

公開草案

2022年10月

コメント期限：2023年4月24日

*国際監査基準*

---

国際監査基準 500（改訂）

「監査証拠」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

本公開草案は、国際監査・保証基準審議会（IAASB）によって策定され承認された。

IAASB の目的は、質の高い監査・保証及びその他関連する基準を設定し、国内外の監査及び保証基準の収斂を促進することにより公共の利益に資することであり、それにより、世界中の業務の質と一貫性を高め、グローバルな監査及び保証の専門家に対する信頼を強化することにある。

IAASB は、IAASB の活動を監視する公益監視委員会並びに基準及びガイダンスの策定に公益の助言を提供する IAASB 諮問助言グループが関与する共通の基準設定プロセスの下で、全ての会計専門家が使用する監査及び保証基準並びにガイダンスを策定している。IAASB の運営をサポートする構造とプロセスは、国際会計士連盟（IFAC）により支援されている。

著作権、商標権及び使用許可情報は、83 ページをご覧ください。

ISA.

IAASB

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board®

## コメントの要請

本公開草案は、国際監査・保証基準審議会（IAASB®）により作成・承認された ISA 500（改訂）「監査証拠」を提案するものです。

本公開草案で提案された内容は、最終版として発行される前に寄せられた意見を考慮して修正されることがあります。コメント募集期限は2023年4月24日です。

コメントは、IAASB のウェブサイトから「コメント提出 ([Submit Comment](#))」のリンクを用いて電子的に提出してください。コメントは、PDF ファイルと Word ファイルの両方でお寄せください。この機能を初めて利用する場合は、登録が必要です。コメントは全て公表資料として扱われ、最終的にウェブサイト上に掲載される予定です。

本文書は、IAASB のウェブサイト ([www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)) からダウンロードできます。承認済み文書は英語で公表されています。

# 説明文書

## 目次

---

	ページ
はじめに.....	5
背景.....	5
IESBA 及び他の IAASB のタスクフォースや諮問グループとの調整.....	6
<b>セクション 1 回答者のための手引き.....</b>	<b>7</b>
<b>セクション 2 重要な事項.....</b>	<b>7</b>
セクション 2-A-ED-500 で扱われる公共の利益に資する課題.....	7
セクション 2-B-ED-500 の目的と範囲及び他の基準との関連性.....	9
セクション 2-C-テクノロジー.....	10
セクション 2-D-職業的専門家としての懐疑心.....	11
セクション 2-E-定義.....	11
セクション 2-F-十分かつ適切な監査証拠を入手するための監査手続の立案及び実施に関する事項.....	13
セクション 2-G-監査証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性.....	14
セクション 2-H-入手した監査証拠の評価.....	17
セクション 2-I-適合修正.....	18
<b>セクション 3 コメントの要請.....</b>	<b>20</b>
<b>公開草案</b>	
国際監査基準 500 (改訂)「監査証拠」(案).....	22
ISA 500 (改訂) 案に伴う適合修正—現行基準からの変更点.....	55

---

## はじめに

1. 本文書は、2022年9月にIAASBが公開を承認した国際監査基準（ISA）500（改訂）「監査証拠」の公開草案（以下「ED-500」という。）の背景とその解説を行うものである。

## 背景

2. 現行のISA 500は、2008年末にIAASBの国際基準を明確化するプロジェクトの一環として検討された。さらに、2018年にISA 540<sup>1</sup>を改訂するIAASBのプロジェクトの一環として、同基準を適合修正（すなわち、定義された外部情報源に対処する資料を含むように）した。
3. IAASBは、企業及び監査人双方によるテクノロジーの利用などを含むビジネス環境及び監査実務の進化を認識し、監査証拠に関して考えられ得る課題を特定及び検討するために、2019年1月に作業グループを設置した。2019年6月に当該作業グループから提出された最初のフィードバックに基づき、IAASBは、以下の理解を深めるためには、追加的な情報収集及び対象を絞ったアウトリーチ活動が必要であるという見解に至った。
  - 特定された課題又はその他の課題（もしあれば）が、それらの課題の理由又は原因を含め、実務上どの程度の課題を生み出しているか。
  - それらの課題について、どのように対処するのが最善か。
4. 2020年12月、IAASBはISA 500を改訂するための[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IIでは、特定された監査証拠に関連する課題や、プロジェクト・プロポーザルの基礎となった情報収集、対象を絞ったアウトリーチ活動等の説明を含む、プロジェクトに関する更なる背景が説明されている。プロジェクトの目的は、プロジェクト・プロポーザルのセクションIVに記載されており、以下のように要約される。
  - ISA 500の目的と範囲を明確にし、他の基準との関係を説明する。
  - 現在のビジネス環境及び監査環境における情報の性質と情報源を認識した上で、監査証拠として利用する情報を検討・判断し、十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかを評価するための、原則主義に基づくアプローチを開発する。
  - 自動化されたツールや技法の使用を含む、企業や監査人によるテクノロジーの使用に関する様々な状況への基準の適用の柔軟性を考慮しつつ、現在のビジネス及び監査環境に適応できるようにISA 500を現代化する。
  - 監査証拠として利用する情報についての判断や入手した監査証拠の評価において、職業的専門家の懐疑心の役割を強調する。
5. ISA 500の改訂プロジェクトの範囲を決定するに当たり、IAASBは、特定された公共の利益に資する課題への対処に焦点を当てるため、また、一連のISAの中でISA 500の性質と役割を強調し続けるために、プロジェクトの一部として扱わないであろう以下の事項についても、一定の結論に達した。<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> ISA 540（改訂）「会計上の見積り及び関連する開示の監査」

- 特定の課題、主に他のISA（例えば、ISA 330）<sup>2</sup>に対する修正の可能性や、財務諸表の監査又はレビュー以外の保証に関する問題は、IAASBの活動の枠組みに従って、将来の作業計画の決定の一部を構成することになる。<sup>3</sup>
- テクノロジーに関して、自動化されたツールや技法を用いて監査手続を立案・実施する方法については、本プロジェクトでは言及しない。

## IESBA及び他のIAASBのタスクフォースや諮問グループとの調整

### IESBA

6. 2022年1月、国際会計士倫理基準審議会（IESBA）のスタッフは、倫理面での検討事項及び監査証拠に関連する事項を識別するために、ED-500のハイレベルでのレビューを実施した。ED-500では、監査人の職業的懐疑心の行使を強化するための新しい又は強化された要求事項が導入されていることから、IESBAスタッフは、IAASBに対して以下の検討をするよう提言した。
  - IESBA「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規程」という。）における探究心及び専門的判断に関する規定
  - IESBA公開草案「テクノロジー関連の倫理規程改訂案」に含まれる事項で、タスクフォースの作業に関連する可能性のある事項があるかどうか。
7. 2022年7月、IESBAスタッフはED-500のフォローアップレビューを行い、その提言が十分に対処されていることに留意した。また、IESBAとのさらなる調整を必要とする重要な事項がないことに留意した。

### IAASB タスクフォースと諮問グループ

8. プロジェクト・プロポーザルの承認以降、IAASBのタスクフォース及び諮問グループとの調整活動が行われてきた。
  - 不正タスクフォース：ISA 240<sup>4</sup>の適合修正案に関する討議、及び提案されているISA 240（改訂）の方向性にできる限り沿うようにするための討議
  - 職業的専門家としての懐疑心に関する諮問グループ：ED-500における職業的専門家としての懐疑心の行使と監査人の偏向への対応に焦点を当てた討議
  - テクノロジー諮問グループ：ED-500の原則がテクノロジーを利用する際にどのように適用され得るかを明確にするための、適用指針の例示に関する討議

<sup>2</sup> ISA 330「評価したリスクに対応する監査人の手続」

<sup>3</sup> IAASBの活動の枠組みは、その約束された活動を実現するために、特定の活動を選択し、優先順位をつけるためのプロセスと手続を説明することを含め、どのように作業を行うかの枠組みを定めている。

<sup>4</sup> ISA 240「財務諸表監査における不正に関する監査人の責任」

## セクション1 回答者のための手引き

IAASB は ED-500 で取り上げられた全ての事項、特に「コメントの要請」で特定された事項に関するコメントを歓迎する。コメントは、特定の項に言及し、コメントの理由を記載し、また提案されている文言の変更について具体的な提案をするものが最も有用である。また、回答者は、自身に関連する質問のみを取り上げることも可能である。回答者が ED-500 の提案に同意する場合、IAASB の提案に対する支持を表明しなければ、それを推測することはできないため、IAASB がそのような賛同の見解を知ることは有益である。

## セクション2 重要な事項

### セクション2-A-ED-500で扱われる公共の利益に資する課題

9. 以下の表は、監査証拠に関連して IAASB が特定した主要な公共の利益に資する課題と、それらが ED-500 でどのように扱われたかを示している。

公共の利益に資する課題	特定された重要な公共の利益に資するために行われた変更の説明	ED-500 の関連する項
監査人が利用する情報の性質や情報源などの変化への対応	<p><i>適用可能性と適用の柔軟性</i></p> <p>内部情報源と外部情報源の両方について、監査証拠として利用することを意図した情報について、判断を行う際の原則主義ベースのアプローチを開発すること。そのために、IAASB は、多様な状況に適用でき、その適用において柔軟性をもつ監査証拠に関連する監査人の判断を強化するために、適合性と信頼性の属性を策定した。例えば、ED-500 では、監査証拠として利用することを意図した全ての情報の適合性と信頼性を評価する際に、監査人の注意を以下の点に集中させている。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 監査手続の意図した目的に照らして、状況に応じて適用される適合性及び信頼性の属性</li> <li>● 情報源及びその情報源が当該状況において適用される適合性と信頼性の属性に関する監査人の判断にどのような影響を及ぼす可能性があるか。</li> </ul>	第9項、A34項からA62項

公共の利益に資する課題	特定された重要な公共の利益に資するために 行われた変更の説明	ED-500の 関連する項
	<p><i>経営者の専門家が作成した情報の利用</i></p> <p>経営者の専門家によって作成された監査証拠として利用することを意図した情報を使用する際の監査人の責任の強化及び明確化。例えば、以下のようなものがある。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 監査証拠として利用することを意図した情報の適合性及び信頼性を評価するという包括的な要求事項の上に構築され、かつ、その追加的な要求事項であることを明確にすること。</li> <li>● 経営者が行った修正を含め、経営者が当該情報の適切性をどのように検討したかを理解することに監査人を集中させること。</li> </ul>	<p>第 11 項、A66 項から A78 項</p>
<p><b>テクノロジーの進化を認識した原則主義ベースの基準の現代化と支援</b></p>	<p><i>適用可能性と適用の柔軟性</i></p> <p>テクノロジーの利用を規定するのではなく、テクノロジーの利用が進み、進化する監査環境の中で監査人が基準を適用できるようにするような、原則主義に基づくアプローチを強化すること。</p> <p>例えば、適用指針は、以下の対処をしている。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 監査人が、監査証拠を入手するために、手作業の又は自動化されたツール及び技法を用いて監査手続を実施することができることを明確にする。</li> <li>● 自動化されたツールや技法の使用が、自動化バイアスを含む監査人の偏向にどのような影響を及ぼす可能性があるかを説明する。</li> <li>● 企業又は監査人によるテクノロジーの利用に注意を喚起し、又は認識させるような例示を適宜示す。</li> </ul>	<p>A3 項、A4 項、A17 項、A22 項、A23 項、A27 項から A29 項、A32 項、A41 項、A42 項及び A61 項</p> <p>付録 2、5、6、10</p>

公共の利益に資する課題	特定された重要な公共の利益に資するために 行われた変更の説明	ED-500の 関連する項
<p>監査証拠として利用する情報及び十分かつ適切な監査証拠を判断する際に、職業的懐疑心を維持することを促進する。</p>	<p>職業的専門家としての懐疑心の適切な発揮の促進</p> <p>職業的専門家としての懐疑心の重要性を強調する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 偏向のない方法で監査手続を立案及び実施すること。</li> <li>• 監査証拠として利用することを意図した情報の適合性及び信頼性を評価すること、及び</li> <li>• 入手した全ての監査証拠を検討し、十分かつ適切な監査証拠が入手できたかどうかを結論付けるための基礎とする。</li> </ul>	<p>第4項、第8項(a)、第9項、第13項、A19項からA23項、A43項及びA44項、A51項、A53項、A57項、A59項からA62項及びA84項からA88項</p>

10. IAASBは、ED-500の審議において、監査証拠として利用することを意図した情報の評価及び入手した監査証拠の十分性、適切性に関連する変更案が、監査人の行動に及ぼす影響を検討した。IAASBは、ED-500の改訂案が、上記の表及び後述のセクション2-Bからセクション2-Hで説明するように、特定された重要な公共の利益に資する課題に対処することで、監査証拠を入手し評価する際に、総合的に監査人の判断を強化することにつながるという見解を持っている。
11. この改訂案は、一連の国際監査基準の中でのED-500の性質と役割も反映している。ED-500の第8項から第14項では、監査証拠を入手し評価することに関して、ED-500と他のISAとの相互関係を認識し、監査手続を立案し実施する際の監査人の監査証拠に関する包括的な責任に対応した要求事項を規定している。適用指針では、必要に応じて、要求事項の意味や意図するところを説明するなど、基礎となる概念や要求事項を実施するためのガイダンスをさらに解説している。IAASBは、ED-500が要求事項と適用指針の適切なバランスを実現しているかどうかについて、利害関係者の見解を得ることに関心を持っている。

#### セクション2-B—ED-500の目的と範囲及び他の基準との関連性

12. IAASBの情報収集と的を絞ったアウトリーチ活動により、利害関係者がISA 500の目的と範囲、そして他の基準、特にISA 330との関連性を明確にすることを支持していることが示された。

#### ISA 500の目的と範囲

13. 現行ISA 500は、財務諸表監査において何が監査証拠となるかを説明し、監査意見の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手するために、監査手続を立案し実施する監査人の責任について定めている。これは、監査の過程で入手した全ての監査証拠に適用される。また、現行のISA

500 は、他の ISA が、監査の特定の局面、及び特定のテーマに関連して入手すべき監査証拠、監査証拠を入手するための特定の手続、及び十分かつ適切な監査証拠が入手できたかどうかの評価について取り扱っていると述べている。

14. ED-500 は、この原則主義ベースのアプローチを維持し、監査手続を立案し実施する際の監査証拠に関する監査人の責任（ED-500 の第 1 項）を規定する包括的な基準として機能している。この責任には、監査証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性の評価、入手した監査証拠の評価などが含まれる。この点について IAASB は、ED-500 が、監査人が監査を通じて監査証拠について判断する際の重要な基礎となる「参照枠組み（Reference Framework）」を提供していると指摘している。
15. ED-500 の A2 項で説明されているように、監査手続には、ISA に準拠するために実施されるリスク評価手続、リスク対応手続、及びその他の監査手続が含まれる。

#### 他の基準との関連性 (Linkage)

16. ED-500 第 2 項は、ISA 200 との重要な関連性を維持している。<sup>5</sup> ISA 200 は、監査意見の基礎として、不正か誤謬かを問わず、全体としての財務諸表に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ことを監査人に求めると記載している。合理的な保証を得るために、監査人は、監査リスクを許容可能な低い水準に抑え、それによって監査意見の基礎となる合理的な結論を導き出すことができる十分かつ適切な監査証拠を入手することが要求されている。<sup>6</sup>
17. ED-500（第 3 項）では、特定の事項を扱う他の ISA や、十分かつ適切な監査証拠が入手できたかどうかに関する ISA 330 の監査人の全般的な結論との関連も残されている。ED-500 の付録には、特定の事項について入手すべき監査証拠を規定する他の ISA の例が記載されている。

#### セクション 2-C—テクノロジー

18. 前述の本書第 9 項の表は、テクノロジーの進化に対応するために現存の ISA 500 を改訂するという重要な公共の利益に資する課題に対処するために ED-500 で行われた変更を記述している。現在のビジネス及び監査環境に適応し、デジタル時代をより良く反映するために ISA 500 を現代化することは、IAASB にとってこのプロジェクトの重要な推進力となってきた。
19. ED-500 の開発に当たり、IAASB は、企業及び監査人の双方によるテクノロジーの利用が増加する発展的な環境において、基準を適用できるように、原則主義ベースのアプローチを採用した。IAASB は、ED-500 が目的に適合し続けることができるよう、バランスの取れたアプローチを目指した。したがって、ED-500 は、テクノロジーの使用に関して細則的ではなく、むしろ監査人又は企業によるテクノロジーの使用に柔軟に対応するものである。ED-500 の適用指針は、原則主義ベースの要求事項を基に、テクノロジーの利用を強調するものである。

<sup>5</sup> ISA 200 「財務諸表監査における総括的な目的」

<sup>6</sup> ISA 200 第 17 項

## セクション2-D—職業的専門家としての懐疑心

20. 情報収集活動の結果、IAASB は、ISA 500 が、監査証拠として利用する情報及び十分かつ適切な監査証拠が入手されているかどうかについて判断する際に、職業的専門家としての懐疑心の必要性をより強固に取り扱うことができると結論付けた。
21. 前述第9項の表は、監査証拠に関する判断に関連する職業的専門家としての懐疑心の行使を促進するという重要な公共の利益に資する課題に対処するために、ED-500 で行われた変更を記述したものである。IAASB は、ED-500 の序文（はじめに）（第4項）に、ISA 200 との関連性、並びに監査の計画や実施及び監査証拠の批判的な視点による評価における、職業的専門家としての懐疑心の維持の強調により焦点を当てた項を追加している。

## セクション2-E—定義

### 監査証拠

22. 現行の ISA 500 では、監査証拠を「監査人が意見表明の基礎となる個々の結論を導くために利用する情報」と定義している。IAASB の監査証拠に関する情報収集活動の一環として、利害関係者は、「監査人が利用する情報」という表現が、監査人が当該情報に対して又は当該情報とともに何かを行っていることを示唆していることに留意している。
23. そこで、IAASB は、情報（すなわち、「インプット」）が監査証拠（すなわち、「アウトプット」）となるためには、監査手続の対象となる必要があることを ED-500 の定義の改訂に反映させるべきであるかどうかを討議し、合意した。ED-500 では、「監査証拠として利用することを意図した情報」という用語は、情報の適合性及び信頼性を評価することを含む監査手続を適用する「インプット」を表すものとして使用されている。ED-500 第9項に従い、監査証拠として利用することを意図した情報の適合性及び信頼性の評価が要求される点については、下記セクション 2-G を参照のこと。ED-500 の A34 項では、監査証拠として利用することを意図した情報の概念を説明する適用指針が提供されている。
24. ED-500 における監査証拠の定義の改訂（第7項(b)）では、監査証拠を「監査手続が適用され、監査人の意見及び報告書の基礎となる結論を導き出すために監査人が利用する情報」（下線強調追加）と説明されている。IAASB は、監査証拠が、監査意見を形成し、監査報告書を作成・公表する際に、監査人の結論を裏付けるために実際に必要となることから、ISA 200 の A30 項に基づいて、監査報告書への言及を追加している。ED-500 の目的（第6項(a)）を含むその他の記述は、多くの場合、監査人が監査意見の基礎となる合理的な結論を導き出すことができる十分かつ適切な監査証拠を入手するという文脈から、監査意見にのみ言及されている。

### 監査証拠の十分性と適切性

25. 監査証拠の十分性については、IAASB の対象を絞り込んだアウトリーチ活動において、情報源の大幅な増加により、状況に応じて「どれだけの証拠があれば十分か」という監査人の判断の不確実性が高まっていること、また監査証拠の心証の度合い（persuasiveness）という概念がこ

の不確実性にどのように対処する、又は対処し得るかについて言及された。関係者は、監査証拠の適切性に関する現行の定義は概ね適切であるとの意見で一致したが、監査証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性に関して、より多くのガイダンスが必要であることを認めた。

26. IAASB は、その審議の中で、充分性と適切性の概念は、十分に組み込まれ、壊れることがなく、また ISA 全体の基本であるとして、監査人の行動に影響を与えないような定義の変更を導入することに懸念を表明した。そのため、IAASB は、監査意見の基礎となる結論の裏付けを提供するに当たり、監査証拠の質的尺度である「適切性」と、監査証拠の量的尺度である「充分性」の概念を維持している (ED-500 第 7 項(a)及び第 7 項(d))。
27. ED-500 では、両定義を支持するために、現行の ISA 500 から一部抜粋した適用指針が含まれている。IAASB は、現行の ISA 500 の適切性の定義が、監査証拠の適合性と信頼性に言及しているのに対し、ED-500 では、監査証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性を評価することに焦点が当てられていることに留意している。IAASB は、監査証拠の適切性（すなわち質）は、監査証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性、及びその情報に適用する監査手続の立案と監査人の監査手続の適用の有効性に影響されるという見解を持っている。この点については、ED-500 の A13 項に記述されている。

#### 監査証拠の充分性、適切性、心証の度合いの相互関連性

28. プロジェクト・プロポーザルでは、ISA 330 に従って、監査人のリスク評価が高いほどより確かな心証が得られる監査証拠を入手する責任があることを踏まえ、ISA 500 の文脈における監査証拠の「心証の度合い (persuasiveness)」という概念の関連性を検討することが示された。<sup>7</sup> IAASB は、監査証拠の充分性と適切性、ひいてはその心証の度合いに影響を及ぼす可能性のある要因を含め、これらの概念の相互関係を説明するための適用指針 (ED-500 の A6 項から A9 項) を追加した。

#### その他の定義

29. 現行の ISA 500 には、会計記録の定義が含まれているが、現行基準の要求事項には、この用語への言及はない。しかし、「会計記録」という用語は、ISA 315 (2019 年改訂) を含む他の ISA の要求事項には含まれている。<sup>8</sup>したがって、IAASB は、ED-500 から生じる適合修正として、ISA 315 (2019 年改訂) に会計記録の定義を追加することを提案している。
30. 外部情報源 (EIS) の定義は、ISA 540 (改訂) に起因する適合修正として、現行の ISA 500 に導入されたものである。外部情報源の定義は、ED-500 の要求事項では使用されておらず、主に他の ISA の適用指針で言及されているため、ED-500 では削除された。しかし、IAASB は、外部の個人や組織が作成し、経営者が財務諸表の作成に使用する情報が、外部情報源であるか、又は経

