

会議報告



国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 会議報告 (2021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、2021年9月13日から17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
グループ監査 (ISA600)	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
2022-23年のIAASB作業計画	—	<ul style="list-style-type: none"> 2022-23年に実施するプロジェクトの内容について引き続き検討 最終承認は2021年12月に実施予定

1 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。今後、2021年12月に最終基準として承認することを予定している。

今回の会議では、最終基準の承認の前に、過去の議論を踏まえてさらなる議論が必要とタスクフォースが考えた論点についての改訂案が提示され、議論が行われた。

(1) グループ監査人による、構成単位の監査人の監査調査書の査閲

公開草案における構成単位の監査人の監査調査書の査閲に関する要求事項については、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、その重要性を強調するための改訂が必要との指摘を受けた。また、前回2021年6月会議においては、その重要性を強調するためには、第45A項の本文である「構成単位の監査人の監査調査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 (shall determine whether, and the extent to which, it is necessary to review parts of the component auditor's audit documentation)」という記載自体の見直しが必要との指摘があった。この指摘は、「必要かどうか (whether)」という表現が、本来査閲が必要な状況であっても

査閲を実施しない抜け道になっているという指摘であり、“whether”を削除するべき、という意見である。

今回の会議で、タスクフォースからは、第45A項の“whether”は削除せず残すことが提案された。ただし、以下の修正が提案された。

- グループ監査人は、ISA220「監査業務における品質マネジメント」等の他のISA及びISA600に含まれる他の要求事項に従って、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が既に求められている。第45A項は、これらの他の要求事項に基づく作業の査閲を行った上で、追加で構成単位の監査人の監査調書の査閲を行うことが必要かどうかの判断を求める趣旨であることを明瞭化するための変更を加える。
- 第45A項の判断に際して考慮すべき点を、要求事項及び適用指針において明瞭化する。

この提案に対して、多くのメンバーはタスクフォースの提案に賛成であった。第45A項の“whether”が削除されると、全てのグループ監査において構成単位の監査人の監査調書自体の査閲が常に必要であるように読める。しかしながら、例えばインストラクション(指示書)に基づく提出物といった、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の査閲を行うことで、構成単位の監査人の作業の査閲を十分に行うことができる場合もある。したがって、構成単位の監査人の監査調書の査閲が必要であるか否かは、職業的専門家としての判断に基づいて決定すべきである、という意見が多く挙がっていた。

しかしながら、依然として“whether”を削除すべきとする意見のボードメンバーもあり、引き続きタスクフォースで検討を行うこととなった。

(2) 適用日

タスクフォースは、ISA600(改訂)が2021年12月会議においてIAASBにより最終承認され、2022年3月にPIOBにより承認されることを前提に、適用日を2023年12月15日以降に開始する事業年度のグループ財務諸表の監査からとすること、また、早期適用を可能とすることを提案した。

これについて、ボードメンバー及びオブザーバーから異論は示されなかった。

2 2022年から2023年の作業計画

IAASBは現在、2022年から2023年の作業計画を策定中である。2021年5月から8月にオンラインでのアンケート調査を

実施、現在進行中のプロジェクトを完了させてから新しいプロジェクトに着手することの是非や、新しく開始するプロジェクトについての意見募集が行われた。アンケート調査に対し、100通の回答を得ており、2021年12月会議で、2022年から2023年の作業計画を承認する予定である。

今回の会議において、アンケート調査の結果の概要と、それを踏まえた作業計画のドラフトが提示された。作業計画のドラフトでは、主に以下が提案されている。

- 現在進行中のプロジェクトは以下の予定どおり進行させ、新しいプロジェクトはその完了後に開始する。

プロジェクト	今後の予定
監査証拠	2022年 公開草案の承認 2024年 最終基準の承認
不正	2021年 プロジェクトプロポーザルの承認 2023年 公開草案の承認 2024年 最終基準の承認
継続企業	2022年 プロジェクトプロポーザルの承認 2022年 公開草案の承認 2023年 最終基準の承認
社会的影響度の高い事業体(PIE)の定義(国際会計士倫理基準審議会(IESBA)プロジェクト)への対応	2022年 プロジェクトプロポーザルの承認 2022年 公開草案の承認 2023年 最終基準の承認
複雑でない企業(LCE)の監査基準 ¹	2023年 最終基準の承認
CUSP ²	2022年 起草方針の最終化

