

会議報告



国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 会議報告

(2022年3月会議)

国際監査・保証基準審議会
ボードメンバー

かい さち こ
甲斐 幸子

前国際監査・保証基準審議会
テクニカル・アドバイザー

よしむら こうへい
吉村 航平

国際監査・保証基準審議会 (International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB) のボード会議が、2022年3月14日から19日までと3月23日に開催された。今回の会議は新型コロナウイルス感染症の影響を考慮し、3月14日から19日は一部のメンバーがニューヨークにて参加し、残りのメンバーはウェブ会議形式で出席するハイブリッド方式で、3月23日はウェブ会議で開催された。

日本からは、日本公認会計士協会より甲斐幸子 (ボードメンバー)、吉村航平 (前テクニカル・アドバイザー)、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、ウェブ会議形式で参加した。以下、会議の概要を報告する。

【今回の会議で決定・確認した主な事項】

テーマ	ステータス	決定・確認事項、今後の予定
監査証拠 (ISA500)	公開草案に向けた検討	<ul style="list-style-type: none"> ISA500 (改訂) 公開草案のドラフト全体が提示され議論が行われた。 ISA500 (改訂) 公開草案は2022年9月に承認予定である。
不正 (ISA240)	公開草案に向けた検討	<ul style="list-style-type: none"> 2021年12月会議で承認されたプロジェクト・プロポーザルをもとに、ISA240の改訂の方向性を引き続き議論した。 ISA240 (改訂) 公開草案は2023年6月に承認予定である。
継続企業 (ISA570)	プロジェクト開始	<ul style="list-style-type: none"> プロジェクト・プロポーザルが全会一致で承認され、ISA570改訂プロジェクトを開始することが正式に決定された。

上場企業及びPIE	プロジェクト開始	<ul style="list-style-type: none"> 改訂後のISA570公開草案は2023年3月に承認予定である。 プロジェクト・プロポーザルが全会一致で承認され、IESBAにおける上場企業 (Listed Entity) 及びPIE (Public Interest Entity) の定義改訂に伴うIAASB基準の改訂プロジェクトを開始することが正式に決定された。 PIEの監査に対する独立性の要求事項の適用に関する監査報告書における開示についての公開草案は2022年6月、それ以外の項目の公開草案は2023年9月に、それぞれ承認予定である。
サステナビリティ/ESG情報の保証	プロジェクト開始に向けた検討	<ul style="list-style-type: none"> 今後のIAASBのアクションを決定するための情報収集及び調査活動を続け、2022年12月会議でプロジェクト・プロポーザルを承認する予定である。

1 公開草案に向けた検討 —監査証拠 (ISA500)

現行のISA500「監査証拠」は、今日のテクノロジーの発展や、情報ソースの種類及び情報量の変化に対応できていないとの指摘がある。これに対応するべく、2020年12月会議においてISA500及び関連する他の基準の改訂に関するプロジェクト・プロポーザルが承認され、タスクフォースでは公開草案に向けた検討が重ねられてきた。

今回の会議では、ISA500(改訂)公開草案のドラフト全体が提示され、その中のいくつかのポイントを中心に議論が行われた。主な議論の内容は以下のとおりである。

(1) 監査証拠の十分性と適切性

ISA200第17項においては、十分(sufficient)かつ適切な(appropriate)監査証拠を入手することが求められているが、この「十分性」及び「適切性」が現在の監査環境においてどういう意味なのかを明瞭化することが必要との指摘があり、タスクフォースで検討を行っている。今回、ISA500(改訂)公開草案のドラフトにおいて、以下の提案が行われた。

	現行ISA500	ISA500(改訂)公開草案のドラフト
十分性	監査証拠での量的尺度をいう。必要とされる監査証拠の量は、評価した重要な虚偽表示のリスクの程度及び監査証拠の質によって影響を受ける。	適切な監査証拠の量的尺度であり、意見表明及び報告の基礎となる裏付けを提供する。
適切性	監査証拠の質的尺度をいう。すなわち、意見表明の基礎となる監査証拠の適合性と証明力をいう。	監査証拠の質的尺度であり、意見表明及び報告の基礎となる裏付けを提供する。

ISA500(改訂)公開草案のドラフトでは、上表に記載した現行ISA500の「十分性」及び「適切性」の定義における2番目の文章にそれぞれ相当する内容は、適用指針で説明されている。また、ISA500(改訂)公開草案のドラフトの適用指針A10項からA12項では、「確かな心証が得られる(persuasive)」監査証拠について説明されている。ここでは、監査証拠の十分性と適切性はともに関連し、また、両者が、監査証拠が確かな心証を得られる監査証拠なのかどうかに影響を与えること等が説明されている。

