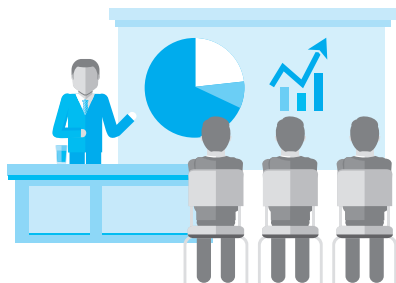


## 会議報告



# 国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 会議報告 (2022年9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9月12日から16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 (The Japanese Institute of Certified Public Accountants: JICPA) 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】

テーマ	ステータス	決定・確認事項、今後の予定
サステナビリティ報告の保証	プロジェクト・プロポーザルの承認	<ul style="list-style-type: none"> <li>プロジェクト・プロポーザルが全会一致で承認され、サステナビリティ報告の包括的保証基準 (以下「サステナビリティ報告保証基準」という。)を開発するプロジェクトを開始することが正式に決定された。</li> <li>サステナビリティ報告保証基準の方向性 (基準の名称、構成及び定義等)を議論した。</li> <li>サステナビリティ報告保証基準の公開草案は2023年9月に承認予定である。</li> </ul>
不正 (ISA240)	公開草案に向けた検討	<ul style="list-style-type: none"> <li>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 (主に監査報告書における透明性の確保)</li> </ul>

		を引き続き議論した。 <ul style="list-style-type: none"> <li>ISA240 (改訂) 公開草案は2023年9月に承認予定である。</li> </ul>
継続企業 (ISA570)	公開草案に向けた検討	<ul style="list-style-type: none"> <li>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改訂案の論点の一部 (評価期間や会計上の見積り等)を議論した。</li> <li>ISA570 (改訂) 公開草案は2023年3月に承認予定である。</li> </ul>
監査証拠 (ISA500)	公開草案の承認	<ul style="list-style-type: none"> <li>ISA500 (改訂) 公開草案が全会一致で承認された。</li> <li>ISA500 (改訂) 公開草案は2022年10月に公表され、コメント期限は2023年4月とされている。</li> </ul>
複雑でない企業 (Less Complex Entity: LCE) の監査	基準の最終化に向けた検討	<ul style="list-style-type: none"> <li>公開草案に対して受けたコメントについて引き続き検討が行われた。</li> <li>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) に含まれるグループ監査に関する追加の規定の公開草案は2022年12月に承認予定である。</li> <li>ISA for LCEは2023年12月に最終化される予定である。</li> </ul>

## 1 プロジェクト・プロポーザルの承認 —サステナビリティ報告の保証

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月会議から、サステナビリティ報告の保証に関する情報収集及び調査活動を開始した。

今回の会議では、サステナビリティ報告保証基準を開発するためのプロジェクト・プロポーザルの承認審議が行われ、全会一致で承認された。加えて、前回の会議から引き続きサステナビリティ報告保証基準の方向性を議論した。

### (1) プロジェクト・プロポーザル

承認されたプロジェクト・プロポーザルの概要は下記のとおりである。

#### ① プロジェクトの目的

プロジェクトの目的は、以下を満たす、サステナビリティ報告に対する包括的な保証基準を新規に開発することである。

- (a) 高品質なサステナビリティ保証業務の一貫した実施を支援する基準を適時に開発することを求める、公共の利益におけるニーズに対応する。
- (b) 全てのサステナビリティ関連主題、情報、開示に適合する。
- (c) 全ての保証業務実施者が適用可能である。

IAASBは、今後、包括的な保証基準に加えて、より具体的な内容を扱う個別の保証基準を複数開発していく必要性が生じるであろうと想定しているが、本プロジェクト・プロポーザルは、適時性に対応するため、包括的な保証基準の開発のみを対象としている。より具体的な内容を扱う個別の保証基準の開発は、将来の基準開発プロジェクトで別途扱われることになる。

#### ② サステナビリティ報告保証基準の方向性

- (a) サステナビリティ報告保証基準の適時な開発を求めるニーズに対応するため、以下に焦点を当てて基準開発を行う。
  - i. 業務の受嘱から報告までの保証業務全体を取り扱う。
  - ii. 以下の優先項目については、国際保証業務基準 (International Standard on Assurance Engagements : ISAE) 3000 (改訂) 「監査及びレビュー業務以外の保証業務」及びISAE3410 「温室効果ガス報告に対する保証業務」よりも具体性を提供する。
    - 限定的保証と合理的保証の作業 (work effort) に関する差異 (証拠の十分性を含む)。
    - 報告基準 (criteria) の適合性 (suitability) (ダブル

