

カナダにおける国際監査基準の適用について －国際会計基準の適用と比較して－

The Adoption of International Auditing Standards in CANADA
- Comparison with adoption of International Accounting Standards -

松 脇 昌 美
Masami MATSUWAKI

カナダにおいて、同じ時期に国際基準の適用を進めながらも、会計基準と監査基準それぞれの国際基準適用に対する基本理念や対応に差異が生じた。差異が生じた背景や理由は何か。また差異は各報告事業体、特に非上場会社もしくは小規模会社にどのような影響を与えたか。国際会計基準の適用と比較しながら、カナダが国際監査基準の適用において直面した課題とその対応を調べ、カナダが採用したスタンスについて考察する。考察による示唆が、我が国が国際基準を適用する際の参考となればと考えている。

キーワード：カナダ、国際会計基準、国際監査基準、PCAOB基準、報告事業体別基準、クラリティ・プロジェクト

目次

はじめに

1. カナダの国際会計基準および国際監査基準適用の流れ－2006年を中心に－
 2. カナダの国際会計基準および国際監査基準適用の流れ－2009年を中心に、現在まで－
 3. 会計と監査の基準設定スタンスの違いが示すこと
- おわりに

はじめに

2006年、カナダ勅許会計士協会（Canadian Institute of Chartered Accountants；CICA）（CPA [2013a]）の会計基準審議会（Accounting Standards Board; AcSB）は、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board；IASB）が設定した国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards；IFRS）をカナダ会計基準として社会的に説明責任のあるカナダ会社（canadian publicity accountable enterprises、以下、上場会社）に適用する意向を示した。AcSBは「カナダ会計基準：新しい方向性 戦略計画」（Accounting Standards in Canada：New Direction-Strategic Plan、以下、戦略計画）においてその内容を公表している（CICA [2006]、

AcSB [2007a])。戦略計画において注目すべき1つとして、AcSBが、上場会社、社会的に説明責任のない会社 (private enterprisesあるいはnon-publicly accountable entities、以下、非上場会社)、そして非営利組織 (not-for-profit organizations) というカナダの主要な報告事業体ごとに異なる会計戦略 (異なる会計基準) を適用する方針を打ち出したことがあげられる。

その後、AcSBは、2008年に上場会社については完全版IFRSをカナダ会計基準として適用すること、続く2009年に非上場会社については「非上場会社向けカナダ会計基準 (Accounting Standards for Private Enterprises in Canada : ASPE)」を公表し、完全版IFRSまたはASPEどちらかを選択し適用すること、をそれぞれ2011年1月1日以降開始する事業年度から適用すると決めた (CICA [2010])。

カナダ会計基準として完全版IFRS適用の決定と並行して、同じく2006年に監査および保証業務基準審議会 (Auditing and Assurance Standards Board : AASB) は国際監査基準 (International Standards on Auditing : ISA) をカナダ監査基準として適用し、財務諸表監査を実施する際に準拠することを決定した (AASB [2006])。この決定を受けて、2010年度末または2010年12月14日以降、ISAを適用した新しいカナダ監査基準 (Canadian Auditing Standards、以下、新CAS) に準拠して財務諸表監査は行なわれている。

同じ時期に同じ方向に歩みながらも、完全版IFRSの適用とISAの適用はその性質を異にする。カナダにおける完全版IFRS適用のスローガンであり、多くの会社が適正な財務報告を行えるように報告事業体別の会計基準を設定する理念である「すべてに適合する万能な基準はない (One size does not necessarily fit all)」はISA適用には掲げられなかった。このスローガンは、世界とつながりを持つことおよび他の国との共通点を持つことの必要性を認めながら、他方で、社会では多様な組織や機関が存在し、単一の国でも単一の1組の基準ではすべてのことに対応できないという考えが根底にある。しかしながら、ISA適用の基本的概念は「監査は監査である (an audit is an audit)」とされ、報告事業体別の独立した基準は必要ないとされた。

このように同じ国で、また同じ専門家が関係するにもかかわらず、国際基準の適用の基本理念や対応に差異が生じた理由は何か。このような差異はそれぞれの報告事業体、特に非上場会社もしくは小規模会社にどのような影響を与えるか。完全版IFRSの適用と比較しながら、カナダがISA適用時に直面した課題とその対応を調べ、カナダが採用したスタンスについて考察する。考察による示唆が我が国が国際基準を適用する際の参考となればと考えている。

1. カナダの国際会計基準および国際監査基準適用の流れ —2006年を中心に—

カナダの基準設定状況は2003年に大きく変貌したとみなされている。

20世紀の終わりから、隣国アメリカにおいてEnron、WorldComなどの大規模会社による、世界中を揺るがした会計不祥事が相次いで生じた。事態を重く見たアメリカは、2002年に、規則主義の基準設定アプローチから原則主義の基準設定アプローチへの移行をも考慮に入れたサーベンス・オクスリー法 (the Sarbanes-Oxley Act) を可決し、2003年には、監査および保証基準設定権限をアメリカ公認会計士協会 (American Institute of Certified Public Accountants : AICPA)

の監査基準審議会（Auditing Standard Board）からアメリカ証券取引委員会（Securities and Exchange Commission；SEC）管轄の公開会社会計監査委員会（Public Company Accounting Oversight Board；PCAOB）に移行させた（AASB [2006]）。

アメリカの動きに呼応するように、カナダにおいても、カナダ公共会計責任委員会（Canadian Public Accountability Board；CPAB）の創設、AcSBによる戦略的方向性変更の提案、カナダ証券管理局によるアメリカ会計基準並びに監査基準の利用を発行会社に認可、などが行われた。世界的に会計や監査に対する一般大衆からの信頼を失墜させたこの時期の不祥事は、結果的にAASBにカナダの基準設定アプローチを再考させる機会を与えた。

1-1. 会計基準設定の流れ

2005年、AcSBはカナダ会計基準の将来の進むべき方向を定めるための行動に着手し、IFRSの適用を視野に入れた「カナダ会計基準：将来の方向性－戦略計画公開草案（Accounting Standards in Canada: Future Directions-Draft Strategic Plan）」を公表し、広く利害関係者からのコメントを募集した。

そして既述したように、2006年に戦略計画を公表し、完全版IFRSの適用の検討を正式に開始した。AcSBが公表している完全版IFRSを適用するためのタイムラインは次のとおりである（CICA [2009]）。

2006年－2011年	継続訓練ならびに継続教育により、完全版IFRSに関する知識の取得
2008年の頭までに	AcSBによる進捗状況のレビュー
2008年初頭	進捗状況の検証。検証結果を受けて、完全版IFRSへの移行時期の報告
2008年12月末	上場会社による完全版IFRSへの移行計画と移行により予想される効果や影響の公表
2009年12月末	上場会社による完全版IFRSへの移行の効果あるいは影響の数量化
2010年1月1日	2011年の施行日に備え、上場会社が完全版IFRSに準拠し作成した財務諸表の比較可能情報の収集開始
2011年1月1日	完全版IFRSに準拠し作成される財務報告の初年度（3月末に中間財務諸表、12月末に年次財務諸表）

加えて、2005年の公開草案に対し多くの利害関係者から、現行のカナダ会計基準は詳細かつ複雑のため過度な負担がかかり、費用対効果も期待できないため、非上場会社向けの会計基準が必要であるとの意見が寄せられた（CICA [2007a]）。このため、カナダ経済の中核を担う非上場会社に適切な財務情報の作成および公開を求めるには、上場会社とは取り巻く状況や実施する処理が異なることを理解し、非上場会社の財務情報の利用者のニーズに対応し、費用対効果に適い、経営管理に資するような非上場会社向けの会計基準を早急に設定することが必要不

