

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83回会議)

国際監査・保証基準審議会 (IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board) の第83回会議が、2017年3月13日から17日までリマで開催された。

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)より松本祥尚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が行われている。今回の会議で、公開草案の承認審議が行われ、出席メンバーの全員一致で承認された。公開草案は、2017年4月に公表されている(コメント期限:2017年8月1日)¹。

今回の会議で議論された点は、主に以下のとおりである²。

(1) 目的

現行ISA540の目的では、会計上の見積りに関しては「合理的であるかどうか(reasonable)」、関連する開示に関しては「妥当であるかどうか(adequate)」という異なる表現が使用されている。これに対して、タスクフォースから、財務報告の進化により開示の重要性が増しているにもかかわらず、開示は会計上の見積額そのものよりも重要性が劣るという誤った印象を与えるため、表現を揃えることが提案された。議論の結果、提案どおり目的の表現を揃えることになったが、適用指針において、「合理的(reasonable)」の意味を説明することになった(A2項)。

(2) 過年度の会計上の見積りの検討

アジェンダでは、現行の要求事項の表現を変更し、「監査人は、当年度の重要な虚偽表示リスクの識別及び評価に役立つ範囲で、過年度の会計上の見積りの確定額又は再見積額について検討しなければならない」と規定することが提案されていた。これは、一部の会計上の見積りは、その性質上、過年度の会計上の見積りの検討が有益でない場合もあることを考慮したものである。しかしながら、IAASB会議の前に開催されたIAASB

諮問助言グループ(CAG)会議において、現行の要求事項を弱めることになるのではないかと懸念が示された。そこで、要求事項の表現を再度見直し、「監査人は、当年度の重要な虚偽表示リスクの識別及び評価に役立てるため、過年度の会計上の見積りの確定額、又は該当する場合には再見積額について検討しなければならない」と記述することになった(第11項)。加えて、個々の会計上の見積り全てに対して、過年度の会計上の見積りの検討の実施が一律に要求されるわけではないことを示すため、要求事項において、「検討の内容と範囲の決定においては、個々の会計上の見積りの性質を

考慮しなければならない」旨が明記されている。

(3) 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、全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、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

議論が行われている。

タスクフォースからは、2016年12月会議での審議に基づき、実施すべきリスク対応手続の概要を3つに分類して示す案(下表の左列「2017年3月会議アジェンダ版」)が示された。これに対して、メンバーから、「要求事項の全体像が複雑で分かりにくい」、「(a)の『見積りの全体に対する手続』の意味が分かりにくい」等のコメントがあった。そこで、下表の右列「公開草案」のとおりに変更することになった。主な変更点は以下のとおりである。

- 第15項は、(a)固有リスクが「低」、(b)固有リスクが「低」以外の2分類とする。
- 第15項(a)の場合の手続の種類を要求事項に記載する(アジェンダ版では適用指針に記載)。
- 内部統制の運用評価手続については、第15項とは別の要求事項(第16項)を設ける。

(4) 監査人の許容範囲の設定及び虚偽表示の金額の決定

① 監査人の許容範囲の設定

現行のISA540では、監査人が許容範囲を使用するのが適切であると判断した場合には、利用可能な監査証拠に基づいて、許容範囲内の全ての結果が合理的であると考えられるまで許容範囲を絞り込む(narrow)ことが求められている。また、適用指針において、以下の説明が設けられている。

- (i) 許容範囲内の全ての結果が合理的と考えられる水準まで許容範囲を絞り込むことは、以下の手続により達成されるかもしれない(現行ISA540A95項)。
 - 発生する見込みがないと監査人が判断する許容範囲の両端の結果をその許容範囲から削除する。
 - さらに、利用可能な監査証拠に基

(表:2017年3月会議アジェンダ版と公開草案の比較)

