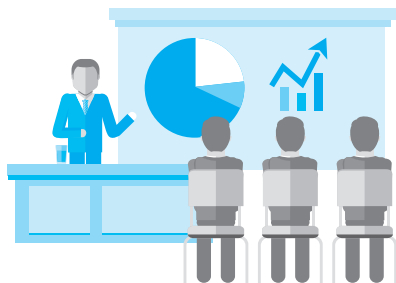


会議報告



国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 会議報告 (2022年6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

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 かず こ
吉村 和子

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6月13日から17日まで開催された。今回の会議は、ウェブ会議形式で出席した1名のメンバーを除いて残りの全員がニューヨークにて対面で参加する、ハイブリッド方式で開催された。

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)、吉村和子 (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・確認した主な事項及び今後の予定】

テーマ	ステータス	決定・確認事項、今後の予定
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"> サステナビリティ/ESG情報の保証基準開発を緊急の取組とすることが確認された。 プロジェクト・プロポーザルの策定と基準案の策定を同時並行で進め、2022年9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。 サステナビリティ/ESG情報の包括的な基準の公開草案は2023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。

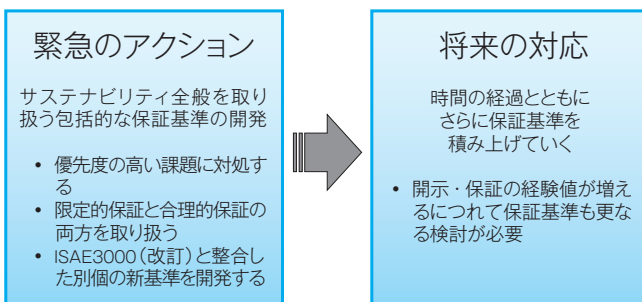
継続企業 (ISA570)	公開草案に向けた検討	<ul style="list-style-type: none"> 2022年3月会議で承認されたプロジェクト・プロポーザルをもとに、ISA570の改訂の方向性を議論した。 ISA570 (改訂) 公開草案は2023年3月に承認予定である。
上場企業及びPIE	公開草案の承認	<ul style="list-style-type: none"> PIEの監査に対する独立性の要求事項の適用に関する監査報告書における開示についての公開草案が、決議時に欠席していた2名を除いて全会一致で承認された (公開草案は2022年7月6日に公表、コメント期限は2022年10月4日)。 上記以外の項目の公開草案は2023年9月に承認予定である。
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。
複雑でない企業 (LCE) の監査	基準の最終化に向けた検討	<ul style="list-style-type: none"> 公開草案に対して受けたコメントの中でも包括的な問題の概要が共有され、議論された。 グループ監査について本基準の対象とすることに大半が賛成した。 LCEの監査向け国際監査基準 (International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities: ISA for LCE) は2023年12月に最終化される予定である。

1 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月から、サステナビリティ/ESG情報の保証に関する情報収集及び調査活動を開始している。

今回の会議では、サステナビリティ/ESG情報の保証基準開発を緊急の取組とすることが提案され、ボードメンバー全員が賛同した。加えて、基準開発のアプローチについて以下のとおり議論された。

(基準開発のアプローチの全体像)



(1) 優先度の高い課題

ワーキンググループより、まずは緊急のアクションとして、サステナビリティ全般を取り扱う包括的な保証基準を開発し、その後、具体的な個別の保証基準等を積み上げていく、段階的アプローチが提案され、ボードメンバーより支持を受けた。また、包括的な保証基準策定の段階で取り組む5つの優先度の高い課題が提案された。

- ① 限定的保証と合理的保証
- ② 報告規準(criteria)の適合性
- ③ 保証業務の範囲
- ④ 証拠(evidence)
- ⑤ 重要性(materiality)

これらの5つの優先度の高い課題については、ボードメンバーの支持を得た。また、以下についても検討してはどうかとの意見が一部のボードメンバーからあった。

- 将来予測情報
- 保証報告書の記載
- 内部統制
- 不正リスク(例えば、グリーンウォッシング)

