

内部監査人の作業の利用

2011年12月22日
 改正 2015年5月29日
 最終改正 2019年6月12日
 日本公認会計士協会
 監査基準委員会
 (報告書：第49号)

項番号

I	本報告書の範囲及び目的	
1.	本報告書の範囲	1
2.	本報告書と監査基準委員会報告書 315 との関係	4
3.	監査に対する監査人の責任	8
4.	本報告書の目的	9
5.	定義	10
II	要求事項	
1.	内部監査人の作業の利用の可否、利用する領域及びその利用の程度の判断	
(1)	内部監査機能の評価	11
(2)	利用可能な内部監査人の作業の種類及び範囲の決定	13
2.	内部監査人の作業の利用	17
3.	監査調書	22
III	適用指針	
1.	内部監査機能の定義	A1
2.	内部監査人の作業の利用の可否、利用する領域及び利用の程度の判断	
(1)	内部監査機能の評価	A5
(2)	利用可能な内部監査人の作業の種類及び範囲の決定	A15
3.	内部監査人の作業の利用	
(1)	内部監査人との協議及び調整	A24
(2)	内部監査人の作業の適切性を判断するための手続	A27
IV	適用	

《 I 本報告書の範囲及び目的》

《 1. 本報告書の範囲》

1. 本報告書は、監査人が監査証拠を入手するために内部監査人の作業を利用する際の、監査人の責任に関する実務上の指針を提供するものである。
2. 本報告書は、監査人が監査手続を実施するに当たり、内部監査人が監査人を直接に補助する場合を取り扱うものではない。
3. 本報告書は、企業が内部監査機能を有しない場合には適用されない（A2項参照）。また、内部監査機能を有する場合においても、以下のいずれかに該当するときは、本報告書は適用されない。
 - (1) 内部監査機能の責任及び活動が監査に関連しない場合
 - (2) 監査基準委員会報告書315「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」に従った手続により得られた内部監査機能に対する予備的な理解の結果、監査証拠を入手するために内部監査人の作業を利用することを予定していない場合

本報告書は、監査証拠の入手に当たって、監査人自らが実施する監査手続の種類若しくは時期を変更するか、又は範囲を縮小するために、監査人に内部監査人の作業を利用することを要求するものではない。内部監査人の作業を利用するかどうかは、監査の基本的な方針の策定において監査人が決定する。

《 2. 本報告書と監査基準委員会報告書315との関係》

4. 多くの企業が、ガバナンス及び内部統制の一環として、内部監査機能を構築している。内部監査機能の目的及び範囲並びに責任及び組織上の位置付け（権限及び説明責任を含む。）は様々であり、企業の規模及び構造並びに経営者、取締役会及び監査役等の要請に応じて定まる。
5. 監査基準委員会報告書315には、企業及び企業環境の理解並びに重要な虚偽表示リスクの識別及び評価において、監査人が内部監査機能の有する知識及び経験からどのように情報を得ることができるかについての指針が記載されている。また、内部監査人と監査人との効果的なコミュニケーションによって、監査人の作業に影響を与える可能性のある情報が監査人に提供される関係が構築されることも記載されている。（監基報315のA115項参照）
6. 監査人は、以下の状況によっては、内部監査人の作業を効果的かつ効率的に利用できる場合がある。
 - ・ 内部監査機能の組織上の位置付け並びに関連する方針及び手続により確保されている、内部監査人の客観性の程度
 - ・ 内部監査機能の能力の水準
 - ・ 内部監査機能の専門職としての規律ある姿勢と体系的な手法の適用の程度

本報告書は、監査人が監査基準委員会報告書315に従って得た内部監査機能に関する予備的な理解に基づき、監査証拠の一部として内部監査人の作業の利用を計画する場合の監査人の責任について記載している。内部監査人の作業の利用により、監査人が実施する手続の種類若しくは時期が変更され、又は範囲が縮小される。

7. 企業に所属する者が、内部監査人が実施する手続と同様の手続を実施している場合がある。しかし、客観的かつ能力のある個人が専門職としての規律ある姿勢をもって体系的な手法（品