マテリアリティの概念への対応を含む)。

- 保証業務の範囲
- 証拠 (情報の信頼性、何をもち「十分かつ適切な証拠」といえるかを含む)。
- 企業の内部統制システム及び業務実施者による十分かつ適切な証拠の入手可能性への影響
- 保証業務における重要性 (記述情報、定性的情報の重要性を含む)。

- (b) 全てのサステナビリティ情報に関する保証業務に適する基準とする。
- (c) 報告基準に中立 (framework-neutral) とし、業務の状況に適合すると判断された全ての報告基準及びその想定利用者に対応する基準とする。
- (d) ISAE3000 (改訂) から独立した別個の基準とする。
- (e) 限定的保証及び合理的保証を対象とする。

#### ③ サステナビリティ報告保証基準の開発のアプローチ

サステナビリティ報告保証基準の開発のアプローチの概要は以下のとおりである。ただし、基準の開発の過程で、追加の対応が必要になる場合や、アプローチの調整及び改訂が必要になる場合があることを想定している。

1	以下の基準又はガイダンスにおける関連する定義について、それらをそのまま使用できるか、サステナビリティ報告の保証のためにより適切なものとするため変更する必要があるかどうかを検討する。 <ul style="list-style-type: none"> <li>• ISAE3000 (改訂)</li> <li>• ISAE3410</li> <li>• 国際監査基準 (International Standards on Auditing : ISA)</li> <li>• サステナビリティ及びその他の拡張された外部報告に対する保証業務へのISAE3000 (改訂) の適用に関する規範性のないガイダンス (Non-Authoritative guidance on Sustainability and Other Extended External Reporting Assurance Engagements : EER Guidance)</li> </ul>
2	ISAE3000 (改訂) 及びISAE3410に含まれるサステナビリティ報告保証基準に関連する要求事項及び適用指針を識別する。ISAE3400 「見込財務情報 (Prospective Financial Information) の調査」の基本原則、基本的な手続又はガイダンスも検討対象とする。
3	サステナビリティ報告保証基準に含めることが適切な概念 (concepts) が含まれると考えられるISAを識別し、識別したISAからサステナビリティ報告保証基準に取り込むべき要求事項及び適用指針を識別するための規準 (criteria) を開発し、当該規準を適用する。
4	EER Guidanceを確認し、要求事項又は適用指針としてサステナビリティ報告保証基準に含めるべき事項を識別する。
5	優先項目 (上記②(a)ii.を参照) について、上記1 から4 のステップによって適切に対処されているかどうかを検討し、対処されていない場合は、追加の指針を開発してサステナビリティ報告保証基準に含める。

5で扱われる優先項目には含まれないが、IAASBの情報収集及び調査活動の中で識別された他の課題（不正、見積り、将来情報、経営者の専門家、その他の記載内容、受託会社等）については、1から4のステップを通じて対処される予定である。

## (2) サステナビリティ報告保証基準の名称案

サステナビリティ報告保証基準の名称として、国際サステナビリティ保証基準5000「サステナビリティ保証業務の一般的要求事項」(International Standard on Sustainability Assurance 5000, General Requirements for Sustainability Assurance Engagements: ISSA5000)が提案され、概ねボードメンバーの賛同を得た。当該名称が提案された理由は以下のとおりである。

- ・ サステナビリティの基準であることが明瞭に分かるように、新たな基準一式（新番号、新名称）を作ることが適切である。
- ・ ISAEシリーズと同じ番号を使うと、サステナビリティ報告保証基準とISAE3000（改訂）との関係で混雑が生じたり、将来においてサステナビリティ報告に関連したその他の保証基準を開発する際に困難が生じる可能性がある。
- ・ 現在、IAASB基準において、1000から4000番台までは使われているので、これらと区別できる固有の番号とするのが適切である。

## (3) サステナビリティ報告保証基準の全体的な構成案

ワーキンググループからは、下記のとおり、業務の流れに沿って要求事項をパートごとに記載する構成とすることが提案された。ボードメンバーからはパートの順番についてコメントが出たものの、概要としては賛同を得た。