可欠であるという考えのもと、AcSBは戦略計画を作成している。

2007年には、AcSBは、非上場会社向け会計基準の発展に寄与する、最も適切かつカナダ独自の財務報告アプローチを適用するため、財務報告の将来の方向性に対する利害関係者の意見を募集し（Invitation to Comment、以下、ITC）、それと同時に討議資料（Discussion Paper）を公表した。討議資料には、非上場会社の財務情報利用者ニーズの包括的調査の結果、重要な問題に対する暫定的な結論および非上場会社向け会計基準設定に採り得る3つのアプローチが含まれていた。

AcSBが、財務諸表利用者ニーズの包括的調査の結果から考えた、重要な問題に対する暫定的な結論は次の通りである。

- ①会計基準はあらゆる会社が適用可能であるべきという前提にたって、非上場会社も適用可能であること
- ②非上場会社の「外部の財務諸表利用者に一般目的財務諸表を公表するが、重要な外部情報利用者は存在しない」という特徴を鑑み、非上場会社のニーズに応え得る会計基準を設定すること
- ③上記③の例として、会計基準以外の基準や会計基準外のフレームワーク（non-GAAP standardsまたはframework other than GAAP）の利用も検討すること
- ④非上場会社向け会計基準は、その規模に関係なく、すべての非上場会社に適用を認める（規模判定を行わず、量的規準で判断する）こと
- ⑤非上場会社と上場会社間で概念フレームワークを共有すること
- ⑥財務報告ニーズに適う場合は、現行会計基準に準拠するという選択を認めること

非上場会社向け会計基準を設定するアプローチとして提案された選択肢は、次の3つである。

- ①上場会社向け会計基準に基づくトップダウンアプローチ（a top-down approach based on public enterprises GAAP）

当時認められていた別途報告のように、現行会計基準（移行後は完全版IFRS）を非上場会社のニーズに適うよう要件の削除や修正を行なうアプローチである。上場会社が完全版IFRSを実際に適用するまで、非上場会社もこのアプローチを適用することは出来ない。

- ②「IFRS for SME」を基礎とするアプローチ（an approach based on the IASB's proposed standards for small and Medium-sized Entities standard）

IASBが完全版IFRSを中小会社向けに簡素化（simplification）・自己完結し、各国の個々の状況を考慮することなく、国際的な利用可能性のみを考慮し設定した会計基準を、カナダの非上場会社のニーズに合うよう修正を加えながら適用するアプローチである。「小規模会社向けIFRS（IFRS for SME）」はカナダの非上場会社からみれば技術的にかなり複雑であり、適用できないか、もしくは適用するためにかなりの修正を行なわなければならないため、3つの選択肢の中で最も適用を回避する意見が出されている。

- ③非上場会社向け会計基準を独自に設定させるアプローチ（an independently developed set

of standards for private enterprises)

現行カナダ会計基準および完全版IFRSを支える概念フレームワーク（完全版IFRSが設定した「財務諸表作成並びに公表のためのIASBフレームワーク」を参照している（2007年討議資料の29）。）を共有することを前提に、現行カナダ会計基準の修正利用や必要項目の新規規定などにより非上場会社向け会計基準を独自に設定させるアプローチである。大部分が新たに設定される予定である。

2007年のITCおよび討議資料を受け、2008年にAcSBは、完全版IFRSをカナダ会計基準として適用すること、また、非上場会社には完全版IFRSまたは非上場会社向け会計基準の選択を可能とする決定を下した。非上場会社向け会計基準は、IFRS for SMEの適用ではなく、2007年の討議資料で提案された「上場会社との概念フレームワークの共有を前提に非上場会社向け会計基準を独自に設定させるアプローチ」に基づき、2008年時点のカナダ会計基準を修正利用した、カナダ独自で設定された会計基準とされた。

1-2. 監査基準設定の流れ 2002年～2005年（DAN A SIMUNIC [2003]、AASB [2006]）

AASBにより設定され、CICAハンドブックで開示されているカナダ監査基準は、カナダ事業会社法と連邦法のレギュレーションにより法的拘束力を備えている。2002年、CICAはAASBの活動を監督するために監査および保証業務基準監視委員会（Auditing and Assurance Standards Oversight Council：AASOC）を設立した。2003年に、AASBは今後3年間の草案戦略計画をまとめ公表しようとしたが、AASOCが前年に設立されたばかりでAASBの活動の監視や計画への提案などの任務を果たす段階になかったことから、草案戦略計画は完成に至らなかった。そのため経過措置としてAASBは、公共の利益に資することを目標とした、2003年から2005年までの「運営原則（operating principles）」を掲げた。運営原則は次のような内容であった。

- ①AASBはカナダ監査基準の設定に影響を与える問題を認識し対処するためにAASOCと協働する。
- ②AASBは次のように国際的調和化を進める。

(ア)国際監査および保証業務基準審議会（The International Auditing and Assurance Standards Board：IAASB）が設定した新ISA（後にカナダ監査基準に大きな影響を与えることとなる、2004年より行われているIAASBによるISAの全面的改正作業（Clarity Project、以下、クラリティ・プロジェクト）により改正されたISA。この時点では公表されていなかった）が、現行のカナダ監査基準と同等で高い水準にあり高品質であると認められるなら、AASBは新しい監査基準として新ISAを適用する。実際、新ISAが公表された後、AASBは「監査リスク(Audit Risk)」に関して新ISAを適用した。

(イ)PCAOBがアメリカの報告書作成者向けに新しく設定した基準が、カナダ監査基準の品質を改良し、多くの利害関係者にとって適切であると考えられた場合、AASBはこの基準の適用を考慮する。具体例として、AASBはPCAOBの「監査調書（audit documentation）」基準を承認した。

(ウ)AASBはカナダ監査基準とPCAOB基準の間の重要な差異を解消し、新たな差異の発生を回避する。

(エ)AASBは常にハンドブックの基準の質を改良するプロジェクトに取り組んでいる。

このプロジェクトは、ハンドブックにおけるギャップの解消、規制当局による提案を現行基準に反映するなどを行う。プロジェクトに取り組むことで、AASBが現行のIAASB指針やアメリカの指針を自国基準設定の出発点として利用できるという利点がある。AASBは、カナダの実務が反映されない範囲に関しては独自の基準を設定することで対応する。具体例として、AASBは公的部門の財務諸表に関する「監査人報告書（auditor's report）」の基準を設定した。

(オ)AASBは、他国と異なるカナダを取り巻く状況が存在し、IAASBまたはアメリカ基準においてその範囲の規定が見られない場合、自国の基準を設定する。具体例として、AASBは公的部門の一般目的財務諸表に関する「監査人報告書」基準の設定に取り組んでいる。

③AASBは、IAASBが公開草案を起草する際に技術的な提案をすることで、IAASB基準設定プロセスに貢献する。

④AASBは、出来る限り長く効率かつ効果的に適切な透明性を保証するために、プロセスを改良する手段を探究する。

⑤AASBはハンドブックに記載される範囲、内容、構造と用語に関連する問題点を調査する。

⑥AASBは、基準の過剰負担（standards overload）問題に対処し、包括的な実施指針プログラムを開発するために、CICAや各州CA協会が関わる討論に参加する。

⑦AASBは、AASBのプロジェクト活動を利害関係者に伝え、プロジェクトの優先順位、監査基準の品質とAASBのプロセスに対する利害関係者の満足度を高めるために、2つのコミュニケーション手法の改良を考慮する。

