

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

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71回会議)

国際監査・保証基準審議会 (IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board) の第71回会議が、2015年9月21日から25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 最終基準の承認

(1) 監査報告 (ISA800及びISA805)

IAASBは、2015年1月に、国際監査基準 (ISA) 800「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「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(コメント期限:2015年4月22日)。同公開草案は、同月に公表された新しい監査報告関連の基準 (ISA701「独立監

査人の監査報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーション」等)を受けて、必要な変更を提案するものであり、43通のコメントレターが寄せられた。

今回の会議では、寄せられたコメントや前回までの審議を踏まえ、改訂基準の最終化に向けた審議が行われ、結果、出席ボードメンバー全員の賛成により、ISA800及びISA805の改訂が承認された。改訂基準は、今後、公益監視委員会 (PIOB) での審議を経て公表され、新しい監査報告関連の基準と同様、2016年12月15日以降終了する事業年度に係る監査から適用となる予定である。今回の会議において議論された主な点は、以下のとおりである。

(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) (ISA 805)

前回の会議の結果を受け、作業グループから以下の案が示され、記述の一部修正を行った上で同意された。

① 現行の要求事項に記述を追加し、

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、当該事項が個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査及び監査報告書に及ぼす影響を考慮することを要求する（注：下線部が現行の要求事項への追加部分）。

② 上記の要求事項に関連して、以下の適用指針を設ける。

- 個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査及び監査報告書に及ぼす影響を考慮する際に関連する要因及び影響の有無の具体例
- 完全な一組の財務諸表に対する監査報告書の監査上の主要な事項区分に記載される、当該事項への対応に関する情報は、監査人が、個別の財務表又は財務諸表項目等の監査において、当該事項への対応を決定する際にも役立つ場合がある旨の説明
- 監査人は、完全な一組の財務諸表に対する監査報告書に含まれる特定の事項（例えば、「継続企業に関する重要な不確実性」区分）が個別の財務表又は財務諸表項目等に関連しない場合でも、個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査報告書のその他の事項区分において、当該事項への参照を設けるのが適切と判断する場合がある旨の説明

(ii) **継続企業 (ISA 570の適用範囲)**

ISA 570「継続企業」の序説では、一般目的の財務諸表に関しては、経営者に

当該企業の清算若しくは事業停止の意図があるか、又はそれ以外に現実的な代替案がない場合を除いて、継続企業の前提に基づき作成されることが記載されている¹。また、財務報告の枠組みに、経営者に対して継続企業の前提に関する一定の評価を行うことを要求する明示的な規定がない場合でも、経営者はその評価を行うことが求められ、監査人も、経営者の評価を検討し、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるか否かを結論付ける責任があることが記述されている²。しかしながら、特別目的の財務諸表に関しては、「継続企業の前提が関連する財務報告の枠組みに準拠して作成されることもあれば、そうでない場合もある」³とのみ記載され、継続企業の前提が関連しない財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表の監査において、ISA570が適用されるか否かについては明確な記述はない。また、ISA700（改訂）「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」では、経営者の責任及び監査人の責任区分に、継続企業の前提の評価に関する記述を含める要求事項が導入されている⁴。この点、経営者の責任の記述に関しては、財務報告の枠組みにおける取扱いに合わせて記載できる旨が適用指針で説明されているが⁵、監査人の責任の記述に関しては、ISA700は一般目的の財務諸表の監査を前提としており、上述のとおり、一般目的の財務諸表の場合、ISA570は常に適用されるため、特に適用指針は設けられていない。前回の会議において、この点に関連してボードメンバーの1人から指摘があり、特別目的の財務報告の枠組みの場合におけるISA 570の適用や、関連ガイダンスの追加について議論された。

メンバーの一部からは、「継続企業の前提が関連しない財務報告の枠組みで

あったとしても、重要な不確実性が認められるかどうか監査人に結論付けることを求める要求事項は常に適用されるべき」という意見があった。しかしながら、財務報告の枠組みにおける継続企業に関する取扱いは様々であることを考慮する必要があること、また、当該論点は、ISA 570（改訂）自体に関するものであり、「新しい監査報告関連の基準を受けたISA 800及びISA805の適合修正を行う」という本プロジェクトの審議対象範囲を超えるため、本プロジェクトによって、特別目的の財務報告の枠組みの場合におけるISA570の適用の有無や範囲について結論付けるべきではないとの同意に至った。

そこで、柔軟性を残すため、ISA800及びISA805の適用指針においては、特別目的の財務諸表、個別の財務表又は財務諸表項目等の場合、監査報告書における継続企業に関連する経営者の責任の記述は、適用される財務報告の枠組みに応じて記述することが必要な場合があること、また、監査人の責任の記述も、ISA570（改訂）が個々の監査の状況において適用される方法に応じて記述することが必要な場合があることを一般的に説明するととどめることとなった。

2 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・ペーパーとして公表する方向で、検討が進められてきた。今回の会議では、共同ディスカッション・ペーパー（「コメント募集（Invitation to Comment）：監査品質の強化を求める公共の利益への対応」（以下「ITC」という。））の第1次ドラフトが提示され議論が行われたほか、金融機関の監査に係る特別考慮事項プロジェクトに関しては、別途、今後のプロジェクトの方向性に関する議論が行われた。主な議論は下記のとおりである。

