

IFAC
International
Auditing
and Assurance
Standards Board

監査の過程で識別した虚偽表示の評価

Issued by the
International
Federation of
Accountants



国際監査基準（ISA）第 450 号「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」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 450 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450号
「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」

(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
発効日.....	2
目的	3
定義	4
要求事項	
識別した虚偽表示の集計.....	5
識別した虚偽表示に関する監査の進捗に応じた検討.....	6-7
虚偽表示に関するコミュニケーションとその訂正.....	8-9
未訂正の虚偽表示の影響に係る評価.....	10-13
経営者確認書.....	14
監査調書.....	15
適用指針及びその他の説明資料	
虚偽表示の定義.....	A1
識別した虚偽表示の集計.....	A2-A3
識別した虚偽表示に関する監査の進捗に応じた検討.....	A4-A6
虚偽表示に関するコミュニケーションとその訂正.....	A7-A10
未訂正の虚偽表示の影響に係る評価.....	A11-A23
経営者確認書.....	A24
監査調書.....	A25

国際監査基準 (ISA) 第 450 号「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」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、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、監査人の責任を扱っている。ISA 第 700 号は、財務諸表に関する意見の形成において、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示がないということについて、合理的な保証が得られたか否かを結論する監査人の責任を扱っている。ISA 第 700 号が要求する監査人の結論には、本 ISA に従って、財務諸表に未訂正の虚偽表示があれば、それに関する監査人の評価が考慮される¹。ISA 第 320 号²は、財務諸表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監査人の責任を扱っている。

発効日

2. 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

3. 監査人の目的は、以下を評価することである。
 - (a) 識別した虚偽表示についての監査への影響。及び、
 - (b) 未訂正の虚偽表示があれば、その財務諸表への影響。

定義

4. ISA の目的上、次の用語は下記の意味を有する。
 - (a) 虚偽表示 - 報告された財務諸表項目の金額、分類、表示又は開示と、適用される財務報告の枠組みに準拠すべき項目に求められる金額、分類、表示又は開示との間の差異。虚偽表示は、誤謬又は不正から発生する可能性がある。（A1 項参照）

財務諸表が真実かつ公正な概観を与えるか、又は、すべての重要な点において、適正に表示されているかどうかに関して、監査人が意見を表明する場合、虚偽表示には、監査人の判断において、財務諸表が真実かつ公正な概観を与えるか、又は、すべての重要な点において、適正表示となるために必要となる、金額、分類、表示又は開示の修正事項も含んでいる。
 - (b) 未訂正の虚偽表示 - 監査人が監査の過程で集計し、訂正されなかった虚偽表示。

要求事項

識別した虚偽表示の集計

¹ ISA 第 700 号「財務諸表に対する意見形成と報告」第 10 項から第 11 項。

² ISA 第 320 号「監査の計画及び実施における重要性」。

5. 監査人は、監査の過程で識別した、明らかに僅少なものの以外の虚偽表示を集計しなければならない。(A2 項から A3 項参照)

識別した虚偽表示に関する監査の進捗に応じた検討

6. 監査人は、以下の場合、全般的な監査方針と監査計画を改訂する必要があるか否かを判断しなければならない。
 - (a) 識別した虚偽表示の性質とその発生状況によっては、監査の過程で集計された虚偽表示が総額として、重要となり得る他の虚偽表示が存在する可能性がある場合。又は、(A4 項参照)
 - (b) 監査の過程で集計した虚偽表示の総計が、ISA 第 320 号に従って決定した重要性に近づいている場合。(A5 項参照)
7. 経営者が、監査人の要請に応じて、取引種類、勘定残高又は開示を調査して、発見した虚偽表示を訂正した場合、監査人は、虚偽表示が依然として存在するか否かを判断するための追加監査手続を実施しなければならない。(A6 項参照)

虚偽表示に関するコミュニケーションとその訂正

8. 監査人は、法令又は規則が禁じている場合を除き、監査の過程で集計したすべての虚偽表示について、適切な階層の経営者と適時にコミュニケーションを行わなければならない³。監査人は、当該虚偽表示の訂正を経営者に要請しなければならない。(A7 項から A9 項参照)
9. 経営者が監査人から伝達された虚偽表示の一部又はすべての訂正を拒否した場合、監査人は、訂正を行わなかった経営者の理由を理解するとともに、財務諸表全体として重要な虚偽表示がないか否かを評価する時に、当該理解を考慮に入れなければならない。(A10 項参照)

