公開草案

国際監査基準第 520（改訂）案

分析的手続

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®）が開発し承認した、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）に添付されている表紙の説明文書、並びに国際監査基準（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）、及び ISA 500（改訂）案「*監査証拠*」（ED-500（2026 年））に関する説明文書と併せて読まれるべきものである。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。

コメント募集期限は 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は、ED-520 の特有の論点を扱っている。ED-330 及び ED-500（2026 年）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に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. ED-520 の範囲及び目的 6
ISA 520 の最終改訂以降の動向 6
ED-520 における提案 7
セクション 1-B. 定義 7
分析的手続の定義の改善 7
分析的実証手続の定義 8
セクション 1-C. 分析的実証手続 8
監査人の推定の精度水準 9
推定金額との差異を評価するための基準値 9
分析的実証手続の結果の調査 10
セクション 1-D. その他の分析的手続の結果 10
リスク評価手続として実施される分析的手続の結果 10
全般的な結論を形成するための分析的手続 11
セクション２ － 回答者への質問 12
国際監査基準第 520（改訂）案「*分析的手続*」 13

はじめに

1．本文書は、2026 年 6 月に IAASB が公開を承認した ISA 520（改訂）案「*分析的手続*」（ED–520）の公開草案の背景及び解説を記載する。

2．ED–520 は、IAASB が意見を募集している、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）及び ISA 500（改訂）案「*監査証拠*」（ED–500（2026 年））も含む、「監査証拠及びリスク対応」プロジェクトに関す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. ED-520 の範囲及び目的

3．現行 ISA 520 の範囲は二つの要素から成っている。これは、実証手続としての分析的手続（「分析的実証手続」）の監査人による利用に対応し、監査人が財務諸表に関する全般的な結論を形成する際に役立つ、監査の最終段階の分析的手続を実施する監査人の責任を扱っている。現行 ISA 520 の範囲区分は、ISA がリスク評価手続としての分析的手続の利用を扱っていることを説明する ISA 315（2019 年改訂）[1]にも言及している。

4．リスク評価手続としての分析的手続は現行 ISA 520 の要求事項を通じて扱われていないため、基準の適用における監査人の作業の意図される成果に言及する現行基準の目的も二つの要素から成っている。それらは、分析的実証手続を利用する際に適合性と信頼性がある監査証拠を入手し、監査の最終段階において、企業に関する監査人の理解と財務諸表が整合していることについて全般的な結論を形成するために実施する分析的手続を立案し実施するための監査人の注力を反映している。

ISA 520 の最終改訂以降の動向

5．現行 ISA 520 は IAASB 基準のクラリティ・プロジェクト[2]の一環として 2006 年から 2008 年の間に最終改訂されたため、監査における分析的手続の利用は著しく進化した。より大量の財務情報及び非財務情報の分析を可能にするテクノロジー・ツールの利用に促進され、分析的手続は監査の全過程においてますます利用されるようになっている。こうした状況を背景に、利害関係者は、より広範な監査証拠の枠組みにおける分析的手続の役割を明確化し、分析的手続が監査において様々な監査目的にどのように利用され得るかについてより明確に示すことの重要性を強調している。

[1] ISA 315（2019 年改訂）*「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」*は、リスク評価手続としての分析的手続の策定及び実施に関する第 14 項(b)の要求事項を規定している。

[2] IAASB 基準のクラリティ・プロジェクト参照。

ED-520 における提案

６． IAASB は、ED–520 において、全般的な結論を形成するためのリスク評価手続、実証手続及び分析的手続を含む、監査の全段階にわたる監査人による分析的手続の利用に関して明確化することを提案している。そうすることで、分析的手続を利用し、必要に応じてその手続の結果に対処する際に監査人の判断を支援するための完全な枠組みが ED–520 に組み込まれることになる。また、分析的手続が重要な虚偽表示リスク（ROMM）の識別及び評価に利用される場合や、全般的な結論を形成するために役立てられる場合と、アサーション・レベルの重要な虚偽表示を検出するために利用される場合との、分析的手続の異なる目的を明確化し対比するのにも役立つことになる。

７． ED–520 の範囲区分 1–3 の改訂案は、このアプローチを反映している。また、IAASB は、(i) リスク評価手続としての、(ii) 実証手続としての、及び(iii) 監査の最終段階において、企業に関する監査人の理解と財務諸表が整合しているかどうかについて、全般的な結論を形成するために実施する分析的手続を利用する際に入手した監査証拠を扱うよう、ED–520 の第５項の目的を変更することを提案している。

セクション 1-B. 定義

分析的手続の定義の改善

８． IAASB は、ED–520 の第６項(a)の分析的手続の定義を維持しながら明確化した。定義の改善を提案する際、IAASB は、以下を実施した。

- 分析的手続が、財務情報、非財務情報又はその双方の間に存在すると推定される関係の分析を通じた財務情報の評価を含む、*一種の*監査手続であるということを定義において明記した。
- 識別された変動又は関係の調査に言及する、現行の定義の２文目を削除した。これは、調査が分析的手続の決定的な特徴ではなく、むしろ、分析的手続の結果がさらなる検討を要する事項を示唆している場合に必要となり得る対応であるためである。また、その提案は、リスク評価手続として実施された分析的手続の結果であって、他の関連情報と矛盾する、又は予想された結果と異なる変動又は関係を識別するものを扱う新たな要求事項を、ED-520 の第７項に含んでいる（下記第 24 項参照）。

