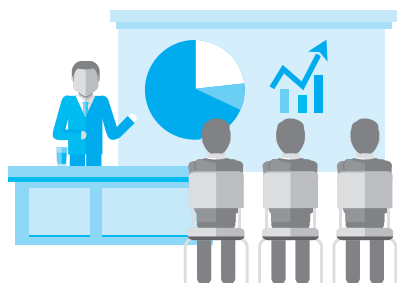


## 会議報告



CPD

# 国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 会議報告 (2023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 か ず こ

吉村 和子

国際監査・保証基準審議会 (International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB) のボード会議が、2023年9月18日から21日までニューヨークにて対面で開催され、ボードメンバー全員が参加した。

日本からは、日本公認会計士協会 (The Japanese Institute of Certified Public Accountants: JICPA) より甲斐幸子 (ボードメンバー) 及び吉村和子 (テクニカル・アドバイザー) が参加し、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
1. 不正 (ISA240 <sup>1</sup> )	公開草案に向けた検討	<ul style="list-style-type: none"> <li>ISA240 (改訂) の草案全体について議論した。</li> <li>ISA240 (改訂) 公開草案は2023年12月に承認予定である。</li> </ul>
2. 監査証拠 (ISA500 <sup>2</sup> )	基準の最終化に向けた検討	<ul style="list-style-type: none"> <li>公開草案に受けたコメントに対する分析結果の共有及び主要な論点に関する検討が行われた。</li> <li>ISA500は2024年6月に基準の改訂を最終化予定であるが、最終化の時期は、戦略及び作業計画の議論の結果により変更される可能性がある。</li> </ul>

3.	複雑でない企業の監査	基準の最終化承認	<ul style="list-style-type: none"> <li>ISA for LCE<sup>3</sup>はボードメンバー1名の棄権を除いた全員の賛成により承認された。</li> <li>公益監視委員会 (Public Interest Oversight Board: PIOB) によるデュープロセスの承認が2023年12月に行われた後にISA for LCEは公表予定である。</li> </ul>
4.	戦略及び作業計画	承認に向けた検討	<ul style="list-style-type: none"> <li>2024年から2027年の戦略及び作業計画に関するコンサルテーション・ペーパーに対して受けたコメントの分析結果の共有及び主要な論点に関する検討が行われた。</li> </ul>

## 1 公開草案に向けた検討—不正 (ISA240)

近年、様々な大型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2021年12月会議において、ISA240及び関連する他の基準の改訂に関するプロジェクト・プロポーザルを承認し、プロジェクトを開始した。今回の会議では基準の草案全体が示され、以下の論点を含む議論が行われた。

### (1) 第三者による不正

現行のISA240において、不正は「不当又は違法な利益を得るために他者を欺く行為を伴う、経営者、ガバナンスに責任を有する者(Those Charged With Governance)、従業員又は第三者による意図的な行為をいう。」と定義されており、第三者による意図的な行為は不正の定義に含まれている。ISA240改訂案では、不正の定義は変更されていないが、定義以外の部分で、第三者による不正に関する記載が増えている。

これに対して、ボードメンバーからは、被監査企業による不正と第三者による不正で監査人が対応すべきことは異なり、第三者による不正に対応するため監査人に何をどこまで行うことが求められているのか不明瞭とのコメントがあった。特に第29項(a)(ii)a.において、監査チーム内での討議対象とすべき不正リスク要因として、経営者、ガバナンスに責任を有する者又は第三者の動機又はプレッシャーが挙げられているが、監査人が検討すべき第三者の不正リスク要因としては、機会のほうが適切との意見があった。

タスクフォースからは、第三者による不正に関して、財務諸表監査の範囲を超えて監査人の責任を広げる意図はなく、指摘された第29項については再度検討するとの説明があった。

### (2) 真正性

2023年6月ボード会議において、現行のISA240の第14項にある最初の1文「監査人は、記録や証憑書類の真正性に疑いを抱く理由がある場合を除いて、通常、記録や証憑書類を真正なものとして受け入れることができる。」を、改訂案では削除することがタスクフォースより提案されていた。これは、主に以下の理由による。

