

「I. 内部統制の基本的枠組み」への意見の概要

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
<b>I. 内部統制の基本的枠組み</b>			
<b>総 論</b>			
1	COSO フレームワークとの整合性、など	<p>わが国の財務諸表監査（監査基準、実務指針等）では、COSO フレームワーク（3つの目的、5つの構成要素）を前提としている。実務上の混乱を回避するために、COSO フレームワークとの関係を明確にする必要がある。</p>	<input type="radio"/> 本フレームワークと COSO フレームワークとの関係を、公表文に記載する。
2		<p>海外へ情報発信を行う際には、「内部統制の基本的枠組み」は、COSO フレームワークを踏まえて作成されたものであり、決して異質なものではないことを強調すべき。</p>	
3		<p>会計基準のコンバージェンス等の動きを考えると、他国と異なる独自の基準を作成する場合は、慎重に検討し判断する必要がある。（米国基準と相違がある場合、何らかの指針が必要となるのではないか。）</p>	
4		<p>COSO フレームワークに比し、目的と要素を一つずつ追加しているが、以下の理由から反対である。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 追加するなら COSO に匹敵する規定をわが国で独自に作成し 内部統制のフレームワークを（新たに）確立する必要があるが現実的ではない。</li> <li>・ COSO は事実上グローバルスタンダードであり、国際的な動向と歩調を合わせる意味でも、敢えて独自の内部統制のフレームワークを確立する必要性はない。</li> <li>・ わが国においては（監査基準委員会報告書など）COSO が既に 浸透している、など。</li> </ul>	<input type="radio"/> 本フレームワークと COSO フレームワークとの関係を、本フレームワーク作成の意義も含めて、公表文に記載する。

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
5		<p>基本的枠組みに関する実務指針の作成は必須と考えるが、その際、以下に留意すべき。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ COSO フレームワーク、現行の監査基準、会社法等関係諸法令との関係を明示すべき。</li> <li>・ COSO フレームワークの概念を取り入れている、金融検査マニュアル、監査基準委員会報告書第 29 号、IT 委員会報告第 3 号、国際監査基準（ISA330）とも整合を取るべき。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 本フレームワークと、COSO フレームワーク及び監査基準（前文）との関係を、公表文に記載する。</li> <li>○ 本フレームワークと会社法の「内部統制システム」との関係も、公表文に記載する。</li> </ul>
6	COSO をそのまま採用すべきとの意見	<p>日本の「枠組み」として COSO を採用する。（COSO を採用しない場合には、COSO と異なる点とその理由を基準内で明らかにし、それを案とした上で再度パブリックコメントの募集を行う。）理由は以下の通り。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ （海外拠点の経営者、監査人等が理解可能な）本基準・実務指針の英訳が必要</li> <li>・ SEC 登録企業等に二重の枠組みを強いることになる</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 本フレームワークと COSO フレームワークとの関係を、本フレームワーク作成の意義も含めて、公表文に記載する。</li> <li>○ COSO フレームワークを含めた、他のフレームワークを内部統制の整備及び運用に利用している場合の内部統制評価及び監査上の取り扱いについて、公表文に記載する。</li> </ul> <p>※ 海外拠点の内部統制の監査については、現地で実施可能な内部統制監査制度の利用について実施基準で検討する。</p>

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
7	他のフレームワークの取り扱い	公開草案で示された6つの構成要素の内容が網羅されている場合には、公開草案に記載されている以外の異なる用語や枠組みを使用できる旨を明記すべきである。COSO 内部統制モデルを基準とした実務がすでに構築されており、柔軟な対応が必要。	○ COSO フレームワークを含めた、他のフレームワークを内部統制の整備及び運用に利用している場合の内部統制評価及び監査上の取り扱いについて、公表文に記載する。
8		公開草案に示されたもの以外にも、COSO をはじめ、一般に認知された内部統制の基本的枠組みは複数存在し、既に、内部統制の評価に取り組んでいる企業も多数存在する。企業の過度な負担を回避する視点からも、「I. 内部統制の基本的枠組み」を含む複数の選択肢から経営者が選択できることを明記すべき。	
9		すでに COSO を利用している我が国企業に追加負担を課さないための配慮が必要。(内部統制の枠組みは企業環境や事業活動の変化とともに変化していく可能性があり、内部統制の枠組みの選択において企業に自主性を与えることが望ましい。)	
10		「I. 内部統制の基本的枠組み」の要件をすべて充足するかどうかの検討を条件に、海外で確立された (COSO 以外のものも含む) 内部統制フレームワークに基づき海外拠点の評価及び監査を実施できる旨を記載すべき。	※ 実施基準で検討する。
11	日本版 COSO の提案	従業員の質的水準の高さを特徴とする日本型経営管理の強さを生かし、コスト効率を含めてグローバル競争に勝ちうる、現在のニーズに合った日本版の最新の COSO というものをを目指して欲しい。	○ 本フレームワークと COSO フレームワークとの関係を、本フレームワーク（「内部統制の基本的枠組み」）作成の意義も含めて、公表文に記載する。

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
<b>1. 内部統制の定義</b>			
総 論			
12	内部統制の定義の明確化	<p>本草案が分かりにくいことの理由の一つとして、内部統制の定義及びその適用範囲が明確でないことがある。9ページの定義「内部統制とは、(1)に掲げる一定の目的の達成のために、業務に組み込まれ、組織内のすべての者によって遂行されるプロセスをいう」を読んで内容を理解できる人がどのくらいいるであろうか。内部統制という概念自体、まだ、わが国では定着していない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 内部統制の定義について、特に「内部統制の目的と要素との関係」及び「経営者が一定の目的のために整備及び運用するプロセス」であることを明確化するため、「1. 内部統制の定義」から「3. 内部統制の整備及び運用」までの部分を組み替えて記載する。</li> </ul>
13		<p>「内部統制」の概念定義として、経営者による業務執行の適正性を確保し、担保する手段としての体系（システム）であることを明示のうえ、以下の要素をカバーしていることが必要となる、と定義と構成要素を概念上区分して説明してはどうか。その上で、本基準は財務報告に関する事象のみを取り上げるとして対象領域を明示し、それ以外の領域が決して重要性の劣るというものではないことを示すべき。</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>× 本フレームワークの適用範囲は、財務報告の信頼性に限らず、4つの目的全体を包括するものとなっている（この趣旨は、「I. 内部統制の基本的枠組み」及び「II. 1. 財務報告に係る内部統制の評価の意義」の冒頭にそれぞれ記載している。）。</li> </ul>
14	COSO の定義をそのまま採用すべき	<p>「国際的に説明可能」なものとするためには、内部統制の定義はそのまま COSO のものを使用すべき。また「合理的保証を提供」という表現は、重要な考え方であり、定義内に盛り込むべき。</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 本フレームワークと COSO フレームワークとの関係を、本フレームワーク作成の意義も含めて、公表文に記載する。</li> <li>○ 「合理的保証」の文言を、内部統制</li> </ul>

