公開草案

国際監査基準第 330（改訂）案

評価したリスクに対応する監査人の手続

本公開草案（ED-520）は、「監査証拠及びリスク対応」プロジェクトの一環として公表されたものであり、同プロジェクトには ED-AE&RR、ED-330、ED-500（2026 年）も含まれている

2026 年８月

コメント期限：*2026 年 12 月 15 日*

IAASB™
International Auditing and Assurance Standards Board
AN IFEA BOARD

Copyright © IFAC

IAASB 及び IESBA のコンテンツの翻訳又は複製に関する申請は、知的財産及びサービス契約に基づき、国際会計士連盟（IFAC）が管理している。本書又はその他の出版物の複製若しくは翻訳の許可、又は知的財産に関する情報については、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。

IAASB について

本書は、国際監査・保証基準審議会（IAASB）により作成され、承認されたものである。本書は、IAASB による正式な見解を構成するものではなく、国際監査基準（ISA）を始めとした IAASB が定める国際基準を修正、拡大したり、又はそれらに優先するものではない。

IAASB の目的は、高品質の監査、保証及びその他の関連業務の基準を設定し、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業務の専門職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対して公益の観点からの意見を提供する IAASB・IESBA ステークホルダー諮問委員会が関与する共通の基準設定プロセスに基づき、監査及び保証基準並びに指針を策定している。

コメントの要請

本説明文書（EM）は、国際監査・保証基準審議会®（IAASB®）が策定し承認した、監査証拠及びリスク対応プロジェクト全般に関する公開草案(ED)(ED-AE&RR)を添付している表紙の EM に加え、ISA 500（改訂）案「*監査証拠*」(ED-500（2026 年)）及び ISA 520（改訂）案「*分析的手続*」(ED-520）に関する EM と併せて読む必要がある。本公表物は、IAASB のウェブサイト www.iaasb.org からダウンロードできる。

承認された本文は英語で公表されている。本 ED に示された案は、最終表明として公表する前に、寄せられたコメントに基づき修正を行う場合がある。

コメント期限は 2026 年 12 月 15 日である。

回答フォームの使用

本 EM に含まれる各種質問では、ED-330 に特有の論点を扱っている。ED-500（2026 年）及び ED-520 に付随する EM には、これらの基準案を策定する際に IAASB により検討された課題に特有の質問が含まれている。さらに、ED-AE&RR に添付されたプロジェクト全般に関する EM は、本プロジェクトの対象となる全ての基準に関連する問題を取り上げている。これらは以下のリンクから入手できる。

本 EM に加え、その他の三つの EM で取り上げられている事項全般に関するコメントを歓迎しており、回答者全員に対し、IAASB のウェブサイト（www.iaasb.org/）からダウンロードできる「回答フォーム」を用いて、電子的にコメントを提出するよう推奨している（これは、四つの EM にまたがる全ての質問、(即ち、各 EM のセクション２に記載されている全ての質問に回答しやすいよう作成された単一の回答フォームである))。回答フォームを使用することにより、利害関係者全員から寄せられる回答の構造の一貫性が確保され、これにより回答の適時かつ効果的な分析に大いに寄与する。

回答者は、全ての質問に回答することも、特定のコメントがある質問のみに回答することも可能である。回答は全て公式記録として扱われ、最終的に IAASB のウェブサイト上に掲載される予定である。

提出の際は、フォームの質問に直接回答し、その理由を添えていただければ、当方でのレビューと分析にさらなる助けとなる。

- ED における提案に同意しない場合には、同意しない具体的な理由に加えて、要求事項又は適用指針に必要と思われる修正案（具体的な文言を含む）を記入願いたい。
- 提案に同意する場合、その旨を IAASB に知らせておくことが有益である。なぜなら、明示されていない場合、IAASB の提案への支持が常に推察できるとは限らないためである。

全体を通して、回答が関係する ED 内のセクション、見出し又は項番号を具体的に明記すること。回答に表やテキストボックスを挿入しないこと。

回答済みの回答フォームを提出する際、主な問題点を要約した添え状の添付は不要である。回答フォームには、公開記録として残すことを希望するその他の見解を記入することも可能である（任意）。

記入済みの回答フォームは、「コメントを送信」リンクを使用してアップロードできる。

説明文書

目次

ページ
はじめに . . . 6
セクション１ – 重要な事項 . . . 6
セクション 1-A. ISA 315（2019 年改訂）との整合性の強化 . . . 6
セクション 1-B. 定義 . . . 6
実証手続の定義の将来性確保 . . . 6
運用評価手続の定義の拡大 . . . 7
詳細テストの定義 . . . 8
セクション 1-C. リスクベース監査の概念と堅牢性の強化 . . . 9
現行の ISA 330 の第 18 項における要求事項とその根拠 . . . 9
IAASB のこれまでの決定とその根拠 . . . 10
最近の意見聴取から得られた利害関係者の多様な視点 . . . 11
現行の ISA 330 の第 18 項に対応するための選択肢 . . . 12
ED-330 の提案に反映された IAASB の見解 . . . 13
セクション 1-D. 実証手続 . . . 14
実証手続の立案と実施 . . . 14
特別な検討を必要とするリスクに対応する実証手続 . . . 15
セクション 1-E. 運用評価手続 . . . 16
運用評価手続の立案と実施に関する基本要求事項 . . . 16
実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠が提供されない状況 . . . 16
運用評価手続のみを介したアサーション・レベルでの評価済 ROMM への対応 . . . 17
IT 全般統制（GITC）を含む間接的な内部統制 . . . 19
自動化された内部統制にテクノロジーが及ぼす影響 . . . 20
過年度に入手した監査証拠の当期の証拠としての利用 . . . 20
内部統制の運用状況の有効性と運用評価手続の結果の評価 . . . 20
セクション 1-F. その他の事項 . . . 21
ED-330 の構成と可読性の改善 . . . 21
評価したアサーション・レベルの ROMM への対応 . . . 21
監査手続の対象項目の抽出 . . . 21
セクション２ – 回答者への質問 . . . 23
国際監査基準第 330（改訂）案 *評価したリスクに対応する監査人の手続* . . . 25

はじめに

1．本覚書は、2026 年６月に IAASB により公開草案として承認された ISA 330（改訂）案「*評価したリスクに対応する監査人の手続*」（ED–330）の公開草案に関する背景と説明を示したものである。

2．ED–330 は、IAASB が意見を募集している、ISA 500（改訂）案「*監査証拠*」（ED–500（2026 年））、ISA 520（改訂）案「*分析的手続*」（ED–520）を含む、「監査証拠及びリスク対応プロジェクト」における三つの基準改訂案一式の一部である。さらに、IAASB の「監査証拠及びリスク対応」プロジェクト全体（ED–AE&RR）の公開草案に添付されたプロジェクト全般に関する EM では、これら三つの公開草案に関連する問題が取り上げられている。

セクション１ – 重要な事項

セクション 1-A. ISA 315（2019 年改訂）との整合性の強化[1]

3．ISA 315（2019 年改訂）を改訂するための IAASB プロジェクトは、財務諸表全体レベル及びアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスク（ROMM）の確実な識別と評価を支援するため、同基準の包括的な改訂であった。承認された改訂には、新しい概念や用語の導入、要求事項の強化、適用指針の追加が含まれている。

4．現行の ISA 330 を含め、ISA 315（2019 年改訂）が承認された際の他の ISA に対する適合修正が行われたものの、利害関係者からは、特定の課題が指摘されており、ROMM への対応策を立案・実施する際、こうした概念及び改訂内容が ED–330 に基づく作業とどのように関連しているかを明確にする必要性が生じている。

5．そのため、ED–330 の改訂における具体的な焦点は、要求事項に、ISA 315（2019 年改訂）に基づく監査人によるリスクの識別及び評価の一環として実施される作業をどのように反映するか、あるいは関連しているかを明確にすることにある。これには、一連の ISA の整合性を高めるために、これらの基準相互間での用語及び概念の整合性を改善することが含まれる。

6．ISA 315（2019 年改訂）との整合性を図るための改善点は、ED–330 の要求事項及び適用指針の包括的な改訂の不可欠な部分として反映されている。以下の各セクションでは、必要に応じて、整合性に関する具体的な考慮事項を取り上げる。

セクション 1-B. 定義

実証手続の定義の将来性確保

7．ED–330 第４項(a)における案には、実証手続の定義に対して、以下の精緻化が含まれている。

- 定義において、アサーション・レベルの重要な虚偽表示を発見することであるという実証手続の*目的*の明確化。
- 実証手続が、（取引種類、勘定残高又は注記事項の）詳細テスト又は分析的実証手続を「*構成する*」のではなく、「*含む*」ものであることを認識することにより、定義の将来性を確保。この変更は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示を発見できる詳細テスト又は分析的実証手続以外の他の実証手続が実施される可能性があることを認めるものである。

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

８． これらの変更を提案するに当たり、IAASB は、テクノロジー・ツールによって可能となる新たなアプローチが、将来、イノベーションを原動力として開発される可能性があり、基準が長期にわたって有効である必要性を常に念頭に置いていた。これには、詳細テストと分析的実証手続の両方の側面を融合させてアサーション・レベルの重要な虚偽表示を発見するという目的を達成することが含まれる。

９． また、IAASB は、「アサーション・レベルの重要な虚偽表示を発見するように立案された*その他の種類の監査手続*」を含める形で、実証手続の第三の区分を導入し、実証手続の既存の区分に明確に分類できない「監査手続の種類の組み合わせ」をより明示的に包含していくことも検討したが、その導入を見送った。これは、監査手続の*種類*とは、*目的*（例えば、重要な虚偽表示を発見すること）を達成するための手段であるとの IAASB の見解に基づいている。

10. また、審議において、IAASB は、実証手続の実施の一環として、異なる種類の手続を組み合わせる場合があることも確認した。したがって、異なる種類の手続を実証手続の各区分に分類することは困難である。例えば、監査人がテクノロジー・ツールを用いるか否かにかかわらず、

- 分析的実証手続には、計上額（又は計上額から算出された金額）について、十分に高い精度で推定することが含まれる。推定値を設定するための情報の信頼性を確立することは、当該手続の不可欠な部分であり、監査人は、例えば、文書（例えば、賃貸借契約書）を閲覧することがある。
- 分析的手続は、分析的実証手続として用いられることがある。必要に応じて、計上額と推定値との差異を調査することは、分析的実証手続の実施において不可欠な部分である。このような調査には、アサーション・レベルの重要な虚偽表示を発見するという目的を達成するため、質問及び必要な裏付け又は閲覧などのその他の種類の手続が含まれる。
- 経営者の見積額を評価するために監査人の見積額を設定することには、（範囲などの推定値を設定することによる）分析的手続の要素及び（手続を独立して実施することによる）再実施の要素が含まれる。
- 取引の母集団から選定された項目に対して実施される詳細テストには、書類や記録の閲覧、経理担当者への質問及び特定の取引結果の再計算が含まれる場合がある。

運用評価手続の定義の拡大

11. IAASB は、現行の定義では、運用評価手続がアサーション・レベルで評価された ROMM に対応するためのリスク対応手続を立案し実施する以外の目的、例えば監査証拠として使用されることを意図した情報の信頼性を評価する場合などに使用される場合があることが明示されていない点について議論した。

12. ED–330 第４項(b)における提案には、アサーション・レベルを超えてより広範に運用される内部統制の運用状況の有効性のテストを役立てるため、運用評価手続の定義の範囲を拡大して改訂することが含まれている。また、IAASB は、以下を提案している。

- 定義において、内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を得ることであるとする運用評価手続の*目的*を明確化。

- ED-330 A1 項に新たな適用指針を追加し、ED-500（2026 年）との関連性を確立。これは、運用評価手続が、アサーション・レベルの ROMM に対応する内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠の入手に加え、情報の信頼性を評価するために使用される可能性があるためである。

詳細テストの定義

13. 「詳細テスト」という用語は、現行の ISA では説明も定義もされていない。IAASB 用語集では、「テスト」という用語について、*母集団の一部又は全ての項目に対して手続を適用すること*と定義している。また、一部の ISA では、当該基準が対応する特定の事項において、詳細テストが例示されている[2]。

14. 「監査証拠及びリスク対応」プロジェクトにおける情報収集では、会計事務所等の手法において、テスト対象項目の適切な選定方法及びテスト範囲を決定する際に、一般的に「監査手続の分類」が考慮されていることが示されている。例えば、監査サンプリングの場合、手続を分析的実証手続として分類するのか詳細テストとして分類するのかという点は、その状況下ですでに実施された「その他の実証手続」に基づいて、サンプル数をどの程度減少させることができるかに影響する可能性がある[3]。さらに、重要な虚偽表示を発見する目的で実施される手続を分類する際、詳細テストをどのように解釈するのかという点において、実務上の相違がある。例えば、

- 一部の手法では、詳細テストを特定の種類（例えば、閲覧及び実査や検討）の監査手続として非常に狭義に定義している一方、他の手法では、現行の ISA のアプローチと同様に、詳細テストに関する定義や説明を特に設けていない。また、他の手法では、詳細テストを定義するのではなく、これらの手続がどのような内容を含む可能性があるかについて例示又は指針を提供することで説明している（例えば、直接確認、個々の取引または勘定残高の側面に対するテスト）。
- 一部の手法では、極めて精度が高く信頼性のある外部情報に裏付けられた分析的実証手続について、閲覧又は再実施の要素を含んでいることを理由に、詳細テストとみなすことを容認している[4]。このような解釈は、詳細テストと分類された分析的実証手続のみで特別な検討を必要とするリスクに対応する可能性があることを意図せずに容認してしまう可能性がある（以下の第 39 項を参照）。

15. 監査手続の分類が実務においてどのように解釈され、理解されるかは、実施する実証手続の範囲及び入手する監査証拠の十分性にも影響を及ぼす。この関係は、監査証拠の入手にテクノロジー・ツールが利用されるか否かに関わらず存在する。特定の監査手続が実証手続に該当するかどうかに不確実性がある場合、あるいは、実証手続の各区分が何を含むかについて共通の理解が欠如している場合、不十分なテスト対象項目の選定方法及びテストの範囲（例えば、サンプル数）を監査人が決定するリスクがあり、その結果、実際には十分かつ適切な監査証拠を入手していないにもかかわらず入手したと監査人が結論づけてしまう可能性がある。

---

[2] 例えば、ISA 540（改訂）*「会計上の見積りと関連する開示の監査」*A90 項では、会計上の見積りに関係する特別な検討を必要とするリスクに対する詳細テストの例が提供されている。

[3] ISA 530「監査サンプリング」の付録３を参照。監査人が、特定の母集団における発見リスクの程度を許容可能な水準に抑えるために、他の実証手続（詳細テスト又は分析的実証手続）に依拠する程度を高めるほど、サンプリングにおいて必要な保証水準は低くなり、したがって、サンプル数をより少なくすることができると説明されている。

[4] 例えば、計上額と比較される、賃貸借契約を用いた収益の推定値の設定。

16. ISA で使用される主要な用語を明確にし、実務における一貫性を高めて質の高い監査を実現するため、IAASB は、ED–330 第４項(c)において、「詳細テスト」の新たな定義を提案している。この提案された定義は、IAASB 用語集における「テスト」の定義に基づいており、詳細テストには、*テスト対象として選定された各項目について監査証拠を入手するための監査手続の適用*が含まれることを明記している。ED–330 A2 項から A3 項にある、この定義を補足する適用指針では、詳細テストに何が含まれるかを説明し、さらに詳細テストの具体例が提供されている。また、ED–500（2026 年）の付録１で取り上げられている網羅的ではない監査手続の種類に言及し、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ことを強調している。
17. また、「詳細テスト」の定義は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示を発見するという目的を達成するためだけに適用されるものではなく、より広範に適用されることが意図されている。例えば、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を評価する際、文書の正確性に関する証拠を入手するため、特定の項目に対して手続を実施することがある。実証手続の定義に含まれる詳細テストに言及する際、「取引種類、勘定残高又は注記事項」（COTABD）という語句が維持されているのは、詳細テストが実証手続となるためには、監査人が COTABD に関連する結論を導き出せるような項目に対して実施されることを反映し、この側面をさらに区別することを目的としている。

セクション 1-C. リスクベース監査の概念と堅牢性の強化

18. 本セクションでは、現行の ISA 330 第 18 項を削除して ISA 315（2019 年改訂）の要求事項と適用指針を拡充するという提案について、IAASB が現在、一般からの意見を募るためにとっている立場について取り上げる。その際、IAASB は、2025 年 12 月の会合で検討したその他の選択肢についても意見を求める予定となっている[5]。この立場は、ISA に準拠したリスクベース監査の基盤である ISA 315（2019 年改訂）に基づいて設定された、より堅牢なリスク評価プロセスを強化したいという IAASB の意向を反映したものである。同時に、これらが過去に議論されてきた事項であり、利害関係者間で依然として意見の相違が存在しており、かつ、現在の実施上の考慮事項が影響を及ぼす可能性があることを IAASB は認識している。そのため、IAASB は、本 ED による意見募集を通じて利害関係者と対話を行い、変更案と他の代替案との比較において、あらゆる視点と潜在的な影響を把握したいと考えている。