- 現行のISA240の第14項の要求事項「監査人は、監査の過程で把握した状況により、ある記録や証憑書類が真正ではないと疑われる場合、又は文言が後から変更されているが監査人に開示されていないと疑われる場合には、更に調査しなければならない」を希薄化させる可能性がある。
- ISA500(改訂)の公開草案において、監査証拠として利用することを予定する情報について、状況において適切な信頼性の属性を考慮することが求められており、属性の例として真正性が記載されていることから、ISA500(改訂)の公開草案の考え方と不整合となる可能性がある。

今回の会議で、タスクフォースからは、ISA200<sup>4</sup>の適用指針A24項においても、現行のISA240第14項の最初の1文と同じ記載があるため、該当する記載を適合修正として削除することが提案された。

これに対して、関連する適用指針も含めて一連の改訂案を総

合して勘案した場合に、文書化も含めて監査人に何が求められているのか不明瞭になるとのコメントが複数のボードメンバーより挙げられた。

一方で、PIOBからのオブザーバーは、監査人の職業的専門家としての懐疑心の強化につながるとして、記述の削除を支持した。

### (3) 今後の予定

公開草案が2023年12月に承認される予定である。

## 2 基準の最終化に向けた検討 —監査証拠(ISA500)

現行のISA500は、今日のテクノロジーの発展や、情報ソースの多様化及び情報量の変化に対応できていないとの指摘がある。これに対応するべく、2020年12月会議において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、プロジェクトが正式に開始した。その後、2022年9月会議において公開草案が承認され、2022年10月に公開草案を公表し(コメント期限:2023年4月)、70通のコメントレターを受領した。今回の会議では、公開草案に受領したコメントの分析結果が共有された。分析結果の全体像として、公開草案の説明文書に記載された12の質問について、半分の質問については賛同を示す回答が多い一方で、残りの質問については、条件付きの賛同(例えば、懸念事項やコメント付きの限定的な支持)が多いか、意見が割れていたことが説明された。加えて、以下を含めた、主要な論点に関する検討が行われた。

### (1) プロジェクトの範囲

ISA500の改訂に関するプロジェクト・プロポーザルに記載されたプロジェクトの範囲には、例えばISA330<sup>5</sup>やISA500番台に含まれる特定の基準等、他のISAの強化といった内容は含まれない。しかしながら、公開草案に対して、テクノロジーを含めた、監査証拠に関連する事項に対処するには、ISA500だけでなく複数のISAに関連したより全体的な対応が必要であるとのコメントが多く寄せられた。また、タスクフォースが公開草案への回答者から寄せられた提案を論点ごとに分析したところ、全ての論点について本プロジェクトで対処することはできないとの見解に至った。プロジェクトの範囲については「戦略及び作業計画」においてさらに議論が行われた(以下4を参照)。

### (2) 自動化されたツール及び技法(Automated Tools & Techniques: ATT)を利用する場合の責任

公開草案では、テクノロジーに関しては、適用指針において例

示等が記載されるのみになっていた。公開草案に対して、ATTを含めたテクノロジーの利用に関して基準を現代化するため、より具体的な規定が必要という意見が多く寄せられた。また、ATTを利用する場合の条件付きの要求事項を追加してはどうかというコメントがあったことを受け、タスクフォースから以下の要求事項が提案された。

監査人は、第8項に従って監査手続を立案及び実施するために自動化されたツール及び技法を利用する場合、以下を考慮しなければならない。

- (a) 自動化されたツール及び技法への入力 of 適切性 (入力に適合性があり信頼できるかどうかを含む。)
- (b) 自動化されたツール及び技法がデザインどおりに動作しており、その出力が意図した目的を満たしているかどうか

加えて、タスクフォースから、上記の要求事項を追加する場合、適指針を設け、ISQM1<sup>6</sup>及びISA220(改訂)<sup>7</sup>に含まれる、テクノロジー資源の利用についての規定と関連付けることを考えているとの説明があった。

当該提案に対して一部のメンバーからは支持があり、ISQM1及びISA220(改訂)と関連付けることは、ATTの利用に関する監査事務所及び監査チームのそれぞれの役割や責任を区別するのに役立つとのコメントがあった。一方で、提案された要求事項は既にある規定の繰り返しであり反対とのコメントや、ATTの利用については、基準外のガイダンス文書で対応することも含めて検討するべきといったコメントもあった。