(2) 限定的保証と合理的保証

ワーキンググループから、プロジェクトにおいて、包括的な保証基準の策定の段階で限定的保証と合理的保証の両方を扱うことが提案され、ボードメンバーから賛同が示された。

(3) 包括的な保証基準開発のアプローチ

ワーキンググループから、包括的な保証基準開発のための以下3つのアプローチが示され、②のアプローチとすることが提案された。

- ① ISAE3000(改訂)「監査及びレビュー業務以外の保証業務」の内容とは必ずしも整合しない全く新しい基準を開発する。
- ② ISAE3000(改訂)と整合するが、ISAE3000(改訂)とは独立した別個の基準を開発する。
- ③ ISAE3000(改訂)に不足する項目を追加する。

多くのボードメンバーは②のアプローチに賛同した。ただし、一部のボードメンバーはISAE3000(改訂)を使用している現行実務との継続性を重視したいという理由から③のアプローチを支持した。これを受けて、②のアプローチで開始し、必要に応じて他のオプションを取り込んでいくことも考慮した形で、柔軟に取り組むことになった。

(4) 今後の予定

プロジェクト・プロポーザルについて、2022年9月会議で承認することを予定している。加えて、プロジェクトの緊急性に対応するため、包括的な保証基準の開発の作業を同時並行して進め、ISAE3000(改訂)及びISAE3410「温室効果ガス報告に対する保証業務」の関連する要求事項をもとに、基準案の骨子を2022年9月の会議で提示する予定である。

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、主に以下の論点についてタスクフォースの提案が示され、引き続き議論することになった。

- 序説の記載
- 監査チームにおける不正に関する専門的な技能又は知識の

必要性の判断

- 収益認識における不正リスク推定
- 仕訳テスト

3 公開草案に向けた検討 —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が開始されており、2022年3月会議で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・プロポーザルが承認されている。今後、公開草案は2023年3月会議にて承認し、2024年6月に最終承認予定である。

今回の会議では公開草案で扱う一部の論点についてタスクフォースの提案が示され、ボードメンバーの見解が問われた。

(1) 継続企業の評価期間

現行のISA570では、経営者の評価期間が期末日の翌日から12か月に満たない場合に、経営者に対し、評価期間を延長するよう求めることを監査人に要求している。しかしながら、財務諸表の作成のタイミングが遅い場合には、評価日の起点を期末日とすると、財務諸表の承認日からの評価期間が著しく短くなる場合がある。加えて、継続企業の評価期間の起点に関する規定は、以下のとおり、グローバル基準や各国の基準によって様々となっている。そこで、財務報告の枠組みの規定も踏まえつつ、評価期間の一貫性を確保するためISA570の規定の再検討が必要であることが指摘されている。

(グローバル基準及び各国における継続企業の評価期間に関する規定)

基準名又は国名	内容
国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards: IFRS)	<ul style="list-style-type: none"> • 少なくとも報告期間の期末日から12か月は必要であるが、それに限定されない (IAS第1号) • 2021年1月公表の教育マテリアル (Educational material)において、「12か月を超える期間を検討することは、IAS第1号の要求事項と矛盾するものではない。IAS第1号は、最短の期間を定めており、上限を定めていない」ことを説明
国際公会計基準 (International Public Sector Accounting Standards: IPSAS)	少なくとも財務諸表の承認日から12か月は必要であるが、それに限定されない (IPSAS第1号)
英国	少なくとも財務諸表の発行承認日から12か月は必要であるが、それに限定されない (FRS第102号)
米国	財務諸表発行日から1年 (FASB Subtopic 205-40)

オーストラリア・ニュージーランド	監査基準において、監査人に対し、監査報告書日から約12か月の期間の評価を要求
------------------	--

これを受けてタスクフォースは、継続企業の評価期間の起点を現行の「期末日」から「財務諸表の承認日」¹へ変更し、以下の要求事項とすることを提案した。

- 経営者の評価期間が財務諸表承認日の翌日から12か月に満たない場合、経営者に評価期間の延長を求める (第13A項)。
- 監査人が評価の実施又は評価期間の延長を求めたにもかかわらず、経営者がこれを行わない場合には、以下を行う (第14A項)。
 - 経営者の評価期間が企業の性質や状況に基づき合理的であるかどうかを検討する。
 - 経営者、及び適切な場合にはガバナンスに責任を有する者と協議する。
- 監査人が必要と判断しているにもかかわらず、経営者が依然として評価の実施又は評価期間の延長を行わない場合には、監査又は監査意見への影響を判断する。

