

第 65 回監査・保証基準委員会有識者懇談会議事要旨（2023 年 2 月 27 日）

I 日時：

2023 年 2 月 27 日（月）15:00～16:50

II 場所：

オンライン会議 ※一部日本公認会計士協会会議室

III 出席者：

○ 監査・保証基準委員会有識者懇談会委員（五十音順・敬称略）

堀江 正之（議長）、青 克美、今給黎 真一、片山 一夫、塩谷 公朗、松本 祥尚（議長代行）、
弥永 真生、小作 恵右（オブザーバー）

○ 日本公認会計士協会

茂木 哲也（会長）、藤本 貴子（担当副会長）、佐藤 久史（専務理事）
結城 秀彦（監査基準担当常務理事）、小林 尚明（保証基準担当常務理事）、
太田 稔（監査基準担当理事）、山中 彰子（監査・保証基準委員会委員長）、
大野 開彦（監査・保証基準委員会副委員長）、
甲斐 幸子（IAASB ボードメンバー／テクニカルスタッフ）

IV 議事要旨：

1. 意見聴取

(1) 監査基準報告書 700 実務指針第 1 号「監査報告書の文例」及び監査基準報告書 700 実務ガイダンス第 1 号「監査報告書に係る Q & A（実務ガイダンス）」の改正

監査基準担当常務理事から、監査基準報告書 700 実務指針第 1 号「監査報告書の文例」及び監査基準報告書 700 実務ガイダンス第 1 号「監査報告書に係る Q & A（実務ガイダンス）」の改正（公開草案）の概要について説明を行った。なお、改正スケジュールについては、当初予定の 2023 年 3 月公開草案から、4 月公開草案に後ろ倒しの可能性がある旨の補足説明を行った。

【主なご意見】

- 監査基準報告書 700 実務ガイダンス第 1 号「監査報告書に係る Q & A（実務ガイダンス）」Q 1-11 のフローチャートについて、「金商法及び会社法」の場合と「会社法のみ」の場合で視覚的にも分かりやすいように破線等で区切りを入れてはどうか。

（意見への回答）

- ご意見を踏まえて対応する。

- 監査報酬の集計を含めた内部統制プロセスは既に各社で確立されていると考える。倫理規則において求められる開示内容と有価証券報告書（又は事業報告）での開示内容に差が生

じる場合に、会社側で追加的な対応を求められることはあるのか。

(質問への回答)

➤ 開示内容に差が生じた場合、監査人はどこに、どのような理由によって差が生じているかを検討する。その上で、監査役等や責任のある部署と対応について協議することになる。差が生じたからといって直ちに内部統制プロセスの見直しに影響するものではない。また、本開示への対応は、基本的に監査基準報告書720「その他の記載内容に関連する監査人の責任」として実施されるため、重要な差が生じているのであれば、監査報告書のその他の記載内容の区分に記載する可能性はあると考えている。ただし、可能な限り差は解消していくことになると考えている。

○ 報酬関連情報の記載は、「財務諸表等の監査証明に関する内閣府令」により定められた記載事項であるため、その旨を明確に記載すべきである。当該府令を踏まえ、報酬関連情報は、具体的な報酬金額を開示する記載方法と有価証券報告書開示を参照する記載があるが、具体的な報酬金額を開示する記載方法が「主」であり、有価証券報告書開示を参照する記載が「副」であるべきと考える。

(2) 財務報告内部統制監査基準報告書第1号「財務報告に係る内部統制の監査」の改正

監査基準担当常務理事から、財務報告内部統制監査基準報告書第1号「財務報告に係る内部統制の監査」の改正（公開草案）の方向性について説明を行った。

【主なご意見】

○ 現行の財務報告内部統制監査基準報告書第1号では、数値基準を用いた参考例が提示されているが、リスク評価の結果を考慮した形になるように改正されることを期待する。特に、全社統制の評価も含まれるということになると、全社統制レベルの評価も金額的な規模感とリスクを考慮した重要性の評価になってくると考える。有益な実務の指針となることを期待する。