<sup>7</sup> ISA 330 第 7 項(b)

<sup>8</sup> ISA 315 (2019 年改訂) 「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」第 25 項(a) (ii)

営者の専門家が作成した情報であるかを監査人が識別するのに役立つため、ED-500 の適用指針において外部情報源の記述が依然として必要であると考えている（ED-500 の A48 項の詳細説明参照）。IAASB は、現行 ISA 500 の A39 項から A44 項の外部情報源に関する適用指針についても検討し、一部の概念は他の情報源からの情報にも関連し、外部情報源からの情報に固有のものではないことを指摘した。ED-500 の開発に当たり、IAASB はこの適用指針を簡素化したが、外部情報源に特化した概念やガイダンスを残した。

## セクション2-F—十分かつ適切な監査証拠を入手するための監査手続の立案及び実施に関する事項

31. 現行の ISA 500 の第 6 項では、十分かつ適切な監査証拠を入手するために、監査人が状況に応じて適切な監査手続を立案し実施することを要求している。IAASB は、ISA 500 が引き続きこの要求事項の適切な場所であるか、それとも ISA 200 のような他の ISA に配置する方が良いかについて議論した。
32. IAASB は、ED-500 が、監査人が監査手続を立案し実施する際に、監査証拠について判断するための参照枠組みを提供し、ED-500 と他の ISA との間の関連性をより強固にしていることから、この要求事項は ED-500（第 8 項）に残すべきであると考えている。
33. IAASB は、ED-500 の第 8 項を強化し、監査人に、裏付けとなり得る監査証拠の入手や、矛盾し得る監査証拠の除外に偏らない方法で監査手続を立案し実施することを求めることにより、職業的懐疑心の行使を強化することを支持した（第 8 項(a)）。この文言は、ISA 315（2019 年改訂）<sup>9</sup> 及び ISA 540（改訂）の要求事項と整合している。<sup>10</sup> ED-500 の A20 項を追加し、偏向のない方法で監査手続を立案し実施することが、全ての監査手続に関係すること、及びそれがどのようなものであるかを説明した。
34. ED-500 の第 8 項(a)の適用指針は、ISA 220（改訂）と関連しており、監査手続を立案し実施する際に、無意識又は意識的な監査人の偏向を認識することが、職業的懐疑心の行使に対する阻害要因を軽減するのに役立つ可能性があることを示唆している。また、自動化されたツールや技法を使用する場合、手作業で監査手続を実施するよりも、自動化されたツールや技法を使用する方が効果的であり、より確かな心証が得られる監査証拠を提供できる場合があることを認識しつつ、自動化バイアスのリスクを低減するために監査人が取り得る措置を示している。

### 監査手続の種類

35. 現行の ISA 500 には、監査証拠を入手するために実施することができる様々な種類の監査手続を説明し、区別するための適用指針が含まれている。新しいテクノロジーによって、自動化されたツールや技法を用いて実施される監査手続が、現行の ISA 500 や他の ISA に記載されている監査手続の種類上どのように分類されるかについて、疑問が投げかけられている。

---

<sup>9</sup> ISA 315（2019 年改訂）第 13 項

<sup>10</sup> ISA 540（改訂）第 18 項

36. さらに、IAASB のアウトリーチ活動からのインプットとして、新しい監査ツールや技法の利用により、監査手続の種類が混在する場合があります。また、ISA に記載されている監査手続の種類が、実施される手続を完全に説明していない場合があるため、内容や種類による監査手続の分類は実務上困難であることが指摘されている。IAASB は、監査人が、監査手続の種類（すなわち、監査手続がどの「カテゴリー」に属するか）よりも、状況における監査手続の適切性（すなわち、監査手続がその意図する目的を達成するために適切に立案されており、監査人によって有効に適用されているか）に焦点を当てるのが重要であるという見解を持っている。
37. そこで、IAASB は、監査手続の種類を説明する適用指針を ED-500 の付録に移した。その際、監査手続の種類を現代化するために、テクノロジーや自動化されたツール及び技法の使用に関する言及を含む例が追加された。

#### テスト項目の選択

38. 現行の ISA 500 第 10 項では、監査人が、内部統制の運用評価手続及び詳細テストを立案する際に、監査手続の目的に適した有効な抽出方法を決定することを要求している。IAASB は、この要求事項が、評価されたリスクに対応する監査手続の立案に関するものであるため、ISA 330 に記載する方が良いかどうかを議論した。しかし、IAASB は、どのようにテスト項目を選択するかを決定することは、手続の目的を満たす監査証拠を提供するために、状況に応じて適切な監査手続を立案することの不可欠な部分であることを留意した。そのため、IAASB は、現行の ISA 500 第 10 項を ED-500 第 8 項(b)に併記した。
39. IAASB は、ED-500 第 8 項(b)の強化された要求事項は、原則主義により、全ての監査手続に適用されるため、今日の環境においてより強固なアプローチであるという見解を持っている。また、ED-500 の関連する適用指針が改訂され、監査人が自動化されたツールやテクノロジーを使用してテスト項目を識別・選択できることが示され、ED-500 が現代的になった。

#### セクション2-G—監査証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性

40. 現行 ISA 500 の第 7 項では、監査人が監査手続を立案し実施する場合に、外部情報源から入手した情報を含め、監査証拠として利用する情報の適合性と信頼性を考慮することが要求されている。現行 ISA 500 第 9 項では、企業が作成した情報に焦点を当て、その情報が監査人の目的に照らして十分に信頼できるかどうかを評価し、その情報の正確性と網羅性に関する監査証拠を入手することを要求している。
41. ED-500 では、情報源の性質や数の変化、及びテクノロジーの進化を踏まえ、監査証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性を評価する原則主義ベースの要求事項を含んでいる（ED-500 第 9 項）。この評価を行うに当たり、監査人は、情報源と、当該情報が利用される監査手続の目的に照らして、状況に応じて適用される適合性と信頼性の属性を考慮する。
42. IAASB は、ED-500 の第 9 項の要求事項は、監査証拠として利用することを意図した情報の適合性及び信頼性を十分に評価することを定めるものであると考えている。しかし、IAASB は、この評価を行う際に、監査人に不必要な負担を強いることにならないように注意を促している。IAASB

の意図は、特定の各状況において必要とされる様々なレベルの作業努力 (work effort) を示すことができる (すなわち、適用の柔軟性のある) 原則主義のアプローチの要求事項を開発することであった。ED-500 の第 9 項 (b) の「監査手続の目的に照らして」という記述は、当該状況下で適用される属性に関する監査人の職業的専門家としての判断が、その情報が監査手続の立案・実施においてどのように利用されるかを考慮することを示すことにより、この適用の柔軟性に対処するものである。

43. ED-500 の A35 項では、監査人の適合性と信頼性の評価は、専門的な判断を伴う反復的なプロセスであると説明されている。監査人の評価に影響を与える要因としては、監査証拠として利用できる情報がどのような形で存在するか、また、そのような情報が入手可能であるか、アクセス可能であるか、理解可能であるかどうかが挙げられる。監査証拠として利用することを意図した情報の適合性及び信頼性の評価には、監査手続の実施が含まれるが、その種類、時期及び範囲は様々である (ED-500 の A36 項)。その評価は、当該情報に適用される監査手続と同時に実施することができ、場合によっては、容易に実施することができる (ED-500 の A37 項)。また、ISA に準拠した他の監査手続の実施により得られた監査証拠も、監査人の評価に資することがある (ED-500 の A38 項)。

#### 情報源

44. ED-500 の A48 項から A52 項では、監査証拠として利用することを意図した情報の様々な情報源について説明している。本適用指針では、情報の入手先が、当該状況において適用される適合性と信頼性の属性に関する監査人の専門的判断、及び情報の適合性と信頼性に関する監査人の評価の種類と範囲に影響を及ぼす可能性があることを説明している。さらに適用指針では、偏りのない方法で監査証拠を入手するためには、複数の情報源から情報を入手することが必要になる場合があると説明している。しかし、監査人は、監査証拠として利用可能な全ての情報源を識別するために網羅的な調査を実施する必要はない。

#### 適合性及び信頼性の属性

45. ED-500 の A53 項では、監査証拠の質は、その元となる情報の適合性と信頼性に依存すると説明されている。したがって、監査人は、ED-500 の第 9 項に基づく評価の一環として、状況に応じて適用可能な情報の適合性及び信頼性の属性を考慮することが求められている。ある属性がその状況下で適用できるかどうか、またどの程度適用できるかは、職業的専門家としての判断の問題である。
46. ED-500 の A54 項から A62 項では、適合性と信頼性の属性について、状況に応じて適用される属性に関する監査人の専門的判断に影響を与える要因を含めて説明している。
47. 上記、第 42 項で述べたように、IAASB は、情報の適合性と信頼性を評価する際に、監査人に不必要な負担を強いることにならないよう注意を促している。この点について、IAASB は、適合性と信頼性の属性の全てが状況に応じて適用できるとは限らないこと、ED-500 の属性はチェックリストとして使用することを意図していないことを審議の中で強調している。

48. また、IAASB は、監査人による適合性と信頼性の評価の文書化と、状況に応じて適用可能な属性の検討に関する懸念についても議論している。ED-500 の A40 項では、監査調書の様式、内容及び範囲に関する ISA 230<sup>11</sup> の要求事項が、監査証拠として利用することを意図した情報の適合性及び信頼性に関する監査人の評価の文書化にも適用されることを説明するために追加されている。さらに A40 項では、他の ISA に従って実施された監査手続の文書化には、状況に応じて適用される適合性と信頼性の属性に関する監査人の検討に関する文書を含めることができると説明されている。ただし、ED-500 は、監査人が情報の適合性と信頼性の全ての属性を検討したことを文書化することを求めているわけではない。

#### *監査証拠として利用することを意図した情報の正確性と網羅性*

49. 現行の ISA 500（第 9 項）は、監査人が企業によって作成された情報を利用する際に適用される条件付の要求事項である。このような状況において、現行 ISA 500 は、監査人に、情報が監査人の目的に照らして十分に信頼できるかどうかを、状況に応じて以下を含む必要な事項を含めて評価することを求めている。
- 情報の正確性と網羅性に関する監査証拠を入手すること。
  - 情報が監査人の目的に照らして十分に正確かつ詳細であるかどうかを評価すること。
50. 上記、第 41 項で述べたように、ED-500 第 9 項は、情報源にかかわらず、監査証拠として利用することを意図した情報の適合性及び信頼性を評価するという原則に基づく要求事項である。IAASB はこの要求事項に関して広範な議論を行い、要求事項が情報の正確性と網羅性を扱うべきかどうか、またどのように扱うべきかについて、以下を含む様々な意見が出された。
- ED-500 第 9 項において、原則主義であるという要求事項の性格を考慮し、特定の属性（正確性と網羅性）の考慮を特に強調する必要があるかどうか。
  - 現行の ISA 500 の第 9 項と比較して、要求事項の堅牢性に懸念があり、特に企業の情報システムから内部で生成された情報については、正確性と網羅性が一般的に重要な考慮事項であるとの指摘
51. その議論の結果、IAASB の大多数は、第 9 項(b)に従って、情報の正確性と網羅性について、その属性が一定の状況に該当する場合には監査人が監査証拠を入手するという条件付要求事項（ED-500 第 10 項）を支持することとなった。IAASB は、この別個の要求事項は、情報の正確性と網羅性、特に企業の情報システムから内部で生成された情報について検討することの重要性を強調するものであり、監査規制当局の検査結果に対応するものであると結論付けている。
52. また、IAASB は、監査人が正確性と網羅性の属性を適用できると考えられる状況、及び正確性と網羅性に関する監査証拠の入手方法を説明するための適用指針（ED-500 の A63 項から A65 項）を作成した。

---

<sup>11</sup> ISA 230 「監査調書」

#### 監査証拠として利用することを意図した経営者の利用する専門家が作成した情報

53. 現行の ISA 500 の第 8 項では、監査証拠として利用する情報が、経営者の専門家の作業によって作成された場合における監査人に対する要求事項を取り扱っている。ED-500 の改訂された要求事項 (ED-500 の第 11 項) は、ED-500 第 9 項の原則主義による要求事項に関連しており、情報源にかかわらず、監査証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性を評価することを基礎としている。したがって、ED-500 第 11 項では、第 9 項を参照し、情報の適合性と信頼性の評価に関連した要求事項が増分的なものであることを明確にしている。現行の ISA 500 の要求事項における条件 (「監査人の目的に照らして当該専門家の業務の重要性を考慮して、必要な範囲で」) は、第 9 項 (b) が監査手続の意図する目的に言及していることから不要と考えられ、削除された。
54. ED-500 の第 11 項参照、加えて以下のとおりである。
- 経営者の利用する専門家の適性 (competence)、能力 (capabilities) 及び客観性 (objectivity) を評価するという、現行の ISA 500 の要求事項を維持する。IAASB は、経営者が専門家によって作成された情報を財務諸表の作成に用いる場合、このような評価の重要性は利害関係者によく理解されており、公共の利益に適うという見解を持っている。
  - 監査人は、経営者が利用する専門家が行った業務について理解を得ることを要求している。この点について IAASB は、経営者の専門家が行った業務の理解には、経営者の専門家が作成した基礎的な情報の理解も含まれると指摘している。
  - 専門家が作成した情報が、経営者によって財務諸表の作成にどのように利用されたかについて理解を得ることを監査人に求める要求事項が追加された。現行の ISA 500 第 8 項 (c) は、専門家の業務が関連するアサーションの監査証拠として適切かどうかを評価することを要求しているが、これは、ED-500 第 8 項 (b) において、監査人に、手続の意図した目的 (例えば、関連するアサーションについて評価したリスクに対応する) を満たす監査証拠を提供するために状況に応じた適切な監査手続を立案し実施することを既に求めていることと重複すると考えられる。

#### 監査証拠となる情報の適合性又は信頼性に関する疑義

55. IAASB は、現行の ISA 500 第 11 項が、監査証拠における矛盾及び監査証拠として使用される情報の信頼性に対する疑義という、二つの異なる事項を取り扱っていることを議論した。そのため、IAASB は ED-500 の開発に当たり、二つの独立した要求事項を作成した。ED-500 第 12 項では、監査証拠として利用しようとする情報の適合性や信頼性に疑義を抱く場合に、監査人がとるべき対応について述べている。ED-500 第 14 項では、以下の第 61 項で詳しく説明するように、監査人が他の監査証拠と矛盾する監査証拠を入手した場合に、監査人に求められる対応を述べている。
56. IAASB は、監査証拠として利用することを意図した情報の適合性又は信頼性に疑義を抱く場合、監査人が追加的又は代替的な情報の入手を試みることを要求すべきかどうかについて議論した。しかし、IAASB は、ED-500 の A81 項で説明されているように、監査証拠として利用することを意

図した情報の適合性又は信頼性に対する疑義を解消するために、監査人が監査手続を実施できる状況があり得るという見解を持っている。その他の状況においては、監査人は、外部からの情報を含む代替的又は追加的な情報を求める必要がある場合がある。

## セクション2-H—入手した監査証拠の評価

57. ED-500 第 13 項では、ISA 330 に従って十分かつ適切な監査証拠が入手できたかどうかを結論付ける基礎として、実施した監査手続から入手した監査証拠を評価することを新たに求めている。<sup>12</sup> このスタンドバック (stand back) は、ED-500 第 8 項 (b) で、監査手続が意図した目的に適合する監査証拠を提供するために、状況に応じた適切な監査手続の立案と実施について求めているものの「循環する輪を閉じる (close the loop)」ことにも役立っている。これは、全ての監査人が入手した監査証拠に適用され、リスク評価手続を含む手続であることから、ISA 315 (2019 年改訂) 第 35 項の要求事項を補強する役割も果たしている。
58. また、ED-500 第 13 項におけるスタンドバックは、他の監査証拠と整合するか否かにかかわらず、また、財務諸表のアサーションを裏付けるように見えるか否かにかかわらず、入手した全ての監査証拠を考慮することを要求し、職業的専門家としての懐疑心の行使を強調している。
59. ED-500 第 13 項における、財務諸表のアサーションを裏付ける又は矛盾する監査証拠の有無に関する言及は、ISA 330 第 26 項の文言を反映したものである。IAASB は、適合修正を通じて、ISA 330 の第 26 項の文言を削除することにより、ED-500 と ISA 330 の関係が強化される可能性について議論した。しかし、IAASB は、バランスの観点から、この文言は両基準において適切であり、財務諸表に対する意見を形成する際に ISA 700 (改訂) との重要な関連性を提供するため、ISA 330 において保持すべきであると結論づけた。
60. また、IAASB は、ED-500 の第 13 項の評価をどのレベルで行うかについて議論した。IAASB は、この評価は、ISA 330 の第 26 項に従った十分かつ適切な監査証拠が入手できたかどうかに関する監査人の結論と同じレベルで実施されることを意図していることに留意している。ISA 330 では、リスク対応手続の種類、時期及び範囲は、アサーション・レベルでの重要な虚偽表示のリスクの評価に基づき、これに対応するものでなければならないとしている。IAASB は、ED-500 第 13 項が要求する監査人の評価は、ISA 330 の要求事項との関連で行われるため、入手した監査証拠が、重要な取引種類、勘定残高及び開示の関連するアサーションに対して実施した監査手続の目的に合致しているかどうかに関心を当てることを説明するための適用指針 (ED-500 の A85 項) を追加している。
61. 上記、第 55 項で述べたように、ED-500 は、入手した監査証拠における矛盾に対処するという条件付の要求事項も含んでいる (ED-500 第 14 項)。このような場合、監査人は、矛盾を理解し、対処するために必要な行動をとり、もしあれば、監査の他の側面への影響を検討することが要求されている。IAASB は、入手した個々の監査証拠が互いに整合している場合もあれば、ある監査証拠が他の監査証拠と整合していない場合もあることを指摘している。矛盾に対処した後、

<sup>12</sup> ISA 330 第 26 項

その監査証拠は、十分かつ適切な監査証拠が入手できたかどうかに関する監査人の全体的な結論の基礎の一部となる。

## セクション2-Iー適合修正

62. IAASB は ED-500 から生じる多くの適合修正を提案している。提案されている変更点は、様々な基準の関連する項に印を付した文章で示されている。修正が提案されている項、又は修正案の文脈を提供するために必要な項のみを記載している。多くの場合、変更は用語や表現を ED-500 に合わせることに関連したものである。

### ISA 200

63. ISA 200<sup>13</sup> と現行の ISA 500 には、共に監査証拠の定義がある。現行 ISA 500 の定義は、IAASB の用語集に含まれている。<sup>14</sup> これらの定義は構成が異なるため、なぜ異なるのか、両方が必要なのか、また、どのように整合させるべきかという疑問が生じている。
64. IAASB は、ISA 200 の定義を、ED-500 第7項(b)で提案されている改訂後の監査証拠の定義に合わせて更新すべきか、又は ISA 200 の定義を削除すべきか（すなわち、ED-500 に単一の監査証拠の定義のみを設けるか）について議論した。
65. ISA 200 が基本的な基準であることを踏まえ、IAASB は、両基準に監査証拠の定義を残すことにメリットがある可能性を認識した。しかしながら、IAASB は、全てを考慮した結果（on balance）、ISA 200 の定義を削除することを支持し、そのための ISA 200 の適合修正を提案している。

### ISA 315 (2019年改訂)

66. 上記第29項で述べたように、IAASB は、ED-500 から生じる適合修正として、ISA 315 (2019年改訂) に会計記録の定義を追加することを提案している。

### ISA 330

67. IAASB は、ISA 330 第26項が、「財務諸表のアサーションを裏付けるように見えるか、矛盾しているように見えるかにかかわらず、入手した全ての関連する監査証拠」を検討することに言及していることに留意している。これに対し、ED-500 第13項(b)は、ISA 330 の第26項に従った監査人の全体的な結論の根拠を示すことを目的としており、「入手した全ての監査証拠」について言及している。
68. IAASB は、ED-500 第13項(b)において、「全ての監査証拠」を検討するという言及は適切であると考えている。ED-500 第9項では、監査人は監査証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性を評価することが求められている。監査証拠とは、監査人が監査意見及び監査報

---

<sup>13</sup> ISA 200 第13項(b)

<sup>14</sup> [IAASB の品質管理、監査、レビュー、その他の保証及び関連サービスに関する国際基準](#)の電子ハンドブックを参照

告書の基礎となる合理的な結論を導き出すために利用する、監査手続が適用された情報であると定義されている。したがって、ED-500 の第 13 項に従って評価された監査証拠は、適合性があり（かつ信頼できる）ものである（すなわち、「適合性がない（irrelevant）」監査証拠という概念はない）。

69. そこで IAASB は、ED-500 第 13 項(b)の表現に合わせるために、ISA 330 の第 26 項の「適合する（relevant）」という言葉削除する適合修正を提案している。

### セクション3 コメントの要請

回答者は、ED-500 の要求事項並びに関連する適用指針の明確性、理解可能性及び適用の実用性についてコメントを求められている。これに関して、コメントは ED-500 の具体的な局面を特定し、明確性、理解可能性、適用の実用性に関する懸念の理由と改善のための提案を含むことが最も有用である。また、回答者が ED-500 の提案に同意する場合、IAASB がこの見解を認識することは有益である。

#### 全般的な質問

1. ED-500 の目的及び範囲は明確であるか。これに関して、以下はどうか。
  - (a) ED-500 は、監査を通じて監査証拠について判断する際に、原則主義のアプローチによる適切な参照枠組み（reference framework）を監査人に提供しているか。
  - (b) 他の ISA との関係や参照は明確で適切か。
2. ED-500 の改訂案を上記第 10 項で説明したように総合的に勘案した場合、監査証拠を入手・評価する際の監査人の判断の強化につながるかどうかについて、どのように考えているか。
3. ED-500 は要求事項と適用指針のバランスが適切であるかどうかについて、どのように考えるか（上記第 11 項参照）。
4. ED-500 は、自動化されたツールや技法の利用を含む、企業や監査人によるテクノロジーの利用に対応した原則主義のアプローチを強化することにより、テクノロジーに関して適切にバランスをとっていることに同意するか。
5. ED-500 の要求事項及び適用指針は、監査証拠の入手及び評価における職業的専門家としての懐疑心の行使を適切に強化しているか。

