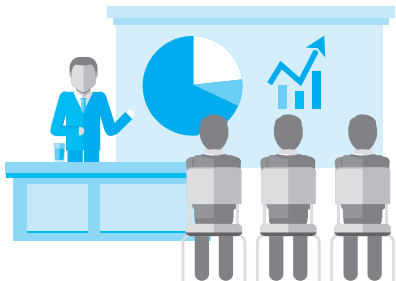


会議報告



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 (2020年12月会議)

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12月7日から11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。

【今回の会議で決定・確認した主な事項】

テーマ	決定・確認事項
グループ監査 (ISA600)	<ul style="list-style-type: none"> 重要な構成単位 の概念は廃止するが、公開草案に受領した懸念に対応するための対応を引き続き模索する。 最終基準は2021年12月に承認予定
複雑でない企業 (LCE) の監査	<ul style="list-style-type: none"> プロジェクト・プロポーザルが承認され、LCE監査向けの別基準の開発を開始することが正式に決定した。 当該別基準の適用対象業務については、公開草案の作成過程において引き続き検討する。 公開草案は2021年6月に承認予定
監査証拠 (ISA500)	<ul style="list-style-type: none"> プロジェクト・プロポーザルが承認され、ISA500改訂プロジェクトを開始することが正式に決定した。 公開草案は2022年3月に承認予定

1 最終化に向けた検討 —ISA600(グループ監査)

IAASBは、2020年4月27日にISA600(改訂)「グループ監査」の公開草案を公表し(コメント期限:2020年10月2日)、82通のコメントを受け取った。今後、2021年12月に基準の最終化を予定している。今回の会議では、公開草案において提示された質問に対するコメントの多かった点を中心に、主に以下の観点から議論が行われた。

(1) ISA600の適用対象業務の範囲—「連結プロセス」

公開草案第2項では、改訂されたこの基準は「グループ財務諸表の監査」に適用されるとされている。この「グループ財務諸表」は、公開草案第9項(k)では「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の財務情報が含まれる財務諸表」と定義されているが、この「連結プロセスを通じて」という概念は、現行のISA600第9項(j)で示されている「グループ財務諸表」の定義に含まれていない新しい記述である。

これについて、公開草案に対して、「連結プロセス」とはどのようなプロセスなのか、IFRS第10号のような財務報告の枠組みにいうところの「連結プロセス」と同じ意味なのか、明確化することが必要であるというコメントが多く寄せられた。タスクフォースは、公開草案でいう「連結プロセス」は、財務報告の枠組みでいう「連結プロセス」よりも広い概念であるととらえており、「グループ財務諸表」には、合算財務諸表、持分法適用財務諸表、複数の支店・部門を有する企業の個別財務諸表まで含むと考えている。この考えに基づき、序説の拡充や、「連結プロセス」を説明している公開草案第11項の改訂、個別財務諸表への適用可能性を

説明している公開草案A17項の改訂により、明確化を図ることを予定している。

これに関してメンバーからは、「連結プロセス」の意味合いを明確化することに対して賛同を得られたものの、複数の支店・部門を有する企業の個別財務諸表のほとんどが改訂ISA600の適用対象となってしまうことに対して懸念する意見が複数挙がっており、ISA600(改訂)の適用対象業務を決定する際にも職業的専門家の判断だけに依拠するのではなく、一定の適用指針が必要であるという意見もあった。

(2) 重要な構成単位の概念の廃止

公開草案の基本的な考え方として、リスクに基づくアプローチ(重要な構成単位の概念は廃止し、グループ監査人が、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)を採用している。このうち、重要な構成単位の概念を廃止することに対して、複数のコメントレターにおいて、例えば、以下のような観点から懸念が示された。

- 特に多数の構成単位で構成される複雑なグループ監査において、リスク評価手続が適切に実施できない可能性がある。
- 現行のISA600であれば、重要な構成単位の監査の過程で得られた情報をグループ財務諸表のリスク評価手続に生かすことができたが、それができなくなる可能性がある。
- 構成単位の財務情報に対して最低限実施すべき手続に関するガイダンスがなくなることにより、グループ監査における手続が減少する可能性がある。

