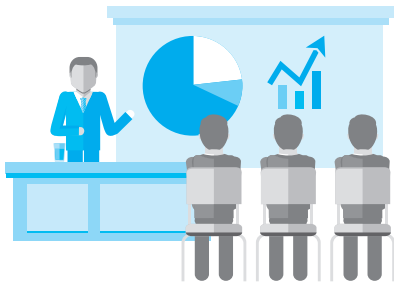


会議報告



CPD

国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 会議報告 (2023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、2023年6月20日から23日までニューヨークにて対面で開催され、28日はウェブ形式で開催された。会議にはボードメンバー全員が参加した。

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) が参加し、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
1. サステナビリティ報告の保証	公開草案の承認	<ul style="list-style-type: none"> ISSA5000¹ (サステナビリティ報告に対する包括的な保証基準) の公開草案が全会一致で承認された。 ISSA5000の公開草案は2023年8月2日に公表され、2023年12月1日までにコメント期限と予定している。
2. 不正 (ISA240 ²)	公開草案に向けた検討	<ul style="list-style-type: none"> ISA240 (改訂) の草案全体について議論した。 ISA240 (改訂) 公開草案は2023年12月に承認予定である。

3. 上場企業 (Listed Entity ³) 及び社会的影響度の高い事業体 (Public Interest Entity : PIE)	基準の最終化承認	<ul style="list-style-type: none"> プロジェクトのトラック1⁴ (PIEの監査に対する独立性の要求事項を適用したことを監査報告書において公表することを求める改訂) について、ボードメンバー1名の反対を除いた残り全員の賛成により承認された。 トラック1については2023年10月に改訂された基準が公表される予定である。 なお、トラック2については2023年12月に公開草案を承認予定である。
4. 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 LCE⁵ の草案について、グループ監査に関する部分を除いた基準の全体を議論した。 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、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、2023年3月会議において整理された重要な論点への対応を反映したISSA5000の草案の全体が示され、以下に記載した論点を含む議論が行われた上で公開草案の承認審議が行われた。承認審議の結果、公開草案はボードメンバー18名全員の賛成により承認された。

(1) サステナビリティ情報 (Sustainability Information) の定義

サステナビリティ情報という用語は、サステナビリティ報告に関する基準や枠組みにおいて様々な形で使用されているため、ISSA5000の中で定義することが難しく、過去の会議より重ねて議論が行われてきた。今回の会議で、タスクフォースから、IESBAが検討しているサステナビリティ情報の定義を参考にした案が提案され、ボードメンバーの賛同を得た。なお、IESBAの関連する公開草案の公表は、ISSA5000の公開草案の公表後となる予定のため、継続的にIESBAと連携していく必要性についても認識されている。

IESBAが検討中の定義では、サステナビリティ情報を「環境、社会及びガバナンス事項に関する情報」と記載している。タスクフォースは、この定義の中核となるのは、サステナビリティ情報をサステナビリティ事項 (sustainability matters) に関する情報としている点だと考えた。また、「環境、社会及びガバナンス」という表現は現在でも広く使われているものの、現在の環境や将来におけるサステナビリティ事項の性質や範囲とは整合しない可能性がある。そこで、以下のとおり、サステナビリティ情報及びサステナビリティ事項を定義することになった。

- サステナビリティ情報：サステナビリティ事項に関する情報。サステナビリティ情報は、サステナビリティ事項に対して適合する基準によって、サステナビリティ事項を測定又は評価することによって得られる。ISSAにおけるサステナビリティ情報は、他のIAASBの保証基準における「主題情報 (subject matter information)」と同義である (第17項 (uu))。
- サステナビリティ事項：以下を含めた環境、社会、経済及び文化に関する事項。
 - (1) 企業の活動、製品及びサービスが環境、社会、経済若しくは文化に与える影響、又はこれらが企業に与える影響
 - (2) それらの事項に関連する企業の方針、パフォーマンス、計画、目標及びガバナンス