2004年9月、AASBはカナダの置かれている状況を再検討し、基準設定アプローチを再考する適時であると決定した。それは以下のような理由からである。

①IAASBは非常に厳格に基準を設定するための正当な手続き（due process）を行っている。

②ISAは高い品質水準にあるという意見が根強い。

③2005年以降、IAASBはIFACの公共利益監視委員会（Public Interest Oversight Board；PIOB）の監視下となる。

④IAASBは、2003年のAASBの計画を超えたペースで基準設定を行っている。

⑤多数の管轄区域が、監査基準の国際的調和化あるいは収斂に向かっていた。

当時ISAは、英国、オーストラリア、ニュージーランドを含む70ヶ国以上で適用されていた。しかしながら、ISAはあらゆる法律および規制状況に適用するものでなければならないという限界のために一般基準という性質が強くなる傾向にあり、ほとんどの国が国内基準の設定を完

全に止めたわけではなかった。そのため、ISA適用には、自国内の規制状況に合うようISAを解釈し、適用可能か否かを判断することが引き続き必要であった。

また、アメリカの企業会計不祥事とその後の基準設定状況の大規模な改革を受け、AASBは、カナダ監査基準とPCAOB監査基準との調和を継続することについて考慮しはじめた。先だって、アメリカ会計基準との差異の解消という同じ問題に直面するAcSBが、アメリカ会計基準との調和からIFRSの適用へと方針転換したことが大きく影響しているといえるだろう。会計基準と監査基準の密接な関係ゆえに、AcSBとAASBが連動し、国際基準あるいはアメリカ基準に調和もしくは収斂という大きな課題から、個々の利害関係者が直面する課題にまで対応することがカナダ経済にとって最善であることは言うまでもない。したがって、AASBは、AcSBがIFRSへの収斂計画を発表した後、可能な限り迅速に今後の方針を示した公開草案を作成し公表するとした。

1-3. 監査基準設定の流れ 2006年～2008年

2006年、AASBは、AcSBの動きを受け、監査基準の今後の方針を定める草案の公表に向けて、AASBの考え方や取り組みを利害関係者に示し、利害関係者からの意見を募集した（ITC）。

ITCにおいてAASBは、アメリカで発生した一連の企業会計不祥事に対岸の火事とせず、カナダ監査基準の品質改良（不正、品質管理および監査リスク基準の公表）に着手することを掲げた。さらに、以下に示したような理由から、AASBは基準設定アプローチ自体の変更も考慮する適時であると述べている。

①現在のアプローチはすべての利害関係者の要求を満たしていない。

- (ア)カナダ監査基準とISAまたはPCAOB基準との間の差異の存在は、利害関係者に基準間の品質比較を困難にさせ、独自のカナダ監査基準の必要性について疑念を抱かせる。
- (イ)小規模会社が多数存在するカナダにおいて、PCAOB基準のカナダ監査基準への導入は、公共の利益に資するという監査要件を満たすのかという疑念を利害関係者に抱かせる。
- (ウ)AASBは、カナダの緊急問題に対応し、監査人を支援する解釈指針を提供するなど、ISAとPCAOB基準をカナダ監査基準に適用するために活動している。
- (エ)利害関係者は、現在の基準設定アプローチが基準の過剰負担－規制当局と基準設定者の新たな要件に対応するための負担－を増長させる傾向にあることを懸念している。
- (オ)AcSBは、会計基準の戦略的方向性の変更案を含む草案戦略計画を公表した。AASBは、国際基準の収斂あるいはアメリカ基準との調和化を進めることが、AcSBおよびAASBにとって重要であると信じている。
- (カ)いくつかの会計事務所が国際監査基準を踏まえて監査方法論を発展させている。このような事務所にとって個々のカナダ基準に準拠することは追加費用が掛かることが予想される。

- (キ)国際基準あるいはアメリカ基準どちらにも完全に一致しない基準設定アプローチによって理解し難くなっているカナダ監査基準を適切に理解し適用するために、カナダの会計事務所はスタッフに追加の指針や訓練を定期的に提供することを余儀なくされる。これにより増加する会計事務所の労務費は、最終的に監査サービスのユーザーに転嫁されることになると考えられる。
- ②現在のアプローチは長期的に持続可能ではない可能性がある。
- (ア)IAASBとPCAOBが協力し基準改定を行ったとしても、ある程度の間は2つの基準の間に差異が解消されることなく残ると考えられる。2つの基準が完全に一致した場合に限り、AASBの現在のアプローチは長期にわたって持続可能となる。
- (イ)近年、公開草案に対する意見の回答数が激減している。AASBは適切な基準設定には利害関係者の見解や提案が不可欠であると理解しており、利害関係者の意見入手する努力を始めたが、現在のアプローチではこの努力が報われないと見なされている。
- ③現在のアプローチではAASBはIAASBに影響を与えることが出来ない。
- (ア)IAASBとPCAOB両方の活動をモニタリングすることは、国際基準設定への参加にAASBは意欲的でないといと解釈される。
- (イ)カナダが基準の国際化に意欲的でないという国際的な認識は、ISAが改正される際にIAASBに影響を与えようとするAASBの努力を妨げる。

新基準設定アプローチを考えるにおいて、AASBは、自らの今後の立ち位置の重要性を鑑み、特に次の2点を主要目的として掲げている。

- ①カナダは、カナダの利害関係者の要求を満たす高品質で国際的な監査基準を設定することにおいて主導的役割を果たす立場を死守しなければならない。そのためには、
- (ア)カナダの監査人が高品質で、国際的に認可された監査基準に準拠し監査を実施しているとカナダの監査報告書利用者が理解して初めて、国際基準はカナダの監査報告書利用者の要求を満たす。
- (イ)あらゆる規模と業種の会社の監査のために最善の実践方法を示し、保証提供者による一貫し効果的な監査の実施を支援する解釈指針を維持することで、国際基準はカナダの保証提供者の要求を満たす。
- (ウ)あらゆる規模および業種の登録会社にとって高品質で一貫性が保たれていることで、国際基準はカナダの規制当局の要求を満たす。
- (エ)カナダは国際的に認可された監査基準に収斂していく。
- (オ)カナダは基準設定プロセスに確実な技術提案を行う。
- ②カナダは、AASBの基準設定プロセスに対する継続する信頼を維持しなければならない。そのためには、
- (ア)公共の利益に資するよう、基準設定プロセスに適切な監視をつけることを条件とする。

- (イ)基準設定プロセスは透明性を維持し、カナダの利害関係者の提案に素早く反応する。
- (ウ)基準設定プロセスは効率的かつ効果的に行なわれる。
- (エ)基準の設定プロセスは新しい監査および保証基準の効果的な実行を可能にする。

この2つの目的を達成するために、AASB は次のような主要な原則を設定した。

- ①監査および保証基準は、専門家判断の適切な利用を可能とする、明らかに同一視できる原則に基づかなければならない。
- ②AASB基準はすべての利害関係者にとって価値があるものでなければならない。
- ③AASB基準は国際的に認可された監査基準と同様に高い品質水準であることを明示しなくてはならない。そのため、AASBの業務計画立案・実施は国際基準の改定のペースに歩調を合わせることが求められる。同様に、利害関係者が容易にカナダ基準と国際基準の間の差異を識別できるようにしなければならない。
- ④AASBは国際基準との一貫性を示すことにより、採用されている個別対応の基準の専門的手法で最終判断をしないとする。AASBは国際的に正当と認められた手続きに積極的に参加し、そのプロセスにカナダの利害関係者が関与する機会を増やさなければならない。
- ⑤基準設定費用は、利害関係者の利益に対応して妥当であるべきである

