

IFAC
International
Auditing
and Assurance
Standards Board

監査の計画及び実施における重要性

Issued by the
International
Federation of
Accountants



国際監査基準（ISA）第 320 号「監査の計画及び実施における重要性」は、国際会計士連盟（IFAC）内の独立した基準設定主体である国際監査・保証基準審議会（IAASB）により作成された。IAASB の目的は、高品質な監査及び保証基準を定め、国際基準及び各国基準の収斂を促進することにより、公共の利益に奉仕し、それにより、全世界の実務の品質及び統一性を高め、世界の監査及び保証専門職に対する社会の信頼を強化することである。

本出版物は、IFAC のウェブサイト (<http://www.ifac.org>) から無料でダウンロードすることができる。承認された文書は、英語で公表される。

IFAC の使命は、高品質な職業的専門家としての規範を定めその厳守を促進すること、かかる規範の国際的な収斂を進めること及び専門家の意見が最適な場合には公共の利益に関する意見を発信することにより、公共の利益に奉仕し、全世界の会計専門職を強化し、強力な国際経済の発展に貢献することである。

Copyright © 2009 年 4 月国際会計士連盟（IFAC） すべての権利は IFAC が保有する。本著作のコピーは、大学の教室内での使用又は個人的な使用で販売又は配布されない場合で、かつ、それぞれのコピーに「Copyright © April 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Used with permission of IFAC. Contact permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit this document.」と書き添える場合に、認められる。それ以外の場合には、法律で認められる場合を除き、本文書の複製、保存、転送又は他の同様な利用にあたっては、IFAC の書面による許可が必要である。permissions@ifac.org に連絡のこと。

翻訳に関する国際会計士連盟（IFAC）の著作権及び確認事項について：

Copyright © April 2009 International Federation of Accountants（IFAC）すべての権利は IFAC が保有しており、許可を得て使用している。この文書の複製、保存及び転送については、Permissions@ifac.org に連絡のこと。

2009 年 4 月に国際会計士連盟（IFAC）の国際監査・保証基準審議会によって、英語で公表されたこの国際監査基準第 320 号は、2010 年 7 月に日本公認会計士協会（国際委員会）によって日本語に翻訳され、IFAC の許可を得て利用されている。IFAC は本翻訳の正確性及び完全性に対する責任又はそれらの結果として生じる訴訟に対する責任を何ら負うものではない。承認されたすべての IFAC の出版物は、IFAC により英語で公表されたものである。

国際監査基準 第320号
「監査の計画及び実施における重要性」

(2009年12月15日以後開始する期間の財務諸表の監査に対し発効する。)

目次

	項
序説	
本国際監査基準の範囲.....	1
監査における重要性	2-6
発効日	7
目的	8
定義	9
要求事項	
監査計画の策定時における重要性と手続実施上の重要性の決定.....	10-11
監査の進捗に応じた改訂.....	12-13
監査調書	14
適用指針及びその他の説明資料	
重要性と監査リスク	A1
監査計画の策定時における重要性と手続実施上の重要性の決定.....	A2-A12
監査の進捗に応じた改訂.....	A13

国際監査基準 (ISA) 第 320 号「監査の計画及び実施における重要性」は、ISA 第 200 号「独立監査人の総括的な目的及び国際監査基準に準拠する監査の実施」との関連で読まれるべきものである。

序説

本国際監査基準の範囲

1. 本国際監査基準（ISA）は、財務諸表監査の計画と実施において重要性の概念を適用する監査人の責任を扱っている。ISA 第 450 号¹は、識別した虚偽表示についての監査への影響と、未訂正の虚偽表示があれば、その財務諸表への影響を評価するに当たって、重要性がどのように適用されるかを説明している。

監査における重要性

2. 財務報告の枠組みは、財務諸表の作成及び表示に関連させて重要性の概念を取り上げることが多い。財務報告の枠組みは重要性を様々な表現で扱っているが、一般的には、以下のように説明している。
 - ・ 虚偽表示は、脱漏を含めて、個別に又は集計すると、財務諸表に基づいて行われる利用者の経済的意思決定に影響を与えると合理的に予想できる場合に、重要であると考えられる。
 - ・ 重要性の判断は、取り巻く環境を考慮に入れて行われ、虚偽表示の金額若しくは性質、又はそれら両者の組合せによって影響を受ける。及び、
 - ・ 財務諸表の利用者にとって重要となる事項についての判断は、あるグループとしての利用者にとって共通の財務情報ニーズに基づいている²。特定の個別の利用者への虚偽表示の影響の可能性は、それらのニーズがかなり異なることもあり、考慮されていない。
3. この重要性の取扱いは、適用される財務報告の枠組みに示される場合、監査のための重要性を決定する枠組みを監査人に提供する。適用される財務報告の枠組みが重要性の概念に関する論考を示さない場合、第 2 項において言及されている特性が監査のための重要性を決定する枠組みを監査人に提供する。
4. 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、財務諸表利用者の財務情報ニーズに関する監査人の理解によって影響を受ける。この場合、監査人は、利用者が以下のような状況であると想定することが合理的である。
 - (a) 事業と経済活動及び会計に関する妥当な知識と、真摯に財務諸表上の情報を検討する意欲を持っている。
 - (b) 財務諸表が重要性の基準を満たして作成され、表示され、監査されると理解している。
 - (c) 見積りの利用、判断及び将来事象の考慮に基づいた、金額測定での固有の不確実

