

「II. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」への意見の概要

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
II. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告			
総 論			
1	評価及び報告の対象	「財務報告に係る内部統制の評価及び報告」は「開示要件に係る内部統制の評価及び報告（ただし経営判断事項を除く）」へと、内容を拡大することが望まれる。	× 本基準では、評価及び報告の対象は、「財務報告」に係る内部統制としている。 ※ 実施基準で検討する。
2	評価者の適格要件について	経営者の代わりに実際に評価する係員（評価者）の独立性、客観性、評価能力といった適格要件を基準に明記することが重要。監査人はダイレクト・レポーティングでなく、経営者の内部統制の評価結果に頼ることになるわけであるから、この評価者の適格要件は明確に記す必要がある。	
1. 財務報告に係る内部統制の評価の意義			
3	内部統制の評価の意義	経営者の責任と公認会計士の責任をより明確にするため、本文を「…財務報告に係る内部統制については、 <u>一般に公正妥当と認められる内部統制の評価の基準に準拠して、その有効性を自ら評価し…</u> 」と修正する必要がある。	○ ご指摘の点を踏まえ、「III. 内部統制の監査」冒頭の記載と平仄を取るよう、記載を修正する。
4	外部への報告	評価結果の外部への報告は、監査役会又は監査委員会が一元的に行うこととすべきである。（経営者が、「その有効性を自ら評価」することは、あくまで自己評価であって、「その結果の外部への報告」は、責任の明確化という意味を除いては、ほとんど意味をなさない。）	× 本基準では、財務報告に係る内部統制の有効性に関する評価及び報告は、内部統制の執行に責任を負う者である経営者が実施することとしている。 × 「その結果の外部への報告」は自己評価であるが、本基準では、外部

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
			監査人による監査により、評価の適正性を検証することとしている。
5	「財務報告」の範囲の明確化	「財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼす開示事項等」の範囲を具体的に明示すべき。 (Ⅱ. の評価範囲とⅢ. の監査対象範囲が同じであるのか明確でない。半期報告書あるいは四半期報告書作成に係る内部統制まで包含するのか整理が必要。)	※ 実施基準で検討する。
6		「株主の状況」等の非財務情報を、財務報告の範囲に含める場合には、その対象範囲を実務指針等に明記いただきたい。	
7		財務報告は、証券取引法第193条の2に基づく監査証明の対象と同一にすべき。(開示の誤りを財務諸表監査報告書に記載することは制度上予定されていない。財務諸表以外の箇所に記載された開示事項の適正性の監査が必要とされるのであれば、財務諸表監査の範囲拡大の問題として検討されるべき。)	
8		談合・リコール問題・食品衛生管理などは「財務報告」以外の部分と解してよいか。	× ご指摘の例は、基本的には、財務報告に直接影響しないと考えられる。
9	重要な影響を及ぼす開示事項等	「等」が何を対象としているのかが明確でない。	※ 「財務報告」の範囲に従って「等」の内容も決まることになる。「財務報告」の範囲は、実施基準で検討する。

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
10	「財務報告に係る内部統制」	「財務報告に係る内部統制」には、4つの目的のうちの財務報告目的のみでなく、他の3つの目的も財務報告の信頼性確保に資する限り、含まれる旨を記載すべき。	○ 「内部統制の目的はそれぞれに独立しているが、相互に関連している」旨を「I. 1. 内部統制の定義」の記載内容に追加する。
11		内部統制の評価自体は企業の業務全般に関わる活動であり、「財務報告に係る」内部統制と区分することの必要性を説明する必要がある。	× 本基準は、「ディスクロージャー制度の信頼性」確保の観点から「財務報告に係る内部統制の（経営者による）評価及び（公認会計士等による）監査の基準」として作成したものである。この趣旨は、公表文「一 審議の背景」で明確にされている。
12		財務報告に係る内部統制の範囲のとらえ方には、経営者によって、差が生じると思われる（この範囲の差、あるいは内部統制の整備の差等について、統一的な監査意見を述べることは困難ではないか。この草案による監査制度を施行することには、現状では無理があると考える。）。	× 財務報告に対する金額的及び質的影響の重要性等を考慮し、合理的に評価の範囲を決定することになるものと考える。「一般に公正妥当と認められる内部統制の評価の基準」に準拠して行うことになるが、企業によって、個々の評価範囲に差が生じることはあり得るものと考える。

