

# 国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 会議報告 (第70回会議)

日本公認会計士協会 常務理事 すみだ さやか 住田 清芽

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: International Auditing and Assurance Standards Board) の第70回会議<sup>1</sup>が、2015年6月15日から19日までニューヨークで開催された。会議には、パブリック・メンバー3名 (オーストラリア監査・保証基準審議会議長、ベルギーの銀行監督当局者及びINTOSAI (最高会計検査機関国際組織) からの代表)、非実務家6名 (アメリカ、イギリス、カナダ、中国、ドイツから各1名、オランダ選出の議長1名)、実務家9名 (アメリカから3名、アイルランド、オーストラリア、フランス、ブラジル、ロシア、日本から各1名) の計18名のボードメンバーと各ボードメンバーのテクニカル・アドバイザー、さらにオブザーバー2名 (日本の金融庁・企業会計審議会及びIAASBの諮問助言グループ (CAG: Consultative Advisory Group) 議長) 及び公益監視委員会 (PIOB: Public Interest Oversight Board) のメンバー1名、IAASBスタッフの総勢40数名が参加した。

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) が参加したほか、金融庁 (企業会計審議会) より五十嵐則夫委員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 公開草案の承認

### (1) 違法行為への対応 (ISA250等)

2015年5月、国際会計士倫理基準審議会 (IESBA) から、再公開草案「違法行為への対応 (Responding to Non-Compliance or Suspected Non-Compliance with Laws and Regulations)」(以下「IESBAの再公開草案」という。) が公表されている (コメント期限: 2015年9月4日)。

IAASBは、2015年3月会議において、IESBAの再公開草案を受け、IESBA倫理規程とIAASB基準 (特に、国際監査基準 (ISA) 250「財務諸表監査における法令の検討」) の整合

性を維持するために必要な範囲での限定的な修正を行うこと、2015年6月会議で公開草案の承認審議を行い、IESBAが倫理規程を最終化するのと同時期に、関連するIAASB基準の修正の最終化を行うことで同意していた。今回の会議での審議の結果、出席ボードメンバー全員の賛成により公開草案が承認され、2015年7月23日に公表されている (コメント期限: 2015年10月21日)。

公開草案に含まれるISA250の修正の提案は、主に以下のとおりである。

#### (i) 規制当局等への違法行為の報告と守秘義務との関係

IESBAの再公開草案では、監査人

が違法行為又はその疑いに気付いた場合、追加的対応策 (further action) として法令又は倫理上の義務又は権利 (legal or ethical duty or right) に基づき適切な当局への通報を行うことが適切と判断した場合、守秘義務が解除されることが明瞭化されている。当該改訂との整合性を確保するため、ISA250における、規制当局等への違法行為の報告に関する要求事項及び適用指針の表現が見直されている。

#### (ii) 職業倫理に関する規定が財務諸表監査に及ぼす影響の明瞭化

ISA250の序説において、監査人は、企業の違法行為に関連して、職業倫理に関する規定上、追加的な責

任を有する場合がある旨、職業倫理に関する規定の遵守によって、ISAに基づく監査人の作業に関連する情報がもたらされる場合がある旨の説明が追加されている。また、監査人は、例えば、職業倫理に関する規定に基づき求められる対応の実施等、ISA250において法令遵守に関する監査人の検討として実施が求められる手続以外によっても、違法行為に関する情報に気付くことがあり、その場合にも、識別された違法行為又はその疑いがある場合の監査手続に関する要求事項が適用となる旨の説明が適用指針に追加されている。

### (iii) 対象となる法令の範囲の分類及び例示

IESBAの再公開草案では、対象となる法令の範囲としてISA250と同じ2つの分類<sup>2</sup>が示されているが、当該分類に従って対象となる法令には、以下を扱うものが含まれることが例示されている。

- 不正 (fraud)、汚職、贈収賄
- マネー・ロンダリング、テロリストへの資金供与、犯罪収益
- 証券市場及び取引
- 銀行並びにその他の金融商品及びサービス
- 税金及び年金に係る債務及び支払
- 環境保護
- 公共の健康及び安全

これら法令の例示は、IESBAの再公開草案においてのみ示されているものであり、明瞭化のため、ISA250における法令の2つの分類の記述に関連した適用指針として追加されている。

### (2) 監査報告 (ISA810)

IAASBは、2015年1月に、2014年9月に最終化された新しい監査報告

関連基準を受けて、必要な変更について、ISA800「特別な考慮事項—特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表に対する監査」、及びISA805「特別な考慮事項—個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査」の改訂に関する公開草案を公表している（以下の「2.(1) 監査報告 (ISA800及びISA805)」参照。)。一方で、ISA810「要約財務諸表に関する報告業務」については、ISA810の業務の性質は財務諸表監査と実質的に異なること等を考慮し、ISA810の改訂は公開草案に含めず、ISA810に変更が必要と考えるか等、改訂の方向性に関する質問のみ設けていた。

