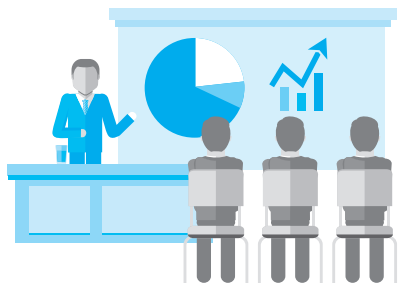


会議報告



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79回会議)

国際監査・保証基準審議会 (IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board) の第79回会議が、2016年9月19日から23日まで香港で開催された。

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)より五十嵐則夫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-ISA 540

IAASBは、ISA540「会計上の見積りの監査」の改訂に係るプロジェクトを実施中である。プロジェクトでは、国際財務報告基準(IFRS)第9号「金融商品」(2014年7月公表)に関する論点だけでなく、他の論点も含めた全面的な改訂を行うことが予定されている。今回の会議では、タスクフォースから公開草案の第1次ドラフトが提示された。議論された点は主に以下のとおりである。

(1) リスク評価手続

タスクフォースから、主に以下の変更を行うことが提案された。

- 企業及び企業環境の理解：財務諸

表に反映すべき会計上の見積り及び関連する開示の内容の理解を求めるほか、会計上の見積りの基礎となるデータの理解を強調する。

- 内部統制の理解の重要性の強調：会計上の見積りに関連する内部統制の理解を求める要求事項を設け、内部統制の構成要素5つを列挙する。
- 監査人の専門家の利用：要求事項を新設し、リスク評価手続の段階で、会計上の見積りに関する専門的な技能又は知識の必要性の評価を求める。

メンバーからは、上記の方向性に概して賛同はあったが、内部統制の理解の重要性の強調に関しては、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」の規定と重複しているように感じられるため、より会計上の見積りに関連付けた規定としてはどうか等の意見があった。

(2) 重要な虚偽表示リスクの識別及び評価

前回の会議において、現行の適用指針に記載されている考慮要因を要求事項に記載することが提案されていたが、リスク対応手続に関する要求事項との関連付けを明瞭にし、要求事項をシンプル

にするため、重要な虚偽表示リスクの識別及び評価において考慮しなければならない要因を、以下の3つに分類して示すことが提案された。

- ① 会計上の見積りの不確実性の程度
- ② 会計上の見積りを行う際の複雑性の程度
- ③ 会計上の見積りが経営者の判断に依存する程度

メンバーからは、要求事項の記述において固有リスクと統制リスクに触れられているが、固有リスクと統制リスクの考え方については、ISA315の改訂プロジェクトにおける議論との整合性を考慮する必要がある等の意見があった。

(3) 複雑でない会計上の見積りに対するISA540の適用 (scalabilityの問題)

前回の会議において、金融機関等が有する複雑な会計上の見積りに関連する議論が多く、改訂後の基準がすべての会計上の見積りに対して適用可能なものになるかどうか懸念があるとのコメントがあった。そこで、今回、タスクフォースから、ISA540において以下のアプローチを採用することが提案された。

- ・ リスク評価手続：すべての見積りに対して同じ要求事項を適用する。
- ・ 重要な虚偽表示リスクの識別及び評価：監査人に対し、識別したリスクの中から低リスク (lower risk) と評価されるものを決定することを求める。
- ・ リスク対応手続：低リスクと評価した重要な虚偽表示リスクに関しては、ISA540のリスク対応手続に関する要求事項ではなく、ISA330「評価したリスクに対応する監査人の手続」のリスク対応手続に関する要求事項に従うことを求める。

メンバーからは、「低リスク (lower risk)」の定義が不明瞭である、ISA330

のリスク対応手続に関する要求事項をどのように適用するのか具体的な指針が必要である等の意見があった。

(4) リスク対応手続 (低リスク以外)

一部の利害関係者から、監査人のリスク対応手続が、識別・評価された少数の特別な検討を必要とするリスクのみにフォーカスして行われており、それ以外のリスクに対する手続が不十分であるとの指摘がある。そこで、タスクフォースから、要求事項を以下の方法で改訂することが提案された。

