

## 企業及び企業環境の理解を通じた 重要な虚偽表示リスクの識別と評価

2011年12月22日  
改正 2015年5月29日  
最終改正 2019年6月12日  
日本公認会計士協会  
監査基準委員会  
(報告書：第38号)

項番号

I	本報告書の範囲及び目的	
	1. 本報告書の範囲 .....	1
	2. 本報告書の目的 .....	2
	3. 定義 .....	3
II	要求事項	
	1. リスク評価手続とこれに関連する活動 .....	4
	2. 内部統制を含む、企業及び企業環境の理解	
	(1) 企業及び企業環境 .....	10
	(2) 内部統制 .....	11
	3. 重要な虚偽表示リスクの識別と評価 .....	24
	(1) 特別な検討を必要とするリスク .....	26
	(2) 実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を入手できないリスク .....	29
	(3) リスク評価の修正 .....	30
	4. 監査調書 .....	31
III	適用指針	
	1. リスク評価手続とこれに関連する活動 .....	A1
	(1) 経営者、内部監査人及びその他の企業構成員への質問 .....	A6
	(2) 分析的手続 .....	A13
	(3) 観察及び記録や文書の閲覧 .....	A17
	(4) 過年度に入手した情報 .....	A18
	(5) 監査チーム内の討議 .....	A20
	2. 内部統制を含む、企業及び企業環境の理解	
	2-1 企業及び企業環境	
	(1) 産業、規制等の外部要因 .....	A23
	(2) 企業の事業活動等 .....	A28
	(3) 特別目的事業体 .....	A31
	(4) 企業の会計方針の選択及び適用 .....	A33

(5) 企業目的及び戦略並びにこれらに関連する事業上のリスク.....	A34
(6) 企業の業績の測定と検討 .....	A40
2-2 内部統制 .....	A46
(1) 内部統制の一般的な性質と特性 .....	A48
(2) 監査に関連する内部統制 .....	A64
(3) 内部統制の理解の内容と程度 .....	A69
(4) 内部統制の構成要素－統制環境 .....	A72
(5) 内部統制の構成要素－企業のリスク評価プロセス.....	A83
(6) 内部統制の構成要素－財務報告に関連する情報システム（関連する業務プロセスを含む。）と伝達.....	A85
(7) 内部統制の構成要素－統制活動 .....	A94
(8) 内部統制の構成要素－監視活動 .....	A105
3. 重要な虚偽表示リスクの識別と評価	
(1) 財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクの評価.....	A117
(2) アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価.....	A121
(3) アサーションの利用 .....	A122
(4) 重要な虚偽表示リスクの識別のプロセス .....	A126
(5) 内部統制とアサーションの関連 .....	A131
(6) 特別な検討を必要とするリスク .....	A135
(7) 実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を入手できないリスク.....	A143
(8) リスク評価の修正 .....	A146
4. 監査調書 .....	A147
IV 適用	
付録1 内部統制の構成要素	
1. 統制環境	
2. 企業のリスク評価プロセス	
3. 財務報告に関連する情報システム（関連する業務プロセスを含む。）と伝達	
4. 統制活動	
5. 監視活動	
付録2 重要な虚偽表示リスクを示唆する状況と事象	

## 《Ⅰ 本報告書の範囲及び目的》

### 《1. 本報告書の範囲》

1. 本報告書は、内部統制を含む、企業及び企業環境の理解を通じて、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に関する実務上の指針を提供するものである。

### 《2. 本報告書の目的》

2. 本報告書における監査人の目的は、内部統制を含む、企業及び企業環境の理解を通じて、不正か誤謬かを問わず、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクと、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別し評価することである。これにより、リスク対応手続の立案と実施に関する基礎が提供される。

### 《3. 定義》

3. 本報告書における用語の定義は、以下のとおりとする。
  - (1) 「アサーション」－経営者が財務諸表において明示的か否かにかかわらず提示するものを行い、監査人は発生する可能性のある虚偽表示の種類を考慮する際にこれを利用する。(A124項参照)
  - (2) 「事業上のリスク」－企業目的の達成や戦略の遂行に悪影響を及ぼし得る重大な状況、事象、環境及び行動の有無に起因するリスク、又は不適切な企業目的及び戦略の設定に起因するリスクをいう。
  - (3) 「特別な検討を必要とするリスク」－識別し評価した重要な虚偽表示リスクの中で、特別な監査上の検討が必要と監査人が判断したリスクをいう。
  - (4) 「内部統制」－企業の財務報告の信頼性を確保し、事業経営の有効性と効率性を高め、事業経営に係る法令の遵守を促すという企業目的を達成するために、経営者、取締役会、監査役若しくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会（以下、監査役若しくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会を「監査役等」という。）及びその他の企業構成員により、整備及び運用されているプロセスをいう。

本報告書では、「内部統制」という用語を内部統制の構成要素の全てを含むものとして用いている場合と、一部に関係しているものとして用いている場合とがある。
  - (5) 「リスク評価手続」－内部統制を含む、企業及び企業環境を理解し、不正か誤謬かを問わず、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクと、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別し評価するために実施する監査手続をいう。

## 《Ⅱ 要求事項》

### 《1. リスク評価手続とこれに関連する活動》

4. 監査人は、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクと、アサーション・レベル（財務諸表項目レベル、すなわち取引種類、勘定残高及び注記事項に関連するアサーションごと）の重要な虚偽表示リスクを識別し評価する基礎を得るために、リスク評価手続を実施しなければならない。ただし、リスク評価手続を実施するのみでは、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ことはできない。(A1項からA5項参照)
5. リスク評価手続においては、以下の手続を含めなければならない。

- (1) 経営者への質問、内部監査に従事する適切な者（内部監査機能がある場合）への質問、及び不正又は誤謬による重要な虚偽表示リスクを識別するために有用な情報を持っていると監査人が判断した場合には、その他の企業構成員への質問（A6項からA12項参照）
  - (2) 分析的手続（A13項からA16項参照）
  - (3) 観察及び記録や文書の閲覧（A17項参照）
6. 監査人は、監査契約の新規の締結及び更新に当たって入手した情報が、重要な虚偽表示リスクの識別に関連するものかどうかを考慮しなければならない。
  7. 監査人が企業の監査以外の業務に関与している場合には、監査人は、その業務から得られた情報が、重要な虚偽表示リスクの識別に関連するものかどうかを考慮しなければならない。
  8. 監査人は、企業での過去の経験と過年度の監査で実施した監査手続から得られた情報を利用しようとする場合には、その情報の当年度の監査における適合性に影響を及ぼす変化が生じていないかどうかを判断しなければならない。（A18項及びA19項参照）
  9. 監査責任者と監査チームの主要メンバーは、財務諸表に重要な虚偽表示が行われる可能性、並びに企業の実態及びその環境に基づき適用される財務報告の枠組みについて討議しなければならない。また、監査責任者は、討議に参加していない監査チームメンバーに伝達する事項を決定しなければならない。（A20項からA22項参照）

## 《2. 内部統制を含む、企業及び企業環境の理解》

### 《(1) 企業及び企業環境》

10. 監査人は、以下の事項を理解しなければならない。
  - (1) 企業に関連する産業、規制等の外部要因（適用される財務報告の枠組みを含む。）（A23項からA27項参照）
  - (2) 企業の事業活動等（A28項からA32項参照）
    - ① 事業運営
    - ② 所有とガバナンスの構造
    - ③ 特別目的事業体への投資を含む、既存又は計画中の投資
    - ④ 組織構造や資本関係と資金調達の方法これらは、財務諸表に反映すべき取引種類、勘定残高及び注記事項を監査人が理解するために実施する。
  - (3) 企業の会計方針の選択及び適用（会計方針の変更理由を含む。）（A33項参照）  
監査人は、企業の会計方針が、その事業にとって適切であり、適用される財務報告の枠組みに準拠し、企業の属する業界で適用されている会計方針と整合しているかどうかを評価しなければならない。
  - (4) 企業目的及び戦略並びにこれらに関連して重要な虚偽表示リスクとなる可能性のある事業上のリスク（A34項からA39項参照）
  - (5) 企業の業績の測定と検討（A40項からA45項参照）

### 《(2) 内部統制》

11. 監査人は、監査に関連する内部統制を理解しなければならない。監査に関連する内部統制の

ほとんどは財務報告に係る内部統制であるが、財務報告に係る内部統制が全て監査に関連するとは限らない。内部統制が、単独で又は他の幾つかとの組合せで、監査に関連しているかどうかは、監査人の職業的専門家としての判断によることとなる。(A46項からA68項参照)

### 《内部統制の理解の内容と程度》

12. 監査人は、監査に関連する内部統制を理解する際に、内部統制のデザインを評価し、これらが業務に適用されているかどうかについて、企業の担当者への質問とその他の手続を実施して評価しなければならない。(A69項からA71項参照)

### 《内部統制の構成要素》

#### 《統制環境》

13. 監査人は、統制環境を理解しなければならない。その理解に際して、監査人は以下の事項を評価しなければならない。(A72項からA82項参照)
- (1) 経営者は、取締役会による監督及び監査役等による監査（以下「取締役会及び監査役等による監視」という。）の下で、誠実性と倫理的な行動を尊重する企業文化を醸成し維持しているかどうか。
  - (2) 統制環境の各要素の有効性が、内部統制の他の構成要素に適切な基礎を提供しているかどうか。また、内部統制の他の構成要素は、統制環境の不備によって損なわれていないかどうか。

#### 《企業のリスク評価プロセス》

14. 監査人は、企業が以下の事項に関するプロセス（以下「企業のリスク評価プロセス」という。）を有しているかどうかを理解しなければならない。(A83項参照)
- (1) 財務報告に影響を及ぼす事業上のリスクの識別
  - (2) リスクの重要度の見積り
  - (3) リスクの発生可能性の評価
  - (4) リスクに対処する方法の決定
15. 監査人は、企業のリスク評価プロセスが設けられている場合には、これを理解し、その結果を入手しなければならない。
- 監査人は、経営者が識別していない重要な虚偽表示リスクを識別した場合には、企業のリスク評価プロセスにおいて本来識別されなければならないリスクが存在するかどうかを評価しなければならない。
- 本来識別されなければならないリスクが存在する場合には、監査人は、なぜ企業のリスク評価プロセスが識別できなかったのかを理解し、その状況に照らして適切であるかどうかを評価し、又は企業のリスク評価プロセスに関する内部統制の重要な不備かどうかを判断しなければならない。
16. 監査人は、企業のリスク評価プロセスが全く設けられていない場合又は正式に確立されたプロセスが設けられていない場合には、財務報告に関連する事業上のリスクを識別したかどうか、どのように対処したかを経営者と協議しなければならない。監査人は、正式な企業のリスク評価プロセスが設けられていないことが、その状況において適切であるかどうかを評価し、これが内部統制の重要な不備に相当するのかどうかを判断しなければならない。(A84項参照)

#### 《財務報告に関連する情報システム（関連する業務プロセスを含む。）と伝達》

17. 監査人は、財務報告に関連する情報システム（関連する業務プロセスを含む。）について理解

しなければならない。これには、以下の事項を含む。(A85項からA91項参照)

- (1) 財務諸表に重要な影響を与える企業の事業活動に係る取引種類
- (2) 取引の開始から、記録、処理、必要に応じた修正、総勘定元帳への転記、財務諸表での報告に至る手続（ITによるものか又は手作業によるものかを問わない。）
- (3) 手書きによる記録か電子的記録かを問わず、取引の開始、記録、処理及び報告に使用される会計記録、裏付け情報及び財務諸表での特定の勘定（これには、誤った情報の修正と、情報がどのように総勘定元帳に転記されるかを含む。）
- (4) 取引以外で、財務諸表に重要な影響を及ぼす事象の発生や状況を情報システムにより把握する方法
- (5) 財務諸表を作成するために用いている財務報告プロセス（重要な会計上の見積りや注記事項を含む。）
- (6) 仕訳入力に関する内部統制（非経常的な又は通例でない取引や修正の記録に使用される非定型的な仕訳を含む。）

監査人が理解すべき財務報告に関連する情報システムには、総勘定元帳や補助元帳だけではなく、それ以外の情報システムの注記事項に関連する部分を含めなければならない。

18. 監査人は、財務報告の役割と責任、財務報告に係る重要な事項について、企業がどのように内外に伝達しているかを理解しなければならない。これには、以下の事項を含む。(A92項及びA93項参照)
  - (1) 経営者と取締役会や監査役等との間の伝達
  - (2) 規制当局等の外部への伝達

#### 《監査に関連する統制活動》

19. 監査人は、監査に関連する統制活動を理解しなければならない。  
 監査に関連する統制活動とは、アサーション・レベルで重要な虚偽表示リスクを評価し、リスク対応手続を立案するために理解が必要であると監査人が判断したものである。監査においては、重要な取引種類、勘定残高及び注記事項のそれぞれに関する全ての統制活動、又はこれらに関連するアサーションに関する全ての統制活動を理解することが求められているわけではない。(A94項からA101項参照)
20. 監査人は、企業の統制活動の理解に際し、ITに起因するリスクに企業がどのように対応しているかを理解しなければならない。(A102項からA104項参照)

#### 《監視活動》

21. 監査人は、監査に関連する統制活動に対するものを含め、企業が財務報告に係る内部統制の監視に用いている主要な活動を理解し、どのように内部統制の不備の是正措置を講じているかを理解しなければならない。(A105項からA107項参照)
22. 企業が内部監査機能を有している場合、監査人は、内部監査機能の責任、組織上の位置付け、及び実施された又は実施される予定の業務を理解しなければならない。(A108項からA115項参照)  
 なお、監査基準委員会報告書610「内部監査人の作業の利用」第10項において、「内部監査機能」という用語を定義している。
23. 監査人は、企業が監視活動に利用している情報の情報源とともに、経営者が利用している情報が監視活動にとって十分に信頼できると経営者が判断している理由を理解しなければならない。(A116項参照)

