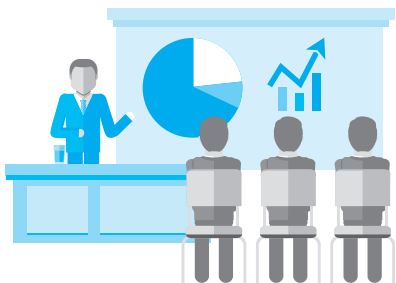


会議報告



国際監査・保証基準審議会
ボードメンバー

か い さ ち こ
甲斐 幸子

国際監査・保証基準審議会
テクニカル・アドバイザー

よ し む ら こう へ い
吉村 航平

国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 会議報告 (第103回会議)

国際監査・保証基準審議会 (IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board) の第103回会議が、2019年3月11日から15日までトロントで開催された。

日本からは、日本公認会計士協会より甲斐幸子(ボードメンバー)、吉村航平(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—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「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。2018年7月に公開草案を公表し(コメント期限:2018年11月)、全部で72通のコメントレターを受領している。今回の会議では、一部の論点について、タスクフォースから受領したコメントの分析結果が示され、コメントに対応するための案が示された。今回の主な議論は以下のと

おりである。

(1) 基準全体に関連する論点—基準の複雑性及び適用の柔軟性に対する懸念に対応するための要求事項の書き換え

公開草案に寄せられたコメントが共通して指摘していた懸念は、公開草案が長く複雑化しており、基準のフローを理解するのが容易ではないこと、また、その結果、適用の柔軟性が確保されていないことだった。タスクフォースから、当該懸念に対処するため、要求事項を書き換えるための全体的なアプローチが提案された。タスクフォースのアプローチでは、要求事項を簡潔で分かりやすくするため、例えば、以下が提案されていた。

- 記述を簡潔にした上で、複数の要求事項を1つにまとめる。
 - 記述の一部(内部統制システムの5つの構成要素の内容に関する記述)を定義に移動する。
 - 要求事項の間の参照を減らす。
- また、当該アプローチに基づき、「企業の内部統制システムの理解」に関する要求事項を例にとり、その要求事項を書き換えた修正案が示された。

提案に対して、要求事項を簡潔にするという方向性には賛同の声があったが、

根本的な対応策にはなっておらず、懸念への対応としては不十分であるとの指摘もあった。これらのコメントを受け、タスクフォースは、会議期間中に追加して検討を行い、要求事項の記述を分析して分類し、それぞれについて以下のように対応するアプローチを提案した。

- 「何を(what)」実施することが要求されているかに関する記述-用語の説明に相当する記述は「定義」区分に移動し、それ以外の部分を要求事項に残す。
- 「なぜ(why)」要求されているのか又は「どのように(how)」実施することが要求されているかに関する記述-適用指針又はその他の規範性のないガイダンス文書へ移動する。

当該提案に対し、メンバーからは、基準の修正案全体を確認しないと提案の適切性について判断できないという意見や、要求事項の厳格性が失われるのではないかと懸念が一部から聞かれたが、いったん、この方向性で、タスクフォースが基準全体の修正案を作成することとなった。

(2) 個別論点

① 内部統制システムの理解

公開草案では、要求事項のフローを明瞭にするため、「財務報告に関連する内部統制システム」の理解を要求し、当該理解は、各構成要素の理解に関する要求事項の遵守によって得られる旨を記載することが提案されていた。また、現行のISA315における「監査に関連する内部統制」の理解に関する要求事項は、「監査に関連するコントロール」の理解に関する要求事項として維持することが提案されていた。公開草案に対して、内部統制システムの理解や監査に関連するコントロールの範囲が十分に明瞭でないというコメントがあったことを受け、タスクフォースから、以下の変更が提案された。

- 「財務報告に関連する内部統制シス

テム」の理解ではなく、「企業の性質や状況に照らした財務諸表の作成を支援するための内部統制システム」の理解を要求する。

- 「監査に関連するコントロール」という用語は使用しない。要求事項では、要求事項に記載された要件を満たすコントロールを識別し、当該コントロールに対して、デザインと業務への適用の評価を要求する。

上記の提案に対し、一部のメンバーからは、用語を変更しても公開草案に対して寄せられている懸念に対処することにはならないのではないか等の意見があり、引き続き、タスクフォースで検討することになった。