これらの改訂案について、「確かな心証が得られる」という性質と「十分性」及び「適切性」との関連がわかりづらいという意見が複数のボードメンバーから示された。また、「十分性」の定義における「適切な監査証拠の……」という記述について、「十分性」の定義の中にすでに「適切性」の観点が含まれていることに疑問を呈する意見もあった。

(2) 監査証拠の適合性と信頼性

現行ISA500第6項では、監査証拠として利用する情報の適合性と信頼性を考慮(consider)することが求められている。今回の会議で提示された要求事項の案は以下のとおりである。

監査人は、監査証拠として利用することを予定する情報が、監査人の目的に照らして適合性及び信頼性があることを評価

(evaluate)しなければならない。当該評価の際、監査人は、以下を考慮(consider)しなければならない。

- (a) 情報源
- (b) 状況に応じて適用される適合性及び信頼性の属性(attributes)。これには、必要に応じて、正確性と網羅性が含まれる。

加えて、適用指針A48項及びA49項で、適合性及び信頼性の属性の例示が行われている。

これについて、A48項及びA49項における例示自体は適切であるものの、これが事実上チェックリストとなって全ての情報に対して例示された全ての属性を検討し、文書化することが求められるという過度な対応が起きる懸念が複数のボードメンバーから示された。また、正確性及び網羅性に関しては、ほかにも属性は存在するため、これら2つだけを要求事項に含めるのは違和感があるとの意見がある一方で、これらは非常に重要なため、より強調した記載をするべきとの意見もあった。

(3) テクノロジーの進化への対応

ISA500の改訂プロジェクトでは、テクノロジーの進化への対応を行うことが予定されている。しかしながら、例えば複雑でない企業の監査の場合、テクノロジーを利用する必要がない場合もあるため、基準の適用の柔軟性を確保する必要がある。また、特定のテクノロジーについて基準の中で詳述すると、基準を常にアップデートしない限り、テクノロジーの将来の進化に基準が対応しない結果となる可能性がある。

そこで、タスクフォースは、要求事項はプリンシプルベースで原則のみを記載し、適用指針でテクノロジーの利用について記載するほか、より具体的なテクノロジーの利用の例については、規範性のないガイダンスで対応することを提案している。この方針は多くのボードメンバーから支持を受けた。

(4) 今後の予定

今後も継続して議論を重ね、2022年9月会議において公開草案を承認することを予定している。また、次回2022年6月会議においては、ISA500(改訂)公開草案のドラフト及び適合修正の案が提示され、議論が行われる予定である。

2 公開草案に向けた検討 —不正(ISA240)

近年、様々な大型会計不正事件が起こったことから、一部の国では財務諸表監査における不正に関する監査人の役割及び責任についても疑問が呈され、独自の対応が進められている。この

ような背景から、IAASBは2021年12月会議において、ISA240「財務諸表監査における不正」及び関連する他の基準の改訂に関するプロジェクト・プロポーザルを承認し、プロジェクトを開始した。今後、2023年6月に、公開草案の承認審議を行うことを予定している。

今回の会議では、ISA240の改訂の方向性を議論するために、主に以下の点についてのタスクフォースの考え方が提示された。

(1) ISA315 (2019年改訂) との平仄の確保

ISA315 (2019年改訂)「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」は2019年9月会議で最終基準が承認され、2021年12月15日以降開始事業年度の監査から適用されている。この改訂に伴って、不正による重要な虚偽表示リスクの識別及び評価に関する考慮事項が記載されているISA240も、平仄を合わせて改訂すべきという指摘がある。

これを受けてタスクフォースからは、ISA240の要求事項及び適用指針を強化するとともに、ISA315 (2019年改訂)と同様のストラクチャーに再編成することが提案された。これに伴いISA240 (改訂)では、新たに「企業及び企業環境の理解」、「適用される財務報告の枠組みの理解」、「企業の内部統制システムの理解」のセクションを設け、強化された要求事項を記載していくことが提案された。

これについてボードメンバーからは、ISA315 (2019年改訂)の構造と平仄を合わせることに賛同が示された。ただし、ISA315 (2019年改訂)の記述を繰り返してISA240 (改訂)が冗長な基準になることは避けるよう留意すべきであるという意見があった。また、不正については、経営者、監査役等、監査人、規制当局及び利用者を含めた、財務報告エコシステム全体で取り組むことが有益なため、基準上、不正に対する経営者及び監査役等の責任を明確にした上で、それに対する監査人の責任を規定することが重要であるといった意見もあった。

