

平成18年12月20日

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－公開草案－ 経営法友会意見について

はじめに

平成18年11月21日に、金融庁企業会計審議会内部統制部会から「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－公開草案－」（以下、「公開草案」という。）が公表された。経営法友会では、実施基準の公表に向けた同審議会において今後、審議いただきたい項目を指摘し、制度が円滑に運営されるための当会意見を述べることとする。

投資家に対し開示される企業情報の適正さについて、その信頼性を担保するためには有効に機能する内部統制が必要なことは言うまでもない。一方、米国サーベンス・オクスレー法により先行して制度が導入された米国における運用状況等も踏まえ、企業及び監査人に対して過度の負担を求めることのないよう配慮することも必要である。この点に関しては、公開草案においても「(3)内部統制の整備及び運用に際しては、費用と便益との比較衡量が求められる」(P22「3. 内部統制の限界」)と指摘されているが、そのような視点は実施基準全般を通じて必要である。費用と便益とのバランスを欠いた制度を企業に要求することにより、必要以上に企業に負担を生じさせ、ひいては日本経済の国際競争力を弱める結果を招くことのないよう留意することが必要である。実施基準の目的はあくまで財務報告における数値変動リスクをコントロールするためのものなので、必要以上にリスク管理を行なう対象を拡大し、経営者に過剰な責任を負わせることのないように配慮が必要である。この点は、公開草案においても随所に工夫が見られ配慮が伺えるが、より一層企業実務に即した実用的、実践的なものとなるよう期待すると共にさらに、画一的な制度の導入を求めるのではなく、各企業の業態や規模などの個別の事情を尊重すべきである。実施基準が、経営者の創意工夫をこらした内部統制を日々改善する意欲をそぐものであってはならない。

また、会社法と金融商品取引法が要求する内部統制が存在することにより、体制の整備及び監査について、企業に二重の負担を強いることのないような制度設計が必要である。たとえば、監査役が監査報告書で特に限定意見を付していない場合には、取締役の内部統制システム構築義務違反はないとの前提で、その部分の監査人監査は不要とするなど機能的に重複するものは代替できるような措置を講じることも実務上必要である。

さらに、「I. 内部統制の基本的枠組み」においては、一般論と展開するために「組織」という文言が使用されている。冒頭で「組織」についての定義を記載すべきである。特に、この「組織」に企業集団の意味をもたせる場合、法人格の異なる企業集団内の子会社における統制環境等を、親会社として関与することには限界があることをあらかじめ示しておくべきである。

この他、公開草案中で使われる用語の概念が不明確であり実務上、混乱をきたすことが予測されるものは、意見中適宜指摘しているところであり、今後公表される実施基準の中で明確な概念を示していただきたい。

I 内部統制の基本的枠組み

1. 「1 内部統制の定義（目的）」について

① 「（1）業務の有効性及び効率性」について

【意見】

「業務の有効性及び効率性は、組織全体として把握することもできるが、必要に応じて事業活動を個々の業務に細分化し、細分化した業務ごとに合理的な目的を設定することが適切である。」と断定して記述されているが、この概念整理には疑問がある。個々の業務ごとに合理的な目標を設定し、それを策定したとしても業務の有効性及び効率性が達成されない場合もあり得る。個々の業務の最適化は必ずしも全体最適化を保証しないからである。したがって、業務の有効性及び効率性はまず組織全体として把握すべきものであり、組織全体の業務の有効性及び効率性を達成するための手段として個々の業務ごとの目的を設定すべきものであることを明らかにした記述にすべきである。

② 「（3）事業活動に関わる法令等の遵守」について

【意見】

組織の事業活動を支援する4つの目的のうちの一つとして「事業活動に関わる法令等の遵守」が挙げられているが、法令等の「等」が何を含むものであるのかについて明確にするべきである。その観点から、「③自社内外の行動規範」において、「業界等の行動規範等」と例示されているが、この表現では限られた業界との密約と誤解されるおそれがあるので、たとえば、「経済団体等や、その連合体等の企業行動憲章等」などを具体的に例示することが有効と考える。

また、「商品の安全基準の遵守や操業の安全性の確保など、…（中略）…業績や株価の向上にも資することとなる。」とあるが、遵法は組織にとって最低限必要な事項であって、遵守への真摯な取組みをもって株価や業績の向上には繋がらない。逆説的に違法行為を行う組織は、その社会的信用を失墜するのである。「遵守への真摯な取組み」だけでなく、法令等の要求事項以上の努力する姿が社会に評価されるのであるから、「適切な法令遵守体制を整備する」は、「各組織において求められる法令等の遵守体制を整備する」と記述するべきである。

