公開草案

監査証拠及びリスク対応プロジェクト

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

本公開草案（ED-AE&RR）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-330、ED-500（2026年）、ED-520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、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）に付随するものである。本 EM は、国際監査・保証基準審議会®（IAASB®）が策定し承認した次の ED（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）、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））に付随する EM と併せて読むべきものである。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ます。

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 に含まれる質問は、ISA 330（改訂）案、ISA 500（改訂）案及び ISA 520（改訂）案と関係する問題に対処するものである。ED-330、ED-500（2026 年）及び ED-520 に付随する EM には、IAASB が公開草案の策定にあたって検討した個々の基準案特有の重要な問題に関する質問が記載されている。これらの EM はそれぞれ、以下のリンクから入手できる。

本 EM 及びその他の三件の EM で取り上げている全ての事項に関するコメントを歓迎する。回答に当たっては、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*を使って、電子的にコメントを提出するよう推奨している（本*回答フォーム*は、四件の公開草案全てに関する質問、すなわち、各公開草案の**セクション 2** に記載している全ての質問に回答できるよう作成されている）。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
背景 6
他の IAASB プロジェクト、諮問グループ、IESBA との連携 10
主要な利害関係者とのエンゲージメント 11
セクション１ – 重要な事項 12
セクション 1–A. AE&RR プロジェクトの主な成果 12
基準間の相互関係 12
一貫した実務の推進と監査人の行動変容 12
セクション 1–B. 対応する公益上の課題 ..... Error! Bookmark not defined.
セクション 1–C. 職業的専門家としての懐疑心 19
セクション 1–D. 適合修正 20
ISQM 1 及び ISA 220（改訂）におけるテクノロジー関連の修正 21
確かなリスクの識別と評価を支えるためのリスク評価プロセスの側面の強化 22
入手した監査証拠の十分性及び適切性に関する全般的結論の再配置 22
記録及び文書の真正なものとしての受け入れ 23
セクション１–E. 適用日 24
セクション２ – 回答者への質問 25
国際品質マネジメント基準及び他の国際監査基準の適合修正案 27

はじめに

1. 本説明文書は、以下の公開草案について、その背景及び内容を説明するものである。
   - ISA 330（改訂）案「評価したリスクに対応する監査人の手続」
   - ISA 500（改訂）案「監査証拠」
   - ISA 520（改訂）案「分析的手続」

   この三つの基準案は、2026 年６月に IAASB によって公開が承認された。IAASB は、これらの三つの基準は、個別に又は全体として、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と実施を通じた監査証拠の入手及び評価に関する基本的側面に関する主な公共の利益に関わる課題に対処することにより、監査業務の品質向上に寄与すると考えている。
2. 本説明文書は、公開草案の策定に当たって IAASB が検討した主要な論点が説明されている、三つの基準案（すなわち ED-330、ED-500 （2026 年）、ED-520）それぞれの説明文書（EM）と併せて読むべきである。個々の基準の説明文書は以下のリンクから入手できる。
3. 本 EM は三つの公開草案全体に関わる論点を中心に取り上げる。これには、三つの基準案の相互関係、プロジェクトの目的に沿った一貫した実務の推進と監査人の行動変容を目的とした改訂案の全体的成果、職業的専門家としての懐疑心の強化、改訂案を受けた ISQM[1]及び他の ISA の適合修正が含まれる。このほか、IAASB による最終承認及び公益監視委員会（PIOB）の認定後の三つの改訂後基準の適用日とそれに関わる導入期間についても IAASB の提案を示している。

背景

プロジェクトの契機

4. 現行の ISA 330、ISA 500 及び ISA 520 の直近の改訂は 2006 年から 2008 年にかけて IAASB 基準クラリティプロジェクトの一環として行われた。その際、いずれの基準も IAASB が使用するクラリティ版起草規則を反映した形で再起草された[2]。
5. IAASB は、2019 年に財務諸表全体レベルとアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスク（ROMM）の識別と評価を強化するために、ISA 315（2019 年改訂）[3]の包括的改訂を完了させた。改訂後の基準では、新たな概念及び用語が導入されるとともに、要求事項と適用指針が強化された。その際、ISA 330 を含め、他の ISA の適合修正が行われたが、その後、利害関係者からは ISA 330 の要求事項が ISA 315（2019 年改訂）に基づき監査人が実施するリスクの識別と評価にどのように対応し、これを基礎とすることを意図しているのかについて、明確化を求める声が挙がっていた。また、ISA の一貫性を高め、その一貫した適用を支えるために、この二つの基準の用語と概念をさらに整合させる必要性も指摘されていた。

[1] 国際品質マネジメント基準
[2] IAASB 基準クラリティプロジェクト参照。
[3] ISA 315（2019 年改訂）*「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」*

6. ISA 330、ISA 500 及び ISA 520 の前回の大幅改訂以降、事業環境、監査環境及び IAASB の基準は大きく変化してきた。IAASB はこの 10 年、変化する環境に合わせて基準を現代化し、監査品質を強化し、リスク・アプローチに基づく監査の枠組みを支えるため、他の ISA の大幅改訂を実施してきた。代表例として、品質マネジメント基準の改訂プロジェクト[4]のほか、ISA 240（改訂）[5]、ISA 540（改訂）[6]、ISA 570（2024 年改訂）[7]の改訂などが挙げられる。
7. テクノロジーの急速な進歩は、企業が生成し、監査証拠として監査人が利用可能な情報の性質、量、情報源を一変させた。同時に、企業も監査人も財務情報の作成や監査業務の実施に高度なテクノロジーを活用するケースがますます増えている。これらの進展は、監査人が監査手続を立案し実施する方法や、監査証拠を入手し、その十分性と適切性を評価する方法に変革をもたらしている。
8. これらの変化は、監査証拠として利用することを予定した情報の評価における職業的専門家としての懐疑心の保持について、また、入手した監査証拠の十分性や適切性について、より幅広い疑問が生じる原因にもなっている。また、規制当局や監査監督当局が、どのような場合に内部統制の運用評価手続を実施すべきか、及び当該内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠に依拠するために必要な作業の範囲について既存の要求事項が十分明確かどうかを含め、内部統制に関する監査人の作業について懸念を示している。
9. これに対応するため、IAASB は、現行の ISA 330、ISA 500 及び ISA 520 を現在のテクノロジー活用型監査環境をより的確に反映した形で現代化することを目的とした、「監査証拠及びリスク対応（Audit Evidence and Risk Response: AE&RR）」プロジェクトを実施している。当該プロジェクトは、監査証拠の入手と評価において監査人がどのように監査手続を立案し実施するかを明確にすること、運用評価手続が求められる状況とその際に期待される厳格さを明確化することを含め、内部統制に関する要求事項を強化すること、ISA 330 と ISA 315（2019 年改訂）の整合性を向上することを目的としている。さらに広い意味では、当該プロジェクトは、監査証拠に関する「参照のための枠組み」と、監査証拠の入手及び評価における「実施」の側面の両方に統合的に対処すべきであるという利害関係者の声に応えるものである。

これまでの監査証拠プロジェクト

10. 2019 年３月、IAASB は監査証拠に関する現行基準（すなわち ISA 500）の改訂プロジェクトに向け、利害関係者への対象を絞ったアウトリーチ活動を含む情報収集活動を開始した。
11. これらの活動の結果、2020 年 12 月に現行 ISA 500 を改訂するためのプロジェクト・プロポーザルが承認された。このプロジェクト・プロポーザルのセクション II に、識別された論点に関する追加的な背景説明と、実施した情報収集活動の説明が記載されている。このプロジェクト・プロポーザルでは、公共の利益に関する重要な論点として以下の三つが挙げられていた。

・ 監査人が利用する情報の変化（情報の性質や情報源の変化を含む。）に対応すること。

[4] 品質マネジメント基準には、国際品質マネジメント基準（ISQM）第１号*「財務諸表の監査若しくはレビュー又はその他の保証若しくは関連サービス業務を行う事務所の品質マネジメント」*、第２号*「審査」*、及び ISA 220（改訂）*「監査業務における品質マネジメント」*が含まれる。
[5] 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」*
[6] ISA 540（改訂）*「会計上の見積りの監査」*
[7] ISA 570（2024 年改訂）*「継続企業」*

- テクノロジーの進化を踏まえて原則主義の基準を現代化し、これを支援すること。
- 監査証拠として利用することを予定した情報について判断を行う際、及び十分かつ適切な監査証拠を入手する際に職業的専門家としての懐疑心が保持されるように促進すること。

12. IAASB は、当該プロジェクトの範囲を決定するに当たり、現行 ISA 500 以外の ISA を改善する取組みの提案と、監査手続の立案及び実施における自動化されたツール及び技法（ATT）の利用に関する取組みは含めないことを決定した。
13. IAASB は 2022 年 9 月に、ISA 500（改訂）案の公開草案（ED-500（2022 年））[8]を承認し、180 日間のコメント募集期間を設けて 2022 年 10 月に公表した。ED-500（2022 年）には計 70 の回答者からコメントが寄せられた。
14. ED-500（2022 年）の回答者からは、監査証拠の側面とテクノロジー関連事項について、もう少し意欲的な改訂案を望む声があがった。また、現行 ISA 500 の改訂案だけでは、ISA 全体にわたる監査証拠に関する全ての事項に十分に対処できないとの見解も示された。さらに、テクノロジー関連事項はより広範に対応すべきであるという指摘や、IAASB に対して現行 ISA 330 や ISA 500 シリーズ[9]のその他対象基準の改訂の検討を求める声もあった。

2024 年から 2027 年の戦略及び作業計画

15. IAASB は、2022 年に「2024 年から 2027 年の戦略及び作業計画」（以下、「戦略及び作業計画」）に向けた情報収集活動も開始した。2023 年 1 月に公表された関連するコンサルテーション・ペーパーには、新しい基準設定プロジェクトの候補として、現行 ISA 330 の改訂が盛り込まれていた。当該プロジェクトは、当該基準の要求事項と ISA 315（2019 年改訂）及び ED-500（2022 年）の変更点をより整合させることを目的としていたほか、特にテクノロジーに関して、現行 ISA 330 を必要に応じて現代化することも含まれていた。
16. コンサルテーション・ペーパー[10]への回答者、特に規制当局及び監査監督当局は、現行 ISA 330 と ISA 500 はどちらも、監査人による十分かつ適切な監査証拠の入手、及び十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかの評価を取り扱っている基準であるとして、これらの基準を同時に改訂する必要性を強調していた。
17. また、これらの回答では、現行 ISA 330 及び ISA 520 を改訂すべき理由として次の 2 点が挙げられていた。
    - テクノロジーが継続的かつ急速に進化し、企業及び監査人による活用が進んでいることに加え、監査人が利用可能な情報が増え続けている。監査基準が、監査手続を立案し実施する際のテクノロジー利用に関する考慮事項に十分に対処しなければ、資本市場に対する投資家の信頼が損なわれるおそれがある。

[8] *ISA 500（改訂）案「監査証拠」の公開草案、及びその他の ISA に対する適合修正案*を参照。
[9] 例えば、ISA 501 *「監査証拠－特定項目に関する特有の考慮事項」*、ISA 505 *「確認」*、ISA 520 *「分析的手続」*、ISA 530 *「監査サンプリング」*など、監査証拠に関するトピック別基準。
[10] コメント募集は 2023 年 4 月に締め切られ、IAASB は 61 の回答者からコメントの提出を受けた。

- 内部統制の運用評価手続及び分析的実証手続の実施に関し、監査業務の品質上の不備が依然として継続している。

18. IAASB は、2023 年 12 月に戦略及び作業計画を承認した。戦略及び作業計画には、テクノロジーと内部統制に重点を置くことを含め、AE&RR に対して統合的なアプローチを推進することが盛り込まれた。このような統合的なプロジェクトとなったのは、ED-500（2022 年）及びコンサルテーション・ペーパーに対して寄せられたコメント、継続的アウトリーチ活動から得られたフィードバック、及び IAASB による関連事項の審議[11]を踏まえ、監査証拠プロジェクトを再検討した結果である。

AE&RR プロジェクト

19. 2024 年 12 月、IAASB は現行 ISA 330、ISA 500 及び ISA 520 に関する統合的な作業と同時改訂の実施に向けたプロジェクト・プロポーザルを承認した。プロジェクト・プロポーザルのセクションⅢに説明されている、公共の利益に資するプロジェクトの目的には、以下を達成するために三つの基準を改訂することが含まれている。
    - 以下を実施する際に、監査人による職業的専門家としての判断及び職業的専門家としての懐疑心の保持を強化する。
        - 監査証拠として利用することを予定した情報についての判断、及び十分かつ適切な監査証拠が入手されたかどうかの評価
        - 評価した重要な虚偽表示リスクに対応する全般的な対応又はリスク対応手続の立案及び実施
    - 内部統制に関する監査人の作業を強化することを含め、重要な虚偽表示リスクに対する効果的な対応を促進することによって一貫した実務と監査人の行動を推進する。
    - 監査証拠の入手、並びにその十分性及び適切性の評価における監査人によるテクノロジーの利用を促進し、適切な場合には奨励する。
20. プロジェクト・プロポーザルには、監査証拠及びリスク対応に関連して特定された論点や、プロジェクト・プロポーザルの基礎となった情報収集、対象を絞ったアウトリーチ及びその他の活動についての説明など、プロジェクトの範囲に関する詳細な背景情報が示されている。

ISA 500（改訂）案の最終化前仮パッケージ

21. 2024 年３月、IAASB は ED-500（2022 年）に関して寄せられたコメントへの対応として、2023 年９月から 2024 年３月までの IAASB 会議での審議に反映されたこれまでの作業を支持した。この累積的な作業の結果が「ISA 500（改訂）案の最終化前仮パッケージ」[12]であり、この中に ED-500（2022 年）で取り扱われた主な側面に関する IAASB の審議、指示及び決定事項がまとめられている。
22. AE&RR プロジェクトにおける IAASB の作業は、現行 ISA 500 又は ED-500（2022 年）ではなく、「ISA 500（改訂）案最終化前仮パッケージ」に基づいている。IAASB は、AE&RR プロジェクトの対象となる三つの基準全体で講じる対応について包括的な視点を示すため、プロジェクト・プロポーザルにおいて、「ISA 500（改訂）案最終化前仮パッケージ」に既に含まれている事項に対処するための特定の対応を明示した。

[11] *IAASB「2024 年から 2027 年の戦略及び作業計画」結論の根拠*、第 47 項から第 49 項参照
[12] IAASB の 2024 年 3 月会議で議論された議題項目 5 を参照。

23. AE&RR プロジェクトの過程において IAASB は、適切となる場合にこれらの対応の一部についてさらに審議を行った。これは、従前の監査証拠プロジェクトにおいて下された一部の決定が、以下の理由によりもはや適切ではない可能性があることを示す新たな情報に対応する必要があったためである。

- 基準設定に関する定性的特徴の達成に影響がある。
- ED-330 及び ED-520 について提案されている改訂、又はその他の基準に対し、意図せぬ影響がある。

ED-500（2026 年）に付随する EM に、ED-500（2022 年）以降、IAASB が検討してきた主な変更点に関する詳細な説明が適宜記載されている。

IAASB のテクノロジー・ポジション

24. IAASB は、AE&RR プロジェクト・プロポーザルの策定と並行して、テクノロジーが IAASB の基準に与える影響に対処するためのテクノロジー・ポジションを定める作業を行った。この作業の一環として、潜在的な基準設定の対応及びその他の関連活動を特定するためのギャップ分析（以下「テクノロジー・カタログ」という。）を行った。これには現行 ISA 330、ISA 500 及び ISA 520 に関連する事項が含まれていた。
25. これらの事項は AE&RR プロジェクト・プロポーザルの基礎となった情報収集活動の結果と整合しており、当該プロジェクトで検討された一部対応の策定に反映されている。

他の IAASB プロジェクト、諮問グループ、IESBA との連携 [13]

その他の IAASB プロジェクト及び諮問グループ

26. AE&RR に関するプロジェクト・プロポーザルの承認以降、以下を含む他の IAASB プロジェクト及び諮問グループとの連携活動が行われてきた。

- テクノロジー諮問グループ：基準で使用するテクノロジー関連用語の明確性に対応するため、一貫したアプローチの提言を行った。これには、ATT に代わる用語、「テクノロジー・ツール」の新しい説明、監査証拠を入手するための監査手続の立案・実施においてテクノロジー・ツールを使用する場合の考慮事項を盛り込むための適用指針の拡充が含まれる。
- 職業的懐疑心諮問グループ：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）[14]に再配置することのほか、ISA における「スタンドバック」要求事項を合理化するための提案について主に議論を行った。これには、入手した全ての監査証拠（整合しているか矛盾しているか、裏付けとなるか矛盾するかを問わない）を積極的に検討することを監査人に要求する各項で使用されている用語の整合を図ることが含まれる。
- テクノロジー品質マネジメントワークストリーム：継続的なアウトリーチ活動から得た、相互に関連性のある重要なテクノロジー関連の知見について情報交換したほか（この分野において急速な拡大傾向を示している、監査手続の実施における人工知能（AI）を活用したツールのユースケースなど）、AE&RR プロジェクト・プロポーザルにおけるテクノロジー関連の施策が、IAASB テクノロジー・カタログの更新においてどのように検討されたかについて最新情報を共有した。

[13] 国際会計士倫理基準審議会
[14] ISA 700（改訂）*「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」*

- ISA 500 シリーズプロジェクト[15]：アウトリーチ活動の実施に当たり継続的に連携した（知見収集のための利害関係者との合同会議や協議など）ほか、棚卸資産及び確認に関する監査証拠基準に関係する、ED-330 及び ED-500（2026 年）で取り扱われている基本概念及び原則とのつながりなど、相互に関係のある事項について情報を共有するための協議を行った。

IESBA

27. AE&RR プロジェクトでは、改訂案と IESBA の「*職業会計士のための国際倫理規程（国際独立性基準を含む。）*」（IESBA 倫理規程）の整合性が引き続き確保されるように、IESBA スタッフと連携して作業を行った。これには、監査人による職業的専門家としての懐疑心の発揮を強化するために ED-500（2026 年）で新設又は改訂された要求事項、職業会計士に期待される役割とマインドセットを推進するために IESBA 倫理規程に加えられた変更の一部を ED-500（2026 年）に反映させること[16]、また、IESBA 倫理規程に対するテクノロジー関連の改訂で取り扱われたテクノロジー関連用語との整合を可能な限り図ること[17]についての協議が含まれた。

主要な利害関係者とのエンゲージメント

28. AE&RR プロジェクトでは、ED-330、ED-500（2026 年）及び ED-520 の策定における論点の審議に資するフィードバック及び知見を収集するため、幅広い利害関係者を対象にした大規模なアウトリーチ活動を実施した。プロジェクトのアウトリーチプログラムには、主として以下が含まれていた。
    - 三つの基準に関係する幅広いトピックについて、モニタリング・グループ（MG）メンバーとの会合や、規制当局及び監査監督当局、個々の企業との詳細な議論を行った。
    - 改訂案を策定する過程で IAASB が審議した特定のトピックに関する意見や見解を得るため、各国又は地域の基準設定主体（JSS）との協議や、会計職業専門家団体（PAO）との会合を行った。
    - 財務諸表利用者との重点的な議論を行った。これには、重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項（COTABD）に関する監査人の作業について意見を募るためのステークホルダー諮問委員会（SAC）メンバーへの諮問が含まれた。
    - フォーラム・オブ・ファームズ（FoF）との対話や、グローバル公共政策委員会（GPPC）基準設定作業グループ（SSWG）との議論を行った。
    - 国際会計士連盟（IFAC）中小事務所アドバイザリーグループ（SMPAG）と対話を行った。
    - プロジェクトで検討中の特定トピックについて利害関係者の多様な視点を議論し、IAASB の今後の対応の参考にするため、規制当局及び監査監督当局、並びに監査業界の代表者との円卓会議を開催した。
    - IAASB の通常のアウトリーチプログラムを通じて、幅広い利害関係者との定期的な双方向の対話を実施した。

[15] ISA 500 シリーズプロジェクトページを参照。
[16] *「最終公表：職業会計士に期待される役割及びマインドセットを推進するための IESBA 倫理規程の改訂」*を参照。
[17] *「最終公表：テクノロジーに関する IESBA 倫理規程の改訂」*を参照。

29. プロジェクトチームは、公開草案の意見募集期間中及びその終了後も、幅広い利害関係者グループを対象にした狙いを絞ったアウトリーチ活動を継続して実施することを予定している。

セクション１ – 重要な事項

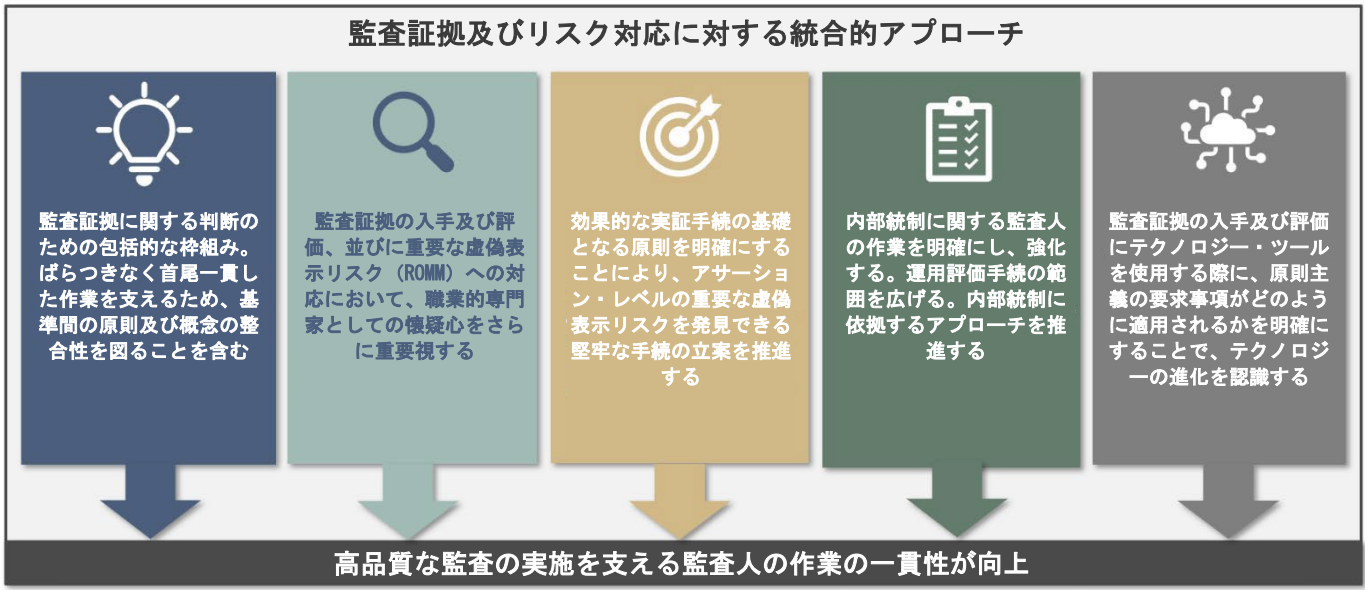
セクション 1-A. AE&RR プロジェクトの主な成果

基準間の相互関係

30. AE&RR プロジェクトでは、十分かつ適切な監査証拠を入手するための監査手続の立案と実施を通じた、監査証拠の入手及び評価に関する基本原則を統合的に検討している。そのために、これらの同時改訂では以下を取り扱っている。
- 監査証拠の十分性と適切性の判断に関する「参照のための枠組み」の側面。ED-500（2026 年）に反映。
- 監査手続の立案と実施に関する「実施」の側面。ED-330 及び ED-520 に反映。

一貫した実務の推進と監査人の行動変容

31. 以下の図と関連セクションでは、ED-330、ED-500（2026 年）及び ED-520 で取り扱う同時改訂について、一貫性の推進と監査人の行動変容に最も大きく寄与するであろう主な成果をまとめている。IAASB は、これらの主な成果を常に念頭に置きながら、本 EM と ED-330、ED-500（2026 年）及び ED-520 にそれぞれ付随する EM で取り上げる見解と提案を策定した。



32. 全体として、これらの同時改訂は、以下を目的としている。
- リスク評価手続、リスク対応手続又は ISA により求められるその他の監査手続のいずれにより入手されたものであるかを問わず、監査において入手した全ての監査証拠を監査人が包括的に検討することを規定し、監査証拠の十分性及び適切性に寄与するのは累積された証拠全体であるとの考え方を取り入れる。

- 監査証拠の入手とその十分性及び適切性の評価に関係する用語及び原則の整合性を高めるとともに、ISA 330（改訂）案に基づく評価したリスクへの監査人の対応が、ISA 315（2019 年改訂）に基づくリスクの識別と評価とどのように結びつくのかを明確にすることによって、監査作業に関する要求事項の一貫した解釈を支える。
- 「スタンドバック」要求事項が必要に応じて基準本体に一貫して組み込まれるように、当該要求事項の規準と範囲を規定することで、ISA における「スタンドバック」の体系について一貫したアプローチを定める。
- 企業がテクノロジーを使用する影響と、監査証拠の入手時にテクノロジー・ツールを使用する影響を認識する。

監査証拠に関する監査人の判断を支える包括的な枠組み

33. ED-500（2026 年）に反映されている、監査全体を通じて監査証拠に関する判断を行う際の強化された原則主義の参照のための枠組みは、大まかに以下の特性によって支えられている。
    - **監査証拠の定義。**「インプット・アウトプットモデル[18]」に基づく監査証拠の定義を改訂した。これによって、情報源（すなわち、内部か外部か）を問わず、監査証拠として利用することを予定した*全ての情報*を積極的に検討するための適切な基礎が監査人に示されることになる。この定義では、情報が、その適合性及び信頼性を評価するための監査手続を含め、監査手続が適用されて初めて監査証拠になり得ることが認識されている。これに加え、「（監査証拠の）適切性」と「（監査証拠の）十分性」の定義が明確化され、これらの用語と監査証拠の心証の度合いという概念の関係が示されている。
    - **監査手続とその意図する目的。**十分かつ適切な監査証拠を入手するための監査手続の意図する目的を強調した。これには、ISA に準拠して監査業務を計画し実施する際に立案し実施する監査手続の全てが含まれる。
    - **情報の適合性及び信頼性。**監査証拠として利用することを予定した情報の適合性及び信頼性の評価を強化した。そのために、情報の情報源、及び監査手続の意図する目的を達成するためにその状況において重要となる信頼性の属性（これは、監査証拠基準に新たに導入された重要な特徴である。）を検討することとした。

職業的専門家としての懐疑心の保持の強化

34. ED-330、ED-500（2026 年）及び ED-520 の改訂では、監査証拠の入手及び評価並びに ROMM への対応において、職業的専門家としての懐疑心が果たす重要な役割が強調されている（**セクション 1-C** 参照）。そのために、例えば以下のように、要求事項、「はじめに」及び適用指針に職業的専門家としての懐疑心の概念を組み込んでいる。
    - ISA 200[19]との関連性と、**監査証拠を批判的に評価するに当たり職業的専門家としての懐疑心を保持する**重要性（監査証拠として利用することを予定した記録や証憑書類又は質問に対する回答の信頼性に疑念を抱かせるような情報に関して監査証拠の矛盾に注意を払うこと、また、監査証拠として利用することを予定したその他の情報の信頼性に疑念を抱かせるような情報を無視しないことを含む。）を強調した（ED-500（2026 年）第４項から第５項を参照）。

[18] 「インプット・アウトプットモデル」とは、監査証拠として利用することを予定した*情報*（すなわち「インプット」）が*監査証拠*（すなわち「アウトプット」）になるためには*監査手続*を経なければならないことを意味する。

[19] 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*』

- 評価した ROMM に対応する監査手続を含め、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**偏らないように**監査手続を立案し実施することを監査人に求めた。これに加え、監査手続の立案及び実施における監査人の職業的専門家としての判断に影響を及ぼし得るバイアス（これには、自動化バイアスが含まれるが、これに限定されない。）を強調した（ED-330 第 8 項、ED-500（2026 年）第 9 項、A19 項から A22 項を参照）。
- **情報に信頼性があると評価するため**に必要な**作業**を明確化した。これには、監査人が、監査手続の意図する目的を達成するために、真正性の属性がその状況において重要であると判断した場合に、情報の真正性に対処するための手続を実施することが含まれる（ED-500（2026 年）第 11 項、第 13 項及び A46 項から A50 項を参照）。

ROMM への対応における堅牢な実証手続の推進

監査手続の意図する目的を強調

35. 監査手続の実施にテクノロジー・ツールを利用するか否かを問わず、利害関係者は、**監査手続の目的が重要な検討事項の一つである**と広く認識している。ED-500（2026 年）の改訂では、この原則を補強するため、監査人に対して、十分かつ適切な監査証拠を入手するための監査手続を立案し実施する際に監査手続の目的に目を向けることを求めるとともに、該当する場合には、入手した監査証拠がそれぞれの手続の意図する目的を満たしているかどうかを評価することを求めている。一方で IAASB は、手続の目的に変わりがなかったとしても、テクノロジー・ツールの利用によって、監査手続の区分の実務上の区別が曖昧になる可能性を認識している。このことは、ISA が進化するテクノロジーに適応し、目的適合性を維持するとともに、将来にわたって有効性を維持する必要があることを改めて示している。
36. 将来にわたる有効性を備えた基準を求める声に応えるため、また、イノベーション（テクノロジーの進歩によって可能になるイノベーションを含む。）を意図せず阻害することを避けるために、以下の改訂が提案されている。
    - ED-330 において**実証手続の定義**の範囲を広げ、（詳細テストと分析的実証手続で*構成される*、ではなく）詳細テストと分析的実証手続を*含む*とした。この変更は、詳細テスト又は分析的実証手続の定義された特性以外の属性を有する監査手続であっても、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを発見できる監査手続として立案され実施される可能性があることを踏まえたものである。
    - ED-500（2026 年）において、「二重目的テスト（dual-purpose test）」を指す現行の用語及び「複数目的手続」に関する記述を、**「複数の目的で使用される監査手続」**というより広範な概念の下に統合するとともに、そのような手続に何が含まれるのかについて具体例を示している。これには、十分かつ適切な監査証拠を入手するための監査手続を立案し実施する際に、複数の目的を達成する監査手続を実施する場合があることを引き続き認識しつつ、基準の明瞭性を高め、複雑性を軽減する目的がある。これは、テクノロジー・ツールを利用する場合に特に関連する可能性がある。

監査人が実証手続の目的をどのように達成するかを明確化

37. ED-330 及び ED-520 の改訂には、ISA で使用される主な用語を明確にするために、詳細テスト及び分析的実証手続の新しい定義の提案が含まれている。これは、以下に対応することを意図している。
    - **一貫性の向上を求める声。**これは、重要な虚偽表示を発見する目的で立案し実施する手続を分類する際に、詳細テストと分析的実証手続をどのように解釈するかについて、実務上ばらつきがあることが確認され、認識されていることを踏まえたものである。こうしたアプローチのばらつきは、例えば実証手続として用いられる分析的手続と監査の他の局面（例えば、リスク評価や監査の最終段階）で用いられる分析的手続の境界が不明確になることで、曖昧さの原因になったり、基準の要求事項の一貫した適用を害する可能性がある。
    - **監査品質への影響。**監査手続の区分が実務においてどのように解釈又は理解されるかは、実施される実証手続の範囲及び入手する監査証拠の十分性に影響を及ぼす。この関係は、監査証拠の入手にテクノロジー・ツールが使用されるか否かに関わらず存在する。個々の監査事務所からの意見によれば、監査事務所の監査手法では、一般的に「監査手続の区分」がテスト対象項目の適切な抽出方法やテスト範囲を決定する際に考慮され、これは例えばサンプルサイズの決定に影響を与える可能性がある。特定の監査手続が実証手続の条件を満たしているかどうかについて不確実性がある場合、又は実証手続の区分とは何かについて共通理解が欠けている場合、例えば監査人が不十分なサンプルサイズを使用し、その結果、十分かつ適切な監査証拠を入手できないリスクが生じる可能性がある。

