

第 67 回監査・保証基準委員会有識者懇談会議事要旨（2023 年 10 月 3 日）

I 日時：

2023 年 10 月 3 日（木）13:00～14:50

II 場所：

日本公認会計士協会 401 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）、井上 隆、片山 一夫、川西 安喜、塩谷 公朗、弥永 真生、
齊藤 貴文（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）、
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) 四半期レビュー基準改訂に伴う実務指針等の改正（四基報第 1 号及び保証実 2410）

保証基準担当常務理事から、四半期レビュー基準報告書第 1 号「四半期レビュー」の改正及び保証業務実務指針 2410「独立監査人が実施する期中財務諸表のレビュー(仮称)」の検討状況について説明を行った。

【主なご意見】

○ 既に公表されている保証業務実務指針 2400「財務諸表のレビュー業務」と今回新たに作成する保証業務実務指針 2410 で、内容の整合性を取る方針であると理解している。保証業務実務指針 2400 第 93 項¹では財務諸表が特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成されていることを強調事項区分に記載することが求められているが、保証業務実務指針 2410 でも同様の要求事項が含まれることになるのか。それとも、決算短信のレビューにおいては自明であり、強調事項区分に記載することは要求事項の中で求めないこととするのか。

（ご意見への回答）

¹ 保証業務実務指針 2400 第 93 項「特別目的の財務諸表に対するレビュー報告書には、レビュー報告書の利用者の注意を喚起するため、強調事項区分を設け、財務諸表は特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成されており、したがって、他の目的には適合しないことがある旨を記載しなければならない。」

➤ 現在、検討中である。ご意見を踏まえ委員会で引き続き検討する。

○ 保証業務実務指針 2400 第 92 項²では、強調事項区分には財務諸表に表示又は開示された情報のみを記載するものでなければならないとされている。保証業務実務指針 2410 の規定を考えるに当たって、開示基準の中で開示を求める事項として後発事象が明示的に含まれていない場合、レビュー報告書に記載しなくてもよいのか。後発事象は企業会計原則で要求されているものであるため、どのように扱うかは非常に大きな論点と考える。保証業務実務指針 2410 の開発に当たって考慮いただきたい。

○ 東京証券取引所が検討している開示基準は最低限開示しなければならない事項を定めるものであり、追加的な開示を否定しているわけではないと理解している。資産・負債の認識と測定に関しても一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従っていることを前提にしていると思っている。明示的に注記が求められない場合でも、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準が適用される結果として求められるのではないかと。

(上記 2 件のご意見への回答)

➤ いただいたご意見について承知した。東京証券取引所の方向性が決まり次第、そちらに合わせて検討したい。

○ 企業の適用する会計基準が日本基準なのか、IFRS 会計基準なのかによっても実務が異なる。適用に当たって様々な実務上の課題があると認識している。第 1 四半期と第 3 四半期は任意レビューになるということもあり、作成者や投資家などそれぞれの意見があるため、各利害関係者の意見を踏まえ、上手くまとめてほしい。

(ご意見への回答)

➤ ご意見について承った。

○ 今般の四半期制度の見直しは、信頼性と速報性を維持しながら手続を整理することが目的であったと思う。作成者目線ではレビューの実務がどう変わるのかわからない。最終的には大きな枠組みが決まった後に順次決まるのだと思うが、多くの方がレビューの負担や種類がどう変わるかといった実務の変更点を気にしていると思う。関連資料を見ても内容が難しく、わかりにくい。様々な方のご意見を聞きながら決めていただいた上で、実務について、特に企業向けの周知をお願いしたい。

(ご意見への回答)

➤ 大きな枠組みが固まった後、実務の変更点をわかりやすくする必要があるという点は念頭に置いている。周知も含め、ご理解いただけるような形で進めたい。作成中の保証業務実務指針 2410 もご意見を踏まえた上で検討したい。