- 上記を考慮すると、新規プロジェクトは2023年以降に1つ又は2つ開始可能となる見通しである。新規に開始するプロジェクトとして今後検討の対象とする可能性のあるトピックの候補は以下のとおりである。

監査	<ul style="list-style-type: none"> 評価したリスクに対応する監査人の手続(ISA330の改訂) 分析的手続(ISA520の改訂) 監査サンプリング(ISA530の改訂) 専門家の業務の利用(ISA620の改訂) 重要性(ISA320の改訂) 基準の狭い範囲のメンテナンス(ISA500シリーズ、ISA720、ISA260等) 共同監査
レビュー	<ul style="list-style-type: none"> 期中財務情報のレビュー(ISRE2410の改訂)
保証	<ul style="list-style-type: none"> 気候変動に関する開示に関する保証基準又はガイダンス ESG/サステナビリティ報告に関する基準設定又は規範性のないガイダンス eXtensible Business Reporting Language(XBRL)の保証

上記のトピックの候補は、「監査」、「レビュー」、「保証」のそれぞれのカテゴリについて、利害関係者の関心が高かった順

番で記載されている。また、トピックの候補が「監査」、「レビュー」、「保証」の3つのカテゴリーに分類されているのは、今後IAASBは、非財務情報の保証の分野にも力点を置くべきとのコメントが多かったため、財務諸表監査だけでなく3つのカテゴリー全てにリソースを投入していくことを示すためである。

この内容について、非財務情報の保証については変化のスピードが速く、必要なときに即座に対応できるようにしておくことが重要であるという意見が複数のメンバーから示された。PIOBやIAASBの諮問助言グループ(CAG)からも、非財務情報は関心の高い領域であるという認識が示された。また、分析的手続や監査サンプリングは、テクノロジーの発展にも関連しているが、テクノロジーの発展は監査業務全体に影響を及ぼしているため、単独

で扱うのではなくテクノロジーが及ぼす影響に関してISA全体を検討するプロジェクトとするべきではないかとの意見もあった。

<注>

- 1 次頁のコラム「ISA for LCE(LCEの監査向け国際監査基準)公開草案の概要」を参照
- 2 CUSPは、“Complexity, Understandability, Scalability and Proportionality”の略。CUSPプロジェクトでは、ISAが、改訂を重ねた結果長く複雑になっていることから、主にIAASBスタッフが利用することを目的として、ISAを起草する際の原則やガイドラインを記載した文書等の策定を行っている。

ISA for LCE (LCEの監査向け国際監査基準) 公開草案の概要

ISAが、改訂を重ねた結果長く複雑になっており、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。当該指摘への対応の一環として、IAASBは、LCEの監査のための別個の監査基準の開発を進めており、2021年7月23日に、ISA for LCE(LCEの監査向け国際監査基準。以下「ISA for LCE」という。)の公開草案が公表された。以下、ISA for LCEの概要を説明する。

1 ISA for LCEの全般的な位置づけ

ISA for LCEは、大きく2つの特徴を有する。

(1) ISAとは独立した別個の基準である

ISA for LCEは、ISAとは独立した別個の基準である。したがって、LCEの監査では想定されておらず、ISA for LCEにおいて扱っていない状況が発生した場合、ISA for LCEに準拠しつつ、ISA for LCEで扱われていない部分は関連するISAの要求事項を適用することは認められない。例えば、複雑な会計上の見積りの監査は、ISA for LCEでは扱っていないため、監査期間中に企業が複雑な会計上の見積りを有することが判明した場合、ISA for LCEの適用を継続しながらISA540(改訂)の要求事項を追加的に適用することは認められない。この場合、監査人は、ISA for LCEの適用を継続することが適切かどうか判断し、適切でないと判断した場合には、ISA for LCEの適用を中止し、ISAを適用した監査に切り替える必要がある。