<サステナビリティ報告保証基準の構成案>	
・ 導入	
・ 範囲	
・ 適用日	
・ 目的	
・ 定義	
・ 要求事項	
Part 1: ISSAに準拠した保証業務の実施	
Part 2: 基本的な概念、一般原則及び包括的要求事項	
Part 3: 業務の範囲、サステナビリティ保証業務の他の前提条件	
Part 4: 証拠及び文書化	
Part 5: 計画（「重要性」を含む。）	
Part 6: リスクの識別と評価（「内部統制の理解」を含む。）	
Part 7: 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応	
Part 8: 業務の実施結果	
Part 9: 結論の形成と報告	

## (4) 用語の定義案

ワーキンググループから、サステナビリティ報告保証基準で使用する用語の定義が提案された。ワーキンググループの提案は、

ISAE3000（改訂）、ISAE3400、ISAE3410の関連する定義がベースとなっており、また、ISA及びEER Guidanceの関連する定義も考慮されている。ボードメンバーからは、特に以下の3つの用語について様々なコメントが挙がり、引き続き検討されることとなった。

- ① アサーション (Assertions): 「業務実施者が、サステナビリティ情報の重要な虚偽表示リスクの識別、評価及び対応において、発生する可能性のある虚偽表示の種類を考慮する際に利用するもの (representations)」
- ② 業務執行責任者 (Engagement partner): 「事務所によって選任され、業務とその実施及び事務所を代表して発行された保証報告書に責任を負い、また要求される場合、職業団体、法的機関又は規制機関から適切な権限を付与されている社員又はその他の者。「業務執行責任者」とは、関連する場合には公的部門における同等の者を指すものとして読む。」
- ③ サステナビリティ主題 (Sustainability subject matter): 「時間の経過とともに価値を生み出す事業体の能力に関連する、又は経済、環境若しくは社会に事業体が及ぼす影響に関連する、事象 (events)、状況 (conditions)、行動 (actions)、パフォーマンス (performance)、システム (systems) 若しくはプロセス (processes)」

## (5) 今後の予定

今後の予定は下記のとおりである。

- ・ 2023年9月: サステナビリティ報告保証基準の公開草案を承認 (コメント募集期間: 120日)
- ・ 2024年2月: 公開草案のコメント募集期限
- ・ 2024年12月~2025年3月: サステナビリティ報告保証基準の最終承認

## 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、公開草案は2023年9月会議において承認し、2025年3月に最終承認予定である。

タスクフォースは、前回の2022年6月会議以降、不正に関する監査報告書における透明性について、財務諸表利用者に対し

てアウトリーチを実施した。今回の会議では、タスクフォースから、当該アウトリーチの内容や2020年に公表したディスカッション・ペーパーに対するコメント等を検討した結果、監査報告書に不正に関する区分を設け、以下を記載することについて検討してはどうかとの提案があり、ボードメンバーの見解が問われた。

- 財務諸表監査における、不正に関する監査人の責任
- 識別及び評価された不正リスク並びに評価されたリスクに対する監査人の対応(下記(1))
- 財務諸表の不正の防止及び発見に関連する識別された内部統制の重要な不備<sup>1</sup>(下記(2))

### (1) 識別及び評価された不正リスク並びに評価されたリスクに対する監査人の対応

アウトリーチの結果、識別及び評価された不正リスク並びに評価されたリスクに対する監査人の対応を監査報告書に記載することは財務諸表利用者から強く支持された。また、ディスカッション・ペーパーに対しても、これらに関する監査報告書における透明性がさらに必要とのコメントがあった。これらを受けて、タスクフォースから、監査報告書の記載をさらに検討することが提案された。

これに対して、JICPA代表も含めた多くのボードメンバーから、記載が決まり文句(ボイラープレート)となることを避ける必要があること、また、利用者にとって有益な情報提供が行われるためには最も重要な不正リスクについて記載される必要があることから、監査上の主要な検討事項(Key Audit Matters: KAM)と同様のメカニズムを検討するように求める意見があった。