今回の会議では、ISA800及びISA805の改訂に関する公開草案に寄せられた、ISA810の改訂の方向性に関する質問に対するコメントや、2015年3月会議での審議内容を踏まえ、作業グループから、限定的な範囲での修正を行ってはどうかという提案がなされ、公開草案のドラフトが提示され、承認決議が行われた。作業グループによるISA810の改訂の主な提案は、以下のとおりであった。

#### (i) 監査済財務諸表に対する監査報告書に含まれる記述への参照

##### ① 継続企業に関する重要な不確実性及びその他の記載内容に係る重要な虚偽記載

現行のISA810第17項では、監査済財務諸表に対する監査報告書において限定意見を表明している、又は強調事項区分若しくはその他の事項区分を設けている場合に関する要求事項が設けられている。新しい監査報告関連基準では、従来、それぞれ強調事項区分及びその他の事項区分として扱われていた、継続企業に関

する重要な不確実性及びその他の記載内容に係る重要な虚偽記載に関する記述を、別区分として独立して記述することが要求されている。そこで、これら2つの区分が、現行と同様に第17項の対象となるように、記述を変更する。

#### ② 監査上の主要な事項

監査済財務諸表に対する監査報告書において、監査上の主要な事項のコミュニケーションが行われている場合、要約財務諸表に対する報告書に、「監査済財務諸表に対する監査報告書において、監査上の主要な事項のコミュニケーションが行われている」旨の記述を新たに要求する。

#### (ii) 要約財務諸表に対する報告書の記載項目の記載順序及び記載例

要約財務諸表に対する報告書の記載例における各記載項目の記載順序を、改訂版ISA700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」における監査報告書の記載例と整合させる。ただし、特定の記載順序や小見出しの使用を義務付けることはしない。また、監査済財務諸表に対する監査報告書において、継続企業に関する重要な不確実性区分及び監査上の主要な事項のコミュニケーションが含まれている場合の記述を記載例に加える。

審議の結果、文言の若干の修正の上で、出席ボードメンバー全員の賛成により公開草案が承認され、2015年8月3日に公表されている（コメント期限：2015年11月2日）。

## 2 論点の検討—最終化に向けた検討

### (1) 監査報告 (ISA800及びISA805)

IAASBは、2015年1月に、2014年9月に最終化された新しい監査報告

関連基準を受けた必要な変更について、ISA800及びISA805の改訂に関する公開草案を公表している（コメント期限：2015年4月22日）。同公開草案には、43通のコメントレターが寄せられた。今回の会議では、公開草案に寄せられたコメントを踏まえた作業グループにおける検討結果が提示され、主に以下の点について審議が行われた。

(i) 企業の完全な一組の財務諸表に対する監査報告書に含まれる記述との関係（継続企業、その他の記載内容及び監査上の主要な事項）

公開草案に対するコメントレターには、特にISA805の改訂に関して、提案されている要求事項及び適用指針の趣旨が不明瞭である、より具体的なガイダンスが必要であるという指摘が多かった。そこで、作業グループから、公開草案における柔軟性を重視するアプローチを変更し、一貫性を重視するため、以下の2つの要求事項を設けること、また、ISA800にも同様の要求事項を設定することが提案された。

① 企業の完全な一組の財務諸表に対する監査報告書において、除外事項付意見、強調事項区分、その他の事項区分、「継続企業に関する重要な不確実性」区分、又はその他の記載内容に含まれる未修正の重要な虚偽記載に関する記述が含まれる場合、当該事項が特別目的の財務諸表又は個別の財務表若しくは財務諸表項目等に対する監査報告書に及ぼす影響を判断することを要求する。

② 企業の完全な一組の財務諸表に対する監査報告書において、除外事項付意見、強調事項区分、その他の事項区分、「継続企業に関する

重要な不確実性」区分、監査上の主要な事項のコミュニケーション、又はその他の記載内容に含まれる未修正の重要な虚偽記載に関する記述が含まれる場合、特別目的の財務諸表又は個別の財務表若しくは財務諸表項目等に対する監査報告書において、企業の完全な一組の財務諸表に対する監査報告書に当該事項が含まれている旨の参照を設けることを要求する。

