



<IAASB 公開草案の概要>

ISA 315(改訂)「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」
(コメント期限:2018年11月2日)

2018年9月

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

背景

■ クラリティ版国際監査基準(ISA)の適用モニタリングの結果

- 2013年7月:適用モニタリングの報告書を公表。ISA315の一貫した適用に問題がある可能性があるとの指摘
⇒クラリティ版ISAの適用モニタリングの結果は、IAASBの2015年から2019年の戦略及び作業計画に反映される。
- 2016年3月:作業グループを組成して検討開始
- 2016年9月:ISA 315の改訂に関するプロジェクト・プロポーザルを承認
- 2018年7月16日:ISA 315(改訂)の公開草案(ED)公表

■ ISA 540「会計上の見積り及び関連する注記事項の監査」(改訂)との関係

- ISA 315とISA 540は関連性が高い。
 - 会計上の見積りに対するリスク評価手続は、ISA 315の原則及び要求される手續が基礎となる。
 - 2つのプロジェクトは可能な限り連携して実施
 - ISA540の改正プロジェクト:2016年1月にプロジェクト・プロポーザルを承認、2018年6月に基準を最終化。ISA315 の改正プロジェクトの議論に影響
 - ED ISA 315(改訂)に伴うISA 540(改訂)に対する適合修正は、ED ISA 315に対する付録として8月2日に公表

クラリティ版国際監査基準の適用モニタリング

■ IAASBによるモニタリング

- Phase I : クラリティ版ISA導入に当たって困難である点等の情報収集
(11カ国+8ファーム、2009-2010に実施)
- Phase II : クラリティ版ISA導入後2年経過時点で実施(2012年)

Key	<ul style="list-style-type: none"> • 職業的懐疑心(ISA200) • 審査(ISA220 & ISQC)、 • 特検リスクの評価及び監査に関連する内部統制の識別(ISA315) • グループ監査(ISA600)
Important	<ul style="list-style-type: none"> • 収益認識の不正リスクの推定、仕訳テスト(ISA240) • IT関連のリスク評価(ISA315) • 重要性(ISA320) • 分析的手続(ISA520) • 専門家の業務の利用(ISA620)

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

2

改訂が提案されている公開草案の全体像

- ISA315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」

適合修正

- ISA200「独立監査人の全般的目的及び国際監査基準に準拠する監査の実施」
- ISA240「財務諸表監査における不正に関する監査人の責任」
- ISA330「評価されたリスクに対応する監査人の手続」
- ISA540「会計上の見積りの監査」(2018年8月2日に適合修正のED公表)

主な改訂点

1. 公共の利益に資する重要な改訂点
2. 企業及び企業環境の理解—適用される財務報告の枠組みの理解
3. 企業の内部統制システムの理解
 - (1) 内部統制システムの理解の目的
 - (2) 内部統制に関する用語の明瞭化
 - (3) 内部統制の理解に関する要求事項の全体像
 - (4) 5つの構成要素の理解を通じた内部統制の理解
 - (5) 監査に関するコントロール
 - (6) IT関連
4. 重要な虚偽表示リスクの識別と評価
 - (1) 新しい概念の導入
 - (2) 要求事項のフロー、D&Iとの関係
 - (3) 固有リスクと統制リスクの別箇の評価
 - (4) ISA 540(改訂)との関係
 - (5) 特別な検討を必要とするリスク
 - (6) 識別・評価された財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスク
 - (7) 立ち止まって考えること(Stand-Back)及びISA 330第18項(適合修正)
5. 適合修正:ISA 540(改訂)「会計上の見積りと関連する注記事項の監査」

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

4

セクション3A

1. 公共の利益に資する重要な改訂点(1)

■ リスク評価はリスクアプローチの監査の基礎

- リスクアプローチの考え方自体は現在でも有効。ただし、リスク評価基準のさらなる明瞭化と改善は、より的確なリスク評価、ひいては高品質の監査をもたらす。

■ 基準の複雑性への対応及びリスク評価手続が累積的かつ反復的であることの強調

- EDの序説において、リスク評価プロセスのフロー及びリスク評価手続が累積的かつ反復的なプロセスであることを説明(第9項)
- 基準の理解の促進のため、以下の3つのフローチャートを公表
 - ISA 315(改訂)重要な虚偽表示リスクの識別と評価—基準の全体的なフローを説明
 - 企業の内部統制システムの理解
 - IT環境の理解及び監査に関する全般統制の識別

■ 適用の柔軟性(Scalability)

- 企業の規模だけでなく企業の複雑性が重要な要因(第13項)
 - 現行のISA 315の適用指針に含まれていた「小規模企業に特有の考慮事項」セクションは削除し、適用の柔軟性の促進に役立つ記述は、関連する適用指針に移動
 - 適用指針において、小規模かつ複雑でない企業の監査と大規模かつ複雑な企業の監査について対比により説明

1. 公共の利益に資する重要な改訂点(2)

