

## 不正レンズ ー

## ISA 240 と他の ISA との相互関係

不正レンズ<sup>1</sup>に関する本公表物は、国際監査・保証基準審議会（IAASB）の不正タスクフォースによって開発され、監査を実施する上で、国際監査基準（ISA）240「財務諸表監査における不正に関する監査人の責任」と他のISAとの関係及び関連性を説明するものである。

本公表物は、記載事項が単独で規範性を持つISAを修正又は上書きするものではない。規範性のないガイダンスは、網羅的であることを意図していないため、本公表物を読むことによってISAを読む代替にはならない。

国際監査基準（ISA）200<sup>3</sup>は、独立監査人が財務諸表監査をISAに準拠して実施する際の総合的な目的を定める基礎となる基準であり、監査人が全てのISAを遵守する義務を設定している。ISA 200の目的は、財務諸表に対する意見を形成、表明、報告するために監査を実施する際に、不正か誤謬かを問わず、監査人が重要な虚偽表示に対処することを（部分的に）反映している。

## ISA 240 は ISA 200 と合わせて読むべき



ISA 240は、財務諸表監査における不正に対する監査人の責任を取り扱っており、それにより、監査契約期間中の継続的な不正レンズの使用を強化している。また、ISA 240は、不正と誤謬の違いを意図的<sup>4</sup>かどうかによって明確にしている。さらに、職業的専門家としての懐疑心を常に意識する態度の重要性を一層強調しており、これは、不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価を行い、評価した不正リスクに適切に対応する際に、特に関連する。これらの評価した不正リスクは、不正な財務報告又は資産の流用から生じ得る意図的な虚偽表示に関連する。

## ISA 240 と他の ISA の関係

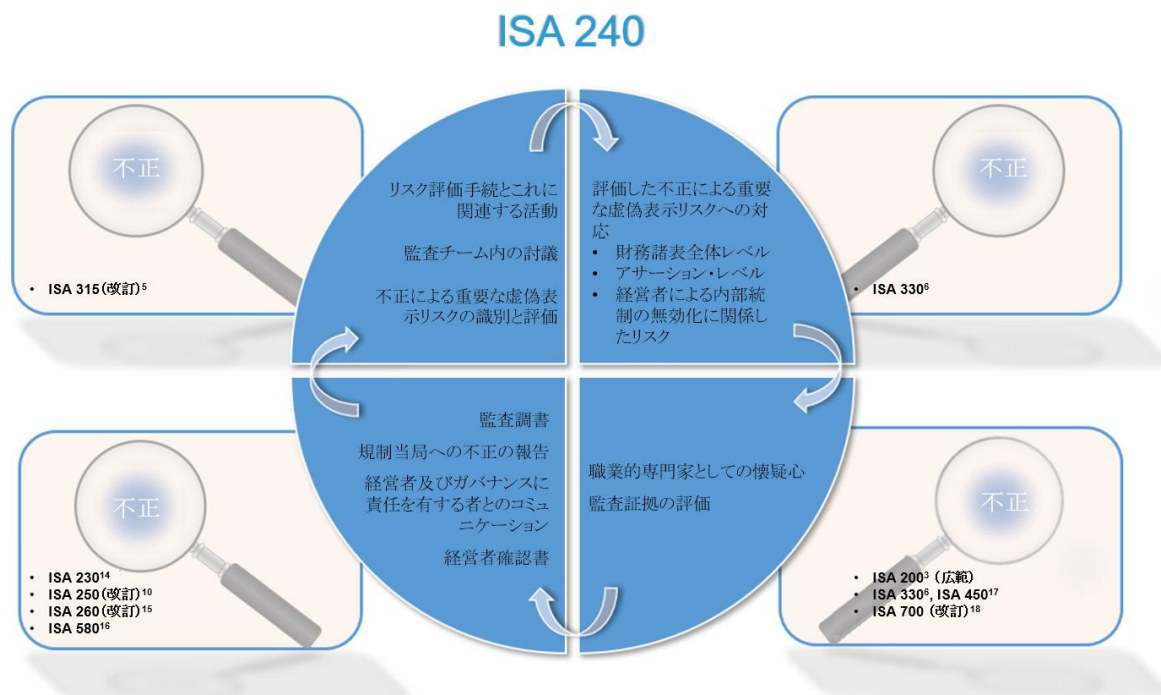
ISA 240は、他のISAを補完する不正特有の監査手続を提供すると同時に、特定のISAを更に詳しく述べている。そうする中で、ISA 240は、財務諸表監査の計画と実施、そして財務諸表に対する報告時における監査人の不正レンズに広範な焦点を当てている。

ISA 240 第 11 項：監査人の目的は、以下の事項のとおりである。

- a) 不正による財務諸表の重要な虚偽表示リスクを識別し評価すること。
- b) 評価された不正による重要な虚偽表示リスクについて、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こと。
- 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こと。



