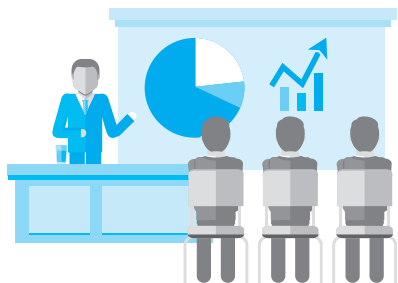


会議報告



国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 会議報告 (第98回会議)

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: International Auditing and Assurance Standards Board)の第98回会議が、2018年9月17日から21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)が参加した。以下、会議の概要を報告する。

1 公開草案の承認—ISRS4400 (合意された手続業務)

IAASBは、2017年9月にプロジェクト・プロポーザルを承認し、ISRS4400「合意された手続業務」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、クラリティ起草方針に基づく書換えのほか、以下の表1「ISRS4400の主な改訂点」に記載した事項を含めた、基準の現代化のための改訂の検討が行われている。

表1: ISRS4400の主な改訂点

- 基準の適用対象を非財務情報にも拡大
- 合意された手続業務における職業的専門家としての判断の役割の明瞭化
- 専門家の利用に関する要求事項の導入
- 実施結果報告書の記載内容
 - 独立性に関する記述の改訂(以下

「(1) 実施結果報告書における独立性の記述」参照)

➢ 利用制限:

- ◇ 現行のISRS4400は、実施結果報告書の利用は実施する手続に同意した者に制限される旨の記載を求めているが、実施結果報告書の目的及び他の目的には適合しない場合がある旨の記載を求めることに変更

今回行われた主な議論の内容は、下記のとおりである。

(1) 実施結果報告書における独立性の記述

タスクフォースから、実施結果報告書において、独立性に関して以下の記載を求めることが提案された。

- ① 業務実施者が独立性に関する要求事項を含む職業倫理規程に従って独立している場合、職業倫理規程に従って企業から独立しており、当該要求事項に従ってその他の倫理上の責任を果たした旨。
- ② 業務実施者が独立しておらず、職業倫理規程において独立性が要求されていない場合、職業倫理規程には独立性に関する要求事項が含まれておら

ず、業務実施者は、企業から独立していない旨、また、業務実施者は、職業倫理規程に従ってその他の倫理上の責任を果たした旨。

上記の提案に対して、例えば、以下の意見があった。

- 合意された手続業務において業務実施者が独立している場合には、①で扱われている職業倫理規程において独立性が求められている場合¹のほか、業務契約書において独立性を要求される場合や、その他の理由で独立していることが判断できる場合（例えば、業務実施者が当該企業の監査人でもある場合）もあるため、これらの状況についても扱うことが必要である。また、これらの状況の場合、職業倫理規程は合意された手続業務における独立性を扱っていないため、単に「職業倫理規程に従って独立している」と記載することはできない。
- ②の場合において、「独立していない」と記載するためには、独立しているかどうかの評価を行わなければならないが、職業倫理規程が独立性を要求していなければ、業務実施者は通常そのような判断を行わない。

そこで、以下のとおり変更することになった。

要求事項

実施結果報告書において、以下の記載を要求する。

- ① 独立性に関する、以下のいずれかの記述
 - 職業倫理規程、業務契約書又はその他の理由により独立性が求められる場合、業務実施者は独立している旨及び準拠した独立性の基準(basis therefor) (第30項(f)(i))
 - 職業倫理規程、業務契約書又はそ

他の理由により独立性が求められていない場合、以下のいずれかの記述

- a. 業務実施者は、独立していることが求められていない旨(第30項(f)(ii)a)
 - b. 業務実施者が独立していると判断している場合、その旨及び準拠した独立性の基準(第30項(f)(ii)b)
- ② 業務実施者が独立していないことに気付いている場合、独立していない旨(第30項(g))

適用指針

以下を説明する。

- 第30項(f)(ii)b: 職業倫理規程が独立性の判断を要求していないが、業務実施者が独立していることを判断できる場合には、例えば、業務実施者が当該企業の監査人である場合が挙げられること(A40項)
- 第30項(g): 職業倫理規程は独立性の判断を要求していないが、業務実施者が独立していないことを判断できる場合には、例えば、当該企業に対して、以前に保証業務契約の新規の締結を検討したことがあり、その際に、独立していないと判断した場合が挙げられること(A41項)

(2) 公開草案の承認審議

出席メンバー17名のうち、賛成16名、反対1名で公開草案が承認された。反対票を投じたメンバーは、第30項(f)(ii)aの状況において、「業務実施者は、独立していることが求められていない」旨のみが実施結果報告書に記載されると、報告書の利用者には、業務実施者が独立しているかどうかの情報は提供されず、かえって誤解を招くため、公共の利益に資さないことを反対票理由に挙げた。公開草案は、2018年11月15日に公表されている(コメント期限:2019年3月15日)²。

2 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。今回の会議では、ISQC 1及びISA220「監査業務の品質管理」の改訂ドラフト、並びにISQC 2「審査」(審査について扱う新規の品質管理基準)のドラフトが提示され、議論が行われた。主な議論は、以下のとおりである。