ISSAにおける、適合する基準に基づいて測定又は評価されるサステナビリティ事項は、他のIAASBの保証基準における「主題 (underlying subject matter)」と同義である (第17項 (vv))。

また、企業によって報告されるサステナビリティ情報と保証業務の対象となるサステナビリティ情報の違いについて説明が必要というコメントが、過去の会議でボードメンバーからあったことを受けて、序説の第4項において、以下が記載されることになった。

- 保証業務は、企業による報告が想定される全てのサステナビリティ情報を対象とする場合もあれば、当該情報の一部を対象とすることもある。
- 保証業務がサステナビリティ情報の全てを対象としない場合、「サステナビリティ情報」という用語は、保証業務の対象となる情報を意味する。

(2) ISAE3410⁶ との関係

ISAE3410との関係の整理について、様々な提案がタスクフォースから挙げられたものの、ISSA5000又はISAE3410のいずれが適用されるのか、その線引きについて明瞭性に欠けるとの指摘が多く、議論が繰り返されてきた。最終的に公開草案では、序説の第2項において、以下のとおり記載されることとなった。

- 本基準は、業務実施者が温室効果ガス報告 (greenhouse gas statement) に対して別個の結論を表明する場合を除き、全てのサステナビリティ情報の保証業務に適用される。温室効果ガス報告に対して別個の結論を表明する場合には、ISAE3410が適用される。

(3) 業務チームメンバー以外の他の業務実施者

ISAでは、「監査チーム」の定義において、監査チームは、個々の監査業務を実施する全ての社員等及び専門職員、並びに当該業務において監査手続を実施する他の全ての者から構成されると記載され、また、監査責任者は、監査チームのメンバーへの指揮、監督及びその作業の査閲に対する責任を負うことが求められている。一方で、サステナビリティ情報に対する保証業務の場合、他の事務所により行われた作業が保証業務に関連するが、例えば、既に別の目的で別個の保証業務として完了している作業を利用する場合には、業務実施者が当該他の事務所の作業に十分に関与できない場合がある。そこで、他の事務所により行われた作業を利用する場合の考え方が整理された。適用指針において、他の事務所所属する者が実施する作業が業務実施者の保証業務に関連し、かつ、指揮及び監督並びに作業の査閲を業務実施者が行うことが可能な場合、他の事務所所属する者が業務チームに含まれることがあると説明している。一方で、業務実施

者が他の事務所に所属する者が実施する作業の指揮、監督及び査閲ができない場合には、その者は業務チームのメンバーではなく、ISSA5000では「他の業務実施者 (another practitioner)」と呼ぶこととしている (A22項、A90-A91項)。

他の業務実施者の作業を利用する場合、業務実施者は、他の業務実施者が独立しているか及び必要とされる適性と能力を備えているかを評価することが要求されている。また、業務実施者の目的にとって、他の業務実施者の作業の内容、範囲及び目的が適切であるかどうかを評価し、他の業務実施者の作業が十分であるかどうかを判断することが求められている (第51項)。

(4) 合理的保証及び限定的保証の違い

ISSA5000は合理的保証及び限定的保証の両方を取り扱っている。基準全体を通して、要求事項及び適用指針において合理的保証業務と限定的保証業務の違いを明示できるようにボードでは議論を重ねてきた。例えば、今回の会議では、分析的手続に関して、合理的保証業務及び限定的保証業務での手続の違いが分かりづらいとの指摘が複数のボードメンバーよりあったため、分析的手続における推定値の設定に関する要求事項に以下の違いを設けることになった。

- 合理的保証業務：重要な虚偽表示となる可能性のある虚偽表示を識別するために十分な精度で、記録された量又は比率に関する推定を行わなければならない (第130R項 (b))。
- 限定的保証業務：記録された量又は比率に関する推定を行わなければならない (第130L項 (b))。

