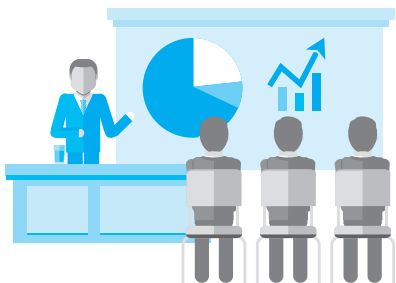


会議報告



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113回会議)

国際監査・保証基準審議会 (IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board) の第113回会議が、2020年3月16日から20日まで開催された。今回の会議は、新型コロナウイルス感染症の影響を考慮し、当初の予定より会議時間を短縮し、ウェブ会議で開催されている。したがって、当初審議予定だったものの、3月16日から20日までの会期中に議論できなかったアジェンダについては、4月1日、8日及び14日に追加のウェブ会議を開催して議論が行われた。

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)より松本祥尚氏及び由田周大氏がオブザーバーとして参加した。以下、3月16日から20日の第113回会議、及び4月1日、8日並びに14日に開催された会議の概要を報告する¹⁾。

1 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、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)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ISA220「監査業務における品質マネジメント」の改訂について、受領したコメント及び前回までの議論に対応したドラフトが提示され審議された。今回の主な議論は以下のとおりである。

(1) ISQM1「監査事務所における品質マネジメント」

① 「品質リスクの考慮事項」に代わる「要因」の記述

公開草案に対して、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のではないかというコメントがあった。2019年12月会議において、タスクフォースは、「品質リスクの考慮事項(Quality risk consideration)」という定義を設け、品質リスクの識別及び評価の際に、品質リスクの考慮事項を考慮

することを提案したが、既存のその他の要求事項との関連性が不明確である、記述された品質リスクの考慮事項が網羅的なものであるか懸念があるといった意見が示された。

今回の会議で、タスクフォースは、品質リスクの考慮事項という用語は使用せず、品質リスクを識別及び評価するために検討する「要因(factors)」という一般的な表現を使用することを提案した。加えて、要求事項(22E項)において、品質リスクの識別と評価の際、①品質目標の達成に悪影響を及ぼし得る要因の理解、②当該要因が品質目標の達成にどのような悪影響を及ぼし得るかの検討、③品質リスクの発生可能性及び品質目標の達成に及ぼし得る影響の検討を求めることを提案した。

これに対して、複数のボードメンバーから、要求事項において品質リスクの評価が複数回要求されているようにみえるという意見や、どこまで品質リスクを識別するべきかが分かりづらいという意見が示された。

上記の意見を受け、タスクフォースから、下記の変更が再提案された。

- 要求事項を整理し、①品質目標の達成に悪影響を及ぼし得る要因を理解すること、②①の理解に基づき、当該要因が品質目標の達成に及ぼし得る悪影響の程度を考慮して、品質リスクを識別し評価することを求める。
- 品質リスクの定義(19項(q))について、リスクの大きさに関する記述を「個別に又は他のリスクと合わせて、品質目標の不達成にとって重要となる(significant)可能性が合理的にあり得る」と変更する。
- 適用指針A24N項で要因及び関連する品質リスクを例示する。

上記に対して、品質リスクの定義の

「…不達成にとって重要となる…」の意味が不明瞭であるといった意見や、適用指針A24N項については、長いため基準外の適用ガイダンスに移動してはどうかとの意見があり、引き続き検討することになった。

② 「不備」と「発見事項」の定義

公開草案第47項では、監査事務所による監視プロセス等から識別された「発見事項(Finding)」を評価することにより、「不備(Deficiency)」が存在するかどうかを検討することが要求されていた。しかしながら、「発見事項」と「不備」がどのような関係性にあるのが不明確であるというコメントが寄せられ、引き続き検討が行われている。今回の会議で、タスクフォースは、発見事項の定義を「品質マネジメントシステムのデザイン、適用及び運用に関連する情報」(19項(gA))と修正し、不備の定義「品質マネジメントシステムの特定の局面が欠如している、適切にデザインされていない、又は有効に運用されていないこと」(19項(a))と関連付けることを提案した。

