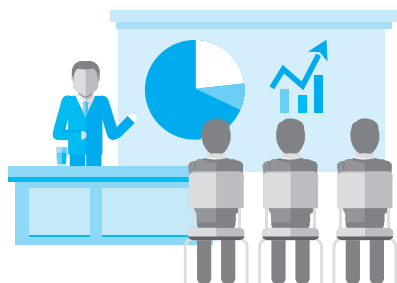


会議報告



CPD

国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 会議報告

(2023年12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12月11日から14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 ¹)	公開草案の承認	<ul style="list-style-type: none"> ISA240 (改訂) の公開草案はボードメンバー 1 名の反対を除いた残り全員の賛成により承認された。 公開草案は、2024年2月6日に公表され、2024年6月5日までをコメント募集期間としている。
2. 上場企業 (Listed Entity ²) 及び社会的影響度の高い事業体 (Public Interest Entity: PIE)	公開草案の承認	<ul style="list-style-type: none"> プロジェクトのトラック2³の公開草案について、全会一致で承認された。 公開草案は、2024年1月8日に公表され、2024年4月8日までをコメント募集期間としている。

			<ul style="list-style-type: none"> なお、トラック1については2023年6月に最終化が承認され、改訂された基準が2023年10月に公表された。
3. 監査証拠 (ISA500 ⁴)	基準の最終化に向けた検討		<ul style="list-style-type: none"> 主要な論点に関する検討が行われた。 ISA500 (改訂) の最終化の時期は、今後の監査証拠及びリスク対応に関する統合的な取組プロジェクトの方向性によって決まる予定である。
4. 戦略及び作業計画	承認		<ul style="list-style-type: none"> 2024年から2027年の戦略及び作業計画について全会一致で承認された。

1 公開草案の承認—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。今回の会議では残されていた論点について議論を行った上で、公開草案の承認審議が行われた。

(1) 承認審議の結果

公開草案はボードメンバー1名の反対を除いた残り全員の一致で承認された。反対票を投じたボードメンバーは、裏付けとなるか矛盾するにかかわらず、全ての関連する監査証拠を考慮して、不正による重要な虚偽表示リスクに対する十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうか評価することを求めるスタンドバックの規定が基準に反映されていないことを反対の理由とした。不正の特徴は、不正の実行者が隠蔽しようとすることにあり、監査人の不正に関する責任は全体としての財務諸表に不正による重要な虚偽表示がないことについて合理的な保証を得ることにある。そのため、監査責任者が、適切な職業的懐疑心に基づき、監査の過程を通して得られた様々なリスク評価及びリスク対応手続の結果やその他の情報・見解を集約して、監査の最終段階で総括的な評価をすることが重要である、と反対票を投じたボードメンバーは考えた。よって、スタンドバックを行うことがISA240(改訂)の公開草案に明記されていない点は、基準の堅牢性から問題があると考え、反対した。

(2) 公開草案の概要

ISA240(改訂)で提案されている主な変更点の概要は下記のとおりである。

① 監査人の責任の明確化と強調

主に基準の「導入」セクションを改訂することによって、監査人の責任の明確化と強調を行った。例えば、現行の基準では、「監査人の責任」の小見出しの下に、監査人の責任と監査の固有の限界の説明が合わせて記載されており、監査の固有の限界が監査人の責任回避になっているという指摘を受けていた。そこで、監査人の責任の説明は監査の固有の限界の説明の前の別項に移動し(第2項)、監査の固有の限界の説明は、基準の基礎となる概念を説明する「本ISAの主要概念」に含めた(第9項~第11項)。

② 職業的専門家としての懐疑心

要求事項を希薄化させているとの懸念に対処するため、現行の基準の第14項の冒頭に含まれている「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、記録や証憑処理を真正なものとして受け入れることができる。」という文章を削除した(第20項)。ただし、ISA200⁵の適用指針(A24項)に記載されている同じ文章は残されており、ISA240からの削除によって、監査の過程を通じて入手した記録や証憑書類の真正性に対する監査人の作業を増やすことは意図していない。要求事項の趣旨を明確にするため、ISA240の適用指針において、監査人は、記録や証憑書類が真正ではないと疑われる状況を識

