

ISA 315 (2019年改訂)
重要な虚偽表示リスクの識別と評価

初度適用
ガイド

2022年7月



IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

ISA 315 (2019年改訂) 「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」 初度適用ガイド

本初度適用ガイドは、国際監査・保証基準審議会 (International Auditing and Assurance Standards Board : IAASB) のスタッフにより作成された。本初度適用ガイドの目的は、国際監査基準 (ISA) 315 (2019年改訂) の変更点の理解と適用に資することである。

本書の内容は、より実質的な変更点に焦点を当てているが、全ての変更点に焦点を当て対処してはいない。

本書は、その記載事項が単独で規範性を持つISA 315 (2019年改訂) を修正又は上書きするものではない。本書を読むことによって、ISA 315 (2019年改訂) を読む代替にはならない。ISAに従って監査を実施する際、監査人は、業務に関連する全ての要求事項を遵守することが求められる。本書は、ISA 315 (2019年改訂) の全ての要求事項を取り扱うのではなく、より大きな変更があった要求事項に焦点を当てている。

[改訂後の基準](#)及び[結論の根拠](#) (重要な変更点についての審議会による根拠の説明) は、2019年12月に公表された。

ISA 315 (2019年改訂) は何を扱っているのか？

1. ISA 315 (2019年改訂) は、ISA 315 (改訂) 「企業及びその環境の理解による重要な虚偽表示の識別と評価」と同様に、監査人による以下の手続を対象としている。
 - (a) 企業及び企業環境、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し、重要な虚偽表示リスクを識別し評価できるようにすること。
 - (b) 重要な虚偽表示リスクを識別すること。
 - (c) 重要な虚偽表示リスクを評価すること。

ファクトシート参照：
[ISA 315 \(2019年改訂\) の紹介](#)

ISA 315 (改訂) はなぜ変更されたのか？

2. ISA 315 (改訂)¹の改正プロジェクトは、IAASBのISA適用モニタリングプロジェクト²における主要な検出事項に対応するため、2016年初頭に開始された。適用後レビューは2013年に完了し、ISA 315 (改訂) に関連する主要かつ重要な検出事項には以下が含まれていた。
 - 実務上識別された特別な検討を要するリスク (significant risks) の内容と数に一貫性がなかった。
 - 内部統制システムの理解について、実務で適用することが困難であった。
 - 情報技術 (IT) リスクについては、基準の中で十分に対応できていなかった。

また、適用後レビューでは、中小企業 (SME) の監査にISA 315 (改訂) を適用する際の課題にも焦点が当てられた。

¹ ISA 315(改訂) 「企業及び環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」

² [国際監査基準のクラリティ版-適用後レビューによる検出事項](#)

ISA 315 (2019年改訂) はいつから適用されるか？

3. 従前のISA 315 (ISA 315 (改訂)) は、2021年12月15日以後開始する期間からISA 315 (2019年改訂) に置き換えられている。

ISA 315 (2019年改訂) の結果、他の関連する基準は変更されたか？

4. ISA 315 (2019年改訂) は、監査のためのより強固な基盤となるために強化され、特に、より質の高いリスクの識別と評価は、ISA 330³やISA 540 (改訂)⁴などの他の基準で要求される手続を強化することが期待されている。ISA 315 (改訂) の変更に伴い、ISA 330、ISA 240⁵、ISA 540 (改訂) など、他の多くの国際監査基準にも適合修正が行われた。これらの変更は、顕著なもの (多くはより適合的な性質のものであった) について、本初度適用ガイドを通じて、それらが関連する箇所で強調されている。
5. 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」⁶ (2009年12月15日以後開始する期間から適用) は、不正に関連するリスクの識別と評価に関する監査人の責任について述べている。ISA 330 (2009年12月15日以降開始する期間から適用) は、全体及びアサーション・レベルにおいて評価した重要な虚偽表示リスクに対する監査人の対応についての要求事項を述べている。ISA 315 (改訂) の改正プロジェクトの一環として行われた適合修正を除き、これらの基準の要求事項は改訂前から変更がない。

ISA 315 (2019年改訂) で使われている包括的な監査概念は何か？

6. ISA 200 「独立監査人の全般的目的及び国際監査基準に準拠する監査の実施」は、財務諸表の監査を実施する際の監査人の全般的な目的について取り扱っている。ISA 200は、監査人の全般的な目的を定め、監査の性質と範囲について説明している。また、監査リスクモデルを含む、より広範で基本的な監査の概念は、ISA 200に記載されている。

何が変わり、何が変わらなかったのか—ISA 200における全般的な監査概念

概念	変更なし	変更あり
監査証拠の入手	監査リスクを許容できる低い水準まで低減するために十分かつ適切な監査証拠を入手する。	-
監査リスクモデル	監査リスクは、重要な虚偽表示リスクと発見リスクの関数である ⁷ 。全体的な監査リスクモデルに変更はない。	-

³ ISA330 「評価したリスクに対する監査人の対応」

⁴ ISA540 (改訂) 「会計上の見積り及び関連する開示の監査」

⁵ ISA240 「財務諸表監査における不正に関連する監査人の責任」


⁶ 2022年、IAASBはISA 240をより包括的に改訂するプロジェクトを開始し、ISA 315 (2019年改訂) のより強固なリスク識別・評価手続をいかに同基準に組み込むことができるかに焦点を当てることも含めている。

⁷ ISA200、第13項(c)

概念	変更なし	変更あり
固有リスク、 統制リスク、 発見リスク	ISA 200に記載されている固有リスク、統制リスク、発見リスクの概念に変更はない。	<ul style="list-style-type: none"> 新たに、固有リスクと統制リスクを別々に評価することが要求される。 固有のリスクの評価を支援するために、<i>固有リスクの分布 (spectrum of inherent risk)</i> の概念が導入されている。固有リスクの分布は、監査人が重要な虚偽表示リスクを評価する際に、起こり得る虚偽表示の可能性と影響の度合いに基づき、低リスクから高リスクまでの範囲で判断することを支援するものである。固有リスク要因は、監査人が固有リスクの分布における重要な虚偽表示リスクを考慮することを支援するために導入されている。
重要な虚偽表示リスク	<p>重要な虚偽表示リスク⁸の定義に変更はない。</p> <p>監査に先立ち、財務諸表に重要な虚偽表示がなされるリスク。これは2つの要素からなり、アサーション・レベルでは以下のように記述されている。</p> <p>(i) 固有リスク、……</p> <p>(ii) 統制リスク、……</p>	<p>重要な虚偽表示リスクの定義に変更はないが、ISA 200の適用指針において、虚偽表示の可能性の識別に関する「基準値」について明確にされ、説明されている。</p> <p>この明確化を (ISA 315 (2019年改訂) ではなく) ISA 200に含めることで、ISA 200における重要な虚偽表示リスクの定義を支持している。ISA 200の適用指針で説明されている明確化は、重要な虚偽表示リスクは、虚偽表示が存在する可能性 (その発生可能性) と発生した場合に重要となる可能性 (影響の度合い) の両方が <u>合理的にあり得る</u> 場合に存在する、というものである。</p> <p>(「適合修正」における新しいISA 200、A15a項⁹を参照)</p> <p>ISA 200のこの明確化に基づき、ISA 315(2019年改訂)では、重要な虚偽表示リスクを識別するための閾値に関連するものであることから「合理的にあり得る (reasonably possible)」という用語が使用されている。</p>

⁸ ISA 200、第13項(n)

⁹ この項は、2022年版IAASBハンドブックの各関連ISAに適合修正が反映された時点で、項番号が変更される予定である。

概念	変更なし	変更あり
職業的専門家としての懐疑心	監査人は、監査手続を立案し実施する際に、職業的専門家としての懐疑心を行使することが要求される。	監査人が監査手続を実施する際の行動変容を促すための手続の強化や、文書化要求事項の強化（本書後出の「職業的専門家としての懐疑心」の項参照）などが行われている。 職業的専門家としての懐疑心に焦点が当てられた項目には、下記のアイコンを使用して示している。 
職業的専門家の判断	また、監査人は、リスク評価手続の計画及び実施において、職業的専門家としての判断を行使することが求められている。この全体的な考え方に変更はないが、監査人の判断を支援するために、全体的に様々な拡張が行われている。	—
小規模会社特有の考慮事項	適用の柔軟性（すなわち、規模や複雑さが異なる企業に対して国際監査基準が適用できるようにすること）の概念は、IAASBの基準に内在しており、IAASBは常に、全ての企業が基準を適用できることを支援するためにさらに何ができるかを重視している。IAASBは、適用の柔軟性とバランスに関連する監査人の検討を、改訂された基準内のそれぞれの項（「適用の柔軟性」と明確に見出しが付けられている。）で引き続き区別している。	<ul style="list-style-type: none"> 改訂基準は、規模よりも複雑さ（すなわち、IAASBのアプローチに沿って、「小規模企業」ではなく「複雑でない企業」）に焦点を当てている。 適用の柔軟性は、「小規模企業」だけに焦点を当ててのではなく、基準全体を通して対照的な例を用いることで説明されている（すなわち、複雑な場合とそうではない場合を説明する。）。
「公的部門」特有の考慮事項	公的部門への考慮事項は維持されている。	これらの項は、適切な場合には更新（すなわち、公的部門特有の考慮事項を反映）されている。