９． ED–520 の A4 項は、分析的手続が単独で実施される際、重要な虚偽表示がないことの十分かつ適切な監査証拠を提供しないことを含め、分析的実証手続ではない分析的手続に関して具体的な説明をしている。本適用指針は、ED–330 の A29 項とともに、単独では重要な虚偽表示を検出するのに十分な精度を有していない監査手続から証拠が入手された場合でも、監査において入手された全ての証拠が監査人による十分かつ適切な監査証拠の入手に寄与するという考え方を強調することを目指している。したがって、運用評価手続又は詳細テストと組み合わせて実施される分析的手続は、その状況において入手される監査証拠の心証の程度を高めることがある。

分析的実証手続の定義

10. 分析的実証手続は、ED–330 の第４項(a)の実証手続の定義において要約されているが、現行 ISA においては個別に定義又は説明されていない。
11. 監査証拠及びリスク対応プロジェクトの過程における情報収集により、監査証拠を入手するための有効な分析的実証手続の策定及び実施が依然として実務上困難な分野であることが示された。利害関係者は、分析的実証手続を、監査の全過程における分析的手続のその他の用途と区別する際の課題を強調した。手続が分析的実証手続に分類されるものの、現行 ISA 520 の要求事項を満たしていない場合（手続が過度にハイレベル又は一般的である、重要な虚偽表示を検出することができるほどの細分化又は精度に欠けているなど）の規制当局による指摘事項の事例もある。
12. IAASB は、ED–520 の第６項(b)において、分析的手続の定義とは別に分析的実証手続を定義することを提案している。そうすることが明確さと理解可能性を高め、監査手続が分析的実証手続に当たるかどうかについて解釈が分かれる可能性を最小限に抑えることにより、実務における一貫性を促進することになる。
13. その定義の本文には、分析的実証手続を、監査の他の側面においてより広範に利用される分析的手続と差別化する以下の特徴も盛り込まれている。
    - アサーション・レベルの重要な虚偽表示を検出するのに*十分に*精度の高い、監査人による計上金額の推定を行うこと。監査の他の目的に利用される分析的手続にも推定が含まれることはあるものの、かかる推定の精度水準は、重要な虚偽表示の可能性に関する大まかな初期の兆候を監査人に提供するに過ぎない（リスクの識別及び評価に関するものなど）か、監査の過程ですでに形成された結論を裏付けるのに十分な程度のものである（監査の最終段階に実施される分析的手続に関するものなど）。
    - 適合性と信頼性がある情報の間に*存在すると推定され、かつ予測可能な*関係に基づいてかかる推定を行うこと。分析的手続を広く適用する場合には、反証となる状況が認識されていない限り、関連する情報の間に存在すると推定される関係が存在し、かつ引き続き存在するという推定に常に基づいていることになるものの、分析的実証手続の場合には、その関係が存在すると推定されるだけではなく予測可能である必要があり、監査人の推定が基にする情報の信頼性は、監査人がアサーション・レベルの重要な虚偽表示を発見することを可能にするのに十分である必要がある。

セクション 1-C. 分析的実証手続

14. 上記第 11 項で論じたように、監査証拠及びリスク対応プロジェクト期間中の情報収集では、手動で実施されたか、テクノロジー・ツールを利用しているかを問わず、以下のような点において、分析的実証手続の不十分な策定及び利用に関する懸念が示されている。
    - 分析的実証手続において利用される関係が十分に存在すると推定され、かつ予測可能であるかどうかの判断
    - 情報の正確性及び網羅性を評価せずに信頼性がない情報を利用することによる、手続の正当性

- 虚偽表示の可能性がある差異を識別するのに十分に精度の高い推定
- 追加的な調査なしに許容できる基準値を超える、推定との差異を調査する際に、質問を通じて得られた説明を裏付けられないこと

監査人の推定の精度水準

15. IAASB は、ED–520（第８項(b)及び A12 項から A20 項）において、監査人の推定の精度水準を扱う原則を改善又は明確化する以下の主要な変更を提案している。
    - 第８項(b)における要求事項の導入文は、監査人の推定が、財務情報、非財務情報又はその両方の間の一つ以上の妥当かつ予測可能な関係に基づいていることを強調している。適用指針は、関係の妥当性及び予測可能性に影響を及ぼし得る要因を挙げ、事例を提示している。
    - 第８項(b)(i)は、監査証拠として利用することを意図した情報の適合性及び信頼性を評価する ED-500（2026 年）における基本的な要求事項に言及し、かかる要求事項が、監査人の推定に利用される情報の信頼性の評価に適用されることを強調している。
    - 第８項(b)(ii)は、監査人に対して、監査人の推定が虚偽表示を発見するのに十分に精度が高いかどうかを判断するよう求めている。適用指針は、情報の詳細度が十分に精度の高い監査人の推定を行う際に必要な検討事項であることを含め、ED-500(2026 年)において扱われている情報の適合性との関連を示している。