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
13	「重要な欠陥」(「重要性」の判断基準)等の明確化	「(内部統制の) 不備」「重要な欠陥」「重要な影響」の定義について、(実務指針で) 具体例を示して明らかにすべきである。	※ 実施基準で検討する。
14		草案公表文では内部統制の不備を「重要な欠陥」と「不備」の2つに区分しているが、草案の本文(基準)では「内部統制の不備」と「重要な欠陥」とに区分した表現になっている。	○ 「内部統制の不備」に表現を統一する。
15		<p>不備の区分を米国と同様の定義にもとづく3区分にすべき。 理由は以下の通り。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 不備を3区分に分類したことが問題となっているのではない。 ・ 不備のそれぞれについて、発生可能性と潜在的な虚偽表示の影響度の両面から評価すべきことによって、複雑かつ多くの時間と高度な判断を要する作業となっている(→ II. 3. (4))。 ・ 「重大な不備」の存在を経営者が早期に認識し、改善を図ることを促しうる、という意味で企業にとって積極的な意義が見出せる。 ・ 「重大な不備」があると、「監査委員会や関係者に報告されるため」、経営者への是正の動機付けとなる。 ・ 國際的に通用する。 	<p>× 作業負担の軽減を考慮して、不備は2区分としている。</p> <p>× 不備の報告について、本基準において監査人は、重要な欠陥を発見した場合には経営者に報告して是正を求めるとしている。内部統制の不備を発見した場合には「適切な者」に報告することを求めており、その取扱いに差を設けている。</p> <p>× 企業内部での不備の区分や報告の規定は、企業の自主性に委ねるべき事項と考える。</p>
16		軽微な不備でも企業の機関への報告は必要になる場合が多い。	※ 実施基準で検討する。
17		リスクの大きさは影響度と発生可能性の両面から判定するとの理解でよいか。	※ 実施基準で検討する。

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
18		「発生可能性が高い場合」と「発生可能性が僅かとはいえない場合」(米国)では、両者に大きな差が生まれる。潜在的な虚偽表示の大きさよりも発生可能性の判定の方がより主観的になり、評価が難しく、現在の定義では発生可能性が明らかに高いと思われるケースでしか「重要な欠陥」として特定されないと考えられる。	
19		II. 3. (4)「重要な欠陥」(「…重要な影響を及ぼす可能性が高い場合は、…」)の表現を、II. 1. (4) (「…重要な影響を及ぼす可能性のある…」)との定義と統一すべき。	○ 表現を「可能性が高い」に統一する。
20		重要な欠陥の有無(又は、重要な欠陥と内部統制の不備の区別)を判断する重要性の判断指針を明示すべきである。	※ 実施基準で検討する。
21		不備を合算して「重要な欠陥」となる場合も考慮すべき。	
22		「内部統制の不備」についての定義を明らかにすべき。	
23		内部統制の不備のうち、重要な欠陥でない不備について、「問題点」、「重要な欠陥に至らない不備」等別の表現に置き換えた上で、定義を明らかにすべき。	
24		不備の評価方法について、実務指針で示すべき。 ・ 不備の財務諸表への影響度の測定方法 ・ 「重要な欠陥」の判定方法およびその例示 ・ 不備の集計方法	

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
25		<p>「重要な欠陥」を、米国の (material weakness) と同義とする ことを意図するのであれば、現状の定義は不適切であり修正が必要。米国の定義をそのまま日本語に翻訳すべき。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 米国では重要な影響 (material effect) を与えるという表現 と重要な虚偽表示 (material misstatement) という表現とは 明確に区別されている。 ・ 「可能性のある」という定義となっているが、可能性が少し でも（例えば 0.1%）あれば重要な欠陥となってしまう。 	<p>※ 実施基準で検討する。</p> <p>× 本基準は、財務諸表の表示だけでなく、非財務情報を含めた開示事項も含まれており、財務報告の信頼性に対する「重要な影響」という表現を用いている。</p> <p>○ 「財務報告に重要な影響を及ぼす」 可能性に続く表現を、「可能性が高い」に統一する。</p>
2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲			
(1) 財務報告に係る内部統制の有効性の評価			
26	持分法適用 会社（関連 会社）の取 り扱い	<p>持分法適用会社は、内部統制の評価対象に含まれないという理解 でよいか。</p> <p>関連会社は、必ず内部統制の評価の対象とするものではない点を 明確にすべき。</p>	※ 実施基準で検討する。

