

会議報告



日本公認会計士協会 常務理事
国際監査・保証基準審議会メンバー

すみだ さやか
住田 清芽

JICPAリサーチラボ研究員
国際監査・保証基準審議会テクニカル・アドバイザー

かい さちこ
甲斐 幸子

国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 会議報告 (第89回会議)

国際監査・保証基準審議会 (IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board) の第89回会議が、2017年12月11日から15日までニューヨークで開催された。

日本からは、日本公認会計士協会より住田清芽(ボードメンバー)、甲斐幸子(テクニカル・アドバイザー)が、金融庁(企業会計審議会)より松本祥尚氏がオブザーバーとして参加した。以下、会議の概要を報告する。

1 基準の最終化に向けた検討—ISA540

IAASBは、ISA540「会計上の見積り及び関連する開示の監査」の改訂に係るプロジェクトを実施中である。プロジェクトでは、国際財務報告基準(IFRS)第9号「金融商品」(2014年7月公表、2018年1月1日より適用)に関する論点だけでなく、他の論点も含めた全面的な改訂の検討が行われており、2017年4月に、公開草案が公表されている(コメント期限:2017年8月1日)。

今回の会議では、受領したコメントレターの分析の結果、判明した主な論点に関してメンバーの意見が求められたほか、一部の改訂案(主に要求事項)が提示さ

れ、議論が行われた。

(1) 主な論点

① 適用の柔軟性 (scalability) 及び固有リスクが「低」・「低」以外の区分の設定

2017年10月会議において、固有リスクが「低」の場合と「低」以外の場合に分けてリスク対応手続の立案及び実施を求める提案を取り下げ、適用の柔軟性の確保のため、その他の方法を検討することで合意があった。そこで、タスクフォースから、例えば、以下の方法で適用の柔軟性を確保することが提案された。

- 要求事項において、条件付要求事項であることを示す記述を使う。(例えば、「該当する場合 (if any/ if applicable)」を付す。65頁の表1の第10項参照)
- ISA315「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」の改訂プロジェクトで検討されている、「リスクの程度は連続線上のいずれかにあるという考え方 (spectrum of risk)」¹を強調する。
- 適用指針及び付録において、要求事項がどのように適用されるか示す例示を設ける。

② 「合理的」の用語の使用

公開草案では、目的において、会計上の見積りだけでなく、関連する開示についても「合理的(reasonable)」であるかどうかの十分かつ適切な証拠を入手することが提案されていた。これに対して、定義を設けるべき、他のISAの用語使用と整合していない等のコメントがあったことに対して、タスクフォースから以下の提案があった。

- ISA540において「合理的」の定義を設ける提案は採用しない(他のISAでも使われており、かえって混乱を招くため)。
- ISA700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」第13項(c)に適合修正を加え、「…経営者が行った会計上の見積り及び関連する開示が合理的であるかどうか」(下線部分を追加)に変更する。

③ 職業的懐疑心

職業的懐疑心の発揮の強化のため、公開草案では、実施した監査手続に基づく総括的評価における要求事項として、監査人に対し、矛盾する証拠か他の証拠を補強する証拠にかかわらず、入手した関連する監査証拠を考慮することを求めること(スタンド・バック(stand back)のための要求事項)が提案されていた。当該提案に支持があったことから、タスクフォースから、リスク対応手続の立案時に同様の視点に基づくことを要求事項に追加することが提案された(65頁の表1の第15項参照)。

(2) 導入部分及び要求事項の改訂案

タスクフォースが今回の会議で提案したISA540の導入部分及び要求事項の案に対して、メンバーから寄せられた主なコメントは以下のとおりである。

- 連続したリスクの程度の考え方

(spectrum of risk) 及び固有リスクの識別と評価についてより明瞭に記載するべきである。

- 経営者が見積りの不確実性を適切に理解し対処していない場合の監査人の手続(経営者に対し、代替的な仮定の検討を行うことを要請する等)を明瞭化するべきである。

会期中にこれらのコメントを踏まえた改訂案が再提示され、メンバーから概ね賛同が得られたため、この案に沿ってさらに検討することとなった。再提示された要求事項等の主な内容は65頁の表1のとおりである。