- ・ リスクが高い場合には、より証拠力のある監査証拠が必要であることを考慮して、実施すべき手続の内容、時期及び範囲が決定されなければならないことを強調する。
- ・ リスクに応じて実施することが求められる監査手続を表形式で記載し、①データ及び仮定に対する手続、②会計上の見積りを行うための経営者の測定方法に対する手続、③監査人の見積額又は見積りの許容範囲の設定に分けて手続を示す。また、それぞれの手続が、重要な虚偽表示リスクの識別及び評価における3つのリスク要因 (不確実性、複雑性、判断) のどれに対応するかをチェックマークで示す。

メンバーからは、「非常に細かい記述が要求事項に記載されており、ルールベースになっているように感じられる」、「表形式が使用されている趣旨が不明瞭である」等の意見があった。そこで、タスクフォースから、再度、要求事項において表形式を使用せず、詳細な手続は適用指針に記載した改訂版のドラフトが提示された。改訂版のドラフトに対しては、メンバーから、概して方向性に賛同するコメントがあり、さらにタスクフォースで検討を進めることになった。

IAASBは、2016年9月会議終了時点では、2016年12月会議において公開草案の承認審議を行うことを予定していたが、その後、2016年11月1日に開催された電話会議やタスクフォース内での議論を経た結果、本原稿作成時点では、2017年3月会議において公開草案の承認審議を行う予定としている。

2 プロジェクト・プロポーザルに向けた検討—品質管理及びグループ監査

IAASBは、2015年12月17日付けで、コメント募集 (Invitation to Comment) 「公共の利益を踏まえた監査品質の向上—職業的懐疑心、品質管理及びグループ監査」 (以下「ITC」という。) 及びその概要をまとめた文書を公表している (コメント期限：2016年5月16日)。IAASBは、2014年後半から、①職業的懐疑心、②品質管理、③グループ監査に関するプロジェクトを新規に開始している。ITCは、これら3つの新規プロジェクトの方向性について意見募集を行うディスカッション・ペーパーとなっており、それぞれのプロジェクトについて、関連する論点や質問項目等が記載されていた。今回の会議では、受領したコメントレターの概要が紹介され、2016年12月会議でプロジェクト・プロポーザルの承認を予定している品質管理プロジェクト及びグループ監査プロジェクトについて、全体的な方向性に関する議論 (今後のプロジェクトの進め方等) が行われた。また、品質管理プロジェクト (審査) 及びグループ監査 (グループ監査のスコーピング) の各論の一部に関する議論が行われた。以下、全体的な方向性に関する議論について紹介する。

(1) 監査事務所レベルにおける品質管理(品質管理プロジェクト)

作業グループから、ITCに対するコメントレターを分析すると、以下の2つの相反する見解が存在していたとの説明があった。

- ・ 規制当局からは、より厳格な要求事項が必要であること、特に、ISQC1「監査事務所における品質管理」の改訂に関しては、ITCで提案されていたクオリティ・マネジメント・アプローチ(QMA)¹の組み込みにより、事務所のクオリティ・マネジメントが緩くなるべきではないとの指摘があった。これらの回答者は、主として上場企業又は社会的影響度の高い事業体(PIE)の監査にフォーカスしてコメントをしている。
- ・ 一方、他の回答者からは、監査事務所や業務の状況に応じて国際基準が適用可能であることの確保の重要性を指摘するコメントがあった。これらの回答者は、特に、ISQC1の改訂に際しては、上場企業やPIEの監査を実施していない監査事務所に対しても基準が適用可能であることの確保が重要であることを指摘していた。

そこで、作業グループからは、以下のとおり、事務所が実施する業務の種類に応じた3つの国際品質管理基準を設定するアプローチが提案された。なお、当該アプローチは、事務所に対していずれの国際品質管理基準が適用されるかを、業務ごとにではなく、事務所ごとに判断することを想定している(例えば、監査業務を1つでも実施していれば、当該事務所に対して、ISQC2(上場企業の監査業務であれば、合わせてISQC3)が適用される。))。

- ① ISQC1:財務諸表のレビュー業務、合意された手続業務(AUP)及び財務諸表の調製業務

- ② ISQC2:監査業務及び保証業務(上場企業の監査及び期中財務諸表のレビュー業務を除く。)

