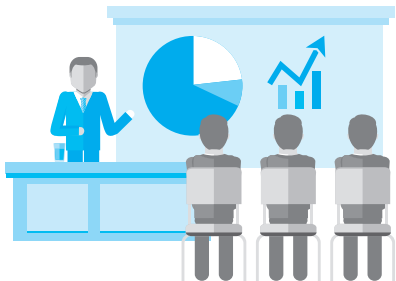


会議報告



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105回会議)

国際監査・保証基準審議会 (IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board) の第105回会議が、2019年6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(ボードメンバー)、吉村航平(テクニカル・アドバイザー)、金融庁(企業会計審議会)より松本祥尚氏(オブザーバー)が参加した。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月の会議で、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、2019年3月会議から引き続き、公開草案に寄せられた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。2019年3月会議において、以下のアプローチに基づき、基準全体の修正案を作成することが暫定合意されていた。

- 「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(例えば、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)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。

今回の会議では、当該アプローチに基づき作成された基準全体の修正案が示された。修正案に対して、多くのメンバー

から、方向性としては賛同するものの、定義に記載された内容と要求事項に記載された内容の関係が分かりにくく読みづらいつとの意見が述べられた。また、修正案を見た一部のメンバーからは、基準がかえって複雑化しており懸念への対処になっていない、要求事項に記載されている内容を定義に移動する結果、要求事項が希薄化しているとの強い懸念が示された。

これらの意見に対処するため、会期中にタスクフォースが検討を進め、企業の内部統制システムの理解に関する定義と要求事項について、以下のとおり変更した修正案が再提示された。

- 定義に含めることが提案されていた部分(例えば、内部統制の5つの構成要素に関する記述)は、要求事項に戻す。
- 企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組みの理解、並びに内部統制システムの5つの構成要素の理解に関する要求事項の一部について、理解が求められる項目と評価が求められる項目を区分して2列表の形式とし、両者の関係性を分かりやすくする。

当該提案に対し、メンバーからは、定義に記載されていた事項を要求事項に移動する点は賛成が示された。また、要求事項の一部を2列表の形式とする点については、一部のメンバーから項目間の関連性が不明瞭である等の指摘があったが、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 「固有リスク要因」の定義

公開草案において、固有リスク要因の1つとして「経営者の偏向又は不正による虚偽表示の生じやすさ」が記載されていたが、それに対して、不正については既

にISA240「財務諸表監査における不正」で扱われている等の理由から、固有リスク要因の定義に含めるべきではないというコメントが寄せられた。そこで、タスクフォースから、記述を「経営者の偏向又は資産の流用(misappropriation of assets)による虚偽表示の生じやすさ」に変更することが提案された。当該提案に対し、複数のメンバーから、不正のうち不正な財務報告のみを除外する趣旨が分からない等の意見があった。そこで、タスクフォースから、固有リスク要因には不正と誤謬の両方が含まれることを明瞭化した上で、上述の記述を、「経営者の偏向又は固有リスクに影響するその他の不正リスク要因(other fraud risk factors in so far as they affect inherent risk)による虚偽表示の生じやすさ」に変更することが再提案された。当該提案に対して、メンバーの意見は分かっていたが、いったん、この方向で検討することになった。

② 重要な虚偽表示リスクの識別と評価に関する要求事項のフロー

一部のメンバーから、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応するコントロールの識別は第39項で要求されているが、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第45項以降に記載されており、順序が逆転しているという指摘があった。

また、ISA200第13項(n)では、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクは、固有リスクと統制リスクで構成されると定義され、統制リスク考慮後の概念であることが示されているが、ISA315の改訂案では、「重要な虚偽表示リスク(risks of material misstatement)」という表現が、固有リスクの意味合いで使われている箇所が多くあり、その結果、考え方のフローが分かりにくいとの指摘もあった。

上記に対して、タスクフォースからは以下の説明があった。

- 上記の指摘は以前からあり、「重要な虚偽表示リスク」の表現を変更すること(例えば、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段階で、重要な虚偽表示リスクの可能性(potential risks of material misstatement)を識別した上で、識別した重要な虚偽表示リスクの可能性について、財務諸表全体レベル及びアサーション・レベルで重要な虚偽表示リスクを識別する2段階のプロセスとすること)、要求事項の順序を変更することは以前にも検討した。
- しかしながら、表現の変更については、2段階のプロセスとなり不要な複雑性が生じるという問題がある。また、要求事項の順序の変更については、内部統制システムの理解に関する要求事項が、統制活動の理解に関する要求事項とそれ以外の構成要素の理解に関する要求事項で分断される結果となる。企業は5つの構成要素を一体として整備・運用しており、5つの構成要素の理解が固有リスクの評価に役立つため、適切ではないと考えている。
- 重要な虚偽表示リスクの識別と評価のプロセスは反復的なプロセス(iterative process)であり、要求事項の変更によって解決できない問題と考えている。この点、公開草案では、序説において、反復的なプロセスであることを説明している。
- しかしながら、メンバーからは、理解に混乱が生じているため、反復的なプロセスであることをより強調して説明する等、何らかの対応が必要であるという意見が多く、引き続き検討することとなった。

