

財務報告に係る内部統制の評価及び監査（案）

I. 内部統制の基本的枠組み

1. 内部統制の定義
 - (1) 目的
 - (2) 基本的要素
2. 内部統制の基本的要素
 - (1) 統制環境
 - (2) リスクの評価と対応
 - (3) 統制活動
 - (4) 情報と伝達
 - (5) モニタリング
 - (6) ITの利用
3. 内部統制の整備と運用
 - (1) 目的と基本的要素との関係
 - (2) 内部統制の整備と運用
4. 内部統制の限界
5. 内部統制に関係を有する者の役割と責任
 - (1) 経営者
 - (2) 取締役会
 - (3) 監査役又は監査委員会
 - (4) 内部監査人
 - (5) 組織内のその他の者

II. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

1. 財務報告に係る内部統制の評価の意義
2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲
 - (1) 財務報告に係る内部統制の有効性の評価
 - (2) 評価の範囲の決定
3. 財務報告に係る内部統制の評価の方法
 - (1) 経営者による内部統制評価
 - (2) 全社的な内部統制の評価
 - (3) 業務プロセスに係る内部統制の評価
 - (4) 内部統制の有効性の判断
 - (5) 内部統制の重要な欠陥の是正

- (6) 評価範囲の制約
- (7) 評価手続等の記録及び保存
- 4. 財務報告に係る内部統制の報告
 - (1) 経営者による内部統制の報告
 - (2) 内部統制評価報告書の記載項目
 - (3) 整備及び運用に関する事項
 - (4) 評価の範囲及び評価時点
 - (5) 評価手続及び評価結果
 - (6) 付記事項

Ⅲ. 内部統制監査

- 1. 財務諸表監査の監査人による内部統制監査の目的
- 2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係
- 3. 内部統制監査の実施
 - (1) 監査計画の策定
 - (2) 評価範囲の妥当性の検討
 - (3) 全社的な内部統制の評価の検討
 - (4) 業務プロセスに係る内部統制の検討
 - (5) 内部統制の重要な欠陥等の報告と是正
 - (6) 不正等の報告
 - (7) 監査役又は監査委員会との連携
 - (8) 他の監査人等の利用
- 4. 監査人の報告
 - (1) 意見の表明
 - (2) 意見表明に関する審査
 - (3) 報告書の記載区分
 - (4) 無限定適正意見の記載事項
 - (5) 意見に関する除外
 - (6) 監査範囲の制約
 - (7) 追記情報

I. 内部統制の基本的枠組み

本枠組みは、経営者による財務報告に係る内部統制の評価及び報告の基準と監査人による内部統制監査の基準の前提となる内部統制を理解するための概念的な枠組みを示すものである。

1. 内部統制の定義

内部統制とは、基本的に、(1)に掲げる一定の目的の達成のために、業務に組み込まれ、組織内のすべての者によって遂行されるプロセスをいう。

内部統制は、(2)に掲げる基本的要素から構成される。

(1) 目的

- 業務の有効性及び効率性
事業活動の目的の達成のため、業務の有効性及び効率性を高めること
- 財務報告の信頼性
財務諸表及び財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のある情報の信頼性を確保すること
- 事業活動に関わる法令等の遵守
事業活動に関わる法令その他の規範の遵守を促進すること
- 資産の保全
資産が不適切に取得され又は使用若しくは処分されないよう資産を保全すること

(2) 基本的要素

- 統制環境
統制環境とは、組織の気風を決定し、組織内のすべての者の統制に対する意識に影響を与えるとともに、他の基本的要素の基礎となるものをいう。
- リスクの評価と対応
リスクの評価と対応とは、組織の目標の達成に影響を与えるすべて