これに対して、複数のメンバーから、依然として理解しづらいという意見が示された。不備の定義は、公開草案で提案されていた定義のように、品質目標、品質リスク及び対応に関連付けて記載した方が分かりやすいといった意見や、品質目標が達成されない可能性に関して閾値(threshold)を設けるべきであるという意見が示された。

上記の意見を受け、タスクフォースから、不備の定義を、品質目標、品質リスク及び対応に関連付けてより詳細に記述し、また、「品質目標が達成されない又はISQM 1の要求事項が遵守されない可能性が許容可能な低い水準よりも高い(above an acceptably low level)」と閾値を明示することが再提案された。

これに対して、ボードメンバーからは、不備の定義が長くなり分かりづらい、品質リスクの定義に含まれている閾値の記述と不備の定義に含まれている閾値の関係が不明瞭との意見があり、引き続き検討することになった。

③ 業務の定期的な検証に関する適用指針

公開草案第45項では、監査事務所の監視及び改善プロセスの一環として、現行のISQC 1と同様に、業務の定期的な検証に関して、業務責任者ごとに少なくとも一定期間ごとに1つの完了した業務の定期的な検証を実施することが要求され、適用指針において、定期的な検証のサイクルとして「3年」が例示されていた。これに対してタスクフォースは、2019年12月会議において、監査事務所の監視及び改善プロセスの方法により柔軟性を持たせるために、定期的な検証に関する要求事項は残しつつも、適用指針において例示されていた「3年」を削除したドラフトを提示した。しかし、多くのメンバーや一部のオブザーバーから、記述を削除することで要求事項が現行のISQC 1と比較して希薄化しているとの印象が生じることから、削除に反対する意見が示された。

タスクフォースは、今回の会議で、適用指針A169A項で例示を記載し、監査事務所は、定期的な検証に関する方針又は手続において、上場会社の財務諸表監査に関与する監査責任者の検証サイクルを「3年」と指定した上で、特定の状況においては、検証サイクルを短縮又は延長する場合があることを記載した。

これに対して、一部のメンバーから、検証サイクルを不適切に延長することを認めているようにみえるとの指摘があった。当該コメントに対応して、タスクフォースは、検証サイクルの方針又は手続の例示

の記述を、「上場会社の財務諸表監査に
関与する業務執行責任者は3年、それ
以外の業務執行責任者に対して5年と
指定している場合」と変更し、不適切に
延長することを認める趣旨ではないこと
を明瞭化することを提案した。しかしながら、
一部のメンバーからは依然として現行の
ISQC 1と比較して希薄化している印象
を受けるとの指摘があった。

④ 品質マネジメントシステムの評価

公開草案第56項では、監査事務所の
品質マネジメントシステムに関する最終
的な責任を負っている者に対し、監査事
務所の品質マネジメントシステムが、シス
テムの目的の達成を合理的に確保してい
るかどうかの評価を、少なくとも年1回、
実施することが要求されている。2019
年12月会議において、品質マネジメント
システムの評価が求められることにより、
不備の積極的な識別と是正が阻害され
ないようにする必要があり、また、不備の
適宜かつ効果的な識別と是正により品質
マネジメントシステム全体の改善が促さ
れることが重要であるため、不備が識別
されていても品質マネジメントシステムは
有効な場合があることを説明してはど
うかとの指摘があった。

今回の会議で、タスクフォースは、適用
指針において、品質マネジメントシス
テムの評価は、①識別した不備が重大
(severe)か及び広範(pervasive)か
どうか及び当該不備が品質マネジメント
システムの目的の達成にどのような影響
を与えるか、②不備が是正されているか
又は適切な改善の過程にあるか、③識別
された不備が品質マネジメントシス
テムに及ぼす悪影響が適切に是正されて
いるかを総合的に勘案して行われること
を説明することを提案した(A210A項)。

これに対して、メンバーから、要求事項
によれば、品質マネジメントシステムの評

価の結論の類型は、「目的の達成を合理的
に確保している」又は「していない」の
2択になっているが、品質マネジメントに
対する積極的なアプローチを奨励するた
め、それ以外の適切な類型を認めてはど
うかとの意見があった。当該コメントに
対応して、タスクフォースは、要求事項
(65AA項)において、結論の類型は以
下の3種類であることを記載することを
再提案した。