これについて、多くのボードメンバーは方向性に賛成だったが、一部のボードメンバー (JICPAを含む) からは、IFRSといった、経営者側の規定の改訂がない限り、監査基準の改訂を行うだけで評価期間の起点を変えるのは難しい等の懸念のコメントがあった。これに対し、タスクフォース議長からは、IAS第1号の規定は、期末日から12か月を最低限の期間として定めているにすぎず、今回の改訂案は会計基準を逸脱するものではないとの説明があった。また、他のボードメンバー等からは、経営者の評価期間の合理性の検討がなされた上で合理的でない場合に経営者に評価期間の延長を要求する流れであるべきであるとして、規定の順番を変える必要性が指摘された。

(2) 監査報告書の透明性 (継続企業の前提に対する監査人の責任及び作業の記載)

本プロジェクトでは、監査報告書における継続企業の前提に対する監査人の責任及び作業の記載の拡充について検討することになっている。タスクフォースは、以下のように監査報告書の記載を変更することを提案した。

No.	状況 ²	監査報告書の記載内容	適用範囲
1.	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は識別されていない。	「継続企業の前提」区分を設け、以下の記載を行う。 <ul style="list-style-type: none"> 経営者が継続企業を前提として財務諸表の作成を行うことが適切であると結論付けた旨 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に関する重要な不確実性が認められない旨 	全ての企業の監査
2.	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識別したが、重要な不確実性は認められない。	上記1.と同様の記載を行う。 上記1.の記載に加え、当該事象又は状況に対する監査上の対応を記載する。	上場企業以外の監査 上場企業の監査
3.	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に関して重要な不確実性が認められる。	「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分に、従来の要求事項に加えて、以下を記載する。 <ul style="list-style-type: none"> 経営者が継続企業を前提として財務諸表の作成を行うことが適切であると結論付けた旨 「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分に、従来の要求事項に加えて、以下を記載する。 <ul style="list-style-type: none"> 経営者が継続企業を前提として財務諸表の作成を行うことが適切である結論付けた旨 当該事象又は状況に対する監査上の対応 	上場企業以外の監査 上場企業の監査

上記の提案のうち、1.については、一部のボードメンバーから、多くの監査報告書で同じ記載がなされボイラープレート化すること、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められない旨の記載は、経営者が財務諸表で記載しているとは限らず、監査報告書の記載が財務諸表の記載を超える場合があるといった見解があった。また、2.の上場企業の監査に関する提案については、JICPA代表から、従来の監査上の主要な検討事項としての対応でよく、変更は不要と考える旨の発言を行ったが、その他のボードメンバーは方向性に賛成の意見だった。一部のボードメンバーからは、2.の状況は重要なため、監査上の対応の記載についても、上場企業以外の監査だけでなく全監査に適用させるべきとの意見もあった。議論を行った結果、1.から3.のいずれについても、公開草案で広くコメントを求めることで最終的に合意した。

4 公開草案の承認 —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、2021年12月に、「上場企業(Listed Entity³)」及び「社会的影響度の高い事業体(Public Interest Entity: PIE)」の定義の変更に関する、「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)の改訂を最終承認した。IAASBは、2022年3月にプロジェクト・プロポーザルを承認し、IESBA Codeの改訂が、IAASB基準へ与える影響等を検討するためのプロジェクトを開始している⁴。今回の会議では、改訂された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から、監査報告書の記載内容に関連してISAを限定的な範囲で改訂する公開草案の承認決議が行われ、決議時に欠席していた2名を除いて全会一致で承認された。公開草案は2022年7月6日に公表されている(コメント期限は2022年10月4日)。

公開草案の主な内容は下記のとおりである。

(1) ISA700(改訂)「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」の改訂

職業倫理規程において、特定の企業(certain entities)の財務諸表監査に適用となる独立性の要求事項を適用しているときにその旨の開示が要求されている場合には、監査報告書の「監査意見の根拠」区分における職業倫理規程を遵守した旨の記載において、当該企業の監査に適用となる独立性の要求事項に従って企業から独立している旨の記載を求める。また、適用指針や監査報告書の記載例において、「特定の企業」の例として、IESBA CodeにおけるPIEについて説明している。

