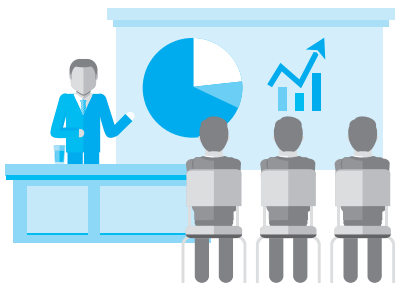


会議報告



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94回会議)

国際監査・保証基準審議会 (IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board) の第94回会議が、2018年6月18日から23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 改訂基準の最終化—ISA540

IAASBは、2015年12月にプロジェクト・プロポーザルを承認し、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開始した。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た(コメント期限:2017年8月1日)。今回の会議では、最終承認審議が行われ、メンバー18名のうち、賛成17名、棄権1名で改訂基準が承認された。棄権票を投じたメンバーは、その理由として、基準の適用の柔軟性

(scalability)が十分に確保されていないことを挙げた。改訂基準は、今後、公益監視委員会(PIOB)の審議を経て、2018年10月に正式に公表される予定である¹。

今回行われた主な議論の内容は、主に以下のとおりである。

(1) 適用の柔軟性 (scalability)

メンバーの一部から、基準の適用の柔軟性が確保されておらず、シンプルな会計上の見積りに対して、過度な手続が行われる可能性があるとの指摘があった。そこで、序説(第3項)において、ISA540は全ての会計上の見積りに適用となるが、見積りの不確実性は様々であり、それによって手続の程度が異なることを説明するとともに、適用指針(A7項)において、適用の柔軟性について示している適用指針への参照を設けることになった。

(2) 監査証拠に関するその他の考慮事項(経営者の専門家)

タスクフォースから、適用指針において、経営者が会計上の見積りを行う際に、経営者の専門家が設定又は識別した仮定、データ及び方法を使用する場合、監査人は、当該仮定、データ及び方法に対して、経営者が会計上の見積り及びその見積りをどのように作成したかをテストす

る場合の要求事項(第22項から第27項)を適用する旨を説明することが提案された。これに対して、メンバーから、以下の指摘があった。

- 経営者が経営者の専門家を利用している場合に、一律に第22項から第27項の要求事項を適用することを求めるべきではない。
- 経営者の専門家の業務の利用に関しては、ISA500「監査証拠」で扱っている。したがって、ISA500の改訂プロジェクトで扱うべき内容である。
- 現行のISA540A31項において、経営者の専門家によって設定又は識別された仮定は、経営者が使用することにより経営者自らの仮定となることが記載されている。したがって、仮定に関しては、ISA540(改訂)の関連する要求事項の適用が求められるべきである。

そこで、要求事項と適用指針において、以下を記載することになった。

(要求事項(第30項))

- 監査証拠として利用される情報の情報源にかかわらず、監査人は、ISA500の関連する要求事項に従わなければならないこと。
- 経営者の専門家が利用される場合、ISA540(改訂)のリスク対応手続に関する要求事項(第21項から第29項)は、監査人が、ISA500第8項(c)に従って、関連するアサーションに対する経営者の専門家の業務の適切性を評価する際に役に立つことがあること。
- 経営者の専門家の業務を評価する際の監査人のリスク対応手続の内容、実施時期及び範囲は、監査人による経営者の専門家の適性、能力及び客観性の評価、監査人による経営者の専門家の業務の理解、及び専門家の専門分野についての監査人の知識に

よる影響を受けること。

(適用指針)

- 経営者が会計上の見積りを行う際に、経営者の専門家が設定又は識別した仮定を使用する場合、監査人は、当該仮定に対してISA540(改訂)の関連する要求事項を適用すること。(A130項)
- 経営者の専門家が、会計上の見積り方法もしくはデータの利用に関与している場合、又は、財務諸表に含まれる見積りの金額もしくは関連する開示に対して専門家としての指摘や結論を提供している場合、ISA500第8項(c)の適用に際して、ISA540(改訂)のリスク対応手続に関する要求事項(第21項から第29項)が役立つことがあること。(A131項)