(2) 保証水準はISAと同じ合理的保証である

ISAとISA for LCEの間で、保証水準に差はない。ただし、財務諸表利用者への透明性の観点から、監査報告書ではISA for LCEに準拠した旨を明示することが要求されている。

なお、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されている。

2 ISA for LCEの適用範囲

ISA for LCEの適用範囲は、第A章(Authority)において規定されている。第A章では、ISA for LCEの適用範囲について、以下のとおり、(1)特定の禁止領域、(2)質的特徴の2つに分けて説明している。これらのいずれにも該当しないと判断される場合のみ、ISA for LCEの適用が可能となる。

(1) ISA for LCEの利用が禁止される特定の禁止領域(Specific Prohibitions)(A.7項)

以下のいずれかに該当する場合、ISA for LCEの利用は禁止される旨が規定されている。

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> (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) 主要な機能の一つが公から預金を受け入れることである企業 (ii) 主要な機能の一つが公に保険を提供することである企業 (iii) 主要な機能が退職後従業員給付を提供することである企業 (iv) 合同運用型ファンドのピークルとして、公に償還証券を発行することを機能としている企業 (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。 |
|--|

このうち(c)について、(i)~(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、社会的影響度の高

い事業体(PIE)の定義案と整合する内容である。(i)~(iv)の内容は各国において具体化(modify)が可能と規定している。また、(v)によって各国においてISA for LCEの利用禁止範囲を拡大することも可能である。

なお、(d)については、グループ監査について一律にISA for LCEの利用を禁止すべきではないとの意見もある。そこで、ISA for LCEの説明覚書において、グループ監査に関連した質問が設けられ、グループ監査をISA for LCEの適用範囲から除外すべきかどうか、また、適用範囲に含める場合、どのような方法で含めるべきか等について意見が求められている。

(2) 質的特徴(Qualitative Characteristics)(A.8-9項)

上記(1)の特定の禁止領域に該当しない場合であっても、監査業務に複雑性を生じさせる事項がある(すなわち、質的特徴を有する)場合、ISA for LCEの利用は適切でないと考えられると規定し、質的特徴を以下のとおり例示している。

- 企業の事業活動、ビジネスモデル、産業により、監査の複雑性を高める広範なリスクがもたらされる。
- 例えば以下のとおり、組織構造が単純でない。
 - 財務報告に多くの個人が関与し、複数の階層・レポートラインが存在する。
 - 特別目的会社、複雑なジョイント・ベンチャー、オフ・バランス契約、その他の複雑な財務的な契約条項など、通例でない企業や契約がある。
- 所有構造や監督構造が複雑である。
- 企業の事業等が、高度な規制・監督の対象となっている。
- 取引が複雑、又は企業の財務諸表に関連する情報システムが複雑である。
- 企業のIT環境やITシステムが複雑である。
- 企業が、見積りの不確実性が高い会計上の見積りを有していたり、企業による会計上の見積りの際に、複雑な方法による測定が必要とされる。

加えて、以下の点を説明している。

- 上記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。

3 ISA for LCEの要求事項

ISA for LCEの要求事項は、ISAの要求事項をベースとしている。ISAに含まれる監査のコアとなる要求事項を、LCEの監査に適合した形でISA for LCEに含めることにより、ISA for LCEの要求事項が構成されている。

具体的には、上場企業の監査に特有の要求事項(例えば、ISA701「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」の要求事項)やISA600「グループ監査」の要求事項など、LCEの監査に関連しないISAの要求事項は含まれていない。それ以外のISAの要求事項をISA for LCEに含めるに当たっては、各要求事項の内容に応じて以下のいずれかの方法が採用されている¹。

- ISAの要求事項の記述を、そのままISA for LCEに含める。
- LCEの監査の性質・状況に応じて修正した上で、ISA for LCEに含める(ただし、ベースとなるISAの要求事項と同様の結果が達成されることを想定する。)
- 以下に例示するような、特定の要求事項はISA for LCEに含めない。
 - ISA for LCEの適用範囲から除外される企業に関連する要求事項(例:セグメント情報に関する要求事項)
 - 複雑な事項や状況に対処するための要求事項
 - 「まれな」、「例外的な」と説明されている状況における要求事項

