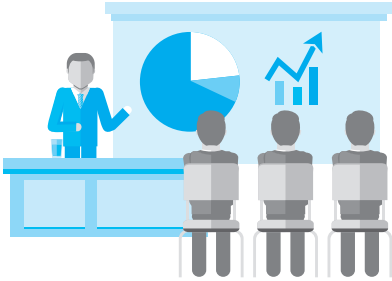


## 会議報告



# 国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 会議報告 (2022年12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12月5日から9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名を除いて残りのボードメンバー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	公開草案に向けた検討	<ul style="list-style-type: none"> <li>サステナビリティに対する包括的な保証基準 (ISSA5000<sup>1</sup>) の起草の際の主要な原則及び概念並びに ISSA5000 の一部の草案について議論した。</li> <li>ISSA5000 の公開草案は2023年9月に承認予定である。</li> </ul>
不正 (ISA240 <sup>2</sup> )	公開草案に向けた検討	<ul style="list-style-type: none"> <li>ISA240 の改訂の方向性 (監査報告書における透明性の確保等) を引き続き議論した。</li> <li>ISA240 (改訂) 公開草案は2023年12月に承認予定である。</li> </ul>

継続企業 (ISA570 <sup>3</sup> )	公開草案に向けた検討	<ul style="list-style-type: none"> <li>ISA570改訂案の論点の一部 (評価期間や監査報告書における透明性の確保等) 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>
上場企業 (Listed Entity <sup>4</sup> ) 及び社会的影響度の高い事業体 (Public Interest Entity: PIE)	公開草案に向けた検討	<ul style="list-style-type: none"> <li>プロジェクトのトラック2<sup>5</sup> (上場企業の監査向けに設定されている要求事項の適用範囲の拡大等) について議論した。</li> <li>トラック2については2024年6月に公開草案を承認予定である。</li> <li>なお、トラック1については2023年6月に基準の改訂を承認予定である。</li> </ul>
複雑でない企業の監査	基準の最終化に向けた検討	<ul style="list-style-type: none"> <li>ISA for LCE<sup>6</sup> 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が全会一致で承認された (公開草案は2023年1月に公表、コメント期限は2023年5月)。</li> <li>ISA for LCEは2023年12月に最終化予定である。</li> </ul>
戦略及び作業計画	コンサルテーション・ペーパーの承認	<ul style="list-style-type: none"> <li>2024年から2027年の戦略及び作業計画に関するコンサルテーション・ペーパーの草案が提示され、全会一致で承認された。</li> </ul>

## 1 公開草案に向けた検討 —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、サステナビリティ報告に対する包括的な保証基準 (ISSA5000) を開発するためのプロジェクト・プロポーザルが2022年9月に承認された。

今回の会議では、ISSA5000の起草に際しての主要な原則及び概念並びにISSA5000の構成 (案) で★印を付した項目の草案について議論が行われた。

<ISSA5000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 : 保証業務の新規の締結及び更新 ★	
Part 4 : 証拠及び文書化 ★	
Part 5 : 計画 ★	
Part 6 : 重要な虚偽表示リスク ★	
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	

### (1) 主要な原則及び概念

#### ① 起草の際に指針となる原則

タスクフォースは、ISSA5000 (案) に含める内容として適切か否かを統一的に判断するための指針となる原則を策定し、これに沿ってISSA5000 (案) の起草を進めることを提案した。主な内容は以下のとおりである。

ISSA5000 (案) に含めるもの	ISSA5000 (案) に含めないもの
以下の優先6項目に対処するもの	保証の概念的枠組みやサステナビリティ報告の知識を持つ業務実施者が当然知っている想定される概念の説明
• 限定的保証と合理的保証の作業 (work effort) の差異	
• 規準 (criteria) の適合性 (suitability)	
• 保証業務の範囲	
• 証拠	
• 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	