(2) ISA260(改訂)「監査役等とのコミュニケーション」の改訂

上場企業の監査における監査人の独立性に関する監査役等とのコミュニケーションに関する適用指針において、IESBA CodeのPIEに関する規定のように、特定の企業の財務諸表監査に適用となる独立性の要求事項を適用している場合には、当該要求事項を遵守している旨に関するコミュニケーションが行われることがある旨を説明している。

(3) 適用日

IESBA Codeの適用日に合わせるために、2024年12月15日以降開始事業年度の監査から適用することを提案している。

(4) 国際レビュー業務基準 (International Standards on Review Engagements : ISREs)

上場企業及びPIEに関するIESBA Codeの改訂は、IESBA Codeのパート4 Aに含まれる。IESBA Codeのパート4 Aは、本来、監査及びレビューの両方の業務に適用される。しかしながら、今回、IESBAにおける改訂の議論の焦点は監査にあったこと、また、ISRE2410「事業体の独立監査人が実施する期中財務情報のレビュー」は、近年の他のIAASBプロジェクトから生じる適合修正を一切行っていないため、ISRE2410は適合修正の対象外とすることが提案されている。

5 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、公開草案の承認に向けた検討が重ねられてきた。

今回の会議では、前回の2022年3月会議に引き続き、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。主な議論の内容は以下のとおりである。

(1) 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が、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。2022年3月会議でこの方針は多くのボードメンバーから支持を受けた。

今回の会議において、複数のボードメンバーより、テクノロジーに対する方針の背景は理解するものの、当初の本プロジェクトの意図が十分に反映されない可能性があるとの指摘があった。タスクフォースからは、テクノロジー関連の事例を追加することも試みたが、基準が冗長、詳細になりすぎるため、規範性のないガイダンスに含める予定であるとの説明があった。

(2) 監査証拠として利用する情報の適合性及び信頼性 (正確性及び網羅性)

2022年3月会議において、監査証拠として利用する情報の適合性及び信頼性の評価に関する要求事項における正確性及び網羅性についての記載に様々な意見があったことを受け、今回の会議では、タスクフォースから下記とすることが提案された。

9. 監査人は、監査証拠として利用することを予定する情報に、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) 監査手続が想定している目的に基づく、適合性及び信頼性の属性 (attributes)
- 9 A. 監査人は、正確性及び網羅性が状況に照らして適用されると判断する場合、第9項に従った評価の際、個々の状況において必要な、当該情報の正確性及び網羅性に関する監査証拠を入手することを含まなければならない。

上記の提案についても様々な意見があったものの、必要な表現修正を行った上で、検討を進めることになった。

(3) 今後の予定

次回の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。

6 基準の最終化に向けた検討 —複雑でない企業 (LCE) の監査

ISAの改訂を続けた結果、ISAが長く複雑化し、その結果、複雑でない企業 (Less Complex Entity : LCE) の監査に対するISAの適用に問題が生じているとの指摘がある。IAASBは、2021年7月に、LCEの監査に適用する別個の基準となるISA for LCEの公開草案を公表し(コメント期限: 2022年1月31日)、145通のコメントを受領した。

今回の会議では、公開草案に対するコメントの中でも特に重要な全体に影響する論点の概要が共有され、議論された。主な議論の内容は下記のとおりである。

(1) プロジェクトの継続

公開草案に対するコメントの中には、IAASBが本プロジェクトを継続することに反対するコメントもあった。特に、モニタリング・グループ (Monitoring Group : MG) のメンバーである証券監督者国際機構及び監査監督機関国際フォーラムからは、別個の基準の策定ではなく、CUSPの原則⁵をISAに適用することによりISAを柔軟に適用できるようにするべきであること、また、別個の基準の策定によって保証の程度について期待ギャップを生む可能性や、監査の品質についての懸念等が示された。

タスクフォースからは、主に以下の理由から、プロジェクトを継続することが提案された。

- コメントとして寄せられた様々な懸念や課題は、基準案の修正等により対処可能と考えること。
- 公開草案に対するコメントからも、依然として別個の基準が早急に必要とされていることが判明しており、本プロジェクトを完了させない限り、ISAに寄せられた課題は解決できないと考えること。

ボードメンバーからは、別個の基準を策定することに対する様々な課題が指摘されたが、全体としては本プロジェクトを継続することに支持があった。また、複数のボードメンバーから、今回タスクフォースが提案した重要な論点への対応について、個々には支持するものの、最終化前に一度立ち止まり、策定された別個の基準が、全体としてLCEの監査にとってバランスのとれた、高品質の監査に寄与するものになっているかを評価する必要があるとのコメントがあった。

