

公開草案

2021年7月

コメント期限: 2022年1月31日

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（LCEのためのISA）案

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

IAASB について

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

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

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

著作権、商標及び許可に関する情報については、[p. 169](#)を参照

コメント要請

本公開草案、「複雑でない企業の財務諸表監査に関する国際監査基準案」(LCE のための ISA 案) は、国際監査・保証基準審議会 (IAASB®) によって、策定及び承認された。

本公開草案における提案は、最終版として発行される前に受理されたコメントを考慮し、修正される場合がある。コメント受付期限は、2022年1月31日である。

回答者は、IAASB のウェブサイトを通して、「[コメントの提出](#)」リンクより、電子的にコメントを提出するよう求められています。コメントは、PDF と Word ファイルの両方で提出してください。初回のユーザーは、この機能を使うために登録が必要です。全てのコメントは、公記録とみなされ、最終的には、ウェブサイトに掲載されます。

本書は、IAASB のウェブサイト www.iaasb.org からダウンロードできる。承認された文書は、英語で公表されます。

説明資料

目次

	ページ
要旨.....	5
セクション 1: 背景.....	6
セクション 2: 序文.....	11
セクション 3: 回答者のためのガイド.....	13
セクション 4: 提案された基準とコメントに関する特定の事項.....	14
セクション 4A – LCE のための ISA (案) の全体にわたる位置付け.....	14
セクション 4B – 当該基準の規範.....	17
セクション 4C – LCE のための ISA (案) を開発に当たり使用される重要な原則.....	23
セクション 4D – LCE のための ISA (案) の全体的な設計及び構成.....	27
セクション 4E – LCE のための ISA (案) の内容.....	30
セクション 4F – その他の事項.....	38
セクション 4G – コンサルテーションと最終版の公表に対するアプローチ.....	42
セクション 5: グループ監査.....	44
付録 1 - 関連する各国・地域の取組みの要約.....	50
付録 2 - コメント要請：質問の要約.....	52
公開草案	
複雑でない企業の財務諸表監査に関する国際監査基準案.....	56
品質マネジメント、監査、レビュー、その他の保証及び関連するサービスの国際基準等の 趣意書の適合修正.....	166

要旨

より小規模な、複雑でない企業（LCE）は、世界経済に不可欠な貢献をしており、全世界における監査の大半を占める。一方で、増加しつつある複雑な構造と取引について、国際監査基準（ISA）の開発と改訂を通して取り組む必要がある。IAASBは、ISAにこの複雑性を反映させることによって、複雑でない企業の監査に課題が立ちはだかる可能性があることを認識している。

IAASBの2019年のディスカッション・ペーパー、[複雑でない企業の監査：ISAを適用する際の課題に取り組むための選択肢の研究](#)のフィードバック及びその他のアウトリーチから得られた意見に基づき、IAASBは、ISAにおける複雑性、理解可能性、適用可能性及びバランス、LCEに特化したニーズ、並びにLCEの財務諸表の利用者のニーズに対処することに尽力しており、以下に合意した。

- 増加しつつある断片的なソリューションよりも、グローバルなソリューションが好ましい。
- LCEの監査の典型的な性質及び状況に相応するように整備された基準は、LCEの監査におけるISAの適用について課題を見出した利害関係者に応えるものである。
- 緊急に行動する必要がある。

この理由により、IAASBは、複雑でない企業の財務諸表監査に関する国際監査基準案の公開草案（以下「LCEのためのISA（案）」という。）を早急に開発した。IAASBは、2021年6月にLCEのためのISA（案）を承認した。

本説明資料（EM）は、LCEのためのISA（案）の背景と説明を提供する。本EMは、提案された基準の開発の背景を明記し、（提案された基準の規範性における）提案された基準の範囲に関するIAASBの指示、合理的な保証を提供する新たな基準を開発するために使用された広範な原則、パートで構成される、監査の流れに従う基準の内容についての説明を定める。

IAASBによる問題の検討、提案された基準の開発における重要な領域に関する討議及び見解は、セクション4及びセクション5で扱われ、回答者に対する特定の質問は、セクション4Aからセクション4Gまでの各末尾に、グループ監査に関してはセクション5の末尾に盛り込まれている。付録2には、LCEのためのISA（案）に対する回答者への全ての質問が完全な一覧で表示されている。

セクション1 背景

別個の基準を開発する背景

1. 世界の 90%を超える企業が中小企業（SME）¹であると推定されており、企業の 99%超が SME と推定される欧州連合など一部の地域でその数字が高くなる²と推定されている。³
2. 監査は様々な理由で実施される。一部の国又は地域は、法令等により監査を義務付けており（法定監査）、法定監査の要求事項が適用される企業を制限するために、（しばしば規模の特徴に基づき）監査免除の閾値を設定しており、これらの閾値に対する変更を定期的に見直している。^{4,5}法定監査の要求事項がない場合であっても、多くの SME は、別の理由で監査を行うことが義務付けられているか、又は経営上の目的で監査を行うことを選択するかもしれない。
3. 現在、約 130 の国又は地域⁶が国際監査基準（ISA）を採用している、又は一部採用している。ISA は、その性質及び状況がより簡単で単純である企業（LCE）から、その性質及び状況がより複雑な企業（例えば、より複雑な構造、より複雑な情報システム若しくは統制を持つ、又はより複雑な取引を行う企業）に至るまで様々な状況と規模の企業に適用されるように整備されている。

¹ 「中小企業」について世界で通用する定義はなく、その言葉の使われ方や意味は国又は地域により様々である。ISA 適用の課題をめぐる議論は、歴史的に、SME において経験される困難をめぐるものであったため、この言葉は、プロジェクトの背景を説明するために、プロジェクトの導入部で使用されている。但し、IAASB は、企業の規模よりもその複雑性に注目することが適切であるという見解であり、したがって「複雑でない企業」（LCE）という言葉を使用している。

² 参照：エジンバラグループ

[SME を通じた世界経済の成長及び 2016 年世界貿易報告：SME 向けの公平な取引条件 \(wto.org\)](#)

³ 参照：[ヨーロッパ：中小企業統計](#)

⁴ 例えば、欧州では、加盟国は、社会的影響度の高い事業体、又は中規模・大規模な企業以外の企業について、監査の免除を許可することができる（免除の閾値は、加盟国によって様々である）。インドでは、全ての公開会社と非公開有限責任会社は毎年会社法に基づき監査を行う法定の要求事項がある。カナダでは、非公開会社は、全ての株主がその年に関して監査の免除に書面で同意している場合は、監査を免除される。オーストラリアでは、特定の企業に監査義務を免除する規模の閾値がある。ニュージーランドでは、株主が 10 人未満の会社は、その他の規模と規制上の規定を満たした場合、監査を「オプトアウト」することができる。米国では、非公開会社（一部限定的に例外がある）は、法定の監査の対象ではない。

⁵ 2010 年にスウェーデンでは、小規模な有限責任会社に対し規制上の監査の要求事項が廃止された。但し、2017 年には、スウェーデンの王国検査院は、報告書「小規模な有限責任会社の監査義務の廃止」を公表したが、これはコストがメリットを上回る改革であり、SME の監査義務の廃止について多数のデメリットを挙げている。

⁶ 参照：[グローバルインパクトマップ | IFAC](#)

4. IAASBは常に、規模や複雑さにかかわらず、全ての企業の監査で使用されるために、ISAが柔軟性を有することの必要性に留意してきた。ただし、経営環境と報告環境は、複雑性を増しており、進化し続けている。さらに、監査の検査の結果や、複雑な企業によく見られる最近の著名な企業倒産を通して、監査品質に注目が集まるようになってきた。これらは、ISA 540(改訂)⁷やISA 315(2019年改訂)⁸による最近の改訂のほか、IAASBの品質マネジメント基準、ISQM 1⁹やISA 220(改訂)¹⁰の改訂、及び新たなISQM 2¹¹の創設に貢献してきた。これらの改訂は、進化する環境の中での国際基準をより関連性のあるものとする目的があり、質の高い監査の一貫した実施を支援することが意図されてきた。ただし、これらの改訂に伴い、これらの基準の長さ、複雑さ及び理解のしやすさ、並びにそれらのLCEの監査への適用に関して懸念が高まっている。それゆえ、一部の利害関係者は、ISAが今なお関連性を有しているのか、また全ての監査にコスト効率のいい方法で適用することが可能なのかということに疑問視してきた。
5. これらの懸念及びその他の類似の懸念を受けて、様々な国又は地域や地域では、複雑でない(又はより小規模な)企業の監査に的を絞った取組みを実施してきた。¹²さらに、一部の国又は地域は、その国又は地域内でのLCEの監査のための基準やソリューションを開発する意向を発表し、既に基準書を開発している。これらの動きは、監査市場の大規模な区分において、基準が分断される可能性を高めている。関連する取組みや異なる基準の開発の要約は、付録1に記載している。

LCEの監査のための別個の基準を開発するIAASBプロジェクトまでの道のり

6. ISAが幅広く国際的に使用され続けていることは、国際社会が認めているISAの重要性、及びそれゆえにIAASBがあらゆる規模及び複雑さの企業の監査に対してこれらの基準の品質と運用性を維持する取組みに注力し続けることの重要性を強調する。同じ種類の業務(LCEの監査)に対して様々な国又は地域で異なる基準があると、品質の不整合につながり、利用者の混乱の要因となりうる。したがって、世界的に目的適合性を有する高品質な基準を確立するためにIAASBが行動を起こすことは公益に資する。

7 ISA 540(改訂)「会計上の見積りと関連する開示の監査」

8 ISA 315(2019年改訂)「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」

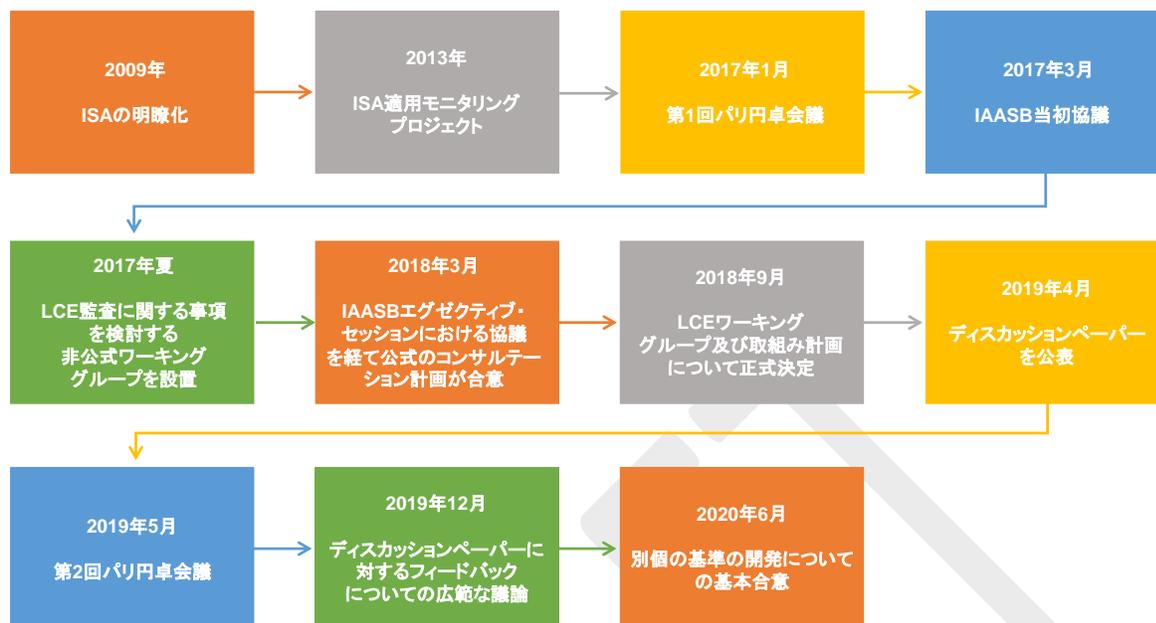
9 国際品質マネジメント基準(ISQM) 1「財務諸表の監査若しくはレビュー又はその他の保証若しくは関連サービス業務を行う事務所の品質マネジメント」

10 ISA 220(改訂)「監査業務における品質マネジメント」

11 ISQM 2「審査」

12 法定監査を対象とした取組みもあれば、SMEのその他の業務を対象とした取組みもある。付録1はこれらの取組みの例を記載する。

7. IAASBが2009年にクラリティ版ISAを完成させて以来、IAASBは、LCEコミュニティを代表する利害関係者の課題とニーズへの取組みを強化してきた。



8. ISAは、あらゆる規模及び複雑さの企業の監査に適用される目的で、2005年から2009年にかけて、明瞭化され改訂された（以下「クラリティ・プロジェクト」という。）。クラリティ・プロジェクトの最終工程の一環として、IAASBは、ISA改訂の目的が達成されたか否かを判断するために、適用後レビューを行うことに合意した。
9. クラリティ版ISAの適用後レビューは、二つのフェーズで行われた。フェーズ1の主要な発見事項の一つは、小規模企業へのISAの適用についての懸念、特に、コスト効率の良い方法で適用されるかについての懸念があるということであった。したがって、適用後レビューのフェーズ2においてこの問題を特別に考慮することが合意された。
10. IAASBは、2013年に、クラリティ版ISAの適用後レビュー（PIR）を完了した。2011年及び2012年に、PIRのフェーズ2の一環として、IAASBは、クラリティ版ISAを実施している一連の国で、明瞭化された基準が実施された後（2009年に発効した後）2年間にわたり、SMEの監査について中小監査事務所（SMP）に対し毎年調査を行った。調査の発見事項には、以下が含まれた。
- ISAにおける要求事項の適用の柔軟性をさらにはっきりと示すようにとの回答者からの要求
 - 文書化のための要求事項の懸念で、一部の回答者は、要求される文書の種類及び範囲についてさらなるガイダンスを求めている。
 - SMEの環境において特定の基準を実施することに関する問題
11. 適用後レビューからの発見事項を検討し、IAASBは、基準の量と複雑さが、複雑でない企業の監査に対する課題を生み出している可能性があることを確認した。したがって、IAASBは、2015年～2019年の戦略において、グローバルで効果的な適用を実現するために、IAASBの基準は、あらゆる規模と複雑さの監査に対してバランスの取れた、かつ適用において柔軟性があるものである必要があり、そのようにみなされる必要があることを認識した。

12. LCEの監査人が経験している課題を調査し、適切なソリューションを見つけるための更なる取組には以下が含まれた。

- (a) 2017年1月－会計監査役全国協会(CNCC)及び専門会計士協会高等審議会(CSOEC)とともに、IAASBは、パリで2日間の作業会議を開催し、監査及び非監査のIAASB基準をSMEに適用する際のSMPのニーズの理解に取り組んだ。
- (b) 2017年3月－IAASBは、適用の柔軟性とバランスがIAASBの基準、特にISAにどのように取り込むことができるかについて考えられる行動を述べた書面について協議した。
- (c) 2017年6月－SMEとLCEの監査の課題は、IAASBが開催した年次の各国の監査基準設定主体(NSS)会議にて協議された。NSSは、監査の免除の閾値を修正する取組みを強調し、それらの国又は地域における進展の概要を述べた。
- (d) 2017年6月－パリ会議及びNSS会議で利害関係者が示した見解を受けて今後の適切なありかたについてIAASBに助言する目的で、提起された問題を検討する非公式ワーキンググループがIAASBによって設置された。
- (e) 2018年3月－IAASBは、エグゼクティブ・セッションにおいて、識別されたLCE監査の課題に焦点を当てた書面について協議し、これらの事項についてグローバルなコンサルテーションが適切であるという提言に合意した。この目的で、IAASBは、ディスカッション・ペーパー(DP)によって、IAASBがその時点までに行われた作業を統合し、識別された問題をより良く理解し、偏見のない心でそれらの問題に対処するために考えられる最も適切な措置について利害関係者の意見を得ることができると合意した。IAASBは、DPを開発し、予定されているコンサルテーションからのフィードバックの検討後に考えられるIAASBの行動について提言すべくその作業を継続するワーキンググループを支援した。
- (f) 2018年9月－IAASBは、IAASBのディスカッション用のDPを開発するLCEワーキンググループの活動に対する提案の草案について協議した。
- (g) 2019年3月－DPは、2019年3月のIAASB会議での発行が承認された。
- (h) 2019年4月－LCEの監査に関連する問題と課題についてのDPが発行された。
- (i) 2019年5月－第2回パリ会議が開催され、今回は、DPに記載された事項が取り上げられた(再び、会計監査役全国協会(CNCC)及び専門会計士協会高等審議会(CSOEC)と協同で開催された。)

13. IAASBは、また、LCEの監査に関連する問題と課題について広範に意見を求めた。

- (a) IFAC SMP アドバイザリーグループへの定期的な最新情報の提供及び同グループからの意見聴取
- (b) SMPの利益を代表する利害関係者グループ、ノルディック連盟(Nordic Federation)、ヨーロッパ会計士連盟(Accountancy Europe)、エジンバラグループ、SMEのための職業会計士及び監査人のヨーロッパ連盟(the European Federation of Accountants and Auditors for SMEs)並びにその他の関連する職業会計士団体等を対象とした特定のアウトリーチ
- (c) NSS、規制当局及び監査監督機関への継続的なアウトリーチ並びにそれらとの協議
- (d) 会計事務所フォーラムの代表者及びLCEにサービスを提供する監査人との協議

- (e) 2020年に開催されたラウンドテーブルでのLCEに関連する監査の不正の側面に的を絞った協議

ディスカッション・ペーパー – 考えられる行動の調査

14. DPは、LCEの監査に関連して直面する数多くの問題や課題を理解するIAASBの取組みの最たるものであった。LCE監査において識別された問題や課題を調査することのほか、DPは、以下のようなIAASBが実施しうる、好ましい行動について利害関係者の意見を求めた様々な行動を提案した。
- (a) 適用の柔軟性により明確に対処し、監査人の業務実施をより明瞭にするためにISAを改訂する。
 - (b) ISAと同じ保証水準（合理的な保証）を提供するLCEの監査に対する別個の監査基準を開発する。
 - (c) LCEの監査人に対するガイダンス、又はLCEの環境においてどのようにISAの要求事項を適用するかについてその他の関連する行動を開発する。
15. DPに対して93件の書面の回答が寄せられた。アウトリーチから聞かれた、DPに対する回答に記されたより実質的かつ包括的な事項には、以下が含まれた。
- (a) 独自の基準を開発し、この分野においてその他の取組みを開始する国又は地域が増えているため、LCEの監査に関連する問題に対処するために国際的なソリューションを見出す緊急の必要性がある（特に、これはIAASBの国際基準の採用及び使用に長期的な影響を及ぼす可能性があるため、さらに遅らせることは公益に資するものではないということが指摘された）。
 - (b) IAASBは、LCEの監査に関連する課題と問題に対処するためのソリューションを開発する取組みを優先すべきである。
 - (c) ソリューションは一つの行動に限らず、DPに記載された行動の組合せも考えられる。

2019年12月、IAASBは、聞かれた内容をまとめた[フィードバック文書](#)も公表した。

16. DPへの回答により、LCEで経験された問題や課題の多くはLCEに特有のものではなく、他の監査にも幅広く適用される可能性があるということが明らかになった。とりわけ、複雑性、理解可能性、適用可能性及びバランスに関連するISAを適用する際の問題に焦点があてられた。したがって、全ての利害関係者のニーズのバランスを取り、また、より広く一連のISAにおいて問題や課題に取り組むための変更を開発するために必要な時間を考慮し、2020年6月、IAASBは、以下の二つのワークストリームに合意した。
- (a) LCEの監査を含むあらゆる種類の企業の監査に関して、ISAを適用する際に識別された課題に対処するための、より広範にISAに関連する複雑性、理解可能性、適用可能性、及びバランス（CUSP）の問題に対処する「ISAフォーカストワークストリーム」（CUSPワークストリームに関するより詳しい情報は、[プロジェクトウェブページ](#)に掲載している。）
 - (b) LCEの監査に的を絞った別個の基準の開発を調査する「別個の基準ワークストリーム」

セクション 2 序文

IAASBによるLCEの財務諸表の監査に関する別個の基準の開発

17. 2020年7月から、IAASBは、LCEの財務諸表の監査（LCEの監査）に関する別個の基準の開発の取組みに注力している。
18. 2020年12月、別個の基準を開発するための、ワークストリームのためのプロジェクト提案がIAASBによって承認された。本プロジェクトは、以下によって公益に資することを意図している。
- (a) **LCEの財務報告において信頼性を維持する - SME及びその他の複雑でない企業は雇用と革新の重要な発生源であり、地域社会に組み込まれている。したがって、経済のこの部分に信頼と信託を植え付ける高品質な監査を行うことは公益に資する。**
 - (b) **LCEの監査人が一貫した、効果的な、高品質な監査の実施を助ける - LCEの監査に適切な、効率的な、絞った要求事項によって、監査人は、合理的な保証を得て、適切に頑健なリスクの識別と評価を実施し、それらに対するLCEの環境において一貫した効果的な対応を整備することができ、よって監査の品質を維持することができる。**
 - (c) **利害関係者のニーズに対応する - LCEの監査の環境に的を絞った、かつ当該環境に適切な要求事項の必要性を検討し、目的に適合した基準を維持することは、LCEの監査における国際基準の適用について課題を見出した利害関係者に応えるものである。**
 - (d) **LCEの監査に対する監査基準のより一貫した適用を推進する - LCEの監査に関して認識されているギャップは、現在、LCEの監査に対し独自の基準を開発している個々の国又は地域によって埋められているものの、このような国又は地域の独自の基準が、LCE監査環境における実務における不整合をもたらしている可能性がある。グローバルな基準を開発することで、このようなギャップをなくすことが期待される。そのような断片化は公益に資するものではない。グローバルなソリューションの開発は、LCEの監査において基準の適用の首尾一貫性を確保し、またLCEの監査において実施される手続の共通の理解を支援するため、公益に資するものである。**
19. 2020年～2023年戦略期間に関して、IAASBは、（必要に応じて）基準の設定に対するより機敏なアプローチを取る姿勢を示している。この「機敏なアプローチ」を用いて、LCEの監査に対する別個の基準を求める緊急の要求を認識し、IAASBは、別個の基準の開発スケジュールを加速した。



20. 基準の設定に対する機敏なアプローチと整合した、リアルタイムの利用者のフィードバックを受け取るために、IAASB は、LCE コミュニティの代表者からなる 15 名の国際的な「リファレンスグループ」 ([LCE リファレンスグループ](#)) を活用した。このグループは、以下によって、LCE の監査の問題や課題に関連した対応案を適時に開発することを支援した。
 - (a) 提案された基準の効果的な開発を促進する提案の方向性に関して意見を提供する。当初は、提案された基準を開発するために使用された戦略的な事項や原則についての高レベルの討議を行い、その後、提案された基準が開発された後はその内容に関する討議に移った。
 - (b) LCE の監査で経験されている課題から生じる重要な技術的問題、及びこれらが別個の基準の草案にどのように反映されるべきかについての見解を提供する。
 - (c) 提案された別個の基準が開発される際に考慮されるべきその他の事項について助言を行う。
21. プロジェクト提案に含まれるプロジェクトのスケジュールに従い、別個の基準は現在、作成されて 2021 年 6 月に IAASB による公開が承認された。
22. 現在、基準によって直接影響を受ける人（LCE の財務諸表の利用者、LCE のオーナー及び経営者、立法当局や規制当局又は基準設定権限を有する関連する地域の組織、並びに LCE にサービスを提供する監査人）から公開のフィードバックを得ることが不可欠である。とりわけ、LCE のための ISA（案）を開発するために使用されている原則、提案された基準の構成及び内容、並びに本 EM の以降において述べる特定の重要な問題についてフィードバックが求められている。
23. 後のセクションは、LCE のための ISA（案）を開発する際に IAASB が検討した重要な問題について述べる。

セクション 3 回答者のためのガイド

IAASB は、LCEのためのISA（案）で扱われたあらゆる問題についてコメントを歓迎するが、特に、本 EM の随所に挿入されたコメント要請欄に明記された問題についてのコメントを歓迎する。全ての質問の完全な一覧表は、本 EM の付録 2 にも掲載している。

回答者には、LCEのためのISA（案）の明瞭性、理解可能性及び適用の実用性についてのコメントを要請する。これに関して、LCEのためのISA（案）の特定の側面を指摘し、明瞭性、理解可能性及び適用の実用性に関する懸念の理由と改善のための提案を記載したコメントは非常に役立つ。LCEのためのISA（案）の文言の具体的な変更案も歓迎する。

回答者は、自身に関連する質問のみにも、全ての質問にも、自由に回答することができる。回答者が LCEのためのISA（案）における提案に同意する場合、IAASB の提案に対する支持は明記されなければ常に推論されるわけではないため、その旨を IAASB に知らせることは有用である。

IAASB は、今日の多くの監査が、広範な産業、国又は地域及び企業の種類にわたって、複雑でない企業の監査であることを認識している。したがって、LCEのためのISA（案）は、あらゆる規模及び国又は地域の監査人並びに監査事務所にとって特に関心が高いものである可能性が高いといえる。したがって、IAASB は、監査人及び監査事務所による提案のフィールド・テスト¹³を奨励しており、本公開草案の回答の一部として実施されたフィールド・テストの結果を IAASB と共有することを歓迎する。

¹³ IAASB は、広範なアウトリーチ及び LCE リファレンスグループからの意見により、LCEのためのISA（案）の承認の前に、フィールド・テスト又はラウンドテーブルが必要であるとは考えていなかった。但し、IAASB は、LCEのためのISA（案）に対する自らの回答の情報源としてフィールド・テストを行うことを選択する監査事務所があることを認識している。フィールド・テストは、様々な形を取る可能性があり、また、監査の全て若しくは一部のフェーズに、又は LCEのためのISA（案）の特定の要求事項にフォーカスする可能性があり、様々なレベルで実施される可能性がある。フィールド・テストは、LCEのためのISA（案）に回答するために義務付けられたものではなく、追加の情報及びこの方法で得られる異なる見方として認識されている。

セクション 4 基準案とコメントに関する特定の事項

セクション 4A – LCEのためのISA（案）の全体にわたる位置付け

24. LCEのためのISA（案）は、LCEの典型的な性質と状況に沿うように、別個の独立した基準として開発された。基準案には、監査人がLCE（すなわち、基準案で考慮されているLCE（セクション 4B 参照））の財務諸表を監査する場合において合理的な保証を提供できるよう、十分かつ適切な監査証拠を入手するための要求事項が含まれている。
25. LCEのためのISA（案）は、基準案の規範性（パート A）に記載される規準が満たされている場合は、公共部門の監査にも関連する。財務諸表監査よりも広範な、公共部門の業務の範囲に含まれる追加的な責任は、LCEのためのISA（案）では扱っていない。該当する場合、公共部門の監査に関する特定の考慮事項は、説明資料として示されている。

別個の独立した基準

26. IAASBは、LCEのためのISA（案）を、独立した「自己完結型の」基準として開発した。基準案は、ISAとは別個のものであり、その適用においてISAの要求事項や適用指針を直接参照する必要性は意図されていない。これは、基準案の規範性（パート A）で示されている、LCEのためのISA（案）の設計上考慮されていない状況がある場合、当該状況に対応するために、関連するISAの要求事項をLCEのためのISA（案）に「継ぎ足して」使用することはできないということである。したがって、監査業務に対する全体的な決定として、企業の事業内容及び状況に鑑み、LCEのためのISA（案）の使用が適切であるか否かを判断する（基準案は、複雑な事項や状況に対処しておらず、LCEの財務諸表の監査以外の監査に使用することは認められていない。）。
27. 例えば、基準案では意図されていない固有の複雑なモデルを使用して計算された会計上の見積りがあるが、その他の点ではLCEである企業について検討する。この例において、監査人は、監査を計画し、実施するに当たり、LCEのためのISA（案）で取り扱われていない部分を補完するためにISA540（改訂）の要求事項をLCEのためのISA（案）とともに使用することはできない。したがって、LCEのためのISA（案）はその設計上複雑な事項又は状況に対処していないため、監査人は、ISA又は適用されるその他の監査基準を適用する必要がある。¹⁴
28. LCEのためのISA（案）の開発当初、IAASBは、基準案が完全に独立しているべきか、又は特定の（適切な）状況でISAとともに使用されるべきかについて広範に討議を行った。両者それぞれに利点はあったが、IAASBは、全てを考慮した結果、監査人がISAを参照できるようにすることで、以下のようなさらなる課題や問題又は意図しない結果を生み出す可能性があることに同意した。
 - (a) 企業の事業内容及び状況、並びに当該企業の利用者のニーズを考慮するとISAが適切である場合に、LCEのためのISA（案）を不適切に使用すること。
 - (b) 監査報告書においてどの基準に準拠しているのかを説明すること¹⁵（例えば、監査人が監査に関連する全てのISAを完全に遵守していない場合、監査報告書においてISAに言及することは不適切である。）。

¹⁴ 基準案の規範性（パート A）では、特定の禁止事項と、基準に要求事項が含まれない複雑性の定性的特徴について述べている。

¹⁵ 第 119 項から第 124 項は、監査報告書における報告の要求事項を説明している。

29. IAASBは、独立した基準が複雑にISAに関連していない場合に、その独立した基準を使用した場合の将来の影響についても検討した。基準案はISAに含まれる監査の中核的な要求事項に基づいており、これは、既にISAを使用している者にとって、基準案を理解し「やすく」し、使い「やすく」する。将来、監査人が、ISAを使用せずに基準案のみを使用した場合、(ISAについて蓄積された知識と、ISAを適用する経験なくして)要求事項を有効に適用できるかどうかについて懸念が示された。
30. しかし、アウトリーチとフィードバック、及びこの問題についてのさらなる検討に基づき、IAASBは、基準案を将来使用することで発生しうる課題は、独立した基準の利点を上回らないと考えている。さらに、基準案は、明確で分かりやすい要求事項によって、監査人が監査の流れを理解するのを助けるように開発されている。ただし、IAASBは、当初、また継続的に、基準の適用に関する補助的なガイダンスが必要であると認識している(下記セクション4G参照)。

LCEのためのISA(案)を使用したLCEの監査の保証水準

31. 監査は、想定利用者の企業の財務諸表に対する信頼を高めるために行われる。監査人は、監査の状況において許容可能な低い水準にまで監査リスクを抑えるために十分かつ適切な監査証拠を入手し、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表明することにより、この目的を達成することができる。ISAは、監査において合理的な保証に基づく意見の基礎を提供できるように記載されている。合理的な保証は、監査においては、絶対的ではないが高い水準の保証をいう。
32. LCEの監査のための別個の基準を開発する際に、IAASBは、別の種類の業務又は異なる保証水準が検討されるべきかを含め、LCEの財務諸表の想定利用者にとって適切となる適切な保証水準について意見を求め、協議した。
33. IAASBの利害関係者からは、別個の基準には、合理的な保証に基づく意見につながる要求事項が含まれるべきであり、この意見は監査意見の形を取るべきであるとの強い推奨があった。したがって、IAASBは、ISA監査において既に使用されている概念や原則を用いて(ISAは既に監査人が合理的な保証水準を得られるように設計されている)、合理的な保証に基づく意見を提供する別個の監査基準を開発することをその目的としている。
34. また、財務諸表の利用者に対し監査を実施するに当たりどの基準が使用されたかについて透明性が確保されるよう、監査報告書ではどの基準が使用されたかを明確にする必要があることも合意された。

基準の名称

35. IAASBの付託事項には、IAASBが開発し、公表する基準の種類が定められている(付託事項には、「IAASBは過去財務情報の監査及びレビュー業務において適用される国際監査基準及び国際レビュー業務基準を開発し、公表する」と記載されている)。付託事項にはまた、IAASBが監査及び保証に係る事項に関する他の基準を公表し、もって、職業的専門家としての監査人及び保証業務提供者の役割及び責任に対する一般の理解を深める、とも記載されている。したがって、新たな監査基準の開発は、IAASBの付託事項の範疇にある。
36. IAASBは、ISAと類似の名称の新たな監査基準により混乱が生じる可能性があるとの懸念に鑑みて、IAASBの一連の国際基準の中での当該基準の名称及び分類に関して幾つかの選択肢を検討した。IAASBは、(例えば、900シリーズを創設することにより)既存の

ISAにLCEのためのISA（案）を追加するか否かを検討した。しかし、基準が独立したものであることについての混乱と、ISAが当該基準と一緒に誤って使用されることを回避するために、IAASBは、LCEのためのISA（案）を、既存のISAシリーズの中に置かないことを選択した。

37. LCEの監査に関して提案されている新たな監査基準は、国際基準であり、過去財務情報の監査を取り扱っている。よってIAASBは、特定の監査にどの基準が使用されたかについて混乱が生じないように、どのようにISAと名称を区別し得るかを検討した。IAASBは、その名称は、IAASBの基準として認識できるようにしながら、基準案を効果的に言い表す国際基準の新たな区分を反映したものとするべきであると考えている。
38. したがって、新たな基準の名称は、国際的なIAASBの基準として識別されつつも、明確にLCEの監査に言及することによりISAとは異なる基準として区別されるように、「複雑でない企業の監査に関する国際監査基準（ISA）（LCEのためのISA）」とすることを提案している。この「名前決め」のアプローチは、国際会計基準審議会（IASB）が、中小企業向け国際財務報告基準（IFRS for SME）を、完全版国際財務報告基準（IFRS）と区別するために採用したアプローチとも整合している。

IAASB 趣意書に対する適合修正

39. IAASB ハンドブックの「品質マネジメント、監査、レビュー、その他保証及び関連するサービスに関する国際基準についての趣意書」（IAASB 趣意書）は、IAASB が発行する基準の範囲と規範性について説明している。そのため、基準案に関して新たな国際基準の区分が導入されるのに伴い、IAASB 趣意書に対して適合修正が必要となる。
40. 本文書において提案している IAASB 趣意書に対する適合修正では、IAASB の国際的な基準書の中で国際基準の新たな区分を推進するための変更を示すとともに、IAASB 趣意書に対する適合修正案を提示している。

コメント要請 - 特定の質問

1. 以下に対する意見を求める。
 - (a) 基準案が独立したものであることについて（基準案を適用するに当たって懸念される領域やこのアプローチを損なう可能性のある障害の詳述を含む。）
 - (b) 基準案の名称
 - (c) 本セクション（セクション4A）に記載されている、LCEのためのISA（案）に関連するその他の事項
2. IAASB 趣意書の適合修正案に同意するか（第 39 項及び 40 項を参照）。同意しない場合、その理由。また、どのようなさらなる変更が必要と思われるか。

注記：セクション4Fの最後（質問17）に、LCEのためのISA（案）は利用者及びその他の利害関係者のニーズを満たすか、及び基準案は使用することができるか、また使用されるかについて見解を共有するための全体的な質問が含まれている。本覚書で説明されている関連する全ての事項及び基準案の内容を検討した後に、この質問に回答することが適切となる。

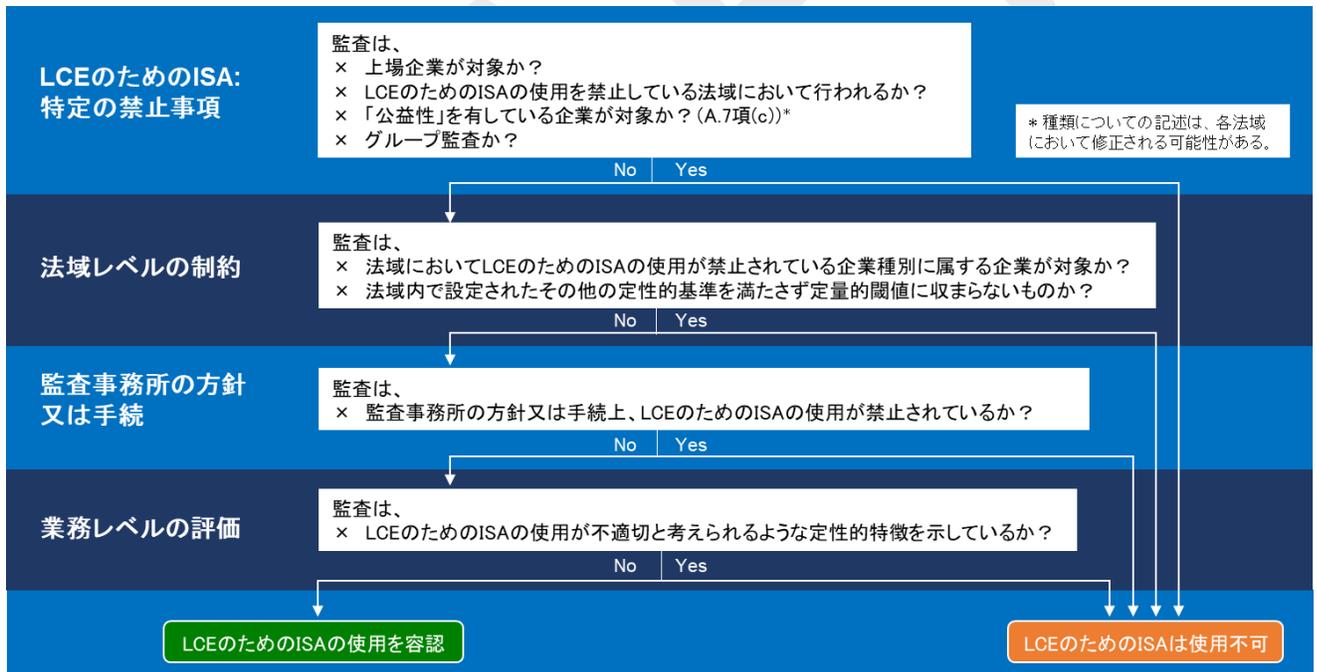
セクション 4B – 基準の規範性

41. パート A で述べられている規範性は、基準案の範囲を定めるものである。立法当局若しくは規制当局又は基準設定権限を有する各国の関連機関（規制当局や監督機関、NSS、会計職業専門家団体又は適宜その他）、監査事務所及び監査人による規範性の適用を助けるために、IAASB は、[LCEのためのISA 公開草案ウェブページ](#)に掲載されている本基準の規範性に関する補足指針（以下「規範性補足指針」という。）を開発した。この補足資料は、基準案の使用を決定又は評価する際のさらなる考慮事項を定めている。
42. IAASB は、基準案はどの種類の企業が使用することを意図しているか、及びこれをどのように説明し、表示するのが最善かなど、LCEのためのISA(案)の範囲と適用性に対するアプローチを広範に討議した。
43. 基準案の範囲は本質的に基準の内容に関連しているため、基準案の範囲を可能な限り明確に説明することは、基準案の開発及び適用における重要な目的である。
44. 基準案は、複雑な事項又は状況について十分かつ適切な監査証拠を入手するには設計されていない。LCEのためのISA(案)が、設計に当たっての対象ではない業務に対して使用された場合、基準案の要求事項は、監査人が合理的な保証に基づく意見を裏付ける十分かつ適切な監査証拠を得るために十分なものではない。したがって、本基準の規範性に明記され、第 50 項に述べられるように、LCEのためのISAの適用対象として意図されていない企業の種類を明確に示すことは、以下の目的で不可欠である。
- (a) IAASB が、LCE の典型的な事業内容及び状況に基づいて LCE の監査に適切となる要求事項を決定できるようにする。
 - (b) 立法当局若しくは規制当局又は基準設定権限を有する各国の関連機関、監査事務所及び監査人に、基準案が意図している範囲を伝える。
45. LCEのためのISA(案)の開発期間中、規範性で使用する言語はどの程度規範的であるべきか、及び基準の適用についての決定を行うに当たりどの程度の判断が必要であるべきかについて意見が分かれた。当初、IAASB は、基準案の目的で、「複雑でない」企業を定義するアプローチを取ったが、IAASB は、このアプローチが、企業が複雑でない企業に該当することになる全ての状況を明確に捉えていないとい考えた。IAASB は、また、基準が適用されるか否かを決定するに当たり相当な水準の判断を要するアプローチを模索したが、これは、首尾一貫性の観点から適切とはみなされなかった。
46. また、IAASB は、基準が適切でない企業の範囲を説明するために、中小企業向け IFRS の適用性に対する IASB のアプローチ、具体的には「公的説明責任」の概念を用いることを検討した。IAASB は、公益性を有する企業を説明するために既に使用されている概念とのさらなる混乱が生じる可能性があるため、公的説明責任の概念を IAASB の文書に導入することを見送った。¹⁶さらに、この新たな概念が公共部門の監査にどのように適用されるかについて、さらなる検討が必要である。
47. したがって、基準案の使用が適切かについて決定する際に、規範的になりすぎることと判断の余地を与えすぎることとのバランスを取るために、IAASB は、特定の種類の企業に対して基準案の使用を禁止し、さらに、基準の使用が不適切となる定性的特徴を述べる

¹⁶ IAASB は、社会的影響度の高い事業体 (PIE) の定義について国際会計士倫理基準審議会 (IESBA) が行っている作業、及びこれらの変更が IAASB の基準に与える可能性のある影響についても、引き続き留意している。

(すなわち、監査がLCEの監査とみなされないことから、基準案の使用が不適切である場合を総合的に述べる。) ことにより、範囲を説明している。

48. 一定の判断を伴うことは不可避であるが、このアプローチは、規範と判断のより良いバランスを取ることが可能であると考えられた。一部のIAASBメンバーは、依然として、これらの状況に対して必要とされる判断の水準は高すぎる、また、より規範的にすることが望ましいと考えている。これは、IAASBが特定の意見を求めている領域である。
49. 基準案の適切な使用を決定する際の根拠を述べるに当たり、関連する制限が以下の二つのカテゴリーに区別されるというのがIAASBの意見である。
- (a) 基準の使用が禁止される企業の特定の種類
- (b) 基準が意図していない事項や状況を示しているため、企業がそのような特徴を有するとしたら当該企業の財務諸表の監査に対して基準の使用が禁止される定性的特徴
- 企業が、上記(a)及び(b)に述べられる制限による規制の対象とならない場合、LCEのためのISA(案)は、監査業務の使用に適している。
50. 下図は、個々の業務についての制限を説明している(LCEのためのISA(案)のA.5からA.9項)。



特定の禁止事項を通じた使用の制限

51. LCEのためのISA(案)のA.7項で記載されるとおり、基準案が禁止される特定の種類の企業には、以下が含まれる。
- (a) 法令等(下記第52項参照)が、
 - (i) 提案されたLCEのためのISA(案)の使用を明示的に禁止している(すなわち、特定の法域で当該基準の使用が承認されていない)。又は、
 - (ii) 当該法域における財務諸表監査について、提案されたLCEのためのISA以外の監査基準の使用を指定している。
 - (b) 企業が上場企業である(下記第53項及び第54項参照)。
 - (c) 企業が、以下の規準の一つを満たす(第53項及び第55項から第61項参照)。
 - (i) その主な機能の一つが、一般の人々から預金を預かることである企業
 - (ii) その主な機能の一つが、一般の人々に保険を提供することである企業
 - (iii) その機能が、退職後給付を提供することである企業
 - (iv) その機能が、集合投資ビークルとして活動することである企業で、償還可能な金融商品を公衆に対して発行している企業
 - (v) 提案されたLCEのためのISAの使用が、立法当局若しくは規制当局又は法域の基準設定権限を有する関連機関によって禁止されている特定の種類の企業(下記第56項及び第59項参照)
 - (d) 監査が、グループ財務諸表の監査である(第62項及び第63項並びにセクション5参照)。

法令等による無条件の禁止

52. LCEのためのISA(案)のA.7項(a)は、法域がLCEのためのISA(案)の採用を望まない、又は他の基準を別に定めている場合、当該の法域にある全ての種類の企業に適用されることを意図している。

公益性を有する企業の種類 - 上場企業

53. 事実上又は外観上一定水準の複雑性を持ちうる公益性を有する企業の種類は、大部分がLCEのためのISA(案)の範囲から除外されている。上場企業等、社会的影響度が非常に高い一部の企業について、IAASBは、LCEのためのISA(案)が適切でなく、これらの企業の監査に決して使うことはできないと考えている。なお、上場企業は、以下の通り定義される。

株式若しくは債券が認可を受けた証券取引所において値付若しくは上場されている企業、又は認可を受けた証券取引所若しくは他の同等の機関の規則に従って取引されている企業

54. 上場企業に対して基準案の使用を禁止する決定は、この領域において特定の権限を有する証券当局を含む、アウトリーチが実施された多くの利害関係者によって広く支持された。ただし、一部の利害関係者は、基準が監査に対する使用に適切であるか否かの決定は、複雑性のみに基づくべきであり、したがって、小規模で「単純な」上場企業は、基準案の範囲に含まれるべきであるという意見であった。しかし、IAASBは、これらの企業における社会的影響度の重要性ゆえに、複雑性に関係なく、これらの企業は基準案の範囲から引

き続き除外されるという意見を維持した。したがって、現在は、LCEのためのISA（案）には、上場企業に固有の手続（例えば、監査上の主要な検討事項、又はセグメント情報に関連するもの）は含まれていない。

公益性を有する企業の種類 - その他の企業

55. 公益性を示すその他の企業（上場企業ではない企業）については、全世界の読み手に向けてこうした種類の企業を説明することは多面的である。PIEを定義している法域もあれば、そうではない法域もある。
56. PIEのグローバルな定義がないため、IAASBは、LCEのためのISA（案）の適切な使用を決定する目的で、LCEのためのISA（案）のA.7項(c)(i)～(iv)において、一般的に公益性を示す企業の種類を説明している（これらの企業の種類に対して限定的な修正を行うことも認めている）。また、法域に対し、当該法域で特定の企業の種類が基準案を使用するのをさらに禁止することも認めている（A.7項(v)）。
57. LCEのためのISA（案）のA.7項(c)(i)-(iv)に記載される企業の種類は、PIEの定義を定めるプロジェクトでPIE説明するためにIESBAが行った提案¹⁷と概ね一致している。IESBAのコンサルテーション、及び「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）に関連してこれらの説明に行われる変更にかかわらず、IAASBは、これらの企業の種類は、本基準案の目的で公益性を示す企業であるとIAASBが考えるのと同じ種類の企業であると考えており、したがって、これらの説明を引き続き使用している。¹⁸
58. 法域（すなわち、立法当局若しくは規制当局又は基準設定権限を有する各国・地域の関連機関）に、A.7項(i)-(iv)に説明される企業の種類を修正することを認める、又はA.7項(v)に基づき特定の企業が基準案を使用することを追加的に禁止する能力を認める場合、IAASBは、一部の法域には、考慮すべき様々な状況がある可能性があることを認識している。例えば、ある法域では、実際には公益性がないにもかかわらず、（広範な種類が禁止されているため）禁止の範囲に入れられる企業がある可能性がある（それらの企業は説明された広範な種類の中で「小集団」であるかもしれない）。また、法域によっては公益性を示す追加の種類のある企業がある可能性もある。したがって、基準案では、以下を通して、禁止される企業の種類を「変更する」ことを認めている。
- (a) ある種類の中で、基準案を使用できる特定の小集団を明示的に認める（ただし、基準の適切な使用に関連する定性的特徴を引き続き考慮する（下記第67項から第71項参照））。
- (b) 基準案を使用することが禁止される企業の種類を追加で導入する（A.7項(v)の適用を通して）。

このような変更は、法域のレベルでのみ行うことができ、修正は、特定の種類の中でのみ行うことができる（すなわち、種類全体を除外することはできない。）。規範性補足指針の第18項から第20項は、このような変更が適切である例を記載している。

¹⁷ <https://www.ethicsboard.org/publications/proposed-revisions-definitions-listed-entity-and-public-interest-entity-code>

¹⁸ IAASBには、PIEの定義に関連して行われる変更を含め、IESBA PIEプロジェクトがIAASB基準により広範に与える影響を検討するプロジェクトがある。IAASBが「規範性」に記載される企業の種類を適切とみなした場合でも、IESBAのプロジェクトの完了に伴い、提案したPIEの定義に対してIESBAが行うさらなる変更は、首尾一貫性のためにさらに検討される。

