

「III. 財務報告に係る内部統制の監査」への意見の概要

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
III. 財務報告に係る内部統制の監査			
総 論			
1	総論	「内部統制報告書」を一律な監査基準によって監査することには無理があるように思える。(会社によって、規模や業種による特性に加えて、内部統制の質、レベル、範囲にばらつきがあるため。)	× 監査人の監査は、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について意見を述べるもので、共通の監査基準を設けることは可能であると考えている。
2		監査人は経営者の評価範囲・実施された評価をどのように監査するのか、何をもって妥当と判断するのか、指針が望まれる。	※ 経営者の評価範囲・実施された評価等の監査について、実施基準で検討する。
3	会計士監査の領域について	会計士の仕事は会計（カネ）監査、内部統制の中でも会計に限定したものであるべきで、業務経験のない分野の監査をしてはいけない。例えば、IT統制なら、公認情報システム監査人（CISA）もしくは公認システム監査人といったシステム管理やシステム監査の業務経験を持つ専門家に任せなければ本当の業務監査はできない。	× ITの評価に関しては情報処理技術者の利用など、当該監査人の対応できない専門的な知識、技能等については、通常、他の専門家の利用が考えられる。ただし、財務報告に係る内部統制の監査に関しては、監査人が最終的な責任を負うことになる。

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
4	I T 統制の評価の検証 (監査)	I T 統制環境及び全般統制の評価の検証(監査)について明確に位置付けておくべき。	※ 実施基準で検討する。
5		業務プロセスに係る内部統制の評価を検証する前に、I T 統制環境及び全般統制の評価の検証を実施する手順とすべき。(全般統制の評価の検証結果を業務プロセスに係る内部統制の評価の検証結果に反映させるため。)	
6	SEC 登録企業の取り扱い	SEC 登録企業及びその傘下企業が SOX 法の下で行っている実務や手続をそのまま使用できる制度にするべき。	✗ 基準で検討すべき項目ではないと考える。
7		SEC 登録企業に関しては、当該監査結果をもって本邦における財務報告に係る内部統制の監査に代替することを可能としていただきたい。	
1. 財務諸表監査の監査人による内部統制監査の目的			
8	ダイレクト・レポーティングの不採用	ダイレクト・レポーティング不採用の方、監査人が自ら証拠を入手することとなっている。どのような実務を行うべきか(実務指針で)明示すべき。	※ 実施基準で検討する。
9	合理的な保証	「合理的な保証」の定義を明示すべき。	○ 説明の中で表記している。
10	監査報告書の名称	「内部統制評価結果監査報告書」又は「内部統制の評価に関する監査報告書」とすべき。草案の文言(「内部統制監査報告書」)は、監査人が内部統制の有効性を直接評価したとの印象を与えかねない。	○ 内部統制の評価に関する監査報告書(=「内部統制監査報告書」)とする。

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係			
11	重要な欠陥の財務諸表監査への影響	内部統制監査報告書に重要な欠陥の記載があった場合、財務諸表監査上の取り扱いについて(実務指針で)明確にする必要がある。	× 財務諸表監査上の(虚偽表示等の)取り扱いは、監査基準で検討すべき問題になる。
12		「一般に、…通常の試査による監査は実施できない…」について、監査上は「試査」に対して「精査」という概念があるが、「通常の試査による監査」以外の方法により、財務諸表監査を行い、無限定適正意見を表明することはあるのか。	× 実査、確認などを通して監査証拠を収集し、適正意見を表明することは、実務上、あり得ることと考える。
13		「…通常の試査による監査は実施できない…」と記載されているが、試査適用の適否の検討は重要な欠陥が特定された内部統制が関連する勘定や取引に限定されること、及び、試査適用の適否は重要な欠陥の性質により異なることから、断定的な表現は避けるべきである。	× 本文の記載は「一般に、…と考えられる。」としており、断定しているわけではない。
14	「補完」関係ではないか	内部統制監査が適切に成立しうる状態(内部統制に依拠しうる通常の状態)になければ、財務諸表監査は一般的には不可能であると読めるが、小規模の企業など、内部統制が総じて有効でなくとも財務諸表監査を実施する場合がある。財務諸表監査と内部統制監査は、「お互いに補完しあえる」(お互いの監査結果を融通し合える)関係だと思われる所以、そのように表現を調整した方が適切ではないか。	× 両者はいわば「補完」関係にあることを、内部統制の監査手続で収集した証拠を財務諸表監査に利用し、逆に、財務諸表監査の証拠が内部統制監査に利用される場合があるという形で表現している。
15	監査の一体化について	実務指針の策定による効果的・効率的な監査等により、コスト削減効果が十分に現れるような取り扱いにしていただきたい。	※ 財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関して、各種の論点に対