実施する業務の内容及び範囲

7. ISA 315 (2019年改訂) では、求められるリスク評価手続の性質や程度は、企業の性質や状況（例えば、企業の方針と手続の形式、プロセス及びシステムなど）に応じて異なることを明確にしている。さらに、監査人は職業的専門家としての判断により、基準の要求事項を満たすために実施すべきリスク評価手続の性質と程度を決定することを説明している。¹⁰

A16項

基準の反復性

8. 監査人のリスクの識別及び評価プロセスは、反復的かつ累積的である。監査人の企業及び企業環境、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する理解は、重要な虚偽表示リスクの識別と評価に関する要求事項を通じた概念とともに、相互に関係している。本ISAの要求する理解を得るにあたり、監査人は、リスクに関する当初の推定をすることがあるが、これは、監査人がリスクの識別と評価のプロセスを進めるにつれて、更に精緻化される可能性がある。
9. 以下のフローチャートは、この基準の反復的な性質を表している。また、基準の先に示された特定の要求事項の実行が、基準の後に示された他の要求事項の実行に依存する場合、これらに関連付けるための適用指針が追加されている。例えば、以下がある。
- ISA 315 (2019年改訂) のA49項では、監査人が、重要な取引種類、勘定残高又は注記事項となり得るものを当初推定する場合があることについて説明されている。これは、情報システムを理解する際の監査人の手続の範囲の基礎となる (ISA 315 (2019年改訂) 第25項参照)。
 - ISA 315 (2019年改訂) のA127項では、情報システムに対して行われた手続 (理解と評価) が、重要な取引種類、勘定残高又は注記事項に関する監査人の推定にさらに影響を及ぼす可能性があることを改めて指摘している。
 - ISA 315 (2019年改訂) のA128項では、情報システムにおける情報の流れを理解することは、さらに理解が必要な特定の統制を識別することにも役立つと説明している (すなわち、「統制活動」の構成要素においてである)。
 - ISA 315 (2019年改訂) のA129項では、さらに、一部の統制は、生じうる重要な虚偽表示リスクが評価された後 (例えば、特別な検討を要するリスクが決定された後) にしか識別できないことを説明している。
10. ISA 315 (2019年改訂) の概要は以下のとおりである。

第7項 &
A48項

¹⁰ ISA 315 (2019年改訂) のA16項

ISA 315 (2019年改訂) 重要な虚偽表示リスクの識別と評価

職業的専門家としての判断・職業的懐疑心



重要な虚偽表示リスクの識別と評価のための適切な基礎を得るためのリスク評価手続

リスク評価プロセスは、監査期間全体を通じて継続する。情報の収集、更新、分析の累積的かつ反復的プロセス

監査明書

「なぜ」その手続が必要なのかを説明する

11. ISA 315 (2019年改訂) では、特定の手続がなぜ必要なのかを説明することに重点を置いている（これらの「なぜ」の項は、適用指針に記載されている）。
12. これらの説明は、誤解や誤用、一貫性のない適用が行われている可能性がある特定の要求事項の根拠を取り上げることを意図している。なぜこれらの手続を行う必要があるのかという説明を含めることで、関連する要求事項の適用がバラつくリスクを低減することができるという点に審議会は合意した。特に、監査で実証手続手法を主として実施することが意図されている状況において、企業の内部統制システムの様々な構成要素を理解することがなぜ必要なのかについて、「なぜ」が追加された。

自動化されたツール及び技法 (ATT)

13. ISA 315 (2019年改訂) は、重要な虚偽表示リスクを識別し評価するための基礎となる監査証拠を入手することに重点を置いている。
14. ISA 500「監査証拠」に規定されている監査証拠を入手するための手続、すなわち、閲覧、観察、外部確認、再計算、再実施、分析的手続及び質問は、それらの手続が手作業で行われるかテクノロジーを使用して行われるかにかかわらず、引き続き適用される。ISA 315 (2019年改訂) は、どのようにこれらの手続を実施するかを規定するものではない。

その代わりに、テクノロジーを活用して行うリスク評価手続は、全ての監査人が同じ方法で利用できるとは限らないという認識のもと、適用指針では自動化されたツール及び技法 (ATT) として記述されている。

15. 適用指針の中で関連性がある場合、「自動化されたツール及び技法」という見出しで、ATTの使用に関する特定の考慮事項が含まれている。

FAQを参照：[重要な虚偽表示リスクの識別と評価における自動化されたツールや手法の使用](#)（重要な虚偽表示リスクの識別と評価におけるATTの使用に関する質問と回答を示す）

付録

16. 付録は、適用指針やその他の解説資料と同じ規範性を持つ（すなわち、基準の一部を構成する）。各付録の目的及び使用意図は、付録の表題又は序文で説明している。各付録は、監査人がリスク評価手続を立案し実施する際に、有用な指針を提供することを目的としている。
17. ISA 315 (2019年改訂) では、監査人が当該基準で要求される手続を実施する際に役立つと考えられ、企業により直接関係する事項をさらに説明するために、付録が主に使用される。これに対し、要求事項をどのように適用するかについて、監査人の行為により直接関連する事項は、適用指針に含まれる。
18. 企業に関する様々な事項が、ISA 315 (改訂) の適用指針から付録に以下のように移された。
 - (a) 企業及びビジネスモデルの理解に関する事項（付録1）
 - (b) 企業の内部統制システム（付録3）の側面を理解すること、及び
 - (c) 企業の内部監査機能を理解するための考慮事項（付録4）

19. さらに、基準の実施を支援するために、幾つかの新しい付録が作成された。

付録番号	題名	内容
2	固有リスク要因の把握	<ul style="list-style-type: none"> ISA 315 (2019年改訂) に含まれる固有リスク要因 (すなわち、固有のリスクに影響を与える限りにおいて、複雑性、主観性、変化、不確実性及び経営者の偏向又は他の不正リスク要因による虚偽表示の生じやすさ) のそれぞれがどのように生じるかを説明する。 重要な虚偽表示リスクの存在を生じさせる可能性のある事象又は状況の例を示している。
5	情報技術を理解するための考慮事項	<p>内部統制システムにおける企業のITの利用を理解する上で、監査人が考慮すべき追加的事項を提供するものである。</p> <ul style="list-style-type: none"> 企業の内部統制システムの構成要素における企業のITの利用を理解する際に考慮すべき事項 複雑さの異なる情報システムの典型的な特徴を示す例 適用の柔軟性に関する考慮事項 ITの利用により生じるリスクの影響を受けるITアプリケーションを識別するための支援資料
6	IT全般統制を理解するための考慮事項	<p>監査人がIT全般統制を理解する際に考慮すべき事項を提供するために開発されたもので、以下のようなものがある。</p> <ul style="list-style-type: none"> IT全般統制のあり方の説明。 IT全般統制が存在する可能性のある例。 IT全般統制が、ITの使用から生じるリスクの例にどのように対処しうるかの例 (それぞれの性質に基づく異なるITアプリケーションの場合を含む)。

監査人の目的

20. 重要な虚偽表示リスクを識別し評価する手続を実施する際の監査人の総括的な目的は、従来と同様、不正又は誤謬による重要な虚偽表示リスクを識

第11項

別し評価すること、すなわち、財務諸表及びアサーション・レベルにより、評価された重要な虚偽表示リスクに対する対応策を立案し、実施するための基礎を提供することである。

ISA 315 (2019年改訂) における新しい定義と概念

21. 要求事項を明確にするために、いくつかの新しい定義が導入された。これらの新しい定義は、本書の該当する箇所（濃い青色の枠内）に記載されている。また、定義が改訂された場合は、その内容も説明している。
22. また、リスクの識別と評価を支援するために、*固有リスクの分布*¹¹などの新しい概念も導入され、本書で関連する部分について説明している（下記第84項(b)参照）。

第12項

リスク評価手順と関連活動の変更点

リスク評価の手順-内容と範囲

23. リスク評価手続の実施の目的は、重要な虚偽表示リスクの識別と評価及びその対応について適切な基礎を提供することであることが明確化された（ISA 315 (2019年改訂) 第13項参照）。
24. また、改訂後の基準では、リスク評価手続を実施する際に入手する証拠は監査証拠であることが強調されている。この変更の意図は、監査人が、評価した重要な虚偽表示リスクに対応するために、その後、実施すべき事項の内容と範囲を監査人が理解すること、すなわち、監査人の意思決定の適切な根拠となる十分な証拠が必要であるということの理解を支援することにある。
25. また、リスク評価手続は、裏づけとなる監査証拠を入手する、又は矛盾する監査証拠を排除するといった偏りのない方法で立案されなければならないことを強調し、職業的専門家としての懐疑心という重要な概念が、リスク評価手続の実施に関する要求事項においてより広く強化された。