推定金額との差異を評価するための基準値

16. 分析的実証手続の精度は、特に、監査人による推定と、追加的な調査なしに許容できる計上金額との差異が設定される水準（すなわち、差異を評価するための基準値）によって決まる。この基準値が高く設定され過ぎると、設計上、分析的実証手続は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示を発見するための実証手続の目的を達成するのに有効である可能性が低くなる。
17. ISA 320[3]は、監査人に対して、重要な虚偽表示リスクを評価し、リスク対応手続の種類、時期及び範囲を決定するための手続実施上の重要性を決定するよう求めている。本 ISA は、合算リスクを適切に低い水準まで低減するために、手続実施上の重要性が財務諸表全体における重要性より低く設定されることも説明している[4]。
18. これに基づき、IAASB は、分析的実証手続の場合、調査なしに許容できる推定金額からの差異を評価するための基準値が手続実施上の重要性を超えないことを、ED–520 の要求事項において明示的に認識することが必要であるという見解を形成した（ED–520 の第８項(c)参照）。

[3] ISA 320 *「監査の計画及び実施における重要性」*第 11 項
[4] ISA 320 の A13 項

分析的実証手続の結果の調査

19. 現行 ISA 520 の第 7 項は、分析的実証手続の場合を含め、分析的手続の結果の調査全般に適用されるため、包括的である。IAASB は、要求事項の現在の複合的な構成では、実証手続として利用されない分析的手続と比較して、分析的実証手続の場合に求められる調査の種類及び範囲に重点が置かれていない可能性があると論じた。
20. したがって、ED–520 を策定する際、IAASB は、二つの異なる状況を扱うよう、分析的手続の結果の調査に関する要求事項を以下のように分類した。
    - ISA 520 の第 7 項の現行の要求事項は維持されたものの、全般的な結論を形成するための分析的手続の結果の調査に適用するよう ED-520 の第 10 項に再編成された（下記第 25 項参照）。
    - 分析的実証手続に特有の追加的な調査なしに許容できる差異の金額を超える差異を調査するため、新たな要求事項が ED-520 の第 8 項(d)に策定された。かかる要求事項は、分析的実証手続を扱うセクションに置かれ、そうすることで、該当する場合、調査が分析的実証手続の策定及び実施の不可欠な一部であることを示している。
21. IAASB は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示を検出するという明確な目的を踏まえ、このアプローチが分析的実証手続の場合に求められる調査手続を適切に差別化すると考えている。分析的実証手続のための差異の調査を扱う ED–520 の第 8 項(d)の新たな要求事項も、分析的実証手続を通じて識別された差異のより強固な調査を促進し、入手された監査証拠を強化することを目指している。
22. ED–520 の A21 項から A24 項の適用指針は、以下を説明している。
    - 監査人の推定と企業の計上金額との差異は、監査人の推定の不正確さ又は虚偽表示に起因することがある。しかしながら、推定の精度が十分に高いことを監査人が確信している場合、追加的な調査なしに許容できる金額を超える差異は通常、虚偽表示を示唆している（上記第 18 項も参照）。
    - 質問のみでは、重要な虚偽表示がないことに関する十分かつ適切な監査証拠を提供しない。したがって、監査人は、経営者、及び必要に応じて企業内外のその他の者に対する質問への回答に関連する監査証拠を入手する。

セクション 1-D.その他の分析的手続の結果

リスク評価手続として実施される分析的手続の結果

23. 上記第 5 項で論じたように、情報収集は、監査人が通常、例えば、取引の母集団全体を分析するためにテクノロジー・ツールを利用することにより、分析的手続を策定し実施していることを示している。かかる分析的手続は、有効に実施された場合、より精度の高いリスクの識別及び評価に役立ち得る。例えば、テクノロジー・ツールを利用した分析的手続の結果が、(変動、通常と異なる項目、矛盾又は異常値を識別することなどにより）ROMM が存在する特定の分野を識別した場合、監査人は、かかる項目の背後にある理由をさらに理解し、その項目が母集団に関連するリスク評価にどのように影響するかを判断するために、経営者に質問することがある。また、分析的手続の結果に基づき、監査人は、母集団の残余部分に関連する残存 ROMM が許容可能な低い水準にあると判断することがある。

24. IAASB は、リスクの識別及び評価の反復的な性質を強化するため、他の関連情報と矛盾する、又は予想された結果と異なる変動又は関係を識別するリスク評価手続として実施される分析的手続の結果を扱う新たな要求事項を、補足の適用指針とともに、ED–520 の第 7 項において提案している。この要求事項は、リスク評価手続としての分析的手続の利用増加を反映している。また、監査人による ROMM の識別及び評価の堅牢性を裏付けるのはリスク評価手続として実施される分析的手続の結果の監査人による検討であるという考え方を強調している。