59. A.7項と、IESBAが提案したPIEの定義は類似しているが、LCEのためのISA（案）のA.7項(c)(v)は、PIEプロジェクトにおける対応するカテゴリーのIESBAによる説明と異なっている。どの企業がLCEのためのISA（案）を使用することを禁止されるべきかを決定する目的で、また、様々な法域でPIEの定義に対して異なるアプローチが取られていることに鑑み、IAASBは、法域が望んだ場合、さらに特定の種類の企業に対し基準案の使用を禁止することができる（すなわち、これは、法域の個々の状況に合わせるために法域が変更できるカテゴリーである）ことを受け入れている（上記第58項を参照）。この変更は、IESBA倫理規程を使用していない、又はPIEの定義を有している法域にも対応する。
60. IAASBは、禁止される企業の全一覧が、法域が規範性にさらなる変更を加えない場合に除外されることを意図される企業を適切に捕捉しているかについても検討し、この一覧が適切であると結論付けた。
61. 規範性補足指針第23項は、LCEのためのISA（案）A.7項(c)(i)-(ii)の適用に当たっての「企業の主な機能」の意味を説明している。企業の「主な機能」が、記載されている「主な機能」に該当するか否かの検討は、判断の問題である。例えば、企業が、商品又はサービスを販売しており、その商品又はサービスの提供に先立ち、商品又はサービスを確保する目的で保証金を受け取る場合、その企業の主な機能は、一般の人々から預金を受けることである可能性は低い。各々の状況は、その企業の主な機能が、LCEのためのISA（案）を使用する目的で何であるとみなされているかについて、事実と状況に基づき判断される。

グループ財務諸表の監査の除外

62. グループ財務諸表の監査（グループ監査）もまた、基準案の範囲から除外されている。これは、グループ監査は本質的に企業における複雑な特徴を示しており、複雑性のその他の領域と同様に、基準案の設計において想定されていないとIAASBが最終的に考えたためである。したがって、グループ監査の無条件の禁止の提案は、IAASBが特定の意見を求めている領域である（セクション5を参照）。
63. 規範性では、ISA600（改訂）案の公開草案におけるグループ財務諸表の定義に基づき、グループ監査の範囲を説明している。¹⁹IAASBは、ISA600（改訂）案に関して受理したコメントを検討している段階であるが、グループ監査の範囲の説明にさらなる変更が加えられた場合は、LCEのためのISA（案）を最終化するに当たり、これらの変更の影響があれば検討する予定である。

その他の考慮事項

64. LCEのためのISA（案）の範囲をどのように説明するかを検討する際、IAASBは、適用除外に係る定量的な若しくはその他閾値、又は基準の範囲を定めるためのより具体的な規準の使用を討議した。しかし、何がLCEの監査に該当するかについて、グローバルで一貫した適用が可能な、適用除外に係る閾値又はその他の規準をIAASBが定義することは、各法域における経済規模や高度化の水準が異なることなどから現実的ではないと合意された。ただし、IAASBは、個々の法域がその法域についてLCEのためのISA（案）の使用を評価する場合に特定の閾値又は規準を使用することができると認識している。したがって、このような除外は、基準案A.6項で説明されている通り、追加することができる。
65. 特定の禁止事項は、立法当局若しくは規制当局又は基準設定権限を有する各国・地域の関連機関を対象としている。これは、それらの機関が特定の法域においてLCEのためのISA

¹⁹ ISA600（改訂）案「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。）」

(案)の使用を認める権限を有しているからである。監査事務所及び監査人は、特定の法域で禁止されていない場合のみ、基準案を使用することができ、事業を行う法域において禁止されている企業の種類を変更することはできない。ただし、監査事務所は、LCEのためのISA（案）の使用に関する方針又は手続を定めるに当たり、例えば、監査事務所が実施する業務の種類及び状況の結果として生じる品質リスクに基づき、監査事務所内で、基準案の使用を、より多くの企業の種類についてさらに制限することができる。

66. 法域における基準案の公表に合わせて、立法当局若しくは規制当局又は基準設定権限を有する各国・地域の関連機関は、適宜、基準の採用及び適用に関する規定及び付随するガイダンスを公表することが期待される。これには、特に基準の使用を制限する目的、及び規範性補足指針における他の関連する情報を考慮し、LCEのためのISA（案）のパートAに従って、基準案を使用してどの監査が実施されることが認められるかの説明が含まれる可能性がある。立法当局若しくは規制当局又は基準設定権限を有する各国・地域の関連機関は、監査事務所及び監査人に対し、自らの意思決定に関連する可能性のある地域の法令等又は政府当局に起因する追加の情報を含めることもできる。

定性的特徴を通じた使用の制限

67. 上記で説明した特定の禁止事項に加えて、基準案の使用は、定性的特徴を通して制限される。企業が以下の特徴を有する場合、当該企業の財務諸表の監査をLCEのためのISA（案）を使用して実施することは不適切である。
- 企業の事業活動、運営、並びに財務諸表の作成に関連する取引及び事象の種類及び程度に関連する複雑な事項又は状況
 - 所有権、企業統治の取決め、企業が定めた方針、手続又はプロセスに関連したものなど、複雑性を高める、又は複雑性の存在を示すトピック、テーマ及び事項
- これらは、基準案に関連して複雑とみなされる事項又は状況の兆候又は指標として意図されている（すなわち、LCEのためのISA（案）は、このような事項又は状況に対処する要求事項を含んでいない。）。
68. 定性的特徴は、LCEのためのISA（案）パートAのA.8項及びA.9項並びに規範性補足指針でさらに説明されている。例えば、見積りの不確実性の程度が高い会計上の見積りが存在する場合、複雑性を示している可能性が高く、したがって、複雑なモデルの使用に関連した要求事項及び不確実性が高い見積りが存在する状況に対処するための要求事項は、LCEのためのISA（案）に含まれていない。
69. 複雑さの兆候を示す企業の全ての監査をグローバルレベルで「除外する」ことができる禁止事項や制限を設けることは不可能なため、LCEのためのISA（案）を特定の業務に使用することが適切か否かを評価するに当たり、監査人は、職業的専門家としての判断を行使する必要がある。
70. 監査事務所は、監査事務所の監査チームによるLCEのためのISA（案）の使用許可に関連する方針又は手続を定めることに責任を負う。²⁰監査事務所は、基準案の使用に係る特定の禁止事項、該当する法域によるさらなる修正又は制限、また、LCEのためのISA（案）A.8項及びA.9項に説明される定性的特徴を考慮する。
71. 個々の監査業務については、契約の新規の締結又は更新に関する監査事務所の手続、並びに契約の新規の締結又は更新に関する監査責任者の責任の一環として、監査責任者が、特

²⁰ ISQM 1、第24項から第27項、及び第30項

定の禁止事項、法域における決定、定性的特徴及び監査事務所の方針又は手続を考慮して、当該監査業務がLCEの監査であると決定しなければならない。

コメント要請 - 特定の質問

3. LCEのためのISA（案）の規範性（又は範囲）（基準案のパート A）について意見を求める。特に以下の質問に対する意見を求めている。
 - (a) 提示された規範性は、実施可能か。そうでない場合、その理由。
 - (b) IAASBがまだ考慮していない、生じる可能性のある意図せぬ影響はあるか。
 - (c) 規範性の中に、明確ではない特定の領域はあるか。
 - (d) 定められた規範性は、利害関係者に、基準案の範囲を適切に伝えるという意図された目的を達成しているか。
 - (e) 立法当局若しくは規制当局又は基準設定権限を有する各国・地域の関連機関に関して提案されている役割は、個々の法域において、明確かつ適切か。
4. LCEのためのISA（案）の使用に関連する提案された制限に同意するか。同意しない場合、その理由、又はどのような変更（説明、追加又はその他の修正）を行う必要があるか。以下を区別して回答されたい。
 - (a) 特定の禁止事項
 - (b) 定性的特徴

特定の禁止事項又は定性的特徴に関連してコメントする場合、コメントが関連する特定の項目を明記していただきたい。追加（網羅性）の場合は、追加が必要と考える項目について詳しく述べ、またその理由も記載していただきたい。
5. 規範性補足指針に関して、
 - (a) 指針は、規範性を理解するのに役立つか。
 - (b) 指針に含めるべき他の事項はあるか。
6. LCEのためのISA（案）の最終化に向けて、IAASBが考慮すべき規範性に関連するその他の事項はあるか。

セクション 4C - LCEのためのISA（案）の開発に当たり使用される重要な原則

72. ISAに準拠して実施される監査と同様に、LCEのためのISA（案）を使用することから生じる意図されている結果は、財務諸表の利用者に対して財務諸表の信頼性を高められるように、質の高い監査業務から監査意見が形成されることである。この結果を達成するためにLCEのためのISA（案）の設計の基礎としているのは、LCEの財務諸表の監査に関する以下のような別個の基準である。

- (a) 複雑でない企業の監査に典型的な性質及び状況（規範性において考慮されている）に相応している。
- (b) 合理的な保証に基づく監査意見を裏付ける十分かつ適切な監査証拠を得るために、これらの典型的な状況において、効果的かつ効率的に使用することができる。
- (c) 基準案が、広範な状況において、また、セクターや業界をまたいで、複雑でない企業に適用することができるように、監査に対してリスク・アプローチを取っており、原則主義の要求事項を定めている。

73. したがって、以下を含め、リスク・アプローチを支えるためにISAで使用されている基本的概念の多くが、LCEのためのISA（案）に取り込まれている。

- 目的の使用（下記第78項から第80項参照）
- LCEの監査に当たって監査人が実施する作業を確立するための基礎として、ISAの中核的な要求事項及び概念（職業的専門家としての懐疑心及び判断など）を使用する。
- 監査意見を裏付ける十分かつ適切な監査証拠を入手する必要性
- 監査人の手続の範囲を絞り、虚偽表示を評価するための重要性の基準値の使用
- 監査リスクモデルの使用。すなわち、固有リスク、統制リスク及び発見リスクの概念の適用

このように、LCEのためのISA（案）は、監査人にとっての監査の総括的な目的は同じであるとともに（パート1参照）、基準案の趣意書で説明しているように、ISA監査と同じ固有の限界を有している。

LCEのためのISA（案）の要求事項

74. ISAと同様、LCEのためのISA（案）は、全体として、監査人の総括的な目的（すなわち、入手した監査証拠に基づき意見を表明すること）を達成する要求事項を定めている。これらの要求事項の遵守は、監査人が、合理的な保証に基づく意見の根拠として十分かつ適切な監査証拠を入手することを支援することが意図されている。
75. したがって、合理的な保証を達成する基準を開発するために、IAASBは、LCEのためのISA（案）に含まれる要求事項の基礎として、ISAの要求事項を使用している。これを達成するため、基準案で考慮されているような複雑でない企業の事業内容及び状況に合わせて、監査の中核とみなされるISAの要求事項を複製し修正している。基準案で考慮されているLCEに関連しない監査手続（上場企業に特有の手続等）は、LCEのためのISA（案）に含まれていない。第104項では、ISAがLCEのためのISA（案）にどのように含まれているかについてさらに説明している。
76. 監査人は、合理的な保証を達成するためには離脱²¹（これは、例外的な状況においてのみ認められる）が必要と判断された場合を除き、LCEのためのISA（案）の全ての関連する要求事項を遵守しなければならない。
77. IAASBは、LCEのためのISA（案）の要求事項が同等のISA要求事項に対してどのように「マッピング」されるかについての分析を実施した。このマッピングは、差異を説明するための注釈を含み、[LCE重点分野ウェブページ](#)に掲載されている。なお、このマッピングは参照目的でのみ提供されている（すなわち、コンサルテーションには含まれず、回

²¹ LCEのためのISA（案）、第1.4.2項及び第1.4.3項を参照

答者がLCEのためのISA(案)とISAの差異を理解できるように提供されている)。ISA要求事項の使用については、下記セクション4Eでも詳しく説明している。

各パートの目的

78. 基準案は、ISAと同様、原則主義であるため、LCEのためのISA(案)の各パートは、当該パートの要求事項を遵守するための手続を実施することによって達成される目的を含んでいる。それらの目的では、監査人が以下を行うことに重点が置かれている。
- 何を遂行する必要があるかについて理解すること
 - 特定の監査業務の状況において追加的な手続を実施する必要があるかどうかを判断すること
79. LCEのためのISA(案)の目的は、適切となる場合、対応するISAの目的と整合している。ただし、LCEのためのISA(案)の構成と流れを考慮し、一部のパートでは、複数のトピックを扱っていることがあるが、一方対応するISAでは、これらの個々のトピックに対してそれぞれ個別に目的が定められていることがある。したがって、LCEのためのISA(案)の目的の一部は、ISAよりも幅広く記載されていることがある。
80. IAASBは、また、全てのパートの目的が合わさった場合の意図される結果を検討し、個々の目的が合わさった場合、監査人の総括的な目的(LCEのためのISA(案)の第1.3.1項を参照)²²を達成するか否かについて討議し、総括的な目的が達成され得ることに合意した。

職業的専門家としての懐疑心及び判断

81. 職業的専門家としての懐疑心の基礎となる概念は、ISA監査における場合と同様に適用される。例えば、裏付けとなる又は矛盾する監査証拠に関するものなど、ISA540(改訂)とISA315(2019年改訂)で導入された監査人の職業的専門家としての懐疑心の行使を高めるための一部の変更は、LCEのためのISA(案)にも取り込まれている。
82. リスク・アプローチも、監査の計画及び実施における職業的専門家としての判断の行使を必要とするものであり、ISA監査の場合と同様、LCEのためのISA(案)においても適用される。

職業倫理に関する規定

83. ISAと同じアプローチを用いて、LCEのためのISA(案)の開発では、財務諸表の監査業務について、独立性に関するものを含む職業倫理に関する規定を監査人が遵守することが要求された。

品質マネジメント

84. LCEのためのISA(案)は、業務を実施する監査人が、IAASBの品質マネジメント基準(ISQM)²³又は同程度厳格な国内の要求事項が適用される監査事務所のメンバーであるとの前提に基づき開発された。

²² LCEのためのISA(案)を使用する監査の総括的な目的は、ISAを使用する監査の総括的な目的と同じである。

²³ 国際品質マネジメント基準(ISQM)にはISQM 1及びISQM 2が含まれる。さらに、ISA220(改訂)が、LCEのためのISA(案)のパート3の開発において使用されている。IAASBの新規の及び改訂された品質マネジメント基準のシリーズは、この提案された基準が発効する前に発効するため、LCEのためのISA(案)の開発にも使用されている。

必須の説明資料

85. 基準案の設計における重要な目的は、基準を（可能な限り）簡潔に保つことであった。したがって、適用指針又は説明資料に対するアプローチは、広範囲にわたって検討された。
86. IAASB は、（ISA において要求事項の後に適用指針が表示されているのと同じように）基準案に続いて「適用指針」に相当するもの（「短いバージョン」か「長いバージョン」のいずれか）を表示することを検討した。LCEのためのISA（案）の構成と流れの観点から、IAASB は、このアプローチが適用指針と関連する要求事項を分断し、特にISAの適用指針がその性質上より教育的なものであることを考慮すると、適用指針に含められる内容について非常に判断の要素が大きいと思われると結論づけた。したがって、このような適用指針を、基準案では関連する要求事項とともに本文に入れることがより適切と思われる。
87. IAASB は、また、適用指針又は説明資料が必要であるか否かについて検討し、最終的に、一部の概念及び要求事項の適用について何らかのガイダンスが必要であることに合意した。IAASB は、この指針を、要求事項の理解又は適用に不可決である場合に限定することに合意した。したがって、LCEのためのISA（案）には、説明資料が要求事項又は使用されている概念の説明に重要であると考えられる場合に、「必須の説明資料」（EEM）が含まれる。
88. EEM は、ISAの適用指針と同様の目的を果たすが、ISAにおいて提示されるものよりもはるかに限定的であり、基準案が対象とする監査の典型的な性質及び状況を考慮し、より高い水準（概念レベル及び文脈レベル）に的を絞っている。
89. LCEのためのISA（案）においてEEMを要求事項と区別するために、EEMは、斜体で記載されており、水色で強調表示されている。含まれるEEMには二つの「種類」がある。一つは後続のセクションの文脈を説明する一般導入的なEEMであり、もう一つは直前の要求事項に特有のEEMである。ただし、各「種類」のステータスに違いはない。
90. EEMは、それ自体は、要求事項を課したり、要求事項を拡大したりするものではない。むしろ、EEMが提供する説明やガイダンスが非常に重要であるため、それを基準案に含め、要求事項に並べて配置することが要求事項の適切な理解に必要なかつ有用であると思われる際に使用される。以下に、LCEのためのISA（案）にEEMを含める際の大まかな原則を記載する。
- EEMの項は監査人にとって追加の義務を生み出すものではなく、「しなければならない（shall）」を含まない。
 - 全ての概念又は要求事項が説明されるわけではない。EEMは、概念又は要求事項の適切な適用に不可欠な支援を提供するとみなされる場合のみ提供されている。
 - EEMは、要求事項を「どのように」適用するかについての詳細な例を示すことを意図していない。むしろ、LCEのためのISA（案）における概念又は要求事項の理解及び適用に関連がある事項の説明を含む。例えば、要求事項の意味、又は要求事項の意図される対象範囲をより詳細に説明する場合がある。
 - 必要と思われた場合は、EEMは、手続を実施しなければならない「理由」について説明する場合がある。また、必要に応じて、基準案の反復的な性質を説明するために使用される場合がある。

- EEM は、適宜、異なる状況において要求事項がどのように適用され得るかについて解説する場合がある。これは、基準案の適用対象となる可能性が高い一連の企業に対して、基準案の適用の柔軟性を説明するものである。
 - EEM は、LCEのためのISA（案）で扱われている事項についての背景情報は含まない。
91. LCEのためのISA（案）に含めるEEMの項目の選択は、LCEレファレンスグループからの意見を得たIAASBの判断に基づいている。ISAでは、「小規模企業に特有の考慮事項」が含まれる項が適宜検討され、含まれている。また、公共部門の主体に特有の考慮事項並びに自動化ツール及び技法（ATT）についてもEEMが含まれている。基準案に含まれる説明資料の量が限定的であることから、IAASBは、基準案が完成した後に、効果的な適用を助けるための補足資料が必要であることを認識している（下記セクション4G参照）。

コメント要請 - 特定の質問

7. 本セクション4Cに記載した、LCEのためのISA（案）を開発するに当たって使用された主要な原則について意見を求める。以下に従い回答していただきたい。
- ISA要求事項が基準案にどのように盛り込まれたかについてのアプローチ（第74項から第77項参照）。
 - 基準案の各パートの目的に対するアプローチ（第78項から第80項参照）。
 - 職業的専門家としての懐疑心及び職業的専門家としての判断、職業倫理に関する規定、並びに品質マネジメントに関する原則（第81項から第84項参照）。
 - 以下を含むEEMに対するアプローチ（第85項から第91項参照）。
 - EEMの内容（EEMが、意図された目的を果たすか否かを含む。）
 - EEMの十分性
 - 基準案におけるEEMの表示方法

下記セクション4Eは、回答者が基準案の内容について詳しいコメントを提供するための特定の質問を含む、LCEのためのISA（案）の内容を扱っていることに留意する。

セクション4D – LCEのためのISA（案）の全体的な設計及び構成

構成

92. LCEのためのISA（案）の内容（要求事項及び関連するEEM）は、監査業務の流れに従い、（ISAのように主題やトピック別ではなく）九つの「パート」にグループ分けされている。これらのパートの前には、基準の趣意書及び規範性（上記で説明）が記載される。



93. 各パートの概要、並びに付随するセクション及び付録を以下に記載する。

趣意書	基準案の設計、意図される使用及び形式、経営者の責任、並びに基準の将来のメンテナンスに対するアプローチ、また、基準を構成しない関連する他の事項を説明する。
規範性 (パート A)	基準案が禁止される、その他制限される状況を定める (上記に説明)。
パート 1~3	監査の全体にわたる目的を含む、LCE のための ISA (案) を使用して実施される監査に関連する広範な概念及び全体にわたる事項を定める。下記セクション 4E は、各パートの詳細な内容を説明している。
パート 4~9	監査の一般的な流れに従い、LCE の監査の中核的な要求事項を定める。下記セクション 4E は、各パートの詳細な内容を説明している。
付録	付録 1~6 は、LCE の監査に関する特定の考慮事項及び事項を定めるほか、文例を含む。LCE のための ISA (案) の中で提示される付録は、EEM と同じステータスを有する。 下記セクション 4E は、各付録の詳細な内容を説明している。

94. 適用の首尾一貫性を助けるために、各パート (パート 1~9) は同じ構成になっている。

- (a) 導入欄 - 当該パートの内容と範囲の要約を記載する。導入欄に記載される内容は、監査人の義務を生み出すことを意図していない。IAASB は、これらの導入欄に含める情報のバランスを検討し、それらは、各パートに含まれる内容を素早く理解するために有用になるだろうと考えている。
- (b) 目的 - 上記第 78 項から第 80 項を参照
- (c) 要求事項 - 遵守すべき全ての要求事項を直接的に詳述する。ただし、要求事項が条件付きであり、その条件が存在しない場合を除く (「もし xyz が存在する場合、監査人は~しなければならない」など、要求事項が条件付きである場合は明確に記載されている。)。要求事項の記述には、「しなければならない (shall)」を用いる。
- (d) コミュニケーションに関する特定の要求事項 (該当する場合) - 当該パートに含まれる事項に関連してコミュニケーションに関する特定の要求事項がある場合、経営者又はガバナンスに責任を有する者に対して行うべき特定のコミュニケーションが全て明確になるように、まとめて記載している。
- (e) 文書化に関する特定の要求事項 (該当する場合) - 当該パートの中の特定の事項に関連する文書化の要求事項も、文書化する必要のある特定の事項が明確になるように、全てまとめて記載している。

95. 各パートに含まれるコミュニケーション及び文書化に関する特定の要求事項に加えて、基準案には、監査業務全体を通してコミュニケーションと文書化に適用される包括的な原則も（それぞれパート1とパート2に）含まれている（下記セクション4E参照）。
96. 例えば、不正、法令等、監査証拠、継続企業の前提、及びガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションなど、トピックごとに分けられるISAではグループとしてまとめられている特定のトピックに関連するISAの要求事項は、代わりに、基準案の全体にわたり、特定の要求事項が関連するパートに配置されている。
97. IAASBは、提案されている構成及びワークフローは、監査の流れにおいて要求事項が通常実行される順序を利用者が容易かつ実践的に理解するのを助けると考えている。

使用された起草原則

98. IAASBは、理解しやすく、明確で、一貫した適用が可能な高品質な国際基準を設定し、もって、全世界の監査実務の品質と統一性を高めることに貢献することをその目的としている。これには、必要な全ての行動を、明確で理解しやすく、できる限り簡潔に述べる事が含まれる。長い、又は多階層の箇条書きリストは、原則主義のアプローチというよりはチェックリストと考えられることから使用しない。長々しく、性質上教育的又は背景知識とみなされる資料は含まれていない。さらに、IAASBは、以下に注力した。
 - より単純な採番
 - 適切な場合、「副項目」の数の制限
 - 一つの項に一つの考え
 - 適宜ISAの要求事項を統合し、反復を避ける。
 - 可能な限り、要求事項をより明確かつ簡潔に明記する。
99. 提案された起草原則と、CUSPワークストリームに基づき開発されたガイドラインが、適宜LCEのためのISA（案）の起草に当たり使用されている。
100. 基準をより理解、適用しやすくすることを含む、上記の原則を使用したLCEのためのISA（案）の開発で、IAASBは、基準を企業と監査業務の性質と状況に合わせることで、より効果的かつ効率的になることを期待している。例えば、LCEの監査人は、企業及び監査の性質と状況が複雑でない場合、中核的な要求事項が何であるかがより明確であるため、適用されるものとされないものを識別することに時間を割く必要はない（ISAを使用していた場合には識別する必要がある）。よって監査人は、LCEの監査で適切に使用された場合、より効果的に重要な虚偽表示リスクに的を絞った適切な手続の実施により多くの時間を割くことができる。
101. ただし、LCEのためのISA（案）は、監査人が監査の全体的な質を支援するために実施することが要求されている中核的な手続を必ずしも減らすことは想定されていない。IAASBの利害関係者から、別個の基準はISAに基づくものでなければならず、ISAを用いた監査の頑健性を保持すべきであるという強いメッセージが寄せられた。したがって、別個の基準は、ISAの中核的な要求事項に基づいてLCEの監査の要求事項を提示するが、要求事項が監査業務の流れに従うことを含め、より理解しやすく直接的な方法で起草、提示される（下記セクション4E参照）。

コメント要請 - 特定の質問

8. 該当する場合、起草原則の適用（第 98 項から第 101 項）を含め、LCE のための ISA（案）の全体的な設計と構成について意見を求める。

セクション 4E – LCE のための ISA（案）の内容

要求事項に関する広範な原則

102. LCE のための ISA（案）は、ISA の中核的な要求事項に基づいているが、禁止された企業に関連する要求事項、又は基準案の規範性に記載される、より複雑とみなされる事項や状況がある場合の要求事項は含まれていない。したがって、例えば、基準案には、以下の要求事項は含まれない。
- (a) セグメント情報に関する報告に関連した手続（ISA501）²⁴又は監査上の主要な検討事項（KAM）（ISA701）²⁵を含む上場企業に特有の要求事項
 - (b) 監査人が内部監査人の作業の利用を意図している場合の要求事項（ISA 610（2013年改訂））²⁶。内部監査人は、より複雑性の高い企業（例えば、より複雑な企業構造、複雑な IT システムを有する企業等）のリスク管理、内部統制及びガバナンス・プロセスに関して保証を提供する、付加価値を生む、又は組織の業務を改善するために利用される可能性が高い。基準案を使用する目的で、何が複雑で、何が複雑でないかを説明する際、内部統制機能を持つ組織は通常より複雑であり（それらは、グローバルに事業を行っている、又は、独立して運営される部門や業種を有する、又は、LCE に典型的なものではない他の定性的特徴の一つ若しくは複数示す可能性がある）、したがって内部監査人の作業の利用に関する要求事項は、基準案には含まれていない。
 - (c) グループ監査に関する要求事項（グループ監査に関する ISA 600²⁷の要求事項は省略されている）（セクション 5 参照）。
103. IAASB は、これらの要求事項を除外することが適切か否かを検討した（特に、非上場企業の監査人が、監査報告書において KAM を任意で報告する場合）。IAASB は、このような要求事項を含めることは、現在基準案の範囲を決めるのに使用されている公益性の原則と矛盾することに合意した。IAASB はまた、関連する要求事項について ISA を参照することも検討したが、最終的に、これは基準の独立した性質を損なうということに合意した。したがって、このような要求事項や関連する ISA への参照は含めないという結論に達した。
104. 上記の通り、具体的に除外されない他の ISA に関して、LCE のための ISA（案）では以下の通り要求事項が含まれている。
- (a) 要求事項は、「現状有姿」で含まれている。

²⁴ ISA 501 「監査証拠—特定項目に対する追加考慮事項」

²⁵ 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」

²⁶ ISA 610（2013年改訂）「内部監査人の作業の利用」

²⁷ ISA 600 「特別な考慮事項—グループ財務諸表の監査（構成単位の監査人の業務を含む）」

- (b) 要求事項の文言が修正されている、又は LCE の監査の性質と状況に合わせて適応されている。このような要求事項は、LCE の監査で、ISA 要求事項と同様の結果をもたらすことが期待される。
- (c) 以下を含む ISA の特定の要求事項は省略された。
 - (i) 基準案の範囲から具体的に除外された企業に関連する事項や状況に対処する要求事項 (ISA501 のセグメント情報に関連する要求事項)。
 - (ii) (規範性 A.9 項の関連する定性的特徴の記載に基づく) 複雑な事項や状況に対処する要求事項。
 - (iii) ISA において「まれな」、「例外的な」と説明された状況全般に対する要求事項で、LCE の監査の通常の性質及び状況からは遭遇する可能性は低いと IAASB が考えるもの。

第 77 項で述べた「マッピング文書」は、これらのアプローチの各々がどのように現行の ISA 要求事項に適用されるかを表示している。

105. LCE のための ISA (案) は、ISA540 (改訂)、ISA315 (2019 年改訂) 及び ISA220 (改訂) を含む最近承認された ISA の関連する要求事項と、これらの ISA の改訂から生じた適合修正を含む。²⁸品質マネジメントに関しては、ISQM1 及び ISQM2 も参照している。²⁹
106. ISA と LCE のための ISA (案) の間には多くの違いがあり、これらの違いの詳細は、マッピング文書に明記されている (上記第 77 項に記載)。ただし、要求事項が広範に異なる重要な領域がさらに三つあり、その各々を以下に説明する。
- (a) **会計上の見積り**³⁰ - 複雑なモデルの使用に関連する特定の手続や見積りの不確実性が高い状況に対処するため詳細な要求事項は含まれない (例えば、見積りが、広く認められた又は一般的な測定技法を用いて計算されていない場合や、観察可能なインプットがない、高度に専門化された企業が開発したモデルがある場合)。これは、典型的な LCE の監査における会計上の見積りの種類に関連しないと想定されるためである。
 - (b) **企業が取引の処理に受託会社を利用する場合** - 基準案における要求事項は、LCE の典型的な性質及び状況に合わせて設計されているため、企業が取引処理のために受託会社を利用する場合に関する基本的な要求事項は含まれている (例えば、LCE の多くは、給与の処理を受託会社に委託している可能性がある)。ただし、企業の受託会社の利用に関連するより複雑とみなされる状況は、基準案において扱われてい

²⁸ 新たに改訂された基準の要求事項は、主に、「現状有姿」で含まれている (LCE の監査に適切な場合)。IAASB は、これらの基準がまだ発効していないため、また、相応かつ適用の柔軟性があるものと意図されるため、最近改訂されたばかりの基準に関してあまりにも多くの変更を行うことは時期尚早であるという意見である。ただし、LCE の監査に適切な場合、変更が行われ、本説明資料にて関連する説明を行っている。

²⁹ IAASB は、本公開草案の一環として、これらの基準の内容に関するコメントは求めていない。

³⁰ 会計上の見積りに専門家を使用することが、提案された基準では意図されている。基礎となる勘定残高、取引種類又は注記事項をどのように監査するかについての決定は、基準が特定の業務に対する使用に適切であるか否かを判断する際に、使用されるべきではない。専門家の必要性は、複雑性を示すものではあるが、多くの LCE において信頼できる見積額を算定することのできる専門家がいなくてもよいかもしれない。したがって、基準の規範性を検討する際に考慮されるのは、基礎となる会計上の見積りとその複雑性である。

ない。例えば、監査人が、サービスを提供する企業の内部統制の運用状況の有効性に関する報告書（例えば「タイプ 1」及び「タイプ 2」の報告書）に依拠できるかに関する要求事項は、取引が複雑でない場合、監査人は利用可能な記録から必要な監査証拠（該当する場合、受託会社における内部統制に関するものを含む。）を容易に入手できるため、含まれていない。

- (c) **監査報告書日以降の財務諸表に対する経営者の修正** - 財務諸表が修正された場合に以前に発行した財務諸表に関する報告及び当該財務諸表の配布に関連する詳細な要求事項は、大部分の法域において、これがまれであると予想されるため、含まれていない。

LCEのためのISA（案）におけるパートの内容

107. 以下の表は、各パートの内容の説明である（当該内容についてさらに説明がある場合、関連する項番を記載している）。

<p>パート 1：基本概念、一般原則及び包括的規定</p>	<p>以下を含む、監査業務全体にわたって適用される基本概念、一般原則及び包括的な原則を詳述する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 職業倫理に関する規定及び監査事務所レベルの品質マネジメント（第 83 項及び第 84 項参照） ● 監査人の総括的な目的（第 80 項参照） ● 職業的専門家としての判断の使用及び職業的専門家としての懐疑心の行使（第 81 項及び第 82 項参照） ● 不正、法令等及び関連当事者に関して監査業務全体にわたって適用される包括的規定 ● 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に関する一般的な要求事項。特定のコミュニケーションに関する要求事項が、適宜、関連する各パートに定められている。
<p>パート 2：監査証拠及び文書化</p>	<p>十分かつ適切な監査証拠を入手するための一般的な要求事項と、文書化に関する一般的な要求事項を規定する（第 110 項参照）。</p>
<p>パート 3：監査業務の品質マネジメント</p>	<p>LCE の監査における品質マネジメントに対する監査人及び監査責任者の義務と責任を規定する。本パートの要求事項は、ISA220（改訂）に基づく。</p>
<p>パート 4：監査契約の新規の締結又は更新及び初年度監査</p>	<p>監査の前提条件が満たされているかどうかを明確にすること、及び LCE のための ISA（案）の使用が適切であることの判断を含む、契約条件に合意する監査人の義務を規定する。本パートではまた、初年度監査における期首残高に対する要求事項も取り扱っている。</p>

パート 5：計画	監査チームの協議、並びに監査を計画及び実施する際の重要性の基準値の概念を含む、監査計画の策定に対する責任を規定する（下記第 112 項参照）。
パート 6：リスクの識別及び評価	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、重要な虚偽表示リスクの識別、並びに固有リスクと統制リスクの評価に関する要求事項を規定する。本パートの要求事項は、ISA315（2019年改訂）に基づく（下記第 113 項から第 118 項参照）。
パート 7：評価した重要な虚偽表示リスクへの対応	評価した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への対応（実証手続と運用評価手続を含む。）の立案及び実施に関する要求事項を規定する。本パートは、また、監査における様々なトピックに関する特定の手続に対する要求事項も規定する。
パート 8：結論	虚偽表示の評価、結論を出すための活動と評価（継続企業の前提、後発事象及び分析的手続を含む。）、並びに経営者確認書の入手に関する要求事項を規定する。本パートには、品質マネジメントに関連する監査責任者の結論も含まれる。
パート 9：意見の形成及び報告	意見の形成（監査意見の種類を含む。）、監査報告書の内容、その他の記載内容及び比較情報に関する要求事項を規定する（下記第 119 項から第 124 項参照）。
付録 1：用語集	LCEのためのISA（案）の目的で特定の用語に付与された意味を記載する（下記第 125 項から第 129 項参照）。
付録 2：重要な虚偽表示リスクの識別及び評価のためのフローチャート	LCEのためのISA（案）パート 6に述べられる重要な虚偽表示リスクを識別及び評価するプロセスの図解。このフローチャートは、当該プロセスの反復的性質を示す。
付録 3：不正リスク要因	LCEの監査に関連する可能性のある不正リスク要因の例。
付録 4：アサーション	LCEの監査で考慮するアサーションの区分を説明する。アサーションは、ISAで提示されるアサーションと同じである。
付録 5：監査契約書の例	LCEのためのISA（案）を使用する際の契約条件を文書化するために使用できる監査契約書の例。
付録 6：経営者確認書の例	LCEのためのISA（案）を使用する際に経営者確認書を入手する場合に使用される確認書の例。

108. LCEのためのISA(案)が意図するLCEの監査の性質及び状況は、複雑でない(又はより単純である)ということであるが、適切となる場合、このより単純な性質が、LCEの監査の核となるISA要求事項を検討する際に考慮されている。回答者が、LCEのためのISA(案)において適用される特定のアプローチを理解する上で役立つ重要な領域の一部を以下で取り上げている。

文書化に関する要求事項

109. LCEのためのISA(案)における文書化のアプローチは、ISAにおける文書化のアプローチと同じである。
110. 文書化に関する要求事項には、経験豊富な監査人が、以前に当該監査に対する経験がなくとも、実施された監査手続の種類、時期及び範囲、監査手続の結果、入手した監査証拠、監査の過程で生じた重要な事項とその結論(このような結論に達するために行った重要な職業的専門家としての判断を含む。)を理解できるように調書を作成しなければならないということに基づき、パート2の包括的な原則が含まれている。
111. 各パートは、ISAがより具体的な文書化の要求事項を含むのと同様に、特定の関連する文書化の要求事項を含んでおり、パート2に規定する文書化に関する一般的な要求事項に追加してこれを遵守しなければならない。

監査計画の策定-監査計画

112. 監査人は、ISAにおいて監査の計画が要求されるのと同様に、監査を計画することが要求される。ただし、IAASBが基準案を調整した領域の一つは、ISAで要求される「監査の基本的な方針」と「詳細な監査計画」の区別を行わないことである。ただし、調整に当たり、監査の基本的な方針及び詳細な監査計画の策定に関して監査人が行う必要のある事に関連する結果が盛り込まれている(すなわち、監査業務の範囲、監査の実施時期及び監査の方向性を設定し、計画することを求める要求事項が引き続き含まれている)。

リスクの識別及び評価

113. LCEのためのISA(案)パート6は、監査人によ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を扱っている。この理解は、ISA315(2019年改訂)の要求事項を広範にカバーしており、監査人の理解を支援するフローチャートが付録2に示されている。
114. LCEのためのISA(案)の開発期間中、これはLCEの典型的な事業内容及び状況に対して大幅に修正がされうる領域であるとの意見が聞かれた。IAASBは、リスクの識別及び評価は監査の基本であり、ISA315(2019年改訂)がまだ発効しておらず、最近になって改訂されたばかりの基準に関しあまりにも多くの変更を行うことは時期尚早であることから、2019年ISA315(改訂)において行われた頑健な変更は概ね維持されるべきであるという意見である。ただし、LCEのより単純な事業内容及び状況を考慮して、適宜、幾つかの調整が行われた(下記でさらに説明する)。
115. LCEのためのISA(案)はISA315(2019年改訂)の中核的な要求事項を保持しているが、企業がより複雑である状況において適用される可能性が高い一部の要求事項の他の側面は含まない。盛り込まれた中核的な要求事項には以下が含まれる。
- (a) 固有リスクの分布、固有リスク要因、関連するアサーション、並びに重要な取引種類、勘定残高及び注記事項といった、ISA315(2019年改訂)に新たに導入された概

念。IAASBは、これらの概念が、監査人が重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際に有用となるため、保持されるべきであると考えている。

- (b) ISA315(2019年改訂)に沿った特別な検討を必要とするリスクの概念。これら全ての概念を保持することによって、ISA315(2019年改訂)で導入されたリスクの識別及び評価の頑健性は保持されている。
 - (c) 重要な虚偽表示リスクに対応するものとして識別された全ての内部統制について、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」(D&I)を評価することを求める要求事項(第6.3.14項に規定)。
116. 企業が複雑でない状況において適用される可能性が低いことから、保持されていない要求事項、又は要求事項の一部の例には、以下が含まれる。
- (a) LCE環境で存在しない可能性が高いため、内部統制の構成要素の理解における特定の事項の一部(例えば、統制環境の一部)
 - (b) 重要性のある取引種類、勘定残高及び注記事項の網羅性を「一步引いて」評価することを求める要求事項
117. 基準案の構成方法(すなわち、特定のトピックごとではなく、監査の流れに従った構成)から、特定の状況でISA315(2019年改訂)をどのように適用するかを説明した他のISAの関連する要求事項が、以下を含め、適宜含まれている。
- 不正 (ISA 240³¹より)
 - 法令等 (ISA 250 (改訂) ³²より)
 - 会計上の見積り (ISA 540 (改訂) より)
 - 関連当事者 (ISA 550³³より)
 - 受託会社の利用 (ISA 402³⁴より)
118. また、対処する必要のある特定の事項がより容易に理解できるように、様々な基準に含まれる経営者への様々な「質問」全てをまとめた新たなセクションが追加されている。

報告に関連する要求事項

119. 監査報告書は、想定利用者に向けた重要なコミュニケーションである。LCEのためのISA(案)を開発する基礎としてISAを使用するアプローチと首尾一貫しているが、IAASBは、監査の様々な側面に関するコミュニケーションツールとして、基準案によって要求される監査報告書はISAの監査報告書と同様の情報を提供すべきであるが、どの基準が使用されたかについてそれらの報告書の利用者に対し透明性を確保すべきであると考えている。これらのニーズと、基準案を理解しやすく簡潔に保つニーズとのバランスを取り、IAASBは、報告に関する要求事項を明確に保つことが、基準案の開発において重要であると認識した。

³¹ ISA 240 「財務諸表監査において不正を検討する監査人の責任」

³² ISA 250 「財務諸表監査における法令等の検討」

³³ ISA 550 「関連当事者」

³⁴ ISA 402 「受託会社を利用する企業に関連する監査の考慮事項」

120. 基準案の開発中、監査報告書に関する要求事項をどのように提示するかについて、多数のアプローチが検討された。当初、報告に関する要求事項は、必要最低限とされていた。しかし、IAASBは、無限定意見以外の報告書が発行される場合に不適切な報告が生じる可能性があると考えた。IAASBは、また、報告に関する多くの要求事項によってLCEのためのISA（案）が増える可能性があることに留意しつつ、関連する報告の要求事項について、報告に関するISAの基準に言及するか否かも検討した。しかし、これも基準の独立した性質に相反するものであることから、IAASBは、これが適切な選択肢ではないという結論に達した。
121. したがって、IAASBは、報告に関する要求事項をどのように明確かつ簡潔な形で盛り込むことができるか、ISAの他の部分の要求事項を取り込むために適用された原則にどのように合致させるかについて検討した。LCEのためのISA（案）パート9は、以下のアプローチを用いて、報告に関する要求事項を示している。
- (a) 無限定意見の監査報告書に関して特定の内容と様式を提示する。当該監査報告書の文言からの逸脱は、法令等の遵守のために必要な場合、又は意見若しくは報告書が特定の業務状況に応じて修正される必要がある場合を除き、認められない。
 - (b) 除外事項付意見の監査報告書が生じる可能性がある状況に関連する要求事項及び除外事項付意見を表明する場合に報告書で使用される可能性のある文言を示すために表を用いている。
 - (c) 強調事項、その他の事項、継続企業の前提に関する重要な不確実性、及びその他の記載内容の区分を使用する場合の様式と内容を示すために表を用いている。
 - (d) 表示方法が上記に指定されていない場合、標準的なテキスト形式の要求事項を含めている。
122. IAASBは、この表示方法が基準案の設計に沿っており、LCEの監査の状況に対し適切であり、LCEの監査に通常関連する全ての要求事項が含まれていると考える。さらに、IAASBは、監査報告書について特定の様式を示すことで、基準案の利用者の作業が容易になり、適用の一貫性を向上させることができると考えている。しかし、監査報告書の内容と様式の指定を含む要求事項の表示方法は、ISAに対するアプローチとは異なっていることが認識されており、したがって、このアプローチに関する意見を要請する。
123. LCEのためのISA（案）における監査報告書とISAの（無限定意見）の監査報告書の主要な相違には以下が含まれる。
- (a) 「監査意見の根拠」及び「監査人の責任」区分：監査報告書では、監査がLCEのためのISAに準拠して実施されている旨を記載する。
 - (b) 監査報告書の本文を除いては、監査人の責任を表示することはできない。ISAは、監査人の責任を監査報告書の付録に表示することを認めているほか、法令や国の監査基準が明示的に認めている場合には、監査報告書において、適切な当局のウェブサイトにおいて監査人の責任が記載されている箇所を参照することによっても監査人の責任を表示することができる。
124. パート9の要求事項に加えて、IAASBは、無限定意見以外の監査報告書に関する追加のガイダンスや例（様々な監査報告書の文例を含む。）を提供するために、規範性のない指針（「補足指針－監査報告」（以下「報告に関する補足指針」という。））を開発した（[LCEのためのISA公開草案ウェブページ](#)から入手可能）。当該報告に関する補足指針

は、強調事項区分、その他の事項区分を含む監査報告書も取り扱っているほか、様々な状況においてどの報告書が適切かに関してさらなるガイダンスを提供している。

定義（用語集）

125. 関連する定義が LCE のための ISA（案）にどのように盛り込まれるかについて、基準の長さに留意し、定義が追加する長さを考慮し、検討が行われた。
126. IAASB は、IAASB Handbook の用語集を参照できるか否かについて検討したが、定義が基準外にあった場合、基準案における定義の規範性に疑義が生じる可能性があるため、定義は LCE のための ISA（案）の一部を構成する必要がある、基準外にあるべきではないことが強調された。IAASB は、関連する ISA の定義を基準に追加することによって基準が長くなると考えたが、これらの定義が基準の一部となる必要があることも認識している（定義は基準の範囲内になければならないため）。よって IAASB は、基準案の付録に定義を含めることを決定した。
127. LCE のための ISA（案）の付録 1 の定義は、LCE のための ISA（案）内のリンクを通してアクセスすることができる。なお、これらの定義はコンサルテーションの対象ではない（これらの用語は既に ISA で定義されており、2 種類の基準で同一の用語に異なる意味を当てることは意図されていないため）。
128. LCE のための ISA（案）が電子形態に移行した場合、全ての定義が同様に取り込まれる（定義された用語が選択されると「ポップアップ」で関連する定義が表示される）ため、この問題は解消されることになる。
129. また、基準案のパート 1 には、LCE のための ISA（案）の全文（付録（すなわち定義）を含む。）が、基準案の目的の理解と、要求事項の適切な適用に関連していることが明記されている。このようにして、定義は、基準案の規範性のあるテキストに盛り込まれている。

コメント要請 - 特定の質問

9. LCE のための ISA（案）のパート 1 から 8 までのそれぞれの内容について、各パートの網羅性を含め、意見を求める。この質問に回答するに当たり、基準案のパートそれぞれの小見出しを使用して、コメントを区別していただきたい。
10. パート 9 については、監査報告書に関する要求事項に関して、以下を含め、LCE のための ISA（案）において取られたアプローチに同意するか。
 - (a) パート 9 の表示、内容及び網羅性
 - (b) 無限定意見の監査報告書の特定の様式と内容を要求事項として含めるアプローチ
 - (c) 報告に関する補足指針に、監査報告書の文例を記載するアプローチ
11. 報告に関する補足指針に関して、
 - (a) 補足資料は有用か。有用でないと思われる場合は理由も記載していただきたい。
 - (b) 報告に関連して指針に含めるべき他の事項はあるか。

12. 基準案のパート 1 から 9 において、基準を改善できると思われる領域はあるか。その場合、理由を述べ、改善の内容を説明していただきたい。コメントが関連する具体的なパートをはっきりと示していただくと有用である。

セクション 4F – その他の事項

LCEのためのISA（案）とISAの間での移行

130. 監査人は、（パート A に定める規範性に基づき）基準案の使用が適切か否かを以下の時点で検討しなければならない。
- (a) **契約の新規の締結又は更新。** LCEのためのISA（案）で考慮されていない複雑さが存在すると判断された場合、LCEのためのISA（案）の使用は、当該監査業務に適切ではない。複雑さが存在すると判断された場合、
- (i) 初年度監査（契約の新規締結フェーズ）の場合は、LCEのためのISA（案）を使用することはできない。
- (ii) 継続監査（更新フェーズ）の場合、当該監査は、ISA 又は適用されるその他の監査基準に移行する必要がある。
- (b) **契約の新規の締結又は更新後。** 基準案で考慮されていない複雑さを示す事項又は状況が監査の期間中に判明した場合、LCEのためのISA（案）が引き続き適切か、又は当該監査はISA 若しくは適用されるその他の監査基準に移行する必要があるかを決定する必要がある。
131. LCEのためのISA（案）を策定する際、契約の新規締結又は更新後に、企業の監査をLCEのためのISA（案）の使用からISAの使用に移行することは比較的まれであることが予想又は意図されていた。特定の禁止事項又は関連する定性的特徴（例えば、上場企業、グループ監査、又はその機能が特定の活動を行うことである企業や、複雑な所有構造、複雑なITシステム、規制当局による複雑な監視等の企業の特徴）は、契約の新規締結又は更新時に分かっている可能性が高い。したがって、LCEのためのISA（案）の使用に対して変更を要するような、未知の複雑さがあるというのは比較的まれである可能性が高い。
132. ただし、この例外となるのが会計上の見積りである。企業は、監査対象期間中に、監査契約の新規締結又は更新時に監査人が把握していなかった、複雑な会計上の見積りが発生する取引を開始することがあり、監査人はそれを監査の過程で発見することがある。このような場合であっても、複雑な事項又は状況の存在を示す兆候がある場合、監査人は、基準案が引き続き適切か否かを決定し、必要があれば移行する必要がある。
133. 企業が「複雑さ」の特徴を一つ示したからといって、必ずしもその企業に対してLCEのためのISA（案）の使用が排除されるわけではないが、識別された複雑な事項又は状況がLCEのためのISA（案）の設計において考慮されていない場合、基準案に基づく監査の実施を継続することは適切ではない（LCEのためのISA（案）パート A、A.8 項及び A.9 項参照）。
134. LCEのためのISA（案）の A.9 項は、「基準（案）の使用が適切であるか否かの判断には職業的専門家としての判断が行使されるにもかかわらず、監査がLCEの財務諸表の監査であるか否かに不確実性が存在する場合には、LCEのためのISA（案）の使用は適切ではない」と定めている。「疑いがある場合は、使用してはいけない」というこの概念は、

監査人が、LCEのためのISA（案）が継続監査を含む監査業務に適切か否かを決定する場合に使用する。

135. LCEのためのISA（案）を継続監査において使用することが適切か否かを決定する際は、前期において存在した複雑性の兆候を、これらの兆候が変化したか、又はLCEのためのISA（案）を当期において使用することが適切ではないとの判断につながる新たな兆候があるか否かの検討を含め、考慮する必要がある。