堅牢なリスクの識別と評価を支えるリスク評価プロセスの側面の明確化

38. ED-330 に付随する EM で述べているとおり、2021 年 12 月以後開始する事業年度に係る財務諸表監査から適用された ISA 315（2019 年改訂）の実務での適用を通じて得られた知見に基づき、評価した ROMM にかかわらず、重要性のある COTABD のそれぞれについて実証手続を実施することを監査人に要求している現行 ISA 330 第 18 項の適合性を再検討した。これと並行して、IAASB は ISA 315（2019 年改訂）に対する限定的な改訂を提案している。これには、第 36 項における「スタンドバック」評価の文書化など、リスク評価プロセスの特定の側面の明確化が含まれる（第 66 項参照）[20]。

分析的手続から得られた監査証拠の利用に対する支援

39. ED-520 に反映された提案には、分析的手続の定義の改善が含まれるとともに、分析的手続から得られた監査証拠を利用する際の監査人の職業的専門家としての判断を支援するための包括的枠組みが組み込まれている。この枠組みの新しい特徴には、以下が含まれる。
    - **リスク評価として実施した分析的手続**の結果、他の関連情報と矛盾する、又は予想した結果と異なる変動や関係が識別された場合、これらの結果が ROMM の識別と評価に与える影響を考慮することを監査人に求める要求事項。これは、取引の母集団全体を詳細な細分化されたレベルで分析するため、分析的手続を実施する際にテクノロジー・ツールを使用する場合など、リスク評価手続としての分析的手続の利用が増加していることを踏まえたものである。これらの手続が効果的に実施されれば、より精緻なリスクの識別と評価に資する可能性がある。また、これらの結果は、監査人が他のリスク評価手続又はリスク対応手続の立案への影響を考慮する際にも役立つ可能性がある。

[20] 重要な COTABD と判断されなかった重要性のある COTABD に関し、監査人は、ISA 315（2019 年改訂）第 36 項の「スタンドバック」評価により、その判断が依然として適切かどうかを評価することが要求される。

- **リスク対応手続を立案し実施する際**、監査人が分析的実証手続ではない分析的手続を、運用評価手続又は詳細テストと組み合わせて使用する場合があることを明示的に認識すること（ED-330 A29 項参照）。この変更は、監査において入手する全ての証拠は、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概念を強化することを目的としている。例えば、ある監査手続から入手した証拠が、単独では重要な虚偽表示を発見できるほどの精度ではなかったとしても、他の種類の手続と組み合わせることにより、実証手続から入手する監査証拠に寄与する場合がある。また、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ことも認識している。これは、テクノロジーの進歩を踏まえ、イノベーションを意図せず阻害することがないように柔軟性を高めることにもつながる。

堅牢な分析的実証手続を支える原則の明確化と強化

40. ED-520 における**分析的実証手続の新しい定義**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分析的実証手続特有の目的を踏まえ、分析的実証手続と監査のあらゆる段階で様々に利用される分析的手続を区別することを目的としている。また、**分析的実証手続**全体として**必要な精度**を判断するための主な要素についても、次の事項に関する要求事項の改訂を通じて強化されている。
    - 手続の立案及び実施に利用される情報の信頼性、並びに手続の基礎となる関係の妥当性及び予測可能性を前提とした、監査人の推定値の精度水準
    - 監査人の推定値と計上された金額の差異について、虚偽表示が存在するかどうかを確認するために調査する必要がある、手続実施上の重要性を超えない基準値

内部統制に関する監査人の作業の明確化と強化

運用評価手続の利用拡大

41. ED-330 における**運用評価手続の定義**の範囲は、アサーション・レベルの ROMM への対応に限定せず、内部統制の運用評価手続の実施を推進するように拡大されている。この変更は、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、以下の可能性があることを踏まえたものである。
    - **監査全体を通じて利用される全ての情報**に関連する可能性があること。例えば、監査証拠として利用することを予定した情報の適合性及び信頼性を評価する場合や、アサーション・レベルの重要な虚偽表示を防止又は発見・是正する十分な精度を有していないために、現行の定義に当てはまらない内部統制の運用評価手続を行う場合である。

- IT 全般統制（GITC）を含め、**直接的な内部統制と間接的な内部統制**の両方に対処する可能性があること。監査人は、既にそうした内部統制の運用評価手続を実施しているかもしれないが、これらの内部統制がいずれも運用評価手続の定義に含まれていることを認識することによって、要求事項が監査証拠の入手に関連する幅広い内部統制に適用されることを意図している点が明確化される。これによって、テクノロジーが内部統制の運用方法や情報の生成・処理方法に影響を与え続ける中で、基準の適合性が維持される。
- ISA 315（2019 年改訂）で取り扱う**財務報告に係る内部統制以外の領域**の内部統制に適用される可能性があること。これによって、監査人が監査手続を実施するに当たって業務情報又はその他非財務情報を使用する可能性があること、また、該当する場合は当該情報の信頼性を評価するために当該情報に係る内部統制の運用評価手続を実施する可能性があることが明確化される。

ROMM に対応する際のコントロール・アプローチに関する監査人の判断の支援

42. IAASB は、コントロール・アプローチを義務付けてはいないものの、テクノロジーの進歩やその他イノベーションの結果、監査実務において運用評価手続の重要性が増す可能性があることを認識している。昨今の変化する環境においては、評価した ROMM への対応として、内部統制の運用評価手続が適切であるかどうか、またどのような場合に適切であるかを監査人が適切に判断することを支援する要求事項を定めることが重要である。ED-330 で提案されている改訂は、次の点を明確にすることによって、そのような支援を提供することを意図している。
    - **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適切となり得る状況。**現行 ISA 330 では、このようなアプローチが黙示的に認められているが、提案されている要求事項及び適用指針では、この選択肢を明示的に示している。具体的には、評価したアサーション・レベルの ROMM に対し、運用評価手続のみで対応することが適切かつ許容される状況について明確化し、監査人の判断を支援するため、リスクに基づく基準値及び関連する考慮事項を導入している。
    - **内部統制の運用評価手続は、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伴うこと。**この明確化は、運用評価手続が証拠を収集するための手続であることや、監査人による入手した証拠の評価が、運用評価手続が評価した ROMM に対する適切な対応であったかどうかを判断する上で中心的な役割を果たすことを強調するものである。この原則は、証拠が内部統制の運用評価手続のみから入手された場合であっても、実証手続の種類、時期及び範囲を決定するために利用される場合であっても同様に適用される。この明確化は他の IAASB 基準における近年の改訂と整合している。
    - 監査人が、評価したアサーション・レベルのリスクに関して、**それ単独で十分かつ適切な監査証拠を入手できるような実証手続**を立案することが不可能である又は実務上可能でないと判断した場合に、当該リスクに対応する内部統制に関して運用評価手続の実施を求められること。これに加えて、監査人がそうした状況を一貫して識別できるように、幅広い検討事項を説明するための状況の例及び属性を盛り込むことで適用指針を現代化し、関連する要求事項の明確性、適用の一貫性及び強制可能性を高めた。
    - 内部統制の運用状況の有効性について**過年度の監査証拠を利用する**場合の状況と条件、及び内部統制の運用評価手続のインターバルが３年であること。
    - **運用評価手続の対象となる直接的な内部統制が、間接的な内部統制の運用状況の有効性に依存している**場合。具体的には、監査人は間接的な内部統制（GITC を含む。）の有効な運用に関する監査証拠を入手するか、間接的な内部統制に関するその他の手続を

実施することができる。これは直接的な内部統制が間接的な内部統制に依存していることを認識する一方で、間接的な内部統制に不備が存在したとしても、間接的な内部統制によって対処することが想定される状況が発生していない場合には、直接的な内部統制の有効な運用に影響を与えていない可能性があることも認識するものである。

テクノロジーの適切な利用の促進と奨励

43. 上記第 35 項、第 36 項、第 39 項、第 41 項及び第 42 項で述べた明確化及び強化のための提案は、実証手続及び内部統制に関する監査人の作業に関連するプロジェクトの成果を取り上げたものであるが、これには企業及び監査人が使用する**テクノロジーの影響**という**プロジェクトの重点課題**が含まれている。これは、IAASB が、ED-330、ED-500（2026 年）、ED-520 における提案を策定するに当たり、テクノロジーが進化する環境において、基準が原則主義に基づき、柔軟性を備え、目的に適合したものであり続ける必要性など、テクノロジーがもたらす広範な影響を検討したことを反映している。
44. その結果 IAASB は、ED-330、ED-500（2026 年）及び ED-520 において、条件付き又はその他の方法で適用される**具体的なテクノロジー関連の要求事項を設けること適切ではない**と判断した。
45. その代わりに、ED-500（2026 年）の提案には、監査人が監査証拠を入手するための監査手続を立案し実施する際にテクノロジー・ツールを利用する場合に、基準に定められた原則主義の要求事項をどのように適用すべきかについての指針を提供するため、**付録形式の適用指針**を含めている。このアプローチは、現在 IAASB において審議中であるテクノロジー品質マネジメントワークストリームのアプローチを含め、IAASB が現在進めている戦略的イニシアチブとより整合している。また、このアプローチは、今後のテクノロジー関連ワークストリームの基盤を構築するものでもあり、例えば、新興技術の影響をより詳細に取り扱う、適合性及び適時性を有する規範性の無い指針の策定を検討する上で有用となる。
46. さらに、ED-330 の新しい適用指針では、**新興技術が内部統制の運用の一貫性に与える影響**についても認識を高めている。最後に、**ISQM 1 及び ISA 220（改訂）**の要求事項及び適用指針に対し、テクノロジー関連用語の一貫性を改善するための改訂を含め、複数のテクノロジー関連の改訂が提案されている（第 60 項から第 65 項参照）。

セクション 1-B. 対応する公益上の課題

47. ED-330、ED-500（2026 年）、ED-520 と、それに伴う ISQM 及び他の ISA の適合修正を策定するに当たり、IAASB は提案する基準が公益にどの程度応えているかを評価するための基準として用いられる公益フレームワーク（PIF）[21]の定性的特徴を考慮した。
48. 本 EM の**補足資料**には、ED-330、ED-500（2026）及び ED-520 において提案されている改訂内容と、本プロジェクト提案に含まれる基準設定上の対応事項との対応関係を示した表を掲載している。公共の利益を支持するプロジェクトの目的が基準設定上の対応事項と直接関連していることから、当該表では、提案されている改訂内容がこれらの目的にどのように対応しているかについても説明している。また、この**補足資料**では、提案された対応事項への対処方法を決定するに当たり、特に重視された、又は最も関連性が高いと考えられた公益フレームワーク（PIF）の定性的特徴についても明記されている。

[21] モニタリング・グループの報告書、*「国際監査・倫理基準設定システムの強化」*（「基準が示すべき定性的特徴はどのようなものか」に関する公益フレームワーク（PIF）のセクションの 22 ページから 23 ページ）を参照。

セクション 1-C.職業的専門家としての懐疑心

49. IAASB による情報収集活動において、利害関係者から、監査人が監査証拠として利用することを予定した情報の関連性及び信頼性を評価する際、評価した重要な虚偽表示リスク（ROMM）に対応する追加的監査手続を立案及び実施する際、並びに入手した監査証拠の十分性及び適切性について判断を行う際に発揮する職業的専門家としての懐疑心の適切性に関する懸念が示された。

ED-500（2026 年）における職業的専門家としての懐疑心の強化

50. IAASB は、基準の導入指針、要求事項、適用指針において職業的専門家としての懐疑心に明示的に対処することを含め、ED-500（2026 年）の複数の部分に職業的専門家としての懐疑心の概念を取り入れた。
51. ED-500（2026 年）の第４項から第５項の導入指針に、ISA 200 との関連性を示すとともに、監査証拠の批判的評価を含め、監査の計画や実施において職業的専門家としての懐疑心を維持することを強調している。この文脈に応じた指針の狙いは、利用者が当該基準を読む際の基調を設定するとともに、監査人が監査証拠の矛盾や文書及び質問に対する回答の信頼性に疑義を生じさせる情報に常に注意を払い、監査証拠として利用する文書や質問に対する回答の信頼性に疑義を生じさせるその他の情報を無視しないことの重要性を明示することにある。また、ED-500（2026 年）A5 項の適用指針は、職業会計士に期待される役割とマインドセットを促進する IESBA 倫理規程の規定に言及し、財務諸表監査において、職業的専門家としての懐疑心と倫理に関する基本原則は相互に関連する概念であると述べている。
52. ED-500（2026 年）の第９項(a)の強化により、監査人は裏付けとなる可能性のある監査証拠の入手に偏ることなく、また、矛盾する可能性のある監査証拠を排除することに偏ることのない方法で監査手続を立案し実施することが求められ、職業的懐疑心の発揮が一層強化されている。関連する適用指針は、監査人のバイアスに関する ISA 220（改訂）との関連が示されている。また、ED-500（2026 年）付録３のガイダンスでは、自動化バイアスについてさらに詳しく説明されている。

ED-330 における職業的専門家としての懐疑心の強化

53. ED-330 第８項では、監査人に対し、裏付けとなる可能性のある監査証拠の入手に偏ることなく、また、矛盾する可能性のある監査証拠を排除することに偏ることのない方法で、評価した重要な虚偽表示リスク（ROMM）に対応することを求めている。この要求事項は ISA 315（2019 年改訂）第 13 項のアプローチを踏襲したものであり、全体的な対応とアサーション・レベルで評価した ROMM に対する監査手続の両方に適用される。
54. ED-330 第 31 項に、基準の文脈に応じた新しい包括的評価が盛り込まれた。以下第 71 項から第 73 項で述べるとおり、現行 ISA 330 第 26 項が ISA 700（改訂）に再配置されることを踏まえ、IAASB は、追加的監査手続から入手した監査証拠について、特定の総合的評価を組み込む必要があるとの見解に至った。これは、リスク評価手続から入手した監査証拠に関して、ISA 315（2019 年改訂）第 35 項で求められている総合的評価に対応するものである。ED-330 の A87 項に新たに追加された適用指針は、監査人が当該総合的評価を実施する際の支援を目的としており、監査人が考慮し得る事項の一覧を示している。

ED-520 における職業的専門家としての懐疑心の強化

55. ED-520 の A5 項は、ISA 200 との関連性を示し、分析的手続を立案し実施する際の職業的専門家としての懐疑心の維持を強調している。また、ED-520 の A9 項は、偏りのない ROMM 対応を求める ED-330 の要求事項に言及し、分析的実証手続の立案・実施に特に当てはまる可能性のある例を示している。

用語の統一

56. 監査人が入手した全ての監査証拠（整合するものか整合しないものかにかかわらず、また、裏付けとなるものか矛盾するものかにかかわらず）を考慮することを求める他の ISA の規定については、文言の簡素化及び整合性の確保を目的として、適合修正が行われている[22]。このような修正により、IAASB は、入手した監査証拠のより効果的な批判的評価が促進されると考えている。

セクション 1-D. 適合修正

57. IAASB は、本 ED に示す ED-330、ED-500（2026 年）、ED-520 の同時改訂に伴い、複数の適合修正を提案している。提案している適合修正は、該当基準の該当項に印をつけた上で文案を提示している。修正が提案されている項又は修正案の文脈を示すために必要な項のみを記載している。
58. 多くの場合、変更点は ED-330、ED-500（2026 年）、ED-520 における用語及び文言の整合性を図ること、又は改訂後の基準への適切な相互参照を行うことに関連している。また、AE&RR プロジェクト・プロポーザルで想定されたとおり、プロジェクト審議の過程で得た知見に基づき、IAASB は特定の基準設定上の対応事項は、ED-330、ED-500（2026 年）、ED-520 以外の基準で対処した方がより適切であると判断した。そうした改訂は、以下第 60 項から第 78 項に述べる ISQM 及び他の ISA の大幅な適合修正と関係する。
59. 適合修正は、ISQM 及び ISA の基準体系全体のうち、ISA 501 における棚卸資産に関する監査証拠の基準及び ISA 505 における外部確認の基準を除く、影響を受ける基準を対象としている。これは、IAASB がこれらの基準の改訂に向けた別個の基準設定プロジェクト（すなわち、ISA 500 シリーズプロジェクト）を進めているためである。IAASB は、棚卸資産と確認に関する公開提案に対して回答者から寄せられたフィードバックに包括的に対処するには ISA 500 シリーズプロジェクトがより適切であると考えている。また IAASB は、AE&RR プロジェクトと ISA 500 シリーズプロジェクトのいずれについても、横断的性質のある公開草案に対して寄せられた回答者からのフィードバックの結果持ち上がった事柄に対して十分な調整作業ができるようなプロジェクトタイムラインが想定されていると考える。

[22] ISA 315（2019 年改訂）第 35 項及び ISA 540（改訂）第 34 項の適合修正案を参照。

ISQM 1 及び ISA 220（改訂）におけるテクノロジー関連の修正

テクノロジー関連用語の一貫性の改善

60. ED-500（2022 年）に関する利害関係者からのフィードバックとテクノロジー・ポジションを策定するためのその後の IAASB の作業から、「自動化されたツール及び技法」（ATT）という用語の妥当性の検討を含め、IAASB 基準に使用されているテクノロジー関連用語を明確化する必要性が示された。また、ATT という用語だけでその適用対象を十分明確に示せているのか疑問の声があがり、それに関連してこの用語を説明したり、定義したりする必要はないのか、もし必要であれば、そうした定義又は説明を IAASB 基準のどこに配置すべきか検討が行われた。
61. IAASB は、テクノロジーは監査手続そのものではなく、監査人が監査手続の立案と実施のために使用する一つの資源であることを明確にするため、ATT という用語を「テクノロジー・ツール（Technological tools）」という新しい用語に置き換える提案をしている。この用語は、ISQM 1 の「テクノロジー資源」とも一致し、IESBA 倫理規程のテクノロジー関連の改訂で用いられているテクノロジー関連用語とより近しく整合し[23]、現行 ISA 220（改訂）の A64 項から A65 項でも用いられているなじみのある用語でもある。
62. IAASB は、ISQM 1（A99A 項）と ISA 220（改訂）（A64A 項）の両方に「テクノロジー・ツール」という用語の説明を盛り込んだ。その中で、証拠の入手において業務（又は監査）手続の立案又は実施を円滑化するためにテクノロジー・ツール（テクノロジー資源の一つ）をどのように業務に利用できるかを例示し、明確化している。
63. テクノロジー・ツールという用語を定義ではなく、説明にするかどうかの検討に当たり、IAASB はこの用語が ISQM 及び ISA の適用指針及びその他の説明資料にのみ使用されている点に注目した。これに基づけば、定義ではなく説明を設けることが、定義に関する起草上の慣行と整合するアプローチである。

要求事項及び適用指針におけるテクノロジー関連の強化

64. IAASB は、業務において利用する資源（すなわち、人的資源、テクノロジー資源及び知的資源）に関する ISA 220（改訂）の第 25 項の要求事項をより具体的にした。これによって、資源に関する適切な検討が求められる業務レベルにおける主立った技術資源の検討を示した。他の ISA のうち、前述と関係する要求事項参照している項（すなわち、ISA 300 の第 8 項[24]及び ISA 600（改訂）の第 6 項[25]）についてこれに関連する修正を提案している。
65. ISA 220（改訂）A64B 項の新しい適用指針は、監査業務におけるテクノロジー・ツールを含め、技術的資源を使用するかどうかの監査人の判断を支援するものである。ROMM に対応し、十分かつ適切な監査証拠を入手するためにテクノロジー・ツールの使用が必要になるであろう状況の事例も添えられている。

[23] *「結論の根拠：テクノロジーに関する IESBA 倫理規程改訂」*第 116 項から第 118 項を参照。IESBA 倫理規程では、幅広く全てを含む「テクノロジー」という用語が、用語を単独で使用する場合か、テクノロジーの生成物の使用など、別の用語に組み込んで使用する場合かにかかわりなく、公式に使用されているとの説明がある。IESBA は、この用語（すなわちテクノロジー）には、監査基準で用いられている ATT、人工知能、機械学習、ブロックチェーン、その他将来的に登場する今現在未知のテクノロジーを含む全てのテクノロジーを包含する意図があると説明している。

[24] ISA 300 *「財務諸表の監査計画」*

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

確かなリスクの識別と評価を支えるためのリスク評価プロセスの側面の強化

66. ED-330 に付随する EM に説明されているとおり、IAASB は、リスク評価プロセスの特定の側面を明確化するため、現行 ISA 330 の第 18 項を、ISA 315（2019 年改訂）の強化された要求事項及び適用指針に置き換えることに合意した。この点の背景や IAASB の見解の根拠は、**ED-330 の EM、セクション 1-C** に説明されている。また、これに伴う ISA 315（2019 年改訂）の強化も説明されている。この EM にはこの提案に対する回答者からの具体的な質問も記載されている。

入手した監査証拠の十分性及び適切性に関する全般的結論の再配置

各種 ISA における「スタンドバック」要求事項の規準と範囲

67. IAASB は、AE&RR プロジェクトの過程で、各種 ISA に含まれる通称「スタンドバック」要求事項と呼ばれる特定の項の意図する目的と価値を審議した。各種 ISA においてこのような項が急増しているとみられる件について最近のパブリックコメントの中で持ち上がった利害関係者からの懸念も加味された[26]。
68. その趣旨に着目すると、この要求事項は監査における二つの広範な目的、すなわち ROMM を識別し評価する際の包括的評価と、監査証拠の十分性と適切性に関する包括的評価を取り扱ったものである[27]。
69. IAASB は、その審議の中で ISA における「スタンドバック」要求事項について、次の理由からその価値を再確認した。
    - 監査人に、監査の過程で過去に下した判断（又は過去に判断した事柄）の再評価を求める基準、ないしは、監査人がその監査を次の段階に進めるかどうか、修正が必要かどうか、あるいは必要であれば一旦停止するかどうかを結論付けるか評価する「チェックポイント」として機能する規準の必要性に対処している。
    - 次のような相互排他的でない特定の状況において、監査人の検討の程度を高める。
        - ○ 監査におけるより複雑な領域（例えば、固有リスクが低くはなく、評価した ROMM の理由に複雑性や経営者の判断の使用、見積りの不確実性が含まれる場合の会計上の見積り及び関連する注記事項など）。
        - ○ 特別な検討事項に対処する場合（例えば、監査人が行う評価や下す結論が構成単位の監査人が実施した作業に確実に及ぶ必要性を踏まえたグループ監査業務など）。
        - ○ 財務諸表全体に及ぶ事項に対応する場合（例えば、継続企業の前提に基づく会計処理や、不正関連など）。
70. 上記のアプローチは、「スタンドバック」要求事項を現在と将来の基準設定プロジェクトに一貫性をもって盛り込むための規準と範囲を定めるものであるが、IAASB は、全てのトピック別 ISA について主題ごとの評価を設けることが正当化されるわけではなく、また、このような項を多数の基礎的な ISA に過度に増やすことも適切ではないと考えている。その中で、「スタンドバック」要求事項が監査実施段階で個々に十分区別され、監査の品質を高めるような監査人の適切な行動を促すものであるかどうかを疑問視している。

[26] ED-500（2022 年）及び ISA 240（改訂）案「*財務諸表監査における不正に関する監査人の責任*」公開草案（ED-240）参照。
[27] IAASB 2025 年 3 月会議で議論された議題項目 7 を参照。

入手した監査証拠の十分性及び適切性に関する全般的結論の代替的な配置

71. ISA 330 第 26 項は、監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかについて全般的に結論付けることを要求している。その一方で、この結論は現行 ISA 330 の範囲を超えている。一連の監査の中でリスク評価手続や監査証拠として利用することを予定した情報の適合性及び信頼性の評価手続を含め、その他の監査手続が実施される。したがって、これらの手続も十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかの監査人の全般的結論に寄与するものである。
72. この課題に対応するため、IAASB は ISA 全体の「スタンドバック」要求事項の構造について一貫したアプローチを定める必要性があることに合意した。IAASB の提案には、ED-330 の文脈に関連する新しい包括的評価の記載と（第 54 項参照）、十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかの全般的結論を ISA 700（改訂）に配置換えすることが盛り込まれている。この配置換えは、合理的な保証を得たと結論づけ、財務諸表に対する意見を形成する前に監査人が最終的な「スタンドバック」評価の一環として位置付けるためである（ISA 700（改訂）第 11 項及び第 11A 項参照）。
73. IAASB はこのほか、ISA 700（改訂）の A0 項から A0C 項及び付録 1 において新しい適用指針を提案している。これには、入手した監査証拠について特定の評価を求める ISA 200 その他の ISA との関連性も記載されている。これによって、十分かつ適切な監査証拠に関する結論が、 ED-330 の下で監査人が評価したリスクに対応することのみで生じた結論ではなく、一連の監査の中で監査人が行った作業や得た知識を考慮した統合的評価であることがより明確に反映されることになる。

記録及び文書の真正なものとしての受け入れ

74. ISA 200 の A24 項は、監査人に職業的専門家としての懐疑心を持って監査を計画し実施することを求める第 15 項の基本要求事項の適用指針であるが、この中に、「*監査人は（略）真正性に疑いを抱く理由がある場合を除き、通常、記録や証憑書類を真正なものとして受け入れることができる*」という記述がある。
75. IAASB は、「不正」プロジェクトの過程で、現行 ISA 240 第 14 項の冒頭の説明文言を削除した[28]。ISA 240（改訂）第 22 項の最終要求事項では、「*監査人は、監査の過程で把握した状況により、ある記録や証憑書類が真正ではないと疑われる場合又は文言が後から変更されているが監査人に開示されていないと疑われる場合には、更に調査しなければならない*」と規定している。ISA 240（改訂）A33 項から A36 項の適用指針は、ISA 240（改訂）又は ISA 500（改訂）案の監査手続を含めた、他の ISA に従って監査手続を実施した結果、若しくは他の情報源の情報から、監査人が、ある記録又は証憑書類が真正ではない、又は文言が変更されているが監査人に開示されていないと疑われる状況に気づく場合があることを明確にしている。
76. ED-500（2026 年）の提案にも、監査証拠として利用することを予定した情報の適合性及び信頼性を評価する際に、例えば情報の*真正性*の属性など、監査人が検討すべき情報の信頼性の属性が列挙されている。ED-500（2026 年）に基づき監査人に要求される作業では、監査手続の意図した目的を達成するために真正性の属性がその状況において重要であると監査人が考える場合、情報の真正性に対応する手続の実施が求められる。

[28] ISA 240「*財務諸表監査における不正に関する監査人の責任*」

77. ISA 240（改訂）及び ED-500（2026 年）のいずれでも取り扱われている情報の真正性に関する一括改訂と揃えるため、IAASB は現行 ISA 200、A24 項の適用指針の適合修正を提案している。
78. IAASB は、この適合修正によって以下が期待できると考えている。

- 基準に準拠する際に真正性について求められる対応に関して、近時の複数のパブリックコメントにおいて寄せられたフィードバックで指摘された不整合を解消する[29]。

- 監査証拠として利用することを予定した情報の適合性及び信頼性を評価する際、あるいは監査中に識別した、監査人が、ある記録又は証憑書類が真正ではない、又は文言が変更されているが監査人に開示されていないと疑われる状況に適宜対応する際に監査人に期待される対応及び行動を推進する。

- ISA 240（改訂）の職業的専門家としての懐疑心を取り扱った要求事項との関連付けを強化する。これには、一つ又は複数の不正リスク要因の存在を示す情報及び不正又は不正の疑いを示唆する状況に対して、監査人が監査を通じて注意を払い続ける義務が含まれる。

セクション 1-E. 適用日

79. IAASB は、公開期間中とその後に必要な作業についての現在の見通しを踏まえ、ISA 330（改訂）、ISA 500（改訂）、ISA 520（改訂）の最終公表が 2027 年 12 月に承認されると見込んでいる。審議会は、これらの基準は最終公表の承認日から 18 か月以上後に開始する会計期間に係わる財務諸表の監査から適用することが適切であると考えている。各国又は地域で最終の改訂版基準の翻訳、国の採用プロセスの実施、業務実施者の手法の更新を行うための十分な時間的余裕として、この時間枠は妥当と考えられる。
80. IAASB はまた、この三つの関連性と、新しい基準の一つ又は二つだけを選択的に早期採択した場合に生じるであろう現行基準との不整合を鑑み、もし早期適用が予期される場合でも、三つ全ての基準は、個別にではなく、一つのパッケージとして早期適用する必要があると考えている。

[29] ED-500（2022 年）及び ISA 240（改訂）案「*財務諸表監査における不正に関する監査人の責任*」公開草案（ED-240）参照。

セクション２ – 回答者への質問

81. 本 EM の「**コメントの要請**」セクションの記したとおり、第 83 項の表の質問について***回答フォーム***を使って回答することが求められている。各質問について、本 ED の提案に同意するかどうかを、率直に明示されたい。同意しない事項の**それぞれ**について、**同意しない理由、提案内容、根拠**（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**。

82. **フィールド・テストの募集。**IAASB は、AE&RR プロジェクトで取り扱う基準、規模又は複雑性にかかわりなく全ての企業の財務諸表監査の要でもあるこれら基準の基本的性質を認識している。そのため、ED-330、ED-500（2026 年）及び ED-520 は、規模を問わず、全ての監査業務実施者及び監査法人にとって特に重要な関心事項となる可能性が高いと思われる。したがって、IAASB は、利害関係者によっては提案事項のフィールド・テスト[30]を望む可能性があると認識し、もし実施した場合は、三つの ED への回答の一部として、その結果を共有することを歓迎する。ただし、フィールド・テストはあくまでも推奨であり、ED-330、ED-500（2026 年）及び ED-520 の EM の質問に回答するための必須要件ではない。***回答フォーム***に、フィールド・テストの実施有無と、実施した場合の内容と範囲を記すよう求めている。

83. 回答者への質問：

回答者への質問	本EM内の関連セクション又は項
全般的な質問	
１． ED-330、ED-500（2026年）、ED-520に反映された提案事項は、本EMの**補足事項**に示された基準設定アクション（これらの基準設定アクションは、PIFにおける該当の定性的特徴と、プロジェクト・プロポーザルに示されたプロジェクトの目的に関連付けられています）に適切に対応しているということに同意するか。 基準案の導入により**生じ得る又は予想される影響**（プラス又はマイナス）に関する見解を回答の一部として記入すること。また、ED-330、ED-500（2026年）及びED-520の説明文書における個々の質問に対する回答の一部として、かかる影響を強調することもできる。	**セクション 1-A、1-B、付録**
２． ED-330、ED-500（2026年）及びED-520の要求事項及び適用指針は、監査証拠の入手及び評価、並びにROMMへの対応における職業的専門家としての懐疑心を適切に強化しているか。	**セクション1-C**

[30] IAASB は、ED-330、ED-500（2026 年）、ED-520 の承認に際し、事前のコンサルテーション・ペーパー、フィールド・テスト、円卓会議はいずれも必須ではないと考えている。その一方で、一部の利害関係者がフィールド・テストの実施を望む可能性があり、フィールド・テストの形態が異なる可能性があり、重点が ED-330、ED-500（2026 年）、ED-520 の全ての要求事項になる場合も特定の要求事項になる場合もあり、実施レベルも異なる可能性があることを認識している。

