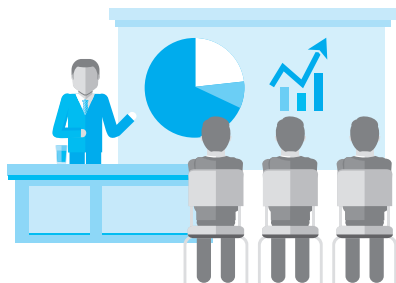


## 会議報告



# 国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 会議報告 (2021年3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、2021年3月15日から19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	ステータス	決定・確認事項
グループ監査 (ISA600)	最終化に向けた検討	<ul style="list-style-type: none"> <li>公開草案に対する修正ドラフトについて、グループ財務諸表の定義などの論点について引き続き検討</li> <li>最終基準は2021年12月に承認予定</li> </ul>
複雑でない企業 (LCE) の監査	公開草案に向けた検討	<ul style="list-style-type: none"> <li>LCEの監査基準の適用対象業務や監査報告書における記述等の論点について、公開草案の作成過程において引き続き検討</li> <li>公開草案は2021年6月に承認予定</li> </ul>
監査証拠 (ISA500)	公開草案に向けた検討	<ul style="list-style-type: none"> <li>改訂に向けた論点について引き続き検討</li> <li>公開草案は2022年9月に承認予定</li> </ul>

拡張された外部報告 (EER)	最終化済	<ul style="list-style-type: none"> <li>ガイダンス文書の最終承認を行い、2021年4月に最終文書を公表</li> </ul>
-----------------	------	-----------------------------------------------------------------------------------

## 1 最終化に向けた検討 —グループ監査 (ISA600)

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通のコメントレターを受け取った。現行の基準に対し、グループ監査人<sup>1</sup>の関与や、重要な構成単位以外の構成単位における対応が不十分といった指摘があることから、公開草案では、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、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) を採用することが提案されている。今回の会議では、公開草案へのコメントに対応するため、一部の要求事項及び適用指針を改訂したドラフトが提示され、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—グループ財務諸表の定義

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。この定義によると、複数の支店や部門を有する  
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  
てしまうことを懸念する意見が複数挙がっていた。

これに対してタスクフォースは、序説において新たに適用指針  
A2B項を設けて、複数の製品・サービスラインの財務情報を作成  
していたとしても、例えばそれが経営管理目的である場合には、必  
ずしもグループ財務監査には該当しない場合がある旨の説明を追  
加し、グループ監査の範囲を明瞭化する対応を行った。その上で  
A2C項を新たに設け、改訂ISA600の適用対象になったとして  
も、構成単位の監査人を関与させない場合を例示し、必ずしも全  
ての要求事項が適用されない場合がある旨を明瞭化した。

しかしながら、これに対しては、A2B項は部門についてのみ言及  
しており、支店には言及していないこと、A2B項の説明だけでは当  
初の懸念が解消しているとはいえないことが示された。一方で、  
適用対象にはいずれにしても判断が必要になるため、過度に詳細  
に規定するべきではないとのコメントもあった。

## (2) リスクに基づくアプローチ

公開草案に対して、現行のISA600では構成単位の監査人が  
実施している様々な作業を、グループ監査人が常に直接実施する  
ことが求められるように感じられる、状況によっては、現行の重要  
な構成単位の考え方が適切な場合もあるといったコメントがあっ  
た。そこで、タスクフォースから、リスクに基づくアプローチの考え  
方を維持しつつ、受領したコメントに対応するための改訂案が提  
案された。例えば、第17A項として、グループ監査人に対して、グ  
ループ監査の基本的な方針を策定することを要求し、この基本的  
な方針のうち、グループ監査特有の考慮事項として、監査の作業  
を実施する構成単位と、グループ監査の実施に必要なリソース  
(構成単位の監査人の関与の内容、時期及び範囲を含む。)を決  
定することを要求している。

また、グループ監査の基本的な方針に関連する適用指針  
A33A~J項も追加している。そのうち監査の作業を実施する構  
成単位の決定に関する適用指針A33E項において、決定に影響  
する要素の例示の1つとして「資産・負債・取引の性質及び金額」  
が追加されており、金額的重要性の高い構成単位において監査  
の作業を実施するという決定が行われることもある旨が明瞭化さ  
れた。

この提案に対してメンバーからはおおむね賛同を得られたが、リ  
スクに基づくアプローチの採用に関する懸念に対応するためには、  
構成単位の監査人の責任の明確化につながる要求事項をさらに  
盛り込むべきである、第17A項については、現行ISA600で作成

