

会議報告



国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 会議報告 (2020年9月会議)

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: International Auditing and Assurance Standards Board) のボード会議が、2020年9月14日から23日まで開催された。今回の会議も前回と同様、新型コロナウイルス感染症の影響を考慮し、ウェブ会議で開催された。

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 —品質マネジメント

IAASBは、今回の会議で、2019年2月に公表された公開草案3本(ISQM1「監査事務所における品質マネジメント」(現行のISQC1)及びISQM2「審査」(審査について扱う新規の品質マネジメント基準)、並びにISA220(改訂)「監査業務における品質マネジメント」)について、最終承認審議を実施し、いずれの基準も最終基準として承認された。各基準の最終承認審議の結果は以下のとおりである。

- ISQM1:メンバー18名中、賛成17名、棄権1名。棄権したメンバーの理

由は以下のとおりである。

- 品質目標の数が多すぎ、品質リスクの識別・評価、対応が細かくなりすぎることを懸念する。また、監視及び改善の構成要素に関する要求事項が過度である。その結果、特に小規模事務所に対する適用の柔軟性が確保されていない。
- 後述のISA220(改訂)で反対票を投じた理由のとおりに、業務チーム(Engagement team)の定義の変更が実務的でないと考える。当該変更が、監査業務以外の業務に及ぼす影響が十分に分析されていないため、懸念がある。
- 第29項(b)の職業倫理規程に関する品質目標の表現から、ネットワーク外の者も、監査事務所や監査事務所が実施する業務に適用となるものと同じ職業倫理規程に従うとの誤解を招く可能性がある。
- 評価した品質リスクについて記載している部分で、単に"quality risk"という表現を使っているが、"assessed quality risk"と記載するべきである。これは、"assessed"がないと、発生可能性が合理的にあり得る品質リスクについては、たとえ許容可能な低い

水準だったとしても、全て対応が必要と読めるためである。ISA315(2019年改訂)のアプローチとも整合していない。

- ISQM 2:メンバー18名全員が賛成
- ISA220(改訂):メンバー18名中、賛成17名、反対1名。反対したメンバーの理由は以下のとおりである。
 - 監査チームの定義が改訂されたことに対するISA600「グループ監査」への影響を懸念する。ネットワーク外の構成単位の監査人も監査チームメンバーに含まれることになるが、実務的ではない。
 - ISA220(改訂)適用指針A33項では、職業的懐疑心の発揮に対する障害(impediment)が例示されているが、これらの障害は、全て職業倫理規程の基本原則の不遵守に関連することが明記されておらず、両者の関係性が曖昧になっている。

また、いずれの基準に関しても再公開草案化に賛成のメンバーはおらず、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。

以下では、最終化された各基準の概要について記載する。

ISQM 1

(1) 全体的な枠組み—品質マネジメントシステム及びリスクアプローチ

現行のISQC 1では、監査事務所の品質管理において必要な方針及び手続の内容が要求事項に定められていた。ISQM 1においては、以下の8つの要素で構成される品質マネジメントシステムをデザイン・適用及び運用することが求められる。

- 監査事務所の品質リスク評価プロセス(新規)
- 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」)

- 職業倫理規程
- 契約の新規の締結及び更新
- 業務の実施
- 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)
- 情報とコミュニケーション(新規)
- 監視及び改善(従来の「品質管理のシステムの監視」)

また、監査事務所の品質マネジメントシステムをデザイン・適用及び運用するにあたり、リスクアプローチ(Risk-based approach)の適用を要求している(第7項)。リスクアプローチの下では、品質目標(Quality objectives)を設定し、その達成に影響のある品質リスク(Quality risks)を識別・評価した上で、品質リスクへの対応(Responses)をデザイン及び適用することが求められている(第8項)。

このように設定された品質マネジメントシステムについて、少なくとも年に1回、品質マネジメントシステムに最終的な責任を持つ者(Individual(s) assigned

ultimate responsibility and accountability for the system of quality management)が、監査事務所を代表して、その有効性を評価することが求められている(第9項)。

(2) 監査事務所の品質リスク評価プロセス

監査事務所は、上記8つの品質マネジメントシステムの構成要素のうち、「品質リスク評価プロセス」と「監視及び改善」を除いた6つの構成要素に対して、品質リスク評価プロセスを適用することが求められる。以下のとおり、①品質目標を設定し、②品質リスクを識別、評価し、③対応をデザインし適用することが求められる。

① 品質目標の設定

品質目標は「品質マネジメントシステムの構成要素に関連して、監査事務所によって達成されるべき望ましい結果」と定義されている(第16項(q))。ISQM 1では、要求事項において構成要素ごとに設定が求められる品質目標が列挙されている。例えば、下表のような品質目標の設定が要求されている。

