

IAASB会議報告（第48回会議） ニューヨーク会議

国際監査・保証基準審議会メンバー せきぐち ともかず 関口 智和

※IAASB：国際監査・保証基準審議会

国際監査・保証基準審議会（IAASB：International Auditing and Assurance Standards Board 「アイ・ダブル・エー・エス・ビー」と発音）は、国際的な監査及び保証基準を開発している。今回の会議（第48回¹）は、2012年9月17日から21日にかけてニューヨーク（米国）において、メンバー及びオブザーバーが出席の上、開催された。日本からは、筆者がメンバーとして出席したほか、金融庁（企業会計審議会）より、五十嵐則夫委員（横浜国立大学教授）がオブザーバーとして出席した。本稿において、会議の概要について紹介したい。

1 公表物の検討

(1) ISA720「監査した財務諸表及びそれに対する監査報告書が含まれる、又は、それと一緒に発行される開示書類におけるその他の記載内容に関連する監査人の責任」

IAASBは、財務諸表以外の情報が充実する等、取り巻く環境が変化していることを踏まえ、国際監査基準（ISA）720の見直しに向けた検討を開始している。今回の会議では、これまでの会議で積み残しとなっていた論点（その他の記載内容に関して必要な作業等）について検討を行った上で、公開草案化について公表議決が行われた（反対者1名、棄権者1名）。

● **反対者の理由：**その他の記載内容は、そもそも監査対象でないため、これに対する監査人の責任は関連する倫理規則²の定め³に立脚

すべきと考えているが、基準案は、必ずしもそのとおりでない。これにより、基準の趣旨や「重要な相違」の考え方等について、基準案に同意できない部分がある。

● **棄権者の理由：**「重要な相違」の考え方について同意していない。この点、ボードとしては、これまでに十分に議論を尽くしたのかもしれないが、自分は2012年度からメンバーになっているため、個人的に、十分な議論を尽くしたとは考えていない。

なお、公開草案の概要については、27頁をご参照いただきたい。

2 論点の検討

(1) 開示情報の監査

IAASBは、近年における財務報告に関する規制や基準が財務諸表の注記情報の監査に与える影響を検討するために、2011年1月に討議資料

「財務報告の進化する性質：開示とその監査への影響」を公表したほか、その後、受領したコメントを踏まえ、フィードバック文書を公表している。

今回の会議では、これまでに行われた検討を踏まえ、今後、正式なプロジェクトとして取り組んでいく旨が提案され、承認された。プロジェクトの主な概要は、次のとおり。

● **目的：**財務報告の枠組みによって要求される開示情報の監査について、ISAの改訂が必要か否かを検討するとともに、国際監査実務ノート（IAPN）やスタッフQ&Aの開発が必要か否か等について検討する（年次報告書における監査対象外の情報－MD&A等－は、本プロジェクトの対象外とされている。）。

● **検討事項：**これまでの議論を踏まえ、今後、開示情報に対する重要性の概念の適用のあり方、開示情報に関する虚偽表示の評価のあ

り方、様々な開示情報についての十分かつ適切な監査証拠の範囲等について、検討することが予定されている。

- **公開草案化等の時期**：本プロジェクトは、会計基準設定主体ほかとの連携が必要とされており、IAASBの取組みもこれらに影響を受ける部分があると考えられる。このため、現時点で、公開草案化等に関する具体的な時期は示していない。

(2) ISAE3000「過去財務情報の監査又はレビュー以外の保証業務」

IAASBは、現行の国際保証業務基準（ISAE）3000の適用において得られた経験等を踏まえて要求事項や適用指針を拡充するとともに、クラリティ起草方針を採用するため、2009年3月以降、ISAE3000の改訂作業を行っており、同時に、保証業務のフレームワークについても適合修正を行っている。

今回の会議では、2011年4月に公表された公開草案に対して寄せられたコメントのうち、合理的保証業務と限定的保証業務の定義、限定的保証業務について必要な手続、限定的保証業務における報告書のあり方について検討がされた。今後、他の基準との整合性等にも留意しつつ、引き続き、検討を進めることが予定されている。

(3) 監査報告

IAASBは、監査報告の見直しに向けた取組みを進めており、2012年6月に監査報告書の文例を示したコメント募集文書「コメント募集：監査人の報告書の改善」（コメント期限：2012年10月8日）を公表している。

今回の会議においては、現在、コメント募集文書において広く意見を

募っている途上であるため、踏み込んだ議論はされなかったが、これまでに開催された円卓会議（ニューヨーク、ブリュッセル）で示された意見について概要が紹介された。また、今後のプロジェクトの進め方について、主に次の点について確認がされた。