② 関連するアサーションの定義

公開草案では、「関連するアサーション」の定義を、「取引種類、勘定残高又は注記事項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)場合」とすることが提案されていた。また、「合理的にあり得る」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)」場合であると説明することが提案されていた。当該定義は、米国公開企業監視委員会(PCAOB)監査基準における「関連するアサーション」の定義との整合性を考慮して提案されていたものである。公開草案に対し、例えば以下のコメントが寄せられた。

- 「合理的にあり得る」と「『ほとんどない』よりは高い」は同義ではない。後者の表現は、重要な虚偽表示リスクの識別のための閾値としては低すぎる。
- ISA200「財務諸表監査における総合的な目的」における発見リスクの定

義の表現は、「……監査リスクを許容可能な低い水準に抑えるため……」となっており、関連するアサーションと発見リスクの定義の関係が不明瞭である。

そこで、タスクフォースから、以下が説明された。

関連するアサーションの概念の導入は、現行のリスクモデルを変えることを意図するものではなく、監査人がリスク対応手続を実施する必要があるアサーション・レベルの固有リスクの識別と評価の対象の明瞭化を図ることを意図したものである。つまり、従来の固有リスクの定義の「……重要となる虚偽表示が行われる可能性(could)……」の発生可能性をより明瞭に表すために、関連するアサーションの定義において、重要な虚偽表示が行われる発生可能性の閾値として、「可能性(could)」ではなく、「合理的にあり得る(reasonably possible)」に置き換えることを提案したものである。なお、「可能性(could)」を「合理的にあり得る(reasonably possible)」に置き換えたとしても、監査人によって判断は様々となり、重要な虚偽表示リスクの識別と評価が不完全となるリスクは解消しないことをタスクフォースは認識している。これについては、文書化の要求事項により、重要な虚偽表示リスクの識別と評価の際に監査人が行った重要な判断の根拠の文書化が求められるため、閾値に近い状況(close call)の文書化が求められること、また、Stand-backに関する要求事項及びISA330「評価されたリスクに対応する監査人の手続」第18項(以下「④Stand-backに関する要求事項及びISA330第18項」を参照)により補えると考えている。

この、もともとの意図と公開草案に寄せられたコメントを踏まえ、タスクフォースから、以下の変更案が示された。

- 関連するアサーションの定義におい

て、「合理的にあり得る」を使用するのをやめて、「重要な虚偽表示リスクが識別された場合、当該アサーションは、取引種類、勘定残高又は注記事項に関連する。」に変更する。「合理的にあり得るとは、重要な虚偽表示となる可能性が『ほとんどない』よりは高い場合である。」旨の記述は、基準から削除する。

- 監査人に識別が求められる重要な虚偽表示リスクの発生可能性の閾値の表現として、「合理的にあり得る」は維持し、既存のISAの重要な虚偽表示リスクの定義と関連づけて説明することとする。つまり、重要な虚偽表示が発生する可能性が合理的にあり得る場合、監査リスクは許容可能な低い水準に抑えられず、したがって、リスク対応手続が求められることについて、以下のいずれかの方法により説明する。

- ▶ 案1：ISA200の重要な虚偽表示リスク及び発見リスクの定義を変更し、重要な虚偽表示リスク及び発見リスクの定義の中で、「合理的にあり得る」の表現を使用する。
- ▶ 案2：ISA200の定義は変更せず、ISA200の適用指針において、上記について説明する。
- ▶ 案3：ISA200は変更せず、ISA315の適用指針において、上記について説明する。

これに対して、案1については、ISA200の定義の変更により予期せぬ影響が生じることを避けるため適切でなく、案2が望ましいとの意見が多かった。ただし、一部のメンバーから、以下を理由に、タスクフォースの提案をいずれも支持しない旨の意見があった。

- タスクフォースの提案によれば、関連するアサーションの閾値が定義において何ら説明されないことになり、関連するアサーションの概念を導入する趣旨

が失われる。また、「合理的にあり得るとは、重要な虚偽表示となる可能性が『ほとんどない』よりは高い場合である。」旨の記述を削除する結果、ISA準拠の監査が、PCAOB監査基準準拠の監査より保証水準が低いとの印象を与える結果になる。

