

複雑でない企業の財務諸表監査に関する 国際監査基準案の規範性に関する補足指針案

I. 目的

1. 本書では、IAASB の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）案を採択し実施する際に支援となり得る追加的な情報が提示される。本書は、LCE のための ISA（案）のパート A に従って当該基準の使用を決定する際に関連すると考えられる事項及び状況を詳細に説明するために作成されており、以下の場合に有用であると考えられる。
 - 立法機関若しくは規制当局又は基準設定権を有するしかるべき現地機関（規制機関又は監視機関、国際基準設定機関、職業会計士組織又は監査基準設定の権限を有するその他の機関等）が、個々の国又は地域での LCE のための ISA（案）の使用を承認することを決定する場合
 - 監査事務所が、LCE のための ISA（案）の使用に関する方針又は手続を策定する場合
 - 監査人が、監査契約の新規の受嘱時又は更新時に、特定の業務について LCE のための ISA（案）の使用が適切であるか否かを判断する場合
2. 職員が作成した本書は、LCE のための ISA（案）を変更するものではなく、LCE のための ISA（案）よりも優先されるものでもない。LCE のための ISA（案）の内容だけが正式のものであり、本書は、LCE のための ISA（案）に代わるものではない。本指針には、LCE のための ISA（案）の内容が網羅的に記載されているわけではないため、必ず LCE のための ISA（案）自体を参照すること

II. 序文

3. LCE のための ISA（案）（基準（案））は、LCE の財務諸表の監査用に作成された以下に該当する個々の独立した基準に基づき設計されている。
 - (a) 複雑でない企業の監査に特有の性質及び状況に相応な基準
 - (b) 合理的な保証の監査意見を裏付けられるだけのしかるべき監査証拠を十分入手できる程度に複雑でないという共通の特徴を備えた企業を監査する際、効果的かつ効率的に利用することができる基準
 - (c) 様々な状況にありつつも複雑でないという共通の特徴を備えた企業に適用できるよう、リスクベースの監査手法を利用した原則主義に基づく要求事項を活用する基準
4. IAASB は、本基準（案）を使用する適切な状況を理解するための参考として、本基準（案）の「規範性」を作成した。この規範性は、本基準（案）の対象範囲を規定しており、本基準（案）のパート A に記載されている。パート A では、本基準（案）を使用する際の特定の禁止事項並びに LCE の通常の性質及び状況とは異なる財務諸表を監査する際に本基準（案）の使用が不適切となる質的特徴を説明している。そのほか、パート A では、立法機

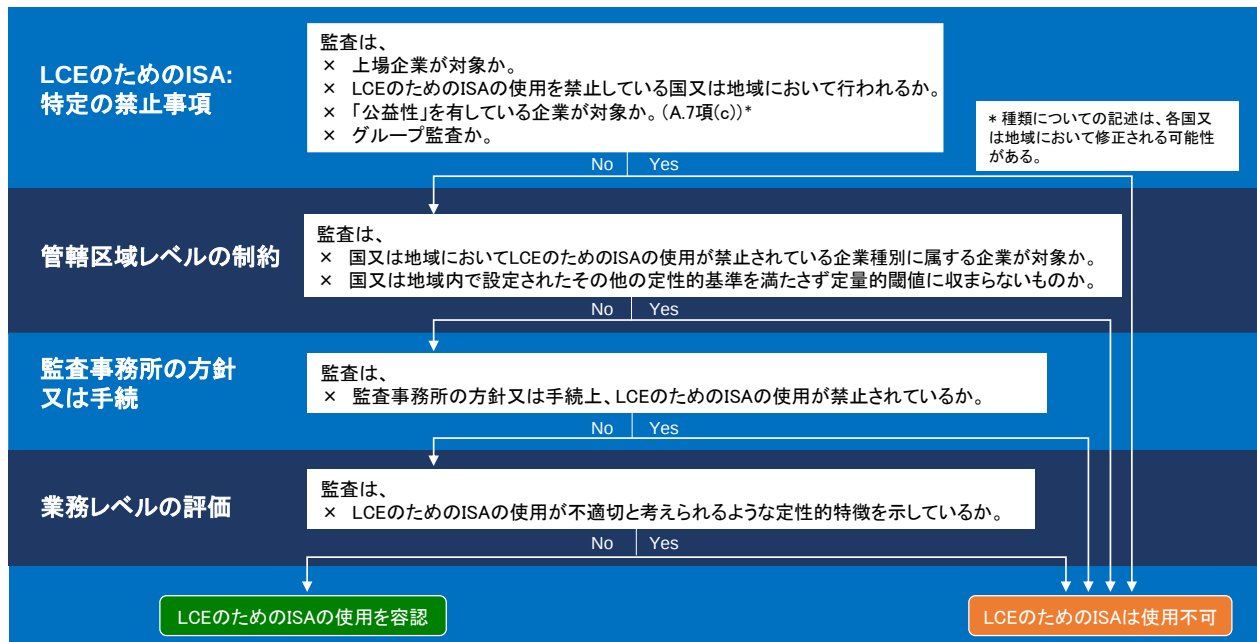
関若しくは規制当局又は基準設定権を有するしかるべき現地機関、さらに本基準（案）の使用に関連する監査事務所及び監査人の役割及び責任を説明している。