- (i) 監査事務所の品質マネジメントシ
ステムにより、システムの目的の達成が
合理的に確保されている。
- (ii) 特定の不備が、品質マネジメントシ
ステムの特定の側面のデザイン、適用
及び運用に重大な影響を及ぼしている
と判断されている点を除き、監査事務
所の品質マネジメントシステムにより、
システムの目的の達成が合理的に確
保されている。
- (iii) 監査事務所の品質マネジメントシ
ステムにより、システムの目的の達成が
合理的に確保されていない。

上記に対し、(ii)の意味が分かりづら
いため、明瞭化が必要であるとの意見が
あり、引き続き検討することになった。

⑤ 適用日

公開草案では、ISQM 1の適用日は、
「本ISQMに従った品質マネジメントシ
ステムは、20XX年X月X日までに設定さ
なければならない」と記載され、公益監
視委員会(PIOB)による最終基準の承
認後18か月後を適用日として設定す
ることが提案されていた²。公開草案に
対して、当該適用日の記述の意味につ
いて、例えば、ISQM 1で要求されて
いる年次の品質マネジメントシス
テムの評価との関係で明瞭化が必要
であるとの指摘があった。そこで、
タスクフォースから、適用日の記述
を変更し、「20XX年X月X日ま
でにデザインされ、適用され、運用が開始

されなければならない」とすることが提案
された。

これに関して、メンバーから特段の反
対意見は示されなかったが、より明確に
するようなガイダンス(例えば、適用初年度
における年次評価をいつまでに実施する
必要があるか)が必要である、ISA 220
(改訂)の適用日との関係を整理する必
要があるといった意見が示された。

(2) ISQM 2「審査」

① 業務執行責任者が審査担当者となる 場合のクーリングオフ期間

2019年12月会議においてタスク
フォースから提示されたドラフトでは、監
査事務所に対し、審査対象となる全業務
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、少な
くとも2年間のクーリングオフ期間の
設定を要求することが提案され、一部
のメンバーを除いた大部分のメン
バーから賛成が示されていた。今
回の会議においても、一部のメン
バーからは実務上の懸念が示され
たが、大部分のメンバーからは提
案に賛成が示され、提案どおり進
めることになった。

② グループの審査担当者 と構成単位の監査人及びその 審査担当者との討議

特に規制当局から、グループ監査に
おける審査の在り方についてISQM 2
で具体的に扱われるべきであるとの
指摘があり、タスクフォースが検討
を進めている。タスクフォースは、
監査事務所へのアウトリーチ等
を通じてグループ監査において実
務で行われている内容をヒアリング
し、当該実務をベースに、下記の
適用指針を設けることを提案した。

- (i) 大規模かつより複雑なグループ
監査の場合、グループ監査の審査
担当者は、グループ監査チーム
以外の主要な監査チームメン
バー(例えば、構成

単位の財務情報に対して実施する監査手続を担当する監査責任者等)と重要な事項について討議することが必要と判断する場合がある。この場合、グループ監査の審査担当者が補助者を利用する場合がある(A28A項)。

- (ii) 法令等の要求事項に基づき、構成単位に対して、審査担当者が選任されている場合がある。このような状況において、グループ財務諸表に関連する重要な判断が構成単位レベルで行われている場合、グループ監査の審査担当者と構成単位の審査担当者とのコミュニケーションは、グループ監査の審査担当者が、グループ監査の審査担当者としての責任を果たすことの補助となる(assist)場合がある(A28Ax項)。

上記の(ii)に対して、一部のボードメンバーから、グループ監査の審査担当者が、構成単位の審査担当者を補助者(assistant)として利用することを意味するとの誤解を招くおそれがある、グループ財務諸表に関連する重要な判断が構成単位レベルで行われている場合であればいつでも、グループ監査の審査担当者と構成単位の審査担当者とのコミュニケーションが必要との印象を与えるおそれがあるとの指摘があった。そこで、タスクフォースから、下記のとおり、表現を修正することが再提案された。

- グループを構成する企業又は事業単位等の監査が法令等で要求されている場合、当該企業又は事業単位の監査に対して、審査担当者が選任されている場合がある。このような場合、グループ監査の審査担当者と企業又は事業単位の審査担当者とのコミュニケーションは、グループ監査の審査担当者が、グループ監査の審査担当者としての責任を果たすことに役立つ(help)場合がある。例えば、当該企