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
28	「評価に先立って、予め」について	「評価に先立って、予め」は削除すべきである。内部統制報告書作成のため評価の範囲に含まれる内部統制だけが、「整備及び運用の方針及び手続を定め、それらの状況を記録し保存」する対象になると解釈される恐れがある。(評価対象とならない内部統制も「」内の対象となるべき。)	○ ご指摘の趣旨を踏まえ、「…評価に先立って、予め <u>企業</u> のすべての財務報告に係る内部統制の整備並びに運用の方針及び手続を定め、…」と、記載を修正する。
29	「内部統制の整備及び運用の方針及び手続」の意味合い	II. 2. (1) の 2 文目の「財務報告に係る内部統制の整備及び運用の方針及び手続」が何を意味するのか不明瞭。評価に先立って、内部統制構築の基本の方針を定め、文書化するという意味であるなら、項目のタイトルも（「財務報告に係る内部報告の基本方針の決定」など）記載内容に合ったものに変更してはどうか。	✗ 2. (1) の記載内容は、経営者の「有効性の評価」に伴う責任に関するもので、「基本方針の決定」を示すものではないものと考える。内部統制システムの基本方針の決定は会社法では「取締役会」の議決事項となっている。 ✗ 経営者が「財務報告に係る内部統制の整備及び運用の方針及び手続を定める」とは、経営者の業務執行の一環として、内部統制の整備（設計）を行うということを意味している。
30	外部委託先への委託業務	外部委託先への委託業務は、経営者の内部統制の評価対象であることを明示すべきである。（基準で明確化しないと、経営者及び監査人が外部委託業務の内部統制を評価・検証できない可能性がある。）	○ 外部に委託した業務の内部統制も、経営者の評価範囲に含める旨を本文に記載する。

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
31		経営者による評価、監査人による監査の際の、外部委託業務（IT、年金、給与計算、税務計算等）の取り扱いを、実務指針で示すべき。	
32	経営者の資質	トップダウン型アプローチの場合、経営者自身の資質から来るリスクは誰が評価するのか。	× 経営者自身の資質も（統制環境の一部として）経営者の評価の対象になるものと考える（「I. 2. (1) 統制環境」参照）。
(2) 評価の範囲の決定			
33	経営者のアサーション	監査人との二重責任を明確にするためにも、経営者の主張（アサーション）の識別を「(注) …評価の範囲に必ず含めなければならない勘定科目を決定することが考えられる。 <u>経営者は、勘定科目に関連し、評価の対象とすべき実在性、網羅性、権限と責任の明確性、記録の十分性等の経営者の主張を識別しなければならない。</u> なお、いずれかの重要性に該当する場合には、内部統制の評価の範囲に含める。…」のように明示すべきである。	× ここにおいて、経営者のアサーションとは、「実在性、網羅性、権限と責任の明確性、記録の十分性等」ではなく、内部統制報告書における内部統制が有効という「主張」が該当すると考える。
34		公開草案では、経営者もアサーションを意識して（特にプロセスレベルの）内部統制の評価を行うべきであるという点が明確でない。III. で「監査要点」が使用されているため、対称性に欠けている。	
35	評価範囲の絞り込み	「トップダウン型のリスク・アプローチ」の手法について、ここに示した4つの事項に関連させて、その内容と評価範囲の具体的な決定方法を（実務指針で）明示すべき。	※ 実施基準で検討する。

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
36		<p>以下のように、評価の範囲の決定の具体的な内容を記載した方が理解を得られるのではないか。</p> <ul style="list-style-type: none"> ① 財務諸表上の重要な勘定科目及び開示項目の特定 ② ビジネス・プロセス/サイクル及びサブ・プロセス/サイクルを特定し、重要な勘定科目へマッピングを行う。 ③ 各重要な勘定科目及び開示項目に関する財務諸表上のアサーション（基本要素とでも訳すか）を特定する。 ④ ビジネス・プロセス/サイクル及びサブ・プロセス/サイクルについてリスク評価を実施する。 	
37		「重要な勘定」の基準・選定方法を実務指針で明確に示すべき。	
38		業務プロセスの内部統制を評価する場合の具体的な「範囲」を実務指針で明示すべき。	
39		<p>トップダウンによるリスク・アプローチの詳細を明確にした、実務上、適用し易い実務指針が必要。その際、例えば、以下を考慮する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ リスク評価結果はその時々で会社が置かれている状況によって異なり得る ・ リスク評価は多分に主観的なものになる ・ 全社的統制の結果によって、業務プロセス統制の範囲を絞るためのロジック 	
40		トップダウン型のリスク・アプローチの詳細（特に実務上考慮すべき「リスク」概念）についての実務指針が必要。	