III. LCEのためのISA（案）の使用に関する制約

5. 個別の業務に関する本基準（案）の規範性に関する取組みを、以下に説明する。本基準（案）内の要求事項は、民間及びパブリックセクターのLCEの財務諸表の監査に一般的に見られる性質及び状況に対応して設計されているため、本基準（案）の使用に関する制約を把握することが重要である。本基準（案）は、複雑な事項又は状況に関する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。
6. 本基準（案）の使用に関する制約は、以下の2種類に区分される。
 - 本基準（案）の使用が禁止されている特定の種類の企業（本補足指針の第10項から第23項を参照）。
 - 企業の財務諸表の監査に関する本基準（案）の設計の意図から外れた事項又は状況の指標又は尺度となっている質的特徴を示しており、そのために当該基準の使用が妨げられる企業（本補足指針の第24項から第28項を参照）。

LCEのためのISA（案）が使用できるか否か判断する際に、（a）と（b）のいずれも検討する必要がある。ある企業が（a）で規定されている、使用を明確に禁止されている種類に該当しない場合でも、本基準（案）を使用するためには、（b）で説明される質的特徴に従ってLCEの性質を備えている必要がある。

使用を明確に禁止される企業の種類



7. 本基準（案）のパート A の A.7 項では、本基準（案）の使用が明確に禁止されている企業の種類が規定されている。一部の種類の企業は、本基準（案）の適用範囲から常に除外されることとなる。これは、そのような企業が、今後一切、本基準（案）を使用できないことを意味する。その他の種類の企業に関しては、立法機関若しくは規制当局又は基準設定

権を有するしかるべき現地機関によって、一定の状況下では、「修正」可能である可能性がある（第 14 項から第 23 項を参照）。

8. 立法機関若しくは規制当局又は基準設定権を有するしかるべき現地機関が実施可能な修正には以下の事項が含まれる。

- 使用禁止企業の一覧に、特定の種類の企業を追加する。
- ある種類の企業のうち一部の特定の企業に、本基準（案）の使用を承認する。
- 一部の企業に対して、本基準（案）の使用を禁止するための定量的閾値を設ける。

立法当局若しくは規制当局、又は基準設定権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。

9. 使用を禁止されている企業とは、公益性の側面を持つ企業（上場企業等）であり、これはその企業が、事実上又は外面上を問わず、一定水準の複雑性を備えているということである。特に上場企業等、公益性が極めて高い一部の企業については、LCE のための ISA（案）は適切でなく、これらの企業に対して一切使用できない。

全面的な禁止対象となる種類の企業

10. 以下の種類の企業に対する本基準（案）の使用は一切禁止される。

(a) 法令等により

- (i) LCE のための ISA（案）の使用が明示的に禁止されている（特定の国又は地域内で本基準（案）を使用することができない）場合
- (ii) 当該国又は地域での財務諸表の監査に対し、LCE のための ISA（案）以外の監査基準の使用が指定されている場合

(b) 上場企業の場合

(c) グループ財務諸表の監査を実施する場合¹

11. 本基準（案）の A.7 項(a)は、LCE のための ISA（案）の採用を望まない特定の国又は地域内又は別の基準を定めている特定の国又は地域内のあらゆる種類の企業に適用されることが意図されている。

12. 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知され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、又は認知された証券取引所若しくは他の同等の機関の規則のもとで取引されている企業

したがって、上場企業の定義に当てはまる企業の場合、LCE のための ISA（案）には上場企業に対応した監査手続が記載されていないため、本基準（案）を使用した監査は実施でき

¹ ISA600（改訂）案「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作業を含む）」との首尾一貫性に従えば、グループ財務諸表とは、連結プロセスによって複数の企業又は事業部門の財務情報が盛り込まれた財務諸表である。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。

ない。上場企業は、その高い公益性ゆえに、その複雑性の程度にかかわらず、除外されている。

13. グループ財務諸表の監査（グループ監査）も、その本質として、本基準（案）の使用目的に則していない複雑な特徴を呈しており、本基準（案）の設計段階で企図されていないという観点から除外されている。²