未訂正の虚偽表示の影響に係る評価

10. 監査人は、未訂正の虚偽表示の影響を評価する前に、ISA 第 320 号に従って決定した重要性が、事業体の経営成績の実績に照らして依然として適切か否かを確かめるために、当該重要性を再評価しなければならない。(A11 項から A12 項参照)
11. 監査人は、未訂正の虚偽表示が個別に又は集計して重要であるか否かを判断しなければならない。監査人は、この判断を行うに当たって、以下の事項を検討しなければならない。
 - (a) 特定の取引種類、勘定残高又は開示と、財務諸表全体との両方に関係する、虚偽表示の大きさと性質、及び虚偽表示が発生する特定の状況。及び、(A13 項から A17 項、A19 項から A20 項参照)
 - (b) 過年度に関係する未訂正の虚偽表示の、関連する取引種類、勘定残高又は開示、及び財務諸表全体への影響。(A18 項参照)

³ ISA 第 260 号「統治責任者とのコミュニケーション」第 7 項。

統治責任者とのコミュニケーション

12. 監査人は、法令又は規制が禁じている場合を除き、未訂正の虚偽表示と、それらが個別に又は集計して、監査報告の意見に与える影響について、統治責任者とコミュニケーションを行わなければならない⁴。その監査人のコミュニケーションでは、重要な未訂正の虚偽表示を個別に確認しなければならない。監査人は、未訂正の虚偽表示が訂正されるように要請しなければならない。(A21 項から A23 項参照)
13. 監査人はまた、統治責任者と、過年度に関する未訂正の虚偽表示についての、関連する取引種類、勘定残高又は開示及び財務諸表全体への影響について、コミュニケーションを行わなければならない。

経営者確認書

14. 監査人は、経営者及び適切な場合に統治責任者が、未訂正の虚偽表示の影響が、個別に又は集計して、財務諸表全体にとって重要でないと考えていることについて、経営者確認書への記載を依頼しなければならない。当該項目の要約は、経営者確認書に含めるか、添付されなければならない。(A24 項参照)

監査調書

15. 監査調書には、以下を記載しなければならない⁵。(A25 項参照)
 - (a) 虚偽表示がそれ未満であれば明らかに僅少とみなされる金額(第 5 項)。
 - (b) 監査の過程で集計したすべての虚偽表示と、それらが訂正されているか否か(第 5 項、第 8 項及び第 12 項)。
 - (c) 未訂正の虚偽表示が、個別に又は集計して、重要であるか否かに関する監査人の結論、及び当該結論の根拠(第 11 項)。

適用指針及びその他の説明資料

虚偽表示の定義(第 4 項(a)参照)

- A1. 虚偽表示は、以下の結果生じることがある。
 - (a) 財務諸表を作成するデータの収集又は処理の間違い。
 - (b) 金額又は開示の脱漏。
 - (c) 事実の見落とし又は明らかな誤解から生ずる不正確な会計上の見積り。及び、
 - (d) 監査人が不合理と考える会計上の見積り、又は監査人が不適切と考える会計方針の選択と適用に関する、経営者の判断。不正に起因する虚偽表示の例示は、ISA 第 240 号で提供されている⁶。

⁴ 脚注 3 参照。

⁵ ISA 第 230 号「監査調書」第 8 項から第 11 項及び A6 項。

⁶ ISA 第 240 号「財務諸表監査における不正に関する監査人の責任」A1 項から A6 項。

識別した虚偽表示の集計（第5項参照）

- A2. 監査人は、虚偽表示がそれ未満では明らかに僅少となり、そのような金額の集計が明らかに財務諸表に重要な影響を与えないと予想するため、集計する必要がない金額を決定することがある。「明らかに僅少」とは、「重要でないこと」の別の表現ではない。明らかに僅少である事項は、ISA 第 320 号に従って決定される重要性とは全く異なる（ごく少額の）大きさの基準に基づく事項であり、個別に又は集計して取り上げられるか、大きさ、性質又は状況のいずれかの規準によって判断されるか否かに関係なく、明らかに重要でない事項である。1つ以上の項目が明らかに僅少であるか否かについて何らかの不確実性がある場合、当該事項は明らかに僅少でないと考えられる。
- A3. 監査人が、監査の過程で集計した虚偽表示の影響を評価して、経営者及び統治責任者に虚偽表示を伝達するのに役立つためには、その虚偽表示を明らかな虚偽表示、判断による虚偽表示及び推定した虚偽表示に区分することが有益であることがある。
- ・ 明らかな虚偽表示は、虚偽表示であることに疑いのない虚偽表示である。
 - ・ 判断による虚偽表示は、監査人が不合理と考える会計上の見積りや、監査人が不適切と考える会計方針の選択又は適用に関する、経営者の判断に起因する相違である。
 - ・ 推定した虚偽表示は、母集団の中の虚偽表示に関する監査人の最善の見積りであり、監査サンプルで識別した虚偽表示を、そのサンプルを抽出した母集団全体へ推定したものである。推定した虚偽表示の決定とその結果の評価に関する指針は、ISA 第 530 号で示されている⁷。