全般的な結論を形成するための分析的手続

25. ED–520 の第 9 項から第 10 項は、監査の最終段階において、監査人が全般的な結論を形成するために実施される分析的手続に関する要求事項を扱っている。一部の改善がこうした要求事項及び関連する適用指針の本文に対して提案されているものの、全体的なアプローチは、現行からほとんど変更されていない。

セクション２ – 回答者への質問

26. 本 EM の「**コメントの要請**」セクションで記したとおり、***回答フォーム***を使用して、以下の表に記載の質問について回答することが求められている。各質問について、ED–520 の提案に同意するかどうかについて、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、回答者の提案及びその理由**（例、代替案又はどのようにすれば原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 には、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–520 に回答するに当たり、必須条件ではないものの、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-520の改訂後の範囲及び目的に同意するか。	**セクション1-A：** 第３項から第7項
２．定義に関連するED-520の提案、具体的には以下のものを支持するか。 (a) 分析的手続の改訂後の定義 (b) 分析的実証手続ではない分析的手続に関するED-520のA4項における明確化 (c) 分析的実証手続を、監査の他の側面においてより広範に利用される分析的手続と差別化する特徴を、この定義が適切に盛り込んでいるかどうかを含め、分析的実証手続の定義の導入	**セクション1-B：** 第８項 第９項 第10項から第13項
３．分析的実証手続に関して、以下の事項に関連するED-520における提案（要求事項及び適用指針）を支持するか。 (a) 監査人の推定を行う際に利用される情報の信頼性の評価に関するED-500（2026年）との関連を含む、監査人の推定の精度水準 (b) 追加的な調査なしに許容できる推定金額との差異の金額を決定する基準値 (c) 分析的実証手続の結果の調査	**セクション1-C：** 第15項 第16項から第18項 第19項から第22項
４．ED-520に関して、他に提起したい事項はあるか。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 520（改訂）案

分析的手続

（[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	1-3
適用日	4
目的	5
定義	6
要求事項	
リスク評価手続として利用される分析的手続の結果	7
分析的実証手続	8
全般的な結論を形成するための分析的手続	9-10
適用指針	
定義	A1-A5
リスク評価手続として実施される分析的手続の結果	A6-A7
分析的実証手続	A8-A24
全般的な結論を形成するための分析的手続	A25-A28

はじめに

本 ISA の範囲

1．本国際監査基準（ISA）は、監査人による実証手続としての分析的手続（以下、「分析的実証手続」という。）の利用を扱っている。また、以下に関する監査人の責任も扱っている。
(a) リスク評価手続として利用される分析的手続の結果。
(b) 監査人が財務諸表に関する全般的な結論を形成する際に役立つ、監査の最終段階の分析的手続の実施。

2．ISA 315（2019 年改訂）[1]は、分析的手続を含むリスク評価手続の策定及び実施に関して要求事項を規定し、指針を提供している。リスク評価手続としての分析的手続は、不正又は誤謬による、財務諸表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を識別し評価するために策定及び実施される。

3．ISA 330（改訂）案[2]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リスク対応手続の種類、時期及び範囲に関して要求事項を規定し、指針を提供している。こうした監査手続には、分析的実証手続が含まれることがある[3]。分析的実証手続は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示を検出するために策定及び実施される。

適用日

4．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。

目的

5．監査人の目的は、以下の分析的手続を利用する際に監査証拠を入手することである。
(a) リスク評価手続としての分析的手続
(b) 実証手続としての分析的手続
(c) 監査の最終段階において、企業に関する監査人の理解と財務諸表が整合しているかどうかについて、全般的な結論を形成するために実施する分析的手続

定義

6．ISA において、以下の用語は次の意味を有する。
(a) 分析的手続-財務情報、非財務情報又はその両方の間に存在すると推定される関係の分析を通じた財務情報の評価を含む、一種の監査手続（A1 項から A5 項参照）。
(b) 分析的実証手続-重要な虚偽表示を発見するため、財務情報、非財務情報又はその双方の間に存在すると推定され、かつ予測可能な一つ又は複数の関係に基づき、監査人が行った十分に精度の高い推定と、計上された金額（又は計上された金額から派生する金額）との比較を含む実証手続。

[1] ISA 315（2019 年改訂）*「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」*第 14 項(b)
[2] ISA 330（改訂）案 *「評価したリスクに対応する監査人の手続」*第６項
[3] ISA 330（改訂）案の第７項(b)及び第９項

要求事項

リスク評価手続として実施される分析的手続の結果

７． リスク評価手続としての分析的手続を実施する際[4]、他の関連情報と矛盾する、又は予想される結果と異なる変動又は関係を識別した場合、監査人は、こうした結果が重要な虚偽表示リスクの識別及び評価に及ぼす影響を検討しなければならない（A6 項から A7 項参照）。

分析的実証手続

８． ISA 330（改訂）案[5]に従って分析的実証手続を策定し実施する際、監査人は、以下を実施しなければならない。（A8 項から A9 項参照）

(a) 評価されたアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応する際の分析的実証手続の適切性を判断すること（A10 項から A11 項参照）

