

## 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

JICPAリサーチラボ研究員  
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88回会議)

国際監査・保証基準審議会 (IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board) の第88回会議が、2017年10月24日から26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 基準の最終化に向けた検討—ISA540

IAASBは、ISA540「会計上の見積りと関連する開示の監査」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、2018年1月1日より適用)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の検討が行われており、2017年4月に公開草案が公表されている(コメント期限:2017年8月1日)。

今回の会議では、公開草案で提案されていた会計上の見積りの監査に対する以下の基本的アプローチに関して、受領したコメントの内容の分析と、コメントに

対応するための改訂の方向性に関する提案がタスクフォースから提示され、議論が行われた。

公開草案における会計上の見積りの監査の基本的なアプローチ

- 重要な虚偽表示リスクの識別と評価の際に3つのリスク要因(①複雑性、②経営者の判断、③見積りの不確実性)を考慮する。
- 固有リスクが「低」の場合と「低」以外の場合に分けて、リスク対応手続が異なることを示す。
- 固有リスクが「低」の場合、3つの手続(①監査報告書日までに発生した事象の検討、②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、③監査人の見積額又は許容範囲の設定)のいずれかを立案・実施する。
- 固有リスクが「低」以外の場合、評価したリスクの理由となったリスク要因に対応する手続を立案・実施する。

受領したコメントの内容及びタスクフォースの提案の概要は以下のとおりである。

## (1) 適用の柔軟性 (scalability) 及び固有リスクが「低」・「低」以外の区分の設定

監査基準の適用の柔軟性を確保するため、固有リスクが「低」の場合と「低」以外の場合に分けてリスク対応手続の立案及び実施を求める提案に対して、回答者から、例えば以下の懸念の指摘があった。

- 公開草案のアプローチは複雑すぎ、実務的でない。
- 他のISAでは、固有リスクの程度に応じた区分を設定しておらず、他のISAのアプローチと不整合である。
- 金額的に重要だが、固有リスクが低い会計上の見積りに対する適用が不明瞭である。

そこで、タスクフォースから、以下の改訂の方向性の提案があった。

- 固有リスクを「低」・「低」以外に区分する提案を取り下げる。
- 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で検討されている、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<sup>1</sup>を強調する。
- 単純な見積りに対してどのように適用されるのか示すため、例を設ける。

## (2) 重要な虚偽表示リスクの識別と評価

重要な虚偽表示リスクの識別と評価の際に3つのリスク要因(①複雑性、②経営者の判断、③見積りの不確実性)の考慮を求めること自体には支持が多かったが、3つのリスク要因は相互に関連していることが不明瞭(例えば、複雑性と経営者の判断は、見積りの不確実性から派生する要因である。)等の指摘があった。そこで、タスクフォースから、以下の改訂の方向性の提案があった。

- 3つのリスク要因の関連性と、それが会計上の見積りの構成要素(データ、仮定、方法)に影響を及ぼすことを明瞭化する。
- ISA315の改訂プロジェクトにおいても、固有リスクの評価の際に考慮が求められる定性的な要因を定義することが検討されていることから、両者のアプローチの整合性を図るため、3つのリスク要因以外の要因を考慮することを示す。なお、整合性の観点から、「経営者の判断」は「主観性」に用語が変更されている。

## (3) 重要な虚偽表示リスクへの対応

公開草案では、固有リスクが「低」以外の場合、3つのリスク要因ごとに要求事項を設け、評価した重要な虚偽表示リスクの理由となった特定の事項に対して十分かつ適切な監査証拠を入手するための監査手続を立案し実施することが要求されていた。特定の手続の実施を求めるのではなく、リスク評価において識別したリスク要因に関して十分かつ適切な監査証拠を入手することを目的として示し、その目的を達成するために必要な手続を状況に応じ、各々、立案・実施することを求めている(目的ベースの要求事項と呼んでいる。)。当該提案に対し、回答者から、例えば以下の懸念の指摘があった。

- 要求事項のフローが不明瞭で、複雑すぎる。
- リスク対応手続が、アサーションベースというより、リスク要因ベースで説明されているため、詳細すぎ、その結果、チェックリスト的な運用がなされる可能性がある。
- 固有リスクが「低」の場合にいずれかの実施が求められる3つの手続(①監査報告書日までに発生した事象の

検討、②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、③監査人の見積額又は許容範囲の設定)は、固有リスクが「低」以外の場合も適用できるのではないか。