### 《3. 重要な虚偽表示リスクの識別と評価》

24. 監査人は、リスク対応手続を立案し実施する基礎を得るために、以下の二つのレベルで重要な虚偽表示リスクを識別し評価しなければならない。
- (1) 財務諸表全体レベル（A117項からA120項参照）
  - (2) アサーション・レベル（A121項からA125項参照）
25. 監査人は、重要な虚偽表示リスクを識別し評価するために、以下の事項を実施しなければならない。
- (1) 企業及び企業環境（虚偽表示リスクに関連する内部統制を含む。）を理解する過程を通じて、また、取引種類、勘定残高及び注記事項（定性的及び定量的な情報を含む。）を検討することにより、虚偽表示リスクを識別する。（A126項からA130項参照）
  - (2) 識別した虚偽表示リスクが、財務諸表全体に広く関わりがあり、多くのアサーションに潜在的に影響を及ぼすものであるかどうかを評価する。
  - (3) 識別した虚偽表示リスクが、アサーション・レベルでどのような虚偽表示になり得るのかを関連付ける。このとき、当該リスクに関連する内部統制を考慮する（運用評価手続の実施を予定している場合）。（A131項からA133項参照）
  - (4) 複数の虚偽表示につながる可能性も含め、虚偽表示の発生可能性を検討し、潜在的な虚偽表示の影響の度合い（重要な虚偽表示となるかどうか。）を検討する。（A134項参照）

#### 《(1) 特別な検討を必要とするリスク》

26. 監査人は、第24項に記載しているリスク評価の過程で、監査人の判断により、識別した重要な虚偽表示リスクが特別な検討を必要とするリスクであるかどうかを決定しなければならない。この判断に際して、監査人は、当該リスクに関連する内部統制の影響を考慮してはならない。
27. 監査人は、識別した重要な虚偽表示リスクが特別な検討を必要とするリスクであるかどうかを決定する際、少なくとも以下の事項を考慮しなければならない。（A135項からA139項参照）
- (1) 不正リスクであるかどうか。
  - (2) 特別な配慮を必要とするような最近の重要な経済、会計などの動向と関連しているかどうか。
  - (3) 取引の複雑性
  - (4) 関連当事者との重要な取引に係るものであるかどうか。
  - (5) リスクに関連する財務情報の測定における主観的な判断の程度（特に広範囲にわたって測定に不確実性がある場合）
  - (6) 企業の通常の取引過程から外れた取引又は通例でない取引のうち、重要な取引に係るものであるかどうか。
28. 監査人は、特別な検討を必要とするリスクがあると判断した場合には、当該リスクに関連する統制活動を含む内部統制を理解しなければならない。（A140項からA142項参照）

#### 《(2) 実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を入手できないリスク》

29. 監査人は、一部のリスクについて、実証手続のみでは、十分かつ適切な監査証拠を入手することができない又は実務的ではないと判断することがある。このようなリスクは、定型的で重要な取引種類又は勘定残高が正確に又は網羅的に記録されていないことや、手作業がほとんど又は全く介在しないことを可能にする高度に自動化された処理の特性に関係していることがある。

この場合には、これらのリスクに対応する内部統制は監査に関連するものであるので、監査人は当該内部統制を理解しなければならない。(A143項からA145項参照)

### 《(3) リスク評価の修正》

30. アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに関する監査人の評価は、監査実施中に入手した他の監査証拠により変更されることがある。

監査人は、リスク対応手続において監査証拠を入手した場合や新しい情報を入手した場合において、当初の評価の基礎となった監査証拠と矛盾するときには、リスク評価を修正し、これに応じて立案したリスク対応手続も修正しなければならない。(A146項参照)

## 《4. 監査調書》

31. 監査人は、以下の事項を監査調書に記載しなければならない。(A147項からA150項参照) (監査基準委員会報告書230「監査調書」第7項から第10項及びA6項参照)

- (1) 監査チーム内での討議 (第9項) 及び重要な結論
- (2) 企業及び企業環境の各々の事項 (第10項) と内部統制の各構成要素 (第13項から第23項) に関し理解した主な内容、理解に当たって利用した情報の情報源及び実施したリスク評価手続
- (3) 識別し評価した財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクとアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスク (第24項)
- (4) 第26項から第29項で要求される事項により識別したリスク及びそのリスクに関連して監査人が理解した内部統制

## 《Ⅲ 適用指針》

### 《1. リスク評価手続とこれに関連する活動》 (第4項参照)

A1. 内部統制を含む、企業及び企業環境の理解は、監査の過程を通じた継続的かつ累積的な情報の収集、更新及び分析のプロセスである。

内部統制を含む、企業及び企業環境の理解は、例えば、以下の事項について監査人が計画する際及び監査の過程を通じた職業的専門家としての判断を行う際の枠組みとなるものである。

- ・ 財務諸表の重要な虚偽表示リスクの評価
- ・ 監査基準委員会報告書320「監査の計画及び実施における重要性」に従った監査上の重要性の決定
- ・ 会計方針の選択及び適用の適切性並びに財務諸表の開示の妥当性についての検討
- ・ 特別な監査上の検討を必要とする可能性のある財務諸表の金額又は注記事項に関連する領域の特定 (例えば、関連当事者との取引、継続企業の前提に関する経営者の評価又は取引の事業目的との整合性の検討)
- ・ 分析的手続の際に利用する推定値の設定
- ・ 識別した重要な虚偽表示リスクへの対応 (十分かつ適切な監査証拠を入手するためのリスク対応手続の立案及び実施を含む。)
- ・ 入手した監査証拠の十分性と適切性の評価 (会計上の見積りに使用される仮定や、口頭又は書面による経営者の陳述の適切性など)

A2. 監査人は、リスク評価手続とこれに関連する活動を実施して入手した情報を、重要な虚偽表示リスクの評価を裏付ける監査証拠として使用することがある。

リスク評価手続において、監査人は、運用評価手続や実証手続として特に計画していなくとも、取引種類、勘定残高及び注記事項並びに関連するアサーションについての監査証拠を入手すること、並びに内部統制の有効性についての監査証拠を入手することがある。また、監査人は、効率的な場合には、リスク評価手続を運用評価手続や実証手続と同時に実施することがある。

- A3. 監査人は、内部統制を含む、企業及び企業環境の理解の程度を職業的専門家としての判断に基づいて決定する。監査人が主として検討することは、その理解が本報告書に記載した目的に適合する十分なものであるかどうかである。監査人に求められる全体的な理解の程度は、経営者の理解の程度よりも低いものとなる。
- A4. 評価されるリスクには、誤謬と不正の両方のリスクを含み、いずれも本報告書の対象としている。しかしながら、不正は特に重要であることから、監査基準委員会報告書240「財務諸表監査における不正」には、不正による重要な虚偽表示リスクの識別に利用する情報を入手するために実施するリスク評価手続とこれに関連する活動に関して更に要求される事項と指針を記載している。
- A5. 監査人は、内部統制を含む、企業及び企業環境の理解の過程（第10項から第23項参照）において、第5項に記載している全てのリスク評価手続の実施が要求されている。ただし、第10項から第23項に記載している事項それぞれに対して、監査人は全てのリスク評価手続を実施することが求められているわけではない。
- また、重要な虚偽表示リスクを識別するために有用な情報が入手できる場合には、例えば、以下のようなその他の手続を実施することがある。
- ・ 業界誌や経済誌、アナリスト、銀行や格付機関の報告書、又は政府刊行物のような外部の情報源から得た情報の査閲
  - ・ 顧問弁護士又は企業が利用した鑑定や評価の専門家に対する質問

#### 《(1) 経営者、内部監査人及びその他の企業構成員への質問》（第5項(1)参照）

- A6. 監査人は、経営者及び財務報告の責任者に対する質問によって多くの情報を入手する。また、監査人は、内部監査に従事する適切な者（内部監査機能を有する場合）や、その他の企業構成員に対する質問を通じて情報を入手することもある。
- A7. その他の企業構成員や異なる階層の従業員への質問を通じて、重要な虚偽表示リスクの識別に関する情報又は異なる見方を入手することもある。例えば、以下の事項がある。
- ・ 監査役等への質問は、財務諸表が作成される環境の理解に役立つ。監査基準委員会報告書260「監査役等とのコミュニケーション」では、監査人が監査役等から情報を入手する上での、双方向のコミュニケーションの重要性について記載している。
  - ・ 複雑な取引又は通例でない取引を開始、処理、若しくは記録している従業員への質問は、このような取引に適用する会計方針の選択及び適用の状況の評価に役立つ。
  - ・ 法務部門への質問は、訴訟、法令の遵守、不正又は不正の疑いについての認識、製品保証、瑕疵担保責任、共同支配企業などの業務提携形態、契約条項等の情報を提供する。
  - ・ マーケティング又は営業担当者への質問は、販売戦略、販売動向又は顧客との販売契約の変更についての情報を提供する。
  - ・ リスク管理に従事する者への質問は、財務報告に影響を及ぼす可能性がある事業運営上又は規制上のリスクについての情報を提供する。
  - ・ 情報システムの担当者への質問は、情報システムの変更、情報システムの不具合や内部統制の逸脱等の情報システムに関連するリスクについての情報を提供する。

A8. 企業及び企業環境の理解は、継続的かつ累積的なプロセスであるため、監査人は監査の過程を通じて質問を行う。

### 《内部監査人への質問》

A9. 内部監査に従事する適切な者（企業が内部監査機能を有する場合）への質問は、監査人が企業及び企業環境を理解する際や、財務諸表全体レベル及びアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際に、有益な情報をもたらす場合がある。内部監査人は、内部監査の実施を通じて、企業の事業運営や事業上のリスクに関する知識を有していることが多く、また、内部統制の不備等の指摘を行っていることがある。これらの情報は、監査人の企業の理解、監査人のリスク評価又は監査の他の局面において有益なことがある。したがって、監査人の質問は、実施する監査手続の種類若しくは時期を変更するか、又は範囲を縮小するために、監査人が内部監査人の作業を利用するか否かにかかわらず、実施される（内部監査人の作業の利用に関しては監査基準委員会報告書610参照）。

特に、内部監査人から取締役会又は監査役等に報告された事項や、内部監査人が実施したリスク評価プロセスの結果に関する事項についての質問は有益である。

A10. 監査人の質問に対する回答に企業の財務報告や監査に関連する可能性がある指摘事項が含まれる場合、監査人は、関連する内部監査の報告書を通読することが適切かどうかを検討することがある。関連する内部監査の報告書には、例えば、内部監査の方針や計画書、経営者、取締役会又は監査役等のために作成された内部監査の指摘事項を記載した報告書が含まれる。

A11. さらに、監査基準委員会報告書240「財務諸表監査における不正」第18項に従い、監査人が、不正、不正の疑い又は不正の申立てに関する情報を内部監査人から入手した場合、監査人は、不正による重要な虚偽表示リスクを識別する際に当該情報を考慮する。

A12. 質問の対象となる内部監査に従事する適切な者は、適切な知識、経験及び権限を有すると監査人が判断した者、例えば、内部監査責任者や状況によっては内部監査に従事する他の者となる。監査人は、これらの者と定期的な協議を行うことが適切と考えることがある。

### 《(2) 分析的手続》（第5項(2)参照）

A13. リスク評価手続として実施される分析的手続は、監査人が気付いていなかった企業の状況を識別し、評価したリスクへの対応手続の立案と実施に関する基礎を得るための重要な虚偽表示リスクを評価する際に役立つことがある。リスク評価手続として実施される分析的手続は、売上高と売場面積や販売数量の関係などの財務情報と非財務情報の両方の検討を含むことがある。

A14. 分析的手続は、監査上留意すべき通例でない取引又は事象、金額、比率及び傾向の存在を識別するのに有益なことがある。識別された通例でない又は予期せぬ関係は、重要な虚偽表示リスク、特に不正による重要な虚偽表示リスクを監査人が識別する際に役立つことがある。

A15. しかしながら、分析的手続を総括的に集約された情報を用いて行う場合（例えば、リスク評価手続として分析的手続を実施する場合）には、分析的手続の結果は、重要な虚偽表示が存在するか否かについての兆候を示すにすぎない。そのため、このような場合には、重要な虚偽表示リスクの識別に際して収集したその他の情報を、分析的手続の結果とともに検討することが、分析的手続の結果を理解し評価するのに有用なことがある。

### 《小規模企業に特有の考慮事項》

A16. 小規模企業の中には、分析的手続のために利用することができる期中又は月次の財務情報を作成していない場合がある。この場合には、監査人は、監査を計画するために限定的な分析的手続を実施するか、又は質問により情報を得ることができるが、当該企業の財務諸表の初期段階の草案を入手した時点で、重要な虚偽表示リスクを識別し評価するための分析的手続の実

施を計画することが必要な場合がある。

### 《(3) 観察及び記録や文書の閲覧》（第5項(3)参照）

A17. 監査人は、観察及び記録や文書の閲覧により、経営者等に対する質問の回答を裏付けたり、企業及び企業環境についての情報を入手することがある。このような監査手続には、例えば、以下の事項がある。

- ・ 企業活動の観察
- ・ 文書（事業計画書や予算書等）、関連する記録及び内部統制マニュアルの閲覧
- ・ 経営者によって作成された四半期財務情報等や取締役会等の議事録の閲覧
- ・ 企業の施設や工場設備の視察

