

公開草案 2024年2月

コメント締切日：2024年6月5日

*国際監査基準 (ISA)*

---

監査基準報告書 240 (改訂)  
財務諸表監査における不正

及び

他の国際監査基準の適合修正案

IAASB

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board

## IAASBについて

本文書は、国際監査・保証基準審議会（以下「IAASB」という。）が作成、承認している。本文書は、IAASBの正式な表明を構成するものではなく、国際監査基準（以下「ISA」という。）又はその他のIAASBの国際基準を修正、拡張、若しくは無効にするものでもない。

IAASBの目的は、高品質の監査基準、保証基準、及びその他の関連基準の設定に加え、海外及び国内の各種監査／保証基準のコンバージェンス（収れん化）の促進を通じて、世界全体にわたり、監査実務の品質及び整合性の向上を実現するとともに、グローバルの監査・保証専門家への国民の信頼を高め、もって、公共の利益の増進を図ることにある。

IAASBでは、その活動を監視する公益監視委員会に加え、公共の利益に関わる情報・データを提供し、各種基準及びガイダンスの策定を支援する IAASB諮問助言グループ（以下「CAG」という。）（なお、2024年に、現行のIAASBのCAGに代えて、ステークホルダー諮問委員会（以下「SAC」という。）が新たに設置され、活動を開始することになっている）が関与する共通の基準設定プロセスに基づき、全て全ての職業会計士が利用する監査・保証基準及び関連ガイダンスを策定している。

著作権、商標及び認可に関する情報については、[161ページ](#)を参照

ISA.

**IAASB**  
International Auditing  
and Assurance  
Standards Board®

## コメントの要請

本説明文書（EM）には、公開草案「国際監査基準（ISA）240（改訂案「財務諸表監査における不正及びその他のISAの適合修正案」（以下総称して、「ED-240」という。）が添付されており、これらを併せて読む必要がある。なお、ED-240は、国際監査・保証基準審議会®（以下「IAASB®」という。）が作成、承認している文書である。当該文書は、IAASBの次のウェブサイト [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org) からダウンロードすることができる。承認済みの文書は英語で公開されている。

本公開草案で提案された内容は、最終基準として公表される前に、寄せられた意見を考慮して修正される場合がある。

コメント期限は、2024年6月5日である。

### 回答用テンプレートの使用について

全ての回答者には、提供された回答テンプレートを使用して電子的に意見を提出することを推奨する。本回答テンプレートは、本EMの[セクション 2](#)に記載している各種質問への回答を容易にするために作成されたものである。本テンプレートの利用により、寄せられた回答の照合・分析作業を促進することができる。

IAASBでは、コメント募集に当たり、回答者から寄せられる各種コメントの分析を支援するソフトウェアを活用している。この点を認識の上、コメント作成に当たっては、次の事項に留意いただき、当審議会で行うこれらコメントのレビューへの支援をお願いしたい。

- 本テンプレートに記載している各質問欄に直接回答を記入するとともに、その回答の根拠を明示すること。公開草案（ED）の提案に同意できない場合には、当該提案に反対する具体的な理由に加え、要求事項又は適用指針に必要と考える修正についてその内容を具体的に記載すること。提案に同意する場合には、その旨をIAASBにお知らせいただきたい。
- 回答に際しては、全ての質問に回答することも、明確な意見がある質問のみに限定することも可能である。
- 回答を作成する際に、例えば、公開草案（ED）の対象となるセクション名、見出しの内容、又は項の番号を引用するなど、回答に関連する公開草案（ED）の具体的な内容を明示いただきたい。
- 回答に当たっては、本テンプレートに表又はテキストボックスを挿入しないこと。

記入が完了した回答用テンプレートは、IAASBのウェブサイト（[www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)）にある「コメントを送信」[リンク](#)を使って、アップロードすることができる。記入済みの回答用テンプレートの送信に際しては、主要な問題点の概要を記載したカバーレターを添付する必要はないのでその点留意いただきたく。本回答用テンプレートを使って、回答者の組織に関する詳細を記載し報告することができる。また、そうすることを選択した場合、公的記録として残したい全体的な所見も本テンプレートに記載することができる。IAASBでは、全ての回答を公的記録として扱うとともに、最終的には、本IAASBのウェブサイトにそれらの回答を掲載することになっている。

### 公開草案（ED）の目次

説明文書	4-37ページ
ISA 240（改訂案）「財務諸表監査における不正」	38-120ページ
ISA 240（改訂）の改訂案に伴うその他のISAの適合修正案	121-160ページ

# 説明文書

## 目次

---

	ページ
はじめに .....	5
背景 .....	5
IAASBのその他のタスクフォース、ワーキンググループ、諮問グループ及びIESBAとの連携 .....	6
<b>セクション 1 - 重要な事項 .....</b>	<b>6</b>
セクション 1-A - ED-240で取り扱う公共の利益に関する問題 .....	6
セクション 1-B - ED-240が提案する主要な変更点の概要 .....	7
セクション 1-C - 監査人の責任 .....	7
セクション 1-D - 職業的専門家としての懐疑心 .....	8
セクション 1-E - 経営者及びガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションの継続性 .....	11
セクション 1-F - リスクの識別及び評価 .....	12
セクション 1-G - 不正又は不正の疑い .....	16
セクション 1-H - 監査報告書における不正に関連する責任及び手続の透明性 .....	17
セクション 1-I - 文書化 .....	22
セクション 1-J - その他の事項 .....	23
セクション 1-K - 適用修正 .....	33
<b>セクション 2 回答者への質問 .....</b>	<b>34</b>
<b>公開草案</b>	
国際監査基準 (ISA) 240 (改訂案) 「財務諸表監査における不正」 .....	38
ISA 240 (改訂) 案に伴う他のISAの適合修正案 .....	121

## はじめに

1. 本文書は、国際監査基準（ISA）240（改訂）「財務諸表監査における不正」の公開草案（以下「ED-240」という。）の背景及びその内容を説明するものである。なお、本草案の公開については、2023年12月にIAASBが承認している。

## 背景

### プロジェクトの推進力となる事項

2. 高品質の監査は、資本市場の効率性向上及び金融の安定化に寄与する。財務報告システムの参加者が財務諸表監査を信頼できる場合に、公共の利益を最大限に実現することができる。しかしながら、近年、世界各地で発生している企業の倒産及び不祥事により、不正に関わるトピックが注目を浴びることとなり、財務諸表監査における不正に関する監査人の役割及び責任についてさまざまな利害関係者から疑問が呈されている。
3. IAASBが「2020年から2023年までの戦略」で述べているように、IAASBは、新たに出現しつつある公共の利益についてのトピックを重視し、財務諸表監査における不正に関する情報収集活動を2020年の初めに開始した。この情報収集及び調査活動の目的は、環境の変化、国又は地域の事情、及び変化する人々の期待を踏まえて、現行のISA 240「財務諸表監査における不正」の適用に当たっての問題点及び課題について更に検討を行うことにあった。
4. 2020年9月に、IAASBは、ディスカッション・ペーパー「財務諸表監査における不正及び継続企業：財務諸表監査における監査人の役割に関する一般認識と監査人の責任の間の相違に関する研究」（2020年9月）を公表した。ディスカッション・ペーパーの意図は、進化する外部報告を取り巻く状況を踏まえ、現行のISA 240を改訂する必要があるかどうか、必要がある場合にはどの領域を改訂するのか、財務報告のエコシステム全体の利害関係者からさまざまな考え方を聞くことだった。

### 現行のISA 240を改訂するプロジェクト

5. ディスカッション・ペーパーに寄せられたフィードバックが、現行のISA 240改訂の必要性を示唆していたことから、IAASBは、2021年12月に、財務諸表監査における不正に対する監査人の責任を明確化することを目的に、現行のISA 240の改訂、及びその他の関連するISAの適合修正を行うプロジェクト・プロポーザルを承認した。プロジェクト・プロポーザルのセクションIIIで述べている公共の利益を促進するというプロジェクトの目的には、現行のISA 240を次のように改訂することが含まれている。
  - (a) 財務諸表監査における不正に関する監査人の役割及び責任を明確にする。
  - (b) ISA 240を強化し、より強固な要求事項を確立するとともに、必要に応じて適用指針を強化、明確化することによって、行動の一貫性を促進し、識別した不正による重要な虚偽表示リスクへの有効な対応を促す。
  - (c) ISA 240を強化し、不正関連の監査手続において、職業的専門家としての懐疑心を監査の過程を通して適切に行使することの重要性を強調する。
  - (d) ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションの強化、ISA 240及びその他の関連するISAが定める報告に関する要求事項の強化など、適宜、不正関連の監査手続に関する透明性を向上さ

せる。

## IAASBのその他のタスクフォース、ワーキンググループ、諮問グループ及びIESBAとの連携

### IAASBのタスクフォース、ワーキンググループ、及び諮問グループ

6. 本プロジェクト・プロポーザルの承認以降、不正タスクフォースは、IAASBの他のタスクフォース及び諮問グループと連携し、ED-240の策定に影響を与えている。これには、「複雑でない企業の監査タスクフォース」、「監査証拠タスクフォース」、「継続企業タスクフォース」、「上場会社等及び社会的影響度の高い事業体（PIE）（トラック1及び2）タスクフォース」、「監査報告に関する諮問グループ」、「職業的専門家としての懐疑心に関する諮問グループ」、及び「テクノロジーに関する諮問グループ」との連携などがある。
7. IAASBは、継続企業タスクフォースと上場会社等及びPIEタスクフォースで進行中のプロジェクトには、承認されれば監査報告書に影響を及ぼすことになる提案が含まれていることに留意している。また、一連の変更が監査報告書に与え得る影響も意識しており、ED-240の適用時期、及びこれらのプロジェクトに基づき改訂される各種基準の適用時期の調整にも気を配っている。

### 国際会計士倫理基準審議会（IESBA）

8. 不正タスクフォースは、国際会計士倫理基準審議会（IESBA）と連携し、ED-240とIESBAの職業会計士のための国際倫理規程（国際独立性基準を含む。）（以下「IESBA倫理規程」という。）との整合性を図っている。協議した事項には、IESBA倫理規定の中の関連性のある重要な概念に関するED-240の特定の項、不正の定義、不正又は不正の疑いに対処する要求事項、不正リスク要因に関する付録、及び、IESBA倫理規程とのリンク（参照）がある。

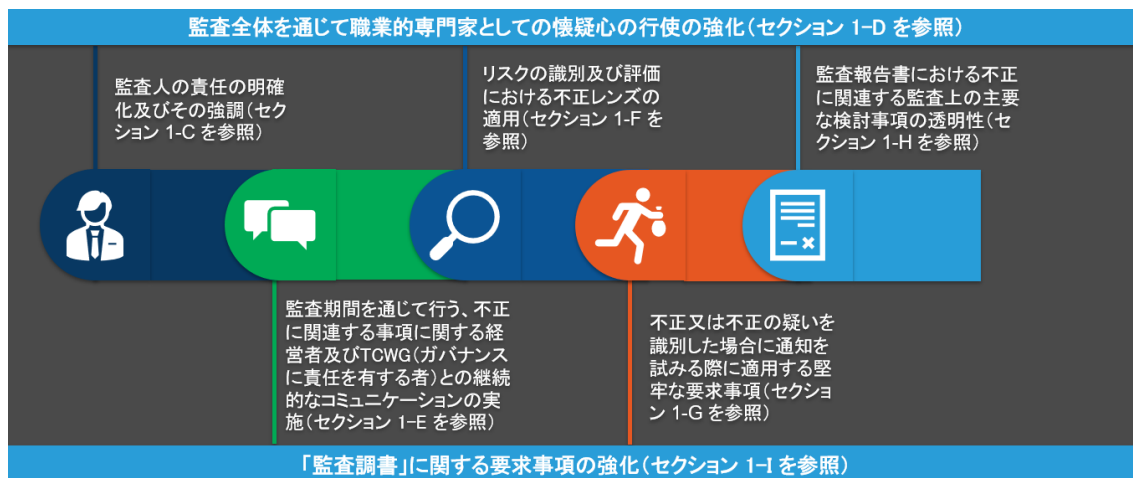
## セクション1 重要な事項

### セクション1-A ED-240で取り扱う公共の利益に関する課題

9. ED-240の策定に当たり、IAASBは、プロジェクト・プロポーザルの第26項で定められている基準設定の定性的特性、及びED-240がどれだけ公共の利益に資するかを評価する規程である「公共の利益の枠組み」<sup>1</sup>に示されている定性的特性について検討を行った。
10. 本説明文書に添付している「[ED-240が提案する主要な変更点を公共の利益を推進するプロジェクト提案書が定める行動及び目的と対応させるマッピング作業](#)」（以下「公共の利益に資する課題表」という。）では、現行のISA 240を強化及び明確化する改訂案と、プロジェクト・プロポーザルで述べられている基準設定活動とを対応させる表を提示している。これは、それぞれの基準設定活動が、公共の利益を推進するプロジェクトの目的に直接関連しているためである。また、公共の利益に資する課題表では、提案された各行動にどう取り組むかを決定する際に、最も重視された、又は関連性の高かった基準設定の定性的な特性も紹介している。

<sup>1</sup> モニタリング・グループの報告書「国際監査・倫理基準設定システムの強化」（公共の利益の枠組みの「基準が示すべき定性的な特徴とは何か」セクションの22～23ページ）参照。

## セクション 1-B ED-240が提案する主要な変更点の概要



11. 上記の図では、プロジェクト・プロポーザルが明らかにしている主要な課題に対処するための変更点の内、IAASBが考える最も重要な七つの変更案を図示し説明している。これらの変更は、監査実務の一貫性を高め、監査人の行動を変えるものと期待され、その内容は以下の通りである。
- 監査人の責任 (セクション1-C参照)
  - 職業的専門家としての懐疑心 (セクション1-D参照)
  - 経営者及びガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションの継続性 (セクション1-E参照)
  - リスクの識別及び評価 (セクション1-F参照)
  - 不正又は不正の疑い (セクション1-G参照)
  - 監査報告書における不正に関連する責任及び手続の透明性 (セクション1-H参照)
  - 文書化 (セクション1-I参照)
12. さらに、セクション1-Jでは、その他の重要な改訂及び審議内容について説明しており、セクション1-Kでは、重要な適合修正について説明している。

### セクション1-C 監査人の責任

13. 以下の事項は、監査人の役割及び責任に関し、プロジェクト・プロポーザルの第19項で明らかにしている主要な課題である。
- 不正の発見に関連する監査に固有の限界を取り扱う現行のISA 240の導入項は、誤解を招き、監査人の責任について誤った理解につながる恐れがある。
  - 財務諸表監査における不正に関する監査人の責任について明確にする必要がある。
  - 監査中に識別した重要ではない不正又は不正の疑いに関する監査人の責任についても明確にする必要がある。

## 固有の限界

14. ディスカッション・ペーパーの回答者からは、不正に関する監査人の責任を規定する項と同じ項の中で、財務諸表監査の不正に関する固有の限界についても述べると、二つの重要な概念が混同し、監査人の責任が不明瞭になるとの指摘があった（現行ISA 240の第5項から第7項参照）。
15. IAASBは、ED-240の導入項にあるこれらの重要な概念を次のように「切り離す」ことを提案している。
  - 第2項及び第9項から第11項の各項において、監査に固有の限界の前に監査人の責任について述べる。こうした修正により、監査人の責任に関する記述がより簡潔になり、財務諸表監査における不正に関する監査人の責任を軽減するかのように解釈されるおそれのある文言に邪魔されることもなくなる。
  - 監査に固有の限界は、不正に関する監査人の責任を軽減しない（即ち、監査人は引き続き、財務諸表全体において不正による重大な虚偽表示がないかどうかについて合理的な保証を得るための監査を計画し実施する責任を負う）ことを明確にする文言を第9項に加える。この文言は、最近、英国の不正監査基準に導入されたものであるが、プロジェクト・プロポーザルで述べているとおり、他の国又は地域の不正に関わる基準で採用された強化を活用するというIAASBの姿勢にのっとり、ED-240にも導入を進めている。

## 不正に関する監査人の責任

16. 現行のISA 240と同様、ED-240では、不正の防止及び発見に対する主たる責任は、企業の経営者及びガバナンスに責任を有する者の双方にあるとしている。とはいえ、IAASBは、財務諸表監査における不正に関する監査基準で重視すべきは監査人の役割及び責任であるとも考えているため、ED-240では、経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任の前に、監査人の責任について述べている。
17. 上述の第14項から第16項で記した変更にあたり、IAASBは、財務諸表監査における不正に関する監査人の役割及び責任の拡大は追求していない。監査に固有の限界と監査における不正に関する監査人の責任に関する記述は、現行のISA 240におけるこれら概念に関する記述と一致している。

## 重要性のない不正及び重要性のない不正の疑いに関する監査人の責任

18. ED-240の第6項に記されたとおり、監査人は、不正による財務諸表の重要な虚偽表示を対象とする。IAASBは、ED-240第8項に不正及び識別した虚偽表示を引き起こす状況に関する重要な概念を盛り込み、識別した不正又は不正の疑いによる虚偽表示が財務諸表にとって重要なものかどうかについて監査人がどのように判断すべきかを明確にしている。新たな適用指針であるA11項では、識別された不正による虚偽表示が「金額的に重要」ではないとしても、不正を主導した者（例えば、企業の経営者）及び不正が行われた理由（例えば、主要な業績指標を操作するため）次第では、「質的に重要」である場合があることを明記している。

## セクション 1-D 職業的専門家としての懐疑心

19. プロジェクト・プロポーザルの第19項では、重要な課題として、不正の兆候を示す状況に注意を払うこと、及び監査の過程を通じて職業的専門家としての懐疑心を保持することの重要性を確認するなど、職業的専門家としての懐疑心の適切な行使を強化することの必要性を指摘している。



20. IAASBは、ED-240の適用に当たり、職業的専門家としての懐疑心を行行使することの重要性を強調するため、次のような修正を提案している。
- 導入項において、職業的専門家としての懐疑心の重要性を強調する。
  - 基準本体の中に新しい、強化された要求事項及び適用指針を導入する。
21. ISA 240の強化に当たり、IAASBは、IESBAが実施した作業、とりわけ、2020年10月にIESBAが公表した「職業会計士に期待される役割及びマインドセットを促進するためのIESBA倫理規程の改訂」について検討を行った。

#### はじめに

22. IAASBは、現行のISA 240第13項に含まれる説明資料の一部を、ED-240に新しく設けた「基本的な概念」区分の第12項及び第13項に移動している。これらの項では、ISA 200<sup>2</sup>に言及し、監査の計画及び実施に当たり、職業的専門家としての懐疑心を行行使することの重要性を強調するとともに、職業的専門家としての懐疑心が、監査人が行う職業的専門家としての判断の行使にどのように役立つかを述べている。本アプローチは、IAASBが最近改訂した別のISA、具体的には、ISA 220（改訂）第7項<sup>3</sup>、ISA 315（2019年改訂）第3項<sup>4</sup>、及びISA 600（改訂）第9項<sup>5</sup>で採用したアプローチと類似している。

#### 職業的専門家としての懐疑心に関する新規の又は強化された要求事項及び適用指針

##### 監査の過程を通じた職業的専門家としての懐疑心の保持

23. ED-240第19項では、監査人は、不正による重要な虚偽表示が存在する可能性があることを認識し、監査の過程を通じて、職業的専門家としての懐疑心を保持するという現行ISA 240の第13項の要求事項を維持している。しかしながら、IAASBは、この要求事項の最後の部分は削除している。経営者及びガバナンスに責任を有する者の信頼性及び誠実性に関する過去の経験に基づく監査人の先入観に言及することは、職業的専門家としての懐疑心の実行使を損なうことにもなりかねないと考えているためである。
24. IAASBは、A25項にも新たな適用指針を加えた。ここでは、ISA 220（改訂）の適用指針を引用し、例えば、職業的専門家としての懐疑心の適切な行使を妨げるプレッシャーを業務チームにかけて不正を隠蔽しようとする試みがどのように行われるか、及びそうした障害を軽減するために取ることができる措置を説明している。

##### 記録及び文書の真正性

25. 現行のISA 240第14項の要求事項（ED-240第20項の対応する要求事項を参照）の改訂に際して、IAASBは、「監査人は、記録や証憑書類の真正性に疑いを抱く理由がある場合を除き、通常、記録や証憑書類を真正なものとして受け入れることができる。」という冒頭の説明文言を削除することを提案して

<sup>2</sup> ISA 200 「独立監査人の総括的な目的及び国際監査基準に準拠した監査の実施」

<sup>3</sup> ISA 220（改訂） 「監査業務における品質マネジメント」

<sup>4</sup> ISA 315（2019年改訂） 「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」

<sup>5</sup> ISA 600（改訂） 「グループ財務諸表監査における特別な考慮事項（構成単位の監査人の作業を含む。）」

いる。その理由は以下のとおりである。

- この文が、記録又は文書が真正なものではない可能性を示す状況、又は文書内の用語が変更されながら監査人にはその旨が知らされていないことを示す状況を識別した場合、監査人はその状況に適切に対応しなければならないという要求事項を弱めることになるのではないかという懸念に対応するため。
- ISA 200のA24項には既に、「監査人は、記録や証憑書類の真正性に疑いを抱く理由がある場合を除き、通常、記録や証憑書類を真正なものとして受け入れることができる。」という文言が含まれている。A24項の残りの部分は、この文言の意図及び適用について説明しており、「しかし、監査人は、監査証拠として使用する情報の信頼性を検討するとともに、不正が疑われる兆候を含め、かかる情報の信頼性に疑義を抱いた場合には、さらに調査を行わなければならない」と述べている。さらに、ED-240第20項の条件付要求事項が不正が疑われる兆候がある状況に対応していることから、IAASBは、ISA 200のA24項冒頭の説明文をED-240第20項の要求事項の中で繰り返すのは妥当ではないと考えている。

なお、現行のISA 240第14項（ED-240第20項の要求事項に対応）から冒頭の文言を削除するという提案は、監査中に入手する記録及び文書の真正性の検討に関する作業を増やすことを意図するものではない。

26. IAASBは、現行のISA 240は、監査人が第20項の要求事項で言及している状況（即ち、記録又は文書が真正なものではない可能性がある、又は文書内の用語が変更されながら監査人にはその旨が知らされていないと監査人に思わせるような状況）を識別する手続を立案し実施する必要があるかどうかを明確にしていないという懸念に応えるための適用指針をED-240に加えた。A26項及びA27項では、監査人が、監査中の次のような場面でこうした状況を識別した場合に、ED-240第20項の要求事項が発動されることを明記している。
- ED-240、又は監査手続の立案及び実施時に監査証拠として使用する情報の信頼性を検討するよう監査人に求めるISA 500<sup>6</sup>を含むその他のISAに準拠した監査手続を実施している場合。
  - これらの状況を監査人が知ることになった場合（監査人が監査を進める過程で企業の内外の情報源から、これらの状況を知ることになった場合を含む）。
27. IAASBはまた、監査中に識別された場合、第20項の要求事項を発動させる可能性がある状況の例の一覧をA26項に設けている。IAASBは、事例の一覧を示すことは、監査メソドロジー・マニュアルにこのような一覧を備えていない一部の監査事務所にとって有用であると考えている。

不正又は不正の疑いの兆候を示す情報への注意

28. IAASBは、第21項及び適用指針（A29項からA32項）に新たな要求事項を導入し、不正又は不正の疑いの兆候を示す情報について監査中常に注意を払うことの重要性を強調している。例えば、A30項では、監査期間終了間近で、限られた時間の中で監査業務を終了しなければならないというプレッシャーが、職業的専門家としての懐疑心の行使を妨げかねない状況にあっても、常に注意を怠らないことの重要性を強調している。

---

<sup>6</sup> ISA 500「監査証拠」

## セクション1-E 経営者及びガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションの継続性

29. プロジェクト・プロポーザルの第19項では、不正に関する検討事項についてのガバナンスに責任を有する者との必要なコミュニケーションに関わる重要な課題として、監査の過程を通じて、不正に関する問題についてのコミュニケーションが現時点では明示的に要求されていないことを含め、現在の環境ではこうしたコミュニケーションが十分に活発でない可能性を指摘している。

### ED-240に定める経営者及びガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション

30. IAASBは、不正に関わる事項についての経営者及びガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションが監査の全ての段階で重要であると考え、このことを、ED-240の要求事項及び適用指針に反映している。これらのコミュニケーションに関する要求事項は、直線的な適用を意図するものではなく、監査の反復的な性質を反映している。不正に関わる事項について、経営者、ガバナンスに責任を有する者、又は企業内のその他の者との間でコミュニケーションを行う場合、これは、全ての関係者が積極的に参加する、双方向の活発でオープンな対話を意図している。

31. 以下のセクションでは、不正に関わる事項についての、経営者、ガバナンスに責任を有する者、及び企業内のその他の者とのコミュニケーションに関する、ED-240の要求事項及び適用指針の概要を説明している。

### 経営者及びガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションの継続性

32. IAASBは、新たな包括的な要求事項を第25項に追加し、監査業務全体を通じて適切な時期に不正に関わる事項について経営者及びガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションを取ることを求めている。A39項からA43項の新たな適用指針では、経営者又はTCWGと監査人との間の活発な双方向のコミュニケーションの重要性に加え、コミュニケーションの範囲及び時期、監査業務チーム内の適切な構成員にコミュニケーションに対する責任を割り当てることの重要性を強調している。

### 不正に関連する質問

33. 現行のISA 240には、経営者、ガバナンスに責任を有する者、及び企業内のその他の者に対する質問に関するいくつかの要求事項が含まれている。IAASBは、これらの要求事項を移動して強化するとともに、新たな要求事項を追加した。不正に関連する事項に関する質問についての要求事項は、今後は次のセクションに記載する。

- (a) 企業の内部統制システムの理解。ED-240第34項(c)から第34項(d)、第35項(b)及び第36項(b)は、現行のISA 240の要求事項を基にしており、不正に関連する事項について、経営者、ガバナンスに責任を有する者、内部監査機能（あれば）内の適切な者、又は企業内のその他の者に対する質問を監査人に求めている。強化した内容には、不正の防止と発見に関連する内部統制システムに不備があること、及び不備の改善に向けた取り組みを認識しているかどうかを、監査人がガバナンスに責任を有する者に質問するという要求事項が含まれている（ED-240第34項(d)③参照）。また、ED-240のA75項からA78項、A89項からA91項、及びA93項からA94項で、ガバナンスに責任を有する者、経営者及び企業内のその他の者への質問、及び内部監査機能への質問に関するより強固な適用指針を記載している。

- (b) 仕訳入力及びその他の修正の適切性をテストする監査手続の立案と実施。ED-240第50項(a)では、現行のISA 240第33項(a)①を維持し、仕訳入力及びその他の修正の処理に関わる不適切又は通例でない活動に関する認識について、財務報告プロセスに関与する者に質問するよう監査人に求めている。
- (c) 監査人が不正又は不正の疑いを識別した場合。ED-240第55項(a)に新たな要求事項が追加され、質問をする際には、当該事項の当事者より少なくとも一つ上の階層の者に質問すること、及び、状況から適切な場合には、当該不正又は不正の疑いについてガバナンスに責任を有する者に質問することを監査人に求めている。

#### 監査契約継続の検討

- 34. ED-240第60項(c)①では、現行のISA 240第39項(c)①を維持し、監査契約の解除及びその理由について適切な階層の経営者及びガバナンスに責任を有する者と協議を行うことを監査人に求めている。

#### 経営者及びガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション、並びに適切な規制当局への報告

- 35. 現行のISA 240第41項から第44項（ED-240第66項から第69項）を修正、コミュニケーション及び報告に関する要求事項に使用する用語と、監査人が識別した「不正又は不正の疑い」という重要な概念との整合性を図った。

### セクション 1-F リスクの識別及び評価

- 36. 以下の事項は、現行のISA 240に定める監査人によるリスクの識別及び評価のプロセスに関し、プロジェクト・プロポーザルの第19項で示されている主要な課題である。
  - (a) リスクの識別及び評価手続 - 不正に関連して監査人が行うリスクの識別及び評価プロセスを、より強固なものにする必要がある（ISA 315（2019年改訂）で強化したリスクの識別及び評価手続の多くの側面が、現行のISA 240に反映されていないことを含む。）。
  - (b) 監査チーム内での協議 - 監査チーム内での協議は、監査人による監査の過程を通じた不正の検討という点に関して、十分に活発ではない。
  - (c) 分析的手続 - 監査の計画及び終了段階における分析的な手続は、不正のリスク及び計画された監査人の対応（監査手続の性質、タイミング、範囲）についての監査人による検討をサポートする上で十分に強固なものではない。
  - (d) 収益認識における不正リスクの推定 - どのような場合に収益認識における不正リスクがあるという推定を適用する状況にないと判断することが適切か、又は適切ではないのかが明確でなく、結果として、その適用が一貫性を欠いている。
  - (e) その他勘定残高における不正リスクの推定 - 利害関係者は、不正リスクの推定の範囲を拡大し、のれん等その他勘定残高も含める必要があるのか否か疑問を抱いている。

## 背景

37. 現行のISA 240には、不正による重要な虚偽表示リスクの識別及び評価に関連するさまざまな要求事項が含まれているが、これらの要求事項は、以下の理由から、ISA 315（2019年改訂）と必ずしも相互に関連していない。
- (a) 現行のISA 240は、ISA 315（2019年改訂）と同様の構造にはなっていない。
  - (b) ISA 315（2019年改訂）に定める手続が特定の不正事項に適合するかどうか不明確なことがある（不正「レンズ」）。
  - (c) 現行のISA 240で定める手続は、通り一遍のもので、不正による重要な虚偽表示リスクを識別し評価する強固な手続を実施する上で必要となる行動変化を促すことにはならない場合がある。
38. リスクの識別及び評価に関して変更を行うに当たり、IAASBは、ISA 315（2019年改訂）及びED-240で取り扱う内容の間にバランスをとることに留意した。そして、ED-240では、ISA 315（2019年改訂）に定める不正レンズを用いた手続の実施方法のみを説明すればよいということで合意した。
39. したがって、IAASBは、以下の項目を実施した。
- (a) ISA 315（2019年改訂）及びその他のISAに基づき、新しい要求事項及び強化された要求事項を追加。CUSPの起草原則及びガイダンスに定められているとおり、他のISAとの関連性は、「ISA～を適用するに当たり」という文言を使用し、関連する脚注に他のISAの関連する要求事項への参照情報を追加することにより示されている。「ISA～を適用するに当たり」という文言は、その要求事項は、基礎となる基準の関連要求事項の実施に加えて又並行して適用すべきものであることを示唆している。こうした変更により、IAASBは、ED-240で不正レンズに関する基本的な要求事項を提示しつつ、とりわけED-240に新たな又は強化した適用指針及びその他の説明資料を設ける際に、ISA 315（2019年改訂）又はその他のISAの要求事項と重複したり、要求事項が繰り返されたりすることのないよう努めた。
  - (b) ISA 315（2019年改訂）と同様の構成になるよう現行のISA 240を再構成。この新たな構成は、二つの基準の統合的な関係を示すのに役立つ。

## 監査人によるリスクの識別及び評価プロセス

40. 不正に関連して監査人が行うリスクの識別及び評価プロセス（ISA 315（2019年改訂）で強化されたリスクの識別及び評価手続の多くの側面を含む。）をより強固なものにすることを目的に、IAASBは、ED-240に次のような変更を加えている。
- (a) リスク評価手続及び関連する活動。IAASBは、現行のISA 240第17項（ED-240第26項）の包括的な要求事項を強化した。本項では、不正リスク要因を勘案しつつ、不正による重要な虚偽表示リスクの識別及び評価において適切な根拠となる監査証拠を入手する手続を実施することを監査人に求めている。本要求事項は、ISA 315（2019年改訂）の第13項を発展させたものである。
  - (b) その他の情報源からの情報。IAASBは、現行のISA 240の第24項（ED-240第27項）の要求事項を強化した。本項では、その他の情報源から入手した情報が一つ又は複数の不正リスク要因の存在を示唆しているか検討するよう監査人に求めている。本要求事項は、ISA 315（2019年改訂）の第15項から第16項を発展させたものである。
  - (c) 不正リスク要因の評価。IAASBは、現行のISA 240の第25項（ED-240第32項）の要求事項を強化した。本項では、リスク評価手続及びそれに関連する活動により入手した監査証拠が一つ又は複数の不正リスク要因の存在を示唆しているか評価するよう監査人に求めている。CUSPの起草原則及びガイダンスに従って、現行のISA 240の必須指針（第25項の二番目の文）は、不正リスク要因の

定義に関する適用指針としてED-240のA23項に移した。

- (d) 企業及び企業環境並びに適用される財務報告の枠組みの理解。IAASBは、ISA 315 (2019年改訂) 第19項の内容を拡張する新たな要求事項をED-240第33項に追加している。この新たな要求事項では、経営者の偏向又はその他の不正リスク要因に起因する虚偽表示を生じやすくするおそれのある、企業及び企業環境並びに適用される財務報告の枠組み（例えば、財務業績目標達成のインセンティブ又はプレッシャーを生み出す可能性のある社内外の業績指標）についての監査人の理解のさまざまな側面に焦点を当てている。
- (e) 企業の内部統制システムの構成要素の理解。IAASBは、ED-240の第34項から第38項に、新たな及び強化した要求事項を定めている。これらの要求事項は、ISA 315 (2019年改訂) の第21項から第22項及び第24項から第26項までの各項を発展させたものであり、企業の内部統制システムの構成要素に対する監査人の理解のうち、以下に関連する側面に焦点を当てている。
  - (i) 不正の防止及び発見に関わる経営慣行及び倫理的行動に対する経営者見解を、当該経営者は従業員にどのように伝達しているのか。
  - (ii) ガバナンスに責任を有する者が、企業内の不正リスクの識別と対応について経営者が構築した一連の管理プロセス及びこれらのリスクに対処するために経営者が構築した内部統制をどのように監視しているか。
  - (iii) 企業の不正リスク評価プロセス
  - (iv) 不正を防止又は発見するための内部統制の有効性を監視する日常的及び独立的評価に対応する企業プロセス
  - (v) 仕訳入力をどのように開始、処理、記録、及び必要に応じて修正しているのか（不正は、不適切な又は権限外の仕訳及びその他の修正を記録するような財務報告プロセスにおける操作を伴うことが多いため）
  - (vi) アサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに対応する内部統制。これには、不正の防止又は発見を目的とする仕訳入力に対する内部統制を含む。
- (f) 企業の内部統制システムの統制の不備。IAASBは、不正の防止又は発見に関連する内部統制の不備が識別されるかどうかを判断することを求める新たな要求事項をED-240の第39項に追加している。この要求事項は、ISA 315 (2019年改訂) 第27項を発展させたものである。
- (g) 不正による重要な虚偽表示リスクの識別及び評価。IAASBは、ISA 240の第26項 (ED-240第40項) に定める要求事項を強化し、不正リスク要因を考慮するとともに、ISA 315 (2019年改訂) との一層の整合性を図っている。この要求事項は、ISA 315 (2019年改訂) の第28項から第34項までの各項の内容を発展させたものである。

## 監査チーム内の討議

41. IAASBは、監査人が監査の過程を通じて実施する不正に関する検討について、現行の ISA 240第16項（ED-240第29項）に定める監査チーム内での討議に関する要求事項をさらに強固にしている。IAASBは、この要求事項の強化に当たり、ISA 315（2019年改訂）第17項との一層の整合性を図るとともに、監査チーム内での討議に次の項目を明示的に含めるよう求めている。
- (a) 企業文化、誠実性と倫理観に対する経営者の姿勢、それに対するガバナンスに責任を有する者による監視、及び不正リスク要因に関する意見交換
  - (b) 監査の基本的な方針及び監査計画に影響を与える恐れのある、不正又は不正の疑い（不正の申立てを含む。）についての検討
42. ED-240のA38項及びA49項では、どのような場合に監査チーム内で追加の討議を行うことが有益なのか、及びどのような場合に監査チーム内の協議に専門家を参加させることが効果的であるかについて、それぞれ新たな適用指針が示されている。

## 監査の計画及び完了段階における分析的手続

43. IAASBは、現行のISA 240第23項及び第35項（ED-240の第31項及び第54項）に定める監査の計画及び完了段階で実施する分析的手続に関する要求事項を強化している。強化された要求事項では、CUSPの起草原則及びガイダンスに準拠して、作業内容を示す動詞を「評価する（evaluate）」から「判断する（determine）」に変更している。<sup>7</sup>

## 収益認識における不正による重要な虚偽表示リスクがあるという推定、及び不正による重要な虚偽表示の影響を受けやすいその他の項目

44. IAASBは、収益認識における不正リスクがあるという推定を適用する状況にないと判断することが適切である場合とそうでない場合について、以下のことを通じて明確にしている。
- (a) 現行のISA 240第27項（ED-240第41項）を強化し、どのような収益、収益取引、又は関連するアサーションが不正による重要な虚偽表示リスクを生じさせるのか判断する際に、関連する不正リスク要因を考慮に入れるよう、監査人に求める。これは、どのような収益、取引形態、又はアサーションが不正による重要な虚偽表示リスクを生じさせるのかについて監査人の判断の向上を図ることを意図している。上記第43項で説明している分析的手続の強化と同様に、ED-240の第41項においても、CUSPの起草原則及びガイダンスに準拠するよう、作業内容を示す動詞を「評価する」から「判断する」に変更した。
  - (b) ED-240のA109項及びA110項に新たな適用指針を設け、不正リスク要因を生じさせかねない収益に関連する事象又は状況の例を提示。収益認識に関連する不正リスク要因が単独で、又は複数組み合わせることで重要性をもつ場合は、通常、監査人が収益認識における不正による重要な虚偽表示のリスクがあるという推定を覆すのは不適切であることを明確化している。
45. IAASBは、A104項に新たな適用指針を設け、監査人のリスク対応は財務諸表及びアサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクの識別及び評価に基づき行われることを強調している。A104項では、関連するアサーションに加え、不正による重要な虚偽表示を招きやすい関連取引種類、勘定残高、又は注記事項の例も示している。

<sup>7</sup> CUSPの起草原則及びガイダンスの付録 2では、関連する主題又は分析結果（情報源）の作成の責任が経営者又はガバナンスに責任を有する者にある場合には、ISAでは通常この作業を「評価しなければならない」と表現するとしている。ただし、関連情報の作成又は分析の責任が監査人にある場合には、ISAでは通常この作業を「判断しなければならない」と表現するとしている。

## その他の強化

### 経営者への質問及び一貫性のない回答

46. IAASBは、現行のISA 240第15項（ED-240第30項）を強化し、（現行のISA 240において経営者又はガバナンスに責任を有する者への質問に対する一貫性のない回答を扱っていることに加え）内部監査機能に関わる者又は企業内のその他の人物への質問に対する一貫性のない回答も取り上げ、この一貫性のない回答についての記述に当たって、ED-240と現行のISA 500第11項の要求事項とを直接関連付けている。

### セクション 1-G 不正又は不正の疑い

47. 監査において識別した不正又は不正の疑いに関連する重要な課題として、プロジェクト・プロポーザルの第19項では、このような状況において監査人が取るべき対応が不明確であることを指摘している。
48. IAASBは、監査において不正又は不正の疑いを識別した場合に監査人が取るべき対応をより明確にすることを目的として、ED-240で以下の改訂を行うことを提案している。
- ED-240に独立したセクションを追加し、監査において不正又は不正の疑いを識別した場合に適用する要求事項を記載
  - 新たな要求事項の追加、既存の要求事項の移動、既存の適用指針の要求事項への昇格、適用指針の強化

### 独立したセクションの設定

49. 現行のISA 240から変わっていない監査人の目的の一つは、監査中に識別した不正又は不正の疑いへの適切な対応である（ED-240第17項(c)参照）。その一方で、上記第47項で述べた重要な課題に対処するため、IAASBは、幾つかの要求事項を追加するとともに、監査人の作業（ED-240の第55項から第59項、及び第66項から第69項）を明確にすべく、その他の要求事項を並べ替えている。

### 新規の及び強化した要求事項／適用指針

50. ED-240における不正又は不正の疑いに関わる要求事項に対する最も重要な改訂は、監査人が不正又は不正の疑いについて理解することを求める新たな要求事項を第55項に盛り込むことである。現行のISA 240も、不正又は不正の疑いについて理解する必要性を示唆しているが、IAASBは、この要求事項をED-240第55項で明示的に記載をすることを提案している。
51. 第55項の要求事項には、監査人が不正又は不正の疑いについて理解するにはどうしたらよいか（第55項(a)）に加え、監査人の理解に必要な要素（第55項(b)及び(c)）について説明している。適用指針のA150項及びA151項では、企業において、問題を調査、是正するプロセスが欠如している場合には、監査人は、状況によっては、内部統制に重大な欠陥があることを示す兆候があると見なすことができることを明確に定めている。
52. ED-240策定の過程で、本セクションに定める手続のうち、業務執行責任者が直接実施するのが合理的であると考えられるものがあるとしたらそれはどれなのか、さまざまな意見が寄せられた。IAASBは、監査人が第55項で得られた理解に基づき、不正又は不正の疑いが監査に及ぼす影響を第56項に従って判断するよう求めることが適切であることで合意している。



53. 不正又は不正の疑いに関する要求事項の内の残りの要求事項（第57項から第58項、及び第66項から第69項）は、現行の ISA 240の中での対応する要求事項から大きく変わってはいない。

#### 不正又は不正の疑いに関する要求事項の適用の柔軟性

54. IAASBは、不正又は不正の疑いに関わる要求事項に柔軟性を持たせることにも努めている。IAASBは、適用の柔軟性に関する次の二つの疑問に対応している。
- (a) 監査人は、識別した全ての不正又は不正の疑いに対し、不正又は不正の疑いに関する要求事項を適用するのか。
  - (b) 不正又は不正の疑いに関する要求事項の適用に当たり、監査人が重要でないと見なす不正又は不正の疑いに対する場合も含め、要求事項の全てを適用する必要があるかどうかは明確になっているか。
55. 最初の質問に関して、A7項からA10項及びA29項では、ED-240の適用に当たり、「監査人が識別した不正又は不正の疑い」という文言が何を意味するかを説明している。この文言は、監査人が直接的又は間接的に識別した、企業に影響を及ぼすあらゆる不正又は不正の疑いを意味するものである。
- (a) 直接的 - ED-240及びその他のISAに従って手続を実施している際に識別した場合。
  - (b) 間接的 - 監査を実施する中で、企業内外の関係者が監査人に不正の申し立てを行ったことで監査人が知ることになった場合。監査人は、ED-240の適用に当たり、監査人が知った不正の申し立てを不正の疑いとして扱う。
56. ED-240では、監査人が識別した不正又は不正の疑いの全てについて、それぞれの状況に適用できる不正又は不正の疑いに関する要求事項の少なくとも一部を適用し、監査業務への影響を判断することを監査人に求めている。IAASBの結論は、例えば、第55項に従って不正又は不正の疑いを理解することが、第56項で求められている監査責任者の判断を行うのに必要であるという根拠に基づいている。
57. 二つ目の質問に関して、IAASBは、ED-240には適用の柔軟性が採用されていることを指摘する。不正又は不正の疑いの性質によっては、不正又は不正の疑いに関する要求事項の一部が適用されない場合があるためだ。例えば、監査人が第55項に従って不正又は不正の疑いについて理解を深め、監査責任者が第56項で求められている判断を下した後には、不正又は不正の疑いに関する残りの要求事項は、監査の事実及び状況、並びに不正の内容によっては適用されない場合がある。

#### セクション 1-H 監査報告書における不正に関連する責任及び手続の透明性

58. 透明性に関わる重要な課題として、プロジェクト・プロポーザルの第19項では、監査報告書が、不正に関する監査人の責任及び手続について、十分な透明性を担保していないことがあるという点を指摘している。

59. プロジェクト・プロポーザルに記載しているように、IAASBは、不正関連の事項を記述する監査報告書の透明性を高める必要があるかどうか、必要な場合、どのようにして透明性を高めるか判断することを求める要求事項の改訂、及び適用指針の強化の検討に着手した。

## 背景

60. 以下のセクションでは、不正に関連する事項について監査報告書の透明性をいかにして最大化するかについてのIAASBの最終提案のもととなったIAASBにおける重要な審議の内容について説明する。

## 財務諸表の利用者へのアウトリーチ

61. プロジェクト・プロポーザルの公表後、IAASBは、不正に関連する事項を取り扱うに当たり、監査報告書をどう改善すべきか意見を聞くために、一般目的財務諸表の利用者を対象にしたアウトリーチを実施した。アウトリーチに参加した利用者のリストについては、2022年9月に開催した会議の[議題項目6](#)の付録3を参照のこと。IAASBは、従来、この利害関係者グループからほとんど情報を得ていなかったが、モニタリング・グループの公共の利益の枠組みではこの利害関係者グループを重視していることから、彼らの考え方を知ることが重要であると考えた。
62. 具体的には、アウトリーチでは、不正に関連する監査人の責任及び手続に関して、財務諸表の利用者は監査報告書にどのような情報を記載してほしいのか理解することを目指した。財務諸表の利用者には、次の五つの（相互に排他的ではない）選択肢から回答を選択するよう依頼した（詳細は、2022年9月開催のIAASB会議の[議題項目 6-A](#)を参照）。
- (a) 選択肢1：不正リスクに対する監査人のアプローチについての記述
  - (b) 選択肢2：識別し評価した不正リスク、及び評価した不正リスクに対する監査人の対応についての記述
  - (c) 選択肢3：識別し評価した不正リスク、評価した不正リスクに対する監査人の対応、及び評価した不正リスクに対応する際に監査人が発見、観察したことについての記述
  - (d) 選択肢4：不正リスクが存在する場合、上場会社等の監査上の主要な検討事項の報告に関する既存の要求事項の活用を強調
  - (e) 選択肢5：不正の防止及び発見に関連する内部統制について識別された重要な不備の報告
63. アウトリーチで得たフィードバックに答えるだけでなく、ディスカッション・ペーパーに対してその他の利害関係者から得られたフィードバックを検討し、IAASBは、次の事項を説明する独立した区分を監査報告書に設けるべきか検討を行った。
- (a) 財務諸表監査における不正に関する監査人の責任
  - (b) 識別し評価した重要な虚偽表示の不正リスク及び評価したリスクに対する監査人の対応
  - (c) 財務諸表における不正の防止及び発見に関し、識別された内部統制の重要な不備
64. IAASBは、財務諸表監査における不正に関する監査人の責任を監査報告書に記載することを広く支持するとともに、ISA 701<sup>8</sup>に定める監査上の主要な検討事項の報告に利用するものと同様のフィルタリ