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
15	各種定義との整合性	草案に先行して、例えば、経済産業省の研究会、監査基準で「内部統制」の定義が行われている。会社法でも法的アプローチの定義が行われているが、COSO フレームワークの立場とスタンスは一致していない。この用語を巡るこれまでの議論を是非統一していただきたい。	○ 本フレームワークと、COSO フレームワーク及び会社法「内部統制システム」等との関係を、公表文に記載する。
16	「事業体の単位又は活動」について	COSO フレームワークのキューブ（3次元マトリックス）の一側面である、「内部統制は全社的かつ各組織単位・業務・プロセスにおいて構築されるものである」との考え方方が明示されていない。	✗ 内部統制の定義においては、内部統制は「組織内のすべてのものによって遂行される」ものとしている。
17		「全社的」「各組織単位・業務」を評価区分とする考え方は基本的枠組みから導き出されるという理論構成を整理し、内部統制の定義の中でも、例えば、「全社レベル、各組織単位、業務プロセス等全てのレベルにおいて遂行されるプロセス」などと明確にすべき。	○ 内部統制の評価は「全社レベル」と「業務プロセスレベル」の2つの段階に分けて行うこととしているが、内部統制のプロセス自体はそのような2つの段階に分かれるものではない。
(1) 目的			
18	総論	4つの目的が相互に関係している点を言及すべき。	○ 「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、「1. 内部統制の定義」に記載する。
19		財務報告の信頼性に関する不正防止目的の内部統制の位置付け、範囲を明確にすることも必要。	✗ 内部統制は、本来、不正防止を目的とするものではないので、「財務

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
			報告の信頼性に関する不正防止目的の内部統制」を、内部統制の定義で強調する必要はないと考える。
20		監査人が監査を実施する際、「財務報告の信頼性」以外の他の内部統制の目的についても勘案することを（基準のどこかで）明示すべき。他の目的が「財務報告」に与える質的ないし量的影響度に応じて、監査対象とする必要がある。	<ul style="list-style-type: none"> <li>× 内部統制には複数の目的を果たしているものがある。「財務報告の信頼性」に関する内部統制は、それが他の目的を果たしている場合でも、財務報告に係る内部統制の評価・監査の対象に含まれることになる。</li> <li>× 本基準では、財務報告の信頼性に関連しない内部統制は監査の対象にしないこととしている。</li> </ul>
21		最近の ERM でも包括的な監査(Integrated Audit)ということが強調されている。必要とされる多角的な（財務報告以外の）観点を伴わなければ、適正な監査はできない。	<ul style="list-style-type: none"> <li>× 財務報告に係る内部統制の評価について、「トップダウン型のリスク・アプローチ」の考え方方が取り入れられており、監査人も事業上のリスクを重視することが求められ、多角的な観点からの監査を行うこととなっている。</li> </ul>
22	事業活動に 関わる法令	個別の法令の遵守結果がどうであったかではなく、法令遵守のための業務活動が適切に行われる客観的な体制整備が行われてい	※ 実施基準で検討する。

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
	等の遵守	たか否かとの問題であることを明確にして欲しい。	
23		COSO をはじめとする各種の内部統制議論では、「業務執行に係る」法令や「財務諸表表示に関わる」法令の遵守を求めていっているのであり、また「法務リスクを具現化させないための客観的な制度作り」が求められている点を明確にすべき。	※ 法令遵守という目的が、法務リスクを具現化させないための客観的な制度作りにある趣旨について、実施基準で検討する。
24		「事業活動に関する法令等の遵守」の体制整備に関するアドバイスは、弁護士の専権事項でない旨を明確にし、弁護士法 30 条に則り所属弁護士会に届け出てビジネスコンサルティング業務を行っていることを明確にするようにして欲しい。	× 弁護士の法務活動の規制は、本基準で触れるべき問題ではないと考える。
25		内部統制開示に関して、弁護士が個別の事件・事故の隠蔽について相談を受けた場合は、米国同様、社内の上席者や監査委員会等への開示義務なしし当局への「開示・報告義務」、更にはノイジー・レジグレーションを求めることを明示するなり、検討する必要がある。	
26		弁護士業務を当該分野のビジネス上の専門知識のない弁護士が行うべきでない点は明確にして欲しい。	
27	資産の保全	他の 3 つの目的との相互関連性について明確化が必要。	※ 実施基準で検討する。
28		資産の保全の取り扱いにつき、明確な指針を示すべき。(米国基準では、資産の保全が、財務報告に係る内部統制の整備・運用の有効性の評価を行うにあたり考慮すべき事項として明示されている。本草案では、財務報告に係る内部統制は資産の保全を取り扱わないようにも読み取れ、国際的な趨勢から逸脱していないか懸念される。)	※ 資産の保全に係る内部統制の手続や財務報告に係る内部統制との関係など、実施基準で検討する。

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
29		どのような資産保全の内部統制が財務報告に係る内部統制に含まれるのかを、実務指針で例示すべき。	※ 実施基準で検討する。
30		「資産の保全を図る」という目的そのものは、法令等の遵守、財務報告の信頼性という他の目的に包含されている。(一つの目的として追加する必要はない。)	× 従来の米国 COSO の議論はご指摘のとおりであるが、本基準では、わが国の実情に合った内部統制の枠組みとすべく、「資産の保全」という目的を独立させ、明示している。 ○ 本フレームワークと COSO フレームワークとの関係、及び「資産の保全」を内部統制の目的とした理由を公表文に記載する。
31		米国 SEC がそのルールの中で「権限なき買収、使用、処分に際しての資産の保全」として財務報告の信頼性開示の際の遵守項目として追加導入し、同時に多くの解説と COSO の付属文書を参照すると明示したことと比べて(草案上、内部統制の目的に加えた今回の措置は)簡略すぎる。(目的に追加することには反対。)	
32		内部統制部会の議事録を見ると(SEC ルールが挙げる 3 つの)社内ポリシー・手続の問題を「資産の保全」として説明している感があるが、これは 4 番目の目的として追加されるべき事項ではなく、「財務報告の信頼性」目的に付随する事項といえる。	
33		「資産の保全」は「財務報告の信頼性」を確保したことの結果導かれるものである。	× 「資産の保全」と「財務報告の信頼性」はそれぞれ独立した目的であるが、重複する部分もあるものと理解している。
34		資産の保全を目的に残す場合であっても「負債の網羅性」等も考えられるので「財産の保全」とすべきである。	× COSO の用語 (safeguarding of assets) に従っている。

