

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
Ⅲ. 財務報告に係る内部統制の監査 新旧対照表

| 改訂後 | 改訂前 |
|--|--|
| <p>Ⅲ. 財務報告に係る内部統制の監査</p> <p>1. 内部統制監査の目的</p> <p>(略)</p> <p>〔内部統制監査の目的〕</p> <p>(略)</p> <p>(注) この点について、米国では、<u>現在、直接報告業務(ダイレクト・レポーティング)</u>が採用されているが、我が国においては、<u>直接報告業務を<u>採用</u>しないこととしている。</u></p> <p>(略)</p> <p>〔<u>経営者による財務報告に係る内部統制の評価の理解・尊重</u>〕</p> <p><u>内部統制監査においては、内部統制の有効性の評価結果という経営者の主張を前提に、これに対する監査人の意見を表明するものであり、この経営者の内部統制の有効性の評価に当たっては、経営者が、それぞれの会社の状況等に応じて、自ら適切に工夫しつつ、内部統制の整備及び運用状況の検証を行っていくことが期待される。</u></p> <p><u>監査人は、内部統制の基準・実施基準等の内容や趣旨を踏まえ、経営者による会社の状況等を考慮した内部統制の評価の方法等を適切に理解・尊重した上で内部統制監査を実施する必要があり、各監査人</u></p> | <p>Ⅲ. 財務報告に係る内部統制の監査</p> <p>1. 内部統制監査の目的</p> <p>(同左)</p> <p>〔内部統制監査の目的〕</p> <p>(同左)</p> <p>(注) この点について、米国では、<u>以上のような内部統制監査とともに、直接報告業務(ダイレクト・レポーティング)が併用されているが、我が国においては、直接報告業務を<u>実施</u>しないこととしている。</u></p> <p>(同左)</p> <p>(新設)</p> |

| 改訂後 | 改訂前 |
|--|---|
| <p><u>の定めている監査の手続や手法と異なることをもって、経営者に対し、画一的にその手法等を強制することのないよう留意する。</u></p> <p><u>(注) 監査人は、経営者の評価結果を利用する場合を除き、経営者の評価方法を具体的に検証する必要はないことに留意する。</u></p> <p><u>ただし、事業規模が小規模で、比較的簡素な構造を有している組織等の内部統制監査の実施に当たっては、監査人は、当該組織等の内部統制の構築や評価において経営資源配分上の制約が大きい場合があることを踏まえ、経営者からの相談に対しては、内部統制の有効性を保ちつつ、特に効果的かつ効率的な内部統制の構築や評価を行うとの観点から、適切な指摘を行う必要があることに留意する。</u></p> <p>2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係</p> <p>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監査証拠も内部統制監査の証拠として利用されることがある。</p> <p>(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。</p> <p>一般に、財務報告に係る内部統制に開示すべき重要な不備があり有効でない場合、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。</p> <p>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「監査に関する品質管理基準」を遵守するものとする。</p> | <p>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監査証拠も内部統制監査の証拠として利用されることがある。</p> <p>(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。</p> <p>一般に、財務報告に係る内部統制に重要な欠陥があり有効でない場合、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。</p> <p>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「監査に関する品質管理基準」を遵守するものとする。</p> <p>2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係</p> |

| 改訂後 | 改訂前 |
|---|---|
| <p>〔内部統制監査と財務諸表監査の一体的実施〕</p> <p><u>内部統制監査は、財務諸表監査と一体となつて行われることにより、同一の監査証拠をそれぞれの監査において利用するなど効果的かつ効率的な監査が実施されると考えられることから、原則として、当該会社の財務諸表監査に係る監査人と同一の監査人（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求めている。）により行われることとされている。</u></p> <p><u>したがって、監査人は、それぞれの会社の状況等に応じ、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理解し、監査上の重要性を勘案しつつ、内部統制監査と財務諸表監査が一体となつて効果的かつ効率的に実施する必要があることに留意する。</u></p> <p><u>また、経営者が行った内部統制の評価の検討に当たっては、監査人は、財務諸表監査の実施過程において、一定の監査証拠を入手していることが通常であると考えられ、その場合には、その利用が可能であることに留意する。</u></p> <p><u>例えば、財務諸表監査において監査人が内外のIT等の専門家を利用する場合において、当該専門家が作成した監査調書等を内部統制監査において、監査証拠として利用することができることに留意する。</u></p> <p>〔内部統制監査業務と非監査証明業務の同時提供に関する制限〕 (略)</p> <p>しかしながら、監査人が内部統制監査の実施において内部統制の不</p> | <p>(新設)</p> <p>〔内部統制監査業務と非監査証明業務の同時提供に関する制限〕 (同左)</p> <p>しかしながら、監査人が内部統制監査の実施において内部統制の不</p> |