禁止措置が修正可能な種類の企業

14. パート A では、高い公益性を示すために、本基準（案）の使用が禁止されている企業が規定されている。但し、全世界に対してこの種の企業を説明するとすると、その内容は多面的なものとなる。管轄区域内で公共の利益に関わる企業（PIE）として取り扱われる企業を定義している区域もあれば、そうでない区域もある。PIE の世界共通の定義が存在しないため、IAASB はパート A で、本基準（案）の適切な使用を判断することを目的として、一般に高い公益性を示す種類の企業に関して説明している。
15. 上記で説明される上場企業に加え、他にも高い公益性を示す種類の企業が存在する。パート A では、公益性が高いとみなされる種類の企業を、以下の事項に基づき概括的に規定している。
 - 主要事業の一環として公衆に対して金融上の義務を引き受ける企業等、企業の事業又は活動の性質
 - 金融上の義務を果たすことができるという信用を提示するために規制当局による監督を受ける企業
16. 本基準（案）の A7 項(c)で説明する通り、企業が以下の規準を一つでも満たす場合、LCE のための ISA（案）を使用してはならない。³
 - (a) 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
 - (b) 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
 - (c) その機能が、退職後給付を提供することである企業
 - (d) 機能の一つとして、集合投資手段の1つとして活動している企業で、償還可能な金融商品を公衆に対して発行している企業
 - (e) 立法機関若しくは規制当局又は国又は地域の基準設定権を有するしかるべき現地機関が特定の種類の企業に対してLCEのためのISA（案）の使用を禁止している場合、その種類に属する企業
17. 本基準（案）の A7 項(c)(i)～(iv)で説明される一部の種類の企業、例えば銀行業務又は保険業務に従事する企業は、現地立法機関により定義されている場合もあるが、このような企

² IAASB は、公開草案に添付される解説書内のグループ監査に関する事項に関して利害関係者に見解を求める予定である。

³ 第 14 項に規定される種類の企業は公益企業を説明する国際会計士倫理基準審議会（IESBA）による提言に概ね即しており、IAASB が高い公益性を示すと考える企業と同種の企業である。IESBA による PIE を定義する計画が進行すると同時にさらに変更が加えられるため、LCE のための ISA（案）の規範性において、当該企業一覧の適切性に対して、さらに検討が重ねられることとなる。

業は、本基準（案）において、世界規模での適用を念頭に、国又は地域での独自性の強い用語を避けるような方法で概括的に説明されている。

18. 各国又は地域には高い公益性を示す他の種類の企業が存在する可能性があるため、明確に禁止対象となる企業の一覧は、当該企業を追加することにより修正される可能性がある（つまり、当該区域では、さらに多くの種類の企業に拡大して、本基準（案）の使用禁止を適用できるということである）。例えば、その他に考えられる「公益性」には以下の項目が挙げられる。
 - 企業が活動する分野での当該企業の重要性（財政破綻した場合の後任のを見つけやすさを含む）。
 - 投資家、顧客、債権者及び従業員をはじめとする利害関係者の数及び性質。
 - 企業が財政破綻した場合に、他の分野及び経済全体に及ぼすと考えられる総体的影響。
19. 国又は地域毎に様々な状況が存在している可能性があるということを考慮すると、本基準（案）の A7 項(c)(i)～(iv)で説明される各種類の企業に対しても修正が加えられる可能性がある。例えば、上記の第 15 項で企図されるような高い公益性を実際には示していなくとも、現地の状況では禁止対象に含まれる企業が存在すると考えられる（即ち、このような企業は、広範な種類に属する「小集団」であると考えられる）。したがって、立法機関若しくは規制当局又は基準設定権のあるしかるべき現地機関は、特定の下位の種類の企業に LCE のための ISA（案）の使用を承認することを目的として、禁止対象の企業の種類を「修正する」ことができる（このような対応がとられる際も、関連性があり本基準（案）の使用の妥当性を損なう可能性がある質的特徴も考慮に入れられる）。このような変更は、国又は地域レベルでのみ実施することが可能である。
20. 例えば、特定の国又は地域には、退職後給付金の給付を主要な業務としているものの、給付金受領者が少数であるために、企図される「高い公益性」を示していない企業が存在する場合がある。このような場合、この特定の小集団が、立法機関若しくは規制当局又は基準設定権のあるしかるべき現地機関により、LCE のための ISA（案）の使用を明確に認可される可能性がある。
21. 上記のような修正が実施可能であっても、本基準（案）の A7 項(c)(i)～(iv)に記載される禁止対象企業の種類自体を、対象から除外することはできない。
22. 特定の種類の企業の特徴を説明するか又は定量的閾値を設けて、特定の国又は地域の特定の種類の企業による本基準（案）の使用をさらに禁止することにより、修正をさらに広範囲に行うことも可能である。これを目的として、本基準（案）の A7 項(c)(v)を利用することができる。
23. 企業の「主要な機能」（本基準（案）の A7 項(c)(i)～(iv)に記載される）を判断するために、職業的専門家としての判断が活用される。例えば、企業が、商品又はサービスを提供し、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担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が、公衆から預金を預かることであるとは考えにくい。どのような業務が企業の主な機能とみなされるかに関しては、LCE のための ISA（案）の使用を目的として、事実及び状況に基づき判断される。

修正の対象となる可能性のある企業の種類に関する追加指針

- ❖ 預金受入事業又は保険事業に従事する企業は、公衆（個人と法人の両方）に対して重大な金融上の義務を負っており、このような義務の引き受けと金融市場での役割の相関性の両方の結果として、通常、金融及び健全性に関する規制及び監督の対象となる。「主要な機能の一つ」という語は、他の主要な機能（与信及び融資等）を備えた企業を把握することを目的として使用されているが、他にも、預金受入又は保険サービスを主要な機能としていない企業を除外する目的でも使用されている。
- ❖ 年金基金等の退職後給付金の給付を業務としている企業は、多くの場合に多数の利害関係者を代理して、通常中期から長期にわたる多額の投資を行っている。本指針案では、公衆が利用可能な年金基金と特定の企業の従業員の利用が禁止されている年金基金のいずれをも把握することが意図されている。
- ❖ 集合投資手段の一つとして活動することを役目とし、償還可能な金融商品を公衆に対して発行する企業を示す種類では、投資家が企業に投資を売り戻して初めて自己の投資を実現できる投資信託会社、ユニットトラスト又はオープンエンド投資会社（OEIC）等の「資金提供手段」を対象に組み入れることが意図されている。「発行する企業」という文言を使用する場合、この提言された種類は、「発行」企業（ファンド自体）に限定されファンド運営会社は除外される。