のリスクを識別、分析及び評価することによって、当該リスクへの対応を行う一連のプロセスをいう。

○ 統制活動

統制活動とは、経営者の命令及び指示が適切に実行されることを確保するために定める方針及び手続をいう。

○ 情報と伝達

情報と伝達とは、必要な情報が組織や関係者相互間に、適切に伝えられることを確保することをいう。

○ モニタリング（監視活動）

モニタリング（監視活動）とは、内部統制の有効性を継続的に監視及び評価するプロセスをいう。

○ IT（情報技術）の利用

IT（情報技術）の利用とは、内部統制の他の基本的要素が有効かつ効率的に機能するために、業務に組み込まれている一連のITを活用することをいう。

2. 内部統制の基本的要素

(1) 統制環境

統制環境は、組織の気風を決定し、組織内のすべての者の統制に対する意識に影響を与えるとともに、他の基本的要素の基礎をなし、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング及びITの利用に影響を及ぼす。

統制環境には、次の事項が含まれる。

- ① 組織内のすべての者の誠実性と倫理観
- ② 社風や慣行
- ③ 経営者の経営理念や基本的経営方針
- ④ 取締役会並びに監査役又は監査委員会の有する機能
- ⑤ 組織構造

- ⑥ 権限と職責の付与
- ⑦ 人事に関する方針と管理

(2) リスクの評価と対応

リスクの評価とは、組織目標の達成に影響を与えるすべての事象を認識し、組織目標の達成を阻害する可能性（リスク）を識別、分析及び評価するプロセスをいう。リスクへの対応とは、リスクの評価を受けて、当該リスクへの適切な対応を選択するプロセスをいう。

① リスクの評価

リスクの評価とは、組織の内外で発生するリスクを、組織全体の目標に関わる全社的なリスクと組織の職能や活動単位の目標に関わる業務別のリスクに分類し、その性質に応じて、識別されたリスクの大きさ、発生可能性、頻度等を分析し、当該目標への影響を評価することをいう。

② リスクへの対応

リスクへの対応とは、評価されたリスクについて、その回避、受容、低減又は移転等、リスクへの適切な対応を選択するプロセスをいう。

(3) 統制活動

統制活動とは、経営者の命令及び指示が適切に実行されることを確保するために定める方針及び手続をいう。統制活動には、権限や職責の付与、職務の分掌等の広範な方針及び手続が含まれる。このような方針及び手続は、業務のプロセスに組み込まれるべきものであり、組織内のすべての者において遂行されることにより機能するものである。

(4) 情報と伝達

情報と伝達とは、必要な情報が組織や関係者相互間に、適切に伝えら

れることを確保することをいう。有効な内部統制は、必要な情報が関係する組織や責任者に、適時かつ適切に伝えられることを確実にする。組織内のすべての者が各々の職務の遂行に必要とする情報は、適時に識別、把握及び伝達されなければならない。

① 情報

情報は、組織目標の達成のため、また内部統制の目的を達成するため、組織内のすべての者の職務の遂行に必要となるものである。情報は、人的及び機械化された情報システムを通して、識別、把握及び伝達される。

情報システムは、内部統制の重要な要素であり、適切に統制されなければならない。

② 伝達

イ. 内部伝達

組織目標の達成のため、必要な情報が適時に組織内の適切な者に伝達される必要がある。経営者は、組織内における有効な情報システムを通じて、自己の経営理念等を組織内のすべての者に伝達するとともに、重要な情報が、特に、組織の上層部に適時に伝達される手段を確保する必要がある。

ロ. 外部伝達

法令による財務情報の開示等を含め、情報は組織の内部だけでなく、組織の外部に対しても適切に伝達される必要がある。また、顧客など、組織の外部から重要な情報が提供されることがあるため、組織は外部からの情報を処理する適切なプロセスも整備する必要がある。

(5) モニタリング

モニタリングとは、内部統制が有効に機能していることを継続的に評価するプロセスをいい、これにより内部統制の状況は常時監視、評価及び是正されることになる。モニタリングは、業務の過程で行われる日常的モニタリング及び業務から独立した視点から実施される独立的評価、あるいは両者の組み合わせを通じて行われる。