<ul style="list-style-type: none"> <li>重要性</li> </ul>	
包括的な保証基準にとって適切であるもの。特に以下の点に留意する。 <ul style="list-style-type: none"> <li>サステナビリティ保証業務に広く関連し、特定の状況に対応するものではないこと</li> <li>現行の基準等 (例えばISA) における詳細な内容は含めない、又は単純化した上で含めること</li> </ul>	サステナビリティの特定のトピック又は特定の枠組みに関する説明
適用指針のうち、「なぜ (why)」ある手続若しくは対応が必要なのか、又は「何 (what)」を要求事項が意図若しくは対象としているのかを説明するもの	適用指針のうち、「どのように (how)」要求事項を達成するかを説明するもの。ただし、限定的な場合において、一貫した解釈又は適用を支援するために必要なものは含める。
定義は個別に評価し、その用語が一貫した解釈や適用の助けとなる場合にのみ含める。	

上記の提案にボードメンバーからは大きな反対はなく、提案に沿ってISSA5000 (案) の起草が進められることになった。

#### ② サステナビリティ情報の集約 (aggregation) 及び細分化 (disaggregation)

ISAに基づく財務諸表監査においては、「取引種類、勘定残高又は注記事項」や「財務諸表全体レベル」といった概念が、以下の重要な局面で使われている。

- (i) 重要性の基準値の決定
- (ii) 重要な虚偽表示リスクの識別と評価
- (iii) 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応の立案と実施
- (iv) 虚偽表示の評価

財務諸表の構成及び内容は適用される財務報告の枠組みにおいて明確に定義されているため、財務諸表監査における、「取引種類、勘定残高又は注記事項」についての判断は、監査人の間で一貫して行われる。一方で、サステナビリティ情報の保証の場合、保証業務の実施におけるサステナビリティ情報の集約又は細分化に関する業務実施者の判断には、以下の様々な要因が複合的に影響する。

- 適用される枠組み: サステナビリティ情報の作成に際しどのように情報を集約及び細分化するかは、枠組みとなる規準において詳細に扱われず、企業自らが開発した規準に基づき企業ごとに判断される場合がある。
- 情報の性質: サステナビリティ情報には、様々な性質 (定性的情報/定量的情報、事実に基づく情報/将来志向の情報等) の情報が含まれる。
- トピック: サステナビリティ情報が扱う主題には、様々なトピック (気候、人権等) やトピックの様々な側面 (リスク及び機会、シナ

リオ分析等)が含まれる。

- 保証業務の範囲: サステナビリティ情報の保証の場合、保証業務の範囲は業務によって様々となる。
- 保証報告書における結論の表明: サステナビリティ情報の保証の場合、業務実施者は、保証業務の範囲に含まれる全ての情報に対して1つの結論を表明することもあれば、情報ごとに個別の結論を表明することもある。

そのため、タスクフォースは、ISSA5000(案)においては、業務実施者に対し、保証業務の対象となるトピック・その側面に関するサステナビリティ情報(以下「開示」という。)について、その集約及び細分化を各業務の状況において適切な形で判断することを求め、それらを保証業務の各局面で以下の形で適用させるアプローチを提案した。

	合理的保証	限定的保証
重要性	細分化した開示について重要性を決定する。	
リスク	細分化した開示について、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの識別と評価をする。	細分化した開示のうち、重要な虚偽表示が生じやすいものを識別する。
虚偽表示の評価	虚偽表示が重要であるかどうかを以下の両方について評価する。 (i) 細分化した開示 (ii) 結論の目的で集約される開示	

上記の提案に対し、ボードメンバーからは、例えば以下のコメントがあった。

- 情報の集約及び細分化については、まずは情報の作成者が、規準に従って、作成する情報の集約又は細分化を行う責任を有し、それを前提として、業務実施者が保証業務の実施において必要となる、情報の集約及び細分化を判断する責任を有することを明確にする必要がある。
- 「開示」、「集約」、「細分化」、「トピック」、「トピックの側面」といった用語が分かりづらく、明瞭化が必要である。