そして、これまでに述べた目標や運営原則を踏まえ、将来構想を叶える、最善と思われる提案をAASBは公表している。

- ①AASBは、CICAハンドブックがISAと最終的に同じ構造および内容となるように、IAASB基準にカナダ基準を収斂させるプログラムに着手する。

ある要因がAASBの管理外にある場合、発展プロセスは複雑となりやすい。また、IAASBの概念フレームワークと基準設定方針がカナダのそれらと類似していたとしても、IAASBは国際状況を踏まえて基準を設定するため、IAASBが設定した基準はカナダにとって常に適切とは限らない。このようなジレンマを如何に解消すべきかは、カナダ利害関係者の置かれている特定の状況と見解を踏まえて判断するしかない。2006年当時、新しい基準設定アプローチの下、AASBが採りうるとされた行動の詳細は次の通りである。

- (ア)CICAハンドブックは既存の構造で継続する。
- (イ)AASB は新ISAをカナダ基準として適用する。
- (ウ)AASBはカナダを取り巻く状況の特殊な要求を満たすために、IAASBが検討していない他のプロジェクトに着手する。
- (エ)AASBは近々、IAASBによる改正前のISAに収斂する。
- (オ)AASBは、構造や用語の一貫性を保証するために、必要に応じて、ISAに対応しない現行カナダ基準（ハンドブックで専門的な分野として対処されている基準）を維持する。

(カ)ISA適用にあたり、AASBは限定された、特定の状況を原因とする差異を認可する。

(キ)CICAハンドブックは、カナダの追加事項とISAを明確に区別する。そうすることで

AASBは、カナダ基準がISAに収斂していることを明示することができる。

AASBは、提案されたアプローチの下、適切な解釈指針を開発すること、そしてカナダを取り巻く状況において、ISAの適用のための実施指針を開発する場合にCICAおよびPICAと協働すること、ISAのナンバリングと一貫するようハンドブックのナンバリングを付け直すこと、などを行っている。さらにAASBは、小規模会社の監査に関して、小規模なビジネス環境でISAを利用するための解釈指針を開発するために、IAASBや他国の基準設定者と協働する予定である。

②AASBは、監査人が効果的に基準の変更に対処できるよう支援方法を考慮する。

AASBは、利害関係者の能力を超える基準の変更を伴う実務上の限界、いわゆる基準の過剰負担に特定の注意を払う。変更が不可欠な場合、AASBはこれらの限界を考慮に入れて適切な移行期間を考慮する。AASBはISAを適用するための移行期間が他の管轄区域のタイムテーブルと重なる必要性を考慮に入れなくてはならない。

③移行プロセスは密接にモニタリングされ、必要に応じて調整される。

AASBは、基準設定アプローチに影響を与える内容を査定するために取り巻く状況を継続して監視し、12カ月以内にこのアプローチを完成させ、正式な再評価を行なう予定である。このようなモニタリングは、新ISAに収斂するカナダの歩み、PCAOB基準とISAの関係性と重要な差異、EUにISAを適用する場合に確認された初期の困難、などを含む。再評価は繰り返し行なわれる。

1-4. 小結

AASBが提案した新しい基準設定アプローチは次のような結果となった

①カナダ監査基準とISAの同等化

監査契約を結んでいる監査人は、カナダ会社法と証券法（Canadian incorporating and securities legislation）に準拠し、カナダ監査基準を用いて報告しなければならない。そのために、AASBの最優先の目的はカナダの公共の利益に資するために高品質の監査および保証基準を設定し続けることである。AASBは、現行カナダ監査基準のなかにISAと同等ではない基準（処理）が含まれることも認識している。このような基準は、例えば新ISAが特別なトピックに対処可能となる、あるいは、カナダの状況に変化が生じたなどを理由にAASBが自国内の指針を必要ないと結論付けるまで、必要に応じて維持され更新される。

②PCAOB基準との調和化の中止

AASBの提案の最も重要な結果である。2003年から2005年の運営原則で設定したように、AASBは、カナダとアメリカ基準の間の重要な差異を排除し、新たな差異の発生を回避するアプローチを採用していた。AASBは将来的にはこのアプローチの継続を提案しないとした。

③CICAハンドブックの形式の重要な変更

CICAハンドブックは、個々のカナダの追加事項と同一視されるISAを含んでいる。AASBは、CICAハンドブックがすでにIAASBのクラリティ・プロジェクトの成果である新ISAのおよそ60パーセントを含んでいると評価している。2011年までに、CICAハンドブックは新ISAの100パーセントを含むことになる。カナダ基準が、監査リスクモデルや監査人の不正に関する責任のような主要な範囲ですでに新ISAに準拠していることをAASBは示している。収斂プロセスが完了すると、CICAハンドブックのナンバリングは新ISAのナンバリングと矛盾しないよう再構成される。

④監査および関連する基準設定のための正当な手続きにおける重要な変更

ISAの適用はカナダ監査基準設定プロセスを大幅に変更する。AASBは、ISAとの差異がカナダ独自の状況において対処される必要がある箇所を除き、独自のカナダ監査基準を設定しない。そのため、継続してISAに正当な注意を払うことが求められる。AASBは、IAASB公開草案に対してカナダの利害関係者からのコメントを求め、影響力を維持するため国際基準設定に役立つ専門知識の提供を惜しまず、国際基準設定への参加水準の向上を達成するための資源を再投入する。

⑤すべての規模や業種の会社の監査に適応する唯一の監査基準の維持

CICAハンドブックは、監査を受けている会社の規模あるいは監査を行う事務所にかかわらず、唯一の監査基準のみ掲載している。AASBは目的と原則がすべての会社と同じように適用されるという意味で「監査は監査である」とするが、しかしそのアプローチ、方法論、そして手続きは異なる可能性はある。IAASBの正当な手続きは中小規模会社を監査する中小規模の事務所の意見を考慮に入れることも含む。加えて、IAASBのクラリティ・プロジェクトの目的の1つは、中小規模の事務所が直面する基準の長さや複雑さの問題に対処することである。AASBはクラリティ・プロジェクトの下で改正された新ISAを適用する提案が、中小規模事務所の懸念に対応する手助けとなると信じている。

⑥非財務保証契約に関する基準

IAASBの主要課題は財務諸表監査基準の発展だが、その他の保証契約基準の発展も意図している。IAASB概念フレームワークの下で、ISAは過去の財務諸表監査との整合性を維持しながら発展している。IAASBは、ISAはあらゆる報告事業体の監査に適用できると述べた。さらに、CICAハンドブックは財務諸表監査以外のあらゆるタイプの保証契約にも適応される。したがって、必要性を考慮しつつAASBはその他の保証契約基準を継続してすることになる。

⑦監査人のために移行期間の設定

AASBは、2006年から2011年まで基準移行に対応するのに必要な期間の確保を提案している。これは次のような結果をもたらした。

(ア)利害関係者に多数の公開草案への返答を要求

(イ)かなりの専門家育成努力を高等教育の教育者、州協会のトレーナー、実務検査官（practice inspectors）、規制当局と事務所に要求

(ウ)多くの変更を、特定の監査手続きの重要な変更ではなく、会計事務所の監査マニュアルのために要求

⑧AASOCの監視方法の変更

AASBは、新基準設定アプローチの適用が、IFACのPIOBがIAASB活動を監督する場合のように、AASOCの監視役割に対する帰結的意味を持っているかもしれないと考えている。

