

コメントの概要及びコメントに対する考え方

本「コメントの概要及びコメントに対する考え方」においては、以下の略称を用いています。

正式名称	略称
財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準	基準
財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準	実施基準
財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について	前文
財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準の改訂案	改訂基準
財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂案	改訂実施基準

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
前 文		
一 経緯		
1	前文「一 経緯」の第2段落において、「内部統制報告制度の実効性に関する懸念が指摘されている。」との記載があるが、様々な環境変化があったにもかかわらず、基準・実施基準の改訂が長期間行われてこなかったことも、実効性に関する懸念が指摘されている要因の一つではないかと考える。今回の改訂は、ファーストステップと理解しているが、今後定期的に内部統制部会を開催するとともに、中長期的な課題の検討スケジュールを明示していただきたい。	貴重なご意見として承ります。 なお、ご指摘の論点については、法改正を含む更なる検討が必要な事項であることから、中長期的な課題とされており。 ご指摘の点を踏まえて検討してまいりたいと考えています。
2	前文「一 経緯」の第2段落に記載している内部統制報告制度の形骸化は、経営者による評価範囲の決定が機械的になされている等の評価	貴重なご意見として承ります。 なお、企業会計審議会内部統制部会においては、監査人による内部統

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>の形骸化だけでなく、内部統制監査の形骸化についても問題があるのではないかと。そうだとすると、経緯において、前者のみに言及するのは問題状況を適切に記載したことにはならないのではないかと。なお、内部統制監査に関する問題意識があるからこそ、ダイレクト・レポーティングや内部統制監査報告書の透明性向上としてのKAMの検討といった問題提起が内部統制部会での検討の過程で言及されたのではないかと。</p> <p>また、本来であれば、本公開草案では内部統制監査の実効性向上という課題について、正面から取り組み、その内容を前文においても明示してもよいのではないかと。</p>	<p>制監査についても審議し、例えば以下の問題提起がありました。</p> <ul style="list-style-type: none"> ダイレクト・レポーティング（直接報告業務）を採用すべきかについては、内部統制監査の在り方を踏まえ、検討すべきではないかと。 内部統制監査報告書の開示の充実に関し、例えば、内部統制に関する「監査上の主要な検討事項」を採用すべきかについては、内部統制報告書における開示の進展を踏まえ検討すべきではないかと。 訂正内部統制報告書について、現在監査を求めているが、監査人による関与の在り方について検討すべきではないかと。 <p>これらについては、法改正を含む更なる検討が必要な事項であることから、中長期的な課題とすることとし、前文において明示させていただきました。</p>
3	<p>前文「一 経緯」の第3段落において、COSO報告書の改訂がなされた時期を明示し、2013年の改訂を指すことを明示すべきではないかと。</p>	<p>ご指摘を踏まえ修正しました。</p>
4	<p>前文「一 経緯」の第3段落において、今回の制度改訂の背景の一つにCOSO内部統制の基本的枠組みの改訂があるとしているが、2004年および2017年のCOSO・ERM改訂との混同を避けるため、当該改訂は2013年5月に行われた旨を記載してはどうか。</p>	
5	<p>内部統制部会においてなされた問題提起について意見書に記載することが妥当かどうかは部会が判断すべきことではあるが、公式な文書の本文に記載して記録として残すのであれば、不正確な内容や内容的に不明確さが残るもの等は避けることが適切ではないかと。</p> <p>例えば、</p> <ul style="list-style-type: none"> 「課徴金を含めた罰則」という記述について、課徴金は罰則の概念に含まれることを前提としているのであれば不正確であり、区別して「課徴金や罰則」等とすべきではないかと。 	<p>ご指摘を踏まえ、「課徴金を含めた罰則」を「課徴金や罰則」に、「代表者による確認書」を「会社代表者による有価証券報告書の記載内容の適正性に関する確認書」に修正しました。</p> <p>なお、企業会計審議会内部統制部会の審議においては、金融審議会での議論を踏まえ、「定期的な開示から臨時的な開示に金融商品取引法が動いているのであれば、臨時報告書についても内部統制を意識すべきではないか。」との問題提起がございました。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<ul style="list-style-type: none"> ・ 「代表者による確認書」は、他の文書と混同されることがないように金融商品取引法 24 条の 4 の 2 の確認書であることを明示したほうが良いのではないか。 ・ 「定期的な開示から臨時的な開示に金融商品取引法が動いているのであれば」という記述は適切か。「臨時報告書についても内部統制を意識すべき」という記述はどういう意味か。 	<p>(参考) 令和 4 年 10 月 13 日開催の内部統制部会の議事録 (抜粋)</p> <p>金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループでは、四半期決算短信をもって第 1・第 3 四半期報告書を廃止するという方向が検討されているということを承知しております。この動きが、よく考えてみますと、定期的な開示から臨時的な開示と申しますか、そのときそのとき重要な事項を開示させるという方向に金融商品取引法が動いているということを意味するのであれば、財務報告の中に臨時報告書の一部は当然含まれていると考えることができますので、この点との関係での財務報告に係る内部統制の実効性も高めなければならない部分として意識してよいのではないかと感じております。</p>
6	<p>中長期的な課題の一つとして、代表者による確認書について言及しているが、意味を明確にするため、金融商品取引法第 24 条の 4 の 2 第 1 項に拠るものである旨を記載してはどうか。</p>	
7	<p>内部統制部会においてなされた問題提起のひとつに、「ダイレクト・レポーティング」を採用すべきかが挙げられている。2007 年に策定された「財務報告に係る内部統制基準・実施基準」の前文において、「米国で併用されているダイレクト・レポーティング(直接報告業務)は採用しないこととした。」と記載されているが、不採用とした理由は、経営者及び監査人双方の負担が過大なものにならないようにという配慮であったと理解している。経営者が内部統制の評価を行わない状況での「ダイレクト・レポーティング」の場合は、監査人は経営者による評価手続の結果を利用する余地がないので、内部統制の評価手続はすべて監査人が実施することになるが、米国 S O X のように、経営者による評価が行われる場合は、監査人は、自らの責任において経営者(内部監査人等)の作業を利用できるかどうかを判断し、利用することが認められている。この点に関しては、日米の内部統制監査の間に実質的な相違はないと考えられる。したがって、今後、「中長期的な課題」として、「ダイレクト・レポーティング」を採用すべきかどうかを取り上</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>げるのであれば、ダイレクト・レポーティングがどのような業務であるのか、ダイレクト・レポーティングを採用した場合に現行制度と実質的に何が異なることになるのかについての明確化をまず図ったうえで、議論をしていくことが必要と考える。</p>	
8	<p>各社は内部統制報告制度における全社統制評価のチェックリスト等を「非財務情報と内部報告」にも拡張し、かつ個社毎に最適化することで「報告の信頼性」評価にも堪えうるものとすべきである。そして内部統制部会において問題提起された「会社法と金融商品取引法の内部統制の統合可能性」に対して、率先して備えるべきである。</p> <p><理由></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 現在多くの会社では、内部統制報告制度の全社統制評価用チェックリストとして、平成23年3月末に公表された実施基準における例示(42項目)を、あたかも所与として使用していると思われる。 2. 当該例示は内部統制の各要素に沿って網羅性が確保されているが、個社で扱うには抽象度が高く、かつ「財務報告の信頼性」に焦点が置かれている。 3. 今回の改訂にて、内部統制の基本的枠組みが最新のCOSOモデルに準拠したことを契機に、全社統制評価チェックリスト等を個社毎に最適化するとともに、従前の「財務報告の信頼性」から「報告の信頼性」に統制目標を拡張することで、金商法／内部統制と会社法／内部統制システムの構築・運用・評価を一体化して行うための先鞭がつけられると考える。 4. 各社が率先して内部統制報告制度を幅広く活用することにより、内部統制部会での問題提起に対しても、円滑な準備が可能になると考える。これは同時に本来の制度主旨である「内部統制の構築の 	<p>貴重なご意見として承ります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>手法等については、それぞれの企業の状況等に応じて、各企業等が自ら適切に工夫して整備していくべきもの」にも合致すると思われる。</p>	
<p>二 主な改訂点とその考え方、(1) 内部統制の基本的枠組み</p>		
9	<p>前文「二(1)① 報告の信頼性」において、「報告の信頼性」には「財務報告の信頼性」が含まれ、金融商品取引法上の内部統制報告制度は、あくまで「財務報告の信頼性」の確保が目的である」とされている。このような説明からは、「Ⅰ. 内部統制の基本的枠組み」は、財務報告に係るものであるか否かを問わず、内部統制の定義や概念的枠組みを示すものであり、「Ⅱ. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」及び「Ⅲ. 財務報告に係る内部統制の監査」においては、「Ⅰ. 内部統制の基本的枠組み」を前提とした財務報告に係る内部統制に対して評価及び監査を行うものと理解してよいか。</p>	<p>ご質問の「Ⅰ. 内部統制の基本的枠組み」は、「経営者による財務報告に係る内部統制の評価及び報告の基準と監査人による財務報告に係る内部統制の監査の基準の前提となる内部統制の概念的な枠組みを示すもの」とされております。</p> <p>企業において、置かれた環境や事業の特性等に応じて自ら適切に内部統制を整備及び運用することが重要と考えております。</p>
10	<p>前文「二(1)② 内部統制の基本的要素」において、不正リスクを考慮することの重要性と並んで「考慮すべき事項」に言及しているが、それが改訂実施基準の「Ⅰ. 2.(2)① リスクの評価」において言及されている、いわゆる不正のトライアングル（「動機とプレッシャー、機会、姿勢と正当化」）の考慮を指すと推察される。しかしながら、そのことは前文の記述からは必ずしも明確ではない。前文が改正の概要を適切に伝えられるように、言葉をあまり端折りすぎることなく改正のポイントとして重要性のあるポイントは明確にかつ分かりやすく記載すべきではないか。なお、不正リスク対応基準においても、不正リスク要因の例示として、これらの3カテゴリーにかかる要因の例示がなされており、「不正リスク要因を考慮すべき」という表現でもよいかもしれない。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
11	<p>前文「二（１）③ 経営者による内部統制の無効化」において記載している「内部統制を無視ないし無効ならしめる行為に対する、組織内の全社的又は業務プロセスにおける適切な内部統制の例を示した。」の記述について、適切な内部統制の例は、経営者による内部統制の無視や無効化に対して一定の抑止的効果が期待されることが述べられているので、その旨を明記した方が分かりやすいため、以下の下線のとおり修正してはどうか。</p> <p>（文案）</p> <p>内部統制を無視ないし無効ならしめる行為に対して<u>一定の抑止的効果が期待しうるものとして</u>、組織内の全社的又は業務プロセスにおける適切な内部統制の例を示した。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>
二 主な改訂点とその考え方、（２）財務報告に係る内部統制の評価及び報告		
12	<p>前文「二（２）①経営者による内部統制の評価範囲の決定」において記載している「評価範囲に含まれない期間の長さを適切に考慮するとともに、開示すべき重要な不備が識別された場合には、当該開示すべき重要な不備が識別された時点を含む会計期間の評価範囲に含めることが適切であることを明確化した。」との記述について、例えば、4月～3月が会計期間の評価範囲であり、内部統制運用評価対象期間が4月～9月で1回目を実施し、10月～1月で2回目を実施し不備となる案件を1月に発生した場合、不備の影響金額の検討（金額に応じて開示すべき重要な不備）範囲は、4月～3月の会計期間のすべてをもとに算出するということか。</p>	<p>前文の「評価範囲に含まれない期間の長さを適切に考慮する」とは、改訂実施基準「Ⅱ. 2.（２）評価範囲の決定」における「経営者は、全社的な内部統制の評価を行い、その評価結果を踏まえて、業務プロセスの評価の範囲を決定する。この決定の際には、長期間にわたり評価範囲外としてきた特定の事業拠点や業務プロセスについても、評価範囲に含めることの必要性の有無を考慮しなければならない。」との記述を指しており、前文の「開示すべき重要な不備が識別された場合には、当該開示すべき重要な不備が識別された時点を含む会計期間の評価範囲に含めることが適切である」とは、改訂実施基準「Ⅱ. 2.（２）評価範囲の決定」における「評価範囲外の事業拠点又は業務プロセスにおいて開示すべき重要な不備が識別された場合には、当該事業拠点又は業務プロセスについては、少なくとも当該開示すべき重要な不備が識別された時点を含む会計期間の評価範囲に含めることが適切である。」との記述を指</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
		しております。
13	<p>前文「二（２）①経営者による内部統制の評価範囲の決定」において、「開示すべき重要な不備が識別された場合には、当該開示すべき重要な不備が識別された時点を含む会計期間の評価範囲に含めることが適切であることを明確化した。」とされ、改訂実施基準「Ⅱ．２．（２）評価範囲の決定」において、「評価範囲外の事業拠点又は業務プロセスにおいて開示すべき重要な不備が識別された場合には、当該事業拠点又は業務プロセスについては、少なくとも当該開示すべき重要な不備が識別された時点を含む会計期間の評価範囲に含めることが適切である。」と提案されている。改訂実施基準「Ⅱ．２．（２）評価範囲の決定」において含められる事業拠点又は業務プロセスについては、開示すべき重要な不備が識別された事業拠点又は業務プロセスのうち、全社的な内部統制を含め、開示すべき重要な不備に直接関連する内部統制を評価対象とするものと理解してよいか。</p>	<p>ご指摘の「評価範囲外の事業拠点又は業務プロセスにおいて開示すべき重要な不備が識別された場合には、当該事業拠点又は業務プロセスについては、少なくとも当該開示すべき重要な不備が識別された時点を含む会計期間の評価範囲に含めることが適切である。」の評価範囲については、開示すべき重要な不備の内容や特性等を勘案し、関連する内部統制かどうか適切に決定する必要があると考えています。</p>
14	<p>経営者による評価範囲の決定が適切になされるようにすることは、今回の改訂のポイントの１つであり、内部統制部会での議論でも繰り返しリスクアプローチの意義が強調されていたと理解する。形式的に例示された「３分の２」や「３勘定」の目安を機械的に適用することが妥当でないことを強調するとともに、前文「二（２）①経営者による内部統制の評価範囲の決定」においては、分かりやすさの観点から「リスクアプローチ」に言及することが妥当ではないか。また、定量的な評価とあわせて、定性的な評価も必要であることを明確にすることが妥当ではないか。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>ご指摘の趣旨も勘案し、前文においては、「財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性を適切に考慮すべきことを改めて強調するため、評価範囲の検討における留意点を明確化した。具体的には、評価対象とする重要な事業拠点や業務プロセスを選定する指標について、例示されている「売上高等の概ね２／３」や「売上、売掛金及び棚卸資産の３勘定」を機械的に適用すべきでないことを記載した。」と明記させていただきました。</p>
15	<p>前文「二（２）①経営者による内部統制の評価範囲の決定」の第３段落における「監査人による指導的機能の発揮の一環として、当該協議</p>	<p>経営者と監査人との協議の仕方は様々であり、本改訂部分については、必要に応じて協議を実施していくことを促す趣旨で記載させていた</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>を、・・・必要に応じ、実施が適切である」旨の記載は、監査人による指導的機能の「発揮」に言及していることから、必要に応じて、監査人から協議を申し入れるべきことを示唆しているようにも解釈しうるが、そのような理解でよいか。経営者に向けて、協議の実施が適切とする文脈で指導的機能に言及するとすれば、それには違和感がある。</p>	<p>だいております。</p>
16	<p>前文「二（２）①経営者による内部統制の評価範囲の決定」の第４段落において、「売上高等の概ね２／３」や「売上、売掛金及び棚卸資産の３勘定」を機械的に適用すべきではないことが記述されましたが、その場合、何を指標とすればよいか。</p> <p>また、機械的に適用すべきではないとはどういうことか。</p>	<p>前段のご質問の「何を指標とすればよいか」については、企業により事業又は業務の特性等が異なることから一律に示すことは困難ですが、内部統制の評価範囲を決定するにあたっては、財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性を考慮して適切に判断していく必要があると考えております。</p> <p>後段のご質問の「機械的に適用すべきではない」とは、評価範囲については、財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性を考慮して企業ごとに適切に判断すべきものであることを示しております。</p>
17	<p>「売上高等の概ね２／３」や「売上、売掛金及び棚卸資産の３勘定」などの数値基準や例示については、経営者側が評価範囲を決定する際の参考例として定着しており、今後も残して頂きたい。機械的な適用を防ぐ点は、現行の基準及び実施基準でも「重要性の大きい業務プロセス」の選定により対応できていると考える。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>ご懸念の点については、前文「二（２）①経営者による内部統制の評価範囲の決定」において、「売上高等の概ね２／３」や「売上、売掛金及び棚卸資産の３勘定」について、それらを機械的に適用せず、評価範囲の選定に当たって財務報告に対する影響の重要性を適切に勘案することを促すよう、基準及び実施基準における段階的な削除を含む取扱いに関して、今後、当審議会で検討行う」ことを明記させていただきました。</p>
三 内部統制報告書の訂正時の対応		
18	<p>前文「三 内部統制報告書の訂正時の対応」に関して、経営者による内部統制の評価範囲外から当該不備が識別される事例が一定程度見受けられるという理由から、訂正内部統制報告書において具体的な訂正</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>内部統制報告書の訂正時の対応については、ご意見を勘案しながら、関係法令について所要の整備を行ってまいります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>の経緯や理由の開示を求めるということであるから、具体的な訂正の経緯や理由には、識別された不備が評価範囲外からであったのか、評価範囲内からであったのかを記載するようにはどうか。</p> <p>また、訂正内部統制報告書の記載の充実は、関係法令の改訂で対処されると理解しているが、内部統制報告書提出後に内部統制の不備が識別された場合の対応について、実施基準においても記載されるべきではないか。</p>	
四 適用時期等		
19	<p>前文「四 適用時期等」に関して、令和6（2024）年4月1日以後開始する事業年度における財務報告に係る内部統制の評価及び監査から適用するとされているが、改訂内容を反映した内部統制の構築も同様に令和6（2024）年4月1日以後開始する事業年度からと理解してよいか。</p>	<p>ご理解のとおりです。</p>
20	<p>1. 評価範囲の決定に係る基準の事例解説の充実とその周知</p> <p>現行の基準で示されている外部売上高等の定量的基準は、組織内における関係部門との合意形成等の内部統制評価の実務において、相当程度にその業務遂行の円滑化・定着化に寄与したものとする。</p> <p>特に、非財務情報の記載充実については、その枠組みが発展途上の段階にある点やその進展と歩調を合わせて、改訂実施基準のQ & A等の形で事例（ベストプラクティスでなくプラクティス）の充実と継続的な情報発信をご検討いただきたい。</p> <p>2. 新たに評価対象となる事業拠点への合理的評価アプローチの事例解説とその周知</p> <p>評価範囲の見直しに伴う企業側のコストの観点について、評価計画</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>改訂基準及び改訂実施基準が適用されるまで一定の準備期間を設けておりますので、本改訂の趣旨を踏まえて適切な内部統制の整備及び運用を実施していただきたいと思います。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>段階において独立監査人と適切な協議を通じて決定する等の配慮に感謝申し上げます。</p> <p>本観点への配慮は、新たに評価対象と位置付ける事業拠点において統制環境の強化や評価体制構築には相当の準備期間を要するため、事業拠点固有のリスク状況を踏まえた合理的な評価アプローチを許容しているものと理解している。そのアプローチの一例として、統制環境強化や評価体制構築過程といった過渡期においては、リスクベースに基づく機動的な内部監査等のアプローチもあろうかと考えている。</p> <p>本趣旨を踏まえて、実務への落とし込みの事例解説とその情報発信をご検討いただきたい。</p> <p>3. 改訂実施基準の適用時期の見直し</p> <p>実施基準改定の経緯を踏まえて、非財務情報等の記載充実やリスクアプローチによる評価範囲の見直しの必要性は十分に理解している一方、上記1や2の対応を進めるにあたり、内部統制評価活動を推進する企業側としては相当の準備期間が必要と思料する。このため、その猶予期間として、原案で示している令和6（2024）年4月1日以後開始する事業年度から令和7（2025）年4月1日以後への開始時期を変更するなど、さらに1年間設ける等の検討をお願いしたい。</p>	
本 文		
財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準		
I. 内部統制の基本的枠組み		
1. 内部統制の定義		
21	改訂基準「I. 1. 内部統制の定義」において、COSO報告書の改訂を受け、「財務報告」を「報告」と改訂することには賛成する。但し、	貴重なご意見として承ります。

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>当該改訂部分の文言は、「組織内及び組織の外部へ報告される情報（非財務情報を含む。）の信頼性」ではないか。</p> <p>また、当該改訂によって、報告に財務報告が含まれないと解釈される可能性はないと思われるところ、前文「二（１）①報告の信頼性」において、「金融商品取引法における内部統制報告制度においては、あくまで「財務報告の信頼性」の確保が目的であることを強調した。」としているが、これは改訂基準「Ⅰ． １． 内部統制の定義」に注書きを追加したことを意味するのかわ。当該注書きだけでは強調との趣旨が不明確とも思われる。</p> <p>逆に、上記のような前文の記載は不要と思われ、当該部分を削除してもよいのではないか。</p>	<p>なお、改訂基準によって、「Ⅰ． 内部統制の基本的枠組み」において、内部統制の目的の一つである「財務報告の信頼性」を「報告の信頼性」に修正しておりますが、「Ⅱ． 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」や「Ⅲ． 財務報告に係る内部統制の監査」の目的は変えておりません。</p> <p>これらにより、金融商品取引法上の内部統制報告制度は、あくまで「財務報告の信頼性」の確保が目的であることが明らかとなっております。</p>
22	<p>基準「Ⅰ． １． 内部統制の定義」において、内部統制とは、基本的に、業務の有効性及び効率性、報告の信頼性、事業活動に関わる法令等の遵守並びに資産の保全の４つの目的が達成されているとの合理的な保証を得るために、業務に組み込まれ、組織内の全ての者によって遂行されるプロセスをいう。さらに内部統制は、統制環境、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング（監視活動）及びIT（情報技術）への対応の６つの基本的要素から構成される。</p> <p>これらの内部統制の目的は相互に関連しており、報告、特に財務報告に係る信頼性を確保するための内部統制の整備は業務の有効性及び効率性を高め将来の企業価値を向上させることを認識すべきである。したがって、これらに係る支出はコストではなく将来の企業価値向上への投資と考えるべきである。</p> <p><理由></p> <p>１． 本改訂案の「経緯」で述べられた内部統制報告制度の実効性に関する</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>る以下のような懸念は内部統制の形骸化を示すものである。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 内部統制の評価範囲の外で開示すべき重要な不備が明らかになる事例 ・ 内部統制の有効性の評価が訂正される際に十分な理由の開示がない事例が一定程度見受けられる ・ 経営者が内部統制の評価範囲の検討に当たって財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性を適切に考慮していないのではないか <p>2. 実施基準において述べられている実施基準の位置づけに関する以下の記載にこの内部統制の形骸化の原因が見て取れる。</p> <p>「既述したとおり、本来、内部統制の構築の手法等については、それぞれの企業の状況等に応じて、各企業等が自ら適切に工夫して整備していくべきものと考えられるが、それだけでは実務上の対応が困難であるとの意見が多く出されたことから、実施基準においては、各企業等の創意工夫を尊重するとの基本的な考え方を維持しつつ、財務報告に係る内部統制の構築・評価・監査について、できるだけ具体的な指針を示すこととした。」</p> <p>この文章の中の「本来、内部統制の構築の手法等については、それぞれの企業の状況等に応じて、各企業等が自ら適切に工夫して整備し」、「各企業等の創意工夫を尊重するとの基本的な考え方を維持」する努力を怠った結果が、「経緯」で述べられている懸念（内部統制の形骸化）を引き起こしているものと考えられる。つまり、そのような企業努力を怠り、「実施基準」に形式に対応した結果が内部統制の実効性を損ねたものだと思う。</p> <p>3. 上記の問題の原因は、ひとえに経営者および取締役会の内部統制</p>	