ISA又は適用されるその他の監査基準への移行プロセス

136. LCEのためのISA（案）が更新フェーズ又は監査期間中のいずれかにおいて適切でない（基準案が考慮していない複雑性を示す事項が発生した）ことが判明した場合、当該監査は、ISA又は適用されるその他の監査基準の使用に移行する必要がある。
137. IAASBは、複雑な事項又は取引が監査期間中に識別された状況において、監査人にその他の選択肢が提供されるか否かを検討した。第26項に記載されているように、LCEのためのISA（案）は独立した性質を有しており、基準案に含まれていない事項又は取引に関してISAの要求事項を使用できるようにするためにISAを直接参照することはできない。例えば、複雑なモデルを伴う複雑な会計上の見積りが発見された場合、監査の他の部分をLCEのためのISA（案）を使用して実施しながら、複雑な会計上の見積りについて十分かつ適切な監査証拠を入手するためにISA540（改訂）を参照することはできない。
138. IAASBは、必要に応じて「追加」できる、より複雑なトピック又は領域に関する特定の手続を含む追加的な「モジュール」の使用も検討した。しかし、LCEのためのISA（案）の設計の前提条件は、当該基準の全ての要求事項が、LCEの監査の典型的な性質及び状況に相応するよう設計されているということであるため、このアプローチは適切とみなされなかった。発生しうる個々の複雑さの状況に対して「追加的な要求事項」である適切な個別のモジュールを特定することも難しい。また、IAASBは、これによって基準が分かりにくくなり、要求事項を独立した基準に含めるという意図された起草原則に反するとの懸念を抱いた。さらに、どのような場合にモジュールを使用するのが適切かが明確でない場合、このようなモジュールが不適切に使用される（すなわち、複雑な事項又は状況に関して継続的に使用され、監査が全体としてLCEの監査であると決定する目的で意図された範囲を超えてしまう）可能性もある。
139. 監査業務においてLCEのためのISA（案）を使用することがもはや適切ではないと決定された場合、移行するために、監査人は、（状況に応じて適宜）幅広く以下を行う必要がある。
- (a) 更新した監査契約書を発行するなどして、契約条件を再度設定する。
 - (b) 該当する場合、ガバナンスに責任を有する者に対してコミュニケーションを再度発行する。
 - (c) 以下を含め、監査計画の策定に関して、十分な作業が実施されたかを評価する。
 - (i) 監査の基本的な方針の策定
 - (ii) 監査計画が十分かつ適切であるか否かの決定
 - (iii) 複雑な状況に対処するために専門家又はその他の者（例えば内部監査）が関与する必要があるか否かの決定
 - (iv) 受託会社において実施すべき作業の決定（該当する場合）

- (d) 期首残高に対して要求される追加的な手続があるか否かを検討する。
- (e) 以下に関するものを含め、既に実施された作業の十分性及び適切性を評価する。
 - (i) 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と、リスクの識別及び評価
 - (ii) 既に立案及び実施されたリスク対応手続
 - (iii) 文書化
- (f) 適用されるISAの要求事項(又は適用されるその他の監査基準の要求事項)全てを遵守するために必要な追加的な手続を立案及び実施し、適宜追加の文書化を行う。
- (g) ISA(又は適用されるその他の監査基準の要求事項)の目的を達成するために、又は監査事務所の方針若しくは手続の観点からの義務を遂行するために、必要とみなされるその他の措置を講じる。

監査期間中にISAへの移行が必要な場合、監査人は、監査報告書においてISAに準拠した旨を記載するには、当該監査に関連するISAの要求事項を全て遵守しなければならない。追加で必要となる手続は様々で、監査事務所の手法や監査業務の状況に応じても変化する。

- 140. 監査報告書も、監査対象期間中にどの監査基準が使用されたかを明確に示すべきである。監査報告書において、例えばISA 710³⁵に関連する状況により、監査した前年度も対象とする場合、前年度に使用した監査基準も明確に記載しなければならない。このような状況を示す監査報告書の文例は、LCEのためのISAの最終版のリリースに伴い提供される適用資料に含められる。
- 141. 両基準に基づき監査を実施する監査事務所及び監査人は、手法とツールのデザインを含め、実際的な方法でこの状況に対応できるように、LCEのためのISA(案)とISAの「差異」を理解している必要がある。LCEのためのISA(案)とISAの詳細な差異は、第77項に述べたマッピング文書に記載されている。基準案が最終決定した際には、ISAへの移行で監査人にさらなるガイドを提供する適用資料が有用であろう。したがって、IAASBは、グローバルレベルで何が必要とされるかをさらに調査する意向である。

コメント要請 - 特定の質問

- 13. 移行について意見を求める。
 - (a) 基準案において、上記に加えて、ISAへの移行で課題となりうる事項はあるか。
 - (b) どのような補足資料がこれらの課題に対処するのに役立つか。

LCEのためのISA(案)のメンテナンス

- 142. LCEのためのISA(案)の内容は、LCEの監査の性質及び状況に合わせて修正されたISA要求事項に基づいているため、本質的にISAに関連している。IAASBが広範な一連のISAを改定するために変更を行った場合に、基準案がどのように更新されるかについて疑問が生じていた。

³⁵ ISA 710 「比較情報 – 対応数値と比較財務諸表」

143. プロジェクトを通して、IAASBは、基準発行後のメンテナンスに対するアプローチを検討した。IAASBは、可能な場合、安定したプラットフォームを維持すべきであるというフィードバックを確認した。このメッセージは、SMPとSMEを代表する利害関係者へのアウトリーチで首尾一貫して聞かれており、基準を採用及び使用するかどうかの決定において考慮される重要な要因として述べられている。
144. また、関連する利害関係者により、ISAの修正は、公益性のより高い企業の問題に焦点を当てる検査又はその他の仕組みを通して識別された問題を対象として行われることが多いということも強調された。
145. IAASBは、一部の利害関係者が、LCEのためのISA（案）が適切である企業の事業内容及び状況から、監査品質に対する差し迫ったリスクは小さいため、すぐに変更を加える緊急性は低いと考えていることを認識している。これは、新たな基準又は基準の改訂が最終決定されたがまだ適用されていない場合、又は発効日において採用されていない場合であっても、現行のISAは高品質な監査を提供するという意見と合致している。
146. しかし、安定したプラットフォームの必要性については、基準を最新の状態に保ち、一貫性を確保し、同じトピックに関連する要求事項がLCEのためのISA（案）とISAで大きく異なるようにしたいとのIAASBの考えとバランスを取る必要がある。LCEのためのISA（案）をISAの改訂と同時に更新しない場合、基準によって、同じトピックに適用される要求事項の適用時期に差異が生じ、それによって、ISAとLCEのためのISA（案）の両方を使用して監査を行う監査人に混乱を引き起こし、監査事務所に適用上の課題を生じさせる（例えば、関連する監査事務所の方針や手続、又は監査事務所の監査手法に関して）可能性がある。
147. したがって、IAASBは、最終的に、ISAを改定するプロジェクトの実施時に定期的にLCEのためのISA（案）の改訂を提案することに尽力すると合意した。各ISAプロジェクトの一環として、LCEのためのISA（案）の変更がいつ行われるかについて明確な検討を行い、それに応じてLCEのためのISA（案）に対して必要なそうした変更の提案を開発することを想定している。さらに、IAASBは、LCEのためのISA（案）の改訂のための公開草案を策定する際、LCEのためのISA（案）の適用に関してIAASBが把握している特定の問題も検討する。
148. 変更が行われなければLCEのためのISA（案）が運用不能になるような緊急の事項がある場合、このような変更を行うために、狭い範囲の修正を行うことも可能である。補足指針（規範性と報告）の更新は、基準案の変更と同じタイミングで行われる。
149. IAASBは、LCEのためのISA（案）の最終改訂版の発行と更新された改訂基準の適用日との間に少なくとも18か月の期間が設けられ、（新たに改訂又は発行されたISAを早期適用できるのと同様に）改訂を早期に適用するオプションが提供されることを見込んでいる。

ISA800 シリーズ

150. IAASB が、まずは、LCE の完全な一組の一般目的の財務諸表の監査に係る監査基準の開発に集中することに合意しているため、ISA800 シリーズ³⁶に関する要求事項は LCE のための ISA (案) に含まれていない。IAASB は、特別目的の枠組みに準拠して作成された財務諸表、及び個別の財務表又は財務諸表項目等の監査にパート 1 から 9 の要求事項を適用する際に特別に考慮すべき事項に対処するために、また、必要がある場合には要約財務諸表に対処するために、パートを追加することについて後日検討を行う考えである。

コメント要請 - 特定の質問

14. 基準、及び関連する補足指針の将来の更新及びメンテナンスに対して提案されたアプローチに同意するか。
15. 発効後の基準に対する事後的な改訂について、早期適用は認められるべきか。認められるべきではない場合、その理由。
16. ISA800 シリーズに関する別個のパートを LCE のための ISA (案) に含めるべきか。回答の理由を記載いただきたい。
17. LCE のための ISA (案) は、監査人が監査意見を表明するための合理的な保証を得ることを可能にするという利用者及びその他の利害関係者のニーズ、また、基準案を開発した目的である利用者及びその他の利害関係者のニーズを満たしているか。そうでない場合、その理由。以下に従いこの質問に回答していただきたい。
 - (a) 基準案が、自身の法域で使用できるか、また、使用されるか否か
 - (b) 基準案が、監査人、被監査企業、監査された財務諸表の利用者、及びその他の利害関係者のニーズを満たしているか否か
 - (c) 基準案において、適用上の課題を生じる可能性がある事項はあるか（その場合、そのような課題はどのように対処が可能か）
18. LCE のための ISA (案) の最終決定に向けて、IAASB が考慮すべき LCE のための ISA (案) に関連するその他の事項はあるか。

セクション 4G - コンサルテーション及び最終版の公表に対するアプローチ

151. この公開草案と付随する説明資料（及び補足資料）はスペイン語とフランス語に翻訳される。翻訳されたこれらの文書は、2021 年 9 月中頃までに公表される見込みである。
152. IAASB は、また、複雑でない企業の監査に関連する事項に関心のある IAASB の全ての利害関係者に、基準案に関するフィードバックを奨励する目的で、アウトリーチのプログラムも計画している。これには、以下が含まれる。
 - (a) ソーシャル・メディア、動画、プレスリリース、記事、発表

³⁶ ISA 800 シリーズには、以下が含まれる。

- ・ ISA 800 (改訂) 「特別な考慮事項 - 特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表に対する監査」
- ・ 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」
- ・ ISA 810 (改訂) 「要約財務諸表に関する報告業務」

- (b) 可能な場合はラウンドテーブルを含む、グローバル及び地域のウェビナー
- (c) 広範な利害関係者基盤に到達するための IFAC との連携

予定されるアウトリーチの概要は、2021年8月末までに IAASB のウェブサイトに掲載される。

153. IAASB は、特に基準案に含まれる EEM が限定的であることから、最終決定された新しい基準の適用に当たり、業務実施者や各法域のためにガイダンスや支援を提供する必要があることを認識している。基準設定に係る IAASB の付託事項には含まれないが、IAASB は、そうしたガイダンスや補足資料を作成するに当たり、どのように NSS や IFAC 等と連携できるかをさらに検討する予定である。IAASB は、基準案の適用及び使用に当たり、どのような支援及びガイダンスが有用であるかについてのコメントを歓迎する。

コメント要請 - 特定の質問

19. 基準案を適用する際にどのような支援やガイダンスが有用か。

コメント要請 - 一般的な質問

上記の特定のコメントの要請に加えて、IAASB はまた、下記の事項についてもコメントを求めている。

20. 翻訳 - 多数の回答者が、最終版の LCE のための ISA を自国の環境において翻訳する予定だと思われるが、IAASB は、LCE のための ISA（案）をレビューした際に特定した、翻訳する際に問題となり得る事項についてコメントを歓迎する。
21. 適用日 - LCE のための ISA が新たな基準であることを踏まえ、また、各国のデュープロセス及び翻訳が適宜必要であることを考慮し、IAASB は、当該基準は、最終版の基準の承認から、少なくとも 18 か月後に開始する財務報告期間から適用することが適切であると考えている。なお、早期適用は認められ、奨励される。IAASB は、これが、LCE のための ISA の効果的な適用を確保するための十分な期間であるか否かについてコメントを歓迎する。

セクション 5 グループ監査

154. LCEのためのISA(案)の規範性では、グループ監査に関して基準案を使用することを明確に禁止している。したがって、監査がグループ監査(定義についてはLCEのためのISA(案)パートAの脚注3参照)である場合、基準案は使用できず、監査人はISA又は適用されるその他の監査基準を使用する必要がある。
155. セクション4B(第62項及び第63項)に示されているように、グループ監査を適用範囲に含めない旨を決定した際、IAASBは、グループ監査は本質的に複雑であり、複雑性のその他の領域と同様に、基準案の設計において想定されていないという意見であった。(第158項で後述するように)グループ監査で想定される複雑性により、監査プロセス全体を通して監査人の要求事項を拡大するような特別な考慮が必要となる。
156. ただし、一部の利害関係者は、LCEのためのISA(案)を使用するための要求事項を満たすグループ監査については、本基準案の適用範囲に含めるべきであるとの見解を示している。グループ監査を適用対象外とした場合、基準案最終化後に、その採用に影響を及ぼす可能性があるというのがその理由である。したがって、IAASBは、基準案の最終化の際にグループ監査を適用範囲に含めるか否か判断するため、追加情報が必要であると考えている。
157. セクション5の残りの部分では、グループ監査がLCEの監査となり得るか否か、すなわちLCEのためのISA(案)の適用範囲に含めるべきかという観点から、上記第154項から第156項で述べた事項について詳述する。これは、単一の企業がグループの構成単位であり、当該企業の財務諸表が法令上又はその他の理由により監査され、かつ、当該企業の監査人が、グループ監査チームの依頼により、グループ監査のために作業を実施する場合(すなわち、構成単位の監査人でもある場合)とは区別する必要がある。法令上又はその他の理由により、当該企業の財務諸表の監査にLCEのためのISA(案)を使用することが適切であるか否かの判断は、基準案のパートAの「規範性」に従って行われる。グループ監査人はグループ監査に責任を負うが、それには、グループ監査の目的で行われる作業の種類、時期及び範囲について構成単位の監査人に明確な指示を与えることも含まれる。グループ監査人は、その点において、LCEのためのISA(案)を(構成単位レベルで)使用することがその監査目的を果たすのに十分か否かを判断する必要がある。

グループ監査の複雑性

158. グループ監査ではない監査に関して「規範性」に記載されている複雑性に関する事項に加えて、グループ財務諸表に特に関連する事項で、監査をより複雑にし得るものがある。これには、例えば以下の事項が含まれる。
- **グループ構造の複雑性。** グループは、複数の子会社、持分法適用会社、支店、部門、その他の企業や事業部門を、場合によっては複数の場所に持つことがあるため、単一の企業よりも複雑な構造となる場合がある。グループの法的構造は、(税務上などの理由で)事業構造とは異なる場合もある。グループ構造の複雑性には、監査の複雑性を更に増長させる可能性がある、のれん、共同事業又は特別目的事業体の会計処理の検討も含まれることがある。
 - **グループの事業の所在地域。** 複数の地域に事業所が配置されているグループでは、異なる法令等、言語、文化、商習慣により複雑さが増し、文化や言語の問題やアクセスの問題などにより、十分かつ適切な監査証拠の入手がより複雑になる可能性がある。

- **グループの IT 環境と IT システムの構造と複雑性。**例えば、（最近の買収や合併等により）グループ内の異なる企業の IT システムが統合されていないため、グループの IT 環境とシステムが複雑になっている場合がある。グループは、IT の一部に関し、外部のサービス事業者を複数利用している場合もある。
- **規制環境を含む、関連する規制要因。**グループは、複数の法域における法令等の対象となる事業を行っている場合がある。また、グループ内の企業又は事業部門が、異なる法令等が適用される複数の産業で事業を行っている場合もある。
- **所有構造及び所有者とその他の者との関係（関連当事者を含む。）。**多数の企業や事業部門を擁するグループや、複数の法域で事業を展開するグループでは、所有構造や関係性についての理解がより複雑になる可能性がある。企業設立、買収又は共同支配企業によって所有構造の変更があった場合にも複雑性が生じる可能性がある。
- **グループが採用する連結プロセス（サブ連結や連結修正など）。**グループの財務報告プロセスに関連するグループの活動又はプロセスの集中化又は分散化の水準、並びにグループ全体で適用される会計方針及び会計実務の一貫性も、連結プロセスを複雑にする可能性がある。

グループ監査をLCEのためのISA（案）の適用範囲に含めるか除外するか

159. IAASB は、利害関係者からのフィードバックに基づいて、グループ監査を適用範囲外とする決定を再検討する用意がある。グループ監査が基準案の適用範囲に含まれることになった場合、IAASB はその方法を検討する意向である。
160. したがって、グループ監査に関連する最初の選択肢は以下のいずれかとなる。
- グループ監査を引き続き基準案の適用範囲から除外する（現在の LCE のための ISA（案）に同じ）。
 - グループ監査を基準案の適用範囲に含める。グループ監査を含める場合は、その方法についてさらに検討する必要があるが、これについては後述する。
161. グループ監査を、LCEのためのISA（案）の適用除外とする扱いが変わらない場合、現状維持であるため、基準案の規範性や内容についてこれ以上の変更を加える必要はない。
162. グループ監査をLCEのためのISA（案）の適用範囲に含める場合、以下のことが生じる。
- 追加の要求事項が発生し、それにより基準案が長くなり、より複雑になる可能性がある。
 - LCEのためのISA（案）が使用可能か否かを判断するには、（グループ監査に関する要求事項がどのように組み込まれるかによって）さらに職業的専門家としての判断が必要になる可能性がある。
 - 国又は地域によっては、この基準を採用しない可能性がある。

LCEのためのISA（案）の範囲にグループ監査を含める場合の選択肢

163. コメント募集期間終了後に、寄せられた回答に基づいて、LCEのためのISA（案）の適用範囲にグループ監査を含めることが決定された場合、IAASB は、例えば以下のように、その方法を検討する必要がある。

- (a) IAASB は、例えば、特定の禁止事項を設定し、グループである企業が所定の条件から外れた場合に基準案の使用を制限するなど「複雑性の代替指標」を定めることも可能である。
- (b) 基準案には、グループ監査における複雑性の定性的特徴を記述し、複雑性に関する判断を基準案の利用者に委ねる（LCEのためのISA（案）の規範性における定性的特徴の扱いと同様の方法で）。

どちらの選択肢にもメリットとデメリットがあるが、それを以下に詳述する。

164. グループ監査が LCE のための ISA（案）に含まれることになった場合、その方法次第で LCE のための ISA（案）に盛り込まれる内容が決まる。そのため、IAASB はこれに関して利害関係者の意見を求める意向である。

LCE のための ISA（案）への広範な影響

165. LCE のための ISA（案）の適用範囲にグループ監査が含まれることになった場合、LCE のための ISA（案）の A7 項(d)の特定の除外事項は削除する必要がある。また、グループ監査を組み込む方法に関してどのような決定が下されるかに応じて、規範性に変更を加える必要が出てくる。これには、グループ監査の複雑ではない性質に関してなされるべき判断を含むが、これに限定されない。
166. 例えば、次の項目について業務レベルで職業的専門家としての判断が必要となる。
- (a) グループ全体として、LCE のための ISA（案）の規範性に既に含まれている複雑性の特性を満たすか否か（すなわち、監査が LCE の監査であるか否か）。
 - (b) 監査人がグループの複雑性を判断できる選択肢がある場合には、基準に定められているグループ監査の複雑性に関連する追加事項。
167. ISA 600（改訂）³⁷は、構成単位の監査人が関与する場合の要求事項を含む、グループ監査に適用される特別な考慮事項を取り扱う。ISA 600 の要求事項は、他の関連する ISA の要求事項に基づいており、グループ監査における特別な考慮事項に関する追加の要求事項を含む。グループ監査が LCE のための ISA（案）の適用範囲に含まれる場合、適用される他の ISA の中核的な要求事項を組み込んだのと同じ方法で、ISA 600（改訂）のグループ監査の中核的な要求事項についても検討する（セクション 4E で論じた、基準案の要求事項に関する広範な原則を参照）。
168. さらに、ISA 600（改訂）における新しい定義又は定義の改訂は、LCE のための ISA（案）の付録 1 のその他の定義に追加する必要がある。基準案に含まれている他の EEM と同様に EEM も必要となる可能性がある。また、関連するパートの目的の変更についても、更なる検討が必要となる可能性がある。

選択肢 1: 複雑性の代替指標を使用する。

169. IAASB が複雑性の代替指標を使用する場合、IAASB は、基準案を使用できる場合に関する「カットオフ」や閾値を設定することになる（基準の使用に関する「規範性」に定められたその他の制限によりグループは除外されないことが想定されるため、これらの複雑性の代わりとなる事項は特にグループ監査に関連するものとなる。）。これらの「複雑性の指標」には、例えば以下のようなものが考えられる。

³⁷セクション 4B の第 63 項を参照

- (a) 構成単位の監査人の関与
- (b) グループ財務諸表に含まれる企業又は事業部門が、国又は地域が異なる複数の所在地にある場合、又は異なる規制上の要求事項の対象となる場合

170. 構成単位の監査人の関与を例に挙げると、構成単位の監査人の関与自体が必ずしもより高い複雑性を意味するわけではないが、構成単位の監査人の関与が必要となる場合、しばしば複雑な状況がその背景にある（例えば、国又は地域、言語、法令等が異なる、情報システムや内部統制を含む活動が分散している、構成単位の監査人が現地の要求事項に関してより経験豊富で、より深い知識を保持している、など）。したがって、構成単位の監査人の使用は、複雑性を高める他の要因の「代替指標」と見ることができる。
171. 複雑性に関する判断を事前に行い、カットオフや閾値を設定することで、一部の IAASB メンバーは、この選択肢は実務において適用しやすく、グループの複雑性に関する重要な判断が求められる場面が少なくなるとの見解を示した。
172. しかし、質の高い監査を実施するためには構成単位の監査人を使用することが適切となる状況において、構成単位の監査人を使用するか否かを決定する場合など、基準を使用可能とすることが優先され、他の監査に関する決定が左右されてしまうリスクがあることが、一部の IAASB メンバーから指摘された。また、基準の使用を制限する、複雑性の代替指標を設定することにより、本来であれば本基準を使用することができるはずのグループ監査が、誤って基準案の適用範囲から除外されてしまう可能性もある。

LCEのためのISA（案）への影響

173. グループ監査を組み込むためのアプローチが、複雑性の代替指標としてカットオフ又は閾値を用いることである場合（すなわち、基準の使用が適切なグループ監査の種類を規定することである場合）、ISA 600（改訂）の特定の要求事項のみが組み込まれることになる（例えば、カットオフが構成単位の監査人の関与である場合、構成単位の監査人の作業に関連する要求事項は省略できる。）。
174. ただし、グループ監査業務に関連するその他の考慮事項に対処するための要求事項を、（他のISAの「中核的な要求事項」を基準案へ組み込んだ場合と同じ基準に基づき）ISA 600（改訂）³⁸から含める必要がある。これには、例えば、グループ財務諸表の詳細な監査計画、グループとその環境、グループに適用される財務報告の枠組みとグループの内部統制システムの理解（グループ内の全ての企業又は事業部門を対象とする）、連結プロセス、グループ監査に関連する経営者及びガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション、グループ監査意見の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手したか否かの評価に関する要求事項が含まれる。
175. グループ監査を組み込むためのアプローチが、複雑性の代替指標としてカットオフ又は閾値を用いることである場合（すなわち、基準の使用が適切なグループ監査の種類を規定することである場合）、ISA 600（改訂）の特定の要求事項のみが組み込まれることになる（例えば、カットオフが構成単位の監査人の関与である場合、構成単位の監査人の作業に関連する要求事項は省略できる）。

³⁸ISA 600（改訂）の改訂は、2021年12月に最終版が公表される予定であるため、LCEのためのISA（案）の適用範囲にグループ監査を組み込むことが決定された場合には、最終版の基準が使用されることになる。

選択肢 2: グループ監査に関して基準案を使用することが適切かどうかを判断するに当たり、定性的特徴を使用する。

176. LCEのためのISA（案）において、基準案の利用者が、LCEのためのISA（案）を使用する目的でグループが複雑性の閾値を満たすか否かを自ら判断するのに役立つように、グループに固有の定性的特徴（第158項に記載）を定めることも可能である。
177. この選択肢の根拠は、あらゆるカットオフ又は閾値に使用される特徴は、それ自体が、又はそれ単独で、必ずしもグループ監査の複雑性が高いことを意味するものではないという見解と整合している。
178. この選択肢により、監査事務所又は監査人が、当該（グループ）企業の事業内容及び状況に特有の複雑性を生じさせる事項の有無を検討することが可能となるため、LCEのためのISA（案）の基本的な前提（すなわち、監査がグループ財務諸表の監査であるか否か、構成単位の監査人が関与しているか否か、複数の国又は地域にまたがって監査が実施されているか否かにかかわらず、複雑でない企業に適用される）とより整合的であると考えられる。ただし、このアプローチそのものが、基準が適切か否かについての判断を増やすことになる。
179. より多くの判断がなされることで、LCEのためのISA（案）が不適切に使用されるリスクが高まるのではないかと懸念する利害関係者もいるであろう。判断の行使が増えると、LCEのためのISA（案）の使用の適切性の判断について、より多くの文書化が必要となる。

LCEのためのISA（案）への影響

180. グループ監査が、複雑ではないグループの定性的特徴に基づいて組み込まれる場合、ISA 600（改訂）の全ての中核的な要求事項を、複雑でない企業の業務に関連し、相応するものとして含める必要がある（すなわち、上記第167項に記載されたグループ監査に関連する要求事項、及び上記第174項に記載されたような閾値が使用されたとしたら除外された可能性がある要求事項）。このアプローチの場合、LCEのためのISA（案）が大幅に長くなる可能性が高い。

コメント要請 - 特定の質問

22. IAASBは、グループ監査をLCEのためのISA（案）の適用範囲から除外すべきか含めるべきかについて見解を求めている。回答の理由も記載していただきたい。
23. 業務実施者である回答者には、グループ監査がLCEのためのISA（案）の適用範囲から除外された場合、それが基準案の使用に与える影響について情報を要請する。特に以下についてコメントを求めている。
- (a) グループ監査が除外された場合、当該基準を使用するか。使用しない場合、その理由
- (b) 自身の事務所又は業務における監査のうち、特定の除外事項を除いて、LCEのためのISA（案）を使用できる可能性が高い（すなわち、基準案の目的上、複雑でない企業とみなされる可能性が高い）グループ監査は、何割程度を占めるか。
- (c) 実務において、複雑ではないグループと考えられるグループの組織構造及び状況の一般的な例にはどのようなものがあるか。

24. グループ監査をLCEのためのISA(案)の適用範囲に含める場合、どのように行うべきか(以下から選択し、その理由も記載する)。
- (a) IAASBが、どのような場合に基準案の使用が認められるかに関して、複雑性の代替指標を設定する(第169項の選択肢1参照)。
 - (b) LCEのためのISA(案)において、グループが複雑性の閾値を満たすか否かを基準案の利用者が自ら判断するのに役立つように、グループに固有の定性的特徴を定める(第176項の選択肢2参照)。
25. 上記の選択肢以外に、グループ監査を基準案の適用範囲に組み込む方法はあるか。例えば、第169項に記載されているもの以外で、IAASBが検討すべき複雑性の代替指標はあるか。

LCEのためのISAにおけるグループ監査に関する要求事項の提示案

181. IAASBは、グループ監査がLCEのためのISA(案)の適用範囲に含まれる場合、基準の中でグループ監査に関する要求事項をどのように提示するかについても検討したい意向である。提示方法の選択肢には以下のようなものがある。

- (a) **グループ監査に関する全ての要求事項をLCEのためのISA(案)の独立したパート(例えばパート10)で提示する。**

このアプローチでは、グループ監査に関連する全ての要求事項を、LCEのためのISA(案)の一つのパートにおいて、まとめて包括的に(グループ監査のための特別な考慮事項として)提示できるという利点がある。また、このアプローチでは、一部の国又は地域でこのパートの適用が適切でないと判断した場合や、監査がグループ財務諸表を対象としておらず監査人がこのパートを無視できると判断した場合に、これを容易に「切り離す」ことができる。LCEのためのISA(案)は「監査の流れ」に沿って作成されているため、この選択肢の場合、監査のプロセスの流れとグループに関連する監査人の考慮事項を関連付けるために、この独立したパートへの相互参照の必要性が生じる可能性が高い(すなわち、これはISA 600と他のISAの関係性と類似している。)

- (b) **LCEのためのISA(案)の各パートにおいてグループ監査に関する要求事項を提示する(該当する場合)**

この選択肢では、グループ監査に関する要求事項は、関連する各パートにおいて提示される。グループ監査に関連する要求事項は、区別して容易に参照できるように、各パートにおいて別枠内で、又は下位のセクションとして提示する。このアプローチの利点は、監査がグループ財務諸表の監査の場合、監査人が、監査の流れに沿って整理された、全ての関連する要求事項を確認できる点である。これは、基準案の開発方法とも整合している。グループ監査の要求事項が適用される場合、監査人は、監査の流れの中でのグループ監査手続を容易に確認することができ、関連する要求事項を特定するために他のパートを参照する必要はない。

コメント要請 - 特定の質問

26. グループ監査をLCEのためのISA（案）に含める場合、基準案の中で関連する要求事項をどのように提示すべきか（以下から選択し、その理由も記載する）。
- (a) グループ監査に関する全ての要求事項を独立したパートで提示する。
- (b) グループ監査に関する要求事項を、関連する各パートで提示する。

付録1 - 関連する各国・地域の取組みの要約

国/地域	取組みの種類	要約
ベルギー	別個の基準 (使用中)	2019年3月、ベルギーは、中小企業と小規模非営利団体の監査に関する法定基準を公表した。中小企業の契約監査に関するこの基準は、登録監査人、外部会計士とも使用することができる。これは、(ISAのみが適用される)法定監査には適用されず、関係当事者間で合意された場合には、ISAを適用する可能性を含む。中小企業の定義は、強制監査の閾値と関連している。ただし、中小企業が複雑であると考えられる場合、登録監査人はISAを適用する。
フランス	別個の基準 (使用中)	2019年6月、フランス研究所は小規模事業体 (small entities : SEs) の監査に関する別個の独立した二つの基準、NEP 911 及び NEP 912 (監査人の契約期間が3年か6年かによって選択される) を公表した。これらの基準は、特に法定監査人の任命を求める法的要求事項がない場合に使用することができる。当該基準の目的は、SEに見合った監査アプローチを定義し、SEの監査に必要な、原則に基づく基本的な要求事項のみを設定することである。これらの基準はそれぞれ10ページと短く、他の基準を参照しない独立したものとなっている。これらの基準は「従来の」監査と同じ概念を使用し、最終結果も同じである (すなわち、合理的保証、十分かつ適切な監査証拠、職業的専門家としての懐疑心、職業的専門家としての判断、倫理規定の完全な遵守)。
ドイツ	別個の基準 (草案作成中)	ドイツ経済監査士協会 (Institut der Wirtschaftsprüfer : IDW) は、欧州連合 (EU) で定義されている社会的影響度の高い事業体 (Public Interest Entity : PIE) 以外の複雑でない企業の財務諸表監査に関する独自の基準の草案について、2021年秋の公表を目指している。

インド	別個の基準 (公開草案)	2021年2月、インド勅許会計士協会の監査及び保証業務基準委員会は、小規模で複雑でない企業の監査に関する新基準の公開草案を公表した（2021年3月末までコメントを募集）。当該基準案は、特定の規準（定量的規準及び業界規準）を満たす企業等には適用されない。本文書発行時点では、公開草案の結果はまだ公表されていない。
北欧連盟（スウェーデン、デンマーク、フィンランド、アイスランド、ノルウェー）	別個の基準 (公開草案)	2015年6月、「小規模事業者の監査に関する北欧基準」に関する諮問文書が公表された。この基準案は、スウェーデン、デンマーク、フィンランド、アイスランド、ノルウェーでの協議のため、北欧公認会計士連盟により作成された。 基準案に対しては、対象国のみならず、世界中から意見が寄せられた。回答者は、何かなされるべきだということという考えに同調したが、それが何であるべきかについては意見が分かれた。この取組みを成功させるためには、地域的な対応ではなく、国際的な対応が必要であるというのが、回答から得られた主要なメッセージの一つであった。これを踏まえて、北欧公認会計士連盟は、IAASBがこの分野に注力するよう引き続き働きかけた。
スリランカ	別個の基準 (使用中)	スリランカは2018年に「非特定事業者の監査のための監査基準（SLAuS）」を公表した。SLAuSはスリランカ勅許会計士協会が開発し、北欧基準の草案がその開発に使用されている。SLAuSは、中小企業（公的な説明責任がなく、外部利用者向けに一般目的の財務諸表を公表している企業）の監査に適用される。
スイス	別個の基準 (使用中)	スイス会社法では、大企業及び上場企業は、全面的な監査（財務報告に係る内部統制のデザイン及び業務への適用に関する証明を含む）の対象となるが、中小企業は、限定的な法定審査、すなわち消極的保証業務の対象となる。 限定的な法定審査については別個の基準が設けられているが、全面的な監査にはスイスの監査基準が適用される。スイスの監査基準は、ISAにスイス固有の問題に関する追加の事項を定めたものである。

別個の基準の策定に加えて、世界各国は、ISAの柔軟な適用に関する国別ガイダンスを作成したり（オーストリア、ベルギー、ブルガリア、ドイツ、ハンガリー、イタリア、スロバキア共和国、スイスなど）、また、小規模企業又は複雑でない企業の監査のために国がサポートするITツールを作成したりしている（米国、ベルギー、ブルガリア、デンマーク、エストニア、フィンランド、フランス、ドイツ、ギリシャ、アイスランド、ラトビア、オランダ、ノルウェー、スイスなど）。

付録 2 – コメント要請：質問の要約

回答者のためのガイド

回答者は、LCE のための ED-ISA の明瞭性、理解可能性及び適用の実用性についてコメントしてください。これに関して、LCE のための ED-ISA の特定の側面を指摘し、明瞭性、理解可能性及び適用の実用性に関する懸念の理由と改善のための提案を記載したコメントは非常に役立ちます。LCE のための ED-ISA の文言の具体的な変更案も歓迎します。

回答者は、自身に関連する質問のみにも、全ての質問にも、自由に回答することができます。回答者が LCE のための ED-ISA における提案に同意する場合、IAASB の提案に対する支持は明記されなければ常に推論されるわけではないため、その旨を IAASB に知らせていただくと助かります。

セクション 4A – LCE のための ISA (案) の全体にわたる位置付け

1. 以下に対する意見を求める。³⁹
 - (a) 基準案が独立したものであることについて（基準案を適用するに当たって懸念される領域やこのアプローチを損なう可能性のある障害の詳述を含む。）
 - (b) 基準案の名称
 - (c) 本セクション（セクション 4A）に記載されている、LCE のための ISA (案) に関連するその他の事項
2. IAASB 趣意書の適合修正案に同意するか（第 39 項及び 40 項を参照）。同意しない場合、その理由。また、どのようなさらなる変更が必要と思われるか。

セクション 4B – 基準の規範性

3. LCE のための ISA (案) の規範性（又は範囲）（基準案のパート A）について意見を求める。特に以下の質問に対する意見を求めている。
 - (a) 提示された規範性は、実施可能か。そうでない場合、その理由。
 - (b) IAASB がまだ考慮していない、生じる可能性のある意図せぬ影響はあるか。
 - (c) 規範性の中に、明確ではない特定の領域はあるか。
 - (d) 定められた規範性は、利害関係者に、基準案の範囲を適切に伝えるという意図された目的を達成しているか。
 - (e) 立法当局若しくは規制当局又は基準設定権限を有する各国・地域の関連機関に関して提案されている役割は、個々の法域において、明確かつ適切か。

³⁹ 注意：セクション 4F の末尾（質問 17）に、LCE のための ISA (案) は利用者及びその他の利害関係者のニーズを満たすか、及び提案された基準は使用することができるか、また使用されるかについて見解を共有するための全体的な質問があります。本覚書で説明された関連する全ての事項及び提案された基準の内容を検討した後に、この質問に回答するのが良いでしょう。

4. LCEのためのISA（案）の使用に関連する提案された制限に同意するか。同意しない場合、その理由、又はどのような変更（説明、追加又はその他の修正）を行う必要があるか。以下を区別して回答されたい。

- (a) 特定の禁止事項
(b) 定性的特徴

特定の禁止事項又は定性的特徴に関連してコメントする場合、コメントが関連する特定の項目を明記していただきたい。追加（網羅性）の場合は、追加が必要と考える項目について詳しく述べ、またその理由も記載していただきたい。

5. 規範性補足指針に関して、
- (a) 指針は、規範性を理解するのに役立つか。
(b) 指針に含めるべき他の事項はあるか。
6. LCEのためのISA（案）の最終化に向けて、IAASBが考慮すべき規範性に関連するその他の事項はあるか。

セクション4C - LCEのためのISA（案）を開発するために使用される重要な原則

7. 本セクション4Cに記載した、LCEのためのISA（案）を開発するに当たって使用された主要な原則について意見を求める。⁴⁰以下に従い回答していただきたい。
- (a) ISA要求事項が基準案にどのように盛り込まれたかについてのアプローチ（第74項から第77項参照）。
- (b) 基準案の各パートの目的に対するアプローチ（第78項から第80項参照）。
- (c) 職業的専門家としての懐疑心及び職業的専門家としての判断、職業倫理に関する規定、並びに品質マネジメントに関する原則（第81項から第84項参照）。
- (d) 以下を含むEEMに対するアプローチ（第85項から第91項参照）。
- (i) EEMの内容（EEMが、意図された目的を果たすか否かを含む。）
(ii) EEMの十分性
(iii) 基準案におけるEEMの表示方法

セクション4D - LCEのためのISA（案）の全体的な設計及び構成

8. 該当する場合、起草原則の適用（第98項から第101項）を含め、LCEのためのISA（案）の全体的な設計と構成について意見を求める。

セクション4E - LCEのためのISA（案）の内容

9. LCEのためのISA（案）のパート1から8までのそれぞれの内容について、各パートの網羅性を含め、意見を求める。この質問に回答するに当たり、基準案のパートそれぞれの小見出しを使用して、コメントを区別していただきたい。
10. パート9については、監査報告書に関する要求事項に関して、以下を含め、LCEのためのISA（案）において取られたアプローチに同意するか。

⁴⁰ 下記第セクション4Eは、回答者が提案された基準の内容について詳しいコメントを提供するための特定の質問を含む、LCEのためのISA（案）の内容を扱っていることにご留意ください。

- (a) パート9の表示、内容及び網羅性
 - (b) 無限定意見の監査報告書の特定の様式と内容を要求事項として含めるアプローチ
 - (c) 報告に関する補足指針に、監査報告書の文例を記載するアプローチ
11. 報告に関する補足指針に関して、
- (a) 補足資料は有用か。有用でないと思われる場合は理由も記載していただきたい。
 - (b) 報告に関連して指針に含めるべき他の事項はあるか。
12. 提案された基準のパート1から9において、貴方の意見で、基準が改善されうる領域はありますか？その場合、理由を述べ、このような改善について説明してください。コメントが関連する具体的なパートをはっきりと示していただくと助かります。

セクション4F – その他の事項

13. 移行について意見を求める。
- (a) 基準案において、上記に加えて、ISAへの移行で課題となりうる事項はあるか。
 - (b) どのような補足資料がこれらの課題に対処するのに役立つか。
14. 基準、及び関連する補足指針の将来の更新及びメンテナンスに対して提案されたアプローチに同意するか。
15. 発効後の基準に対する事後的な改訂について、早期適用は認められるべきか。認められるべきではない場合、その理由。
16. ISA800シリーズに関する別個のパートをLCEのためのISA(案)に含めるべきか。回答の理由を記載いただきたい。
17. LCEのためのISA(案)は、監査人が監査意見を表明するための合理的な保証を得ることを可能にするという利用者及びその他の利害関係者のニーズ、また、基準案を開発した目的である利用者及びその他の利害関係者のニーズを満たしているか。そうでない場合、その理由。以下に従いこの質問に回答していただきたい。
- (a) 基準案が、自身の法域で使用できるか、また、使用されるか否か
 - (b) 基準案が、監査人、被監査企業、監査された財務諸表の利用者、及びその他の利害関係者のニーズを満たしているか否か
 - (c) 基準案において、適用上の課題を生じる可能性がある事項はあるか（その場合、そのような課題はどのように対処が可能か）
18. LCEのためのISA(案)の最終決定に向けて、IAASBが考慮すべきLCEのためのISA(案)に関連するその他の事項はあるか。

セクション4G - コンサルテーションと完成へのアプローチ

19. 基準案を適用する際にどのような支援やガイダンスが有用か。

20. 翻訳 - 多数の回答者が、最終版のLCEのためのISAを自国の環境において翻訳する予定だと思われるが、IAASBは、LCEのためのISA（案）をレビューした際に特定した、翻訳する際に問題となり得る事項についてコメントを歓迎する。
21. 適用日 - LCEのためのISAが新たな基準であることを踏まえ、また、各国のデュープロセス及び翻訳が適宜必要であることを考慮し、IAASBは、当該基準は、最終版の基準の承認から、少なくとも18か月後に開始する財務報告期間から適用することが適切であると考えている。なお、早期適用は認められ、奨励される。IAASBは、これが、LCEのためのISAの効果的な適用を確保するための十分な期間であるか否かについてコメントを歓迎する。

セクション5 - グループ監査

22. IAASBは、グループ監査をLCEのためのISA（案）の適用範囲から除外すべきか含めるべきかについて見解を求めている。回答の理由も記載していただきたい。
23. 業務実施者である回答者には、グループ監査がLCEのためのISA（案）の適用範囲から除外された場合、それが基準案の使用に与える影響について情報を要請する。特に以下についてコメントを求めている。
 - (a) グループ監査が除外された場合、当該基準を使用するか。使用しない場合、その理由。
 - (b) 自身の事務所又は業務における監査のうち、特定の除外事項を除いて、LCEのためのISA（案）を使用できる可能性が高い（すなわち、基準案の目的上、複雑でない企業とみなされる可能性が高い）グループ監査は、何割程度を占めるか。
 - (c) 実務において、複雑ではないグループと考えられるグループの組織構造及び状況の一般的な例にはどのようなものがあるか。
24. グループ監査をLCEのためのISA（案）の適用範囲に含める場合、どのように行うべきか（以下から選択し、その理由も記載する）。
 - (a) IAASBが、どのような場合に基準案の使用が認められるかに関して、複雑性の代替指標を設定する（第169項の選択肢1参照）。
 - (b) LCEのためのISA（案）において、グループが複雑性の閾値を満たすか否かを基準案の利用者が自ら判断するのに役立つように、グループに固有の定性的特徴を定める（第176項の選択肢2参照）。
25. 上記の選択肢以外に、グループ監査を基準案の適用範囲に組み込む方法はあるか。例えば、第169項に記載されているもの以外で、IAASBが検討すべき複雑性の代替指標はあるか。
26. グループ監査がLCEのためのED-ISAに含まれる場合、基準案の中で関連する要求事項をどのように提示すべきでしょうか（希望する選択肢の選択理由を記入してください）。
 - (a) グループ監査に関する全ての要求事項を独立したパートで提示する。又は、
 - (b) グループ監査に関連する要求事項を、関連する各パートで提示する。

複雑でない企業の財務諸表監査に関する国際監査基準案

目次

	ページ
趣意書 – LCE のための ISA (案)	59
A. 複雑でない企業の財務諸表監査に関する ISA (案) の規範性	64
1. 基本概念、一般原則及び包括的規定	68
1.1 適用日	68
1.2 職業倫理に関する規定及び監査事務所レベルの品質マネジメント	68
1.3 監査人の総括的な目的	69
1.4 監査の実施における基本概念及び一般原則	70
1.5 不正	71
1.6 法令等	72
1.7 関連当事者	73
1.8 経営者及びガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション	74
2. 監査証拠及び文書化	68
2.1 目的	76
2.2 十分かつ適切な監査証拠	76
2.3 監査証拠として使用される情報	77
2.4 監査証拠の入手手続	78
2.5 文書化のための一般的要求事項	78
3. 監査業務の品質マネジメント	81
3.1 目的	81
3.2 監査責任者の責任	81
3.3 文書化のための具体的な要求事項	85
4. 監査契約の新規の締結又は更新及び初年度監査	86
4.1 目的	86
4.2 LCE のための ISA (案) が監査業務に適していることの確認	87
4.3 監査の前提条件	87
4.4 監査契約の新規の締結における追加的な考慮事項	88
4.5 監査業務の契約条件	88

4.6 初年度監査.....	89
4.7 コミュニケーションのための具体的な要求事項.....	90
4.8 文書化のための具体的な要求事項	90
5. 計画	92
5.1 目的	92
5.2 計画活動	92
5.3 重要性	95
5.4 コミュニケーションのための具体的な要求事項.....	96
5.5 文書化のための具体的な要求事項	97
6. リスクの識別及び評価.....	98
6.1 目的	98
6.2 リスクの識別及び評価手続きとこれに関連する活動.....	98
6.3 企業の関連する側面の理解.....	100
6.4 重要な虚偽表示リスクの識別	107
6.5 リスク評価.....	108
6.6 経営者及びガバナンスに責任を有する者への具体的質問	111
6.7 コミュニケーションのための具体的な要求事項.....	111
6.8 文書化のための具体的な要求事項	111
7. 評価された重要な虚偽表示リスクへの対応	76
7.1 目的	113
7.2 評価した財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクに対応する監査手続.....	113
7.3 評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応する監査手続.....	114
7.4 特定の重点分野	119
7.5 虚偽表示の集計	126
7.6 コミュニケーションのための具体的な要求事項.....	127
7.7 文書化のための具体的な要求事項	127
8. 結論	129
8.1 目的	129
8.2 監査の実施中に識別した虚偽表示の評価	129
8.3 全体的な結論を形成するための分析的手続	130
8.4 後発事象	130
8.5 監査人の評価、及び監査人の結論を裏付けるその他の活動	131

8.6 経営者及びガバナンスに責任を有する者からの書面による陳述.....	133
8.7 品質の管理及び達成に対する全体的な責任を負う.....	135
8.8 コミュニケーションのための具体的な要求事項.....	135
8.9 文書化のための具体的な要求事項.....	136
9. 意見の形成及び報告.....	138
9.1 目的.....	138
9.2 財務諸表に対する意見の形成.....	138
9.3 意見の形成.....	140
9.4 監査報告書.....	140
9.5 除外事項付意見.....	143
9.6. 監査報告書のその他の区分.....	149
9.7 比較情報 – 対応数値と比較財務諸表.....	151
9.8 その他の記載内容.....	152
<付録>	
付録 1 - 用語集.....	155
付録 2 - 重要な虚偽表示リスクの識別と評価（パート 6）.....	156
付録 3 - 不正リスク要因.....	157
付録 4 - アサーション.....	159
付録 5 - 監査契約書の例.....	161
付録 6 - 経営者確認書の例.....	164

趣意書- LCE のための ISA (案)

- P.1. 本基準 (LCE のための ISA) 案は、民間及び公的部門に属する複雑でない企業 (LCE) の財務諸表の監査において、不正か誤謬かを問わず、財務諸表全体に重要な虚偽表示がないかどうかについて合理的な保証を得ることを目的として策定されている。本基準 (案) は、LCE の財務諸表監査の性質及び状況を反映し、質の高い監査業務が一貫して実施されるように開発された。質の高い監査業務は、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に準拠して、その計画を立案、実施、及び報告することによって達成される。本基準 (案) の目的を達成するには、職業的専門家としての判断及び懐疑心の行使が必要である。
- P.2. パート A では、本基準 (案) の規範性について述べる。以下の目的のため、本基準 (案) に準拠した監査の対象となる企業の種類 (パート A 参照) を明確に説明する必要がある。
- LCE のための ISA に記載する、LCE の監査に適した目的と要求事項を IAASB が決定すること。
 - 立法当局、規制当局 又は基準設定権限を有する関連する各国の機関 (各国の基準設定主体や職業的専門家の団体など)、監査事務所、監査人などに、基準 (案) の想定範囲を知らせること。
- P.3. 本基準 (案) に準拠した監査が認められる企業の種類に関する説明は、立法当局、規制当局、又は関連する各国の機関にゆだねられている。このような説明は、パート A に記載されている使用に対する制限と整合するものであっても整合しないものであってもよい。本基準 (案) の想定範囲は、パート A に提示した LCE の財務諸表の監査を説明する事項に対応しているが、各法域による説明は考慮していない。
- P.4. 本基準 (案) が、特定の法域における財務諸表の監査を規定する現地の法令等よりも優先されることはない。
- P.5. 本基準 (案) が、パート A で考慮されているもの以外の監査業務に使用される場合、監査人は、監査報告書上で LCE のための ISA (案) に準拠した旨を記載してはならない。