(2) 監査報告書における透明性

監査報告書における透明性の強化については、規制当局や公益監視委員会 (Public Interest Oversight Board: PIOB) 等からその必要性に関するコメントが提示されている一方、過去のボードでの議論においては透明性強化の必要性について様々な意見があった。それを受けて、プロジェクト・プロポーザルでは透明性の強化を「模索する」という表現が採用され、議論が続いている。

そこで、タスクフォースからは、英国やオランダで実際に行われている監査報告書の透明性強化に関する実務を踏まえた以下の選択肢が示され、これらについて、利用者にアウトリーチを行うこ

とが提案された。

- 案①：識別した不正リスク、監査人の対応及び監査人の発見事項に関する詳細な記述を要求する。
- 案②：識別した不正リスク及び監査人が当該不正リスクにどう対応したかに関するハイレベルな記述を要求する (オランダの要求事項と同様)。
- 案③：監査がどの程度不正による重要な虚偽表示リスクを識別及び評価することができるかと考えられるか、に関する説明を要求する (英国の要求事項と同様)。
- 案④：別のメカニズムに基づき透明性を確保する (例：監査上の主要な検討事項 (KAM) に関する現行の要求事項を強調する。)

これについて、案②③については、結局、決まり文句 (ボイラープレート) の記述にとどまり、透明性の確保には有用でない場合が多いと考えられる旨の意見が複数のボードメンバーから示された。また、案④におけるKAMのメカニズムを活用して監査報告書における透明性を確保することを軸とし、アウトリーチの中でステークホルダーの意見を聴取することを支持するメンバーが多かった。

一方、IAASB議長やタスクフォース議長からは、IAASBの諮問助言グループ (Consultative Advisory Group: CAG) 会議では、案②③に支持が多く、様々な意見があるため現時点で代替案を絞ることは時期尚早との指摘があった。加えて、PIOB オブザーバーからは、近年発生している大型会計不正事件において、不正事案が突如として明るみに出た状況に鑑みると、監査報告書を通じて利用者に対して、潜在的な不正リスクやそれに対する監査手続などを早い段階から開示することが期待ギャップの縮小には重要であること、透明性の必要性及びレベルについては、利用者である投資家等のニーズを十分に考慮するべきであるといった意見が示された。

3 プロジェクト開始 — 継続企業 (ISA570)

継続企業の前提に関しても、上記の不正と同様に、基準改訂プロジェクトの開始に向けた情報収集活動を行ってきた。2020年9月にはその一環として、不正と継続企業に関する期待ギャップの原因や、期待ギャップを縮小するために取り得るアクションについて、利害関係者から広く意見募集を行うため、ディスカッション・ペーパーを公表し (コメント期限: 2021年2月1日)、85通のコメントレターを受領した。

今回の会議では、ディスカッション・ペーパーに対して受領したコメントや、その他の情報収集活動の結果を受け、ワーキンググ

ループからISA570「継続企業」及び関連する他の基準の改訂に関するプロジェクト・プロポーザルが提示され、メンバー全員の賛成をもって承認された。今後、ISA570(改訂)の公開草案は2023年3月会議にて承認され、2024年6月に最終承認予定である。

プロジェクトでは、ISA570の包括的な改訂ではなく、特定の領域のみの改訂を行うことが予定されている。プロジェクト・プロポーザルには、改訂が予定されている主な領域及びそれに対してIAASBが取り得るアクションとして、例えば以下が含まれている。