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>に対する認識と姿勢にあると考える。それは内部統制についての理解にも起因しています。財務報告に係る内部統制の整備を「実施基準」に対応する法規制対応と考えそれに係る支出をコストと考えることに問題があると考え。</p> <p>4. 財務報告に係る内部統制の整備において業務プロセスを再定義し、業務をフローチャートで見える化し、リスクを棚卸し評価することは、会社のリスクをコントロールし業務の無駄を発見するなど内部統制の目的のひとつである「業務の有効性及び効率性」を向上させ企業価値の向上に寄与する。</p> <p>5. 財務報告に係る内部統制を上記のように再認識し、その整備に係る支出を単なるコストではなく将来の企業価値向上のための投資であると再定義することにより財務報告に係る内部統制の整備・運用への経営者および取締役会のコミットメントを強める一助になるのではないかと考える。</p> <p>財務報告に係る内部統制をこのように再定義することにより、企業価値の向上を謳うコーポレートガバナンス・コードとの整合性も保たれるのではないかと思う。</p>	
23	<p>前文「二（１）①報告の信頼性」には、「財務報告の信頼性」を「報告の信頼性」とすることとし・・・金融商品取引法上の内部統制報告制度は、あくまで「財務報告の信頼性」の確保が目的であることを強調した。」と記載されているが、改訂基準及び改訂実施基準では「報告の信頼性には、財務報告の信頼性が含まれる」と記載されているのみである。当該記載からは、金融商品取引法上の内部統制報告制度の目的はあくまで「財務報告の信頼性」の確保であるとは読み取り難いため、「実施基準の改訂について」の記載とあわせて、その点を強調した記</p>	<p>改訂基準によって、「Ⅰ. 内部統制の基本的枠組み」において、内部統制の目的の一つである「財務報告の信頼性」を「報告の信頼性」に修正しておりますが、「Ⅱ. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」や「Ⅲ. 財務報告に係る内部統制の監査」の目的は変えておりません。</p> <p>これらにより、金融商品取引法上の内部統制報告制度は、あくまで「財務報告の信頼性」の確保が目的であることが明らかとなっているため、ご指摘を踏まえた修正は必要ないものと考えております。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>載に修正いただきたい。</p> <p>前文には、上記の記載があるため、現時点では金融商品取引法上の内部統制報告制度は、あくまで「財務報告の信頼性」の確保が目的と読み取れる。一方、将来的な改訂で当該記載が削除・変更された場合、金融商品取引法では「財務報告の信頼性」の確保が目的であるように規定されているものの、改訂基準及び改訂実施基準ではその旨が不明瞭であることから、実務上の混乱を招く可能性がある。</p>	
24	<p>改訂基準「I. 1. 内部統制の定義」において、「報告の信頼性とは、組織内及び組織の外部への報告（非財務情報を含む。）の信頼性を確保することをいう。」と記載し、さらに注書きで「報告の信頼性には、財務報告の信頼性が含まれる。」と記載しているが、「報告」の定義を2カ所に分けて記載すると分かりづらい。</p> <p>まず「報告は、財務情報および非財務情報の両方の報告を含む」ことを明確にしておくことが適切であるため、以下の下線のとおり修正してはどうか。</p> <p>（文案）</p> <p>報告の信頼性とは、組織内及び組織の外部への報告（<u>財務情報および非財務情報の両方を含む。</u>）の信頼性を確保することをいう。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>なお、改訂基準「I. 内部統制の基本的枠組み」において、「本枠組みは、経営者による財務報告に係る内部統制の評価及び報告の基準と監査人による財務報告に係る内部統制の監査の基準の前提となる内部統制の概念的な枠組みを示すものである。」とされており、財務報告に係る内部統制を前提とした記述になっておりますので、改訂基準「I. 1. 内部統制の定義」において、「報告の信頼性」を定義する際に「報告（非財務情報を含む。）」としました。</p> <p>その上で、注書きは「報告の信頼性には、財務報告の信頼性が含まれる。報告の信頼性には、財務報告の信頼性が含まれる。財務報告の信頼性は、財務諸表及び財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のある情報の信頼性を確保することをいう。」として、「財務報告の信頼性」について定義づけを行っております。</p>
25	<p>「財務報告に係る内部統制」であるにもかかわらず、内部統制の定義を「財務報告の信頼性」から「報告の信頼性」と変更し、「報告の信頼性とは、・・・非財務報告を含む。」「（注）報告の信頼性には、財務報告の信頼性が含まれる。」という理解に苦しむ内容である。無理やり非財務情報を組み入れようとしており、違和感しかない。</p>	
26	<p>改訂基準「I. 1. (2) 報告の信頼性」における「報告の信頼性とは、組織内及び組織の外部への報告（非財務情報を含む。）の信頼性を</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>確保することをいう。(注) 報告の信頼性には、財務報告の信頼性が含まれる。財務報告の信頼性は、財務諸表及び財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のある情報の信頼性を確保することをいう。」との記述について、以下のとおりコメントをする。</p> <p>(1) 主語・述語関係を分かりやすく修正すべきではないか。</p> <p>「報告の信頼性とは、組織内及び組織の外部への報告(非財務情報を含む。)の信頼性を確保すること」、「財務報告の信頼性は、財務諸表及び財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のある情報の信頼性を確保すること」と、いずれも主語・述語に「信頼性」が重複しており、意味不明瞭である。</p> <p>(2) 「報告」「非財務情報」などの定義が以下のように曖昧に感じるが、どこか別の箇所において明確な定義がされているのか。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・「報告」には組織内の報告が含まれるとされているが、金融商品取引法における組織内の報告とはどのようなものを想定しているのか。組織内の文字通り「報告」には様々なものがあり、かつ「非財務情報を含む」とされているため、社内における全ての「報告」が対象となってしまうように読めてしまい。(単なる業務「報告」など) ・「非財務情報」とは文字通り財務情報以外の全てが対象となるのか、あるいはコーポレートガバナンス・コード【基本原則3】記載のように「経営戦略・経営課題、リスクやガバナンスに係る情報等の非財務情報」が対象か、または金融商品取引法に係る有価証券報告書「経理の状況」を除く全ての箇所が対象となるのか。 ・「非財務情報」は、本「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の実施基準」で要求される内部統制の対象外との理解でよいか。あるいは「財務報告の信頼性は、財務諸表及び財務諸表に重要な影響を及ぼ 	<p>金融商品取引法上の内部統制報告制度は、あくまで「財務報告の信頼性」の確保が目的となります。</p> <p>ここでいう「財務報告」とは、基準において「財務諸表及び財務諸表の信頼性に重要な影響を及ぼす開示事項等に係る外部報告」と定義されているほか、実施基準「Ⅱ. 1. ①財務報告の範囲」において、「財務諸表の信頼性に重要な影響を及ぼす開示事項等」とは、「有価証券報告書等における財務諸表以外の開示事項等で次に掲げるもの」として、「財務諸表に記載された金額、数値、注記を要約、抜粋、分解又は利用して記載すべき開示事項」が列記されております。これには、例えば、ご質問にあるような有価証券報告書等における「事業の状況」の「事業等のリスク」、「経営者による財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析」、「コーポレート・ガバナンスの状況等」などの項目のうち、財務諸表の表示等を用いた記載が挙げられます。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>す可能性のある情報の信頼性を確保することをいう。」とされていることから、「非財務情報」のうち「財務諸表及び財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のある情報」は対象になるという理解で良いかか。</p> <p>以上を明確にするためには、「報告の信頼性」を定義する前にまず「報告」「財務報告」「非財務情報」のそれぞれを定義することが有用なのではないか。</p>	
27	<p>改訂基準「Ⅰ. 1. 内部統制の定義」において、報告の信頼性に「組織内の報告」が追加されたが、一方、改訂基準「Ⅱ. 1. (1)」においては「財務報告」とは、財務諸表及び財務諸表の信頼性に重要な影響を及ぼす開示事項等に係る外部報告をいう。」とされており改訂はされていない。財務報告に係る内部統制の評価及び報告においては、「組織内の報告」は含まれないとの理解で良いか。</p>	<p>「財務報告」とは、財務諸表及び財務諸表の信頼性に重要な影響を及ぼす開示事項等に係る外部報告をいい、今回の改訂では変更ありません。</p> <p>なお、実施基準において、財務報告に係る内部統制の評価に関して、全社的な内部統制に関する評価項目の例として、「情報と伝達」に関して「信頼性のある財務報告の作成に関する経営者の方針や指示が、企業内の全ての者、特に財務報告の作成に関連する者に適切に伝達される体制が整備されているか。」が挙げられており、この点も変更ありません。</p>
28	<p>内部統制の定義における「財務報告」が「報告」に範囲が広げられたことは、人的資本経営やSDGsなどESG関連の非財務情報が重要視される昨今の市場環境において、非常に評価している。これにより、各企業集団における内部統制の概念も拡大され、投資家の判断材料となる「報告」情報の質が高まることが期待される。</p> <p>しかしながら、COSO内部統制の統合的フレームワークの報告目的においては、「報告の信頼性」だけでなく、適時性、透明性またはその他の観点までを含むとされている。勿論、「報告の信頼性」の確保の重要性は全く変わることなく、むしろ増しているとも思われるが、一方で、SNS等の利用拡大に伴う高度な情報化社会の発展を鑑みると、「報告」の適時性や透明性についても、同じように重要性が増してき</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>なお、改訂基準において、内部統制の目的の一つである「財務報告の信頼性」を「報告の信頼性」に修正しておりますが、金融商品取引法上の内部統制報告制度は、あくまで「財務報告の信頼性」の確保が目的となります。非財務情報の内部統制報告制度における取扱いについては、中長期的な課題として、当該情報の開示等に係る国内外における議論を踏まえて検討することとしております。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>ているため、「報告の信頼性」にとどまらず、「報告の信頼性、適時性、透明性など」への改訂を検討していただきたい。</p>	
29	<p>基準「I. 1. 内部統制の定義」などにおける「財務報告の信頼性」と財務諸表監査上の「重要な虚偽表示」との関係性を説明してほしい。「財務報告の信頼性がある」ということは、財務諸表監査上の「重要な虚偽表示がない」ことを包含しているのか。そうでないならば、どのような関係にあるのか。</p>	<p>財務諸表監査上の「重要な虚偽表示がない」という場合であっても、開示すべき重要な不備があり、財務報告の信頼性を確保するための内部統制が有効ではない場合があるため、「財務報告の信頼性がある」ということは、必ずしも財務諸表監査上の「重要な虚偽表示がない」ことを包含しているわけではありません。</p> <p>経営者が「財務報告の信頼性を確保するための内部統制が有効である」と表明したとしても、内部統制監査において適正意見とされず、さらに「財務諸表監査上の重要な虚偽表示がある」とされる場合も想定し得ます。よって、「財務報告の信頼性がある」ということと、財務諸表監査上の「重要な虚偽表示がない」ことの間を一概に申し上げることは困難です。</p>
2. 内部統制の基本的要素		
30	<p>基準「I. 2. (1) 統制環境」の例示において、行動基準/行動規範(Code of Conduct)を追記すべきである。</p> <p>本公開草案においてこのような改訂は予定されていないが、統制環境においてCode of Conductは最も重要な要素の1つということができると考える。COSO報告書(2013年改訂)の原則1の着眼点において、「トップの気風の設定」、「行動基準の確立」、「行動基準の遵守状況の評価」、「行動基準からの逸脱に対する適時の対応」の4項目が挙げられているが、4項目中3項目において行動基準/行動規範が取り上げられ、特に不正の予防において、企業文化が重要であること、そして行動基準・行動規範が重要な要素となることは海外において定着していると理解している。内部統制報告制度の2011年改訂後の2015年策</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>なお、実施基準「I. 2. (1) 統制環境」において、「組織が有する誠実性及び倫理観は、組織の気風を決定する重要な要因であり、組織内の全ての者の社会道徳上の判断に大きな影響を与える。誠実性及び倫理観について様々な取組みが考えられるが、例えば、組織の基本的な理念やそれに沿った倫理規程、行動指針等を作成し、これらの遵守を確保するための内部統制を構築し、経営者自らが関与してその運用の有効性を確保すること」などが記述されております。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>定の「コーポレートガバナンス・コード」の原則2-2は、行動準則の策定と国内外の事業活動における遵守（並びに取締役会による実践状況のレビュー）を定めており、この点をも考慮すればCOSO報告書（2013年改訂）において上記が明記されている流れを理解することができよう。したがって、2011年改訂後のこのような実務の重要な進展をも反映して、内部統制の基本的枠組みを更新していくべきである。</p> <p>なお、統制環境に明示的な言及はないものの、金融庁において、「コンプライアンス・リスク管理に関する傾向と課題」「コンプライアンス・リスク管理に関する検査・監督の考え方と進め方」その他において、企業文化の重要性や行動規範等の意義に関する考え方は十二分に示されており、今般の改訂において、この点の手当をしないことは内部統制における要点の一つが十分に反映されていない点とすら言い得るのではないかと懸念も生じる。</p>	
31	<p>基準「I. 2. (2) ① リスクの評価」の記述には、COSO報告書（2013改訂）の原則9に集約される近時の実務の進展を踏まえた記述が十分かつ分かりやすく示されていないきらいがあり、リスクの評価において、外部環境等の変化による新たなリスクの発生や既存のリスクの変化を踏まえて評価を実施すべきことを明記することが妥当である。そこで、例えば「内部統制に重要な影響を及ぼし得る外部環境等の変化を識別、分析及び評価し、新たなリスクの発生や既存のリスクの変化をリスクの評価に反映することが重要である」等の記述を追加することを検討されたい。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>
32	<p>基準「I. 2. (2) ② リスクへの対応」において、今回の内部統制の見直しにおいて近年のリスク管理の考え方の進展が十分に反映されていないきらいがある点が残念である。ERMにおける「リスク概念」</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>と異なり、内部統制のコンテキストでは「リスク」を従前どおりに「マイナス」でとらえる立場を継続することは、内部統制の趣旨に照らし正当と考えるが、リスクと機会の両面で考え、戦略とリスクの関連性を踏まえる近時の考え方について、例えば内部統制とERMとの関係のセクションにおいて説明を追記することも検討されるべきである。これは、サステナビリティ開示において、リスクと機会を考え、戦略やリスク管理にかかるガバナンス（取締役会による監督、取締役会と経営陣の責務との役割・権限分配）の記述を深めていくことが有報提出会社に求められる中で特に重要性が高いと考える。</p>	
33	<p>改訂基準「I. 2. (6) ITへの対応」の第2段落における「ITへの対応は、「組織の業務内容がITに大きく依存している場合や組織の情報システムがITを高度に取り入れている場合等」に内部統制の目的を達成するために不可欠の要素として、内部統制の有効性に係る判断の規準となる」との記述は、2011年の改訂当時の記述としては妥当であったかもしれないが、その後のITの重要性の高まりを踏まえると、現在は記述が実情に適合していないのではないか。DXが求められ、ITが業務システム上必須とすらいえる現状に合わせて記述を更新する必要があると考える（ITへの対応については、特段の限定を付すことなく、内部統制の目的を達成するうえで不可欠の要素となっているといえる）。</p> <p>「②ITの利用及び統制」の後に記載される注書きの記述とも整合的な内容となるように見直すべきではないか。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>
<p>3. 内部統制の限界</p>		

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
34	改訂基準「I. 3. 内部統制の限界」において、改訂実施基準「I. 3. 内部統制の限界」と同様の記述を追記すべきである。	「実施基準」は「基準」を実務に適用していく上での実務上の指針ですので、「基準」に「実施基準」と同様の記述を記載する必要性は必ずしもないものと考えています。
5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理		
35	Enterprise Risk Management (COSO 2017) に対応する用語として、これまで「全社リスク管理」の用語が実務上使用されて、2021年改訂によるコーポレートガバナンス・コードの補充原則4-3④においても「全社リスク管理体制」の用語が使用されているが、前文「一経緯」の第3段落において、これと異なる「全組織的なリスク管理」の用語を使用しているのはなぜか。「全社リスク管理」と「全組織的なリスク管理」との間には何か相違点があるのか。また、本公開草案において見直しはされていないが、これまで使用されてきた「全社的な内部統制」について、「全組織的な内部統制」へ変更するのか。「全社的」と「全組織的」という2つの用語はどのような関係にあるのか。	内部統制の基本的枠組みについては、コーポレートガバナンス・コードが対象としている上場企業の形態以外の組織においても内部統制を構築することに資するよう、「全組織的なリスク管理」という用語を使用しています。 「全組織的なリスク管理」を使用したからといって、基準・実施基準の中での他の表現に影響を与えるものではありません。
36	コーポレートガバナンス・コードと内部統制報告制度の適用対象はいずれも上場企業であるため、コーポレートガバナンス・コードで使用されてきた「全社リスク管理」と本公開草案で新たに用いられた「全組織的なリスク管理」に相違がないのであれば、同じ用語を使用すべきではないか。異なる用語を用いるのであれば、その相違を説明する必要があるのではないか。	
37	改訂基準「I. 5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」の記述については、定義や概念の羅列ではなく、これら三者が各々関係するものの、守備範囲が重複、錯綜するよう見受けられる局面に於ける役割期待なり連携の在り方を記載した方が有用と考える。日本企業の多くは内部統制に係る組織の多くが執行機関に属している一	貴重なご意見として承ります。 なお、内部統制、ガバナンス及び全組織的なリスク管理それぞれの関係性については、個々の組織が置かれた環境や事業の特性等に応じ異なるため、改訂基準では「内部統制はガバナンス及び全組織的なリスク管

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>方で、重要な不備は経営者が関与する不正によりもたらされることが多いため、経営者による内部統制の無効化などを例にとって記載すると（組織毎に状況は異なり、難易度は高いとは思ふものの）、特に財務諸表作成者にとっては有益と考える。</p>	<p>理と一体的に整備及び運用されることが重要である」ことを強調することとしました。</p>
38	<p>改訂基準及び改訂実施基準「I. 5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」について、内部統制部会の議論では、この間の関係が採り上げられたと考えるが、改訂基準及び改訂実施基準の記載によって、内部統制、ガバナンス、ERMの関係を示していることになるのであろうか。</p>	
39	<p>改訂基準「I. 5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」において、「内部統制は、組織の持続的な成長ために必要不可欠なものであり、ガバナンスや全組織的なリスク管理と一体的に整備及び運用されることが重要である。」とした上で、ガバナンス及び全組織的なリスク管理の定義を述べているが、これら三者の関係性が述べられておらず、この部分で何を定めようとしているのかが明らかでない。もし、定義のみを定めるのであれば、（1）ガバナンス（2）全組織的なリスク管理として、それぞれの定義を定めたほうがわかりやすいのではないか。</p>	
40	<p>改訂基準「I. 5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」における「内部統制、ガバナンス及び全組織的なリスク管理は、組織及び組織を取り巻く環境に対応して運用されていく中で、常に見直される。」との記述について、「常に」というより、経営環境やリスクの変化に応じた見直しが必要だと考える。</p> <p>また、「常に見直される」ではなく、「適宜見直すことが重要である」「適宜見直されるべきである」のような主体的な表現の方が良いので</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>現行の実施基準の内部統制の定義にも記載されているとおり、「一旦構築されればそれで完成するというものではなく、変化する組織それ自体及び組織を取り巻く環境に対応して運用されていく中で、常に変動し、見直される」べきという趣旨で、このような表現とさせていただきます。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	はないか。	
41	<p>内部統制、ガバナンス及び全組織的なリスク管理の見直しについて、組織及び組織を取り巻く環境に対応した運用だけでなく、「事業の特性」に対応した運用の中で、常に見直されるとすべきであり、これを追記すべきである。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>
42	<p>改訂基準「I. 5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」において、ガバナンスの定義としてコーポレートガバナンス・コードにおける「コーポレートガバナンス」の定義を引用しているが、この定義は内部統制やリスク管理との関係を考えるうえで適切なものとはいえないため、他の定義を検討すべきである。コーポレートガバナンス・コードは、成長戦略の一環としてコードが策定されたという時代背景があったので、「意思決定」を行う仕組みにフォーカスし、かつリスクテイクを後押しするトーンが強い内容となっており、政策的な要請を反映した定義となっている。しかし、内部統制の枠組みとの関係を考えるうえで、例えば「リスク」概念はダウンサイド・リスクへの対応に主眼を置く考えが維持されるなど、必ずしもコーポレートガバナンス・コードの背景事情とは異なる面があり、本公開草案におけるガバナンスの定義は妥当とはいえない。TCFDやISSBのサステナビリティ開示基準の公開草案における「ガバナンス」における開示要請は、経営陣による戦略の実施やリスク管理の運用を前提として、取締役会等による戦略やリスク管理の監督にフォーカスが当たっているが、内部統制との関係においてガバナンスを考える際には、同様のアプローチで考えるべきではないか。すなわち、意思決定とともに重要である監督機能によりフォーカスしたガバナンスの定義が適切というべきであり、コーポレートガバナンス・コードにおける「ガバナンス」</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>の定義を流用することはやめるべきである。</p> <p>※ I S A 200 を踏まえた監基報 200 において、「企業の戦略的方向性と説明責任を果たしているかどうかを監視する責任を有する者又は組織の役割をいう。」との定義が使用されている。I I A の I P P F（専門職的実施の国際フレームワーク）における用語一覧では、ガバナンスは「取締役会が、組織体の目的達成に向けて、組織体の活動について、情報を提供し、指揮し、管理しおよび監視するために、プロセスと組織構造を併用して実施すること」と定義されている（内部監査協会「専門職的実施の国際フレームワーク 2017 年版」341 頁）。いずれもこのまま利用することはできないが、内部統制の枠組みでガバナンスの定義を置くのであれば、これらと近い内容になることが妥当ではないか。</p>	
43	<p>改訂基準「I. 5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」における「ガバナンスの定義」のうち、「透明・公正かつ迅速・果断な意思決定を行うための仕組み」の記述について、透明な意思決定とは何を意味するのか。透明なのは意思決定の「仕組み」ではないか。それゆえ、この部分は、「公正かつ迅速・果断な意思決定を行うための透明性のある仕組み」に修正してはどうか。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>
44	<p>改訂基準及び改訂実施基準「I. 5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」を新設したことは賛同する。加えて、文章の記述だけでなく、図表等を使った説明も加えると一層理解が深まると考える。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>
45	<p>内部統制は、組織の持続的な成長のために必要不可欠なものであり、ガバナンスや全組織的なリスク管理と一体的に整備及び運用されることが重要である。ガバナンスとは、組織が、顧客・従業員・地域社会等の立場を踏まえた上で、透明・公正かつ迅速・果断な意思決定を行うた</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>めの仕組みであり、全組織的なリスク管理とは、適切なリスクとリターンのバランスの下、全組織のリスクを経営戦略と一体で統合的に管理することである。内部統制は、全組織的なリスク管理とともにガバナンスを支える重要な役割と機能をもつ。内部統制、ガバナンス及び全組織的なリスク管理は、組織及び組織を取り巻く環境に対応して運用されていく中で、常に見直される。</p> <p><理由></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 社外取締役や監査役、その他のコーポレートガバナンスの実務を担う人達からコーポレートガバナンスと内部統制の関係についての質問をよく受ける。 2. 内部統制の基本的枠組みで参照しているCOSOレポート (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, May 2013, <i>Internal Control – Integrated Framework</i>) では、内部統制をガバナンスの基盤として位置付けている。 3. コーポレートガバナンス構築の世界的な標準モデルとなった3線モデルでも、欧州会社法制定当初からコーポレートガバナンスを支える機能として内部統制とリスクマネジメントを挙げている (Federation of European Risk Management Associations (Ferma) & European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA). 2010. <i>Guidance on the 8th EU Company Law Directive article 41</i>)。 4. このようなことから、「内部統制は、全組織的なリスク管理とともにガバナンスを支える重要な役割と機能をもつプロセスであることを明示」することは、国際的な潮流に合致し、我が国の内部統 	