別するために特別に立案された手続を実施することが求められているわけではないことが説明されている(A26項)。さらに、監査の全過程を通して不正又は不正の疑いを示唆する情報に留意することを求める要求事項を追加した(第21項)。

③ 経営者及びガバナンスに責任を有する者(Those Charged With Governance : TCWG)との継続的なコミュニケーション

経営者及びTCWGとのコミュニケーションを強化するための改訂を行った。例えば、監査の過程を通じた継続的なコミュニケーションの重要性を強調するため、監査人は、監査業務の過程を通じて適時に、経営者及びTCWGと不正に関する事項のコミュニケーションを行うことを求める要求事項を追加した(第25項)。

④ リスクの識別と評価

ISA315(2019年改訂)⁶と同様の構成になるように、要求事項の順番等を見直した。また、ISA315(2019年改訂)等の規定をベースに、不正に関連付けた既存の要求事項の強化や新たな要求事項の追加を行った(第26項~第42項)。

⑤ 不正又は不正の疑いが識別された場合の要求事項

「不正又は不正の疑い」のセクションを基準に設け、不正又は不正の疑いが識別された場合の要求事項を記載した。監査人は、不正又は不正の疑いを識別した場合、監査業務への影響を判断するため、当該不正又は不正の疑いについて理解することが要求されている(第55項)。また、監査責任者は、第55項に従って得た理解に基づき、追加のリスク評価手続やリスク対応手続を実施する必要があるか判断すること等が要求されている(第56項)。

⑥ 監査報告書における透明性の確保(不正に関連する監査上の主要な検討事項(Key Audit Matters : KAM))

ISA701⁷を基に、以下の規定が追加されている。

- 監査人は、ISA701を適用する際、TCWGとコミュニケーションを行った不正に関連する事項の中から、監査を実施する上で監査人が特に注意を払った事項を決定しなければならない。その際、以下の項目を考慮しなければならない(第61項)。
 - (a) 不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価
 - (b) 不正又は不正の疑いの識別
 - (c) 不正の防止及び発見に関連する内部統制の重要な不備の識別
- 監査人は、上記に従い決定した事項の中からさらに、当年度の財務諸表監査において、特に重要であると判断した事項をKAMとして決定しなければならない(第62項)。
- 監査人は、ISA701を適用する際、「監査上の主要な検討

事項」区分において、不正に関連する事項であることが明確に示される適切な小見出しを付して記述しなければならない(第63項)。

- 監査人は、報告すべき不正に関連するKAMはないと判断した場合には、「監査上の主要な検討事項」区分にその旨を記載しなければならない(第64項)。

⑦ 監査調書

監査調書に関する要求事項が改訂され、例えば、企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み並びに企業の内部統制システムについて、監査人が理解した主な内容(第70項(b))や、識別した不正又は不正の疑い、実施した監査手続の結果、職業的専門家としての重要な判断及び到達した結論について監査調書に記載することが新たに求められている(第70項(f))。

(3) 今後の予定

公開草案は、2024年2月6日に公表され、2024年6月5日までをコメント募集期間としている。

2 公開草案の承認—上場企業 (Listed Entity) 及び社会的影響度の高い事業体 (PIE)

IESBAは、2021年12月に、上場企業及びPIEの定義の変更に関する、IESBA Codeの改訂を最終承認した。これを受けてIAASBは、2022年3月にプロジェクト・プロポーザルを承認し、IESBA Codeの改訂がIAASB基準へ与える影響等を検討するためのプロジェクトを開始した。今回の会議では、トラック2 (ISQM⁸及びISAにおいて上場企業の監査向けに設定されている現行の要求事項の適用範囲を拡大するかどうか等)の公開草案の承認審議が行われ、全会一致で承認された。

(1) 公開草案の概要

公開草案の概要は下記のとおりである。

① PIEの監査に対して差異のある要求事項を設定する目的

ISQM1⁹及びISA200の適用指針において、一部の要求事項はPIEの監査にのみ適用となり、これは、PIEの財務的健全性が利害関係者に及ぼす潜在的な影響による、当該事業体の財務状況における高い社会的影響度を反映したものである旨の説明を設けることが提案されている (ISQM1、第A29A項及びISA200、第A81A項)。当該記述は、改訂版IESBA Codeの第400.10項に基づいている。