第13項



他の情報源からの情報

26. 内容は広範に変更されているが、業務の受入や継続手続から得られる情報を考慮することや、業務執行責任者が顧客のために他の業務を行っている場合に関する要求事項には変更がない。
27. また、監査人は、企業に関する過去の経験や過去の監査から得た情報を考慮する必要があるが、情報の目的適合性を考慮するだけでなく、当該情報の信頼性も考慮しなければならなくなった。

第15項及び
第16項

監査チーム内の討議

28. 監査チーム内の討議で議論すべき事項や、討議に参加していない監査チームメンバーへの伝達の必要性は、これまでとほぼ同様である。

第17項及び
第18項

¹¹ ISA 315 (2019年改訂) 第5項

必要な理解度の変更

新たな関連する定義	説明	その他の解説資料
固有リスク要因	<p>統制を検討する前に、取引の種類、勘定残高又は注記事項に関するアサーションについて、不正又は誤謬によるものかどうかの虚偽表示の生じやすさに影響を与える事象又は状況の特性。このような要因は、定性的又は定量的であり、固有リスクに影響する限りにおいて、複雑性、主観性、変化、不確実性、経営者の偏向やその他の不正リスク要因¹²による虚偽表示の生じやすさなどが含まれる。</p>	<p>固有のリスク要因は、定性的又は定量的な要因であり、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。適用される財務報告の枠組みで要求される情報の作成に関連する定性的な固有のリスク要因には、以下が含まれる。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 複雑性 • 主観性 • 変化 • 不確実性 • 経営者の偏見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 (A7項) <p>取引の種類、勘定残高又は注記事項に関するアサーションの虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼすその他の固有リスク要因には、以下のようなものがある。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 取引種類、勘定残高又は注記事項に係る量的又は質的重要度 • 取引種類又は勘定残高を通じて処理される項目若しくは注記事項に反映される項目の構成に一定の規模があること、又は一貫性がないこと。(A8項)

29. ISA 315 (2019年改訂) では、監査人の理解のために大きく分けて三つの領域が設けられている。

- 企業及び企業環境
- 適用される財務報告の枠組み
- 企業の内部統制システム

従前のISA 315(改訂)では、適用される財務報告の枠組みは個別に区別されていなかった(企業及び企業環境の理解の一部として含まれていた)。現在、これは分離され、明確な焦点が当てられている。

¹² ISA 240のA24項からA27項

企業及び企業環境の理解の変化

30. 企業が活動する環境の進化と複雑化を認識するために、企業とその環境についての理解には、企業のビジネスモデルに関連する側面が重視されるようになった。(ISA 315 (2019年改訂) のA62項～A67項を参照)。この焦点は、企業がどのように業績を測定しているかについての監査人の理解も含むように拡張されている。これらの変更は、監査人が経営者の視点から企業がどのように運営され、業績を測定しているかを真に理解することにより、重要な虚偽表示リスクがどこに生じ得るかを監査人がより良く理解できるようにすることを意図している。
31. 監査人による固有リスク要因の考慮は、企業及びその環境の理解を得る際に初めて導入される(本書の34項参照)。

第19項

適用される財務報告の枠組みを理解する際の変更点

32. 重要な虚偽表示リスクは、経営者が財務報告の要求事項を企業の状況に適用することにより明らかになる。そのため、ISA 315(2019年改訂) では、この点が監査人にとってますます重要な分野になってきており、そのことは、適用される財務報告の枠組みが企業の状況に応じてどのように適用されるか次第で、重要な虚偽表示リスクが生じる可能性があることによる。
33. 適用される財務報告の枠組みがどのように適用されるかは、固有リスク要因(下記参照)、要求事項を解釈・適用する者の能力、及び要求事項を適用するために必要な解釈の量など多くの要因によって影響される可能性がある。これらの要因の一部又は全部は、適用される財務報告の枠組みを適用する際に、重要な虚偽表示リスクとなる可能性がある。

第20項

固有リスク要因

34. 固有リスク要因の意図は、監査人が固有リスクを理解することを助け、アサーションの虚偽表示の生じやすさに影響を与える事象又は状況の側面に焦点を当てることを支援することである。ISA 315 (2019年改訂) の付録2は、各固有リスク要因を説明し、財務諸表の重要な虚偽表示リスクの存在を示す可能性のある事象や状況の例を示している。
固有リスク要因を考慮する際に監査人が参考とするために、その導入理由を説明するなどの適用指針が追加されている(ISA 315 (2019年改訂) A85項～A89項参照)。
35. 「～を考慮する」とは、監査人が状況を判断する際に、意識的に何かを考慮することを示す。つまり、要求される理解を得る際に、監査人は、固有リスク要因が企業の財務報告にどのような影響を及ぼすかを積極的に考えるが、固有リスク要因が該当する場合にのみ措置を講じるということである。ただし、監査人は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際に考慮した全ての固有リスク要因を文書化する必要はない(ISA 315 (2019年改訂) A241項を参照)。
36. 企業及び企業環境、並びに適用される財務報告の枠組みを理解する際に、固有リスク要因を考慮することは、より焦点を絞った強固なリスクの識別を促進することを意図している。したがって、監査人が企業及び企業環境を理解する際に固有リスク要因を考慮することは、虚偽表示リスクを識別するために役立つ可能性がある。
37. 監査人は、企業及び企業環境に関連する理解すべき事項を把握する際に、固有リスク要因を用いて、入手した情報と財務諸表の重要な虚偽表示リスクが存在する可能性のある領域との関連性を導き出すことができる。

第19項(c)及び
第31項(a)

38. 適用される財務報告の枠組みを適用することにより、どこに虚偽表示が生じうるかの識別を支援するため、財務報告の枠組みに重要な虚偽表示の可能性が生じる側面があるかどうかを考慮する際に、固有リスク要因も考慮することが求められている。例えば、会計上の見積りに関して適用される財務報告の枠組みでの要求事項は、経営者が将来についての仮定を使用して会計上の見積りを形成する際に判断を要求する場合がある。場合によっては、これらの見積りには重要な不確実性が伴うことから計算が複雑になる可能性があり、その場合、財務諸表における会計上の見積りに関連する複雑性、主観性及び不確実性という固有リスク要因が関連する。その結果、会計上の見積りの中に重要な虚偽表示リスクが識別される可能性がある。
39. また、固有リスク要因は、監査人が固有リスクを評価する際に考慮される。監査人は、固有リスクを評価する際に固有リスク要因を考慮することにより、固有リスク要因が関連するアサーションの虚偽表示の生じやすさにどの程度影響を及ぼすかを考慮する（すなわち、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスク（複数もあり得る）に対する固有リスクの評価が固有リスクの分布において高くすべきか低くすべきかの監査人の考慮を助けることができる。）。

企業の内部統制システムの理解に関する変更点

新たな関連する定義	説明	その他の解説資料
内部統制 (controls)	<p>経営者又はガバナンスに責任を有する者の統制目標を達成するために、企業が策定する方針又は手続。この文脈では</p> <p>(i) 方針とは、統制を遂行するために企業内ですべきこと、又はすべきではないことを示すものである。このようなものは、文書化されていることもあれば、伝達の中で明示的に述べられていることもあり、行為や意思決定を通じて黙示的に示されていることもある。</p>	<p>内部統制は、企業の内部統制システムの構成要素に組み込まれている。(A2項)</p> <p>方針は、企業構成員の行為を通じて実現されるが、そのような方針とは相反するような行為を抑制することによっても実現される。(A3項)</p> <p>手続は、正式な文書によって規定されている場合もあれば、経営者やガバナンスに責任を有する者によって伝達されることもある。また、強制されてはいないが、企業文化によって当然のこととされた行為からもたらされる場合もある。</p>

新たな関連する定義	説明	その他の解説資料
	(ii) 手続とは、方針を実現するための行為である。	手続は、企業が利用するITアプリケーションや企業のIT環境の他の側面で許可された行為を通じて実行される場合がある。(A4項) 内部統制には、直接的なものと同接的なものがある。直接的な内部統制は、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のに十分な精度を有した内部統制であり、間接的な内部統制は、直接的な統制を支援する内部統制である。(A5項)