2017年3月会議アジェンダ版	公開草案
<p>(第13項)</p> <p>(a) 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(適用指針で、監査報告書日までに発生した事象の検討、分析の実証手続を例示)。</p> <p>(b) 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 →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。</p> <p>(c) 重要な虚偽表示リスクを「低」以外と評価している場合 →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、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。</p>	<p>(第15項)</p> <p>(a) 固有リスクが「低」の場合 →以下の手続の1つ又は複数の手続が、評価した重要な虚偽表示リスクに関する十分かつ適切な監査証拠を提供するかどうか決定しなければならない。</p> <p>(i) 監査報告書日までに発生した事象の検討</p> <p>(ii) 経営者が会計上の見積りを行った方法とその基礎データの検討</p> <p>(iii) 監査人の見積額又は許容範囲の設定</p> <p>(b) 固有リスクが「低」以外の場合 →第17項-20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、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。</p> <p>(第16項)</p> <p>内部統制への依拠を予定している、又は、実証手続のみではアサーション・レベルで十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合 →内部統制の運用評価手続を立案し実施しなければならない。</p>

づいて、許容範囲内の全ての結果が合理的と監査人が判断するまで許容範囲を絞り込む。

(ii) 通常、許容範囲が手続実施上の重要性と同額か、それより少額にまで絞り込まれている場合には、経営者の見積額の合理性を評価するのに適切である(現行ISA540A94項)。

これに対し、(i)に関しては、何をもって「合理的」なのかの判断基準が不明瞭であり、結果、会計上の見積りに虚偽表示があるかどうか判断するのに十分な絞込みがなされていないのではないかと懸念の指摘があるほか、(ii)に関しては、特に複雑で不確実性の高い見積りの場合(例えば、予想信用損失)、監査人の許容範囲が手続実施上の重要性を大幅に超過する場合もあるという実務上の困難性を指摘する意見がある。議論の結果、基準上、「絞り込む(narrow)」という表現は使用せず、以下の表現とすることになった。

- 要求事項(第20項)において、監査人が許容範囲を使用するのが適切であると判断した場合、当該許容範囲には、以下の全てを満たす金額のみを含めることを求める。
 - 監査証拠により裏付けられている。
 - 監査人が、適用される財務報告の枠組みの測定目標及びその他の要求事項に照らして合理的であると評価している。
- 適用指針から、上記(ii)の記述は削除し、「場合によっては、監査人の許容範囲が、財務諸表全体に対する重要性の基準値の数倍になることがある。これは、重要性の基準値が、損益計算書の指標(例えば税引前利益)に基づいており、当該金額が、総資産額等の貸借対照表の指標に比べて相対的に小さい場合が該当するかもしれない。

このような場合、見積りの不確実性に関する開示の合理性の評価が非常に重要である」という説明を設ける(A134項)。

② 監査人の許容範囲を使用する場合における虚偽表示の金額の決定

タスクフォースから、虚偽表示の評価の要求事項に関する適用指針に、「(経営者の見積額が監査人の許容範囲外にある場合、) 経営者の見積額と監査人の許容範囲との最少の差額が虚偽表示となるが、当該差額より虚偽表示が大きい場合もある。」と、下線部の追加説明を設けることが提案された。これに対し、「監査人が許容範囲を適切に設定すれば、虚偽表示の金額は経営者の見積額と監査人の許容範囲との最少の差額となるべき。『当該差額より虚偽表示が大きい場合もある』とするのは、監査人が見積額の設定ではなく許容範囲の設定という監査手続を選択していることと矛盾する。」との意見があった。

議論の結果、「(虚偽表示は最少の差額よりも) 大きい場合もある。」の記述は削除された(A145項)。ただし、関連して、以下に関する適用指針を拡充することになった。

- 経営者による見積りの不確実性への対処並びに見積額及び関連する開示の決定
 - 財務報告の枠組み(特に、IFRS)における見積額や開示の決定に関する指針に参照した記述が設けられている(A117項からA122項)。
- 監査人による見積額又は監査人の許容範囲の設定
 - 監査人は、経営者による仮定、データ又は方法の選択に経営者の偏向が存在する兆候があるかどうか検討しなければならない旨が記載されている(A133項)。

- 虚偽表示の評価
 - 監査人の見積りの許容範囲が大きいことは、必ずしも当該許容範囲が合理的でないことを示すわけではないが、許容範囲が大きい場合には、許容範囲内の金額の合理性に対する十分、かつ、適切な監査証拠を入手したかどうか再検討することが重要な場合がある旨が記載されている(A144項)。