(b) 財務情報、非財務情報、又はその両方の間に存在すると推定され、かつ予測可能な一つ又は複数の関係に基づき、計上された金額（又は計上された金額から派生する金額）について推定を行うこと。かかる推定を行う際、監査人は、以下を実施しなければならない（A12 項から A13 項参照）。

(i) ISA 500（改訂）案[6]に従って監査人が推定を行うための情報の信頼性を評価すること（A14 項から A17 項参照）

(ii) 推定が、個別に、又は他の虚偽表示と集計した場合に、財務諸表に重要な虚偽表示をもたらし得る虚偽表示を検出するのに十分に精度が高いかどうかを判断すること（A18 項から A20 項参照）

(c) 監査人により行われた推定と、第８項(d)により求められる、虚偽表示が存在するかどうかの追加的な調査なしに許容できる計上金額（又は計上金額から派生する金額）との差異を評価する基準としての、手続実施上の重要性[7]を超えない金額を決定すること。

(d) 監査人が第８項(c)に従って決定された金額を超える差異を識別した場合、虚偽表示が存在するかどうかを判断するために差異を調査すること。その際、監査人は、以下を実施しなければならない（A21 項から A22 項参照）。

(i) 経営者及び必要に応じて企業内外のその他の者に質問し、かかる質問への回答に関連する監査証拠を入手すること（A23 項参照）

(ii) 状況に応じて必要な他の監査手続を実施すること（A24 項参照）

[4] ISA 315（2019 年改訂）第 14 項(b)
[5] ISA 330（改訂）案の第６項から第７項及び第９項
[6] ISA 500（改訂）案「監査証拠」第 11 項から第 13 項
[7] ISA 320「監査の計画及び実施における重要性」第 11 項及び A13 項

全般的な結論を形成するための分析的手続

９．　監査人は、監査の最終段階において、企業に関する監査人の理解と財務諸表が整合していることについて全般的な結論を形成するために実施する分析的手続を立案し、実施しなければならない（A25 項から A26 項参照）。

10.　第９項に従って分析的手続を実施する際、他の関連情報と矛盾する、又は予想される結果と大きく異なる変動又は関係を識別した場合、監査人は、かかる差異を調査しなければならない。その際、監査人は、以下を実施しなければならない。

(a)　経営者、及び必要に応じて企業内外のその他の者に質問し、かかる質問への回答に関連する監査証拠を入手すること（A27 項参照）

(b)　状況に応じて必要な他の監査手続を実施すること（A28 項参照）

***

適用指針

定義

分析的手続（第６項(a)参照）

A1.　分析的手続には、企業の財務情報と、例えば、以下との比較についての検討が含まれる。

- 比較可能な過年度情報
- 予算や見込みなどの企業の業績予想又は減価償却の見積りなどの監査人の推定
- 業界情報、例えば、企業の売掛金回転率についての業界平均、又は同程度の規模の同業他社との比較

A2.　分析的手続には、例えば、以下の関係についての検討も含まれる。

- 売上総利益率など、企業の実績が示すパターンに基づいて一定の推定が可能な、財務情報の構成要素間の関係
- 例えば人件費と従業員数など、財務情報と関連する非財務情報との関係

A3.　計画された分析的手続は、反証となる状況が認識されていない限り、情報の間に存在すると推定される一つ又は複数の関係が存在し、かつ引き続き存在するという推定に基づいて適用される。分析的手続の実施には、様々な手法が利用されることがある。これらの手法は、単純な比較の実施から、高度な統計的手法を利用した複雑な分析の実施まで、多岐にわたる。分析的手続は、連結財務諸表、構成単位及び情報の個々の構成要素に適用されることがある。

A4.　ISA 500（改訂）案は、監査手続の種類の網羅的でないリストを提示し、分析的手続が監査証拠を提供することがあると説明している。しかしながら、分析的実証手続ではない分析的手続は、単独で実施される場合、アサーション・レベルの重要な虚偽表示がないことの十分かつ適切な監査証拠を提供しない[8]。

[8] ISA 500（改訂）案、付録１

A5. ISA 200[9]において説明されているように、監査人による職業的専門家としての懐疑心の適用には、例えば、入手した他の監査証拠と矛盾する監査証拠、並びに監査証拠として利用される文書及び質問への回答に対する信頼性に疑義を生じさせる情報に注意を払うことが含まれる。偏りのない方法による分析的手続の策定及び実施は、監査人が矛盾する可能性のある情報を識別する際に役立つ。

リスク評価手続として実施される分析的手続の結果（第7項参照）

A6. 分析的手続の結果は、監査人がISA 315（2019年改訂）に従って重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際に役立つことがある。例えば、監査人は、以下を実施することがある。

- 特に不正による重要な虚偽表示リスクなど、監査上の影響を及ぼし得る事項を示唆する矛盾、通常と異なる取引又は事象、金額、比率及び傾向を識別すること[10]
- 重要な虚偽表示リスクがこれまで識別されていなかった監査の他の分野に関する情報、又は監査人が重要な虚偽表示リスクの識別若しくは評価を修正する原因となり得る新たな情報を認識すること[11]
- 分析的手続の結果が他のリスク評価手続の策定にどのように影響し得るかを検討すること