③ 関連するアサーションの定義 (ISA 200の適合修正)

公開草案では、「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、「合理的にあり得る (reasonably possible)」という表現が使われ、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。公開草案に対して、「合理的にあり得る」と「『ほとんどない』よりは高い」は同義でない、ISA200「財務諸表監査における総括的な目的」における発見リスクの定義の表現「……監査リスクを許容可能な低い水準に抑えるため……」と関連するアサーションの定義の関係が不明瞭であるとのコメントが寄せられた。そこで、2019年3月会議において、以下の方向で検討することにメンバーの多くが合意していた。

- 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」を維持し、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。具体的には、ISA200の重要な虚偽表示リスクの定義に関する適用指針において、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説明する。

今回の会議では、タスクフォースから、上記の方向性に沿って、ISA200の適用指針について、適合修正の文言が提案された。タスクフォースの提案に対して、一部のメンバーから以下の意見があったが、引き続き、上記の方向性で検討することになった。

- 今回の提案は、2019年3月会議での議論に基づいているものとは認識している。しかしながら、ISA315において、関連するアサーションの識別が求められているにもかかわらず、その閾値の説明はISA315に含まれておらず、関連するアサーションの概念を導入する趣旨が失われているのではないかと。また、今回のISA200の適合修正の提案の文章は、趣旨が不明瞭である。
- 今回の提案は、ISA200の重要な虚偽表示リスクの定義に適用指針において説明を加えることにより、結果的に、合理的な保証の水準を定義しようとしているように感じられ、ISA315のプロジェクトの対象範囲を超えているのではないかと。

2 基準の最終化に向けた検討 - ISRS4400 (合意された手続業務)

既存のISRS4400「合意された手続業務」は、設定から20年以上経過し、昨今における合意された手続業務に対するニーズに適合しなくなっている。そこで、IAASBは、2017年9月会議においてプロジェクト・プロポーザルを承認し、ISRS4400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、基準の現代化のための改訂の検討が行われている。2018年11月に公開草案を公表し (コメント期限2019年3月)、全部で52件のコメントレターを受領している。

今回の会議では、受領したコメントの分析結果が示され、主な論点について、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) 業務実施者に独立性を要求するか

公開草案は、業務実施者が独立していることを求めている。タスクフォースから、コメントレターの大半もそれを支持していたため、公開草案どおりで変更しないことが提案された。

これについてメンバーからは、独立性を要求しないことには合意があった。ただし、適用指針において、独立性の保持の要否について業務依頼者と討議することが必要な場合がある旨を説明する等、独立性に関する討議を奨励する記述を含めてはどうかとの意見があり、検討することになった。

(2) 実施結果報告書における独立性の記述

公開草案では、職業倫理規程¹、業務契約書又はその他の理由により独立性が求められている場合を除き、実施結果報告書において、独立性について以下のいずれかの記載を要求していた。

- ① 業務実施者が独立しているかどうか判断していない場合には、独立していることが求められていない旨
- ② 業務実施者が独立していると判断している場合 (例えば、業務実施者が当該企業の監査人である場合) には、独立している旨及び準拠した独立性の基準
- ③ 業務実施者が独立していないと判断している場合 (例えば、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ている場合には、独立していることが求められておらず、独立していない旨

上記の提案に対して、公開草案に対して寄せられた意見は様々であった。独立性が要求されていないにもかかわらず、③の場合に独立していない旨を開示しても有用性には乏しく、むしろ混乱を招くという意見があった。一方で、透明性の強化は重要であり、③の場合、独立していない旨に加えて、独立していない理由を記述すべきである等の意見があった。

これについてタスクフォースからは、①及び③の場合について、以下の2つの案が示された。

- 案1：①及び③のいずれの場合も、独立していることが求められていない旨の記載のみ要求する。
- 案2：独立していることが求められていない旨に加えて、以下の記載を要求する。
 - ①の場合、独立性について判断していない旨
 - ③の場合、独立していない旨及びその理由

多くのメンバーからは、記述の一貫性の確保の観点から、案1が支持されたものの、一部の規制当局サイドのメンバーからは、透明性の強化の観点から、案2への支持が示された。そこで、案1の方向で進めるものの、以下についてさらに検討することになった。