(5) 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。2016年12月会議において、当該論点に対応してISA500の適合修正を行うことで合意され、今回の会議では、タスクフォースが提示したISA500の適合修正の案が議論された。議論の結果、若干の修正を経て合意された。適合修正の主な内容は以下のとおりである。

- 外部の情報ソースの定義の設定(ISA500第5(cA)項)
- 監査証拠として利用する情報の適合性と信頼性の考慮に関する要求事項に記述を追加し、外部の情報ソースから入手される情報も含まれることを明記する(ISA500第7項)。
- 外部の情報ソースから入手される情報の適合性と信頼性の考慮に関する適用指針を新たに設定する(ISA500 A33A項からA33H項)。

2 論点の検討

(1) 品質管理一審査

IAASBIは、2014年後半から、品質管

理に関するプロジェクトを新規に開始している。今回の会議では、審査担当者の適格性に関連する論点について、タスクフォースからISQC 1の改訂の草案が示され、議論が行われた。以下、タスクフォースの主な提案について紹介する。

① 審査担当者の選任基準

(i) 適切な権限 (authority) — 現行のISQC 1の要求事項において、審査担当者の適格要件として「権限 (authority)」という表現が使用されているが、審査担当者は監査事務所において特定の肩書を有する者でなければならないことを意味すると受け取られる可能性がある。そこで、「権限」の表現を使わず、適用指針において、監査チームが審査担当者に対して専門家としての敬意を持ち、審査担当者が監査チームによる重要な判断に適切なチャレンジを行うことを支える監査事務所の文化の醸成が重要であることを強調する。

(ii) 専門的な適性 (technical competence) — 現行のISQC 1の要求事項において、専門的な資格要件 (technical qualification) という表現が使われているが、教育面のみを意味すると受け取られる可能性があること、ISAにおいて、監査チームの能力、経験、技能を示す表現として適性 (competence) が使用されていること等から、専門的な適性 (technical competence) に変更し、適用指針に説明を設ける。

(iii) 能力 (capacity) — 審査担当者が業務の適切な段階で適時に審査を行うためには、審査担当者が適切な時間的余裕を持つことが重要である。そこで、審査担当者の適格要件として、要求事項に「能力 (capacity)」を記載する。また、現行のISQC 1では、

監査チームの選任に関して、監査チームメンバーの選任に関する方針及び手続には、監査責任者が責任を果たすために十分な時間を確保することができるように、監査責任者の業務量及び時間的余裕の程度を監視するシステムが含まれることが説明されており、同様の説明を適用指針に設ける。

(iv) 実務経験 — 現行のISQC 1の要求事項では、資格要件 (qualification) に内包されるものとして扱われているが、重要であることから別項目とする。また、上場企業の財務諸表の監査の審査担当者の場合、上場企業の財務諸表の監査の適切な経験を有することを適格要件として要求する。また、適用指針において、審査担当者の専門的な適性及び経験の検討に関する法人及び手続には、検査結果やその他の業績指標の考慮が含まれることがあることを説明する。

② 審査担当者の客観性

審査担当者の客観性に関する監査事務所の検討を強化するため、審査担当者の適格要件に関する監査事務所の方針及び手続には、審査担当者の業務を通じた客観性の維持 (客観性に関する法令又は職業倫理に関する規定の遵守を含む。) について含めることを要求する。また、適用指針において、審査担当者の客観性に対する阻害要因について説明する。

③ 監査責任者が審査担当者になる間のクーリング・オフ期間

国際会計士倫理基準審議会 (IESBA) は、2016年12月のIESBA会議において、監査業務における担当者のクライアントとの長期間与に係る倫理規程の改訂の承認を行っている。IESBAの倫理規程 (IESBA Code) では、監査責任者や審査担当者等のクーリング・オフ期間が規