現行の ISA 330 の第 18 項における要求事項とその根拠

19. 現行の ISA 330 第 18 項は、評価した ROMM にかかわらず、監査人が個々の重要性のある COTABD について実証手続を立案し実施することを要求している。この要求事項は、以下の二つの状況に適用される。
    - 監査人が、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 COTABD であると判断した場合。
    - 重要な COTABD に関するリスク対応手続に実証手続が含まれていない場合（すなわち、運用評価手続のみが含まれている場合）。

[5] IAASB の 2025 年 12 月の会合の議題項目５及び承認済議事録を参照。

20. 関連する適用指針では、この要求事項が、(i) 監査人によるリスクの評価は判断に基づくものであり、したがって、全ての ROMM を識別できるとは限らないこと、(ii) 経営者による内部統制の無効化を含め、内部統制には固有の限界があるという事実を反映していることが説明されている。また、現行の基準では、COTABD に関する情報を省略したり、誤った表示をしたり、又は不明瞭に記載することで、当該財務諸表の利用者の経済的意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合、当該 COTABD は重要性があるとみなされる旨も説明されている [6]。
21. 上記の根拠、特に不完全なリスクの識別と評価に対する対応策（すなわち、「セーフティネット」）に関しては、IAASB 基準に依拠する幅広い利害関係者グループのニーズに対応するため、以下のように広く適用されることが意図されていた。
    - 重要性のある COTABD に対して一定水準の実証手続が実施されたという確信を利用者に提供すること
    - リスクが適切に識別又は対応されていないにもかかわらず、十分かつ適切な監査証拠を入手したと監査人が結論づけてしまうリスクを低減すること
    - 規制当局及び監督機関等に対する実証的手続の基準となる水準を確立すること
22. 現行の ISA330 第 18 項の要求事項は、2003 年の IAASB の監査リスク・プロジェクトの一環として、ISA 330 の最初の発行に遡る。これは、他の ISA に対して行われた以下の二つの重要な改訂に先立つものである。
    - 重要性の基準。これは、重要性の判断を行うための枠組みを確立するとともに、監査人が（潜在的な虚偽表示に対して）重要性を適用する方法と、財務報告の枠組み（及び利用者）が重要性を把握する方法との区別を定めたものである。
    - ISA 315（2019 年改訂）に反映された改訂。これにより、ROMM を識別し評価する上で必要な作業量が大幅に増加し、重要性のある COTABD が重要な COTABD ではないという判断が適切かどうかを評価するための「スタンドバック」が導入された（以下の第 23 項を参照）。

IAASB のこれまでの決定とその根拠

23. ISA 315（2019 年改訂）の策定プロジェクトにおいて、第 36 項に「スタンドバック」の要求事項が導入され、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、重要性があると判断された COTABD について、その判断が依然として適切であるかどうかを監査人が再評価することが要求された。この要求事項の根拠には、重要な COTABD の判断を含め、ROMM の識別及び評価の網羅性を高めることが含まれていた。
24. IAASB としては、ISA 315（2019 年改訂）第 36 項と現行の ISA 330 第 18 項のどちらも、不完全なリスクの識別と評価を回避するという類似した目的に資しているという認識であった。しかしながら、現行の ISA 330 第 18 項には、リスク対応手続の実施に当たり、重要な COTABD 全体について運用評価手続のみを実施するというアプローチを回避する（すなわち、重要な COTABD について、全ての関連するアサーション全般にわたって、運用評価手続のみが実施されることを回避する [7]）という追加の目的がある。

[6] ISA 315（2019 年改訂）A233 項
[7] 公開草案、ISA 315（改訂）*「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」*、第 66 項を参照。

25. ISA 315（2019 年改訂）の策定過程において、様々な見解が IAASB のメンバーから示された。
    - 一部のメンバーからは、ISA 315（2019 年改訂）における「スタンドバック」の要求事項を含め、リスク評価の堅牢性を強化することによって、全ての重要性のある COTABD が適切に網羅されるため、現行の ISA 330 第 18 項はもはや必要ないとの見解が示された。
    - 重要な COTABD 全体に対するリスク対応手続が運用評価手続のみで構成されるという状況を回避するため、現行の ISA 330 第 18 項が必要であるとの見解も示された。
    - ISA 315（2019 年改訂）第 36 項における「スタンドバック」の要求事項は不要であるとの意見もあった。その理由として、改訂された基準において強化されたリスク評価の要求事項は十分に堅牢なものであり、現行の ISA 330 第 18 項は、適切なセーフガードとして依然としてその目的を果たし得るという点が挙げられる。
26. 総合的に判断して、審議会は、当時、いずれかの要求事項を維持するか、それとも両方の要求事項を維持するのかについて、利害関係者と協議することで合意が成立した。寄せられた意見は賛否両論であったが、審議会は、公開内容を変更すべき説得力のある理由を見出せず、この件については将来改めて検討することとした。したがって、ISA 315（2019 年改訂）第 36 項の「スタンドバック」の要求事項と、ISA 330 第 18 項の「セーフティネット」の両方が維持された。

最近の意見聴取から得られた利害関係者の多様な視点[8]

27. 「監査証拠及びリスク対応」プロジェクトの過程において、IAASB は、現行の ISA 330 第 18 項に関する見解を把握するため、幅広い利害関係者団体と意見交換を行っており、これには、財務諸表の利用者、証券・監査規制当局、監査法人、フォーラム・オブ・ファームズ（FoF）の代表者、管轄区域の基準設定機関（JSS）、国際会計士連盟（IFAC）の中小監査法人諮問グループ（SMPAG）のメンバーとの集中的な議論も含まれる。さらに、2025 年 7 月に開催された円卓会議では、多様な利害関係者が参加し、このテーマについて議論が行われた。この円卓会議には、規制・監査監督機関、監査業界の代表者が集まり、同プロジェクトで検討された選定トピックについて利害関係者の多様な視点が議論され、IAASB の今後の行動に資する情報が提供された。
28. 寄せられたフィードバックから、利害関係者は当該要求事項を一貫して適用し実施する上での課題を識別し、それには、状況に応じて重要性をどのようにして考慮すべきかを判断すること、関連するアサーションが識別されていない場合にどのアサーションに対応すべきか、また、要求事項を満たす上で必要となる実証手続の内容及び範囲が含まれる。さらに、本件に関しては、幅広い見解が見られた。
    - 財務諸表のユーザー、規制当局、SMPAG のメンバーの大多数からは、重要性のある COTABD に対して何らかの形のセーフティネットを維持することについて、重要な財務諸表項目が実証手続の対象となっているという確信を与えることの公益的価値が示され、概ね支持された。
    - FoF のメンバーの大多数と一部の JSS の代表者からは、より堅固なリスク評価を提供するために ISA 315（2019 年改訂）が改訂されたため、監査人がすでにリスクの識別及び評価のプロセスを通じて、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 COTABD であるという結論を裏付ける証拠を入手していることを指摘し、当該要求事項がこの新しいアプローチと整合性を保っているかどうかについて疑問が呈された。

[8] 2025 年 9 月の IAASB 会合で議論された議題項目 9-A を参照。

29. 現行の ISA 330 第 18 項の削除又は維持の適切性については、フィードバックから様々な見解が示されたものの、ROMM が識別され評価された財務諸表項目に対して更なる作業を要求していること（すなわち、リスクベースの監査アプローチ）について、全ての利害関係者グループから強い支持が得られた。

現行の ISA 330 の第 18 項に対応するための選択肢

30. 「監査証拠及びリスク対応」プロジェクトの過程において、審議会は、現行の ISA 330 第 18 項に対処するためのいくつかの選択肢について審議を行った。以下の第 31 項から第 33 項では、ED–330 の提案に反映された見解に達する前に、IAASB が 2025 年 12 月の会合で審議した選択肢を提示している（これらは、IAASB の 2025 年 12 月の会合で提示された順序に従い、**選択肢１から３**として提示されている[9]）。

31. **選択肢１– 現行の ISA 330 第 18 項を削除し、ISA 315（2019 年改訂）の改良内容に置き換える。**これにより、現行の要求事項（第 18 項）及び関連する現行の適用指針（A43 項から A44 項）が削除され、ISA 315（2019 年改訂）における強化された要求事項及び適用指針に置き換えられることになる。これには、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 COTABD について、ISA 315（2019 年改訂）第 36 項に従い、監査人の判断の根拠を文書化するという要求事項が含まれており、それによって監査人のリスク評価手続の堅牢性が向上している。さらに、ISA 315（2019 年改訂）第 35 項及び第 36 項における「スタンドバック」の評価に関する適用指針を活用し、これらの評価を相互に関連付けるとともに、堅牢なリスクの識別及び評価を裏付けるため、その適用をさらに明確化している。
審議会のメンバーは、他の選択肢と比較して、ISA の根底にあるリスクベースのアプローチに最も合致している（すなわち、リスク評価プロセスを損なわない）という点から、**選択肢１**を支持している。また、メンバーは、一部の利害関係者グループから指摘された、監査人が堅固なリスク評価手続を一貫して実施していないことに関する特定の実施上の課題について、リスク評価プロセスの特定の側面を支援し明確化するために ISA 315（2019 年改訂）の既存の要求事項と適用指針を強化することで、より適切に対処できると指摘した。さらに、*重要な COTABD レベル*において、運用評価手続のみで構成されるリスク対応手続の実施を回避していたセーフガードを撤廃することへの懸念については、重要な COTABD について*アサーション・レベル*の運用評価手続のみを実施することが適切な場合に対処する要求事項及び適用指針を ED–330 に組み込むという IAASB の決定により、効果的に回避されることになる（**セクション 1–E** 第 49 項から第 56 項で詳述されている）。

32. **選択肢２ – 現行の ISA 330 第 18 項を維持し、適用指針を精緻化する。**これにより、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 COTABD について、関連するアサーションを監査人が識別しなかったことを認識した上で、どのアサーションに対応すべきかという点に関して利害関係者が指摘していた課題に対処する要求事項を運用するのに役立つよう、監査人が重点を置く可能性のあるアサーションの例を適用指針に追加することになる。さらに、適用指針は、ED–330 にそのようなアプローチを組み込むという IAASB の決定に基づき、一定の状況下においては、*アサーション・レベルの ROMM* に対応するために運用評価手続のみのアプローチが適切であることを明示的に認めるように明確化される（**セクション 1–E** 第 49 項から第 56 項で詳述されている）。
審議会のメンバーの少数派は、全ての重要性のある COTABD に対して実証手続を維持することの価値を挙げて**選択肢２**を支持しており、これにより、現行の要求事項の根拠が確かめ

[9] IAASB の 2025 年 12 月の会合の議題項目５及び承認済み議事録を参照。

られたが、「監査証拠及びリスク対応」プロジェクトにおいてさらなる検討を反映して適用指針の強化を行うこととした。さらに、審議会の少数のメンバーは、他の選択肢の根拠の説得力は、現状維持というこの選択肢ほど説得力のあるものではないとの見解が示された。

33. **選択肢３ – 現行の ISA 330 第 18 項を、監査人の判断を条件とするものへと改訂し、その実施を支援するために適用指針を更新する。**この要求事項によれば、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 COTABD のそれぞれについて、実証手続を立案し実施する必要性を監査人が判断することとなり、実証手続を実施する義務は、利用者の特定の情報ニーズが存在するなど、一定の規準が満たされた場合にのみ適用されることを意味する。適用指針は、監査人が職業的専門家としての判断の行使を支援するとともに、そのような判断が必要となる場合を明確にするものである。これには、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 COTABD と判断されたものであっても、財務諸表の利用者にとって特に重要なものとなる可能性がある場合が含まれる。その意図は、実証手続が監査業務の状況に焦点を当て、それに比例したものとし、一方で、ROMM が識別されていない分野における不必要な作業を回避することにある。この選択肢は、条件付きではあるが一定の水準の実証手続を維持することで、不完全なリスク評価に対するセーフガードを引き続き設定することになる。*重要な COTABD レベルの*運用評価手続のみで構成されるリスク対応手続の実施を回避する現行の ISA 330 におけるその他のセーフガードについて、その位置付けは選択肢 1 の場合と同様となる（上記第 31 項を参照）。
審議会のメンバーの少数派は、**選択肢３**を支持している。さらに、審議会のメンバーの一部は、「財務諸表の利用者に特に重要な事項」という概念の解釈や適用が困難であること、特に監査人がすでに利用者のニーズを考慮する形で重要性の判断を行っている状況において、この点をどのように検討すべきかという点を含め、監査人がこの選択肢を一貫して業務に適用することができるかについて懸念を表明している。さらに、この選択肢を業務に適用すると、現行の要求事項の運用における実務上の課題を解決せず、課題を増やすこととなり、過度なコストを招く可能性があるという見解が表明された。

ED-330 の提案に反映された IAASB の見解

34. 総合的に判断し、審議会は、**選択肢１**を ED–330 に組み込み、ISA 315（2019 年改訂）を適合修正することで合意した。これらの改善点は、ED–AE&RR に含まれる適合修正に反映されており、さらに以下で説明する。

35. IAASB は、**選択肢１**を実施するため、ISA 315（2019 年改訂）に対して以下の改善を提案している。

- ISA 315（2019 年改訂）第 36 項における「スタンドバック」の評価を実施する際に、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 COTABD であるという監査人の判断の根拠に関する文書化の期待を強化し明確化するための、ISA 315（2019 年改訂）第 38 項(e)における新たな文書化の要求
- ISA 315（2019 年改訂）第 35 項から第 36 項により要求されている「スタンドバック」の評価（及びその相互の影響）を明確化し強化するための、A204A 項及び A230B 項から A233B 項に新たな適用指針を追加。さらに、監査人が監査上の重要性の判断において既に利用者のニーズを考慮していることを踏まえ、重要性のある COTABD を重要な COTABD として再度判断する潜在的要因として、利用者のニーズではなく、固有リスク要因に焦点を当てることの明確化

36. さらに、IAASB は、ED–330 第 31 項に対する提案に言及しており、これには、リスク対応手続に関する新たな包括的な評価及び十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかに関する全般的な結論を ISA 700（改訂）に移管する提案が含まれている [10]（ED–AE&RR の EM 第 54 項及び第 71 項から第 73 項を参照）。こうした評価及び結論に加え、ISA 315（2019 年改訂）の評価は、個別にも、全体的にも、監査人のリスク評価及び評価された ROMM への対応の堅牢性を裏付けている。

37. 上記第 34 項から第 35 項で議論された変更を提案するに当たり、検討された様々な選択肢についてメンバーから表明された見解が多様であることから、審議会は、ED–330 の意見募集期間中に利害関係者にさらなる意見を求めることが妥当であると判断した。総合的に判断して、審議会は、公開草案の位置付けは、ISA 315（2019 年改訂）のリスクベースの監査アプローチ及び ISA 200 に準拠した監査における監査人の目的の達成により整合していると考えている [11]。さらに、監査品質を支援するために、ISA には、堅牢なリスク評価手続に対する公共の期待に対応する要求事項が含まれている（例えば、ISA 315（2019 年改訂）第 35 項から第 36 項で要求されている「スタンドバック」の評価）。さらに、変更案では、以下を通じて、監査人が質の高い監査を実施できるよう、より一層支援することを目的としている。

- ROMM が識別され評価された財務諸表項目に作業を注力する。
- 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 COTABD であるとの判断を含め、リスク評価手続が ROMM の識別及び評価に適切な基礎を提供しているかどうかに関する監査人による根拠の説明の必要性を通じてさらに堅牢なリスク評価につながる。
- 現行の ISA 330 第 18 項に起因するとされる「チェックリスト」のような思考を回避し（すなわち、実証手続を既定とするアプローチであり、場合によっては要求事項を満たすためにアサーションを恣意的に選択することにつながる）、より柔軟性があり、多様な事業体の監査に幅広く柔軟に対応できる、原則に基づくアプローチを可能にする。

セクション 1-D. 実証手続

実証手続の立案と実施

38. IAASB では、ED–330 第 9 項において、アサーション・レベルで評価された ROMM に対応するための実証手続の立案及び実施に関する新たな基本となる要求事項を提案している。この変更を提案するに当たり、IAASB は以下を目的としている。

- ROMM に対応する際、アサーション・レベルの監査証拠を入手するに当たり、実証手続が本来的に寄与する役割を再確認する。
- 基準における要求事項の相互関連性を強調することによって、理解可能性を高める。要求事項は、ED-330 第 7 項(b)の案を補完するものであり、同項では、監査人が実証手続、運用評価手続又はその両方の組合せを実施するよう計画することを具体的に要求している。

[10] ISA 700（改訂）*「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」*
[11] ISA 200 *「独立監査人の総括的な目的及び国際監査基準に準拠した監査の実施」*

- 実証手続の立案と実施を、アサーション・レベルで評価された ROMM と明示的に結びつけることにより、ED-330 と ISA 315（2019 年改訂）との連携を強化する。

