

PCAOBのリスク評価・対応監査基準

— 監査基準第8号～第15号の概要 —

林 隆敏
関西学院大学

はじめに

- 米国公開会社会計監督委員会 (Public Company Accounting Oversight Board: PCAOB) のリスク評価・対応に関する監査基準のうち、不正対応に関連する規定の整理
 - Auditing Standards Related to the Auditor's Assessment of and Response to Risk and Related Amendments to PCAOB Standards, PCAOB Release No. 2010-004, August 5, 2010. 【PCAOB Release】
 - 監査基準第8号～第15号 【AS】
 - PCAOB Interim Standards, AU Section 316, Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit. 【AU Section 316】
- 日本の監査基準との比較
 - 「監査基準」
 - 日本公認会計士協会の監査基準委員会報告書【監基報】

リスク評価・対応監査基準の目的と背景

- 新基準の目的は、現在の監査基準に既に存在しているリスク評価に関する考え方を強化すること。
- 基準化にあたり、以下の事項が考慮されている。
 - 2008年に発生したグローバル金融危機等
 - 企業のグローバル化に伴って監査により一層のグローバル化が求められている状況
 - PCAOBの円卓会議や作業部会を通じて得られた利害関係者からの意見
 - PCAOBによる監査業務の検査活動における検出事項

監査基準第8号～第15号の概要

No.	タイトル	主な内容
AS8	監査リスク	「監査リスク」の定義の明確化
AS9	監査計画	監査計画において検討すべき事項の明確化
AS10	監査業務の監督	監督者の責任の明確化
AS11	監査の計画および実施における重要性	重要性基準値の決定にあたり検討すべき事項の明確化
AS12	重要な虚偽表示のリスクの識別と評価	重要な虚偽表示のリスクを識別し評価するために必要な手続の明確化
AS13	重要な虚偽表示のリスクへの監査人の対応	重要な虚偽表示のリスクに対応するために必要な手続の明確化
AS14	監査結果の評価	監査結果を評価するために検討すべき事項の明確化
AS15	監査証拠	監査証拠の「適切性」と「信頼性」の定義の明確化

AS 9 監査計画

- 米国では、監査を実施する上で、専門家(注:不正調査の専門家を含む)の技能または知識を必要とするかを決定することが明示的に求められている。

【米】監査人は、リスク評価、監査計画の立案、監査手続の実施、監査結果の評価にあたり、専門家の技能または知識を必要とするかを決定しなければならない(AS9, 16項)。専門家の範囲は、従来の基準にも規定されていたIT専門家に加えて、鑑定評価の専門家、数理計算の専門家、法人税の専門家、フォレンジック(不正調査)の専門家等に拡大されている(AS9, A10-14項)。

【日】全般的対応の一環として、不正調査の専門家やITの専門家のような専門的な知識と技能をもったメンバーを追加し、または豊富な経験を有するメンバーを配置することによって対応する場合があります(監基報240、A32項)。

AS 10 監査業務の監督

- 米国では、業務担当パートナーおよびその他の監査業務を監督する役割を担う者の責任が明確に記載された。

【米】業務担当パートナーおよび監督を行う立場の業務担当チームのメンバーは、以下を行わなければならない(AS10, 5項)。

- 実施する監査手続の目的、種類、時期および範囲、実施する監査手続または監査手続の結果の評価に影響しうる事項(発生しうる会計・監査上の問題を含む)を業務担当チームのメンバーに伝えること。
- 監査の過程で発見された重要な会計および監査上の問題を業務担当パートナー等に報告するよう、業務担当チームのメンバーに指示すること。
- 業務担当チームのメンバーの監査調書をレビューし、監査手続が実施され文書化されたか、監査手続の目的は達成されたか、監査手続の結果は結論を裏付けるに足るものかを評価する。

【日】下線部を除き、上記に相当する規定がある(例えば、監基報220、14項、16項、A10項およびA15項など)。監査業務を監督する役割を担う者の責任は、監査調書の査閲についてのみ言及されている(監基報300、A8項(4))。

AS 12

重要な虚偽表示のリスクの識別と評価

- 業務担当チームの主要なメンバー間で、不正による重要な虚偽の表示の可能性に関する協議が求められている(AS12, 52項; 監基報240、14項およびA10項)。

【日・米】業務担当チームの主要なメンバー間で、不正による重要な虚偽の表示の可能性について、以下を含めて協議しなければならない(AS12, 52項; 監基報240、14項およびA10項)。