適用される財務報告の枠組み

- P.6. 監査の対象である財務諸表は、ガバナンスに責任を有する者による監視の下で、経営者が作成するものである。法令等により、財務報告に関連する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任が定められることがある。本基準 (案) は、経営者やガバナンスに責任を有する者の責任を定めるものではなく、また経営者やガバナンスに責任を有する者の責任を規定する法令等に優先するものでもない。ただし、本基準 (案) に準拠した監査は、経営者、及び適切な場合はガバナンスに責任を有する者が、監査実施の基礎となる一定の責任を認識しているという前提に基づいて実施される。財務諸表監査は、経営者又はガバナンスに責任を有する者のこれらの責任を軽減するものではない。

財務諸表の作成に関するガバナンスに責任を有する者及び経営者の責任

経営者の責任の範囲や規定の方法は国により異なる。責任の範囲や規定の方法に違いはあるかもしれないが、本基準 (案) に準拠した監査は、経営者、及び適切な場合はガバナンスに責任を有する者が、以下の責任を有することを認識し理解しているという監査実施の前提に基づいて実施される。

- 適用される財務報告の枠組みに準拠して財務諸表を作成すること (適正表示の枠組みの場合は、財務諸表を適正に表示することを含む。)

- 不正か誤謬かを問わず、重要な虚偽表示のない財務諸表を作成するために経営者及び適切となる場合はガバナンスに責任を有する者が必要と判断する内部統制を整備及び運用すること。
- 経営者及び適切な場合はガバナンスに責任を有する者が財務諸表の作成に関連すると認識している記録や証憑書類等の全ての情報、監査人が依頼する追加的な情報、監査人が監査証拠を入手するために必要であると判断した、企業構成員への制限のない質問や面談の機会を監査人に提供すること。

- P.7. 適用される財務報告の枠組みは、多くの場合、認知されている会計基準設定主体が設定する財務報告の基準、又は法令等により要求される事項で構成されている。財務報告の枠組みは、認知されている会計基準設定主体が設定する財務報告の基準と、法令等により要求される事項の双方で構成されていることがある。
- P.8. 財務諸表の形式と内容は、適用される財務報告の枠組みにより決定される。財務報告の枠組みは、全ての取引や事象の会計処理又は開示・注記の方法については明記していないことがあるが、通常、一般的な原則を含んでいる。一般的な原則は、財務報告の枠組みにおいて要求されている事項の根底にある概念と整合する会計方針を策定し適用するための基礎を提供する。
- P.9. 財務報告の枠組みは、適正表示の枠組みであることもあれば、準拠性の枠組みであることもある。本基準（案）では、両方の枠組みをカバーする。「適性表示の枠組み」は、その財務報告の枠組みにおいて要求されている事項の遵守が要求され、かつ、以下のいずれかを満たす財務報告の枠組みに対して使用される。
- (i) 財務諸表の適正表示を達成するため、財務報告の枠組みにおいて具体的に要求されている以上の開示を行うことが必要な場合があることが、財務報告の枠組みにおいて明示的又は黙示的に認められている。
 - (ii) 財務諸表の適正表示を達成するため、財務報告の枠組みにおいて要求されている事項からの離脱が必要な場合があることが、財務報告の枠組みにおいて明示的に認められている。このような離脱は、非常にまれな状況においてのみ必要となることが想定されている。

「準拠性の枠組み」は、その財務報告の枠組みにおいて要求される事項の遵守が要求されるのみで、上記(i)及び(ii)のいずれも満たさない財務報告の枠組みに対して使用される。

財務諸表監査

- P.10. 監査は、想定利用者の財務諸表に対する信頼性を高めるために行われる。これは、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、監査人が意見を表明することにより達成される。本基準（案）は、監査人に、意見表明の基礎として、不正か誤謬かを問わず、財務諸表全体に重要な虚偽表示がないかどうかについて合理的な保証を得ることを要求している。

- P.11. 合理的な保証は、高い水準の保証である。合理的な保証は、監査人が、監査リスク（すなわち、財務諸表に重要な虚偽表示がある場合に監査人が不適切な意見を表明するリスク）を許容可能な低い水準に抑えるために、十分かつ適切な監査証拠を入手した場合に得られる。監査の固有の限界があるため、監査人が結論を導き、意見表明の基礎となる監査証拠の大部分は、絶対的というより心証的なものとなる。したがって、合理的な保証は、絶対的な水準の保証ではない。

監査固有の限界

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。監査人は、重要な虚偽表示リスクの評価に必要な情報を入手するための監査手続と、監査の過程を通じて入手される証拠に基づいて、重要な虚偽表示リスクの評価を行う。重要な虚偽表示リスクの評価は、正確に測定できるものではなく、職業的専門家としての判断に係る事項である。

監査の固有の限界のため、本基準（案）に準拠して適切に監査計画を策定し監査を実施しても、重要な虚偽表示が発見されないという回避できないリスクがある。不正又は誤謬による重要な虚偽表示が事後的に発見された場合でも、そのこと自体が、本基準（案）に準拠して監査が実施されなかったことを示すものではない。しかしながら、監査の固有の限界は、監査人が心証を形成するに至らない監査証拠に依拠する理由にはならない。

LCEのためのISA（案）の形式

- P.12. LCEのためのISA（案）は以下により構成される。

- 規範性（パートA）では、LCEのためのISA（案）の使用が禁じられる、又は使用に適さない状況を示す。
- パート1では、監査業務全体にわたって適用される基本概念と包括的な原則を示す。
- パート2では、監査証拠及び文書化に関する一般的な要求事項、並びに監査の全体的な目的を説明する。
- パート3では、LCEの監査における品質マネジメントでの、監査人及び監査責任者の義務と責任を規定する。
- パート4から9では、監査業務の流れに沿って、監査の詳しい要求事項を規定する。これらの各パートには、必要に応じて、コミュニケーション及び文書化に関する特定の要求事項も含まれる。
- 付録には、本基準（案）で使用された専門用語集、アサーション、監査契約書及び確認書の文例のほか、本基準（案）に含まれる要求事項の適用に関連する補足資料を収録している。

- P.13. 各パートの内容は次のとおりである。

- 導入部。そのパートの内容と範囲を別枠で囲む形で説明する（ただし、監査人の義務を追加で作り出すことはない）。
- 目的。そのパートの要求事項と、監査の全体的な目的を関連付ける。
- 充足すべき要求事項。ただし、要求事項に条件が付されており、その条件が存在しない場合を除く。全ての要求事項には、A.1.、A.2.や1.1.1.、1.1.2.のように、該当するパートに関連した番号が付けられる。要求事項の記述には、「しなければならぬ（shall）」が用いられている。

- 必須の説明資料（EEM）。下位のセクション又は特定の要求事項に関する詳しい説明を提示する。全てのEEMは青い別枠内に斜体で表示される。EEMには、後続のセクションの文脈を説明する一般導入的なEEMと、すぐ上の要求事項に特化したEEMの2種類がある。

P.14. 本基準（案）の目的で、特定の用語に与えられた意味については、付録1の用語集で定義する。⁴¹ 本定義は、本基準の首尾一貫した適用と解釈を助けるものであり、法令等、他の目的で定められる定義に優先することを意図したものではない。別段の定めがない限り、この定義は、本基準（案）を通して同一の意味を持つ。

規範性のない補足資料

P.15. IAASBは、LCEのためのISA（案）の適用を支援するため、スタッフ公表物など規範性のない資料を発行することがある。

公共部門の主体

P.16. 本基準（案）は、パートAの規範性に記載された規準が満たされている場合は、公共部門の業務にも関連する。ただし、公共部門の監査人の責任は、監査の規則による影響、又は法令等若しくはその他の規範（内閣の指令、政府の政策要件、議会の決議など）に起因する公共部門の主体への義務による影響を受けることがあり、これらは、本基準（案）に準拠して行われる財務諸表の監査よりも広い範囲を含む場合がある。このような追加の責任については、本基準（案）では取り扱っていない。これらは、最高会計検査機関国際組織又は各国の基準設定主体の公告や、公共部門の監査局が作成したガイダンスが取り扱っている場合がある。

P.17. 公共部門の主体に適用される財務報告の枠組みは、各国又は地域に関連する、又は各地理的地域における法律及び規制の枠組みにより決定される。適用される財務報告の枠組みの要求事項を主体が適用する際、また、主体の事業内容と状況及び環境に応じた当該枠組みの適用方法に関して考慮される可能性のある事項には、当該主体が、国際公会計基準に準拠した完全な発生主義会計若しくは現金主義会計を適用しているのか、又はこれらの混合を適用しているのかが含まれる。

P.18. 公共部門の主体の所有構造は、民間部門と同様の目的適合性を持たないことがある。これは、政治的措置の結果、主体に関連する意思決定が、その主体の外部で行われる可能性があるからである。したがって、経営者が、特定の意思決定を制御できないことがある。関連する事項には、一方的な意思決定を行う企業的能力、及び企業の権限と戦略的方向性を支配する又はこれに影響を与えるその他の公共部門の主体の能力の理解が含まれる。

⁴¹ 本基準（案）における定義は、国際監査基準（ISA）における（IAASBのハンドブック第1巻にあるIAASBの用語集の）定義と一致する。付録1の用語集には、IAASBハンドブックの用語集にあり、ISAでは定義されていないが、使用されている関連用語も含まれる。

P.19. 該当する場合、EEMには、公共部門の主体に固有の考慮事項が含まれる。

LCEのためのISA（案）のメンテナンス

P.20. IAASBは、LCEのためのISAに対する修正を定期的に提案することを想定している。IAASBは、ISAを改定又は新たに開発するためのプロジェクトの一環として、LCEのためのISA（案）に対する影響、及び本基準（案）を修正する必要性の緊急度についての決定を検討する。LCEのためのISA（案）に対する公開草案の開発において、IAASBは、LCEのためのISAの適用に関してIAASBの目に留まった問題を全て検討する。IAASBは、LCEのためのISAに対する修正の公表から、これらの修正の適用日までには、少なくとも18か月の間隔があくと予想している。

DRAFT

A. 複雑でない企業の財務諸表監査に関する ISA (案) の規範性

- A.1. パート A では、LCE の財務諸表の監査において、本基準 (案) の使用を不適切にする特定の禁止事項や質的特徴を説明することにより、LCE のための ISA (案) の規範性を規定する。この LCE のための ISA (案) に記載された要求事項は、LCE の監査でよく見受けられる性質及び状況に相当したものになるよう作成されている (つまり、複雑な事項や状況には対応していない)。
- A.2. この LCE のための ISA (案) を、LCE の財務諸表以外の監査で使用することは許可されていない。LCE のための ISA (案) を、本基準 (案) で意図された範囲外の監査で使用した場合、LCE のための ISA (案) の要求事項への準拠は、監査人が合理的な保証の意見を裏付ける十分かつ適切な監査証拠を得るために十分なものではない。

LCE のための ISA (案) の使用に対する制約

- A.3. LCE のための ISA (案) の使用に対する制約は、次の 2 種類に分けて指定される。
- 特定種類の企業。この種類では、LCE のための ISA (案) の使用を禁止されている (特定の禁止事項)。
 - 定性的特徴。企業がこの特徴を示した場合、その企業の財務諸表の監査では、LCE のための ISA (案) を使用できない。
- A.4. 本セクションでは、LCE のための ISA (案) の使用におけるこれらの制約について説明する。[LCE のための ISA 公開草案ウェブページ](#)にある「基準の規範性に関する補足指針 (以下「規範性補足指針」という。)」では、LCE のための ISA (案) の使用決定に関連する事項が詳しく説明されている。

特定の禁止事項

- A.5. 公益性を有する企業は、實際上、又は外見上、一定水準の複雑性を持つことがあり、LCE のための ISA (案) の使用をはっきりと禁止されている。
- A.6. A.7 項は、本基準 (案) の使用が明確に禁止されている企業の種類を規定している。A.7 項(a)、(b)及び(d)にあげられた種類は無条件に禁止対象で、変更することはできない。立法当局、規制当局又は基準設定権限を有する関連する地域の組織は、A.7 項(c)に記載された各種類を修正することはできるが、削除はできない。禁止企業リストに企業種類を追加する、当該種類内の特定サブセットに基準 (案) の使用を許可する、基準 (案) の使用を禁止するために定量的閾値を使用するなどの修正ができる。立法当局、規制当局又は基準設定権限を有する関連する地域の組織は、その後、実施した修正を削除又は改定してもよい。
- A.7. 以下の場合、LCE のための ISA (案) を使用してはならない。
- (a) 法令等が
 - (i) LCE のための ISA (案) の使用を明示的に禁止している (基準 (案) が特定の国又は地域での使用が承認されていない) 。又は、
 - (ii) 当該国又は地域の財務諸表の監査について、提案された LCE のための ISA (案) 以外の監査基準の使用を指定している。
 - (b) 企業が上場している。

- (c) 企業が、以下の規準のいずれか一つを満たす⁴²。
- (i) その主な機能の一つが、一般の人々から預金を預かることである企業
 - (ii) その主な機能の一つが、一般の人々に保険を提供することである企業
 - (iii) その機能が、退職後給付を提供することである企業
 - (iv) その機能が、集合投資手段として作用し、また償還可能金融商品を一般の人々に発行することである企業
 - (v) 提案された LCE のための ISA (案) の使用が国又は地域の立法当局、規制当局又は基準設定権限を有する関連する地域の機関によって、特定種類の企業に対して禁止されている企業の種類
- (d) 監査は、グループ財務諸表の監査である。⁴³

定性的特徴

A.8. A.7 項では、監査業務での LCE のための ISA (案) の使用は禁止されていないが、企業が以下を示している場合には、LCE のための ISA (案) を使用して、企業の財務諸表の監査を実施することは不適切である。

- 企業の事業活動、運営、並びに財務諸表の作成に関連する取引及び事象の種類及び程度に関連する複雑な事項又は状況
- 所有権、企業統治の取り決め、企業が定めた方針、手続、又はプロセスに関連したものなど、複雑性を高め又は複雑性の存在を示すトピック、テーマ及び事項

これらは、LCE のための ISA (案) が対処するようにデザインされていない事項又は状況の指標（又は代替物）である。

A.9. A.8 項によれば、企業が以下の特徴のいずれかを示す場合、LCE のための ISA (案) は、財務諸表の監査には適していない。

- 企業の事業活動、ビジネスモデル、又は企業の操業している業界が、監査をさらに複雑化させる広範なリスクとなる（企業が新規市場や新興市場で操業している場合、成長段階にある企業など）。
- 組織構造が比較的わかりやすくもなければ単純でもない。例えば、
 - 複数のレベル、指揮命令系統、及び多数の個人が財務報告にかかわり、企業の事業活動に対応している。
 - 特別目的企業、複雑な共同支配企業、帳簿外資金調達などの複雑な資金調達等、通常とは異なる企業又は取決めを含む。

⁴² 付属の説明資料については、第 51 項から第 63 項を参照

⁴³ グループ財務諸表は、連結プロセスを通して複数の企業や事業単位の財務情報を含む財務諸表である点で、提案された 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。）」と整合している。連結プロセスという用語は、適用される財務報告の枠組みに従って連結財務諸表を作成することだけではなく、連結財務諸表の表示、及び企業や事業単位（支社、部門など）の財務情報の集計も表す。この定義は、ISA 600 (改訂) の確定時に変更される可能性がある。グループ監査に関する更なる議論については、第 62 項及び第 63 項、並びに付属の説明資料のセクション 5 を参照

- 所有又は監視構造は複雑である。
- 企業の事業運営は、高度な規制、又は重大な規制当局による厳しい監視（例えば、健全性に関する規制）の対象となる。
- 取引が複雑である。又は、企業の財務諸表に直結する情報システム及び関連プロセスが複雑である。たとえば、データ収集及び処理に、複雑な会計処理や計算が必要である。
- 企業の IT 環境や IT システムが複雑である。たとえば、IT 環境やプロセスに、高度にカスタマイズ又は統合されたアプリケーションが使われている場合、IT 環境やプロセスのサポートに必要なソフトウェア開発技能や IT 環境の保守技能を持つ社内のリソース又は外部のサービス提供者が関与する。
- 企業の会計上の見積りは、高度な不確実性の影響を受けるか、又は測定基準には、過去及び将来のデータや仮定の情報源を複数含み、多重の相互関係を持つ複雑な方法が必要である。

このリストは網羅的なものではなく、他の関連事項の考慮が必要になる場合もある。LCE のための ISA（案）が状況に適しているか否かを判断するには、それぞれの定性的特徴だけでは不十分な場合がある。したがって、このリストに記載されている事項を、個別及びいろいろな組み合わせの両面から検討することが前提である。企業がある特徴を示しているからといって、それがその企業を LCE のための ISA（案）の使用対象から除外する理由とはならない。基準（案）の使用が適切であるか否かの判断には職業的専門家としての判断が行使されるにもかかわらず、監査が LCE の財務諸表の監査であるか否かに不確実性が存在する場合には、LCE のための ISA（案）の使用は適切ではない。

立法当局、規制当局又は関連する地域の組織の責任

- A10. IAASB の国際基準の要求又は許可に基づく使用に関する意思決定は、個々の国又は地域にある立法当局、規制当局又は基準設定権限を有する関連する地域の機関（規制当局又は監視機関、国際基準設定機関、職業会計士組織又は適宜その他）に委ねられる。これに該当するのは、国際監査基準（ISA）及び LCE のための ISA（案）である。
- A.11. 地域での採用又は適用プロセスの一環として、立法当局、規制当局又は基準設定権限を有する関連する地域の組織は以下を実施できる。
- (a) A.7 項(c)(i)～(iv)にある企業種類を修正する。ただし、削除はできない。たとえば、A.6 項の規定に従って、当該種類に定量的規準を適用したり、その他の編集をしたりすることができる。又は、
 - (b) 企業種類を追加、又は企業規模の規準（収益、資産、従業員数による制限など）を設定することにより、A.7 項(c)(v)にある基準（案）の使用を更に制限する。

その際、特定の禁止事項及び定性的特徴、並びにその国又は地域に関連し得るその他のニーズを考慮しなければならない。規範性補足指針は、国又は地域について、基準（案）の使用を許可するか否かの判断に役立つ可能性がある。

監査事務所及び監査人

- A.12. 監査事務所は、監査事務所の監査チームによる LCE のための ISA（案）の許可された使用に関連する方針又は手続を定めることに責任を負う。⁴⁴ 監査事務所は、A.7 項の基準（案）に従う際の特定の禁止事項、適用される国又は地域によるさらなる修正又は制限、また LCE のための ISA（案）の A.8 項及び A.9 項で説明している定性的特徴を考慮する。また、監査事務所は、監査事務所の監査チームが LCE のための ISA（案）を使用できる企業種類をさらに制限することもできる。
- A.13. 個々の監査業務については、監査事務所の契約の新規の締結及び更新、並びに監査責任者のそれに関連する責任の一環として、監査責任者は、LCE のための ISA（案）を使用するには、このパート（パート A）に従って、当該監査業務が LCE の監査であると決定しなければならない（パート 4、4.2.1 項参照）。この目的のため、監査責任者は、以下を考慮する。
- 各国又は地域での定めに従って、基準（案）の使用を禁じられている企業のリスト
 - 定性的特徴（A.8 項及び A.9 項参照）
 - 監査事務所の方針又は手続
- A.14. 補足指針も、監査事務所が、LCE のための ISA（案）の使用に関する方針や手続を作成する助けとなるだろう。また、業務レベルでは、監査責任者が、特定の監査業務のどのような場合に基準（案）が適しているかを理解するのに本ガイダンスが役立つだろう。

⁴⁴ 国際品質マネジメント基準（ISQM）1「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 24 項から第 27 項及び第 30 項

1. 基本概念、一般原則及び包括的規定

本パートの内容

パート1では、以下を定める。

- 本基準（案）の適用日
- 職業倫理に関する規定及び監査事務所レベルの品質マネジメントに係る義務
- 監査人の総括的な目的。本基準（案）の各パートには、監査の計画及び実施の目的が含まれており、そのパートにおける要求事項と監査人の総括的な目的との関連が説明されている。各パートに含まれる目的は、監査人がそのパートに含まれる手続の想定される結果を理解できるよう支援するものである。
- 業務に適用される基本概念、一般原則及び包括的規定。これには職業的専門家としての懐疑心及び判断が含まれる。
- 不正、法令等、関連当事者、並びに経営者（及び、該当する場合にはガバナンスに責任を有する者）とのコミュニケーションに関連する包括的規定
- 全てのパートに適用されるコミュニケーションに関する一般的な要求事項。個々のパートには、パート特有のコミュニケーションに関する要求事項が追加されていることもある。

本パートの範囲

このパートの概念、原則及び包括的規定は、監査業務全体に適用される。

1.1. 適用日

1.1.1. 本基準（案）は、[XXX]以後開始する期間に係る監査から適用する。

監査人は、法令等で禁止されていなければ、指定された適用日以前に、本基準（案）を適用することが認められる。

1.2. 職業倫理に関する規定及び監査事務所レベルの品質マネジメント

財務諸表監査における職業倫理に関する規定

1.2.1. 監査人は、財務諸表監査業務に関連する職業倫理に関する規定（独立性に関連するものを含む。）を遵守しなければならない。

監査事務所レベルの品質マネジメント

品質マネジメントシステムは、方針又は手続を含め、監査事務所の責任である。ISQM 1⁴⁵は、監査を実施する全ての監査事務所に適用される。本基準（案）は、監査事務所がISQM 1又はISQM 1と同程度若しくはそれ以上に厳格な各国の要求事項に従うことを前提としている。

⁴⁵ 国際品質マネジメント基準（ISQM）1「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」

ISQM 1 に従って定められた監査事務所の方針又は手続により、審査が要求される場合には、ISQM 2⁴⁶が適用される。ISQM 2 は、審査担当者の選任と適格性、及び審査の実施と文書化を扱う。

1.3. 監査人の総括的な目的

1.3.1. LCE のための ISA (案) を使用した財務諸表監査の実施における監査人の総括的な目的は、以下のとおりである。

- (a) 不正か誤謬かを問わず、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示がないかどうかについて合理的な保証を得ることにより、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、監査人が意見を表明できるようにすること。
- (b) 監査人の発見事項に従って、財務諸表について監査意見を表明するとともに、本 LCE のための ISA (案) により要求されるコミュニケーションを行うこと。

1.3.2. 本 LCE のための ISA (案) に記載された目的を適切に理解し、要求事項を適切に適用するためには、LCE のための ISA (案) 全体が関連することになる。

1.3.3. 監査人の総括的な目的を達成できるように、監査人は、監査の計画と実施において、以下の事項を行うため、関連するそれぞれのパートに記載された目的を勘案しなければならない。

- (a) 本基準 (案) の目的を達成するために、関連するパートで要求されている監査手続に追加して監査手続を実施する必要があるかどうかの判断
- (b) 十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかの評価

監査人は、総括的な目的に照らして、十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかを評価するため、それぞれのパートの目的を考慮することが要求される。この結果、入手した監査証拠が十分かつ適切でないとは判断した場合には、以下のいずれかの方法によることがある。

- 関連する追加の監査証拠を入手したかどうか、又は入手するかどうか評価する。
- 要求事項を適用するに当たって実施する作業を拡大する。
- 状況に応じて必要と監査人が判断する他の手続を実施する。

1.3.4. 監査人は、パートの目的を達成できない場合、それにより監査人の総括的な目的の達成が妨げられ、その結果、以下のことが必要となるかどうかを評価しなければならない。

- (a) 契約条件を修正し、国際監査基準に準拠して監査と報告を行う。
- (b) 除外事項付意見を表明するか又は (適用される法令等の下で可能な場合には) 監査契約を解除する。

目的を達成できない状況は、監査調書への記載が求められる重要な事項に該当する。

⁴⁶ ISQM 2 「審査」

1.4. 監査の実施における基本概念及び一般原則

- 1.4.1. 監査人は、1.4.3 項が適用される場合を除き、関連する全ての要求事項を遵守しなければならない。要求事項は、当該要求事項が取り扱う監査業務の状況が存在する場合に関連する。
- 1.4.2. 監査人は、本基準（案）の関連する全ての要求事項を遵守するか、又は 1.4.3 項の状況が適用される場合を除き、監査報告書上で LCE のための ISA（案）に準拠した旨を記載してはならない。
- 1.4.3. 監査人は、例外的な状況において、関連する要求事項からの離脱が必要であると判断する場合がある。このような状況においては、監査人は、当該要求事項の趣旨を達成するための代替的な監査手続を実施しなければならない。要求事項が特定の手続の実施に関するものであり、当該手続がその監査業務において、要求事項の趣旨を達成するために有効でない状況においてのみ、監査人は要求事項から離脱する必要性が生じる。

職業的専門家としての判断

- 1.4.4. 監査人は、監査の計画と実施において、職業的専門家としての判断を行使しなければならない。

職業的専門家としての判断は、監査の適切な実施に必要な不可欠なものである。これは、関連する職業倫理に関する規定及び本基準（案）を解釈し、監査の過程を通じて要求される十分な情報に基づく判断を行う際に、関連する知識と経験を事実と状況に対して適用することが必要なためである。

監査人に期待される職業的専門家としての判断は、研修及び経験を通じて合理的な判断を行うのに必要な能力や知識を十分に身に付けた監査人により行使される。

監査人は、どのような場合でも、自身が知っている事実と状況に基づいて、職業的専門家としての判断を行使する。

監査の過程で生じた重要な事項に関する結論に到達する際の職業的専門家としての重要な判断は、本基準（案）のパート 2 の要求事項に従って文書化する必要がある。

職業的専門家としての懐疑心

- 1.4.5. 監査人は、財務諸表において重要な虚偽表示となる状況が存在する可能性のあることを認識し、職業的専門家としての懐疑心を保持して監査を計画し実施しなければならない。
- 1.4.6. 監査人は、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。

職業的専門家としての懐疑心は、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監査証拠
- 監査証拠として利用する文書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
- 本基準（案）により要求される状況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

職業的専門家としての懐疑心は、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、監査証拠の矛盾や、文書の信頼性、及び経営者や適切となる場合には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、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。

監査人が、過去の経験に基づいて、経営者、及び適切となる場合にはガバナンスに責任を有する者は信頼が置ける、又は誠実であると認識していたとしても、それによって職業的専門家としての懐疑心を保持する必要性が軽減されるわけではなく、また、合理的な保証を得る際に心証を形成するに至らない監査証拠に依拠することが許容されるわけでもない。

1.5. 不正

不正を防止し発見する基本的な責任は、経営者及び適切となる場合にはガバナンスに責任を有する者の両者が負う。不正は様々な意味をもつ広範囲な概念であるが、本基準（案）では、監査人が財務諸表監査において対象とする重要な虚偽表示の原因となる不正について取り扱う。

本基準（案）に準拠して監査を実施する監査人は、不正によるか誤謬によるかを問わず、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示がないことについて合理的な保証を得る責任がある。本基準（案）に準拠して適切に監査計画を策定し監査を実施しても、監査人にとって不正による重要な虚偽表示を発見できないリスクは、誤謬による重要な虚偽表示を発見できないリスクよりも高くなる。不正には、文書を偽造すること、取引を故意に記録しないこと、又は意図的な虚偽の陳述を行うことのように、不正を隠蔽するために巧妙かつ念入りに仕組まれたスキームを伴うことがあるためである。

財務諸表の虚偽表示は、不正又は誤謬から生ずる。不正と誤謬は、財務諸表の虚偽表示の原因となる行為が、意図的であるか否かにより区別する。不正には、不正な財務報告と資産の流用がある。監査人は、不正の発生が疑われる場合や、まれに不正の発生を識別した場合においても、不正の発生に関する法的判断は行わない。

監査人は、合理的な保証を得るために、経営者が内部統制を無効化するリスクを考慮するとともに、誤謬を発見するために有効な監査手続が不正を発見するためには有効でない可能性があるということを認識し、監査の過程を通じて職業的懐疑心を保持する責任がある。本基準（案）により要求される事項は、不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価及び不正による虚偽表示を発見する手続の立案に資するように記載している。

1.5.1. 監査人は、以下の場合、不正リスクに対処しなければならない。

- (a) 不正か誤謬かを問わず、重要な虚偽表示リスクを識別及び評価するとき。その際、監査人は、リスクを識別及び評価するための手続と関連する活動により入手した情報が、一つ又は複数の不正リスク要因の存在を示しているかどうかを検討しなければならない。⁴⁷

⁴⁷ 複雑でない企業に関連する不正リスク要因については、付録3に定める。

- (b) 不正による重要な虚偽表示リスクを含む、評価した重要な虚偽表示リスクに対する適切な対応を立案し実施することにより、十分かつ適切な監査証拠を入手するとき
- (c) 監査中に識別された不正又は不正の疑いに適切に対応するとき

公共部門の主体に特有の考慮事項

不正に関連する公共部門の監査人の責任は、公共部門の主体に適用される法令等又はその他の規範の結果生じたものであるか、又は監査人への付託事項により別途カバーされる場合がある。そのため、公共部門の監査人の責任は、財務諸表の重要な虚偽表示リスクの検討に限定されず、不正リスクを考慮する幅広い責任も含まれる可能性がある。

監査契約の継続の検討

- 1.5.2. 監査人は、不正又は不正の疑いにより虚偽表示が行われ、監査契約の継続が問題となるような例外的な状況に直面した場合には、その状況において必要となる職業的専門家としての基準及び適用される法令上の責任を判断するか、又は法令等に基づき監査契約の解除が可能な場合、監査契約の解除の可否を考慮しなければならない。

公共部門の主体に特有の考慮事項

公共部門では、多くの場合、付託の性質上又は公共の利益の観点から、監査契約を解除するという選択肢が監査人に与えられない可能性がある。

1.6. 法令等

経営者は、ガバナンスに責任を有する者による監視の下で、企業の財務諸表の金額又は開示に関する法令を遵守することを含め、法令に従った業務の実施を確保する責任を有する。

本基準（案）の要求事項は、違法行為による財務諸表の重要な虚偽表示の識別に資するように記載されている。しかしながら、監査人は企業の違法行為の防止に対して責任は負わず、違法行為の全てを発見することが期待されているわけではない。財務諸表監査における監査人の焦点は、違法行為が財務諸表の重要な虚偽表示をもたらす状況に置かれる。この点に関し、監査人の責任は2種類の法令等の遵守に関連し、次のように区別される。

- (a) 財務諸表の重要な金額及び開示の決定に直接影響を及ぼすものとして一般的に認識されている法令（例えば、税金や年金に関する法令）
- (b) 財務諸表の金額及び開示の決定に直接影響を及ぼさないが、事業運営若しくは事業継続のために、又は重大な罰則を科されないために遵守することが必要なその他の法令（例えば、事業の許認可に関する規定、保険会社のソルベンシーに関する規制又は環境に関する規制）。したがって、これらの法令への違反が財務諸表に重要な影響を及ぼすことがある。

- 1.6.1. 監査人は、監査期間中、監査手続を実施したことにより、違法行為又はその疑いが認識される場合があることに留意しなければならない。
- 1.6.2. 監査人は、識別された違法行為又はその疑いがない場合、本基準（案）で要求される手続以外に、企業の法令遵守に関する監査手続を実施することは求められない。

公共部門の主体に特有の考慮事項

公共部門では、法令等の検討に関して、財務諸表の監査に関連しうる、又は企業の事業運営における他の側面に及ぶ可能性のある追加的な監査上の責任が課されることがある。

適切な規制当局への報告

- 1.6.3. 監査人は、識別された違法行為若しくは不正又はその疑いがある場合、法令又は職業倫理に関する規定に基づき以下に該当するかどうかを判断しなければならない。
- (a) 適切な規制当局に報告することが監査人に求められている。
- (b) 適切な規制当局に報告することが適切となる状況に関して責任が定められている。

状況によっては、適切な規制当局に違法行為若しくは不正又はその疑いを報告することが、以下の理由により、要求されている、又は適切である場合がある。

- 監査人が、職業倫理に関する規定に従って、識別された違法行為又はその疑いに対応するために、適切な規制当局に報告することが適切であると判断した場合
- 法令又は職業倫理に関する規定が、監査人に報告する権利を与えている場合

1.7. 関連当事者

- 1.7.1. 監査人は、監査期間中、以下に留意しなければならない。
- (a) 企業の関連当事者に関する情報（絶大な影響力を有する関連当事者が関与する状況を含む。）
- (b) 経営者が従来識別していない又は監査人に開示していない関連当事者との関係又は関連当事者との取引を示唆する可能性がある契約又はその他の情報、及び通常取引過程から外れた重要な取引

関連当事者との取引は、通常取引過程において行われることが多い。この場合、関連当事者との取引による財務諸表の重要な虚偽表示リスクは、関連当事者以外の第三者との同様の取引と変わらないと考えられる。しかし、ある状況においては、関連当事者との関係及び関連当事者との取引の内容によって、財務諸表の重要な虚偽表示リスクが第三者との取引の場合よりも高くなることもある。関連当事者は、支配力又は重要な影響力を行使することによって、企業又はその経営者に対して絶大な影響力を行使できる立場にあることがある。絶大な影響力を行使する行動については、不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価を行う場合にも考慮する。

多くの財務報告の枠組みは、財務諸表の利用者が、関連当事者との関係や関連当事者との取引及び残高の内容、並びに財務諸表に対する影響を理解することができるよう、関連当事者との関係や関連当事者との取引及び残高に関する処理及び開示についての事項を定めている。財務報告の枠組みにそのような事項が定められている場合には、監査人は、企業が、財務報告の枠組みにおいて要求される事項に準拠して、関連当事者との関係、取引又は残高を適切に処理又は開示しないことから生じる重要な虚偽表示リスクを識別し評価するとともに、評価したリスクに対応するための監査手続を実施する責任がある。適用され

る財務報告の枠組みにそれらの事項が定められていない場合でも、監査人は、財務諸表において適正な表示が行われているかどうかを判断するため、また、財務諸表の利用者の判断を誤らせないかどうかを判断するため、関連当事者との関係及び関連当事者との取引を理解する必要がある。

1.8. 経営者及びガバナンスに責任を有する者との一般的なコミュニケーション

- 1.8.1. 監査人は、ガバナンスの構造に応じて、コミュニケーションを行うことが適切なガバナンスに責任を有する者を判断しなければならない。
- 1.8.2. 監査人は、経営者、及びガバナンスに責任を有する者が別にいる場合にはガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションを適時に行わなければならない。

ガバナンスの構造は、異なる文化及び法的な背景、並びに規模や所有権の特徴等の影響を反映して、場合によって様々である。ガバナンスとは、取締役会、監査役会、パートナー、事業主、経営者会議、理事会、受託者、又はそれに相当する者など、ガバナンス機関が全体として負う責任である。

ガバナンスに責任を有する者が経営者から分離している場合、ガバナンスに責任を有する者に関して要求されるコミュニケーションは経営者にも適用されるため、両者とのコミュニケーションを行うことが適切となる。

また、例えば一部の家族経営企業、非営利組織、政府機関など、誰に対してコミュニケーションを行うかが明確ではない場合がある（例えば、ガバナンス構造が定められていないため）。このような場合、監査人は、経営者又は関係者と協議し、コミュニケーションを行うべき相手について合意しなければならない可能性がある。

- 1.8.3. コミュニケーションを行うことが要求される特定の事項は、本基準（案）全体に含まれている。監査人は、職業的専門家としての判断を用いて、経営者及び該当する場合にはガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションの適切な手段、実施時期及び内容を決定しなければならない。コミュニケーションの手段を決定するときには、監査人は以下を考慮しなければならない。
 - (a) コミュニケーションに関する法的な要求事項
 - (b) コミュニケーションを行う事項の重要性

コミュニケーションの適切な時期は業務の状況によって様々であり、コミュニケーションを行う事項の重要性とその内容、及びガバナンスに責任を有する者が講じることが予想される措置により影響を受ける可能性がある。

- 1.8.4. ガバナンスに責任を有する者全員が、企業の経営に関与していることがある（例えば、1人の所有者が経営を担っており、他にガバナンスの役割を有する者がいないLCE）。このような場合、本基準（案）により要求される事項について経営者責任を負う者とコミュニケーションを行い、この人物がガバナンスの責任も負っているならば、同一事項について、ガバナンスの役割を有する同一人物に対して再度コミュニケーションを行う必要はない。なお、監査人は、経営責任を有する者とのコミュニケーションにより、本来監査人がコミュニケーションを行うべきガバナンスを担う者全員に対して十分な情報が提供されていることを確認しなければならない。

- 1.8.5. 監査人は、経営者及び該当する場合にはガバナンスに責任を有する者への特定の事項に関する質問に対する回答が矛盾している場合、これを調査しなければならない。
- 1.8.6. 監査人は、不正を識別した場合、又は不正が存在する可能性があることを示す情報を入手した場合、法令により禁止されていない限り、不正の防止及び発見に対する責任を負う者にその責任に関する事項を知らせるため、適切な階層の経営者に適時にこれらの事項についてコミュニケーションを行わなければならない。

公共部門の主体に特有の考慮事項

公共部門では、監査プロセスを通して発見されたか否かにかかわらず、不正の報告に関する要求事項は、監査委任書、又は関連する法令等、若しくはその他の規範における特定の規定の対象となることがある。

不正に関するガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション

- 1.8.7. 法令等によって禁止されていない限り、監査人は、以下を識別した場合、適時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わなければならない。
- (a) 経営者による不正又は不正の疑い。ただし、ガバナンスに責任を有する者が当該企業の経営に関与している場合を除く。
 - (b) 企業の内部統制システムにおいて重要な役割を担っている従業員による不正又は不正の疑い
 - (c) 上記以外の者による財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性がある不正又は不正の疑い
- 1.8.8. 監査人は、不正又は不正の疑いに経営者の関与が疑われる場合、ガバナンスに責任を有する者と、監査を完了するため必要となる監査手続の種類、時期及び範囲について協議しなければならない。

2. 監査証拠及び文書化

本パートの内容

パート2では、以下について、監査業務全体に適用される要求事項を説明する。

- 監査証拠
- 文書化。各パート内には、そのパート特有の文書化のための要求事項が追加されていることもある。

本パートの範囲

このパートの要求事項は、監査業務全体に適用される。

2.1. 目的

2.1.1. 監査人の目的は以下のとおりである。

- (a) 監査人が、意見表明の基礎となる結論を導き出すことができる、十分かつ適切な監査証拠の入手を可能にするような方法で、監査手続を立案し実施すること。
- (b) 監査報告書の基礎となる十分かつ適切な記録、及び監査が LCE のための ISA（案）及び適用される法令等に従って計画及び実施されたことの証拠を提供する監査調書を作成すること。

2.2. 十分かつ適切な監査証拠

2.2.1. 監査人は、合理的な保証を得るため、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しなければならない。それにより、監査人は、意見表明の基礎となる結論を導くことができる。

2.2.2. 監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手する目的で、状況に適した監査手続を立案し実施しなければならない。

十分性とは、監査証拠の量的尺度であり、必要な監査証拠の量は、虚偽表示リスクの程度によって影響を受け（評価したリスクの程度が高いほど、より多くの監査証拠が要求される。）、また、監査証拠の質によっても影響を受ける（質が高いほど、少ない監査証拠で済む。）。しかしながら、数多くの監査証拠を入手したとしても、監査証拠の質の低さを補完しないことがある。

適切性とは、監査証拠の質的尺度で、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。

監査人の意見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なる。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。

2.3. 監査証拠として利用される情報

監査証拠は累積的な性質を持ち、主として監査中に実施された監査手続から入手されるが、他の情報源からの情報が含まれることもある。例えば、

- 過年度の監査（ただし、監査人が変化のないことを確認した場合）
- 当該クライアントのために実施されたその他の業務
- 監査契約の新規の締結及び更新に対する監査事務所の品質マネジメント手続

監査証拠は、企業内外（企業の会計記録は監査証拠の重要な情報源）や経営者の利用する専門家から得られることがある。また、これにはアサーションを裏付ける情報と矛盾する情報の両方が含まれる。

自動化ツール及び技法（ATT）

本基準（案）の目的では、ATT は、例えば、モデリングや可視化を使用したデータ分析、資産の視察又は調査のためのドローン技術など手段や手続の自動化を含む IT 対応プロセスである。

本基準（案）の適用に当たり、監査人は、監査手続の立案及び実施を手作業で行っても、ATT を使用しても構わない。どちらの手法も有効である。使用するツールや技法に関わらず、監査人は、本基準（案）の要求事項の遵守を求められる。

- 2.3.1. 監査手続を立案及び実施する場合、監査人は、外部情報源から入手した情報を含め、監査証拠として使用する情報の適合性と証明力を検討しなければならない。

適合性は、監査手続の目的、及び適切な場合には検討中のアサーションとの論理的な関連性又は影響を扱う。情報の適合性は、手続の目的によって影響を受けることがある。

監査証拠として利用する情報の信頼性は、情報源と情報の種類、及び関連する場合は、その作成と管理に対する内部統制を含む情報を入手する状況によって影響される。一般に、情報が、企業から独立した情報源から入手されたものである場合、監査人により直接入手されたものである場合、複製ではなく原本である場合、口頭ではなく書面によるものである場合、その証明力はさらに向上する。ただし、このような一般論に影響を与える状況が存在することがある。

- 2.3.2. 企業が作成した情報を利用する場合、監査人は、状況に応じて、その情報が監査人の次のような目的に対して十分に信頼性を有しているかどうかを評価しなければならない。

- (a) 情報の正確性及び網羅性に関する証拠の入手。
- (b) 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の評価。

このような情報の正確性及び網羅性についての監査証拠を入手するための監査手続が当該情報を利用した監査手続と不可分である場合、情報の正確性及び網羅性についての監査証拠は、当該情報を利用した監査手続の実施と同時に入手されることがある。その他の状況では、監査人は、情報の作成と管理に関する内部統制の運用評価手続を実施することによって、当該情報の正確性及び網羅性についての監査証拠を入手することもある。しかしながら、ある状況では、監査人は追加的な監査手続が必要であると判断することもある。

- 2.3.3. 監査人は、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。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、入手したその他の監査証拠に対する影響を判断しなければならない。
- 2.3.4 監査人は、以下の場合、どのような手続の変更又は追加が必要であるかを判断しなければならない。
- (a) ある情報源から入手した証拠が他の情報源から入手した証拠と矛盾する場合。
 - (b) 監査人が監査証拠として利用する情報の信頼性に関して疑義を抱く場合。

2.4. 監査証拠の入手手続

監査人がその意見表明の基礎となる結論を導くための監査証拠は、重要な虚偽表示リスク（パート6の項を参照）及びリスク対応手続（パート7の項を参照）を識別及び評価するための手続の立案及び実施によって入手される。

監査証拠を入手する監査手続には、質問に加え、閲覧、観察、確認、再計算、再実施、及び分析的手続があり、多くの場合はそれらを組み合わせて実施する。質問は、重要な監査証拠を提供することがあり、虚偽表示の証拠を提供する可能性もあるが、通常、質問のみでは、アサーション・レベルの重要な虚偽表示がないこと又は内部統制の運用状況の有効性について十分な監査証拠を提供しない。

自動化ツール及び技法

ATT を使用して、手作業によるタスクや繰り返し行われるタスクを補足、又はこれらに取って代わることができる。特定の状況では、監査証拠を入手するとき、特定の監査手続に ATT を使用した場合、検証中のアサーションと比較して、より確かな心証が得られる監査証拠が入手できる可能性があるとして監査人が判断することがある。また、別の状況では、ATT を使用しない方が効果的に監査手続できる可能性もある。

ATT の使用により、実施した監査手続の情報やアウトプットに偏りや、一般的な過剰依存のリスクが生じたりすることがある。このようなツールは強力かもしれないが、監査人の知識と職業的専門家としての判断に代わるものではない。また、監査人は、情報源の異なるものを含め、(すなわち、大量の) 広範にわたるデータにアクセスできるかも知れないが、データの使用により、及び ATT を使用したアウトプットから得られた監査証拠を批判的に評価するには、引き続き、職業的専門家としての懐疑心の行使が必要である。

2.5 文書化のための一般的要求事項

監査調書の様式、内容、及び範囲は、企業の性質及び状況と、実施する手続によって異なる。監査調書は、紙、又は電子の形式を取る。監査調書に、作成途中の財務諸表や監査調書の草稿を含める必要はない。

監査人自身による口頭による説明では、監査人が実施した作業又は到達した結論に対する十分な裏付けとすることはできない。

自動化ツール及び技法

本基準（案）は、監査人が監査手続の立案及び実施に使用する各種ツール及び技法によって区別しない。文書化を必要としているものが何であるかに応じて、手作業で、又は自動化

された監査手続を使って対応する。使用するツールや手法に関わらず、監査人は、関連する文書化の要求事項の遵守を求められる。

2.5.1. 文書化すべき具体的な事項は、本基準（案）全体に規定される。監査人は、監査人は、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以下の事項を理解できるように、適時に監査調書を作成しなければならない。

- (a) 本基準（案）、及び適用される法令等の要求事項に従って行われた監査手続の種類、時期及び範囲。これには以下の記録も含まれる。
 - (i) 手続を実施した項目又は対象を識別するための特性
 - (ii) 手続を実施した者及びその完了日
 - (iii) 監査手続の査閲をした者、査閲日、査閲範囲、及び査閲内容

監査責任者が全ての監査手続を実施するような監査の場合、監査調書には監査チームのメンバーに周知若しくは指示すること、又は当該チームの他のメンバーによる査閲の証拠を提供することのみを目的に文書化されるような事項（例えば、監査チーム内の討議又は監督に関する監査調書）は含まれない。しかし、監査調書は、規制その他の目的のために、外部の関係者による審査及び監査業務の定期的な検証の対象となることがあるため、監査責任者は、経験豊富な監査人が理解することができる監査調書を作成しなければならないという基本的な要求事項に従う。

- (b) 監査手続を実施した結果及び入手した監査証拠
- (c) 監査の実施過程で生じた重要な事項とその結論及びその際になされた職業的専門家としての重要な判断

重要な事項であるかどうかの判断に際して、職業的専門家としての判断、及び事実と状況の分析が必要である。重要な事項の例には、特別な検討を必要とするリスクを生じさせる事項、財務諸において重要な虚偽表示の可能性を示す領域、監査人による必要な監査手続の適用が難しい状況、又は監査意見に影響を与える可能性がある発見事項が含まれる。

2.5.2. 監査人は、識別された又は疑われる違法行為、並びに経営者、該当する場合にはガバナンスに責任を有する者、及び企業外部の当事者との協議の結果を文書化しなければならない。

2.5.3. 監査人が、重要な事項に関する結論を形成する過程において、矛盾した情報を識別した場合には、監査人がどのようにその矛盾した情報に対応したかについて、文書化しなければならない。

2.5.4. 監査人は、例外的な状況において、本基準（案）の関連する要求事項に代えて代替的な監査手続が必要と判断した場合には、実施された代替的な監査手続がどのようにその要求事項の目的を達成したかということ及びその理由を文書化しなければならない。

コミュニケーションの文書化

2.5.5. 監査人は、以下のいかなる事項も監査調書に記載しなければならない。

- (a) 不正に関し、経営者、ガバナンスに責任を有する者で行ったコミュニケーション並びに規制当局等への報告
- (b) 違法行為又は不正に関連する重要な事項（このような事項への対応方法を含む）について、経営者、ガバナンスに責任を有する者及びその他の者で行った協議

- 2.5.6. 監査人は、経営者、及び該当する場合にはガバナンスに責任を有する者及びその他の者と行った重要な事項に関する協議について、協議した重要な事項の内容、協議を実施した日、及び協議の相手方等について文書化しなければならない。
- 2.5.7. 本基準（案）でコミュニケーションを要求されている事項が口頭で伝達された場合、監査人はこのことを、協議を実施した日及び協議の相手方とともに、監査調書に記載しなければならない。
- 2.5.8. コミュニケーションが書面で行われた場合には、監査人は、監査調書の一部として、この書面の写しを保持しなければならない。書面によるコミュニケーションには、監査中に発生した事項を全て含める必要はない。