2. 「2. 内部統制の基本的要素」について

① 「（1）統制環境」について

【意見】

取締役会、監査役、監査委員会について並列的に記載されているが、たとえば、内部監査人（内部監査部門）との関係については、監査役設置会社においては、内部監査部門は、代表取締役の指揮命令下で使用人の会社の職務等の適正性について監査する執行部門における組織であり、独任性の監督機関として機能する監査役との立場は異なる。また、委員会設置会社においては、監査委員会は内部監査部門を通じて監査を行うなど、会社法上の位置づけが異なるため、これらを区分した考え方に基づいた記述にすべきである。

「Ⅱ．財務報告に係る内部統制の評価及び報告」においては、「企業」「企業集団」という文言が使用されているが、「Ⅰ．内部統制の基本的枠組み」においては、必ずしも、「企業集団」という概念で展開されていない。実施基準を利用する企業が直面する大きな課題のひとつに、法人格の異なる会社（子会社、特に海外の会社）を内部統制の評価の範囲に加えなければならないとされている点（「Ⅱ． 2．（2）評価の範囲の決定」）がある。内部統制の一部には、その組織ではコントロールできない外部環境も含まれる。したがって、企業集団における内部統制に関しても考慮し、企業集団全体の統制環境と、個々の組織の統制環境が異なる場合があることを明記するべきである。

たとえば、「Ⅰ． 2．（1）統制環境」において、「組織の気風は、組織の最高責任者の意向や姿勢を反映したものになることが多い。」としているが、企業集団におけるすべての会社においては、必ずしもそうはならない。倫理観はその会社が存在する国の風土の影響を強く受けるものであり、たとえ連結の子会社であっても、特に海外の子会社においては、その組織風土が異なる場合が多い。日本国には特有の倫理観もあり、それを在外の異なる倫理観を有する国の子会社に押し付けることが内部統制の強化に繋がるとは現実には考えにくい。したがって、ここでは「海外の子会社を含む企業集団における内部統制においては、個々の子会社の所在地、従業員構成、宗教、習慣等を考慮し、親会社の価値基準を押し付けるのではなく、柔軟な対応をすることが大切である。」という趣旨を追加するべきである。

また、「同②経営者の意向及び姿勢」に「組織の内外」と記載されているが、既述のように「組織」の定義が不明瞭なために、公開企業たる親会社単体を示すのか、連結の海外子会社を含む企業集団を含むものが明確でない。前者である場合は、財務報告に関する内部統制が連結対象としていることから、全体との矛盾を含むので、この場合は、後者の企業集団であるとの認識で検討すると、法人格が異なる上に適用される法律が異なる海外の子会社において、日本の親会社の意向および姿勢をその子会社の社内規則などに反映させることは現実的ではない。したがって、公開草案第2パラグラフ（P. 7）の「経営者が組織の内外に示す声明、…（中略）…内部統制が整備及び運用される。」の記載は単一の企業に適用されるものである旨を明確に記述するべきであり、「組織」を「その企業」に置き換えるべきである。その上で、「企業集団においては、親会社の経営者の意向及び姿勢について、子会社の経営者に影響を与え、各子会社の経営者が自らの意向及び姿勢を明確にすることが必要である。」旨を追加することが望ましい。

さらに、「同④取締役会及び監査役又は監査委員会の有する機能」において、「会社法上の規定により個々の企業に設けられる制度である。」という記載後の例示で、組織全般のモニタリングに言及しているが、ここで言う「企業」と例示の後段で言う「組織全般」の使い分けが不明瞭である。この場合、国内の公開会社は会社法が適用されるものの、企業集団を構成する個々の企業に直接適用されない場合がある。公開草案が企業集団における内部統制構築を要求しているのであるから、親会社の取締役の業務を監視する職責を負う機関が、どのように組織全般（日本国内法の適用を受けない子会社を含む企業集団）のモニタリングを有効に機能させることができるのかについて記載されるべきである。その記載がない以上「（前略）…有効性は、組織全般のモニタリングが有効に機能しているかを判断する重要な要因となる。」は、「（前略）…有効性は、その企業のモニタリングが有効に機能

