

Ⅲ. 監査人による検証（監査）（素案）

1. 監査人による検証（監査）の目的

監査人による検証（監査）の目的は、経営者が行った財務報告に係る内部統制の有効性の評価結果が適正であるかどうかについて、監査人が自ら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。

監査人の意見は、経営者による内部統制の有効性の評価結果に基づいて、内部統制に重要な欠陥がない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。

（注：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、有効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り、財務諸表監査と同程度の信頼性の保証が求められることから、以下では監査の水準を前提として素案を作成している。）

2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係

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監査人の検証（以下「内部統制監査」という。）は、原則として、財務諸表監査と一体として行うものとする。

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、経営者による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。

(3) 全社的な内部統制の評価手続の検討

監査人は、経営者による全社的な内部統制の評価手続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、監査役若しくは監査委員会又は内部監査等、経営レベルにおける内部統制の状況について評価しなければならない。

(4) 業務プロセスに係る内部統制手続の検討

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手続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、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十分かつ適切な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、内部統制の整備状況を検討するとともに内部統制の運用状況（情報技術（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。

（注：財務報告に係る内部統制の有効性の評価・検証（監査）を、有価証券報告書全体の作成に関する内部統制にまで拡張することの適否については、内部統制に関する基準について一通りの議論を行った上で、改めて検討することとしてはどうか。）

(5) 内部統制の不備及び重要な欠陥の報告と改善

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、経営者並びに監査役又は監査委員会に報告して改善を求め、適時に当該重要な欠陥の改善状況を評価しなければならない。監査人は、重要な欠陥に至らない内部統制の不備を発見した場合には、内部統制の運用に関わる適切な者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等を発見した場合には、経営者並びに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。

(7) 監査役又は監査委員会との連携

監査人は、監査役又は監査委員会の活動が経営者の執行から独立していることを確かめた上で、効果的かつ効率的な監査を実施するために連携を図ることができる。

(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、専門家の業務の結果を利用する場合には、専門家としての能力及びその業務の客観性を評価し、その業務の結果が監査証拠として十分かつ適切であるかどうかを検討しなければならない。

監査人は、内部統制の基本的要素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。

5. 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しなければならない。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：期末までに重要な欠陥が改善されている場合には、適正意見を表明できる。)

監査人は、監査意見の表明に当たっては、自己の意見を形成するに足る合理的な基礎を得なければならない。

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、自己の意見を形成するに足る合理的な基礎を得られないときは、意見を表明してはならない。

(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。

(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。この場合には、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. 内部統制監査の固有の限界
- ③ 内部統制報告書に対する監査人の意見
 - 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) 不適正意見の表明

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が有効である旨を記載している場合に、評価日までに改善されていない重要な欠陥が認められると判断したときには、内部統制監査報告書に、内部統制報告書が不適正である旨及び重要な欠陥の内容を記載しなければならない。

(6) 意見の不表明

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は、意見を表明してはならない。

(7) 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ときには、内部統制報告書について、意見を表明してはならない。この場合には、経営者の評価について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。

(8) 追記情報

期末の翌日から内部統制報告書の作成日までの間に、財務報告に係る内部統制の有効性に重要な影響を及ぼす事象が発生した場合、監査人は、当該事象を追記情報として付記する。