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
41		検証の範囲を決める場合の重要性（金額的・質的）の判断指針を明示すべき。	
42		経営者による評価範囲、監査人による監査範囲決定のための重要性の基準を実務指針で示すべき。 <ul style="list-style-type: none"> ・ 重要な勘定、開示項目選定基準 ・ 子会社選定のための定量的（カバレッジ）、定性的基準 ・ 重要な勘定ごとのテストカバー率等 	
43		金額的影響、質的影響の「いずれかの重要性」に該当する場合には、内部統制の評価の範囲に含めるとしているが、双方の重要性を「総合的」に判断できるような表現をしていただきたい。また、重要性の判断基準についても、考え方を整理していただきたい。	<p>※ 重要性の判断基準は、実施基準で検討する。</p> <p>× 金額的及び質的影響のいずれかの重要性に該当すれば、当然、評価範囲に含めるべきものと考える。</p>
44		トップダウンでリスク・アプローチをとるとすると、そこに恣意性や見落としなどのリスクが入ってくる。問題点を指摘することなく、この方式を示すことは将来への禍根を残さないか。	<p>× 経営者による評価範囲の妥当性は、監査により検証を受けることになる。</p> <p>※ 経営者による評価範囲の決定（絞り込み）及び監査人による評価範囲の妥当性の検証手続については、実施基準で検討する。</p>
45		複数事業拠点の場合の評価対象と評価の程度についてのガイドライン、単独で重要な拠点の占める割合（Large Portion）についてのイメージの例示が必要。	※ 実施基準で検討する。

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
46	決定者についての提案	「評価の範囲の決定」については、経営者ではなく、監査役会又は監査委員会が行うべき。（少なくとも、監査役会又は監査委員会の同意を条件とすべき。）	× 本基準において、財務報告に係る内部統制の評価は、経営者が自ら実施するものとしている。監査役又は監査委員会は、経営者の業務執行を監査する立場と位置づけている。
47	用語について	4つの事項のうち、後者の3つはわかりにくく、定義を明記することが望まれる。	※ 実施基準で検討する。
48		特に「企業活動を構成する事業又は業務」は「主要な業務プロセス」と混乱すると懸念されるため、「企業活動を評価するための評価単位（事業・子会社など）」とすべきではないか。	× 評価範囲の絞り込みのプロセスを実施基準で検討するが、その際に、「企業活動を構成する事業又は業務」、「財務諸表の表示及び開示」といった項目の更なる明確化が図られるものと考える。
49		「財務諸表の表示及び開示」は、「財務諸表上の重要な勘定科目及び開示項目の特定」とした方が分かりやすいのではないか。	
50		「事業」「業務」「業務プロセス」が使用されているが、それぞれの用語が何を意味し、どのように異なるかが明らかでないので、説明を補足すべき。	※ 実施基準で検討する。
3. 財務報告に係る内部統制の評価の方法			
総 論			
51	評価方法の項目	次の項目の記載が必要ではないか。 ・ テストすべき統制の決定 ・ I.T の全般統制のテスト（通常、実施が必要）	※ 実施基準で検討する。

