

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81回会議)

国際監査・保証基準審議会 (IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board) の第81回会議が、2016年12月5日から9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)より飯沼篤史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とされ、2017年3月会議において、公開草案の公表の承認を行うことが予定されている。今回の会議で議論された点は、主に以下のとおりである。

(1) リスク対応手続

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。一方で、ISA540は、複雑な会計上の見積り(例えば、IFRS第9号の適用により金融機関等が有する見積り)だけでなく、すべての会計上の見積りに対して適用可能であることを確保する必要がある。これらを踏まえて、今回の会議では、前回に引き続き、リスク対応手続に関する要求事項及び適用指針の改訂案に関する議論が行われた。

タスクフォースから、以下の2つのケースに分けて実施すべきリスク対応手続の概要を示し(ドラフト第13項)、さらに、会計上の見積りに関連する3つのリスク要因(複雑性、経営者の判断、見積りの不確実性)ごとにどのような点に関して十分かつ適切な監査証拠を入手すべきかを記載(ドラフト第13A項~13C項)した案が示された。

- ① 重要な虚偽表示リスクを、関連する内部統制を考慮せずに「低」と評価している場合
- ② 重要な虚偽表示リスクを「低」以外と評価している場合、又は関連する内部統制が有効に運用されているとの想定の上で「低」と評価している場合
上記のケース分けに対して、メンバー

からは、主に以下のコメントがあった。

- 現行ISAでは、重要な虚偽表示リスクの評価の際、固有リスクと統制リスクの両者を合わせて評価することも別々に評価することも認められているが、上記は、固有リスクと統制リスクを別々に評価することを前提としているように見える。
- 固有リスクが高い場合には、内部統制の運用状況にかかわらず、②に含まれるため、同じレベルの詳細な実証手続が求められるように思われる。
- 監査事務所のメソドロジーによって、重要な虚偽表示リスクの評価方法は様々であり、上記の2分類(「低」か、そうでないか)を必ずしも当てはめられない場合もある。

コメントを受け、今回の会議中に第13項のアップデート版がメンバーに再提示され議論が行われた。アップデート版に行われた主な変更は、以下のとおりである。

- 要求事項の冒頭に、ISA330「評価したリスクに対応する監査人の手続」第7項の記述(内部統制の運用評価手続を実施しなければならない場合)を組み込む。
- リスク評価の結果を下表の3つの

ケースに変更し、立案・実施すべきリスク対応手続を示す。

アップデート版に対して、メンバーからは「趣旨が分かりにくい」等の意見はあったものの、基本的な方向性には同意があり、引き続き、タスクフォースで検討することとなった。

さらに、リスク対応手続の記述を上記のように見直したことに伴い、ISA540において特別な検討を必要とするリスクに対する現行の要求事項は、別途、設ける必要はないことが確認された。

(2) 内部統制の運用評価手続

銀行・保険監督当局から、大量の見積りや金融取引が行われている企業の監査の場合、実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を入手することはできないと考えられるため、銀行又は保険の財務諸表の監査においては、内部統制の運用評価手続が実施されるべきとの指摘がある。当該指摘に対応するため、タスクフォースから、内部統制の運用評価手続が必要な場合に関する要求事項を設ける方法として、①ISA540に要求事項を設ける方法、②ISA330に適合修正を加える方法の2案が提示された。当該

提案に対し、メンバーからは①の方法に賛同があった。

(3) 監査人の見積額及び許容範囲の設定

タスクフォースが提示したドラフト案では、見積りの不確実性により重要な虚偽表示リスクが生じている場合に、状況に応じて実施が求められる手続として、経営者が見積りの不確実性に適切に対処していないと判断した場合には、監査人の見積額又は許容範囲を設定することが要求され、関連する適用指針が設けられていた。

