

非財務情報の保証業務における アサーションの利用

林 隆 敏

要 旨

非財務情報の重要性の高まりと開示の拡充を受けて、非財務情報の信頼性確保が重要な課題となっている。非財務情報の保証業務については、国際監査・保証基準審議会が概念的枠組みや保証業務基準を開発しているが、そこでは、財務諸表監査の理論が援用され、業務リスク・アプローチが採用されている。しかし、このアプローチによる保証業務実施において重要な意味を持つ「アサーション」の利用は、財務諸表監査とは大きく異なる。非財務情報の保証業務におけるアサーションには、財務諸表監査における会計基準に相当する「適合する基準」は存在するか、存在する場合にはどのように適用するかという課題が存在する。

キーワード：非財務情報 (non-financial information)、保証業務 (assurance engagement)、基礎にある主題 (underlying subject matter)、適合する規準 (suitable criteria)、アサーション (assertion)

I 議論の背景と問題意識

近年、企業価値を理解し、適切に評価する観点から非財務情報の重要性がますます高まっており、非財務情報の積極的な開示が急速に拡充している。また、非財務情報の重要性の高まりと開示の拡充を受けて、非財務情報の信頼性確保に関してもさまざまな動きがみられる¹⁾。最近では、企業会計審議

1) 本稿は、独立第三者としての公認会計士による非財務情報の保証業務を考察対象としているが、梶浦(1996、300頁)は、以下のような社会監査の構想を示している。

会は、2020年11月に『監査基準』改訂案を承認した。そこでは、「その他の記載内容」、すなわち監査した財務諸表を含む開示書類（有価証券報告書など）のうち当該財務諸表と監査報告書を除いた部分に対する監査人の手続と監査報告書への記載内容が定められた²⁾。日本公認会計士協会は、従来から国際監査・保証基準審議会（International Auditing and Assurance Standards Board: 以下、IAASB という。）の設定する保証業務基準を継続的に取り入れて実務の指針として提供しているが、非財務情報の信頼性を高める監査・保証を論点の1つとする『企業情報開示に関する有用性と信頼性の向上に向けた論点の検討（中間報告）』（日本公認会計士協会、2020）を公表している。海外に目を向ければ、IAASB が、統合報告やサステナビリティ報告を含む「拡張外部報告」の保証に関する指針の開発を進めている。また、イギリスの監査制度改革を提言した『評価、保証および情報提供：監査の品質と有効性向上の改善』（Brydon, 2019）では、非財務情報への監査人の関与を拡張することが提案されている。

学術研究の領域では、例えば、企業会計審議会『財務情報等に係る保証業務の概念的枠組みに関する意見書』の基礎となった山浦（2000）を皮切りに、財務諸表を補足、追加あるいは補完する記述情報の開示と保証の問題を論じた先駆的研究である山崎（2010）、IAASB による保証業務基準の改訂作業を念頭に監査・保証業務の理論と実務を包括的に考察した内藤（2014）などがある。これらの研究によって、保証業務の概念、監査とそれ以外の保証業務の特徴と相違点、保証業務の適用可能性などに関する議論は深まっているも

（企業の社会貢献領域に関する情報のディスクローチャーに）「企業による情報操作があれば、会計における粉飾決算と同様の問題を惹起するおそれがある。そこで、このような情報についても、本来的に「監査」機能が要請されることになる。しかし、情報の公開自体が、情報操作それ自体に対する抑止力を有している。したがって、これを有効にするために、公開された情報を通じて、企業の社会成果を評価することに結びつく監査機能を伴った社会監査の整備が必要となる。また、社会監査の一形態としての社会貢献情報の開示システムの構築とそこに盛られる評価のための指標の開発が期待されることになる。」

2) ただし、これは国際監査基準720の2017年9月改訂内容と同趣旨の規定であり、監査対象を拡張するものではない。

の、非財務情報の保証にはまだ多くの論点が残されている。

保証業務の基準およびその基礎にある理論の内容は、(1)保証業務としての契約の締結、品質管理、業務実施者の人的要件などの業務実施の基礎要件、(2)保証業務手続の計画と実施（証拠の収集と評価）、および(3)保証報告書による結論の伝達に整理することができる。このうち、(2)については、経営者の主張、監査手続、監査証拠、監査リスクおよび重要性などの財務諸表監査の基礎概念を援用して理論が展開されている。しかし、監査業務とそれ以外の保証業務（特に非財務情報の保証業務）の性質や環境条件の違いから、財務諸表監査の基礎概念や考え方がうまく援用できないこともあると考えられる。

