

監査基準報告書240「財務諸表監査における不正」の 改正（公開草案）の概要



目次

1. 本改正の経緯

2. 主な改正内容

- (1) 不正又は不正の疑いが識別された場合の要求事項
- (2) 不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価
- (3) 評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応
- (4) 経営者及び監査役等とのコミュニケーション
- (5) 不正に関連する監査上の主要な検討事項
- (6) 職業的専門家としての懐疑心

3. 我が国固有の対応

- (1) 不正リスク対応基準との関係を踏まえた整理
- (2) 監査基準報告書及び関連する公表物の起草方針に基づく対応

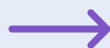
4. 監基報240の改正に伴う監基報等の適合修正

1. 本改正の経緯

1. 本改正の経緯



様々な企業の倒産及び不祥事



不正に対する人々の関心の高まり



財務諸表監査における不正に関する監査人の役割及び責任についても、
利害関係者から疑問が呈される

国際監査・保証基準審議会（IAASB）は、2025年7月に、以下を目的として、
国際監査基準（ISA） 240（Revised）, The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statementsを公表

- ・ 財務諸表監査における、不正に関連する監査人の役割と責任を明瞭化する。
- ・ 行動の一貫性を促進し、不正に関連して識別した重要な虚偽表示リスクへの有効な対応を促す。
- ・ 監査の過程を通じて、不正に関連する監査手続において職業的懐疑心を適切に発揮することの重要性を強調する。
- ・ 不正に関連した手続の透明性の強化を適切な形で行う。

▶ 上記の公表を受け、日本公認会計士協会では、**監査基準報告書240「財務諸表監査における不正」の改正**の検討を行った。



2. 主な改正内容

2. 主な改正内容

- 監査基準報告書240の主な改正点は以下のとおりであり、次スライド以降で説明する。

監査人の手続の改正

(1) 不正又は不正の疑いが識別された場合の
要求事項

(2) 不正による重要な虚偽表示リスクの識別
と評価

(3) 評価した不正による重要な虚偽表示リス
クへの対応

コミュニケーションの強化

(4) 経営者及び監査役等とのコミュニケー
ション

監査報告書利用者に対する透明性の向上

(5) 不正に関連する監査上の主要な検討事項

その他

(6) 職業的専門家としての懐疑心

(1) 不正又は不正の疑いが識別された場合の要求事項 (1/2)

- 「不正又は不正の疑い」という新しいセクションを設け、**不正又は不正の疑いが識別された場合の要求事項**を記載している。主な内容は以下のとおり。

「**不正又は不正の疑い**」は、監査手続の実施の際に監査人が直接識別したものに加え、企業内外の者による不正の申立てが含まれる。（第7項及びA10項）

第55項

監査業務への影響を判断するため、当該**不正又は不正の疑いについて理解**する。その際、以下を実施する。

- **適切な階層の経営者及び適切な場合には監査役等に対して質問**を行う。
- 企業による調査プロセスがある場合、当該プロセスが状況に応じて適切かどうかを評価する。
- 企業が是正措置を実施している場合、当該是正措置が状況に応じて適切かどうかを評価する。

第56項

上記の手続に基づき**明らかに軽微と判断されたもの以外**の不正又は不正の疑いについて、以下を実施する。

- 監査基準報告書315に従い、不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価に対する適切な基礎を得るために**追加的なリスク評価手続を実施**するかどうか決定する。
- 監査基準報告書330に従い、不正による重要な虚偽表示リスクに適切に対応するための**リスク対応手続を立案し実施**するかどうか決定する。
- 監査基準報告書250に従い、企業の違法行為について、監査人が法令や職業倫理規程に基づく**追加の責任を有するか**どうか判断する。
- 該当する場合、過年度の監査に与える影響を検討する。

（次ページへ続く）

(1) 不正又は不正の疑いが識別された場合の要求事項 (2/2)

(前ページから続き)