<sup>8</sup> ISA 701「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」

ング・メカニズムを使用して、不正に関わる重要な虚偽表示リスクを含め、不正に関連するどの事項に特に注意を払う必要があるか監査人が判断するのに役立つことを決定した。監査上の主要な検討事項のためのものと同様のフィルタリング・メカニズムは、監査人がいつ、何を報告する必要があるのかを判断するのに役立つ。また、IAASBは、監査上の主要な検討事項は、適切に適用すれば、財務諸表の利用者に企業特有の情報を提供できると考えている（[監査報告に関する基準の適用後レビュー](#)の結果も参照）。

65. IAASBは、財務諸表の利用者が、企業で「どんな問題が起こる可能性があるか」を早期に示す潜在的指標として、不正の防止又は発見に関連する企業の内部統制に関する知見を重視していることを認識しているが、不正の防止と発見に関わる内部統制の重要な不備を監査報告書で報告するという要求事項の導入に関しては、いくつかの課題を発見している。具体的には、IAASBは次の事項を指摘している。
- (a) ISAに基づく財務諸表監査の目的は、企業の内部統制を評価したり、重要な不備を識別したり、財務報告に関する企業の内部統制に関して意見を表明したりすることではない。
  - (b) 監査人が実証手続を中心とした監査アプローチを採用するか、それとも運用評価手続と実証手続を組み合わせるアプローチを採用するかによって、識別される内部統制の不備が異なる場合がある。
  - (c) 監査人が、内部統制の重要な不備について、企業が提供していない未公開の情報を監査報告書に記載するリスクがある。
  - (d) この要求事項は不正に関する事項を過度に強調し、財務諸表全体に不正又は誤謬による重要な虚偽表示がないかどうかについて合理的な保証を得るという、ISA 200第5項に定められた監査人の広範な責任と矛盾することになり得る。

これらの課題を考慮し、IAASBは、識別された内部統制の重要な不備を報告するという特定の要求事項を導入しなくても、不正に関わる事項について監査報告書の透明性を高めるという広範な要求に 대응できると考える。むしろ、内部統制の重要な不備の識別は、不正に関連するどの事項を報告するのか、また、それらの事項を監査報告書にどのように記載するのかを判断する際の一つの要素であるべきである（下記第72項参照）。こうした対応は、監査報告書において企業特有の情報を報告する必要性とも整合するものである（以下の第75項参照）。

*不正に関連する事項について監査報告書の透明性を高めるためにIAASBが提案するED-240における改訂*

66. 次のセクションでは、不正に関する監査人の責任及び手続について監査報告書の透明性を高めるためにIAASBが提案する、ED-240における改訂の内容を説明している。IAASBの決定は、上述の第61項から第65項で記した最初の協議に沿っている。

監査報告書における不正に関する監査人の責任の明確化

67. IAASBは、財務諸表監査における不正に関連する監査人の責任について監査報告書の透明性を高めるために、以下のとおり、ISA 700（改訂）に適合修正を加えた。<sup>9</sup>
- (a) ISA 700（改訂）第40項(a)を強化し、ガバナンスに責任を有する者の責任に関連すると監査人が判断する、識別した不正又は不正の疑い、若しくはその他の不正に関わる事項をガバナンスに責

<sup>9</sup> ISA 700（改訂）「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」

任を有する者に報告するという監査人の責任を盛り込んだ。

- (b) ISA 700 (改訂) 第40項(c)を強化し、不正に関する監査上の主要な検討事項に関する監査人の新たな責任を反映させた。

68. IAASBは、ISA 700 (改訂) 第40項(a)及び第40項(c)の改訂に合わせ、ISA 700 (改訂) 及びその他のISAの付録に記載されている監査報告書の文例にも適合修正を加えた。

#### 不正に関連する監査上の主要な検討事項

##### 監査報告書への影響

- 69. 不正に関連する監査上の主要な検討事項についての監査報告書に変更を加えるに当たり、IAASBは、継続企業タスクフォースと上場会社等及びPIEタスクフォースも、監査報告書の変更を提案していることを確認した。IAASBは、監査報告書の一貫性を維持するために、監査報告書について提案されている全ての変更案が及ぼす総合的な影響について検討を行った。
- 70. 不正に関連する監査上の主要な検討事項について、IAASBは、不正に関わる監査上の主要な検討事項を監査報告書のどこに記載するべきかについて、次の三つの選択肢を検討した。
  - (a) 選択肢1：不正に関する監査上の主要な検討事項を扱う独立した区分を設ける。
  - (b) 選択肢2：「監査上の主要な検討事項」区分内に、不正に関する監査上の主要な検討事項についての小見出しを設ける。
  - (c) 選択肢3：不正に関する監査上の主要な検討事項を「監査上の主要な検討事項」区分に統合するが、該当する監査上の主要な検討事項が不正に関連するものであることを小見出しで明確に示す。
- 71. IAASBは、選択肢3を採用することで合意した。その際、監査上の主要な検討事項を扱う区分の名称を「不正に関連する事項を含む監査上の主要な検討事項」にするよう規則を変更した。選択肢3を選択したのは、不正に関連する監査上の主要な検討事項を扱う小見出し（選択肢2）又は独立した区分（選択肢1）を設けると、監査報告書で報告するその他の監査上の主要な検討事項の相対的な重要性について混乱が生じるおそれがあるからである。また、IAASBは、一部の監査上の主要な検討事項は不正及び誤謬の両方に関連していることから、不正に関する監査上の主要な検討事項について小見出し又は独立した区分を設けると実務上の問題が生じる可能性があるとも考えた。

##### 監査上の主要な検討事項の決定

- 72. IAASBは、ED-240第61項に、ISA 701第9項にあるフィルタリング・メカニズムに対する不正レンズを取り入れた。第61項では、次に述べる特定の考慮事項を挙げている。
  - (a) 不正による重要な虚偽表示リスクの識別及び評価
  - (b) 不正又は不正の疑いの識別
  - (c) 不正の防止及び発見に関連する内部統制の重大な不備の識別

## 不正に関する監査上の主要な検討事項の監査人による報告の推進

73. IAASBは、監査報告書に記載する不正に関する事項について透明性をさらに高める必要があるとの利害関係者の要望に応えるために、不正に関する監査上の主要な検討事項の報告の充実を促す要求事項及び適用指針を策定し、ED-240に盛り込むよう努めた。IAASBは、次のような適用指針を導入している。

- A168項では、「不正に関わる事項は、監査人が特に注意を払うことが必要な事柄であることが多い」と述べている。CUSPの起草原則及びガイダンスに従い、「ことが多い (often)」という文言は、発生確率が2番目に高いことを示す際に使用する。
- A170項では、「第61項に基づき決定した、監査の実施において監査人が特に注意を払うことが必要な不正に関わる一つ又は複数の事項は、通常、当期の財務諸表の監査において最も重要であり、それゆえに監査上の主要な検討事項である。」と述べている。CUSPの起草原則及びガイダンスに従い、「通常 (ordinarily)」という文言は、発生の可能性が最も高いことを示す際に使用する。

74. さらに、IAASBは適合修正を行うことで、ISA 701のA21項を強化している。この適用指針の最初の文言により、監査人が不正に関する監査上の主要な検討事項の報告を行わなくなるおそれがあると考えたためである。この修正は、経営者による内部統制の無効化による不正、及び収益認識における不正による重要な虚偽表示リスクの推定に関連する監査上の主要な検討事項を報告するという監査人の責任は、当該事項が監査人の重大な注意を必要とし、かつ、監査において最も重要である場合には、監査上の重要な検討事項となることを明確にしている。

## 不正に関する監査上の主要な検討事項に記載される企業に特有の情報の報告

75. IAASBは、以下の通り、監査報告書における不正に関連する監査上の主要な検討事項の中で監査人が定型文言を使用することのないよう努めている。

- (a) 適用指針のA173項で、不正に関する監査上の主要な検討事項と企業に特有の状況と関連付けることの重要性を強調し、記述内容が過度に標準化し、時間の経過とともに有用性が低下する可能性を最小限に抑えるようにしている。
- (b) ED-240の要求事項とISA 701の要求事項との一致を図る。IAASBが実施した監査報告に関する基準の適用後レビューからは、監査上の主要な検討事項が重んじられ、全般的に企業に特有の情報が網羅され、かつ、定型的な文言の使用が避けられていることが分かる。ISA 701の要求事項を活用することで、不正に関連する監査上の主要な検討事項にも同様のこと期待できるとIAASBは考えている。

## 社会的影響度の高い事業体への要求事項の適用可能性

76. 監査報告書に記載する不正に関する監査上の主要な検討事項の決定及び報告を取り扱うED-240の要求事項は、基礎となる基準であるISA 701の関連する要求事項に追加して又はそれらと並行して適用することを意図しているため、上場会社等の財務諸表監査にも有効に適用することができる。

77. 2023年12月開催の会議において、IAASBは、「上場会社等及びPIEプロジェクト - トラック2」の一環として、ISA 701に対する狭い範囲の修正案（その他の基準に対する狭い範囲の修正も行われた）を伴

う公開草案を承認した。<sup>10</sup> この提案には、ISA 701の適用範囲を社会的影響度の高い事業体の財務諸表監査に拡大することが盛り込まれており、承認されれば、不正に関連する監査上の主要な検討事項に対するED-240の要求事項の適用範囲が社会的影響度の高い事業体の財務諸表監査にも拡大することになる。

#### ISA 701の適合修正

78. IAASBは、上述の第74項で説明したISA 701のA21項の適合修正に加えて、ED-240に対する修正を踏まえ、ISA 701に以下を含む数件の適合修正を加えた。
- (a) ISA 701全体を通じて、「監査上の主要な検討事項」区分のタイトルへの言及のしかたを変更。  
「監査上の主要な検討事項」区分のタイトルへのそのものに言及する場合は、「不正に関する事項を含む監査上の主要な検討事項」という名称を使用する。それ以外の場合には、「監査上の主要な検討事項」区分へという言い方を引き続き用いている。IAASBは、長いタイトルばかり使用していると、不必要な文言を追加してしまうことになると考えおり、そのことを明確にするため、第11項に脚注を追加した。
  - (b) A8A項：ISA 701とED-240との関係を説明する項を追加
  - (c) A18A項：不正に関する監査上の主要な検討事項の報告を監査人に促すために追加された適用指針とISA 701とを関連付ける項を追加（上述の第73項及び第74項参照）
  - (d) A58A項：ED-240を参照させる項を追加し、不正に関する監査上の主要な検討事項がない場合、監査報告書にその旨を適切に表示することを徹底

#### セクション 1-I 文書化

79. 文書化に関するプロジェクト・プロポーザルの第19項では、主要な課題の一つとして、重要な虚偽表示リスクを識別、評価し、監査手続を実施して結論を下す際に、不正に関するどのような事項を文書化する必要があるのかを明確化する必要性を指摘している。
80. ED-240の改訂は、監査調書に関する基礎となる基準（ISA 230<sup>11</sup>）に加え、ISA 315（2019年改訂）及びISA 330に定める文書化に関する要求事項をもとに行った。<sup>12</sup> 現行のISA 240第45項から第48項の文書化に関する要求事項に対する改訂には、次の内容が含まれる。
- (a) 第70項(a)：この要求事項は、現行のISA 240第45項(a)に基づいている。IAASBは、この要求事項を単純化し、企業の財務諸表における不正による重要な虚偽表示の生じやすさに関して監査業務チームが「討議すべき事項」に広く言及することで要求を強化正した。
  - (b) 第70項(b)：ISA 315（2019年改訂）第38項(b)と整合する要求事項を追加し企業及び企業環境並びに適用される財務報告の枠組み、及び企業の内部統制システムに関し、第33項から第38項に従っ

<sup>10</sup> 公開草案「IESBA倫理規程の上場会社等及び社会定期影響度の高い事業体の定義の変更（IAASBによる「上場会社等及びPIEプロジェクト - トラック2」）に伴う、ISQM、ISA、及び ISRE 2400（改訂）に対する狭い範囲の修正案」参照。

<sup>11</sup> ISA 230「監査調書」

<sup>12</sup> ISA 330「評価されたリスクへの監査人の対応」

て監査人が理解した事項の内、重要な要素を文書化することを監査人に求めている。

- (c) 第70項(c)：要求事項を強化し、現行のISA 240第45項(b)及び第45項(c)に定める通り、財務諸表及びアサーション・レベルの両方において識別し評価した不正による重要な虚偽表示リスクを文書化することに加え、重要な判断を下す上での理論的根拠についても文書化することを監査人に求めている。
- (d) 第70項(d)：現行のISA 240第48項を維持する。
- (e) 第70項(e)：経営者による内部統制の無効化のリスクに対応するための監査手続結果、職業的専門家としての重要な判断の内容、及び到達した結論を文書化するよう監査人に求める要求事項を追加。この要求事項は、一部、現行のISA 240第46項(a)を基にしている。
- (f) 第70項(f)：識別した不正又は不正の疑い、実施した監査手続結果、職業的専門家としての重要な判断の内容、及び到達した結論を文書化するよう監査人に求める新たな要求事項を追加。
- (g) 第70項(g)：監査において不正又は不正の疑いを識別した状況に関するコミュニケーション及び報告に係る要求事項を強化。この要求事項は、現行のISA 240第47項に基づいている。

## セクション 1-J その他の事項

### 他のISAとの関連

81. 以下の項目は、ED-240とその他のISAとの関連についてのプロジェクト・プロポーザルの第19項に示されている主要な課題である。
- (a) ISA 240とISA 250 (改訂)<sup>13</sup>との関係が不明瞭。不正を識別又は不正が疑われる場合に、監査人がISA 240又はISA 250 (改訂)に準拠する監査手続を実施しているかどうか、より明確にする必要がある。
  - (b) ISA 240とその他のISA (品質管理、経営者確認書、及び確認に関する基準など)との関係を明確にし、不正に関する統合的なリスクベースのアプローチを推進する必要がある。

### ED-240とISA 250 (改訂)との関係の明確化

82. ED-240とISA 250 (改訂)との相互関係を明確にするために、IAASBは、現行のISA 240第9項 (ED-240第14項)の説明を強化した。強化した説明では、不正が違法行為に相当することの明確にし、財務諸表監査において法令等を検討するという監査人の責任を規定するISA 250 (改訂)に言及している。さらに、ED-240のA16項では、企業に影響を与える第三者による不正又は不正の疑いを監査人が識別した場合、法令又は事業体の違法行為に係る職業倫理に関する規定に基づき、監査人に追加の責任が生じる場合があることを明確にしている。

### ED-240と他のISAとの関係の明確化

83. ED-240と他のISAとの関係をどう明確化し強化するか審議するに当たり、IAASBは、不正レンズの適用に加え、ED-240の要求事項が基礎となる基準にどう立脚しているかを明確に説明することの必要性を

<sup>13</sup> ISA 250 (改訂) 「財務諸表監査における法令及び規則の検討」



重視した。IAASBは、ED-240の要求事項及び適用指針は不正に対してリスクベースの統合的アプローチを推進すべきであり、これらの要求事項及び適用指針をその他のISAに繰り返し記載するべきではないと考えている。

84. 他の基準との関連を明確にし、全てのISAが財務諸表監査に適用されることを明らかにするために、IAASBは以下を行った。
- (a) ED-240の最初の項で、この基準が、財務諸表監査における不正に関する監査人の責任及び監査報告書に及ぼす影響について取り扱っていることを明確にし、ED-240の要求事項及び指針は、他のISA、とりわけISA 200、ISA 220（改訂）、ISA 315（2019年改訂）、ISA 330及びISA 701の適用に言及するか、それらを発展させていることを明確化。
  - (b) 要求事項又は適用指針において、適宜、基礎となる基準に言及する。その際は、「ISA～の適用に当たり」又は「～に従って」という文言を使用。
  - (c) 「はじめに」（ED-240第15項）の中に新たなセクションを追加し、ED-240と他のISAとの関係を説明。その際、公表済みの規範性のないガイダンスである [「不正レンズ - ISA 240と他のISAとの相互関係」](#)にある文言を活用。
  - (d) 不正又は不正の疑いに言及している特定のトピックを扱う他のISAを紹介する新たな付録（付録5）を作成。

#### テクノロジーの利用

85. 以下の項目は、テクノロジーが企業及び監査に及ぼす影響についてプロジェクト・プロポーザルの第19項で明らかにしている主要な課題である。
- (a) ISA 240では、不正行為を可能にするテクノロジーを企業が利用できることが企業監査手続に与える影響について考慮する必要がある。
  - (b) ISA 240を現代化し、新しく進化するテクノロジー及び現行の実務が監査手続にどのような影響を与えるか監査人が不正を考慮する上で検討できるようにする必要がある。
86. これらの主要な問題に対応するため、IAASBは、ED-240の適用指針を強化し、次のことを考え、説明している。
- (a) 不正行為を可能にするために、企業がどのようにテクノロジーを利用するか。
  - (b) 不正に関連する手続を実施するために、監査人がどのようにテクノロジーを利用するか。
- その際、IAASBは、変化及び進化する可能性のあるテクノロジーに言及することで、基準が「時代遅れ」にならないよう、バランスを取ることに留意している。
87. IAASBは、テクノロジーの利用に関する事項を扱う適用指針をどのように強化する必要があるか理解するために、2020年9月にテクノロジーに関するラウンドテーブルを非対面で主催するなど、大々的なアウトリーチを実施し、次の項目について検討した。
- (a) テクノロジーは不正をどのように助長しているか。
  - (b) 財務諸表監査では、テクノロジーをどのように利用しているか。
  - (c) フォレンジック監査ではテクノロジーをどのように利用しているか、また、財務諸表監査におい



て役立つ側面はあるか。

参加者リストなど、ラウンドテーブルの詳細については、「[重要なポイントの概要](#)」を参照のこと。IAASBは、IAASBのテクノロジーに関する諮問グループ、監査メソドロジー専門家、不正調査専門家にも見解を求めている。

88. IAASBは、適用指針のA5項、A9項、A28項、A35項、A51項、A60項、A64項、A85項、A97項、A116項、A117項、A135項、A139項、A143項、及び付録2と4にテクノロジーの利用に関する検討事項を記載した。これらの項では、企業が利用するテクノロジーがどのようにして不正リスク要因又は不正リスクを引き起こす可能性があるか、また、不正関連の監査手続を実施するために、監査人はどのように自動化ツールとテクノロジーを利用することができるか説明している。次のリストには、こうした改訂の一部を記載している。
- A28項では、記録若しくは文書が真正なものではない可能性がある、又は文書内の語句が変更されているがそのことが監査人に報告されていない可能性があることと監査人が信じるに足る状況を識別した時に、その記録又は文書の真正性を評価するために、文書の真正性技術又は完全性技術などの自動化ツール及び手法を利用できる可能性に言及している。
  - A97項では、新たなITアプリケーションの導入又はITインフラの改善に伴う企業の情報システムの変更により、企業で不正が生じやすくなる可能性があることに言及している。この項では、企業が人工知能又は機械学習アルゴリズムを使用するアプリケーションを含む複雑なITアプリケーションを利用して取引や情報を開始又は処理する場合に不正が生じやすくなることにも言及している。
  - A135項では、仕訳入力及び修正のテストに際して、監査人が自動化ツール及び手法の利用を検討すること、また、監査人によるそのような検討は、仕訳入力及び修正の処理における企業のテクノロジー利用に影響を受ける場合があることにも言及している。
  - A143項では、監査の終了間近に全体的な結論を出すために分析的手続を実施する際に、自動化ツールや手法を用いて通例でない一貫性に欠ける取引の形状パターンを識別し、これまで認識しなかった不正による重要な虚偽表示リスクを判断できる可能性について言及している。

## 定義

89. 以下の項目は、現行のISA 240による定義についてプロジェクト・プロポーザルの第19項で指摘している主要な問題である。
- (a) 贈収賄、汚職、マネーロンダリングといった、不正に関連する用語及び概念の中には、不正の定義の中で直接触れられていないものがある。そのため、監査人による手続が、そうした用語及び概念に関連する作業に及ぶのかどうか明確になっていないことが指摘されている。
  - (b) 第三者による不正 - 第三者による不正に関して監査人が取るべき措置を明確にする必要がある。

不正と、汚職、贈収賄、マネーロンダリングとの間の関係

90. 汚職、贈収賄、マネーロンダリングは不正と関連付けられることが多い用語であるが、現行のISA 240による不正の定義ではこれらを直接取り上げていない。IAASBは、審議の中で、これらの用語は、国又は地域によって定義又は解釈が異なる場合があること、及び基準案にこれらの用語を導入すると、財務諸表監査の対象範囲が大幅に拡大する可能性があることを考慮し、不正の定義を拡張してこれらの

用語を含めるべきではないとの意見で合意している。ただし、IAASBは、贈収賄、汚職、及びマネーロンダリングといった概念が、財務諸表監査における不正の定義とどう関連しているか、適用指針の中で明確に説明している。例えば、ED-240は次のような適用指針を設けている。

- (a) ISA 250 (改訂) における汚職、贈収賄、及びマネーロンダリングの扱いと関連性を示す (A18項参照)。
- (b) 汚職、贈収賄、及びマネーロンダリングの概念が不正の定義とどう関連するか明確にするとともに、具体例を示す (A19項参照)。
- (c) 監査人はこうした行為が実際に起こったかどうか法的判断は下さないことを明らかにする (A20項参照)。

### 第三者による不正

91. 現行のISA 240による不正の定義には、第三者が企業に対して行う不正 (第三者による不正) が既に含まれている。現行のISA 240では、不正を「不当又は違法な利益を得るために他者を欺く行為を伴う、…第三者による意図的な行為」と定義している。この点を明確にするため、IAASBは、次の適用指針を設けている (A21項)。

- (a) 第18項(a)で定義している不正には、第三者による意図的な行為が含まれる場合があることを説明。
- (b) 第三者による不正を「得意先、仕入先、サービスプロバイダー、又はその他の外部者が企業に対して行う不正又は不正の疑い」と説明。

92. 第三者による不正に関して監査人が行う作業についての審議において、IAASBは、監査人の役割を、財務諸表の不正による重要な虚偽表示リスクに直接関係しない第三者の不正行為の発見にまで拡大することを支持していない。ただし、IAASBは、ED-240のA16項の適用指針を強化し、不正による重要な虚偽表示リスクを生じさせる可能性のある第三者による不正又は不正の疑いを識別した場合に監査人が取るべき措置について説明している (上記セクション 1-Gの不正又は不正の疑いも参照)。

### 業務運営に関する資源

93. プロジェクト・プロポーザルの第19項では、業務運営に関する資源に関連する主要な課題として、監査人がよりフォレンジックな手続を実施する必要性、又は監査においてフォレンジックな手続の使用 (不正調査専門家によるものを含む。)が増加していることを踏まえ、全ての又は一部の監査に不正調査専門家が加わる必要性を指摘している。
94. 専門的な技能 (フォレンジック技能を含む。)の必要性を踏まえ、IAASBは、次のことを実施している。
- (a) ISA 540 (改訂)<sup>14</sup>及びISA (UK) 240 (2021年5月改訂)<sup>15</sup>の、「専門技能の必要性を判断する」ことを求める同様の要求事項及び関連適用指針に言及し活用。
  - (b) 現行のISA 240の専門技能に関連する要求事項と適用指針、及びその他の基準 (ISQM 1<sup>16</sup>、ISA

<sup>14</sup> ISA 540 (改訂) 「会計上の見積りと関連する開示の監査」第15項及びA61項からA63項

<sup>15</sup> ISA (UK) 240 (2021年5月改訂) 「財務諸表監査における不正に関する監査人の責任」第24-1項、A27-1項、第33-1項及びA48-1項

<sup>16</sup> 国際品質マネジメント基準 (ISQM) 1号「財務諸表の監査若しくはレビュー又はその他の保証若しくは関連サービス業務を行う事務所の品質マネジメント」第31項(d)、第32項、及びA79項

220 (改訂)<sup>17</sup>、及びISA 300) の、業務運営に関する資源により広範に関連する要求事項及び適用指針を考慮。<sup>18</sup>

95. 上記に基づき、ED-240を以下のとおり変更し、専門的技能（フォレンジック技能を含む。）の必要性について定めている。

- (a) 業務運営に関する資源。IAASBは、新たな要求事項（ED-240 第22項）を追加し、監査チーム全体が、リスク対応手続を実施したり、不正による重要な虚偽表示リスクを識別及び評価したり、それらのリスクに対応するためのリスク対応手続を立案及び実施したり、取得した監査証拠を評価したりするのに十分な時間及び適切な専門技能と知識（不正調査、IT、及びその他の専門的技能等）を備えているか判断することの重要性を強調している。本要求事項は、ISA 220 (改訂) 第25項から第28項を発展させたものである。
- (b) フォレンジック技能の説明。ED-240のA35項では、フォレンジック技能について述べ、財務諸表監査の中で、フォレンジック技能がどのように利用されるか説明するとともに、フォレンジック技能の例を示している。これは、この用語が一般的に十分理解されていないというディスカッション・ペーパーに対する回答者のコメントを踏まえ、どのような技能がフォレンジック技能と見なされるのかを明確にすることを意図している。本適用指針の策定に当たり、IAASBは、ディスカッション・ペーパーで「フォレンジック監査（又は調査）」についてどのような記述があったかを参考にした。

#### 評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応

96. 以下の項目は、評価した不正による重要な虚偽表示リスクに対応する監査人の手続について、プロジェクト・プロポーザルの第19項で指摘されている主要な課題である。

- (a) 評価した不正による重要な虚偽表示リスクに対応する監査人の手続をより強固にする必要がある。
- (b) 監査手続における想定しない要素 - 監査人が実施すべき措置又は不正関連の手続が不明瞭である。
- (c) 確認 - 不正に関する監査人による検討に関連する確認プロセスをより強固にすべきかどうか明確にする必要がある。
- (d) 仕訳入力及びその他の修正 - どの仕訳入力をテストの対象として抽出すべきか不透明であるため、適用に一貫性がない。

<sup>17</sup> ISA 220 (改訂) 第25項から第28項及び第35項

<sup>18</sup> ISA 300 「財務諸表の監査計画」 第8項(e)

## 評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応の強化

97. 評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応をより強固にするために、IAASBは、ED-240とISA 330及びISA 540（改訂）との関連性を強化した。例えば、現行のISA 240のA38項（ED-240のA117項）を改訂し、監査人は評価した不正による重要な虚偽表示リスクに対応する際に、ISA 330に従ってより説得力のある監査証拠を入手しなければならないことを明確にしている。
98. IAASBは、評価した不正による重要な虚偽表示リスクに対応する強固な手続を立案する際に職業的専門家としての懐疑心を行行使することの重要性を踏まえて、監査手続が、経営者のアサーションを裏付ける監査証拠を入手する方向又はそのようなアサーションと矛盾する監査証拠を除外する方向に偏ってはならないという新たな要求事項も第43項に導入している。
99. IAASBは、以下の項目に関連する要求事項及び適用指針も強化している。
- (a) 監査手続における想定しない要素（下記の第101項参照）
  - (b) 確認（下記の第102項参照）
  - (c) 仕訳入力（下記の第103項から第106項参照）
100. 最後に、評価した不正による重要な虚偽表示リスクに対応する強固な手続をさらに推進する方法を検討するに当たり、IAASBは、ED-240にスタンドバック（立ち止まって考える）要求事項を導入することを検討したが、以下の第107項から第109項に記す理由により導入を見送ることにした。

## 監査手続における想定しない要素

101. IAASBは、ED-240のA114項（現行のISA 240のA37項）の、監査手続の種類、時期、及び範囲の選択に想定しない要素を組み込む方法の一覧を拡張することで、監査手続における想定しない要素に関する適用指針の強化を目指した。また、A114項では、不正による重要な虚偽表示リスクに対処するために実施する監査手続を選択する際に、監査人が新しいアイデアや異なる視点に対する柔軟性を維持することが重要である理由も説明している。A115項では、監査手続の種類、時期、及び範囲に想定しない要素を組み込む際に選択可能な監査手続の情報源として、ED-240の付録2に言及している。

## 確認

102. IAASBは、確認手続における不正の検討に関してA118項からA122項の適用指針を強化し、不正リスクが高まっている場合には、監査手続の一つとして確認が有益であることを強調している。IAASBは、確認依頼に対する回答の信頼性に対して疑義がある兆候を示す追加的要因を記すとともに、確認手続の利用によって、契約の条件に関してより効果的、又は説得力のある監査証拠が得られたり、監査人が確認依頼に対する回答の中に例外を識別したりする例を記載している。

## 仕訳入力記帳及びその他の修正

103. ED-240で仕訳入力及びその他の修正を扱うに当たり、IAASBは、現行のISA 240<sup>19</sup> 及びその他の基準（ISA 315（2019年改訂）<sup>20</sup>、ISA 330<sup>21</sup>、及びISA 500<sup>22</sup>）の既存の要求事項及び適用指針を考慮した。
104. 強化したED-240は、仕訳入力及びその他の修正のテストのための強固な枠組みを提供することで、監査人が不正な仕訳入力及びその他の修正をより識別できるようになることを意図している。本枠組みには次のような要素が含まれている。
- (a) *仕訳入力に関連するISA 315（2019年改訂）とED-240との関連性の明確化。* 上述の**セクション 1-F**（第40項(e)）で述べたとおり、ED-240第37項から第38項の新たな要求事項は、ISA 315（2019年改訂）の仕訳入力に関連する要求事項を発展させたものである。これらの要求事項は、仕訳入力に関わるISA 315（2019年改訂）の一部として実施され、ED-240第49項及び50項に定められた仕訳入力及びその他の修正の適切性をテストする際の監査人の判断とも関連性が高い監査人のリスク評価手続の側面を強調している。
  - (b) *仕訳入力及びその他の修正の適切性の検証。* 経営者による内部統制の無効化に対するリスクに対応する監査手続の実施において、ED-240第49項は、現行のISA 240第33項(a)を維持し、仕訳入力及びその他の修正の適切性をテストする監査手続の立案及び実施を監査人に求めている。ED-240のA124項からA127項の強化された適用指針は、仕訳入力及びその他の修正のテストを実施する理由を明確にしている。
  - (c) *仕訳入力及びその他の修正の適切性をテストする監査手続の策定及び実施。* これには次の事項が含まれる。
    - (i) 財務報告プロセスに関与する者に対する質問。ED-240第50項(a)では、現行のISA 240第33(a)①を維持し、仕訳入力及びその他の修正の処理に関する不適切又は通例ではない活動についての認識について、財務報告プロセスに関与する者に質問するよう監査人に求めている。
    - (ii) 全ての仕訳入力及びその他の修正の母集団の完全性。IAASBは、ED-240第50項(b)に新たな要求事項を追加し、監査期間を通じて財務諸表作成のために行われた全ての仕訳入力及びその他の修正の母集団の完全性に関する監査証拠を得るよう監査人に求めている。IAASBは、全ての仕訳入力及びその他の修正の母集団の完全性に取り組むことは、監査人が経営者による内部統制の無効化の特別な検討を必要とするリスクに対応するのを支援する上で重要であると考えている。また、仕訳入力及びその他の修正は、企業の情報システムで内部的に作成される情報から構成されていることから、完全性をテストすることが必要である。
    - (iii) 期末時点で行われる仕訳入力及びその他の修正のテスト。ED-240第50項(c)は、現行のISA 240第33項(a)②を維持しており、期末時点で行った仕訳入力及びその他の修正を抽出するよう監査人に求めている。
    - (iv) 監査期間を通じて行われた仕訳入力及びその他の修正のテスト。IAASBは、現行のISA 240第33項(a)③（ED-240第50項(d)）の要求事項を強化した。その結果、作業要求事項が、監査対

<sup>19</sup> ISA 240第33項(a)及びA42項からA45項

<sup>20</sup> ISA 315（2019年改訂）第25項、第26項(a)②、A131項からA146項、A160項からA161項、及びA175項からA181項

<sup>21</sup> ISA 330第20項及びA52項

<sup>22</sup> ISA 500第9項

象期間を通じて仕訳入力をテストする必要性を「検討する」ことから「判断する」ことへと強まった。これは、経営者による内部統制の無効化のリスクに対応できるよう、仕訳入力のテストの範囲を定めることを意図している。

105. IAASBは、「仕訳入力をテストする際の自動化ツール及び手法の利用を検討する」というED-240の要求事項の強化についても協議した。IAASBは、審議の中で、監査手続を立案及び実施する際の自動化ツール及び手法の利用を監査人が検討することについては、ISA 500（改訂）「監査証拠」の公開草案及びその他のISAの適用指針のみが触れていることに留意した。IAASBは、一連のISAの中でテクノロジーの扱いに対するアプローチが一貫していることの重要性を認識している。そのため、A135項に新たな適用指針を設け、監査人が仕訳入力の検討にどのように自動化ツール及び手法を利用できるか説明している。
106. IAASBは、仕訳入力及びその他の修正についての監査人による監査手続の立案と実施に何が影響を与え得るかを説明する新たな適用指針も設けている（ED-240A127項及びA130項参照）。さらに、テストのために仕訳入力及びその他の修正を抽出する際に監査人に影響を与える可能性のある追加の検討事項を記載した新たな付録も追加した（ED-240付録4参照）。

入手した監査証拠の十分性及び適切性の評価 - ED-240への独立したスタンドバック要求事項の追加に関する検討

107. 評価した不正による重要な虚偽表示リスクに対する監査人の対応をより強固にするため、IAASBは、裏付けとなるか矛盾するかにかかわらず、入手した全ての関連する監査証拠を評価し、さらに評価した不正による重要な虚偽表示リスクに対応するのに十分かつ適切な監査証拠が得られているかを評価することを求める独立したスタンドバック要求事項をED-240に追加することを検討した。本プロジェクトの情報収集段階で得られた情報は、こうしたスタンドバック要求事項が有益である可能性を示唆している。
108. 一方で、IAASBは、不正の特性ゆえに、各種リスク評価及びリスク対応手続の結果、並びにその他の観察を総合的に検討する全体的な評価の実施がとりわけ重要であることに留意している。他方で、他のISA（ISA 220（改訂）<sup>23</sup>、ISA 315（2019年改訂）<sup>24</sup>、ISA 330<sup>25</sup>、及びISA 540（改訂）<sup>26</sup>）の既存のスタンドバック要求事項及び指針がED-240に準拠して実施される監査手続によって入手した監査証拠にも適用されることを考慮すると、ED-240に新たなスタンドバック要求事項を追加する必要はないと考える。IAASBは、ISAにスタンドバック要求事項が急激に増えることに対する利害関係者の懸念にも留意している。
109. 最終的に、IAASBは、ED-240にはスタンドバック要求事項は必要ないと考えた。<sup>27</sup> IAASBは、ED-240第21項の、不正又は不正の疑いの兆候を示す情報に対し監査業務の過程を通じて注意を払うことを監査人に求める新たな包括的要求事項は、評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応の強固かつ全体的な確認の役割を果たすと考えている。これは、監査終了間際の時間的プレッシャーがある中で

<sup>23</sup> ISA 220（改訂）第32項及びA90項からA94項

<sup>24</sup> ISA 315（2019年改訂）第35項及びA230項からA232項

<sup>25</sup> ISA 330第25項から第27項及びA60項からA62項

<sup>26</sup> ISA 540（改訂）第33項から第35項、A12項からA13項及びA137項からA144項

<sup>27</sup> この点により、ボードメンバーの一名がED-240の承認に反対していたことを付記しておく。

監査手続を実施する場合にも当てはまる。

### 経営者確認書

110. プロジェクト・プロポーザル第19項では、主要な課題として、社内で不正に対処している経営者が提出する経営者確認書に監査人が不適切に依存している（即ち、経営者確認書は、評価した不正による重要な虚偽表示リスクに適切に対応するという監査人の責任を免除するものではないことを明確にする必要がある）ことを指摘している。
111. IAASBは、ED-240第65項(a)の要求事項を強化し、経営者が不正を防止し発見するための内部統制を整備及び運用する責任を適切に果たしているとの確認書面（acknowledgement）を経営者から入手するよう監査人に求めている。この確認書面は、不正の防止及び発見の主たる責任は経営者にあることを経営者に対し強調する役割を果たすと考えられる。
112. IAASBは、以下の通り、関連する適用指針も強化した。
- 基礎となる基準（ISA 580<sup>28</sup>）との関連性を強化
  - A180項で、経営者確認書は監査証拠の重要な情報源であるが、経営者確認書自体は、記載されている事項に関する十分かつ適切な監査証拠とならないことを明確化。また、経営者は不正を行うことができる特異な立場にあり、監査人は入手した全ての監査証拠を検討することが重要であることを監査人に確認
  - A181項で、ISA 580の参照を促し、経営者確認書の信頼性に対する疑義に監査人がどう対応すべきか説明

### 適用の柔軟性に関する考慮事項

113. 不正に関連する事項は、規模や複雑さを問わず、全ての企業の監査に関連することから、IAASBは、ED-240で適用の柔軟性に関する考慮事項を取り扱うことが重要であると考えている。ED-240がCUSPの起草原則及びガイダンスのセクション3.1.3の基準設定ツールボックスを利用してどう適用の柔軟性とバランスを図っているかについて、以下に記載する。
- (a) 原則主義による要求事項。ED-240の要求事項は、十分に原則主義であり、幅広い状況に適用することができる（複雑さについて中立で、柔軟性がある）。
- (b) 条件付要求事項。IAASBは、一定の条件が満たされた場合にのみ適用する条件付要求事項を基準に含めている。要求事項に条件がある場合は、要求事項の冒頭部分で強調し、要求事項の関連性及び適用性に制限があることを明確にしている。以下は、ED-240の条件付要求事項の例である。
- (i) 第20項の職業的専門家としての懐疑心
  - (ii) 第30項の経営者への質問及び一貫性のない回答
  - (iii) 第52項(b)の会計上の見積り
  - (iv) 第55項から第59項の不正又は不正の疑い
  - (v) 第60項の監査契約の継続の検討

---

<sup>28</sup> ISA 580「経営者確認書」

- (vi) 第66項から第67項の経営者及びガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション
- (vii) 第69項の適切な規制当局への報告
- (viii) 第70項(d)の文書化
- (c) 差異のある要求事項。不正に関連する事項に関する監査報告書の透明性は、監査上の主要な検討事項の報告を通じて推進されるため、現在この要求事項は、ISA 701に従って上場会社等に適用されている（上述の第76項から第77項及びED-240第61項から第64項参照）。
- (d) 小規模又は複雑ではない企業への適用の柔軟性に関する検討事項。IAASBは、小規模又は複雑ではない企業に特有の適用の柔軟性に関する検討事項を新たに又は引き続きED-240に盛り込んでいる（ED-240 A58項、A74項及びA87項からA88項の適用指針参照）。これらの検討事項は、ED-240の特定の要求事項を、より複雑な企業に対しどのように「スケール」アップするか、又は複雑でない企業に対しどのように「スケール」ダウンするか説明し、監査人の役に立つことを意図している。
- (e) 監査業務の内容と状況に応じた適用の柔軟性。IAASBは、監査人が実施する不正に関連した監査手続の内容及び範囲が、以下のように、監査業務の内容と状況によって異なることを示す例をED-240に記載している。
  - (i) ED-240第22項から第24項に従って専門的技能の必要性、指示、監督、査閲の種類、時期、範囲を決定する際には、監査の様々な状況を踏まえて、監査責任者による判断を適用できる（ED-240A34項及びA38項の関連する適用指針参照）。
  - (ii) ED-240第25項に従って不正に関連する事項について経営者及びガバナンスに責任を有する者に報告するのに適切な時期は、不正に関連する事項の重要性と内容、及び経営者又はガバナンスに責任を有する者が取るべき措置により異なる場合がある（ED-240のA41項の関連する適用指針参照）。
  - (iii) ED-240第55項に従って監査の中で識別した不正又は不正の疑いに関する理解の程度（企業が当該事項を調査するプロセスの内容及び範囲を含む）は、事実及び状況によって異なる場合がある（ED-240A147項からA148項の関連する適用指針参照）。

#### 公的部門の事業体に特有の考慮事項

114. IAASBは、不正に関連する事項は公的部門の事業体にも関連しているという事実を引き続き認識している。IAASBは、現行のISA 240のA7項、A58項及びA69項（ED-240のA1項、A161項及びA192項）の公的部門の事業体に特有な考慮事項は依然として適合性を有していると考え、これらを大幅にED-240に残している。ED-240の公的部門に関する強化としては、A106項に新たな適用指針を追加し、資産の不正流用（例えば、資金の不正流用）が公的部門の事業体によくある不正であることを強調している。



## 適用時期

115. ED-240の要求事項が監査業務の立案及び実施段階に適用されることを踏まえ、IAASBは、CUSPの起草原則及びガイダンスに沿って、適用時期の項では「～日以後開始する」という文言を使用すべきであると考えている（ED-240第16項参照）。
116. IAASBは、最終公表物は2025年3月に承認されると見ている。IAASBの継続企業プロジェクト及び上場企業及びPIEプロジェクト - トラック2（いずれも監査報告書の変更につながる可能性のある措置を検討している）と適用時期を調整する必要性を認識し、本基準の適用時期を、最終版の承認から少なくとも18か月後に開始する報告期間とすることが適切であると考えている。IAASBは、この程度の期間があれば、各国又は地域における基準の最終版の翻訳、各国内での適用プロセスの実施、及び業務実務者によるテンプレート及び関連する内部資料の更新に十分な時間が確保できると考えている。

## セクション 1-K - 適合修正

117. IAASBは、ED-240から生じる多くの適合修正を提案している。大部分の変更は、用語の統一に関連するもの、及び上述の第74項及び第78項で述べた監査報告書における不正関連の責任及び手続の透明性の向上によるものである。
118. IAASBの一連の基準で使用している用語とED-240で使用している用語を整合させるために、次のような変更を提案する。
- 「不正による重要な虚偽表示リスク」という用語は、今後は、監査人の責任という文脈でのみ使用する。
  - 「不正リスク」という用語は、今後は、財務諸表を作成する企業という文脈でのみ使用する。
119. IAASBは、ISA 450の5A項及びA6A項の適合修正も提案している。<sup>29</sup> 5A項には、「監査人は、虚偽表示を識別した場合、当該虚偽表示が不正の兆候であるかどうかを判断しなければならない」という新たな要求事項を追加した。A6A項では、監査人が不正に起因する可能性がある虚偽表示を識別した場合の指針を示し、ED-240との関連付けを行っている。

---

<sup>29</sup> ISA 450 「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」

## セクション2 回答者への質問

本説明文書の3ページの「コメントの要請」で記した通り、回答用テンプレートを使って、皆様の回答をお待ちしています。質問表に記載の各質問について、ED-240による提案に同意するか率直にお答えください。同意しない事項のそれぞれについて、同意しない理由、提出者の提案及びその理由（代替案やどうしたら原案がより明瞭になるかなど）を記入してください。

質問	本説明文書中の該当するセクション又は項	ED-240中の該当する要求事項
<i>監査人の責任</i>		
1. ED-240は、重要ではない不正及び第三者による不正を含め、財務諸表監査における不正に関連する監査人の責任を明確に定めていますか。	セクション 1-C 第13項から第18項  セクション 1-J 第91項から第92項	第1項から第11項及び第14項
<i>職業的専門家としての懐疑心</i>		
2. ED-240は、財務諸表監査における不正に関連する事項に対する職業的専門家としての懐疑心の行使を強化するものだと思いますか。	セクション 1-D 第19項から第28項	第12項から第13項、及び第19項から第21項
<i>リスクの識別及び評価</i>		
3. ED-240は、ISA 315（2019年改訂）及びその他のISAの基礎となる要求事項に適切に立脚し、財務諸表監査における不正に関連するより強固なリスクの識別及び評価をサポートするものだと思いますか。	セクション 1-F 第36項から第46項	第26項から第42項
<i>不正又は不正の疑い</i>		
4. ED-240は、監査において不正又は不正の疑いが識別された状況に対応するための強固な作業の要求事項及び適用指針を確立していますか。	セクション 1-G 第47項から第57項  セクション 1-E 第35項	第55項から第59項、及び第66項から第69項