(1) ISQC 1

① 基準の名称

クオリティ・マネジメント・アプローチの組み込みにより、ISQC 1では、品質リスクのマネジメントが扱われるようになる。そこで、改訂の趣旨を反映するため、品質管理基準の名称を、現在の“International Standard on Quality Control (ISQC)”から、“International Standard on Quality Management (ISQM)”に変更するかどうか議論された。議論の結果、“International Standard on Quality Management (ISQM)”に変更し、公開草案において、変更により生じる不利益等についてコメントを求めることになった。

② 適用の柔軟性の確保

タスクフォースが提示した改訂ドラフトに対する全体的な意見として、複数のメンバーから、基準が長く複雑になっており、特に小規模事務所の場合、基準が及ぼす影響を分析し事務所の品質管理システムに反映するために時間を要することが想定される等、適用の柔軟性が十分に確保されていないとの指摘があった。

そこで、今後の公開草案化に向けて、重複した記述の見直し等により基準をなるべくシンプルにする方向で検討を進めることになった。また、タスクフォースから、基準の適用を支援するため、基準の適用の事例及びQ&Aのドラフトが提示された。これらの文書は有益との意見が多く、公開草案の公表後に、公表する方向で検討を進めることになった。

③ 公共の利益

タスクフォースから、序説において、「財務諸表監査及びレビュー、その他の保証並びに関連サービス業務は、公共の利益のために実施される(Audits or reviews of financial statements, or other assurance or related services engagements are performed in the public interest).」という記述を含めることが提案された(第3項)。これに対して、「業務実施者は、職業倫理規程に従って公共の利益に対する責任を果たす必要はあるが、全ての業務が公共の利益のために実施されるものではないため、記述を見直す必要がある。」というコメントがあった。一方で、一部メンバー(PIOBメンバー含む。)からは、「公共の利益の概念は重要なので、序説だけでなく、目的にも記載すべき」という意見があった。議論の結果、序説には記述を見直した上で記載するが、目的には記載せず、公開草案の説明覚書において、目的においても公共の利益について記載すべきか意見を求めることになった。

④ 外部の利害関係者とのコミュニケーション

タスクフォースから、監査事務所に対し、外部の利害関係者に対する、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について扱う方針又は手続の設定の際に、以下を考慮する

ことを求めることが提案された(第45項(b))。

- 該当する場合、法令又は職業専門家としての基準におけ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(事務所の関連する利害関係者が事務所の品質マネジメントシステムに関する情報を利用する程度を含む。)
- 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

また、関連する適用指針において、外部の利害関係者に対するコミュニケーションの例として、ウェブサイトや透明性報告書等を通じたコミュニケーションのほか、特定の利害関係者との直接のコミュニケーションが例示されている(A126項)。

これに対して、メンバーから、法令等で利害関係者とのコミュニケーションが要求されていない状況において、当該要求事項を実務上どのように適用すればよいか不明瞭であるとの意見があった。一方、利害関係者とのコミュニケーションは重要なので、コミュニケーションをより強く奨励する記載とすべきとの意見もあり、タスクフォースでさらに検討を進めることになった。

(2) ISQC 2

① ISQC 1とISQC 2の関係(基準の構成)

タスクフォースからは、ISQC 1においては、審査対象の業務の選定、審査担当者の選任、ISQC 2に基づき審査を実施する審査担当者の責任、及び業務執行責任者の審査に対する責任等に関する方針又は手続の設定に関する、事務所に対する要求事項を扱い、ISQC 2においては、事務所が適用すべき審査担当者の適格性の具体的な要件及び審査担当者の審査の実施に対する責任に関する

要求事項を扱うことが提案された。

これに対して、ISQC 1における審査に関する記述が多くなり、品質リスクに対する他の対応に関する記述の量と比してバランスが悪いこと、また、同じ項目(例えば、審査担当者の適格性)に関してはISQC 1とISQC 2の双方に記載があり読みづらいといった意見があった。そこで、ISQC 1では、ISQC 2に従って審査を実施すること、及び、審査対象の業務の選定に関する方針又は手続の設定に関する事務所に対する要求事項のみを扱い、それ以外はISQC 2で扱うことになった。

② 審査対象の業務の選定

タスクフォースから、以下について審査を要求することが提案された。

- 上場企業及びその他の重要な社会的影響を有する(significant public interest)企業に対する監査
- 法令により審査が要求されている業務
- 審査の実施が品質リスクへの適切な対応であると事務所が決定したその他の業務

これに対して、(i)の「重要な社会的影響を有する企業」は、(iii)に内包される性質のものであり、要求事項として上記のように2つに区分されると実務上の適用が困難との意見があった。一方、現行の上場企業の監査に加え、重要な社会的影響を有する企業に対する監査に審査を義務付けることは、公共の利益の視点から重要な基準の強化であり、(iii)とは別とするべきとの意見もあり、引き続き検討することになった。

(3) ISA220

① 目的

タスクフォースからは、現行どおり、職業専門家としての基準及び適用される法令等の遵守及び状況に応じた適切な

報告書の発行について目的で言及することが提案されたが、メンバーから、公共の利益や監査人の重要な判断及び到達した結論の適切性についても言及してはどうかとの意見があり、ISQC 1の目的の議論と合わせて検討することになった。