また、ISA540の改正に伴い、会計上の見積りには外部から入手した情報が利用されることが多いことから、ISA500「監査証拠」の適合修正も行われているが、企業が利用する情報として「外部情報ソース(External information sources)」の定義について、公開草案からの修正案が示された。メンバーから、監査人が監査証拠として利用する情報も定義に含まれるように変更するべきであるというコメントが出され、以下の修正案が再提示された。

外部情報ソース：広範な利用者による利用に適した情報を提供する個人又は組織をいい、以下のいずれかにより利用される。

- 企業が財務諸表の作成に際して利用する。ただし、経営者の利用する専門家又は委託先(サービス・オーガニゼーション)を除く。
- 監査人が監査証拠として利用する。ただし、監査人の利用する専門家を除く。

(3) 適用指針の検討

公開草案に対して、適用指針について多くのコメントを受領している。公開草案には159項の適用指針が含まれており、そのうち、約3分の1がリスク評価の要求事項(第10項)に関連し、残りの約3

分の1が重要な虚偽表示リスクの識別と評価(ED第13項)及び見積りの不確実性に関する要求事項(ED第19項)に関連するものである。全体に適用指針が長く、複雑すぎるため、構成の見直しが必要であるとの指摘が多かった。そこで、タスクフォースが公開草案に対するコメントレターの分析を行っているほか、オランダ勅許会計士協会に依頼して、適用指針の明瞭化に特化したレビューが実施されていることが紹介された。

(4) 今後の予定

プロジェクトの今後の予定として、以下が同意された。

- 今後、タスクフォースは、適用指針の改訂に集中して作業を行う。
- 2018年3月会議において、適用指針を含めた基準全体の改訂案の議論を行う。
- 2018年6月会議において、基準の最終承認を行うことを目指す。

2 公開草案に向けた検討—ISA 315

IAASBは、クラリティ版ISA適用後モニタリング・プロジェクト及びその他のアウトリーチ活動の結果を受け、ISA315の改訂プロジェクトを開始しており、前回までの議論を踏まえ、今回の会議では、ISA315の改訂案の第1次ドラフトが提示され、議論が行われた。

(1) 全般

これまでの議論を踏まえ、今回の第1次ドラフトに織り込まれた現行ISA315からの主な変更点は、以下のとおりである。改訂の目的は、より精緻なリスクアプローチの監査が行われるようにすることであるが、それは同時に、リスクが相対的に低い状況又は領域における適用の柔軟性(scalability)を確保することも意図している。

- 連続したリスクの程度 (spectrum of risk) の考え方を導入する。
 - リスク評価の対象を明確にするため、「重要な取引種類、勘定残高又は開示 (Significant classes of transactions, account balances and disclosures)」の概念を導入する。
 - 固有リスクと統制リスクの評価を別
- に行うことを原則とする。
- 固有リスクの定性的な要因を整理し、固有リスクの評価の際に検討することを求める。
 - 特別な検討を必要とするリスクの定義を見直す。
 - リスク評価における内部統制の理解の程度、デザイン及び業務への適用状
- 況の評価が求められる「監査に関連する内部統制」の範囲(IT全般統制を含む。)を明瞭化する。
- IT環境の進化を反映する。
- 適用の柔軟性 (scalability) については、「小規模企業に特有の考慮事項」を廃止し適用指針に状況により異なる適用例を記載することや、プラクティス・エイ