質問	本説明文書中の該当するセクション又は項	ED-240中の該当する要求事項
<i>監査報告書における不正に関連する責任及び手続の透明性</i>		
5. ED-240は、監査報告書における不正に関連する事項に関する透明性を適切に高めるものであると思いますか。	セクション 1-H 第58項から第78項	第61項から第64項
6. ED-240に盛り込まれた不正に関連する事項に関する監査報告書の透明性は、社会的影響度の高い事業体等、上場会社等以外の事業体の財務諸表監査にも適用すべきだと思いますか。	セクション 1-H 第76項から第77項	第61項から第64項
<i>ED-240への独立したスタンドバック要求事項の追加に関する検討</i>		
7. 独立したスタンドバック要求事項（即ち、裏付けとなるか矛盾するかにかかわらず入手した全ての監査証拠を評価し、さらに評価した不正による重要な虚偽表示リスクに対応するのに十分かつ適切な監査証拠が得られているか評価すること）をED-240に含めないというIAASBの決定に同意しますか。	セクション 1-J 第107項から第109項	-
<i>適用の柔軟性</i>		
8. IAASBは、適用の柔軟性に関する検討事項（即ち、財務諸表監査における不正に関連する事項は、規模や複雑さを問わず、全ての企業の監査に関連することを踏まえ、さまざまな規模や複雑さの企業に適用できること）をED-240に適切に組み込んでいると思いますか。	セクション 1-J 第113項	-

質問	本説明文書中の該当するセクション又は項	ED-240中の該当する要求事項
他のISAとの関連性		
9. ED-240は、他のISA（例えば、ISA 200、ISA 220（改訂）、ISA 315（2019年改訂）、ISA 330、ISA 500、ISA 520 <sup>30</sup> 、ISA 540（改訂）、及びISA 701）と適切に関連性を持ち、ISAの統合的な適用を推進するものであると思いますか。	セクション 1-J 第81項から第84項	-
その他の事項		
10. ED-240に関連して、取り上げたいその他の事項はありますか。ある場合、どのような要求事項や適用指針、テーマやトピックについて意見をお持ちなのか明記してください。	-	-
翻訳		
11. 多くの回答者が最終版のISAを翻訳してそれぞれの環境で適用することを考えていることに鑑み、IAASBは、ED-240をレビューする過程で気付いた潜在的な翻訳上の問題についての意見を歓迎します。	-	-

<sup>30</sup> ISA 520 「分析的手続」

質問	本説明文書中の該当するセクション又は項	ED-240中の該当する要求事項
適用時期		
<p>12. 国内でのデュープロセスと場合によっては翻訳の必要性、及び「継続企業プロジェクト」と「上場企業及び社会的影響度の高い事業体（PIE）プロジェクトトラック2」と適用時期を調整する必要性を踏まえ、IAASBは、本基準の適用時期を、基準の最終版の承認から少なくとも18か月後に開始する財務報告期間とすることが適切であると考えていますが、早期適用も認められ、推奨されます。これがISAの効果的な導入をサポートする十分な期間を提供することになると思いませんか。</p>	<p>セクション 1-J 第115項から第116項</p>	<p>第16項</p>

# 国際監査基準 240 (改訂案)

## 財務諸表監査における不正

([日付]以後開始する期間の財務諸表監査から適用)

### 目次

	項
<b>はじめに</b>	
本国際監査基準の範囲.....	1
監査人、経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任.....	2-3
本ISAに関連する基本的な概念.....	4-14
他のISAとの関係.....	15
適用時期.....	16
目的.....	17
定義.....	18
<b>要求事項</b>	
職業的専門家としての懐疑心.....	19-21
業務運営に関する資源.....	22
業務の実施.....	23-24
経営者及びガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションの継続性.....	25
リスク評価手続とこれに関連する活動.....	26-32
企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み並びに企業の内部統制システムの理解..	33-39
不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価.....	40-42
評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応.....	43-54
不正又は不正の疑い.....	55-59
監査契約の継続の検討.....	60
監査報告書への影響.....	61-64
経営者確認書.....	65
経営者及びガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション.....	66-68
適切な規制当局への報告.....	69

文書化.....	70
<b>適用指針</b>	
監査人、経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任.....	A1
本ISAに関連する基本的な概念.....	A2-A16
他のISAとの関係.....	A17
定義.....	A18-A23
職業的専門家としての懐疑心.....	A24-A32
業務運営に関する資源.....	A33-A36
業務の実施.....	A37-A38
経営者及びガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションの継続性.....	A39-A43
リスク評価手続とこれに関連する活動.....	A44-A58
企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み並びに企業の内部統制システムの理解....	A59-A103
不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価.....	A104-A113
評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応.....	A114-A143
不正又は不正の疑い.....	A144-A157
監査契約の継続の検討.....	A158-A161
監査報告書への影響.....	A162-A179
経営者確認書.....	A180-A181
経営者及びガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション.....	A182-A187
適切な規制当局への報告.....	A188-A192
文書化.....	A193
付録 1：不正リスク要因の例	
付録 2：不正による重要な虚偽表示に関するリスク対応手続の例示	
付録 3：不正の兆候を示す状況の例	
付録 4：仕訳入力及びその他の修正を抽出する際に監査人の判断材料になり得る追加検討事項	
付録 5：不正又は不正の疑いに言及する特定のテーマを扱う他のISA	

## はじめに

### 本国際監査基準の範囲

1. 本国際監査基準 (ISA) は、財務諸表監査における不正に関する監査人の責任及び監査報告書に及ぼす影響を取り扱う。本ISAの要求事項及び指針は、他の関連するISA、とりわけ、ISA 200<sup>1</sup>、ISA 220 (改訂)<sup>2</sup>、ISA 315 (2019年改訂)<sup>3</sup>、ISA 330<sup>4</sup>、及びISA 701を参照又はそれらを拡充させている。

5

### 監査人、経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任

#### 監査人の責任

2. 本ISA及び他の関連するISAに従って監査を実施する際に不正に関して監査人が負う責任は次のとおりである。(A1項参照)
  - (a) 財務諸表に全体として不正による重要な虚偽表示がないことについての合理的な保証を得るために、監査を計画し実施する。監査人の責任には、不正による財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別と評価、及び識別したこれらのリスクに対処するための手続の立案と実施が含まれる。
  - (b) 不正に関する事項についてコミュニケーションと報告を行う。

#### 監査人、経営者、及びガバナンスに責任を有する者の責任

3. 不正を防止し発見する基本的な責任は、経営者及びガバナンスに責任を有する者の双方にある。経営者は、ガバナンスに責任を有する者の監視の下で、不正の発生の機会を減少させることとなる不正の防止や、不正の発見と処罰の可能性によって各人に不正を思いとどまらせることとなる不正の抑止について強調することが重要である。これは誠実性と倫理的な行動を尊重する企業文化を醸成し維持する姿勢に関係し、ガバナンスに責任を有する者による積極的な監視により強化される。ガバナンスに責任を有する者による監視には、経営者が内部統制を無効化する可能性、又は収益操作など、財務報告プロセスに対するその他の不適切な干渉を考慮することが含まれる。

### 本ISAに関連する基本的な概念

#### 不正の特徴

4. 財務諸表における虚偽表示は、不正又は誤謬から生ずる。不正と誤謬は、財務諸表の虚偽表示の原因となる行為が、意図的であるか否かにより区別する。

<sup>1</sup> ISA 200 「独立監査人の総括的な目的及び国際監査基準に準拠した監査の実施」

<sup>2</sup> ISA 220 (改訂) 「監査業務における品質マネジメント」

<sup>3</sup> ISA 315 (2019年改訂) 「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」

<sup>4</sup> ISA 330 「評価されたリスクへの監査人の対応」

<sup>5</sup> ISA 701 「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーション」



5. 監査人に関連する意図的な虚偽表示には、不正な財務報告による虚偽表示と資産の流用による虚偽表示の二種類がある。(A2項からA6項参照)

#### 不正又は不正の疑い

6. 不正は様々な意味を持つ広範囲な法的概念であるが、ISAにおいては、監査人は、不正による財務諸表の重要な虚偽表示を対象とする。監査人は、本ISAが定義する不正の発生を識別した、又は不正の発生が疑われる場合でも、不正の発生に関する法的判断は行わない。
7. 監査人は、本ISA及び他のISAに従って監査手続を実施する際に、不正又は不正の疑いを識別することがある。不正の疑いには、監査の過程で監査人が知り得た不正の申し立てが含まれる。(A7項からA10項及びA29項参照)

#### 不正及び識別した虚偽表示を生じさせる状況

8. 不正又は不正の疑いが財務諸表にとって重要であるかどうかの監査人による判断は、職業的専門家としての判断の行使を必要とする。これには、不正又は不正の疑い、及び識別した虚偽表示を生じさせる状況の特性の検討が含まれる。重要性の判断は、質的な側面及び量的な側面の双方を検討して行われる。(A11項参照)

#### 固有の限界

9. 不正による重要な虚偽表示を発見できないリスクは、誤謬による重要な虚偽表示を発見できないリスクよりも高いが、そのことが監査を計画及び実施し、財務諸表に全体として不正による重要な虚偽表示がないことについて合理的な保証を得るという監査人の責任を軽減することにはならない。合理的な保証とは、絶対的ではないが、高い水準の保証をいう。<sup>6</sup>
10. 不正に関する監査固有の限界の重大さゆえ、ISAに準拠して適切に監査を計画し実施しても、財務諸表の重要な虚偽表示が発見されないという回避できないリスクがある。<sup>7</sup> しかしながら、監査固有の限界は、監査人が心証を形成するに至らない監査証拠に依拠する理由にならない。<sup>8</sup> (A12項参照)
11. さらに、経営者は、直接的又は間接的に会計記録を改ざんすること、不正な財務諸表を作成すること、又は他の従業員による不正を防止するためにデザインされた内部統制を無効化することができる立場にある場合が多いので、監査人が経営者不正による重要な虚偽表示を発見できないリスクは、従業員不正による場合のリスクよりも高い。

#### 職業的専門家としての懐疑心及び職業的専門家としての判断

12. 監査人は、ISA 200<sup>9</sup>に基づき、職業的専門家としての懐疑心を保持して監査を計画及び実施し、職業的専門家としての判断を行使することが要求される。監査人は、本ISAにより、その他の監査手続の実施によって、不正又は不正の疑いに関する情報に気づく可能性に注意を払うことを求められている。したがって、監査人は、監査の過程を通じて、職業的専門家としての懐疑心を保持することが重要で

<sup>6</sup> ISA 200第5項

<sup>7</sup> ISA 200A53項からA54項

<sup>8</sup> ISA 200A54項

<sup>9</sup> ISA 200第15項から第16項

ある。(A13項からA14項参照)

13. 職業的専門家としての判断は、監査人が不正又は不正の疑いを識別した場合を含め、状況を踏まえた適切な行動を十分な情報に基づき決定する際に行使する。職業的専門家としての懐疑心は、監査チームが下す判断の質を支え、その判断を通じて、監査チームが個々の監査業務の高い品質を達成するための全般的な有効性を裏付ける。

#### 違法行為

14. 本ISA及び他の関連するISAにおいて、不正は違法行為の一つと見なされる。したがって、不正又は不正の疑いを識別した場合、監査人は、企業の違法行為について、本ISA又は他のISAとは異なる、又はこれらを越えた法令や関連する職業倫理に関する規定による追加の責任を負うことがある。ISA 250 (改訂)<sup>10</sup> は、財務諸表監査において法令の検討を行う監査人の責任について規定している。この責任及び職業倫理に関する規定に関する追加の責任を遵守することにより、監査人は、本ISAや他のISAに準拠した監査に関連する詳細な情報(経営者や、場合によっては、ガバナンスに責任を有する者の誠実性に関する情報等)を入手ことがある。(A15項からA16項参照)

#### 他のISAとの関係

15. 特定のトピックを扱う一部のISAには、不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価、及び評価した不正による重要な虚偽表示リスクに対処するための手続に関する監査人の作業に適用する要求事項及び指針がある。この場合、該当するISAの中で本ISAの適用について説明している。(A17項参照)

#### 適用時期

16. 本ISAは、[日付]以後開始する期間の財務諸表監査に対し適用される。

#### 目的

17. 監査人の目的は、以下のとおりである。
- (a) 不正による重要な虚偽表示リスクを識別し評価すること。
  - (b) 評価された不正による重要な虚偽表示リスクについて、適切な対応を立案し実施することにより、十分かつ適切な監査証拠を入手すること。
  - (c) 監査中に識別された不正又は不正の疑いに適切に対応すること。
  - (d) 本ISAに準拠して報告すること。

#### 定義

18. ISAにおける用語の定義は、以下のとおりとする。
- (a) 「不正」 - 不当な又は違法な利益を得るために他者を欺く行為を伴う、経営者、ガバナンスに責任を有する者、従業員又は第三者による意図的な行為をいう。(A18項からA21項参照)
  - (b) 不正リスク要因 - 不正を実行する動機やプレッシャーの存在を示す事象や状況、又は不正を実行する機会を与える事象や状況をいう。(A22項からA23項参照)

<sup>10</sup> ISA 250 (改訂) 「財務諸表監査における法令及び規則の検討」

## 要求事項

### 職業的専門家としての懐疑心

19. ISA 200<sup>11</sup> の適用において、監査人は、不正による重要な虚偽表示が行われる可能性に留意し、監査の全過程を通じて、職業的専門家としての懐疑心を保持しなければならない。(A24項及びA25項参照)
20. 監査の過程で把握した状況により、ある記録又は証憑書類が真正ではないと疑われる場合、又は書類の文言が変更されているが監査人に開示されていないと疑われる場合には、監査人は、更に調査しなければならない。(A26項からA28項参照)
21. 監査人は、監査の全過程を通じて、不正又は不正の疑いを示唆する情報について注意を払わなければならない。(A29項からA32項参照)

### 業務運営に関する資源

22. 監査責任者は、ISA 220 (改訂)<sup>12</sup> の適用に当たり、リスク評価手続、不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価、及び評価したリスクに対応するリスク対応手続の立案と実施、又は入手した監査証拠の評価を実施するために、監査チームのメンバーが、全体として十分な時間及び適切な専門的技術又は知識を含め、適性及び適切な能力を有していることを判断しなければならない。(A33項からA36項参照)

### 業務の実施

23. 監査責任者は、ISA 220 (改訂)<sup>13</sup> の適用において、以下の事項を考慮した上で、指揮、監督及び査閲の内容、時期及び範囲が監査業務の内容及び状況に対応していることを判断しなければならない。(A37項参照)
  - (a) 重要な責任を与えられる監査チームのメンバーの技能、知識及び経験
  - (b) ISA 315 (2019年改訂版) に従って識別し評価した不正による重要な虚偽表示リスク
24. 監査責任者は、第23項に記載された判断に際し、以下の事項を含め、監査の過程で識別した事項について検討しなければならない。(A38項参照)
  - (a) 不正を実行する動機やプレッシャーを示したり、又は不正を実行する機会を与えたりする事象や状況(すなわち、不正リスク要因が存在している)
  - (b) 不正又は不正の疑い
  - (c) 不正の防止又は発見に関連する内部統制の不備

<sup>11</sup> ISA 200第15項

<sup>12</sup> ISA 220 (改訂) 第25項から第28項

<sup>13</sup> ISA 220 (改訂) 第30項(b)

**経営者及びガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションの継続性**

25. 監査人は、監査業務の全過程を通じて、不正に関連する事項について、経営者及びガバナンスに責任を有する者と適時にコミュニケーションを行わなければならない。(A39項からA43項参照)

**リスク評価手続とこれに関連する活動**

26. 監査人は、ISA 315 (2019年改訂)<sup>14</sup> の適用において、以下に関する適切な基礎を提供する監査証拠を入手するために、第27項から第39項の手続を実施しなければならない。(A44項参照)

- (a) 不正リスク要因を考慮した、不正による財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスク及びアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの識別及び評価
- (b) ISA 330に従ったリスク対応手続の立案

**他の情報源からの情報**

27. 監査人は、ISA 315 (2019年改訂)<sup>15</sup> の適用に当たっては、他の情報源から入手した情報が一つ又は複数の不正リスク要因の存在を示しているかどうかを検討しなければならない。(A45項及びA46項参照)

**過年度の会計上の見積りの確定額に関する遡及的な検討**

28. 監査人は、ISA 540 (改訂)<sup>16</sup> の適用において、当年度における不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価に役立てるために、過年度の会計上の見積りの確定額又は該当する場合には再見積額に関連する経営者の判断及び仮定について遡及的な検討を実施しなければならない。監査人は、遡及的な検討の内容と範囲を決定する際、会計上の見積りの性質を考慮しなければならない。(A47項参照)

**監査チーム内の討議**

29. ISA 315 (2019年改訂)<sup>17</sup> の適用において、監査責任者及び監査チームの主要なメンバーは、監査チーム内での討議に際して、不正がどのように発生するのかを含め、不正による重要な虚偽表示が企業の財務諸表のどこにどのように行われる可能性があるのかについて、特に重点を置かなければならない。その際、監査チーム内の討議には以下の事項を含めなければならない。(A48項からA49項及びA53項参照)

- (a) 以下の事項に関する意見交換
  - (i) 企業文化の醸成、誠実性と倫理的価値観に対する経営者の姿勢、及びそれらに関連するガバナンスに責任を有する者による監視 (A50項参照)
  - (ii) 以下の事項を含む、不正リスク要因 (A51項及びA52項)
    - a. 経営者、ガバナンスに責任を有する者又は従業員が不正を実行する動機又はプレッシャー
    - b. 経営者、ガバナンスに責任を有する者又は従業員の一名又は複数がどのように不正な財

<sup>14</sup> ISA 315 (2019年改訂) 第13項

<sup>15</sup> ISA 315 (2019年改訂) 第15項及び第16項

<sup>16</sup> ISA 540 (改訂) 「会計上の見積り及び関連する注記事項の監査」第14項

<sup>17</sup> ISA 315 (2019年改訂) 第17項及びA42項からA43項

務報告を行ったり、隠蔽する可能性があるのか

- c. 経営者、ガバナンスに責任を有する者、従業員又は第三者によって、どのように企業の資産が流用される可能性があるのか
- (b) 監査の基本的な方針及び詳細な監査計画に影響を与える可能性のある、不正又は不正の疑い（不正の申立てを含む。）に関する検討。これには、当年度又は過年度に企業で発生した不正が含まれる。

#### 経営者への質問と回答の矛盾

- 30. 監査人は、ISA 500<sup>18</sup> の適用において、経営者、ガバナンスに責任を有する者、内部監査に従事する者又はその他の企業構成員への質問に対する回答が相互に矛盾する場合には、監査人は以下を実施しなければならない。
  - (a) 矛盾を理解し対処するために、どのような監査手続の修正又は追加が必要かを判断する。
  - (b) 監査の他の側面への影響（もしあれば）を考慮する。

#### 実施した分析的手続及び識別した通例でない又は予期せぬ関係

- 31. 監査人は、収益勘定を対象としたものを含めて、分析的手続の実施により識別した通例でない又は予期せぬ関係が、不正による重要な虚偽表示リスクを示す可能性があるかどうかを判断しなければならない（A54項参照）。

#### 不正リスク要因の検討

- 32. 監査人は、リスク評価手続及びこれに関連する活動から得られた監査証拠が、一つ又は複数の不正リスク要因の存在を示唆しているかどうかを評価しなければならない（A22項からA23項及びA55項からA58項参照）。

### 企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み並びに企業の内部統制システムの理解

#### 企業及び企業環境並びに適用される財務報告の枠組みの理解

- 33. ISA 315 (2019年改訂)<sup>19</sup>を適用するに当たり、監査人は、以下に関する事項を理解しなければならない。
  - (a) 経営者の偏向又はその他の不正リスク要因による虚偽表示の生じやすさを高めることがある企業及び企業環境（以下に関する事項を含む。）
    - (i) 企業の組織構造と所有構造、ガバナンス、目的と戦略、地理的分散（A59項からA62項参照）
    - (ii) 企業の属する産業（A63項参照）

<sup>18</sup> ISA 500 「監査証拠」 第11項

<sup>19</sup> ISA 315 (2019年改訂) 第19項

- (iii) 財務業績目標の達成に動機やプレッシャーを与えることがある、使用される業績の測定指標(社内的なものもあれば、対外的なものもある) (A64項からA66項参照)
- (b) 経営者の偏向又はその他の不正リスク要因による虚偽表示の生じやすさを高めることがある、適用される財務報告の枠組み及び企業の会計方針 (A67項参照)

### 企業の内部統制システムの構成要素に関する理解

#### 統制環境

34. ISA 315 (2019年改訂)<sup>20</sup>を適用するに当たり、監査人は、以下の事項を実施しなければならない。
- (a) 企業環境に対する経営者の監視責任がどのように遂行されているかを理解する。例えば、企業文化の醸成や、誠実性及び倫理観に対する経営者の姿勢など。不正の防止及び発見に関する企業経営に対する考え方や倫理的行動についての見解を経営者がどのように従業員に伝達しているかを含む。(A68項からA70項参照)
  - (b) ガバナンスに責任を有する者が、不正リスクの識別と対応について経営者が構築したプロセスに対する監視、及び不正リスクに対応するために経営者が構築した内部統制に対する監視をどのように実施しているかを理解する。(A71項からA74項参照)
  - (c) 不正リスクの識別と対応について経営者が構築したプロセスに関して、経営者によるガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションについて経営者に質問する。
  - (d) ガバナンスに責任を有する者に、以下について質問する。(A75項からA78項参照)
    - (i) 企業に影響する不正又は不正の疑い(不正の申立てを含む)を把握しているかどうか。
    - (ii) 不正による財務諸表の重要な虚偽表示の可能性があるかどうか、どのような不正による虚偽表示の可能性があるかについての見解。経営者の偏向又は経営者不正による虚偽表示が生じやすい領域についての見解を含む。
    - (iii) 不正の防止及び発見に関する内部統制システムの不備、並びに当該不備に対応する是正措置に気付いているかどうか。

#### 企業のリスク評価プロセス

35. ISA 315 (2019年改訂)<sup>21</sup>を適用するに当たり、監査人は、以下の事項を実施しなければならない。
- (a) 企業のリスク評価プロセスを理解する。(A79項からA88項参照)
    - (i) 資産の流用及び不正な財務報告に関する不正リスクをどのように識別するか。不正リスクが存在する取引種類、勘定残高又は注記事項を含む。
    - (ii) 識別した不正リスクの重要性をどのように評価するか。不正リスクの発生の可能性を含む。
    - (iii) 評価した不正リスクにどのように対応するか。

<sup>20</sup> ISA 315 (2019年改訂) 第21項

<sup>21</sup> ISA 315 (2019年改訂) 第22項

- (b) 経営者及び企業内のその他の適切な者に、以下に関する事項を質問する。(A89項からA91項参照)
- (i) 企業に影響する不正又は不正の疑い(不正の申立てを含む)を把握しているかどうか。
  - (ii) 不正による財務諸表の重要な虚偽表示の可能性があるかどうかについての見解

#### 内部統制システムを監視する企業のプロセス

36. ISA 315 (2019年改訂)<sup>22</sup>を適用するに当たり、監査人は、以下の事項を実施しなければならない。
- (a) 不正を防止又は発見するための内部統制の有効性を監視し、関連する内部統制の不備を識別・是正するための日常的及び独立的評価に対応する企業のプロセスを理解する。(A92項参照)
  - (b) 不正リスクに関する見解を得るために、内部監査に従事する適切な者(内部監査機能がある場合に、企業に影響する不正又は不正の疑い(不正の申立てを含む)を把握しているかどうかについて質問する。(A93項からA94項参照)

#### 情報システムと伝達

37. ISA 315 (2019年改訂)<sup>23</sup>を適用するに当たり、財務諸表の作成に関する企業の情報システムと伝達に関する監査人の理解には、必要に応じて、仕訳入力をどのように開始、処理、記録、及び修正するかに関する理解が含まなければならない。(A95項からA97項参照)

#### 統制活動

38. ISA 315 (2019年改訂)<sup>24</sup>を適用するに当たり、企業の統制活動に関する監査人の理解には、アサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに対応する内部統制(不正の防止又は発見を意図した、仕訳入力に関する内部統制を含む。)の識別が含まなければならない。(A98項からA101項参照)

#### 企業の内部統制システム内の内部統制の不備

39. ISA 315 (2019年改訂)<sup>25</sup>を適用するに当たり、企業の内部統制システムの各構成要素の評価に基づき、監査人は、不正の防止又は発見に関連して識別された内部統制の不備があるかどうかを判断しなければならない。(A102項からA103項参照)

<sup>22</sup> ISA 315 (2019年改訂) 第24項

<sup>23</sup> ISA 315 (2019年改訂) 第25項

<sup>24</sup> ISA 315 (2019年改訂) 第26項

<sup>25</sup> ISA 315 (2019年改訂) 第27項

**不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価**

40. ISA 315 (2019年改訂)<sup>26</sup>を適用するに当たり、監査人は、以下を実施しなければならない。
- (a) 識別した不正リスク要因を考慮し、財務諸表全体レベル又は取引種類、勘定残高及び注記事項に関するアサーション・レベルで不正による重要な虚偽表示リスクがあるかどうかを識別し判断する。(A104項からA106項参照)
  - (b) 不正による重要な虚偽表示であると評価したリスクを、特別な検討を必要とするリスクとして取り扱う。そのため、監査人は、当該リスクに対応する企業の内部統制を識別し、有効にデザインされているかどうかを評価し、業務に適用されているかどうかを判断しなければならない。

*収益認識における不正による重要な虚偽表示リスクの推定*

41. 監査人は、不正による重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際、収益認識には不正による重要な虚偽表示リスクがあるという推定に基づき、関連する不正リスク要因を考慮し、どのような種類の収益、取引形態又は関連するアサーションが不正リスクを発生させるかを判断しなければならない。(A107項からA112項参照)

*経営者による内部統制の無効化に関係した特別な検討を必要とするリスク*

42. 経営者による内部統制の無効化は予期せぬ手段により行われるため、監査人は、経営者による内部統制を無効化するリスクに対する監査人の評価にかかわらず、当該リスクを不正による重要な虚偽表示リスク、すなわち特別な検討を必要とするリスクとして取り扱わなければならない。(A113項参照)

**評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応***偏りのない監査手続の立案及び実施*

43. 監査人は、評価した不正による重要な虚偽表示リスクに対応して、経営者のアサーションの裏付けとなるであろう監査証拠を入手する方向に偏らないように、又は矛盾するであろう監査証拠を除外する方向に偏らないよう、監査手続を立案し実施しなければならない。

*監査手続の選択における企業が想定しない要素の組み込み*

44. 監査人は、評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応を決定する際に、実施する監査手続の種類、時期及び範囲の選択に当たって、企業が想定しない要素を組み込まなければならない。(A114項からA115項参照)

*全般的な対応*

45. 監査人は、ISA 330<sup>27</sup>に記載のとおり、評価した財務諸表全体レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに応じて、全般的な対応を決定しなければならない。(A116項参照)
46. 監査人は、評価した財務諸表全体レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに応じて全般的な対応を決定する際に、企業が採用している会計方針の選択と適用、特に主観的な測定と複雑な取引に係る会計方針について、不正な財務報告の可能性を示唆しているかどうかを評価しなければならない。

<sup>26</sup> ISA 315 (2019年改訂) 第28項から第34項

<sup>27</sup> ISA 330 第5項



*評価したアサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに対応する監査人の手続*

47. 監査人は、ISA 330<sup>28</sup>に記載のとおり、評価したアサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに応じて、実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案し実施しなければならない。  
(A117項からA123項参照)

*経営者による内部統制の無効化に関係したリスク対応手続*

48. 監査人は、経営者による内部統制を無効化するリスクに対する監査人の評価にかかわらず、識別した経営者による内部統制を無効化するリスクに対応するため、第49項から第53項に従って監査手続を立案、実施し、第49項から第53項に記載の手続に加えて、その他監査手続が必要か否かを判断しなければならない。

*仕訳入力及びその他の修正*

49. 監査人は、総勘定元帳に記録された仕訳入力や総勘定元帳から財務諸表を作成する過程における修正についての適切性を検証するための監査手続を立案し実施しなければならない。(A124項からA127項参照)
50. 監査人は、第49項に従って監査手続を立案し実施するに当たって以下を行わなければならない。
- (a) 財務報告プロセスの担当者に対して、仕訳入力及び修正のプロセスに関連する不適切な又は通例でない処理を知っているか質問する。
  - (b) 財務諸表の作成に当たり監査対象期間中に行われた全ての仕訳入力及びその他の修正の母集団の網羅性について監査証拠を入手する。(A128項からA129項及びA135項参照)
  - (c) 期末時点で行われた仕訳入力及び修正を抽出する。(A130項からA131項、A132項及びA134項からA135項参照)
  - (d) 仕訳入力及び修正を監査対象期間を通じて検証する必要性を判断 (determine) する。(A130項からA131項及びA133項からA134項参照)

*会計上の見積り*

51. 監査人は、ISA 540 (改訂)<sup>29</sup>を適用するに当たり、財務諸表に含まれる会計上の見積りにおける経営者の判断及び決定が、個々には合理的であるとしても、不正による重要な虚偽表示リスクとなるような経営者の偏向が存在する可能性を示唆するものかどうかを評価しなければならない。(A136項からA138項参照)
52. 監査人は、第51項に従って評価を実施するに当たり、以下を行わなければならない。
- (a) 第28項に従って実施した遡及的な検討により入手した監査証拠を検討する。

---

<sup>28</sup> ISA 330 第6項

<sup>29</sup> ISA 540 (改訂) 第32項

- (b) 経営者の偏向が存在する兆候が識別された場合、会計上の見積りを全体として再評価する。  
(A138項からA140項参照)

通常の取引過程から外れた又は通例でないと判断される重要な取引

53. 監査人は、企業の通常の取引過程から外れた重要な取引、又は企業及び企業環境に関する監査人の理解や監査中に他の情報源から入手した情報を考慮すると通例でないと判断されるその他の重要な取引について、取引の事業上の合理性（又はその欠如）が、不正な財務報告を行うため又は資産の流用を隠蔽するために行われた可能性を示唆するものであるかどうかを評価しなければならない。（A141項参照）

財務諸表の全般的な結論を形成するための分析的手続

54. 監査人は、ISA 520<sup>30</sup>を適用するに当たり、企業に関する監査人の理解と財務諸表が整合していることについて全般的な結論を形成するために、監査の最終段階で実施した分析的手続の結果が、これまで認識していなかった不正による重要な虚偽表示リスクを示唆していないかどうかを判断しなければならない。（A142項からA143項参照）

不正又は不正の疑い（A7項からA10項、A29項及びA144項からA145項参照）

55. 監査人は、不正又は不正の疑いを識別した場合、監査業務への影響を判断するために当該事項を理解しなければならない。その際、監査人は、以下を行わなければならない（A146項からA151項参照）。
- (a) 当該不正に関与している者の上位者（少なくとも一つ上位の職階の者）である経営者、及びその状況において適切な場合はガバナンスに責任を有する者にその事項について質問する。
  - (b) 企業に当該事項を調査するプロセスがある場合は、当該プロセスが状況に応じて適切かどうかを評価する。
  - (c) 企業が当該事項に対する改善策を実施している場合、その改善策が状況に応じて適切かどうかを評価する。
  - (d) 不正の発見又は防止に関する内部統制の重要な不備を含め、識別された不正又は不正の疑いに関連する内部統制の不備が存在するかどうかを判断する。
56. 監査責任者は、第55項に従って得た理解に基づき、以下を行わなければならない。（A152項からA153項参照）
- (a) 以下の事項について判断する。
    - (i) ISA 315（2019年改訂）に従い、不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価に対する適切な基礎を得るために追加的なリスク評価手続を実施するかどうか。
    - (ii) ISA 330に従い、不正による重要な虚偽表示リスクに適切に対応するためのリスク対応手続を立案し実施するかどうか。

<sup>30</sup> ISA 520 「分析的手続」 第6項

(iii) ISA 250 (改訂) に従い、企業の違法行為について、法令や職業倫理に関する規定による追加の責任を有するどうか。

(b) 該当する場合、過年度の監査業務を含め、他の業務への影響を考慮する。

57. 監査人は、不正による虚偽表示を識別した場合、以下を実施しなければならない。(A154項からA157項参照)

(a) 虚偽表示を生じさせた状況の定量的又は定性的状況を考慮し、識別した虚偽表示が重要であるかどうかを判断する。

(b) 経営者が関与していると考えられる理由がある場合を含め、虚偽表示が監査の他の局面に及ぼす影響を判断する。

(c) 虚偽表示を生じさせた状況又は条件が、従業員、経営者又は第三者による共謀の可能性を示唆する場合は、経営者の陳述とそれまでに入手した監査証拠の信頼性を再検討する。

58. 監査人が、財務諸表に不正による重要な虚偽表示があると判断した場合は、以下を行わなければならない。

(a) ISA 705 (改訂) <sup>31</sup>に従って、監査及び監査意見への影響を判断する。

(b) 適切な場合、法律の専門家から助言を得る。

59. 監査人は、不正が行われた結果として財務諸表に重要な虚偽表示が行われているかどうかを判断することができない場合には、ISA 705 (改訂) に従って、監査又は監査意見への影響を判断しなければならない。

### 監査契約の継続の検討

60. 監査人は、不正又は不正の疑いにより虚偽表示が行われ、監査契約の継続が問題となるような例外的な状況に直面した場合には、以下を実施しなければならない。

(a) その状況において必要となる職業的専門家としての基準及び適用される法令上の責任を判断すること(監査人の選任者又は規制当局等の第三者への報告が必要かどうかを含む。)

(b) 監査契約の解除が可能な場合、監査契約の解除の可否を考慮すること。

(c) 監査人が監査契約を解除する場合には、以下の事項を実施すること。

(i) 監査契約の解除及びその理由に関して、適切な階層の経営者及びガバナンスに責任を有する者と協議すること。

(ii) 職業的専門家としての基準及び適用される法令等に基づき、監査人の選任者又は規制当局等に、監査契約の解除及びその理由を報告する必要性について判断すること。(A158項からA161項参照)

<sup>31</sup> ISA 705 (改訂) 「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」

- (d) 法令により監査人による監査契約の解除が禁じられている場合、その例外的な状況が財務諸表に対する意見を表明しないことにつながるかどうかを考慮すること。

## 監査報告書への影響

### 監査上の主要な検討事項の決定

61. ISA 701<sup>32</sup>を適用するに当たり、監査人は、ガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションを行った不正に関する事項の中から、監査を実施する上で監査人が特に注意を払った事項を決定しなければならない。その際、監査人は以下を考慮しなければならない。(A162項からA168項参照)
- (a) 不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価
  - (b) 不正又は不正の疑いの識別
  - (c) 不正の防止及び発見に関連する内部統制の重要な不備の識別
62. ISA 701<sup>33</sup>を適用するに当たり、監査人は、第61項に従い決定した事項の中から更に、当年度の財務諸表の監査において、職業的専門家として特に重要であると判断した事項を監査上の主要な検討事項として決定しなければならない。(A169項からA171項参照)

### 不正に関連する監査上の主要な検討事項の報告

63. ISA 701<sup>34</sup>を適用するに当たり、監査人は、監査報告書の「監査上の主要な検討事項」区分において、当該事項が不正に関連することが明確に分かるような適切な小見出しを付さなければならない。(A172項からA174項参照)
64. ISA 701<sup>35</sup>を適用するに当たり、監査人は、企業及び監査に関する事実及び状況を踏まえて、報告すべき不正に関連する監査上の主要な検討事項がないと判断する場合、監査報告書の「監査上の主要な検討事項」区分において、その旨を記載しなければならない。(A175項からA179項参照)

## 経営者確認書

65. 監査人は、以下の事項を記載した経営者確認書を入手しなければならない。(A180項からA181項参照)
- (a) 不正を防止し発見する内部統制を整備及び運用する責任は、経営者にあることを承知しており、その責任を適切に果たした旨
  - (b) 不正による財務諸表の重要な虚偽表示の可能性に対する経営者の評価を監査人に示した旨
  - (c) 以下の企業に影響を与える不正又は不正の申立てを含む不正の疑いがある事項に関する情報が存在する場合、当該情報を監査人に示した旨

<sup>32</sup> ISA 701第9項

<sup>33</sup> ISA 701第10項

<sup>34</sup> ISA 701第11項

<sup>35</sup> ISA 701第16項

- (i) 経営者による不正又は不正の疑い
  - (ii) 内部統制において重要な役割を担っている従業員による不正又は不正の疑い
  - (iii) 上記以外の者による財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性がある不正又は不正の疑い
- (d) 従業員、元従業員、アナリスト、規制当局又はその他の者から入手した財務諸表に影響する不正の申立てを含む不正の疑いがある事項に関する情報を監査人に示した旨

## 経営者及びガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション

### 経営者とのコミュニケーション

66. 監査人は、不正又は不正の疑いを識別した場合、法令により禁止されていない限り、不正の防止又は発見に対する責任を負う者にその責任に関する事項を知らせるため、適切な階層の経営者に適時にこれらの事項についてコミュニケーションを行わなければならない。(A182項及びA183項参照)

### ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション

67. 監査人は、以下の企業に影響を与える不正又は不正の疑いを識別した場合、適時に、ガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションを行わなければならない。

- (a) 経営者による不正又は不正の疑い
- (b) 内部統制において重要な役割を担っている従業員による不正又は不正の疑い
- (c) 上記以外の者による財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性がある不正又は不正の疑い

監査人は、経営者が関与する不正の疑いを識別した場合、ガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションを行い、監査を完了するため必要となる監査手続の種類、時期及び範囲について協議しなければならない。法令によって禁止されていない限り、当該ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションは要求される。(A182項及びA184項からA186項参照)

68. 法令によって禁止されていない限り、監査人は、不正に関連するその他の事項で、ガバナンスに責任を有する者の責任に関係すると判断した事項についてガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションを行わなければならない(A182項及びA187項参照)。

## 適切な規制当局への報告

69. 監査人は、不正又は不正の疑いを識別した場合、以下に該当するかどうかを判断しなければならない。(A188項からA192項参照)

- (a) 法令により、適切な規制当局に報告することが監査人に求められている。
- (b) 職業倫理規程により、追加的な対応として、適切な規制当局に報告することが例示されている。

## 文書化

70. ISA 230<sup>36</sup>を適用するに当たり、監査人は、監査調書に以下の事項を記載しなければならない。(A193項参照)
- (a) 第29項に従って、不正による財務諸表の重要な虚偽表示の生じやすさに関する監査チーム内で討議された事項。
  - (b) 第33項から第38項について、監査人が理解した主な内容、理解に当たって利用した情報の情報源、及び実施したリスク評価手続。
  - (c) 財務諸表全体レベル及びアサーション・レベルにおいて識別し評価した不正による重要な虚偽表示リスク及び重要な判断の根拠。
  - (d) 監査人が、その業務の状況において収益認識に関する不正による重要な虚偽表示リスクの推定を適用しないと結論付けた場合、その根拠。
  - (e) 経営者による内部統制の無効化リスクに対処するために実施した監査手続の結果、監査人による職業的専門家としての重要な判断、及び到達した結論。
  - (f) 識別した不正又は不正の疑いに対応するために実施した監査手続の結果、監査人による職業的専門家としての重要な判断、及び到達した結論。
  - (g) 不正又は不正の疑いに関し、経営者及びガバナンスに責任を有する者に行ったコミュニケーション並びに規制当局等への報告。経営者及び該当する場合はガバナンスに責任を有する者の当該事項に対する対応方法を含む。

## 適用指針

### 監査人、経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任

#### 監査人の責任 (第2項参照)

#### 公的部門の事業体に特有の考慮事項

- A1. 公的部門の監査人の不正に関する責任は、公的部門の事業体に適用される法令又はその他当局の規定による場合も、監査人の委任契約に別途記載されている場合もある。よって、公的部門の監査人の責任には、財務諸表の重要な虚偽表示リスクの検討に限らず、不正リスクを検討するより幅広い責任が含まれる場合がある。

### 本ISAに関連する基本的な概念

#### 不正の特徴 (第5項参照)

- A2. 不正な財務報告であるか資産の流用であるかを問わず、不正は、不正を実行する動機やプレッシャー、

<sup>36</sup> ISA 230 「監査調書」 第8項から第11項、A6項からA7項及び付録

機会及び不正行為に対する姿勢、正当化を伴って生じる。

例：

- 経営者が、企業内外の関係者から期待される（そして、恐らく非現実的な）利益目標又はその他の財務的な目標達成のプレッシャーの下にある場合、とりわけ、財務的な目標達成の失敗の影響が経営者にとって深刻となり得る場合、不正な財務報告を実行する動機やプレッシャーが存在することがある。同様に、例えば収入を超えた生活をしている者などは、資産を流用する動機をもつ場合がある。
- 例えば責任のある立場にいるため、又は特定の内部統制の不備を知っているために、内部統制を無効化できると考える者は、不正を実行する機会を有している。
- 不正行為を働くことを正当化する者がいる。不誠実な行為と知りながら、意図的に、そのような行為に関与することを許容してしまうような姿勢、人格又は倫理観を有しているからかもしれない。しかし、普段は誠実であっても、非常に強い圧力を受けた場合には不正を実行する可能性がある。

- A3. 不正な財務報告とは、財務諸表の利用者を欺くために財務諸表に意図的な虚偽表示を行うことであり、計上すべき金額を計上しないこと、又は必要な注記を行わないことを含んでいる。不正な財務報告は、企業の業績と収益力に関する認識に影響を与え、財務諸表の利用者を欺くために経営者が利益調整を図ることを目的として行われる可能性もある。このような利益調整は、経営者の些細な行為又は仮定の修正や判断の変更から始まることがある。これらの行為は、動機やプレッシャーによって、重大な不正財務報告にまで至ることがある。

例：

- 経営者は、業績報酬を最大にしたいという欲求や、市場の期待に応えるという圧力のために、重大な虚偽表示による不正な財務報告を行うことがある。
- 経営者は、税金を最小限にするための利益を大幅に圧縮することがある。
- 経営者は、銀行からの資金調達を確保するために利益を水増しすることがある。

- A4. 不正な財務報告は、以下の方法により行われることがある。
- 財務諸表の基礎となる会計記録や証憑書類の改ざん、偽造又は変造
  - 取引、会計事象又は重要な情報の財務諸表における虚偽の記載や意図的な除外
  - 金額、分類、表示又は注記事項に関する意図的な会計基準の不適切な適用
- A5. 不正な財務報告は、本来なら有効に機能していたはずの内部統制の経営者による無効化を伴うことが多い。経営者は、以下のような方法を用いて意図的に内部統制を無効化し、不正を働くことがある。
- 経営成績の改ざん等の目的のために架空の仕訳入力を行う。
  - 会計上の見積りに使用される仮定を修正したり判断を変更したりする。

- 会計期間に発生した取引や会計事象を認識しない、又は認識を早めたり遅らせたりする。
- 適用される財務報告の枠組みで要求される注記事項又は適正表示を達成するために必要な注記事項について省略又は不明瞭な記載を含め、誤った表示をする。
- 財務諸表に記録される金額に影響を与える可能性のある事実を隠蔽する。
- 企業の財政状態又は経営成績を偽るために仕組まれた複雑な取引を行う。
- 取引についての記録や契約条項を変造する。
- 不適切な行為又は取引を明らかにする可能性のある報告書を変造する。
- ITアプリケーションのイベント・ログの管理と査閲を含め、ITアプリケーションの情報処理統制の不十分さを悪用する（アプリケーション・ロジックの改変、汎用アクセスIDによる共通データベースへのアクセスやアクセスIDの改変による活動の隠蔽など）。

A6. 資産の流用は、企業の資産の窃盗を伴い、従業員により行われ、比較的少額で重要でないことが多い。しかし、資産の流用を発覚しにくいやり方で偽装し隠蔽することを比較的容易に実施できる立場にある経営者が関与することもある。さらに、不当又は違法な利益を得るためにその企業の資産を悪用できる第三者が関与することもある。資産の流用を成し遂げる手段はさまざまにあり、資産の紛失や正当な承認のない担保提供といった事実を隠蔽するために記録又は証憑書類の偽造を伴うことが多い。

**例：**

- 資金の着服（売掛金の回収金を流用すること、又は償却済債権の回収金を個人の銀行口座へ入金させることなど。）
- 資産の窃盗（棚卸資産を私用又は販売用に盗むこと、スクラップを再販売用に盗むこと、プライベートキーを悪用してデジタル資産を窃盗すること、また、それによって企業の資金をコントロールできるようにすること、競合企業と共謀して報酬と引換えに技術的情報を漏らし、知的財産を窃用することなど。）
- 企業が提供を受けていない財貨・サービスに対する支払（架空の売主に対する支払、水増しされた価格の承認と引換えに売主から企業の購買担当者に対して支払われるキックバック、架空の従業員に対する給与支払など）
- 企業の資産の私的な利用（企業の資産を個人又はその関係者の借入金の担保に供することなど。）

不正又は不正の疑い（第7項及び第55項から59項参照）

A7. 本ISAに従ってリスク評価手続及びリスク対応手続を実施する際に得た監査証拠が、不正又は不正の疑いの存在を示唆する場合がある。



## 例：

- 監査人が、企業の内部告発制度を理解する過程で、内部告発ホットラインに通報された、経営者が関連当事者と事業目的が欠落した取引を開始し利益を水増していると申立てる通報を識別した場合。
- 監査人が、在庫に関するアサーション・レベルの評価した不正による重要な虚偽表示リスクに対応するためのリスク対応手続を実施する過程で、企業の倉庫から従業員が製品を横領している可能性を示唆する監査証拠を得た場合。

