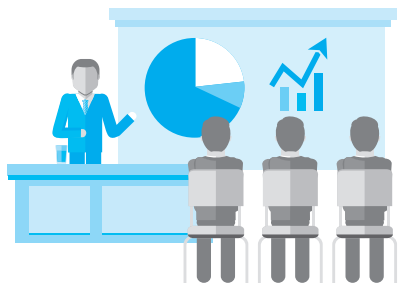


会議報告



日本公認会計士協会 常務理事
国際監査・保証基準審議会メンバー
すみだ さやか

住田 清芽

JICPAリサーチラボ研究員
国際監査・保証基準審議会テクニカル・
アドバイザー
かい さちこ

甲斐 幸子

国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 会議報告 (第87回会議)

国際監査・保証基準審議会 (IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board) の第87回会議が、2017年9月18日から22日までニューヨークで開催された。

日本からは、日本公認会計士協会より住田清芽 (ボードメンバー)、甲斐幸子 (テクニカル・アドバイザー) が、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。

1 公開草案に向けた検討—ISA315

IAASBは、クラリティ版ISA適用後モニタリング・プロジェクト及びその他のアウトリーチ活動の結果を受け、ISA315「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」の改訂プロジェクトを開始しており、2016年9月会議にて、プロジェクト・プロポーザルを承認している。今回の会議では、目的、定義及び主な論点に関する要求事項の草案が提示され、議論が行われた。以下、タスクフォースの主な提案について紹介する。

(1) 定義

- ・ 関連する取引種類、勘定残高又は開示

2016年12月のIAASB会議において、基準の柔軟性 (scalability) を確保するため、重要な取引種類、勘定残高及び開示 (significant classes of transactions, account balances and disclosures) 並びに関連するアサーション (their relevant assertions) の識別を求める要求事項を新設することで合意されていた。

当該提案に関連して、今回、以下のとおり、「アサーション」の定義の変更、「関連するアサーション」及び「関連する取引種類、勘定残高又は開示」の定義の新設が提案された。

- アサーション (assertion): 財務諸表に重要な虚偽表示リスクがないために、すべての重要な点において正当化される (valid) 必要がある、ステートメント (statement) の一式。アサーションは、財務諸表に固有の性質として定義付けたほうが分かりやすいという理由からの変更提案である。
- 関連するアサーション (relevant assertion): アサーションは、虚偽表示が、個別又は集計して重要となる可能性が「ほとんどないよりは高い (more than remote likeli-

hood)」場合、取引種類、勘定残高又は開示に「関連する」こととなる。

- 関連する取引種類、勘定残高又は開示 (relevant classes of transactions, account balances and disclosures, and their relevant assertions) : 関連するアサーションが1つ以上存在する取引種類等。2016年12月のIAASB会議では、「重要な (significant)」が使用されていたが、「重要な」は「特別な検討を必要とするリスク (significant risk)」と混乱を招くとの意見があったことから、「関連する (relevant)」が提案された。

- 固有リスクの定性的な要因

これまでの会議の議論を受け、「固有リスクの定性的な要因 (qualitative inherent risk factors)」の定義を設け、取引種類等に関連する事象又は状況の特性であり、複雑性、財務報告の枠組みの曖昧さ (ambiguity)、変化及び不確実性が例示された。

上記の提案に対し、例えば以下の意見があり、タスクフォースでさらに検討を進めることになった。

- 「アサーション」: 変更の趣旨が不明であり、現行の定義のほうが明瞭である。
- 「関連するアサーション」: 米国公開企業会計監視委員会 (PCAOB) は「reasonably possible」を使用しており、趣旨が同じであれば、同じ表現を使用すべきである。
- 「関連する取引種類、勘定残高又は開示」: 「関連する」は意味が不明瞭であり、他の表現を検討してはどうか。
- 「固有リスクの定性的な要因」: ISA540「会計上の見積りと関連する開示の監査」の改訂プロジェクトにおけ

る、重要な虚偽表示リスクの識別・評価の際の考慮要因との整合性を確保する必要がある。また、定性的な要因に不正リスクを含めるべきか検討が必要ではないか。

(2) 企業及び企業環境の理解

要求事項を、以下のとおり変更することが提案され、概ね同意が得られた。

- 適用される財務報告の枠組みの理解は、重要な虚偽表示リスクの識別・評価のために重要であることから、企業及び企業環境の理解と別箇に記載する。
- 理解が求められる企業及び企業環境の要素として、以下を記載する。
 - 事業モデルを含めた、企業の事業及び運営
 - 関連する産業、規制等の外部要因
 - 内部及び外部において企業の業績評価に使用された測定方法

(3) 内部統制

現行のISAは、「internal control」、「control」及び「control activities」の用語の使い方が整合しておらず混乱するという指摘があることから、以下のとおり用語の使い方を見直し、また、「コントロール (controls)」の定義を新設することが提案された。

- 内部統制 (internal control) : 内部統制システム全体
- 内部統制の構成要素 (components of internal control) : 内部統制の5つの構成要素
- コントロール (controls) : 企業目的を達成するためにデザインされた内部統制の構成要素に組み込まれた方針及び手続 (policies and procedures)