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
16		「内部統制報告書」の評価（実務が未成熟）を監査の対象にする場合に、財務諸表監査の意見表明を行おうとすると、（内部統制監査との整合性を考えて）財務諸表監査の実務に混乱が生じるのではないか。	応する実施基準を作成・検討する。これにより監査実務の混乱を極力防止し、効果的・効率的な監査の実施に資することが期待される。
17		2つの監査を一体的に、同一の監査人で行い監査報告することは監査人に過度の負担を与えることになる。コストの軽減よりも充実した監査を行うべきで、内部統制監査は別の監査人が、会計監査とは別に行うべき。	✗ 負担軽減の観点から、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うとしているものである。企業あるいは監査人の方で同時に行えないような事情がある場合には、別の監査人等が行うこともやむを得ないものと考える。
18		現状においても、監査時間数は海外と比べて少ないと言われている。財務諸表監査に加えて、監査人に内部統制監査を課することは、監査の時間的充実の点からも監査人に過度の負担を与えることになる。	
19	品質管理基準	「品質管理基準」はいずれ公表されるのか。	○ 平成17年10月28日に「監査に関する品質管理基準」が公表された。
3. 内部統制監査の実施			
(1) 監査計画の策定			
20	親会社の代表者	子会社（例えば、上場子会社）の監査人が親会社代表者の評価結果を監査することはあるか。あつたとして、現実にはできないのではないか。	✗ 「子会社（例えば、上場子会社）の監査人が親会社代表者の評価結果を監査する」ケースは想定していない。

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
(2) 監査範囲の妥当性の検討			
21	総論	経営者が決定した評価範囲の妥当性を判断するにあたっての基準あるいは指針を明示すべき。	※ 実施基準で検討する。
22		監査範囲について、経営者の評価結果のみを監査するとなつてゐる。言葉は簡単であるが、内容は簡単ではないと思われる。	
(3) 全社的な内部統制の評価の検討			
23	具体的な監査手続	統一性のある監査品質の維持のため、何らかの具体例を示す必要がある。	※ 実施基準で検討する。
24		監査人が監査役、監査委員会の機能を評価する際の具体的評価ポイントの例示が必要。	
25		財務報告に係る内部統制の域を出た広範囲な「全社的な内部統制」に関して、監査人が妥当性の判断をする立場にあるのか疑問。	✗ 財務報告に係る内部統制の域を出た広範囲な全社的な内部統制まで、監査人は判断を行うものではない。
26	監査役・監査委員会との連携	監査人に「経営者による全社的な内部統制の評価の妥当性」について判断を求めるとしても、監査役又は監査委員会との連携関係なくしては困難と思われるから、必要的連携関係を明示すべき。	※ 実施基準で検討する。
27	監査役の位置付け	「監査役」は、組織論として、外部監査人の評価結果を評価する立場にあるので（本文中から）削除すべきである。	✗ 内部統制監査において、会計監査人は、財務報告に係る全社的な内部統制の評価の妥当性を検討するに当たり、監査役等を含めた経営レベルにおける内部統制の整備及
28	「経営レベル」について	「経営レベル」に含まれない「取締役会、監査役又は監査委員会」は削除すべき。	

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
			び運用状況を統制環境の一部として考慮することとしている。
(4) 業務プロセスに係る内部統制の評価の検討			
29	具体的な監査手続	統一性のある監査品質の維持のため、何らかの具体例を示す必要がある。	※ 実施基準で検討する。
30	監査証拠の範囲	監査人が入手すべきとされる監査証拠の範囲を（実務指針で）示すべき。	
31		監査証拠の具体的な内容を実務指針で示すべき。	
32	監査範囲	「評価の検討」について、（監査手続を）最低限実施すべき範囲・程度を明確に示す必要がある。	
33	経営者確認書	経営者確認書の入手について言及し、財務諸表監査の経営者確認書との関係についても示す必要がある。	× できるだけ負担をかけないとの観点から、財務諸表監査と同一の監査人が内部統制監査を実施することとしており、例えば、財務諸表監査において入手する経営者確認書の表現を工夫すること等により対応が可能ではないかと考える。 ※ 経営者確認書の入手については、実施基準で検討する。
34		「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」等を確認する経営者確認書の入手について規定すべき。	
35	監査要点	一般的に言われるアサーションではなく、コントロール要点を意味しているようにも感じる。この点を確認したい。	× 監査要点は監査実務で用いるアサーションとは異なる概念であると

