

会議報告



国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 会議報告

(2021年6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6月15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。

【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、今後の予定
複雑でない企業 (LCE) の監査	公開草案承認済	<ul style="list-style-type: none"> LCEの監査向け国際監査基準 (ISA for LCE) の公開草案を賛成多数で承認 公開草案は2021年7月23日に公表、コメント期限は2022年1月末 最終基準は2022年12月に承認予定
グループ監査 (ISA600(改訂))	最終化に向けた検討	<ul style="list-style-type: none"> 公開草案に対する修正ドラフトについて引き続き検討 最終基準は2021年12月に承認予定
不正 (ISA240)	プロジェクト開始に向けた検討	<ul style="list-style-type: none"> 2020年に発行したディスカッション・ペーパーに対するコメントを引き続き検討 プロジェクト・プロポーザルは2021年12月に審議予定

1 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。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 (ISA for LCE: LCEの監査向け国際監査基準) の設定に関するプロジェクトの開始が承認された。ISA for LCEは、主に以下の方針に基づき策定されている。

- 例えば、以下のようなISAと同じ概念・原則を使う。
 - 合理的な保証
 - リスク・アプローチ
- ISAとは独立した基準として設定する (すなわち、ISA for LCEに準拠しつつ、ISA for LCEにおいて想定されていない状況に関してはISAの関連する要求事項を適用することは認められない)。
- ISAの要求事項をベースとして、監査におけるコアとなる要求事項を、LCEの監査に適合した形で含める。
- 基準が簡潔なものとなるよう、適用指針 (Essential Explanatory Material) は要求事項の理解にきわめて重要な内容のみに限定する。
- ISA for LCEの適用に当たり、監査事務所は国際品質マネジメント基準 (ISQM 1 及び ISQM 2) 又はそれと同等の各国の品質マネジメント基準を適用していることが前提となる。

今回の会議では、前回の2021年3月会議において議論され

たISA for LCEのドラフトの修正版が提示され、議論が行われた。その議論を受けて、会議期間中にISA for LCEのドラフトの再修正版が再度提示され、公開草案の承認審議が行われた。

(1) ISA for LCEの規範性(Authority—適用範囲)

適用範囲に関して、主に以下のコメントが提示され、その結果、公開草案の承認審議に提示されたドラフトでは以下のように対応された(カッコ書きの項番号は、7月23日に公表された公開草案の項番号を示している。以下(2)も同様である。)

コメント	タスクフォースの対応
A 5 項で規定されているISA for LCEの利用の制限に関する原則と、A 6 - 10項で規定されている具体的な制限との関連性が不明確である。	ISA for LCEの利用が禁止される特定の禁止領域を「Specific Prohibitions」セクション(A 5 - 7 項)にまとめて記載した。その上で、禁止される特定の禁止領域に該当しない場合であっても、ISA for LCEの利用が適切でないと考えられる場合の特徴の例示を「Qualitative Characteristics」セクション(A 8 - 9 項)に記載した。
適用範囲に監査人の判断が多分に入るため、適用の統一性(Consistent application)に懸念がある。また、判断の余地が大きいと、オピニオンショッピングのリスクも大きくなる懸念がある。	「複雑でない企業」かどうかについては、判断の余地を残すべきであり、判断についてはガイダンスも準備しているため、一定の統一性は担保されているとの主張であり、大きな修正は行わなかった。

これらの結果、ISA for LCEの公開草案A 7 項において、ISA for LCEの利用が禁止される特定の禁止領域(Specific Prohibitions)は以下の場合となった。

(a) 法令等により、ISA for LCEの利用が禁止されている、又は、当該国において利用すべきISA for LCE以外の監査基準が指定されている。
(b) 上場企業の監査である。
(c) 企業が、以下のいずれかの要件を満たす。 <ul style="list-style-type: none"> (i) 公衆から預金を預かることを主たる機能とする企業 (ii) 公衆に保険を提供することを主たる機能とする企業 (iii) 退職後従業員給付を提供することを機能とする企業 (iv) 集団投資ビークルとして機能し、償還可能な金融商品を公衆に発行する企業 (v) 規制当局等によりISA for LCEの利用が禁止されている企業
(d) グループ財務諸表の監査である。

