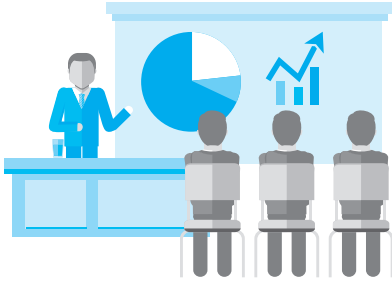


会議報告



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91回会議)

国際監査・保証基準審議会 (IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board) の第91回会議が、2018年3月12日から16日までアムステルダムで開催された。

日本からは、日本公認会計士協会より甲斐幸子(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、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、タスクフォースから、受領したコメントレター及び前回までの審議を踏まえた改訂案が提示され、議論が行われた。

(1) 適用の柔軟性 (scalability)

適用の柔軟性が確保されていることを

示すため、タスクフォースから、新たに付録を設け、単純な見積りと複雑な見積りのそれぞれに対して要求事項がどのように適用されるかを二列表の形式で示すことが提案された。

これに対し、例示を設けること自体には、メンバーの多くから賛同があった。ただし、付録は適用指針と同じ位置付けであり、基準の最終化と同時に公表することが必要となるため、基準に含めるのではなく、スタッフ文書等、別の文書として公表したほうが柔軟に対応できるのではないか等の意見があり、付録とはしないことになった。

(2) リスク評価手続及び関連する活動

適用の柔軟性の確保に関連して、タスクフォースから、リスク評価手続及び関連する活動に関する要求事項(第10項)において、「…会計上の見積りに関連して企業及び企業環境を理解する際、状況に関連する範囲において(to the degree relevant in the circumstances)、要求事項に記載されている事項を理解しなければならない」と記載することが提案された。

これに対して、メンバーから、「記述が曖昧で具体性に欠ける」との意見があっ

た。そこで、タスクフォースから、個々の会計上の見積りによっては、要求事項(第10項)に記載された事項があてはまらないことがあること、また、財務諸表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の識別及び評価の基礎とするために必要なレベルで理解すればよいことを示す文章が再提示されたが、再度、見直すことになった。

(3) 職業的懐疑心

タスクフォースから、職業的懐疑心の発揮の強化のため、リスク対応手続に関する要求事項において、「監査人は、リスク対応手続の立案に際し、経営者のアサーションと矛盾すると評価されるか経営者のアサーションを補強すると評価されるかにかかわらず、関連する情報源(relevant sources)から監査証拠を入手するためのリスク対応手続を立案しなければならない」と記載することが提案された(第15項)。

上記に対し、「関連する情報源(relevant sources)」という表現について、ISA500「監査証拠」では、「適合性(relevance)」と「信頼性(reliability)」を、「情報源(sources)」ではなく監査証拠の質的尺度として説明しており、ISA500の考え方と合わないのではないか、趣旨が分かりづらい等の意見があり、表現を見直すことになった。

(4) 監査調書

タスクフォースから、監査調書に関する要求事項を強化し、監査人に対し、適用される財務報告の枠組みに照らした会計上の見積り及び関連する開示の合理性の評価に関する職業的専門家としての重要な判断の基礎として、以下の事項の文書化を求めることが提案された(第27項)。

① 会計上の見積りに関連する、企業及び企業環境並びに企業の内部統制

システムの理解の主な要素

② 会計上の見積りに関連する重要な虚偽表示リスクに関する固有リスク及び統制リスクのそれぞれの理由

③ 見積りの不確実性、主観性、複雑性又はその他の固有リスクの要因の影響を受ける程度が高い会計上の見積りに関して、要求事項に基づき監査人が当該会計上の見積りに対するテストのアプローチを選択した理由

④ 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における監査人の対応

⑤ 会計上の見積りに関連する経営者の偏向が存在する兆候、及び全体としての財務諸表に重要な虚偽表示があるかどうかに関する監査人の意見を形成する際に当該兆候に対して行った監査人の評価

上記の提案に対し、例えば、以下の意見があり、記載を整理することになった。

- 公開草案と比して大幅な変更になっている。調書化の要求事項として適切な詳細さを超えているのではないか。
- 具体的にどの程度の調書化が想定されているのか。特に、②と③は、どのような内容の記載が求められているのか不明瞭である。
- ①は職業的専門家としての重要な判断の基礎の記載には該当しないのではないか。

