

# 監査リスク・モデルの改定とリスク評価手続

——わが国における監査リスク評価実務の変遷——

上 田 耕 治

## 要 旨

監査リスク・アプローチは不確実な企業環境に的確に対応するため監査リスク・モデルを改定して監査リスク評価プロセスの見直しを行ってきており、本稿はその手続の変遷を検討している。伝統的監査リスク・アプローチのリスク評価手続が会計記録に注目する手順的性格を有する手法であるのに対して、改定された監査リスク・モデルに基づくリスク評価手続は、リスクをより重視しリスクから監査手続を立案することを求めるため実務への適用は容易でないという課題も有している。そのための手法の開発が期待されるが、このような監査リスクを広く追求する思考は将来的な監査の枠組みにも示唆を与えられると思われる。

## I はじめに

わが国における監査リスク・アプローチの実務は1991（平成3）年の監査基準の改正<sup>1)</sup>に始まり、その後の監査基準および監査基準委員会報告書（以下、監基報と省略する。）の改正等により今日に至っている。なお、監基報は国際監査基準（International Standards on Auditing：以下、ISAと省略する。）に対応するものとして、日本公認会計士協会より公表されており、現行の監基報はクラリティ版ISAに対応した「新起草方針に基づく監査基準委員会報告書<sup>2)</sup>と称されている。

監査リスク・アプローチ導入までの監査基準・準則は、監査の各局面における具体的な手続を「通常の監査手続」等として指示するものであったが、「監査基準を通じて監査手続を個々に規制するという枠組みは、監査の有効性を高めることに必ずしもつながっていないとの反省から、財務諸表の信頼性について社会が期待する保証水準を実現することを前提としたうえで、いかなる監査手続を選択・適用するかは監査人の自由な裁量に委ねることを認める（鳥羽ほか [2015], p. 239）」という枠組みが採用された。

監基報は、監査リスク・アプローチの基礎となる監査リスクの構成要素の相互関係を次の論理モデル式で示している（監基報5，第26項，監基報28，第7項，監基報200，第12項<sup>3)</sup>）。

$$AR=IR\times CR\times DR \quad \text{または} \quad DR=\frac{AR}{IR\times CR}=\frac{AR}{RMM}$$

(注)  $AR$ ：監査リスク， $IR$ ：固有リスク， $CR$ ：統制リスク， $DR$ ：発見リスク， $RMM$ ：重要な虚偽表示リスク。

監査リスク・モデルは、監査の失敗の可能性である監査リスク<sup>4)</sup>を重要な虚偽表示リスク（固有リスクおよび統制リスクの結合リスク）および発見リスクを統合したものとして論理的に定式化している。なお、この論理モデル式は算式ではない（監基報5，第26項）。

監査リスク・モデルは監査上のリスク要因の相互関係を明らかにしているが、それによると監査リスクが一定水準であることを前提にすれば、重要な虚偽表示リスクと発見リスクに逆相関の関係が生じる（監基報200，第A41項）。この関係に着目して、監査とは独立して存在している（監基報200，第A36項）重要な虚偽表示リスクを評価し、それに許容される発見リスクの程度を満たす十分かつ適切な監査証拠を入手できる監査手続を選択する。この考え方が監査リスク・アプローチの基本である。

監査リスクを許容可能な低い水準に抑え意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかは職業的専門家としての判断に係る事項である（監基報200，第A30項）が、その監査証拠の十分性と適切性の判断要素もまた虚偽表示リスクである（監基報200，第A28項）ことから、リスク評価が監査リスク・アプローチにおける監査手続立案の要となる。

本稿は、監査リスク・アプローチの監査実務に関して、リスク評価に関する監基報の改正を整理して（Ⅱ）それぞれのリスク評価手続を実務的に検討することにより（ⅢⅣⅤ）監査手法や実務の今後について論じている（Ⅵ）。

## Ⅱ 監基報の改正にみる監査リスク・アプローチの展開とリスク評価手法の進展

監査リスク・アプローチに関連する監基報の公表・改正の状況は図表1のように要約できる。監基報はリスク・モデルが示された2002（平成14）年から大きく2回の改正を経ており、監査リスク・モデルの改定はその改正内容からリスク評価プロセスの改定を基調としている。なかでも2005（平成17）年改正が現行実務の基礎となっている。本稿では一連のアプローチを、伝統的監査リスク・アプローチ、事業上のリスク等を重視した監査リスク・アプローチおよび事業上のリスク等を重視した監査リスク・アプローチ（クラリティ版）と称している。

図表1 監査基準委員会報告書（監基報）の監査リスク・アプローチに関する改正の概要（リスク評価手続関連）

アプローチ	伝統的監査リスク・アプローチ	事業上のリスク等を重視した監査リスク・アプローチ	事業上のリスク等を重視した監査リスク・アプローチ (クラリティ版)
基礎となる監査基準等	2002（平成14）年1月改正監査基準	2005（平成17）年10月改正監査基準	2005（平成17）年10月改正監査基準 2011（平成23）年12月新起草方針に基づく報告書
アプローチの要点	監査リスク・アプローチを明確に規定 監査リスク・モデルの明示	事業上のリスクを重視したリスク・アプローチ 結合リスクである重要な虚偽表示リスク（RMM；IR×CR） 財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクの評価	国際監査基準 クラリティ対応 財務諸表項目からアサーションへ
リスク評価の特徴	経営環境等を含む固有リスクの評価 主要なサイクルの監査要点ごとの統制リスクの評価	財務諸表全体レベルと財務諸表項目レベルのリスクの評価 財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示のリスクの評価	財務諸表全体レベルとアサーションレベルのリスク評価 アサーションレベルの重要な虚偽表示の評価
リスク・モデル関連	1995（平成7）年3月・2002（平成14）年5月 監基報5「監査リスクと監査上の重要性」	2006（平成18）年3月 監基報28「監査リスク」 1995（平成7）年3月・2005（平成17）年3月 監基報5「監査上の重要性」	2011（平成23）年12月 監基報200（51）「財務諸表監査における総合的な目的」※ 2011（平成23）年12月 監基報320（42）「監査の計画及び実施における重要性」
監査計画	1996（平成8）年3月・2002（平成14）年3月 監基報6「監査計画」	2006（平成18）年3月 監基報27「監査計画」	2011（平成23）年12月 監基報300（37）「監査計画」
リスク評価個関連	2002（平成14）年7月 監基報23「企業の事業内容及び企業内外の経営環境の理解」 2002（平成14）年7月 監基報20「統制リスクの評価」	2006（平成18）年3月 監基報29「企業及び企業環境の理解並びに重要な虚偽表示のリスクの評価」	2011（平成23）年12月 監基報315（38）「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」
監査ツール関連	監査委員会 研究報告 2003（平成15）年11月 第15号「経営環境等に関連した固有リスクチェックリスト」 2003（平成15）年11月 第16号「統制リスクの評価手法」	監査・保証実務委員会 研究報告 2007（平成19）年1月 第19号「重要な虚偽評価のリスクの評価手法」	監査基準委員会 研究報告 2012（平成24）年6月・2016（平成28）年6月 第1号「監査ツール」※
備考：以後の監基報の主な改正	2004（平成16）年3月：商法特例法監査委員会関連改正	2008（平成20）年10月：未発効の新起草方針に基づく改正版 2009（平成21）年4月：継続企業関連改正 2010（平成22）年3月：監査報告関連改正	2013（平成25）年6月8日：不正リスク対応基準等関連改正※ 2014（平成26）年4月：特別目的準拠性関連改正 2015（平成27）年5月：会社法監査等委員会等関連改正