(1) コメント募集：監査品質の強化を求める公共の利益への対応

作業グループが提示したITCのドラフトは以下の構成となっていた。

- パートⅠ：

広範囲の利害関係者（投資家、経営者、監査委員会メンバー等）からのコメントを募集できるよう、ITCの背景説明のほか、一般的な質問項目を記載する。

- パートⅡ：

プロジェクト（グループ監査、品質管理）ごとに、個別論点や質問項目を記載する。

メンバーからは、ITCのドラフトが長く（約70頁）、また、質問項目が多い（39個）ことに対して、より簡潔な文書にできないかというコメントがあった。そこで、パートⅠに関しては、IAASBの各取組みに共通するテーマとして、監査品質の向上と公共の利益の観点で明確に意識されていることをより強調し、また、専門用語の使用を避け、内容を圧縮することで、広範囲の利害関係者によりメッセージが伝わりやすい内容となるように書き直すことになった。

個々のプロジェクトの記述に関しては、メンバーから、例えば、以下のコメントがあった。

- 品質管理：国際品質管理基準（ISQC）1の改訂の方法として、①基準の構成を含めた全体的な見直し（Quality Management Approach）、②現行のISQC1の構成をベースにしたアップデート（Quality Control Approach）の2つが提示されているが、それぞれの方法についてより具体的に説明してはどうか。
- グループ監査：欧州で導入が決定している監査事務所の強制ローテーションにより生じる可能性のある影響について記述を追加してはどうか。
- 職業的懐疑心：質問項目の一部を、職業的懐疑心に関連付けた記述に書き直してはどうか。

また、金融機関の監査に係る特別考慮事項に関しては、議論の結果、ITCにおいては基本的には扱わず、他のプロジェクトと関連する論点等、限定的な記述のみ含めることとなった（以下「(2) 金融機関の監査に係る特別考慮事項」参照）。

今回の議論を受け、今後、作業グループでITCのドラフトの見直し作業を進め、2015年12月本会議において、ITCの公表の審議を行う予定である。

(2) 金融機関の監査に係る特別考慮事項

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）を行った結果、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、今回の会議において、作業グループから、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

(ISA540のギャップ分析)の結果が提示された。当該分析結果を受け、会議アジェンダにおいては、以下の2段階に分けて、ISA540の改訂を行うことが提案されていた。

- 2016年：今回のISA540のギャップ分析で識別された、IFRS第9号に関連した論点に限定した改訂を行う。改訂の適用対象を金融機関の監査に絞るかすべての監査を対象とするかも議論の対象とする。
- 2017年以降：その他の論点 (ISA適用モニタリングで指摘された論点、プライシング・サービスに関する論点等であり、ITCで意見募集する。)を対象とした、ISA540の改訂を実施する。

また、2015年3月会議においては、プロジェクトの優先事項とすることが提案されていた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)の策定に関しては、欧州のプルーデンス監督当局や世界銀行が、監査人と監督当局の対話に関するガイダンス文書を近いうちに策定予定であることを考慮し、関連する動向を見守る必要があることから、IAPN策定の前にISA540の改訂作業を優先する必要があることが説明された。

しかしながら、会議の場で、作業グループ議長から、直前に実施されたIAASB諮問助言グループ(CAG)会議において、①IFRS第9号の適用対象は金融機関に限定されないこと、②IFRS第9号以外のISA540に関する論点に対する対応が遅延すること等から、上記の2段階に分けてのISA540の改訂の方針に懸念が示された旨の報告があった。メンバーからも同様の指摘があり、ISA540の改訂を1回で行うこと、また、今後のプロセスとして以下とすることで暫定合意がなされた。

- 2015年12月会議においてプロジェク

ト・プロポーザルを承認し、ISA540(改訂)の公開草案の策定を開始する。公開草案は、2016年9月又は12月の承認を目指す。改訂の審議対象には、IFRS第9号に関連するもの以外の論点も含める。また、必要に応じてIAPNの策定作業を進める (ISA540の改訂プロジェクト)。

- 以下について記載した「プロジェクト・アップデート」を公表する(2016年1月予定)。
 - IFRS第9号により生じる論点についての注意喚起、及び、現行のISA及びIAPN1000「金融商品の監査における特別な考慮事項」における関連する指針の説明
 - ISA540の改訂プロジェクトの内容の説明
 - 可能であれば、「暫定決定(tentative decisions)」（米国財務会計基準審議会(FASB)が実施している方法)の記述

結果、2015年12月に公表承認審議を行う予定のITCにおける本プロジェクトの記述は、以下に限定することとなった。

- ISA540の改訂プロジェクトが進行中であることの説明(「プロジェクト・アップデート」に参照する。)
- 他のプロジェクトと関連する広範な論点(要求事項等の記載ぶり(職業的懐疑心プロジェクト)、専門家の利用(ISQC1/ISA600改訂プロジェクト))

対するコメントレターの分析結果の提示及び今後のIAASBのプロジェクトの方向性に関する議論

- データ分析：データ分析手法による監査手続の実例及び課題に関するプレゼンテーション
- イノベーション作業グループ：作業グループからの報告及びプレゼンテーション
- IFRS第9号「金融商品」予想信用損失モデルに関するプレゼンテーション

〈注〉

- 1 ISA570(改訂)第2項
- 2 ISA570(改訂)第4項及び第6項
- 3 ISA570(改訂)第2項
- 4 ISA700(改訂)第34項(b)及び第39項(b)(iv)
- 5 ISA700(改訂)A43項

以上

3 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。

- 統合報告：作業グループによる、国際統合報告評議会(IIRC)「統合報告に関する保証～議論に向けて～」に