- 進化するビジネス環境に応じたISAの現代化及びアップデート：データ分析
 - リスク評価手続におけるデータ分析等の利用は増加しており、利用について基準上認識することは重要。一方で、全ての監査で利用されるわけではない。
 - EDの適用指針において、自動化されたツール及び技法(automated tools and techniques)が利用される例を記載(説明覚書の付録1を参照)
 - 「データ分析」の用語は、一部を除き使用していない。
 - ・ 確立された定義がなく、また、監査人が今日及び将来において利用する新しい技法のすべてを網羅しない可能性がある(例えば、AI、RPA、ドローンの利用)。
 - ・ 他のISA (ISA 500, ISA 330, ISA 520, ISA 530等)にも影響する。
- 進化するビジネス環境に応じたISAの現代化及びアップデート: IT
 - 企業によるITの利用の進化に応じた基準の強化を実施
 - ・ 事業及び内部統制システムにおけるITの利用の理解
 - ・ 企業によるITの利用から生じる重要な虚偽表示リスクの識別及び重要な虚偽表示リスクに対処するため企業が設ける関連する全般統制の識別
 - 要求事項に関連して、適用指針を大幅に強化
 - ・ 但し、プリンシップル・ベースの記述を維持

⇒「3. 企業の内部統制システムの理解 (6) IT関連」を参照

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

6

1. 公共の利益に資する重要な改訂点(3)

- 職業的懐疑心の促進
 - 適用指針において、以下を記載
 - ・ 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適切な理解は、その後の監査プロセスにおいて職業的懐疑心を発揮するための基礎を提供する。(A47項)
 - ・ 監査チーム内の討議における職業的懐疑心の発揮の重要性(A42項、A44項)
 - ・ リスク評価手続の結果、矛盾する証拠が入手される場合があること(A19項)
 - 要求事項において、リスク評価手続の目的は、重要な虚偽表示リスクの識別と評価の基礎として十分かつ適切な監査証拠を入手することである旨を明瞭化(17項)

⇒重要な虚偽表示リスクの識別と評価のための監査証拠の入手と評価の際の職業的懐疑心の発揮の必要性を強調
- 不正に関する監査人の検討
 - 固有リスク要因の一つとして、「不正による虚偽表示の生じやすさ」を記載(スライド20を参照)

2. 企業及び企業環境の理解 適用される財務報告の枠組みの理解

セクション3B

- 現行のISA 315は、企業に関連する産業、規制等の外部要因として、適用される財務報告の枠組みの理解を要求
- ED ISA 315では、適用される財務報告の枠組みの理解の重要性を強調するため、独立した項目とした上で、以下を変更
 - 適用される財務報告の枠組みの理解の目的を明瞭化
 - 虚偽表示のリスクは、企業の内容や状況に照らした財務報告の枠組みの適用の結果発生する。
 - 「固有リスク要因」(スライド20参照)の考慮を要求

- 適用される財務報告の枠組みの理解に関して、以下を要求。⇒監査人は、以下を理解しなければならない。(第23項)
 - 適用される財務報告の枠組みが、企業及び企業環境の内容や状況に照らしてどのように適用されるか(固有リスク要因が事象又は状況に及ぼす影響を含む)
 - 企業の会計方針及びその変更(変更の理由を含む)

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

8

3. 企業の内部統制システムの理解

セクション3C

- 現行のISAでは、以下が求められている。
 - 監査に関連する内部統制(Internal Control Relevant to the Audit)の理解を要求
 - 監査に関連する内部統制(Controls that are Relevant to the Audit)を理解する際に、内部統制のデザインと業務への適用の評価を要求
 - 内部統制の各構成要素の理解を要求
 - 統制活動の理解に関する要求事項において、監査に関連する統制活動(Control Activities Relevant to the Audit)の理解を要求
- クラリティ版ISAの適用モニタリング及びアウトーリーチ活動の結果、現行のISA315は以下の点が不明瞭との指摘があることが判明。
 - 内部統制の理解の目的。例えば、リスク対応手続として実証アプローチが採用される場合、何故内部統制の理解が必要なのか⇒スライド10参照
 - 内部統制に関する用語使いが整合していない(構成要素全てを示す場合と内部統制の構成要素の一部を示す場合の表現の使い分け等)⇒スライド11参照
 - 内部統制の5つの構成要素を常に理解する必要があるのか⇒スライド13参照
 - 内部統制の各構成要素の理解のために必要な手続、「監査に関連する」の範囲が不明瞭⇒スライド12-18参照

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

9

3. 企業の内部統制システムの理解

(1) 内部統制システムの理解の目的

- IAASBは、企業の内部統制システムの理解は、重要な虚偽表示リスクの識別と評価のために不可欠と考えている。
 - 内部統制の理解は、運用評価手続を実施するかどうかの監査人の判断及び統制リスクの評価の基礎となる。
- 要求事項において、内部統制システムの理解は、内部統制システムの各構成要素の理解に関する要求事項の遵守により達成されることを明瞭化(第25項)
- 各構成要素の理解に関する要求事項において、理解が求められる内容及び手続を明瞭化

3. 企業の内部統制システムの理解

(2) 内部統制に関する用語の明瞭化

■ 内部統制システム(System of Internal Control)

- 現行の定義を、「内部統制(Internal Control)」から「内部統制システム(System of Internal Control)」に変更し、5つの構成要素で構成される旨を明瞭化(第16項(l))
 - ✓ 統制環境
 - ✓ 企業のリスク評価プロセス
 - ✓ 企業の内部統制システムの監視プロセス
 - ✓ 情報システム及びコミュニケーション
 - ✓ 統制活動