（注1）2005（平成17）年改正監査基準に対応する一連の監基報は、当初2005（平成17）年3月に公表され、2006（平成18）年3月に監査基準の字句、表現等と整合性を図るための改正が行われている。

（注2）2013（平成25）年の不正リスク対応基準等により、監基報200「財務諸表監査における総合的な目的」および研究報告第1号「監査ツール」が改正されている。 ※参照。

（注3）研究報告第1号「監査ツール」は、2016（平成28）年6月に改正され、「リスク・アプローチの限界を補う監査手続」という項目の追加等が行われている（第21-2項）。

### Ⅲ 伝統的監査リスク・アプローチの監査リスクの評価

#### 1 伝統的な監査リスク・モデルの性格

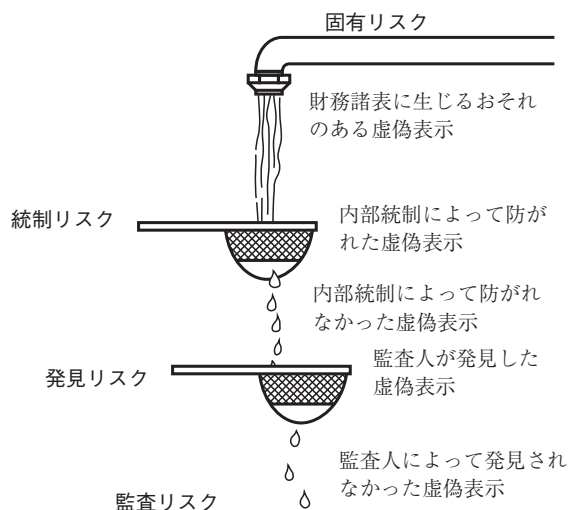
1991（平成3）年に監査リスク・アプローチの考え方が導入された後、2002（平成14）年の監査基準の改正により監査リスク・モデルが明示された。この改正は、「①過剰流動性が現出させた飽和経済の崩壊にともなう企業破綻あるいは信用力の低下が、企業の公表する財務諸表だけでなくその信頼性に関し独立の立場から職業的専門家としての意見を表明する監査の機能に対しても批判を引き起こしたこと、②近年の情報技術（IT）の高度化は世界的な規模での市場経済化を促し、資本市場ならびに企業活動の国際化も進展させ、企業が公表する財務諸表の監査に対しても、国際的な水準での機能向上が求められていること」を背景として、監査リスク・アプローチの実務への徹底等を図るものであった（企業会計審議会〔2002〕）。

#### 2 固有リスクおよび統制リスクの2段階のリスク評価

##### (1) 監査リスクの構成要素

監査リスクは、アメリカの監査基準（AICPA〔1983〕, para. 20）において図表2のような構成によるものとして導入された<sup>5)</sup>。この図が示すように、原初において監査リスクは固有リスクに端を発する残余リスクの体系として説明された。すなわち、財務諸表に虚偽表示が生じる可能性として固有リスクが存在し、その虚偽表示の発生可能性を内部統制が減少させるものとして働き、そして、監査人が監査を実施したにもかかわらず、その虚偽

図表2 監査リスクの構成要素



表示を発見し損ねる場合に、財務諸表に虚偽表示が残存し、その可能性が監査リスクとなる。したがって、監査リスク・アプローチでは、この固有リスクの残余リスクである監査リスクを低い水準に抑えなければならない。

このように、監査リスクの構成要素の独立評価は、固有リスクの評価を最初に行い、その次に統制リスクの評価を行うという2段階の順序をもった監査リスクの評価手続となる。伝統的監査リスク・アプローチは、このような残余リスクの考え方やリスク評価の順序という手続的特徴を有しており、監基報におけるわが国の監査リスク・モデルにおいても同様に理解されている（日本公認会計士協会 [2000]、第2章<sup>6)</sup>）。

## (2) 固有リスクの評価手続

監基報は、第一段階の評価手続である固有リスクの評価について以下のような留意事項を示した。（監基報5，傍点筆者）

9. 監査人は、固有リスクの評価に際して、会社の事業内容を理解することが重要である。……。
10. 監査人は、固有リスクについて、勘定や取引の監査要点ごとまたは勘定や取引ごとに、監査人の職業的専門家としての判断により評価する。……。
11. 監査人は、固有リスクを識別したときには、実際に財務諸表の重要な虚偽の表示となっているかどうかを実証手続により確かめるため、可能な限り、識別した固有リスクを特定の勘定や取引または関連する監査要点に関連付けることが必要である。
14. 監査人は、特定の勘定や取引が本来有する特性を検討して、特定の勘定や取引または関連する監査要点において重要な虚偽の表示が発生する可能性について評価しなければならない。……。また、企業内外の経営環境が、特定の勘定や取引または関連する監査要点に及ぼす影響を考慮しなければならない。……。

この指針が示すように、伝統的監査リスク・アプローチの実務は、固有リスクの評価に、特定の勘定や取引または関連する監査要点に及ぼす影響を導き出すことが直接的に求められ（第11項）、固有リスクを勘定や取引に関連付けることに留意がおかれた。監査の終了には実証手続が必要であり、そのためには「特定の勘定や取引または関連する監査要点」への関連付けが必要になるが、監基報は、リスク評価の当初段階から、特定の勘定や取引が本来有する特性（第14項）すなわち会計記録<sup>7)</sup>との関連性を求めていることがわかる。

なお、固有リスクの識別には、図表3のような「経営環境等に関連した固有リスク・チェックリスト（日本公認会計士協会 [2003a]）」というツールも用いられた。伝統的監査リスク・アプローチにあっても、リスク評価に経営環境の影響も取り込んでおり（第14項）、最初に固有リスクの評価を行うという位置づけであるため、「はい」「いいえ」式のチェッ

