

財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い

平成19年10月24日

日本公認会計士協会

- 目 次 -

	頁
1. はじめに.....	1
2. 用語.....	1
3. 内部統制監査の意義.....	2
(1) 内部統制監査の目的.....	2
(2) 監査アプローチの特性.....	2
(3) 内部統制監査の対象.....	3
4. 財務諸表監査と内部統制監査との関係.....	5
(1) 財務諸表監査と内部統制監査の一体化.....	5
(2) 財務諸表監査への内部統制監査結果利用の論点.....	7
(3) 経営者による内部統制の評価の理解と監査計画.....	7
(4) 内部統制の整備・運用状況の評価の検討手続.....	7
(5) 全社的な内部統制と決算・財務報告プロセスの評価の検討.....	8
(6) 内部統制監査における監査手続と財務諸表監査における内部統制に対する監査手続 の関係.....	8
(7) 内部統制監査の結果が財務諸表監査へ及ぼす影響.....	11
(8) 財務諸表監査の結果が内部統制監査へ及ぼす影響.....	12
(9) 会社法監査と内部統制監査.....	12
5. 監査人の独立性.....	13
6. 監査計画の策定.....	15
(1) 新たに監査計画に追加される項目.....	15
(2) 従来の財務諸表監査における内部統制評価範囲の見直し.....	15
(3) 子会社等、持分法適用関連会社の内部統制監査の手続.....	16
7. 評価範囲の妥当性の検討.....	18
(1) 評価範囲の検討.....	18
(2) 全社的な内部統制及び全社的な観点から評価することが適切な決算・財務報告プロ セスの評価範囲の検討.....	18
(3) 業務プロセスに係る内部統制の評価範囲の検討.....	19
8. 全社的な内部統制の評価の検討方法.....	25
(1) 全社的な内部統制の評価の位置付け.....	25
(2) 全社的な内部統制の評価の検討.....	26

(3) 全社的な内部統制の不備の評価の検討	28
(4) 全社的な内部統制の評価結果が与える影響(トップダウン型のリスク・アプローチ)	29
(5) 内部統制の基本的要素との関係	31
9. 業務プロセスに係る内部統制の評価の検討方法	32
(1) 業務プロセスに係る内部統制の整備状況の評価の検討	32
(2) 業務プロセスに係る内部統制の運用状況の評価の検討	33
(3) 決算・財務報告プロセス	35
(4) 委託業務に係る内部統制の評価の検討	37
10. ITに係る全般統制の評価の検討方法	38
(1) ITに係る全般統制の位置付け	38
(2) ITに係る全般統制の評価の検討	39
(3) ITに係る全般統制の不備の検討	39
11. 内部統制の重要な欠陥	40
(1) 内部統制の不備	40
(2) 重要な欠陥の判断指針	40
(3) 重要な欠陥に該当するかどうかを検討すべき内部統制の不備	41
(4) 内部統制の不備が複数存在する場合	42
(5) 経営者が重要な欠陥等を識別した場合の対応	42
(6) 重要な欠陥等の報告と是正	43
(7) 財務諸表監査への影響	43
12. 不正等への対応	44
13. 経営者の評価の利用	44
(1) 内部監査人等の作業の利用	44
(2) 内部監査人等の作業の利用程度	46
(3) 内部監査人等を利用する場合の留意点	46
14. 他の監査人等の利用	46
(1) 他の監査人等の範囲	46
(2) 内部統制監査における他の監査人等の利用で準拠すべき監査の基準	46
(3) 在外子会社における他の監査人の監査結果の利用	46
(4) 他の監査人を利用した場合の主たる監査人の責任	47
(5) 内部統制監査における専門家の業務の利用で準拠すべき監査の基準	47
15. 監査調書	47
16. 内部統制監査報告書	47
(1) 内部統制監査報告書と財務諸表監査報告書	47
(2) 内部統制監査報告書の記載事項	48
(3) 内部統制報告書に重要な虚偽の表示がないということの意味	49
(4) 追記情報	49

(5) 評価範囲の制約がある場合の留意事項	50
(6) 内部統制監査報告書における監査意見	51
(7) 米国基準による内部統制監査を実施している場合の日本基準の内部統制監査報告書の取扱い	53
17. 内部統制監査において入手すべき経営者による確認書	54
(1) 内部統制監査の対象となる内部統制報告書に係る事項	54
(2) 監査手続上の制約に係る事項	54
(3) 内部統制報告書に重要な影響を及ぼす事項	54
(4) 財務報告に係る内部統制の有効性に係る事項	55
18. 適用	55
付録 1 内部統制監査において監査調書に記載する事項の例示	56
(1) 監査計画の策定	56
(2) 実施した監査手続の結果	57
(3) 不備の集計	58
付録 2 統計的サンプル数の例示	59
付録 3 結合型内部統制監査報告書の文例	61
(1) 【文例 1】財務諸表監査報告書（無限定適正意見）と内部統制監査報告書（無限定適正意見）一体型	61
(2) 【文例 2】財務諸表監査報告書（無限定適正意見）と内部統制監査報告書（無限定適正意見と重要な欠陥に関する追記情報）一体型	63
(3) 【文例 3】財務諸表監査報告書（無限定適正意見）と内部統制監査報告書（無限定適正意見とやむを得ない事情による範囲制限に関する追記情報）一体型	64
(4) 【文例 4】財務諸表監査報告書（無限定適正意見）と内部統制監査報告書（不適正意見）一体型	66
(5) 【文例 5】財務諸表監査報告書（無限定適正意見）と内部統制監査報告書（意見不表明）一体型	67
(6) 【文例 6】財務諸表監査報告書（無限定適正意見）と内部統制監査報告書（範囲限定の除外事項付き限定付適正意見（やむを得ない事情とは認められない場合））一体型	69
付録 4 経営者確認書の文例（連結及び個別財務諸表監査並びに内部統制監査一体用） 70	

1. はじめに

平成16年秋以降の開示不正の問題の発覚を受け、金融庁・金融審議会は、ディスクロージャー制度の信頼性確保のために、財務報告に係る内部統制の経営者による評価の基準及び公認会計士等による検証の基準の明確化を企業会計審議会に要請した。

企業会計審議会は、平成17年1月開催の同審議会総会において、内部統制部会の設置を決議し、その審議が開始された。内部統制部会では、公認会計士等による検証の水準について検討が行われ、内部統制監査は、有効な財務諸表監査の実施を支える財務報告に係る内部統制の経営者による評価について検証を行うものであることから、財務諸表監査と同程度の信頼性の保証が求められるとの結論に至っている。

また、平成18年6月には、金融商品取引法が参議院本会議で可決成立し、平成20年4月1日以後開始する事業年度から、上場企業に対し財務報告に係る内部統制の経営者による評価と財務諸表監査の監査人による内部統制監査の制度が導入されることが明らかにされた。平成19年2月には、企業会計審議会総会において、「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設定について（意見書）」（以下「意見書」という。）が承認、公表されている。

本報告は、内部統制報告制度の導入に当たり、意見書を踏まえて、監査人が実施する内部統制監査における実務上の取扱いとして具体的な監査手続、留意すべき事項及び監査報告書の文例等を取りまとめたものである。

監査人は、内部統制監査の実施に当たり、意見書をはじめ本報告を十分に踏まえ、効果的かつ効率的な監査が行われるよう適切な実務対応を図らなければならないことに留意する必要がある。

2. 用語

本報告において、次の方針に基づき、用語を使用している。

- ・ 内部統制府令…財務計算に関する書類その他の情報の適正性を確保するための体制に関する内閣府令（平成19年8月10日、内閣府令第62号）
- ・ 内部統制府令ガイドライン…「財務計算に関する書類その他の情報の適正性を確保するための体制に関する内閣府令」の取扱いに関する留意事項について
- ・ 監査基準…公認会計士等が財務諸表の監査を行うに当たり遵守すべき規範として企業会計審議会により制定された基準（平成17年10月28日最終改正）。本報告で単に「監査基準」と記載している場合は、財務諸表の監査基準を指す。
- ・ 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…企業会計審議会により制定された基準並びに実施基準（平成19年2月15日公表）で次の3部からそれぞれ構成されている。

内部統制の基本的枠組み…経営者が整備・運用する役割と責任を有している内部統制の定義及び概念的な枠組みが示されている。本報告では「内部統制の枠組みの基準」「内部統制の枠組みの実施基準」といい、両者あわせて「内部統制の枠組み基準」という。

財務報告に係る内部統制の評価及び報告...財務報告に係る内部統制の有効性に関する経営者による評価の基準についての考え方が示されている。本報告では、「内部統制評価の基準」、「内部統制評価の実施基準」といい、両者あわせて「内部統制評価基準」という。

財務報告に係る内部統制の監査...財務報告に係る内部統制の有効性に関する公認会計士等による監査の基準についての考え方が示されている。本報告では「内部統制監査の基準」「内部統制監査の実施基準」といい、両者あわせて「内部統制監査基準」という。

- ・ 内部統制基準...「内部統制の枠組みの基準」、「内部統制評価の基準」と「内部統制監査の基準」の総称
- ・ 内部統制実施基準...「内部統制の枠組みの実施基準」、「内部統制評価の実施基準」と「内部統制監査の実施基準」の総称
- ・ 一体監査...内部統制監査基準に基づいて、財務諸表監査と一体的に内部統制監査を実施する場合の監査を一体監査という。

3. 内部統制監査の意義

(1) 内部統制監査の目的

企業会計審議会が公表した意見書の前文によれば、ディスクロージャーの信頼性を確保するため、開示企業における内部統制の充実を図る方策が真剣に検討されるべきであるとされている。

内部統制に係る公認会計士等による検証は、信頼し得る財務諸表作成の前提であると同時に、効果的かつ効率的な財務諸表監査の実施を支える経営者による内部統制の有効性の評価について検証を行うものである。この検証は、財務諸表監査の深度ある効率的実施を担保するためにも財務諸表の監査と一体となっていくが、同一の監査人が、財務諸表監査と異なる水準の保証を得るために異なる手続や証拠の収集等を行うことは適当でないのみならず、同一の監査証拠を利用する際にも、保証の水準の違いから異なる判断が導き出されることは、かえって両者の監査手続を煩雑なものとすることになる。これらのことから、公認会計士等による内部統制の有効性の評価についての検証は、「監査」の水準との結論が明らかにされた。

経営者による財務報告に係る内部統制の有効性の評価結果に対する財務諸表監査の監査人による監査（以下「内部統制監査」という。）は、ディスクロージャーの信頼性を確保するために、開示企業における財務報告に係る内部統制の有効性に関する経営者の評価に対する公認会計士等による保証を付与することを目的としていると考えられる。

(2) 監査アプローチの特性

内部統制監査基準によれば、内部統制監査の監査対象は経営者が作成した内部統制報告書であり、これが、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、内部統制の有効性の評価結果をすべての重要な点において適正に表示しているか

どうかについて、監査人自らが入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することになる。内部統制報告書が適正である旨の監査人の意見は、内部統制報告書には、重要な虚偽の表示がないということについて、合理的な保証を得たとの監査人の判断を含んでいるとし、この「合理的な保証」とは、監査人が意見を表明するために十分かつ適切な証拠を入手したことを意味すると定義されている。

一方、意見書の前文では、内部統制の評価及び監査に係るコスト負担が過大なものとならないよう、先行して制度が導入された米国における運用の状況等も検証し、具体的に種々の方策が講じられており、その方策の一つとして、「ダイレクト・レポーティング」の不採用が掲げられている。「ダイレクト・レポーティング」は、直接報告業務と呼ばれ、開示企業の財務報告に係る内部統制そのものの有効性について意見を表明するものである。

内部統制監査の実践において、意見書がダイレクト・レポーティングを採用しないとしながらも、「内部統制の有効性の評価結果をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、監査人自らが入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明すること」を求めていることに留意すべきである。すなわち、基本的には、監査人は自ら選択したサンプルを用いた試査により、適切な監査証拠を入手して行うこととなるが、監査人は、経営者が抽出したサンプルの妥当性の検討及び経営者による作業結果の一部について検討を行った上で、経営者が評価において選択したサンプルを自ら選択したサンプルの一部として利用することができる。

(3) 内部統制監査の対象

内部統制監査は、有価証券報告書の「経理の状況」の部分のみならず、その他の部分をも監査対象として実施される。内部統制実施基準において示されているように、内部統制監査は有価証券報告書の「経理の状況」以外の、例えば「企業の概況」、「事業の概況」、「生産、受注及び販売の状況」、その他財務諸表監査の対象外であるセクションに係る経営者の評価の妥当性も監査対象とされている。財務諸表監査と内部統制監査の対象範囲の相違に注意すべきである。

内部統制評価の実施基準において、「財務報告」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。」とある。「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、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（以下「財務諸表の表示等を用いた記載」という。）及び、関係会社の判定、連結の範囲の決定、持分法の適用の要否、関連当事者の判定その他財務諸表の作成における判断に密接に関わる事項である。

「財務諸表の表示等を用いた記載」

例えば、「生産、受注及び販売の状況」については、その項目のうち、「財務諸表の表示等を用いた記載」部分が財務報告の範囲である。したがって、この中で、通常、受注情報は、財務諸表に記載された金額、数値若しくは注記又はこれらを要約、抜粋若しくは分解したものではないので財務報告の範囲には含まれない。また、生

産情報を原価計算とは区分した企業独自の統計資料によって作成し、公表しているケースは、財務報告の範囲には該当しない。

また、「財務諸表の表示等を用いた記載」に係る経営者の評価は、財務諸表に記載された内容が適切に要約、抜粋、分解又は利用される体制の整備及び運用がなされているかについてのものであり、評価の検討に当たっては、財務諸表に係る評価範囲となる業務プロセスに係る内部統制との整合に留意する。

評価の対象範囲となっていない業務プロセスに係る内部統制から形成された情報が「財務諸表の表示等を用いた記載」に含まれることが考えられる。例えば、「事業の状況」の「研究開発活動」には研究開発費の金額の記載があるが、虚偽記載のリスクが小さいとの判断で研究開発費の計上に係る業務プロセスを評価の対象範囲としていない場合が考えられる。内部統制の評価対象とする業務プロセス以外から形成された情報については、虚偽記載の発生するリスクが高いと判断される項目でなければ、必ずしも「財務諸表の表示等を用いた記載」すべての項目を評価の対象とするものではないことに留意する。

「関係会社の判定、連結の範囲の決定、持分法の適用の要否、関連当事者の判定その他財務諸表の作成における判断に密接に関わる事項」

例えば、有価証券報告書の記載事項中、「企業の概況」の「事業の内容」及び「関係会社の状況」の項目、「提出会社の状況」の「大株主の状況」の項目における関係会社、関連当事者、大株主等の記載事項が挙げられる。経営者の評価は、これらの事項が財務諸表作成における重要な判断に及ぼす影響の大きさを勘案して行われるものであり、必ずしも上記開示項目における記載内容のすべてを対象とするものではない。関係会社の判定、連結の範囲の決定、持分法の適用の要否、関連当事者の判定などその他の財務諸表作成における判断に密接に関わる部分と関連した開示項目に係る記載内容が財務報告の範囲である。

したがって、例えば、「大株主の状況」に記載されているすべての情報が経営者評価の対象となるのではなく、関連当事者の判定等において考慮する必要がある持ち株比率が高い株主に関する情報が対象となる。

なお、内部統制監査を効率的に行うためには、財務報告の範囲について、経営者と十分協議する必要がある。

監査人は、財務諸表監査の実施に当たって、従来から内部統制の整備状況を含む理解と期末の実証手続の種類、実施の時期及び範囲を決定する目的で、監査対象企業の内部統制を検証している。内部統制報告制度が導入されると、内部統制監査を実施することで、従来実施していた財務諸表監査のための内部統制の検証は引き続き必要なのかどうかということが問題になる。

意見書の前文は、この点について「内部統制監査で得られた監査証拠及び財務諸表監査で得られた監査証拠は、双方で利用することが可能となり、効果的かつ効率的な監査の実施が期待できる」としており、財務諸表監査においても従来と同様内部統制

の検証が必要であることを示唆している。

このことから、監査計画の策定に当たっては、二つの監査の計画、すなわち、内部統制監査目的と財務諸表監査目的の両者を考慮し、綿密な監査計画を立案する必要があることに留意すべきである。

4. 財務諸表監査と内部統制監査との関係

(1) 財務諸表監査と内部統制監査の一体化

内部統制監査は、同一の業務執行社員の指示・監督下で監査チームが構成され、財務諸表監査と一体となって実施される。すなわち、財務諸表監査と内部統制監査は、監査計画の立案、監査証拠の十分性と適切性に関する監査人の判断、監査証拠を入手するための監査手続の実施、意見表明までの監査実施の一連の過程のすべてにおいて一体となって実施される。

内部統制監査の実施に伴い、従来の財務諸表監査の実施との関係で最も影響を及ぼすと考えられるのは、監査計画の策定からリスク評価手続及びリスク対応手続に係る実施の時期と範囲に関する事項である。

財務諸表監査では、監査の初期の段階で策定する詳細な監査計画においてリスク評価手続とリスク対応手続のそれぞれに係る実施の時期及び範囲について、過年度の監査実施の結果等を考慮して決定することになる。リスク対応手続は、内部統制の運用状況の評価手続と実証手続で構成されており、監査人は、財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示のリスクに関する評価に基づいて、リスク対応手続の立案及び実施に関する適切な監査アプローチを検討することになる。この際に、監査人は、運用評価手続を実施するだけで監査人が検討した特定の経営者の主張に係る重要な虚偽表示のリスクに効果的に対応することが可能と判断する場合もあれば、リスク評価手続において経営者の主張に関する内部統制を特定できない場合や、運用評価手続の結果が十分でない場合、実証手続を実施することのみが経営者の主張に適切に対応すると判断し、リスク評価の過程で内部統制の影響を考慮しない場合もある。ただし、経営者の主張について実証手続のみを実施することが重要な虚偽表示のリスクを合理的に低い水準に抑えるために効果的であるとするには、十分な検討が必要であるとされている。また、運用評価手続と実証手続を組み合わせる監査アプローチが効果的であるが、どのような監査アプローチを選択した場合でも、重要な取引、勘定科目残高、開示等の各々に対して実証手続を立案し実施することが求められている。

財務諸表監査では監査人による企業の内部統制の有効性の検討は、主として実証手続の立案との関係で実施されており、運用評価手続の実施の範囲や時期については、実務的には効率的な監査の実施の観点から監査の受入れの時期について企業との間で協議を行ってはいったものの、監査人の判断により決定されていた。

内部統制監査では、経営者が財務報告に対する金額的及び質的影響の重要性を考慮し合理的に評価の範囲を決定した上で、経営者自身により有効性の評価が行われることになり、この経営者の評価結果に関して監査人が監査意見を表明することが求められている。

この結果、財務諸表監査と内部統制監査を一体として実施するためには、監査人は、経営者が内部統制の有効性の評価範囲を決定することにより、内部統制監査の対象となる業務プロセスが特定できることとなることから、財務諸表監査と内部統制監査を一体として効率的効果的に実施するためには、財務諸表監査における実証手続の立案も視野に、監査計画の策定に際しては、監査人が実施する内部統制の評価の検討の時期等十分留意しておく必要がある。なお、この点については、内部統制監査の実施基準においても、監査人による評価範囲の妥当性の検討の結果、経営者の決定した評価範囲が適切でないとは判断されることが考えられ、この場合、経営者は新たな評価範囲について内部統制の有効性を評価し直す必要が生じるが、その手続の実施には時間的な制約等の困難が伴う場合も想定されるので、これを回避するために、経営者が内部統制の評価の範囲を決定した後に、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経営者が協議を行うことが適切であるとしている。

このため、経営者の内部統制の評価の範囲の決定に係る監査人と経営者との協議の実施時期については、監査計画の策定に先立って実施することが適当である。この協議を受けて、財務諸表監査と内部統制監査を一体として実施するための監査計画の策定を行うことになる。経営者との協議の時期は、具体的には監査対象事業年度の初期の段階か、又は、監査対象期間が開始する日以前に実施することが考えられる。

内部統制監査では、経営者による全社的な内部統制の評価及び決算・財務報告プロセスの評価についても監査対象とされている。全社的な内部統制については、財務諸表監査では、整備状況を含む理解は求められていたが、その運用状況の検討についてまでは明確に求められていたわけではない。また、決算・財務報告プロセスについては、財務諸表監査の過程では通常その概要の理解にとどまり、整備状況や運用状況の評価のための監査手続を実施することは稀であったと思われる。特に企業が実施する連結決算作業や開示資料の作成作業については、当該プロセスに含まれる内部統制に対する整備状況や運用状況の評価手続を実施し当該内部統制に依拠するアプローチを採用するよりも、監査人が実証手続を実施し、連結仕訳や開示資料の草案の根拠となる資料を入手又は閲覧することが多かったと思われる。したがって、これらの範囲について実施すべき手続の種類及び実施時期についても、財務諸表監査と内部統制監査を一体として実施する際の監査計画の策定の段階で考慮しておく必要がある。

監査人の手続の実施時期については、経営者自身による有効性の評価が行われることが前提となるが、全社的な内部統制の評価結果は、業務プロセスの評価範囲や経営者自身が実施すべき評価手続に影響を及ぼすため監査対象事業年度の初期の段階で監査人による手続の実施が可能となるように経営者と協議しておく必要があると考えられる。また、決算・財務報告プロセスに係る内部統制の運用状況の評価及び検討については、その性質上、当該プロセスで内部統制の不備が発見された場合、重要な欠陥に該当する可能性もあるため、前年度の運用状況、四半期報告等の作成を利用して決算・財務報告プロセスについて監査対象事業年度の初期の段階で検討ができるように経営者と協議しておくことが効果的かつ効率的と考えられる。

(2) 財務諸表監査への内部統制監査結果利用の論点

内部統制監査において経営者が決定した内部統制の評価の範囲について、経営者との協議の結果、監査人が予備的に妥当なものと判断した場合、評価の範囲の対象外となった業務プロセス（例えば、有形固定資産関係や給与人事関係の業務プロセス）に関連して、財務諸表監査の過程では、監査人が、内部統制が有効に運用されていると想定していた場合や、実証手続だけでは財務諸表項目レベルにおいて十分かつ適切な監査証拠を入手できないと判断した場合は、内部統制監査とは別に財務諸表監査の手続の一環として運用評価手続の実施を検討する必要がある。

