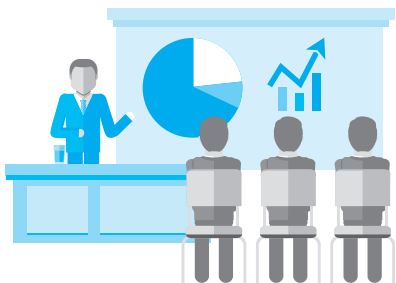


会議報告



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108回会議)

国際監査・保証基準審議会 (IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board) の第108回会議が、2019年9月16日から20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)より由田周大氏(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月会議で、プロジェクト・プロポーザルを承認している。プロジェクトでは、例えば、以下の重要な改訂が扱われている。

- 内部統制の理解の範囲の明瞭化
- ITの利用から生じるリスクに関する指針の強化
- 固有リスクと統制リスクの別箇の評価¹

- 特別な検討を必要とするリスクの定義の見直し

IAASBは、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、最終承認審議が実施された。今回の主な議論は以下のとおりである。

(1) 個別論点

① リスク評価手続の実施における職業的懐疑心の発揮

要求事項において、「監査人は、経営者のアサーションを裏付ける監査証拠を入手する方向、又は、経営者のアサーションと矛盾する監査証拠を除外する方向に偏らないように、リスク評価手続を立案し実施しなければならない。」と記載されていることに対し、一部のメンバーから、アサーションに対する監査証拠の入手に偏りがなくどうかは、リスク評価手続の段階で示せるものではない等の懸念のコメントがあった。一方で、その他のメンバーからは、職業的懐疑心の発揮は重要であり、このような心構え(mindset)について、ISA315の最初の要求事項で示すことが重要との意見があった。議論の結果、「監査人は、裏付けとなる監査証拠を入手する方向、又は、矛盾する監査証拠を

除外する方向に偏らないように、リスク評価手続を立案し実施しなければならない。」と記載することになった。

② 特別な検討を必要とするリスクの可能性が合理的にあり得る(reasonable possibility)が、特別な検討を必要とするリスクではないと判断したリスクに対応するコントロール

プロジェクトでは、内部統制の理解の範囲の明瞭化のため、全ての監査においてデザインと業務への適用の評価が求められるコントロールの内容を列挙することが検討されている。タスクフォースから、その1つとして、「特別な検討を必要とするリスクの可能性が合理的にあり得るが、特別な検討を必要とするリスクではないと判断したリスクに対応するコントロール」を含めることが提案された。しかしながら、メンバーからは、特別な検討を必要とするリスクとは別の新たなカテゴリーを設けることは適切でない、整合的な運用が困難と懸念する等の多くの指摘があり、提案は取り下げられた。代わりに、「重要な虚偽表示リスクの識別と評価及びリスク対応手続の立案のために監査人が必要と認めたその他のコントロール」とすることが提案され、メンバーからの賛同を得た。

③ 重要な虚偽表示リスクの識別のための閾値(ISA200の適合修正)

公開草案に対するコメントを受け、タスクフォースは、「合理的にあり得る(reasonably possible)」という表現を用いて、識別が求められるアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの閾値を説明することを検討している。また、当該説明は、ISA200「財務諸表監査における総括的な目的」の「重要な虚偽表示リスク」の定義における、「可能性(could)」の意味を明瞭化するものであることから、ISA200の「重要な虚偽表示リスク」の

定義の適用指針に追加することが検討されている。今回の会議では、ISA200の適合修正のドラフトが示され議論が行われた。

タスクフォースが提示したドラフトに対し、一部のメンバーからは、「合理的にあり得る」の閾値は、「虚偽表示の発生の可能性((a))」のみに関連し、「発生した場合の影響の度合い((b))」に関連付けられるべきではないとの意見があった。しかしながら、他の多くのメンバーからは、(a)のみに関連付けられると、重要と確定しているものしか識別しないでよいという誤解を生じさせる可能性がある、実務的には(a)と(b)が同時に検討されることもある等の理由から、(a)と(b)の双方に関連付けられるべきとの意見があった。議論の結果、「重要な虚偽表示リスクは、虚偽表示の発生可能性及び発生した場合に重要となる可能性の双方が合理的にあり得る場合に存在する。」と説明することになった。

(2) 最終承認審議及び再公開草案化の要否

最終承認審議の結果、メンバー18名中、賛成15名、反対2名(筆者含む)、棄権1名となり、基準は最終化された。反対及び棄権したメンバーのそれぞれの理由は、以下のとおりである。

