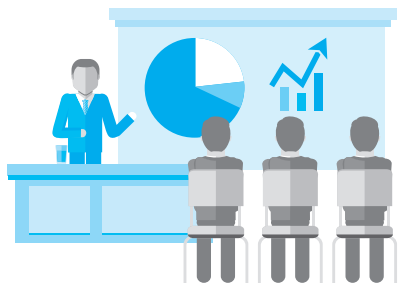


会議報告



CPD

国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 会議報告 (2023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

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、2023年3月20日から24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2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) 及び吉村和子 (テクニカル・アドバイザー)、金融庁 (企業会計審議会) より倉持亘一郎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"> サステナビリティに対する包括的な保証基準 (ISSA5000¹) の草案について議論した。 ISSA5000の公開草案は2023年6月に承認予定である²。
継続企業 (ISA570 ³)	公開草案の承認	<ul style="list-style-type: none"> ISA570 (改訂) 公開草案がボードメンバー1名の棄権を除いて全会一致で承認された。 ISA570 (改訂) 公開草案は2023年4月に公表し、コメント期限を8月に予定している。

上場企業 (Listed Entity ⁴) 及び社会的影響度の高い事業体 (Public Interest Entity: PIE)	基準の最終化に向けた検討	<ul style="list-style-type: none"> プロジェクトのトラック1⁵ (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、公開草案に寄せられたコメントを議論した。 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。 なお、トラック2については2023年9月に公開草案を承認し、2024年2月に公表予定である。
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"> ISA for LCE⁶ のPart 2 からPart 6 まで及び会計上の見積りに関して議論した。 ISA for LCEは2023年9月に最終化予定である

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

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、序説と保証報告書の文例を除いた、ISSA 5000の草案の全体が示され、議論が行われた。会議の中で、サステナビリティ情報の保証基準が早急に必要とされていることから、公開草案の承認までの間にIAASBが対処すべき重要な論点を整理し、当該論点にフォーカスして今後の議論を進めることになった。以下は、ISSA5000の構成案と、今後対処することになった重要な論点の例を章別に示している。

ISSA5000の構成案	今後対処することになった重要な論点の例
序説	基準の適用範囲、ISAE ⁷ との関係の整理
目的	—
定義	職業倫理規程及びISQMの遵守に関するガイダンスの追加、一部の定義(例えば、適正表示の枠組みと準拠性の枠組み)の追加
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」	業務チームメンバー以外の者による作業を利用する場合の規定の整理
Part 3「保証業務の新規の締結及び更新」	要求事項の体系の簡素化
Part 4「証拠及び文書化」	証拠として利用することを意図する情報の正確性及び網羅性に関する規定の検討
Part 5「計画」	重要性に関する規定の検討
Part 6「重要な虚偽表示リスク」	限定的保証における、内部統制の理解に関連した規定の明瞭化
Part 7「評価した重要な虚偽表示リスクへの対応」	実証手続(サンプリング、将来情報及び見積りに対する手続を含む。)に関する規定の明瞭化
Part 8「結論の形成」	その他の記載内容に関する例示やガイダンスの追加(サステナビリティ保証業務実施者と財務諸表監査人のコネクティビティの論点を含む。)
Part 9「報告」	比較情報に関する規定の検討
付録「保証報告書の文例」	Part 9の要求事項を踏まえた文例の作成

また、以下も重要な論点として今後対処する予定である。

- 限定的保証及び合理的保証の要求事項の差別化
- ダブル・マテリアリティに関する説明の追加
- 連結サステナビリティ情報(例えば、グループの情報)及びバリュー・チェーンに関するガイダンスの追加
- 不正(主にグリーン・ウォッシュ)に関するガイダンスの追加
- 公開草案とともに公表される、説明文書に含める内容の検討(例えば、監査上の主要な検討事項(Key Audit Matters)に相当する記載については、現段階ではISSA5000では扱わないこと)

以下では、上記の重要な論点のうち、今回の会議で特に議論となった、(1)重要性、並びに(2)職業倫理規程及び国際品質マネジメント基準(International Standard on Quality Management: ISQM)の遵守に関する議論を紹介する。

(1) 重要性

2022年12月会議でタスクフォースから提案された草案では、業務実施者が重要性を「決定(determine)」することが要求されていた。これに対して複数のボードメンバーから、サステナビリティ情報には定性的(qualitative)情報が多く含まれ、定性的情報に対して数量的又は定性的な重要性をリスクの検討前に決定することは困難であるとのコメントがあった。これを受けてタスクフォースは、以下のとおり、重要性を「決定」することから「考慮(consider)」することに変更した要求事項を提案した。

- Part 5 第7項:業務実施者は、以下の際に、重要性を考慮しなければならない。
 - (i) 保証業務の計画及び実施(手続の種類、時期及び範囲の決定を含む。)
 - (ii) サステナビリティ情報に重要な虚偽表示があるかどうかの判断