① 日常的モニタリング

日常的モニタリングは、通常の業務の過程で内部統制の有効性を監視するために行われる活動をいい、日々の経営管理活動や調整活動、業務改善活動等がこれに該当する。

② 独立的評価

独立的評価は、日常的モニタリングから独立して、定期又は不定期に行われる内部統制の評価であり、経営者、監査役又は監査委員会、内部監査等を通じて実施されるものである。

③ 評価プロセス

内部統制を評価することは、それ自体一つのプロセスである。内部統制を評価する者は、組織の活動及び評価の対象となる内部統制の各基本的要素を予め十分に理解する必要がある。

④ 内部統制の不備及び重要な欠陥についての報告

組織の日常的モニタリング、独立的評価等を通して内部統制の不備又は重要な欠陥が明らかになった場合、これを適時に是正するため、当該不備の程度に応じて組織内の適切な者に情報を提供する仕組みが必要である。特に重要な欠陥については、経営者、取締役会、監査役等に対して報告が行われる仕組みを整備しておく必要がある。

(6) ITの利用

ITを利用した統制（以下「IT統制」という。）とは、組織目標を達成するため組織の管理が及ぶ範囲において整備及び運用される、ITを利用した情報システムに関連する内部統制をいう。IT統制は、全般統制と業務処理統制の二つに分けることができる。組織の情報システムがITを高度に取り入れている場合、IT統制は内部統制の他の基本的要素の実施上の枢要な一部として重要な影響を及ぼすことになる。

① 全般統制

ITを利用した全般統制とは、ITを利用した業務処理統制が有効に機能する環境を保証する間接的な統制をいう。全般統制は、通常、ハードウェアやネットワークの運用管理、ソフトウェアの開発、

変更、運用並びに保守、アクセス・セキュリティ及びアプリケーション・システムの取得、開発並びに保守に対する統制を含むものである。

② 業務処理統制

ITを利用した業務処理統制とは、個々のアプリケーション・システムにおいて、承認された取引がすべて正確に処理され、記録されることを確保する、コンピュータ・プログラムに組み込まれた統制をいう。

③ 全般統制と業務処理統制との関係

全般統制は、業務処理統制の機能を継続的に支援する。また、全般統制と業務処理統制は、完全で正確な情報の処理を確保するために一体となって機能する。

3. 内部統制の整備と運用

(1) 目的と基本的要素との関係

有効な内部統制は、内部統制の各基本的要素が経営管理の仕組みに組み込まれ、一体となって機能することで達成される。それぞれの統制目的を達成するには、すべての基本的要素が有効に機能していることが必要であり、それぞれの基本的要素は、内部統制の目的のすべてに必要な関係にある。

(2) 内部統制の整備と運用

内部統制の整備及び運用とは、経営者が内部統制の目的を達成するために、内部統制の基本的要素が業務に組み込まれたプロセスを構築し、そのプロセスを適切に機能させていくことをいう。内部統制は、社内規程等に示されることにより具体化されて、組織内のすべての者がそれぞれの立場で理解し遂行することになる。また、内部統制の整備及び運用状況は、適切に記録・保存される必要がある。

なお、具体的に内部統制をどのように整備し、運用するかについては、個々の組織が置かれた環境や事業の特性等によって異なるものであり、

一律に示すことはできないが、経営者をはじめとする組織内のすべての者が、ここに示した内部統制の機能と役割を効果的に達成し得るよう工夫していくべきものである。

4. 内部統制の限界

内部統制は、次のような固有の限界を有するため、その目的の達成にとって絶対的なものではないが、各基本的要素が有機的に結びつき、一体となって機能することで、その目的を合理的な範囲で達成しようとするものである。

- (1) 内部統制は、判断の誤り、不注意、複数の担当者による共謀によって有効に機能しなくなる場合がある。
- (2) 内部統制は、当初想定していなかった組織内外の環境の変化や非定型的な取引等には、必ずしも対応しない場合がある。
- (3) 内部統制の整備と運用に際しては、費用と便益との比較衡量が求められる。
- (4) 経営者が不当な目的の為に内部統制を無視することがある。