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	制の基本的枠組みの適切な理解に役立つと思う。	
Ⅱ. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告		
2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲		
46	改訂基準「Ⅱ. 2. (3) 監査人との協議」における「経営者は、評価範囲の決定前後に、当該範囲を決定した方法及びその根拠等について、必要に応じて、監査人と協議を行っておくことが適切である。」との記述について、評価範囲の決定を経営者が行うものであり、協議は、監査人の指導的機能の一環と説明するなら、基準としては、協議をマストに近いものとしても問題ないはずであり、「必要に応じて」は不要ではないか。	ご質問にある「必要に応じて」は、財務報告に対する影響の重要性を踏まえて判断するものであり、一律同程度の内容の協議を求めるものではないとの趣旨も含んでおります。
47	改訂基準「Ⅱ. 2. (3) 監査人との協議」における「経営者は、評価範囲の決定前後に、当該範囲を決定した方法及びその根拠等について、必要に応じて、監査人と協議を行っておくことが適切である。なお、評価範囲の決定は経営者が行うものであり、当該協議は、あくまで監査人による指摘を含む指導的機能の一環であることに留意が必要である。」との記述について、なお書きの文により、評価範囲の決定が経営者によって行われることを強調しようとしていると思われるが、本文において、協議の目的を明らかにし、評価範囲の決定を経営者が行うことを明らかにすれば、なお書きを削除してもよいのではないか。	貴重なご意見として承ります。 ご指摘の点については、なお書きで趣旨を強調しております。
48	改訂基準「Ⅱ. 2. (3) 監査人との協議」において、「なお、評価範囲の決定は経営者が行うものであり、当該協議は、あくまで監査人による指摘を含む指導的機能の一環であることに留意が必要である。」とされている。現行の実施基準「Ⅲ. 1. 内部統制監査の目的〔経営者による財務報告に係る内部統制の評価の理解・尊重〕」においては、「監査人は、内部統制の基準・実施基準等の内容や趣旨を踏まえ、経営者によ	今回の改訂によって、実施基準に記載されている 「監査人は、内部統制の基準・実施基準等の内容や趣旨を踏まえ、経営者による会社の状況等を考慮した内部統制の評価の方法等を適切に理解・尊重した上で内部統制監査を実施する必要がある、各監査人の定めている監査の手続や手法と異なることをもって、経営者に対し、画一的にその手法等を強制することのないよう留意する。

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>る会社の状況等を考慮した内部統制の評価の方法等を適切に理解・尊重したうえで内部統制の監査を実施する必要がある、各監査人の定めている監査の手続や手法と異なることをもって、経営者に対し、画一的にその手法等を強制することのないよう留意する。」とされているが、「指導的機能」という文言が改訂によって追加されたとしても、経営者の評価方法と監査人の監査手続や手法は必ずしも同一である必要はないという趣旨に変更はないと理解してよいか。</p>	<p>(注) 監査人は、経営者の評価結果を利用する場合を除き、経営者の評価方法を具体的に検証する必要はないことに留意する。」 という点について変更はありません。</p>
49	<p>改訂基準「Ⅱ. 2. (3) 監査人との協議」における「経営者は、評価範囲の決定前後に、当該範囲を決定した方法及びその根拠等について、必要に応じて、監査人と協議を行っておくことが適切である。なお、評価範囲の決定は経営者が行うものであり、当該協議は、あくまで監査人による指摘を含む指導的機能の一環であることに留意が必要である。」との記述があるが、指導的機能はそのあり方によっては独立性侵害の懸念が残る。本公開草案では、この点を意識したうえで、評価範囲の決定が経営者の責任で行われるものであることを変えるものではない旨の注意喚起を伴った記述となっていると認識してはいるが、「指導」という表現を誤解した経営者が「指導を乞う」という姿勢を強めるようなことがないように、経営者による評価の文脈で指導的機能に言及すべきではない。仮に本公開草案のままその言及を維持するのであれば、批判的機能とあわせて言及すべきではないか。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。 ご懸念のような誤解が生じないように評価範囲の決定は経営者が行うものである旨を、なお書きで明記しています。</p>
50	<p>改訂基準「Ⅱ. 2. (3) 監査人との協議」に関し、あくまで監査人による指摘を含む指導的機能の一環であるという今回の追加が、特に企業にとってわかりづらいのではないか。「当該協議は、監査人の独立性に抵触しないように、経営者の役割を担うものではなく、適時に範囲の妥当性を検討するための協議であることに留意する」と修正した</p>	

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	方が良いのではないか。	
51	<p>ガバナンス機関において、監査に責任を有する役員（監査役等）は有価証券報告書における「事業等のリスク」の記述内容と、本制度で識別された重要業務プロセスにおけるリスク、および KAM 項目間の整合性を確認し、その所見を取締役会と共有し、改善プロセス推進の助言を行うべきである。</p> <p><理由></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 外部監査人による KAM 運用開始は、財務諸表監査における重要リスクと、それらへの監査対応状況を、個別具体的に開示する重要な契機となった。 2. 一方、内部統制報告制度は、会社側が財務諸表作成過程におけるリスクを適切に識別し、それらに対するコントロールの強度を客観的に評価することを基本とするが、これら二つの制度には当然に強い関係性が確保されるべきと考える。 3. さらに開示内容の一層の充実が求められる有価証券報告書において、特に「事業のリスク」の記述内容との関係性も重要である。 4. 監査役等は、三様監査の場面においてリーダーシップを発揮し、内部統制報告制度における会社側評価者（内部監査部門等）と、KAM に責任を持つ外部監査人とのコミュニケーションを促進し、それぞれの活動の整合性を都度確認することにより、各制度間の有機的な運用について、取締役・経営陣に対する有効な助言が可能になると考える。 5. このような三様監査活動を通して、堅牢な内部統制の構築・運用に対する動機付けを行うことは、コーポレートガバナンスの高度化の方向性に一致すると思われる。 	<p>貴重なご意見として承ります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
52	<p>制度開始以降、開示すべき重要な不備の傾向を見ると、売上などの業務プロセスに起因するものはほとんどなく、全社的な内部統制と決算財務報告プロセスに起因するものが多数を占めている。</p> <p>制度導入から10数年を経て実務も一定定着し、今後業務プロセスから開示すべき重要な不備が出てくる可能性は今後ますます低くなり、相対的に全社的な内部統制の重要性が高まってくると考える。</p> <p>内部統制導入支援の経験上、主要3勘定に係る業務プロセスの整備・運用評価のほうが、全社的な内部統制のそれよりもはるかに人的リソースを割かれる。費用対効果を考慮すると、多大なリソースを業務プロセスに振り向けることは有効とは言い難く、また業務プロセスは外部監査人が財務諸表監査の対象としており、ガバナンスとしてはそれで充分ではないだろうか。むしろ全社的な内部統制に人的リソースを割くほうが有効性は高く、ERMとの親和性も高いため企業側のニーズにも合致すると思料する。</p> <p>但し、現行の実施基準の参考で示されている全社的な内部統制の42項目は抽象度が高いため、どこまでどのような体制整備ができていれば一定水準を満たすのか、現実問題として戸惑う場面が多い。</p> <p>他方、現行制度は財務報告目的に絞られているが、企業実務においてはそれ以外の3つの目的、つまり事業目的、コンプライアンス目的、資産保全目的の重要性がむしろ高く、そちらに拡張して内部統制評価を実施することは、企業ニーズのみならず会社法上の内部統制の要請にも合致する方向ではないかと考える。なお、会社法上の内部統制実務が、内部統制の基本方針を取締役会で決議するにとどまり、J-SOXでカバーされる部分も制度上財務報告目的の領域に限定される例が多く、つまり、実を伴っていない点が放置されているのではないかと思</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>なお、金融商品取引法上の内部統制報告制度は、経営者による評価及び報告と監査人による監査を通じて財務報告に係る内部統制についての有効性を確保しようとするものであり、財務報告の信頼性以外の他の目的を達成するための内部統制の整備及び運用を直接的に求めるものではありません。</p> <p>しかし、財務報告は、組織の業務全体に係る財務情報を集約したものであり、組織の業務全体と密接不可分の関係にあります。</p> <p>したがって、経営者が財務報告に係る内部統制を有効かつ効率的に構築しようとする場合には、目的相互間の関連性を理解した上で、内部統制を整備し、運用することが望まれます。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>料する。会社法で具体的な実務上の対応が示されているわけではなく、またJ-SOXが財務報告目的だけなら、制度対応として最低限の形式的対応でよいと考える経営者は実質的に多いが、現行制度の要請が中途半端な状況にあっては、無理からぬことである。ちなみに地方自治法が地方自治体に要求する内部統制体制は予算に関わる領域を対象としており、実質的に4つの目的すべてが対象となる点で有用と考える。</p> <p>そこで、以下の3点を提案したい。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 費用対効果の観点から、業務プロセス評価を廃止する。 2. 全社的な内部統制の42項目について、具体的に何を構築すればよいかをもっと平易・簡潔な言葉で記載する。 3. 全社的な内部統制の評価項目の意味合いを、財務報告目的に限定せず、4つ全ての目的を満たすように改める。 	
53	<p>業務プロセス統制、決算・財務統制は、決算の数字を作るプロセスを評価するもので、作られた数字（BS・PL）そのものが適切かどうかを確認するものではない。</p> <p>このことが日本の内部統制報告制度が形骸化することの要因の1つとなっている。</p> <p>実施基準において、決算・財務統制は業務プロセス統制に含まれているという位置付けですが、強調するために独立させ、作られた数字が適切かどうかを確認すること（会計監査）を含めるべきである。</p> <p>そのような定めを組み込むことによって、財務報告の信頼性の向上だけでなく、企業の内部監査部門の地位向上、さらに人材確保・育成に資することになるのではないか。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>現行の基準に記載されているとおり、内部統制の基本的要素におけるモニタリングの独立的評価については、例えば企業内での監視機関である内部監査部門及び監査役等が、財務報告の一部ないし全体の信頼性を検証するために行う会計監査などが挙げられます。</p>
4. 財務報告に係る内部統制の報告		

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
54	<p>内部統制報告書において特に記載することが適切である事項として、「イ. 重要な事業拠点の選定において利用した指標の一定割合」が挙げられているが、これは、改訂実施基準において例示されているような、本社を含む各事業拠点の売上高等の金額の高い拠点から合算して求める累積割合（いわゆる2／3基準等）の開示を必ずしも求めているものではなく、当該指標に占める各事業拠点単独の割合（絶対基準）等で選定している場合は当該割合を開示すればよいとの理解でよいか。</p>	<p>ご質問にあるような、「本社を含む各事業拠点の売上高等の金額の高い拠点から合算して求める累積割合（いわゆる2／3基準等）の開示」を必ずしも求めているものではありません。</p> <p>「重要な事業拠点の選定において利用した指標の一定割合」については、企業の事業又は業務の特性等に応じて異なるものと考えております。</p>
55	<p>内部統制報告書において特に記載することが適切である事項として、「ロ. 評価対象とする業務プロセスの識別において企業の事業目的に大きく関わるものとして選定した勘定科目」が挙げられているが、様々な業種を傘下に抱え、業種毎に「企業の事業目的に大きく関わるものとして選定した勘定科目」を設定している企業グループにおいては、重要性に応じた代表的なものの開示を求めている理解でよいか。また、「ハ. 個別に評価対象に追加した事業拠点及び業務プロセス」が挙げられているが、追加した事業拠点および業務プロセス全てについての具体的な開示ではなく、判断根拠等の一例の開示を求めている理解でよいか。上記の理解が正しい場合、例えば基準に「特に、以下の事項について決定の判断事由を含め重要性に応じて記載することが適切である。」等の記載に修正いただきたい。</p>	<p>「評価対象とする業務プロセスの識別において企業の事業目的に大きく関わるものとして選定した勘定科目」については、財務報告に対する金額的及び質的影響並びにその発生可能性を考慮し、個別の業種、個々の企業等が置かれた環境や事業の特性等に応じて適切に判断されることとなります。</p> <p>また、「個別に評価対象に追加した事業拠点及び業務プロセス」についても、財務報告に対する影響の重要性を勘案して決定を行うこととなります。</p> <p>これらの事項の全てについての具体的な開示を求めているわけではありませんが、その概要などを内部統制報告書に記載することが適切であると考えています。</p>
56	<p>改訂基準「Ⅱ. 4. (4) ①」の「イ. 重要な事業拠点の選定において利用した指標の一定割合」は「イ. 重要な事業拠点の選定において利用した指標とその一定割合」とすべきではないか。</p>	<p>ご指摘を踏まえて修正しました。</p>
57	<p>改訂基準「Ⅱ. 4. (4) ①」において、「決定の判断事由を含めて記載することが適切」としてリスクアプローチの考え方を示した点は賛</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>成する。但し、「判断事由」は「判断根拠となる事由」ではないか。改訂基準「Ⅲ. 3. (2) 評価範囲の妥当性の検討」の改訂部分において「根拠の合理性」とされていることとの平仄もある。</p>	
58	<p>改訂基準「Ⅱ. 4. (4) ①」において、評価範囲の「決定の判断事由」を記載することが求められている。現状の内部統制報告書においては「範囲の決定方法及び根拠」を記載しており、さらに「判断事由」を記載するとすれば、財務報告に対する金額的および質的影響の重要性（リスクアプローチ）の観点から適切と判断した等の内容になると考えるが、そうした理解でよいか。「判断事由」を記載する意義を確認したい。</p>	<p>「財務報告に係る内部統制の評価の範囲」については、財務報告に対する金額的及び質的影響並びにその発生可能性を考慮し、全社的な内部統制の評価結果を踏まえ、業務プロセスに係る内部統制の評価範囲を合理的に決定した旨を具体的に記載することが考えられます。特に、重要な事業拠点の選定において利用した指標とその一定割合、評価対象とする業務プロセスの識別において企業の事業目的に大きく関わるものとして選定した勘定科目並びに個別に評価対象に追加した事業拠点及び業務プロセスについて、評価範囲を決定した際の判断事由を各企業の実情等に応じて具体的に記載することが考えられます。</p> <p>この観点から、改訂基準において、内部統制報告書に記載する事項として明示することとしました。</p> <p>なお、今後、関係法令について所要の整備を行う予定です。</p>
59	<p>本公開草案が、内部統制報告制度の実効性に関する懸念に対処するため、経営者による内部統制の評価範囲の決定について一層の適正化に取り組んでいることは評価できる。</p> <p>数値基準を機械的に適用すべきでないことや監査人との協議などはその具体例であるが、質の高い内部監査からもたらされる情報もまた、かかる評価範囲の決定の適正化に貢献しうる。経営者は、こうした内部監査の結果を適切に活用すべきであり、これを情報開示の側面から後押しすべく、内部統制報告書の記載項目として、以下の下線のとおり、評価範囲の決定に関する経営者と監査人・内部監査人との協議等の実施状況を記載させることが適切である。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>ご指摘の評価手続の概要には、財務報告に係る内部統制の評価結果に重要な影響を及ぼす手続の概要が記載されることが適切であると考えております。</p> <p>経営者と関係者の協議の実施状況については、評価結果に及ぼす影響等に応じて、評価手続の概要に記載するかどうかを検討していただくことが適切であると考えております。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>(文案)</p> <p>④財務報告に係る内部統制の評価手続の概要</p> <p><u>* 評価範囲の決定に関する経営者と監査人・内部監査人との協議等の実施状況を記載することが適切である。</u></p>	
60	<p>改訂基準「Ⅱ. 4. (6) ③」において、付記事項として前年度の開示すべき重要な不備の是正状況が追加されたが、現行の②期末日後の実施した開示すべき重要な不備の是正措置等について、実施基準「Ⅱ. 3. (5) 内部統制の開示すべき重要な不備の是正」、「Ⅲ. 4. (3) 内部統制の開示すべき重要な不備の報告と是正」や「Ⅲ. 5. (3) 追記情報」においてそれぞれ留意点が記載されていることに倣い、是正状況の確認手続、内部統制報告書記載上の留意点、内部統制監査報告書記載上の留意点等を追加する必要があるのではないか。</p>	<p>ご質問の点については、前年度に開示すべき重要な不備を報告した場合には、当期末日までに当該不備を是正するために実施された措置があるときは、その内容も含めた是正状況について開示を求めることとしました。</p> <p>なお、前年度の期末後に、開示すべき重要な不備に対する是正措置を実施し、内部統制報告書の提出日までに当該開示すべき重要な不備が是正され、提出日時点では財務報告に係る内部統制が有効である旨を報告した場合においては、前年度の内部統制報告書に当該開示すべき重要な不備の是正状況が記載されることになるため、当期の内部統制報告書に当該開示すべき重要な不備の是正状況を開示する必要はありません。</p> <p>ご指摘の「内部統制報告書の記載上の留意点」については、今後、関係法令について所要の整備を行う予定です。</p>
Ⅲ. 財務報告に係る内部統制の監査		
2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係		
61	<p>改訂基準「Ⅲ. 2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係」における「必要に応じて、経営者と協議しなければならない」との記述について、内部統制評価の範囲外の不備の点が論じられていると考えるが、そうだとすると、そのような不備が判明した際の協議は必要であり、「必要に応じて」は不要ではないか。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>ご質問にある「必要に応じて」は、財務報告に対する影響の重要性を踏まえて判断するものであり、一律同程度の内容の協議を求めるものではないとの趣旨も含んでおります。</p>
62	<p>改訂基準「Ⅲ. 2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係」における「必要に応じて、経営者と協議しなければならない」との記述について、そ</p>	