そこで、タスクフォースから、以下の改訂の方向性の提案があった。

- 固有リスクが「低」の場合と「低」以外の場合で要求事項を分けるのではなく、評価した重要な虚偽表示リスクへの対応として、固有リスクが「低」の場合の手続として示されていた3つの手続のうち1つ又は複数を組み合わせて選択可能であることを明記する。
- さらに、3つの手続別に、目的ベースの要求事項を設定する。
- 目的ベースの要求事項は、3つのリスク要因ではなく、会計上の見積りの構成要素(データ、仮定、方法)に関する要求事項として設定する。

上記のタスクフォースの提案に対して、メンバーからは方向性に反対する意見はなかったが、一方で、改訂の全体的な方向性だけでは反対できないが、良いとも悪いともいい難いという意見も多かった。IAASBは、最終基準の承認審議を2018年3月に行うことを予定しているため<sup>2</sup>、再公開草案の可能性も考える必要があることも踏まえ、次回のIAASB会議(2017年12月)の前に、できる部分だけでも文案の議論を進めておくべきだという意見があった。そこで、会期中に、上記の改訂の提案の方向性に沿って、関連する要求事項の一部の暫定ドラフトが提示され、再度、議論が行われた。暫定ドラフトには、例えば以下の要求事項が含まれる。

### (重要な虚偽表示リスクの識別と評価)

- 監査人は、会計上の見積り及び関連する開示に関する重要な虚偽表示リスクの識別と評価に際し、会計上の

見積りに使用される方法、仮定及びデータが、複雑性及び主観性等に影響される程度を含め、見積りの不確実性の程度を考慮しなければならない。

#### (重要な虚偽表示リスクへの対応)

- 監査人は、リスク対応手続の立案及び実施に際し、会計上の見積りを検証するため、評価した重要な虚偽表示リスクの理由(つまり、リスク要因)に対応するアプローチを立案しなければならない。当該アプローチには、以下の手続の1つ又は複数の手続が含まなければならない。

- ① 監査報告書日までに発生した事象の検討
- ② 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
- ③ 監査人の見積額又は許容範囲の設定  
当該要求事項に加え、別途、①から③の手続に関する要求事項を設定する。

暫定ドラフトに対して、例えば以下の意見はあったが、方向性についてはメンバーから基本的に合意があり、タスクフォースでさらに検討を進めることになった。

- 米国公開企業会計監視委員会(PCAOB)も、2017年6月に会計上の見積りの監査に関する監査基準の公開草案を公表し、基準の改訂を検討中であり、PCAOBの監査基準との不要な相違が生じないように留意する必要がある。
- 改訂の方向性は、公開草案のアプローチから現行のISA540のアプローチに戻ったと受け止められる可能性がある。そのような誤解が生じないよう、例えば、最終基準と同時に公表される説明覚書等で、現行のISA540から強化されていることを説明することが重要である。

## 2 公開草案に向けた検討—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の改訂プロジェクトを開始しており、2016年9月会議で、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、主に、内部統制の定義の変更並びに企業によるITの利用に関連した要求事項及び適用指針の改訂について、タスクフォースから改訂の文案が提示され、議論が行われた。

### (1) 内部統制の定義の変更

タスクフォースから、以下の変更が提案された。

- 現在の「内部統制(Internal control)」の定義は、内部統制システム全体のことを示すことから、「内部統制システム(System of internal control)」の定義とする。
- 以下の定義を設ける。
  - コントロール：内部統制システムの構成要素に組み込まれた方針又は手続(policies or procedures)
  - 方針：コントロールを機能させるため、企業内部で行うべきこと又は行ってはならないことについて、文書化された又はその他の方法により統治責任者からコミュニケーションが行われた正式なステートメント、若しくは、統治責任者のアクションを通じて示される非公式な期待(informal expectation)

上記の提案に対し、メンバーからは、方針の定義に関して、非公式な期待については、定義に含めず、適用指針に記載してはどうかとの意見があった。

### (2) 企業によるITの利用に関連した改訂

タスクフォースから、以下が提案された。

- 要求事項には、以下の限定的な変更のみを行う。
  - 企業の事業及び運営の理解に関する要求事項を変更し、ビジネスモデルがITの利用を組み込んでいる程度の理解を要求する。
  - 統制環境の理解に関する要求事項を変更し、全般統制の理解が必要な状況について記載する。
- 企業によるITの利用が及ぼす影響を監査人が考慮する際の助けとなるよう、リスク評価手続、企業及び企業環境の理解、並びに内部統制システムの理解に関するそれぞれの要求事項に関連して、適用指針に説明を追加する。

