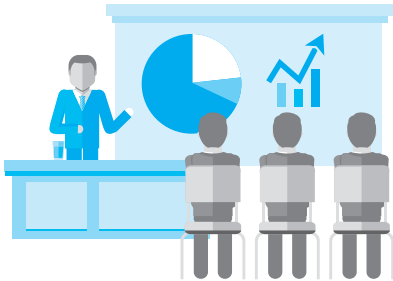


会議報告



国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 会議報告

(2024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 (The International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB) のボード会議が、2024年6月18日から21日までマドリッドにて対面で開催され、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	基準の最終化に向けた検討	<ul style="list-style-type: none"> 基準の修正案全体が提示され、前回の会議で検討されていない残りの論点を中心に検討が行われた。 基準の最終化承認を2024年9月に予定している。
2. 継続企業 (ISA570 (改訂) ¹)	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領したコメントの中から、特定の論点について検討が行われた。 基準の最終化承認を2024年12月に予定している。
3. テクノロジー	テクノロジー・ポジションの設定に向けた情報収集	<ul style="list-style-type: none"> テクノロジー・ポジション・ステートメントの草案について検討が行われた。 テクノロジー・ポジションの承認を2024年9月に予定している。

1 基準の最終化に向けた検討—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 (ISSA5000²) 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。その後、2023年6月に公開草案が公開され (コメント期限: 2023年12月)、146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を受けて修正した基準案の全体が提示され、前回の会議で検討されていない残りの論点を中心に、以下の検討が行われた。

(1) 他の業務実施者

ISA600 (改訂)³ では、グループ監査における構成単位の監査人は監査チームの一員とされ、構成単位の監査人への指揮、監督及びその作業の査閲はグループ監査人の責任とされている。他方で、ISSA5000では、グループ・サステナビリティ情報の保証において、構成単位の業務実施者以外に、「他の業務実施者 (another practitioner)」の作業の利用が認められている。他の業務実施者とは、業務実施者が、自らの所属する事務所以外の事務所又は当該他の事務所に所属する者が実施した作業を保証業務において利用することを予定しているが、その作業に十分かつ適切に関与できない場合における、当該他の事務所又は当該他の事務所に所属する者をいい、他の業務実施者は業務チームを構成しない。これについて、証券監督者国際機構

(International Organization of Securities Commissions : IOSCO) 及び公益監視委員会 (Public Interest Oversight Board : PIOB) から、グループ・サステナビリティ情報の保証について他の業務実施者の利用が安易に行われることを危惧するコメントが挙がっている。

そこで、スタッフから、構成単位を、①報告企業が経営支配力 (operational control) を有する構成単位 (基準上、グループ構成単位 (group component) と呼んでいる。)、②報告企業が経営支配力を有しない構成単位 (基準上、バリューチェーン構成単位 (value chain component) と呼んでいる。) の2つに分けて、他の業務実施者の作業の利用に対する考え方を整理することが提案された。具体的には、業務実施者は、グループ構成単位のサステナビリティ情報に対する作業には十分かつ適切に関与でき、よって、グループ構成単位に対する作業を実施する者は他の業務実施者ではなく、構成単位の業務実施者であると推定される旨を明示することが提案された。

上記の提案に対して、一部のボードメンバーからは賛成があったが、他のボードメンバーからは、例えば、年次報告書 (annual report) の一環として行われるサステナビリティ報告・保証とは別に、規制当局からの要求で、サステナビリティ情報の特定の部分についての報告・保証が行われることがあり、その場合、グループ構成単位に対して他の業務実施者によって別個の保証業務として行われた作業結果を業務実施者が自らの業務に利用することは実務的にあり得るとのコメントも挙がった。そこで、これら両方の点を考慮したガイダンスを適用指針に記載する方針が合意された。

(2) 保証業務の前提条件

① 業務の状況についての予備知識

公開草案では、保証業務の前提条件が満たされているかどうかを判断するための適切な基礎を得るため、業務の状況についての予備知識を得ることが求められていた。公開草案に対して、求められる作業内容を明確にするべき、保証業務の前提条件が満たされているかどうかの判断の段階で求められる作業内容としては過度であるとのコメントがあった。タスクフォースから、適用指針に多くの指針が含まれている結果、過度な理解又は作業が求められているとの印象を生んでいる可能性があることから、適用指針のうち、内容として詳細であり教育的な目的と考えられるもの (A154項、A155項、A156項、及びA159項) は、ISSA5000 (案) から削除して初度適用ガイダンスに含めることが提案された。