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>の前の文章において、財務諸表監査の過程で内部統制の不備が発見されたことを前提としているので、そのような場合においても、必要に応じて、経営者との協議が必要となるのか疑問である。当該場合には、経営者との協議が必須になるのではないか。</p>	
3. 内部統制監査の実施		
63	<p>基準「Ⅲ. 3. (6) 不正等の報告」は、不正又は法令に違反する重大な事実を発見した場合についての基準であるため、経営者、取締役会及び監査役等に対して「速やかに」又は「適時に」報告がなされるべきであり、その旨を明示すべきではないか。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。 ご指摘の点については、現行の実施基準において、「監査人は、内部統制監査の実施において不正又は法令に違反する事実を発見した場合には、経営者、取締役会及び監査役等に対して適時に報告して適切な対応を求める」と記載しております。</p>
64	<p>基準「Ⅲ. 3. (8) 他の監査人等の利用」において、監査人の利用とともに内部監査人の作業の利用をも規定しているが、内部監査の業務については、ISAの改訂を受けて監基報610が改訂されて「内部監査人の作業の利用」となっているため、国際的なハーモナイゼーションの観点からは、その改訂をも踏まえ内容的な整合性を確保すべく本公開草案における改訂内容を検討することが妥当ではないか。さらに、本公開草案において、内部監査人は専門職としての正当な注意をもって職責を全うすべき旨の規定が追加されることとなる点をも踏まえて、(8) 監査人等の利用の記述についての改訂を検討すべきではないか。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。 今後も国内外の関係基準等を巡る動向も踏まえ、内部統制報告制度の見直しの要否を検討してまいります。</p>
4. 監査人の報告		
65	<p>改訂基準「Ⅲ. 4. (2) 内部統制監査報告書の記載区分」において、「②(省略)ただし、内部統制報告書の内部統制の評価結果において、内部統制は有効でない旨を記載している場合は、その旨を監査人の意見に含めて記載することが適切である。」とされている。これは、内部</p>	<p>ご理解のとおりです。 日本公認会計士協会の「財務報告に係る内部統制の監査」において示されているご指摘の文例を参考に記載していただくことも考えられます。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>統制監査報告書の監査意見の区分に、内部統制は有効でないという経営者の評価結果が記載された内部統制報告書を内部統制監査の対象としている旨を記載する現行の取扱いと同義であると理解してよいか。</p>	
66	<p>改訂基準「Ⅲ. 4. (2) 内部統制監査報告書の記載区分」の②における「内部統制報告書に内部統制は有効でない旨を記載している場合には、その旨を監査人の意見に含めて記載することが適切である旨の追加」について、現行の日本公認会計士協会の財務報告内部統制監査基準報告書第1号付録3(2)文例2において、内部統制が有効でないと表示した内部統制報告書について適正表示として無限定適正意見を表明する記載例が示されていることから、本文例に従うことにより新たな対応は必要ないと考えて差し支えないか。</p>	
<p>財務報告に係る内部統制の評価及び監査の実施基準</p>		
<p>I. 内部統制の基本的枠組み</p>		
<p>1. 内部統制の定義</p>		
67	<p>改訂基準「I. 1. 内部統制の定義」及び改訂実施基準「I. 1. 内部統制の定義(目的)」において「財務報告」が「報告」に改訂されたが、改訂実施基準「I. 1. (5) 4つの目的の関係」においては、当該改訂がされていないので、当該箇所においても「財務報告」から「報告」への改訂がなされるのが適切ではないか。</p>	<p>ご指摘を踏まえて、以下の下線のとおり修正しました。</p> <p>(修正後)</p> <p>内部統制の4つの目的である業務の有効性及び効率性、<u>報告の信頼性</u>、事業活動に関わる法令等の遵守及び資産の保全は、それぞれ固有の目的ではあるが、お互いに独立して存在するものではなく、相互に密接に関連している。</p>
68	<p>内部統制の目的を「財務報告の信頼性」から「報告の信頼性」に変更することに際し、会社側に追加的な法的義務が生じていないことを明記いただきたい。</p> <p>一般的に「財務報告の信頼性」は会社法で求められる内部統制を構成</p>	<p>本改訂によって、「I. 内部統制の基本的枠組み」において、内部統制の目的の一つである「財務報告の信頼性」を「報告の信頼性」に修正しておりますが、「II. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」や「Ⅲ. 財務報告に係る内部統制の監査」の目的は変えておりません。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>するものと解されるが、本件変更により、会社法が改正されていないにもかかわらず会社法において「報告の信頼性」まで求められるようになるなど、会社側に何らかの義務が生じるのではないかという懸念を招く可能性がある。</p>	<p>これらにより、金融商品取引法上の内部統制報告制度は、あくまで「財務報告の信頼性」の確保が目的であることが明らかとなっているため、ご指摘を踏まえた修正は必要ないものと考えております。</p>
2. 内部統制の基本的要素		
69	<p>実施基準「I. 2. (1) ⑦人的資源に対する方針と管理」について、有価証券報告書等の改正案においては「人的資本」に関する開示が求められているとおり、近年は、人材を「人的資源」ではなく「人的資本」として捉えるのが一般的となっている。本実施基準においても「人的資源」ではなく「人的資本」と改訂してはどうか。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>
70	<p>改訂実施基準「I. 2. (2) ①リスクの評価」の第2段落における「リスクの評価の対象となるリスクには、不正に関するリスクも含まれる。」との記述について、元々不正に関するリスクも対象であり、『リスク』という文言が3度も繰り返されている為、「評価の対象となるリスクには、不正に関するリスクも重視されるべきである」などの表現の方が良いのではないか。</p> <p>また、第3段落の「リスクの変化に応じてリスクを再評価し、リスクへの対応を適時に見直すことが重要である。」との記述について、「リスクの変化」よりも、リスクが変化する要因となる「経営環境の変化」などの表現の方が良いのではないか。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>
71	<p>改訂実施基準「I. 2. (4) 情報と伝達」の第2段落における「情報の信頼性を確保するためには、情報処理プロセスにおいてシステムが有効に機能していることが求められる。」について、「システムが有効に機能」とはこういった状態か、具体的に示してほしい。</p>	<p>ご質問の「システムが有効に機能」という状態については、個々の組織が置かれた環境や事業の特性等により異なるため一概に申し上げるのは困難ですが、例えば、情報の処理プロセスにおいて、情報の信頼性を確保するためにシステムが適切に構築及び運用されていることが考えられます。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
72	<p>実施基準「I. 2. (4) ①情報の識別・把握・処理」の記述について、情報の信頼性が重要であるのは、高度に自動化された情報システムか、手作業を中心とした情報システムであるかを問わない。したがって、語順を改めてはどうか。また、今回加筆された部分は、ITへの依存度が高い情報システムの場合、情報の信頼性を確保するためにIT全般統制が重要であることを示す意図であるならば、意図がとりにくいため、表現の工夫が必要ではないか。</p> <p>(文案)</p> <p><u>信頼性のない情報は、経営者の誤った判断等につながる可能性があるため、情報の信頼性は重要である。したがって、大量の情報を扱い、業務が高度に自動化されたシステムに依存している状況においては、情報の信頼性を確保するため、情報の処理プロセスにおいてシステムが継続的かつ有効に運用されることを支援する仕組みを整備することが重要である。</u></p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>
73	<p>改訂実施基準「I. 2. (5) モニタリング」について、全般として、モニタリングについては、3線モデルを意識した記載内容としてはどうか。2線に関する記載がないように思う。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>3線モデルについては、改訂実施基準「I. 5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」に例示として記載しております。</p>
74	<p>改訂基準「I. 2. (6) ITへの対応」において、ITに対する「適時かつ適切」な対応を求めることから、改訂実施基準「I. 2. (6) IT(情報技術)への対応」においても、「適時」な対応についての説明を入れるべきではないか。</p> <p>また、新たに改訂案で示された現状認識からすると、末尾の「組織に新たなITシステムの導入を要求したり、既存のITシステムの更新を強いるものではない。」との記述は、必要に応じてそのような検討を</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	求める、と積極的な姿勢を示すべきではないか。	
75	<p>改訂基準「I. 2. (6) ITへの対応」について、ITの委託業務にかかる統制の重要性が増しているとの記載があり、その認識には異存はないが、ITの委託業務にかかる統制をどのように評価するのかについて、改訂実施基準「II. 2. (1) ②」の記載事項に加え、追加の留意事項（例えば、IT全般統制やIT業務処理統制に関して、受託会社の評価結果を利用する場合に、十分な証拠を提供していること検討する際の留意事項）や例示を記載する必要があるのではないか。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>ITの委託業務については、その特性等は様々であり、その内部統制の評価について一概に示すことは困難です。</p> <p>経営者は、ITの委託業務の特性等に応じて、受託会社が実施している内部統制の整備及び運用状況を把握し、適切に評価する必要があります。その際には、サンプリングによる検証、受託会社の評価結果の利用により、内部統制の有効性を評価することが考えられます。</p>
76	<p>改訂実施基準「I. 2. (6) IT（情報技術）への対応」において、「また、情報システムの開発・運用・保守などITに関する業務の全て又は一部を、外部組織に委託するケースもあり、かかるITの委託業務に係る統制の重要性が増している。さらに、クラウドやリモートアクセス等の様々な技術を活用するに当たっては、サイバーリスクの高まり等を踏まえ、情報システムに係るセキュリティの確保が重要である。」を追記したことは、最近のITへの対応で重要な論点になりつつあるため高く評価できる。</p> <p>また、②ITの利用及び統制で、「a. 有効性及び効率性：情報が業務に対して効果的、効率的に提供されていること」が削除されたことも財務報告の内部統制を評価するという目的からも合致するものと思われる。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>
77	<p>改訂実施基準「I. 2. (6) IT（情報技術）への対応」について、不正、サイバーセキュリティへの対応とも、現在の複雑な状況では内部統制の経営者評価の中で実施し、会計監査人が内部統制監査として同じく評価するというのは、会社側には負荷が大きく、例えばクラウドサービスを提供している会社にとっても、色々な会社からそれぞれ</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>の会社の監査人から様々な情報の提供を求められたりすると非常に負荷が重いと推察される。そのようなことがないように国が定めた認定者などについては、クラウド事業者に対して、個別に内部統制評価を行うようなことは避けてほしい。不正、サイバーセキュリティともITに関してはそのようなことを懸念した。</p> <p>また、サイバーセキュリティに関しては、姿勢としてはわかるが、証拠などを求められると、逆に会計監査人（監査人が所属するファーム）の基準でよいことになることを懸念している。サイバーセキュリティはそれ自体が大分野で実施者も違うので、サイバーセキュリティの内部統制で何らかの評価を求めているのであれば、かなりハードルが高くなったと感じる。</p> <p>さらにITの委託先についての追加があるが、これも、全般統制をクリアするために具体的な作業内容を事細かに指示して、いわれる偽装請負にならないようなガイドラインを経済産業省と協力して明示してほしい。</p>	
3. 内部統制の限界		
78	<p>改訂実施基準「I. 3. 内部統制の限界」における「しかし、例えば、当初想定していなかった環境の変化や非定型的な取引の発生しやすいプロセスに重点的に知識・経験を有する者を配置するなど、的確に内部統制を整備することによって、当初想定していなかった環境の変化や非定型的な取引に対する対応の範囲は相当程度、広げることができる。」との記述について、環境の変化への対応にかかる内部統制の整備の意義が分かりにくいのが、ERM2017 やCOSO報告書（2013）を踏まえて、例えば下記のように修正することを検討すべきではないか。（文案）</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>現行の実施基準「I. 3. 内部統制の限界」には、当初想定していなかった環境の変化の発生しやすいプロセスに重点的に知識・経験を有する者を配置することの意義が記載されています。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>しかし、例えば、当初想定していなかった<u>環境の変化の識別・分析・対応のプロセスの整備</u>や非定型的な取引の発生しやすいプロセスに重点的に知識・経験を有する者を配置するなど、的確に内部統制を整備することによって、当初想定していなかった環境の変化や非定型的な取引に対する対応の範囲は相当程度、広げることができる。</p>	
79	<p>改訂実施基準「I. 3. 内部統制の限界」における「監査役等による監査並びに内部監査人による取締役会及び監査役等への直接的な報告に係る体制等の整備も経営者による内部統制の無視ないし無効化への対策になると考えられる。」との記述について、「体制等の整備」を「体制等の整備及び運用」とすべきではないか。</p>	<p>ご指摘を踏まえて、以下の下線のとおり修正しました。</p> <p>(修正後)</p> <p>適切な経営理念等に基づく社内の制度の設計・運用、適切な職務の分掌、組織全体を含めた経営者の内部統制の整備及び運用に対する取締役会による監督、監査役等による監査並びに内部監査人による取締役会及び監査役等への直接的な報告に係る体制等の整備<u>及び運用</u>も経営者による内部統制の無視又は無効化への対策となると考えられる。</p>
80	<p>改訂実施基準「I. 3. 内部統制の限界」における「適切な経営理念等に基づく社内の制度の設計・運用、適切な職務の分掌、組織全体を含めた経営者の内部統制の整備及び運用に対する取締役会による監督、監査役等による監査並びに内部監査人による取締役会及び監査役等への直接的な報告に係る体制等の整備も経営者による内部統制の無視ないし無効化への対策となると考えられる。」との記述について、全社的統制の42項目の中で従来より整備が求められている事例であり、「の整備も」ではなく「の整備を強化することが」などの表現の方が良いのではないか。</p>	
81	<p>内部統制の無効化を内部統制の構築により抑止できる、加えて取締役会、監査役による監督・監査（ガバナンスであろう。）もその効果がある、との論旨であるとすれば、「内部監査人による取締役会及び監査役等への直接的な報告に係る体制等の整備」をこの監督・監査と並列するのは、体系的にやや疑問である。かかる直接的な報告体制は内部統制の一部ではないのか。そうだとすると、「～相応の抑止的効果をも</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>たらずことが期待できる。特に、内部監査人による取締役会及び監査役等への直接的な報告に係る体制等の整備なども重要であろう。また、適切な経営理念等に基づく～監査役等による監査も経営者による内部統制の無視ないし無効化を抑止するための対策となる。」ということではないか。</p>	
82	<p>改訂実施基準「I. 3. 内部統制の限界」において、「経営者が不当な目的のために内部統制を無視ないし無効ならしめることがある。」の後に続く「しかし、経営者が、・・・対策となると考えられる。」について矛盾点や表現が表層的で弱いものを感じるため、記載内容を再考いただきたい。</p> <p>一般的に考えて「不当に内部統制を無視・無効にする経営者」が適切な内部統制を構築するのか、また、取締役会や監査役が機能するのか疑問であり、一概に期待される対策になるとは考えられない。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>
83	<p>改訂実施基準「I. 3. 内部統制の限界」において、経営者による内部統制の無視ないし無効化への対応の例示が追加されているが、これに加えて、内部通報制度、懲戒制度の整備運用を追加することが適切ではないか。内部通報制度については不適切な運用により不正が隠蔽されていた事例もあること、今回課徴金制度は問題提起にとどまったものの企業内部での規律として懲戒制度の適切な整備運用が重要であるためである。</p> <p>さらに、PCAOBのAS2201では不正対応の内部統制として、通常取引過程から外れた又は通例ない重要な取引に関する内部統制、仕訳入力及び修正に関する内部統制、関連当事者取引に関する内部統制、重要な会計上の見積りに関する内部統制、経営者が財務報告を不適切に歪める誘因又はプレッシャーを軽減する内部統制を挙げており、企業</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>側でこれらの内部統制の必要性が理解され整備運用されることが適切である。特に不適切な会計処理の実行には最終的には不適切な仕訳入力や財務諸表の直接の修正が絡むため、仕訳入力及び修正に関する内部統制は重要であるため、強調して取り上げる必要があるのではないか。</p>	
84	<p>改訂実施基準「I. 3. 内部統制の限界」において、「さらに、経営者が～・・・相応の抑止的な効果をもたらすことが出来る。適切な経営理念等に基づく社内の制度の設計・・・直接的な報告に係る体制等の整備も経営者による内部統制の無視ないし無効化への対策となると考えられる。」との記述があるが、経営者による内部統制の無効化に対する内部統制の抑止・予防効果は内部通報制度を除くと限定的であり、内部統制の限界、関係者の役割期待との整合性の観点からも、3線モデルにおける2、3線と取締役会、監査役等の連携を強化した上で取締役会、監査役会等が監視・監督機能の発揮により抑止・予防するのが一義と考える。現行の書き振りではあたかも内部統制が主、後者（ガバナンス）が従のように読めるので修文した方がよいのではないか。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>
85	<p>経営者以外の内部統制における業務プロセスに責任を有する者による無効化の記述は、経営者による無効化に続けて記載する方が分かりやすいのではないか。以下の下線部のとおり修正してはどうか。</p> <p>（文案）</p> <p>経営者が不当な目的のために内部統制を無視ないし無効ならしめることがある。<u>また、経営者以外の内部統制における業務プロセスに責任を有する者が、内部統制を無視ないし無効ならしめることもある。</u></p> <p>しかし、経営者が、組織内に全社的又は業務プロセスレベルに係る内部統制を<u>適切に構築</u>していれば、<u>例えば複数の者が当該事実</u>に関与す</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>ることから、<u>経営者等</u>によるこうした行為の実行は相当程度、困難なものになり、結果として、<u>経営者等</u>の行動にも相応の抑止的な効果をもたらすことが期待できる。</p>	
86	<p>改訂実施基準「I. 3. 内部統制の限界」における「また、経営者以外の内部統制における業務プロセスに責任を有する者が、内部統制を無視ないし無効ならしめることもある。」との記述について、業務プロセスの責任者が当該業務プロセスを無視・無効化することがあるという趣旨か、当該業務プロセスを超えて全社的な内部統制まで無視・無効化することがあるという趣旨か必ずしも明確ではないため、いずれの趣旨か明確にすべきではないか。</p>	<p>ご質問の点に関し、無視又は無効ならしめる対象となる内部統制については、様々なものが考えられるため、一概にお示しすることは困難です。</p>
87	<p>改訂実施基準「I. 3. 内部統制の限界」における「経営者以外の内部統制における業務プロセスに責任を有する者が、内部統制を無視ないし無効ならしめることもある。」との基準に関しても、対策を記載してはどうか。</p> <p>実際の内部監査の現場では、「業務プロセスに責任を有する者」自らが誤認、立場を勘違い、知識不足などから内部統制を無視・無効にしているケースがあり、経営者は内部統制組織を構築する上で「責任を有する者」を適正に任命すべきと考える。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>経営者以外の業務プロセスの責任者による内部統制を無視又は無効ならしめる行為に対して、どのような対策を講じるかについては、個々の組織が置かれた環境や事業の特性等により異なることから一律に示すのは困難であると考えております。</p> <p>改訂実施基準においては、経営者による内部統制を無視又は無効ならしめる行為に対する、組織内の全社的又は業務プロセスにおける適切な内部統制の例を示しております。経営者以外の業務プロセスの責任者によってなされる可能性もあることを踏まえ、必要に応じて、追加の対策を検討していくことが重要であると考えております。</p>
88	<p>改訂実施基準「I. 3. 内部統制の限界」において、「経営者以外の内部統制における業務プロセスに責任を有する者が、内部統制を無視ないしは無効ならしめることもある。」と規定されているが、現実には子会社の経営者が内部統制を無効化させているケースもあるので、「子会社の経営者による内部統制の無視や無効化もある」ことを追記した</p>	<p>経営者以外の内部統制における業務プロセスに責任を有する者は、企業の事業又は業務の特性等により様々ですが、ご指摘の子会社の経営者はこの中に含まれるものと考えられます。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>方が良いと思われる。</p> <p>また、子会社の経営者による内部統制の無視ないし無効化への効果的な防止・発見的な内部統制として、親会社からの子会社へのモニタリングを追記してはいかがか。</p>	<p>また、現行の実施基準「I. 3. 内部統制の限界」に記載された「組織内に適切な全社的又は業務プロセスレベルに係る内部統制」は、親会社から子会社へのモニタリングも含むものと考えられます。</p>
4. 内部統制に関係を有する者の役割と責任		
89	<p>コーポレートガバナンス・コード補充原則に「取締役会はグループ全体を含めた内部統制や全社的リスク管理体制を適切に構築し、内部監査部門を活用しつつ、その運用状況を監督すべき」との記載があるため、改訂実施基準「I. 4. (2) 取締役会」における「したがって、取締役会は経営者による内部統制の整備及び運用に対しても監督責任を有している。」との記述の後に、「内部統制の整備及び運用の監督の機能発揮にあたって内部監査部門を有効に活用することが重要である。」の追記を検討してはどうか。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>ご指摘の点については、現行の実施基準「I. 2. (5) ③内部統制上の問題についての報告」において、「独立的評価により識別された問題点は、内部監査人によるものについては、経営者が適時に報告を受ける仕組みを確保することが重要であり、必要に応じて、取締役会、監査役等にも報告することが求められる。取締役会、監査役等による独立的評価の結果は、取締役会で報告され、経営者による適切な対応を求めていくことが重要である。」と記載されております。</p>
90	<p>取締役会は、内部統制の整備及び運用に関して、改訂実施基準「I. 4. (2) 取締役会」において、「経営者が不当な目的のために内部統制を無視ないし無効ならしめることに留意する必要がある。」との記述があるが、改訂実施基準「I. 3. 内部統制の限界」では、経営者以外の内部統制における業務プロセスに責任を有する者が、内部統制を無視ないし無効ならしめることもある。」としているので、「経営者」を「経営者及び内部統制における業務プロセスに責任を有する者」又は「経営者等」としたほうが良いのではないか。なお、同様の文章が「(3) 監査役等」にもあるので、同様の修正をしたほうが良い。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>今回の改訂においては、内部統制を無視又は無効ならしめる行為が経営者以外の業務プロセスの責任者によってなされる可能性もあることについて、改訂実施基準「I. 3. 内部統制の限界」で示させていただいております。</p> <p>この点も参考にしつつ、企業等を取り巻く環境や事業の特性、規模等に応じて、内部統制を整備及び運用していただきたいと考えております。</p>
91	<p>改訂実施基準「I. 4. (3) 監査役等」において、「経営者が・・・内部統制を無視ないし無効ならしめることに留意する」とありますが、経営者は、通常（あるいは相当高い確率で）、内部統制を無視ないし無</p>	<p>ご指摘を踏まえ、以下の下線のとおり修正しました。</p> <p>(修正後)</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>効化するものだと読めてしまうため、「経営者が・・・内部統制を無視ないし無効ならしめる場合があることに留意する」とした方が良いのではないか。</p>	<p>・改訂実施基準「I. 4. (2) 取締役会」 取締役会は、内部統制の整備及び運用に関して、経営者が不当な目的のために内部統制を無視又は無効ならしめる<u>場合がある</u>ことに留意する必要がある。</p>
92	<p>改訂実施基準「I. 4. (3) 監査役等」において、「監査役等は、内部統制の整備及び運用に関して、経営者が不当な目的のために内部統制を無視ないし無効ならしめることに留意することが重要である。」との記述があるが、経営者の内部統制の無効化が必ず行われることを想定しているように読めるので、以下の下線のとおり修正してはどうか。</p> <p>(文案)</p> <p>監査役等は、内部統制の整備及び運用に関して、経営者が不当な目的のために内部統制を無視ないし無効ならしめる<u>可能性がある</u>ことに常に留意することが重要である。</p>	<p>・改訂実施基準「I. 4. (3) 監査役等」 監査役等は、内部統制の整備及び運用に関して、経営者が不当な目的のために内部統制を無視又は無効ならしめる<u>場合がある</u>ことに留意する必要がある。</p>
93	<p>改訂実施基準「I. 4. (3) 監査役等」において、「内部統制の整備及び運用に関して、経営者が不当な目的に内部統制を無視ないし無効ならしめることに留意することが重要である」となっているが、改訂実施基準「I. 4. (2) 取締役会」においては、同じ部分が「留意する必要がある」となっており、表現を使い分ける理由は何か。</p>	
94	<p>改訂実施基準「I. 4. (3) 監査役等」において、監査役等の役割として、「内部統制の整備運用に関して、経営者が不当な目的のために内部統制を無視ないし無効ならしめることに留意することが重要である。監査役等は、その役割・責務を実効的に果たすために、内部監査人や監査人等と連携し、能動的に情報を入手することが重要である」との記載が加えられているが、この趣旨について照会したい。</p> <p>監査役等は、会社法上、取締役等の職務の執行を監査することをその</p>	<p>ご指摘の記載部分については、法令やコーポレートガバナンス・コード等における表現を踏まえたものです。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>職責としており、経営者による内部統制の無視ないし無効化の可能性に対しても留意すべきことは自明である。また、その役割・責務を果たすための内部監査人や監査人等との連携、能動的な情報の入手についても、法令やコーポレートガバナンス・コード等において従前から明記されてきた事項である。</p> <p>本改正は、監査役等の職責について新たな事項を追加するものではなく、従来示されてきた監査役等の職責について改めて明確にすることを意図していると理解してよいか。</p>	
95	<p>改訂実施基準「I. 4. (3) 監査役等」における「監査役等は、その役割・責務を実効的に果たすために、内部監査人や監査人等と連携し、能動的に情報を入手することが重要である。」との記述について、いわゆる三様監査の連携は必須であるので、「内部監査人及び監査人等と連携し」が適切ではないか。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>情報入手のための連携は様々なあり方があると考えております。</p>
96	<p>内部監査人について、法的に「専門職」という位置づけをした規定は現行法上まだないと思われる中、専門職としての正当な注意をもって職責を全うすることの重要性を規定するだけでなく、改訂実施基準「I. 4. (4) 内部監査人」において「内部監査人は、熟達した専門的能力と専門職としての正当な注意をもって職責を全うすることが求められる」と規定する点は、我が国の内部監査実務に大きな変化をもたらすと期待され、この改訂に賛同する（※1）。</p> <p>この改訂に関して、「専門職としての正当な注意をもって職責を全う」としているというためには、内部監査協会の内部監査基準などの基準（※2）の存在を前提として、これに従った内部監査の実施を求めていくことを念頭に置く趣旨か、確認したい。その方向性は望ましいとは考えるものであるが、そのような趣旨であるならば、有価証券報告</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>基準及び実施基準には、内部監査人がその職務を適切に遂行することに資するよう、その役割と責任を記載しております。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>書の内部監査の状況等の開示において、デュアルレポーティングについての開示を求めるのみならず、内部監査部門が専門職としての機能を果たしているか否かの判断に資する開示を求めていくことが合理的であり、将来的にはそのような開示を求めていくべきである。</p> <p>※1 JICPAの監基報610「内部監査人の作業の利用」において、監査人は「内部監査機能が、品質管理を含め、専門職としての規律ある姿勢と体系的な手法を適用しているかどうか」などを評価したうえで、内部監査人の作業の利用について判断することとなっているが、本公開草案はさらに踏み込んで内部監査人に対して専門職としての注意義務を果たすことを求めることになる点で、実務上も大きな影響があるものと考えられる。</p> <p>※2 例えば、内部監査協会の内部監査基準の第3章では、「3.0.1 内部監査人は、組織体における自己の使命を強く認識し、熟達した専門的能力と専門職としての正当な注意をもって職責を全うしなければならない。」とされている。</p>	
97	<p>改訂実施基準「I. 4. (4) 内部監査人」における「内部監査人」とは、内部監査機能を示すのか、個人としての内部監査人を示すのかを確認したい。</p> <p>また、「内部監査人は、熟達した専門的能力と専門職としての正当な注意をもって職責を全うすることが求められる。」との記述について、内外の環境が大きく変化している中で、その変化に対応するための内部監査人の継続教育の重要性を記載するべきではないかと考える。以下の下線のとおり修正してはどうか。</p> <p>(文案)</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>なお、基準及び実施基準における「内部監査人」とは、組織内の所属の名称の如何を問わず、内部統制の整備及び運用状況を検討、評価し、その改善を促す職務を担う者及び部署をいいます。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>内部監査人は、<u>熟達した専門的能力と専門職としての正当な注意をもって職責を全うし、知識、技能その他の能力を高めるために継続的に専門職としての能力を研鑽することが求められる。</u></p> <p>加えて、「熟達した専門的能力」と「専門職としての正当な注意」については、それぞれわけて、具体的な説明を付記してはどうか。</p> <p>取締役会や監査役等と異なり、内部監査部門は会社法で設置を義務づけられていないことを考えると、内部監査人に求められる要件を記載するだけでなく、企業に対しても要件を満たした内部監査人を確保することを求める記載が必要と考える。</p>	
98	<p>内部監査人の役割と責任について記載が充実したことに賛同する。</p> <p>熟達した専門的能力と専門職としての正当な注意をもって職責を全うするためには、<u>専門的研修の受講や専門的資格の保有も有用と考えられ、改訂実施基準「I. 4. (4) 内部監査人」における「内部監査人は、熟達した専門的能力と専門職としての正当な注意をもって職責を全うすることが求められる。」との記述については、以下の下線のとおりとしてはどうか。</u></p> <p>(文案)</p> <p>内部監査人は、<u>熟達した専門的能力と専門職としての正当な注意をもって職責を全うすることが求められるため、十分な専門的研修を受ける必要がある、内部監査に関連する専門的資格を保有することも有用である。</u></p> <p>また、内部監査人が熟達した専門的能力と専門職としての正当な注意をもって職責を全うしていれば、内部統制監査において積極的に内</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>専門的研修や専門的資格の活用及び内部監査の状況の評価のあり方については、各企業によって異なり、必要に応じて適切に実施されることが重要であると考えております。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>部監査人の業務を利用すべきであり、内部統制監査の効率性向上に資すると考える。ついては、改訂基準「Ⅲ. 3. (8) 他の監査人等の利用」のうち「監査人は、内部統制の基本的要素であるモニタリングの一部をなす企業の内部監査の状況の評価した上で、内部監査の業務を利用する範囲及び程度を決定しなければならない。」を以下の下線のとおり修正してはどうか。</p> <p>(文案)</p> <p>監査人は、内部統制の基本的要素であるモニタリングの一部をなす企業の内部監査の状況及び内部監査人の専門的能力を評価した上で、内部監査人の業務を利用する範囲及び程度を決定し、利用しなければならない。」</p> <p>さらに、この記載の充実に合わせて、改訂実施基準「Ⅱ. 3. (1) 内部統制の評価体制」における「経営者を補助して評価を実施する部署及び機関並びにその要員は、評価の対象となる業務から独立し、客観性を保つことが求められる。また、評価に必要な能力を有していること、すなわち、内部統制の整備及びその評価業務に精通していること、評価の方法及び手続を十分に理解し適切な判断力を有することが必要である。」との記述について、以下の下線のとおり修正してはどうか。</p> <p>(文案)</p> <p>経営者を補助して評価を実施する部署及び機関並びにその要員は、評価の対象となる業務から独立し、客観性を保つことが求められる。また、評価に必要な能力を有していること、すなわち、内部統制の整備及びその評価業務に精通していること、評価の方法及び手続を十分に</p>	