- 独立していることが求められておらず、したがって、独立しているかどうかについて表明しない(accordingly makes no assertion of the independence)旨の記述とすること
- 業務実施者は、職業倫理規程に従って公正性(objectivity)の原則の遵守が求められている旨の記述を加

えること

(3) ISRS4400(改訂)の適用日

公開草案において、ISRS4400(改訂)の適用日は、「202×年×月×日以降の日付で業務契約が締結される業務から……」(業務契約書日ベース)という形で定めることが提案されていた。これに対し、「実施結果報告書日付が202×年×月×日以降となる業務から……」(実施結果報告書日ベース)とすべきであるとのコメントが寄せられたことを受け、議論が行われた。実施結果報告書日ベースとした場合、業務契約書において現行のISRS4400への準拠を条件としている業務に関して、業務契約書締結日から実施結果報告書日付の間にISRS4400(改訂)が発効すると、ISRS4400(改訂)の準拠が実務上不可能な状況が生じるとの問題が指摘された一方で、業務契約書日ベースとした場合、長期の複数年契約の業務において、ISRS4400(改訂)の適用が遅延するとの問題が指摘され、引き続き議論することになった。

3 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、他の基準改訂プロジェクトの進行(ISQC1、ISA220、ISA315)を優先させていた影響でいったん棚上げとなり、2019年にISA600の改訂プロジェクトを再開した。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) リスクに基づくアプローチ

現行のISA600に対して、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アプローチでは、グループ

財務諸表に対するリスク対応手続の最適化ができていないのではないか、という批判がある。そこで、グループ監査チームが、グループ財務諸表に対す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ことをより強調するアプローチ(リスクに基づくアプローチ)をISA600に組み込むことを検討している。今回の会議では、タスクフォースが検討中のリスクに基づくアプローチについて説明が行われたほか、検討中の要求事項の骨子が提示され、メンバーの意見が問われた。

これに関してメンバーからは、主に、以下の意見が述べられた。

- グループ財務諸表における重要な虚偽表示リスクに対するリスク対応手続を実施するという考え方は、現行のISA600でも採用している考え方であり、提案のリスクに基づくアプローチによって何を変更しようとしているのか現時点で不明瞭である。
- 概念的にはリスクに基づくアプローチに同意するが、実務的には、重要な構成単位の概念を完全に廃止することは難しいのではないかと。
- グループ監査チームによるリスク評価の重要性が強調されているが、構成単位の監査人の方が、構成単位に対する理解が深く、構成単位において存在するグループ財務諸表に対する重要な虚偽表示リスクに関する情報を有する場合があるため、リスク評価の段階における構成単位の監査人との連携についても強調するべきである。
- ISA600では、他のISA(特に、ISA315及びISA330「評価したリスクに対応する監査人の手続」)の要求事項に加えて、グループ監査において必要となる追加的な要求事項を規定するべ

きである。この点、提示された要求事項の骨子は、他の基準の要求事項を繰り返して記載している印象があるが、その必要はない。

(2) その他

その他、主に、以下の議論が行われた。

- ISA600の適用範囲の明瞭化のため、序説や定義を変更することが提案された。メンバーからは、適用対象について定義を利用して詳細に定めることは難しいため、各要求事項がどのような状況で適用となるのかを明瞭化するのがよいという意見が述べられた。
- 監査契約の新規の締結及び更新に関する要求事項について、公開草案ISA220(改訂)「監査業務における品質マネジメント」に基づいて、タスクフォースが策定した要求事項の暫定ドラフトが提示され、メンバーの意見が求められた。

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。

- 監査証拠 (ISA500) : 監査証拠やテクノロジーの進化に関連したISAの

適用上の論点に関する分析が提示され、今後の対応について議論された。テクノロジーの進化に関するISAの適用上の論点についてのガイダンス文書の作成に関しては、早急に作業開始すべきことにメンバーからの支持があった。一方、ISA500の改訂について、ワーキンググループからは、次回の2019年9月会議においてプロジェクト・プロポーザルを承認し、プロジェクトを開始することが提案されたが、メンバーからは、プロジェクトの開始は時期尚早であり、改訂の必要性についてさらに検討するため、追加的なりサーチやアウトリーチが必要との意見が述べられた。

- 拡張された外部報告 (EER : Extended External Reporting) : プロジェクトの第2段階で検討が予定されている6つの課題にどのように対処していくことが考えられるか、分科会形式でのブレインストーミングが行われた。

<注>

- 1 一部の国 (例えば、米国) では、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。