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
(1) 経営者による内部統制評価			
52	半期報告書での取り扱い	評価時点は期末日となっているため、半期報告書での評価はなく、年次での評価のみと理解しているが、それでよいか。	× 本基準では、経営者による内部統制評価は、年1回、年度決算にあわせて実施する旨を明示している。
53		内閣府令では半期報告書への代表者「確認書」の添付を求めていることから、中間期末における取り扱いも明示する必要がある。	
54	期末日の評価	「なお、経営者による内部統制評価は、期末日を評価時点として行うものとする。」は、「経営者による内部統制評価は、期末日における財務報告に係る内部統制を対象として行うものとする。」とした方が実態に即している。	× ご指摘の内容は、期末日を「評価時点」とすることと同義と考える。
55	注書き	「内部統制の評価に当たって、」を削除すべき。内部統制の整備及び運用は、「経営者による内部統制評価」のために実施するものではない。	○ ご指摘を踏まえ、「内部統制の評価に当たって、」を削除する。
56		後段の文章で、経営者が評価時に「内部統制を整備及び運用する」とは文意が不明である。「経営者は、…自ら適切に整備及び運用している内部統制を評価する。」意味と解する。	
57	監査役（監査委員会）及び内部監査人の関与	経営者が内部統制を評価する場合に、経営者が監査役又は監査委員会及び内部監査人にどのような役割を期待しているか明確にすべきである。（評価への関与の仕方を明らかにする。）	× 会社法では、監査役又は監査委員会は、経営者等の「職務の執行を監査する」と規定されている。内部統制の評価も経営者の職務執行の一環であり、監査役又は監査委員会による「監査」範囲に含まれるものと考えられる。具体的な評

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
			価への関与の仕方は、個々の企業の自主性に委ねられるべき事項であると考える。
58	IT統制	ITを含む業務プロセスに係る内部統制の具体例を示すとともに、その評価方法を（実務指針で）明示すべきである。	※ 実施基準で検討する。
59		ITシステムの検証範囲や検証方法を明示すべきである。	
60		公開草案では、主として統制活動に關係する全般統制と業務処理統制の説明が記載されているが、統制環境、リスク評価、情報と伝達、モニタリングの各項においてもIT利用をどのように分析し、評価するかのガイダンスを挿入すべき。（実務指針等でも可）	
61		ITの取り扱い（内部統制を評価するための手順）についての実務指針が必要。	
62		「ITの利用」における全般統制が良好に機能していない場合の業務処理統制への影響の評価等、一体化された評価手順についての説明を、実務指針で示すべき。	
63		過年度に開発されたアプリケーションの仕様書、開発テスト、変更コントロールのドキュメントが保存されていない場合の対応を実務指針で示すべき。	
64		内部統制の評価方法の中で、IT統制環境及び全般統制の評価について示す必要がある。	

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
65		内部統制の評価方法の中で、IT統制環境・全般統制の評価と「全社的な内部統制」の評価の関係、IT統制環境・全般統制の評価と「業務プロセスに係る内部統制」の評価の関係を示す必要がある。	
(2) 全社的な内部統制の評価			
66	階層的な評価の可能性	全社的な内部統制の具体例を示すとともに、その評価は、連結グループ全体を対象にしておこなわれるもの、各子会社や事業単位で行われるもの等、いくつかの階層によって実施される可能性があることを明示すべきである。	※ 実施基準で検討する。
67	内容の明確化	全社的な内部統制の具体的な内容および評価対象とすべき事項、それぞれの事項が有効であると判定するための要件・条件の例示が必要。また、全社的な内部統制の状況が業務プロセスに係る内部統制に及ぼす影響の評価方法について何らかの指針が必要。	
68		全社的な統制と業務プロセスレベル統制の関連、全社的な内部統制の例示について実務指針が必要。	
69		「全社的な内部統制の評価」について更に明確にしていただきたい。	
70		現在の COSO モデルでは全社レベルと業務プロセスレベルでの直接的相関は求められていないのではないか。(→ II. 3. (1))	× 「全社的な内部統制」は、COSO の「全社レベルの内部統制」の概念をそのまま基準に取り入れたものではない。
71		全社的な内部統制の評価は、あたかも財務報告に係る内部統制の	× 全社的な内部統制の評価は、統制