LCE のための ISA（案）の使用を制限する質的特徴

24. 前述のとおり、基準（案）の使用は禁じられていないが、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

これらは複雑とみなされる事項又は状況の指標（又は、代理権）であるが、基準（案）はこれらに対処するように作られていない。
25. 下の表は、基準（案）のパート A、A.9 項で詳述した質的特徴の例の解説で、特定の企業に対して本基準の使用が適切ではないことを示している。この一覧は網羅的なものではなく、その他の関連事項も考慮する必要がある。これは、基準（案）に記載された要求事項が、複雑でない企業の監査に向けて、どのように整備されているかを示すことを目的にしている。
26. 当該企業が複雑でない企業の質的特徴を示しているがゆえに、基準（案）の使用が適切であると見極めるには、職業的専門家としての判断を行使する。複雑性に関連する典型的な特徴を検討した結果、監査が LCE の監査であるか否かの不確実性が伴う場合には、その監査は LCE の監査ではないと結論付け、基準（案）の用途から除外するのが適切である。したがって、この場合、正規の ISA 又はその他の該当する監査基準の適用が適切だろう。
27. 企業が示す一つの「複雑さ」の特徴があることによって必ずしもその企業に対し LCE のための ISA（案）の使用が排除されない一方、LCE のための ISA（案）の設計において識別された複雑な事項又は状況が意図されていない場合は、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。

28. 次の表では、チェック印（✓）は一般に LCE と関連付けられる特徴を、バツ印（×）は一般に LCE と関連付けられない特徴を示す。LCE のための ISA（案）が状況に適しているかを判断するには、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。一覧に挙げられている個々の特徴は、相互に排他的なものではない。つまり、企業が「複雑な」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。

事業活動、ビジネスモデル又は業界	
企業が新規市場や新興市場で操業している又は成長段階にある場合など、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（基準（案）の A.9 項）。	
✓	事業活動及びビジネスモデルは、当該業界で確立され、製品又はサービスは、技術的陳腐化、法的責任、評判の悪化など、広範なリスクの原因とはならない。
×	製品及びサービスが、技術的陳腐化、法的責任、評判の悪化などのリスクの原因となり得る。
×	企業が新規市場や新興市場で操業している又は企業ライフサイクルの立ち上げ段階又は成長段階にある。
組織構造	
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資金調達等、通常とは異なる企業又は取決めを含む（基準（案）の A.9 項）。	
✓	組織構造がわかりやすい、又は単純である。例えば、企業の事業活動を構成する事業分野と製品が少なく、財務報告に関係する役割を持つ従業員はごく少数である。
×	企業の事業活動が多岐にわたる可能性があり、それらに対応するために複数の階級、指揮命令系統が存在し、多数の個人が財務報告に関与している。
×	組織構造に、特別目的企業、帳簿外資金調達などの複雑な資金調達等、通常とは異なる事業体又は取決めが含まれる。
所有又は監督構造	
所有又は監督構造が複雑である（基準（案）の A.9 項）。	
✓	オーナー経営企業である。これには、所有者が単独で経営している場合や、少数の個人に所有権と経営権が集中している場合が含まれる。
✓	統治責任を持つ者が全員、企業の経営に関与している（つまり、通常、ガバナンスに責任を有する者に社外の者は含まれない）。 注：慈善団体や公共部門の企業の場合、ガバナンスに責任を有する者に社外の者が含まれることは、必ずしも複雑さの指標とはならない。