また、経営者の評価の範囲の対象となった内部統制についても、経営者による内部統制の有効性評価と内部統制監査が効果的かつ効率的に実施可能となるように、それぞれの実施時期や手続の種類についても十分な打合せが必要と考えられる。なお、監査人は、内部統制監査の結果が財務諸表監査の意見表明にも影響を及ぼす可能性があることに十分留意する。例えば、経営者による内部統制評価が計画どおりに進捗しない場合であっても、経営者が評価の範囲とした内部統制について、財務諸表監査の意見表明に必要となる程度リスク評価手続とリスク対応手続を実施することが可能となるように、検討しておく必要がある。

(3) 経営者による内部統制の評価の理解と監査計画

内部統制の構築・維持に関する経営者の姿勢は、財務諸表監査においても監査の基本的な方針を検討する際の重要な項目であることは一般論としては明示されていたが（監査基準委員会報告書第27号の付録）内部統制の構築・維持に関する経営者の姿勢について検討すべき具体的な内容については、必ずしも明確とはなっていなかった。内部統制報告制度の導入により、経営者自身が内部統制の有効性評価を実施することになったため、内部統制の不備や重要な欠陥、評価対象範囲の設定方針、内部統制の評価方法や評価のための体制の整備に関する経営者の考え方等が一般に公正妥当と認められる内部統制評価の基準に照らして適切なものかどうかを、監査計画策定時に監査人が十分に理解することが求められることとなった。この結果、この理解の過程で入手した情報等により経営者の内部統制の構築・維持に関する姿勢を客観的に評価することが可能となったため、このような評価結果も考慮して、監査基準委員会報告書第29号「企業及び企業環境の理解並びに重要な虚偽表示のリスクの評価」（以下「監査基準委員会報告書第29号」という。）が求めている重要な虚偽表示のリスクの評価やリスク対応手続の立案が行われることになる。

(4) 内部統制の整備・運用状況の評価の検討手続

内部統制監査では、監査人は、経営者の内部統制の整備・運用状況に関する評価の記録（財務報告に係る内部統制評価の実施基準3.(7)）を入手し、関連文書の閲覧、適切な管理者又は担当者に対する質問等により、内部統制の整備・運用状況及び自己点検の状況を検証する。また、記録の閲覧や質問等では検証が困難な場合には、業務の観察や、必要に応じて適切な管理者又は担当者による手続の再現によって検証する。

財務諸表監査では、運用評価手続は、質問とその他の監査手続を組み合わせることで実施

しなければならない。質問の実施に当たっては、記録や文書の閲覧又は再実施を組み合わせて実施する方が、通常、質問と観察のみを実施するよりも強い心証を得ることができる。内部統制監査で実施すべき手続は、従来財務諸表監査で実施していた手続と比べ、実施の範囲と深度を除けば監査技術としては大きな相違はないと考えられる。

(5) 全社的な内部統制と決算・財務報告プロセスの評価の検討

財務諸表監査では、全社的な内部統制に関する理解は求められていたが、その整備・運用状況の検討についてまでは明確に求められていたわけではない。内部統制監査では、全社的な内部統制の整備・運用状況を検討するために適切な手続を立案・実施して十分な監査証拠の入手が必要となる。なお、全社的な内部統制の整備・運用状況を検討するために実施する手続には、文書による検討が困難な場合もあることから、質問や観察のみにより実施される場合がある。

決算・財務報告プロセスについては、財務諸表監査の過程では通常内部統制の検証の範囲に含まれていないため、内部統制監査では、決算・財務報告プロセスに係る内部統制の整備・運用状況を検討するための適切な手続を立案・実施して十分な監査証拠を入手することが必要となる。

(6) 内部統制監査における監査手続と財務諸表監査における内部統制に対する監査手続の関係

全社的な内部統制、決算・財務報告プロセス、業務プロセスの区分ごとに内部統制監査における監査手続と財務諸表監査における内部統制に対する監査手続の状況を要約すると次のとおりである。

なお、業務プロセスは、財務諸表の勘定科目単位ごとにいくつかのプロセスが想定されるが、ここでは、内部統制評価の実施基準に従い、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とその他の業務プロセスの2区分として整理した。

全社的な内部統制

ア．内部統制監査

監査人は、原則として、すべての事業拠点（重要性の僅少なものと及び虚偽記載リスクの低いものは除く。以下同じ。）について、全社的な内部統制の概要を理解し、内部統制評価の実施基準（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」に示された評価項目に留意し、経営者の実施した全社的な内部統制の整備状況と運用状況の評価の妥当性について検討する。

イ．財務諸表監査

(ア) 内部統制監査導入前

監査人は、内部統制を含む、企業及び企業環境を理解するために、リスク評価手続を実施しなければならない。内部統制の理解には、整備状況の検討が含まれる。

ただし、現在の財務諸表監査では、経営者による財務報告に係る内部統制の有効性の評価が行われることは予定していない。また、内部統制評価の実施基準3.(7)に定める内部統制の記録及び保存が行われていることは前提としてい

ない。財務諸表監査の実施において、監査人は自らの判断で、内部統制の理解のための手続の種類と範囲を決定している。

(1) 内部統制監査導入後

内部統制監査導入後、財務諸表監査における監査手続は、内部統制監査における監査結果を利用することが想定される。

ウ．内部統制監査導入後の状況

経営者が実施した全社的な内部統制の評価の結果に対して監査が行われることから、その運用状況の評価が検討の対象として追加されるとともに、内部統制に対する記録の充実が期待でき、内部統制に対する監査手続の深度が深まる。

決算・財務報告プロセス

ア．内部統制監査

決算・財務報告プロセスのうち、全社的な観点で評価することが適切と考えられるものについては、原則として、すべての事業拠点について全社的な内部統制に準じ、経営者が実施した整備状況と運用状況の評価の妥当性について検討する。

イ．財務諸表監査

(ア) 内部統制監査導入前

上記 イ．(ア)の記載と同様である。

(1) 内部統制監査導入後

内部統制監査導入後、財務諸表監査における監査手続は、内部統制監査における監査結果を利用することが想定される。

ウ．内部統制監査導入後の状況

経営者が実施した決算・財務報告プロセスの評価の結果に対して監査が行われることから、その運用状況の評価の検討が対象として追加されるとともに、内部統制に対する記録の充実が期待でき、内部統制に対する監査手続の深度が深まる。

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（例：販売プロセス等）

ア．内部統制監査

企業が複数の事業拠点を有する場合に、売上高等の重要性により決定した重要な事業拠点におけ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について、経営者が実施した整備状況と運用状況の評価の妥当性について検討する。

イ．財務諸表監査

(ア) 内部統制監査導入前

監査人は、内部統制を含む、企業及び企業環境を理解するために、リスク評価手続を実施しなければならない。内部統制の理解には、整備状況の検討が含まれる。また、重要な虚偽表示のリスクに応じて実証手続の実施時期、範囲等を決定するために内部統制の運用状況を検討する（リスク対応手続）。

ただし、現在の財務諸表監査では、経営者による財務報告に係る内部統制の有効性の評価が行われることは予定していない。また、内部統制評価の実施基準3.(7)に定める内部統制の記録と保存が行われていることは前提としていない。財務諸表監査の実施において、監査人は自らの判断で、内部統制の理解、運用状況の検討のための手続の種類と範囲を決定している。

(1) 内部統制監査導入後

財務諸表監査における監査手続は、重要な事業拠点については、内部統制監査における監査結果を利用することが想定される。

重要な事業拠点以外の事業拠点については、財務報告への影響を勘案して、虚偽記載リスクの大きい業務プロセスに該当すると判断される場合を除き、上記イ.(7)と同様である。

ウ．内部統制監査導入後の状況

重要な事業拠点については、経営者が実施した財務報告に係る内部統制の評価の結果に対して内部統制監査が行われることから、内部統制に対する記録の充実が期待でき、内部統制に対する監査手続の深度が深まる。重要な事業拠点以外の事業拠点については、財務報告への影響を勘案して、重要性の大きい業務プロセスに該当すると判断される場合を除き、財務諸表監査の枠組みに基づき内部統制の整備状況、運用状況の検討が行われる。

その他の業務プロセス（例：金融取引やデリバティブ取引を行っている事業又は業務に係る業務プロセス等）

ア．内部統制監査

その他の業務プロセスについて、財務報告への影響を勘案して、虚偽記載リスクの大きい業務プロセスに該当すると判断される場合は、経営者の実施した当該その他の業務プロセスの整備状況と運用状況の評価の妥当性を検討する。

内部統制評価の実施基準では、財務報告への影響を勘案して、個別に評価対象に追加する業務プロセスとして、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、見積りや経営者による予測を伴う重要な勘定科目に係る業務プロセス、非定型・不規則な取引など虚偽記載が発生するリスクが高いものとして、特に留意すべき業務プロセスを挙げている。

イ．財務諸表監査

(7) 内部統制監査導入前

上記イ.(7)と同様である。

(1) 内部統制監査導入後

財務報告への影響を勘案して、重要性の大きい業務プロセスに該当する場合には、内部統制監査の結果を利用する。財務報告への影響を勘案しても、重要性の大きい業務プロセスに該当しない場合には、上記イ.(7)と同様である。

ウ．内部統制監査導入後の状況

財務報告への影響を勘案して、虚偽記載リスクの大きい業務プロセスに該当す

る場合には、内部統制監査の結果を利用する。経営者が実施した財務報告に係る内部統制の評価の結果に対して監査が行われることから、内部統制に対する記録の充実が期待でき、内部統制に対する監査手続の深度が深まる。

財務報告への影響を勘案しても虚偽記載リスクの大きい業務プロセスに該当しない場合には、財務諸表監査の枠組みに基づき、原則として整備状況の検討のための手続を実施する。

(7) 内部統制監査の結果が財務諸表監査へ及ぼす影響

内部統制監査では、内部統制の評価範囲、評価手続及び評価結果についての、経営者が行った記載に関して不適切なものがあり、内部統制監査報告書で無限定適正意見を表明することができない場合で、その影響が内部統制報告書を全体として虚偽の表示に当たるとするほどには重要でないと判断したときは、除外事項を付した限定付適正意見を表明しなければならないとされ、除外した不適切な事項、及び財務諸表監査に及ぼす影響について記載しなければならないとされている。また、内部統制の評価範囲、評価手続及び評価結果についての、経営者が行った記載に関して著しく不適切なものがあり、内部統制報告書が全体として虚偽の表示に当たると判断した場合には、内部統制報告書が不適正である旨及びその理由、並びに財務諸表監査に及ぼす影響について記載しなければならないとされている。

内部統制監査の結果が財務諸表監査に影響を及ぼす可能性のある主な事項としては、次の内容が想定される。

経営者が決定した評価範囲

例えば、監査の初期段階で経営者と協議した結果、評価範囲について全社的な内部統制の評価結果を受け、業務プロセスに係る内部統制の評価範囲を拡大する必要が生じた場合等

経営者の評価手続

例えば、経営者が財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼす内部統制を統制上の要点として適切に識別していない場合。なお、ここでいう識別は、適切に統制上の要点を選定しているかどうかという実質的な問題であり、形式的に特定のフォームでの記録を作成しているかどうかといった問題ではない。また、経営者が実施したすべての評価手続の妥当性を検討することを意味しているものではなく、例えば経営者が行った運用状況のテストの具体的内容等についての検証が求められているものではないことに留意する。

上記については、その内容、程度に応じ、適時に監査計画を見直すことにより財務諸表監査を実施する。監査計画の見直し方法としては、財務諸表監査の一環として運用評価手続を実施し内部統制の有効性を評価した上で、実証手続の種類、実施時期、実施範囲を再検討する方法と、運用評価手続は実施せずに実証手続の種類、実施時期、実施範囲を再検討する方法が考えられるが、いずれの方法を採用するかは監査人の判断による。見直し後の監査計画により、監査手続を実施し財務諸表に重要な虚偽の表示がないと判断する合理的な基礎が得られれば、財務諸表監査の意見は無限定適正意

見を表明することが可能となる。

また、見直し後の監査計画によっても、重要な監査手続を実施できなかったことにより、無限定適正意見を表明することができない場合において、その影響が財務諸表に対する意見表明ができないほどには重要でないと判断したときには、除外事項を付した限定付適正意見を表明しなければならない。なお、見直し後の監査計画によっても、重要な監査手続を実施できなかったことにより、財務諸表に対する意見表明のための合理的な基礎を得ることができなかったときには、意見を表明してはならない。

(8) 財務諸表監査の結果が内部統制監査へ及ぼす影響

期中の財務諸表監査の過程(通常は実証手続の実施)で発見した虚偽記載について、経営者が財務諸表を修正し、かつ、虚偽記載が生じた原因が内部統制の不備であると判断された場合で、当該内部統制の不備を期末日までに是正し、監査人がその運用状況の有効性を確認できた場合には、通常、内部統制監査では無限定適正意見が表明されることになる。

期中の財務諸表監査の過程(通常は実証手続の実施)で発見した虚偽記載について、経営者が財務諸表を修正し、かつ、虚偽記載が生じた原因が内部統制の不備であると判断された場合で、当該不備が期末日までに是正されなかった場合には、監査人は経営者の当該不備に対する内部統制報告書での取扱いについて検討し、内部統制監査の意見形成を行う。

期末日以降の財務諸表監査の過程(通常は実証手続の実施)で発見した虚偽記載について、経営者が財務諸表を修正し、かつ、虚偽記載が生じた原因が内部統制の不備であると判断された場合には、監査人は経営者の当該不備に対する内部統制報告書での取扱いについて検討し、内部統制監査の意見形成を行うことになる。

(9) 会社法監査と内部統制監査

内部統制監査の実施基準では、監査人は、内部統制監査の過程で発見した内部統制の重要な欠陥については、会社法監査の終了日までに、経営者、取締役会及び監査役又は監査委員会に報告することが必要と考えられるとされている。

通常、会社法監査の終了日時点では、大部分の内部統制監査の手続の実施も終了していることが想定されるが、内部統制監査の一部の手続(例えば、有価証券報告書の作成に係る決算・財務報告プロセスの評価の検討)については終了していないと考えられる。したがって、内部統制監査報告書日付までの間に実施する手続により、経営者等に報告すべき内容が変更又は追加される可能性があることに留意する必要がある。また、会社法監査と金融商品取引法監査の監査報告書日付が異なるため、後発事象の検討対象期間も異なることから、会社法監査報告書日では認識していなかった内部統制の重要な欠陥を特定することもある。監査人は、経営者、取締役会及び監査役又は監査委員会への報告に当たっては、経営者の内部統制報告書のドラフトを入手し、内容を確認の上、書面又は口頭により報告を行う。会社法監査終了日時点での監査人の報告は、あくまでも内部統制監査の経過報告であることに留意する。

5. 監査人の独立性

監査人は、被監査会社が内部統制監査に耐え得るような評価体制を整備できるよう適切に指摘していくことが期待されるが、一方で、独立監査人としての独立性の確保を図る必要がある。実際の助言・指摘業務を実施するに際しては、公認会計士法第24条の2に規定する同時提供の禁止の規定への抵触など独立性が損なわれる業務を行わないような対応が必要である。

独立性に関する法改正対応解釈指針第4号(中間報告)「大会社等の規制・非監査証明業務について(その2)」(日本公認会計士協会 平成16年3月17日)では、監査又は証明をしようとする財務書類を自らを作成していると認められる業務又は監査業務の依頼人の経営判断に関与すると認められる業務を禁止している。

財務報告に係る内部統制の整備及び運用の業務は、被監査会社が実質的にも外観的にも作業主体でなければならず、監査人である公認会計士等は、経営者の責任において実施する作業に対して助言・指摘を提供できるが、内部統制の構築や運用・監視を実施するような業務を行ってはならない。

また、倫理委員会報告第1号「職業倫理に関する解釈指針」(日本公認会計士協会 平成18年3月17日)のQ7では、禁止される具体的な業務として、次の例示がされている。

- (1) 被監査会社のプロジェクトの運営管理責任者及び構成員になること。また、プロジェクトの運営管理を行うこと
- (2) 全社的な内部統制及び業務プロセスに係る内部統制の有効性の評価を、経営者に代わって実施すること
- (3) 経営者による内部統制の評価範囲に係る意思決定を経営者に代わって行うこと
- (4) 内部統制に関する報告書作成を請け負うこと
- (5) 経営者による内部統制に関する報告書の作成において、発見された内部統制の不備に関して、重要な欠陥かどうかの意思決定を行うこと
- (6) 内部統制の運用状況を確認するためのテストを請け負うこと

なお、監査業務を実施していない企業に対しては、監査上の独立性の保持の問題は生じないため、助言・指摘の枠組みを超えた業務の提供が認められる。しかし、内部統制の整備及び運用は、あくまでも、経営者が主体となってその責任において行うことが前提であり、その前提を超えた業務は行うべきでないことに留意が必要である。

また、内部統制の枠組みの実施基準5.(2)財務報告に係る内部統制構築のプロセスに例示されている内部統制の構築の手続の内容に沿って、内部統制監査との同時提供が可能かどうかを示せば、次のようになる。

財務報告に係る内部統制構築等のプロセス	内部統制監査業務と非監査証明業務の同時提供
基本的計画及び方針の決定	
・ 適正な財務報告を実現するために構築すべき内部統制の方針・原則、範囲及び水準	経営者の機能を代行することになるので不可。ただし、実質的に企業の内部統制構築の責任者が意思決定を行っているのであれ

	ば、企業が作成した案に対するコメントの提供は可能
・ 内部統制の構築に当たる経営者以下の責任者及び全社的な管理体制	同上
・ 内部統制の構築に必要な手順及び日程	同上
・ 内部統制の構築に係る個々の手続に關与する人員及びその編成並びに事前の教育・訓練の方法等	同上。なお、教育・訓練は実施可能
内部統制の整備状況の把握	
・ 全社的な内部統制について、既存の内部統制に関する規程、慣行及びその遵守状況等を踏まえ、全社的な内部統制の整備状況を把握し、記録・保存する。	可能。また、内部統制の基本的枠組みと現状とを比較し、不十分な部分について指摘を行うことも可能。ただし、監査人自らによる内部統制の構築と誤解されないように留意する。
・ 重要な業務プロセスについて、取引の流れ、会計処理の過程を、必要に応じ図や表を活用して整理し、理解する。	企業の内部統制の現状把握とその記録については、実施可能。ただし、あくまで現状の記録であり、内部統制の構築と誤解されることのないように留意する。
・ 重要な業務プロセスについて虚偽記載の発生するリスクを識別し、それらのリスクがいかなる財務報告又は勘定科目等と関連性を有するのか、また、識別されたリスクが業務の中に組み込まれた内部統制によって、十分に低減できるものになっているか、必要に応じ図や表を活用して、検討する。	監査人が気づいた整備状況の不備を指摘することは、従来の財務諸表監査においても行われていたことであり実施可能。ただし、企業の具体的な内部統制の設計の提案に踏み込まないよう留意する必要がある。
把握された不備への対応及び是正	
・ 新たに内部統制を織り込み業務手続を設計する。	自ら実施した作業を対象として監査を実施する結果になるので不可
・ 是正措置導入の支援	是正の方向性について経営者と意見交換を行うことは可。ただし、監査人自らによる内部統制の構築と誤解されないように留意する。
内部監査の手続を「財務報告に係る内部統制の評価及び報告」に対応させるための監査手続に関するコメントの提供	可能
経営者による評価範囲の決定	直接的な支援は不可。経営者が決定した評価範囲に関してコメントを提供することは

	可能
経営者による内部統制の有効性の評価の支援	有効性の評価の実施を請け負うことは不可。有効性評価の考え方に関する助言を行うことは可

6. 監査計画の策定

内部統制監査と財務諸表監査は、それぞれ目的に違いはあるものの、原則として、同一の監査人が実施する。そのため監査計画は、両方の監査の目的を達成できるよう、一体の計画として策定しなければならない。この監査計画には、従来からの財務諸表監査のための監査計画に加え、内部統制監査を実施するために次の項目を考慮して監査計画を策定する必要がある。

(1) 新たに監査計画に追加される項目

財務報告に係る内部統制の有効性を評価する経営者の評価手続の内容及びその実施時期等に関する計画の理解

内部統制監査の目的は、経営者の作成した内部統制報告書が、一般に公正妥当と認められる内部統制評価の基準に準拠して、内部統制の有効性の評価結果をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、監査人自らが入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することにあるため、まず経営者の評価手続の内容を理解することが必要となる。

監査人は、経営者の評価結果の妥当性の検討を、経営者による内部統制の整備状況の評価を踏まえて行うこととなるため、監査計画の策定に当たっては、経営者の評価手続の実施時期を把握しておく必要がある。

内部統制の評価の範囲に関する経営者との協議の実施

経営者の決定した評価範囲が適切でない場合、経営者は、新たな評価範囲について、評価し直す必要が生じるが、その手続の実施は、時間的な制約等から困難になる場合も想定される。したがって、監査人は、経営者が評価の範囲を決定した後に、当該範囲を決定した方法及びその根拠について、必要に応じて、監査開始の早い時期に経営者と協議を行っておくことが必要である。

経営者や取締役会、監査役又は監査委員会に報告された内部統制の不備、重要な欠陥の有無とその内容

既に明らかになっている内部統制の不備があれば、虚偽記載が発生する可能性が高い項目として監査上の対応を検討しなければならない。また、経営者や取締役会、監査役又は監査委員会に報告された内部統制の不備が合理的な期間内に改善されない場合には、信頼性のある財務報告が重視されるような統制環境が備わっておらず内部統制に重要な欠陥があると判断しなければならない可能性が高い。

(2) 従来の財務諸表監査における内部統制評価範囲の見直し

従来の財務諸表監査においては、すべての財務諸表項目に係る内部統制を運用状況

まで含めて網羅的に評価しているわけではなく、内部統制の運用評価手続を実施しなくても実証手続のみで監査リスクを十分低い水準に抑えることができると判断した際は、監査人は内部統制に依拠するために必要となる運用評価手続を実施せず、実証手続のみを実施する場合がある。しかし、これらの財務諸表項目が決算・財務報告プロセス、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、財務報告へ重要な影響を持つ業務プロセスに該当する場合には、内部統制監査での評価対象となる。