構成要素	設定が要求される品質目標(一部のみ抜粋)
ガバナンスとリーダーシップ(第28項)	<ul style="list-style-type: none"> • 監査事務所が品質へのコミットメントを示している • リーダーが品質に対して責任を持っている
職業倫理規程(第29項)	<ul style="list-style-type: none"> • 監査事務所及びその専門要員(Personnel)が、関連する職業倫理規程を理解し、その責任を果たしている
契約の新規の締結及び更新(第30項)	<ul style="list-style-type: none"> • 契約の新規の締結及び更新に関する監査事務所の判断が適切に行われている
業務の実施(第31項)	<ul style="list-style-type: none"> • 業務チームが自らの責任を理解して遂行している • 業務チーム内の指示・監督・査閲の内容、実施時期及び範囲が、当該業務の性質や環境に応じて適切である
リソース(第32項)	<ul style="list-style-type: none"> • 人的資源が雇用・開発・維持され、高品質な業務を提供するために必要な能力を備えている • 品質マネジメントシステム及び業務の実施が可能になるために、適切なテクノロジー資源が開発・導入・維持・利用されている
情報とコミュニケーション(第33項)	<ul style="list-style-type: none"> • 監査事務所と業務チームとの間で、必要な情報が適切に共有されている

これらに加えて、監査事務所の品質マネジメントシステムの目的達成のために必要と考えられる品質目標は、追加的に設定することが要求されている(第24項)。

② 「品質リスク」の識別・評価

品質リスクは「発生する可能性、及び、個別に又は他の品質リスクと合わせて品質目標達成に悪影響を及ぼす可能性が、いずれも合理的にあり得るリスク」と定義されている(第16項(r))。監査事務所は、品質リスクへの対応をデザイン及び適用する基礎とするため、品質リスクを識別し評価することが求められる。品質リスクの識別及び評価を行うに際しては、以下の点が要求されている(第25項)。

- 品質目標に悪影響を及ぼすような状況、事象、環境又は行動の有無を理解すること
- それらの状況、事象、環境又は行動の有無が、品質目標に対して、どのようどの程度悪影響を与えるかを理解すること

③ 品質リスクへの「対応」のデザイン及び適用

対応は「1つ又は複数の品質リスクに対処するための、監査事務所によりデザイン及び適用される方針及び手続」と定義されている(第16項(u))。監査事務所は、識別・評価された品質リスクへの対応をデザイン及び適用することが要求されている(第26項)。

また、これに加えて、ISQM 1では、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を記載している(第34項)。例えば、以下が要求されている。

- 職業倫理規程の遵守に対する脅威を識別・評価・対処するための方針及び手続を設定すること
- 独立性の保持が要求される全ての専門要員から、独立性に関する要求事項の遵守に関する確認書を、少なくとも

も年に1度入手すること

- 上場企業の財務諸表監査を行っている場合、品質マネジメントシステムがどのように高品質な監査の一貫した実施に貢献しているかについて、統治責任者とコミュニケーションするための方針及び手続を設定すること

(3) 監視及び改善

監査事務所は、その品質マネジメントシステムのデザイン、適用及び運用に関する情報が十分かつ適時に入手でき、それに基づいて識別された不備に関して適切に対処できるよう、監視及び改善プロセスを設定することが要求されている(第35項)。

監視活動では、完了した業務の定期的な検証を行うことが要求されている(第38項)。検査対象となる業務及び業務執行責任者は、監査事務所の品質マネジメントシステムやその他の監視活動の状況を考慮しながら、業務執行責任者ごとに少なくとも1つの業務が、定期的な検証対象となるように選定する必要がある(第38項)。この定期的な検証の考え方については、適用指針において例示が設けられている。例示では、財務諸表監査を実施する監査責任者は3年に1度選定、それ以外の業務執行責任者は5年に1度選定とした上で、監査事務所全体で不備が散見される場合には短縮したり、他の監視活動で当該業務責任者が選定された場合には1年延長したりする記載がされている(A153項)。

監査事務所は、この監視活動から識別された発見事項(Findings)を評価し、不備(Deficiencies)が存在するかどうかを判断することが要求されている(第40項)。ここで「発見事項」は「品質マネジメントシステムのデザイン、適用及び運用に関して、監視活動や外部検査等から得られた情報であり、不備の存在

を示唆するもの」(第16項(h))と定義されている。また、「不備」は以下の場合に存在すると規定されている(第16項(a))。

- 品質マネジメントシステムの目的の達成のために要求されている品質目標が設定されていない
- 個別又は複数の品質リスクが識別されていない又は適切に評価されていない
- 個別又は複数の対応が適切にデザイン、適用又は有効に運用されていないため、関連する品質リスクの発生可能性を許容可能な低い水準に抑えられていない
- 本ISQMの特定の要求事項に対処していないため、品質マネジメントシステムの特定の側面が欠如している、又は、適切にデザイン、適用若しくは有効に運用されていない