4 ISA for LCEの構成

ISA for LCEの本文は、序説と規範性を除き、第1章から第9章までで構成される。第1章から第3章で全般的な事項が扱われ、第4章から第9章で監査の流れに沿って要求事項が記載されている。以下の表は、ISA for LCEの本文及び付録の構成を示したものである。

【本文の構成】

章番号	表題	主な内容
P (Preface)	序説	ISA for LCEの構成、経営者の責任、将来の基準の改訂等を説明
A (Authority)	ISA for LCEの規範性 (適用範囲)	ISA for LCEの利用が適切でない状況を記載
第1章	基本概念と一般原則	以下を含む、基本的な概念や一般原則、及び監査の過程を通じて適用される原則を記載 <ul style="list-style-type: none"> • 職業倫理規程 • 監査事務所レベルの品質マネジメント • 監査人の総括的な目的 等
第2章	監査証拠	十分かつ適切な監査証拠の入手及び文書化に関する全般的な要求事項を記載
第3章	監査業務の品質マネジメント	品質マネジメントに関する監査人及び監査責任者の責任 (ISA 220 (改訂) に基づく) を記載
第4章	監査契約の新規の締結及び更新	監査業務の契約条件の合意及び初年度監査における期首残高に関する要求事項を記載
第5章	監査計画	監査業務の契約条件の合意及び初年度監査における期首残高に関する要求事項を記載
第6章	リスクの識別と評価	<ul style="list-style-type: none"> • 以下に関する要求事項を記載 <ul style="list-style-type: none"> ➢ 企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み及び内部統制システムの理解 ➢ 重要な虚偽表示リスクの識別及び固有リスク・統制リスクの評価 • ISA 315 (2019年改訂) における以下に関連する要求事項を記載 <ul style="list-style-type: none"> ➢ 固有リスクの分布、固有リスク要因、関連するアサーション及び重要な取引種類、勘定残高又は注記事項 ➢ 特別な検討を必要とするリスクの概念 ➢ 重要な虚偽表示リスクに対応するものとして識別された個々の内部統制が効果的にデザインされ業務に適用されているかどうかの評価
第7章	評価した重要な虚偽表示リスクへの対応	実証手続・運用評価手続を含む、リスク対応手続に関する要求事項を記載
第8章	結論	以下に関する要求事項を記載 <ul style="list-style-type: none"> • 虚偽表示の評価 • 結論の形成 (継続企業の前提の評価や後発事象に関する手続、全般的な結論を形成するための分析的手続を含む。) • 経営者確認書の入手 • 品質マネジメントに関する、監査責任者の結論に関する事項
第9章	意見の形成と監査報告	以下に関する要求事項を記載 <ul style="list-style-type: none"> • 意見の形成 • 監査報告書の内容 • その他の記載内容や比較情報

【付録】

付録番号	表題	主な内容
付録1	用語集	ISA for LCEで使用する用語の意味・定義
付録2	リスクの識別と評価フローチャート	第6章における重要な虚偽表示リスクの識別及び評価のプロセスを図示
付録3	不正リスク要因	LCEの監査に関連する、不正リスク要因の例示
付録4	アサーション	LCEの監査において利用される、アサーションの分類 (ISAと同じ内容)
付録5	監査契約書の例示	ISA for LCEを利用する際の、監査契約書の記載例
付録6	経営者確認書の例示	ISA for LCEを利用する際に、経営者から入手する経営者確認書の記載例

5 今後の予定等

ISA for LCEのコメント期限は2022年1月31日となっており、基準の最終化は2023年中を予定している。また、公開草案では、具体的な適用日は示されていないが、基準の最終承認から最低限18か月後以降に開始される事業年度からとすることが適切と考えている旨が示されている。

<注>

- ISAの要求事項とISA for LCEの要求事項は、ISA for LCEの公開草案と併せて公表された「Mapping Documents - ISAs to ISA for LCE」において、対比させる形で示されている。