質管理を含む。)を適用して実施しない限り、そのような手続は内部統制ではあるが、本報告書における内部監査人の作業には該当しない。この場合、内部統制の有効性に関する証拠の入手は、監査基準委員会報告書330「評価したリスクに対応する監査人の手続」に従って実施されるリスク対応手続を通じて行われる。

《 3. 監査に対する監査人の責任》

8. 監査人は、表明した監査意見に単独で責任を負うものであり、内部監査人の作業を利用したとしても、監査人の責任は軽減されるものではない。内部監査人が監査人によって実施される監査手続と同様の手続を実施する場合でも、内部監査人は財務諸表監査において監査人に要求される独立性（監査基準委員会報告書200「財務諸表監査における総括的な目的」第13項参照）を保持しているわけではない。このため、本報告書は、監査人が内部監査人の作業を利用するための必要な条件を記載している。また、本報告書は、監査の目的に照らして内部監査人の作業が適切かどうかについて、十分かつ適切な監査証拠を入手するために必要な手続を記載している。本報告書は、内部監査人の作業の過度又は不適切な利用を防ぐため、監査人の判断に関するフレームワークを提供している。

《 4. 本報告書の目的》

9. 本報告書における監査人の目的は、企業が内部監査機能を有し、監査人自らが実施する監査手続の種類若しくは時期を変更するか、又は範囲を縮小するために内部監査人の作業の利用を想定する場合に、以下の事項について判断することである。

- (1) 内部監査人の作業を利用できるかどうか、及びその場合には、どの領域でどの程度利用するか。
- (2) 内部監査人の作業を利用する場合、監査の目的に照らして当該作業が適切かどうか。

《 5. 定義》

10. 本報告書における用語の定義は、以下のとおりとする。

- (1) 「内部監査機能」 — 企業のガバナンス・プロセス、リスク管理及び内部統制の有効性を評価・改善するために、保証・助言活動を行う企業内部の機能をいう。(A1項からA4項参照)
- (2) 「内部監査人」 — 内部監査機能の活動に従事する者をいう。内部監査人は、内部監査部門又はそれと同様の機能を有する部門に属することがある。

《 II 要求事項》

《 1. 内部監査人の作業の利用の可否、利用する領域及び利用の程度の判断》

《(1) 内部監査機能の評価》

11. 監査人は、以下の事項を評価した上で、内部監査人の作業が監査の目的に照らして利用できるかどうかを判断しなければならない。

- (1) 内部監査機能の組織上の位置付け並びに関連する方針及び手続により確保されている、内部監査人の客観性の程度（A5項からA9項参照）
- (2) 内部監査機能の能力の水準（A5項からA9項参照）

- (3) 内部監査機能が、品質管理を含め、専門職としての規律ある姿勢と体系的な手法を適用しているかどうか。(A10項及びA11項参照)
12. 監査人が以下の判断をした場合には、監査人は内部監査人の作業を利用してはならない。
- (1) 内部監査人の客観性が、内部監査機能の組織上の位置付け並びに関連する方針及び手続により十分に確保されていない。
 - (2) 内部監査機能が十分な能力を有していない。
 - (3) 内部監査機能に、品質管理を含め、専門職としての規律ある姿勢と体系的な手法が適用されていない。(A12項からA14項参照)