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>理解し適切な判断力を有することが必要であり、内部監査人がその役割を担うことが適切である。」と修正してはどうか。</p>	
99	<p>改訂実施基準「I. 4. (4) 内部監査人」において、「内部監査人は、熟達した専門的能力と専門職としての正当な注意をもって職責を全うすることが求められる。」との記述があるが、これに応じて経営者は適正な人材を任命する必要があると考える。</p> <p>例えば、簿記の貸借すら知らない定年退職まで残り2～3年の社員を内部監査人として内部監査部門に異動させたところで職責は全うできない。異動後の部内教育にも限界があり、一方的に「職責を全うすること」を求められても無理がある。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>個々の組織が置かれた環境や事業の特性等に応じて、内部監査を含むモニタリングのプロセスが構築され、適切に機能することが重要であると考えております。</p>
100	<p>改訂実施基準「I. 4. (4) 内部監査人」における「専門職としての正当な注意をもって職責を全うすることが求められる」との記述について、内部監査人はあくまで企業の従業員であることが多いと思われるが、「専門職」というのは人事制度などにおいて他の一般従業員と明確に区別された「専門職」であることが要求されるのか。</p>	<p>ご指摘のことを必ずしも求めているわけではありません。</p> <p>個々の組織が置かれた環境や事業の特性等に応じて、内部監査を含むモニタリングのプロセスが構築され、適切に機能することが重要であるとと考えております。</p>
101	<p>改訂実施基準「I. 4. (4) 内部監査人」において、「内部監査人は、取締役会及び監査役等への報告経路を確保するとともに、必要に応じて、取締役会及び監査役会等から指示を受けることが適切である。」との記述がある。これはデュアルレポーティングラインを念頭に置いた記述と理解するが、レポーティングラインが指示と報告の双方向の概念であることを考えれば、改訂実施基準「I. 3. 内部統制の限界」における「内部監査人による取締役会及び監査役会等への直接的な報告に係る体制等の整備」との記述に対応させ、内部監査人の立ち位置（レポーティングライン）を明確にするため、「<u>取締役会及び監査役会等による内部監査人への直接的な指示経路を確保すること</u>」とい</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>ご懸念の点に関して、全ての企業において同様に一律の指示を求めている等の誤解を招かないように、「必要に応じて、取締役会及び監査役等から指示を受けることが適切である」としております。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>った内容で記載することが適切と思われる。</p>	
102	<p>改訂実施基準「I. 4. (4) 内部監査人」において、「内部監査人は、取締役会及び監査役等への報告経路を確保するとともに、必要に応じて、取締役会及び監査役等から指示を受けることが適切である。」との記述がある。</p> <p>一方、内部監査人が取締役会及び監査役等から指示を受けるか否かについては、実務上、会社が監査役等へ内部監査部門への指揮命令権を付与するか否かで対応が分かれるものと思われる。</p> <p>改訂実施基準の該当部分は、「必要に応じて」と記載がなされているものの、必要があれば全ての会社で一律に監査役等が内部監査へ指示できるように誤解されてしまう懸念があるため、「必要に応じて」以降の記述は削除されることが望ましいのではないかと考える。</p>	
103	<p>改訂実施基準「I. 4. (4) 内部監査人」において、「同時に、内部監査人は、取締役会及び監査役等への報告経路を確保するとともに、必要に応じて、取締役会及び監査役等から指示を受けることが適切である。」との記述がある。</p> <p>この「監査役等から指示を受けることが適切である」の部分だが、監査等委員会及び監査委員会が取締役で構成され、内部監査部門に対して直接的な指揮命令権限を有しているのに対して、監査役会は内部監査部門に対する指揮命令権限を有していないとされるのが一般的な理解であると考ええる。</p> <p>そのため、「監査役等から指示を受けることが適切」とは一概に言い切れないのではないかと。監査役、監査役会においては指示ではなく助言とするなどの但し書きが必要ではないかと考える。</p>	
104	<p>いわゆる三様監査の要諦は、それぞれの監査が、それぞれの役割と責</p>	

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>任のもとに、計画を立て、監査を実施し、意見を表明する（内部監査にあっては更にそれを改善につなげていく。後述する内部監査の基本的役割参照）という点にある。三様監査間で連携することがあるとはいえ、それぞれの監査の独自性や独立性を蔑ろにするものであってはならない。</p> <p>この点、改訂実施基準「I. 4.（4）内部監査人」では、「内部監査人は・・・必要に応じて、取締役会及び監査役等から指示を受けることが適切である」とされている。ここでいう「監査役等から指示」の意味するところが、上記の計画、実施、意見表明、改善の各プロセスの子細にいたるまで監査役の意向に基づかなければならないという趣旨であるならば、それは監査役監査の下請けであって内部監査ではなくなってしまう。さらに、「必要に応じて」の解釈によっては、監査役の指示を受ける場面が拡大し、三様監査の意義を失わせてしまうおそれも否定できない。</p> <p>また、内部監査基準（国際基準、国内基準双方）においても、内部監査部門が職務上の指示を受ける相手方である取締役会の役割として示されているのは、内部監査基本規程の承認、内部監査部門の予算等の承認、内部監査部門長の任命や罷免に関する決定の承認、内部監査部門長の報酬の承認、といったことであり（国際基準 1110 解釈指針）、内部監査人の独立性を脅かすような判断への介入が認められているわけではない。</p> <p>そこで、改訂実施基準の当該部分を、以下の下線のとおり修正すべきことを強く要望する。</p> <p>（文案）</p> <p>内部監査人は、取締役会及び監査役等への報告経路を確保するとと</p>	

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>もに、必要に応じて、<u>取締役会及び監査役等と連携して課題に対処することが適切である。</u></p>	
105	<p>改訂実施基準「I. 4. (4) 内部監査人」において、「同時に、内部監査人は、取締役会及び監査役等への報告経路を確保する」との記述があるが、内部監査人に一定程度の独立性がうたわれているとしても、経営者の指揮命令下にあるのが一般的であると思われる。</p> <p>したがって、いわゆるデュアルレポートラインを確保するのは取締役会及び監査役等の役割と責任に位置付けるのが適当であると考え</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>ご指摘の点については、現行の実施基準「I. 2. (5) ③内部統制上の問題についての報告」においても、「独立的評価により識別された問題点は、内部監査人によるものについては、経営者が適時に報告を受けられる仕組みを確保することが重要であり、必要に応じて、取締役会、監査役等にも報告することが求められる。取締役会、監査役等による独立的評価の結果は、取締役会で報告され、経営者による適切な対応を求めていくことが重要である。」と記載しております。</p>
106	<p>改訂実施基準「I. 4. (4) 内部監査人」における「内部監査の有効性を高めるため、経営者は、内部監査人から適時かつ適切に報告を受けられる体制を確保することが重要である。」について、内部監査の有効性を高めるための記述を強化したことは高く評価できる。</p> <p>ただ、経営者のみならず、内部統制・リスク管理・ガバナンスのすべてに関わる取締役会もまた、内部監査の有効性を高める責務を負うことを明確にするため、主語を「経営者及び取締役会」とすべきである。また、内部監査の有効性を高めるためには、適切な知識、経験及び能力（ITに関するものを含む）を備えた内部監査人を配置することが必要不可欠であるため、このことも明示すべきである。</p> <p>以下の下線のとおり修正してはどうか。</p> <p>（文案）</p> <p>内部監査の有効性を高めるため、<u>経営者及び取締役会は、適切な知識、経験及び能力（ITに関するものを含む）を備えた内部監査人を配</u></p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>置し、かかる内部監査人から適時かつ適切に報告を受けることができる体制を確保することが重要である。</p> <p>なお、この内部監査の有効性向上に関する文章は「経営者及び取締役会」が主語になっていることから、実施基準「I. 内部統制の基本的枠組み」「4. 内部統制に関係を有する者の役割と責任」のうち、「(1) 経営者」や「(2) 取締役会」のところで当該文章の内容を書くということも考えられる。</p>	
107	<p>取締役会や監査役等については、これらの機関の基本的役割が示された上で、これらの機関と内部統制との関係が説明されているのに対し、内部監査人については、その基本的役割が示されないまま、内部統制との関係だけが説明されているが、このような状態は適切であるとは思われない。</p> <p>そもそも、内部監査人は、組織体の目標達成に貢献し、組織体に価値を付加する観点から、内部統制だけでなく、リスク管理やガバナンスのプロセスをも評価の対象とし、その改善に貢献することを基本的役割としている（日本内部監査協会・内部監査基準1、1.0.1及び内部監査人協会・IPPF「内部監査の使命」、「内部監査の定義」等）。公開草案において、「内部統制は、組織の持続的な成長のために必要不可欠なものであり、ガバナンスや全組織的なリスク管理と一体的に整備及び運用されることが重要である」とされているところ、上記役割を担う内部監査人は、内部統制・ガバナンス・全組織的リスク管理が一体的に整備・運用される上で、極めて重要な役割を果たしうる存在であることが再認識されるべきである。また、本公開草案では、「財務報告」が「報告」となり、非財務情報を含めた報告の信頼性確保が求められて</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>いるところ、内部監査人は、その基本的役割に照らし、サステナビリティ情報などの非財務情報のアシュアランスにおいて今後一層重要な役割を担うことも想定される。</p> <p>このように内部監査の重要性が一層高まっている中、その出発点として必要なのは、内部監査の基本的役割に関する関係者の理解である。そこで、改訂実施基準「I. 4. (4) 内部監査人」における「内部監査人は、内部統制の整備及び運用状況を調査、検討、評価し、その結果を組織内の適切な者に報告する。」との記述について、以下の下線のとおり修正することで、内部監査人の基本的役割を明示し、内部監査活用の礎とすべきである。</p> <p>(文案)</p> <p><u>内部監査人は、組織体の目標達成に貢献し、組織体に価値を付加する観点から、内部統制、リスク管理及びガバナンスのプロセスの妥当性及び有効性を評価し、これらの改善に貢献することを基本的役割としている。内部監査人は、かかる観点から、内部統制の整備及び運用状況を調査、検討、評価し、その結果を組織内の適切な者に報告する。</u></p>	
5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理		
108	<p>改訂実施基準「I. 5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」において、「内部統制、ガバナンス及び全組織的なリスク管理に係る体制整備の考え方には、例えば、3線モデルが挙げられる。」との記述があるが、3線モデルは内部統制の問題であり、ガバナンス及びERMとは直接関係ないのではないか。以下の下線のとおり修正してはどうか。</p> <p>(文案)</p> <p><u>ガバナンス及び全組織的なリスク管理と一体的に整備・運用される</u></p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>改訂実施基準「I. 5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」において、内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理は一体的に整備及び運用されることの重要性を明らかにし、これらの体制整備の考え方の例示として、3線モデルを簡潔に記載させていただきました。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	べき内部統制についての体制整備の考え方には、例えば3線モデルが挙げられる。	
109	<p>改訂実施基準「I. 5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」において、内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理に係る体制整備の例示として、3線モデル等が例示されているが、その趣旨を含め、本基準の基本的な考え方を確認したい。</p> <p>内部統制に係る取組みに当たっては、各会社がそれぞれの状況に応じた対応を採ることが求められており、言及されている例示に限定されることなく、適切な体制の整備及び運用を行うべき旨を意図していると理解してよいか、確認させていただきたい。</p>	<p>改訂実施基準「I. 5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」において、内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理は一体的に整備及び運用されることの重要性を明らかにし、これらの体制整備の考え方の例示として、3線モデル等を簡潔に記載させていただきました。</p> <p>また、改訂実施基準では、3線モデルで重要と考えられる点も例示させていただきました。</p> <p>これらの点も参考にしつつ、経営者は、企業等を取り巻く環境や事業の特性、規模等に応じて、内部統制を整備し、運用していただきたいと考えております。</p>
110	<p>改訂実施基準「I. 5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」における「第2線をリスク管理部門などによる部門横断的なリスク管理」との記述について、部門横断的なリスク管理というのが何を意味するのか不明である。IIAの3ラインモデルでは、第2線の役割としてリスク関連事項についての専門知識、支援、モニタリングの提供と異議申し立てとされ、端的に言うところ「リスクの管理の支援」とされている。あえてこのような定義から外れた意味づけをする必要はないかと考えるので、「リスク管理部門などによるリスク管理の支援」に修正するのが適切かと考える。</p>	
111	<p>改訂実施基準「I. 5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」において、「3線モデルにおいては、第1線を業務部門内での日常的モニタリングを通じたリスク管理、第2線をリスク管理部門などによる部門横断的なリスク管理、そして第3線を内部監査部門による独立的評価として、組織内の権限と責任を明確化しつつ、これらの機能を取締役会又は監査役等による監督と適切に連携させることが重要</p>	