② 規準の適合性 (法令等によって規定されている又は認知されている機関により公表されるフレームワーク)

公開草案に対して、法令等によって規定されている又は確立さ

れた透明性のあるプロセスに従う認知されている機関により公表されているフレームワーク (framework criteria) に関しては、反証がない限り適合すると推定されるべきとのコメントがあった。これを受け、序説 (第3A項) においてその旨の説明を設けるとともに、適用指針 (A170項) において、企業は、そのようなフレームワークを適用するための報告方針 (reporting policies) を策定する場合がある旨を説明することが提案された。

上記の提案に対し、一部のボードメンバーから、A170項の説明について、企業による報告方針の策定は、上記のようなフレームワークに限定され、企業が策定した規準 (entity-developed criteria) については該当しない印象を与えるのは不適切ではないかとのコメントがあったため、表現を再検討することで合意した。

(3) 見積り及び将来予測情報

① 見積りと将来予測情報の区別

公開草案では、要求事項における「重要な虚偽表示リスクへの対応」を扱うセクションにおいて、見積りと将来予測情報が合わせて扱われていた。公開草案のアプローチを支持するコメントが多かったが、一部からは、両者には異なる側面もあるため、要求事項や適用指針でより明確化が必要とのコメントもあった。タスクフォースからは、両者を合わせて扱う方針は変更しないが、将来予測情報に対する業務実施者の責任・手続を明確化するため、適用指針を追加し、「適用される規準において、将来の戦略、目標又は意思といった将来予測情報の開示が求められている場合、業務実施者は、戦略、目標又は意思が達成可能かどうかに関する証拠を入手することはできないと考えられる」旨を説明するとともに、将来予測情報に対する手続の例を記載することが提案された (A391A項、A391BR項)。

② 要求事項の明確化

公開草案に対して、限定的保証業務と合理的保証業務のそれぞれの要求事項について、何が求められているのかより明確化が必要とのコメントがあったことを受け、タスクフォースから、以下が提案された。

- 限定的保証業務の要求事項 (第134L項) は、仮定やデータに関する証拠の入手を求めておらず不十分とのコメントがあった。この点、ISAE3410⁴においても、限定的保証業務におけるリスク対応手続において仮定やデータに関する証拠の入手は求められていないため変更はしない。ただし、ISAE3410では、限定的保証業務と合理的保証業務の双方において、重要な虚偽表示リスクの識別・評価の際、企業が重要な見積りを行う方法やデータの理解が求められているのに対し、公開草案では、リスク評価手続において見積り及び将来予測情報に関する

規定が設けられていない。そこで、限定的保証業務と合理的保証業務の双方において、企業の情報システムと伝達の理解の際に、企業が見積り及び将来予測情報に関する方法、仮定、データをどのように識別しているのか等の理解を求める(第105A項(c))。

- 限定的保証業務における第134L項(a)(i)(経営者が見積り又は将来予測情報に関して適用される規準の要求事項を適切に適用しているかどうかの評価を要求)と同様の要求事項が、合理的保証業務においても必要というコメントがあったことを受けて、合理的保証業務についても同様の要求事項を追加する(第133AR項)。
- 合理的保証業務における第134R項(b)見積額又は許容範囲の設定)は、将来予測情報の場合には必ずしもすべての状況において実行可能であるとは限らないとのコメントがあったことを受け、見積りに対してのみ適用される要求事項へと変更する。

上記の提案に対し、要求事項において見積り及び将来予測情報を合わせて扱う方針について、1名のボードメンバーを除いて全員が賛成した。

(4) 不正

① 経営者による内部統制を無効化するリスク

公開草案に対して、経営者による内部統制を無効化するリスクに対応する要求事項を追加するべきとのコメントが挙がった。そこで、タスクフォースから、ISA240⁵及びISA240の改訂に関する公開草案(2024年2月公表)に基づいて、合理的保証業務に関して以下の要求事項を追加することが提案された。