分析的手続の結果は、ISA 330（改訂）案に従ったリスク対応手続の策定に役立つこともある。

A7. リスク評価手続として実施される分析的手続の結果の影響を検討する際、監査人は、例えば、閲覧又は観察を通じて裏付けられた、経営者への質問など、追加的なリスク評価手続を実施することがある。こうした追加的なリスク評価手続は、監査人が当初のリスクに関する予想を精緻化するために役立つことがある。[12]

> 例：
> 監査人は、当年度の収益を過年度及び業界動向と比較することにより分析的手続を実施することがある。収益が大幅に増加している一方で売上原価又は売上債権に変化がない場合、これは、収益認識における重要な虚偽表示リスクが存在することを示唆していることがある。監査人は、重要な虚偽表示リスクに関する監査人の当初の予想を精緻化するべく、価格戦略、顧客構成又は請求慣行の変更など、重要又は異常な変動、矛盾又は差異の理由を理解するために経営者に質問することがある。

[9] 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
[10] ISA 315（2019年改訂）のA27項
[11] ISA 315（2019年改訂）第37項
[12] ISA 315（2019年改訂）第7項

分析的実証手続（第８項参照）

A8. 評価されたアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応する監査人の実証手続には、詳細テスト又は分析的実証手続が含まれることがある。分析的実証手続を利用するかどうかを含め、実施する監査手続は、アサーション・レベルの監査リスクを許容可能な低い水準まで低減するため、利用可能な監査手続の予想される有効性及び効率性についての監査人の職業的専門家としての判断に基づいて決定される。

A9. ISA 330（改訂）案[13]は、監査人に対して、偏りのない方法で重要な虚偽表示リスクに対応することを求めている。偏りのない方法で監査証拠を入手するための分析的実証手続の策定及び実施には、例えば、計上された金額の推定を行う際に、テスト対象となっている計上された金額（又は計上された金額から派生するその他の金額）の利用を避けることが含まれることがある。

分析的実証手続の適切性（第８項(a)参照）

A10. 分析的実証手続の適切性に関する監査人の判断は、アサーションの種類及び重要な虚偽表示リスクの監査人による評価に影響される。分析的実証手続を用いると、通常、時間の経過に伴って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もたらす可能性が高い。計画された分析的実証手続は、それに反する既知の状況がない限り、情報間の妥当かつ予測可能な関係が存在し継続するという推定に基づいて適用される。しかしながら、特定の分析的実証手続の適切性は、個別に、又は他の虚偽表示と集計した場合に、財務諸表に重要な虚偽表示をもたらし得る虚偽表示を検出する際にそれがどの程度有効であるかについての監査人の評価によって決まる。

例：

- 場合によっては、単純な予測モデルが分析的実証手続として有効であることがある。これは、企業の年度を通じた固定給の従業員数が既知である場合が該当することがある。かかる状況において、監査人は、この情報を利用して、年度の総人件費を高い精度で予測することができ、それにより、財務諸表における重要な取引種類の監査証拠が得られることがある。
- アパートの賃料、戸数及び空室率を考慮に入れて、複数戸からなる集合住宅（アパート建築物）の総賃料収入を予測することを含む分析的実証手続は、推定に利用される情報が信頼できると評価される限り、心証を形成するに足る監査証拠を提供することがある。

[13] ISA 330（改訂）案の第８項

公的部門の事業体に特有の考慮事項

A11. 企業の監査において従来検討されてきた個々の財務諸表項目の間の関係は、政府又は関連する政府機関及びその他の非営利公的機関の監査に必ずしも関連するとは限らない。例えば、多くの公的機関において、収益と支出との間に直接的な関係はほとんどないことがある。また、公的部門では、比較のための業界のデータ又は統計が利用可能でないことがある。しかしながら、収益又は支出とその他の財務情報又は非財務情報との間に関係が存在することがある。例えば、政府機関においては、道路補修、修繕費及び利用された原材料費（アスファルト、コンクリート及び舗装された道路のキロメートル数など）の間に関係があることがある。

存在すると推定され、かつ予測可能な関係の識別（第８項(b)参照）

A12. 関係が存在すると十分に推定され、かつ十分に予測可能であるかどうかを判断する際、監査人は、企業及びその環境の理解、並びに ISA を遵守するために実施されるその他の手続から入手した情報を検討することがある。これらの情報には、事業の変化、通例ではない取引、一般的な経済状況及び業界要因などの事項に関連する情報が含まれることがある。

A13. 関係が存在すると十分に推定され、かつ十分に予測可能であるかどうかの判断に影響を与える要因には、以下が含まれることがある。

- 財務情報及び非財務情報の性質（例えば、特定の状況においては、人件費と従業員数との間には予測可能な関係があることがある。）
- 長期にわたる安定性及び一貫性（例えば、過年度において安定又は一貫していた関係は、長期にわたりより予測可能になることがある。）
- 周期性又は季節性（例えば、繰り返されるサイクル又は季節的な傾向により、関係はより予測可能になることがある。）
- 関係の複雑性（例えば、複数の変数に影響される関係は、予測がより困難になることがある。）