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
36		監査要点の内容は、国際監査基準（ISA）のアサーションと一致せず、監査基準（草案）とも一致していない。国際的統一の観点から ISA のアサーションに合わせるべき。PCAOB 第 2 号のアサーションは ISA と整合しているので、（現状の草案のままでは）SEC 登録会社やその準備会社にも問題が生じるのではないか。	考えている。本基準では内部統制監査に関する監査要点を例示している。
37		日本の監査基準の監査要点と基準案にある事例では整合性がなく、混乱を招くと懸念する。（米国においては、「財務報告のアサーション」と呼ばれているものが、監査法人によって少しずつ項目や定義が異なり、実務を混乱させたひとつの要因でもあった。）	
38		アサーションは、監査人によって呼び名が違うことがあるが、呼び名や監査アプローチの自由性をある程度付与すると、特に国際的に活動する会計事務所の場合は事務所内の整合性を保ちやすくなり、監査費用を総じて軽減できる。	
39		「…実在性、網羅性、権限と責任の明確性、記録の十分性などの監査要点…」とあるが、この監査要点の一つとして、「正確性（Accuracy）」を「など」に含めず、明示した方がよい。（「正確性」を問われる場面を、数多く見てきたため。）	
40	「基本的要素が機能している」について	内部統制の基本的要素が機能することは、内部統制が適切に整備及び運用されることであるため、（3番目の文の）記述は適切でない。また、「（ITの利用を含む。）についても」という記述についても内容を明確にすべき。	× 最初の 2 つの文章では、①統制上の要点の選定、②個々の統制上の要点に関する監査証拠の収集と、統制上の要点に関する問題を中心述べており、最後（3番目）の

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
			<p>文章は、統制上の要点以外の内部統制の整備及び運用の状況についても検討すべきとの趣旨を記載しているものである。</p> <p>× 「(ITへの対応を含む。)」との記載は、有効性の判断の規準となる基本的要素に、ITへの対応を含めるべきことを確認する趣旨である。</p>

(5) 内部統制の重要な欠陥の報告と是正

41	監査人の独立性	不備の改善、準備期間中の指導・アドバイス等について、監査人が実施できる（できない）範囲を明確にするべき。	※ 実施基準で検討する。
42		会計監査・内部統制監査（意見表明）を行う監査人は、経営者・当該企業の役職者に対して直接のアドバイスを行えないことを明示して欲しい。（独立性の明示、監査とコンサルティングの両立の禁止）	
43	商法監査の終了日との関係について	商法監査報告書の提出日までに内部統制監査が事実上終了するという理解でよいのか。有価証券報告書作成中の段階での重要な欠陥等の取り扱いを明確にすべきである。	
44		内部統制監査の報告は商法監査の終了日までとあり、商法ベースの監査に含めると読めるが、商法との関連性を明確にしていただきたい。	

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
45		商法監査終了日までに経営者に報告するとしているが、その時点では、有価証券報告書（の財務報告）の作成が完了していないと考えられる。経営者の内部統制報告書を受領する前に、監査人が経営者等に経過報告を行うことにならないよう、経営者の監査役等に対する報告書の提出期限も明示すべき。	
46		「商法監査の終了日までに発見された重要な欠陥については」という表現に変更すべき。商法監査の終了後に重要な欠陥が見つかる事はあるので、最後の報告ではない旨を明示すべき。	
47	是正状況を評価する時点	是正状況の評価は、期末時点までに実施された是正のみを対象とすることを明記すべき。（←期末日後のは是正措置についての付記事項は監査の対象外とする立場。Ⅱ. 4. (6) 参照。）	※ 実施基準で検討する。
48	「是正を求める」権限について	監査人が「是正を求める」ことで改善を促す効果があるという趣旨であれば違和感はないが、監査人の権限を、監査の実施に加えて是正請求にまで拡張するのは適当でない。	× 「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」について、監査人が是正を求める上で改善を促す趣旨の記載であり、「権限」を規定したものではない。
49		是正行動を求める法律上の権限・責任は監査役にあるから、速やかに、経営者のみならず監査役及び監査委員会にも報告しなければならないとすべき。	※ 監査人が「重要な欠陥の内容」を監査役又は監査委員会に報告すべきことを求めているが、そのタイミング等については、実施基準で検討する。