このような観点から、本稿では IAASB（2020）を手がかりとして、非財務情報の保証業務におけるアサーション（assertion）³⁾の利用と証拠の収集・評価（保証業務手続の計画・実施）を検討する。

II 保証業務の基本的枠組み

本節では、議論の基礎として、IAASB の保証業務に関する2つの公表物に基づき、保証業務の基本的な枠組みを確認する。

1 保証業務の国際的枠組み

IAASB は、公認会計士が実施する監査業務やレビュー業務などのさまざまな保証業務の概念的な枠組みとして、『保証業務の国際的枠組み』（以下、『国際的枠組み』という。）（IAASB, 2013a）を設定している。これは、IAASB が設定する保証業務に関する基準を設定するための準拠枠であり（para. 3）、過去財務情報の監査業務またはレビュー業務だけでなく、その他の保証業務の枠組みと位置づけられる（para. 2）。

3) 筆者は従来から、財務諸表監査の領域における“assertion”という用語に対して、「経営者の主張」という訳語を充てて概念整理している。本稿では、財務諸表監査における用語と区別するために、非財務情報の保証業務については「アサーション」という表現を用いることとする。両者に概念的な相違があるのかについては、あらためて検討したい。

(1) 保証業務の定義と要素

『国際的枠組み』は、保証業務を以下のように定義している (para. 10)。

「保証業務とは、業務実施者 (practitioner) が、基礎にある主題 (underlying subject matter) を規準に対して測定または評価した結果 (主題情報) (subject matter information) について、責任当事者 (responsible party) 以外の想定利用者 (intended user) のその結果に対する信頼の程度を高めることを意図した結論を表明するために、十分かつ適切な証拠を収集することを目的とする業務である。」⁴⁾

また、『国際的枠組み』は、保証業務の要素として以下の5つを示している。

- 3当事者（業務実施者、責任当事者、および想定利用者）の関係
- 適切な基礎にある主題
- 適合する規準
- 十分かつ適切な証拠
- 保証報告書

保証業務の基礎にある主題は、さまざまな形態をとる (para. 39)。適切な基礎にある主題は、識別可能であり、かつ、結果として得られた主題情報が合理的保証または限定的保証の結論を支持するのに十分かつ適切な証拠を入手するための保証業務手続を適用可能であるように、識別された規準に照らして首尾一貫した測定または評価が可能であるものをいう (para. 41)。

規準は、基礎にある主題を測定または評価するために使用されるベンチマークである (para. 42)。適切な規準は、専門的な判断のもとで、基礎にある主題の測定または評価を合理的に首尾一貫して行うために必要とされる。適切な規準によって提供される参照枠組みがなければ、どのような結論も個人の解釈や誤解から逃れられない (para. 43)。

4) この定義に合致しない（したがって IAASB (2013a) が対象としない）業務として、合意された手続業務 (agreed upon procedure)、調製業務 (compilation)、税務申告書の作成、およびコンサルティング（または助言）業務が例示されている (para. 19)。

過去財務情報の監査またはレビュー以外の保証業務、例えば本稿が念頭に置いている非財務情報の保証業務が広く一般的に実施されない理由は、上述の「基礎にある主題」と「適合する基準」の制約が大きいと考えられる。

第1表 基礎にある主題と主題情報との関係

基礎にある主題	主題情報	測定・評価基準
事業体の財政状態、経営成績およびキャッシュ・フローの状況	財務諸表	財務報告の枠組み
事業体の内部統制プロセスの有効性	内部統制の有効性に関する言明	適合する基準
事業体による温室効果ガスの排出	温室効果ガスに関する言明	認識、測定および表示に関するプロトコル

(注) 主題情報=基礎にある主題の測定または評価の結果 (outcome)