図表3 経営環境等に関連した固有リスク・チェックリスト（一部）

項目	固有リスクの識別 あり (Y) なし (N)
I 一般的経済環境	
1. 経済活動の一般的水準、景気の動向 ① 景気が後退期で、在庫が増加し、陳腐化した棚卸資産が滞留する可能性はないか。 ② 同じく、与信先（得意先）の業績が悪化し、債権が回収不能となる可能性はないか。	
II 企業の属する産業の経済環境	
1. 市場の状況 ① 産業全体の需要が減退し、設備過剰となっている業種に属していないか。 ② 業界で厳しい価格競争が行われていないか。 ③ 同業他社と比較して急成長していないか、または収益性が異常に高くないか。 ④ 業界全体が後退または低迷している業種に属していないか。	
III 企業の事業活動環境	
2. 経営の構造等 (2) 経営方針及び理念 ① 経営者は、高い利益を獲得するために事業上の高いリスクをとる傾向はないか。 ② 経営者は、節税目的から申告所得を最小限に抑えるために、不適切な手段をとる傾向はないか。 ③ 経営者は、利益または売上目標の達成を過度に重視する傾向はないか。 ④ 経営者は、営業担当者に対して非常に強引な営業上の目標を課していないか。	

クリストにより企業の事業内容等の網羅的な理解を図ることになっている。

これらから、伝統的監査リスク・アプローチでの固有リスクの評価実務は、チェックリストを用いて経営環境の影響を理解したうえで、会計記録と監査要点に固有リスクを絞り込むものであったといえる。固有リスクを最初に評価することから、監査要点へ関連付けられた固有リスクの識別と評価を手順的に実施することができる性格にも特徴を指摘できる。会計記録を基礎とする固有リスクの評価は、企業会計の実務に合わせて監査手続を実施することから、監査手続としては理解・運用しやすい手法といえる。

### 3 主要な取引サイクルの監査要点ごとの統制リスクの評価

#### (1) サイクル・アプローチ

監基報は、第二段階の評価手続である統制リスクの評価について以下のような留意事項を示した。（監基報5，傍点筆者）

17. 監査人は、内部統制の理解に基づいて統制リスクの程度を暫定的に評価し、内部統制の整備及び運用状況に係る統制評価手続を実施して、取引サイクルに関連する監査要点ごとに統制リスクの程度を評価しなければならない。……。

28. 統制リスクの評価は、監査人が収集した種々の情報に基づいて、販売、購買、給与、生産・資産管理等の主要な取引サイクルごとの監査要点とそれに関連する統制活動、取引データ量、ITの利用状況、情報システムの複雑性、監査に利用可能な資料（特に電子データかど

うか。)等を勘案して、内部統制が財務諸表の虚偽の表示を事前に防止し、適時に発見し修正できるかどうかを評価すること、すなわち内部統制の有効性を評価することである。

伝統的監査リスク・アプローチでは、取引サイクルに関連する監査要点ごとに統制リスクの程度を評価することが求められ（第17項）、統制リスクの評価は、主要な取引サイクルごとの監査要点に統制活動等を勘案することにより内部統制が財務諸表の虚偽の表示を事前に防止し、適時に発見し修正できるかどうかを評価することとされた（第28項）。これらの定めは、統制リスクの評価について、財務諸表の虚偽の表示の事前防止に焦点を当てている点で残余リスクの考え方に合致するものといえる。

取引サイクル・アプローチは、勘定（accounts）の相互関連性を認識した監査手続の実施方法である（Johnstone et al. [2014], p. 368）。販売サイクルは受注・出荷・売上計上・請求・回収などの業務区分により構成される。この業務区分を勘定科目との関連でくり直したものをプロセスという。売掛金勘定を例にとれば、借方に会計記録を提供するまでの業務区分が売上プロセスであり、貸方に会計記録を提供するまでの業務区分が回収プロセスである。取引サイクルと業務プロセスや勘定科目との関連は、図表4のように整理される（日本公認会計士協会 [2003b], pp. 4-5）。

図表4 取引サイクル・業務プロセスと勘定科目

業務区分との関連	取引サイクル	販売						
	プロセス	売上				回収		
	業務区分	受注	出荷	集計	売上計上	請求	入金	売掛金消込み
勘定科目との関連	借方	売掛金				現金預金		
	貸方	売上				売掛金		

サイクルやプロセスの概念は、取引に対して勘定科目を視覚化する助けとなり、内部統制や勘定残高に対する監査手続の立案を容易にする。プロセスにはその取引がどのように着手、承認、記録、報告されるかという業務が含まれるが、監査人は、特定のプロセスの監査にさいし、そのプロセスの取引フロー、虚偽表示が発生するかもしれないプロセスの箇所、および虚偽表示が生じるリスクを低減するための統制に焦点を置く。プロセスごとのリスクと統制の理解は、監査人が実施すべき監査手続を決定するのに役立つ（Gramling et al. [2010], p. 468）。

このように、取引サイクル・アプローチには、勘定の相互関連性に着目して、複数の勘定と業務プロセスを対応させる思考が含まれており、会計記録に関連付けて評価することが強調される固有リスクの評価手法と連携したリスク評価手法と考えることができる。なお、監査リスク・モデルが明示される以前の監査実務においても、内部統制の有効性の程

度に応じて監査手続を決定する必要から「会計処理過程と関連させて内部統制組織の機能を把握する（監基報4，第13項）」ことが求められており，会計記録との関連性に焦点を当てることが伝統的監査リスク・アプローチの主な特徴といえる。

## (2) 監査要点の関連付け

監査手続の立案において，監査リスクの監査要点への関連付けは，特に監査人の専門的能力にかかわる要素である。これは，特定の勘定や取引または関連する監査要点を取引サイクルに応じて検討し，その内部統制を評価するものである。「内部統制の有効性の評価について（日本公認会計士協会 [1997]）」では，統制目的という概念が示されており，監査ツールである「統制リスクの評価手法（日本公認会計士協会 [2003b]）」でもその考え方が踏襲されている<sup>8)</sup>。

「内部統制の有効性の評価について」は，内部統制の有効性の評価手法として，①業務区分に注目して取引サイクルに区分し，②各取引サイクルと財務諸表項目を関連付け，その財務諸表項目がどのような取引記録として業務に組み込まれ，③どのような統制手続によりその取引記録の信頼性が確保されているかを把握し，④その統制手続の統制目的に注目して監査要点に関連付けるという一連の手続を示した（4(4)(5)）。ここで，統制目的とは，統制活動により達成すべき目的をいうが，統制目的は，適正な財務報告目的を達成するために経営者によって定められたものであるため，監査人が立証すべき監査要点と関連している。したがって，内部統制と監査要点の関連付けを行うための概念として適用することができる。図表5のようなマトリックスに応じて，統制手続と監査要点が関連付けられる（日本公認会計士協会 [2004]，pp. 158-159）。