DRAFT

3. 監査業務の品質マネジメント

本パートの内容

パート3では、監査業務の品質の管理と達成の責任を定める。

本パートの範囲

ISQM 1 に従って、監査事務所は、財務諸表の監査のための品質マネジメントのシステムの整備、適用、及び運用の責任を持つ。これにより、監査事務所及び専門要員が職業専門家としての基準及び適用される法令等の要求事項に従って責任を果たし、このような基準や要求事項に従って業務を遂行すること、及び状況に応じた適切な監査報告書を発行することが合理的に保証される。監査責任者の率いる監査チームは、監査事務所の品質マネジメントのシステムにおいて、以下に対する責任を持つ。

- 品質リスクに対する監査事務所の対応を適用する。この対応は、監査事務所から伝達された、又は入手した情報を使用して、監査業務に適用されるものである。
- 業務の性質及び状況を踏まえ、監査事務所の方針又は手続に規定された対応を超える、追加的な対応が個々の監査業務において必要かどうかを判断する。
- 監査業務からの情報を監査事務所に伝達する。この情報は、監査事務所の品質マネジメントのシステムの整備、適用、及び運用をサポートするための監査事務所の方針又は手続によって伝達が必須とされるものである。

このパートの要求事項は、監査業務全体に適用される。

3.1 目的

3.1.1. 監査人の目的は、個々の監査業務において品質を管理し、次のような品質が達成されていることを合理的に確保することである。

- (a) 監査人が、LCE のための ISA (案)、関連する倫理規則、及び適用される法令等の要求事項に従って、監査人の責任を果たしていること。
- (b) 状況に応じた適切な監査報告書を発行すること。

3.2. 監査責任者の責任

品質の管理及び達成に対するリーダーシップの責任

監査チームの他のメンバーの作業の指示、監督、及び査閲に対する要求事項は、監査責任者の他に監査チームメンバーがいる場合にのみ関連する。

3.2.1. 監査責任者は、監査業務において、品質の管理及び達成に対する全体的な責任を負わなければならない。そのために監査責任者は、行った重要な判断及び到達した結論が状況に対して適切であったかどうかを判断するための根拠を監査責任者が有しているように、監査業務全体に十分かつ適切に関与しなければならない。

監査チームの他のメンバーに手続、タスク、又は対応が割り当てられているときに、監査責任者が監査業務全体に十分かつ適切に関与することは、次のような方法で実際に示すことができるだろう。

- 割り当てを受けた者に対して、その責任と規範性、割り当てられた作業の範囲、及びその目的の伝達。その他の全ての必要な指示と関連する情報の提供
- 割り当てを受けた者に対する指示と監督
- 割り当てを受けた者の作業を査閲し、到達した結論を評価

3.2.2. 監査責任者は、監査事務所の品質へのコミットメントを反映する形で取られた、明確で、首尾一貫性があり、効果的な措置に責任を持ち、監査チームメンバーに期待される行動を設定して、伝達しなければならない。このとき、以下を強調する。

- (a) 全ての監査チームメンバーが、個々の監査業務において品質の管理と達成に貢献する責任を負うこと。
- (b) 監査チームメンバーの職業的専門家としての倫理、価値観及び姿勢の重要性
- (c) 監査チーム内でのオープンで健全なコミュニケーションの重要性。及び、監査チームメンバーが報復の恐れなしに懸念を提起できるようにサポートすること。
- (d) 監査チームメンバーが、監査業務全体を通して職業的専門家としての懐疑心を発揮することの重要性

品質の管理と達成に対する監査責任者の責任は、品質へのコミットメントを実例で示す監査事務所の文化により裏付けられる。前述の 3.2.1 項及び 3.2.2 項にある要求事項への取組みにおいて、監査責任者は、監査チームの他メンバーと直接コミュニケーションを取り、実践と対応を通して（例えば、例を示して）このコミュニケーションを強化する。監査事務所の品質へのコミットメントを示す監査責任者の対応の内容及び程度は、監査事務所及び監査チームの規模、構造、及び複雑さ、並びに監査業務の性質及び状況など、様々な要因に左右されるだろう。少数の監査チームメンバーで構成される監査チームについては、直接的な対話と行動を通して望ましい文化になるよう感化することで十分であろう。

3.2.3. 監査責任者が、手続、タスク、又は対応の整備又は実施を監査チームの他のメンバーに割り当てる場合、監査責任者は、引き続き、監査チームの当該メンバーの指示及び監督を通して、品質の管理と達成、及び作業の査閲に対する全般的な責任を負わなければならない。

3.2.4. 作業の指示、監督、及び査閲を通して品質の管理と達成に対する全般的な責任を負う際、監査責任者は、監査事務所に関連する方針又は手続、本基準（案）、職業倫理に関する規定、及び法令等の要求事項に従って、指示、監督、及び査閲の種類、時期及び範囲が、業務の性質及び状況、並びに割り当てられた資源に対応していることを判断しなければならない。

指示、監督、及び査閲へのアプローチは、状況に応じて、調整することができる。このような状況には、例えば次のようなものがある。

- 当該企業における監査チームメンバーの過去の経験と監査対象分野
- 評価された重要な虚偽表示リスク。重要な虚偽表示リスクの水準が高いほど、それに合わせて監査チームメンバーの指示と監督の程度及び頻度を上げ、作業をより詳細に査閲する必要性が生じる可能性がある。

- 監査作業を実施する監査チームメンバーそれぞれの適性及び能力。例えば、経験の浅い監査チームメンバーには、作業しながら、より詳しい指示を与え、より頻繁に、又は直接意思の疎通を図る必要があるだろう。
- 実施された作業についての査閲の方法

職業倫理に関する規定

3.2.5. 監査業務全体を通して監査責任者は、

- (a) 監査業務の性質及び状況、並びに職業倫理に関する規定への準拠を阻害する要因の識別、評価、及び対処に使用される監査事務所の関連する方針又は手続を前提に適用される職業倫理に関する規定を監査チームの他のメンバーに責任をもって意識させなければならない。
- (b) 監査調書の観察、閲覧、及び必要に応じて質問を行うことにより、監査チームメンバーによる職業倫理に関する規定違反の証拠を警戒し続けなければならない。

3.2.6. 職業倫理に関する規定への準拠を阻害する要因が存在する、又は職業倫理に関する規定が満たされていないことを示す問題に気付いた場合、監査責任者は、状況に応じて、例えば次のような措置を取らなければならない。

- (a) 監査事務所の方針又は手続に従って、阻害要因を評価する。
- (b) 監査事務所内で専門的な見解の問合せを行う。

監査責任者のその他の責任

3.2.7. 監査責任者は、監査の性質及び状況、並びに監査事務所の関連する方針又は手続を考慮しながら、以下を判断しなければならない。

- (a) 十分かつ適切なリソースが適時、監査チームに割り当てられる、又は使用できること。
- (b) 監査チームメンバー、及び監査人の利用する外部専門家が、十分な時間を含め、監査業務を実施する適性と能力を総合的に有していること。

3.2.8. 監査責任者は、3.2.7 項の条件が満たされていない場合、関連する場合には、業務に追加又は代替のリソースを割り当てる、又は対応可能にする必要性を適切な担当者と相談するなど、適切な対応を図らなければならない。

3.2.9. 監査責任者は、監査チームへ適切に割り当てられたリソース、又は監査チームが利用可能になったリソースの使用に対する責任を負わなければならない。

3.2.10. 監査責任者は、以下を実施しなければならない。

- (a) 伝達された監査事務所の監視及び改善プロセスで得られた情報、及び該当する場合には、伝達された他のネットワークファームの監視及び改善プロセスに関する情報を理解し、それらの情報の監査業務に対する適合性と影響を判断して、適切な対応を図る。
- (b) 監査事務所の監視及び改善プロセスに関連し得る事項に警戒し、必要に応じて、その情報を伝達する。

3.2.11. 監査責任者は、監査中の適切な時点で、監査調書を査閲しなければならない。これには、重要な事項、重要な判断（困難が伴う事項や見解が定まっていない事項に関連するものを含む）、及び到達した結論の文書化、及び監査責任者が職業的専門家として、監査責任者の責任に関連すると判断したその他の事項が含まれる。

監査責任者は、査閲の対象となる事項の決定において、職業的専門家としての判断を行使する。その際、例えば以下のようなものが基準となる。

- 監査業務の性質及び状況
- 作業を実施した監査チームメンバー
- 最近の調査で発見された事項
- 監査事務所の方針又は手続の要求事項

3.2.12. 監査責任者は、以下を実施しなければならない。

- (a) 監査事務所の方針又は手続に従って対処及び解決される見解の相違に対する責任を負う。
- (b) 監査事務所の関連する方針又は手続に従って、あるいは必要であれば実施される、困難が伴う事項や見解が定まっていない事項についての専門的な見解の問合せに対する責任を負う。
- (c) 見解の相違、及び困難が伴う事項や見解が定まっていない事項について到達した結論が、文書化され、専門的な見解の問合せを行った関係者と合意に達し、適用されたことを確認する。
- (d) 見解の相違が全て解決されるまで、監査報告書に日付を記入しない。

監査の過程で下された判断の適切性に対する客観的な見解を形成することは、同じ個人が監査全体を実施した場合に、実務的な問題を提起することがある。通常とは異なる問題が含まれている場合、適切な経験を積んだ別の監査人、又は監査人の専門機関に専門的な見解の問合せを行うことが望ましい。

専門的な見解の問合せが適切であるか、又は監査事務所の方針又は手続により要求されるのは、複雑又は知識と経験が不足している事項、特別な検討を必要とするリスク、通常の取引過程から外れた又は通例でないと思われる重要な取引、経営者による監査範囲の制約、又は違法行為が存在している場合である。

見解の相違は、監査チーム内、又は監査チームと審査担当者の間、若しくは専門的な見解の問合せの責任者など監査事務所の品質マネジメントのシステム内で活動する個人とも生じる可能性がある。

見解の相違、又は困難が伴う事項や見解が定まっていない事項に関連する事項を検討する際、監査責任者は、LCE のための ISA（案）を引き続き使用することが適切であるかどうかを検討する必要がある。

- 3.2.13. 審査を必要とする監査業務については、監査責任者は、審査担当者が割り当てられていることを確認するとともに、以下を行わなければならない。
- (a) 審査担当者との連携
 - (b) 監査中に生じた重要な事項及び重要な判断について審査担当者との協議
 - (c) 審査の完了前に、監査報告書へ日付を記入してはならない。

コミュニケーションの査閲

- 3.2.14. 監査責任者は、経営者、ガバナンスに責任を有する者、又は規制当局に正式なコミュニケーションの文書を発行する前に、査閲を行わなければならない。

3.3 文書化のための具体的な要求事項

- 3.3.1. 監査業務における文書化のための一般的要求事項（2.5 項）に加え、監査人は、適用される独立性に関する要求事項を含め、職業倫理に関する規定に対する責任の充足について、識別された事項、関連する協議、及び到達した結論を監査調書に記載しなければならない。

4. 監査契約の新規の締結又は更新及び初年度監査

本パートの内容

パート4では、以下に対する監査人の責任を定める。

- 経営者、及び該当する場合にはガバナンスに責任を有する者との監査業務の契約条件に関する合意。これには、監査の前提条件の存在の確認が含まれる。
- LCEのためのISA（案）が監査業務に適していることの確認

また、パート4では、初年度監査に関連する対応についても説明する。

本パートの範囲

本基準（案）のパートAでは、本基準（案）を適切に使用するための規範性を定める。このパートでは、LCEの監査契約の新規の締結又は更新に関する監査事務所の手続の一環として、本基準（案）を使用する際の監査責任者の義務を規定する。

監査契約の新規の締結及び更新の手続中に収集された情報及び監査証拠は、LCEのためのISA（案）が当該監査業務に適しているかを判断するために使用されるとともに、監査計画の策定時、並びにリスクの識別及び評価における監査人の手続についての情報源ともなる。

1.2項は、本基準（案）が、監査事務所がISQM1と同程度又はそれ以上に厳格な各国の要求事項に従うことを前提としていると述べている。ISQM1は、監査事務所に対し、顧客関係及び特定の業務契約の新規の締結及び更新に対処する品質目標の確立を要求する。さらに、監査事務所がISQM1に準拠するには、本パートに関連するその他の事項へ対処するための方針又は手続が必要となる可能性がある。

監査業務は、監査人が、独立性、職業専門家としての能力及び正当な注意を含む職業倫理に関する規定を遵守することができ、監査の前提条件が満たされていると判断した場合のみ受嘱される可能性がある。さらに、監査人は、監査の顧客に対する非保証サービスの実績と、そのようなサービスが許容されるかどうかとも検討する。

初年度監査である場合、このパートでは、期首残高に関する監査人の責任も定める。

4.1. 目的

4.1.1. 監査人の目的は以下のとおりである。

- (a) 以下を通して、監査業務実施の根拠が認められた場合のみ、監査契約の新規の締結又は更新すること。
 - (i) 監査の前提条件が満たされているかどうかを明確にすること。
 - (ii) 監査業務の契約条件について、監査人と経営者、及び該当する場合にはガバナンスに責任を有する者の間に共通の理解があることの確認
- (b) 初年度監査では、以下に関する十分かつ適切な監査証拠を入手すること。
 - (i) 期首残高に当年度の財務諸表に重要な影響を与える虚偽表示が含まれているかどうか。
 - (ii) 期首残高に適用した適切な会計方針が、当年度の財務諸表に継続して適用されているかどうか、又は会計方針の変更が適用される財務報告の枠組みに準拠して適切に処理され、その表示び開示が妥当かどうか。

4.2. LCE のための ISA (案) が監査業務に適していることの確認

- 4.2.1. 監査責任者は、本基準 (案) のパート A に従って、LCE のための ISA (案) を使った監査業務の実施が可能であることを確認しなければならない。

パート A では、特に基準 (案) の使用制限に関連して、LCE のための ISA (案) の使用に対する監査責任者の判断に関連する事項について述べる。この判断は、監査責任者が、新規の締結及び更新に関する監査事務所の方針又は手続が遵守されているかどうかを確かめる際に行われる (4.4.1 項を参照)。

監査契約の新規の締結の及び更新の手続中に収集された情報及び監査証拠は、LCE のための ISA (案) の使用に関する判断に使用できる。リスクの識別及び評価手続実施の際に、本パートに従って監査責任者が行った LCE のための ISA (案) の使用に関する当初の判断を変更する可能性がある詳細な情報を入手することがある。パート 6 (6.5.10 項を参照) は、監査責任者に対して、LCE のための ISA (案) が、リスクの識別及び評価手続の間、監査の対象となる企業の性質及び状況に照らして引き続き適切であるかどうかを判断することを要求する。監査業務全体を通して、詳細な情報を検討することにより、LCE のための ISA (案) の使用の適切性に関する監査責任者の判断が変わる可能性がある。

4.3 監査の前提条件

- 4.3.1. 監査の前提条件が満たされているかどうかを明確にするために、監査人は以下を行わなければならない。

- (a) 財務諸表の作成において適用される財務報告の枠組みが受入れ可能かどうかの判断
- (b) 経営者、及び該当する場合にはガバナンスに責任を有する者が、以下の責任を認識し理解していることについての合意を得ること。
 - (i) 関連する場合には財務諸表の適正な表示を含む、適用される財務報告の枠組みに従った財務諸表の作成
 - (ii) 不正か誤謬かを問わず、虚偽表示のない財務諸表を作成するために経営者が必要であると判断する内部統制
 - (iii) 以下を監査人に提供すること。
 - a. 経営者が財務諸表の作成に関連すると認識している記録や証憑書類等の全ての情報
 - b. 監査人が監査の目的に関連して経営者に追加的に依頼する情報
 - c. 監査人が監査証拠を入手するために必要と判断した、企業構成員への制限のない質問や面談の機会

4.3.2. 監査人は、監査の前提条件が満たされていない場合には、そのことについて経営者と協議しなければならない。以下の場合には、法令等により要求されていない限り、監査人は監査契約を新規に締結してはならない。

- (a) 監査人が財務諸表の作成において適用される財務報告の枠組みを受け入れ可能なものではないと判断した場合
- (b) 経営者からその責任を認識し理解しているという合意が得られなかった場合

4.3.3. 監査人は、経営者又はガバナンスに責任を有する者が監査人の作業の範囲に制約を課しており、その制約により、財務諸表に関する意見を表明しないことになると判断した場合、法令等により要求されていない限り、監査契約を新規に締結してはならない。

4.4. 監査契約の新規の締結における追加的な考慮事項

4.4.1. 監査責任者は、LCE のための ISA（案）の適切な使用を含め、監査業務の新規の締結及び更新に関する監査事務所の方針又は手続が遵守されていること⁴⁸、及びこの件について到達した結論が適切であることを確認しなければならない。

4.4.2. 関連する法令等により、監査報告書について、本基準（案）の要求事項と著しく異なる様式や用語が規定されていることがある。この場合、監査人は、以下を評価しなければならない。

- (a) 財務諸表監査から得られる保証について誤解が生じる可能性があるかどうか。
- (b) 誤解が生じる可能性がある場合、監査報告書に追加的な説明を記載することによって、そのような可能性を軽減できるかどうか。

4.4.3. 監査人は、このような誤解が生じる可能性を、監査報告書に追加的な説明を記載することによっても軽減できないと判断した場合、法令等により要求されていない限り、監査契約を締結してはならない。このような法令等に準拠して実施される監査は、LCE のための ISA（案）に準拠したものではない。したがって、監査人は、監査報告書に、本 LCE のための ISA（案）に準拠して実施された監査であることを示すような記載を行ってはならない。

4.5. 監査業務の契約条件

監査人は、計画開始の前に新規の締結又は更新の手続を実施することにより、現在の業務の計画及び実施能力に支障をきたす可能性のある事象又は状況を識別し評価することが可能となる。

本基準（案）は、監査人が監査契約を新規に締結する前に、監査人、及び経営者、又は適切な場合はガバナンスに責任を有する者の合意が必要となる、企業が管理する特定の事項の確認を監査人に要求する。

4.5.1. 監査人は、監査契約の条件について、経営者、又は該当する場合にはガバナンスに責任を有する者と合意しなければならない。

⁴⁸ 国際品質マネジメント基準（ISQM）1「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」の第 30 項は、特定業務受嘱又は継続を判断する際の監査事務所の財務上及び業務上の優先事項に関連する判断を含め、特定業務の新規の締結時の品質目標の確立に対する監査事務所の責任を明確にしている。

法令等が、本基準（案）の要求事項と事実上同等の経営者責任を規定している場合は、監査人は書面による合意において、法令等の文言を使用して、その責任を記述することができる。

- 4.5.2. 継続監査において、監査人は、監査業務の契約条件の変更を必要とする状況が示しているかどうか、及び監査業務の現行の契約条件の再確認を企業に求める必要があるかどうかを評価しなければならない。
- 4.5.3. 監査人は、正当な理由がない限り、監査業務の契約条件の変更に合意してはならない。
- 4.5.4. 監査人は、監査業務の終了前に、監査より低い水準の保証を提供する業務に変更することが依頼された場合、正当な理由があるかどうかを判断しなければならない。
- 4.5.5. 監査業務の契約条件が変更された場合、監査人と経営者は、変更後の契約条件について合意し、それを監査契約書において記載しなければならない。
- 4.5.6. 監査人が監査業務の契約条件の変更に合意できず、かつ、経営者が当初の契約条件どおりに監査業務を継続することを許容しない場合には、監査人は、以下を実施しなければならない。
- (a) 適用される法令等の下で可能な場合、監査契約を解除すること。
 - (b) 契約又は法令等によって、ガバナンスに責任を有する者、株主、規制当局等の他の関係者に状況を報告する義務があるかどうかを判断すること。

4.6. 初年度監査

- 4.6.1. 当該業務が初年度監査で、監査人の交代が行われる場合には、監査人は、職業倫理に関する規定に従って、前任監査人からの引継を実施しなければならない。
- 4.6.2. 監査人は、注記事項を含む期首残高に関連する情報を入手するために、直近の財務諸表及び前任監査人の監査報告書が存在する場合はそれを通読しなければならない。
- 4.6.3. 前年度の財務諸表が前任監査人によって監査されており、前任監査人の監査意見が除外事項付意見の場合、監査人は、当年度の財務諸表の重要な虚偽表示リスクを評価する際、除外事項付意見の原因となった事項がリスク評価に及ぼす影響を評価しなければならない。⁴⁹
- 4.6.4. 監査人は、以下の事項を通じて、期首残高に当年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす虚偽表示が含まれているかどうかについて十分かつ適切な監査証拠⁵⁰を入手しなければならない。
- (a) 前年度の期末残高が（又は修正再表示が行われている場合は当該修正後の残高が）当年度に正しく繰り越されているかどうかについて確かめること。
 - (b) 期首残高に適切な会計方針が適用されているかどうかについて確かめること。

⁴⁹ 監査報告書への影響については、パート9、9.5.1.I項を参照

⁵⁰ 監査報告書への影響については、パート9、9.5.1.F項を参照

- (c) 以下の手順のうち、一つ又は複数の手順を実施すること。
 - (i) 前年度の財務諸表が監査されている場合、期首残高に関する監査証拠を入手するため、前任監査人の監査調書を閲覧すること。
 - (ii) 当年度に実施した監査手順によって期首残高に関する監査証拠を入手できるかどうかについて評価すること。
 - (iii) 期首残高に関する監査証拠を入手するために特定の監査手順を実施すること。

4.6.5. 監査人は、期首残高に当年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のある虚偽表示が含まれているという監査証拠を入手した場合、当年度の財務諸表に対する影響を判断するために、個々の状況に応じた適切な追加的監査手順を実施しなければならない。⁵¹

4.6.6. 監査人は、期首残高に適用した適切な会計方針が当年度の財務諸表に継続して適用されているかどうか、又は会計方針の変更が適用される財務報告の枠組みに準拠して適切に処理され、その表示及び開示が妥当かどうかについて、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。⁵²

4.7. コミュニケーションのための具体的な要求事項

ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション

4.7.1. 監査人は、経営者が作成する財務諸表に対して監査意見を形成し表明する監査人の責任について、及び監査人の責任は財務諸表の作成の監視に対する経営者又はガバナンスに責任を有する者の責任を代替するものではないことについて、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わなければならない。

4.8. 文書化のための具体的な要求事項

4.8.1. 文書化のための一般的要求事項（2.5 項）に加え、監査人は、関与先との関係と監査契約の新規の締結及び更新に関して識別された事項、関連する協議、及び到達した結論を監査調書に記載しなければならない。

4.8.2. 監査人は、LCE のための ISA（案）を使用するためになされた決定を文書化しなければならない。

4.8.3. 監査人は、監査期間中に LCE のための ISA 案の使用の決定についての職業的専門家としての判断を変更する可能性のある詳細な情報に気づき、その使用の決定に対する変更を行った場合には、それを文書化しなければならない。

4.8.4. 監査人は、監査契約書、又はその他の適切な形式の契約書に以下を記録しなければならない。

- (a) 監査が、LCE のための ISA（案）を使用して実施されること。
- (b) 財務諸表の監査の目的と範囲
- (c) 監査人及び経営者それぞれの責任
- (d) 財務諸表の作成において適用される財務報告の枠組み
- (e) 監査報告書の想定される様式及び内容

⁵¹ 監査報告書への影響については、パート 9、9.5.1.G 項を参照

⁵² 監査報告書への影響については、パート 9、9.5.1.H 項を参照

(f) 状況により監査報告書の様式及び内容が想定と異なる場合がある旨

4.8.5. 法令等が本基準（案）で言及されている監査業務の契約条件を十分詳細に規定する場合には、当該法令等が適用され、経営者がその責任を認識し理解しているという事実を除き、監査人は、それらを書面による合意に記録する必要はない。

DRAFT

5. 計画

本パートの内容

パート 5 では、監査チームの討議を含む監査計画に対する監査人の責任、及び監査を計画及び実施する際の重要性の基準値の概念を規定する。

本パートの範囲

計画は継続的なもので、監査の段階として独立したものではなく、必要であれば、監査業務全体を通して繰り返される。パート 6「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」、及びパート 7「評価された重要な虚偽表示リスクへの対応」も、本パートに関連する。

本パートに含まれる要求事項の中には、他のパートの要求事項と関連を持ち、本パートの要求事項を満たすために、監査人に、これらの手続の実施を要求するものもある。

5.1. 目的

5.1.1. 監査人の目的は以下のとおりである。

- (a) 監査が効率的な方法で実施されるように計画すること
- (b) 監査の計画及び実施に重要性の概念を適切に適用すること

5.2. 計画活動

計画活動の種類、時期及び範囲は、企業の性質及び状況、監査チームの規模及び性質、監査チームメンバーの当該企業における過去の経歴、及び監査期間中に発生した状況の変化により異なる。業務を1人だけで行っている場合、要求事項の中には（例えば、監査チームの協議など）該当しないものがあるかも知れないが、それでも当該項に記載された事項は、監査人の役に立つ可能性があるため、これらを考慮することができる。

監査計画の目的は、初年度監査、継続監査のいずれにおいても同じである。しかし、初年度監査においては、監査人は、通常、継続監査と異なり、監査計画の策定時に考慮できる企業における過去の経験がないため、計画活動をより広く実施することがある。

5.2.1. 監査の計画には、監査責任者及びその他の主要な監査チームメンバーが関与しなければならない。

5.2.2. 監査人は、監査の範囲、実施時期、及び方向性を設定しなければならない。同時に

- (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) 監査の実施時期及び必要なコミュニケーションの内容を計画するために、監査報告の目的を明確にすること。
- (c) 監査人の職業的専門家としての判断により、監査チームの作業に重要な影響を及ぼす要素を考慮すること。
- (d) 監査契約に係る予備的な活動の結果を考慮すること（企業に対し監査以外の業務を行っている場合にはその業務から得られた知識の考慮も含む。）。
- (e) 専門家が必要かどうかの判断を含め、監査の実施に必要な監査チームメンバーの能力、時期及び人数を明確にすること。
- (f) チームメンバーに対する指示、監督及び監査調書の査閲の内容、時期及び範囲を計画すること。

LCE の監査では、監査の範囲、実施時期、及び方向性の設定を複雑にしたり、時間のかかる作業にしたりする必要はない。例えば、前回の監査終了時に作成された覚書が、監査調書の閲覧に基づくもので、完了したばかりの監査で識別された問題を協調していた場合、これをオーナー経営者との協議に基づいて、当年度に更新すれば、現在の監査業務の範囲、実施時期、及び方向性を文書化したものとして利用することができる。少数の識別された内部統制の仮定に基づいて作成された標準的な監査プログラム又はチェックリストは、複雑でない企業のケースであるならば、監査人のリスク評価を含め、業務の状況に合わせて調整されている場合、使用できる可能性がある。

- 5.2.3. 監査責任者は、監査を計画し実施する際に、監査契約の締結及び更新のプロセスで入手した情報を考慮しなければならない。
- 5.2.4. 監査の計画及び実施に使用される情報が、当該企業との以前の経験、又は過去の監査から得られたものである場合、監査人は、このような情報が当年度の監査証拠としての適合性及び証明力を維持しているかどうかを評価しなければならない。
- 5.2.5. 監査人は、監査期間中、必要に応じて、範囲、実施時期、及び方向性を更新及び変更しなければならない。

監査チームの討議

- 5.2.6. 監査責任者と監査チームの主要メンバーは、以下を含め、財務諸表に重要な虚偽表示が行われる可能性を討議しなければならない。
 - (a) 企業の実態及びその環境に基づく財務報告の枠組みの適用
 - (b) 不正による重要な虚偽表示が財務諸表のどこにどのように行われる可能性があるか。これには、不正がどのように発生するか、関連当事者との関係又は取引から、どのように誤謬又は不正が起こるかが含まれる。

監査チームメンバーは、経営者、及び該当する場合にはガバナンスに責任を有する者は、信頼でき誠実であるという考えを持たずに、討議を行われなければならない。

監査チームの討議には、ロジスティクス、運用などの事項（例えば、重要な虚偽表示リスクが過年度から変更された可能性のある時期、独立性を含む職業倫理に関する規定に関連する事項など）、要求される監査やコミュニケーションの実施時期などの監査に関連する事項も含まれる可能性がある。

- 5.2.7. 討議に参加しない監査チームメンバーがいる場合、監査責任者は、これらのメンバーに伝達する事項を決定しなければならない。

経営者の利用する専門家の業務の使用

- 5.2.8. 監査証拠として利用する情報が経営者の利用する専門家の業務により作成された場合、監査人の目的に対する当該専門家の業務の重要性を考慮して、監査人は以下を実施しなければならない。
 - (a) 当該専門家の適性、能力及び客観性を評価すること。
 - (b) 当該専門家の業務を理解すること。
 - (c) 当該専門家の業務について、監査証拠としての適切性を関連するアサーションに照らして評価すること。

専門家の業務を利用するかどうかの判断

- 5.2.9. 監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手するために会計又は監査以外の分野の専門知識が必要な場合、専門家の業務を利用するかどうかを判断しなければならない。

会計以外の分野における専門知識を利用して財務諸表が作成されている場合、監査人は会計及び監査に精通しているものの、財務諸表の監査に必要な当該専門知識を有していないことがある。監査責任者は、監査チーム及び当該チームの一員ではない専門家が、監査業務を実施するために適性及び能力を総合的に備えていることを確かめることを求められている。さらに、監査人は、監査の実施に必要な監査チームメンバーの能力、時期及び人数を確かめることが求められている。これらの要求事項を満たすに当たり、専門家の業務を利用するかどうか、利用する場合には、いつ、どの程度利用するかについての監査人の判断が必要になることがある。また、監査人は、監査の進捗に伴い又は状況の変化により、専門家の業務の利用に係る当初の判断を見直すことが必要になることがある。

監査人は、表明した監査意見に単独で責任を負うものであり、その責任は専門家の業務を利用したとしても軽減されるものではない。しかしながら、専門家の業務を利用した監査人が、実施した監査手続と入手した証拠に基づいて、当該専門家の業務が監査人の目的に照らして適切であると結論付けた場合には、監査人は、当該専門家による専門分野での指摘事項又は結論を適切な監査証拠として受け入れることができる。

- 5.2.10. 監査人は、監査人の利用する専門家に関する手続の種類、時期及び範囲を決定する際、以下を検討しなければならない。

- (a) 専門家の業務が関係する事項の性質
- (b) 専門家の業務が関係する事項の重要な虚偽表示リスク
- (c) 監査における専門家の業務の重要性
- (d) 専門家が以前に実施した業務に関する監査人の知識と経験
- (e) 監査事務所の品質マネジメントの方針と手続への専門家の準拠

- 5.2.11. 監査人は、専門家の業務を利用する場合、以下を実施しなければならない。

- (a) 監査人の利用する専門家が、監査人の目的に照らして必要な適性、能力、及び客観性を備えているかどうかを評価しなければならない。これには、客観性を阻害する可能性がある利害関係についての質問も含まれる。
- (b) 監査人は、監査人の目的に照らして、専門家の業務の内容、範囲、及び目的を決定し、その業績を評価できるように、専門分野を十分に理解しなければならない。
- (c) 専門家の業務の内容、範囲、及び目的、当該業務に関する専門家及び監査人のそれぞれの役割と責任、コミュニケーションの内容、時期及び範囲、及び専門家が守秘義務を遵守する必要性について、監査人の利用する専門家と書面で合意しなければならない。

継続企業

継続企業の前提の下では、企業が予測し得る将来にわたって存続し、事業を継続することを前提に、財務諸表は作成されている。一般目的の財務諸表は、経営者に当該企業の清算若しくは事業停止の意図があるか、又はそれ以外に現実的な代替案がない場合を除いて、継続企業の前提に基づき作成される。継続企業の前提に基づくことが適切な場合、企業の資産及び負債は、通常の事業活動において回収又は返済できるものとして計上されている。

5.2.12. 監査人は、経営者が継続企業の前提に関する予備的な評価を実施しているかどうかを判断した上で、以下のいずれかを実施しなければならない。

- (a) 経営者が予備的な評価を実施している場合、当該評価について経営者と協議し、単独で又は複合して継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況を経営者が識別したかどうかを判断する。さらに、経営者がそのような事象又は状況を識別している場合、当該事象又は状況に対する経営者の対応策について経営者と協議する。
- (b) 経営者が予備的な評価をいまだ実施していない場合、経営者が継続企業を前提として財務諸表を作成しようとする根拠について経営者と協議する。さらに、単独で又は複合して継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在するかどうかについて経営者に質問する。

監査人は、経営者が継続企業を前提として財務諸表を作成することの適切性について十分かつ適切な監査証拠を入手し結論付けるとともに、入手した監査証拠に基づき、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況に関する重要な不確実性が認められるかどうかを結論付ける責任がある。これらの責任は、財務諸表の作成に使用された財務報告の枠組みに、経営者に対して継続企業の前提に関する一定の評価を行うことを要求する明示的な規定が含まれない場合にも存在する。

5.2.13. 監査人は、監査の過程を通じて、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況に関する監査証拠に留意しなければならない。

5.3. 重要性

5.3.1. 監査人は、財務諸表全体に対する重要性を決定しなければならない。

監査人は、監査を計画及び実施する際に重要性の概念を適用する。また、識別した虚偽表示が監査に与える影響や、未修正の虚偽表示が財務諸表に与える影響及び監査意見の形成に与える影響を評価する際にも、重要性の概念を適用する。

監査人の重要性の決定は、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。監査人は、重要と考える虚偽表示について判断を行うが、この判断は、以下の事項を実施するための基礎となる。

- 重要な虚偽表示リスクの識別及び評価手続の種類、時期及び範囲の決定
- 重要な虚偽表示リスクの識別と評価
- リスク対応手続の種類、時期及び範囲の決定

監査人は、通常、重要性の基準値を決定する際に、最初に指標を選択し、その指標に対して特定の割合を適用する。企業の状況に応じた適切な指標の例示としては、公表財務諸表で表示されている税引前利益、売上高、売上総利益及び費用合計などの損益項目、株主資

本合計又は純資産がある。営利を目的とする企業では、税引前利益が使用されることが多い。業績が不安定な状況等においては、売上総利益や売上高などの他の指標がより適切な場合がある。

- 5.3.2. 企業の特定の状況において、特定の取引種類、勘定残高又は注記事項に関する虚偽表示が、重要性の基準値を下回る場合でも、財務諸表の利用者が財務諸表に基づいて行う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に限り、監査人は、当該特定の取引種類、勘定残高又は注記事項について適用される重要性の基準値も決定しなければならない。

公共部門の企業に特有の考慮事項

公共部門の企業の場合、立法者及び規制当局が、財務諸表の主たる利用者であることが多い。さらに、財務諸表は、経済的意思決定以外の意思決定に使用されるであろう。したがって、公共部門の企業の財務諸表の監査において、財務諸表全体としての重要性（及び、該当する場合は、特定の取引種類、勘定残高又は注記事項に対する重要性の基準値）の決定は、法令等又はその他の規範性、並びに公共部門プログラムに関連する財務情報に対する立法者及び大衆のニーズに影響される。

- 5.3.3. 監査人は、重要な虚偽表示リスクを評価し、リスク対応手続の種類、時期及び範囲を決定するために、手続実施上の重要性を決定しなければならない。

個別に重要な虚偽表示を発見することのみを意図した監査計画を策定すると、個別には重要ではないが集計すると重要な虚偽表示となる場合があること、さらに、未発見の虚偽表示が存在する可能性があることを考慮していないことになる。監査人は、未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の合計が重要性の基準値を上回る可能性を適切な低い水準に抑えるために、手続実施上の重要性を設定する。なお、これは、定義で示したとおり、複数設定する場合がある。

- 5.3.4. 監査人は、監査の実施過程において、当初決定した重要性の基準値を改訂すべき情報を認識した場合には、重要性の基準値を改訂しなければならない。なお、特定の取引種類、勘定残高又は注記事項に対する重要性の基準値を設定している場合には同様の検討が必要である。

- 5.3.5. 監査人は、重要性の基準値（設定している場合は、特定の取引種類、勘定残高又は注記事項に対する重要性の基準値）について、当初決定した金額よりも小さくすることが適切であると決定した場合には、手続実施上の重要性を改訂する必要があるか、さらに、リスク対応手続の種類、時期及び範囲が適切であるか判断しなければならない。

5.4. コミュニケーションのための具体的な要求事項

- 5.4.1. 監査人は、計画した監査範囲、実施時期、及び方向性の概要を経営者、及び該当する場合にはガバナンスに責任を有する者に伝達しなければならない。

5.5. 文書化のための具体的な要求事項

5.5.1. 監査業務における文書化のための一般的要求事項（2.5 項）に加えて、監査人は、監査の範囲、実施時期、及び方向性の説明、並びに監査中に行った大幅な変更を、その理由とともに、監査調書に記載しなければならない。

5.5.2. 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。

- (a) 計画したリスクの識別及び評価手続の種類、時期及び範囲
- (b) 財務諸表全体及びアサーション・レベルで計画したリスク対応手続の種類、実施時期、及び範囲
- (c) 本基準（案）の要求事項を遵守するために実施が求められるその他の計画した監査手続

5.5.3. 監査人は、監査チームで行われた討議、及び重要な意思決定を文書化しなければならない。これには、誤謬又は不正により財務諸表に重要な虚偽表示が行われる可能性に関する判断も含まれる。

5.5.4. 監査人は、以下の金額、及び重要性の決定において検討した要因（該当する場合は改訂を含む）を監査調書に記載しなければならない。

- (a) 財務諸表全体に対する重要性
- (b) 該当する場合は、特定の取引種類、勘定残高又は注記事項に対する重要性の基準値
- (c) 手続実施上の重要性

6. リスクの識別及び評価

本パートの内容

パート 6 は、以下の事項に関する手続及び関連する活動を実施する監査人の責任に関する要求事項を含む。

- 企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み、及び企業の内部統制システムを理解する。
- 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する。
- 固有リスク及び統制リスクを評価する。

付録 2 では、監査人による反復的なリスクの識別と評価を例示している。

本パートの範囲

本パートでは財務諸表の重要な虚偽表示リスクを識別し評価するという監査人の責任について扱っているが、このリスクの識別、評価は、パート 7 で評価したリスクに対応するために実施する監査手続の基礎を提供する。パート 5 では、監査チームの討議で要求される事項を含め、監査人の計画策定の義務を定めている。

6.1 目的

- 6.1.1. 監査人の目的は、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ことにより、リスク対応手続の立案と実施に関する基礎を提供することである。

監査人は、企業及びその環境、適用される財務報告の枠組み及び企業の内部統制システムを理解することにより、重要な虚偽表示リスクを識別し、評価することができる。監査人のリスク識別及び評価のプロセスは、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及び企業の内部統制システムに関する監査人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。

6.2. リスクの識別及び評価手続とこれに関連する活動

- 6.2.1. 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、手続を立案し実施しなければならない。

- (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) リスク対応手続の立案

監査人は、実施すべき手続の内容と範囲を決定するために職業的専門家としての判断を用いるが、その判断は企業の方針や手続が明文化されている程度により異なる場合がある。

複雑でない企業、特にオーナー経営の企業の中には、業務プロセスと内部統制システム（例えば、リスク評価プロセスや内部統制システムを監視するプロセスなど）が確立されていない場合、又は業務プロセスや内部統制システムは確立されているが、それらが十分に文書化されていない若しくは業務プロセスや内部統制システムが一貫性をもって実施されていない場合がある。このような場合においても、本パートの手続を遵守することが求められる。例えば、監査人は、観察と質問によって必要な手続を実施できることがある。

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、監査証拠を入手するための手続を立案し実施するために、企業の内外の複数の情報源から証拠を入手することが必要になる場合がある。ただし、監査人は、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。

6.2.2. 重要な虚偽表示リスクを識別及び評価するための手続には、以下が含まれる。

- (a) 経営者及びその他の適切な企業構成員への質問
- (b) 分析的手続
- (c) 観察及び閲覧

監査人は、監査人の理解が必要な局面ごとに、これらの手続を全て実施する必要はない。

公共部門の企業に特有の考慮事項

公共部門の企業の監査人は、重要な虚偽表示リスクの識別に役立つ可能性のある情報を有する人物に質問を行う場合には、当該企業に関する実施中の監査又はその他の監査に参与している監査人などの追加の情報源から情報を入手することができる。公共部門の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実施する手続には、経営者が立法機関向けに作成した文書（例えば、報告義務である業績に関連する文書）の観察や閲覧が含まれる場合もある。

自動化されたツール及び技法

監査人がATTを利用する場合には、監査人は、分析、観察又は閲覧等のため、比較的大量のデータ（総勘定元帳、補助元帳又はその他の業務上のデータ）に対して重要な虚偽表示リスクを識別し評価するための手続を立案し実施することができる。

6.2.3. 監査人は、重要な虚偽表示リスクを識別し評価するための手続を立案し実施するに当たり、以下の事項から生じる可能性のあるリスクを考慮しなければならない。

- (a) 不正又は誤謬
- (b) 関連当事者
- (c) 継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況

不正

不正な財務報告とは、財務諸表の利用者を欺くために財務諸表に意図的な虚偽表示を行うことであり、計上すべき金額を計上しないこと又は必要な注記を行わないことを含んでいる。不正な財務報告は、期末日直前の架空の仕訳入力など、経営者による内部統制の無効化を伴うことが多い。

資産の流用は、従業員により行われ、比較的小額であることが多い。しかし、資産の流用を偽装し隠蔽することを比較的容易に実施できる立場にある経営者が関与することもある。

資産の流用においては、資産の紛失や正当な承認のない担保提供といった事実を隠蔽するために記録又は証憑書類の偽造を伴うことが多い。

継続企業

継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象や状況のうち、複雑でない企業に特に関連する状況には、銀行や他の資金提供者が企業への支援を停止するかも知れないリス

クの他に、主要な仕入先、主要な得意先、主要な従業員、ライセンス、フランチャイズ若しくはその他の契約に基づく営業上の権利を喪失する可能性が含まれる。

6.2.4. 不正から生じるものを含め、重要な虚偽表示リスクを識別する際に、監査人は、不正リスク要因の有無を判断するために、リスク識別のために立案、実施した全ての手続から入手した情報を検討しなければならない。これには、以下が含まれる。

- (a) 監査契約の新規の締結又は更新の手続
- (b) 該当する場合、監査責任者が企業のために実施した他の業務

6.2.5. 監査人は、収益勘定を対象としたものを含めて、分析的手続の実施により識別した通例でない又は予期せぬ関係が、不正による重要な虚偽表示リスクを示す可能性があるかどうかを評価しなければならない。

6.2.6. 前年度の財務諸表に対する監査意見が除外事項付意見である場合、監査人は、重要な虚偽表示リスクを識別及び評価する際に、当年度の財務諸表への影響を評価しなければならない。

6.3. 企業の関連する側面の理解

企業及び企業環境、並びに適用される財務報告の枠組みについて監査人が理解することは、重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際の枠組みとなるものであり、また、どのようにリスク対応手続を計画し実施するか的情報を提供するものである。

企業とその環境の理解

6.3.1. 監査人は以下を理解しなければならない。

- (a) 企業の組織構造、所有とガバナンス及びビジネスモデル（ビジネスモデルにおけるITの活用方法を含む。）
- (b) 産業及びその他の外部要因
- (c) 企業の財務業績の社内外での評価方法
- (d) 企業に適用される法的及び規制上の枠組み、並びにそれらに対する企業の準拠状況
- (e) 会計上の見積りの認識又は開示の必要性、又は変更を生じさせる可能性のある企業の取引やその他の事象及び状況
- (f) 顧問弁護士との打ち合わせややりとりの議事録の閲覧、法的費用の項目の閲覧により、未認識の負債、将来のコミットメント又は現在の資産評価の変更をもたらす可能性のある契約又は関係

企業の目的、戦略及びビジネスモデルを理解することは、監査人が企業を戦略的なレベルで理解し、企業が負い、直面する事業上のリスクを理解するのに役立つ。財務諸表に影響を及ぼす事業上のリスクを理解することは、監査人が重要な虚偽表示リスクを識別するのに役立つ。ほとんどの事業上のリスクは最終的に財務的な影響を及ぼし、したがって、財務諸表に影響を及ぼすからである。

公共部門の企業に特有の考慮事項

公共部門で活動する事業体は、所有者に利益をもたらす企業とは異なる方法で価値を創出し、提供するが、特定の目的を持つ「ビジネスモデル」を有している。公的部門の監査人がその事業体のビジネスモデルについて理解すべき事項には、以下が含まれる。

- 関連するプログラム等、政府において実行されている事業活動に関する知識
- 公共政策の要素を含むプログラムの目標と戦略

6.3.2. 監査人は、不正又は誤謬のリスクの識別と対応について経営者が構築した管理プロセスに対する監視、及びこれらのリスクを低減するために経営者が構築した内部統制に対する監視を、ガバナンスに責任を有する者がどのように実施しているかを理解しなければならない。

適用される財務報告の枠組みの理解

6.3.3. 監査人は以下を理解しなければならない。

- (a) 適用される財務報告の枠組み（会計上の見積りについては、認識基準、測定基礎、表示及び注記事項に関連して要求される事項を含む）と、これらが企業の性質や状況及び企業環境に照らしてどのように適用されているか。
- (b) 企業の会計方針及びその変更の理由

6.3.4. 監査人は、企業の会計方針が適切であり、適用される財務報告の枠組みと整合的であるかどうかを評価しなければならない。

固有リスク要因

6.3.5. 監査人は、本パートに基づき、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に当たり、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のかを理解しなければならない。

固有リスク要因は、定性的又は定量的な要因であり、アサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼす。適用される財務報告の枠組みで要求される情報の作成に関する定性的な固有リスク要因には、以下が含まれる。

- 複雑性
- 主観性
- 変化
- 不確実性（会計上の見積りについては見積りの不確実性）
- 経営者の偏向又はその他の不正リスク要因が固有リスクに影響を及ぼす場合における虚偽表示の生じやすさ

会計上の見積りに関して、高い固有リスクを生じさせる固有リスク要因が存在することは、LCE のための ISA（案）が監査に適していないことを示す指標となり得る。

企業の内部統制システムの理解

企業の内部統制システムに関する監査人の理解は、重要な虚偽表示リスクの識別と評価に影響を与えるとともに、リスク対応手続を計画し立案するのに役立つ。企業の内部統制システムは、内部統制の5つの構成要素からなり、それぞれについての理解が必要である。

- 統制環境
- 企業のリスク評価プロセス
- 内部統制システムを監視する企業のプロセス
- 情報システムと伝達
- 統制活動

複雑でない企業、特にオーナー経営の企業においては、企業の内部統制システムの整備、業務への適用、維持の方法は、企業の規模や複雑さによって異なる。正式なプロセスや文書化された方針や手続がない場合においても、監査人は、経営者、又は適切な場合にはガバナンスに責任を有する者がどのように不正や誤謬を防止、発見しているかを理解する必要がある。また、必要な理解を得るための手続の内容及び範囲を職業的専門家としての判断により決定する必要がある。

公共部門の企業に特有の考慮事項

公共部門の事業体の監査人は、例えば、確立された実務規範の遵守状況や予算に対する支出に関する報告など、内部統制に関して付加的な責任を負うことが多い。また、公共部門の事業体の監査人は、法令等やその他の規範の遵守状況を報告する責任を負う場合がある。その結果、内部統制システムに関する考慮事項は、より広範かつ詳細なものとなる可能性がある。

- 6.3.6. 監査人は、経営者が（該当する場合には、ガバナンスに責任を有する者の監視を下で）、企業の内部統制システムの他の構成要素に適切な基礎を提供する統制環境を構築し、維持しているかどうかを評価しなければならない。これには、企業の内部統制システムの他の構成要素を損なうような統制環境の不備がないかどうかの判断も含まれる。この目的のために、監査人は以下を理解しなければならない。
- (a) 経営者、及び必要に応じてガバナンスに責任を有する者がどのように企業を監視し、誠実性と倫理観を示すか。
 - (b) 企業における権限及び責任の分担
 - (c) 企業の文化（その文化が誠実さと倫理的な行動を促進するものであるか否かを含む。）
 - (d) オーナー経営者（該当する場合）が、職務の分離の欠如により経営者による内部統制の無効化リスクにどのように関与し影響するか。

統制環境は、企業の内部統制システムの他の構成要素の運用に全般的な基礎を提供するものであり、その環境に不備がある場合、企業の内部統制システムの他の構成要素が損なわれる可能性がある。これは、虚偽表示を直接的に防止、発見、修正するものではないが、内部統制システムにおける他の統制の有効性に影響を及ぼす可能性がある。統制環境には、ガバナンス及び経営の機能、並びに企業の内部統制システムとその重要度に対する、ガバナンスに責任を有する者及び経営者の態度、姿勢及び実際の行動が含まれる。