- 要求事項は、それ自体を読むだけで何が要求されているか監査人にとって理解可能であるべきである。しかしながら、要求事項が複雑である結果、理解が難しく、誤った解釈がされる可能性がある。また、一部の要求事項について、その目的が理解できない(PwC代表)。
- 適用の柔軟性(scalability)への対処として、新しい起草のアプローチが採用され、要求事項をシンプルに見せるため、一部の要求事項が表形式

で記載され、適用指針に例示や要求事項の理由付けの追加等が行われている。しかしながら、この結果、かえって要求事項が複雑化し、適用指針も長くなっており、基準全体の理解が困難である。国際基準であるにもかかわらず、plain Englishでの記載になっていない(筆者)。

- 基準の理解可能性、適用可能性、検査可能性(inspectability)の観点からの懸念についてコメントを行ってきたが、今週の会期中の議論において、それらが満足のいく形で解消されているのか、十分な時間もなく、判断がつかない(南アフリカ規制当局代表)。

また、再公開草案化の要否については、メンバー18名中、再公開草案化に賛成のメンバーが5名、反対のメンバーが13名となり、再公開草案化は行わずに基準を最終化することとなった。再公開草案化すべきと述べたメンバーは、新しい起草方針を含め、公開草案から実質的かつ重要な変更が複数行われていることを理由に挙げた。

改訂基準は、今後、2019年11月に行われる公益監視委員会(PIOB)の審議を経て、正式に公表される予定である。適用日は、2021年12月15日以降開始事業年度の監査からの予定である。

2 基準の最終化に向けた検討 -品質マネジメント

IAASBは、2016年12月にプロジェクト・プロポーザルを承認し、品質マネジメント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、ISQC1「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)を組み込むことが検討されている。今回の会議では、2019年2月に公表された公開草案3本

(ISQM 1「監査事務所における品質マネジメント」(現行のISQC 1)²及びISQM 2「審査」(審査について扱う新規の品質管理基準)、並びにISA 220「監査業務における品質管理」の改訂)について、受領したコメントの概要が紹介され、一部の論点について、コメントに対応するための方向性について審議された。今回の主な議論は以下のとおりである。

(1) ISQM 1

① 基準の構成

ISQM 1では、品質マネジメントシステムの構成要素として下の表1の8項目が位置付けられ、表1の順番に沿って、当該8項目について要求事項が設定されていた。また、「監査事務所の品質リスク評価プロセス」は、他の7項目全てに適用されるものとして位置付けられていた。

(表1) 品質マネジメントシステムの構成要素

i	ガバナンスとリーダーシップ(従来の「品質管理に関する責任」)
ii	監査事務所の品質リスク評価プロセス(新規)
iii	職業倫理規程
iv	契約の新規の締結及び更新
v	業務の実施
vi	リソース(従来の「専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任」にテクノロジー資源及び知的資源を追加)
vii	情報とコミュニケーション(新規)
viii	監視及び改善(従来の「品質管理のシステムの監視」)

タスクフォースから、基準の構成について受領したコメントを踏まえ、基準の理解可能性を高めるため、①順番を変更し、「監査事務所の品質リスク評価プロセス」を最初に記載すること、②監査事務所の

品質リスク評価プロセスは、監視及び改善には適用されないことに変更することが提案された。メンバーから、①については概ね賛同があった。一方、②に関しては、複数のメンバーから反対するコメントがあった。反対の理由として、品質リスクの評価は、監視及び改善に含まれる根本原因分析に関連すること、監査事務所の状況は様々であるため、監視及び改善についても、監査事務所の品質リスク評価プロセスが適用されるべきこと等が示された。

② 品質目標、品質リスク及び対応

公開草案では、他の7項目の構成要素に関して、品質リスク評価プロセスを通じて、品質目標を設定し、品質リスクを識別、評価し、対応をデザインし適用することが求められていた。加えて、全ての監査事務所に設定が求められる品質目標と、識別し評価した品質リスクに対処するため、全ての監査事務所にデザイン及び適用することが求められる対応が記載されていた。一方、品質リスクに関しては、全ての事務所に識別・評価が求められる品質リスクは特定されていなかった。

公開草案に対して、品質目標及び対応の記載が詳細すぎ、適用の柔軟性が確保されていない、また、全ての事務所に求められる対応が記載されている一方で、品質リスクが記載されていないのは、品質マネジメント・アプローチは品質リスクにフォーカスしたアプローチであることと矛盾している等のコメントがあった。そこで、タスクフォースから、以下が提案された。