- A8. 例えば、連結プロセスの過程で明らかになった評価した不正による重要な虚偽表示リスクに対応するためISA 600 (改訂)<sup>37</sup>に従って実施する監査手続など、他のISAに従って実施する監査手続によっても、監査人が不正又は不正の疑いを知ることになる場合がある。
- A9. 監査人は、不正による重要な虚偽表示リスクの識別及び評価に関する監査手続を実施するため、又は評価した不正による重要な虚偽表示リスクに対応するため、自動化ツール及び技法を用いる場合がある。そのような状況でテクノロジーを活用することは、例えば監査人が企業の大量のデータについて深い洞察を得たり、仕訳入力 of 検証に関する監査手続をより効率的、効果的に行ったりするうえで有益な場合がある。ただし、自動化ツール及び技法の使用は、特に、財務諸表監査において作業を実施したり、不正に関する結論を導き出したりする場合の職業的専門家としての懐疑心を保持し、職業的専門家としての判断を行使する必要性に代わるものではない。
- A10. 本ISAにおいて、対象の企業に関わる他の当事者による不正の申立てが監査人の知るところとなった場合（監査人から経営者に質問した結果として、又は内部通報者から不正の申立てに関する情報が直接監査人に寄せられた場合など）、監査人はそれを不正の疑いとして取り扱う。申立てを行うのは企業の内部の人物である場合も、外部の人物である場合もある。したがって、監査人は不正の疑いに対処するため、第55項から第59項に従い、監査手続を実施する。

## 不正及び識別した虚偽記載を生じさせる状況（第8項参照）

- A11. 識別した不正による虚偽表示が金額的に重要でなくとも、次の条件によって質的に重要である場合がある。
- (a) 不正を扇動又は実行した者—一般的には重要でない不正も、上級経営者が行った場合には、通常、金額にかかわらず質的に重要とみなされる。これにより、企業の内部統制システムに責任を負う経営者の誠実性に懸念が生じる可能性もある。
- (b) 不正を行った理由 - 個別又は集計した場合のいずれにしる金額的に重要ではないが、例えば、市場の期待に応えるため、業績報酬を最大にするため、又は債務契約の条件を満たすために主要業

<sup>37</sup> ISA 600 (改訂) 「グループ財務諸表監査における特別な考慮事項（構成単位の監査人の作業を含む。）」第38項(d)

**監査固有の限界 (第10項参照)**

A12. 不正には、文書を偽造すること、取引を故意に記録しないこと、又は監査人に対する意図的な虚偽の陳述を行うことなど、不正を隠蔽するために巧妙かつ念入りに仕組まれたスキームを伴うことがあるため、不正に起因する重要な虚偽表示を発見できないリスクがある。このような隠蔽が共謀を伴っている場合には、発見することが更に困難になる。共謀は、実際には虚偽である監査証拠に説得力があるかのように監査人に信じさせることがある。監査人が不正を発見できるかどうかは、不正の巧妙さや改ざんの頻度と程度、改ざんされた個々の金額の重要性、共謀の程度、関与した者の組織上の地位などの影響を受ける。

**職業的専門家としての懐疑心及び職業的専門家としての判断 (第12項参照)**

A13. 国際品質マネジメント基準 (ISQM) 第1号<sup>38</sup> では、監査事務所に対し、財務諸表監査のための品質管理システムの整備、運用を求めている。効果的な品質管理システムの整備に対する監査事務所の姿勢は、監査人に監査業務の実施に当たって職業的専門家としての懐疑心を行行使することを求める要求事項の支えである。こうした姿勢は、次のようなガバナンス及びリーダーシップの構成要素の中で認識され、強化される。

- (a) 監査事務所のリーダーシップが示す品質に対する姿勢。例えば、リーダーシップが示すトップの姿勢はその監査事務所の文化に影響し、ひいては監査人が財務諸表監査における不正について自らの責任に集中することを支え、促す。
- (b) 監査事務所の品質に対する姿勢に則して、例えば、財務諸表監査における不正について監査手続を実施する際に必要とされる適切な専門知識及び技能を備えたリソースなど、必要なリソースを計画し、確保し、配分し、割り当てるという認識。

A14. ISQM 1<sup>39</sup> には、監査事務所が行行使する職業的専門家としての判断の質は、その判断を行う者が懐疑心を含む態度を示すときに高まる可能性が高いと記されている。

**違法行為 (第14項参照)**

A15. 法令や職業倫理に関する規定により、監査人は追加的手続を実施し、追加的な対応を講じることが求められる場合がある。例えば、国際会計士倫理基準審議会が公表した「職業会計士のための国際倫理規程 (国際独立性基準を含む。)」 (IESBA倫理規程) により、グループ監査責任者は、グループ財務諸表監査の中で識別した違法行為またはその疑いに対応するよう措置を講じ、追加的な対応の必要性を判断することが求められている。こうした措置には例えば、法令で禁じられている場合を除き、グループに含まれる構成単位、法人又は事業単位においてグループ監査以外 (法定監査など) の目的で監査作業を実施する者に事柄を伝達することなどがある<sup>40</sup>。

<sup>38</sup> 国際品質マネジメント基準 (ISQM) 第1号「財務諸表の監査若しくはレビュー又はその他の保証若しくは関連サービス業務を行う事務所の品質マネジメント」

<sup>39</sup> ISQM 1 A31項

<sup>40</sup> 例えば、IESBA倫理規程のR360.16項からR360.18 A1項には、グループに関するコミュニケーションについての要求事項及び適用指針が示されている。

A16. 企業に影響を及ぼす第三者による不正又は不正の疑いを監査人が識別した場合にも (第18項 (a) 及び A21項参照)、企業の違法行為に係る法令又は職業倫理に関する規定に基づき、監査人に追加責任が生じる場合がある。

**例：**

- 企業のIT全般統制を理解する過程で、第三者が関連銀行取引情報を含む企業の機密顧客ファイルに不正アクセスしたというサイバーセキュリティ侵害の情報を得た。不正の疑いを把握した後、監査責任者はそのサイバーセキュリティ侵害が国又は地域で定められたデータ保護法違反の可能性があると判断した。法令及び関連する職業倫理に関する規定に基づく監査チームの追加責任を判断するため、監査責任者は監査事務所内関係者と協議を行った。

**他のISAとの関係 (第15項参照)**

A17. 付録5に、不正又は不正の疑いに言及した特定のトピックを取り扱うその他ISAを記載している。

**定義 (第18項参照)**

*不正と汚職、贈収賄、マネーロンダリングとの関係 (第18項 (a) 参照)*

A18. 企業の性質及び状況に応じ、汚職、贈収賄又はマネーロンダリングを取り扱う特定の法令又は関連する職業倫理に関する規定の特定の側面が、ISA 250 (改訂)<sup>41</sup> に準拠した財務諸表監査において法令を検討する監査人の責任と関連する場合がある。

A19. 汚職、贈収賄及びマネーロンダリングは違法行為又は非倫理的行為の一形態である。汚職、贈収賄及びマネーロンダリングは法令においてはそれぞれ区別された概念であるが、不正行為であったり、不正を助長若しくは隠蔽する目的で行われたりする場合もある。

**例：**

- 不正を伴う汚職 - 経営者が競合他社と結託し、入札手続によって物品又はサービスを購入しようとする買い手に対し、その物品又はサービスの価格のつり上げ又は品質低下を図った (いわゆる入札談合)。入札談合では、業務実態のない不正なコンサルティング契約を用いて、予め合意した受注企業から入札参加企業に金銭が支払われることもある。
- 不正の隠蔽を目的とした贈収賄 - 経営者が自らによる資産の流用を隠蔽する誘因を従業員に与えた。
- 不正を容易にするマネーロンダリング - 従業員が偽造した発注書、仕入先からの出荷書類、仕入先からの請求書を使った在庫の架空取引から得た支払代金を違法に着服し、その資金を国外銀行口座に送金して洗浄した。

A20. 監査人は、汚職、贈収賄又はマネーロンダリング若しくはその疑いを識別した場合も、不正の場合と同様、そうした行為が実際に行われたかどうかについて法的判断は行わない。

<sup>41</sup> ISA 250 (改訂) 第6項及びA6項

**第三者による不正 (第18項(a)参照)**

A21. 第18項(a)に定義する不正には、第三者による意図的行為が含まれる場合がある。顧客、仕入先、サービスプロバイダー又はその他外部当事者が企業に対して行う不正又は不正の疑いは一般的に第三者による不正と呼ばれる。

**不正リスク要因 (第18項(b)及び第32項参照)**

A22. 不正リスク要因は、関連する内部統制が存在しないとの仮定の上で、虚偽表示の生じやすさを作り出す事象又は状況に起因する動機やプレッシャー又は機会に関係する場合がある。意図的な経営者の偏向を含む不正リスク要因は、それが固有リスクに影響を及ぼす場合には、固有リスク要因となる。不正リスク要因は、企業の内部統制システムに存在している可能性のある不正を働く機会を与えるような事象又は状況と関係する場合もあり、それは他の不正リスク要因の存在を示唆していることがある。

A23. 不正リスク要因の存在は、必ずしも不正が行われていることを示すわけではないが、不正が発生した状況においては、不正リスク要因が存在していることが多く、したがって不正による重要な虚偽表示リスクを示すことがある。付録1では、不正リスク要因の例を示している。

**職業的専門家としての懐疑心 (第12項から第13項及び第19項から第21項参照)**

A24. 職業的懐疑心は、入手した情報と監査証拠が、不正による重要な虚偽表示が存在する可能性を示唆していないかどうかについて継続的に疑問をもつことを必要としている。これには、監査証拠として利用することを意図した情報の信頼性の検討、及びこれに関連する情報の作成と管理に関する統制活動において識別された内部統制があればその検討が含まれる。不正の持つ特性から、不正による重要な虚偽表示リスクを検討する場合には、経営者の説明を批判的に検討するなど、監査人の職業的懐疑心は特に重要である。

A25. ISA 220 (改訂)<sup>42</sup>において説明されているように、ある監査業務に特有の状況が、監査手続の立案及び実施並びに監査証拠の評価に際し、職業的専門家としての懐疑心の適切な発揮を妨げる監査チームへのプレッシャーとなり得る場合がある。ISA 220 (改訂) A34項からA36項には、個々の業務での職業的専門家としての懐疑心の発揮に対する障害と職業的専門家としての懐疑心の発揮に対する障害を緩和するための行動が例示されている。

**例：**

- 経営者からの協力の欠如や不当な時間的プレッシャーにより、監査チームが複雑な見解が定まっていない事項を解決することに悪影響を及ぼした。監査責任者は、職業的専門家として、こうした状況は経営者による不正の隠蔽の可能性を示唆していると判断した。監査責任者は、交渉に困難を伴う経営者に対処する際に、より経験のある監査チームのメンバーを関与させるとともに、監査に及ぼす影響を含め、困難な状況の内容についてガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションを行った。
- 経営者からの妨害により、監査チームは、記録や施設、特定の従業員、顧客又は仕入先等へのアクセスに困難が生じた。監査責任者は、職業的専門家として、こうした状況は経営者による

<sup>42</sup> ISA 220 (改訂) A33項

不正の隠蔽の可能性を示唆していると判断した。監査責任者は、評価した不正による重要な虚偽表示リスクに対応する際、説得力が十分でない監査証拠に満足しないよう監査チームに再確認するとともに、監査に及ぼす影響を含め、困難な状況の内容についてガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションを行った。

A26. 監査人には、ある記録又は証憑書類が真正ではない、又は書類の文言が変更されていると疑われる状況を識別するために個別に立案した手続を実施することは求められていない。しかしながら、本ISA又は他のISAに準拠して実施した監査手続又は他の情報源から得られた情報によって、監査人が、ある記録又は証憑書類が真正ではない、又は書類の文言が変更されているが監査人に開示されていないと疑われるような状況に気付く場合がある。監査人が監査の過程でそうした状況を識別した場合には、第20項が適用される。

**例：**

監査人が、ある記録又は証憑書類が真正ではない、又は書類の文言が変更されているが監査人に開示されていないと疑われることが識別される状況には、以下が含まれる。

- 外部の情報源から入手した書類に対する説明のつかない改竄
- 非連続又は重複したシリアル番号の使用
- 想定していない住所及びロゴ
- 同一の情報源からの同一の種類 of 文書とは異なる文書の様式（フォントやフォーマットの変更）
- 記載されていることが想定される情報の欠如
- 企業から受領した他の請求書とは異なる請求書の参照番号又は記載
- 通常とは異なる価格、金利、保証、返済条件等、通常でない取引条件（例えば、請求される物品又はサービスについて合理的でないと思われる購入費用）
- 説得力のない情報又は監査人の理解及び知識と整合しない情報
- 署名権限者の変更
- 最終更新日が確定日より後の日付の電子文書

A27. ISA 500<sup>43</sup>は、監査手続を立案し実施する際に、監査証拠として利用することを意図した情報の信頼性を検討することを監査人に求めている。監査証拠として利用することを意図した情報の信頼性は、監査人が当該情報にどの程度依拠し得るかに関係するものである。真正性は、監査人が検討することができる情報の信頼性の属性である。

その場合、監査人は、当該情報が実際に情報源から生成されたものであるか又は情報源から提供されたものであるのか、及び当該情報源はその権限を有しているのか、また、情報が不適切に改竄されていないかについて検討する場合がある。

<sup>43</sup> ISA 500 第7項

A28. 監査人が、ある記録又は証憑書類が真正ではない、又は書類の文言が変更されているが監査人に開示されていないと疑われる状況を識別した場合、更に調査するための追加の監査手続には、以下の事項を含むことがある。

- 第三者への直接確認
- 記録や証憑書類の真正性を評価する専門家の利用
- 文書の真正性又は完全性を管理する技術など、記録や証憑書類の真正性を評価するための自動化されたツール及び技法の利用

A29. 監査の過程を通じて、企業に影響を及ぼす不正又は不正の疑いを示唆する情報に監査人が気付く経緯は様々である。

**例：**

企業に影響を及ぼす不正又は不正の疑いを示唆する情報が提供される可能性のある情報源には以下が含まれる。

- 監査人（例えば、ISA 550<sup>44</sup>に従って監査手続を実施する際に、経営者が監査人に意図的に開示しなかった関連当事者との関係の存在に気付く場合）。
- ガバナンスに責任を有する者（例えば、監査委員会のメンバーが通例でない仕訳入力又はその他の修正について独立して調査を実施する場合）。
- 経営者（例えば、企業のリスク評価プロセスの結果を評価する場合）。
- 内部監査に従事する者（例えば、企業の内部統制システムに関する年次コンプライアンス手続を実施する場合）。
- 従業員（例えば、企業の内部通報制度を利用して内密に通報する）
- 元従業員（例えば、内部監査機能宛てに苦情の電子メールを送る）。

A30. 監査の全過程を通じて、不正又は不正の疑いを示唆する情報について注意を払うことは重要であり、これには、監査業務を完了させる時間的なプレッシャーが存在場合もある監査の最終段階における監査手続の実施が含まれる。例えば、監査の最終段階において、他の監査証拠の信頼性に疑問を抱かせたり、経営者又はガバナンスに責任を有する者の誠実性に疑義を生じさせるような監査証拠を入手することがある。付録3では、不正の兆候を示す状況を例示している。

A31. 監査手続の実施において、監査チームのメンバーへの時間的なプレッシャーなど、職業的専門家としての懐疑心の発揮を妨げたり、関連する職業倫理に関する規定の遵守に対する阻害要因が生じ得る状況に遭遇する場合がある。ISA 220 (改訂)<sup>45</sup>には、例えば、IESBA倫理規程など、関連する職業倫理に関する規定に、阻害要因の識別と評価及びそれらへの対処方法に関する規定が含まれる場合がある

<sup>44</sup> ISA 550 「関連当事者」

<sup>45</sup> ISA 220 (改訂) A44項

と記載されている<sup>46</sup>。

A32. 監査人は、また、阻害要因を生じさせる状況についてガバナンスに責任を有する者と適時にコミュニケーションを行うことにより、誠実性の原則など、関連する職業倫理に関する規定の遵守に対する阻害要因に対処する。このコミュニケーションには、経営者から心証を形成するに至る説明を得られていない入手した監査証拠の矛盾についての協議が含まれることがある。

#### 業務運営に関する資源 (第22項参照)

A33. ISA 220 (改訂)<sup>47</sup>は、個々の監査業務で追加の業務運営に関する資源を割り当てる必要があるかどうかに関する監査責任者の判断は、職業的専門家としての判断に係る事項であり、業務中に発生した可能性のある変更を考慮して、監査業務の内容と状況の影響を受けると説明している。

A34. 不正調査の専門家や他の専門家など、専門的技術又は知識を有する者又はより経験のある者が関与する内容、時期及び範囲は、監査業務の内容と状況により異なる場合がある。

#### 例：

- 企業が、財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のある不正又は不正の疑いを調査している（例えば、上級経営者が関与している場合）。不正調査の技能を有する者が、不正又は不正の疑いが識別された特定の監査領域に関して、監査手続の計画及び実施を支援する場合がある。
- 規制当局が、不正又は不正の疑い若しくは違法行為又はその疑いについて、企業を調査している（例えば、脱税に関わる納税引当金の重要な虚偽表示、マネーロンダリングを通じた違法活動から得た収益に関する収益の重要な虚偽表示）。税務の専門家及びマネーロンダリング対策の専門家が、財務諸表に影響を及ぼす可能性のある違法行為又はその疑いに関する不正の側面の識別について支援することがある。
- 特別目的事業体の設立又は存在を含め、企業の組織構造の及び関連当事者との関係が複雑である場合は、経営者が企業の財政状態又は経営成績を不正確に表示する機会が存在することがある。例えば、税法の専門家が、税務目的としての構造と業務構造が異なる場合など、事業目的及び事業活動又は複雑な組織における事業単位の理解を支援することがある。
- 企業が事業活動をしている産業又は規制環境の複雑さにより、経営者による不正な財務報告の機会又はプレッシャーが存在する場合がある。例えば、特定の新興市場における不正のスキームに精通した者が、不正リスク要因又は財務諸表に関する不正による重要な虚偽表示リスクが生じやすい箇所の識別を支援する場合がある。
- 複雑な金融商品又はその他の複雑な資金調達方法の利用により、複雑な仕組み商品のリスク及び内容の開示が不十分であるという機会が存在することがある。例えば、鑑定や評価の専

<sup>46</sup> 例えば、IESBA倫理規程R111.1項及びR113.1項では、誠実性の原則、職業的専門家としての能力及び正当な注意の遵守に当たり、率直で勤勉であることを職業会計士に求めている。IESBA倫理規程第111.1 A1項には、誠実性には、適切な行動に反する行為を迫るプレッシャーに直面した場合においても、適切に行動する強い意志を伴うと説明されている。IESBA倫理規程第113.1 A3項には、勤勉な行動には、適用される技術的及び職業的専門家としての基準に従って、担当する業務を注意深く適切に実施することが含まれると説明されている。こうした倫理的な責任は、明示的又は黙示的にかかわらず、経営者からプレッシャーを課された場合でも求められる。

<sup>47</sup> ISA 220 (改訂) A77項

門家は、商品の構造、目的、原資産及び市況を理解することを支援する場合があります、これにより、市況と仕組み商品の評価の矛盾など、不正リスク要因を明らかにすることがある。

- A35. 財務諸表監査において、不正調査の技能とは、会計、監査及び調査技能の組み合わせの場合がある。不正調査の技能は、不正な財務報告又は資産の流用の可能性のある証拠を入手するために、企業の会計記録の調査及び評価、又は監査手続の実施に適用されることがある。不正調査の技能の利用は、監査人が、経営者による内部統制の無効化又は財務報告における意図的な経営者の偏向を評価する際に役立つことがある。

**例：**

不正調査の技能には、以下の事項に関する専門的な技能又は知識が含まれる。

- 不正リスク要因の識別と評価
- 不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価。
- 不正の防止又は発見するために経営者が業務に適用している内部統制の有効性の評価
- 監査証拠として利用することを意図した情報の真正性に関する分析
- 不正の兆候を示唆する可能性のある関連性、パターン、傾向を識別するための自動化されたツール及び技法を利用した情報又はデータの収集、分析及び評価
- 不正を発見するための、不正のスキームの知識、聞き取り手法、情報収集及びデータ分析手法への適用。
- 経営者及びガバナンスに責任を有する者との慎重な取扱いを期する事項に関する協議における聞き取り手法の利用
- 意図的な経営者の偏向を示唆する可能性のある又は経営者による内部統制を無効化に起因する可能性のある矛盾、通例でないパターン、例外的事象を調査するための自動化されたツール及び技法を利用した財務情報及び非財務情報の分析

- A36. 監査責任者は、監査チームが適性及び適切な能力を有しているかを判断する際に、企業が利用するITに関する専門知識、監査業務を計画し実施する際（例えば、大量の仕訳入力及びその他の修正又は複雑な会計上の見積りをテストする場合、経営者による内部統制の無効化に関する特別な検討を必要とするリスクに対応する場合）に監査チームが利用する自動化されたツールや技法に関する専門知識といった事項を考慮することがある。



**業務の実施** (第23項から第24項参照)

A37. 監査責任者は、例えば以下を実施することにより、識別した不正による重要な虚偽表示リスクに対応するための指揮、監督及び査閲を計画する場合がある。

- 不正調査の専門家及びその他の専門家など、専門的な技能又は知識を有する者を追加して割り当てる。
- 監査チームに、より経験豊富な者を割り当てる。
- 監査チームの構成を変更し、より経験のある監査チームのメンバーが、監査人が特に注意を払う特定の監査領域について監査手続を実施する。

A38. 監査業務の内容及び状況に応じて、監査責任者の指揮、監督及び査閲の方法には、監査チーム内の討議の範囲と頻度を増やすことが含まれる場合がある。企業に影響を及ぼす事象又は状況の発生に基づき、監査チーム内の討議を追加して開催することによって、既存の不正リスク要因について新たな情報を識別したり、追加的な情報が得られることがあり、有益な場合がある (不正リスク要因の例は付録1を参照)。

**例：**

- 事業活動又は業績の突然の変化 (例えば、経済情勢に起因する企業の営業キャッシュ・フローの減少により、公表済みの利益目標を達成するために経営者による内部へのプレッシャーの増加)。
- 企業の上級経営者の予期せぬ交代 (例えば、最高財務責任者が、説明のないまま突然辞任することで、上級経営者の監督の欠如により財務部門の従業員が不正を働く機会が与えられる)。

**経営者及びガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションの継続性** (第25項参照)

A39. 経営者又はガバナンスに責任を有する者と監査人との活発な双方向のコミュニケーションは、不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価に役立つ。

A40. 監査人と経営者及びガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションの範囲は、不正に関する企業の事実及び状況、並びに監査業務で実施した不正に関連する監査手続の進捗及び結果により異なる。

A41. コミュニケーションの適切な実施時期は、不正に関連する事項の重要性とその内容、及び経営者又はガバナンスに責任を有する者が講じることが予想される措置により影響を受ける場合がある。

**例：**

- 例えば、計画事項に関する監査人からのコミュニケーションの一環として、監査業務のできるだけ早い段階で、第34項(c)から第34項(d)及び第35項(b)に記載された事項について、経営者及びガバナンスに責任を有する者に必要な質問を実施する。
- ISA 701が適用となる場合、監査人は、計画した監査の範囲と実施時期について協議する際に、不正に関する監査上の主要な検討事項の予備的見解についてコミュニケーションを行うことがある。
- 企業の内部統制システムの各構成要素及び不正による重要な虚偽表示リスクに関する監査人の評価について関連する監査証拠を入手した場合には、経営者及びガバナンスに責任を有する者と具体的な協議を行う。これらの協議は、監査に基づく重要な発見事項に関する監査人の報告の一部を形成することがある。
- 内部統制の重要な不備について、ISA 265<sup>48</sup>に従って適時に報告することにより、適切な階層の経営者及びガバナンスに責任を有する者は、必要な是正措置を適時に講じることができる。

経営者及びガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションに責任を負う監査チーム内の適切なメンバーの割り当て

- A42. ISA 220 (改訂)<sup>49</sup>は、業務運営に関する資源と業務の実施に関する監査責任者の全体的な責任を扱っている。特に上級経営者が関与する不正の場合には、その内容と影響の度合いにより、監査チーム内の適切な技能又は経験を有するメンバーに業務を割り当て、適切な水準の指揮、監督及びその作業の査閲を実施することも、本ISAに従って求められるコミュニケーションであることから、重要である。これには、不正に関連する事項について経営者及びガバナンスに責任を有する者に報告する際には、監査チーム内の適切な技能又は経験を有するメンバーが関与することを含む。
- A43. ISA 220 (改訂)<sup>50</sup>には、監査責任者が関連する職業倫理に関する規定を、監査チームのメンバーに認識させることに対する責任が記載されている。例えば、IESBA倫理規程では誠実性の原則を遵守することが要求されており、これにはジレンマや困難な状況に直面した際にも、自らの立場を貫くこと、正当な理由がある場合には、状況に見合った方法で他者に異議を唱えることが含まれる。不正に関連する事項について経営者及びガバナンスに責任を有する者と協議する監査チームのメンバーについては特に、コミュニケーションの内容と方法を検討することが重要である。

<sup>48</sup> ISA 265 「内部統制の不備に関するコミュニケーション」

<sup>49</sup> ISA 220 (改訂) 第25項から第28項及び第29項から第34項

<sup>50</sup> ISA 220 (改訂) 第17項

**リスク評価手続とこれに関連する活動 (第26項参照)**

A44. ISA 315 (2019年改訂)<sup>51</sup>で説明されているとおり、企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み並びに内部統制システムの理解は、情報の収集、更新及び分析の累積的かつ反復的なプロセスであり、監査期間全体を通じて継続する。したがって、新たな情報を入手することで、監査人の不正による重要な虚偽表示リスクに関する認識が変化する場合がある。

**その他の情報源からの情報 (第27項参照)**

A45. ISA 315 (2019年改訂) 第15項から第16項に従って他の情報源から入手した情報は、以下の事項に関する情報や知見を提供することによって、不正リスク要因の識別に関連する場合がある。

- 企業及び企業が属する産業並びに関連する事業上のリスク。これらは経営成績の目標の達成に対してするプレッシャーが組織に生じることがある。
- 誠実性及び倫理観に対する経営者の姿勢、並びに内部統制における既知の重要な不備を適時に是正する経営者の姿勢。
- 企業の事業内容と状況による適用される財務報告の枠組みの適用の複雑さ。経営者が不正な財務活動を行ったり、隠蔽する機会となる可能性がある。

A46. ISA 510<sup>52</sup>に従った初年度監査の実施において、関連する職業倫理に関する規定に基づき、状況によっては、監査人予定者は前任監査人に識別した不正又は不正の疑いに関する情報の提供を求める場合がある。こうした情報が、不正リスク要因の存在を示唆したり、不正又は不正の疑いの兆候を示す場合がある。

**過年度の会計上の見積りの確定額に関する遡及的な検討 (第28項参照)**

A47. 過年度の財務諸表に反映された会計上の見積りに関する経営者の判断及び仮定に対して遡及的な検討を実施する目的は、経営者の偏向の可能性が示唆されているかどうかを評価することである。過年度において利用可能であった情報を基礎として行った会計上の見積りに関する監査人の判断を問題とすることを意図したものではない。

**監査チーム内の討議 (第29項参照)**

A48. ISA 220 (改訂)<sup>53</sup>において説明されているとおり、監査責任者は、監査チーム内のオープンかつ活発なコミュニケーションの重要性を強調する環境を整備する責任を負う。監査チーム内の討議によって、監査チームのメンバーは、技能、知識及び経験に基づき、不正による重要な虚偽表示が財務諸表のどこにどのように行われる可能性があるのかについての知識を適時に共有することができる。

<sup>51</sup> ISA 315 (2019年改訂) A48項

<sup>52</sup> ISA 510 「初年度監査契約-期首残高」

<sup>53</sup> ISA 220 (改訂) 第14項

- A49. 企業の財務諸表に不正による重要な虚偽表が行われる可能性についてより深い知見を得るために、不正調査の専門家やその他の専門家など、専門的な技能又は知識を有する者が監査チーム内の討議に参加する場合がある。専門的な技能又は知識を有する専門家が関与し貢献することによって、開催される討議の質を高められる場合がある。
- A50. 意見交換は、トップの姿勢について監査人が最初に見解を得るための情報源になることがある。対話には、経営者及びガバナンスに責任を有する者の行動や姿勢に関する協議が含まれ、企業のあらゆる階層において誠実性及び倫理的な振舞いについての明確で一貫性のある行動及びコミュニケーションが行われているかどうかを含む。
- A51. 意見交換を円滑に進めるために、以下のようなアプローチが役立つ。
- 「仮定 (What-if) 」シナリオ - 特定の事象又は状況が、経営者、ガバナンスに責任を有する者又は従業員の一人又は複数に不正を実行する動機又はプレッシャー、不正を行う機会及び不正行為を正当化するような企業環境を醸成しているかどうか、及び不正がどのように発生するかを討議する際に有用な方法である。
  - 自動化されたツール及び技法 - これらは、企業の財務諸表に不正による重要な虚偽表が行われる可能性についての協議を支援するのに使用されることがある。競合他社と比較して不利な比率や傾向を示すことがある産業又はセクターの財務比率ベンチマークなど、動機及びプレッシャーをより理解するための技法を含む。
- A52. 意見交換では、特に以下が含まれる場合がある。
- 監査チームが観察する経営者間（例えば、最高経営責任者と最高財務責任者との間）のやり取り又は経営者とガバナンスに責任を有する者との間のやり取りは、当事者間の協力の欠如や互いの尊重の欠落を示唆する場合がある。結果として、こうした状況は、不正の存在を助長する環境を示唆することがあるか。
  - 監査チームが気付いた経営者や従業員の不自然な又は説明のつかない行動や生活様式の変化が、不正行為の可能性を示唆する場合があるか。
  - 同一の業界又は地域などの他の企業に影響を及ぼし、財務諸表の虚偽表示の原因となった不正に関する既知の情報（例えば、業界誌や規制当局が発行した報告書を入手して得た情報）は、被監査会社の不正による重要な虚偽表示リスクを示唆する場合があるか。
  - 注記事項又はその欠落は、経営者が、企業の財務諸表の適切な理解を妨げるために利用している可能性があるか（例えば、あまり重要でない情報を多く含めたり、不明瞭で曖昧な表現を使用する、オフバランスでの資金調達契約やリース契約を開示しないなど）。
  - 継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在しているか（例えば、製薬会社の収益の減少を招く、自社の医薬品の特許権の保護期間満了など）。そうした状況においては、継続企業の前提に関する重要な不確実性を隠蔽するために、経営者が不正を行う動機又はプレッシャーが存在する可能性がある。

- 企業に重要な関連当事者との関係及び取引があるか（例えば、企業が、経営者が支配する複数の特別目的事業体が含まれる複雑な組織構造を有しているか）。こうした状況は、利益の水増しや負債の隠蔽などによる、経営者が不正を行う機会を与える場合がある。
- 企業には、不正リスク要因を生じさせる第三者との関係又は第三者による不正リスクはあるか。

**例：**

- 監査人は、企業の情報処理活動に関する監査人の理解に基づき、第三者のサービスプロバイダーに委託した重要な業務プロセスに対する経営者の監視の欠如から生じた不正リスク要因（すなわち不正を行う機会）を識別した。
- 監査人は、監査期間中に、企業から有利な支払条件を不正に得るために偽造された書類を提出した顧客に気付いた。監査人は、第三者による不正に対応して、第55項から第59項に従った監査手続を実施し、貸付金の回収可能性に関して重要な虚偽表示を識別した。

A53. 監査責任者及び監査チーム内の討議に参加する監査チームの他の主要メンバーは、該当する場合、これを以下に関する機会として利用することもある。

- 不正による重要な虚偽表示が行われる可能性について、監査の全過程を通じて、疑念を抱く姿勢を保持することの重要性を強調する。
- 財務報告部門又は会計部門内外の者若しくは社外かを問わず、入手した監査証拠を批判的に評価して質の高い監査業務を実施することによって、公共の利益に資する監査チームのメンバーの役割と監査チームのメンバーの他の目的の重要性を再認識させる。
- 企業の財務諸表に不正による重要な虚偽表示が行われる可能性に適切に対処するために選択する可能性のある監査手続を検討する。これには、特定の種類の監査手続がより効果的かどうか、実施する監査手続の内容、時期及び範囲に想定しない要素の組み込む方法に関する検討を含む。

*実施した分析的手続及び識別した通例でない又は予期せぬ関係（第31項参照）*

A54. 監査人は、ISA 315（2019年改訂）<sup>54</sup> に従った分析的手続の実施において、他の関連情報と矛盾する、又は推定値と大きく乖離する変動や関係を識別することがある。

<sup>54</sup> ISA 315（2019年改訂） 第14項(b)

例：

- 監査人は、国債に対する企業の投資の評価は安定しているが、インフレに対応して中央銀行の金利が上昇し、その結果、国債の市場価値が下落した場合、予期せぬ関係が識別される場合がある。

#### 不正リスク要因の検討 (第32項参照)

A55. 不正リスク要因の重要度は様々である。特定の状況が重要な虚偽表示リスクを示唆していない企業にも不正リスク要因が存在することがある。したがって、不正リスク要因が、個別に又は組み合わせると、不正による重要な虚偽表示リスクが存在していることを示唆しているかどうかの決定は、職業的専門家としての判断事項である。

A56. **付録1**では、不正な財務報告に関する不正リスク要因と資産の流用に関する不正リスク要因を例示している。この不正リスク要因の例示は、個別か組み合わせかを問わず、不正が存在する場合に通常示す三つの状況に基づいて分類している。

- 不正を実行する動機又はプレッシャー
- 不正を実行する機会
- 不正行為に対する姿勢・正当化

不正行為を正当化する姿勢を反映した不正リスク要因は、監査人の観察により気付くのは用意ではないことがある。しかしながら、監査人は、企業の統制環境について要求される理解を通じて、そのような情報の存在に気付く場合がある<sup>55</sup>。**付録1**で記載している不正リスク要因は、監査人が直面する可能性のある広範囲に及んでいるが例示にすぎないため、他のリスク要因が存在する場合がある。

A57. 企業の規模、複雑性及び所有形態は、不正リスク要因の検討に関して重要な影響を及ぼす。例えば、企業の事業内容と状況により、経営者による不適切な行為を抑止する働きをもつ要因としては、一般的に、以下がある。

- ガバナンスに責任を有する者による有効な監視
- 有効な内部監査機能
- 文書化された行動規範の存在と運用

さらに、事業セグメントのレベルで不正リスク要因を検討することにより、企業全体レベルでの検討とは異なった見識を得ることもある。

#### 適用の柔軟性

A58. 小規模企業又は複雑でない企業については、これらの検討事項の一部若しくは全部が該当しない、又

<sup>55</sup> ISA 315 (2019年改訂) 第21項

はあまり関連しない場合がある。例えば、小規模企業又は複雑でない企業では文書化された行動規範はないが、代わりに、口頭による伝達や経営者による実践を通じて、誠実性と倫理的な行動を尊重する企業文化を創出することがある。小規模企業又は複雑でない企業において一人の経営者による支配がなされている場合、そのこと自体が、内部統制と財務報告プロセスに関して経営者により適切な態度を示し伝達することの欠如を示すことにはならない。企業によっては、経営者に承認を求めることは、その他の不備のある内部統制を補完し、従業員不正に関するリスクも低減できることがある。しかしながら、一人の経営者による支配は、経営者による内部統制の無効化を助長する環境を創出する。

## 企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み並びに企業の内部統制システムの理解

### 企業及び企業環境の理解 (第33項(a)参照)

企業の組織構造及び所有構造、ガバナンス、目的及び戦略並びに地理的分散 (第33項(a)(i)参照)

A59. 企業の組織構造と所有構造を理解することは、監査人が不正リスク要因を識別する上で役立つ。異例な法実体を含む極めて複雑な組織構造は、不正リスク要因の存在を示唆する場合がある。

#### 例：

- 複雑な関係会社間取引がある場合、残高の改竄又は架空取引の計上を行う機会が増える。

A60. 企業のガバナンスの性質を理解することは、監査人が不正リスク要因を識別する上で役立つ。例えば、ガバナンスや説明責任に関する取り決めが脆弱である場合、監督が弱まり、不正の機会が増すことがある (A68からA77項参照)。大規模又は複雑な企業では、上級経営者又は指定された責任者に、企業内の不正を識別し、対応するプロセスの監視責任を割り当てる場合がある。

#### 例：

組織が大規模なデジタル・トランスフォーメーションを実施している場合、企業の財務諸表を作成するための情報システムに影響する新技術の導入に対するガバナンスの取り決めが脆弱であると、不正の機会が増す場合がある。

A61. 企業の目的と戦略を理解することは、監査人が不正リスク要因を識別する上で役立つ。目的と戦略は、企業内外の期待に影響を及ぼし、業績目標を達成する上でプレッシャーとなる場合がある。

#### 例：

企業が非常に積極的な成長戦略を持っている場合、企業構成員が目標達成のために不正を行うプレッシャーを醸成することがある。

A62. 企業の地理的分散を理解することは、監査人が不正リスク要因を識別する上で役立つ。不正を容易に行う又は隠蔽して不正やその他の違法行為又は非倫理的な行動を行いやすい国や地域において、企業が事業を行っている場合がある。

## 例：

- 重大な影響を及ぼさない不正な財務報告を大目に見る環境を作り出す脆弱な法令
- マネーロンダリングを通じた不正を容易に実行可能とするような緩い規制や税制インセンティブのあるオフショア金融センター
- 事業を行う上で許容される慣行として深く浸透している、不正を隠蔽するために贈収賄を行う文化的規範

## 産業 (第33項(a)(ii)参照)

A63. 企業が属する産業を理解することは、監査人が不正リスク要因を識別する上で役立つ。監査人は、企業が以下の産業に関与しているか、理解を得る場合がある。

- 不正を実行するより大きな動機が存在する産業 (収益認識に関する会計方針が複雑で重要な判断を要する場合、不正を実行する機会となるような重要な判断を要する建設業等)。
- プレッシャーがかかる産業 (利益の減少を招くような過度の競争又は市場の飽和状態等)。この特性によって業績目標の達成がより難しくなり、不正を実行する動機となる場合がある。
- マネーロンダリングの活動に脆弱な産業 (マネーロンダリングにとりわけ脆弱であり、不正を容易に実行しうる銀行業やカジノ業等)。

## 内部又は外部の業績評価 (第33項(a)(iii)参照)

A64. 内部又は外部の業績評価が企業にとってプレッシャーとなる場合がある。このプレッシャーにより、経営者又は従業員が不適切な方法で業績を改善する、又は財務諸表の虚偽表示を行う動機となる場合がある。内部の業績測定の指標には、従業員の業績評価とインセンティブ報酬に関する方針が含まれる場合がある。外部の業績評価には、株主やアナリスト等の予想が含まれる場合がある。

## 例：

監査人は、業績評価に使用されるデータの矛盾や異常を識別するため、事業セグメント又は製品種目ごとの各種データ分析等の自動化されたツール及び技法を使用することがある。

A65. 監査人は、アナリストと共に企業の業績発表を聞くことや、アナリストの調査レポートを読むことがある。それによって監査人は、アナリストが強気又は非現実的な業績予想をしているかどうかについての情報を得られる場合がある。監査人は、経営者のアナリストとの関係に基づき、当該予想に対する経営者の態度について知ることもある。アナリストの強気の予想に対する経営者のコミットメントは、主要な業績指標の改竄に関するプレッシャー及び正当化を経営者に示唆する場合がある。

A66. 監査人は、以下の事項について考慮する場合がある。

- 経営者の報酬体系。経営者の報酬の大部分が業績目標の達成を条件としている場合、経営者は経営成績を改竄する動機を持つ場合がある。



- 空売りの報告、メディアによる否定的な記事又はアナリストによる否定的なレポート。経営者にプレッシャーがかかっている、又はこれらに対応する上で厳しい調査を受けている場合、経営者が財務結果を改竄する動機となる場合がある。

適用される財務報告の枠組み及び企業の会計方針の理解 (第33項(b)参照)

A67. 経営者の偏向又はその他の不正リスク要因によって虚偽表示の生じやすさが高まる領域を理解する際に、監査人は、適用される財務報告の枠組みに関係する以下の事項を含め、検討する場合がある。

- 適用される財務報告の枠組みにおいて、以下を必要とする領域
  - 会計上の見積りに関係する複雑な見積手法を要する測定基礎
  - 見積りの不確実性が高い会計上の見積り又は会計処理が確立されていない新規の金融商品（デジタル資産等）に関する会計上の見積りなどの経営者による重要な判断
  - 数理計算、価値評価、技術データなど、会計以外の専門領域。とりわけ、実施した作業及び経営者の利用する専門家の導いた結論に経営者が影響を及ぼし、指示することができる場合。
- 適用される財務報告の枠組みの変更。例えば、金額、分類、表示又は注記事項に関し、経営者が意図的に新しい会計基準を不適切に適用する場合がある。
- 経営者による会計方針の選択及び適用。例えば、経営者による会計方針の選択が同業他社と整合しないことが挙げられる。
- 財務諸表の認識又は表示のために会計上の見積りにおいて経営者が選択した金額。

例：

- 経営者は、許容範囲内の経営者にとってより有利となる財務報告の一方向に常に偏る場合がある。
- 経営者は、確立されていない方法又は特定の産業若しくは環境において一般的に使われていないモデルを使用する場合がある。

## 企業の内部統制システムの構成要素の理解

### 統制環境

企業文化の醸成並びに誠実性及び倫理観に対する経営者の姿勢（第34項(a)参照）

- A68. 企業文化に対応する企業の統制環境の側面を理解し、誠実性及び倫理観に対する経営者の姿勢を理解することは、監査人が不正の防止及び発見に関する経営者の態度とトップとしての姿勢を判断する上で役立つ。
- A69. 経営者が倫理的な行動に対する姿勢をどの程度示しているかを検討するに当たり、監査人は、経営者及び従業員への質問、並びに外部の情報源から得た情報の考慮を通じて、次の事項を理解する場合がある。
- 経営者の行動を通じた誠実性及び倫理観に対する姿勢。このことが重要となるのは、経営者が誠実性と倫理的な行動を重視している場合、従業員が倫理的な行動をする蓋然性が高まるためである。
  - 誠実性及び倫理観に関する企業内のコミュニケーション。例えば、企業には不正リスクを管理する上で、企業構成員の誠実性及び倫理観に対する姿勢に係る期待を示す企業理念、倫理規程又は不正に対する方針がある。また、大規模又は複雑な企業では、経営者は、従業員が企業の倫理規程を遵守したことを確認するための年次のプロセスを設けている場合がある。
  - 企業が不正の認識に関する研修を設けているかどうか。例えば、企業は、継続的なプログラム又は新入職員向けのプログラムの一貫として、倫理と行動規範に関する研修の受講を求める場合がある。大規模又は複雑な企業では、不正の防止及び発見を担う者（内部監査機能等）に特定の研修の受講を求める場合がある。
  - 不正行為に対する経営者の対応。例えば、軽微な非倫理的な行動（少額な窃盗、費用申請に関する不正）が見落とされている場合、主要な従業員によるより重要な不正も同様に寛大に扱われている可能性を示唆する場合がある。
- A70. 企業の性質や状況により、企業が正式な内部通報制度を有することがある。このような場合、当該制度を理解することは、監査人が不正による重要な虚偽表示リスクを識別する上で役立つことがある。監査人は、次のことを実施する場合がある。
- 内部通報制度における通報手段（例えば、電話ホットライン、オンライン形式、対面での通報）、誰が通知を受けるのかを含めプログラムの責任者は誰か、また、企業が通報内容に対処する方法を理解する。規模が大きい又は複雑な企業において、内部通報制度が存在しない又は効果的でない場合には、当該企業の統制環境における不備を示唆することがある。
  - 内部通報に関するファイルを閲覧し、企業が調査対象としていないが不正の疑いのある通報や、誠実性と倫理的な行動を尊重する企業文化を醸成し維持することに関する経営者の姿勢に疑いを生じさせる情報について検討する。
  - 企業が調査中の事項は、監査人による対応が必要な財務報告に影響を及ぼす不正の疑いを示唆することがあるため、当該事項について追跡（follow up）をする。

## ガバナンスに責任を有する者による監視 (第34項(b)参照)

- A71. 多くの国又は地域では、企業統治に関する慣行が十分に定着しており、ガバナンスに責任を有する者は、不正リスクを含む企業のリスク評価及び当該リスクに対応する内部統制に対する監視の役割を積極的に果たしている。ガバナンスに責任を有する者と経営者の責任は、企業により、あるいは国又は地域によって異なることがあるため、不正の防止及び発見に関して適切な者が実施する監視について監査人が理解するために、監査人はそれぞれの責任について理解することが重要である。<sup>56</sup>
- A72. 監査人は、ガバナンスに責任を有する者が実施している監視活動を理解することにより、経営者による不正が行われる可能性、不正リスクに対応する内部統制の妥当性及び経営者の能力と誠実性に関する見識を得ることがある。監査人は、このような議論が行われる会議への参加、それらの会議の議事録の閲覧又はガバナンスに責任を有する者への質問などによって、これらを理解できる場合がある。
- A73. ガバナンスに責任を有する者による監視の有効性は、それらの者が客観性を有しており、かつ不正を防止又は発見するために経営者が整備した内部統制に精通しているかどうかによって影響を受ける。例えば、不正の防止又は発見に関する内部統制の有効性に対するガバナンスに責任を有する者による監視は、監視上の役割における重要な側面であり、かつその評価の客観性は経営者からの独立性によって影響を受ける。