(出典) IAASB (2013a, para. 11) の内容に基づいて、筆者作成。

第2表 基礎にある主題と主題情報の例示

基礎にある主題		過去情報	将来指向情報
財務	業績	認められた財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表	・予測または予想キャッシュ・フロー
	状態		・予測または予想財政状態
非財務	業績・資源の利用またはVFM	<ul style="list-style-type: none"> ・温室効果ガスに関する言明 ・持続可能性報告書 ・重要業績指標 (KPIs) ・資源の有効利用に関する言明 ・VFMに関する言明 ・企業の社会的責任報告書 	<ul style="list-style-type: none"> ・新技術による期待排出量の減少、または植樹により削減される温室効果ガス ・予定されている活動が支出に見合った価値 (VFM) をもたらすという旨の言明
	状態	<ul style="list-style-type: none"> ・特定時点で適用されているシステムまたはプロセスの説明 ・例えばリース資産の大きさのような、物理的な特性 	

(出典) IAASB (2013a, Appendix 4) の内容に基づいて、筆者作成。

(2) 基礎にある主題と主題情報

『国際的枠組み』は、「基礎にある主題の測定または評価の結果は、基礎にある主題に対して規準を適用した結果として得られる情報である。」(para. 11) とし、基礎のある主題と主題情報との関係について第1表のような具体例を示している。また、基礎にある主題に関する主題情報が第2表のように例示されている。ここで、主題情報は、「基礎にある主題に対して規準を適用した結果として得られる情報」であり、「業務実施者がその結論を表明するための基礎として十分かつ適切な証拠を収集する対象」である (para. 11)。

(3) 証明業務と直接業務

『国際的枠組み』は、保証業務を、業務実施者が主題情報について証明を行う証明業務 (attestation engagements) と、業務実施者が基礎にある主題を規準に照らして測定・評価した上で証明業務と同様の手続により測定・評価の正しさの根拠を収集することによって結論を表明する直接業務 (direct engagements) とに分類している。

証明業務では、業務実施者以外の当事者が基礎にある主題を規準に照らして測定または評価する。業務実施者以外の当事者は、その結果として得られた主題情報を報告書に記載するが、場合によっては、業務実施者が保証報告書の中で主題情報を提示することもある。業務実施者の結論は、主題情報に重要な虚偽の表示がないかどうかについて表明される (para. 12; Appendix 2)。

直接業務では、業務実施者が基礎にある主題を規準に照らして測定または評価し、その結果としての主題情報を保証報告書の一部として表示するか、保証報告書に添付する。また、業務実施者は、保証に関する手腕と技術を用いて、その測定または評価の結果について十分かつ適切な証拠を入手する。直接業務では、業務実施者の結論は、規準に照らした基礎にある主題の測定または評価の報告された結果を扱い、基礎にある主題と規準の用語で表現される。いくつかの直接業務では、業務実施者の結論は、主題情報であるか、

第3表 証明業務と直接業務の異同点

保証業務	主題情報の作成者	主題情報の形態	主題情報の開示場所
証明業務	責任当事者	責任当事者による報告または言明	責任当事者による報告書
直接業務	業務実施者	業務実施者による結論	業務実施者による保証報告書

(出典) 内藤 (2014, 21頁) の [図表 1-4] を参照して、筆者作成。

またはその一部である (para. 13 ; Appendix 2)。

第3表は、上述のような証明業務と直接業務の異同点を整理したものである。

(4) 合理的保証業務と限定的保証業務

『国際的枠組み』は、業務実施者の自己の結論に対する確信の程度の違いという、上述の証明業務と直接業務という区別とは異なる観点から、保証業務を合理的保証業務 (reasonable assurance engagements) と限定的保証業務 (limited Assurance engagements) に分類し、その結果の報告形式を積極的報告方式と消極的報告方式に分類している (paras. 14-16)。

合理的保証業務では、業務実施者は、自己の結論の根拠として、当該業務の環境に応じて、業務リスクを受容できる程度の低い水準にまで低減する。業務実施者の結論は、基礎にある主題を規準に照らして測定または評価した結果に関する業務実施者の意見を伝達する様式で表明される。

限定的保証業務では、業務実施者は、当該業務の環境に応じて業務リスクを受容できる水準にまで低減するが、実施した手続や入手した証拠に基づいて、主題情報には重要な虚偽の表示があると業務実務者に信じさせるほどの注意を喚起する事象があったかどうかを伝達する様式で結論を表明する。結論表明の基礎にある業務リスクは合理的保証業務の場合よりも大きい。