### 《(4) 過年度に入手した情報》（第8項参照）

A18. 監査人は、企業での過去の経験と過年度の監査で実施した監査手続から、以下のような情報を入手することがある。

- ・ 過去の虚偽表示及びそれらが適時に修正されたかどうか。
- ・ 内部統制（不備を含む。）を含む、企業及び企業環境
- ・ 過年度からの企業又は事業運営の重大な変化（これは重要な虚偽表示リスクを識別し評価するために、監査人が当該企業を十分に理解する際に役立つことがある。）
- ・ 例えば、その複雑性のため、監査人が必要な監査手続を実施することが困難であった取引、事象又は勘定残高（関連する注記事項を含む。）

A19. 監査人が当年度の監査において過年度に入手した情報を利用する場合には、当該情報が当年度においても依然として適合しているかどうかについて判断することが求められる。例えば、統制環境の変化は、過年度に入手した情報の適合性に影響を及ぼすことがある。

監査人は、情報の適合性に影響を及ぼすことがある変化の有無を判断する際には、質問及びその他の適切な監査手続、例えば、関連するシステムのウォークスルーを実施することがある。

### 《(5) 監査チーム内の討議》（第9項参照）

A20. 財務諸表に重要な虚偽表示が行われる可能性に関して監査チーム内で討議を行うことによって、監査チームメンバーは、以下の事項を行うことが可能になる。

- ・ 監査責任者を含む、経験豊富な監査チームメンバーの企業に関する知識と洞察力を共有すること。
- ・ 企業が直面している事業上のリスク、及び不正又は誤謬による重要な虚偽表示が財務諸表のどこにどのように行われる可能性があるかについて意見交換すること。
- ・ 担当する特定の領域において、財務諸表の重要な虚偽表示が行われる可能性があるかどうかをより良く理解すること、並びに、実施する監査手続の結果が、実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲の決定を含む監査の他の局面にどのように影響を及ぼすことがあるかについて理解すること。
- ・ 監査の過程を通じて入手した重要な虚偽表示リスクの評価、又はリスク対応手続に影響を及ぼすことがある新しい情報を伝達し共有すること。

なお、監査基準委員会報告書240は、不正リスクについての監査チーム内の討議に関して更に要求される事項と指針を記載している。（監基報240第14項参照）

A21. 第9項で要求される監査チーム内の討議の一環として、適用される財務報告の枠組みにおいて要求される注記事項を検討することは、注記事項に関連する重要な虚偽表示リスクを監査の初期段階において識別するのに役立つ。監査チームが討議する可能性がある事項には、例えば、以下のものが含まれる。

- ・ 新たな重要な注記事項又は重要な注記事項の変更をもたらす可能性がある、適用される財務報告の枠組みの改正
- ・ 新たな重要な注記事項又は重要な注記事項の変更をもたらす可能性がある、企業環境、事業活動又は財務状況の変化（例えば、監査対象期間における重要な企業結合）
- ・ 過去に十分かつ適切な監査証拠を入手することが困難であった注記事項
- ・ 複雑な事項に関する注記事項（例えば、注記事項の要否及びその詳細さについて経営者の重要な判断を伴うものを含む。）

A22. 監査チーム内の討議では、例えば、複数の事業所を複数の監査チームで監査する場合に、全てのメンバーが参加して討議を行うことは必ずしも必要ではなく、実務的でもない。また、監査チームの全てのメンバーに、討議の結論の全てを知らせることも必ずしも必要ではない。

監査責任者は、適切と考える場合には、専門家や構成単位の監査責任者を含む監査チームの主要メンバーと討議を行うが、その一方で、監査チームメンバーにそれぞれ必要と考えられる情報の範囲を考慮に入れて、監査チームの主要メンバーにその他のメンバーとの討議を委ねることがある。監査責任者が同意した監査チーム内の討議に関する計画は、有意義である。

## 《2. 内部統制を含む、企業及び企業環境の理解》

### 《2-1 企業及び企業環境》

#### 《(1) 産業、規制等の外部要因》（第10項(1)参照）

##### 《産業》

A23. 産業に関連する外部要因には、競争的な環境、仕入先や顧客との関係、技術開発等の産業の状況を含んでいる。監査人の検討事項には、例えば、以下の事項がある。

- ・ 市場と競争（需要、供給及び価格競争を含む。）
- ・ 循環的又は季節的な変動
- ・ 企業の製品に関連する生産技術
- ・ エネルギーの供給と価格

A24. 企業が属する産業によっては、事業の性質及び規制等の程度により、特定の重要な虚偽表示リスクが生じることがある。例えば、長期工事契約には、重要な虚偽表示リスクを発生させる収益及び費用の見積りが含まれていることがある。このような場合には、必要な知識と経験を十分に有するメンバーを監査チームに含めることが重要である。（監査基準委員会報告書220「監査業務における品質管理」第13項参照）

##### 《規制》

A25. 規制に関連する外部要因には、規制環境、特に適用される財務報告の枠組みと法的及び政治的な環境を含んでいる。監査人の考慮事項には、例えば、以下の事項がある。

- ・ 会計基準と業界特有の実務
- ・ 規制産業に対する規制の枠組み（注記事項に関して要求される事項を含む。）
- ・ 企業の事業運営に著しく影響を与える法令（直接的な監督活動を含む。）
- ・ 税制（法人税ほか）
- ・ 企業の事業に影響を与える政策（例えば、外国為替管理等の金融政策、財政政策、政府の助成金制度のような財務的インセンティブ及び関税や通商制限）
- ・ 産業と企業の事業に影響を与える環境規制

A26. 監査基準委員会報告書250「財務諸表監査における法令の検討」には、企業及び企業が属する産業に対して適用される法令に関連する幾つかの特定の要求事項が含まれる。(監基報250第12項参照)

### 《その他の外部要因》

A27. 監査人が検討する企業に影響を及ぼすその他の外部要因には、例えば、以下の事項がある。

- ・ 一般的な経済情勢
- ・ 金利又は資金調達の容易さ
- ・ インフレーション又は通貨価値の改定

### 《(2) 企業の事業活動等》 (第10項(2)参照)

A28. 企業の事業活動等の理解は、監査人が以下のような事項を理解するのに役立つ。

- ・ 企業の構造の複雑性  
例えば、多数の所在地に構成単位がある場合など、企業の複雑な構造は、重要な虚偽表示リスクを生じさせる論点につながることが多い。このような論点には、のれん、共同支配企業、投資又は特別目的事業体が適切に会計処理されているかどうか、及び財務諸表に適切に開示されているかどうかが含まれる。
- ・ 所有構造及び所有者とその他の者との関係  
関連当事者との取引が適切に識別され、記録され、財務諸表に適切に注記されていることを確かめる際に、所有構造及び所有者とその他の者との関係についての理解が役立つ。監査基準委員会報告書550「関連当事者」には、関連当事者に関連する監査人の考慮事項についての要求事項と適用指針が記載されている。

A29. 企業の事業活動等を理解する際に監査人が検討する事項には、例えば、以下の事項がある。

- ・ 事業運営
  - 収益の源泉、製品又はサービス及び市場の特徴 (例えば、インターネット販売のような電子商取引への参画やマーケティング活動)
  - 業務の運営 (例えば、生産工程と方法又は環境リスクを伴う活動)
  - 中長期の事業計画 (例えば、環境 (E)、社会 (S)、ガバナンス (G) を重視するESG投資、持続可能な開発目標 (SDG s) の事業に及ぼす影響)
  - 業務提携、共同支配企業及び外部委託
  - 地理的分散と事業セグメント
  - 生産設備、倉庫及び事務所の所在地、並びに棚卸資産の保管場所と数量
  - 主要顧客及び商品とサービスの主要仕入先、並びに雇用協定 (例えば、労働協約、年金などの退職給付、ストック・オプションや業績連動賞与、労働関連法規)
  - 研究開発活動と支出
  - 関連当事者との取引
- ・ 投資及び投資活動
  - 計画中か若しくは最近実行された事業買収又は事業売却
  - 有価証券、貸付金等の投融資と処分
  - 設備投資
  - パートナーシップ、共同支配企業及び特別目的事業体を含む、非連結企業への投資

- ・ 財務及び財務活動
  - 主要な子会社と関係会社（例えば、連結及び非連結の状況）
  - 負債構成とその関連条件（例えば、オフバランスでの資金調達等の契約とリース契約）
  - 実質的所有者（国内外、事業の評判と経験）及び関連当事者
  - デリバティブ取引の利用状況
- ・ 財務報告の実務
  - 会計基準と、重要な取引種類、勘定残高及び注記事項を含む業界特有の実務（例えば、銀行にとっての融資と投資、製薬業にとっての研究開発）
  - 収益認識
  - 公正価値の会計処理
  - 外貨建資産及び負債並びに取引
  - 議論のある又は新たな領域における取引を含む、通例でない又は複雑な取引の会計処理（例えば、株式に基づく報酬の会計処理）

A30. 前年度からの企業の重要な変化は、重要な虚偽表示リスクの発生原因となるか、重要な虚偽表示リスクを変化させることがある。

### 《(3) 特別目的事業体》（第10項(2)参照）

A31. 特別目的事業体は、一般的に、リース、金融資産の証券化又は研究開発活動など、限定された明確な目的のために設立される事業体である。特別目的事業体は、法人、信託、パートナーシップ又は非法人型の組織の形態を取ることがある。他社が特別目的事業体に資金を提供しているとしても、企業は、自らのために特別目的事業体に資産を譲渡したり、特別目的事業体から資産の利用権を入手したり、又は特別目的事業体にサービスの提供を行ったりすることがある。特別目的事業体は、監査基準委員会報告書550が記載するように、特定の状況においては、企業の関連当事者である場合がある。（監基報550のA7項参照）

A32. 適用される財務報告の枠組みは、特別目的事業体を支配していると判断する具体的な条件や、連結対象とすべき状況について明記していることが多い。そのような枠組みにおいて要求されている事項の適用にあたっては、特別目的事業体が関与している契約についての詳細な情報が必要とされることが多い。

### 《(4) 企業の会計方針の選択及び適用》（第10項(3)参照）

- A33. 企業の会計方針の選択及び適用に関する理解には、例えば、以下の事項が含まれることがある。
- ・ 重要かつ通例でない取引の会計処理方法
  - ・ 確立された指針等がない、議論のある又は新たな領域における重要な会計方針への影響
  - ・ 会計方針の変更
  - ・ 企業に新たに適用される会計基準及び法令、並びにその適用時期及び適用方法

### 《(5) 企業目的及び戦略並びにこれらに関連する事業上のリスク》（第10項(4)参照）

A34. 企業は、産業、規制その他の内外の要因に沿って事業を行っている。これらの要因に対応するため、企業の経営者等は企業目的を定義し、これが企業の全般的な計画となる。戦略は、経営者が企業目的を達成するための方法である。  
企業の目的と戦略は、時とともに変化する。

A35. 事業上のリスクは、財務諸表の重要な虚偽表示リスクを含み、これよりも広義のリスクであ

る。

事業上のリスクは、変化又は複雑性に起因して生じることがある。また、変化に対応する必要性を認識しないこともリスクとなることがある。

事業上のリスクは、例えば、以下の事項により発生することがある。

- ・ 新製品又はサービスの開発に失敗すること
- ・ 新製品又はサービスの開発に成功したとしても、市場で販売する段階で、市場がいまだ十分に成熟していないため販売が伸び悩むこと
- ・ 製品やサービスの欠陥により法的責任が生じ、又は評判に傷がつくこと

A36. 事業上のリスクの多くは財務諸表に影響を与えるため、企業が直面する事業上のリスクを理解することは、重要な虚偽表示リスクを識別する可能性を高める。

しかしながら、全ての事業上のリスクが必ずしも重要な虚偽表示リスクとなるわけではないので、監査人は全ての事業上のリスクを識別し評価する責任を負うものではない。

A37. 企業目的及び戦略並びに財務諸表の重要な虚偽表示リスクとなる可能性のある関連する事業上のリスクを理解する際に、監査人が検討することがある事項には、例えば、以下が含まれる。なお、括弧内はこれに関連する事業上のリスクの例示である。

- ・ 産業の発展（産業変化に対処できる人材や経験が企業にないこと）
- ・ 新しい製品やサービス（製造物責任の増加）
- ・ 事業の拡大（需要を正確に予測できないこと）
- ・ 新しい会計基準（不完全又は不適切な導入、対応するための費用の増加）
- ・ 法的な要求事項（増加する法的リスク）
- ・ 現在又は将来の資金需要（見込まれる需要に対応できないために生じる財務損失）
- ・ ITの利用（システムとプロセスの不整合）
- ・ 戦略の導入の影響、特に新たな会計上の対応が必要となるような影響（不完全又は不適切な導入）

A38. 事業上のリスクには、直ちにアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクにつながるものもあれば、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクにつながるものもある。

例えば、顧客基盤の縮小から生じる事業上のリスクは、売掛金の評価についての重要な虚偽表示リスクを高める可能性がある（アサーションに与える影響）。しかし、経済全体が停滞している場合には、同じリスクがより長期的な影響をもたらすことがあり、監査人は継続企業の前提の妥当性を検討する際に、その影響を考慮する（財務諸表全体に与える影響）。したがって、監査人は、事業上のリスクが重要な虚偽表示リスクとなる可能性があるかどうかについて、企業の状況を考慮した上で検討する必要がある。

付録2には、重要な虚偽表示リスクを示唆する状況と事象を例示している。

A39. 通常、経営者は事業上のリスクを識別し、これに対応するためのアプローチを策定する。このような企業のリスク評価プロセスは、内部統制の一部であり、第14項、A75項及びA76項で記載している。

## 《(6) 企業の業績の測定と検討》（第10項(5)参照）

A40. 経営者及び企業内外の者は、重要とみなした業績を測定して検討する。

業績の測定は、企業内外を問わず、企業にプレッシャーを与える。これらのプレッシャーは、経営者に、業績の改善策を講じる動機付けとなることもあるが、財務諸表の虚偽表示を行う動機となることもある。