## 適用の柔軟性

- A74. 場合によっては、ガバナンスに責任を有する者全員が企業の経営に関与していることがある。これは、小規模又は複雑でない企業において一人の所有者が企業の経営を行い、他に誰もガバナンスの役割を担うものがないような状況で生じうる。このような状況では、経営者から独立した監視がないため、監査人側では通常何も実施することがない。

## ガバナンスに責任を有する者に対する質問 (第34項(d)参照)

- A75. 監査人は、ガバナンスに責任を有する者に対し、企業がどのように不正リスクの評価を実施しているか、不正を防止又は発見するための内部統制、及び誠実性と倫理観に関する企業文化と経営者の姿勢について質問することがある。
- A76. 経営者の偏向又は不正による虚偽表示が生じやすい領域に関する特定の質問は、固有リスク及び統制リスクのいずれにも関係することがある。特定の質問には、議論のある又は新たな領域における見積りや取引を含め、複雑な会計上の見積りや通例でない又は複雑な取引（このような見積り又は取引は、不正な財務報告を生じさせやすいことがある）に関する会計処理における経営者の判断についての質問も含まれることがある。

<sup>56</sup> ISA 260 (改訂)、ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションのA1からA8項では、企業のガバナンスの構造が明確に定まっていない場合も含め、監査人が誰とコミュニケーションを実施すべきかに関する指針を示している。

- A77. ガバナンスに責任を有する者が、不正の防止及び発見に関する内部統制システムにおける何らかの内部統制の不備に気付いているかどうか質問することは、企業の内部統制システムの構成要素についての監査人の評価に役立つことがある。このような質問により、不正を実行する機会を提供する、又は、不正行為を正当化する経営者の態度や能力に影響を及ぼす可能性のある、企業の内部統制システムの状況が明らかになることがある。例えば、意図的であるあるか否かを問わず経営者の偏向を招く可能性のある経営者に対するインセンティブやプレッシャーを理解することにより、監査人は企業のリスク評価プロセス及び事業上のリスクについての理解を得ることがある。このような情報は、経営者による重要な仮定の合理性又は将来の予測への影響に関する監査人の検討に影響を及ぼすことがある。
- A78. 客観的に経営者の行為を評価するためのガバナンスに責任を有する者の能力が不十分又は損なわれている場合、監査人は追加的又は代替的なリスク評価手続又はリスク対応手続を実施する、法的な助言を求める、あるいは監査業務を継続するかどうかを検討することがある。

#### 企業のリスク評価プロセス

##### 不正リスクの識別、評価、対応に関する企業のプロセス (第35項(a)参照)

- A79. 経営者は不正リスク管理プログラムを導入することにより、不正の抑止について強調することがある。不正リスク管理プログラムのデザインは、企業の性質と複雑性によって影響を受ける場合があり、以下の要素を含むことがある。
- 不正リスクに対するガバナンス方針の確立
  - 不正リスク評価の実施
  - 不正の防止と発見に関する統制活動のデザインと適用
  - 調査の実施
  - 不正リスク管理プログラム全体の監視活動と評価

##### 不正リスクの識別 (第35項(a)(i)参照)

- A80. 企業の不正リスク識別プロセスには、不正を行う動機・プレッシャー、機会についての評価、又は企業が第三者による不正行為からどのような影響を受けやすいかについての評価が含まれることがある。不正リスク識別プロセスでは、職務の分離が不十分な場合を含め内部統制の不備がある領域だけではなく、経営者による内部統制の無効化の可能性についても考慮することがある。
- A81. 法令等が適用される場合、経営者は、企業の法令遵守に関連する資産の流用又は不正な財務報告のリスクを検討することがある。例えば、不正リスクには、企業の業績が改善しているように見せかけ、規制当局の検査や罰金を回避するために、規制当局への提出書類に不正確な情報を載せることも含まれる。

- 識別された不正リスクの重要性を評価し、評価された不正リスクに対処する (第35項(a)(ii)-(iii)参照)
- A82. 経営者が使用する不正リスク評価の手法は様々であり、それは企業の性質や状況によって異なる。不正リスク評価は、リスクレーティングの複雑なマトリックス又は簡潔な業務記述書など、様々な形態で行うことができる。
- A83. 不正の可能性を判断する際、経営者は確率と頻度 (すなわち、予想される不正事例の数) の両方を検討することがある。経営者は不正の可能性を判断するため、取引量又は関与した者の便益の大きさなど、その他の要素も検討することがある。
- A84. 経営者は、企業の内部統制システムの他の構成要素で行動を起こす、又は企業や企業環境の特定の側面を変更することにより、不正リスクの可能性に対処することがある。不正リスクに対処するため、企業は特定の事業所における事業から撤退する、主要な担当者の権限を割り当て直す、又は企業のビジネスモデルを変更する場合がある。
- A85. 不正の防止又は発見のためにデザインされた内部統制は、通常、防止的な内部統制 (不正な事象又は取引の発生を防止する) と発見的な内部統制 (不正の発生後に、不正な事象又は取引を発見する) に分けられる。不正リスクの対処は、防止及び発見のための手作業と自動化された内部統制の組合せによって行われており、リスク許容度の範囲内において不正を示唆するものを企業が監視できるようにする。

**例：**

## 防止的な内部統制

- 明確に規定され文書化された意思決定者が権限委譲、権限を付与、その他の指示を行う。
  - アクセス・コントロール—未承認のアクセス、取得、利用、又は処分に対する資産の物理的なセキュリティに対応する内部統制、並びに認証技術など、企業のIT環境及び情報に対する未承認のアクセスを防止する内部統制を含む。
  - ITシステムの設計、開発、テスト及び本番環境への移行プロセスに対する内部統制。
  - 新入社員、契約社員又は第三者の誠実性を評価するための入社時の確認、試用期間、適合性評価又は身元調査。
  - 機密情報を、外部に発信する権限のないまま、又は外部に発信することが発見されないまま、企業のIT環境から流出させない。
- 発見的な内部統制
- 通例でない又は通常の業務ではない活動を識別し、さらに調査するための例外事項の報告書。
  - 従業員及び第三者が、識別された不正又は不正の疑いについて、企業内の適切な担当者に匿名性又は秘匿性が確保された伝達手段により、通報する仕組み。
  - ITインフラストラクチャーに組み込まれた不正発見のためのソフトウェア・プログラム。自動的に取引データの分析、又はデータのモニタリング及び分析を可能にすることにより、標準、通常、又は期待されるデータと異なる点を発見し、それが不正を示唆することがある。

- A86. 監査人は、経営者が識別していない不正による重要な虚偽表示リスクを識別した場合、当該リスクが企業のリスク評価プロセスにおいて本来識別されなければならないリスクであるかどうかを判断し、本来識別されなければならないリスクである場合には、なぜ企業のリスク評価プロセスが当該リスクを識別できなかったのか理解する。<sup>57</sup>

#### 適用の柔軟性

- A87. 保険業や銀行業などの事業や環境がより複雑な一部の企業については、防止し発見するためのより複雑な内部統制を構築することがある。監査人が企業のリスク評価プロセスの理解に役立てるために、専門的な技能がどの程度必要かについて、当該内部統制が影響することがある。
- A88. 小規模かつ複雑でない企業、特にオーナー経営の企業では、リスク評価プロセスの整備及び運用方法は、企業の規模と複雑性によって異なる。正式に確立されたプロセスを有していない又は方針又は手続が文書化されていない場合であっても、監査人は、資産の流用及び不正な財務報告に関連する不正リスクを経営者又はガバナンスに責任を有する者がどのように識別するかを理解し、識別された不正リスクの重要性を評価しなければならない。

#### 経営者及びその他の企業構成員への質問 (第35項 (b) 参照)

- A89. 経営者は、企業の内部統制システムを整備及び運用し、財務諸表を作成する責任を有する。したがって、不正リスクに関する経営者による評価及び不正を防止し発見するために構築した内部統制に関する経営者による評価について、監査人が経営者に質問することは有益である。経営者による評価の内容、範囲及び頻度は、企業により様々である。ある企業では、経営者は、年次ベースで又は継続的な監視活動の一部として、詳細な評価を実施する。また、別の企業では、経営者による評価が、制度化されているとまではいえず、かつ頻度も多くないことがあり得る。経営者による評価の内容、範囲及び頻度は、企業の統制環境についての監査人の理解に影響を与える。例えば、経営者が不正リスクに関する評価を行っていない場合は、経営者が内部統制を重視していないことを示唆している可能性がある。
- A90. 経営者への質問を通じ、従業員の不正による重要な虚偽表示リスクに関する有用な情報が得られる場合がある。しかし、その質問によって、経営者の不正による重要な虚偽表示リスクに関する有用な情報が得られる可能性は低い。その他の企業構成員に質問することにより、不正防止のための内部統制、経営者のトップとしての姿勢、組織の文化についてさらに見識が得られる場合がある。

---

<sup>57</sup> ISA 315 (2019年改訂) 第23項

例：

監査人が、不正の存在や疑いについて質問するその他の企業構成員には、以下の者が含まれる。

- 財務報告プロセスに直接関係しない業務担当者
- 異なる職位の従業員
- 複雑な又は通例でない取引の開始、記録又は処理に関係した従業員と、その管理者又は監視者
- 法務部門担当者
- 倫理担当役員、コンプライアンス担当役員又はそれと同等の責任者
- 不正の申立てに対応する責任者

A91. 経営者が最も不正を行いやすい立場にあることが多い。したがって、監査人は、質問に対する経営者の回答を評価する際には、職業的懐疑心を保持して、質問に対する回答を他の情報源からの情報で裏付ける必要があると判断する場合がある。

内部統制システムを監視する企業のプロセス

不正を防止又は発見することを目的とする各種内部統制の有効性を監視する継続的かつ個別の評価（第36項(a)参照）

A92. 企業が不正を防止し発見するための内部統制の有効性の監視について継続的かつ個別に評価するプロセスの特徴、及び関連する内部統制の不備の識別と改善について理解する際、監査人が考慮する事項には以下が含まれる場合がある。

- 経営者が、不正リスクの可能性がより高い事業所や事業セグメントを識別しているか、及びこれらの事業所や事業セグメントにおいて異なる監視の取組みを導入しているか。
- 企業が、不正防止を目的とした内部統制の運用状況の有効性を含む内部統制の各構成単位の不正軽減プロセス、及び必要に応じた内部統制の不備に対する改善をどのように監視しているか。

内部監査への質問（第36項(b)参照）

A93. 企業の内部監査機能は、企業のガバナンス、リスク管理及び内部統制のプロセスの有効性を評価・改善するために、保証・助言活動を行う場合がある。その立場において、内部監査機能は不正を識別する、又は一連の不正調査プロセスに関与する場合がある。そのため、監査人は、内部監査機能の適切な担当者に質問することで、不正事例、不正の疑い、不正の申し立て及び不正リスクについて有用な情報を得られる場合がある。

A94. ISA 315（2019年改訂）及びISA 610（2013年改訂）では、内部監査機能を有する企業に対する監査の要求事項を定め、指針を提供している。<sup>58</sup>

<sup>58</sup> ISA 315（2019年改訂）第14項(a)、第24項(a)(ii)、及びISA 610（2013年改訂）「内部監査人の作業の利用」

## 例：

ISA 315 (2019年改訂) 及びISA 610 (2013年改訂) の不正に関する項目の適用において、例えば、監査人は以下について質問することがある。

- 企業の不正リスク評価。
- 企業の不正を防止し発見するための内部統制。
- 誠実性と倫理観に対する企業文化及び経営者の姿勢。
- 経営者が内部統制を無効化した事例について、内部監査機能が認識しているか。
- 該当する場合、不正を発見するために年間を通じて内部監査機能が実施した手続。また、これらの手続から得られた手続実施結果に対し、経営者とガバナンスに責任を有する者が十分に対応したか。
- 該当する場合、不正及び企業の倫理規定と価値観に対する違反の疑いを調査するために内部監査機能が実施した手続。また、これらの手続から得られた手続実施結果に対し、経営者とガバナンスに責任を有する者が十分に対応したか。
- 該当する場合、内部監査機能による不正に関する報告書又はコミュニケーション。また、これらの報告書の調査実施結果に対し、経営者とガバナンスに責任を有する者が十分に対応したか。
- 内部監査機能が識別した不正の防止及び発見に関連する内部統制の不備。また、これらの不備に関する調査実施結果に対し、経営者とガバナンスに責任を有する者が十分に対応したか。

## 情報システムと伝達 (第37項参照)

- A95. 企業が取引の処理情報を総勘定元帳に反映させる方法を含め、財務諸表の作成に係る企業の情報システムと伝達について理解する。これには通常、定型的・非定型的にかかわらず又自動・手作業にかかわらず、仕訳入力が含まれる。この理解により、監査人は、第50項(b)でテストすることが要求されている全ての仕訳入力の母集団及びその他の修正を識別することができる。母集団を理解することにより、監査人は、権限外又は不適切な介入若しくは改竄の影響を受けやすい仕訳入力及びその他の修正に関し、見識が得られる場合がある。これは、第50項(c)及び第50項(d)に従った仕訳入力とその他の修正に関する監査手続の立案と実施において、監査人の役に立つ場合がある。
- A96. **付録4**には、監査人が理解することを求められている監査人の判断材料になり得る事項を含む、テスト対象とする仕訳入力及びその他の修正を抽出する際の追加の検討事項について記載されている。
- A97. リスク評価手続を実施する際、監査人は、企業のIT環境の変化について考慮する場合がある。それは、新たなITアプリケーションの導入や、ITインフラの増強は、不正の生じやすさに影響を及ぼし、又はIT環境において脆弱性を招く可能性があるためである(例えば、取引の処理又は保管に関連するデータベースの変更)。さらに、例えば、会計入力の計算・開始のための人工知能又や機械学習のアルゴリズムが利用されているなど、取引や情報を開始・処理するための複雑なITアプリケーションが存在する場合、経営者の偏向又はその他の不正リスク要因による虚偽表示の発生可能性が高まる場合がある。そのような状況において、監査人は、不正調査の専門家やITの専門家のような専門的な知識と技能をもったメンバーを追加し、又は豊富な経験を有するメンバーを配置することによって対応する場合がある。



## 統制活動 (第38項参照)

- A98. 経営者は、企業の性質と状況を加味し、適用する内部統制の種類と範囲及び受入れるリスクの種類と範囲に関して判断することがある。経営者は、不正を防止し発見するための内部統制を決定する際、不正による財務諸表の重要な虚偽表示リスクの発生可能性を検討する。
- A99. ISA 315 (2019年改訂)<sup>59</sup> において、監査人は仕訳入力に関する内部統制を理解すること、及び企業の内部統制システムの理解の一貫としてその内部統制のデザインを評価し業務への適用を判断することが求められている。ここでは不正又は誤謬によるものであるかにかかわらず、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応する仕訳入力に関する内部統制を理解することに焦点を当てている。当ISAの第49項及び第50項では、監査人は、仕訳入力の適切性をテストし、不正による重要な虚偽表示リスクに特に重点を当てることが求められている (仕訳入力テストに関する追加の検討事項については、付録4を参照)。
- A100. 不正を防止し発見するためにデザインされた仕訳入力に関する内部統制の理解、若しくはそのような内部統制の欠落から得られる情報は、不正による重要な虚偽表示リスクに関する監査人の評価に影響を及ぼす不正リスク要因の識別に有用である場合がある。
- A101. 以下では、ITの利用に起因するリスクに対応し、不正の防止又は発見にも関係する場合があるIT全般統制の例を挙げている。

## 例：

- 本番環境 (すなわちエンドユーザー) を変更する際のアクセスを分離するための内部統制。
- 以下を管理するアクセス・コントロール
  - 特権アクセス—管理者又はパワーユーザーのアクセスに関する内部統制など。
  - プロビジョニング—企業の特定の個人に紐づけられていない、非属人的又は汎用アカウントを含む、既存ユーザーのアクセス権限の変更を承認するための内部統制など。
- 情報システムへのアクセスを追跡するためのシステムログをレビューすることにより、ユーザー・アクティビティを監視し、経営者にセキュリティ違反を報告する。

## 企業の内部統制システムにおける内部統制の不備 (第39項参照)

- A102. 企業の内部統制システムの各構成単位を評価する上で、監査人は、企業の性質と状況に対し、企業のある構成単位の内部統制の一部が不適切であると判断する場合がある。そのような判断は、監査人が不正の防止及び発見に関連する内部統制の不備を識別する上で役立つ指標となる場合がある。監査人が不正の防止又は発見に関連する内部統制の不備を一つ以上識別した場合、内部統制の不備がISA

<sup>59</sup> ISA 315 (2019年改訂) の第26項 (a) (ii) 及び第26項 (d)

330に沿ったリスク対応手続の計画に及ぼす影響について考慮する場合がある。

A103. 本ISAの第61項(c)とISA 265<sup>60</sup> では、識別された内部統制の不備に対するその他の要求事項について定めている。

#### 不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価 (第40項(a)参照)

A104. 財務諸表全体レベル、又はアサーション・レベルにおいて、不正による重要な虚偽表示リスクが存在するかを判断することは、監査人が評価した不正による重要な虚偽表示リスクに対する適切な対応を決定する上で役立つ場合がある。

##### 例：

不正による重要な虚偽表示が生じやすいアサーションや関連する取引種類、勘定残高又は注記事項には、以下のものが含まれる。

- 顧客との契約から生じる収益の正確性又は評価—顧客との契約から生じる収益については、契約した商品又はサービスを顧客に譲渡する代わりに企業が得られると予想する金額が不適切に見積られる場合がある。
- 現金残高の実在性—現金残高については、偽造又は変造された確認書又は銀行取引明細書が作成される場合がある。
- 複雑な会計上の見積りが関係する勘定残高の評価—のれんやその他無形資産、棚卸資産の減損、予想信用損失、保険契約負債、従業員の退職給付負債、環境負債又は環境対策引当金といった複雑な会計上の見積りが関係する勘定残高は、見積りの不確実性が高く、将来の事象や状況に関する判断において、著しい主観性と経営者の偏向の影響を受けやすい場合がある。
- 税引前利益の表示—税引前利益は、例えば、税額及びその他の法的義務を最低限に抑えるため、又は資金調達手段を確保するため、虚偽の記載が行われる場合がある（すなわち、利益調整）。
- 注記事項の表示—注記事項は、脱漏又は不完全な若しくは不正確に表示される場合がある。例えば、偶発債務、オフバランス契約、保証債務、借入に係る財務制限条項、経営者によって定められた業績の測定（すなわち、財務報告の枠組みにおいて定められたものから離脱した業績の測定）などが挙げられる。

A105. ISA 315 (2019年改訂)<sup>61</sup> の適用に際し、監査人は、リスク評価手続から得られた監査証拠が、不正による重要な虚偽表示リスクの識別及び評価のための適切な基礎を提供していないと判断する場合がある。その場合、監査人は、適切な基礎を提供する監査証拠が得られるまで、追加的なリスク評価手続を実施しなければならない。

<sup>60</sup> ISA 265 第8項

<sup>61</sup> ISA 315 (2019年改訂) 第35項

## 公的部門の事業体に特有の検討事項

A106. 公的部門においては、資産の流用（資金の流用など）が一般的な不正の一種である。

**例：**

- 公的部門において重要な役職に就いている個人が、出張、宿泊、娯楽など、その組織のセンシティブな支出 (sensitive expenditure) に関して一人だけが権限を有しており、その微妙な支出がその者に個人的な利益を提供する場合、不正リスク要因が存在することがある。

## 収益認識における不正による重要な虚偽表示リスクの推定（第41項参照）

A107. 収益認識に関連する不正な財務報告による重要な虚偽表示は、多くの場合、収益の過大計上（例えば、収益の先行認識又は架空計上）による。一方、収益の過少計上（例えば、収益の次年度以降への不適切な繰延べ）によることもある。

A108. 収益認識における不正による重要な虚偽表示リスクは、ある企業においては他の企業より大きいことがある。例えば、業績が増収又は利益の達成によって評価される上場企業では、経営者が不適切な収益認識を通じて不正な財務報告を行うプレッシャー又は動機が存在することがある。同様に、例えば、収益の大部分が窃盗の機会がある現金売上による企業の場合や、複雑な収益認識の契約（例えば、知的財産ライセンスや進行基準）があり、収益認識において進捗度を決定する際に経営者の偏向の影響を受けやすい場合、収益認識における不正による重要な虚偽表示リスクは増大することがある。

A109. 企業の事業や企業環境、適用される財務報告の枠組み、及び企業の内部統制システムを理解することは、監査人が、収益取引の種類、適用される収益認識の規準、及び収益に関する適切な業界慣習を理解する上で役立つ。このような理解は、不正リスク要因を生じさせる収益の種類、取引形態又は関連するアサーションに関する事象や状況（以下の例を参照）を監査人が識別する上で役立つ場合がある。

**例：**

- 収益認識に関する財務報告の枠組みに変更がある場合。変更があると、経営者が不正な財務報告を行う機会を与える、又は財務報告の枠組みの変更を管理するための内部統制の欠如（または重要な不備）が表面化する場合がある。
- 企業の収益認識に関する会計原則が競合他社に比べて強引である場合、又は競合他社と不整合な場合
- 企業が新興産業で事業を行っている場合
- 収益認識において複雑な会計上の見積りが必要な場合
- 工事契約又は製造契約、及び複数要素契約など、収益認識が見積りの不確実性が高い複雑な契約に基づいている場合
- リスク評価手続を実施した際、矛盾する証拠が得られた場合
- 企業が不適切な収益認識について、重要な修正を行った過去の実績がある場合（例えば、収益の先行認識）

- 架空収益の計上が示唆される場合
- 例えば、投資家や市場の業績予想を達成するプレッシャー又は経営者が企業の財務業績に連動する報酬を最大化しようとする動機により企業の財務業績を改竄するため、収益について必要な注記が行われていない、又は不完全又は不正確な注記が行われていることが示唆される場合

A110. 収益認識に関連する不正リスク要因がある場合、その不正リスク要因が不正による重要な虚偽表示リスクを示唆するかどうかの決定は、職業的専門家としての判断の問題である。単独で又は他のいくつかとの組合せで、収益認識に関連する不正リスク要因の重要性（A55項からA57項を参照）を考えると、監査人が収益認識には不正による重要な虚偽表示リスクがあるという推定を適用する状況にないと判断することは、通常、不適切である。

A111. 収益認識において不正による重要な虚偽表示リスクがあるという推定を適用する状況にないと判断することが適切な場合もある。不正リスク要因が重要ではないケースにおいて、監査人は収益認識に関連する不正による重要な虚偽表示リスクはないと結論付けることがある。

不正リスク要因が重要ではない収益の例を以下に挙げる。

- 単一の賃貸資産からのリース収入、又は単一のテナントとの複数の賃貸資産からのリース収入。
- 定額で単一のサービスを提供する場合。
- 定価で単一の商品を再販する場合。
- 固定レート又は外部公表レートを使用した単純又は複雑でない付随的な収益源（例えばレベル1インプットがある投資からの利息又は配当収入）。

A112. 第70項(d)では、監査人が、収益認識に関する推定を適用する状況にないと結論付け、そのため収益認識を不正による重要な虚偽表示リスクとして識別していない場合に文書化すべき事項について記載している。

*経営者による内部統制の無効化に関連する特別な検討を必要とするリスク（第42項参照）*

A113. 経営者は、有効に運用されている内部統制を無効化することによって、会計記録を改竄し不正な財務諸表を作成することができる特別な立場にある。経営者による内部統制を無効化するリスクの程度は企業によって異なるが、全ての企業に存在する。また、第48項から第53項も参照する。

## 評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応

### 監査手続の選択における企業が想定しない要素の組み込み (第44項参照)

A114. 実施する監査手続の種類、時期及び範囲の選択に当たって、企業が想定しない要素を組み込むことは不可欠である。とりわけ、企業構成員のうち、通常の監査業務で実施される監査手続に詳しい者にとっては、不正な財務報告の隠蔽及び資産の流用がより容易に行えることがあるからである。そのため、不正による重要な虚偽表示リスクに対応するために実施する監査手続を選択する際に、監査人が新しいアイデアや異なる視点に対し柔軟性を維持することが重要である。

#### 例：

- 重要性がある又は重要な虚偽表示が生じやすいと判断されなかった勘定残高又は注記事項に対し、リスク対応手続を実施する。
- 監査人が過年度の監査において分析的実証手続を実施した領域において詳細テストを実施する。
- 監査手続の想定される実施時期を変更する。
- 異なるサンプリング方法又は異なる母集団の階層化の手法を使用する。
- 往査事業所の選択方法を変更し又は予告なしに往査する。
- 通例でない又は予期せぬ関係に関する追加の調査を行う際に、分析的手続をより詳細なレベルで実施する、又は閾値を下げて分析的手続を実施する。
- 例外的事象の発見や統計的手法などの自動化されたツール及び技法を母集団全体に適用し、追加の調査が必要な項目を識別する。

A115. 監査人は、監査手続の種類、時期及び範囲の選択に当たって、企業が想定しない要素を組み込む際、評価した不正による重要な虚偽表示リスクに対応する監査手続の例について本ISAの付録2を参照することができる。

### 全般的な対応 (第45項参照)

A116. 評価した財務諸表全体レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに応じた全般的な対応の決定には、通常、職業的懐疑心の保持を監査全般にどのように反映することができるか考慮することを含む。

#### 例：

- 重要な取引の裏付けとなる証憑書類の種類及びその範囲をより注意深く選択すること。
- 重要な事項に関する経営者の説明や陳述を裏付ける必要性の認識を高めること。
- 監査チームが監査における複雑な又は主観的な領域に対応できるように、監査人の利用する専門家の関与を増やすこと。
- 
- 例えば、より高い技能や知識又は特定の専門的な知見を有する経験豊富な者を業務に割り当てるように要請するなど、監査チームの構成を変更すること。

- データ改竄リスクに対応するため、自動化されたツール及び技法で使用するデータを企業の情報システムから取得する際、直接抽出の手法又は技術を利用すること。

評価したアサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに対応する監査人の手続 (第47項参照)

A117. 第40項(b)に従い、評価した不正による重要な虚偽表示リスクは、特別な検討を必要とするリスクとして扱われる。ISA 330は、評価した重要な虚偽表示リスクの程度が高いほど、より確かな心証が得られる証拠を入手することを監査人に求めている。監査人は、評価した不正による重要な虚偽表示リスクに対応するために、より確かな心証が得られる監査証拠を入手する場合には、監査証拠の量を増やすことや、より適合性が高く、より証明力の強い監査証拠を入手することがある。例えば、第三者からの証拠の入手に重点を置き、又は異なる複数の情報源から監査証拠を入手することがある。

#### 例：

##### 種類

- 資産の流用に関連し、評価した不正による重要な虚偽表示リスクに対応するため、その特定の資産の実地棚卸立会や実査を実施する。
- 経営者に利益目標の達成のプレッシャーがかかっていると監査人が識別した場合には、収益を認識できないような条件を付された販売契約を締結することによって、又は出荷前に請求書を発行することによって、売上を過大計上するリスクが存在していることがある。このような場合、監査人は、例えば、売上債権残高だけでなく日付、返品条件及び引渡条件を含めた販売契約の詳細を確認することがある。さらに、販売契約及び出荷条件の変更について、経理以外の部門に質問し、確認を補完することが有効なこともある。

##### 時期

- 監査人は、期末日又は期末日近くで実証手続を実施することが、評価した不正による重要な虚偽表示リスクにより適切に対応すると結論付けることがある。意図的な虚偽表示又は利益操作が行われるリスクがある場合には、監査人は、期中の監査上の結論を期末日まで更新して利用するために実施する監査手続は有効でないと結論付けることがある。対照的に、意図的な虚偽表示 (例えば、不適切な収益認識が関係する虚偽表示) は期中から始められる場合があるので、取引の発生に近い時期又は監査対象期間を通じて、実証手続を適用することがある。

##### 範囲

- 監査人は、デジタル情報に対するより広範な手続を実施するため、自動化されたツール及び技法を利用することがある。そのような自動化された技法は、精査、不正による重要な虚偽表示リスクに対応する特定項目抽出による試査、又は監査サンプリングを実施する際の項目の抽出に利用することができる。例えば、監査人は、不正による重要な虚偽表示リスクに対応するより適合性の高い監査証拠を入手するため、特定の特徴に基づいて母集団を階層化することがある。

## 確認手続

A118. ISA 330<sup>62</sup> の適用に当たり、特に取引種類、勘定残高又は注記事項に関連する不正による重要な虚偽表示リスクが識別された場合には、財務諸表の関連するアサーションを裏付ける監査証拠又はそれと矛盾する監査証拠のどちらかに偏って入手することがないよう、確認手続が有効であると考えられることがある。

A119. ISA 505<sup>63</sup> は、監査人が確認手続を管理し、監査人の確認依頼の送付に経営者が同意しないことによる影響を評価することを求めている。監査人が確認プロセスを管理できない場合、又は監査人の確認依頼の送付に経営者が同意しない理由について満足な回答が得られない場合、これは不正リスク要因を示唆することがある。

A120. 契約条件に対して確認手続の利用がより効果的である、又はより確かな心証を得られる監査証拠が入手できる場合がある。

**例：**

監査人は、価格、支払と値引の条件、適用される保証及び付帯契約の有無など、特定の種類の収益に関する取引の契約条件に対して確認依頼を行う場合がある。

A121. 全ての回答には、入手を妨害されたり、改竄又は不正に係る何らかのリスクがあるため、ISA 505<sup>64</sup> では、確認依頼への回答の信頼性について疑義がある状況が挙げられている。回答の信頼性について疑義がある状況としては、確認依頼への回答が以下のケースに該当する場合を挙げることができる。

- 認識していないメールアドレスから送付されている場合
- 電子メールの最初からのやり取り、又は確認回答者が監査人の確認依頼に回答していることを示すその他の情報が一切含まれていない場合
- 通例でない制限又は免責条項が含まれている場合

A122. ISA 505<sup>65</sup> には、確認依頼への回答から、確認依頼した情報や企業の記録に含まれる情報と確認回答者の提供した情報との間に差異があることが示唆される場合の指針が含まれている。

**例：**

銀行残高確認書への回答により、オフショア金融センターで設立された完全子会社名義の銀行口座が存在しないことが示唆された。監査人は、確認差異を調査する際に、企業が（実際には存在しない）当該銀行口座に預金されている余剰現金残高を不正に使用して、実際には債務が未払いのままであるにもかかわらず企業の債券を買い戻したと財務諸表に虚偽の表示をしたと判断した。

<sup>62</sup> ISA 330 第19項

<sup>63</sup> ISA 505 「確認」 第7項及び第8項

<sup>64</sup> ISA 505 A11項

<sup>65</sup> ISA 505 第14項及びA21項からA22項

## その他のリスク対応手続の例

A123. 不正による重要な虚偽表示に関するリスク対応手続を付録2に例示している。当該付録には、収益認識に起因するものを含む不正な財務報告と資産の流用に関係する不正による重要な虚偽表示リスクに関するリスク対応手続を含む。

*経営者による内部統制の無効化に関係したリスク対応手続*

## 仕訳入力及びその他の修正 (第49項から50項参照)

## 仕訳入力及びその他の修正の検証を行う理由

A124. 不正による重要な虚偽表示は、不適切な又は権限外の仕訳及びその他の修正を記録するような財務報告プロセスにおける操作を伴うことが多い。これは監査対象期間を通じて又は期末に、経営者によって、連結決算修正又は組替えのように正規の仕訳によらずに財務諸表上の金額を修正することにより行われる可能性がある。

A125. 仕訳入力及びその他の修正 (例えば、グループレベルでの取引、未実現利益、グループ間勘定残高の消去等、財務諸表に直接反映される項目) の適切性を検証することは、監査人が不正な仕訳入力及びその他の修正を識別するのに役立つ可能性がある。

A126. 監査人が経営者による仕訳入力に対する内部統制の無効化に関係する重要な虚偽表示リスクを検討することも重要である<sup>66</sup>。これは、自動化されたプロセスや内部統制が、不注意から生ずる誤謬のリスクを低減させることがあるにしても、経営者が自動化されたプロセスや内部統制を不適切に無効化するリスク (例えば、総勘定元帳又は財務報告システムに自動的に登録された金額を変更すること。) に対応しないためである。さらに、ITが情報の自動的な転送に使用されている場合、情報システムにはそのような介入についての可視的な証拠がほとんど又は全くないことがある。

A127. 監査計画の策定に当たり、<sup>67</sup> 監査責任者や監査チームの他の主要メンバーの監査経験や洞察力を活用することは、仕訳入力及びその他の修正の適切性を検証するための監査手続 (例えば、経営者による内部統制の無効化リスクに対応するための監査手続) を立案する上で有用となることがある。これには、適切な資源を計画すること、また指揮、監督及び作業の査閲の内容、時期及び範囲を決定することが含まれる。

<sup>66</sup> ISA 315 (2019年改訂) 第26項(a)(ii)

<sup>67</sup> ISA 300第5項、第9項及び第11項



全ての仕訳入力及びその他の修正の母集団の網羅性に関する監査証拠の入手 (第50項(b)参照)

A128. 監査人は、監査手続の対象項目を抽出する前に、ISA 315 (2019年改訂)<sup>68</sup>の要求事項に従い、仕訳入力及びその他の修正の母集団の完全性が情報処理の全ての段階で維持されているかどうかを、企業の情報システムと統制活動 (例えば、財務情報の完全性を保護、維持する I T 全般統制) に対する監査人の理解と評価に基づき検討することが必要になる場合がある。

A129. 仕訳入力の母集団には、手作業による修正、又は財務諸表に計上される金額を直接修正するその他の修正 (top-side adjustments) が含まれることがある。母集団の網羅性に関する監査証拠を入手できない場合、不正な仕訳入力及びその他の修正に関連する経営者による内部統制の無効化リスクに対応するための監査手続の有効性が制限される可能性がある。

仕訳入力及びその他の修正の抽出 (第50項(c) 及び第 50項(d)参照)

A130. 企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み並びに企業の内部統制システムに関して監査人が理解することは、監査人が検証する仕訳入力及びその他の修正を抽出する際に役立つことがある。

**例：**

検証する仕訳入力及びその他の修正を抽出するプロセスは、以下に関する理解に基づく監査人の知見を生かせば、より強固なものとなる可能性がある。

- 特に不正リスク要因が存在する領域において、財務諸表 (事象や取引を含む。) にどのように不正による重要な虚偽表示が生じる可能性があるか。
- 経営者の偏向による重要な虚偽表示が生じやすくなる可能性がある会計基準及び手法の適用
- ガバナンスに責任を有する者、経営者又はその他の企業構成員に対して不正を行う機会をもたらず内部統制の不備

A131. **付録4**には、検証する仕訳入力及びその他の修正を抽出する際に監査人が用いることができる追加的な考慮事項を示している。

仕訳入力及びその他の修正の検証の時期 (第50項(c) 及び第 50項(d)参照)

A132. 不正な仕訳入力やその他の修正は、多くの場合、期末に行われるため、第50項(c)は期末時点で行われた仕訳入力やその他の修正を抽出するよう監査人に要求している。

**例：**

- 仕訳入力及びその他の修正のうち、経営者による内部統制の無効化が最も行われやすいのは、手作業による修正仕訳及び財務報告期間の期末日後にその根拠となる説明がほとんど又は全くなく財務諸表に直接反映されるその他の修正である。

<sup>68</sup> ISA 315 (2019年改訂) 第25項から第26項

A133. 第50項(d)は、監査対象期間を通じて仕訳入力及びその他の修正を検証する必要性があるかどうかを判断することを監査人に要求している。これは、不正による重要な虚偽表示や様々な隠蔽行為は年度を通じて起こり得るためである。

**例：**

- 長期間にわたって行われる不正スキームと強く結びついている可能性のある重要な虚偽表示リスク（例えば、関連当事者取引の構造が複雑なためその経済的実態が不明瞭になる可能性がある場合）
- 自動化されたツール及び技法により発見可能な、監査対象期間を通じた仕訳入力データにおける異常値又は外れ値

抽出された仕訳入力及びその他の修正の裏付けの検証（第50項(c)及び第50項(d)参照）

A134. 監査人は、仕訳入力及びその他の修正の適切性を検証する際、当該仕訳入力の計上が取引の実態を反映し、適用される財務報告の枠組みに準拠しているかどうかを含め、これらを計上することの事業上の合理性を判断するために、証憑書類の入手及び検討が必要になる場合がある。

仕訳入力及びその他の修正の検証における自動化されたツール及び技法の利用の検討（第50項(b)及び第50項(c)参照）

A135. 監査人は、仕訳入力及びその他の修正を検証する（例えば、母集団の網羅性を判断する又は検証を行う項目を抽出する）際に、自動化されたツール及び技法の利用を検討することがある。こうした検討は、企業が仕訳入力及びその他の修正の処理に技術を用いることの影響を受ける可能性がある。

会計上の見積り（第51項から第52項参照）

経営者の偏向がないか会計上の見積りを検討する理由

A136. 経営者は、財務諸表の作成に際して、会計上の見積りに影響する多くの判断又は仮定を行うこと及び継続して見積りの合理性を監視することに責任がある。不正な財務報告は、会計上の見積りに関する意図的な虚偽表示によって行われることが多い。例えば、企業の業績と収益力に関して財務諸表の利用者を欺く目的で、利益の平準化又は目標利益水準を達成するために、引当金等が全て過小又は過大表示されることがある。

A137. ISA 315（2019年改訂）は、経営者の偏向は、判断を行う際に経営者が中立性を保つことができない可能性のある特定の状況（すなわち、潜在的な経営者の偏向の兆候）と関係することが多く、経営者が意図的であれば、情報が不正による重要な虚偽表示となり得るとの指針を示している。<sup>69</sup>

<sup>69</sup> ISA 315（2019年改訂）付録2第2項

## 経営者の偏向が存在する兆候

A138. ISA 540 (改訂)<sup>70</sup> には、経営者の偏向が存在する兆候に関する要求事項及び関連する適用指針が示されている。

**例：**

経営者が会計上の見積りを行った方法に経営者の偏向が存在する兆候のうち、不正による重要な虚偽表示リスクに該当する可能性があるものには、次の事項が含まれる。

- 新たな状況又は新たな情報に基づくものではない、見積手法、重要な仮定、情報源又は選択されたデータに含まれる項目の変更であって、その状況で合理的でない又は適用される財務報告の枠組みに準拠していない可能性があるもの。
- モデルのアウトプットに対して行われた調整であって、適用される財務報告の枠組みの要求事項に鑑みその状況において適切でないもの。
- 最も都合の良い見積り額となるようにそれぞれの仮定の範囲から上限又は下限を選択している場合

A139. 監査人は、自動化されたツール及び技法を利用して、会計上の見積りに経営者の偏向がないか検討することがある。

**例：**

- 見積りに係る勘定の当年度中の変動を分析し、これを当年度及び前年度の見積りと比較する。
- 容認可能な結果の範囲のどこに見積額が位置するかを理解するために、データの視覚化を利用して見積りに使用された仮定のベンチマーキングを行う。
- 過去のデータに基づき将来の結果の蓋然性を識別するために予測分析を用いる。

A140. 経営者の意図的な偏向が存在する兆候がある場合、監査人は第51項から52項に従い会計上の見積りに経営者の偏向が存在するかどうかを検討するために、不正調査のスキルを有する個人を関与させることが適切と考える場合がある。不正調査のスキルを会計記録の分析、質問の実施、社内外のコミュニケーションの検討、関連当事者取引の調査又は内部統制の検討に用いることも、経営者の偏向が存在する兆候が、不正による重要な虚偽表示を示すかどうかを監査人が評価する際に役立つ場合がある。

通常の取引過程から外れた、又は通例でないと判断される重要な取引 (第53項参照)

A141. 企業の通常の取引過程から外れた重要な取引、又は通例でないと判断される重要な取引が、不正な財務報告を行うため又は資産の流用を隠蔽するために行われた可能性を示す兆候には、以下が含まれる。

- 取引の形態が非常に複雑である (例えば、連結グループ内における複数の企業間の取引、又は通

<sup>70</sup> ISA 540 (改訂) 第32項及びA133項からA136項

常は取引関係のない複数の第三者との取引)。

- 経営者が、取引の内容や会計処理をガバナンスに責任を有する者と討議しておらず、十分に文書化していない。
- 経営者が、取引の経済実態よりも特定の会計処理の必要性を強調している。
- 特別目的会社等を含む非連結の関連当事者との取引が、ガバナンスに責任を有する者によって適切に検討され承認されていない。
- 事業上の合理性がない通例でない活動である。
- 取引が、以前には識別されていなかった関連当事者、又は実体のない取引先や被監査会社からの支援なしには財務的資力がない取引先に関係している。

#### 財務諸表の全般的な結論を形成するための分析的手続 (第54項参照)

A142. ISA 520では、監査の最終段階で行われる分析的手続は、財務諸表の個別の構成単位又は構成要素について監査中に形成された結論を裏付けることが意図されていると説明されている。<sup>71</sup> ただし、監査人は、よりリスクが高い特定の取引種類、勘定残高及び注記事項に関して、一定の傾向や関係によってこれまで識別されていなかった不正による重要な虚偽表示リスクが示唆されるかどうかを判断するために、より細かいレベルで分析的手続を実施することがある。どのような傾向や関係が不正による重要な虚偽表示リスクを示唆しているかを決定する際には、監査人の職業的専門家としての判断を要する。特に、期末日前後の収益や利益を伴う通例でない関係が該当する。

#### 例：

- 期末日前の数週間に計上された、異常に多額な利益
- 通例でない取引
- 営業活動によるキャッシュ・フローの傾向と矛盾する利益
  - 翌会計期間の期首の収益が異常に少額である。
  - 翌会計期間の期首の返金又はクレジット・ノートの水準が異常に高い。

A143. 監査人は、これまで認識していなかった不正による重要な虚偽表示リスクの有無を判断するため、通例でない又は矛盾する取引計上パターンの識別に自動化されたツール及び技法を用いる場合がある。

#### 不正又は不正の疑い (第55項から第59項参照)

A144. 監査人が不正又は不正の疑いを識別した場合、監査事務所の方針及び手続には、監査業務の事実及び状況並びに不正の内容に応じて監査責任者が取るべき措置が含まれることがある。

#### 例：

- 監査事務所内の適切な者へ専門的な見解の問合せを行う。

<sup>71</sup> ISA 520 A17項からA19項

- 監査責任者がどのような追加的な対応を取り得るか及び特定の対応を講じることによる職業的又は法的影響を理解するために外部の法律専門家に助言を求める。
- 規制当局や専門家団体と機密扱いで協議する（そのような協議が法令等により禁じられていない又は守秘義務違反とならない場合に限る。）。

A145. ISA 220 (改訂)<sup>72</sup>に従い、監査責任者は、関連する職業倫理に関する規定に関する監査事務所の方針又は手続を監査チームに認識させることに対する責任を負うことが求められる。これには監査チームのメンバーが企業の違法行為（不正を含む。）に気づいた場合の責任が含まれる。

#### 不正又は不正の疑いの理解

A146. 監査人は、不正又は不正の疑いについて理解する際に、監査業務の事実及び状況並びに不正の内容に応じて、次の事項の一つ以上を行うことがある。

- 不正調査のスキルを有する者等、監査人の利用する専門家を関与させる。
- 追加情報を得るために内部告発者のファイルを閲覧する。
- 次の者に追加の質問を行う。
  - 企業の法務部門担当者又は顧問弁護士
  - 内部監査に従事する者（内部監査機能がある場合）

A147. 不正又は不正の疑いを理解する範囲は、事実及び状況に応じて変わる可能性がある。

#### 例：

- 監査チームは、企業において重要な役割又は権限を有しない従業員により資産が流用された可能性を示唆する監査証拠を入手した。監査チームが当該事項について経営者に質問したところ、経営者が既に当該事項を調査し、再発防止のために追加の物理的なアクセス・コントロールを整備していたことが判明した。監査責任者は、当該事項の理解に基づき、当該事項によって追加的なリスク評価手続又はリスク対応手続の必要性は生じず、当該事項は監査責任者が納得する形で解決したものとみなされた。
- 構成単位の監査人は、構成単位の財務情報の重要な虚偽表示につながる、構成単位の経営者が関与する不正の疑いが存在することについてグループ監査人にコミュニケーションを行った。不正の疑いは、構成単位の経営者から仕入先に対するキックバックの支払いという複雑なスキームを含む内容になっていると思われた。グループ監査責任者は、構成単位の監査人と幅広く討議を行い、グループ経営者及びグループ・ガバナンスに責任を有する者に当該事項について質問した（グループ経営者による当該事項の調査及び改善計画を含む。）。グループ監査責任者は、監査事務所の方針及び手続に従い、監査事務所内の適切な者への専門的な見解の問合せを実施し、グループ監査の基本的な方針及び詳細なグループ監査計画並びに構成単位の監査人への指揮、監督及びその作業の査閲を変更した。

<sup>72</sup> ISA 220 (改訂) 第17項(c)

不正又は不正の疑いを調査し改善する企業のプロセスの評価

A148. 経営者又はガバナンスに責任を有する者が実施する、不正又は不正の疑いを調査する企業のプロセスの内容及び範囲は、状況に応じて異なる。

例：

- 不満を持つ元従業員から新たに不正の申立てがなされた。経営者は企業において整備されている方針及び手続に従い、当該事項を法務部及び人事部に照会した。企業の方針及び手続は遵守されており、類似の内容の過去の申立てに関して行われた調査では根拠がないと判断されていることから、経営者は、追加措置は不要であると判断した。
- 従業員により、上級経営者が関与する不正の疑いがガバナンスに責任を有する者に報告された。その結果、ガバナンスに責任を有する者は、当該企業において整備されている方針及び手続に従い、公認不正検査士に独立した不正調査の実施を依頼した。