- 経営者による内部統制の無効化は予期せぬ手段により行われるため、業務実務者は、経営者による内部統制を無効化するリスクを、不正による重要な虚偽表示リスクであり、それゆえリスクの重要度が最も高い領域に存在する重要な虚偽表示リスクとして扱わなければならない(第110AR項)。
- 第110AR項に基づく経営者による内部統制を無効化するリスクに対応するため、業務実務者は以下の手続を立案し実施しなければならない(第135AAR項)。
 - サステナビリティ情報を作成(assembly)するプロセスにおいて経営者が行った修正が適切であるかを検証すること
 - サステナビリティ報告プロセスの担当者に、サステナビリティ情報の修正に関する不適切な又は通例でない処理に関する知識について質問すること
 - 経営者による内部統制を無効化するリスクに対応するた

めに、上記(a)-(b)の手続に加えて他の手続が必要かどうかを判断すること

② 違法行為

公開草案に対して、ISA250⁶第20項及び第21項と同様の要求事項を追加することを提案するコメントがあった。そこで、タスクフォースから、不正又は違法行為の疑いがある場合、法令により禁止されていない限り、経営者及び適切な場合ガバナンスに責任を有する者(Those Charged With Governance: TCWG)にコミュニケーションを行うことを求める要求事項を追加することが提案された(第117A項)。

③ 不正の定義及び「グリーンウォッシュ(Greenwashing)」の用語

公開草案に対して、一貫した理解を促進するため、不正の定義を見直し、サステナビリティ報告における特徴を説明してはどうかとのコメントを受けた。タスクフォースからは、不正の定義の変更は行わないことが提案された。これは、不正の定義はISA240及びISAE3410に基づいており、財務報告に関する内容に特化したものではなく、不当又は違法な利益を得るために他者を欺く行為を伴う、経営者、TCWG、従業員又は第三者によるすべての意図的な行為を包含しているためである。

また、公開草案において、「グリーンウォッシュ」という用語は使われていなかった。当該用語に関する定義や説明を設けるべきかについては公開草案の回答者の間で意見が割れており、必要とのコメントがある一方で、当該用語は、利害関係者や法域により異なる意味を持つため基準において使うことは適切ではないとのコメントもあった。そこで、タスクフォースからは、グリーンウォッシュに関する定義等は設けないことが提案された。

上記の提案に対して、経営者による内部統制を無効化するリスクに対応する要求事項は、限定的保証業務にも適用されるべきとのコメントが一部のボードメンバーより挙がったが、他のボードメンバーからは、限定的保証業務と合理的保証業務の手続の違いが不明瞭になること等を理由に、これに反対するコメントが挙がった。そこで、合理的保証業務にのみ当該要求事項が適用される理由の説明を加えることを検討することになった。

(5) 財務諸表監査人とサステナビリティ保証業務実施者の間のコミュニケーション

公開草案に対し、財務諸表とサステナビリティ情報のコネクティブ性の重要性から、財務諸表監査人とサステナビリティ保証業務実施者が異なる場合に、両者の間のコミュニケーションに関する規定を設けるべきとのコメントが多く寄せられた。そこでタスクフォースは、前回の会議でのボードメンバーのコメントも考慮し、業

務実施者に対し、その他の記載内容の通読・検討の結果、その他の記載内容に含まれる財務諸表に重要な誤りが存在すると結論付け、TCWGとコミュニケーションを行った後もそれが修正されず、法令により禁止されていない場合には、監査人とのコミュニケーションを求める要求事項を第158項(a)に追加することを提案した。

これに対しては、一部のボードメンバーから、業務実施者と監査人のコミュニケーションが要求されるタイミングが遅いとのコメントが挙げられた。一方で、他のボードメンバーからは、要求事項は、サステナビリティ情報に対する保証を得て、結論を表明するという保証基準の目的の達成につながるものである必要があり、それを考えると今の要求事項が適切であるとのコメントもあった。そのため、要求事項にはせず、適用指針で早期のコミュニケーションを促すことを検討することになった。

(6) 保証報告書

公開草案における、保証報告書の様式及び内容に関する提案に対しては、支持するコメントが多かったため、タスクフォースからは、表現の調整を除き、様式及び内容の修正提案は行われなかった。