識別した虚偽表示に関する監査の進捗に応じた検討（第6項から第7項参照）

- A4. 虚偽表示は、単独で発生するとは限らない。他の虚偽表示が存在する可能性があるという証拠には、監査人が、例えば、内部統制の機能停止から、又は事業体が広範囲に適用している不適切な前提や評価方法から、虚偽表示が生じたと識別する場合などが含まれる。
- A5. 監査の過程で集計した虚偽表示の総計が、ISA 第 320 号に従って決定された重要性に近づいた場合、発見されない可能性のある虚偽表示が、監査の過程で集計した虚偽表示の総計と併せて考慮された時に、重要性を上回ることがあり得るという、許容可能な低い水準のリスクよりも高いリスクが存在することがある。未発見の虚偽表示は、サンプリングリスクとノンサンプリングリスクがあるため、存在する可能性がある⁸。
- A6. 監査人は、経営者が、監査人の識別した虚偽表示の原因を理解するため、取引種類、勘定残高又は開示の調査を行い、取引種類、勘定残高又は開示における実際の虚偽表示額を決定するための手続を実施するとともに、財務諸表への適切な修正を行うよう、経営者に要請することがある。そのような要請は、例えば、監査サンプルで識別した虚偽表示に関する、そのサンプルを抽出した母集団全体への監査人の推定などに基づいて、行われることがある。

⁷ ISA 第 530 号「監査サンプリング」第 14 項から第 15 項。

⁸ ISA 第 530 号第 5 項(c)から第 5 項(d)。

虚偽表示に関するコミュニケーションとその訂正（第 8 項から第 9 項参照）

- A7. 適切な階層の経営者に適時に行われる虚偽表示に関するコミュニケーションは、経営者が、その項目が虚偽表示か否かを評価して、不同意の場合には監査人に通知し、必要に応じて措置を講ずることができるようになるので、重要である。通常、適切な階層の経営者とは、虚偽表示を評価して必要な措置を講ずるための責任と権限を有する者である。
- A8. 法令又は規則は、一定の虚偽表示に関して、事業体内の経営者やその他関係者への監査人の伝達を制限することがある。例えば、法令又は規則は、実際の又は疑わしい違法行為について、適切な権限に基づく調査を害する恐れのあるコミュニケーションやその他の行為を明確に禁止していることがある。状況によっては、潜在的な監査人の守秘義務と伝達義務の間の相反関係が複雑になることがある。そのような場合、監査人は法的助言を求めることを検討することがある。
- A9. 監査人が伝達したのも含む、経営者によるすべての虚偽表示の訂正は、経営者が、正確な会計帳簿と会計記録を維持するとともに、過年度に関する重要でない未訂正の虚偽表示の累積的影響による将来の財務諸表に関する重要な虚偽表示のリスクを抑えることを可能にする。
- A10. ISA 第 700 号は、財務諸表が、適用される財務報告の枠組みの要求事項に準拠して、すべての重要な点において、作成され表示されているか否かについて、評価することを監査人に要求している。この評価には、訂正を行わない経営者の理由に関する監査人の理解によって影響を受けることがある経営者の判断に想定される偏向の兆候を含む⁹、事業体の会計慣習の質的側面についての検討が含まれている。