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
50		「経営者に報告して是正を求める」としているが、是正するか否かは経営者が判断するものであり不適切。二重責任の原則に反している。	× 「改善を促す効果があるという趣旨」の記載であり、是正するか否かは経営者が判断するものであると考える。ただし、期末日に重要な欠陥がある場合、欠陥の内容と是正されない理由は、内部統制報告書及び内部統制監査報告書に記載されることになる。
51	取締役会への報告	取締役会への報告は、経営者、監査役及び監査委員会から行われるべき。監査人は、経営者、監査役及び監査委員会に報告すれば足りる。	× 会社法では、取締役会は内部統制システムの基本方針を決定する権限を有し、経営者の職務を監督する機関であり、直接に報告することが適当であるとの考えに基づくものである。
52	「是正結果」の報告	監査人が報告するのは「是正状況の評価結果」である。	× 「是正結果」という表現で誤解は生じないものと考える。
53	「内部統制の不備」の適切な者への報告	監査基準でも重要でない監査上の発見事項の取り扱いについては言及されていない。基準に記載するには及ばない事項であり、削除すべきではないか。	× 内部統制の不備の改善を促す観点からのものである。
54	報告の手続	監査人が重要な欠陥等の報告と是正を実施するための手続を、実務指針で示すべき。	※ 実施基準で検討する。

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
55		不備の区分を米国と同様の定義にもとづく3区分とした上で、監査人から経営者に報告するのは Significant Deficiencies 以上とし、軽微な不備は適切な者に報告することとしてはどうか。	× 作業負担の軽減を考慮して、不備は2区分としている。
(6) 不正等の報告			
56	重要な欠陥の報告との差異	「不正の報告」の記載は、「重要な欠陥」を発見した場合とは異なる対応を求める趣旨と理解されるが、双方で求められる対応の差異を明確化・具体化するとともに、「重要な欠陥」と「不正又は違法行為」の境界・基準を明確にすべき。	※ 両者の報告手続、及び「不正」「違法行為」の定義については、実施基準で検討する。 × 「重要な欠陥」と「不正又は違法行為」の境界までを詳細に示す必要はないと考える。
57	報告の手続	監査人が不正等の報告を実施するための手続を、実務指針で示すべき。	※ 実施基準で検討する。
58	報告対象となる不正等	経営者に報告する「不正」及び「違法行為」を明確に定義すべき。対象範囲を明記しないと、過剰に負担のかかる制度になる。	
59	財務報告に及ぼす影響	「…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…」としているが、財務報告に対する影響も考慮する必要があることを明示すべき。	× 内部統制監査は、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。監査人が不正又は違法行為を発見した場合には、監査基準（第三 実施基準 三 4）に従って、当該不正等が財務諸表に与える影響を評価することを求められることになる。

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
(7) 監査役又は監査委員会との連携			
60	総論	連携について具体的な内容を示して欲しい。	※ 実施基準で検討する。
61		監査役（監査委員会）については、全社的な内部統制の一部として、合理的な懷疑心を持って評価しなければならない。連携することが前提であるという誤解を招かないように記述すべきである。	× 内部統制監査において、会計監査人は、財務報告に係る全社的な内部統制の評価の妥当性を検討するに当たり、監査役等を含めた経営レベルにおける内部統制の整備および運用状況を統制環境の一部として考慮することとしている。
62		次項の「(8) 他の監査人等の利用」に準じた記述とすべきである。	× 内部統制監査において、会計監査人は、監査役等を含めた経営レベルにおける内部統制の整備および運用状況を統制環境の一部として考慮することとしており、「(7) 監査役又は監査委員会との連携」は、外部監査人である「(8) 他の監査人等の利用」とは分けて記載している。
63		「(7) 監査役又は監査委員会との連携」に内部監査人も入れることは可能か。（草案公表文 6 頁⑥との整合性から）	× 監査役又は監査委員会は、独立した立場で経営者の職務執行について監視すべく業務監査の責務を担っている。監査人による「(7) 監