- 財務諸表のどこでどのように不正による重要な虚偽の表示が生じる可能性があるか、経営者はどのように不正な財務報告を実行し、隠蔽しうるか、および会社の資産はどのように流用しうるかについて、業務担当パートナーを含む業務担当チームの主要なメンバー間で、意見を交換し、またはブレインストーミングを行うこと
- 動機またはプレッシャー、機会、正当化に関する既知の内部的・外部的要因の検討
- 経営者が内部統制を無効化するリスクの検討
- 不正による重要な虚偽の表示が生じる可能性への監査上の対応の検討

AS 12

重要な虚偽表示のリスクの識別と評価

- 米国では、不正に関する職業的懐疑心の発揮について具体的な事項が示されている。

【米】業務担当チームの全メンバーに対して、以下の諸事項を強調しなければならない(AS12, 53項)。

- 監査の全過程において探求心を保持し、監査証拠の収集と評価において職業的懐疑心を発揮することの必要性
- 不正リスクの評価に影響するかもしれない情報またはその他の状況(AS14, Appendix Cに個別具体的に列挙。例: 証拠となる文書や原本が紛失している等)に注意を払うことの必要性
- もし情報またはその他の状況が不正による重要な虚偽の表示の発生可能性を示唆するのであれば、当該問題を徹底的に調査し、必要に応じて監査証拠を追加的に入手し、業務担当チームの他のメンバーと協議し、場合によっては、専門家を含む監査法人内の者と協議することの必要性

【日】職業的懐疑心の発揮に関する一般的な指示はあるが、上記のような具体的な対応は求められていない。

AS 12

重要な虚偽表示のリスクの識別と評価

- 米国では、不正による重要な虚偽表示のリスク(不正リスク)の識別・評価にあたって、不正リスク要因を考慮することが明確に求められている。

【米】監査人は、リスク評価手続により入手した情報が不正リスク要因の存在を示すかを評価しなければならない。また、不正リスクの識別・評価にあたって当該不正リスク要因を考慮しなければならない(AS12, 65項)。

【日】「不正リスクの識別・評価にあたって当該不正リスク要因を考慮しなければならない」という規定はない(監基報240、23項)。

不正リスク要因の具体例(AU Section 316.85; 監基報240、付録1)

- 租税回避地(タックスヘイブン)に、明確な事業活動上の合理性があるとは考えにくい、重要な銀行口座、子会社、支店がある。
- 通常取引過程から外れた重要な関連当事者取引、または、監査を受けていない、もしくは他の監査人が監査する関連当事者との重要な取引がある。

AS 13

重要な虚偽表示のリスクへの監査人の対応

- 重要な虚偽表示のリスクへの全般的な対応として、被監査会社が予測不可能な要素を組み込むことが求められている。

【日・米】評価した虚偽表示のリスクへの全般的な対応の一部として、監査人は、毎年実施すべき監査手続の選択にあたり、予測不可能な要素を組み込むことが求められている。(AS13, 5項C; 監基報240, 28項(3)およびA34項)

- 重要性やリスクの観点からは通常選択しない勘定残高やアサーションについて実証手続を実施する。
- 監査手続の想定される実施時期を変更する。
- 往査事業所の選択方法を変更し又は予告なしに往査する。
- 抜き打ちの監査手続の実施(米国のみ)

AS 13

重要な虚偽表示のリスクへの監査人の対応

- 日米ともに、重要な虚偽表示のリスクへの対応における職業専門家としての懐疑心の重要性が強調されている。但し、前述(P7)のとおり、米国では、懐疑心の適用に関して具体的な記載がなされている。

【米】監査人は、重要な虚偽表示のリスク、とくに不正リスクに対応する場合、監査証拠の収集および評価において懐疑心を発揮しなければならない(AS13, 7項)。

【日】不正の持つ特性から、不正による重要な虚偽表示リスクを検討する場合には、職業的懐疑心は特に重要である(監基報240、A6項)。

AS 13

重要な虚偽表示のリスクへの監査人の対応

- 重要な虚偽表示のリスク(不正リスク)への対応における職業専門家としての懐疑心の適用に関して、米国の方が厳格な記載が行われている。

【米】より信頼できる監査証拠を入手するために、計画した監査手続を変更する。重要事項に関する経営者による説明を裏付けるために、第三者への確認、専門家の利用または独立の情報源からの文書資料の検証により、十分かつ適切な監査証拠を入手する(AS13, 7項)。