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
35		(本草案では資産の保全を)「財務報告に係る内部統制」の定義から除外して(評価・監査の対象外として)いると思料。除外した意図は不明確であるが、企業の負担を軽減する観点からは歓迎。	✗ 本基準では「資産の保全」を独立した目的として明示したが、実際には「資産の保全」目的の内部統制は、「財務報告の信頼性」目的の内部統制と関連する部分もあり、その部分まで評価・監査の対象から「除外」しているわけではない。
36		米国の COSO で実施する手続に、更にどういった追加的な手続を想定しているのか、基準で明示した方が、現場で解釈に悩む混乱を避けるために好ましい。また、強調する意義について、海外から解釈を求められても説明がつきやすい。	○ 「資産の保全」を内部統制の目的とした理由を公表文に記載する。
37	「(企業) 戦 略」	米国の ERM (COSO 2) フレームワークでは、「戦略」が内部統制の 4 つの目的に入っているが、公開草案にはなく「資産の保全」が追加されている。内部統制組織は、本来、「財務報告だけの目的で構築されるものではない」ので内部統制の目的を今一度ご勘案いただきたい。	✗ 本基準は、財務報告に係る内部統制の評価及び監査のために作成された基準であり、財務リスクの範疇を超えた経営判断とそのリスク管理は、本基準の対象外となる。
(2) 基本的要素			
38	総論	「基本的要素」とは、何なのか、どういう意味をもつものなのか。また、何故、この 6 つなのか、これ以外にはないのか。COSO レポートと対比させつつ、ここに至る検討プロセスを含め、もう少し、具体的な論拠について説明をいただきたい。	○ 基本的要素の定義を、「2. 内部統制の基本的要素」に記載する。 ○ 本フレームワークと COSO フレームワークとの関係、及び「ITへの対応」(草案では「ITの利用」)を内部統制の基本的要素とした経緯・理

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
39		「(2) 基本的要素」の項は「2. 内部統制の基本的要素」と重複している観があるので削除すべき。	由を、公表文に記載する。 ○ ご指摘の点を踏まえ、「(2) 基本的要素」を削除し、「1. 内部統制の定義」で内部統制自体の定義、「2. 内部統制の基本的要素」で内部統制の各基本的要素の説明を行う趣旨をさらに明確にする。
40	ITの利用	他の5つの基本的要素との相互関連性について明確化が必要。	○ 他の5つの基本的要素との関係を「2. 内部統制の基本的要素」(6)に記載する。
41		日本の内部統制の枠組みの中でITを重視することは支持されると考えるが、別の一要素とすると、理論上及び評価の実務対応に混乱が予想される（望ましくない）。	○ 「ITの利用」を「ITへの対応」と変更し、「ITへの対応」を内部統制の基本的要素とした経緯・理由を、公表文に記載する。
42		ITの要素を内部統制の要素として今回の基本的枠組みの中で強調するのであれば、以下を提案する。 ・ 「全社的な内部統制」「業務プロセスに係る内部統制」に「ITに係る内部統制」を加える。（内部統制の基本的要素がITに適用され、実務対応に活用できる枠組みになる。） ・ 代替案としては、ITの利用には内部統制の5つの基本的要素が必要であり、またITは「全社的な内部統制」「業務プロセスに係る内部統制」にも組み込まれているとの位置付けを明確にし、その上で、ITの内部統制に活用できる(COBIT	○ IT統制のうち、従来は統制活動に関する部分を基礎に用語の定義、説明を行っていたが、「2. 内部統制の基本的要素」(6)の記載内容を修正して、「ITへの対応」が他の5つの基本的要素に関連する要素であること、及び内部統制に不可欠な要素であることを明確にする。

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
		などの) 枠組みに言及する。	※ IT評価に関するフレームワークの利用について、実施基準で検討する。
43		基本的要素にどうしても追加するのであれば、如何なる形で適用されるべきか、具体的により詳細な説明が必要ではないか。	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 「ITへの対応」を内部統制の基本的要素とした経緯・理由を、公表文に記載する。</li> <li>○ 「2. 内部統制の基本的要素」(6)の記載内容を修正して、「ITへの対応」が他の5つの基本的要素に関連する要素であること、及び内部統制に不可欠な要素であることを明確にする。</li> </ul>
44		他の5つの要素から敢えて独立させた意図、考え方を明確に説明いただきたい。	○ 「ITへの対応」を内部統制の基本的要素とした経緯・理由を、公表文に記載する。
45		COSO内部統制モデルと異なる基本的要素が含まれているが、COSO内部統制モデルと異なるものとする考え方を基準の公表文等で明らかにすべき。(ITが重要であることは理解できるものの、他の構成要素と密接不可分な面もあるため、それが基本的要素とされることについて十分な説明が必要。)	
46		「ITの利用」は基本的要素とせずに、内部統制の各要素を評価する際にIT利用の側面を検討することが不可欠である旨を、留意点として基準に記述すべき。 (それがひとつでも欠けた場合は有効な内部統制とは見なせな	○ 「ITの利用」の名称(→「ITへの対応」)、定義及び基本的要素としての記載内容(「2. 内部統制の基本的要素」(6))を修正することで、

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
		いものを、基本的要素として分類すべき。手作業でも—I Tの利用が欠けても—統制目的を達成することは可能。)	内部統制に不可欠な要素としての位置付けを明確にする。
47		I Tは他の5つの基本的要素と位置付けが異なる。同列に並べて6番目の要素と位置付けるには無理がある。	○「2. 内部統制の基本的要素」(6)の記載を修正して、「I Tへの対応」が他の5つの基本的要素に関連する要素であること、及び内部統制に不可欠な要素であることを明確にする。
48		I Tは「基本的要素」の一つとして扱うのではなく、評価・監査上の留意点の一つとしての重要性を強調するべき。あるいは、実務指針での要記載事項とすべき。	※ I T統制の評価・監査上の手続について、実施基準で検討する。
49		基本的要素というよりも COSO キューブの側面（全社レベル、部署レベルとなっているところ）に内部統制の施行区分として位置付けられるものではないか。	