また、内部統制の各構成要素の理解に関する要求事項において、以下を強調することが提案された。

- 内部統制のシステムの理解は、内部統制の各構成要素の監査に関連するコントロール (つまり、方針及び手続) の理解を通じて行われること

- コントロールの理解には、コントロールの識別、デザインの評価及び業務への適用の決定が含まれること

上記の提案に対し、例えば以下のような意見があり、さらに検討を進めることになった。

- 「コントロール」が、「方針及び手続」と定義されているが、例えば企業環境は、「方針及び手続」は馴染まない。
- 提案の要求事項では、「監査に関連する内部統制」の範囲が明確になっていないのではないかと。
- 「コントロール (方針及び手続)」にフォーカスした改訂がなされている結果、情報システムの取引フローの理解に関する部分が失われている。また、「コントロール」と「統制活動」の違いが不明瞭になっている。

(4) 重要な虚偽表示リスクの識別と評価

これまでの議論を受けて、以下の変更が提案された。

- 現行どおり、財務諸表全体レベル及びアサーション・レベルの2つのレベルでの重要な虚偽表示リスクの識別・評価を要求するが、固有リスクと統制リスクの評価を別箇に要求する。
- 固有リスクの評価に関して、以下を要求する。
 - 固有リスクの定性的な要因を考慮すること
 - 関連する取引種類、勘定残高及び開示並びに関連するアサーションを識別すること
 - 識別された関連するアサーションに関連する虚偽表示の発生可能性及び影響の大きさを考慮して、固有

リスクを評価すること

- 特別な検討を必要とするリスクを決定すること
- 統制リスクの評価に関して、以下を要求する。
 - 監査に関連するコントロールについて、アサーション・レベルでどのような虚偽表示になり得るのかを関連付けること
 - 関連するアサーションに関連するコントロールが、当該アサーションについて評価された固有リスクに対応している程度を考慮すること

上記の提案に対し、固有リスクと統制リスクを分けて評価する方向性については同意が示されたが、統制リスクの評価の規定が分かりにくいと、明瞭化が必要というコメントが相次ぎ、さらなる検討を行うこととなった。

(5) 特別な検討を必要とするリスク

特別な検討を必要とするリスクの現在の定義は、循環しているとの指摘があることから、識別された重要な虚偽表示リスクのうち、以下のいずれかに該当するリスクと定義することが提案された。

- 固有リスクの定性的な要因の影響により、固有リスクがより高い(higher)と評価されたリスク
- 他のISAにおいて、特別な検討を必要とするリスクと扱われているリスク

上記の提案に対し、「より高い(higher)」という説明だけでは、リスク・スペクトラムにおける位置が不明瞭であるとの指摘や、諮問助言グループ(CAG)会議において、監査人が特別な検討を行う点が削除されることに対する反対意見があったことなどから、さらに検討を加えることとなった。

2 公開草案に向けた検討—品質管理

IAASBは、2014年後半から、品質管理に関するプロジェクトを新規に開始している。プロジェクトでは、ISQC 1の厳格性と柔軟性の確保のため、クオリティ・マネジメント・アプローチ(QMA)をISQC 1に組み込むことが検討されている。今回の会議では、審査(クオリティ・マネジメント・アプローチでは、品質リスクへの対応の1つとして位置付けられる。)及び文書化に関する論点について議論が行われた。

(1) 審査

2017年6月のIAASB会議において、審査対象となる業務の選定に関する規定はISQC 1に残し、それ以外の審査に関する規定は別の基準(ISQC 2)とすることで合意があった。今回の会議では、審査対象となる業務の選定に関する規定(ISQC 1)及びISQC 2の第1次ドラフトが提示され、議論が行われた。以下、タスクフォースの主な提案及びそれに対するメンバーからの主な意見について紹介する。

- 審査対象となる業務の選定に関する規定(ISQC 1)

事務所に対し、審査に関する方針及び手続として、(a)上場企業の財務諸表監査、(b)法令で審査が要求されている業務、(c)事務所が、クオリティ・マネジメント・プロセス(QMP)を通じて、審査の実施が適切と判断した業務を審査対象とすることを要求する案が示された。

これに対して、業務の選定の規定が十分に厳格でなく、例えば、株式上場準備中の企業や、重要な社会的影響度を有する(significant public interest)企業に関しては審査を義務付

けてはどうかとの意見が出され、さらに検討をすることとなった。

- ISQC 2の概要
 - タスクフォースの主な提案は次頁の表のとおりである。
 - 提案に対し、例えば以下の意見があり、タスクフォースでさらに検討を進めることになった。
- 全体に対する意見
 - 米国PCAOBの審査に関する基準(AS1220「審査」)には含まれているが、ISQC 2の草案には含まれていない規定について、その妥当性を検討するため両基準を比較してはどうか。
 - 審査担当者と業務責任者の責任の区分を明瞭にし、審査担当者の責任を過度に拡大しないための説明の文章を設けてはどうか。
- 審査担当者の適格性
 - 「十分な時間があること」が最初に記載されているが、その他の適格性の要件の方が重要であり、記載順序を見直してはどうか。
 - 専門的な能力及び企業が属する業種における十分な知識は重要であり、適切な権限付けとは別項目とすべきである。
- 審査の実施
 - 要求事項及び適用指針の表現は、業務チームが行った重要な判断を超えた領域に関しても評価が求められているようにみえる。