² 保証業務実務指針 2400 第 92 項「業務実施者は、結論の類型にかかわらず、財務諸表に表示又は開示されている事項について、利用者が財務諸表を理解する基礎として重要であるため、当該事項を強調し利用者の注意を喚起する必要があると判断することがある。そのような場合、業務実施者が、当該事項について財務諸表の重要な虚偽表示が含まれる可能性が高くないという十分かつ適切な証拠を入手したときは、レビュー報告書に強調事項区分を設けなければならない。当該区分は、財務諸表に表示又は開示された情報のみを記載するものでなければならない。」

- 第1四半期・第3四半期と半期の違いによって、実務にどのような違いがあるか。

(ご意見への回答)

- 金融審議会ディスクロージャー・ワーキンググループでの議論は、第1四半期及び第3四半期の簡素化を行う目的からきている。数字の信頼性の担保としてレビューがあり、これまでと手続は大きく変わらないが、レビュー対象が変わるためその部分で実務への影響が生じる。財務報告の枠組み(適正表示の枠組み/準拠性の枠組み)の議論や金融商品取引法と東京証券取引所の開示基準など、テクニカルな部分を整理して、どのような影響があるか説明する必要があると考えている。方法についてはこれから検討することになるが、周知していきたい。

- 利用者は開示された情報から判断をするため、実態が反映されていて、開示情報の信頼性が高いことが望ましい。昨今の状況を見ていると四半期決算における企業と監査人の対話が十分でなかったケースもあったように思う。今後、第1四半期と第3四半期のレビューが任意になることによって、さらにコミュニケーションが少なくなってしまうことに懸念を持っている。特に、昨今は金利が上昇する状況にあるため、特にスピード感が大事である。実態がタイムリーに反映されにくくなることがないようにしてほしい。

(ご意見への回答)

- 企業と監査人のコミュニケーションについては、議論になっているところである。監査人としては現状においても年度監査の中で四半期ごとのコミュニケーションは重要と考えている。任意レビューになることによって、急激にコミュニケーションが減ってしまうという懸念点については、問題意識を持って対応したいと考える。

- 資料内の「決算短信に対するレビュー」という用語の言い回しは投資者等の誤解を招くので望ましくない。決算短信は「サマリー情報」と「添付資料」から構成されているが、「サマリー情報」には業績予想が含まれているため、基本的には監査や保証の対象とすることは難しい。現在検討中のレビューは、厳密には、決算短信の添付資料の「要約財務諸表」に対するレビューと称されねばならないのではないかと。

- ISRE 2410³は、タイトルに「Financial Information (財務情報)」が使われており「財務諸表」ではない。保証業務実務指針 2410 のタイトルも「財務情報」とした方が望ましい。

- レビューによる結論の表明形式として、これまでの四半期レビュー基準では適正性に関する結論が用いられてきた。今回の保実針 2410 では準拠性に関する結論も想定されている。任意の四半期決算短信の添付資料に対するレビューとして導入するのであれば、両方の表明形式を想定して実務指針化するのが望ましい。

- 年度の監査人が期中財務情報に対して準拠性の結論を表明する形態を採用する公開会社会計監督委員会 (Public Company Accounting Oversight Board : PCAOB) の AS 4105 及び元になった米国公認会計士協会 (American Institute of Certified Public Accountants : AICPA) の SAS 100 では、全体としての否定結論の規定はなく、また手続範囲に制限があっ

³ International Standards on Review Engagements 2410, Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity

た場合には結論は表明されない。これは、準拠性の結論表明の場合、不完全なレビュー手続はレビュー報告書発行のための十分な根拠が得られていないことになると同時に、準拠性の場合、財務情報全体レベルでの十分かつ適切な証拠を前提にした一歩下がったの実質的判断もすることがないためである。したがって、もし四半期レビューで準拠性に関する結論を想定する場合、監査とは異なる結論表明の形態を検討する必要があると考える。

(上記4件のご意見への回答)