なお、逆のケースとして、被監査会社が、内部統制監査で評価対象に含めるべき「企業の事業目的に大きく関わる勘定科目」を売上高、売掛金、棚卸資産の三つの勘定科目としている場合で、他に追加すべき評価対象が認められない場合には、財務諸表監査に必要な内部統制の検討を内部統制監査では実施しない可能性がある。そのような場合には、監査人は、必要に応じ、経営者が評価対象としていない内部統制についてリスク評価手続とリスク対応手続（少なくとも整備状況の有効性の評価）を自ら実施する。

(3) 子会社等、持分法適用関連会社の内部統制監査の手続

連結子会社等が上場会社の場合

連結対象となる子会社等（組合等を含む。）は、評価範囲を決定する際の対象に含まれる。子会社等が上場しており、当該子会社等が内部統制評価の実施基準に基づき内部統制報告書を作成し内部統制監査を受けている場合、親会社は、当該子会社等の財務報告に係る内部統制の有効性の評価に当たって、当該子会社の内部統制報告書（内部統制報告書が作成途上である場合における当該子会社等からの報告等を含む。）を利用することができる。

監査人は、当該子会社等の作成した内部統制報告書の閲覧に加え、自ら必要なすべての監査手続を実施した場合と同様に十分かつ適切な監査証拠を入手するため、主たる監査人として十分に関与しなければならない。当該子会社等の監査が、他の監査人により実施されている場合は、監査基準委員会報告書第8号「他の監査人の監査結果の利用」（以下「監査基準委員会報告書第8号」という。）により、必要な手続を実施しなければならない。

連結子会社等非上場会社の場合

非上場子会社等についても、重要な事業拠点として選定された場合は、内部統制監査の対象となるので、次にその場合の留意点を説明する。

ア．全社的な内部統制

全社的な内部統制は、企業集団全体に関わり連結ベースでの財務報告全体に重要な影響を及ぼす内部統制であり、通常は、親会社が策定した内部統制を原則として、すべての事業拠点について全社的な観点で評価する。

企業集団内の子会社や事業部等に独特の歴史、慣習、組織構造等が認められ、当該子会社や事業部等を対象とする内部統制を別途評価対象とすることが適切と判断される場合には、個々の子会社や事業部等のみを対象とする全社的な内部統制を評価することもある。ここに「適切と判断される場合」には、例えば、M &

Aで新たに取得した子会社を評価する場合等も含まれる。全社的な内部統制の評価は、当該子会社について、整備状況、運用状況の検討が行われることに留意する。

イ．決算・財務報告プロセス

決算・財務報告プロセスは、すべての事業拠点について全社的な観点で評価することが適切と考えられるものについては、全社的な内部統制に準じて、すべての事業拠点について全社的な観点で評価することとされていることから、原則は、上記ア．全社的な内部統制と同様となる。その運用状況の検討は、個々の事業拠点で実施されることになることに留意する。

ウ．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

売上高等の重要性により選定された重要な事業拠点については、企業の事業目的に大きく関わる勘定科目（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）に至る業務プロセスは、原則として、すべてを評価の対象とする。

監査人は、選定された子会社等の当該業務プロセスの整備状況、運用状況の有効性の検討のための手続を行わなければならない。

エ．財務報告への影響を勘案して、追加された重要性の大きい業務プロセス

選定された事業拠点及びそれ以外の事業拠点について、財務報告への影響を勘案して、重要性の大きい業務プロセスについては、個別に評価対象に追加する。

当該追加選定となった業務プロセスの整備状況、運用状況の有効性検討のための手続を行う。追加的に評価対象に含める場合において、財務報告への影響の重要性を勘案して、事業又は業務の全体ではなく、特定の取引又は事象（又は、その中の特定の主要な業務プロセス）のみを評価対象に含めれば足りる場合には、その部分だけを評価対象に含めることで足りるので留意する。

持分法適用関連会社の場合

持分法適用関連会社についても、重要性の判断により内部統制の評価対象とすることになる。しかし、持分法適用関連会社の場合は、支配が及ばないことから子会社と同等の対応を行うことは、実務上困難な場合が多い。したがって、内部統制の評価対象は、原則として全社的な内部統制を中心に、質問書により整備状況を確認する。ただし、持分法適用関連会社が重要な事業拠点として選定された場合又は虚偽記載リスクが高いと判断する状況がある場合は、業務プロセスの評価についても検討することに留意する。

連結子会社の事業年度の末日後の財務報告に係る内部統制の重要な変更

「事業年度の末日が内部統制報告書提出会社の連結決算日（以下この項において「連結決算日」という。）と異なる連結子会社について、当該連結子会社の当該事業年度に係る財務諸表を基礎として内部統制報告書提出会社の連結財務諸表が作成されている場合には、当該連結子会社の当該事業年度の末日後、当該連結財務諸表に係る連結決

算日までの間に当該連結子会社の財務報告に係る内部統制に重要な変更があった場合を除き、内部統制報告書提出会社の内部統制報告書を作成するに当たっての当該連結子会社の財務報告に係る内部統制の評価については、当該連結子会社の当該事業年度の末日における当該連結子会社の財務報告に係る内部統制の評価を基礎として行うことができる。」(内部統制府令第5条第3項)

当該連結子会社の決算日後において、財務報告に係る内部統制に重要な変更があった場合、監査人は、変更後の内部統制に対し経営者が実施した整備状況及び運用状況の評価結果が適切であるかどうかを検討することになる。この場合において、当該重要な変更があった内部統制の変更点だけを評価の検討対象として追加すれば足りる場合には、当該部分だけを評価の検討対象とする。

また、連結子会社の決算日後重要な変更が行われたかどうかについて、監査人は、通常、会社が入手した連結子会社からの報告に基づき把握することになる。

連結子会社の決算日後の財務報告に係る内部統制の重要な変更について、時間的制約等の理由により経営者の評価ができなかった場合、監査人は「やむを得ない事情」が存在するかどうかについて、検討することになる。

7. 評価範囲の妥当性の検討

(1) 評価範囲の検討

監査人は、経営者により決定された内部統制の評価範囲の妥当性を判断するために、経営者が当該範囲を決定した方法及びその根拠の合理性を検討しなければならない。監査人は、経営者が選定した評価範囲とその根拠を示す文書を入手し、経営者との協議等を通じて評価範囲の決定方針を理解する。

評価範囲に関する経営者との協議は、監査対象事業年度のなるべく早い時期に行うことが適切であり、監査人は、過去の財務諸表監査の経験や監査計画で実施したりスク評価手続(監査基準委員会報告書第29号)で入手した情報を勘案して、経営者が内部統制評価基準に従って適切に内部統制の評価範囲を決定しているかどうかを検討しなければならない。監査人は、経営者が採用した評価範囲の決定方針やその適用が適切でないと判断した場合は、経営者に対し評価範囲の見直しを促し、追加的作業を求める。最終的に経営者が評価範囲の追加に応じない場合や時間的制約から経営者の評価が一部未了となる場合、又はやむを得ない事情により内部統制の一部の評価が実施できなかった場合は、評価範囲の制約として取り扱うかどうかを検討することになる(16.内部統制監査報告書(5)参照)。

なお、評価範囲の検討は、監査対象事業年度の早い時期に行う場合、直前年度の財務数値や当該検討の時期における事業の状況に基づいて行うことになるため、期中における事業内容や組織の変更等を含め、期末日近くに評価範囲が適切であるかどうかについて再確認する必要があることに留意する。

(2) 全社的な内部統制及び全社的な観点から評価することが適切な決算・財務報告プロセスの評価範囲の検討

全社的な内部統制と、全社的な観点から評価することが適切な決算・財務報告プロ

セス（以下「**全社レベルの決算・財務報告プロセス**」という。）は、持分法適用関連会社を含め、原則としてすべての事業拠点について評価する必要がある。ただし、財務報告に対する影響の重要性が僅少である事業拠点に係るものについて、その重要性を勘案して、評価対象としないことを妨げるものではない（内部統制評価の実施基準 2 . (2)）。

監査人は、経営者が評価から除外した事業拠点がある場合は、その理由を確認し、その妥当性を検討しなければならない。財務報告に対する影響の重要性が僅少であるかどうかは、金額的側面と質的側面の両面から検討する必要があることに留意する。経営者が一定の数値基準（例えば、連結売上高や連結総資産、連結税引き前当期損益、利益剰余金（持分法適用関連会社の場合）に占める割合等）に基づき評価から除外する事業拠点を判定している場合は、個々の事業拠点の与える影響だけでなく、除外した事業拠点の合計が連結ベースでの財務報告に与える影響も勘案しなければならない。

通常、全社的な内部統制の評価範囲と全社レベルの決算・財務報告プロセスの評価範囲は一致するものと考えられるが、両者に差異が生じている場合はその理由を確かめる必要がある。

(3) 業務プロセスに係る内部統制の評価範囲の検討

重要な事業拠点の選定

企業が複数の事業拠点を有する場合、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（内部統制評価の実施基準 2 . (2)）。これは、企業集団における各事業拠点の事業活動の規模の割合が高い事業拠点を評価対象にすることを意図していると考えられることから、監査人は、経営者が重要な事業拠点をどのように選定しているかを検討する際には、次の事項に留意する。

ア．事業拠点の捉え方

事業拠点は、企業集団を構成する会社単位で捉えることが多いと考えられるが、必ずしも地理的な概念や法的な組織区分にこだわる必要はなく、経営者が企業集団の経営管理（権限委譲の状況や事業上のリスク、プロセスや経営管理手法の同質性等を含む。）の実態に応じて事業拠点を識別しているかどうかを検討する必要がある。例えば、企業集団が事業部制により運営されており、事業部ごとに特色ある事業と管理体制がとられている場合は、各事業部で管理している子会社を含めて各事業部を事業拠点として捉えた方が適切な場合もある。また、各都道府県や地域ごとに販売会社を設立している場合は、販売会社をまとめて一つの事業拠点として捉えた方が適切な場合もある。

イ．事業拠点の選定指標

監査人は、経営者が採用した重要な事業拠点の選定指標が企業集団における各事業拠点の事業活動の規模を表す指標として妥当であるかどうかを検討する。選定指標としては、内部統制評価の実施基準 2 . (2) で例示されているとおり、各事業拠点の内部取引を消去した売上高の連結売上高に占める割合が適切であると考えられるが、内部取引消去後の売上高を事業拠点ごとに正確に把握することが

容易でない場合は、各事業拠点の内部取引消去前の売上高と単純合算ベースの売上高の比率を用いることも認められている。＜参考例1＞には、連結ベースの売上高（内部取引消去後）により、親会社、販売子会社を選定している事例を掲げている。

また、各会社の内部取引消去前の売上高を用いて重要な事業拠点を選定した場合には、内部売上の多い事業拠点が上位に位置付けられてしまう可能性があるため、連結グループ外の得意先に販売している会社を選定されない状況が考えられる。この場合には、当該会社の販売プロセス等を財務報告への影響を勘案して重要性の大きい業務プロセスとして個別に評価対象に追加することを検討しているかどうか検証する。

なお、売上高による指標に追加的又は代替的に連結総資産等の指標を用いる場合もあるので、事業活動の状況等に応じて適切な指標により判断することが必要である。

＜参考例1＞

事業目的に大きく関わる勘定科目	事業拠点A (親会社)	事業拠点B (販売子会社のうち、最も売上高の大きい拠点)	事業拠点C (販売子会社のうち、2番目に売上高の大きい拠点)	事業拠点D (販売子会社のうち、3番目に売上高の大きい拠点)	……	重要な事業拠点(A、B)合計
売上高	55%	20%	7%	5%	……	75%
売掛金	60%	18%	5%	7%	……	78%
棚卸資産	20%	13%	10%	9%	……	33%

(注1) 親会社、販売子会社からなる企業集団を仮定する。

(注2) 重要な事業拠点を選定する指標は、連結ベースの売上高（内部取引消去後）による。結果、売上高の2/3程度超となる事業拠点AとBを選定した。

(注3) 棚卸資産等の事業目的に大きく関わる勘定科目の連結財務諸表の勘定科目残高に対する割合（カバレッジ）及び重要な虚偽記載のリスクが高いことにより個別に評価対象に追加する業務プロセスについては、後述のイ及び参照

ウ．一定割合

内部統制評価の実施基準では、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いき、連結ベースの売上高等の一定の割合に達している事業拠点を評価の対象とするとしている。この一定割合については、各企業により事業や業務の特性が異なることから必ずしも一律に適用すべきものではないが、全社的な内部統制の評価が「有効」である場合、連結ベースの売上高等の一定割合を概ね2/3程度とすることが示されている。連結ベースの売上高に追加的又は代替的に連結総資産等の売上高と異なる指標を用いている場合についても、一定割合として「概ね2/3程度」が参考になるものと考えられる。

全社的な内部統制の評価が「有効」であるかどうかは、全社的な内部統制が財務報告に係る虚偽の記載及び開示が発生するリスクを低減するため、次の条件を満たしているかどうかで判断する（内部統制評価の実施基準3.(4)ロ）。

- ・ 全社的な内部統制が、一般に公正妥当と認められる内部統制の枠組みに準拠して整備及び運用されていること
- ・ 全社的な内部統制が、業務プロセスに係る内部統制の有効な整備及び運用を支援し、企業における内部統制全般を適切に構成している状態にあること

経営者がこの全社的な内部統制の評価を「有効でない」と判断している場合は一定割合を引き上げることなどが考えられるが、どの程度引き上げるかは、有効でないとされた全社的な内部統制が財務報告に係る虚偽の記載及び開示が発生するリスクに与える影響の範囲と程度によって判断することになる。この場合、一定割合の水準を一律に引き上げるといった方法などのほかに、全社的な内部統制の不備が報告されている事業拠点における業務プロセスを追加する方法などが考えられる。監査人は、企業グループの組織編成（中央集権型、分権管理型等）の状況も考慮し、その妥当性を検討しなければならない。

重要な事業拠点における業務プロセスの識別

監査人は、上記で選定した重要な事業拠点（持分法適用関連会社を除く。）について、経営者が企業の事業目的に大きく関わる勘定科目とそれに至る業務プロセスを適切に選定しているかどうかについて検討しなければならない。

ア．企業の事業目的に大きく関わる勘定科目の選定

内部統制評価の実施基準では、一般的な事業会社の場合の企業の事業目的に大きく関わる勘定科目として、売上、売掛金及び棚卸資産が例示されている。「企業の事業目的に大きく関わる勘定科目」は、財務諸表を利用する一般投資家等の利害関係者が、企業の主たる事業の経営成績・財政状態等を判断するために重要と判断して着目する勘定科目と考えられる。また、これらの勘定科目は過去の様々な不正な財務報告事例において利用されてきた代表的な勘定科目であることにも留意が必要である。

製造業や物品販売業等の一般的な事業会社の場合は、通常、例示されている三つの勘定科目を重要な事業拠点における「企業の事業目的に大きく関わる勘定科目」とすれば足りると考えられる。

一般的な事業会社以外の場合には、業種の特性に基づいてどのような勘定科目が「企業の事業目的に大きく関わる勘定科目」に該当するかどうかについて、慎重な判断を行う必要がある。売上や売掛金に相当する勘定科目は企業の収益獲得活動そのものに関連するため、どのような業種の場合も「企業の事業目的に大きく関わる勘定科目」に該当することになると考えられるが、棚卸資産に相当する勘定科目がないかほとんど重要性がない業種の場合には、売上及び売掛金以外のどのような勘定科目が事業目的に大きく関わるかは、業種の特性に基づいて判断

することになる。その際、主たる事業活動に不可欠な要素の内容と規模とすることも考えられるが、それによってのみ判断するのではなく、勘定科目の不正リスクの存在の程度を勘案することに留意する必要がある。例えば、連結損益計算書上、売上総利益を開示している事業会社においては、売上総利益に影響を与える勘定科目を「事業目的に大きく関わる重要な勘定科目」とすることを検討するほか、売上総利益を開示していない業種においても、営業費用に占める人件費の割合が高いサービス業などにおける人件費、設備が事業資産の大きな割合を占める業種における有形固定資産などを虚偽記載が発生するリスクを検討の上、「事業目的に大きく関わる重要な勘定科目」と経営者が判断することは考えられる。また、複数の事業セグメントから構成される企業グループにおいては、事業セグメント単位で「事業目的に大きく関わる重要な勘定科目」が異なる可能性もある。なお、企業集団が異なる業種の重要な事業拠点で構成される場合、それぞれの重要な事業拠点が属する業種の特性により企業の事業目的に大きく関わる勘定科目を経営者が慎重に検討することが適当と考えられる。

イ．重要な事業拠点における企業の事業目的に大きく関わる勘定科目の連結財務諸表の勘定科目残高に対する割合（カバレッジ）

重要な事業拠点において、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原則すべてを評価の対象としなければならない。ただし、当該重要な事業拠点が行う重要な事業又は業務との関連性が低く、財務報告に対する影響の重要性も僅少である業務プロセスについては、それらを実評価対象としないことができる。監査人は、経営者が当該重要な事業拠点が行う重要な事業又は業務との関連性が低く、財務報告に対する影響の重要性も僅少であるとして評価対象から除外した業務プロセスと評価対象としなかった理由について適切であるかどうか十分に検討する必要がある。

財務報告に対する影響の重要性が僅少である業務プロセスとして評価対象から除外できる場合としては、前述のとおり、重要な事業拠点は、原則、連結ベースの売上高等に基づいて選定しているため、ある重要な事業拠点において、企業の事業目的に大きく関わる勘定科目の残高が極めて僅少な場合がある。

また、重要な事業拠点において企業の事業目的に大きく関わる勘定科目として選定した勘定残高の合計が連結財務諸表における当該勘定科目の残高に対して、一定の割合（2 / 3）に達しないケースも想定される。例えば、月次の売上高の変動や回収条件の関係から、重要な事業拠点の売掛金の残高の合計が連結財務諸表の売掛金残高の2 / 3に達しない場合があるが、重要な事業拠点や事業目的に大きく関わる勘定科目が適切に選定されている限り、勘定科目ごとの評価対象割合が重要な事業拠点の選定に際して利用した一定割合に達している必要はなく（上記 イ＜参考例1＞参照）このようにして選定された重要な事業拠点以外の事業拠頭に重要な虚偽記載のリスクが高い業務プロセスがある場合には、下記の「個別に評価対象に追加する業務プロセス」により評価対象に追加する。

ウ．事業目的に大きく関わる勘定科目に至る業務プロセス

重要な事業拠点が行う重要な事業又は業務との関連性が低く、財務報告に対する影響の重要性も僅少である業務プロセスとして評価対象から除外できる場合としては、次のケースが考えられる。

ある重要な事業拠点で計上する売上高が異なるプロセスで処理される複数の取引種類で構成されている場合がある。例えば、卸売販売と店頭販売に分かれるようなケースである（内部統制の枠組みの実施基準5.（2）の業務プロセスの細分化の例参照）。卸売販売が主で店頭販売はマーケット動向を把握するための付随的な販売形態と位置付けられ、店頭販売による売上高も僅少な場合、売上・売掛金の計上に至る業務プロセスとしては、卸売販売のみを対象とすることができると考えられる。

このような場合、財務報告に対する影響の重要性は、原則的には、評価対象から除外された取引種類において、金額的及び質的に重要な虚偽記載が発生する可能性が高いか否かに基づき判断することになる。この際、財務報告に対する影響の重要性が僅少であるかどうかの実務的な判断については、例えば、経営者が以下のいずれかの方法又はその組み合わせに基づき每期継続して判定している場合は、監査上、妥当なものとして取り扱うことが適当である。

- ・ 各重要な事業拠点で、評価対象から除外した取引種類に関連する事業目的に大きく関わる勘定科目残高が各事業拠点の事業目的に大きく関わる勘定科目残高に及ぼす影響度
- ・ 各重要な事業拠点で、評価対象から除外した取引種類に関連する事業目的に大きく関わる勘定科目残高の合計が事業目的に大きく関わる勘定科目の連結財務諸表残高に及ぼす影響度

なお、評価対象とされた事業目的に大きく関わる勘定科目の一つ（例えば売上）に至る業務プロセスに複数の取引種類が含まれる場合においても、経営者がすべての取引種類を同じ様式により画一的に評価を行うことは必ずしも求められているものではなく、監査人は取引種類の財務報告への影響の程度に応じて、経営者が質問、記録の検証などの手続について適宜、選択適用を行うことがあり得ることに留意する。

個別に評価対象に追加する業務プロセス

個別に評価対象に追加する業務プロセスとは、選定された重要な事業拠点及びそれ以外の事業拠点について、財務報告への影響を勘案して、重要な虚偽記載が発生する可能性の高い業務プロセスであり、監査人は、経営者が持分法適用関連会社を含め、すべての事業拠点から重要な虚偽記載のリスクが高い次の業務プロセスを適切に評価対象に加えているかどうかを検討しなければならない。

ア．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

例えば、財務報告の重要な虚偽記載に結び付きやすい事業上のリスクを有する

事業又は業務（例えば、金融取引やデリバティブ取引を行っている事業又は業務や価格変動の激しい棚卸資産を抱えている事業又は業務等）や、不動産、金融資産の流動化又は証券化取引等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を行っている場合が考えられる。

イ．見積りや経営者による予測を伴う重要な勘定科目に係る業務プロセス

例えば、引当金、固定資産の減損損失又は繰延税金資産（負債）など見積りや経営者による予測を伴う重要な勘定科目に係る業務プロセスは、財務報告に及ぼす影響が最終的に大きくなる可能性があると考えられる。各種引当金については、引当の対象になる事象（例えば、貸倒引当金の場合の金銭債権の総額）の状況等についても留意する。引当金、固定資産の減損損失又は繰延税金資産（負債）など見積りや経営者による予測を伴う勘定科目の計上は、通常、決算・財務報告プロセスに関係している。

ウ．非定型・不規則な取引など虚偽記載が発生するリスクが高いものとして、特に留意すべき業務プロセス

例えば、通常の契約条件や決済方法と異なる取引、期末に集中しての取引、過年度の趨勢から見て突出した取引等非定型・不規則な取引を行っている場合には、定型的な販売、購買、支払といった反復継続する取引を処理する業務プロセスと同水準の内部統制が適用できないリスクがあることから虚偽記載の発生するリスクが高いものと考えられる。