5. 内部統制に関係を有する者の役割と責任

(1) 経営者

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ており、その一環として、内部統制を整備・運用する役割と責任がある。

経営者は、組織内のいずれの者よりも、統制環境に係る諸要因及びその他の内部統制の基本的要素に影響を与える組織の気風の決定に大きな影響力を有している。

(注：経営者とは、代表取締役、代表執行役などの執行機関の代表者をいう。)

(2) 取締役会

取締役会は、内部統制の整備及び運用に係る基本方針を決定する。

取締役会は、経営者の業務執行を監督することから、経営者による内部統制の整備及び運用に対しても監督責任を有している。

取締役会の状況は、全社的な内部統制の重要な一部であるとともに、業務プロセスに係る内部統制における統制環境の一部である。

(3) 監査役又は監査委員会

監査役又は監査委員会は、取締役及び執行役の職務の執行に対する監査の一環として、独立した立場から、内部統制の整備及び運用状況を監視、検証し、その結果を取締役に報告する役割と責任を有している。

(4) 内部監査人

内部監査人は、内部統制の目的をより効果的に達成するために、内部統制の基本的要素の一つであるモニタリングの一環として、内部統制の整備及び運用状況を検討、評価し、その改善を図る職務を担っている。
(注：内部監査人とは、組織内の所属の名称の如何を問わず、内部統制の整備及び運用状況を検討、評価し、その改善を図る職務を担う者及び部署をいう。)

(5) 組織内のその他の者

内部統制は、組織内のすべての者によって遂行されるプロセスであることから、上記以外の組織内のその他の者も、自らの業務との関連において、有効な内部統制の整備及び運用に一定の役割を担っている。

Ⅱ. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

1. 財務報告に係る内部統制の評価の意義

経営者は、内部統制を整備及び運用する自らの役割と責任を果たしていることを明らかにするために、財務報告に係る内部統制の有効性を自ら評価しその結果を外部に向けて報告することが求められる。

財務報告とは、財務諸表及び財務諸表の信頼性に重要な影響を及ぼす開示事項等に係る外部報告をいう。

財務報告に係る内部統制とは、財務報告の信頼性を確保するための内部統制をいう。

財務報告に係る内部統制が有効であるとは、当該内部統制が適切な内部統制の枠組みに準拠して整備及び運用されており、当該内部統制に重要な欠陥がないことをいう。なお、重要な欠陥とは、財務報告に重要な影響を及ぼす可能性のある内部統制の不備をいうものとする。

2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲

(1) 財務報告に係る内部統制の有効性の評価

経営者は、財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性の観点から必要な範囲について、財務報告に係る内部統制の有効性の評価を行わなければならない。

また、経営者は、評価に先立って、予め財務報告に係る内部統制の整備・運用の方針及び手続を定め、それらの状況を記録し保存しておかなければならない。

なお、財務報告に係る内部統制の有効性の評価は、原則として連結ベースで行うものとする。

(2) 評価の範囲の決定

経営者は、内部統制の有効性の評価に当たって、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、以下の事項等に関して合理的に評価の範囲を定める。

- ① 財務諸表の表示及び開示
- ② 企業活動を構成する事業又は業務
- ③ 財務報告の基礎となる取引又は事象
- ④ 主要な業務プロセス

(注：「① 財務諸表の表示及び開示」については、例えば、財務諸表における勘定科目ごとに、金額的重要性の観点から一定金額を設定し、評価範囲を決定するとともに、質的重要性の観点から、財務諸表に対する影響の程度を勘案し、評価範囲に必ず含めなければならない勘定科目を決定することが考えられる。なお、いずれかの重要性に該当する場合には、内部統制の評価の範囲とする。)

また、経営者は、当該内部統制の評価の範囲に関する決定方法及び根拠等を適切に記録しなければならない。

3. 財務報告に係る内部統制の評価の方法

(1) 経営者による内部統制評価

経営者は、有効な内部統制の整備及び運用の責任を負う者として、財務報告に係る内部統制を評価する。経営者は、内部統制の評価に当たって、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（以下「全社的な内部統制」という。）の評価を行った上で、その結果を踏まえて、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（以下「業務プロセスに係る内部統制」という。）を評価しなければならない。