しているかを判断する重要な要因となる。」に改めるべきである。

② 「(2) リスクの評価と対応」について

【意見】

リスクマネジメントにおいては、各企業が、それぞれの業種・業態や規模など個々の事情により様々な対応をしていると考えられる。リスクの分類についても、さまざまな分類方法が存在するため、新たな分類方法を強制するような記述は避けるべきであり、たとえば「ロ. リスクの分類」の分類方法（「全社的なリスクと業務プロセスリスク」、「過去に存在したことがあるリスクと未経験のリスク」）は、あくまで例示列举である旨をより明確にすべきである。

全社的なリスクと業務プロセスリスクの中「財務報告の信頼性に関して、例えば、適正な会計上の見積りや予測を行っていくためには、全社的なリスクへの適切な対応が重要な要素となる。」とあるがこの概念整理には疑問がある。

全社的なリスク（組織全体の目標の達成を阻害するリスク）への対応（リスクの回避、低減、移転又は受容）がなされていなくても、少なくともリスクの評価がなされ、その内容が財務報告に反映されていれば財務報告の信頼性は担保されるのではないかと考える。財務報告の信頼性という目的と、個々の経営判断である（ビジネス）リスクへの対応状況とは関係がないものとする。リスクの評価までがなされていれば、財務諸表に与える影響は予測可能であり、「リスクの回避、低減、移転又は受容等」と「会計上の見積りや予測」とは直接の関係はなくリスクへの対応がなされていなくても、財務報告の信頼性には何ら影響を与えていないのではないかと考えるのである。

ここでいう「全社的なリスクへの適切な対応」がその直前に例示されている「全社的なリスク」への対応とは内容が異なり、「(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」で示されている「リスクを識別する作業において、企業の内外の諸要因及び当該要因が信頼性のある財務報告の作成に及ぼす影響が適切に判断されているか。」という意味であるのであれば、そのように記述すべきである。つまり、「はじめに」でも指摘したとおり、財務報告に係る内部統制の評価及び報告において、ビジネスリスクへの対応は評価の対象外であることを明確にしていきたい。

③ 「(3) 統制活動」について

【意見】

職責の分担を明確化することは、一方で部分最適となり、業務分掌等に明示されていない新たな領域に対して柔軟に対応できないリスクを生む可能性もある。また、たとえば小規模企業等が、組織風土等において「人」による適切な統制活動を実施している場合、職責の分担の明確化が適切な組織風土による統制活動を阻害しかねないなど、却って職務分掌の細分化を招きかねないので、「効率性との両立が必要」である旨の記述も必要である。

④ 「(4) 情報と伝達」について

【意見】

公開草案において、組織内における適時・適切な情報の伝達及び組織外への情報伝達の

重要性は指摘されているが、情報に関する内部統制を考える上で、情報管理体制の視点も重要である。組織内部においてもアクセス権を制限した機密情報や、公表前の重要事実などが、適切な関係者のみに伝えられ、他の者には情報が漏えいされないといった「情報管理体制」について記述すべきである。

当項目の記載内容全体については、他の項目と比べ、記載内容が抽象的であり、記載内容の水準の整合性をとる必要性がある。

また、今日において情報と伝達とITの利用は分けては考えられないものであり、本項と「(6) IT (情報技術) への対応」を分けて基準を定めることの合理性について疑問である。

⑤ 「(5) モニタリング」について

【意見】

「ロ. 取締役会における独立的評価」において、「また、取締役会は取締役の職務の執行を監督する責任を負う。」とあるが、委員会設置会社における取締役会は、執行役の職務の執行を監督する責任がある。また、「ハ. 監査役又は監査委員会による独立的評価」において、「監査役又は監査委員会は、取締役等の職務の執行を監査する。」とあるが、「取締役等」の「等」には会計参与を含むものと解されるが、会社法上委員会設置会社における監査委員会は、執行役の職務の執行を監査する責任がある。このことから委員会設置会社における独立的評価はそれ以外の機関設計をしている会社と異なるので、委員会設置会社は区別した記述にすべきである。

同様に、監査役と監査委員会における補助者の役割が同列で論じられており、区分した記述にすべきである。監査役設置会社においては、補助者については、あくまで監査役のイニシアティブで設置されるものであり、監査役が補助者を求めない場合において、補助者を設置することは監査役の独立性の観点から妥当ではないとされるのに対し、委員会設置会社においては、監査委員会の職務の執行に必要なものとして、取締役会が構築すべき内部統制の一環として設置されるものであり、そもそもそれぞれの意味合いが異なるものである。

また、「④ 内部統制上の問題についての報告」において「適切な対応」には「リスクの受容」も含まれるのかを明確にすべきである。内部統制に関する問題点があっても、費用対効果の観点からリスクを受容する判断もあり得ることを記述すべきである。