これに対して、ボードメンバーからは、①に関して、企業の完全な一組の財務諸表に対する監査報告書において監査上の主要な事項のコミュニケーションが行われている場合が対象とされていないのは、新しい監査報告関連基準において、監査上の主要な事項と強調事項の概念が関連付けられていることと整合しない、また、②に関して、企業の完全な一組の財務諸表に対する監査報告書に記述されている内容が、ISA800又はISA805に基づく監査業務に全く関連しない場合も含め、一律に参照を要求することになり柔軟性がない等、懸念のコメントが多かった。よって、ボードメンバーの意見を受け、今後、作業グループで再検討することになった。

(ii) ISA260との関係（統治責任者とのコミュニケーション）

公開草案に対して、特別目的の財務諸表や個別の財務表又は財務諸表項目等の作成責任を有する者と別に、当該財務報告プロセスの監視責任を有する者が存在しない場合に、ISA800及びISA805に基づく監査業務において、監査上の主要な事項のコミュニケーションを任意適用する際におけるガイダンスの必要性に関するコメントがあった。

そこで、作業グループから、現行のISA800の適用指針に含まれる、統治責任者が特別目的の財務諸表の作成に係る財務報告プロセスを監視する責任を有さない場合、ISA260「統治責任者とのコミュニケーション」の要求事項は、特別目的の財務諸表の監査には関連しないことがある旨の記述を削除し、新たな適用指針として、ISA260においては、企業統治の構造に応じてコミュニケーションを行うことが適切な統治責任者を判断することが要求されており、また、一部の企業においては、統治責任者が、財務諸表の作成責任を有する者と同じ場合もあることが説明されている旨の記述を設け、同様の指針を、ISA805の適用指針にも追加することが提案された。

### 3 論点の検討—新規プロジェクト

IAASBは、2014年まで、監査報告の改訂に係るプロジェクトに活動の焦点を置いていたが、関連するISAが最終化され、2015年1月に公表されたことを受け、2014年後半から、新規のプロジェクトを開始している。このうち、主要な3つのプロジェクト（品質管理、グループ監査、金融機関の監査に係る特別考慮事項）及び職業的懐疑心に関しては、プロジェクトごとにディスカッション・ペーパーを別箇に公表するのではなく、共同ディスカッション・ペーパー（Combined Discussion Paper）としてまとめて公表する方向で検討が進められている。今回の会議では、共同ディスカッション・ペーパーの全体的な方向性が議論されたほか、2015年3月会議での審議に引き続き、各プロジェクトについて、共同ディ

スカッション・ペーパーに含める論点やプロジェクトの方向性に関する議論が行われた。各プロジェクトについて行われた主な議論は下記のとおりである。

#### (1) 品質管理基準

作業グループから、国際品質管理基準（ISQC）1「財務諸表の監査及びレビュー並びにその他の保証及び関連サービス業務を行う事務所の品質管理」の改訂の在り方の検討において役立つと考えられる、内部統制、リスク管理、品質管理、ガバナンス又は監査品質について扱っているIAASB以外の団体による他の基準等<sup>3</sup>と、ISQC 1の構成及び要求事項の比較分析を行った検討結果が提示された。また、ISQC 1の改訂の方法として、以下の2つの方法が提示された。

##### (i) 基準の構成を含めた全体的な見直し

ISQC 1を、IAASB以外の団体による現行の他の基準等（特に、COSO「全社的リスクマネジメントの枠組み」）とより整合させるために、基準の構成を含めた全体的な見直しを行う。見直しには、例えば以下が含まれる。

- 事務所に対し、品質に関する目的の設定、リスク評価、評価したリスクへの対応を要求する。
- 発見的な方針及び手続よりも、防止的な方針及び手続（事務所のリーダーシップ、業務実施等）をより強調する。

##### (ii) 現行のISQC 1の構成をベースにしたアップデート

現行のISQC 1の構成は維持したまま、必要な改訂を行う。

これに対し、メンバーからは、(i)（基準の構成を含めた全体的な見直

し）を支持する意見が多かった。また、作業グループから、IAASB以外の団体による他の基準等とISQC 1の最も大きな相違は、外部に対する報告（透明性報告書や財務諸表）に関する指針をISQC 1は扱っていないことであるが、当該論点は、品質管理基準の枠外と考えられること、特に透明性報告書に関しては、各国の要求事項が様々であることから、プロジェクトの論点に含めないことが提案された。これに対して、複数のボードメンバーから、透明性報告書に関しては、共同ディスカッション・ペーパーに論点として含め、議論の場を提供することは価値があるのではないかとの意見があった。