したがって、企業の業績の測定についての理解は、不正による場合を含め、業績目標の達成に対するプレッシャーが重要な虚偽表示リスクを高めるような経営者の行動という結果にな

ることがあるかどうかを監査人が検討する際に役立つ。(不正リスクに関連する指針については監基報240を参照)

A41. 業績の測定と検討の目的は、監視活動(A105項からA116項参照)の目的と重複することがあるが、以下のとおり同じものではない。

- ・ 業績の測定と検討は、業績が経営者(又は第三者)の設定した目標に沿っているかどうかに着目している。
- ・ 監視活動は、特に内部統制の運用状況の有効性に着目している。

しかし、業績の測定と検討に用いられる業績指標は、経営者が内部統制の不備を識別する情報を提供する場合もある。

A42. 業績の測定と検討のために、経営者が使用し監査人が検討することがある、企業内部で作成された情報には、以下のような事項を含む。

- ・ 主要な業績指標(財務及び非財務)、主要比率、趨勢及び業務運営上の統計数値
- ・ 業績の期間比較分析
- ・ 予算、予測、差異分析、セグメント情報及び事業部又は他の組織レベルでの業績報告
- ・ 従業員の業績評価とインセンティブ報酬に関する方針
- ・ 競合企業との業績比較

A43. 企業の外部でも業績の測定と検討を行うことがある。例えば、アナリストや格付機関の報告書のような外部情報は、監査人に有益な情報を提供することがある。このような報告書は、被監査会社から入手できることも多い。

A44. 企業内部における業績の測定は、原因を判断して是正措置を取ること(時として虚偽表示の適時な発見と修正を含む。)を経営者に求めるような、予期しない結果や傾向を明らかにすることがある。

また、業績の測定は、関連する財務諸表上の虚偽表示リスクの存在を監査人に示すことがある。例えば、同業他社との比較によって企業の異常な急成長や異常な収益率に気が付くことがある。このような場合には、特に、業績連動賞与やインセンティブ報酬等のようなその他の要素と合わせると、財務諸表の作成において経営者の偏向が存在する潜在的なリスクを示している可能性がある。

#### 《小規模企業に特有の考慮事項》

A45. 小規模企業は、企業の業績を測定し検討するプロセスを有していないことが多い。

経営者への質問により、経営者が業績を評価して適切な行動を取るために一定の主要指標に依拠していることが明らかになる場合がある。質問により経営者が業績を測定し又は検討していないことが明らかになった場合には、虚偽表示が発見され修正されないリスクが高まることがある。

## 《2-2 内部統制》

A46. 内部統制の理解は、監査人が、潜在的な虚偽表示の種類と重要な虚偽表示リスクに影響する要素を識別し、実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案することに役立つ。

A47. 内部統制に関する適用指針は、以下の四つの区分で記載している。

- ・ 内部統制の一般的な性質と特性
- ・ 監査に関連する内部統制
- ・ 内部統制の理解の内容と程度

- ・ 内部統制の構成要素

## 《(1) 内部統制の一般的な性質と特性》 (第11項参照)

### 《内部統制の意義》

A48. 内部統制は、以下に関する企業目的の達成を妨げるおそれがあると識別した事業上のリスクに対応するために整備及び運用されている。

- ・ 企業の財務報告の信頼性
- ・ 事業経営の有効性と効率性
- ・ 事業経営に係る適用される法令の遵守

内部統制の整備及び運用の方法は、企業の規模や複雑性により異なっている。

### 《小規模企業に特有の考慮事項》

A49. 小規模企業では、内部統制の目的達成のために非公式な方法やより簡素な仕組み及び手続が用いられることがある。

### 《内部統制の限界》

A50. 内部統制は、いかに有効であっても、企業の財務報告の信頼性を確保するという目的の達成について企業に合理的な保証を提供するにすぎない。

財務報告の信頼性を確保する目的を達成する可能性は、内部統制の固有の限界により影響を受ける。これには、意思決定時の判断誤りや、過失により内部統制が機能しなくなる場合が含まれる。

例えば、内部統制のデザインやその変更において、不備が発生する可能性がある。同様に、内部統制目的で作成された情報（例えば、例外処理報告書）が、当該情報の検討に責任を有する者がその目的を理解していないこと又は適切な行動を取らなかったことにより、効果的に使用されなかった場合には、内部統制は有効に機能しないことがある。

A51. 内部統制は、共謀による場合、又は経営者が不当に内部統制を無効化した場合にも、本来の機能を果たせなくなる。例えば、経営者が、正規の承認を受けることなく標準的な販売契約の取引条件を変更する付帯契約を顧客と結ぶような場合には、結果的に不適切な収益認識につながることもある。また、特定の与信限度を超える取引を識別し報告するソフトウェア内のエディット・チェックによる内部統制が、経営者により無効にされてしまうことがある。

A52. さらに、内部統制のデザイン及び業務への適用に際し、経営者は、業務に適用する内部統制の種類と程度やその適用の前提となるリスクの種類と程度に関する判断を行うことがある。

### 《小規模企業に特有の考慮事項》

A53. 小規模企業は、従業員が少数のため、適切な職務の分離を有効に実施することができない場合が多い。

しかし、オーナー経営の小規模企業では、オーナー経営者（企業の所有者であり、かつ、日々の事業運営に関与している者）は、大規模企業に比べより効果的に監督することが可能な場合があり、限られた職務の分離を補完することがある。

A54. 他方、小規模企業の内部統制は非公式な方法やより簡素な仕組み及び手続であることが多いため、オーナー経営者は、内部統制を無効化することが容易になる。監査人は、不正による重要な虚偽表示リスクを識別する場合には、この点を考慮に入れる。

### 《内部統制の構成要素への分割》

A55. 内部統制を、本報告書の目的に応じて、以下の五つの構成要素に分割することは、内部統制の異なる局面がどのように監査に影響するかについて、監査人に有益な枠組みを提供する。

- (1) 統制環境
- (2) 企業のリスク評価プロセス
- (3) 財務報告に関連する情報システム（関連する業務プロセスを含む。）と伝達
- (4) 統制活動
- (5) 監視活動

この五つの構成要素は、必ずしも、企業がどのように内部統制を整備及び運用しているか又はある内部統制がどの構成要素に分類されるかを表しているわけではない。監査人は、五つの構成要素の内容が網羅されている場合は、内部統制の様々な局面や監査への影響を検討するために、本報告書に記載したもの以外の異なった用語や枠組みを使用することも可能である。

A56. 監査に係る、内部統制の五つの構成要素に関連する適用指針は、A72項からA116項に記載している。付録1には、これらの内部統制の構成要素の詳細な説明がある。

### 《監査人のリスク評価に関連する手作業による又は自動化された内部統制の特徴》

A57. 企業の内部統制には、手作業によるものがあるが、自動化されたものも多い。手作業による又は自動化された内部統制の特徴が監査人のリスク評価やリスク対応手続に影響を及ぼすこととなる。

A58. 手作業による又は自動化された内部統制を利用するかにより、取引の開始から記録、処理、報告に至るまでの手続が影響を受ける。

- ・ 手作業による内部統制には、取引の承認、査閲、調整項目の調整手続や追跡調査等の手続を含むことがある。しかし、企業によっては、取引の開始から記録、処理、報告に至るまでの手続を自動化することがある。このような場合には、関連する会計記録等は、紙ではなく電子的に記録される。
- ・ ITを利用した情報システムにおける内部統制は、あらかじめコンピュータ・プログラムに組み込まれた内部統制のように自動化された内部統制と手作業による内部統制の組合せから構成されている。さらに、手作業による内部統制には、ITに依存しないものもあれば、ITを利用した情報システムによって作成された情報を使用するものもある。また、手作業による内部統制の範囲が、ITや自動化された内部統制が有効に機能しているかを監視することや、例外処理に限定されている場合もある。ITが取引の開始から記録、処理、報告に至るまでの手続や財務諸表に含まれるその他の財務情報に利用されている場合には、ITを利用した情報システムやプログラムに、重要な勘定科目に係るアサーションに関連する内部統制が含まれることがある。また、そのような情報システムやプログラムはITに依存した手作業による内部統制が有効に機能するための前提となっていることが多い。

手作業による又は自動化された内部統制の組合せの状況は、企業が利用しているITの内容や複雑性によって異なる。

A59. 一般にITには、内部統制に対して、以下に掲げるような利点がある。

- ・ 大量の取引やデータを処理する場合であっても、あらかじめ定められた方針や規定に従い一貫して処理し、複雑な計算を実行できる。
- ・ 情報の適時性、可用性及び正確性を高める。
- ・ 情報の追加的な分析を容易にする。
- ・ 企業の活動状況と企業の方針及び手続を監視する能力を高める。
- ・ 内部統制の適用を回避してしまうリスクを抑える。
- ・ アプリケーション・システム、データベース及びオペレーティング・システム内にセキュリティ・コントロールを導入することにより、適切な職務の分離を維持・確保することが

できる。

- A60. ITは、例えば、以下に掲げるような特有のリスクを内部統制にもたらす。
- ・ 不正確なデータをそのまま処理してしまう、正確なデータを誤って処理してしまう、又はその両方を行ってしまうシステム若しくはプログラムへの依拠
  - ・ データの破壊や、未承認若しくは実在しない取引の記録又は取引の誤った記録等のデータの改竄につながる可能性がある適切な権限を有しない者によるデータへのアクセス。複数の利用者が共通のデータベースにアクセスするような場合にこのようなリスクは高まる。
  - ・ IT担当者が職務の分離によって割り当てられた権限を越えるアクセス権を有している可能性
  - ・ マスター・ファイル内のデータの未承認の変更
  - ・ システム又はプログラムの未承認の変更
  - ・ システム又はプログラムの必要な変更の不備
  - ・ 不適切な手作業の介入
  - ・ データの消失又は必要なデータにアクセスできない可能性
- A61. 例えば、以下の状況のように、適切な判断や裁量が必要とされる場合には、手作業による内部統制の方が適切となることがある。
- ・ 多額な取引、通例でない取引、又は非経常的な取引
  - ・ あらかじめ定義したり、想定したりすることが困難な誤りが発生する状況
  - ・ 既存の自動化された内部統制が想定していない状況の発生
  - ・ 自動化された内部統制の有効性の監視活動
- A62. 手作業による内部統制は容易に回避、無視又は無効化することができ、また単純な間違いを起こしやすいため、一般的に、自動化された内部統制ほど信頼性は高くない。このため、手作業による内部統制が首尾一貫して適用される保証はなく、手作業の内部統制は、以下のような場合には必ずしも適していないことがある。
- ・ 大量の若しくは反復して発生する取引が行われている場合、又は想定される誤りを自動化されたパラメータによって防止若しくは発見・是正できる場合
  - ・ 統制活動を適切に構築し自動化することができるような明確な方法が存在する場合
- A63. 内部統制上のリスクの範囲と性質は、企業の情報システムの内容や特性によって異なる。企業は、自らの情報システムの特性を考慮に入れた有効な内部統制を確立することによって、IT又は手作業の内部統制の利用から生ずるリスクに対応する。

## 《(2) 監査に関連する内部統制》

- A64. 企業目的と、その達成を合理的に保証するために業務に適用されている内部統制との間には、直接的な関係がある。企業目的と内部統制は、企業の財務報告の信頼性を確保し、事業経営の有効性と効率性を高め、事業経営に係る法令の遵守を促すことに関係しているが、企業目的や内部統制の全てが監査人のリスク評価に関連しているわけではない。
- A65. 内部統制が、単独で又は他のいくつかとの組合せで、監査に関連しているかどうかは、監査人の職業的専門家としての判断であり、その判断に関連する要因には、以下のような事項を含む場合がある。
- ・ 重要性
  - ・ 関連するリスクの重要度
  - ・ 企業の規模

- ・ 組織形態や所有形態を含む事業の性質
- ・ 事業の多様性と複雑性
- ・ 適用される法令や規制
- ・ 企業環境と適用される内部統制の構成要素
- ・ 内部統制の一部を構成するシステム（受託会社の利用を含む。）の性質と複雑性
- ・ 重要な虚偽表示を、防止又は発見・是正している特定の内部統制の有無（単独又は他のいくつかとの組合せ）及びその方法

A66. 企業が作成する情報の網羅性や正確性に対する内部統制も、監査人がリスク対応手続の立案や実施のために企業から入手した情報を利用しようとする場合には、監査に関連する可能性がある。

事業経営の有効性と効率性を高める目的と事業経営に係る法令の遵守を促す目的に関連する内部統制は、監査人が監査手続の適用の際に評価又は利用する情報に関係している場合には、監査に関連する。

A67. 資産の未承認の取得、使用又は処分を防止するための資産の保全に関する内部統制は、事業経営の有効性と効率性を高める目的と財務報告の信頼性を確保する目的の両方に関連する内部統制を含むことがある。監査人による資産の保全のための内部統制についての検討は、一般に財務報告の信頼性に関係する部分に限定される。

A68. 企業には、一般に企業目的に関連するが監査には関連せず、監査人が検討する必要のない内部統制もある。例えば、企業は、効率的で有効な業務運営をもたらす高度に自動化された内部統制（例えば、航空会社の運航管理を維持する自動化された内部統制）に依拠する場合があるが、これらの内部統制は通常監査に関連しない。

また、内部統制は、企業全体、又は一部の事業単位や業務プロセスごとに適用されるが、企業の全ての事業単位や業務プロセスの内部統制の理解が必ずしも監査に必要なわけではない。