⑥ 「(6) ITへの対応」について

【意見】

公開草案では、「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」と記述されてはいるが、全般的に他項目の記述と比較し「ITへの対応について」の記述が詳細過ぎ、その対応が内部統制の手段ではなく目的化し、過剰な対応が求められる懸念がある。また、訴訟等におけるディスカバリー等のリスクもはらんでおり、これらも踏まえた上で、過剰なIT依存を誘発しないように留意すべき点の記述をさらに明確にすべきである。

3. 「3. 内部統制の限界」について

【意見】

当項目の記載内容は、内部統制の限界として容易に想像できる当然の内容が多く、列記される各項目の関連性が整理されていないなど、ここまで詳細な記載が必要か疑問であるため、より簡潔な記述にすべきである。

重要なことは、内部統制の枠組みが過度に増殖し、構築自体が自己目的化するのではなく、「(3)内部統制の整備及び運用に際しては、費用と便益との比較衡量が求められる。」との視点と考えられる。

また、「なお、内部統制を無視する、又は無効にすることと、正当な権限を受けた者が経営上の判断により内部統制を逸脱することとは明確に区別される必要がある。」と述べられているが、「すなわち、」以下で具体的に区別の必要性が述べられているため、この「なお、…（後略）」以下は不要である。

4. 「4. 内部統制に関係を有する者の役割と責任」について

① 全般について

公開草案では、金融商品取引法および会社法の条文を参照しつつ、一般的な内部統制の考え方を説明しているが、公開草案で述べられている内部統制と、いわゆる会社法上の内部統制といわれている「取締役（執行役）の職務の執行が法令及び定款に適合することを確保するための体制その他株式会社の業務の適正を確保するために必要なものとして法務省令で定める体制の整備」（会社法 362 条、416 条）が、どのような関係に立つかを明確にすべきである。同じ定義であるとするれば、会社法上の表現に合わせるか、会社法のどの概念と同じ定義であるかを明示すべきであり、異なる定義であるとするれば、その違いについて明示するなどの手当てが実務上必要であると考えられる。

取締役会設置会社については、すでいわゆる会社法上の内部統制の整備を義務づけられているが、これに加えて上場会社等の多くは金融商品取引法上の内部統制に係る規制を受けることになるが、本来企業における内部統制は単一のものであるはずであり、会社法上の内部統制と金融商品取引法上の内部統制が別個に存在するとは考えにくい。会社法上の内部統制と金融商品取引法の内部統制がどのような関係に立つかを本実施基準において整理いただくことにより、企業内部で有効に機能する内部統制を具体的に整備するための契機となりうると考えられる。

② 「（1）経営者」について

【意見】

取締役会設置会社か委員会設置会社かを問わず、株式会社においては、取締役全員により構成される機関としての取締役会が、会社の業務執行全てにつき決定する権限を有する（会 362②、416①）。代表取締役及び代表執行役は、取締役会により選定され、その委任を受けて会社の業務に関する裁判上・裁判外の一切の行為をなす権限を有することになる（会 349①、420③）とともに、その職務執行は取締役会が監督する（会 362②、363①）こ

とになる。このような会社法の考え方に鑑みれば、「経営者は、組織のすべての活動について最終的な責任を有し」との表現は正確とは思えない。

一般的に、企業不祥事においては、マスコミ等の報道により世論が形成されて、直ちに経営者個人の責任を追及し、辞任を求める風潮があるが、公開草案の認識は、さらにこの風潮を助長するおそれがある。

また、本項目以外にも、公開草案においては、監査役と監査委員会の同列視など、会社法上の役割、立場、権限等を考慮しない記述が多く見受けられるので再考すべきである。

③ 「(2) 取締役会」について

【意見】

取締役会に関して、会社法上の責任を記載するのであれば、「大会社」という限定はあるものの、会社法362条および会社法施行規則100条、ならびに会社法416条および会社法施行規則112条に記載の各体制の整備についても記述すべきである。

また、「取締役会の状況」という記載があるが、内部統制の重要な一部をなす「取締役会の状況」とは、たとえば同族企業において取締役会の構成員が偏っている、あるいは取締役会が年に何回開かれている等を指すのか明確ではない。実務上「状況」を削除した方が本項を理解しやすいので削除すべきである。