② PIE及び「公に取引されている事業体 (Publicly traded entity)」の定義

ISQM1及びISA200の定義のセクションに、IESBAの定義に基づくPIE及び「公に取引されている事業体」を記載すること、

及び上場企業の定義を削除することが提案されている (ISQM1、第16項(P)A-第16項(P)B及びISA200、第13項(1)A-第13項(1)B)。

③ 上場企業の監査向けに設定されている現行の要求事項の適用範囲のPIEの監査への拡大

以下の要求事項について、適用範囲を上場企業の監査からPIEの監査に拡大することが提案されている。

要求事項	要求事項の概要
ISQM1 第34項(e)	事務所の品質管理システムについてのTCWGとのコミュニケーション
ISQM1 第34項(f)	審査の対象となる業務
ISA260(改訂) ¹⁰ 第17A項	監査人の独立性についてのTCWGとのコミュニケーション
ISA700(改訂) ¹¹ 第40項(b)	
ISA700(改訂)第30項、第31項、第40項(c)	KAMの報告
ISA701第5項	
ISA700(改訂)第46項、第50項(1)	監査報告書における監査責任者の氏名の記載

なお、ISA720(改訂)¹²第21項、第22項(b)(監査報告書におけるその他の記載内容区分)については、監査報告に関する適用後レビューにおいて、ISA720(改訂)の一部の点に適用上の困難性が指摘されていることを考慮し、PIEへと適用範囲を拡大することは提案されていない。ただし、「上場企業」を「公に取引されている事業体」に変更することが提案されている。これは、公開草案において、ISAから「上場企業」の定義を削除する提案をしていることに加え、「公に取引されている事業体」の定義において想定されている、譲渡可能であり、かつ、公開市場メカニズムを通して取引される金融商品を発行している事業体について、その他の記載内容に関する透明性を提供することは適切であると考えられるためである。

④ ISRE2400(改訂)¹³の改訂

上場企業及びPIEに関するIESBA Codeの改訂は、IESBA Codeのパート4 Aに含まれ、IESBA Codeのパート4 Aは監査及びレビューの両方の業務に適用される。そのため、トラック1の改訂はISREにも及ぶが、IESBAにおける改訂の議論の焦点は監査にあったため、ISRE2400(改訂)の改訂はトラック2で行われることになっていた。一方で、ISRE2410¹⁴は近年の他のIAASBプロジェクトに関する適合修正を一切行っていないため、改訂の対象外とされている。

ISRE2400(改訂)の改訂案では、特定の企業の財務諸表に対するレビューに適用される特有の独立性に関する要求事項を

適用している場合にその旨を公表することが職業倫理に関する規定において要求されている場合、業務実施者は、レビュー報告書において、職業倫理規定を定めている法域を特定するかIESBA Codeに言及し、加えて、業務実施者はこれらの企業の財務諸表のレビューに適用される独立性の規定に基づいて企業から独立している旨を記載することが求められている。

(2) 不正プロジェクト及び継続企業プロジェクトとの関係

現在進行中の不正及び継続企業のプロジェクトにおいて、上場企業の監査に適用となる以下の要求事項を設けることが検討されている。

- 不正：ISA701を適用する際、監査報告書のKAM区分において不正に関連するKAMの記載を行う(上記1(2)⑥を参照)。
- 継続企業：継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況を識別した場合(継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる場合及び認められない場合を含む)、監査報告書の独立した区分に、継続企業の前提に関する経営者の評価をどのように監査人が評価したかを記載する。

2023年4月に公表された継続企業に関する公開草案(コメント募集期間は2023年8月に終了)において、上記の継続企業に関する要求事項の適用範囲を上場企業以外の企業の監査へ拡大するべきかに関する質問が設けられていた。また、2024年2月に公表された不正に関する公開草案においても、上記の不正に関する要求事項の適用範囲を上場企業以外の企業の監査へ拡大するべきかに関する質問が設けられている。これらの要求事項の適用範囲の拡大については、トラック2の公開草案のコメント募集期間終了後、不正プロジェクト及び継続企業プロジェクトと並行して、検討が行われる予定である。