(表1) 再提示された要求事項等の主な内容

<p>導入部分 (本ISAにおける重要な概念)</p> <ul style="list-style-type: none"> • 連続したリスクの程度 (spectrum of risk) の考え方を説明する。会計上の見積りの虚偽表示の起こりやすさの程度は、固有リスク要因(見積りの不確実性、主観性、複雑性及びその他の要因)により影響を受け、起こり得る虚偽表示の影響の大きさ及び発生可能性、並びに両者の関係性を考慮して、固有リスクが連続線上のいずれに位置しているか(連続した固有リスクの程度 (spectrum of inherent risk)) が決定される。さらに、固有リスク要因を反映した虚偽表示の起こりやすさの程度を考慮して「監査に関連する内部統制」を決定し、内部統制の影響を加味して、重要な虚偽表示リスクが連続線上のいずれに位置しているか(連続した重要な虚偽表示リスクの程度 (spectrum of risk of material misstatement)) を決定する。評価した重要な虚偽表示リスクの程度に応じて、評価の理由となった要因に対応したリスク対応手続を立案・実施する。(第3A~4項) <p>要求事項 (リスク評価手続及び関連する活動)</p> <ul style="list-style-type: none"> • リスク評価手続において理解が求められる項目が要求事項で示されているが、単純な見積りの場合を含め、すべての会計上の見積りでこれらを一律に理解することを求める趣旨ではないこと、つまり、要求事項の適用の柔軟性の確保のため、要求事項に「個々の状況において適切な場合」を追加する。(第10項) <p>(重要な虚偽表示リスクの識別と評価)</p> <ul style="list-style-type: none"> • 重要な虚偽表示リスクの識別と評価に際し、以下を考慮に入れることを要求する。(第13項) <ol style="list-style-type: none"> ① 会計上の見積りが、見積りの不確実性の影響を受ける程度 ② 複雑性、主観性又はその他のリスク要因が、会計上の見積りを行う方法、仮定及びデータの選択と適用、並びに経営者による財務諸表に計上する見積金額及び関連する開示の選択に影響を及ぼす程度 <p>(重要な虚偽表示リスクへの対応)</p> <ul style="list-style-type: none"> • リスク対応手続の立案及び実施に際し、評価した重要な虚偽表示リスクの理由(つまり、リスク要因)に対応するアプローチを立案すること、また、当該アプローチには、以下の手続の1つ又は複数の手続が含まれることを要求する。(第15項) <ol style="list-style-type: none"> ① 監査報告書日までに発生した事象の検討 ② 経営者が会計上の見積りを行った方法とその基礎データの検討 ③ 監査人の見積額又は許容範囲の設定 <p>リスク対応手続は、重要な虚偽表示リスクが高いほど、より確かな心証が得られる監査証拠が必要であることを考慮したものでなければならず、監査人は、監査証拠が相互に補強するものであるか、矛盾するものであるかにかかわらず、適切な情報源から十分かつ適切な監査証拠を入手できるようにリスク対応手続を立案することが求められる。</p> <ul style="list-style-type: none"> • ①から③の手続に関して、以下の目的ベースの要求事項を設定する。 <ol style="list-style-type: none"> 一①については、監査報告書日までに発生した事象により十分かつ適切な証拠を入手できるかどうかを評価しなければならない。(第17項) 一②については、以下に関する十分かつ適切な証拠を入手するリスク対応手続を立案・実施しなければならない。(第17A項) <ul style="list-style-type: none"> ✓ 経営者が選択した見積り方法、仮定及びデータ(第17B~17D項) ✓ 財務諸表に計上する見積額及び関連する注記の決定(第17E項) <p>さらに、第17F項において、経営者が見積りの不確実性を適切に理解し対処していないと監査人が判断した場合、経営者に代替的な仮定の検討又は感応度分析の実施を要請すること、経営者の対応によっては、可能な範囲で監査人の見積額又は許容範囲を設定すること、及び内部統制の不備に該当するかどうかの検討を行うことが追加された。</p> 一③については、監査人が有する見積り方法、仮定又はデータを利用する場合と、経営者の見積り方法、仮定又はデータの一部を利用する場合それぞれにおいて、監査人の見積額又は許容範囲が十分かつ適切な監査証拠に裏付けられ、適用される財務報告の枠組みに照らして合理的でなければならない。(第18~18C項)

ドの作成の必要性などを引き続き検討することとされている。

(2) 定義の変更

タスクフォースから、主に下の表 2 の定義の変更が提案された。

表 2 の提案に対し、メンバーからは、例えば以下の意見があった。

- 「コントロール」の定義の中で、方針には非公式な期待 (informal expectations) が含まれることが説明されているが、何を示しているのか分かりにくい。
- 固有リスクの定性的な要因に「不正の生じやすさ」が追加されたが、「不正の生じやすさ」は、他の定性的な要因とは性質が異なっており、単純に並列すべきではない。また、ISA240「財務諸表監査における不正」で定義されている「不正リスク要因」との関係性を明瞭化する必要がある。
- 「関連するアサーション」の定義の中で、アサーション・レベルの重要な虚偽表示の発生頻度について「合理的にあり得る (reasonably possible)」が使われ、適用指針で「『ほとんどない』