なお、経営者による内部統制評価は、期末日进行评估時点として行うものとする。

(注：企業において具体的にどのような内部統制を整備及び運用するかは、個々の企業の置かれた環境や事業の特性等によって様々である。経営者は、内部統制の評価に当たって、本基準に示した内部統制の枠組み及び評価の基準の趣旨を踏まえて、それぞれの企業の状況等に応じて自ら適切に整備及び運用する必要がある。)

(2) 全社的な内部統制の評価

経営者は、全社的な内部統制の整備並びに運用状況、及び、その状況が業務プロセスに係る内部統制に及ぼす影響の程度を評価する。その際、経営者は、組織の内外で発生するリスク等の評価、及び、財務報告全体に重要な影響を及ぼす経営判断並びに意思決定のプロセスが適切かどうかを十分に検討する。

(3) 業務プロセスに係る内部統制の評価

経営者は、全社的な内部統制の評価結果を踏まえ、評価対象となる内部統制の範囲内にある業務プロセスを分析した上で、財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼす統制上の要点（以下「統制上の要点」という。）を選定し、当該統制上の要点について内部統制の基本的要素が機能しているかを評価する。

(4) 内部統制の有効性の判断

経営者は、財務報告に係る内部統制の有効性の評価を行った結果、当該統制上の要点等に係る不備が財務報告に重要な影響を及ぼす可能性が高い場合は、当該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。

(5) 内部統制の重要な欠陥の是正

経営者による評価の過程で発見された財務報告に係る内部統制の不備は、適時に認識し、適切に対応される必要がある。

特に、財務報告に係る内部統制の重要な欠陥については、財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼすことのないよう速やかに是正しなければならない。

重要な欠陥が発見された場合であっても、それが報告書における評価時点（期末日）までに是正されていれば、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。

（注：期末日後に実施した是正措置については、内部統制報告書に付記事項として記載する。）

(6) 評価範囲の制約

経営者は、財務報告に係る内部統制の有効性を評価するに当たって、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い場合がある。その場合には、当該事実が財務報告に及ぼす影響を十分に把握した上で、評価手続を実施できなかった範囲を除外して財務報告に係る内部統制の有効性を評価することができる。

(注: やむを得ない事情により十分な評価手続が実施できなかった場合としては、例えば、期末日直前における他企業の買収等により、当該企業に係る内部統制の有効性について十分な評価手続を実施できなかった場合等が考えられる。)

(7) 評価手続等の記録及び保存

経営者は、財務諸表に係る内部統制の有効性の評価手続並びにその評価結果、及び発見した不備並びにその是正措置に関して、記録し保存しなければならない。

4. 財務報告に係る内部統制の報告

(1) 経営者による内部統制の報告

経営者は、財務報告に係る内部統制の有効性の評価に関する報告書(以下「内部統制報告書」という。)を作成するものとする。

(2) 内部統制報告書の記載項目

報告書には、次の事項を記載する。

- ① 整備及び運用に関する事項
- ② 評価の範囲及び評価時点
- ③ 評価手続及び評価結果
- ④ 付記事項

(3) 整備及び運用に関する事項

- ・ 財務報告及び財務報告に係る内部統制に責任を有する者の氏名
- ・ 経営者が、財務報告に係る内部統制の整備及び運用の責任を有して

いる旨

- ・ 財務報告に係る内部統制を整備及び運用する際に準拠した一般に公正妥当と認められる内部統制の評価の基準

(4) 評価の範囲及び評価時点

- ・ 財務報告に係る内部統制の評価の範囲（範囲の決定方法及び根拠を含む。）
- ・ 財務報告に係る内部統制の評価が行われた時点

(5) 評価手続及び評価結果

- ・ 財務報告に係る内部統制の評価に当たって、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た旨
- ・ 財務報告に係る内部統制の評価手続の概要
- ・ 財務報告に係る内部統制の評価結果