#### 具体的な質問

6. 監査証拠の定義の改訂を支持するか。特に、情報に監査手続を適用して初めて監査証拠となるという「インプット→アウトプット・モデル」に同意するか。
7. 適用指針には、監査証拠の十分性、適切性及び心証の度合い（persuasiveness）の相互関係が適切に記載されているか。
8. ED-500 の要求事項及び適用指針は、監査証拠として利用することを意図した情報の適合性及び信頼性を適切に評価することの助けとなるか。

9. 情報の正確性と網羅性について、それらの属性が状況に応じて適用可能である場合には、その監査証拠を入手するという別個の条件付き要求事項に同意するか。
10. ISA 330 に従って、十分かつ適切な監査証拠が入手できたと結論付ける根拠として、実施した監査手続から入手した監査証拠を評価するという、新しい「スタンバック (stand back)」の要求事項に同意するか。
11. ED-500 に関して、他に指摘したいことはあるか。その場合、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ご意見を持っているのかを明記されたい。

#### 一般的なコメントの要請

12. IAASB は以下に示す事項についてのコメントも求めている。
  - (a) 翻訳—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意図していることを認識し、IAASB は、回答者が ED-500 を検討する際に留意すべき潜在的な翻訳上の問題についてのコメントを歓迎する。
  - (b) 適用—ED-500 が大幅な改訂であることを認識し、さらに、該当する場合には国内でのデュープロセスと翻訳の必要性を考慮し、IAASB は、この基準の適切な適用は最終版の ISA の承認から約 18 か月後に開始する財務報告期間になると考えている。早期適用も認められ、奨励される。IAASB は、これが ISA の効果的な導入 (implementation) を支援するための十分な期間を提供するかどうかについてのコメントを歓迎する。

# 公開草案 国際監査基準 500 (改訂)「監査証拠」(案)

(20XX年12月15日以後開始する会計期間に係る財務諸表の監査から適用)

## 目次

項番号

### はじめに

本国際監査基準の適用範囲 ..... 1-4

適用 ..... 5

目的 ..... 6

定義 ..... 7

### 要求事項

十分かつ適切な監査証拠を入手するための監査手続の立案と実施 ..... 8

監査証拠として利用することを意図した情報 ..... 9-12

入手した監査証拠の評価 ..... 13-14

### 適用指針

監査証拠と監査手続 ..... A1-A4

十分かつ適切な監査証拠 ..... A5-A12

監査証拠の適切性 ..... A13

監査証拠の十分性 ..... A14

十分かつ適切な監査証拠を入手するための監査手続の立案と実施 ..... A15-A33

監査証拠として利用することを意図した情報 ..... A34-A83

入手した監査証拠の評価 ..... A84-A93

付録：提案されている ISA 500 (改訂) と他の ISA との関係及び監査手続の種類例

## はじめに

### 本国際監査基準の適用範囲

1. 本国際監査基準（ISA）は、監査手続を立案し実施する際の、監査証拠に関連する監査人の責任について規定している。この監査人の責任には、監査証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性の評価、及び入手した監査証拠の評価が含まれる。（A1項からA4項参照）
2. ISA 200<sup>1</sup>は、財務諸表の監査を実施する際の監査人の総括的な責任について規定している。ISA 200は、監査人が監査リスクを許容可能な低い水準に抑え、それによって監査人が監査意見の基礎となる合理的な結論を導き出すことができるよう、十分かつ適切な監査証拠を入手することを要求している（ISA 200参照）。<sup>2</sup>（A5項からA12項参照）
3. 本ISAは、監査中に入手した全ての監査証拠に適用される。他のISAは、特定の事項に関して入手すべき監査証拠（例えば、ISA 315（2019年改訂）に従って実施されるリスク評価手続に関する監査証拠）を取り扱っている場合がある。<sup>3</sup>また、ISA 330<sup>4</sup>は、特に、十分かつ適切な監査証拠を入手すること及び十分かつ適切な監査証拠が入手できたかどうかを結論付けることに対する監査人の全般的な責任について取り扱っている。

### 職業的専門家としての判断と職業的専門家としての懐疑心

4. ISA 200で説明されているように、ISAは、監査の計画と実施を通じて、監査人が職業的専門家としての判断を行使し、職業的専門家としての懐疑心（職業的懐疑心ともいう）を維持することを求めている。<sup>5</sup>本ISAは、監査の計画及び実施、並びに監査証拠の批判的評価において、職業的懐疑心を維持することを、例えば、以下のようにさらに強調している。
  - 偏向のない方法で監査手続を立案し、実施すること。
  - 監査証拠として利用することを意図した情報の適合性及び信頼性を評価すること。
  - 他の監査証拠との整合性、矛盾の有無を問わず、また、財務諸表上のアサーションを裏付けるか否かにかかわらず、入手した全ての監査証拠を、十分かつ適切な監査証拠を入手したか否かの結論の基礎として考慮する。

### 適用

5. 本ISAは 20XX 年12月15日以後開始する期間の財務諸表の監査に適用される。

---

<sup>1</sup> ISA 200 「財務諸表監査における総括的な目的」

<sup>2</sup> ISA 200 第17項

<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 「評価されたリスクに対応する監査人の手続」

<sup>5</sup> ISA 200 第7項

## 目的

6. 監査人の目的は、以下のとおりである。
  - (a) 監査意見の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手するために、状況に応じて適切な監査手続を立案し、実施すること。
  - (b) 監査証拠として利用することを意図した情報及び入手した監査証拠を評価し、十分かつ適切な監査証拠が入手できたかどうかについて、監査人が結論を表明するための基礎を提供すること。

## 定義

7. ISAの目的上、以下の用語は以下の属性を示す意味を持つ。
  - (a) 監査証拠の適切性 - 監査意見の基礎となる結論の裏付けとなる監査証拠の質的尺度(A13項参照)
  - (b) 監査証拠 - 監査人が監査意見及び監査報告書の基礎となる結論を導き出すために利用する、監査手続が適用された情報
  - (c) 経営者の利用する専門家 - 会計や監査以外の分野で専門知識を有する個人又は組織で、その分野での業務が、企業の財務諸表作成を支援するために企業によって利用されている。
  - (d) (監査証拠の) 十分性 - 監査意見の基礎となる結論の裏付けとなる監査証拠の量的尺度(A14項参照)

## 要求事項

### 十分かつ適切な監査証拠を入手するための監査手続の立案と実施

8. 監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手するために、以下のとおり、監査手続を立案し、実施しなければならない。(A15項からA18項参照)
  - (a) 裏付けとなる可能性のある監査証拠を入手すること、又は矛盾する可能性のある監査証拠を除外することに偏らない方法によって(A19項からA23項参照)、及び
  - (b) その種類、時期及び範囲は、当該監査手続の意図する目的に適合する監査証拠を提供するために、状況に応じて適切である。(A24項からA33項参照)

### 監査証拠として利用することを意図した情報

9. 監査人は、監査証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性を評価しなければならない。この評価を行う際に、監査人は以下の事項を考慮しなければならない。(A34項からA47項参照)
  - (a) 情報源(A48項からA52項参照)
  - (b) 監査手続の意図する目的に照らして、状況に応じて適用される適合性と信頼性の属性(A53項からA62項参照)
10. 監査人は、第9項(b)に従って正確性及び網羅性の属性が適用されると判断する場合には、情報

の正確性及び網羅性について監査証拠を入手しなければならない。(A63項からA65項参照)

#### 経営者の利用する専門家が作成した、監査証拠として利用することを意図した情報

11. 監査人は、監査証拠として利用することを意図した情報が、第9項に基づく監査人の評価の一環として、経営者の利用する専門家によって作成されている場合には、以下の事項を実施しなければならない。(A66項からA68項参照)
  - (a) その専門家の適性、能力及び客観性を評価する。(A69項からA73項参照)
  - (b) その専門家が行った業務を理解する。(A74項及びA75項参照)
  - (c) その専門家が作成した情報が、経営者により財務諸表の作成にどのように使用されたかについて、以下の事項を含めて理解する。(A76項からA78項参照)
    - (i) 経営者がその専門家によって作成された情報の適切性をどのように考慮したか、及び
    - (ii) 当該専門家が作成した情報に対して経営者が行った修正とその理由

#### 監査証拠となる情報の適合性又は信頼性に関する疑義

12. 監査人は、監査証拠として利用することを意図した情報の適合性又は信頼性について疑義がある場合には、以下の事項を実施しなければならない。(A79項及びA80項参照)
  - (a) 疑義を解消するために、監査手続の修正又は追加が必要かどうかを判断する。(A81項及びA82項参照)
  - (b) 疑義を解消できない場合、そのような疑義が不正による重要な虚偽表示リスクを示しているかどうかを含め、監査の他の側面に影響を及ぼすかどうかを考慮する。(A83項参照)

#### 入手した監査証拠の評価

13. ISA 330<sup>6</sup>に従って十分かつ適切な監査証拠が入手できたかどうかを結論付ける根拠として、監査人は以下の事項を実施しなければならない。(A84項からA88項参照)
  - (a) 入手した監査証拠が監査手続の実施目的に合致しているかどうかを評価する。
  - (b) 他の監査証拠と整合するかどうかを含め、また、財務諸表上のアサーションを裏付けるか矛盾するかを問わず、入手した全ての監査証拠を考慮する。
14. 監査人は、他の監査証拠と矛盾する監査証拠を入手した場合には、以下のように対応する。(A89項からA93項参照)
  - (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。

\* \* \*

---

<sup>6</sup> ISA 330 第26項

## 適用指針

### 監査証拠と監査手続（第1項参照）

- A1. 監査証拠は、監査意見及び監査報告書の基礎となる結論を裏付けるために必要である。<sup>7</sup>監査証拠は、アサーションを裏付ける証拠と矛盾する証拠から構成される。監査証拠は、累積的な性質のものであり、主として監査の過程で実施した監査手続から入手する。過年度の監査で入手した監査証拠は、監査人が過年度の監査証拠が当年度の監査における適合性と信頼性を依然として有しているかについて評価するための監査手続を実施した場合には、当年度の監査における監査証拠を提供することがある。
- A2. 監査人は、以下を含む監査手続を立案し実施することによって、監査証拠を入手する。
- ISA 315（2019年改訂）<sup>8</sup>又はISA 315（2019年改訂）を特定の項目にどのように適用するかを記載した他のISAに従って実施するリスク評価手続
  - 以下から構成される、ISA 330又はISA 330を特定の項目にどのように適用するかを記載した他のISAに従って実施するリスク対応手続
    - ISAで要求される場合、又は監査人がその実施を選択した場合に実施する内部統制の運用評価手続
    - 詳細テスト及び分析的実証手続を含む、実証手続
  - ISAを遵守するために実施するその他の監査手続
- 付録では、監査証拠を入手する際の監査人の責任に関するISA 500（改訂）案と他のISAとの関係について説明している。

### 自動化されたツール及び技法

- A3. 監査人は、監査証拠を入手するために、手作業又は自動化されたツール及び技法を個別に又は組み合わせて利用して、監査手続を実施する場合がある。状況によっては、基礎となる情報の形式により、自動化されたツール及び技法がより効果的であるか、より確かな心証が得られる監査証拠を提供する場合があり、また、監査人は、手動で監査手続を実施することが不可能又は実務的ではないことから、自動化されたツール及び技法を利用することが必要となる場合がある。例えば、大量のデータ又は情報を分析、処理、整理、構造化又は表示する場合には、自動化されたツール及び技法がより効果的なことがある。
- A4. その他のISAは、以下の場合がある。
- 手作業よりも自動化されたツール及び技法を利用することで、監査手続がより効果的に実施される場合がある状況を説明する。例えば、ISA 240は、自動化されたツール及び技法を利用することで、電子的な取引ファイルや勘定ファイルに対するより広範な手続の実施が可能となる場合があることを説明している<sup>9</sup>。

<sup>7</sup> ISA 200 の A30 項

<sup>8</sup> ISA 315（2019年改訂）第13項から第16項

<sup>9</sup> ISA 240「財務諸表監査における不正」の A38 項

- 本ISAの適用に関連する場合がある自動化されたツール及び技法の例示を提供する。例えば、ISA 315（2019年改訂）は、自動化されたツール及び技法は、以下の目的で利用される場合があることを説明している。
  - 分析、再計算、再実施又は整合性チェックを含む、大量のデータに対するリスク評価手続の実施<sup>10</sup>
  - ドローンといった遠隔監視ツールを利用した特定の資産の観察又は文書の閲覧<sup>11</sup>

#### 十分かつ適切な監査証拠（第2項参照）

A5. 監査人は、ISA 330に従って十分かつ適切な監査証拠が入手されたかどうかを結論付けるための基礎となる、監査の過程で入手した全ての監査証拠を考慮する。<sup>12</sup>ISA 330において説明されているように、監査人の十分かつ適切な監査証拠に係る判断は、監査証拠の心証の度合いを含む多くの要因によって影響される。<sup>13</sup>

#### 監査証拠の十分性、適切性及び心証の度合いの相互関係

- A6. 監査証拠の十分性と適切性は、相互に関連する。<sup>14</sup>十分性と適切性は、評価した重要な虚偽表示リスクと関連するアサーションを考慮して、共に監査証拠の心証の度合いに影響を与える。
- A7. 一部のISAには、より確かな心証が得られる監査証拠が要求される又は要求されることがある状況について、要求事項又は指針を定めているものがある。例えば、ISA 330では、リスク対応手続を立案する際に、監査人のリスク評価が高いほど、より確かな心証が得られる監査証拠を入手するよう要求しており、また、監査人が内部統制の運用状況の有効性への依拠の程度が高いほど、より確かな心証が得られる監査証拠を入手するよう要求している。<sup>15</sup>
- A8. 監査人は、不正又は誤謬の事実が識別されたかどうかを含む実施した監査手続の結果により、ISA 315（2019年改訂）に従ってリスク評価を修正することが適切であると判断することがある。<sup>16</sup>リスク評価の修正は、十分かつ適切な監査証拠が入手されたかどうかを結論付けるために、より確かな心証が得られる監査証拠が必要であることを示唆することがある。
- A9. 監査証拠の十分性と適切性及び心証の度合いに影響を及ぼすその他の要因には、以下の事項が含まれる。
  - A48項からA49項で説明されている、情報の適合性と信頼性の属性に関する監査人の検討を含む、監査証拠として利用することを意図した情報
  - 単一の情報源から得られた情報なのか、複数の情報源が必要とされる情報の可能性がある

<sup>10</sup> ISA 315（2019年改訂）のA21項

<sup>11</sup> ISA 315（2019年改訂）のA35項

<sup>12</sup> ISA 330 第26項

<sup>13</sup> ISA 330 のA62項

<sup>14</sup> ISA 200 のA31項

<sup>15</sup> ISA 330 第7項(b)及び第9項

<sup>16</sup> ISA 315（2019年改訂）第37項

のか。

- 監査手続の立案及び実施。すなわち、監査手続が状況に応じて適切に実施されたかどうか（A20項、A21項参照）。
- 複数の監査証拠の間に矛盾がないかどうか。

#### 監査証拠を入手することが容易でない場合、又は監査証拠を入手する時期若しくは費用の問題

- A10. ISA 200<sup>17</sup>には、監査の固有の限界の説明において、監査証拠の入手が容易でないこと、又は入手の時期や費用の問題は、代替手続のない監査手続を省略したり、心証の度合いに欠ける監査証拠に依拠したりする理由とはならないと記載されている。
- A11. 状況によっては、監査証拠として利用することを意図した情報へのアクセス又は理解が、非常に困難である場合又は時期若しくは費用の問題を伴う場合がある。しかし、監査人は、十分かつ適切な監査証拠となる代替的な情報がなく、そのため、困難さ、時期又は費用にかかわらず、当該情報を入手する必要があると判断する場合がある。
- A12. 監査人が、監査証拠として利用することを意図した情報を入手又は理解することが実務上不可能であると判断した場合、監査人は十分かつ適切な監査証拠を入手できないことがある。さらに、経営者が監査人からの質問や要請に消極的な場合（例えば、依頼した陳述を経営者が拒んだ場合）は、監査範囲の制約となることがある。ISA 705(改訂)<sup>18</sup>では、監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手できないことが監査範囲の制約となり得るその他の状況を説明している。このような状況においては、監査人は、ISA 705(改訂)に従って、財務諸表について限定意見を表明するか、又は意見を表明しないことが求められる。

#### 監査証拠の適切性（第7項(a)参照）

- A13. 監査証拠の適切性は、監査証拠の質に関係している。A24項からA26項で説明されているように、監査証拠の質は、監査証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性に加えて、監査手続の立案及び監査人による監査手続の適用の有効性に依存する。通常、情報の適合性と信頼性が高いほど、より質が高く、したがって、より確かな心証が得られる監査証拠となることがある。監査人は、監査証拠がより確かな心証が得られるものである場合には、監査意見の基礎となる結論の裏付けとなる監査証拠が十分であると判断することがある。他方、監査証拠が心証の度合いに欠ける場合、監査人は、監査人の結論の裏付けとなる追加の監査証拠が必要であると判断することがある。しかしながら、あらゆる状況において、同じ種類の監査手続を実施して監査証拠の量を増やしても、より確かな心証が得られる監査証拠とはならないことがある。

#### 監査証拠の十分性（第7項(d)参照）

---

<sup>17</sup> ISA 200 A50 項

<sup>18</sup> ISA 705(改訂)「独立監査人の監査報告書における監査意見の修正」のA8 項及びA9 項

A14. 必要な監査証拠の量は、監査人が評価した虚偽表示リスクの程度によって影響を受け（評価したリスクの程度が高いほど、より多くの監査証拠が要求される。）、また、監査証拠の質によって影響を受ける（質が高いほど、より少ない監査証拠で済む。）。追加的な監査証拠は、実施する監査手続の範囲を拡大すること、異なる種類の監査手続を実施すること、又は異なる情報源からの監査証拠を入手することで入手することができる場合がある。しかしながら、数多くの監査証拠を入手したとしても、監査証拠の質の低さを補完しないことがある。

## 十分かつ適切な監査証拠を入手するための監査手続の立案と実施（第8項参照）

### 監査手続の種類

A15. 監査人は、A2項で説明されているように、リスク評価手続、リスク対応手続及びその他の監査手続を含む、ISAに準拠した監査手続を立案し実施することにより、監査証拠を入手することができる。監査手続の種類は、その目的と手法に関係している。例えば、ISA 330では、リスク対応手続の目的は、運用評価手続又は実証手続の場合があると説明されている。<sup>19</sup>また、ISA 330で説明されているように、監査手続の種類は、評価されたリスクに対応することが最も重要である。

A16. 監査人は、例えば、取引種類、勘定残高又は注記事項について監査証拠を入手する際に、一つの監査手続の手法を立案し実施することもあれば、異なる手法の監査手続を組み合わせで立案し実施することもある。付録では、監査手続の手法を説明し、事例を記載している。

A17. 監査手続の手法は、監査人の目的に照らして、入手する監査証拠に影響を与える場合がある。

例：

- 通常、事情に精通している企業内外の関係者への質問のみでは、アサーション・レベルの重要な虚偽表示がないことについて十分かつ適切な監査証拠を提供しない。
- 観察は、手続又は内部統制の実施に関する監査証拠を提供する。しかし、観察は、観察を行った時点に関する監査証拠に限定され、また、手続又は内部統制の実施は観察されているという事実により制限される。
- リスク評価手続やリスク対応手続を実施する際に、監査人は、自動化されたツールを利用して、より容易に大量の取引データセットを照会することができる。これにより、監査人は、取引の特性や構成内容について、より詳細な理解又はより深い理解を得ることができ、その結果、より確かな心証が得られる監査証拠となる場合がある。

A18. 監査人は、複数の目的を達成する監査手続を立案し実施することがある。例えば、ISA 315（2019年改訂）では、監査人は、効率的である場合には、リスク評価手続をISA 330に基づき実証手続又は運用評価手続と同時に実施することがあると説明されている。<sup>20</sup>監査人は、複数の目的を達成するための監査手続を実施する場合、関連するISAの要求事項を遵守する。監査人は、例えば、監査手続としてリスク評価手続とリスク対応手続を同時に実施する場合、ISA 315（2019年改訂）及びISA 330の要求事項並びにそのような監査手続の立案と実施について取り扱

<sup>19</sup> ISA 330、A5項

<sup>20</sup> ISA 315（2019年改訂）A19項

っているその他の関連するISA(例えば、ISA 540 (改訂) のような特定の事項に関するISA) <sup>21</sup>の要求事項を遵守することが要求される。

#### 偏りのない方法による監査手続の立案及び実施 (第8項 (a) 参照)

A19. ISA 220(改訂)<sup>22</sup>は、監査人の無意識又は意識的な偏向は、監査手続の立案及び実施において、監査チームの職業的専門家としての判断に影響を及ぼすことがあると説明しており、職業的専門家としての懐疑心の発揮を妨げる可能性がある偏向 (バイアス) の例を示している。監査手続を立案し実施する際に、このようなバイアスを認識することは、監査証拠を批判的に評価し、監査人の目的に照らして十分かつ適切な監査証拠を入手できたかどうかを判断するに当たり、監査人の職業的専門家としての懐疑心の発揮を阻害する要因を軽減するのに役立つことがある。また、このような認識を持つことにより、監査人は、以下のようなバイアスを回避する監査手続を立案し実施することができる。