X	複雑な所有権の取り決め（経営支配権の決定に関連する取り決め、共同所有権の取り決めなど）がある。又は事業上、地理的な分散や業界の細分化に基づいてセグメント化せざるを得ない。
X	関連当事者の関与が複雑である。たとえば、関連当事者が、広く複雑な関係や構造を通じて事業を運営している場合がある。
規制又は規制当局による監視	
企業の事業運営は、高度な規制、又は規制当局による厳しい監視（たとえば、健全性規制）の対象となる（基準（案）の A.9 項）。	
✓	事業運営が、高度な規制、又は規制当局による厳しい監督の対象ではない。
X	事業運営が、高度な規制の対象である。 注：公共部門の企業の場合、規制は必ずしも複雑さの指標とはならない。
X	当該企業は、企業の業績又は財政状態が、健全性要件などの規制当局の要求事項、又は規制比率若しくは公開に関する要求事項に対して測定される場合を含め、当局による監督の対象である。
取引及び情報処理	
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（基準（案）の A.9 項）。	
✓	事業分野又は製品が少ないため、取引は単純である、又は複雑ではない。これにより、記録管理が単純化され、内部統制もほとんど必要ない。
✓	広い統制範囲に対する責任を持つ経営者の階層が少ない。たとえば、経営者が直接、さまざまな統制を適用することができる。
✓	従業員の数が少ない。その多くが、広い範囲にわたる任務を負っているが、財務報告に関連する役割に関与している従業員はほとんどいない。
✓	企業が、財務報告に関連する受託会社を利用している場合、そのサービスが、単純な又は複雑ではない取引を処理する。監査人は入手可能な記録から、容易に必要な監査証拠を得ることができる。たとえば、十分かつ適切な監査証拠を得るためには、監査人は、十分かつ適切な監査証拠を得るという目的で、関連する会計記録に直接アクセスできるので、このサービスを提供する企業が作成した、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」、「タイプ 2」の報告書）に頼る必要はないだろう。
X	データ収集及び処理が複雑である。これには、取引や会計項目が複雑で、込みいった計算が必要になるケースが含まれる。たとえば、仕入業者、得意先など多種多様な関係者との商取引条件に従って、取引を会計処理しなければならない、相互に関係する商取引条件が多数ある、データ処理に必要なステップが相互に関係しあい、データの識別、取得、アクセス、理解又は処理が非常に困難であるなどの場合、複雑性が増す可能性がある。
X	企業が、その一部、又は所属するグループの一部として、共同のサービスセンターを所有し、企業の財務報告に関連する活動や処理を一元化している。

企業の IT 環境及び IT システム	
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 環境やプロセスの支援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人材又は外部のサービス提供者が関与する（基準（案）の A.9 項）。	
✓	企業は、市販のソフトウェアをほとんど、又はまったく改造せずに使っている。これには、プログラムを変更するために必要なソースコードへのアクセス権を企業が持っていないケースも含まれる。
✓	IT 組織構造が単純である、又は複雑ではない。たとえば、企業は IT 専門の人材を有していないが、従業員にアクセス権を付与したり、ベンダーから提供された更新プログラムをインストールしたりするために管理者の役割を割り当てられた者を配置していることがある。
✓	企業の IT アプリケーションが、自動的に情報処理を制御するが、根本的な取引がもともと単純である、又は複雑ではない。取引は、人間の介入をほとんど、又はまったく必要としない、高度に自動化された処理の対象であるかもしれないが、その処理には、通常、ほとんど、又はまったく改造されていない市販のソフトウェアが使用されている。このソフトウェアは、企業の会計ソフトウェアパッケージの一部であるか、又はそのパッケージへの簡単なインタフェースを提供する。
✗	IT 組織構造には、構造化されたプロセスを持ち、プログラム変更を開発及び実装し、アクセス権を管理し、ソフトウェア開発及び IT 環境の保守技能を持つ担当者により支援されている IT 専門部門が含まれる。また、企業は、その IT 環境の特定の側面、又はそこに含まれる OT プロセスを管理するために、社内又は社外のサービス事業を使用し、事業活動及び関連する取引や事象の内容及び範囲によって示されるとおりに IT ニーズを満足させることができる。
✗	企業は、多数の IT システムやアプリケーションを所有している。ここでは、情報が複数の IT システム/アプリケーションの間で、複雑なデータインタフェースを使って、情報がやりとりされている。
✗	企業の IT 環境で使用されている IT アプリケーションは、高度なカスタマイズ、又は統合が行われている。これには、他のアプリケーション（ERP システムなど）と統合可能な財務報告プロセスや IT アプリケーションが含まれる。たとえば、企業の事業運営に使われる IT アプリケーションと、企業の取引及び情報処理のフローに関連する IT アプリケーションを統合することができる。
企業の会計上の見積り	
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（基準（案）の A.9 項）。	
会計上の見積りは、性質にばらつきが大きく、程度の差こそあれ、見積りの不確実性に左右される。つまり、測定における正確性の欠如の影響を受けやすい。 基準（案）の範囲に収まらない会計上の見積りの有無を判断する際には、会計上の見積りを行う際に使用される方法、仮定、データの選択と適用、及び適用される財務報告の枠組みの認識規準、測定基礎、並びに関連する表示及び開示の要求事項がどの程度、複雑性に影響されるかを考慮することが適切である。	