この統制目的に着目した監査要点との関連付けの手法は，評価すべき内部統制について会計記録との関連性が先決でなければならず，ここでも勘定との連携が要となっている。

## (3) 統制リスクの評価手続

伝統的監査リスク・アプローチでは，固有リスクは「特定の勘定や取引または関連する監査要点」に関連付けて評価されており，統制リスクの評価はそれらに対して内部統制を考慮していくことが主題となる。このため，主要な取引サイクルごとの監査要点とそれに関連する統制活動等を勘案することが行われる（監基報20，第28項）。内部統制は，業務プロセスに組み込まれ一体となって遂行されていることから，業務プロセスごと，統制行為ごとに評価手続が実施される。図表6は，「統制リスクの評価手法」から「(付録3) 統制リスク評価ワークシート」を抜粋して示した監査調書の様式（売上計上に関する一部）である。ここでは，統制行為，監査要点，統制評価手続，評価結果など監査手続が一覧で



図表 5 統制目的と監査要点との関連

		監査要点					
		実在性	網羅性	期間配分・正確性・適時性	権利と義務	評価の妥当性	表示の妥当性
統制目的	職務の分離	○	○	○	○	—	—
	保全	○	○	○	○	—	—
	承認	○	○	○	○	—	—
	実在性	○	—	—	—	—	○
	網羅性	—	○	—	—	—	○
	正確性	—	—	○	—	—	○
	適時性	—	—	○	—	—	○
	評価	—	—	—	○	○	—

図表 6 統制リスクの監査調書様式（一部）

業務区分	整備状況の評価と統制リスクの暫定的評価						運用状況に係る統制評価手続とその結果に基づく統制リスクの評価						実証手続計画上の留意事項	
	統制行為	監査要点				暫定的評価	統制評価手続	調書番号	検出事項	統制リスクの評価				
		実在性	網羅性	権利と義務の帰属	期間配分の適切性					表示の妥当性	高	中		低
(4) 売上計上	① 経理部門では、売上伝票と出荷報告書との照合が行われる。	○			○		○	(11) (4) で選んだ項目につき、売上伝票と出荷報告書とが照合されていることを確認する。	S130	なし			○	
	② 販売責任者は、定期的に受注データの消込みが適切に行われているかどうかをみるために、注残リストを査閲している。	○	○		○		○	(12) 1 か月を選び、販売責任者が注残リストを査閲していることを確認する。	S160	・注残リストの査閲について、一部行われていない場合が発見された。 ・したがって、統制リスクの評価を「低」から「中」に変更した。			○	(会社への改善勧告事項) ・注残リストの査閲を漏れなく行うよう改善を求めることとする。 (実証手続の変更) ・期末に実施する予定のカットオフテストに注残リストの査閲手続（期末日前後〇〇日間）を追加することにした。
	③ 毎月末、得意先元帳（販売管理システムから出力）及び総勘定元帳（会計システムから出力）が一致しているかチェックされている。	○	○		○		○	(13) 特定の月を選び、得意先元帳及び総勘定元帳との照合印の有無を確認する。	S130	なし			○	

(注) (4) 受注台帳から××件抽出し、書類の整備状況を確認する。

きるように文書化されている。

この図表 6 の監査調書様式から、①固有リスクの評価（会計記録から監査要点の関連付け）、経営環境の理解（チェックリストの適用）、②内部統制の記述（フローチャート等）、

③統制評価手続の立案，実施，結果の文書化，実証手続の立案という，主要な監査実務のフローを見て取ることができる。

実証手続の立案には、「特定の勘定や取引または関連する監査要点」の考慮が必要であるが，伝統的監査リスク・アプローチは，統制リスクの評価においても会計記録を出発点とした固有リスクの評価と連携していることから，会計記録をキーにしてリスクと手続を関連付けることができる点で実務上，理解・運用しやすい手順の性格を有する手法ということができる。

#### IV 事業上のリスク等を重視した監査リスク・アプローチの監査リスクの評価

##### 1 監査基準の改正の必要性

2005（平成17）年の監査基準の改正は，相次ぐ不適正な開示事例に関連して，リスク・アプローチの適用に改善が求められる事例が多く見られたことへの対応のため，リスク・アプローチの適用等に関する国際的な動向に合わせた改訂を行うものであった（企業会計審議会 [2005c]，前文。以下，前文として引用する。）。

具体的には，経営者不正等，重要な虚偽表示への経営者関与に対応するため，①企業の外部・内部要因の十分な考慮を目的とした「事業上のリスク」概念の導入，②複合的な状態で存在していることの多い固有リスクと統制リスクを結合した「重要な虚偽表示リスク」としてのリスク評価の原則，③財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす要因の十分な検討を促すための「財務諸表全体レベル」と「財務諸表項目レベル」の2段階でのリスク評価，および④「特別な検討を必要とするリスク」を設定することによるリスク・アプローチの適用面での徹底等である。これらのリスク評価手法に関する改訂の監査手続や評価実務への影響を検討する。

##### 2 事業上のリスクを重視したリスク・アプローチ

###### (1) 事業上のリスクの重要性

財務諸表の重要な虚偽の表示は，経営者レベルでの不正や経営状況を糊塗するための経営者の関与等から生ずる可能性が高くなってきており，経営者の重要な虚偽の表示への関与は，経営者の経営姿勢，内部統制の重要な欠陥，ビジネス・モデル等の内部的な要因と，企業環境の変化や業界慣行等の外部的な要因あるいはそれらの複合要因によってもたらされる場合が多いとされるにもかかわらず（前文），監査の失敗の事例の中には，企業および企業環境が十分に理解されなかったことから，虚偽表示のリスクが見落とされてしまったことに起因するものがあると指摘されている（企業会計審議会 [2005b]）。伝統的な監

査リスク・モデルにおいても、企業および企業環境を考慮することは求められていたが、実務での監査人の監査上の判断は、財務諸表の個々の項目に集中する傾向があるとされ（前文）、リスク・アプローチの実務においてリスク評価対象を狭めないように、内部統制を含む企業および企業環境を十分に理解し、財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす可能性のある事業上のリスク等を重視することが求められた。

(2) 事業上のリスクの重視と監査リスク・モデル

このリスク評価プロセスの変更は、伝統的監査リスク・アプローチが固有リスクの評価手続に会計記録との関連付けを強調していたことに「木を見て森を見ず」的な監査となる原因があるとされたことによるものと考えられる。「事業上のリスク等を重視した監査リスク・アプローチ」においても、リスク・アプローチの基本的な考え方は変わらず、概念や考え方は踏襲されている（前文）とされていることから、重要な虚偽表示リスクをより広く評価するために、現行基準でも求められている事業上のリスク（山浦 [2005], p. 50）を強調して、リスク評価の対象を広げ（前文）ていることは、本来、監査基準が想定しているリスク概念が、当時の監査実務よりも広いことを明確にしたものといえる。