- PCAOB監査基準においては、「合理的にあり得る」と『『ほとんどない』よりは高い』が同義として説明されている。しかしながら、『『ほとんどない』よりは高い』は、重要な虚偽表示リスクの識別のための閾値としては低すぎることで、「合理的にあり得る」は米国PCAOB監査基準と同義との誤解を与える可能性があることから、ISAにおいては、「合理的にあり得る」及び『『ほとんどない』よりは高い』のいずれの表現も使用するべきではない。

③ 特別な検討を必要とするリスク

公開草案では、特別な検討を必要とするリスクの定義を変更し、特別な検討を必要とするリスクの要件を、発生可能性(likelihood)又は大きさ(magnitude)とすることが提案されていた。当該提案に対し、発生可能性が低いリスクが特別な検討を必要とするリスクに含まれることや、解釈が様々となり実務の一貫性が確保されないことを懸念するコメントが多く寄せられた。そこで、タスクフォースから、特別な検討を必要とするリスクの要件を、発生可能性(likelihood)及び大きさ(magnitude)とすることが提案され、メンバーからは賛同の意見があった。

④ Stand-backに関する要求事項及びISA330第18項

公開草案では、重要な(significant)取引種類、勘定残高及び注記事項の識別の網羅性の検討のため、ISA315に要求事項を新設し(第52項)、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、勘定残高及び注記事項を識別し、関連するアサーションがないかどうかの再評価を求めることが提案されていた(stand-backに関する要求事項)。また、当該要求事項との関連性を明瞭にするため、現行のISA330第18項を変更し、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、勘定残高及び注記事項に対して実証手続を行わなければならないとすることが提案されていた。

当該提案に対しては、公開草案に対し様々な意見が寄せられ、タスクフォースからは、「定量的又は定性的に」の表現を削除した上で、両方の要求事項を残すことが提案された。

タスクフォースの提案に対し、メンバーからは、例えば、以下の意見があり、タスクフォースで引き続き検討することになった。

- ISA330第18項の存在意義が不明瞭である。
- ISA330第18項は、ISA315に新設することが提案されている要求事項(第52項)とは異なり、立ち止まって考える(stand-back)ことを求めることが趣旨ではない。要求事項の趣旨を明瞭にするため、stand-backではない別の呼び方(例えば、“safety net”)を検討するべきである。
- 「重要な(material)取引種類、勘定残高及び注記事項」と「重要な(significant)取引種類、勘定残高及び注記事項」の相違が不明瞭である。

2 公開草案に向けた検討—ISA600

IAASBは、2016年12月にプロジェクト・プロポーザルを承認し、ISA600「グループ監査」の改訂プロジェクトを開始している。ただし、ISA600は、ISQC1「監査

事務所における品質管理」及びISA220「監査業務の品質管理」、並びにISA315で扱われている事項と深く関連しており、これらの基準はいずれも、現在、改訂プロジェクトが進行中である。そこで、IAASBは、2017年及び2018年においては、品質マネジメントプロジェクト(ISQCI及びISA220の改訂を実施)及びISA315の改訂プロジェクトを優先させ、ISA600の改訂プロジェクトは、いったん棚上げとなっていた。品質マネジメントプロジェクト及びISA315の改訂プロジェクトは、それぞれ2019年2月及び2018年7月に公開草案が公表され各プロジェクトが進捗したことから、IAASBは、2019年に、ISA600の改訂プロジェクトを再開している。今回の会議では、プロジェクトで扱う予定としている論点の一部について、論点の内容と検討の方向性が提示された。

(1) グループ監査のスコーピング

タスクフォースから、主に重要な構成単位の識別に基づきリスク対応手続を決定する現在のアプローチではなく、グループ監査チームが、グループ財務諸表における重要な虚偽表示リスクを識別及び評価し、評価したグループ財務諸表に対する重要な虚偽表示リスクに基づきリスク対応手続を決定するアプローチ(「トップダウン・アプローチ」)を模索することが提案された。

メンバーからは、トップダウン・アプローチを模索することには賛同があったが、例えば、以下の意見があった。

- 「トップダウン・アプローチ」の具体的な意味が不明瞭である。
- 概念としては理解できるが、実務上は、グループ監査チームによるグループ・レベルでのリスク評価のみに基づくことは難しい。構成単位の監査人からのボトムアップによるリスクの把握も重要である。したがって、構成単位の識