	(方法、仮定、又はデータに関して) 重大な判断を必要としない、あるいは見積りプロセスがあまり複雑ではない会計上の見積りは、基準(案)の範囲内である。それでも、会計上の見積りが、見積りの不確実性や複雑性、主観性などの固有のリスク要因に左右される、又はその影響を受ける可能性はあるが、これはそれほど重要ではない。 基準(案)の使用が適しているか否かの判断において、会計上の見積りの複雑性を検討するときに、会計上の見積りに関して監査人の利用する専門家を使用しても、自動的に複雑性についての代わりとなるわけではない。複雑性についての監査人の判断を促すのは、基礎となる会計上の見積りの性質及び状況(固有の特徴)であって、必ずしも、監査人の利用する専門家を使用する必要性ではない。
✓	公正価値会計上の見積りが、同一の資産又は負債について、活発な市場の相場価格を使用している。このようなインプットは、すぐに利用及び観察可能である。たとえば、国際財務報告基準(IFRS)は、このようなインプットをレベル1のインプットと呼んでいる。これらは公正価値について、最も信頼できる証拠を提供する。
✓	見積りには、限られた数の仮定が含まれているが、それについては、十分な監査証拠を得ることが比較的容易であり、関連する情報も入手可能である。たとえば、それぞれの売掛金年齢カテゴリへの推定損失割合(実際の損失実績を照会することにより裏付けられる)の適用に基づいて、貸倒引当金を求められる。
✗	本質的に、会計上の見積りが、判断、複雑な計算、又は複雑なモデリングに相当の主観性の関与する複雑な取引又は会計項目と関連することが知られている。
✗	認識基準、測定基礎、並びに関連する表示及び開示の要求事項に内在する複雑さに基づき、会計上の見積りを区別することができる既存の財務報告の枠組みにおいて、複雑と分類される。たとえば、中小企業向け国際財務報告基準(IFRS for SMEs)では、基本的な金融商品とその他のより複雑な金融商品及び取引は区別される。
✗	適用される財務報告の枠組みで必要とされる測定基準が、実績及び将来のデータや仮定の情報源を複数必要とし、多重の相互関係を持つ、又は長い予想期間使用される複雑な方法のニーズにつながる。
✗	経営者は社内でモデルを開発したが、その経験は比較的少ないか、又は比較的単純ではなく、特定の業界又は環境で確立若しくは一般的に使用されていない方法を適用するモデルを使用している。
✗	不確実な将来の結果や仮説的な行動を予測するために、確率に基づく評価の概念又は技法、オプション価格算定式、又はシミュレーション技法を適用する必要性の程度に現れるモデルの複雑性。
✗	当該方法を適用することが難しい。その理由は、多数の評価属性が相互に多数の関係を持つ、複数のデータセット(又は複数の情報源からのデータ)が使用されている、複数の仮定が何層もの相関性を持つ、計算式が複数回反復される、又は数学的若しくは統計的に高度な概念を応用した計算が含まれるためである。
✗	見積りに必要な信頼性の高いデータ、又は立証可能なデータを識別及び入手する難易度が高い(例えば、データの可用性や観察可能性、又はデータへのアクセスが制限されているため)。
✗	使用されているデータは、本質的に理解が難しい。たとえば、使用されているデータが、専門的で複雑なビジネスや法律の概念や、複雑な契約条件の理解を要求する。

X	データの取得や処理に使用されている情報システムが複雑又は最新鋭である。たとえば、データの取得、伝送及び処理、並びにモデルで使用されるデータと仮定の首尾一貫性の維持に関連してさまざまな制御が必要である。さらに、複雑な取引の処理には、自動化されたインタフェース、又は人間による多大な介入（照合など）を要求する多種多様なシステムが必要となる可能性がある。
X	資産又は負債の公正価値を評価するために観察可能ではないインプットを使用する公正価値会計上の見積り。たとえば、IFRS はこのようなインプットをレベル 3 のインプットと呼ぶ。これは企業が、その状況で入手可能な最高の情報（企業独自のデータを含む）を使用して作成したもので、リスクに関する仮定を含め、資産又は負債の価格算定で市場参加者が使用するであろう仮定を反映している。

29. 継続監査において LCE のための ISA（案）の使用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基準（案）が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。

基準（案）に関する使用の制約の影響

30. 本補足ガイドで説明した通り、基準（案）は、LCE に起こり得る状況に合わせて整備されており、使用が禁止されている企業に関連する事項や状況、又は複雑性に関連する質的特徴を示す企業などのための要求事項や説明資料は含まれていない。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) セグメント情報や監査上の主要な検討事項に関連する手続や事項を含む、上場企業に特化した要求事項。
 - (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））⁴。内部監査人は、保証を提供し、付加価値を生み、より高度な複雑性を持った企業（例えば、より複雑な企業構造、複雑な IT システム等）のリスク管理、統制及び統治プロセスに関連する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営み、若しくは独自に運営する部門や業種を持ち、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を利用することに関する要求事項は、LCE のための ISA（案）に含まれない。
31. さらに、基準（案）には、LCE の意図する性質及び状況に見合った「中核的な」要求事項のみ記載されているため、基準（案）の一部の特定分野には、例えば次のように、複雑ではない状況のみに対処する要求事項が含まれる（つまり、LCE の監査ではあまり見られない複雑性に対応すべく整備された要求事項は含まれない。）⁵

⁴ ISA 610（2013 年改訂）「内部監査人の作業の利用」

⁵ LCE のための ISA（案）と国際監査基準の詳しい差異については、[LCE 重点分野ウェブページ](#)にある「ISA と LCE のための ISA（案）の対応表」を参照