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>である。」との記述があるが、3線モデルに触れるのであれば、予防統制・発見統制の整備・運用は第1線、第2線だけで完結させ、第3線の内部監査部門は統制活動を実施するのではなく、あくまで独立的な評価を実施するというをより明確に記載した方が、「独立的評価」と記載した趣旨が理解しやすいものとする。</p> <p>また、第2線による「部門横断的なリスク管理」は新しい概念であるため、どのような活動なのか具体的に例示することが適切と考える。たとえば対象リスクについて責任を負う担当部署をリスク管理部門として明確にし、該当リスク管理部門が対象リスク（不正リスクを含む）に係る予防統制の運用状況を検証することや不正リスクの発見的統制を実施することが含まれる旨を記載することが考えられる。</p>	
112	<p>改訂実施基準「I. 5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」において、「3線モデルにおいては、第1線を業務部門内での日常的モニタリングを通じたリスク管理、第2線をリスク管理部門などによる部門横断的なリスク管理、そして第3線を内部監査部門による独立的評価として、組織内の権限と責任を明確化しつつ、これらの機能を取締役会又は監査役等による監督と適切に連携させることが重要である。」との記述があるが、「取締役会による監督」、「監査役等による監視」という表現が通例的に用いられているので、「取締役会又は監査役等による監督・監視」とした方がよいのではないかと考える。</p> <p>また、リスク管理において関係者がどのような権限・職責を担うかについて、3線モデルを適用して説明しているように思われるので、リスク管理との関係での記述であることを明示することが妥当ではないかと考える。</p> <p>以上を踏まえ、以下の下線のとおり修正してはどうか。</p>	<p>前段のご指摘については、「取締役会又は監査役等による監督」を「取締役会又は監査役等による監督・監視」に修正しました。</p> <p>なお、後段のご指摘に関し、3線モデルは、内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理の体制整備の考え方の例示として記載させていただきます。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>(文案)</p> <p>3線モデルにおけるリスク管理では、第1線を業務部門内での日常的モニタリングを通じたリスク管理、第2線をリスク管理部門などによる部門横断的なリスク管理、そして第3線を内部監査部門による独立的評価として、組織内の権限と責任を明確化しつつ、これらの機能を取締役会又は監査役等による<u>監督・監視</u>と適切に連携させることが重要である。</p>	
113	<p>改訂実施基準「I. 5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」において、「リスク選好とは、組織のビジネスモデルの個別性を踏まえたうえで、事業計画達成のために進んで受け入れるべきリスクの種類と総量をいう。」との記述がある。</p> <p>金融庁「平成27事務年度金融行政方針」において、リスク選好、すなわちリスクアペタイトに関して、「自社のビジネスモデルの個別性を踏まえたうえで、事業計画達成のために進んで受け入れるべきリスクの種類と総量を「リスクアペタイト」として表現し、これを資本配分や収益最大化を含むリスクテイク方針全般に関する社内の共通言語として用いる経営管理の枠組み」という記述があることは承知しているが、リスクアペタイトは自社による決定であり、その経営裁量において「進んで受け入れる」としたリスクの種類と総量であって、受け入れる「べき」と表現すると外在的要因から受入れが求められるかのような誤解をも招きかねない。そのため「べき」を削除することが妥当と考える（COSO ERMにおいても、“the amount of risk an entity is willing to accept in the pursuit of its strategy and business objectives”と定義されている）。なお、経営者の監督を担う取締役会がリスク選好についての方針を決定することがガバナンスの観点から</p>	<p>ご指摘を踏まえて、以下の下線のとおり修正しました。 (修正後)</p> <p>リスク選好とは、組織のビジネスモデルの個別性を踏まえたうえで、<u>事業計画達成のために進んで受け入れるリスクの種類と総量をいう。</u></p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>適切である点で、その旨明示することも検討されたい。</p> <p>以上を踏まえて、以下の下線のとおり修正してはどうか。</p> <p>(文案)</p> <p>リスク選好とは、組織のビジネスモデルの個別性を踏まえたうえで、事業計画達成のために<u>進んで受け入れるリスクの種類と総量をいい、取締役会においてその方針を決定することが適切である。</u></p>	
114	<p>改訂実施基準「I. 5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」において、ERMに関する記載が新設され、収益最大化を含むリスク選好などについて説明されている。本制度が対象とするリスクは、実施基準「I. 2. (2) リスクの評価と対応」のリスクの評価の箇所、損失を与えるリスクのみを指す（利益をもたらす可能性は含まない）と定義されている。その前提で以降の説明が進んでいるなかで、章末になって改めてリスクの概念を拡大することは文章の流れが悪い印象を受ける。概念上、ガバナンス＞ERM＞内部統制の関係にあることから、例えば、全組織的なリスク管理に関する記載は「1. 内部統制の定義」に移行し、そのうえで本制度が対象とするリスクを絞り込むという話の運び方が自然と思われる。リスクの定義に係る説明は、大きい概念から小さい概念へ進めることが望ましいと考える。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>実施基準「I. 2. (2) リスクの評価と対応」におけるリスクの説明については、改訂実施基準「I. 5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」において変更しておりません。</p> <p>その上で、リスク選好などについては、改訂実施基準「I. 5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」において、内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理に係る体制整備の考え方の例として、記載させていただいております。</p>
115	<p>改訂実施基準「I. 5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」の記述が追加されたが、これらは財務報告に係る内部統制の評価及び監査の対象ではないが、幅広く企業の内部統制の整備運用に資するものとして示したものと理解して差し支えないか。</p> <p>もし、ガバナンス及び全般的リスク管理のうち、財務報告に係る内部統制に関する部分について、企業の評価及び監査人の監査の対象であるならば、財務報告に係る内部統制に関する部分を例示し、実務の円</p>	<p>ご質問の点については、企業により事業又は業務の特性等が異なることから一律に示すことは困難ですが、従前どおり、財務報告に係る内部統制に関する部分であれば、金融商品取引法上の内部統制報告制度の対象になるものと考えられます。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>滑化を図る必要があるのではないか。</p> <p>なお、ガバナンス及び全般的リスク管理以外にも、「Ⅰ. 内部統制の基本的枠組み」において様々な概念や例示が今回の公開草案において追加されているが（不正リスクの考慮における動機とプレッシャー等の考慮、情報の信頼性の重要性、ITの委託業務の重要性、セキュリティの確保、経営者による内部統制の無視又は無効化への対策の例示、取締役会、監査役等、内部監査人の役割の明確化等）、これらが財務報告に係る内部統制に関連する部分については評価及び監査の対象になるのか、ならないのかを明確にし、対象なるとすれば実務の円滑化のために財務報告に係る内部統制に該当する部分の考え方を示す必要はないか。</p>	
Ⅱ. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告		
2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲		
116	<p>評価範囲の変更による成果は期待できないため、改訂不要と考える。もし、改訂を執行するのであれば、改訂の基になっている認識と改訂内容の因果関係が乏しいため、成果指標を明確にして、達成できない場合は本制度の限界と費用対効果も念頭に、制度改廃を検討いただきたい。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>
117	<p>数値基準の撤廃に向けて、業務プロセスに係る評価範囲について、財務諸表の重要な虚偽表示が行われるリスクを的確に行ったうえで決定するという原則を明確に示すべきではないか。その際、リスクアプローチによる評価範囲の決定の意味するところをより明確にするため、数値基準の例示が当面残るとしても、連結ベースで、どの財務諸表項目（注記事項を含む）に重要な虚偽表示が生じる可能性があるかについて、事業拠点に分解したうえで、起こりうる虚偽表示の種類（実在性、</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>なお、ご指摘の点については、前文「二（２）①経営者による内部統制の評価範囲の決定」において、「「売上高等の概ね2／3」や「売上、売掛金及び棚卸資産の3勘定」について、それらを機械的に適用せず、評価範囲の選定に当たって財務報告に対する影響の重要性を適切に勘案することを促すよう、基準及び実施基準における段階的な削除を含む取扱いに関して、今後、当審議会で検討行う」ことを明記しております。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>網羅性などのアサーション) ごとに評価し、評価したリスクの程度に基づき評価範囲を決定するという基本となる考え方は、示せるのではないか。</p>	
118	<p>業務プロセスに係る評価の範囲の決定について、本公開草案においては、現行の基準から記載の仕方が少し変更されたものの、「重要な事業拠点の選定」の注書きに「連結ベースの売上高等の一定割合（概ね2/3程度）」の記載が残ることとなった。実務を担当する企業の内部統制担当者や内部監査人、あるいは監査を担う会計監査人の多くは出来上がった基準を使用するため、本公開草案に込められた「ファーストステップ」という意図を十分に把握できず、「実務的にはほとんど変えなくていい」と解釈される懸念がある。</p> <p>あくまでも改訂の本旨はリスクベースでの評価決定であることを示すため、今後もこうした形式基準を見直していくことを前文に明記する、あるいは別途数値基準の廃止に向けた改訂ロードマップを示す等の形で明らかにすべきと考える。</p>	
119	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (1) ②委託業務の評価の範囲」に「情報システムの開発・運用・保守などITに関する業務」が追加されているが、記載が曖昧であるため、誤解を招かない表現に修正いただきたい。改訂実施基準の記載では、財務報告に関係しない情報システムについても評価範囲に含める必要があると解せるため、業務委託の範囲を明確に記載すべきである。</p> <p>また、受託会社での開発・運用・保守のプロセスについては、委託者が評価するには限界があることを踏まえ、委託者による受託会社評価は努力目標としていただきたい。開発・運用・保守のプロセスに関しては、受託会社側のセキュリティ等の問題から開示不可能な情報も多く</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>「委託業務の評価」については、「財務報告に係る内部統制の有効性の評価」において記載されているため、財務報告に関係しない情報システムについても評価範囲に含める必要があるとの誤解を招くおそれはないと考えております。</p> <p>なお、実施基準では、企業等を取り巻く環境や事業の特性、規模等に依じて、内部統制を整備し、運用することが求められておりますが、委託業務に関しては、委託者が責任を有しており、委託業務に係る内部統制についても経営者の評価の範囲に含まれるため、委託業務が企業の重要な業務プロセスの一部を構成している場合には、経営者は、当該業務</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>存在すると考えられ、情報が限られる中で委託者が評価できる範囲には限界がある。改訂実施基準の記載では、受託会社の内部統制の評価責任は全て委託者にあると解せるが、受託会社が情報開示可能な範囲での努力目標とすべきである。</p>	<p>を提供している外部の受託会社の業務に関し、その内部統制の有効性を評価しなければならないと考えています。</p>
120	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) 評価の範囲の決定」に関して、連結ベースの売上高等の一定割合に、重要性の大きい個別の業務プロセスを追加してもなお評価範囲に含まれない事業拠点、業務プロセスについて、評価範囲に含めることの必要性をどのような観点で考慮するかにつき明示されたい。</p>	<p>ご質問の点については、企業により事業又は業務の特性等が異なることから一律に示すことは困難ですが、例えば、評価範囲外から開示すべき重要な不備が生じている事例も踏まえれば、長期間にわたり評価範囲外としてきた特定の事業拠点や業務プロセスについても、評価範囲に含めることの必要性の有無を考慮しなければならないと考えております。</p>
121	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) 評価の範囲の決定」において、「この決定の際には、長期間にわたり評価範囲外としてきた特定の事業拠点や業務プロセスについても、評価範囲に含めることの必要性の有無を考慮しなければならない。」との記述がある、評価の必要性を検討すべき事業拠点や業務プロセスの範囲及び選定基準・手法が不明確であり、全ての業務拠点の全ての業務プロセスについて評価範囲に含めることの必要性を検討することは効率的ではないので、検討すべき範囲及び選定基準・手法を具体的に明示していただきたい。</p>	<p>評価範囲に含めることの必要性の有無を検討すべき事業拠点や業務プロセスの範囲及び選定基準・手法については、企業の状況等により異なることから一律に示すことは困難ですが、ご指摘の「長期間にわたり評価範囲外としてきた特定の事業拠点や業務プロセスについては評価範囲に含めることの必要性の有無を考慮しなければならない」ことを明らかにしております。</p>
122	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) 評価の範囲の決定」における「経営者は、全社的な内部統制の評価を行い、その評価結果を踏まえて、業務プロセスの評価の範囲を決定する。この決定の際には、長期間にわたり評価範囲外としてきた特定の事業拠点や業務プロセスについても、評価範囲に含めることの必要性の有無を考慮しなければならない。」との記述について、不正リスクを評価したうえで、評価範囲も検討すべきであることを追記することが必要ではないか。以下の下線のとおり修正してはどうか。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>(文案)</p> <p>経営者は、全社的な内部統制の評価を行い、その評価結果を踏まえて、業務プロセスの評価の範囲を決定する。この決定の際には、<u>不正に関するリスクを検討した結果を踏まえることが必要であり、また、長期間にわたり評価範囲外としてきた特定の事業拠点や業務プロセスについても、評価範囲に含めることの必要性の有無を考慮しなければならない。</u></p>	
123	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) 評価の範囲の決定」において、「評価範囲外の事業拠点又は業務プロセスにおいて開示すべき重要な不備が識別された場合には、当該開示すべき重要な不備が識別された時点を含む会計期間の評価範囲に含めることが適切」との記述があるが、評価範囲外にも関わらず、どのように開示すべき重要な不備を識別するのか。</p>	<p>ご質問の点については、例えば、内部通報や組織外部の者からの情報提供等によって、経営者の評価範囲外の事業拠点又は業務プロセスにおいて開示すべき重要な不備に相当する可能性がある事実が見つかる場合も想定されます。</p> <p>当該不備がどの勘定科目等に、どの範囲で影響を及ぼしうるかや、その影響が実際に発生する可能性を検討した上で、当該不備の金額的及び質的重要性を踏まえて開示すべき重要な不備を判断することになります。</p>
124	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) 評価の範囲の決定」において、「評価範囲外の事業拠点又は業務プロセスにおいて開示すべき重要な不備が識別された場合には、当該開示すべき重要な不備が識別された時点を含む会計期間の評価範囲に含めることが適切」との記述があるが、評価範囲外であれば開示すべき重要な不備自体を識別する術はないので、「開示すべき重要な不備に至る可能性のある虚偽記載や内部統制の不備が、企業活動過程や監査人の財務諸表監査の過程で識別された場合には、」というような表現に変更する必要があるのではないか。</p> <p>また、開示すべき重要な不備が識別された時点を含む会計期間の評価範囲に含めることが適切であるとあるが、時間的制約により評価範囲に含めることができない場合には、評価範囲の制約として内部統制報告書にその範囲及び理由を記載することを、留意事項として明記す</p>	<p>なお、当該開示すべき重要な不備が識別された時点を含む会計期間の評価範囲に含めた上で時間的制約により評価手続を実施することができなかつた場合等は、内部統制報告書の評価手続に関する事項として、必要な事項を記載することになると考えられます。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>る必要があるのではないか。</p>	
125	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) 評価の範囲の決定」において、「評価範囲外の事業拠点又は業務プロセスにおいて開示すべき重要な不備が識別された場合には、当該事業拠点又は業務プロセスについては、少なくとも当該開示すべき重要な不備が識別された時点を含む会計期間の評価範囲に含めることが適切である。」との記述が二箇所追加されている。</p> <p>最初の追加は、全社的な内部統制評価に係る箇所であること、また、開示すべき重要な不備の認識は監査人ではなく経営者が行うことを明確にするため、さらに、内部統制の不備が複数存在し、開示すべき重要な不備となる場合もあるため、以下の下線のとおり修正してはどうか。</p> <p>(文案)</p> <p>なお、評価範囲外の事業拠点又は業務プロセスにおいて<u>内部統制の不備を経営者が識別した場合</u>には、<u>当該事業拠点</u>については、少なくとも当該<u>内部統制の不備</u>を識別した時点を含む会計期間の<u>全社的な内部統制</u>の評価範囲に含めるかどうかを検討することが適切である。</p> <p>また、2つ目の追加は 全社的な観点で評価することが適切と考えられる決算・財務報告プロセス（以下、全社的観点 FSCP）に係る箇所であること、また、開示すべき重要な不備の認識は監査人ではなく経営者が行うことを明確にするため、さらに、内部統制の不備が複数存在し、開示すべき重要な不備となる場合もあるため、以下の下線のとおり修正してはどうか。</p> <p>(文案)</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>最初の追加においては、「評価範囲外の事業拠点又は業務プロセスにおいて開示すべき重要な不備が識別された場合」をご指摘のようには限定しておりません。</p> <p>2つ目の追加については、それまでの段落に引き続き、決算・財務報告に係る業務プロセスについて記載しております。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>なお、評価範囲外の事業拠点又は業務プロセスにおいて<u>内部統制の不備</u>を経営者が識別した場合には、<u>当該事業拠点については、少なくとも当該内部統制の不備を識別した時点を含む会計期間の全社的な観点で評価することが適切と考えられる決算・財務報告プロセスの評価範囲に含めるかどうかを検討することが適切である。</u></p> <p>さらに、全社的観点 FSCP 以外の業務プロセスについても同様に以下の下線のような記載の新設をするべきではないか。 (文案)</p> <p><u>評価範囲外の業務プロセスにおいて内部統制の不備を経営者が識別した場合には、当該業務プロセスについては、少なくとも当該内部統制の不備を識別した時点を含む会計期間の業務プロセスの評価範囲に含めるかどうかを検討することが適切である。</u></p>	
126	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) 評価の範囲の決定」における「開示すべき重要な不備が識別された場合には、当該事業拠点又は業務プロセスについては、少なくとも当該開示すべき重要な不備が識別された時点を含む会計期間の評価範囲に含めることが適切」との記述について、当該不備を報告期間の評価範囲に含めたとしても、当該事業拠点又は業務プロセスの内部統制は有効でないという結論になるのではないか。もし、是正後の内部統制を評価するということであれば、是正された時点で「開示すべき重要な不備」は存在しないことになるのではないか。</p>	<p>開示すべき重要な不備が識別された時点を含む会計期間の評価範囲に含め、期末日までに当該開示すべき重要な不備が是正されなければ、当該事業拠点又は業務プロセスの内部統制は有効でないという結論になると考えております。</p>
127	<p>開示すべき重要な不備が識別された事業拠点又は業務プロセスを評価範囲に含めるのは、識別された時点を含む会計期間からいつまでの会計期間を想定されているのか。</p>	<p>開示すべき重要な不備が識別された事業拠点又は業務プロセスを評価範囲に含めるかどうかについては、当該開示すべき重要な不備の是正</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>是正された後、当該事業拠点又は業務プロセスの重要性が低いという判断が行われれば、評価範囲から外すことは可能という理解は正しいでしょうか。</p>	<p>状況等を踏まえて、財務報告に対する金額的及び質的影響並びにその発生可能性を考慮し、適切に判断する必要があると考えております。</p>
128	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) 評価の範囲の決定」において、「評価範囲外の事業拠点又は業務プロセスにおいて開示すべき重要な不備が識別された場合には、当該事業拠点又は業務プロセスについては、少なくとも当該開示すべき重要な不備が識別された時点を含む会計期間の評価範囲に含めることが適切である。」との記述が二箇所追加されている。</p> <p>この「少なくとも・・・識別された時点を含む会計期間の評価範囲に含めること」との記述について、事業拠点であれ業務プロセスであれ、評価には一定程度の時間と人的資源が必要であり、重要なのは適切に是正される事とそれが確認されることで、その時間と手間を考えると少なくとも翌年度も評価範囲に含めるべきと思われるため、以下の下線のとおり修正すべきではないか。</p> <p>(文案)</p> <p>少なくとも・・・識別された時点を含む会計期間と<u>その翌会計期間</u>の評価範囲に含めること</p>	
129	<p>評価の範囲外に不備が識別された場合において、監査人の適切な対応を促すうえで、協議のタイミングについて「適時」にすべきことを明示すべきではないか。</p> <p>また、監査役等との協議についても言及すべきではないか。</p>	<p>前段については、状況の変化等があった場合において実施する監査人との協議の中に含まれるものと考えられます(改訂実施基準Ⅱ. 2. (3) ②状況の変化等があった場合)。</p> <p>後段については、監査人は、効果的かつ効率的な監査を実施するために、監査役等との連携の範囲及び程度を決定しなければならないとされております(実施基準Ⅲ. 3. (7) 監査役等との連携)。</p>
130	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) 評価の範囲の決定」において、「評価</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>範囲外の事業拠点又は業務プロセスにおいて開示すべき重要な不備が識別された場合には、当該事業拠点又は業務プロセスについては、少なくとも当該開示すべき重要な不備が識別された時点を含む会計期間の評価範囲に含めることが適切である。」と記述しているが、「少なくとも～に含めることが適切である。」ではなく、「やむを得ない事情がある場合を除き、少なくとも～に含めなければならない。」ではないか。開示すべき重要な不備が識別されている状況で、「少なくとも」と譲歩することは許容できたとしても、文末で「適切である。」とさらに譲歩する必要性が分かりません。経営者による評価範囲の決定方法が適切であれば、開示すべき重要な不備が識別された評価範囲外の事業拠点を含めなくても、投資家保護の観点から問題ないと考えられているのか。</p>	<p>開示すべき重要な不備が識別された事業拠点又は業務プロセスを評価範囲に含めるかどうかについては、当該開示すべき重要な不備の是正状況等を踏まえて、財務報告に対する金額的及び質的影響並びにその発生可能性を考慮し、適切に判断する必要があると考えております。</p>
131	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) ①重要な事業拠点の選定」における「企業が複数の事業拠点を有する場合には、評価対象とする事業拠点を売上高等の重要性により決定する。」との記述について、金額的重要性のみが想定されているかの誤解を与えかねないため、以下の下線のとおり見直すべきではないか。そのうえで、質的影響についての例示を（注1）において明示すべきではないか。</p> <p>（文案）</p> <p>企業が複数の事業拠点を有する場合には、評価対象とする事業拠点を売上高等の<u>金額的な重要性のみならず、質的重要性をも踏まえて決定する。</u></p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>経営者が内部統制の評価範囲を決定するに当たって、財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性を適切に考慮すべきことについて、注記を含めた改訂実施基準において強調しております。</p>
132	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) ①重要な事業拠点の選定（注1）」において、「事業拠点を選定する際には、財務報告に対する金額的及び質的影響並びにその発生可能性を考慮する。」との記述があるが、「その</p>	<p>ご質問の点について、「その発生可能性」は「財務報告に対する金額的及び質的影響の発生可能性」になります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>発生可能性」の「その」が何を意味するか明らかにされたい。</p> <p>企業会計審議会での議論を踏まえると、リスクベースの強調ということで「発生可能性」という言葉を入れた旨の記載があり、それを踏まえると虚偽記載の発生可能性のことではないかとも思われるが、公開草案の当該箇所の前後を読んでも、そうとは読めないため、「その」が指す内容について明確に記載頂きたい。</p>	
133	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) ①重要な事業拠点の選定(注1)」において、「事業拠点を選定する際には、財務報告に対する金額的及び質的影響並びにその発生可能性を考慮する。」との記述があるが、「発生可能性を考慮する」とは虚偽記載が発生する可能性を意味すると考えられる。その点を明確にする(すなわち「その発生可能性」と記載された「その」の指す意味を明確にする)ことがより適切と考える。</p>	
134	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) ①重要な事業拠点の選定(注1)」において、「事業拠点を選定する際には、財務報告に対する金額的及び質的影響並びにその発生可能性を考慮する。」とされたが、「その発生可能性」の「その」が何を示すのか明確でない。</p>	
135	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) ①重要な事業拠点の選定(注1)」や「Ⅱ. 2. (2) ②イ. (注1)」における「財務報告に対する金額的及び質的影響並びにその発生可能性」との記述について、この場合の「その」は「金額的及び質的影響」を指すと思われるが、そういう意図でよいか。</p> <p>そういった意図だとして、実施基準「Ⅲ. 4. (2) ④ロ. 影響が実際に発生する可能性の検討」における不備の影響の検討のくだりでは「影響が実際に発生する可能性を検討する」と記述されているが、ここは評価範囲の検討のくだりなので、「その」といきなり使うとわかり</p>	