改訂後

備（開示すべき重要な不備を含む。）を発見した場合に、経営者に報告して是正を求めなければならないことはもちろんのこと、内部統制の構築等の段階においても、経営者等と必要に応じ意見交換を行い、内部統制の構築等に係る作業や決定は、監査人によってではなく、あくまで企業・経営者によって行われるとの前提の下で、有効な内部統制の構築等に向けて適切な指摘を行うことを妨げるものではない。

3. 監査計画と評価範囲の検討

(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及び運用状況並びに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（開示すべき重要な不備を含む。）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。

(略)

③ 経営者による内部統制の評価の理解

監査人は、記録の閲覧、経営者及び適切な管理者又は担当者への質問等により、例えば、次に掲げる事項を含む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について、その計画も含めて把握し、理解する。

改訂前

不備や重要な欠陥を発見した場合に、経営者に報告して是正を求めなければならないことはもちろんのこと、内部統制の構築等の段階においても、経営者等と必要に応じ意見交換を行い、内部統制の構築等に係る作業や決定は、監査人によってではなく、あくまで企業・経営者によって行われるとの前提の下で、有効な内部統制の構築等に向けて適切な指摘を行うことを妨げるものではない。

3. 監査計画と評価範囲の検討

(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及び運用状況並びに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。

(同左)

③ 経営者による内部統制の評価の理解

(同左)

| 改訂後 | 改訂前 |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> ・ 評価の範囲の決定など、重要な手続の内容及びその実施時期 ・ 内部統制の不備が、<u>開示すべき重要な不備</u>に該当するか判定するための重要性の判断基準等の設定状況 ・ 既に経営者、監査役又は監査委員会、取締役会に報告された内部統制の不備、<u>開示すべき重要な不備の有無とその内容</u> ・ 内部監査等を通じて実施された作業の結果 | <ul style="list-style-type: none"> ・ (同左) ・ 内部統制の不備が、<u>重要な欠陥</u>に該当するか判定するための重要性の判断基準等の設定状況 ・ 既に経営者、監査役又は監査委員会、取締役会に報告された内部統制の不備、<u>重要な欠陥の有無とその内容</u> ・ (同左) |
| <p>(略)</p> | <p>(同左)</p> |
| <p>(2) 評価範囲の妥当性の検討</p> | <p>(2) 評価範囲の妥当性の検討</p> |
| <p>(略)</p> <p>重要な事業拠点の選定</p> | <p>(同左)</p> <p>重要な事業拠点の選定</p> |
| <p>(略)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 経営者の行った重要な事業拠点の選定の過程や結果が適切でないと判断した場合には、<u>経営者に対し、その旨を指摘するとともに、財務報告に対する影響の程度等に応じ、重要な事業拠点の選定の見直しなどの追加的な対応を求め</u>る。 | <p>(同左)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 経営者の行った重要な事業拠点の選定の過程や結果が適切でないと判断した場合には、<u>経営者に対し重要な事業拠点の選定の見直しなどの追加的な作業を求め</u>る。 |
| <p>② 評価対象とする業務プロセスの識別</p> | <p>② 評価対象とする業務プロセスの識別</p> |
| <p>イ. 重要な事業拠点における企業の事業目的に関わる業務プロセス</p> <p>(略)</p> <p>監査人は、経営者が評価対象とした業務プロセスが適切でないと判断した場合には、<u>経営者に対し、その旨を指摘するとともに、</u></p> | <p>イ. 重要な事業拠点における企業の事業目的に関わる業務プロセス</p> <p>(同左)</p> <p>監査人は、経営者が評価対象とした業務プロセスが適切でないと判断した場合には、<u>経営者に対し評価対象とした業務プロセス</u></p> |

| 改訂後 | 改訂前 |
|---|--|
| <p><u>財務報告に対する影響の程度等に応じ、評価対象とした業務プロセスの見直しなどの追加的な対応を求める。</u></p> <p>ロ. 財務報告に重要な影響を及ぼす業務プロセス (略)</p> <p>監査人は、リスクが大きい取引を行っている事業又は業務の識別が適切でないなど、経営者が評価対象とした業務プロセスが適切でないと判断した場合には、<u>経営者に対し、その旨を指摘するとともに、財務報告に対する影響の程度等に応じ、評価対象とした業務プロセスの見直しなどの追加的な対応を求める。</u></p> <p>ハ. 全社的な内部統制の評価結果を踏まえた評価範囲、方法等の調整 (略)</p> <p>なお、監査人は、経営者の行った調整が適切でないと判断した場合には、<u>経営者に対し、その旨を指摘するとともに、財務報告に対する影響の程度等に応じ、適切な評価の範囲、方法等に修正するための追加的な対応を求める。</u></p> <p>(略)</p> <p>4. 内部統制監査の実施 (1) 全社的な内部統制の評価の検討 (略)</p> | <p><u>の見直しなどの追加的な作業を求める。</u></p> <p>ロ. 財務報告に重要な影響を及ぼす業務プロセス (同左)</p> <p>監査人は、リスクが大きい取引を行っている事業又は業務の識別が適切でないなど、経営者が評価対象とした業務プロセスが適切でないと判断した場合には、<u>経営者に対し評価対象とした業務プロセスの見直しなどの追加的な作業を求める。</u></p> <p>ハ. 全社的な内部統制の評価結果を踏まえた評価範囲、方法等の調整 (同左)</p> <p>なお、監査人は、経営者の行った調整が適切でないと判断した場合には、<u>経営者に対し適切な評価の範囲、方法等に修正するための追加的な作業を求める。</u></p> <p>(同左)</p> <p>4. 内部統制監査の実施 (1) 全社的な内部統制の評価の検討 (同左)</p> |