限定的保証業務において実施される手続の種類、適用時期および適用範囲

は、合理的保証業務に必要な手続と比較して限定的であるが、業務実施者の専門的判断において、意味のある保証水準を獲得するように計画される。意味があるためには、業務実施者が獲得する保証水準は、想定利用者の当該主題情報に対する信頼を、取るに足らない程度よりは明確に高い（clearly more than inconsequential）水準にまで高める可能性が高いことを意味する。

第4表は、合理的保証業務と限定的保証業務の異同点を整理したものである。

第4表 合理的保証業務と限定的保証業務の異同点

保証業務	業務リスク	保証水準	結論の 表明方式	結論の表現
合理的 保証業務	受容可能な低い 水準（para. 17）	合理的保証水準 （para. 15）	積極的形式 （paras. 14 and 84）	……であると認 める（para. 85）
限定的 保証業務	受容可能な低い 水準（合理的保 証水準よりも高 い水準） （para. 18）	意味のある保証 水準（para. 15）	消極的形式 ^(注) （paras. 15 and 86）	……でないと言 ひさせるものは 何もなかった （para. 86）

（注）『国際的枠組み』の2013年改訂時に消極的形式（negative form）という表現は用いられなくなっているが、便宜的に使用する。

（出典）内藤（2014、24頁）の〔図表1-5〕を参照して、筆者作成。

（5）業務リスク

『国際的枠組み』は、合理的保証業務と限定的保証業務の業務設計にあたって、業務リスク・アプローチ⁵⁾を採用している。

ここで、業務リスク（engagement risk）とは、主題情報に重要な虚偽表示が存在する場合に、業務実施者が不適切な結論を表明するリスクをいう（para. 72）⁶⁾。業務リスクをゼロに引き下げることが達成可能性がほとんどな

5) IAASBの文献において業務リスク・アプローチという表現が用いられているわけではない。監査リスク・アプローチとの対比でこのような呼称を用いている。

く、またベネフィットがコストを上回ることもほとんどない。そのため、合理的保証は、試査による手続の実施や内部統制の固有の限界などの要因により、絶対的な保証よりも低い（para. 73）。

一般的に、業務リスクは以下の要素から構成されるが、これらの構成要素のすべてが必ずしもすべての保証業務において存在しているわけではないし、重要であるとも限らない（para. 74）。

- (a) 業務実施者が直接影響を及ぼせない要素
 - (i) 適切な当事者によって適用された関連する内部統制を考慮する前の、主題情報に重要な虚偽表示が含まれる可能性（固有リスク）
 - (ii) 適切な当事者による関連する内部統制によって、主題情報に生じる重要な虚偽表示が適時に予防または発見および修正されないリスク（統制リスク）
- (b) 業務実施者が直接影響を及ぼせるリスク
 - (i) 業務実施者が実施した手続が重要な虚偽表示を発見し損なうリスク（発見リスク）。
 - (ii) 直接業務の場合、業務実施者が基礎にある主題を適用可能な規準に照らして測定または評価することに関連するリスク（測定・評価リスク）

ここまでの整理から明らかなように、業務リスクは財務諸表監査における監査リスクに相当する概念であり、業務リスクの構成要素も、直接業務にかかわる測定・評価リスクを除いて、監査リスクの構成要素に相当するものである。

2 ISAE 3000

次に、IAASB が設定する国際保証業務基準（International Standards on Assurance Engagement）3000『過去財務情報の監査またはレビュー以外の保

6) 主題情報は、基礎にある主題と規準との関係のもとで適切に表現されないことがあり、そのために潜在的に重要な程度に虚偽表示される可能性がある（para. 71）。

証業務』(以下、ISAE 3000 という。)(IAASB, 2013b)が規定する保証業務手続の計画と実施の内容を確認する。ISAE 3000 は、『国際的枠組み』に基づいて設定された具体的な保証業務基準の1つであり、非財務情報の保証業務に適用される。ただし、個別具体的な保証業務の内容や手続に焦点を合わせた基準ではなく、過去財務情報の監査またはレビュー以外の保証業務の契約締結から業務完了までの一般的なプロセスに関する要件を定めたものである。

なお、ISAE 3000 における保証業務の定義、保証業務の分類(合理的保証業務と限定的保証業務、証明業務と直接業務)および各業務の定義、ならびに保証業務の5つの構成要素のような前提条件は、実質的に『国際的枠組み』と同じである(para. 12 (a))。ただし、直接業務についてはその定義が示されているだけであり、業務リスクの構成要素として直接業務における測定・評価リスク(『国際的枠組み』、para. 74 (b)(ii))が示されていないことを考え合わせると、ISAE 3000 は、証明業務としての合理的保証業務および限定的保証業務に関する業務基準であると解される。