### 《(3) 内部統制の理解の内容と程度》（第12項参照）

A69. 内部統制のデザインの評価は、内部統制が単独で又は他のいくつかの内部統制との組合せで、重要な虚偽表示を有効に防止又は発見・是正できるかどうかを検討することを含む。内部統制が業務に適用されているということは、内部統制が存在し、実際に企業が利用していることを意味している。

デザインが有効でない内部統制について、業務への適用を評価することは、監査上意義がないので、内部統制のデザインが最初に検討される。不適切にデザインされた内部統制は、内部統制の重要な不備となることがある。

A70. 内部統制のデザインと業務への適用についての監査証拠を入手するためのリスク評価手続には、以下の事項を含むことがある。

- ・ 企業の担当者への質問
- ・ 特定の内部統制の適用状況の観察
- ・ 文書や報告書の閲覧
- ・ 財務報告に関連する情報システムを介した取引のウォークスルー

質問のみでは、内部統制のデザインと業務への適用についてのリスク評価手続の目的には十分ではない。

A71. 継続して一貫した業務処理が行われる自動化された内部統制が業務に適用されている場合を除き、内部統制の理解だけでは、運用評価手続としては十分ではない。例えば、手作業による内部統制が一定時点において業務に適用されているという監査証拠を入手したとしても、監

査対象期間の他の時点で内部統制が有効に運用されていたという監査証拠とはならない。

しかしながら、全般統制（例えば、プログラム変更に対するもの）に関する監査人のデザイン及び運用の有効性の評価の結果にもよるが、処理に一貫性があるというIT固有の性質（A52項参照）により、自動化された内部統制が業務に適用されているかどうかを判断するための監査手続が、運用評価手続として利用できる場合がある。運用評価手続に関するより詳細な指針については、監査基準委員会報告書330「評価したリスクに対応する監査人の手続」に記載している。

#### 《(4) 内部統制の構成要素—統制環境》（第13項参照）

A72. 統制環境には、ガバナンス及び経営の機能と、企業の内部統制及びその重要度に対する経営者、取締役会並びに監査役等の態度や姿勢並びに実際の行動が含まれる。統制環境は、内部統制に対する従業員の意識に影響を与え、社風を形成する。

A73. 統制環境の理解に際しては、以下に記載した統制環境の各要素が関連することがある。

(1) 誠実性と倫理観の伝達と定着

誠実性と倫理観は統制環境の基本的要素であり、内部統制のデザイン、運営及び監視に影響を及ぼす。

(2) 職務遂行に必要な能力の定義

特定の職務に必要な能力のレベルと、当該レベルに必要な技能や知識をどのように明確にするかについての経営者の検討などの事項

(3) 取締役会や監査役等の参画

取締役会や監査役等の以下のような姿勢

- ・ 経営者からの独立
- ・ 経験や見識
- ・ 関与の範囲と入手している情報の程度及び監視活動
- ・ 経営者に対して行う経営判断に関する質問の程度、内部監査部門や監査人との連携を含む活動の適切性

(4) 経営理念と経営方針

経営者の以下のような特色

- ・ 事業上のリスクを管理する方法
- ・ 財務報告に対する考え方
- ・ 情報処理部門や経理部門の機能とその担当者に対する姿勢

(5) 組織構造

企業目的を達成するために企業活動を計画・実行し管理し、見直しを行うための枠組みである。

(6) 権限と責任の付与

業務活動に対する権限と責任がどのように付与され、承認と報告の指揮命令系統がどのように構築されているかが含まれる。

(7) 人事に関する方針と管理

人事に関する方針と管理には、採用、教育研修、評価制度、カウンセリング制度、昇進、給与体系、懲戒制度等が含まれる。

#### 《統制環境の各要素に対する監査証拠》

A74. 関連する監査証拠は、質問と聴取した内容を裏付ける文書の閲覧や観察などのその他のリスク評価手続とを組み合わせて実施することにより、入手される場合がある。

例えば、監査人は、経営者と従業員への質問を通じて、企業経営に対する考え方や倫理的行

動についての見解を経営者がどのように従業員に伝達しているかを知ることがある。

監査人は、さらに、関連する内部統制が業務に適用されているかどうかを、例えば、以下の事項を検討して判断する場合がある。

- ・ 経営者が正式な行動規範を策定しているかどうか。
- ・ 経営者が実際にその規範に準拠して行動しているか。

A75. 監査人は、監査に関連する内部統制において識別された不備に関して、内部監査人からの指摘や提言に対して経営者がどのように対応しているかを検討する場合がある。これには、経営者により行われた是正措置の実施状況及び内部監査人による是正措置の評価が含まれる。

### 《重要な虚偽表示リスクの評価に統制環境が与える影響》

A76. 統制環境の一部の要素は、重要な虚偽表示リスクの評価に広範な影響を及ぼす。

例えば、取締役会や監査役等の役割の一つが、市場からの要求や報酬体系から生ずる財務報告に関わるプレッシャーを受けている経営者を牽制することにあるため、企業の統制に対する姿勢は、取締役会や監査役等によって著しい影響を受ける。

取締役会や監査役等の参画に関連する統制環境のデザインの有効性は、以下のような事項によって影響を受ける。

- ・ 取締役会や監査役等の経営者からの独立性や経営者の行動を評価する能力
- ・ 取締役会や監査役等が企業の事業や取引を理解しているかどうか。
- ・ 取締役会や監査役等が、財務諸表が適用される財務報告の枠組みに従って作成されているか否かをどの程度評価しているか。これには、財務諸表において注記事項が適切に行われているかどうかが含まれる。

A77. 活動的で独立した取締役会や監査役等が、経営者の経営理念や経営方針に影響を及ぼすことがある。

しかし、その他の要素の影響はより限定的なこともある。例えば、必要な能力のある財務、会計及びIT担当者を雇用する人事方針と管理は、財務情報の処理における誤謬のリスクを抑えることがあっても、これらが利益を過大に計上しようとする上級経営者の強い意図を必ずしも和らげるものではない。

A78. 有効な統制環境の存在は、重要な虚偽表示リスクを評価する際に、肯定的な判断材料を提供する。

有効な統制環境は不正を完全に排除するものではないが、不正リスクの軽減に役立つことがある。反対に、統制環境の不備は、特に不正に関連して、内部統制の有効性を損ねることがある。例えば、経営者がITセキュリティのリスクに十分対応できる経営資源を確保しない場合には、コンピュータ・プログラムやデータの改竄や未承認の取引の処理を可能にし、内部統制に悪影響を及ぼすことがある。

統制環境は、監査基準委員会報告書330に記載しているように、実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲にも影響を及ぼす。(監基報330第11項参照)

A79. 統制環境自体は、重要な虚偽表示を防止又は発見・是正するものではない。しかしながら、統制環境は、他の内部統制(例えば、監視活動と特定の統制活動の運用状況)の有効性と監査人による重要な虚偽表示リスクの評価に影響を及ぼすことがある。

### 《小規模企業に特有の考慮事項》

A80. 小規模企業の統制環境は、大規模企業の統制環境と異なることが多い。例えば、小規模企業における取締役会や監査役等は、社外の者を含んでいないことがあるし、オーナー経営の場合には、オーナー経営者が直接にガバナンスの役割を担っている場合がある。また、統制環境は、その他の内部統制の重要度及びその欠如に影響を及ぼす場合がある。例えば、オーナー経営者

の積極的な関与は、小規模企業における職務の分離の欠如より生ずるリスクを抑える場合がある。しかしながら、オーナー経営者の積極的な関与は、例えば、経営者による内部統制を無効化するリスクを高めることがある。

- A81. また、統制環境の各要素についての監査証拠は、特に経営者と従業員との間の意思疎通が正式な形で行われないことが多い小規模企業では文書化された形で入手できない場合があるが、統制環境は有効なことがある。例えば、小規模企業では、文書化された行動規範はないが、その代わりに口頭による伝達や経営者による実践を通じて、誠実性と倫理的行動の重要性を重視する企業文化を醸成していることがある。
- A82. その結果、経営者又はオーナー経営者の態度、認識及び行動が、小規模企業の統制環境の監査人の理解にとって、特に重要となる。

#### 《(5) 内部統制の構成要素－企業のリスク評価プロセス》（第14項参照）

A83. 企業のリスク評価プロセスは、管理の対象とすべきリスクを経営者がどのように決定するかの基礎となる。企業のリスク評価プロセスは、企業の内容、規模及びその複雑性を含むその環境にとって適切である場合には、監査人の重要な虚偽表示リスクの識別に役立つ。

企業のリスク評価プロセスがその環境において適切であるか否かは、監査人の判断事項である。

##### 《小規模企業に特有の考慮事項》

A84. 小規模企業においては、確立された企業のリスク評価プロセスが存在しないことが多い。このような場合、経営者は事業への直接的な関与により、リスクを識別することが多い。このような状況でも、経営者に、識別したリスクと当該リスクにどのように対処したかを質問することは必要である。

#### 《(6) 内部統制の構成要素－財務報告に関連する情報システム（関連する業務プロセスを含む。）と伝達》

##### 《財務報告に関連する情報システム（関連する業務プロセスを含む。）》（第17項参照）

A85. 会計システムを含む、財務報告に関連する情報システムは、以下の事項をデザインし構築するための手続と記録から構成されている。

- ・ 企業の取引や会計事象を開始、記録、処理及び報告し、並びに資産、負債及び純資産を適正に計上すること
- ・ 取引の誤処理を解消すること（例えば、保留ファイルの自動処理による作成と、保留項目を適時に処理するフォロー手続）
- ・ システムによる無効化又は内部統制の回避を調査し報告すること
- ・ 取引処理システムから総勘定元帳に情報を転送すること
- ・ 取引以外の財務報告に関連する事象や状況に関する情報を把握すること（例えば、資産の減価償却、及び売掛金の回収可能性の見直しなど）
- ・ 適用される財務報告の枠組みにより開示を要求される情報が、収集、記録、処理、要約され、財務諸表上で適切に報告されることを確かめること

A86. 財務諸表には総勘定元帳や補助元帳以外から入手した情報が開示される場合がある。そのような情報には、例えば以下のものがある。

- ・ リース契約に関する情報（例えば、将来の支払リース料）
- ・ 企業のリスク管理システムにより作成された情報
- ・ 経営者が利用する専門家が作成した公正価値（時価を含む。）に関する情報

- ・ 会計上の見積りに使用されたモデル等に用いられる情報。これには以下のような、モデル等で使用された基礎データ及び仮定が含まれる。
  - － 資産の耐用年数に影響を及ぼす可能性がある社内で立てた仮定
  - － 企業の影響が及ばない要因により変動するデータ（例えば、金利）
- ・ 経営者が代替的な仮定を検討したことを示す感応度分析に関する情報
- ・ 企業の税務申告及び税務に関連する情報
- ・ 継続企業の前提に関する経営者の評価を裏付けるために実施された分析から得られた情報。例えば、継続企業の前提に重要な不確実性が認められた場合、又は継続企業の前提に重要な不確実性は認められないが、重要な疑義を生じさせるような事象若しくは状況が識別された場合、適用される財務報告の枠組みに基づいて財務諸表に開示される情報。（監査基準委員会報告書570「継続企業」第18項及び第19項参照）

A87. 第17項で求められている財務報告に関連する情報システムの理解の範囲は、監査人の職業的専門家としての判断に基づいて決定される事項である。財務諸表に開示される情報には総勘定元帳や補助元帳からだけではなく、それ以外から得られる情報も含まれるため、監査人が理解すべき財務報告に関連する情報システムには、総勘定元帳や補助元帳以外の情報システムのうち、注記事項に関連する部分が含まれる。例えば、企業の財務諸表の特定の金額又は開示（例えば、信用リスク、流動性リスク及び市場リスク）は、企業のリスク管理システムから得られる情報に基づく場合がある。しかしながら、監査人はリスク管理システムの全てを理解することまでは求められておらず、どこまで理解する必要があるかを定めるのは職業的専門家としての判断による。

### 《仕訳入力》

A88. 一般に、企業の情報システムにおいて、販売、購買及び支払といった経常的な取引を帳簿に記録するために、又は売掛債権の回収不能見積額の見直しのような経営者が定期的に行う会計上の見積りを記録するために、反復して必要とされる定型的な仕訳が入力される。

A89. また、企業の財務報告プロセスには、非経常的な取引、通例でない取引又は修正のための非定型的な仕訳入力も含まれる。このような仕訳入力の例としては、連結修正、企業結合や事業廃止、固定資産の減損のような非経常的な見積りに関する仕訳入力がある。

手作業中心の帳簿体系では、非定型的な仕訳入力は、元帳、仕訳帳、証憑書類等の閲覧により識別できる場合がある。

自動化された手続により帳簿が作成され、財務諸表の作成が行われている場合には、このような仕訳入力は、電子的情報のみで存在するため、コンピュータ利用監査技法（CAAT）の利用により容易に識別できる場合がある。

### 《関連する業務プロセス》

A90. 企業の業務プロセスは、以下の事項のためにデザインされた活動である。

- ・ 製品やサービスの開発、購買、生産、販売及び流通
- ・ 法令の遵守の確保
- ・ 情報の記録（会計と財務報告の情報を含む。）

業務プロセスのフローは、情報システムによって記録、処理、報告されることにより、取引として認識される。企業の業務プロセス（取引がどのようにその中で発生するかを含む。）の理解は、財務報告に関連する情報システムを、監査人が企業の状況に応じて理解することに役立つ。

### 《小規模企業に特有の考慮事項》

A91. 小規模企業の財務報告に関連する情報システム（総勘定元帳や補助元帳だけでなく、それ以外の情報システムのうち注記事項に関連する部分を含む。）と関連する業務プロセスは、大規模企業よりも精緻でないことがあるが、これらの役割は同様に重要である。