40. 企業の内部統制システムを理解するためのアプローチは、ISA 315 (改訂) で求められていたものと概ね同じ (すなわち、内部統制システムの5つの構成要素を理解する) だが、この理解が構成要素ごとに何を意味するのかについては多くの変更がされている。ISA 315 (2019年改訂) の適用指針では、企業の内部統制システムの様々な構成要素の理解がなぜ必要なのかを説明している (A97項からA98項及びA124項からA125項を参照)。
41. IAASBは、「理解を得る」ために何が必要かを明確にするための努力の一環として、各構成要素の要求事項を首尾一貫した方法、すなわち表形式で提示することにした。この表の意図は、各表の要求事項を共に読むべきであるということである。監査人は、表の左側と右側の要求事項を実行することにより、表の1行目に示された要求事項の目的を達成する。この表示は、監査人がこれらの要求事項を監査対象企業の性質や状況に適用することを助けるためのものである。しかし、表形式を取り除き、要求事項をより直線的に読むことも可能であり、その場合でも意図する結果は同じである。
42. 内部統制システムの各構成要素の表中の要求されている理解度は、必要な理解を得るために行うべき主要な二つの側面を区分することを意図している。
- (a) 当該構成要素に関連し、監査人が知っておくべき事項。
- (b) 当該構成要素と企業の性質及び状況との関連において、それらの事項を評価すること。統制活動の構成要素については、この評価が若干異なり、本書の第59項においてさらに説明されている。関連する構成要素について評価を行う際には、ISA 315 (2019年改訂) A92項に記載されている適用の柔軟性、すなわち、企業の内部統制のシステムが設計、実施、維持される方法がその規模や複雑さによって異なる点について留意する必要がある。例えば、それほど複雑でない企業は、目的を達成するために、より組織化されていない、あるいはより単純な内部統制を用いることがある (そしてそれがその企業にとつ

監査人は、企業の内部統制システムの5つの構成要素を理解する必要がある。

て適切である場合もある)。

43. 特定の概念や用語に言及する際に、様々な明確化が行われている。その意図は、これらの用語が一貫して使用され、その概念や用語を適用する際に何を意味するのか混乱が生じないようにすることである(同じ原則が、適合修正にも適用される。)
- (a) **企業の内部統制システム** - ISA 315 (2019年改訂) 第12項 (m) の定義に記載されている五つの構成要素からなるシステム全体を指す。
 - (b) **内部統制** - 上記の新しい定義を参照。内部統制とは、企業の内部統制システムの構成要素に組み込まれた方針及び手続をいう。ISA 315 (2019年改訂) は、これらが確立されていない、又は明文化されていなくても、伝達を通じて明らかであったり、行為や意思決定を通じて黙示的に示されていたりする可能性があることを認めている。ISA 315 (2019年改訂) のA156項からA157項では、内部統制がより確立されたものでない方法(例えば、オーナー経営者による直接的な関与など)で機能する場合や、それほど複雑ではない企業の監査に対する考慮事項を定めている。しかし、一部の企業における方針及び手続が確立されていない場合であっても、(企業の内部統制システムの各構成要素の要求事項を満たすために必要な範囲で)それらの方針及び手続を理解することは、重要な虚偽表示リスクの識別と評価及びそれに対する対応への情報となるため必要である。¹³
 - (c) **「識別された内部統制」** - この用語は、参照されている内部統制が統制活動の構成要素において識別が要求されているものであることを際立たせるために使用される。
 - (d) **統制活動** - この用語は、識別すべき具体的な個々の統制を定めた内部統制システムの構成要素の名称を表すためにのみ使用され(すなわち、それ以外の「統制活動」という用語は除外されている)、監査人は、内部統制が有効に設計されているかどうかを評価し、当該内部統制が実施されているかどうか(以下「D&I」(訳注: Design and Implementation) という。)を判定することが求められる。
 - (e) **間接的な内部統制** - アサーション・レベルでの虚偽表示を防止、発見又は修正するのに十分な精度ではないが、他の内部統制を支援することで、これらの内部統制が適切に機能することに「間接的」な影響を与える内部統制 (ISA 315 (2019年改訂) のA95項及びA96項を参照)
 - (f) **直接的な内部統制** - アサーション・レベルの虚偽表示を防止、発見又は修正するために十分な精度を有する内部統制 (ISA 315 (2019年改訂) A95項及びA123項を参照)

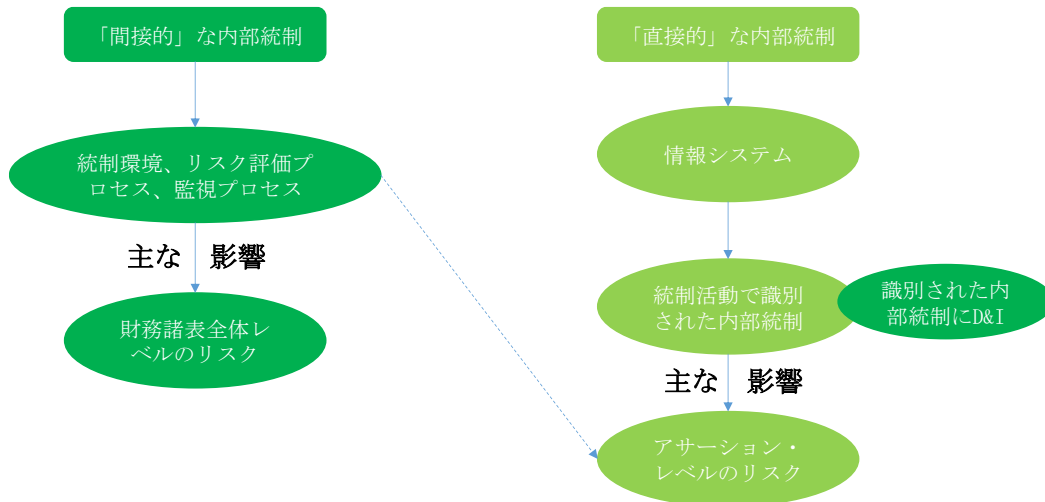
内部統制システムの間接的構成要素と直接的構成要素の区別

44. 内部統制の五つの構成要素は、各構成要素内の内部統制の性質に合わせて2種類に分けられ、監査人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への対応に影響を及ぼす場合がある。

A95項、A96項
及びA123項

¹³ ISA 315 (2019年改訂) のA17項

- (a) 統制環境、企業のリスク評価プロセス、企業の内部統制システムを監視するプロセスの構成要素では、統制は主に**間接的な統制**である（直接的な統制もあるかもしれないが、これらの構成要素では可能性が低い）。
- (b) 情報システムと伝達及び統制活動の各構成要素では、内部統制は主に**直接的な内部統制**である。



- 45. 間接的な内部統制は、直接的な内部統制の有効性に影響を与える（例えば、統制環境は内部統制システム全体の基礎であり、それが期待通りに機能していなければ、企業の全ての内部統制の有効性に影響を与えることになる。）ISA 315 (2019年改訂) のA97項からA98項及びA124項からA125項では、内部統制システムの全ての構成要素の理解が求められる理由を更に説明している。
- 46. 内部統制システムの構成要素のうち、主に直接的な内部統制を含む構成要素（すなわち、情報システムと伝達及び統制活動）に関して、具体的に何を行う必要があるかが、改訂基準においてさらに明確にされた。また、企業の内部統制システムに関連するITの理解も明確化され、強化されている（後述「ITに関する考慮事項」のセクション参照）。

内部統制システムの各構成要素における個別の変更点

- 47. 各構成要素は、「何を」理解すれば（内部統制システムの各構成要素の要求事項については表の左側）、表の右側の必要な評価とともに、関連する理解を「得た」ことになるのかを明確にするように改訂されている。
- 48. 企業の内部統制システムの各構成要素について評価が必要な場合、その目的は、（企業の事業内容と状況に照らして）当該構成要素に、監査人の重要な虚偽表示リスクの識別と評価（及びISA 330に準拠したリスク対応手続の立案）に影響を及ぼす可能性のある不備があるかどうかを判断することである。識別した不備があるかどうかを判断するという要求事項は、企業の内部統制システムを理解するために実施した全ての作業を対象とするようになっている（ISA 315 (2019年改訂) 第27項参照）。

統制環境

49. 統制環境について理解することが求められる具体的な事項が、従来は適用指針でその一部に言及されていたものが、要求事項 (ISA 315 (2019年改訂) 第21項(a)) に含まれるようになった。 第21項
- 構成要素の評価についても、評価すべき事項がより具体的になり、ISA 315 (2019年改訂) のA103項では、なぜ評価が必要なのかが説明されている (また、統制環境の基礎的性質が強調されている)。

企業のリスク評価プロセス

50. 企業のリスク評価プロセスについて把握すべき具体的な事項は、ISA 315 (改訂) で求められているものと同様だが、企業の事業内容及び状況を考慮し、企業が設定したプロセスを評価することが求められるようになった (上記、42項(b)で説明)。ISA 315 (2019年改訂) のA111項では、企業が発生可能性のあるリスクをどの領域で識別し、当該リスクをどのように評価し対処したのかを理解するのに役立つことを含め、監査人が企業のリスク評価プロセスが適切かどうかを評価する理由が説明されている。 第22項