未訂正の虚偽表示の影響に係る評価（第 10 項から第 11 項参照）

- A11. ISA 第 320 号に従った監査人の重要性の決定は、経営成績の実績が依然として不明のため、事業体の経営成績の見積りに基づいていることが多い。したがって、監査人が未訂正の虚偽表示を評価する前に、経営成績の実績に基づき、ISA 第 320 号に従って決定された重要性を改訂することが必要となる。
- A12. ISA 第 320 号は、監査の進捗に応じて、監査人が、監査の過程において、当初とは異なる金額を監査人に決定させる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、勘定残高又は開示に対する重要性の基準値）が改訂されると説明している¹⁰。したがって、すべての重要な改訂は、監査人が未訂正の虚偽表示の影響を評価するのに先立って行われているのが適当である。しかしながら、ISA 第 320 号に従って決定された重要性に関する監査人の再評価（第 10 項参照）がより低い金額となる場合には、次に、監査実施上の重要性と、リスク対応手続の時期及び範囲の適切性が、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ために再検討される。

⁹ ISA 第 700 号第 12 項。

¹⁰ ISA 第 320 号第 12 項。

- A13. 各々の個別の虚偽表示は、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があれば、それを上回っているかどうかを含めて、関連する取引種類、勘定残高又は開示に対するその影響を評価するために検討される。
- A14. 個別の虚偽表示が重要であると判断された場合、他の虚偽表示がそれを相殺できることはあり得ない。例えば、収益が著しく過大に表示されていた場合、たとえ利益に関する虚偽表示の影響が同等の費用の過大表示によって完全に相殺される場合であっても、全体としての財務諸表は、重要な虚偽表示が行われることになる。同じ勘定残高や取引種類において虚偽表示を相殺することが適切であることがあるが、重要でない虚偽表示の相殺が適切であると結論付ける前に、未発見の虚偽表示がさらに存在し得るリスクが検討される¹¹。
- A15. 分類に係る虚偽表示が重要であるかどうかの決定では、分類に係る虚偽表示についての、債務又はその他の契約約款への影響、個々の表示項目や小計への影響、又は主要比率への影響のような、質的な考慮事項の評価を必要としている。分類に係る虚偽表示が、たとえ他の虚偽表示を評価する際に適用される重要性の基準値を上回ることがあるとしても、財務諸表全体においては、当該区分表示に係る虚偽表示が重要でないと監査人が結論付ける状況が存在することがある。例えば、貸借対照表の表示項目間の区分誤りは、誤った区分の金額が、関係する貸借対照表の表示項目の大きさと比較して少額であり、損益計算書や、いずれの主要比率にも影響を与えていない場合、財務諸表全体に対して重要と考えられないことがある。
- A16. 虚偽表示が財務諸表全体に対する重要性より小さい場合であっても、個別的に、又は監査の過程で集計した他の虚偽表示と合わせて考慮した場合、監査人にそれらを重要であると評価させる状況がある。当該評価に影響を与える状況には、虚偽表示が以下のような場合を含む。
- ・ 規制的要件の遵守に影響する。
 - ・ 借入契約条項や他の契約上の要件の遵守に影響する。
 - ・ 当年度の財務諸表には重要な影響を与えないが、将来年度の財務諸表には重要な影響を与える可能性の高い会計方針の不適切な選択又は適用に関連している。
 - ・ 特に一般的な経済や産業の状況との関連で、収益又は他の趨勢の変化を隠す。
 - ・ 事業体の財政状態、経営成績又はキャッシュ・フローの評価に使用される比率に影響を与える。
 - ・ 財務諸表で表示されるセグメント情報に影響する（例えば、事業体の事業運営や収益性に重要な役割を果たしていることで識別されている、事業体の事業に関するセグメントや、その他の部分に対する当該事項の重要性）。
 - ・ 経営者の報酬を増加させる効果がある（例えば、ボーナス特典やその他のインセンティブの要件が満たされることの確保）。
 - ・ 利用者に周知の情報（例えば、利益予想に関係している）に関する監査人の理解を考慮すると重要である。
 - ・ 特定の当事者に関係する事項に関連している（例えば、外部の取引当事者が事業

¹¹ 同じ勘定残高や取引種類の中にある多数の重要でない虚偽表示の識別は、当該勘定残高や取引種類に対する重要な虚偽表示のリスクの再評価を監査人に要求することがある。

体の経営者のメンバーと関係があるか否か)。

- ・ 適用される財務報告の枠組みでは明確に要求していないが、監査人の判断においては、事業体の財政状態、経営成績又はキャッシュ・フローに関する利用者の理解にとって重要となる情報の脱漏である。又は、
- ・ 監査済み財務諸表を含む書類の中で伝達され(例えば、「経営者の考察及び分析」又は「営業及び財務のレビュー」に含まれる情報)、財務諸表の利用者の経済的意思決定に影響を与えると合理的に予想されることがある、その他の情報に影響を与える。ISA 第 720 号¹²は、監査済み財務諸表を含む書類上で監査人の報告義務がないその他の情報に関する監査人の考慮事項を扱っている。