特別な検討を必要とするリスクに対応する実証手続

39. 評価したアサーション・レベルの ROMM が特別な検討を必要とするリスクであると監査人が判断した場合、現行の ISA 330 第 21 項は、監査人は、そのリスクに対応する個別の実証手続を立案し実施することを要求している。さらに、特別な検討を必要とするリスクへのアプローチが実証手続のみで構成される場合、監査人の手続には詳細テストを含めることを要求している。
40. 「監査証拠及びリスク対応」プロジェクトにおける情報収集及び IAASB による「テクノロジー・ポジション」の策定に向けた取り組みでは、監査人によるテクノロジー・ツールの利用が拡大している実態が示されている。こうしたツールは、分析的実証手続の実施の際に、細分化された情報の利用が容易になる可能性があり、基準における詳細テストと分析的実証手続との区別が依然として適切であるかどうかについて疑問が提起されている。
41. さらに、特別な検討を必要とするリスクに対する唯一の対応として分析的実証手続を用いることの適切性について、以下で概説されているように、利害関係者グループの間で様々な見解が示されている。
    - モニタリング・グループのメンバー、規制当局及び監査監督当局は、このようなアプローチを許容すべきではないことで合意している。これらの利害関係者は、分析的実証手続の適切な実施に関する検査結果から繰り返し指摘される課題において、特別な検討を必要とするリスクに十分に対応できないことが及ぼす監査の品質について懸念を表明している。
    - 会計事務所、FoF の代表者及び一部の会計職業専門家団体の利害関係者は、テクノロジー・ツールの利用により、個々の取引を抽出してテストするよりも、確かな心証を得られる監査証拠を提供する外部情報源を用いて極めて精度の高い推定が可能となる可能性があることから、IAASB によるこの問題の検討を支持している。
42. IAASB は、監査人が計上額の合理性を、その金額を十分に高い精度の推定値と比較することで評価することができる手続（すなわち、分析的実証手続）の実施は、その計上額を構成する母集団から選定された項目に関して、確認又は反証となる監査証拠を入手することができる手続（すなわち、詳細テスト）とは、本質的に異なるものであるという見解を呈している。このような違いは、手続の実施にテクノロジー・ツールが利用されるかどうかにかかわらず依然として存在している。
43. また、IAASB は、評価された ROMM を特別な検討を必要とするリスクであると監査人が判断するに至った状況が関連性を持つことについても審議した。特別な検討を必要とするリスクであると判断された、評価されたリスクは、予測可能かつ正確に見積ることが可能な COTABD のアサーションに関連する可能性は低い。なぜなら、その定義から、それらは固有リスクの分布の最も高い領域に近い水準として評価されるためである。分布上の位置は、固有リスク要因が、重要な虚偽表示の発生可能性にどの程度影響を与えるかによって左右される。IAASB は、これらの特徴により、特別な検討を必要とするリスクと判断された、評価されたリスクへの対応として、監査人が分析的実証手続のみを用いることを裏付ける予測可能な関係が存在することは困難であるという見解を呈している。

44. したがって、IAASB は、ED–330 第 10 項に反映されているとおり、テクノロジー・ツールの利用の有無にかかわらず、分析的実証手続のみでは、特別な検討を必要とするリスクに対応するための十分かつ適切な証拠を提供するには不十分であるという従来からの見解を維持している。IAASB は、見解を形成するに当たり、基準の将来性を確保するため、実証手続の定義を「詳細テスト」と「分析的実証手続」を*含めて*拡大するという、上記第 7 項で議論した提案についても検討した。この変更は、運用評価手続と組合せると、詳細テスト及び分析的実証手続に加え、特別な検討を必要とするリスクに個別に対応する可能性がある他の実証手続が実施される可能性を認めるものである。

セクション 1-E. 運用評価手続

運用評価手続の立案と実施に関する基本となる要求事項

45. ED–330 第 14 項における要求事項は、現行の ISA 330 第８項の基礎となる原則を維持しており、運用評価手続の実施を必須としていない。運用評価手続の立案及び実施は、依然として、アサーション・レベルの ROMM への対応としての内部統制の運用状況の有効性について監査証拠を入手するという監査人の計画を条件としており、これには、実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠が得られないという状況が含まれるが、これに限定されない。
46. 基礎となる原則は変わらないが、ED–330 第 14 項の要求事項に対して提案された変更点は、以下の点を反映している。
    - 当該項を再構成して、要求事項が条件付きという性質を強調するため、冒頭に条件を記載した。
    - 運用評価手続を実施するという監査人の計画に関する ISA 315（2019 年改訂）の文言に整合させ、当該要求事項に固有の基礎となる原則をより簡潔な用語で反映させた。
    - 要求事項を単一の包括的条件に整理した。これには、実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を得られないと監査人が判断したリスクへの対応という特定の状況が含まれる。

実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠が提供されない状況

47. 業務への適用の明確性と一貫性を高めるため、ED–330A48 項から A49 項に、例示及び要因とともに新たな適用指針が含まれている。当該項には、実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を提供できない状況を首尾一貫して監査人が識別できるよう、様々な考慮事項が示されている。
48. また、実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を提供できない場合において、「できない」という意味には、物理的に不可能なこと及び実務的に不可能なことの両方が含まれることが、適用指針において明確化されている。実務的に不可能であることとは、監査業務が行われる実務上の状況を考慮した、別の基準である[12]。したがって、状況によっては、評価したアサーション・レベルの ROMM への対応として実証手続のみを立案し実施することが理論上は可能であっても、実務上不可能な場合があり、そのような状況では、監査人は運用評価手続を立案し実施することが要求される。

[12] 例えば、ISA 200A53 項を参照。

運用評価手続のみを介したアサーション・レベルでの評価済 ROMM への対応

現行の ISA に基づく現在のアプローチ

49. 上記の第 19 項で説明したように、監査人は、現行の ISA 330 第 18 項を遵守して、重要性のある COTABD のそれぞれについて実証手続を立案し実施する。しかしながら、要求事項はアサーション・レベルではなく COTABD レベルで適用されるため、重要な COTABD の関連するアサーションの*それぞれ*に対応するために実証手続を実施することを要求していない。したがって、重要な COTABD について、現行の ISA 330 第 18 項は、アサーション・レベルでの運用評価手続のみのアプローチを禁止してはいないが、そのアプローチを COTABD 全体に適用することを禁じている。

50. ISA 200A43 項は、ISA に基づく監査において、常に一定の統制リスクが存在すると規定している [13]。内部統制には常に固有の限界が存在するにもかかわらず、監査リスクモデルは、企業の内部統制が ROMM をなくすことができる可能性を前提としておらず、存在する重要な虚偽表示が発見されないリスクを、許容可能な低い水準に抑えることを前提としている。

51. アサーション・レベルにおいて、これは、アサーション・レベルの ROMM に関する監査人の評価が許容可能な低い水準又はそれよりも低い水準の場合、*実証手続を通じて発見リスクが直接的に対処されていないとしても*、運用評価手続のみによるアプローチが可能であるということを意味している。

52. 現行の ISA 330 A4 項は、ROMM の評価が許容可能な低い水準よりも低い場合、監査人はリスク対応手続を立案し実施する必要はないことを明確化することで、これを支持している。これは、以下の二つの状況のいずれかにおいて生じ得る。

- 監査人によるアサーション・レベルの固有リスクの評価が*許容可能な低い水準（又はそれよりも低い水準）*である場合、又は
- 監査人による固有リスクの評価は*許容可能な低い水準を上回っている*が、ISA 315(2019 年改訂 [14]) に準拠した監査人による統制リスクの評価としてでは、有効にデザインされ業務に適用されている内部統制が存在し、アサーション・レベルの ROMM の「単独の評価又は評価の組合せ [15]」が許容可能な低い水準（又はそれよりも低い水準）となる程度まで評価した固有リスクに対応している場合。このような状況では、現行の ISA 330 により、監査人は、これらの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、運用評価手続を立案し実施することが求められる。運用評価手続の結果が、当該内部統制の運用状況の有効性に関する監査人の当初の推定を裏付け、統制リスクの評価を裏付けるものである場合、監査人は実証手続を実施する必要はない。

[13] ISA 200 A43 項では、内部統制は、いかに良好に整備され運用されていたとしても、内部統制の固有の限界のため、財務諸表の ROMM を低減することはできるが、それをなくすことはできないと説明されている。これには、例えば、人為的なミスや間違いが起こる可能性又は共謀や経営者が不当に内部統制を無効化する可能性が含まれる。

[14] ISA 315（2019 年改訂）第 34 項

[15] アサーション・レベルの ROMM の「単独の評価又は評価の組合せ」は、監査人が固有リスクと統制リスクを個別に評価した結果として得られるものである。これは、内部統制の影響を考慮した後の、アサーション・レベルの ROMM についての監査人の評価である。ISA 200 第 13 項(n)における ROMM の定義も参照。

ED-330 における提案

53. 「監査証拠及びリスク対応」プロジェクトの過程において、一部の利害関係者からのフィードバックにより、重要な COTABD について、関連するアサーションへの対応を運用評価手続のみを通じて行うことを ISA が認めていること（すなわち、運用評価手続のみで、重要な COTABD について、関連するアサーションに ROMM がないことを示す十分かつ適切な証拠を入手することが可能であること）及びこれがどのような状況において適用されるのかを明確にする必要があることが示された。さらに、一部の利害関係者から、現行の ISA において、そのようなアプローチは許容されていないとの意見が示されている一方で、他の利害関係者グループからは、評価されたアサーション・レベルの ROMM への対応として、運用評価手続のみで十分であるという見解を引き続き*容認したり強調したりすること*に対して、強い懸念が示されている。

54. IAASB としては、運用評価手続のみを用いるアプローチで、評価したアサーション・レベルの ROMM に対応することは、現行の ISA によって*禁止*されておらず、また、限られた範囲の状況において、概念的に妥当であり、監査リスクモデルと整合していることを明確にすることが公共の利益に資するとの見解を形成している。また、IAASB は、この状況について ISA において明示的に扱うことが、基準が将来にわたって有効性を維持し、時の試練に耐え、急速に進展する技術主導の環境においても質の高い監査を引き続き支援することができるようにするために必要であると考えている。これは、技術が進展する環境において、特定の COTABD のアサーションについて、運用評価手続から得られる監査証拠の方が、実証的に得られる監査証拠よりも質が高い可能性があるためである。

55. IAASB は、当該基準が、運用評価手続のみのアプローチで評価したアサーション・レベルの ROMM に対応することが適切である場合についての監査人の判断を促進するとともに、それが適用され得る状況を明確にするべきであるとの審議を行った。したがって、IAASB は、以下を提案している。

- ED-330 第 16 項において、監査人が運用評価手続のみのアプローチを通じて評価したアサーション・レベルの ROMM に対応することが適切な場合について、「リスクベース」の判断基準（Threshold）を設けるという新たな要求事項の設定。これには、この要求事項で定められた両方の条件をいずれも満たす必要があることが含まれる。この変更を提案するに当たり、IAASB は、現行の ISA 330 第 18 項が削除されること（**セクション 1-C** 参照）により、*重要な COTABD レベル*において運用評価手続のみを実施するという制約がなくなるため、重要な COTABD についてアサーション・レベルで適用するための堅固な条件を導入する必要があると考えている。この要求事項における条件を見ると、アサーション・レベルの ROMM が許容可能な低い水準にあるかどうか、及び運用評価手続のみのアプローチの採用に関する監査人の職業的専門家としての判断を促すのは、固有リスクが評価された水準（すなわち、固有リスクの分布が最も高い領域にあるとは評価されておらず、かつ、特別な検討を必要とするリスクとは判断されていない）と、そのような固有リスクに対応する内部統制の運用状況の有効性についての監査人の推定（すなわち、監査人による統制リスクの評価）との組合せであると認識している。
- ED-330 第 20 項において、監査人が運用評価手続のみによるアプローチで評価したアサーション・レベルの ROMM に対応しようとする場合、当期において運用評価手続を実施することを規定した新たな要求事項の設定。
- ED-330A52 項において、そのようなアプローチが適切な状況であるかどうかを判断する際の、監査人の考慮事項を強調した適用指針の記載。

56. また、IAASB は、ED-330 において、運用評価手続のみのアプローチの適切な使用に関する監査人の判断を補完するその他の要求事項を設定していることについても審議した。例えば、

- ED-330 第 10 項では、特別な検討を必要とするリスクへの対応として実証手続の実施を要求している。
- ED-330 第 31 項では、リスク対応手続に特化した新たな包括的な評価が導入されている。監査人は、ED-330 第 32 項によって、包括的な評価に基づいて COTABD に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と判断した場合、追加の監査証拠を入手することが要求されている。これは、運用評価手続のみを実施した結果、アサーション・レベルの ROMM が許容可能な低い水準とならないという状況にも及ぶ。この場合、監査人は十分かつ適切な監査証拠を入手するために追加の作業を行うことが求められ、そのような作業には実証手続が含まれる可能性が高い。

IT 全般統制（GITC）を含む間接的な内部統制

57. 現行の ISA 330 第 10 項(b)は、監査人が、運用評価手続の対象となる内部統制が他の内部統制（間接的な内部統制）に依存しているかどうか、依存している場合にはこれら間接的な内部統制の運用状況の有効性を裏付ける監査証拠を入手する必要があるかどうかを判断することを要求している。
58. IAASB は、運用評価手続を実施する内部統制を監査人が決定することは、ISA 315（2019 年改訂）の要求事項に従って行われるとの見解を示した（すなわち、監査人が運用評価手続を計画している内部統制を含む特定の内部統制を識別すること）。また、ISA 315（2019 年改訂）の適用指針で認められているように、識別された ROMM（すなわち、固有リスク）に対して内部統制がどの程度対処しているかは、監査人が統制リスクを評価する際の判断材料となる[16]。したがって、IAASB は、ED–330 において、間接的な内部統制をテストする必要があるかどうかを判断するための個別の要求事項を維持することは冗長であると判断した。
59. したがって、ED–330 第 17 項における運用評価手続の性質と範囲に関する要求事項を改訂するに当たり、言及される「内部統制」には、必要に応じて間接的な内部統制も既に含まれている。この要求事項の改訂においても、内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠の入手には、質問のみではなく他の手続も要求するという基本原則が維持されている。
60. ED–330 A53 項から A63 項には、以下の内容を含む実質的な適用指針が示されている。
    - ED-330 第 17 項の要求事項は、評価したアサーション・レベルの ROMM に対応するために監査人がテストを計画した内部統制の集約に適用されると説明しており、この集約は、直接的な内部統制と間接的な内部統制の組合せである場合がある。
    - GITC を含む間接的な内部統制に対する監査人のアプローチに引き続き焦点を当てている。
    - 間接的な内部統制と、アサーション・レベルの重要な虚偽表示の防止又は発見・是正との間には間接的な関係があるため、間接的な内部統制が有効に運用されていなくても、直接的な内部統制の運用状況の有効性に関する監査人の結論に影響を及ぼさない可能性があることを認めている。そのような場合、監査人は ED-330 第 17 項を適用するに当たり、その事実に関する監査証拠を提供できる手続を立案し実施することが求められる。
61. これらの改訂は、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入手するための監査手続の立案において、首尾一貫した解釈と実務を支援することを目的としている。さらに、有効な間接的な内部統制が存在しない場合でも、評価したアサーション・レベルの ROMM に対する内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を入手することが可能な*場合があること*を明確にし、監査人がどのようにそれを実施することができるかを明確にすることで、本改訂は、評価したアサーション・レベルの ROMM に対する手続の一環と

[16] ISA 315（2019 年改訂）A228 項

して、監査人が運用評価手続を立案する際の認識されている障壁を軽減することを目指している。

自動化された内部統制にテクノロジーが及ぼす影響

62. ISA 315（2019 年改訂）の指針では、自動化された内部統制は容易に回避、無視又は無効化することができず、また単純な間違いを起こしにくいため、一般的に、手作業による内部統制よりも信頼性は高いと説明されている[17]。この想定は、そのような内部統制が、首尾一貫したアウトプットを生成するテクノロジーを用いて、又はそのテクノロジーにおいて実施されるようにデザインされ業務に適用されていることを前提としている。したがって、自動化された内部統制は、期間を通じて一貫して機能すると理解される。

63. ED–330 A59 項及び A62 項から A63 項では、新技術が一貫した内部統制の運用に及ぼす潜在的な影響について認識を高める指針が提供されている。適用指針では、技術環境の進化に伴い、一部の内部統制については、可変的なアウトプットを生成する技術、又は時の経過とともに変化、進化若しくは更新される技術を用いて実施されるようにデザインされ業務に適用されている場合があることが認識されている。また、IT システム内で機能する内部統制は全てが同一の一貫性をもって機能するとは限らず、そのため、全ての自動化された内部統制が同じように扱われるわけではないことも指針で認められている。

過年度に入手した監査証拠の当期の証拠としての利用

64. IAASB は、以下の重要な事項に対処するために、過年度の監査で入手した内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠の利用を扱う要求事項を維持し明確化することを提案している（ED–330 第 22 項から第 23 項）。