内部統制システムを監視する企業のプロセス

51. これは、企業が内部統制システムを監視するプロセスに焦点を当てたもので、これまでは企業が内部統制を監視するために利用する主要な活動の理解であった。内部統制の他の構成要素と同様、ISA 315 (2019年改訂) では、企業の事業内容と状況を考慮し、企業が設定したプロセスの評価も求められるようになった (上記42項(b)で説明)。ISA 315 (2019年改訂) のA120項では、企業が内部統制を監視するために利用する情報源を考慮することは、プロセス自体が当該企業にとって適切であるかどうかを理解するのに役に立つと説明している。 第24項

情報システムと伝達

52. 理解すべき範囲を明確にするために、ISA 315 (2019年改訂) では、重要な取引種類、勘定残高又は注記事項に関連する情報処理活動を理解することが求められている、としている。 第25項
- 重要な取引種類、勘定残高又は注記事項の決定については、本基準の後段でのみ述べられているが、監査人は、企業及び企業環境並びに適用される財務報告の枠組みを理解するために実施したリスク評価手続きに基づき、重要な取引種類、勘定残高又は注記事項を暫定的に識別することがある。後の段階での判断の結果、重要な取引種類、勘定残高又は注記事項が追加される (又は異なる) 場合には、監査人は、情報システムの当該部分について関連する理解を得る必要が生じる。
53. ISA 315 (2019年改訂) では、データや情報の理解に加えて、情報システム内の経営資源も含めることが求められるようになった。ISA 315 (2019年改訂) A133項では、関連し得る人的資源に関する側面 (業務の担当者の能力、十分な人材が存在しているか、適切な職務分離が行われているかなど) を取り上げている。IT資源と関連する事項については、以下で別途説明する。

54. 監査人の理解は、質問、閲覧、観察、又は情報システムにおいて取引の開始から財務諸表に反映されるまでを追跡すること（すなわち、ウォークスルーの実施）により得られると、適用指針では定めている（ISA 315 (2019年改訂) A136項を参照）。
55. 総勘定元帳及び補助元帳以外から入手した情報（特に注記に関連する情報）に焦点を当てることはこれまでと同様である（ISA 315 (2019年改訂) のA138からA139項を参照）。
56. 内部統制システムの当該構成要素はまた、企業の情報システムと伝達が企業の財務諸表の作成を適切に支援しているかどうかの評価も必要としている（上記42項(b)で説明）。

統制活動

57. 統制活動は、監査人が識別し、それについてD&Iを実施することが要求される特定の内部統制を取り上げるようになった。これまではこの構成要素の目的のために理解することが要求される内部統制は、企業の内部統制システム全体に対する理解に基づくより包括的なものであったが、どの内部統制の理解が求められているか（これらの内部統制にのみD&Iが求められていることを含む）が明確にされている。 第26項
58. ISA 315 (2019年改訂) 第26項(a) (i)から(iv)により識別が要求される内部統制を以下に示す。
 - (a) 特別な検討を必要とするリスクに対応する内部統制（下記、86項-89項参照）。
 - (b) 仕訳入力に関する内部統制（下記第60項から第63項参照）。
 - (c) 監査人が最も効率的な監査手法であると判断したため、又は実証手続だけでは十分かつ適切な監査証拠を入手できないため、内部統制の運用評価手続の実施を計画している内部統制（当該内部統制の例は、ISA 315 (2019年改訂) のA163項に記載）。
 - (d) 監査人が職業的専門家の判断に基づいて評価することが適切と考えるその他の内部統制（下記64項参照）。
59. ISA 315 (2019年改訂) のA175項からA179項では、D&Iを実施する際の監査人の手続についてさらに説明している。監査人は、（統制活動の中の）特定の内部統制を識別し、これらの内部統制についてD&Iを実施することが求められている。これは、特定のリスクに対処する経営者のアプローチについての監査人の理解を支援し、その結果、ISA 330が要求する当該リスクに対応したリスク対応手続の立案及び実施の基礎となるためである。A180項では、「運用状況の有効性の評価」としてD&Iが十分である状況（すなわち、自動化された内部統制）を説明している。

仕訳入力に関する内部統制

60. ISA 315 (2019年改訂) の第26項(a) (ii)（統制活動）では、監査人に、「非経常的な取引や通例ではない取引の仕訳、又は修正仕訳といった非定型的な仕訳を含む、仕訳入力に関する内部統制」を識別することを要求している。 第26項(a) (ii)

61. ISA 315 (2019年改訂) 第26項(a)(ii)¹⁴の内部統制を識別する目的に関連する仕訳を決定するために、職業的専門家の判断が用いられる。著しく自動化されたプロセスが存在する今日の環境では、監査人は、ISA 315 (2019年改訂) 第26項(a)(ii)の目的に照らして着目する必要があるこれらの仕訳項目に関する内部統制を識別する必要があるだろう。
62. ISA 315 (2019年改訂) 第25項では、重要な取引種類、勘定残高又は注記事項について、「取引の開始から、それに関する情報の記録、処理、必要に応じた修正、総勘定元帳への取り込み、財務諸表での報告に至るまでの流れ」を含む「財務諸表の作成に関する企業の情報システムと伝達を理解」することを監査人に要求している。¹⁵この要求される理解を得るにあたり、監査人は、取引がどのように処理されているかについての知識を得ているため、仕訳が定型的か非定型的か、自動か手作業かにかかわらず、仕訳とその仕訳に対する内部統制を識別することができるようになるはずである。したがって、仕訳とそれに関連する内部統制を識別することは、情報システムを含む企業の事業内容と状況に基づく判断となる
63. 第26項(a)(ii)では、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応し、未承認の又は不適切な介入や操作の可能性がある仕訳の内部統制に焦点を当てている。これらの内部統制には以下のものが含まれる。
- (a) 非定型的な仕訳入力に関する内部統制—仕訳が自動又は手作業で行われ、非経常的で通例ではない取引や修正のために使用される場合。
 - (b) 定型的な仕訳入力に関する内部統制—仕訳が自動又は手作業で行われ、未承認の又は不適切な介入や操作の可能性がある場合。これは、自動化された仕訳の場合、例えば、適切な権限を持たない個人がソースコードにアクセスしたり、設定に不適切な変更を加えたりすることができる（すなわち、自動化されてはいるが、仕訳が操作される可能性がある）ために発生する可能性がある。逆に、自動化された標準的な仕訳項目に関する内部統制、例えば、総勘定元帳に直接かつ経常的に処理される、システムにより生成される仕訳に関する内部統制は、未承認の又は不適切な介入や操作の可能性がほとんどなく、したがって、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを生じさせないと判断される場合には、第26項(a)(ii)に焦点を当てる必要はないであろう。

監査人が評価することが適切であると考え他の内部統制

64. ISA 315 (2019年改訂) のA165項では、「監査人の判断に基づいて識別すべきその他の内部統制」には、以下のものが含まれる場合があると説明している。

第26項(a)(iv)

¹⁴ ISA 315 (2019年改訂) 第26項(a)(ii)は、企業の内部統制システムの理解の一環として理解することが求められる仕訳入力に関する内部統制に関するものである。ISA 315 (2019年改訂) 第26項(a)(ii)は、不正と誤謬の双方に対応し、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に焦点を当てたものである。ISA 240第33項(a)は、監査人に仕訳の適切性を検証することを要求しており、特に不正による重要な虚偽表示リスクに焦点を当てている。ISA 240の要求事項は、仕訳の検証を対象としており、経営者による内部統制を無効化するリスクに対応するものである。

¹⁵ ISA 315 (2019年改訂) 第25項(a)(i)

- (a) 固有リスクの分布において、相対的に高いと評価されたリスク（特別な検討を必要とするリスクとは判断されていないもの）に対応する内部統制
- (b) 総勘定元帳と明細の調整に関する内部統制
- (c) 受託会社を利用している場合の、企業の相補的な内部統制

内部統制の不備

65. 内部統制の不備は、企業の内部統制システムの各構成要素を理解する際に識別される場合がある（特に、必要とされる様々な評価を通じて、企業の方針又は手続が企業の性質及び状況に対して適切でないことが発見される場合がある）。ISA 315 (2019年改訂) の適用指針A182項では、監査人は、識別したこれらの不備がISA 330において監査人が実施するリスク対応手続に及ぼす影響（すなわち、不備が監査アプローチに与える影響）を検討する場合があると説明している。
66. さらに、ISA 265¹⁶に基づき、監査人は、1つの不備又は複数の不備の組合せが重要な不備に該当するかどうかを判断することが求められている（ISA 265でさらに詳しく説明されている）。



ITに関する考慮事項

新しい関連する定義	説明	その他の説明資料
IT全般統制	IT環境の継続的かつ適切な運用を支援する企業のITプロセスに係る内部統制のことをいう。IT環境の継続的かつ適切な運用には、継続して有効に機能する情報処理統制、及び企業の情報システム内の情報のインテグリティ（すなわち、情報（データ）の網羅性、正確性、正当性）の確保が含まれる。IT環境の定義も参照。	N/A
情報処理統制	情報のインテグリティ（すなわち、取引及びその他の情報（データ）の網羅性、正確性、正当性）のリスクに直接対応する、企業の情報システムにおけるITアプリケーションの情報処理又は手作業による情報処理に関連した内部統制をいう。	情報のインテグリティに対するリスクは、企業の情報システムにおける情報の流れ、記録及び報告に係るプロセスを規定する企業の情報に関する方針が有効に適用されないことに影響を受ける。