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
64		(7) は削除すべき。監査役と監査人との連携は、監査の証拠とするもので、監査役の監査結果に依拠して自己の監査を省略できるものではない。	<p>査役又は監査委員会との連携」は、会社内の従事者が実施した内部監査の業務の利用とは、分けて記載すべきものと考える。</p> <p>× 内部統制監査において、会計監査人は、財務報告に係る全社的な内部統制の評価の妥当性を検討するに当たり、監査役等を含めた経営レベルにおける内部統制の整備および運用状況を統制環境の一部として考慮することとしている。</p> <p>※ 監査役等の作業の利用について、実施基準で検討する。</p>
65	作業の利用	<p>監査人が監査役会、監査委員会の作業を利用する際に考慮すべき点を、実務指針で示すべき。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 依拠できる範囲、程度 ・ 実施すべき手続と範囲（再実施の割合） ・ 具体的例示 	※ 実施基準で検討する。
66	機能の評価	監査役、監査委員会の機能の評価における検討事項についての実務指針が作成されることが望ましい。	
67	監査役の役割	<p>監査役の役割は以下の通りと理解してよいか。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 監査役は財務報告以外の内部統制も監査する責任がある。 	× 「監査役は財務報告以外の内部統制も監査する責任がある。」ことに

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
		<ul style="list-style-type: none"> ・ 監査役は経営者によって「監査役の財務報告部分の統制活動（全般統制・プロセス統制）の適否」をダイレクトに評価される。 ・ 監査役は経営者によって監査役の財務報告部分の統制活動を評価され、その評価結果が正しいかどうか会計監査人によってインダイレクトに評価される。 ・ 監査役は会計監査人と連携して内部統制監査（インダイレクト）を実施する。 	<p>については、会社法（第381条第1項）から明らかであると考える。</p> <p>× 監査役は、独立した立場で経営者の職務執行について監視すべく業務監査の責務を担っていると考えられる。したがって、監査役の活動が経営者の直接的な評価対象となることはないものと考える。</p>
68	監査役とのコミュニケーション	<p>(7) を次のように改めるべき。</p> <p>「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定期的な会合をもつなどして、監査についての連携の方法について協議するとともに、監査役又は監査委員から内部統制の欠陥及び不正等の恐れのあるものについて、情報を得なければならない。」</p> <p>理由は以下の通り。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 企業の粉飾決算等の財務報告についての虚偽記載については、多くの場合、常勤監査役は取締役や経営者に対して、問題である旨指摘しているのが実態であると思う。この社内常勤監査役の情報は監査人にとって、極めて重要な情報であるが、この情報を生かすような環境が作られていない点が問題。 ・ 情報伝達の方向が監査役監査基準においては、監査人から監 	<p>× 左記にご指摘いただいた記載内容の変更は必要ないと考える。「定期的な会合をもつ」「…情報を得る」必要性は、個別の状況により、監査人等の判断に委ねられるべき事項と考える。</p> <p>※ 左記の「理由」に関する記載のうち「情報伝達の方向が監査役監査基準においては、監査人から監査役への報告という流れになっている。これを双方向に改めるべき。」という点については、実施基準で</p>

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
		<p>査役への報告という流れになっている。これを双方向に改めるべき。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・会計知識の乏しい監査役の場合もあるので、監査人が予めチェックリストを作成し、こういう事実がないかを監査役に質問することが有効で、気付いたときは報告するよう求めることが有用。監査役からの情報は守秘義務とし、監査人が自ら監査して発見したことにすれば、監査役としても気楽に報告できる。 ・西武鉄道でもカネボウでも、問題は内部統制ではない。社内では問題になっているのに、経営者が押えているのである。ここに直接切り込んでいくことが重要である。 	検討する。
(8) 他の監査人等の利用			
69	他の監査人の利用	他の監査人の監査はここではインダイレクト監査のことか。	× 他の監査人の監査についても、本基準に準拠した監査を想定している。
70	専門家の利用	内部統制監査では、IT専門家の参画は原則として必須でもあることから、専門家についての記載を追加すべきである。	※ 情報技術者を含めた専門家の業務の利用について、実施基準で検討する。
71	内部監査等の利用	内部監査の結果を（監査アプローチを設計する時に）参考として利用することは想定できるが、内部統制の結果に「依拠」することは通常考えられない。実務上の混乱を避けるため、「内部監査等の利用」は別項目として記載すべきである。	× 監査基準（第三 実施基準 四 他の監査人等の利用）と平仄を合わせたものである。 ※ 内部監査等の作業の利用について