なお、期末日時点における評価結果の表明には、以下の方法がある。

(ア) 財務報告に係る内部統制は有効である旨

(イ) 評価手続の一部が実施できなかったが、財務報告に係る内部統制は有効である旨、及び実施できなかった評価手続並びにその理由

(ウ) 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、及びその重要な欠陥の内容並びにそれが是正されない理由

(エ) 重要な評価手続が実施できなかったため、財務報告に係る内部統制の評価結果を表明できない旨、及び実施できなかった評価手続並びにその理由

- ・ 内部統制の固有の限界

(6) 付記事項

- ・ 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
- ・ 期末日後に実施した是正措置等

Ⅲ. 内部統制監査

1. 財務諸表監査の監査人による内部統制監査の目的

経営者による財務報告に係る内部統制の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）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ある。

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。

（説明：監査人による検証は、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の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。従って、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内部統制の監査と一体となって行われるべきものである。また、同一の監査人が、財務諸表監査と同一の水準の保証を得るために実施すべき手続や証拠の判断等において、異なる意見形成を求めることは適当でないのみならず、同一の監査証拠を利用して異なる判断を導き出すことは、かえって両者の監査手続が煩雑となることから、内部統制の評価についての検証は、「監査」の水準とすることが必須である。ただし、具体的な手続を検討するに当たっては、監査人のみならず、財務諸表作成者その他の関係者にとって過度の負担にならないように留意する必要がある。）

2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係

内部統制監査は、原則として、同一の監査人により、財務諸表監査と一体となって行われるものである。内部統制監査の過程で得られた監査証拠は、財務諸表監査における内部統制の評定における監査証拠として利用されることとなる。

（注：ここで「同一の監査人」とは、監査事務所のみならず、業務執行社員も

同一であることを意味している。)

一般に、財務報告に係る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。

監査人は、内部統制監査を行うに当たっては、本基準の他、「監査基準」の一般基準及び「品質管理基準」(仮称)を遵守するものとする。

3. 内部統制監査の実施

(1) 監査計画の策定

監査人は、企業の置かれた環境や事業の特性等を踏まえて、経営者による内部統制の整備並びに運用状況及び評価の状況を十分に理解し、監査上の重要性を勘案して監査計画を策定しなければならない。

監査人は、監査計画の前提として把握した事象や状況が変化した場合、あるいは監査の実施過程で内部統制の不備及び重要な欠陥を発見した場合には、内部統制の改善を評価する手続を実施するなど、適時に監査計画を修正しなければならない。

(2) 評価範囲の妥当性の検討

監査人は、経営者により決定された内部統制の評価の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。

特に、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、十分に検討しなければならない。

(3) 全社的な内部統制の評価の検討

監査人は、経営者による全社的な内部統制の評価の妥当性について検討する。監査人は、この検討に当たって、取締役会、監査役又は監査委

員会、内部監査等、経営レベルにおける内部統制の整備及び運用状況について十分に考慮しなければならない。

(4) 業務プロセスに係る内部統制の検討

監査人は、経営者による業務プロセスに係る内部統制の評価の妥当性について検討する。監査人は、この検討に当たって、経営者による全社的な内部統制の評価の状況を勘案し、業務プロセスを十分に理解した上で、経営者が統制上の要点を適切に選定しているかを評価しなければならない。

監査人は、経営者が評価した個々の統制上の要点について、内部統制の基本的要素が適切に機能しているかを判断するため、実在性、網羅性、権限と責任の明確性、記録の十分性等の監査要点に適合した監査証拠を入手しなければならない。

なお、業務プロセスにおける内部統制の基本的要素が機能しているかどうかを判断するに当たっては、内部統制の整備及び運用状況（ITの利用を含む。）についても十分に検討しなければならない。

(5) 内部統制の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状況を適時に評価しなければならない。また、監査人は、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。