(1) 業務リスク・アプローチ

ISAE 3000 には、「限定的保証業務で得られる保証水準は合理的保証業務よりも低いので、業務実施者が限定的保証業務において実施する手続の種類と適用時期は合理的保証業務とは異なり、適用範囲は合理的保証業務よりも狭い」(A3 項。強調は筆者による。)という記述がある。つまり、ISAE 3000 は、合理的保証業務をベンチマークとし、それよりも低い水準の保証を提供する業務として限定的保証業務を設計している。

つまり、ISAE 3000 は、『国際的枠組み』と同様に、保証水準と業務リスクを「保証水準=1-業務リスク」という関係で捉え、業務リスクの評価と統制を通じて保証業務手続を計画・実施する業務リスク・アプローチを採用している。ISAE 3000 では、合理的保証業務における業務リスクは、当該業務環境において許容しうる低い水準にまで低減することが求められている

(para. 12 (a)(i)a)。これに対して、限定的保証業務における業務リスクは、当該業務環境において許容しうる水準にまで低減するが、合理的保証業務における業務リスクよりは大きいとされる (para. 12 (a)(i)b)。

したがって、合理的保証業務と限定的保証業務とでは、十分かつ適切な監査証拠、言い換えれば求められる証拠の量と質は異なる。業務リスク・アプローチでは、業務リスクを許容しうる水準にまで低減させたことを示す証拠が、十分かつ適切な監査証拠として認識される。

(2) 保証業務手続の計画と実施

ISEA 3000 によれば、業務リスク・アプローチによる保証業務手続の計画と実施のプロセスは、以下のように示すことができる (paras. 45-49)。

- ① 基礎にある主題およびその他の業務環境条件の理解
- ② 重要な虚偽表示のリスクの識別と評価
- ③ 評価したリスクに対応する手続の計画と実施
- ④ 監査証拠の十分性と適切性の評価

この他に、合理的保証業務と限定的保証業務に共通の手続として、業務実施者が利用する専門家が実施した作業の利用、他の専門家が実施した作業の利用、責任ある当事者の陳述の入手、後発事象への対応、主題情報または保証報告書と他の情報との不一致の確認が規定されている。

業務実施者は、上記のプロセスにしたがい、業務リスクを許容しうる水準に低減できるように保証業務手続を計画、実施することが求められる。

(3) 基礎にある主題およびその他の業務環境条件の理解

基礎にある主題およびその他の業務環境条件の理解は、虚偽表示のリスクを洗い出すための情報収集作業であり、合理的保証業務では、主題情報の重要な虚偽表示のリスクを識別、評価し、評価済みリスクに対応するための手続を計画、実施する基礎を得るために行われる (para. 46R)。これに対して、限定的保証業務では、消極的方式で表明する結論を裏づける限定的保証を得

ることが最終目的であるため、重要な虚偽表示のリスクではなく、重要な虚偽表示が発生する可能性の高い領域を識別し、識別された領域に対処するための手続を計画・実施するために、基礎にある主題およびその他の業務環境条件の理解が求められている（para. 46L）。

合理的保証業務では、主題情報の作成に関する内部統制の理解（内部統制のデザインの評価と整備状況の確認を含む）が求められる（para. 47R）のに対して、限定的保証業務では主題情報の作成に用いられるプロセスを検討することが求められる（para. 47L）。このことから、限定的保証業務では、内部統制への依拠は予定されておらず、したがって統制リスクの評価は行われないと解釈できる。

(4) 重要な虚偽表示のリスクの識別と評価

基礎にある主題およびその他の業務環境条件の理解を通じて、合理的保証業務では主題情報の重要な虚偽表示リスクの識別、評価が行われ（para. 48R (a)）、限定的保証業務では主題情報の重要な虚偽表示が生じそうな領域の識別が行われるが（para. 48L (a)）、これらのリスク評価手続を実施するのみでは、結論を表明する基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手することはできない。リスク評価手続の実施により、リスク対応手続の立案と実施に関する基礎が提供される。