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
72		他の監査人の監査結果の利用と、(経営者の評価を構成する) 内部監査人の作業の利用とは監査証拠の面からまったく異なるため、項目を分けてそれぞれ記載すべきである。	は、実施基準で検討する。
73		「他の監査人」によって行われた内部統制監査の結果と、企業内部の内部監査は根本的に異なるもので、別のセクションを設けるべき。あるいは、内部監査の記述は「(7) 監査役又は監査委員会との連携」に統合すべき。	× 監査役又は監査委員会は、独立した立場で経営者の職務執行について監視すべく業務監査の責務を担っている。したがって、会社内の従事者が実施した内部監査の業務の利用とは、分けて記載している。
74		「内部監査等の利用」について、全ての統制に対する実施結果を(監査人が) 利用できるとの誤解を避けるための表現を採用すべきである。	× 本基準では、内部統制監査の結果を利用する場合には、「内部統制監査の結果の重要性」を勘案する必要があるとしており、「全ての統制に対する実施結果の利用」ということを言っているものではない。 ※ 監査人が内部監査等の作業を利用する際に考慮すべき点について、実施基準で検討する。
75		企業のモニタリングの水準が高いと評価される場合には、企業の実施する内部監査を利用する範囲及び程度を高めることを促すような仕組みについて検討していただきたい。	※ 実施基準で検討する。
76		実務指針に、内部監査人が検証する際の指針(金融検査マニュアルのような一定のレベルを示したもの) および監査人が内部監査の業務を利用する場合の範囲・程度の決定基準(内部監査の水準	

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
	77	が高い場合には、利用する範囲及び程度を高めるような仕組み)を盛り込んでいただきたい。 監査人による内部監査の業務の利用について、実務指針で示すべき。	
78		監査人が内部監査等の作業を利用する際に考慮すべき点を、実務指針で示すべき。 <ul style="list-style-type: none"> ・ 依拠できる範囲、程度 ・ 実施すべき手続と範囲（再実施の割合） ・ 具体的例示 	
79		内部監査の業務の利用に当っては、以下に基づき利用の程度を決定する必要がある旨、明記すべき。 <ul style="list-style-type: none"> ・ 対象となっているコントロールの性質や重要性 ・ 内部監査を担当する者の能力と客觀性 	
80		内部監査への依拠の程度、依拠にあたっての（監査人による）再実施の程度、許容範囲についての実務指針が作成されることが望ましい。	
81		「監査人は、…必要に応じ、内部監査人の業務等を適切に利用できる」（公表文6頁）とあるが、これは、ダイレクトレポートをする監査人が監査の作業を軽減できるという考え方であり、ダイレクトレポート不採用という理論と矛盾するのではないか。あるいは、内部監査人が経営者の評価プロセス全体の監査をしていれば、その評価結果を利用することが可能ということを意味するの	× 本基準では、内部監査人等が内部統制の有効性の評価に携わっている場合、監査人は、内部監査人等の作業を自己の検証に代えることはできないと考える。この場合、内部監査人等の作業を「検証」す

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
		か。	ることで、経営者の意見表明に対する監査証拠を収集することになる。
82	企業の自己評価	モニタリングの手法の一つとして、内部統制の自己評価（セルフアセスメント）がある。監査人の利用できる「内部統制」に自己評価が含まれるかどうか（で、企業側及び監査人側の費用が異なってくるので）明らかにすべき。	※ 実施基準で検討する。
4. 監査人の報告			
(1) 意見の表明			
83	監査人の意見に対する誤解の回避	監査が「事実上」の認証効果を経営者に与えることになるのではないかと危機感を覚える。基準の中で「注意書き」として、会計士による監査をクリア一すれば内部統制として必要十分であるとの誤った実務対応がなされないような警鐘を明記する必要がある。この旨、監査報告書の中で記載を促すことも検討されるべき。	※ ご指摘の趣旨を内部統制監査報告書の「内部統制における固有の限界」の記載に反映できないか、実施基準で検討する。
84		あくまで、基準は最低限のラインであり、経営者の義務の平準化や軽減につながるような基準の設定や運用がなされないように望む。	× ディスクロージャーの信頼性を確保するため、企業における内部統制の有効性を担保する制度の枠組みとして、本基準が検討されている。その意味で、本基準に照らし内部統制が有効に機能していることは、ディスクロージャーの信頼