第57項

不正による虚偽表示を識別した場合、以下を実施する。

- 虚偽表示を生じさせた定量的・定性的状況の性質を考慮し、識別した虚偽表示が重要かどうかを判断する。
- 識別した不正又は不正の疑いに関連する内部統制の不備が存在するかどうかを判断する。
- 経営者が関与していると考えられる理由がある場合を含め、虚偽表示が監査の他の局面に及ぼす影響を判断する。
- 虚偽表示を生じさせた状況又は条件が、従業員、経営者又は第三者による共謀の可能性を示す場合などを含め、経営者の陳述とこれまでに入手した監査証拠の信頼性を再検討する。

第58項

財務諸表に不正による重要な虚偽表示がある場合、又は不正による重要な虚偽表示があるかどうかを結論付けるに足る十分かつ適切な監査証拠を入手できないと判断した場合、以下を行う。

- 監査基準報告書705に従って、監査及び監査意見への影響を判断する。
- 適切な場合、法律専門家から助言を得る。

(2) 不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価

- 不正又は不正の疑いに関して、**監査基準報告書315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」**の要求事項をどのように適用するかを**明確化**している。

監基報315

他の情報源からの情報（第14項及び第15項）	▶
重要な虚偽表示の生じやすさについての討議（第16項）	▶
企業及び企業環境並びに適用される財務報告の枠組みの理解（第18項）	▶
企業の内部統制システムの構成要素の理解（第20項から第26項）	▶
重要な虚偽表示リスクの識別と評価（第27項から第33項）	▶

改正監基報240（明確化）

不正リスク要因の存在を示しているかどうかの考慮（第27項）
不正による重要な虚偽表示の可能性を踏まえた討議（第29項）
不正リスク要因による虚偽表示の生じやすさを高める事項の理解（第31項）
企業の内部統制システムの構成要素の理解に当たり、理解、質問又は実施しなければならない事項（第32項から第37項） ※ 企業に 通報制度等 がある場合には当該制度の理解、及び通報制度を通じて行われた 不正の申立てに対する経営者の対応 に関する理解を含む。
財務諸表全体レベルのリスクかアサーション・レベルのリスクか、内部統制のデザイン及び業務への適用の判断（第39項）

- 経営者による内部統制の無効化リスクを、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**として取り扱うとともに、**アサーション・レベルのリスクの評価**に影響を及ぼすかどうかを判断する（第40項）。
- 収益認識において、不正による重要な虚偽表示リスクがあるという推定に変更はないが（第41項）、推定に**反証することは、通常適切でない**としている（A122項）。

(3) 評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応

- 評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応に関して、**監査基準報告書330「評価したリスクに対応する監査人の手続」**、**監査基準報告書540「会計上の見積りの監査」**及び**監査基準報告書520「分析的手続」**をどのように適用するかについて記載している。

監基報330、540及び520

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（監基報330第4項）

評価したアサーション・レベルによる重要な虚偽表示リスクに対する監査人の手続の立案及び実施（監基報330第5項）

経営者の偏向が存在する兆候を識別した場合の監査への影響の評価（監基報540第31項）

監査の最終段階で実施した分析的手続の結果の評価（監基報520第5項）

入手した監査証拠の十分性及び適切性の評価（監基報330第24項～第26項）

改正監基報240

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応じた全般的な対応（第44項）

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する監査人の手続の立案及び実施（第46項）

経営者の偏向が存在する兆候を識別した場合の不正による重要な虚偽表示リスクを示すかどうかの評価（第50項～第51項）

監査の最終段階で実施した分析的手続の結果、これまで認識していなかった不正による重要な虚偽表示リスクを示していないかどうかを判断（第53項）

評価した不正による重要な虚偽表示リスクに対して実施した監査手続に基づく総括的評価（第54項）

- 評価した不正による重要な虚偽表示リスクに応じた対応を決定する際に、**企業が想定しない要素を組み込むことが要求されているが**（第43項）、どの程度組み込むかは職業的専門家としての判断事項である。また、想定しない要素の例示を追加している（A126項）。