経営者が積極的に関与する小規模企業では、広範囲にわたる会計手続の記述、精緻な会計記録、又は文書による方針を必要としないことがある。したがって、小規模企業の監査では、財務報告に関連する企業の情報システムの理解は、通常容易であり、書類や文書の査閲より質問で行われることが多い。ただし、企業のシステムとプロセスを理解することは重要である。

#### 《伝達》（第18項参照）

A92. 財務報告の役割と責任及びこれに関係する重要な事項についての伝達は、財務報告に関連する内部統制に関する個々の役割と責任を理解させることに関係している。

この伝達には、財務報告に関連する情報システムにおいて、企業構成員が自らの行動と他の企業構成員の仕事との関連をどの程度理解しているか、企業内の適切な上位者に対して例外事項をどのように報告するかも含んでいる。伝達は、財務報告の規定やマニュアルのような様式をとることがある。

自由闊達な雰囲気や風土は、例外事項の報告とこれに対する行動が行われることに役立つ。

#### 《小規模企業に特有の考慮事項》

A93. 小規模企業における伝達は、責任の階層が少なく、経営者の目が行き届くことから、大規模企業と比べて組織化されていないが、その目的の達成は容易な場合がある。

### 《(7) 内部統制の構成要素—統制活動》（第19項参照）

A94. 統制活動は、経営者自らの指示が適切に実行されることの確保に役立つ方針及び手続である。統制活動は、ITを利用したものであるか手作業によるものであるかを問わず、様々な目的を持ち、組織のあらゆる階層と部署に適用されるものである。統制活動には、例えば以下の事項がある。

- ・ 承認
- ・ 業績の検討
- ・ 情報処理
- ・ 資産の保全
- ・ 職務の分離

A95. 監査に関連する統制活動は、以下の事項がある。

- ・ 第28項及び第29項で要求される、特別な検討を必要とするリスクに関連する統制活動、及び実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を入手することができないリスクに関連する統制活動
- ・ 監査人の判断により、監査に関連していると認識した統制活動

A96. 統制活動が監査に関連しているかどうかについての監査人の判断は、監査人が重要な虚偽表示を生じさせる可能性があるとして識別したリスクに影響される。また、実証手続の範囲の決定に際して、監査人が内部統制の運用状況の有効性を検討する運用評価手続の実施が適切であると考えるかどうかにも影響される。

A97. 監査人は、重要な虚偽表示リスクの程度が高いと判断する領域に対応する統制活動の識別と理解を重視する場合がある。複数の統制活動が、同一の目的の達成に寄与するような場合には、その目的に関連する全ての統制活動それぞれを理解する必要はない。

A98. 監査に関連する統制活動には、勘定残高や取引に関連する重要な虚偽表示リスクに対応する統制活動に加え、適用される財務報告の枠組みに準拠して注記を適切に行うための統制活動

を含むことがある。そのような統制活動は、総勘定元帳や補助元帳以外から入手した財務諸表に含まれる情報に関連することがある。

A99. 内部統制のその他の構成要素の理解の過程で得た統制活動の有無についての監査人の知識は、監査人が統制活動をさらに理解する必要があるかどうかを判断する際に役立つ。

#### 《小規模企業に特有の考慮事項》

A100. 小規模企業における統制活動の本質は、大規模企業のものと同様であるが、運用形態は様々である。

さらに、小規模企業では、経営者自らが実施する内部統制があるので、特定の種類の統制活動は適合しないと判断することがある。例えば、顧客への信用枠の付与や、重要な購買の承認を経営者自らが行うことは、重要な勘定残高や取引に関して強力な統制となり、より詳細な統制活動の必要性を低下、又はなくす。

A101. 小規模企業の監査に関連する統制活動は、収益、購買と人件費のような主要な取引サイクルと関連することが多い。

#### 《ITに起因するリスク》（第20項参照）

A102. ITの利用は、統制活動の形態に影響を及ぼす。監査上は、関連する全般統制と業務処理統制を含め、ITを利用した情報システムに対する内部統制が、正確で網羅的な情報の適時の提供と、システムにより処理されるデータのセキュリティを保持している場合、有効であると判断される。

A103. 全般統制は、多くのアプリケーションに関係する方針及び手続であり、業務処理統制が有効に機能することを支えるものである。全般統制は、メインフレーム、サーバー、及びエンドユーザー・コンピューティング等のような環境に対しても適用される。

情報の正確性、網羅性及び適時性並びに情報のセキュリティを保持するための全般統制には、通常、以下の事項に対する内部統制が含まれる。

- ・ データ・センターとネットワークの運用
- ・ システム・ソフトウェアの取得、変更及び保守
- ・ プログラム変更
- ・ アクセス・セキュリティ
- ・ アプリケーションの取得、開発及び保守

これらは一般的に、A53項に記載しているリスクに対処するために導入されている。

A104. 業務処理統制は、通常、業務プロセスにおいて、個々のアプリケーションによる取引の処理に適用される手続であり、手作業による場合とプログラムに組み込まれて自動化されている場合とがある。

業務処理統制は防止的、発見的のいずれの種類もあり、会計記録が正確で網羅的な情報を適時に把握していることを確保するためにデザインされるものである。したがって、業務処理統制は、取引やその他の財務情報の開始から記録、処理、報告に至るまでの手続に関係し、発生した取引が承認され、網羅的かつ正確に記録・処理されることを担保する。例えば、入力データのエディット・チェックや、手作業での例外処理報告書の追跡調査や誤入力データの修正を伴う連番チェックなどがある。

#### 《(8) 内部統制の構成要素－監視活動》（第21項参照）

A105. 監視活動は、期間を通じて内部統制の有効性を評価するプロセスである。監視活動には、内部統制の有効性の評価を適時に行うことと、必要な是正措置の実施が含まれる。

経営者は、日常的監視活動と独立的評価又はその組合せにより、監視活動を実施する。日常

的監視活動は、しばしば日常の反復継続的な活動の中に組み込まれており、経営者や部門責任者等が通常行う経営管理活動を含むものである。

A106. 経営者による監視活動には、顧客からの苦情や規制当局からの改善勧告等、問題点を指摘し、改善の必要のある点を示唆することがある外部者からの情報の利用を含むことがある。

#### 《小規模企業に特有の考慮事項》

A107. 小規模企業の経営者の監視活動は、多くの場合、オーナー経営者が事業運営に密接に参画することにより実施されている。このような場合、結果として内部統制の是正措置につながる事業運営上の想定と事実との重要な不一致や財務情報の重要な誤りがしばしば識別される。

#### 《内部監査機能》（第22項参照）

A108. 企業が内部監査機能を有する場合、内部監査機能の理解は、内部統制を含む企業及び企業環境を監査人が理解するのに役立つ。特に財務報告に係る内部統制の監視活動における内部監査機能の役割を理解することが重要である。また、内部監査機能の理解は、第5項(1)に記載している監査人の質問から得た情報と併せて、監査人が行う重要な虚偽表示リスクの識別及び評価に直接関連する情報をもたらす場合がある。

A109. 内部監査機能の目的及び範囲並びに責任及び組織上の位置付け（権限及び説明責任を含む。）は様々であり、企業の規模及び構造並びに経営者、取締役会及び監査役等の要請に応じて定まる。これらの事項は、内部監査規程等に定められる場合がある。

A110. 内部監査機能の責任には、経営者、取締役会又は監査役等に保証・助言を提供するため、リスク管理、内部統制及びガバナンス・プロセスのデザイン及び有効性に関する手続の実施及び結果の評価が含まれることがある。そのような場合、内部監査機能は財務報告に関する内部統制の監視活動において重要な役割を担う場合がある。しかしながら、内部監査機能の責任は、事業経営の経済性、有効性及び効率性の評価に限定されている場合があり、そのような場合には、内部監査人の作業は企業の財務報告に直接関連しないことがある。

A111. 第5項(1)に従った内部監査に従事する適切な者に対する監査人の質問は、監査人による内部監査機能の責任の理解に役立つ。内部監査機能の責任が企業の財務報告に関連していると監査人が判断する場合、監査人は、監査対象期間の内部監査計画の査閲や、内部監査に従事する適切な者に対する追加的な質問により、内部監査人が実施した又は実施する予定の活動について理解を深めることがある。

A112. 内部監査機能の責任や活動が企業の財務報告に関連する場合、監査人は、監査証拠の入手に当たり、監査人自らが実施する監査手続の種類若しくは時期を変更するか、又は範囲を縮小するために、内部監査人の作業を利用できる場合がある。例えば、過去の監査やリスク評価手続により、企業規模と企業の事業内容に見合った適切な内部監査体制が整備されており、かつ内部監査人が取締役会又は監査役等に直接報告するように位置付けられていると考えられる場合、監査人は、当該企業の内部監査人の作業を利用できる可能性が高い。

A113. 内部監査機能に対する監査人の予備的な理解に基づき、監査人が実施する監査手続の種類若しくは時期を変更するか、又は範囲を縮小するために内部監査人の作業を利用する予定である場合、監査基準委員会報告書610が適用される。

A114. 内部監査機能の活動は、財務報告に関連し得る他の監視活動（例えば、企業が虚偽表示を防止又は発見することに役立つように設計された会計情報の管理者による査閲等）とは区別される。（監基報610のA3項参照）

A115. 監査の初期段階から監査期間を通じた内部監査に従事する適切な者との継続的なコミュニケーションは、効果的な情報共有を促進する。それにより、内部監査人が把握した重要な事

項のうち、監査人の作業に影響を与える可能性がある情報が監査人に提供される関係が構築される。また、監査期間を通じた内部監査人とのコミュニケーションによって、監査証拠として利用する記録や証憑書類又は質問に対する回答の信頼性に疑念を抱かせるような情報を、内部監査人が監査人に伝達する機会がもたらされる。監査人は、重要な虚偽表示リスクの識別及び評価の際に、そのような情報を考慮することが可能となる。監査基準委員会報告書200「財務諸表監査における総括的な目的」は、そのような情報について注意を払うことを含め、監査人が職業的懐疑心を保持して監査を計画し実施することの重要性について記載している。

### 《監視活動に利用されている情報の情報源》（第23項参照）

A116. 監視活動に使用される情報の多くは企業の情報システムによって作成される。経営者が何らかの根拠に基づくことなく監視活動に使用する情報を正確であるとみなしている場合には、情報に誤りが存在していることがあり、これにより経営者は誤った結論を導き出す可能性がある。

したがって、内部統制の構成要素としての企業の監視活動の理解の一環として、企業の監視活動に利用されている情報の情報源とともに、経営者が利用している情報が監視活動にとって十分に信頼できるとしている理由を理解することが必要である。

## 《3. 重要な虚偽表示リスクの識別と評価》

### 《(1) 財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクの評価》（第24項(1)参照）

A117. 財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクは、財務諸表全体に広く関わりがあり、アサーションの多くに潜在的に影響を及ぼす。当該リスクは、アサーション・レベル、すなわち、取引種類、勘定残高及び注記事項における特定のアサーションと必ずしも結び付けられるものではない。むしろ、経営者による内部統制の無効化のように、アサーション・レベルにおける重要な虚偽表示リスクを高めることがある状況を意味する。

また、財務諸表全体レベルのリスクは、不正による重要な虚偽表示リスクに関する監査人の検討に特に関連することがある。

A118. 財務諸表全体レベルのリスクは、経済状況の悪化などの要因に基づいて生じる場合もあるが、特に不備のある統制環境に起因して生じることがある。例えば、経営者としての資質に欠ける、又は財務諸表の作成に対する監視に不備があるというような問題は、財務諸表に広範な影響を及ぼすものであり、監査人による全般的な対応が必要となることがある。

A119. 監査人は内部統制を理解した結果、監査が実施可能かどうかについて、以下のような疑問を抱くこともある。

- ・ 経営者の不正な財務報告のリスクにより監査を実施できないと監査人が結論付けるほどの、経営者の誠実性についての深刻な懸念
- ・ 監査人が、財務諸表に対する無限定適正意見の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手できないと結論付けるほどの、企業の会計記録の状況や信頼性についての懸念

A120. 監査基準委員会報告書705「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」には、監査人が限定意見を表明すること若しくは意見を表明しないことが必要かどうかを、又はいくつかの場合必要であることがあるように、適用される法令の下で可能であれば、契約の解除を判断する際の要求される事項と指針が記載されている。

### 《(2) アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価》（第24項(2)参照）

A121. アサーションごとに重要な虚偽表示リスクを検討することは、十分かつ適切な監査証拠を入手するために必要とされるアサーション・レベルでのリスク対応手続の種類、時期及び範囲

の決定に直接役立つので、必要である。

また、監査人は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの識別と評価の段階で、識別したリスクが財務諸表全体に広くかかわりがあり、多数のアサーションに潜在的に影響を及ぼすと結論付ける場合がある。

### 《(3) アサーションの利用》

A122. 適用される財務報告の枠組みに準拠して財務諸表を提示することにより、経営者は、明示的か否かにかかわらず、取引種類や会計事象、勘定残高及び注記事項の認識、測定並びに表示について表明を行っている。

A123. 監査人は、A124項(1)及び(2)のアサーションをそのまま利用することもあれば、同項の全てを検討した上で、同項と異なる組合せや表現にすることもある。例えば、監査人は、ある局面においては、勘定残高及び関連する注記事項に係るアサーションと取引種類や会計事象及び関連する注記事項に係るアサーションを組み合わせ、一つのアサーションとして設定することがある。