上記のような結果をもたらしたAASBの提案は、以下のような利点をもたらし、カナダの利害関係者の要求に応じていると評価された。

- ①保証サービスの品質について、ユーザーとの間に信頼を構築すること
- ②3基準（ISA、PCAOB基準とカナダ監査基準）より2基準（ISAとPCAOB基準）となることで、カナダ市場の混乱を減少させること
- ③多くの会社がISAに準拠し、そしてISAに準拠し監査されることを見越し、市場が理解できる会計と監査基準の間に関係を構築すること
- ④IAASBが公共の利益に資することを基準設定の目的であると表明していることから、AASBの基準が公共の利益に資する目的で設定されるよう推し進めること
- ⑤小規模会社および公共部門会社（public sector entities）の監査において特記事項を認識するためのIAASBのプロセスが未だ検討中である一方、AASBは主要な監査分野に注意を払えること
- ⑥ユーザーが容易にカナダ基準とISAとを区別するカナダの追加事項を識別できるよう、CICAハンドブックの基準を改定すること
- ⑦ISAが国際的に適用されると、カナダの追加事項の要求は最終的に消失すると予想されること
- ⑧ISAをカナダの形式と用語に収斂させることに起因するハンドブックの矛盾解消にはあまり時間はかからないだろうこと

さらにAASBの提案が導く利点として、クラリティ・プロジェクトのような基準設定の国際的な専門家の集まりに参加し考え方を学ぶことで、ISAをカナダ監査基準に適用する際に迅速に行動することが可能となり、AASBの基準設定プロセスは持続可能になると予想されること、AASBは国際的指導者としての役割を果たすこと、などがあげられている。

半面、AASBの提案がもたらすだろうリスクも考えられる。例えば、AASBがIAASBとの関係を深めたとしても、必ずしもIAASBのISA設定に影響を与えることが出来るとは限らない。また、ISAを適用した新CASがカナダ独自の状況に適切に対応できない可能性もある。AASBが、カナダを取り巻く状況の独自性に正当な考慮を払わない、厳格なISAを適用することもあり得、その場合、結果として新CASは、カナダ独自の状況において十分に作動しないであろう。そしてAASBの提案がIAASBのクラリティ・プロジェクトと密接に関連しているため、もしIAASBのクラリティ・プロジェクトの進行が予定タイムテーブルよりも遅れることがあれば、ISAへのスムーズな移行を目指すAASBの能力に決定的なダメージを与えることが予想される。最後

に、AASBが2006年から2011年までの期間内でのISAへの移行を求めているが、すべての利害関係者がこの期間内に完全な移行を実行することは困難であるというリスクがある。

小結の最後として、改めてカナダが国際監査基準を導入するカギとなったクラリティ・プロジェクトについて触れておきたい。IAASBはクラリティ・フォーマット（Clarity Format）と呼ばれる新しい草案のための会議を開催し、ISQC1とISAを再起草した。カナダの基準設定者は意欲的にクラリティ・フォーマットに参加してきたが、それはカナダの専門家にとって適切な判断であったと確信されている。クラリティ・プロジェクトは5つの項目別にそれぞれの基準を示している。

イントロダクション：新CASの目的と範囲の説明

目 的 ： 必要条件が設定される箇所を定義

定 義 ： 新CASに用語の特定の意味を含める

必要条件 ： 「監査人は～すべきである（the auditor shall ～）」のように、監査人が準拠しなければならないことを定義する

アプリケーションと他の説明資料：必要条件の相互参照、基準の必要条件を実行するためにさらに説明と指針を提供する

カナダ基準設定者は、これまでと同様に国際基準の発展とカナダにおいてそのアプリケーションの発展に寄与していきたいとしている。

2. カナダの国際会計基準および国際監査基準適用の流れ –2009年を中心に、現在まで–

2-1. カナダ会計基準設定の流れ

大規模上場会社向けの会計基準に関しては、多くの課題や懸念に対処しつつ、前章で示したタイムスケジュールに沿い、着実に国際化が進められた。大規模上場会社が抱く懸念の一つであったSEC登録会社が準拠すべき会計基準についても、2010年以降も完全版IFRSもしくはアメリカ会計基準のどちらかを選択できることが正式に認められた。2009年時点で大きな前進が見られたのは非上場会社向けの会計基準の設定への動きである。

2009年4月、AcSBは、非上場会社向けの会計基準を2011年1月1日以降開始する事業年度から施行することを目的として「ASPE公開草案」を公表し、内容に対するコメントの募集を行なった（AcSB [2009a]）。公開草案は、具体的な目的を測定要件の簡素化（複雑な測定要件の排除）と財務情報の公開要件の大幅な削減とし、非上場会社とその財務情報利用者のニーズに叶う内容となっている。

次にあげる基本となるアプローチが、公開草案において提案されている。

- ①ASPEは非上場会社のニーズを検討し設定されるべきであり、規模に関係なくすべての非上場会社に適用する（規模判定を行わず、量的規準で判断する）。
- ②すべての非上場会社は、以下にあげた戦略面や事業内容面を考慮し、また作成する情報の信頼性や適正性の維持が可能な範囲で、カナダ会計基準（完全版IFRS）とASPEのどちらかを適用するか自主的に選択することができる。どちらを選択したとしてもカナダ

会計基準に準拠して報告したことになる。

(ア)近い将来に新規株式公開予定である。

(イ)親会社や重要な投資家から完全版IFRSに準拠した財務情報の公開が要求されている。

(ウ)特殊な事業活動を行なっている。

- ③基礎概念に対する理解の相違は情報利用者に混乱を引き起こす可能性が大きいため、上場会社と非上場会社は概念フレームワークを共有する。
- ④現行基準に特に問題点が無いこと、時間の短縮を行なえること、教育・訓練費を削減できること、そして利用者が理解しやすいことを理由に、2008年6月1日現在のカナダ会計基準を基盤に必要な箇所のみ修正して対応する（会計基準外のフレームワークに基づく会計処理を利用する特殊ケースを含めない）。
- ⑤将来的に完全版IFRSへの移行を見据えて、また、情報利用者ニーズ⁶に対応するために必要な場合、ASPEは迅速かつ適時に改訂される。
- ⑥原則主義を適用し、適切かつ迅速な判断が必要な場合は専門家の判断に一存する。
- ⑦単独（Stand-alone）基準として公表する。
- ⑧会社の財務諸表の適正表示に資する重要な情報の提供と利用者のニーズに焦点を置き、現行カナダ会計基準よりも情報公開要件を出来る限り削減する（シンプルな報告）。
- ⑨諮問委員会と問題を分かち合い協力する。
- ⑩比較可能性や報告すべき情報の一貫性を維持するため、上場会社向け基準（完全版IFRS）とのリンクを維持する。

具体的かつ即時の対応が求められた内容としては次のようなものがある。

- ①上場会社と概念フレームワークを共有する具体例として、現行基準の透明性を活かし、資産、負債、収益、費用の定義および認識基準は原則的に現行基準の内容を維持しながらもシンプル化する。維持するか否かの判断は費用対効果の考慮に基づいて判断する。
- ②必要な場合を除き、「EICアブストラクト」（Emerging Issues Committee Abstracts）に含まれる詳細な概念はASPEから削除する。「EICアブストラクト」は詳細すぎるため、非上場会社に不必要な情報公開を強いる可能性が高いことが理由である。
- ③ASPEが設定された場合、不適用となる現行基準を削除する。例えば、会計方針の選択または要件の簡素化に代わられるという理由でセクション1300「別途報告」はその対象となる。
- ④情報公開要件を次の3種類に限定している。会計方針、リスクと不確実性、異例の出来事である。
- ⑤新しい基準に準拠して作成された財務諸表が、
 - (ア)利用者にとって分かり易く、比較可能な情報である
 - (イ)ASPEのもと、適切な会計情報を提供する
 - (ウ)費用対効果が見込める範囲内で作成される