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
		領域を超えた内部統制の評価を経営者に求めるような表現になっている。財務報告を主体とした内部統制評価に限定した表現にすべき。	環境をはじめ企業グループ上部の要素に関する評価となっているが、あくまでも財務報告に係る内部統制の評価を求めるものである。
72		内部統制の階層として、「全社的な統制」と「業務プロセスに係る統制」に関する定義と解説を加えるべき。	※ 実施基準で検討する。
73	評価方法	具体的にどのように評価を行えばよいのかイメージしにくい。実務指針で明確にして欲しい。	※ 実施基準で検討する。
74	財務諸表リスク	I. のリスク評価で対象となるリスクはビジネスリスク全般を指すのに対して、II. では財務諸表リスクに限定されていると考えるので、本文中に（「…発生するリスクのうち、 <u>財務諸表に影響を及ぼすリスクを…</u> 」など）その旨を明記すべきである。	× 経営者が全社的な内部統制の評価を実施する際には、「組織の内外で発生するリスク」を考慮することになるが、このリスクの内容は、財務報告リスクに限定されるものではないと考える。
75	I T の統制環境	全社的な統制評価の中に、I T の統制環境（の評価）を明示すべき。（→ I. 2. (6) 参照）	※ 実施基準で検討する。
(3) 業務プロセスに係る内部統制の評価			
76	統制上の要点	財務報告に重要な影響を及ぼす可能性を統制することに関して 中心的な役割を果たすコントロールポイントと理解しているが、 それでよいか。	※ 実施基準で検討する。
77		「統制上の要点」について、何を指すか具体的に示すべきである。	

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
78		「統制上の要点」の定義を実務指針で明確に示すべき。	
79		「財務報告の信頼性に関する統制上の要点」とは具体的に何かを、実務指針を待たずに基準案の中で明記されることを望む。	
80		「重要な統制」という用語の方が、適切ではないか（誤解を招きにくい）。	× COSO の用例等も参考に「統制上の要点」としたものである。
81		以下を検討すべき。 ・ アサーションの概念を導入して、財務報告リスクを（アサーションを達成できているかという観点から）定義し、それを制御するために必要な内部統制をテストしていくという枠組みにする。	※ 実施基準で検討する。
82	内部統制の評価	「…統制上の要点について内部統制の基本的要素が機能しているかを評価する。」は、文意が不明瞭。「…分析した上で、財務諸表上の勘定科目や開示項目の関連するアサーションを担保するために重要と考えられる統制活動（重要な統制活動）を選定し、内部統制の他の基本的要素の有効性と共に評価する。」としてはどうか。	※ 統制上の要点やアサーションと、内部統制の評価との関係は、実施基準で検討する。
83	アサーションとリスク	米国基準はアサーションを阻害するリスクの特定と、対応するコントロールの識別というアプローチと解釈できる。本草案は、統制上の要点を満たすコントロールの識別というアプローチを採用しているように読み取れるが、アサーション・リスク・コントロールの関係に触れておらず、内部監査との境界区分が明確になっていない。この点を明確にする具体的な実務指針を作成して欲	※ 実施基準で検討する。

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
84		<p>しい。</p> <p>財務報告リスクおよびアサーションの概念を基準内で明示し、当該概念に従って基準を再整理すべき。</p>	
85	リスク・アプローチの適用	<p>業務プロセスにおける内部統制の評価において、業務プロセス中の統制上の要点に関するリスクを考慮しつつ、リスク・アプローチが適用されるべきと考える。(業務プロセスにおいても過度な内部統制ではなく、経営者が「リスクを十分低減していると判断する内部統制」というリスク・アプローチの考え方が必要。)</p>	
86	運用テスト	<p>資産運用テスト設計上の留意点を実務指針で示すべき。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 多店舗展開の会社の場合のサンプリングの考え方 ・ 毎年どのようにテスト対象を変更していくか ・ ロールフォワード手続の実施など 	
(4) 内部統制の有効性の判断			
87	総合的な評価	<p>内部統制の不備を個別及び合計して財務諸表にどのような影響を及ぼすかを考察すべき旨を記載する必要がある。</p>	※ 実施基準で検討する。
88		<p>補完的統制の存在も考慮したうえで最終的に「重要な欠陥」に該当するかどうかという総合的な評価が必要である旨、記載すべき。</p>	
89	評価のステップ	<p>次のステップから構成されていることを基準に記載すべきではないか。</p> <ol style="list-style-type: none"> ① 問題点の識別 ② 問題点の理解と評価 	※ 業務プロセスに係る内部統制の不備の評価手続については、実施基準で検討する。