これに関してタスクフォースは、懸念に

ついて理解は示すものの、重要な構成単位の概念を維持すること自体は多くの賛同を得られていないという認識である。そのため、リスク評価手続やリスク対応手続に関して、ISA315(2019年改訂)やISA330との関連付けをより明確にすること等により、上記の懸念に対応することを予定している。これに対してメンバーからは賛同のコメントが多かったが、提案されている対応によって重要な構成単位の概念の廃止に関して指摘された懸念に対処することになるのか疑問であるといったコメントもあった。

(3) 修正済みの虚偽表示を構成単位の監査人からグループ監査人に報告させる要求事項

構成単位の監査人からグループ監査人へ報告しなければならない事項として、公開草案第44項(c)では、構成単位の監査人が発見した未修正の虚偽表示が挙げられている。これについて複数のコメントレターにおいて、未修正の虚偽表示だけでなく修正済みの虚偽表示の情報についても報告対象とすることが提案された。このコメントを受けて、タスクフォースは、修正済みの虚偽表示に関する情報をグループ監査人が入手することは有用であると考え、要求事項として含めることを提案した。

これに対してメンバーからは、未修正の虚偽表示に加えて修正済みの虚偽表示まで報告することは実務上一定の負荷がかかる懸念があること、報告対象とする場合であっても一定の閾値を設けるべきであること、要求事項とするほどの重要な事項ではなく適用指針でも足りることといったコメントが挙げられた。これを受けて議長より、要求事項とすることの議決が提案され、要求事項とすることに反対するメンバーが4名と少数であったことから、タスクフォースは当該事項を一定の

閾値を設けた要求事項とする方向で検討することとなった。

2 プロジェクト開始に向けた検討—複雑でない企業(LCE)の監査

ISAの改訂を続けた結果、ISAが長く複雑化し、その結果、複雑でない企業(Less Complex Entity:LCE)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、LCE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2019年4月に公表し、受領したコメントの分析を行ってきた。

今回の会議では、それらのコメントを受け、LCEの監査に適用する別個の基準(ISA-LCE)の設定に関するプロジェクト・プロポーザル(PP)が提示され、メンバー全員の賛成をもって承認された。今後、公開草案が2021年6月会議にて承認され(コメント期間:150日)、2022年12月に最終化が予定される。ISA-LCEを作成するにあたっての基本的な方針は、2020年6月会議にて議論されたとおり、主に以下のとおりである。

- ISAと同様、リスクアプローチに基づく合理的保証である。
- 要求事項を分かりやすく簡潔に表現する。
- 適用指針は含めない又はきわめて限定的にしか含めない。
- 用語の定義は、IAASB用語集を利用する(ISA-LCEでの用語集作成は行わない)。

加えて、今回の会議では、タスクフォースが作業中の現時点でのISA-LCEのドラフトが提示され、方向性についての議論が行われた¹。以下、今回の議論の主

な内容を記載する。

(1) ISA-LCEの適用範囲

今回の会議で提示されたISA-LCEのドラフト序文では、適用に際して満たすべき条件を以下のように記述している。

- 監査業務が複雑でないと考えられること
 - 複雑かどうかは職業的専門家としての判断によるものであり、ISA-LCEを適用することによって、合理的保証の基礎となる十分かつ適切な監査証拠が入手できるかどうかを判断基準となる。
 - 複雑性は、企業の性質や特徴、及び適用される財務報告の枠組みのいずれか又は両方から生じる。
- 被監査会社が上場企業でないこと
- 法令等がISA-LCEの利用を制限していないこと

加えて、企業の性質や特徴、及び適用される財務報告の枠組みの観点から、監査業務が複雑であることを示す状況の例示が記載されていた。

上場企業の監査業務を適用対象から除外することについては、除外するべきではないとするコメントはメンバーからは挙げられなかった。しかしながら、それ以外の点については、主に以下のような様々なコメントが挙げられた。