《(2) 利用可能な内部監査人の作業の種類及び範囲の決定》

13. 内部監査人の作業が利用可能な場合において、監査人は、利用する作業の種類及び範囲を決定するに当たり、内部監査人により実施又は実施予定の作業の種類及び範囲並びに監査人が実施する監査の基本的な方針及び監査計画への適合性を検討しなければならない。(A15項からA17項参照)
14. 監査人は、監査業務における全ての重要な判断をしなければならない。したがって、以下の場合、内部監査人の作業を不適切に利用しないように、監査人は内部監査人の作業の利用の範囲を縮小し、監査人自ら実施する作業を拡大するよう計画しなければならない。(A15項からA17項参照)
- (1) 監査手続の立案及び実施並びに入手した監査証拠の評価に高度な判断が必要な場合 (A18項及びA19項参照)
 - (2) 特別な検討を必要とするリスクを含め、監査人が評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクが高い場合 (A20項からA22項参照)
 - (3) 内部監査機能の組織上の位置付け並びに関連する方針及び手続により確保されている内部監査人の客観性が低い場合
 - (4) 内部監査機能の能力が不十分な場合
15. 監査人は表明する監査意見に対して単独で責任を負うため、計画された範囲で内部監査人の作業を利用した場合でも、監査人が監査に十分に関与したかどうかを総合的に評価しなければならない。(A15項からA22項参照)
16. 監査人は、監査基準委員会報告書260「監査役等とのコミュニケーション」第13項に従って、監査役若しくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会（以下「監査役等」という。）と、計画した監査の範囲とその実施時期に関するコミュニケーションを行う際に、内部監査人の作業の利用をどのように計画したかについてコミュニケーションを行わなければならない。(A23項参照)

《2. 内部監査人の作業の利用》

17. 内部監査人の作業の利用を監査人が計画している場合、両者の作業の調整を図るため、当該作業の利用の計画について内部監査人と協議しなければならない。(A24項からA26項参照)
18. 監査人は、内部監査人が実施した作業の種類及び範囲並びに関連する発見事項を理解するために、監査人が利用を計画している内部監査人の作業に関連する報告書を通読しなければならない。
19. 監査人は、利用を計画している内部監査人の作業が監査の目的に照らして適切であるかどうかを判断するために、以下の評価を含めて、それらの作業全体に対して十分な監査手続を

実施しなければならない。

- (1) 内部監査人の作業が、適切に計画、実施、監督、査閲及び文書化されているかどうか。
- (2) 内部監査人によって、合理的な結論を導くことが可能な十分かつ適切な証拠が入手されているかどうか。
- (3) 内部監査人の結論が状況に照らして妥当かどうか、及び内部監査の報告書が実施した作業の結果と整合しているかどうか。(A27項からA30項参照)

20. 内部監査人の作業に対して実施する監査人の手続の種類及び範囲は、以下の評価に応じたものでなければならない。

- (1) 監査手続の立案及び実施並びに入手した監査証拠の評価に高度な判断が必要な程度
- (2) 監査人が評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスク
- (3) 内部監査機能の組織上の位置付け並びに関連する方針及び手続により確保されている内部監査人の客観性
- (4) 内部監査機能の能力の水準 (A27項からA29項参照)

また、監査手続には、内部監査人の作業の一部に対する再実施を含めなければならない。(A30項参照)

21. 監査人は、計画段階における内部監査機能を利用できるかどうかに関する結論 (第11項参照) 並びに監査の目的に照らして利用する内部監査人の作業の種類及び範囲の決定 (第14項及び第15項参照) が、依然として適切かどうかについて評価しなければならない。

《 3. 監査調書》

22. 監査人は、内部監査人の作業を利用する場合、以下の事項を監査調書に記載しなければならない。

- (1) 内部監査人の作業の利用に際しての以下の評価
 - ・ 内部監査機能の組織上の位置付け並びに関連する方針及び手続により確保されている内部監査人の客観性の程度
 - ・ 内部監査機能の能力の水準
 - ・ 内部監査機能が、品質管理を含め、専門職としての規律ある姿勢と体系的な手法を適用しているかどうか。
- (2) 利用する作業の種類及び範囲並びにその決定の根拠
- (3) 利用する作業の適切性の評価に関して実施した監査手続

《Ⅲ 適用指針》

《 1. 内部監査機能の定義》 (第 3 項及び第10項(1) 参照)