■ コントロール(Controls)

- COSO 内部統制の統合的フレームワークの定義を参考に、以下の定義を新たに設定(第16項(d))

コントロール(Controls)－経営者又は統治責任者の統制目標の達成のため、内部統制システムの構成要素に組み込まれた方針又は手続のことをいう。

- ✓ **方針**とは、企業の内部統制システムにおいて行われるべき又は行ってはならないことに関するステートメントのことをいう。当該ステートメントは、文書化又は明確なコミュニケーションが行われている場合もあれば、アクション又は判断により暗示的に示される場合がある。
- ✓ **手続**とは、方針を実施するためのアクションのことをいう。

(3) 内部統制の理解に関する要求事項の全体像

■ 要求事項のフローの明瞭化

- 財務報告に関連する内部統制システムの理解を要求。当該理解は、各構成要素の理解に関する要求事項の遵守によって得られることを明瞭化(第25項)
 - 適用指針において、財務報告に関連する内部統制システムとは、適用される財務報告の枠組みの要求事項に従った財務諸表の作成に関連する内部統制システムであることを説明。(A95項)
- 各構成要素の理解に関する要求事項において、理解が求められる項目を明瞭化(第27項から第38項)
- 監査に関連するコントロールの識別及び当該コントロールのデザインと業務への適用(Design and Implementation: D&I) の評価を要求(第26項)
⇒スライド13-18参照

(4) 5つの構成要素の理解を通じた内部統制の理解

- IAASBは、監査人は、5つの構成要素を理解する必要があると考えている。
- 各構成要素の理解が重要な虚偽表示リスクの識別と評価にどのように役立つか示すため、以下の二つに分類し、要求事項の順番を並び替え

1. 統制環境	主に間接的なコントロール (indirect controls)で構成
2. 企業のリスク評価プロセス	
3. 企業の内部統制システムの監視プロセス	主に直接的なコントロール (direct controls)で構成
4. 情報システム及びコミュニケーション	
5. 統制活動	

■ 統制環境、企業のリスク評価プロセス、企業の内部統制システムの監視プロセス

- 他の構成要素のコントロールを支えるコントロールで構成され、通常、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクには直接的には対応しない。
- よって、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクに関連する間接的なコントロール(Indirect controls) であることが多い。(A100項)

3. 企業の内部統制システムの理解

(4) 5つの構成要素の理解を通じた内部統制の理解(続き)

■ 情報システム及びコミュニケーション、統制活動

- 主に、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに直接的に対応する直接的なコントロール(Direct controls)から構成される。(A101項)

(情報システム)

- 財務報告に関する情報システム⇒理解を要求(第35項)
 - ✓ 企業の財務報告プロセス、並びに当該プロセスの適用のために配置されている人材、IT及びその他のリソースで構成(A151項)
- 財務報告に関する情報システムのコントロール⇒デザイン及び業務への適用の評価を要求(第36項)
 - ✓ 財務報告プロセスの内容及び範囲を定義し、当該プロセスの適用のために人材、IT及びその他のリソースをどのように配置するか定める方針及び手続(A152項)

(統制活動)

- 統制活動の理解⇒監査に関するコントロールの識別並びにデザイン及び業務への適用の評価により達成される(第38項)⇒スライド15参照
- ✓ 統制活動のコントロール: 重要な取引種類、勘定残高及び注記事項に関する情報システムの情報フロー及び財務諸表作成のための財務報告プロセスに対するコントロールであり、業務処理統制と全般統制で構成される。(A160項)

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

14

3. 企業の内部統制システムの理解

セクション3C

(5) 監査に関するコントロール

- 現行のISA 315における「監査に関する内部統制(Controls relevant to the audit)」の理解に関する要求事項は、「監査に関するコントロール(Controls relevant to the audit)」の識別に関する要求事項として維持。但し、以下を明瞭化。

■ 監査に関するコントロールの決定

- 要求事項において、全ての監査において「監査に関する」と考えられるコントロールを列挙(第39項)
- 適用指針において、監査に関するコントロールは、主に、直接的なコントロール(Direct controls)であり、また、統制活動のコントロールであること、但し、統制環境、企業のリスク評価プロセス又は企業の内部統制システムの監視プロセスにおいて、直接的なコントロールが存在することもある旨を説明。(A166項)
- 監査に関するIT全般統制の識別を要求⇒スライド17-18参照

■ 監査に関するコントロールのデザインと業務への適用(D&I)の評価

- 監査に関するコントロールのデザイン、及びこれらが業務に適用されているかどうか評価する(D&I)ことを要求(第42項)
- 適用指針において、D&Iの効果を説明(A200項)
 - ✓ コントロールに依拠するかどうかの判断に影響する。
 - ✓ 重要な虚偽表示リスクの理解、実証手続の種類、時期及び範囲の立案に役立つ。
 - ✓ 財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクの識別につながる場合がある。

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

15

(6) IT関連

■ 企業によるITの利用の進化に応じた基準の強化を実施

- 関連する定義を設定
- 監査に関するIT全般統制の識別に関するアプローチの強化・明瞭化

■ 定義(第16項(a), (e), (g))