- 監査業務が複雑であることを示す状況の例示が詳細すぎる。IAASBとしては最低限の要件のみ決めて、具体的な適用対象は各国が状況に応じて設定できるようにするべきである。
- 適用範囲を決定するにあたって、職業的専門家としての判断の要素が多いのは、適用の一貫性の観点から懸念であり、明確な規準を設定する必要がある。
- 企業の複雑性や会計処理の複雑性と監査業務そのものの複雑性は、必ず

しも連動しない場合もあるため、それぞれ分けて検討するべきである。

- 監査業務の複雑性は企業の複雑性に起因する。適用対象の判断が複雑になることを避けるためにも、企業の複雑性にフォーカスして検討するべきである。
- 中小企業向け国際財務報告基準(IFRS for SMEs)の適用対象を参考にしてはどうか。

また、ISA600「グループ監査」が適用となる場合をISA-LCEの適用対象から除外すべきかどうかについても議論が行われた。様々な意見があったものの、適用対象に含めようとする議論が複雑化するため、いったんは適用対象外としてISA-LCEを策定し、公開草案で意見募集することで進めることになった。

(2) 自己完結型の基準

タスクフォースでは、ISA-LCEは自己完結型(Stand-alone)の基準とすることを想定している。作成にあたっては、以下のような方針に基づいて進めることが提案されている。

- ISAの全ての要求事項を含めるわけではなく、LCEの監査に適用するべき「コア」となる要求事項だけを含める。
- ISA-LCEに記載のない事項について、ISAを参照することは求めない(ただし、参照を妨げるものではない)。
- ISAの知見を持たない監査人にも利用可能な基準とする。

自己完結型の基準とすることについては、概念としては賛同を得たが、実務的な側面から主に以下のコメントが挙げられた。これらのコメントを受け、引き続きISA-LCEのドラフトを進めていくこととなった。

- ISAの知見がない監査人が、ISA-LCEを実際の監査実務に一貫性をもって適用するには、適用指針がないと

非常に難しいと思われる。

- 効率的な監査を実現するために、要求事項が何を要求していないかを明確にすることは重要であり、そのためには適用指針が重要である。
- 現在の監査人はISAの知見があるので、このISA-LCEのドラフトを読んでも理解できるだろうが、時間が経ってISAの知見がない監査人が多く現れた場合に、はたして、このような短い基準で適用可能かどうかは疑問である。
- 適用指針に相当する部分を、ISA-LCEの導入ガイダンスとして提供することも一案である。

(3) ISA-LCEの構成

今回提示されたISA-LCEのドラフトでは、以下のとおり、全体を9つの章(Parts)に分けている。監査業務全体に関連する「基本的な概念及び原則」、「業務の品質マネジメント」及び「監査証拠」を冒頭に配置した上で、以降の章は監査業務の流れに沿って配置している。

- ① 基本的な概念及び原則(目的、十分かつ適切な監査証拠の定義、職業的懐疑心等)
- ② 業務の品質マネジメント(監査責任者に対する品質マネジメントの要求事項)
- ③ 監査証拠
- ④ 契約の新規の締結及び更新
- ⑤ 監査計画
- ⑥ リスク評価手続
- ⑦ リスク対応手続
- ⑧ 結論
- ⑨ 意見の形成と監査報告

各章は、序文、目的、要求事項、コミュニケーションの要求事項、文書化の要求事項で構成されている。これらのISA-LCEの構成については、メンバーから概して賛同が示された。なお、上記②の章に関して、ISA-LCEに準拠した監査にお