### (2) 財務諸表の不正の防止及び発見に関連する識別された内部統制の重要な不備

アウトリーチの結果、24名のうち17名の財務諸表利用者が、不正の防止及び発見に関連する内部統制の重要な不備について監査報告書に記載することを支持した。これを受けて、タスクフォースから、監査報告書において重要な不備を記載することについて検討を進めるべきと提案された。

これに対してJICPA代表も含めた多くのボードメンバーからは、様々な懸念が示された。例えば、内部統制に関する事項を開示することが企業に要求されていない場合には企業が開示していない情報を監査人が開示することになる点や、内部統制監査制度がある国であっても、財務諸表監査と内部統制監査で開示が求められる内部統制の不備の取扱いに違いが生じ混乱につながる可能性がある点、そもそも財務諸表監査は、内部統制監査と異なり財務報告にとって重要となる内部統制全体の有効性を検討するために設計されていないため、監査チームによって検討対象とする内部統制に違いがある点等が挙げられた。そこで、内部統制

の重要な不備について監査報告書に記載することについては、財務諸表利用者の意見と今回の会議でボードメンバーが指摘した懸念の双方を考慮しつつ、慎重に検討を進めることとされた。

### (3) 適用対象

監査報告書における透明性を確保するための追加の要求事項の適用について、上場企業といった特定の事業体の監査に限定するべきか否かについてボードメンバーの見解が問われた。これに対しては対象を限定するべきとの見解が示された。

## 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月会議において承認し、2024年6月に最終承認予定である。

今回の会議では前回の2022年6月会議に続き、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

前回の会議では、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」<sup>2</sup>へ変更することがタスクフォースより提案された。提案された改訂案に対し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代表を含む。)からは、国際財務報告基準(International Financial Reporting Standards: 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。今回の会議でも3名のボードメンバー(JICPA代表を含む。)より本改訂に対して懸念が示された。これに対してタスクフォースからは、改訂案は、経営者とのディスカッションの上で、経営者の評価期間を監査人が合理的と判断する場合には、評価期間が「財務諸表の承認日」より12か月未満であっても、延長を必ずしも求めるものではないと説明された。現在の改訂案では説明された意図が読み取れない可能性があるため、記載について再度見直しが行われることとなった。

### (2) 会計上の見積り

ISA540(改訂)「会計上の見積りの監査」の概念を活用して、経営者が継続企業の前提の評価を行うために使用した見積手法、仮定及びデータを評価するための要求事項がタスクフォースより新たに提案された。会計上の見積りの概念を取り込むこと自

体は反対されなかったものの、例えば適用の柔軟性を示す例示を適用指針に含めるといった方法で、要求事項を柔軟に適用できるように検討を促すコメントが複数のボードメンバー（JICPA代表を含む。）より挙がった。

## 4 公開草案の承認 —監査証拠 (ISA500)

2020年12月会議においてISA500「監査証拠」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以降、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、ISA500(改訂)公開草案の承認審議が行われ、全会一致で承認された。以下ではISA500及び関連する他の基準の改訂の主な内容について説明する。

### (1) 監査人によって利用される情報の変化への対応

テクノロジーの進化によって、情報の世界は急速に変化している。例えば、ビッグ・データやソーシャル・メディアの利用によって企業及び監査人が利用できる情報の情報源、多様性及び量に変化が及ぼされている。

公開草案では、監査証拠として利用することを予定する情報についての判断に関して、企業内部からの情報及び企業外部からの情報の両方に対応する、原則主義に基づくアプローチを提案している。例えば、監査証拠として利用することを予定する全ての情報について、その適合性と信頼性の評価を求め、当該評価の際、以下の考慮を求めている。

- 監査証拠として利用することを予定する情報の情報源
- 監査手続が想定している目的に照らして状況において適切な、適合性と信頼性の属性

また、経営者の利用する専門家により、監査証拠として利用することを予定する情報が作成されている場合の要求事項について、例えば、以下の強化を行っている。

- 当該要求事項は、上述した、監査証拠として利用することを予定する全ての情報の適合性及び信頼性の評価を求める包括的な要求事項に基づくものであり、また、それに追加となることを明確にする。
- 経営者の利用する専門家により作成された情報の適切性を経営者がどのように検討したか、及び当該情報に経営者が行った修正についての理解を求める。

### (2) テクノロジーの進化への対処

公開草案では、企業及び監査人がテクノロジーを利用する様々な状況に適用可能となるよう、ISA500の現代化を行っている。ただし、テクノロジーの利用について詳述するのではなく、テクノロ