| 改訂後 | 改訂前 |
|---|--|
| <p>③ 全社的な内部統制の不備の検討 (略)</p> <p>全社的な内部統制の不備が開示すべき重要な不備となるかどうかについては、「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」3.(4)① 全社的な内部統制の有効性の判断 に記載した事項を考慮して判断する。</p> <p>(2) 業務プロセスに係る内部統制の評価の検討 (略)</p> <p>業務プロセスに係る内部統制の評価の検討 (略)</p> <p>イ. 業務プロセスに係る内部統制の整備状況の検討 (略)</p> <p>上記内部統制の整備状況に関して、監査人は、財務諸表監査の実施過程において、一定の監査証拠を入手しているのが一般的と考えられ、その場合には、その利用が可能であることに留意する。</p> <p>また、監査人は、「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」3.(7)①において「特に、事業規模が小規模で、比較的簡素な構造を有している組織等においては、様々な記録の形式・方法をとらう。例えば、当該会社の経営者からの社内への通達等、当該会社の作成している経営者から組織の内外の者に対する質問書、各業務の業務内容を前任者から後任者に伝達するための文書等、販売担当者が受注の際に作成した文書等、ソフトウェアのマニュアル、伝票や領収書などの原資料、受注入力後販売管理</p> | <p>③ 全社的な内部統制の不備の検討 (同左)</p> <p>全社的な内部統制の不備が重要な欠陥となるかどうかについては、「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」3.(4)① 全社的な内部統制の有効性の判断 に記載した事項を考慮して判断する。</p> <p>(2) 業務プロセスに係る内部統制の評価の検討 (同左)</p> <p>① 業務プロセスに係る内部統制の評価の検討 (同左)</p> <p>イ. 業務プロセスに係る内部統制の整備状況の検討 (同左)</p> <p>上記内部統制の整備状況に関して、監査人は、財務諸表監査の実施過程において、一定の監査証拠を入手しているのが一般的と考えられ、その場合には、その利用が可能であることに留意する。</p> |

改訂後

システムから出力される出荷指図書などの業務指示書等を適宜、利用し、必要に応じてそれに補足を行っていくことで足りることに留意する。」とされていることに留意する（以下、実施基準「Ⅲ. 財務報告に係る内部統制の監査」において同じ。）。

ロ. 業務プロセスに係る内部統制の運用状況の検討

(略)

a. 運用状況の検討の内容及び実施方法

(略)

以上の手続については、基本的に、監査人自ら選択したサンプル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（例えば、日常反復継続する取引について、統計上の二項分布を前提とすると、90%の信頼度を得るには、評価対象となる統制上の要点ごとに少なくとも25件のサンプルが必要になる。）。

その際、例えば、反復継続的に発生する定型的な取引について、経営者が無作為にサンプルを抽出しているような場合には、監査人自らが同じ方法で別のサンプルを選択することは効率的でないため、統制上の要点として選定した内部統制ごとに、経営者が抽出したサンプルの妥当性の検討を行った上で、監査人自らが改めて当該サンプルをサンプルの全部又は一部として選択することができる。当該サンプルについて、経営者が行った評価結果についても、評価方法等の妥当性を検証し、経営者による作業結果の一部について検証した上で、

改訂前

ロ. 業務プロセスに係る内部統制の運用状況の検討

(同左)

a. 運用状況の検討の内容及び実施方法

(同左)

以上の手続については、基本的に、監査人自ら選択したサンプル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（例えば、日常反復継続する取引について、統計上の正規分布を前提とすると、90%の信頼度を得るには、評価対象となる統制上の要点ごとに少なくとも25件のサンプルが必要になる。）。