業又は事業単位が、グループ監査目的のために構成単位として識別されており、当該構成単位レベルで、グループ監査に関連した重要な判断が行われている場合が該当するかもしれない。

(3) ISA220(改訂)「監査業務における品質マネジメント」

① 監査責任者(Engagement partner)の責任

監査責任者は、ISA220の要求事項の遵守に対する最終的な責任を有しているが、要求事項の遵守に際し、特定の手続等の実施を他の監査チームメンバーに割り当てる場合がある。そこで、2019年12月会議において、監査責任者自ら実施しなければならない要求事項と、監査チームメンバーからの補助を受けることができる要求事項を、以下のとおり区別して記載することが提案された。

- (i) 監査責任者自らが遵守しなければならない要求事項-「監査責任者は、…しなければならない(“Engagement partner shall…”)」
- (ii) 遵守に際し、他の監査チームメンバーに特定の手続等の実施を割り当てることのできる要求事項-「監査責任者は、…に対する責任を有さなければならない(“Engagement partner shall take a responsibility for…”)」

今回の会議で提示されたドラフトの記載に関して、上記の要求事項の記載方法による分類は、基準の要求事項の読み方に関する重要な事項であり、序説でより明瞭に説明するべきであるという意見が示されたため、タスクフォースはその意見に対応したドラフトを再提示した。また、一部のメンバーから、(i)に分類されている要求事項の一部(例えば、業務実施のためのリソース、業務の指示、監督及び実施)は(ii)に分類するべきであるとの指摘があり、引き続き検討することになっ

た。

② 「監査チーム」(Engagement team)の定義

ISA220(改訂)では、監査チームの定義を、「監査手続(Audit procedure)を実施する全ての者」と変更することが検討されている。この「監査チーム」の定義に関連して、2019年12月会議において、「監査手続」がどこまでの範囲を指すのか不明確であり、監査手続の実施対象となる情報を提供する者全てが監査チームメンバーに含まれるようにみえるため、明瞭化が必要であるという意見が示された。

今回の会議で、タスクフォースは、監査チームの定義は変更せず、定義の意味をより明瞭に示す適用指針を追加することを提案した。例えば、適用指針A17項において、「監査証拠は、主として監査の過程で実施した監査手続から入手される」という記述を追加し、監査証拠と監査手続の関連性を説明した。加えて、適用指針A18項において、監査チームメンバーには、監査手続を実施する者が含まれ、監査事務所内の者のほか、ネットワーク事務所内、ネットワーク外の監査人や外部のサービスプロバイダーが監査チームに含まれる場合があることを明示した。

これに関してはおおむねメンバーの賛同を得たが、他のISAにおいて使われている監査チームの用語が、今回のドラフトで提案されている定義と整合しているかは再度確認するべきであるという意見があった。また、監査チームの定義変更により、ISA220(改訂)とISA600の公開草案は密接に関連するため、今後公表予定のISA600の公開草案の説明覚書において、ISA220(改訂)の内容について十分な記述を行うことが必要であるとの意見があった。

③ 適用事例 (Illustrative Example) の作成

2019年12月会議において、監査チームの定義を変更したことにもない、それが大規模・複雑な監査業務においてどのように適用されるか例を示すことが必要であるとの指摘があった。これを受けて、今回の会議で、タスクフォースは、大規模・複雑な監査業務において、ISA220(改訂)の要求事項をどのように適用するかを示す適用事例を作成し、そのドラフトが提示された。

提示されたドラフトに対して、基準外の適用ガイダンスとして公表することの有用性については、メンバーから支持があった。一方で、内容が詳細すぎ、事実上の要求事項・適用指針になってしまう懸念がある、要求事項を遵守する方法の一例にすぎず、要求事項ではない旨の明示が必要である等の懸念の声も示された。

2 公開草案に向けた検討 —ISA600

IAASBI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、公開草案の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) グループ財務諸表 (Group financial statements) 及び構成単位 (Component) の定義