など、高い水準を維持できるようセクション1500「新規適用」(First-time adoption)が新規に規定された。セクション1500の基本原則はASPEの遡及適用と会計方針の選択である。しかしセクション1500は、企業結合、公正価値、従業員将来給付、累積換算差額、金融商品、株式報酬、資産除去債務、関連当事者取引の各項目に関して遡及適用費用が収益を超える場合に、各項目別の特別な規定(修正表示を行わない選択)を認めている。

そして2009年12月、AcSBは非上場会社向け会計基準のテキストを発表し、ASPEを正式に承認した(AcSB [2009b])。ASPEが、2008年時点の会計基準をベースに必要な箇所のみ修正した、シンプルな基準であることをAcSBは強調している。AcSBが強調するように、ASPEは、情報利用者から問題性を指摘された以下にあげた項目に関して、現行会計基準への準拠による複雑な測定、情報公開要件の簡素化(削減)の実施、そして2009年版公開草案の訂正を鑑みて作成された。

- ①非上場会社に適用するには問題ありとして、費用対効果の面から現行基準の変更が提案された項目(認識、測定、報告)
…金融商品、償却をしないのれんその他の無形固定資産、従業員将来給付、株式報酬、将来所得税、長期保有資産、資産除去債務、) 連結会計、自己形成の無形固定資産
- ②ASPEと公開草案の間の主な違い
 - (ア)測定の簡素化の内容の変更
 - (イ)選択権が維持される項目の増加
 - (ウ)非上場会社にとって重要である項目に関連するEICアブストラクトをASPEに含むことを決定
 - (エ)利用者のニーズを踏まえて経営者報酬と政府滞納送金額の情報公開要件の削除
 - (オ)初年度基準適用オプションとして、不動産、機械装置、備品などを公正価値で測定

AcSBは、ASPEの承認までの一連の流れに関して、以下のように評価している(AcSB [2009c])。

- ①カナダ経済の中核を担う非上場会社が財務報告において優先する事項についての理解を深めることができた。
- ②非上場会社の特殊な状況を重視したASPEの設定となった。
- ③適切に専門的なアドバイスをする諮問委員会の活躍は、高い品質を保ち、理解しやすく、強制力のあるASPEの提供に大いに貢献している。

好意的な評価の半面、AcSBは、

- ①上場会社の財務担当役員(CFO)と比較した場合、非上場会社のCFOの専門能力が低下し、会計士が二極化するのではないか。将来的な会計教育のあり方はどうあるべき
- ②ASPEと上場会社向けカナダ会計基準(完全版IFRS)の一貫性をどのように、あるいはどの程度の水準で維持すべきか。さらに、カナダ会計基準が定期的に改正あるいは新規規定される頻度や速度にASPEは遅れることなく追随できるのか

③異なる情報公開要件により比較可能性が損なわれることで、現段階では想定外のASPEを適用する非上場会社にとって不利に働くケースが生じないか

④ASPEに準拠し作成された財務諸表は適正表示されているといえないのではないか

⑤ASPEの利用は利益、貸借対照表、さまざまな財務比率などに多大に影響する。非上場会社がこの影響の度合いを把握できないのではないか

などを懸念している。

2010年、2009年に承認されたASPEがCICAハンドブック「会計」のpart IIとして正式に導入された。また、AcSBは2006年－2011年の戦略計画におけるすべての目標を2010年までに達成したため、2010年に新たに2011年－2016年の戦略計画を設定した（AcSB [2010]）。2011年－2016年の目標としてASPEの水準の維持、財務報告の継続改良、追加トピックスの対処、実務上生じた課題の検討などを挙げ、さらにASPEを支援並びに監視する目的で非上場会社諮問委員会（Private enterprise Advisory Committee）を新たに設置している。費用対効果と適正報告を目指すアプローチの継続適用も掲げている。

2011年、ASPEもしくは完全版IFRSへの移行は滞りなく行われたとされるが、わずかであるが移行が間に合わず上場廃止になった企業があると報告されている。というのも、カナダの上場企業約4,000社のうち半数は非常に規模が小さく、費用対効果が認められないにもかかわらず、大企業と同様に説明責任があるとして完全版IFRSの適用が強制されるためである。

2011年以降、ASPEは1年から2年に1度のペースで更新（改良）される予定である。ASPEは2つのプロセスを経て定期的に変更される（BDO [2011]）。全面改良（Major Improvements）と年次改良（Annual Improvements）である。全面改良はASPEの重要な変更であり、年次改良には含まれない。年次改良の目的はガイダンスや語彙の説明および意図しない結果、コンフリクト、見落としの訂正などであり、手間を省くため一括で行う。

2012年、2013年と連続して、ASPEの定期的な更新プロジェクトとして、AcSBは公開草案「2012年版ASPEの改良（Improvements to Accounting Standards for Private Enterprises）」を公表し、幾つかのセクションの修正を提案した。この提案は年次改良であり、例外を除き2013年および2014年の1月以降に適用されている（AcSB [2012]、CPA [2014]）。

2-2. カナダ監査基準設定の流れ（CA [2009]）

2006年に、AASBは新CASとしてISAを、カナダ品質管理基準（Canadian Standards on Quality Control；CSQC 1）として保証契約を行う会計事務所のための国際品質管理基準（International Standards on Quality Control；ISQC 1）の適用を決定した。2009年6月の時点で、財務諸表監査を扱うISAは36項目、保証契約を行う会計事務所のためのISQC 1は1項目、それぞれISSABにより公表されている。クラリティ・プロジェクトを経て改正された新ISAとISQC 1は、カナダを取り巻く独自の状況に適用可能となるよう最低限の改正が考慮され、新CASとCSQC 1として適用されることになった。新CASは、2010年度末あるいは2010年12月14日以降の財務諸表監査から施行とされたが、レビュー（review）とコンピレーション（compilation）のような他の保証契約の国際基準を適用するという決定を含んでいなかった。保証サービスを提供する会計

事務所は2009年12月15日までにCSQC 1に準拠し品質管理のシステムを確立するように要求された。

会計および監査基準の国際化が2009年以降に行われることになった理由は次の通りである。

- ①高い品質を保ち、一貫し、透明性のあるIAASB基準の存在は、会計基準と異なり、独自性の少ないカナダ監査基準を維持する必要性を減らす。また、世界経済の拡大が国際監査基準への移行を不可欠なものとした。
- ②IAASBの基準設定アプローチがカナダの基準設定アプローチと一致する。
- ③基準を改定し公表するIAASBのプロセスは厳格かつ透明性があり、AASBそしてカナダの会計専門家からの適切な提案を認める余地を持つ。
- ④AASBは、特定のカナダを取り巻く状況に対してはISQC 1とISAの修正（最低限の改正）のみで対応してきた。
- ⑤IAASBは監査人が明確で、一貫し、理解し易いISQC 1とISAを目指し、クラリティ・プロジェクトを行っている。
- ⑥すでに100ヶ国を超える国でISQC 1とISAは適用されている。

もちろん、新CASへの施行が目の前の2009年の時点でも注意すべきと考えられたことがいくつかある。

- ①新CASは原則主義を適用しており、現在実際にカナダで行われている実務にも適合可能だが、現行基準からの変更を余儀なくされ、監査人が備えるべき重要な範囲も存在すること
- ②以下に述べた財務諸表監査の分野は、新CASの下で本質的な変更はないこと
 - (ア)職業倫理と監査人の責任の遵守
 - (イ)ビジネス企業体とビジネスリスクの理解
 - (ウ)監査計画
 - (エ)内部統制評価とテスト
 - (オ)他の公共会計サービスおよび報告書
- ③すでに新CASを反映し、監査人により実施されている基準－監査リスク、不正、監査計画－が存在していること
- ④新CASが既存の財務諸表監査基準と重要な差異を持っていること。新CASを実行するために必要とされる時間や努力が、部分的に現在使用しているプロセスと手続きに依存しつつ、監査人にとって不可欠となること
- ⑤保証サービスを提供する会計事務所がレビューすべき2つの重要な差異が存在するため、注意すること
 - (ア)監査人報告書に記された日付の前に、品質管理レビュー契約を完了し、意見の相違を解決する必要性
 - (イ)モニタリング機能の一部として、完了した契約の調査に、契約あるいは契約の品質管理レビューを行う人々が関係することを禁止