監査事務所は、識別された不備の重大性や広範性を評価し(第41項)、その根本原因の分析を行った上で、改善措置をデザイン及び適用することが要求されている(第42項)。

(4) ネットワーク

監査事務所がネットワークに属している場合、ネットワークが設定する要求事項や提供されるサービス等を理解した上で(第48項)、それらが監査事務所の品質マネジメントシステムにどう関連しているかを判断し、どのように導入又は補足されるべきかを評価しなければならない(第49項)。

ネットワークによる監視活動に関しても、監査事務所自身が実施する監視活動への影響及びその責任を判断することが求められる(第50項)。ネットワークに所属する複数の監査事務所に対して横断的に実施される監視活動に関しては、監査事務所はその範囲を理解した上で、その結果を少なくとも1年に1回入手し、

の責任を負うこと(第28項)

- ISQM 2 に従った審査に関する文書化を行うこと、当該文書は調書に含めること(第29項)

(7) 適用日

ISQM 2 は、2022年12月15日以降開始する事業年度に係る財務諸表監査及びレビュー業務、及び同日以降に開始するその他の保証又は関連業務に適用される(第11項)。

ISA220(改訂)

(1) 監査事務所の品質マネジメントシステムと監査チームの責任との関連

現行のISA220第4項は、監査チームは、監査事務所又は第三者から品質管理のシステムに改善を要する事項が存在する旨の通知がない限り、監査事務所の品質管理のシステムに依拠できるとされている。ISA220(改訂)ではこの部分を改訂し、監査チームに以下の責任がある旨を規定している(第4項)。

- 個々の監査業務に関連する、品質リスクに対する監査事務所の対応を適用すること
- 個々の監査業務の状況に応じて、監査事務所の方針又は手続に追加して、監査業務レベルにおける対応をデザイン及び適用することが必要かどうか決定すること
- 監査事務所の方針又は手続に従って、監査事務所の品質マネジメントシステムのデザイン及び整備並びに運用を支える情報を事務所に伝達すること

(2) 監査チーム(Engagement team)の定義

現行のISA220第7項(d)は、監査チームメンバーは「監査事務所又はネットワーク・ファームに所属する者(Engaged by the firm or a network firm)」と定義

されている。しかし、改訂ISA220ではこの部分が削除されており、監査事務所又はネットワーク・ファームに所属しない者も監査手続を実施する場合は監査チームメンバーに該当することとなった(第12項(d))。ただし、要求事項の適用の方法は様々であり、監査事務所外のチームメンバーと監査事務所内のチームメンバーに対する方針及び手続は異なる場合があることを適用指針で説明している(A23項、A24項等)。

(3) 適用日

ISA220(改訂)は、2022年12月15日以降開始する事業年度に係る財務諸表監査業務に適用される(第10項)。

2 公開草案に向けた検討—拡張された外部報告

拡張された外部報告(Extended External Reporting:EER)に関して、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業務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。こ

の一環で、2020年3月にガイダンス文書の公開草案を公表した(コメント期限:2020年7月13日)。今回の会議では、タスクフォースからコメントの概要が共有されるとともに、その対応について協議を行った。主なコメントの概要とタスクフォースの提案は下表のとおりである。

上記に対し、主に以下のコメントがメンバーから提示された。

- 非財務情報に対する保証の重要性は増してきている。したがって、このガイダンスがリリースされた後にIAASBとして何をするかを明確に考えておく必要がある。
- 文書が長くて読みづらいというコメントに対して、デジタル化によって対応すること自体はよいと考える。ただし、それによって全てが解決するわけではないし、最終化のタイミングが遅れてしまうことは適切ではない。

これらを受けて、タスクフォースでは引き続きコメントへの対応を行い、改訂したガイダンス及び付録を2020年12月会議に提示する予定になっている。ガイダンス文書の最終化は、2021年3月を予定している。

主なコメントの概要	タスクフォースの提案
ガイダンス文書が全体として長く読みづらい。	主に以下により読みやすくする。 <ul style="list-style-type: none"> デジタル化による対応 記述の重複を避け、分かりやすい英語で記載する。
限定的保証と合理的保証の違いが不明瞭であり、より具体的なガイダンスや例示が必要である。	ガイダンス文書の付録として、限定的保証と合理的保証の主な違いを説明する表を作成する。
ガイダンス文書の付属文書(Supplement B)として適用事例が公表されているが、理論的な説明を削除し、かわりに事例の種類を増やしてはどうか。	内容を見直すとともに、事例の追加を検討する。
職業的懐疑心及び判断に関する記述は理論的な説明が多く有益ではないため、よりEER業務特有の記述に変更するべきである。	EER業務特有の記述になるように内容を見直し、例示を追加する。