## (2) 基準の草案

ISSA5000(案)についてのその他の主な議論には以下があった。

- 手続実施上の重要性: 適用指針のみで扱い、要求事項で触れないことがタスクフォースより提案され、これに対して複数のボードメンバーが懸念を示した。
- 特別な検討を必要とするリスク: 特別な検討を必要とするリスクの概念を含めないという方針に、JICPA代表も含めてボードメンバーより懸念が示された。これに対しては、言葉自体は使わないもののリスクには高いリスクから低いリスクまで幅がある(spectrum of risk)という考え方は使用すると説明がさ

れた。

## (3) 今後の予定

今後の予定は以下のとおりである。

- 2023年9月: ISSA5000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: ISSA5000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12月会議において承認し、2025年3月に最終承認予定である。

今回の会議では、主に監査報告書における透明性の確保について議論が行われた。

### (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

前回の2022年9月会議において、監査報告書に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の記載を求めるというタスクフォースの提案に対し、ボードメンバーから、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。今回の会議では、タスクフォースから、例えば以下の要求事項をISA240に設けることが提案された。

- ISA701<sup>7</sup>を適用する際に、不正による重要な虚偽表示リスクの中からさらに、当年度において特に重要であると判断した事項を不正に関するKAMとして決定する。
- 不正に関するKAMがない場合にはその旨を監査報告書に記載する。

ボードメンバーからは、今回の提案によれば、ISA701に従ったKAMの選定基準とは別に、ISA240に従った不正に関するKAMの選定基準が存在するようにみえるが、選定基準は1つであるべきであるとのコメントが挙げられた。

### (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

前回の2022年9月会議において、タスクフォースから、監査報告書に、不正の防止及び発見に関連する内部統制の重要な



不備の記載を求めることが提案され、多くのボードメンバーから様々な懸念が示された。そこで、監査報告書に記載することを支持する財務諸表利用者の意見及びボードメンバーが挙げた懸念の双方を考慮しながら慎重に検討を進めることになっていた。今回の会議において、タスクフォースは、不正についてのKAMに関連する内部統制の重要な不備についてのみ、監査報告書に記載することを提案した。また、タスクフォースの考え方として、以下が説明された。

- 不正の防止及び発見に関連する内部統制の不備が重要な不備であると判断された場合、当該不備を不正についてのKAMと判断しないことは稀である。
- 不正による重要な虚偽表示リスクが識別されていない場合にも不正の防止及び発見に関連する内部統制の重要な不備が存在する可能性があり、当該重要な不備も不正についてのKAMとして報告することが考えられる。

上記のタスクフォースの提案に対して、多くのボードメンバーから再度反対を示すコメントが挙がった。

### 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、前述の不正と同様に、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、2025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9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

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>8</sup>へ変更するタスクフォースの提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といった懸念が挙げられていた。これに対してタスクフォースは、改訂案の趣旨は、評価期間が財務諸表の承認日より12か月未満である状況においても、継続企業の前提の適切性について経営者が追加の情報を提供できるときには、監査人は継続企業の前提に基づく財務諸表の作成について十分かつ適切な監査証拠を入手し無限定意見を表明で

きる場合があることを意図しているとの考えを示した。この点を明確にするため、以下の要求事項及び適用指針の案が提示された。

- 経営者の評価期間が財務諸表承認日より12か月未満の場合、経営者に評価期間の延長を要求（第13B項）
- 監査人が求めたにもかかわらず経営者が評価期間を延長しない場合、経営者及び適切な場合には統治責任者（監査役等）と討議することを要求（第14A項）
  - 適用指針において、経営者及び監査役等が評価期間を延長しないが継続企業の前提の評価に関する追加の情報を監査人に提供可能な場合の例（企業が利益基調、評価期間を超えた期間における重要な疑義を識別していない。）を記載
- 監査人が評価期間の延長が必要であると考えにもかかわらず、経営者が延長に応じない場合、監査への影響の決定を要求（第14B項）
  - 適用指針において、第14A項に従った討議の結果、継続企業の前提に基づく財務諸表の作成について十分かつ適切な監査証拠が得られない場合の対応の例として、リスク評価及び立案した監査手続の修正、ISA 705（改訂）<sup>9</sup>に従った範囲限定の検討を記載