エ．上記その他の理由により財務報告への影響の重要性を勘案して、事業又は業務の全体ではなく、特定の取引又は事象（又はその中の特定の主要な業務プロセス）のみを評価対象に含めれば足りる場合には、その部分だけを含めれば足りる。

これらは、ある事業拠点の重要な虚偽記載のリスクが高い業務プロセスを個別に選定することが前提となっていることから、同様の業務プロセスが他の事業拠点に存在しても当該他の事業拠点での取引量が少なく財務報告への影響が軽微である場合は評価対象としないことができる。財務報告への影響の判断に当たっては、例えば、一定の金額的な重要性を超える勘定科目残高や取引量を有する事業拠点の業務プロセスを一律に評価対象にすることを求めているわけではないが、監査人は、重要な虚偽記載をもたらす可能性が高い業務プロセスを経営者が適切に選定しているかどうかを留意しなければならない。

監査人は、過年度の財務諸表監査の経験やリスク評価手続の実施を通じて特定した特別な検討を必要とするリスクを有する勘定科目が、重要な事業拠点における企業の事業目的に大きく関わる勘定科目に至るプロセスか、又は個別に評価対象に追加するプロセスに関連しているかどうかを確認する。特別な検討を必要とするリスクを有する勘定科目に関連するプロセスは、その性格から、通常、経営者による内部統制の評価対象に含まれるべきであると考えられるが、経営者が内部統制の評価対象に含めていない場合は、評価対象にしないことに合理的な理由があるかどうかを慎重に検討しなければならない（特別な検討を必要とするリスクについては、監

査基準委員会報告書第29号第102項～第108項参照)

持分法適用関連会社の取扱い

連結ベースで行う内部統制評価は、連結財務諸表を構成する有価証券報告書提出会社及び当該会社の子会社並びに関連会社を対象として実施するとされており、持分法適用関連会社は、評価範囲を決定する際の対象に含まれる。持分法適用関連会社が連結財務諸表に影響するのは、持分法による投資損益（連結損益計算書）と関連会社株式の残高（連結貸借対照表）の部分ではあるが、財務報告への影響を勘案して、虚偽記載リスクの大きい業務プロセスがあれば、経営者が個別に評価対象に追加することを検討しているかどうかを検証する。

評価対象に選定された関連会社については、経営者が次のいずれかの方法により適切な評価を実施しているかどうかを監査人は検討する。

- ・ 当該関連会社が内部統制評価基準に基づき内部統制報告書を作成し監査を受けている場合で、当該関連会社の内部統制の有効性の検討に有用と認められる場合には、当該関連会社の内部統制報告書とそれに係る内部統制監査報告書を利用できる。
- ・ 当該関連会社における他の支配株主の存在の有無、当該関連会社への投資持分及び持分法損益の状況、役員（取締役、監査役等）の派遣や兼任の状況などによって、子会社と同様の評価が行えないことが考えられるが、そうした場合には、全社的な内部統制を中心として、当該関連会社への質問書の送付、聞き取り又は当該関連会社で作成している報告等の閲覧等適切な方法により評価が行われているかどうかの検討を行う。

8. 全社的な内部統制の評価の検討方法

(1) 全社的な内部統制の評価の位置付け

全社的な内部統制とは、企業集団全体に関わり連結ベースでの財務報告全体に重要な影響を及ぼす内部統制とされている（内部統制評価の基準3.(1)）。経営者及び監査人は、ともに、まず全社的な内部統制を評価し、その評価結果を踏まえて、全社的な内部統制では重要な虚偽記載を防止・発見できないと判断した業務プロセスに係る内部統制を評価する、いわゆるトップダウン型のリスク・アプローチに基づく内部統制の評価又は監査をそれぞれ実施することが求められている。

したがって、監査人は、全社的な内部統制の評価の検討（特に整備状況の評価の検討）は、監査プロセスの早い段階で実施することが必要であり、通常、監査計画の一環として実施する。また、従来の財務諸表監査においては、財務諸表全体レベルと財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示のリスクを評価する際に「全社的な内部統制」に相当する内部統制を評価しているものの、「全社的な内部統制」に含まれる内部統制の範囲や評価対象事業拠点の選定は監査人の判断に委ねられてきた。今後、一体監査を実施するに当たっては、監査人は経営者が内部統制評価基準に従って評価した「全社的な内部統制」の評価結果を入手し、適切に評価されているかどうかを検証し、その

結果を財務諸表全体レベルと財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示のリスクの評価に反映させることになる。なお、従来の財務諸表監査においては、全社的な内部統制に相当する内部統制のうち、財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示のリスクの軽減に直接的に影響を及ぼさないもの（例えば統制環境）については、整備状況の評価するのみで必ずしも運用状況の評価までは必要ではなかったことに留意が必要である。

なお、全社的な内部統制には、ITに係る全社的な内部統制も含まれる。ITに係る全社的な内部統制では、ITに関する基本方針・体制・手続が整備され周知されていること、ITに関するリスクが評価され対応されていることが対象となる。

(2) 全社的な内部統制の評価の検討

監査人は、全社的な内部統制を評価するに当たって、内部統制評価の実施基準3.(7)イ及びロに記載されている経営者による全社的な内部統制の評価の状況を示した記録を入手し、次の手順に従って検討する。通常、全社的な内部統制の整備状況は、親会社で検証可能である。また、運用状況については、内部統制の同一性をモニタリングする内部監査が良好に運用されていることを前提に、親会社の本社等で評価の検討を行うことになるが、事業拠点に往査するかどうかは、重要な虚偽記載の発生するリスクが高いと判断される場合に検討することになると考えられる。

重要な虚偽記載の発生するリスクが高いかどうかについての判断は、例えば、過去に重要な欠陥が発見された事業拠点などを考慮することになると考えられる。

事業拠点に往査する必要があると判断された場合の監査手続としては、質問、関係書類の閲覧、観察等が考えられるが、具体的なリスクを想定して往査することになるため、識別したリスクに有効な監査手続に的を絞って実施することになる。

また、決算・財務報告プロセス、業務プロセスに係る内部統制の検証と併せて行うことにより効果的かつ効率的に監査を実施することに留意する。

なお、全社的な内部統制の経営者による評価範囲の検討は、「7. 評価範囲の妥当性の検討」に記載している。

整備状況の評価の検討

ア. 経営者の採用する評価項目が、内部統制評価の実施基準の（参考1）に示された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照らして、企業の実況に即した適切な内容となっているかどうかを検討する。その際、経営者が、企業集団内の子会社や事業部等の歴史や慣習、組織構造等の観点から、全社的な内部統制の評価単位を適切に設定しているかどうかも検討する。例えば、企業集団が分権型の組織構造で運営されている場合、海外子会社等を含めたグループ全体に適用される方針や手続等が確立されていないケースが想定される。そのような場合は、内部統制評価の実施基準の（参考1）に示されているほとんどの項目について、共通の方針や手続で運営されている評価単位ごとに整備状況の評価が必要となる可能性もある。反対に中央集権的に企業集団が運営されており、海外子会社にも適用される世界共通の方針や手続が確立されている場合には、親会社でそれらの方針や手続の整備状況の評価することにより、各子会社や事業部単位で

の整備状況の評価はほとんど必要がなくなることも考えられる。企業集団のそれぞれの状況に応じて、評価単位と評価項目が適切に設定されているかを検討する。

イ．経営者の作成した内部統制の記録の閲覧や経営者等に対する質問等を通じて、各評価項目についての経営者の評価結果、経営者が当該評価結果を得るに至った根拠等を確認し、経営者の行った評価結果の適切性を判断する。

整備状況の評価の検討には、内部統制の設計の検討と、それが業務に適用されているかどうかを判断することが含まれる。内部統制が適切に設計され、それが業務に適用されているかどうかを判断するための監査証拠を入手する手続は、財務諸表監査のリスク評価手続と同様であり、企業の担当者等への質問、特定の内部統制の適用状況の観察、内部統制が適用されていることを示す文書や報告書の閲覧が含まれる。監査人は、全社的な内部統制の整備状況を検討するに当たって、これらの手続を適宜、組み合わせて実施する。

ウ．全社的な内部統制には、財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示のリスクを直接防止・発見するものと、そうでないものが含まれている。例えば、統制環境は不正リスクや財務諸表レベルの重要な虚偽表示のリスクには重要な影響を及ぼすが、個々の取引、勘定残高、開示等に関連する経営者の主張における重要な虚偽の表示を防止又は発見・是正するものではない。一方、統制活動や日常的なモニタリングは、通常、財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示のリスクを直接防止・発見・是正するように整備・運用されており、これらは業務プロセスに係る内部統制として詳細に検討されることが多い。全社的な内部統制を一体監査の早い段階で評価する目的は、業務プロセスに係る内部統制の評価対象範囲と実施すべき運用評価手続、その実施の時期及び範囲を決定することにある。

なお、内部統制の有効性の検証においては、「全社的な内部統制の評価が有効」かどうかについての判断を、基本的には企業集団全体として検討することになるが、個々の子会社や事業部等を評価対象とすることが適切と判断する場合には、個々の子会社や事業部等のみを対象とする全社的な内部統制の評価の検討を行うこともある。

運用状況の評価の検討

ア．それぞれの基本的要素ごとに有効に整備され、実際に業務に適用されている内部統制から、運用評価手続の対象となる内部統制を選択する。識別したすべての全社的な内部統制の運用状況の評価する必要はない。

イ．運用評価手続の種類は、財務諸表監査のリスク対応手続として実施するものと同様であり、担当者等への質問、関連文書の閲覧、観察、再実施がある。このうち、再実施が最も強力な監査証拠を提供するが、全社的な内部統制を監査人が再実施することは現実問題としては極めて困難である。また、統制環境に係るいくつかの項目は、内部統制の運用状況に関する記録が作成されないケースや記録が残されていたとしても形式的な記録しか作成されていないものもある。その場合、監査人は、関係者への質問や観察等により、運用状況を確認する。

ウ.全社的な内部統制の評価の検討は、監査の早い段階での実施が前提となるため、経営者及び監査人は、内部統制が期末日までに引き続き有効に整備・運用されていることを確かめなければならない。経営者が内部統制の変更点を適時・適切に把握するモニタリング手続を整備・運用している場合は、監査人は当該モニタリング手続の有効性を検討する。例えば、すべての事業拠点から、全社的な内部統制に変更が生じた時点で適時に報告が親会社になされている場合、期末日近くに報告内容を閲覧し、実際にそのとおりの変更がなされているかどうかを質問や関連文書の閲覧、観察等を組み合わせて実施する。有効なモニタリング手続が未整備の場合は、監査人は経営者に整備・運用評価手続を実施した日以降期末日までの期間の有効性を確かめるための手続（以下「ロールフォワード手続」という。）の実施を求め、当該ロールフォワード手続の内容と実施結果を検討する。

(3) 全社的な内部統制の不備の評価の検討

特定の財務諸表項目の虚偽記載を直接防止・発見しないタイプの全社的な内部統制に不備が特定された場合、それらの不備がどの程度の大きさの虚偽表示となり得るかを特定することはできないが、財務諸表全体レベル及び財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示の発生可能性に影響を及ぼす可能性がある。したがって、全社的な内部統制の不備の評価の検討は、特定した不備により財務諸表の重要な虚偽記載が発生する可能性に基づき行う。具体的な評価の検討は、次の手順に従って行う。

内部統制評価の実施基準3.(4) 八に例示されている次の内部統制の重要な欠陥となる全社的な内部統制の不備に該当するか。

- ア.経営者が財務報告の信頼性に関するリスクの評価と対応を実施していない。
- イ.取締役会又は監査役若しくは監査委員会が財務報告の信頼性を確保するための内部統制の整備及び運用を監督、監視、検証していない。
- ウ.財務報告に係る内部統制の有効性を評価する責任部署が明確でない。
- エ.財務報告に係るITに関する内部統制に不備があり、それが改善されずに放置されている。
- オ.業務プロセスに関する記述、虚偽記載のリスクの識別、リスクに対する内部統制に関する記録など、内部統制の整備状況に関する記録を欠いており、取締役会又は監査役若しくは監査委員会が、財務報告に係る内部統制の有効性を監督、監視、検証することができない。
- カ.経営者や取締役会、監査役又は監査委員会に報告された全社的な内部統制の不備が合理的な期間内に改善されない。

基本的要素ごとに集約した全事業拠点の全社的な内部統制の不備の一覧に基づき、監査人は、それらが連結財務諸表の重要な虚偽記載の発生可能性に与える影響について、次の項目を検討する。

- ア.当該不備が他の内部統制の有効性に与える影響の範囲
- イ.当該不備のある内部統制の基本的要素（統制環境、リスクの評価と対応等）に占める相対的重要性

ウ．過去の虚偽記載の発生の事実等から判断して、当該不備によりエラーの発生するリスクが増大しているか

エ．当該不備により不正の発生するリスクが増大しているか（経営者による内部統制の無視の増大を含む）

オ．当該不備は、他の内部統制で特定した運用状況の例外事項の原因となっているか、又は例外事項の頻度に影響を与えているか

カ．当該不備は、将来どのような影響・結果をもたらすか

これらの検討を加えた結果、全社的な内部統制が連結財務諸表の虚偽記載の発生するリスクを低減するために、次の条件（内部統制評価の実施基準3．(4)ロ）の両方を満たしている場合は有効であると考えられる。

- ・ 一般に公正妥当と認められる内部統制の枠組みに準拠して整備及び運用されていること
- ・ 全社的な統制が業務プロセスに係る内部統制の有効な整備及び運用を支援し、企業における内部統制全般を適切に構成している状態にあること

全社的な内部統制が有効であるということは、全社的な内部統制に重要な欠陥がないということであり、たとえ、全社的な内部統制に一部不備があった場合もその不備が財務報告に重要な虚偽記載をもたらす可能性が高くない場合は、全社的な内部統制は有効と判断することができる。内部統制の六つの基本的要素すべてが「有効」と判断できる場合は、全社的な内部統制を有効と比較的単純に判断することができると考えられるが、部分的に不備が検出されている場合は高度な判断が必要になる。内部統制評価の実施基準では、全社的な内部統制に不備がある場合でも業務プロセスに係る内部統制が単独で有効に機能することがあり得ることを示している。その一方で、全社的な内部統制に不備があるという状況は、基本的な内部統制の整備に不備があることを意味しており、全体としての内部統制が有効に機能する可能性は限定されると考えられるとしており、慎重な判断が必要となる。

- (4) 全社的な内部統制の評価結果が与える影響（トップダウン型のリスク・アプローチ）
監査人は、経営者が全社的な内部統制の評価結果を踏まえて、業務プロセスに係る内部統制の評価の範囲、方法等を適切に決定しているかを検討しなければならない。その検討に当たっては、次の事項に留意する。

内部統制の評価範囲への影響

経営者は、全社的な内部統制の評価が有効である場合は、重要な事業拠点の占める一定割合は売上高等選定指標の概ね2 / 3程度とすることができるのに対し、全社的な内部統制の評価が有効でない場合は、重要な事業拠点の割合を引き上げなければならない（「7．評価範囲の妥当性の検討」参照）。また、全社的な内部統制に含まれるいくつかの内部統制の状況が、個別に評価対象に追加する業務プロセスの選定に大きな影響を与える。例えば、企業集団全体に適用するグループ会計方針や会計処理マニュアル等が整備されておらず、子会社ごとに会計方針や具体的な適用

方法が異なる場合は、評価対象となる業務プロセスが子会社の数だけ存在することになる。また、貸倒引当金の計上に関する基本的な計上方法が各社各様で行われている場合は、金額的な重要性も加味して貸倒引当金の計上プロセスの評価対象範囲を会社単位で決定することになるが、グループ方針で一定の方法が決められている場合は、貸倒引当金の計上プロセスが企業集団に原則一つと解釈することも可能となる。

内部統制の運用評価手続への影響

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、監査人は、経営者が両者のバランスを適切に考慮して業務プロセスの内部統制の運用状況の評価を行っているかどうかを次の点に留意して検討する。

ア．経営者が、全社的な内部統制の評価結果が有効でないと判断している場合には、当該全社的な内部統制の影響を受ける業務プロセスに係る内部統制の運用評価を実施する際により強い証拠力を有する手続の追加、実施範囲の拡大、又は実施時期をより期末に近い時期に実施する等、適切に対応しているかどうかを監査人は検討しなければならない。

イ．経営者は、全社的な内部統制の評価結果が有効であると判断できる場合は、業務プロセスに係る内部統制の評価に際して、サンプリングの範囲を縮小するなど簡易な評価手続をとり、又は重要性等を勘案し、評価範囲の一部について、一定の複数会計期間ごと（例えば3年ごと）に評価の対象とすることが考えられる。内部統制監査の実施基準では、日常反復継続する取引について評価対象となる統制上の要点ごとに少なくとも25件のサンプルを取ることが例示されているが、このサンプル数は統計的サンプリングに基づいて、母集団に予想される逸脱（内部統制が遵守されないケース）がないと仮定したサンプル数であるため、通常、全社的な内部統制の評価が有効であることが前提になっていると考えられる。したがって、全社的な内部統制に不備があり業務プロセスに係る内部統制の逸脱がある程度予想される場合は、監査人は、予想逸脱率を修正して運用評価手続のサンプル数の拡大が必要ないかどうか、経営者がどのように対応しているかを含め検討しなければならない。

ウ．複数の営業拠点や店舗を展開している場合において、統一的な規程により業務が実施され、業務の意思決定に必要な情報と伝達が良好であり、内部統制の同一性をモニタリングする内部監査が実施されている等、全社的な内部統制が良好に運用されていると評価される場合には、毎期すべての営業拠点について運用状況の評価を実施するのではなく、運用状況のテスト対象拠点をサンプリングにより抽出し、一定の複数会計期間ごとに運用状況の評価を実施することができる。また、運用状況のテスト対象拠点をサンプリングにより抽出する場合には、個々の営業拠点の特性に応じていくつかのグループに分け、各グループから運用状況のテスト対象拠点を抽出し、抽出した拠点到運用状況の評価を実施して、その結果

により全体の内部統制の運用状況を推定することができる。監査人は、経営者が全社的な内部統制の評価結果に基づき適切に業務プロセスの運用評価手続を決定しているかどうかを検討する。

全社的な内部統制の評価結果と、業務プロセスに係る内部統制の評価手続の設計例を下表に示す。なお、企業集団内の子会社や事業部等の特性等に鑑み、その重要性を勘案して、個々の子会社や事業部等のみを対象とする全社的な内部統制の評価が行われた場合には、その評価結果を踏まえて、当該子会社や事業部等に係る業務プロセスに係る内部統制の評価を行う。

全社的な内部統制の評価結果	業務プロセスに係る内部統制の運用評価手続例		
	サンプル数	手続の種類	多店舗・支店等の場合の往査先の選定
有効	小	質問や関係書類の閲覧が中心、重要な内部統制については観察や再実施も行う。	一定の複数会計期間ごとに一巡するように運用評価手続の実施先を選定する。 業務内容や規模等に基づき個々の営業拠点の特性に応じグルーピングし、それぞれからサンプリングで往査先を選定する。
有効でない	拡大	より強力な証拠を得られるように質問や関係書類の閲覧に加えて、より広範に観察や再実施を行う。	一定の複数会計期間ごとに一巡するように運用評価手続の実施先を選定することについては慎重に検討する。 サンプリングの適用については慎重に検討する。

(5) 内部統制の基本的要素との関係

内部統制評価の枠組みの実施基準 2 . では、「組織において内部統制の目的が達成されるためには、6つの基本的要素がすべて適切に整備及び運用されることが重要である。」としている。財務報告に係る内部統制の評価は、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が、全社的な内部統制、業務プロセスに係る内部統制と六つの基本的要素との関係は、概ね次のとおりである。

全社的な内部統制は、企業全体に広く影響を及ぼし、企業全体を対象とする内部統制であり、基本的には企業集団全体を対象とする内部統制を意味する。具体的な評価に当たっては、財務報告の信頼性について、直接又は間接に企業全体に広範囲な影響を及ぼす内部統制を、内部統制の六つの基本的要素の観点から評価することになる。

一方、業務プロセスに係る内部統制は、業務プロセスに組み込まれ一体となって遂行される内部統制であり、予想されるリスクに対して防止又は発見する機能を担う。

基本的要素との関係では、主として統制活動、情報と伝達、モニタリング及びITへの対応が関係している。

なお、六つの基本的要素のうち統制環境は、組織の気風を決定し、内部統制に対する組織構成員の意識に強く影響を及ぼすものであり、他の五つの基本的要素の基礎となる。統制環境は、財務報告の信頼性に関わる内部統制にとって最も重要な基本的要素であることに留意する。

9. 業務プロセスに係る内部統制の評価の検討方法

監査人が、評価対象となった業務プロセスに係る内部統制の整備及び運用状況を理解し、経営者の評価の妥当性について検討するに当たり、具体的な監査手続及び留意すべき点は次のとおりである。

(1) 業務プロセスに係る内部統制の整備状況の評価の検討

整備状況の評価の検討

監査人は業務プロセスに係る内部統制の整備状況の評価の検討に際し、経営者と協議し評価対象となったすべての業務プロセスについて取引の開始、承認、記録、処理、報告を含め、取引の流れを把握し、取引の発生から集計、記帳といった会計処理の過程を理解する。当該業務プロセスにおいて経営者が財務報告の重要な虚偽記載の発生するリスクをどのように識別したかを把握し、その結果識別したリスクが適切であるかどうか及び当該リスクに対して経営者が識別した統制上の要点が妥当であり、当該統制上の要点が有効に運用された場合に虚偽記載の発生するリスクを防止又は適時に発見することが可能であるかどうかを判断する。この際、コンピュータ・プログラムに組み込まれて自動化されているITに係る業務処理統制が、内部統制として認識されないことがないように内部統制の整備状況の評価の検討に当たっては、評価対象とすべきITに係る業務処理統制に漏れがないか留意する必要がある。