業務処理統制(Application controls): 取引及び企業の情報システムにおけるその他の情報の開始から記録、処理、報告を支援し、当該取引及び情報の完全性を維持するための防止的又は発見的なコントロールのことをいう。当該コントロールは、その他の情報又は情報の完全性を維持するためのその他のコントロールに依拠している場合、もしくは、他のコントロールの運用に依拠している場合がある。

IT全般統制(General information technology controls): 企業の情報システムが、デザインされた通りに継続的に機能することを支援することにより、業務処理統制が有効に機能すること及び情報の完全性を支える、IT環境に関するコントロールのことをいう。IT全般統制には、企業のITプロセスに対するコントロールが含まれる。

IT環境(IT environment): 企業の業務を支援し事業戦略を達成するために利用するITアプリケーション及びそれを支えるITインフラ、並びにITプロセス及び当該プロセスに関わる人員のことをいう。

- ITアプリケーション: 取引又は情報の開始、処理、記録及び報告のために利用されるプログラム
- ITインフラネットワーク、OS、並びにデータベース及びそれに関連するハードウェア及びソフトウェア
- ITプロセス-IT環境へのアクセス、プログラム又はIT環境の変更、及びIT運用の管理に関する企業プロセスであり、IT環境の監視が含まれる。

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

16

3. 企業の内部統制システムの理解

(6) IT関連 - 監査に関するIT全般統制の識別

■ 情報システムの理解

- 財務報告に関する情報システムの理解の際、以下の理解を要求(第35項)
 - a. 企業の情報システムにおける、重要な取引種類、勘定残高及び関連する注記事項に関する情報のフロー(ITの利用によるものを含む)
 - b. 上記a.に関する会計記録
 - c. 上記b.の会計記録から企業の財務諸表を作成するための財務報告プロセス
 - d. 上記a.からc.に関する企業のIT環境

■ 監査に関するコントロールの識別

- 上記d.に基づく企業のIT環境の理解及び監査に関するコントロールの識別に基づき、監査に関するITアプリケーション及び企業のIT環境のその他の側面の識別を要求。(第40項)
- 識別において、以下の4つに関するITアプリケーションを考慮することを要求。
 - 経営者が依拠し、監査人が監査に関連すると判断した自動化されたコントロール
 - 重要な取引種類、勘定残高又は注記事項に関する情報システムにおいて蓄積及び処理される情報の完全性(integrity)の維持
 - 監査人が、直接の検証を行わずに、監査において依拠を計画するシステムが生成した報告書
 - 実証的手続のみでは十分かつ適切な監査証拠入手できないリスクに対応するコントロール

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

17

(6) IT関連－監査に関するIT全般統制の識別(続き)

■ 監査に関するコントロールの識別(続き)

- 識別した監査に関するITアプリケーション及び企業のIT環境のその他の側面について、以下の識別を要求。(第41項)
 - ・ ITの利用から生じるリスク
 - ・ 監査に関するIT全般統制
- 適用指針において、以下を説明。
 - ・ ITの利用から生じるリスクの範囲及び内容は、監査に関するITアプリケーション及びIT環境のその他の側面の性質によって様々であること。(A189項)
 - ・ IT全般統制は、ITの利用から生じるリスクに対処するために適用されるため、監査人は、識別した監査に関するITアプリケーション及び企業のIT環境のその他の側面、並びにそれらに関するITの利用から生じるリスクについての理解に基づき、監査に関するIT全般統制を識別すること。(A190項)
 - ・ 付録4において、IT全般統制の例を説明

■ 上記のアプローチのメリット

- 監査に関するIT全般統制の決定に役立つ
- 監査に関するITアプリケーションが存在しないと判断した場合には、ITの利用から生じるリスク及び監査に関するIT全般統制を識別する必要がないことを明瞭化

4. 重要な虚偽表示リスクの識別と評価

- クラリティ版ISA適用モニタリングの結果及び監査規制当局による検査指摘事項から、重要な虚偽表示リスクの識別と評価に関する要求事項の適用(特別な検討を必要とするリスクの識別を含む)が一貫していないことが問題点として指摘されている
- 重要な虚偽表示リスクの識別と評価の強化及び関連する要求事項の適用の一貫性の確保のため、以下の新たな概念及び定義を設定するとともに、関連する要求事項の強化を実施
 - 固有リスク要因
 - 関連するアサーション
 - 重要な取引種類、勘定残高又は注記事項
 - 固有リスクに関する連続したリスクの程度(spectrum of inherent risk)

(1) 新しい概念の導入

■ 固有リスク要因(定義を新設)

- 監査人が、アサーションにおける虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼす事象又は状況の特徴にフォーカスすることにより、重要な虚偽表示リスクの識別と評価が強化されることを意図して導入
- 以下に関する要求事項において考慮を要求
 - ・ 適用される財務報告の枠組みの理解(第23項(b)(i))
 - ・ アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの識別(第45項(b))
 - ・ 固有リスクの評価(第48項(a))

16(f). 固有リスク要因(Inherent risk factors)とは、取引種類、勘定残高及び注記事項に関するアサーションに対する虚偽表示の生じやすさに影響を及ぼす事象又は状況の特徴のことをいう。当該要因は、定性的又は定量的な要因であり、以下が含まれる。