その際、例えば、反復継続的に発生する定型的な取引について、経営者が無作為にサンプルを抽出しているような場合には、監査人自らが同じ方法で別のサンプルを選択することは効率的でないため、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できる。

| 改訂後 | 改訂前 |
|--|--|
| <p><u>経営者の評価に対する監査証拠として利用することができる。</u></p> <p><u>なお、前年度において、内部統制の評価結果が有効であった業務プロセスに係る内部統制の運用状況の評価に当たっては、当該業務プロセスに係る内部統制の整備状況に重要な変更がないなど新たに確認すべき事項がない場合、経営者が評価において選択したサンプル及びその評価結果を利用するなど効率的な手続の実施に留意する。</u></p> <p><u>また、事業規模が小規模で、比較的簡素な構造を有している組織等においては、経営者が直接行った日常的モニタリングの結果や監査役が直接行った内部統制の検証結果（例えば、棚卸の立会などの往査の結果をまとめた報告書等）を内部統制の実施状況の検証として利用するなど、効率的な運用状況の検討が可能な場合があることに留意する。</u></p> <p>(略)</p> <p>② ITを利用した内部統制の評価の検討</p> <p>(略)</p> <p>ハ. ITに係る業務処理統制の評価の検討</p> <p>(略)</p> <p>c. 監査人は、業務処理統制の運用状況について確認を実施する。</p> <p>(略)</p> <p>監査人は、前述のように、基本的には、監査人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、統制上の要点として選定した内部統</p> | <p>(同左)</p> <p>② ITを利用した内部統制の評価の検討</p> <p>(同左)</p> <p>ハ. ITに係る業務処理統制の評価の検討</p> <p>(同左)</p> <p>c. 監査人は、業務処理統制の運用状況について確認を実施する。</p> <p>(同左)</p> <p>監査人は、前述のように、基本的には、監査人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</p> |

| 改訂後 | 改訂前 |
|--|--|
| <p><u>制ごとに、経営者が抽出したサンプルの妥当性の検討を行った上で、監査人自らが改めて当該サンプルをサンプルの全部又は一部として選択することができる。当該サンプルについて、経営者が行った評価結果についても、評価方法等の妥当性を検証し、経営者による作業の一部について検証した上で、経営者の評価に対する監査証拠として利用することができる。</u></p> <p><u>例えば、前年度において、内部統制の評価結果が有効であったITに係る業務処理統制の運用状況の評価に当たっては、当該業務処理統制の整備状況に重要な変更がないなど新たに確認すべき事項がない場合、経営者が評価において選択したサンプル及びその評価結果を利用するなど効率的な手続の実施に留意する。</u></p> <p>(略)</p> <p>④ 業務プロセスに係る内部統制の不備の検討</p> <p>監査人は、内部統制の不備が識別された場合、当該不備が、個々に又は組み合わせにより<u>開示すべき重要な不備</u>に該当するかどうかを、例えば、以下のとおり判断する。</p> <p>イ. 業務プロセスから発見された<u>内部統制の不備</u>がどの勘定科目等に、どの範囲で影響を及ぼしうるかについての検討</p> <p>監査人は、業務プロセスに係る<u>内部統制の不備</u>が発見された場合、不備の重要性を判断するに当たり、当該業務プロセスに係る</p> | <p><u>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できる。</u></p> <p>(同左)</p> <p>④ 業務プロセスに係る内部統制の不備の検討</p> <p>監査人は、内部統制の不備が識別された場合、当該不備が、個々に又は組み合わせにより<u>重要な欠陥</u>に該当するかどうかを、例えば、以下のとおり判断する。</p> <p>イ. 業務プロセスから発見された<u>不備</u>がどの勘定科目等に、どの範囲で影響を及ぼしうるかについての検討</p> <p>監査人は、業務プロセスに係る<u>不備</u>が発見された場合、不備の重要性を判断するに当たり、当該業務プロセスに係る内部統制の</p> |

| 改訂後 | 改訂前 |
|---|--|
| <p>内部統制の不備がどの勘定科目にどの範囲で影響を及ぼすか検討する。</p> <p>(略)</p> <p>ハ. 内部統制の不備の質的・金額的重要性の判断</p> <p>監査人は、上記イ. ロ. で求めた金額と発生可能性を勘案し、当該不備が財務報告に及ぼす潜在的な影響額を検討し、「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」1. ② <u>開示すべき重要な不備の判断指針</u> に照らして、その質的・金額的重要性を判断する。<u>業務プロセスに係る内部統制の不備が及ぼす影響に質的又は金額的な重要性があると認められる場合には、当該不備は開示すべき重要な不備に該当するものと判断される。</u></p> <p>なお、内部統制の不備が複数存在する場合には、影響額を合算（重複額は控除）した上で、<u>開示すべき重要な不備に該当しないか</u>検討する。</p> <p>ニ. ITを利用した内部統制に係るITの全般統制の不備の取扱い</p> <p>(略)</p> <p>しかしながら、ITに係る全般統制の不備は、それ自体が財務報告の重要な事項に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、全般統制の不備をもって</p> | <p>不備がどの勘定科目にどの範囲で影響を及ぼすか検討する。</p> <p>(同左)</p> <p>ハ. 内部統制の不備の質的・金額的重要性の判断</p> <p>監査人は、上記イ. ロ. で求めた金額と発生可能性を勘案し、当該不備が財務報告に及ぼす潜在的な影響額を検討し、「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」1. ② <u>重要な欠陥の判断指針</u> に照らして、その質的・金額的重要性を判断する。<u>業務プロセスの不備が及ぼす影響に質的又は金額的な重要性があると認められる場合には、当該不備は重要な欠陥に該当するものと判断される。</u></p> <p>なお、内部統制の不備が複数存在する場合には、影響額を合算（重複額は控除）した上で、<u>重要な欠陥に該当しないか</u>検討する。</p> <p>ニ. ITを利用した内部統制に係るITの全般統制の不備の取扱い</p> <p>(同左)</p> <p>しかしながら、ITに係る全般統制の不備は、それ自体が財務報告の重要な事項に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、全般統制の不備をもって</p> |