¹⁶ ISA 265 「ガバナンスと経営に責任を負う者への内部統制の欠陥の伝達」

新しい関連する定義	説明	その他の説明資料
		<p>情報処理統制は、企業の情報に関する方針が有効に適用されるための処理又は手続である。情報処理統制は、自動化されている場合（すなわち、ITアプリケーションに組み込まれている。）と手作業の場合（例えば、インプット又はアウトプットに係る内部統制）があり、他の情報処理統制やIT全般統制を含む他の内部統制に依拠することがある(A6項)。</p>
IT環境	<p>ITアプリケーション及びそれを支援するITインフラストラクチャーをいい、ITプロセスやITプロセスに関わる要員も含まれる。企業は、これらを業務の支援や事業戦略を達成するために利用する。本報告書の目的において、IT環境に関連する事項は以下のとおりである。</p> <p>(i) ITアプリケーションは、取引若しくは情報の開始、処理、記録及び報告などにおいて使用されるプログラム又は一連のプログラム群のことである。ITアプリケーションには、データウェアハウスとレポートライターも含まれる。</p> <p>(ii) ITインフラストラクチャーは、ネットワーク、オペレーティング・システム、データベース、そして、これらに関連するハードウェアとソフトウェアから構成される。</p> <p>(iii) ITプロセスとは、IT環境へのアクセスの管理、プログラムの変更又はIT環境に対する変更の管理及びIT業務の管理をするための企業のプロセスをいう。</p>	N/A
ITの利用から生じるリスク	<p>企業のITプロセスにおける内部統制のデザイン若しくは運用が有効でないことにより、情報処理統制が有効にデザイン若しくは運用されない可能性又は企業の情報システム内の情報のインテグリティ（すなわち、取引及びその他の情報（データ）の網羅性、正確性、正当性）に対し引き起こされるリスクをいう（「IT環境」を参照）。</p>	N/A

67. ISA 315 (2019年改訂) では、ITに関する監査人の考慮事項に関する要求事項及び適用指針が大幅に変更・強化された。これは、多くの企業におけるITの利用及び複雑性の増加を考慮したものである。ISA 315 (2019年改訂) のA170項では、IT全般統制をどの程度業務に適用しているかの理解を含め、ITプロセスに対する監査人の理解の範囲は、企業とIT環境の性質及び状況、並びに監査人が識別した内部統制の内容及び範囲により異なると説明している。また、企業のIT環境やITシステムが複雑になるほど、実施される作業には、ITの専門的なスキルを有するチームメンバーが関与する可能性が高いことにも留意が必要である。¹⁷ また、特にITシステムが複雑でない場合には、適用の柔軟性も重視されている。下記73項の詳細な説明を参照のこと。
68. ITに関する主な変更点は、監査人に求められる情報システム及び統制活動の理解にあるといえるだろう。
69. 情報システムを理解するために、大きく分けて、以下のようなITの側面を理解することが求められている。
- (a) 情報システムに関連するIT環境（新たに定義されたもの（上記の新しい定義を参照））。ISA 315 (2019年改訂) のA140項からA141項では、この理解が必要な「理由」を説明している。
 - (b) 企業のITの利用状況（情報システムにおける取引の流れや情報処理に関連するITアプリケーションなど）。ISA 315 (2019年改訂) のA142項からA143項では、情報システムの理解を得る際の、ITの利用に関する監査人の理解について、さらに詳しく説明している。
70. 監査人は、統制活動における識別された内部統制（すなわち、上記58項に定める内部統制）について、ITの利用から生じるリスク¹⁸（上記のITの利用から生じるリスクに関する新しい定義を参照）の影響を受けるITアプリケーション及び関連するその他のIT環境を識別することのみが要求されている。これらの識別された内部統制は、情報のインテグリティ（すなわち、取引及びその他の情報（データ）の網羅性、正確性、正当性）に直接対応する情報処理統制（新しく定義されたもの。上記の新しい定義を参照）に焦点を当てている。^{19,20} そこから、監査人は、関連するITの利用から生じるリスクと、そのリスクに対応する企業のIT全般統制²¹（IT全般統制は新たに定義されたものであり、上記の新しい定義を参照）を識別することが要求される。これらの「識別された」IT全般統制に対して、D&Iが要求される。
71. ISA 315 (2019年改訂) のA166項～A174項に定める適用指針では、ITアプリケーション、その他のIT環境及び関連するITの利用から生じるリスクの識別についてさらに説明している。ISA 315 (2019年改訂) の付録5では、ITアプリケーション及び関連するその他のIT環境の特徴の例示並びにそれらの特徴に関するガイダンスも提供している。付録6ではさらに、「IT全般統制を理解するための考慮事項」を説明している。

¹⁷ ISA 315 (2019年改訂) のA171項

¹⁸ ISA 315 (2019年改訂) 第26項(b)

¹⁹ ISA 315 (2019年改訂) のA148項

²⁰ 監査人は、重要な取引種類、勘定残高又は注記事項に関する取引の流れやその他の情報処理活動を定めた企業の方針に関連する全ての情報処理統制を識別し、評価することは求められていない (ISA 315 (2019年改訂) A148項)。

²¹ ISA 315 (2019年改訂) 第26項(c)

72. D&Iの対象となる I T 全般統制 (例えば、ISA 315 (2019年改訂) 第26項(a)(i)～(iv)で識別される内部統制 (仕訳入力に関する内部統制など) に関連する I T 全般統制) の識別を支援する適用指針では以下が説明されている。

- (a) 監査人が識別した内部統制は、システムにより生成された情報に依拠する場合があります、その情報を生成するアプリケーションは I T の利用から生じるリスクの影響を受けることがあることを説明している。あるいは、監査人は、システムにより生成された情報に対する内部統制に依拠せず、その情報のインプットとアウトプットを直接検証することを計画する場合もある。この場合、監査人は関連する I T アプリケーションを、I T の利用から生じるリスクの影響を受ける I T アプリケーションとして識別しない場合がある (ISA 315 (改訂2019) のA169項参照)。仕訳入力に関する内部統制の性質によっては、直接検証できる内部統制の組合せがある場合や、監査人が自動化された内部統制を直接検証するのではなく、自動化された内部統制の一貫した運用を支援する I T 全般統制の検証を計画する場合もある。
- (b) I T プロセスの理解の程度は、企業及び I T 環境の性質及び状況によって異なることを明確にしている (ISA 315 (2019年改訂) のA170項及びその後の事例を参照)。
- (c) I T の利用から生じるリスクの影響を受けるその他の I T 環境が関連する場合があることを説明している (ISA 315 (2019年改訂) のA172項参照)。
- (d) I T の利用から生じるリスクの識別は、統制活動における内部統制で識別された (ISA 315 (改訂2019年) 第26項 (b) で識別された) I T アプリケーションのみに関係し、I T 全般統制を考慮する場合、これらはより広範に検討される (すなわち、必ずしも第26項(a)で識別したそれぞれの内部統制についてではない) と説明している (ISA 315 (改訂2019年) 第173項から第174項の適用指針の例を参照)。

したがって、例えば仕訳入力に関する内部統制の場合、ISA 315 (改訂2019) 第26項(a)(ii)で識別されたシステムで生成された仕訳に関する全ての内部統制について、関連する I T 全般統制のD&Iが要求されるわけではない。むしろ I T 全般統制は、ISA 315 (改訂2019年) 第26項(a)(i)から(iv)で識別された内部統制の I T アプリケーションに対して、関連する I T の利用から生じるリスクにどのように関連しているかという観点で検討される。D&Iの対象となる I T 全般統制の識別は、情報システムを含む企業の性質及び状況に基づく判断となる。

73. I T 全般統制をどの程度業務に適用しているかの理解を含め、I T プロセスに対する監査人の理解の範囲は、企業及び I T 環境の性質及び状況、並びに監査人が識別した内部統制の内容及び範囲により異なる。適用の柔軟性を説明するための例 (市販のソフトウェアを使用している企業や、複数の I T アプリケーションを有し、I T プロセスが複雑な企業など) が示されている (ISA 315 (2019年改訂) のA170項からA171項を参照)。また、付録5 (第15項) では、I T アプリケーションの適用の柔軟性と I T の利用から生じるリスクに焦点を当てている。