回答者への質問	本EM内の関連セクション又は項
具体的な質問-適合修正	
3. ISQM 1及びISA 220（改訂）に対するテクノロジー関連の修正を支持するか。特に、「自動化されたツール及び技法」という用語に代わるものとしての「テクノロジー・ツール」という用語、並びにテクノロジー・ツールの説明を支持するかどうかに関する意見を求める。	**セクション1-D：**第60項から第65項
4. 監査証拠の十分性及び適切性に関する全般的結論を、現行ISA 330の第26項からISA 700（改訂）の11A項に再配置することに同意するか。	**セクション1-D：**第67項から第73項
5. ISA 200のA24項に対する適合修正を支持するか。	**セクション1-D：**第74項から第78項
6. ISQM及び他のISAに対する適合修正に関して、他に提起したい事項があるか。その場合、コメントに関連するISQM又は ISAの要求事項若しくは適用指針、又はテーマ若しくは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
一般事項	
7. 翻訳-多くの回答者が最終基準を翻訳してそれぞれの環境に導入しようとしていることを踏まえ、翻訳上生じる可能性のある課題又は問題を特定しているか。 その場合、特定した問題点を説明し、コメントと関係する具体的な基準、要求事項、適用指針又は付録の項番号を明記のこと。	
8. 適用日-国内でのデュープロセスや翻訳の必要性を考慮し、IAASBは、改訂基準案の承認予定日から少なくとも18か月後を基準の適用開始日とすることが適切であると考えている。これにより基準案の有効な導入を支援する十分な期間が確保されるということに同意するか。同意しない場合、どのような提案をするか。また、その理由を明記のこと。	**セクション1-E：**第79項から第80項

国際品質マネジメント基準及び他の国際監査基準の適合修正案

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

はじめに

…

適用指針

…

A99. テクノロジー資源は、事務所の様々な目的のために利用されることがあり、一部の目的は、品質マネジメントシステムに関係しないこともある。本 ISQM の目的に関連するテクノロジー資源は、以下のとおりである。

- 事務所の品質マネジメントシステムの整備又は運用に直接的に利用されるテクノロジー資源
- 業務の実施において業務チームが直接利用するテクノロジー資源
- IT アプリケーション、IT アプリケーションを支える IT インフラや IT プロセス等、上記の効果的な運用を可能にするために不可欠なテクノロジー資源

本 ISQM の目的に関連するテクノロジー資源がどのように異なるかを示す適用の柔軟性の例

- 複雑でない事務所では、テクノロジー資源は、業務チームが利用する、サービス・プロバイダーから購入した市販の IT アプリケーションから構成されることがある。IT アプリケーションの運用を支援する IT プロセスも、単純であるかもしれないが、関連性があることがある（例えば、IT アプリケーションへのアクセスを承認するプロセスや IT アプリケーションの更新を処理するプロセス）。
- より複雑な事務所では、テクノロジー資源はより複雑であり、また以下から構成されることがある。
  - ○ カスタム開発したアプリケーション又は事務所のネットワークが開発したアプリケーションを含む、以下のような複数の IT アプリケーション。
    - 業務チームが利用する IT アプリケーション（調書の作成及び取りまとめに利用する業務ソフトウェアや~~自動化された監査~~テクノロジー・ツール等）
    - 品質マネジメントシステムの特定の側面を管理するために事務所が開発及び利用する IT アプリケーション（独立性のモニタリング又は業務への専門要員の割当のための IT アプリケーション等）

○ IT インフラ及び IT プロセスの管理責任者や、IT アプリケーションへのプログラム変更を管理するための事務所のプロセスなど、これらの IT アプリケーションの運用を支援する IT プロセス

A99A. 業務チームが直接利用するテクノロジー資源は、業務の計画及び実施において様々な目的を果たすことがある。テクノロジー資源には、証拠を入手する際の手続の立案又は実施を支援するテクノロジー・ツールが含まれる。

テクノロジー・ツールの例：

- モデリングや可視化を使用したデータ分析又は画像処理技術の分析を支援する IT アプリケーション
- ワークフローを管理し、手続の計画及び実施、証拠の分析及び結論の形成を支援するために構築された業務ソフトウェア
- 手続の一部側面を自動化することを支援するテクノロジー（例えば、ロボティック・プロセス・オートメーション・テクノロジー）又は様々な情報源からの大量の情報を収集及び分析することを支援するテクノロジー（例えば、人工知能技術）
- 手続の立案又は実施に関する機能を実行するようにプログラムされたスプレッドシート（例えば、データ分析や意思決定を支援する情報の生成）

…

国際品質マネジメント基準（ISQM）第２号「審査」

はじめに

…

適用指針

…

A53. 審査の実施と完了の通知は、様々な方法で文書化されることがある。例えば、審査担当者は、業務で利用する IT アプリケーションにおいて、調書の査閲について~~電子的に~~文書化することがある。または、審査担当者がメモを作成する方法で審査の文書化をすることもある。そのほか、審査担当者の手続については、例えば、審査担当者が同席した業務チーム内の討議の議事録において文書化されることもある。

…

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」

はじめに

…

定義

…

~~13(b)　監査証拠―監査人が意見表明の基礎となる個々の結論を導くために利用する情報をいう。監査証拠は、財務諸表の基礎となる会計記録に含まれる情報及びその他の情報からなる。ISA においては、次のとおり記載がある。~~

~~(i)　監査証拠の十分性は、監査証拠の量的尺度をいう。必要とされる監査証拠の量は、評価した虚偽表示リスクの程度及び監査証拠の質によって影響を受ける。~~

~~(ii) 監査証拠の適切性は、監査証拠の質的尺度をいう。すなわち、意見表明のための基礎を裏付ける監査証拠の適合性と証明力をいう。~~

…

適用指針

…

職業的専門家としての懐疑心（第 15 項参照）

A21. 職業的懐疑心は、例えば、以下について注意を払うことを含む。

- 入手した他の監査証拠と~~矛盾する~~整合しない監査証拠
- 監査証拠として利用する記録や証憑書類又は質問に対する回答の信頼性に疑念を抱かせるような情報
- 不正の可能性を示す状況
- ISA により要求される事項に加えて追加の監査手続を実施する必要があることを示唆する状況

…

A23. 職業的懐疑心は、監査証拠を批判的に評価するために必要である。これには、監査証拠の不整合~~矛盾~~や、記録や証憑書類の信頼性、又は経営者やガバナンスに責任を有する者から入手した質問への回答又はその他の情報の信頼性について、疑念を抱くことを含む。また、例えば、不正リスク要因が存在し、かつ、その性質上不正の可能性がある単独の記録や証憑書類が財務諸表の重要な金額を裏付ける唯一の証拠である場合など、その状況に照らして、入手した監査証拠の十分性と適切性について検討することを含む。

A24. ~~監査人は、記録や証憑書類の真正性に疑いを抱く理由がある場合を除いて、通常、記録や証憑書類を真正なものとして受け入れることができる。しかしながら、~~ISA 500（改訂）案は、監査人~~は~~に対し、監査証拠として利用することを予定した情報の信頼性を~~検討するこ~~

~~とが要求される~~評価することを要求している[1]。これには、監査人が、監査手続の意図する目的を達成するために、真正性の属性がその状況において重要であると判断した場合に、情報の真正性に対処するための手続が含まれる。監査人は、その状況に照らして真正性が重要である場合に、真正性に関する監査手続を実施し[2]、監査の過程を通じてこれに反する状況や兆候に常に注意を払うこと以外に[3]、記録や証憑書類を含む情報を真正なものとみなすことができる。しかしながら、その情報の信頼性に疑義がある、又は~~不正の可能性の兆候がある場合（例えば~~監査の過程で把握した状況により、ある記録や証憑書類が真正でないと疑われる場合、若しくは~~又は~~文言が後から変更されているが監査人に開示されていない~~偽造されている~~と疑われる場合[4]~~）~~、ISA は、監査人に対し、更に調査を実施し、問題事項を解消するため監査手続の種類、時期及び範囲に修正又は追加が必要であるか否かを決定することを要求している[5]。

…

A31. 監査証拠は、監査意見及び監査報告書の基礎となる導き出された結論を裏付けるために必要である。監査証拠は、累積的な性質のものであり、主として当年度の監査の過程で実施した監査手続から入手する。しかしながら、監査証拠は、過年度の監査において入手した情報（監査人が、当該情報が当年度の監査においても引き続き適合性及び信頼性を有すると評価した場合~~影響を与える変化が生じていないかどうか判断した場合~~）、又は監査契約の新規の締結及び更新を通じて入手した情報など、その他の情報源から入手した情報を含むことがある。企業内外のその他の情報源に加えて、企業の会計記録は、監査証拠として重要な情報源である。また、監査証拠として利用することを予定した情報は、企業が雇用する、又は業務を依頼する専門家により作成されることがある。監査証拠は、アサーションを~~支持し~~裏付ける~~情報~~証拠と矛盾する~~情報の両方~~証拠で構成される。さらに、監査人は特定の状況がないことを裏付けるための監査手続を実施することがある（例えば、計上済みの製品保証引当金に関連する経営者のアサーションを裏付ける際に、ある製品又はサービスに関して期末日後に売上戻りが発生しているかどうかを精査する）[6]。~~さらに、情報がないことそれ自体が監査証拠となる場合がある（例えば、依頼した陳述を経営者が拒んだ場合）。~~監査意見の形成における監査人の作業のほとんどは、監査証拠を入手し評価することから成る。

…

A33. 監査証拠の適切性とは、監査証拠の質的尺度である。監査証拠の質は、監査証拠として利用することを予定した情報の適合性及び信頼性に加え、監査手続の立案とそれらの監査手続の適用の有効性に左右される[7]。~~つまり、意見表明のための基礎を裏付ける、監査証拠の適合性と証明力である。監査証拠の証明力は、情報源及び種類により影響を受け、入手する状況により異なる。~~

---

[1] ISA 500（改訂）案*「監査証拠」*の第 11 項(b)、A4 項、A27 項から A28 項及び A46 項から A50 項~~第 7 項から第 9 項~~

[2] ISA 500（改訂）案の第 13 項

[3] ISA 240（改訂）第 20 項

[4] ISA 240（改訂）A35 項

[5] ISA 240（改訂）第 22~~14~~項、ISA 500（改訂）案、第 ~~11~~15 項から第 16 項、ISA 505*「確認」*第 10 項から第 11 項及び第 16 項

[6] ISA 500（改訂）案の A6 項から A7 項

[7] ISA 500（改訂）案の第８項(a)及び A8 項

A34. 監査リスクを許容可能な低い水準に抑え、意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかは、職業的専門家としての判断に係る事項である。ISA 500（改訂）案及びその他の関連する ISA は、監査の過程を通じて、十分かつ適切な監査証拠の入手について監査人が考慮する追加的な要求事項及び詳細な指針を記載している。

…

A43. 統制リスクは、財務諸表の作成に関連する企業目的の達成を妨げるおそれがあると識別したリスクに対応するために経営者が整備及び運用する内部統制の有効性により影響を受ける。しかしながら、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、財務諸表の重要な虚偽表示リスク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。これは、内部統制の固有の限界のためである。内部統制の限界には、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。したがって、統制リスクは常に存在する。ISA は、~~実施すべき実証手続の種類、時期及び範囲の決定において、~~どのような場合に内部統制の運用評価手続が要求されるのか、又は運用評価手続を利用するのかについて記載している[8]。

A44. 重要な虚偽表示リスクの評価は、百分率などのような定量的な評価によることもでき、また定性的な評価によることもできる。いずれの場合においても、監査人が適切なリスク評価を行うことは、そのためにどのようなアプローチを採用するかということよりも重要である。ISA では、通常、「重要な虚偽表示リスク」という用語が使用されており、固有リスクと統制リスクを分けて記載していないことが多い。ただし、ISA 330（改訂）案に従ってアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応するためのリスク対応手続を立案し実施するため、ISA 315（2019 年改訂）では固有リスクと統制リスクを分けて評価することを求めている。

A45. 監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手するために必要なリスク対応手続の種類、時期及び範囲を決定するため、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを評価する[9]。

…

A49. ISA 300 及び ISA 330（改訂）案は、監査計画及び評価したリスクに対応する監査人の手続に関する要求事項と指針を記載している。監査の固有の限界のため、監査人は、発見リスクを抑えることはできても、それをなくすことはできない。したがって、発見リスクは常に存在する。

…

~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~と技法~~に特有の考慮事項

A73. 一部の ISA（例えば、ISA 315（2019 年改訂）及び ISA 500（改訂）案）に含まれる「~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~」に特有の考慮事項では、監査証拠を入手するに当たり監査手続の立案又は実施を支援するテクノロジー・ツールを利用する場合の~~監査人が「自動化されたツール及び技法」を利用して監査手続を実施する際の~~要求事項の適用方法について記載している。

---

[8] 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項から第７項、第 14 項から 26 項及び ISA 500（改訂）案、第 13 項を参照

[9] ISA 330（改訂）案の第６項から第７項

…

A76. それぞれの ISA の目的を考慮するに当たって、監査人は、ISA の相互関係を踏まえることが求められる。これは、A58 項に記載のとおり、ISA は、監査における一般的な責任を扱っている場合と、特定の項目への適用における詳細な考慮事項を扱っている場合の両方があるためである。例えば、本 ISA は、職業的懐疑心の保持を監査人に要求しており、これは、監査の計画と実施の全ての局面において必要であるが、他の ISA では要求事項として繰り返し記載はしていない。また、ISA 315（2019 年改訂）及び ISA 330（改訂）案は、重要な虚偽表示リスクの識別と評価、及び評価したリスクに対応する手続の立案と実施に関する目的及び要求事項を記載しているが、これは、監査の過程全体を通じて適用されるものである。監査に関する特定の項目を扱う ISA として、例えば、ISA 540（改訂）は、ISA 315（2019 年改訂）及び ISA 330（改訂）案における目的と要求事項を、その ISA の主題に関連してどのように適用すべきかについて記載しているが、目的と要求事項を繰り返し記載してはいない。したがって、ISA 540（改訂）の目的を達成するために、監査人は、他の関連する ISA の目的と要求事項を考慮に入れる。

…

ISA 220（改訂）「監査業務における品質マネジメント」

はじめに

…

要求事項

…

業務運営に関する資源

25. 監査責任者は、業務を実施するための十分かつ適切な人的資源、テクノロジー資源及び知的資源が、監査チームに適時に割り当てられている、又は利用可能であるかについて、監査業務の内容及び状況、監査事務所の方針又は手続並びに業務中に発生する可能性のある変更を考慮して判断しなければならない（A60 項から A71 項、A74 項から A75 項、A79 項参照）。

…

適用指針

…

A16. 本 ISA では、監査チームを監査業務において監査手続を実施する者に焦点を当てて定義している。監査意見及び監査報告書を裏付けるために必要な監査証拠は、主として当年度の監査の過程で実施した監査手続から入手する[10]。

[10] ISA 200 A31 項

監査手続には、リスク評価手続、[11]~~及び~~リスク対応手続~~から構成される~~[12]。~~及び~~ ISA に準拠するために実施することが要求されるその他の監査手続が含まれる[13]。ISA 500 ~~において説明されているように、~~（改訂）案は、異なる種類の監査手続に~~は~~ついて記載している。これには、例えば、閲覧、観察、確認、再計算、再実施、分析的手続及び質問が含まれており、多くの場合はそれらを組み合わせて実施する[14]。~~また、監査証拠を入手するための特定の手続は、ISA 520[15]等の他の ISA に記載されている。~~

…

A19. 監査チームには、会計又は監査の特殊な領域で専門知識を有するメンバーとして監査手続を実施する者も含まれる。例えば、法人税等の会計処理の専門知識を有する者や、通例でない、又は予期せぬ関係を識別するために~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~によって作成される複雑な情報の分析において専門知識を有する者が含まれることがある。ただし、当該専門知識を有する者に専門的な見解の問合せのみを行った場合は、当該専門知識を有する者は監査チームのメンバーではない。なお、専門的な見解の問合せについては、第 35 項及び A99 項から A102 項に記載されている。

…

職業的専門家としての懐疑心（第 7 項参照）

A35. 個々の業務での職業的専門家としての懐疑心の発揮に対する障害には、以下のものがあるが、これらに限定されない。

- …
- …
- 記録、施設、特定の従業員、顧客又は取引業者等へのアクセスの困難性。これにより、監査チームによる監査証拠として利用することを予定した情報の情報源の選択に偏向が生じ、より容易にアクセスできる情報源からの~~監査証拠~~情報を求める可能性がある。
- ~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~への過度の依存。これにより、監査チームが監査証拠を批判的に評価しない結果となる可能性がある。

…

A37. 個々の監査業務における職業的専門家としての懐疑心の発揮に対する障害を緩和するための監査チームの行動には、以下が含まれることがある。

- …
- 経営者が過度のプレッシャーを課す場合又は監査チームが監査証拠として利用することを予定した情報を入手するための記録、施設、特定の従業員、顧客、取引業者等へのアクセスに困難を伴う場合にガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションを行う。

---

[11] ISA 315（2019 年改訂）には、リスク評価手続に関する要求事項が記載されている。

[12] ISA 330（改訂）案*「評価したリスクに対応する監査人の手続」*には、運用評価手続及び実証手続を含むリスク対応手続に関する要求事項が記載されている。

[13] 13 ISA 500（改訂）案の A13 項

[14] ISA 500（改訂）案、付録 1~~A14 項から A25 項~~

[15] ~~ISA 520 *「分析的手続」*~~

…

業務運営に関する資源（第 25 項から第 28 項参照）

…

テクノロジー資源

. . .

A64A.　監査チームが直接利用するテクノロジー資源は、業務の立案及び実施において複数の目的を果たすことがある。テクノロジー資源には、監査証拠を入手する際の監査手続の立案又は実施を支援するテクノロジー・ツールが含まれる[16]。

テクノロジー・ツールの例： ・　モデリングや可視化を使用したデータの分析又は画像処理テクノロジーの分析を円滑化する IT アプリケーション ・　ワークフローを管理し、監査手続の計画及び実施、証拠の分析、結論の形成を支援するために構築された業務ソフトウェア ・　監査手続の一部側面の自動化を円滑化するテクノロジー（例えば、ロボティック・プロセス・オートメーション・テクノロジー）又は様々な情報源からの大量の情報の収集及び分析を円滑化するテクノロジー（例えば、人工知能技術） ・　監査手続の立案又は実施に関する機能を実行するようにプログラムされたスプレッドシート（例えば、データ分析や意思決定を支援する情報の生成）

A64B.　状況によっては、企業が財務諸表の作成に関連する情報の生成に複雑又は高度なテクノロジーを利用する場合がある。そのような場合、監査責任者は、監査チームに十分かつ適切なテクノロジー資源が割り当てられているか又は利用可能であるかを判断するに当たり、企業でのテクノロジーの利用状況を検討することがある。企業でのテクノロジーの利用が監査人による資源の割り当てにどのように影響するかは、職業的専門家としての判断に係る事項であり、監査業務の内容及び状況に影響を受ける。

例： ・　企業は、貸付金の予想信用損失の見積りに用いる主要な仮定を設定するに当たり複雑又は高度なテクノロジーを活用したモデルを使用することがある。監査責任者は、当該モデルによって生成された仮定を評価するために、監査チームがテクノロジー・ツールを利用する必要があると判断することがある。 ・　企業は、デジタル資産取引の実行と記録のために分散型台帳技術を使用することがある。監査責任者は、分散型台帳から当該企業の取引データを取得するために、監査チームがテクノロジー・ツールを利用する必要があると判断することがある。これは、そのようなツールを利用しなければ、監査手続を実施することが不可能である又は実務上可能でない場合があるためである。

[16] ISQM 1、A99A 項

A65. ~~監査手続を実施するために~~監査事務所により承認されたテクノロジー・ツールを利用する場合に、監査チームに求められる責任や考慮事項が監査事務所の方針又は手続に含まれることがある。また、アウトプットの評価や分析を行う際に、専門的な技能や知識を有する者の関与が監査事務所の方針又は手続で求められる場合がある。

A66. 監査手続を実施する際に、監査責任者が他の監査事務所に所属する者に特定の~~自動化されたテクノロジー・ツール及び技法~~の利用を要求する場合、これらの~~自動化されたテクノロジー・ツール及び技法~~の利用に当たり、監査チームの指示に従う必要があることを当該者とのコミュニケーションにおいて示す場合がある。

A67. 監査事務所の方針又は手続により、特定の ~~IT アプリケーション~~テクノロジー・ツール又は ~~IT アプリケーション~~テクノロジー・ツールの一部の利用が明確に禁止される場合がある(例えば、まだ監査事務所がその利用を明確に承認していないソフトウェア)。また、監査事務所は、未承認の~~ＩＴアプリケーション~~テクノロジー・ツールを利用する前に、その利用が適切であるかどうかを判断するため、監査事務所の方針又は手続によって、監査チームに以下のような特定の措置を講じることを要求する場合がある。

- 当該~~ＩＴアプリケーション~~テクノロジー・ツールを利用するための適性と適切な能力の保持
- 当該~~ＩＴアプリケーション~~テクノロジー・ツールの運用とセキュリティの検証
- 監査ファイルに含める特定の事項の文書化

A68. 監査責任者は、監査業務における ~~IT アプリケーション~~テクノロジー・ツールの利用が業務に照らして適切であるかどうか、また適切である場合のテクノロジー・ツール ~~IT アプリケーション~~の利用方法について検討する際に、職業的専門家としての判断を行使することがある。監査事務所によって明示的に承認されていない特定の ~~IT アプリケーション~~テクノロジー・ツールについて、監査業務での利用が適切であるかどうかを判断する際の考慮事項には以下が含まれる。

- 当該 ~~IT アプリケーション~~テクノロジー・ツールの利用及びセキュリティが監査事務所の方針又は手続に準拠していること。
- 当該 ~~IT アプリケーション~~テクノロジー・ツールが意図したとおりに運用されていること。
- 専門要員が当該 ~~IT アプリケーション~~テクノロジー・ツールを利用するために必要な適性と能力を有していること。

…

監査チームの適性及び能力（第 26 項参照）

A72. 監査責任者は、監査チームが適性及び適切な能力を有しているかを判断する際に、監査チームの以下の事項を考慮する場合がある。

- 業務の内容と複雑さの程度が類似した監査業務への従事及び適切な訓練を通じて得られた監査業務の理解の程度並びにこれまでの実務経験
- 職業的専門家としての基準及び適用される法令等についての理解
- 会計又は監査の特定の領域に関する専門知識
- 企業が利用する IT に関する専門知識、監査業務を計画し実施する際に監査チームが利用する~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~や技法~~に関する専門知識
- 被監査会社が属する産業に関する知識

・ 職業的専門家としての懐疑心の発揮及び職業的専門家としての判断能力
・ 監査事務所の定める方針又は手続についての理解

…

ISA 230「監査調書」

はじめに

…

定義

…

６． ISA における用語の定義は、以下のとおりとする。

(a) 監査調書－実施した監査手続、入手した関連する監査証拠及び監査人が到達した結論の記録をいう（「ワーキングペーパー」又は「ワークペーパー」という用語も使用されることがある）。

(b) 監査ファイル－特定の監査業務に関する監査調書を取りまとめた、物理的又は~~電子~~デジタル形式の一つ以上のフォルダその他の保存媒体をいう。

(c) …

…

適用指針

…

A3. 監査調書は、通常、紙媒体、~~電子~~デジタル媒体等で記録される。監査調書には、例えば以下のものが含まれる。

・ 監査手続書
・ 分析表

…

付録

（第１項参照）

他の ISA における文書化に関する特定の要求事項

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

…

・ ISA 330（改訂）案「*評価したリスクに対応する監査人の手続*」－第 33 項から第 35 項~~第 28 項から第 30 項~~

…

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」

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ける不正に関する監査人の責任及び監査報告書への影響を取り扱う。本 ISA の要求事項及び指針は、他の関連する ISA、特に ISA 200[17]、ISA 220（改訂）[18]、ISA 315（2019 年改訂）[19]、ISA 330（改訂）案[20]及び ISA 701[21]を参照又はそれらを拡充させている。したがって、本 ISA は、他の関連する ISA と併せて適用されることを意図している。

…

要求事項

…

評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応

…

44. 監査人は、ISA 330（改訂）案[22]に記載のとおり、評価した財務諸表全体レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに応じて、全般的な対応を決定しなければならない(A128 項参照)。

…

46. 監査人は、ISA 330（改訂）案[23]に記載のとおり、評価したアサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに応じて、実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案し実施しなければならない（A129 項から A135 項参照)。

…

53. 監査人は、ISA 520（改訂）案[24]を適用するに当たり、企業に関する監査人の理解と財務諸表が整合していることについて全般的な結論を形成するために、監査の最終段階で実施した分析的手続の結果が、これまで認識していなかった不正による重要な虚偽表示リスクを示唆していないかどうかを判断しなければならない（A154 項から A155 項参照)。

---

[17] 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*』
[18] ISA 220（改訂）『*監査業務における品質マネジメント*』
[19] ISA 315（2019 年改訂）『*重要な虚偽表示リスクの識別と評価*』
[20] ISA 330（改訂）案『*評価したリスクに対応する監査人の手続*』
[21] ISA 701『*独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告*』
[22] ISA 330（改訂）案の第５項
[23] ~~ISA 330 第６項~~
[24] ISA 520（改訂）案『*分析的手続*』第９項

54. 監査人は、ISA 330（改訂）案を適用するに当たり[25]、実施した監査手続及び入手した監査証拠に基づき、以下を評価しなければならない。

(a) 不正による重要な虚偽表示リスクの評価が依然として適切かどうか。

(b) 評価した不正による重要な虚偽表示リスクに対応するために入手した監査証拠が十分かつ適切かどうか。

…

56. 監査責任者は、監査人が第 55 項に従って実施した手続に基づき明らかに軽微と判断した不正又は不正の疑いを除いて、以下の事項を実施しなければならない（A163 項から A165 項参照）。

(a) 以下の事項について決定する。

(i) ISA 315（2019 年改訂）に従い、不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価に対する適切な基礎を得るために追加的なリスク評価手続を実施するかどうか。

(ii) ISA 330（改訂）案に従い、不正による重要な虚偽表示リスクに適切に対応するためのリスク対応手続を立案し実施するかどうか。

(iii) ISA 250（改訂）に従い、企業の違法行為について、監査人が法令や適用される職業倫理に関する規定による追加の責任を有するかどうか。

…

適用指針

…

A9. 監査人は、不正による重要な虚偽表示リスクの識別及び評価に関する監査手続を実施するため、又は評価した不正による重要な虚偽表示リスクに対応する監査手続を実施するため、~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~を用いる場合がある。これによって、監査人は大量のデータをより容易に評価することができるようになり、より深い洞察の提供、異常な傾向の識別などが可能になる。その結果、職業的懐疑心を保持及び発揮する能力を高め、経営者の主張に対する効果的な批判的検討ができるようになる。監査人はこのほか、仕訳入力テストに関する監査手続をより効率的かつ効果的に実施するため、~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~を用いる場合がある。ただし、~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~を使用した場合においても、監査の過程を通じて職業的懐疑心を保持し、職業的専門家としての判断を行使する必要性がなくなるわけではない。

…

職業的専門家としての懐疑心（第 7 項、第 19 項から第 22 項及び第 55 項から第 58 項参照）

…

A28. 監査の過程で、監査人が企業に影響を及ぼす不正又は不正の疑いを示す状況に気付く経緯は様々である。

[25] ISA 330（改訂）案の~~第 25 項から第 26 項~~第 30 項から第 32 項、~~第 62 項から第 64 項~~A85 項から A87 項

例：
企業に影響を及ぼす不正又は不正の疑いを示す状況に関する情報を提供し得る情報源には以下が含まれる。
・ ...
・ 元従業員（例えば、内部監査部門宛てに苦情の~~電子~~E メールを送る場合）

…

監査人が記録や証憑書類の真正性に疑いを抱く、又は証憑書類の文言が後から変更されたと考える状況

A34. ISA 500（改訂）案[26]では、監査手続を立案し実施する場合には、監査証拠として利用することを予定した情報の適合性及び信頼性を~~考慮~~評価することを監査人に求めている。監査証拠として利用することを予定した情報の信頼性は、監査人が当該情報にどの程度依拠し得るかに関係するものである。真正性は、監査手続の意図する目的を達成するために、その状況において重要である場合に監査人が考慮する情報の信頼性の属性である[27]。その考慮において、監査人は、当該情報が承認された~~実際に~~情報源から生成又は提供されたものであるか、及び情報が監査に不適切となるような方法で改竄されていないかについて考慮する[28]~~それが承認されているか、及び情報が不適切に改竄されていないかについて考慮する場合がある。~~

A35. ISA 500（改訂）案、本 ISA 又は他の ISA に準拠して実施した監査手続又は他の情報源から入手した情報によって、監査人が、ある記録や証憑書類が真正ではない、又は文言が後から変更されているが監査人に開示されていないと疑われるような状況に気付く場合がある[29]。しかしながら、監査人には、ある記録や証憑書類が真正ではない、又は文言が後から変更されていると疑われる状況を識別するために個別に立案した手続を実施することは求められていない。監査人が監査の過程でそうした状況を識別した場合には、第 22 項が適用される。

例：
ある記録や証憑書類が真正ではない、又は文言が後から変更されているが監査人に開示されていないとの疑いが識別される状況には、以下が含まれる。
・ ...
・ 最終更新日が、最終版として表示された日付よりも後の日付である~~電子~~デジタル形式の文書。

[26] ISA 500（改訂）案「監査証拠」~~第 7 項~~第 11 項
[27] ISA 500（改訂）案の第 11 項及び第 13 項
[28] ISA 500（改訂）案の A4 項
[29] ISA 200（改訂）の A24 項

A36. 監査人が、ある記録や証憑書類が真正ではない、又は文言が後から変更されているが監査人に開示されていないと疑われる状況を識別した場合、更に調査するための追加の監査手続には、以下を含むことがある。

- 経営者又はその他の企業構成員への質問
- 第三者への直接確認
- 記録や証憑書類の真正性を評価する専門家の利用
- 記録や証憑書類の真正性を評価するために、文書の真正性や完全性を検証するテクノロジーなどの~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~や技法~~の利用

A37. 追加的な監査手続の結果がその記録や証憑書類が真正ではない、又は文言が後から変更されているが監査人に開示されていないことを示す場合、監査人は、その状況が不正又は不正の疑いを示すものであるか判断し、状況に応じて第 55 項から第 58 項に従って監査手続を実施する場合がある。

…

A40. 財務諸表監査において、不正調査の技能は、会計、監査及び調査技能の組合せとなる場合がある。不正調査の技能は、不正な財務報告又は資産の流用の可能性のある証拠を入手するために、企業の会計記録の調査や評価又は監査手続の実施に適用される場合がある。不正調査の技能の利用は、監査人が、経営者による内部統制の無効化や財務報告における意図的な経営者の偏向があるかどうかを評価する際に役立つ場合もある。

例：
不正調査の技能には、以下の事項に関する専門的な技能又は知識が含まれる場合がある。

- 不正リスク要因の識別...
- …
- 不正又は不正の疑いを示す関連性、パターン又は傾向を識別するための~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~や技法~~を利用した情報やデータの収集、分析及び評価
- 不正を発見するための、不正スキームの知識、聞き取り手法、情報収集及びデータ分析の適用
- …
- 意図的な経営者の偏向を示す可能性のある又は経営者による内部統制の無効化に起因する可能性のある矛盾、通例でないパターン、例外的事象を調査するための~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~や技法~~を利用した財務情報及び非財務情報の分析

A41. 監査責任者は、監査チームが適切な適性及び適切な能力を有しているかを判断する際に、企業が使用する IT システムや IT アプリケーションに関する専門知識、監査チームが監査を計画し実施する際に利用する（例えば、経営者による内部統制の無効化リスクに対応するために大量の仕訳入力やその他の修正をテストする際など）~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~や技法~~に関する専門知識を考慮する場合がある。