改訂後

直ちに開示すべき重要な不備と評価されるものではないことに留意する。

(3) 内部統制の開示すべき重要な不備の報告と是正

監査人は、内部統制監査の実施において内部統制の開示すべき重要な不備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、当該開示すべき重要な不備の是正状況を適時に検討しなければならない。また、監査人は、当該開示すべき重要な不備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。

(注) 監査人は、内部統制監査の過程で発見された内部統制の開示すべき重要な不備については、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になると考えられる。

開示すべき重要な不備等の報告

〔内部統制監査で発見した開示すべき重要な不備等の報告〕

監査人は、監査の過程で開示すべき重要な不備を発見した場合には、その内容を、経営者に報告して是正を求めなければならない。

改訂前

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。

(3) 内部統制の重要な欠陥の報告と是正

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検討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。

(注) 監査人は、内部統制監査の過程で発見され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になると考えられる。

① 重要な欠陥等の報告

〔内部統制監査で発見した重要な欠陥等の報告〕

監査人は、監査の過程で重要な欠陥を発見した場合には、その内容を、経営者に報告して是正を求めなければならない。また、

改訂後

い。また、監査人は、当該開示すべき重要な不備の内容を経営者に報告した旨を、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、開示すべき重要な不備以外の不備を積極的に発見することを要求されていないが、監査の過程において、財務報告に係る内部統制のその他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。

監査人による報告では、報告の対象となる不備が内部統制の不備、開示すべき重要な不備のいずれに区別されるのかを明らかにしなければならない。ただし、迅速な報告が必要であると判断した場合に、その時点では当該区別を明らかにしないですみやかに報告し、当該区別については、改めて報告するという考えられる。

開示すべき重要な不備の是正状況の検討

〔期中に存在した開示すべき重要な不備の是正状況の確認〕

監査人は、監査の過程で内部統制の開示すべき重要な不備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、当該開示すべき重要な不備の是正状況を適時に確認しなければならない。

改訂前

監査人は、当該重要な欠陥の内容を経営者に報告した旨を、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、重要な欠陥以外の不備を積極的に発見することを要求されていないが、監査の過程において、財務報告に係る内部統制のその他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。

監査人による報告では、報告の対象となる不備が内部統制の不備、重要な欠陥のいずれに区別されるのかを明らかにしなければならない。ただし、迅速な報告が必要であると判断した場合に、その時点では当該区別を明らかにしないですみやかに報告し、当該区別については、改めて報告するという考えられる。

② 重要な欠陥の是正状況の検討

〔期中に存在した重要な欠陥の是正状況の確認〕

監査人は、監査の過程で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確認しなければならない。

| 改訂後 | 改訂前 |
|--|---|
| <p>経営者又は監査人が開示すべき重要な不備を発見した場合でも、前年度以前に発見された開示すべき重要な不備を含め、それが内部統制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、内部統制は有効であると認めることができる。</p> <p>監査人は、開示すべき重要な不備の是正結果を、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。</p> <p>なお、評価時点（期末日）までに開示すべき重要な不備については是正措置が実施された場合には、監査人は、実施された是正措置について経営者が行った評価が適切であるか確認を行う。</p> <p>期末後の是正措置</p> <p>イ. 期末日後に実施された是正措置の検討</p> <p>内部統制報告書に期末日後に実施された開示すべき重要な不備に対する是正措置が付記された場合、監査人は、当該是正措置に係る内部統制報告書の付記事項などの記載内容の妥当性を検討するため、例えば、以下の手続を実施する。</p> <p>(略)</p> <p>(4) 不正等の報告</p> <p>(略)</p> | <p>経営者又は監査人が重要な欠陥を発見した場合でも、前年度以前に発見された重要な欠陥を含め、それが内部統制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、内部統制は有効であると認めることができる。</p> <p>監査人は、重要な欠陥の是正結果を、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。</p> <p>なお、評価時点（期末日）までに重要な欠陥については是正措置が実施された場合には、監査人は、実施された是正措置について経営者が行った評価が適切であるか確認を行う。</p> <p>③ 期末後の是正措置</p> <p>イ. 期末日後に実施された是正措置の検討</p> <p>内部統制報告書に期末日後に実施された重要な欠陥に対する是正措置が付記された場合、監査人は、当該是正措置に係る内部統制報告書の付記事項などの記載内容の妥当性を検討するため、例えば、以下の手続を実施する。</p> <p>(同左)</p> <p>(4) 不正等の報告</p> <p>(同左)</p> |