整備状況の評価の検討に関する監査手続の種類

業務プロセスに係る内部統制の整備状況の有効性を検討し、経営者の行った評価の妥当性を検討するために実施する監査手続には質問、観察、例えば業務の流れ図（以下「フローチャート」という。）等の関連する記録や文書の閲覧、ウォークスルー（取引の開始から取引記録が財務諸表に計上されるまでの流れを内部統制評価の実施基準3.(7) 八.ニ.ホ.ヘ.に記載の内部統制の記録等により追跡する手続）等がある。監査人は、質問や関連する記録や文書の閲覧により、経営者が財務報告の重要な虚偽記載の発生するリスクをどのように識別したのか、当該虚偽記載が発生するリスクを低減するために中心的な役割を果たす内部統制（統制上の要点）をどのように識別したのかを把握する。記録の閲覧や質問等の実施では、内部統制の整備状況について理解することが困難である場合には、監査人は、必要に応じ、業務プロセスの現場に赴いて観察を行う。ウォークスルーは、監査人が内部統制の整備状況に関する理解を確実なものとするための有用な手続の一つである。監

査人は、ウォークスルーを実施する場合には、内部統制の整備状況を理解するために、経営者が実施した評価の記録等を基礎として実施することが適当であると考えられる。

なお、監査人は、財務諸表監査における内部統制の理解の過程で業務プロセスに係る内部統制の整備状況の有効性に関する証拠も入手できることがあることに留意する。

整備状況の評価の検討に関する留意点

監査人は、内部統制の適切な管理者及び担当者が内部統制の整備に関し、必要な権限や能力を有しているかどうか、担当者が内部統制を無視した指示を受けることがあるかどうかにも留意する。上記の手続の実施の結果得られる監査証拠、財務諸表監査の過程で得られる監査証拠により、経営者が選定した統制上の要点が不適切であると判断する場合や、経営者の行った当該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結果と異なる結論が導かれる場合が考えられる。これらの判断はある内部統制の不備を補う内部統制（補完統制）などの状況を踏まえ、十分に検討した上でなされるべきであるが、この場合、当該内部統制の整備状況の不備については、適切な管理責任者へ適時に報告を行う。業務プロセスに係る内部統制の整備状況の有効性が確かめられたものにつき、業務プロセスに係る内部統制の運用状況の評価の検討の手続に移行する。

(2) 業務プロセスに係る内部統制の運用状況の評価の検討

運用状況の評価の検討

監査人は、評価対象となった業務プロセスに係る内部統制の運用状況を理解し、内部統制が適切に運用されているかどうかを確かめ、内部統制の運用状況の有効性に関する経営者の評価の妥当性を検討する。運用状況の有効性の検討は、内部統制が設計どおりに適切に運用されているかどうか及び統制を実施する担当者等が当該統制を有効に実施するのに必要な権限と能力等を有しているかどうかを把握することである。

運用状況の評価の検討に係る監査手続の種類

監査人は、業務プロセスに係る内部統制の運用状況の有効性に関して経営者の行った評価の妥当性を検討しなければならない。監査人が実施する監査手続には、質問、関連文書の閲覧、業務の観察、企業の担当者等による作業の再現、監査人による再実施等があり、これらを組み合わせたものから構成される。

通常、質問のみでは内部統制の運用の有効性を裏付けるには十分な証拠を入手できないため、質問以外の他の種類の手続を実施して質問の結果により得られた回答の内容を裏付ける必要がある。監査人は、内部統制の重要性及び複雑さ並びに内部統制の運用に際しなされる判断の重要性、内部統制の実施者の能力、内部統制の実施頻度及び前年度の検討結果やその後の変更の状況等も考慮し、手続を決定しなければならない。

また、内部統制の特性が、運用状況の評価の検討に関して実施する監査手続の種類に影響を及ぼす場合がある。例えば、文書等による記録が存在する内部統制については、当該記録を確かめることができるが、コンピュータ・プログラムに組み込まれて自動化されている内部統制のように運用状況の有効性に関する証拠が文書等として残されていない場合には、質問や観察又はコンピュータ利用監査技法を用いた手続等を組み合わせて実施する。

サンプリング方法

業務プロセスに係る内部統制の運用状況の評価の検討のための手続は、基本的に、監査人自らが選択したサンプリング方法を用いた試査により適切な証拠を入手する方法で行われる（ただし、経営者が抽出したサンプルの利用については3.(2)参照）。なお、母集団を推定する必要があるため、特定項目を抽出する方法は、予定しない。サンプリング方法は、サンプリングに際して恣意性が排除される限りは、統計的サンプリングのみならず、非統計的サンプリングの手法も考えられるが、監査人は、個々の状況により、十分かつ適切な監査証拠を最も効果的かつ効率的に入手することができるかどうかにより判断する。

内部統制の運用状況の評価の検討のための手続のサンプル数の決定は、監査人が内部統制に依拠しようとする程度、監査人が受け入れることのできる所定の内部統制からの逸脱率（許容誤謬率）、監査人が母集団の中に存在すると予想する所定の内部統制からの逸脱率（予想誤謬率）、監査人が必要とするサンプリングの信頼度及び母集団を構成する項目数から決定される（監査基準委員会報告書第9号「試査」参照）。内部統制監査においては、内部統制自体の有効性評価の検討を目的としていることから、サンプル数の決定は、許容誤謬率、予想誤謬率、監査人が必要とするサンプリングの信頼度及び母集団を構成する項目数から決定されることになると考えられる。

統計的サンプリングにおいては、母集団の誤謬率についての結論を出すためのサンプリングとして、属性サンプリングが用いられる。つまり、金額ではなく、特定の属性の有無を判定することになるため、結果は率（％）で表される。

統計的サンプリングにおいて、テストの結果、内部統制の逸脱を発見した場合や信頼度を向上させる必要がある場合はサンプルの件数は増大することに留意が必要である（付録2参照）。

日常反復的に発生する取引以外の取引は、日次、週次、月次、四半期、年次等の頻度に従い、適切なサンプル数を決定する。

経営者が無作為にサンプルを抽出する方法等恣意性を排除したサンプルを抽出している場合には、監査人は、経営者が抽出したサンプルの妥当性の検討及び経営者による作業結果の一部についての検証を行った上で、経営者が評価において選択したサンプルを自ら選択したサンプルの一部として利用することが認められる。

運用状況の評価の検討の実施時期

監査人は、期末日現在において、内部統制が有効に運用されているか判断できるよう、適切な時期に内部統制の運用状況の評価の検討を行わなければならない。経営者の評価の実施から期末日までの期間に内部統制に重要な変更があった場合、経営者が内部統制評価基準に照らして、変更に係る内部統制の整備及び運用状況の把握並びに評価のために必要な追加手続を実施しているかどうかを確認するほか、自ら実施した運用状況の評価の検討のための手続が期中に行われた場合、当該評価結果が期末日現在も継続しているかどうかの検討が必要である。監査人は、運用状況の評価の検討のための手続実施後、期末日までの残存期間や運用状況の評価の検討のための手続実施の過程で入手した監査証拠の性質、期末日までの内部統制の変更の有無について考慮し、企業のモニタリング手続の実施状況も参考にロールフォワード手続等追加の手続の必要性を検討しなければならない。

ITに係る業務処理統制の運用状況の評価の検討

ITに係る業務処理統制の運用状況の評価の検討に当たっては、関連するITに係る全般統制も評価することが前提となっている。したがって、原則としてITに係る業務処理統制のみを評価して、内部統制の有効性について結論を出すことはできない点に留意する。ITに係る全般統制の評価の検討については「10. ITに係る全般統制の評価の検討方法」を参照のこと。

ITに係る業務処理統制のうち、自動化された統制については、一旦適切な業務処理統制を組み込めば、意図的に手を加えない限り継続して機能する性質を有している。したがって、ITに係る全般統制の評価結果が有効であることを前提とすれば、必要最低限のサンプル数で運用状況の評価の検討を実施できる。

ITに係る業務処理統制のうち、自動化された統制に関して期中で運用状況の評価の検討を実施した場合には、運用状況の評価の検討のための手続実施後のプログラム変更の有無や障害の発生状況、及び関連するITに係る全般統制の有効性を検討した上で、追加手続実施の必要性を判断する。

(3) 決算・財務報告プロセス

決算・財務報告プロセスは、主として経理部門が担当する月次の合計残高試算表の作成、個別財務諸表、連結財務諸表を含む外部公表用の有価証券報告書を作成する一連の過程をいう。

決算・財務報告プロセスは、引当金の計上、税効果会計、固定資産の減損会計の適用等会計上の見積りや判断にも関係し、財務報告の信頼性に関して非常に重要な業務プロセスの一つである。決算・財務報告プロセスに係る内部統制は、その実施頻度が日常的な取引に関連する業務プロセスなどに比して低いことから評価できる事例の数は少ないものとなることもあり、整備・運用状況を検討するためには十分慎重に監査手続を実施する必要がある。

内部統制評価の実施基準では、決算・財務報告に係る業務プロセスを、全社的な観点で評価することが適切と考えられるものと財務報告への影響を勘案して個別に評価

対象に追加することが適切なものがあるとの整理がされている。これは、連結会計方針の決定や会計上の予測、見積りなど経営者の方針や考え方等のように全社的な内部統制に性格的に近いといえるものと、個別財務諸表作成に当たっての決算整理に関する手続等は、業務プロセスに係る内部統制に近い性格があるとの解釈と考えられる。

内部統制評価の実施基準では、次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手続の例示が示されている。

- ・ 総勘定元帳から財務諸表を作成する手続
- ・ 連結修正、報告書の結合及び組替など連結財務諸表作成のための仕訳とその内容を記録する手続
- ・ 財務諸表に関連する開示事項を記載するための手続

全社的な内部統制に準じて全社的な観点で評価することが適切と考えられるものと財務報告への影響を勘案して個別に評価対象に追加することが適切なものについては、必ずしも一律に決定されるものではなく、企業の実情に応じ、両者を区分・整理し対応を図ることが適切である。

全社的な内部統制に準じて全社的な観点で評価される場合

決算・財務報告プロセスのうち、全社的な観点で評価されることが適切と考えられる内部統制に対する監査手続は、企業においてグループ会計方針が示され、明確な手続が確立されている場合は、特に内部統制が複雑にならないため、全社的な内部統制に準じて、経営者が実施したチェックリスト等を入手して全社的な観点から検討することも可能である。

全社的な観点で評価される内部統制の一例を示せば次のとおりである。

- ア．当期の決算において採用する会計方針、その留意事項を記載した決算手順書等を作成し、各事業拠点に配付、説明し、周知徹底を図る。
- イ．連結決算のために必要となる子会社等の財務情報等を収集するために必要となる連結パッケージの様式が設計されている。
- ウ．上記の連結パッケージの様式について、親会社提出の期日を含め、記載上の留意事項を子会社等に配付し、説明している。
- エ．各事業拠点から収集された連結パッケージについて、親会社の責任者による査閲（対予算比較、対前期比較等）が実施され、異常な増減等があれば、原因が調査され、必要に応じ経営者に説明している。
- オ．有価証券報告書の開示に際し、経営者による査閲が実施され、財務諸表等に異常な増減等があれば適切に対応されている。
- カ．法令等の改正により新たに適用される開示項目について、早期に検討され、必要に応じて法律の専門家や監査人等と協議している。

財務報告への影響を勘案して個別に評価対象に追加する場合

財務報告への影響を勘案して個別に評価対象に追加する決算・財務報告プロセスには、例えば、事業拠点における決算処理手続等が該当すると考えられる。引当金

や固定資産の減損損失、繰延税金資産（負債）など見積りや経営者による予測を伴う重要な勘定科目に係る業務プロセスで財務報告に及ぼす影響が最終的に大きくなる可能性があるものは、追加的に経営者による評価の対象に含めるかどうかを検討しなければならない。個別に評価対象に追加された場合、フローチャート等の記録を入手し、原則として他の業務プロセスにおける監査手続と同様の手続を実施し、経営者による当該プロセスの内部統制の整備状況や運用状況の評価が妥当であるかどうかを確かめなければならない。

決算・財務報告プロセスに係る内部統制の運用状況の評価の検討については、当該プロセスの性質上、仮に、当該プロセスで内部統制の不備が発見された場合、財務報告に与える影響や当該事業年度の期末日までに是正措置が実施できないことから、重要な欠陥に該当する可能性も高い。内部統制監査の実施基準においては、内部統制の評価時期について、弾力的な取扱いが示されており、期末日までに内部統制に関する重要な変更があった場合に適切な追加手続が実施されることを前提に、必ずしも当期の期末日以降でなく、適切な時期に評価を行うことで足りるとされている。したがって、前年度の運用状況、四半期決算等の作業を通じ、決算・財務報告プロセスについて期中において検証しておくことが効果的かつ効率的と考えられる。

スプレッドシートが使用されている場合

決算・財務報告プロセスでは、決算処理手続、連結財務諸表の作成等を通じ、一般に数値データの計算・集計・分析・加工等に用いられる表計算ソフト（以下「スプレッドシート」という。）が広く利用されている。この場合、システムの利用者であるユーザー自らが業務システムを構築し運用に直接携わるEnd User Computing（以下「EUC」という。）の観点からのリスクの評価が重要になると考えられ、これに対する内部統制の有効性の評価の検討を行う監査手続が特に重要になる場合がある。

EUCについては、次の点について検討する必要がある。

- ア．スプレッドシートを使用し、財務報告の基礎資料を作成している場合、マクロや計算式等を検証していること
- イ．スプレッドシートのマクロ、計算式等の検証が適切になされていない場合、手計算で確かめる等の代替的な手段がとられていること
- ウ．スプレッドシートに対するアクセス制御、変更管理、バックアップ等の対応について検証していること

(4) 委託業務に係る内部統制の評価の検討

企業が、財務諸表の作成の基礎となる取引の承認、実行、計算、集計、記録又は開示事項の作成等の業務を企業集団の外部の専門会社に委託している場合がある。当該委託業務は、企業の財務報告に係る内部統制の重要な業務プロセスの一部を構成していると解釈できる。監査人は、当該内部統制の有効性に係る経営者の評価を検討するために、例えば次の手続を実施する。

委託業務に係る内部統制について、受託会社が実施している内部統制、及び受託会社が提供している業務に対し、企業（委託会社）が実施している内部統制を理解する。

受託会社の業務に対し企業（委託会社）が自らサンプリングによる検証を実施している場合には、経営者の行った検証の状況を確認する。

委託業務について受託会社が実施した内部統制の整備及び運用状況に関する評価の結果を記載した報告書等を企業（委託会社）が受託会社から入手している場合には、当該報告書等が十分な証拠を提供しているかどうか検討する。

委託業務の評価の検討に当たっては、例えば、販売プロセスに関連して入出荷業務を外部倉庫業者の専用倉庫に委託しており、評価対象となる統制上の要点が倉庫業者側で実施されている場合には、経営者による評価を前提に監査人が自ら当該倉庫に往査することも考えられる。

また、受託会社から報告書を入手している場合には、内部統制の整備状況及び運用状況について、当該報告書が十分な証拠を提供しているかどうかを確かめるため、次に掲げる事項等を検討しなければならない。

- ・ 対象となる内部統制の運用状況の検討のための手続の実施時期と経営者による評価時点（期末日）との関係
- ・ 内部統制の運用状況の検討のための手続の結果及び内部統制の運用状況の有効性に関する受託会社の見解

なお、受託会社からの報告書としては、受託会社内部で作成された報告書を入手することが考えられる。その他受託会社からの報告書の例としては、日本公認会計士協会が公表している監査基準委員会報告書第18号「委託業務に係る統制リスクの評価」（以下「監査基準委員会報告書第18号」という。）に定める「内部統制の整備及び運用状況報告書」、米国公認会計士協会（AICPA）が策定した監査基準書第70号（SAS70、改訂後AICPA Professional Standards Vol.1、AU sec324）による報告書等の諸外国の制度における報告書が考えられる。

10. ITに係る全般統制の評価の検討方法

(1) ITに係る全般統制の位置付け

業務処理統制には、手作業による業務処理統制とITに係る業務処理統制がある。

ITに係る業務処理統制のうち、コンピュータ・プログラムに組み込まれた自動化された内部統制は、意図的又は誤りによって変更を加えない限り、継続して機能する性質がある。

ITに係る業務処理統制が継続して機能するためには、当該ITに係る業務処理統制が組み込まれたアプリケーション・システム、及びそれを支えるハードウェア、ネットワーク、オペレーティング・システム等のIT基盤が適切に管理されていることが必要であり、このための統制が、ITに係る全般統制である。

このため、ITに係る全般統制は、評価範囲となったITに係る業務処理統制に対

応する I T 基盤の概要をもとに評価単位を識別し、実施することになる。I T に係る全般統制は、その対象となる I T 基盤に対応するアプリケーション・システムの I T に係る業務処理統制の信頼性に影響を与える。

監査人は、I T に係る全般統制について理解し、I T に係る全般統制に対する経営者の評価の妥当性の検討を行った上で、I T に係る業務処理統制の評価の検討を実施する必要がある。

(2) I T に係る全般統制の評価の検討

監査人は、経営者による I T に係る全般統制の評価を検証するに当たって、経営者による I T 環境についての状況を示した文書を入手し、次の手順に従って検討する。

I T に係る全般統制の評価範囲の妥当性についての検討

ア．経営者により作成された I T 環境の概要等が記載された文書を利用し、連結グループ全体の I T 環境について理解する。

イ．評価対象となった I T に係る業務処理統制に対応する I T 基盤が、I T に係る全般統制の評価範囲となっているかどうかを確認する。

整備状況の評価の検討

ア．経営者が採用する評価項目が、内部統制評価の実施基準 3 . (3) 「I T を利用した内部統制の評価」に照らして、適切なものになっているかどうか確認する。

イ．I T に係る全般統制の設計・適用について、経営者による評価の結果作成された書類及び記録を閲覧し、経営者への質問等により、経営者の行った評価の妥当性を検討する。

運用状況の評価の検討

ア．経営者による I T に係る全般統制の整備状況の評価結果において、有効に整備されていると評価されたものの中から、運用状況の評価の検討手続の対象となる I T に係る全般統制を選択する。

イ．選択した I T に係る全般統制に対して、運用状況の評価の検討のための手続を実施する。運用状況の評価の検討のための手続は、財務諸表監査における I T に係る全般統制の評価手続と同様である。運用状況の評価の検討では、必要に応じ監査人自らがサンプルを抽出する。

(3) I T に係る全般統制の不備の検討

I T に係る全般統制に不備がある場合には、関連するすべての I T に係る業務処理統制に影響を及ぼす可能性があることに留意する必要がある。

I T に係る全般統制は、I T に係る業務処理統制の継続的な運用を確実にすることを間接的に支援するものであり、I T に係る全般統制に不備があれば、I T に係る業務処理統制は有効に機能しない可能性があるため、虚偽記載が発生するリスクが高まる場合がある。

ただし、I T に係る全般統制における不備は、それ自体が財務報告の重要な虚偽記

載が発生するリスクに必ずしも直接に繋がるものではないため、業務処理統制が現に有効に機能していることが検証できているのであれば、直ちに重要な欠陥と評価されるものではないことに留意する。

11．内部統制の重要な欠陥

(1) 内部統制の不備

内部統制の不備は、内部統制が存在しない、又は規定されている内部統制では内部統制の目的を十分に果たすことができない等の整備上の不備と、整備段階で意図したように内部統制が運用されていない、又は運用上の誤りが多い、又は内部統制を実施する者が統制内容や目的を正しく理解していない等の運用の不備からなる。

(2) 重要な欠陥の判断指針

重要な欠陥とは、財務報告に重要な影響を及ぼす可能性が高い内部統制の不備をいう。重要な欠陥の判断指針は、企業の置かれた環境や事業の特性等によって異なるものであり、一律に示すことはできないが、基本的には、財務報告全般に関する虚偽記載の発生可能性と影響の大きさのそれぞれから判断される。重要な欠陥に該当するかどうかは、実際に虚偽記載が発生したかどうかではなく、将来において重要な虚偽記載の発生を防止又は適時に発見できない危険性がどの程度あるかどうか（潜在性）によって判断される。

内部統制の重要な欠陥は、一定の金額を上回る虚偽記載、又は質的に重要な虚偽記載をもたらす可能性が高いものであり、重要性を判断する際には、金額的な重要性及び質的な重要性の双方について、原則として連結財務諸表に対して検討を行う。なお、内部統制の不備に関わる重要性の判断指針は、最終的には財務諸表の信頼性に関わることから、財務諸表監査における重要性と同一になると考えられる。

金額的重要性については、内部統制評価の実施基準において、例えば連結税引前利益については概ね5%程度とすることが挙げられているが、企業の業種、規模、特性など、企業の状況に応じて適用する必要がある。また、連結税引前損失を計上している場合や連結税引前利益の金額が非常に小さい場合等、連結税引前利益の概ね5%程度を金額的重要性の判断基準として機械的に適用することが適当ではない場合があることに留意する。また、連結税引前利益が事業の性質等から事業年度ごとに著しく変動する場合などは、当該金額的重要性の判断基準の比率を修正する、又は最近数事業年度の平均値を用いる等の検討も必要である。

質的重要性については、上場廃止基準や財務制限条項に関する記載事項などが投資判断に与える影響の程度、関連当事者との取引や大株主の状況に関する記載事項などが財務報告の信頼性に与える影響の程度で判断する。

上場廃止基準

金融商品取引所が定める上場廃止基準は、いくつかの項目がある。例えば、株式会社東京証券取引所では、上場株式数、株式の分布状況、時価総額、債務超過、有価証券報告書等の虚偽記載、監査人による不適正意見又は意見不表明、売買高等の

定めがある。

重要な欠陥に該当するかどうかの検討は、これらの事項が財務諸表作成における重要な判断に及ぼす影響の大きさを勘案して行われるものであることから、例えば債務超過の回避等、財務諸表に対する虚偽記載が上場廃止基準に抵触することとなる場合には、質的な重要性があると判断する。

財務制限条項

金融機関が債務者に融資を実行する際に、債務者の財政状態、経営成績が一定の条件に該当する場合には、債務者は借入金について期限の利益を失い直ちに一括返済の義務を負う。財務制限条項には、例えば、純資産維持条項、利益維持条項、現預金維持条項等がある。

財務諸表に対する虚偽記載が財務制限条項を回避することとなる場合には、質的な重要性があると判断することとなる。

関連当事者との取引

開示の対象とすべき関連当事者の存在及び当該関連当事者との取引の識別並びにその開示に係る網羅性の検討に係る内部統制に不備が認められる場合には、質的な重要性があると判断する。