### (3) 心証の程度 (Persuasiveness) の定義

公開草案に対して、「心証の程度」という用語について定義付けられるべきとのコメントがあったことから、タスクフォースから、定義する場合の案として以下が示された。

- (監査証拠の)心証の程度：識別された重要な虚偽表示リスクを考慮した、監査証拠の十分性及び適切性の組合せ

これに対して、実務において役立つ意味のある定義付けは困難であることや、CUSPガイドライン<sup>8</sup>では、用語の定義は、要求事項で使用されている基準内でのみ行うとしており、ISA500の改訂案において、要求事項で「心証の程度」という用語が使われる予定はないため、定義付けることには多くのボードメンバーが反対の意見を示した。

### (4) 監査証拠として利用することを予定する情報

公開草案の第9項及び第10項において、監査人が監査証拠として利用することを予定する情報の適合性及び信頼性の評価

を要求し、その際、正確性と網羅性の属性を考慮することが状況において適切 (applicable) であると考えられる場合には、情報の正確性と網羅性に関する監査証拠を入手することが要求されている。これに対して、公開草案に様々な懸念が示された。一部の回答者 (主にモニタリング・グループの回答者、規制当局及び監査監督当局) は、公開草案の要求事項は現行の要求事項に比べて希薄化しており、企業が作成した情報が十分に信頼できるかどうかを評価するには、より具体的な要求事項が必要との考えを示した。他の回答者は、企業の外部の情報源からの情報について提案された要求事項を遵守することは実務的に困難であること、また、他の属性と比較して正確性と網羅性が過度に重視されていることに懸念を示した。

これらのコメントを受けて、タスクフォースは2つの代替案を提案した。しかしながら、ボードメンバーの意見は、一方の代替案 (第10項を削除し、第9項に、企業内部の情報源からの情報の場合、通常、正確性と網羅性は重要な属性であることを説明する文を追加する案) を支持する者と、どちらも支持しない者に意見が分かれた。そこで、今回の議論を受けて、タスクフォースでさらに検討することとなった。

### (5) 今後の予定

現時点では、基準の最終化は2024年6月を予定している。ただし、戦略及び作業計画の検討結果によって変更になる可能性がある。

## 3 基準の最終化承認—複雑でない企業の監査

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 Entities: 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。IAASBは、2021年7月に、LCEの監査のための基準であるISA for LCEの公開草案を公表し (コメント期限: 2022年1月)、145通のコメントレターを受領した。ISA for LCEの公開草案に対して、グループ監査も基準の範囲に入れるべきとのコメントが多く寄せられたため、2023年1月にISA for LCEのグループ監査に関する公開草案が公表され (コメント期限: 2023年5月)、60通のコメントレターを受領した。今回の会議では、ISA for LCEの承認審議が行われた。

### (1) 承認審議の結果

審議の結果、ボードメンバー18名中、17名が賛成、1名が棄権票を投じ、基準の改訂が承認された。棄権したボードメンバーは、ISA for LCEの設定により、LCEの監査における基準の複

雑性及び理解可能性の問題に対処し、公共の利益に資する点は認めるものの、ISA for LCEには十分な適用指針が含まれていないと考えることを棄権の理由に挙げた。ISAは適用指針によって支えられており、適用指針によって要求事項の一貫した適用が確保されている。したがって、監査人がISAに関する知識を持っていない場合、ISA for LCEは一貫して適用されず、ISA for LCEの適用が合理的保証業務の根拠となることに懐疑的であることを理由として述べた。

## (2) 基準の概要

最終化されたISA for LCEの主な特徴は、下記のとおりである。

### • 合理的保証

ISA for LCEは、合理的保証業務の基準として設計されている。したがって、ISAに基づく監査において使用されている概念及び原則が、ISA for LCEの開発においても使用されている。

### • 別個の独立した基準

ISA for LCEは、LCEの監査においてISAを適用する際の課題に対処するために、別個の独立した基準として開発された。

### • 基準の適用範囲

基準の不適切な使用を避けるために、ISA for LCEの適用範囲は、基準のパートAにおいて明確に定められている。パートAでは、ISA for LCEの使用に関する制限を以下の3つのカテゴリに分けて説明している。ISA for LCEの使用が適切かどうか決定するためには、3つのカテゴリ全てを検討することが必要である。