### 《取引種類、勘定残高及び関連する注記事項に係るアサーション》

A124. 発生する可能性のある様々な種類の潜在的な虚偽表示を考慮する際に監査人が利用するアサーションは、以下の区分に分類される。

(1) 監査対象期間の取引種類と会計事象及び関連する注記事項に係るアサーション

① 発生

記録又は注記された取引や会計事象が発生し、当該取引や会計事象が企業に関係していること。

② 網羅性

記録すべき取引や会計事象が全て記録されていること、及び財務諸表に関連する注記事項が全て含まれていること。

③ 正確性

記録された取引や会計事象に関する金額や他のデータが正確に記録されていること、及び関連する注記事項に含まれる金額の測定及び記述が適切であること。

④ 期間帰属

取引や会計事象が正しい会計期間に記録されていること。

⑤ 分類の妥当性

取引や会計事象が適切な勘定科目に記録されていること。

⑥ 表示及び注記

取引及び会計事象が適切に集計又は細分化され、明瞭に記述されていること、並びに適用される財務報告の枠組みに照らして、関連する注記事項が目的適合性を有し、理解しやすいこと。

(2) 期末の勘定残高及び関連する注記事項に係るアサーション

① 実在性

資産、負債及び純資産が実際に存在すること。

② 権利と義務

企業は資産の権利を保有又は支配していること。また、負債は企業の義務であること。

③ 網羅性

記録すべき資産、負債及び純資産が全て記録されていること並びに財務諸表に関連する注記事項が全て含まれていること。

④ 評価と期間配分

資産、負債及び純資産が適切な金額で財務諸表に計上され、評価の結果又は期間配分調整が適切に記録されていること、並びに関連する注記事項に含まれる金額の測定及び記述

が適切であること。

⑤ 分類の妥当性

資産、負債及び純資産が適切な勘定科目に記録されていること。

⑥ 表示及び注記

資産、負債及び純資産が適切に集計又は細分化され、明瞭に記述されていること、並びに適用される財務報告の枠組みに照らして、関連する注記事項が目的適合性を有し、理解しやすいこと。

### 《その他の注記事項に係るアサーション》

A125. A124項(1)及び(2)に規定するアサーションは、状況に応じて、取引種類、会計事象又は勘定残高に直接関連しない注記事項において発生する可能性のある様々な種類の潜在的な虚偽表示を考慮する際に利用されることがある。これらの注記事項には、例えば、金融商品から生じるリスクについて、リスクに対するエクスポージャー及び当該リスクがどのように生じるのか、リスク管理の目的、方針及び手続、並びにリスクを測定するために用いている方法等に関する注記事項が該当する。

### 《(4) 重要な虚偽表示リスクの識別のプロセス》 (第25項(1)参照)

A126. 内部統制のデザインを評価し、業務に適用されているかどうかを決定する際に入手した監査証拠を含め、リスク評価手続を実施して入手した情報は、リスク評価を裏付ける監査証拠として使用される。リスク評価結果に基づいて、リスク対応手続の種類、時期及び範囲が決定される。監査人は、監査基準委員会報告書200第14項に従って、職業的懐疑心を保持及び発揮して、財務諸表の重要な虚偽表示リスクを識別する。

A127. 付録2は、注記事項に関連するものを含む、重要な虚偽表示リスクの存在を示すことがある状況と事象を例示している。

A128. 監査基準委員会報告書320のA1項で説明しているとおり、取引種類、勘定残高及び注記事項に関する重要な虚偽表示リスクの識別及び評価において、監査人は重要性和監査リスクを考慮する。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、財務諸表の利用者の財務情報に対するニーズについての監査人の認識によって影響を受ける。

A129. 財務諸表の注記事項に関するリスクを識別する際、監査人は、定性的及び定量的な注記事項の双方について、重要となり得る虚偽表示（一般的には、虚偽表示は、財務諸表全体を基礎として形成される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見込まれる場合に重要性があると判断される。）を検討する。企業や監査業務の状況によって異なるが、例えば、重要な虚偽表示リスクを評価する際に関連する可能性がある定性的な注記事項には以下が含まれる。

- ・ 財政状態の悪化時における、企業の流動性や借入に係る財務制限条項
- ・ 減損損失を認識することとなった事象又は状況
- ・ 見積りの不確実性の主な原因（将来事象に関する仮定を含む。）
- ・ 適用される財務報告の枠組みにより注記が要求される会計方針の変更の内容及び他の関連する注記事項（例えば、未適用の新しい財務報告の基準が企業の財政状態や経営成績に重要な影響を及ぼすことが予想される場合）
- ・ 株式に基づく報酬契約（費用として認識した金額等の算定方法に関する情報や関連する他の注記事項を含む。）
- ・ 関連当事者及び関連当事者取引
- ・ 会計上の見積りに関連する感応度分析（計上又は注記された金額の測定の不確実性を利用者が理解するために記載された、企業の評価技法に使用されている仮定の変更の影響に関する注記

事項を含む。)

#### 《小規模企業に特有の考慮事項》

A130. 小規模企業の財務諸表の注記事項は、それほど詳細ではなく、又は複雑ではない場合がある（例えば、一部の財務報告の枠組みでは、小規模企業に対して、財務諸表の注記事項の簡素化が容認されている。）。しかしながら、これは、注記事項に関連する内部統制を含む企業及び企業環境を理解する監査人の責任を軽減するものではない。

#### 《(5) 内部統制とアサーションの関連》（第25項(3)参照）

A131. リスク評価の実施過程において監査人は、特定のアサーションにおける重要な虚偽表示の防止又は発見・是正する可能性が高い内部統制を識別することがある。

一般的には、一つの統制活動が単独で一つのリスクに対応していないことが多いため、内部統制が組み込まれているプロセスやシステムの全体的な状況の中で、個々の内部統制を理解し、アサーションと関連付けることが有益である。多くの場合、複数の統制活動を他の内部統制の構成要素と組み合わせることによってのみ、リスクへの対応が十分となる。

A132. 反対に、ある統制活動が、特定の取引種類や勘定残高に係る個別のアサーションに直接的に影響することもある。例えば、従業員が年度の実地棚卸において棚卸資産の数量を適切に数え記録するために企業が設定した統制活動は、棚卸資産勘定残高に対する実在性と網羅性についてのアサーションに直接関係する。

A133. 内部統制は、アサーションに直接的にも間接的にも関係し得るものである。関係がより間接的であるほど、内部統制はそのアサーションにおける虚偽表示の防止又は発見・是正において効果が少なくなることがある。

例えば、営業担当管理者が、ある特定地域の店舗の営業活動の概要を査閲することは、営業収益に対する網羅性のアサーションに間接的に関係するにすぎない。したがって、そのような間接的な内部統制は、出荷書類と請求書を照合するような直接的にアサーションと関係する内部統制と比較して、アサーションに対するリスクを抑える効果が少ない場合がある。

#### 《重要な虚偽表示》

A134. 注記事項を含む財務諸表における潜在的な虚偽表示は、その大きさのほか、内容又は状況に基づいて重要であるかどうか判断される。（第25項(4)参照）

#### 《(6) 特別な検討を必要とするリスク》

##### 《特別な検討を必要とするリスクの識別》（第27項参照）

A135. 特別な検討を必要とするリスクは、多くの場合、重要な非定型的取引や判断に依存している事項に係るものである。非定型的取引は、金額又は性質から通例でなく、それゆえにその発生はまれである。判断に依存している事項には、重要な測定の不確実性が存在する会計上の見積りを含むことがある。

機械的に処理される定型的で単純な取引は、特別な検討を必要とするリスクを生じさせないことが多い。

A136. 重要な非定型的取引に係る重要な虚偽表示リスクは、以下のような事項に起因して増大することがある。

- ・ 会計処理に対する経営者の強い干渉
- ・ 情報の収集と処理に対する多数の手作業の介在
- ・ 計算又は会計基準の複雑性
- ・ リスクに対する効果的な内部統制を企業が導入することを困難にさせるような非定型的取引の性質

A137. 会計上の見積りを必要とするような重要な判断に依存している事項に係る重要な虚偽表示リスクは、以下のような事項に起因して増大することがある。

- ・ 会計上の見積り又は収益認識に関する会計基準が、異なる解釈をもたらす可能性がある。
- ・ 要求される判断が、主観的若しくは複雑であり、又は将来事象の影響についての仮定を必要としている（例えば、公正価値の判断）。

A138. 監査基準委員会報告書330は、特別な検討を必要とするリスクを識別した場合のリスク対応手続を記載している。（監基報330第14項及び第20項参照）

### 《不正による重要な虚偽表示リスクに関係する特別な検討を必要とするリスク》

A139. 監査基準委員会報告書240は、不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価に関係してさらに要求される事項と指針を記載している。（監基報240第24項から第26項参照）

### 《特別な検討を必要とするリスクに関係する内部統制の理解》（第28項参照）

A140. 重要な非定型的事象又は判断に依存している事項に関連するリスクは、定型的な内部統制では対応できない場合が多いが、経営者はこのようリスクへの別の対応を行っている場合がある。したがって、非定型的取引又は判断に依存している事項により生じる特別な検討を必要とするリスクに対応するための内部統制について企業がデザインし業務に適用しているかどうかの監査人の理解には、経営者が当該リスクに対応しているかどうか、又は経営者がどのように対応しているかが含まれる。

経営者による対応には、以下のような事項がある。

- ・ 上級経営者や専門家による、仮定の検討などの統制活動
- ・ 見積りに関する文書化された手順
- ・ 取締役会による承認

A141. 非定型的事象として、例えば、重要な訴訟の通知を受領した場合の、企業の対応には、法務部や顧問弁護士等の適切な専門家の意見の聴取、潜在的な影響の評価、財務諸表上にどのように開示すべきかの検討が含まれる。

A142. 特別な検討を必要とするリスクに対して、内部統制により適切に対処することを経営者が怠っている場合がある。このような状況は、企業の内部統制に重要な不備があるということを示している場合がある。（監査基準委員会報告書265「内部統制の不備に関するコミュニケーション」A7項参照）

### 《(7) 実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を入手できないリスク》（第29項参照）

A143. 重要な虚偽表示リスクが、定型的な取引種類又は勘定残高の記録と信頼できる財務諸表の作成に直接的に関係する場合がある。通常、このようリスクは、企業の収益、購買及び現預金の入金や支払等の定型的で重要な取引種類に関して、正確に又は網羅的に処理されないリスクを含むことがある。

A144. 定型的な取引が、ほとんど又は全く手作業を介在させない高度な自動化処理により処理されている場合には、実証手続のみを実施することで関連するリスクに対応することが不可能なことがある。

例えば、統合業務システムのように、企業の膨大な情報が、電子的な方法によってのみ開始、記録、処理、報告されるような状況において、監査人は実証手続のみを実施することでは関連するリスクに対応することができないと考えることがある。この状況では、利用可能な監査証拠は電子媒体のみでしか存在しないことがあり、その十分性と適切性は、一般に、正確性と網羅性に対する内部統制の有効性に依存している。また、適切な内部統制が有効に運用されていない場合には、情報の不適切な開始又は変換が発生しても発見されない可能性が増大すること

がある。

A145. このようなリスクを識別した場合のリスク対応手続については、監査基準委員会報告書330に記載している。(監基報330第7項参照)

#### 《(8) リスク評価の修正》 (第30項参照)

A146. 監査人は、監査期間中に、当初のリスク評価の基礎となった情報と大きく乖離する情報に気付くことがある。例えば、監査人は、リスク評価において、内部統制が有効に運用されていると想定していたにもかかわらず、運用評価手続の実施により、監査期間中の内部統制が有効に運用されていないという監査証拠を入手することがある。同様に、実証手続を実施した結果、監査人は、そのリスク評価時に想定したよりも大きな金額又は多数の虚偽表示を発見する場合もある。

こうした状況においては、当初のリスク評価結果は企業の実態を適切に反映していない、又は立案したリスク対応手続では重要な虚偽表示を発見するのに有効ではない可能性がある。より詳細な指針については、監査基準委員会報告書330に記載している。

#### 《4. 監査調書》 (第31項参照)

A147. 第31項で要求される事項を監査調書に記載する方法は、監査人が職業的専門家としての判断に基づき決定する。例えば、小規模企業の監査においては、監査基準委員会報告書300「監査計画」において要求されるように、監査の基本的な方針と詳細な監査計画の監査調書を一体として記述する場合がある(監基報300第6項及び第8項参照)。同様に、例えば、リスク評価の結果は、別個の監査調書に記載することもあれば、リスク対応手続の監査調書の一部として記載することもある(監基報330第27項参照)。

この監査調書の様式と範囲は、企業とその内部統制の性質、規模及び複雑性並びに企業からの情報の入手可能性及び監査の過程で使用される監査の手法と技法によって異なる。

A148. 財務報告に関連して、複雑な事業やプロセスを持たない企業においては、監査調書は単純な形式で、かつ比較的簡潔なものとなる場合がある。企業や企業に関連する事項について、監査人が理解した全ての事項を監査調書に記載する必要はない。監査人が理解した事項のうち監査調書に記載する主なものとしては、監査人が重要な虚偽表示リスクを評価するための基礎とした事項などがある。

A149. 監査調書の記載の程度も、監査チームメンバーの経験と能力を反映することがある。監査基準委員会報告書230の要求事項に常に従い、経験豊富なメンバーを有する監査チームに比較して、経験が乏しいメンバーによる監査チームでは、企業に関する適切な理解を得やすくするために、より詳細な監査調書の記載が必要となる場合がある。

A150. 継続監査においては、特定の監査調書は、翌期へ繰り越され、企業の事業やプロセスの変化を反映するため必要に応じて更新される場合がある。

### 《IV 適用》

- ・ 本報告書(2011年12月22日)は、2012年4月1日以後開始する事業年度に係る監査及び同日以後開始する中間会計期間に係る中間監査から適用する。
- ・ 本報告書(2015年5月29日)は、2015年4月1日以後開始する事業年度に係る監査及び同日以後開始する中間会計期間に係る中間監査から適用する。
- ・ 本報告書(2019年6月12日)は、2020年4月1日以後開始する事業年度に係る監査及び同日