- 複雑性
- 主觀性
- 変化
- 不確実性
- 経営者の偏向又は不正による虚偽表示の生じやすさ

(1) 新しい概念の導入(続き)

■ 関連するアサーション(定義を新設)

- 重要な虚偽表示リスクが存在するアサーションの識別を求めて、重要な虚偽表示リスクの識別の網羅性を強化するために導入

■ 重要な取引種類、勘定残高又は注記事項(定義を新設)

- 情報システムの理解及び評価した重要な虚偽表示リスクへの対応の範囲の明瞭化のために導入

16(h). 関連するアサーション—取引種類、勘定残高又は注記事項の性質や状況により、アサーション・レベルにおいて、個別に又は他の虚偽表示と合わせて重要となる虚偽表示が発生する可能性が合理的にあり得る(reasonably possible)と考えられる場合、当該アサーションは、当該取引種類、勘定残高又は注記事項に関連するアサーションとなる。合理的にあり得る(reasonably possible)とは、重要な虚偽表示となる可能性が『ほとんどない』よりは高い(more than remote likelihood)場合である。関連するアサーションかどうかの判断は、コントロールが存在しないとの仮定の上で行われる。

16(j). 重要な取引種類、勘定残高又は注記事項—関連するアサーションが一つ以上識別された取引種類、勘定残高又は注記事項のことをいう。

(1) 新しい概念の導入(続き)

■ 固有リスクに関する連続したリスクの程度(spectrum of inherent risk)

- 序説及び適用指針において概念を説明
- 虚偽表示の発生可能性及び潜在的な虚偽表示の大きさ、並びに固有リスク要因による影響を考慮する際の枠組みを提供し、重要な虚偽表示リスクの識別と評価の一貫性の強化に役立つ。

5. 本ISAは、監査人に対し、識別したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクについて、固有リスクと統制リスクを分けて評価することを求めている。監査人は、重要な虚偽表示の発生可能性(likelihood)と大きさ(magnitude)を評価し、また固有リスク要因を考慮することにより、固有リスクを評価する。固有リスク要因は、単独で又は組み合わさって、固有リスクを様々な程度に増加させる。ISA 200に記載されているとおり、一部のアサーション並びに関連する取引種類、勘定残高及び注記事項は、他と比して固有リスクが高くなる。本ISAにおいて、固有リスクが様々である程度のことを、「固有リスクに関する連続したリスクの程度(spectrum of inherent risk)」という。

A222. 潜在的な虚偽表示の発生可能性と大きさの相対的な程度により、当該虚偽表示リスクが固有リスクに関する連続したリスクの程度の中のどこに存在すると評価されるかが決まる。発生可能性が高く影響が大きいほど、固有リスクは高く、発生可能性が低く影響が小さいほど、固有リスクは低くなる。.....

4. 重要な虚偽表示リスクの識別と評価

(2) 要求事項のフロー、D&Iとの関係

■ 要求事項のフロー(スライド25参照)

- IAASBは、重要な虚偽表示リスクの識別に関する要求事項は、必ずしも基準に記載された順番に沿って適用が求められるべきものではないと考えている。
 - ✓ 重要な虚偽表示リスク及び重要な取引種類、勘定残高及び注記事項並びに関連するアサーションの識別方法は、事務所のメソドロジーによって様々
 - ✓ 識別のプロセスは累積的かつ反復的(iterative)であり、初年度監査か継続監査かによっても適用の方法は異なる。(A202項)
- 関連する各要求事項を遵守しており、内部統制システムの理解が、重要な虚偽表示リスクの識別と評価に基づき適切であることが重要。

■ 監査に関するコントロールのデザイン及び業務への適用の評価との関係

- 監査に関するコントロールのデザイン及び業務への適用の評価と統制リスクの評価との関係を明瞭化
 - ✓ 運用評価手続の実施を予定する場合、当該コントロールのデザイン及び業務への適用の評価に基づき、想定される運用状況の有効性の程度を考慮して統制リスクを評価する。(A232項)