ジーの利用の増加により進化する監査環境において監査人が本基準を適用できるようにするため、原則主義に基づくアプローチを強化している。例えば、適用指針において以下を行っている。

- 監査人は、手作業により又は自動化されたツール及び技法を利用して監査手続を実施し、監査証拠を入手できることを明確にする。
- 自動化されたツール及び技法の利用が監査人の偏向、特に自動化バイアスにどのように影響するかを説明している。
- 企業又は監査人によるテクノロジーの利用に関する例示を記載している。

### (3) 職業的専門家としての懐疑心

公開草案は、以下に関して、職業的専門家としての懐疑心の重要性を強調している。

- 偏りのない方法で監査手続を立案及び実施すること
- 監査証拠として利用することを予定する全ての情報の適合性と信頼性を評価すること
- 十分かつ適切な監査証拠が入手されたかどうかの判断の基礎として、入手した全ての監査証拠を考慮すること

### (4) 今後の予定

ISA500(改訂)公開草案は、2022年10月に公表され、2023年4月までコメントが募集されている(コメント期間180日)。基準の最終化は2024年6月を予定している。基準の適用日は、基準の最終化の後、約18か月後に開始する財務報告期間からの適用とすることを予定している。

## 5 基準の最終化に向けた検討 —LCEの監査

ISAの改訂を続けた結果、ISAが長く複雑化し、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通のコメントレターを受領した。

今回の会議で議論された主な論点の概要について記載する。

### (1) 基準の適用範囲(数値基準について)

ISA for LCEの適用範囲(Authority)についてたび重なる議論がされてきた。適用範囲が不明瞭であるとISA for LCEが本来想定していない複雑性のある事業体に本基準が適用されてしまう懸念もあり、特に明瞭に規定することが望まれている。そこで、数値基準を基準の中で規定すべきというコメントがある一方で、グローバルの基準として一律に数値基準を設けることに対して反対するコメントもある。今回の会議で、タスクフォースは、基準の適用範囲の記述において、各国又は地域における立法当局、

規制当局又は基準設定機関が、それぞれの国又は地域において適用となる数値基準を定めることが期待されている旨を記載することを提案し、ボードメンバーは概ね賛同した。一方、一部のボードメンバーからは、基準の中で、何らかの形で数値を記載すべきという強い意見もあり、IAASB議長からは、例えば、欧州における小規模企業 (small enterprise: 従業員数50人未満かつ売上高10百万ユーロ以下又は総資産10百万ユーロ以下) の定義を参考にしてはどうかとの意見があった。また、ガイダンス等において、ISA for LCEの開発において量的尺度がどのように検討されたかを説明してはどうかとの意見もあった。

## (2) 構成単位の監査人

前回の2022年6月会議においてグループ監査もISA for LCEの適用対象とすることが支持された。ただし、グループ監査についてどのような場合に適用対象とするか、特に構成単位の監査人の利用について様々な見解があり、タスクフォースで検討を進めることになっていた。今回の会議で、タスクフォースは、構成単位の監査人を利用しているグループ監査については、ISA for LCEの適用対象外とすることを提案した。これは、構成単位の監査人の関与は、比較的複雑性の高い事業体のグループ監査において行われることがより一般的と考えられるためである。これに

対して反対するボードメンバーも一部いたものの、概して賛同を得た。そこで、構成単位の監査人を利用しているグループ監査については適用対象外とした上で、ISA for LCEに含められるグループ監査に関する追加の規定をタスクフォースがドラフトし、2022年12月会議で議論することになった。

## (3) 今後の予定

ISA for LCEに含められるグループ監査に関する追加の規定については、2022年12月会議において公開草案として承認予定である。ISA for LCEの最終化は、2023年12月を予定している。

### <注>

- 1 「重要な不備」は、ISA265「内部統制の不備に関するコミュニケーション」において、「監査人が職業的専門家として、監査役等の注意を促すに値するほど重要と判断した内部統制の不備又は不備の組合せをいう。」と定義されている。
- 2 タスクフォースによりISA570(改訂)で提案されている「財務諸表の承認日」とは、ISA560「後発事象」で定義されている「関連する注記を含む全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。」を指す。