いても品質は重要であり、ISA220の要求事項は原則として全てISA-LCEに織り込むべきであるとのコメントがあった。

(4) 監査報告書における記述

ISA-LCEに準拠した監査を行い、監査報告書を発行する場合に、監査報告書において「国際監査基準に準拠して」と記載するか、又は「ISA-LCEに準拠して」と記載するかについて、タスクフォースでは検討を進めており、ボードメンバーは意見を求められた。一部のメンバーからは、現段階でポジションを決めるのはまだ早く、さらなる検討が必要であるとのコメントがあったが、大部分のメンバーは、監査報告書の利用者が、監査人が準拠した基準を適切に理解できるよう、透明性の観点からISA-LCEに準拠した旨を明示的に記載するべきであるとのコメントだった。

3 プロジェクト開始に向けた検討—監査証拠

現行のISA500「監査証拠」は、今日のテクノロジーの発展や情報ソースの種類の変化に対応できていないとの指摘がある。監査証拠タスクフォースでは、以前から監査証拠の課題に関する情報収集を続けてきた。今回の会議では、それらの情報をもとに、ISA500及び関連する他の基準の改訂に関するプロジェクト・プロポーザル(PP)が提示され、メンバー全員の賛成をもって承認された。今後、公開草案は2022年3月会議にて承認され(コメント期間:120日間)、2023年6月に最終承認予定である。

加えて、今回の会議では、プロジェクトで検討対象としている一部の論点について議論が行われた。主な内容は以下のとおりである。

(1) ISA500の目的及び範囲

現行のISA500では、目的において

「……十分かつ適切な監査証拠を入手できるように監査手続を立案し実施すること。」と記載されているが、タスクフォースは、ISA500は監査手続の立案と実施に焦点を当てるべきではなく、監査証拠として使用される情報の十分性と適切性についての判断に焦点を当てるべきであると考えている。すなわち、本来、監査手続の立案と実施はISA330「評価したリスクに対応する監査人の手続」等で言及されるべきであるという観点である。

この点については多くのメンバーから賛同を得たが、一部のメンバーからは、手続に関する言及がISA500に含まれていると実務上どのような支障が出ているのだろうか、ISA500が純粋に十分かつ適切な監査証拠の判断にのみ焦点を当てることによって、ISA全体でみたときに抜け落ちてしまう考慮要素がないだろうかといったコメントも挙がっていた。これを受けて、他のISAとの関係性を十分に考慮しながら進めることとなった。

(2) 監査証拠により形成される心証の程度 (Persuasiveness) の概念

十分かつ適切な監査証拠の評価に関連して、タスクフォースは新たに監査証拠により形成される心証の程度 (Persuasiveness) という概念を導入することを提案している。この概念は、ISA500以外の他のISA (例: ISA330第7項) では使われており、米国公認会計士協会 (AICPA) における監査証拠の基準であるAU-C500でも既に取り入れられている。十分性と適切性が相互に関連して監査証拠により形成される心証の程度が決まるという関係になっている。

これに関しては、メンバーの多くから、概念としては理解できるものの、この概念の導入によって実務上どのような便益があるか不明である、既存の概念である

監査証拠の十分性・適切性との関係性の理解や定義付けが難しいことから混乱が起きる懸念があるといったコメントが挙げられ、タスクフォースで引き続き検討することとなった。

(3) 監査証拠として利用する情報の検討要素

タスクフォースは、監査証拠を「監査手続が実施された情報」として定義することを検討しており、「監査証拠は情報である」という観点は現行ISA500とも共通している。この情報を監査証拠として採用する際の検討事項として、タスクフォースは目的適合性 (Relevance) と信頼性 (Reliability) の観点から、以下の情報の属性 (Attributes) に関するリストを開発することを提案している。

- 目的適合性: 理解可能性 (Understandability)、関連性 (Relation)、影響 (Impact)、正確さ (Precision)
- 信頼性: 真正性 (Authenticity)、正確さ (Accuracy)、偏向 (Bias)、網羅性 (Completeness)、承認 (Authorization)、真実性 (Credibility)

この点について、多くのメンバーからは、概念として導入すること自体は支持するものの、このリストがチェックリスト化してしまい、監査証拠として利用する全ての情報に関する全ての属性を検討して文書化することが求められる懸念があるため、どのように利用するかを明確化するべきであるというコメントが多く挙げられ、タスクフォースで引き続き検討することとなった。