(5) 付録(会計上の見積りの測定基礎)

公開草案には、付録1「会計上の見積りの測定基礎」が含まれていた。タスクフォースは、当該付録を、記述を適宜修正した上で最終版の基準にも含めることを提案したが、メンバーから、「本来、監査基準ではなく会計基準で扱うべき内容である」、「基準のボリュームを減らすため、

削除してはどうか」との意見があった。よって、記述の一部を適用指針に移動した上で、付録1は削除することになった。

(6) 適用日

タスクフォースから、当初の予定どおり、2019年12月15日終了事業年度から適用(早期適用可)とすることが提案された。これは、IFRS第9号の適用が2018年1月1日から開始されていることを考慮したものである。これに対して、主に実務家のメンバーからは、「メソドロジーへの取込みや翻訳を考えると、適用日が早すぎるため、1年遅らせるべき」との意見があった。一方で、規制当局のメンバー及びPIOBオブザーバーからは、「会計上の見積りの監査は、検査指摘事項が最も多い領域の1つであり、公益の観点からも重要な基準である。よって、適用日は予定どおりとすべき」との意見があり、引き続き検討することとなった。

ISA540は、2018年4月24日に開催される電話会議による審議を経て、2018年6月会議において最終化の承認審議が行われる予定である。

2 公開草案に向けた検討—ISA 315

IAASBI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、2016年9月会議で、プロジェクト・プロポーザルを承認している。今回の会議では、ISA315の改訂案が提示され、議論が行われた。

(1) 定義の変更

タスクフォースから、主に、次頁の表1の定義の変更が提案された。

(表1) 定義の変更

① 固有リスクの要因 (Inherent Risk Factors)

2017年12月会議で示した提案では、定性的な要因のみが固有リスクの要因として説明されていたが、定量的な要因も含めた定義とする。当該変更に合わせて、名称を「固有リスクの定性的な要因 (Qualitative Inherent Risk Factors)」から「固有リスクの要因 (Inherent Risk Factors)」に変更する。

また、固有リスクの要因として、「複雑性 (complexity)」、「主観性 (subjectivity)」、「変化 (change)」及び「不確実性 (uncertainty)」に加え、「経営者の偏向の生じやすさ (susceptibility to management bias)」を含める。

② 関連するアサーション (Relevant Assertions)

「取引種類、勘定残高又は開示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、勘定残高又は開示に関連するアサーションとなる。」と定義する。また、2017年12月会議での意見を受け、適用指針に記載されていた「合理的にあり得る (reasonably possible)」の意味を説明する記述「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。」を定義に移動する。

③ 特別な検討を必要とするリスク

以下の2つに分けて定義する。

- 固有リスクの要因が、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

④ 全般統制 (General Information Technology Controls) 及び業務処理統制 (Application Controls)

現行の用語集の記述をベースに、全般統制及び業務処理統制の定義を新たに設け、現在のIT環境に合わせて、表現をアップデートする。

- 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や実施する手続について記載する。
- 以下について、監査に関連するコントロールとして識別することを要求する。
 - 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に対応するコントロール
 - 特別な検討を必要とするリスクに対応するコントロール
 - 仕訳入力に対するコントロール
 - 内部統制の運用評価手続を予定しているコントロール
 - その他、監査人がデザインの評価及び業務への適用を判断することが適切と判断したコントロール
- ITに起因するリスクの識別を要求する。
- 監査に関連する全般統制の識別を要求する。
- 識別された監査に関連するコントロール (識別された監査に関連する全般統制を含む。) について、コントロールのデザインの評価及びそれらが業務に適用されているかどうかの判断を要求する。

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。

- 要求事項のフローが複雑で全体像が分かりづらい。例えば、フローチャートを設ける等により説明してはどうか。
- 監査に関連する全般統制の識別に関する要求事項について、どのような場合に全般統制を監査に関連するとして識別することが求められるのが不明瞭である。

(3) 重要な虚偽表示リスクの識別と評価

① 要求事項のフロー

タスクフォースが提案する、重要な虚偽表示リスクの識別と評価に関する主な

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。

- 「固有リスクの要因」に定量的な要因を含めるのは混乱する。また、「経営者の偏向の生じやすさ」ではなく、不正リスク要因についてより強調すべきである。
- 「特別な検討を必要とするリスク」の定義における、「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) に存在すると評価さ