(3) 適用日

IAASBは、本プロジェクトの適用日は、監査報告書に関する改訂を検討している不正及び継続企業のプロジェクトと合わせることを望ましいと考えている。本プロジェクト及び継続企業プロジェクトの最終承認審議は2024年12月、不正プロジェクトの最終承認審議は2025年3月に予定されている。これらを考慮し、IAASBは、本プロジェクトにより改訂される基準は、本プロジェクトに対する公益監視委員会(The Public Interest Oversight Board: PIOB)による承認から少なくとも18から24か月後に開始する財務報告期間から適用とすることが適切であると考えている。

(4) 今後の予定

2024年1月に公表された公開草案は、2024年4月8日までをコメント募集期間としている。

3 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。これに対応するため、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された。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(ED-500)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、以下を含めた、主要な論点に関する検討が行われた。

(1) 監査証拠として利用することを予定する情報

ED-500の第9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が要求され、その際、監査手続が想定している目的に照らして「状況において適切(applicable in the circumstances)」な、適合性及び信頼性の属性(attribute)を考慮することが要求されている。ED-500に対して、どのような場合に属性が「状況において適切」となるのか明瞭でないとの懸念のコメントがあった。そこで、タスクフォースから、「状況において適切」を「状況において重要(significant in the circumstances)」に変更することが提案された。加えて、関連する追加の適用指針を新設することが提案された(A53A項、A56A項、A56B項、A56C項-A56L項)。

この変更について複数のボードメンバーより反対するコメントが挙がった。議論の結果、情報の適合性と信頼性を損なう恐れ(threat)は属性によってその程度に幅がある(したがって、情報の適合性と信頼性を損なう恐れが全くなく、監査人が関連して監査手続を行う必要がない属性も状況に応じては存在する)ことについては合意され、それをどのような言葉で表すかについては今後も検討することとなった。

(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

タスクフォースは2023年9月会議において、ATTを利用する場合の条件付きの要求事項を追加することを提案し、ボードメンバーはこの提案を支持した。今回の会議で、タスクフォースは、次の要求事項を提案した。

(第10A項) 監査人は、監査手続を立案及び実施するためにATTを利用する場合、第9項に従った監査人の評価の際に、以下を行わなければならない。

(a) ATTへの入力 of 適切性を検討すること

(b) ATTがデザインどおりに動作していることを判断すること

(c) ATTからの出力が意図した目的を満たしているかどうかを判断すること

これに対してボードメンバーからは様々なコメントが挙がり、今後引き続き検討が進められることとなった。例えば、同じ趣旨の要求事項が既に基準に含まれているため、上記の要求事項は必要ないとするコメントがあった一方で、上記の要求事項は現在の監査の実務と整合しており、基準に追加することは問題ないとするコメントもあった。

(3) 今後の予定

監査証拠プロジェクトは、2024年以降、監査証拠及びリスク対応に関する統合的な取組プロジェクトに内包される予定である(以下4を参照)。

4 承認—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通のコメントレターを受領した。今回の会議では「2024年から2027年の戦略及び作業計画」について承認審議が行われ、全会一致で承認された。以下は、承認された作業計画の概要である。

(1) 作業計画の概要

監査及びレビュー基準の開発及び改訂等に加え、サステナビリティ保証基準の開発及び改訂等が、IAASBの優先課題である。本作業計画では、監査及びレビュー基準の開発及び改訂等に、全リソースの約70%を充てることを考えている。

2023年以前に開始され、2024年開始時点において未完了のプロジェクトについては継続して取り組み、完了させる予定である。また、予想されるボードのキャパシティ、スタッフのリソース、2024年開始時点で進行中の作業の進捗状況等を考慮しながら、新規のプロジェクトを段階的に開始する予定である。