A149. 監査人は、第55項(b)及び第55項(c)に従って不正又は不正の疑いを調査し、改善する企業のプロセスの適切性を評価する際に次の事項を考慮する場合がある。

- 経営者の対応方法：
  - 識別された虚偽表示への対応（例えば、識別された虚偽表示が経営者によって適時に是正されたか）。
  - 当該不正への対応（例えば、不正に関与した個人に対して課される懲戒処分又は法的制裁）。
  - 当該不正の防止又は発見に関する内部統制の不備への対応
- 当該プロセスの結果、当該不正又は不正の疑いの再発が防止される可能性が高いかどうか（例えば、そのような不正を防止し、発見するための新たな統制活動がデザイン及び業務に適用されている）

内部統制の不備が存在するかどうかの判断

A150. ISA 265<sup>73</sup> は、監査の過程で識別した内部統制の重要な不備のガバナンスに責任を有する者へのコミュニケーションに関する要求事項及び指針を定めている。内部統制の不備又は不備の組合せが重要な不備となるかどうかを判断する際に監査人が考慮する事項には、例えば以下の事項が含まれる。

- 関連する資産又は負債における不正による損失の起こりやすさ
- 財務報告プロセスにおける内部統制の重要性（例えば、不正の防止・発見に係る内部統制）。

<sup>73</sup> ISA 265第8項及びA6項からA7項

A151. 内部統制の重要な不備の兆候には、例えば、以下のものが含まれる。

- 重要かどうかを問わず、企業の内部統制システムによって防止されなかった経営者による不正が識別された等、統制環境に脆弱性があるという証拠がある。
- 不正若しくは不正の疑いを調査するプロセスがない、又は不正若しくは不正の疑いを調査するプロセスがその状況において適切でない。
- 不正又は不正の疑いの再発を防止又は発見するための経営者による改善策がない又は効果的でない。

#### 監査の基本的な方針への影響

A152. 不正又は不正の疑いについて得た理解は、特に監査の基本的な方針の当初策定時点で利用可能な情報と著しく異なる情報に監査責任者が気付いた場合、追加的なリスク評価手続又はリスク対応手続を行う必要性の判断を含め、監査の基本的な方針を修正するかどうか、また、どのように修正するかに関する監査責任者の判断に影響を与える。<sup>74</sup>

#### 例：

- 監査責任者は、不正の疑いについての理解に基づき、当該不正の疑いは従業員による少額の資産の流用に限定されることから軽微であると考えた。よって、監査責任者は、企業の経営者が当該事項を解決する間も監査業務の他の部分を継続すると判断した。
- 監査責任者は、不正の疑いについての理解に基づき、経営者の誠実性に疑義があると考えた。監査責任者は、当該事項の重要性と広範性に鑑み、当該事項が適切に解決されるまで監査業務全体についてこれ以上の作業は行わないと判断した。

A153. 監査責任者は、不正又は不正の疑いについての理解及び監査の基本的な方針への影響に基づき、適用される法令等において可能な場合には、経営者及びガバナンスに責任を有する者と監査報告期限の延長について協議することが必要であると判断する場合がある。

#### 監査人による不正による虚偽表示の識別

A154. ISA 450<sup>75</sup> 及びISA 700 (改訂)<sup>76</sup> は、虚偽表示の評価及び監査報告書における監査意見への影響について要求事項を定め、指針を提供している。

<sup>74</sup> ISA 300第10項及び A15項

<sup>75</sup> ISA 450 「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」

<sup>76</sup> ISA 700 (改訂) 「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」

A155. 関連する可能性のある定性的又は定量的な状況の例は以下のとおりである。

**例：**

定性的な状況には、以下が含まれる。

- 虚偽表示にガバナンスに責任を有する者、経営者、関連当事者又は第三者が関与しており、これらの者の誠実性又は能力が問題となる場合
- 虚偽表示が法令の遵守に影響を及ぼし、このことが監査人による経営者、ガバナンスに責任を有する者又は従業員の誠実性の検討にも影響を及ぼす可能性がある場合
- 虚偽表示が借入に係る財務制限条項又はその他の契約条項の遵守に影響を及ぼし、このことにより経営者に特定の利益目標のプレッシャーがかかっていると監査人が疑義を抱く可能性がある場合

定量的な状況には、以下が含まれる。

- 虚偽表示が1株当たり利益、純利益及運転資本等の主要な業績指標に影響を及ぼし、これが企業の上級経営者の報酬に関する取決めの計算にマイナスの影響を与える可能性がある場合
- 虚偽表示が当年度の財務諸表に与える影響は重要ではないが、翌年度以降の財務諸表に重要な影響を与える可能性が高い等、複数の報告期間に影響を与える場合

A156. 識別された不正による虚偽表示が監査証拠として利用する情報の信頼性に与える影響は、状況によって異なる。例えば、他の場合には重要ではない不正であっても、上級経営者が関与している場合は重要となることがある。そのような状況においては、経営者の陳述の網羅性及び信頼性及び会計記録と証憑書類の真正性が疑わしくなるので、これまでに入手し、監査証拠として利用する情報の信頼性に疑義が生じることがある。

A157. 不正は、不正を実行する「動機・プレッシャー」、「機会」、不正行為に対する「姿勢・正当化」に関係しているので、不正が単発的に発生することはほとんどない。ある事業単位又は所在地での多数の虚偽表示もまた、累積的影響額が重要でないとしても、不正による重要な虚偽表示を示唆することがある。

### 監査契約の継続の検討（第60項参照）

A158. 監査契約の継続が問題とされるような例外的状況の例には、以下の事項を含む。

- 不正が財務諸表にとって重要でない場合でも、その状況において監査人が必要と考える不正に関する適切な行動を企業がとらないこと。
- 不正による重要な虚偽表示リスクに関する監査人の検討と監査を実施した結果が、重要かつ広範な不正による特別な検討を必要とするリスクを示していること。
- 監査人が経営者又はガバナンスに責任を有する者の能力又は誠実性に関して重大な懸念を抱いていること。



- 監査人が職業倫理に関する規定に関連する基本原則の遵守に対する阻害要因に対処できないこと。

A159. 監査契約の解除は様々な状況で起こるため、これらを限定的に列挙するのは不可能である。監査人の判断に影響する要因には、経営者及びガバナンスに責任を有する者の不正への関与（経営者の陳述の信頼性に影響する。）やその企業に継続的に関与することへの影響が含まれる。

A160. 監査人はこうした状況において職業的専門家としての責任及び法的責任を有するが、その責任は国又は地域により異なる。例えば、一部の国では、監査人が監査人の選任者（場合によっては規制当局）に対して声明を公表する又は報告を行う権利を有する又はそのように義務付けられている。そのような状況は例外的であり、法律上の要求事項を考慮する必要があることから、監査人は、監査契約の解除を判断し、適切な対応（株主や規制当局等に報告する可能性を含む。）を決定する際に、法律専門家に助言を求めることが適切であると考えられる場合がある。<sup>77</sup>

#### 公的部門の事業体に特有の考慮事項

A161. 公的部門では多くの場合、委任の性質又は公共の利益の考慮により、監査人が監査契約を解除する選択肢をとれないことがある。

#### 監査報告書への影響（第61項から第64項参照）

##### 監査上の主要な検討事項の決定

A162. ISA 701<sup>78</sup> は、監査人に対し、ガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションを行った事項の中から、監査を実施する上で監査人が特に注意を払った事項を決定することを要求している。その際、監査人は第61項に記載される特定の事項を考慮することも要求される。

A163. 財務諸表の利用者は、監査人とガバナンスに責任を有する者との間でなされた不正に関するコミュニケーションの中で、特に重点的に議論がなされた事項に関心を有しており、そのようなコミュニケーションの内容が透明性をもって報告されることを求めている。第61項における考慮事項は、ガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションを行った事項の内容に焦点を当てており、想定される財務諸表の利用者が特に関心を持つ可能性がある不正に関連する事項が反映されている。

A164. 第61項における特定の考慮事項に関連する事項の他にも、ガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションを行った不正に関連する事項のうち、監査人が特に注意を払った事項であり、よって第62項に従って監査上の主要な検討事項として決定され得るものが存在する場合がある。

A165. 不正に関連する事項は、監査人が特に注意を払った事項であることが多い。これには、例えば以下が含まれる。

<sup>77</sup> IESBA倫理規程のセクション320には、現任若しくは前任の会計士又は業務予定者とのコミュニケーションに関する要求事項及び適用指針が示されている。

<sup>78</sup> ISA 701第9項

- 不正又は不正の疑いが識別された場合、監査人のリスク評価の重要な変更及び立案したリスク対応手続の再検討（すなわち、監査アプローチの重要な変更）が必要となる場合がある。
- 関連当事者との重要な取引又は企業の通常の取引過程から外れた重要な取引若しくは通例ではないと思われる重要な取引。監査人は、これらの取引が財務諸表に与えている影響の程度について、経営者及びガバナンスに責任を有する者と監査の様々な段階において広範な協議を行うことがある。

A166. 会計上の見積りは、経営者の重要な判断に依存している場合があるため、財務諸表上最も複雑な領域であることが多い。経営者の重要な判断を伴う会計上の見積りに関連する、評価された不正による重要な虚偽表示リスクに対応するために、第61項(a)に従って監査人が特に注意を払った事項となる場合がある。会計上の見積りは、見積りの不確実性及び主観性の程度が高い場合に経営者の重要な判断が必要となることが多い。

**例：**

監査人は、企業の予想信用損失の見積りに関連した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応は、監査人が特に注意を払った事項であったと判断する。経営者は、様々な予測困難な企業特有のシナリオにおける将来変化に関する仮定を複雑に組み合わせて使用するモデルを利用している。監査人は、企業に関する投資アナリストの過度な収益力期待を識別したことに基づき、予想信用損失の見積りには主観性が含まれ、これが経営者による意図的な偏向の動機を生み出すことから、不正による重要な虚偽表示リスクがあると評価した。

A167. 監査人は、不正の防止及び発見に関連する重要な内部統制の不備について、経営者及びガバナンスに責任を有する者に報告する場合がある。重要な不備は、監査人が監査の過程で虚偽表示を識別しなかった場合でも存在する可能性がある。例えば、報告制度（例えば、内部通報制度）の欠如は、企業の統制環境の脆弱性を示唆する可能性があるが、不正による重要な虚偽表示リスクには直接関連しない場合がある。監査人は、ISA 265に従って内部統制の重要な不備を報告することを要求される。

A168. 本ISAは、経営者による内部統制の無効化は、不正による重要な虚偽表示リスクに該当すると定めており（第42項参照）、収益認識には不正による重要な虚偽表示リスクがあるという推定を置いている（第41項参照）。不正による重要な虚偽表示リスクは監査上特に注意を払った事項であり、かつ監査において特に重要であると判断した事項であることが多いため、監査人はこれらの事項を不正に関連する監査上の主要な検討事項と判断する場合がある。しかしながら、これらの事項が全て監査上の主要な検討事項となるわけではない。監査人は、一部の不正による重要な虚偽表示リスクについては監査人が特に注意を払った事項ではなく、よってこれらのリスクは第62項に従った監査人による監査上の主要な検討事項の決定において考慮されないと判断する場合がある。

- A169. ISA 701<sup>79</sup>に記載されるとおり、監査人は、当年度の財務諸表の監査において、職業的専門家として特に重要であると判断した事項に基づき監査上の主要な検討事項を決定する。重要であるかどうかは、当該事項の相対的な規模、性質及び影響並びに想定される財務諸表の利用者の関心など、金額的及び質的な要素を考慮して検討される。<sup>80</sup>
- A170. 監査人が特に注意を払った事項の相対的な重要性及び当該事項が監査上の主要な検討事項となるかどうかの決定に関連する考慮事項の一つに、想定される財務諸表の利用者による財務諸表の理解についての当該事項の重要性がある。<sup>81</sup> 財務諸表の利用者は不正に関連する事項に関心を示していることから、第61項に従って判断される、監査人が監査を実施する上で特に注意を払った一つ以上の不正に関連する事項は、通常当年度の財務諸表の監査において特に重要な事項であり、よって監査上の主要な検討事項である。
- A171. ISA 701<sup>82</sup>には、監査人が特に注意を払った不正に関連する事項のうち、どの事項が当年度において最も重要であり、よって監査上の主要な検討事項となるかどうかの決定に関連するその他の考慮事項が含まれる。

#### 不正に関連する監査上の主要な検討事項の報告

- A172. 不正に関連するある事項が監査上の主要な検討事項であると決定され、監査において特に重要であると判断した関連する複数の考慮事項がある場合には、監査人は監査報告書においてこれらの事項を合わせて報告する場合がある。例えば、長期契約は収益認識に関する監査人が特に注意を払った事項を含むことがあり、収益認識は不正による虚偽表示リスクとしても識別される場合がある。そのような状況において、監査人は、監査報告書に収益認識に関連する監査上の主要な検討事項を一つ記載し、それが不正に関連することを含めて当該事項を明確に描写する適切な小見出しを付す。
- A173. 監査上の主要な検討事項を企業の特定の状況に直接関連付けて記載することにより、監査上の主要な検討事項が過度に標準化されることや、翌年度以降の監査上の主要な検討事項の有用性が低下する可能性を低減できる場合がある。例えば、収益認識又は経営者による内部統制の無効化は、常に不正に関連する監査上の主要な検討事項と判断されることがある。監査人が当該事項を監査において特に重要であるとみなした理由を記載する際は、当該企業に特有の状況（例えば、当年度の財務諸表における判断に影響を与えた状況）を記載することにより、想定される財務諸表の利用者にとって目的適合性が増すことがある。このことは、複数期間にわたって同一の事項を繰り返して監査上の主要な検討事項として記載する場合においても重要である。同様に、不正に関連する監査上の主要な検討事項に対する監査上の対応を記載する際は、汎用的な又は標準化された文言を避け、企業の具体的な状況に直接関連する事項を強調すると有用な場合がある。

---

<sup>79</sup> ISA 701第10項

<sup>80</sup> ISA 701 A1項

<sup>81</sup> ISA 701 A29項

<sup>82</sup> ISA 701 A29項

A174. ISA 701<sup>83</sup> は、経営者又はガバナンスに責任を有する者が、監査上の主要な事項が監査報告書において報告されることを考慮して、財務諸表又はその他の記載内容に、監査上の主要な検討事項に関連する新規又は追加の情報を開示することを決定することがあると説明している。例えば、識別された不正若しくは不正の疑い又は識別された不正の防止及び発見に関連する内部統制の不備に関してより詳細な情報を提供するために、財務諸表に追加して注記することがある。

A175. 第64項の要求事項は次の三つの状況において適用される。

- (a) 第62項に基づき、不正に関連する監査上の主要な検討事項がないと監査人が判断した場合
- (b) ISA 701第14項に基づき、不正に関連する監査上の主要な検討事項を監査報告書において報告しないと監査人が判断しており (A178項参照)、また、それ以外に不正に関連する監査上の主要な検討事項がないと判断している場合
- (c) 不正に関連する監査上の主要な検討事項として決定した事項が、ISA 701第15項に従って報告した事項のみである場合

A176. 監査上の主要な検討事項は、監査人が特に注意を払った事項の相対的な重要性に基づいて判断される。したがって、上場企業の監査において、不正に関連する監査上の主要な検討事項がないと判断することはまれであり、少なくとも一つは存在していると考えられる。しかしながら、一部の限定的な状況においては、第62項に基づき不正に関連する監査上の主要な検討事項はないと判断する場合がある。

A177. 以下は、報告すべき監査上の主要な検討事項はあるものの、不正に関連する監査上の主要な検討事項は含まれないと監査人が判断した場合の監査報告書における文例である。

私たちは、[「除外事項付意見の根拠」区分又は「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分に記載されている事項を除き、]監査報告書において報告すべき不正に関連する監査上の主要な検討事項はないと判断している。

監査上の主要な検討事項として決定した事項を監査報告書において報告しない場合

A178. ISA701第14項(b)は、監査上の主要な検討事項として決定された事項が監査報告書において報告されないのは極めてまれであるとしており、監査上の主要な検討事項として決定した事項を監査報告書において報告しない場合に関し、以下のような指針を示している。

- 法令等により、監査人が監査上の主要な検討事項として決定した特定の事項に関して、経営者又は監査人による公表が禁止される場合がある。
- 想定利用者にとっての監査の透明性の向上は公共の利益に資すると推定される。したがって、監査上の主要な検討事項の報告による企業又は社会に与える不利益が非常に大きいと想定され、その不利益が当該事項を報告することによりもたらされる公共の利益を上回ると合理的に見込まれる場合にのみ、監査人は当該事項を報告しないと判断できる。<sup>84</sup>

<sup>83</sup> ISA 701のA37項

<sup>84</sup> ISA 701のA53項からA54項

- 監査人は、監査上の主要な検討事項として決定した事項に関して監査報告書において報告しているかどうかにかかわらず、規制、執行又は監督当局への報告が法令により要求される場合がある。

A179. 監査人は、監査上の主要な検討事項として決定した事項を報告することについて、関連する職業倫理に関する規定に照らして検討することが必要となることがある。<sup>85</sup>

### 経営者確認書 (第65項参照)

A180. ISA 580<sup>86</sup> では、監査において経営者 (適切な場合にはガバナンスに責任を有する者) から適切な経営者確認書を入手することについて要求事項を定め、指針を提供している。経営者確認書は監査証拠の重要な情報源であるが、経営者確認書自体は、記載されている事項に関する十分かつ適切な監査証拠とはならない。また、経営者は不正を行うことができる特別な立場にあるため、監査人はISA 330に従って要求される結論を導くに当たり、他の監査証拠と整合しているか矛盾しているかにかかわらず、入手した全ての監査証拠を検討することが重要である。<sup>87</sup>

A181. ISA 580<sup>88</sup> は、監査人が経営者確認書の信頼性に疑義を持つ状況 (経営者確認書が他の監査証拠と矛盾する場合) も取り扱っている。経営者からの情報の信頼性に関する疑義は、不正による重要な虚偽表示リスクを示唆している可能性がある。

### 経営者及びガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション (第66項から第68項参照)

A182. 国によっては、法令等により、監査人が一定の事項について経営者やガバナンスに責任を有する者にコミュニケーションを行うことが制限されている場合がある。法令等により、違法行為又はその疑いのある行為について、企業に注意喚起することを含め、適切な規制当局による調査を害するおそれのあるコミュニケーションやその他の行為を明確に禁止していることがある。例えば、マネー・ローンダリングに関する法令に従って、監査人が適切な規制当局に不正を報告することが求められている場合がある。このような状況では、監査人が検討する事項は複雑であり、監査人が法律専門家に助言を求めることが適切と考えることがある。

### 経営者とのコミュニケーション (第66項参照)

A183. 監査人が不正又は不正の疑いを識別する場合、その事項が些細なものと思われる場合であっても速やかに適切な階層の経営者の注意を喚起することが重要である (例えば、組織の下位の従業員による少額の使い込み)。どの階層の経営者が適切かの決定は、職業的専門家としての判断事項であり、共謀の可能性、不正の疑いの内容や影響の度合い等を考慮する。

<sup>85</sup> 例えば、一部の具体的な状況を除き、倫理規則のR114.2項はこれに関して守秘義務が適用される情報の使用又は開示を認めていない。例外の一つとして、倫理規則のR114.3項は、そのようにすることに法律又は職業上の義務又は権利がある場合には、職業会計士に秘密情報を開示又は使用することを認めている。倫理規則の第114.3項A1(b)(iv)は、技術上及び職業上の基準を満たすためにかかる情報を開示する専門家としての義務又は権利があると説明している。

<sup>86</sup> ISA 580、経営者確認書

<sup>87</sup> ISA 330、第26項

<sup>88</sup> ISA 580、第16項から18項

通常、適切な階層の経営者とは、当該不正又は不正の疑いに関与していると思われる者の上位者（少なくとも一つ上の階層の者）である。

#### ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション（第67項参照）

A184. 監査人によるガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションは口頭で又は書面により行われる。ISA 260（改訂）では、コミュニケーションを口頭で行うか書面で行うかの決定に当たって考慮する事項を示している。<sup>89</sup> 監査人は、経営者が関与する不正又は財務諸表の重要な虚偽表示となった不正の場合、その内容や影響の度合い等により、適時に報告するとともに、文書によっても報告する必要があるかどうかを検討する。

A185. 重要な虚偽表示とはならない従業員による不正に気付いた場合に、ガバナンスに責任を有する者に伝達することが適切であることを考慮することがある。同様に、ガバナンスに責任を有する者がこのような状況を知ることが希望する場合もある。このような場合のコミュニケーションの方法と範囲について、ガバナンスに責任を有する者と監査の初期段階で協議しておくことは、コミュニケーションの充実に資することになる。

A186. 監査人が、経営者又はガバナンスに責任を有する者の信頼性や誠実性に疑念を持つような例外的な状況においては、適切に対応するため、法律専門家に助言を求めることを検討する場合がある。

#### 不正に関連するその他の事項（第68項参照）

A187. 企業のガバナンスに責任を有する者と協議すべき不正に関連するその他の事項には、例えば次のような事項が含まれる。

- 不正を防止又は発見するために構築された内部統制と財務諸表の虚偽表示の可能性に対する経営者の評価の内容、範囲及び頻度についての懸念事項
- 識別した内部統制の重要な不備及び識別した不正に対する経営者の不適切な対応
- 経営者の能力と誠実性に関する疑問を含む、企業の統制環境に関する監査人の評価
- 不正な財務報告を示唆する経営者の行動（例えば、企業の業績や収益力について財務諸表の利用者を欺くための利益調整が行われたことを示唆することがある会計方針の選択及び適用）
- 企業の通常の取引過程から外れている可能性がある取引の承認の適切性及び網羅性に関する懸念事項

#### 適切な規制当局への報告（第69項参照）

A188. 報告は、該当する規制、執行、監督当局又はその他の企業外部の適切な当局に対して行われることがある。

A189. ISA 250（改訂）<sup>90</sup>では、監査人の守秘義務の検討を含め、一定の状況において、違法行為の識別又はその疑いを適切な規制当局に報告することが求められているかどうか、又は適切であるかどうか

<sup>89</sup> ISA 260（改訂）A38項

<sup>90</sup> ISA 250（改訂）A28項からA34項

に関する監査人の判断についての詳細な指針が記載されている。<sup>91</sup>

A190. 監査人が、当該事項を企業外の適切な当局に報告するかどうかを判断する際に検討する要素には、法令又は我が国における職業倫理に関する規定によりこれが禁じられる場合を除き、次の事項を含むことがある。

- 規制、執行、監督当局又はその他の企業外の適切な当局が表明する見解。
- 当該事項を報告することが公共の利益となるか。

A191. 不正事項を企業外の適切な当局に報告することは、複雑な検討事項や職業的専門家としての判断を必要とする場合がある。このような状況において、監査人は監査事務所内やネットワーク・ファーム内での、又は秘密扱いで規制当局若しくは会計士団体との協議を検討することがある（かかる協議が法令により禁じられるか又は守秘義務違反となる場合を除く）。監査人は、どのような追加的な対応を取り得るか及び特定の対応を講じることによる職業的又は法的影響を理解するために法律専門家に助言を求めることを検討することもある。

#### 公的部門の事業体に特有の考慮事項

A192. 公的部門では、不正を報告する要求事項は、当該不正が監査の過程で発見されたか否かを問わず、監査の委任規定、関連する法令又はその他当局の特定の規定に従わなければならない場合がある。

#### 文書化（第70項参照）

A193. ISA 230<sup>92</sup> では、監査人が重要な事項に関して監査人の最終結論と一致しない情報を識別した状況及び、その不一致にどのように対処したかについて文書化することを求めている。

<sup>91</sup> 例えば、倫理規則R114.3項では法律上又は職業上の権利がある場合には職業会計士が秘密情報を開示又は使用することを認めている。倫理規則の第114.3項A1(b)(iv)は、技術上及び職業上の基準を満たすためにかかる情報を開示する専門家としての義務又は権利があると説明している。

<sup>92</sup> ISA 230、第11項及びA15項

## 付録 1

(A23項、A38項及びA56項参照)

## 不正リスク要因の例

本付録では、様々な状況において監査人が直面する不正リスク要因について例示している。例示に当たっては、まず監査人の考慮事項に関連する二種類の不正、すなわち、不正な財務報告と資産の流用に分類している。さらに、それぞれについて不正による重要な虚偽表示が行われる場合に通常見られる次の三つの状況、(a)動機／プレッシャー、(b)機会、(c)姿勢／正当化、に分類している。これらの不正リスク要因は、広範囲に及んでいるが例示にすぎないため、監査人が追加の又は別のリスク要因を識別する場合がある。また、本付録での例示があらゆる状況に適合する訳ではなく、企業の規模、所有形態又は状況によって重要度は異なるものとなる。なお、本付録のリスク要因は、重要度や発生の頻度順に例示しているわけではない。

不正リスク要因は、関連する内部統制が存在しないとの仮定の上で、虚偽表示の生じやすさ（すなわち、固有リスク）を作り出す状況に起因する動機やプレッシャー又は機会に関係する場合がある。こうした不正リスク要因は、これらが固有リスクに影響を及ぼす場合には固有リスク要因であり、経営者の偏向に起因する場合がある。機会に関係する不正リスク要因は、他の識別された固有リスク要因からも生じる場合がある（例えば、複雑性や不確実性は、結果として不正による虚偽表示の生じやすさにつながる機会を作り出す可能性がある）。また、そのような機会を作り出す企業の内部統制の限界や不備といった、その企業の内部統制システムの状況に関係する場合もある。姿勢又は正当化に関係する不正リスク要因は、特に企業の統制環境の限界や不備から生じる場合がある。

## 不正な財務報告による虚偽表示に係るリスク要因

不正な財務報告による虚偽表示に係るリスク要因の例は、次のとおりである。

## 動機／プレッシャー

財務的安定性又は収益性が、次のような経済、企業の属する産業、地政学又は企業の事業環境の状況により脅かされる。

- 利益の減少を招くような過度の競争がある、又は市場が飽和状態にある。
- 技術革新、製品陳腐化、金利等の急激な変化・変動に十分に対応できない。
- 金利の変動やインフレ傾向により、金融・商品市場でボラティリティが高まっている。
- 顧客の需要が著しく減少しており、企業の属する産業若しくは経済全体における経営破綻が増加している。
- 経営破綻、担保権の実行又は敵対的買収を招く原因となる営業損失が存在する。
- 利益が計上されている又は利益が増加しているにもかかわらず営業活動によるキャッシュ・フローが経常的にマイナスとなっている、又は営業活動からキャッシュ・フローを生み出すことができない。



- 特に同業他社と比較した場合、急激な成長又は異常な高収益がみられる。
- 新たな会計基準、法令又は規制の導入がある。
- パンデミック又は戦争が契機となり、企業に事業上の大きな混乱、財務的苦境、深刻なキャッシュ・フローの不足が生じている。
- 政府や国際機関からある国又は地域（その域内の企業や製品を含む）に対して経済制裁が課されている。

経営者が、次のような第三者からの要求又は期待に応えなければならない過大なプレッシャーを受けている。

- 経営者の非常に楽観的なプレス・リリースなどにより、証券アナリスト、機関投資家、大口債権者又はその他外部者が企業の収益力や継続的な成長について過度の又は非現実的な期待をもっている。
- 主要な研究開発や資本的支出のために行う資金調達など、経営破綻や担保権の実行を避け、又は競争力を維持するために、追加借入やエクイティ・ファイナンスを必要としている、又は政府による支援若しくは奨励金支給の対象となる必要がある。
- 取引所の上場基準、債務の返済条件又はその他借入に係る財務制限条項に抵触し得る状況にある。
- 業績の低迷が不利な結果をもたらすような、新規株式公開、合併や買収、企業結合又は重要な契約などの未実行の重要な取引がある。
- 経営者が、利害関係者に対して重要業績評価指標の達成を不当に強調する（例えば、1株当たり利益の達成又は株価の維持）重要な取引を行っている。

入手可能な情報によると、企業の業績が、次のような関係や取引によって、経営者、ガバナンスに責任を有する者の個人的な財政状態に悪影響を及ぼす可能性がある。

- 企業と重要な経済的利害関係を有している。
- 経営者等の報酬の大部分が、株価、経営成績、財政状態、キャッシュ・フロー又はその他の重要業績評価指標に関する過大目標の達成に左右される報奨（例えば、賞与、ストック・オプション、アーンアウト条項）で構成されている。<sup>93</sup>
- 企業の債務を個人的に保証している。

経営者又は営業担当者が、ガバナンスに責任を有する者が掲げた売上や収益性等の財務目標（上長から示されたもの等を含む。）を達成するために、過大なプレッシャーを受けている。

## 機会

企業の属する産業や企業の事業特性が、次のような要因により生じ得る不正な財務報告にかかわる機会を

<sup>93</sup> 経営者のインセンティブ・プランが、これに関係する勘定残高や取引が財務諸表にとっては重要でなくても、特定の勘定残高や取引に関する目標の達成に左右されることがある。

もたらしている。

- 通常取引過程から外れた重要な関連当事者との取引、又は監査を受けていない若しくは他の監査人が監査する重要な関連当事者との取引が存在する。
- 資産、負債、収益又は費用が、主観的な判断や立証が困難な不確実性を伴う重要な見積りに基づいている。
- 重要かつ通例でない取引、又は極めて複雑な取引、特に困難な実質的判断を行わなければならない期末日近くの取引が存在する。
- 重要な事業が、事業環境や文化が異なる複数の国又は地域において国境を跨ぐ場所に存在するかそのような場所で行われている。
- 明確な事業上の合理性があるとは考えられない仲介手段を利用している。
- 通常は、認められた事業プロセスや報告ルートの外で締結される付帯契約を用いて、収益契約を修正、破棄又は改定する。
- 租税回避国又は地域において、明確な事業上の合理性があるとは考えられない巨額の銀行口座が存在する、又は子会社若しくは支店を運営している。
- 企業が、特定目的会社の買収又は特定目的会社との合併等、通常とは異なる方法で資本市場に参入している。
- 企業が、プレス・リリース、投資ニュースレター、ウェブサイト記事、オンライン広告、電子メール又はダイレクト・メールにより積極的に株式を宣伝している。

経営者の監視が、次のような状況により有効でなくなっている。

- 経営が一人又は少数の者（オーナー経営以外の場合）により支配され報酬の統制がない。
- 財務報告プロセスと内部統制に対するガバナンスに責任を有する者による監視が有効ではない。
- 経営者及びガバナンスに責任を有する者が、財務上の問題や事業上の問題といった緊急性の高い事業上の課題に注力したことにより、統制環境が脆弱化した。

組織構造が、次のような状況により複雑又は不安定となっている。

- 企業の支配的持ち分を有している組織や個人の識別が困難である。
- 異例な法的実体又は権限系統となっているなど、極めて複雑な組織構造である。
- 企業の事業の特性に関連して極めて複雑なIT環境である、買収時の旧型ITシステムが企業の財務報告システムに統合されていない、又はIT全般統制が有効ではない。
- 上級経営者、法律顧問又はガバナンスに責任を有する者が頻繁に交替している。

内部統制が、次のような要因により不備を有している。

- 内部統制システム（ITにより自動化された内部統制及び内部の財務報告に対する内部統制（外部報告が求められる場合）を含む。）に対して監視プロセスが十分に機能していない。

- 内部通報制度の不備など、不正リスク管理プログラムが適切でない。
- 現在の環境の変化により内部統制が不適切となっている。例えば、安全でないネットワークの使用によりデータセキュリティ・リスクが増大し、企業のデータや情報がサイバー犯罪の攻撃を受けやすくなっており、その結果、顧客データや企業の機密情報が漏洩する可能性がある。
- 従業員の転出入率が高くなっている、又は十分な能力を持たない経理、内部監査若しくはITの担当者を採用している。
- 会計システムや情報システムが有効に機能していない（内部統制に重要な不備がある状況を含む）。

#### 姿勢／正当化

- 経営者及びガバナンスに責任を有する者が、誠実で倫理的行動を取る文化を醸成していない。例えば、経営者やガバナンスに責任を有する者が、企業の経営理念や企業倫理の伝達、実践、支援、強化を効果的に行っていない、又は不適切な経営理念や企業倫理が伝達されている。
- 財務・経理担当以外の経営者が会計方針の選択又は重要な見積りの決定に過度に介入している。
- 過去において法令等に関する違反があった、又は不正や法令等に関する違反（汚職、贈賄、マネーロンダリングに関するものを含む。）により企業、上級経営者若しくはガバナンスに責任を有する者が損害賠償請求を受けた事実がある。
- 経営者が株価や利益傾向を維持すること、又は増大させることに過剰な関心を示している。
- 経営者が投資家、債権者その他の第三者に積極的又は非現実的な業績の達成を確約する慣行がある。
- 経営者及びガバナンスに責任を有する者が、異常に高いリスク許容度を示す、異常に高い生活水準若しくは重大な個人の財務上の問題を抱えている様子を示す、又はリスクの高い行動を頻繁に行っている。
- 経営者及びガバナンスに責任を有する者が、企業の年次報告書の「その他の情報」に重要な虚偽の、又は誤解を招くような記述（例えば、企業の事業、製品又は技術の主要な面）を行っている。
- 経営者が内部統制における重要な不備を発見しても適時に是正しない。
- 経営者が不当に税金を最小限とすることに関心がある。
- 合併や買収において、高い取得原価の根拠とするため、又は取得した無形資産を過大評価するために、強気な仮定を評価に適用している。
- 例えば深刻な景気の低迷の影響を緩和するために、収益認識の時期と金額に影響を及ぼす合理的でない仮定を使用することを正当化している。
- 例えば重要な減損損失の計上を回避するために、のれんや無形資産の減損を会計処理するための予測に合理的でない仮定を使用することを正当化している。
- 上級経営者のモラルが低い。
- オーナー経営者が個人の取引と企業の取引を区別していない。
- 非公開企業において株主間紛争が存在する。

- 経営者が重要性のないことを根拠に不適切な会計処理を頻繁に正当化する。
- 経営者と現任又は前任の監査人との間に次のような緊張関係がある。
  - 会計、監査又は報告に関する事項について、経営者と現任又は前任の監査人とが頻繁に論争している又は論争していた。
  - 監査の終了又は監査報告書の発行に関して極端な時間的制約を課すなど、監査人への不合理な要求を行っている。
  - 監査人に対して、従業員等から情報を得ること又はガバナンスに責任を有する者と効果的にコミュニケーションを行うことを不当に制限しようとしている。
  - 経営者が、特に、監査業務の範囲又は監査チームメンバーの配置等に影響を与えるために、監査人に対して高圧的な態度をとる。

### 資産の流用による虚偽表示に関するリスク要因

資産の流用による虚偽表示に関するリスク要因もまた、不正が存在する際に一般的に表れる「動機／プレッシャー、機会、姿勢／正当化」の三つに分類される。資産の流用による虚偽表示の場合にも、不正な財務報告による虚偽表示に関するリスク要因が存在する場合もある。例えば、不正な財務報告又は資産の流用のいずれかによる虚偽表示が存在するときにも、経営者の監視が不十分であることや、内部統制がその他の不備を有していることがある。資産の流用による虚偽表示に関するリスク要因の例は、次のとおりである。

#### 動機／プレッシャー

個人的な金銭上の債務は、経営者や現金等の窃盗されやすい資産を取り扱う従業員に対して、それらの資産を流用するプレッシャーとなる場合がある。

企業と、現金等の窃盗されやすい資産を取り扱う従業員の対立関係は、当該従業員にそれらの資産を流用する動機となる場合がある。例えば、対立関係は次のような要因により生じる場合がある。

- 従業員の解雇が公表された、又は予想される。
- 従業員の報酬等の変更が最近行われた、又は予想される。
- 昇進や報酬等が従業員の期待に反している。

#### 機会

資産の特性や状況により、資産の流用が起りやすくなる可能性がある。例えば、資産を流用する機会は次のような要因がある場合に増大する。

- 手許現金又は現金の取扱額が多額である。
- 棚卸資産が小型、高価又は需要が多いものである。
- 無記名債券、貴金属、コンピュータチップのような容易に換金可能な資産である。
- 小型で市場性が高い、又は所有権の明示されていない固定資産である。

資産に対する内部統制が不適切であることにより、資産の流用が起りやすくなる可能性がある。例えば、資産の流用は次のような要因がある場合に生じる場合がある。

- 職務の分離又は牽制が不十分である。
- 上級経営者の旅費やその他の支出とその精算に対する監視が不十分である。
- 資産を管理する従業員に対して経営者による監視が不十分である（例えば、遠方にある事業所の監視不足）。
- 資産を取り扱う従業員の採用手続が不適切である。
- 資産に関する帳簿記録が不十分である。
- 取引（例えば、購買取引）に関する権限と承認手続が不適切である。
- 現金、有価証券、棚卸資産又は固定資産に関する資産保全手続が不適切である。
- 資産について網羅的かつ適時な調整が行われていない。
- 取引（例えば、商品の返品取引）について適時かつ適切な記帳が行われていない。
- 内部統制において重要な役割を担っている従業員に強制休暇を取得させていない。
- ITに関する経営者の理解が不十分なため、ITの不正操作による資産の流用が可能となっている。
- 自動化された記録に対するアクセス・コントロールが不十分である（コンピュータ・システムのログに関するアクセス・コントロールと査閲を含む）。
- 仕入先管理（サプライチェーンの変更を含む。）の内部統制が不十分であり、そのため、企業が、架空の仕入先やキックバックの支払又は不正若しくは違法行為を行う未承認の仕入先との取引のリスクに晒される可能性がある。
- 経営者による政府や地方政府からの財政支援（例えば、パンデミック、戦争又は産業の破綻が差し迫っている場合の緊急援助）の活用に対するガバナンスに責任を有する者の監視が十分でない。

#### 姿勢／正当化

- 資産の流用に関するリスクを考慮した監視活動を行っていない、又は当該リスクを低減する措置をとっていない。
- 現行の内部統制を無効化する、又は内部統制の不備を適切に是正しないことにより、資産の流用に関する内部統制を無効化する。
- 従業員の処遇や企業に対する不満が存在する。
- 行動又は生活様式に資産の流用を示す変化が見られる。
- 少額な窃盗を容認している。
- 深刻な景気の低迷時に行った流用を、状況が回復したら企業に返還する意図であることをもって正当化している。

## 付録 2

(A115項及びA123項参照)

**不正による重要な虚偽表示に関するリスク対応手続の例示**

本付録では、不正な財務報告と資産の流用に関係する不正による重要な虚偽表示に関するリスク対応手続について例示している。これらのリスク対応手続は、広範囲に及んでいるが例示にすぎないため、状況によっては最も適切な又は必要となる手続とは限らない。また、本付録のリスク対応手続は、重要度の順に例示しているわけではない。

**アサーション・レベルにおける検討事項**

不正による重要な虚偽表示に関するリスク対応手続は、不正リスク要因の種類や組合せ、又は識別した状況、並びにこれらが影響する取引種類、勘定残高及び注記事項並びにアサーションによって異なる。

リスク対応手続の例は、次のとおりである。

- 抜き打ち又は予告なしに、事業所を往査するか、又は特定の監査手続を実施する。例えば、前もって監査人が参加することが伝えられていない事業所の現地棚卸立会を実施する、又は特定の日に抜き打ちで現金を実査する。
- 棚卸資産の現地棚卸完了日と期末日との間に残高の操作が行われるリスクを最小限にするため、期末日又は期末日近くに棚卸をするよう企業に依頼する。
- 当年度の監査アプローチを変更する。例えば、主要な得意先及び仕入先に対して確認状を送付するとともに直接口頭で連絡をとる、組織内の特定の者に確認の依頼を送付する、又はより多角的な情報を求める。
- 四半期末又は期末の修正仕訳を詳細に検討し、取引内容や金額について通例でないと思われる全ての仕訳を調査する。
- 重要かつ通例でない取引、特に期末日又は期末日近くに発生する取引について、関連当事者との取引の可能性や資金移動の裏付けを調査する。
- 細分化されたデータを使用して分析的実証手続を実施する。例えば、売上高と売上原価について地域別、事業セグメント別又は月別に、監査人が算出した推定値と比較する。
- 不正による重要な虚偽表示リスクを識別した部門の担当者に対して、不正リスクに関する見解と不正リスクに内部統制が対応しているか又はどのように対応しているかについて質問する。
- 財務報告部門以外の販売やマーケティング等の担当者に質問する。
- 他の独立監査人が子会社、事業部門又は支店の財務諸表を監査している場合には、当該構成単位間の取引等から生じる不正による重要な虚偽表示リスクに対応するため、実施すべき監査業務の範囲を当該他の監査人と討議する。
- 不正による重要な虚偽表示が行われる可能性が高い財務諸表項目について、専門家が行った業務が特

に重要である場合には、当該専門家による仮定、方法又は結果に関して追加手続を実施し、その結果が非合理的ではないことを判断する、又は、同一の目的のために他の専門家に依頼する。

- 会計上の見積りや判断を伴う項目、例えば、返品引当金がその後どのように取り崩されたかを評価するために、当年度の開始残高からの変動を分析する。
- 期中に実施された調整の検討を含め、企業が作成した勘定残高の調整表等の調整事項について調査する。
- 自動化されたツールや技法を利用する。例えば、データマイニングにより母集団から異常取引を抽出する。例えば、自動化されたツールや技法を用いて頻繁に使用される数字を識別する。これは経営者や従業員が不正な仕訳入力やその他の修正を行う際に、同じ数字を繰り返し使うなど無意識の偏向が存在する可能性があるためである。
- コンピュータ処理された記録や取引の信頼性 (integrity) を検証する。
- 監査対象企業の外部証拠を追加して収集する。

### 不正な財務報告による重要な虚偽表示に関するリスク対応手続

不正な財務報告による重要な虚偽表示に関するリスク対応手続の例は、次のとおりである。

#### 収益認識

- 細分化されたデータを利用して、収益に関する分析の実証手続を実施する。例えば、月別及び製品別又は事業セグメント別に、当年度の収益を前年度の収益と比較する。自動化されたツールや技法は、通例でない又は予期せぬ収益間の関係や取引の識別に有用な場合がある。
- 適切な会計処理は特定の契約条件や付帯契約の影響を受けることが多く、これらの条件、例えば、リベートに関する算定基礎や算定期間が十分に明記されていないことが多いため、特定の契約条件及び付帯契約がないことを取引先に確認する。例えば、検収条件、引渡条件、支払条件、仕入先による将来又は継続的な義務の不在、製品の返品権、保証された再販金額、解約条項又は払戻条項がある場合には、このような状況が当てはまる。
- 企業の販売担当者、マーケティング担当者又は法務部門担当者に、期末日近くの売上と出荷、及びこれらの取引に関連する通例でない条件や状況について質問する。
- 期末日に一つ又は複数の事業所を往査し、出荷済み、出荷準備完了済み若しくは返品処理待ちの商品を観察する、又は売上や棚卸資産に対するその他の適切なカットオフ手続を実施する。

- 収益に関する取引が電子的な方法により開始、処理、記録されている場合には、計上された収益に関する取引の発生と適切な記録に関する内部統制の有効性を判断する。
- 収益認識の適切性について疑問を提起させるような通例でない条件や状況がないか、企業における取引先との通信記録を検証する。
- 会計年度末後すぐに受領した製品の返品理由を分析する（例えば、注文していない製品、企業の出荷数が注文数を上回った）。
- 収益に関する取引が適用される財務報告の枠組み及び企業の会計方針に従って計上されているかを判断する。例えば、出荷された製品は出荷条件に従った法的所有権の移転がない限り売上として計上されない（特に、企業が貨物取扱業者又は第三者の倉庫若しくは配送センターを使用する場合）。

### 棚卸数量

- 実地棚卸時又は棚卸後において特に留意すべき事業所や品目を識別するため、企業の在庫記録を査閲する。
- 特定の事業所の実地棚卸に予告なしに立ち会う、又は各事業所で一斉に現物のカウントを実施する。
- 実地棚卸完了日と期末日との間に残高の不適切な操作が行われるリスクを最小限にするため、期末日又は期末日近くに棚卸を実施する。
- 実地棚卸立会中に追加手続を実施する。例えば、箱詰された品目の内容、商品の積み方（例：空洞がある積み方）又はラベルの添付方法、及び香料や特殊な化学物質のような液体物質の品質（純度、等級、濃度等）について、より厳密に調査する。専門家の業務を利用することは、このような場合に有用である場合がある。
- 棚卸資産の種類や区分、所在場所又は他の分類基準ごとに当年度の数量を前年度の数量と、又は実際在高を継続記録と比較する。
- 実地棚卸の結果を検証するために、自動化されたツールや技法を利用する（例えば、タグ・コントロールを検証するために棚札番号順に並べる、又は品目の脱落や重複の可能性を検証するために項目番号順に並べる。）。
- 在庫品の数量を記録、測定、計量するために使用されるツール（例えば、はかり、測定装置、スキャン装置）の正確な較正を検証する。
- 専門家に依頼して特殊な製品の在庫数量の内容を確認する。例えば、貴重な宝石用原石の重量は算定可能かもしれないが、そのカット、色、明度の算定には専門家が役立つ可能性がある。