れた…」の記述は、特別な検討を必要とするリスクは各監査業務に必ず1つ以上存在することを意味することになるため、記述を見直すべきである。

(2) 内部統制システムの理解

タスクフォースが提案する、内部統制システムの理解に関する主な要求事項は、以下のとおりである。

- 内部統制の各構成要素の理解を通じて、財務報告に関連する内部統制システムを理解することを要求する。

要求事項は、以下のとおりである。

- アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価の際、個別リスクと統制リスクの評価を別箇に行うことを要求する。
- 企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み並びに内部統制システムの理解の際、重要な虚偽表示リスクの可能性 (potential risks of material misstatement) を識別することを要求する。
- 識別された重要な虚偽表示リスクの可能性に関して、以下を要求する。
 - 虚偽表示の発生可能性及び潜在的な虚偽表示の大きさ、並びに重要な虚偽表示となるかどうかを検討すること。
 - 以下の2つのレベルで重要な虚偽表示リスクを識別し評価すること。
 - ◇ 財務諸表全体レベル
 - ◇ 重要な取引種類、勘定残高及び開示に関連するアサーション・レベル
 - 重要な取引種類、勘定残高及び開示を識別すること。
- 識別されたアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに関して、以下を通じて、固有リスクを評価することを要求する。
 - 重要な虚偽表示の発生可能性及び大きさを評価すること。この際、重要な取引種類、勘定残高及び開示に関する事象又は状況が固有リスクの要因の影響を受ける程度を考慮すること。
 - 識別された財務諸表レベルの重要な虚偽表示リスクが、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクにおける固有リスクに及ぼす影響を考慮すること。
- 以下のとおり、アサーション・レベル

の統制リスクを評価することを要求する。

- 内部統制の運用評価手続の実施を予定していない場合、統制リスクを最大 (maximum) と評価すること。
- 内部統制の運用評価手続の実施を予定している場合、統制リスクを最大 (maximum) より低く評価すること。

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。

- 要求事項のフローが複雑で分かりづらい。
- 「重要な虚偽表示リスクの可能性 (potential risks of material misstatement)」という新しい概念が使われているが、意味が不明瞭である。
- 識別された財務諸表レベルの重要な虚偽表示リスクが、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクにおける固有リスクに及ぼす影響を考慮することが求められているが、財務諸表レベルの重要な虚偽表示リスクとは、取引種類、勘定残高又は開示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。

② 重要な取引種類、勘定残高又は開示 (Significant class of transactions, account balance or disclosures)

改訂版のISA315では、重要な虚偽表示リスクの識別と評価の過程で、重要な (significant) 取引種類、勘定残高及び開示の識別を要求することが検討されている。一方、現行のISA330「評価したリスクに対応する監査人の手続」第18項において、監査人に対し、評価した重要な虚偽表示リスクの程度にかかわらず、重要な (material) 取引種類、勘定残高及び開示の各々に対する実証手続を立

案し実施することが求められている。したがって、ISA330第18項の位置付けを整理する必要性が生じている。

当該論点に関して、タスクフォースから、“material”は利用者の情報ニーズに関連した概念であるのに対し、“significant”はリスクに関連した概念であるため、“material”であるが、“significant”ではない取引種類、勘定残高及び開示が存在することもあり得ることから、必要な表現の修正を行った上で、ISA330第18項の要求事項を残すことが提案された。タスクフォースが提案する修正は以下のとおりである。

- ISA315に新たな要求事項を設け、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、勘定残高及び開示を識別し、関連するアサーションが存在しないか再評価することを要求する。
- ISA330第18項を、「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、定量的又は定性的に重要な(material)取引種類、勘定残高及び開示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(下線部を追加)」に変更する。

これに対して、メンバーから、「1つの要求事項の中で、「重要(significant)」と「重要(material)」の2つの用語が使われるのは混乱する」、「現行のISA330第18項のほうが分かりやすい」、「要求事項の不要な複雑化を生じさせる」等の意見があった。

ISA315は、2018年5月22日に開催される電話会議による審議を経て、2018年6月会議において公開草案の承認審議が行われる予定である。

3 公開草案に向けた検討— ISQC 1

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の改訂ドラフトが提示され、議論が行われた。

(1) 基準の全体像

前回2017年12月の会議で示した提案と同様に、品質マネジメントシステム(system of quality management)の構成要素として下の表2の8項目を位置付けることが提案された。