図表7は、実務上取り上げられる固有リスクの要素の拡大と監査アプローチごとのリスク評価対象としての適合性の関係を整理したものである。伝統的監査リスク・アプローチでは、会計記録に着目することから監査要点との関連性が明確でない経営環境要素を実務上評価し損じるおそれもあるが、事業上のリスクを重視した監査リスク・アプローチでは、それへの考慮も特に求められていることを表している。

図表7 監査アプローチと評価対象となる固有リスクの要素

	固有リスクの要素			容易 困難	監査要点との 関連付け
	外部内部経営環境		特定の取引記録・ 財務諸表項目		
	事業上のリスク				
BRA 結合リスク	○	○	○	容易	
	○	○	—	困難	
TRA 独立評価	○	○	○	容易	
	×	×	—	困難	

(注) BRA：事業上のリスク等を重視した監査リスク・アプローチ、TRA：伝統的監査リスク・アプローチ。

(3) 監査手続・手法の見直し

この改正を受けて監査ツールは「重要な虚偽表示リスクの評価手法（日本公認会計士協会 [2007]）」へとって代わられた。従来の固有リスクのチェックリストは廃止され、図表8のような事業上のリスク・固有リスクと監査要点の例示のツールが示された。監査人の

図表 8 事業上のリスクと勘定等の特性により識別される固有リスクの例（一部）

企業環境	事業上のリスク（固有リスク要因）	影響を受ける勘定等
景気の後退期： <input type="checkbox"/> 販売の低下 <input type="checkbox"/> 与信先の業績が悪化	<input type="checkbox"/> たな卸資産が滞留  <input type="checkbox"/> 滞留債権の発生	<input type="checkbox"/> たな卸資産の過大計上（評価）  <input type="checkbox"/> 貸倒引当金の過小計上（網羅性・評価）
技術革新のテンポの著しく速い産業	<input type="checkbox"/> 生産設備の陳腐化 <input type="checkbox"/> 遊休資産の発生 <input type="checkbox"/> たな卸資産が陳腐化し販売不能	<input type="checkbox"/> 減価償却費の計上不足（評価） <input type="checkbox"/> 表示の誤り（表示） <input type="checkbox"/> たな卸資産の過大計上（評価）
経営者が積極的な経営方針を掲げ、厳しい販売目標を設定	<input type="checkbox"/> 従業員が、その圧力に耐えられず、押込販売。滞留債権の発生	<input type="checkbox"/> 架空売上、売上の過大計上（実在性） <input type="checkbox"/> 貸倒引当金の過小計上（網羅性・評価）

検討が、リスクを認識しないといった安易な対応になったり、網羅性を重視するあまり形式的なチェックリストの利用となったり（企業会計審議会 [2005a]）するとの懸念によるものと思われるが、このような例示も本来困難な固有リスクと監査要点の関連付けの実務に役立てることができると思われる。

### 3 結合リスクとしての重要な虚偽表示リスク

#### (1) 結合リスクの意義

従来のリスク・アプローチでは、監査人は、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるため、固有リスクと統制リスクを個々に評価して、発見リスクの水準を決定することとしていた。しかし、固有リスクと統制リスクは実際には複合的な状態で存在することが多く、監査の実務において、監査人は、これらのリスクを明確に分けることは困難で（山浦 [2005], p. 50）、固有リスクと統制リスクを分けて評価することにこだわることは、リスク評価が形式的になり、発見リスクの水準の的確な判断ができなくなるおそれもある。そこで、原則として、固有リスクと統制リスクを結合した「重要な虚偽表示のリスク」を評価したうえで、発見リスクの水準を決定することとされた（前文）。

これも、固有リスクに対して内部統制を検討するという伝統的な監査リスクの評価手法からの転換であり、企業および企業環境等の外部要因・内部要因をよりの確に取り入れるための監査リスク評価プロセスの拡充と関連している。また、固有リスクと統制リスクの結合は、内部統制の「リスク評価の機能」と関連して事業上のリスクの導入とも整合的といえる。このように、結合リスクによる重要な虚偽表示リスクの評価は、固有リスクの一要素である事業上のリスクを強調することを通じて、会計記録への関連付けを出発点とした残余リスクとしての監査リスク・モデルの適用からの大きな変更を示すものである。

#### (2) 結合リスクの監査実務への影響

新しい監査ツールでは、文言説明を基礎とした監査調書様式が用いられた。図表 9 は、

図表6と同じく「売上計上」に関して「重要な虚偽表示リスクの評価手法」の付録「E2表：重要な勘定等の理解及び重要な虚偽表示のリスクの識別・評価」, 「F表：プロセスの理解と内部統制の評価」を抜粋して作成した重要な虚偽表示リスクの監査調書様式である<sup>9)</sup>。ここでは、事業上のリスクの識別をはじめ監査人が特定したリスク項目に関して、監査手続の立案と実施が文書化されている。図表6の監査調書様式が業務プロセスの総覧であったことと比較すると個別性が高まっていることが指摘できる。

このような記述的な監査調書様式は、固有リスクと統制リスクの結合によって説明記述によらなければ監査手続の評価結果が文書化しにくくなったことや、事業上のリスク等の特定が監査計画の前提として必要になったことに起因していると思われる。伝統的な固有リスクの評価方法では、チェックリスト等を用いて形式的には網羅的な評価分析を基礎とした統制リスクの評価が行われたのに対して、記述的な監査調書様式では重要な虚偽表示リスクの評価の網羅性を示すことは困難である。したがって、記述的な監査調書様式をとまなう事業上のリスク等を重視した監査リスク・アプローチへの改正は、監査調書上の網羅性よりも追加的なリスクの識別とそれへの注意を促すことに意義があると考えられる。

#### 4 財務諸表全体レベルおよび財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示リスクの評価

##### (1) 財務諸表全体レベルのリスク評価の意義

財務諸表における重要な虚偽の表示は、経営者の関与等から生ずる可能性が相対的に高くなってきていると考えられるが、従来のリスク・アプローチでは、財務諸表項目における固有リスクと統制リスクの評価、およびこれらと発見リスクの水準の決定との対応関係に重点が置かれていることから、財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす要因の検討が不十分になる傾向があるとされ、広く財務諸表全体における重要な虚偽の表示を看過しないための対応が必要と考えられた（前文）。

財務諸表全体レベルにおいて重要な虚偽表示のリスクが認められた場合には、そのリスクの程度に応じて、補助者の増員、専門家の配置、適切な監査時間の確保等の全般的な対応が求められる。これらの全般的対応は、監査手続の立案、すなわち、監査手続、実施時期および範囲の決定の制約条件であり、監査手続の立案に先立って決定しておくべき重要な監査計画上の手続と位置づけられる。