### 経営者の見積り

- 経営者から独立した専門家に見積りの作成を依頼し、経営者の見積りと比較する。



- 見積りの前提となる事業計画を遂行する経営者の能力と意図を裏付けるため、経営者や経理部門以外の者にまで質問対象を広げる。

### 資産の流用による重要な虚偽表示に関するリスク対応手続

状況が異なれば、必然的に対応も異なったものとなる。資産の流用による重要な虚偽表示に関するリスク対応手続は、通常、特定の勘定残高や取引に対して行われる。状況によって、上に記載した二つのカテゴリーのリスク対応手続を適用することも可能であるが、その範囲は、識別された資産の流用に係るリスクに関して得た特定の情報を考慮し決定する必要がある。

資産の流用による重要な虚偽表示に関するリスク対応手続の例は、次のとおりである。

- 期末日又は期末日近くにおいて現金や有価証券を実査する。
- 得意先に直接、監査対象期間の取引活動（マイナスの請求書の発行、売上返品及び支払日）について確認する。
- 償却済み債権の回収分析を行う。
- 保管場所別又は製品種類別に、棚卸資産の減耗について分析を行う。
- 主要な棚卸資産比率について業界平均と比較する。
- 継続記録における棚卸資産の減少に関する根拠資料を検討する。
- 仕入先リストと従業員リストをCAATにより照合し、住所や電話番号が一致していないかどうかを確かめる。
- 給与支払記録をCAATにより調査し、住所、従業員番号、納税者番号又は銀行口座の重複がないかどうかを確かめる。
- 業績評価がないなど実在性の証拠がほとんど又は全くない従業員がいないかどうかについて人事記録を調査する。
- 通例ではない売上値引や返品のパターンや傾向について分析する。
- 第三者との特殊な契約条件を確認する。
- 契約が約定どおり履行されていることの証拠を入手する。
- 多額で通例でない費用について妥当性を検討する。
- 上級経営者と関連当事者への貸付に関する承認や帳簿残高を検討する。
- 上級経営者から提出された経費報告書のレベルと妥当性を検討する。

## 不正の兆候を示す状況の例

以下に示すのは、不正による財務諸表の重要な虚偽表示の兆候を示す状況の例である。

### 会計記録の矛盾

- 網羅的若しくは適時に記録されていない取引、又は、金額、会計期間、分類、若しくは企業の方針が適切に記録されていない取引が存在する。
- 裏付けのない又は未承認の取引や勘定残高が存在する。
- 期末日近くに経営成績に重要な影響を与える修正が行われている（棚卸資産の修正等）。

### 証拠の矛盾又は紛失

- 証拠となる文書を紛失している。
- 承認又は承認の署名を紛失している。
- 署名又は筆跡の不一致及び無効な電子署名が存在する。
- 変造又は偽造されたおそれのある文書が存在する。
- 原本が存在すると考えられるにもかかわらず、文書の写し、電子送信された文書のみしか入手できない。
- 勘定調整表に説明できない項目が存在する。
- 貸借対照表の通例でない変化、又は傾向や財務諸表上の重要な比率や関係の変化がある（売上を上回る速さで伸びる売上債権など）。
- 質問や分析的手続の結果、経営者や従業員から入手した回答に矛盾が生じている、又は説明が曖昧であったり、信憑性が疑われたりする。
- 企業の記録と確認状の回答に通例でない差異がある。
- 売上債権勘定に多額の貸方記帳その他の修正がある。
- 補助元帳と統制勘定に差異がある。
- 売上債権勘定の補助簿と統括勘定（control accounts）又は顧客向け報告書との差異に関して十分な説明がない。
- 在庫勘定残高、在庫差異、回転率の変動に関する説明がない。
- 多数の棚卸資産又は有形資産を紛失している。
- 企業の記録保存に関する手続に従っていないため、利用不可能な又は消失した電子的証拠がある。

- 確認の回答件数が予想と乖離している。
- 重要なシステム開発やプログラム変更テスト、及び当年度のシステム変更や設置に関する証拠が入手できない。
- アナリスト向けの決算説明を聞くことで入手した、又はアナリストの調査レポートを読むことで入手した予測に関する情報が過度に楽観的であり、予算編成の目的で使用された企業内部の予想で表示された情報に反している。

#### 監査人と経営者との間の問題のある、又は異常な関係

- 監査人が、記録、施設、特定の従業員、得意先、仕入先、又は監査証拠を入手できるその他の者と接することを企業が拒否する。
- セキュリティ、運営及びシステム開発の担当者を含む重要なIT担当者や設備へ立ち入ることを拒否する。
- 複雑な又は問題のある事項の解決について経営者が不当な時間的プレッシャーを加える。
- 監査の実施に関する経営者の不満が存在する、又は監査証拠に対する監査人の批判的評価や経営者との潜在的な意見の相違などに関して、経営者が監査チームメンバーに不当なプレッシャーを与える。
- 監査上必要な情報の提供を著しく遅延する。
- 監査人が自動化ツール及び手法を用いてテストを行う際に、重要な電子的ファイルへのアクセスを制限する。
- 監査人が経営者の利用する第三者の専門家（税法の専門家等）と協議することに消極的である。
- 監査人が取締役又は監査役等と接することに経営者が消極的である。
- 財務諸表又は企業の年次報告書に含まれる他の情報の重要な虚偽表示を修正することに消極的である。
- 財務諸表をより完全に理解しやすいものとするための注記の追加や修正に消極的である。
- 識別された内部統制の不備に対して適時に対処することに消極的である。
- 監査人による確認状の送付に消極的である。
- 要請された経営者確認書を提供することに消極的である。

#### その他

- 仮勘定を広範に使用している。
- 企業が属する産業における一般的な会計方針とは異なる会計方針を採用しようとしている。
- 経営環境の変化がないにもかかわらず、会計上の見積りを頻繁に変更する。

- 企業の行動規範に対する違反について寛容である。
- 利益と生活様式の間隔がある。
- 不自然、非合理的又は一貫性のない行動が見られる。
- 匿名の電子メール、書簡、電話、通報又は苦情を通して不正が申し立てられ、監査人の知るところとなる。
- 従業員が、業務の遂行上必要のないシステム又は記録にアクセスした証拠が存在する。
- 監査ログに対する内部統制が無効になっている。

**仕訳入力及びその他の修正を抽出する際に監査人の判断材料になり得る追加検討事項**

以下の検討事項は、テストの対象となる仕訳入力及びその他の修正を抽出に関連がある。

- 財務諸表の作成に関連する企業の情報システムと伝達に関する理解<sup>94</sup> (本ISA第37項も参照)。監査人はこれを理解することで以下に関する知識を獲得できる。
  - 取引の開始、記録、処理、必要に応じた修正、総勘定元帳への記載、財務諸表における報告の方法 (及び社内ですべてこれらに対する責任を負う者) に関する企業の方針及び手続。
  - 財務諸表で直接行われた他の修正を含め、総勘定元帳に記載され、財務諸表で報告される仕訳入力の種類 (定型的か否か)。
  - 企業の方針及び手続に基づき、仕訳入力及び他の修正が (自動又は手動で) 記録又は実施されたプロセス及び必要な信憑書類。
  - 企業の財務諸表作成プロセス。
- 不正を防止又は発見するために設計された仕訳入力に関する内部統制に関する理解<sup>95</sup> (本ISA第38項も参照)。多くの企業で、定型的な取引の処理は、手作業による内部統制及び自動化された内部統制を伴う。同様に、仕訳入力及びその他の修正の処理は、一つまたは複数のITシステムにおける手作業による内部統制と自動化された内部統制を伴う。財務報告プロセスにおいてITを利用している場合には、仕訳入力やその他の修正は電子的情報のみで存在することがある。
  - 不正を防止又は発見するために設計された仕訳入力に関する内部統制には、承認、調整、検証 (エディット・チェック、バリデーション・チェック又は自動計算等)、職務の分離、物理的又は論理的な内部統制が含まれることがある。
  - 第38項の要求事項は、不正によるアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対処する仕訳入力、及び未承認又は不適切な介入若しくは改ざんが生じやすい仕訳入力に関する内部統制を対象としている。これには次の内部統制が含まれる。
    - 非定型的な仕訳入力に関する内部統制。仕訳入力が自動または手動で行われており、非反復的で通例ではない取引又は修正を記録するために使用されている場合。
    - 定型的な仕訳入力に関する内部統制。仕訳入力が自動または手動で行われており、未承認又は不適切な介入若しくは改ざんが生じる可能性がある場合。

<sup>94</sup> ISA 315 (2019年改訂) 第25項

<sup>95</sup> ISA 315 (2019年改訂) 第26項

- 仕訳入力及びその他の修正に関して適用された内部統制の有効性。仕訳入力及びその他の修正に関する内部統制について、監査人が運用評価手続を実施し有効と判断した場合には、必要となる詳細テストの範囲を狭めることができる。
- 不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価。リスク評価手続及びその他の活動により入手した情報の評価（その他の情報源から入手した情報の検討を含む）は、不正リスク要因の存在を示唆することがある。これらの不正リスク要因、特に経営者が内部統制を無効化する動機及びプレッシャー、経営者が内部統制を無効化する機会、及び経営者による内部統制の無効化を正当化する姿勢や口実を示す事象又は状況は、監査人が特定の種類の仕訳入力及びその他の修正をテストの対象として特定する際に役立つことがある。これには、以下に起因する未承認又は不適切な介入若しくは改ざんが生じる可能性のある仕訳入力及びその他の修正が含まれることがある。
  - 企業の内外で使用されている業績評価の指標を達成又は上回ることへのプレッシャー又は動機（年度末に実施される逆仕訳の自動入力等）。
  - 税金を最小化又は回避することへのプレッシャー又は動機（収益又は費用の認識を前倒し又は先送りする不適切な仕訳入力等）。
  - 債務の返済条件又はその他借入に係る財務制限条項を遵守することへのプレッシャー（相殺の条件が満たされていないにもかかわらず、企業の負債比率に関する財務制限条項を遵守するために財務諸表を直接修正して貸借対照表の資産と負債の不適切な相殺を行う等）。
  - 職務の不適切な分離により企業の従業員が通常職務において不正を隠蔽又は実行する機会（資産に影響する取引に係る仕訳入力及びその他の修正で、従業員が(a)資産の保管、(b)これらの資産に影響する関連の承認、及び(c)関連取引の記録又は報告に関する責任を有する場合等）。
  - 内部統制の不備に起因する機会（未承認の仕入先に対する購入代金の支払い、又は退職又は異動した従業員による購入代金の支払いに係る仕訳入力及びその他の修正等）。
  - 財務諸表の作成プロセスに関与する者に付与された特権アクセス権に起因する機会（管理者権限又は高権限のアクセス権を持つ者が行った仕訳入力及びその他の修正等）。
  - 経営者の偏向又は不正による虚偽表示が生じやすい会計上の見積りを支える、エンドユーザー・コンピューティングツールに基づく計算に起因する機会（表計算ソフトを使用したのれん及びその他の無形資産の減損計算に基づく仕訳入力及びその他の修正等）。
- 不正な仕訳入力やその他の修正が持つ特性。不適切な仕訳入力又はその他の修正は、例えば以下のような識別できる特性を持っていることが多い。
  - 取引とは無関係な、通例ではない、又はほとんど使用されない勘定を利用している。
  - 入力担当者以外によって入力されている。

- 期末又は締切後に入力され、摘要欄の説明が不十分である。
- 財務諸表作成前又は作成中に入力され、勘定番号がない。
- 切りの良い数値または同じ数字が並ぶ数値を含んでいる。

監査人は、実際の不正事例に関するデータ又は職業不正の傾向に関する報告書等の最新の情報を使用することで、不正な仕訳入力の特性に関する知識を得られる。

- 勘定の性質と複雑さ。不適切な仕訳入力や修正は、以下のような勘定に含まれる場合がある。
  - 複雑な又は通例でない取引を含む勘定
  - 重要な見積りと期末修正を含む勘定
  - 過去において虚偽表示に利用された勘定
  - 適時に調整されていない又は未調整の差異を含む勘定
  - 内部取引を含む勘定
  - その他、識別した不正による重要な虚偽表示リスクと関係する勘定
- 通常の業務外で行われた仕訳入力又はその他の修正。非定型的な仕訳入力は、月次の販売、購買、支払といった経常的な取引を帳簿に記録する仕訳と同じ内容と範囲の内部統制では対応できないことがある。

### 不正又は不正の疑いに言及する特定のテーマを扱う他のISA

本付録では、不正又は不正の疑いに言及する特定の要求事項を記載した他のISAを紹介している。この一覧には、不正又は誤謬に言及する要求事項を記載したその他のISAは含まれない (ISA 210<sup>96</sup>、ISA 315 (2019年改訂)、ISA 700 (改訂) 等)。この一覧は、ISAの要求事項、関連する適用指針及びその他の説明資料の検討に代わるものではない。

- ISA 402 「受託会社を利用する事業体に関する監査上の考慮事項」 第19項
- ISA 505 「外部確認」 第8項(b)及び第11項
- ISA 540 「会計上の見積りと関連する開示の監査」 第32項
- ISA 550 「関連当事者」 第19項、第22項(e)、第23項(a)①
- ISA 600 (改訂) 「グループ財務諸表監査における特別な考慮事項 (構成単位の監査人の作業を含む。)」 第38項(d)、第45(h)、第55項、第57項(d)、第59項(g)①

---

<sup>96</sup> ISA 210 「監査業務の約定項目の合意」



# ISA 240 (改訂) 案に伴う他のISAの適合修正 - 現行基準からの変更履歴付

## ISA 200 「財務諸表監査における総括的な目的」

### 序説

#### 財務諸表監査

...

9. 監査人は、また、実施した監査に関連する事項について、利用者、経営者、ガバナンスに責任を有する者、又は企業外の関係者に対して、コミュニケーションを行い、報告する責任を有することがある。当該責任は、ISAや、適用される法令等に記載されていることがある。<sup>1</sup>

...

### 適用指針

...

#### 職業的専門家としての懐疑心 (第15項参照)

...

- A24. 監査人は、記録や証憑書類の真正性に疑いを抱く理由がある場合を除いて、通常、記録や証憑書類を真正なものとして受け入れることができる。しかしながら、監査人は、監査証拠として利用する情報の信頼性を検討することが要求される。<sup>2</sup> ISAは、情報の信頼性に疑義がある、又は不正の可能性の兆候がある場合 (例えば、監査人が監査の過程で把握した状況により、ある記録や証憑書類が真正でないと疑われる場合、又は偽造されていると疑われる場合)、監査人に対し、更に調査を実施し、問題事項を解消するため監査手続に修正や追加が必要であるか否かを決定することを要求している<sup>3</sup>。

...

#### 十分かつ適切な監査証拠と監査リスク (第5項及び第17項参照)

...

#### 監査の固有の限界

...

#### 監査の固有の限界に影響を及ぼすその他の事項

- A56. 特定のアサーション又は特定の事項に関しては、監査の固有の限界が監査人による重要な虚偽表示の発見に重要な影響を与える可能性がある。特に重要な影響を受けるアサーション又は特定の事項には、

<sup>1</sup> ISA 260 (改訂) 「監査役等とのコミュニケーション」及び ISA 240 (改訂) 「財務諸表監査における不正に関する監査人の責任」。第44項第66項から第69項

<sup>2</sup> ISA 500 「監査証拠」 第7項から第9項。

<sup>3</sup> ISA 240 (改訂) 第14項第20項、ISA 500、第11項並びに ISA 505 「外部確認」 第10項から第11項及び第16項。

例えば、以下が挙げられる。

- 不正、特に上級経営者が関与する不正又は共謀を伴う不正。詳細はISA 240 (改訂) を参照
- 関連当事者との関係及び関連当事者との取引の実在性と網羅性。詳細はISA 550<sup>4</sup>を参照
- 違法行為の発生。詳細はISA 250 (改訂)<sup>5</sup>を参照
- 企業が継続企業として存続できない原因となる将来の事象又は状況。詳細はISA 570 (改訂)<sup>6</sup>を参照

...

## ISA 220 (改訂) 「監査業務における品質管理」

...

### 適用指針

...

#### 品質の管理と達成に対する監査責任者の責任 (第13項から第15項参照)

...

#### 職業的専門家としての懐疑心 (第7項参照)

...

A36. 個々の監査業務における職業的専門家としての懐疑心の発揮に対する障害を緩和するための監査チームの行動には、以下が含まれることがある。

...

- 以下の領域に関して、より経験のある監査チームのメンバーの関与、より多くの対面による監督又は特定の監査調書のより詳細な査閲によって、指揮、監督又は査閲の内容、時期及び範囲を変更する。
  - 複雑な、又は主観的な判断を伴う監査領域
  - より質の高い監査を達成する上でリスクのある領域
  - 不正による虚偽表示リスクを含む重要な虚偽表示リスクがより高い可能性がある領域不正リスク
  - 識別された違法行為又はその疑い

...

<sup>4</sup> ISA 550 「関連当事者」

<sup>5</sup> ISA 250 (改訂) 「財務諸表監査における法令及び規則の検討」

<sup>6</sup> ISA 570 (改訂) 「継続企業」

## 監査契約の新規の締結及び更新 (第22項から第24項)

...

A54. 監査契約の新規の締結及び更新において入手した情報は、本ISAだけでなく、例えば以下のような他のISAの要求事項を遵守する際に関連する場合がある。

...

- 不正か誤謬かにかかわらず、ISA 315 (2019年改訂) 及びISA 240 (改訂) に従った重要な虚偽表示リスクの識別と評価<sup>7</sup>

...

## ISA 230 「監査調書」

...

### 適用指針

...

付録

(第1項参照)

本付録は、文書化に関する特定の要求事項を含む他のISAを一覧にしたものである。この一覧は、ISAにおける要求事項及び関連する適用指針の検討に代わるものではない。

...

- ISA 240 (改訂) 「財務諸表監査における不正」 第45項から第48項第70項

...

## ISA 250 (改訂) 「財務諸表監査における法令の検討」

...

### 適用指針

法令遵守に対する責任 (第3項から第9項参照)

...

*監査人の責任*

...

---

<sup>7</sup> ISA 240 (改訂), 「財務諸表監査における不正」

法令等の分類 (第6項参照)

A6. 企業の性質や状況は、関連する法令等が第6項(a)又は(b)に記載する法令等の分類に該当するかどうかに影響を与えることがある。第6項の分類に含まれる法令等には、例えば、以下の事項に関するものが含まれる場合がある。

- ~~不正~~・汚職及び贈収賄
- マネー・ローンダリング、テロリストへの資金供与及び犯罪収益
- 証券市場及び証券取引
- 銀行業務並びにその他の金融商品及びサービス
- 情報保護
- 税金及び年金に係る債務及び支払
- 環境保護
- 公衆衛生及び安全

...

## ISA 260 (改訂) 「ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション」

...

### 適用指針

...

付録1

(第3項参照)

### ガバナンスに責任を有する者を行うコミュニケーションについて記載しているISQM 1と他のISAの要求事項の一覧

本付録は、ガバナンスに責任を有する者と特定の事項についてコミュニケーションを行うことを要求しているISQM 1と他のISAを記載している。この一覧は、ISAにおける要求事項及び関連する適用指針の検討に代わるものではない。

- ...
- ISA 240 (改訂) 「財務諸表監査における不正」第22項、第39項(c)(i)第25項、第34項(d)、第55項(a)、第60項(c)(i)及び第41項から第43項第67項から第68項

● ...

...

## ISA 265 「ガバナンスに責任を有する者及び経営者との内部統制の不備に関する コミュニケーション」

...

### 適用指針

...

#### 内部統制の重要な不備 (第6項(b)、第8項参照)

...

A6. 内部統制の不備又は不備の組合せが重要な不備となるかどうかの判断において、監査人の検討事項には、例えば以下の事項が含まれる。

- ...
- 関連する資産又は負債における損失や不正の起こりやすさ
- ...
- 財務報告プロセスにおける内部統制の重要性。例えば、以下のものが挙げられる。
  - ...
  - 不正の防止及び又は発見に係る内部統制
  - ...

...

#### 内部統制の不備に関するコミュニケーション

...

#### 経営者との内部統制の不備に関するコミュニケーション (第10項参照)

...

#### 経営者との内部統制の重要な不備に関するコミュニケーション (第10項(a)参照)

...

A21. . ISA 250 (改訂) は、違法行為を識別したか又は疑いを抱いた場合 (ガバナンスに責任を有する者自身が違法行為に関与している場合を含む。) の報告に関する要求事項及び適用指針を提供している<sup>8</sup>。ISA 240 (改訂) は、経営者が関与する不正を識別したか又は疑いを抱いた場合のガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションに関する要求事項及び適用指針を提供している<sup>9</sup>。

...

<sup>8</sup> ISA 250 (改訂) 「財務諸表監査における法令及び規則の検討」 第23項から第29項

<sup>9</sup> ISA 240 (改訂) 「財務諸表監査における不正」 第4267項

## ISA 300 「財務諸表の監査計画」

...

## 適用指針

...

## 監査チームの主要メンバーの参画 (第5項参照)

- A4. . 監査経験や洞察力を十分に有する監査責任者及び監査チームの主要メンバーが監査計画の策定に参画することによって、監査計画のプロセスの有効性と効率性を高めることができる<sup>10</sup>。

...

## ISA 315 (2019年改訂) 「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」

## 序説

...

## 本ISAに関連する基本的な概念

...

6. 監査人が識別し評価する重要な虚偽表示リスクには、誤謬と不正の両方のリスクが含まれる。いずれも本ISAの対象としているが、不正は特に重要であることから、ISA 240 (改訂) <sup>11</sup>に、不正による重要な虚偽表示リスクの識別、評価及び対応手続の立案に利用する情報を入手するためのリスク評価手続とこれに関連する活動に関する更なる要求事項と適用指針を記載している。

...

## 定義

12. 本ISAにおける用語の定義は、以下のとおりとする。

...

- (f) 「固有リスク要因」－関連する内部統制を検討せずに、不正か誤謬かを問わず、取引種類、勘定残高又は注記事項に係るアサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼす事象又は状況の特徴をいう。固有リスク要因は定性的又は定量的な要因であり、複雑性、主観性、変化、不確実性、経営者の偏向又はその他の不正リスク要因<sup>12</sup>が固有リスクに影響を及ぼす場合における虚偽表示の生じやすさを含んでいる。(A7項及びA8項参照)

<sup>10</sup> ISA 315 (2019年改訂) 第17項及び第18項には、企業の財務諸表の重要な虚偽表示の生じやすさについての監査チーム内の討議に関する要求事項及び適用指針を記載している。ISA 240 (改訂) 「財務諸表監査における不正」第1629項は、不正による企業の財務諸表の重要な虚偽表示の可能性についての討議における重点項目に関する適用指針を記載している。

<sup>11</sup> ISA 240 (改訂) 「財務諸表監査における不正」

<sup>12</sup> ISA 240 (改訂) A24項からA27項A55項からA57項

...

- (1) 「特別な検討を必要とするリスク」一識別された以下のような重要な虚偽表示リスクをいう。  
(A10項参照)

...

- (ii) 他のISAの要求事項にしたがって特別な検討を必要とするリスクとして取り扱うこととされた重要な虚偽表示リスク<sup>13</sup>

...

## 適用指針

...

### リスク評価手続とこれに関連する活動 (第13項から第18項参照)

A11. 識別され評価される重要な虚偽表示リスクには、不正と誤謬の両方のリスクを含み、いずれも本ISAの対象としている。しかしながら、不正は特に重要であることから、ISA 240 (改訂) に、不正による重要な虚偽表示リスクの識別及び評価に利用する情報を入手するためのリスク評価手続とこれに関連する活動に関する更なる要求事項と適用指針を記載している<sup>14</sup>。加えて、以下のISAでは、特定の事項又は状況に関する重要な虚偽表示リスクの識別及び評価のための、更なる要求事項と適用指針を提供している。

...

### 監査チーム内の討議 (第17項から第18項参照)

適用される財務報告の枠組みの適用状況及び財務諸表の重要な虚偽表示の生じやすさについて監査チーム内の討議が要求される理由

A1. 適用される財務報告の枠組みの適用状況及び企業の財務諸表の重要な虚偽表示の生じやすさについて監査チーム内で討議を行うことによって、以下が可能になる。

...

ISA 240 (改訂) は、監査チーム内の討議において、不正がどのように発生するののかも含め、不正による重要な虚偽表示が企業の財務諸表のどこにどのように行われる可能性があるのかに特に重点を置くことを求めている<sup>15</sup>。

...

### 企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み並びに企業の内部統制システムの理解 (第19項から第27項参照)

...

<sup>13</sup> ISA 240 (改訂) 第2740項(b)及びISA 550「関連当事者」第18項

<sup>14</sup> ISA 240 (改訂) 第12項から第27項第26項から第42項

<sup>15</sup> ISA 240 (改訂) 第1629項

企業及び企業環境並びに適用される財務報告の枠組みの理解が必要となる理由 (第19項及び第20項参照)

A50. 企業及び企業環境並びに適用される財務報告の枠組みの理解は、監査人が、企業に関連する事象や状況を理解するのに役立つ、また、適用される財務報告の枠組みに従った財務諸表の作成において、固有リスク要因がどのように及びどの程度アサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼすのかを特定するのに役立つ。そのような情報は、監査人が重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際の判断の参照となる枠組みとなる。また、この参照となる枠組みは、例えば、以下の事項について監査人が計画する際、及び監査の過程を通じて職業的専門家としての判断を行い職業的懐疑心を保持する際に役立つ。

- ISA 315 (2019年改訂) 又は他の関連する基準に従った、財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別及び評価 (例えば、ISA 240 (改訂) に従った不正による重要な虚偽表示リスクやISA 540 (改訂) に従った会計上の見積りに関するリスクの識別又は評価)

...

企業及び企業環境 (第19項(a)参照)

...

企業の業績を評価するために経営者が使用する測定指標 (第19項(a)(iii)参照)

経営者が使用する業績の測定指標を監査人が理解する理由

A74. 企業の業績の測定指標を理解することは、それが企業の内外のいずれで使用されているかにかかわらず、業績目標の達成に対するプレッシャーが企業に生じているかどうかを検討するのに役立つ。このようなプレッシャーは、経営者の偏向や不正による虚偽表示の生じやすさを高めるような行動の動機となることがある (例えば、業績の改善策を講じる動機付けとなることもあるが、財務諸表の意図的な虚偽表示を行う動機付けとなることもある) (不正による重要な虚偽表示リスクに関連する要求事項と適用指針についてはISA 240 (改訂) を参照)。

...

適用される財務報告の枠組み (第19項(b)参照)

...

固有リスク要因がどのようにアサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼすか (第19項(c)参照)

...

取引種類、勘定残高又は注記事項に対する固有リスク要因の影響

...

A89. 経営者の偏向による虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼす可能性のある事象や状況は、その他の不正リスク要因による虚偽表示の生じやすさにも影響を及ぼす可能性がある。したがって、これはISA 240 (改訂) 第2432項に関連する情報となる可能性があり、監査人は、リスク評価手続とこれに関連する活動により入手した監査証拠が、一つ又は複数の不正リスク要因の存在を示しているかどうかを評価しなければならない。



企業の内部統制システムの構成要素の理解 (第21項から第27項参照)

...

統制環境、企業のリスク評価プロセス及び内部統制システムを監視する企業のプロセス (第21項から第24項参照)

...

企業のリスク評価プロセスの理解 (第22項及び第23項参照)

企業のリスク評価プロセスの理解 (第22項(a)参照)

A109. A62項に記載のとおり、全ての事業上のリスクが重要な虚偽表示リスクとなるわけではない。経営者及びガバナンスに責任を有する者が、財務諸表の作成に影響を及ぼす事業上のリスクをどのように識別し、当該リスクへの対処をどのように決定したかを理解するに当たり、監査人は、経営者又は必要に応じてガバナンスに責任を有する者について以下の事項を検討する場合がある。

...

- 企業の目的の達成を妨げるリスクを検討する際に、不正の可能性をどのように検討したか<sup>16</sup>。

...

統制活動 (第26項参照)

...

適用の柔軟性 (第26項参照)

...

A157. 従業員の少ない複雑でない企業において職務の分離を確立することは、現実的ではない場合がある。しかしながら、オーナー経営の企業では、オーナー経営者は、直接的な関与を通じて、大規模企業に比べより効果的に監督することが可能な場合があり、一般的に限られた職務の分離を補完することがある。しかしながら、ISA240 (改訂) に記載されているとおり、一人の経営者による支配は、経営者による内部統制の無効化の機会があるので潜在的な内部統制の不備となることもある<sup>17</sup>。

アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応する内部統制 (第26項(a)参照)

特別な検討を必要とするリスクであると判断されたリスクに対応する内部統制 (第26項(a)(i)参照)

...

A159. ISA240 (改訂) <sup>18</sup>は、不正による重要な虚偽表示リスク (これは特別な検討を必要とするリスクとして扱われる。) に関連する内部統制を理解することを監査人に求めており、また経営者が不正を防止し発見するために整備及び運用している内部統制を理解することが重要であるとしている。

<sup>16</sup> ISA 240 (改訂) 第1935項(b)

<sup>17</sup> ISA 240 (改訂) A28A58項

<sup>18</sup> ISA 240 (改訂) 第2840項(b)及びA33A98項

...

**重要な虚偽表示リスクの識別と評価** (第28項から第37項参照)

...

アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価

...

特別な検討を必要とするリスク (第32項参照)

...

特別な検討を必要とするリスクの決定

...

A220. 評価した重要な虚偽表示リスクのうち、どのリスクが固有リスクの分布において最も高い領域に存在し特別な検討を必要とするリスクとなるかの決定は、職業的専門家としての判断による (当該リスクが、他のISAの要求事項に従って、特別な検討を必要とするリスクとして取り扱うこととされた重要な虚偽表示リスクである場合を除く。)。ISA 240 (改訂) は、不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価に関して詳細な要求事項と適用指針を記載している<sup>19</sup>。

**例：**

...

- ある企業が、ある事業セグメントの売却の交渉を行っている。監査人は、のれんの減損に及ぼす影響を検討し、主観性、不確実性、経営者の偏向の生じやすさ又はその他の不正リスク要因といった固有リスク要因の影響により、起こり得る虚偽表示の発生可能性と影響の度合いが高いと判断することがある。この場合、のれんの減損が特別な検討を必要とするリスクと判断されることがある。

...

**付録2**

(第12項(f)、第19項(c)、A7項及びA8項、A85項からA89項参照)

**固有リスク要因の理解**

本付録は、固有リスク要因について解説するとともに、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの識別と評価において、固有リスク要因を理解し適用する上で監査人が考慮する事項についても解説している。

**固有リスク要因**

- 固有リスク要因とは、関連する内部統制を検討せずに、不正か誤謬かを問わず、取引種類、勘定残高又は注記事項に係るアサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼす事象又は状況の特徴をいう。固有リスク要因は定性的又は定量的な要因であり、複雑性、主観性、変化、不確実性、経営

<sup>19</sup> ISA 240 (改訂) 第26項から第28項第40項から第42項

者の偏向又はその他の不正リスク要因<sup>20</sup>が固有リスクに影響を及ぼす場合における虚偽表示の生じやすさを含んでいる。監査人は、第19項(a)及び(b)に従って、企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み並びに企業の会計方針を理解することで、財務諸表を作成する過程で、固有リスク要因がどのようにアサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼすのかについても理解する。

2. 適用される財務報告の枠組みに従って必要となる情報（以下「財務報告に必要な情報」という。）の作成に関連する固有リスク要因には、以下の事項が含まれる。

- …
- *経営者の偏向又はその他の不正リスク要因が固有リスクに影響を及ぼす場合における虚偽表示の生じやすさ*—経営者の偏向の生じやすさは、必要な情報を作成する際に、意図的であるか否かを問わず、経営者が中立性を保つことが難しい状況から生じる。経営者の偏向は、判断を行う際に経営者が中立性を保つことができない可能性のある特定の状況（潜在的な経営者の偏向の兆候）と関係することが多く、意図的であれば、情報が不正による重要な虚偽表示となり得る。このような兆候には、例えば、利益目標や自己資本比率等の望ましい目標を達成しようとする誘因といった固有リスクに影響を及ぼす動機やプレッシャー及び機会が含まれ、結果として中立性を保つことが困難となる。不正な財務報告又は資産の流用による虚偽表示の生じやすさに関する要素については、ISA 240 (改訂) のA1項A2項からA5A6項に記載されている。

…

## 付録4

(第14項(a)、第24項(a)(ii)、A25項からA28項、A118項参照)

### 企業の内部監査機能を理解するための考慮事項

この付録では、企業の内部監査機能が存在する場合における、当該機能の理解のためのより詳細な考慮事項を提供する。

…

### 内部監査機能への質問

…

5. さらに、ISA 240 (改訂)<sup>21</sup>に従い、監査人が、不正又は不正の疑い（不正の申し立てを含む。）又は不正の申し立てに関する情報を内部監査機能から入手した場合、監査人は、不正による重要な虚偽表示リスクを識別する際に当該情報を考慮する。

…

<sup>20</sup> ISA 240 (改訂) A24項A27項A55項からA57項

<sup>21</sup> ISA 240 (改訂) 第1935項(b)

## ISA 330 「評価したリスクに対応する監査人の手続」

...

## 適用指針

...

## 評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応する監査人の手続

*リスク対応手続の種類、時期及び範囲 (第6項参照)*

...

## 実施の時期

A11. 監査人は、期末日前か期末日を基準日として、運用評価手続又は実証手続を実施する。監査人は、重要な虚偽表示リスクの程度が高いほど、実証手続を早期にではなく期末日より近い時期又は期末日を基準日として実施すること、又は事前の通知なしに若しくは容易に予測できない時期に監査手続を実施することがより効果的であると決定することがある (例えば、予告せずに事業所に往査して監査手続を実施する。)。これは、特に不正による重要な虚偽表示リスクへの対応を検討する場合に適合する。例えば、監査人は、意図的な虚偽表示又は改竄が行われるリスクを識別した場合には、期中の結論を期末日まで更新して利用するために実施する監査手続は有効でないと結論付けることがある。

...

## ISA 450 「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」

...

## 要求事項

...

## 監査の進捗に伴い識別した虚偽表示の検討

- 5A. 監査人は、虚偽表示を識別した場合、当該虚偽表示が不正の兆候であるかどうかを判断しなければならない (A6A項参照)。
6. 監査人は、以下の場合、監査の基本的な方針及び詳細な監査計画を修正する必要があるかどうか判断しなければならない。
- (a) 識別した虚偽表示の内容とその発生の状況が他の虚偽表示が存在する可能性を示唆しており、監査の過程でそれらを合算した際に重要な虚偽表示となり得る他の虚偽表示が存在する可能性を示唆している場合 (A7項参照)
  - (b) 監査の過程で集計した虚偽表示の合計が、ISA 320に従って決定した重要性の基準値に近づいている場合 (A8項参照)
7. 監査人の要請により、経営者が、取引種類、勘定残高又は注記事項を調査して、発見された虚偽表示を修正した場合においても、監査人は、未発見の虚偽表示があるかどうか判断するため追加的な監査手続を実施しなければならない。 (A9項参照)

...

## 適用指針

### 虚偽表示の定義 (第4項(a)参照)

A1. 虚偽表示は、以下の結果生じることがある。

...

不正による虚偽表示の例示は、ISA 240 (改訂) に記載されている<sup>22</sup>。

...

### 監査の進捗に伴い識別した虚偽表示の検討 (第5A項から第7項を参照)

A6A. 識別した虚偽表示の内容とその発生状況は、虚偽表示が不正の兆候である場合がある。その場合、監査人は、不正は単発的に発生する可能性は少ないことを認識し、ISA 240 (改訂) で要求されている手続も実施する。

A7. 虚偽表示は、単発的に発生するとは限らない。例えば、監査人が識別した虚偽表示が、内部統制が機能していないこと、又は企業が広範囲に適用している仮定や評価方法が不適切であることから生じている場合、他の虚偽表示が存在する可能性を示唆している。

...

### 未修正の虚偽表示が及ぼす影響の評価 (第10項及び第11項参照)

...

A22. ISA240 (改訂)<sup>23</sup> は、不正に起因する又はその可能性がある虚偽表示について、財務諸表に関連して金額的重要性がない場合でも、他の監査の局面との関係に留意して、当該虚偽表示が示す意味を検討しなければならないことについて記載している。注記事項に関する虚偽表示も、例えば、以下の場合、状況によっては不正を示唆することがある。

- 経営者の判断にバイアスがあることにより、誤解を招くような注記が行われている場合
- 財務諸表の記載の適切な理解を妨げることを目的に、重複する又は有益でない注記が幅広く行われている場合

取引種類、勘定残高及び注記事項における虚偽表示の検討を行う際、監査人はISA 200<sup>24</sup>に従い、職業的懐疑心を発揮する。

...

<sup>22</sup> ISA 240 (改訂) 「財務諸表監査における不正」 A4A2項からA7A6項

<sup>23</sup> ISA 240 (改訂) 第3657項

<sup>24</sup> ISA 200 「財務諸表監査における総括的な目的」 第15項

## ISA 500 「監査証拠」

...

### 適用指針

...

#### 監査証拠として利用する情報

適合性及び信頼性 (第7項参照)

...

信頼性

...

A37. ISA 240 (改訂) は、文書が真正ではない、又は、後から変更されているが監査人に開示されていないと疑われる状況を扱っている<sup>25</sup>。

...

## ISA 505 「確認」

### 序説

...

#### 監査証拠を入手する確認手続

...

3. 他のISAは、例えば、以下のように監査証拠としての確認の重要性について記載している。

...

- ISA 240 (改訂) は、監査人が、評価したアサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに対応して、監査証拠の裏付けとなる追加的な情報を入手するため、確認手続依頼を立案することがあると示している<sup>26</sup>。

...

### 要求事項

...

#### 確認依頼の送付に対する経営者の不同意

8. 経営者が監査人の確認依頼の送付に同意しない場合、監査人は、以下の手続を行わなければならない。

---

<sup>25</sup> ISA 240 (改訂) 「財務諸表監査における不正」 第1420項

<sup>26</sup> ISA 240 (改訂) 「財務諸表監査における不正」 A38項A117項から A122項

- (a) 経営者が同意しない理由について質問し、その正当性と合理性に関する監査証拠を求めること。  
(A8項参照)
- (b) 経営者の不同意が、不正による重要な虚偽表示リスクを含む、関連する重要な虚偽表示リスクに関する監査人の評価及びその他の監査手続の種類、時期及び範囲に及ぼす影響を評価すること。(A9項参照)
- (c) 適合性と証明力のある監査証拠を入手するため立案した代替的な監査手続を実施すること。  
(A10項参照)

...

## 確認手続の結果

### 確認依頼への回答の信頼性

...

11. 監査人は、確認依頼への回答に信頼性がないと判断した場合、不正による重要な虚偽表示リスクを含む、関連する重要な虚偽表示リスクに関する評価及び関連するその他の監査手続の種類、時期及び範囲に及ぼす影響を評価しなければならない。(A17項参照)

...

## 適用指針

### 確認手続

...

### 確認依頼の立案 (第7項(c)参照)

...

- A4. 確認依頼を立案する場合に検討する要素には、以下が含まれる。
- 対応するアサーション
  - 不正による重要な虚偽表示リスクを含む、特定の識別した重要な虚偽表示リスク
  - 確認状の構成と表現
  - 監査業務等における過去の経験
  - コミュニケーションの方法 (例えば、紙媒体、電子媒体又はその他の媒体の選択等)
  - 経営者による確認回答者に対する監査人への回答の承諾又は協力依頼。確認回答者は、確認状に経営者が確認への回答を承諾している場合に限り、回答する場合がある。
  - 依頼された情報を確認回答者が確認又は提供する能力 (例えば、個別の請求書の金額単位か、合計残高かなど)



...

**確認依頼の送付に対する経営者の不同意**

...

*重要な虚偽表示リスクの評価に及ぼす影響 (第8項(b)参照)*

A9. 監査人は、第8項(b)の評価により、ISA 315 (2019年改訂)<sup>27</sup>に従い、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価を修正して、計画した監査手続も変更することが適切であると結論付けることがある。例えば、経営者が確認しないよう要請することに合理性がない場合、ISA 240 (改訂)<sup>28</sup>において評価が求められている不正リスク要因を示唆することがある。

...

**確認手続の結果***確認依頼への回答の信頼性 (第10項参照)*

A11. ISA 500は、監査証拠を企業の外部から得られる場合であっても、状況によっては、証明力に影響することについて記載している<sup>16</sup>。全ての回答には、入手を妨害されたり、改竄又は不正に係る何らかのリスクがあり、当該リスクは、回答が紙媒体、電子媒体又はその他の媒体によるかに関係なく存在している。回答の信頼性について疑義がある状況としては、以下が含まれる。

- 監査人が回答を間接的に受け取った場合
- 当初想定した確認回答者以外の者が回答したと疑われる場合

...

*信頼性のない回答 (第11項参照)*

A17. 監査人は、回答に信頼性がないと結論付ける場合、ISA 315 (2019年改訂)<sup>29</sup>に従って、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価を修正し、必要に応じて、計画した監査手続を修正することがある。例えば、信頼性のない回答は、ISA 240 (改訂)<sup>30</sup>において評価が求められている不正リスク要因を示唆することがある。

*未回答 (第12項参照)*

...

A19. 代替的な監査手続の種類及び範囲は、検討の対象となっている勘定とアサーションによって影響を受ける。確認依頼への未回答は、以前に識別されていなかった重要な虚偽表示リスクを示唆することがある。そのような状況では、監査人は、ISA 315 (2019年改訂)<sup>31</sup>に従い、アサーション・レベルでの

<sup>27</sup> ISA 315 (2019年改訂) 「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」 第37項

<sup>28</sup> ISA 240 (改訂) 第2532項

<sup>29</sup> ISA 315 (2019年改訂) 第37項

<sup>30</sup> ISA 240 (改訂) 第2532項

<sup>31</sup> ISA 315 (2019年改訂) 第37項



重要な虚偽表示リスクの評価を修正して、必要に応じて計画した監査手続を修正することがある。例えば、確認への回答が予想よりも少ない場合又は多い場合には、以前に識別されていなかった不正リスク要因を示唆することがあり、監査人はISA 240 (改訂)<sup>32</sup>に従って評価することが求められる。

...

#### 確認差異 (第14項)

A21. 確認の回答により生じた確認差異は、財務諸表における虚偽表示又は虚偽表示の可能性を示唆していることがある。監査人は、虚偽表示が識別された場合、ISA 450<sup>33</sup>ISA-240に従って、当該虚偽表示が不正の兆候であるかどうかを判断評価する必要がある<sup>34</sup>。確認差異は、類似の取引を行っている確認回答者からの回答、又は類似の特性を持つ勘定に対する回答の質の判断に当たっての参考となることがある。確認差異はまた、企業の財務報告に係る内部統制の不備を示唆していることもある。

...

## ISA 540 (改訂) 会計上の見積り及び関連する注記事項の監査

### 適用指針

...

#### リスク評価手続とこれに関連する活動

...

#### 過年度の会計上の見積りの確定額又は再見積額の検討 (第14項参照)

...

A57. ISA 240 (改訂) は、重要な会計上の見積りに関連する経営者の判断と仮定に対して遡及的な検討を行うことを要求している<sup>35</sup>。実務上、ISA 240 (改訂) により要求されるこの遡及的な検討は、監査人が本ISAに従いリスク評価手続として実施する過年度の会計上の見積りに関する検討と同時に実施されることがある。

...

#### 経営者の偏向が存在する兆候 (第32項参照)

...

A136. さらに、ISA 240 (改訂) では、財務諸表に含まれる会計上の見積りに関する経営者の判断及び決定が、個々には合理的であるとしても、不正による重要な虚偽表示リスクとなるような経営者の偏向が存在

<sup>32</sup> ISA 240 (改訂) 第2532項

<sup>33</sup> ISA 450 「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」 第5A項

<sup>34</sup> ~~ISA 240第36項~~<sup>35</sup>ISA 240 (改訂) 「財務諸表監査における不正」 第33項(b)(ii)第28項

<sup>35</sup> ISA 240 (改訂) 「財務諸表監査における不正」 第33項(b)(ii)第28項

する兆候を示しているかどうかを評価することを監査人に求めている<sup>36</sup>。不正な財務報告は、会計上の見積りの意図的な虚偽表示を通じて行われることが多い。これには、会計上の見積りの意図的な過小表示や過大表示などがある。経営者の偏向が存在する兆候は、不正リスク要因となる場合もあり、監査人が、監査人のリスク評価、特に不正リスクによる重要な虚偽表示リスクの評価、及び関連するリスク対応手続が依然として適切であるかどうかを再評価することがある。

...

## ISA 550 「関連当事者」

### 序説

#### 本ISAの範囲

1. 本ISAは、関連当事者との関係及び関連当事者との取引に関して、財務諸表監査における監査人の責任を提供するものである。特に、本ISAは、ISA 315 (2019年改訂)<sup>37</sup>、ISA 330<sup>38</sup>及びISA 240 (改訂)<sup>39</sup>を、関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクに関してどのように適用すべきかについて記載している。

...

#### 監査人の責任

...

5. また、不正の実行が関連当事者を通じて容易になる場合があるため、ISA 240 (改訂)<sup>40</sup>で要求されているとおり、企業の関連当事者との関係及び関連当事者との取引を理解することは、監査人が一つ又は複数の不正リスク要因が存在するかどうかに関して評価することに関連する。

...