上記のうち、(c)は、上場企業以外で、公共の利益への影響が高い性質(public interest characteristics)の企業をISA

for LCEの適用対象外とすることを意図しており、(c)(i)から(iv)は、国際会計士倫理基準審議会(IESBA)が2021年1月に公表した公開草案「上場企業(Listed Entity)及び社会的影響度の高い事業体(PIE)の定義に係るIESBA倫理規程改訂案」における、PIEの定義案と整合する内容になっている。また、(c)(i)から(v)は、各国において具体化(modify)が可能である。すなわち、各国の規制当局等は、(c)(i)から(iv)については、利用が禁止される場合をより具体的に規定することで、該当する企業の一部のみ利用を禁止したり、(c)(v)によって、(c)(i)から(iv)に該当しない種類の企業について、利用の禁止を拡大することが可能である。

加えて、公開草案A 8 項において、上記のSpecific Prohibitionsに該当しない場合であっても、当該企業の企業活動及び取引等に関連した複雑な事項等や、企業の所有形態、設定する方針及び手続等により複雑性を生じさせる事項等(質的特徴(Qualitative Characteristics))を有する場合、ISA for LCEの利用は適切でないと考えられる旨を規定している。この質的特徴はA 9 項で例示されており、A 9 項では以下の説明が付記されている。

- A 9 項に記載の質的特徴を個々に検討するだけでは、ISA for LCEの利用が適切かどうかの判断に十分ではない場合があり、個別及び複合的の両面から検討されることを想定している。
- 1 つの質的特徴に該当するからといって、それだけで必ずしも適用範囲から除外されるわけではない。
- ISA for LCEの適用が適切かどうかの判断が不明確である場合には、利用は適切ではない。

(2) その他のコメント

適用範囲以外に関する主なコメントは以下のとおりであり、その結果、公開草案の承認審議に提示されたドラフトでは以下のように対応された。

項目	コメント	タスクフォースの対応
表題	「ISA for LCE」という表題は、ISAの一部であるかのように聞こえる。ISA for LCEがISAからは独立した基準であるという前提からすると、他の名称がよいのではないか。	公開草案ではこの名称のままとし、説明文書で名称の適切性を質問する。
基準の範囲	• LCEの監査の場合、特別目的の財務報告の枠組みに準拠した財務諸表のケースもあるため、ISA800も対象とす	公開草案では、「一般目的の財務報告の枠組みに準拠した財務諸表の監査」に対象を絞り、ISA800シリーズは含めない。公開草

	べきである。 • LCEの監査の場合、財務諸表監査に加えて、個別の財務表や財務諸表項目等に対する監査を行うこともあるため、ISA805も対象とすべきである。	案の説明覚書でその適切性を質問し、それに対するコメントを受けて検討を行う。
P16項 (P20項)	ISA for LCEの定期的なメンテナンスについて、3年よりも長いサイクルが提案されているが、ISAに重要な改訂が行われた際でもタイムリーに反映されない恐れがあるため、「3年」という期間を明示するのは適切ではない。ISAに重要な改訂が行われたら、それは速やかに反映するべきである。	「3年」という記述を削除し、「ISAの改訂及び開発プロジェクトの一環として、ISA for LCEへの影響を検討し、ISA for LCEを早急に変更することが必要かどうかを判断する」と修正した。
1.3.3項 (1.3.4項)	ISA for LCEの各章に記載の目的を達成できない場合に、監査人の総括的な目的の達成が妨げられ、その結果、限定意見又は意見不表明とする、又は契約の解除を行うことが必要となるかどうか評価することが要求されているが、その前にまずISAに準拠した監査に移行することを検討すべきである。	コメントどおり、「監査契約を変更し、ISAに準拠した監査を実施し報告すること」を要求事項に追加した。
7.4.1項	継続企業の前提に関して、経営者が詳細な分析を行っていない場合であっても、監査人は経営者の分析を評価することが要求されているが、これはISA570 A 9項で言及されている内容(監査人が他の監査手続によって継続企業の前提に関する結論付けが可能な場合は、経営者の評価に対する詳細な手続を行わないこともある。)と整合していない。	2021年3月会議で提示されたドラフトを参考に、経営者が詳細な分析を行っていない場合でも、例えば中長期の資金計画に関する協議を行う等により、継続企業の前提に関する経営者の評価として十分である場合もある旨を記載し、ISA570A9項との整合性を確保した。
その他 - ISAへの移行	ISA for LCEに準拠した監査を行っていたが、状況の変化等によりISAに準拠した監査に移行しなければならなくなった場合のガイドランスが存在しない。	ISAへの移行に関するガイドランスは、ISA for LCEの最終化後、適用支援ガイドランスの中で扱うことにし、公開草案の説明覚書で、関連する説明と質問を設けて意見募集する。