- 要求事項と関連する適用指針を、ISA 315（2019 年改訂）で扱われる用語及び概念と整合させる。特に、ED-330 A70 項は、ISA 315 （2019 年改訂）に言及しており、手作業による内部統制が一定時点において業務に適用されているという監査証拠を入手したとしても、監査対象期間の他の時点で内部統制が有効に運用されていたという監査証拠とはならない[18]と記載されており、同様に、過年度の監査における手作業による内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠は、当期における当該内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠とはならない。
- 内部統制を３年ごとに再度運用評価手続を実施する基準については、当該期間中に実施された監査の回数にかかわらず、３年に１回であることを明確化する。
- 毎年どの内部統制について運用評価手続を実施すべきかに関する監査人の決定は、職業的専門家としての判断事項であることを強調する。

内部統制の運用状況の有効性と運用評価手続の結果の評価

65. ED–330 第 24 項から第 26 項の改訂と関連する適用指針は、運用評価手続によって推定される結果による帰結を判断する際に、より一貫性のある実務を支援することを目指している。これらの変更点は以下のとおりである。

[17] ISA 315（2019 年改訂）、付録５、第２項。
[18] ISA 315（2019 年改訂）A180 項

- 想定される内部統制の運用からの逸脱が識別された場合、当該事象及び潜在的な影響を把握するための質問のみでは十分ではないことを求める。監査人は、そのような質問への回答に関連する監査証拠を入手することが要求される。
- 想定される内部統制の運用からの逸脱が識別されたことによって、必ずしも運用評価手続の対象とした内部統制が有効でなかったと判断されるわけではないことを明確にする。
- 運用評価手続の結果と、監査人による統制リスクの評価との関連性を強化する。
- 監査人が、テストした内部統制の運用状況の有効性について十分かつ適切な証拠を入手できなかった場合、統制リスクの評価を見直し、十分かつ適切な証拠を入手できるよう、実施する実証手続の種類、時期及び範囲を変更することを明示的に要求する。この提案は、監査の反復的性質を強化するとともに、監査人のリスク評価とリスク対応手続との間に明確な関連性を提供する。

セクション 1-F. その他の事項

ED-330 の構成と可読性の改善

66. IAASB は、実証手続に関する要求事項と関連する適用指針を、運用評価手続に関する要求事項と関連する適用指針の前に配置するよう提案している。さらに、「*運用評価手続*」と「*実証手続*」のセクションを（太字の見出しを付した）独立のセクションとして格上げし、基準において両者を同等に位置付けることとした。

評価したアサーション・レベルの ROMM への対応

67. ED–330 は、第 6 項において、評価したアサーション・レベルの ROMM に基づき、リスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案し実施するという基本となる要求事項を維持するとともに、そのような立案及び実施はそれぞれの重要な COTABD について行われることを明確にしている。
68. さらに、ED–330 第 7 項に対する改訂は、以下を目的としている。
    - ISA 315（2019 年改訂）で要求される固有リスク及び統制リスクの個別の評価との整合性を高める。その際、IAASB は、特定の状況においては、アサーション・レベルの固有リスクと統制リスクの評価の理由に基づいて監査人が講じるその他の対応の帰結をより明確に表現できることから、現行の考慮事項(consideration)を「考慮に入れる(take into account)」という用語に置き換えることを決定した。
    - 第 7 項(b)において、評価したアサーション・レベルの ROMM に対応する際、監査人のリスク対応手続は、状況に応じて、実証手続、運用評価手続又はその両方の組合せであることが要求されることを明示する。
    - 第 7 項(c)において、監査人による固有リスクの分布上の評価と、入手が求められている監査証拠の心証の程度との間に明確な関連性を確立する。

監査手続の対象項目の抽出

69. 現行の ISA 500 第 10 項は、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は、監査手続の対象項目について監査手続の目的に適う有効な抽出方法を決定することを監査人に要求している。IAASB は、この ISA が運用評価手続及び詳細テストに関する要求事項と適用指針を扱っていることから、この要求事項を ED–330 第 27 項に取り込むことに合意した。さらに、ED–330A82 項の新たな適用指針は、ED–500（2026 年）の付録 2 に言及しており、監査手続の対象項目の抽出に関する様々なアプローチが引き続き説明されており、具体例

が提供されている。

セクション２ – 回答者への質問

70. 本説明文書（EM）の「**コメントの要請**」セクションで説明されているとおり、**回答フォーム**を使用して、以下の表の質問について回答することが求められている。これらの質問では、ED–330 の提案に同意するか明示されたい。同意しない事項の**それぞれ**について、**同意しない理由、提出者の提案及びその根拠**（例えば、代替案又はどのようにすれば提案を改善したり明確化したりできるのか）**の記載**が求められている。
また、ED–AE&RR に添付されたプロジェクト全般に関する EM では、全て、又は特定の提案についての**フィールド・テストの実施を募集している。**フィールド・テストは ED–330 への回答に当たり、必須要件ではないものの、回答者又は回答者の所属する組織において、フィールド・テストを実施又は、その実施を支援した場合には、以下の関連する質問への回答に含めることを歓迎する。

回答者への質問	本EM内の関連セクション又は項
１． ED-330に反映されている要求事項と適用指針に対する一連の改訂により、用語に関連する事項を含め、ISA 315（2019年改訂）で取り上げられている概念や原則との整合性が向上したと考えるか。	**セクション1-A：** 第３項から第６項
２． 以下の項目について、改訂された定義と新たな定義を支持するか。 (a) 実証手続 (b) 運用評価手続 (c) 詳細テスト	**セクション1-B：** 第７項から第10項 第11項から第12項 第13項から第17項
３． 現行のISA 330第18項（及びA43項からA44項までの関連する適用指針）を削除し、ISA 315（2019年改訂）における強化された要求事項と適用指針に置き換えることを支持するか。この事項への対応において本審議会が審議した選択肢に関して、意見があれば併せて回答のこと（**セクション1-C**第30項から第33項参照）。	**セクション1-C：** 第18項から第37項
４． 実証手続に関して、以下の事項について支持するか。 (a) ED-330第９項に規定されている実証手続の立案及び実施に関する新たな基本となる要求事項 (b) 特別な検討を必要とするリスクに対する監査人のアプローチが実証手続のみから構成される場合、分析的実証手続だけでは、特別な検討を必要とするリスクに対応するための十分かつ適切な監査証拠を単独で提供するには不十分であることを理由として、当該手続には詳細テストを含めなければならないとする現行のISA 330のアプローチを維持すること。	**セクション1-D：** 第38項 第39項から第44項

回答者への質問	本EM内の関連セクション又は項
５．　運用評価手続について、ED-330に記載されている以下の提案について、支持するか。	**セクション1-E：**
(a)　ED-330第16項の条件付きの要求事項に反映された原則。この原則によって、アサーション・レベルのROMMに対応する上で運用評価手続のみを実施する可能性が明示されている。	第49項から第56項
(b)　「運用評価手続のみ」のアプローチ（上記(a)参照）が適切な状況。これには、そのようなアプローチに関する規準（第16項(a)及び(b)項、第20項、並びに関連する適用指針を参照）も含む。	第49項から第56項
(c)　間接的な内部統制。これには、ED-330第17項における「内部統制」には、必要に応じて間接的な内部統制が既に含まれているという審議会の見解に加え、監査人の間接的な内部統制（GITCを含む）に対するアプローチを明確にするために追加された適用指針が含まれる。	第57項から第61項
(d)　新技術が一貫した自動化された内部統制の運用に関する監査人の考慮事項に及ぼす潜在的な影響に対応するED-330のA59項及びA62項からA63項の適用指針。	第62項から第63項
６．　ED-330に関して、他に提起したい事項があるか。ある場合には、コメントに関連する要求事項や適用指針の項、テーマやトピックを明記のこと。	本EMのいずれかセクション、又は具体的に論じられていない項目

国際監査基準第 330（改訂）案

評価したリスクに対応する監査人の手続

（[日付] 以降に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 ISA の範囲	1
適用日	2
本報告書の目的	3
定義	4
要求事項	
全般的な対応	5
評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応する監査人の手続	6～7
重要な虚偽表示リスクの評価に対する偏りのない対応	8
実証手続	9～13
運用評価手続	14～26
監査手続の対象項目の抽出	27
財務諸表作成プロセスに関連する監査手続	28
財務諸表の表示及び注記事項の妥当性	29
入手した監査証拠の十分性及び適切性の評価	30～32
監査調書	33～35
適用指針	
定義	A1～A3
全般的な対応	A4～A7
評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応する監査人の手続	A8～A25
重要な虚偽表示リスクの評価に対する偏りのない対応	A26
実証手続	A27～A43

運用評価手続 ..... A44～A81
監査手続の対象項目の抽出 A82
財務諸表作成プロセスに関連する監査手続 A83
財務諸表の表示及び注記事項の妥当性 A84
入手した監査証拠の十分性及び適切性の評価 ..... A85～A87
監査調書 A88

はじめに

本 ISA の範囲

1．本国際監査基準（ISA）は、財務諸表の監査において、ISA 315（2019 年改訂）[1]に従い識別し評価した重要な虚偽表示リスクへの対応を立案し実施するという監査人の責任について取り扱っている。

適用日

2．本 ISA は、20XX 年 12 月 15 日以降に開始する期間の財務諸表の監査に適用される。

本報告書の目的

3．監査人の目的は、評価した重要な虚偽表示リスクへの適切な対応を立案し実施することによって、このリスクについての十分かつ適切な監査証拠を入手することである。

定義

4．ISA の目的における用語の定義は、以下のとおりとする。

(a) 実証手続－アサーション・レベルの重要な虚偽表示を看過しないよう立案する監査手続をいう。実証手続には、（取引種類、勘定残高又は注記事項の）詳細テスト又は分析的実証手続が含まれる[2]。

(b) 運用評価手続 ― 内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を入手するよう立案する監査手続をいう（A1 項参照）。

(c) 詳細テスト ― 監査手続の対象として抽出された各項目について監査証拠を入手するための監査手続の適用をいう（A2 項から A3 項参照）。

要求事項

全般的な対応

5．監査人は、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対応するため、全般的な対応を立案し実施しなければならない（A4 項から A7 項参照）。

評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応する監査人の手続

6．監査人は、重要な取引種類、勘定残高及び注記事項のそれぞれについて、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに応じて、リスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案し実施しなければならない（A8 項から A12 項、A27 項から A32 項参照）。

7．監査人は、リスク対応手続の立案に当たって、以下を実施しなければならない（A13 項から A21 項参照）。

(a) アサーション・レベルの固有リスク及び統制リスクの評価の根拠を考慮に入れること

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

[2] ISA 520（改訂）案 *「分析的手続」* 第 6 項(b)では、「分析的実証手続」という用語を定義している。

(b) 実証手続、運用評価手続又はその双方の組み合わせを実施する計画を立てること（A8項参照）
(c) 固有リスクの分布において、監査人が評価した固有リスクが高いほど、より説得力のある監査証拠を取得する計画を立てること（A22 項から A25 項参照）

重要な虚偽表示リスクの評価に対する偏りのない対応

８． 監査人は、裏付けとなるであろう監査証拠を入手する方向に偏らないように、又は矛盾するであろう監査証拠を除外する方向に偏らないよう、評価した重要な虚偽表示リスクに対応しなければならない（A26 項参照）。

実証手続

実証手続の立案と実施

９． 監査人は、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対応するため、実証手続を立案し実施しなければならない。ただし、第 16 項に従って運用評価手続のみによって評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応する場合は、この限りではない（A27 項から A32 項参照）。

特別な検討を必要とするリスクに対応する実証手続

10. 監査人は、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクが特別な検討を必要とするリスクであると判断した場合、そのリスクに個別に対応する実証手続を立案し実施しなければならない。特別な検討を必要とするリスクに対応するアプローチが実証手続のみで構成される場合、その手続には、詳細テストが含まれなければならない（A33 項参照）。

外部確認手続

11. 監査人は、実証手続を立案する際、外部確認手続を実施するか否かを検討しなければならない（A34 項から A37 項参照）。

実証手続の実施時期

12. 監査人は、期末日前を基準日として実証手続を実施する場合には、期末日前から期末日までの残余期間を対象として、以下のいずれかを実施しなければならない（A38 項から A42 項参照）。
(a) 運用評価手続と組み合わせて、実証手続を実施すること。
(b) 監査人が十分と判断する場合、追加の実証手続のみを実施すること。

13. 監査人は、期中に、重要な虚偽表示リスクを評価するときに予期しなかった虚偽表示を発見した場合には、監査人は以下の事項について変更を行うかどうかを判断しなければならない。
(a) 関連するアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの識別及び評価。
(b) 当該リスクに対応する計画された実証手続の種類、時期又は範囲（A43 項参照）。

運用評価手続

運用評価手続の立案と実施

14. 監査人は、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対して、内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を入手することを計画する場合（実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を入手できないリスクに対応する内部統制を含む）、運用評価手続を立案し実施しなければならない[3]（A44 項から A49 項参照）。
15. 監査人は、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対応するに当たって、運用状況の有効性に関する確かな心証が得られる監査証拠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しなければならない（A50 項から A51 項参照）。
16. 監査人は、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対し、運用評価手続のみによって対応することを計画する場合、以下を満たす場合に限り、実施することができる。
    (a) 当該リスクに関する固有リスクについて、固有リスクの分布が最も高い領域にあるとは評価されておらず、かつ、特別な検討を必要とするリスクであるとは判断されていない[4]、
    (b) 固有リスクに対応する内部統制の運用状況の有効性についての監査人の推定は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクが許容可能な低い水準にある（A52 項参照）。

運用評価手続の種類及び範囲

17. 監査人は、運用評価手続を立案し実施するに当たり、以下に関する事項を含め、内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を入手しなければならない。（A53 項から A63 項参照）
    (a) 監査対象期間において内部統制がどのように運用されていたか。
    (b) その運用は一貫していたか。
    (c) 誰が又はどのような方法で運用していたか。
    質問のみでは、内部統制の運用状況の有効性について十分かつ適切な証拠を提供することはできない。

運用評価手続の実施の時期

18. 監査人は、監査証拠に依拠することを計画している場合、第 19 項から第 21 項に留意して、特定の時点で又は期間に対して、内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を入手しなければならない（A64 項から A65 項参照）。

特別な検討を必要とするリスクに対応する内部統制

19. 監査人は、特別な検討を必要とするリスクであると判断したリスクに対応する内部統制について運用評価手続を実施する予定である場合、当期に実施しなければならない（A66 項参照）。

[3] ISA 315（2019 年改訂）第 33 項から第 34 項
[4] ISA 315（2019 年改訂）第 12 項(l)、第 31 項から第 32 項

運用評価手続のみ

20. 監査人は、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運用評価手続のみを通じて対応する計画である場合、当期に運用評価手続を実施しなければならない（A66 項参照）。

期中で入手した監査証拠の利用

21. 監査人は、期中で内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を入手し、運用評価手続の結論を残余期間に更新して利用する予定である場合、以下を実施しなければならない。
    (a) 残余期間に当該内部統制に重要な変更が発生した場合、当該変更に関する監査証拠を入手する
    (b) 期末日までの残余期間に対して、内部統制の運用状況の有効性について、どのような追加的な監査証拠を入手すべきかを決定する。（A67 項及び A68 項参照）

過年度の監査で入手した監査証拠の利用

22. 監査人は、過年度の監査で入手した内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を利用することが適切かどうかを決定する場合又は適切であると判断して運用評価手続のインターバルを決定する場合、以下の事項を考慮しなければならない（A66 項及び A69 項参照）。
    (a) 評価した重要な虚偽表示リスク及び、評価した重要な虚偽表示リスクに対応するために当期において必要となる監査証拠の心証の程度
    (b) 内部統制が手作業によるか、自動化されているか等の内部統制の特性に起因するリスク（A70 項参照）
    (c) 企業の統制環境、リスク評価プロセス、内部統制システムを監視するプロセス及び情報システムと伝達について監査人が行った評価の結果[5]、
    (d) IT の利用から生じるリスクに関して当期に入手した監査証拠。該当する場合、IT 全般統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を含む（A71 項参照）
    (e) 過年度の監査において内部統制が有効に運用されていたかどうか。これには、過年度の監査で特定した内部統制の逸脱の内容及び件数、内部統制の運用状況の有効性に影響を及ぼす可能性のある内部統制のデザイン又は業務への適用の変更の有無が含まれる。
    (f) 特定の内部統制に変更がないことが、状況の変化によりリスクが生じているか。（A72 項参照）
23. 監査人は、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対応するに当たり、過去３年以内に実施された監査で入手した内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を利用することを計画する場合、当該内部統制に関する理解を確かめるため、質問に観察又は記録や文書の閲覧を組み合わせて、過年度の監査から引き継ぐ監査証拠の適合性と信頼性に影響を及ぼす重要な変更が発生したかどうかに関する監査証拠を入手しなければならない（A73 項参照）。