- 品質目標をよりハイレベルな記述にする。
- 品質リスクの識別及び評価の際の考慮事項を要求事項に記載する。
- 品質目標の記述と重複している部分を削除する、品質リスクの識別及び

評価の際の考慮事項に記載された部分を削除する等により、要求される対応の内容を削減する。

メンバーからは、上記のうち、品質目標の変更及び品質リスクの考慮事項の設定には概ね賛同があった。ただし、一部のメンバーから、要求される対応の内容を削減することには懸念が示された。懸念の理由として、少なくとも現行のISQC 1よりも要求事項が減少することは公共の利益の観点から望ましくないこと、単に対応の内容を削減することが適用の柔軟性に対して有益であるとは考えづらいこと等が示された。

(2) ISQM 2

① 審査が要求される業務の範囲

公開草案では、ISQM 1において、監査事務所に対し、審査に関する方針又は手続において、上場企業の監査に加え、監査事務所が広範な利用者が存在する企業(significant public interest)と判断した上場企業以外の企業の監査に関しても、審査を要求することが求められていた。公開草案に対して、広範な利用者が存在する企業概念は、国際会計士倫理基準審議会(IESBA)が設定する倫理規程(IESBA Code)における「社会的影響度の高い事業体(PIE)」との関係を含め混乱するとのコメントが多かったことから削除し、代わりに、企業の性質により、審査が適切と事務所が判断した監査又はその他の業務に対して審査を要求することが提案された。

メンバーからは、「広範な利用者が存在する企業」の概念の削除については概ね賛同があった。ただし、企業の性質ではなく、業務の性質によって審査の要否の判断を求めるべきとの意見があった。

② 業務執行責任者と審査担当者のクーリングオフ期間

業務執行責任者であった者が、関与し

ていた業務の審査担当者になる場合、自己レビューや自己利益等の阻害要因が生じ業務チームが行った重要な判断に対する客観的な判断が阻害される可能性がある。そこで、品質管理プロジェクトでは、特定の期間(クーリングオフ期間)が経過するまで、業務執行責任者が関与していた業務の審査担当者になることを制限することを要求するかどうかを検討されている。公開草案では、ISQM 2の要求事項において、監査事務所に対し、審査担当者の適格性に関する方針又は手続に、業務執行責任者が、関与していた業務の審査担当者になる場合の制限を含めることが要求されていた。加えて、関連する適用指針において、業務執行責任者が関与していた業務の審査担当者になる場合の制限に関する方針又は手続の例示として、クーリングオフ期間の設定が挙げられることを記載し、以下が説明されていた。

- クーリングオフ期間として適切な期間は、業務の状況や関連する法令又は職業倫理規程に基づき決定されること。
- 上場企業の財務諸表監査の場合、業務執行責任者であった者は、その後2期間が経過するまで、関与していた業務の審査担当者になることができる場合は少ない(unlikely)こと。

加えて、これらのガイダンスはISQM 2ではなくIESBA Codeで扱うべきかどうか、意見が求められていた。

公開草案に対し、要求事項において、クーリングオフ期間の設定が求められることを明示すべき、また、クーリングオフ期間は、ISQM 2ではなくIESBA Codeで扱うべきとコメントが寄せられた。そこで、タスクフォースからは、クーリングオフ期間の設定が求められることを要求事項に記載すること、ただし、今後、IESBAに

おいてクーリングオフ期間の設定についてのプロジェクトが開始される可能性があることから、IESBA Codeにおいて、クーリングオフ期間の規定が設けられない場合には、ISQM 2においてクーリングオフ期間の規定を設けることが提案された。

当該提案に対しては、複数のメンバーから、IESBAがプロジェクトを開始するかどうかにかかわらず、ISQM 2にクーリングオフ期間の要求事項を設けるべきという意見があった。理由として、IESBAが、今後、議論を開始した場合でも、due processに従う必要があり、最終化には時間を要することから、ISQM 2の最終化には間に合わない想定されること、IESBA Codeを適用していない国も存在することが指摘された。また、ISQM 2において特定のクーリングオフ期間を設定すべき及びクーリングオフ期間の設定を要求する範囲に関しては、クーリングオフ期間を設定すること自体には賛同が多かったものの、審査対象の全ての業務に一律の期間を設けるべきか、業務の性質に応じて柔軟性を設けるべきかに関しては、メンバーの中で意見が分かれていた。

(3) ISA220(改訂)