以下の図は、ISA 240 が対応する主要な分野を示したものであり、ISA 240 からその他の ISA への明示的な引用を強調し、監査基準間の相互関係を更に強化している。



### ISA 240 は ISA 315 (2019 年改訂) ⁵及び ISA 330⁶を更に詳しく述べる

他の主要な基準が、重要な虚偽表示リスクの識別と評価 (ISA 315 (2019 年改訂) ) 及びそれらの重要な虚偽表示リスクへの対応 (ISA 330) の中心となる要求事項を扱っている一方で、ISA 240<sup>7</sup>は、これらの基準が**不正レンズ**を用いてどのように適用されるのかという点まで拡大している。特に、ISA 315 (2019 年改訂) において、不正及び誤謬の両方による重要な虚偽表示リスクの識別と評価を行う上で、監査人は、経営者の偏向及びその他の不正リスク要因<sup>9</sup>による虚偽表示の生じやすさを含む固有リスク要因を考慮している。

ISA 240 では、不正による重要な虚偽表示リスクが存在する場合には、リスクの識別と評価並びに業務の種類、時期及び範囲を修正することにより、重要な虚偽表示リスクに対応することを強調しており、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を、**不正レンズ**を通じて理解することの重要性を強調している。不正による重要な虚偽表示の潜在的なリスクに関する監査人の検討を支援する重要な側面には、企業の文化（経営トップの姿勢を含む。）及び企業が事業を行う環境が含まれる。これらの重要な側面や、不正による虚偽表示の可能性があると識別されたその他の事項又は領域について、監査チームで目的をもって議論することは、監査チームのメンバー全員が**不正レンズ**を適用して業務を行う上で役立つ。

ISA 240 第 28 項：不正による重要な虚偽表示リスクであると評価したリスクは、**特別な検討を必要とするリスク**として取り扱われる。

監査人は、評価した財務諸表全体レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに対応する全般的な対応を立案し実施することに加えて、評価したアサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに対応するリスク対応手続を立案し実施することも要求されている。その際、監査人は、**不正レンズ**を適用する上で、評価した不正リスクに対応するために、リスク対応手続の種類、時期及び範囲を変更する場合がある。例えば、監査人は、リスク対応手続

の実施時期を変更して、企業が想定しない要素を組込んだり、リスク対応手順の内容の変更に対応するために、より経験豊かな、若しくは専門的な技能又は経験を有する監査チームメンバーを配置する場合がある。

### ISA 240 には不正に特化した監査手順が含まれる

ISA 240 は、経営者による内部統制の無効化に関連するリスクに対応する監査手順を立案し実施する際に、また、ISA 250 (改訂)<sup>10</sup>に準拠して企業外部の適切な規制当局に不正を報告する場合など、他の ISA の特定の側面に対応するために、必要な**不正レンズ**を監査人に提供する一定の要求事項を含んでいる。これらの不正関連の監査手順は、監査プロセス全体にわたって組み込まれることを意図している。会計上の見積りに偏向がないか検討し、偏向の発生している状況がもしあれば、不正による重要な虚偽表示リスクを示すかどうか評価する ISA 240 の要求事項<sup>11</sup>は、ISA 540 (改訂)<sup>12</sup>における要求事項への対応と合わせて実施される不正関連手順の一例である。ISA 240 におけるその他の監査手順のうち、経営者による内部統制の無効化リスクに対する監査人の評価にかかわらず立案、実施される手順には、企業の通常取引過程から外れた、又は通例でない判断される仕訳や重要な取引（関連当事者との関係及び取引を含む。）に対応する手順がある。



### 他の ISA から ISA 240 への関連性

他の関連するトピック又は主題別 ISA は、ISA 240 を明示的に参照している。他の ISA の不正特有の要求事項は、不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価並びに評価した不正リスクに対処するための対応に、監査人の労力を集中させる役割を担っている。例えば、ISA 550<sup>13</sup>には、記載された目的を達成するために、「不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価に関連する、関連当事者との関係及び関連当事者との取引から生じる不正リスク要因が存在する場合には、当該要因を認識できるよう、関連当事者の関係及び関連当事者との取引を十分に理解すること」としている。この例では、ISA 550 は、関連当事者との関係及び関連当事者との取引に関する重要な虚偽表示リスクに関連して、ISA 240、ISA 315 (2019年改訂) 及び ISA 330 をどのように適用すべきかにまで拡大して記載している。

### 相互依存関係の理解

ISA 240 と他の ISA の間の関係及び関連性の明確な理解は、**不正レンズ**の適用により監査人が監査の実施を強化する上での助けとなる。これにより、同様に、ISA 240 及びより広範な監査の要求事項を定める他の ISA における監査人の責任を果たすことになる。