統制環境は企業の内部統制システムの基礎となっていることから、不備があれば、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、この構成要素の理解と評価は、財務諸表レベルの重要な虚偽表示リスクの識別と評価に影響し、また、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの識別と評価、及び識別されたリスクに対する監査人の対応にも影響する可能性がある。

複雑でない企業の場合、統制環境の一部又は全ての側面を適用できないか、又は関連性が低い場合がある。例えば、複雑でない企業は正式な行動規範を持たない代わりに、口頭でのコミュニケーションや経営者の模範となる行動によって、誠実性と倫理的行動の重要性を重んじる文化を築いている場合がある。複雑でない企業における個人による経営の支配は、それ自体が、内部統制と財務報告プロセスに関し適切な姿勢を経営者が示さない、又は伝達していないことを示唆するものではない。企業によっては、決定に経営者の承認を要することで、本来不十分な統制を補完し、従業員の不正リスクを減らすことができる。ただし、個人が経営を支配することは、経営者による内部統制の無効化の機会があることから、内部統制の潜在的な不備となる可能性がある。

- 6.3.7. 監査人は、企業の性質及び複雑性を考慮して、企業のリスク評価プロセスが企業の状況に適しているかどうかを評価しなければならない。この目的のために、監査人は、財務諸表の作成に関連する企業のリスク評価プロセス（リスクをどのように識別し、評価し、対処するか）を理解しなければならない。これには、このプロセスが会計上の見積りに関連するリスクをどのように識別し、対処するかが含まれる。

企業が事業上のリスクやその他のリスクをどのように評価しているかを理解することは、監査人が、識別されたリスクがどこにあるのか、また、企業がそれらのリスクに対応しているかどうかを理解するのに役立つ。これは、企業が直面しているリスクが、企業の性質及び状況に応じて適切に識別、評価及び対処されているか否かを理解する上で、また、重要な虚偽表示リスクを識別及び評価し、それらのリスクに対応する上で、監査人の助けとなる。

- 6.3.8. 監査人は、企業の事業内容及び複雑性を考慮して、内部統制システムを監視するための企業のプロセスが企業の状況に適しているかどうかを評価しなければならない。この目的のために、監査人は、企業の内部統制システムを監視するための企業のプロセスを理解する必要がある。これには、情報源の理解と、その情報が十分に信頼できると経営者が判断している理由の理解、また、不備をどのように是正するかの理解が含まれる。

企業の内部統制システムの監視状況を理解することは、監査人が、企業の内部統制システムが存在し機能しているかどうかを理解する上で役立つ。複雑でない企業、特にオーナー経営の企業では、正式な監視活動が行われていない可能性があるため、監査人が企業の内部統制システムを監視する企業のプロセスを理解する場合、経営者又はオーナー経営者がどのように業務に直接関与しているかに着目することが多い。

6.3.9. 監査人は、財務諸表の作成に関連する以下のような情報システムについて理解しなければならない。

- (a) 重要な取引種類、勘定残高及び注記事項について、取引の開始から、記録、処理、必要に応じた修正、総勘定元帳への転記、財務諸表に反映されるまでの手続、及び
 - (i) 情報システムが、取引以外の事象や状況をどのように把握し、処理し、開示するか
 - (ii) 会計記録、財務諸表における特定の勘定及び情報の流れに関する他の裏付けとなる記録
 - (iii) 財務報告プロセスで使用される企業の経営資源
 - (iv) 企業の財務諸表の作成に使用された財務報告プロセス（注記事項を含む。）
- (b) 上記 (a) (i) から (iv) に関連する IT 環境

6.3.10. 監査人は、企業が、財務諸表の作成及び関連する報告責任に関する重要な事項を、企業内の関係者間、経営者と（該当する場合には）ガバナンスに責任を有する者との間、及び外部者（必要に応じて規制当局等）との間で、どのように伝達しているかを理解しなければならない。

6.3.11. 監査人は、企業の情報システム及びコミュニケーションが、適用される財務報告の枠組みに準拠した財務諸表の作成を適切に支援しているかどうかを評価しなければならない。

監査人が情報システムを理解する方法は様々であり、次の方法が含まれる。

- 取引の開始から、記録、処理及び報告に至るまでの手続、又は企業の財務報告プロセスについての担当者への質問
- 企業の情報システムの方針、マニュアル又はその他の文書の閲覧
- 担当者による方針又は手続の実施の観察
- 情報システムにおいて、取引の開始から財務諸表に反映されるまでを追跡すること（すなわち、ウォークスルーの実施）

複雑でない企業の情報システムとそれに関連するビジネスプロセスにおいて、IT 環境は複雑ではない場合が多いが、重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際には、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。

自動化ツール及び技法

監査人は、ATT を利用して、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したり、データベースからデータをダウンロードしたりする場合があります。これらの情報に ATT を適用することにより、監査人は、特定の取引又は取引全体に関連する仕訳やその他のデジタル記録を追跡することで、情報システムを介した取引の流れ（会計記録の開始から総勘定元帳への記録まで）についての理解を確認することができます。また、全取引又は大規模な取引データセットを分析することにより、これらの取引に対する通常の、又は予想される処理手続結果との差異を特定ことができ、その結果、重要な虚偽表示リスクが識別されることもある。

6.3.12.重要な取引種類、勘定残高又は注記事項に関する会計上の見積り及び関連する注記事項については、情報システム及び財務諸表の作成に関連する情報の流れに関し、監査人は以下の事項を含めて理解しなければならない。

- (a) 適用される財務報告の枠組みの中において適切な見積り方法、仮定（重要な仮定の特定を含む）及びデータについて、経営者がどのように特定し、選択し、適用するか
- (b) 経営者が見積りの不確実性の程度をどのように理解し、その不確実性にどのように対処しているか（財務諸表に計上される見積額と関連する注記事項の選択を含む）
- (c) 経営者による会計上の見積り作成プロセスに対する内部統制
- (d) 経営者が過去の見積りの結果を見直し、その結果にどのように対応するか

6.3.13.監査人は、統制環境、企業のリスク評価プロセス、企業の内部統制システムの監視及び情報システムが、企業の事業内容及び状況に照らして適切であるかどうかに関する評価に基づき、内部統制の不備が識別されたかどうかを判断しなければならない。

6.3.14.監査人は、アサーション・レベルでの重要な虚偽表示リスクに対応するための内部統制を以下のように識別する。

- (a) 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
- (b) 非経常的な取引や通例でない取引の仕訳、又は修正仕訳に関する内部統制
- (c) 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（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）
- (d) 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という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
- (e) 該当する場合には、受託会社が処理する情報に関連する内部統制
- (f) 適用される財務報告の枠組みに準拠して関連当事者との関係及び取引を識別し、処理し、開示し、関連当事者との重要な取引及び関係を承認し、通常取引過程から外れた重要な取引及び取決めを承認するための内部統制（存在する場合）

監査人は、上記(a)から(f)で識別した各内部統制について、監査人は、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対応するために有効にデザインされているかどうか、又は他の内部統制の運用をサポートするために有効にデザインされているかどうかを評価し、当該内部統制が業務に適用されているかどうかを、質問ではなく実証手続により判断しなければならない。

監査人は、特定の内部統制を識別し、そのデザインを評価し、その内部統制が業務に適用されているかどうかを判断することが求められる。これは、特定のリスクに対応するための経営者のアプローチの理解に役立ち、監査人が識別された内部統制の運用状況の有効性を検証することを計画していない場合でも、リスク対応手続の立案及び実施の基礎を提供する。

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全ての監査において識別されることが想定される。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。例えば、複雑でない企業の監査では、企業の情報システムは複雑ではない可能性が高く、監査人は内部統制の運用状況の有効性の評価を予定しない場合もある。さらに、監査人が、特別な検討を必要とするリスクや、内部統制のデザインを評価し、内部統制が業務に適用されているかどうかを判断することが必要となるその他の重要な虚偽表示リスクを識別していない可能性がある。このような監査において、監査人は、企業において、仕訳に関する内部統制以外に識別された内部統制がないと判断する可能性がある。

6.3.15.6.3.14 項で識別した内部統制について、監査人は、IT の利用から生じるリスクの対象となる IT アプリケーション及び関連するその他の IT 環境を識別しなければならない。

6.3.16.6.3.15 項で識別された 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、監査人は、IT の利用から生じる関連リスク及びこれらのリスクに対応する企業の IT 全般統制を識別し、IT 全般統制がアサーション・レベルの重大な虚偽表示リスクに対応するために効果的にデザインされているか、又は他の内部統制の運用をサポートするために効果的にデザインされているかを評価し、内部統制が業務に適用されているかどうかを、質問ではなく実証手続により判断しなければならない。

監査人が理解すべき情報システムに関する情報には、企業の情報システムにおける取引の流れ及び情報の処理に関連する IT 環境が含まれる（ウォークスルーの実施により理解）。これは、企業が IT アプリケーション又は関連するその他の IT 環境を利用することにより、IT から生じるリスク（すなわち、情報処理統制が有効にデザイン若しくは運用されない可能性又は情報のインテグリティに対し引き起こされるリスク）が生じる可能性があるためである。

企業が IT 全般統制をどの程度適用しているかの理解を含め、IT プロセスに関し監査人が理解すべき範囲は、企業及びその IT 環境の性質及び状況や、監査人が識別した内部統制の内容及び程度によって異なる。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。

6.3.17.企業が受託会社の業務を利用している場合には、情報システムに関し監査人が理解すべき事項には以下が含まれる。

- (a) 受託会社が提供する業務の内容及び企業にとっての当該業務の重要性
- (b) 受託会社が処理する取引、又は影響を与える勘定や財務報告プロセスの内容と重要性
- (c) 受託会社が引き受ける活動に関する契約条件

- (d) 企業の取引に関連する受託会社の内部統制
- (e) 受託会社との取引に適用される内部統制

受託会社の業務に関して監査人が理解することは、企業の内部統制に対する受託会社の内部統制の重要性を理解する上で役立つ。この重要性は、受託会社の活動と企業の活動との相互関連の度合いによっても影響を受ける。例えば、企業が取引を承認し、受託会社が当該取引を処理して計上する代わりに、企業は受託会社の有効な内部統制に依拠する場合もある。受託会社が提供する業務に関して監査人が実施すべき業務の種類と範囲は、当該業務の内容と企業にとっての重要性、及び監査への関連性によって決まる。

企業の内部統制システムの不備

6.3.18. 監査人は、企業の内部統制の不備を識別した場合、その不備が、単独で又は複数組み合わさって重要な不備となるかどうかを判断しなければならない。

6.4. 重要な虚偽表示リスクの識別

重要な虚偽表示リスクは、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に、監査人によって識別及び評価される。この監査証拠により、監査人は、許容可能な、低い水準の監査リスクのもとで財務諸表に対する意見を表明することができる。

6.4.1. 監査人は、以下の二つのレベルで不正又は誤謬による重要な虚偽表示リスクを識別しなければならない。

- (a) 財務諸表全体レベル
- (b) 取引種類、勘定残高、及び注記事項に係るアサーション・レベル

重要な虚偽表示リスクの識別は、関連する内部統制を考慮する前に行われ（即ち固有リスク）、発生する可能性があり、かつ、発生した場合に重要となる可能性のある虚偽表示についての監査人の検討に基づく。

財務諸表レベルの重要な虚偽表示リスクとは、財務諸表全体に広く関連し、多くのアサーションに潜在的に影響を及ぼすリスクをいう。このような性質のリスクは、必ずしも、取引種類、勘定残高又は注記事項レベルでの特定のアサーションに関連付けて識別されるリスクではない（例えば、経営者による内部統制を無効化するリスクなど）。

監査人は、重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際に、発生する可能性のある虚偽表示の種類を検討するためにアサーションを利用する。付録4は、監査人がアサーション・レベルの虚偽表示の種類を検討する際に利用しうるアサーションを記載している。

6.4.2. 監査人は、不正による重要な虚偽表示リスクを識別するに当たり、収益認識には不正リスクがあるという推定に基づき、どのような種類の収益、取引形態又はアサーションに関連して不正リスクが発生するかを判断しなければならない。

収益認識において不正リスクがあるという推定を適用する状況にないと判断することもある。例えば、監査人は、入手した監査証拠に基づき、単一の賃貸資産からのリース収入のように、収益取引が単一の形態で単純なものである場合には、収益認識に関連する不正による重要な虚偽表示リスクはないと結論付けることができる。

- 6.4.3. 監査人は、関連するアサーション及び関連する重要な取引種類、勘定残高及び注記事項を決定しなければならない。

関連するアサーション、及び重要な取引種類、勘定残高及び注記事項の決定は、監査人が理解すべき企業の情報システムの内容の範囲の判断、並びに重要な虚偽表示リスクの識別及び評価の基礎を提供する。

6.5. リスク評価

固有リスクの評価

- 6.5.1. 監査人は、識別した重要な虚偽表示リスクについて、以下を評価しなければならない。

- (a) 財務諸表レベルの重要な虚偽表示リスク。その際、監査人は、当該リスクがアサーション・レベルのリスクに影響を及ぼすかどうかを判断し、財務諸表に及ぼす広範な影響の内容とその程度を評価しなければならない。
- (b) 虚偽表示の発生可能性と影響の度合いを評価することにより、アサーションレベルで識別された重要な虚偽表示リスクにおける固有リスク。その際、監査人は、固有リスク要因が、どのように、そしてどの程度、関連するアサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響するのかを考慮しなければならない。

特定のアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに関連する固有リスクが、低リスクから高リスクの間のいずれに該当するかは判断による。

固有リスクの評価において、監査人は、虚偽表示の発生可能性と影響の度合いの組合せの重要度を職業的専門家としての判断に基づいて決定する。固有リスクを評価する際の判断は、企業の事業活動、規模又は状況に応じて異なる可能性があり、評価された虚偽表示の発生可能性と影響の度合い及び固有リスク要因を考慮して行う。

監査人は、虚偽表示の発生可能性を検討する際に、固有リスク要因を考慮する。監査人は、虚偽表示の影響の度合いを検討する際に、起こり得る虚偽表示の定性的及び定量的な側面を考慮する（すなわち、取引種類、勘定残高又は注記事項に関するアサーションにおける虚偽表示を、内容、規模又は状況に照らし重要であると判断することがある。）。

公共部門の企業に特有の考慮事項

公共部門の監査人は、重要な虚偽表示リスクの評価に関し職業的専門家としての判断を行使する際に、規制や指令の複雑さや、当局への不遵守のリスクを考慮する場合がある。

- 6.5.2. 監査人は、アサーション・レベルの会計上の見積り及び関連する注記事項に関する重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際、会計上の見積りがどの程度見積りの不確実性に左右されるか、また、以下の事項が複雑性、主観性又はその他の固有リスク要因にどの程度影響されるかを考慮しなければならない。

- (a) 使用する方法、仮定及びデータの選択と適用
- (b) 経営者の見積額と関連する注記事項の選択

- 6.5.3. 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対して、実証手順のみでは十分かつ適切な監査証拠を入手できないかどうかを決定しなければならない。

定型的な取引が、ほとんど又は全く手作業を介在させない高度な自動化処理により処理されている場合には、実証手順の実施のみでは関連するリスクに対応できないことがある。これは、企業の膨大な情報が電子的な方法によってのみ開始、記録、処理又は報告される場合に該当する。そのような場合は、

- 監査証拠の十分性及び適切性は、通常、正確性及び網羅性に対する内部統制の有効性に依存している。
- 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高くなることがある。

特別な検討を必要とするリスク

- 6.5.4. 監査人は、監査人の職業的専門家としての判断において、評価した重要な虚偽表示リスクが特別な検討を必要とするリスクであるかどうかを決定しなければならない。

識別した重要な虚偽表示リスクのうち、どのリスクが最も高い領域に存在し特別な検討を必要とするリスクであるかの決定は、職業的専門家としての判断による。ただし、そのリスクが6.5.4. 項及び6.5.5 項において特別な検討を必要とするリスクとして取り扱われることが明記されている種類のものである場合はこの限りではない。リスクが最も高い領域に近いかどうかは企業によって異なり、また、企業にとって必ずしも毎期同じではなく、リスクを評価した企業の事業内容と状況によって異なる。

- 6.5.5. 監査人は、評価したリスクが特別な検討を必要とするリスクであるかどうかについて職業的専門家としての判断を行使する際に、関連当事者との関係及び取引に関連して評価したリスクが特別な検討を必要とするリスクかどうかを決定しなければならない。

- 6.5.6. 監査人は、会計上の見積りに関して評価した重要な虚偽表示リスクが特別な検討を必要とするリスクであるかどうかを決定しなければならない。

- 6.5.7. 監査人は、以下のものを特別な検討を必要とするリスクとして扱わなければならない。

(a) 以下を含む、識別された不正リスク

- (i) 経営者による内部統制の無効化。経営者による内部統制を無効化するリスクの程度には企業によって異なるが、全ての企業に存在する。内部統制の無効化は予期せぬ手段により行われるため、不正による重要な虚偽表示リスクであり、それゆえ特別な検討を必要とするリスクである。
- (ii) 収益認識における不正のリスク。監査人は、収益認識には不正リスクがあるという推定に基づき、どのような種類の収益、取引形態又はアサーションに関連して不正リスクが発生するかを判断しなければならない。

(b) 識別された、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。

統制リスクの評価

- 6.5.8. 監査人が内部統制の運用状況の有効性を評価することを計画している場合、監査人は統制リスクを評価しなければならない。そうでない場合には、重要な虚偽表示リスクの評価は、固有リスクの評価と同じになる。

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、6.3.14 項及び 6.3.16 項で識別した、監査人による内部統制のデザインの評価及と業務への適用の判断に基づく。監査人は、パート 7 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、監査人は統制リスクの評価を修正することになる。

監査人による統制リスクの評価は、監査の手法に応じて様々な方法で実施され、また様々な方法で表現されることがある。統制リスクの評価は、定性的な区分（統制リスクの評価を最大、中程度、最小とするなど）を用いたり、識別されたリスクに対応するための内部統制の有効性に対する監査人の想定、すなわち、内部統制の有効性に対する予定された依拠の程度を用いたりして表現される。例えば、統制リスクが最大と評価された場合、監査人は、内部統制の有効な運用に依拠しないことを想定する。監査人は、統制リスクが最大値よりも小さいと評価した場合、内部統制の有効な運用に依拠することを想定する。

重要な虚偽表示リスクを識別及び評価するための手続の評価、及びリスク評価の修正について

6.5.9. 監査人は、重要な虚偽表示リスクを識別及び評価するための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場合、監査人は、そのような基礎を提供する監査証拠が得られるまで追加的な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、経営者のアサーションに対し裏付けとなるか矛盾するかを問わず、重要な虚偽表示リスクを識別及び評価するための手続から得た全ての監査証拠を考慮に入れなければならない。

6.5.10. アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに関する監査人の評価は、監査実施中に入手した他の監査証拠により変更されることがある。監査人は、リスク評価手続において監査証拠を入手した場合や新しい情報を入手した場合において、当初の評価の基礎となった監査証拠と矛盾するときは、リスク評価を修正し、これに応じて立案したリスク対応手続を修正しなければならない。

LCE のための ISA（案）を使用することの適切性に関する評価

6.5.11. 重要な虚偽表示リスクを識別及び評価するために実施した手続に基づき、監査責任者は、LCE のための ISA（案）が、監査の対象となる企業の性質及び状況に対して引き続き適切かどうかを評価しなければならない。

重要な虚偽表示リスクを識別及び評価するための手続を実施する際に、新しい情報又は他の監査証拠を入手した場合には、LCE のための ISA（案）を使用するという監査人の当初の決定が変更される可能性がある。監査証拠又は新しい情報が得られ、それが LCE のための ISA（案）を使用するという監査人の当初の決定と整合しない場合、監査人は、使用に関する当初の決定を変更する必要があるかも知れない。

6.6. 経営者及びガバナンスに責任を有する者への具体的質問

6.6.1. 監査人は、不正又は誤謬による重要な虚偽表示リスクを識別し評価するための手続を立案及び実施するに当たり、以下の事項について経営者に質問しなければならない。

- (a) 財務諸表に不正による重要な虚偽表示が行われるリスクに関する経営者の評価（評価の内容、範囲及び頻度を含む。）
- (b) 経営者が、企業における不正リスクの識別と対応について構築した一連の管理プロセス。経営者が識別したか注意を払っている特定の不正リスク、又は不正リスクが存在する可能性がある取引種類、勘定残高又は注記事項を含む。
- (c) 上記の管理プロセスに関して経営者とガバナンスに責任を有する者の協議が行われている場合その内容
- (d) 経営者の企業経営に対する考え方や倫理的な行動についての見解を従業員に伝達している場合にはその内容
- (e) 前年度からの変更を含めた、識別した企業の関連当事者、企業とこれらの関連当事者との関係、当年度における関連当事者との取引の有無、及び取引がある場合には当該取引の種類と目的
- (f) 財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のある違法行為、及び関連する許認可等を行う規制当局とのやりとりを示した文書がある場合にはその閲覧
- (g) 単独で又は複合して継続企業の前提に影響を与える可能性がある事象又は状況の存在

6.6.2. 監査人は、企業に影響を及ぼす不正、不正の疑いや不正の申立てを把握しているかどうかを判断するため、経営者、必要に応じてガバナンスに責任を有する者、及びその他の企業構成員に質問しなければならない。

6.7. コミュニケーションのための具体的な要求事項

6.7.1. 監査人は、監査人が識別した特別な検討を必要とするリスクを経営者、及び適切な場合にはガバナンスに責任を有する者に伝達しなければならない。

6.8. 文書化のための具体的な要求事項

重要な虚偽表示リスクの識別と評価のための監査調書の様式と範囲は、単純で比較的簡潔なものなる場合があり、以下の事項によって異なる。

- 企業とその内部統制システムの性質、規模、複雑性
- 企業からの情報の入手可能性
- 監査方法及び監査の過程で使用される監査の手法と技法

企業及び企業に関連する事項に関する監査人の理解の全てを文書化する必要はなく、パート 2.5 の原則及び以下に記載された事項を適用する。

6.8.1. 複雑でない企業の監査に関する一般的な文書化の要求事項（パート 2.5）に加えて、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。

- (a) 企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み、及び企業の内部統制システムの各側面に関して得られた理解の重要な要素

監査人が文書化したその理解の重要な要素には、監査人が重要な虚偽表示リスクの評価の基礎としたものが含まれる。

- (b) 識別した関連当事者の名称（前年度からの変更を含む。）、及び関連当事者との関係
- (c) 財務諸表レベル及びアサーション・レベルの不正リスクを含む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）の識別及び評価、並びに重要な判断の根拠

監査人は、重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際に、固有リスク要因を考慮することが求められる。ただし、監査人は、各取引種類、勘定残高又は注記事項に関する全ての固有リスク要因がどのように考慮されたかを文書化する必要はない。

- (d) 該当する場合は、収益認識に関連する不正による重要な虚偽表示リスクがないと結論付けた理由
- (e) 6.3.14 項及び 6.3.16 項に記載された内部統制、及び内部統制が有効にデザインされているかどうかの評価、及び内部統制が業務に適用されているかどうかの判断
- (f) 会計上の見積りについては、会計上の見積りに関する監査人の理解の重要な要素であり、これには、必要に応じて内部統制、評価した重要な虚偽表示リスクと監査人のリスク対応手続との関連性、経営者の偏向の兆候とその対応方法などが含まれる。

6.8.2. 監査人は、LCE のための ISA（案）が、監査対象企業の性質及び状況に対して引き続き適切であるかどうかについての評価を文書化しなければならない。

7. 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応

本パートの内容

パート7は、以下に関連する内容を含む。

- 評価した財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクに対する全般的な対応の立案と実施
- 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する対応の立案と実施（リスク対応手続の立案と実施）。リスク対応手続には分析的手続（詳細テスト及び分析の実証手続）及び運用評価手続（必要に応じて）が含まれるが、本パートではこれらについて説明する。
- 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応の際の特定の論点に対する手続

本パートの範囲

本パートは評価した重要な虚偽表示リスクに対応した監査証拠を入手するための特定の要求事項について規定している。また、パート2では監査証拠の広範囲な要求事項について規定している。本パートの要求事項を遵守するに当たっては、監査人は、関連事項を記載した以下の事項を参照することが有用な場合がある。

- 不正 - パート1.5参照
- 法令等 - パート1.6参照
- 関連当事者 - パート1.7参照
- 監査証拠として使用される情報 - パート2.3参照
- 監査証拠の入手手続 - パート2.4参照

7.1. 目的

7.1.2. 監査人の目的は、以下のとおりである。

- (a) 重要な虚偽表示リスクへの対応の立案と実施を通じた、評価した重要な虚偽表示リスク（評価したリスク）に関する十分かつ適切な監査証拠を入手すること。
- (b) 不正又は不正の疑いに起因する重要な虚偽表示リスクに適切に対応すること。
- (c) 経営者による継続企業の前提及び関連する開示の採用に関する十分かつ適切な監査証拠を入手すること。
- (d) 監査の過程で識別した違法行為又は違法行為の疑いに適切に対応すること。

7.2. 評価した財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクに対応した監査手続

7.2.1. 監査人は、不正か誤謬かを問わず、評価した財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクに対処する全般的な対応を立案し実施しなければならない。

監査人の財務諸表全体レベルでの全般的な対応は、例えば、監査手続の種類、時期及び範囲の変更、又は割り当てられた要員の調整や専門家の利用など、財務諸表全体に広く関連するリスクに基づいて行われる。これらは、例えば、産業、規制当局及びその他の外部要因に起因するリスク、又は企業が採用する会計の基礎若しくは会計方針に広く関連する事項を含む場合がある。

特に、監査人の全般的な対応は監査人の統制環境への理解の影響も受ける。統制環境は企業の内部統制システムの他の構成要素の運用の基礎となる。統制環境は直接に虚偽表示を防止又は発見・是正するものではない。しかしながら、企業の内部統制システムの他の構成要素における統制の有効性に影響を与える可能性がある。したがって、有効な統制環境によって監査人は内部統制及び企業の内部で作成された監査証拠の信頼性をより高めることができる場合がある。

しかしながら、企業の内部統制システムを理解する際に識別された統制環境の不備は、逆の効果をもたらす、実証手続によるより広範な監査証拠が必要となる可能性がある。脆弱な統制環境は、期中報告期間に実施される可能性のある作業にも影響を与える。

7.2.2. 監査人は、不正か誤謬かを問わず、評価した財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクに対する全般的な対応を決定する際に、以下を行わなければならない。

- (a) 重要な業務責任を与えられる個人の知識、技能及び能力、並びに業務に係る不正又は誤謬による重要な虚偽表示リスクに対する監査人の評価を考慮して、要員を配置及び監督する。
- (b) 企業の会計方針の選択と適用、特に主観的な測定に関連する場合、経営者による利益調整のための行動に起因する誤謬又は不正な財務報告の可能性を示唆しているかどうかについて評価する。
- (c) 監査手続の種類、時期及び範囲の選択に当たって、想定しない要素を組み込む。

7.3. 評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応する監査手続

7.3.1. 監査人は、不正か誤謬かを問わず、評価したアサーション・レベルのリスクに応じて、リスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案し実施しなければならない。

リスク対応手続は、運用評価手続と実証手続によって構成される。監査人は運用評価手続を実施することを選択することもあれば、特定の状況では実施することが要求されることもある (7.3.2(d) 項を参照)。実証手続は詳細テスト及び分析の実証手続を含む。

リスク対応手続は評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応し、監査人のリスク対応手続とリスク評価との間に明瞭な関連性を提供する。評価した重要な虚偽表示リスクがアサーション・レベルの不正リスクに起因する場合、より適合性が高く証明力が強い監査証拠を入手するために、又は裏付けとなる追加的な情報を入手するために、監査手続の種類、時期及び範囲の変更が必要となる場合がある。

7.3.2. 監査人は、リスク対応手続の立案に当たって、以下を実施しなければならない。

- (a) 重要な取引種類、勘定残高又は注記事項の各々について、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対する評価の根拠を、以下の事項を含めて考慮すること。
 - (i) 重要な取引種類、勘定残高又は注記事項に係る特性に起因する虚偽表示の発生可能性及び影響の度合い (固有リスク)
 - (ii) リスク評価が、重要な虚偽表示リスクに対処する内部統制を勘案しているか (統制リスク)、それにより内部統制が有効に運用されているかどうかを判断するための監査証拠の入手を監査人に要求すること (監査人が、実証手続の種類、時期及び範囲を決定するに当たり、内部統制の運用状況の有効性をテストすることを計画している場合)。

- (b) 監査人が評価したリスクの程度が高いほど、より説得力のある監査証拠を入手すること。
- (c) 運用評価手続の立案と実施に当たって、監査人が内部統制の運用状況の有効性に依拠する程度が高いほど、より説得力のある監査証拠を入手すること。
- (d) 監査人が内部統制の運用状況の有効性のテストを予定している場合、又は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提供できない場合には、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運用評価手続を立案し実施すること。

LCE の監査において、監査人は多くの内部統制を識別できない場合や、企業が作成した、内部統制が存在又は運用されている文書の程度が限られている場合がある。このような場合には、監査人は、リスク対応手続として、主に実証手続を実施することがより効率的となる場合がある。

監査人は、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入手する場合には、例えば、第三者からの証拠の入手により重点を置き、又は複数の独立した情報源から補強する証拠を入手することによって、証拠の量を増やすことや、より適合性が高く証明力が強い証拠を入手することがある。

公共部門の企業に特有の考慮事項

公共部門の企業の監査において、監査上の権限及びその他の特別な監査上の要求事項がリスク対応手続の種類、時期及び範囲に関する監査人の考慮事項に影響を与える場合がある。

- 7.3.3. 監査人は、運用評価手続及び詳細テストを立案する際には、テストの対象項目について監査手続の目的に適う有効な抽出方法を決定しなければならない。

分析の実証手続

- 7.3.4. 監査人が監査証拠を入手するために分析の実証手続を用いる場合、以下を実施しなければならない。
- (a) テストの目的及びアサーションに対して分析の実証手続が適切かどうか判断すること。
 - (b) 利用可能な情報の情報源、比較可能性及び性質と目的適合性並びにその作成に係る統制を考慮に入れて、計上された金額又は比率に対する監査人の推定の基礎となるデータの信頼性を評価すること。
 - (c) 計上された金額又は比率に関する推定を行い、当該推定が、重要な虚偽表示を識別するために十分な精度であるかどうかを評価すること。
 - (d) 計上された金額と推定値との差異に対して、要求されるような追加的な調査を行わなくても許容できる差異の金額を決定すること。
 - (e) 経営者への質問及び経営者の回答に関する適切な監査証拠の入手及び状況に応じて必要な監査手続の実施により、他の関連情報と矛盾する、又は推定値と大きく乖離する変動若しくは関係を調査すること。

自動化ツール及び技法

分析的手続は多くのツール又は技法によって実施される場合があり、自動化されている場合もある。技術の発展は、データの情報源の増加及び多様化とともに、監査人が分析の実証手続においてATTを用いる機会をより増やす可能性がある。

監査人が利用することのできる情報源（例えば、ソーシャル・メディア、自由にアクセスできる情報源など）は無数に存在し、他の情報源よりも信頼性が高い場合もある。監査人は、分析の実証手続の実施にATTを利用することにより、企業の内部及び外部のより多くの情報源から情報を取り込むことができ、また、より多くのデータを分析に使用することができる。しかしながら、分析の実証手続に使用するデータへの信頼性に対する監査人の責任に変化はない。

監査サンプリング

7.3.5. 監査人は、評価した重要な虚偽表示リスクへの対応に、テスト対象項目を抽出する手段として監査サンプリングを使用する場合、以下を行わなければならない。

- (a) 監査手続の目的と、サンプルを抽出する母集団の特性を考慮する。
- (b) サンプリングリスクを、許容可能な低い水準に抑えるために、十分なサンプル数を決定する。
- (c) 母集団内の全てのサンプリング単位に抽出の機会が与えられる方法で、サンプルを抽出する。
- (d) 抽出したサンプルが監査手続の適用対象として適切ではない場合、代替りのサンプルを抽出するか、適切な代替手続を実施しなければならないような場合を除き、抽出した各サンプルに対して、目的に照らして適切な監査手続を実施する。監査人は、抽出したサンプルに立案した監査手続又は適切な代替手続を適用できない場合、当該サンプルが適切ではない場合を除き、当該サンプルを内部統制の逸脱（運用評価手続の場合）又は虚偽表示（詳細テストの場合）として扱わなければならない。
- (e) サンプルにおいて識別した内部統制の逸脱又は虚偽表示の内容と原因を調査して、それらが監査手続の目的と監査の他の領域に及ぼす影響を評価する。

7.3.6. 詳細テストにおいて、サンプルで発見した虚偽表示額から母集団全体の虚偽表示額を推定する。監査人は、サンプルについて発見した虚偽表示又は内部統制の逸脱が例外的事象であると考え極めて稀な状況においては、そのような虚偽表示又は内部統制の逸脱が母集団を代表していないということについて相当に高い心証を得なければならない。監査人は、この心証を得るために、その虚偽表示又は内部統制の逸脱が残りの母集団に影響を及ぼさないという、十分かつ適切な監査証拠を入手するための追加的な監査手続を実施しなければならない。

例外的事象とされた虚偽表示から、残りの母集団を推定する必要はない。

7.3.7. 監査人は、以下を評価しなければならない。

- (a) サンプルのテストの結果
- (b) 監査サンプリングの利用により、テストの対象となった母集団に関する結論について合理的な基礎を得たかどうか。

運用評価手続

7.3.8. 監査人は、運用評価手続の立案と実施に当たって、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ために、以下の事項を含め、質問とその他の監査手続を組み合わせ実施しなければならない。

- (a) 対象期間の関連する時期において内部統制がどのように適用されていたか。
- (b) その運用は一貫していたか。
- (c) 誰が又はどのような方法で適用していたか。

7.3.9. 監査人は、運用評価手続の対象となる内部統制が他の内部統制（間接的な内部統制）に依存しているかどうか、依存している場合には間接的な内部統制の運用状況の有効性に関する証拠を入手する必要があるかどうかを判断しなければならない。

7.3.10. 監査人は、内部統制への依拠を予定している場合には、監査人の依拠に関する適切な根拠を入手するために、特定の期間に対して又は期間全体を通じて、運用評価手続を実施しなければならない。

7.3.11. 監査人は、期中で内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を入手する場合、運用評価手続を実施した後の重要な変更についての追加的な監査証拠を入手し、残余期間に入手する追加的な監査証拠を決定する。

7.3.12. 監査人が過年度に入手した内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を利用することを想定している場合、以下を行わなければならない。

- (a) 内部統制システムの構成要素の有効性、内部統制の特性（例えば、内部統制が手作業によるか、自動化されているか）に起因するリスク、全般統制の有効性、企業による内部統制の有効性とその運用、特定の内部統制の変更が行われていないことにより環境の変化によるリスクが生じているかどうか、重要な虚偽表示リスクと計画した内部統制への依拠の程度を考慮する。
- (b) 内部統制の重要な変更が過年度お監査終了後に発生しているかどうかについての監査証拠を入手し、過年度の監査から引き継ぐ当該証拠の適合性を確認する。監査人は、重要な変更があった場合には、当年度において運用評価手続を実施しなければならない。それ以外の場合でも、少なくとも3年に1回は運用評価手続を実施しなければならない。

7.3.13. 監査人は、特別な検討を必要とするリスクに対する内部統制に依拠しようとする場合には、当年度において運用評価手続を実施しなければならない。

7.3.14. 監査人は、依拠しようとする内部統制の運用状況の有効性の評価において、実証手続によって発見された虚偽表示が、内部統制が有効に運用されていないことを示唆しているかどうかを評価しなければならない。しかしながら、実証手続によって虚偽表示が発見されていないことは、検討対象となっているアサーションに関連する内部統制が有効であることの監査証拠にはならない。

- 7.3.15. 監査人は、依拠しようとする内部統制からの逸脱を発見した場合には、逸脱及び潜在的な影響を理解するために、以下の事項を含む、特定の質問を実施しなければならない。
- (a) 運用評価手続は内部統制への依拠に関する適切な基礎を提供するかどうか。
 - (b) 追加的な運用評価手続が必要かどうか。
 - (c) 重要な虚偽表示リスクに対応する実証手続が必要かどうか。

実証手続

- 7.3.16. 評価したリスクの程度にかかわらず、重要な取引種類、勘定残高及び注記事項の各々に対する実証手続を実施しなければならない。
- 7.3.17. 監査人は、財務諸表作成プロセスに関連する実証手続に、以下の手続を含めなければならない。
- (a) 総勘定元帳や補助元帳以外から入手した情報を含む、注記事項を含む財務諸表に記載されている情報とその基礎となる会計記録との一致又は調整を確かめること。
 - (b) 財務諸表を作成する過程で記録された重要な仕訳入力及びその他の修正を確かめること。
- 7.3.18. 監査人が実施する実証手続には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含めなければならない。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。
- 7.3.19. 監査人は、期中に実証手続を実施した場合、残余期間について以下のいずれかの手続を実施しなければならない。
- (a) 残余期間に対して運用評価手続と組み合わせて、実証手続を実施すること。
 - (b) 監査人が十分と判断する場合、期中における監査上の結論を期末日まで更新するための合理的な基礎を提供する追加的な実証手続のみを実施すること。

確認

- 7.3.20. 監査人は、確認手続を実証手続として実施すべきかどうかを考慮しなければならない。

確認手続は、勘定残高とその明細に関連するアサーションに対応する場合に適合することが多いが、これらの項目に限定する必要はない。例えば、監査人は、企業と第三者との合意、契約又は取引に係る条件について確認を行うことがある。また、確認手続は、また一定の条件が付されていないことに関する監査証拠の入手のために実施されることもある。

- 7.3.21. 監査人は、確認手続を利用する場合、以下のような事項について管理しなければならない。
- (a) 確認又は依頼すべき情報の決定及び適切な確認回答者の選定
 - (b) 確認依頼の宛先が適切であり、回答を監査人に直接返送するための返送に関する情報が記載されていることを確かめることを含む、確認依頼の立案
 - (c) 確認回答者への確認状の送付（該当する場合には再発送等の依頼を含む。）

- 7.3.22. 経営者が監査人の確認依頼の送付に同意しない場合、監査人は、以下の手続を行わなければならない。
- (a) 経営者が同意しない理由について質問し、その正当性と合理性に関する監査証拠を求めること。
 - (b) 経営者が同意しないことが、不正リスクを含む、関連する重要な虚偽表示リスクに関する監査人の評価及びその他の監査手続の種類、時期及び範囲に及ぼす影響を評価すること。
 - (c) 適合性と証明力のある監査証拠を入手するために立案した代替的な監査手続を実施すること。
- 7.3.23. 監査人は、確認送付の依頼に経営者が同意しないことに合理性がないと結論付けた場合又は代替的な監査手続から適合性と証明力のある監査証拠を入手できなかった場合、ガバナンスに責任を有する者に報告しなければならない。また、監査人は、監査及び監査意見に対する影響を判断しなければならない。
- 7.3.24. 監査人は、確認依頼への回答の信頼性について疑義を抱く場合、疑義を解消するため、追加の監査証拠を入手しなければならない。監査人は、確認依頼への回答に信頼性がないと判断した場合、不正リスクを含む、関連する重要な虚偽表示リスクに関する評価及び関連するその他の監査手続の種類、時期及び範囲に及ぼす影響を評価しなければならない。
- 7.3.25. 未回答場合は、監査人は、適合性と証明力のある監査証拠を入手するための代替的な監査手続を実施しなければならない。
- 7.3.26. 監査人は、確認差異が虚偽表示の兆候を示しているか否かを判断するために、当該事項を調査しなければならない。
- 7.3.27. 該当する場合、監査人は、確認手続の結果、適合性と証明力のある監査証拠が入手できたか、又は追加的な監査証拠の入手が必要であるかについて、評価しなければならない。

7.4. 特定の重点分野

継続企業

- 7.4.1. 監査人は、継続企業の前提に関して経営者が行った評価を検討しなければならない。

監査人は、本パートの要求事項に従い、継続企業について経営者が行った評価を検討する必要がある。複雑でない企業の経営者は、継続企業の前提について詳細な評価をしていないことが多いが、その代替として、事業についての十分な知識と将来見通しに依拠していることがある。このような場合、経営者の計画が十分な証拠書類によって裏付けられ、かつ監査人の企業に関する理解と矛盾しないとき、企業の中長期の資金調達について経営者と議論することが適切なことがある。したがって、監査人による継続企業の前提に関する検討は、例えば、経営者との協議、質問及び証拠書類の閲覧などにより充足されることがある。

- 7.4.2. 監査人は、継続企業の前提に関して経営者が行った評価の検討に当たって、適用される財務報告の枠組みで要求される、経営者が使用した期間と同じ期間を対象としなければならない。この期間が期末日から起算して 12 か月に満たない場合には、監査人は、経営者に

期間を延長するよう求めなければならない。監査人は、経営者が評価の実施又は評価期間の延長を行わない場合に、監査報告書への影響を考慮しなければならない。⁵³

また、監査人は、経営者が財務諸表を作成する際に継続企業の前提に基づいた会計処理を採用していることに疑義を抱くような既知の事象、予定されているかどうかにかかわらず、経営者が採用している評価期間を超えた期間に発生する状況がある可能性に留意する。事象又は状況が将来に及ぶほど、継続企業の前提に関する検討がより重要となり、監査人は追加的な措置を講じる。監査人は、リスク評価を行った後で継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象及び状況を識別した場合、重要な虚偽表示リスクの評価を修正することが必要になる場合がある。

- 7.4.3. 監査人は、経営者が行った評価の検討に当たって、監査の結果として気付いた全ての関連する情報が経営者の評価に含まれているかどうかを考慮しなければならない。
- 7.4.4. 監査人は、経営者の評価期間を超えた期間に発生する可能性がある継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況に関して経営者が有する情報について質問しなければならない。
- 7.4.5. 監査人は、継続企業の前提について重要な疑義を生じさせるような事象又は状況を識別した場合、当該事象又は状況を軽減する要因（継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況に関連する「重要な不確実性」）の検討を含む追加的な監査手続を実施することにより、重要な不確実性が認められるかどうかについて判断するための十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。これらの手続には以下を含めなければならない。
- (a) 継続企業の前提に関する経営者の評価が未了の場合には、評価の実施を経営者に求める。
 - (b) 経営者の継続企業の前提に関する評価に関連する将来的な対応策が、当該対応策の帰結によって状況を改善するものであるかどうか、及びその状況における経営者の計画の実行可能性について検討する。
 - (c) 企業がキャッシュ・フロー計画を作成し、当該計画を分析することが、経営者の将来的な対応策を評価するに当たって事象又は条件の将来の帰結を検討する際の重要な要素となる場合、以下行う。
 - (i) 計画を作成するために生成した基礎データの信頼性を評価する。
 - (ii) 計画の基礎となる仮定に十分な裏付けがあるかどうかを判断する。
 - (d) 経営者が評価を行った日の後に入手可能となった追加的な事実又は情報がないかどうかを検討する。

重要な不確実性は、当該不確実性がもたらす潜在的な影響の大きさ及びその発生可能性により、適切表示の枠組みの場合は財務諸表が適正に表示されることに関して、準拠性の枠組みの場合は財務諸表が判断を利用者の判断を誤らせないことに関して、不確実性の内容及び影響について適切な注記が必要であると監査人が判断した場合に存在していることになる。

⁵³ 監査報告書への影響については、パート9の9.5.1.S項を参照

7.4.6. 期末日後、経営者又はガバナンスに責任を有する者による財務諸表の承認が著しく遅延している場合、監査人は、遅延の理由について質問しなければならない。監査人は、当該遅延が継続企業の前提の評価に関する事象又は状況と関係する可能性があると考えられる場合、必要に応じた監査手続を実施し、重要な不確実性の存在に関する監査人の結論への影響を考慮しなければならない。

経営者による内部統制の無効化

7.4.7. 経営者による内部統制の無効化のリスクの程度は企業によって異なるが、全ての企業に存在する。経営者による内部統制の無効化は予期せぬ手段で行われるため、不正による重要な虚偽表示リスクであり、それゆえ特別な検討を必要とするリスクである。

7.4.8. 監査人は、以下の監査手続を立案し実施しなければならない。

- (a) 総勘定元帳に記録された手作業による仕訳入力及び自動化された仕訳入力や財務諸表を作成する過程におけるその他の修正についての適切性を、以下の事項を含め、検証すること。
 - (i) 財務報告プロセスの担当者に対して、仕訳入力及びその他の修正のプロセスに関連する不適切な又は通例でない処理について質問すること。
 - (ii) 期末時点で行われた仕訳入力及びその他の修正を抽出すること。
 - (iii) 仕訳入力及びその他の修正を監査対象期間を通じて検証する必要性を考慮すること。
- (b) 偏向が会計上の見積りに存在するかどうかを検討し、変更の発生している状況が、もしあれば、以下を含め、不正による重要な虚偽表示リスクを示すかどうかを評価すること。
 - (i) 経営者の判断及び決定が、個々には合理的であるとしても、不正による重要な虚偽表示リスクとなるような経営者の偏向が存在する可能性を示唆するものかどうかを評価すること。示唆している場合には、監査人は、会計上の見積りを全体として再評価しなければならない。
 - (ii) 過年度の財務諸表に反映された重要な会計上の見積りに関連する経営者の判断及び仮定に対して、遡及的に検討すること。
- (c) 企業の通常の取引過程から外れた重要な取引又は通例でないと判断される重要な取引について、取引の事業上の合理性（又はその欠如）が、不正な財務報告を行うため又は資産の流用を隠蔽するために行われた可能性を示唆するものであるかどうかを評価すること。
- (d) (a)から(c)で対応していない経営者による内部統制の無効化について識別したリスクに対応すること。

不正による財務諸表の重要な虚偽表示は、不適切な又は権限外の仕訳を記録するような財務報告プロセスにおける操作を伴うことが多い。これは監査対象期間を通して又は期末に、あるいはその両方において行われる可能性があり、経営者によって連結決算修正又は組替えのように仕訳に反映されずに財務諸表上の金額を修正することにより行われる可能性もある。

自動化ツール及び技法

総勘定元帳システムが手作業である場合、非定形的な仕訳入力、元帳、仕訳帳、証憑書類の閲覧により識別される場合がある。自動化された手続により総勘定元帳が作成され、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のみで存在するため、ATTの利用により容易に識別できる場合がある。

関連当事者

7.4.9. 監査人は、評価した関連当事者との関係及び関連当事者との取引を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、以下を閲覧することを含め、リスク対応手続を立案し実施しなければならない。

- (a) 監査人が監査手続の一環として入手した銀行確認状及び弁護士への確認状
- (b) 株主総会やガバナンスに責任を有する者との会議の議事録
- (c) 企業の状況において監査人が必要と考えるその他の記録や文書

7.4.10. 監査人は、関連当事者について入手した情報を、監査チームの他のメンバーと共有しなければならない。

7.4.11. 監査人は、経営者が従来識別していない又は監査人に開示していない関連当事者との関係又は関連当事者との取引を示唆する契約やその他の情報を識別した場合、以下を実施しなければならない。

- (a) 基礎となる状況から、関連当事者との関係又は取引が存在しているかどうかを判断する。
- (b) 関連する情報を監査チームの他のメンバーに迅速に伝達する。
- (c) 適用される財務報告の枠組みに関連当事者に関する事項が定められている場合、以下の手続を実施する。
 - (i) 監査人による追加的な検討のため、経営者に、新たに識別した関連当事者との全ての取引を特定することを要請する。
 - (ii) 関連当事者の関係及び関連当事者との取引に対する企業の内部統制が、関連当事者の関係又は関連当事者との取引を識別できなかった又は開示できなかった理由について質問する。
- (d) 新たに識別された関連当事者又は関連当事者との重要な取引について、適切な実証手続を実施する。
- (e) 経営者が従来識別していない又は監査人に開示していないその他の関連当事者又は関連当事者との重要な取引が存在するリスクについて再検討するとともに、必要に応じて追加的な監査手続を実施する。
- (f) 経営者が意図的に監査人に開示していない可能性がある（したがって、不正による重要な虚偽表示リスクを示唆している）場合、監査への影響を評価する。

7.4.12. 監査人は、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を識別した場合、基礎となる契約又は合意がある場合には、それらを閲覧し、以下の事項について評価しなければならない。

- (a) 当該取引の事業上の合理性（又はその欠如）が、不正な財務報告を行うため又は資産の流用を隠蔽するために行われた可能性を示唆するものかどうか。
- (b) 取引条件が経営者の説明と整合しているかどうか。
- (c) 当該取引が、適用される財務報告の枠組みに準拠して適切に処理され、表示及び開示されているかどうか。