[5] ISA 315（2019 年改訂）A196 項

(a) 過年度監査から引き継ぐ監査証拠の適合性に影響する変更があった場合には、当年度の監査で内部統制の運用評価手続を実施しなければならない（A74 項参照）。
(b) 過年度監査から引き継ぐ監査証拠の適合性に影響する変更がない場合、監査人は以下を実施しなければならない（A75 項及び A76 項参照）。
(i) 少なくとも３年に１回は当該内部統制の運用評価手続を実施する。
(ii) 毎期の監査において内部統制の一部について運用評価手続を実施し、そのような内部統制の運用評価手続をある年度で実施し、その後２年間運用評価手続を実施しないとすることを回避する。

内部統制の運用状況の有効性の評価

24. 監査人は、内部統制の運用状況の有効性を評価するに当たり、識別された虚偽表示がある場合、運用評価手続を実施した内部統制が有効に運用されていないことを示唆しているかどうか評価しなければならない（A77 項及び A78 項参照）。

運用評価手続の結果

25. 監査人は、想定された内部統制の運用からの逸脱を識別した場合、以下を実施しなければならない。
(a) 逸脱が生じた原因及びその潜在的な影響を理解するために質問を実施し、質問に対する回答に関連する監査証拠を入手する（A79 項参照）。
(b) 以下のいずれかに該当するかどうかを判断する（A80 項から A81 項参照）。
(i) 実施した運用評価手続から入手した監査証拠が、統制リスクに関する監査人の評価を確かめるための適切な基礎を提供するか[6]。
(ii) そのような基礎を得るために、追加的な運用評価手続が必要かどうか。
26. 監査人は、統制リスクに関する評価を確かめるための適切な基礎を得ることができない場合には、以下を実施しなければならない。
(a) 統制リスクの評価を修正する。
(b) 評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応するため、実証手続の種類、時期及び範囲を変更する。

監査手続の対象項目の抽出

27. 監査人は、運用評価手続又は詳細テストを立案する際には、監査手続の対象項目について監査手続の目的に適う有効な抽出方法を決定しなければならない（A82 項参照）。

財務諸表作成プロセスに関連する監査手続

28. 監査人は、以下を実施しなければならない（A83 項参照）。

[6] ISA 315（2019 年改訂）第 34 項及び A226 項

(a) 注記事項を含む財務諸表に記載されている情報（総勘定元帳や補助元帳以外から入手した情報を含む。）とその基礎となる会計記録との一致又は調整内容を確かめる。
(b) 財務諸表の作成過程における重要な仕訳及びその他の修正を確かめる。

財務諸表の表示及び注記事項の妥当性

29. 監査人は、財務諸表の全体的な表示が、適用される財務報告の枠組みに準拠しているかどうかを評価するための監査手続を実施しなければならない。この評価を行う上で、監査人は、財務諸表が以下の事項を適切に反映して表示されているかどうかを検討しなければならない。
(a) 財務情報並びにその基礎となる取引、事象及び状況の分類及び記述
(b) 財務諸表の表示、構成及び内容（A84 項参照）

入手した監査証拠の十分性及び適切性の評価

30. 監査人は、実施した監査手続及び入手した監査証拠に基づいて、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を監査の最終段階において評価しなければならない（A85 項から A86 項参照）。
31. 監査人は、リスク対応手続から入手した監査証拠が、評価した重要な虚偽表示リスクの対応として十分かつ適切であるかどうかを評価しなければならない。その際、監査人は、他の監査証拠と整合する又は整合しない監査証拠を含め、また、財務諸表のアサーションを裏付けるか矛盾するかにかかわらず、リスク対応手続から得られた全ての監査証拠を考慮しなければならない（A87 項参照）。
32. 監査人は、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には、監査証拠の追加の入手に努めなければならない。監査人は、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できない場合には、ISA 705（改訂）に従って、監査又は財務諸表に対する監査意見への影響を評価しなければならない[7]。

監査調書

33. 監査人は、ISA 230[8]を適用するに当たり、以下の事項を監査調書に記載しなければならない。
(a) 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た全般的な対応
(b) 実施したリスク対応手続の種類、時期及び範囲、並びに評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクとの関連性
(c) 実施したリスク対応手続の結果（当該結果の記載のみでは結論が明確でない場合は、結論も含めて記載することを含む。）（A88 項参照）

[7] 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」*
[8] ISA 230 *「監査調書」*第 8 項から第 11 項、A6 項から A7 項及び付録

34. 監査人は、過年度の監査で入手した内部統制の運用状況の有効性についての監査証拠を利用する場合には、過年度の運用状況の有効性についての結論を監査調書に記載しなければならない。
35. 監査人は、注記事項を含む財務諸表に記載されている情報（総勘定元帳や補助元帳以外から入手した情報を含む）とその基礎となる会計記録との一致又は調整内容を確かめた結果を監査調書に記載しなければならない。

***

適用指針

定義

運用評価手続（第４項(b)参照）

A1. 運用評価手続は、以下いずれかの目的で実施されることがある。
- アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応する内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を入手し、それによって統制リスクに関する監査人の評価を確かめる[9]。
- ISA 500（改訂）案に従って監査証拠として利用することを予定している情報の信頼性を評価する[10]。

詳細テスト（第４項(c)参照）

A2. 詳細テストには、取引種類、勘定残高又は注記事項に関連して抽出された特定項目（例えば、請求書）の諸要素（例えば、取引の日付、金額又は契約条件）のテストが含まれる場合がある。項目は特性、状況、事象又は条件の場合もある。

例：
- 文書（例、発注書、仕入先出荷書類、仕入先請求書）の閲覧、及びそれらの文書に記載された情報と棚卸資産の補助元帳に記録された詳細との照合。
- 現金回収、出荷書類及び期末付近に計上された売上のサンプルの閲覧、及び売上の網羅性に関する監査証拠の入手。
- 抽出された有形固定資産の減価償却費の再計算。
- 企業の有形固定資産台帳に記録されている有形固定資産の物理的な存在、性質及び状態の閲覧。

A3. ISA 500（改訂）案は、詳細テストの立案及び実施の際に関連する可能性のある監査手続の種類のリスト（網羅的ではない）を提供しており、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ことを説明している[11]。

[9] ISA 315（2019年改訂）第34項
[10] ISA 500（改訂）案「監査証拠」第13項
[11] ISA 500（改訂）案、付録１

全般的な対応（第５項参照）

A4. 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た全般的な対応には、例えば、以下が含まれる。

- 監査チームメンバーが職業的懐疑心を保持すること及び職業的懐疑心が特に重要となる監査上の領域について議論すること
- 豊富な経験を有する又は特定分野における専門的な知識や技能を持つ監査チームメンバーの配置、専門家の利用
- 監査チームメンバーに対する指揮、監督及び監査調書の査閲の内容、時期及び範囲の変更
- 実施するリスク対応手続の選択に当たっての企業が想定しない要素の組込み
- ISA 300[12]により要求される監査の基本的な方針の変更又は計画された監査手続の変更これには、以下に関する変更が含まれる場合がある
  - ISA 320[13]に従った手続実施上の重要性についての監査人の決定
  - 内部統制の運用状況の有効性又は内部統制の運用状況の有効性に関して必要な監査証拠の心証の程度（特に、企業の内部統制システムの構成要素に不備が識別された場合）を評価する監査人の計画
  - 実証手続の種類、時期及び範囲

A5. ISA 315（2019 年改訂）に従った監査人の内部統制システムの理解は、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクの評価と、それに関する監査人の全般的な対応に影響を及ぼす[14]。企業の統制環境、リスク評価プロセス又は内部統制システムを監視するプロセスに不備がある場合、財務諸表の作成に広範な影響を及ぼすことがある。監査人は、企業の内部統制システムにおいて、これらの構成要素又は他の構成要素の不備が、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに影響を及ぼしていると判断している可能性がある。したがって、監査人の全般的な対応は、計画したアサーション・レベルのアプローチにも以下のように反映される可能性がある。

- 基準日を期末日前ではなく期末日として、より多くの監査手続を実施すること
- 内部統制の運用状況の有効性よりも実証手続によってより多くの監査証拠を入手すること
- 監査対象とする事業所等の範囲を拡大すること

[12] ISA 300 *「財務諸表の監査計画」*
[13] ISA 320 *「監査の計画及び実施における重要性」*
[14] ISA 315（2019 年改訂）A196 項

A6. したがって、これらの考慮は、監査人がリスク対応手続を立案する際の一般的なアプローチ、例えば、実証手続を中心としたアプローチ（実証的アプローチ）又は実証手続に加え運用評価手続も利用するアプローチ（アプローチの組合せ）に、重要な影響を及ぼす。

A7. 内部統制の欠如又は内部統制システムに重要な不備が識別された場合[15]、監査人は、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示がないと認めるための十分かつ適切な監査証拠を入手できない可能性がある。ISA 705（改訂）では、そのような状況に適用される要求事項と指針が記載されている[16]。

評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応する監査人の手続

アサーション・レベルのリスク対応手続（第６項、第７項(b)参照）

A8. ISA 315（2019 年改訂）に従って、識別されたアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクについての監査人の評価は、リスク対応手続の立案及び実施の基礎を提供する。例えば、リスク対応手続を立案する際、監査人は、個々の重要な取引種類、勘定残高及び注記事項について、アサーション・レベルの固有リスク及び統制リスクの評価の根拠を考慮に入れ、以下のように判断する場合がある。

- アサーション・レベルの十分かつ適切な監査証拠を入手するには、実証手続と併せて運用評価手続を実施する必要がある。これは、監査人が、実証手続のみではアサーション・レベルの十分かつ適切な監査証拠を提供できないリスクを識別した場合に該当する（第 14 項参照）[17]。
- 実証手続のみを実施しても、アサーション・レベルの十分かつ適切な監査証拠が提供される場合がある。このような状況では、監査人の統制リスクの評価は、重要な虚偽表示リスクが固有リスクの評価と同一となり[18]、内部統制の影響は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価では考慮されない。
- 実証手続のみでアサーション・レベルの十分かつ適切な監査証拠が提供される場合であっても、運用評価手続と実証手続を組み合わせるアプローチは有効なアプローチである。
- 運用評価手続のみを実施しても、アサーション・レベルの十分かつ適切な監査証拠が提供される場合がある。そのような状況では、第 16 項が適用される。

監査人は、固有リスクの評価において、重要な虚偽表示リスクが許容可能な低い水準にある場合、リスク対応手続を立案し実施する必要はない。

リスク対応手続の種類、時期及び範囲（第６項参照）

A9. ISA 500（改訂）案において説明されているように、監査手続の種類は、その目的と手法によって想定される[19]。リスク対応手続の種類は、評価したリスクに対応するに当たり、最も重要である。

[15] 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*」
[16] ISA 705（改訂）案第６項(b)、第７項(b)及び第９項
[17] ISA 315（2019 年改訂）第 33 項
[18] ISA 315（2019 年改訂）第 34 項
[19] ISA 500（改訂）案 A16 項

A10. 監査手続の実施の時期は、いつ監査手続を実施するか、又は監査証拠を入手する期間若しくは時点に関係している。

A11. 監査手続の範囲は、例えば、サンプル数や内部統制の観察回数等、監査手続を実施する量に関係している。

A12. 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、リスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案して実施することにより、監査人のリスク対応手続とリスク評価との間に明瞭な関連性が構築されることとなる。

評価したアサーション・レベルの虚偽表示リスクへの対応の策の立案（第7項参照）

性質

A13. ISA 315（2019年改訂）では、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価は、固有リスクと統制リスクの個別の評価によって行われることが求められている[20]。監査人は、固有リスク要因が、どこに、そしてどの程度、関連するアサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響するのかを考慮して虚偽表示の発生可能性と影響の度合いを評価することにより、固有リスクを評価する。監査人が評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスク（その評価の根拠を含む）は、実施する監査手続の手法とこれらの組合せの両方に影響することがある。さらに、実施する監査手続によって、アサーションの間で関連の度合いが異なることがある。

> 例：
> 収益に関して、網羅性というアサーションにおいて評価された重要な虚偽表示リスクには運用評価手続がより対応する場合があるが、発生というアサーションにおいて評価された重要な虚偽表示リスクには実証手続がより対応することがある。

A14. アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに関する監査人の評価の根拠は、そのアサーションに関する監査証拠を入手するために実施する可能性のある監査手続の種類の決定にも関連性がある。

> 例：
> 監査人が固有リスクに対する内部統制が有効に運用されていると暫定的に認識していることから、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを低いと評価し、その低い評価をもとに実証手続の種類、時期及び範囲を決定する計画である場合には、第14項に従って、運用評価手続を立案し実施する。この状況には、例えば、適切に定型化された複雑でない取引種類が企業の情報システムによって規定どおりに処理、管理される場合が該当することがある。

A15. 企業によるテクノロジーの利用も、監査手続の種類の決定に関連する考慮事項となることがある。例えば、企業が複雑なテクノロジーを業務に適用している場合、監査人は、運用評価手続が必要であると判断したり、又は手作業では実務上実施できない特定の種類の監査手続の実施に、テクノロジー・ツールの利用が必要であるか、若しくはより効果的であると判断したりする可能性がある。そのような状況では、監査責任者は、ISA 220（改訂）[21]に従って、テクノロジー・ツールなどを含む十分かつ適切なテクノロジー資源が監査チームに割り当てられている、又は利用可能となっていることを確かめることが要求されている。

[20] ISA 315（2019年改訂）第31項及びA34項
[21] ISA 220（改訂）*「監査業務における品質マネジメント」*第25項

時期

A16. 監査人は、期末日前、期末日又は期末日後に、運用評価手続又は実証手続を実施することがある。

例：
- 監査人は期末日前を基準日として監査手続を実施することで、重要な事項を監査の初期の段階で識別し、経営者とともに検討事項を解決すること又は検討事項に対する有効な監査アプローチを採用することが可能となることがある。
- 事前の通知なしに若しくは容易に予測できない時期に監査手続を実施すること決定すること（例えば、予告せずに事業所に往査して監査手続を実施する）は、不正による重要な虚偽表示リスクへの対応を検討する際に、特に重要となる場合がある。

A17. 特定の監査手続は、期末日以後のみに実施可能である。

例：
- 財務諸表及び注記事項に記載されている情報（総勘定元帳や補助元帳以外から入手した情報を含む）とその基礎となる会計記録との一致又は調整内容を確かめる手続
- 財務諸表の作成過程で行われる修正を検討する手続
- 発生及び期間帰属のアサーションに関連する重要な虚偽表示リスクに対応する手続。例えば、期末日において、企業が不適切な販売契約を締結したり、期末日までに取引が完結しないことから識別されたリスクがある。

A18. 監査手続の実施時期に関する監査人の検は、以下のような要素にも影響されることがある。
- 企業の統制環境、リスク評価プロセス及び内部統制システムの監視プロセスに関する監査人の理解
- 情報が利用可能となる時期（例えば、デジタル形式の情報が後で上書処理される場合や観察対象の手続がある時点においてのみ実施される場合）
- 評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの根拠（例えば、収益の発生アサーションに関する固有リスクが、売上契約を事後的に偽造して予算達成のため収益を過大計上するインセンティブが存在するために固有リスクの分布で高いと評価される場合、監査人は、他の時点ではなく、期末日時点で利用可能な契約書の閲覧を計画することがある）。

- 監査証拠が関連する期間又は時点
- 財務諸表の作成時期。特に、財政状態計算書、損益計算書、持分変動計算書又はキャッシュ・フロー計算書に計上された金額についての詳細な説明を提供する注記事項の作成時期。

範囲

A19. 必要と判断される監査手続の範囲は、手続実施上の重要性、評価したリスク、監査人が栄養としている監査証拠の心証の程度を考慮した後で決定される。一つの目的に対応するために監査手続を組み合わせて実施する場合には、それぞれの監査手続の範囲は別々に検討される。通常、重要な虚偽表示リスクの程度が高くなるほど監査手続の範囲は拡大する。ただし、監査手続の範囲を拡大することは監査手続自体が評価したリスクに対応している場合にのみ有効である。

A20. テクノロジー・ツールを用いることにより、大量の取引に対するより広範な手続の実施が可能となるため、例えば、不正による重要な虚偽表示リスクへの対応において、監査人がテスト範囲の変更を決定する場合又は第 26 項(b)により変更が求められた場合に有用であることがある。

> 例：
> 監査人は、テクノロジー・ツールを以下の目的で使用することがある。
> - ISA 530 に従って、企業の記録から取引のサンプルを抽出する[22]。
> - 取引の母集団の特性を考慮し、監査手続の対象項目の抽出に適切な方法を決定する。
> - サンプル内の各項目に手続を適用するのではなく、母集団内の各項目に監査手続を適用する。
> - 大きな取引の母集団について、テスト対象期間中に記録された詳細情報（日付、数量、価格など）を、根拠書類（顧客の注文書、請求書、出荷書類、現金受領書など）と照合する。