改訂後

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事実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対して適時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検討し、その結果、その事実が内部統制の不備又は開示すべき重要な不備に該当する場合には上記（３）に記載した対応を取らなければならない。

（略）

5. 監査人の報告

（１）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、その影響が無限定適正意見を表明することができない程度に重要ではあるものの、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では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、別に区分を設けて、除外した不適切な事項及び財務諸表監査に及ぼす影響を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不適切なものがあり、その影響が内部統制報告書全体として虚偽の表示に当たるとするほどに重要であ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、別に区分を設けて、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

改訂前

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事実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対して適時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検討し、その結果、その事実が内部統制の不備又は重要な欠陥に該当する場合には上記（３）に記載した対応を取らなければならない。

（同左）

5. 監査人の報告

（１）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、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。

改訂後

査に及ぼす影響を記載しなければならない。

〔限定付適正意見の表明〕

監査人が、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、その影響が無限定適正意見を表明することができない程度に重要ではあるものの、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ではないと判断できる場合には、限定付適正意見が表明される。

例えば、財務報告に係る内部統制に関する開示すべき重要な不備があるとした経営者の評価結果は適正であるが、期末日後に実施した是正措置を内部統制報告書に記載している場合において、監査人が当該是正措置に関する経営者の記載は不適切であると判断した場合が挙げられる。

(2) 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等により、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全体に対する意見表明ができないほどでは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、別に区分を設けて、実施できなかった監査手続等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、重要な監査手続を実施できなかったこと等により、内

改訂前

〔限定付適正意見の表明〕

監査人が、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できる場合には、限定付適正意見が表明される。

例えば、財務報告に係る内部統制に関する重要な欠陥があるとした経営者の評価結果は適正であるが、期末日後に実施した是正措置を内部統制報告書に記載している場合において、監査人が当該是正措置に関する経営者の記載は不適切であると判断した場合が挙げられる。

(2) 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、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

改訂後

部統制報告書全体に対する意見表明のための基礎を得ることができなかつたときは、意見を表明してはならない。この場合には、別に区分を設けて、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。

〔評価範囲の制約に係る監査上の取扱い〕

(略)

なお、経営者の評価手続の一部が実施できなかったことに正当な理由が認められるとして無限定適正意見を表明する場合には、次の点に留意しなければならない。

- イ. 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、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一部の内部統制を除き、全体として適切に実施されていること。
- ロ. 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ことが財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼすまでには至っていないこと。

(3) 追記情報

監査人は、次に掲げる強調すること又はその他説明をすることが適当と判断した事項は、内部統制監査報告書にそれらを区分した上で、情報として追記するものとする。

経営者が、内部統制報告書に財務報告に係る内部統制に開示すべ

改訂前

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つたときは、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。

〔評価範囲の制約に係る監査上の取扱い〕

(同左)

なお、経営者の評価手続の一部が実施できなかったことに正当な理由が認められるとして無限定適正意見を表明する場合には、次の点に留意しなければならない。

- イ. 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、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一部の内部統制を除き、全体として適切に実施されていること。
- ロ. 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内部統制の範囲が、財務報告に係る内部統制の全体に及ぼす金額的、質的影響が重要な欠陥に該当するまでには至っていないこと。

(3) 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。

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

| 改訂後 | 改訂前 |
|--|--|
| <p>き重要な不備の内容及びそれが是正されない理由を記載している場合は、当該開示すべき重要な不備がある旨及び当該開示すべき重要な不備が財務諸表監査に及ぼす影響</p> <p>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</p> <p>期末日後に実施された是正措置等</p> <p>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</p> | <p>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、当該重要な欠陥及びそれが是正されない理由、並びに当該重要な欠陥が財務諸表監査に及ぼす影響</p> <p>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</p> <p>期末日後に実施された是正措置等</p> <p>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</p> |
| (略) | (同左) |

改訂後

(参考図1)

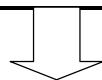
財務報告に係る内部統制構築のプロセス

1. 基本的計画及び方針の決定

経営者は、内部統制の基本方針に係る取締役会の決定を踏まえ、財務報告に係る内部統制を組織内の全社的なレベル及び業務プロセスのレベルにおいて実施するための基本的計画及び方針を決定

※経営者が定めるべき基本的計画及び方針としては、以下が挙げられる。

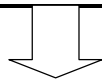
- ① 構築すべき内部統制の方針・原則、範囲及び水準
- ② 内部統制の構築に当たる責任者及び全社的な管理体制
- ③ 内部統制構築の手順及び日程
- ④ 内部統制構築に係る人員及びその編成、教育・訓練の方法 等