- ③ ISQC3:上場企業の監査業務及び期中財務諸表のレビュー業務に係る追加の規定

当該提案に対しては、メンバーから、「業務の分類方法が理論的でない(例えば、保証業務基準であるISRE2400がなぜISQC1に分類されているのか)」、「事務所に対していずれの国際品質管理基準が適用になるのか分かりづらい」、「いずれの国際品質管理基準が適用になるかによって、事務所が行う業務の品質に違いがあるという誤解を生じるおそれがある」等多くの懸念のコメントがあった。そこで、現段階において、上記のアプローチを前提に基準設定プロジェクトを進めることは行わず、事務所が実施する業務の種類に応じて異なる品質管理基準を設定する必要があるかどうかについては、今後、QMAに基づく基準策定の議論が進捗した段階で改めて検討することになった。

(2) 業務レベルにおける品質管理(グループ監査)

作業グループから、以下が説明された。

- ① ITCに記載された論点には、グループ監査及び品質管理の双方に関連する論点が多い。当該論点は、ISA220「監査業務における品質管理」及びISA600「グループ監査」の双方に影響することから、検討を優先的に行う必要があると考えていること。

- ② ITCに対して、構成単位の監査人の定義に該当しない他の監査人が関与する状況(例えば、会社が設立又は登録されている国及び監査責任者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」)や、シェアード・サービス・センター等を利用した監査提供モデル(Audit Delivery Model(ADM))については、現行のISAにおいて明確に扱われていないとのコメントが多かったこと。

そこで、作業グループから、以下の方法でプロジェクトを進めることが提案され、メンバーからは、概して賛同があった。

- ・ 構成単位の監査人の定義に該当しない他の監査人が関与する状況(上記②)について扱う新規の基準(ISA221)を設定する。ISA221は、ISA220をベースとし、レター・ボックス監査やADMを利用する際の業務の指示、監督、実施等について扱う基準とする。
- ・ ISA600は、他の基準の改訂(ISA220及びISA315)及びISA221に関する議論によって影響を受ける。そこで、ISA600の改訂作業は、これらのプロジェクトの進捗を待って本格的に開始する。

3 プロジェクト・プロポーザルの承認-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の改訂を行うことを予定している。今回の会議では、作業グループからプロジェクト・プロポーザルが提示され、出席メンバーの全員一致により承認されたほか、今後、プロジェクトで扱う予定の論点についての議論が行われた。プロジェクト・プロポーザルに記載された、プロジェクトで扱う主な論点には、例えば、以下が含まれる。

- ・ 固有リスクと統制リスクの評価の関係

- 特別な検討を必要とするリスクの概念
- 「監査に関連する内部統制」の範囲の明瞭化
- IT環境の進化に合わせたISA315のアップデート

今後、IAASBは、2018年3月に公開草案の公表審議を行う予定である。

4 その他

今回の会議では、上記のほか、主に以下に関する報告や議論が行われた。

- 職業的懐疑心：国際会計士倫理基準審議会 (IESBA) 及び国際会計教育基準審議会 (IAESB) における議論の紹介及び今後の作業グループの活動についての議論
- 合意された手続：国際関連サービス基準 (ISRS) 4400「財務情報に関する合意された手続の実施契約」の改訂プロジェクトに関するディスカッション・

ペーパーに関する議論

- 監査報告：監査報告適用モニタリング作業グループからの活動報告及び作業グループが公表を予定しているFAQのドラフトに関する議論

<注>

- 1 QMAとは、監査事務所に対し、品質管理システムにおいて、品質に対するリスクの識別並びに当該リスクに対処するための適切な方針及び手続の設定を行うことを要求するアプローチであり、監査事務所の責任者に対し、急速な環境変化に対応し、品質に対するリスクマネジメントをより積極的に行う責任があることが強調される（詳細は、本誌2016年4月号解説記事「国際監査・保証基準審議会 (IAASB) コメント募集文書「公共の利益を踏まえた監査品質の向上—職業的懐疑心、品質管理及びグループ監査」」を参照）。