④ 「(3) 監査役又は監査委員会」について

【意見】

会社法上、監査役と監査委員会の監査方法は異なり、監査役は自ら業務監査・会計監査を実施するのが前提であるのに対し、監査委員会の場合は、内部統制システムが適切に構成・運営されていることを監視し、必要に応じて内部監査部門に具体的指示をなすことが監査委員会の任務となっている。公開草案では、これらの区分がなされていない記述になっており、監査役設置会社、委員会設置会社について区分された記述にすべきである。

「Ⅱ. 3. (4) ①ハ. b.」の記述を前提とすれば、監査役の業務監査の一環として「財務報告の信頼性を確保するための内部統制」に関する監督を求めているものと思われる。この点、「財務報告の信頼性を確保するための内部統制」に関する監督が監査役の義務であるか否かについては、実施基準ではなく法令上で明確にする必要がある。

会社法は、業務の適正を確保するための体制の整備を取締役会で決議することを求めており、この決議事項の執行状況について監査役が監査するのは当然である。しかし、会社法の定める「業務の適正を確保するための体制」と金融商品取引法が定める「内部統制システム」との関係が明らかではないため、金融商品取引法が定める「内部統制システム」が会社法の定める「業務の適正を確保するための体制」に包含されているのか否か明確ではない。金融商品取引法の「内部統制システム」が会社法の「業務の適正を確保するための体制」に含まれないのであれば、金融商品取引法の「内部統制システム」に関する監督を法令上の根拠なく当然に監査役の義務の範囲とするのは適切ではない。

⑤ 「(4) 内部監査人」について

【意見】

独立した身分の内部監査人の配置は内部監査の有効性を高めることに寄与すると考えるが、その配置の要否は会社の規模または人員等により個別に検討すべき事項である。たとえば、内部統制が一旦起ち上がってしまえば、独立した専任の内部監査人を置かなくとも、内部統制の整備および運用状況を検討、評価するためにその都度経営者のもとに組織を横断したマトリクス・プロジェクトを結成するなどしてその任にあたらせることも可能である。このような場合、内部監査人について、必ずしも専任の機関としての設置にこだわる必要はなく、身分の独立性という条件についても緩和される等の記述をすべきである。

5. 「5. 財務報告に係る内部統制の構築」について

「(2) 財務報告に係る内部統制構築のプロセス」について

【意見】

「① 基本的計画及び方針の決定」で述べられている「基本的計画及び方針」は、前後の文脈から「内部統制の構築」に関する「基本的計画及び方針」であると考えられるが、本文4行目で「実施」するための「基本的計画及び方針」という表現が唐突に出てくるため、整合性を欠いており、「実施」は「構築」と改めるべきである。

「② 内部統制の整備状況の把握」中で示された内部統制報告書作成にあたっては、公開草案に参考として添付されているものをはじめとして多くの付属書類および参考書類を作成する必要がある。それらの書類について会社に対してどの程度の開示義務を課すことを想定しているのか確認したい。たとえば、業務プロセスやITシステムなどは、会社の経験や工夫を反映したノウハウのようなものであり、競争相手その他悪意を持ったものが株主となって開示請求などしてくることも懸念される。内部統制報告書に関連して作成されるバックデータなどの書類については、監査人以外のステークホルダーに対して会社が開示義務を負わないことについても記述することが実務上必要である。

Ⅱ. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

1. 「1. 財務報告に係る内部統制の評価の意義」について

【意見】

「② 重要性の判断指針」にある、重要な欠陥に該当するかどうかの金額的な重要性の判断基準として、具体的に3つの指標が示されている。その基準数値としては連結税引前利益の5%程度ということが示されただけで、他の2つの指標（「連結総資産」「連結総売上高」）については、基準数値の例示がない。利益の場合は変動幅が大きく、赤字の場合もあることから、連結税引前利益を指標として使わないことも想定されるため、この2つの指標についても目安程度は例示すべきである。

また、内部統制の不備の金額的重要性の判断を行うにあたって、不備の影響の及ぶ範囲と発生可能性を検討することになるが、たとえば、影響額が10であり、発生確率10%だとすると、「発生確率が高いから影響は10だ」と判断すべきなのか、「影響額が10で発生確率が10%だから影響は1だ」と判断することができるのか、発生確率の「勘案」の仕方についても記述すべきである。