A1. 内部監査機能の目的及び範囲には、一般的に、以下のようなガバナンス・プロセス、リスク管理及び内部統制の有効性の評価・改善のための保証・助言活動が含まれる。

- ・ ガバナンス・プロセスに関連する活動

以下に関するそれぞれの目的の達成の観点からの、ガバナンス・プロセスの評価

- 倫理観や価値観
- 業績管理及び説明責任
- リスクと内部統制に関する情報の組織内における適切な部署への伝達

- 経営者、取締役会、監査役等、内部監査人及び監査人の間のコミュニケーションの有効性
 - ・ リスク管理に関連する活動
 - リスクに対する重要なエクスポージャーの識別・評価
 - リスク管理及び内部統制（財務報告プロセスを含む。）の改善の促進
 - 不正発見のための手続の実施
 - ・ 内部統制に関連する活動
 - 内部統制の評価

内部統制の検討、その運用状況の評価及び改善に向けた助言の提供（例えば、内部監査機能は、監査に関連する内部統制を含む内部統制のデザイン、業務への適用及び運用状況の有効性に関して、経営者、取締役会又は監査役等に助言を提供するための手続を立案及び実施することがある。）
 - 財務情報及び業務情報の検討
 - ・ 財務情報及び業務情報を識別、認識、測定、区分及び報告する方法の検討
 - ・ 個別の事項についての具体的な調査（取引、残高及び実施された手順や手続についての詳細なテストを含む。）
 - 業務活動の検討

企業の財務報告以外の活動を含む業務活動の経済性、効率性及び有効性の検討
 - 法令等の遵守状況の検討
 - 法令及びその他の外部規制の遵守状況並びに経営者の方針や指示及びその他の内部規定の遵守状況の検討
- A2. 内部監査機能と同様の活動が企業内の別の名称の部署により実施されることがある。また、内部監査機能の活動の一部又は全部が、外部委託されることがある。そのような活動を監査人が内部監査人の作業として利用できるかどうかは、部署の名称や外部委託されているかどうかではなく、以下を考慮して決定する。
- ・ 活動内容
 - ・ 組織上の位置付け並びに関連する方針及び手続により確保されている客観性の程度
 - ・ 能力の水準
 - ・ 専門職としての規律ある姿勢と体系的な手法の適用
- 企業内の別の名称の部署の活動や外部委託された活動は、本報告書における内部監査人の作業に含まれる。
- A3. ただし、内部監査機能に加えて対象業務に関連して業務上又は管理上の職責を担っている者が実施する照合手続などの統制活動は、一般的に客観性が損なわれると考えられるため、本報告書において内部監査機能の一部として扱うことは適切ではない。同様の理由から、オーナー経営者による監視活動は、内部監査機能とみなすことはできない。
- なお、このような活動に対しては、監査基準委員会報告書330第9項に従って運用評価手続を実施することがある。
- A4. 監査人と企業の内部監査機能の目的は異なるが、監査人が財務諸表監査において実施する監査手続と同様の手続を企業の内部監査人が実施していることがある。そのような場合、監査人は、例えば以下の局面で内部監査機能を利用することがある。
- ・ 内部監査機能から不正又は誤謬による重要な虚偽表示リスクの評価に関連する情報を入手する。企業が内部監査機能を有する場合、監査人は内部監査に従事する適切な者に質問を実施し、内部監査機能の責任、組織上の位置付け及び実施された又は実施予定の活動を理解す

ることが求められている（監基報315第5項(1)）。

- ・ 監査人は、内部監査人の作業についての評価を適切に実施した上で、監査人自らが入手すべき監査証拠の一部として、内部監査人によって当該期間に実施された作業を利用する（第15項から第25項参照）。