これに対し、メンバーから、実務的な困難を指摘する以下のようなコメントがあり、タスクフォースで、引き続き、検討することになった。

- 監査人が必ず経営者から独立的に監査人の見積額又は許容範囲を設定しなければならないように見える。
- 関連する適用指針の記述から、見積りの許容範囲は必ず手続実施上の重要性未満に絞り込むことが求められるように見える。

(4) 外部の情報ソース(external information sources)

ISA540の改訂に関するプロジェクト・プロポーザルでは、論点の1つとして、価格情報ベンダー等の外部の情報ソースと経営者の専門家の区別を明確にするため、ISA500「監査証拠」の改訂の必要性を検討することが含まれていた。今回の会議では、当該論点に対応して、タスクフォースから、ISA500の適合修正を行うことが提案された。

当該提案に対し、複数のメンバーから、IAASBが、データ分析に関連するプロジェクトを開始していること、また、ISA500の改訂プロジェクトを近い将来開始する予定であることから、現段階でISA500を変更するべきではなく、ISA540の変更の範囲で行うべきという意見があった。そ

| リスク評価の結果 | リスク対応手続の概要 |
|--|--|
| ① 重要な虚偽表示リスクを「低」と評価しており、当該評価の際に関連する内部統制が有効に運用されていると想定していない場合 | 見積りの全体に対する手続によって十分かつ適切な監査証拠が入手できるかどうか評価する。 |
| ② 重要な虚偽表示リスクを「低」と評価しており、当該評価の際に関連する内部統制が有効に運用されていると想定している場合 | ドラフト第13A項~13C項で示されているリスク要因(複雑性、経営者の判断、見積りの不確実性)に対応する手続には、関連する内部統制の運用評価手続を含めなければならない。 |
| ③ 重要な虚偽表示リスクを「低」以外と評価している場合 | ドラフト第13A項~13C項で示されているリスク要因(複雑性、経営者の判断、見積りの不確実性)に対応する手続には、リスクの程度に応じた、リスク要因についての監査証拠を入手するための手続を含めなければならない。 |

ここで、ISA500とISA540のいずれに修正を加えることが適切かについて、メンバーの挙手による簡易議決を取ったところ、タスクフォースの提案どおり、ISA500に修正を加えることを支持するメンバーが多く、ISA500に修正を加える方向で検討を進めることになった。

2 プロジェクト・プロポーザルの承認及び論点の検討—品質管理及びグループ監査

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おり、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ため、2015年12月17日付けで、コメント募集文書(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。)を公表している(コメント期限:2016年5月16日)。ITCでは、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、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、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。また、品質管理プロジェクトに関連して、①クオリティ・マネジメント・アプローチ、②審査、③ISA220「監査業務における品質管理」の改訂の議論が行われた。以下、プロジェクト・プロポーザルの概要及びクオリティ・マネジメント・アプローチに関する議論について紹介する。

(1) 品質管理

① プロジェクト・プロポーザルの概要

プロジェクト・プロポーザルには、プロジェクトで扱う主な論点として、以下が記載されている。なお、プロジェクトの今後のスケジュールについては、本稿最後に

記載の表(29頁)を参照されたい。

- 監査事務所レベルにおける品質管理(ISQC1)
 - クオリティ・マネジメント・アプローチの組み込み(以下②を参照)
 - ガバナンスとリーダーシップ
 - 審査
 - 監視及び改善
 - 監査責任者のパフォーマンス及び報酬システム、専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任並びに監査責任者の能力
 - 監査事務所によるネットワーク・レベルで実施される品質管理プロセス及び手続への依拠
 - 透明性報告
- 監査業務レベルにおける品質管理(ISA220)
 - 監査責任者の役割及び責任
 - 業務レベルにおける監査事務所又はネットワーク事務所の品質管理プロセス及び手続への依拠
 - 監査提供モデル
 - 契約の新規の締結及び更新(財務情報又は他の監査人に対するアクセスに制限がある場合に関する論点を含む。)
 - 事務所のクオリティ・マネジメントと業務レベルにおけるクオリティ・マネジメントの関係
 - 双方向のコミュニケーションの促進(特に、他の監査人とのコミュニケーション)