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
		<p>③ 虚偽の表示の発生可能性の評価 ④ 虚偽の表示の潜在的な大きさの評価 ⑤ 補完統制の識別 ⑥ 問題点の分類の決定 ⑦ 他と合わせて検討した上で問題点の評価（不備事項の要約表の作成）</p> <p>また、不備と判定した過程を上記のステップを通して文書化することを詳細に記載すべき。（→II. 3. (7)）</p>	
90	「統制上の要点等」	「等」が何を対象としているのかが明確でない。	※ 実施基準で検討する。
(5) 内部統制の重要な欠陥の是正			
91	期末日までの是正	(上記3. (1) のコメントに関連して) 「…それが報告書における評価時点(期末日)までに是正されていれば…」は、「…それが期末日における財務報告に係る内部統制において是正されれば…」とした方が実態に即しているのではないか。	× 「それ」は「(内部統制の)重要な欠陥」を指している。
92		期末日までに是正されているだけでは不十分で、一定期間運用されていることを確かめる必要がある。「…期末日までに是正され、是正後の内部統制が有効に運用されていることが確認できれば…」としてはどうか。	※ 実施基準で検討する。
93		期中に重要な欠陥があり期末日までに是正されていた場合も、期中の財務諸表への影響を検証すべき旨の記載が必要ではないか。	

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
94	期末日後に実施した是正措置等	期末日後に実施した是正措置に関する注書きは削除すべき。(← 実務上、連結ベースでの完全な情報の収集が困難なことから、期末日後に実施した是正措置に係る付記事項の規定自体を削除すべきとの立場。)	※ 期末日後に実施した是正措置については、実施基準で検討する。
95		付記事項への記載は、企業の判断に任せて良いのではないか。注書きは「…付記事項として記載することができる。」とすべき。	
96	不備の報告責任	経営者は、「重要な不備」だけでなく、内部統制の評価の過程で特定したすべての不備を監査人及び監査役等に報告する責任があることを明記すべき。	× 監査役等への報告は、企業の自主性に委ねるべき事項と考える。 ※ 監査人への報告については、実施基準で検討する。
97	「適切な対応」について	具体的な基準がなく、抽象的な記述となっている。	× 内部統制の不備及び重要な欠陥への「適切な対応」は、基本的には、企業の自主性に委ねられるべき事項と考える。

(6) 評価範囲の制約

98	「期末日直前」	どの時点までが該当するのか。	※ 実施基準で検討する。
99	「やむを得ない事情」	新たなシステムの導入なども含まれるのか。他企業の買収以外の事例が想定されるのであれば限定期的に明示すべき。	
100	の内容	「評価手続を実施できなかった範囲を除外」する具体的な基準がない。	

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
101		異なる企業文化や業態の企業をM&Aにより買収したケース等、内部統制システムの見直しや再構築を実施する企業に配慮し、一定の準備期間を確保できる旨を明確化して欲しい。	
(7) 評価手続等の記録及び保存			
102	文 書 の 作 成・保 存	保存する文書の内容、保存期間、保存媒体などを(実務指針等で示す必要がある。	※ 実施基準で検討する。
103		内部統制の整備・運用等の記録・保存、および、内部統制の評価の範囲に関する決定方法・根拠等の記録に関する指針が必要。	
104		評価の前提となる文書化の内容(特に取引の流れの記載程度)についての実務指針が必要。	
105		経営者による評価手続及び評価結果の記録及び保存における「レベル感」を実務指針で示すべき。	
106		経営者が全社統制や業務プロセスに係る内部統制の評価をする際にどのようなドキュメントを作成することが期待されているか、一定の指針が必要。	
107		ビジネス・プロセスの文書化に当たっては、経営者に限らず第三者も検証しやすいように業界特殊用語を避け、図式化やマトリックス化により理解と検証が容易になるものを準備することを明示すべき。	

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
108		証拠法や刑事訴訟法の視点からは、内部統制議論で求められる適正な文書化とは異なる議論がされる可能性が大であり、これは業務の効率化・財務内容の正確な把握等の目的とは反する可能性も高い。	
109	整備・運用の記録と評価手続等の記録	内部統制の整備・運用の方針及び手続き等の記録（2.（1））と評価手続等の記録の異同点を明確にする必要がある。	
110	「財務諸表に係る内部統制」について	「財務諸表に係る内部統制」は「財務報告に係る内部統制」の誤記ではないか。	○ 誤記のため修正する。
111	文書化のステップ	文書化については、次のステップが考えられる。 ① 文書化の範囲の決定 ② プロセスの文書化 ③ 統制の文書化 ④ 統制の整備状況の評価	※ 実施基準で検討する。
4. 財務報告に係る内部統制の報告			
(1) 経営者による内部統制の報告			
112	報告日について	経営者が提出する内部統制評価報告書は期末日から何日目までに提出するか、実務指針で示す必要がある。（後発事象や是正措置について、いつまでの事象を付記できるのか草案では示されて	※ 実施基準で検討する。