重要な虚偽表示リスクの識別と評価に関する変更点

新しい関連定義	説明	その他の説明資料
関連するアサーション	取引種類、勘定残高又は注記事項に係るアサーションのうち、重要な虚偽表示リスクが識別されたアサーションをいう。アサーションが「関連するアサーション」であるかどうかの判断は、関連する内部統制を考慮する前に行われる（すなわち、固有リスク）。	重要な虚偽表示リスクは、複数のアサーションに関係する場合があります。その場合には当該リスクが関係するアサーションは全て「関連するアサーション」である。重要な虚偽表示リスクが識別されなかったアサーションは、「関連するアサーション」ではない。（A9項）
重要な取引種類、勘定残高又は注記事項	関連するアサーションが一つ以上存在する取引種類、勘定残高又は注記事項をいう。	N/A

74. ISA 315 (2019年改訂) では、重要な虚偽表示リスクを識別するための要求事項と、そのリスクを評価するための要求事項を分離している。本セクションの変更は、監査人が堅牢な方法で重要な虚偽表示リスクを識別し、評価するための枠組みを整備することを目的としている。

重要な虚偽表示リスクの識別

75. 上述の通り、監査リスクモデルは変更されていない。監査人は、財務諸表全体レベルとアサーション・レベルの両方において、重要な虚偽表示リスクを識別することが求められている。重要な虚偽表示リスクの識別は、引き続き、関連する内部統制（すなわち、固有リスク）の検討の前に実施される。（ISA 315 (2019年改訂) のA186項を参照。）アサーションに変更はなく、監査人は、基準で定められたアサーションの全ての側面がカバーされている限り、異なるアサーションを使用することができる（ISA 315 (2019年改訂) のA189項からA191項を参照）。
76. 財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクとは、財務諸表全体に広く関わりがあり、アサーションの多くに潜在的に影響を及ぼす（例：経営者が適性を有していない場合、財務諸表に広く影響を及ぼす）。ISA 315 (2019年改訂) では、財務諸表全体レベルのリスクに大きく焦点を当て、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクとアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクとの関連性をより適切に説明している。これは、監査人が、識別したリスクが財務諸表に広範な影響を及ぼすかどうかを判断する必要があり、ISA 330に従った全般的な対応が必要となるためである²²。財務諸表全体レベルのリスクは、個々のアサーションにも影響を及ぼすことがあり、識別したリスクに対応する監査手続の決定に役立つ場合もある。

第28項

²² ISA 300 「監査計画」

77. 財務諸表全体レベルのリスクの識別は、以下の影響も受ける。
- (a) 企業の内部統制システム、特に間接的な構成要素の評価及び不備の識別に関する監査人の理解（上記、第42項(b)及び第49項から第51項を参照）。
 - (b) 固有のリスクに影響を及ぼす不正リスク要因による虚偽表示の発生可能性（ISA 315 (2019年改訂) のA197項参照）
78. 財務諸表に広範に関係しない重要な虚偽表示リスクは、アサーション・レベルのリスクである。
79. 監査人は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別する際に、関連するアサーション及び関連する重要な取引種類、勘定残高又は注記事項を決定することも要求されるようになった。これらの概念はいずれも新たに定義されたものであり、上記の新しい定義を参照のこと。 第29項
80. 関連性するアサーションは、虚偽表示が発生する可能性と発生した場合に重要となる可能性が合理的にあり得るような性質や状況にある取引種類、勘定残高又は注記事項のアサーションに、監査人が焦点を当てることを意図したものである。上記6項で述べたように、ISA 200の「重要な虚偽表示リスク」の定義にこの閾値を更に説明するための適用指針が追加されている。
81. 定義によれば、重要な取引種類、勘定残高又は注記事項とは、一つ以上の関連するアサーションが存在するものをいう。重要な取引種類、勘定残高又は注記事項を決定することは、情報システムの理解に関連する監査人の作業を明確にするとともに、ISA 330で要求されている監査人の対応を策定するのに役立つ。注記事項に関しては、ISA 315 (2019年改訂) のA204項における適用指針で、注記事項が重要であることを示唆する可能性のある事項が説明されている。

財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクの評価

82. ISA 315 (2019年改訂) では、財務諸表全体レベルのリスク評価の目的が明確にされた。すなわち、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクを評価することが要求されるのは次の2点、つまり、当該リスクがアサーション・レベルのリスクの評価に影響を及ぼすかどうかの決定のため、及び当該リスクが財務諸表に対して及ぼす広範な影響の内容とその程度の評価のためであることが明確にされた。 第30項

アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価

83. ISA 315 (2019年改訂) の序文では、固有リスクの分布を「固有リスクが変化する程度」と説明している²³。アサーション・レベルの固有リスクが、低リスクから高リスクの間のいずれに該当するかは判断による（ISA 315 (2019年改訂) のA208項からA209項を参照）。監査人は、固有リスクの分布に沿って、評価した重要な虚偽表示リスクを分類することがある。この分類方法は、監査人の固有リスクの評価が適切であり、評価したリスクへの対応が評価した固有リスクとその評価理由に適切に対応する限り、様々な方法で記述することができる。

²³ ISA 315 (2019年改訂) 第7項

84. *アサーション・レベルの固有リスクを評価するためのアプローチが強化された。従前の基準 (ISA 315 (改訂)) の要求事項よりも詳細度が高くなっているが、これは重要な虚偽表示リスクの評価において、より一貫性を持たせることを意図している。監査人は以下の事項を要求されている。*
- (a) *虚偽表示の発生可能性と影響の度合いの評価—起こりうる虚偽表示の発生可能性と影響の度合いの相対的な程度は、識別された虚偽表示リスクの固有リスクの分布上の固有リスクの程度を判断する上で役立つ。起こりうる虚偽表示の発生可能性と影響の度合いは、(個別の又は組合せによる) 固有リスク要因の影響を受けるが、いくつかのアサーションの固有リスクが他のアサーションよりも高くなる場合があることも認識される。監査人は、虚偽表示の影響の度合いを検討する際に、起こりうる虚偽表示の規模、内容又は状況を考慮する (すなわち、定量的及び定性的な側面を考慮する)。*
- (b) *起こり得る虚偽表示の固有リスクの分布上の程度の決定—取引種類、勘定残高又は注記事項の重要な虚偽表示の発生可能性が高いほど、固有リスクの分布上、固有リスクの程度は高くなり、その逆もまた同様である。監査人は、虚偽表示の発生可能性と影響の度合いの組合せの重要性を、職業的専門家としての判断に基づいて決定する。*
- *発生可能性と影響の度合いの両方が高いと評価された場合にのみ固有リスクの分布上、固有リスクが高いと評価されるわけではない。むしろ、発生可能性と影響の度合いの組合せが、固有リスクの程度が高いか低いかを決定する。例えば、リスクの発生可能性が低くても、影響の度合いが非常に大きければ、固有リスクの程度が高くなる可能性がある。²⁴*
 - *本基準は、固有リスクの分布に沿った分類を指定していないが、監査人がこれらを利用する場合があることを認めている。²⁵*
85. *このように固有リスクを評価することは、監査人が重要な虚偽表示リスクに対して適切に対応するために役立つ。例えば、識別されたリスクが、固有リスクの分布上、程度が高いほど、評価した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必要がある。さらに、このような固有リスクの評価方法は、特別な検討を必要とするリスク (下記参照) の判定にも役立つ。*

特別な検討を必要とするリスク

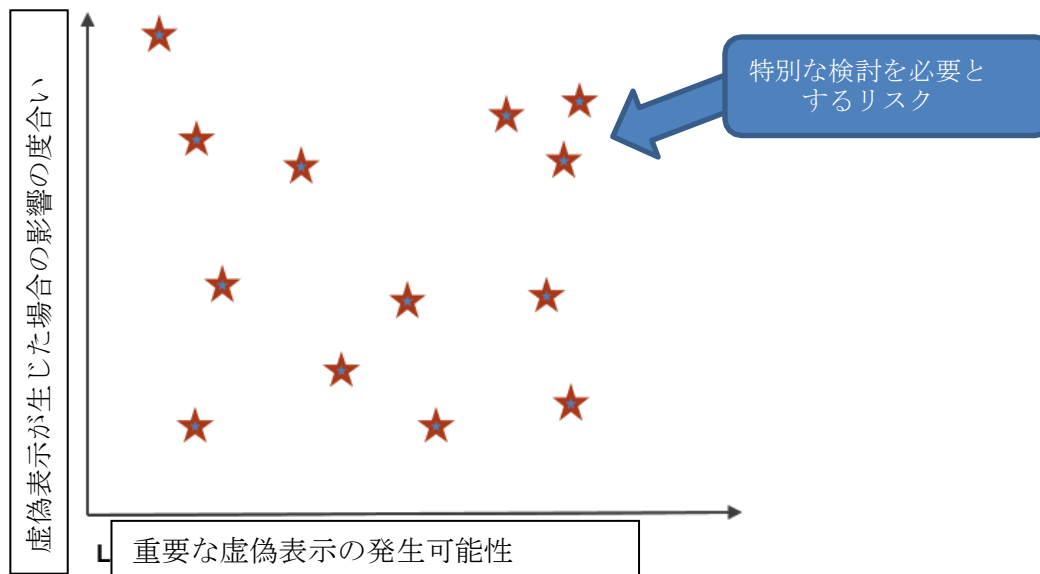
86. (ISA 315 (改訂) の定義のように) リスクへの対応に焦点を当てるのではなく²⁶、ISA 315 (2019年改訂) の特別な検討を必要とするリスクの定義は、固有リスクの重要度が、固有リスクの分布上、最も高い領域に存在すると評価された場合に焦点を当てるように改訂された。したがって、これは一つ又は複数のリスクに関連する可能性があり、企業の性質及び状況によって、期間ごとに異なる場合があると想定される。したがって、同じ産業内の2つの企業に、必ずしも同じ特別な検討を必要とするリスクがあるとは限らない。