(4) 情報ソース (情報源) の区別

現行のISA500.A31においては、一般的に外部証拠は内部証拠よりも証拠力が強い旨が示されているが、この点は今日の状況には必ずしもそぐわないと指摘されている。そのためタスクフォースは、

監査証拠として利用する情報の情報源が企業外部であるか企業内部であるかを区別せず、監査証拠として利用するための手続 (Work Effort) にも差を設けないことを検討している。

これについては、概念としては理解できるものの、実務においては外部の情報源から入手した情報を監査証拠として利用できるか否かを評価するにあたり、その信頼性を評価するのは困難である、監査証拠として利用されるべき情報の属性の1つとして挙げられている真実性 (Credibility) の判断においても情報源は考慮されるため、企業外部と企業内部の区別は維持するべきである、情報源が企業外部か企業内部かによって、その情報の信頼性を確かめるための手続は異なるはずであるといったコメントが挙げられ、タスクフォースで引き続き検討することとなった。

4 最終化に向けた検討—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2020年3月に、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公開草案を公表し (コメント期限: 2020年7月13日)、43通のコメントを受け取った。今回の会議では、主に以下の観点から改訂されたガイダンス文書のドラフトがタスクフォースから提示された。

- 表題に「ISAE3000を適用するにあたっての」を追加し、準拠すべき基準を明確にした。
- 実際の業務の流れに合わせて、保証報告書に関する章を末尾に移動した。
- ガイダンス文書の付録として、

ISAE3000(改訂)の要求事項に沿って、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した。

- ガイダンス文書の付属文書(Supplement B)にある適用事例の内容見直し・事例の追加を行った。
- その他、記述の重複の解消や“Plain English”の利用により、読みやすい文章とした。

これらの改訂により、多くのメンバーからガイダンス全体が読みやすく、分かりやすくなったという肯定的なコメントが挙げられた。その上で、主に以下の指摘があった。

- 限定的保証と合理的保証の違いを説明する表について
 - 限定的保証に関して、保証水準が相対的に低いもの(想定利用者の主題情報に関する信頼を少なくともある程度高めるであろうと想定される水準)と相対的に高いもの(合理的保証に近い水準)の2つに区分しているが、この分類は混乱を招く可能性が高いので賛成できない。
 - 限定的保証は保証水準が様々になりうることは理論的には正しいが、今後のEERの発展によって保証水準が一定水準に収斂することもありうる。将来的に誤解が生じることのないよう、現在の2つの区分は1つの例でしかないことを明記すべきである。
 - 保証の水準を考える際には、単に高い・低いという二択ではなく、スベ

クトラムの概念を用いるとよい。

- Supplement Bの適用事例は多いほうが有益であり、限定的保証の事例を増やすと有益である。
- 虚偽表示の重要性評価(第9章)の観点に、ダブル・マテリアリティ(サステナビリティ課題が企業に与える重要性・企業がサステナビリティ課題に与える重要性の両方を重視する考え方)やダイナミック・マテリアリティ(現在の状況だけでなく、社会や環境の変化に応じて重要性も変わっていくという考え方)の要素を含めることについては、概念としては理解できるものの、現在IAASBがISAにおいて採用している虚偽表示の重要性の考え方とは異なる。また、公開草案化していない新しい概念を最終段階で導入する結果になることに懸念がある。

これらを受けて、タスクフォースでは、引き続きガイダンスの改訂作業を行う予定になっている。次回2021年3月会議において改訂ガイダンスが提示され、最終化することを予定している。

<注>

- 1 今回の会議において提示されたISA-LCEのドラフトは、方向性の議論の参考とする目的でのみ提示されており、その詳細についての議論は行われていない。今回の会議で議論された内容を受けて改訂したドラフトが次回2021年3月会議にて提示され、具体的な内容が議論される予定である。