【日】ある記録や証憑書類が真正ではない、または文言が後から変更されているが監査人に開示されていないと疑われる状況を識別した場合、さらに行う調査の手続には、以下の事項を含むことがある(監基報240、A8項)。

- 第三者への直接確認
- 記録や証憑書類の真正性を評価する専門家の利用

AS 13

重要な虚偽表示のリスクへの監査上の対応

- 米国では、財務諸表監査における不正リスク対応として、不正リスクに明確に対応する実証手続(とくに詳細テスト)の実施が強調されている。

【米】財務諸表の監査において、監査人は、評価した不正リスクに明確に対応する実証手続(詳細テストを含む)を実施しなければならない(AS13,13項)。

特別な検討を必要とするリスク、とくに不正リスクに関連するある種の虚偽の表示を発見するには、分析的手続だけでは十分ではない(PCAOB Release No. 2010-004, A10-64)。

【日】監査人は、評価したアサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクに応じて、リスク対応手続を立案し実施しなければならない(監基報240、29項)。

AS 13

重要な虚偽表示のリスクへの監査人の対応

- 経営者不正に対応する監査手続の実施が求められている。

【日・米】監査人は、経営者が内部統制を無効化するリスクに対する評価にかかわらず、以下の監査手続を立案し、実施しなければならない(AS13, 15項; AU Section 316.58-67; 監基報240、31項)。

- 不正により生じうる重要な虚偽の表示に関する仕訳入力やその他の修正の検証
- 不正による重要な虚偽の表示につながりうる会計上の見積りにおける偏向のレビュー
- 重要な非定型取引の事業上の合理性の評価

AS 14 監査結果の評価

- 米国では、監査実施の過程で入手した情報を踏まえて、不正リスクに対応するために監査手続を修正する必要があるか検討することが明示的に求められている。

【米】監査人は、監査手続の累積的な結果およびその他の所見が、監査を通じて行われる不正リスクの評価に影響するかどうか、および、それらの不正リスクに対応するために監査手続を修正する必要があるかを評価しなければならない(AS14, 28項)。

【日】特に不正リスク評価という観点から監査手続を修正する必要があるかの評価を求める規定はない。

AS 14 監査結果の評価

- 日米ともに、「不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況」が例示されている。また、米国基準では、これを不正リスク評価において考慮することが明示的に求められている。

【米】「不正リスクの評価に影響する事項」が識別された場合、監査人は、不正リスクの評価において当該事項を考慮しなければならない(AS14, Appendix C)。

- 会計記録の矛盾
- 矛盾する監査証拠や紛失した監査証拠
- 監査人と経営者との問題のある関係または通例でない関係

【日】監基報240の付録に「不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況の例示」は示されているが、監査人に具体的対応を求める上記のような規定はない。

AS 15 監査証拠

- 米国の方が、監査証拠として利用する情報の信頼性の検討に関する監査人の対応をより明確に規定している。

文書(記録や証憑書類)が真正ではないか、または文言が後から変更されているが監査人に開示されていない可能性がある場合、

【米】計画した監査手続を変更するか、または監査手続を追加実施しなければならない。また、監査の他の局面への影響を検討しなければならない(AS15, 9項)。

【日】さらに調査を実施し、問題を解消するためにどのような監査手続の変更または追加が必要であるかを判断し、監査の他の側面に与える当該事項の影響があればその影響を考慮しなければならない。(監基報240、12項、監基報500、10項)。

AS 15 監査証拠

- 米国は、監査の過程で入手した資料等を監査人が評価する際の姿勢に関する規定を変更した。

【日】監査人は、監査証拠による反証がない限り、通常、記録や証憑書類を真正なものとして受け入れることができる(監基報240、12項)。

【米】AS15では、「監査人は、そうではないと信じる理由がない限り、記録や証憑書類を真正なものとして受け入れることができる」という防御的な文言を、「規定の要求を弱める」という理由で削除した(PCAOB Release No. 2010-004, A11-49)。

むすびーPCAOBリスク評価・対応基準の特徴ー

- 財務諸表監査における不正に対する心構えの一層の強調
 - 財務諸表監査における基本的考慮事項
 - 職業的懐疑心
- 不正に対する具体的な対応の明示
 - 不正リスクの識別と評価
 - 業務担当チーム内のコミュニケーション
 - 実証手続
- 不正対応の財務諸表監査への組み込み
 - AU Section 316「財務諸表監査における不正の検討」に規定されていた不正対応のリスク評価・対応監査基準への組み込み
 - ただし、実質的な監査手続への影響は、不正リスク(またはその兆候)が識別された場合のみ