- ISA for LCEの使用が禁止される特定の企業
- LCEとは何かを説明する質的特徴(qualitative characteristics)。企業が基準に記載された質的特徴を有していない場合、当該企業の監査において、通常はISA for LCEの使用はできない。
- 各国又は地域における、立法当局、規制当局又は基準設定機関によって決定される定量的閾値(quantitative thresholds)

### • リスクに基づくアプローチ

ISAと同様、リスクに基づくアプローチが採用されており、例えば以下のとおり、ISAで使用されている基本的な考え方が取り入れられている。

- 各パートにおいて、目的(Objective)が設けられている。
- ISAの主要な要求事項及び概念(職業的懐疑心、職業的専門家としての判断等)が基礎として使用されている。
- 監査意見を裏付ける十分かつ適切な監査証拠を入手する

ことが必要とされている。

- 監査計画の策定及び実施並びに虚偽表示の評価の際における重要性の概念が使用されている。
- 監査リスクモデル(固有リスク、統制リスク及び発見リスクの概念の適用)が使用されている。
- 職業倫理規程及び品質マネジメント

ISA for LCEは、監査人に対し、財務諸表監査業務に関連する職業倫理に関する規定(独立性に関するものを含む。)を遵守することを要求している。また、監査人が、IAASBのISQM又は少なくともそれと同等の(at least as demanding)各国の要求事項を適用している事務所に所属していることが前提となる。

### • ISA for LCEの構成

ISA for LCEは、監査業務の流れに沿って「パート」毎に構成されている。また、各パートには、序説、目的、要求事項、関連する必須の説明事項(Essential Explanatory Materials: EEM)、コミュニケーションに関する特定の要求事項(該当する場合)、及び文書化に関する特定の要求事項(該当する場合)が含まれている。

### • 要求事項

ISA for LCEには、ISAの主要な要求事項が、より分かりやすく簡潔な形で含まれている。要求事項は、LCEの監査の典型的な性質と状況に合わせて記載されており、複雑な問題や状況に対処するための要求事項はISA for LCEには含まれていない。

### • EEM

要求事項や概念を補足するために重要となる説明は、EEMにガイダンスとして含まれている。なお、基準の適用範囲及び監査報告については、基準外の規範性のないガイダンスによっても補足されている。

## (3) 今後の予定

ISA for LCEは、PIOBによるデュープロセスの承認が2023年12月に行われた後に公表予定である。基準の適用は、2025年12月15日以降開始事業年度の監査から開始される。

## 4 承認に向けた検討—戦略及び作業計画

IAASBは、2024年から2027年の戦略及び作業計画に関するコンサルテーション・ペーパー(Consultation Paper: CP)を2023年1月に公表し(コメント期限:2023年4月)、61通のコメントを受領した。今回の会議ではCPに受けたコメントの分析結果が共有され、以下を含む主要な論点に関する検討が行われた。

## (1) 作業計画

タスクフォースから、コメントの分析結果として主に以下が提示された。

- 財務諸表の監査及びレビューと、サステナビリティ保証等のその他の保証業務の双方の領域にバランスよく取り組むことには支持が高かった。
- 財務諸表の監査及びレビューについては、特にISAに関して、テクノロジーの影響を踏まえたより戦略的かつ全面的な対応が必要との意見が非常に多く聞かれた。例えば以下の意見があった。
  - ISA500の改訂プロジェクトにおいて、テクノロジーを踏まえた基準の現代化が扱われているが、ISA500の公開草案の内容はテクノロジーへの対処として十分ではない。
  - ISA501<sup>9</sup>、ISA505<sup>10</sup>、ISA520<sup>11</sup>及びISA530<sup>12</sup>の改訂は、特定のテクノロジーに関連した事項に焦点を絞るべきである。ただし、一部の利害関係者（モニタリング・グループのメンバー2名を含む。）は、これらの基準の改訂にはテクノロジー関連だけでなく、他の事項も含めるべきとコメントした。
  - テクノロジーに関連して複数の基準を包括的に扱うプロジェクトを歓迎する。
- ISA500の改訂だけでは監査証拠に関連する問題へ十分に対処できず、特にISA330やISA500番台の他の基準も合わせて改訂することが必要との意見があった。
- 財務諸表監査及びレビューに関する新規プロジェクトの候補<sup>13</sup>については、ISRE2410<sup>14</sup>の改訂及びISA320<sup>15</sup>の改訂に回答者から多くの支持があり、ISA620<sup>16</sup>及びISA720（改訂）<sup>17</sup>の改訂にも支持があった。共同監査については支持が少なかった。
- サステナビリティ保証に関しては、今後、ISSA5000<sup>18</sup>の下に個別基準を策定していくアプローチには広く賛同の意見があったが、具体的に何の個別基準を策定すべきかに言及したコメントは少なかった。