2. 内部統制の整備状況の把握

内部統制の整備状況を把握し、その結果を記録・保存

- ① 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
※暗黙裡に実施されている社内の決まり事等がある場合には、それを明文化
- ② 重要な業務プロセスについて、内部統制の整備状況を把握し、記録・保存
・組織の重要な業務プロセスについて、取引の流れ、会計処理の過程を整理し、理解する。
・整理、理解した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、それらリスクの財務報告又は勘定科目等との関連性、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を検討



3. 把握された内部統制の不備への対応及び是正

把握された内部統制の不備は適切に是正

改訂前

(参考図1)

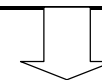
財務報告に係る内部統制構築のプロセス

1. 基本的計画及び方針の決定

経営者は、内部統制の基本方針に係る取締役会の決定を踏まえ、財務報告に係る内部統制を組織内の全社的なレベル及び業務プロセスのレベルにおいて実施するための基本的計画及び方針を決定

※経営者が定めるべき基本的計画及び方針としては、以下が挙げられる。

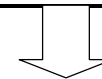
- ① 構築すべき内部統制の方針・原則、範囲及び水準
- ② 内部統制の構築に当たる責任者及び全社的な管理体制
- ③ 内部統制構築の手順及び日程
- ④ 内部統制構築に係る人員及びその編成、教育・訓練の方法 等



2. 内部統制の整備状況の把握

内部統制の整備状況を把握し、その結果を記録・保存

- ① 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
※暗黙裡に実施されている社内の決まり事等がある場合には、それを明文化
- ② 重要な業務プロセスについて、内部統制の整備状況を把握し、記録・保存
・組織の重要な業務プロセスについて、取引の流れ、会計処理の過程を整理し、理解する。
・整理、理解した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、それらリスクの財務報告又は勘定科目等との関連性、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を検討



3. 把握された不備への対応及び是正

把握された不備は適切に是正

改訂後

(参考図2)

財務報告に係る内部統制の評価・報告の流れ

全社的な内部統制の評価
(原則、すべての事業拠点について全社的な観点で評価)

決算・財務報告に係る業務プロセスの評価
(全社的な観点での評価が適切なものについては、全社的な内部統制に準じて評価)

決算・財務報告プロセス以外の業務プロセスの評価

1. 重要な事業拠点の選定

売上高などを用いて金額の高い拠点から合算し、全体の一定割合（例えば、概ね3分の2程度）に達するまでの拠点を重要な事業拠点として選定
※事業拠点には、本社、子会社、支社、支店の他、事業部等も含まれる。
※企業の置かれた環境や事業の特性によって、異なる指標や追加的な指標を用いることがある。

2. 評価対象とする業務プロセスの識別

- ① 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（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、すべて評価対象
※当該重要な事業拠点が行う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が僅少である業務プロセスについては、評価対象としないことができる。
- ② 重要な事業拠点及びそれ以外の事業拠点において、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
(例) ・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
- ③ 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評価の範囲、方法等を調整
※全社的な内部統制が有効でない場合、評価範囲の拡大、評価手続の追加などの措置が必要
※全社的な内部統制が有効である場合、サンプリングの範囲を縮小するなど簡易な評価手続の選択や、重要性等を勘案し、評価範囲の一部について、複数会計期間ごとの評価が可能

評価範囲について、必要に応じて、監査人と協議

3. 評価対象とした業務プロセスの評価

- ① 評価対象となる業務プロセスの概要を把握、整理
- ② 業務プロセスにおける虚偽記載の発生するリスクとこれを低減する統制を識別
- ③ 関連文書の閲覧、質問、観察等により、内部統制の整備状況の有効性を評価
- ④ 関連文書の閲覧、質問、観察、内部統制の実施記録の検証、自己点検の状況の検討等により、内部統制の運用状況の有効性を評価
※全社的な内部統制の評価結果が良好である場合等には、サンプリングの範囲を縮小

4. 内部統制の報告

- ① 内部統制の不備が発見された場合、期末までに是正
- ② 開示すべき重要な不備が期末日に存在する場合には開示

改訂前

(参考図2)

財務報告に係る内部統制の評価・報告の流れ

全社的な内部統制の評価
(原則、すべての事業拠点について全社的な観点で評価)

決算・財務報告に係る業務プロセスの評価
(全社的な観点での評価が適切なものについては、全社的な内部統制に準じて評価)

決算・財務報告プロセス以外の業務プロセスの評価

1. 重要な事業拠点の選定

売上高などを用いて金額の高い拠点から合算し、全体の一定割合（例えば、概ね3分の2程度）に達するまでの拠点を重要な事業拠点として選定
※事業拠点には、本社、子会社、支社、支店の他、事業部等も含まれる。
※企業の置かれた環境や事業の特性によって、異なる指標や追加的な指標を用いることがある。