JICPA代表からは、サステナビリティ報告・保証においては、サステナビリティ情報が、複数の規準（例えばIFRSサステナビリティ開示基準と各国のサステナビリティ開示基準、又はIFRSサステナビリティ開示基準と欧州サステナビリティ報告基準）に準拠して作成される場合があり（「デュアル・レポーティング」と呼ばれている。）、このような状況において、保証報告書上、複数の適用される規準に関する結論を表明できるか等の議論があると認識していることを共有した。加えて、当該状況に対応するため、ISA700（改訂）⁷の適用指針を参考にした適用指針をISSA5000にも設け、サステナビリティ情報において2つの適用される規準に準拠している旨の記載がある場合、保証報告書で両者に無限定の結論を表明するためには、サステナビリティ情報が、2つの適用される規準に同時に準拠していることが必要な旨を説明することを提案した。

(7) 今後の予定

基準の最終化承認を2024年9月に予定している。

2 基準の最終化に向けた検討—継続企業

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月会議においてプロジェクト・プロポーザルを承認し、その後、2023年4月に公開草案が公開され（コメント期限：2023年8月）、78通のコメントを受領した。

今回の会議では、公開草案に対して受領したコメントのうち、以下を含めた特定のテーマを中心に検討が行われた。

(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た⁸。これに対して、モニタリング・グループ（Monitoring Group：MG）⁹及び規制当局等からは概して支持するコメントを受領した。その他の利害関係者グループからのコメントは様々に割れており、既に複数の国の監査基準において評価期間の起点は財務諸表承認日となっており、グローバルでの実務の一貫性の確保になるというコメントがある一方で、財務報告の枠組みにおいて対応する変更が行われないままで実務的に実施が可能であるか疑問視するコメントもあった。タスクフォースからは、コメントを総合的に検討した結果、公開草案の提案は適切であるとの見解が提示され、主に以下の必要な修正を行った上で、継続企業の評価期間の起点を「財務諸表の承認日」とする方針は変更しないことが提案された。

- ① 第23項の冒頭の記載を変更することによって、経営者の継続企業の評価期間が財務諸表の承認日から12か月未満の状況において、監査人から評価期間を延長するように要請されたにもかかわらず経営者が評価期間を延長しない場合には、監査人は、まずは経営者及び適切な場合にはTCWGと協議を行い、その結果、監査人が必要と考えるにもかかわらず、経営者が評価期間の延長に依然として応じない場合には、監査への影響の判断が求められることを明確にした。
- ② 適用指針を追加し（A44A項）、継続企業の評価期間を延長するための経営者のプロセスの詳細さや形式は企業によって様々となる可能性があり、A30項で説明されているとおり、監査人は、経営者がその評価を裏付けるための詳細な分析を行っていない場合でも、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がその状況において適切であるかどうかについて結論付けることがあることを説明した。

上記の提案に対して、ボードメンバーは概して賛成だった。

(2) 上場企業の監査における、監査報告書に関する追加の要求事項

① 要求事項の条件節の変更（経営者の重要な判断）

公開草案では、上場企業の財務諸表の監査に関しては、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

別されたものの、重要な不確実性は認められないと監査人が結論付けた場合には、監査報告書の「継続企業」区分に、継続企業の前提に関する監査人の結論に相当する記載に加えて、以下の記載を求めることが提案されていた(第33項(b))。

- (i) 関連する財務諸表における注記事項がある場合は、当該注記への参照を含める。
- (ii) 監査人が、継続企業の前提に関する経営者の評価をどのように検討したかについて説明する。

上記の公開草案の提案に対して、事象又は状況には様々なものが存在するため、上記の要求事項の適用が求められる場合をより明確にすべきとのコメントを受領した。そこで、タスクフォースから、以下の変更が提案された。

- 第33項(b)の要求事項の冒頭の条件節を変更し、「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連して重要な不確実性は認められないと結論付ける際に、経営者の重要な判断が行われている場合には…(下線は筆者)」とする。
- 当該変更に伴い、(i)は「関連する財務諸表における注記への参照を含める。」に変更する。

上記の変更は、IFRS解釈指針委員会が2014年7月に公表したアジェンダ決定¹⁰の内容と整合している。IFRS解釈指針委員会のアジェンダ決定では、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は認められないと経営者が結論付けるに至った場合、継続企業の前提に関する事象や状況及びそれらを軽減する要因についての決定や評価に関する経営者が行った重要な判断には、IAS第1号¹¹第122項(経営者が企業の会計方針を適用する過程で行った判断のうち、財務諸表に計上されている金額に最も重要な影響を与えているものの開示を要求)が適用され、財務諸表において開示されることを説明している。