② クオリティ・マネジメント・アプローチに関する議論

ITCにおいて、ISQC1にクオリティ・マネジメント・アプローチ(QMA)¹を組み込むことが提案されていた。今回の会議では、QMAの概念に関する作業グループでの検討状況が紹介され、メンバーの意見が求められた。QMAを組み

込んだ改訂版のISQC1の構成として、以下が説明された。

- QMAの基本要素
 - ガバナンスとリーダーシップ(品質を促進する組織、文化及び戦略を含む。)
 - 情報、コミュニケーション及び文書化
- クオリティ・マネジメント・プロセス(QMP)
 - 品質目標の決定
 - 品質リスク評価の実施
 - 品質リスクへの対応の整備と運用
 - 監視及び改善
- QMPの適用
 - 法令及び職業倫理に関する規定
 - 契約の新規の締結及び更新
 - 専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任
 - 業務の実施

上記の提案に際し、メンバーからは、トレッドウェイ委員会支援組織委員会(COSO)の内部統制の統合的フレームワークの用語等と、より整合させるべきではないか、IAASBの「監査品質の枠組み」と、より関連付けてはどうかという意見があったほか、概念の明瞭化に関して様々な意見があり、引き続き、作業グループで検討することになった。

(2) グループ監査(ISA600)に関するプロジェクト・プロポーザルの概要

- グループ監査のスコーピングに関する要求事項の改訂に関する検討
- 関連する他のISAがどのように適用されるかの明瞭化及び強化
- その他
 - グループ監査チームと構成単位の監査人とのコミュニケーション
 - 構成単位の監査人の作業の利用
 - 構成単位の財務情報に対する手続
 - 重要な構成単位以外の構成単位に対する手続

- 連結プロセスへの関与
- 十分かつ適切な監査証拠が入手できたかどうかの評価

3 公開草案に向けた論点の検討—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、前回の会議にて、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、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。議論された主な論点は以下のとおりである。

(1) 重要な取引種類、勘定残高及び開示並びに関連するアサーションの識別

タスクフォースから、以下の2つの提案があった。

- ① ISA315に新しい要求事項を設定し、監査人に対し、重要な取引種類、勘定残高及び開示並びに関連するアサーション (Significant classes of transactions, account balances and disclosures and relevant assertions) の識別を要求する。これは、米国公開企業会計監視委員会 (PCAOB) の監査基準には、同様の要求事項²が存在しており、企業及び企業環境並びに適用される財務報告の枠組みの理解に加えて、個々の取引種類、勘定残高及び開示レベルでの考慮を通じて固有リスクを識別し、関連するアサーションに結び付けることにより、重要な虚偽表示リスクの識別と評価が強化されると考えられるためである。
- ② 上記に関連して、表現を整合させるため、ISA330第18項(「監査人は、評価した重要な虚偽表示リスクの程度に

かかわらず、重要な(material)取引種類、勘定残高、開示等の各々に対する実証手続を立案し実施しなければならない)の表現を、「material」から「significant」に変更する。

上記の提案に対し、メンバーからは、①に関しては、新設する要求事項により、監査人に、実務上、何が求められるのか明瞭にすることが必要であるとの意見があったほか、PCAOBにアウトリーチを行い、関連する要求事項の実務での適用についての経験を聞いてはどうかとの意見があった。また、②に関しては、単に表現を整合させるのではなく、現行のISA330第18項が設定されている趣旨を明瞭にする必要があるとの意見があった。

(2) 固有リスクの識別における定性的な要因

前回の会議で、タスクフォースから、固有リスクの識別の際に考慮する要因として4つ(①複雑性、②曖昧さ、③変化、④不確実性)が提案されていたが、さらに、「不正の生じやすさ(susceptibility of fraud)」を含めてはどうかとの提案があった。