➤ いただいたご意見を踏まえ、委員会で引き続き検討させていただく。

- 四半期決算短信に対する監査人レビューは任意であり、四半期決算短信における「速報性」や「信頼性担保」の判断も各企業によって異なると思われるが、財務報告の枠組み（適正表示の枠組み/準拠性の枠組み）の議論やレビュー日程の実務影響懸念もある。監査実務の現場で混乱が生じないように、企業側との対話含め、適時に、十分な周知徹底をお願いしたい。

(ご意見への回答)

➤ いただいたご意見を踏まえ、引き続き検討させていただく。

(2) IAASB の活動状況

① 公開草案「国際サステナビリティ保証基準 5000「サステナビリティ保証業務の一般的要求事項」

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) より公表された国際サステナビリティ保証基準 (International Standard on Sustainability Assurance : ISSA) 5000 (公開草案) の概要について説明を行った。

【主なご意見】

- サステナビリティ領域は、財務諸表と異なり、情報の定義や粒度を含めて、実務慣行が確立されておらず、企業内の組織・関係者も広範で、制度対応に向けた実務プロセス確立までには、当面、試行錯誤が続くと想定される。そうした中で、過度に詳細なサステナビリティ保証基準策定を先行させることは、いたずらに混乱を招くだけではないかと危惧する。我が国においては、欧米との実務環境や内部統制を含めた制度上の違いも踏まえた整理も必要と考えるが、可能であれば、現時点で日本企業に想定される新たな重大な負荷やリスク影響についての感触を共有いただきたい。

(ご意見への回答)

➤ 将来的にはトピックごとの検討が行われることが考えられるが、ISSA 5000 は包括的かつ原則主義の基準であるため、過度に詳細な基準策定が先行するという懸念はないと考えている。日本企業への影響についても、日本特有のもので今のところ顕在化しているものはないように思う。海外にも共通するものとしては、一般的には内部統制の構築は新たなプロセスの設定と考えると課題であるように考える。

- サステナビリティ情報については今後どうなるかわからない部分も多いが、作成者としては、財務情報と性質も異なることから同じレベルの開示や保証を求めることは難しいと考えている。作成者以外にも、レベル感については共通の理解が必要であると考えている。
- 国際サステナビリティ保証基準は、これまでの財務諸表監査の考え方を踏襲した検討がなされていると思うが、実務に落とし込んだときに企業として十分に対応できるのか自信が持てないところである。サステナビリティ情報としては、例えば気候変動があるが、今後どのようなものが対象になるかもわからない中で検討しなければならないため、ISSA 5000の規定には幅を持たせ、どのようなものが対象になってもこれだけは守るという原則的な基準とすることが重要である。十分に意見を聞いて検討いただきたい。

(上記2件のご意見への回答)

- 実際に保証の実務を行っている立場としても、難しいと感じているところである。いただいたご意見を踏まえ検討を行う。

- 我が国におけるサステナビリティ保証の基準の議論は今後どのように進むか。ISSA 5000が参考になると思うが、協会として公開草案に重要な懸念はあるか。

(ご意見への回答)

- 現時点で重要なものは認識していないが、適用に当たっての疑問点はコメントレーターとして提出する予定である。本公開草案は様々な保証業務主体が使用できるように考えられているため、そのような視点からもコメントを検討したいと考えている。

- 本公開草案は「一般的要求事項」であるため詳細はこれからというところではあると理解している。利用者としては、サステナビリティ情報は将来の利益やキャッシュフローを予想するのに必要な情報であるかどうかポイントであると考えているが、将来の企業価値の分析についてどのように保証されるのか。

(ご意見への回答)

- 将来情報については重要であると考えている。ISSA 5000は包括的な基準であるため、現時点では詳細な回答ができないが、動向を注視していきたい。
- サステナビリティ情報は企業価値の分析に資することが主要な目的の一つである。開示基準の内容にもよるが、保証業務実施者が目的を認識して保証を行うことが重要であると考えている。

- 財務情報の場合と比較して、外部の様々な分野の専門家を活用して保証業務を実施することが多くなると見込まれるが、内部統制の方は緩やかな記載がなされているように思う。したがって、ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションが重要になるように感じているが、信頼に足る制度になっているのか。

(ご意見への回答)