##### (2) 事業上のリスクと財務諸表全体レベルのリスク評価

事業上のリスクは、重要な虚偽表示のリスクを含みそれよりも広義のリスクであり（監基報29、第31項）、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、財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示リスクにつながるものもある（監基報29、第32項）。

図表9 重要な虚偽表示リスクの監査調査書様式（一部）

(F表) プロセスの名称：売上高 2. プロセスの理解と内部統制の識別

①経理担当者は出荷報告書の物品受領書との照合形跡及び出荷日と受領日の関係に異常がないことを確かめた上で売上伝票に検印し、連番保管する。また、月次の締後に売上一覧表・請求書・請求書（販売管理システム）と総勘定元帳（会計システム）が一致していることを確認する。  
 ②営業部長は、受注データの消し込み（売上計上）が適切に行われていることを確かめるために、定期的に受注残リストを査閲している。

(F表) プロセスの名称：売上高 3. 識別した内部統制への対応

番号	内部統制の内容	当該内部統制が防止・発見する虚偽表示の内容	関連する経営者の主張	業務への適用	有効か	アプリケーション名	依頼するか
6	経理担当者は、売上伝票を出荷報告書と日付の整合性（出荷・受領・売上計上）を確認したうえで、連番保管する。（日次・検印）	・出荷されていないのに売上が計上されている ・適切な時期に売上・売掛金が計上されない。	売上：発生、期間帰属 売掛金：実在性、権利と義務	〇	〇	-	〇
7	経理担当者は、売上一覧表・請求書（販売管理システム）と総勘定元帳（会計システム）が一致していることを確かめる。（月次・検印）	・売上・売掛金計上の仕訳または金額を誤る。	売上：正確 売掛金：評価	〇	〇	販売管理システム・会計システム	〇
8	営業部長は定期的に製品受注残リストの本問を実施する。（月次・査閲印）	・出荷したのに売上・売掛金が計上されない。	売上：網羅 売掛金：網羅性	〇	〇	販売管理システム	〇

(E2表) 重要な勘定等の名称：売上高 2. 重要な勘定等に関連付けられた事業上のリスク

識別された事業上のリスクの概要と当重要勘定等との関連	関連する経営者の主張
識別された事業上のリスクの概要と当重要勘定等との関連 収益の認識時点、返品・値引の認識時点、値引・返品処理遅延	発生、期間帰属

(E2表) 重要な勘定等の名称：売上高 4. 重要な虚偽表示のリスクの評価

経営者の主張	固有リスクの要因等		運用評価手続実施前 重要な虚偽表示のリスク（暫定的評価）	実証手続だけでは十分 な監査証拠が入手できない リスク	運用評価手続の実施		運用評価手続実施後 （予測） 想定される重要な虚偽表示のリスク
	事業上のリスクから識別された固有リスク	勘定等の特性			特別な検討を要するリスクに該当	過年度の結果を利用	
発生	〇	〇	中	〇	×	〇	中
網羅性	×	〇	低	〇	×	〇	低
正確性	×	×	低	〇	×	〇	低
期間帰属	〇	〇	低	〇	×	〇	中

(F表) プロセスの名称：売上高 4. 運用評価手続の設計

番号	実施時期 (基準日)	計画した運用評価手続	残余期間の手続の計画
6	X6年4月1日～ X6年12月31日	左記期間よりランダムに抽出した25件の売上計上取引について、経理担当者による総勘定元帳の帳印を確認する。	X7年1～3月につき、1件抽出し同様の手続を実施する。
7	同上	左記期間よりランダムに抽出した2か月分について、経理担当者による総勘定元帳の帳印を確認する。	X7年1～3月のうち、1か月分について同様の手続を実施する。
8	同上	左記期間よりランダムに抽出した2か月分について、製品受注残リストを入手し、内容をレビューするとともに営業部長の査閲印を確認する。	X7年1～3月のうち、1か月分について同様の手続を実施する。

また、「財務諸表に関係する事業上のリスクのうち内部統制に対応しない部分については、監査要点に直接関連付けることが必要となる。しかし、重要な虚偽表示のリスクを監査要点に直接関連付けることは、実務上困難な場合がある。このために、重要な虚偽表示のリスクには、監査要点との関連が明らかなリスクだけでなく、財務諸表には関係するが監査要点との関係が必ずしも明確でないリスクが含まれることとなるため、それぞれのリスクに対する監査人の対応を明確にするためにも、重要な虚偽表示のリスクは、監査要点レベルだけでなく、財務諸表全体レベルでも評価することが必要とされているものと考えられる（市川 [2005], p. 56)。」

このように、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクの評価も、事業上のリスクに関連した監査手法といえ、リスク評価プロセスの拡充を企図するものである。

## 5 特別な検討を必要とするリスク

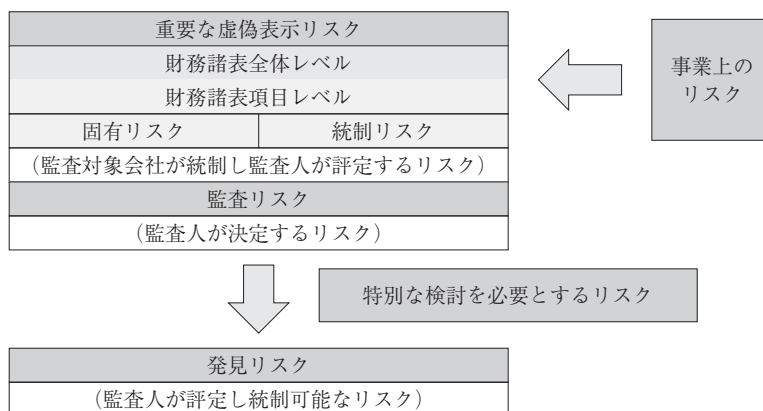
会計上の見積りや収益認識等の重要な会計上の判断に関して財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす可能性のある事項、不正の疑いのある取引、関連当事者間で行われる通常ではない取引等の特異な取引等は、監査実施の過程において特別な検討を行う必要があることから、「特別な検討を必要とするリスク」として、それが財務諸表における重要な虚偽の表示をもたらしていないかを確かめるための実証手続の実施、および、必要に応じて内部統制の整備状況の調査や運用状況の評価を実施することが求められた（前文）。

「特別な検討を必要とするリスク」は、監査リスク・アプローチに基づく監査手続の適用を的確に行うための追加的な概念と考えることができる。基準設定者による解説でも「ルーティンとしてのリスク・アプローチでは見落とされがちな事項への対応を求める概念（山浦 [2005], p. 51）」と説明されている。これは、ルーティンでは監査要点との関連付けが定まらないなど、監査リスク・モデルがうまく機能しない場合にも、監査手続の選択や文書化には有効な手法だと思われる。