○ 作成者にも監査人にもこれまでの内部統制評価の考え方が染みついている。その意識を変えられるよう、リスク・アプローチが定着するような改正を行っていただきたい。

○ リスク・アプローチの考え方が経営者と監査人に浸透していくことが重要である。リスク・アプローチが原則であることを強調することが重要であり、将来的に数値基準が削除されることになったときに、関係者がリスク・アプローチを意識した対応が取れるように、対応いただきたい。また、監査人と経営者の日頃のコミュニケーションの中でもその考え方を伝えてほしい。

○ 「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」の注記に数値基準が残っている。数値基準が参考になる企業もあり、実務も円滑な対応がなされると思うが、一方で、経営者がリスク・アプローチを行う際に、数値基準を用いたアプローチも求められ、結果として二つの

アプローチが適用されることがないようにして欲しい。

(上記意見に対する回答)

- リスク・アプローチを考慮した設例になるように検討を行っている。
- リスク・アプローチの徹底は、実務上難しいということも認識している。実際には、各監査チームが被監査会社と対話を重ねた上で対応していく必要があると考えている。上手く実務に落とし込めるよう、会員への周知も含めて対応していきたい。

(3) IAASB の活動状況

① IAASB 2022 年 9 月ボード会議以降の活動状況

監査基準担当理事から、国際監査・保証基準審議会 (International Auditing and Assurance Standards Board : IAASB) の 2022 年 9 月ボード会議以降の主な活動状況 (継続企業 (国際監査基準 (International Standard on Auditing : ISA) 570) 及び不正 (ISA 240)) について説明を行った。

【主なご意見】

ア. 継続企業 (ISA 570)

- 我が国において経営者による継続企業に関する評価の会計基準が定まっていない中で、監査人が、経営者による継続企業の評価に対する評価を行うのは困難である。経営者による継続企業の前提に関する評価が開示されない中で、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場合に、当該事情又は状況に対する監査上の対応を監査報告書で記載することになると、監査人が一次情報を提供することになってしまうとの懸念がある。
- 我が国では、継続企業の前提に係る認識と測定に関する会計基準はないが、表示に関しては、財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則 (以下「財務諸表等規則」という。) 第 8 条の 27 が存在する。当該規定において「貸借対照表日において、企業が将来にわたって事業活動を継続するとの前提 (以下「継続企業の前提」という。) に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在する場合であって、当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応をしてもなお継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるときは、次に掲げる事項を注記しなければならない。」とされているため、貸借対照表日においての部分を変えていただくことを金融庁に働きかけてはどうか。財務諸表等規則も会計基準であるため、会計基準が存在しないという意識は正しい理解ではないと考える。
- 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場合には、監査上の主要な検討事項 (Key Audit Matters : KAM) に該当する可能性もあり、KAM に該当する場合、監査上の対応を監査報告書に記載しなければならない。IAASB において検討されている継続企業に関する監査報告書における透明性の強化と KAM との住み分けの議論はなされているのか。

- KAMに該当する事項について、経営者が開示しなくとも、監査人は公共の利益の観点から監査報告書に記載することが求められている。一次情報であっても監査人から投資家に対し情報を提供することは監査人の義務と考える。経営者が一次情報を提供することは当然であるが、監査人が監査報告書において一次情報を提供することは禁止されていないため、監査人が一次情報を提供してはならないと強調し過ぎないようにしてほしい。

(上記4件の意見等への回答)

- いただいたご意見を踏まえ検討する。また、IAASBへの意見発信時のご指摘の点に留意しながら対応を行っていききたい。

- IAASBにおいて、継続企業の評価期間が承認日から12か月未満であっても監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手し、無限定意見を表明することができるとの議論がなされていることは評価する。この場合、「十分かつ適切な」という部分が重要になると考えるため、過度に形式的にならないよう検討いただきたい。

- 我が国における継続企業の前提に関する会計基準については、引き続き要否の検討を行う必要がある。資本市場関係者の中で、必要な議論が醸成されることがよいと考えるため、協会もそのような意識を持ちつつ、リーダーシップをとっていただくことを期待する。

イ. 不正 (ISA 240)