- **監査報告に関する基準の体系**（監査報告に関する網羅的な基準を設けずに、ISA700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」、ISA705「独立監査人の監査報告における除外事項付意見」、ISA706「独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分」等の形で異なるテーマを扱う。）は、現行のものを概ね維持することとする。
- 仮に、監査人によるコメント区分を導入する場合、ISA706に関連する要求事項を新設することとする。
- **監査人と統治責任者とのコミュニケーション**については、国際的に様々な議論がされているが、当面、監査報告のプロジェクトとの関連で特に必要な部分に絞ってISA改訂に関する検討を進めていくこととする。

(4) その他

今回の会議においては、上記以外に、主に次の事項について議論を行った。

① 監査品質のフレームワーク

IAASBでは、監査品質に関するプロジェクトに関して、2011年1月に「監査品質：IAASBの見解」という比較的簡潔な文書を公表している。IAASBは、その後、監査品質に関する国際的なフレームワークに関する文書の開発に着手しており、今回の

会議では、文案について議論が行われた。

フレームワークに関する文書（案）においては、監査品質に関して、(i)インプット要因、(ii)アウトプット要因、(iii)監査品質に影響を与える財務報告のサプライチェーンにおける主な関係、(iv)背景要因、(v)グループ監査や公的部門及び小規模監査と小規模監査事務所に関する考慮事項が示されている。また、インプット要因については、監査契約レベル、事務所レベル、国レベルで、監査品質に影響を与える要因が示されている。

IAASBは、今後、2012年12月会議において、同文書を公開草案として承認することを予定している。

② スタッフQ&A「ISQC 1の規模等に応じた適用」

IAASBは、国際品質管理基準（ISQC）1「財務諸表の監査及びレビュー、その他保証業務、関連サービス業務を行う事務所における品質管理」を公表している。ISQC 1は、IAASBの基準が対象とする業務を提供するすべての事務所に対して適用するとされているが、小規模事務所による本基準の適用のあり方について、IAASBに対して質問が寄せられていた。このため、IAASBは、スタッフQ&Aを公表し、ISQC 1について規模等に応じた適用のあり方について、次の点に関する説明を行うことを予定している。

（質問1）

小規模事務所の性質が大手事務所のものとは大きく異なっているという事実について、ISQC 1はどのように対処しているか。

（質問2）

小規模事務所におけるISQC 1の適用は、大手事務所における適用と

どのように異なり得るか。

(質問3)

小規模事務所における品質管理体制の実施に関して、ISQC 1はどのようなガイダンスを与えているか。

(質問4)

品質管理レビューに関する要求事項に関して、個人事務所又は少数のパートナーしかいない事務所はどのようにISQC 1の要求事項を遵守することができるか。

(質問5)

ISQC 1のモニタリングの要素に関して、小規模事務所（個人事務所を含む。）にとって関連のある考慮事項には、どのようなものがあるか。

(質問6)

小規模事務所にとっての品質管理体制の文書化の要求事項は、大手事

務所のものと比較して、どのように異なり得るか。

③ IASBとのリエゾン

IAASBは、監査可能性の観点から、IASBとのリエゾン・プロジェクトを行っており、作業グループにおいてIASBから公表される公開草案等に関する検討が行われ、必要に応じて、コメントレターの提出を含むコミュニケーションを行っている。今回の会議では、IASBからPK理事を招いた上で、これまでにIAASBから提供したコメントに対するフィードバックが行われたほか、今後のリエゾン活動のあり方等について意見交換が行われた。

〈注〉

1 電話会議による会議の開催は除

く。

2 国際会計士倫理基準審議会（IESBA）が発行する倫理規則では、第110章において、職業会計士は、次のような情報が含まれていることを認識しながら、報告書やその他の情報等に関与してはならないとされている。

- ① 重要な虚偽又は誤解を招く陳述が含まれる情報
- ② 業務上必要とされる注意を怠って作成された陳述又は情報が含まれる情報
- ③ 必要な情報を省略する又は曖昧にすることにより誤解を生じさせるような場合において、当該情報を省略する又は曖昧にする情報