(5) 評価したリスクに対応する手続の計画と実施

合理的保証業務と限定的保証業務とでは、リスク対応の前提となるリスク評価の内容が異なるため、リスク対応の内容も異なる。合理的保証業務では、評価済リスクに対応し、合理的保証を得るための手続を計画、実施することが求められる（para. 48R (b)）。これに対して、限定的保証業務においては、識別した領域に対応し、限定的保証を獲得するための手続を計画、実施することが求められる（para. 48L (b)）。

財務諸表監査における監査リスク・アプローチに照らして考えれば、評価

した重要な虚偽表示のリスクに適切に対応する保証手続を計画、実施することが最も重要である。しかし、限定的保証業務では、重要な虚偽表示リスクではなく重要な虚偽表示が生じそうな領域が識別されること、および内部統制への依拠が予定されていない（したがって、統制リスクの評価が行われない）ことから、合理的保証業務のように特定の評価済みリスクに特定のリスク対応手続を関連付けるのではなく、重要な虚偽表示が生じそうな領域を対象として重要な虚偽表示の可能性を探す手続が計画、実施されることになると考えられる。

III アサーションの利用

ここまでの議論により、ISAE 3000 では業務リスク・アプローチが採用されており、財務諸表の監査に準じたプロセスによる保証業務手続の計画・実施が予定されていることが確認された。財務諸表監査の理論では、監査リスクの評価と統制（したがって監査手続の計画と実施）は、経営者の主張および監査要点（audit objective）を単位として行われると考えられている。しかし、ISAE 3000 ではこれに該当する概念は用いられていない。非財務情報の保証業務が広く一般的に実施されない理由として「基礎にある主題」と「適合する規準」の制約が大きいことを先に述べたが、経営者の主張（アサーション）の問題は「適合する規準」に関係する。

1 拡張外部報告の保証業務指針

IAASB が2020年3月に公表した『非公式指針：拡張外部報告に関する保証業務を実施する際の特別な考慮事項』⁷⁾（以下、『指針』という。）は、業務実施者が ISAE 3000 に準拠して拡張外部報告（Extended External Reporting: 以下、EER という。）⁸⁾の保証業務を実施する際に役立つ実務上の指針を提供

7) IAASB の意見聴取文書（IAASB, 2020）に説明文書とともに含まれている。なお、この非公式指針は、本稿脱稿後の2020年12月に開催された IAASB の会議で最終確定している。その内容は、本稿には反映していない。

第5表 『指針』の構成

序	
第1章	適切な能力の適用
第2章	職業的専門家としての懐疑心および判断の行使
第3章	前提条件の決定とEER保証業務の対象に関する合意
第4章	規準の適合性および利用可能性に関する判断
第5章	内部統制システムの検討
第6章	事業体の報告トピック決定プロセスの検討
第7章	アサーションの利用
第8章	証拠の入手
第9章	虚偽表示の重要性の検討
第10章	保証報告書の作成
第11章	定性的なEER情報への対応
第12章	将来指向EER情報への対応

(出典) 筆者作成。

することを意図している (para. 1)。

第5表は『指針』の構成を示している。『指針』は、ISAE 3000を適用した保証業務における実務指針を意図していることから、ISAE 3000との対応関係が確認できる。ただし、本稿における考察対象であるアサーションの利用(第7章)は、ISAE 3000に対応する規定のない指針である。

2 アサーションの利用

第7章「アサーションの利用」では、業務実施者が主題情報に生じうるさまざまな種類の虚偽表示の可能性を検討するための手段としてアサーションをどのように用いるかに関する指針と、主題情報が規準に準拠して作成され

- 8) EERとは、事業体の活動がもたらす財務上および非財務上の影響に関する情報を提供する異なる種類の報告を集約したものである。このような情報(以下、EER情報という。)は、事業体の活動が事業体自身の資源や関係、経済、環境、社会のより広い福祉、あるいはその両方に及ぼす影響、または公共部門や非営利団体のサービスパフォーマンスに及ぼす影響に関するものである(para. 5)。したがって、EER情報は、一般的に、財政状態計算書や損益計算書、関連する開示に含まれる財務情報を超えたものとなる(para. 6)。

ているかどうか、あるいは虚偽表示されているかどうかに関する証拠を得るための保証手続を業務実施者が設計する際に役立つであろう指針が示されている (para. 256)。