2019年12月会議において、グループ財務諸表及び構成単位は、それぞれ、「連結プロセスを通じて、複数の構成単位の財務情報が含まれる財務諸表」、及

び「財務情報が個別に作成される単位となる、企業又はその他の事業単位 (entity or business unit)」と定義することが提案されていた。これに対して、グループ財務諸表と構成単位の定義の関係や、ISA600の適用対象が十分に明瞭化されていないとの意見があった。例えば、シェアード・サービス・センターによりグループの特定の勘定科目等の財務情報を集中的に処理して、グループ財務諸表又は構成単位の財務情報が作成されている場合、2019年12月会議で提示された定義に基づくと、当該シェアード・サービス・センターは、グループ財務諸表に含まれる財務情報の作成単位となっていない限り構成単位には該当しない。

当該意見に対応して、タスクフォースは、以下のとおり、定義を見直すことを提案した。

- グループ財務諸表：連結プロセスを通じて、複数の企業又はその他の事業単位 (entity or business unit) の財務情報が含まれる財務諸表 (9項(k))
- 構成単位：グループ監査チームが、グループ監査のために監査手続の立案及び実施の対象として決定した事業所、機能又はその他の活動単位 (a location, function or activity) (9項(b))

加えて、序説において、ISA600の適用対象の明瞭化のための説明を設けることを提案した。

上記の提案について、メンバーからは賛同の意見が多かった。ただし、序説の冒頭で、ISA600は、グループ財務諸表の監査を行う場合に適用になること、グループ財務諸表かどうかは、定義のとおり、連結プロセスが伴うかどうか重要であることを追加で説明することになった。

(2) グループ監査チームによる文書化

2019年12月会議において、複数のボードメンバーから、グループ監査における文書化に関して、グループ監査チームによる構成単位の監査人に対する指示、監督及び構成単位の監査人の作業の査閲の内容、時期及び範囲についてどのように文書化するか、また、構成単位の監査人が作成した監査調書をどこまでグループ監査チームの監査調書に含めるべきかについてガイダンスが必要であるとの指摘が示された。今回の会議において、タスクフォースは、以下のとおり、適用指針の記述を充実させることを提案した。

- 文書化に関しては、ISA230「監査調書」の要求事項を満たす必要がある (A124項)。
- グループ監査における監査調書には、構成単位の監査人が実施した構成単位に対する作業の内容、時期及び範囲に関する監査調書が含まれる。これらは、構成単位の監査人の監査ファイルに含まれるため、グループ監査チームの監査ファイルに再度含める必要性はない場合がある。グループ監査チームの監査ファイルに構成単位の監査人の監査調書をどの程度含めるかは、職業的専門家としての判断事項である (A124項)。
- 構成単位の監査人の監査調書に対するアクセス制限があり、構成単位の監査人の監査調書をグループ監査チームの監査ファイルに含めることができない場合、グループ監査チームは、構成単位の監査人が実施した手続、入手した証拠や到達した結論について自ら記述することが必要な場合がある。このような場合の調書化の範囲は、ISA230の要求事項に照らして、職業的専門家としての判断に基づいて決定

される(A129-A130項)。

上記に対して、メンバーから、主に以下の意見があった。

- 「職業的専門家としての判断事項」だけの記述にとどめるのではなく、より具体的なガイダンスが必要である。
- A124項では、構成単位の監査人の監査調書を必ずしもグループ監査チームの監査ファイルに含める必要はないと記載されているが、A130項では、必ず含めることが必要と記載されているように読み、記述が整合していない。

上記の意見に対応して、A124項において、構成単位の監査人の監査調書をグループ監査チームの監査ファイルに含める必要があるとグループ監査チームが判断する場合の例として、グループ監査に関連する重要な事項が、構成単位の監査人により対処されている場合を記載することになった。また、A130項の記述は、A124項の記述と整合するように修正することになった。

(3) 公開草案の承認審議

公開草案の承認審議の結果、メンバー18名全員の賛成により、改訂基準案は公開草案として承認された。公開草案は、改訂基準の背景等の説明資料と

ともに、2020年4月27日に公表されている³。公開草案に対するコメント募集期間は、新型コロナウイルス感染症が関係者に与えている影響を考慮し、通常の120日間より長い157日間(2020年10月2日コメント締切)となっている。公開草案の概要については、次頁のコラムも参照いただきたい。

<注>

1 本稿中で記載する項番号は、特に記載のない限り、以下に基づいている。

- ・ ISQM1：4月8日開催ウェブ会議におけるアジェンダ
- ・ ISQM2及びISA220(改訂)：4月1日開催ウェブ会議におけるアジェンダ
- ・ ISA600(改訂)：4月27日公表の公開草案