(4) 経営者及び監査役等とのコミュニケーション

- 経営者及び監査役等とのコミュニケーションについて、継続的なコミュニケーションの重要性を強調するとともに、コミュニケーションすべき対象を拡大している。

継続的なコミュニケーションの強調

- 不正に関連する事項に関する経営者及び監査役等とのコミュニケーションについて、**監査の全過程を通じて**、適時にコミュニケーションを行うことを強調している（第25項）。
- 実施時期に関する例示を適用指針に追加している（A46項）。

不正又は不正の疑いに関するコミュニケーション

- 監査役等とコミュニケーションが求められる、経営者及び内部統制において重要な役割を担っている従業員以外の者による不正又は不正の疑いについて、「**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（現行監基報240第38項(3)）」から「不正又は不正の疑い（**明らかに軽微なものを除く。**）」に変更することで、コミュニケーションすべき対象を拡大している（第65項(3)）。

(5) 不正に関連する監査上の主要な検討事項

- 監査上の主要な検討事項（KAM）の枠組みにおいて、不正に関連した以下の対応を行う。



- 監査役等とコミュニケーションを行った不正リスクを含む不正に関連する事項の中から、監査上特に注意を払った事項を決定。その際、以下を考慮（第60項）
 - 不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価
 - 不正又は不正の疑いの識別
 - 不正の防止及び発見に関連する内部統制の重要な不備の識別
- 上記に従い決定した事項の中から更に、当年度の財務諸表監査において、特に重要であると判断した事項をKAMとして決定（第61項）
 - ・ 不正に関連する事項は、監査人が特に注意を払った事項であることが多い（A179項）
 - ・ 財務諸表の利用者は不正に関連する事項に関心を示していることから、監査人が監査を実施する上で特に注意を払った不正に関連する事項は、**通常、当年度の財務諸表の監査において特に重要な事項であり、よって監査上の主要な検討事項**となる（A185項）
- 監査報告書の「**監査上の主要な検討事項**」区分において、不正に関連することが明確に分かるような**適切な小見出しを付して記載**（第62項）

(6) 職業的専門家としての懐疑心

- 不正リスク要因の存在を示す情報及び不正又は不正の疑いの兆候について、**監査の全過程を通じて注意を払う**ことを規定している（第20項）。
- 評価した不正による重要な虚偽表示リスクに対し、**経営者のアサーションを裏付けるであろう監査証拠を入手する方向、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方法で監査手続を立案・実施**することを規定している（第42項）。
- 「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」という一文を削除し（第22項）、疑いを抱く状況等の例を適用指針に追加している（A34項からA37項）。ただし、これは監査証拠として使用する情報の真正性に関する手続を増やすことを意図するものではない。

3. 我が国固有の対応

(1) 不正リスク対応基準との関係を踏まえた整理 (1/2)

- 監基報240は、「監査における不正リスク対応基準」に準拠して監査を実施する際に遵守が求められる要求事項と関連する適用指針（項番号の冒頭に「F」が付されているもの）を日本独自で含めていた。また同基準を参考に、「F」を付さず日本独自で追加している他の監基報の参照項を設けていた。
- 監基報240の改正により、不正又は不正の疑いが識別された場合の要求事項を追加するが、「監査における不正リスク対応基準」の規定は、より詳細かつ具体的な要求内容を含むものであるため、「F」が付されている項を始めとする日本独自項は、原則として現行より引き継いでいる。
- ただし、一部の日本独自の項について、ISA 240の改訂を受けた監基報240の改正に同様の内容が含まれるため、日本独自での追加は不要とした。

現行監基報240

(日本独自項)

32-2. 監査人は、不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況を識別した場合には、監査基準報告書330第24項に従い、当該状況を考慮して、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関する**評価が依然として適切かどうか**を判断しなければならない（A47項参照）

(日本独自項)

F32-3. 監査人は、**不正による重要な虚偽表示リスクに対する十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうか**を判断しなければならない。
（以下略）