(3) 適用日

一部のメンバーからは、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、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、公共の利益の観点からも重要な基準であるため、早急に適用されるべきであり、2018年12月15日以降開始事業年度の監査から適用すべきとの意見があった。一方、大部分のメンバーは、公共の利益の観点からは、メソドロジーへの取込みや翻訳、研修に必要な時間が確保された上で適用されるべきであり、2019年12月15日以降開始事業年度の監査から適用すべきとの意見だった。そこで、2019年12月15日以降開始事業年度の監査から適用(早期適用可)とした上で、早期適用を奨励することになった¹。

(4) 再公開草案化の要否

タスクフォースから、公開草案からの変更はコメントを受けた明瞭化や組換えが主であり、概念等の実質的な変更は行われていないこと、公開草案公表後に十分

なアウトリーチ活動が実施されていることから、再公開草案化は不要との考えが提示された。メンバー18名の議決を取った結果、15名が再公開草案化は不要との意見だったため、再公開草案化はせず、改訂基準を最終化することになった。再公開草案化すべきと述べた3名は、その主な理由として、公開草案から実質的な変更が行われたと考えること、現段階で最終化すると、現在審議中の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」の改訂と不整合が生じる可能性があることを挙げた。

2 公開草案の承認—ISA315

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、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、公開草案の承認審議が行われ、メンバー18名の全員一致で承認された。公開草案は、2018年7月16日に公表されている(コメント期限:2018年11月2日)²。今回の会議で議論された点は、主に以下のとおりである。

(1) 情報システムのデザインと業務への適用の評価

タスクフォースから、要求事項において、財務報告に関連する情報システムの理解(第35項)に加え、財務報告に関連する情報システムのデザインと業務への適用の評価(第36項)を求めることが提案された。これに対して、メンバーから、第36項で何が求められているのか不明瞭との意見があった。そこで、第36項は、「第35項で理解が求められる事項に企業がどのように対処しているか理解することによって、財務報告に関連する情報

システムのコントロール(information system controls)のデザインと業務への適用を評価しなければならない」と変更し、関連する適用指針で以下を説明することになった。

- 財務報告に関連する情報システムは、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員、IT及びその他のリソースで構成されること。(A151項)
- 財務報告に関連する情報システムのコントロールとは、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員、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をいうこと。(A152項)
- 情報システムのコントロールの運用状況の有効性を支援するためにデザインされたコントロール(情報システムに対するコントロール)は、ISAにおいて統制活動に分類され、監査に関連するコントロールとして識別される場合があること。(A157項)

(2) 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、重要な虚偽表示リスクの識別と評価に関する要求事項について、リスクの識別と評価の要求事項を分け、最初に重要な虚偽表示リスクを識別した後に、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決定し、固有リスク及び統制リスクの評価を求める構成が提案された。これに対して、全体的に複雑であり、重要な虚偽表示リスクの識別及び評価と、内部統制の理解や、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の決定との関係が分かりづらいとのコメントがあった。議論の結果、重要な虚偽表示リスクの識別と評価に関する要求事項は、以下の表1の構成とすることになっ

た。

(表1) 重要な虚偽表示リスクの識別と評価

- 重要な虚偽表示リスクの識別、及び当該リスクが財務諸表レベルかアサーション・レベルかの決定(第45項(a)及び(b))
 - 関連する適用指針において、以下を説明
 - ◇ 監査人による、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の理解、並びに重要な虚偽表示リスクの識別と評価は、反復的なプロセスであること。(A202項)
 - ◇ アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの識別は、コントロールを考慮する前に行われること、当該識別は、固有リスクの暫定的な評価(preliminary assessment)に基づき行われること。(A208項)
- 識別した重要な虚偽表示リスクに基づく、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の決定(第46項)
- 財務諸表レベルの重要な虚偽表示リスクの評価(第47項)
- 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ついて、重要な虚偽表示の発生可能性と影響の度合いを考慮し、固有リスクを評価(第48項)
- 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ついて、統制リスクを評価(第50項)