(2) 文書化

タスクフォースから、ISQC 1に含める事務所のクオリティ・マネジメント・システム(QMシステム)の文書化に関する要求事項及び適用指針の草案が示された。以下のとおり、文書化の原則を示す要求事項と、一部の構成要素に関する具体的な文書化の要求事項を設けるこ

表：ISQC 2 の概要

- 目的及び定義 ISQC 2 には、(a)審査担当者の選任、審査の実施及び文書化に関する方針又は手続の設定に関する事務所の責任、(b)事務所の方針又は手続に従って審査を実施する審査担当者の責任の 2 つの目的を設ける。 - 定義 審査担当者の定義から、「…これらの者で構成されるチーム…」を削除し、審査担当者が他の者のサポートを受ける場合があることについては、適用指針で説明する。 - 審査担当者の適格性 審査担当者の適格性として以下を要求する。 - 十分な時間があること - 審査対象の業務及び業務チームに対する客観性を有すること - 該当する場合、審査担当者に関する法令を遵守していること - 以下を通じた、適切な権威付け (appropriate authority) があること - 専門的な能力及び企業が属する業種における十分な知識 - 同様の性質及び複雑性を有する業務における十分に適切な経験 - 審査の実施 審査の手続には、以下を含めることを要求する。 - 業務責任者との重要な判断に関する討議 - 財務諸表又はその他の主題情報の検討 - 以下に関する、業務チームが行った重要な判断を評価するための手続 - 該当する場合、業務の戦略及び計画 - 業務の実施 - 業務チームが到達した総括的な結論及び業務報告書の草案 また、適用指針において、ISAにおいて重要な判断 (significant judgment) 又は重要な事項 (significant matter) として記述されている内容をベースに、業務チームが行う重要な判断の例を示す。 - 審査の文書化 事務所に対して、以下を要求する。 - 審査担当者の選任及び審査の実施に関する方針及び手続の文書化 - 審査担当者の選任、審査の実施に関する文書化の方針及び手続の設定	
--	--

とが提案された。

- 文書化の原則
事務所は、QMシステムに関連する事項を文書化しなければならない。当該文書化は、以下でなければならない。
 - 業務チーム及びQMシステムにおいて役割を担う者がQMシステムの

構成要素をバラツキなく理解し、適用できる程度に十分であること

- QMシステムの各構成要素の運用状況の証拠を提供すること
- 一部の構成要素に対する具体的な文書化
以下の事項を含めた文書化が行わ

れなければならない。

- 事務所の品質目標及び品質リスク
- 事務所の対応が事務所の品質リスクにどう対応しているかの説明
- 関連する場合、事務所における品質に関する最終的な責任を有する者及びQMシステムの運用責任を有する者の定期的な業績評価の結果
- 実施した監視活動の証拠、その結果、識別された根本原因及び是正措置

上記の提案に対し、メンバーから、方向性には賛同があったが、適用の柔軟性 (scalability) をより確保することが必要ではないか、外部検査の結果も文書化に含まれることを明示する必要があるのではないかな等の意見があり、さらにタスクフォースで検討を進めることになった。

3 その他

今回の会議では、上記のほか、主に以下に関する議論や報告が行われた。

- 合意された手続業務：2016年11月に公表したディスカッション・ペーパー (2017年3月コメント締切) に対して寄せられたコメントの概要についての報告がなされ、ISRS4400「財務情報に関する合意された手続業務」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。プロジェクト・プロポーザルでは、2018年12月に公開草案の承認及び2019年12月に最終基準の承認が予定されている。
- ISA540：2017年4月に公表した公開草案ISA540(改訂)「会計上の見積りと関連する開示の監査」(2017年8月コメント締切) に対して寄せられたコメントの概要が説明された。3つのリスク要因、固有リスクの評価の分岐点

(低/低以外)の適切性、実務への適用可能性、最終化の時間軸、PCAOBが2017年6月に公表した会計上の見積りの監査に関する監査基準の公開草案との比較など、10月のIAASB会議における詳細な議論に向けて、様々な意見が出された。

- グループ監査:利害関係者に対して、ISA600プロジェクトの現在までの検討

状況及び今後の予定について知らせるためのプロジェクト・アップデートのドラフトの検討が行われた。

- データ分析:2016年9月に公表したコメント要請文書(2017年2月コメント締切)に対して寄せられたコメントの概要が説明された。
- 国際会計士倫理基準委員会(IESBA)との合同セッション:IAASBと

IESBAの連携及び将来の戦略及び作業計画の期間の調整に関する議論が行われた。IESBAの次期の戦略期間の最終年度と合わせるため、IAASBの次期の戦略期間を2020年から2023年の4か年とすることになった。