公共部門の事業体に特有の考慮事項

A21. 公共部門の事業体の監査においては、監査への負託事項及びその他の特別な監査上の要求事項が、リスク対応手続の種類、時期及び範囲に関する監査人の検討に影響を及ぼすことがある。

固有リスクの評価が高い場合（第７項(c)参照）

A22. 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ついて、固有リスクの分布における固有リスクの評価が高いほど、より確かな心証を得られる監査証拠が求められる。これには、実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲を変更することにより、入手する証拠の量を増やすこと及びより質の高い証拠を入手することが含まれる。

[22] ISA 530『*監査サンプリング*』

例：
監査人は、以下の方法により、より確かな心証を得られる証拠を入手することがある。
- 第三者を含む複数の独立した情報源から監査証拠を入手し、情報源から得られた情報が整合するか否か、及び財務諸表のアサーションを裏付けているのか又は矛盾しているのかを評価する。
- 運用評価手続及び詳細テストについて、例えば、監査サンプリングの目的でより多くのサンプル数をテストするなど、より広範なテストを実施する。

A23. ISA 315(2019 年改訂)において、特別な検討を必要とするリスクとは、固有リスク要因が、虚偽表示の発生可能性と虚偽表示が生じた場合の影響の度合い（金額的及び質的な影響の度合い）の組合せに影響を及ぼす程度により、固有リスクの重要度が最も高い領域に存在すると評価された重要な虚偽表示リスク又は他の ISA の要求事項に従って特別な検討を必要とするリスクとして取り扱うこととされた重要な虚偽表示リスクと定義されている[23]。したがって、第 7 項(c)では、特別な検討を必要とするリスクに対応するために入手する監査証拠は、固有リスクの分布において低い水準と評価されたリスクに対応するために入手する監査証拠よりも心証の程度が高いものでなければならないことを要求している。

A24. 特別な検討を必要とするリスクは、非定型的事象又は判断に依存している場合には、定型的な内部統制では対応できない場合が多い。しかしながら、監査人は、ISA 315（2019 年改訂）に従って、そのようなリスクに対応する内部統制を識別し、そのデザインを評価し、業務に適用されていることを確かめるために手続を実施することが要求される[24]。ISA 315（2019 年改訂）[25]に記載されているように、監査人が特別な検討を必要とするリスクに対応する内部統制の運用状況の有効性をテストする計画であるか否かにかかわらず、当該リスクへの経営者の対処方針について得た理解は、そのようなリスクに適切に対応する実証手続の立案と実施の一助となることがある。

A25. 重要な虚偽表示リスクの評価が、他の ISA の要求事項に従って特別な検討を必要とするリスクとして取り扱われる場合、当該他の ISA には、こうしたリスクに適切に対応するために実施が個別に要求される監査手続が含まれていることがある。例えば、ISA 240（改訂）[26]に従って、監査人は、総勘定元帳に記録された仕訳や財務諸表を作成する過程における修正についての適切性を検証するための監査手続を立案し実施することが要求されている。

重要な虚偽表示リスクの評価に対する偏りのない対応（第８項参照）

A26. 監査人は、偏りのない方法でリスク対応手続を立案し実施することで、矛盾が疑われる情報を識別することがある。これは、リスク対応手続から得られた監査証拠が、財務諸表全体レベル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の対応として十分かつ適切であるかどうかを評価する際、監査人の職業的専門家としての懐疑心の行使に役立つ可能性がある。例えば、監査人は、実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲の決定及びその結果の評価において不適切な仮定を使用するリスクを抑えるためには、監査の過程を通じて職業的専門家としての懐疑心を保持する必要がある[27]。

[23] ISA 315（2019 年改訂）第 12 項(l)
[24] ISA 315（2019 年改訂）第 26 項(a)(i)
[25] ISA 315（2019 年改訂）A158 項
[26] ISA 240（改訂）*「財務諸表監査における不正に関連する監査人の責任」*第 47 項から第 48 項
[27] ISA 200 *「独立監査人の総括的な目的及び国際監査基準に準拠した監査の実施」*A21 項から A25 項

実証手続

実証手続の内容及び範囲（第６項、第９項参照）

A27. 状況に応じて、監査人は以下のように判断する場合がある。

- 分析的実証手続を唯一の実証手続として実施して十分かつ適切な監査証拠を提供できる場合がある。例えば、監査人のリスク対応手続に運用評価手続も含まれている場合、又は評価された固有リスクは特別な検討を必要とするリスクではないと判断された場合などがこれに当たる（第 10 項参照）。
- 詳細テストを単独で又は運用評価手続と組み合わせて実施してアサーション・レベルの十分かつ適切な監査証拠を提供できる場合がある。

A28. 分析的実証手続は、通常、予測可能な大量の取引で構成される重要な取引種類について、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対して十分かつ適切な監査証拠を提供する可能性が高い。ISA 520（改訂）案には、監査における分析的手続の適用について要求される事項と指針が記載されている。

A29. ISA 500（改訂）案は、監査手続の種類について、リスト（網羅的ではない）を提供している[28]。監査人は、リスク対応手続を立案し実施する際、分析的実証手続ではない分析的手続を[29]、運用評価手続又は詳細テストと組み合わせて立案し実施することがある。このように分析的手続と運用評価手続又は詳細テストを組み合わせることで、その状況において得られた監査証拠の心証の程度を高めることがある。

A30. 評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの根拠と関連するアサーションの種類は、詳細テストの立案に関連している。

> 例：
> 実在性又は発生というアサーションに関係する詳細テストには、重要な取引種類、勘定残高又は注記事項に含まれている項目からの抽出及び抽出された項目に関する情報の入手を伴うことがある。一方、網羅性というアサーションに関係する詳細テストでは、重要な取引種類、勘定残高又は注記事項に含まれるべき項目からの抽出及びこれらが含まれているかどうかの検討を伴うことがある。

A31. 詳細テストの立案に当たって、通常、テストの範囲はサンプル数によって表される[30]。しかし、監査手続の意図した目的の達成に当たり、その他の項目の抽出方法の利用又は抽出方法の組合せがより有効であるかどうかを含め、サンプル数以外のその他の事項も関連している（A82 項を参照）。

[28] ISA 500（改訂）案、付録１
[29] ISA 520（改訂）案第６項(a)及び第８項
[30] ISA 530 第７項

A32. 実証手続の結果、内部統制の逸脱又は虚偽表示の存在の有無を判断するために追加の検討が要求される例外事項[31]又は不整合[32]が識別される場合がある。他の ISA では、そのような検討手続の種類及び範囲に関する要求事項を定め、指針を提供している。

特別な検討を必要とするリスクに対応する実証手続（第 10 項参照）

A33. 第 10 項において、監査人は、特別な検討を必要とするリスクと判断したリスクに個別に対応する実証手続を実施することが要求され、その種類、時期及び範囲は特別な検討を必要とするリスクに個別に対応していることが求められる（A6 項も参照）。

> 例：
> 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、監査人が不正か誤謬かを問わず、重要な虚偽表示リスクに対応する心証の程度が高い監査証拠となることがある。経営者に利益目標の達成のプレッシャーがかかっていると監査人が識別した場合には、売上契約の条件に反して収益を認識すること又は出荷前に納品書を発行することによって、経営者が売上を過大計上するといった、不正による重要な虚偽表示リスクが存在する可能性がある。これらの場合には、監査人は、売上債権残高だけでなく、日付、返品条件及び引渡条件を含めた販売契約の詳細を確認するための外部確認手続を立案することがある。さらに、監査人は、販売契約及び引渡条件の変更について、企業の財務部門以外の担当者に質問することで、外部確認手続を補完することが有効と判断する場合がある。

確認手続の必要性の検討（第 11 項参照）

A34. 外部確認手続は、勘定残高について評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応する場合に実施されることが多いが、これらの項目に限定する必要はない。

> 例：
> 監査人は、企業と第三者との間の合意、契約又は取引の条件について、外部確認を依頼することがある。また、外部確認手続は、一定の条件が付されていないことに関する監査証拠として利用できる情報を提供することもある。例えば、企業の収益の期間帰属に関するアサーションに関連する付帯契約がないという確認を具体的に依頼することがある。

評価した重要な虚偽表示リスクに対応した監査証拠を入手するために確認手続を実施する状況には、以下が含まれる。

- 銀行残高及び銀行取引に関連するその他の情報
- 売掛金残高及び回収条件

[31] ISA 505 *「外部確認」*第６項(a)及び第 14 項
[32] ISA 500（改訂）案第 17 項、ISA 520 案第７項、第８項(d)、第 10 項

- 加工又は委託のために保税倉庫で第三者に保管されている棚卸資産
- 保護預け又は担保として弁護士や金融機関に保管されている不動産権利証書
- 保護預け又は担保提供、受渡し未了等、他に保管されている有価証券
- 借入金、返済条件及び財務制限条項の内容
- 買掛金及び支払条件

A35. 外部確認による情報は、特定のアサーションに関して確かな心証を得られる監査証拠を提供する一方で、他のアサーションに関しては心証の程度が弱い証拠となる場合がある。例えば、外部確認は、売掛金残高の評価に関しては、実在性の確認と比較すると、監査証拠の心証の程度は弱い可能性がある。

A36. 関連するアサーションについて評価した重要な虚偽表示リスクの対応に外部確認手続を実施して得られた情報が、他の関連するアサーションの監査証拠としても使用できると監査人が判断する場合がある。例えば、銀行残高の確認依頼には、他の重要な注記事項又は他の関連するアサーションについての情報の依頼を含むことが多い。そのような考慮は、外部確認手続を実施するかどうかについての監査人の判断に影響を及ぼすことがある。

A37. 実証手続の立案に当たり、外部確認手続を実施するかどうかについての監査人の判断は、以下のような要因によって影響を受けることがある。

- 対象となる事項についての確認回答者の知識。回答は、確認対象となる情報について必要な知識を有する者により行われる場合に、より信頼性がある。
- 想定される確認回答者の回答する能力又は協力度合い。例えば、確認回答者は以下のような場合がある。
  - 確認依頼に回答する立場にないと考える。
  - 回答には、費用と時間がかかり過ぎると考える。
  - 回答を行うことにより法的責任が生じる可能性を懸念する。
  - 取引を異なる通貨により記録している。
  - 確認依頼への回答は、日常業務の中で重要な業務とは認識されていない環境で行われている。

    上記の状況においては、確認回答者は回答を行わなかったり、非公式な方法で回答を行ったり、又は回答への依拠を制限しようとすることがある。
- 想定される確認回答者の客観性。確認回答者が企業の関連当事者である場合、確認依頼への回答の信頼性が低い場合がある。

実証手続の実施時期（第 12 項から第 13 項参照）

A38. 過年度の監査で実施された実証手続によって入手した監査証拠は、当期においては、ほとんどの場合、関連性はない。しなしながら、例外もある。例えば、全く変更が生じていない証券化スキームに関係して、前年度の監査において入手した法的意見書は、当年度において監査証拠として適合する場合がある。このような場合には、その監査証拠及び関係する事項に基本的な変更がなく、過年度の監査によって入手した監査証拠が当年度の監査において依然として適合性と信頼性を有しているかどうかを評価するために当年度に監査手続が実施されているときには、当該監査証拠の利用が適切なことがある。

期中で入手した監査証拠の利用（第 12 項参照）

A39. 監査人は、状況に応じて、期中において実証手続を実施することが有効であると判断することがある。例えば、監査人は、重要な勘定残高について、以下を実施して、期末日現在の情報と期中における対応する情報を比較、調整することがある。

- 異常と思われる金額を識別する。
- そのような金額について調査する。
- 残余期間について実証手続を実施する。

A40. 以下のような要因が、監査人が、期末日前を基準日として、実証手続を実施するかどうかに影響を及ぼすことがある。

- 企業の統制環境、リスク評価プロセス、内部統制システム及び他の内部統制を監視するためのプロセスに関する監査人の理解
- 監査人の手続実施日における、その手続に必要な情報の利用可能性
- 実証手続の目的
- 評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスク
- 取引種類、勘定残高又は開示事項の特性及び関連するアサーション
- 期末日に存在する可能性がある虚偽表示を発見できないリスクを抑えるために、監査人による残余期間に係る実証手続又は運用評価手続との組合せで実施する実証手続の実施可能性

A41. 実証手続を、期末日前を基準日として実施し、残余期間に対して追加手続を実施しない場合には、監査人が期末日に存在する虚偽表示を発見できないリスクは高まる。このリスクは、残余期間が長いほど高まる。

A42. 以下の要因が、残余期間に対して分析的実証手続を実施するかどうかに関して、影響を及ぼすことがある。

- 期末日現在の特定の取引種類又は勘定残高に関し、その金額、相対的な重要性及び構成内容が合理的に予測できるかどうか。
- 企業が実施する期末日前の取引種類又は勘定残高に関する分析及び修正並びに期間帰属に関する手続が適切かどうか。
- 情報システムから、以下の事項の検討に必要な期末日現在の残高及び残余期間における取引に関する十分な情報が得られるかどうか。
  - 重要な通例でない取引又は仕訳（期末日及び期末日近くの取引及び仕訳を含む）

- 重要な変動又は予想に反して発生しなかった変動のその他の原因
- 取引種類又は勘定残高の構成内容の変化

期中に虚偽表示を発見した場合（第 13 項参照）

A43. 予記しなかった虚偽表示を期中に発見した結果、監査人が、残余期間に対して計画していた実証手続の種類、時期及び範囲を変更する必要があると判断する場合、そのような変更には、期中に実施した手続の期末日における範囲の拡大又は再実施が含まれることがある。

運用評価手続

運用評価手続の立案と実施（第 14 項参照）

A44. ISA 315（2019 年改訂）に記載されているとおり、監査人は、統制活動において識別された内部統制のデザインの有効性に関する評価及び業務への適用に関する判断に基づき、内部統制の運用状況の有効性を暫定的に認識して、監査人による内部統制リスクの評価の基礎となる[33]。監査人は、内部統制の運用評価手続を実施することで、内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を入手すると、内部統制の運用状況の有効性に関する当初の想定及び統制リスクの評価を確認できるようになる。監査人は、運用評価手続を実施した結果、内部統制の運用状況の有効性に関する当初の想定に従って内部統制が有効に運用されていないと監査人が判断した場合、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応するため、第 26 項に従い、統制リスクの評価を見直し、実証手続の種類、時期及び範囲を変更することが要求される。

A45. その他の状況において、監査人は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示を防止又は発見及び修正するのに十分な精度の内部統制であると期待できない場合があり、あるいは内部統制が有効に運用されているとの期待を監査人が形成するのに十分な文書化が企業によって行われていない場合がある。このような状況において、監査人は、主に実証手続（又は実証手続のみ）で構成されるリスク対応手続を立案し実施することができる。

A46. 運用評価手続は、ISA 315（2019 年改訂）に従った内部統制のデザインと業務への適用を理解し評価することとは異なる[34]。しかしながら、適用される監査手続の同一種類であるため、監査人は、内部統制のデザインと業務への適用を理解し評価すると同時に、内部統制の運用評価手続を実施することが効率的であると判断することもある。ISA 500（改訂）案で要求されているように、監査人は、一つの監査手続を複数の目的のために用いる場合、入手した監査証拠が意図したそれぞれの目的を達成しているかどうかを評価する[35]。

A47. リスク評価手続は、運用評価手続として特に立案されていなくても、内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を提供し、結果として運用評価手続となる場合がある[36]。しかしながら、ISA 315（2019 年改訂）に記載されているように、統制活動において識別された内部統制の立案を評価し、業務への適用を判断することから入手する証拠では、運用評価手続としては十分ではない[37]。

[33] ISA 315（2019 年改訂）A226 項
[34] ISA 315（2019 年改訂）第 26 項
[35] ISA 500（改訂）案第 10 項
[36] ISA 315（2019 年改訂）A19 項
[37] ISA 315（2019 年改訂）A180 項

実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合（第 14 項参照）

A48. 監査人は、ISA 315（2019 年改訂）を適用するに当たり、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関して、それ自体では十分かつ適切な監査証拠を提供する有効な実証手続を立案することができない又は実務上不可能であると判断することがある[38]。そのような場合、第 14 項において、監査人は、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクのうち、実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を入手できないものに対応する運用評価手続を実施するよう要求されている。このような判断に当たり、監査人は、以下のような事項を考慮していることがある。

- リスク対応手続の対象となる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関する監査証拠として利用されることが意図される情報が、以下の点においてどの程度該当するか。
  - 企業の情報システム以外の情報源から監査人が入手可能であるのか。
  - 企業の情報システム内で完全に開始、処理、記録及び報告されているか。
  - 情報の完全性を支援する IT 全般統制を含め、内部統制の継続的な運用状況の有効性に依存しているか。
- 取引種類、勘定残高又は注記事項の特性

これらの要因は網羅的なものではなく、一つ又は複数の要因が存在していることが、必ずしも実証手続のみではアサーション・レベルの十分かつ適切な監査証拠を入手できないことを示すものではない。