2. 評価対象とする業務プロセスの識別

- ① 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（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、すべて評価対象
※当該重要な事業拠点が行う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が僅少である業務プロセスについては、評価対象としないことができる。
- ② 重要な事業拠点及びそれ以外の事業拠点において、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
(例) ・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
- ③ 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評価の範囲、方法等を調整
※全社的な内部統制が有効でない場合、評価範囲の拡大、評価手続の追加などの措置が必要
※全社的な内部統制が有効である場合、サンプリングの範囲を縮小するなど簡易な評価手続の選択や、重要性等を勘案し、評価範囲の一部について、複数会計期間ごとの評価が可能

評価範囲について、必要に応じて、監査人と協議

3. 評価対象とした業務プロセスの評価

- ① 評価対象となる業務プロセスの概要を把握、整理
- ② 業務プロセスにおける虚偽記載の発生するリスクとこれを低減する統制を識別
- ③ 関連文書の閲覧、質問、観察等により、内部統制の整備状況の有効性を評価
- ④ 関連文書の閲覧、質問、観察、内部統制の実施記録の検証、自己点検の状況の検討等により、内部統制の運用状況の有効性を評価
※全社的な内部統制の評価結果が良好である場合等には、サンプリングの範囲を縮小

4. 内部統制の報告

- ① 内部統制の不備が発見された場合、期末までに是正
- ② 重要欠陥が期末日に存在する場合には開示

改訂後

(参考図3)

業務プロセスに係る内部統制の不備の検討

業務プロセスに係る内部統制の有効性の確認

- ・サンプリングにより確認(90%の信頼度を得るには、統制上の要点ごとに少なくとも25件のサンプルが必要)
- ※反復継続的に発生する定型的な取引等については、サンプル数の低減等が可能

業務プロセスに係る内部統制の不備を把握

① 不備の影響が及ぶ範囲の検討

業務プロセスから発見された内部統制の不備がどの勘定科目等に、どの範囲で影響を及ぼしうるかを検討

- ・ある事業拠点において、ある商品の販売プロセスで問題が起きた場合、当該販売プロセスが当該事業拠点に横断的な場合には、当該事業拠点全体の売上高に影響を及ぼす。
- ・問題となった販売プロセスが特定の商品に固有のものである場合には、当該商品の売上高だけに影響を及ぼす。
- ・他の事業拠点でも同様の販売プロセスを用いている場合には、上記の問題の影響は当該他の事業拠点の売上高にも及ぶ。

② 影響の発生可能性の検討

①で検討した影響が実際に発生する可能性を検討

- ・発生確率をサンプリングの結果を用いて統計的に導き出す。
- ・それが難しい場合には、リスクの程度を発生可能性を、例えば、高、中、低により把握し、それに応じて、予め定めた比率を適用する。
- ※影響の発生可能性が無視できる程度に低いと判断される場合には、判定から除外

③ 内部統制の不備の質的・金額的重要性の判断

①及び②を勘案して、質的重要性及び金額的重要性(例えば、連結税引前利益の概ね5%程度)を判断

- ※不備が複数存在する場合には、これらを合算(重複額は控除)する。

質的又は金額的重要性があると認められる場合、開示すべき重要な不備と判断

改訂前

(参考図3)

業務プロセスに係る内部統制の不備の検討

業務プロセスに係る内部統制の有効性の確認

- ・サンプリングにより確認(90%の信頼度を得るには、統制上の要点ごとに少なくとも25件のサンプルが必要)
- ※反復継続的に発生する定型的な取引等については、サンプル数の低減等が可能

業務プロセスに係る内部統制の不備を把握

① 不備の影響が及ぶ範囲の検討

業務プロセスから発見された不備がどの勘定科目等に、どの範囲で影響を及ぼしうるかを検討

- ・ある事業拠点において、ある商品の販売プロセスで問題が起きた場合、当該販売プロセスが当該事業拠点に横断的な場合には、当該事業拠点全体の売上高に影響を及ぼす。
- ・問題となった販売プロセスが特定の商品に固有のものである場合には、当該商品の売上高だけに影響を及ぼす。
- ・他の事業拠点でも同様の販売プロセスを用いている場合には、上記の問題の影響は当該他の事業拠点の売上高にも及ぶ。

② 影響の発生可能性の検討

①で検討した影響が実際に発生する可能性を検討

- ・発生確率をサンプリングの結果を用いて統計的に導き出す。
- ・それが難しい場合には、リスクの程度を発生可能性を、例えば、高、中、低により把握し、それに応じて、予め定めた比率を適用する。
- ※影響の発生可能性が無視できる程度に低いと判断される場合には、判定から除外

③ 内部統制の不備の質的・金額的重要性の判断

①及び②を勘案して、質的重要性及び金額的重要性(例えば、連結税引前利益の概ね5%程度)を判断

- ※不備が複数存在する場合には、これらを合算(重複額は控除)する。

質的又は金額的重要性があると認められる場合、重要な欠陥と判断