(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名のうち2名(南アフリカ規制当局代表、PwC代表)が投票を棄権し、残り16名が

賛成した。棄権したボードメンバーの主な理由は、ISA for LCEの適用が可能かどうかの判断の余地が大きすぎることであった。

これにより、ISA for LCE案は公開草案として承認され、2021年7月23日に公表されている。公開草案に対するコメント募集期限は、2022年1月末である。その後、2022年12月会議において最終基準化することを予定している。

2 最終化に向けた検討 -ISA600(改訂)「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通のコメントレターを受け取った。現行の基準に対し、グループ監査人の関与や、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、公開草案への修正案、及び今まで取り上げられていなかった公開草案の説明覚書に関連する回答者のコメントの分析が提示され議論された。いずれも方向性についてはボードメンバーの支持を受け、より改善するために提案や議論が行われた。

(1) ISA600(改訂)の適用対象業務—グループ財務諸表の定義

公開草案第2項では、ISA600(改訂)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、この「連結プロセス」には、支店や部門等の財務情報を合算する場合が含まれると説明されている。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ISA600(改訂)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いた。

そこで、2021年3月会議及び今回の会議において、タスクフォースから、以下の説明を序説に追加することが提案された。

- 複数の支店を持つ銀行など、複数の場所で事業を行う単一の企業において、事業単位がそれぞれ独立の場所、独立の管理、又は独立の情報システムなどの特性を持ち、かつ、企業の個別財務諸表を作成する際に財務情報を合算する必要があ

る場合には、グループ財務諸表の定義を満たす(A 2 AA項)。

- 経営管理目的等で複数の製品・サービスラインの財務情報を作成していたとしても、必ずしもグループ財務諸表には該当しない(A 2 B項)。
- ISA600(改訂)の適用対象になったとしても、例えば構成単位の監査人を関与させない場合には、構成単位の監査人の関与に関する要求事項は適用にならない等、必ずしもISA600(改訂)の全ての要求事項が適用されるわけではない(第5 A項)。

これに対し、日本公認会計士協会(JICPA)代表から、A 2 AA項の追加により明瞭化されたものの、依然として、本支店会計を適用している小さく単純な構造の企業で、ISA600(改訂)を適用する意味がほとんどないと考えられる場合にもISA600(改訂)の適用が求められるように読めるため、グループ監査に該当しISA600(改訂)を適用すべきか否かは職業的専門家としての判断によることを明示するべきとの発言を行った。しかしながら、タスクフォース議長から、公開草案に対するコメントやこれまでのボードの議論からは、ISA600(改訂)の適用対象は明確な線引きをすることが必要であるとの声が多く、ボードの方向性も明確であったため、判断の余地を拡大するのはその方向性に反するとの説明があった。また、IAASB議長からボードメンバーに対して、現在のタスクフォースの提案を支持するかどうか質問があり、JICPA代表を除く全員から支持する意思が示された。

(2) グループ監査人と構成単位の監査人の間のコミュニケーション

グループとその環境、適用される財務報告の枠組み及びグループの内部統制の理解に際して、グループ監査人と構成単位の監査人の間で求められるコミュニケーションの内容を明瞭化するための要求事項(第26項及び第26A項)の提案について、主に以下の意見があった。