よりは高い (more than remote likelihood)」と説明されているが、当該用語の示す意味の理解は世界的に一貫していないと考えられるため、より明瞭な説明が必要ではないか。

- 「特別な検討を必要とするリスク」の定義に関連して、固有リスクの定性的な要因と、起こり得る虚偽表示の発生可能性と影響の大きさとの関係性についてさらに説明が必要ではないか。また、「連続したリスクの程度 (spectrum of risk)」の概念の説明の仕方や、「連続した固有リスクの程度 (spectrum of inherent risk)」と「連続した重要な虚偽表示リスクの程度 (spectrum of risk of material misstatement)」との関係の記述について、さらなる検討が必要ではないか。

(3) 企業及び企業環境並びに適用される財務報告の枠組みの理解

タスクフォースから、以下が提案された。

- 要求事項において、監査人は、財務諸表に含まれることが想定される取引種類、勘定残高及び開示を監査人が

理解するために十分かつ適切な基礎を提供する理解を得ることが求められること、また、固有リスクの定性的な要因により事象又は状況がどのような影響を受けるのかを考慮しなければならないことを示す。

- 理解が求められる企業及び企業環境の要素として、「企業の組織構造、所有と企業統治、並びにビジネスモデル (ビジネスモデルがITの利用を組み込んでいる程度を含む。)」を含める。

上記の提案に対し、メンバーからは、例えば以下のコメントがあった。

- 「十分かつ適切な」の表現は、ISA では基本的に、監査証拠の観点で用いられているため、他の観点で用いるのは適切ではないのではないか。
- 要求事項では、ビジネスモデルの理解が求められているが、適用指針ではビジネスリスクの説明が行われており、何が要求されているのか分かりにくい。

(4) 内部統制の理解

内部統制のデザインと業務への適用状況を確認する「監査に関連するコントロール」の範囲を明瞭化するため、2017

(表 2) 定義の変更の提案

<p>① コントロール (Controls)</p> <p>2017年9月会議で示した提案と同様に、5つの構成要素からなる内部統制システム全体を示す「内部統制システム」の定義に加えて、コントロールの定義を設け、「経営者又は統治責任者の統制目標 (control objectives) を達成するため内部統制システムの構成要素に組み込まれた方針及び手続」と定義する。</p> <p>② 固有リスクの定性的な要因 (Qualitative Inherent Risk Factors)</p> <p>2017年9月会議で示した提案では、「複雑性 (complexity)」、「曖昧さ (ambiguity)」、「変化 (change)」及び「不確実性 (uncertainty)」を含めていたが、メンバーからの意見を受け、「不正の生じやすさ (susceptibility to fraud)」を追加する。また、ISA540の改訂プロジェクトとの整合性の観点から、「曖昧さ (ambiguity)」を「主観性 (subjectivity)」に変更する。</p> <p>③ 関連するアサーション (Relevant Assertions)</p> <p>2017年9月会議で示した提案では、「『ほとんどない』よりは高い (more than remote likelihood)」という表現を使用することが提案されていたが、米国PCAOB基準との整合性の観点から、「アサーション・レベルにおいて、取引種類、勘定残高又は開示の性質や状況により、当該項目に虚偽表示が発生し、それが、個別に又は他の虚偽表示と合わせて、重要とな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、勘定残高又は開示に関連するアサーションとなる。」(下線部を変更)と定義する。</p> <p>④ 特別な検討を必要とするリスク</p> <p>以下の2つに分けて定義する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ➢ 固有リスクの定性的な要因により、固有リスクに関する連続したリスクの程度 (spectrum of risk) の最も高い位置 (highest 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

年9月会議において、タスクフォースから変更案が提示されていたが、当該提案に対しては、「監査に関連するコントロールの識別」にフォーカスしすぎており、「各構成要素の理解」が十分に強調されていないとの指摘があった。そこで、タスクフォースから、以下のとおり、内部統制の理解に関する要求事項と、監査に関連するコントロールの識別に関する要求事項を分けることが提案された。