大株主の状況

上記「関連当事者との取引」とも一部重複があるが、とりわけ、関連当事者の存在の検討に係る内部統制において、名義株の検討、大量保有報告書の検討等、財務諸表提出会社の親会社、その他の関係会社、主要株主の判定における内部統制に不備が認められる場合には、質的な重要性があると判断する。

なお、「大株主の状況」では、所有株式数の多い順に10名程度の株主が記載されるが、財務報告に係る内部統制の評価にあっては、これらすべての大株主の記載が正しいことを求めているわけではないことに留意する。

全社的な内部統制の不備は、業務プロセスに係る内部統制にも直接又は間接に広範な影響を及ぼし、最終的な財務報告の内容にも広範な影響を及ぼすことになる。

内部統制の不備が重要な欠陥に該当するか否かを評価する際には、上記の重要性に併せて、勘定科目等に虚偽記載が発生する可能性が高いか否かも検討する。

業務プロセスに係る内部統制については、サンプリングの結果を用いて発生可能性を統計的に導き出すことが考えられるが、それが困難な場合には、検出された例外事項の大きさ・頻度、検出された例外事項の原因、ある内部統制と他の内部統制との代替可能性等の事項に留意して、リスクの程度を定性的(例えば、発生可能性の高・中・低とする。)に把握し、それに応じてあらかじめ定めた比率を発生確率として適用することも考えられる。

(3) 重要な欠陥に該当するかどうかを検討すべき内部統制の不備

内部統制評価の実施基準3.(4) 八.では、財務報告に係る内部統制の重要な欠陥

となる全社的な内部統制の不備が例示されているが、重要な欠陥に該当するかどうかを検討すべき内部統制の不備の状況を示す例としては、次の場合が挙げられる。

前期以前の財務諸表につき重要な修正をして公表した場合

企業の内部統制により識別できなかった財務諸表の重要な虚偽記載を監査人が検出した場合

上級経営者層の一部による不正が特定された場合

また、次に挙げる分野で内部統制の不備が発見された場合には、財務報告の信頼性に与える影響が大きいことから、重要な欠陥に該当する可能性を慎重に検討する。

- ・ 会計方針の選択適用に関する内部統制
- ・ 不正の防止・発見に関する制度
- ・ リスクが大きい取引を行っている事業又は業務に係る内部統制
- ・ 見積りや経営者による予測を伴う重要な勘定科目に係る内部統制
- ・ 非定型・不規則な取引に関する内部統制

(4) 内部統制の不備が複数存在する場合

内部統制の不備は、単独で又は複数合わせて、重要な欠陥に該当していないかどうかを評価する。すなわち、同一の勘定科目に係る不備をすべて合わせて、当該不備のもたらす影響が財務報告の重要な虚偽記載に該当する可能性があるか否かを判断する。また、ITに係る業務処理統制における不備は、その特質から、不備により同じ種類の誤りが繰り返される可能性があることに留意する。

この際、影響額が非常に軽微な不備まで集計することは合理的でないため、金額的重要性の判断基準に照らして、集計する不備の最低金額（許容可能な不備）を定めることが適当である。

なお、集計した不備の影響が勘定科目ごとにみれば財務諸表全体レベルの重要な虚偽記載に該当しない場合でも、複数の勘定科目に係る不備の影響を合わせると重要な虚偽記載に該当する場合があるため、留意が必要である。

(5) 経営者が重要な欠陥等を識別した場合の対応

内部統制評価の実施基準では、「財務報告に係る内部統制の評価の過程で識別した内部統制の不備及び重要な欠陥は、その内容及び財務報告全体に及ぼす影響金額、その対応策、その他有用と思われる情報とともに、識別した者の上位の管理者等適切な者にすみやかに報告し是正を求めるとともに、重要な欠陥（及び、必要に応じて内部統制の不備。以下「重要な欠陥等」という。）は、経営者、取締役会、監査役又は監査委員会及び会計監査人に報告する必要がある。なお、重要な欠陥が期末日に存在する場合には、内部統制報告書に、重要な欠陥の内容及びそれが是正されない理由を記載しなければならない。」としている。

監査人は、経営者が識別した重要な欠陥等を勘案して財務報告の重要な虚偽記載が発生するリスクを考慮する必要がある。

監査人は、全社的な内部統制の評価の検討に当たり、経営者が識別した重要な欠陥等について、その判断基準に照らして、経営者の評価結果、経営者が当該評価結果を

得るに至った根拠等を確認するとともに、業務プロセスに係る内部統制に及ぼす影響を含め、財務報告に重要な影響を及ぼす可能性について慎重に検討し、経営者の評価が妥当であるか確認する。

監査人は、業務プロセスに係る内部統制の評価の検討に当たり、経営者が識別した重要な欠陥等について、どの勘定科目等にどの範囲で影響を及ぼし得るか、影響が実際に発生する可能性、質的・金額的重要性等から判断して、経営者の評価が妥当であるかどうか確認する。

監査人は、経営者が重要な欠陥について評価時点（期末日）までに是正措置を行った場合には、実施された是正措置について経営者が行った評価が妥当であるかどうかの確認を行う。この際、重要な欠陥を識別してから最終的な評価時点（期末日）までに、一定の期間が確保され、是正措置の評価が適切に行われたかどうか留意する。

経営者が重要な欠陥について評価時点（期末日）までに是正措置を行っていない場合には、内部統制報告書における経営者の評価結果に関する事項の記載内容（重要な欠陥があり、財務報告に係る内部統制は有効でない旨並びにその重要な欠陥の内容及びそれが事業年度の末日までに是正されなかった理由）の妥当性を検討し、当該記載内容が適切であるか否かについて判断する。経営者が上記の記載に加え、内部統制府令ガイドライン4 - 5により、当該重要な欠陥の是正に向けての方針、当該方針を実行するために検討している計画等を記載しているときは、当該方針や計画等の実在性を検討する。

また、経営者が重要な欠陥について期末日後に是正措置を行った場合には、当該是正措置に係る内部統制報告書における付記事項などの記載内容の妥当性を検討し、当該記載内容が適切であるか否かについて判断する。

(6) 重要な欠陥等の報告と是正

監査人は、内部統制監査の実施において内部統制の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ともに、当該重要な欠陥の是正措置を適時に確認しなければならない。また、当該重要な欠陥の内容及びその是正結果を取締役会及び監査役又は監査委員会に報告しなければならない。内部統制の不備を発見した場合も、適切な管理責任者に報告しなければならない。

なお、内部統制監査は、すべての内部統制の不備を発見することを目的としているわけではなく、是正を求める対象は、内部統制監査の実施において発見された重要な欠陥である。監査人は、重要な欠陥以外の内部統制の不備を積極的に発見することを要求されてはいないが、監査の過程において内部統制の不備を発見した場合には、適切な管理責任者に適時に報告しなければならないことに留意する。

(7) 財務諸表監査への影響

財務報告に係る内部統制に重要な欠陥があり内部統制が有効でない場合、財務諸表監査において、監査基準の定める内部統制に依拠した通常の試査による監査は実施できないと考えられるため、財務諸表監査の監査計画を修正しなければならない可能性が高い。

また、重要な欠陥が発見された場合であっても、それが内部統制報告書における評価時点（期末日）までには是正されていれば、財務報告に係る内部統制は有効であると認めることができるが、財務諸表監査においては、監査対象期間のうち重要な欠陥が是正される前の期間について、内部統制への依拠が限定的になる可能性がある。重要な欠陥の是正状況を適時に確認し、内部統制に依拠できる範囲を検討する必要がある。重要な欠陥の是正が評価時点（期末日）の直前に行われた等の場合には、財務諸表監査において大幅な追加手続が必要になることも考えられるため、重要な欠陥の是正は、できるだけ早期に図られることが望ましい。

12. 不正等への対応

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重大な事実（以下「不正等」という。）を発見した場合には、経営者、取締役会及び監査役又は監査委員会に報告して適切な対応を求めるとともに、内部統制の有効性に及ぼす影響の程度について評価しなければならない。

監査基準委員会報告書第35号「財務諸表の監査における不正への対応」によれば、「不正とは、財務諸表の意図的な虚偽表示であって、不当又は違法な利益を得るために他者を欺く行為を含み、経営者、取締役等、監査役等、従業員又は第三者による意図的な行為をいう。」とされている。

財務報告に関連する主な不正には、財務報告の虚偽記載（粉飾等）と資産の流用がある。また、不正への関与者により、不正は経営者不正と従業員不正に区分され、いずれの場合にも不正を隠蔽するために企業外の第三者との共謀や文書の偽造、虚偽の説明を伴うことが多い。

内部統制監査において、監査人は、経営者の作成した内部統制報告書に重要な虚偽記載がないことについて監査意見を表明する責任を有しており、不正等が内部統制の有効性に及ぼす影響の程度についての評価を行う責任は、一義的には経営者にある。

内部統制監査は、不正の発見をその直接の目的としているわけではないが、監査人が不正等が発見した場合は、内部統制の有効性に問題があることが予想されるため、経営者に報告するとともに当該事象に係わる内部統制の有効性評価への影響を検討する必要がある。

13. 経営者の評価の利用

(1) 内部監査人等の作業の利用

監査基準では、「監査人は、企業の内部監査の目的及び手続が監査人の監査の目的に適合するかどうか、内部監査の方法及び結果が信頼できるかどうかを評価した上で、内部監査の結果を利用できると判断した場合には、財務諸表の項目に与える影響等を勘案して、その利用の程度を決定しなければならない。」（第三 実施基準 4 他の監査人等の利用 3）としており、必ずしも内部監査の利用を前提とはしていない。他方、内部統制監査の実施基準では、「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。」としており、内部監査の利用が想定されている。

この相違は、従来財務報告に係る内部統制についての内部監査の実施程度が企業間でも差異があったことに起因していると考えられるが、意見書の公表により、内部監査が内部統制の基本的要素のモニタリングの独立的評価として実施されるものであることが明確になったことにより、今後は内部監査が一定の水準で実施されることが期待されるため、内部統制監査においては内部監査の利用の可能性が示されたものと考えられる。

内部監査の利用については、企業が実施している内部監査の状況を評価することが求められており、評価に際して検討すべき内容については、監査基準委員会報告書第15号「内部監査の実施状況の理解とその利用」(以下「監査基準委員会報告書第15号」という。)に準拠することが適切と考えられる。

なお、監査基準委員会報告書第15号では、内部監査が利用可能であると結論付けた場合でも、次の事項に留意することを求めている。

監査人は自らの監査意見について責任を負うものであり、その責任は内部監査を利用することによって軽減されるものではない。

内部監査から間接的に入手した監査証拠は、監査人自身が同様の監査手続を実施することにより直接入手できる監査証拠よりも監査証拠としての証明力が弱い。

財務諸表項目に金額的重要性がある場合、特定の監査要点に関して虚偽表示のリスク(固有リスク又は統制リスク)が高い場合、引当金等の評価の妥当性に関する監査手続において監査証拠の評価に際して監査人の専門的判断が必要とされる程度が高い場合には、自ら監査手続を実施することによって監査証拠を直接入手する必要性が高くなる。

内部統制監査では、経営者の評価範囲が、全社的な内部統制、決算・財務報告プロセス、重要な事業拠点の企業目的に大きく関わる勘定科目に至る業務プロセス、重要な事業拠点及びそれ以外の事業拠点の重要性の大きい業務プロセスとなっており、重要な虚偽記載のリスクが高いと考えられる内部統制が主な評価範囲となると考えられるため、内部監査の利用に際しては、その利用する程度を慎重に検討する必要がある。

全社的な内部統制のうち統制環境に関する評価項目については、統制環境が他の内部統制の基本的要素の基礎をなしており、当該評価項目に関する内部監査の結果については内部監査の担当者の主観的判断が介入する余地が高いため、利用について特に慎重に検討する必要がある。

なお、内部監査人等における「等」には、内部監査人だけではなく、評価対象とは別の部署に所属しモニタリング等を実施する者や社外の専門家など経営者に代わって内部統制の評価を行う内部監査人以外の一定の者も含まれると考えられる。ここでいう「部署」には、例えば、内部統制評価プロジェクトチームや経理部が含まれると考えられるが、これらを内部監査として利用する場合には、評価対象から独立しているかどうかの検討が必要である。

(2) 内部監査人等の作業の利用程度

内部統制監査において監査人が意見を表明するに当たって、監査人は自ら、十分かつ適切な監査証拠を入手し、それに基づいて意見表明することとされていることから、内部監査人等の作業を自己の検証そのものに代えて利用することはできないが、例えば、日常反復継続して発生する低リスクの定型的取引に係る特定の統制の運用状況の検証などについては、内部監査人等による評価作業において抽出されたサンプルの一部を利用することができる。

(3) 内部監査人等を利用する場合の留意点

内部監査人等を利用する場合の留意点には、次のような事項がある。

作業の範囲は目的を達成するのに適切か。

作業の実施過程は適切か。

作業実施者は適切な専門的能力を備えているか。

作業実施者は評価を実施した業務から独立しているか。

実施された作業は検証可能な形で記録として保存されているか。

結論は状況に照らして適切か。

14. 他の監査人等の利用

(1) 他の監査人等の範囲

内部統制監査を実施する上で、他の監査人とは監査基準委員会報告書第8号に定義された主たる監査人以外の者をいう。また、専門家とは、判断に専門的な知識・技能を必要とする場合などに、監査基準委員会報告書第14号「専門家の業務の利用」(以下「監査基準委員会報告書第14号」という。)に基づき監査人が必要と認めて利用しようとする専門職たる個人又は組織をいう。

(2) 内部統制監査における他の監査人等の利用で準拠すべき監査の基準

内部統制監査における他の監査人等の利用において、準拠すべき財務諸表監査における一般に公正妥当と認められる基準は、監査基準及び監査基準委員会報告書第8号をいい、利用の際に次のような事項に留意する。

監査対象項目の質的重要性、金額的重要性

監査対象項目の複雑性、特殊性、高度な専門性

他の監査人等の監査対象項目からの独立性、客観性

他の監査人等の専門的能力、経験、評判

利用範囲等の決定につき留意した項目を監査計画や監査調書に記載すること

(3) 在外子会社における他の監査人の監査結果の利用

在外子会社における他の監査人の監査結果の利用について、監査人は、他の監査人たる海外の監査人が我が国以外の内部統制監査基準に準拠して内部統制監査を実施する場合、我が国の内部統制監査基準に準拠して実施する場合と実質的に同等であると監査人が判断できるときには、当該内部統制監査基準に準拠して実施された監査結果を利用することができる。

他の監査人たる海外の監査人が我が国以外の内部統制のフレームワークに基づき内部統制監査を行っている場合には、質問書への回答の入手等を通じて、我が国の内部統制の枠組み基準の要件を充足しているかどうか等の検討をする。

我が国の内部統制監査基準と実質的に同等でないと判断した場合や、内部統制報告制度がないと認められる場合には、海外の監査人に対し原則として、我が国の内部統制監査基準に準拠して実施するよう指示し、その回答を入手する。

(4) 他の監査人を利用した場合の主たる監査人の責任

他の監査人の監査結果を利用した場合においても、内部統制監査報告書に特段の記載は行わず、自らの責任において監査意見を表明する。

(5) 内部統制監査における専門家の業務の利用で準拠すべき監査の基準

内部統制監査における専門家の業務の利用について準拠すべき財務諸表監査における一般に公正妥当と認められる監査の基準は、監査基準及び監査基準委員会報告書第14号をいう。

また、特にIT関連の専門家の業務を利用する場合には、IT委員会報告第3号の「ITの専門家の利用」に準拠する必要がある。

なお、ITに係る全般統制及び業務処理統制の評価の検討に際してIT専門家を利用するような場合には、監査チーム内の討議を十分に実施することに留意する。

15. 監査調書

監査基準委員会報告書第36号「監査調書」(以下「監査基準委員会報告書第36号」という。)は、財務諸表監査の観点から、監査調書の意義、作成目的、特質、様式・内容及び範囲、監査ファイルの最終的な整理、例外的な状況における監査報告書日後の監査調書の変更等について定めているが、内部統制監査は財務諸表監査と一体的に行われるため、内部統制監査にかかわる監査調書の作成に当たって、監査人は、監査基準委員会報告書第36号において示されている実務上の指針に従って監査調書を作成しなければならない。なお、本報告書及び監査基準委員会報告書第36号以外に日本公認会計士協会が公表する委員会報告書等が内部統制監査にかかわる監査調書に関する指針を定めている場合には、当該報告書等を併せて適用する。

また、監査ファイルは、通常、監査報告書ごとに作成することとされている(品質管理基準委員会報告書第1号「監査事務所における品質管理」第79項参照)が、財務諸表監査と内部統制監査の作業の関連性からそれぞれ別個に監査ファイルを作成せず、一つの監査ファイルとすることができる。

なお、内部統制監査において監査調書に記載する事項を付録1に例示している。

16. 内部統制監査報告書

(1) 内部統制監査報告書と財務諸表監査報告書

監査人は、経営者の作成した内部統制報告書が、一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠し、財務報告に係る内部統制の評価結果につ

いて、すべての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、内部統制監査報告書により意見を表明しなければならず、内部統制監査報告書は、原則として、財務諸表監査における監査報告書に合わせて記載するものとしてされている（内部統制監査の基準4.（2））。したがって、内部統制監査報告書と財務諸表監査報告書は一つの監査報告書として一体的に作成する方法を原則とする。

ただし、やむを得ない理由がある場合には、この限りではない（内部統制府令第7条）。この場合は、一体的に作成する場合と同じ情報が監査報告書の利用者に提供されるように、次の点に留意し、必要な説明文をそれぞれの監査報告書に追加記載する。

- ・ 内部統制監査報告書の署名者は連結財務諸表監査報告書（連結財務諸表が作成されていない場合は財務諸表監査報告書）と同じでなければならない。
- ・ 内部統制監査報告書と連結財務諸表監査報告書それぞれに、両監査が同時に行われたこと及び他方の監査報告書で表明した監査意見を記載する。

内部統制府令、内部統制監査基準及び本報告に特段の定めがない事項については、監査・保証実務委員会報告第75号「監査報告書作成に関する実務指針」に基づいて内部統制監査報告書を作成する。

(2) 内部統制監査報告書の記載事項

内部統制監査報告書は、基本的に「内部統制監査の対象」、「実施した内部統制監査の概要」及び「内部統制報告書に対する意見」という三つの区分に分けて記載する。

内部統制監査の対象

- ア．内部統制監査の対象となった内部統制報告書の範囲（ 株式会社の平成×年×月×日現在の内部統制報告書）
- イ．財務報告に係る内部統制の整備及び運用並びに内部統制報告書の作成責任は経営者にあること
- ウ．内部統制監査を実施した監査人の責任は、独立の立場から内部統制報告書に対する意見を表明することにあること
- エ．財務報告に係る内部統制により財務報告の虚偽の記載を完全には防止又は発見することができない可能性があること

実施した内部統制監査の概要

- ア．内部統制監査が一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の監査の基準に準拠して行われた旨
- イ．財務報告に係る内部統制の監査の基準は、内部統制監査を実施した監査人に内部統制報告書に重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めていること
- ウ．内部統制監査において実施した監査手続の概要（内部統制監査は、試査を基礎として行われていること。また、経営者によって行われた内部統制の評価範囲、評価手続及び評価結果を含め、全体としての内部統制報告書の表示を検討していること）

エ．内部統制監査の結果として意見表明のための合理的な基礎を得たこと

内部統制報告書に対する監査人の意見

ア．内部統制監査の対象となった内部統制報告書における経営者の評価結果

イ．内部統制監査の対象となった内部統制報告書が、一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠して、財務報告に係る内部統制の評価結果について、すべての重要な点において適正に表示しているかどうかについての意見

(3) 内部統制報告書に重要な虚偽の表示がないということの意味

監査人は、内部統制監査の対象となった内部統制報告書が、一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠して、当該内部統制報告書に係る事業年度末の内部統制の状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについての意見を述べることを求められている。内部統制報告書が適正に表示されているとは、内部統制報告書に重要な虚偽表示(脱漏を含む。)がないということであり、具体的には、一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠して、次の点が適切であることを意味している。内部統制報告書において、次の重要な点につき記載が適切でないものがある場合は、監査人は無限定適正意見を表明することはできない。

財務報告に係る内部統制の評価範囲

財務報告に係る内部統制の評価手続

財務報告に係る内部統制の評価結果

付記事項等の内容

(4) 追記情報

監査人は、内部統制報告書が適正であると判断し、その判断に関して説明を付す必要がある事項等を内部統制監査報告書において情報として追記する場合には、意見の表明とは明確に区別しなければならない(内部統制監査の基準4.(2))。追記情報は、内部統制報告書が適正に表示されていると判断した上で監査人からの情報として内部統制報告書の利用者に提供されるものであるが、内部統制報告書の作成責任は経営者にあることにより、財務諸表監査における取扱いと同様に、内部統制報告書に記載されていない情報を監査人が経営者に代わって提供することを予定するものではない。したがって、追記情報の記載対象は、原則として、内部統制報告書に記載されている事項に限定するものとする。

追記情報として記載すべき事項としては、次の事項が内部統制監査の基準に例示されている。

経営者が、内部統制報告書に財務報告に係る内部統制に重要な欠陥がある旨及びそれが是正されない理由を記載している場合において、当該記載が適正であると判断して無限定適正意見を表明するときは、当該重要な欠陥が財務諸表監査に及ぼす影響

財務報告に係る内部統制の有効性の評価に重要な影響を及ぼす後発事象
期末日後に実施された是正措置等

経営者の評価手続の一部が実施できなかったことについて、やむを得ない事情によると認められるとして無限定適正意見を表明する場合において、十分な評価手続を実施できなかった範囲及びその理由

(5) 評価範囲の制約がある場合の留意事項

監査人が評価対象とすべきであると判断する内部統制が経営者により評価されなかった場合

内部統制評価基準に基づき、本来、経営者が評価範囲に含めるべきであると監査人が判断する内部統制について経営者が評価を実施していない場合、当該領域について、監査人は監査対象がそもそも存在せず、必要な監査手続を実施できないことになる。したがって、そのような場合は、監査人は、経営者が評価対象としなかった範囲の与える影響に応じて、基本的には、範囲限定に係る除外事項を付した限定意見又は意見不表明を検討することになる。つまり、経営者による評価範囲の妥当性の判断は、監査範囲の制約の問題として取り扱うことに留意が必要である。