加えて、読者の理解のため、要求事項の流れを示すフローチャートを作成し、公開草案の補足資料として公表することになった。

(3) 重要な取引種類、勘定残高又は開示 (Significant class of transactions, account balances 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以下の変更を行うことが提案された。

- 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。(第52項)
- 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、上記2つの要求事項を設けることは混乱を招くとの意見もあったが、公開草案は、タスクフォースの提案どおりとした上で、公開草案の説明覚書において、上記の変更に関連した質問を設け、意見を求めることになった。

3 公開草案に向けた検討—品質管理

IAASBは、2016年12月にプロジェクト・プロポーザルを承認し、品質管理に関するプロジェクトを開始している。プロジェクトでは、ISQC 1「監査事務所における品質管理」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。

(1) ISQC 1

ISQC 1の改訂に関する一部の論点について、タスクフォースの提案が示され、議論が行われた。主な提案は以下のとおりである。

① 基準の構成

タスクフォースから、前回までの議論やアウトリーチ活動で受領した意見を受け、ISQC 1の構成を以下の表2のとおりとすることが提案された。前回の提案から、「ガバナンスとリーダーシップ」(前回は1番目に記載)と「情報とコミュニケーション」(前回は3番目に記載)の位置が変更になっているほか、「事務所のリスク評価プロセス」の名前(前回は「品質リスク評価プロセス」)が変更されている。

(表2) ISQC 1の構成

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

上記の提案に対して、メンバーから、「ガバナンスとリーダーシップは最も重要なので、本来は最初に記載されるべき。基

準の構成上それが難しいのであれば、重要性をより強調して説明する必要がある」、「基準の構成要素の関連性が複雑で分かりづらいので、基準の付録において説明することが重要」等の意見があった。

② 事務所のリスク評価プロセス

2018年3月会議以降、タスクフォースが行ったアウトリーチ活動において、常設諮問グループ(CAG)の一部メンバーから、2018年3月会議で提案されていたドラフトに対し、求められる品質リスクの識別と評価の範囲が不明瞭であり、膨大な数の品質リスクの識別と評価につながる可能性があること、基準の一貫した適用を確保するため、事務所が最低限行わなければならないことが明示されるべきとの懸念が示された。そこで、タスクフォースから、以下の変更が提案された。

(品質目標の設定)

- ISQC 1 で求められている品質目標を設定し、品質リスクの識別及び評価並びに対応のデザイン及び実施に関する要求事項の適用を通じて、品質目標を達成することを要求する。(第19A項)
- 要求事項の適用によりISQC 1 の目的達成のための十分な基礎が得られない場合には、追加又はより詳細な品質目標の設定を含め、追加のアクションを講じることを要求する。(第18A項)

(品質リスクの識別及び評価)

- 発生の可能性が合理的にあり得 (reasonable possibility)、かつ、発生した場合個別に又は集計すると品質目標が達成されない品質リスクの識別を要求する。(第19B項)

(対応のデザインと実施)

- 識別した品質リスクに応じた適切な対応をデザインし実施することを要求する。対応は、品質リスクの内容や発生の可能性に適切に対処したものであ

ること、また、ISQC 1 で要求される対応を、識別したリスク及びその発生可能性に合わせた形で含めることを要求する。(第19C項)

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。

- 品質リスクは、識別した後評価が求められるべきである。
- 品質リスクの識別・評価において、発生可能性と影響の度合いを考慮する必要があるが、影響の度合いの評価のためのクライテリアが不明瞭である。
- タスクフォースの提案では、ISQC 1 で要求されている対応に関しては、必ず関連する品質リスクの識別が求められるが、リスク評価の意味を損なっているのではないか。