- 「グループ財務諸表における重要な虚偽表示リスクの識別及び評価に関連する可能性のある、構成単位の財務情報に関する事項」については、構成単位の監査人からグループ監査人へのコミュニケーション項目として第26A項に記載を追加する提案に賛同するが、当該事項は双方向のコミュニケーションが大事なため、グループ監査人から構成単位の監査人へのコミュニケーションについて規定している第26項から削除せず、同じ記載を残しておいてはどうか。
- 第26A項については第44項の規定(グループ監査人の結論に関する、構成単位の監査人からグループ監査人へのコミュニケーション)と分ける必要はないのではないか。

- 第26A項に該当する適時にコミュニケーションが行われる内容はほかにもあるかもしれないので適用指針で説明を補足してはどうか。

(3) 構成単位の監査人の監査調書の査閲

公開草案第45項では、グループ監査人に対し、構成単位の監査人の監査調書の一部を査閲することが必要かどうか及び必要な場合はその範囲を決定することが求められていたが、公益監視委員会(PIOB)や監査監督機関国際フォーラム(IFIAR)等の規制当局から、構成単位の監査人の監査調書の査閲の重要性を強調するための改訂が必要であるとの指摘を受けた。そこで、タスクフォースから今回の会議に提案されたドラフトでは、当該決定の際に考慮が求められる事項として、構成単位の監査人により実施された作業の内容、時期及び範囲(第45A項(a))、並びに構成単位の監査人の適性及び能力(第45A項(b))を追加して記載することが提案された。これに対し、構成単位の監査人の監査調書の査閲の重要性を強調するためには、要求事項の本文である「構成単位の監査人の監査調書の一部を査閲することが必要かどうか及びその範囲を決定しなければならない」という記載自体の見直しが必要であるとの指摘があった。しかしながら、当該記述自体はプリンシプル・ベースの記載となっており適切であり、変更によってかえって予期せぬ影響が生じるおそれがあるとのコメントが複数あり、要求事項は変更せず、適用指針の変更による明瞭化を検討することになった。

(4) 今後の予定

タスクフォースは、引き続きコメントレター及び今回のボードメンバーのコメントの対応を継続し、次回2021年9月会議において改訂ドラフトを提示する予定である。その後、2021年12月会議において最終基準化することを予定している。

3 プロジェクト開始に向けた検討 —ISA240「不正」

近年、様々な大型の会計不正事件が起こったことから、一部の国では財務諸表監査における不正に関する監査人の役割及び責任についても疑問が呈され、独自の対応が進められている。このような背景から、IAASBは、不正に関する基準改訂プロジェクトの開始に向けた情報収集活動を行っている。この一環として、2020年9月に、期待ギャップの原因や、期待ギャップを縮小するためにとりうるアクションについて、利害関係者から広く意見募集を行うため、ディスカッション・ペーパー¹を公表し(コメント期限: 2021年2月1日)、85通のコメントレターを受け取った。

ディスカッション・ペーパーに対して受領したコメントや、その他の情報収集活動の結果を受け、ワーキンググループにおいて、基準改訂を含むとりうるアクション(Possible Actions)の検討が進められている。今回の会議では、2021年4月22日に開催されたボードコールで提示された複数のとりうるアクションの一部について、ワーキンググループから方向性について提案があり、議論が行われた。

(1) 不正の専門家の利用

不正の専門家の利用をどのような状況で義務付けるべきかについては、ディスカッション・ペーパーに対して様々なコメントがあったことから、ワーキンググループから、主に以下の方向性が提案された。

- 不正又はその疑いが識別された場合には、不正の専門家の利用の検討を要求する。
- リスク評価手続の段階での不正の専門家の利用については、基準の変更が適切かどうか判断するため、さらに検討を進める。
- 上記の検討に際し、適用の柔軟性(Scalability)について検討するとともに、「不正の専門家」の概念の明確化についても検討する。

上記の方向性に対し、大部分のメンバーから賛同があった。その上で、以下のコメントがボードメンバー及びオブザーバーから示された。

- リスク評価手続の段階では、不正調査の専門家というよりも、財務報告における不正に関する専門的な知識又は技能を有する事務所内の専門要員の利用のほうが適切な場合が多い。
- リスク評価手続の段階での利用の判断は、実務的に困難な場合があることを留意すべきである。