¹ ISA 第 450 号「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」。

² 例えば、国際会計基準審議会が 2001 年 4 月に承認した「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」は、営利目的事業体では投資家が事業体へのリスクを伴う資本の提供者であるので、それらのニーズを満たす財務諸表の提供は、財務諸表を要求する他の利用者のニーズも概ね満たすことになると指摘している。

- 性を認識している。及び、
- (d) 財務諸表上の情報に基づいて合理的な経済的意思決定を行う。
5. 重要性の概念は、監査を計画して実施する際、及び、識別した虚偽表示についての監査への影響と未訂正の虚偽表示があれば財務諸表への影響を評価して監査報告において意見を形成する際の両方において、監査人によって適用される。(A1 項参照)
6. 監査人は、監査計画の策定に際して、重要と考えられる虚偽表示の金額について判断を行う。これらの判断は、以下を行うための基礎となる。
- (a) リスク評価手続の種類、時期及び範囲の決定。
- (b) 重要な虚偽表示のリスクの識別と評価。及び、
- (c) リスク対応手続の種類、時期及び範囲の決定。

監査計画の策定時に決定される重要性は、未訂正の虚偽表示が、個別に又は集計しても、それ以下では重要でないとして常に評価される金額を必ずしも定めているわけではない。ある虚偽表示に関係する状況が、たとえ当該虚偽表示が重要性を下回っていたとしても、監査人はそれらが重要であると評価する可能性がある。その性質のみによって重要となり得る虚偽表示を発見する監査手続の立案は実行可能ではないが、監査人は、未訂正の虚偽表示の財務諸表への影響を評価する場合、その金額だけでなく、その性質や、その発生に係る特有の状況も検討する³。

発効日

7. 本 ISA は、2009 年 12 月 15 日以後開始する期間の財務諸表監査から発効する。

目的

8. 監査人の目的は、監査の計画と実施において適切に重要性の概念を適用することである。

定義

9. ISA の目的上、手続実施上の重要性は、未訂正と未発見の虚偽表示の総計が財務諸表全体に対する重要性を上回る可能性を適切な低い水準に抑えるために、監査人が財務諸表全体に対する重要性より小さい金額に設定することを意味している。また、該当する場合、手続実施上の重要性は、特定の取引種類、勘定残高又は開示に対する重要性の基準値より小さい金額に監査人によって設定されることも意味している。

要求事項

監査計画の策定時における重要性と手続実施上の重要性の決定

10. 監査人は、全般的な監査方針の策定時に、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。事業体の特定の状況において、財務諸表全体に対する重要性より少額な虚偽表示が、財務諸表に基づいて行われる利用者の経済的意思決定に影響を与えると合理的に予想できるような、1 項目以上の特定の取引種類、勘定残高又は開示が

³ ISA 第 450 号 A16 項。

存在する場合、監査人はまた、当該特定の取引種類、勘定残高又は開示に適用すべき重要性の基準値をも決定しなければならない。(A2 項から A11 項参照)

11. 監査人は、重要な虚偽表示のリスクを評価して、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。(A12 項参照)

監査の進捗に応じた改訂

12. 監査人は、監査の過程で、当初とは異なる金額の決定をもたらす情報に気付いた場合、財務諸表全体に対する重要性(及び、該当する場合、特定の取引種類、勘定残高又は開示の重要性の基準値)を改訂しなければならない。(A13 項参照)
13. 監査人は、当初の決定より低い、財務諸表全体に対する重要性(及び、該当する場合、特定の取引種類、勘定残高又は開示の重要性の基準値)が適切であると結論する場合、手続実施上の重要性を改訂する必要があるかどうか、そしてリスク対応手続の種類、時期及び範囲が依然として適切であるかどうかについて、判断しなければならない。