が要求されている、グループ監査の詳細な監査計画についても  
規定するべきであるといったコメントが示された。また、適用指針  
については量が多いため簡潔にするべきである、要求事項である  
第17A項との関連性を明確にするべきであるといったコメントが  
示された。

## (3) 構成単位の監査人による修正済みの虚偽表示に 関するグループ監査人への報告

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、2020年12月会議において、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、明らかに僅少  
なものを除き報告対象とする方向で検討することが合意され、タ  
スクフォースは当該事項を第44項(c)に追加した。

これに対して、2020年12月会議において要求事項とすること  
に反対したメンバーの一部から、修正済み及び未修正の虚偽表  
示がそれぞれ具体的にどのようなものを対象としているのか、例  
えば、被監査会社の仮の財務諸表を入手して監査手続を実施  
し、その後財務諸表作成過程において追加で行われた修正仕訳  
は対象となるのかといった点を明確にしなければ、実務的な混乱  
が生じるという懸念が示された。

## (4) 今後の予定

今回の会議で提示されたドラフトは、要求事項及び適用指針の  
一部だけを改訂したものであり、他の記述も改訂したドラフトは次  
回2021年6月会議で提示される予定である。その後も引き続  
きコメントレーターへの対応及び議論を継続し、2021年12月会議  
において最終化することを予定している。

## 2 公開草案に向けた検討 —複雑でない企業(LCE)の監査

ISAの改訂を続けたことにより、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。これを受け  
て2020年12月会議において、LCEの監査に適用する別個の基  
準(LCEの監査基準)の設定に関するプロジェクトの開始が承認  
された。

今回の会議では、公開草案に向けたLCEの監査基準のドラフ  
トと併せて、ISAとLCEの監査基準の違いを示すため、ISAの要  
求事項とLCEの監査基準の要求事項を比較したマッピング文書  
(以下「マッピング文書」という。)が提示された。全体的なコメント  
として、主に以下の点が示された。

- 監査対象期間の途中などでLCEの監査基準の適用要件を

満たさなくなった場合に、ISAに基づく監査に移行する必要があるが、その際のプロセスを明確にしておく必要がある。

- 小規模な監査は適正表示の枠組みだけでなく準拠性の枠組みで行われるケースもあり、準拠性の枠組みもLCEの監査基準の対象に含めるべきである。
- 主にISAの要求事項を簡略化して表記していることに起因し、LCEの監査基準の要求事項を読んでも、具体的に何が要求されているのか分からないものが多い。ISAの理解や経験が十分にあったうえでLCEの監査基準を読めば理解可能と思うが、そうでない監査人には分かりづらく、適用にばらつきが出る懸念がある。

**(1) LCEの監査基準の適用範囲**

タスクフォースからは、LCEの監査基準は、以下の全ての要件を満たした監査業務のみ適用可能と規定することが提案された。

- ① 法令等によりLCEの監査基準の使用が禁止されていない
- ② 上場企業の監査ではない
- ③ グループ監査ではない
- ④ 複雑でない企業の監査と判断される

加えて、④については、複雑でない企業の監査の特徴として、以下を示すことが提案された。

- 企業の事業活動・ガバナンス構造が複雑でない
- 企業の情報システムが複雑でない
- 財務諸表に基礎的な会計上の見積りのみが含まれる

これを受けて、個々の要件に関して、主に以下の意見が提示された。

要件②「上場企業の監査ではない」について	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 公益の観点からは、上場企業だけでなくPIE (Public Interest Entity) まで除外対象を拡大すべき</li> <li>• PIEの定義はIESBA (国際会計士倫理基準審議会) で改訂プロジェクトが進行中のため、連携して進めるべき</li> </ul>
要件③「グループ監査ではない」について	<ul style="list-style-type: none"> <li>• グループ監査を一律に除外してしまうことが適切かどうかは疑問がある。グループ監査であっても、LCEの監査基準が適用できるような複雑でない監査業務も存在する</li> <li>• ISA600の改訂プロジェクトも同時に進行しており、改訂ISA600の適用範囲と併せて検討するべき</li> <li>• 構成単位の監査人が実施する、構成単位の財務情報の監査は、LCEの監査基準に準拠して実施可能かどうかを明確にするべき</li> </ul>
要件④「複雑でない企業の監査と判断される」について	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 「複雑でない企業の監査」かどうかは監査人による判断の要素が多いが、監査人によって判断のばらつきが生じないよう、基準を明確にするべきである。判断にばらつきが生じると、いわゆるオピニオン・ショッピングが起きるリスクが高</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• 複雑でない企業の監査と判断する際に考慮する特徴について             <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 企業のガバナンス構造の複雑性は、監査業務の複雑性とは直接関係ない場合も多い</li> <li>➢ 情報システムの複雑性の1つとして、ITアプリケーションが自動化されていることが示されているが、これは小規模な企業であっても一般的であり、これをもって複雑な企業の監査であると判断するのは適切ではない</li> </ul> </li> </ul>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