- 監査報告書の透明性の向上がなされることは賛成である。一方で、KAMとして記載される場合、KAMは1社当たり平均1.3個程度といわれており、不正リスク以外のKAMが記載されなくなることを懸念する。KAMにおいて必要な情報が提供されるよう対応いただくことを期待する。

② 国際サステナビリティ保証基準 (ISSA) 5000 の開発状況

監査基準担当理事から、国際サステナビリティ保証基準 (International Standard on Sustainability Assurance : ISSA) 5000 の開発状況について説明を行った。

【主なご意見】

- 国際的な潮流は理解した。欧州と日本の状況の違いなどを踏まえ、我が国として望ましい保証基準の在り方について、イメージしているものがあれば共有いただきたい。

(ご意見への回答)

- 現時点において、日本における特別なトピックは認識していない。協会としては、サステナビリティ報告の保証提供者の教育、知識・経験レベルを上げていくことが重要と考えている。そのため、教育シラバスの作成や普及等について検討を行っている。

- 監査役等は、企業における様々な開示の責任を負っている意識の中で、情報の範囲を明確にした上で第三者に保証いただくことが大切であると考えている。欧州におけるサステナビリティ保証の対応が先行している中で、我が国において保証の建付けが導入される前から、多数の会社が早期に影響を受ける状況にある。適時性のある対応をお願いしたい。
- 保証を提供する人材の要件を考えると、基本的には監査法人等を想定するが、現行でも一定数、監査法人等以外の専門家に保証を提供してもらっている実績があると理解している。現状、どの程度の割合で、監査法人のネットワーク外の専門家が保証業務を提供しており、将来的に広まっていくと考えているのか。

(質問への回答)

- 国際会計士連盟 (International Federation of Accountants : IFAC) のレポート (2020年版)¹によると、日本の上位 100 社のうち 6 割程度が監査法人系、残りの 4 割程度がそれ以外の保証提供者から保証の提供を受けているとのことである。当該割合は国によっても差があり、将来的にどのようになるかは今後の検討次第と考える。独立した第三者の立場で、適正な手続を実施して保証を提供することは、財務諸表監査の枠組みと大きく変わらないと考えている。開示する情報の信頼性を確保する観点から、公認会計士が市場に貢献できる部分であると考え、取組を進めているところである。

- サステナビリティ報告については、評価機関が乱立し、評価項目・指標等が異なり評価自体にばらつきがある中で、保証の提供というのは先走っているのではないかとの印象を持っている。しかしながら、欧州の議論が進んでいる中で、それが日本企業にも影響する形で進行していき、日本が後追いでついていくことになるため、アナリストの立場としても、関係機関と協力してフォローしていくことが必要と考えている。

③ 公開草案「ISA 500 (改訂)「監査証拠」

監査基準担当理事から、公開草案「ISA 500 (改訂)「監査証拠」」の概要について説明を行った。

【主なご意見】

- persuasiveness を「心証の程度」という既存の用語で表現している。ISA 500 上では、今回の改訂において新たに追加された概念である。persuasiveness は監査証拠の属性を示しているのであって監査人の心証ではないため、(監査基準報告書 330「評価したリスクに対応する監査人の手続」等で用いられている) 既存の用語である「心証の程度」を用いると、同語反復となるため、「説得力」や「納得感」といった別の訳語を用いることが適切である。

(意見への回答)

- 監査基準報告書の起草に当たって留意したい。

¹ [The State of Play in Reporting and Assurance of Sustainability Information: Update 2019-2020 Data & Analysis](#) (2022年7月28日公表) 参照。なお、[The State of Play: Sustainability Disclosure & Assurance 2019-2021 Trends & Analysis](#) が、2023年2月15日に公表されている。

- ④ 公開草案「複雑でない企業の監査基準（ISA for LCE）Part10 グループ財務諸表の監査」
監査基準担当理事から、公開草案「複雑でない企業の監査基準（ISA for LCE）Part10 グループ財務諸表の監査」の概要について説明を行った。

【主なご意見】

- 特になし。

3. 報告事項（資料配付）

- (1) 改正監査基準報告書 600「グループ監査における特別な考慮事項」の周知活動

以 上

お問合せ先

日本公認会計士協会 業務本部

監査グループ

E-mail : kansa@sec.jicpa.or.jp