- アサーションに矛盾する、又は疑問を呈する監査証拠よりも、財務諸表におけるアサーションを裏付ける監査証拠を重視すること (確証バイアス)。
- 最初の情報又は監査証拠を、その後の情報又は監査証拠を評価する際の錨 (アンカー) として使用すること (アンカリング効果によるバイアス)。
- すぐに思い浮かんだ情報を重視したり、容易に利用可能な又はアクセスが容易な情報源からの情報を使用すること (可用性バイアス)。
- 適切な監査手続を実施することなく、自動化されたシステムによる生成物又はデジタル形式の情報を重視したり、不当に依拠すること (自動化バイアス)。A22項からA23項も参照のこと。

A20. 偏りのない方法による監査手続の立案及び実施には、以下が含まれる。

- リスク評価手続においては、リスクの存在や重要な虚偽表示リスクに関する監査人の想定と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、又はリスクの存在や監査人の想定と矛盾する監査証拠を除外する方向に偏らないように実施すること。
- ISAに基づくリスク対応手続及びその他の監査手続においては、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、又は当該アサーションと矛盾する監査証拠を除外する方向に偏らないように実施すること。

A21. 監査証拠を偏りのない方法で入手するために監査手続を立案し実施することは、企業内外の複数の情報源から監査証拠として利用することを意図した情報を入手することを含む場合がある。複数の情報源から情報を入手する必要性は、監査意見の基礎となる結論を裏付ける十分かつ適切な監査証拠を提供するために、監査証拠がどの程度心証の度合いを有している必要があるかに影響される場合がある。

<sup>21</sup> ISA 540 (改訂) 「会計上の見積りと関連する注記事項の監査」

<sup>22</sup> ISA 220 (改訂) 「監査業務における品質マネジメント」のA35項

## 自動化バイアス

- A22. デジタル情報又は自動化されたシステムによって生成された情報は、自動化バイアスのリスクを生じさせ、その結果、当該情報の適合性及び信頼性に対する過度の依存となることがある。監査証拠として利用することを意図した情報の適合性及び信頼性を評価する際に自動化バイアスを認識することは、当該バイアスを回避するような方法で監査手続を立案し実施することに役立つ場合がある。
- A23. A3項からA4項では、自動化されたツール及び技法を利用することで、手作業で監査手続を実施するよりも効果的な場合があり、又はより確かな心証が得られる監査証拠が提供される可能性がある」と説明している。しかしながら、自動化されたツール及び技法の利用は、自動化バイアスを含む無意識の偏向のリスクを生じさせる可能性もある。自動化されたツール及び技法を利用するに当たり、自動化バイアスのリスクを軽減するための監査人の行動には、以下が含まれることがある。
- 自動化バイアスに対する脆弱性がより大きくなる可能性がある事例や状況について、監査チームに明示的に注意を促す。
  - 以下の実施に際して監査チームのより経験のあるメンバー、又は必要に応じて専門的な技能及び知識を有する監査チームのメンバーが関与することの重要性を強調する。
    - 自動化されたツール又は技法で利用されるデータ入力と処理手順（計算及びデータ修正を含む）を理解する。
    - 自動化されたツール又は技法を利用して監査手続を立案し実施する。
    - 自動化されたツール又は技法を適用した結果を解釈する。
  - 監査事務所が自動化されたツール及び技法の利用を許容しているかどうか、また、監査事務所が自動化されたツール及び技法の利用が適切であると判断しているかどうかを判断する。<sup>23</sup>

### 状況に応じた適切な監査手続（第8項（b）参照）

- A24. A9項に記載されているように、監査人が立案し実施する監査手続は、入手した監査証拠の心証の度合いに影響を及ぼすことがある。

例：

- 閲覧又は外部確認手続は、質問よりも確かな心証が得られる監査証拠を提供することがある。
- より広範な監査手続（例えば、監査サンプリングにおけるサンプル数の拡大）を実施することで、より確かな心証が得られる監査証拠を入手することができる。

- A25. ISA 200<sup>24</sup>において、発見リスクは以下の二つから構成されると記載されている。

<sup>23</sup> 国際品質マネジメント基準（ISQM）1「財務諸表等の監査若しくはレビュー又はその他の保証業務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32項（f）及びA100項からA101項

<sup>24</sup> ISA 200のA44項からA45項

- 監査手続の有効性
- 監査人による監査手続の運用

監査人が立案し実施する監査手続は、監査手続の種類、時期及び範囲が、状況に応じた当該監査手続の意図する目的を達成するために有効であるように立案されている場合には適切である。監査手続は、特定の目的を達成するために有効に立案されていても、監査手続の実施（すなわち、その適用）が不適切であれば、発見リスクを適切な低い水準に抑えることができない可能性がある。

A26. ISA 220(改訂)は、個々の監査業務における品質管理に対する監査人の特定の責任及び監査責任者の関連する責任について規定している。責任は、例えば、以下の事項に関する監査手続の適用に影響を及ぼす可能性のある要素に対応している。

- 適切な監査計画を実施したかどうか。
- 監査手続は、適切に実施するための適切な知識と経験を有する監査チームのメンバーによって実施されたかどうか。
- 監査チームのメンバーは、職業的専門家としての懐疑心を適切に発揮したかどうか。
- 適切な指揮、監督及び査閲が実施されたかどうか。

#### 監査手続の立案及び実施における対象項目の抽出

A27. 監査人は、監査手続の立案及び実施における対象項目の抽出に当たって、対象項目を識別し抽出するために様々なアプローチを用いることがある。そのようなアプローチには、以下が含まれる。

- 精査
- 特定項目抽出による試査
- 監査サンプリングによる試査

状況に応じて、これらのアプローチの一つ又は複数を組み合わせて適用することが適切な場合がある。監査人は、対象項目を識別し抽出するに当たって、自動化されたツール及び技法を利用することもある。

A28. 対象項目の抽出のアプローチ又は技法の適切性は、以下の事項を含む、多くの要因に依存する。

- 監査手続の意図する目的
- 監査手続をどのように立案したか。
- 監査人による監査手続は手作業によるものか、自動化されたツール又は技法を利用しているか。
- テストする母集団の特性
- 個々の状況において必要とされる監査証拠の心証の度合い

#### 精査

A29. 監査人は、監査手続を母集団全体に適用することが可能であると判断することがある。監査手続が適切に立案されている場合、母集団全体に監査手続を適用することで、より確かな心証が

得られる監査証拠を入手できることがある。母集団全体に監査手続を適用することは、例えば、以下のような場合に適切であることがある。

- 母集団が少数の金額的に大きい項目から構成されている場合
- 特別な検討を必要とするリスクが存在する場合で、他の方法では十分かつ適切な監査証拠を入手することができない場合
- 監査手続の実施に自動化されたツール及び技法を利用することができる場合

#### 特定項目抽出による試査

A30. 監査人は、母集団から特定項目を抽出することが適切であると判断することがある。判断による特定項目の抽出は、ノンサンプリングリスクを伴う。抽出される特定項目には、以下を含むことがある。

- 高額な項目。監査人は、高額な項目を、母集団の中から抽出することを決定することがある。
- 一定金額以上の全ての項目。監査人は、監査手続が母集団の大部分に適用されるように、一定金額を超える項目を抽出することを決定することがある。
- 他の特性を示す項目。監査人は、他の特性に基づいた項目、例えば、疑いのある項目、通例でない項目、特にリスクが高い項目、又は誤謬の発生した項目を、母集団の中から特定項目を抽出することを決定することがある。
- 情報を入手するための項目。監査人は、企業の特徴又は取引の性質などの情報を入手するために、項目を検討することがある。

A31. 母集団から特定項目を抽出する試査は、監査証拠を入手する効率的な方法ではあるが、それは監査サンプリングによる試査には該当しない。この方法によって抽出した項目に対して実施した監査手続の結果からは、母集団全体にわたって推定することはできない。したがって、母集団からの特定項目抽出による試査は、母集団から抽出されない残余部分に関する監査証拠を提供しない。

A32. 監査人は、特定項目の識別及び抽出に自動化されたツール及び技法を利用することがある。例えば、ISA 315（2019年改訂）において、自動化された手続により帳簿が作成され、財務諸表の作成が行われている場合には、非定型的な仕訳入力に電子的情報のみで存在するため、自動化された技法の利用により容易に識別できる場合があると記載されている。<sup>25</sup>

#### 監査サンプリングによる試査

A33. 監査サンプリングによる試査は、母集団内の100%未満の項目に対して監査手続を適用するものであり、母集団からその一部の項目を抽出してテストすることによって、母集団全体に関する合理的な結論を導き出すことができるように立案する。A31項に記載されているように、母集団から特定項目を抽出することは、監査サンプリングには該当しない。監査サンプリングは、ISA

---

<sup>25</sup> ISA 315（2019年改訂）A161項

530<sup>26</sup>に記載されている。

### 監査証拠として利用することを意図した情報（第9項から第12項参照）

A34. 監査の計画及び実施において、監査人は、様々な情報源から、様々な形式で情報を入手することがある。このような情報は、通常、監査意見及び監査報告書の基礎となる結論を裏付ける監査証拠となることが期待されている。しかし、そのような情報は、その適合性と信頼性を評価することを含む監査手続を適用した後にのみ、監査証拠となる。本ISAでは、この情報を「監査証拠として利用することを意図した情報」と呼んでいる。

### 監査証拠として利用することを意図した情報の適合性及び信頼性の評価

- A35. 監査証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性の監査人による評価は、専門的な判断を伴う反復的なプロセスである。監査人の評価に影響を与える要因には、A41項からA46項でさらに説明するように、監査証拠として利用できるどのような情報がどのような形で存在するか、また、当該情報が利用可能か、アクセス可能か、理解可能かどうかが含まれる。
- A36. 監査証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性を評価するには、監査手続を実施する。このような監査手続の種類、時期及び範囲は様々であり、監査人による以下の事項の検討により影響を受ける。
- 情報源（A47項からA51項を参照）
  - 状況に応じて適用される情報の適合性と信頼性の属性（A52項からA61項を参照）
- A37. 適合性と信頼性の評価は、当該情報に適用される監査手続と同時に実施することができる。例えば、監査手続の目的が、外部情報源からの価格情報を利用した投資の評価をテストすることである場合、監査人は、その情報源の信用性及び偏りがないのかも検討する。状況によって、適合性と信頼性を評価するための監査手続は単純である場合もあれば（例えば、その国・地域の中央銀行が設定したプライムレートに基づく貸付金利を、中央銀行からの公表情報と比較する）、情報の信頼性（例えば、企業の情報システムによって内部的に生成された情報の正確性と網羅性）を評価するために、内部統制の運用評価を含む監査手続を実施する場合もある。
- A38. ISAに従って、その他の監査手続を実施することによって得られる監査証拠も、監査人が、監査証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性を評価する際に役立つことがある。

例：

以下によって入手した監査証拠

- ISA 315（2019年改訂）に従って入手した企業及び企業環境、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ついての監査人の理解
- ISA 330に従って実施された情報の作成と管理に関する内部統制の運用評価手続
- ISA 620に従って、監査人の専門家の業務を利用する場合に実施する監査手続<sup>27</sup>

<sup>26</sup> ISA 530「監査サンプリング」

<sup>27</sup> ISA 620「専門家の業務の利用」

- 委託会社が1社以上の受託会社の提供する業務を利用する場合に、ISA 402<sup>28</sup>に従って実施する監査手続

- A39. 監査人は、監査証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性を評価する際に、当初の重要な虚偽表示リスクの識別又は評価の基礎となった監査証拠と矛盾する情報を識別することがある。このような状況において、ISA 315（2019年改訂）は、監査人に重要な虚偽表示リスクの識別又は評価を修正するよう求めている。<sup>29</sup>
- A40. ISA 230<sup>30</sup>は、監査調書の様式、内容及び範囲に関する要求事項と指針を規定しているが、これは、監査証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性に関する監査人の評価についての監査調書にも適用される。他のISAに従って実施した監査手続についての監査調書には、状況に応じて適用される適合性と信頼性の属性（例えば、ISA 540(改訂)に従った会計上の見積りの監査に使用する特定の外部情報源の信用性）に関する監査人の検討についての監査調書が含まれる場合がある。しかし、本ISAは、情報の適合性と信頼性の全ての属性についての検討を文書化することを監査人に求めているわけではない。

#### 情報の様式、利用可能性、アクセス可能性及び理解可能性

- A41. 監査証拠として使用することを意図した情報は、以下のような様々な形式で提供されることがある。
- 例えば、質問に対して口頭で回答することによって得られる口頭での情報
  - 例えば、物理的又は遠隔的な観察によって得られる視覚的な情報
  - 例えば、確認書によって入手する書面での情報
  - デジタル情報。デジタル形式の文書やITシステムに格納されたデータなどが含まれる。このようなデジタル情報は、手作業で取得されたもの、デジタル形式に変換されたもの、電子的に生成されたものがある。
- A42. 監査証拠として利用することを意図した情報の形式、利用可能性、アクセス可能性及び理解可能性は、当該情報が利用される監査手続の立案及び実施に影響を与え、また、当該情報の適合性及び信頼性に対する監査人の評価にも影響を与える可能性がある。

例：

- 企業の棚卸資産の物理的な状態を実査する監査手続の立案は、監査人が特定の場所に物理的に立ち会うことを計画しているか、遠隔監視技術などの別の手段により監査証拠を入手することを計画しているかによって異なる場合がある。
- 情報は、ある時点若しくは期間においてのみ利用可能である、又は一定期間後に破棄される場合がある。監査人は、特定の時点における監査手続を立案し実施する必要がある場合や、監査手続の実施を円滑に進めるために一部の情報の保存を要請しなければならない場合がある。例えば、企業が売掛金の回収可能性を予測するために、定期的に（例えば、支払履歴、顧客の信用度又は経済的要因の変化について）更新される機械学習技

<sup>28</sup> 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」

<sup>29</sup> ISA 315（2019年改訂）第37項

<sup>30</sup> ISA 230 「監査調書」

術を使用している場合がある。この場合、監査人は、生成された情報が最新のものである財務報告日近くに監査手続を実施する必要がある可能性がある。これは、これより早い又は遅い時点で監査手続を実施した場合、結果が異なる可能性があるためである。

- デジタル形式の情報を、監査人が継続的に利用できる場合がある。このような場合、監査人は、リアルタイムで動作するように設計された自動化されたツールや技法を使用して、情報（例えば、分散型台帳に保存されている情報）をテストすることができる。

- A43. A19項からA23項では、監査証拠について判断する際に、職業的懐疑心の発揮に影響を及ぼす又は職業的懐疑心の発揮を阻害する可能性のある、可用性バイアスなどの監査人の偏向が説明されている。監査人は、すぐに思い浮かぶ情報や容易に利用可能な情報ではなく、監査人の目的に合った情報に常に注意を払うことで、可用性バイアスのリスクを低減できる場合がある。
- A44. 監査人は、極めて複雑な自動化されたシステムにより生成された情報から、経営者及びその他の企業構成員によって手作業で作成された情報に至るまで、様々な形式の情報を受領することがある。監査人は、監査証拠として利用することを意図した情報がどのような形式で受領されるかを予想している場合がある。監査人は、予想した形式とは異なる形式で入手した情報に注意を払うことで、職業的懐疑心の発揮を阻害する可能性のある無意識の偏向を軽減できることがある。また、予想した形式とは異なる形式で情報を入手することは、監査人による当該情報の信頼性の評価に関係する場合がある。
- A45. 監査証拠として利用することを意図した情報が存在しても、例えば、法令又は情報提供元による制限、戦争や内乱、疾病の発生などにより、当該情報へのアクセスが制限されることがある。場合によっては、監査人は、情報へのアクセスに関する制限を克服できることがある。ISA 600(改訂)<sup>31</sup>は、グループ財務諸表の監査において、どのように制限を克服することができるかについて例を示している。
- A46. A12項では、監査人が、監査証拠として利用することを意図した情報を入手又は理解することが実務上不可能であると判断した場合、十分かつ適切な監査証拠を入手できない可能性があることを説明している。例えば、外部情報源からの情報の適合性と信頼性を評価する十分な根拠がなく、代替手続を実施しても十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合、監査範囲の制約となることがある。十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合、監査人は、ISA 705(改訂)に従って、財務諸表に対する限定意見を表明するか、意見不表明とすることが要求される。
- A47. 状況によっては、監査証拠として利用することを意図した情報を理解又は解釈するために、専門的な技能又は知識が必要となることがある。したがって、監査人は、監査チームがそのための適切な適性及び能力を有していない場合、情報の理解又は解釈を支援するために、監査人の専門家を利用することを検討することがある。また、ISA 220(改訂)で説明されているように、監査人が利用可能なテクノロジー資源又は知的資源など他の資源を利用することも、そのような目的にとって適切である。<sup>32</sup>

<sup>31</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。)」のA29項

<sup>32</sup> ISA 220(改訂)のA59項からA69項

例：

監査証拠として利用することを意図した情報を理解又は解釈するために、専門的な技能又は知識が必要とされる可能性がある情報には、以下のようなものがある。

- 情報が、現地の税法や規制の解釈に大きく依存しており（例えば、仕組取引に関する税務意見書）、当該情報を解釈する一助として現地の税務専門の弁護士や税理士が必要な場合
- 情報が、複雑な法律用語が含まれる契約書に記載されており、当該情報を解釈する一助として弁護士が必要な場合
- 情報が、非常に複雑なプログラミング言語を使用するITアプリケーションによって生成されている場合。監査人は、情報がどのように生成されるかを理解するために、ITプログラミングの専門家を利用する場合がある。
- 情報が、外国語であり、翻訳が必要な場合

### 情報源（第9項(a)参照）

A48. 監査証拠として使用することを意図した情報は、内部情報源から得られる場合もあれば、外部情報源から得られる場合もある。例えば、情報は以下の情報源からもたらされる。

- 企業の会計記録、経営者又はその他の企業内部の情報源
- 企業が財務諸表の作成に使用する、又は監査人が監査証拠として使用することを意図する、幅広い利用者の使用に適した情報を提供する外部の個人又は組織。このような情報源を、本ISAでは「外部情報源」と呼んでいる。外部の個人又は組織が、情報を無償で公開したり、幅広い利用者に対価を得て提供したりする場合、このような情報は幅広い利用者の使用に適している可能性が高く、また特定の情報利用者による影響を受ける可能性が低い。監査人が、情報が幅広い利用者の利用に適しているかどうか、したがって、外部情報源からの情報であるかどうかを判断する際には、経営者が外部情報源に影響を及ぼすことができるかを考慮した上で、職業的専門家としての判断を行うことになる。

例：

プライシングサービス・ベンダー、政府機関、中央銀行又は広く認知された証券取引所は、以下のような情報を提供することがある。

- 価格及び価格算定に関連するデータ
- マクロ経済データ（失業率及び経済成長率の実績及び予測など）又は国勢調査データ
- 信用履歴に関するデータ
- 業界特有のデータ（特定の採掘産業で用いられる埋立費用の指標、又はエンターテインメント産業の広告収入を決定するために使用される視聴者数情報若しくは視聴率など）
- 生命保険及び年金セクターにおいて負債を決定するために使用される生命表

- 企業の取引銀行、法律顧問、顧客又は仕入先など、企業に情報を提供する企業外部の独立した情報源
- 経営者の利用する専門家
- 監査人の利用する専門家

- 受託会社

- A49. 外部の個人又は組織が作成し、経営者が財務諸表の作成に使用する情報は、幅広い利用者の使用に適しているために外部情報源となる場合もあれば、経営者の利用する専門家が作成した情報となる場合もある（A65項からA77項参照）。外部の個人又は組織は、ある特定の情報に関して、外部情報源と経営者の利用する専門家の両方になることはできない。
- A50. 監査証拠として利用することを意図した情報の情報源と形式は、監査証拠として利用することを意図した情報の利用可能性、アクセス可能性及び理解可能性に影響を与える可能性がある。また、情報源は、状況に応じて適用される適合性と信頼性の属性に関する監査人の職業的専門家としての判断、及び情報の適合性と信頼性に関する監査人の評価の種類と範囲に影響を及ぼす可能性がある。また、情報の信頼性に対する疑義や、監査証拠における矛盾などの事項に対する監査人の対応にも影響を与える可能性がある。

例：

- 情報源が経営者や関連当事者の影響を受ける場合、監査人は、当該情報の信頼性を評価する際に、真正性や経営者の偏向を懸念する場合がある。
- 情報が国・地域の中央銀行のような信頼できる外部情報源から提供される場合、情報の信頼性を考慮するための監査人の作業は、それほど多くなならない可能性がある。
- 企業の情報システムから内部的に生成された情報など、情報が経営者から提供された場合、監査人はその正確性と網羅性について監査証拠を入手しなければならない場合がある（A62項からA63項参照）。

- A51. 監査証拠を偏りのない方法で入手するためには、複数の情報源から情報を入手することが必要になる場合がある。しかし、監査人は、監査証拠として利用する可能性がある全ての情報源を識別するために網羅的な調査を行うことは求められていない。ISA 315（2019年改訂）に基づく企業及び企業環境、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は、監査人が適切な情報源を識別する際に役立つことがある。<sup>33</sup>

<sup>33</sup> ISA 315（2019年改訂）第19項から第26項

A52. 特定の監査手続を立案し実施する際に、監査人は、様々な情報源から得た情報を利用することがある。

例：

不動産業の企業について計上された収益をテストするための分析的実証手続を実施する際に、監査人は以下の情報を利用することがある。

- 賃貸物件の詳細や所在地に関する情報など、企業の会計記録
- 物件が所在する地域の平均的な不動産賃貸価格に関連する情報（例：不動産サイトでの公開情報）など、外部情報源

情報の適合性及び信頼性の属性（第9項(b)参照）

A53. A13項で説明したように、監査証拠の質は、監査証拠の基礎となる情報の適合性と信頼性に依存する。したがって、監査人は、第9項に基づく監査人の評価の一環として、状況に応じて適用される情報の適合性と信頼性の属性を検討する必要がある。特定の属性がその状況において適用されるかどうか、またその程度は、職業的専門家としての判断に係る事項である。