**(2) 監査報告書における記述**

LCEの監査基準に準拠した監査を行った場合、監査報告書において、「国際監査基準に準拠して」ではなく「LCEの監査基準に準拠して」監査を実施した旨を監査報告書に記載することを要求することが、タスクフォースから提案された (LCEの監査基準ドラフト第9.4.1項(c))。

これについては、特段、反対意見は挙げられなかった。また、これに加えて、LCEの監査基準が適用可能かどうかは監査人の判断による場合があるため、LCEの監査基準が適用可能と判断した根拠も監査報告書に記載するべきとの意見もあった。

**(3) マッピング文書について**

マッピング文書自体の有用性については支持されたものの、主に以下のようなコメントが提示された。

- ISAの要求事項の文言が簡略化されたことにより、意味が異なって解釈される場所が散見される。ISAの文言を変更する際には慎重に対応するべきである。
- 提示されたマッピング文書を見ても、結局、ISAとLCEの監査基準は何がどう違うのかが不明確である。
- 「Comparison」の欄で、「ISAの要求事項はLCEの監査においても関連するか?」という問いに対して「Yes」が付されている項目が多いので、あたかもISAとLCEの監査基準に大きな違いがないような誤解を与える可能性がある。
- マッピング文書が膨大なもので、もっとコンパクトにまとめて、ISAとLCEの監査基準の間でどのような違いがあるかを明確にしたうえで、公開草案に添付して公表することを提案する。

**(4) 今後の予定**

今回のコメントを受けて、タスクフォースは2021年6月会議に改訂版のLCEの監査基準ドラフトを提示し、公開草案に関する承認決議を行う予定である。これについては、一部のメンバーから、内容についてもっと議論を深めるべきで、6月に公開草案として承認するのは早すぎる、公開草案ではなく、コンサルテーション・ペーパー等別の形で出してはどうかという意見が示された。一方



で、本プロジェクトについては、基準ドラフトを早く公表して幅広い意見を聞くことが重要であり、予定どおり6月承認とするべきであるとの意見もあった。

### 3 公開草案に向けた検討 —監査証拠 (ISA500)

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り、2020年12月にISA500及び関連する他の基準の改訂に関するプロジェクト・プロポーザルが承認された。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。主な内容は下記のとおりである。

#### (1) 「監査証拠」の定義

現行のISA500では、監査証拠を「監査人が意見表明の基礎となる個々の結論を導くために利用する情報」と定義している。これについて、単に「情報」というだけで監査証拠であるとする、世の中にある膨大な情報が全て監査証拠になるという考え方もできてしまう。しかしながら、実際にはそうではないことを考慮すると、どこまでの範囲にある情報がISA500の想定する「監査証拠」であるかを明瞭化すべきであり、タスクフォースは監査手続を実施した情報だけを監査証拠とするべきと考えている。これを受けて、監査証拠の定義を「監査人が監査意見及び報告の基礎となる結論を導くために、監査手続の対象となった情報」と改訂することが提案された。加えて、以下の(2)に記載するように、「監査証拠」の定義に組み込まれている「監査手続」の定義を明確にするべきであり、その際には、例えば、ISA220(改訂)における監査チームの定義に影響するため、慎重な対応が必要である旨がタスクフォースから共有された。

これについては、現行のISA500の適用指針A10項では「意見表明の基礎となる監査証拠は、リスク評価手続とリスク対応手続を実施することによって入手する」と説明されており、提案されている監査証拠の定義と循環してしまう、監査証拠の定義が重要であるというタスクフォースの認識に賛同するといったコメントが提示された。