《2. 内部監査人の作業の利用の可否、利用する領域及び利用の程度の判断》

《(1) 内部監査機能の評価》

《客観性及び能力》（第11項(1)及び(2)参照）

- A5. 監査人は、内部監査人の作業が監査の目的に照らして利用できるかどうか、並びに利用する作業の種類及び利用する程度を決定するために、職業的専門家としての判断を行う。
- A6. 内部監査機能の組織上の位置付け並びに関連する方針及び手続により確保される内部監査人の客観性の程度及び内部監査機能の能力の水準は、内部監査機能を利用できるかどうか、利用できる場合には、利用する作業の種類及び利用する程度を適切に判断する上で特に重要である。
- A7. 客観性とは、専門職としての判断を歪めるようなバイアス、利益相反又は他者からの不当な影響を回避し、業務を遂行できる能力のことをいう。監査人による内部監査人の客観性の評価に影響を及ぼす要因には、例えば以下の事項がある。
- ・ 内部監査機能の組織上の位置付け（権限及び説明責任を含む。）により、内部監査機能がバイアス、利益相反又は他者からの不当な影響を回避して専門職としての判断を行えるような状況が確保されているかどうか。例えば、内部監査人は、取締役会、監査役等若しくは適切な権限を有する者に報告をしているかどうか、又は経営者に報告している場合、取締役会若しくは監査役等と直接質問や面談をすることができるかどうか等、当該機関との緊密な連携関係を構築しているかどうか。
 - ・ 内部監査人が内部監査の対象業務に関与していないかどうか。例えば、内部監査人が内部監査機能に加えて対象業務に関連して業務上又は管理上の職責を担っていないかどうか。
 - ・ 取締役会又は監査役等は内部監査機能に関連する人事を監視しているかどうか。例えば、内部監査人の適切な業績評価の方針の決定に関与しているかどうか。
 - ・ 内部監査機能に対して経営者、取締役会又は監査役等による制約又は制限がないかどうか。例えば、内部監査機能による発見事項を監査人に報告する上で制約又は制限がないかどうか。
 - ・ 内部監査人は、内部監査に関連する専門職団体の会員であり、その会員は専門職としての客観性に関連する基準に準拠することが義務付けられているかどうか、又は企業内部に客観性に関連する同様の規程があるかどうか。
- A8. 内部監査機能の能力とは、適用される内部監査の基準に準拠して担当業務を実施するのに必要とされる内部監査機能全体としての知識及び技能を有していることをいう。監査人による内部監査機能の能力の判断に影響する要因には、例えば以下の事項がある。
- ・ 内部監査機能には、企業の規模及び業務内容に見合った経営資源の配分が適切になされているかどうか。
 - ・ 内部監査人の採用、研修及び業務分担について適切な規程があるかどうか。
 - ・ 内部監査人は、十分な専門的研修を受けており、内部監査の経験を有しているかどうか。監査人がそれを評価するための考慮事項には、例えば、内部監査人が関連する専門的な資格や実務経験を有しているかどうかが含まれる。
 - ・ 内部監査人は、企業の財務報告及び適用される財務報告の枠組みに関連して必要な知識を

有しているかどうか。また、内部監査機能は、全体として、財務報告に関連した内部監査を実施するのに必要な技能や産業に特有の知識を有しているかどうか。

- ・ 内部監査人は、専門職としての基準（継続的に専門的能力を向上することを求める規定を含む。）に準拠することを義務付ける専門職団体の会員かどうか。

A9. 監査人は、内部監査機能の客観性の程度と能力の水準を、それぞれ評価する。内部監査機能の組織上の位置付け並びに関連する方針及び手続により内部監査人の客観性が確保される程度が高く、かつ内部監査機能の能力の水準が高いほど、監査人は内部監査人の作業をより利用しやすく、より広い領域で利用することができる。しかしながら、組織上の位置付け並びに関連する方針及び手続により内部監査人の客観性が強く確保されていたとしても、内部監査機能の能力の不足を補うことはできない。同様に、内部監査機能の能力の水準が高いとしても、内部監査人の客観性の欠如を補うことはできない。

《専門職としての規律ある姿勢と体系的な手法の適用》（第11項(3)参照）

A10. 内部監査の計画、実施、監督、査閲、文書化に対して専門職としての規律ある姿勢と体系的な手法を適用する点で、内部監査機能の活動は企業内部で実施されるその他の監視活動とは区別される。