上記の提案に対し、複数のボードメンバー(JICPA代表を含む。)から、数量的(Quantitative)情報については「決定」が求められるべきとのコメントや、「考慮」する要求事項には必ずしも文書化が求められず要求事項としては弱い規定であるため、文書化の要求事項を設定してはどうかとのコメントがあった。

(2) 職業倫理規程及びISQMの遵守

Part 2 第1項において、業務実施者は、保証業務の性質や状況に応じた、独立性を含む「職業倫理規程(relevant ethical requirements)」を遵守しなければならない旨が要求されている。また、「職業倫理規程」の定義において、職業会計士以外の業務実施者が遵守すべきものとして、サステナビリティ情報の保証業務にかかわる法令等や職業専門家の要求事項で、かつ、IESBA Codeの要求を「少なくとも満たす(at least as demanding)」ものが含まれるとしている。また、Part 2 第7項において、業務執行責任者(engagement leader)は、ISQM又はISQMの要求を「少なくとも満たす」その他の職業専門家の要求事項や法令等の要求事項を適用している事務所に所属していることが要求されている。

これに対しては、監査人以外の保証業務実施者にも理解がされるためには「少なくとも満たす」の意味するところがより明瞭化されるべきとのコメントがボードメンバーから挙がった。タスクフォースは、序説で追加の説明を検討したいとした。

(3) 今後の予定

今後の予定は以下のとおりである。

- 2023年6月:ISSA5000の公開草案を承認(コメント募集期間:約150日)
- 2023年12月:公開草案のコメント募集期限
- 2024年9月:ISSA5000の最終承認

2 公開草案の承認
—継続企業 (ISA570)

近年の世界各地で生じた企業の倒産及び不祥事、並びに、戦争及びパンデミックによって、継続企業の前提に関する人々の関心が高まり、一部の国では、独自の対応が進められている。このような背景から、IAASBは2022年3月会議において、ISA570及び関連する他の基準の改訂に関するプロジェクト・プロポーザルを承認し、検討を継続している。

今回の会議では公開草案の承認審議が行われ、棄権した1名(ドイツ代表)を除いた残り17名のボードメンバーの賛成により承認された。棄権したボードメンバーは、棄権の理由として以下の点を挙げた。

- 継続企業の評価期間を、少なくとも財務諸表の承認日⁸から12か月とする提案は、多くの財務報告の枠組みの規定を超えており、IAASBの権限外と考える。
- 経営者が継続企業を前提として財務諸表を作成することは適切であると結論付けた旨、及び重要な不確実性を識別していない旨を監査報告書に記載することを求める提案は、経営者にこれらについての開示が求められているとは限られないため、監査人の責任が経営者の責任を超える印象を与える。
- 上記2点はあるものの、現行のISA570よりも改善されている点が多いため、棄権する。

(1) 承認された公開草案の主な内容

① 継続企業の評価期間

公開草案では、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」へ変更することが提案されている。財務諸表の承認日を起点に12か月の評価を求める変更は、期末日から評価期間末日までの期間が長くなることを意味する。この点については、国際財務報告基準等の認知されている財務報告の枠組みは、期末日から「少なくとも」12か月の評価を求めるものであり、今回の提案とは矛盾するものではないとしている。また、評価期間の起点の変更に伴い、適用の柔軟性を認めるために、経営者の評価期間が財務諸表承認日から12か月よりも短い場合でも、継続企業の前提に基づく財務諸表の作成の適切性について経営者が追加の情報(例えば、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)を提供できる場合には、監査人は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としている。

② 監査報告書における透明性の確保

継続企業を前提として財務諸表を作成することは適切であり、無限定意見が表明される場合、監査報告書に下の表の内容を記載することが提案されている。

③ その他

上記のほか、例えば、以下に関する提案が含まれている。

- 用語の定義付けや明瞭化(例えば、「重要な不確実性」、「重要な疑義」)
- リスクの識別と評価の強化 (ISA315 (2019改訂)⁹に関連付けた改訂)
- 経営者の評価に関する監査人の検討の強化(経営者が利用した手法、仮定及びデータの検討を含む。)
- 経営者の計画に、オーナー経営者を含む第三者又は関連当

監査報告書における透明性の確保—提案の全体像

適用範囲	重要な不確実性なし	重要な不確実性あり
全ての企業の監査	「継続企業」区分に、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を作成することは適切であると結論付けた旨 入手した監査証拠に基づき、重要な不確実性を識別していない旨 	「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、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を作成することは適切であると結論付けた旨
上場企業の監査	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が識別されている場合には、上記に加え、以下を記載する。 <ul style="list-style-type: none"> 財務諸表に関連する注記がされている場合には、当該注記への参照 監査人が経営者の評価をどのように検討したかの説明 	上記に加え、以下を記載する。 <ul style="list-style-type: none"> 監査人が経営者の評価をどのように検討したかの説明