また、適用指針において、限定的保証業務では、分析的手続は、合理的保証業務において求められるように、重要な虚偽表示となる可能性のある虚偽表示を識別するための精度で立案されるのではなく、趨勢、関係及び比率の傾向に関する推定についての裏付けを行うために立案されることがあると説明している (A384L項)。

(5) 保証報告書の文例

保証報告書の文例が以下の内容で付録に用意されている。

	適用される規準	上場・非上場	保証水準	結論の種類
文例 1	適正表示の規準	上場企業	合理的保証	無限定の結論
文例 2	準拠性の規準	非上場企業	限定的保証	無限定の結論
文例 3	準拠性の規準	非上場企業	合理的保証と限定的保証の組合せ	無限定の結論
文例 4	準拠性の規準	非上場企業	限定的保証	除外事項付結論

(6) 今後の予定

今後の予定は下記のとおりである。

- 2023年 8月 2日：ISSA5000の公開草案を公表
- 2023年 12月 1日：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。今回の会議では基準の草案全体が示され、以下の論点を含む議論が行われた。

(1) 不正又は不正の疑いが識別された際の要求事項

タスクフォースから、ISA240に、不正又は不正の疑いが識別された場合について扱うセクションを新たに設け、主に以下の要求事項を含めることが提案された。

- 不正又は不正の疑いが識別された場合、監査責任者は以下を行わなければならない (第54項)。
 - (a) 監査業務に与える影響を決定するために、不正又は不正の疑いの内容、時期及び範囲を理解すること
 - (b) 第71項から第73項に従って、経営者及び統治責任者 (Those Charged With Governance : TCWG) とコミュニケーションを行うこと
 - (c) 第74項に従って、適切な規制当局への報告を行うこと
- 監査人は、不正又は不正の疑いに関して得た理解に基づき、追加でリスク評価手続を実施するかどうか判断しなければならない (第57項)。
- 監査人は、不正又は不正の疑いに対処するため、以下を含めた追加手続を行わなければならない (第59項)。
 - 不正の防止又は発見に関する内部統制の不備が存在するかの判断
 - 不正又は不正の疑いに対処するために経営者又はTCWGが行った改善措置の適切性の評価
 - ISA250 (改訂)⁷に従った、法令や職業倫理に関する規定による、企業の違法行為についての追加の責任の判断
 - 該当する場合、過年度の監査を含めたその他の業務への影響の考慮

第54項が提案された理由は、タスクフォースは、不正又は不正の疑いが識別された場合、監査責任者は、どのように対処するかを決定する前に、不正に関連する事項の内容、時期及び範囲を

十分に理解する責任があると考えたためである。

これに対して、一部のボードメンバーからは、経営者の責任がより認識されるべきであり、不正又は不正の疑いが識別された場合、まずは経営者に調査及び対応を要請することを求める要求事項を追加するべきとの意見があった。一方で、他の一部のボードメンバーやタスクフォースからは、状況によって適切な対応は異なるため、不正又は不正の疑いが識別された場合に、全ての場合において直ちに経営者による調査を求めることには懸念があるとの意見があった。また、第59項において、不正又は不正の疑いに対処するために経営者又はTCWGによって行われた改善措置を評価するために追加の監査手続を実施することが求められており、経営者により対応が行われることを前提とした要求事項は既にある旨がタスクフォースから説明された。

(2) 監査報告書における透明性の確保

タスクフォースから、不正に関連する監査上の主要な検討事項(Key Audit Matters: KAM)についての要求事項を強化するために、ISA701⁸を基に、監査報告書に関する規定に以下を追加することが提案された。