A11. 内部監査機能が専門職としての規律ある姿勢と体系的な手法を適用しているかどうかの監査人の判断に影響する要因には、例えば以下の事項がある。

- ・ 企業の規模及び状況に応じて、リスク評価、内部監査手続書、内部監査調書の作成及び報告等に関する文書化されたガイダンスが適切に作成、保管、利用されているかどうか。
- ・ 内部監査機能に関して、適切な品質管理の方針及び手続が適用されているか。適切な品質管理の方針及び手続には、例えば、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」に規定されている方針及び手続のうち内部監査機能に適用可能な方針及び手続（例えば、「品質管理に関する責任」、「専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任」、「業務の実施」に関連するもの）又は専門職団体が設定した内部監査人に関する基準において規定されている品質管理の要求事項がある。専門職団体の規定には、例えば定期的な外部の品質評価の実施に関する要求事項が含まれていることがある。

《内部監査人の作業を利用できない状況》（第12項参照）

A12. 監査人は、内部監査機能の組織上の位置付け並びに関連する方針及び手続により確保されている内部監査人の客観性の程度、内部監査機能の能力の水準、及び専門職としての規律ある姿勢と体系的な手法の適用の有無について評価する。その結果、監査人は内部監査人の作業を利用することが適切でないと判断することがある。

A13. 監査の目的に照らして内部監査人の作業を利用することができないと結論付ける際には、個々の要因の検討だけでは十分でないこともあるため、本報告書のA7項、A8項及びA11項で記載されている個々の要因を総合的に検討することが重要である。例えば、内部監査機能の組織上の位置付けは、内部監査人の客観性の阻害要因を評価する上で特に重要である。内部監査人が経営者に直接報告している場合、本報告書のA7項に記載されているような他の要因が客観性の阻害要因を許容可能な水準とするための必要なセーフガードとなっていない限り、客観性について重大な阻害要因となる。

A14. さらに、我が国における職業倫理に関する規定によると、監査人が被監査会社から内部監査に関する業務を受嘱し、当該業務の結果が監査業務に利用される場合には、自己レビューのおそれが生じる。これは、内部監査の結果について、監査チームが適切に評価することなく、又は監査事務所に所属しない者によって実施された内部監査人の作業に対して適用するのと同程度の職業的懐疑心を適用することなく、利用する可能性があるためである。我が国における職業倫理に関する規定は、特定の状況において適用される禁止事項（例えば、公認会計法上、

大会社等に対して内部監査の外部委託に関する業務の提供は禁止されている。)及びその他の状況において阻害要因を許容可能な水準にまで軽減するために適用することができるセーフガードについて記載している。(独立性に関する指針第1部第195項から第200項参照)

《(2) 利用可能な内部監査人の作業の種類及び範囲の決定》

《利用可能な内部監査人の作業の種類及び範囲の決定に影響する要因》(第13項から第15項参照)

- A15. 監査の目的に照らして内部監査人の作業を利用することが可能と監査人が判断した場合、最初に検討すべき事項は、監査人が利用を計画する内部監査人の作業(実施済又は実施予定の作業の両者を含む。)の種類及び範囲が、監査基準委員会報告書300「監査計画」に従って監査人が策定した監査の基本的な方針及び監査計画と適合しているかどうかである。
- A16. 監査人が利用可能な内部監査人の作業の例には以下が含まれる。
- ・ 内部統制の運用評価手続
 - ・ 複雑な判断を伴わない実証手続
 - ・ 棚卸資産の实地棚卸の立会
 - ・ 財務報告に関連する情報システムにおける取引のウォークスルー
 - ・ 法令の要求事項の遵守状況のテスト
 - ・ 特定の状況における、グループの重要な構成単位ではない子会社の財務情報の内部監査(監査基準委員会報告書600「グループ監査」の要求事項と矛盾しない場合)
- A17. 監査人が利用を計画する内部監査人の作業の種類及び範囲に関する監査人の決定は、内部監査人の客観性の程度及び内部監査機能の能力の水準に関する監査人の評価の影響を受ける(第14項参照)。また、この監査人の決定は、手続の立案及び実施並びに入手した証拠の評価に必要となる判断の程度並びに評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの影響を受ける。なお、第12項に記載されているとおり、監査人が監査の目的に照らして内部監査人の作業を利用できない場合がある。