2009年は、上記のような懸念事項の存在だけでなく、CSQC 1および新CASへの移行準備を開始すべき時期となったため、スムーズな移行を促すために情報、教育、訓練の充実という課題にも監査人は直面していた。新CAS導入のために、監査人が行うべき重要な項目は以下のようであった。

- ①直近の更新も含め、現行の監査基準を常に最新化する。
- ②明瞭化された（clarified）新CASに精通する。
- ③移行に責任を持てる人物やチームを指名する。
- ④監査スタッフのための専門家教育計画を含めた移行計画を作成する。
- ⑤スタッフとクライアントに潜在的な影響について話す。

すべての保証提供者はCSQC 1の実施のための準備として、基準を理解し、教育プロセスを継続することが求められた。このような段階を踏んだ準備は、スタッフとクライアントが受ける移行の影響を最小に抑えることに役立つと期待された。

2-3. 小結

本章から、カナダでは会計基準および監査基準は時期を同じくして国際基準を導入したが、報告事業体別監査基準が設定されなかったように、導入直前から対応に差異が生じていたことが分かる。その差異の背景や理由について次章で考えてみたい。

3. 会計と監査の基準設定スタンスの違いが示すこと

国際的に受け入れられている基準を自国の基準として適用するか否かは、自国の基準の特性（内容、品質、範囲、設定プロセスなど）と国際基準の特性の比較、財務情報の比較可能性を踏まえ他国での受け入れ状況の確認、国際基準への変更から生じる費用対効果の詳細な分析などから総合的に判断する。

カナダ会計基準および監査基準ともに国際化は、重要な決定となったアメリカ基準との調和化の解消を前提に進められた。訴訟大国であるアメリカにおいて会計基準および監査基準ともに、会社の経営者と監査人に対する多大な数の告訴に対処するため、重要な内容に焦点を絞るというより、手続き重視の詳細かつ複雑な規則や解釈指針を多数含む傾向にある。つまり、基準の品質管理の強化というよりも、経営者や監査人を訴訟から保護する機能の強化を目的に内容を定めている。カナダは常にこのようなアメリカの規則主義の基準設定アプローチがもたらす過度な負担に悩まされてきたといえる。

2002年のサーベンズ オクスリー法の可決以降、アメリカにおいても、規則主義から原則主義への転換を図ろうとする動きが垣間見える。しかしながら、カナダは、さまざまな理由の中でも特にカナダ基準が国際基準同様に原則主義を適用しており、国際基準導入により費用対効果が認められる点を強調し、アメリカ基準との調和化よりも国際基準の導入を決めている。

本章では、前章までで述べた会計基準と監査基準の国際化の流れを踏まえ、両基準の間で報告事業体別の基準設定アプローチに相違が生じた理由についての意見をまとめた。

会計基準は、原則主義であるIFRSの適用にあたり、規模や形態を配慮し、非上場会社に完全版IFRSとASPEどちらかの選択を認めた。監査基準に関してAASBは、同じく原則主義であるISAを新CASとして適用するにあたり、会計基準のように非上場会社向けの監査基準を設けず、必要に応じて修正のみの改正で対応し、カナダ独自の監査基準を設定する権限を残すとした。

ひとつの国のなかで、また専門知識、専門手続き、専門家をはじめとする関係者などが深く相互依存する分野で、基準設定アプローチに差が生じたのは何故なのか。その背景と理由は次のようである。

監査基準は、これまで本質的に技術面に特化する基準であると見なされる傾向にあり、会計基準の設定に比べて社会的あるいは一般的に注意を払われることがなかった。監査基準設定の社会的な選択の意味も特に説明されず、注目を受けるとするならば、会社が直接関係する監査技術面のみであった。反対に会計基準の設定は、富の構築と分配に、言い換えれば国の経済に、重要な影響を与える社会的な選択の意味合いを持つと認知されてきた。例えば、ストックオプション会計は、オプションを費用として認識すべきか否かについて社会的な注目をあびながら討論されてきた。というのも、その解決方法如何により、会社の市場価値や、企業経営者をはじめとする被雇用者の収入に影響を与えることから利害関係者の関心を集めたためである。会計基準は国を取り巻くその時の状況、その状況に対処しようとする政府の方針に大きく左右されるため、政治的プロセスの一貫としても認識されている。

技術面より政治面重視の性質を強く帯びる会計基準が報告事業体別で基準の要件水準を変えろという説明は、会計基準が利益計算に直接影響すること、利益追求に対する会社のニーズが報告事業体により大きく異なることを踏まえると理解できる。同様に、監査基準を取り巻く技術的問題とアプリケーションは、実際的には監査を行う監査人や監査を受ける経営者のみ影響を受け、他の利害関係者にとっては重要ではないことから、報告事業体別で基準の要件水準が変更されなかったことも理解できる。

さらに、国際化を検討し始めた時からISAと当時のカナダ監査基準の間で、会計基準ほど多項目にわたり実質的かつ重要な相違がなかったことも理由とされる。導入検討時で、カナダ監査基準とISAは90%近く同じ内容であった。継続企業（Going Concern）に関する監査基準のように相違が生じていたとしても、必要に応じてカナダの状況に合うようISAの修正で対応可能であった。加えて、ISAもカナダ監査基準も原則主義アプローチが用いられているため、技術面の問題ならば、小規模会社の監査にも専門家判断で臨機応変に適用できると述べている。

そして、費用対効果の分析結果が重視されている。ISAの品質および透明性から利用価値が認められ、ISAとCASの比較コストと調整コストが削減され、将来的に世界全体でISAの利用が進めば、カナダでのISAの適用は正味の利益を最大化する、最有力の社会的な選択となる。そして、例外を除き、独自の基準設定の中止は、将来にわたり確実に基準設定コストを減らすだけでなく、ISAへの参加のメリットを活かして、世界中に存在する基準設定の専門家を利用することがカナダにおいてもできるようになる。このような分析から、カナダ独自の監査基準を維持管理するメリットが見いだせないとする。もちろん、完全導入までの費用は発生するが、

導入以後未来の期間にわたって生じる利益と比較すると、費用の発生は導入時だけである。

ISAを導入した新CASが会社と監査人の間のコミュニケーションの充実を重視していることもあげられよう。超小規模（micro）から大規模にいたる会社と監査人の双方向のコミュニケーションの充実である。コミュニケーションの充実は監査リスクを減らし、クライアントの満足度を高め、監査品質を改善および高めることにつながると期待される。日常化した密なコミュニケーションを踏まえた監査の実施は、中小規模会社にとってISA導入前よりも過剰負担とならないか、中小規模会社の監査を請け負う監査人にとっても負担となり不当な監査報酬の請求に繋がらないかなどの懸念の声もあった。しかし、いまだ発達著しいIT技術の活用（監査ソフトの利用）、職員の配置の工夫（上級監査人を中小企業の担当にするなど）、日々の監査手続きの一環としてコミュニケーションツールを活用したコミュニケーションのルーティーン化などの努力により、コミュニケーションの充実を求める新CASに、中小規模会社も現時点なら対応できると判断され、その効果が期待される。