(表2) 品質マネジメントシステムの構成要素

①	ガバナンスとリーダーシップ
②	品質リスク評価プロセス
③	情報とコミュニケーション
④	職業倫理に関する規定
⑤	契約の新規の締結及び更新
⑥	専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任
⑦	業務の実施
⑧	監視及び改善プロセス

前回から変更が提案された主な点は、以下のとおりである。

① ガバナンスとリーダーシップ

2017年12月会議で示した提案では、品質リスク評価プロセスの後に記載することが提案されていたが、品質マネジメントシステムの基礎となる重要な構成要素であることから、最初に記載する。

② 品質リスク評価プロセス

2017年12月会議で示した提案では、名称を「品質マネジメントプロセス(quality management process)」としていたが、全体を示す「品質マネジメントシ

テム(system of quality management)」の表現と混乱すること、COSOの内部統制の統合的フレームワークやISA315で示されている企業の内部統制の構成要素である「企業のリスク評価プロセス(the entity’s risk assessment process)」との整合性を踏まえ、名称を「品質リスク評価プロセス(quality risk assessment process)」に変更する。

上記の提案に対し、メンバーから、例えば、以下の意見があった。

- COSOの内部統制の統合的フレームワークに含まれない、ISQC 1に特有の4つの構成要素(④職業倫理に関する規定、⑤契約の新規の締結及び更新、⑥専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任、⑦業務の実施)については、別カテゴリーを設けてまとめるかどうか。
- 「品質リスク評価プロセス」ではなく、「品質リスクマネジメントプロセス」としてはどうか。

(2) 品質リスク評価プロセス

タスクフォースの主な提案は以下のとおりである。

- 表2の品質マネジメントシステムの構成要素のうち、「⑧ 監視及び改善プロセス」以外の6つの構成要素に品質リスク評価プロセスを適用することを要求する。品質リスク評価プロセスの適用においては、以下を行うことを要求する。
 - 事務所、実施する業務及び業務提供先企業の性質や状況に応じた品質目標を設定すること。
 - 以下を通じて、品質リスクを識別し評価すること。
 - ◇ 品質目標の達成に影響する状況、事象、アクション等を理解すること。
 - ◇ 品質リスクが発生する可能性及び品質リスクが品質目標の達

成に及ぼす影響を評価すること。

- ▶ 品質リスクを許容可能な低い水準に抑えるため、品質リスクへの対応をデザインし、実施すること。
- 品質リスクの定義を設け、「関連する対応が存在していないとの仮定の上で、(i)発生の可能性が合理的に見込まれており、かつ、(ii)品質目標が達成されない可能性が合理的に見込まれているリスク」と二軸で定義する。
- 品質リスク評価プロセスが適用となる各構成要素の要求事項において、品質目標の設定、品質リスクの識別と評価及び品質リスクへの対応のデザインと実施を求める。また、含めるべき品質目標及び対応を一部記載する。

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。

- 監視及び改善プロセスについても、他の構成要素と同様に品質リスク評価プロセスが適用されるべき。
- 品質リスクが二軸で定義されているが、いずれも可能性に言及しており、リスクの大きさについて言及されていない。
- 各構成要素に関する要求事項において、含めるべき個々の品質目標が記載されているが、要求事項に記載されているもの以外に追加で事務所が品質目標を設定することが求められているのか不明瞭である。

(3) 常設諮問グループ会議におけるコメント

今回の会議の前週に開催された常設諮問グループ(CAG)会議において、基準の構成が複雑であり、事務所に対し品質目標の達成のため何を実施することが求められているのか不明瞭であるとのコメントがあったことが紹介された。特に、米国公開企業会計監視委員会(PCAOB)からは、以下の構成としては

どうかとの提案があったことが紹介された。

- 品質目標の設定
- 要求される対応(required responses)の実施
- (要求される対応を実施した上で残存する)品質リスクの識別
- 品質リスクへの対応のデザイン及び実施