監査人は、内部統制の不備を発見した場合も、適切な者に報告しなければならない。

監査人は、内部統制監査の結果について、経営者、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。

(6) 不正等の報告

監査人は、内部統制監査の実施において不正又は違法行為を発見した場合には、経営者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。監査人は、当該不正又は違法行為の内容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。

(7) 監査役又は監査委員会との連携

監査人は、効果的かつ効率的な監査を実施するために、監査役又は監査委員会との連携の範囲及び程度を決定しなければならない。

(8) 他の監査人等の利用

監査人は、他の監査人によって行われた内部統制監査の結果を利用する場合には、当該他の監査人によって行われた内部統制監査の結果の重要性及び他の監査人に対する信頼性の程度を勘案して、他の監査人の実施した監査が適切であるかを評価し、他の監査人の実施した監査の結果を利用する程度及び方法を決定しなければならない。

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を評価した上で、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。

4. 監査人の報告

(1) 意見の表明

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意見を表明するものとする。なお、当該意見は、期末における財務報告に係る内部統制の有効性の評価について表明されるものとする。(注：期末日までに重要な欠陥が是正されている場合には、適正意見が表明される。また、期末日後に重要な欠陥がされた是正された場合には、内部統制監査報告書に追記情報として記載する。)

(2) 意見表明に関する審査

監査人は、意見の表明に先立ち、自らの意見が一般に公正妥当と認め

られる内部統制の監査の基準に準拠して適切に形成されていることを確かめるため、意見表明に関する審査を受けなければならない。

(3) 報告書の記載区分

監査人は、内部統制監査に関する報告書（以下「内部統制監査報告書」という。）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を明瞭かつ簡潔に記載しなければならない。ただし、意見を表明しない場合には、その旨を内部統制監査報告書に記載しなければならない。

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。なお、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する。

(4) 無限定適正意見の記載事項

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と判断したときは、その旨の意見（この場合の意見を「無限定適正意見」という。）を表明しなければならない。

なお、監査人は、内部統制報告書において、経営者が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場合には、当該重要な欠陥並びにそれが是正されない理由、及び当該重要な欠陥が財務諸表監査に及ぼす影響を内部統制監査報告書に追記しなければならない。

監査人は、無限定適正意見を表明する場合には、内部統制監査報告書に次の記載を行うものとする。

① 内部統制監査の対象

イ. 内部統制監査の範囲

ロ. 財務報告に係る内部統制の整備並びに運用及び内部統制報告書の作成の責任は経営者にあること

- ハ. 内部統制の固有の限界
- ニ. 内部統制監査に対する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

② 実施した内部統制監査の概要

- イ. 内部統制監査に当たって、監査人が一般に公正妥当と認められる内部統制の監査の基準に準拠して実施した旨
- ロ. 内部統制監査に当たって、実施した監査手続の概要
- ハ. 内部統制監査における固有の限界

③ 内部統制報告書に対する監査人の意見

- イ. 経営者の評価結果
- ロ. 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と認められること

(5) 意見に関する除外

監査人は、内部統制報告書において、経営者が決定した評価範囲、評価手続、及び評価結果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。この場合には、内部統制報告書に対する意見において、除外した不適切な事項並びに内部統制報告書に与えている影響、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。

監査人は、内部統制報告書において、経営者が決定した評価範囲、評価手続、及び評価結果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の意見を表明しなければならない。この場合には、内部統制報告書が不適正である旨並びにその理由、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。

(6) 監査範囲の制約

監査人は、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、その影響が内部統制報告書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。この場合には、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事項が影響する程度を記載しなければならない。

監査人は、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ときには、意見を表明してはならない。この場合には、内部統制報告書に対する意見を表明しない旨及びその理由を記載しなければならない。

(7) 追記情報

監査人は、次に掲げる事項を内部統制監査報告書に情報として追記するものとする。

- ① 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場合には、当該重要な欠陥並びにそれが是正されない理由、及び当該重要な欠陥が財務諸表監査に及ぼす影響
- ② 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
- ③ 期末日後に実施された是正措置等