次の表は、2024年から2027年の間に開始することを予定している新規プロジェクトを示している。

新規プロジェクト	開始時期
<ul style="list-style-type: none"> テクノロジーに関するビジョン及びロードマップ(以下①参照) 	2024年上期
監査及びレビュー	
<ul style="list-style-type: none"> 監査証拠及びリスク対応に関する統合的な取組(テクノロジー及び内部統制に焦点を当てた対応を含む。)(以下②参照) 	2024年上期
<ul style="list-style-type: none"> IESBA倫理規程の「専門家の利用」改訂に伴う狭い範囲の修正 	2024年下期
<ul style="list-style-type: none"> 期中財務情報のレビュー(ISRE2410の改訂) 	2025年上期
<ul style="list-style-type: none"> 重要性(ISA320¹⁵の改訂) 	2025年上期
<ul style="list-style-type: none"> ISA500シリーズの他の特定の基準の現代化(テクノロジーに焦点を当てた対応を含む。)(以下③参照) 	2026年上期
<ul style="list-style-type: none"> ISA540(改訂)¹⁶の適用後レビュー 	2026年上期
<ul style="list-style-type: none"> ISA315(2019年改訂)の適用後レビュー 	2026年上期
<ul style="list-style-type: none"> ISA for LCE¹⁷のメンテナンス 	2025年上期
サステナビリティ及びその他の保証業務	
<ul style="list-style-type: none"> ISSA5000¹⁸の導入支援及び他の関連する活動 	2024年上期
<ul style="list-style-type: none"> サステナビリティに関連する追加基準の設定 	2026年上期

① テクノロジーに関するビジョン及びロードマップ

テクノロジーによる影響についてIAASBの基準でどう対処していくのかに関するIAASBの全体方針を設定する。当該方針に基づき、基準開発・改訂等に関する個々のプロジェクトにおいて、テクノロジーについての議論を行っていく予定である。

② 監査証拠及びリスク対応に関する統合的な取組

ED-500及びCPに対して、ED-500で提案されている内容は、監査証拠やテクノロジーに関する課題への対処として十分でなく、特にテクノロジーについては、ISA500だけでなくISA330¹⁹及びISA500番台の他の基準も合わせて改訂することが必要とのコメントが多く寄せられた。また、特に規制当局から、ISA500とISA330はいずれも十分かつ適切な監査証拠の入手と評価を扱っているため、両方の基準を合わせて改訂することが必要であり、ISA330については、内部統制の運用評価手続に関する規定の改訂が必要との指摘を受けた。そこで、監査証拠プロジェクトで想定されていたプロジェクトの範囲を拡大し、監査証拠及びリスク対応について統合的に取り組むこととした。本プロジェクトでは、十分かつ適切な監査証拠に関する監査人の判断に関する側面(ISA500)を扱うと共に、十分かつ適切な監査証拠を入手するため監査手続を立案し実施する監査人の責任に関する側面(ISA330及びISA520²⁰が考えられる。)を扱う。

③ ISA500シリーズの他の特定の基準の現代化

ED-500及びCPに対するコメントを踏まえ、ISA501²¹、

ISA505²²及びISA530²³について、企業及び監査人によるテクノロジーの利用による影響への対処を含めた基準の現代化を行う。


(2) 今後の予定

PIOBによる承認を経て2024年3月に「2024年から2027年の戦略及び作業計画」が公表される予定である。

<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 2021年12月に国際会計士倫理基準審議会 (International Ethics Standards Board for Accountants: IESBA)において承認された改訂「職業会計士のための国際倫理規程 (国際独立性基準を含む。)」(IESBA Code)では、「Listed Entity」は「公に取引されている事業体 (Publicly Traded Entity)」に改訂されている。
- 3 上場企業及びPIEのプロジェクトの詳細(トラック1及びトラック2の概要を含む。)については、本誌2022年7月号記事「国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 会議報告 (2022年3月会議)」を参照のこと。
- 4 ISA500「監査証拠」
- 5 ISA200「財務諸表監査における総括的な目的」
- 6 ISA315(2019年改訂)「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」
- 7 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」
- 8 国際品質マネジメント基準 (International Standard on Quality Management: ISQM)
- 9 ISQM1「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」

- 10 ISA260(改訂)「ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション」
- 11 ISA700(改訂)「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」
- 12 ISA720(改訂)「その他の記載内容に関連する監査人の責任」
- 13 国際レビュー業務基準 (International Standards on Review Engagements: ISRE) 2400(改訂)「過去財務諸表のレビュー業務」
- 14 ISRE2410「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 ISA540(改訂)「会計上の見積りの監査」
- 17 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)
- 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」
- 19 ISA330「評価したリスクに対応する監査人の手続」
- 20 ISA520「分析的手続」
- 21 ISA501「特定項目の監査証拠」
- 22 ISA505「確認」
- 23 ISA530「監査サンプリング」

*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 4 3
 研修コード	3 0 0 3
履修単位	0.5 単位