① 監査チームの定義

公開草案では、監査チーム(Engagement team)の定義が変更され、監査事務所又はネットワーク・ファームに所属する者以外でも、当該監査業務において監査手続を実施する者(例えば、ネットワーク・ファーム外の構成単位の監査人)は監査チームに含めることが提案されている。公開草案に対して、監査チームメンバーの範囲が広がったことに伴う実務的な困難性を指摘するコメントが寄せられたことから、改めてタスクフォースから、今後の方向性についてメンバーの意見が問われた。

これについて、多くのメンバーからは、ネットワーク・ファーム外の構成単位の監査人を監査チームの定義から除外するのは、公共の利益の観点から説明できないとして、公開草案どおりの定義とすることに賛同があった。ただし、少数のメンバーからは、理論的には理解できるものの、実務的には、基準上、同様に扱うことは困難との指摘があった。また、IESBA Codeの定義上、業務チームの定義にはネットワーク・ファーム外の者は含まれておらず、ネットワーク・ファーム外の者の独立性を扱っていないため、IESBA Codeとの調整が必要との指摘もあった。

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(ISQC 1、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るとともに、基準の一部について、暫定的なドラフトが提示され、議論が行われた。

(1) 基準の対象

現行のISA600は、複数の構成単位からなるグループが作成する財務諸表に対する監査に対して適用される。タスクフォースから、現行のISA600の適用対象は適切であると考えていること、企業の組織構造は常に進化することを考慮し、基準の適用対象については、グループ、構成単位等の定義を利用する形でプリンシプル・ベースの記載を基準に設けることを検討していることが説明された。

また、適用の具体例については、基準外のFAQの形で公表することも検討可能であることが説明された。

これに対して、メンバーからは、FAQによる説明は有益との意見があった一方で、一部の具体的な例（例えば、シェアードサービスセンター）について、基準の適用対象となるのか検討が必要との意見があった。

(2) グループ監査チームによる人・情報へのアクセス制限

プロジェクトでは、グループ監査チームが人・情報へのアクセス制限を受けた場合どのように対処するべきかについて扱うことを検討している。タスクフォースからは、制限を受ける状況を以下に整理した上で、適用指針において、それぞれの状況やグループ監査チームがそれらの制限に対処するための方法の例を示すことが検討された。

- 人へのアクセス
 - グループ監査チームが、構成単位の監査人にアクセスできない又は構成単位の監査人からの返答がない場合
 - グループ監査チーム又は構成単位の監査人が、構成単位の構成員（経営者・統治責任者等）にアクセスできない場合
 - グループ監査チーム又は構成単位の監査人が、グループの構成員（経営者・統治責任者等）にアクセスできない場合
- 情報へのアクセス
 - グループ監査チームが、構成単位

の監査人の監査調書にアクセスできない場合

上記に対して、例えば、紙媒体ではアクセスできるが電子媒体ではアクセスできないケースもあるのではないかと、アクセス制限がある状況において監査人が到達した結論については、その理由等についての調書化が重要になる等の意見があった。

(3) グループ監査における重要性の概念

現行のISA600では、グループ監査における重要性の概念（構成単位の重要性の基準値の設定、合算リスク（aggregation risk）の説明を含む。）について十分に扱われていないという批判がある。そこで、タスクフォースから、構成単位の重要性の基準値の設定や合算リスクについて、ISA600の強化・明瞭化を行うとともに、FAQ等の適用支援ツールの開発を検討していることが説明された。当該方向性に対して、メンバーからは賛同の意見があったが、画一的な指針を示すのは難しいのではないかと等の意見もあった。

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。

- 拡張された外部報告（Extended External Reporting（EER））：プロジェクトの第1段階の成果物として2019年2月に公表したコンサルテ-

ション・ペーパーに対して受領したコメントの概要とコメントへの対応の方向性が示されるとともに、プロジェクトの第2段階においてタスクフォースが策定中のドラフトが示され、議論が行われた。

- IAASBの2020年～2023年の戦略及び2020年～2021年の作業計画：2019年2月に公表されたコンサルテーション・ペーパーに対して受領したコメントの概要が照会され、最終化に向けた議論が行われた。
- IESBAとの連携：IESBAで実施している非保証業務プロジェクト及び報酬プロジェクトでISAにも関連する論点について、メンバーの意見が求められた。

<注>

- 1 2018年6月に最終承認されたISA540（改訂）「会計上の見積り及び関連する注記事項の監査」において、会計上の見積りに関しては既に別箇の評価が要求されているが、ISA315の改訂により、全ての重要な虚偽表示リスクに対して要求される。
- 2 公開草案において、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)”に変更することが提案されている。