ボードメンバーは、上記提案について公開草案で広くコメントを募集することに合意した。

#### (2) 監査報告書における透明性の確保

タスクフォースは、上場企業の監査において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場合に、当該事象又は状況に対する監査上の対応を監査報告書に記載することを提案していた。これに対しては、企業が当該事象又は状況を開示していない場合、監査人が一次情報を開示することになる懸念が挙げられていた。そこでタスクフォースは、継続企業の前提に対する経営者の評価をどのように監査人が評価したかを記載することを要求する規定へ変更した。当該提案に対し、ボードメンバーからは様々な意見はあったものの、基本的にはタスクフォースの提案どおりで検討を続けることになった。

### 4 公開草案に向けた検討 —上場企業及びPIE

IESBAは、2021年12月に、上場企業及びPIEの定義の変更に関する、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。今回の会議では、トラック2の内容

(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を拡大するかどうか等)について検討が行われた。

### (1) 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

タスクフォースは、以下の要求事項について、適用範囲を上場企業の監査からPIEの監査に拡大することを提案し、ボードメンバーより支持された。

要求事項	要求事項の概要
ISA260(改訂) <sup>10</sup> 第17項 ISA700(改訂) <sup>11</sup> 第40項(b)	監査役等に対する監査人の独立性についてのコミュニケーション
ISA700(改訂)第30項、第31項、第40項(c)	KAMの報告
ISA701第5項	
ISA700(改訂)第46項、第50項(1)	監査報告書における監査責任者の氏名の記載
ISQM1 <sup>12</sup> 第34項(e)	品質管理システムについての監査役等とのコミュニケーション
ISQM1第34項(f)	審査の対象となる業務

なお、ISA720(改訂)<sup>13</sup>第21項、第22項(b)(監査報告書におけるその他の記載内容区分)についてもPIEへと適用範囲を拡大することが提案されたものの、ISA720に関しては、監査報告に関する適用後レビューにおいて、監査報告書日後に入手したその他の記載内容の識別及び検討について等、一部の点に適用上の困難性が指摘されていることを考慮し、公開草案には含めないこととされた。

また、KAMについては慎重な議論が必要と考えるため、公開草案においてKAMを具体的な質問事項として取り上げることがJICPA代表が提案し、タスクフォースより同意を得た。

### (2) 今後の予定

トラック1：2023年6月に基準の最終化を行う予定である。

トラック2：公開草案の承認は2024年6月、基準の最終化は2025年6月を予定している。

## 5 基準の最終化に向けた検討 —複雑でない企業の監査

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 Entities: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)、145通のコメントレターを受領した。今回の会議では、ISA for LCEに含められるグループ監査に関する追加の規定の公開草案に関する審議等が行われた。

### (1) 構成単位の監査人

前回の2022年9月会議において、構成単位の監査人の関与は比較的複雑性の高い企業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、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がタスクフォースより提案された。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、概して賛同があった。そこで、今回の会議では、タスクフォースから、構成単位の監査人を利用するグループ監査を一律に基準の適用対象外とする基準の草案が示された。

一部のボードメンバーより、例えば、遠隔地にある特定の支店の棚卸立会にのみ構成単位の監査人を関与させる場合など、構成単位の監査人の関与が非常に限定的な場合も含めて一律に適用対象外とするのは妥当ではないとの強い主張があった。そこで、構成単位の監査人の関与が棚卸立会や固定資産の実査といった物理的な必要性に限定される場合には適用対象とできる内容に変更された。

### (2) ISA for LCEに含められるグループ監査に関する追加の規定の公開草案

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、上記の構成単位の監査人に関する変更及びボード会議中に挙げられたその他のコメントを反映した上で、公開草案が全会一致で承認された。公開草案は2023年1月に公表され、コメント期限は2023年5月とされている。

## 6 コンサルテーション・ペーパーの承認 —戦略及び作業計画

2024年から2027年の戦略及び作業計画に関するコンサルテーション・ペーパーの草案が提示され、全会一致で承認された。コンサルテーション・ペーパーは2023年1月に公表され、2023年4月までコメントが募集されている。提案されている作業計画の主な内容は以下のとおりである。