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
			性確保のための「最低限のライン」を担保するとの考え方も可能だと考えられる。
85	「①内部統制の対象口.」について	経営者の評価責任も明示するため「財務報告に係る内部統制の整備及び運用並びに <u>その評価及び内部統制報告書の作成に関する責任は経営者にあること</u> 」とすべきである。	× 内部統制報告書の作成には、当然に内部統制の評価責任が含まれているものと考える。
86	「期末日までに…是正」	是正後の統制が有効に機能していることを、然るべき期間にわたって確認しなければならない旨を明記すべき。	※ 実施基準で検討する。
87	期末日後に実施された是正措置	期末日後に実施された是正措置に関する注書きは削除すべき。 (時間的制約により、是正の確認が困難との立場による。→III. 4. (6) 参照)	× 内部統制の不備の改善を促す観点から、期末日後に実施された是正措置に関する追記情報は報告書に記載する方向で検討する。 ※ 期末日後に実施された是正措置の取り扱いは、実施基準で検討する。
88	意見表明の対象	公開草案の監査意見の類型では、監査意見に以下の4つのファクターが織り込まれて、非常に分かりにくいものになるのではないか。 a) 経営者の有効性評価の判断そのものが適切か b) 経営者の有効性評価の判断そのものではなく、記載内容が適切か	※ 実施基準で検討する。

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
		c) 評価範囲や手續が適切か d) 評価範囲や手續の記載が適切か	
89		監査人の監査意見の対象は、あくまでも経営者の内部統制の有効性についての結論のみとしてはどうか。ただし、経営者による報告書の適正性に関する意見表明とする場合には、経営者による評価報告書のかなり詳細な実施要領及び記載要領が必要。	
90	中間監査	内部統制の有効性は期末時点で確保されることが求められているが、中間監査に係る監査人の責任について明示すべき。	× 中間監査基準で検討すべき内容と考える。
91	財務諸表監査報告書との関係	適正評価でないとした場合、(財務諸表の) 監査報告書において、そのことを調整して意見表明を行う。これに関して何らかの説明が必要。	× 監査基準で検討すべき内容と考える。
92		内部統制監査報告書において重要な欠陥を報告した場合、それが財務報告に影響を及ぼしていない報告を(財務諸表) 監査報告書の上ですることは困難である。	× 重要な欠陥が発見されても、それが常に財務諸表に重要な影響を及ぼすわけではなく、影響が乏しい場合も考えられる。
93		(期末日現在で) 不適正意見を表明した場合等に、それが過年度で表明した財務諸表監査の適正意見に影響が及ぶ場合、どのように取り扱うのか。	× 監査基準で検討すべき内容と考える。
94		無限定適正意見が重要な欠陥及び不備等を是正された後のものである場合でも、是正される前の内部統制を通して作成された財務諸表に対する監査意見は、(無限定適正意見から) 変更すべき場合があると思われる。	

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
95	ダイレクト・レポーティングの不採用	米国と異なり、ダイレクト・レポーティングを行わないとすれば、まず、この旨を明確に表明する必要がある。	× III. 1の冒頭及び公表文 III. (4)でダイレクト・レポーティングを行わない旨を表明している。
(2) 報告書の記載区分			
96	総論	内部統制監査報告書の文例を実務指針で示すべき。	※ 実施基準で検討する。
97		内部統制監査報告書のそれぞれ（の意見等）の場合の雛型の作成を含め、ケース毎を詳述した実務指針が必要。	
(3) 無限定適正意見の記載事項			
98	重要な欠陥がある場合	重要な欠陥がありながら無限定適正とすることは矛盾ではないか。また、それは追記情報ではなく限定事項に該当するのではないか。	× 内部統制監査では、経営者の作成した内部統制報告書が内部統制の有効性の評価結果を適正に表示しているかどうかについて、意見を表明することになる。したがって、重要な欠陥がある場合であっても、内部統制報告書の記載内容が適正であれば、監査人は適正意見を表明することとなる。
99		限定付適正意見にする場合との区分をどのようにするか、より明確な基準が必要。	※ 限定付適正意見（除外事項）が表明される場合について、実施基準で検討する。
100		内部統制監査では報告書に対する適否の意見表明が行われ、財務	※ 財務諸表の利用者の混乱を避ける