別に基づく現在のアプローチも残す必要がある。

- 重要なのは、グループ監査チームと構成単位の監査人の双方向のコミュニケーションが適切に行われることを確保することではないか。

(2) 他の基準と関連する論点

タスクフォースから、これまでに識別されているISA600に関連する論点のうち、他の基準と関連する論点と、それに対する検討の方向性が示された。メンバーからは、例えば、以下の意見があった。

- 共同監査に関する論点についてプロジェクトで扱うことを検討してはどうか(一方で、共同監査は、ISA600のみに関連した論点ではないため、ISA600プロジェクトで扱うことは適切ではない、共同監査に関する論点を扱う場合は、別プロジェクトとする必要があるとの意見が複数あった。)
- 構成単位が所在する国の法令等により、グループ監査チームによる構成単位又は構成単位の監査人に対するアクセスが制限されている状況におけるグループ監査チームの対応については、実際に当該問題に直面している監査人に対し、実務上での対応についてヒアリングしてはどうか。
- グループ監査における審査担当者役割について検討してはどうか。
- グループ・レベルの内部統制システムの理解の重要性について強調してはどうか。
- 構成単位の監査人の能力の理解に関連して、適用指針において、構成単位の監査人に対する監査事務所の品質管理システムの監視の結果及び外部の品質管理レビューの結果を理解することについて扱うことが提案されているが、グループ監査チームと構成単位の監査人が異なるネットワークに所属し

ている場合には、現実的には情報の入手が難しい場合も想定されるのではないか。

- サブ連結プロセスに対する監査手続を構成単位の監査人が実施する場合における、グループ監査チームの関与の範囲の明瞭化が必要である。
- グループ監査における自動化されたツールや技法の利用について検討してはどうか。

3 ディスカッション・ペーパーの検討—複雑でない企業(Less Complex Entities (LCE))の監査

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、2018年9月のIAASB会議において、複雑でない企業の監査に対するISAの適用上の課題や当該課題に対処するためにIAASBが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・ペーパーを公表することになり、作業グループが検討を進めていた。今回の会議では、作業グループから、ディスカッション・ペーパーのドラフトが提示され、議論が行われた。ディスカッション・ペーパーのドラフトに対して、メンバーから、例えば、以下の意見が述べられた。

- IAASBは、個々のアクション案の具体的な内容や、いずれが適切であるかと考えるかについての議論はまだ行っておらず、今後、ディスカッション・ペーパーに対するコメントやアウトリーチ活動の結果を踏まえて議論される予定であることを明瞭にすべきである。
- 社会的影響度の高い事業体(PIE)

の監査については、公共の利益に及ぼす影響が大きいため、仮に複雑でないとしても、本プロジェクトの検討対象からは除外されるべきである。

- LCEの監査に関する監査基準を別に開発する場合、当該基準の保証水準は、ISAと同じ合理的保証とすることを想定していることを明瞭にすべきである。
- アクション案は、複数組み合わせることもあり得ることを明瞭にすべきである。
- 質問の内容が一般的すぎるため、より具体的な内容としてはどうか。

ディスカッション・ペーパーは、今回の会議での議論の後、2019年4月10日に行われたIAASBの電話会議で公表が承認され、2019年4月29日に公表されている(コメント期限:2019年9月12日)¹。

ディスカッション・ペーパーでは、複雑でない企業の監査に対するISAの適用上の課題が記載され、当該課題に対してIAASBが取りうるアクション案として、以下の3つが記載され、利害関係者の意見が求められている。

- ① 適用の柔軟性を確保するため、全てのISAの改訂を行う。
- ② LCEの監査に関する監査基準を別に開発する。
- ③ LCEの監査に関するガイダンス文書を開発する。

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。

- 拡張された外部報告(Extended External Reporting (EER)): プロジェ

クトの第2段階で検討が予定されている6つの課題について、分科会形式でのブレインストーミングが行われた。

- 監査証拠: 米国公認会計士協会の監査基準審議会(ASB)における、AU-C500「監査証拠」の改訂プロジェクトについてのプレゼンテーションが行われた。また、監査証拠に関する論点について、分科会形式でのブレインストーミングが行われた。

<注>

- 1 ディスカッション・ペーパーの原文は、IAASBウェブサイトから入手可能である。
<http://www.ifac.org/publications-resources/discussion-paper-audits-less-complex-entities>