- 2023年以前から開始し2024年以降も継続が予定されている既存のプロジェクトは、予定どおり継続させる。
- 2024年以降、新規プロジェクトを段階的に以下のとおり開始することを想定する。なお、新規プロジェクトには、基準開発・改訂に関するプロジェクト(次頁の表を参照)のほか、基準の適用後レビューに関するプロジェクトが含まれる。また、基準改訂に関するプロジェクトの一部は、基準の全面改訂ではなく、一部の限定的な範囲での改訂のプロジェクトとすることが想定されている。

- 2024年：1 個
  - 2025年：2 個～ 3 個
  - 2026年：1 個～ 2 個
  - 2027年：1 個（2026年までのプロジェクトの進捗状況に依存する。）
- 現時点における、基準開発・改訂に関する新規プロジェクトの候補の一覧は以下の表のとおりである。IAASBは、現段階では、候補のうち、監査及びレビューについては、ISA330<sup>14</sup>の改訂とISA500<sup>15</sup>シリーズの優先度が高いと考えている。サステナビリティ及びその他の保証業務については、ISSA5000の公表後、そのときの状況やニーズに基づき何を実施すべきか判断されると考えている。

（表：基準開発・改訂に関する新規プロジェクトの候補）

監査及びレビュー
• 重要性 (ISA320 <sup>16</sup> の改訂)
• 評価された重要な虚偽表示リスクへの対応 (ISA330の改訂)
• ISA500シリーズ 以下の一部又は複数に関して、テクノロジーの進化やISA500の改訂を踏まえた基準のアップデートを行う。 ➤ 棚卸資産の立会 (ISA501 <sup>17</sup> ) ➤ 確認 (ISA505 <sup>18</sup> ) ➤ 分析的手続 (ISA520 <sup>19</sup> ) ➤ 監査サンプリング (ISA530 <sup>20</sup> ) ➤ ISA全体を通じたアップデート
• 監査人の利用する専門家の業務の利用 (ISA620 <sup>21</sup> の改訂)
• その他の記載内容に対する監査人の責任 (ISA720 (改訂) の改訂)
• 期中財務情報のレビュー (ISRE2410 <sup>22</sup> の改訂)
• 共同監査 (新基準)
サステナビリティ及びその他の保証業務
• サステナビリティ報告の保証に関するさらなる基準 (新基準) 現在策定中のISSA5000の最終化後、さらに具体的な基準の策定を行う(したがって、複数のプロジェクトとなる可能性がある。)
• XBRLの保証 (新基準)

<注>

1 国際サステナビリティ保証基準 (International Standard on Sustainability Assurance : ISSA) 5000 「サステナビリティ保証業務の一般的要求事項」

- 2 国際監査基準 (International Standards on Auditing : ISA) 240 「財務諸表監査における不正」
- 3 ISA570 「継続企業」
- 4 2021年12月に国際会計士倫理基準審議会 (International Ethics Standards Board for Accountants : IESBA) において承認された改訂「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) 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。
- 5 上場企業及びPIEのプロジェクトの詳細 (トラック1及びトラック2の概要を含む。) 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。
- 6 複雑でない企業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)
- 7 ISA701 「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」
- 8 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。
- 9 ISA705 (改訂) 「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」
- 10 ISA260 (改訂) 「監査役等とのコミュニケーション」
- 11 ISA700 (改訂) 「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」
- 12 ISQM1 「監査事務所における品質管理」
- 13 ISA720 (改訂) 「その他の記載内容に関連する監査人の責任」
- 14 ISA330 「評価したリスクに対応する監査人の手続」
- 15 ISA500 「監査証拠」
- 16 ISA320 「監査の計画及び実施における重要性」
- 17 ISA501 「特定項目の監査証拠」
- 18 ISA505 「確認」
- 19 ISA520 「分析的手続」
- 20 ISA530 「監査サンプリング」
- 21 ISA620 「専門家の業務の利用」
- 22 国際レビュー業務基準 (International Standard on Review Engagements : ISRE) 2410 「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」