監査調書

14. 監査調書には、以下の金額と、その決定に当たって考慮した要素を記載しなければならない⁴。
 - (a) 財務諸表全体に対する重要性(第 10 項参照)。
 - (b) 該当する場合、特定の取引種類、勘定残高又は開示の重要性の基準値。(第 10 項参照)。
 - (c) 手続実施上の重要性(第 11 項参照)及び、
 - (d) 監査の進捗に応じた(a)から(c)のすべての改訂(第 12 項から第 13 項参照)。

適用指針及びその他の説明資料

重要性と監査リスク(第 5 項参照)

- A1. 財務諸表監査の実施における監査人の総括的な目的は、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かどうかについて合理的な保証を得ること、それにより、財務諸表が、すべ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なること、そして監査人の監査結果に従って、財務諸表に関して報告するとともに、ISA が要求するようなコミュニケーションを行うことである⁵。監査人は、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の入手によって合理的な保証を得る⁶。監査リスクは、財務諸表に重要な虚偽表示が含まれている場合

⁴ ISA 第 230 号「監査調書」第 8 項から第 11 項及び A6 項。

⁵ ISA 第 200 号「独立監査人の総括的な目的及び国際監査基準に準拠する監査の実施」第 11 項。

⁶ ISA 第 200 号第 17 項。

に、監査人が不適切な監査意見を表明するリスクである。監査リスクは、重要な虚偽表示リスクと発見リスクの関数である⁷。重要性と監査リスクは、監査実施中、特に以下の場合、考慮される。

- (a) 重要な虚偽表示のリスクの識別と評価⁸。
- (b) リスク対応手続の種類、時期及び範囲の決定⁹。及び、
- (c) 未訂正の虚偽表示があれば、その財務諸表への影響¹⁰と、監査報告の際の意見形成への影響¹¹の評価。

監査計画の策定時における重要性と手続実施上の重要性の決定

公的部門の事業体に特有の考慮事項(第10項参照)

- A2. 公的部門の事業体の場合、立法機関と規制当局が、その財務諸表の主たる利用者であることが多い。また、財務諸表は、経済的意思決定以外の意思決定を行うために利用されることがある。したがって、公的部門の事業体の財務諸表監査における財務諸表全体に対する重要性(及び、該当する場合、特定の取引種類、勘定残高又は開示に対する重要性の基準値)の決定は、法令、規則又はその他の権威により、及び、公的部門の事業計画に関係する立法機関と公衆の財務情報ニーズによって影響を受ける。

財務諸表全体に対する重要性の決定における指標の利用(第10項参照)

- A3. 重要性の決定は、職業的専門家としての判断の行使に関係している。財務諸表全体に対する重要性を決定する出発点として、割合数値が指標として選択され、適用されることが多い。適切な指標の識別に影響を与える要因には、以下が含まれる。
- ・ 財務諸表の要素(例えば、資産、負債、持分、収益、費用)。
 - ・ 特定の事業体の財務諸表の利用者の注目する傾向のある項目があるかどうか(例えば、経営成績を評価する目的で、利用者は、利益、収益又は純資産に注目する傾向がある。)
 - ・ 事業体が通常の事業活動を行っている場合における事業体の特性、及び事業体が事業を行う産業と経済環境。
 - ・ 事業体の所有構造と資金調達方法(例えば、事業体が自己資本でなく借入のみで資金調達している場合、利用者は、事業体収益よりも資産やそれらに対する請求権を重視することがある。)及び、
 - ・ 指標の相対的な不安定性。
- A4. 適切と言える指標の例示には、事業体の状況に応じて、税引前利益、収益合計、総利益と費用合計など報告損益区分、資本合計又は純資産価値が含まれる。継続事業からの税引前利益は、営利事業体に対して使用されることが多い。継続事業からの税引