- 専門家も一緒に一つのチームとして保証業務を実施することになるため、実務がどうなるかは関心を持っている。ご意見を踏まえ、ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションにも留意して、動向を注視して参りたい。

- ヨーロッパは非常に先行しており、企業サステナビリティ報告指令（Corporate Sustainability Reporting Directive：CSRD）の域外適用⁴なども含めて各企業心配しているところがあると思う。本基準は最終基準承認後約18か月を起点として適用が開始されることであるが、現時点の限定的な保証がそれぞれ対応している状況がしばらく続いてから適用されるとなると時間経過のイメージがわからない。日本では保証の制度的枠組みがどのタイミングで入ってくるのか企業も気になっているところである。監査役等の立場としても、保証のない情報が開示されている状態は好ましくなく、早く保証が開始されてほしいと思う。IAASBにおけるサステナビリティ保証のプロジェクトは適時性を重視していることであるが、提示されているスケジュールはベストを尽くしてこの時間軸という理解でよいか。更に急がなければならない、若しくはよりリソースを割かなければならないといった感触があれば教えてほしい。

（ご意見への回答）

- 基準の品質は確保しつつ、スピード重視であるという状況はご意見のとおりと考える。IAASBとしても当初のスケジュールから前倒しして議論しているところであり、ニーズを汲んだ上で検討していると理解している。
- 2022年後半から本格的な検討が開始されたが、IAASBのプロジェクトとしても、これまでで最も早いスピードで進めたプロジェクトだと思われる。実際、ISSA 5000の開発を優先するため、同時期に行っているほかの一部のプロジェクトのスケジュールの遅延も行っており、ISSA 5000についてはニーズが高いことを意識して対応している。一方で、国によって進度が異なるため、バランスを見ることも重要と考え、ISSA 5000は包括基準として作ることを強く意識している。例えば早く適用したい国には早く適用できるようにする一方で、時が進むにつれて不足している部分は包括基準の下にぶら下がるような基準作成の検討ができるように、バランスを意識しているところである。

② IAASB 2023年7月ボードコール以降の活動状況（上記①以外）

監査基準担当理事から、IAASBの2023年7月ボードコール以降の主な活動状況（各プロジェクトのスケジュール及び2023年9月ボード会議の概要）について説明を行った。

【主なご意見】

- 9月ボード会議で「戦略及び作業計画」が議題に上がっているが、具体的に何か議論があったのか。

（ご意見への回答）

- 今年1月に公表されたコンサルテーション・ペーパー「2024年から2027年のIAASBの戦略及び作業計画案」⁵について、寄せられたコメントを踏まえたとりまとめがなされた。

⁴（参考）【Global Sustainability Insights】Vol.8 EUにおける企業サステナビリティ報告指令（CSRD）の概要
https://jicpa.or.jp/specialized_field/ITI/2023/20230303c.ji.html

⁵ <https://www.iaasb.org/publications/proposed-strategy-and-work-plan-2024-2027>

- 戦略及び作業計画は12月のボード会議で承認される予定である。現在のIAASBの活動の大きな柱は財務諸表監査とサステナビリティ保証であるため、二つに分けて作業計画を立てている。財務諸表監査の方ではテクノロジーが大きな議論になっている。国際監査基準（International Standard on Auditing : ISA）500「監査証拠」の改訂の公開草案が出ているが、テクノロジーの対応としては不足しているとの意見があったため、新たなプロジェクトを開始してはどうかとの提案があった。複数の基準にわたっての改訂や基準外のガイダンスの開発など様々な案が出ており、具体的には、今後議論される予定である。また、ISRE 2410 もしばらく改訂が行われていないため、今後検討対象とするかなどの議論も上がっている。サステナビリティ保証については、個別基準が必要とは認識しているが、ISSA 5000 について意見をいただいてから具体的な進め方を検討する予定である。

3. 報告事項（資料配付）

- (1) 内部統制報告制度の見直しに係るパネルディスカッションの開催
- (2) 日本公認会計士協会における周知活動

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