以後開始する中間会計期間に係る中間監査から適用する。ただし、2019年4月1日以後開始する事業年度に係る監査及び同日以後開始する中間会計期間に係る中間監査から早期適用することができる。

## 《付録1 内部統制の構成要素》 (A56項参照)

本付録は、第3項(4)、第13項から第24項、A72項からA116項に記載している内部統制の構成要素を更に解説している。

### 《1. 統制環境》

1. 統制環境には、以下の各要素が含まれる。

(1) 誠実性と倫理観の伝達と定着

内部統制の有効性は、これらを構築し管理し監視する人々の誠実性と倫理観に依存する。誠実性と倫理的な行動は、企業の倫理基準や行動規範と、これらが企業内にいかに伝達され、定着しているかに関する成果である。誠実性と倫理観の定着には、例えば、不誠実な行為、違法行為、若しくは非倫理的な行動を誘引する原因を軽減又は取り除く経営者の行動も含まれる。

誠実性と倫理観に関する企業方針の伝達には、倫理に関する方針、行動規範及びこれらの具体的な適用例を通じての従業員への行動指針の伝達が含まれる。

(2) 職務遂行に必要な能力の定義

職務遂行に必要な能力とは、個人に与えられている職務を達成するのに必要な知識と技能をさす。

(3) 取締役会及び監査役等の参画

企業の内部統制に対する意識は、取締役会及び監査役等により著しく影響される。取締役会及び監査役等の責任の重要性は、行動規範及びその他の法令、並びに取締役や監査役等の便宜のために作成された指針等で認識されている。

取締役会や監査役等のその他の責任には、内部通報制度の整備や有効な運用及び企業の内部統制の有効性を検討するプロセスを監視することも含まれる。

(4) 経営理念と経営方針

経営理念と経営方針には広範囲の特色が含まれる。例えば、経営者の財務報告に対する考え方は、会計方針の選択に際しての姿勢、会計上の見積りを行う際の誠実さや慎重さを通じて明らかになることがある。

(5) 組織構造

企業目的に適合した組織構造の構築には、適切な権限や職責を定め、適切な指揮・命令・報告の系統の検討が含まれる。企業に適切な組織構造は、ある程度企業の規模や事業活動の性質に依存する。

(6) 権限と責任の付与

権限と責任の付与には、適切な業務慣行、重要な役割を担う者の知識と経験、及び職務を達成するために提供される経営資源に関する方針を含むことがある。

さらに、全ての従業員に以下を確保するための方針と伝達を含むことがある。

- ・ 企業目的の理解
- ・ 従業員個人の行動と企業目的との相互関連及び貢献の自覚
- ・ 従業員が説明責任を有している対象と方法の認識

(7) 人事に関する方針と管理

人事に関する方針と管理は、内部統制に対する意識に関連する重要な事項を示していることが多い。例えば、最適任者を採用するために学歴や職歴又は業務経験、資格や賞罰、及び誠実で倫理的な行動を重視するという採用基準の制定は、有能で信頼できる人材を確保しよ

うとする企業の取組を示すものである。

期待される役割と責任を伝達し、社内外の研修への参加という実践を含む研修方針は、期待される成果と行動の水準を示している。

定期的実施される実績評価に基づく昇進制度は、有能な人々をより責任のある高い職位に昇格させる企業の取組を明らかにするものである。

## 《2. 企業のリスク評価プロセス》

2. 財務報告のための企業のリスク評価プロセスには、経営者が、企業に適用される財務報告の枠組みに従った財務諸表の作成に関連する事業上のリスクをどのように識別し、リスクの重要度をどのように見積もり、リスク発生の可能性をどのように評価し、リスクに対処する方法をどのように決定するかが含まれる。

例えば、企業のリスク評価プロセスでは、簿外取引の可能性をどのように検討するか、又は財務諸表に計上された重要な見積りをどのように識別して分析するか、に注目することがある。

3. 信頼できる財務報告に影響を及ぼすリスクには、財務情報の開始、記録、処理及び報告において、アサーションに影響を及ぼす可能性のある外部及び内部の事象、取引及び状況が含まれる。

経営者は、特定のリスクに対処するための計画、プログラム、又は行動に着手する場合や、若しくは対応に要する費用やその他の点を考慮してリスクを受け入れる決定をする場合がある。

リスクは、以下のような状況において、発生又は変化する可能性がある。

- 経営環境の変化  
規制環境や経営環境の変化は、競争力の変化や著しく異なるリスクをもたらす可能性がある。
- 新規雇用者  
新規に採用された人々は、内部統制に対する異なった見方や理解を有していることがある。
- 情報システムの導入や改良  
情報システムの重要かつ急速な変化は、内部統制に関連するリスクを変化させることがある。
- 事業の急成長  
事業の大幅で急速な拡大は内部統制を弱め、内部統制が機能しなくなるリスクを高める可能性がある。
- 新技術の導入  
生産プロセスや情報システムへの新技術の導入は、内部統制に関連するリスクを変化させることがある。
- 新たなビジネスモデルや新規事業の採用又は新製品の販売開始  
これまでに余り経験のない事業領域や取引への参入は、内部統制に関連する新たなリスクをもたらすことがある。
- リストラクチャリング  
リストラクチャリングは、内部統制に関連するリスクに変化をもたらすことがある従業員の削減と監督と職務の分離の変更により行われる。
- 海外での事業活動の拡大  
海外事業の拡大又は買収は、外貨取引による新しいリスク又は従来とは異なるリスクのように、内部統制に影響を及ぼす新規で独特のリスクをもたらすことがある。
- 新しい会計基準の制定  
新しい会計基準の適用や会計基準の改訂は、財務諸表の作成に係るリスクに影響するこ

とがある。

### 《3. 財務報告に関連する情報システム（関連する業務プロセスを含む。）と伝達》

4. 情報システムは、ハードウェアを含むインフラ設備、ソフトウェア、情報システムに関連する者、及び手続とデータから構成される。多くの情報システムは、ITを幅広く利用している。
5. 財務報告に関連する情報システム（会計システムを含む。）は、以下のような方法や記録を含むものである。
  - ・ 全ての正当な取引を識別し記録する。
  - ・ 財務報告のために、取引の適切な分類を可能とするよう、十分かつ詳細、適時に取引を記録する。
  - ・ 財務諸表に適切な金額で記録されるよう取引の価額を測定する。
  - ・ 適切な会計期間に取引が記録されるよう取引発生の間帰属を決定する。
  - ・ 取引と関連する開示内容を財務諸表に適切に表示する。
6. システムが生成した情報の品質は、企業の活動を管理する際の意味決定を行うため及び信頼できる財務報告を作成するための経営者の能力に影響を及ぼす。
7. 伝達は企業内での財務報告に係る内部統制に関する個々人の役割と責任を理解させることに関係し、会計と財務報告に関連する基本方針、マニュアル及び通達といった形式をとることがある。伝達は、電子的手段若しくは口頭で、又は経営者の行動を通して行われることもある。

### 《4. 統制活動》

8. 一般に、監査に関連する統制活動は、以下の事項に係る方針及び手続に分類される。
  - ・ 業績の検討
 

これらの統制活動には、以下が含まれる。

    - 実績と予算、見込み及び過年度実績との比較検討分析
    - 財務情報と非財務情報との相互関連の分析及び調査と是正措置
    - 社内の情報と社外から得られた情報との比較
    - 機能別又は活動別の実績検討
  - ・ 情報処理
 

情報システムに関連する統制活動には、業務処理統制と全般統制がある。

業務処理統制は、個々のアプリケーションの処理に適用され、全般統制は、多くのアプリケーションに係る方針及び手続であり、情報システムの継続的かつ適切な運用を確保することにより、業務処理統制が有効に機能することを支える。

業務処理統制には、記録の正確性のチェック、勘定明細や試算表の保持や査閲等の手作業による統制活動、入力データのエディット・チェックや連番チェック等のように自動化された統制活動、及びITが作成する例外処理報告書に基づく手作業による追跡調査等のように人とITが一体となって機能する統制活動がある。

全般統制には、プログラムの変更管理、プログラムやデータへのアクセス制限、新たなパッケージ・ソフトウェア導入時の管理、監査証跡を残さずに財務情報や記録を変更することができるシステム・ユーティリティへのアクセスを制限又は監視するシステム・ソフトウェアの管理等がある。
  - ・ 資産の保全
 

資産の保全に係る統制活動には、以下が含まれる。

- 資産や記録へのアクセスを守る設備のような適切な保全手段を含む資産の物理的保全
- コンピュータ・プログラムとデータファイルへのアクセス権限の付与
- 資産の実際残高と帳簿残高との定期的な照合（例えば、現金、有価証券の実査及び棚卸資産の实地棚卸と帳簿残高との比較）

資産の窃盗や流用を防止するための資産の保全に係る内部統制の程度は、財務諸表の信頼性に関連し、したがって、資産の横領の可能性が非常に高い場合には、それは監査に関連する。

- ・ 職務の分離

職務の分離は、取引の承認、記録及び資産の管理に関する職責をそれぞれ違う担当者に割り当てることである。職務の分離は、職務担当者が不正や誤謬を犯し、隠蔽する機会を減少させることを意図している。

9. 統制活動には、経営者や取締役会によってあらかじめ設定された方針を前提にするものがある場合がある。例えば、取締役会が設定した投資基準等のガイドラインに基づき承認権限が委譲されている場合や、買収や投資の撤退等の非定型的な取引について上位の意思決定機関による承認（株主総会による承認を含む。）が必要となる場合がある。

## 《5. 監視活動》

10. 継続して内部統制を確立し維持することは、経営者の重要な責務である。経営者による監視活動には、内部統制が意図したとおりに運用されているかどうか、及び状況の変化に対して適切な修正が行われているかについての検討が含まれる。

監視活動には、銀行勘定調整表が適時に作成されているかどうかについての管理者による査閲、営業部門の販売契約の条件に関する企業の方針の遵守についての内部監査人による評価、又は企業倫理や企業行動指針についての法務部門による監視が含まれる場合もある。

監視は、内部統制が期間を通じて継続的に有効であるかどうかを確かめるために実施される。例えば、銀行勘定調整表が適時に網羅的に作成されているかどうかの監視が行われていない場合には、担当者は作成自体を中止してしまうこともある。

11. 内部監査人又は内部監査人が実施する手続と同様の手続を実施している者は、独立的評価を通じて企業の内部統制の監視に貢献していることがある。

通常、内部監査人又は内部監査人が実施する手続と同様の手続を実施している者は、内部統制の有効性を評価することに焦点を合わせ、内部統制の機能についての情報を定期的に提供し、内部統制の強さと不備及びその改善勧告を伝達する。

12. 監視活動には、問題を示唆し改善が必要な領域を明らかにすることがある、企業外部から伝えられた情報の利用を含むことがある。

請求書作成のデータ処理については、顧客が請求書どおりに支払っていること、又は顧客から請求書に対する苦情があることを通じて、明示的ではないが確証を得ることがある。

さらに、例えば、銀行検査を通じての伝達のように、規制当局が内部統制の機能に関連する事項を伝達することがある。

また、経営者は、監視活動を実施する際に、監査人からの内部統制に関する指摘事項を検討することがある。

## 《付録2 重要な虚偽表示リスクを示唆する状況と事象》 (A38項及びA127項参

照)

本付録は、財務諸表における重要な虚偽表示リスクの存在を示唆する状況と事象の例示である。以下の例示は、多くの監査業務に該当する一般的な状況と事象を包含しているが、全てがあらゆる監査業務に関連しているとは限らず、また、例示は必ずしも網羅的なものではない。

- ・ 経済的に不安定な地域における事業運営（例えば、重大な通貨切下げや高いインフレーション経済にある国々）
- ・ 市場の不安定性に晒されている事業運営（例えば、先物取引）
- ・ 非常に複雑な規制を受ける事業運営
- ・ 重要な顧客喪失等による事業継続と流動性の問題
- ・ 資金調達に関する制約
- ・ 企業が事業運営している産業の変化
- ・ サプライチェーンの変更
- ・ 新製品や新サービスの開発若しくは提供又は新規事業への参入
- ・ 新地域への拡大
- ・ 大規模な買収若しくは組織変更又はその他の通例でない事象のような企業の変化
- ・ 売却の可能性のある関係会社又は事業セグメントの存在
- ・ 複雑な業務提携及び合併企業の存在
- ・ オフバランス化、特別目的事業体及びその他の複雑な財務上の契約の利用
- ・ 関連当事者との重要な取引
- ・ 適切な会計と財務報告の技能を持った人材の欠如
- ・ 主要な役員のリ辞任を含む重要な人事異動
- ・ 特に経営者が対応していない内部統制の不備
- ・ 企業のIT戦略と事業戦略との間の不整合
- ・ IT環境の変化
- ・ 財務報告に係る重要な新規ITシステムの導入
- ・ 企業の事業運営又は経営成績についての規制当局等からの問合せ
- ・ 過去の虚偽表示、誤謬の履歴又は期末の重要な修正
- ・ 期末の関係会社間取引及び巨額の収益計上を含む非定型的又は機械的に処理されない重要な取引
- ・ 借入金の借換え、資産の売却予定及び市場性のある有価証券の分類のような経営者の意思に基づいて記録される取引
- ・ 新しい会計基準の適用
- ・ 複雑な計算プロセスを必要とする会計上の測定
- ・ 会計上の見積り及び関連する注記事項に係る重要な測定の不確実性を伴う事象又は取引
- ・ 重要な情報が省略されているか、又は不明瞭な注記事項
- ・ 係争中の訴訟と偶発債務（例えば、製品保証、保証債務、環境改善）

以 上