2 適用日をいつにするかは、2020年6月の会議で議論される予定である。

3 公開草案の原文は、以下のIAASBウェブサイトから入手可能である。

<https://www.iaasb.org/publications/proposed-international-standard-auditing-600-revised-special-considerations-audits-group-financial>

コラム

公開草案 ISA600 (改訂)「グループ監査」

IAASBは、2020年4月27日に、公開草案 ISA600 (改訂)「グループ監査」(以下「公開草案」という。)を公表した(コメント期限:2020年10月2日)。公開草案の概要は、次のとおりである。

1. 基準の適用対象(グループ財務諸表及び構成単位の定義)

公開草案は、グループ財務諸表の監査を実施する場合に適用となる。これは、現行のISA600と同様である。ただし、公開草案では、グループ構造の多様化等を踏まえ、基準の適用対象を明瞭化するため、グループ財務諸表及び構成単位の定義が下記のとおり変更されている。

- グループ財務諸表: 連結プロセスを通じて、複数の企業又はその他の事業単位(entity or business unit)の財務情報が含まれる財務諸表(9項(k))
- 構成単位: グループ監査チームが、グループ監査のために監査手続の立案及び実施の対象として決定する事業所、機能又はその他の活動単位(a location, function or activity)(9項(b))

加えて、序説において、適用対象の明瞭化のため、以下の説明が設けられている。

- 公開草案は、グループ財務諸表の監査を実施している場合に適用となる。グループ財務諸表かどうかの判断の重要な要因は、連結プロセスを通じて、財務情報が作成されているかどうかである(2項)。
- グループは、所在地域別、法的組織別、事業単位(支店や部署を含む)別等、様々な単位に基づき構成される。公開草案では、これらの全ての単位を総称して「企業又はその他の事業単位」と呼ぶ(3項)。
- グループ監査チームは、経営者がグループ財務諸表の作成単位として考える企業又はその他の事業単位に基づき、グループ財務諸表の監査を計画及び実施することもあれば、それとは必ずしも一致しない事業所、機能又はその他の活動単位に基づいて、グループ監査を計画及び実施することもある。公開草案では、「構成単位」を、グループ監査チームが、グループ監査のために監査手続を立案及び実施するためグループ構造をどのように考えるかを示す用語として使用する(3項)。

2. グループ監査チーム及び構成単位の監査人の定義

IAASBが改訂作業中のISA220(改訂)「監査業務における品質マネジメント」では、監査チームの定義を変更し、「監査手続(Audit procedure)を実施する全ての者」とすることが検討されている。当該変更を受け、公開草案では、グループ監査チームと構成単位の監査人の定義が下記のとおり変更されている。

- グループ監査チーム: グループ監査責任者及び監査チームの他のメンバーで構成され、以下に対する責任を有する(9項(j))。
 - ① グループ財務諸表の監査の基本的な方針の策定と詳細な監査計画の作成を行うこと
 - ② 構成単位の監査人の指示、監督及び構成単位の監査人の作業の査閲を行うこと
 - ③ グループ財務諸表に対する意見形成のため入手した監査証拠から導かれた結論を評価すること
- 構成単位の監査人: グループ監査チームの依頼により、グループ財務諸表の監査のために、構成単位に関連する監査手続を実施する監査人をいう。構成単位の監査人は、監査チームに含まれる(9項(c))。

3. 監査契約の新規の締結及び更新(人及び情報へのアクセス制限を含む。)

グループ監査契約の新規の締結及び更新の際、グループ監査人は、連結プロセス及び構成単位の財

務情報について、十分かつ適切な監査証拠を入手することを合理的に見込めるかどうか判断することが求められている。グループ監査の場合、様々な理由で人及び情報へのアクセス制限が生じる場合がある。IAASBは、人及び情報へのアクセスを監査基準によって強制できないことは認識しているが、当該制限の解決策に関するガイダンスを示すことは有益であると考え、公開草案において、以下を行っている。

- アクセス制限に関する要求事項を、グループ経営者の影響が及ばない要因とグループ経営者によって課される制約によるものに分類した(16項及び17項)。
- 適用指針において、アクセス制限の例と対応する解決策の例を示した(A28項からA30項)。