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
50		<p>以下の理由により、現状のままでは「ITの利用」を基本的要素とすることは反対。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 業務処理統制はITを利用した内部統制であって「IT環境に対応した」内部統制ではない。「IT環境に対応した」内部統制には全般統制しか含まれない。</li> <li>・ 全般統制は必ずしもITを利用するものではなく、多くのものは手作業による統制であり、COSOの枠組みでは「統制環境」や「統制活動」に分類されるもの。</li> <li>・ ITそのものは、COSOの枠組みでは他の基本的要素とは次元の異なるものである。</li> <li>・ 第7回部会で参考人がエンロンや売り上げの付け回しの話を無理やりIT結び付けているが、これらの企業で問題だったことはIT統制ではない。</li> <li>・ I. 3. (1) で「有効な内部統制とは、…すべての基本的要素が有効に機能…関係にある。」とされているが、「ITの利用」は必ずしも存在しないといけないものではないため、基本的要素として取り扱う要件を満たしていない。</li> </ul>	<p>○ IT統制のうち、従来は統制活動に関する部分を基礎に用語の定義、説明を行っていたが、「2. 内部統制の基本的要素」(6) の記載内容を修正して、「ITへの対応」が他の5つの基本的要素に関連する要素であること、及び内部統制に不可欠な要素であることを明確にする。</p> <p>× 企業の誤謬や不正の発見・是正にも、IT統制の把握が重要であるものと考える。</p>
51		IT統制を統制活動から分離して評価することとなっているが、会計業務でITを分離した統制活動など考えられず、実務から遊離している。	○ IT統制は、他の5つの基本的要素に関連していることを示すように「2. 内部統制の基本的要素」(6) の記載内容を修正する。
52		ITの劇的な進化を踏まえて追加されたとのことであるが、単に「利用する」意味では弱く、国が取り組んでいるe-Japan計画Ⅱ	× 「ITの利用」は「ITへの対応」と修正する。

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
		(「ITの利活用」が大きなテーマ)に倣って「IT利活用」とすべき。	
53		米国の COSO で実施する IT の手続きに、更にどういった追加的な手続を想定しているのか、基準で明示した方が、現場で解釈に悩む混乱を避けるために好ましい。また、海外から IT を強調する意義と追加的手続きについて解釈を求められても説明がつきやすい。	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 「ITへの対応」を内部統制の基本的要素とした経緯・理由を、公表文に記載する。</li> </ul> <p>※ IT の整備及び運用については、実施基準で検討する。</p>
2. 内部統制の基本的要素			
(1) 統制環境			
54	総論	内部統制に影響を及ぼす外的な要因(経営環境のようなもの)が、もう少し挙げられていても良いように思う(「4. 内部統制の限界」(2)と関連)。	✗ 統制環境には、内部統制に影響を及ぼす外的な要因も含まれるが、代表的な要因として挙げるものではないと考える。
55	経営方針及び経営戦略	COSO にはない「経営方針及び経営戦略」が何を意図しているのかを解説すべき。	✗ 一般的な意味で使用しており、特に基準での解説は不要であると考える。
56	取締役会並びに監査役又は監査委員会の有する機能	<p>「④取締役並びに監査役又は監査委員会の有する機能」とあるが、それぞれの位置付けや機能が異なるため、分けて記載すべきである。</p> <p>とくに監査役については、(業務執行者が形成する) 統制環境に含まれるかのような印象を与えることのないよう、記載を改めるべき。</p>	✗ 内部統制監査において、会計監査人は、財務報告に係る全社的な内部統制の評価の妥当性を検討するに当たり、監査役等を含めた経営レベルにおける内部統制の整備及び運用状況を統制環境の一部とし

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
57		監査役の監査機能は内部統制の基本的要素の一部ではない。また、「経営管理の仕組みに組み込まれ、一体となって機能する」(草案15頁) ものでもない。	て考慮することとしている。
58		<p>監査役制度の本質からみて、その機能は「統制環境」に含まれるべきではない。理由は次の通り。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 監査役の監査機能は統制環境の一部ではない。</li> <li>• 内部統制は、経営者が構築・運用するもので、そのプロセス内で完結する。</li> <li>• 統制環境の大きな要素である取締役会のあり方、代表取締役の倫理観等は監査役の監査対象であって、監査役はこれから独立している。同様に内部統制も監査役の監査対象であって、監査役は独立の立場からこの整備・運用状況を監査する。</li> <li>• 監査役の機能がかりに統制環境の一部だとすれば、監査役監査は文字通り「自己監査」となってしまう。</li> <li>• 監査役の監査機能は内部統制の基本的要素の一部ではない。また、「経営管理の仕組みに組み込まれ、一体となって機能する」(草案15頁) ものでもない。</li> <li>• 監査役監査は、経営執行（ひいては内部統制）から独立しており、会計監査人の監査機能が統制環境に含まれないとほぼ同様の意味で理解することができる。</li> </ul>	
59	権限と職責	評価（人事評価）的な項目を入れてはどうか。インセンティブ等について明示できないか。	× 統制環境として、我が国の組織で代表的な事項と思われるものの一

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
60	能力に対する経営者の取り組み	COSOの統制環境には含まれている「能力に対する経営者の取り組み」(Commitment to competence) が含まれていない。除外する理由が積極的ない限り、含めるべきである。	部を基準に例示列挙したものである。したがって、ここに列挙した項目を強制するものではなく、また、企業側での自主的な取り組みを妨げるものでもない。
61	人的資源	何を意図しているのか意味が曖昧。	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ ご指摘の点を踏まえて、具体的に表現した。</li> </ul> <p>※ 人的資源の意義について、実施基準で検討する。</p>

## (2) リスクの評価と対応

62	定義	組織目標の達成に影響を与える「すべての事象」を認識する必要はないと考える。必要なのは、「組織目標の達成に <u>重大な</u> 影響を与えるすべての事象を認識することではないか。	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ ご指摘のように、リスクの評価は、組織目標の達成に影響を与える「すべての事象」を認識するものではなく、また、組織目標の達成に<u>重大な</u>影響を与える事象だけを認識するものでもない。草案を「組織目標の達成に影響を与える事象について、組織の…」と修正する。</li> </ul>
63	リスクの評価	「全社的なリスク」とはどのようなものがあるか例示してほしい。	<ul style="list-style-type: none"> <li>※ 実施基準で検討する。</li> </ul>
64	注書きの内容	財務報告に係る内部統制が、新製品の開発、新規事業の立上げ、主力製品の返品・補修等に係わるリスクまでも取り扱うかのように読める。注書きの内容を再検討し、明確な実務指針を示して欲	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ リスクの評価と対応が、財務報告リスクを対象にしていることを明確にするため、次のように修正する。</li> </ul>