主な領域	取り得るアクション
リスクの識別及び評価	<ul style="list-style-type: none"> 監査人が、企業の継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況をタイムリーに識別できるよう、要求事項及び適用指針を強化する。
継続企業の評価期間	<ul style="list-style-type: none"> 以下の要求事項又は適用指針の強化を検討する。 <ul style="list-style-type: none"> 企業に特有の事実や状況に基づき、経営者による評価期間の合理性を評価する。 評価期間を財務諸表の承認日又は監査報告書日から少なくとも12か月に延長する。
経営者による継続企業の評価	<ul style="list-style-type: none"> 経営者による継続企業の評価に対する監査人の評価に関する要求事項及び適用指針を強化する。 その際には、ISA540(改訂)「会計上の見積りの監査」における、見積り手法や重要な仮定、データ等の概念を取り入れる。
継続企業の前提に対する監査人の責任及び作業の透明性	<ul style="list-style-type: none"> 監査役等とのコミュニケーションに関する要求事項及び適用指針を強化する(例：双方向のコミュニケーションの促進)。 継続企業の前提に関する事項を識別した際の、規制当局等外部とのコミュニケーションに関する要求事項及び適用指針を強化する。 適切と考えられる場合には、継続企業の前提に関する監査人の責任及び作業についての監査報告書における透明性を向上させるために、要求事項及び適用指針を強化する。これには、以下の状況における監査報告書の記述の強化に関する検討を含む。 <ul style="list-style-type: none"> 監査人が、重要な不確実性が認められないと結論付けた場合 重要な不確実性がないと結論付ける際に重要な判断が伴う場合 重要な不確実性に関する事項の記載が必要な場合

なお、上記の「継続企業の前提に対する監査人の責任及び作業の透明性」に関しては、複数のボードメンバーから、監査報告書における透明性の強化の要否には議論があるため、透明性の強化を所与として議論を進めることは適切ではなく、透明性の強化を行うことが必要かどうか今後引き続き検討することが必要である旨の意見があった。そこで、「適切と考えられる場合には」という表現が追加されている。これについてPIOBオブザーバーか

らは、継続企業に関するプロジェクトは期待ギャップの縮小には非常に重要であること、また、企業が開示していない事項を監査報告書には記載できないという原則が長年主張され続けているが、期待ギャップの縮小のためにはその原則を再考する必要があるかもしれないことがコメントされた。

4 プロジェクト開始 -上場企業及びPIE

国際会計士倫理基準審議会(International Ethics Standards Board for Accountants: IESBA)は、「職業会計士のための国際倫理規程(国際独立性基準を含む。)(IESBA Code)における「上場企業(Listed Entity¹)」及び「社会的影響度の高い事業体(Public Interest Entity: PIE)」という用語の定義を検討するプロジェクトに取り組み、2021年12月に関連する規定の改訂が最終承認された。このIESBAのプロジェクトを受けて、IAASBは、「上場企業」及び「社会的影響度の高い事業体」の改訂された定義がIAASB基準へ与える影響を検討し、IESBA Codeとの収斂を達成するためのプロジェクトを行うことになっている。主な議論の内容は以下のとおりである。

(1) プロジェクト・プロポーザルの承認審議

今回の会議では、ワーキンググループから、プロジェクト・プロポーザルが提示され、メンバー全員の賛成をもって承認された。承認されたプロジェクト・プロポーザルでは、特定の基準の全体を改訂することが提案されているわけではなく、基準のうち関連する部分だけを改訂する限定的な範囲の修正(narrow scope maintenance)が提案されている。

プロジェクト・プロポーザルでは、以下の2つの時間軸に分けてプロジェクトを進めることが予定されている。

	主要な課題	今後の予定
トラック1	PIE等、特定の事業体の監査に対する独立性の要求事項が適用されている場合、その透明性の向上の方法として監査報告書における開示が適切かどうか検討する。	<ul style="list-style-type: none"> 2022年6月: 公開草案承認 2023年6月: 最終基準承認
トラック2	上記以外の以下の課題について検討する。 <ul style="list-style-type: none"> IESBA Codeと、ISQM及びISAの間で、上場企業及びPIEに関する定義及び概念について、最大限の収斂を達成する。 	<ul style="list-style-type: none"> 2023年9月: 公開草案承認 2024年9月: 最終基準承認

- 特定の事業体の監査に対して異なる要求事項を設定することが適切な場合に関するIAASBの判断の助けとなる目的及びガイドラインを設定する。
- ISQM及びISAにおいて上場企業の監査向けに設定されている現行の要求事項の適用範囲について、適用範囲を拡大するかどうか、その場合、その範囲について決定する。

上記のうちトラック1は、IESBA Codeで、PIEの監査に対する独立性の要求事項を適用する場合、その旨を公に開示 (publicly disclose) することを事務所に求める要求事項が設定されたことを受けたものであり、IESBA Codeの適用日(2024年12月15日以降開始事業年度の監査から適用)に合わせるため、トラック2に分類された課題より先に進める予定となっている。

(2) PIEの監査に対する独立性の要求事項の適用に関する監査報告書における開示

今回の会議では、上記のプロジェクト・プロポーザルの承認に加え、トラック1に関する議論が行われた。ワーキンググループから、ISA700(改訂)「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」の改訂の方法として、以下の3つの選択肢が提示され、このうち案②を支持するメンバーが多かった。