上記の提案に対し、メンバーからは、不正リスクに関してはISA240「財務諸表監査における不正」で扱われているため、ISA315に記載されることにより2つの基準の関係が曖昧になりISA240の位置付けが弱められることのないように留意する必要があるとの意見があった。また、重要な虚偽表示リスクの評価の際に考慮する要因については、ISA540の改訂プロジェクトでも検討されているため、両者の整合性を図る必要性について意見があった。

(3) 固有リスクに関する連続したリスクの程度(spectrum of risk)の考え方

タスクフォースによるアウトリーチ活動等の結果、監査人が特別な検討を必要

とするリスクへの対応に焦点を置く結果、それ以外の重要な虚偽表示リスクへの対応が不十分となっている場合があるとの指摘があることが判明している。そこで、タスクフォースから、評価した重要な虚偽表示リスクの程度に応じて、適切なリスク対応手続を立案し実施する必要があることを強調するため、ISA315に、固有リスクに関する連続したリスクの程度(spectrum of risk)の概念を組み込むではどうかとの提案がなされ、タスクフォースで概念の検討を続けている。今回の会議では、連続したリスクの程度を組み合わせる趣旨として、識別した固有リスクから、特別な検討を必要とするリスクを識別することに加え、特別な検討を必要とするリスクではないが、リスクの程度が高く、当該固有リスクに関連した内部統制を理解する必要があるリスクを識別することとしてはどうかとの提案があった。

当該提案に対し、メンバーからは、重要な虚偽表示リスクの識別と評価におけるリスクの分類の方法は監査事務所のメソドロジーによって様々であるため、ISAにおいて特定の分類方法を義務付けているような印象は与えないようにする必要があるとの意見があった。

(4) 特別な検討を必要とするリスク

タスクフォースから、特別な検討を必要とするリスクの定義を明瞭化するため、以下の提案があった。

- ① 定義に、発生可能性(likelihood)、影響の度合い(magnitude)及び固有リスクの要因(上記(2))の概念を加える。
- ② 現在の定義では、特別な検討を必要とするリスクは「識別し評価した重要な虚偽表示リスク」の中から監査人が判断すると記載されているが、定義上、特別な検討を必要とするリスクは固有リスクであることを明記する。
- ③ 定義又は関連する適用指針におい

て、特別な検討を必要とするリスクとは、「企業がコントロールすることが難しい」リスクであることを説明する。

上記の提案に対し、メンバーからは、③の提案は、固有リスクに関する連続したリスクの程度のお考え方(上記③)及び特別な検討を必要とするリスクは固有リスクであることを明確にしようとしている提案(上記②)と整合していないように見え、定義に記載することは不要ではないかとの意見があった。

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。

- IAASBの2017年から2018年の作業計画：作業計画に関するコンサルテーションに対する回答の分析結果の検討及び作業計画の承認

出席メンバーの全員一致により、2017年から2018年の作業計画が承認された。2017年2月に、「2017年から2018年の作業計画：監査の品質の向上」が公表されている。作業計画の内容は、次頁に記載の表を参照されたい。

- 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

IESBAは、短期的なプロジェクトとして、職業的懐疑心に関連してIESBA倫理規程の改訂を行うかどうか議論することを予定しており、議論の紹介及び関連する質疑応答が行われた。IESBA倫理規程の改訂案の概要は以下のとおりである。

- ▶ 新たな要求事項を設け、職業会計士に対し、基本原則を遵守するため概念的枠組みアプローチを適用する際、批判的な姿勢を適用する(apply a critical mindset)ことを求める。
- ▶ 適用指針において、ISAにおける職業的懐疑心とIESBA倫理規程の基本原則及び独立性の概念の関係を説明する。
 - 国際会計基準審議会(IASB)アップデート：IASBメンバーによる、最近のIASBの活動等に関するプレゼンテーション