7.4.13. 監査人は、企業の通常取引過程から外れた関連当事者との重要な取引に関する権限の付与が適切に行われており、かつ取引が適切に承認されていることについて監査証拠を入手しなければならない。

7.4.14. 監査人は、企業の通常取引過程から外れた重要な取引を識別した場合、当該取引の内容、及び関連当事者が関与し得るかどうかについて経営者に質問しなければならない。

7.4.15. 経営者が、財務諸表において、関連当事者間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を主張している場合、監査人は、その主張について十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。

会計上の見積り

7.4.16. 監査人は、注記事項を含む会計上の見積りについて、アサーション・レベルで評価した重要な虚偽表示リスクに関する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立案し及び実施しなければならない。

7.4.17. 監査人のリスク対応手続は、適用される財務報告の枠組みに照らして、経営者が適切に見積りの不確実性を理解し、適切な見積額を選択することにより当該不確実性に対処しているかどうかに対応するものでなければならない。経営者がそのような対応を行っていない場合、監査人は、経営者に対して、見積りの不確実性に対する対処を行うため、経営者に見積額の選択の再検討又は見積りの不確実性に関する追加的な注記事項の検討を要請しなければならない。

7.4.18. 会計上の見積りについて評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応する監査人のリスク対応手続は、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。その際、監査人は、測定日から当該事象までの期間において、当該証拠の適合性に影響を及ぼす可能性のある状況やその他の関連する条件の変化を評価しなければならない。
- (b) 経営者がどのようにして会計上の見積りを行い、見積りの不確実性に関する注記事項を作成したかの検討。その際、監査人の手続は以下の事項に対応するものでなければならない。
 - (i) 過年度からの変更を含む、選択された見積手法が適切であるかどうか。
 - (ii) 重要な仮定及びデータが整合し、かつ適切であるかどうか、及び見積手法の適用において完全性が維持されているかどうか。
 - (iii) 経営者が特定の行動方針を実行する意思を有しているかどうか。
 - (iv) これら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。経営者の偏向が存在する兆候を識別した場合、不正に該当するような誤解を与える意図があるかどうかの判断を含め、監査への影響を評価しなければならない。

- (v) 過年度からの変更は適切かどうか。
- (vi) 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。
- (vii) 計算が正確であるかどうか及び判断が総合的に適用されているかどうか。
- (c) 監査人の見積額又は見積りの許容範囲の設定。その際、監査人は以下を実施しなければならない。
 - (i) 使用した見積手法、仮定及び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を評価すること。
 - (ii) 十分かつ適切な監査証拠により裏付けられた金額のみが含まれるように許容範囲を決定すること。

棚卸資産

7.4.19. 監査人は、棚卸資産が財務諸表において重要である場合には、以下の手順によって、棚卸資産の実在性と状態について十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。

- (a) 実務的に不可能でない限り、以下の目的で、実地棚卸の立会を実施すること。
 - (i) 実地棚卸結果を記録し管理するための経営者による指示と手順を評価すること。
 - (ii) 実施されている棚卸手続を観察すること。
 - (iii) 棚卸資産を実査すること。
 - (iv) テスト・カウントを実施すること。
- (b) 企業の最終的な在庫記録が実際の実地棚卸結果を正確に反映しているかどうかを判断するために、当該記録に対して監査手続を実施すること。
- (c) 実地棚卸が期末日以外の日行われる場合、実地棚卸日と期末日の間における棚卸資産の増減が適切に反映されているかどうかについて監査証拠を入手するために監査手続を実施すること。

7.4.20. 監査人は、予測し得ない事態により実地棚卸の立会を実施することができなかった場合、代替的な日に一部について実地棚卸又はその立会を実施するとともに、その間の取引に対して監査手続を実施しなければならない。監査人は、実地棚卸の立会を実施することが実務的に不可能である場合には、棚卸資産の実在性と状態について十分かつ適切な監査証拠を入手するため、代替的な監査手続を実施しなければならない。実施することができない場合には、監査報告書への影響を判断しなければならない。⁵⁴

実地棚卸への立会が実務的に不可能な場合がある。これは、例えば、棚卸資産が監査人の安全を脅かす可能性のある事業所に保管されている場合など、棚卸資産の性質及び保管場所などの要因によることがある。立会が実務的に不可能な場合には、例えば、実地棚卸日以前に取得又は購入した特定の棚卸資産品目について、実地棚卸日後に販売されたことを示す文書を読覧するなどの代替的な監査手続によって、棚卸資産の実在性及び状態についての十分かつ適切な監査証拠が提供される場合がある。しかしながら、代替的な監査手続を実施することによって、棚卸資産の実在性及び状態についての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もある。このような場合、監査人は、監査範囲の制約として、監査報告書の意見を修正することが要求される。

⁵⁴ 監査報告書への影響については、パート9、9.5.1.0項を参照

7.4.21. 監査人は、第三者が保管し、管理している棚卸資産が財務諸表において重要である場合には、数量及び状態に関して確認を実施するか、実査、又は個々の状況において適切な他の監査手続を実施することによって、棚卸資産の実在性と状態について十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。

訴訟及び請求

7.4.22. 監査人は、重要な虚偽表示リスクを生じさせる可能性のある、企業が当事者となっている訴訟及び請求を識別できるように、以下を含む、リスク対応手続を立案し実施しなければならない。

- (a) 経営者（必要に応じて法務担当者を含む企業内部の他の者）への質問
- (b) ガバナンスに責任を有する者の会議の議事録及び企業と外部の顧問弁護士との文書の閲覧
- (c) 法務関連費用の検討

7.4.23. 監査人は、識別した訴訟又は請求に関する重要な虚偽表示リスクを識別した場合、又は実施した監査手続によって他の重要な訴訟又は請求が存在する可能性があると判断した場合には、本基準（案）が要求している手続に加えて、企業の顧問弁護士との直接コミュニケーションすることを求めなければならない。監査人は、経営者によって作成され監査人によって送付される質問書によって、企業の顧問弁護士と直接コミュニケーションすることを要請しなければならない。⁵⁵

識別された違法行為又はその疑いがある場合の監査手続

7.4.24. 監査人は、財務諸表上の重要な金額及び開示の決定に直接影響すると一般に認識されている法令を遵守していることについて、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。⁵⁶

7.4.25. 監査人は、違法行為又はその疑いに関する情報に気づいた場合、以下を実施しなければならない。

- (a) 内容及び状況について理解し、潜在的に財務諸表に及ぼす影響を評価するために必要な詳細な情報を入手すること。
- (b) 法令により禁止されていない限り、当該違法行為について経営者、及び必要に応じてガバナンスに責任を有する者と協議すること。
- (c) 違法行為の疑いに関して十分な情報を入手できない場合、十分かつ適切な監査証拠を入手できないことによる監査意見への影響を評価すること。
- (d) 監査人のリスク評価及び経営者確認書の信頼性を含む、監査の他の局面に及ぼす影響を評価し、適切な措置を講じること。⁵⁷

受託会社の業務の利用

7.4.26. 監査人は、企業が受託会社の業務を利用している場合には、以下を行わなければならない。

⁵⁵ 監査報告書への影響については、パート9、9.5.1.N項を参照

⁵⁶ 監査報告書への影響については、パート9、9.5.1.J項を参照

⁵⁷ 監査報告書への影響については、パート9、9.5.1.K項、9.5.1.L項及び9.5.1.M項を参照

- (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企業において入手可能であるかどうか判断する。入手不可能な場合、以下を実施する。
- (b) 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実施する。又は、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。

複雑でない企業は、特定の取引の処理（例えば、給与に関する税金の支払）と会計記録の記帳から財務諸表の作成にわたって外部の記帳代行業務を利用することが多い。財務諸表の作成のために受託会社を利用している場合であっても、複雑でない企業の経営者、及び適切な場合ガバナンスに責任を有する者の財務諸表に対する責任が軽減されることはない。

監査人の利用する専門家の業務の利用

7.4.27. 監査人は、専門家の業務を利用すると判断した場合、以下を含め、専門家の業務の適切性を評価しなければならない。

- (a) 専門家の指摘事項又は結論の適合性や合理性、及び他の監査証拠との整合性
- (b) 専門家の業務に重要な仮定及び方法が採用されている場合には、それらの仮定及び方法についての個々の状況における適合性と合理性
- (c) 専門家の業務にとって基礎データの利用が重要な場合には、当該基礎データの目的適合性、網羅性及び正確性

7.4.28. 監査人は、監査人の利用する専門家の業務が監査人の目的に照らして適切ではないと判断した場合、専門家が実施する追加業務の内容について当該専門家と合意するか、又は状況に応じて適切な追加的監査手続を実施しなければならない。

7.5. 虚偽表示の集計

7.5.1. 監査人は、明らかに僅少なものを除き、監査の過程で識別虚偽表示を集計しなければならない。

明らかに僅少な虚偽表示は、重要性があると判断される虚偽表示と比べて金額的にごく少額な水準である、又は内容が全く異なる虚偽表示であり、個別にも集計しても、また内容、大きさ又は状況のいずれにおいても、明らかに些細な虚偽表示のことをいう。一つ以上の項目が明らかに僅少であるかどうかについて不確実性が存在する場合、その虚偽表示は明らかに僅少なものではないと判断される。

7.5.2. 監査人は、監査の過程で集計した全ての虚偽表示を修正するよう経営者に求めなければならない。

7.5.3. 監査人は、監査の過程で虚偽表示を識別した場合、当該虚偽表示が不正を示唆するものであるかどうか評価しなければならない。監査人は、そのような兆候がある場合には、識別し評価した重要な虚偽表示リスク及び経営者確認書の信頼性を含み、他の監査の局面に及ぼす影響を判断しなければならない。

7.5.4. 監査人は、不正に起因する可能性がある虚偽表示を識別し、経営者の関与が疑われる場合、以下を行わなければならない。

- (a) 不正による重要な虚偽表示リスク及び監査人のリスク対応手続を再評価すること。
- (b) それまでに入手した証拠の証明力を再検討する場合、従業員、経営者又は第三者による共謀の可能性を示唆する状況や条件がないかを検討すること。

識別した不正又は不正の疑いの影響は、その状況によって決まる。例えば、他の場合には重要ではない不正であっても、上級経営者が関与している場合は重要となることがある。そのような状況においては、陳述の網羅性及び信頼性及び会計記録と証憑書類の真正性が疑わしくなるので、これまで入手した証拠の信頼性に疑義が生じる場合がある。また、従業員、経営者又は第三者による共謀の可能性もある。

7.5.5. 監査人は、以下の場合、監査計画を修正する必要があるかどうか判断しなければならない。

- (a) 識別した虚偽表示の内容とその発生の状況が他の重要な虚偽表示が存在する可能性を示唆しており、監査の過程において合算した際に重要な虚偽表示となり得る他の虚偽表示が存在する可能性を示唆している場合
- (b) 監査の過程で集計した虚偽表示の合計が、重要性の基準値に近づいている場合

7.6. コミュニケーションのための具体的な要求事項

7.6.1. 監査人は、以下の事項についてコミュニケーションを行わなければならない。

- (a) 監査の過程で識別した企業の内部統制システムの不備を、書面により、適時によりガバナンスに責任を有する者に報告すること。
- (b) ガバナンスに責任を有する者に報告した事項（経営者に直接報告することが適切でない場合を除く。）を書面により、適時に経営者に報告すること、及び識別したその他の内部統制の不備のうち、まだ報告されていないが、経営者の注意を促すに値すると判断した事項を経営者に報告すること。

経営者の注意を促すに値するその他の内部統制の不備の報告は、書面である必要はなく、口頭でもよい。

7.6.2. 監査人は、重要な不備についてガバナンスに責任を有する者に報告する際、不備の内容とそれによって見込まれる影響の説明、及び報告の前提を理解するための十分な情報を記載しなければならない。

7.6.3. 監査人は、経営者及び適切な場合ガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションを行う際、会計上の見積りに関して、重要な虚偽表示リスクの原因が見積りの不確実性に関するものかどうか、又は会計上の見積り及び関連する注記を行う上での複雑性、主観性若しくはその他の固有リスク要因の影響に関するものかどうかについて考慮し、コミュニケーションを行うべき事項があるかどうか検討しなければならない。

7.7. 文書化のための具体的な要求事項

7.7.1. 監査人は、監査業務における一般的な文書化の要求事項（パート 2.5. 参照）に加えて、以下の事項を監査調書に記載しなければならない。

- (a) 評価した財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクに応じた全般的な対応
- (b) 実施した手続と評価したアサーション・レベルのリスクの関連性
- (c) 監査手続の結果（当該結果の記載のみでは結論が明確でない場合は、結論も含めて記載することを含む。）
- (d) 経営者による内部統制を無効化するリスクに対応するために立案した監査手続の結果
- (e) 明らかに僅少であると取り扱う虚偽表示の金額

(f) 監査の過程で集計した全ての虚偽表示と修正の有無

- 7.7.2. 評価した重要な虚偽表示リスクが不正に起因するものであった場合、監査調書には不正に対応した特定の手続を含めなければならない。
- 7.7.3. 監査人は、違法行為又はその疑いを識別した場合、実施した監査手続、行った職業的専門家としての重要な判断及び到達した結論を監査調書に記載しなければならない。
- 7.7.4. 監査人は、会計上の見積りにおいて、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を監査調書に記載しなければならない。

DRAFT

8. 結論

本パートの内容

パート 8 では、以下の要求事項を定めている。

- 監査の実施中に識別した修正された及び未修正の虚偽表示の評価
- 後発事象
- 関連する評価を含めた活動の結論
- 継続企業の前提及び関連する注記の結論
- 経営者確認書及び分析的手続の実施

本パートの範囲

実施した評価と到達した結論は、パート 9 における監査意見の基礎を形成する。

8.1. 目的

8.1.1. 監査人の目的は、以下のとおりである。

- (a) 該当する場合には、識別した虚偽表示が監査に与える影響、及び未修正の虚偽表示が財務諸表に与える影響を評価すること。
- (b) 入手した監査証拠に基づき、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況に関連した重要な不確実性が認められるか否かについて結論付けること。
- (c) 監査意見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について結論付けること。

8.2. 監査の実施中に識別した虚偽表示の評価

- 8.2.1. 経営者が、監査人によって報告された虚偽表示の一部又は全てを修正することに同意しない場合、監査人は、経営者が修正しない理由を理解し、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示がないかどうかを評価する際に、当該理解を考慮しなければならない。
- 8.2.2. 監査人は、未修正の虚偽表示が与える影響を評価する前に、重要性の基準値が、実績値に照らして依然として適切であるかどうかを確かめるために再評価しなければならない。
- 8.2.3. 監査人は、個別に又は集計して、未修正の虚偽表示が重要かどうかを、以下の事項を考慮して判断しなければならない。
 - (a) 特定の取引種類、勘定残高又は注記事項及び全体としての財務諸表に対する虚偽表示の内容と大きさ、並びに虚偽表示が発生した特定の状況
 - (b) 過年度の未修正の虚偽表示が関連する取引種類、勘定残高又は注記事項及び全体としての財務諸表に与える影響

8.3. 全般的な結論を形成するための分析的手続

- 8.3.1. 監査人は、監査の最終段階において、企業に関する監査人の理解と財務諸表が整合しているかどうかについて、及び以前に識別されていなかった不正又は誤謬による重要な虚偽表示リスクを識別するために全般的な結論を形成するための分析的手続を立案し、実施しなければならない。
- 8.3.2. 監査人は、経営者への質問及び状況に応じて必要な他の監査手続の実施によって、監査の過程で入手した他の関連情報と矛盾する変動又は関係を調査しなければならない。

8.4. 後発事象

財務諸表は、期末日後に発生した一定の事象によって影響を受けることがある。財務報告の枠組みの多くが、このような事象について具体的に記載している。このような財務報告の枠組みは、通常、以下の二つの種類の事象を識別している。

(a) 期末日現在において存在している状況に関する証拠を提供する事象

(b) 期末日後において発生した状況に関する証拠を提供する事象

ただし、監査人には、既に行われた監査手続によって十分な結論が得られた事項について、追加的な手続を実施することが想定されているわけではない。

期末日から監査報告書日までの間に発生した事象

- 8.4.1. 監査人は、期末日から監査報告書日までの間に発生し、財務諸表の修正又は財務諸表における開示が要求される全ての事象を識別したことについて十分かつ適切な監査証拠を入手するために立案された監査手続を実施しなければならない。
- 8.4.2. 監査人は、8.4.1 項に準拠して、期末日から監査報告書日までの期間又はそれに実務的に可能な限り近い期間を対象として、以下の事項を含む手続を実施しなければならない。
- (a) 後発事象を確実に識別するために経営者が実施している手続を理解すること。
- (b) 経営者及び適切な場合ガバナンスに責任を有する者に、財務諸表に影響を及ぼす可能性のある後発事象が発生したかどうか質問すること。
- (c) 期末日後に所有者、ガバナンスに責任を有する者及び経営者が会議を開催している場合、その議事録を閲覧する。議事録が入手できない場合には、会議で討議された事項について質問すること。
- (d) 利用可能な場合は、企業の月次及び四半期情報を通読すること。
- 8.4.3. 監査人は、8.4.1 項及び 8.4.2 項の手続を実施し、適用される企業の財務報告の枠組みに準拠した財務諸表の修正又は財務諸表における開示が要求される事象を識別した場合、それらの事象が財務諸表に適切に反映されているかどうか判断しなければならない。

監査報告書日から財務諸表の発行日までの間に監査人が知るところとなった事実

- 8.4.4. 監査人は、監査報告書日後に、財務諸表に関するいかなる監査手続も実施する義務も負わない。しかしながら、監査報告書日から財務諸表の発行日までの間に、もし監査報告書日現在に気付いていたとしたら、監査報告書を修正する原因となった可能性のある事実又は事象を知るところとなった場合には、監査人は、経営者又は適切な場合ガバナンスに責任を有する者と当該事項について協議し、財務諸表の修正が必要かどうか判断しなければならない。また、修正が必要な場合には、当該事項についてどのように扱う予定であるか経営者に質問しなければならない。
- 8.4.5. 経営者が財務諸表を修正する場合、監査人は、当該修正に関して、実施した監査手続を新しい監査報告書日までの期間に拡大して実施し、修正された財務諸表に対する新しい監査報告書に差し替えることを含め、状況において必要な監査手続を実施しなければならない。

財務諸表が発行された後に監査人が知るところとなった事実

- 8.4.6. 監査人は、財務諸表が発行された後に、当該財務諸表に関していかなる監査手続を実施する義務も負わない。しかしながら、財務諸表が発行された後に、もし監査報告書日現在に気付いていたとしたら、監査報告書を修正する原因となった可能性がある事実を知るところとなった場合には、監査人は以下の手続を実施しなければならない。
- (a) 経営者及び適切な場合ガバナンスに責任を有する者と当該事項について協議すること。
 - (b) 財務諸表の訂正が必要かどうか判断すること。財務諸表の訂正が必要な場合、以下を実施すること。
 - (c) 当該事項について財務諸表でどのように扱う予定であるか経営者に質問すること。

8.5. 監査人の評価、及び監査人の結論を裏付けるその他の活動

要求される評価

- 8.5.1. 監査人は、実施した監査手続及び入手した監査証拠に基づいて、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に関する評価が依然として適切であるかどうかを評価しなければならない。

財務諸表監査は累積的かつ反復的なプロセスである。監査人は、立案した監査手続を実施するに従い、入手した監査証拠により立案した監査手続の種類、時期及び範囲の修正することがある。監査人は、リスク評価の基礎となった情報と著しく異なる情報に気付くこともある。このような場合には、監査人は、取引種類、勘定残高又は注記事項及び関連するアサーションの全て又は一部についての再評価したリスクに基づき、立案した監査手続の再検討が必要な場合がある。

監査人は、これらの情報によりLCEのためのISA（案）を監査に利用することの適切性についての決定を変更するかどうかについて考慮する場合もあり、その場合、契約条件変更が必要となることもある。

- 8.5.2. 監査人は、会計上の見積りに関して、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) 経営者の偏向が存在する兆候が識別された場合も含め、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に関する認識、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照らして合理的であるかどうか。
- (c) 十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうか。

8.5.3. 監査人は、監査人とガバナンスに責任を有する者の間の双方向のコミュニケーションが、監査の目的に照らして適切に実施されたかどうかを評価しなければならない。もし適切でない場合、監査人は、監査に与える影響があれば、それを評価し、適切な措置を講じなければならない。

例えば、当初のリスク評価を修正する必要がある場合、監査範囲の制約に基づいた除外事項付意見を表明するか、又は適切な他の措置を講じる必要があることがある。

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

結論

- 8.5.5. 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評価しなければならない。監査人は、意見の形成において、裏付けがあるか矛盾しているかにかかわらず全ての関連する監査証拠を考慮しなければならない。
- 8.5.6. 監査人は、関連するアサーションについて十分かつ適切な監査証拠を入手していない場合には、監査証拠の追加の入手に努めなければならない。監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合には、財務諸表において限定意見を表明するか又は意見を表明してはならない。⁵⁸
- 8.5.7. 監査人は、経営者が継続企業を前提として財務諸表を作成することの適切性について十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかを評価し結論付けなければならない。⁵⁹
- 8.5.8. 監査人は、入手した監査証拠に基づき、単独で又は複合して継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況に関する重要な不確実性が認められるか否かについて判断し、結論付けなければならない。⁶⁰
- 8.5.9. 監査人は、入手した監査証拠に基づき、経営者がその状況において継続企業を前提とした会計処理適切であるが、重要な不確実性が認められると結論付ける場合に、以下を含め、継続企業の前提に関する重要な不確実性が財務諸表において注記されているかどうかを判断しなければならない。
- (a) 継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような主な事象又は状況、及び当該事象及び状況に対する経営者の対応策が適切に注記されているかどうか。
 - (b) 通常の事業活動において資産を回収し負債を返済することができない可能性があり、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況に関する重要な不確実性が認められることについて、明瞭に注記されているかどうか。

⁵⁸ 監査報告書への影響については、パート9の9.5.1.W項を参照

⁵⁹ 監査報告書への影響については、パート9の9.5.1.P項を参照

⁶⁰ 監査報告書への影響については、パート9の9.5.1.Q項を参照

このような場合、監査人は、無限定意見を表明し、監査報告書に「継続企業の前提に関する重要な不確実性」という見出しを付した別個の区分を設けなければならない。

- 8.5.10. 継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が識別されているが、入手した監査証拠に基づき、監査人が重要な不確実性は認められないと結論付けている場合、監査人は、適用される財務報告の枠組みにより要求される事項に基づき、財務諸表において当該事象又は状況についての適切な注記がなされているかどうかを評価しなければならない。
- 8.5.11. 監査人は、不正が行われた結果として財務諸表に重要な虚偽表示が行われていることを確かめた場合、又はそうであるかどうかを結論付けることができない場合には、評価した重要な虚偽表示リスクを含む監査及び監査報告に及ぼす影響を評価しなければならない。

8.6. 経営者及びガバナンスに責任を有する者からの経営者確認書

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。しかしながら、経営者確認書は、必要な監査証拠であるが、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、経営者が信頼性のある経営者確認書を提供したという事実は、経営者が責任を果たした事又は特定のアサーションに関して監査人が入手する他の監査証拠の種類又は範囲には影響を及ぼさない。

- 8.6.1. 監査人は、監査報告書が対象とする全ての期間について、確認事項についての知識を有し、財務諸表に対する責任を有している適切な経営者及び適切な場合ガバナンスに責任を有する者から以下の事項に関する経営者確認書入手しなければならない。
- (a) 適用される財務報告の枠組みに準拠して財務諸表を作成する責任（適正表示の枠組みの場合、作成し適正に表示する責任）を果たした旨
 - (b) 監査契約書において合意したとおり、監査人が依頼した全ての関連する情報及び情報を入手する機会を監査人に提供した旨⁶¹
 - (c) 全ての取引が記録され、財務諸表に反映されている旨
 - (d) 不正を防止し発見するために内部統制を整備及び運用する責任があることを承知している旨
 - (e) 不正による財務諸表の重要な虚偽表示の可能性に対するリスク評価の結果を監査人に示した旨
 - (f) 不正又は不正の疑い、若しくは不正の申し立てに関する情報を監査人に示した旨
 - (g) 関連当事者の名称、認識している全ての関連当事者との関係及び関連当事者との取引を監査人に開示した旨
 - (h) 関連当事者との関係及び関連当事者との取引を適用される財務報告の枠組みに準拠して適切に処理し開示した旨
 - (i) 財務諸表を作成する場合にその影響を考慮すべき、既に認識されている違法行為又はその疑いが全て監査人に示された旨

⁶¹ 経営者確認書の記述は監査契約書に記載された方法と同じ方法で行われなければならない。

- (j) 財務諸表を作成する場合にその影響を考慮すべき、既に発生した既知の又は潜在的な訴訟及び請求が適用される財務報告の枠組みに準拠して処理され、全て監査人に示されている旨
- (k) 会計上の見積りについて、会計上の見積りを行う際に使用された見積手法、重要な仮定及びデータ並びに注記事項が、適用される財務報告の枠組みに準拠した認識、測定及び注記を達成する上で適切であるかどうか
- (l) 期末日後に発生し、かつ適用される財務報告の枠組みにより財務諸表の修正又は財務諸表における開示が要求される全ての事象が、適切に修正又は開示されていること
- (m) 継続企業の前提について、重要な不確実性が認められる場合、経営者の対応策及びその実行可能性に関する情報
- (n) 比較情報に影響を及ぼす前年度の財務諸表の重要な虚偽表示を解消するために行われた全ての修正再表示について
- (o) 財務諸表又は財務諸表における一つ又は複数の特定のアサーションに関連する他の監査証拠（必要に応じて口頭での陳述を含む）を裏付けるため、その他の事項について経営者確認書を入手する必要があると監査人が判断した場合、当該確認事項についての経営者確認書

8.6.2. 監査人は、特定の会計上の見積りに関する記載を入手する必要性について検討しなければならない。

8.6.3. 経営者確認書は、監査人を宛先とする書簡の形式でなければならない。付録6には、経営者確認書の文例を記載している。

法令等により経営者が自身の責任について書面による表明を要求されており、当該表明によって、本基準（案）が要求する一部又は全ての確認事項が提供されると監査人が判断した場合、そのような表明の対象となっている関連事項は、経営者確認書に含む必要はない。

8.6.4. 監査人は、経営者及び適切な場合ガバナンスに責任を有する者に、未修正の虚偽表示の与える影響が、個別にも集計しても全体としての財務諸表に対して重要性がないと判断しているかどうかについて、経営者確認書に記載することを求めなければならない。経営者確認書には、当該項目の要約を記載するか、又は添付しなければならない。

8.6.5. 監査人は、経営者の能力、誠実性、倫理観若しくは勤勉さ、又はこれらに対する経営者の取組若しくは実践について懸念がある場合、又は受領した経営者確認書が他の監査証拠と矛盾する場合には、監査証拠全体に及ぼす影響を判断し、監査意見に及ぼす影響の検討を含め、適切な措置を講じなければならない。⁶²

⁶² 監査報告書への影響については、パート9、9.5.1.T項を参照

8.6.6. 要請した確認事項について、一つ又は複数の確認事項を経営者が提供しない場合、監査人は以下の事項を実施しなければならない。

- (a) 当該事項についての経営者と協議すること
- (b) 経営者の誠実性を再評価し、口頭及び書面による陳述の信頼性と監査証拠全般の証明力に及ぼす影響を評価すること
- (c) 要求される一つ又は複数の確認事項について経営者が提供することに同意しない場合、又は経営者の誠実性について深刻な疑義がある場合には、財務諸表に対する意見を表明しないことを含む、適切な措置を講じなければならない。⁶³

8.6.7. 経営者確認書の日付は、財務諸表に対する監査報告書日に可能な限り近くなければならないが、財務諸表に対する監査報告書日より後であってはならない。経営者確認書は、監査報告書が対象とする全ての財務諸表と期間を対象とするものでなければならない。

8.7. 品質の管理及び達成の全体的な責任を負う

8.7.1. 監査責任者は、監査報告書の日付を記載する前に、監査業務の品質を管理し達成する全体的な責任を監査責任者が負っているか判断しなければならない。その際、監査責任者は、以下の事項を判断しなければならない。

- (a) 監査責任者の関与は監査業務を通じて十分かつ適切であり、監査責任者が行った重要な判断及び到達した結論が業務の内容及び状況に基づいて適切であると判断する根拠を監査責任者が有している。
- (b) 監査業務の内容及び状況、その変更、並びに監査事務所の関連する方針又は手続が考慮されている。

8.7.2. 監査責任者は、監査報告書の日付までに、到達した結論及び監査報告書の発行を裏付ける十分かつ適切な監査証拠が得られたかを判断しなければならない。

8.7.3. 監査責任者は、監査報告書の日付を記載する前に、財務諸表と監査報告書を検討し、発行される報告書が状況に応じて適切であるか判断しなければならない。

8.8. コミュニケーションのための具体的な要求事項

8.8.1. 監査人は、法令によって禁止されていない限り、監査の過程で集計した全ての虚偽表示について、適切な階層の経営者及び適切な場合ガバナンスに責任を有する者に適時に報告しなければならない。

8.8.2. 監査人は、以下について、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わなければならない。

- (a) 会計方針、会計上の見積り及び財務諸表の注記事項を含む、企業の会計実務の質的側面のうち重要なものについての監査人の見解。
- (b) 監査期間中に困難な状況に直面した場合は、その状況。
- (c) 監査の過程で発生し、経営者と協議したか又は対応した重要な事項。
- (d) 監査上の重要な発見事項。監査人の職業的専門家としての判断により、口頭によるコミュニケーションが適切ではないと考える場合、書面によりコミュニケーションを行わなければならない。

⁶³ 監査報告書への影響については、パート9、9.5.1.U項を参照

- (e) 法令によって禁止されていない限り、不正に関連するその他の事項で、ガバナンスに責任を有する者の責任に関係すると判断した事項のうち、まだ報告されていないもの
- (f) 監査報告書の様式及び内容に影響を及ぼす状況がある場合、当該状況
- (g) 監査人が要請した経営者確認書
- (h) 監査の過程で発生し、監査人が、職業的専門家としての判断において財務報告プロセスの監視に関連する重要と判断したその他の事項がある場合には、当該事項
- (i) 監査人が、監査報告書に強調事項区分又はその他の事項区分を設けることを見込んでいる場合、その旨と文言

8.8.3. 監査人は、監査期間中に発生した関連当事者に関連する重要な事項について、ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションを実施しなければならない。

8.8.4. 未修正の虚偽表示について、監査人は、以下の事項についてガバナンスに責任を有する者に報告しなければならない。

- (a) 法令等で禁止されている場合を除き、個別に識別された未修正の重要な虚偽表示とそれが個別に、又は集計して監査意見に与える影響
- (b) 過年度の未修正の虚偽表示が当年度の財務諸表に与える影響

8.8.5. 監査人は、ガバナンスに責任を有する者の全員が企業の経営に関与していない限り、ガバナンスに責任を有する者に、識別した継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況について、以下を含むコミュニケーションを行わなければならない。

- (a) 事象又は状況が重要な不確実性を構成するかどうか。
- (b) 継続企業を前提として経営者が財務諸表を作成することが適切であるかどうか。
- (c) 財務諸表における関連する注記の適切性
- (d) 該当する場合、監査報告書への影響

8.9. 文書化のための具体的な要求事項

8.9.1. 監査人は、監査業務における一般的な文書化の要求事項（パート 2.5. 参照）に加えて、以下の事項を監査調書に含めなければならない。

- (a) 明らかに僅少な虚偽表示と取り扱う金額、監査の実施過程で集計した全ての虚偽表示と修正の有無、及び未修正の虚偽表示が個別に又は集計して重要であるかどうかに関する監査人の結論及びその根拠
- (b) 監査の期間中に行われたコンサルテーションの内容と範囲及び得られた結論（その結論がどのように実施されたかを含む。）

- 8.9.2. 監査人は、総勘定元帳及び補助元帳以外から入手した情報かどうかにかかわらず、注記事項を含む財務諸表に記載されている情報とその基礎となる会計記録との一致又は調整内容を確かめたことを監査調書に記載しなければならない。
- 8.9.3. 監査人は、監査報告書日後、監査ファイルにおける監査調書を整理し、監査ファイルの最終的な整理についての事務的な作業を適時に完了しなければならない。
- 8.9.4. 監査人は、最終的な監査ファイルの整理が完了した後、その保存期間が終了するまで、いかなる種類の監査調書であっても削除又は廃棄してはならない。
- 8.9.5. 該当する場合、監査人は、LCEのためのISA（案）のいずれかのパートの目的を達成できないこと及びその結果としての対応（監査人の総括的な目的を達成できない場合における監査意見への影響や業務契約の解除など）を文書化しなければならない。
- 8.9.6. 監査人は、監査ファイルの最終的な整理が完了した後に、既存の監査調書の修正又は新たな監査調書の追加が必要となった場合には、その修正や追加の内容にかかわらず、以下の事項を文書化しなければならない。
- (a) 作成する具体的理由
 - (b) 修正又は追加を行った実施日及び実施者並びにそれらの査閲日及び査閲者

9. 意見の形成及び報告

本パートの内容

パート9では、以下の要求事項を定めている。

- 意見の形成
- 監査意見の種類
- 監査報告書の内容
- その他の記載内容及び比較情報

本パートの範囲

本パートでは、監査報告書の内容を説明するとともに、除外事項付意見に関する監査人の判断、並びに監査報告書におけるその他の修正が必要な場合も定めている。また、対応数値及び比較財務諸表、並びに（該当する場合）その他の記載内容に関連して監査人に要求されている手続についても説明する。

監査意見の修正、継続企業に関連する重要な不確実性、強調事項区分、及びその他の事項区分の例は、[監査報告書の補足指針（LCEのためのISA（案）ウェブページ](#)に掲載）にある。

9.1 目的

9.1.1. 監査人の目的は、以下のとおりである。

- (a) 入手した監査証拠から導いた結論の評価に基づき、財務諸表に対する意見を形成し、書面による報告書において意見を明瞭に表明すること。
- (b) その他の記載内容がある場合、当該その他の記載内容と以下の情報の間に重要な相違があるかどうかを検討すること。
 - (i) 財務諸表
 - (ii) 監査人が監査の過程で得た知識

9.2 財務諸表に対する意見の形成

9.2.1. 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。

9.2.2. 監査人は、監査意見を形成に当たり、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かどうかについての合理的な保証を得たかどうかについて結論付けなければならない。結論付けるに当たり、以下を勘案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。
- (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どうか。
- (c) 9.2.3 項から 9.2.6 項において要求されている評価

9.2.3. 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の要求事項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を勘案しなければならない。

9.2.4. 監査人は、9.2.3 項の評価を実施するに当たり、適用される財務報告の枠組みの観点から、以下を評価しなければならない。

- (a) 財務諸表は、企業の重要な会計方針を適切に注記しているかどうか、及びそれらが理解可能な方法で表示されているかどうか。
- (b) 企業が選択し及び採用した会計方針は、適用される財務報告の枠組みと整合しており、かつ適切であるかどうか。
- (c) 経営者が行った会計上の見積り及び関連する注記が合理的であるかどうか。
- (d) 識別した関連当事者との関係及び関連当事者との取引が、適用される財務報告の枠組みに準拠して適切に処理され、表示及び開示されているかどうか。
- (e) 財務諸表に表示された情報が、以下を含め、目的適合性、信頼性及び比較可能性を有し、かつ理解可能なものであるかどうか。
 - (i) 本来含まれるべき情報が含まれているかどうか。
 - (ii) 当該情報が適切に分類、集計又は細分化され、特徴付けられているかどうか。
 - (iii) 関連しない情報又は注記された事項の適切な理解を曖昧にする情報を含めることにより財務諸表の全体的な表示が損なわれているかどうか。
- (f) 財務諸表が、重要な取引及び事象が財務諸表に与える影響について、想定利用者が理解するために適切な注記を提供しているかどうか。
- (g) 各財務表の表題を含め、財務諸表で使用される用語は適切であるかどうか。

9.2.5. 監査人は、財務諸表が適正表示の枠組みに準拠して作成されている場合には、財務諸表が適正な表示を達成しているかどうかの評価も行わなければならない。この評価には、以下を勘案しなければならない。

- (a) 財務諸表の全体的な表示、構成及び内容
- (b) 財務諸表が、基礎となる取引及び事象を適正な表示を達成するよう表しているかどうか。

表示及び注記事項の双方において財務諸表が適正表示を達成しているかどうかに関する監査人の評価は、職業専門家としての判断に関する事項である。

9.2.6. 監査人は、財務諸表において、適用される財務報告の枠組みについて適切に言及又は記述されているかどうかを評価しなければならない。

9.3. 意見の様式

9.3.1. 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結論付けた場合、無限定意見を表明しなければならない。

一般的に、一般目的の財務諸表が該当する、財務報告の枠組みが適正表示の枠組みの場合、求められる意見は、財務諸表が、全ての重要な点において適正に表示されているか、又は真実かつ公正な概観を与えているかどうかに関するものとなる。財務報告の枠組みが準拠性の枠組みの場合、求められる意見は、財務諸表が、全て重要な点において枠組みに準拠して作成されているかどうかに関するものとなる。

9.3.2. 適正表示の枠組みの要求事項に準拠して作成された財務諸表が適正表示を達成しない場合、監査人は、当該事項について経営者と協議し、適用される財務報告の枠組みの要求事項及びその事項がどのように解消されたかに応じて、意見を修正するかどうかを判断しなければならない。⁶⁴

9.3.3. 財務諸表が準拠性の枠組みに準拠して作成されている場合、監査人は、財務諸表が適正表示を達成しているかどうかを評価する必要はない。しなしながら、極めてまれな状況において、入手した監査証拠に基づき、このような財務諸表が誤解を招くと結論付けた場合、監査人は、当該事項について経営者と協議するとともに、その事項がどのように解消されたかに応じて、監査報告書においてそれを伝達する要否と方法を判断しなければならない。⁶⁵

9.4. 監査報告書

9.4.1. 監査人は、以下の場合を除き、下記の指定された様式と内容に準拠して報告しなければならない。

- (a) 監査報告書の様式又は用語が法令等で規定されている場合を含め、法令等を遵守するために、監査報告書の修正が必要な場合。監査報告書の様式又は用語が規定されている場合、監査報告書では、規定された様式及び内容の全ての重要な要素が含まれている場合にのみ、本 LCE のための ISA (案) を参照しなければならない。
- (b) 監査報告書に除外事項付意見、強調事項区分、その他の事項区分、継続企業の前提に関する重要な不確実性、その他の報告責任、又はその他の記載内容を扱う別個の区分が含まれている場合、監査人は、(パート 9.5 に従って) 除外事項付意見を表明するか、又は (パート 9.8 に従って) 監査報告書を修正しなければならない。

⁶⁴ 監査報告書への影響については、パート 9、9.5.1.X 項を参照

⁶⁵ 監査報告書への影響については、パート 9、9.5.1.Y 項を参照

独立監査人の監査報告書

宛先：[ABC社の株主又はその他の適切な宛先]⁶⁶

意見

私たちは、[ABC社（以下「企業」という。）の財務諸表、すなわち、20X1年12月31日現在の財政状態計算書、同日を終了日とする事業年度の包括利益計算書、持分変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書、並びに重要な会計方針の要約を含む財務諸表の注記事項（これらの各報告書名を適切な表題に置き換えること）]⁶⁷の監査を行った⁶⁸。

私たちの意見では、添付の財務諸表は[適用される財務報告の枠組み]⁶⁹に準拠して、[20X1年12月31日]現在の会社の財政状態、並び同日を終了日とする年度の経営成績及びキャッシュ・フローを、[「全ての重要な点において適正に表示している」又は「真実かつ公正な概観を与えている」]。⁷⁰

意見の根拠

私たちは、[複雑でない企業の財務諸表監査に関する国際監査基準（LCEのためのISA）]に準拠して監査を行った。LCEのためのISAに基づく私たちの責任は、「財務諸表の監査における監査人の責任」に記載されている。⁷¹私たちは、[国又は地域]における財務諸表監査に関連する職業倫理に関する規定に従って、会社から独立しており、また、その他の倫理上の責任を果たしている。私たちは、入手した監査証拠が、監査意見の基礎となる十分かつ適切なものであると判断している。⁷²

財務諸表に対する[経営者]の責任⁷³

[経営者]は、[適用される財務報告の枠組み]に準拠する財務諸表の作成[及び適正な表示]に対する責任⁷⁴、及び不正か誤謬かを問わず、重要な虚偽表示のない財務諸表を作成するために[経営者]が必要と判断した内部統制に対する責任を有する。

財務諸表を作成するに当たり、[経営者]は、企業の清算若しくは事業停止の意図があるか、又はそれ以外に現実的な代替手段がなく、そうせざるを得ない場合を除いて、継続企業の前提に関する評価を行い、継続企業に関する事項がある場合は当該事項を開示し、継続企業の前提に基づいて会計処理を行う責任を有する。

財務諸表の監査における監査人の責任⁷⁵

私たちの目的は、全体としての財務諸表全体に、不正か誤謬かを問わず、重要な虚偽表示がないかどうかについて合理的な保証を得て、監査意見を含めた監査報告書を発行することにある。合理的な保証は高い水準の保証であるが、重要な虚偽表示が存在する場合に、LCEのためのISAに準拠して行った監査において常に重要な虚偽表示が発見されることを保証するものではない。虚偽表示は、不正又は誤謬により発生する可能性があり、個別に又は集計すると、財務諸表に基づいた利用者の経済的な意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合に重要性があると判断される。

私たちは、LCEのためのISAに準拠した監査の一環として、監査の過程を通じて、職業的専門家としての判断を行い、職業的懐疑心を保持する。また、私たちは、以下を実施する。

- 不正か誤謬かを問わず、財務諸表の重要な虚偽表示リスクを識別及び評価し、それらのリスクに対応した監査手続を立案及び実施して、監査意見の基礎を提供する十分かつ適切な監査証拠を入手する。不正には共謀、偽造、意図的な除外、意図的な虚偽の陳述、又は内部統制の無効化が含まれることがあるため、不正に起因する重要な虚偽表示を発見できないリスクは、誤謬に起因するそれよりも高くなる。
- 会社の内部統制の有効性について監査意見を表明する目的ではないが、状況に応じた適切な監査手続を立案するために、監査に関連する内部統制を理解する。
- 採用した会計方針の適切性、及び経営者によって行われた会計上の見積り及び関連する注記事項の合理性を評価する。
- 経営者による継続企業を前提とした会計処理の適切性について、及び入手した監査証拠に基づき、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況に関して重要な不確実性が存在するかどうか結論付ける。重要な不確実性が存在すると結論付けた場合、監査報告書において財務諸表の関連する注記事項に注意を喚起すること、又はそのような注記事項が適切でない場合は、監査意見を修正することが求められる。私たちの結論は、監査報告書日までに入手した監査証拠に基づくものである。しかしながら、将来の事象又は状況により、会社は継続企業として存続できなくなる可能性がある。
- [注記事項を含む、財務諸表の全体的な表示、構成及び内容、並びに財務諸表が基礎となる取引及び事象を適正に表示しているかどうかを評価する。]⁷⁶

私たちは、ガバナンスに責任を有する者に対して、特に、計画した監査の範囲とその実施時期、監査の過程で識別した内部統制の重要な不備を含む監査上の重要な発見事項について報告を行う。

- ⁶⁶ 監査報告書において角括弧（[]）で囲まれ、指定された様式及び内容が反映されている事項には、それに従って調整する必要がある。
- ⁶⁷ 財務諸表が監査された企業を特定すること。各財務表を識別し、注記と重要な会計方針、及び対象となる各財務表の日付と期間に言及すること。
- ⁶⁸ 意見を表明しない場合、財務諸表が監査されたことを示す記載は、監査人が財務諸表の監査を行ったことを記載するように修正される。
- ⁶⁹ 以下の 9.4.2 も参照。財務諸表が準拠性の枠組みに準拠して作成されている場合、監査人の責任における意見と説明では、代わりに、財務諸表が全ての重要な点で、適用される財務報告の枠組みに従って作成されているかどうかに関及すること。
- ⁷⁰ 国際公会計基準委員会によって発行された国際財務報告基準又は国際公会計基準でない場合、財務報告の枠組みを設定している国又は地域を特定すること。
- ⁷¹ 監査人が財務諸表に対する意見を表明しない場合、この記述は監査報告書に含まれない。
- ⁷² 監査人が限定意見又は否定的意見を表明する場合、入手した監査証拠が監査意見の基礎となる十分かつ適切かどうかに関する記載は、必要に応じて「限定」又は「不適正」という言葉を含むように修正される。監査人が財務諸表に対する意見を表明しない場合は、この記載は監査報告書に含まれない。
- ⁷³ 又は、特定の国又は地域の法的な枠組みにおいて適切なその他の用語。
- ⁷⁴ 経営者の責任が、真実かつ公正な概観を与えている財務諸表を作成することである場合、これは次のように読み替えられることがある。「経営者は、[適用される財務報告の枠組み]に準拠して真実かつ公正な概観を与える財務諸表を作成する責任、及び...」
- ⁷⁵ 監査人が財務諸表に対する意見を表明しない場合、監査人の責任の記載には、9.5.4 項で要求される事項のみが含まれる。
- ⁷⁶ 財務諸表が適正表示の枠組みに準拠して作成されている場合に関連する。

[特定の国又は地域に応じて、監査事務所名、監査人の個人名、又はその両方の署名]

[監査人の住所：監査人が業務を行う国又は地域における所在地]

[日付：(i) 財務諸表を構成する全ての財務表及び注記事項が作成されているという証拠、及び (ii) 承認された権限を有する者が、財務諸表に対する責任を有することを主張しているという証拠を含め、監査人が、財務諸表に対する監査意見の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手した日以降の日付]

9.4.2. 財務諸表が適正表示の枠組みに準拠して作成される場合、監査人は、監査報告書における財務諸表に対する責任の説明において、状況に応じて、「これらの財務諸表の作成及び適正な表示」又は「真実かつ公正な概観を与える財務諸表の作成」と言及しなければならない。

9.4.3. 監査人は、法令等で要求されない限り、無限定意見の監査報告書において監査人の利用する専門家の業務に言及してはならない。このような言及が法令等で要求される場合、監査人は、当該言及が監査意見に対する監査人の責任を軽減するものではないことを監査報告書において示さなければならない。

9.5 除外事項付意見

以下の表A から C は、様々な状況で使用される除外事項付意見の要求事項、並びに除外事項付意見の様式と内容を定めている。

9.5.1.A. 監査人は、以下のいずれかの場合、以下の表 A から C に従って除外事項付意見を表明しなければならない。

- (a) 監査人が、自ら入手した監査証拠に基づいて、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示があると判断する場合
- (b) 監査人が、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示がないと判断するための十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合

9.5.1.B. 監査人は、除外事項付意見を表明する場合、以下を行わなければならない。

- (a) 表 A から C に定めるように、「意見の根拠」の見出しを「限定意見の根拠」、「否定的意見の根拠」、「意見不表明の根拠」に修正する。
- (b) 意見の根拠区分に、除外事項付意見を表明する原因となる事項についての記載を含める。

以下の表A は、除外事項付意見を表明する原因となる事項の性質と、それが財務諸表に及ぼす影響又は及ぼす可能性のある影響の範囲が広範かどうかという監査人の判断が、表明する意見の類型に対しどのように影響を及ぼすのかを示している。

表 A	財務諸表に及ぼす影響又は及ぼす可能性のある影響の範囲が広範かどうかという監査人の判断	
除外事項付意見を表明する原因となる事項の性質	重要だが広範ではない	重要かつ広範である
財務諸表に重要な虚偽表示がある	限定意見	否定的意見
十分かつ適切な監査証拠を入手できない	限定意見	意見不表明