…

A56. 討議を行う上で、以下のようなアプローチが有用となる場合がある。

- What-if シナリオー特定の事象又は状況が、経営者、取締役、ガバナンスに責任を有する者又は従業員が不正を実行する動機又はプレッシャー、機会や不正行為を正当化するような企業環境を醸成しているかどうか。またもしそうであれば、不正がどのように生じる可能性があるかといったシナリオを想定することが有用な方法となる場合がある。
- ~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~ ― 不正による重要な虚偽表示が財務諸表に生じる可能性についての討議をサポートするために、~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~や技法~~が用いられる場合がある。例えば、業界又はセクター別の財務比率比較分析など、動機・プレッシャーの理解を深めることを含め、不正リスク要因の識別をサポートするためにテクノロジー・ツールが利用される場合がある~~手法が含まれる~~。企業の当年度のデータ（例えば、財務データや営業データなど）内の通例でない関係は、競合他社や当該企業の過去の業績との比較において相反する比率や傾向を示す場合がある。

…

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

…

A66. 内部又は外部の業績評価が企業にとってプレッシャーとなる場合がある。このプレッシャーが、経営者又は従業員が不適切な方法で業績を向上させる、又は財務諸表の虚偽表示を行う動機となる場合がある。内部の業績評価には、従業員の業績評価とインセンティブ報酬に関する方針が含まれる場合がある。外部の業績評価には、株主やアナリスト、その他の財務諸表利用者からの期待が含まれる場合がある。

> 例：
> 監査人は、業績評価に使用されるデータの矛盾や異常を識別するため、事業セグメント又は製品種目ごとの各種データ分析等の~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~や技法~~を使用する場合がある。

…

企業の内部統制システムにおける内部統制の不備（第 37 項参照）

A108. 監査人は、企業の内部統制システムの各構成要素の評価を実施する際に、ある構成要素における企業の特定の方針が企業の性質及び状況にとって適切ではないと判断することがある。このような判断は、監査人が不正の防止及び発見に関連する内部統制の不備を識別するのに役立つ指標となり得る。監査人は、不正の防止又は発見に関連する内部統制の不備を識別した場合、その不備が ISA 330（改訂）案に従ったリスク対応手続の立案に与える影響を考慮する。

…

A126. 評価した不正による重要な虚偽表示リスク…

例：
…
・ ~~通例でない又は予期せぬ関係に関する追加の調査を行う際に、~~分析的実証手続をより細分化した~~詳細な~~レベルで実施する~~、又は閾値を下げて分析的実証手続を実施する~~。
・ 異常検知や統計的手法などの~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~を母集団全体に適用し、更に調査が必要な項目を識別する。

…

A128. 第 39 項(b)に従い…

例：
・ 重要な取引の…
・ …
・ データの改竄リスクに対応するため、~~自動化された~~テクノロジー・ツールで使用するデータを企業の情報システムから取得する際、直接抽出の手法又は技術を利用すること。
・ …

A129. 第 39 項(b)に従い、評価した不正による重要な虚偽表示リスクは、特別な検討を必要とするリスクとして扱われる。ISA 330（改訂）案では、評価した固有リスクの程度が固有リスクの分布の中で高いほど、より確かな心証が得られる監査証拠を入手するように計画することを監査人に求めている。監査人は、評価した不正による重要な虚偽表示リスクに対応するために、より確かな心証が得られる監査証拠を入手する場合に、評価した不正による重要な虚偽表示リスクに対応するために実施する手続の種類、時期及び範囲を変更することにより、~~監査~~入手する証拠の量を増やすことや、より質の高い~~適合性が高く、より証明力の強い~~監査証拠を入手することがある。~~例えば、第三者からの証拠の入手に重点を置き、又は異なる複数の情報源から監査証拠を入手することがある。~~

例：
種類
・ …
時期
・ ...
範囲
・ 監査人は、デジタル情報に対するより広範なテストを実施するために、~~自動化されたテクノロジー・ツール及び技法~~を利用することがある。そのような~~自動化された技法~~テクノロジー・ツールは、精査、不正による重要な虚偽表示リスクに対応する特定項目抽出による試査、又は監査サンプリングを実施する際の項目の抽出に利用される場合がある。例えば、監査人は、不正による重要な虚偽表示リスクに対応するより適合性の高い監査証拠を入手するため、特性に基づいて母集団を階層化することがある。

確認手続

A130. ISA 330（改訂）案[30]の適用に当たり、財務諸表における関連するアサーションを裏付ける方向又は矛盾する方向に偏らずに監査証拠を収集する場合、特に、取引種類、勘定残高又は注記事項に関連する不正による重要な虚偽表示リスクが識別された場合には、確認手続が有効と考えられる場合がある。

…

A133. 全ての確認依頼への回答には、入手を妨害されたり、改竄又は不正に係る何らかのリスクがあるため、ISA 505 では、回答の信頼性について疑義がある状況が挙げられている。回答の信頼性について疑義がある状況としては、確認依頼への回答が以下のような場合がある。

- 認識していないメールアドレスから送付されている場合
- 確認回答者が監査人の確認依頼に回答していることを示す依頼時の~~電子~~ E メールからの一連のやり取り又はその他の情報が一切含まれていない場合
- 通例でない制限又は免責条項が含まれている場合

…

A145. 第 49 項(d)は、監査対象期間を通じて仕訳入力及びその他の修正を検証する必要性を判断することを監査人に求めている。これは、不正による重要な虚偽表示や様々な隠蔽行為は年度を通じて起こり得るためである。

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

仕訳入力及びその他の修正の検証における~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~の利用の検討（第 49 項(b)及び第 49 項(c)参照）

A147. 監査人は、仕訳入力及びその他の修正を検証する（例えば、母集団の網羅性について判断する又は検証する項目を抽出する）際に、~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~の利用を検討することがある。こうした検討は、企業の仕訳入力及びその他の修正の処理に関するテクノロジーの利用に影響を受ける場合がある。

…

[30] ISA 330（改訂）案の第 11~~10~~ 項

A151. 監査人は、~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~を利用して、会計上の見積りに経営者の偏向がないかを検討する場合がある。…

…

全般的な結論を形成するために監査の最終段階で実施する分析的手続（第 53 項参照）

A154. ISA 520（改訂）案では、監査の最終段階において行われる分析的手続は、財務諸表の個別の構成単位又は構成要素について監査中に形成された結論を裏付けることが意図されていると説明されている[31]。ただし、監査人は、リスクがより高い特定の取引種類、勘定残高及び注記事項に関して、一定の傾向や関係によってこれまで識別されていなかった不正による重要な虚偽表示リスクが示されるかどうかを判断するために、より細かいレベルで分析的手続を実施することがある。どのような傾向や関係が不正による重要な虚偽表示リスクを示しているかを決定する際には、監査人の職業的専門家としての判断を要する。特に、期末日前後の収益や利益を伴う通例でない関係が該当する。

例：
- 期末日前の数週間に計上された、異常に多額な利益
- 通例でない取引
- 営業活動によるキャッシュ・フローの傾向と矛盾する利益
  - ○ 翌会計期間の期首の収益が異常に少額である。
  - ○ 翌会計期間の期首の返金又はマイナスの請求書の水準が異常に高い。

A155. 監査人は、これまで認識していなかった不正による重要な虚偽表示リスクの有無を判断するため、通例でない又は矛盾する取引計上パターンの識別に~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~を用いる場合がある。

…

経営者確認書（第 63 項参照）

A193. ISA 580 では、監査において経営者（適切な場合にはガバナンスに責任を有する者）から適切な経営者確認書を入手することについて要求事項を定め、指針を提供している。経営者確認書は監査証拠の重要な情報源であるが、経営者確認書自体は、記載されている事項に関する十分かつ適切な監査証拠とはならない。また、経営者は不正を行うことができる特別な立場にあるため、監査人は ISA ~~330~~700（改訂）に従って要求される結論を導くに当たり、他の監査証拠と整合しているか矛盾しているかにかかわらず、また、財務諸表におけるアサーションを裏付けるかどうかにかかわらず、入手した全ての監査証拠を考慮に入れることが重要である[32]。

[31] ISA 520（改訂）案の A25 項から A26 項
[32] ISA ~~330~~700（改訂）の第 ~~26~~11A 項

…

付録２

（A59 項、A127 項及び A135 項参照）

不正による重要な虚偽表示に関するリスク対応手続の例示

本付録では…

アサーション・レベルにおける検討事項

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

- …
- ~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~や技法~~を利用する。例えば、データマイニングにより母集団から異常取引を抽出する。例えば、~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~や技法~~を用いて頻繁に使用される数字を識別する。これは経営者や従業員が不正な仕訳入力やその他の修正を行う際に、同じ数字を繰り返し使うなど無意識の偏向が存在する可能性があるためである。
- …

不正な財務報告による重要な虚偽表示に関するリスク対応手続

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

収益認識

- 細分化されたデータを利用して、収益に関する分析的実証手続を実施する。例えば、月別及び製品別又は事業セグメント別に、当年度の収益を前年度の収益と比較する。~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~は、通例でない又は予期せぬ収益間の関係や取引の識別に有用な場合がある。
- …
- 収益に関する取引が~~電子的に~~デジタル形式で開始、処理及び記録されている場合には、計上された収益に関する取引の発生と記録に関する内部統制の有効性を検討する。
- …

棚卸数量

- …
- 実地棚卸の結果を検証するために、~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~や技法~~を利用する（例えば、タグ・コントロールを検証するために棚札番号順に並べる、又は品目の脱落や重複の可能性を検証するために項目番号順に並べる。）。

…

付録３

（A29 項参照）

不正又は不正の疑いを示す状況の例示

不正による重要な虚偽表示が財務諸表に含まれている可能性を示す状況の例は、次のとおりである。

…

証拠の矛盾又は紛失

- …
- 原本が存在すると考えられるにもかかわらず、紙媒体の文書の写し又は~~電子化された~~デジタル化された文書の写ししか入手できない。
- …
- 企業の記録保存に関する手続に従っていないため、利用不可能な又は消失した~~電子的~~デジタル形式の証憑がある。
- …

…

監査人と経営者との間の問題のある、又は通例でない関係

- …
- 監査人が~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~を用いてテストを行う際に、重要な~~電子的~~デジタル形式ファイルへのアクセスを制限する。
- …

…

付録４

（A100 項、A104 項及び A143 項参照）

仕訳入力及びその他の修正を抽出する際の監査人の追加的な考慮事項

以下は、テストの対象となる仕訳入力及びその他の修正の抽出に関連する考慮事項である。

…

- …
- 不正を防止又は発見するために設計された仕訳入力に関する内部統制に関する理解[33]（~~本 ISA~~第 36 項も参照）。多くの企業では、定型的な取引の処理を手作業と自動化された内部統制を組み合わせて行っている。同様に仕訳入力及びその他の修正のプロセスは、IT システムにおける手作業と自動化された内部統制の組み合わせで行っていることが多い。財務報告プロセスにおいて IT を利用している場合には、仕訳入力やその他の修正は~~電子的情報~~デジタル形式のみで存在することがある。

[33] ISA 315（2019 年改訂）第 26 項

○ 不正を防止又は発見するために設計された仕訳入力に関する内部統制には、承認、調整、検証(エディット・チェック、バリデーション・チェック又は自動計算など)、職務の分離、物理的又は論理的なアクセス権管理に関する内部統制が含まれる場合がある。

…

ISA 250（改訂）「財務諸表監査における法令の検討」

はじめに

…

適用指針

…

法令遵守に関する監査人の検討

…

その他の監査手続によって監査人が違法行為に気付く場合（第 16 項参照）

A15. 監査人は、財務諸表に対する意見を形成するための監査手続により、違法行為又はその疑いに気付くことがある。そのような監査手続には、例えば以下が含まれる。

- 議事録の閲覧
- 訴訟、賠償請求及び更正等についての経営者及び企業の法務部門又は顧問弁護士への質問
- 取引種類、勘定残高又は注記事項に対しての~~実証的な~~詳細テスト

…

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」

はじめに

本 ISA の範囲

1. 本国際監査基準（ISA）は、監査人が、財務諸表監査において識別した内部統制の不備に関してガバナンスに責任を有する者及び経営者と適切にコミュニケーションを行う責任を扱っている。本 ISA は、内部統制システムの理解及び運用評価手続の立案と実施に関して、ISA 315（2019 年改訂）[34]及び ISA 330（改訂）案[35]の要求事項に追加的な責任を監査人に課すものではない。ISA 260（改訂）[36]は、監査に関連してガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションを行う監査人の責任に関する要求事項と指針を提供している。

[34] ISA 315（2019 年改訂）「*重要な虚偽表示リスクの識別と評価*」第 12 項(c)及び(m)、及び第 21 項から第 27 項
[35] ISA 330（改訂）案「*評価したリスクに対応する監査人の手続*」
[36] ISA 260（改訂）「*ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション*」

…

ISA 300「財務諸表の監査計画」

はじめに

…

要求事項

…

８． 監査人は、監査の基本的な方針を策定する際、ISA 220（改訂）に従って入手した情報を考慮するとともに以下の事項を実施しなければならない。

(a) 監査業務の範囲に影響を及ぼす事項を識別すること。

(b) …

…

(e) 業務の実施に必要な人的資源、テクノロジー資源、知的資源の内容、時期及び範囲を明確にすること[37]。（A9 項から A13 項参照）

９． 監査人は、以下の事項を含む詳細な監査計画を作成しなければならない。

(a) 監査チームメンバーへの指揮、監督及び作業の査閲の内容、時期及び範囲（A14 項参照）

(b) ISA 315（2019 年改訂）により計画するリスク評価手続の種類、時期及び範囲[38]

(c) ISA 330（改訂）案[39]により計画するアサーション・レベルのリスク対応手続の種類、時期及び範囲

(d) 他の ISA における要求事項により計画する監査手続（A15 項から A17 項参照）

…

[37] ISA 220（改訂）第 25 項

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

[39] ISA 330（改訂）案*「評価したリスクに対応する監査人の手続」*

付録

（第７項から第８項、A9 項から A14 項参照）

監査の基本的な方針を策定する際の考慮事項

…

監査業務の特徴

・　…

・　監査手続の実施におけるＩＴの影響（例えば、データや~~コンピュータ利用監査技法（CAAT）~~テクノロジー・ツールの利用可能性）

・　…

…

ISA 315（2019 年改訂）「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」

はじめに

…

５．ISA 200 は、十分かつ適切な監査証拠を入手するのに必要なリスク対応手続の種類、時期及び範囲を決定するため、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを評価すると説明している[40]。本 ISA では、識別したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクについては、固有リスクと統制リスクとに分けて評価することが要求されている。評価した固有リスクの程度は高いものから低いものまで様々であり、これを固有リスクの分布と呼ぶことがある。

…

７．監査人によるリスクの識別と評価のプロセスは、反復的かつ累積的である。企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み並びに企業の内部統制システムの理解は相互に関係しており、重要な虚偽表示リスクを識別し評価するための要求事項に記載されている。本 ISA が要求する事項の理解の過程でリスクを暫定的に認識し、リスクの識別と評価の過程で当初の認識が見直される場合がある。加えて、本報告書及び ISA 330（改訂）案は、ISA 330（改訂）案に従ったリスク対応手続で入手した監査証拠に基づいて、又は新たな情報を入手した場合は、リスク評価を更新し、全般的な対応やリスク対応手続を変更することを要求している。

８．ISA 330（改訂）案は、監査人に、評価した財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクに応じて、全般的な対応を立案し実施することを要求しており[41]、さらに、監査人の~~統制環境~~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と説明している。また、ISA 330（改訂）案は、監査人に、重要な取引種類、勘定残高及び注記事項それぞれについて、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、実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案し実施することを要求している[42]。

…

[40] ISA 200 の A46 項及び ISA 330（改訂）案*「評価したリスクに対応する監査人の手続」*の第６項から第７項

[41] ISA 330（改訂）案の第５項

[42] ISA 330（改訂）案の第６項

定義

12. ISA における用語の定義は、以下のとおりとする。

(a)A 「会計記録」－当初の会計仕訳の記録とその裏付けとなる記録をいう。(A1A 項参照)

(a) 「アサーション」－経営者が財務諸表において明示的か否かにかかわらず提示するものであり、財務諸表が、情報の認識、測定、表示及び注記に関して適用される財務報告の枠組みに準拠して作成されていることを表すものである。監査人は、重要な虚偽表示リスクの識別、評価及び対応において、発生する可能性のある虚偽表示の種類を考慮する際にアサーションを利用する。(A1 項参照)

…

(j) 「リスク評価手続」－不正か誤謬かを問わず、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクとアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別し評価する~~ために~~目的で立案され、実施される監査手続をいう。

…

要求事項

リスク評価手続とこれに関連する活動

13. 監査人は、以下に関する適切な基礎を提供する監査証拠を入手するために、リスク評価手続を立案し実施しなければならない。(A11 項から A18 項参照)

(a) 不正又は誤謬による、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスク及びアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの識別及び評価

(b) ISA 330（改訂）案に従ったリスク対応手続の立案

…

重要な虚偽表示リスクの識別と評価（A184 項から A185 項参照）

…

統制活動

26. 監査人は、リスク評価手続を通じて実施する以下の識別及び評価により、統制活動を理解しなければならない（A147 項から A157 項参照）。

(a) 統制活動のうち、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以下の内部統制の識別 (i) 特別な検討を必要とするリスクに対応する内部統制(A158 項から A159 項参照) (ii) 非経常的な取引や通例でない取引の仕訳、又は修正仕訳といった非定型的な仕訳を含む、仕訳入力に関する内部統制（A160 項から A161 項参照） (iii) ~~実証手続の種類、時期及び範囲を決定するに当たり、~~監査人が運用評価手続の実施を計画している内部統制。これには、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が含まれる（A162 項から A164 項参照）。 (iv) アサーション・レベルのリスクに関して第 13 項の目的を達成するために、監査人が職業的専門家としての判断に基づいて評価することが適切であると考えるその他の内部統制（A165 項参照） (b) (a)で識別された内部統制について、ITの利用から生じるリスクの影響を受ける IT アプリケーション及び関連するその他の IT 環境の識別（A166 項から A172 項参照）	(c) (b)で識別された IT アプリケーション及び関連するその他の IT 環境について、以下の識別（A173 項から A174 項参照） (i) IT の利用から生じるリスク (ii) ITの利用から生じるリスクに対応する IT 全般統制 (d) (a)及び(c)(ii)で識別された個々の内部統制の評価（A175 項から A181 項参照） (i) 当該内部統制が、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに効果的に対応するようにデザインされているか、又は他の内部統制の運用を支援するよう効果的にデザインされているかの評価 (ii) 企業の担当者への質問に追加して他の手続を実施することによる、当該内部統制が業務に適用されているかの判断

…

重要な虚偽表示リスクの識別

…

29. 監査人は、関連するアサーションとそれに関連する重要な取引種類、勘定残高又は注記事項を決定しなければならない（A202 項から A204B 項参照）。

…

統制リスクの評価

34. 監査人が、リスク対応手続の一環として内部統制の運用状況の有効性を評価する場合は、統制リスクを評価しなければならない。監査人が内部統制の運用状況の有効性を評価しない場合は、重要な虚偽表示リスクと固有リスクは同じ評価となる（A226 項から A229 項参照）。

リスク評価手続から得られた監査証拠の評価

35. 監査人は、リスク評価手続から得られた監査証拠が、重要な虚偽表示リスクの識別及び評価のための適切な基礎を提供しているかどうかを評価しなければならない。適切な基礎を提供していないと評価する場合、監査人は、適切な基礎を提供する監査証拠が得られるまで、追加的なリスク評価手続を実施しなければならない。監査人は、重要な虚偽表示リスクを識別し評価するに当たり、他の監査証拠と整合する又は矛盾する監査証拠を含め、また、経営者のアサーションを裏付けるかどうかにかかわらずに対し裏付けとなるか矛盾するかを問わず、リスク評価手続から得た全ての監査証拠を考慮しに入れなければならない（A230 項から A2312 項参照）。

重要ではない（Not Significant）が、重要性のある（Material）取引種類、勘定残高及び注記事項

36. 関連するアサーションを識別していないが重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項に重要な虚偽表示リスクがないとした監査人の評価が、引き続き適切であるかどうかを評価しなければならない（A230C3 項、A232B 項から A233B5 項参照）。

リスク評価の修正

37. 監査人は、当初の重要な虚偽表示リスクの識別又は評価の基礎となった監査証拠と矛盾する新たな情報を入手した場合には、リスクの識別及び評価を修正しなければならない（A236 項から A236A 項参照）。

…

監査調書

38. ISA 230 を適用するに当たり、監査人は、以下の事項を監査調書に記載しなければならない[43]（A237 項から A241 項参照）。
    (a) 監査チーム内の討議及び重要な結論
    (b) 第 19 項、第 21 項、第 22 項、第 24 項及び第 25 項に従って監査人が理解した主な内容、理解に当たって利用した情報の情報源、及び実施したリスク評価手続
    (c) 第 26 項の要求事項に基づく識別した内部統制のデザインの評価、及び内部統制が業務に適用されているかどうかの判断
    (d) 財務諸表全体レベル及びアサーション・レベルにおいて識別し評価した重要な虚偽表示リスク（特別な検討を必要とするリスク及び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を含む。）及び重要な判断の根拠

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

(e) 第 36 項に従い、重要性のある取引種類、勘定項目又は注記事項は、重要な取引種類、勘定項目又は注記事項ではないと監査人が判断した根拠（A238A 項参照）

…

適用指針

定義（第 12 項参照）

A1A. 会計記録には、電信送金表などの支払記録、請求書、契約書、総勘定元帳、補助元帳、仕訳徴及び仕訳帳に記帳されない財務諸表に対するその他の修正、及び原価配分・計算・調整・開示を裏付けるワークシートやスプレッドシートなどの記録が含まれる。

…

リスク評価手続とこれに関連する活動（第 13 項から第 18 項参照）

…

監査証拠の情報源（第 13 項参照）

A15. リスク評価手続を立案し実施する上で、入手する監査証拠が偏らないように、企業の内外の複数の情報源から証拠を入手する場合があるが、監査人は、監査証拠を入手し得る全ての情報源を識別するために、網羅的な調査を行うことは要求されていない。リスク評価手続のための情報源には[44]、他の情報源からの情報に加えて、例えば、以下が含まれる。

- 経営者、ガバナンスに責任を有する者及びその他の主要な企業構成員（例えば、内部監査人）とのコミュニケーション
- 規制当局等の特定の外部者（情報を直接入手したか間接的に入手したかを問わない。）
- 企業に関する公開情報。例えば、企業が発行したプレスリリース、アナリスト若しくは投資家グループ向けの説明資料、アナリスト・レポート又は取引活動に関する情報

監査人は、情報源に関わりなく、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た情報の適合性と信頼性を~~考慮~~評価する。[45]

A19. ISA 500（改訂）案[46]は、リスク評価手続及びリスク対応手続から監査証拠を入手する際に実施する監査手続の種類を記載している。監査手続の種類、時期及び範囲は、ある会計データとその他の証拠が~~電子媒体~~デジタル形式のみであるか、又はある時点においてのみ利用可能であるかどうかによって影響を受ける[47]。監査人は、効率的である場合には、リスク評価手続を、ISA 330（改訂）案に従い、実証手続又は運用評価手続と同時に実施することがある。また、重要な虚偽表示リスクの識別及び評価を裏付ける監査証拠が、アサーション・レベルの虚偽表示の発見又は内部統制の運用状況の有効性の評価を裏付ける監査証拠にもなる場合がある。ISA 500（改訂）案で要求されているとおり、監査人が一つの監査手続を複数の目的のために用いる場合、監査人は、入手した監査証拠が個々の意図する目的を達成しているかどうかを評価する[48]。

---

[44] A37 項及び A38 項を参照
[45] ISA 500（改訂）案*「監査証拠」*第 117 項
[46] ISA 500（改訂）案、~~A14 項から~~ A17 項及び ~~A21 項から A25 項~~付録 1
[47] ISA 500（改訂）案の A55 項 ~~A16 項~~
[48] ISA 500（改訂）案の第 10 項

…

~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~（第 14 項参照）

A21. 分析、再計算、再実施、整合性チェックが可能な~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~と技法~~を利用することで、監査人は、大量のデータ（総勘定元帳、補助元帳又はその他の業務上のデータ）に対してリスク評価手続を実施する場合がある。

…

分析的手続（第 14 項(b)参照）

リスク評価手続として分析的手続を実施する理由

…

A28. リスク評価手続として実施する分析的手続によって、気付いていなかった企業の状況を識別したり、変化などの固有リスク要因がどのようにアサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼすのかについて理解することがあり、それゆえ、分析的手続は、不正か誤謬かを問わず、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を識別し評価するのに役立つ。

分析的手続の種類

…

A30. 本 ISA は、A27 項から A29 項に記載しているとおり、監査人による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。ISA 520（改訂）案[49]は、監査人による分析的実証手続としての利用を取り扱っている。また、リスク評価手続として利用した分析的手続~~（「分析的実証手続」）の利用~~の結果に関する監査人の責任及び監査の最終段階の分析的手続の実施に関する監査人の責任~~を~~も取り扱っている。~~したがって、リスク評価手続として実施する分析的手続は、ISA 520 の要求事項に従って実施する必要はないが、ISA 520 の要求事項と適用指針は、監査人がリスク評価手続の一環として分析的手続を実施する際の有益な指針となることがある。~~

~~自動化されたツール及び技法~~テクノロジー・ツール

A31. 分析的手続は、~~多くのツール又は技法~~テクノロジー・ツールを利用して実施することが可能である~~、ツール又は技法は自動化されている場合がある。データに対して自動化されたツール又は技法を用いて分析することをデータアナリティクスということがある。~~

[49] ISA 520（改訂）案*「分析的手続」*

例：
監査人は、スプレッドシートを利用して実績と予算を比較することもあれば、一方で、より具体的なリスク評価手続が必要となる取引種類、勘定残高又は注記事項を識別するために、より高度な手続として、企業の情報システムからデータを抽出し可視化技法を用いて当該データを詳しく分析することもある。

…

~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~

A35. ~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~又は技法~~が、観察又は文書の閲覧のために利用されることもある。例えば、特定の資産について、ドローンといった遠隔観察ツールが利用されることがある。

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

…

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

…

A51. 企業及び企業環境並びに適用される財務報告の枠組みの理解により、監査人は、例えば以下の局面において、どのようにリスク対応手続を計画し実施すればよいかについて判断することができる。

- ISA 520（改訂）案に従った分析的実証手続を実施する際に使用する監査人の推定値の算定[50]
- ISA 330（改訂）案に従った十分かつ適切な監査証拠を入手するためのリスク対応手続の立案と実施
- 入手した監査証拠の十分性と適切性の評価（例えば、経営者が使用した仮定、又は経営者による口頭及び書面による陳述に関連した監査証拠の評価）

…

~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~

A57. 監査人は、情報システムを理解するための監査手続の一環として、~~自動化されたツール及び技法~~テクノロジー・ツールを利用することにより取引及び処理の流れを理解することがある。手続の結果、監査人は、企業の組織構造や企業の取引相手（例えば、仕入先、顧客、関連当事者）に関する情報を入手することがある。

…

[50] ISA 520（改訂）案の第8~~5~~項

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

…

A85. 企業及び企業環境並びに適用される財務報告の枠組みを理解することは、取引種類、勘定残高又は注記事項に係るアサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼすような特徴のある事象又は状況を識別するのに役立つ。これらの特徴は、固有リスク要因である。固有リスク要因は、虚偽表示の発生可能性又は発生した場合の虚偽表示の影響の度合いに関連することで、アサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼす可能性がある。固有リスク要因がどのようにアサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼすのかを理解することは、第28項(b)に従ってアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別する際の、虚偽表示の発生可能性と影響の度合いの監査人の予備的な理解に役立つことがある。また、固有リスク要因がどの程度、アサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼすのかを理解することは、第31項(a)に従って固有リスクを評価する際の、起こり得る虚偽表示の発生可能性と影響の度合いの監査人の評価の理解に役立つことがある。したがって、固有リスク要因を理解することは、監査人がISA 330（改訂）案に基づくリスク対応手続を立案し実施するのに役立つことにもなる。

…

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

…

A98. 統制環境、企業のリスク評価プロセス及び内部統制システムを監視する企業のプロセスは企業の内部統制システムの基礎となるものであるため、その運用における不備は財務諸表の作成に広範な影響を及ぼす可能性がある。したがって、これらの構成要素に対する監査人の理解及び評価は、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクの監査人による識別及び評価に影響を与え、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にも影響を与える可能性がある。財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクは、ISA 330（改訂）案で説明されているように、監査人のリスク対応手続の種類、時期及び範囲への影響を含め、全般的な対応の立案に影響を及ぼす[51]。

…

A125. 監査人は、統制活動における個々の内部統制を識別し、デザインを評価し、実際に適用されているかどうかを評価することが求められている。この識別と評価は、特定のリスクへの経営者の対処方針の理解を可能とし、ISA 330（改訂）案において要求されるリスク対応手続の立案及び実施に関する決定に役立つ。評価した固有リスクの程度が高いほど、より確かな心証が得られる監査証拠の入手が必要となる。監査人が、識別した内部統制の運用状況の有効性の評価を計画していない場合であっても、特定のリスクに対する経営者の対処方針の理解は、関連する重要な虚偽表示リスクに対応する実証手続の種類、時期及び範囲の立案に~~影響を及ぼす~~役立つ。

…

[51] ISA 330（改訂）案のA41~~-1~~項からA73~~-3~~項

A128. 監査人は、重要な取引種類、勘定残高又は注記事項に関連する、企業の情報システムにおける情報の流れを理解する際に、第 26 項(a)に記載されている統制活動における内部統制を識別する場合がある。統制活動における内部統制のうち、監査人がはじめに着目し識別し評価する内部統制は、仕訳入力に関する内部統制と、~~実証手続の種類、時期及び範囲を立案するために~~運用評価手続の実施を計画している内部統制となることがある。

…

適用の柔軟性

A131. 複雑でない企業の情報システム及び関連する業務プロセスは、大規模企業のそれと比べて精緻でなく、IT 環境も複雑でないことが多いが、情報システムの役割は同様に重要である。経営者が直接関与する複雑でない企業では、広範囲にわたる会計手続の記述、詳細な会計記録又は文書による方針を必要としない場合がある。したがって、複雑でない企業の監査においては、情報システムに関連する内容の理解に多くの工数をかける必要がなく、理解するために実施する手続は、観察や文書の閲覧よりも質問の割合が多くなる場合がある。しかしながら、関連する情報システムを理解することは、ISA 330（改訂）案に従ったリスク対応手続を立案する上で変わらず必要であり、重要な虚偽表示リスクを識別し評価するのに役立つことがある（A86 項参照）。

…

~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~

A137. 監査人は、取引の会計記録を保存している企業の情報システムのデータベースに直接アクセスするために、又は、データベースからデータをダウンロードするために、~~自動化された技法~~テクノロジー・ツールを使用する場合がある。監査人は、この情報に対して~~自動化されたツール又は技法~~テクノロジー・ツールを用いることで、特定の取引又は取引の母集団全体に係る仕訳入力又は他の電子的な記録を追跡し、会計記録の開始から総勘定元帳への転記に至るまでの情報システム内の取引の流れについての監査人の理解を確認することがある。取引を網羅的に又は広範囲に分析することにより、通常の処理又は想定される処理から逸脱した取引が識別され、結果として、重要な虚偽表示リスクが識別されることがある。

…

統制活動（第 26 項参照）

統制活動における内部統制

…

A151. 監査人が第 26 項に従って、識別し、デザインを評価し、また業務に適用されているかどうかを判断することが要求される内部統制は以下である。

- ~~実証手続の種類、時期及び範囲を決定するに当たり、~~監査人が運用評価手続の実施を計画している内部統制。このような内部統制の評価は、ISA 330（改訂）案に準拠した運用評価手続を監査人が立案するための基礎を提供する。この内部統制には、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が含まれる。