適合性

A54. 監査証拠として利用することを意図した情報の適合性の主要な属性は、監査手続の目的との論理的な関連性又は影響に関係し、適切な場合、テスト対象のアサーションが含まれる。また、情報が監査手続の目的の達成にどの程度関係しているかも考慮しなければならない場合がある。

A55. 監査証拠として利用することを意図した情報の適合性に影響を及ぼす可能性のあるその他の要因には、以下のようなものがある。

- 当該情報が関連する取引種類、勘定残高又は注記事項（関連するアサーションを含む。）情報は、複数の取引種類、勘定残高又は注記事項に関連することがある。一部の情報は、特定の財務諸表のアサーションに関連するが、他のアサーションには関連しない場合がある。

例：

- 期末日後に回収された売掛金のサマリーは、売掛金の実在性と評価、及び収益の発生と正確性のテストに関連する可能性があるが、必ずしも売掛金及び収益の網羅性に関連するものではない。
- 株式、債券、抵当権のデジタルコピーなどの文書の閲覧は、金融商品の実在性のアサーションに関連する場合があるが、必ずしも評価に関する監査証拠を提供する訳ではない。

- 情報が関連する期間
- 監査手続の意図した目的に照らして必要とされる情報の詳細さのレベル

例：

経営者が企業の事業運営をモニタリングするために使用する情報（例えば、期中の経営成績）は、リスク評価手続の目的に合致する場合がある。一方、経営者が使用する主要な業績指標に関連する情報は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示を発見するのに十分な精度を有していない可能性があり、よって監査人がリスク対応手続を実施する際に使用することは適切でない場合がある。

## 信頼性

A56. 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。

監査人が、監査証拠として利用することを意図している情報がどの程度信頼できるかを検討する際に考慮することができる属性	
正確性	基礎となる状況、事象、環境又は行動の有無の反映において、情報に誤りがないこと（状況又は事象に起因する適切な期間又は時点を反映することを含む。）。
網羅性	情報が、基礎となる状況、事象、環境又は行動の有無の全てを反映していること。
真正性	情報源が実際に情報を生成又は提供しており、その権限があり、情報が不適切に変更されていないこと。
偏向	基礎となる状況、事象、環境又は行動の有無の反映において、情報に意図的な偏向及び意図的でない偏向がないこと。
信用性 (credibility)	情報源が、要求される水準の情報を生成する適性及び能力を有し、その情報源を信用できること。

- A57. 第9項に基づき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評価する際に、監査人は、状況に応じて真正性の属性が適用されると判断することがある。ISA 200は、監査人は、記録や書類の真正性に疑いを抱く理由がある場合を除いて、記録や書類を真正なものとして受け入れることができると説明している。<sup>34</sup> ISA 240は、監査人が、書類が真正でない可能性がある、又は監査人に開示されずに変更された可能性があるると疑いを抱く理由がある状況について取り扱っている。<sup>35</sup>
- A58. 情報の信頼性、特に正確性、網羅性及び真正性の属性は、情報のインテグリティが情報処理の全ての段階にわたって維持されているかどうかにも影響される場合がある。

例：

企業の情報システムには、財務情報のインテグリティを保護し維持するための IT 全般統制が含まれる場合がある。監査人は、ISA 315（2019年改訂）<sup>36</sup>の要求事項に従った企業の情報システム及び統制活動の理解と評価に基づき、企業の財務情報のインテグリティが、財務報告のために情報を抽出する場合を含む情報処理の全ての段階にわたって維持されていると判断することがある。

#### 適合性及び信頼性の属性に関する監査人の職業的専門家としての判断に影響を及ぼす要因

- A59. 情報が利用される監査手続の目的は、状況に応じて適用される適合性と信頼性の属性に関する監査人の職業的専門家としての判断に影響を与える。

例：

- 監査人が企業の製品保証引当金の内容を理解するためにリスク評価手続を実施する場合、以下のような手続で重要な虚偽表示リスクを評価できる可能性がある。
  - 監査人が企業の製品保証引当金の内容を理解するためにリスク評価手続を実施する場合、以下のような手続で重要な虚偽表示リスクを評価できる可能性がある。
  - 当該領域の企業の内部統制に前期監査からの変更がないことを判断すること。
  - 保証期間中の在庫返品リストを閲覧し、返品が監査人の予想と整合していることに留意すること。
- 監査人が、製品保証引当金の評価額に関して評価した重要な虚偽表示リスクに対応するリスク対応手続を立案し実施するに当たり、リスク対応手続には、保証期間中に返品された商品のリストの正確性と網羅性に関する監査証拠を入手するための手続が含まれることがある。

- A60. 状況に応じて適用される適合性と信頼性の属性に関して、監査人の職業的専門家としての判断に影響を与えるその他の要因には、以下のようなものがある。

- 情報の種類と形式
- 情報の作成及び維持に関する内部統制
- 監査人がどのように情報を入手したか。例えば、監査人がその情報を直接入手したか、間

<sup>34</sup> ISA 200 の A23 項

<sup>35</sup> ISA 240 「財務諸表監査における不正に関する監査人の責任」 第14項

<sup>36</sup> ISA 315（2019年改訂）第25項、第26項

接的に入手したか。

- 監査人がリスク対応手続を実施する際に当該情報を利用することを意図している場合には、評価した重要な虚偽表示リスクの内容（評価の理由を含む。）及び関連するアサーション
- 情報が、経営者のアサーションを裏付けているように見えるか、矛盾しているように見えるか。

例：

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に関するガバナンスに責任を有する者への質問に対する回答は、将来の戦略及び事業計画に関する経営者のアサーションを裏付けるものであるか又は矛盾するものである可能性がある。ガバナンスに責任を有する者への質問に対する回答を考慮する際は、以下の点に留意する必要がある。

- 回答が経営者のアサーションを裏付けるものである場合、その状況では、偏向の属性が適用されると考えられる。
- 回答が経営者のアサーションと矛盾するものである場合、その状況では、正確性及び網羅性の属性が適用されると考えられる。

- 該当する場合、情報の作成方法の変更や関連する内部統制の変更など、情報に関連する過年度の監査からの変更の程度
- 監査の過程で識別された不正、不正の疑い又は不正の申立ての影響

A61. A22項で説明したように、デジタル情報又は自動化されたシステムによって生成された情報は、監査人に自動化バイアスのリスクを生じさせる可能性がある。したがって、監査人は、監査証拠として利用することを意図したこれらの情報の適合性と信頼性を評価する際に、このリスクを考慮しなければならない場合がある。

A62. 監査証拠として利用することを意図した情報が、財務諸表の作成に使用するために経営者が外部情報源から入手したものである場合、経営者がその情報源を利用した理由と、経営者がその情報の適合性と信頼性をどのように考慮したかを理解することは、監査人による当該情報の適合性と信頼性の評価に役立つことがある。

#### 正確性及び網羅性の属性（第10項参照）

A63. 監査証拠として利用することを意図した情報の情報源は、正確性と網羅性の属性がその状況において適用されるかどうかについての監査人の検討に影響を与える場合がある。例えば、企業の情報システムから内部的に生成された情報には、通常、正確性と網羅性が適用される。また、企業の外部の情報源から入手した情報については、監査人は、情報を提供する情報源の信用性など、他の信頼性の属性により重点を置くかもしれない。

A64. A58項で説明したように、監査手続の目的は、状況に応じて適用される適合性と信頼性の属性に関する監査人の職業的専門家としての判断に影響を与える。通常、正確性及び網羅性の属性は、リスク対応手続の実施時に使用される企業の情報システムから内部的に生成された情報に適用されるが、リスク評価手続の実施時には必ずしも適用されない場合がある。

監査人が、正確性と網羅性の属性が適用されると考える状況の例としては、以下のようなものが考えられる。

- 監査人が収益に関する推定を行うために使用することを意図する、企業が作成した価格と販売数量のデータ
- 支払承認など、特定の特性についてテストされる項目の母集団
- 仕訳及びその他の修正の適切性のテスト

A65. A37項には、監査証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性を評価する監査手続について指針が示されている。この指針は、状況に応じて適用可能な場合には、正確性と網羅性の属性に関する監査証拠を入手する場合にも適用される。

*経営者の利用する専門家が作成した監査証拠として利用することを意図した情報（第11項参照）*

A66. 経営者は、財務諸表の作成に必要な情報を得るために、会計以外の分野（例えば、保険数理、評価、エンジニアリング又は気候変動やサステナビリティ）の専門家を雇用する又は従事させることがある。

A67. A48項で説明したように、外部の個人又は組織が作成し、経営者が財務諸表の作成に使用する情報は、外部情報源である場合もあれば、経営者の利用する専門家が作成した情報である場合もある。監査証拠として利用することを意図した情報が、経営者の利用する専門家によって作成されたかどうか、よって本ISA第11項の要求事項が適用されるかどうかを判断するために、職業的専門家としての判断が必要となる場合がある。

例：

- 個人又は組織は、幅広い利用者の使用に適する不動産価格に関する情報（例えば、ある地域について一般向けに提供している情報）を提供し、よって当該情報に関して外部情報源と判断されることがある。また、同じ個人又は組織が、企業から委託を受けて企業の事実及び状況に即した不動産ポートフォリオの評価を行う場合、経営者の利用する専門家となることがある。
- 保険数理の団体の中には、広く一般に使われる目的で生命表を公開するものがある。この生命表を企業が利用した場合、当該情報は、一般的に外部情報源からの情報と考えられる。一方、同一の保険数理の団体が、企業の年金制度の年金債務の算定のために、企業固有の状況を反映させた別の情報を提供する場合、当該団体は、経営者の利用する専門家となることがある。

A68. 経営者の利用する専門家によって作成された情報に対する監査人の評価は、監査人が他のISAを遵守する上で有用となる場合がある。例えば、経営者の利用する専門家によって作成された情報を、会計上の見積りを行う目的で経営者が使用する場合、監査人の評価は、以下に関するISA 540(改訂)の要求事項を満たす上で役立つ可能性がある。

- 経営者が会計上の見積りを行う際に使用した見積手法、重要な仮定及びデータの選択及び適用
- 経営者による見積額の選択方法及び見積りの不確実性に関する注記事項

経営者の利用する専門家の適性、能力及び客観性（第11項(a)参照）

A69. 第9項(b)は、監査証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性を評価する際に、状況に応じて適用される適合性と信頼性の属性を検討することを求めている。当該情報が、経営者の利用する専門家によって作成された場合には、以下の場合がある。

- 当該専門家の適性及び能力は、監査人が信用性の属性を検討する際に参考となる場合がある。情報を提供する情報源の信用性は、監査証拠として利用することを意図した情報がどの程度信頼できるかに影響する。
- 当該専門家の客観性は、監査人が偏向の属性を検討する際に参考となる場合がある。監査証拠として利用することを意図した情報における偏向は、情報がどの程度信頼できるかに影響する。経営者の利用する専門家が作成した情報は、経営者が当該専門家の専門的判断に影響を与える可能性があるため、偏向の可能性がある場合がある。

適性及び能力

A70. 適性は、経営者の利用する専門家の専門知識の内容と水準に関係している。経営者の利用する専門家が適切な適性を有しているかどうかに影響する要因としては、以下のようなものがある。

- 専門家の業務が、専門的な業務実施基準又は他の職業的専門家としての規定や業界の規定（例えば、専門家団体又は業界団体の倫理規則及びその他会員が遵守すべき規定、資格認定団体による認定基準、又は法令が課す規定）の対象となるかどうか。
- 経営者の利用する専門家の業務が使用される事項及び特定の専門領域における専門知識を含め、その事項に適用される適切な水準の専門知識を有するかどうか。

例：

- 保険数理人は健康保険が専門でも、年金数理計算に関する専門知識は年金数理人に比べて限定的である。
- 生命保険を専門とする保険数理人は、損害保険に関して限られた経験しかない場合がある。

- 会計上要求される事項に関する経営者の利用する専門家の適性（例えば、適用される財務報告の枠組みに準拠している仮定と方法、及び利用している場合はモデルに関連する知識）

A71. 能力とは、経営者の利用する専門家が状況に応じて適性を発揮することができるかどうかに関係している。能力に影響を及ぼす可能性のある要因には、所在地、時間や資源の利用可能性が含まれることがある。

#### 客観性

A72. 様々な状況が経営者の利用する専門家の専門的判断に影響を与え、経営者の利用する専門家の客観性が阻害されることがある。これらの阻害要因には、例えば、自己利益、擁護、馴れ合い、自己レビュー及び不当なプレッシャーがある。

- 経済的利害関係
- 事業上及び個人的な関係
- 他のサービスの提供

セーフガードは、このような阻害要因を軽減することができ、外的仕組み（例えば、経営者の利用する専門家の所属する専門家団体法律又は規制）又は経営者の利用する専門家の業務環境（例えば、品質管理の方針又は手続）によって構築されることがある。

A73. セーフガードによって経営者の利用する専門家の客観性に対する阻害要因の全ては除去できないが、不当なプレッシャーのような阻害要因は、専門家が企業に雇用されている場合よりも企業の依頼により業務に従事している場合の方がその程度が低いことがあり、また、品質管理の方針又は手続などのセーフガードの有効性が高いことがある。企業の従業員であることによって生じる客観性に対する阻害要因は常に存在するため、企業に雇用されている専門家は、通常、当該企業の他の従業員と比べて高い客観性を有しているとみなすことはできない。

#### 経営者の利用する専門家の業務についての理解（第11項(b)参照）

A74. 経営者の利用する専門家が実施する業務についての監査人の理解に関連する事項には、以下のものが含まれる場合がある。

- 該当する専門分野
- 経営者の利用する専門家の業務の内容、範囲及び目的
- 情報の作成に際して適用される職業的専門家としての基準等、及び法令等の要求事項の有無
- 経営者の利用する専門家がどのように情報を作成したか。これには以下が含まれる。
  - 経営者の利用する専門家が使用した仮定及び方法、並びにそれらの仮定及び方法が当該専門家の専門分野において一般に認められており、財務報告の目的に照らして適切であるかどうか。
  - 経営者の利用する専門家が使用する基礎となる情報
- 当該専門家の指摘事項又は結論の適合性及び合理性並びに他の監査証拠との整合性

A75. 監査人は、例えば、監査人が経営者の利用する専門家の専門分野について十分な知識又は専門性を有していない場合などにおいて、経営者の利用する専門家が行った業務（作成した情報を含む。）を理解する一助として、監査人の専門家を関与させることを決定することがある。<sup>37</sup>

経営者の利用する専門家により作成された情報が、経営者によって財務諸表の作成にどのように使用されたかについての理解（第11項(c)参照）

A76. 経営者が、経営者の利用する専門家により作成された情報の適切性をどのように検討したかを理解することは、監査人が監査証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性を評価する上で有用である。

例：

- 経営者が、経営者の利用する専門家が行った重要な仮定を理解・評価し、経営者の利用する専門家を使用したデータをテストするための内部統制を業務に適用している場合、経営者の利用する専門家が作成した情報の適合性及び信頼性を評価する監査人の手続では、経営者が業務に適用している内部統制を考慮することになる場合がある。
- 経営者が情報の作成において経営者の利用する専門家の内部統制に依拠しており、経営者の利用する専門家が提供する情報を更なる評価や検討を行うことなく受け入れている場合、経営者の利用する専門家が作成した情報の適合性と信頼性を評価するための監査人の手続では、経営者の利用する専門家を使用した重要な仮定及びデータに着目することが考えられる。

A77. 経営者の利用する専門家により作成された情報が、経営者によって財務諸表の作成にどのように使用されたかを理解することは、専門家の指摘事項又は結論が財務諸表に適切に反映されているかどうかを監査人が理解するのに役立つことがある。経営者は、例えば、提供された情報があまりにも一般的であり、企業特有の状況を反映するために調整が必要な場合など、経営者の利用する専門家が作成した情報を修正する必要がある場合がある。経営者が専門家により作成された情報に対して行った修正を理解することは、監査人が第9項に基づき、情報が適合性及び信頼性を有しているかどうかを評価する際に役立つ。例えば、経営者による調整は偏向を生じさせる場合や、経営者が情報を修正又は調整する適切な適性と能力を有していない場合があり、その結果、情報が不正確、不完全又は信用性を欠くことになる可能性がある。

A78. 監査人は、経営者の利用する専門家が作成した情報が、経営者によって財務諸表の作成にどのように使用されたかの理解に基づき、内部統制の不備を識別することがある。ISA 265<sup>38</sup>は、内部統制の不備についてガバナンスに責任を有する者及び経営者とコミュニケーションを行う監査人の責任について規定している。

*情報の適合性及び信頼性に対する疑義（第12項参照）*

A79. A54項では、監査証拠として利用することを意図した情報の適合性が、その情報が関連する期間によって影響を受ける可能性があることを説明している。例えば、そのような情報の適合性は、

<sup>37</sup> ISA 620 第7項

<sup>38</sup> ISA 265 「ガバナンスに責任を有する者及び経営者への内部統制の不備のコミュニケーション」

時間の経過や新しい情報の識別などの事象や状況により変化することがある。このような状況は、監査人が、監査証拠として利用することを意図した当初の情報の適合性を否定する、又は疑わせるような、代替的な又はより信頼性の高い情報源からの情報を識別した場合に生じる場合がある。

- A80. 監査証拠として利用することを意図した情報の信頼性に疑義を生じさせる要因又は状況には、以下のようなものがある。情報が真正であるかどうかなど、状況に応じて適用される属性を評価することができない場合
- 監査の過程で識別された虚偽表示
  - 監査人が識別した内部統制の不備、特に内部統制に重要な不備がある場合
  - 母集団に対して実施した監査手続の結果、逸脱率が予想よりも高かった場合
  - 監査証拠として利用することを意図した情報が、他の情報や監査証拠と矛盾している場合
- A81. 監査人は、監査証拠として利用することを意図した情報の適合性又は信頼性に関する疑義を解消するために、監査手続を実施することができる場合がある。例えば、監査人は、確認依頼に対する回答の信頼性について疑義がある場合、確認回答者に連絡し、回答の情報源及び内容を確認することにより、当該疑義を解消できることがある。<sup>39</sup> その他の状況においては、監査人は、外部情報源からの情報を含む代替的又は追加的な情報を求める必要がある場合がある。
- A82. ISA 200で説明されているように<sup>40</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、監査人に対し、更に調査を実施し、問題事項の解消に必要な監査手続の修正又は追加を決定することを求めている。
- A83. ISA 580<sup>41</sup>は、監査人が経営者確認書の信頼性について疑義を抱く場合の要求事項と指針を規定している。経営者からの情報の信頼性に対する疑義は、不正リスクを示唆している可能性がある。ISA 240は、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規定している。

#### 入手した監査証拠の評価（第13項参照）

- A84. 監査証拠は、監査手続を立案し実施することによって入手される。ISA 315（2019年改訂）は、監査人に、リスク評価手続から得られた監査証拠が、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るかどうかを評価することを求めている。<sup>42</sup> ISA 330は、監査人が、評価した財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクに応じて、全般的な対応を立案し実施すること、及び、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することを要求している。<sup>43</sup> ISA 315（2019年改訂）で説明されているように、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクは、個々のアサーションにも影響を与えることがあり、当該リスクを識別することは、監査人がア

<sup>39</sup> ISA 505「外部確認」A14項

<sup>40</sup> ISA 200 A23項

<sup>41</sup> ISA 580「経営者確認書」第16項から第18項

<sup>42</sup> ISA 315（2019年改訂）第35項

<sup>43</sup> ISA 330第5項及び第6項

サーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを評価し、リスク対応手続を立案する際にも役立つことがある。<sup>44</sup>

- A85. ISA 330は、十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかを結論付ける監査人の責任について記載している。<sup>45</sup>監査人の十分かつ適切な監査証拠に係る判断は、特に、実施した監査手続の結果に影響される。<sup>46</sup>A83項で説明しているように、ISA 330は、リスク対応手続の種類、時期及び範囲は、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応じたものであることを要求している。第13項(a)で要求される監査人の評価は、ISA 330の要求事項に照らして、入手した監査証拠が、重要な取引種類、勘定残高及び注記事項に関連するアサーションについて実施した監査手続の意図した目的を満たしているかどうかにより焦点が当てられる。
- A86. 監査人が、ある取引種類、勘定残高又は注記事項に係る関連するアサーションについて十分かつ適切な監査証拠を入手していない場合、ISA 330は、監査人に監査証拠の追加の入手に努めるよう求めている。<sup>47</sup>例えば、入手した監査証拠が監査手続の意図した目的を満たしていない場合がある。監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合には、ISA 705（改訂）に従って、限定意見を表明するか、又は意見を表明しないことが要求される。
- A87. 例えば、ISA 570（改訂）のように、他のISAにおいても、特定の項目について十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかに関する監査人の評価についても記載されている場合がある。<sup>48</sup>
- A88. A25項で説明しているように、監査手続は、意図した目的を達成するために有効に立案されていても、監査手続の実施又は適用が適切でなければ、発見リスクを適切に低減できないことがある。A26項では、監査手続の適用に影響を及ぼす可能性のある、個々の監査業務における品質管理に対する監査人の特定の責任及び監査責任者の関連する責任について、ISA 220（改訂）での対応を記載している。さらに、ISA 220（改訂）では、監査チームの作業の査閲を行う場合、例えば、以下の事項を考慮すると記載されている。<sup>49</sup>
- 入手した監査証拠は、意見表明の基礎となる十分かつ適切なものであるかどうか。
  - 監査手続の目的は達成されているかどうか。

---

<sup>44</sup> ISA 315（2019年改訂）A194項

<sup>45</sup> ISA 330、第26項

<sup>46</sup> ISA 330、A62項

<sup>47</sup> ISA 330、第27項

<sup>48</sup> ISA 570(改訂)、「継続企業」、第17項

<sup>49</sup> ISA 220（改訂）のA89項

## 監査証拠の矛盾 (第14項参照)

A89. 入手した監査証拠は、財務諸表（例えば、特定の勘定残高）のアサーションを裏付けるが、他の監査証拠と合わせて検討すると、経営者の偏向の可能性を示唆することがある。