図表10は、監査リスクと事業上のリスク・特別な検討を必要とするリスクの監査手続上の関係を示しており、発見リスクの程度に応じた実証手続の実施には、重要な虚偽表示リスクの評価と監査リスクの決定を基礎として設定される特別な検討を必要とするリスクの概念が適用されていることを表している。このように考えると、特別な検討を必要とするリスクには、単に監査手続（実証手続）を的確に実施するための概念というだけでない監査の枠組みを担うような性格もうかがえる。

近時、「特別な検討を必要とするリスク（significant risk）」が、ISAにおいて「重要な監査事項（Key Audit Matters：KAM）」に関連して監査人のコミュニケーションの改善要素となっていることも監査アプローチと無関係ではないと思われる（ISA 701, para 9）。

図表10 監査リスクの評価手順・手法と改正によるリスク



## V 事業上のリスク等を重視した監査リスク・アプローチ（クラリティ版）の監査リスクの評価

### 1 財務諸表項目からアサーションへの用語変更

#### (1) 経営者の主張とアサーション

2005（平成17）年の監査基準には、監査人による監査要点の設定が明記された（実施基準基本原則3）。これは、財務諸表項目の責任の主体が経営者であるのに対し、監査要点は監査人が設定した立証すべき目標であり、両者の関係を明確にするものであるとされている（前文）。この改正監査基準に対応する監基報では、監査要点に対して「経営者の主張」という概念が定義された。

経営者が適正な財務諸表を作成していると表明することは、明示的か否かにかかわらず、財務諸表の基礎となる取引や会計事象等の構成要素が実在性や網羅性などの一定の要件を充足していると経営者が主張していることに他ならない。このことを監査基準委員会報告書においては「経営者の主張」という（監基報28，第3項）。この経営者による主張は、国際的な監査基準においてはアサーション（assertions）と用語付けられており、わが国においては、1991（平成3）年の監査基準において、監査人側の監査目標という位置づけとして「監査要点」という用語で導入されていた（上田 [2006], p.3）。

2011（平成23）年の新起草方針に基づく監基報は、「経営者の主張」を「アサーション」として用語整理を行った（監基報315，第3項，監基報200，第12項）。これについては、「実在性・網羅性等を総称する「アサーション」という概念については実務に十分浸透していることや、監査を含む保証業務の最も基本となる概念でもあるため国際監査基準で使用されている用語をそのままカタカナで使用した方が理解しやすいとの考えから、「経営



者の主張」という用語の代わりに「アサーション」という用語を使用したものである」と説明されている。(日本公認会計士協会 [2012a], 第14項)

## (2) 財務諸表項目レベルとアサーション・レベル

重要な虚偽表示リスクの評価は、「財務諸表全体レベル」と「財務諸表項目レベル」の2段階で行われるが、新起草方針に基づく監基報は「財務諸表項目レベル」を「アサーション・レベル」と用語変更を行った(監基報315, 第3項, 監基報200, 第A36項)。これは対応するISA用語に合わせたものである (ISA 315, para 25(b))。

この用語変更により、監基報は「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, 開示等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。(監基報315, 第4項)」と改正されたが、これについて、「リスク評価で要求される深度が単にリスクの高い勘定科目を特定するだけでなく、どのような虚偽表示になりうるのかまで掘り下げて行うことが要求されていることが端的に分かる用語にした方がよいとの考えから、「財務諸表項目レベル」という用語の代わりに「アサーション・レベル」という用語を使用している」と説明されている(日本公認会計士協会 [2012a], 第14項)。

リスクの高い勘定科目の特定ではなく、それがどのような虚偽表示になりうるのかというリスク評価の考え方は、「財務諸表項目レベルの重要な虚偽表示リスクの評価」が、会計記録に対するリスク評価をうかがわせるのに対して、リスクからアサーションへの連携をさらに求めるように読み取ることができる。

## 2 監査ツールの改定

新起草方針に基づいて監査ツールが改定され、「監査ツール(日本公認会計士協会 [2012a])」が公表された。この「監査ツール」の監査調書様式の体系の全体像(第81項)や記入方法(第85項)では、様式3群「リスク評価手続の作成・実施」および様式6群「業務プロセスに係る内部統制」の監査調書の記述から様式5群「アサーション・レベルのリスク評価・リスク対応」へ調書作成フローが流れてアサーションへの関連付けが示されており、リスクからアサーションへの関連付けが指示されている。

## VI 監査リスク・モデルの変遷の意義と実務上の課題

監査リスク・モデルまたは監査リスクの評価に関する改正は、事業上のリスク等企業内

外の経営環境にリスクの評価範囲を広げること、すなわち、評価プロセスの拡充に関連する諸対応ということができる。これは、監査要点に直接関連付けることができないかもしれない要素も考慮して、リスク評価をよりの確に行うための新たな手法であり、重要な虚偽表示の要因を一層監査リスク・モデルに取り込むものといえる。

伝統的監査リスク・アプローチは、リスク評価を取引、勘定残高等の会計記録と連携させて監査手続を立案・実施する監査手順や監査手法に特徴がある。伝統的監査リスク・アプローチは、監査手続立案にさいし財務諸表の全体に検証手続を及ぼすために会計記録に注目する。一方、より広いリスクから監査手続を立案・実施する事業上のリスク等を重視した監査リスク・アプローチはリスクから虚偽表示を見定めなければならない。このように、アサーションと監査リスクの関連付けが複雑で容易でないことから、監査手続の指針としての手順性は後退しており、少なくとも、「監査ツール」の監査調書様式からは、監査手法でありながらむしろ抽象的な監査手続の概念のようなものになってきている。

一方、「監査リスク・アプローチは、旧来の考え方ではなく、現時点における現代監査が果たすべき役割を達成するためには、このような基本理念、考え方が必要だということを示したもの（八田ほか [2013], p. 22）」とも評価されている。そのように考えれば、監査の役割の進展に応じた監査実務の定着にも関心がもたれるべきである。

このように、監査リスク・モデルの改定は、リスク評価の実務への適用について監査手続上の課題も含んでいると考えられる。新たな監査リスク・アプローチに対応して、経営環境等、監査リスクの評価要素が現実に拡充しているか十分であるかについて確かめる術がないこともその理由である。監査リスク・アプローチが監査の枠組みとして、どの程度手順的要素を備えるものかは、現実に行われている監査実務の水準と考え合わせるべきものであるが、社会の監査に対する信頼に応えるための実務指針としては、監査手続の概念のような性格では十分ではない。