(2) 収益認識に関する不正リスクの推定

ISA240第27項で規定されている収益認識に関する不正リスクの推定について、ワーキンググループから、以下の方向性が提案された。

- 収益認識に関する不正リスクの推定は削除しない。
- 収益認識以外で不正が発生しやすい領域について、適用指針で強調する。
- どのような場合に収益認識に関する不正リスクの推定を反証するのが適切と考えられるかを適用指針で明確化する。

この提案内容については大部分のボードメンバーの賛成が得られたが、推定の反証がどのような場合に適切なのかに焦点を当てるのではなく、収益認識に対する不正リスクの識別及び評価を効果的かつ効率的に行うための改訂に焦点を当てるべきである、

不適切な反証に焦点を当てるべきであるといったコメントがあった。

(3) 7月21日に開催されたボードコールでの議論—監査報告書における透明性の向上

2021年6月会議の後、2021年7月21日に開催されたボードコールにおいても、不正に関してとりうるアクションについての議論が引き続き行われ、その際、監査報告書における透明性の向上が議論された。

ディスカッション・ペーパーの質問2(d)では、不正に関する監査人の作業に関して、透明性を向上させる必要があるかどうか質問された。これについて、コメントレターのうち約45%(39通)が「必要である」と回答した。ワーキンググループでは、このコメントの内容を吟味するとともに、欧州におけるPIEの法定監査に関する規則(以下「欧州規則」という。)を受けてISA(UK)700及びISA(UK)240で要求されている、不正を含めた違法行為(irregularities)に関する監査報告書の記載事項²についても検討を行った。この検討に基づき、ワーキンググループから、以下の方向性が提案された。

- すでにISA701には監査上の主要な検討事項(KAM)の仕組みがあり、KAMによって不正に関する監査人の作業については透明性を確保できることから、KAMに関しては、監査報告書における透明性を向上させるための追加の要求事項をISA240に追加することは提案しない。
- 欧州規則を受けてISA(UK)700及びISA(UK)240で要求されている事項に類似する規定について、さらなる調査を行う。
- 不正に関連する事項がKAMである場合に関連する、規範性のないガイダンスを作成する。

この提案に対して多くのボードメンバーからは、欧州規則を受けてISA(UK)700及びISA(UK)240で要求されている事項について、検討を進めること自体はよいが、ISAにも導入することについては懸念が示された。一方、一部のボードメンバーからは、監査報告書の透明性の向上は必要であり、KAMで透明性を確保する提案やガイダンスでの対応では不十分との強い意見があった。また、PIOBオブザーバーからは、多くのボードメンバーが透明性の向上の検討を支持するとしながらそれに伴う懸念も同時にコメントしたことについて、議論が後ろ向きに感じられる可能性があるとし、要求事項を強化することに対して門戸を開いていることを願うとするコメントが示された。

(4) 今後の予定

ISA240の改訂に関するプロジェクト開始に関するプロジェクト・プロポーザルは、2021年12月会議において審議が行われる予

定である。

<注>

- 1 ディスカッション・ペーパーの内容については、本誌2021年5月号の記事「国際監査・保証基準審議会 (IAASB) ディスカッション・ペーパー『財務諸表監査における不正及び継続企業—監査人の役割に関する一般の認識と財務諸表監査における監査人の責任の相違の調査』」を参照されたい。
- 2 欧州では、PIEの法定監査に関する規則により、監査報告書に、「法定監査が違法行為 (irregularities) を発見できると想定されている程度の説明」を記載することが求められている。これを受

け、英国では、ISA(UK)240及びISA(UK)700において、当該記載は、被監査企業の状況に特有の説明としなければならないこと、また、監査人が、重要な虚偽表示リスクの識別及び評価に対処するために、どのように手続を立案し実施したかを反映しなければならないことが定められている。当該規定を受け、英国のPIEの監査報告書では、不正を含めた違法行為に関してどのような手続を行ったか等が監査報告書に記載されている。ただし、PIEの法定監査に関する規則における当該規定の解釈は、欧州加盟国間で異なっており、国によっては、当該規定に対応した監査報告書上の記載は、標準文例的な記載になっている場合もある模様である。