これらの状況は単なる例示であり、それらのすべてがあらゆる監査において示されるわけではなく、また、必ずしも全部を網羅して記載しているわけでもない。これらのようないずれの状況の存在も、虚偽表示が重要であるという結論に必ずしも導くわけではない。

- A17. ISA 第 240 号¹³は、たとえ虚偽表示の大きさが財務諸表に関して重要でないとしても、不正の結果であるか又はその可能性のある虚偽表示に関する影響が、どのように監査の他の局面に関連して検討されなければならないかを説明している。
- A18. 過年度に関係する重要でない未訂正の虚偽表示に係る累積的影響は、当年度の財務諸表に重要な影響を与えることがある。当年度の財務諸表に関するそのような未訂正の虚偽表示に係る監査人の評価には、異なる認められたアプローチがある。同一の評価アプローチを利用することは、期間毎の一貫性を提供する。

公的部門の事業体に特有の考慮事項

- A19. 公的部門の事業体の監査の場合、虚偽表示が重要であるかどうかの評価はまた、例えば不正を含む特定の事項について報告する際の法令、規則又はその他の権威により設定される監査人の責任によって、影響を受けることもある。
- A20. さらに、公共の利益、説明責任、誠実性、及び有効な立法上の監視の確保のような課題は、特に、ある項目がその性質を理由として重要であるかどうかの評価に影響することがある。これは、特に、法令、規則又はその他の権威の遵守に関連する項目に対して該当する。

統治責任者とのコミュニケーション(第 12 項参照)

- A21. 未訂正の虚偽表示に関するコミュニケーションが経営責任者と行われており、その者が事業体の統治責任も負っている場合、その事業体統治の役割を担っている者と重ねてコミュニケーションを行うことは必要でない。監査人は、経営責任者とのコミュ

¹² ISA 第 720 号「監査済み財務諸表を含む書類におけるその他の情報に関する監査人の責任」。

¹³ ISA 第 240 号第 35 項。

コミュニケーションが、上記のようでなければ、事業体統治能力に鑑みてコミュニケーションを行うべきすべての者に、適切に情報を提供しなければならない¹⁴。

- A22. 多数の個別に重要でない未訂正の虚偽表示がある場合、監査人は、各々の個別の未訂正の虚偽表示の詳細よりも、未訂正の虚偽表示の数と全般的な金銭的影響を伝達することがある。
- A23. ISA 第 260 号では、監査人が依頼している経営者確認書について、統治責任者とのコミュニケーションを要求している（第 14 項参照）¹⁵。監査人は、取り巻く環境から判断した虚偽表示の大きさと性質、及び将来の財務諸表に関して想定される影響を考慮しながら、虚偽表示を訂正しなかった理由とその影響について、統治責任者と討議することがある。

経営者確認書（第 14 項参照）

- A24. 経営者及び適切な場合には統治責任者は、重要な虚偽表示を訂正するために財務諸表を修正する責任があるので、監査人は、未訂正の虚偽表示に関する経営者確認書の提供を、彼らに要請することを要求される。ある状況では、経営者及び適切な場合には統治責任者は、ある種の未訂正の虚偽表示が虚偽表示であると考えないことがある。そのため、彼らは、その経営者確認書に、以下のような表現を加えることを求めることがある。「私たちは、[理由の記述]のため、項目...及び...が虚偽表示に相当するとは認めてない。」しかしながら、この経営者確認書の入手は、未訂正の虚偽表示に関する影響について結論を形成する監査人の必要性を排除することはない。

監査調書（第 15 項参照）

- A25. 未訂正の虚偽表示に関する監査人の監査調書は、以下の点を記載する。
- (a) 未訂正の虚偽表示の総計した影響に関する検討。
 - (b) 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があれば、それが当該未訂正の虚偽表示を上回っているかどうかの評価。及び、
 - (c) 未訂正の虚偽表示の主要比率又は趨勢への影響と、法的、規制上及び契約上の要件（例えば、借入契約条項）の遵守への影響に関する評価。

¹⁴ ISA 第 260 号第 13 項。

¹⁵ ISA 第 260 号第 16 項(c)(iii)。