#### (2) グループ監査

共同ディスカッション・ペーパーに含めることが検討できる論点について、関連する現行のISA600「グループ監査」の規定とともに、識別されている問題と作業グループの予備的見解が示され、メンバーの意見が求められた。また、会社が設立又は登録されている国及びエンゲージメント・パートナーが所属する監査事務所が所在する国と、会社の事業活動が実際に行われている国や会計記録等が保管されている国が異なる状況における監査（通称、「レター・ボックス監査」という。）に対するISA600の適用に関するスタッフ・ペーパーのドラフトが提示され、文言の修正の上で公表することに、概して賛同の意見があった。2015年8月14日に、スタッフ監査実務アラートとして公表されている。

#### (3) 金融機関の監査に係る特別考慮事項

2015年3月会議において、ボードメンバーからは、銀行及び保険監督

当局との関係に関する国際監査実務ノート（IAPN）の策定を優先して進め、その他の論点については、今後のプロジェクトの進め方を決定するために、ディスカッション・ペーパーによる意見募集を含めたりサーチや情報収集活動をさらに行ってはどうかとの意見が多かった。しかしながら、その後、作業グループがアウトリーチ活動（特に、金融安定理事会（FSB）との対話）を行った際、2014年7月に公表された国際財務報告基準（IFRS）第9号「金融商品」の適用（特に予想信用損失モデルへの移行）が、財務諸表監査に及ぼす影響の検討を緊急に行う必要性について強い要請があった。そこで、作業グループから、銀行及び保険監督当局との関係に関するIAPNの策定の前に、IFRS第9号の適用に関連した対応を優先してはどうかとの提案がなされた。

これに対し、ボードメンバーからは、アウトリーチ活動等で指摘されている監査上の論点は、IFRS第9号の適用により新たに生じるものではなく、公正価値の監査に関連して既に存在している論点であり、プロジェクトの優先項目を変更することに疑問があるとの指摘や、IFRS第9号の適用対象は金融機関のみではないこと、また、ISAは会計基準に対して中立であるべきことから、金融機関の監査のみにフォーカスを当ててISAを変更すべきではないとの懸念のコメントがあった。一方で、IFRS第9号の適用は、金融機関において特に影響が大きいこと、また、IAASBに対し、監査基準上における対応の必要性の検討を求める強いニーズがあることを考慮すると、IFRS第9号の適用への対応の可否の検討

を優先し、当該検討の出発点として、金融機関の監査に及ぼす影響の検討を行うべきとの意見があった。そこで、以下の方法で検討を進めることで、概して合意があった。

- 検討の出発点として、作業グループが、金融機関の監査における、IFRS第9号により生じるISA540「会計上の見積りの監査」の適用上の問題についての分析・検討を行う（ISA540のギャップ分析）。
- ISA540のギャップ分析の結果、識別された問題があれば、当該問題が、全ての企業の監査に関連するのか、又は金融機関の監査に特有の問題なのか等を考慮した上で、対処方法（ISA540の要求事項の改訂、ガイダンスの策定等）を決定する。

## 4 その他

今回の会議では、上記のほか、様々な審議・報告やプレゼンテーションが行われた。主な内容を以下に記載する。

### (1) 審議・報告

- データ分析：作業グループからの報告
- 合意された手続：作業グループからの報告
- 新しい監査報告関連基準の早期適用の可否に関する審議

### (2) プレゼンテーション（パネルセッション）

- 職業的懐疑心
- 統合報告に関する動向
- 銀行の監査

### 〈注〉

- 1 第69回会議は、2015年4月29日に電話会議により開催されている。

- 2 ①財務諸表の重要な金額及び開示の決定に直接影響を及ぼすものとして一般的に認識されている法令、及び、②その他の法令で、財務諸表の金額及び開示の決定に直接影響を及ぼさないが、事業運営、事業継続能力又は重大な罰則を科されないために遵守することが必要な法令
- 3 アジェンダ資料では、以下が列挙されている。
  - トレッドウェイ委員会組織委員会（COSO）「内部統制の統合的枠組み」（2013年改訂）
  - COSO「全社リスクマネジメントの枠組み」（2004年）
  - ISO90001「品質マネジメントシステム」（2008年）
  - Open Compliance & Ethics Group「GRC機能モデル（Red Book）」
  - 英国財務報告評議会（FRC）及びイングランド・ウェールズ勅許会計士協会（ICAEW）「監査事務所のガバナンスコード」（2010年）
  - オランダ勅許会計士協会（NBA）「監視と透明性：PIEライセンスを有する監査事務所のためのコード」（2012年）
  - 欧州委員会（EC）改正法定監査指令（2014年）
  - 米国監査品質センター（CAQ）「監査品質の指標に対するアプローチ」（2014年）