- (a) 会計上の見積り⁶ - より高い見積りの不確実性がある状況に対処するための複雑なモデリングや詳細な要求事項の使用に関連する特定の手続は含まれない（見積りは、認知された、若しくは共通の測定技術を用いて計算されない。又は、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）。それらは、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すると想定されないからである。
 - (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、典型的な LCE の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の状況に対する基本的な要求事項が含まれている（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）。しかしながら、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ない。例えば、監査人が、サービスを提供する企業の統制の運用状況の有効性に関する報告書（「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、受託会社における統制に関するものを含む）を容易に得ることができるため、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され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、大部分の国又は地域において、これが稀であると予想されるため、含まれていない。
32. また、基準（案）には、国又は地域固有の状況に合わせた、特に法令等又は報告に関連する一部の要求事項も記載されていない。これは、立法機関若しくは規制当局、又は関連する現地機関が、必要に応じて、特定の国又は地域のために、このような要求事項を取り入れられるからである。
33. LCE のための ISA（案）は、現地法、規制、又は政府当局に起因する監査人の追加的な責任には対処しない。このような責任は、LCE のための ISA（案）に従って、財務諸表の監査よりも広い範囲を網羅する可能性があるため、立法機関、又は関連する国又は地域内の関連する現地機関により対処される。

IV. 立法当局若しくは規制当局、又は関連する地域の組織の役割及び責任

34. 個々の国又は地域における IAASB の監査基準の使用を要求又は許容するか否かについての意思決定は、立法機関若しくは規制当局、又は関連する現地機関に委ねられる。国際監査基準（ISAs、即ち ISA 200 から ISA 810 までの ISA 全文）及び基準（案）はこれに該当する。

⁶ 会計上の見積りに専門家を使用することは、基準の中で、基礎となる勘定残高、取引種類又は開示の監査方法に関する意思決定と考えられていて、特定の業務に対する基準の使用が適切か否かを判断するときには使用されない。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りを行うことのできる専門家がいなかったことが理由である可能性もある。したがって、基準の規範性の適用を検討する場合に考慮されるのは、基礎となる会計上の見積りとその複雑性である。

35. 国又は地域における基準（案）の発行に合わせて、立法当局若しくは規制当局又は基準設定権を有する関連する地域の組織は、適宜、基準（案）の採用及び適用のための規定及び付随する指針を発行することが期待される。これには、基準（案）のパート A に従って、この補足の目的、及びこれに含まれる情報などを適宜考慮しながら、基準（案）を使用した実施を許可されているのはどの監査かについての説明が含まれることがある。立法機関若しくは規制当局又は基準設定権を有する関連する地域の組織は、監査事務所及び監査人に対し、地域の法律、規制又は政府の権限に基づく追加の情報を含めることもできる。
36. 個々の国又は地域や地域での基準（案）の用途を、現地法や規制を通じて、又は企業の区分又は使用される基準を適宜変更することにより、できる限り確実に明確化されるようにするのは公益に資することである。
37. 基準（案）のパート A に規定された制約は、先に詳述したとおり、基準（案）の意図された範囲について説明し、基準の採用又は使用について意思決定を下す際に、基準（案）が適している企業の種類について、立法機関若しくは規制当局、又は基準設定権を有するしかるべき現地機関に伝達することを目的としている。IAASB は、基準（案）で規定された企業に対する禁止事項及び関連する特徴が、おおまかに記述されたものであると認識し、個々の国又は地域での企業や監査の性質及び状況と関連する可能性のある基準は認めない。
38. 説明したとおり、基準（案）のパート A は、立法機関若しくは規制当局、又は基準設定権を有するしかるべき現地機関は、例えば、国又は地域及びその状況に適した規模の基準を設定、又は企業の下部組織に、そうでなければ禁じられていた基準（案）の使用を許可することにより、基準（案）の用途の変更を許可する。IAASB にとって、LCE 監査を構成する可能性のあるものに関して、包括的な適用が可能な規模の閾値等の基準を定義することは実現可能ではないため、追加の基準又は禁止事項に関する（規範に既に規定されたものを超える）さらなる意思決定は、立法機関若しくは規制当局、又は関連する現地機関にゆだねられる。
39. 立法機関若しくは規制当局、又は基準設定権を有するしかるべき現地機関は、（先の第 14 項から第 23 項にあるとおり）LCE のための ISA（案）の用途に企業の種類を追加、変更することはできるが、削除してはならない。立法当局若しくは規制当局、又は基準設定権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。
40. 立法機関若しくは規制当局、又は基準設定権を有するしかるべき現地機関は、その国又は地域内で基準（案）を使用できる監査を指定する際に、規模の定量的基準（収益、資産、従業員数などの制限）を設定できる。その際、基準（案）のパート A 及び本書の規定に従って、特定の禁止事項、及び監査の複雑性を明らかにする質的特徴を、当該国又は地域において関連性の高い可能性があるその他の必要性とともに考慮に入れ、いかなる定量的規模の制限もそれ単独で、基準（案）の作成対象となった企業の種類を定義しないようにする。

国又は地域決定の例

以下は、立法機関若しくは規制当局、又は関連する現地機関が、国又は地域内での LCE のための ISA（案）の採用及び用途を評価する際、検討する可能性のある要因の例である。