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
65		しい。 財務報告の信頼性のリスクを、米国企業改革法よりもはるかに広範に定義しているように見受けられる。このように広義に定義するのであれば、より具体的な指針が必要。	「財務報告の信頼性に関しては、例えば、新製品の開発、新規事業の立ち上げ、主力製品の製造販売等に伴って生じるリスクは、組織目標の達成を阻害するリスクのうち、基本的には、業務の有効性及び効率性に関連するものではあるが、会計上の見積り及び予測等、結果として、財務報告上の数値に直接的な影響を及ぼす場合が多い。したがって、これらのリスクが財務報告の信頼性に及ぼす影響等を適切に識別、分析及び評価し、必要な対応を選択していくことが重要になる。」
66		ここで例示されているリスクは、財務報告リスクではなく、ビジネス・リスクに相当するものであり不適切。	
67		11頁(注)「…、 <u>これらのリスクが財務報告の信頼性を確保していくため、財務報告に…</u> 」は、意味不明。	
68	リスクへの対応	「リスクの評価と対応」の一部として「リスクへの対応」が含まれているが、COSO 内部統制モデルと異なるものとする考え方を基準の公表文等で明らかにすべき。(国際的なデファクト・スタンダードとは別の枠組みとするのであれば、わが国企業の財務報告の信頼性確保のために国際的に理解される説明が求められる。)	× 「リスクへの対応」は、リスクマネジメント(COSO-ERM)の内容の一部を取り入れたものではあるが、企業リスク全般ではなくネガティブ・リスクへの対応を想定しており、内部統制の概念の枠内にあるものと考える。
69		「リスクへの対応」を含める点については、広くリスクマネジメントという観点から、その一連のプロセスを示している点について肯定的な見方がある一方、財務報告に係る内部統制という観点	

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
70		<p>からは「リスクへの対応」がなければ不備であるとは必ずしもいえないという見方もあり、評価が分かれるところ。</p> <p>企業によるリスクマネジメントの取り組みと、内部統制の基本的要素である「リスクの評価と対応」との関係について明示すべきである。</p>	○ この趣旨を更に明確にするため、「組織目標の達成を阻害する可能性をリスクとして」の部分を「阻害する要因を」と修正する。
71		内部統制の基本的要素は「リスクの評価」であって、「リスク対応」(Risk Response) はリスクマネジメントの基本的要素。(基本的要素は、内部統制とリスクマネジメントで異なる。)	
72		<p>内部統制とリスクマネジメントは、厳密に分けて考えるべきである。対応すべきリスクは、およそ次のとおり。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 内部統制・・・事業活動の遂行（主として経常的）に関連するリスク</li> <li>・ リスクマネジメント・・・事業機会（設備投資、海外進出等）に関連するリスク</li> </ul>	✗ 「リスクへの対応」は、リスクマネジメントの内容の一部を取り入れたものであるが、ネガティブ・リスクへの対応を想定しており、内部統制の概念の枠内にあるものと考える。
73		(2) ②「リスクへの対応」は(3) 統制活動に含めるべきではないか。	✗ ここでの「リスクへの対応」は、統制活動に含まれる行動より全体レベルでの対応について述べたものである。
74	「組織の目標」について	「リスクの評価と対応」の定義にある「組織の目標」は「内部統制の目的」と一致すべきもので、当初に COSO の表現を翻訳したときに別の用語になってしまったものと思われる。「内部統制の目的」に置き換えるべき。	✗ 「組織目標」と「内部統制の目的」とでは、それぞれを阻害する要因（リスク）の内容が相違すると考えられる。

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
75	リスクの認識	「組織目標の達成に影響を与えるすべての事象」こそがリスクであって、マイナス影響を持つもののみをリスクと認識するのは、限定的に過ぎる。	× 本基準は、財務報告の信頼性を確保するための「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」であり、プラスの不確実性の評価までは想定していない。
76		時価評価の時代を迎え、価格の振れはアップサイド・ダウンサイドいずれも想定される。また、COSO、IIA、英国リスクマネジメントスタンダードなどは、いずれもリスクはプラス、マイナス両面の不確実性として捉えている。	
(3) 統制活動			
77	方針及び手続	統制活動というからには「方針及び手続」ではなく、その手続等を実施しての活動について記すべきである。	× 「このような方針及び手続は、…組織のすべての者において遂行されることにより機能するとし、活動について記している。
(4) 情報と伝達			
78	情報の理解、共有及び周知	「情報と伝達」の内容に、情報の理解、共有及び周知（とそれに関する活動の具体例）も含めるべき。	○ 第1文「…伝達されなければならない。」に続けて、「また、必要な情報が伝達されるだけでなく、それが受け手に正しく理解され、その情報を必要とする組織内のすべての者に共有されることが重要である。」旨の文章を追加する。
79	「情報と伝達」について	「伝達」は一方向の意味合いが強い。COSOフレームワークの趣旨に沿えば、「情報とコミュニケーション」ないしは「情報と共有」とでも訳すべきではないか。	

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
(5) モニタリング			
80	独立的評価	独立的評価の担い手は「内部監査等」であって、取締役会の監督機能や監査役又は監査委員会による監査機能を含めることは適当でない。「取締役会、監査役又は監査委員会」を削除すべきである。	× 本基準においては、監査役等を含めた経営レベルにおける内部統制の整備及び運用状況を統制環境の一部として考慮することとしている。このような観点から、「取締役会、監査役又は監査委員会」をモニタリングの担い手となるものと考えている。
81		監査役監査をモニタリングの一つ「独立的評価」に含めているが、これは正しくない。監査役は、内部統制の中にあってモニタリングしているのではなく、内部統制の外側から監視・監査している。	
82	評価プロセス	評価プロセスの内容がわかりにくい。評価プロセスの定義、日常的モニタリングと独立的評価との関係について、具体的に明示することが必要である。	※ 「評価プロセス」の内容を、実施基準で検討する。
83		草案の文章は、再検討し明瞭に記載することが必要。(なお、COSO第6章「監視活動」では、評価プロセスは「独立的評価」に含まれる一項目として記載されている。)	× モニタリングは「内部統制を評価するプロセス」との意味合いを示すために、別記している。
84		もともとモニタリングとは、評価プロセスを含んだ概念である。別記する意味はないのではないか。	※ 実施基準により内容の明確化を図る。
85	用語について	モニタリングという用語が使われているが「監視活動」ではないのか。適切な日本語があればカタカナの使用は避けるべきではないか。	× 「モニタリング」という用語が一般的になっていると考える。
86	モニタリングの定義に関する提案	内部統制が有効に機能していることを継続的に評価するプロセスという表現で終わっているが、内部統制の基本的枠組みそのものの（6要素が有効に関連付けられて機能していること）をモニタ	× 「③評価プロセス」で、内部統制の評価者は「内部統制の各基本的要素を予め十分に理解する必要が