これらのコメントを受けて、テクノロジーに関して、タスクフォースから以下の2つのオプションが提示された。

### • オプション1

現在進行中のISA500の改訂プロジェクトは計画どおりに進め、2024年以降に、以下のプロジェクトを開始する。

- ISA330の改訂を行うプロジェクト。主要な改訂内容には、テクノロジーに関連する事項への対処と、ISA500の改訂を考慮した事項への対処が含まれる。
- ISA500番台の特定の基準（ISA501（棚卸資産に関す

る部分）、ISA505、ISA520及びISA530）のテクノロジーを中心とした改訂を行うプロジェクト

### • オプション2

2024年以降に、以下のプロジェクトを開始する。現在進行中のISA500の改訂プロジェクトは、2024年以降開始するプロジェクトに内包する。

- ISA500、ISA330、及びISA520の包括的な改訂を行うプロジェクト（現在進行中のISA500プロジェクトは、当該プロジェクトの一部になる。）
- ISA530、ISA505、及びISA501（棚卸資産に関する部分）に関して、テクノロジーに焦点を絞った改訂を行うプロジェクト

多くのボードメンバーがオプション2を支持したものの、どのようなプロジェクトにするかについては今後検討が必要との意見が多かった。特に、検討に際しては詳細な事前調査を行い、利害関係者がどのような問題に直面しているかを理解した上で、基準設定主体としてどう対応すべきか検討するべきとの意見があった。また、基準改訂だけでなく、基準外のガイダンス文書で対応することも含め、幅広い対応策を検討するべきとの意見があった。

サステナビリティ保証に関しては、ISSA5000の策定後、さらなる対応が求められることは必須であるため、プロジェクト内容は特定せずに、サステナビリティ保証のため作業計画に一定の時間を確保することがタスクフォースから提案され、ボードメンバーから概して賛成の意見が示された。

## (2) 今後の予定

戦略及び作業計画が2023年12月に承認される予定である。

### <注>


- 1 国際監査基準 (International Standard on Auditing: ISA) 240「財務諸表監査における不正」
- 2 ISA500「監査証拠」
- 3 複雑でない企業の監査向け国際監査基準 (International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities : ISA for LCE)
- 4 ISA200「財務諸表監査における総括的な目的」
- 5 ISA330「評価したリスクに対応する監査人の手続」
- 6 国際品質マネジメント基準 (International Standard on Quality Management : ISQM) 第1号「財務諸表の監査若しくはレビュー又はその他の保証若しくは関連サービス業務を行う事務所の品質マネジメント」
- 7 ISA220(改訂)「監査業務における品質管理」

- 8 CUSPガイドライン(Complexity, Understandability, Scalability and Proportionality drafting principles and Guidelines)は、ISAの一貫した理解と有効な適用を可能にするための、ISAの起草方針を扱うガイドラインとして開発された。
- 9 ISA501「特定項目の監査証拠」
- 10 ISA505「確認」
- 11 ISA520「分析的手続」
- 12 ISA530「監査サンプリング」
- 13 コンサルテーション・ペーパーへ挙げられた基準開発又は改訂に関する新規プロジェクトの候補については、本誌2023年4月号記事「国際監査・保証基準審議会(IAASB)会議報告(2022年12月会議)」を参照のこと。
- 14 国際レビュー業務基準(International Standard on Review Engagements: ISRE) 2410「事業体の独立監査人

が実施する期中財務情報のレビュー」

- 15 ISA320「監査の計画及び実施における重要性」
- 16 ISA620「専門家の業務の利用」
- 17 ISA720(改訂)「その他の記載内容に関連する監査人の責任」
- 18 国際サステナビリティ保証基準(International Standard on Sustainability Assurance: ISSA) 5000「サステナビリティ保証業務の一般的要求事項」

**\*法定監査従事者の必須研修科目**  
**「監査の品質及び不正リスク対応」**  
**研修教材**

教材コード	J 0 3 0 5 3 9
 研修コード	3 0 0 3
履修単位	0.5 単位