2. 「2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲」について

① 「(1) 財務報告に係る内部統制の評価の有効性の評価」について

【意見】

上場していない子会社等が任意に内部統制報告書を作成し、監査を受けている場合には、その内部統制報告書を利用することができる旨記述すべきである。

また、委託業務の評価においても、委託先に過度の要請を行わないように留意する旨記述すべきである。

② (2) 評価の範囲の決定

【意見】

事業拠点を全てではなく、売上高の概ね2/3程度までとしたことは評価できるが、それでもまだ事務負担は相当なものになることが想像できる。事業拠点選定範囲のより広範な緩和が可能であるような記述とすべきである。

また、関連会社では売上高等で一定基準値に入るまでというような線引きができないことから、影響の重要性を勘案して評価対象を決定するのであるが、この「影響の重要性」の基準があいまいであり、どこまで評価すればよいのかわからない。たとえば、前述の「連結税引前利益の5%に影響を与える」というように、重要性の基準を具体的に示すべきである。

さらに、海外子会社についても評価の対象であるが、当該国に内部統制制度がない場合、非常に企業の負担が増える。海外子会社の場合は、国内の子会社とは別の基準が必要であると考える。

3. 財務報告に係る内部統制の評価の方法

【意見】

内部統制評価の方法においては、評価担当者の独立性、知識、経験について求めているが、これまでの人事評価、ローテーションなどを考えると、内部統制評価に関して一定以上の資格を有すると考えられる人材を、評価担当部署に確保することは困難な場合もある。

「(1) ① 内部統制の評価体制」では、部署自身による内部統制の自己点検と独立した評価部署によるモニタリングの利用について記述しているが、業務の文書化やモニタリングが適切であるならば、そうした方法による内部統制評価の方法も十分に有効であると考えられる。評価担当者が少人数であっても有効な評価は可能であるということも記載すべきではないか。

「(2) ① 全社的な内部統制」において企業集団と異なる体制を持つ子会社等を個別に評価することは認めているが、評価の対象としないことについては記述が無い。しかし、企業集団の事業とは異なる事業を行っている子会社、たとえば製造業における資産管理子会社などの場合には、当該企業集団に与える影響は小さいことは明らかであり、そのような場合は全社的な内部統制の範囲から除くことができることも記述すべきである。

また、「同③ 全社的な内部統制と業務プロセスに係る内部統制」において全社的な内部統制が特に有効である場合には、業務プロセスの内部評価のサンプリング範囲を縮小できるとの記述があるが、内部統制が「特に有効」とはどのような状態を指しているのかが判断し難く、内部統制が期待以上に有効であるという状況は考えられず、たとえば、「内部統制に不備が見当たらず、有効性が確保されている場合」などのような記述が実務上必要である。

Ⅲ. 財務報告に係る内部統制の監査

1. 全般について

【意見】

会社法において、大会社かつ有価証券報告書提出会社は連結計算書類を作成しなければならない（会社法第 454 条第 3 項）ことから、証券取引法に基づく連結財務諸表が会社法上の連結計算書類となる。他方、会社法に基づく会社計算規則は、基本的に企業会計の諸基準を踏まえた規定となっており、証券取引法上の財務諸表規則とも大きな相違はなくなってきた。しかしながら、それぞれの法は、適正な会計情報を求める目的が異なることから、自ずと外部監査人が監査の対象とする部分は異なるのではないかと考えられるので、その整理が必要である。

公開草案でも記述されているが、経営者の内部統制評価の範囲と、監査人が必要と考える評価範囲が異なった場合、特に監査人が経営者の決定よりも広い範囲の評価を求めた場合、経営者は追加作業を求められ、時間等の制約によって対応ができないことも想定される。このため、経営者と監査人の評価範囲等の決定に関する事前協議は必要である。また、事業年度途中でも、M&A、子会社事業の見直し等の組織再編を行う場合、評価範囲の見直しが必要となる。こうした場合、内部統制評価を効率的に行うためには、経営者と監査人の協議の必要性、重要性について記述すべきである。

2. 「4. 内部統制監査の実施」について

【意見】

既述しているように、外部監査人による統制環境に係る検証作業については、費用と内部統制整備に与える影響度合いとの比較衡量が求められる。

「4. (2) ②ロ d. 外部委託に関する契約の管理」に記述している「ITに係る業務を外部委託している場合」について、評価の範囲等が不明確であると、どの範囲までの委託業務を評価対象とすべきか実務が混乱するおそれがある。委託業務についてのフローチャート等を委託先から入手する必要性等、業務負担増にならないような範囲の基準を明確にする必要がある。

また、監査人が行う業務委託先に対する内部統制有効性の評価については、委託先に対して過度な要請がなされることのないよう配慮すべきことについても、具体的な例示をあげて記述すべきである。

以上