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
		リングすることが重要である点も記すべき。	ある」と明示し、6要素が有効に機能していることを評価すべき趣旨は記されていると考える。
87	「④内部統制上の問題についての報告」	経営レベルに問題がある場合には、監査委員会、取締役会等へ直接に報告することまで検討する必要がある点を記述すべきでは。	× 内部統制上の問題がある場合に、誰に報告するかということは、企業の自主性に委ねるべき問題だと考える。
(6) ITへの対応			
88	定義	「ITの利用とは、…IT環境に対応した情報システムに <u>関連する</u> 内部統制を整備及び運用することをいう。」(という定義)は、やや分かり難い。「…情報システムをその一部とする内部統制…」、「…情報システムを <u>取り込んだ</u> 内部統制…」等の表現に変えたほうが良い。	○ 「2. 内部統制の基本的要素」(6)の記載内容を修正し、「ITへの対応」とした。基本的要素(「ITへの対応」)の定義を変更した。
89		ここでは、「ITの利用とは、…内部統制を整備及び運用することをいう。」としているが、1. (2)では、「ITの利用とは、…一連のITを活用することをいう。」となっている。ITに関する「内部統制の整備及び運用」とITの「活用」を同義に解するには違和感がある。	
90		「ITの利用とは、…内部統制を整備及び運用することをいう。」と、3. (2)「内部統制の整備及び運用とは、…内部統制の基本的要素が業務に組み込まれたプロセスを構築し、そのプロセスを適切に機能させていくことをいう。」との関係がわかりにくい。(同義反復的な、意味のない定義となっているのではないか。)	

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
91	全般統制	注書きの例示は、定義（「…業務処理統制が有効に機能する環境を保証する間接的な統制をいう。」）と合わないのではないか。	× …プロセスとなっていることを「確保する」ことは、間接的な統制ではないかと考える。
92		「ITを利用した全般統制」は、単に「IT全般統制」で良いと思う。この段の全般統制の説明は、必ずしも「ITを利用した」全般統制を例示しているものではない。	○ 「2. 内部統制の基本的要素」(6)の記載内容を修正した。
93		IT全般統制について、実務指針等により整備の基準を示してほしい。（ITの業務処理統制については業務プロセスレベルで考えればよいが、IT全般統制の評価・検証は、業務プロセスレベルの作業とは別立てで行われるため。）	※ ご指摘いただいた点は、実施基準で検討する。
94		上記に関連して、IT全般統制について、内部統制報告書や内部統制監査報告書における位置付けを（実務指針等で）明確にしてほしい。	
95		米国企業改革法における「IT全般統制」の要求水準は、通常の日本企業のレベルと比べ非常に高く、短期間に統制レベルを引き上げることは非常に難しいと考えるので、実務指針の中で日本の状況を十分踏まえたガイドラインを示してほしい。	
96		IT全般統制に中に、経営レベルのITマネジメントの要素を加えるべきである。これに伴い、「全社的な内部統制の評価（の検討）」と「業務プロセスに係る内部統制の評価（の検討）」の間に「ITの全般統制の評価（の検討）」を位置付けて、基準等に反映させるべきである。	

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
97		「ソフトウェア」は何を指すのか明示すべき。現状では理解のレベルがまちまちになり、全般統制の範囲に誤解を生じる可能性がある。(ソフトウェアについて説明する細かな定義と、PCAOB 第2号にあるような簡素な定義とが考えられる。)	× 一般に「ソフトウェア」の定義は統一的なものがないものと考えられる。なお、定義がなくてもITの整備・運用には特に支障がないと考える。
98		何に対する「アクセス・セキュリティ」であるのか示した方が良い。	※ 左記の用語について、実施基準で検討する。
99	業務処理統制	「個々のアプリケーション・システムにおいて、承認された取引がすべて正確に処理され、記録されることを確保する」ことを評価するためのテスティングは、企業が最も頭を悩ませている問題の一つ。米国のシステム監査の専門家間で様々な意見がある。	○ 「2. 内部統制の基本的要素」(6)の記載内容の修正を行った。 ※ 業務処理統制のテスト方法については、実施基準で検討する。
100		日本では（システム監査）専門家の数が限られており、すべての上場企業が確保できるとは思えない。企業の自己評価を目指すのであれば、できるだけ具体的かつわかりやすい評価方法を示すべき。	※ 実施基準で検討する。
101		業務処理統制の定義に（完全性、正確性、妥当性に加えて）「アクセス制限」も含めるべきである。	※ 「アクセス・セキュリティ」について、実施基準で検討する。
102	ITの統制環境について	IT全般統制を相対的にオペレーションナルなレベルの統制と定義しているため、これとは別に経営レベル又は全社的に共通するITの統制環境を定義し、ITの利用の中に位置付けるべき。	○ 本文で「IT環境」を定義し、「IT統制」との関係を簡潔に記載することとする。 ※ IT環境を含めた、ITの整備・運用については、実施基準で検討する。
103		IT統制環境及び全般統制の評価手順を、別添資料の流れ図に位置付けて示すべき。	

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
104	情報セキュリティ	情報セキュリティの扱いについて、もっと議論をしてほしい。米国企業改革法の対応では、全般統制の中で情報セキュリティが結果的に多くを占めている。	※ 実施基準で検討する。
<b>3. 内部統制の整備及び運用</b>			
<b>(1) 目的と基本的要素との関係</b>			
105	「統制目的」について	「統制目的」という用語は、ここで初めて使用されている。これは「内部統制の目的」と同じことを意味しているのか。(基準全体では「内部統制の目的」という表現が多く用いられている。)	○ 「統制目的」という用語は、内部統制の目的を意味しており、「統制目的」を「目的」と修正する。
<b>(2) 内部統制の整備及び運用</b>			
106	モデルの例示	有効な内部統制の整備・運用について、(実務指針で)具体的な例を示すことが有用。	※ 実施基準で検討する。
107	「業務」に組み込まれたプロセス	1文目の「業務に組み込まれたプロセス」の「業務」という言葉は業務プロセスの内部統制の整備及び運用に焦点を当てるような誤解を招く。「全社的な内部統制」を重視する基準の方針と整合するよう、内部統制の整備及び運用は「全社的」及び「業務プロセス」において必要と明記すべき。	× 内部統制の評価は「全社レベル」と「業務プロセスレベル」の2つの段階に分けて行うこととしているが、内部統制のプロセス自体はそのような2つの段階に分かれるものではないものと考えられる。
108	内部統制と会社機関	内部統制は執行機関である経営者が構築すべきと読めるが、新会社法では取締役会とされており、経営者の行うべき内部統制の整備及び運用と明確に調整すべきである。(→ I. 5.)	× 会社法においては、取締役会が方針を決定するものとされ、「取締役会が構築すべき」ものとまではされていないと考える。 ○ 5. (1) 第1文に「取締役会が決定した基本方針に基づき」という記