例：

財務諸表に含まれる会計上の見積りが個々には合理的であっても、経営者の見積額が、合理的な監査人の許容範囲において経営者にとってより有利となる方向に一貫して偏っている場合、そのような状況は、経営者の偏向が存在する兆候を示していることがある。

- A90. 監査証拠が他の監査証拠と矛盾する場合、監査証拠として利用した情報の信頼性が低いことを示唆することがある。例えば、経営者、ガバナンスに責任を有する者、内部監査人又はその他の者への質問に対する回答が相互に矛盾している場合がある。このような矛盾がある場合、第9項に従った当該情報の適合性及び信頼性に関する監査人の評価の適切性に疑義を生じさせることがある。第12項では、監査人が監査証拠となる情報の適合性と信頼性について疑義を抱いた場合における監査人の責任について記載している。疑義を解消するための監査手続を監査人が修正又は追加する必要性の程度及び監査の他の側面に及ぼす影響は、状況によって様々である。
- A91. 監査人は、リスク評価手続又はリスク対応手続などの監査手続を実施する際、監査人の想定と矛盾する項目又は通例でない母集団の特性を示す項目を識別することがある。こうした項目の説明に、例えば、例外事項、異常値、注目すべき事項、監査上関心のある事項など、様々な用語が使用されることがある。これらの項目は、財務諸表に虚偽表示が存在する可能性を示唆している場合がある。また、特に、他の監査証拠において同様の例外事項又は異常値を識別していない場合には、監査証拠の矛盾を示唆する場合や、情報の信頼性に疑義を生じさせる場合もある。このような場合には、第14項が適用される。
- A92. 監査人は、監査証拠の矛盾が監査の他の側面に及ぼす影響を検討するに当たり、ISA 315（2019年改訂）に従って、リスク評価が引き続き適切であるかどうかを検討する場合がある。<sup>50</sup>
- A93. ISA 230は、重要な事項に関する結論を形成する過程において、矛盾した情報を識別した場合について規定しており、監査人がどのようにその矛盾した情報に対処したかについて文書化することを求めている。<sup>51</sup>

<sup>50</sup> ISA 315（2019年改訂）第37項

<sup>51</sup> ISA 230 第11項

## 提案されているISA 500（改訂）と他のISAとの関係及び監査手続の種類例

本付録では、監査証拠を入手する際の監査人の責任に関するISA 500(改訂)の提案と他のISAとの関係について説明している。また、本付録では、監査証拠を入手するために監査人が立案し実施する監査手続の種類についても記載している。本付録で記載されている監査手続には、ISAで定義されているものもある。なお、本付録は網羅的なものではなく、監査人は、他の種類の手続を立案し実施することがある。

### 監査手続の立案及び実施に関する責任

1. 第3項で説明しているとおり、本ISAは、監査において入手した全ての監査証拠に適用される。他のISAは、特定の事項に関して入手される監査証拠について記載されている場合がある。例えば、以下の事項がある。
  - ISA 315（2019年改訂）は、財務諸表における重要な虚偽表示リスクを識別し評価する監査人の責任について規定している。
  - ISA 505<sup>52</sup>は、ISA 330及びISA 500に従って監査証拠を入手する際の、監査人による外部確認手続の利用について規定している。
  - ISA 520<sup>53</sup>は、監査人が実証手続として分析的手続を利用すること、及び監査の最終段階において分析的手続を実施する責任について規定している。
  - ISA 570(改訂)は、財務諸表監査における継続企業の前提に関する監査人の責任及び監査報告書への影響について規定している。

### 監査手続の種類

#### 閲覧及び実査

2. 実査は、資産の現物を（物理的な立会又は遠隔地からの観察ツールを利用して）実際に確かめる監査手続であり、また、記録や文書の閲覧は紙媒体、電子媒体又はその他の媒体による企業内外の記録や文書を確かめる監査手続である。

例：

- 監査人は、運用評価手続の実施において、手作業で又は自動化されたツール若しくは技法を利用して、承認の証拠となる記録を閲覧することがある。
- 監査人は、自動化されたツール又は技法を利用して顧客との収益契約の条件を閲覧し、収益認識に関する監査証拠として利用するために、価格や支払条件などの重要な情報を抽出することがある。

<sup>52</sup> ISA 505 「外部確認」

<sup>53</sup> ISA 520 「分析的手続」

3. 記録や文書の性質や情報源によって、さらに、企業内部の記録や文書の場合にはそれらの作成に係る内部統制の有効性によって、記録や文書の閲覧により提供される監査証拠の証明力は異なる。文書には、例えば、株券や債券など金融商品を構成する文書のように、資産の実在性を直接に示す監査証拠を提供するものがある。そのような文書の閲覧からは、必ずしも、所有権又は評価に関する監査証拠を入手できるわけではない。
4. 有形資産の実査からは、資産の実在性に関する証明力のある監査証拠を入手できるが、必ずしも企業の資産に係る権利と義務又は評価に関する監査証拠を入手できるわけではない。個々の棚卸資産の実査は、実施されている棚卸手続の観察とともに立会において併せて実施されることがある。

### 観察

5. 観察は、他の者が実施しているプロセスや手続を確かめる監査手続である。観察において、閲覧と同様に、物理的に立ち会う又は遠隔地からの観察ツールを利用して確かめることがある。観察により、プロセス又は手続の実施に関する監査証拠を入手できるが、観察を行った時点に限定され、また、プロセスや手続の実施は観察されているという事実により影響を受けることがある。棚卸資産の実地棚卸状況の観察に関する詳細な指針については、ISA 501に記載されている。<sup>54</sup>

例：

- リスク評価手続の一環として企業の内部統制システムを理解する際、監査人は、企業の統制活動を観察することがある。例えば、以下の事項がある。
  - 資産の保全に係る内部統制
  - 賃金労働者の実労働時間をモニタリング又は把握するための経営者による手続
  - 例えば、全ての棚卸資產品目に個別のバーコードやクイックレスポンス・コードを割り当てることによって、棚卸資産の移動を監視又は観察するための経営者による自動化された内部統制の適用
- □ ISA 501<sup>55</sup>では、特定の場合を除き、棚卸資産の実在性と状態に関する十分かつ適切な監査証拠を入手するために、実地棚卸の立会を実施することを監査人に要求している。監査人は、監査手続の要求事項について、手作業又は自動化された技法を個別に又は組み合わせて実施することがある。自動化された技法には、ライブ映像、画面共有又はドローンからの映像がある。
  - 監査人は、運用評価手続として、企業の担当者による内部統制の実施を観察することがある。
  - 監査人は、実証手続として、衛星追跡装置を用いて、企業の担当者による実地棚卸を観察することがある。

<sup>54</sup> ISA 501「監査証拠—特定項目に関する特有の考慮事項」

<sup>55</sup> ISA 501 第4項

## 確認

6. 監査人が依頼する外部確認は、特定の事項について監査人に直接回答を依頼する第三者に対して実施される監査手続である。第三者（確認先）からの回答は、紙媒体、電子媒体又はその他の媒体による場合もある。より詳細な指針については、ISA 505に記載している。

例：

監査人は、以下の事項について、外部確認を依頼することがある。

- 銀行口座及び金融サービス。第三者のウェブベース及び自動化されたプラットフォームを通じて提供されることがある。
- 売掛金や買掛金などの勘定残高
- 契約条件や企業が第三者と行った取引
- 契約が変更されたかどうか、変更された場合には、その内容
- 収益認識に影響する「付帯契約」があるかどうか。

## 再計算

7. 再計算は、情報の計算の正確性を確かめる監査手続である。

## 再実施

8. 再実施は、企業が内部統制の一環として実施している手続又は内部統制を監査人が自ら実施することによって確かめる手続である。

例：

監査人は、以下を実施することがある。

- ISA 540（改訂）に従って、経営者による見積額及び見積りの不確実性に関する注記事項を評価するために監査人の見積額又は許容範囲を設定する。
- 期末の買掛金残高の調整について、支払先の明細書と会計記録における取引との照合を通じて再実施する。

## 分析的手続き

9. 分析的手続きは、財務データ相互間又は財務データ以外のデータと財務データとの間に存在すると推定される関係を分析することによって、財務情報を評価する監査手続である。また、分析的手続きには、他の関連情報と矛盾する、又は監査人の推定値と大きく乖離する変動や関係の調査も含まれる。
10. 監査人は、以下の事項を含む様々な目的で分析的手続を実施することがある。
- ISA 315（2019年改訂）に準拠したリスク評価手続<sup>56</sup>

<sup>56</sup> ISA 315（2019年改訂）第14項(b)

例：

監査人は、収益に関する重要な虚偽表示リスクの識別及び評価において、未承認の顧客との取引、出荷書類と一致しない取引又は納期が通例でない取引など、一定の基準を満たさない取引を識別するために分析的手続を実施することがある。このような取引は、重要な虚偽表示リスクが高いと評価されることがある。A3 項で説明しているように、監査人は、分析的手続を実施する際に、手作業で監査手続を実施することもあれば、自動化されたツール又は技法を個別に又は組み合わせて利用することもある。

- 分析の実証手続、又は監査の最終段階において、財務諸表に対する全般的な結論を形成するために実施する分析的手続。より詳細な指針については、ISA 520に記載している。

## 質問

11. 質問は、事情に精通している企業内外の関係者に情報を求める監査手続である。質問は、リスク評価手続を実施する際に用いられることが多く、正式な書面による質問から非公式な口頭による質問まで様々である。リスク対応手続において、質問は、監査証拠を提供することがあり、虚偽表示の証拠を提供する可能性もある。しかしながら、通常、質問のみでは、アサーション・レベルの重要な虚偽表示がないこと又は内部統制の運用状況の有効性について十分かつ適切な監査証拠を提供しない。
12. 質問に対する回答を評価することは、質問プロセスの不可欠な部分である。質問に対する回答から、監査人は、新たな情報又は他の監査証拠を裏付ける情報若しくは矛盾する情報を入手することがある。質問に対する回答によっては、監査人は監査手続を修正することや、監査手続を追加して実施することの根拠となる場合がある。
13. 質問を通じて入手した監査証拠は、他の監査手続を実施することにより補完する必要があるが、経営者の意思に関連した質問の場合には、経営者の意思を裏付ける利用可能な情報は限定されていることがある。このような場合には、経営者がその意思を実行に移した過去の経緯、特定の行動方針の選択に関して経営者が説明した理由及び特定の行動方針を遂行するための経営者の能力を理解することにより、質問により入手した監査証拠を補完するための追加の質問により入手した監査証拠を補完するための追加の監査証拠を入手できることがある。

例：

監査人は、特定の事項に関する経営者の意思について、経営者に質問することがある。監査人は、以下を通じて、経営者の意思を裏付けることがある。

- 経営者がその意思を実行に移した過去の履歴を閲覧すること。
- 特定の行動方針の選択に関してした経営者が説明した理由を理解し、その理由を裏付ける情報を閲覧すること。
- 監査人による企業、経営者の意思に関連する事項及びその他の監査証拠の理解に基づき、特定の行動方針を遂行するための経営者の能力を検討すること。

14. 監査人は、口頭による質問への回答を確認するために、経営者及び適切な場合にはガバナンスに責任を有する者から書面による陳述を入手する必要性について検討することがある。より詳細な指針については、ISA 580 に記載している。

## ISA 500（改訂）案に伴う適合修正－現行基準からの変更点

### 国際監査基準（ISA）200「財務諸表監査における総括的な目的」

#### 定義

…

~~13(b). 監査証拠は監査人が、監査意見の基礎となる結論に到達するために使用した情報。監査証拠には、財務諸表の基礎となる会計記録に含まれる情報と、その他の情報の両方が含まれる。国際監査基準の目的上~~

~~(i) 監査証拠の十分性とは、監査証拠の数量を評価するものである。必要な監査証拠の数量は、重要な虚偽表示のリスクに対する監査人の評価と、そのような監査証拠の質によって影響を受ける。~~

~~(ii) 監査証拠の適切性とは、監査証拠の質、すなわち、監査人の意見の基礎となる結論の裏付けとなる適合性とその信頼性を評価するものである。~~

…

#### 適用指針

…

#### 職業的専門家としての懐疑心（第15項参照）

A20. 職業的専門家としての懐疑心には、例えば、次のようなことに注意を払うことが含まれる。

- 入手した他の監査証拠と整合しない矛盾する監査証拠
- 監査証拠として利用する文書や質問に対する回答の信頼性に疑義を生じさせる情報
- 不正の可能性を示唆する条件
- ISAが要求する監査手続に加えて、監査手続の必要性を示唆する状況

…

A22. 監査証拠を批判的に評価するためには、職業的専門家としての懐疑心が不可欠である。これには、整合しない矛盾する監査証拠や、経営者や監査役等から入手した文書や質問に対する回答等の信頼性について質問することが含まれる。また、不正リスク要因が存在し、かつ、不正の影響を受けやすい単一の文書が重要な財務諸表の金額を唯一裏付けている場合など、状況に照らして入手した監査証拠の十分性及び適切性を検討することも含まれる。

A23. 監査人は、矛盾すると考える理由がない限り、記録や文書を真正なものとして受け入れることがある。しかし、監査人は、監査証拠として利用することを意図した情報の信頼性について考

慮する。評価することが求められている。<sup>1</sup>情報の信頼性に疑義がある場合又は不正の可能性を示す場合（例えば、監査中に識別した条件により、文書が真正でない可能性や文書中の用語が改ざんされている可能性があるとして監査人が考える場合）には、監査人はさらに調査を行い、問題の解決のために監査手続の修正や追加が必要であるか判断しなければならないと ISA は求めている。<sup>2</sup>

…

## 十分かつ適切な監査証拠と監査リスク（第5項、第17項参照）

### 監査証拠の十分性と適切性

A30. 監査証拠は、監査人の意見及び報告の基礎となる、導き出された結論を裏付けるために必要なものである。監査証拠は、その性質上、累積的なものであり、主に、監査の過程で実施される監査手続から入手されるものである。ただし、監査証拠には、過去の監査の監査証拠（ただし、監査人が、前回の監査以降に、今回の監査との適合性に影響を及ぼす変更があったかどうかを判断した場合<sup>3</sup>）や、会社が顧客関係又は契約の受け入れ又は継続に際して入手した情報等、他の情報源から入手した情報も含まれることがある。企業の内外の他の情報源に加えて、企業の会計記録は監査証拠の重要な情報源となる。また、監査証拠として利用されることを意図した情報は、企業が雇用する又は利用する専門家によって作成されたものである場合がある。監査証拠は、経営者のアサーションを裏付け、確証する情報と、そのようなアサーションと矛盾する情報の両方から構成される。また、場合によっては、情報の欠如（例えば、経営者が要求された表現の提供を拒否した場合など）も監査人が利用するため、これも監査証拠となる。監査人の意見を形成するための監査人の作業の大部分は、監査証拠の入手と評価から構成される。

…

A32. 監査証拠の適切性は、監査証拠の質をいう測定することである。監査証拠の質は、監査証拠として利用することを意図した情報の適合性及びその信頼性、並びに監査手続の立案及び監査人の監査手続の適用の有効性によって決まる。<sup>4</sup>監査人の意見の基礎となる結論の裏付けとなるものである。証拠の信頼性は、その情報源と性質によって影響を受け、また、情報の性質、形態及び情報源は、その状況下で適用される適合性と信頼性の属性に関する監査人の職業的判断に影響を与える要因の一つである。

…

<sup>1</sup> ISA 500 (改訂) 「監査証拠」第7項 第9項

<sup>2</sup> ISA 240、第14項、ISA 500 (改訂) 第412項、ISA 505 「外部確認」第10項、第11項及び第16項

<sup>3</sup> ISA 315 (2019年改訂) 「重要な虚偽表示のリスクの識別と評価」第16項

<sup>4</sup> ISA 500 (改訂) のA13項

## 適用指針

…

### 定義

監査チーム (第12項(d)参照)

A15. 監査チームは、様々な方法で組織化されてもよい。例えば、監査チームのメンバーは、同じ場所にいても、異なる地理的位置にいてもよく、また、実行する活動によってグループ分けされていてもよい。監査チームの編成方法にかかわらず、監査業務において監査手続<sup>5</sup>を実施する個人は、監査チームのメンバーである。

A16. 監査チームの定義は、監査契約に基づく監査手続を実施する個人に焦点を当てたものである。監査人の意見及び報告書を裏付けるために必要な監査証拠は、主に、監査の過程で実施される監査手続から入手する。<sup>6</sup>監査手続には、リスク評価手続<sup>7</sup>、及び追加的な監査手続<sup>8</sup>及びISAを遵守するために実施されるその他の監査手続から構成されるが含まれる。ISA 500 (改訂) では、監査手続には、検査、観察、確認、再計算、再実行、分析的手続、調査などの種類があり、これらは、ISA 500で説明されているように、多くの場合、何らかの組み合わせで実施されるとしている。<sup>9</sup>他のISAも、例えば、ISA520<sup>10</sup>のように、監査証拠を入手するための特定の手続を含むことがある。

…

監査品質を管理し達成するためのリーダーシップの責任 (第13項から第15項参照)

…

専門家としての懐疑心 (第7項参照)

…

A34. 個々の監査業務での職業的専門家としての懐疑心の行使を阻害する要因には、以下のものが含まれるが、これらに限定されない。

- …

<sup>5</sup> ISA 500 (改訂) 「監査証拠」のA210項

<sup>6</sup> ISA200のA30項

<sup>7</sup> ISA315 (2019年改訂) は、リスク評価手続に関連する要求事項を規定している。

<sup>8</sup> ISA330「評価したリスクに対する監査人の対応」は、統制のテストや実証的手続を含む、追加の監査手続に関する要求事項を規定している。

<sup>9</sup> ISA 500 (改訂) のA1614項からA25項、付録

<sup>10</sup> SA 520「分析的手続」

- 記録、施設、特定の従業員、顧客、取引先等へのアクセスが困難なため、契約チームが情報源の選定に偏りを生じる可能性があること。
- A36. 個々の監査業務での職業的専門家としての懐疑心の行使に対する障害を軽減するために、監査チームが取り得る行動には、以下のようなものがある。
- …
  - 経営者が不当な圧力をかけたり、監査チームが監査証拠となる情報を入手するために、記録、施設、特定の従業員、顧客、業者等へのアクセスが困難な場合、ガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションをとること。

## ISA 240 – 財務諸表監査における不正に関連する監査人の責任

### 要求事項

…

#### リスク評価の手順と関連する活動

17. 監査人は、ISA 315（2019年改訂）が要求する、企業及びその環境、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を理解するためのリスク評価手続及び関連する活動を実施する際に、不正による重要な虚偽表示のリスクを識別するために利用する監査証拠情報を入手するために、第18項から第25項までの手続を実施しなければならない。

…

#### 不正リスク要因の評価

25. 監査人は、その他のリスク評価手続や実施した関連業務から入手した監査証拠情報によって、一つ又は複数の不正リスク要因が存在することを示すかどうかを評価しなければならない。不正リスク要因は、必ずしも不正の存在を示すものではないが、不正の発生した状況においてしばしば存在するため、不正による重要な虚偽表示リスクを示している可能性があるとされている（A24項からA28項参照）。

#### 監査証拠の評価（A50項参照）

…

37. 監査人は、重要か否かにかかわらず、虚偽表示を識別した場合、それが不正の結果であるか又はその可能性があり、経営者（特に経営幹部）が関与していると信じるに足る理由があるときは、不正による重要な虚偽表示のリスクの評価及びその評価したリスクに対応する監査手続の種類、時期及び範囲に及ぼす影響を再評価しなければならない。また、監査人は、以前に入手した監査証拠の信頼性を再検討する際に、従業員、経営者又は第三者が共謀している可能性を示す状況又は条件があるかどうかを考慮しなければならない（A53項参照）。

...

## 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

41. 監査人は、不正を識別した場合又は不正の存在を示す監査証拠情報を入手した場合、法令で禁止されている場合を除き、不正の防止及び発見に関する主要な責任を有する者にその責任に関連する事項を知らせるために、適切なレベルの経営者に適時にこれらの事項を伝達しなければならない。（A61項及びA62項参照）

...

## 適用指針

...

### リスクアセスメントの手順と関連する活動

...

経営者及び企業内関係者への質問（第19項参照）

...

- A18. 経営者は、多くの場合、不正を実行する上で最も有利な立場にある。したがって、職業的専門家としての懐疑心をもって経営者の質問に対する回答を評価する場合、監査人は、質問に対する回答を他の情報と裏付けるための監査証拠を入手する必要があると判断することがある。

...

### 不正による重要な虚偽表示のリスク評価への対応について

...

不正による重要な虚偽表示のリスクを評価した場合の監査手続（第31項参照）

- A38. アサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示の評価リスクに対処するための監査人の対応には、以下の方法で監査手続の種類、時期及び範囲を変更することが含まれる。

- より適切な信頼性と適合性の高い監査証拠を入手するため、又は追加の監査証拠の裏付けとなる情報を入手するために、実施すべき監査手続の種類を変更する必要がある場合がある。これは、実施する監査手続の種類とその組み合わせの両方に影響を与える可能性がある。例えば、以下のような場合である。
  - 監査人は、重要な勘定科目や電子取引ファイルに含まれるデータについて、より多くの証拠を収集するために、実際の立会や特定の資産の検査がより重要であることがあり、また、自動化されたツールやコンピュータ支援監査技法を使用することを選択することある。
  - 監査人は、裏付けとなる追加的な情報監査証拠を入手するための手続を立案することがある。例えば、監査人が、経営者が収益予想達成のプレッシャーにさらされていることを識別した場合、経営者が、収益認識を妨げる条件を含む販売契約を締結するこ

とにより、売上を水増ししているリスクや、以下のようなリスクを有している可能性がある。納品前の売上を請求している。このような場合、監査人は、例えば、外部確認書において、売掛金残高を確認するだけでなく、売買契約の内容（日付、返品権、引渡条件等）を確認するように設計することが考えられる。また、監査人は、外部確認書を補完するために、企業の経理担当者以外の者に販売契約や納品条件の変更について問い合わせることが効果的であると考えられる。

- ...
- 適用する手続の範囲は、不正による重要な虚偽表示のリスクの評価を反映したものである。例えば、サンプル数を増やしたり、より詳細なレベルの分析的手続を実施することが適切な場合がある。また、自動化されたツールやコンピュータ監査技法により、電子取引や口座ファイルのより広範なテストが可能になる場合がある。このような技術は、主要な電子ファイルからサンプル取引を選択し、特定の特徴を持つ取引を選別したり、サンプルの代わりに母集団全体をテストするために使用することができる。

...