(2) ISA for LCE案の適用対象となる「典型的なLCE」

公開草案に対して、ISA for LCE案(以下「基準案」という。)の適用対象となる企業の範囲が明確ではない、範囲が広すぎる等のコメントが多く寄せられた。また、基準案を適用する場合とISAを適用した場合とで何が異なるのかが不明瞭との指摘があった。これらの課題に対処するためには、適用対象となる企業の範囲について、利害関係者間で共通の理解が構築されることが必要であることから、タスクフォースが考える「典型的なLCE」の特徴として以下が示され、ボードメンバーの見解が求められた。

企業の事業活動、ビジネスモデル、産業	<ul style="list-style-type: none"> • 重要で広範なビジネスリスク(例えば、暗号取引などの新興産業)が発生しない。 • 事業活動を規制する特定の法律や規制で、複雑さを増すようなもの(例：金融機関に対する健全性規制)がない。
組織構成と規模	<ul style="list-style-type: none"> • 報告ラインやレベルが少なく、シンプルな組織構造である。 • 主要な経営者(key management team)の人数が少ない(例：5人以下)。 • 従業員数が250人未満である。
財務機能の内容	<ul style="list-style-type: none"> • 財務機能が集約化されている。 • 財務報告の職務に携わる従業員が少ない(例：5人以下)。
情報システム	<ul style="list-style-type: none"> • 市販のソフトウェアを使用しており、ソースコードにアクセスしてプログラムを変更することができない(ソフトウェアの設定(勘定科目表、報告パラメータ又は閾値など)を除く。) • ソフトウェアへのアクセスは、一般的にプログラム変更のために管理者権限を持つ1又は2名の指定された者によって行われる。

	<ul style="list-style-type: none"> • 企業の状況において、正式なIT全般統制はほとんど必要ない。
財務報告の枠組みの適用と財務報告プロセス	<ul style="list-style-type: none"> • 経営者による重要な判断が必要な場合でも、当該判断に係る財務諸表上の金額や開示が少なく、関連する重要な虚偽表示リスク(例えば、見積りの不確実性に起因するもの)が企業や財務諸表全体に対して広範な影響を及ぼさない。
その他の要因	<ul style="list-style-type: none"> • 企業の取引は、少数の事業活動又は収益源から生じている。 • 所有構造が、所有と支配の明確な透明性を促すものになっている。

多くのボードメンバーは、上記を作成すること、また、これを基準案の適用範囲の記述に含めることを支持した。ただし、従業員数250人という記述については数値が大きすぎるといった見解があった。加えて、そもそも数値基準を用いるべきかどうか、売上高や総資産といった他の数値基準の提案等、様々な見解があった。

(3) グループ監査

公開草案では、グループ財務諸表には複雑性が伴うとして、グループ監査は基準案を適用できないこととするのが提案されていた。これについてはコメントレターの多くが、グループ監査ということのみをもって必ずしも複雑だとはいえないため、適用対象に含めるべきとの意見だった。これを受けてタスクフォースから、適用対象とすることが提案された。ボードメンバーの多くが適用対象とすることには賛成であったが、グループ監査のうちどのような場合を適用対象とするかには様々な意見があった。

<注>

- 1 「財務諸表の承認日」は、ISA560(改訂)「後発事象」で「関連する注記を含むすべての財務諸表が作成されており、認められた権限を持つ者が、当該財務諸表に対する責任を認めた日付をいう。」と定義されている。
- 2 いずれの状況も、適用される財務報告の枠組みに従った会計処理及び開示が行われていることを前提としている。
- 3 改訂IESBA Codeでは、「Listed Entity」は「公に取引されている事業体(Publicly Traded Entity)」に改訂されている。
- 4 上場企業及びPIEのプロジェクトの詳細については、本誌2022年7月号記事「国際監査・保証基準審議会(IAASB)会議報告(2022年3月会議)」を参照のこと。
- 5 CUSPの原則とは、Complexity(複雑性)、Understandability(理解可能性)、Scalability(適用の柔軟性)、Proportionality(バランス)に対処するために策定された、ISAを起草する際の原則やガイドラインである。