改正監基報240

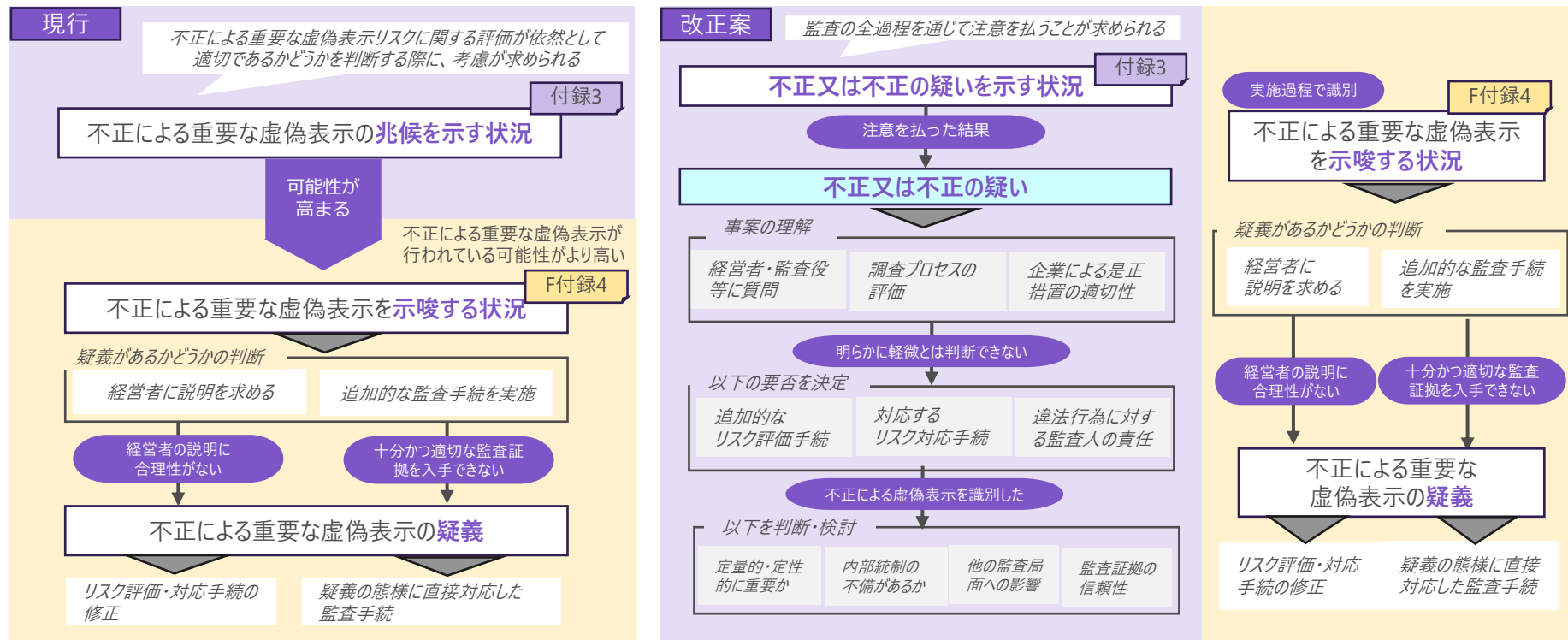
(ISA 240の改訂を受けた監基報240の改正)

54. 監査人は、監査基準報告書330第24項から第26項及びA59項からA61項を適用するに当たり、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。

- (1) 不正による重要な虚偽表示リスクの**評価が依然として適切かどうか**。
- (2) 評価した**不正による重要な虚偽表示リスクに対応するために入手した監査証拠が十分かつ適切かどうか**。

(1) 不正リスク対応基準との関係を踏まえた整理 (2/2)

- 「不正又は不正の疑い」に関する取扱いの明確化を契機として、監基報240における「不正による重要な虚偽表示を**示唆する状況**」及び「不正による重要な虚偽表示の**疑義**」の位置付けを改めて整理した。