経営者による内部統制評価の対象範囲外の領域から重要な虚偽の表示が監査人により特定された場合

期末の財務諸表監査の過程で監査人により財務諸表の重要な誤謬が指摘され、当該誤謬が経営者による内部統制評価の対象ではない業務プロセスから発生している場合、又は監査人が財務諸表監査目的で経営者による内部統制評価の対象ではない業務プロセスの評価を実施し重要な欠陥に相当する内部統制の不備を特定した場合、重要な誤謬や重要な欠陥が発生した業務プロセスを「財務報告に重要な影響を与える業務プロセス」として内部統制の評価対象に加えるべきではなかったかどうかを監査人は検討しなければならない。監査人が当該プロセスを「財務報告に重要な影響を与える業務プロセス」とすべきであったという結論に達し、時間的制約から経営者による評価が不可能な場合は、最終的に内部統制監査では評価範囲の制約として取り扱う。

なお、このような例外的ケースでは、結果的に監査人による当該領域の内部統制の検討が経営者による評価より先行することが考えられる。しかし、経営者が監査人の指摘により当該領域について自らの方針に基づいて有効性評価を実施する限り、監査人による評価に依存しているとはみなされず、したがって、監査人の独立性は侵害されないと解される。

やむを得ない事情がある場合

監査人は、経営者がやむを得ない事情により、内部統制の一部について十分な評価手続を実施できなかったとして、評価手続を実施できなかった範囲を除外した内部統制報告書を作成している場合には、経営者が当該範囲を除外した事情が合理的であるかどうか及び当該範囲を除外することが財務諸表監査に及ぼす影響について

て、十分に検討しなければならない。「やむを得ない事情」とは、期限内に内部統制評価の基準に準拠した評価手続を経営者が実施することが困難と認められる事情がある場合であり、例えば次のような極めて限定的なケースが想定されている。

- ・ 期末日直前に他企業を買収又は合併し、被合併会社や被買収会社の規模や事業の複雑性を考慮すると、内部統制評価には相当の準備期間が必要であり、当該年度の決算が取締役会の承認を受けるまでの期間に評価が完了しないことに合理性がある場合
- ・ 大規模なシステム変更
- ・ 大規模な地震や風水害などの災害が発生した場合
- ・ クーデター等の政情不安により企業活動に支障をきたしている場合

したがって、内部統制評価の責任を有する役職者や担当者の突然の異動・退職、内部統制評価の基礎となる重要な文書の不注意による滅失等、企業側の責任に帰す事情により内部統制評価が実施できなかった場合は「やむを得ない事情」には該当しないことに留意する。また、「やむを得ない事情」の性質により、財務諸表監査と内部統制監査の意見形成に与える影響が異なる場合も想定される。例えば、期末日直前に他企業を買収又は合併した場合は、財務諸表監査上は通常は範囲限定にはならないため、内部統制監査上のみ範囲限定の程度を検討することになる。大規模な災害が発生した場合は、会計記録を再構築できる場合を除いて、両監査において範囲制限となる可能性が高いと考えられるが、その場合も範囲制限の程度をそれぞれの監査目的に照らして検討しなければならない。

監査人は、経営者の評価手続の一部が実施できなかったことについて、やむを得ない事情によると認められるとして無限定適正意見を表明する場合において、十分な評価手続を実施できなかった範囲及びその理由を監査報告書に追記情報として記載しなければならない。

なお、「やむを得ない事情」により内部統制の評価ができなかった範囲の影響が内部統制報告書に対する意見を表明できないほどに重要であると判断した際には、やむを得ない事情に正当な理由がある場合であっても、監査人は意見を表明してはならない。

(6) 内部統制監査報告書における監査意見

無限定適正意見

内部統制監査の対象となった内部統制報告書が、一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠して、財務報告に係る内部統制の評価について、すべての重要な点において適正に表示していると認められる旨を記載する。

< 想定されるケース >

ア．経営者は内部統制報告書において財務報告に係る内部統制は有効であると結論付けており、かつ、内部統制の評価範囲、評価手続及び評価結果についての、経営者が行った記載が適切である場合（付録3(1)【文例1】参照）

イ．経営者は内部統制報告書において財務報告に係る内部統制に重要な欠陥があるため有効でない旨及び是正できない理由等を記載しており、かつ、内部統制の評価範囲、評価手続及び評価結果についての、経営者が行った記載が適切である場合。この場合は、内部統制監査報告書において、当該重要な欠陥が財務諸表監査に及ぼす影響を追記情報として記載する。（付録3(2)【文例2】参照）

ウ．経営者は、やむを得ない事情により内部統制の一部について十分な評価手続を実施できなかったが、内部統制報告書において財務報告に係る内部統制は有効であると結論付けており、かつ、内部統制の評価範囲、評価手続及び評価結果についての、経営者が行った記載が適切である場合。この場合は、十分な評価手続が実施できなかった範囲及びその理由を追記情報として記載する。（付録3(3)【文例3】参照）

意見に関する除外事項を付した限定付適正意見

内部統制監査の対象となった内部統制報告書において、内部統制の評価範囲、評価手続及び評価結果についての、経営者が行った記載に関して不適切なものがあり、無限定適正意見を表明することができない場合において、その影響が内部統制報告書を全体として虚偽の表示に当たるとするほどには重要でないと判断したときは、監査人は、除外事項を除き、一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠して、すべての重要な点において適正に表示していると認められる旨を表明する。また、除外事項の内容及び当該除外事項が財務諸表監査に及ぼす影響を内部統制監査報告書の意見区分に除外事項として記載しなければならない。

なお、監査人が評価対象とすべきであると判断する内部統制が経営者により評価されなかった場合は、監査範囲の制約として取り扱うため、「評価範囲に不適切なものがある場合」には含まれないことに留意が必要である。

不適正意見

内部統制監査の対象となった内部統制報告書において、内部統制の評価範囲、評価手続及び評価結果についての、経営者が行った記載に関して著しく不適切なものがあり、内部統制報告書が全体として虚偽の表示に当たると判断した場合は、監査人は、不適正意見を表明する。この場合においては、監査の対象となった内部統制報告書が不適正である旨及びその理由並びに財務諸表監査に及ぼす影響を意見区分に記載しなければならない。

<想定されるケース>

ア．監査人が特定した重要な欠陥を経営者は特定しておらず、内部統制報告書に記載していない場合。これには、経営者が重要な欠陥を特定し財務報告に係る内部統制は有効ではないという結論を導いている場合であっても、経営者が特定した重要な欠陥以外に、監査人が他の重要な欠陥を特定している場合で、経営者に内部統制報告書に追加記載を求めたが、経営者の合意が得られず、内部統制報告書

に記載されなかった場合を含む。(付録3(4)【文例4】参照)

イ．内部統制の評価範囲、評価手続及び評価結果に関して、内部統制報告書の記載内容が事実と異なり、著しく不適切な記述がある場合

意見不表明

重要な監査手続を実施できなかったことにより、内部統制報告書に対する意見表明のための合理的な基礎を得ることができなかった場合は、意見を表明してはならない。監査範囲の制約を受けた場合に、その影響が内部統制報告書に対する意見を表明できないほどに重要と判断したときは、意見を表明しない旨とその理由を記載しなければならない。なお、この場合には監査意見が付されていないため、二重責任の原則の記載については、経営者の内部統制報告書の作成責任のみを記載するものとし、意見区分において一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠しているか否かの記載はしないものとする。

< 想定されるケース >

重大な災害の発生等により経営者が実施した評価範囲に制約が生じた場合(付録3(5)【文例5】参照)

監査範囲の制約に関する除外事項を付した限定付適正意見

重要な監査手続を実施できなかったことにより監査範囲の制約を受けた場合に、その影響が内部統制報告書に対する意見を表明できないほどには重要ではないと判断したときには、監査範囲の制約に関する除外事項を付す。その場合、実施した監査の概要において実施できなかった監査手続を記載し、内部統制報告書に対する意見において当該除外事項が財務諸表監査に及ぼす影響を記載する。

< 想定されるケース >

経営者の実施した内部統制の評価範囲が一部不十分であるが、経営者の評価結果そのものは適切である場合。なお、一部範囲が限定される場合で経営者の評価結果が不適切な場合は、不適正意見となるが、内部統制監査報告書においては不適正となった理由とともに範囲限定の状況を記載する。(付録3(6)【文例6】参照)

(7) 米国基準による内部統制監査を実施している場合の日本基準の内部統制監査報告書の取扱い

米国SEC登録会社であるため、米国において米国基準の連結財務諸表を開示している会社が、日本国内では日本基準の連結財務諸表を開示している場合、日本国内で開示される内部統制報告書は日本基準となるため、内部統制監査報告書も日本基準で作成することになる。この場合、内部統制監査は米国基準に準拠して実施されている可能性があるが、日本基準の内部統制監査は、実質的に米国基準の内部統制監査を相当程度利用できるものと考えられる。このため、監査人は、日本基準の内部統制監査報告書作成に関して必要と認めた手続があれば、当該手続を追加して実施することにより対応できるものと考えられる。

ここでいう「必要と認めた手続」とは、通常、持分法適用関連会社の評価の検討及

び財務諸表の信頼性に重要な影響を及ぼす開示事項等の検討に係るものが該当すると考えられる。

17. 内部統制監査において入手すべき経営者による確認書

経営者による確認書（以下「経営者確認書」という。）は、監査人が交付する監査報告書ごとに監査報告書日に入手するのが原則である。しかし、内部統制監査は、財務諸表監査チームにより財務諸表監査と一体的に行われ、内部統制監査の過程で入手した監査証拠は財務諸表監査の内部統制の評価における監査証拠として利用され、また財務諸表監査の過程で得られた証拠を内部統制監査に利用されることより、経営者に確認を求めべき内容が両監査で重複することがある。さらに、両目的の監査報告書は同日付で発行されるため、経営者確認書は両監査目的で一体的に作成するのが実務的である。

内部統制監査を財務諸表監査と一体的に行う場合に、従来の財務諸表監査時に入手していた経営者確認書に少なくとも次の事項を記載するよう求めなければならない。なお、経営者確認書の文例は、付録4に記載している。

(1) 内部統制監査の対象となる内部統制報告書に係る事項

一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠して財務報告に係る内部統制を評価し、内部統制報告書を作成する責任は経営者にあることについて、経営者自身が認識していること

内部統制報告書は、一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠して、適正に期末日現在の内部統制の状況を表示していること

財務報告に係る内部統制の評価に当たっては、一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠して、適切に評価範囲と評価手続を決定し、実施した評価手続に基づき十分な裏付けをもって有効性を評価し、その記録を保持していること

(2) 監査手続上の制約に係る事項

内部統制監査の実施に必要なすべての資料が監査人に提供されたこと

内部統制評価の過程で特定した財務報告に係る内部統制の整備及び運用上の不備のうち、内部統制評価の実施基準3.(4)に定める重要な欠陥（及び、必要に応じて内部統制の不備）については、期中で是正された場合は是正措置の内容とともに、すべて監査人に開示したこと。不備のうち、重要な欠陥に相当する場合はその旨を監査人に開示したこと

(3) 内部統制報告書に重要な影響を及ぼす事項

行政官庁からの通告・指導等で財務報告に係る内部統制の有効性に重要な影響を与える事項はないこと

内部統制報告書に記載している事項を除き、期末日以降、監査報告書日までに期末日現在の内部統制に重要な影響を及ぼす後発事象は、発生していないこと（発生している場合は、「内部統制報告書に記載されているものを除き、発生していない。」とする。）

(内部統制報告書の提出日までに改善措置が完了し、重要な欠陥が是正されたと経営者が主張する重要な欠陥がある場合)内部統制報告書に記載されている期末日以降に実施した改善措置によって、期末日現在に存在した内部統制の重要な欠陥が是正されたことにつき、十分な検証期間を持ってその有効性を確認したこと

(内部統制報告書の提出日現在で改善措置が進行中(評価未了を含む。)である旨が内部統制報告書に記載されている場合)内部統制報告書に記載されている期末日以降に実施した改善措置は、平成×年×月には完了予定であり、完了後は期末日現在には存在した内部統制の重要な欠陥を是正できると確信していること

(4) 財務報告に係る内部統制の有効性に係る事項

特定した財務報告に係る内部統制の不備のうち、個別に又は他の不備と合わせた場合に、重要な欠陥に相当する不備はなく、平成×年×月×日現在の財務報告に係る内部統制は有効に整備・運用されていること(なお、重要な欠陥が報告されている場合は、「特定した財務報告に係る内部統制の不備のうち、個別に又は他の不備と合わせた場合に、重要な欠陥に相当する不備は内部統制報告書に適切に記載しており、記載したものの以外に重要な欠陥に相当する不備はないこと」を確認する。)

監査人が必要と認めて経営者確認書への記載を求めた事項の全部又は一部について、経営者が確認を拒否した場合には監査範囲の制約となり、監査人は意見を限定する又は意見を表明しないことを検討しなければならない。監査報告書上の取扱いを決定するに当たり、監査人は、当該事項の影響の重要性及び当該確認の拒否が監査の過程で経営者が行った他の質問に対する回答の信頼性に与える影響を考慮する。なお、経営者が確認を拒否した事項が、内部統制監査の前提となるような事項(例えば、経営者の内部統制の整備及び運用並びに評価責任の確認)である場合には、監査人は、意見を表明してはならない。

18. 適用

本報告は、平成20年4月1日以後開始する事業年度における内部統制監査から適用する。

付録1 内部統制監査において監査調書に記載する事項の例示

(1) 監査計画の策定

内部統制監査の監査計画の文書化にあたり、考慮する事項は次のとおりである

財務報告に係る内部統制の有効性を評価する経営者の評価手続の内容及びその実施時期に関する計画の理解

財務報告に係る内部統制の有効性を評価する経営者の評価手続の内容及びその実施時期に関する計画について理解した内容を記録する。

経営者や取締役会、監査役又は監査委員会に報告された内部統制の不備、重要な欠陥の有無とその内容

経営者や取締役会、監査役又は監査委員会に報告された内部統制の不備、重要な欠陥について理解した内容、監査上の対応についての検討結果を記録する。

子会社等、持分法適用関連会社の内部統制監査の手続

連結子会社等、持分法適用関連会社が評価対象とする事業拠点として選択された場合には、連結子会社等、持分法適用関連会社の内部統制監査に関する計画、実施する手続について記録する。他の監査人に対する指示書が含まれる場合もある。

【評価範囲の妥当性の検討】

内部統制の評価の範囲に関する経営者との協議の実施

経営者による内部統制の評価の範囲について当該範囲を決定した方法及び根拠について経営者と協議した結果を記録する。

全社的な内部統制及び全社レベルの決算・財務報告プロセスの評価範囲の検討

ア．評価範囲の選定について理解した内容

イ．評価対象から除外した事業拠点又は全社的な内部統制と全社レベルの決算・財務報告プロセスで評価対象となる事業拠点に差異がある場合、その検討結果

ウ．評価範囲が妥当でないと判断した場合には、経営者との協議結果

業務プロセスに係る内部統制の評価範囲の検討

ア．重要な事業拠点の選定

重要な事業拠点の選定の検討に当たり、次の事項を監査調書に記録する。

(ア) 評価範囲の選定について理解した内容

(イ) 重要な事業拠点の捉え方、採用する選定指標の妥当性についての検討結果

(ウ) 選定指標に基づく選定割合及び選定した重要な事業拠点の妥当性に関する検討結果

イ．評価対象とする業務プロセスの識別

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及び財務報告への影響を勘案して個別に評価対象に追加する業務プロセスのそれぞれについて、次の事項を監査調書に記録する。

(ア) 経営者が評価対象として決定した業務プロセスの範囲について理解した内容

(イ) 評価対象となる業務プロセスに委託業務が含まれているかどうかについて理解した内容

(ウ) 当該委託業務が重要な業務プロセスの一部を構成しているかどうかについて理解した内容

(I) 評価範囲が妥当でないと判断した場合には、経営者との協議結果

(2) 実施した監査手続の結果

【全社的な内部統制の評価の検討】

全社的な内部統制の整備状況の評価の検討

全社的な内部統制の整備状況の評価の妥当性についての検討に関して、次の事項を監査調書に記録する。

ア．経営者が採用した全社的な内部統制の評価項目の一覧表について理解した内容とその適切性についての検討結果

イ．経営者が実施した全社的な内部統制の整備状況の評価手続及び評価結果について理解した内容

ウ．監査人が実施した閲覧や質問等の監査手続の結果及び入手した監査証拠

エ．監査人が発見した全社的な内部統制の整備状況の不備があれば、経営者が識別した不備との比較結果

オ．経営者による全社的な内部統制の整備状況の評価結果の妥当性についての検討結果

全社的な内部統制の運用状況の評価の検討

全社的な内部統制の運用状況の評価の妥当性についての検討に関して、次の事項を監査調書に記録する。

ア．経営者が実施した全社的な内部統制の運用状況の評価手続及び評価結果について理解した内容

イ．監査人が実施した質問、関連文書の閲覧、観察等の監査手続の結果及び入手した監査証拠

ウ．監査人が発見した全社的な内部統制の運用状況の不備があれば、経営者が識別した不備との比較結果

エ．経営者による全社的な内部統制の運用状況の評価結果の妥当性についての検討結果

【全社レベルの決算・財務報告プロセスの評価の検討】

全社レベルの決算・財務報告プロセスの評価の検討

ア．全社レベルの決算・財務報告プロセスの整備状況の評価の検討

「全社的な内部統制の評価の検討 全社的な内部統制の整備状況の評価の検討」を準用する。

イ．全社レベルの決算・財務報告プロセスの運用状況の評価の検討

「全社的な内部統制の評価の検討 全社的な内部統制の運用状況の評価の検討」を準用する。

【業務プロセスに係る内部統制の評価の検討】

業務プロセスに係る内部統制の整備状況の評価の検討

業務プロセスに係る内部統制の整備状況の評価の妥当性についての検討に関して、次の事項を監査調書に記録する。

- ア．経営者が実施した業務プロセスに係る内部統制の整備状況の評価手続及び評価結果について理解した内容
- イ．監査人が実施した質問、観察、閲覧、ウォークスルー等の監査手続の結果及び入手した監査証拠
- ウ．経営者が識別した統制上の要点が適切な財務情報を作成するための要件を確保する合理的な保証を提供しているかどうかに関する監査人の検討結果
- エ．監査人が発見した業務プロセスに係る内部統制の整備状況の不備があれば、経営者が識別した不備との比較結果
- オ．経営者による業務プロセスに係る内部統制の整備状況の評価結果の妥当性についての検討結果

業務プロセスに係る内部統制の運用状況の評価の検討

業務プロセスに係る内部統制の運用状況の評価の妥当性についての検討に関して、次の事項を監査調書に記録する。

- ア．経営者が実施した業務プロセスに係る内部統制の運用状況の評価手続及び評価結果について理解した内容
- イ．監査人が実施した質問、関連文書の閲覧、観察、企業の担当者等による作業の再現、監査人による再実施等の監査手続の結果及び入手した監査証拠
- ウ．監査人の判断により経営者が評価において選択したサンプルを自ら選択したサンプルの一部として利用する場合には、自ら選択したサンプルの一部として利用した根拠、経営者が抽出したサンプルの妥当性の検討のために実施した手続及びその検討結果
- エ．監査人が発見した業務プロセスに係る内部統制の運用状況の不備があれば、経営者が識別した不備との比較結果
- オ．経営者による業務プロセスに係る内部統制の運用状況の評価結果の妥当性についての検討結果

(3) 不備の集計

内部統制の不備の検討に関して、次の事項を監査調書に記録する。

- ア．経営者が作成した内部統制の不備を記載した一覧表についての理解した内容
 - イ．それぞれの不備が関連する勘定科目、影響を及ぼす範囲等についての検討結果
 - ウ．内部統制の不備により虚偽記載が実際に発生する可能性に関する検討結果（ある内部統制と他の内部統制との代替可能性の検討を含む。）
 - エ．内部統制の不備が単独で又は複数存在する場合、影響額を合算した上で、重要な欠陥に該当するかどうかについての検討結果
 - オ．識別した内部統制の不備等が財務諸表監査に与える影響の検討結果
- 監査人は、経営者が重要な欠陥については是正措置を実施した場合、次の事項を監

査調書に記録する。

ア．経営者が実施した是正措置について理解した内容

イ．是正措置に対する経営者の評価の妥当性に対する検討結果

ウ．是正結果の取締役会及び監査役又は監査委員会への報告状況

付録2 統計的サンプル数の例示

許容誤謬率が9%、サンプリングリスクが10%（信頼度が90%）、予想誤謬率が0%である場合のサンプル数は、次の表の枠囲みのとおり。

運用評価手続のための統計的サンプル数

		許容誤謬率										
		2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	15%	20%
予想誤謬率	0.00%	114 (0)	76 (0)	57 (0)	45 (0)	38 (0)	32 (0)	28 (0)	<u>25</u> (0)	22 (0)	15 (0)	11 (0)
	0.25%	194 (1)	129 (1)	96 (1)	77 (1)	64 (1)	55 (1)	48 (1)	42 (1)	38 (1)	25 (1)	18 (1)
	0.50%	194 (1)	129 (1)	96 (1)	77 (1)	64 (1)	55 (1)	48 (1)	42 (1)	38 (1)	25 (1)	18 (1)
	0.75%	265 (2)	129 (1)	96 (1)	77 (1)	64 (1)	55 (1)	48 (1)	42 (1)	38 (1)	25 (1)	18 (1)
	1.00%	*	176 (2)	96 (1)	77 (1)	64 (1)	55 (1)	48 (1)	42 (1)	38 (1)	25 (1)	18 (1)
	1.25%	*	221 (3)	132 (2)	77 (1)	64 (1)	55 (1)	48 (1)	42 (1)	38 (1)	25 (1)	18 (1)
	1.50%	*	*	132 (2)	105 (2)	64 (1)	55 (1)	48 (1)	42 (1)	38 (1)	25 (1)	18 (1)
	1.75%	*	*	166 (3)	105 (2)	88 (2)	55 (1)	48 (1)	42 (1)	38 (1)	25 (1)	18 (1)
	2.00%	*	*	198 (4)	132 (3)	88 (2)	75 (2)	48 (1)	42 (1)	38 (1)	25 (1)	18 (1)
	2.25%	*	*	*	132 (3)	88 (2)	75 (2)	65 (2)	42 (1)	38 (1)	25 (1)	18 (1)
	2.50%	*	*	*	158 (4)	110 (3)	75 (2)	65 (2)	58 (2)	38 (1)	25 (1)	18 (1)
	2.75%	*	*	*	209 (6)	132 (4)	94 (3)	65 (2)	58 (2)	52 (2)	25 (1)	18 (1)