- 監査人は、ISA701を適用する際、TCWGとコミュニケーションを行った不正関連の事項の中から、監査を実施する上で監査人が特に注意を払った事項を決定しなければならない。その際、以下の項目を考慮しなければならない(第66項)。
 - (a) 不正による重要な虚偽表示に関する、特別な検討を必要とするリスク
 - (b) 不正又は不正の疑いの識別
 - (c) 不正の防止及び発見に関連する内部統制の不備の識別
- 監査人は、上記に従い決定した事項の中から更に、当年度の財務諸表の監査において、特に重要であると判断した事項をKAMとして決定しなければならない(第67項)。
- 監査人は、不正に関連するKAMはないと決定した場合には、監査報告書にその旨を記載しなければならない(第69項)。

ボードメンバーからは、改訂案に対して概して賛同を得た。一方で、不正に関連するKAMがない際にそれを明記させることは、当該記載を避けるため、ボイラープレートな不正に関連するKAMの記載が助長されかねないといったコメントや、不正以外のKAMよりも相当程度重要性が低い不正に関連するKAMが記載される場合も考えられ、記載にバランスが求められるとのコメントがあった。

(3) 今後の予定

公開草案が2023年12月に承認される予定である。

3 基準の最終化承認 —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を適用したことを監査報告書において公表することを求める改訂)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、IESBA Codeの改訂を受けたISA700及びISA260の限定的な範囲での改訂について最終承認審議が行われた。

(1) 最終承認審議の結果

審議の結果、ボードメンバー18名中、17名が賛成、1名が反対票を投じ、基準の改訂が承認された。反対したボードメンバーは、監査報告書には独立監査人の報告書であることが既に記載されており改訂により追加される記載は有用ではないことや、監査報告書外で追加の説明とともに公表したほうがよりよく機能すると考えられること、また、監査報告書は簡潔明瞭であるべきところ、過去の度重なる改訂により長く複雑化された結果、読み手が重要な情報に集中できなくなることから、今後も累積的に情報が追加されていく前例を作るべきではないと考えていること、などを理由として述べた。

(2) 今後の予定

トラック1:改訂された基準の公表を2023年10月に予定している。

トラック2:公開草案の承認は2023年12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、Part 10のグループ監査を除いたISA for LCE全体について議論した。

(1) 議論の概要

ISA for LCEの公開草案のうち、規範性(Authority)及びPart 2からPart 7までについては、2023年3月までのボード会議で公開草案に対するコメントの議論が行われており、今回6

月のボード会議ではそれらの議論が反映された草案について議論が行われた。また、以下の項目については、今回のボード会議において公開草案後初めて議論が行われた。

項目	公開草案からの主な変更点
序説 (Preface)	特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表に対する監査、及び個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査においても、他の条件を満たせばISA for LCEが使用できることを明示した。
Part 1：基本概念と一般原則	職業倫理規程の概念について説明するため、必須の説明資料 (Essential Explanatory Materials) に、IESBA Codeに含まれている基本原則についての説明を追加した。
Part 8：結論	後発事象に関する規定を追加した。
Part 9：意見の形成と監査報告	除外事項付意見について規定の追加及び変更を行った。

そのほかにも、公開草案に対するコメントとして寄せられた、ISA for LCEの適用に関する課題 (ISA for LCEからISAを適用した監査に移行する場合の課題を含む。)、及び当該課題に対する対応 (基準外のガイダンス文書の開発を含む。) について議論した。ボードメンバーからは、ISA for LCEの導入においては、基準の適用範囲に関する理解が非常に重要になるため、基準の適用範囲に関する基準外のガイダンス文書の開発を優先的に行うべきとのコメントがあった。

(2) 今後の予定

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 国際監査基準 (International Standard on Auditing : ISA) 240「財務諸表監査における不正」
- 3 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。
- 4 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。
- 5 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)
- 6 国際保証業務基準 (International Standard on Assurance Engagements : ISAE) 3410「温室効果ガス報告に対する保証業務」
- 7 ISA250(改訂)「財務諸表監査における法令の検討」
- 8 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」

***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 3 3

 研修コード 3 0 0 3

履修単位 0.5 単位