- ~~内部統制には、~~特別な検討を必要とするリスクに対応する内部統制及び仕訳入力に対する内部統制~~が含まれる~~。これらの内部統制の識別及び評価は、重要な虚偽表示リスクの追加的な識別を含め（A95 項参照）、重要な虚偽表示リスクに関する監査人の理解に影響を及ぼすこともある。また、この理解は、評価した重要な虚偽表示リスクに対応する実証手続の種類、時期及び範囲~~を決定するための基礎も提供する~~の決定にも役立つ。
- アサーション・レベルのリスクに関して第 13 項の目的を達成するために、監査人が職業的専門家としての判断に基づいて評価することが適切であると考えるその他の内部統制

…

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

特別な検討を必要とするリスクに対応する内部統制（第 26 項(a)(i)参照）

…

A158. 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評価手続の実施を計画してい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、ISA 330（改訂）案で要求され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の立案と実施~~の基礎を提供することがある~~に役立つことがある[52]。重要な非定型的事象又は判断に依存している事項に関連するリスクは、定型的な内部統制では対応できない場合が多いが、経営者はこのようなリスクへの別の対処を行っている場合がある。したがって、非定型的事象又は判断に依存している事項により生じる特別な検討を必要とするリスクに対応するための内部統制について企業がデザインし業務に適用しているかどうかの監査人の理解には、経営者が当該リスクに対処しているかどうか、又は経営者がどのように対処しているかが含まれることがある。経営者による対処には、以下のような事項がある。

- 上級経営者や専門家による、仮定の検討などの内部統制
- 会計上の見積りに関する文書化された手順
- ガバナンスに責任を有する者による承認

> 例：
> 重要な訴訟の通知の受領等の非定型的事象が生じた場合の企業の対処には、法務部や法律顧問等の適切な専門家の意見の聴取、潜在的な影響の評価、財務諸表上にどのように開示すべきかの検討が含まれる。

…

仕訳入力に関する内部統制（第 26 項(a)(ii)参照）

A160. 企業が取引処理に関連する情報を総勘定元帳に記録する方法は、定型的か否か、自動化されているか否かにかかわらず、通常、仕訳入力を伴うため、仕訳入力に関する内部統制は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応し、全ての監査において識別されることが想定される内部統制である。その他の内部統制を識別する範囲は、企業の性質や監査人が計画しているリスク対応手続の方針により異なる。

[52] ISA 330（改訂）案の第 10~~21~~項

例：
複雑でない企業の監査において、企業の情報システムは複雑ではなく、監査人は内部統制の運用評価手続の実施~~への依拠~~を~~予定~~計画しないことがある。また、監査人が内部統制のデザインを評価し、当該統制が業務に適用されていることを判断することが求められる特別な検討を必要とするリスク又はその他の重要な虚偽表示リスクを識別しないこともある。監査人は、このような監査では、仕訳入力に関する企業の内部統制以外に識別すべき内部統制は存在しないと判断することがある。

~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~

A161. 手作業中心の帳簿体系では、非定型的な仕訳入力は、元帳、仕訳帳、証憑書類等の閲覧により識別できる場合がある。自動化された手続により帳簿が作成され、財務諸表の作成が行われている場合には、このような仕訳入力は、~~電子的情報~~デジタル形式のみで存在するため、~~自動化された技法~~テクノロジー・ツールの利用により容易に識別できる場合がある。

…

監査人が運用評価手続の実施を計画している内部統制（第 26 項(a)(iii)参照）

A162. 監査人は、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アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクが存在するかどうかを判断する。監査人は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに~~ついて~~対応するに当たり、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している場合には、ISA330（改訂）案に準拠して [53]、~~重要な虚偽表示リスクに対応した~~内部統制の運用評価手続を立案し実施することが要求されるため、当該リスクに対応する内部統制を識別し評価することが求められる。

A163. その他の場合でも、監査人が ISA330（改訂）案に従ってリスク対応手続の一環と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している~~を考慮して ISA330[55] に従って実証手続の種類、時期及び範囲を決定する~~場合、~~ISA330（改訂）案は監査人に内部統制の運用評価手続を立案し実施することを要求しているため、~~その内部統制を識別し評価することが求められる [54]。

例：
監査人は、以下の内部統制の運用評価手続の実施を計画することがある。
・ 定型的な取引に対する内部統制。大量の同種類の取引に対する内部統制の運用状況の有効性を評価することは、より効果的又は効率的である。

[53] ISA 330（改訂）案の第 14~~8~~ 項
[54] ISA 330（改訂）案の第６項から第７項及び第 14 項
[55] ~~ISA 330 第８項(a)~~

- 企業が作成した情報の網羅性と正確性に対する内部統制（例えば、システムにより生成された情報に関する内部統制）。企業が作成した情報の信頼性を~~判断~~評価するために、リスク対応手続の立案と実施において、当該内部統制の運用評価手続の実施を計画する場合がある。
- 事業経営の有効性と効率性を高める目的や事業経営に係る法令の遵守を促す目的に関連する内部統制。これらの内部統制が、監査人が監査手続を実施する際に評価又は利用するデータに関連する場合には、当該内部統制の運用評価手続の実施を計画する場合がある。

…

IT アプリケーション及び関連するその他の IT 環境の識別（第 26 項(b)参照）

監査人が、識別された IT アプリケーション及び関連するその他の IT 環境に関して、IT の利用から生じるリスク及び IT 全般統制を識別する理由

A166. IT の利用から生じるリスク及び当該リスクに対応するために企業が適用する IT 全般統制の理解は、以下の事項に影響を及ぼす可能性がある。

- 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評価手続を実施するか否かについての監査人の判断

例：
IT の利用から生じるリスクに対応するための IT 全般統制が、有効にデザインされていない又は適切に業務に適用されていない場合（例えば、内部統制が IT アプリケーションに対し未承認のプログラム変更や未承認のアクセスを適切に防止又は発見しない場合）がある。この場合、当該 IT 全般統制の影響を受ける IT アプリケーションの自動化された情報処理統制~~に依拠する~~をテストするという監査人の判断に影響を及ぼすことがある。

- …

- ~~ＩＴアプリケーションによって生成された~~企業が作成した情報に対する監査計画

例：
監査証拠として利用することを予定した情報が、企業が作成した情報~~が企業のＩＴアプリケーションによって生成されている~~である場合、監査人は、システムが生成したレポートに対する内部統制を評価する場合がある。この内部統制の評価には、不適切若しくは未承認のプログラム変更又はレポート上でのデータの直接変更のリスクに対応するＩＴ全般統制の識別や評価を含む。

- …
- リスク対応手続の立案

例：
監査人は、情報処理統制が IT 全般統制に依存している場合、IT 全般統制の運用評価手続を実施することを決定する場合がある。その場合、当該 IT 全般統制に対する運用評価手続を立案する必要が生じることになる。一方、同じ状況において、監査人が IT 全般統制の運用状況の有効性を評価しない場合又は IT 全般統制が有効でないと想定する場合には、IT の利用から生じるリスクが生じているかどうかに対応ための監査手続を実施することがある~~は実証手続の立案により対応することになる~~。しかしながら、当該リスクが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関連している場合は、IT の利用から生じるリスクに対応することがで

きない。そのような場合、監査人は、監査意見に及ぼす影響を判断することが必要となる場合がある。

…

IT の利用から生じるリスクの影響を受ける IT アプリケーションの識別

…

A169. 識別した内部統制は、システムにより生成された情報に依拠する場合があり、その情報を生成する IT アプリケーションは IT の利用から生じるリスクの影響を受けることがある。監査人は、システムにより生成された情報に対する内部統制の運用評価手続の実施を計画に依拠せず、当該レポートへのインプット及び当該レポートからのアウトプットのサンプルを証憑書類に照らして検証するなど、他の監査手続の実施を通じて情報の信頼性に関する監査証拠を入手する場合もあるその情報のインプットとアウトプットを直接検証することを計画する場合もある。この場合、監査人は関連するＩＴアプリケーションを、ＩＴの利用から生じるリスクの影響を受けるＩＴアプリケーションとして識別しない場合がある。

適用の柔軟性

A170. IT 全般統制をどの程度業務に適用しているかの理解を含め、IT プロセスに対する監査人の理解の範囲は、企業及び IT 環境の性質及び状況、並びに監査人が識別した内部統制の内容及び範囲により異なる。IT の利用から生じるリスクの影響を受ける IT アプリケーションの数も、これらの要因により異なる。

例：
- …
- …
- 経営者が取引の処理やデータの維持について自動化された情報処理統制やＩＴ全般統制を適用していない場合で、監査人が自動化された情報処理統制やその他の情報処理統制（又はＩＴ全般統制に依拠する内部統制）を識別していない場合には、監査人は、企業の情報システムにより内部で生成されたがＩＴを利用して生成した情報の信頼性を、内部統制の運用評価手続以外の監査手続を実施して評価直接検証することを計画し、ＩＴの利用から生じるリスクの影響を受けるＩＴアプリケーションを識別しない場合がある。
- …

…

統制活動において識別された内部統制のデザインの評価及び業務への適用の判断（第 26 項(d)参照）

A179. 有効にデザインされ業務に適用されている内部統制について、内部統制の運用状況の有効性を考慮して実証手続を立案するために、その内部統制の運用評価手続を実施することが適切と結論付ける場合がある。これに対して、内部統制が有効にデザインされていない又は業務に適用されていない場合は、運用評価手続を実施しても意義がない。内部統制の運用評価手続を実施する場合、その内部統制が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（すなわち固有リスク）に対応する程度を認識することは、監査人のアサーション・レベルの統制リスクの評価において必要である。

A180. 統制活動において識別された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だけでは、~~運用評価手続~~運用状況の有効性に関する監査証拠を入手する上で十分ではない。しかしながら、一貫したアウトプットを生成するテクノロジーを利用してデザイン及び業務に適用されている一部の自動化された内部統制~~の運用状況の有効性の評価~~については、その運用評価手続を直接実施する代わりに、自動化された内部統制の一貫した運用を支援するＩＴ全般統制~~を識別し~~の運用評価手続を実施することを計画する場合がある。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。間接的な内部統制を含む、リスク対応手続の一環としての内部統制の運用評価手続については、ISA 330（改訂）案に詳細に記載されている[56]。

A181. リスク対応手続の一環として、識別された内部統制の運用評価手続を実施しない場合であっても、監査人のその内部統制に対する理解は、重要な虚偽表示リスクに対応する実証手続の種類、時期及び範囲の立案に役立つことがある。

例： このようなリスク評価手続の結果が、監査サンプリングを立案する際に、母集団において起こり得る内部統制の逸脱を監査人が検討する上での基礎を提供する場合がある。

A182. 監査人は、企業の内部統制システムの各構成要素の評価を実施する際に[57]、ある構成要素における企業の特定の方針が企業の性質及び状況にとって適切ではないと判断することがある。このような判断は、監査人が内部統制の不備を識別するのに役立つ兆候となり得る。監査人は、内部統制の不備を識別した場合、その不備が ISA 330（改訂）案に従ったリスク対応手続の立案に与える影響を検討する。

…

重要な虚偽表示リスクの識別と評価（第 28 項から第 37 項参照）

監査人が重要な虚偽表示リスクを識別し評価する理由

…

A185. リスク評価手続を実施して入手した情報は、重要な虚偽表示リスクの識別と評価の基礎となる監査証拠として使用される。例えば、統制活動において識別した内部統制のデザインを評価し、当該内部統制が業務に適用されているかどうかを判断する際に入手した監査証拠は、リスク評価を裏付ける監査証拠として使用される。リスク評価手続を実施して入手した監査証拠は、監査人が ISA 330（改訂）案に従って、評価した財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクに応じて、全般的な対応を立案し、また、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに応じて、実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案し実施するための基礎にもなる。

[56] ISA 330（改訂）案の第 14 項~~第 8 項~~から第 26 項~~第 11 項~~

[57] 第 21 項(b)、第 22 項(b)、第 24 項(c)、第 25 項(c)及び第 26 項(d)

…

財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスク（第 28 項(a)及び第 30 項参照）

…

A193. 監査人は、重要な虚偽表示リスクが財務諸表に広範な影響を及ぼすことで、ISA 330（改訂）案に従った全般的な対応が必要となるかどうかを判断するために、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクを識別する[58]。

…

関連するアサーション並びに重要な取引種類、勘定残高又は注記事項（第 29 項参照）

関連するアサーション並びに重要な取引種類、勘定残高又は注記事項を決定する理由

A202. 第 25 項(a)に従って監査人が理解すべき企業の情報システムの範囲は、関連するアサーション並びに重要な取引種類、勘定残高又は注記事項の決定に基づく。また、当該理解は、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（A86 項参照）。

~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~

A203. 監査人は、重要な取引種類、勘定残高又は注記事項を識別するために、~~自動化されたツールと技法~~テクノロジー・ツールを利用する場合がある。

例：

- 取引の性質、情報源、金額及び量を理解するために、~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~を利用して取引の母集団全体を分析することがある。例えば、監査人は、~~自動化された技法~~技テクノロジー・ツールを利用することにより、期末においては残高がゼロとなる勘定が、期中では多くの相殺取引と仕訳で構成されており、当該勘定残高又は取引種類が重要であると識別することがある（例えば、給与決済勘定）。また、この給与決済勘定が、経営者（及びその他の従業員）に対する他の目的での支払いにも使用されている場合には、当該支払いが関連当事者取引として重要な注記事項となる可能性がある。
- 監査人は、収益に関する取引の母集団全体の流れを分析することにより、以前には識別されていなかった重要な取引種類をより容易に識別できることがある。

重要な注記事項となり得る注記事項

A204. 重要な注記事項には、関連するアサーションが存在する定量的及び定性的な注記事項の双方が含まれる。関連するアサーションが存在するため、監査人が重要な注記事項であると考える定性的な注記事項は、例えば、以下の事項がある。

[58] ISA 330（改訂）案の第５項

- 財政状態の悪化時における、企業の流動性や借入に係る財務制限条項
- 減損損失を認識することとなった事象又は状況
- 見積りの不確実性の主な原因（将来事象に関する仮定を含む。）
- 適用される財務報告の枠組みにより注記が要求される会計方針の変更の内容及び他の関連する注記事項（例えば、未適用の新しい財務報告の基準が企業の財政状態や経営成績に重要な影響を及ぼすことが予想される場合）
- 株式に基づく報酬契約（費用として認識した金額等の算定方法に関する情報や関連する他の注記事項を含む。）
- 関連当事者及び関連当事者取引
- 会計上の見積りに関連する感応度分析（計上又は注記された金額の測定の不確実性を利用者が理解するために記載された、企業の評価技法に使用されている仮定の変更の影響に関する注記事項を含む。）
- 適用される財務報告の枠組みに準拠したセグメント情報

重要ではない（Not Significant）が、重要性のある（Material）取引種類、勘定残高又は注記事項

A204A. 重要（Significant）な取引種類、勘定残高又は注記事項ではない（すなわち、識別された関連するアサーションがない）と判断されたが、重要性のある（Material）取引種類、勘定残高又は注記事項が存在する場合ある。

例：
企業には、財務諸表において重要性のある株式資本勘定残高がある。株式資本は、何年も前の当該企業の設立時に発行された普通株式のみで構成されており、当年度中に行われた株式の新規発行、買い戻し又は複雑な資本特性（オプション、ワラント、転換金融商品等）はない。監査人は、株式資本勘定が、複雑性、主観性、変化、不確実性又は経営者の偏向若しくはその他の不正リスク要因による虚偽表示の生じやすさ等の固有リスク要因の影響を受けないと判断した。よって、監査人は、重要な虚偽表示リスクを識別せず、当該勘定残高及び注記事項は重要な取引種類、勘定残高又は注記事項には該当しないと判断した。

A204B. A230C 項、A233B 項及び A236A 項には、重要ではないが、重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項に関連するより詳細な指針が提供されている。

…

アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価

固有リスクの評価（第 31 項から第 33 項参照）

虚偽表示の発生可能性と影響の度合いの評価（第 31 項参照）

監査人が虚偽表示の発生可能性と影響の度合いを評価する理由

…

A206. 識別した重要な虚偽表示リスクにおける固有リスクを評価することは、監査人が特別な検討を必要とするリスクを決定する際にも役立つ。なお、ISA 330（改訂）案及びその他のISAにおいて、特別な検討を必要とするリスクへの個別の対応が要求されている。

…

A218. 監査人は、特別な検討を必要とするリスクを決定することで、固有リスクが最も高い領域に存在すると評価したリスクにより重点を置くことができ、以下の事項を含む要求された特定の対応を実施することができる。

- 第26項(a)(i)では、特別な検討を必要とするリスクに対応する内部統制を識別し、第26項(d)では、当該内部統制が効果的にデザインされ、業務に適用されているかどうかを評価することを要求している。
- ISA 330（改訂）案は、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評価手続は、当年度の監査において実施すること（監査人が当該内部統制の運用評価手続の実施を計画する~~状況の有効性に依拠する~~場合）、及び識別した特別な検討を必要とするリスクに個別に対応する実証手続を計画し実施することを要求している[59]。
- ISA 330（改訂）案は、評価した固有リスクの程度が固有リスクの分布の中で高いほど、より確かな心証が得られる監査証拠を入手できる監査計画を策定することを要求している[60]。
- …

…

A222. 重要な虚偽表示リスクの性質及び当該リスクに対応する統制活動の内容によっては、内部統制の運用評価手続を実施しなければ十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合がある。そのため、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の ISA 330（改訂）案に従ったリスク対応手続を立案し、実施するためには、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を識別することが必要となる。

A223. 監査人は、ISA 330（改訂）案に従って[61]、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の運用評価手続を立案し実施することが要求されるため、第26項(a)(iii)は、当該リスクに対応する内部統制を識別することを要求している。

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の決定

A224. 定型的な取引が、ほとんど又は全く手作業を介在させずに高度に自動処理されている場合には、実証手続のみを実施することで~~関連するリスクに対応~~評価した虚偽表示リスクに対応するための十分かつ適切な監査証拠を入手することが不可能なことがある。また、ITアプリケーションを高度に統合した情報システムのように、企業の膨大な情報が、~~電子~~デジタル形式~~的な方法~~によってのみ開始、記録、処理、報告されるような状況において、監査人は実証手続のみを実施することでは関連するリスクに対応することができないと考えることがある。これらの状況では、

[59] ISA 330（改訂）案の第10項~~第15項~~及び第192項~~第1項~~
[60] ISA 330（改訂）案の第7項(c~~b~~)
[61] ISA 330（改訂）案の第~~8~~14項

- 監査証拠として利用することを予定した情報は、デジタル形式でのみ利用可能な場合があり、その情報の信頼性は、~~利用可能な監査証拠は電子媒体のみでしか存在しないことがあり、その十分性と適切性は、一般に、~~正確性と網羅性に対する内部統制の運用状況の有効性に依存していることがある。したがって、監査人は、情報の信頼性を評価するに当たり、当該内部統制の運用評価手続を実施しなければ、十分かつ適切な監査証拠を入手できないことがある。
- 適切な内部統制が有効に運用されていない場合には、情報の不適切な開始又は変換が発生しても発見されない可能性が増大することがある。

例：
携帯電話事業を営む企業の収益については、音声通話やデータ通信が観察可能な形の証拠で存在しないため、一般に、実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を入手することはできない。代わりに、音声通話の開始と終了やデータ通信量が正確に把握され（例えば、通話時間やダウンロードの量）、当該企業の請求システムに正確に記録されていると判断するために、通常、内部統制の運用評価手続を十分に実施する。

…

A226. 監査人が内部統制の運用状況の有効性を評価する場合は、内部統制が有効に運用されていることを想定しており、当該想定は統制リスクの評価の基礎となる。内部統制の運用状況の有効性に関する想定は、統制活動において識別された内部統制のデザインの評価と業務への適用の判断に基づいている。監査人は、ISA 330（改訂）案に従って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想定を裏付けることができる。内部統制が想定と異なり有効に運用されていない場合、監査人は第 37 項に従って統制リスクの評価を修正することになる。

…

A229. 監査人は、自動化された情報処理統制の運用評価手続を実施する場合、IT の利用から生じるリスクに対応し、自動化された情報処理統制が監査対象期間を通じて有効に運用されているという基礎を得るために、当該自動化された情報処理統制の継続的な運用を支援する IT 全般統制の運用評価手続も実施することがある。関連する IT 全般統制が有効ではないと想定される場合は、アサーション・レベルの統制リスクの評価に影響を及ぼすことが~~あり、監査人は IT の利用から生じるリスクに対応するための実証手続をリスク対応手続に含めることが必要となる場合が~~ある。ISA 330（改訂）案は、こうした状況において監査人が実施する手続に関してより詳細な指針を提供している[62]。

リスク評価手続から得られた監査証拠の評価（第 35 項参照）

監査人がリスク評価手続から得られた監査証拠を評価する理由

A230. リスク評価手続の実施から得られた監査証拠は、重要な虚偽表示リスクを識別し評価するための基礎を提供する。これにより、監査人は、ISA 330（改訂）案に従って、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応じたリスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案することとなる。リスク評価手続から得られた監査証拠は、不正か誤謬かを問わず、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクとアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別し評価するための基礎となる。

[62] ISA ~~500~~330（改訂）案の A54 項から A57~~5~~ 項

職業的専門家懐疑心

A230A. 監査人は、リスク評価手続から得られた監査証拠を評価する際に、企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み並びに企業の内部統制システムに関して、重要な虚偽表示リスクを識別できるほど十分に理解したかどうか、また重要な虚偽表示リスクを示唆する矛盾する証拠が存在するかどうかを考慮する。[A232 項からの配置換え]

監査証拠の評価

A230B. 第 35 項によって監査人に要求される評価には、以下が含まれることがある。

- 第 15 項及び第 16 項に従い、監査契約の新規の締結及び更新に関する監査人の手続から得られた情報及び監査責任者が企業の監査以外の業務に関与している場合には、その業務から得られた情報
- 第 17 項から第 18 項に基づく監査チームの討議の結果
- 第 19 項から第 20 項に基づく、以下の事項に関する監査人の理解
  - 企業の組織構造、所有者とガバナンス及びビジネスモデル
  - 産業、規制等の外部要因
  - 企業の業績を評価するために企業内外で使用される測定指標
  - 適用される財務報告の枠組み並びに企業の会計方針及び会計方針の変更がある場合にはその理由。企業の会計方針が適切であるか、及び適用される財務報告の枠組みに準拠しているかどうかを含む。
  - 固有リスク要因がどのように及びどの程度、アサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼすか

A230C. 監査人は、第 35 項で要求される評価と同時に第 36 項で要求される評価を実施する場合がある。その際、監査人は、立案し実施するリスク評価手続が、識別された重要な虚偽表示リスクはないと結論付けるのに十分な理解を提供するものであるかどうかを検討する。この理解は、重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項が重要な取引種類、勘定残高又は注記事項に該当しないと判断した根拠が依然として適切であるかを評価する際の情報源になる。

A231. リスク評価手続から得られる監査証拠は、経営者のアサーションを支持し裏付ける可能性のある証拠~~、又は~~と、矛盾する可能性のある証拠の両方で構成される[63]。

[63] ISA 500（改訂）案の A7 項 ~~A5 項~~

~~職業的懐疑心~~

~~A232. 監査人は、リスク評価手続から得られた監査証拠を評価する際に、企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み並びに企業の内部統制システムに関して、重要な虚偽表示リスクを識別できるほど十分に理解したかどうか、また重要な虚偽表示リスクを示唆する矛盾する証拠が存在するかどうかを考慮する。~~[A230A 項への配置換え]

重要ではない（Not Significant）が、重要性のある（Material）取引種類、勘定残高又は注記事項（第 36 項参照）

A232B. ISA320 に従って、重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項であるが、重要な取引種類、勘定残高又は注記事項には該当しないと判断した取引種類、勘定残高又は注記事項について、監査人は自らの判断が依然として適切であるかどうかを評価する場合がある。例えば、複雑性、主観性、変化、不確実性又は経営者の偏向若しくはその他の不正リスク要因による虚偽表示の生じやすさ等の固有リスク要因がないと監査人が判断する場合などがこれに該当する。

~~A233. ISA 320 で説明されているように[64]、取引種類、勘定残高及び注記事項における重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際には、重要性及び監査リスクを考慮する。監査人による重要性の決定は、職業的専門家としての判断事項であり、財務諸表の利用者が有する財務情報に対するニーズについての監査人の認識によって影響を受ける[65]。ISA 330 の第 18 項の目的において、重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項とは、これら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をいう。~~

~~A234. 「重要な取引種類、勘定残高又は注記事項」ではないが、「関連するアサーションは識別していないが重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項」となる場合がある。~~

> ~~例：~~
> ~~企業は、監査人が重要な虚偽表示リスクを識別していない役員報酬について開示することがあるが、監査人は、A233 項の考慮事項に基づいて、この注記を重要性のある注記と判断することがある。~~

~~A235. 関連するアサーションを識別していないが重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項に対応するための監査手続は、ISA 330 に記載されている[66]。本 ISA 第 29 項の要求事項に従って決定した重要な取引種類、勘定残高又は注記事項は、ISA 330 第 18 項の目的においては重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項でもあるため、実証手続を実施する。~~

A233B. 反対に、第 36 項の要求事項を適用するに当たり、監査人は自らの決定がもはや適切ではなく、一つ以上の重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項を、以前の決定とは異なり、重要な取引種類、勘定残高又は注記事項であると評価する場合がある。監査人は、以前は認識していなかった複雑性、主観性、変化、不確実性又は経営者の偏向若しくはその他の不正リスク要因による虚偽表示の生じやすさ等の固有リスク要因を識別し、その結果、これまで識別していなかったアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別することがある。

---

64 ~~ISA 320 の A1 項~~
65 ~~ISA 320 の第 4 項~~
66 ~~ISA 330 第 18 項~~

例：
企業は、役員報酬に関する注記を行っている。監査人は当初、手続実施上の重要性の判断に基づき、当該注記事項に関して重要な虚偽表示リスクを識別していなかった。しかしながら、その後の検討において、役員報酬に関する注記事項の虚偽表示は、重要性の基準値を下回る場合でも重要性がある可能性があると考えた。よって、監査人は、役員報酬に関する注記事項について、財務諸表全体に対する重要性の基準値よりも低い重要性の基準値を設定する。その結果、当該注記事項に関して重要な虚偽表示とみなされる基準値は低くなり、重要な虚偽表示リスクの影響の度合いが増す。よって、監査人は役員報酬に関する注記事項は重要な取引種類、勘定残高又は注記事項であると判断することになる。

リスク評価の修正（第 37 項参照）

A236. 監査人は、監査期間中に、当初のリスク評価の基礎となった情報と大きく異なる新しい又はその他の情報に気付くことがある。この場合、監査人は、第 37 項に従い、重要な虚偽表示リスクの識別又は評価を修正することを要求される。

例：
監査人は、~~企業の~~リスク評価において、内部統制が有効に運用されていると想定していたにもかかわらず、運用評価手続の実施により、監査期間中の内部統制が有効に運用されていないという監査証拠を入手することがある。同様に、実証手続を実施した結果、監査人は、そのリスク評価時に想定したよりも大きな金額又は多数の虚偽表示を発見する場合もある。こうした状況においては、当初のリスク評価結果は企業の実態を適切に反映しておらず、立案したリスク対応手続では重要な虚偽表示を発見するのに有効ではない可能性がある。なお、ISA 330（改訂）案の~~第 16 項~~第 24 項、第 25 項及び第 26A 項~~第 17 項~~は、内部統制の運用評価手続及び運用評価手続の結果に関するより詳細な指針を提供している。

A236A. 第 37 項に従って重要な虚偽表示リスクの識別又は評価を修正する理由によっては、重要と判断していなかった取引種類、勘定残高又は注記事項が第 36 項に従って重要な取引種類、勘定残高又は注記事項に該当するかどうかを再検討することになる場合がある。

…

監査調書

…

A238. 監査人の職業的専門家としての懐疑心を文書化する方法は一つではないが、監査調書が、監査人が職業的専門家としての懐疑心を行使したという証拠を提供することがあると ISA 230 は記載している。例えば、リスク評価手続から得られた監査証拠に、経営者のアサーションを裏付ける証拠と矛盾する証拠が含まれている場合には、監査人がどのように当該監査証拠を評価したのかを監査調書に含める（監査証拠が、監査人による重要な虚偽表示リスクの識別と評価のための適切な基礎を提供しているかどうかを評価する際に行われた、職業的専門家としての判断を含む。）。本 ISA の他の要求事項において、監査人が職業的専門家としての懐疑心を保持したという証拠を監査調書が提供することがある事項には、例えば、以下が含まれる。

- …
- 第 35 項は、他の監査証拠と整合する又は矛盾する監査証拠を含め、また、経営者のアサーションに対し裏付けとなるように見えるか矛盾するように見えるかを問わず、リスク評価手続から得た全ての監査証拠を考慮に入れること並びにリスク評価手続から得られた監査証拠が、重要な虚偽表示リスクの識別及び評価のための適切な基礎を提供しているかどうかを評価することを要求している。
- 第 36 項は、関連するアサーションを識別していないが重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項に重要な虚偽表示リスクがないとした監査人の評価が、引き続き適切であるかどうかを評価することを要求している。

A238A. 監査人は、第 36 項に従って、重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項が重要な取引種類、勘定残高又は注記事項ではないとした判断した根拠を、職業的専門家としての判断を用いて文書化する。ただし、監査人はそうした取引種類、勘定残高又は注記事項についてアサーション・レベルの監査調書を作成することは要求されない。ISA 230 は、経験豊富な監査人が、以前に当該監査に関与していなくとも監査人の重要な判断の根拠を理解できるように、監査調書を作成しなければならないとしている[67]。

…

付録３

（第 12(m)項、第 21 項から第 26 項、A90 項から A181 項参照）

企業の内部統制システムの理解

…

18. 伝達は、企業内での内部統制システムに関する個々人の役割と責任を理解させることに関係し、会計と財務報告に関連する基本方針、マニュアル及び通達といった形式をとることがある。伝達は、~~電子的手段~~デジタル形式若しくは口頭で、又は経営者の行動を通して行われることもある。

…

[67] ISA 230 第８項

付録５

(25 項(a)、26 項(b)から項(c)、A94 項、A166 項から A172 項参照)

IT を理解するための考慮事項

…

適用の柔軟性

15. …

IT の利用から生じるリスクの影響を受ける可能性が高くない IT アプリケーションの特徴例	IT の利用から生じるリスクの影響を受ける可能性が高い IT アプリケーションの特徴例
・ … ・ … ・ 監査人は、運用評価手続ではない監査~~証拠として利用する~~手続を実施することにより、企業が作成した情報の信頼性を~~直接検証~~評価する。	・ …

…

ISA 320「監査の計画及び実施における重要性」

…

適用指針

重要性と監査リスク（第５項参照）

A1. 財務諸表監査の実施における監査人の全般的な目的は、不正か誤謬かを問わず、財務諸表に全体として重要な虚偽表示がないということについての合理的な保証を得ることによって、財務諸表が、全ての重要な点において、適用される財務報告の枠組みに準拠して作成されているかどうかに関して、監査人が意見表明することである。また、監査人が発見した事項については、ISA に従って必要な報告を行う。合理的な保証は、財務諸表の重要な虚偽表示を看過して誤った意見を形成する可能性、すなわち監査リスクを許容可能な低い水準に抑える十分かつ適切な監査証拠を入手することにより得られる。監査リスクは、重要な虚偽表示リスクと発見リスクの二つから構成される。重要性と監査リスクは、監査の過程を通じて考慮されるが、特に以下の場合に考慮される。

(a) 重要な虚偽表示リスクを識別し評価する場合
(b) リスク対応手続の種類、時期及び範囲を決定する場合[68]
(c) 未修正の虚偽表示が財務諸表に与える影響及び監査報告書における意見形成に与える影響を評価する場合