#### 監査証拠の評価（第35項から第38項参照）

...

#### 識別された虚偽表示の検討（第36項から第38項参照）

...

A53. 特定された不正の意味は、状況によって異なる。例えば、経営幹部が関与している場合、取るに足らない不正でも重要な意味を持つことがある。このような状況では、経営者確認書の網羅性や誠実性、会計記録や文書の真正性に疑義が生じるため、これまでに入手した監査証拠の信頼性が疑われる可能性がある。また、従業員、経営者又は第三者が共謀している可能性もある。

...

## 付録2

(A41項参照)

### 不正による重要な虚偽表示のリスク評価に対応するために考えられる監査手続の例

...

#### アサーション・レベルでの考慮

不正による重要な虚偽表示のリスクに関する監査人の評価に対する具体的な対応は、識別した不正リスク要因又は状況の種類又は組み合わせ、及びそれらが影響を及ぼす可能性のある取引、勘定残高、開示及びアサーションの類に応じて変化する。

具体的な対応例としては、以下のようなものがある。

- ...
- 母集団における異常の有無をテストするために、データマイニングなどのコンピュータ支援ツールや技法を用いて自動化された監査手続を実施すること。
- コンピュータで作成された自動化されたシステムから生成された記録や取引の統合度をテストすること。
- ...

#### 具体的な対応策－不正な財務報告に起因する虚偽記載

不正な財務報告による重要な虚偽表示のリスクに関する監査人の評価への対応の例としては、以下のようなものがある。

##### 収益認識

- 例えば、月別、製品群別又は事業部門別に報告された収益を比較可能な過去の期間と比較するなど、細分化されたデータを用いて収益に関する分析的実証手続を実施すること。自動化されたツール及びコンピュータ支援監査技術は、通常とは異なる又は予期しない収益関係又は取引を識別するために有用である。
- ...

##### 在庫数量

- ...
- 自動化されたツールやコンピュータ支援監査技法を使って、実地棚卸の集計をさらにテストする。たとえば、タグ番号で分類してタグの管理をテストしたり、品目のシリアル番号で分類して品目の漏れや重複の可能性をテストしたりする。

##### 経営者による見積り

- ...

#### 具体的な対応策－資産の不正流用による虚偽表示

状況が異なれば、必然的に異なる対応が必要となる。通常、資産の不正流用に関連する不正による重要な虚偽表示のリスク評価に対する監査対応は、特定の勘定残高や取引類型に向けられることになる。このような状況では、上記の二つのカテゴリーで指摘された監査対応の一部が適用されるかもしれないが、識別された横領リスクに関する特定の情報と関連した作業範囲が必要とされる。

資産の不正流用による重要な虚偽表示のリスクに関する監査人の評価への対応例は、以下のとおりである。

- ...
- 業者リストと従業員リストのコンピュータによる自動照合を行い、住所又は電話番号の一致を

確認すること。

- 給与記録からコンピュータによる自動検索を行い、住所、従業員番号、課税当局番号、銀行口座の重複を特定すること。

## 付録 3

(A50 項参照)

### 不正の可能性を示唆する状況の例

以下は、財務諸表に不正による重要な虚偽表示が含まれている可能性を示す状況の例である。

...

以下のような、監査人と経営者との間の問題のある、又は異常な関係

- ...
- 自動化されたツールやコンピュータ支援型監査技法の使用により、監査人がテストのために重要な電子ファイルにアクセスすることを容易にしないこと。

## ISA 300 – 財務諸表の監査計画

### 適用指針

...

## 付録 3

(第7項から第8項及びA8項からA11 参照)

### 全般的な監査戦略を策定する際の留意点

本付録は、監査人が業務レベルでの品質管理において検討し得る事項の例を示している。これらの事項の多くは、監査人の全般的な監査戦略や詳細な監査計画に影響を与えることになる。提供された例は、多くの監査業務に適用される広範な事項を対象にしている。なお、以下に示す事項の中には、他の国際監査基準で要求されているものもあるが、全ての事項が全ての監査契約に関連しているわけではなく、また、このリストは必ずしも網羅的なものではない。

### 監査業務の特徴

...

- データの利用可能性、自動化ツールやコンピュータ支援型監査技法の利用見込みなど、情報テクノロジーが監査手続に及ぼす影響

...

## ISA 315 (2019年改訂) - 重要な虚偽表示のリスクの識別と評価

### 定義

12. ISAの目的上、以下の用語の意味は以下の属性を持つ。

- (a) 会計記録 - 当初の会計入力とそれを裏付ける記録、例えば、電子資金振替を含む支払記録、請求書、契約書、総勘定元帳及び補助元帳、仕訳及び仕訳に反映されない財務諸表へのその他の調整、並びに費用配分、計算、調整及び開示を裏付けるワークシート及びスプレッドシートなどの記録。

...

### 要求事項

#### リスクアセスメントの手順と関連する活動

...

*リスク評価手続で入手した監査証拠を評価する。*

35. 監査人は、リスク評価手続で入手した監査証拠が、重要な虚偽表示のリスクを識別し評価するための適切な基礎を提供するかどうかを評価しなければならない。そうでない場合、監査人は、そのような基礎を提供する監査証拠が入手できるまで、追加のリスク評価手続を実施しなければならない。なお、監査人は、重要な虚偽表示のリスクを識別し評価する際に、他の監査証拠との整合性や矛盾、経営者のアサーションに対する裏付けや矛盾にかかわらず、リスク評価手続から入手した全ての監査証拠を考慮しなければならない。(A230項からA232項参照)

### 適用指針

#### リスクアセスメントの手順と関連活動 (第13項から第18項参照)

...

#### 監査証拠の情報源 (第13項参照)

- A15. 偏りのない方法で監査証拠を入手するためにリスク評価手続を立案し実施することは、企業内外の複数の情報源から証拠を入手することを含む場合がある。しかし、監査人は、監査証拠となり得る情報源を全て特定するために網羅的な調査を実施する必要はない。リスク評価手続の

情報源としては、他の情報源からの情報に加えて、以下のようなものが考えられる<sup>11</sup>。

- 経営者、ガバナンスに責任を有する者、及び内部監査員などの主要な事業体関係者との相互関係
- 直接又は間接的に入手した、規制当局などの特定の外部関係者
- 企業に関する公開情報。例えば、企業が発表したプレスリリース、アナリストや投資家グループ向けミーティングの資料、アナリストレポート、取引活動に関する情報など

監査人は、情報源にかかわらず、ISA 500(改訂)に従って、監査証拠として利用することを意図している情報の目的適合性と信頼性を検討する。<sup>12</sup>

...

#### リスクアセスメント手順の種類 (第14項参照)

A19. ISA 500 (改訂)<sup>13</sup> は、リスク評価手続と異なる監査手続から監査証拠を入手する際に実施することができる監査手続の種類を説明している。監査手続の種類、実施時期及び範囲は、会計データ及びその他の証拠の一部が、電磁的な電子的形態でしか入手できない場合や、ある時点でのみ入手できる場合などに影響を受ける可能性がある。<sup>14</sup> 監査人は、リスク評価手続と同時に、ISA 330に基づく実証手続又は統制のテストを実施することが効率的である場合には、そのような手続を実施することができる。重要な虚偽表示のリスクの識別と評価を裏付ける監査証拠は、アサーション・レベルの虚偽表示の検出又は統制の運用の有効性の評価も裏付けることができる。

...

#### 重要な虚偽表示のリスクの識別と評価 (第 28 項から第 37 項参照)

...

リスク評価手続から入手した監査証拠を評価する (第 35 項参照)

...

#### 監査証拠の評価

A231. リスク評価手続における監査証拠は、経営者がによる経営者のアサーションを裏付ける情報、又は経営者のアサーションと矛盾する可能性のある証拠及び情報の両方から構成される。<sup>15</sup>

---

<sup>11</sup> A37 項及び A38 項を参照

<sup>12</sup> ISA 500 (改訂) 第97項

<sup>13</sup> ISA 500 (改訂) A1644-A17 項及び付録 A21-A25 項

<sup>14</sup> ISA 500 (改訂) A4212 項

<sup>15</sup> ISA 500 (改訂) 第 8 項 (a) A4

...

監査調書（第 38 項参照）

...

A238. ISA

230では、監査人の職業的専門家としての懐疑心の行使を文書化する方法は一つではないものの、監査文書が監査人の職業的専門家としての懐疑心の行使を示す証拠となる場合があることを指摘している。<sup>16</sup>例えば、リスク評価手続から入手した監査証拠に、以下のような証拠が含まれている場合である。また、経営者によるアサーションを裏付け、それと矛盾する場合には、監査証拠が、監査人の重要な虚偽表示のリスクの識別と評価に対して適切な基礎を提供するかどうかを評価する際に行った職業的判断を含め、監査人がどのようにその証拠を評価したかを文書に含めることができるとしている。また、本ISAの他の要求事項のうち、監査人が職業的専門家としての懐疑心を行使したことを証明する文書が含まれる例としては、以下のものがある。

• ...

- 第 35 項では、監査人が、リスク評価手続から入手した全ての監査証拠を、他の監査証拠と整合するか又は整合しないかにかかわらず、~~また、経営者のアサーションの裏付けとなるか矛盾するかにかかわらず~~、考慮し、リスク評価手続から入手した監査証拠が、重要な虚偽表示のリスクの識別及び評価に対して適切な基礎を提供するかどうかを評価することを求めている。

• ...

## ISA 330 「評価されたリスクに対する監査人の対応」

### 要求事項

...

### 監査証拠の十分性と適切性の評価

...

26. 監査人は、十分かつ適切な監査証拠が入手できたかどうかを結論付けなければならない。監査人は、意見を表明する際に、財務諸表におけるアサーションを裏付けるか否かにかかわらず、~~関連する~~全ての監査証拠を検討しなければならない。（A62項参照）

...

### 適用指針

#### 全体的な対応（第 5 項参照）

...

- A2. 財務諸表レベルでの重要な虚偽表示のリスクの評価、ひいては監査人の全体的な対応は、統制環境に対する監査人の理解に影響される。統制環境が有効であれば、監査人は、内部統制及び企業内部で生成される監査証拠とし利用することを意図した情報の信頼性についてより確信を

---

<sup>16</sup> ISA 230、A7 項

持つことができ、例えば、監査人が期末ではなく期中において一部の監査手続を実施することができるようになる可能性がある。しかし、統制環境の不備は逆の効果をもたらす。例えば、監査人は、統制環境が有効でない場合には、以下のように対応することができる。

- 期中ではなく、期末時点でより多くの監査手続を実施すること。
- ...

## 重要な虚偽表示のリスクの評価に対応した監査手続を、アサーション・レベルで実施

追加的な監査手続の種類、時期及び範囲（第6項参照）

...

評価されたリスクへのアサーション・レベルでの対応（第7項(a)参照）

...

範囲

...

A16. 自動化されたツールやコンピュータ支援監査技法（CAAT）の利用により、電磁的な電子取引や勘定ファイルについてより広範なテストを行うことができるため、監査人が、不正による重要な虚偽表示のリスクへの対応など、テストの範囲を変更することを決定した場合に有用となる可能性がある。このような技術は、主要な電磁的な電子ファイルから取引のサンプルを選択したり、特定の特徴を持つ取引を選別したり、サンプルの代わりに母集団全体をテストするために使用することができる。

...

## より高いリスク評価（第7項(b)参照）

A19. リスクの評価が高いために、より確かな心証が得られる監査証拠を入手する場合、監査人は、例えば、第三者証拠の入手をより重視したり、複数の独立した情報源から裏付けとなる監査証拠を入手するなどして、証拠の量を増やしたり、より適切な適合性や信頼性が高い証拠を入手することができる。

内部統制の運用評価

内部統制の運用評価の立案と実施（第8項参照）

...

内部統制の運用評価の時期

...

## 前回の監査から変更されていない内部統制（第14項(b)参照）

A39. 監査人が過去の監査で入手した監査証拠に依拠しようとする統制が多数ある場合、各監査においてそれらの統制の一部をテストすることは、統制環境の継続的な有効性に関する情報を裏付ける監査証拠を提供することになる。これは、過去の監査で入手した監査証拠に依拠することが適切かどうかについて、監査人の判断に資するものである。

...

## 統制の運用の有効性の評価（第16項、第17項参照）

...

### 実証手続の種類範囲

...

A45. リスクとアサーションの内容は、詳細なテストの設計に関連している。例えば、存在又は発生アサーションに関連する詳細なテストは、財務諸表金額に含まれる項目から選択し、関連する監査証拠を入手することを含むかもしれない。一方、網羅性のアサーションに関連する詳細なテストは、関連する財務諸表金額に含まれると予想される項目を選択し、それらが含まれているかどうかを調査することを含む場合がある。

...

## 外部確認手続の実施可否の検討（第19項参照）

A48. 外部確認手続は、勘定残高とその要素に関連するアサーションに対処する際に頻繁に関連するが、これらの項目に限定される必要はない。例えば、監査人は、企業と他の当事者との間の合意、契約又は取引の条件について外部確認を要求することがある。また、特定の条件の不存在について監査証拠を入手するために、外部確認手続を実施することもある。例えば、企業の収益認識と関連する可能性のある「付加条項 (side agreement)」が存在しないことを確認するために実施することがある。その他、評価された重要な虚偽表示のリスクへの対応において、外部確認手続が適切な監査証拠を提供し得る状況は以下のとおりである。

...

## ISA 402「受託会社を利用する企業に関する監査上の考慮事項」

### 適用指針

...

#### 評価された重要な虚偽表示のリスクへの対応（第15項参照）

...

#### 内部統制の運用評価（第16項参照）

...

受託会社の統制が有効に機能していることの監査証拠としてのタイプ2報告書の利用（第17項参照）

…

A32. 一定のアサーションについては、特定の運用評価手続の対象期間が短かければ短いほど、また、テスト実施以後の経過時間が長ければ長いほど、その運用評価手続が提供する監査証拠の適合性が低くなることがある。タイプ2報告書の対象期間と委託会社の財務報告期間を比較する際に、タイプ2報告書の対象期間と委託会社監査人が報告書に依拠しようとする期間との重複が少ない場合には、委託会社監査人は、タイプ2報告書がより適切な監査証拠を提供していないと結論付けることがある。このような場合、直前又は直後の財務報告期間を対象としているタイプ2報告書により、追加の監査証拠を入手することがある。また、その他の場合には、委託会社監査人が、内部統制の運用状況の有効性に関する十分かつ適切な監査証拠を入手するために、受託会社における内部統制の運用評価手続を実施する必要があると判断したり、他の監査人を利用してそれを実施する場合もある。

…

## ISA 501 - 選択された項目に関する監査証拠特有の考慮事項

### 適用指針

…

### 訴訟・クレーム

訴訟や請求の完結性（第9項参照）

…

A18. 第9項に示した手続きに加えて、その他の関連する手続きとしては、例えば、企業及び企業環境を理解する一環として実施されるリスク評価手続きによって得られた監査証拠情報を利用して、企業が関与する訴訟や請求について監査人が認識することを支援する手続などがある。

## ISA 505 - 確認

### はじめに

#### 本ISAの範囲

1. 本ISAは、ISA 330<sup>17</sup>及びISA 500（改訂）<sup>18</sup>の要求事項に従った監査証拠を入手するため、監査人による確認手続の利用に関する実務上の指針を提供するものである。本ISAは、ISA 501<sup>19</sup>で扱われる訴訟事件等に関連して実施する顧問弁護士等に対する確認には対応していない。

---

<sup>17</sup> ISA 330 「評価したリスクに対する監査人の手続」

<sup>18</sup> ISA 500（改訂） 「監査証拠」

<sup>19</sup> ISA 501 「特定項目の監査証拠」

## 監査証拠を入手する確認手続

2. ISA 500 (改訂) では、監査証拠の証明力適切性は、情報源及び種類により影響を受け、入手される状況により異なることを示している。監査証拠の質に関する<sup>20</sup>監査証拠の質は、監査手続の立案の有効性及びそれらの監査手続の監査人の適用状況のみでなく、監査証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性に依存する。<sup>21</sup>監査の状況によっては、監査人が確認回答者から直接入手した外部の確認書の形式による監査証拠が、企業の内部で生成された証拠よりも適切である場合がある。本ISAはまた、監査証拠に適用される以下の一般的な考え方を記載している<sup>22</sup>。

- ~~監査証拠は、企業から独立した情報源から入手した場合には、より証明力が強い。~~
- ~~監査人が直接入手した監査証拠は、間接的に又は推論に基づいて入手する監査証拠よりも、証明力が強い。~~
- ~~監査証拠は、紙媒体、電子媒体又はその他の媒体にかかわらず、文書化されたものの方が、証明力が強い。~~

したがって、監査の状況にもよるが、監査人が確認回答者から直接受領する確認により入手した監査証拠は、一般的には企業が内部的に作成した証拠よりも証明力が強い。本ISAは、監査人が適合性と証明力のある監査証拠を入手するため、確認手続を立案し実施する際に適用される。

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、監査証拠裏付けとなる追加的な情報を入手するため、確認手続を立案することがあると示している。<sup>23</sup>
- ISA 500(改訂)は、確認のような企業から独立した情報源から入手した情報が、会計記録の中に存在する証拠や経営者による陳述を裏付けている場合、監査人はより確かな心証を得ることがあると示している。<sup>24</sup>

...

## 要求事項

...

### 入手した証拠確認手続の結果の評価

16 監査人は、確認手続の結果、適合性と証明力のある監査証拠を入手できたかを評価し、追加的な監査証拠の入手が必要であるかについて、評価判断しなければならない (A24 項及び A25 項参照)。

### 適用指針

...

---

<sup>20</sup> ISA 500 の A9 項

<sup>21</sup> ISA 500 (改訂) の A13 項

<sup>22</sup> ISA 500 の A5 項

<sup>23</sup> ISA 240 「財務諸表監査における不正に関連する監査人の責任」 の A38 項

<sup>24</sup> ISA 500 (改訂) の A24A12-A13 項

## 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(改訂)は、監査証拠を企業の外部から得られる場合であっても、入手する状況によって証明力に影響することについて情報の情報源が、状況に応じて適用される適合性と信頼性の属性に関する監査人の職業的専門家としての判断及びその情報の適合性と信頼性の評価の内容と範囲に影響を与えることについて記載している。<sup>25</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

...

A14. 監査人は、ISA 500 (改訂) により、監査証拠として利用することを意図した情報の適合性又は信頼性に関する疑義を解消するため、監査手続の変更又は追加が必要であるかを判断することを求められている。<sup>26</sup> 監査人は、確認回答者と連絡を取ることで、確認依頼への回答の情報源と内容を確認することがある。例えば、確認回答者が電子メールで回答する場合、監査人は、確認回答者が実際に回答を送信したかどうかを、確認回答者に電話により確かめることがある。回答が間接的に監査人に返送された場合（例えば、確認回答者が誤って監査人ではなく企業を宛先とした場合等）、監査人は確認回答者に、直接監査人に文書により回答するよう依頼することがある。

...

### 入手した証拠確認手続の結果の評価（第16項参照）

A24. 個々の確認依頼の結果を評価する場合、監査人は、当該結果を次のように分類することがある。

- (a) 確認差異がなく確認状に記載した情報に同意する旨を示す、適切な確認回答者による回答
- (b) 信頼性がないと考えられる回答
- (c) 未回答
- (d) 確認差異がある回答

...

---

<sup>25</sup> ISA 500(改訂)の A50A35項

<sup>26</sup> ISA 500 (改訂) 第12第11項

## ISA 520「分析的手続」

### 適用指針

...

### 分析の実証手続

...