関係の妥当性及び予測可能性は、規制環境、経済環境、事業環境、新たなビジネスモデル、製品又は活動の変化などの状況により変化することがある。

> 例：
> 当年度における企業の業務の中断（生産の停止及び大幅に遅れた製品の納入など）の結果として、実際の売上収入と予算上の売上収益との間の関係は妥当でなくなることがある。

情報の信頼性（第８項(b)(i)参照）

A14. ISA 500（改訂）案[14]は、監査人が推定を行うための情報の信頼性を評価することを含め、監査証拠として利用することを意図した情報が信頼できるかどうかを評価するための要求事項を規定し、指針を提供している。この評価を行う際、監査人は、以下を検討するよう求められている。

[14] ISA 500（改訂）案の第 11 項から第 13 項

- 情報源（例えば、外部情報源からの情報は、経営者がその情報源に影響を及ぼす可能性が低い場合、経営者の偏向の影響を受ける可能性が低いことがある。）
- 企業により作成された情報である場合はその情報の正確性及び網羅性を必要な範囲で評価することを含め、分析的実証手続の意図した目的を達成するために状況に応じて重要となる情報の信頼性の属性

A15. 監査人が推定を行うための情報の信頼性を評価する際、監査人は、以下のような事項も検討することがある。

- 情報の比較可能性（例えば、一般的な業界データは、特殊製品を生産し販売する企業のデータと比較できるようにするために補足が必要になることがある。）
- 情報の様式、利用可能性、アクセス可能性及び理解可能性（予算が達成すべき目標としてではなく予想される結果として策定されているかどうかなど）
- 網羅性、正確性及び正当性を確保するように整備される情報の作成に対応する内部統制（予算の作成、見直し及び管理に関する内部統制など）

かかる事項は、企業の期末の財務諸表について実施するか、期中に実施し、残りの期間について分析的実証手続の実施を計画しているかにかかわらず、関連することがある。ISA 330（改訂）案は、期中に実施される実証手続に関して要求事項を規定し、指針を提供している[15]。

A16. 監査人は、企業の情報作成に対応する内部統制の運用状況の有効性をテストすることにより、分析的実証手続を実施する際に利用される情報の信頼性を評価することがある。監査人は、財務情報の信頼性に対応する運用評価手続と併せて、非財務情報の信頼性に対応する内部統制の運用状況の有効性をテストすることがある。

> 例：
> 企業は、売上請求書の処理に関する内部統制を構築する際、単価の記録に関する内部統制を含めることがある。このような状況において、監査人は、売上請求書の処理に関する内部統制の運用状況の有効性のテストと併せて、単価の記録に関する内部統制の運用状況の有効性をテストすることがある。また、監査人は、その情報がその信頼性を評価するその他の手続の対象であるかどうかを検討することがある。

A17. 監査人は、分析的実証手続において利用する監査人の推定を行うために必要な情報の利用可能性及び信頼性、並びに企業により実施された分析的手続又は同様の手続の結果に関して、経営者に質問することがある。経営者により作成された分析情報を利用することは、かかる情報が信頼できると評価されることを監査人が確信している限り、有効であることがある。

[15] ISA 330（改訂）案の第12項から第13項

推定が十分に高い精度であるかどうかについての判断（第８項(b)(ii)参照）

A18. ISA 500（改訂）案は、監査証拠として利用することを意図した情報が関連するかどうかを評価するための要求事項及びガイダンスを定め、当該情報の関連性に影響を及ぼす可能性のある要因を挙げている [16]。分析的実証手続の場合、監査手続の意図した目的を達成するために必要な情報の詳細度は、計上された金額又は計上された金額から派生する金額の十分に精度が高い推定を行う場合に必要な検討事項である。第８項(b)で要求されているように、十分に精度の高い推定は、財務情報、非財務情報又はその両方の間に存在すると推定され、かつ予測可能な一つ又は複数の関係であって、反証となる状況が認識されていない限り、当該関係が引き続き存在すると推定されるものを識別することに基づく。

A19. 第８項(b)(ii)に従った監査人の判断に関連し得る事項には、以下が含まれることがある。

- 分析的実証手続の推定される結果を予測できる正確性の程度。

例：
監査人は、企業の借入枠の元本と当年度の適用金利との間の関係に基づき、企業の当年度の支払利息の金額に関する十分に精度が高い推定を行うことができることがある。

- 情報を細分化できる程度。

例：
分析的実証手続は、企業全体としての集計レベルの財務諸表に適用する場合より、個別の事業部門に関する財務情報又は多角的企業の構成単位の財務情報に適用する場合の方が有効であることがある。

- 推定の根拠となる情報の利用可能性及び外部要因がかかる情報に影響を及ぼし得る程度。情報が利用可能である場合、監査人は、第８項(b)(i)に従って情報の信頼性を評価するよう求められる。