例：
以下の場合、実証手続のみではアサーション・レベルの十分かつ適切な監査証拠を入手できないと監査人が判断する場合がある。

- 企業が IT を利用して事業を行っており、取引の開始、処理、記録及び報告が全て企業の情報システム内で行われている。
- 企業が、例えば企業内外の幅広い情報源からの情報を組み込んだ複雑なモデルに基づいて会計上の見積りを報告しており、その見積りの正確性がモデルに対する内部統制の運用状況の有効性に依存している。
- 企業が、現金売上（例えば、飲食店や小売店）を処理する複数の拠点で事業を展開しており、企業の財務報告目的を達成するために情報処理システムの特定の時点において統制活動が必要とされる。

[38] ISA 315（2019 年改訂）第 33 項

・ 企業は、期間全体を通じて複数拠点で循環棚卸を実施しており、棚卸資産の正確性、網羅性、評価及び売上原価として計上される金額は、それらの内部統制の運用状況の有効性に依存している。

A49. ISA 315（2019 年改訂）[39]及び ISA 540（改訂）[40]においても、実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を入手できない可能性が高い状況の例が挙げられている。

内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠の心証の程度（第 15 項から第 16 項参照）

A50. 内部統制の運用状況の有効性について入手する監査証拠は、状況によっては他の場合よりも心証の程度が高いことが要求される。例えば、第６項に従って立案し実施するリスク対応手続が、主に運用評価手続（又は運用評価手続のみ）から構成されている場合又は実証手続のみではアサーション・レベルの十分かつ適切な監査証拠を入手することができない又は実務的でない場合には、内部統制の運用状況の有効性について、より確かな心証が得られる監査証拠を得ようとすることがある。

A51. 内部統制の運用状況の有効性について入手すると監査人が見込んでいる監査証拠の心証の程度を検討するに当たり、監査人は、その有効な運用状況に関して入手可能と見込んだ情報の情報源、形式、入手可能性及びアクセス可能性などの事項を考慮することがある。

A52. ISA 200 に記載されているように、通常、有効な内部統制は、重要な虚偽表示リスクを低減するが、それをなくすことはできない[41]。ただし、状況によっては、監査人は、ISA 315（2019 年改訂）[42]に従った内部統制のデザインの評価及び業務への適用の判断に基づき、特定の内部統制が評価したアサーション・レベルの固有リスクに対応しており、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクが許容可能な低い水準にあると推定する場合がある。このような推定は、職業的専門家としての判断事項であり、この判断は、固有リスクに対応する内部統制がどの程度十分に精密であるのかにより異なる。このような判断に当たり、監査人は、例えば以下のような事項を考慮することがある（A45 項も参照）。

- 内部統制が手作業によるか、自動化されているか、及び予防的か、発見的か、又はそれらの組合せであるか等の内部統制の特性。例えば、監査人は、予防的な内部統制と発見的な内部統制の組み合わせの方が、固有リスクの評価の根拠の対応により効果的であると判断する場合があり、その結果、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクが許容可能な低い水準となる。
- 内部統制が、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの識別及び固有リスクの評価の根拠となった理由、又はその原因となった事象若しくは状況に個別に対応している程度
- 内部統制の運用状況の有効性について、監査人は、企業のリスク評価プロセスによって識別された重要な虚偽表示リスクに対応するため、企業がデザインし文書化及び実施している内部統制に基づいて推定されているかどうか。
- 内部統制が、企業の内部統制システムを監視するプロセスの対象となっているかどうか。監査人は、経営者がデザインし業務に適用した内部統制の運用状況の有効性を評価するための監視プロセスを設けている場合には、内部統制の有効性に関する推定は高くなることがある。

[39] ISA 315（2019 年改訂）A224 項
[40] ISA 540（改訂）*「会計上の見積り及び関連する開示の監査」* A87 項から A89 項
[41] ISA 200 A43 項
[42] ISA 315（2019 年改訂）第 26 項

例：
企業は、生体認証デバイスを通じてデータを把握し、時給及び残業規則を自動的に適用することで給与費用を算定しており、データの編集には特定の承認が必須となっている。監査人は、データの取得及び単価の自動適用に関する内部統制によって、IT 全般統制と組み合わせて、単価、時間又はデータに関する未承認の編集の可能性に起因する給与の発生及び正確性に関する重要な虚偽表示リスクを、許容可能な低い水準まで抑えることができると判断する場合がある。さらに、監査人は、その運用状況の有効性について入手することを想定している監査証拠が、実証手続を必要とせずに当該リスクに対応するのに十分に確かな心証が得られると判断する場合がある。

運用評価手続の種類及び範囲（第 17 項参照）

監査手続の対象となる内部統制

A53. 運用評価手続を立案し実施するに当たり、運用評価手続の対象となる内部統制には、直接的な統制と間接的な統制の組合せが含まれる場合がある [43]。異なる内部統制が監査対象期間の異なる時期に適用される場合、各々の内部統制は別々に検討される。ISA 315（2019 年改訂）に記載されているとおり、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る。間接的な内部統制は、直接的な内部統制を支援する内部統制である [44]。

間接的な内部統制（IT 全般統制を含む）

A54. ISA 315（2019 年改訂）に記載されているように、監査人は、複数の直接的な内部統制を含む内部統制の組合せ又は直接的な内部統制と間接的な内部統制の組合せを評価する必要があると判断している場合がある [45]。例えば、監査人がアサーション・レベルの統制リスクを評価する際、直接的な内部統制に加え、IT 全般統制を含む、これらの直接的な内部統制の運用を支援する間接的な内部統制の両方が有効に運用されていると暫定的に認識している可能性がある。したがって、このような状況において、監査人は、第 17 項に基づき、直接的な内部統制と間接的な内部統制の両方の運用状況の有効性に関する監査証拠を入手する監査手続を実施する。

A55. 他の状況においては、アサーション・レベルの統制リスクの評価において、監査人は、直接的な内部統制は有効に運用されているという当初の推定と、間接的な内部統制は有効に運用されていなかった可能性があるという両方を考慮している場合がある [46]。このような状況において、監査人は、内部統制の運用状況の有効性に関する確かな心証を得られる監査証拠を入手するために、以下に実施が必要であると判断する場合がある

- 直接的な内部統制の運用評価手続

[43] ISA 315（2019 年改訂）A228 項
[44] ISA 315（2019 年改訂）A5 項
[45] ISA 315（2019 年改訂）A228 項
[46] ISA 315（2019 年改訂）A166 項

- 監査手続を実施して、間接的な内部統制が対応するリスクを生じさせる事象又は状況が発生したかどうか、また発生していた場合、間接的な内部統制が支援している直接的な内部統制の運用に、その発生が影響を及ぼしたかどうかに関する監査証拠を入手するための監査手続の実施

A56. 同様に、監査人は、運用評価手続の対象となる直接的な内部統制の運用を支援する間接的な内部統制として IT 全般統制を識別し、重要な虚偽表示リスクに適切に対応するために、直接的な内部統制と IT 全般統制の両方に対する運用評価手続が必要であると判断した可能性がある。しかしながら、監査人は、特定の IT 全般統制が適切にデザインされていない、又は有効に運用されていないと判断した場合、ISA 315（2019 年改訂）に従って識別された IT の利用から生じるリスクに対応する監査手続を実施することにより、アサーション・レベルの直接的な内部統制の運用状況の有効性について確かな心証を得られる監査証拠を入手する可能性があると判断する場合がある [47]。このような手続は、以下の事項の判断に対応することがある。

- IT の利用から生じる関連リスクが発生したかどうか。
  このような監査手続は、運用評価手続ではなく、IT 全般統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を提供しない。むしろ、IT の利用からリスクを生じさせる事象又は状況が発生したかどうか、発生した場合は重要な虚偽表示リスクに対応する直接的な内部統制の運用状況の有効性に、影響を及ぼしたかどうかに関する監査証拠を提供する。

  例：
  アクセス統制が有効にデザインされておらず、利用者が IT アプリケーションに承認なしにアクセスできるが、アクセスを追跡するシステムログにアクセスできない又は変更できない場合、監査人はシステムログを査閲して、未承認の利用者が期中に IT アプリケーションにアクセスしていなかったかどうか、及び未承認のアクセスにより関連する内部統制が有効に運用されていなかったかどうかに関する監査証拠を入手することがある。

- IT の利用から生じる関連するリスクに対応する他の内部統制があるかどうか。
  その場合、監査人は、（まだ識別していない場合は）当該内部統制を識別し、そのデザインを評価し、業務に適用されていることを確かめ、運用状況の有効性に関する監査手続を実施することがある。このような監査手続は、運用評価手続である。

  例：
  ユーザー・アクセスに関する IT 全般統制がデザインされていない、又は有効に運用されていない場合、企業は代替的な内部統制を有している場合がある。例えば、IT 管理者がエンド・ユーザーのアクセスレポートを適時レビューしている場合、又は、企業が、IT 全般統制の不備の影響が及んでいる可能性のある情報について、外部の情報源（銀行明細等）、又は IT 全般統制の不備の影響を受けない他の内部情報源（別個の IT アプリケーション又はデータソース等）と照合している場合などがある。

A57. 監査人は、ISA 500（改訂）案に従って、監査証拠として使用することを意図した情報の信頼性を評価するに当たって、IT 全般統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を入手している場合がある [48]。監査人は、これらの手続から入手した監査証拠が、第 14 項で要求される手続の目的を達成するための監査証拠としても利用することを考慮する場合がある。

[47] ISA 315（2019 年改訂）第 26 項(c)(i)
[48] ISA 500（改訂）案第 13 項

内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を入手するための監査手続

A58. ISA 315（2019 年改訂）に記載されているように、識別された内部統制のデザイン及び業務への適用に関する監査証拠の入手に、質問のみでは十分ではない[49]。同様に、質問のみでは、内部統制の運用状況の有効性に関する十分かつ適切な証拠を提供しない。したがって、監査人は、質問を実施する場合、そのような証拠を入手するため、質問に加えて他の監査手続も実施する。

A59. 内部統制の特性（その種類及び精度を含む）は、内部統制が有効に運用されているかどうかに関する監査証拠の入手に要求される監査手続の種類に影響を及ぼすことがある。

内部統制の特性が、運用状況の有効性に関する監査証拠を入手するために実施する監査手続の種類にどのように影響することがあるのかに関する例

- 内部統制の運用状況の有効性に関する証跡が文書によって残されている場合には、監査人は、運用状況の有効性に関する監査証拠を入手するため当該文書を閲覧すると決定することがある。
- 内部統制の種類によっては、運用状況に関する証拠は、デジタル形式でのみ存在することがある。そのような状況では、運用状況の有効性に関する監査証拠は、質問と、テクノロジー・ツールを用いて実施される監査手続を含む、他の監査手続と組合せて実施することにより入手されることがある。

内部統制の特性が、運用状況の有効性に関する監査証拠の入手における監査手続の範囲又は時期にどのように影響することがあるのかに関する例

- 人の介入及び判断を伴う手作業による内部統制及び IT に依存する手作業による内部統制は、無効化又は誤謬の影響を受けやすい場合がある。したがって、ISA 315（2019 年改訂）に記載されているように、手作業による内部統制が一定時点において業務に適用されているという監査証拠を入手したとしても、監査対象期間の他の時点で内部統制が有効に運用されていたという監査証拠とはならない[50]。
- 一部の自動化された内部統制（例えば、一貫したアウトプットを生成するテクノロジーを用いて実行されるようにデザインされ業務に適用されている自動化された内部統制）は、処理上のエラーに影響されにくく、関連する IT アプリケーションが変更されない限り一貫して機能する可能性がある。そのような場合、内部統制の運用状況の有効性の評価に関する適切な基礎を入手するために監査対象期間内の一定時点における内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠のみを入手することが必要な場合がある。
- 一部の内部統制については、可変的なアウトプットを生成する技術又は時の経過とともに変化、進化若しくは更新される技術を用いて実行されるようデザインされ業務に適用されているものもある。こうした特性は、運用評価手続の実施時期に関する監査人の判断（例えば、一定時点の監査証拠を入手するか、それとも期間を通じて複数の異なる時点において入手するか）に影響を与える場合がある。

[49] ISA 315（2019 年改訂）A177 項
[50] ISA 315（2019 年改訂）A180 項

A60. 運用評価手続から得られる監査証拠の心証の程度は、実施された監査手続の種類によっても影響を受けることがある。その場合、観察は観察を実施する時点だけに関連するものであるから、質問と閲覧の組合せ又は内部統制の再実施は、統制活動の質問と観察よりも確かな心証を得られる監査証拠を提供する場合がある。

運用評価手続の範囲

A61. 内部統制の運用状況の有効性について、より確かな心証が得られる監査証拠が必要と判断する場合には、運用評価手続の範囲の拡大が適切なことがある。監査人は、運用評価手続の範囲を決定するに当たっては、以下の事項を考慮することがある。

- 依拠する期間における企業による内部統制の実施頻度
- 監査対象期間のうち監査人が有効に運用されている内部統制に依拠する期間
- 内部統制の運用に逸脱がある場合の予想逸脱率及び内部統制に不備があることを示唆している個別の状況
- アサーション・レベルでの内部統制の運用状況の有効性について入手された監査証拠の適合性及び信頼性並びに内部統制の運用状況の有効性にについて入手した監査証拠の心証の程度
- 同一のアサーションに関連した別の内部統制について実施した運用評価手続から入手した監査証拠の程度
- 評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応する実証手続の立案及び実施の有無

ISA 530[51]には、テスト範囲に関する詳細な指針が記載されている。

A62. 一部の自動化された内部統制（例えば、一貫したアウトプットを生成するテクノロジーを用いて実行されるようにデザインされ業務に適用されている自動化された内部統制）は、運用状況の有効性に関するより確かな心証を得られる監査証拠を入手するためにテスト範囲の拡大が必要ない場合がある。これは、そのような自動化された内部統制は、通常、それが機能するITアプリケーション（ITアプリケーションによって利用されるテーブル、ファイル、その他の永続データを含む）が変更されない限り、一貫して機能することが想定されるためである。したがって、監査人は、自動化された内部統制が意図したように機能していると判断した時点（内部統制が最初に業務に適用された時点又はその他の時点で判断される可能性がある）、内部統制が継続して有効に運用されているという監査証拠を入手するために他の監査手続の実施を考慮することがある。このような監査手続には、ITアプリケーションに関連するIT全般統制の運用評価手続を実施するために立案された手続又はA56項に記載されているように、ITの利用からリスクを生じさせる事象若しくは状況が発生したかどうか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。

A63. 自動化された内部統制が運用されるITアプリケーションの特性及び自動化された内部統制自体の特性は、自動化された内部統制がどの程度一貫して実行されているかに関する監査人の判断に影響を及ぼす可能性がある。例えば、監査人は、可変的なアウトプットを生成するテクノロジー、又は時の経過とともに変化、進化若しくは更新されるテクノロジーを用いて企業が運用する内部統制については、監査期間を通じて一貫して機能するとは想定できないと評価する場合がある。このような状況において、内部統制の運用状況の有効性に関するより確かな心証を得られる監査証拠を入手するためにテスト範囲を拡大する必要があるかどうかを検討するに当たり、企業が内部統制をどのように運用することを想定しているか、その実施状況をどのように監視しているか、並びに運用における逸脱及び不整合をどのように識別し対応しているかといった事項を考慮することがある。補完的な内

[51] ISA 530、付録２

部統制の運用、若しくは関連するガバナンス活動、モニタリング統制、他の支援的な内部統制について、監査証拠の入手を想定できるかどうかを検討することが適切な場合がある。

運用評価手続の実施の時期（第 18 項参照）

A64. A10 項で説明されているように、監査手続の実施の時期は、いつ監査手続を実施するか、又は監査証拠を入手する期間若しくは時点に関係している。

A65. 特定の状況においては、ある一時点においてのみ内部統制が有効に運用されていることを示す監査証拠で十分かつ適切なことがある。例えば、期末時点の企業の実地棚卸に対する内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を入手することが適切な場合がある。その他の状況においては、対象とする期間において内部統制が有効に運用されていることに関する監査証拠を入手できる運用評価手続が適切である。例えば、対象とする期間全体にわたる記録された取引に対する内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠の入手を計画する場合又は内部統制システムを監視する企業のプロセスの運用評価手続を実施する場合がある。

当年度における運用評価手続（第 19 項から第 20 項、第 23 項参照）

A66. 第 19 項及び第 20 項に記載されている状況において、監査人は、過年度の監査で入手した内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を、当年度の内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠として利用することはできない。

期中で入手した監査証拠の利用（第 21 項(b)参照）

A67. 期中において運用していた内部統制の運用状況の有効性について、期末日までの残余期間中に入手する追加的な監査証拠を決定する際、監査人は、例えば、以下の要因を考慮することがある。

- 内部統制が対応しているアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスク
- 期中に運用評価手続を実施した内部統制の種類又は特性及び運用評価手続を実施した後のデザイン又は業務への適用の変更の重要度（企業の情報システムの変更を含む）
- 内部統制の運用状況の有効性について必要とされる監査証拠の心証の程度
- 期中から期末日の期間の長さ
- 監査人が、内部統制の運用状況の有効性に基づいて変更しようとする実証手続の種類、時期及び範囲
- 企業の統制環境、リスク評価プロセス、内部統制システムを監視するプロセス及び情報システムと伝達に関する監査人の評価の結果