## 脚注

---

- <sup>1</sup> 本文書での**不正レンズ**という用語のレンズとは、不正というトピックを「拡大」し、明確に「焦点」又は「スポットライト」を当てることを意図しているものとして読まれるべきである。
- <sup>2</sup> 幾つかの ISA の要求事項と適用指針が強調されている一方で、規範性のない本ガイダンスは、財務諸表監査における不正に関連する監査人の責任に関係のある 2022 年 5 月時点で有効な全ての ISA の項目を網羅するものではない。
- <sup>3</sup> ISA 200 「国際監査基準に基づき監査を実施する際の独立監査人の総括的な目的」
- <sup>4</sup> ISA 240 第 2 項、第 3 項及び第 12 項(a)
- <sup>5</sup> ISA 315 (2019 年改訂) 「重要な虚偽記載の識別と評価」
- <sup>6</sup> ISA 330 「評価したリスクへの監査人の対応」
- <sup>7</sup> ISA 315 (2019 年改訂) 承認による ISA 240 の適合修正
- <sup>8</sup> ISA 240 第 1 項
- <sup>9</sup> ISA 315 (2019 年改訂) 第 19 項(c) 及び第 31 項(a)
- <sup>10</sup> ISA 250 (改訂) 「財務諸表監査における法令の検討」
- <sup>11</sup> ISA 240 第 33 項(b)
- <sup>12</sup> ISA 540 (改訂) 「会計上の見積り及び関連する注記の監査」
- <sup>13</sup> ISA 550 「関連当事者」
- <sup>14</sup> ISA 230 「監査調書」
- <sup>15</sup> ISA 260 (改訂) 「ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション」
- <sup>16</sup> ISA 580 「経営者確認書」
- <sup>17</sup> ISA 450 「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」
- <sup>18</sup> ISA 700 (改訂) 「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」

IAASB の業務を支える構造及びプロセスは国際会計士連盟 (IFAC®) が促進している。

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。

「International Auditing and Assurance Standards Board」、 「International Standards on Auditing」、 「International Standards on Assurance Engagements」、 「International Standards on Review Engagements」、 「International Standards on Related Services」、 「International Standards on Quality Control」、 「International Auditing Practice Notes」、 「IAASB」、 「ISA」、 「ISAE」、 「ISRE」、 「ISRS」、 「ISQC」、 「IAPN」、 及び IAASB ロゴは、アメリカ及びその他の国において、IFAC の商標、IFAC の登録商標及びサービスマークである。

著作権©2022 年 5 月 IFAC 無断複写複製を禁ずる。

本公表物は、個人的な使用又は非営利目的の使用 (すなわち、専門的な参照又は研究) の場合、 [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org) よりダウンロードすることができる。

本公表物の翻訳、複製、保存、送信又は他の類似する使用については、書面による許可が必要である。

「International Auditing and Assurance Standards Board」、 「International Standards on Auditing」、 「International Standards on Assurance Engagements」、 「International Standards on Review Engagements」、 「International Standards on Related Services」、 「International Standards on Quality Control」、 「International Auditing Practice Notes」、 「IAASB」、 「ISA」、 「ISAE」、 「ISRE」、 「ISRS」、 「ISQC」、 「IAPN」、 及び IAASB ロゴは、アメリカ及びその他の国において、IFAC の商標、IFAC の登録商標及びサービスマークである。

著作権、商標及び許可情報については、 [許可申請ページ](#) にアクセスするか、 [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) まで問い合わせること。



2022年5月に国際会計士連盟（IFAC）の国際監査・保証基準審議会（IAASB）によって、英語で公表された財務諸表監査における不正に関する規範性のないガイダンス「不正レンズ－ISA 240 と他の ISA との相互関係」は、2022年8月に日本公認会計士協会によって日本語に翻訳され、IFACの許可を得て複製されている。全てのIFACの文書の正文は、IFACにより英語で公表されたものである。IFACは、翻訳の正確性と完全性、又はその結果として生じる可能性のある行動について一切の責任を負わない。

Non-Authoritative Guidance on Fraud in an Audit of Financial Statements: THE FRAUD LENS -INTERACTIONS BETWEEN ISA 240 AND OTHER ISAs の英語文© 2022年5月 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

財務諸表監査における不正に関する規範性のないガイダンス「不正レンズ－ISA 240 と他の ISA との相互関係」の日本語文© 2022年8月 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

原題：Non-Authoritative Guidance on Fraud in an Audit of Financial Statements: THE FRAUD LENS -INTERACTIONS BETWEEN ISA 240 AND OTHER ISAs

本翻訳の複製、保存、送信又は他の類似する使用については、[permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) へ問合せの上、許可を得なくてはならない。