<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、『会計・監査ジャーナル』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』」を参照されたい。
- 2 PCAOB監査基準2110「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」第59(e)項において、監査人に対し、重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際、「重要な勘定残高及び開示並びに関連するアサーション(Significant accounts and disclosures and their relevant assertions)」を識別することが求められている。

(表) IAASB 2017年から2018年の作業計画

以下は、2017年2月に公表された「2017年から2018年の作業計画：監査品質の向上」に付録として含まれている、プロジェクト計画表をベースに作成したものである。その後の審議状況により、実際の作業スケジュールとは異なる場合がある。

| プロジェクト | 2017年 | | | | | 2018年 | | | |
|----------------------------|---|--|-----------------------|----------------------------------|--------------|---|-----------------------|-----------------------|------------------------------------|
| | 3月 | 6月 | 9月 | 10月 | 12月 | 3月 | 6月 | 9月 | 12月 |
| 会計上の見積り -ISA540 | EDの承認 | | EDに対する コメントの検 討 | EDに対する コメントの検 討 | 最終版基準 の検討 | 最終版基準 の承認 | | | |
| 金融機関の監 査に関する特 別考慮事項 | | 監督当局と のコミュニ ケーションに 関するIAPN の検討 | IAPN ED化 の検討 | | | | IAPNの 最終化 | その他のIAPNの必要性 の検討 | |
| リスク評価 -ISA315 | 論点の検討 | 論点の検討 | EDの検討 | | EDの検討 | EDの承認 | | EDに対する コメントの検 討 | EDに対する コメント及び 改訂版ドラフ トの検討 |
| ISA315に関連 したその他の 公表物 | | | | | | ISA315に関連したIAPN及びその他のスタッフ公表物 の必要性の検討 | | | |
| 事務所レベル の品質管理 -ISQC 1 | 論点の検討 | EDの検討 | EDの検討 | | EDの承認 | | EDに対する コメントの検 討 | 最終版基準 の検討 | 最終版基準 の承認 |
| 業務レベルの 品質管理 -ISA220 | 論点の検討 | EDの検討 | EDの検討 | | EDの承認 | | EDに対する コメントの検 討 | 最終版基準 の検討 | 最終版基準 の承認 |
| グループ監査 -ISA600 | 論点の検討 | 論点の検討 | 論点の検討 | | EDの検討 | EDの検討 | EDの承認 | | EDに対する コメント及び 改訂版ドラフ トの検討 |
| 職業的懐疑心 | 上記の各プロジェクトで関連論点が扱われるほか、下記のISA500に関するプロジェクトでも扱われる。 | | | | | | | | |
| データ分析 | 上記の各プロジェクトで関連論点が扱われるほか、下記のISA500に関するプロジェクトでも扱われる。 | | | | | | | | |
| 合意された手 続業務 -ISRS4400 | | DP ¹ に対す るコメントの 検討 | | プロジェクト・ プロポーザ ル及び論点 の検討 | | | EDの検討 | EDの検討 | EDの承認 |
| 監査証拠 -ISA500 | DA RFI ² に対するコメ ントの検討 | DA RFIに 対するコメン ト及び論点 の検討 | | プロジェクト・ プロポーザ ル及び論点 の検討 | | 論点の検討 | 論点の検討 | 論点の検討 | EDの検討 |
| 統合報告 / 新たな外部報告 (EER) | | EER DP ³ に対するコメ ントの検討 | | EER DPに 対するコメン トの検討 | 今後についての決定 | | | | |

<注>

- 1 ディスカッション・ペーパー「合意された手続業務及びその他の業務に対する需要並びにIAASBの国際基準への影響の模索」(2016年11月公表、コメント期限:2017年3月)
- 2 「インプットの要請:データ分析を中心とした、監査におけるテクノロジーの利用の増加の模索」(2016年9月公表、コメント期限:2017年2月)
- 3 ディスカッション・ペーパー「新たな外部報告に対するCredibilityとTrustの支援:保証業務に対する10の重要課題」(2016年8月公表、コメント期限:2017年2月)