(2) 監査基準報告書及び関連する公表物の起草方針に基づく対応

- 改正監基報240はISA 240と基本的に同内容になるよう起草しているが、以下の欠番項及びJP項を設けている。

	内容	項番号
欠番項 ^{*1}	パブリックセクター関連の条項を欠番としている。	A1、A69、A86、A116、A125、A170
	経営者の他にガバナンスに責任を有する者がいない場合の例を欠番としている。	A79
JP項 ^{*2}	「監査における不正リスク対応基準」に準拠して監査を実施する場合の日本独自項を追加している（前ページ参照）。	F19-2JP、F23-2JP、F26-2JP、F29-2JP、F54-2JP、F56-2JP、F56-3JP、F56-4JP、F63-2JP、F63-3JP、F64-2JP、F68-2JP、F68-3JP FA42-2JP、FA42-3JP、FA49-2JP、FA49-3JP、FA49-4JP、FA59-2JP、FA59-3JP、FA165-2JP、FA194-2JP、FA194-3JP、FA196-2JP

*1 欠番項：監査基準報告書等の基になった国際監査基準（ISA）等には含まれるものの、我が国の法令等を優先して適用しない規定

*2 JP項：監査基準報告書等の基になった国際監査基準（ISA）等には含まれないものの、JICPAが必要と認めて追加した規定

4. 監基報240の改正に伴う監基報等の適合修正

4. 監基報240の改正に伴う監基報等の適合修正

- 監基報240改正に伴い、参照先の項番号及び文言等の修正のため、以下34本の監基報等の改正を予定している。

1. 監査基準報告書（序）「監査基準報告書及び関連する公表物の体系及び用語」
2. 監査基準報告書200「財務諸表監査における総括的な目的」
3. 監査基準報告書220「監査業務における品質管理」
4. 監査基準報告書230「監査調書」
5. 監査基準報告書260「監査役等とのコミュニケーション」
6. 監査基準報告書265「内部統制の不備に関するコミュニケーション」
7. 監査基準報告書300「監査計画」
8. 監査基準報告書315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」
9. 監査基準報告書330「評価したリスクに対応する監査人の手続」
10. 監査基準報告書450「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」
11. 監査基準報告書500「監査証拠」
12. 監査基準報告書505「確認」
13. 監査基準報告書530「監査サンプリング」
14. 監査基準報告書540「会計上の見積りの監査」
15. 監査基準報告書550「関連当事者」
16. 監査基準報告書580「経営者確認書」
17. 監査基準報告書600「グループ監査における特別な考慮事項」
18. 監査基準報告書610「内部監査人の作業の利用」
19. 監査基準報告書700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」
20. 監査基準報告書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」
21. 監査基準報告書705「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」
22. 監査基準報告書800「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」
23. 監査基準報告書805「個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査」
24. 監査基準報告書900「監査人の交代」
25. 財務報告内部統制監査基準報告書第1号「財務報告に係る内部統制の監査」
26. 期中レビュー基準報告書第1号「独立監査人が実施する中間財務諸表に対するレビュー」
27. 期中レビュー基準報告書第2号「独立監査人が実施する期中財務諸表に対するレビュー」
28. レビュー業務実務指針2400「財務諸表のレビュー業務」
29. 保証業務実務指針3000「監査及びレビュー業務以外の保証業務に関する実務指針」
30. 監査基準報告書500実務指針第1号「イメージ文書により入手する監査証拠に関する実務指針」
31. レビュー業務実務指針2431「東京証券取引所の有価証券上場規程に定める部門財務情報に対するレビュー業務に関する実務指針」
32. 保証業務実務指針3402「受託業務に係る内部統制の保証報告書に関する実務指針」
33. 保証業務実務指針3701「非パブリック型のブロックチェーンを活用した受託業務に係る内部統制の保証報告書に関する実務指針」
34. 保証業務実務指針3702「情報セキュリティ等に関する受託業務のTrustに係る内部統制の保証報告書に関する実務指針」

●●信頼の力を未来へ
jicpa