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
		諸表監査では会計報告の適正性そのものに対する意見表明が行われることになる。監査対象の違いによるこうした差異により、財務諸表の利用者に混乱を与える可能性がある。	ような表現を報告書の雛形に盛り込めないか、実施基準で検討する。
101	記載事項 「②イ.」 について	「…内部統制の監査の基準に準拠して監査を計画し実施した」とした方がよいのではないか。	× 監査を計画することも「実施」に含むものと考えている（監査基準の「実施した監査の概要」においても「監査の基準に準拠して監査を行ったこと」としている。）。
102	監査の範囲	重要性によって除いた監査範囲はどこかに記載するのか。	× 重要性によって除いた評価範囲を、報告書に記載することはない。
(4) 意見に関する除外			
103	限定付適正 意見	監査人が、限定付適正意見を表明すると想定されるケースを明確に例示する必要がある。	※ 実施基準で検討する。
104		「重要な欠陥」には該当せず、「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できない場合」とは、どのような場合か具体的に示す必要がある。そもそも限定付ということがありうるのか疑問。	
105		限定付適正意見に関する部分を削除すべきである。経営者が決定した評価範囲、評価手続及び評価結果に不適切なものがいれば、重要な欠陥が発見できていない可能性が否定できず、内部統制報告書は不適正と判断することになる。	※ 「限定付適正意見を表明すると想定されるケース」について、実施基準で検討する。

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
106		「内部統制に重要な欠陥がない=内部統制が有効」という定義を取る限り、経営者及び監査人の意見類型に限定付適正はあり得ないので、(限定付適正意見に関する部分を) 削除すべき。	
107		現状、「評価範囲」と「評価手続」が不適切な場合を意見の限定として取り扱うこととしているが、これは範囲限定ではないのか。	<ul style="list-style-type: none"> × 「経営者が決定した評価範囲」や「評価手続」が不適切な場合でも、そのこと自体は監査範囲の制約を強いるものではないものと考える。
108		「評価範囲」や「評価手続」の適否に意見を述べるとすると、評価プロセスについて意見を述べることになる。米国でも評価プロセスが適切かどうかを意見として述べることは想定されていない。それは米国では範囲の制約になる。	<ul style="list-style-type: none"> × ダイレクト・レポーティングを行わない(経営者の評価を検証する形式の)内部統制の監査においては、経営者による一連の評価手続が不適切な場合には、除外事項の対象として検討することになると考える。

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
109		<p>現状、「評価結果」が不適切な場合でも「その影響が…重要でない」場合があるように記述されているが、ありえないと考える。以下のどちらの場合も不適正意見しかありえない。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 経営者が「(内部統制が有効なのに) 無効」と言っているが、監査人が「有効」と思っている ・ 経営者が「(内部統制が無効なのに) 有効」と言っているが、監査人が「無効」と思っている 	✗ この場合の「評価結果」は、内部統制報告書上での最終的な評価結果だけでなく、経営者による一連の評価手続の中で行われる個々の評価結果も含むものである。したがって、部分的な評価の誤りも除外事項として指摘できるという趣旨を記載したものである。
110	不適正意見	「不適正意見」の場合は項を改めた方がよいのではないか。	✗ 監査基準（第四 報告基準 四 意見に関する除外）と平仄を合わせたものである。
(5) 監査範囲の制約			
111	意見の種類	経営者の評価範囲の限定に合理的な理由（「やむを得ない事情」）が認められる場合は無限定適正意見+追記情報とし、それ以外は範囲限定の程度を監査人が判断して範囲限定付適正意見あるいは意見不表明とすべき。	※ 実施基準で検討する。
112	内部統制監査を行っていない子会社の取り扱い	(特に海外の) 重要子会社について、他の監査人が財務諸表監査を行い、内部統制監査を実施していない場合、連結ベースでの内部統制評価はどのように行われるのか。	

No.	論 点	コ メ ン ト (要 旨)	対 応 案
(6) 追記情報			
113	期末日後に実施された是正措置等	「③期末日後に実施された是正措置等」は、監査人が必要であると判断した場合に、監査報告書に追記する情報であることを明確にすべき。また、実務上の混乱を避けるため、経営者の作成する報告書の記載と同一であることを明記する。	※ 実施基準で検討する。
114		期末日後に実施された是正措置に係る監査人の監査手続について（内部統制監査報告書に）何らかの記述が必要と思われる。	
115		期末日後に実施された是正措置等を追記情報から除外すべき。企業が当該情報を漏れなく収集することは実務的に困難。また、時間的制約から、監査人は、是正措置が適切に講じられたか評価できない可能性が高い。	
116		期末日後に重要な欠陥が是正される場合の監査手続、監査レポート日付、監査意見の取り扱いを実務指針で示すべき。	