以下の表Bは、表Aの意見の種類ごとに、除外事項付意見を示している。

表 B 意見の様式	適正表示の枠組み	準拠性の枠組み
9.5.1.C.限定意見 監査報告書 – 意見の見出し： 「限定意見」 監査報告書 – 意見の根拠の見出し： 「限定意見の根拠」	「私たちの意見では、限定意見の根拠区分に記載した事項の[影響又は影響の可能性] ⁷⁷ を除き、添付の財務諸表は、[適用される財務報告の枠組み]に準拠して、[...]を、全ての重要な点において適正に表示している（又は、真実かつ公正な概観を与えている）」	「...限定意見の根拠区分に記載した事項の[影響又は影響の可能性]を除き、添付の財務諸表は、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」
9.5.1.D.否定的意見 監査報告書 – 意見の見出し：「否定的意見」 監査報告書 – 意見の根拠の見出し： 「否定的意見の根拠」	「...添付の財務諸表は、[適用される財務報告の枠組み]に準拠して、[...]を適正に表示していない（又は、真実かつ公正な概観を与えていない）」	「...添付の財務諸表は、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ない」
9.5.1.E.意見不表明 監査報告書 – 意見の見出し： 「意見不表明」	「[監査人は]、添付の財務諸表について意見を表明していない。 意見不表明の根拠区分に記載した事項の重要性に鑑み、[監査人は]財務諸表に対する監査意見の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手できなかった。」	

⁷⁷ 角括弧 ([]) に反映された事項を調整する必要がある。

監査報告書 – 意見の根拠の見出し： 「意見不表明の根拠」	
----------------------------------	--

以下の表Cは、除外事項付意見が表明される特定の状況、及び除外事項付意見の原因となる事項の性質（表Aを参照）に基づき、その状況で表明される意見の種類を示している。表Cは、除外事項付意見を表明する全ての状況を網羅した一覧ではない。

表 C 除外事項付意見が表明される特定の状況	参照項	限定付	不適正	不表明
<i>期首残高</i>				
9.5.1.F.監査人は、期首残高に関する十分かつ適切な監査証拠を入手できない。 ⁷⁸	4.6.4.	✓		✓
9.5.1.G.監査人は、入手した監査証拠に基づき、期首残高に当年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす虚偽表示が含まれており、かつ虚偽表示の影響が適切に処理されていない又はその表示若しくは開示が妥当でないと判断している。	4.6.5.	✓	✓	
9.5.1.H.監査人は、入手した監査証拠に基づき、適用される財務報告の枠組みに準拠して、期首残高に適用した会計方針が当年度に継続して適用されていないか、会計方針の変更が適用される財務報告の枠組みに準拠して適切に処理されていない、又はその表示若しくは開示が妥当でないと判断している。	4.6.6.	✓	✓	
9.5.1.I.前年度の財務諸表に、当年度の財務諸表に依然として関連し、重要性がある修正が含まれていた。	4.6.3.	✓	✓	✓

表 C 除外事項付意見が表明される特定の状況	参照項	限定付	不適正	不表明
<i>違法行為</i>				
9.5.1.J.違法行為の疑いに関して十分な情報を入手できない。	7.4.24.	✓		✓
9.5.1.K.監査人は、識別された違法行為又はその疑いが財務諸表に重要な影響を及ぼし、かつ財務諸表に適切に反映されていないと判断している。	7.4.25	✓	✓	
9.5.1.L.監査人は、財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性がある違法行為が発生したかどうかについて評価するための、十分かつ適切な監査証拠の入手を経営者又はガバナンスに責任を有する者によって制約されている。	7.4.25.	✓		✓
9.5.1.M.監査人は、経営者又はガバナンスに責任を有する者による制約ではなく、状況により制約されたため、違法行為が発生したかどうかを判断できない。	7.4.25.	✓		✓
<i>確認</i>				
9.5.1.N.監査人は、確認依頼の送付に経営者が同意しないことは合理的でないと結論付けている又は代替的な監査手続から適合性と証明力のある監査証拠を入手できない。	7.3.23.	✓		✓
9.5.1.O.棚卸資産の実在性と状態について十分かつ適切な監査証拠を入手するための代替的な監査手続を実施できない場合。	7.4.20.	✓		✓
<i>継続企業</i>				
9.5.1.P. 監査人は、継続企業を前提として財務諸表が作成されているが、継続企業を前提として経営者が財務諸表を作成することが適切でないと判断している。	7.4.1. 8.5.7.		✓	

表 C 除外事項付意見が表明される特定の状況	参照項	限定付	不適正	不表明
<p>9.5.1.Q.財務諸表において重要な不確実性が適切に注記されていない。</p> <p>9.5.1.R.この状況では、限定（又は不適正）意見の根拠区分において、「継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような重要な不確実性が存在し、財務諸表に当該事項が適切に注記されていない」旨を記載しなければならない。</p>	7.4.5 8.5.8	✓	✓	
<p>9.5.1.S.継続企業の前提に関して経営者が行った評価を検討するに当たり、その期間が期末日から12か月に満たず、経営者がその評価を実施又は延長を行わないため、監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合。</p>	7.4.2.	✓		✓
<i>経営者確認書</i>				
<p>9.5.1.T.監査人は、経営者の能力、誠実性、倫理観、又は勤勉さに深刻な疑義があり、本基準（案）により要求される経営者確認書に信頼性がないと結論付けている。</p>	8.6.5.	✓		✓
<p>9.5.1.U.監査人は、経営者の誠実性に深刻な疑義があり、本基準（案）により要求される経営者確認書に信頼性がない、又は8.6.1(a)項から(c)項により要求される経営者確認書を経営者が提供しないと結論付けている。</p>	8.6.6.			✓
<i>対応数値</i>				
<p>9.5.1.V. 対応数値が表示されており、以前に発行した前年度の監査報告書において、限定意見、意見不表明、又は否定的意見が含まれ、かつ除外事項付意見の原因となった事項が未解消の場合。</p> <p>除外事項付意見の根拠区分では、(a) 当該事項が当年度の数値に及ぼす影響又は及ぼす可能性のある影響が重要である場合、除外事項付意見の原因となった事項の説明において、当年度の数値と対応数値の両方に言</p>	9.7.4	✓	✓	✓

表 C 除外事項付意見が表明される特定の状況	参照項	限定付	不適正	不表明
及する、又は (b) それ以外の場合には、当年度の数値と対応数値の比較可能性の観点から、未解消事項の影響又は影響の可能性により除外事項付意見が表明されている旨を記載する。				
その他の項目				
9.5.1.W. 監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合。	8.5.6.	✓		✓
9.5.1.X. 適正表示の枠組みの要求事項に準拠して作成された財務諸表が適正表示を達成していない。	9.3.2.	✓	✓	
9.5.1.Y. 財務諸表が準拠性の枠組みに従って作成されており、極めてまれな状況において、監査人が、入手した監査証拠に基づき、このような財務諸表が誤解を招くと判断した場合	9.3.3	✓	✓	✓

除外事項付意見に関するその他の事項

9.5.2 監査人は、除外事項付意見の理解に関連するために、監査報告書において監査人の利用する専門家の業務に言及するときは、当該記載が監査意見に対する監査人の責任を軽減しないことを監査報告書において示さなければならない。

9.5.3. 以下に関連する財務諸表の重要な虚偽表示がある場合

- (a) 財務諸表における（定量的な注記事項を含む。）特定の金額の場合、監査人は、実務的に不可能でない限り、意見の根拠の区分に、当該虚偽表示に関する説明を金額的な影響額を記載しなければならない。金額的な影響額を算定することが実務的でない場合には、監査人は本区分にその旨を記載しなければならない。
- (b) 定性的な注記事項の場合、監査人は、意見の根拠の区分に、当該注記事項の虚偽表示について記載しなければならない。

- (c) 財務諸表において開示することが必要な情報が開示されていない場合、監査人は、以下を行わなければならない。
 - (i) ガバナンスに責任を有する者と開示されていないことについて協議する。
 - (ii) 意見の根拠の区分において、省略されている情報の内容について記載する。
 - (iii) 法令等で禁止されていない場合、実務的に可能であり、かつ監査人が省略されている情報について十分かつ適切な監査証拠を入手したときには、省略されている注記を記載する。

9.5.4. 監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手できずに財務諸表に対する意見を表明しない場合、9.4.1 項のひな形における監査人の責任の記載に以下の記載のみを含めて修正しなければならない。

- (a) 監査人の責任は、LCE のための LSA（案）に準拠して企業の財務諸表の監査を実施し、監査報告書を発行することにある旨
- (b) 意見不表明の根拠区分に記載された事項により、財務諸表に対する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かった旨
- (c) 監査人は、監査に関連する職業倫理に関する規定に従って、企業から独立しており、また、その他の倫理上の責任を果たしているという旨

9.6. 監査報告書のその他の区分

監査報告書における強調事項区分及びその他の事項区分は、監査人が以下のいずれかを必要と判断する場合に使用される。

- (a) 財務諸表に表示又は開示されている事項について、利用者が財務諸表を理解する基礎として重要であるため、利用者の注意を喚起する。
- (b) 財務諸表に表示又は開示されている以外の事項について、監査、監査人の責任又は監査報告書についての利用者の理解に関連するため、利用者の注意を喚起する。

強調事項区分

9.6.1. 監査人は、財務諸表に表示又は開示されている事項について、監査人の職業的専門家として、利用者が財務諸表を理解する基礎として重要であるため、利用者の注意を喚起する必要があると判断し、かつ、意見を修正する必要がないと判断した場合、強調事項に関連して除外事項付意見を表明していないことを示す強調事項区分を監査報告書に含めなければならない。

強調事項区分が必要となる例として以下がある。

- (a) 法令等で規定された財務報告の枠組みが、法令等で規定されているという事実がなければ許容されない場合
- (b) 監査報告書日後に事実が判明し、監査人が新たな監査報告書又は修正した監査報告書を発行する場合（後発事象）

監査報告書に強調事項区分を設けることは、監査意見に影響を及ぼすものではない。強調事項区分は、以下を代替するものではない。

- (a) 特定の監査業務の状況により要求される場合における除外事項付意見
- (b) 適用される財務報告の枠組みにより経営者に要求される財務諸表の注記事項、又は適正表示を達成するために必要な財務諸表の注記事項
- (c) 継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況に関する重要な不確実性について報告を行うこと

その他の事項区分

その他の事項区分は、このようなその他の事項が財務諸表で表示及び開示することが要求されていない事項であることを明瞭に示す内容となる。その他の事項区分には、法令等又は他の職業的専門家としての基準、例えば、情報の機密保持に関する倫理基準によって監査人が提供することが禁止されている情報は含まれない。また、その他の事項区分には、経営者が提供することが要求されている情報も含まれない。

- 9.6.2. 監査人は、財務諸表に表示又は開示されている以外の事項について、監査人の職業的専門家として、監査、監査人の責任又は監査報告書についての利用者の理解に関連するため説明する必要があると判断した場合、法令等で禁止されていない限り、監査人は監査報告書にその他の事項区分を含めなければならない。
- 9.6.3. 前年度の財務諸表を前任監査人が監査している場合、監査人は、当年度の財務諸表に対する意見を表明することに加え、その他の事項区分に以下を記載しなければならない。
- (a) 前年度の財務諸表は、前任監査人により監査された旨
 - (b) 前任監査人が表明した意見の種類、及び、除外事項付意見が表明されていた場合にはその理由
 - (c) 前年度の財務諸表に対する前任監査人の監査報告書が財務諸表とともに再発行された場合を除き、前任監査人の監査報告書の日付
- 9.6.4. 監査人は、監査報告書に強調事項区分、その他の事項区分、継続企業の前提に関する重要な不確実性又はその他の情報を記載する区分を含める場合、以下の表Dに従って項又は区分を含めなければならない。

表D: 項又は区分	場所	見出しには 以下を含めること	内容に以下を含めること
9.6.5. 強調事項区分	監査報告書の独立した区分	「強調事項」を含めた適切な見出し	<p>強調する事項及び財務諸表において当該事項を完全に説明している関連する注記の箇所についての明瞭な言及。</p> <p>財務諸表において表示又は開示されている情報にのみ参照すること。</p> <p>強調する事項に関連して除外事項付意見を表明していない旨の記載。</p>

表 D： 項又は区分	場所	見出しには 以下を含め ること	内容に以下を含めること
9.6.6.その他 の事項区分	監査報告 書の独立 した区分	「その他の事 項」を含め た適切な見 出し	状況に応じた適切な内容
9.6.7.継続企 業に関する 重要な不確 実性区分	監査報告 書の独立 した区分	「継続企業に 関する重要 な不確実 性」	重要な不確実性に関する事項を開示している財務諸表の注記に注意を喚起すること。 これらの事象又は状況は、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような重要な不確実性が存在することを示している旨及び当該事項に関連して除外事項付意見を表明していない旨の記載。

9.7. 比較情報 – 対応数値と比較財務諸表

9.7.1. 監査人は、適用される財務報告の枠組みで要求されている比較情報が財務諸表に含まれているかどうか、及びこのような情報が適切に分類されているかどうかを判断しなければならない。監査人は、この判断に当たって、以下の事項を検討しなければならない。

- (a) 前年度の金額及び開示が、比較情報と一致するか、又は修正再表示されているかどうか。
- (b) 比較情報に適用した会計方針は、当年度に適用された会計方針と一致しているかどうか、又は、変更があった場合には適切に処理され、表示又は開示が妥当かどうか。

9.7.2. 監査人は、当年度の監査の実施の過程において比較情報に重要な虚偽表示が存在する可能性があることに気付いた場合、重要な虚偽表示の有無に関して判断を行うのに十分かつ適切な監査証拠を入手するため、状況に応じて必要な追加的な監査手続を実施しなければならない。前年度の財務諸表が訂正されている場合、監査人は、比較情報が訂正後の財務諸表と一致することを判断しなければならない。

9.7.3. 前年度の財務諸表が監査されていない場合、監査人は、監査報告書のその他の事項区分に、対応数値又は比較財務諸表が監査されていない旨を記載しなければならない。しかしながら、当該記載によっても、当年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす虚偽表示が期首残高に含まれていないという十分かつ適切な監査証拠を入手に関する要求事項について監査人が免除されるものではない。

対応数値

9.7.4. 対応数値が表示される場合、9.7.3 項に従っている場合又は以下の状況を除き、監査意見において対応数値に言及してはならない。

- (a) 以前に発行した前年度の監査報告書において限定意見、意見不表明、又は否定的意見が含まれ、かつ除外事項付意見の原因となった事項が未解消の場合、監査人は、当年度の財務諸表に対して除外事項付意見を表明しなければならない。⁷⁹
- (b) 監査人は、以前に無限定意見が表明されている前年度の財務諸表に重要な虚偽表示が存在するという監査証拠を入手したが、対応数値が適切に修正再表示されていない又は開示が妥当でない場合、当年度の財務諸表に対する監査報告書において、当該財務諸表に含まれる対応数値に関する除外事項付意見として、限定意見又は否定的意見を表明しなければならない。

比較財務諸表

- 9.7.5. 比較財務諸表が表示される場合、監査意見は、財務諸表が表示され、監査意見が表明されるそれぞれの年度に言及しなければならない。
- 9.7.6. 当年度の監査に関連して前年度の財務諸表に対して報告する場合において、前年度の財務諸表に対する監査意見が、以前に表明した意見と異なる場合には、監査人は、その他の事項区分において、意見が異なる実質的な理由を開示しなければならない。

9.8. その他の記載内容

「その他の記載内容」とは、企業の年次報告書に含まれる財務情報又は非財務情報（財務諸表及びその監査報告書以外の情報）である。

- 9.8.1. 監査人は、経営者との協議を通じて、年次報告書を構成する文書並びにその発行方法及び発行時期の予定を把握しなければならない。
- 9.8.2. 監査人は、その他の記載内容を通読し、以下を実施しなければならない。
 - (a) その他の記載内容と財務諸表の間に重要な相違があるかどうかを検討する。
 - (b) その他の記載内容と監査の過程で得た知識の間に重要な相違があるかどうかを検討する。
- 9.8.3. 9.8.2.(a)項の検討の基礎として、その整合性を評価するため、監査人は、その他の記載内容における選択した金額又はその他の項目（財務諸表の金額又はその他の項目と同一の情報、要約した情報又はより詳細な情報の提供を意図した情報）を財務諸表におけるこのような金額又はその他の項目と比較しなければならない。

選択した金額又はその他の項目の整合性を評価する際、監査人は、財務諸表における金額又はその他の項目と同一の情報、要約した情報又はより詳細な情報を提供することを意図したその他の記載内容における全ての金額又はその他の項目を、財務諸表における当該金額又はその他の項目と比較することは要求されていない。

- 9.8.4. 監査人は、その他の記載内容を通読する過程において、財務諸表又は監査の過程で得た知識に関連しないその他の記載事項の残り部分について、重要な誤りがあると思われる兆候にも注意を払わねばならない。

⁷⁹ 監査報告書への影響については、パート9、9.5.1.V項を参照

- 9.8.5. 監査人は、重要な相違があると思われる場合（又はその他の記載内容に重要な誤りがあると思われることに気付いた場合）、当該事項について経営者と協議し、以下に該当するかどうかを判断するために、必要に応じてその他の手続を実施しなければならない。
- (a) その他の記載内容に重要な誤りがあること。
 - (b) 財務諸表に重要な虚偽表示があること。
 - (c) 監査人の企業及び企業環境に関する理解を更新する必要があること。
- 9.8.6. 監査人は、入手した監査証拠に基づき、その他の記載内容に重要な誤りがあると結論付けた場合、監査人は経営者にその他の記載内容の修正を要請しなければならない。経営者が、
- (a) 修正に同意した場合、監査人は、修正が行われたことを確認しなければならない。
 - (b) 修正に同意しない場合、監査人は、ガバナンスに責任を有する者に当該事項を報告して修正を要請しなければならない。それでも修正が行われない場合、監査人は、以下の表 E に従って監査報告書に及ぼす影響を検討するか、又は可能な場合、監査契約を解除しなければならない。
- 9.8.7. 監査人は、監査報告書日にその他の記載内容の一部又は全部を入手した場合、監査人は表 E に従って監査報告書においてその他の記載内容区分を含めなければならない。
- 9.8.8. 監査人は、財務諸表に対する意見を表明しない場合、法令等で要求されない限り、監査報告書にはその他の記載内容区分を含めてはならない。
- 9.8.9. 監査人は、その他の記載内容及びその他の記載内容の最終版について実施した手続を文書化しなければならない。

表 E： 項又は区分	場所	見出しには 以下を含める こと	内容に以下を含めること
9.8.10. その他の記載内容区分	監査報告書の独立した区分	「その他の記載内容」又はその他の適切な見出し	<ul style="list-style-type: none"> (a) 経営者がその他の記載内容について責任を有する旨 (b) 監査報告書日以前に監査人が入手したその他の記載内容がある場合、当該内容の特定 (c) 監査意見の対象にはその他の記載内容は含まれておらず、したがって、監査人は監査意見又はいかなる形式の保証の結論も表明するものではない旨 (d) 本 LCE のための ISA（案）で求められるその他の記載内容の通読、検討及び報告に関する監査人の責任についての説明 (e) 監査報告書日以前にその他の記載内容を入手した場合、以下のいずれかの記載。 <ul style="list-style-type: none"> (i) 監査人が報告すべき事項はない旨 (ii) 監査人がその他の記載内容に未修正の重要な誤りがあると結論付けた場合、その他の

			記載内容における未修正の重要な誤りの内容
--	--	--	----------------------

DRAFT

付録 1

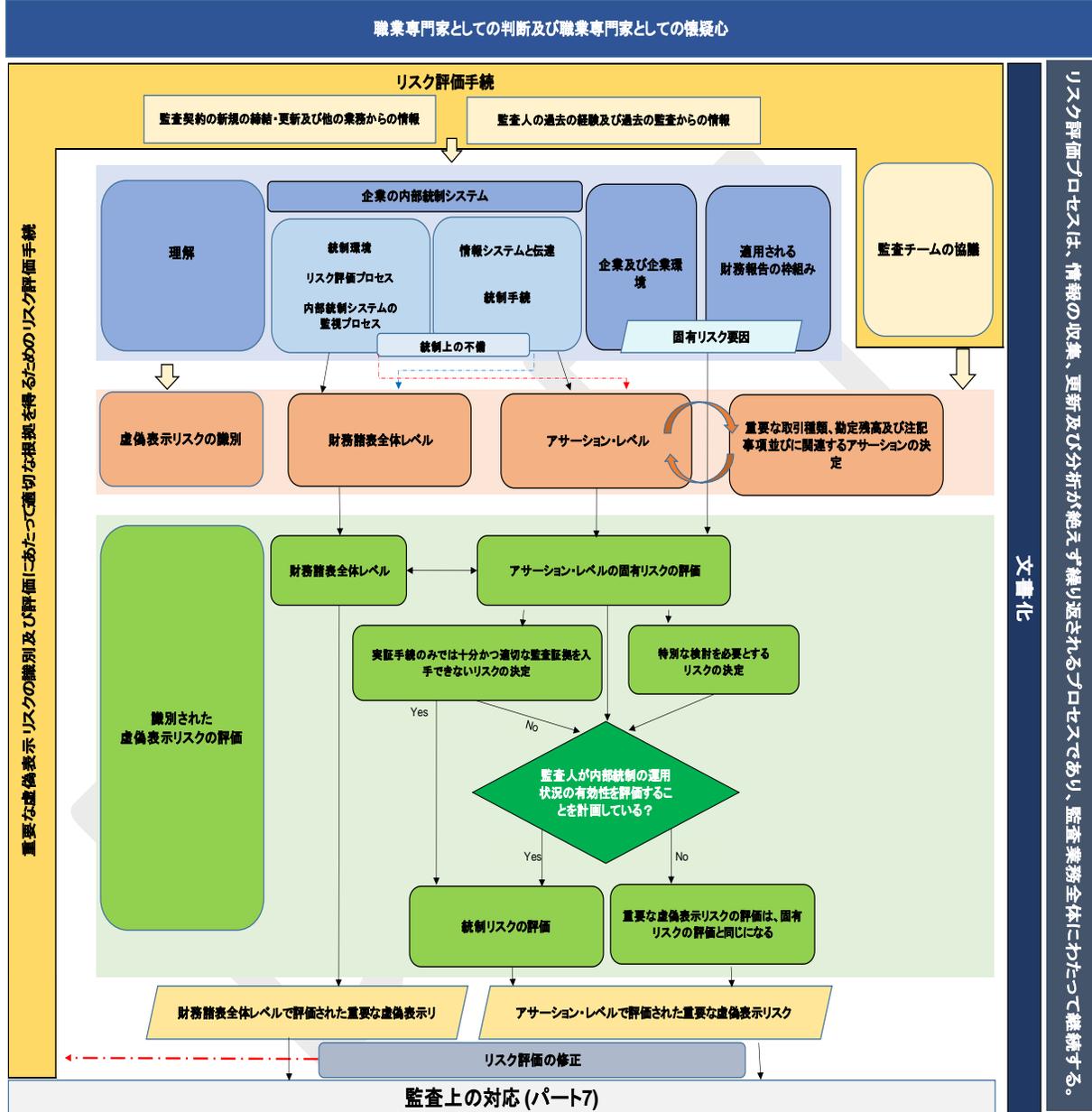
用語集

定義の一覧については、[付録 1-用語集](#)を参照

DRAFT

重要な虚偽表示リスクの識別と評価 (パート6)

重要な虚偽表示の識別及び評価 (パート6)



不正リスク要因

以下に示す不正リスク要因は、複雑でない企業を監査人が監査する際に直面し得る要因の例である。不正な財務報告と資産の流用という 2 種類の不正の例を個別に提示する。

リスク要因は、不正による重要な虚偽表示の発生時に一般的に存在する(a)動機／プレッシャー、(b)機会、及び(c)姿勢／正当化という三つの条件に基づいてさらに分類される。リスク要因は広範な状況をカバーしているが、これらは単なる例に過ぎず、したがって、監査人は追加の、又は異なるリスク要因を特定することがある。これらの例の全てがあらゆる状況で関連性を持つわけではなく、企業の規模、所有権の特徴又は状況によって重要かどうかは異なる。また、提供しているリスク要因の例の順序は、それらの相対的な重要性や発生頻度を反映することを意図したものではない。

不正な財務報告に起因する虚偽表示に関係するリスク要因

以下は、不正な財務報告から生じる虚偽表示に関係するリスク要因の例である。

インセンティブ／圧力

財務的安定性又は収益性が、次のような（又は以下によって示される）一般的経済状況、企業の属する産業又は企業の事業環境により脅かされている。

- 顧客の需要が著しく減少している、又は企業の属する産業若しくは経済全体における経営破綻が増加している。
- 利益の減少を招くような過度の競争がある、又は市場が飽和状態にある。
- 経営破綻又は担保権の実行を招く原因となる営業損失が存在する。
- 営業活動によるキャッシュ・フローが経常的にマイナスとなっている、又は営業活動からキャッシュ・フローを生み出すことができない。

経営者が、次のような第三者からの要求又は期待に応えなければならないプレッシャーを受けている。

- 収益性と長期的な存続を説明するために、資金の更新若しくは追加調達を行う、又は債務返済条件若しくは債務制限条項に抵触しないようにする、それゆえに業績又は財務状態を過大評価することに対するプレッシャー
- 納税義務を軽減するために収入を過小評価することに対するプレッシャー

機会

以下から発生しうる不正な財務報告に関わる機会が存在する。

- 通常取引過程にないか、又は監査されていないか、又は別の事務所に監査されている関連企業との関連当事者取引が存在する。
- (オーナー経営でない企業で) 一人又は少数により支配され補完統制がない結果、監視活動が有効でない。
- 以下の結果として、内部統制の構成要素に不備がある。
 - 限定的な職務の分離又は不正防止統制（例：不正通報ホットライン、内部監査機能）
 - 不適切な監視活動
 - 内部統制上の重要な不備が伴う状況など、有効でない会計システム及び情報システム

姿勢／正当化

- 経営者による経営理念や企業倫理の伝達、実践、支援、又は施行が不十分である、あるいは不適切な経営理念や企業倫理が伝達されている。
- オーナー経営者が個人的取引と企業の取引を混同している。
- 非公開企業における株主間の紛争が存在する。
- 経営者又はオーナーが重要性のないことを根拠に、又は会社の存続を支えるために、不適切な会計処理を頻繁に正当化する。
- 経営者と現監査人又は前任監査人との間に、論争、監査人への不当な要求、関係者や情報へのアクセスの制限、又は横暴な経営行為によって緊張関係がある。

資産の流用に伴う虚偽表示に起因するリスク要因

不正な財務報告に起因する虚偽表示に関係するリスク要因の一部は、資産の流用に起因する虚偽表示が発生した場合にも存在する可能性があり、これは複雑でない企業で発生しやすい不正である。例えば、不正な財務報告又は資産の流用による虚偽表示が存在する場合、内部統制上及びその他統制上の不備について経営者による有効でない監視が存在する可能性がある。以下は、資産の流用から生じる虚偽表示に関係するリスク要因の例である。

動機／プレッシャー

- 個人的な金融債務は、現金やその他の横領されやすい資産にアクセスできる管理職や従業員に、それらの資産を不正に利用する動機となる可能性がある。
- 現金又は横領されやすいその他の資産にアクセスできる従業員と企業との関係悪化は、それらの従業員がそれらの資産を横領する動機となる可能性がある。例として、
- 従業員の一時解雇が既知であるか将来的に予想される。
- 従業員の報酬又は福利厚生制度が最近変更された又は変更が予想される。
- 昇進、報酬、又はその他の褒賞が期待に反する。

機会

資産の特性や状況が、資産の流用する機会をもたらしている。

- 手許現金又は現金の取扱高が多額である。
- 棚卸資産が小型、高価又は需要が多いものである。
- 小型で市場性が高い固定資産又は所有権の明示されていない固定資産である。

資産についての内部統制が不適切であると、それらの資産の不正流用の可能性が高まる。例えば、次の理由により資産の流用が発生する可能性がある。

- 職務の分離又は牽制が不十分である。
- 取引（例えば、購買取引）に関する権限と承認手続が不適切である。
- 現金、在庫、又は固定資産に関する帳簿記録又は資産保全手続が不適切である。
- 内部統制において重要な役割を担っている従業員に強制休暇を取得させていない。
- 情報技術に関する経営者の理解が不十分である。

姿勢／正当化

- 資産の流用に関するリスクを考慮した監視活動を行っていない、又は当該リスクを低減する措置をとっていない。
- 資産の流用に関する内部統制を無効化する、又は内部統制の不備を是正しない。
- 従業員の処遇や企業に対する不満が存在する。

アサーション

アサーションは、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。

重要な虚偽表示リスクを特定及び評価する際に、複雑でない企業（LCE）の監査人は、以下に説明するアサーションの区分を用いるか、又は以下に説明する全ての側面に対応していれば異なる表現をしてもよい。監査人は、取引種類と会計事象及び関連する注記事項に係るアサーションと、期末の勘定残高及び関連する注記事項に係るアサーションと組み合わせるという選択ができる。

LCE の監査人は、発生しうる各種の潜在的な虚偽表示を検討する際に、以下のアサーションを使用できる。アサーションは次の区分に分類できる。

監査期間にわたる取引種類及び会計事象、並びに関係する注記事項に係るアサーション

- 発生—記録又は注記された取引や会計事象が発生し、当該取引や会計事象が企業に関係していること。
- 網羅性—記録すべき取引や会計事象が全て記録されていること、及び財務諸表に含まれるべき注記事項が全て含まれていること。
- 正確性—記録された取引や会計事象に関する金額や他のデータが正確に記録されていること、及び関連する注記事項に含まれる金額の測定及び記述が適切であること。
- 期間帰属—取引や会計事象が正しい会計期間に記録されていること。
- 分類の妥当性—取引や会計事象が適切な勘定科目に記録されていること
- 表示及び注記—取引及び会計事象が適切に集計又は細分化され、明瞭に記述されていること、並びに適用される財務報告の枠組みに照らして、関連する注記事項が目的適合性を有し、理解しやすいこと。

期末の勘定残高及び関連する注記事項に係るアサーション

- 実在性—資産、負債及び純資産が実際に存在すること。
- 権利と義務—企業は資産の権利を保有又は支配していること。また、負債は企業の義務であること。
- 網羅性—記録すべき資産、負債及び純資産が全て記録されていること、並びに財務諸表に含まれるべき注記事項が全て含まれていること。
- 正確性、評価と期間配分—資産、負債及び純資産が適切な金額で財務諸表に計上され、評価の結果又は期間配分調整が適切に記録されていること、並びに関連する注記事項に含まれる金額の測定及び記述が適切であること。
- 分類の妥当性—資産、負債及び純資産が適切な勘定科目に記録されていること。

- 表示及び注記—資産、負債及び純資産が適切に集計又は細分化され、明瞭に記述されていること、並びに適用される財務報告の枠組みに照らして、関連する注記事項が目的適合性を有し、理解しやすいこと。

必要に応じ適用された上記のアサーションは、記録された取引種類、会計事象、又は勘定残高に直接関連しない注記事項で発生しうる各種の虚偽表示を監査人が検討する際にも使用できる。

DRAFT

監査契約書の例示

以下は、[適用される財務報告の枠組み]に準拠して作成される一般目的の財務諸表に対する監査の監査契約書の例である。本契約書は規範性のあるものではなく、LCEのためのISA（案）に要約している考慮事項と併用して利用される指針としてのみ意図されている。個々の要求事項及び状況に応じて変更する必要がある。単一の報告期間に対する財務諸表監査に言及するように起草されており、継続監査への適用が意図又は予想される場合には、適応することが要求される（4.5.2項を参照）。

宛先：ABC社の適切な経営者の代表者又はガバナンスに責任を有する者：⁸⁰

[監査の目的と範囲]

貴社⁸¹は、私たちが、ABC社の財務諸表、すなわち、20X1年12月31日現在の財政状態計算書、同日を終了日とする事業年度の包括利益計算書、持分変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書、並びに重要な会計方針の要約を含む財務諸表の注記事項の監査を行うことを要請した。本契約書は、本監査契約に関する私たちの受嘱と理解を確認するものである。

私たちの監査の目的は、不正か誤謬かを問わず、全体としての財務諸表に、重要な虚偽表示がないかどうかに関する合理的な保証を得て、監査意見を含めた監査報告書を発行することにある。合理的な保証は高い水準の保証であるが、重要な虚偽表示が存在する場合に、複雑でない企業の財務諸表監査に関する国際監査基準（LCEのためのISA）に準拠して行った監査において常に重要な虚偽表示が発見されることを保証するものではない。虚偽表示は、不正又は誤謬により発生する可能性があり、個別に又は集計すると、財務諸表に基づいた利用者の経済的な意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合に重要性があると判断される。

[監査人の責任]

私たちは、LCEのためのISAに準拠して監査を行う。LCEのためのISAでは、私たちは職業倫理に関する規定を遵守することを要求している。LCEのためのISAに準拠した監査の一環として、監査の過程を通じて、職業的専門家としての判断を行い、職業的懐疑心を保持する。また、私たちは、以下を実施する。

- 不正か誤謬かを問わず、財務諸表の重要な虚偽表示リスクを識別及び評価し、それらのリスクに対応した監査手続を立案及び実施して、監査意見の基礎を提供する十分かつ適切な監査証拠を入手する。不正には共謀、偽造、意図的な除外、意図的な虚偽の陳述、又は内部統制の無効化が含まれることがあるため、不正に起因する重要な虚偽表示を発見できないリスクは、誤謬に起因するそれよりも高くなる。
- 内部統制の有効性について監査意見を表明する目的ではないが、状況に応じた適切な監査手続を立案するために、監査に関連する内部統制を理解する。しかしながら、監査の過程において識別した財務諸表の監査に関連する内部統制の重要な不備については、書面で貴社に報告する。

⁸⁰ 契約書の宛先及び参照先は、関連する国又は地域を含め、業務の状況において適切なものとする

⁸¹ 本契約書全体を通じて「貴社」、「私たちは」、「私たちに」、「経営者」、「ガバナンスに責任を有する者」、「監査人」という呼称が状況に応じて使用され又は修正される。

- 採用した会計方針の適切性、及び経営者によって行われた会計上の見積り及び関連する注記事項の合理性を評価する。
- 経営者による継続企業を前提とした会計処理の適切性について、及び入手した監査証拠に基づき、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は条件に関して重要な不確実性が存在するかどうか結論付ける。重要な不確実性が存在すると結論付けた場合、監査報告書において財務諸表の関連する注記事項に注意を喚起すること、又はそのような注記事項が適切でない場合は、監査意見を修正することが求められる。私たちの結論は、監査報告書日までに入手した監査証拠に基づくものである。しかしながら、将来の事象又は状況により、会社は継続企業として存続できなくなる可能性がある。
- 注記事項を含む、財務諸表の全体的な表示、構成及び内容、並びに財務諸表が基礎となる取引及び事象を適正に表示しているかどうかを評価する。

監査及び内部統制の固有の限界のため、LCE のための ISA に準拠して適切に監査を計画し及び実施したとしても、一部の重要な虚偽表示が発見されないという回避できないリスクがある。

私たちの監査は、[経営者、及び該当する場合はガバナンスに責任を有する者]⁸²が以下の責任を有していることを認識し理解しているという前提で行われる。

- (a) 適用される財務報告の枠組みに準拠した財務諸表の作成と適正な表示。⁸³
- (b) 不正か誤謬かを問わず、重要な虚偽表示のない財務諸表を作成するために[経営者]が必要であると判断する内部統制。
- (c) 以下を私たちに提供すること。
 - (i) [経営者]が財務諸表の作成に関連すると認識している記録や文書及びその他の事項など、全ての情報へのアクセス
 - (ii) 私たちが監査の目的で [経営者]に追加的に依頼する情報
 - (iii) 私たちが監査証拠を入手するために必要であると判断した、企業内の担当者への制限のないアクセス

私たちは、監査のプロセスの一環として、[経営者、及び必要に応じてガバナンスに責任を有する者]に、監査に関連した経営者確認書を要請する。

私たちは、監査の実施中に貴社の皆様にも全面的な協力をお願いする次第である。

⁸² 状況に応じた専門用語を使用すること

⁸³ 又は、必要に応じて、「[適用される財務報告の枠組み]に準拠して、真実かつ公正な概観を与える財務諸表の作成」とする。

[その他の関連情報]

[必要に応じて、報酬の取決め、請求、その他の特定の条件など、その他の情報を挿入する]

[報告]

[該当する場合、その他の記載内容に関する報告を含め、監査報告書に期待される様式と内容に対する適切な言及を挿入する]

私たちの監査報告書は、監査上の発見事項に照らして、その様式と内容について修正が必要になる場合がある。

私たちそれぞれの責任を含む、財務諸表監査の取決めについて承認し合意したことを示すため、添付の本契約書の写しにご署名のうえ、返送していただけるようお願いする次第である。

XYZ 会計事務所

ABC 社を代表して承認及び合意する。

(署名)

.....
氏名及び職位

日付

経営者確認書の例示

以下の確認書の例には、LCEのためのISA（案）のパート 8.6 で要求される経営者確認書が含まれている。この例では、継続企業に関する確認事項を入手するための要求事項は関連せず、要請した経営者確認書に例外はないことが想定されている。例外がある場合には、当該例外を反映するように確認事項を修正する必要がある。

（社用箋）

（宛先：監査人）

（日付）

本確認書は、財務諸表が、[適用される財務報告の枠組み]に準拠して、全ての重要な点において適正に表示されているか[又は、真実かつ公正な概観を与えているか]どうかについて意見を表明することを目的とした、20XX 年 12 月 31 日に終了した事業年度の ABC 社の財務諸表の監査に関連して提供されるものである。

私たちは、以下のとおりであることを確認する。

財務諸表

- 私たちは、[日付を挿入]付の監査契約書に定められているとおり、[適用される財務報告の枠組み]に準拠して財務諸表を作成する責任を果たしました。特に、財務諸表は、当該枠組みに準拠して適正に表示されている（又は、真実かつ公正な概観を与えている）。
- 会計上の見積りを行う際に使用された見積方法、データ及び重要な仮定並びに注記事項は、適用される財務報告に照らして合理的な認識、測定又は注記を達成する上で適切である。
- 関連当事者の関係及び取引は、[適用される財務報告の枠組み]の要求事項に準拠して適切に処理され注記されている。
- 期末日後に発生し、かつ[適用される財務報告の枠組み]により財務諸表の修正又は財務諸表における開示が要求される全ての事象は、修正又は開示されている。
- 未修正の虚偽表示の与える影響は、個別にも集計しても全体としての財務諸表に対して重要性はない。未修正の虚偽表示の一覧は、本確認書に添付されている。
- 財務諸表を作成する場合にその影響を考慮すべき、既に発生した又は潜在的な訴訟及び請求は、適用される財務報告の枠組みに準拠して処理され開示されている。
- [監査人が適切と判断したその他の事項]

提供される情報

- 私たちは、貴殿に以下を提供した。
 - 私たちが財務諸表の作成に関連すると認識している記録や文書及びその他の事項など、全ての情報へのアクセス
 - 貴殿が監査の目的で私たちに依頼した追加的に情報
 - 貴殿が監査証拠を入手するために必要と判断した、企業内の担当者への制限のないアクセス

- 全ての取引は会計記録に記録され、財務諸表に反映されている。
- 私たちは、不正が行われた結果として財務諸表の重要な虚偽表示の可能性に対するリスク評価の結果を貴殿に示している。
- 私たちは、企業に影響を及ぼし、以下が関与する、認識している不正又は不正の疑いに関する全ての情報を貴殿に開示している。
 - 経営者
 - 内部統制において重要な役割を担っている従業員
 - 不正が財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のあるその他の関係者
- 私たちは、従業員、元従業員、アナリスト、規制当局又はその他の者から伝達された財務諸表に影響を及ぼす不正又は不正の疑いの申し立てに関する全ての情報を貴殿に開示している。
- 私たちは、財務諸表を作成する場合にその影響を考慮すべき、既に認識している違法行為又はその疑いを全て貴殿に開示している。
- 私たちは、財務諸表を作成する場合にその影響を考慮すべき、既に認識している又は潜在的な訴訟又は請求を全て貴殿に開示している。
- 私たちは、関連当事者の名称、認識している全ての関連当事者との関係及び関連当事者との取引を貴殿に開示している。
- [監査人が必要と判断したその他の事項]

経営者

経営者

品質マネジメント、監査、レビュー、その他の保証及び関連サービスの国際基準等の趣意書の適合修正

以下では、新しいカテゴリーの監査基準である「複雑でない企業の財務諸表監査に関する国際監査基準（LCE のための ISA）」の提案を促進するために、品質マネジメント⁸⁴、監査、レビュー、その他の保証及び関連サービスの国際基準等の趣意書の修正案を定めている。

序文

1. この品質マネジメント、監査、レビュー、その他の保証及び関連サービスの国際基準等の趣意書は、IAASB の付託事項に規定されているように、国際監査保証基準審議会（IAASB）が発行する基準等の範囲と規範性の理解をやすくするために発行される。
2. IAASB は、世界中で一般的に受け入れられる一連の国際基準及びその他の基準等を作成するという目標に取り組んでいる。IAASB メンバーは、一般の人々及び世界中の会計プロフェッションの共通の利益のために行動する。結果として、自国内又は事務所内の現在の慣行に従わない、又は IAASB への加入を提案した者の立場に従わないという立場をとる可能性がある。

IAASB の基準等

IAASB の規範性のある基準等

3. IAASB の基準等は、国際基準に従って実施される監査、レビュー、その他の保証及び関係するサービス業務を統治するものである。それらは、各国の国内基準に従って実施することが求められる過去財務諸表の監査又はその他の記載事項に関する保証業務に適用される現地法の無効化を意味するものではない。現地法が特定の主題に関する IAASB の基準と異なるか又は矛盾する場合、現地法に従って実施した業務は、IAASB の基準に自動的に適合するものではない。職業会計士は、業務上の関連性のある全ての基準に完全に準拠していない限り、IAASB の基準への準拠を表明すべきではない。
4. IAASB の規範性のある基準等は国際基準であり、定められた IAASB のデュープロセスに従って発行される。

国際監査保証基準審議会が発行した国際基準に付随する規範性

5. 過去財務情報の監査には、国際監査基準（ISA）が適用される。
6. 複雑でない企業の財務諸表監査に関する国際監査基準（LCE のための ISA）は、当該基準の規範性に従って、複雑でない企業の財務諸表監査に適用されることがある。
67. 国際レビュー業務基準（ISRE）は、過去財務情報のレビューに適用される。
78. 保証業務に関する国際基準（ISAE）は、過去財務情報の監査又はレビュー以外の保証業務に適用される。
89. 関連サービスに関する国際基準（ISRS）は、コンプライアンス業務、合意された手続を情報に適用する業務、及び IAASB が規定するその他の関連サービス業務に適用される。
910. ISA、LCE のための ISA、ISRE、ISAE 及び ISRS は、IAASB の業務基準と総称される。

⁸⁴ 本趣意書は、IAASB の品質マネジメントプロジェクトから生じる適合修正を反映するべく更新された。

4011. 国際品質マネジメント基準 (ISQM) は、IAASB の業務基準に該当する全てのサービスに適用される。

国際監査基準

4412. ISA は、独立監査人による財務諸表監査⁸⁵の文脈で書かれている。その他の過去財務情報の監査に適用される場合、これらは状況に応じて適応される。ISA の規範性は ISA 200 で定めている。⁸⁶

複雑でない企業の財務諸表監査に関する国際基準案

13. LCEのためのISAは、複雑でない企業の財務諸表を独立監査人が監査する場合を想定して書かれている。LCEのためのISAの規範性は、当該基準の趣意書とパートAに記載されている。

国際品質マネジメント基準

4214. ISQM は、IAASB の業務基準に該当する全てのサービスに関して監査事務所に適用されるように作成されている。ISQM の規範性は、各 ISQM の序文に定めている。

その他の国際基準

4315. 76～98項で特定している一部の国際基準には、目的、要求事項、適用指針、その他の説明指針、導入資料、及び定義が記載されている。これらの用語は、ISA 及び ISA 200 の財務諸表監査の文脈で説明される方法と直接的に類似した方法で解釈される。

4416. 76～98項で特定しているその他の国際基準には、基本原則及び不可欠な手続（太字の「すべき」という表現で特定）が、付録を含め、説明指針及びその他の指針の形態で関連するガイダンスとともに記載されている。基本原則及び不可欠な手続は、それらの適用についてのガイダンスを提供する説明指針及びその他の指針の文脈で理解され、適用されるべきである。したがって、基本原則及び不可欠な手続を理解して適用するには、基準の全文を考慮する必要がある。

4517. 当該基準の基本原則及び不可欠な手続は、契約の状況に関連性のある全ての場合に適用される。ただし、例外的な状況において、職業会計士は、その手続の目的を達成するために、関連性のある不可欠な手続から逸脱する必要があると判断する場合がある。このような状況が発生した場合、職業会計士は、採用した代替的な手続がどのように手続の目的を達成するか、及び特に明らかでない限り、離脱の理由を文書化することが求められる。職業会計士が関連性のある不可欠な手続から逸脱する必要があると判断するのは、具体的な業務の状況において、その手続が効果的でない場合のみであると予想される。

4618. 適用指針の一部を構成する付録は、基準の不可欠な部分である。付録の目的と用途については、当該基準の本文、又は付録自体の表題と序文で説明している。

職業的専門家としての判断

4719. 国際基準の性質上、職業会計士はそれらを適用する際に職業的専門家としての判断を下す必要がある。

国際基準の適用

4820. 特定の国際基準の適用範囲、発効日、及び特定の制限事項が当該基準に明記されている。国際基準に別段の定めがない限り、職業会計士は、国際基準に規定された発効日より前に国際基準を適用することが認められている。

4921. 国際基準は、公共部門での業務と関連性がある。必要に応じて、公共部門の企業に固有の以下のような追加的考慮事項が含まれる。

⁸⁵ 別段の定めがない限り、「財務諸表」とは、過去財務情報から構成される財務諸表を意味する。

⁸⁶ ISA 200 「独立監査人の総合的な目的及び国際監査基準に従った監査の実施」

- (a) ISA、LCEのためのISA及びISQMの場合、国際基準の本文内
- (b) 他の国際基準の最後に表示される公共部門の観点（PSP）

規範性のない資料

2022. 規範性のない資料には、IAASBが発行した実務指針及びスタッフ文書が含まれる。規範性のない資料は、IAASBの国際基準の一部ではない。

国際監査実務指針

2123. 国際監査実務指針（IAPN）では、ISA又はLCEのためのISAに記載された要求事項以外の追加的な要求事項を監査人に課すことなく、監査に関連性のあるISA又はLCEのためのISAの全てに従った監査人の責任の範囲を変えるものでもない。IAPNは、監査人に実際的な援助を提供する。各国の基準に責任を持つ人々によって配信されるか、又は対応する国内資料を開発する際に使用されることを意図としている。監査事務所が研修プログラムや社内ガイダンスの開発に使用できる資料も提供している。

2224. 扱われるトピックの性質に応じて、IAPNは次のいずれかに際して監査人を支援する場合がある。

- 企業の状況を理解し、重要な虚偽表示リスクの識別及び評価について判断を下す
- 状況に応じて適切と思われる手続に関する判断を含め、評価されたリスクへの対応方法に関する判断を下す
- 財務諸表に関する意見の形成やガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションなど、報告に関する考慮事項に対処する

他の国際基準に関する実務指針

2325. IAASBは、ISRE、ISAE及びISRSに対してそれぞれ同じ目的を果たすために、国際レビュー業務実務指針（IREPN）、国際保証業務実務指針（IAEPN）、及び国際関連サービス実務指針（IRSPN）も発行する場合がある。

スタッフ文書

2426. スタッフ文書は、既存の要求事項及び適用指針に言及することにより、重要な問題又は新たな問題への業務実施者の認識を高めるため、又はIAASB基準等の関連規定に注意を喚起するために使用される。

言語

2527. IAASB国際基準、実務指針、公開草案又はその他の出版物のうち唯一の公文書は、IAASBが英語で発行したものである。

IAASB の運営をサポートする構造とプロセスは国際会計士連盟（IFAC）に支援されている。

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

国際監査基準、国際保証業務基準、国際レビュー業務基準、国際関連サービス基準、国際品質管理基準、国際監査実務指針、公開草案、コンサルテーション・ペーパー等の IAASB の公表物は、IFAC が公表し、その著作権を有する。

著作権©2021 年 7 月 IFAC 無断複写複製を禁ずる。本公表物は、公開によって最大限のフィードバックを得られるように、以下のような著作権情報を明記することを条件として複製が許可されている。「著作権© 2021 年 7 月 国際会計士連盟（又は IFAC） 無断複写複製を禁ずる。IFAC の許可を受けて使用すること。本公表物は、公開によって最大限のフィードバックを得られるように複製が許可されている。」

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

著作権、商標、情報利用の許可に関しては、[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。

本公表物は、日本公認会計士協会によって英語から日本語に翻訳されている。全てのIFACの文書の正文は、IFACにより英語で公表されたものである。IFACは、翻訳の正確性と完全性、又はその結果として生じる可能性のある行動について一切の責任を負わない。

本公表物の複製、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。

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org