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
			載を入れ、経営者が構築すべき旨を明確にする。
<b>4. 内部統制の限界</b>			
109	環境の変化や非定形的な取引への対処	<p>「(2) 内部統制は、当初想定していなかった組織内外の環境の変化や非定形的な取引等には、必ずしも対応しない場合がある。」としているが、これを内部統制の限界として、例示の一部とすることは不適切。</p> <p>このような環境の変化や非定形的な取引に対処するのが、「リスク評価」の一部 (managing change) であり、「財務報告プロセス」である。</p>	<p>× 3. (2) は、例示のようなケースに対しては、対応できない場合があるということを述べているものである。</p>
110		これを限界の例示として入れると、非定形的な取引を適切に処理するための内部統制が存在しなくても財務報告に係る内部統制が有効であると言えてしまう。	
111		PCAOB 監査基準では「少なくとも significant deficiency」に該当する項目の例として非定型的・非体系的取引に対する統制の不備を挙げ、「material weakness」であることを示唆する事象としてリスク評価に係る不備を挙げている。	
112	企業の説明責任について	いくら体制整備が行われっていても悪質な故意犯の完璧な排除は困難であり、また極めてまれな事件・事故は一定の確率で発生しうるものであることは、予め内部統制の限界として認識されるべきであり、これらの事象が生じた場合は、各企業の説明責任の対象となることが明確にされるべきである。	<p>× 内部統制は「目的が達成されているとの合理的な保証を得る」ためのものであり、定義に規定している。</p> <p>× 内部統制は、本来、不正摘発を目的とするものではなく、説明責任</p>

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
			については記載できないものと考える。
113	量刑ガイドラインの考え方	全ての結果責任が、必要以上に重く当該企業・企業経営陣を処罰するために使われる可能性は排除すべき。即ち日本でも、米国の連邦量刑ガイドラインの考え方方が有効になることを適切に示して欲しい。	× 法律上の罰則の問題は、本基準における検討の対象ではないと考える。
114	法制化（罰則等）の議論	草案では、法制化の展望とあるべき姿の議論が抜けている。米国で企業改革法が広く重く受け止められているのは、企業経営者に懲役の厳罰があるからである。この点を十分議論しないのは先送りとしか思えない。	
115		公開草案は経営者に対して企業改革法と同様、厳しい義務を課しているが、それに反した場合の罰則規定については触れていない。 本基準が正式に法制化される場合には、個人に対する責任追及規定が必須の条件となるべきで、それなしでは、実効性を期待できないと考える。	
116	総論	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ (3) (4)についての妥当性を監査人が検証することは、いたずらに責任の範囲を広げることになる。</li> <li>・ (4)の存在を前提にして、経営者が行った評価の監査を行うことには疑問がある。これは内部統制とは別の問題である。</li> <li>・ 「不当な」目的と言うが、時には結果不当もあり、不当の可否の評価は困難である。</li> </ul>	× 経営者の評価及び監査人の監査の対象は、内部統制の有効性であり、「内部統制の限界」自体は、本基準による評価及び監査の対象にはならないものと考える。
117	(4) 経営	「無視することがある」を「無視ないし弱体化させることがある」	○ ご指摘の点を踏まえ、「無視ないし

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
	者の逸脱の記載について	あるいは「無視ないし無効ならしめることがある」とすべき。内部統制を意図的に弱める、あるいは破壊する等の行為も存在するため、「無視」では言葉が足りないと感じる。	無効ならしめることがある」と修正する。

## 5. 内部統制に関係を有する者の役割と責任

### 総 論

118	会社機関の位置付け等	内部統制に対する「取締役」「監査役」「監査役会」の位置付けや機能の差異が明確なものとなるよう、記載を改めるべき。	<ul style="list-style-type: none"> <li>× 会社法に記載のある以下の規定は、本基準で明確になっていると考える。これを超えるガバナンスの規定は、各企業の自主性に委ねられるべき事項と考える。           <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 経営者は、内部統制の最終責任者であり、執行（整備及び運用）責任を負っている。(5.(1))</li> <li>・ 取締役会は、内部統制の基本方針の決定を行い、経営者の執行の監督を行う。(5.(2))</li> <li>・ 監査役又は監査委員会は、経営者等の執行の監査を行う。(5.(3))</li> </ul> </li> </ul>
119		内部統制の評価に関し、内部監査部門、監査役（監査委員会）、監査法人の果たすべき役割・相互の連携について、それぞれが作成する書類、その記載内容、検証方法等により整理していただきたい。	<p>※ 監査人側から見た監査役（監査委員会）及び内部監査人との関係については、実施基準で検討する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>× 内部監査人が内部統制の構築・評価にどのように関与し、どのように</li> </ul>

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
			<p>な作業を実施するかは、各企業の自主性に委ねられるべき問題と考える。</p> <p>× 監査役（監査委員会）が業務執行の監督をどのように実施するかは、自主的な判断に委ねられるべき事項と考える。</p>
120	内部統制報告書との関係	経営者以外の関係者 ((2) ~ (5)) が「内部統制報告書」の報告と評価にどのように関わるのか明確でない。(明確にすべき。)	<p>× ここでは、内部統制に関係を有する者の役割と責任を会社法の規定を踏まえて簡潔に記載している。会社の機関、従業員が内部統制の構築・評価作業にどのように関与するかは、本来、各企業の自主性に委ねるべきものと考える。</p>
(1) 経営者			
121	経営者の定義	「経営者は、内部統制の整備及び運用の主体（担い手）であり、かつ、内部統制（内部監査等を含む）の整備及び運用について義務と責任を負っている。経営者は、その責任を果たすための手段として、社内組織を通じて内部統制の整備及び運用（モニタリングを含む）を行う。」ものと理解している。	<p>○ ご指摘の点を踏まえ、「(1) 経営者」の第2文に「経営者は、その責任を果たすための手段として、社内組織を通じて内部統制の整備及び運用（モニタリングを含む。）を行う。」を追加する。</p>
122	経営者の位置付け・機	本文（の「その一環として、」の後）に「取締役会が決定した基本方針に基づき」を追加すべき。	<p>○ 経営者は執行機関であることを明確にするため「取締役会が決定した</p>

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
	能		「基本方針に基づき」を追加する。
123		内部統制について監査役は勉強しているが、取締役はまだ関心が低い現状を懸念。(監査役(であるコメント者)としては企業不祥事発生防止の抑止力として、内部統制監査制度導入の動きが経営者に対する発想の転換を促すことを期待したい。)	—
<b>(2) 取締役会</b>			
124	取締役会の定義	「内部統制に関する基本方針を決定するとともに、業務執行者(公開草案では経営者がこれに該当)が適切に内部統制を整備・運用しているかを監督する義務と責任を負っている。」ものと理解している。	× 左記の定義と基準の記載に矛盾しないものと考える。
125	取締役会の位置付け・機能	新会社法第362条④六によれば、内部統制の整備は取締役会に委任することができないとされており、監督機関と執行機関の区分を明確にすべき。	× 新会社法第362条④六は、取締役会が内部統制の整備(基本方針)の決定をしなければならないとしている。取締役会は監督機関、経営者(取締役)は執行機関であり、本文の記載もそれに則したものとしている。
<b>(3) 監査役又は監査委員会</b>			
126	監査役、監査委員会の定義	「監査役は、法令上、業務執行者から独立した立場から取締役の職務執行を監査する責務を負っていることから、…経営者及び取締役会のそれぞれが適切に職務を果たしているかを監視し検証する。監査役は、内部統制の基本的要素の一つである統制環境の機能状況に影響を与える存在であり、同じく基本的要素の一つで	× 左記の定義は基準の記載と矛盾しないものと考える。