#### (2) 「監査手続」の体系化による、ISA500の対象範囲の明瞭化

タスクフォースは「監査証拠」の定義に影響する「監査手続」を定義するにあたって、監査手続を以下のように分類した。

(a) 十分かつ適切な監査証拠を入手するための手続

- リスク評価手続

- リスク対応手続

- リスク評価手続・リスク対応手続のどちらでもないが、十分かつ適切な監査証拠を入手するためにISAで要求されている手続

- 監査証拠として利用する情報の適合性・信頼性を検討する手続

(b) 十分かつ適切な監査証拠を入手することが主たる目的ではない手続

この手続の体系の中で、タスクフォースは改訂ISA500における「監査手続」を上記(a)の「十分かつ適切な監査証拠を入手するための手続」と考えたうえで、監査証拠は適合性・信頼性の要件を具備する情報であると整理することが提案された。

この点について、本来、監査手続は監査証拠を入手することを目的とした手続よりも広い範囲を指すと考えられる、上記(b)の「十分かつ適切な監査証拠を入手することが主たる目的ではない手続」から得られた情報がリスク評価などに影響することもある(例: 監査役等とのコミュニケーション、虚偽表示の評価)ことなどに鑑みると、(b)の手続を除外して監査証拠を定義することには懸念があつて賛同できないといったコメントが示された。また、当該改訂が実務へ与える影響が確認できないと検討は困難であるとのコメントも示された。

#### (3) 監査証拠として利用する情報の信頼性及び適合性の評価

現行のISA500では、監査証拠として利用する情報の適合性と信頼性を考慮しなければならないとしている。また、企業が作成した情報を利用する場合には、当該情報が監査人の目的に照らして十分に信頼性を有しているかどうかを評価しなければならないとして、その際、情報の正確性及び網羅性に関する監査証拠の入手と、情報が監査人の目的に照らして十分に正確かつ詳細かの評価を求めている。タスクフォースからの提案では、企業が作成した情報を区別せず、監査証拠として利用する全ての情報について監査の目的に照らして十分に適合性・信頼性を有しているかどうかを評価することを要求している。また、情報の信頼性と適合性を評価するにあたっての属性(Attributes)の例として、適用指針で以下を説明することが提案された。

適合性	信頼性
関連性(Relation)	真正性(Authenticity)
精度(Precision)	正確性(Accuracy)
	偏向(Bias)
	真実性(Credibility)

これについて一部のメンバーからは、「企業が作成した」という性

格は他の情報に比べて重要な観点であり、現行のISA500にある追加的な要求事項を他の情報に関する要求事項と統合してしまうことによる影響が十分に把握できず懸念があるとのコメントがあった。

#### (4) 十分性と適切性の定義

現行の「監査証拠の十分性」の定義は、監査証拠の量に過度に焦点を当てているとの指摘があることを受け、タスクフォースから、「監査証拠の十分性」ではなく、「適切な監査証拠の十分性」を定義することが提案された。また、十分性の定義の中で、監査証拠により形成される心証の程度 (persuasiveness) という概念を導入し、心証の程度を「適切な監査証拠の十分性」の尺度とすることが提案された。また、「監査証拠の適切性」の定義においては、「質 (quality)」という表現を「適性 (suitability)」に変更することが提案された。

しかしこれに関しては、この変更による効果が理解しづらい等、支持しないコメントが多く挙げられた。

#### (5) 今後の予定

今後、ISA500の改訂公開草案に向けてドラフトを進めていく予定である。公開草案は2022年9月会議において承認予定である。

## 4 最終化済 — 拡張された外部報告 (EER)

拡張された外部報告 (Extended External Reporting:

EER) とは、投資家その他のステークホルダに対して非財務情報を含めて開示する新たな企業報告のことをいい、サステナビリティ情報や統合報告等、様々な非財務情報を示す概念である。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通のコメントレターを受け取った。

その後、コメントへの対応及びそれに関する議論を経て、今回の会議ではガイダンス文書の最終承認審議を実施し、ボードメンバー全員の賛成で承認された。ガイダンス文書は、2021年4月に公表されている。

今回の会議で提示されたドラフトについては、前回会議以降の大きな修正は行われなかった。また、前回会議において内容について議論があった、合理的保証と限定的保証の違いを説明したAppendix 3については、限定的保証の保証水準の説明に関して内容が一部改訂されたうえで、ガイダンス文書に含められた。

#### <注>

- 1 今回の会議で提示されたドラフトから、「グループ監査チーム (Group Engagement Team)」を「グループ監査人 (Group Auditor)」の表現に変更している。文言の修正であり、定義は同一である。