4. 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、グループ監査チームによる、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの評価や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批判がある。そこで、公開草案では、重要な構成単位概念は廃止され、新しいアプローチ(「リスクに基づくアプローチ(risk-based approach)」)が採用されている。リスクに基づくアプローチは、以下を主眼としている。

- ISA315(2019年改訂)及びISA330とのより一層の整合性を確保すること
- 必要に応じて構成単位の監査人の協力を受けつつ行われる、グループ監査チームの以下に関する責任をより強調すること
 - グループ財務諸表全体レベル及びアサーション・レベルにおける重要な虚偽表示リスクの識別と評価
 - ISA330に従ったリスク対応手続の立案と実施
- 十分かつ適切な監査証拠を入手するための適切なアプローチを策定すること(構成単位の財務情報の監査の方法に偏らないこと)をより強調すること。グループ監査チームは、グループ監査チームがグループ・レベルで実施する作業及び構成単位で実施する作業(構成単位の監査人による作業を含む。)を通じて、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクにどう対処するかに重点を置くこと

公開草案では、リスクに基づくアプローチに基づき、要求事項において、グループ監査チームに対し、主に以下が求められている。

- ISA315に基づく企業、企業環境、適用される財務報告の枠組み及び企業の内部統制システムの理解に際し、グループの組織構造やビジネスモデル、グループ内における会計方針及び実務の一貫性、コントロールの共通性の程度、グループが財務報告に関する活動を集約化している程度、連結プロセス、財務報告上重要な事項のグループ経営者によるコミュニケーション方法等の理解に関する責任を有すること(24項)
- 上記の理解に基づき、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別・評価に関する責任を有すること(31項)
- 構成単位の監査人がグループ財務諸表のリスク評価手続又はリスクの識別及び評価に関与している場合、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別及び評価の適切な基礎を提供するかどうか決定する際に、構成単位の監査人の作業結果を考慮すること(25項及び32項)。
- ISA330に基づき、グループ監査人又は構成単位の監査人が実施するリスク対応手続の内容、時期及び範囲を決定すること(33項)

また、リスク対応手続の内容、時期及び範囲の決定に関する要求事項の適用指針において、グループ監査チームによる、構成単位における取引種類、勘定残高及び注記事項に対する監査証拠の入手のアプローチは様々であること(A85項)、構成単位の監査人にリスク対応手続の実施を依頼する場合、以下の1つ又は複数に依頼する可能性があることが説明されている(A97項)。

- 構成単位の財務情報全体に対してリスク対応手続を立案及び実施すること
- 1つ又は複数の取引種類、勘定残高又は注記事項に対してリスク対応手続を立案及び実施すること
- グループ監査チームが指定した特定のリスク対応手続を実施すること

5. 重要性

現行のISA600では、グループ監査チームに対し、「構成単位の重要性の基準値(Component materiality)」を決定すること、構成単位の重要性の基準値は、グループ財務諸表全体としての重要性の基準値より低くすることが求められている。公開草案では、リスクに基づくアプローチへの変更にともない、「構成単位の重要性」ではなく「構成単位の手続実施上の重要性(Component performance materiality)」の決定が求められ、構成単位の手続実施上の重要性は、グループ財務諸表全体としての手続実施上の重要性よりも低くすることが求められている(29項)。

6. 構成単位の監査人を関与させる場合に適用となる要求事項の記載位置

現行のISA600では、構成単位の監査人を関与させる場合に適用となる要求事項は、それ以外の要求事項と混在する形で記載されている。また、構成単位の監査人とのコミュニケーションに関する要求事項は、要求事項の後半に記載されている。公開草案では、グループ監査チームと構成単位の監査人はグループ監査の様々な局面で連携が必要なことを強調し、また、構成単位の監査人が関与しないグループ監査の場合にどの要求事項が適用となるのか明確にすることで適用の柔軟性を確保するため、構成単位の監査人を関与させる場合に適用となる要求事項は、要求事項の各セクションにおいて、「構成単位の監査人が関与する場合の考慮事項」の小見出しの下に記載されている。

*法定監査従事者の必須研修科目
「監査の品質及び不正リスク対応」

研修教材

教材コード J 0 3 0 4 8 2



研修コード 3 0 0 3

履修単位 1 単位