《監査手続の立案及び実施並びに入手した監査証拠の評価における判断》(第14項(1))

- A18. 監査手続の立案及び実施並びに監査証拠の評価において必要となる判断の程度が高くなるほど、第14項に従って、監査人自らがより多くの手続を実施することが必要となる。監査人は、内部監査人の作業の利用のみで十分かつ適切な監査証拠を入手することはできない。
- A19. 監査人は、表明する監査意見に対して単独で責任を負うため、第14項に従って、監査業務において重要な判断を行う必要がある。監査人の重要な判断には以下が含まれる。
- ・ 重要な虚偽表示リスクの評価
 - ・ 実施した手続の十分性の評価
 - ・ 経営者による継続企業の前提の評価の検討
 - ・ 重要な会計上の見積りの評価
 - ・ 財務諸表における注記事項の妥当性及び監査報告書に影響するその他の事項の評価

《評価した重要な虚偽表示リスク》(第14項(2)参照)

- A20. 特定の勘定残高、取引種類又は注記事項に関して、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクが高いほど、通常、監査手続の立案及び実施並びに監査証拠の評価に、より多くの判断を伴う。そのような状況では、第14項に従って、監査人自らがより多くの手続を実施する必要がある。したがって、十分かつ適切な監査証拠を入手する際に内部監査人の作業を利用する範囲は縮小する。さらに、監査基準委員会報告書200のA28項に記載されてい

るとおり、評価した重要な虚偽表示リスクが高いほど、監査人はより確かな心証が得られる監査証拠を入手する必要があるため、監査人自らがより多くの作業を実施する必要がある。

A21. 監査基準委員会報告書315第3項(3)で説明されているとおり、特別な検討を必要とするリスクは特別な監査上の検討が必要であるため、当該リスクに関する内部監査人の作業の利用は複雑な判断を伴わない手続に限定される。さらに、重要な虚偽表示リスクが低い場合を除いて、通常、内部監査人の作業の利用のみでは監査リスクを許容可能な低い水準に抑えることができず、監査人自らが手続を実施する必要がある。

A22. 本報告書に従って内部監査人の作業の利用に関して検討した結果、監査人が重要な虚偽表示リスクの評価を見直すことがある。このリスク評価の見直しは、本報告書に基づく内部監査人の作業の利用の可否並びに利用する領域及び利用の程度に関する監査人の判断に影響することがある。

《監査役等とのコミュニケーション》（第16項参照）

A23. 監査基準委員会報告書260第13項に従って、監査人は計画した監査の範囲とその実施時期の概要について、監査役等とコミュニケーションを行うことが求められている。内部監査人の作業の利用に関する計画は、監査人の監査の基本的な方針の重要な一部であるため、監査役等の監査アプローチの理解に役立つ。

なお、内部監査人の作業の利用を通じて、三様監査の連携が強化され、それぞれの監査の有効性や効率性が向上することにより、企業のガバナンスの強化に資する場合がある。監査人は、このような点を考慮して、監査役等とのコミュニケーションを行うことが有益である。

《3. 内部監査人の作業の利用》

《(1) 内部監査人との協議及び調整》（第17項参照）

A24. 監査人が内部監査人の作業の利用に関する計画について内部監査人と協議する際に、以下の事項に留意して両者の作業の調整を図ることは有用である。

- ・ 作業の内容及び実施時期
- ・ 作業のカバレッジ（例えば、作業を実施する構成単位の数や所在地）
- ・ 財務諸表全体に対する重要性の基準値（該当する場合、特定の取引種類、勘定残高又は注記事項に対する重要性の基準値）及び手続実施上の重要性
- ・ 項目の抽出方法及びサンプル数
- ・ 実施された作業の文書化
- ・ 査閲及び報告の手続

A25. 例えば、以下のような場合、監査人と内部監査人との調整は有効なものとなる。

- ・ 監査対象期間を通して適切な頻度で協議が行われている。
- ・ 監査人が、内部監査機能に影響を及ぼす可能性がある重要な事項について内部監査人に伝達する。
- ・ 監査に関連する内部監査報告書が発行されている場合、監査人が随時閲覧可能であること。さらに内部監査人の気付いた重要な事項が監査人の監査手続に影響を及ぼす可能性がある場合、監査人が監査業務においてそれらの影響を検討できるように、内部監査人から報告を受ける。