例：
監査人は、以下を検討することがある。
- 予算又は見込みなどの財務情報及び生産数量又は販売数量などの非財務情報が、分析的実証手続を策定するために利用可能であるかどうか。
- 一般的な経済状況、金利変動又は業界動向などの外部要因が財務情報又は非財務情報に影響を及ぼすかどうか。

[16] ISA 500（改訂）案の第 11 項及び A40 項から A41 項

A20. 監査人は、分析的実証手続を策定し実施する際にテクノロジー・ツールを利用して、より精度の高い推定を行うために役立てることがある。

例：
監査人は、以下を分析するためテクノロジー・ツールを利用することがある。
- 監査人が外部の情報源から直接入手した業界レポートから得られた体系化されていないデータ。データを体系化された情報に変換し、市場成長率、競合他社の業績及び価格動向などの要因を分析することにより、監査人は、業界全体の動向又は状況と比較した、企業の業績又は財務実績に関するより精度の高い推定を行うことがある。
- 企業の過去の月次収益及び売上原価の情報、並びに収益と売上原価との間の予測可能な関係。季節的な傾向、価格変動及び販売数量などの変数を組み込むことにより、テクノロジー・ツールは、監査人が当年度における収益に対する売上原価の割合に関するより精度の高い推定を行うことを可能にすることがある。

分析的実証手続の結果の調査（第８項(d)参照）

A21. 計上された金額（又は計上された金額から派生する金額）の推定が適切であることを監査人が確信している場合、追加的な調査なしに許容できる金額を超える差異は通常、虚偽表示を示唆している。ISA 450[17]は、監査人に対して、虚偽表示が重要であるかどうかを評価する際、虚偽表示の規模及び内容と、その発生の特定の状況の両方を検討するよう求めている。ISA 450 は、虚偽表示の評価に影響を及ぼし得る状況に関する指針も提供している[18]。

A22. 差異を調査する際、監査人は、計上された金額（又は計上された金額から派生する金額）に関する監査人の推定を行う際には認識していなかった新たな情報を入手することがある。このような状況において、監査人は、重要な虚偽表示リスクの識別若しくは評価を修正し[19]、分析的実証手続を修正する、又は虚偽表示があるかどうかを判断するためのその他の実証手続を実施することがある。

A23. ISA 500（改訂）案は、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関する十分かつ適切な監査証拠を提供しないと説明している[20]。したがって、監査人は、第８項(d)(i)により、評価された重要な虚偽表示リスクに対応するため、経営者、及び必要に応じて企業内外のその他の者に対する質問への回答に関連する監査証拠を入手するよう求められている。

例：
企業の製品販売をテストする際、監査人は、販売数量及び単価に基づき推定を行うことがある。その際、監査人は、追加的な調査なしに許容できる金額を超える計上金額との差異を識別することがある。差異を調査するため、監査人は、差異の理由に関して経営者に質問し、経営者による説明を裏付けるため、第三者の配送会社により提供される配達通知など裏付けとなる文書を閲覧する。

[17] ISA 450 *「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」*第 11 項(a)
[18] ISA 450 の A21 項
[19] ISA 315（2019 年改訂）第 37 項
[20] ISA 500（改訂）案、付録１、第 14 項から第 17 項

A24. 例えば、経営者が説明できない場合又は経営者の回答に関連して入手した監査証拠と併せて、説明が適切であると考えられない場合には、他の監査手続を実施する必要性が生じることがある。

全般的な結論を形成するための分析的手続

全般的な結論を形成するための分析的手続の立案及び実施（第 9 項参照）

A25. 第 9 項に従って立案及び実施された分析的手続の結果から導き出された結論は、財務諸表の個別の構成単位又は構成要素に関して監査の過程で形成された結論を裏付けることが意図されている。これは、監査人が監査意見の基礎となる結論を導くのに役立つ。

A26. 第 9 項に従って実施される分析的手続は、リスク評価手続として利用される手続と同様であることがある。

全般的な結論を形成するための分析的手続の結果の調査（第 10 項参照）

A27. 経営者及び必要に応じて企業内外のその他の者に対する質問への回答に関連する監査証拠を入手する際、監査人は、以下により、回答の一貫性を評価することがある。

- 企業及びその環境に関する監査人の理解（一般的な経済状況、業界要因及び企業の歴史など）。
- 監査の過程で入手した他の監査証拠。
- 監査又は類似の業務に関する監査人の過去の経験。

A28. 監査人が全般的な結論を形成するために監査の最終段階に実施される分析的手続において、例えば、経営者の回答が監査を通じて得た監査人の知識と矛盾する場合又は第 10 項(a)に従って実施される監査手続の結果が適切であると考えられない場合、他の監査手続を実施する必要性が生じることがある。当該分析的手続の結果、監査人の質問に対する経営者の回答と併せて、これまで認識されていなかった重要な虚偽表示リスクを識別することもある。このような状況において、ISA 315（2019 年改訂）は、重要な虚偽表示リスクの評価を修正し、それに応じて計画したリスク対応手続も修正するように監査人に要求している[21]。

[21] 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。