定されているが、被監査企業やその経営者との間の馴れ合い等の阻害要因に対処することを目的とした規定となっているため、監査責任者であった者が、当該監査業務の審査担当者になる間のクーリング・オフ期間 (以下「監査責任者と審査担当者間のクーリング・オフ期間」という。) については直接的には扱われていない。一方、米国公開企業会計監視委員会 (PCAOB) の監査基準³においては、2年間のクーリング・オフ期間が規定されている。この点、タスクフォースから、監査責任者と審査担当者間のクーリング・オフ期間に関する規定を設けることが提案され、関連して、以下が提案された。

(i) 監査責任者と審査担当者のクーリング・オフ期間の規定は、本来は、IESBA Codeに設定するべき。ただし、IESBA Codeの変更に要する時間を考慮すると、IAASBが、ISQC 1において規定することを検討する必要があるかもしれない。

(ii) 監査責任者と審査担当者のクーリング・オフ期間は、2年間 (米国PCAOBと同じ。) 又は3年間 (IESBA Codeにおける審査担当者のクーリング・オフ期間と平仄を合わせる。) が検討できる。

上記の提案に対し、例えば、以下の意見があり、タスクフォースでさらに検討を進めることになった。

- 改訂案全体に対する意見：改訂案は過度に詳細に思える。規則主義に陥らないよう、原則主義であることを確保する必要がある。
- 審査担当者の客観性：監査責任者よりも審査担当者に対する規定のほうが厳しくならないよう留意が必要である。
- 監査責任者と審査担当者間のクーリング・オフ期間

- ISQC 1とIESBA Codeのいずれに規定を置くかは、IESBAとさらに連携して決める必要がある。
- クーリング・オフ期間については、IESBA Code(3年間)及びPCAOB監査基準(2年間)の規定の趣旨を確認する必要がある。

(2) 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、2016年9月会議にて、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、プロジェクトで扱う論点の一部について今後の方向性の議論が行われた。議論された主な論点は以下のとおりである。

① IT

ISA315において、ITの発展に伴う企業の情報システムの複雑化や関連するリスクについて十分に強調されていないとの指摘がある。そこで、タスクフォースから、ITについての記述をより拡充すること、また、使用されている用語のアップデートを検討することが示された。

メンバーからは、方向性には概して支持があったが、要求事項の変更ではなく、適用指針を通じた明瞭化とすべき等の

意見があった。

② 固有リスク及び統制リスクの評価

現行のISAでは、固有リスクと統制リスクを合わせて(combined)評価することも別々に(separate)評価することも認められている(ISA200「財務諸表監査における総括的な目的」A42項)。2016年12月会議で、固有リスクに関する連続したリスクの程度(spectrum of risk)の考え方について議論した際、引き続き、2つの評価方法を認めるのか検討すべきとの意見があったことを受け、タスクフォースから、「合わせて(combined)」ではなく「同時に(simultaneously)」という表現を使用することが提案された。

メンバーからは、固有リスク及び統制リスクの識別・評価を別々に行うことを求め、「合わせて(combined)」や「同時に(simultaneously)」の表現は使用しないことを支持する声が多かった。

③ 特別な検討を必要とするリスク

タスクフォースから、これまでのIAASBの議論を踏まえ、特別な検討を必要とするリスクの暫定的な定義案(working definition)が示された。また、重要な虚偽表示の発生可能性が高く、かつ、潜在的な虚偽表示の影響の度合いが高い固有リスクのみを、特別な検討を必要とするリスクとすることが提案された。

メンバーからは、連続したリスクの程度

(spectrum of risk)の考え方との関連性を検討する必要がある等の意見があった。

3 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。

- IESBAとの連携：他の基準設定審議会(IESBAを含む。)との連携の強化に関する議論
- 職業的懐疑心：作業グループの検討状況のアップデート
- 小規模企業の監査：2017年1月にパリで開催されたカンファレンスの報告、ISAの適用の柔軟性(proportionality and scalability)の確保のためのアクションの検討

<注>

- 1 公開草案は、以下のIAASBウェブサイトから入手できる。
<http://www.ifac.org/news-events/2017-04/iaasb-proposes-modernization-financial-estimate-audits-support-audit-quality>
- 2 文中の項番号は、特に記載しない限り、公開草案の該当する項番号を使用している。
- 3 監査基準1220「審査」第8項