A68. 例えば、残余期間を対象とした直接的な内部統制の運用評価手続の範囲の拡大又は当該期間における間接的な内部統制（企業の内部統制システムの一部としてモニタリング統制を含む場合がある）の運用評価手続の実施によって、追加的な監査証拠を入手することがある。

過年度の監査で入手した監査証拠の利用（第 22 項参照）

A69. ある状況では、過年度の監査において入手した監査証拠は、監査人が当期における継続的な適合性と信頼性を確かめるための監査手続を実施する場合に、当年度において利用できる監査証拠となることがある[52]。

> 例：
> 過年度の監査において、監査人は、有効な IT 全般統制に支援された自動化された内部統制が、意図していたように機能していると判断していた場合がある。当年度の監査において、監査人は、経営者に対する質問、どの内部統制が変更されたかを示すログの閲覧、及び適用を支援する IT 全般統制（例えば、未承認のアクセス又は自動された内部統制に対する変更）の運用評価手続を組合せて、自動化された内部統制の運用状況の継続的な有効性に影響を及ぼす変更が加えられたかどうかを判断するための監査証拠を入手することがある。これらの変更に関する監査証拠の検討は、当年度において入手する予定の内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠についての監査人の判断の裏付けとなることがある。

A70. 手作業による内部統制は、一部の自動化された内部統制（例えば、一貫したアウトプットを生成するようにデザインされ業務に適用されるテクノロジーを用いた自動化された内部統制）よりも、運用の変更（内部統制を運用する要員の変更を含む）の影響を受けやすい。ISA 315（2019 年改訂）に記載されているように、手作業による内部統制が一定時点において業務に適用されているという監査証拠を入手したとしても、監査対象期間の他の時点で内部統制が有効に運用されていたという監査証拠とはならない[53]。同様に、過年度の監査において手作業による内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を入手しても、それは当年度における内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を提供するものではない。

A71. IT 全般統制が適切にデザインされていない、又は有効に運用されていない場合、監査人は、IT の利用から生じるリスクを生じさせる事象又は状況が、当年度の監査において自動化された内部統制の運用に影響を及ぼしたかどうかを判断できない可能性がある。したがって、監査人は、IT 全般統制が適切にデザインされていない、又は有効に運用されていない場合には、過年度において自動化された内部統制の運用状況の有効性について入手した監査証拠が、当年度の監査における監査証拠として継続して適合性と信頼性を有しているかどうかを判断できない可能性がある。

A72. 監査人は、当年度の評価した重要な虚偽表示リスクに有効に対応するに内部統制のデザイン又は運用を変更することが必要な状況の場合、過年度の監査で入手した内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を利用することができないと職業的専門家として判断することがある。内部統制が変更されない場合にリスクをもたらす可能性のある状況の変化には、以下が含まれる。

- IT の利用から生じるリスクの変化

[52] ISA 500（改訂）案 A7 項
[53] ISA 315（2019 年改訂）A180 項

- 内部統制により対応することが想定される評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの水準の上昇又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の識別若しくは評価された根拠の変化
- 内部統制の有効性に影響を及ぼす可能性がある重要な取引種類、勘定残高及び注記事項に関する企業の情報処理活動の変更

過年度の監査から内部統制の運用状況の有効性に影響を及ぼす変更があった場合(第23項参照)

A73. ISA 315（2019年改訂）[54]に従って、監査人は、当年度の監査において、運用評価手続を計画しているものも含め、特定の内部統制のデザインを評価し、業務への適用を判断することが要求されている。したがって、監査人は、これらの手続が、当年度の監査における内部統制の理解を確認し、監査において最後に運用評価手続を実施した後から過年度に入手した監査証拠の継続的な適合性と信頼性に影響を及ぼす可能性のある重要な変更があるかどうかを評価するための適切な基礎を提供することを判断することがある。

A74. 内部統制の変更は、過年度の監査で入手した監査証拠に継続して依拠する根拠がなくなる等、監査証拠の適合性と信頼性に影響することがある。そのような変更には、例えば、内部統制のデザイン又は業務への適用に関する変更、関連するプロセスの変更又は内部統制により対応することが想定される評価した重要な虚偽表示リスクの変更がある。例えば、システムで企業による新しいレポートの受領を可能にするITアプリケーションの変更は、過年度の監査で入手した監査証拠の適合性には影響しない場合がある。しかしながら、データの累積又は計算の方法を変更する場合には影響することがある。

過年度の監査から内部統制に変更がない場合（第23項(b)参照)

A75. 以下に該当する内部統制について、過去３年以内に実施された過年度の監査で入手した監査証拠を利用するかどうかは、監査人の職業的専門家としての判断による。

- 最後に運用評価手続を実施した後から変更されていない内部統制（第23項(a)参照）
- 特別な検討を必要とするリスクに対応する内部統制ではない（第19項参照)、
- 監査人が運用評価手続のみによる対応を計画しているアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応する内部統制ではない（第20項参照）

さらに、これらの内部統制の運用評価手続のインターバルも職業的専門家としての判断によるが、第23項(b)(i)に記載しているとおり、その間に実施された監査の頻度に関わらず、少なくとも３年に１回の実施が要求される。通常、監査人の重要な虚偽表示リスクに関する評価が高いほど、又は重要な虚偽表示リスクに対応する内部統制の運用状況の有効性について必要とされる監査証拠の心証の程度が高いほど、インターバルの期間は短くなる。

A76. 過年度の監査で入手した監査証拠を監査人が利用しようとする内部統制が複数ある場合、それぞれの監査においてそのような内部統制の一部について運用評価手続を実施することによって統制環境の継続的な有効性に関する監査証拠が提供される。これは、過年度の監査で入手した監査証拠の利用が適切かどうかに関する監査人の判断に役立つ。監査人は、各年度においてどの内部統制の運用評価手続を実施するべきかを職業的専門家として判断して決定する。

[54] ISA 315（2019年改訂）第26項

内部統制の運用状況の有効性の評価（第 24 項参照）

A77. 実証手続によって虚偽表示が発見されていないことは、検討対象となっているアサーションに関連する内部統制が有効に運用されていることの監査証拠とはならない。しかしながら、監査人による実証手続又はその他の監査手続によって発見された重要な虚偽表示は、重要な不備が存在することを強く示唆するものである。ISA 265[55]は、監査人が財務諸表の監査において識別し、職業的専門家として、ガバナンスに責任を有する者及び経営者のそれぞれの注意を促すに値すると判断した内部統制の不備について、適切にコミュニケーションを行う監査人の責任について扱っている。

A78. 第 24 項で要求される評価に当たり、関連する要因には、例えば、以下が含まれる。

- 識別した虚偽表示の内容、及び発生した個別の状況
- 定性的特性及び定量的特性を考慮した虚偽表示の重要性
- 虚偽表示が、複数のアサーション又は複数の取引種類、勘定残高若しくは注記事項にわたり識別されているかどうか。識別されている場合は、その程度

運用評価手続の結果（第 25 項参照）

A79. 内部統制が有効に運用されているということは、内部統制からの逸脱が全くないことを意味しているわけではない。例えば、内部統制からの逸脱は、主要な担当者の交代、企業が内部統制を適用する際に使用する情報の変更、取引量の予期せぬ変動、内部統制に直接関係しない統制環境の変化又は過失などの要因によって生じることがある。しかしながら、全ての逸脱が必ずしも内部統制の運用状況の有効性に影響を及ぼすわけではない。ISA 265[56]には、内部統制の不備の識別（内部統制における重要な不備に該当するかどうかの判断を含む）に関する要求事項と適用指針が記載されている。したがって、第 25 項(a)において、監査人は、識別した逸脱があればその理由を理解するための監査手続を実施し、実施した運用評価手続の結果の評価に当たり、その理解を活用することを要求している。

A80. 監査人は、発見された逸脱率が予想逸脱率を超えておらず、内部統制の運用状況の有効性の予想について初期段階の判断を形成する際に、そのような逸脱率が既に考慮されていた場合、第 25 項(b)(i)に準拠して、識別された逸脱があったとしても、入手した監査証拠について、内部統制が評価したリスクに対応するために有効に運用されていると結論付けるための適切な基礎を提供していると判断することがある。

A81. また、監査人は、識別した逸脱が、内部統制が有効に運用されていない可能性を示唆していると判断する場合もある。このような状況においては、監査人は、第 25 項(b)(ii)に従って、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応する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入手するために追加的な手続を実施するかどうかを判断することが要求される。そのような追加的な手続には、以下が含まれる場合がある。

- 同じ内部統制について運用評価手続のサンプル数を増やし、母集団の大きなサンプル数に対して実施した手続の結果を評価すること

[55] ISA 265 第５項
[56] ISA 265 第７項及び A1 項から A11 項

・ 企業が、同じアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応するためにデザインし業務に適用した他の内部統制のデザイン及び運用評価手続を実施すること。

識別した逸脱が間接的な内部統制の運用の逸脱に関係する場合、追加的な手続には、当該内部統制が対応するようデザインされたリスクが発生したかどうかを発見する手続（例えば、有効な IT 全般統制がない状況において、IT の利用から生じるリスクが発生したかどうかを発見する手続）の実施が含まれることがある。（A56 項も参照）。

監査手続の対象項目の抽出（第 27 項参照）

A82. 監査人は、母集団の全ての項目を抽出すること、監査人の職業的専門家としての判断に基づき適切な規準に基づいて特定項目のみを抽出すること又は ISA 530 に従った監査サンプリングを実施するなど、様々な方法（すなわち、アプローチ）を用いて監査手続の対象項目を識別し抽出することがある。特定の状況に応じて、これらの方法のいずれか一つを適用することが適切な場合もあれば、組合せて適用することが適切な場合もある。ISA 500（改訂）案では、監査手続の対象項目の抽出に関する様々なアプローチが説明され、具体例が提供されている[57]。

財務諸表作成プロセスに関連する監査手続（第 28 項参照）

A83. 財務諸表作成プロセスに関連する監査手続の種類及び範囲は、企業の財務報告プロセスの性質及び複雑性並びにこのプロセスに関連する評価した重要な虚偽表示リスクを考慮した、職業的専門家としての判断事項である。

財務諸表の表示及び注記事項の妥当性（第 29 項参照）

A84. 財務諸表の表示、配置及び内容の適切性の評価には、例えば、適用される財務報告の枠組みで要求される用語が使用されているか、十分詳細な情報が提供されているか、項目の集計及び細分化並びにその根拠の説明の検討が含まれる。

監査証拠の十分性及び適切性の評価（第 30 項から第 32 項参照）

A85. 財務諸表監査は、累積的かつ反復的なプロセスである。監査人は、立案した監査手続を実施するに従い、入手した監査証拠により他の立案した監査手続の種類、時期及び範囲を変更することがある。また、監査人は、リスク評価の基礎となった情報と著しく異なる情報に気付くこともある。例えば、以下のような場合である。

・ 実証手続によって虚偽表示を発見した場合、その程度及び性質によっては、リスク評価に係る監査人の判断を変更することがある。また、内部統制の重要な不備を示すこともある。
・ 会計記録の矛盾、証拠の矛盾又は紛失に気付くことがある。
・ ISA 520（改訂）案第９項に従って実施された分析的手続によって、それまで認識されていなかった重要な虚偽表示リスクが示される場合がある。

[57] ISA 500（改訂）案、付録２

- 複雑な又は高度なテクノロジーに対する IT 全般統制が有効でないと評価された結果、企業による IT の利用に起因するリスクに関する新たな情報により、これまで認識していなかった重要な虚偽表示リスクに気付く場合がある。

これらの場合には、監査人は、不正か誤謬かを問わず、識別し評価した重要な虚偽表示リスクの再評価及び重要な取引種類、勘定残高又は注記事項と関連するアサーションへの影響に基づき、立案した監査手続の再検討が必要となることがある。ISA 315（2019 年改訂）は、監査人のリスク評価の修正に関する要求事項と適用指針が記載されている[58]。

A86. 監査人は、発見した不正又は誤謬が単発的なものと推定することはできない。したがって、虚偽表示の発見が、評価した重要な虚偽表示リスクに、どのように影響を及ぼすかの検討は、リスク評価が依然として適切であるかどうかの判断に際して重要である。

A87. 監査人は、リスク対応手続から入手した監査証拠が、リスク評価手続から入手した監査証拠と併せて、評価した重要な虚偽表示リスクに十分かつ適切に対応するかどうかを評価するに当たり、以下のような事項を考慮することがある。

- それぞれの重要な取引種類、勘定残高及び注記事項について評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応して実施したリスク対応手続の種類、時期及び範囲
- 入手した監査証拠の心証の程度。A22 項で説明されているように、固有リスクの分布において評価した固有リスクが高いほど、より確かな心証を得られる監査証拠が要求される。
- 重要な取引種類、勘定残高又は注記事項に関する関連アサーションの相互関係、それぞれの重要な取引種類、勘定残高又は注記事項について入手した総括的な監査証拠
- アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応する内部統制の運用において逸脱が識別された場合、特に監査人が実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を提供できないと判断した内部統制について、内部統制の運用状況の有効性に関する監査人の評価に及ぼす影響

監査調書（第 33 項参照）

A88. 監査調書の様式及び範囲は職業的専門家としての判断に係る事項であり、企業とその内部統制システムの性質、規模、複雑性並びに企業からの情報の入手可能性及び監査の実施に利用されるテクノロジー・ツールの影響を受けることがある。

[58] ISA 315（2019 年改訂）第 37 項

国際監査基準、複雑でない企業の財務諸表監査に関する国際監査基準、国際レビュー業務基準、国際サステナビリティ保証基準、国際保証業務基準、国際関連サービス基準、国際品質マネジメント基準、国際監査実務ノート、公開草案、コンサルテーション・ペーパー及びその他の IAASB 公表物は、国際会計士連盟（IFAC）が著作権を所有する。

IAASB®、国際倫理・監査財団™（IFEA™）及び国際会計士連盟®（IFAC®）は、本公表物の内容に依拠して行動する、又は行動を控える者に生じた損失について、その損失が過失によるものであるか否かにかかわらず、責任を負わない。

©2026 年８月国際会計士連盟（IFAC）。無断複製・転載を禁ずる。

本公表物を最大限に公開しフィードバックを得るため、本著作物を複製することは許可されているが、各複製物に以下の著作権表示を記載することを条件とする。「著作権© [年月]国際会計士連盟®又は IFAC® 無断複製・転載を禁ずる。IFAC の許可を得て使用。本公表物を最大限に公開しフィードバックを得るため、本公表物を非商用目的で複製することは許可されている」。本文書の翻訳、又は本基準の最終版の複製若しくは翻訳には書面による許可が必要である。

「国際監査・保証基準審議会」、「国際監査基準」、「複雑でない企業の財務諸表の監査に関する国際監査基準」、「国際レビュー業務基準」、「国際サステナビリティ保証基準」、「国際保証業務基準」、「国際関連サービス基準」、「国際品質マネジメント基準」、「国際監査実務ノート」、「IAASB」、「ISA」、「ISA for LCE」、「ISRE」、「ISSA」、「ISAE」、「ISRS」、「ISQM」、「IAPN」、及び IAASB のロゴは、IFAC の商標、又は米国その他の国における IFAC の登録商標及びサービスマークである。「国際倫理・監査財団」及び「IFEA」は、IFEA の商標、又は米国その他の国における IFEA の登録商標及びサービスマークである。

著作権、商標及び許可に関する情報については、許可申請ページにアクセスするか、Permissions@ifac.org まで連絡されたい。



IAASB™

International Auditing and Assurance Standards Board

AN IFEA BOARD

COPYRIGHT OF:



International Federation of Accountants®

2026年８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「監査証拠及びリスク対応プロジェクトの公開草案：ISA 330, ISA 500 & ISA 520（2026年８月）」は、2026年11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。「監査証拠及びリスク対応プロジェクトの公開草案：ISA 330, ISA 500 & ISA 520（2026年８月）」の翻訳のための手続は、IFACにより検討されており、当該翻訳は、IFACのポリシーステートメント「国際会計士連盟（IFAC）から公表される公表物の翻訳に関するポリシー」に従って行われている。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 Revisions for Audit Evidence & Risk Response: ISA 330, ISA 500 & ISA 520 (August 2026)の英語文© 2026年８月 国際会計士連盟（IFAC)。無断複写複製を禁ずる。

「監査証拠及びリスク対応プロジェクトの公開草案：ISA 330, ISA 500 & ISA 520（2026年８月）」の日本語文© 2026年11月 国際会計士連盟（IFAC)。無断複写複製を禁ずる。IFACが明示的に許可する場合を除き、人工知能（AI)、機械学習、その他これらに類似する技術に関連して本資料を使用する権利は一切付与されない。

原題：Proposed Revisions for Audit Evidence & Risk Response: ISA 330, ISA 500 & ISA 520 (August 2026)

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。