4. 重要な虚偽表示リスクの識別と評価

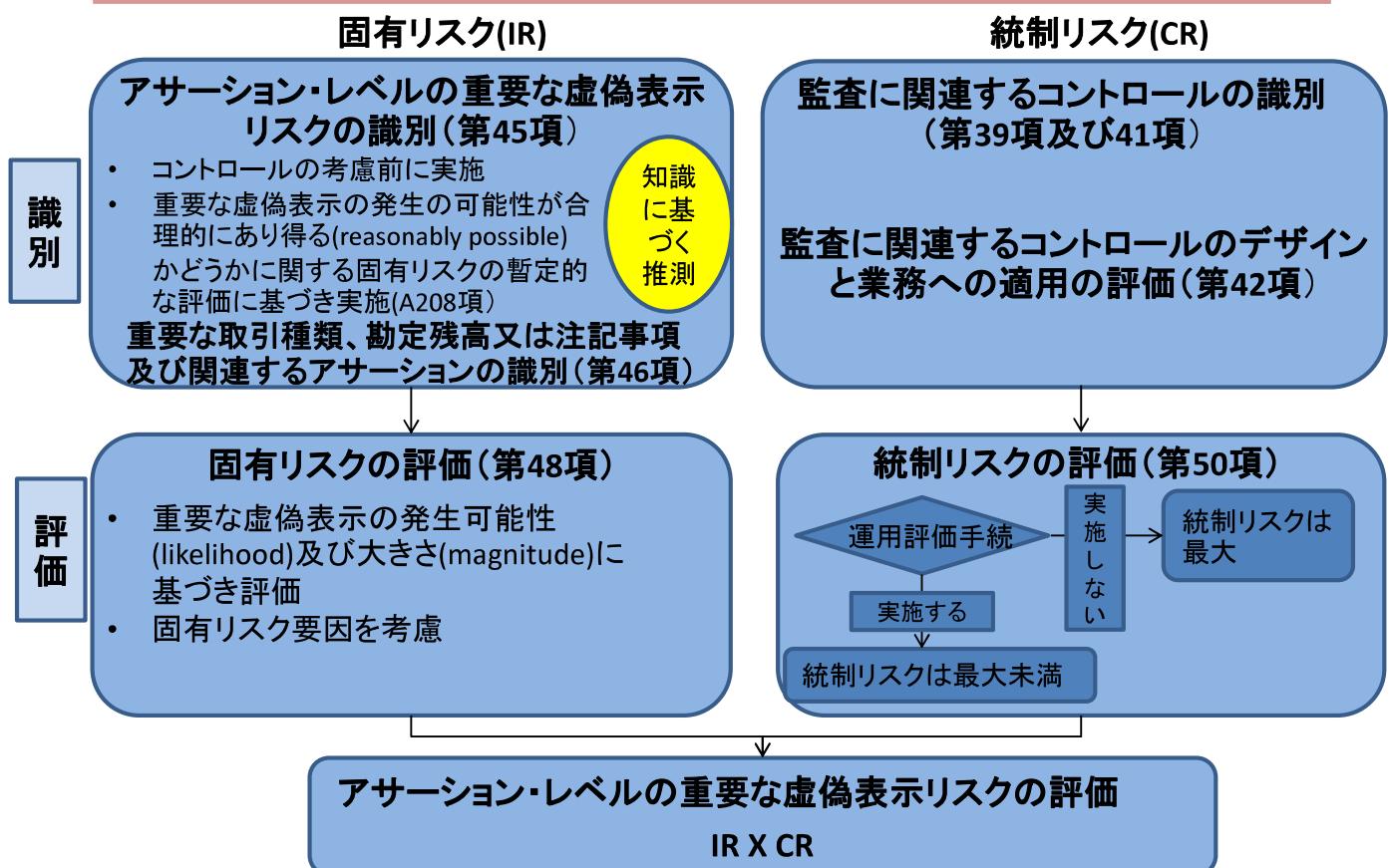
(3) 固有リスクと統制リスクの別箇の評価

- 現行のISAでは、固有リスクと統制リスクを合わせて(combined)評価することも、それぞれに分けて(separate)評価することも認められている(ISA 200「財務諸表監査における総括的な目的」A42項)。
- 一方で、ISA 330 第7項では、リスク対応手続の立案の際、固有リスクと統制リスクを分けて検討することが求められている。

- 重要な虚偽表示リスクへの適切な対応を促進するため、固有リスクと統制リスクの別箇の評価を要求することに変更
- 当該変更は、ISA 540(改訂)に既に組み込まれているが、ED ISA 315では、アサーション・レベルの全ての重要な虚偽表示リスクに対して適用となるように変更

4. 重要な虚偽表示リスクの識別と評価

(3) 固有リスクと統制リスクの別箇の評価(続き)



4. 重要な虚偽表示リスクの識別と評価

セクション3D

(4) ISA 540(改訂)との関係

- 2018年6月に最終承認されたISA 540(改訂)において、既に以下の概念は含まれているが、本EDにおいては、全ての取引種類、勘定残高及び注記事項に適用される形で含まれている。
 - ・ 固有リスク要因
 - ・ 固有リスクに関する連続したリスクの程度
 - ・ 固有リスクと統制リスクの別箇の評価
- 両基準における関連する概念の整合性は確保されている。但し、固有リスク要因については、ISA 540(改訂)は会計上の見積りに特有の要因のみを扱っている。

ED ISA 315(改訂)	ISA 540(改訂)
複雑性	複雑性
主観性	主観性
不確実性	見積りの不確実性
変化	その他の固有リスク要因の例として 適用指針で記載
経営者の偏向又は不正による 虚偽表示の生じやすさ	

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

26

4. 重要な虚偽表示リスクの識別と評価

セクション3D

(5) 特別な検討を必要とするリスク

- クラリティ版ISA適用モニタリングの結果、特別な検討を必要とするリスクの決定が実務で一貫していないことが指摘されている。
- 原因の一つは、定義がリスクへの対応の説明になっており、リスクの性質を説明していないため。
- リスクの性質にフォーカスした定義に変更
- 「…虚偽表示が発生する可能性及び潜在的な虚偽表示の大きさに及ぼす影響…」とすべきか議論したが、発生可能性は低いが、発生した場合非常に影響が大きいリスクを定義から除外することは不適切と考え、「…又は…」としている。