上記の提案に対し、条件節に「経営者の重要な判断」を含めることにはボードメンバーからの支持があった。ただし、JICPA代表からは、(i)の変更に関しては、例えば日本のように、各国の開示制度によっては財務諸表における注記が求められない場合もあるため、再考が必要とのコメントを行った。

② 監査報告書における記載区分

公開草案において、①は、監査報告書の「継続企業の前提」区分に記載することが提案されていたが、公開草案に対して、「監査上の主要な検討事項(Key Audit Matters: KAM)」区分に記載すべきとのコメントを受領した。タスクフォース内でも意見が分かれているため、今回の会議で、ボードメンバーの意見が

確認されたが、ボードメンバーの意見も分かれていることが判明した。記載区分については、現在、基準の最終化に向けた検討を進めている不正プロジェクトにおいて検討している、不正に関連するKAMの議論との整合性を図ることも必要なため、現段階で結論付けることは行わず、継続して検討することになった。

(3) 今後の予定

基準の最終化承認を2024年12月に予定している。

3 テクノロジー・ポジションの設定に向けた情報収集—テクノロジー

IAASBは、2023年12月会議で承認した「2024年から2027年の戦略及び作業計画」において、テクノロジーによる影響についてIAASBの基準でどう対処していくのかに関するIAASBの全体方針(テクノロジー・ポジション)を設定するためのプロジェクトを2024年上半期に開始すると記載していた。

(1) テクノロジー・ポジション・ステートメント

今回の会議では、前回のボード会議やその後の情報収集活動の結果を受けて、担当スタッフから、テクノロジー・ポジション・ステートメントの草案が示された。主な内容は下記のとおりである。

公共の利益へのコミットメント: IAASBは、規範性のない資料の開発(又は開発促進)を含む、基準設定及びその他の関連する活動において、公共の利益のためにより一貫性のある質の高い業務の遂行を達成するためのテクノロジーの変革的な可能性を認識する。

以下の主要原則は、ボードがこのコミットメントを構築する際の指針となる。

- 業務実施者とファームによる革新の受け入れ
- 基準における人為的な障壁の排除
- 適用の柔軟性(Scalability and Flexibility)の確保
- テクノロジーを利用した手続が業務に必要なかどうかを判断するための要求事項の検討
- 企業が使用するテクノロジーが基準に与える影響の検討
- 基準内におけるガードレール(guardrails)の強化
- 継続的な対話と改善

スタッフからの提案に対し、一部のボードメンバーからは、現在の基準は、プリンシプル・ベースでありテクノロジーを考慮しても適切な内容であり、テクノロジーに関して要求事項に書き込む必要はないとのコメントがある一方で、他のメンバー及びスタッフからは、情報収集活動の結果、テクノロジーに関して基準内における規定が必要との意見も聞いており、現時点では、規範性のない資料の

開発及び要求事項を含めた基準の改訂の両者を含めた、幅広い解決策を模索すべきとのコメントもあった。

(2) 今後の予定

以下の3つの構成要素から成るテクノロジー・ポジションを2024年9月に承認する予定である。

- 構成要素1：テクノロジー・ポジション・ステートメント
- 構成要素2：テクノロジー・ポジション・ステートメントを運用するためのアプローチ
- 構成要素3：テクノロジー・ポジション・ステートメントの適切性を継続して確保するためのプロセス

<注>

- 1 国際監査基準 (International Standard on Auditing : ISA) 570 (改訂) 「継続企業」
- 2 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」
- 3 ISA600 (改訂) 「グループ監査における特別の考慮事項」
- 4 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」

- 5 ISA240 「財務諸表監査における不正」
- 6 ISA250 「財務諸表監査における法令の検討」
- 7 ISA700 (改訂) 「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」
- 8 公開草案の主な内容については、本誌2023年7月号記事「国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 会議報告 (2023年3月会議)」を参照のこと。
- 9 MGは、国際監査・倫理基準設定主体のガバナンスを監視する規制当局の組織であり、国際監査・倫理基準設定プロセス全体のガバナンスとその有効性のレビューに対する責任を負っている。
- 10 <http://media.ifrs.org/2014/IFRIC/July/IFRIC-Update-July-2014.pdf>
- 11 国際会計基準 (International Accounting Standard: IAS) 1 「財務諸表の表示」

*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 5 5
研修コード	3 0 0 3
履修単位	0.5 単位