#### データの信頼性 (第5項(b)参照)

- A12. データの信頼性は、その情報源についての監査人の検討及びその状況において適用される信頼性の属性性質によって影響を受けるとともに、そのデータを入手する状況に依存する。<sup>27</sup> したがって、分析の実証手続の立案のために、データが信頼できるかどうかを判断する場合に検討する事項には以下が含まれる。
- (a) 利用可能な情報の情報源 (例えば、情報は、企業外部の独立した情報源から入手される場合、経営者の偏向が発生する可能性が低く、より信頼できることがある。)<sup>28</sup>
  - (b) 利用可能な情報の比較可能性 (例えば、市場に関する一般的なデータは、特定領域の製品を生産して販売する企業のデータと比較できるようにするため、調整が必要となることがある。)
  - (c) 利用可能な情報の性質及び目的適合性 (例えば、予算が達成すべき目標ではなく予想される結果として策定されているかどうか。)
  - (d) 網羅性、正確性及び正当性を確保するように整備された情報の作成に関する内部統制 (例えば、予算の編成、実績との比較検討及び見直しについての内部統制)
- A13. ISA 500 (改訂) は、監査証拠として利用することを意図した情報が、目的に適合して信頼できるかどうかを評価するための要求事項と指針を提供している。<sup>29</sup> 監査人は、評価したリスクに対応する分析の実証手続を実施するに当たって、利用する情報の作成に関する内部統制があれば、当該内部統制の運用評価手続の実施を検討することがある。当該内部統制が有効である場合、一般的にその情報の信頼性は高くなり、監査人は、結果として分析の実証手続においてより強い心証を得ることができる。非財務情報に関する内部統制の運用状況の有効性の検討は、多くの場合、その他の運用評価手続と一緒に行われる。例えば、企業は請求書発行に係る内部統制を販売数量の記録に係る内部統制と併せて構築することがある。この場合、監査人は請求書発行に係る内部統制と一緒に販売数量の記録に係る内部統制の運用評価手続を行うことがある。また、監査人はその情報について既に監査手続を実施しているかどうかを確かめることがある。

<sup>27</sup> ISA 500 (改訂) 「監査証拠」のA50項

<sup>28</sup> ISA 500「監査証拠」のA35項

<sup>29</sup> ISA 500 (改訂) 第9項

ISA 500は、~~分析的実証手続のために利用される情報について実施すべき監査手続の決定に関する要求事項と指針を提供している。~~<sup>30</sup>

…

*推定が十分に高い精度であるかどうかについての評価 (第5項(c)参照)*

A15. 他の虚偽表示と集計した場合に重要な虚偽表示となることがある虚偽表示を識別するために、十分に高い精度で推定を行うことができるかどうかについての監査人の評価は、以下の事項を含む。

…

- 財務情報と非財務情報の両方の利用可能性 (例えば、監査人は、予算や見込みなどの財務情報と、生産数量や販売数量などの非財務情報が、分析的実証手続を立案するために利用可能であるかどうかを考慮することがある。当該情報が利用可能である場合、監査人は、A12項からA13項において記載されているような情報の信頼性も検討することがあるを評価することが求められる。)

## ISA 530「監査サンプリング」

### はじめに

#### 本 ISA の範囲

…

2. 本 ISA は、ISA 500(改訂)<sup>31</sup>を補完するものであり、意見の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手できるように、状況に応じた適切な監査手続を立案し実施することに関する実務上の指針を提供している。ISA 500(改訂)は、監査手続の対象項目の抽出方法に関する指針を提供しており、監査サンプリングはその一つの方法である。

### 適用指針

…

#### 監査サンプリングの立案、サンプル数及びテスト対象項目の抽出

*監査サンプリングの立案 (第6項参照)*

…

- A5. 監査人は、監査サンプリングの立案に当たって、特定の達成すべき目的と、その目的を達成するための監査手続の最適な組合せを考慮する。監査人は、入手すべき監査証拠の性質と、当該監

---

<sup>30</sup> ISA 500 第10項

<sup>31</sup> ISA 500(改訂)「監査証拠」

査証拠に関連する可能性のある内部統制の逸脱若しくは虚偽表示の発生の状況又はその他の特徴について考慮して、想定される内部統制の逸脱又は虚偽表示の定義を明確にするとともに適切な母集団を設定する。ISA 500(改訂)の第9項及び第10項で求められているとおり、監査サンプリングを実施する場合、監査人は、サンプルを抽出する母集団の網羅性に関する監査証拠を入手するための監査手続を実施する。

…

## 付録 4

(A13 項参照)

### サンプル抽出法

サンプルの抽出には多くの方法があり、その主なものは以下のとおりである。

…

(e) ブロック抽出法 …

状況に応じて、(a)～(e)項のいずれか又は複数の方法を組み合わせて適用することが適切な場合がある。また、監査人は、テスト対象項目を識別し選択するために、自動化されたツールや技法を利用することもある。

## ISA 540 (改訂) 「会計上の見積りの監査」

### はじめに

#### 本 ISA の範囲

1. 本 ISA は、財務諸表監査における会計上の見積り及び関連する注記事項に関する実務上の指針を提供するものである。具体的には、ISA 315 (2019 年改訂)<sup>32</sup>、ISA 330<sup>33</sup>、ISA 450<sup>34</sup>、ISA 500 (改訂)<sup>35</sup>等を会計上の見積り及び関連する注記事項に関してどのように適用すべきかについての指針を記載している。また、本 ISA は、会計上の見積り及び関連する注記事項に係る虚偽表示の評価並びに経営者の偏向が存在する兆候に関する指針についても記載している。

…

#### 要求事項

…

---

<sup>32</sup> ISA 315 (2019 年改訂) 「重要な虚偽表示のリスクの識別と評価」

<sup>33</sup> ISA 330 「評価したリスクに対応する監査人の手続」

<sup>34</sup> ISA 450 「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」

<sup>35</sup> ISA 500 (改訂) 「監査証拠」

## 重要な虚偽表示のリスクの評価への対応

...

### 監査証拠に関するその他の検討事項

30. 監査人は、会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスクに対する監査証拠を入手する際には、監査証拠として使用する情報の情報源にかかわらず、ISA 500(改訂)を遵守しなければならない。経営者の利用する専門家の業務を監査人が利用する場合、本ISAの第21項から第29項までの要求事項は、ISA 500(改訂)第8項(c)第11項に従って、当該専門家の業務について、監査証拠としての適切性を関連するアサーションに照らしてを評価する際に役立つ。経営者の利用する専門家の業務の適切性を評価する際、リスク対応手続の種類、時期及び範囲は、監査人による当該専門家の適性、能力及び客観性に関する評価、専門家が実施する業務の内容についての監査人の理解、並びに専門家の専門分野に関する監査人の知識に影響を受ける。(A126項からA132項参照)

...

### 実施した監査手続に基づく総括的評価

33. 監査人は、会計上の見積りに関してISA 330を適用する際<sup>36</sup>、実施した監査手続及び入手した監査証拠に基づき、以下を評価しなければならない(A137項、A138項参照)。
- (a) 経営者の偏向が存在する兆候が識別された場合を含め、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに関する評価が依然として適切であるかどうか。
  - (b) 財務諸表における会計上の見積りの認識、測定、表示及び注記事項に関する経営者の決定が、適用される財務報告の枠組みに準拠しているかどうか。
  - (c) 十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうか。
34. 監査人は、第33項(c)の評価を行う際、他の監査証拠と整合する又は整合しないものを含む、また、財務諸表におけるアサーションの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考慮しなければならない。<sup>37</sup> 十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合、監査人は、ISA 705(改訂)に従って、監査報告書における意見への影響を含め、監査への影響を評価しなければならない。<sup>38</sup>

...

---

<sup>36</sup> ISA 330 第25項から第26項

<sup>37</sup> ISA 500(改訂) 第13第11項

<sup>38</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」

## 適用指針

...

### 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応

監査人の追加のリスク対応手続 (第18項参照)

...

裏付けとなる又は矛盾する関連する監査証拠の入手

A82. 監査証拠は、アサーションを裏付ける情報証拠と矛盾する情報証拠の両方から構成される。<sup>39</sup>

これらを偏りなく入手するには、企業の内部及び外部の複数の情報源から証拠を入手することがある。しかしながら、監査人は監査証拠が含まれる全ての情報源を識別するために網羅的な調査を行うことは求められていない。

...

経営者がどのように会計上の見積りを行ったかの検討 (第22項参)

...

重要な仮定 (第24項参照)

...

データの適合性と信頼性 (第25項(c)参照)

A107. 企業が作成した情報を使用する場合、ISA500 (改訂) は、情報の情報源と状況に当てはまる適合性と信頼性の属性を考慮して、監査証拠として利用することを意図したその情報が監査人の目的に照らして十分に信頼性を有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。これには、個々の状況において必要な、当該情報の正確性及び網羅性に関する監査証拠を入手すること、監査人が、正確性及び網羅性の属性が状況に当てはまると考える場合、並びに監査人の目的に照らして十分に正確かつ詳細な情報であるかどうかを評価することが含まれるISA 500 (改訂) はまた、情報の正確性と網羅性に関する監査証拠を入手することを監査人に求めている。<sup>40</sup>

...

監査証拠に関するその他の検討事項 (第30項参照)

A126. 会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスクについての監査証拠として使用される利用することを意図した情報には、企業が作成したもの、経営者の利用する専門家の業務により作成されたもの及び外部情報源により提供されたものがある。

---

<sup>39</sup> ISA 500 (改訂) の A15-項

<sup>40</sup> ISA 500 (改訂) 第9項、第10項

## 外部情報源

A127. ISA 500(改訂)において説明されているとおり<sup>41</sup>、~~外部情報源から得た情報の信頼性は、情報源、情報の種類及び情報を入手する状況などの要因に影響される。これらの要因は、会計上の見積りを行うために使用された情報の信頼性を検討する際の監査人のリスク対応手続の種類及び範囲に影響することがある。監査証拠として使用することを意図した情報の情報源は、状況に当てはまる適合性と信頼性の属性に関する職業的専門家としての判断、及び情報の適合性と信頼性に関する監査人の評価の内容及び範囲に影響する場合がある。例えば、以下のように影響を受ける。~~

- ...
- ~~単一の外部情報源から入手した情報が、その情報源が独自に開発したモデルにより作成されている場合これに関連する指針としてISA 500のA13項がある。~~

...

A129. 監査人は、監査証拠として利用することを意図した外部情報源からの情報を監査証拠として使用する場合、外部情報源の使用した見積手法、仮定及びデータを理解するための情報が入手可能かどうか、又は情報が十分に詳細かどうかについて考慮することがある。必要な情報が入手できない又は入手出来ても十分に詳細でない場合があり、結果として、監査人の実施する手続の種類、時期及び範囲の検討に影響を与えることがある。例えば、プライシング・サービス・ベンダーは、使用した見積手法と仮定に関する情報を、個々の銘柄ごとではなく資産の分類ごとに提供することが多い。ブローカーは、個々の銘柄について参考価格を提供する際、使用したインプットと仮定について限られた情報のみを提供することが多い。ISA500(改訂)のA44項A46項では、裏付けとなる情報を外部情報源が提供する場合の制限からの情報の適合性と信頼性を評価するために十分な基礎を監査人が有しない場合がある状況に関する指針を提供している。

## 経営者の利用する専門家

...

A131. 経営者の利用する専門家の業務が、会計上の見積りに関する見積手法又は情報源の使用や見積額又は財務諸表に含まれる注記事項に関する専門家の指摘事項や結論の形成に関連する場合、本報告書の第20項から第28項の要求事項は、監査人がISA 500(改訂)の第11項第8項(e)を適用する上で役立つことがある。

...

## 監査調書 (第39項参照)

...

A152. SA 230のA7項には、監査人の職業的専門家としての懐疑心を文書化する方法は一つではないが、監査調書が、監査人の職業的専門家としての懐疑心を行使したという証拠を提供することがあると記載されている。例えば、監査人の職業的懐疑心の行使を文書化する方法は一つではない

---

<sup>41</sup> ISA 500(改訂)のA50A35項

ものの、監査文書は、監査人の職業的懐疑心の行使を示す証拠を提供することができる」とされている。例えば、会計上の見積りに関して、入手した監査証拠にアサーションを裏付ける証拠と矛盾する証拠の両方が含まれる場合、監査調書には、入手した監査証拠の十分性と適切性に関する十分かつ適切な監査証拠が入手されたかどうかについての結論を出す際の職業的専門家としての判断を含め、監査人がどのように当該証拠を評価したかが含まれることがある。本報告書の要求事項において、監査調書が、監査人の職業的専門家としての懐疑心を行使したという証拠を提供する例としては、以下の事項がある。

…

- 第 18 項は、十分かつ適切な監査証拠を入手するため、監査人は、経営者の見積りを裏付ける監査証拠の入手に偏ることなく、矛盾する監査証拠を排除しない方法で、リスク対応手続を立案し実施することを求めている。

…

- 第 34 項は、他の監査証拠と整合する又は整合しない監査報証拠を含み、また財務諸表のアサーションの裏付けとなるか矛盾するかにかかわらず、監査人は、入手した全ての関連する監査証拠を考慮することを求めている。

## ISA 550「関連当事者」

### 適用指針

…

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のリスクへの対応（第 20 項参照）

…

*関連当事者との取引が独立第三者間取引と同等の取引条件で実行された旨の記載（第24項参照）*

…

A44. 当該アサーションに対する経営者の裏付けを監査人が評価するには、以下の手続を実施することがある。

- 当該アサーションを裏付けているプロセスの適切性を検討する。
- 当該アサーションを裏付けている内部又は外部データの情報源を確かめるとともに、それらのデータの正確性及び、網羅性及び目的適合性を判断するための手続を実施するについての監査証拠を入手することを含め、データの適合性及び信頼性を評価する。
- 当該アサーションの基礎となる重要な仮定の合理性を評価する。

## ISA 570 (改訂) 「継続企業」

…

### 要求事項

…

#### 事象又は状況を識別した場合の追加的な監査手続

16. 監査人は、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を識別した場合、追加的な監査手続（当該事象又は状況を解消する、又は改善する要因の検討を含む。）を実施することにより、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるかどうか判断するための十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。これらの追加的な監査手続には、以下の手続を含めなければならない(A16 項参照)。

…

(c) 企業が資金計画を作成しており、当該計画を分析することが経営者の対応策を評価するに当たって事象又は状況の将来の帰結を検討する際の重要な要素となる場合、以下を行う。

(A18項、A19項参照)

(i) 資金計画を作成するために生成した基礎データの適合性と信頼性を評価する。

(ii) 資金計画の基礎となる仮定に十分な裏付けがあるかどうかを判断する。

## ISA 580 – 経営者確認書

### はじめに

…

#### 監査証拠としての経営者確認書

3. 監査証拠とは、監査人が監査意見及び監査報告書の基礎となる個々の結論を導くために利用する、監査手続が適用された情報をいう。<sup>42</sup> 経営者確認書は、企業の財務諸表監査に関連して監査人が求める必要な情報である。したがって、経営者確認書は、質問に対する回答と同様、監査証拠である（A1 項参照）。

…

---

<sup>42</sup> ISA 500 (改訂) 「監査証拠」第7項 (b) 第5項 (c)–

## ISA 610（2013年改訂）「内部監査人の作業の利用」

### はじめに

…

#### ISA 315（2019年改訂）とISA 610（2013年改訂）との関係

…

10. 企業に所属する者が、内部監査人が実施する手続と同様の手続を実施している場合がある。しかし、客観的かつ能力のある個人が専門職としての規律ある姿勢をもって体系的な手法（品質管理を含む。）を適用して実施しない限り、そのような手続は内部統制ではあるが、本報告書における内部監査人の作業には該当しない。この場合、内部統制の有効性に関する監査証拠の入手は、ISA 330に従って実施されるリスク対応手続を通じて行われる<sup>43</sup>。

…

### 要求事項

…

#### 内部監査人による直接支援の利用

33. …

34. 外部監査人は、ISA 220（改訂）に従い、内部監査人が実施する作業を指揮、監督及び査閲しなければならない。<sup>44</sup>その際、以下を確認しなければならない。
  - (a) 指揮、監督及び査閲の種類時期及び範囲は、内部監査人が企業から独立していないことを認識し、本ISA第29項の要因の評価の結果に対応するものであること。
  - (b) レビュー手続には、内部監査人が実施した作業の一部について、外部監査人が基礎となる情報監査証拠に遡って検討することを含むこと。

内部監査人の作業に対する外部監査人の指揮、監督及び査閲は、内部監査人がその作業に基づく結論を裏付ける十分かつ適切な監査証拠を入手したと外部監査人が判断するために十分でなければならない(A40項、A41項参照)。

---

<sup>43</sup> ISA 330「評価したリスクに対応する監査人の手続」

<sup>44</sup> ISA 220(改訂)「監査業務における品質管理」

## ISA 620「専門家の業務の利用」

### はじめに

#### 本ISAの適用範囲

…

2. 本 ISA では、以下の場合を取り扱うものではない。
  - (a) 監査チームが会計又は監査の特殊な領域で専門知識を有するメンバーを含む場合、又は監査チームが会計又は監査の特殊な領域で専門知識を有する個人若しくは組織に専門的見解の問合せを実施する場合（これらは、ISA 220(改訂)<sup>45</sup>で取り扱う。）
  - (b) 企業が財務諸表を作成するに当たって、会計又は監査以外の分野において専門知識を有する個人又は組織の業務を利用する場合の当該専門知識を有する個人又は組織（経営者の利用する専門家）の業務を監査人が利用する場合（これは、ISA 500(改訂)<sup>46</sup>で取り扱う。）

…

#### 適用指針

…

#### 監査人の利用する専門家の必要性の判断（第7項参照）

…

- A8. しかしながら、監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手する際に、専門家を利用する必要があると判断することがあり、当該専門家を利用することを選択することもある。専門家を利用するかどうかを判断する場合の考慮事項には、例えば、以下が含まれる。
  - 経営者が財務諸表の作成に当たって利用する専門家の有無（A9項参照）
  - 対象となる事項の内容、重要度及び複雑性
  - 対象となる事項の重要な虚偽表示リスク
  - 対象となる事項に関する専門家の業務に係る監査人の知識と経験、及び監査証拠として利用することを意図した情報の代替的な情報源の利用可能性を考慮した上で、識別したリスクに対応するために想定される手続の種類
- A9. 経営者が財務諸表の作成に専門家を利用した場合、監査人が専門家を利用するかどうかに関する判断は、以下のような要因によっても影響を受けることがある。
  - 経営者の利用する専門家の業務の種類範囲及び目的
  - 経営者の利用する専門家は企業に雇用されているか、又は企業の依頼により業務に従事して関連するサービスを提供しているかどうか。

---

<sup>45</sup> ISA 220(改訂)「監査業務における品質管理」のA19項

<sup>46</sup> ISA 500(改訂)「監査証拠」のA66項からA78項A45-A59項

- 経営者の利用する専門家の業務に対して、経営者が支配又は影響を及ぼすことが可能な程度
- 経営者の利用する専門家の適性と能力
- 経営者の利用する専門家が、関連する専門的な業務実施基準、又は他の職業的専門家としての規定や業界の規定に従っているかどうか。
- 経営者の利用する専門家の業務に対して適用される企業の内部統制

ISA 500(改訂)<sup>47</sup>は、経営者の利用する専門家の適性、能力及び客観性が監査証拠のとして使用することを意図した情報の適合性と証明力に与える影響に関する監査人の評価の一部としての経営者の利用する専門家の適性、能力及び客観性の評価に関する指針について記載している。

## 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」

### 適用指針

...

### 監査上の主要な検討事項の決定（第9項、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）

A16. 監査人は、監査人が監査の実施過程で特に注意を払う可能性が高い事項を監査計画段階において検討し、監査人は、ISA 260 に従って計画した監査の範囲とその実施時期について監査役等と討議する際に、当該事項に関してコミュニケーションを行うことが有用である。ただし、監査上の主要な検討事項は、実施した監査手続の結果又は及び監査の実施過程を通じて入手した証拠に基づいて最終的に決定される。

## ISA 805（改訂）「特別な考慮事項—個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査」

...

### 適用指針

...

### 監査契約の締結における考慮事項

<sup>47</sup> ISA 500 (改訂) 第118項

## ISAの適用 (第7項参照)

...

- A6. 監査人は、同一企業の完全な一組の財務諸表の監査を行っていない場合、個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査に関連する監査基準委員会報告書の要求事項に準拠することが実務的な観点から実行可能ではないことがある。完全な一組の財務諸表の監査を行っていない場合、監査人は、内部統制を含む企業及び企業環境について、企業の完全な一組の財務諸表の監査を行っている場合と同程度の理解を有していないことが多い。また、監査人は、企業の完全な一組の財務諸表の監査において入手する、会計記録又はその他の会計情報の一般的な品質についての監査証拠を入手していない。したがって、会計記録から入手した監査証拠を裏付けるため入手した情報を補完するため、追加の監査証拠の入手が必要となることもある。財務諸表項目等に対する監査の場合、一部のISAの要求事項を遵守しようとする、監査対象に照らして、過重な作業となることがある。例えば、ISA 570「継続企業」の要求事項は、固定資産明細表を監査対象とする場合は、減損の要否の判定が必要になるため関連することが多いが、これらの要求事項を遵守することは、要求される作業を考慮すると実務的ではないことがある。監査人は、ISAs に準拠して個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査を実施することが実務的ではないと結論付けた場合、他の種類の業務契約の方がより実務的であるかどうかを経営者と協議することがある。

## 著作権、商標権及び使用許可情報

IAASB の業務を支える構造及びプロセスは国際会計士連盟（IFAC®）が促進している。

IAASB 及び IFAC は、本公表物の内容を信頼して行為を行うか又は行動を控えることによって生じる損失について、当該損失が過失により生じたものであれ、他の原因によるものであれ、一切責任を負わない。

国際監査基準、国際保証業務基準、国際審査業務基準、関連業務基準、国際品質管理基準、国際監査実施細則、公開草案、協議文書、及びその他の IAASB 出版物は、IFAC によって発行されており、その著作権は IFAC に帰属している。

著作権©2022 年 10 月 IFAC 無断複写複製を禁ずる。

本公表物は、個人的な使用又は非営利目的の使用（すなわち、専門的な参照又は研究）の場合、[www.iaasb.org](http://www.iaasb.org) よりダウンロードすることができる。

本公表物の翻訳、複製、保存、送信又は他の類似する使用については、書面による許可が必要である。”

「International Auditing and Assurance Standards Board」、「International Standards on Auditing」、「International Standards on Assurance Engagements」、「International Standards on Review Engagements」、「International Standards on Related Services」、「International Standards on Quality Control」、「International Auditing Practice Notes」、「IAASB」、「ISA」、「ISAE」、「ISRE」、「ISRS」、「ISQC」、「IAPN」、及び IAASB ロゴは、アメリカ及びその他の国において、IFAC の商標、IFAC の登録商標及びサービスマークである。

著作権、商標、及び許可情報については、[許可申請ページ](#)にアクセスするか、[permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) まで問い合わせること。

2022年10月に国際会計士連盟（IFAC）の国際監査・保証基準審議会（IAASB）によって、英語で公表された「国際監査基準 500（改訂）「監査証拠」及び他の国際監査基準の適合修正案」は、2023年1月に日本公認会計士協会によって日本語に翻訳され、IFACの許可を得て複製されている。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。

Proposed International Standard on Auditing 500 (Revised), Audit Evidence, and Proposed Conforming and Consequential Amendments to Other ISAs の英語文© 2022年 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

「国際監査基準 500（改訂）「監査証拠」及び他の国際監査基準の適合修正案」の日本語文© 2023年 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

原題：Proposed International Standard on Auditing 500 (Revised), Audit Evidence, and Proposed Conforming and Consequential Amendments to Other ISAs

本翻訳の複製、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。