現行ISA 315の定義	ED ISA 315の定義
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。	識別された重要な虚偽表示リスクのうち、以下のいずれかに該当するリスクのことをいう。 <ul style="list-style-type: none">・ 固有リスク要因が、虚偽表示が発生する可能性又は潜在的な虚偽表示の大きさに及ぼす影響の程度によって、固有リスクに関する連続したリスクの程度の上限に近い位置(close to the upper end)に存在すると評価された固有リスク・ 他のISAの要求事項により特別な検討を必要とするリスクとして扱われているリスク

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

27

4. 重要な虚偽表示リスクの識別と評価

(6) 識別・評価された財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスク

- 現行のISA 315は、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクの識別と評価を求めるが、その方法やアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクとの関係について説明していない。
- 以下により、識別された財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクを評価することを要求(第47項)
 - アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに及ぼす影響を決定すること
 - ISA 330に従った財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクへの全般的な対応を立案し実施する基礎とするため、当該リスクが財務諸表に及ぼす広範な影響の内容とその程度を評価すること
- 適用指針において、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクの識別と評価は、監査人による企業の内部統制システムに関する理解(特に、識別された統制環境の不備)による影響を受けることを説明(A218項)

4. 重要な虚偽表示リスクの識別と評価

(7) 立ち止まって考えること(Stand-Back)及びISA 330 第18項

- 重要な虚偽表示の適切な識別を支援するため、重要な(significant)取引種類、勘定残高及び注記の識別の網羅性の検討を要求
⇒ED ISA 315 第52項を新設
- 現行のISA 330 第18項において、重要な(material)取引種類、勘定残高及び注記事項に関する要求事項が含まれている
⇒ED ISA 315 第52項との関連性を明瞭化するため、「定量的又は定性的に」を追加
- ISA 330 第18項の適用指針において、ED ISA 315 第52項とISA 330 第18項の関係を説明(A42項及びA42a項)
- 但し、いずれの要求事項も重要な虚偽表示リスクの識別と評価の限界に対処するためには設けられるものであり、2つの要求事項は不要との指摘がある。

ED ISA 315 第52項(新設)	適合修正 ISA 330 第18項(下線部を追加)
監査人は、定量的又は定性的に重要(material)であるが、重要(significant)ではないと判断された取引種類、勘定残高及び注記事項を識別し、関連するアサーションが存在しないか再評価しなければならない。	監査人は、評価した重要な虚偽表示リスクの程度にかかわらず、 <u>定量的又は定性的に</u> 重要な(material)取引種類、勘定残高及び注記事項の各々に対する実証手続を立案し実施しなければならない。

5. 適合修正

ISA 540(改訂)「会計上の見積りと関連する注記事項の監査」

■ 用語、表現の統一

- ED ISA 315(改訂)に合わせ、用語や表現を修正(内部統制システム、内部統制の構成要素、IT関連)

■ 固有リスクと統制リスクの別箇の評価

- 既にISA 540(改訂)に含まれているが、ED ISA 315(改訂)でも要求されていることを説明(第6項)。また、ISA 200 A42項を、ISA 315(改訂)で要求されている旨の説明に変更。

■ 固有リスク要因

- 既にISA 540(改訂)に含まれているが、ISA 315(改訂)で記載されている旨、ISA 540(改訂)では、会計上の見積りに関連する固有リスク要因を扱っている旨を説明(付録1)。

■ 固有リスクに関する連続したリスクの程度(spectrum of inherent risk)

- ISA 540(改訂)では、適用指針において、「固有リスクに関する連続したリスクの程度の最も高い位置(highest end)に存在すると評価…」の表現が使用されているが、変更は提案していない。(A69項、A83項、A137項)
 - 上記の表現は、特別な検討を必要とするリスクの定義(「…上限に近い位置(close to the upper end)に存在する…」)を含むと考えられるため。

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

30

セクション4

コメントの募集

(全般的な質問)

1. ED ISA 315は、特に以下に関して、重要な虚偽表示リスクの識別と評価プロセスの一貫性と厳格性を促進するため、適切に再構成、明瞭化及び現代化されているか？
 - a. 提案の変更はリスクの識別と評価プロセスの理解に役立つか？フローチャートは基準のフローを理解するのに有益か？
 - b. 改訂は、重要な虚偽表示リスクの識別と評価プロセスの一貫性と厳格性を促進し、セクション3Aに記載の公共の利益に最も重要な事項に適切に対処しているか？
 - c. 序説の記載は有益か？
2. ED ISA 315の要求事項と適用指針は、様々な規模、複雑性及び状況を有する企業の監査に適用するために、十分に柔軟に適用可能(sufficiently scalable)か？
3. データ分析を含めた自動化されたツール及び技法に関して、それらが監査においてどのように利用されるか例示を示すアプローチに合意するか(付録1を参照)？ガイダンスが必要な領域が他にあるか、また、その場合、どのようなガイダンスが必要か？
4. 提案は、リスクの識別と評価プロセスを通じた職業的懐疑心の適切な発揮を十分に支援すると考えるか？リスク評価手続に関する要求事項を変更し、「…重要な虚偽表示リスクの識別と評価の基礎として十分かつ適切な監査証拠を入手するため…」とすることに同意するか？当該明瞭化は、職業的懐疑心の発揮を促すと考えるか？(ED ISA 315 第17項)

Copyright © by JICPA. All rights reserved.