上記の提案に対し、メンバーからは、以下のコメントがあり、引き続き、タスクフォースで検討することになった。

- 適用指針に追加された説明が多いが、バランスが適切かどうか、要求事項の変更が十分かどうかを検討する必要がある。
- 例えば、ビジネスモデルやサイバーセキュリティ等、広範な内容を含む可能性がある概念について記載されているが、財務諸表監査に必要な範囲内の理解が求められることを明瞭化する必要がある。

## 3 プロジェクト・プロポーザルの承認—新しい外部報告(EER)

IAASBは、2016年8月に、ディスカッション・ペーパー「新しい外部報告への信頼性の確保：保証業務に対する10の重要課題(Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of

External Reporting: Ten Key Challenges for Assurance Engagements)」を公表した(コメント期限: 2017年2月)。「新しい外部報告(Emerging Forms of External Reporting: EER)」とは、統合報告等、投資家その他ステークホルダーに対して非財務情報を含めて開示する新たな企業報告の形のことをいう。ディスカッション・ペーパーでは、新しい外部報告に対して保証業務を行う場合の10の課題が説明されている。また、新しい外部報告の枠組みや報告制度等はまだ発展途上の段階にあることから、保証基準の開発を行うことは時期尚早であり、10の課題に対応するため、新しい外部報告に対してISAE3000(改訂)「過去財務情報の監査又はレビュー以外の保証業務」を適用する際の追加ガイダンスを開発することが提案されていた。

今回の会議では、ワーキング・グループから、ディスカッション・ペーパーに寄せられたコメントの分析が提示された。また、ディスカッション・ペーパーに対して受領したコメントの要約及びIAASBの今後の予定を記載したフィードバック・ステートメントを公表することが提案され、ドラフトが提示された。メンバーからは、フィードバック・ステートメントの公表に同意があった。加えて、プロジェクト・プロポーザルが提示され、メンバーの意見が求められた。プロジェクト・プロポーザルの概要は以下のとおりである。

### (1) プロジェクトの目的

新しい外部報告に対するISAE3000

(改訂)の適用に関連した規範性のないガイダンス文書を策定する。ガイダンス文書の形式(国際実務ノート、スタッフガイダンス等)は、プロジェクトの過程で決定する。

### (2) プロジェクトの進め方

ディスカッション・ペーパーに記載した10の課題を2つに分け、2段階に分けてガイダンス文書の策定を行う。課題の分類は、後日、タスクフォースが、課題の関連性等を考慮して検討する。

- 第1段階: 第1段階で扱う課題に関するガイダンス文書の公開草案を策定する。公開草案の公表は、2018年12月末を予定する。
- 第2段階: 第1段階で扱わなかった課題に関するガイダンス文書の公開草案を策定する。また、公開草案(第1段階及び第2段階)に対して受領したコメントを検討し、ガイダンス文書の最終化を行う。最終化したガイダンス文書の公表は、2020年9月末を予定する(ただし、第2段階のプロジェクトのタイミングは、2019年以降のIAASBのリソースの状況に依存する。)

また、タスクフォースに加え、様々な専門家、利害関係者からのインプットを得るためプロジェクト・アドバイザー・パネルを形成する。プロジェクト・アドバイザー・パネルのメンバーは、候補者を公募する。

### (3) WBCSDからの助成金

IAASBは、2017年から2018年の作業計画において、主に監査及び品質管理基準の改訂を中心とした特定のプロジェ

クトを優先して行うこととしており、現行のリソースを前提に、優先プロジェクトに指定されていない新たなプロジェクト(本プロジェクトを含む。)を実施することは難しい状況である。そこで、本プロジェクトのリソースを確保するため、持続可能な発展のための世界経済人会議(The World Business Council for Sustainable Development: WBCSD)<sup>3</sup>から助成金(46万6,000米ドル)を受け、プロジェクト担当スタッフの雇用、タスクフォースメンバーの旅費、ラウンドテーブル開催費用等に充てる。

上記の提案に対し、メンバーからは、WBCSDから助成金を受けることにより、IAASBの独立性が阻害される、又は阻害されるとの認識が生じないよう留意する必要があるとの指摘があったものの、提案どおりにプロジェクトを進めることに賛同の意見が多数表明され、メンバーの全員一致で、プロジェクト・プロポーザルが承認された。

### <注>

- 1 ISA315対応プロジェクトにおいて検討されている、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示すための考え方
- 2 2017年12月会議において、2018年6月に最終基準の承認審議を行うことに変更されている。
- 3 持続可能な開発を目指すグローバル企業等約200社で構成される組織