3.00%	*	*	*	*	132 (4)	94 (3)	65 (2)	58 (2)	52 (2)	25 (1)	18 (1)
3.25%	*	*	*	*	153 (5)	113 (4)	82 (3)	58 (2)	52 (2)	25 (1)	18 (1)
3.50%	*	*	*	*	194 (7)	113 (4)	82 (3)	73 (3)	52 (2)	25 (1)	18 (1)
3.75%	*	*	*	*	*	131 (5)	98 (4)	73 (3)	52 (2)	25 (1)	18 (1)
4.00%	*	*	*	*	*	149 (6)	98 (4)	73 (3)	65 (3)	25 (1)	18 (1)
5.00%	*	*	*	*	*	*	160 (8)	115 (6)	78 (4)	34 (2)	18 (1)
6.00%	*	*	*	*	*	*	*	182 (11)	116 (7)	43 (3)	25 (2)
7.00%	*	*	*	*	*	*	*	*	199 (14)	52 (4)	25 (2)

この表は、ある程度大きな母集団を想定して作成されたものである。

括弧内は予想誤謬件数

「*」の箇所は、サンプル数が多くなり費用対効果が合わないため件数が示されていない。

(American Institute of Certified Public Accountants Audit and Accounting Guide
AUDIT SAMPLING (1983) p.107 「TABLE2 Statistical Sample Sizes for Compliance Testing
Ten-Percent Risk of Overreliance (with number of expected errors in parentheses)」
を一部修正)

付録3 結合型内部統制監査報告書の文例

(1)【文例1】財務諸表監査報告書（無限定適正意見）と内部統制監査報告書（無限定適正意見）一体型

独立監査人の監査報告書及び内部統制監査報告書

平成×年×月×日

株式会社
取締役会 御中

監査法人		
指定社員	公認会計士	印
業務執行社員		
指定社員	公認会計士	印
業務執行社員		

(注1)

<財務諸表監査>

当監査法人（注2）は、金融商品取引法第193条の2第1項の規定に基づく監査証明を行うため、「経理の状況」に掲げられている 株式会社の平成×年×月×日から平成×年×月×日までの連結会計年度の連結財務諸表、すなわち、連結貸借対照表、連結損益計算書、連結株主資本等変動計算書、連結キャッシュ・フロー計算書及び連結附属明細表について監査を行った。この連結財務諸表の作成責任は経営者であり、当監査法人（注2）の責任は独立の立場から連結財務諸表に対する意見を表明することにある。

当監査法人（注2）は、我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を行った。監査の基準は、当監査法人（注2）に連結財務諸表に重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めている。監査は、試査を基礎として行われ、経営者が採用した会計方針及びその適用方法並びに経営者によって行われた見積りの評価も含め全体としての連結財務諸表の表示を検討することを含んでいる。当監査法人（注2）は、監査の結果として意見表明のための合理的な基礎を得たと判断している。

当監査法人（注2）は、上記の連結財務諸表が、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、 株式会社及び連結子会社の平成×年×月×日現在の財政状態並びに同日をもって終了する連結会計年度の経営成績及びキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているものと認める。

<内部統制監査>

当監査法人（注2）は、金融商品取引法第193条の2第2項の規定に基づく監査

証明を行うため、株式会社平成×年×月×日現在の内部統制報告書について監査を行った。財務報告に係る内部統制を整備及び運用並びに内部統制報告書を作成する責任は、経営者にあり、当監査法人（注２）の責任は、独立の立場から内部統制報告書に対する意見を表明することにある。また、財務報告に係る内部統制により財務報告の虚偽の記載を完全には防止又は発見することができない可能性がある。

当監査法人（注２）は、我が国において一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の監査の基準に準拠して内部統制監査を行った。財務報告に係る内部統制の監査の基準は、当監査法人（注２）に内部統制報告書に重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めている。内部統制監査は、試査を基礎として行われ、財務報告に係る内部統制の評価範囲、評価手続及び評価結果についての、経営者が行った記載を含め全体としての内部統制報告書の表示を検討することを含んでいる。当監査法人（注２）は、内部統制監査の結果として意見表明のための合理的な基礎を得たと判断している。

当監査法人（注２）は、株式会社が平成×年×月×日現在の財務報告に係る内部統制は有効であると表示した上記の内部統制報告書が、我が国において一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠して、財務報告に係る内部統制の評価について、すべての重要な点において適正に表示しているものと認める。

会社と当監査法人又は業務執行社員（注２）との間には、公認会計士法の規定により記載すべき利害関係はない。

以 上

（注１） 監査人が監査法人の場合で、指定証明でないときには、以下とする。

監 査 法 人

代 表 社 員	公認会計士	印
業 務 執 行 社 員	公認会計士	印

また、監査人が公認会計士の場合には、以下とする。

公認会計士事務所

公認会計士 印

公認会計士事務所

公認会計士 印

（注２） 監査人が公認会計士の場合には、「私」又は「私たち」とする。

（注３） （注１）（注２）については、以下の文例においても同様とする。

(2) 【文例2】財務諸表監査報告書（無限定適正意見）と内部統制監査報告書（無限定適正意見と重要な欠陥に関する追記情報）一体型

独立監査人の監査報告書及び内部統制監査報告書

平成×年×月×日

株式会社
取締役会 御中

監査法人		
指定社員	公認会計士	印
業務執行社員		
指定社員	公認会計士	印
業務執行社員		

（注1）

<財務諸表監査>
（財務諸表監査の部分は省略）

<内部統制監査>

当監査法人（注2）は、金融商品取引法第193条の2第2項の規定に基づく監査証明を行うため、株式会社の平成×年×月×日現在の内部統制報告書について監査を行った。財務報告に係る内部統制を整備及び運用並びに内部統制報告書を作成する責任は、経営者にあり、当監査法人（注2）の責任は、独立の立場から内部統制報告書に対する意見を表明することにある。また、財務報告に係る内部統制により財務報告の虚偽の記載を完全には防止又は発見することができない可能性がある。

当監査法人（注2）は、我が国において一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の監査の基準に準拠して内部統制監査を行った。財務報告に係る内部統制の監査の基準は、当監査法人（注2）に内部統制報告書に重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めている。内部統制監査は、試査を基礎として行われ、財務報告に係る内部統制の評価範囲、評価手続及び評価結果についての、経営者が行った記載を含め全体としての内部統制報告書の表示を検討することを含んでいる。当監査法人（注2）は、内部統制監査の結果として意見表明のための合理的な基礎を得たと判断している。

当監査法人（注2）は、株式会社が平成×年×月×日現在の財務報告に係る内部統制は重要な欠陥があるため有効でないと表示した上記の内部統制報告書が、我が国において一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠して、財務報告に係る内部統制の評価について、すべての重要な点において適正に表示しているものと認める。

追記情報

内部統制報告書に記載されている重要な欠陥のある〇〇プロセスで処理される全取引に対しては会社による契約内容の再照合が行われ、その結果特定した必要な修正はすべて連結財務諸表に反映されており、これによる財務諸表監査への影響はない。

会社と当監査法人又は業務執行社員（注２）との間には、公認会計士法の規定により記載すべき利害関係はない。

以 上

(3) 【文例３】財務諸表監査報告書（無限定適正意見）と内部統制監査報告書（無限定適正意見とやむを得ない事情による範囲制限に関する追記情報）一体型

独立監査人の監査報告書及び内部統制監査報告書

平成×年×月×日

株式会社
取締役会 御中

監 査 法 人		
指 定 社 員	公認会計士	印
業 務 執 行 社 員		
指 定 社 員	公認会計士	印
業 務 執 行 社 員		

（注１）

< 財務諸表監査 >
(財務諸表監査の部分は省略)

< 内部統制監査 >

当監査法人（注２）は、金融商品取引法第193条の２第２項の規定に基づく監査証明を行うため、株式会社の平成×年×月×日現在の内部統制報告書について監査を行った。財務報告に係る内部統制を整備及び運用並びに内部統制報告書を作成する責任は、経営者にあり、当監査法人（注２）の責任は、独立の立場から内部統制報告書に対する意見を表明することにある。また、財務報告に係る内部統制により財務報告の虚偽の記載を完全には防止又は発見することができない可能性がある。

当監査法人（注２）は、我が国において一般に公正妥当と認められる財務報告に

係る内部統制の監査の基準に準拠して内部統制監査を行った。財務報告に係る内部統制の監査の基準は、当監査法人（注２）に内部統制報告書に重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めている。内部統制監査は、試査を基礎として行われ、財務報告に係る内部統制の評価範囲、評価手続及び評価結果についての、経営者が行った記載を含め全体としての内部統制報告書の表示を検討することを含んでいる。当監査法人（注２）は、内部統制監査の結果として意見表明のための合理的な基礎を得たと判断している。

当監査法人（注２）は、株式会社平成×年×月×日現在の財務報告に係る内部統制は有効であると表示した上記の内部統制報告書は、我が国において一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠して、財務報告に係る内部統制の評価について、すべての重要な点において適正に表示しているものと認める。

追記情報

会社は、内部統制報告書に記載のとおり、平成×年×月×日付けの株式取得により連結子会社となった株式会社の財務報告に係る内部統制について、やむを得ない事情により十分な評価手続を実施できなかったとして、期末日現在の内部統制評価から除外している。これは、当該会社の規模、事業の多様性や複雑性等から、内部統制の評価には、相当の期間が必要であり、当事業年度の取締役会による決算承認までの期間に評価を完了することが困難であったことによる。

会社と当監査法人又は業務執行社員（注２）の間には、公認会計士法の規定により記載すべき利害関係はない。

以 上

(4) 【文例4】財務諸表監査報告書（無限定適正意見）と内部統制監査報告書（不適正意見）一体型

独立監査人の監査報告書及び内部統制監査報告書

平成×年×月×日

株式会社
取締役会 御中

監査法人		
指定社員	公認会計士	印
業務執行社員		
指定社員	公認会計士	印
業務執行社員		

(注1)

<財務諸表監査>
(財務諸表監査の部分は省略)

<内部統制監査>

当監査法人(注2)は、金融商品取引法第193条の2第2項の規定に基づく監査証明を行うため、株式会社の平成×年×月×日現在の内部統制報告書について監査を行った。財務報告に係る内部統制を整備及び運用並びに内部統制報告書を作成する責任は、経営者にあり、当監査法人(注2)の責任は、独立の立場から内部統制報告書に対する意見を表明することにある。また、財務報告に係る内部統制により財務報告の虚偽の記載を完全には防止又は発見することができない可能性がある。

当監査法人(注2)は、我が国において一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の監査の基準に準拠して内部統制監査を行った。財務報告に係る内部統制の監査の基準は、当監査法人(注2)に内部統制報告書に重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めている。内部統制監査は、試査を基礎として行われ、財務報告に係る内部統制の評価範囲、評価手続及び評価結果についての、経営者が行った記載を含め全体としての内部統制報告書の表示を検討することを含んでいる。当監査法人(注2)は、内部統制監査の結果として意見表明のための合理的な基礎を得たと判断している。

記

会社は、事業部において、顧客との間に物品及びサービスの複合契約を個別に締結しているが、適正な収益計上に必要な契約内容の検討及び承認手続

が不十分であり、当期の売上高及び前受収益に重要な修正を記帳した。このため、当監査法人（注2）は当該内部統制の不備は、我が国において一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に従えば、連結財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす可能性が高く、重要な欠陥に相当すると判断した。しかし、会社は、当該不備を重要な欠陥には該当しないと結論付けており、内部統制報告書には開示されていない。

当監査法人（注2）は、上記事項の重要性に鑑み、株式会社が平成×年×月×日現在の財務報告に係る内部統制は有効であると表示した上記の内部統制報告書が、我が国において一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠して、財務報告に係る内部統制の評価について、適正に表示していないものと認める。なお、上記の重要な欠陥に関連する契約書は会社により全件契約条件の再照合と必要な修正記帳が実施されており、これによる財務諸表監査への影響はない。

会社と当監査法人又は業務執行社員（注2）との間には、公認会計士法の規定により記載すべき利害関係はない。

以 上

(5) 【文例5】財務諸表監査報告書（無限定適正意見）と内部統制監査報告書（意見不表明）一体型

独立監査人の監査報告書及び内部統制監査報告書

平成×年×月×日

株式会社
取締役会 御中

監 査 法 人		
指 定 社 員	公認会計士	印
業務執行社員		
指 定 社 員	公認会計士	印
業務執行社員		

（注1）

< 財務諸表監査 >
（財務諸表監査の部分は省略）

< 内部統制監査 >

当監査法人（注２）は、金融商品取引法第193条の２第２項の規定に基づく監査証明を行うため、株式会社平成×年×月×日現在の内部統制報告書について監査を行った。財務報告に係る内部統制を整備及び運用並びに内部統制報告書を作成する責任は、経営者にある。また、財務報告に係る内部統制により財務報告の虚偽の記載を完全には防止又は発見することができない可能性がある。

当監査法人（注２）は、下記事項を除き、我が国において一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の監査の基準に準拠して内部統制監査を行った。財務報告に係る内部統制の監査の基準は、当監査法人（注２）に内部統制報告書に重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めている。内部統制監査は、試査を基礎として行われ、財務報告に係る内部統制の評価範囲、評価手続及び評価結果についての、経営者が行った記載を含め全体としての内部統制報告書の表示を検討することを含んでいる。

記

会社は、内部統制報告書に記載のとおり、平成×年×月×日主要な連結子会社である株式会社の本社社屋が火災により焼失し、当該子会社の財務報告に係る内部統制の評価手続等の重要な記録が失われた。会社は当該評価範囲の制約による影響は限定的として取り扱っているが、株式会社の売上は連結売上の×％、その総資産は連結総資産の×％を占めることより、当監査法人（注２）は、株式会社の平成×年×月×日現在の財務報告に係る内部統制について、内部統制報告書に対する意見表明のための合理的な基礎を得ることができなかった。

当監査法人（注２）は、内部統制報告書において評価範囲の制約とされた当該内部統制の財務報告に与える影響の重要性に鑑み、株式会社の平成×年×月×日現在の財務報告に係る内部統制は有効であると表示した上記の内部統制報告書は、財務報告に係る内部統制の評価について、適正に表示しているかどうかについての意見を表明しない。

会社と当監査法人又は業務執行社員（注２）の間には、公認会計士法の規定により記載すべき利害関係はない。

以 上

- (6) 【文例6】財務諸表監査報告書（無限定適正意見）と内部統制監査報告書（範囲限定の除外事項付き限定付適正意見（やむを得ない事情とは認められない場合））一体型

独立監査人の監査報告書及び内部統制監査報告書

平成×年×月×日

株式会社
取締役会 御中

監査法人		
指定社員	公認会計士	印
業務執行社員		
指定社員	公認会計士	印
業務執行社員		

（注1）

< 財務諸表監査 >
（財務諸表監査の部分は省略）

< 内部統制監査 >

当監査法人（注2）は、金融商品取引法第193条の2第2項の規定に基づく監査証明を行うため、株式会社の平成×年×月×日現在の内部統制報告書について監査を行った。財務報告に係る内部統制を整備及び運用並びに内部統制報告書を作成する責任は、経営者にあり、当監査法人（注2）の責任は、独立の立場から内部統制報告書に対する意見を表明することにある。また、財務報告に係る内部統制により財務報告の虚偽の記載を完全には防止又は発見することができない可能性がある。

当監査法人（注2）は、下記事項を除き、我が国において一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の監査の基準に準拠して内部統制監査を行った。財務報告に係る内部統制の監査の基準は、当監査法人（注2）に内部統制報告書に重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めている。内部統制監査は、試査を基礎として行われ、財務報告に係る内部統制の評価範囲、評価手続及び評価結果についての、経営者が行った記載を含め全体としての内部統制報告書の表示を検討することを含んでいる。当監査法人（注2）は、内部統制監査の結果として意見表明のための合理的な基礎を得たと判断している。

記

会社は、内部統制報告書に記載のとおり、平成×年×月×日付けの株式取得により連結子会社となった 株式会社の財務報告に係る内部統制を末日現在の内部統制評価から除外しているが、株式取得日から相当の期間が経過しており、やむを得ない事情に相当するとは認められなかった。

当監査法人（注２）は、内部統制報告書において評価範囲外とされた上記事項を除き、 株式会社の平成×年×月×日現在の財務報告に係る内部統制は有効であると表示した上記の内部統制報告書は、我が国において一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠して、財務報告に係る内部統制の評価について、すべての重要な点において適正に表示しているものと認める。なお、内部統制報告書において評価範囲外とされた上記事項の連結子会社については、連結財務諸表に反映されており、これによる財務諸表監査に与える影響はない。

会社と当監査法人又は業務執行社員（注２）との間には、公認会計士法の規定により記載すべき利害関係はない。

以 上

付録４ 経営者確認書の文例(連結及び個別財務諸表監査並びに内部統制監査一体用)

平成×年×月×日

監査法人
指定社員 公認会計士 殿（注１）

株式会社
代表取締役 （署名）
（又は記名捺印）
財務・経理担当取締役 （署名）
（又は記名捺印）

当社の有価証券報告書に含まれる平成×年×月×日から平成×年×月×日までの第×期事業年度の財務諸表及び同期間の連結会計年度の連結財務諸表(以下「財務諸表等」という。) 並びに平成×年×月×日現在の内部統制報告書の監査に関連して、私たちが知り得る限りにおいて、下記のとおりであることを確認いたします。また、財務諸表等及び内部統制報告書の作成責任は、経営者にあることを承知しております。

記

- 1 . 財務諸表等は、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適正に表示しております。
- 2 . 内部統制報告書は、我が国において一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部

- 統制の評価の基準に準拠して、期末日現在の内部統制の状況を適正に表示しております。
- 3 .財務諸表等及びその作成の基礎となる会計記録に適切に記録していない重要な取引はありません。
 - 4 .不正を防止・発見し、財務報告が適正に作成されるため、企業集団の内部統制を構築し、維持する責任は経営者にあることを承知しております。
 - 5 .不正（不正の疑いがある場合を含む。）及び違法行為に関して、以下に該当する状況はいずれもありません。（該当する状況がある場合は、すべて監査人に開示した旨）
 - (1) 経営者による不正及び違法行為
 - (2) 企業集団の内部統制に重要な役割を果たしている従業員による不正及び違法行為
 - (3) 財務諸表等に重要な影響を与える不正（不正の疑いがある事項を含む。）
 - 6 .不正による当社及び連結子会社の財務諸表等の重要な虚偽の表示の可能性に対する経営者の評価を貴監査法人に示しております。
 - 7 .当社及び連結子会社の従業員、元従業員、投資家、規制当局又はその他の者から入手した財務諸表等に影響する不正の申立て又は不正の疑いに関する情報はありません。
 - 8 .貴監査法人から要請のあった会計記録及び財務報告に係る内部統制の評価に関する記録、並びに監査の実施に必要な資料は、すべて貴監査法人に提供いたしました。
 - 9 .本日までに開催された当社の株主総会及び取締役会の議事録並びに重要な稟議書及び契約書は、すべて貴監査法人の閲覧に供しました。
 - 10 .内部統制評価の過程で特定した財務報告に係る内部統制の整備及び運用上の不備のうち、内部統制評価の実施基準3 .(4) に定める重要な欠陥（及び、必要に応じて内部統制の不備）については、期中で是正された場合は是正措置の内容とともに、すべて監査人に開示しております。また、不備のうち、重要な欠陥に相当する場合はその旨を監査人に開示しております。
 - 11 .財務報告に係る内部統制の評価に当たっては、我が国において一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠して、適切に評価範囲と評価手続を決定しております。また、経営者として実施した評価手続に基づき十分な裏付けをもって有効性を評価し、その記録を保存しております。
 - 12 .行政官庁からの通告・指導等で財務諸表等及び財務報告に係る内部統制の有効性に重要な影響を与える事項はありません。
 - 13 .財務諸表等の資産又は負債の計上額や表示に重要な影響を与える経営計画や意思決定はありません。
 - 14 .当社及び連結子会社は、契約不履行の場合に財務諸表等に重要な影響をもたらすような契約諸条項をすべて遵守しております。
 - 15 .財務諸表等に注記しているものを除き、所有権に制約がある重要な資産はありません。
 - 16 .財務諸表等に計上若しくは注記、又は内部統制報告書に記載している事項を除き、重要な偶発事象及び後発事象はありません。
 - 17 .(内部統制報告書の提出日までに改善措置が完了し、重要な欠陥が是正されたと経営

者が主張する重要な欠陥がある場合)内部統制報告書に記載されている期末日以降に実施した改善措置によって、期末日現在に存在した内部統制の重要な欠陥が是正されたことにつき、十分な検証期間を持ってその有効性を確認しております。

18. 上記17.(内部統制報告書の提出日現在で改善措置が進行中(評価未了を含む。)である旨が内部統制報告書に記載されている場合)内部統制報告書に記載されている期末日以降に実施した改善措置は、平成×年×月までに完了する予定であり、改善措置が完了した際には期末日現在に存在した内部統制の重要な欠陥を是正できると確信しております。

19. 下記事項のうち、重要なものは財務諸表等に適切に注記しております。

(1) 関連当事者との取引及び債権債務の残高

(2) デリバティブ取引

20. 別添資料の貴監査法人が監査中に集計した未訂正の財務諸表等の虚偽の表示による影響は、個別にも集計しても、財務諸表等全体に対する重要性はないものと考えております。

21. 特定した財務報告に係る内部統制の不備のうち、個別に又は他の不備と合算して、重要な欠陥に相当する不備はなく、平成×年×月×日現在の財務報告に係る内部統制は有効に整備・運用されていると考えております。

22. ……………

以 上

(注1) 監査人が公認会計士の場合には、以下とする。また、確認書本文中の「貴監査法人」を「貴殿」とする。

公認会計士事務所
公認会計士 殿

以 上