31

コメントの募集(続き)

(個別質問)

5. 企業の内部統制システムの理解に関する変更の提案は、理解のために必要な手続の範囲を理解するのに役立ち、また、重要な虚偽表示リスクの識別と評価のための手続との関係を明瞭化するか？特に、以下に関してどう考えるか？(第25項から第44項、A89項からA200項)
- 企業の内部統制システムの各構成要素の理解に関する要求事項は適切に強化され明瞭化されているか？理解の必要性、及び当該リスクがどのようにリスクの識別と評価プロセスに役立つか明瞭化されているか？
 - 監査に関するコントロールの識別に関する要求事項は、適切に強化され明瞭化されているか？特に小規模で複雑でない企業の監査において、監査に関するコントロールがどのように識別されるかが明瞭化されたか？(第39項から第40項)
 - ITに関する概念及び定義の導入に同意するか？IT環境の理解、ITから生じるリスクの識別及び全般統制の識別に関する要求事項及び適用指針は、監査人が、重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際に企業によるITの利用による影響を考慮するために役立つか？

コメントの募集(続き)

6. 提案した重要な虚偽表示リスクの識別と評価のための枠組みは、より厳格なリスク評価につながると考えるか？特に、以下についてどう考えるか？
- アサーション・レベルの固有リスク及び統制リスクを分けてそれぞれ評価することを求めるに同意するか？要求事項及び適用指針は、それぞれ分けて評価することを適切に支援すると考えるか？(第45項から第50項、A201項からA235項)
 - 重要な虚偽表示リスクの識別と固有リスクの評価を支援するため、「固有リスク要因」の概念及び定義を導入することを支持するか？固有リスク要因が監査人のリスク評価プロセスでどのように利用されるか説明する十分なガイダンスが含まれていると考えるか？(第16項(f)、A5項からA6項、A83項からA88項)
 - 「固有リスクに関する連続したリスクの程度(spectrum of inherent risk)」、及びそれに関連した潜在的な虚偽表示の発生可能性及び大きさの評価に関する概念の導入は、重要な虚偽表示リスク(特別な検討を必要とするリスクを含む)の識別と評価の一貫性の向上に役立つと考えるか？
 - 重要な取引種類、勘定残高及び関連する注記事項、並びに関連するアサーションの概念及び定義の導入に同意するか？これらの概念の決定方法(個別に又は他の虚偽表示と合わせて重要となる虚偽表示が発生する可能性が合理的にあり得る(reasonably possible)と考えられる場合、当該アサーションは関連すること)、及び重要な虚偽表示リスクの識別にどの様に役立つか説明する十分なガイダンスが含まれているか？
 - 「特別な検討を必要とするリスク」の定義及び関連するガイダンスの変更に同意するか？説明覚書第57項の提案(発生可能性又は大きさで判断される)に同意するか？第16項(k)、A10項、A229項からA231項)

コメントの募集(続き)

7. 財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクの評価に関する追加的なガイダンス(アサーション・レベルのリスクの評価への影響の判断を含む)を支持するか?(第47項、A215項からA220項)
 8. ED ISA 315 第52項(スタンド・バック)及びISA 330 第18項の変更の提案についてどう考えるか?いずれかのみ残すべきと考えるか、又は両方残すべきと考えるか?その理由は何か?
- (適合修正)
9. 以下に関する適合修正についてどう考えるか?
 - a. ISA 200及びISA 240:ISA 315(改訂)への変更が適切に反映されているか?
 - b. ISA 330:ISA 315(改訂)に行われた強化に照らした適切な変更が含まれているか?
(特に、監査に関する全般統制の概念の導入)
 - c. 付録2に記載のその他のISA:変更は適切かつ網羅的か?
 - d. ISA 540(改訂)及び関連する適合修正(EDに対する付録):変更は適切かつ網羅的か?
 10. ED ISA 315 第52項と整合させるため、ISA 330 第18項を改訂し、「定量的又は定性的に重要」な取引種類、勘定残高及び関連する注記事項を適用対象とすることに同意するか?

コメントの募集(続き)

(その他、一般的なコメントの募集)

11. 上記の他、以下に関するコメントも募集する。
 - a. 翻訳 - 各国で採用される際、多くの場合、最終版のISAは翻訳されることになる。IAASBは、ED ISA 315に関する翻訳上の問題に関するコメントを歓迎する。
 - b. 適用日 - ED ISA 315は、現行の基準を大幅に改訂するものであり、また、各国でデュー・プロセスや翻訳のための期間が必要となる。IAASBは、最終版のISAの承認後、少なくとも18か月後に終了する事業年度から適用・早期適用可とすることが適切と考えている。当該適用日が適切かどうかのコメントも歓迎する。

今後の予定

◆ IAASBにおける審議のスケジュール

2018年11月2日	公開草案のコメント締切
2018年12月、 2019年3月、6月	IAASBにおけるコメントの検討、最終案の策定に向けた審議
2019年6月	IAASBにおける最終案の承認

◆ 適用時期

最終基準の承認後、約18ヶ月後に開始する事業年度から適用(早期適用可)とする予定
⇒2020年12月15日以降開始事業年度の監査から適用予定