…

[68] ISA 330（改訂）案「*評価したリスクに対応する監査人の手続*」

ISA 402「業務を委託している企業の監査上の考慮事項」

はじめに

本 ISA の範囲

1．本国際監査基準（ISA）は、委託会社が１社以上の受託会社の提供する業務を利用する場合の、十分かつ適切な監査証拠を入手する上での委託会社監査人の責任を規定している。特に、本 ISA は、委託会社監査人が重要な虚偽表示リスクを識別し評価するために、財務諸表の作成に関連する企業の内部統制システムを含め、委託会社を十分に理解するに当たって、ISA 315（2019 年改訂）[69]を適用する方法を詳述している。また、識別したリスクに対応するリスク対応手続を立案し実施するに当たって、及び ISA 330（改訂）案[70]を適用する方法を詳述している。

…

要求事項

…

評価した重要な虚偽表示リスクへの対応

15. ISA 330（改訂）案に従い評価したリスクへの対応に当たり、委託会社監査人は、以下を行わなければならない。
    (a) 関連する財務諸表のアサーションに関する十分かつ適切な監査証拠は、委託会社が保有する記録から入手可能であるかどうか判断する。
    (b) 入手不可能な場合、十分かつ適切な監査証拠を入手するためのリスク対応手続を受託会社において実施する。又は、委託会社監査人のために受託会社で当該手続を実施する他の監査人を利用する（A24 項から A28 項参照）。

…

適用指針

…

評価した重要な虚偽表示リスクへの対応

…

A25. 受託会社が委託会社の会計記録の重要な内容を保持している場合、委託会社監査人が、当該記録を対象とする内部統制の運用状況に関して十分かつ適切な監査証拠を入手するために、若しくはそれらに記録された取引と残高に対して実証手続を実施するために、又はそれらの両方のために、当該記録への直接のアクセスが必要になることがある。そのような記録へ直接アクセスする方法には、受託会社内における記録の閲覧、若しくは~~電子的に~~デジタル形式で保存された記録に対する委託会社や他の場所からの調査、又はそれらの両方が含まれる。当該記録へ電子的に直接アクセスできる場合、委託会社監査人は、それによって、受託会社が責任を負う委託会社のデータの正確性と網羅性を対象とする受託会社の内部統制の十分性に関する証拠を入手することがある。

---

[69] ISA 315（2019 年改訂）「*重要な虚偽表示リスクの識別と評価*」
[70] ISA 330（改訂）案「*評価したリスクに対応する監査人の手続*」

…

運用評価手続

A29. 委託会社監査人は、ISA 330（改訂）案[71]により、一定の状況においては、~~内部統制の運用状況の有効性に関して十分かつ適切な監査証拠を入手するための~~運用評価手続を立案し実施することが求められている。受託会社との関連では、この要求事項は、~~以下のいずれかの場合に適用される~~評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応するに当たり、受託会社の内部統制（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。）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に適用される。その際、監査人は運用評価手続を立案し実施しなければならない。

~~(a) 委託会社監査人が重要な虚偽表示リスクの評価において受託会社の内部統制が有効に運用されていることを想定している場合（すなわち、委託会社監査人が、実証手続の種類、時期及び範囲の決定に当たって、有効に運用されている受託会社の内部統制に依拠する予定である場合）~~

~~(b) 実証手続のみか、又は委託会社の内部統制に係る運用状況の有効性の評価手続と組み合わせた実証手続では、アサーション・レベルでの十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合~~

…

A32. 一般に、一定のアサーションに対して、特定の運用評価手続の対象期間が短ければ短いほど、また、運用評価手続の実施以後の経過期間が長ければ長いほど、運用評価手続から入手できる監査証拠の適合性は低くなる~~は少なくなる~~。タイプ２の報告書の対象期間を委託会社の会計期間と比較するに当たり、委託会社監査人は、タイプ２の報告書の対象期間と委託会社監査人がその報告書への依拠を予定する期間の間に僅かな重なりしかなかった場合には、タイプ２の報告書がより適合性の低い~~少ない~~監査証拠しか提供しないと結論付けることがある。この場合、当該タイプ２の報告書よりも前の期間又はそれよりも後の期間を対象期間とするタイプ２の報告書が、追加的な監査証拠を提供することがある。また、委託会社監査人は、当該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、受託会社で運用評価手続を実施するか、それを実施する他の監査人を利用することが必要であると判断することもある。

A33. 委託会社監査人が、タイプ２の報告書の対象期間外に発生した受託会社の内部統制の重要な変更について、追加的な証拠を入手するか、又は追加の監査手続の実施を決定することが必要になることもある。受託会社監査人の報告書の対象期間外に運用されていた受託会社の内部統制について、どのような追加的な監査証拠を入手するかの決定に関連する要因には、以下が含まれることがある。

- 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程度
- 運用評価手続を実施した特定の内部統制、及び、運用評価手続を実施した後の当該内部統制の重要な変更の有無（変更には情報システム、プロセス及び担当者の変更を含む。）
- これらの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の程度
- タイプ２の報告書の対象外の期間の長さ

[71] ISA 330（改訂）案の第14~~8~~項

・ 委託会社監査人が、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に依拠することにより削減しようとする実証手続の範囲
・ 委託会社の内部統制システムを監視するプロセスと統制環境の有効性

…

ISA 510「初年度監査の期首残高」

…

付録

（A8 項参照）

除外事項付意見の監査報告書の文例

文例１：

…

その他の記載内容［又は適切な場合「財務諸表及び監査報告書以外の情報」など別の表題］

［ISA 720（改訂）の報告上の要求事項に従った記載 - ISA 720（改訂）の付録２文例１参照。］

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に従った記載 - ISA 700（改訂）の付録２文例１参照。］

財務諸表監査における監査人の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に従った記載 - ISA 700（改訂）の付録２文例１参照。］

法令等に基づくその他の報告

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に従った記載 - ISA 700（改訂）の付録２文例１参照。］
［特定の国又は地域に合わせて、適宜、監査事務所名、監査人の個人名又はその両方の署名］
［監査人の所在地］
［日付］

…

文例２

…

その他の記載内容［又は適切な場合「財務諸表及び監査報告書以外の情報」など別の表題］

［ISA 720（改訂）の報告上の要求事項に従った記載- ISA 720（改訂）の付録２文例１参照。］

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に従った記載 - ISA 700（改訂）の付録２文例１参照。］

財務諸表監査における監査人の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に従った記載 - ISA 700（改訂）の付録２文例１参照。］

法令等に基づくその他の報告

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に従った記載 - ISA 700（改訂）の付録２文例１参照。］
［特定の国又は地域に合わせて、適宜、監査事務所名、監査人の個人名又はその両方のいずれかによる署名］
［監査人の所在地］
［日付］
…

ISA 530「監査サンプリング」

はじめに

本 ISA の範囲

1. 本国際監査基準（ISA）は、監査人が監査手続の実施において監査サンプリングを利用すると判断した場合に適用される。本 ISA は、監査サンプリングを立案してサンプルを抽出し、内部統制の運用評価手続と詳細テストを実施し、抽出したサンプルのテスト結果を評価する場合の監査人による統計的サンプリング及び非統計的サンプリングの利用について規定している。
2. 本 ISA は、ISA 500（改訂）案[72]を補完するものである。ISA 500 は、意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手する目的で~~できるように~~、状況に応じた適切な監査手続を立案し実施する監査人の責任について定めて~~いる~~おり、これには、監査証拠として利用することを予定した情報の適合性及び信頼性を評価することが含まれる。ISA 500（改訂）案は、監査手続の対象項目の抽出に利用できる様々なアプローチ（すなわち、方法）に関する指針を提供しており、監査サンプリングはその一つの方法である。

…

適用指針

…

監査サンプリングの立案、サンプル数及びテスト対象項目の抽出

監査サンプリングの立案（第６項参照）

…

A5. 監査人は、監査サンプリングの立案に当たって、特定の達成すべき目的と、その目的を達成するための監査手続の最適な組合せを考慮する。監査人は、入手すべき監査証拠の性質と、当該監査証拠に関連する可能性のある内部統制の逸脱若しくは虚偽表示の発生の状況又はその他の特徴について考慮して、想定される内部統制の逸脱又は虚偽表示の定義を明確にするとともに適切な母集団を設定する。ISA 500 ~~第９項~~（改訂）案第 12 項の要求事項で求められているとおり、監査サンプリングを実施する場合、監査人は、サンプルを抽出する母集団の網羅性に関する監査証拠を入手するための監査手続を実施する。

…

[72] ISA 500（改訂）案「*監査証拠*」

虚偽表示額の推定（第 14 項参照）

…

A20. 運用評価手続においては、サンプルの逸脱率が母集団全体に対する推定逸脱率とみなすことができるので、母集団全体に対する逸脱率について明確に推定する必要はない。ISA 330（改訂）案[73]は、~~監査人が依拠しようとする~~内部統制の想定された運用からの逸脱を発見した場合の指針を提供している。

…

付録４

（A13 項参照）

サンプル抽出法

…

(e) ブロック抽出法（中略）

状況に応じて、(a)～(e)項のいずれか又は複数の方法を組み合わせて適用することが適切な場合がある。監査人は、テクニカルツールを使って、テスト対象となる項目を識別し選定することもできる。

ISA 540（改訂）「会計上の見積り及び関連する開示の監査」

はじめに

本 ISA の範囲

１. 本国際監査基準（ISA）は、財務諸表監査における会計上の見積り及び関連する注記事項に関する監査人の責任を規定している。具体的には、ISA 315（2019 年改訂）[74]、ISA 330（改訂）案[75]、ISA 450[76]、ISA 500（改訂）案[77]その他の ISA を、会計上の見積り及び関連する注記事項に関してどのように適用すべきかについて言及又は詳述する要求事項及び指針を記載している。また、本 ISA は、会計上の見積り及び関連する注記事項に係る虚偽表示の評価並びに経営者の偏向が存在する兆候に関する要求事項及び指針についても記載している。

…

[73] ISA 330（改訂）案*「評価したリスクに対応する監査人の手続」*の A79 項から A81 項~~第 17 項~~
[74] ISA 315（2019 年改訂）*「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」*
[75] ISA 330（改訂）案*「評価したリスクに対応する監査人の手続」*
[76] ISA 450*「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」*
[77] ISA 500（改訂）案*「監査証拠」*

5. 本報告書は、ISA 315（2019 年改訂）及び ISA 330（改訂）案の関連する要求事項を参照するとともに、関連する適用指針を提供することにより、会計上の見積りに関連する内部統制について監査人が行う判断の重要性を強調している。これには、次の事項に関する判断が含まれる。
   - ISA 315（2019 年改訂）により識別するよう求められている内部統制があるかどうか。そうした内部統制について、監査人はそのデザインを評価し、それが実施されているかどうかを判断することが求められる。
   - 関連する内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を~~テスト~~入手するため。
6. ISA 315（2019 年改訂）はまた、会計上の見積りにおけるアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを評価する際に、統制リスクを固有リスクとは別に評価することを求めている。統制リスクを評価する場合、監査人は有効に運用さ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への依拠を前提としてリスク対応手続を計画するかどうかについて考慮することになる。監査人が、リスク対応手続の一環として内部統制の運用状況の有効性をテストすることを予定~~していない場合、又は内部統制の運用状況の有効性に依拠することを意図~~していない場合、監査人による統制リスクの評価は、重要な虚偽表示リスクの評価が固有リスクの評価と同じになるようなものとなる。（A10 項参照）
7. 本 ISA は、監査人のリスク対応手続（該当する場合には、運用評価手続を含む。）が、取引種類、勘定残高及び注記事項の重要なもののそれぞれについて、アサーション・レベルにおける固有リスク及び統制リスクの評価の根拠を考慮し、アサーション・レベルで評価した重要な虚偽表示リスク~~の根拠~~に対応したものである必要が~~あり、その際、一つ又は複数の固有リスク要因の影響及び監査人による統制リスクの評価を考慮する~~あることを強調している。

…

要求事項

…

評価した重要な虚偽表示リスクへの対応

18. ISA 330（改訂）案[78]で要求~~されている~~される とおり、監査人のリスク対応手続は、アサーション・レベルで評価した重要な虚偽表示リスクに対応したものでなければならず[79]、その際、~~当該~~アサーション・レベルにおける固有リスク及び統制リスクの評価の根拠を考慮しなければならない。
    このリスク対応手続には、以下のアプローチのうち、少なくとも一つを含めなければならない。
    (a) 監査報告書日までに発生した事象からの監査証拠の入手（第 21 項参照）
    (b) 経営者がどのように会計上の見積りを行ったかの検討（第 22 項から第 27 項参照）
    (c) 監査人の見積額又は許容範囲の設定（第 28 項から第 29 項参照）
    監査人のリスク対応手続では、評価した~~重要な虚偽表示の~~固有リスクが固有リスクの分布において高いほど、より説得力のある監査証拠が必要となることを考慮しなければならない[80]。監査人はまた、経営者の見積りを裏付ける監査証拠の入手に偏ることなく、矛盾する監査証拠を排除しないようにリスク対応手続を立案し実施しなければならない（A81 項から A84 項参照）。

---

[78] ~~ISA 330 第 6 項から第 15 項及び第 18 項~~
[79] ISA 330（改訂）案の第 6 項から第 7 項及び第 10 項~~第 21 項~~
[80] ISA 330（改訂）案の第 7 項(c~~b~~)

19. ISA 330（改訂）案[81]で要求されているとおり、監査人が、アサーション・レベルで評価した重要な虚偽表示リスクに対応するに当たり、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予定している場合（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。）、監査人は、~~以下の場合には、内部統制の運用状況の有効性に関する十分かつ適切な監査証拠を入手するために、~~運用評価手続を立案し実施しなければならない。

~~(a) アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを評価した際に、内部統制が有効に運用されていると想定する場合~~

~~(b) 実証手続のみでは、~~アサーション・レベルで~~十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合~~

会計上の見積りに関して、監査人による当該内部統制の運用評価手続は、~~重要な虚偽表示~~統制リスクの評価の根拠に対応したものでなければならない。運用評価手続を立案し実施する際、監査人は、~~アサーション・レベルで評価した重要な虚偽表示リスクに対応するに当たり、内部統制の運用状況の有効性に関して、当該監査証拠~~アサーション・レベルで評価した重要な虚偽表示リスクへの対応において、内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠への依拠の程度が高いほど、より説得力のある監査証拠を入手しなければならない[82]（A85 項から A89 項参照）。

20. 会計上の見積りに関連する重要なリスクについて、監査人が当該内部統制~~に依拠~~をテストすることを計画している場合、監査人の追加の監査手続には、当期における内部統制の運用評価手続を含めなければならない。監査人は、特別な検討を必要とするリスクに対して実証手続のみを実施する場合、詳細テストを含めなければならない[83]（A90 項参照）。

…

経営者がどのように会計上の見積りを行ったかの検討

…

データ

25. 第 22 項の要求事項を適用する際、データに関するリスク対応手続は、以下の事項に対応するものでなければならない。

(a) データが、適用される財務報告の枠組みに照らして適切であるかどうか。また、過年度からの変更がある場合には、当該変更が適切であるかどうか（A95 項及び A106 項参照）。

(b) データの選択に関する判断が、経営者の偏向が存在する兆候を示していないかどうか（A96 項参照）。

(c) データが状況に応じた適合性と信頼性を有しているかどうか[84]。（A107 項参照）

(d) 契約条件に関するデータを含め、経営者がデータを適切に理解又は解釈しているかどうか（A108 項参照）。

---

[81] ISA 330（改訂）案の第 14~~8~~ 項

[82] ISA 330（改訂）案の第 15~~9~~ 項

[83] ISA 330（改訂）案の第 10 項~~第 15 項~~及び第 19 ~~第 21 項~~

[84] ISA 500（改訂）案の第 11 項から第 13 項

…

監査証拠に関するその他の検討事項

30. 監査人は、会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスクに対する監査証拠を入手する際には、監査証拠として使用する情報の情報源にかかわらず、ISA 500（改訂）案を遵守しなければならない。
経営者の利用する専門家の業務を監査人が利用する場合、本 ISA の第 21 項から第 29 項までの要求事項は、ISA 500（改訂）案第 ~~8 項(c)~~第 14(d)項に従って、当該専門家の業務を監査証拠としての適切性を関連するアサーションに照らして評価する際に役立つ場合がある。経営者の利用する専門家の業務を評価する際、リスク対応手続の内容、時期及び範囲は、監査人による当該専門家の適性、能力及び客観性に関する評価、専門家が実施する業務の内容についての監査人の理解、財務諸表に含まれる会計上の見積りを作成する上で専門家により準備された情報がどのように使用されているかについての監査人の理解並びに当該専門家の専門分野に関する監査人の知識に影響を受ける（A126 項から A132 項参照）。

…

実施した監査手続に基づく総括的評価

33. 監査人は、会計上の見積りに関して ISA 330（改訂）案を適用する際[85]、実施した監査手続及び入手した監査証拠に基づき、以下を評価しなければならない（A137 項から A138 項参照）。

(a) 経営者の偏向が存在する兆候が識別された場合を含め、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに関する評価が依然として適切であるかどうか。

(b) 財務諸表における会計上の見積りの認識、測定、表示及び注記事項に関する経営者の決定が、適用される財務報告の枠組みに準拠しているかどうか。

(c) ~~十分かつ適切な監査証拠を入手~~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に対応する上で十分かつ適切であること

34. 第 33 項(c)で要求されている評価を行うに当たり、監査人は、~~裏付けるものであるか矛盾するものであるかを問わず、~~リスク対応手続から入手した全ての関連する監査証拠を考慮しなければならない。これには、他の監査証拠と整合する又は整合しない監査証拠が含まれ、また、財務諸表において経営者が行ったアサーションを裏付ける又はこれと矛盾するように見えるかどうかを問わない[86]。十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合、監査人は、ISA 705（改訂）に従って、監査又は財務諸表における意見への影響を評価しなければならない[87]。

…

[85] ISA 330（改訂）案の第 30 項から第 32 項~~第 25 項から第 26 項~~
[86] ISA 330（改訂）案の第 31 項 ~~ISA 500 の第 11 項~~
[87] 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」*

監査調書

39. 監査人は、以下の事項を監査調書に記載しなければならない[88](A149 項から A152 項参照)。
    (a) 会計上の見積りに関連する企業の内部統制を含む、企業及び企業環境に関し監査人が理解した主な内容
    (b) 監査人のリスク対応手続とアサーション・レベルで評価した重要な虚偽表示リスクとの関連付け[89](~~当該リスクの評価の根拠（~~アサーション・レベルにおける固有リスク~~又は~~及び統制リスクの~~いずれに関連するかを問わない。）~~評価の根拠を考慮する。)
    (c) 経営者が見積りの不確実性を適切に理解し対処するための措置を講じていない場合の監査人の対応
    (d) （該当がある場合）会計上の見積りに関する経営者の偏向が存在する兆候及び第 32 項により求められる、監査への影響に関する監査人の評価
    (e) 会計上の見積り及び関連する注記事項が、適用される財務報告の枠組みに照らして合理的であるか虚偽表示であるかの監査人の決定における重要な判断

…

適用指針

…

本 ISA に関連する基本的な概念

…

統制リスク（第 6 項参照）

A10. ISA 315（2019 年改訂）に準拠してアサーション・レベルの統制リスクを評価する際、監査人はリスク対応手続の一環として、内部統制の運用有効性のテストの実施を計画しているかどうかを考慮する。監査人が内部統制の運用評価手続を実施するかどうか検討している場合、内部統制が有効にデザインされ、業務に適用されているという監査人の評価は、運用評価手続の計画を策定する上で、監査人による内部統制の運用状況の有効性の評価を裏付ける。

…

経営者による専門家の利用を含む、経営者の専門的技能又は知識の適用（第 13 項(f)参照）

A31. 監査人は、以下の状況によって経営者が専門家の関与を必要とする可能性が高まるかどうかを検討する場合がある[90]。

[88] ISA 230『*監査調書*』第 8 項から第 11 項、A6 項から A7 項及び付録 ~~10~~
[89] ISA 330（改訂）案の第 ~~28~~33 項(b)
[90] ISA 500（改訂）案の第 14~~-8~~項

- 見積りを要する事項の性質が専門的である。例えば、採掘産業における鉱物や石油等の埋蔵量の測定や、複雑な契約条件を適用して算出した評価額が会計上の見積りに影響する場合
- 適用される財務報告の枠組みで要求されるモデルの性質が複雑である。例えば、レベル３の公正価値の測定が該当する。
- 会計上の見積りを要する状況、取引又は事象の性質が通例でない、又は頻度が低い。

…

重要な虚偽表示リスクの識別と評価（第４項及び 16 項参照）

…

A65. ISA 200 の A44 項では、ISA では一般に固有リスクと統制リスクを分けて評価せず、「重要な虚偽表示リスク」について評価していると記載されている。ISA 315（2019 年改訂）では、ISA 330（改訂）案に従ってアサーション・レベルで重要な虚偽表示リスク（特別な検討を必要とするリスクを含む。）に対応するためのリスク対応手続を立案し実施する基礎を得るため、固有リスクと統制リスクを分けて評価することを求めている。

…

A71. 監査人による統制リスクの評価は、監査の手法に応じて異なる方法で実施される。統制リスクの評価は、定性的な区分（例えば、統制リスクを最高、中程度、最低と評価する。）を用いて表すことも、識別したリスクへの対応において内部統制がどの程度有効であるかについての監査人の予想~~、すなわち、内部統制の有効な運用に対する依拠の予定の程度~~によって表すこともある。例えば、統制リスクを最高と評価した場合、監査人は、内部統制の~~有効な~~運用~~に依拠~~状況の有効性をテストすることを~~想定~~予定していない。統制リスクを最高未満と評価した場合、監査人は、内部統制の~~有効な~~運用~~に依拠~~状況の有効性をテストすることを~~想定~~予定している。

…

評価した重要な虚偽表示リスクへの対応

…

裏付けとなる又は矛盾する関連性及び信頼性のある監査証拠の入手

A82. 監査証拠は、経営者のアサーションを支持し裏付ける~~情報~~証拠と、当該アサーションと矛盾する~~情報の両方~~証拠で構成される [91]。これらを偏りなく入手するには、企業の内部及び外部の複数の情報源から証拠を入手することが必要となる場合がある。監査人は、監査証拠を入手し得る全ての情報源を識別するために、網羅的な調査を行うことは要求されていない。

A83. ISA 330（改訂）案では、評価した固有リスクの程度が固有リスクの分布の中で高いほど、より確かな心証が得られる監査証拠を入手できる監査計画を策定することを監査人に求めている [92]。そのため、会計上の見積りに関する固有リスクが、固有リスクの分布の中で最も高い水準と評価された場合には、監査証拠の質及び量を検討することがより重要となることがある。

[91] ISA 500（改訂）案の A6 項から ~~A5~~A7 項

[92] ISA 330（改訂）案の第７項(c~~b~~)及び A22 項から A25 項~~第 19 項~~

適用可能性

A84. 監査人のリスク対応手続の種類、時期及び範囲は、例えば、以下の影響を受ける。

- 評価された重要な虚偽表示リスク（監査証拠により形成すべき心証の程度及び監査人が会計上の見積りを監査する際に選択するアプローチに影響する。）例えば、期末日直後に従業員に対して支払われる単純な未払賞与の場合、実在性又は評価のアサーションに関する重要な虚偽表示リスクは低いと評価されることがある。この場合、監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手するには、監査報告書日までに発生した事象を評価する方が他のアプローチより実務的なことがある。
- ~~評価した重要な虚偽表示~~取引種類、勘定残高及び注記事項の重要なもののそれぞれについての、アサーション・レベルにおける固有リスク及び統制リスクの評価の根拠。

監査人が内部統制の運用状況の有効性~~に依拠~~をテストすることを意図する場合（第 19 項参照）

A85. 固有リスクを固有リスクの分布においてより高く評価した場合（特別な検討を必要とするリスクの場合を含む。）、内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を~~テスト~~入手することが適切な場合がある。例えば、会計上の見積りが複雑性に高度に影響を受ける場合である。一方、会計上の見積りが主観性の影響を大きく受け、経営者による重要な判断が求められる場合には、内部統制の固有の限界により、監査人は内部統制の運用評価手続よりも実証手続に重点を置くことがある。

…

A88. 実証手続のみではアサーション・レベルで十分かつ適切な監査証拠を入手できないリスクが存在し得る状況には、以下が含まれる。

- 総勘定元帳及び補助元帳以外から入手した情報の開始、記録、処理又は報告に関連するリスクを軽減するために内部統制が必要となる状況。
- 一つ又は複数のアサーションを裏付ける情報が、~~電子的に~~デジタル形式で開始、記録、処理又は報告される。取引若しくはデータの量が多い、又は複雑なモデルが使用されているため情報の正確性と網羅性の確保に IT の広範な利用が必要となる状況がこれに該当する。金融機関や公益企業には、複雑な予想信用損失引当が求められる場合がある。例えば、金融機関や公益事業では、予想信用損失に係る引当金を設定する際に使用されるデータは、大量の取引から生じる多数の少額な項目で構成されることがある。このような状況では、監査人は、予想信用損失に係る引当金を設定する際に使用したモデルに関する内部統制の運用評価手続を実施しなければ、十分かつ適切な監査証拠を入手できないと結論付けることがある。

これらの場合、監査証拠の十分性と適切性は、情報の正確性と網羅性に関する内部統制の有効性に依存することがある。

…

特別な検討を必要とするリスク（第 20 項参照）

A90. 監査人は、ISA 330（改訂）案[93]に従い、特別な検討を必要とするリスクに対して実証手続のみを実施する場合、詳細テストを含めなければならない。監査人は、各状況における職業的専門家としての判断に基づき、第 18 項に記載されている各アプローチに即して詳細テストを立案し実施する。会計上の見積りに関連する、特別な検討を必要とするリスクに対応する詳細テストには、例えば、以下の手続が含まれる。

- 条件や仮定を裏付けるための契約書の検証
- モデルの数学的な正確性の再計算による確認
- 使用された仮定と、第三者が公表した情報等の根拠資料との照合

…

データの適合性と信頼性（第 25 項(c)参照）

A107. ~~企業が作成した情報を利用する場合、~~ISA 500（改訂）案は、監査人に対し、~~当該情報が監査人~~監査証拠として利用することを予定した情報の~~目的に照らして十分に~~適合性及び信頼性について、情報源及び、監査手続の意図した目的を~~有しているかどうか~~達成する上でその状況において重要な信頼性の属性を考慮することにより、評価することを要求している。~~これには、状況に応じて必要な場合には、当該情報の正確性及び網羅性に関する監査証拠を入手すること、並びに当該情報が監査人の目的に照らして十分に正確かつ詳細であるかどうかを評価することが含まれる。~~監査証拠として使用することを意図している情報が当該企業によって作成されている場合、監査人には必要な範囲において、当該情報の正確性と網羅性を評価することが求められる[94]。

…

外部情報源

A127. ISA 500（改訂）案[95]で説明されているとおり、~~外部~~監査証拠として利用することを予定した情報の情報源~~からの~~は、当該情報の~~信頼性は、その情報源、性質~~適合性及び~~入手された、~~監査手続の意図した目的を達成する上でその状況に~~よって影響を受ける。したがって、会計上の見積り~~おいて重要な信頼性の属性に~~利用した情報の信頼性を検討するための~~関する監査人の~~リスク対応手続の~~職業的専門家としての判断、並びに当該情報の適合性及び信頼性について監査人が行う評価の内容及び範囲~~は、これらの要因の性質に応じて異なる~~影響を及ぼすことがある。~~これらの要因は、会計上の見積りを行うために使用された情報の信頼性を検討する際の監査人のリスク対応手続の種類及び範囲に影響することがある~~。例えば、

- 市場データ、業界データ、価格又は価格決定に関するデータが、そのような情報を専門とする単一の外部情報源から入手された場合、監査人は、比較するための価格を代替的な独立した情報源から得ようとすることがある。

---

[93] ISA 330（改訂）案の第 10~~21~~項

[94] ISA 500（改訂）案の第~~9~~11 項から第 12 項

[95] ISA 500（改訂）案の A32 項、A43 項及び A55 項~~A35 項~~

- 市場データ、業界データ、価格又は価格決定に関するデータが、複数の独立した外部情報源から入手され、それらの情報源の間で一定のコンセンサスが得られている場合、監査人が入手する必要のある個々の情報源からのデータの信頼性に関する証拠は、より少なくてよいことがある。
- 複数の情報源から入手された情報がそれぞれ異なる市場の見方を示す場合、監査人は市場の見方の相違の原因を理解しようとすることがある。そのような相違は、異なる見積手法、仮定又はデータの使用から生じる可能性がある。例えば、ある情報源は現在の価格を使用し、別の情報源は将来の価格を使用している場合がある。市場の見方の相違が見積りの不確実性に関連する場合、第 26 項(b)において、監査人は、適用される財務報告の枠組みに照らして、財務諸表における見積りの不確実性を説明する注記事項が合理的であるかどうかについて、十分かつ適切な監査証拠を入手することが求められている。その場合には、適用された見積手法、仮定又はデータに関する情報を考慮する上で、職業的専門家としての判断も重要となる。
- 単一の外部情報源から入手した情報が、その情報源が独自に開発したモデルにより作成されている場合、監査人は、当該情報の信頼性を評価する状況において、当該外部情報源の信用性が重要となることを考慮することがある。関連する指針として、ISA 500（改訂）案の A53 項から A54~~43~~項がある。

…

A129. ~~外部情報源からの情報を~~監査証拠として利用することを予定した情報が外部情報源からのものである場合、監査人が考慮すべき関連事項として、外部情報源が使用した手法、仮定及びその他のデータを理解するための情報を入手できるかどうか、又はその情報が当該手法、仮定及びその他のデータを理解するために十分詳細であるかどうかが挙げられる。必要な情報が入手できない又は入手できても十分に詳細でない場合があり、結果として、監査人の実施する手続の種類、時期及び範囲の検討に影響を与えることがある。例えば、プライシング・サービス・ベンダーは、使用した見積手法と仮定に関する情報を、個々の銘柄ごとではなく資産の分類ごとに提供することが多い。ブローカーは、個々の銘柄について参考価格を提供する際、使用したインプットと仮定について限られた情報のみを提供することが多い。ISA 500（改訂）案の ~~A44 項~~A38 項は、~~裏付けとなる情報の提供について~~監査人が外部情報源~~が課す制限~~からの情報の適合性及び信頼性を評価するための十分な基礎を有していない場合に関する指針を提供している。

…

経営者の利用する専門家

…

A131. 経営者の利用する専門家の業務が、会計上の見積りに関する見積手法又は情報源の使用や見積額又は財務諸表に含まれる注記事項に関する専門家の指摘事項や結論の形成に関連する場合、本報告書の第 21 項から第 29 項の要求事項は、監査人が ISA 500（改訂）案の第~~8 項(c)~~14 項(d)を適用する上で役立つことがある。

…

実施した監査手続に基づく総括的評価（第 33 項参照）

A137. そのため、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[96]。会計上の見積りに関しては、監査証拠を入手するための監査手続を実施する過程で、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、監査人は、当初、会計上の見積りに関する主観性のみを根拠として重要な虚偽表示リスクを識別したが、重要な虚偽表示リスクに対応する手続を実施する過程で、会計上の見積りが想定以上に複雑であることが判明し、重要な虚偽表示リスクの評価を見直すことが必要となる場合がある（例えば、複雑性の影響により、固有リスクの程度をより高いものとして見直すことが必要な場合）。このような場合、監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手するために、追加的なリスク対応手続の実施を必要とすることがある。

…

監査調書（第 39 項参照）

A149. ISA 315（2019 年改訂）[97]及び ISA 330（改訂）案[98]は、企業に関する監査人の理解、リスク評価及び評価したリスクへの対応の文書化に関する要求事項及び適用指針を提供している。本指針は、ISA 230 の要求事項及び指針に基づいている。会計上の見積りの監査において、監査人は、会計上の見積りに関連する企業及び企業環境に関し理解した主な内容に関する監査調書を作成することが求められている。また、会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスクの評価についての監査人の判断及び対応は、ガバナンスに責任を有する者及び経営者とのコミュニケーションの文書化により、更に補強されることがある。