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>にくいと思う。そこから不備が発見された場合の財務報告への影響の発生可能性であることを理解できるように、「その」を「虚偽記載の」または「重要な虚偽記載の」あるいは「不備の」にすべきである。以下の下線のとおり修正してはどうか。</p> <p>(文案)</p> <p><u>財務報告に対する金額的及び質的影響並びに虚偽記載の発生可能性</u></p>	
136	<p>重要な事業拠点や「企業の事業目的に大きく関わる勘定科目」の選定に際して、「財務報告に対する金額的及び質的影響並びにその発生可能性を考慮」とあるが、「その」が何を指しているのか不明瞭である。財務諸表において虚偽表示が行われるリスクを的確に行ったうえで評価範囲を決定するという原則がわかるように、財務諸表の虚偽表示が生じた場合の影響度と発生可能性を考慮する、というように、明確に表現すべきと考える。</p>	
137	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) ①重要な事業拠点の選定(注2)」において、「一定割合をどう考えるかについては、企業により事業又は業務の特性等が異なることから、一律に示すことは困難であると考えられる。」と記載されているが、対応する一定割合の記述が本文「企業が複数の事業拠点を有する場合には、評価対象とする事業拠点を売上高等の重要性により決定する。」にないため表現に違和感がある。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>ご指摘の「一定割合」については、その前の注記(注1)における「一定の割合」を受けております。</p>
138	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) ①重要な事業拠点の選定(注2)」において、「連結ベースの売上高等の一定割合を概ね2/3程度とし」が「連結ベースの売上高等の一定割合(概ね2/3程度)」と改訂されたのを受けて、「その場合、結果として、売上高等の概ね2/3を相当程度下回ることがあり得る。」は「その場合、結果として、売上高等の一定割合(概ね2/3程度)を相当程度下回ることがあり得る。」と改訂</p>	<p>ご指摘を踏まえて修正しました。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	するのが適切ではないか。	
139	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) ①重要な事業拠点の選定(注2)」において、「全社的な内部統制のうち、良好でない項目がある場合には、それに関連する事業拠点を評価範囲に含める必要がある。」との記述があるが、その意味するところが曖昧であり、必要以上に重要な事業拠点の範囲の追加が監査人から要求される懸念がある。新規に連結グループに入った事業拠点等は有効でない項目が認められることも想定されるため、良好でない項目の程度及び対象について明らかにされたい。</p>	<p>全社的な内部統制については、企業の置かれた環境や事業の特性等によって様々であり、ご質問の良好でない項目の程度及び対象については一律に示すことは困難であると考えております。</p>
140	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) ①重要な事業拠点の選定(注2)」において、「全社的な内部統制のうち、良好でない項目がある場合には、それに関連する事業拠点を評価範囲に含める必要がある。」とされたが、良好でない程度は様々であり、一概に、評価範囲に含めるのは適切でないと考え、以下の下線のとおり修正してはどうか。</p> <p>(文案)</p> <p>全社的な内部統制のうち、良好でない項目がある場合には、それに関連する事業拠点を評価範囲に含めるかどうかを検討する必要がある。</p>	<p>全社的な内部統制のうち、良好でない項目がある場合には、それに関連する事業拠点を評価範囲に含めることの必要性を考慮しなければならないと考えております。</p>
141	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) ①重要な事業拠点の選定(注2)」において、「全社的な内部統制のうち、良好でない項目がある場合には、それに関連する事業拠点を評価範囲に含める必要がある。」としているが、良好でない事業拠点も含めておおむね2/3とするような対応は適切でないため、「含める」よりも「追加する」の方が適切ではないか。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>ご指摘の点については、事業拠点が指標の一定割合の範囲内に含まれるかではなく、経営者の決定する評価範囲内に適切に含まれるという趣旨で、このような表現としております。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
142	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) ②評価対象とする業務プロセスの識」における「企業の事業目的に大きく関わる勘定科目」について、重要な事業拠点を質的影響も考慮して選定した場合や全社的な内部統制が良好でない項目があり事業拠点を追加した場合等は、事業拠点ごとに企業の事業目的に大きく関わる勘定科目もそれぞれ異なる場合があると思われるが、その理解でよいか。</p>	<p>ご質問の点については、評価範囲に含まれる、企業の事業目的に大きく関わる勘定科目に至る業務プロセスは重要な事業拠点ごとにそれぞれ異なる場合があると考えられます。</p>
143	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) ②イ. (注1)」において、「「企業の事業目的に大きく関わる勘定科目」については、財務報告に対する金額的及び質的影響並びにその発生可能性を考慮し、例えば、一般的な事業会社の場合、原則として、売上、売掛金及び棚卸資産の3勘定が考えられる。」との記述があるが、「その発生可能性」の「その」が何を意味するか明らかにされたい。</p> <p>企業会計審議会での議論を踏まえると、リスクベースの強調ということで「発生可能性」という言葉を入れた旨の記載があり、それを踏まえると虚偽記載の発生可能性のことではないかとも思われるが、公開草案の当該箇所前後を読んでも、そうとは読めないため、「その」が指す内容について明確に記載頂きたい。</p>	<p>ご質問の点について、「その発生可能性」は「財務報告に対する金額的及び質的影響の発生可能性」になります。</p>
144	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) ②イ. (注1)」において、「「企業の事業目的に大きく関わる勘定科目」については、財務報告に対する金額的及び質的影響並びにその発生可能性を考慮し、例えば、一般的な事業会社の場合、原則として、売上、売掛金及び棚卸資産の3勘定が考えられる。」との記述があるが、「発生可能性を考慮する」とは虚偽記載が発生する可能性を意味すると考えられる。その点を明確にする（すなわち「その発生可能性」と記載された「その」の指す意味を明確にする）ことがより適切と考える。</p>	

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
145	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) ②イ. (注1)」において、「事業拠点を選定する際には、財務報告に対する金額的及び質的影響並びにその発生可能性を考慮する。」とされたが、「その発生可能性」の「その」が何を示すのか明確でない。</p>	
146	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) ②イ. (注1)」において、「財務報告に対する金額的及び質的影響並びにその発生可能性を考慮し」と追加したが、「考慮する。」といったん文章を区切った方が、後段の銀行等の場合にも関連するように読めるようになると思う。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>ご指摘の後段については、現行の実施基準と同様、銀行等の例示を記載しております。</p>
147	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) ②イ. (注1)」の最終段落における「一般に、原価計算プロセスについては、期末の在庫評価に必要な範囲を評価対象とすれば足りると考えられるので、必ずしも原価計算プロセスの全工程にわたる評価を実施する必要はないことに留意する。」との記述については、期末在庫に必要な範囲だけ実施すればよいという誤解を生じ、原価の不適切な配賦により製品別原価、原価率、事業部損益などの不正誤謬のリスクも発生することから、段落ごと削除することが適切ではないか。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>ご指摘の記載については、現行の実施基準から変更されておらず、どこまでを評価対象とするかについては、企業の実態等を踏まえて、虚偽記載の発生するリスクが的確に把握されるよう、適切に判断される必要があります。</p>
148	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) ②ロ. a. リスクが大きい取引を行っている事業又は業務に係る業務プロセス」の例に「複雑又は不安定な権限や職責及び指揮・命令の系統…の下での事業又は業務」が新たに追加されているが、これは、全社的な内部統制で評価すべき事項であり、評価対象とする業務プロセスの識別の箇所に記載すべきではなく、削除いただきたい。権限や指揮系統が複雑であることと財務報告を誤るリスクは直接的に関係しておらず、これらは業務プロセスではなく全社的な内部統制で統制すべき問題と考える。</p> <p>また、「複雑又は不安定な権限や職責及び指揮・命令の系統の下での</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>全社的な内部統制と業務プロセスに係る内部統制は相互に影響し合い、補完する関係にあるため、経営者は両者のバランスを適切に考慮した上で内部統制の評価を行うことが求められます。</p> <p>「複雑又は不安定な権限や職責及び指揮・命令の系統の下での事業又は業務」については、全社的な内部統制で有効であったとしても、業務プロセスで評価することもあるため、「リスクの大きい取引を行っている事業又は業務に係る業務プロセス」の一例として示すこととしました。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>事業又は業務」の例示として「海外に所在する事業拠点での業務」が記載されているが、例示として不適切であり、削除いただきたい。単に海外に所在しているという一点から、権限や指揮系統が複雑であるということは論理的に帰結しないため、例示として適切ではない。「海外に所在する事業拠点」を例示することにより、海外拠点は規模の大小にかかわらず全て業務プロセスの評価まで行う必要があると誤解され、企業の海外進出に関する経営判断を歪めるおそれがあり、例示するデメリットが大きいと考えられる。</p>	<p>また、「海外に所在する事業拠点での業務」については、国内拠点と比べて権限や指揮・命令系統が複雑又は不安定である場合も考えられるため、「複雑又は不安定な権限や職責及び指揮・命令の系統の下での事業又は業務」の例示として記載しました。</p> <p>なお、ご指摘にあるような「海外拠点は規模の大小にかかわらず全て業務プロセスの評価まで行う必要がある」ことを求めておりません。</p>
149	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) ②ロ. a. リスクが大きい取引を行っている事業又は業務に係る業務プロセス」において、「複雑な会計処理が必要な取引を行っている事業又は業務、複雑又は不安定な権限や職責及び指揮・命令の系統（例えば、海外に所在する事業拠点、企業結合直後の事業拠点、中核的事業でない事業を手掛ける独立性の高い事業拠点）の下での事業又は業務」と記述しているが、括弧書きの例示が複雑又は不安定な権限や職責及び指揮・命令の系統という記載と整合していないように見受けられるため、以下の下線のとおり修正してはどうか。</p> <p>（文案）</p> <p><u>親会社による統一的な指揮・命令が届きにくい可能性がある事業または業務</u>（例えば、海外に所在する事業拠点、企業結合直後の事業拠点、中核的事業でない事業を手掛ける独立性の高い事業拠点）</p>	
150	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) ②ロ. a. リスクが大きい取引を行っている事業又は業務に係る業務プロセス」は固有リスクレベルで虚偽表示リスクが高い業務プロセスを追加選定するためのクライテリアとして掲げられていると考えられるため、「内部統制が想定通りには運</p>	

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>用されていない懸念がある業務プロセス」として、「複雑又は不安定な権限や職責及び指揮・命令の系統（例えば、海外に所在する事業拠点、企業結合直後の事業拠点、中核的事業でない事業を手掛ける独立性の高い事業拠点）の下での事業又は業務を行っている場合」は、別項（dとして新設し、現行のdをeに繰り下げ）にした方がよいのではないか。</p>	
151	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) ②ロ. a. リスクが大きい取引を行っている事業又は業務に係る業務プロセス」の例に追加された「複雑又は不安定な権限や職責及び指揮・命令系統の下での事業又は業務を行っている事業拠点」の例示は、「重要性の大きい業務プロセス」の選定の際の留意点ではなく、「全社的な内部統制」ないし「全社的な観点での評価が適切な決算・財務報告に係る業務プロセス」の選定の際の留意事項とすべきと考える。</p> <p>「不安定な権限や職責及び指揮・命令の系統（例えば、海外に所在する事業拠点、企業結合直後の事業拠点、中核的事業でない事業を手掛ける独立性の高い事業拠点」のみの記載では、具体的に識別すべきプロセスが不明確であり、実務上、識別するプロセスが過剰となる懸念がある。また、追加された事業拠点の例示は、全社的な観点で評価することが重要と考えられるため、「全社的な内部統制」や「全社的な観点での評価が適切な決算・財務報告に係る業務プロセス」の選定の留意点とする方が適切と考える。</p>	
152	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) ②ロ. a. リスクが大きい取引を行っている事業又は業務に係る業務プロセス」において、「リスクについては、例えば、以下のような状況において、発生又は変化する可能性がある」として、いくつか状況が例示されている。この例示は、ロの個別に</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>ご質問の箇所は、個別に評価対象に追加する業務プロセスを選定する際の留意事項として示しております。「d」の留意事項として誤解のないように、文字の位置や行間を空けるなどの工夫を行う予定です。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>評価対象に追加する業務プロセスを選定する際の留意事項（つまり、「a.～c.」すべてに関連する留意事項）として示されているのか、現行「d」の留意事項として示されているのかが明瞭ではない。</p> <p>前者の意図で追加されたものと推測するが、評価範囲を決定するにあたっては、状況の「変化」を每期考慮して決定すべきという趣旨が明確になるように、以下の下線のとおり修正し言葉を補った方がよいのではないか。</p> <p>（文案）</p> <p>なお、<u>個別に評価対象に追加する業務プロセスの選定に際しては、例えば、以下のような状況において、財務諸表の重要な虚偽表示が行われるリスクが新たに発生又は変化する可能性があることに留意する。</u></p>	
153	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) ②ロ. a. リスクが大きい取引を行っている事業又は業務に係る業務プロセス」において、リスクが発生又は変化する可能性がある状況の例示を記述しているが、このうち以下の例示は削除ないし、記載するのであれば、財務報告上のリスクとの繋がりが分かるように説明を加えていただきたい。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 新規雇用者 ・ 生産プロセス及び情報システムへの新技術の導入 ・ 新たなビジネスモデルや新規事業の採用又は新製品の販売開始 ・ 海外事業の拡大又は買収 <p>これらの例示は、企業の通常ないし正常な事業活動の範疇と考えられ、「重要性の大きい業務プロセス」を選定する際に考慮すべき財務報告上のリスクとの関係が弱いと考えられるため削除するか、記載するのであれば、「大規模な」や「急激な」などと追記し、財務報告上のリスクに繋がる状況を例示した方が理解は深まる。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
154	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) ②ロ. a. リスクが大きい取引を行っている事業又は業務に係る業務プロセス」に記述しているリスクが発生又は変化する可能性がある状況の例示において、「新規雇用者」と記述しているが、企業においては常に従業員の採用や人事異動は行われているため、不要ではないか。内部統制の重要な役割を担う者の交代や、相当な割合の人員の交代・増員・減員があった業務プロセスに留意を促す意図であるならば、個別に評価対象に追加する業務プロセスの選定クライテリアとしての「内部統制が想定通りには運用されていない懸念がある業務プロセス」の例示に加えてはどうか。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>
155	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (2) ②ロ. a. リスクが大きい取引を行っている事業又は業務に係る業務プロセス」に記述しているリスクが発生又は変化する可能性がある状況の例示において、「新規雇用者」と記述しているところ、新規雇用者（とくに内部統制上の重要な役割を持つ職位の者）が存在することはリスクの発生又は変化の可能性になることは確かだと思うが、他に挙げられた項目に比べて重要性に乏しいと考えられる（内部統制として属人的な要素をできるだけ排除していることが一般的なため）。むしろ、新規雇用者がリスクの発生又は変化に繋がると例示することは、近時の不正に見られる長期雇用者による逸脱を軽視したり、雇用が流動中での新規雇用者に対するバイアスを生みかねない考える。そのため、この項目は削除するのが適切かと思われる。</p>	
3. 財務報告に係る内部統制の評価の方法		
156	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 3. (3) ⑤二. a. (注) 及び同 c. (注)」において、ITに係る内部統制に関し、「特定の年数を機械的に適用すべきでない」としたが、ITのリスクが高まっている状況とはいえ、手</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>作業よりもITのほうが一貫性は高いと考えられるため、改訂実施基準「Ⅱ. 3. (3) ③業務プロセスに係る内部統制の整備状況の有効性の評価」における「一定の複数会計期間内に一度の頻度での実施」についても、同様の規定を置く必要があるのではないかと考える。</p>	<p>「特定の年数を機械的に適用すべきでない」との点については、IT環境の変化を踏まえて、ITを利用した内部統制の評価において明確化しております。</p>
157	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 2. (3) 監査人との協議」においては、評価の計画段階にて会計監査人と評価範囲についての協議を行うこととされている。当該協議については、今後の実務形成のために欠かせない手順であり全面的に賛成する。</p> <p>一方で、経営者と会計監査人が協議すべき事項は評価範囲だけではなく、評価方法の選択や全社的な内部統制に係るリスク認識も重要な論点と認識している。こうした点も会計監査人との協議事項として記載することでリスクベースでの評価という実務形成に資するのではないかと考える。</p> <p>なお、運用評価のサンプル件数については会計監査人が経営者評価を利用するために会計監査人とサンプル件数も揃えている事例が多く、評価範囲だけでなく、評価方法についてもあくまでも経営者が決定を行うものであることを明記したほうがよいと考える。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>ご指摘の点については、現行の実施基準「Ⅲ. 1. 内部統制監査の目的」の〔経営者による財務報告に係る内部統制の評価の理解・尊重〕をご参照ください。</p>
158	<p>運用状況の評価について、内部統制の運用状況の評価においては、内部統制が異なる母集団ごとにサンプルを抽出し内容の検証を行うが、この評価の実状としては印影や承認記録の有無といった形式的なチェックに終始していることが大半である。このため実際に架空取引などがサンプルで抽出されても、発見できていないケースが散見される。</p> <p>これはサンプル件数の多さから限られた人員では機械的な評価しかできないためであるが、こうした形式的なチェックでは本来検出すべき不適切な取引を検出できないばかりか、内部統制報告制度は形骸化</p>	

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>しているという印象にもつながってしまう。</p> <p>一方で、実務としても内部統制報告制度導入時と比べて取引承認などのシステム化が進んでおり、サンプルを抽出して検証するよりも、ITに係る業務処理統制も含めた業務プロセスの整備状況の評価（例えばシステム上の承認権限者の設定など）を入念に実施する方がより有効な評価方法となるケースも増えてきている。このように、リスクベースで評価範囲を決定していくのであれば評価方法もリスクに応じて決定すべきだと思われる。</p> <p>以上のような実態を踏まえ、例えば整備評価だけ行う方法や、運用評価のサンプル件数を減らす方法、あるいはデータ監査の技法を用いてサンプリングではなく全件チェックをするような方法も考えられる。このように、改訂実施基準「Ⅱ. 3. (3) ④ニ. 評価の実施方法の決定に関する留意事項」において、「運用評価の方法はリスクに応じて柔軟に考慮すべきである」ことを明記するべきではないか。</p>	
159	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 3. (3) ⑤ イ. ITを利用した内部統制の評価」において、「ITに係る全般統制が有効に機能していると評価されたとしても、それだけでITに係る業務処理統制も有効に機能しているという結論に至らない点について留意することが必要である。」との記述があるが、これは具体的にどのような場合を想定しているのか。</p> <p>また、現行の実施基準では、「ITに係る全般統制とは、業務処理統制が有効に機能する環境を保証するための統制活動を意味しており」「ITを利用した内部統制は（略）ITに係る全般統制の有効性を前提に、人手による内部統制よりも、例えばサンプル件数を減らし、サンプル対象期間を短くする」といった対応が認められている。これらの考え方が引き続き有効であることを確認したい。</p>	<p>前段については、ITに係る全般統制として、例えば、複数の業務処理統制に係るシステムの開発、保守に係る管理の方針と手続きが有効に機能したとしても、ITに係る業務処理統制について、例えば、入力情報の完全性、正確性、正当性等を確保する統制が必ずしも有効に機能するとは限らず、ITの統制は、全般統制と業務処理統制の両者を評価する必要があります。</p> <p>後段の箇所については、現行の実施基準を変更しておりません。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>IT全般統制とIT業務処理統制の関係性に係る考え方が従来と齟齬があるように受け取られる。</p>	
160	<p>改訂実施基準「Ⅰ. 2. (6) IT (情報技術) への対応」において、「サイバーリスクの高まり等を踏まえ、情報システムに係るセキュリティの確保の重要性」が追加されたことを受けて、改訂実施基準「Ⅱ. 3. (3) ⑤ニ. a. ITに係る全般統制の評価」に記載されている「内外からのアクセス管理などのシステムの安全性の確保」を「内外からのアクセス管理などのシステムの安全性 (サイバーセキュリティーを含む) の確保」と改訂してはどうか。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>
161	<p>実施基準「Ⅱ. 3. (3) ⑤ニ. a. ITに係る全般統制の評価」において、「外部委託に関する契約の管理」との記述があるが、ここでは、ITの統制目標の中で準拠性のみフォーカスがされているように思われるが、外部委託の管理についても、準拠性・信頼性・可用性・機密性もあわせて評価するべきと思われる。</p> <p>契約という文言はとって、「上記の外部委託に関する管理」としていただきたい。</p> <p>この上記とは「システムの開発、保守、システムの運用・管理、内外からのアクセス管理などのシステムの安全性の確保」のことを指す。</p> <p>また、実施基準「Ⅱ. 2. (1) ②イ. 委託業務の評価の範囲」において、「委託業務に関しては、委託者が責任を有しており、委託業務に係る内部統制についても評価の範囲に含まれる。委託業務が、企業の重要な業務プロセスの一部を構成している場合には、経営者は、当該業務を提供している外部の受託会社の業務に関し、その内部統制の有効性を評価しなければならない。」との記述があるが、現実には経営者も外部監査人も外部委託先について実質的な内部統制評価ができて</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>ご指摘の外部委託の契約の管理は、ITに係る全般統制の例として挙げられております。</p> <p>ご指摘のとおり、経営者は、委託業務に係る内部統制について、当該受託会社が実施している内部統制の整備及び運用状況を把握し、適切に評価しなければなりません。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>いない場合が多い。</p> <p>このため、改訂実施基準「Ⅱ. 3. (3) ⑤ 二. a. ITに係る全般統制の評価」に例示している「外部委託に関する契約の管理」を、以下の下線のとおり修正してはどうか。</p> <p>(文案)</p> <p><u>上記の外部委託に関する管理（外部委託先への直接監査を行うこと、又は、外部委託先の監査人が発行する受託業務の内部統制評価の報告書を入手し評価すること）</u></p> <p>この対応ができないと、前文「二（１）②内部統制の基本的要素」において記述している「『リスクの評価と対応』においては…また、『情報と伝達』については、大量の情報を扱う状況等において、情報の信頼性の確保におけるシステムが有効に機能することの重要性を記載した。さらに、『ITへの対応』では、ITの委託業務に係る統制の重要性が増していること、サイバーリスクの高まり等を踏まえた情報システムに係るセキュリティの確保が重要であることを記載した。」についての内部統制評価の実効性の確保が困難であると思われる。</p>	
162	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 3. (3) ⑤ 二. b. ITに係る業務処理統制の評価」において、「電子記録について変更の痕跡が残り難い場合には、内部統制の無効化が生じてもその発見が遅れることがある点についても留意することが重要である。」との記載があるが、この記載は削除すべきと考える。電子記録であっても、紙媒体による記録であっても、変更の証跡が残り難い場合には内部統制の無効化が生じてもその発見が遅れることがある点は変わらないため、敢えて電子記録についてのみ記載する必要性はないと考える。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>
163	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 3. (3) ⑤ 二. b. ITに係る業務処理統制</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>の評価」について、ITシステムにおける機能ごとの正常動作確認機能や自己診断システム（ダイアグノシス）が有用である事について述べておく。</p> <p>ただし、正常動作確認機能や自己診断システムについては、新たな問題の造り込みや、盲点の発生が存在しないようにし、また正常動作確認機能や自己診断システム自体の検証が容易かつ適切かつ詳細な所まで行えるようにしておくべき必要がある事に注意しておくべきである。正常動作確認機能や自己診断システムについて記述する際には、その事についても合わせて記述する必要がある事についても述べておく。</p> <p>そして忘れてはならない事であるが、システムについての業務処理統制の評価においては、正常動作確認機能や自己診断システム自体の適切性・正常性についての評価を行う必要がある事についても述べておく。</p>	
164	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 3. (3) ⑤ 二. b. ITに係る業務処理統制の評価」において、「業務処理統制」という用語が使用されているが、改正監査基準委員会報告書 315 においては、「業務処理統制」という用語はもはや使用されておらず、「情報処理統制」（Information processing controls）という用語に置き換わっている。</p> <p>これは、改正監査基準委員会報告書 315 が「業務/application」よりも、「情報(information)」のインテグリティをより重視した結果の用語の改訂と理解している。</p> <p>このような改正監査基準委員会報告書 315 の改訂の経緯や、用語の統一などを考慮すると、内部統制実施基準においても、「業務処理統制」ではなく「情報処理統制」という用語を使用した方が望ましいので</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	はないか。	
165	<p>日本公認会計士協会による監査基準委員会報告書 315「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」の改正により、財務諸表監査上は I T に係る業務処理統制という用語が「情報処理統制」に切り替えられているため、今後の混乱を招かないように、用語の統一を図るべきである。</p>	
166	<p>改訂実施基準「Ⅱ. 3. (3) ⑤ 二. c. 過年度の評価結果を利用できる場合」に関して、I T 業務処理統制について、過年度結果の利用（ベンチマーク）と数年に 1 回の評価（ローテーション）は意味が違うことを QA などでも明確にして欲しい。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>I T に係る業務処理統制の評価に関し、一定の複数会計期間に一度の頻度で運用状況のテストを実施する方法においては、過年度の評価結果を複数会計期間にわたって継続して利用することになります。</p>
167	<p>改訂実施基準「Ⅰ. 内部統制の基本的枠組み」を踏まえ、財務報告に係る全社的な内部統制の評価内容についても、各企業において見直しの検討が行われることになると考えるが、実施基準「Ⅱ. (参考 1) 財務報告に係る全社的な内部統制に関する評価項目の例」の改訂は行われていない。例示ではあるものの、この例示をもとに各企業は自社の評価内容を検討し評価を行う実務が定着している。例示の改訂がされなければ、基本的な枠組みの改訂内容が、各企業における評価に適切に反映されない恐れが生じると考えられ、参考 1 を以下のように修正してはどうか。</p> <ul style="list-style-type: none"> 改訂実施基準「Ⅰ. 4. (3) 監査役等」において、「監査役等は・・・能動的に情報を入手することが重要である」と改訂されたことを受けて、参考 1 の統制環境の「監査役等は内部監査人及び監査人と適切な連携を図っているか。」を「内部監査人及び監査人と適切な連携を図り、能動的に情報を入手しているか。」と改訂してはどうか。 	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>ご指摘の（参考 1）は、全社的な内部統制に係る評価項目の例を示したものであり、全社的な内部統制の形態は、企業の置かれた環境や事業の特性等によって異なると考えられることから、必ずしもこの例によらない場合があること及びこの例による場合でも、適宜、加除修正がありうることに留意が必要です。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<ul style="list-style-type: none"> ・ 改訂実施基準「I. 4. (4) 内部監査人」において、「内部監査人は、熟達した専門的能力と専門職としての正当な注意をもって職責を全うすることが求められる。」との追加を受けて、参考1のモニタリングに記載例として「内部監査人は熟達した専門的能力と専門職としての正当な注意をもって内部監査を実施しているか。」を追加してはどうか。 ・ 改訂実施基準「I. 4. (4) 内部監査人」において、「内部監査の有効性を高めるため、経営者は、内部監査人から適時かつ適切に報告を受けられることができる体制を確保することが重要である。同時に、内部監査人は、取締役会及び監査役等への報告経路を確保するとともに、必要に応じて、取締役会及び監査役等から指示を受けることが適切である。」との追加を受けて、参考1の情報と伝達の「経営者、取締役会、監査役等及びその他の関係者の間で、情報が適切に伝達・共有されているか。」を「経営者、取締役会、監査役等、内部監査人及びその他の関係者の間で、情報が適切に伝達・共有されているか。」と改訂してはどうか。 ・ 実施基準「I. 2. (5) ③内部統制上の問題についての報告」において、「必要に応じて、経営者、取締役会、監査役等にも報告」から「あわせて、経営者、取締役会、監査役等にも報告」と改訂されたことを受けて、参考1のモニタリングの「内部統制に係る開示すべき重要な不備等に関する情報は、経営者、取締役会、監査役等に適切に伝達されているか。」を「内部統制に係る問題点に関する情報は、経営者、取締役会、監査役等に適切に伝達されているか。」と改訂してはどうか。 ・ 改訂基準「I. 2. (6) ITへの対応」において、「ITに対し 	