### 要求事項

#### リスク評価手続とこれに関連する活動

11. 監査人は、監査の過程において、ISA 315 (2019年改訂) 及びISA 240 (改訂) で要求されているリスク評価手続とこれに関連する活動の一環として<sup>41</sup>、第12項から第17項に記載する監査手続とこれに関連する活動を実施して、関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクを識別するための情報を入手しなければならない。(A8項参照)

#### 関連当事者との関係及び関連当事者との取引の理解

12. ISA 315 (2019年改訂) 及びISA 240 (改訂) で<sup>42</sup>要求されている監査チーム内の討議では、関連当事

<sup>36</sup> ISA 240 (改訂) 第33項(b)第51項及び第52項

<sup>37</sup> ISA 315 (2019年改訂) 「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」

<sup>38</sup> ISA 330 「評価したリスクに対応する監査人の手続」

<sup>39</sup> ISA 240 (改訂) 「財務諸表監査における不正」

<sup>40</sup> ISA 240 (改訂) 第2532項

<sup>41</sup> ISA 315 (2019年改訂) 第13項及びISA 240 (改訂) 第17項第26項

<sup>42</sup> ISA 315 (2019年改訂) 第17項及びISA 240 (改訂) 第16項第29項

者との関係及び関連当事者との取引から生じる可能性がある不正又は誤謬により、財務諸表に重要な虚偽表示が行われる可能性について検討しなければならない。(A9項及びA10項参照)

...

#### 関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクの識別と評価

...

19. 監査人は、関連当事者に関してリスク評価手続とこれに関連する活動を実施する際に、不正リスク要因（絶大な影響力を有する関連当事者の状況を含む。）を識別した場合、ISA 240 (改訂) に従って、重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際、そのような情報を考慮しなければならない。(A6項、A29項及びA30項参照)

...

#### 関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクへの対応

...

##### 企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引の識別

23. 監査人は、企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引を識別した場合、以下の手続を実施しなければならない。
- (a) 取引の基礎となる契約又は合意がある場合には、それらを開覧し、以下の事項について評価する。
    - (i) 当該取引の事業上の合理性（又はその欠如）が、不正な財務報告を行うため又は資産の流用を隠蔽するために行われた可能性を示唆するものかどうか<sup>43</sup>（A38項及びA39項参照）。
    - (ii) 取引条件が経営者の説明と整合しているかどうか。
    - (iii) 適用される財務報告の枠組みに準拠して取引が適切に処理され、開示されているかどうか。
  - (b) 取引に関する権限の付与が適切に行われており、かつ取引が適切に承認されていることについて監査証拠を入手する。（A40項及びA41項参照）

...

#### 適用指針

...

##### リスク評価手続とこれに関連する活動

...

<sup>43</sup> ISA 240 (改訂) 第33項(e)第53項

**関連当事者との関係及び関連当事者との取引の理解**

...

関連当事者との関係及び関連当事者との取引に係る内部統制 (第14項参照)

...

A19. 不正な財務報告は、経営者が、有効に機能しているように見える内部統制を無効化することによって行う場合が多い<sup>44</sup>。企業と取引を行っている当事者との間に支配又は重要な影響を伴う関係を経営者が有する場合、当該経営者が不正を実行する動機や機会が増していることがあるため、経営者が内部統制を無効化するリスクは高くなる。例えば、経営者と特定の関連当事者との経済的利害関係は、(a) 企業の利益に相反して関連当事者の利益になる取引を企業に実行させること、又は (b) 当該関連当事者と共謀するか又はその行動を支配することにより、内部統制を無効化する動機を経営者に与える場合がある。不正の可能性については、以下の事項が含まれる。

- 関連当事者との取引の事業上の合理性を不実表示するため、当該取引について架空の条件を創出する。
- 経営者又はその他の者との間で、市場価格を大きく上回る又は下回る金額での資産譲渡計画を不正に策定する。
- 例えば、特別目的事業体などの関連当事者と、企業の財政状態や経営成績の不実表示を行うために仕組まれた複雑な取引を実行する。

...

**関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクの識別と評価**

絶大な影響力を有する関連当事者に伴う不正リスク要因 (第19項参照)

A29. 特定又は少数の者により経営が支配されており、これに対する補完統制が整備されていない場合には、この状況が不正リスク要因となる<sup>45</sup>。関連当事者が絶大な影響力を行使している兆候としては、以下のような状況が含まれる。

- 関連当事者が、経営者又はガバナンスに責任を有する者が行った重要な事業上の決定に反対している。
- 重要な取引の最終承認には関連当事者の承諾が必要となっている。
- 関連当事者から示された事業上の提案について、経営者並びにガバナンスに責任を有する者との間で議論がほとんど又は全く行われていない。
- 関連当事者 (又はその近親者) が関与する取引が、独立した第三者によって検討及び承認を受けることがほとんどない。

関連当事者が、企業設立時に主導的な役割を果たし、かつ、その後の企業経営においても主導的な役割を継続して果たしている場合にも、絶大な影響力が存在する可能性がある。

<sup>44</sup> ISA 240 (改訂) 第32項第42項及びA4項A5項

<sup>45</sup> ISA 240 (改訂) 付録1

...

**関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクへの対応 (第20項参照)**

A31. 関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う評価した重要な虚偽表示リスクに対応するために、監査人が実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲は、当該リスクの内容及び企業の状況によって異なる<sup>46</sup>。

...

A33. 監査人は、絶大な影響力を有する関連当事者が存在するため、不正による特別な検討を必要とする重要な虚偽表示リスクがあると評価した場合、関連当事者と企業との直接的又は間接的な事業上の関係を理解し、適切な実証手続を追加して実施する必要性を判断するため、ISA 240 (改訂) の一般的な要求事項に加えて、例えば以下のような監査手続を実施する。

...

*経営者が従来識別していない又は開示していない関連当事者との関係又は関連当事者との重要な取引の識別*

...

**経営者による意図的な非開示 (第22項(e)参照)**

A37. 経営者が関連当事者又は関連当事者との重要な取引を監査人に意図的に開示していないと懸念される場合、財務諸表監査における不正に関する監査人の責任についてISA 240 (改訂) の要求事項と適用指針を参照する。また、監査人は、監査人の質問に対する経営者の回答や監査人に対する経営者の陳述の信頼性を再度評価する必要があるかどうかを考慮することもある。

...

**ISA 580 「経営者確認書」**

...

**適用指針**

...

**付録 1**

(第2項参照)

**経営者確認書に関する要求事項を含む他のISA の一覧**

本付録は、財務諸表監査において、経営者確認書への記載に関する要求事項を含んだISA を一覧にしたもの

<sup>46</sup> ISA 330では、リスク対応手続の種類、時期及び範囲の検討について詳細な指針を示している。ISA 240 (改訂) では、評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの適切な対応に関する要求事項と指針を示している。

である。この一覧は、他のISA における要求事項及び適用指針の検討に代わるものではない。

- ISA 240 (改訂) 「財務諸表監査における不正」 第40項第65項

...

## 付録2

(A21項参照)

### 経営者確認書の記載例

以下の経営者確認書の記載例には、財務諸表監査において、本ISA及び他のISAで要求される確認事項が含まれている。以下の記載例は、適用される財務報告の枠組みが国際財務報告基準であること、経営者確認書を入手することに関するISA 570 (改訂) <sup>1</sup>で要求する経営者確認書の入手に関する事項は関連しないこと、及び要請した経営者確認書に例外事項はないことを前提に作成している。例外事項がある場合、文例を変更して例外事項を反映する必要がある。

...

#### 提供する情報

- 貴監査法人に以下を提供した<sup>47</sup>。
  - 記録、文書及びその他の事項等、財務諸表の作成に関連すると認識している全ての情報へのアクセス。
  - 貴監査法人から要請のあった監査のための追加的な情報。
  - 監査証拠を入手するために必要であると貴監査法人が判断した、当社の役員及び従業員への制限のないアクセス。
  - 全ての取引は会計記録に記録され、財務諸表に反映されている。
  - 不正による財務諸表の重要な虚偽表示リスクに対する経営者の評価を貴監査法人に示している。  
(ISA 240 (改訂) )
  - 当社に影響を及ぼす不正又は不正の疑いがあると認識している事項に関して、以下の全ての情報を貴監査法人に提供した。
    - 経営者による不正又は不正の疑い
    - 内部統制において重要な役割を担っている従業員による不正又は不正の疑い
    - 上記以外の者による財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性がある不正又は不正の疑い (ISA 240 (改訂) )
  - 従業員、元従業員、アナリスト、規制当局又はその他の者から入手した財務諸表に影響を及ぼす不正の申立て又は不正の疑いがある事項に関する全ての情報を貴監査法人に提供した。(ISA 240 (改訂) )

<sup>47</sup> ISA 210 「監査業務の契約条件の合意」に従って監査人が監査契約書に経営者の責任に関連するその他の確認事項を含めた場合、経営者又はガバナンスに責任を有する者の経営者確認書にこれらの確認事項を含めるか検討する場合がある。

- 財務諸表を作成する場合にその影響を考慮すべき違法行為又は違法行為の疑いに関して認識している全ての事実を貴監査法人に提示した。(ISA 250)
- 関連当事者の名称、並びに認識された全ての関連当事者との関係及び関連当事者との取引を貴監査法人に提示した。(ISA 550)
- [監査人が記載することが必要とみなすかもしれないその他の確認事項。(本ISAのA11項参照)]

...

## ISA 600 (改訂) 「グループ監査における特別な考慮事項」

...

### 適用指針

本報告書の範囲 (第1項及び第2項参照)

...

職業的専門家としての懐疑心 (第9項参照)

...

A17. グループ監査における職業的専門家としての懐疑心を保持することは、以下のような事項によって影響を受けることがある。

...

- 複雑なグループ構造は、重要な虚偽表示リスクが生じやすくなる要因となる場合がある。また、極めて複雑な組織構造は、ISA 240 (改訂)<sup>48</sup>に記載されている不正リスクの要因となる可能性があるため、特定の企業又は事業単位の事業目的及び活動の理解に更なる時間や専門知識が必要となる場合がある。

...

グループ及びグループ環境、適用される財務報告の枠組み並びにグループの内部統制システムの理解 (第30項参照)

...

監査チーム内の討議 (第30項参照)

...

A92. この討議は、以下を実施する機会になる。

...

- グループ財務諸表のどこにどのように、不正又は誤謬による重要な虚偽表示が生じる可能性がある

---

<sup>48</sup> ISA 240 (改訂) 「財務諸表監査における不正」 付録1

るのかについて意見交換すること。ISA 240 (改訂)<sup>49</sup>は、監査チーム内の討議では、不正がどのように発生するのも含め、不正による重要な虚偽表示がどこにどのように行われる可能性があるのかについて、特に重点を置くよう要求している。

…

### 重要な虚偽表示リスクの識別と評価 (第33項参照)

…

#### 不正

A113. ISA 240 (改訂)<sup>50</sup>を適用するに当たり、監査人には、不正による財務諸表の重要な虚偽表示リスクを識別し評価するとともに、リスク対応手続を立案し実施することが要求されている。当該リスク対応手続の種類、時期及び範囲は、識別されたアサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに対応させる。不正によるグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクを識別するために利用される情報には、例えば、以下を含む場合がある。

- グループ財務諸表に不正による重要な虚偽表示が行われるリスクに関するグループ経営者の評価
- グループ経営者がグループ財務諸表の不正の不正リスクの識別と対応について構築した一連の管理プロセス (グループ経営者が識別した特定の不正リスク、又は不正の不正リスクが高い取引種類、勘定残高若しくは注記事項を含む。)
- 不正による重要な虚偽表示リスクの影響を受けやすい特定の構成単位の有無
- 連結プロセスにおける不正リスク要因又は経営者の偏向の兆候の有無
- グループ経営者がグループの不正の不正リスクの識別と対応について構築した一連の管理プロセス及び不正リスクを低減するために構築した内部統制に対する、グループ・ガバナンスに責任を有する者によるモニタリングの方法
- 構成単位又はグループに影響を及ぼす不正又は不正の申立てを含む不正の疑い又は申立てを把握しているかどうかについてのグループ監査人の質問に対する、グループ・ガバナンスに責任を有する者、グループ経営者及び内部監査人 (適切な場合には、構成単位の経営者、構成単位の監査人及びその他の者) の回答

…

### 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応 (第37項参照)

…

#### 企業が想定しない要素

A136. 企業が想定しない要素を、実施する作業の種類、手続を実施する企業又は事業単位及びグループ監査人が関与する作業の範囲に組み込むことにより、グループ財務諸表に不正による重要な虚偽表示をもたらす可能性がある構成単位の財務情報における重要な虚偽表示を発見する可能性が高まる場合がある<sup>51</sup>。

<sup>49</sup> ISA 240 (改訂) 第1629項

<sup>50</sup> ISA 240 (改訂) 第26項第40項及び第31項第47項

<sup>51</sup> ISA 240 (改訂) 第30項(e)第44項



...

**構成単位の監査人とのコミュニケーション及びその作業の妥当性の評価**

グループ監査に関するグループ監査人の結論に関連する事項についてのコミュニケーション (第45項参照)

A144. 第45項に従ってコミュニケーションを行うことが要求されている事項は、グループ監査に関するグループ監査人の結論に関連するものであるが、特定の事項は、構成単位の監査人による手続の過程でコミュニケーションが行われる場合がある。そのような事項には、第32項及び第50項において要求されている事項に加えて、例えば、以下がある。

...

- 不正による重要な虚偽表示リスクを含む、新たに発生した特別な検討を必要とするリスク

...

**グループ経営者及びグループ・ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション**

グループ経営者とのコミュニケーション (第54項から第56項参照)

...

A160. ISA 240 (改訂)<sup>52</sup>には、経営者及び経営者が不正に関与している可能性がある場合にはガバナンスに責任を有する者と不正に関するコミュニケーションを行うことについての要求事項と適用指針が含まれている。…

...

**付録2**

(A88項参照)

**グループの内部統制システムの理解**

...

**グループのリスク評価プロセス**

3. グループのリスク評価プロセスに関するグループ監査人の理解には、グループ経営者によるリスク評価プロセス、すなわちグループ財務諸表の重要な虚偽表示につながる可能性のある事業上のリスク (不正のリスクを含む。) を識別、分析及び管理するプロセスが含まれる場合がある。その理解には、グループのリスク評価プロセスの高度化の度合い及び当該プロセスにおける企業及び事業単位の関与の程度が含まれる場合がある。

...

<sup>52</sup> ISA 240 (改訂) 第 41項から第43項第66項から第68項

## ISA 610 「内部監査人の作業の利用」

...

## 適用指針

...

## 内部監査人の作業の利用

*内部監査人との協議及び調整 (第21項参照)*

...

A26. ISA 200<sup>53</sup> 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。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、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<sup>54</sup>。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、若しくは不正の申立てを含む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ISA 240 (改訂) 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。

<sup>55</sup>

...

## 内部監査人による直接的な補助の利用の可否、利用する領域及び利用の程度の判断

...

*直接的な補助を行う内部監査人に割り当てることができる作業の種類及び範囲の決定 (第29項から第31項参照)*

...

A36. 監査人は、内部監査人に割り当てる作業の種類を決定するに当たり、割り当てることが適切となる領域に限定して作業を割り当てるように留意する。直接的な補助のために内部監査人を利用することが適切とはならない活動及び業務には、例えば次のようなものがある。

- 不正リスクに関する協議。ただし、監査人は、ISA 315 (2019年改訂) に従って、組織における不正リスクについて内部監査人に質問することができる。<sup>56</sup>
- ISA 240 (改訂) で取り扱っている予告なしの監査手続に関する判断

<sup>53</sup> ISA 200 第15項及びA21項<sup>54</sup> ISA 315 (2019年改訂) 付録4<sup>55</sup> ISA 240 (改訂) 「財務諸表監査における不正」に関連するISA 315 (2019年改訂) 付録4<sup>56</sup> ISA 315 (2019年改訂) 第14項(a)

...

## ISA 700 (改訂) 「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」

...

### 要求事項

...

### 監査報告書

...

国際監査基準に準拠して実施した監査における監査報告書

...

### 財務諸表監査における監査人の責任

...

40. 「財務諸表監査における監査人の責任」区分には、更に以下を記載しなければならない。(A50項参照)

- (a) 監査人は、ガバナンスに責任を有する者に対して、計画した監査の範囲とその実施時期、監査上の重要な発見事項、及び以下を含むその他の事項について、報告を行うこと。
  - (i) 監査の実施過程で識別した内部統制の重要な不備
  - (ii) 識別した不正又は不正の疑い
  - (iii) ガバナンスに責任を有する者の責任に関係すると監査人が判断した不正に関連するその他の事項
- (b) 上場企業の財務諸表監査の場合、監査人は、ガバナンスに責任を有する者に対して、独立性に関して適用される職業倫理に関する規定を遵守したこと、並びに監査人の独立性に影響を与えると合理的に考えられる事項、及び阻害要因を除去するための対応策又は阻害要因を許容可能な水準にまで軽減するためのセーフガードを適用している場合はその内容について報告を行うこと。
- (c) ISA 701に従って監査上の主要な検討事項を報告する場合、監査人は、ガバナンスに責任を有する者と協議を行った事項のうち、不正に関連する事項を含め、当年度の財務諸表監査で特に重要であると判断した事項を監査上の主要な検討事項として決定し、監査報告書に記載すること。ただし、法令等により当該事項の公表が禁止されている場合や、極めて限定的ではあるが、監査報告書において報告することにより生じる不利益が公共の利益を上回ると合理的に見込まれるため、監査人が報告すべきではないと判断した場合は、当該事項を記載しないこと (A53項参照)。

...

**文例 1 - 適正表示の枠組みに準拠して作成された上場企業の財務諸表に対する監査報告書**

...

**独立監査人の監査報告書**

ABC社 株主各位 [又はその他の適切な宛先]

**財務諸表に対する監査報告書<sup>57</sup>**

...

**不正に関連する事項を含む監査上の主要な検討事項**

...

**財務諸表監査における監査人の責任**

監査人の責任は、全体としての財務諸表に不正又は誤謬による重要な虚偽表示がないかどうかについて合理的な保証を得て、監査意見を含む監査報告書を発行することにある。合理的な保証は、高い水準の保証であるが、国際監査基準に準拠して行った監査が、全ての重要な虚偽表示を常に発見することを保証するものではない。虚偽表示は、不正又は誤謬により発生する可能性があり、個別に又は集計すると、財務諸表の利用者の意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合に、重要性があると判断される。

...

監査人は、国際監査基準に従って、監査の過程を通じて、職業的専門家としての判断を行い、職業的専門家としての懐疑心を保持して以下を実施する。

- 不正又は誤謬による財務諸表の重要な虚偽表示リスクを識別し、評価し、重要な虚偽表示リスクに対応した監査手続を立案し、実施し、意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手する。不正による重要な虚偽表示を発見できないリスクは、誤謬による重要な虚偽表示を発見できないリスクよりも高くなる。これは、不正が、共謀、文書の偽造、意図的な除外、虚偽の陳述又は内部統制の無効化を伴うためである。

...

監査人は、ガバナンスに責任を有する者に対して、計画した監査の範囲とその実施時期、監査上の重要な発見事項、及び以下を含むその他の事項について報告を行う。

- 監査の実施過程で識別した内部統制の重要な不備
- 識別した不正又は不正の疑い、及び
- ガバナンスに責任を有する者の責任に関係すると監査人が判断した不正に関連するその他の事項

<sup>57</sup> 「法令等に基づくその他の報告」がない場合は、「財務諸表に対する監査報告書」は不要である。

監査人は、ガバナンスに責任を有する者に対して、独立性に関して適用される職業倫理に関する規定を遵守したこと、並びに監査人の独立性に影響を与えると合理的に考えられる事項、及び阻害要因を除去するための対応策を講じている場合又は阻害要因を許容可能な水準にまで軽減するためのセーフガードを適用している場合はその内容についても報告を行う。

監査人は、ガバナンスに責任を有する者と協議した事項のうち、不正に関連する事項を含め、当事業年度の連結財務諸表監査で特に重要であると判断した事項を監査上の主要な検討事項と決定し、監査報告書において記載する。ただし、法令等により当該事項の公表が禁止されている場合や、極めて限定的ではあるが、監査報告書において報告することにより生じる不利益が公共の利益を上回ると合理的に見込まれるため、監査人が報告すべきでないと判断した場合は、当該監査上の主要な検討事項を記載しない。

...

### 文例2 - 適正表示の枠組みに準拠して作成された上場企業の連結財務諸表に対する監査報告書

...

#### 独立監査人の監査報告書

ABC社 株主各位 [又はその他の適切な宛先]

#### 連結財務諸表に対する監査報告書<sup>58</sup>

...

#### 不正に関連する事項を含む監査上の主要な検討事項

...

#### 連結財務諸表監査における監査人の責任

監査人は、全体としての連結財務諸表に不正又は誤謬による重要な虚偽表示がないかどうかについて合理的な保証を得て、監査意見を含む監査報告書を発行することにある。合理的な保証は、高い水準の保証であるが、国際監査基準に準拠して行った監査が、全ての重要な虚偽表示を常に発見することを保証するものではない。虚偽表示は、不正又は誤謬により発生する可能性があり、個別に又は集計すると、連結財務諸表の利用者の意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合に、重要性があると判断される。

...

監査人は、国際監査基準に従って、監査の過程を通じて、職業的専門家としての判断を行い、職業的専門家としての懐疑心を保持して以下を実施する。

- 不正又は誤謬による連結財務諸表の重要な虚偽表示リスクを識別し、評価し、重要な虚偽表示リスク

<sup>58</sup> 「法令等に基づくその他の報告」がない場合は、「連結財務諸表に対する監査報告書」は不要である。

に対応した監査手続を立案し、実施し、意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手する。不正による重要な虚偽表示を発見できないリスクは、誤謬による重要な虚偽表示を発見できないリスクよりも高くなる。これは、不正が、共謀、文書の偽造、意図的な除外、虚偽の陳述又は内部統制の無効化を伴うためである。

...

監査人は、ガバナンスに責任を有する者に対して、計画した監査の範囲とその実施時期、監査上の重要な発見事項、及び以下を含むその他の事項について報告を行う。

- 監査の実施過程で識別した内部統制の重要な不備
- 識別した不正又は不正の疑い
- ガバナンスに責任を有する者の責任に関係すると監査人が判断した不正に関連するその他の事項

監査人は、ガバナンスに責任を有する者に対して、独立性に関して適用される職業倫理に関する規定を遵守したこと、並びに監査人の独立性に影響を与えると合理的に考えられる事項、及び阻害要因を除去するための対応策を講じている場合又は阻害要因を許容可能な水準にまで軽減するためのセーフガードを適用している場合はその内容について報告を行う。

監査人は、ガバナンスに責任を有する者と協議した事項のうち、不正に関連する事項を含め、当事業年度の財務諸表監査で特に重要であると判断した事項を監査上の主要な検討事項と決定し、監査報告書において記載する。ただし、法令等により当該事項の公表が禁止されている場合や、極めて限定的ではあるが、監査報告書において報告することにより生じる不利益が公共の利益を上回ると合理的に見込まれるため、監査人が報告すべきでないと判断した場合は、不正に関連する事項を含め、当該監査上の主要な検討事項を記載しない。

...

#### 文例4 - 準拠性の枠組みに準拠して作成された上場企業以外の企業の一般目的の財務諸表に対する監査報告書

...

### 独立監査人の監査報告書

...

#### 財務諸表監査における監査人の責任

監査人の責任は、全体としての財務諸表に不正又は誤謬による重要な虚偽表示がないかどうかについて合理的な保証を得て、監査意見を含む監査報告書を発行することにある。合理的な保証は、高い水準の保証であるが、国際監査基準に準拠して行った監査が、全ての重要な虚偽表示を常に発見することを保証するものではない。虚偽表示は、不正又は誤謬により発生する可能性があり、個別に又は集計すると、財務諸

表の利用者の意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合に、重要性があると判断される。

...

監査人は、国際監査基準に従って、監査の過程を通じて、職業的専門家としての判断を行い、職業的専門家としての懐疑心を保持して以下を実施する。

- 不正又は誤謬による財務諸表の重要な虚偽表示リスクを識別し、評価し、重要な虚偽表示リスクに対応した監査手続を立案し、実施し、意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手する。不正による重要な虚偽表示を発見できないリスクは、誤謬による重要な虚偽表示を発見できないリスクよりも高くなる。これは、不正が、共謀、文書の偽造、意図的な除外、虚偽の陳述又は内部統制の無効化を伴うためである。

...

監査人は、ガバナンスに責任を有する者に対して、計画した監査の範囲とその実施時期、監査上の重要な発見事項、及び以下を含むその他の事項について報告を行う。

- 監査の実施過程で識別した内部統制の重要な不備
- 識別した不正又は不正の疑い
- ガバナンスに責任を有する者の責任に関係すると監査人が判断した不正に関連するその他の事項

...

## ISA701 「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」

...

### 要求事項

...

#### 監査上の主要な検討事項の報告

- 監査人は、監査報告書の「不正に関連する事項を含む監査上の主要な検討事項」区分を設け、第14項又は第15項に該当する状況を除き、個々の監査上の主要な検討事項に適切な小見出しを付して記述しなければならない。<sup>59</sup>監査報告書の本区分の冒頭に以下を記載しなければならない。
  - 監査上の主要な検討事項は、[当年度の]財務諸表の監査において、監査人が職業的専門家として特に重要であると判断した事項である。
  - 監査上の主要な検討事項は、財務諸表全体に対する監査の実施過程及び監査意見の形成において監査人が対応した事項であり、当該事項に対して個別に意見を表明するものではない。(A31項からA33項参照)

その他の状況における「監査上の主要な検討事項」区分の様式及び内容

<sup>59</sup> 本区分の見出しに特に言及している場合を除き、本 ISAを通じて、「監査上の主要な検討事項」の区分を指す。

16. 監査人は、企業及び監査に関する事実及び状況を踏まえて、報告すべき監査上の主要な検討事項がないと判断する場合、又は第15項に該当する事項以外に監査上の主要な検討事項がないと判断する場合、監査報告書に「不正に関連する事項を含む監査上の主要な検討事項」の見出しを付した区分を設けて、その旨を記載しなければならない (A57項からA59項参照)。

...

## 適用指針

本 ISAの範囲 (第2項参照)

...

監査上の主要な検討事項、監査意見及び監査報告書に記載されるその他の項目の関係 (第4項、第12項、第15項参照)

...

A8A. ISA 240 (改訂)<sup>60</sup> には、ガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションを行った不正に関連する事項の中から、監査上の主要な検討事項を決定することを監査人に求める要求事項が定められている。ISA 240 (改訂) の要求事項及び指針は、本 ISAを参照又は拡充している。

監査上の主要な検討事項の決定 (第9項及び第10項参照)

...

監査人が特に注意を払った事項の決定に関する検討 (第9項参照)

...

A18A. ISA 240 (改訂)<sup>61</sup> では、不正に関連する事項は、監査人が特に注意を払った事項であることが多いと述べられており、また、財務諸表の利用者は不正に関連する事項に関心を示していることから、第61項に従って判断される、監査人が監査を実施する上で特に注意を払った一つ以上の不正に関連する事項は、通常当年度の財務諸表の監査において特に重要な事項であり、よって監査上の主要な検討事項であると述べられている。

重要な虚偽表示のリスクが高いと評価された領域又はISA315に基づき識別された特別な検討を必要とするリスク (第9項(a)参照)

...

A20. ISA315 (2019年改訂) において、特別な検討を必要とするリスクは、識別された重要な虚偽表示リスクの中で、固有リスク要因が虚偽表示の発生可能性と虚偽表示が生じた場合の影響の度合いの組合せに影響を及ぼす程度により、固有リスクの重要度が最も高い領域に存在すると評価された重要な虚偽

<sup>60</sup> ISA 240 (改訂) 「財務諸表監査における不正」 第61項から第64項

<sup>61</sup> ISA 240 (改訂) A165項及びA170項



表示リスクと定義されている。<sup>62</sup> 経営者の重要な判断に依存している領域及び重要かつ通例でない取引は、特別な検討を必要とするリスクとして識別されることが多い。したがって、特別な検討を必要とするリスクは、監査人が特に注意を払った事項と判断することが多い。

- A21. ~~しかしながら、全ての特別な検討を必要とするリスクが、監査上の主要な検討事項となるわけではない。例えば、ISA240 (改訂) において、監査人は収益認識には不正リスクがあると推定し、当該不正リスクを特別な検討を必要とするリスクとして扱うことが求められている。<sup>63</sup>さらに、ISA240 (改訂) では、経営者による内部統制の無効化は予期せぬ手段により行われるため、不正リスクであり、したがって、特別な検討を必要とするリスクとして扱うことが求められている。<sup>64</sup>不正による虚偽表示リスクは、監査人が特に注意を払った事項であり、かつ、監査において特に重要である場合が多いことから、監査人は、これらの事項を不正に関連する監査上の主要な検討事項と決定することがある。しかしながら、これらの事項が全て監査上の主要な検討事項となるわけではない。監査人は、一部の不正による重要な虚偽表示リスクについては監査人が特に注意を払った事項ではないと判断する場合があります、これらの特別な検討を必要とするリスクは、その状況によっては、監査人が特に注意を払った事項には該当せず、よって第10項に従った監査上の主要な検討事項の決定において考慮されないことがある。~~

...

## 監査上の主要な検討事項の報告

...

監査上の主要な検討事項として決定した事項を監査報告書において報告しない場合 (第14項参照)

- A52. 法令等により、監査人が監査上の主要な検討事項として決定した特定の事項に関して、経営者又は監査人による公表が禁止されることがある。例えば、違法行為又はその疑いのある行為 (マネー・ロンダリングなど) について、適切な機関による調査を害するおそれがある場合、法令等により公表が禁止されることがある。

...

- A55. 監査人は、監査上の主要な検討事項として決定した事項を報告することについて、関連する職業倫理に関する規定に照らして検討することが必要となることがある。<sup>65</sup>さらに、監査人は、当該事項に関して監査報告書において報告しているかどうかにかかわらず、規制・監督当局への報告が法令により要求されることがある。このような規制・監督当局への報告は、当該事項を監査上の主要な検討事項として報告することによってもたらされる不利益に関する監査人の検討に役立つことがある。

<sup>62</sup> ISA 315 (2019年改訂) 第12項(1)

<sup>63</sup> ISA 240 (改訂) - 「財務諸表監査における不正」第27項から第28項第40項から第41項

<sup>64</sup> ISA 240 (改訂) 第32項第42項

<sup>65</sup> 例えば、一部の特定の状況を除き、IESBA倫理規程のR114.2項では、秘密保持の義務が適用される情報の利用又は開示を認めていない。IESBA倫理規程R114.3項は、例外の一つとして、職業会計士に秘密情報を利用又は開示する法律上又は職業上の義務又は権利がある場合には、当該秘密情報の開示又は利用を認めている。IESBA倫理規則第114.3項A1(b)(iv)では、技術的及び職業的専門家としての基準に基づくときに、秘密情報を開示する職業上の義務又は権利があると説明している。

その他の状況における「監査上の主要な検討事項」区分の様式及び内容 (第16項参照)

A57. 第16項の要求事項は、以下のいずれかの状況において適用される。

- (a) 第10項に基づき、監査上の主要な検討事項がないと監査人が判断した場合 (A59項参照)
- (b) 第14項に基づき、監査上の主要な検討事項を監査報告書において報告しないと監査人が判断しており、また、それ以外に監査上の主要な検討事項がないと判断している場合
- (c) 監査上の主要な検討事項として決定した事項が、第15項に従って報告した事項のみである場合

A58. 以下は、報告すべき監査上の主要な検討事項がないと監査人が判断した場合の監査報告書における文例である。

#### 不正に関連する事項を含む監査上の主要な検討事項

当監査法人は、[「除外事項付意見の根拠」区分又は「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分に記載されている事項を除き、]監査報告書において報告すべき、不正に関連する事項を含む、[その他の]監査上の主要な検討事項はないと判断している。

A58A. ISA 240 (改訂)<sup>66</sup> には、報告すべき監査上の主要な検討事項があるが、それらの監査上の主要な検討事項が不正に関連するものではないと監査人が判断した場合の監査報告書の記載方法に関する指針が示されている。

A59. 監査上の主要な検討事項は、監査人が特に注意を払った事項の相対的な重要性に基づいて判断される。したがって、上場企業の監査において、監査人がガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションを行った事項の中には、監査報告書において報告すべき監査上の主要な検討事項がないと判断することはまれであり、少なくとも一つは存在していると考えられる。しかしながら、例えば、企業の実質的な事業活動が極めて限定される状況においては、監査人が特に注意を払った事項がないため、第10項に基づき監査上の主要な検討事項がないと監査人が判断することがある。

...

## ISA 705 (改訂) 「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」

...

### 適用指針

...

#### 除外事項付意見の表明が必要とされる場合

...

十分かつ適切な監査証拠が入手できない場合 (第6項(b)参照)

...

A9. 監査人が特定の手続を実施できない場合においても、代替手続の実施により十分かつ適切な監査証拠を入手できる場合には、監査範囲の制約とはならない。代替手続の実施によっても十分かつ適切な監

<sup>66</sup> ISA 240 (改訂) A177項

査証拠が入手できない場合には、必要に応じて第7項(b)、第9項及び第10項が適用される。経営者による監査範囲の制約により、例えば、不正による重要な虚偽表示リスクの評価や、監査契約の更新についての検討など、他に検討すべき事項が生じる場合がある。

## ISA 800 (改訂) 「特別な考慮事項 - 特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表に対する監査」

...

### 適用指針

...

付録

(A14項参照)

### 特別目的の財務諸表に対する監査報告書の文例

...

文例3：規制当局が定める財務報告規定（本文例の目的上、適正表示の枠組み）に準拠して作成された上場企業の完全な一組の財務諸表に対する監査報告書

文例の前提となる状況

- 規制当局の要求事項を満たすために、規制当局が定める財務報告規定（すなわち、特別目的の枠組み）に準拠して経営者によって作成された、上場企業の完全な一組の財務諸表に対する監査。経営者は財務報告の枠組みを選択することはできない。

...

- ISA 701に従って監査上の主要な検討事項を報告することが、規制当局から求められている。

...

...

### 独立監査人の監査報告書

...

#### 不正に関連する事項を含む監査上の主要な検討事項

監査上の主要な検討事項とは、当事業年度の財務諸表の監査において、監査人が職業的専門家として特に重要であると判断した事項である。監査上の主要な検討事項は、財務諸表全体に対する監査の実施過程及び監査意見の形成において対応した事項であり、私たちは、当該事項に対して個別に意見を表明するものではない。私たちは、「継続企業の前提に関する重要な不確実性」に記載されている事項のほか、以下に記載した事項を監査報告書において監査上の主要な検討事項として報告すべき事項と判断している。

[本監査に適用されるISA 701に従った監査上の主要な検討事項の記載]

...

### 財務諸表監査における監査人の責任

監査人の責任は、全体としての財務諸表に不正又は誤謬による重要な虚偽表示がないかどうかについて合理的な保証を得て、監査意見を含む監査報告書を発行することにある。合理的な保証は、高い水準の保証であるが、国際監査基準に準拠して行った監査が、全ての重要な虚偽表示を常に発見することを保証するものではない。虚偽表示は、不正又は誤謬により発生する可能性があり、個別に又は集計すると、財務諸表の利用者の意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合に、重要性があると判断される。

...

監査人は、国際監査基準に従って、監査の過程を通じて、職業的専門家としての判断を行い、職業的専門家としての懐疑心を保持して以下を実施する。

- 不正又は誤謬による財務諸表の重要な虚偽表示リスクを識別し、評価し、重要な虚偽表示リスクに対応した監査手続を立案し、実施し、意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手する。不正による重要な虚偽表示を発見できないリスクは、誤謬による重要な虚偽表示を発見できないリスクよりも高くなる。これは、不正が、共謀、文書の偽造、意図的な除外、虚偽の陳述又は内部統制の無効化を伴うためである。

...

監査人は、ガバナンスに責任を有する者に対して、計画した監査の範囲とその実施時期、監査上の重要な発見事項、及び以下を含むその他の事項について報告を行う。

- 監査の実施過程で識別した内部統制の重要な不備
- 識別した不正又は不正の疑い
- ガバナンスに責任を有する者の責任に関係すると監査人が判断した不正に関連するその他の事項

...

### ISA 805 (改訂) 「特別な考慮事項 - 特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表に対する監査」

...

#### 適用指針

...

監査の計画と実施における考慮事項 (第10項参照)

A10. 各ISAが関連するかについては、慎重な検討が必要となる。監査の対象が財務諸表項目等のみの場合であっても、ISA 240 (改訂)、<sup>67</sup>、ISA 550、<sup>68</sup> 及び ISA 570等のISAは原則として関連する。これは、適用される財務報告の枠組みの下で、不正、関連当事者取引の影響又は継続企業の前提に基づく会計処理の不適切な適用により、財務諸表項目等に虚偽表示が生じることがあるためである。

...

## IAPN 1000 「金融商品の監査における特別な考慮事項」

...

### 第I部 - 金融商品についての一般的な情報

...

#### 金融商品を利用する目的とリスク

...

18. 以下は、金融商品に関連するリスクの主な種類である。これらは、必ずしも網羅的に列挙したものでなく、また、これらのリスク（又は個々のリスクの構成要素）は異なる用語で記載されることもある。

...

(d) オペレーショナル・リスクは、金融商品に関連して必要となる業務処理に関係する。オペレーショナル・リスクは、金融商品の複雑性が増すにつれて増加し、その管理が不適切な場合、他のリスクを増加させることがある。オペレーショナル・リスクには、以下が含まれる。

...

(vi) 社内のプロセス及びシステムが適切に整備若しくは運用されていないこと又は外部の事象を原因として損失が生じるリスク（内部及び外部の要因による不正のリスクを含む。）

...

19. 金融商品の利用によるリスクに関連するその他の検討事項には、以下含まれる。

- 不正が行われるリスク。例えば、内部統制上、一定の立場にある従業員が、金融商品及びその会計処理のプロセスの両方を理解している一方で、経営者及びガバナンスに責任を有する者のそれらに対する理解が不足している場合、不正が行われるリスクが増大することがある。

...

#### 網羅性、正確性及び実在性

...

<sup>67</sup> ISA 240 (改訂) 「財務諸表監査における不正」

<sup>68</sup> ISA 550 「関連当事者」

## 約定確認及び清算機関

...

26. 全ての取引が、このような取引所を通じて決済されるわけではない。多くの市場では、決済開始前に取引の諸条件に合意する実務慣行が存在している。この取引の諸条件に合意する手続が有効であるためには、不正のリスクをできるだけ低くするため、金融商品の取引担当者と分離して運用される必要がある。決済が開始された後で約定確認（コンファメーション）がなされ、その結果、全ての条件の合意がなされる前に、確認未実施分の決済が開始される市場もある。そのような市場において取引を実行する企業は、取引条件の合意を代替的な手段で行う必要があるため、追加的なリスクがある。この代替的な手段には、以下が含まれることがある。

...

## 第II部 — 金融商品に関する監査上の検討事項

...

## 重要な虚偽表示リスクの評価と評価したリスクへの対応

...

不正リスク要因<sup>69</sup>

86. 報酬が金融商品の利用から生じる収益に左右される場合、従業員による不正な財務報告に対する動機が存在することがある。企業の報酬制度がリスク選好とどのように関連するかについて、また経営者とトレーダーにどのような動機を与えるかについて理解することは、不正による重要な虚偽表示リスクの評価に重要となることがある。

...

## 網羅性、正確性、実在性、発生及び権利と義務に関する手続

...

104. 網羅性、正確性及び実在性のアサーションを裏付ける監査証拠を提供する手続には、以下が含まれる。

...

- 仕訳入力及び当該仕訳入力の記録を対象とする内部統制の検討。これは、例えば以下に役立つことがある。
  - 仕訳入力権限者以外の従業員が仕訳入力を行ったかどうかの判断
  - 不正による重要な虚偽表示リスクに関連することのある通例でないか又は不適切な期末時の仕訳入力の識別

...

<sup>69</sup> 不正リスク要因に関する要求事項及び指針は、ISA 240 (改訂) 「財務諸表監査における不正」を参照のこと。

## ISRE 2410 (改訂) 「事業体の独立監査人が実施する期中財務情報のレビュー」

...

## 経営者確認書

...

34. 監査人は、以下の事項について記載した経営者確認書を経営者から入手しなければならない。

...

(e)不正による期中財務情報の重要な虚偽表示の可能性に対する経営者の評価を監査人に示した旨<sup>70</sup>

...

## ISAE 3000 (改訂) 「監査又はレビュー業務以外の保証業務」

...

## 適用指針

...

## 業務の計画及び実施

計画 (第40項参照)

A86. 業務執行責任者、業務チームの主要メンバー及び業務実施者の利用する外部の専門家が参画し立案する計画には、保証業務の範囲、重点事項、実施時期及び保証業務実施に関する基本的な方針の策定、並びに実施する手続の種類、時期及び範囲を示した詳細な計画及びその根拠が含まれる。適切な計画は、保証業務を効果的かつ効率的な方法で実施できるように、保証業務の重要な領域に適切に注意を向け、潜在的な問題を適時に識別し、保証業務を適切に組織化して管理する上で有用である。また、適切な計画の策定は、業務実施者が業務チームメンバーに適切に作業を割り当てることに役立ち、業務チームメンバーに対する指導、監督及び調書の査閲を容易にする。さらに、必要に応じて、専門家等の業務と連携することができる。計画活動の内容と範囲は、主題と規準の複雑さ等の業務環境に応じて異なる。主として考慮する事項は、例えば以下のとおりである。

...

- 業務に関連する不正による重要な虚偽表示リスクの程度

...

<sup>70</sup> ISA 240 (改訂) 「財務諸表監査における不正」第36項第57項は、経営者による評価の内容、範囲及び頻度は、企業により様々であり、経営者は、年次ベースで又は継続的な監視活動の一部として、詳細な評価を実施する場合があると説明している。したがって、本経営者確認書は、期中財務情報に関連する範囲で企業の特定の状況に合わせて作成している。

## ISAE 3410 – 温室効果ガス報告に関する保証業務

…

### 適用指針及びその他の説明資料

…

内部統制を含む、事業体及び事業体環境の理解並びに重要な虚偽表示リスクの識別と評価 (第23項から第26項参照)

…

GHG報告全体レベルの重要な虚偽表示リスク (第33L項(a)から第33R項(a)参照)

…

A80. GHG報告全体レベルのリスクは、特に不備のある統制環境に起因して生じることがある。例えば、経営者としての資質に欠けるというような問題は、GHG報告に広範な影響を及ぼすものであり、業務実施者による全般的な対応が必要となることがある。GHG報告全体レベルのその他の重要な虚偽表示リスクは、例えば、以下が含まれることがある。

…

- 例えば排出量取引市場に関連する不正のによる重要な虚偽表示リスク

…



国際倫理・監査財団（International Foundation for Ethics and Audit™: IFEA™）、国際監査・保証基準審議会（International Auditing and Assurance Board: IAASB®）及び国際会計士連盟（International Federation of Accountants®: IFAC®）は、本公表物の内容を信頼して行動した又は行動を控えた者に生じるいかなる損失も、当該損失が過失により生じたものか、それ以外の原因によるものかを問わず、一切の責任を負わない。

国際監査基準（International Standards on Auditing）、複雑でない企業の財務諸表監査に関する国際監査基準（International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities）、国際保証業務基準（International Standards on Assurance Engagements）、国際レビュー業務基準（International Standards on Review Engagements）、国際関連サービス基準（International Standards on Related Services）、国際品質管理基準（International Standards on Quality Management）、国際監査実務ノート（International Auditing Practice Notes）、公開草案、コンサルテーション・ペーパー、その他のIAASBの公表物は、IFACが公表し、著作権を所有する。

著作権© 2024年2月 International Federation of Accountants (IFAC) 無断複写・複製・転載を禁じる。本公表物は、公開によって最大限のフィードバックを得られるように、以下のような著作権情報を明記することを条件として複製が許可されている。「著作権© 2024年2月 International Federation of Accountants®又はIFAC®。無断複写・複製・転載を禁じる。IFACの許可を受けて使用すること。本公表物は、公開によって最大限のフィードバックを得られるように、複製が許可されている。」

「International Auditing and Assurance Standards Board」、「International Standards on Auditing」、「International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities」、「International Standards on Assurance Engagements」、「International Standards on Review Engagements」、「International Standards on Related Services」、「International Standards on Quality Management」、「International Auditing Practice Notes」、「IAASB」、「ISA」、「ISA for LCE」、「ISAE」、「ISRE」、「ISRS」、「ISQM」、「IAPN」、及び IAASBのロゴは、米国及びその他の国々において使用されている、IFACの商標、IFACの登録商標及びサービスマークである。「International Foundation for Ethics and Audit」及び「IFEA」は、米国及びその他の国々において使用されている、IFEAの商標、IFEAの登録商標及びサービスマークである。

IAASBの運営をサポートする各種プロセスは、IFACが支援している。

著作権、商標及び許可に関する情報については、[許可申請ページ](#)又は [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org)に連絡されたい。

本公表物は、日本公認会計士協会によって英語から日本語に翻訳されている。全てのIFACの文書の正文は、IFACにより英語で公表されたものである。IFACは、翻訳の正確性と完全性、又はその結果として生じる可能性のある行動について一切の責任を負わない。

本公表物の複製、保存、送信又は他の類似する使用については、[permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org)へ問合せの上、許可を得なくてはならない。

**IAASB**

**International Auditing  
and Assurance  
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)