A150. ~~ISA 330 に従い、~~監査人のリスク対応手続とアサーション・レベルで評価した重要な虚偽表示リスクとの関連付けを文書化するに当たり、ISA 330（改訂）案[99]に従い、本 ISA は、監査人に対し、~~アサーション・レベルにおける重要な虚偽表示~~固有リスク~~に付与した~~及び統制リスクの評価の根拠を考慮することを要求している。~~そのような根拠は、一つ以上の固有リスク要因又は統制リスクの評価に関連することがある~~。ただし、それぞれの会計上の見積りについて重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際に、全ての固有リスク要因をどのように考慮したのかを文書化することは求められていない。

…

A152. ISA 230 の A7 項には、監査人の職業的専門家としての懐疑心を文書化する方法は一つではないが、監査調書が、監査人の職業的専門家としての懐疑心を行使したという証拠を提供することがあると記載されている。例えば、会計上の見積りに関して、入手した監査証拠に、経営者のアサーションを裏付ける証拠と矛盾する証拠の両方が含まれる場合、監査調書には、十分かつ適切な監査証拠を入手した~~監査証拠の十分性及び適切性~~かどうかについて結論を形成する際に行った職業的専門家としての判断を含め、監査人が当該監査証拠をどのように評価したかを記載することがある。本報告書の他の要求事項において、監査人が職業的専門家としての懐疑心を保持したという証拠を監査調書が提供することがある事項には、例えば、以下が含まれる。

---

[96] ISA 330（改訂）案の A85~~62~~項
[97] ISA 315（改訂）第 38 項及び A237 項から A241 項
[98] ISA 330（改訂）案の第 33 項~~第 28 項~~及び A88 項~~第 65 項~~
[99] ISA 330（改訂）案の第 7 項

- 第 13 項(d)は、監査人が、企業の財務諸表に含めるべき会計上の見積り及び関連する開示について監査人自身の見積りを策定するにあたり、どのように理解を適用したか、また、その見積りが、経営者が作成した企業の財務諸表とどのように比較されるかについて規定している。
- 第 18 項は、十分かつ適切な監査証拠を入手するため、監査人は、経営者によるアサーションを裏付ける~~となる~~監査証拠の入手と、経営者のアサーションに矛盾する監査証拠の排除のいずれにも偏らない方法で、リスク対応手続を立案し実施することを求めている。
- 第 23 項(b)、第 24 項(b)、第 25 項(b)及び第 32 項は、経営者の偏向が存在する兆候に対応することを求めている。
- 第 34 項は、~~裏付けとなるものであるか矛盾するものであるかを問わず、全ての関連する監査証拠を~~リスク対応手続から入手した全ての監査証拠（他の監査証拠と整合する又は整合しない監査証拠を含む。）を、財務諸表において経営者が行ったアサーションを裏付ける又はこれと矛盾するように見えるかどうかを問わず、監査人が考慮することについて定めている。

…

付録１

（第２項、第４項、第 12 項(c)、A8 項、A66 項参照）

固有リスク要因

…

複雑性

…

11. データに関連する複雑性は、例えば、以下の状況において生じることがある。
    (a) データの入手が困難な場合、又は一般的に情報を入手できない取引に関するデータの場合。このようなデータに、例えば外部情報源を通じてアクセスできる場合であっても、外部情報源が、使用した基礎となるデータの情報源及び実施されたデータ処理について十分な情報を開示していない限り、当該データの適合性及び信頼性を~~検討~~評価することが困難な場合がある。
    (b) データが将来の状況又は事象に関する外部情報源の見解を反映したものとなっており、当該見解が、仮定の裏付けに関連する可能性があるため、それらの見解を反映する際に考慮された根拠と情報が明らかでなければ、当該データを理解するのが難しい場合
    (c) 複雑な金融商品又は保険商品に関する取引についての契約条項で構成されているデータを適切に理解する必要がある場合のように、技術的に複雑なビジネス上の概念又は法的概念の理解を要するため、特定の種類のデータを理解することが本質的に難しい場合

…

ISA 550「関連当事者」

はじめに

本 ISA の範囲

1. 国際監査基準（ISA）は、関連当事者との関係及び関連当事者との取引に関して、財務諸表監査における監査人の責任を規定している。特に、同基準は、ISA 315（2019 年改訂）[100]、ISA 330（改訂）案[101]及び ISA 240（改訂）[102]を、関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクに関してどのように適用すべきかについて記載している。

…

要求事項

…

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

20. 監査人は、ISA 330（改訂）案の要求事項に基づいて[103]、関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクについて十分かつ適切な監査証拠を入手するため、リスク対応手続を立案し実施する。これらの監査手続には、第 21 項から第 24 項が要求する手続を含めなければならない（A31 項から A34 項参照）

…

適用指針

…

A31. 関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクに対応するために、監査人が実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲は、当該リスクの内容及び企業の状況によって異なる[104]。

…

A34. 監査人は、リスク評価手続の結果によっては、関連当事者との関係及び関連当事者との取引に係る企業の内部統制の運用評価手続を実施せず、監査証拠を入手することが適切であると判断することがある。一方、関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクについて、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ことがある。例えば、企業とその構成単位との間のグループ内取引が多数あり、これらの取引に関する相当量の情報が統合システムにおいて~~電子的に~~デジタル形式で開始、記録、処理又は報告される場合、監査人は、それ自体でこれらの取引に関連する重要な虚偽表示リスクを許容可能な低い水準まで緩和する有効な実証~~監査~~手続を立案することはできないと判断することがある。このような場合、~~内部統制の~~評価した重要な虚偽表示リスクに対応するに当たり運用~~状況の有効性に関する十分かつ適切な監査証拠~~評価手続を入手立案し実

---

[100] ISA 315（2019 年改訂）*「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」*
[101] ISA 330（改訂）案 *「評価したリスクに対応する監査人の手続」*
[102] 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」*
[103] ISA 330（改訂）案の第５項から第~~6~~7項
[104] ISA 330（改訂）案は、リスク対応手続の種類、時期及び範囲に関するより詳細な指針を記載している。ISA 240（改訂）は、不正による評価した重要な虚偽表示リスクへの適切な対応についての要求事項及び指針を記載している。

施するというISA 330（改訂）案の要求事項[105]を満たすに当たり、監査人は、関連当事者との関係及び取引の記録の網羅性及び正確性に係る企業の内部統制をテストすることが要求されている。

…

新たに識別した関連当事者又は関連当事者との重要な取引に関する実証手続（第22項(c)参照）

…

A36. 新たに識別した関連当事者又は関連当事者との重要な取引について監査人が実施する実証監査手続の例には、以下の手続が含まれる。

- 新たに識別した関連当事者と企業との関係の内容について質問する。これには、企業とその事業についての重要な情報を有すると考えられる、企業外部の者（例えば、顧問弁護士、代理人、コンサルタント、保証人、又はその他の緊密な事業上の関係を有する者）への質問（質問することが適切であり、かつ法令又は倫理規則で禁止されていない場合）が含まれる。
- 新たに識別した関連当事者との取引についての会計記録を分析する。このような分析は、~~コンピュータ利用監査技法~~テクノロジー・ツールを使用することにより容易になる場合がある。
- 新たに識別した関連当事者との取引の取引条件を検証し、かつ、適用される財務報告の枠組みに準拠して当該取引が適切に処理され、開示されているかどうかを評価する。

…

企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引の識別

関連当事者との重要な取引の事業上の合理性の評価（第23項参照）

A38. 企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引の事業上の合理性を評価するに当たって、監査人は、以下の事項を検討することがある。

- 取引が以下に該当するかどうか。
  - 非常に複雑である（例えば、グループ内において複数の取引関係を有する関連当事者間の取引の場合）。
  - 契約条件が通常とは異なる（例えば、通常とは異なる価格、金利、保証、返済条件等）。
  - 事業上の合理性が欠如している。
  - 従来識別されていない関連当事者が関係している。
  - 通常とは異なる方法やスキームで処理されている。

[105] ISA 330（改訂）案の第14~~8~~項

- 経営者が取引の内容や処理をガバナンスに責任を有する者と協議したかどうか。
- 経営者が、取引の基礎にある経済的側面を適切に考慮するよりも、特定の会計上の取扱いに、より重点を置いていないかどうか。
- 経営者の説明が関連当事者との取引の条件と重要な点で整合していない場合、監査人は、ISA 500（改訂）案[106]に従い、その他の重要な事項に関する経営者の説明及び経営者表明の信頼性を~~検討~~評価することが要求されている。

…

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

…

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

- 当該アサーションを裏付けているプロセスの適切性を検討する。
- アサーションを裏付ける内部又は外部のデータの情報源を検証し、当該データの適合性及び信頼性を評価すること。これには、正確性及び網羅性を~~判断するためにデータをテストすること~~及び適合性に関する監査手続の実施が含まれる。
- 当該アサーションの基礎となる重要な仮定の合理性を評価する。

…

ISA 570（2024年改訂）「継続企業」

はじめに

…

適用指針

…

A13. 監査人は、第11項で要求されているリスク評価手続を立案し実施する際に、~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~を利用することもある。

> 例：
> 監査人は、以下の場合に~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~を使用することがある。
> - 主要な財務比率（企業の収益の主要な源泉、及び現金の創出に対するそれらの関係性など）の動向の理解、又は矛盾や通例でない事象の識別を目的とした分析的手続を実施する際。

[106] ISA 500（改訂）案*「監査証拠」*第15項から第17項~~第11項~~

· 企業の財務状況の評価、又は企業の継続企業としての存続能力に重要な疑義を生じさせ得る事象若しくは状況の影響の理解を目的とした予測モデル（破綻又は債務超過の予測モデル等）を適用する際。

…

重要な仮定（第 19 項(b)参照）

A42. 経営者アセスメントが依拠している重要な仮定に関する監査人の評価に関して考慮すべき事項には、以下が含まれる場合がある。

· …

例： ~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~の使用は、監査人が、割引率や成長率などの入力変数の変化によって結果がどのような影響を受けるかを理解するために、継続企業に関する経営者の評価について感応度分析を実施する際に役立つことがある。

…

A44. ~~企業が作成した情報を利用する場合、~~ISA 500（改訂）案[107]は、監査人に対し、~~当該情報が監査人~~監査証拠として利用することを予定した情報の~~目的に照らして十分に~~適合性及び信頼性について、情報源及び、監査手続の意図した目的を~~有しているかどうか~~達成する上でその状況において重要な信頼性の属性を考慮することにより、評価することを要求している。~~これには、状況に応じて必要な場合には、当該情報の正確性及び網羅性に関する監査証拠を入手すること、並びに当該情報が監査人の目的に照らして十分に正確かつ詳細であるかどうかを評価することが含まれる。~~監査証拠として使用することを意図している情報が当該企業によって作成されている場合、監査人には必要な範囲において、当該情報の正確性と網羅性を評価することが求められる[108]。

…

適用可能性（第 19 項参照）

A46. 監査人の手続の種類と範囲は、経営者が企業の継続企業としての存続能力を評価する際に使用する手法、重要な仮定及びデータによって、並びに企業の継続企業としての存続能力に重要な疑義を生じさせ得る事象又は条件の内容及び状況によって、異なる場合がある。

例： 手法 · … · …

[107] ~~ISA 500（改訂）*「監査証拠」*第 9 項~~

[108] ISA 500（改訂）案*「監査証拠」*第 11 項から第 12 項

重要な仮定 ・　… ・　… データ ・　継続企業に関する経営者の評価に複数の情報源からの大量のデータが含まれる場合、使用されたデータの信頼性を評価することには固有の複雑性が伴うことがあり、監査人は、経営者が使用したデータの信頼性を評価するための手続において、~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~を使用することがある。

…

A61. 特定の状況において、監査人は、企業と外部の資金提供者との間での借入枠の存在及び条件について確認[109]を求めることを検討することがある。

例： 以下の場合、外部確認を求めることが適切であることがある。 ・　借入枠が評価期間内に更新される。 ・　企業にとって、業務の継続に必要とされるもの以外の利用可能な資金源が限られている。 ・　企業が、間もなく（財務諸表の承認日から 12 か月間等）更新期限を迎える借入枠に依存している。 ・　借入枠の前回の更新の合意に至るまでの協議が難航した兆候がある、又は融資継続の前提条件として融資先が追加の条件を課している。 ・　予測キャッシュ・フローに重要な悪化がみられる。 ・　借入の際に担保として提供された資産の価値が減少している。 ・　企業が財務制限条項に違反した、又は違反する兆候がある。

…

第三者又はオーナー経営者を含む関連当事者による資金援助

意図（第 28 項参照）

A63. 経営者の対応策に、第三者又はオーナー経営者等の関連当事者による資金援助（融資の劣後化、資金の維持若しくは追加的な資金提供へのコミットメント又は保証によるか否かを問わず）が含まれ、当該資金援助が企業の継続企業としての存続能力にとって重要である場合、監査人は当該第三者又は関連当事者に対して、必要な資金援助の提供に関する十分かつ適切な監査証拠を入手するために、書面による確認を求めることを検討する必要があることがある。このような書面による確認は、紙媒体、~~電子~~デジタル媒体又はその他の媒体[110]によることができ、以下のものが含まれることがある。

[109] ISA 330（改訂）案「評価したリスクに対応する監査人の手続」第 11 項~~第 19 項~~

[110] ISA 505「外部確認」第 6 (a)項

- 当該第三者又は関連当事者によるコミットメントライン契約の条件。
- 該当する場合、コミットメント契約の適法性及び執行可能性。
- 当該第三者又は関連当事者が資金援助の提供を意図している期間又は特定の日付

…

監査報告書への影響（第 34 項から第 38 項参照）

…

A79. 第 34 項から第 36 項により求められる記述は、記載されている各状況において監査報告書に表示すべき最低限の情報を示している。監査人は、継続企業の前提に関する財務諸表の責任者及び監査人それぞれの責任を記述した参照資料等、必要とされる記述を補完する追加の情報を提供できる。ISA 700（改訂）の付録２には、継続企業の前提に関して財務諸表の責任者及び監査人それぞれの責任を記述した、監査報告書に記載すべき文の例が含まれる。

…

付録

（A78 項、A81 項、A89 項、A91 項から A92 項参照）

継続企業の前提に関する独立監査人の監査報告書の文例

…

文例１ - 重要な不確実性が存在しない場合における上場企業以外の企業に対する無限定意見の監査報告書

…

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

財務諸表監査における監査人の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

その他の法令による要求事項に対する報告

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］
［特定の国又は地域に合わせて、適宜、監査事務所名、監査人の個人名又はその両方のいずれかによる署名］
［監査人の所在地］
［日付］

…

文例２ － 重要な不確実性が存在せず、かつ重要な不確実性が存在しないという結論を下す上での経営者による重要な判断に関する財務諸表の注記事項が十分である場合における、上場企業に対する無限定意見の監査報告書

…

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

財務諸表監査における監査人の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

その他の法令による要求事項に対する報告

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］
［特定の国又は地域に合わせて、適宜、監査事務所名、監査人の個人名又はその両方のいずれかによる署名］
［監査人の所在地］
［日付］
…

文例３ － 重要な不確実性が存在せず、かつ財務諸表の注記事項が十分である場合における上場企業以外の企業に対する無限定意見の監査報告書

…

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

財務諸表監査における監査人の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

その他の法令による要求事項に対する報告

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］
［特定の国又は地域に合わせて、適宜、監査事務所名、監査人の個人名又はその両方のいずれかによる署名］
［監査人の所在地］
［日付］
…

文例４ － 重要な不確実性が存在せず、かつ財務諸表の注記事項が十分である場合における上場企業に対する無限定意見の監査報告書

…

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

財務諸表監査における監査人の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

その他の法令による要求事項に対する報告

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］
本独立監査人の監査報告書に係る監査の業務執行責任者は「氏名」である。
［特定の国又は地域に合わせて、適宜、監査事務所名、監査人の個人名又はその両方のいずれかによる署名］
［監査人の所在地］
［日付］
…

文例５ - 重要な不確実性が存在し、注記事項が不十分であることにより財務諸表に重要な虚偽表示がある場合における、上場企業に対する除外事項付意見の監査報告書

…

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

財務諸表監査における監査人の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

その他の法令による要求事項に対する報告

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］
本独立監査人の監査報告書に係る監査の業務執行責任者は「氏名」である。
［特定の国又は地域に合わせて、適宜、監査事務所名、監査人の個人名又はその両方のいずれかによる署名］
［監査人の所在地］
［日付］
…

文例６ - 重要な不確実性が存し、かつ財務諸表で注記されていない場合における、上場企業以外の企業に対する不適正意見の監査報告書

…

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

財務諸表監査における監査人の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

その他の法令による要求事項に対する報告

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］
［特定の国又は地域に合わせて、適宜、監査事務所名、監査人の個人名又はその両方のいずれかによる署名］
［監査人の所在地］
［日付］
…

ISA 580「経営者確認書」

はじめに

…

監査証拠としての経営者確認書

３．監査証拠とは、監査手続を適用した後に、監査人の意見及び報告書の基礎となる結論~~に到達する~~を導くために監査人が利用する情報をいう[111]。経営者確認書は、企業の財務諸表監査に関連して監査人が求める必要な情報である。したがって、経営者確認書は、質問に対する回答と同様、監査証拠である（A1 項参照）

…

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

はじめに

本 ISA の範囲

１．国際監査基準（ISA）は、グループ財務諸表の監査（以下「グループ監査」という。）に適用される。本 ISA は、構成単位の監査人が関与する状況においてを含む、グループ監査に適用される特別な考慮事項を規定している。本 ISA の要求事項及び適用指針は、グループ監査に関連する他の ISA、特に ISA 220（改訂）[112]、ISA 230[113]、ISA 300[114]、ISA 315（2019 年改訂）[115]、及び ISA 330（改訂）案[116]を参照又はそれらを拡充させている。（A1 項から A2 項参照）

…

構成単位の監査人の関与

６．ISA 220（改訂）[117]は、業務を実施するための十分かつ適切な人的、技術的及び知的な資源が、監査チームに適時に割り当てられている、又は利用可能であるかについて判断することを監査責任者に要求している。グループ監査では、そのような資源に構成単位の監査人が含まれることがある。そのため、本 ISA は、グループ監査人に対して構成単位の監査人の関与の内容、時期及び範囲を決定することを要求している。

---

[111] ISA 500（改訂）案*「監査証拠」*第５項(c)~~第８項(b)~~
[112] ISA 220（改訂）*「監査業務における品質マネジメント」*
[113] ISA 230*「監査調書」*
[114] ISA 300*「財務諸表の監査計画」*
[115] ISA 315（2019 年改訂）*「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」*
[116] ISA 330（改訂）案*「評価したリスクに対応する監査人の手続」*
[117] ISA 220（改訂）第 25 項

…

要求事項

…

評価した重要な虚偽表示リスクへの対応

37. グループ監査人は、ISA 330（改訂）案[118]を適用するに当たり、リスク対応手続を実施する構成単位及びその構成単位で実施する作業の種類、時期及び範囲の決定を含む、実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲に責任を負わなければならない（A124 項から A139 項参照）

…

入手した監査証拠の十分性及び適切性の評価

51. ISA 330（改訂）案[119]を適用するに当たり、グループ監査人は、構成単位の監査人が実施した作業を含め、実施した監査手続からグループ財務諸表の監査意見の基礎となる十分かつ適切な監査証拠が入手されたかどうかを評価しなければならない（A151 項から A155 項参照）。

…

適用指針

…

A41. 持分法適用企業に対してグループが非支配持分を有しており、グループ監査人による当該企業の情報又は人へのアクセスが制限されている場合、グループ監査人は、企業の財務情報に関する監査証拠として利用される情報として、例えば、以下の情報を入手できることがある。

- グループ財務諸表を作成するためにグループ経営者が入手した当該企業の財務情報（グループ経営者も、グループ財務諸表を作成するために非支配企業の財務情報を入手する必要があるため）
- 当該企業の監査済み財務諸表、開示文書又は資本性金融商品の公表価格等の公開情報

監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手できるか否かは、特にグループ財務諸表における重要な虚偽表示リスクの評価からの、また、入手した監査証拠の裏付けとなる、又は役立つ可能性がある他の情報源を考慮した上での、職業的専門家としての判断に関する事項である[120]。

…

[118] ISA 330（改訂）案の第６項から第７項
[119] ISA 330（改訂）案の第 31~~26~~項
[120] ISA 330（改訂）案の第７項(c~~b~~)

~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~

A68. 監査チームが適切な適性及び能力を有しているかどうかを判断する際、グループ監査責任者は、~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~の使用に関する構成単位の監査人の専門知識などの事項を考慮することがある。例えば、ISA 220（改訂）に記載されているように、グループ監査人が構成単位の監査人に対し、監査手続を実施する際に特定の~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~を使用することを要求する場合、グループ監査人は、当該~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~の使用がグループ監査人の指示に従う必要があることを構成単位の監査人に伝達することがある。

…

A81. グループ監査人と構成単位の監査人との間のコミュニケーションの~~形態~~形式は、構成単位の監査人に実施を依頼した監査作業の性質~~、及び~~や、グループ監査に~~利用~~使用する監査~~テクノロジー・ツール~~にコミュニケーション機能が~~どの~~組み込まれている程度~~統合されているか等~~などの要因に~~基づき~~よって異なることがある。

…

個別には重要ではないが集計するとグループ財務諸表にとって重要となる財務情報を有する多数の構成単位

…

A129. 例えば、重要な取引種類、勘定残高又は注記事項が同質であり、共通化された内部統制の対象となっており、また、適切な情報にアクセスできる場合、これらに対して集約的にリスク対応手続を実施することによって十分かつ適切な監査証拠を入手できることがある。このリスク対応手続には、ISA 520（改訂）案に従った分析的実証手続が含まれることもある[121]。業務の状況によっては、分析的実証手続を実施する際の予測値を設定し、グループ監査人が設定した予測値と記録された金額~~と予測値~~（又は記録された金額から算出された金額）との差異の金額を算定するために、構成単位の財務情報を適切なレベルで集計することがある。このような状況では、~~自動化された~~テクノロジー・ツール~~及び技法~~の使用が有用なことがある。

…

内部統制の運用状況の有効性

A137. グループ監査人は、グループ・レベル又は構成単位の~~いずれかにおいて~~で実施する実証手続の内容、時期及び範囲を決定するに当たり、グループ全体に~~わたって~~わたり運用~~されている~~される内部統制の運用状況の有効性~~に依拠~~をテストすることがある。ISA 330（改訂）案[122]は、~~当該~~監査人が、アサーション・レベルで評価した重要な虚偽表示リスクに対応するに当たり、内部統制~~の運用状況の有効性に関する~~（実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を入手~~するために~~できないリスクに対応する内部統制を含む。）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予定している場合、監査人に対し、運用評価手続を立案し実施することを要求している。構成単位の監査人は、こうした運用評価手続の立案及び実施に関与することがある。

[121] ISA 520（改訂）案「分析的手続」第６項(b)及び第８項
[122] ISA 330（改訂）案の第 14~~8~~項

A138. 監査人が~~依拠しようとする~~内部統制の~~逸脱が発見~~想定された運用からの逸脱を識別した場合、ISA 330（改訂）案[123]は、監査人に対し、当該事項及びその潜在的な影響を理解するために具体的な質問を行うことを要求している。内部統制の運用状況の有効性を検証した結果、予想よりも多くの逸脱を発見した場合、詳細なグループ監査計画の修正が必要となることがある。詳細なグループ監査計画の修正には、以下が含まれることがある。

- 特定の構成単位において追加の実証手続の実施を要請すること。
- 有効にデザインされ、業務に適用されている他の関連する内部統制を識別し、その運用状況の有効性を評価すること。
- リスク対応手続の実施に当たって選択する構成単位の数を増やすこと。

…

入手した監査証拠の十分性及び適切性の評価

監査証拠の十分性及び適切性（第 51 項参照）

…

A152. 第 51 項により要求される評価は、評価したグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクに対応するために立案したグループ監査の基本的な方針及び詳細な監査計画が引き続き適切であるかを、グループ監査人が判断する際に役立つ。~~重要な虚偽表示リスクを識別しているか否かにかかわらず、重要性のある取引種類、勘定残高又は注記事項等に対する実証手続を立案し実施しなければならないという ISA 330[124]の監査人に対する要求事項は、グループ財務諸表の観点から要求される評価のためにも役立つ場合がある。~~

A153. グループ監査人は、入手した監査証拠の十分性及び適切性を評価する際、監査チームが職業的専門家としての懐疑心を保持しているかどうかを考慮する場合がある。例えば、グループ監査人は、A17 項に記載された事項によって監査チームが不適切に以下のようなことを行っていないか考慮することがある。

- その適合性及び証明力~~についてを適切な検討を行う~~に評価することなく、アクセスしやすい監査証拠を入手すること
- その状況において必要とされるよりも証明力が弱い監査証拠を入手すること。
- 裏付けとなる証拠を入手する方向又は矛盾する証拠を除外する方向に偏った方法で監査手続を立案し実施すること。

…

A178. 監査事務所の品質管理システムに従って監査事務所が確立した方針若しくは手続又は監査事務所若しくはネットワークが提供する資源は、グループ監査人にとって、構成単位の監査人への指揮、監督及びその作業の査閲を文書化する際に役立つ場合がある。例えば、グループ監査人と構成単位の監査人との間のコミュニケーションを容易にするために、~~電子監査ツール~~ IT アプリケーションを使用することがある。~~電子監査ツール~~ IT アプリケーションは、レビュー実施者、並びにレビューの日付及び範囲に関する情報を提供することを含め、監査調書の作成にも使用することがある。

---

[123] ISA 330（改訂）案の第 ~~17~~25 項から第 26 項

[124] ~~ISA 330 第 18 項~~

…

付録１

（A45 項参照）

グループ監査人が、グループ財務諸表の監査意見の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手することができない場合における独立監査人の監査報告書の例示

…

その他の記載内容［又は適切な場合「財務諸表及びそれに関する監査報告書」など別の表題］

［ISA 720（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 720（改訂）の付録２、例示６参照。例示６の「その他の記載内容」セクションの最終パラグラフは、その他の記載内容にも影響を与える限定意見の原因となる特定の事項の説明に特化したものとなる。］

連結財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示２参照。］

連結財務諸表監査における監査人の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示２参照。上場企業の監査のみに適用される最後の二つのパラグラフは含まれない。］

その他の法令による要求事項に対する報告

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示２参照。］
［特定の国又は地域に合わせて、適宜、監査事務所名、監査人の個人名又はその両方のいずれかによる署名］
［監査人の所在地］
［日付］
…

ISA 610（2013 年改訂）「内部監査人の作業の利用」

はじめに

…

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

…

10. 企業に所属する者が、内部監査人が実施する手続と同様の手続を実施している場合がある。しかし、客観的かつ能力のある個人が専門職としての規律ある姿勢をもって体系的な手法（品質管理を含む。）を適用して実施しない限り、そのような手続は内部統制とみなされ、内部統制の有効性に関する監査証拠を入手することは、ISA 330（改訂）案に従った、監査

人が評価したリスクへの対応の一部となる[125]。

…

要求事項

…

直接的な補助を提供する内部監査人の利用

…

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

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

…

適用指針

内部監査機能の定義（第２項及び第 14(a)項参照）

…

A3. さらに、内部監査機能以外の業務上及び管理上の義務と責任のある機能は、ISA 330（改訂）案に従ってテストの対象となり得る統制活動を実施していたとしても、本国際監査基準の目的における内部監査機能の一部として扱われないという客観性への脅威に一般的に直面している。このような理由から、オーナー経営者によるモニタリング統制は、内部監査機能と同等と考えることはできないかもしれない。

…

[125] ISA 330（改訂）案*「評価したリスクに対応する監査人の手続」*

ISA 620「監査人による専門家の業務の利用」

はじめに

本 ISA の範囲

…

２．　本 ISA は、以下の場合を取り扱うものではない。

(a)　監査チームが会計又は監査の特殊な領域で専門知識を有するメンバーを含む場合又は監査チームが会計又は監査の特殊な領域で専門知識を有する個人若しくは組織に専門的見解の問合せを実施する場合（これらは、ISA 220（改訂）[126]で取り扱う）。

(b)　企業が財務諸表を作成するに当たって、会計又は監査以外の分野において専門知識を有する個人又は組織の業務を利用する場合の当該専門知識を有する個人又は組織（経営者の利用する専門家）の業務を監査人が利用する場合（これは、ISA 500（改訂）案で取り扱う）[127]。

…

適用指針

…

A8.　しかしながら、監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手する際に、専門家を利用する必要があると判断することがあり、当該専門家を利用することを選択することもある。専門家を利用するかどうかを判断する場合の考慮事項には、例えば、以下が含まれる。

- 経営者が財務諸表の作成に当たって利用する専門家の有無（A9 項参照）
- 対象となる事項の内容、重要度及び複雑性
- 対象となる事項の重要な虚偽表示リスク
- 対象となる事項に関する専門家の業務に係る監査人の知識と経験、及び監査証拠として利用することを予定した情報の代替的な情報源の利用可能性を考慮した上で、識別したリスクに対応するために想定される手続の種類

A9.　経営者が財務諸表の作成に専門家を利用した場合、監査人が専門家を利用するかどうかに関する判断は、以下のような要因によっても影響を受けることがある。

- 経営者の利用する専門家の業務の内容、範囲及び目的
- 経営者の利用する専門家は企業に雇用されているか、又は企業の依頼により業務に従事して関連するサービスを提供しているかどうか。
- 経営者の利用する専門家の業務に対して、経営者が支配又は影響を及ぼすことが可能な程度
- 経営者の利用する専門家の適性と能力

[126] ISA 220（改訂）*「監査業務における品質管理」*の A19 項

[127] ISA 500（改訂）案 *「監査証拠」*の ~~A45 項から A59 項~~第 14 項及び A62 項から A74 項

・　経営者の利用する専門家が、関連する専門的な業務実施基準、又は他の職業的専門家としての規定や業界の規定に従っているかどうか。
・　経営者の利用する専門家の業務に対して適用される企業の内部統制

ISA 500（改訂）案[128]には、監査証拠として利用することを予定した情報の適合性及び信頼性について監査人が行う評価の一環として、経営者の利用する専門家の適性、能力及び客観性~~が監査証拠の証明力に及ぼす影響~~を評価することに関する要求事項及び適用指針が含まれている。

…

ISA 700（改訂）「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」

…

要求事項

…

財務諸表に対する意見の形成

10. 監査人は、財務諸表が、全ての重要な点において、適用される財務報告の枠組みに準拠して作成されているかどうかについて意見を形成しなければならない[129、130]。
11. 監査人は、監査意見の形成に当たり、不正か誤謬かを問わず、財務諸表に全体として重要な虚偽表示がないということについての合理的な保証を得たかどうかを判断しなければならない。当該結論では、以下を~~考慮~~検討しなければならない。
    (a) 十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかについての監査人の結論（~~ISA 330~~第11A項参照）~~131~~
    (b) 未修正の虚偽表示が、個別に、又は集計した場合に重要であるかについての監査人の結論（ISA 450参照）[132]

    (c) 第12項から第15項において要求されている評価

11A. 監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかを結論付けなければならない。その際、監査人は、他の監査証拠と整合するかどうかを含め、また、財務諸表上のアサーションを裏付けるか矛盾するかを問わず、入手した全ての監査証拠を考慮しなければならない。（A0項からA0B項参照）

12. 監査人は、財務諸表が、全ての重要な点において、適用される財務報告の枠組みに準拠して作成されているかどうかを評価しなければならない。この評価においては、経営者の判断に偏向が存在する兆候等、企業の会計実務の質的側面も勘案しなければならない（A1項からA3項参照）