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
127		<p>あるモニタリングを担う存在ではない。監査役は、経営者による内部統制の構築・運用状況、並びに取締役会による内部統制に関する基本方針の決定に関する職務及び取締役会による経営者に対する監督状況を監視し検証する。」ものと理解している。</p> <p>「監査委員会は、その委員は取締役であり取締役会において選任・解職されるものの、監査委員会としての職務は取締役会とは独立して遂行し、監査機能を果たすこととされている。この点において（監査職務を果たすという点において）、監査役と変わるものではない。」ものと理解している。</p>	
128	監査役、監査委員会の位置付け・機能	監査役又は監査委員については、全社的な内部統制の一部として、監査人は合理的な懷疑心を持って評価しなければならない。 (→III. 3. (7) 参照)	※ 実施基準で検討する。
129		本案は、監査役のない米国において作成されたCOSOレポートをベースに、これをわが国に適用しようとしているため、監査役との関係で、混乱、不明確な点が多岐にわたっている。わが国商法(会社法)に即し、十分に検討し直すことが必要。	<ul style="list-style-type: none"> <li>× 「(3) 監査役又は監査委員会」では、会社法の規定に則したミニマムの定義を行っている。</li> <li>× 本基準において、会計監査人は、財務報告に係る全社的な内部統制の評価の妥当性を検討するに当たり、監査役等を含めた経営レベルにおける内部統制の整備および運用状況を統制環境の一部として考慮することとしている。</li> </ul>

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
130		会社における業務の監査を最終的に統括し、対外的に報告するのは、経営者(執行機関の代表者)ではなく、監査役(会)又は監査委員会であることが、明確にされる必要がある。	× 本基準では、財務報告に係る内部統制の評価及び報告は経営者が実施することを求めている。この際、監査役・監査委員会は、経営者の業務の執行を監査する立場にあるものと考える。
131		(文面を)「監査役又は監査委員会は、…内部統制の整備及び運用状況を監査（会計監査人の監査結果の相当性判断を含む）し、報告・意見陳述する役割と責任を有している。」とすべきである。	× 会社法の規定そのものではないが、同旨のことを規定していると考える。
132		監査役(会)又は監査委員会による監査が、商法(会社法)に照らして、明確に位置づけられなければならない。	
133		外部監査人が、ダイレクト・レポーティングを行わないとすれば、監査役(会)又は監査委員会がこれを十分に行うことが不可欠であり（商法・会社法上の当然の責務でもある）、その旨が明記される必要がある。	× 監査役又は監査委員会に内部統制システムの監査「権限」があることは会社法上明らかであるが、これをどのように行使するかは、個々の判断に委ねられるべき事項と思われる。
134		監査人(公認会計士等)による監査は、監査役又は監査委員会の（会計監査人の監査結果への）相当性判断・監査報告を前提になされるものであることが明確にされるべき。	× 本基準は、財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準であり、商法上の財務諸表監査に対する関係者の役割まで記載する必要はないものと考える。
135	評価責任	本公開草案では、経営者の「評価責任」に言及せず、監査役ない	× 経営者に評価責任があることは、

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
		しは監査役会がその責任を有するかのように規定している。経営者と監査役・監査委員会の間の責任の境界を明確にして欲しい。	<p>「II. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」の冒頭で示している。「I. 内部統制の基本的枠組み」は、財務報告の信頼性に限らず、他の目的も含めた全般的な内部統制の枠組みについて記したもので、経営者の評価責任は明示していない。</p> <p>× また、「監査役又は監査委員は、…内部統制の整備及び運用状況を監視、検証する」との記載は、内部統制に関する経営者の業務執行を監督する役割と責任を記したもので、投資家への「評価責任」を示したものではない。</p>
136	「監視」について	「モニタリング」のことか。	<p>× 「(3) 監査役又は監査委員会」の文中有る「監視、検証する」という表現は、監査役又は監査委員会による経営者への監査を記したもの。</p>
(4) 内部監査人			
137	内部監査人の定義	内部監査部門の中で内部統制の専任でない者（他の監査の職務との兼務）でも差し支えないとしてほしい。	<p>× 左記の理解で差し支えないと考える。内部監査人は、内部統制のモ</p>

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
			<p>ニタリングの他にも、業務の効率性の監査など多様な職務を受け持つことがあり得る。</p> <p>ただし、業務ライン内にあって相互チェックなどの職務を担当している従業員は、内部監査人とはなり得ない点に留意すべきである</p> <p>※ 内部監査人が、内部統制以外の複数の職務を受け持つことがある旨、実施基準の作成において検討する。</p>
138		内部監査人の要件として、その独立性と専門能力を保持することについて言及すべき。	<p>※ モニタリング対象からの独立性、専門能力といった（内部監査人に関する）事項は、実施基準で検討する。</p>
139		内部統制の改善を図る責任は経営者にある。「改善を支援する職務」などの表現にすべき。	<p>○ ご指摘の点を踏まえ、「必要に応じて、その改善を支援する職務」と修正する。</p>
140	内部監査人の独立性の確保	内部監査人は、経営者からの独立性の確保が好ましいことを言及してはどうか（可能ならば、内部監査人が「監査補助者」であることを強制したい）。	<p>※ 内部監査人の（モニタリング対象からの）独立性という事項は、実施基準で検討する。</p>

No.	論 点	コ メ ン ト ( 要 旨 )	対 応 案
141		経営者に内部統制を無視されても、コストをかけて内部統制の監査をしても、本来の粉飾や不正防止の意味がない。その対策として、内部統制の中で「内部監査人」を有効に機能させるべき。	× 外部監査人の指揮下にある「監査補助者」は、内部監査人とは別の概念である。
142		内部監査人の給与待遇や任免といった人事は全て監査委員会や監査役の管轄とし、現行商法上の「監査補助者」とすべき。これにより、監査委員会や監査役は、監査を執り行う実働部隊を得ることとなり、粉飾や不正を予防し発見しやすいシステムを構築できるようになる。	× 内部監査人の位置付けは各企業の自主性に委ねるべき事項と考える。