- 監査人に対し、内部統制の各構成要素を理解することにより、財務報告に関連する企業の内部統制システムを理解することを求める(第12項)。また、内部統制の5つの構成要素を理解するために必要な手続をそれぞれ記載した要求事項を設ける(第14項~19A項)。
- 各構成要素の理解を踏まえ、「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及び業務への適用の評価を求める要求事項を設定する。5つの構成要素のうち、統制環境、企業のリスク評価プロセス及び企業の内部統制システムの監視プロセスは、通常、取引種類、勘定残高又は開示のアサーションに対して間接的であるのに対して、情報及び伝達、統制活動は直接の影響を及ぼすことが多いと考えられるため、「監査に関連するコントロール」は、主に統制活動のコントロール(つまり、方針及び手続)が含まれることとなる。
- 「監査に関連するコントロール」に該当する条件(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や特別な検討を必要とするリスクに対応するもの、非通例的な取引や修正等に係る仕訳に対するもの、監査人の判断によりデザイン及び業務への適用状況を確かめる必要があると判断したもののなど)を要求事項において示す(第20~

21項)。

- 識別した「監査に関連するコントロール」について、アサーション・レベルでどのような誤りが起こり得るか(what can go wrong)に関連付けて、質問及びその他の手続を組み合わせ、デザイン及び業務への適用状況を評価することを求める(第21A項)。

上記の提案に対し、メンバーからは、要求事項のフローが分かりにくいとのコメントがあった。特に、監査に関連するコントロールの識別に関する要求事項は、統制活動のセクションに設けられているが、適用指針を見ると統制活動以外も監査に関連するコントロールになる場合があることが示されており、明瞭化が必要であるとのコメントがあった。

(5) 重要な虚偽表示リスクの識別と評価

タスクフォースから、以下が提案された。

- 要求事項において、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価は、固有リスクと統制リスクの評価を別箇に実施することにより行われることを明記する。
- 固有リスクの識別と評価に際して、重要な取引種類、勘定残高及び開示、並びに関連するアサーションを識別することを求める。
- 固有リスクの識別と評価及び特別な検討を必要とするリスクの決定に際し、虚偽表示の生じやすさが、固有リスクの定性的な要因の影響を受ける程度を考慮することを求める。
- 統制リスクの評価に際して、運用評価手続の実施を予定しているコントロールが評価した固有リスクにどの程度対応しているかを考慮することを求める。

上記の提案に対し、メンバーからは、固有リスクの定性的な要因の影響は、虚偽表示の発生可能性と金額の2つの側面

で行われることを明瞭化してはどうかとのコメントがあった。

3 公開草案に向けた検討—品質管理

IAASBは、2014年後半から、品質管理に関するプロジェクトを新規に開始している。プロジェクトでは、ISQC 1の厳格性と柔軟性の確保のため、クオリティ・マネジメント・アプローチ(QMA)をISQC 1に組み込むことが検討されている。今回の会議では、ISQC 1及びISA220の改訂ドラフトが提示され、議論が行われた。

(1) ISQC 1

タスクフォースから、主に以下の変更が提案された。

① 事務所の品質マネジメントの不備、重要な不備(major deficiencies)の定義

COSOの内部統制の統合的フレームワークにおける「内部統制の不備」及び「重要な不備」の定義を参考に、以下の定義を設ける。

- ▶ 事務所の品質マネジメントの不備: 品質目標が達成される可能性を弱める欠点のことをいう。
- ▶ 重要な不備: 個別に又は他の不備との組合せにより、事務所が構成要素の目的を達成する可能性を著しく弱める、又は構成要素が相互に有効に機能しない結果となる不備のことをいう。

② 基準のストラクチャー

品質マネジメントシステムの構成要素を以下の8項目とする。

- 品質マネジメントプロセス
- ガバナンスとリーダーシップ
- 情報とコミュニケーション
- 職業倫理に関する規定
- 契約の新規の締結及び更新
- 専門要員の採用、教育・訓練、評