---

[128] ISA 500（改訂）案の第14項(a)~~8~~
[129] ISA 200第11項
[130] 第25項及び第26項において、適正表示の枠組みの場合と準拠性の枠組みの場合のそれぞれにおいて、無限定意見を表明する際に用いる表現を示している。
~~[131] ISA 330「評価されたリスクに対する監査人の手続」第26項~~
[132] ISA 450「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」第11項

…

意見の様式

16. 監査人は、財務諸表が、全ての重要な点において、適用される財務報告の枠組みに準拠して作成されていると認める場合、無限定意見を表明しなければならない。

17. 監査人は、

(a) 入手した監査証拠に基づき、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示があると認める場合、

(b) 又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場合には、

ISA 705（改訂）に従い、監査報告書において除外事項付意見を表明しなければならない。

…

適用指針

監査証拠の十分性及び適切性に関する結論（11A 項参照）

A0. ISA 200 で説明されているとおり、監査人の意見の基礎として、ISA は、監査人に対し、不正又は誤謬のいずれに起因するものであっても、財務諸表全体に重要な虚偽表示がないことについて合理的な保証を得ることを求めている[133]。合理的な保証は、監査人が、監査リスクを許容可能な低い水準に抑えつつ、監査意見の基礎となる合理的な結論を導き出すことができる十分かつ適切な監査証拠を入手した場合に得られる[134]。

A0A. 監査リスクを許容可能な低い水準に抑え、意見表明の基礎となる結論を導くための十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかは、職業的専門家としての判断に係る事項である[135]。監査人の十分かつ適切な監査証拠に係る職業的専門家としての判断は、以下のような要因によって影響を受ける。

- アサーションにおける潜在的な虚偽表示の重要性、及び当該虚偽表示が、個別に又は他の虚偽表示と合計したときに、財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性
- 経営者のリスクへの対処及びリスクに対応する内部統制の有効性
- 過年度の監査において発見した同様の虚偽表示
- 実施した監査手続の結果（監査手続により不正又は誤謬の事実が識別されたかどうかを含む。）
- 情報の適合性と信頼性（情報の適合性と信頼性についての疑義が解消されているかどうか、及び他の監査証拠との間の矛盾にどのように対応したかを含む。）
- 監査証拠により形成された心証の程度

[133] ISA 200 第５項
[134] ISA 200 第 17 項
[135] ISA 200 の A34 項

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

A0B. 監査を立案し実施するに当たって、監査人には、関連する ISA に明記されている目的を、ISA 間の相互関係を考慮しつつ使用して、十分かつ適切な監査証拠が入手されたかどうかを評価することが求められる[136]。他の関連する ISA はまた、十分かつ適切な監査証拠が入手されたかどうかについての監査人による結論を裏付けるために、監査の過程を通じて入手した監査証拠を個別に評価することを求めている。付録 1 には、入手した監査証拠を個別に評価することを規定している他の ISA の一覧を記載している。

企業の会計実務の質的側面（第 12 項参照）

A1. 経営者は、財務諸表における金額や開示に関する多くの判断を行う。

…

監査報告書（第 20 項参照）

A18. 監査報告書は、書面又は~~電磁的~~デジタル記録によって発行される。

A19. ~~本 ISA の~~付録２には、第 21 項から第 49 項に定める構成要素を含む財務諸表に対する監査報告書の例示が収録されている。これらの項目の記載順序は、「監査意見」区分及び「意見の根拠」区分を除いて、一律に定めるものではないが、しかしながら、本 ISA では特定の見出しを使用することが要求されている。これは、特に監査報告書の構成要素が~~本 ISA の~~付録 2 に示されている監査報告書の文例とは異なる順序で記載される場合に、ISA に準拠して実施された監査に係る監査報告書であることをより容易に識別できるようにすることを意図したものである。

…

財務諸表に対する責任（第 33 項から第 34 項参照）

…

A49. ~~本 ISA~~ の付録２には、適用される財務報告の枠組みが IFRS である場合に、第 34(b)項の要求事項がどのように適用されるかの文例を記載している。IFRS 以外の適用される財務報告の枠組みが使用される場合、~~本 ISA の~~付録２に掲載されている財務諸表の文例は、その状況における他の財務報告の枠組みの適用を反映するために修正する必要があることがある。

…

A51. ~~本 ISA の~~第 37 項から第 40 項で要求されている監査人の責任に関する記載は、例えば、監査報告書が連結財務諸表を対象とする場合など、企業の具体的な性質を反映するよう調整することがある。~~本 ISA の~~付録２の例示２には、このような記載方法の例が含まれている。

…

[136] ISA 200 第 21 項(b)

A53. ~~本 ISA の~~付録２には、IFRS が適用される財務報告の枠組みである場合に、重要性に関する記載を行うことを求める第 38 項(c)の要求事項をどのように適用するかについての例示が示されている。IFRS 以外の適用される財務報告の枠組みが使用される場合、~~本 ISA の~~付録２に示されている財務諸表の文例は、その状況における当該他の財務報告の枠組みの適用を反映するために修正する必要があることがある。

…

付録１

（A0B 項参照）

他の ISA に記載の入手した監査証拠に対する個別の評価

本付録では、他の ISA において、入手した監査証拠の評価を定めた要求事項を含むパラグラフを特定している。この一覧は、ISA における要求事項並びに適用指針及びその他の説明資料の検討に代わるものではない。

- ISA 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 54 項
- ISA 315（2019 年改訂）「*重要な虚偽表示リスクの識別と評価*」第 35 項
- ISA 330（改訂）案「*評価したリスクに対応する監査人の手続*」第 31 項
- ISA 505「*外部確認*」第 16 項
- ISA 540（改訂）「*会計上の見積り及び関連する開示の監査*」第 33 項(c)
- ISA 570（2024 年改訂）「*継続企業*」第 30 項
- ISA 600（改訂）「*グループ財務諸表監査における特別な考慮事項（構成単位の監査人の作業を含む。）*」第 51 項

…

付録２

（A19 項参照）

財務諸表に対する独立監査人の監査報告書の文例

…

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

はじめに

本 ISA の範囲

…

適用指針

…

監査人が特に注意を払った事項（第９項参照）

A12. 監査上の主要な検討事項を決定するに当たり、監査人が特に注意を払った事項を考慮するのは、監査がリスク・アプローチに基づいて行われているためである。リスク・アプローチに基づく監査は、財務諸表の重要な虚偽表示リスクを識別・評価し、評価したリスクに対応した監査手続を立案・実施し、監査意見の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手することに重点を置いた一連のプロセスである。特定の勘定残高、取引種類又は注記事項について、アサーション・レベルで評価した重要な虚偽表示リスクが高いほど、監査手続の計画・実施及びその結果の評価により多くの判断が必要となることが多い。リスク対応手続を立案する上で、監査人には、評価した固有リスクの程度が固有リスクの分布の中で高いほど、より確かな心証が得られる監査証拠を入手できる監査計画を策定することが求められる[137]。~~監査人は、重要な虚偽表示リスクの程度が高いと評価し、より説得力のある監査証拠を~~これには、入手する~~場合には、~~監査証拠の量を増やす~~か~~こと、又は~~、例えば、第三者から~~より質の高い監査証拠を入手すること~~を入手することをより重視し若しくは複数の独立した情報源から補強証拠を入手することにより、より適合性が高く、より証明力の強い監査証拠を入手する~~が含まれることがある[138]。

…

監査人が特に注意を払った事項の決定に関する検討（第９項参照）

A16. 監査人は、監査人が監査の実施過程で特に注意を払う可能性が高い事項を監査計画段階において検討できる。監査人は、ISA 260 に従って計画した監査の範囲とその実施時期についてガバナンスに責任を有する者と討議する際に、当該事項に関してコミュニケーションを行うことができる。ただし、監査上の主要な検討事項は、監査の結果又は監査の実施過程を通じて入手した証拠に基づいて最終的に決定される。

…

ISA 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」

はじめに

…

付録

（A17 項から A18 項及び A25 項参照）

独立監査人の除外事項付意見の監査報告書の文例

…

文例１ - 財務諸表の重要な虚偽表示による限定付適正意見の場合

…

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

[137] ISA 330（改訂）案「評価したリスクに対応する監査人の手続」第７項(c~~b~~)

[138] ISA 330（改訂）案の A22 項から A25 項 ~~A19 項~~

財務諸表監査における監査人の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

その他の法令による要求事項に対する報告

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］
本独立監査人の監査報告書に係る監査の業務執行責任者は「氏名」である。
［特定の国又は地域に合わせて、適宜、監査事務所名、監査人の個人名又はその両方のいずれかによる署名］
［監査人の所在地］
［日付］
…

文例２ － 連結財務諸表の重要な虚偽表示による不適正意見の場合

…

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示２参照。］

財務諸表監査における監査人の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示２参照。］

その他の法令による要求事項に対する報告

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示２参照。］
本独立監査人の監査報告書に係る監査の業務執行責任者は「氏名」である。
［特定の国又は地域に合わせて、適宜、監査事務所名、監査人の個人名又はその両方のいずれかによる署名］
［監査人の所在地］
［日付］
…

文例３ － 在外関連会社に関して十分な監査証拠を入手することができなかったことによる限定付適正意見の場合

…

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示２参照。］

財務諸表監査における監査人の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示２参照。］

その他の法令による要求事項に対する報告

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示２参照。］
本独立監査人の監査報告書に係る監査の業務執行責任者は「氏名」である。
［特定の国又は地域に合わせて、適宜、監査事務所名、監査人の個人名又はその両方のいずれかによる署名］
［監査人の所在地］
［日付］
…

文例４ － 連結財務諸表の一つの要素について十分かつ適切な監査証拠を入手できないことによる意見不表明

…

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示２参照。］

財務諸表監査における監査人の責任

…

その他の法令による要求事項に対する報告

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示２参照。］
［特定の国又は地域に合わせて、適宜、監査事務所名、監査人の個人名又はその両方のいずれかによる署名］
［監査人の所在地］
［日付］
…

文例５ － 財務諸表の複数の要素に関して十分かつ適切な監査証拠を入手できないことによる意見不表明

…

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

財務諸表監査における監査人の責任

…

その他の法令による要求事項に対する報告

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］
［特定の国又は地域に合わせて、適宜、監査事務所名、監査人の個人名又はその両方のいずれかによる署名］
［監査人の所在地］
［日付］

…

ISA 706（改訂）「独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分」

…

付録３

（A17 項参照）

監査上の主要な検討事項、「強調事項」区分及び「その他の事項」区分が設けられた独立監査人の監査報告書の文例

…

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

財務諸表監査における監査人の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

その他の法令による要求事項に対する報告

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］
本独立監査人の監査報告書に係る監査の業務執行責任者は「氏名」である。
［特定の国又は地域に合わせて、適宜、監査事務所名、監査人の個人名又はその両方のいずれかによる署名］
［監査人の所在地］
［日付］

…

付録４

（A8 項参照）

監査上の主要な検討事項、「強調事項」区分及び「その他の事項」区分が設けられた独立監査人の監査報告書の文例

…

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

財務諸表監査における監査人の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

その他の法令による要求事項に対する報告

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］
［特定の国又は地域に合わせて、適宜、監査事務所名、監査人の個人名又はその両方のいずれかによる署名］
［監査人の所在地］
［日付］
…

ISA 710「比較情報－対応数値と比較財務諸表」

…

付録

（A5 項、A7 項、A10 項参照）

独立監査人の監査報告書の文例

文例１ - 対応数値

…

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任
［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

財務諸表監査における監査人の責任
［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

その他の法令による要求事項に対する報告
［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］
［特定の国又は地域に合わせて、適宜、監査事務所名、監査人の個人名又はその両方のいずれかによる署名］
［監査人の所在地］
［日付］
…

文例２ - 対応数値

…

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

財務諸表監査における監査人の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

その他の法令による要求事項に対する報告

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

［特定の国又は地域に合わせて、適宜、監査事務所名、監査人の個人名又はその両方のいずれかによる署名］
［監査人の所在地］
［日付］
…

文例３ － 対応数値

…

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

財務諸表監査における監査人の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

その他の法令による要求事項に対する報告

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］
［特定の国又は地域に合わせて、適宜、監査事務所名、監査人の個人名又はその両方のいずれかによる署名］
［監査人の所在地］
［日付］
…

文例４ － 比較財務諸表

…

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

財務諸表監査における監査人の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

その他の法令による要求事項に対する報告

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］
［特定の国又は地域に合わせて、適宜、監査事務所名、監査人の個人名又はその両方のいずれかによる署名］
［監査人の所在地］
［日付］
…

ISA 720（改訂）「その他の記載内容に関連する監査人の責任」

…

適用指針

定義

年次報告書（第 12 項(a)参照）

…

A4. 年次報告書は、印刷物~~として~~、又は~~電子的に~~デジタル形式で、例えば企業のウェブサイト上で、利用者に提供されることがある。利用者への提供方法は、ある文書（又は文書の組合せ）が年次報告書の定義を満たすかどうかに影響しない。

…

その他の記載内容の入手（第 13 項参照）

…

A19. その他の記載内容が、利用者にとって企業のウェブサイトにおいてのみ利用可能である場合であっても、本 ISA に従って監査人が手続を実施すべき文書は、企業のウェブサイトから直接入手したその他の記載内容ではなく、企業から入手したその他の記載内容である。監査人は、本 ISA に基づき、その他の記載内容（企業のウェブサイトに掲載されている可能性のあるその他の記載内容を含む。）を探索する責任を負わず、また、その他の記載内容が企業のウェブサイトに適切に表示されていること、又はその他の方法により~~電子的に~~デジタル形式で適切に送信若しくは表示されていることを確認するための手続を実施する責任も負わない。

…

付録２

（第 21 項から第 22 項及び A53 項参照）

その他の記載内容に関する独立監査人の監査報告書の文例

…

文例１ - 監査人が監査報告書日以前に全てのその他の記載内容を入手し、またその他の記載内容に関して重要な誤りを識別していない場合における、無限定適正意見の監査報告書（上場企業に対してか非上場企業に対してかを問わない）

…

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

財務諸表監査における監査人の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

その他の法令による要求事項に対する報告

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

本独立監査人の監査報告書に係る監査の業務執行責任者は「氏名」である。
［特定の国又は地域に合わせて、適宜、監査事務所名、監査人の個人名又はその両方のいずれかによる署名］
［監査人の所在地］
［日付］
…

文例２ － 監査人が監査報告書日以前にその他の記載内容の一部を入手し、当該その他の記載内容に関して重要な誤りを識別しておらず、かつ監査報告書日より後にそれ以外のその他の記載内容を入手する予定である場合における、上場企業に対する無限定適正意見の監査報告書

…

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

財務諸表監査における監査人の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

その他の法令による要求事項に対する報告

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］
本独立監査人の監査報告書に係る監査の業務執行責任者は「氏名」である。
［特定の国又は地域に合わせて、適宜、監査事務所名、監査人の個人名又はその両方のいずれかによる署名］
［監査人の所在地］
［日付］
…

文例３ － 監査人が監査報告書日以前にその他の記載内容の一部を入手し、当該その他の記載内容に関して重要な誤りを識別しておらず、かつ監査報告書日より後にそれ以外のその他の記載内容を入手する予定である場合における、上場企業以外の企業に対する無限定適正意見の監査報告書

…

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

財務諸表監査における監査人の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］
［特定の国又は地域に合わせて、適宜、監査事務所名、監査人の個人名又はその両方のいずれかによる署名］
［監査人の所在地］

［日付］
…

文例４ － 監査人は監査報告書日以前にその他の記載内容を入手していないが、監査報告書日より後にその他の記載内容を入手する予定である場合における、上場企業に対する無限定適正意見の監査報告書

…

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

財務諸表監査における監査人の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

その他の法令による要求事項に対する報告

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］
本独立監査人の監査報告書に係る監査の業務執行責任者は「氏名」である。
［特定の国又は地域に合わせて、適宜、監査事務所名、監査人の個人名又はその両方のいずれかによる署名］
［監査人の所在地］
［日付］
…

文例５ － 監査人が監査報告書日以前に全てのその他の記載内容を入手し、かつその他の記載内容に関して重要な誤りが存在すると結論付けた場合における、無限定適正意見の監査報告書（上場企業に対してか非上場企業に対してかを問わない）

…

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］

財務諸表監査における監査人の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 － ISA 700（改訂）の付録２、例示１参照。］
［本独立監査人の監査報告書に係る監査の業務執行責任者は「氏名」である。］
［特定の国又は地域に合わせて、適宜、監査事務所名、監査人の個人名又はその両方のいずれかによる署名］
［監査人の所在地］
［日付］

…

文例６ － 監査人が監査報告書日以前に全てのその他の記載内容を入手し、かつその他の記載内容に関して重要な誤りが存在すると結論付けた場合における、無限定適正意見の監査報告書（上場企業に対してか非上場企業に対してかを問わない）連結財務諸表の重要な項目に関して監査範

囲の制約があり、当該制約がその他の記載内容にも影響する場合における、限定付適正意見の監査報告書（上場企業に対してか非上場企業に対してかを問わない）

…

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示２参照。］

財務諸表監査における監査人の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示２参照。］
［本独立監査人の監査報告書に係る監査の業務執行責任者は「氏名」である。］
［特定の国又は地域に合わせて、適宜、監査事務所名、監査人の個人名又はその両方のいずれかによる署名］
［監査人の所在地］
［日付］
…

文例７ - 監査人が監査報告書日以前に全てのその他の記載内容を入手し、かつ連結財務諸表に対する不適正意見がその他の記載内容にも影響する場合における、企業（上場企業か非上場企業かを問わない）の不適正意見の監査報告書

…

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示２参照。］

財務諸表監査における監査人の責任

［ISA 700（改訂）の報告上の要求事項に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の付録２、例示２参照。］
［本独立監査人の監査報告書に係る監査の業務執行責任者は「氏名」である。］
［特定の国又は地域に合わせて、適宜、監査事務所名、監査人の個人名又はその両方のいずれかによる署名］
［監査人の所在地］
［日付］
…

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

…

適用指針

…

A6. 監査人は、同一企業の完全な一組の財務諸表の監査を行っていない場合、個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査に関連する ISA の要求事項に準拠することが実務的な観点から実行可能ではないことがある。完全な一組の財務諸表の監査を行っていない場合、監査人は、内部統制を含む企業及び企業環境について、企業の完全な一組の財務諸表の監査を行っている場合と同程度の理解を有していないことが多い。また、監査人は、企業の完全な一組の財務諸表の監査において入手する、会計記録又はその他の会計情報の一般的な品質についての監査証拠を入手していない。したがって、監査人は、会計記録から入手した情報を補完するために、監査証拠を~~裏付けるために、追加の証拠を~~入手する必要~~とする~~があることがある。財務諸表項目等に対する監査の場合、一部の ISA の要求事項を遵守しようとすると、監査対象に照らして、過重な作業となることがある。例えば、ISA 570（2024 年改訂）の要求事項は、固定資産明細表を監査対象とする場合は、減損の要否の判定が必要になるため関連することが多いが、これらの要求事項を遵守することは、要求される作業を考慮すると実務的ではないことがある。監査人は、ISA に準拠して個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査を実施することが実務的ではないと結論付けた場合、他の種類の業務契約の方がより実務的であるかどうかを経営者と協議することがある。

…

国際監査実務ノート第 1000 号「金融商品の監査における特別な考慮事項」

はじめに

…

２． 金融商品の監査において、以下の国際監査基準（ISA）が特に関連している。

(a) ISA 540[139]は、会計上の見積り（公正価値によって測定される金融商品に関する会計上の見積りを含む。）に関する監査人の責任を扱っている。

(b) ISA 315（2019 年改訂）[140]及び ISA 330（改訂）案[141]は、重要な虚偽表示リスクの識別と評価及び評価したリスクへの対応を扱っている。

(c) ISA 500（改訂）案[142]は、監査証拠の構成内容について説明するとともに、監査人の意見の基礎となる合理的な結論を導き出すことを可能にする十分かつ適切な監査証拠を入手できるよう、状況に応じて適切な監査手続を立案し実施すること（監査証拠として使用することを意図する情報の適合性及び信頼性を評価することを含む。）に関する監査人の責任を扱っている。

…

[139] ISA 540 *「会計上の見積り及び関連する開示の監査」*
[140] ISA 315（2019 年改訂）*「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」*
[141] ISA 330（改訂）案 *「評価したリスクに対応する監査人の手続」*
[142] ISA 500（改訂）案 *「監査証拠」*

監査計画上の考慮事項

…

監査における専門的な技能と知識を持った者の利用

…

79. 従って金融商品の監査には、例えば、以下の領域において、一人又は複数の専門家の関与を必要とすることがある。

- …
- IT による内部統制の評価。特に、大量の金融商品取引を行う企業では、例えば、金融商品の重要な情報が、デジタル形式で送信、処理、保存又はアクセスされる場合などに、IT が非常に複雑になることがある。このような企業では、情報技術が非常に複雑であることがある。例えば、当該金融商品に関する重要な情報が~~電子的に~~デジタル形式で送信、処理、保存又はアクセスされる場合である。さらに、受託会社の提供する関連業務が含まれることがある。

…

重要な虚偽表示リスクの評価と対応

…

重要な虚偽表示リスクの評価

89. ISA 315（2019 年改訂）に従い、アサーション・レベルで識別したリスクに関する監査人の評価は、内部統制のデザインと業務への適用の評価を含んでいる。アサーション・レベルで識別したリスクの評価は、ISA 330（改訂）案に従ったリスク対応手続（実証手続と運用評価手続の両方を含む。）の立案と実施に関する適切な監査アプローチを考慮するための基礎を提供している。採用されるアプローチは、統制環境やリスク管理機能の状況を含めた監査に関連する内部統制の理解、企業の事業運営の規模と複雑性及び監査人が重要な虚偽表示リスクを評価する際に、内部統制が有効に運用されていると想定しているかどうかによって影響を受ける。

…

内部統制の運用評価手続の実施及びその範囲に関する判断要素

91. 十分に確立された内部統制を有する金融機関を対象とする場合、内部統制が有効に運用されていると想定できることが多く、したがって、内部統制の運用評価手続は、監査証拠を入手する有効な手段となることがある。トレーディングを行っている企業の場合、金融商品の契約量や、使用するシステムが多岐にわたるため、監査人は、実証手続だけでは十分かつ適切な監査証拠を入手できないことがある。~~ただし、ISA 330 は、重要な取引種類、勘定残高、開示等の各々に対して、運用評価手続だけでは十分でなく、実証手続を立案し実施することを監査人に要求している~~ [143]。

…

[143] ~~ISA 330 第 18 項~~

95. 監査人は、内部統制の運用評価手続の種類、時期及び範囲について決定する際に、以下のような要素を考慮することがある。
- 金融商品取引の種類、頻度及び取引高
- …
- 内部統制の対象。例えば、判断の行使に関する内部統制か、基礎データに対する内部統制か。実証~~テスト~~手続は、判断の行使に関連する内部統制~~に依拠~~の運用状況の有効性をテストするよりも有効である可能性が高い。
- …

…

実証手続

96. 実証手続の立案は、以下を考慮して行われる。
- 分析的手続の利用[144]―監査人が実施する分析的手続は、企業の事業に関する情報を監査人に提供するリスク評価手続としては有効であることがあるが、単独で実施する場合には、実証手続として~~の有効性は低い~~有効でないことがある。これは、評価に影響を与える要因が複雑に相互作用し、生じているかもしれない異常な傾向を覆い隠してしまうことがあるためである。
- 非定型取引。多くの金融取引は、企業とその取引相手との相対での交渉を通じて、契約が締結される（店頭取引として知られることが多い。）。金融商品取引が定型的でなく、企業の通常の活動から外れている場合には、実証手続を中心とした監査アプローチが、計画した監査目的を達成するために最も有効な手段となることがある。金融商品取引が定型的に行われていない場合、監査人は、企業がこの領域において経験が不足している可能性を考慮に入れて、監査手続の立案と実施を含め、評価したリスクに対応する。
- 証拠の入手可能性。例えば、企業が外部の価格情報ベンダーを利用する場合、関連する財務諸表のアサーションに関する証拠は、その企業から入手できないことがある。
- その他の領域で実施された手続。財務諸表のその他の領域で実施された手続が、金融商品取引の網羅性に関する証拠を提供することがある。例えば、事後的な入出金に関するテストや簿外負債の調査が含まれる。
- テスト項目の選定。金融商品ポートフォリオは、様々な複雑性とリスクを伴った金融商品から構成されていることがある。そのような場合には、特定項目の抽出によることが適切なことがある。

…

[144] ISA 315（2019年改訂）の第14(b)項は、監査人に、評価したリスクへの対応の立案と実施の基礎を提供し、重要な虚偽表示リスクの評価に資するリスク評価手続として、分析的手続を適用するよう求めている。ISA 520（改訂）案*「分析的手続」*の第96~~-~~項は、監査人に、財務諸表に対する全体的な結論の形成に当たって分析的手続を利用するよう求めている。分析的手続は、監査の他の段階で適用されることもある。

~~二重目的テスト~~複数の目的に使用される監査手続

98. 内部統制の運用評価手続の目的は、詳細テストの目的と異なるが、例えば、以下のように、同時に両者を実施することが効率的になることがある。
- 同じ取引に対する運用評価手続と詳細テストの実施（例えば、署名済みの契約書が保管されているかどうかや金融商品の内容が要約表に適切に記載されているかどうかのテスト）
- 評価に関する見積りを行う経営者のプロセスをテストする場合における内部統制のテスト

監査手続の実施時期 [145]

…

網羅性、正確性、実在性、発生及び権利と義務に関する手続

…

104. 網羅性、正確性及び実在性のアサーションを裏付ける監査証拠を提供する手続には、以下が含まれる。
- 銀行口座、売買取引及び保管有価証券明細書の外部確認 [146]。監査人に回答が直接送られる取引相手への直接確認（銀行確認状の利用を含む。）によって実施することができる。その代替として、取引相手のシステムから情報を入手することがある。この場合には、監査人は、確認によって得られる証拠の証明力を評価するに当たり、情報を送信するコンピュータ・システムの改竄を防ぐための内部統制を検討することがある。確認状が受領されなかった場合、監査人は、契約書の検討及び関連する内部統制のテストによって、証拠を入手できることがある。しかしながら、外部確認は、多くの場合、たとえ何らかの付帯契約の識別に役立つことがあったとしても、評価のアサーションに関して十分な監査証拠を提供するわけではない。

…

特別な検討を必要とするリスク

…

111. 特別な検討を必要とするリスクを生じさせる会計上の見積りに対しては、ISA 330（改訂）案の要求事項を満たすために実施されるその他の実証手続に加えて、ISA 540 では以下を評価することを監査人に要求している。
(a) 経営者が代替的な仮定若しくは結果を検討した方法及びそれらを採用しなかった理由、又は経営者が代替的な仮定若しくは結果を検討しなかった場合における見積りの不確実性の検討過程
(b) 経営者が使用した重要な仮定の合理性

[145] ISA 330（改訂）案の第 12 から 13~~11 から 12~~ 項と第 21~~22 から 23~~ 項は、監査人が、期中に手続を実施して、当該監査証拠をどのように利用できるかを説明する際の、要求事項を定めている。

[146] ISA 505「*外部確認*」は、ISA 330（改訂）案と ISA 500（改訂）案「*監査証拠*」の要求事項に従って監査証拠を入手するための、監査人による確認手続の利用を扱っている。2009 年 11 月に公表のスタッフ監査実務アラート「財務諸表監査における外部確認の利用に関して新たに生起した実務課題」も参照。

(c) 経営者が使用した重要な仮定の合理性に関連する場合、又は適用される財務報告の枠組みの適切な適用に関連する場合には、特定の行動方針を実行する経営者の意思とその能力

…

監査アプローチの策定

114. 経営者が金融商品を評価する方法のテスト、及びISA 540に従って評価した重要な虚偽表示リスクへの対応に当たって、監査人は、会計上の見積りの性質を考慮に入れ、以下の手続の一つ又は複数を実施する。

(a) 経営者が会計上の見積りを行った方法とその基礎データ（企業が利用した評価技法を含む。）を検討する。

(b) 適切な実証手続とともに、経営者が会計上の見積りを行った方法に関連する内部統制の運用状況の有効性~~の評価手続を実施~~に関する監査証拠を入手する。

(c) 経営者の見積額を評価するため、監査人の見積額又は許容範囲を設定する。

(d) 監査報告書日までに発生した事象が、会計上の見積りに関する監査証拠を提供するかどうかを判断する。

多くの監査人は、経営者が金融商品をどのように評価したか及びその評価の基礎となるデータをテストすることと、内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を~~テスト~~入手することを組み合わせることが、有効かつ効率的な監査アプローチとなると考える。後発事象が金融商品の評価に何らかの証拠を提供することがあるが、貸借対照表日後の市況の変化に対応するために、他の要因を勘案することが必要になることがある。監査人は経営者が見積りを行う方法を検討できなかった場合、見積額又は見積りの許容範囲の設定を行うことがある。

…

経営者が専門家を利用している場合における監査上の考慮事項

…

134. ISA 500（改訂）案第14~~8~~項は、経営者の利用する専門家の業務により作成された情報を監査人が評価する場合における要求事項を含んでいる。経営者の利用する専門家と当該専門家の業務に関する監査人の手続の範囲は、専門家の業務が監査人の目的にとってどの程度重要かによって決まる。経営者の利用する専門家の業務の適切性を評価することにより、監査人は、当該専門家の算出した価格又は評価が十分かつ適切な監査証拠を提供しているかどうかを判断できることがある。監査人が実施する手続には、例えば以下が含まれる。

- 経営者の利用する専門家の適性、能力及び客観性の評価。例えば、企業と専門家の関係、市場における専門家の評判と地位、特定の種類の金融商品に関する専門家の経験、及び適用される財務報告の枠組みにおける評価に関する専門家の理解など
- 経営者の利用する専門家の業務の理解。例えば、利用した評価技法の適切性、及び評価技法に使用された主な市場変数と仮定の評価

- 例えば、当該専門家が作成した情報について、その適切性を検討し、それに対して経営者が行った修正及び当該修正の理由を理解すること等により、経営者の利用する専門家が作成した情報が財務諸表の作成においてどのように使用されているかについて理解すること
- 経営者の利用する専門家の業務の適切性に関する監査証拠としての評価。ここでは、個々の金融商品に関する専門家の業務の適切性に焦点を当てる。関連する金融商品についてサンプルを抽出し、そのサンプルに対して、異なるデータと仮定を使用して、独自の見積りを設定(見積額又は許容範囲の設定に関する第136項及び第137項を参照)し、当該見積りを経営者の利用する専門家による見積りと比較することが適切な場合がある。
- その他の手続として、以下の事項が含まれることがある。
  - ○ 他のモデルの仮定を引出すため様々な仮定をモデル化し、その仮定の合理性を検討すること
  - ○ 経営者の見積額と監査人の見積額を比較し、経営者が一貫して高めの見積りを行っている、又は低めの見積りを行っているかを判断すること。

…

付録

(A14項参照)

金融商品に関する内部統制の例示

…

受託会社の利用

10. 企業は、金融商品の取得若しくは売却の実行、取引の記録又は金融商品の評価のために、受託会社(例えば、アセット・マネジャー)を利用することがある。一部の企業は、保有する金融商品に関する報告の基礎とするために、受託会社を利用することがある。しかしながら、経営者が受託会社において実施されている内部統制を理解していない場合、監査人は、当該受託会社の内部統制の運用状況の有効性に~~依拠するための~~関する十分かつ適切な監査証拠を入手できないことがある。ISA 402では、企業が受託会社の提供する業務を利用する場合の、監査人による十分かつ適切な監査証拠の入手に関する要求事項を提供している。

…

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。