⁷ ISA 第200号第13項(c)。

⁸ ISA 第315号「事業体とその環境の理解による重要な虚偽表示のリスクの識別と評価」。

⁹ ISA 第330号「評価されたリスクへの監査人の対応」。

¹⁰ ISA 第450号。

¹¹ ISA 第700号「財務諸表に対する意見形成と報告」。

前利益が不安定な場合、総利益や収益合計などの他の指標の方がより適切なことがある。

- A5. 選択される指標に関して、関連する財務データには、通常、前年度の経営成績と財政状態、現在までの経営成績の期間累計と財政状態、及び、事業体の状況における重要な変化（例えば、重要な事業買収）と、事業体が事業を行う産業や経済環境における関連する状況の変化に応じて修正された、当年度の予算又は予測が含まれている。例えば、出発点として、特定の事業体における財務諸表全体に対する重要性が、継続事業からの税引前利益に対する割合数値を基礎として決定されている場合、当該利益に異常な増減が発生している場合は、過去の結果に基づいて正常化された継続事業からの税引前利益を使用すれば、財務諸表全体に対する重要性がより適切に決定されると、監査人が結論付けることがある。
- A6. 重要性は、監査人が報告の対象としている財務諸表に関係している。新規に設立した事業体や財務報告期間の変更の場合のように、財務諸表が12ヶ月超か12ヶ月未満の財務報告期間に対して作成される場合、重要性は、当該財務報告期間に対して作成される財務諸表に関係している。
- A7. 選択される指標に適用すべき割合数値の決定は、職業的専門家としての判断の行使を必要とする。継続事業からの税引前利益に適用する割合数値が、通常は収益合計に適用する割合数値よりも高いというように、割合数値と選択される指標には関連性がある。例えば、監査人は、製造業の営利事業体に対しては、継続事業からの税引前利益の5パーセントが適切であると考えることがあるが、一方、非営利事業体に対しては、収益合計又は費用合計の1パーセントが適切であると考えることがある。しかしながら、より高い又はより低い割合数値が、その状況において適切であると考えられることもある。

小規模事業体に特有の考慮事項

- A8. 事業体の継続事業からの税引前利益が継続して僅少である場合、例えば、税引前利益の多くを報酬形式によりオーナーに分配されるオーナー経営の事業のように、報酬及び税金控除前の利益のような指標の方が、より適切なことがある。

公的部門の事業体に特有の考慮事項

- A9. 公的部門の事業体の監査では、コスト合計又は純コスト（収益控除後の費用又は収入控除後の支出）が、計画事業活動に対する適切な指標であることがある。公的部門の事業体が公的資産の管理を行っている場合には、資産が適切な指標になることがある。

特定の取引種類、勘定残高又は開示に対する重要性の基準値（第10項参照）

- A10. 財務諸表全体に対する重要性より少額な虚偽表示が、財務諸表に基づいて行われる利用者の経済的意思決定に影響を与えると合理的に予想できる、1項目以上の特定の取引種類、勘定残高又は開示の存在を示唆することがある要因には、以下が含まれる。
- ・ 法令、規則又は適用される財務報告の枠組みが、一定の項目（例えば、関連当事者との取引、経営者と統治責任者の報酬）の測定又は開示に関する利用者の予想に

影響を与えるかどうか。

- ・ 事業体が事業を行う産業に関係する主要な開示(例えば、製薬会社の研究開発費)
- ・ 財務諸表において別個に開示される事業体の事業に係る特定の状況(例えば、新規買収事業)に対し注目が集まっているかどうか。

A11. 事業体の特定の状況で、そのような取引種類、勘定残高又は開示が存在するかどうかを検討するに際して、監査人は、統治責任者及び経営者の見解と予想を理解することが有益であると判断することがある。

手続実施上の重要性(第11項参照)

A12. 単に個々に重要な虚偽表示を発見するためだけの監査計画は、個々に重要でない虚偽表示の総計が財務諸表の重要な虚偽表示という結果を招くことがあるという事実を見落としており、発見されない可能性がある虚偽表示を考慮していない。手続実施上の重要性(定義で示したとおり、複数設定する場合がある。)は、財務諸表の未訂正及び未発見の虚偽表示の総計が、財務諸表全体に対する重要性を上回る可能性を、適切な低い水準に抑えるように設定される。同様に、特定の取引種類、勘定残高又は開示に対して決定される重要性の基準値に関連する手続実施上の重要性は、当該種類の取引や勘定残高又はその開示における未訂正及び未発見の虚偽表示の総計が、当該取引種類、勘定残高又はその開示に対する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ように設定される。手続実施上の重要性の決定は、単純かつ機械的な計算でなく、職業的専門家としての判断の行使によるものである。それは、監査人の事業体に対する理解、及びリスク評価手続の実施中に更新された情報、並びに過年度の監査で識別された虚偽表示の性質と程度及びそれらを踏まえた当年度の虚偽表示に関する監査人の予想によって影響を受ける。

監査の進捗に応じた改訂(第12項参照)

A13. 財務諸表全体に対する重要性(及び、該当する場合、特定の取引種類や勘定残高又はその開示に対する重要性の基準値)は、監査の過程で状況が変化した場合(例えば、事業体の主要事業部分を処分する決定)、新たな情報を入手した場合、又はリスク対応手続の実施結果によって、事業体とその事業に関する監査人の理解が変化した場合に、改訂が必要になることがある。例えば、監査実施中に、経営成績の実績が、財務諸表全体に対する重要性を決定するために当初に使用した年度末の経営成績の予測と大幅に乖離する可能性が高い場合、監査人は当該重要性を改訂する。