- ❖ 特定の業界や企業の種類など、現地の規制環境が、当該国又は地域で効力を持つ規制に基づいて複雑であるとみなされ、LCE のための ISA（案）の使用が明確に禁止されている企業の監査の一覧への追加が妥当な場合がある。
- ❖ 現地企業の構造又はビジネスモデルの性質により、基準（案）の A.7 項(c)に挙げられている基準を満たす企業は、LCE のための ISA（案）の範囲から除外されることが決まる。ただし、除外される種類の企業でも、特定の国又は地域では LCE とみなされることがある。たとえば、確定拠出制度に退職後給付を提供しているが、それ以外は複雑ではない企業がこれに相当する（例えば、活発に取引される「レベル 1」投資のみ保有している、本質的に定期的で単純な取引をほとんど行っていない、規制当局による追加的な監視の対象ではない、加入者がほとんどいないなど）。したがって、定められた基準に基づいて、このような企業の監査で LCE のための ISA（案）の使用を許可するには、A.7 項(c)(iii)にある種類の説明を修正することが妥当だろう。
- ❖ 現地産業の性質、及びその国又は地域で複雑とみなされるもの。LCE のための ISA（案）の使用を禁じられる企業の監査一覧に、特定の市場では高い複雑性を持っているとみなされる可能性のある特定セクター（暗号通貨、探索的マイニングなど）に属する企業の監査を追加することが妥当だろう。
- ❖ 企業の主要指標（収益、総資産など）や監査期間中の平均従業員数に基づく定量的閾値の設定。これを超える企業は、LCE のための ISA（案）を使用して行われる企業の監査から除外される。

V. 監査事務所及び監査人の役割

監査事務所

41. 監査事務所は、監査事務所の監査チームによる基準（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。その際、監査事務所は、基準（案）の使用における特定の禁止事項、当該国又は地域におけるそれ以上の修正や禁止事項、及び前述の第 24 項から第 29 項に記載の質的特徴を考慮する。
42. また、監査事務所は、例えば、監査事務所により実施される業務の性質及び状況を受け、品質リスクに基づいて LCE のための ISA（案）の使用に関する方針又は手続を設定することにより、LCE のための ISA（案）を使って業務を提供できる特定の種類の企業又は業界に対して、基準（案）の利用をさらに制限することがある。
43. 基準（案）の使用に関する監査事務所の方針又は手続についての事務所の決定は、基準（案）に記載された禁止事項、又は立法機関や規制当局若しくは関連する現地機関による関連する国又は地域や地域の基準（案）の規範性についてのいかなる決定とも矛盾するものではなく、優先されるものでもない。

監査チーム

44. 国又は地域で基準（案）の使用が禁止されておらず、監査事務所の方針又は手続で、当該基準の使用が許可されている場合でも、監査責任者は、特定の業務に対して（つまり、業務レベルで）、基準（案）を使用することが妥当であるか否かの評価を要求される。

45. 個々の業務で基準（案）を使用するためには、業務の受嘱又は継続時に、監査責任者は、監査業務が LCE の監査であると判断しなければならない（基準（案）のパート 4、4.2.1 項を参照）。この目的のため、監査責任者は以下を考慮する。
 - 各国又は地域及び監査事務所の関連方針又は手続の規定どおり、基準（案）の使用を禁止されている企業の一覧（基準（案）A.7 項を参照）。及び、
 - 質的特徴（基準（案）の A.8 項及び A.9 項を参照）。
46. 重要な虚偽表示リスクを識別及び評価する目的で、企業とその環境、適用される財務報告の枠組み、及び当該企業の内部統制システムを理解するための手続の実施において、監査人が、基準（案）の使用に関する監査責任者の当初の決定を変える可能性のある新しい情報に気づくことがある。そのために、基準（案）のパート 6、6.5.11 項には、監査責任者が監査中の企業の性質及び状況において、LCE のための ISA（案）が引き続き妥当であるか否かの評価を文書化するための「総括的な評価（スタンドバック）」の要求事項がある。
47. また、基準（案）は、この点に関して、以前の判断を変えるようなさらなる情報に気づくこともあるので、監査人は監査の最初から最後まで、常に注意を怠らないようにすべきであると強調している。
48. 基準（案）の整備の際に意図していなかった監査業務で使用する場合、監査人は、合理的保証についての意見を裏付ける十分かつ適切な監査証拠を得られない。このような場合、監査人が、その報告書において、LCE のための ISA（案）への準拠を表明することも禁じられる。基準（案）が更新で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）によって意図され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 又はその他の適用可能な監査基準を使用するために移行される必要がある。

本書は、国際監査・保証基準審議会（International Auditing and Assurance Standards Board : IAASB）のメンバーにより作成された。

IAASB は、IAASB の活動を監督する公益監視委員会と、公共の利益に関する見解を基準及び指針の策定に提供する 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、全ての職業会計士が使用する監査及び保証のための基準及び指針を作成している。

IAASB は、監査、保証及びその他の関連サービスについて高品質の基準を設定し、海外と国内の監査及び保証業務の収斂を促進することで世界中の業務の質と首尾一貫性を向上させ、各国の監査及び保証専門職に対する公共の信頼を高めることにより、公共の利益に資することを目的としている。

[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作策定している。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り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。