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
		いない。)	
(2) 内部統制報告書の記載項目			
113	総論	内部統制報告書のひな型（と作成日付）を明示すべき。	※ 実施基準で検討する。
114		内部統制報告書の書式および記載要領に関する指針が必要。	
115		内部統制報告書の文例を実務指針で示すべき。	
(3) 整備及び運用に関する事項			
116	評価の基準	「③財務報告に係る内部統制を整備及び運用する際に準拠した一般に公正妥当と認められる内部統制の評価の基準 <u>に準拠した旨</u> 」としてはどうか。	× この箇所は、準拠した評価の基準の名称を記載するものである。
(4) 評価の範囲及び評価時点			
117	評価の範囲	「①財務報告に係る内部統制の評価の範囲」の記載は不要。結局あまり有用でない玉虫色の表現が使われるだけと予想され、大きな意義はないと考える。	× 評価した範囲を経営者が自ら表明することは、有用であると考える。 ※ 具体的な文言は、実施基準で検討する。
118		重要性によって除いた評価範囲はどこかに記載するのか。	× 重要性によって除いた評価範囲を、報告書自体に記載することはないと考える。
119	評価が行われた時点	期末日以外の日がありうるのか。「…評価を行った期末日の日付」等の表現とすべき。	× 「評価をした時点」を記載するもので、項目名として使用している。
(5) 評価手続及び評価結果			
120	総論	内部統制システムが構築されていない会社の場合、一朝一夕の時間ではシステムの構築はできない。それを単に内部統制の不備が	× 経営者は、監査人の監査、及び「重要な欠陥」があれば投資家へ開示

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
		あるという報告書で済ませ、適否の監査意見を述べるということでは当初、目的とした効果が得られないのではないか。	することを想定して、内部統制の構築を行うことになるなど、相応の効果は期待できるものと考えている。
121	内部統制の評価基準	「一般に公正妥当と認められる内部統制の評価基準」とは具体的にどのようなものを指すのか。	× 慣行によって成熟していくものと考えられる。
122	評価手続の概要	「②…評価手続の概要」は不要。一言で表現することは実務的に極めて困難であり、結局あまり有用でない玉虫色の表現が使われるだけと予想され、大きな意義はないと考える。	× 経営者が評価手続を自ら表明することは、有用であると考える。 ※ 具体的な文言は、実施基準で検討する。
123	内部統制の限界に関する記載	米国の SEC ルールと同様、読者を必要以上に混乱させ、経営者の報告書の有効性に疑義が生じるような記載は回避すべき旨を（ルールの中で）示すべき。（具体的な開示の文章を例示することが望ましい。）	※ 具体的な文言は、実施基準で検討する。
(6) 付記事項			
124	後発事象	付記事項に記載すべき後発事象の具体的内容を明示すべき。	※ 実施基準で検討する。
125	期末日後に実施した是正措置	「期末日後に実施した是正措置等」は「期末日後に実施した重要な欠陥に対する是正措置等」とすべきである。	○ 「期末日後に実施した是正措置」に関して、内部統制報告書の記載対象となる内部統制の不備は重要な欠陥に限られるので、ご指摘のとおり修正する。

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
126		期末日後に実施した是正措置は付記事項から削除すべき。企業が当該情報を漏れなく収集することは実務的に困難。	※ 期末後に実施した是正措置については、実施基準で検討する。
127		付記事項への記載は、企業の判断に任せて良いのではないか。これを強制し、監査報告書上でも追記事項として記載せざるを得ないと、監査人の報告日直前まで作業が続くことになり、実務上困難となる恐れがある。	
128		付記事項として記載することになるのであれば、(期末後の)いつ時点までをカバーしているのかを明記すべき。	
129		記載させる意図が、期末日後に実施された是正措置について監査をした上で追記情報として記載することにあるとすれば、そうすることには反対。米国でも期末日後のは是正措置は監査対象外。	
130		「期末日後に経営者が実施した是正措置が内部統制報告書に記載されているが、これについては監査を行っていない」旨の追記情報を記載することとすべき。	