(2) ISA220

① ISA220「監査業務における品質管理」の改訂の主な提案

タスクフォースから、ISA220の改訂ドラフトが示され、議論が行われた。主な提案は以下のとおりである。

(i) 監査チームの定義

監査チームの定義を変更し、監査手続を実施する全ての者が含まれることを明瞭化する(第7項(d))。また、関連する適用指針において、監査チームには、監査手続を実施するサービスデリバリーセンターの者が含まれる場合があることを説明する。(A 2 H項)

(ii) 監査品質に関する責任

要求事項において、監査責任者は、担当する監査業務に関して、事務所の文化的な価値観及び行動を強調した環境の設定と品質マネジメントに関する総括的な責任を有すること、環境設定に際し、事務所の品質への寄与を反映し、明瞭、整合的かつ有効なアクションを講じなければならないことを記載する。(第8項及び第8A項)

(iii) 品質達成のための総括的な責任

監査責任者に対し、監査報告書の日付の前に、当該監査業務の品質達成のための総括的な責任を果たしたかどうかを確認すること、その際、以下を判断することを求める。(第23A項)

- 行われた重要な判断及び到達した結論が当該監査業務の状況において適切であると判断するための基礎を得るため、監査の過程を通じて監査責任者が十分かつ適切に関与していること。
- ISA220の要求事項を適用するに当たり、監査事務所の方針又は手続及び業務の性質やその変化が適切に考慮されていること。

改訂案の方向性に対して、メンバーからは賛同の意見があり、引き続き、タスクフォースで検討を進めることになった。

② 監査責任者以外の者による監査報告書への署名

ISA220において、監査責任者は、監査報告書に対する責任を負う者と定義されている。一方で、ISA700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」では、監査報告書は署名されることが求められているが、誰が署名すべきか、また署名した者の責任は明確に定められていない。一部の国では、法令又は実務上、監査報告書において、監査責任者以外の者が署名している場合が存在する。当該問題について、タスクフォースメンバーの1名から、ISA220において、監査報告書に署名する者の責任について扱うべきとの意見があった。

これに対し、多くのメンバーは、「各国の法令等で対処すべき問題であり、IAASBが対処すべき問題ではない」、「ISA220の改訂プロジェクトの範疇を超えている」という意見があったが、一部メンバーからは、「複数国で生じている問題であり、IAASBとして対処すべき」との

意見があった。そこで、該当する実務についてさらに調査した上で、今後の対応を決めることになった。

(3) 今後の予定

当初の予定では、ISQC 1 の改訂は、次回2018年9月の会議において公開草案の承認審議を行い、ISQC 2（審査に関して扱う新規の品質管理基準）及びISA220の改訂は、次々回2018年12月の会議において公開草案の承認審議を行うことになっていた。しかしながら、ISQC 1 の改訂プロジェクトのタスクフォース議長から、2018年3月の会議以降に行っているアウトリーチ活動等により寄せられた関係者からの意見を踏まえ、草案に大幅な変更を行う必要性が生じているため、公開草案の承認審議は2018年12月の会議で行うことに変更する旨説明があった。結果、2018年12月の会議において、ISQC 1、ISQC 2 及びISA220の改訂の公開草案の承認審議が行われる予定である。

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。

- 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と議論が行われた。
- 監査証拠/データ分析:米国公認会計士協会(AICPA)が行っているAU-C 500「監査証拠」(ISA500に相当)の改訂プロジェクトについて説明があった。また、データ分析ワーキング・グループから、今後の作業の進め方について提示され、議論が行われた。

<注>

- 1 改訂基準は、PIOBの承認前の段階ではあるが、早期適用を奨励するため、IAASBのウェブサイトにおいて公表されている。

<http://www.iaasb.org/>

- 2 公開草案は、IAASBウェブサイトから入手可能である。

<http://www.ifac.org/publications-resources/exposure-draft-isa-315-revised-identifying-and-assessing-risks-material>

2018年6月本会議で改訂が最終化されたISA540(「1.改訂基準の最終化—ISA540」を参照)に対する適合修正に関しては、7月17日に実施される電話会議で審議され、公開草案の公表から若干遅れて公表される予定である。