事者による財務的支援が含まれている場合の要求事項の新設

- 監査役等とのコミュニケーションの強化
- 法令等によって求められる場合における、適切な規制当局への報告に関する要求事項の新設

(2) 今後の予定

公開草案は2023年4月に公表され(コメント期限は2023年8月)、基準の最終化は2024年12月の承認を予定している。

3 基準の最終化に向けた検討 —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7月にトラック1(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)に関する公開草案を公表し(コメント期限:2022年10月)、38通のコメントレターを受領した。今回の会議では、受領したコメントについて検討が行われた。

(1) ISA700(改訂)¹⁰の改訂

職業倫理規程において、特定の企業(certain entities)(例えば、PIEなど)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を公表することが要求されている場合には、その公表の方法として、監査報告書においてその旨の記載を要求することが公開草案で提案されていた。これについてタスクフォースは、コメントレターを分析した結果、提案どおり、監査報告書での開示を求めることが適切であると考えている旨が示され、ボードメンバーも概して賛同した。

(2) ISA260(改訂)¹¹の改訂

トラック1に関する公開草案では、ISA260(改訂)第17項(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)の適用指針(A29項)において、例えば、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、監査役等に対して、適用された独立性の要求事項に関するコミュニケーションが行われる場合がある旨の説明を追加することが提案されていた。

また、2022年12月会議において、プロジェクトのトラック2(上場企業の監査向けに設定されている要求事項の適用対象の再検討等)が議論され、ISA260(改訂)第17項は、以下の2つの要求事項に分割することが提案されていた。

- 全ての監査に適用となる、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。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、当該要求事項に従って独立している旨のコミュニケーションを行うことが含まれる。

- PIEの監査に適用となる、監査人の独立性に関する監査役等との追加のコミュニケーション(独立性に影響を与えると合理的と考えられる事項及びセーフガードに関するコミュニケーション)。

トラック1に関する公開草案に対して、適用指針ではなく要求事項で記載すべきとのコメントや、要求事項は上場企業の監査を対象としているのに対して今回追加された適用指針はPIEの監査に関する説明であり、要求事項とその適用指針で対象範囲に不整合が生じているとのコメントがあった。

今回の会議で、タスクフォースからは、公開草案に対するコメントを受け、ISA260(改訂)第17項の改訂を、トラック1で扱うことに変更するか検討したものの、上記の2番目の項目(PIEの監査に適用となる要求事項)は、トラック2で再度議論することが必要となるため、2022年12月会議の提案どおり、トラック2でまとめて扱うことが提案された。これに対して複数のボードメンバーから、トラック1に変更できないかの検討は必要とのコメントがあった。

(3) 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2023年9月、基準の最終化は2024年12月を予定している。

4 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、ISA for LCEの公開草案を公表し(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のうち、主に以下の内容について議論した。

Part 2: 監査証拠及び文書化

Part 3: 監査業務の品質マネジメント

Part 4: 監査契約の新規の締結及び更新

Part 5: 監査計画

Part 6: リスクの識別と評価

Part 7: 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応(会計上の見積りに関する部分のみ)

(1) ISAとの差別化

公開草案に対して寄せられたコメントには、ISAとISA for LCEの違いが分かりづらい、典型的なLCEの性質及び状況を適切に反映した要求事項を設定すべきとのコメントが多かった。そこで、タスクフォースは、特に以下の項目に関して、ISAの要求事項との差別化を検討し、関連するPartの変更案がボードに提示されて議論が行われた。

- リスクの識別と評価
- 会計上の見積り
- 品質マネジメントに対する責任
- 文書化に関する要求事項

(2) 今後の予定


2023年6月会議で、ISA for LCEのうち、Part10(グループ監査)を除く全ての部分が提示される予定である。また、基準の最終化は2023年9月を予定している。

<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 2023年4月19日に開催されたバーチャル方式のボード会議で決定され、2023年4月24日付けで、関連するプレスリリースが公表されている。
<https://www.iaasb.org/news-events/2023-04/iaasb-advances-timeline-consultation-proposal-sustainability-assurance>
- 3 国際監査基準 (International Standard on Auditing: ISA) 570「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 国際保証業務基準 (International Standard on Assurance Engagements: ISAE)
- 8 公開草案で提案されている「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 ISA315 (2019改訂)「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」
- 10 ISA700 (改訂)「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」
- 11 ISA260 (改訂)「監査役等とのコミュニケーション」

*法定監査従事者の必須研修科目	
「監査の品質及び不正リスク対応」	
研修教材	
教材コード	J 0 3 0 5 2 5
 研修コード	3 0 0 3
履修単位	0.5 単位