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>て適時かつ適切に」と改訂されたことを受けて、参考1のITへの対応の「経営者は、ITに関する適切な戦略、計画等を定めているか。」を「経営者は、ITに関する適時かつ適切な戦略、計画等を定めているか。」と改訂してはどうか。</p> <p>・改訂実施基準「I. 2. (6) IT (情報技術) への対応」において、「サイバーリスクの高まり等を踏まえ、情報システムに係るセキュリティの確保の重要性」が追加されたことを受けて、参考1のITへの対応の「ITを用いて統制活動を整備する際には、ITを利用することにより生じる新たなリスクが考慮されているか。」を「ITを用いて統制活動を整備する際には、ITを利用することにより生じる新たなリスク(サイバーリスクを含む)が考慮されているか。」と改訂してはどうか。</p>	
168	<p>実施基準「II. (参考1) 財務報告に係る全社的な内部統制に関する評価項目の例」について、今回の改訂を機に見直しを図ることも有用と考える。42項目はあくまで例示であり、企業の状況により追加修正されるべきものであるが、実務上評価の指針として広く利用されており、実施基準改訂の趣旨及び近時の企業を取り巻く環境の変化等を踏まえた見直しがなされることは内部統制評価実務の質の向上に有用であると考えます。</p>	
169	<p>全社的な内部統制の評価について、全社的な内部統制は、評価項目の抽象度が高いこと、及び全社的な内部統制に不備があると業務プロセスの評価の範囲や方法の拡大が必要となることから、不備を出さないことを目標に作文するだけの作業となってしまう、形骸化している事例が多く見受けられる。また、全社統制の評価項目は従業員である内部監査人が不備を指摘するのには内容的・立場的に難しい評価項目も</p>	

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>多くあり、粉飾等が発覚した場合に、その結果「不備」が指摘されることが多い。</p> <p>全社的な内部統制が非常に重要であることから、実効性のある制度設計のためには、例えば評価の際には取締役会及び監査役等（特に社外）との協議を行うなど、ガバナンスレベル、特に社外の目の関与を促すような基準が必要だと考える。</p> <p>また、全社的な内部統制については多くの企業が42項目の例示を参考にして全社的な内部統制の評価項目を策定している。このため、不正リスクへの言及、経営者による内部統制無効化への言及、内部監査人の専門的能力や専門職としての正当な注意、内部監査人の取締役会や監査役への報告経路の確保、セキュリティへの言及等、及び基本的枠組みにおける変更点について、当該例示に反映する必要があると考える。</p>	
170	<p>実施基準「Ⅱ.（参考1）財務報告に係る全社的な内部統制に関する評価項目の例」に関し、以下の点について改定予定の有無をご教示いただけないでしょうか。</p> <p>① I. 2.（4）に追記された、「情報の信頼性を確保するためには、情報の処理プロセスにおいてシステムが有効に機能していることが求められる。」の部分に相当する記述を追加する予定。</p> <p>② I. 2.（6）に従来の「適切に」に「適時」が追加されている点に対応した記述に変更する予定。</p> <p>③ 内部監査部門の報告経路については、現状は「必要に応じて」から「あわせて」となり、取締役会・監査役等に報告する重要性が高くなったと理解していますが、この考え方・趣旨を反映する予定。</p> <p>④ ガバナンス、全社的なリスクマネジメント、内部統制の3者が一体</p>	

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
171	<p>として機能することの重要性を反映する予定。</p> <p>COSO報告書（2013）原則5の解説（81頁）において、統制環境の文脈で「従業員と外部委託先が倫理基準違反を安心して報告できる上方向又はその他の伝達経路」に言及がある。我が国の内部統制報告制度の関連箇所の記述では「適切に是正が行われる」ことに言及するだけであるが、発見した違反がある場合にこれを安心して通報できる内部通報制度の存在についての言及を追記すべきではないか。特に、内部統制部会の審議において、「内部統制の重要な構成要素としての内部通報制度の位置付け」をもう少し強調すべき旨の意見が述べられているところでもあり、また公益通報者保護法の2020年改正（2022年6月施行）において体制整備義務等が規定されたことをも踏まえて、適切にその重要性を反映するため、実施基準「Ⅱ.（参考1）財務報告に係る全社的な内部統制に関する評価項目の例」の「統制環境」に内部通報への言及を追記してはどうか。</p> <p>また、「情報と伝達」の「内部通報の仕組みなど、通常の報告経路から独立した伝達経路が利用できるように設定されているか」との記述について、以下の下線のとおり修正してはどうか。</p> <p>（文案）</p> <p><u>通報者の保護を含む内部通報の仕組みなど、通常の報告経路から独立した伝達経路が法令に従い適切に整備されているか</u></p>	
Ⅲ. 財務報告に係る内部統制の監査		
3. 監査計画と評価範囲の検討		
172	<p>内部統制報告制度はインダイレクトアプローチを採用しており、内部統制監査制度は一体監査が求められている。このため、経営者は、実質的に監査人の監査計画等に沿った経営者評価計画の立案や評価を行</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>ご質問にある「必要に応じて」は、財務報告に対する影響の重要性を踏まえて判断するものであり、一律同程度の内容の協議を求めるもので</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>わなければならない。規程の各所において、「必要に応じて、監査人と協議」とされているが、実際のところ、一体監査の要求を踏まえ、財務諸表監査の重要性等の監査計画の内容を暗に監査人から経営者に説明する必要がある。このような点を踏まえれば、経営者から監査人に対し「必要に応じて、監査人と協議」とするだけでなく、監査人の立場からは、必要に応じてではなく、「監査人は必ず経営者と協議」が必要であることを規程の各所に定め、実情を反映して頂きたい。</p>	<p>はないとの趣旨も含んでおります。</p>
173	<p>改訂実施基準「Ⅲ. 3. (2) ③経営者との協議」において、「監査人は、独立監査人としての独立性の確保を図ることが求められる。評価範囲の決定は経営者が行うものであり、当該協議は、あくまで監査人による指摘を含む指導的機能の一環であることに留意が必要である。」との記述がある。</p> <p>「指摘」は監査人が表明する意見とどのように異なるのか。また、経営者が決定する内部統制の評価範囲に関し、監査人が「指摘」を行うこと、また、「指導的機能」を発揮することが、監査人の「独立性」を阻害することにつながる懸念はないか。監査人の独立性について確認したい。</p>	<p>内部統制監査における監査人の「意見」は、内部統制の有効性の評価結果という経営者の主張を前提に、これに対する監査人が表明するものであります。</p> <p>一方、監査人の指摘を含む指導的機能については、例えば、効率的な内部統制の構築や評価を行う観点から行う経営者からの相談への対応などが考えられますが、監査人の独立性が損なわれないよう、独立性の確保を図ることが求められます。</p> <p>なお、ご懸念のような誤解が生じないように、評価範囲に関しては、「評価範囲の決定は経営者が行う」ことを明記しています。</p>
4. 内部統制監査の実施		
174	<p>内部監査の活用に関連して、今回の公開草案では取り上げられていないが、実施基準「Ⅲ. 4. (6) 他の監査人等の利用」の記載をより分かりやすいものとすべく、この(6)を新たに、「(6) 内部監査人等の作業結果の利用」と「(7) 他の監査人等の利用」に分けて、それぞれの記載を整理し直すことも今後検討されるべきではないか。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>
(参考図2) 財務報告に係る内部統制の評価・報告の流れ		

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
175	<p>改訂実施基準「Ⅲ.（参考図2）財務報告に係る内部統制の評価・報告の流れ」において、「全社的な内部統制のうち、良好でない項目がある場合には、それに関連する事業拠点を選定する必要がある。」との記述について、以下のとおり考える。</p> <p>① 「良好でない」の意味するところを内部統制の不備との異同を含め明らかにすることが望ましい。</p> <p>② 「（良好でない）項目」の意味するところを内部統制の基本的要素（6要素）、例示される全社的な内部統制の42項目またはその細分化された個々の細目との異同を含め明らかにすることが望ましい。</p> <p>③ 「それに関連する事業拠点を選定」とあるが、事業拠点の追加ではなく特定のプロセスの追加で足りる場合もあることを追記することが望ましい。</p>	<p>① 全社的な内部統制は、企業の置かれた環境や事業の特性等により異なるため、これが良好でないことを一概に示すことは困難ですが、全社的な内部統制に良好でない項目がある場合には、全社的な内部統制に不備がありうると考えられます。</p> <p>② 全社的な内部統制の形態は、企業の置かれた環境や事業の特性等によって様々であり、企業ごとに適した内部統制を整備及び運用することが求められます。したがって、ご指摘の項目については、各基本的要素ごとに、例えば、参考1（財務報告に係る全社的な内部統制に関する評価項目の例）のような評価項目が考えられますが、必ずしも参考1の例によらない場合があること及び参考1の例による場合でも、適宜、加除修正がありうることに留意が必要です。</p> <p>③ 各事業拠点における業務プロセスについても、企業の事業の特性、規模等に応じて、適切に評価範囲が決定される必要があります。</p>
その他		
176	<p>実務家が所謂J-SOXとして慣れ親しんできた内部統制報告制度であるが、その形骸化リスクについては以前より、各社の現場において指摘されてきた。なぜなら運用開始当時より、少なからぬ経営陣・幹部が、本制度をコスト案件もしくは監査マターとしての限定的理解に留め、コーポレート・ガバナンス全体における位置づけの正しい理解が、必ずしも十分に広がらなかったためと推察する。結果、足元でも内部統制報告書提出後に訂正報告書が頻出し、現在に至っている。今回の改訂案では顕在化したリスクに対する重要論点が補筆され、その方向性に賛同するものである。そして14年振りの改訂を受けるに際し、本制度の実効性ある運用と、コーポレート・ガバナンスに係る各種の法令やガイドライン等との将来的な統合を期待する。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
177	<p>本制度の実効性に関する懸念と、挙げられている事例との因果関係が乏しく、その認識に基づく改訂は成果が期待できない。</p> <p>(根拠 1)「評価範囲の外で開示すべき重要な不備が明らかになる事例」は、企業会計審議会第 22 回内部統制部会資料から「訂正内部統制報告書のうち(中略)2～3割程度」であり、つまり7～8割の訂正報告は評価範囲から検出された不備によるものとなる。</p> <p>評価範囲が概ね2/3であれば、評価範囲内外での検出率はほとんど差がなく、評価範囲を広げても訂正は減らず、同程度の訂正は生じると考えられるため。</p> <p>(根拠 2)「評価が訂正される際に十分な理由の開示がない事例」は、企業会計審議会第 22 回内部統制部会資料に「評価範囲に含めなかった理由」の記載が不十分と例示されているが、上記の理由で評価範囲か否かの開示意義は乏しいため。</p> <p>また、第 22 回内部統制部会資料に「不正内容の把握に必要な情報が不十分」とあるが、評価の訂正の多くは有価証券報告書の過年度訂正に端を発するものと考えられ、有報の訂正理由として不正内容が開示されていれば、追加開示とならない。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>
178	<p>今回の検討は本制度の形骸化の本質に踏み込んでいない。企業会計審議会内部統制部会でも議論があったとおり、本制度が企業の財務報告の健全性を確保するとか、あるいは企業の内部統制の有効性を高めることにどれくらい貢献しているのかという観点から、制度が有効なものとなるように見直しが必要であり、この点については重要課題として認識し、取り組みを加速すべく問題提起の中に加筆すべきと考える。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>
179	<p>今般の改訂の背景には、制度導入から一定年数が経ち実務としては</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>安定化しているものの、安定しているが故に単なる「作業」と化していること、粉飾決算など到底内部統制が有効とは言えない状況にも関わらず、財務報告に係る内部統制は有効という内部統制報告書が出され、それが事後に訂正されるなど、内部統制報告制度の形骸化があると理解している。</p> <p>形式だけの作業で建前として従うことは、制度本来の目的を果たさないだけでなく、形式のみを取り繕う企業風土という悪影響をもたらすことは、近年多発しているデータ改ざんなどの品質不正においても数多く指摘されている。</p> <p>このため、今回の改訂ではこの形骸化を打破して、財務報告の信頼性を担保するための内部統制について経営者、会計監査人が毎年建設的な議論・評価ができるものとなっているかどうかを重要であると考えている。</p>	
180	<p>今回の改訂案を受けて、企業における経営管理の「中核に、内部統制対応がある」ことが当たり前の状態であるか、を内部監査部門・子会社監査役を務める立場で自問している。</p> <p>グループ経営における管理機能は外部・内部の環境が大きく変化するなか、適切に機能しているか、3線モデルでの社内・グループ会社との連携を強化するとともに、発見した改善を要する課題に対して会社として適切な対応をとる、という行動がとれているか、今回の改訂案・改訂における主旨を踏まえながら確認していく。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>
181	<p>本公開草案は、金融商品取引法に基づく内部統制報告制度の実効性に関する懸念と、国際的な内部統制の枠組みに関する変化を踏まえたものであり、わが国における内部統制の実効性向上を図る上で、時宜にかなった改訂であると評価できる。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>本公開草案は、内部監査人が独立的評価により識別した問題点を経営陣のみならず取締役会及び監査役等にも報告することや、内部監査人は熟達した専門的能力と専門職としての正当な注意をもって職責を全うすることなどを求める内容となっており、適切な改訂であると評価できる部分が多い。</p> <p>しかし、上場会社等における内部監査の質の向上とその活用を通じて内部統制の実効性を高めるという観点からは、内部監査について一層踏み込んだ内容の基準・実施基準とすることが必要と考えられる。</p>	
182	<p>改訂基準及び改訂実施基準は、国際的な内部統制・リスクマネジメントの議論の進展を踏まえ、経営者が内部統制の評価範囲を決定するに当たって、財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性を適切に考慮すべきことを改めて強調し、内部統制報告制度の実効性向上に寄与するものであり、また、基準及び実施基準についての今後の企業会計審議会での検討及び中長期的な課題解決へのファーストステップに当たる改訂として、歓迎している。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>
183	<p>本制度の論点や課題が幅広く取り上げられ、議論された点は大変有意義なことと思うが、今後は審議の頻度を上げると共に非財務情報の取扱等、中長期的課題とされた8つの論点について、検討スケジュール目標やロードマップ、取り組み体制を示していただきたい。</p> <p>また、フォローアップとして今後各企業の事例紹介等をご検討いただきたい。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p> <p>ご指摘の論点については、法改正を含む更なる検討が必要な事項であることから、中長期的な課題とされております。</p> <p>ご指摘の点を踏まえて検討してまいりたいと考えています。</p>
184	<p>1. 全体および前文について</p> <p>今回の改訂は、2011年以來の部会開催ということで多くの関係者が抱いた期待を裏切るものであり、残念ながら失望を禁じ得ない。次の問題点がある。</p>	

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>(1) パブコメに至るまでの審議時間の極端な短さと実質審議の欠如 行政当局が部会再開前に予め準備したシナリオを、多少の字句の補正を行った上で追認したとしか考えられない。</p> <p>(2) 現制度の問題点の認識の底の浅さ なぜ制度全体として形骸化したのかの真摯な総括が欠如している。日本内部統制研究学会や日本公認会計士協会等で議論されてきた、現場第一線の声を踏まえた運用実態の形骸化・マンネリ化と制度としての実効性への疑問が反映されていない。</p> <p>(3) 主要課題の先送り ロードマップなしの主要課題の先送りは当部会に課せられた責務の放棄に等しい。各課題は簡単に結論がでない重要テーマであるのは承知しているが、それだけに一つ一つを集中的に審議した上で、検討のためのロードマップを描くことが最低限必要だったのではないか。</p> <p>(4) 基本姿勢の問題 日本のコーポレート・ガバナンス改革を主導してきた金融庁は、自らの所管する制度の見直しや改廃に大胆に踏み込むべきであるが、そうした姿勢が欠如しているのは誠に残念である。</p> <p>2. 基準・実施基準の改訂について 監査役等は、経営者による内部統制の無効化に留意することや、内部監査人や監査人等と連携し、能動的に情報を入手することが重要であることが明記されたこと。また、内部監査人について、内部監査人自身に熟達した専門的能力と正当な注意が求められることや、経営者が内部監査人から適時適切な報告を受ける体制等の整備とともに、取締役</p>	

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>会や監査役等への報告経路（デュアルレポーティングライン）の確保の重要性が明記されたことは、今後の更なる改訂の方向性を示す上で重要であると評価する。</p> <p>3. 中長期的課題について 今回殆ど議論されなかった中長期的課題について、優先順位を付けた上で、当部会において直ちに検討を開始することを提案する。</p>	
185	<p>2007年当時、COSOのフレームワークの5つ構成要素をアレンジして、6つの構成要素にしたのはひとつの見識であったと思われる。現在のCOSOは当時とは変わったが、実施基準の基本的な枠組みに即影響させる必要があるわけではないことをQ&Aなどで明記してほしい。</p>	<p>2013年のCOSO報告書の改訂を踏まえ、今般の改訂基準及び改訂実施基準においては、例えば、内部統制の目的の一つである「財務報告の信頼性」を「報告の信頼性」とし、リスクを評価するに際し不正に関するリスクについて考慮することの重要性や考慮すべき事項を明示させていただきました。</p>
186	<p>内部統制監査の実務の指針の作成にあたっては、企業側へ過度な業務の追加とならないよう、また準備期間を勘案し、遅くとも適用1年前となる2023年4月1日以前に作成かつ公表するように日本公認会計士協会へ指導して頂きたい。企業の対応は、実務指針の詳細内容に大きく影響を受けることもあり、また監査法人との十分な協議期間を確保する必要がある。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。 ご指摘の点を踏まえ、日本公認会計士協会と連携してまいりたいと考えております。</p>
187	<p>改定内容を正確に理解するために、初版の公開後にQ&Aが公開されたが、今回も、Q&Aを作成・公開する予定はあるか。予定がある場合、概ねいつ頃公開する予定なのか。</p>	<p>改訂基準及び改訂実施基準を踏まえ、関係法令を整備し、Q&Aの改訂等を行う予定です。</p>
188	<p>「概ね2/3」は、「おおむね 3分の2」と修正すべきではないか。「概ね」は表外音訓であるほか、記号スラッシュは複数の意味に解釈できるため、基準のような正式な文書ではきちんと日本語で表記すべきである。</p>	<p>ご指摘を踏まえ修正しました。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>また、財務報告に係る内部統制の評価及び監査の実施基準における以下の箇所を修正してはどうか。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ I. 2. (5) ③の第1段落目における「その内容に則して」は「その内容に即して」に修正してはどうか。 ・ I. 3 及び 4 の「無視ないし無効」は「無視又は無効」に修正してはどうか。 ・ I. 5 の最後の段落における「うえで」は「上で」に修正してはどうか。 ・ II. 3. (3) ⑤二. c. の「内部統制が変更されていない」は、「内部統制が変更されていない」に修正してはどうか。 	
189	<p>他の会計基準等と同様に、規定文に通番（項番）を付していただきたい。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>
190	<p>参照箇所を探し当てる時間を短縮するため、基準や実施基準の目次にページ数を記載頂きたい。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>