最後に、レビューやコンプレーションのような、カナダの状況に適した他の保証契約が存在することもひとつの理由である。

このように、経済の活性化や会社の利益に直接関わるため、政治的プロセスの性質や報告事業体別のニーズを強く反映する会計基準と異なり、技術面の充実が優先されるカナダ監査基準は、自国の基準の設定を完全に中止しないまでも、報告事業体別に設定する必要がないと判断されたといえよう。

おわりに

監査基準は、監査済み財務諸表の情報の質と報告会社の市場価値に影響を与える、監査人の役割と責任を定義することにおいて重要性がある。監査人の責任の適切なレベルの設定は社会的な選択を示していることになる。近年は、監査基準における責任の明確化および拡大化が国際的に求められる傾向にある。

アメリカ会計基準および監査基準との調和化の再考という社会的な選択により、カナダは、アメリカ基準の規則主義から脱却し、完全な原則主義の適用に大きく舵を切ることになった。そのため、カナダ会計基準の国際化の成否は、監査人が原則主義の考え方で判断し行動する（財務諸表監査を実施する）ことが大前提となる。つまり、会計基準の国際化に伴い、監査基準、そして監査人の行動や基準の解釈における監査人の権限（専門的判断を下す範囲）が大きく変化しなければならないことを意味する。このような変化は報告事業体のニーズや規模に直接は関係ない。

しかしながら、カナダは、企業に基準の選択を認めている上、監査基準審議会が引き続き存続し活動を続けていることから、社会的な選択の変更によっては将来的に監査基準設定アプローチが大きく変更する余地を残しており、大変興味深い。国内事情やアメリカとの関係など類似した状況にある我が国にとって、基準に関する困難な判断や選択に直面した場合に、カナダの採った道は大いに参考になると思われることから、継続してカナダの基準設定動向に注目

し実例を紹介できればと考えている。

【参考文献】

- AASB [2006], Auditing and Assurance Standards in Canada — Maintaining high standards in a global environment: A new standard-setting approach, Auditing and Assurance Standards Board
- AcSB [2006], Canadian Accounting Standards PRIVATE COMPANY STRATEGIES, *NEW DIRECTIONS*, BULLETIN#2, Accounting Standards Board.
- [2007a], *ACCOUNTING STANDARD IN CANADA Implementation Plan for Incorporating IFRS into Canadian GAAP*, Accounting Standards Board.
- [2007b], *Financial Reporting by Private Enterprises*, Accounting Standards Board.
- [2008], *Strategic Planning-Private Enterprises*. Accounting Standards Board.
- [2009a], *Generally Accepted Accounting Principles for Private Enterprises Exposure Draft*, Accounting Standards Board.
- [2009b], *Generally Accepted Accounting Principles for Private Enterprises*, Accounting Standards Board.
- [2009c], *FYI accounting standards MESSAGE FROM THE CHAIR*, Accounting Standards Board.
- [2009d], *GAAP for Private Enterprises Background Information and Basis for Conclusions:AcSB Exposure Draft*, Accounting Standards Board.
- [2010], *Accounting Standards in Canada : Building on New Directions 2011-2016*, Accounting Standards Board.
- [2012], *2012 Improvements to Accounting Standards for Private Enterprises, Background Information and Basis for Conclusions,CICA Handbook – Accounting PartII*, Accounting Standards Board.
- Anna T. Drummond [1991], *Villanova Law Review, Securities Law International of Securities Regulation –Multijurisdictional Disclosure System for Canada and the U.S.*, 36Vill.L. Rev775, Villanova University School of Law Digital Repository.
- Annie Beaudin [2009], *Changes ahead*, CA magazine.
- Annie Mersereau [2002], *A CHANGE IN CANADIAN GAAP THAT WILL BE OF INTEREST TO MOST CANADIAN CORPORATIONS*, CPA-CANADA,2002.
- BDO [2011], *ASSURANCE AND ACCOUNTING ACCOUNTING STANDARDS FOR PRIVATE ENTERPRISES (ASPE) UPDATE 2011*.
- CA [2009], *The CICA's Guide to New CASs in Canada*, Chartered Accountants of Canada.
- CICA [2006], *Accounting Standards in Canada :New Direction-Strategic Plan*, Canadian Institutes of Chartered Accountants.
- [2007a], *Developing new accounting framework for owner-manager business*, Canadian Institutes of Chartered Accountants.
- [2007b], *Framework for Owner Managed Enterprises*, Canadian Institutes of Chartered Accountants.
- [2008 Nov], *Accounting Standards Board Decision Summary*, Canadian Institutes of Chartered Accountants.
- [2009], *The CICA's Guide to New CASs in Canada August 2009*, Canadian Institutes of Chartered Accountants.
- [2010a], *CICA Standards and Guidance Collection , Accounting PartII – Accounting Standards for*

- Private Enterprises*, Canadian Institutes of Chartered Accountants.
- [2010b], *The CICA's Guide to Accounting Standards for Private Enterprises in Canada*, Canadian Institutes of Chartered Accountants.
- [2011], *Accounting Standards for Private Enterprises, A Guide to Understanding Transitional Options and Accounting Policy Choices*, Canadian Institutes of Chartered Accountants.
- [2011], *Conversion to Accounting Standards for Private Enterprises: Basic Transition Steps*, Canadian Institutes of Chartered Accountants.
- [2014], *CPA Canada Financial Reporting Alert, AMENDED – 2013 Annual Improvements to Accounting Standards for Private Enterprises*, CHARTERED PROFESSIONAL ACCOUNTANTS CANADA.
- CPA [2013a], *Powered by People Annual Report 2013-2014*, Chartered Professional Accountants Canada.
- カナダの3つの会計専門職協会は、2013年、高品質な財務および管理会計のサービスを提供する目的を掲げ予てより検討してきた統一を実施し、CPA CANADA (Chartered Professional Accountants CANADA) として活動を開始している。新規の称号としてCPAを用いる。
- [2014] *CPA Canada Financial Reporting Alert, AMENDED – 2013 Annual Improvements to Accounting Standards for Private Enterprises*, Chartered Professional Accountants Canada.
- DAN A SIMUNIC [2003], *The Adoption of International Auditing Standards in Canada*, Certified General Accountants Association of Canada.
- Deloitte [2009], *Canadian GAAP at a crossroads Which path should private companies choose: GAAP for Private Enterprises or International Financial Reporting Standards?*
- DO [2010], *ASSURANCE AND ACCOUNTING FILLING THE GAAP: New Standard for Private Companies*.
- Grant Thornton [2010], *New Development summary*, Grant Thornton LLP.
- KPMG [2008], *Canadian GAAP for Private Business-The Choices to Be Made*, KPMG.
- [2009], *Issues in Private Company Reporting CFERF Executive Research Report*, KPMG.
- Jeff Buckstein [2009], *Are you ready for ISA?*, CA magazine. pp.18-25.
- Jody MacKenzie [2009], *THE NEW CANADIAN AUDITING STANDARDS*, MNP. CA.
- Linda F. Mezon [2014], *One size doesn't fit all: the AcSB's strategy holds true*, Chartered Professional Accountants Canada.
- Phil Cowperthwaite [2011], *It's something to talk about*, CA magazine. pp.42-43.
- STEPHEN SPECTOR [2010] *for Private Enterprises*, CGA-Canada 2010
- SEC [2007], *Roadmap for the potential use of financial statements prepared accordance with IFRS by U.S. issuers*, SEC Release Nos.33-8982;34-58960; File No.S27-08.

本稿は科学研究費基盤研究 (C)「会計倫理教育手法の開発と評価－理論構築・実態分析・教育実践の観点より－」(課題研究番号26380638) の研究成果の一部に依拠している。