A26. 監査基準委員会報告書200は、監査人が職業的懐疑心を保持して監査を計画し実施すること

の重要性について記載している。これには、監査証拠として利用する記録や証憑書類又は質問に対する回答の信頼性に疑念を抱かせるような情報に注意を払うことが含まれる（監基報200第14項及びA17項）。したがって、監査対象期間を通して内部監査人とのコミュニケーションを行うことにより、監査人は、監査手続に影響を及ぼす可能性のある事項を把握し（監基報315のA111項）、それらの事項を重要な虚偽表示リスクの識別及び評価において考慮することができる。さらに、そのような情報が財務諸表の重要な虚偽表示リスクが高いことを示唆しているか、又は不正、不正の疑い若しくは不正の申立てに関連している可能性がある場合、監査人は監査基準委員会報告書240「財務諸表監査における不正」に従って不正による重要な虚偽表示リスクの識別において考慮することとなる。（監基報315のA11項）

《(2) 内部監査人の作業の適切性を判断するための手続》（第19項及び第20項参照）

A27. 監査人は、利用を計画している内部監査人の作業全体に対する監査手続によって、内部監査人の作業の全体的な品質及び作業実施時の客観性に対する評価の基礎を得ることができる。

A28. 第20項で求められている再実施のほかに、内部監査人が実施した作業の品質及び結論を評価するために監査人が実施する手続には、例えば、以下がある。

- ・ 内部監査に従事する適切な者への質問
- ・ 内部監査人が実施する手続の観察
- ・ 内部監査人の内部監査手続書及び内部監査調書の閲覧

A29. 監査意見の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手するため、監査人は、内部監査人の作業の利用に関して適切な判断を行う必要がある。以下のいずれかに該当する場合、監査人は、内部監査人の作業の利用に関する適切な判断を行うために、内部監査人の作業全体に対し、より多くの監査手続を実施する必要性が生じる。

- ・ 高度な判断が含まれる。
- ・ 重要な虚偽表示リスクが高い。
- ・ 内部監査機能の組織上の位置付け又は関連する方針及び手続により確保されている内部監査人の客観性の程度が低い。
- ・ 内部監査機能が十分な能力を有していない。

《再実施》（第20項参照）

A30. 本報告書における再実施は、内部監査人の結論が妥当であることを確かめることを目的として、監査人が独立的に実施する手続である。この目的は、内部監査人によって既に検討された項目を監査人が検討することにより達成されることもあれば、それが不可能な場合に、内部監査人が実際には検討していない他の類似項目から十分な件数を選定し、監査人が検討することによって達成されることもある。再実施は、A28項に記載されているその他の手続と比較すると、内部監査人の作業の適切性に関する、より確かな心証が得られる証拠を提供する。利用する内部監査人の作業の各領域について監査人が再実施を行う必要はないが、第20項に従って監査人が利用を計画している内部監査人の作業全体に対し、ある程度の再実施は必要である。手続の計画、実施及び結果の評価において内部監査人による高度な判断が行われる領域、及び重要な虚偽表示リスクが高い領域に対して、監査人はより多くの再実施を行うことになる。

《IV 適用》

- ・ 本報告書（2011年12月22日）は、2012年4月1日以後開始する事業年度に係る監査及び同日以後開始する中間会計期間に係る中間監査から適用する。

- 本報告書（2015年5月29日）は、2015年4月1日以後開始する事業年度に係る監査及び同日以後開始する中間会計期間に係る中間監査から適用する。
- 本報告書（2019年6月12日）は、2020年4月1日以後開始する事業年度に係る監査及び同日以後開始する中間会計期間に係る中間監査から適用する。ただし、2019年4月1日以後開始する事業年度に係る監査及び同日以後開始する中間会計期間に係る中間監査から早期適用することができる。

以 上