²⁴ ISA 315 (2019年改訂) のA213項

²⁵ ISA 315 (2019年改訂) のA214項

²⁶ ISA 315(改訂)では、「特別な検討を必要とするリスク」を「識別し評価した重要な虚偽表示リスクの中で、特別な監査上の検討が必要と監査人が判断したリスク」と定義している。

87. 改訂された特別な検討を必要とするリスクの定義には、2つの要素が含まれている。以下のいずれかの場合、リスクは特別な検討を必要とするリスクであると判断される。
- (a) 固有リスクの評価について、固有リスク要因が、虚偽表示が発生する可能性と、虚偽表示が発生し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、固有リスクの分布上で最も高い領域に存在すると評価されている。発生可能性と影響の度合いの組合せは、特別な検討を必要とするリスクが、発生可能性は低くても、発生した場合の影響度が非常に大きいと想定される場合があることを意味する。これらのリスクは、（発生可能性と影響度の両方が高いリスクと比較して）特別な検討を必要とするリスクである可能性は低いと考えられるが、明示的に除外されていない。又は、
 - (b) リスクが、他のISAの要求事項（例えば、不正リスク）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ている。
88. 他のISAで特別な検討を必要とするリスクとして指定することが要求されていない限り、特別な検討を必要とするリスクの判断は職業的専門家としての判断に係る事項である。ISA 315 (2019年改訂) のA221項では、特別な検討を必要とするリスクが多くの場合に存在することがある事項の例を挙げている。



89. リスクへの対応は、特別な検討を必要とするリスクとは何かという監査人の判断を促すものではなく、リスクが特別な検討を必要とするリスクと判断されれば、ISA 315 (2019年改訂) 及び他のISAは、特別な検討を必要とするリスクと判断されたリスクへの特定の対応について規定している。例えば、上記58項（統制活動）で説明したように、特別な検討を必要とするリスクに関連する内部統制を識別し、D&Iを実施することが求められている。

統制リスク

90. ISA 315 (2019年改訂) では、固有リスクと統制リスクを合わせて評価する選択肢はなくなり、別々に評価することが求められている（統制リスクは識別されなくとも、企業の内部統制システムの構成要素に関する監査人の理解は、監査人の統制リスクの評価に役立つ）。
91. また、統制リスクの評価と、企業の内部統制システムの構成要素を理解するために行われる作

業との関連性がより強くなっている。企業の内部統制システムに関する監査人の理解は、内部統制の運用の有効性に関する監査人の期待につながり、また、ISA 330に従ってリスク対応手続を立案し実施する際に内部統制の運用評価手続を監査人が計画するかどうかを決定するのに役立つ。

92. 内部統制の運用評価手続の計画は、内部統制が有効に機能しているという想定に基づいており、これが統制リスクに関する監査人の評価の基礎を形成している。したがって、統制活動について実施した作業（上記58項参照）に基づき、監査人が内部統制の運用評価手続を計画しない場合、統制リスクの評価は、重要な虚偽表示リスクの評価が固有のリスクの評価と同じ（すなわち、統制リスクが「最大」）であることになる。したがって、監査人が主に実証手続を中心とした監査アプローチの実施を計画している場合、内部統制システムの構成要素を理解し、その目的のために関連する作業が行われれば（ISA 315 (2019年改訂) 21項～27項の要求事項）、それ以上内部統制を検討する必要はない。
93. また、ISA 315 (2019年改訂) では、監査人が内部統制の運用評価手続を計画しており、その内部統制が自動化されている場合、その自動化された内部統制の機能を支援する関連するIT全般統制の運用評価手続を実施する必要がある場合があると強調している（ISA 315 (2019年改訂) のA229項を参照）。

リスク評価手続から得られた監査証拠の評価

94. 本基準における職業的専門家の懐疑心を強化するため、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新たな要求事項が追加された。（ISA 315 (2019年改訂) 第35項）。

第35項



新たな「スタンド・バック」－関連するアサーションを識別していない（重要な虚偽表示リスクを識別していない）が重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項

第36項

95. リスク識別プロセスの網羅性の強化と改善の意図から、監査人がプロセスの終了に近づいた時点で、新たにスタンド・バックを要求している（ISA 315 (2019年改訂) 第36項）。
96. 監査人は、監査人が識別した重要な取引種類、勘定残高又は注記事項の網羅性を評価することが要求されている。これは、（定量的又は定性的に）重要性がある（material）が、重要である（significant）と識別されていない（すなわち、重要な虚偽表示リスクが識別されておらず、したがって関連するアサーションがない）取引種類、勘定残高及び注記事項に焦点を当てることにより行われる。
97. なお、ISA 330第18項も、「重要性のある」取引種類、勘定残高及び注記事項を対象としており、これまでと同様である（すなわち、全ての重要性のある取引種類、勘定残高及び注記事項について実証手続を要求している）。ISA 315 (2019年改訂) の新たなスタンド・バックとISA 330の要求事項の相互作用は、ISA 315 (2019年改訂) のA233項～A235項でさらに説明されている。ISA 315 (改訂) の改訂プロジェクトの一環として、IAASBは、ISA 315 (改訂2019) の新しい要求事項とISA 330第18項の相互作用について、これらが不十分なリスクの識別と評価に対するセーフガードという同様の目的を果たすにもかかわらず、後者が依然として必要であるかどうかを再検討した。IAASBは、ISA 330第18項を維持することに合意したが、以下の変更を行った。

- ISA 315 (2019年改訂) の範囲と整合させるために、ISA 330第18項が「*定量的又は定性的に重要性のある (material)*」取引種類、勘定残高又は注記事項に適用されることを明確にすること。
- 重要な (significant) 取引種類、勘定残高又は注記事項の新しい概念と要求事項の相互関係について、適用指針²⁷で説明すること。
- この要求事項の影響を受ける取引種類、勘定残高又は注記事項に関する全てのアサーションを検討する必要はないことを明確化する。ISA 330の適合修正におけるA42a項では、実施すべき実証手続の立案において、仮に虚偽表示が発生した場合に当該虚偽表示に重要性があるという合理的な可能性があるかと判断したアサーションに焦点を当てて手続を行うことが説明されている。

監査調書

98. ISA 315 (2019年改訂) で行われた明確化及び強化に基づき、IAASBは、(ISA 230²⁸の要求事項に関して) 監査調書への記載がより多く求められること、特に重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際に監査人が行う「重要な判断」²⁹の監査調書への記載の要求について合意している。しかし、特に内部統制と特別な検討を必要とするリスクに関連するいくつかの重要な変更点に焦点を当てると、以下のような新規の強化された監査調書への記載が要求されている。
- (a) 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各構成要素に関する監査人の理解の主要な要素 (監査調書への記載が要求される特定の項によって対応されている)。監査調書への記載には、情報源及び実施したリスク評価手続を含める必要がある。
 - (b) 統制活動における内部統制のD&I
 - (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・評価された重要な虚偽表示リスク。これには、特別な検討を必要とするリスクや、実証手続だけでは十分かつ適切な監査証拠を入手できないリスクも含まれる。また、重要な判断の根拠を監査調書に記載する必要がある。
 - (d) ISA 315 (2019年改訂) のA238項では、監査人による職業的専門家の懐疑心の行使を示すために監査調書に記載し得る様々な事項についても言及している。



²⁷ ISA 315 (2019年改訂) のA233項

²⁸ ISA 230 「監査調書」

²⁹ ISA 230第8項(c)

IAASBの目的は、高品質の監査、保証及びその他の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、及び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（International Federation of Accountants：IFAC）によって支援されている。

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[®] 又はIFAC[®] によって支援されている。

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。

著作権 © 2022年7月、IFACによって。無断転載を禁ずる。

「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 まで問い合わせること。

2022年7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「よくある質問：継続企業の前提に関する事項の監査報告書における報告」は、2022年10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。

*First-Time Implementation Guide : ISA 315 (Revised 2019) Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement*の英語文© 2022年8月 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

「初度適用ガイド：ISA 315（2019年改訂）「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」」の日本語文© 2022年9月 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

原題：*First-Time Implementation Guide : ISA 315 (Revised 2019) Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement*

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 へ問合せの上、許可を得なくてはならない。