品質管理レビュー制度をはじめ会長通牒（日本公認会計士協会 [2016], 1-3）や関連研修等、監査実務への施策が不十分ということではないが、たとえば、監査調書様式の機械的な適用にならないように監査調書の事例集のようなものによりリスク評価に関する視点や手法の共有を図る等、ツールや手法を開発する制度上の対応も期待される。

監査の枠組みが概念的になり監査リスク・モデルの適用を複雑にしていることは、内部統制監査や監査報告等他の監査のしくみとも関連を有すると思われる。それらの動向と同様に、監査の枠組みは、監査に対する社会的な要請に応えるような監査手続を指向することが求められている。

## 注

- 1) 1991（平成3）年の監査基準の改正については、役職者による不正行為の発生を契機とした法制度としての監査規範の再構築の必要性を直接的な背景とし、そのほか、①企業規模の拡大等による会計システムの高度化、②監査規範の国際的調和の必要性、③監査業務領域の拡大、④会計不正への厳正対応等監査機能に対する社会的要請の増大、⑤公認会計士の監査実務・監査水準の向上を間接的な背景として、啓蒙的色彩の濃い監査基準・準則（とくに監査実施準則）の全面的な見直しの必要性が生じていたことが説明されている（新井 [1992], pp. 13-14）。
- 2) 新起草方針に基づく改正は、クラリティ版のISAと同様に、各報告書について、①報告書の構成を監査上の「要求事項」とその解釈に当たる「適用指針」とに区別すること、②個々の報告書の目的を明確化すること等の方針に基づき、わが国における監査基準をはじめ監査を取り巻く状況をも踏まえた上で、新たな報告書を策定または既存の報告書を全面的に書き換えたものである（日本公認会計士協会 [2012b], p. 1）。
- 3) 本稿は、監基報の変遷を扱うため廃止された公表物も断りなくその号番等を引用している。
- 4) 監査リスクは、監査業務の実施において監査人が設定するものであるが、監査人が設定する「監査業務が社会の信頼に応えることができない水準（可能性）」という意味で、監査の失敗の可能性と理解することができる。
- 5) AICPA [1985], p. 44. 本稿では、Guy et al. [1996], p. 131 をもとに筆者において作成した。
- 6) 残余リスクの思考は、現行の監査実務にも認めることができる（南ほか [2016], p. 18）。
- 7) 本稿では、伝統的監査リスク・アプローチの思考が固有リスクの評価に主眼を置く会計的特性を示す「特定の勘定や取引（監基報5，第14項）」もしくは「特定の取引記録および財務諸表項目（企業会計審議会 [2002], 三3(2)②）」等の用語を総称して「会計記録」と称している。
- 8) 統制リスクの評価手法（日本公認会計士協会 [2003b]）は、監査基準および監基報20「統制リスクの評価」を踏まえ、「内部統制の有効性の評価について（日本公認会計士協会 [1997]）」の全般的な見直しを行い、新たな研究報告として取りまとめたものである。
- 9) 日本公認会計士協会東京会 [2010] をもとに筆者において一部修正して作成した。例示したリスク評価の程度については図表6と連携していない。図表中の「経営者の主張」について、監基報では、取引に係る経営者の主張として、①発生－記録された取引や会計事象が発生し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すべて記録されていること、③正確性－記録された取引や会計事象に関して金額や他のデータが正確に記録されていること、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、が示されている（監基報31，第17項，監基報315，第A107項）。

## 参 考 文 献

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) [1983] Statements on Auditing Standards No. 47: Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit.
- AICPA [1985] Auditing Procedures Study in Audits of Small Business, AICPA.
- Guy, D. M., C. W. Alderman and A. J. Winters [1996], Auditing, 4th ed., Harcourt Brace & Company.

- Gramling, A. A., L. E. Rittenberg and K. M. Johnstone [2010], Auditing, 7th ed., South-Western.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) [2015], ISA 701 Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report.
- IAASB [2006], ISA 315 (Redrafted) Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment.
- Johnstone, K. M., A. A. Gramling and L. E. Rittenberg [2014], Auditing: A Risk-Based Approach to Conducting Quality Audits, 9th ed., South-Western.
- 新井清光 [1992] 「監査基準・準則の改訂と協会の役割—新しい皮袋に新しい酒を—」『JICPA ジャーナル』第440号。
- 市川有義 [2005] 「事業上のリスクを重視した監査の基本的な考え方」『企業会計』第57巻第10号。
- 上田耕治 [2006] 『監査基準（手続論）』同文館出版。
- 企業会計審議会 [2002] 「監査基準の改訂について」平成14年1月。
- 企業会計審議会 [2005a] 第5回監査部会会議「資料3 リスク・アプローチに対する意見」平成17年4月28日。
- 企業会計審議会 [2005b] 第7回監査部会会議録，平成17年5月30日。
- 企業会計審議会 [2005c] 「監査基準の改訂について」平成17年10月。
- 鳥羽至英，秋月信二，永見尊，福川裕徳 [2015] 『財務諸表監査』国元書房。
- 日本公認会計士協会 [1997] 監査委員会研究報告第7号「内部統制の有効性の評価について」平成9年12月。
- 日本公認会計士協会 [2000] 監査委員会研究報告第10号「監査マニュアル作成ガイド「監査アプローチ編（中間報告）」平成12年9月。
- 日本公認会計士協会 [2003a] 監査委員会研究報告第15号「経営環境等に関連した固有リスクチェックリスト」平成15年11月。
- 日本公認会計士協会 [2003b] 監査委員会研究報告第16号「統制リスクの評価手法」平成15年11月。
- 日本公認会計士協会 [2004] 『監査リスク・アプローチの実務』清文社。
- 日本公認会計士協会 [2007] 監査・保証実務委員会研究報告第19号「重要な虚偽表示リスクの評価手法」平成19年1月。
- 日本公認会計士協会 [2012a] 監査基準委員会研究報告第1号「監査ツール」平成24年6月。
- 日本公認会計士協会 [2012b] 『新起草方針に基づく監査基準委員会報告書等の概要』日本公認会計士協会監査基準委員会。
- 日本公認会計士協会 [2016] 会長通牒「公認会計士監査の信頼回復に向けた監査業務への取組」平成28年1月。
- 日本公認会計士協会東京会 [2010] 研究報告書（中間報告書）「リスク・アプローチによる監査の手引（監査基準に準拠した監査の手引）2009年12月版増補」平成22年3月。
- 八田信二，町田祥弘 [2013] 『逐条解説で読み解く 監査基準のポイント』同文館出版。
- 南成人，中里拓哉，高橋和則 [2016] 『財務諸表監査の実務第2版』中央経済社。
- 山浦久司 [2005] 「監査基準の改定：品質管理基準と新しいリスク・アプローチ」『企業会計』第57巻第10号。