これに対し、今回の改訂の趣旨は、事務所に対し、品質リスクマネジメントについて自ら積極的に取り組むことを促すことにあるが、PCAOBの提案はルールベース的であり当該改訂の趣旨に反するため、タスクフォースの提案どおりの構成とすることでメンバーの合意があったが、CAGメンバーの懸念についてより理解することが必要であるとの意見があった。

(4) 情報及びコミュニケーション(透明性報告)

IAASBは、コメント募集(Invitation to Comment)「公共の利益を踏まえた監査品質の向上—職業的懐疑心、品質管理及びグループ監査」(2015年12月17日公表)において、透明性報告に関してIAASBが講じるべきアクションについての質問を含めていた。回答者からは、各国レベルでの透明性報告の実務の発展を妨げないことが重要であるという意見があった。一方で、特に財務諸表利用者からは、IAASBの基準の中で透明性報告について具体的に扱うべきであるというコメントもあった。加えて、CAG会議においても、透明性報告は重要であり、高品質の透明性報告を促進する形でIAASBの基準において扱うべきであるとの意見があった。

そこで、タスクフォースから、ISQC 1において、「透明性報告」のみにフォーカスするのではなく、より広く、外部の利害関係者とのコミュニケーションについて扱う

記載を設けることが提案された。具体的には、「情報及びコミュニケーション」のセクションにおいて、以下を記載することが提案された。

- 要求事項において、デザイン及び実施が求められる対応に、必要に応じて、外部の利害関係者と事務所の品質マネジメントシステムに関する情報のコミュニケーションを行うことを含めることを要求する。また、コミュニケーションの内容、時期及び範囲には、以下の要因を考慮することを要求する。
 - ▶ 該当する場合、法令又は職業的専門家としての基準によるコミュニケーションに関する要求事項
 - ▶ 事務所の関連する利害関係者の正当な利益
 - ▶ 事務所が実施する業務の性質及び業務提供先企業の種類
- 適用指針において、以下を説明する。
 - ▶ 外部の利害関係者とのコミュニケーションの方法の1つとして、透明性報告書が含まれること。
 - ▶ コミュニケーションが行われることがある情報の例

上記の提案に対し、メンバーからは、コミュニケーションが必ず要求されるのか任意なのか不明瞭であり、要求事項の趣旨を明瞭にするべきであるとの意見があった。

(5) ネットワーク及びサービス・プロバイダー

ISQC 1において、ネットワークに関する

セクションを設けることが検討されている。タスクフォースから、当該セクションにおいて、監査事務所がネットワークに所属している場合、監査事務所に対し主に以下を要求することが提案された。

- ネットワークから提供されるサービスを理解すること。
- 当該サービスのデザイン等に関するネットワークのプロセスを理解すること。
- ネットワークからのサービスを利用するための事務所の責任及び事務所が実施する必要があるアクションを決定すること。
- ネットワークが事務所の品質マネジメントシステムに関する監視活動を行っている場合、当該結果を入手し評価すること。
- 事務所が実施する監視活動によりネットワークのサービスに関する不備が識別された場合、関連する情報についてネットワークにコミュニケーションを行い、事務所が講じる必要がある補完的な是正措置を決定すること。

上記に加え、監査事務所がサービス・プロバイダーからサービスの提供を受けられる場合について扱うセクションを設けることが提案された。

また、タスクフォースは、ネットワークの形態等は様々であり、ネットワーク自体に対して要求事項を課すことは現実的でないため、ネットワーク自体に対する要求事項を設けることは提案していないが、CAG会議において、ネットワーク自体に対する要求事項を設定すべきとの指摘

があったことが紹介された。

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。

- ネットワークに関するセクションを設けるのではなく、各構成要素に関するセクションにおいてネットワークに関して記載してはどうか。
- 要求事項の趣旨は、事務所がネットワークからどのような情報入手すべきかを示すことにあることを明瞭にすべきである。
- ネットワーク自体に対する要求事項を設定すべきという指摘については、関連する懸念に対処するために取り得るオプションと、基準で対応できるオプションを整理して示してはどうか。

4 その他

今回の会議では、上記のほか、主に、以下に関する議論が行われた。

- 合意された手続業務：ISRS4400「合意された手続業務」について、タスクフォースから改訂案が示され、主な論点について議論が行われた。
- 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。
- 職業的懐疑心:「矛盾する証拠の入手(seek contradictory evidence)」に関する要求事項についての作業グループの結論と提言が示され、議論が行われた。