② 「十分かつ適切 (sufficiently and appropriately)」の表現

タスクフォースから、監査責任者の監査業務への関与に関する要求事項(第8項及び第23A項)において、「…監査責任者は、監査業務を通じて十分かつ適切に関与し、行われた重要な判断及び到達した結論が、当該監査業務の性質や状況において適切であると決定するための基礎を得なければならない。」という表現を使うことが提案された。これに対して、「十分かつ適切」の表現は、監査証拠の入手及び評価の局面でのみ使用すべきであり、当該要求事項で使用するのは適切でないとの意見があった。一方で、監査責任者の監査業務への関与に関しては、ISA 220の改訂における強化の重要な点であり、当該表現を使用するべきとの意見も多く、次回2018年12月の審議ドラフトでは、タスクフォースの提案どおり、「十分かつ適切」を使用する方向で検討することになった。

3 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。

(1) 新しい外部報告 (Emerging Forms of External Reporting (EER))

EERとは、統合報告、サステナビリティ報告書等、投資家その他ステークホルダーに対して非財務情報を含めて開示する新たな企業報告の形のことをいう。IAASBは、2017年10月にプロジェクト・

プロポーザルを承認し、EERに対するISAE3000(改訂)「財務情報の監査及びレビュー以外の保証業務に関する基準」の適用に関連した規範性のないガイダンス文書の策定を開始している。ガイダンス文書では、IAASBが2016年8月に公表したディスカッション・ペーパー「新しい外部報告への信頼性の確保：保証業務に対する10の重要課題」に記載された10個の課題について扱う予定である。プロジェクトの第1段階として、2018年において、6個の課題に関するガイダンス文書のドラフトを策定し、公開草案化することで検討を進めている(表2「EERプロジェクトで扱う10個の課題」を参照)。

今回の会議では、タスクフォースから、ガイダンス文書の第1次ドラフトが提示され、議論が行われた。メンバーからは、ガイダンス文書が全体として長く読みづらいため、構成を再検討することが提案された。また、一部の記述はISAE3000の内容を超えているようにみえるとの意見もあり、ISAE3000との整合性や表現(「…しなければならない」の使い方等)について、タスクフォースでさらに検討を進めることになった。

また、プロジェクトの名称“Emerging Forms of External Reporting (EER)”について、既に様々な企業がEER報告を行っている現在の状況において、ガイダンス文書で“Emerging”という表現を使用するのは適切ではないという意見が多く、プロジェクトの名称を「拡張された外部報告 (Extended Exter-

nal Reporting: EER)」に変更する方向で検討することになった。

(2) 複雑でない企業の監査 (Audits of Less Complex Entities)

IAASBは、ビジネス環境の複雑化や様々な利害関係者からの要請に対応するためISAの改訂を続けており、ISAは長く複雑化する傾向にある。その結果、複雑でない企業の監査に対するISAの適用に問題が生じているとの指摘がある。そこで、複雑でない企業の監査に対するISAの適用上の問題や当該問題に対処するために取りうるアクションについて模索するプロジェクトを行うことが提案され、プロジェクト・プロポーザルの審議が行われた。

プロジェクト・プロポーザルでは、2019年3月に、複雑でない企業の監査に対するISAの適用上の問題や当該問題に対処するために取りうるアクションについて意見募集を行うディスカッション・ペーパーを承認し、ディスカッション・ペーパーに対するコメントを受けて、2019年9月に、作業グループが、今後の対応についてIAASBに提言を行うことが提案されていた。これに対し、複雑でない企業の監査におけるISAの適用上の問題は、時間をかけて十分に検討することが必要な戦略的に重要な課題であり、本プロジェクトは、その最初の段階としてのリサーチの性質を有するが、プロジェクト・プロポーザルはその点が十分に反映されていないとの指摘があった。そこで、プロジェクト・

表2：EERプロジェクトで扱う10個の課題

第1段階 (2018年)	第2段階 (2019年以降)
規準の適合性	保証報告書の形式
重要性	EER保証業務の範囲の決定
アサーションの設定	職業的懐疑心及び職業的専門家としての判断
ガバナンス及び内部統制プロセスの成熟度	業務実施者の適性
記述的情報/将来志向の情報	

プロポーザルの記載内容を見直すことになった。ただし、プロジェクトを開始すること自体に関してはメンバーから賛同の意見があり、また、早急に開始すべきとの意見もあったため、プロジェクトを開始することになった。

<注>

- 1 一部の国では(例えば米国)、合意された手続業務を実施する場合にも業務実施者の独立性が要求されている。
- 2 公開草案は、IAASBウェブサイトから入手可能である。
[https://www.ifac.org/publications-](https://www.ifac.org/publications-resources/proposed-international-standard-related-services-4400-revised-agreed-upon)

[resources/proposed-international-standard-related-services-4400-revised-agreed-upon](https://www.ifac.org/publications-resources/proposed-international-standard-related-services-4400-revised-agreed-upon)