価及び選任

(g) 業務の実施

(h) 監視及び改善プロセス

③ 品質マネジメントプロセス

上記の(b)から(g)の構成要素については、それぞれ以下の項目を記載した要求事項を設ける。

- ▶ 構成要素の目的：重要な不備(major deficiencies)が生じていないか判断するためのクライテリアとして設定する。
- ▶ 要求される品質目標：構成要素の目的の達成のための、より具体的な品質目標として設定する。
- ▶ 品質リスクの識別と評価：事務所に対し、品質目標に対する品質リスクの識別と評価を求める。
- ▶ 品質リスクへの対応：事務所に対し、品質リスクに対処するための対応のデザインと実施を求める。また、一部の構成要素に関しては、品質リスクへの対応を具体的に規定する。

④ ネットワーク

監査事務所がネットワークに所属しており、事務所の品質マネジメントとしてネットワークのサービスを利用している場合に関する要求事項を設ける。

上記の①から④の提案に対し、メンバーからは、例えば以下の意見があった。

- 事務所の品質マネジメントの不備及び重要な不備の概念を明瞭化する必要がある。例えば、適用指針において、重要な不備は事務所の品質マネジメントシステムの目的の達成が合理的に確保されない結果には必ずしもつながらないと説明されており、重要な不備が存在することの意味が不明瞭である。
- 8つの構成要素の関連性を明瞭にする必要がある。特に、ガバナンスとリーダーシップを、他の構成要素と同列に位置付けるのは適切ではない。

- 構成要素の目的と品質目標が重複しているように感じられる。また、構成要素の目的が要求事項として記載されているが、「…しなければならない。」の形式になっておらず、記載方法を再検討する必要がある。

- ネットワークに関する要求事項で、「サービス(services)」という用語が使われているが、他の表現を検討してはどうか。

(2) ISA220

タスクフォースから、主に以下の変更が提案された。

① 序説及び目的

序説において、監査チームメンバーは、監査業務レベルの品質を管理し達成する(manage and achieve quality)ため、監査業務の性質及び状況に応じて、品質リスクに対する事務所の対応のほか、追加の対応が必要かどうか決定する責任を有することを説明する。また、目的において、「監査人の目的は、…品質の達成を確保するため、業務レベルにおける品質の管理(manage quality)を行うこと」と記載する。

② 品質に関する責任

要求事項において、監査責任者の責任には、監査の過程を通じて十分かつ適切な関与を行う責任が含まれることを記載する。

③ 業務の実施

要求事項において、監査責任者が査閲対象とすべき内容(重要な判断及び特別な検討を必要とするリスクに関する監査調査、監査報告書の草案、経営者及び統治責任者との書面によるコミュニケーションの草案)を記載する。

④ スタンド・バック(stand back)の要求事項

新たな要求事項を設定し、監査責任者に対し、監査意見の形成前に、ISA220

の要求事項に対処しているかどうか及び監査責任者が監査の過程を通じて十分かつ適切に関与しているかどうか判断することを求める。

上記の提案に対し、メンバーからは、例えば以下の意見があった。

- 序説や目的等で、監査業務レベルの品質を管理し達成する(manage and achieve quality)という表現が使われているが、何が求められているのか、意味を明瞭にする必要がある。
- スタンド・バックの要求事項は、監査意見の形成前の段階で実施されることが重要であることを強調するため、ISA220ではなく、ISA700に含めてはどうか。

4 その他

今回の会議では、上記のほか、主に以下に関する議論や報告が行われた。

- 職業的懐疑心：作業グループから、職業的懐疑心の心構え(mindset)の概念やISAで使用する表現に関する作業グループの結論と提言が示され、議論が行われた。
- 新しい外部報告(EER):タスクフォースにおける検討状況についてのプレゼンテーションが行われた。

<注>

1 ISA315改訂プロジェクトにおいて検討されているリスクの程度に関する考え方。評価した固有リスク又は重要な虚偽表示リスクの程度は、便宜的に低中高などの段階に分けられることが多いが、本来的には、起こり得る虚偽表示の発生可能性と影響の大きさを考慮して、連続線上のいずれかに位置しており、リスク評価の根拠となった事象に応じて、適切なリスク対応手続を立案・実施する必要があることを示している。