ISA720「監査した財務諸表及びそれに対する監査報告書が含まれる、又は、それと一緒に発行される開示書類におけるその他の記載内容に関連する監査人の責任」について

1. 本プロジェクトの経緯

クラリティ・プロジェクトを実施する過程、及び、2009年から3か年の戦略及び作業計画を策定する過程において、現行のISA720「監査した財務諸表が含まれる開示書類におけるその他の記載内容に関連する監査人の責任」について、財務報告の環境の変化を踏まえ、引き続き、十分かつ目的に合致したものとなるようにすべきとの見解が関係者から示された。こうした見解を踏まえ、IAASBは、2009年12月会議において、ISA720を改訂するプロジェクトを立ち上げることに合意し、同基準が対象とする情報の範囲（電子媒体による情報の配布に関する検討を含む）、監査人が実施する作業の種類及び範囲、監査報告書における取扱い等について検討を進めてきた。当該検討過程を踏まえ、IAASBは、2012年9月会議で公表議決をした上で、同年11月に本基準の改訂に関する公開草案（以下「本公開草案」という。）を公表している。

2. 公開草案の概要

今回の公開草案では、現行の基準と比較して、主に、次のような変更を行うことが提案されている。

- **対象とする情報の範囲**：現行のISA720では、監査した財務諸表及びそれに対する監査報告書が含まれる（containing）開示書類におけるその他の記載内容を対象としている。他方、本公開草案では、「当初発行」（initial release）に伴い企業が発行する開示書類におけるその他の記載内容（監査した財務諸表及びそれに対する監査報告書以外の財務及び非財務の情報）が対象とされている。なお、基準が対象とする開示書類には、監査した財務諸表が含まれる開示書類のほか、監査した財務諸表及びそれに対する監査報告書と「一緒に発行」

(accompany) される場合についても、その主な目的が監査した財務諸表又は財務報告プロセスに関する利用者の理解を向上させるためにコメントを提供することであれば、基準の対象になるとしている。

- **監査人が実施する手続**：現行のISA720では、その他の記載内容を通読すること（read）が要求されているが、本公開草案では、監査人が監査の過程で得た企業及び企業環境に関する監査人の理解に照らして、その他の記載内容を「通読し考慮すること」（read and consider）が要求されるとともに、これに関して適用指針が大幅に拡充されている。
- **重要な相違（material inconsistencies）**：現行のISA720では、その他の記載内容に対する監査人の責任との関連で、「相違（その他の記載内容が、監査した財務諸表に含まれる情報と矛盾していること）」と「事実の虚偽記載（その他の記載内容のうち、監査した財務諸表に記載された事項と関連しない情報が、不正確に記載又は表示されていること）」という2つの定義が設けられ、要求事項もそれぞれ分けて設定されていた。本公開草案では、これが「その他の記載内容における相違」に一本化され、要求事項も、「重要な相違」を識別した場合の監査人の対応として整理されている。なお、その他の記載内容に「重要な相違」がある場合とは、次のいずれかに該当し、かつ重要である場合（すなわち、監査した財務諸表及びその他の記載内容が、全体として、監査報告書が作成される利用者の経済的意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合）とされている。
 - その他の記載内容に、誤りがある（incorrect）、合理的でない（unreasonable）、又は不適切（inappropriate）な情報が含まれている
 - その他の記載内容で扱われている事項を適切に理解するために必要な情報を省略する（omits）、又はそれを曖昧にする（obscures）ような方法で、当該その他の記載内容が表示されている
- **監査報告書における記載**：本公開草案では、2012年6月にIAASBが公表したコメント募集文書「コメント募集：監査人の報告書の改善」と概ね整合的に、次の事項について、監査報告書に記載することを要求事項とする旨が提案されている。
 - その他の記載内容に関する監査人の責任
 - 監査人が財務諸表監査の過程で通読して考慮した、その他の記載内容を含む開示書類の名称
 - その他の記載内容を通読して考慮した結果、監査人がその他の記載内容における重要な相違を識別したか否か（その場合、その旨を含む。）
 - 監査人は、その他の記載内容を監査又はレビューしておらず、よって、その他の記載内容に監査意見やレビューの結論は表明しない旨
- **監査調書への記載**：現行のISA720では、監査調書の記載に関する要求事項は設けられていないが、本公開草案では、「重要な相違」を識別した場合における対応について監査調書に記載するとともに、本基準に基づく作業を実施した開示書類を監査調書に残すことが要求されている。

3. 今後の予定

IAASBは、公開草案（コメント期限：2013年3月）に寄せられたコメントを踏まえ、再度検討を行った上で、可能であれば、2013年中に最終化することを予定している。なお、基準等の適用日は、最終化後、12か月から15か月後とすることが予定されている。また、IAASBは、本基準が完成した後、業績速報に関する監査人の責任について検討を行っていくことを予定している。