- 案①: ISA700(改訂)に要求事項を新設し、関連する倫理規則で開示が要求されているかにかかわらず、追加の独立性に関する要求事項を適用している旨を監査報告書に記載することを求める。
- 案②: ISA700(改訂)に要求事項を新設し、関連する倫理規則で開示が要求されている場合に限り、追加の独立性に関する要求事項を適用している旨を監査報告書に記載することを求める。
- 案③: ISA700(改訂)の要求事項ではなく、適用指針において、関連する倫理規則で開示が要求されている場合の開示の方法について説明する。

したがって、2022年6月に審議予定の公開草案の中では、IAASBが望ましいと考えている案として案②を記載するとともに、案①と案③についても、検討したその他の案として説明することになった。

**5 プロジェクト開始に向けた検討
—サステナビリティ/ESG情報の保証**

昨今、ESG情報を含むサステナビリティ情報の開示が進むにつれ、サステナビリティ情報に対する保証について、ステークホルダーのニーズも急速に高まっている。こうした状況を受け、IAASBは2021年12月会議において、サステナビリティ/ESG情報開示の保証に関する情報収集及び調査活動を2022年1月から開始することを決定した。

今回の会議では、会議に参加したボードメンバー、テクニカル・アドバイザー及びオブザーバーを5つのグループに分けて議論するグループセッションが実施された。グループセッションは非公開会議の形式で行われ、筆者が参加した2つのグループでは、提示された主なテーマについて、例えば以下のような意見があった。

テーマ	主な意見
IAASBのアクションは、特定の主題のみでなく、	<ul style="list-style-type: none"> • 広範なサステナビリティ/ESG報告に関する保証に焦点を当てることに同意 • ただし、あまりに広範になりすぎると基準の策定に時間がかかるため、検討の中心に据えるべき特定の主題を念頭において基準策定を行いつつ、策定した基準がそれ以外の主題にも拡張できるような柔軟性も考慮する形で進めるべきであるか。
IAASBのアクションは、特定の報告の枠組み・基準を前提にせず、中立を保つことに同意するか、また、想定利用者についても中立を保つことに同意するか。	<ul style="list-style-type: none"> • 枠組み・基準、及び想定利用者に中立であることに同意 • ただし、実務で活用できる具体的な基準設定のためには、特定の枠組み・基準を念頭に置くことが必要である。 • その場合、国際サステナビリティ基準審議会(ISSB)が作成する基準を念頭に置くことが考えられる。
サステナビリティ/ESG報告に関する保証業務を行う上での課題は何か。	<ul style="list-style-type: none"> • 以下のような様々な課題が挙げられた。 <ul style="list-style-type: none"> ➢ 限定的保証と合理的保証の違い ➢ (開示すべき事項を決定する)マテリアリティ ➢ 虚偽表示の評価のための重要性 ➢ 保証対象範囲の決定 ➢ 将来情報の取扱い ➢ 専門家の利用 ➢ サプライチェーンに関する開示
サステナビリティ/ESG情報の保証業務に取り組む上で、IAASBがとるべきアクションは何か。	<ul style="list-style-type: none"> • ガイダンス文書の改訂のみでは不十分であり、保証基準による対応を早急に行う必要がある。 • 具体的な方法として、例えば、以下が提案された。 <ul style="list-style-type: none"> ➢ ISAE3000(改訂)とは別に、サステナビリティ全般を扱う保証基準を策定する。また、タイムリーに対応するため、まずは最重要な課題5つ程度のみフォーカスして作業を行い、それ以外は後で対応する。

- ISAE3000(改訂)を改訂した上で、その下に、個別の主題情報に関する保証基準を追加する。
- 例えば、ISAE3001としてサステナビリティ／ESG報告に対処する全般的な基準を新たに設定し、さらに、ISAE3410「温室効果ガス報告に対する保証業務」と並ぶような3400シリーズの基準(例えば、気候変動関連情報の保証に特有の基準)を、個別の主題情報に関する基準として設定する。

IAASBは、今後も情報収集及び調査活動を続け、2022年12月に、サステナビリティ／ESG情報の保証に関するプロジェクト・プロポーザルの承認審議を行うことを予定している。

<注>

- 1 改訂IESBA Codeでは、「Listed Entity」は「Publicly Traded Entity(公に取引されている事業体)」に改訂されている。