もし業務実施者がアサーションを使用しないならば、業務実施者は、まず、関連する規準を基礎にある主題の各側面に不適切に適用した結果生じる主題情報の虚偽表示の性質を考慮することにより、発生しうる虚偽表示の種類を検討し、次に、そのようなすべての潜在的な虚偽表示の類似点と相違点を検討することになる。このアプローチにより、業務実施者は、すべての潜在的な虚偽表示を識別し、分類することができる (para. 257)。

『指針』における「アサーション」という用語は、業務実施者が、生じうるさまざまな種類の潜在的な虚偽表示を検討し、それに応じて保証業務手続を設計するために用いるという意味で、特定の IAASB 基準におけるアサーションの定義と同じである。アサーションは、作成者から入手する「書面による確認」とは異なる概念である。また、「アサーション」という用語は、作成者が EER 報告書に記載することで何かを「主張する」という意味では用いられない (para. 259)。

ISAE 3000 では、業務実施者はアサーションを使用することを要求されていないが、業務実施者は、保証業務手続を設計する際に、合理的保証業務と限定的保証業務の両方において、発生する可能性のあるさまざまな種類の潜在的な虚偽表示を考慮するためにアサーションを用いることが有用であると考えるかもしれない (para. 261)。第 6 表は、国際監査基準 (International Standard on Auditing: 以下、ISA という。) 315「企業および企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」(IAASB, 2012a) および ISAE 3410「温室効果ガスに関する言明の保証業務」(IAASB, 2012b) に含まれるアサーションの分類を示したものである (para. 262)。

第 6 表に示されたアサーションの分類は、業務実施者が、基礎にある主題またはその側面に関する主題情報に生じうる虚偽表示の種類を検討するために用いることができる。適合する規準は、そのような側面を細分化したレベ

第 6 表 IAASB 基準におけるアサーションの分類

ISA 315 (期間)	ISAE 3410	ISA 315 (時点)
発生	発生	実在
——	責任	権利および義務
期間帰属	期間帰属	——
完全性	完全性	完全性
正確性	正確性	正確性、評価および配分
分類	分類	分類
表示および開示	表示および開示 (首尾一貫性を含む)	表示および開示

(出典) IAASB (2020, para. 262) に基づき、筆者作成。

ルで測定または評価されることを要求することがある。もしそうであれば、アサーションの分類は、細分化したレベルで測定または評価された主題情報に生じる虚偽表示の潜在的な種類を識別するために用いることができる (para. 263)。

主題情報においてアサーションが真実でない場合には情報が虚偽表示されていることになるので、アサーションにより、業務実施者は生じる潜在的な虚偽表示の異なる種類を考慮することができる。生じるさまざまな種類の虚偽表示の例としては、以下のようなものがある (para. 268)。

- (a) 情報の脱漏
- (b) 情報における虚偽の主張
- (c) 情報の誤解を招く表示または不明確な表示
- (d) 業績の良い面に焦点を合わせ、悪い面を省略するような情報の偏り

業務実施者が関連するアサーションを分類する方法は他にもあるかもしれないが、発生する可能性のある虚偽表示の種類を考慮する限り、それは業務実施者の選択の問題である (para. 270)。

3 監査意見形成における経営者の主張の意義

アサーションとその利用に関する上記の説明は、財務諸表監査における経営者の主張に準じるものであるので、監査意見形成プロセスにおける経営者の主張の意義を確認する。

監査人は、財務諸表全体の適正表示について、証拠によって裏づけられた専門家としての意見を表明しなければならない。財務諸表は、貸借対照表における残高、損益計算書における期間計上額、注記項目など多くの要素から構成されている。また、これら諸要素の背後にはそれぞれに取引や会計事象がある。そのため、財務諸表の全体としての適正表示を直接に立証することのできる監査の方法や証拠は存在しないと考えられる。そこで、監査理論では、財務諸表の構成要素の適正表示を個別に立証し、その結果を積み上げることによって財務諸表全体の適正表示を立証するという論理を採用している。

この論理によれば、監査人は、財務諸表全体の適正表示命題を細分化しなければならない。また、この細分化された命題は、監査人が確かめるべき意味内容を特定でき、それをどのような方法で、どのような証拠を手に入れて立証すればよいかを決定できるものでなければならない。この適正表示命題の細分化に関連する概念として、経営者の主張が用いられる。監査理論では、経営者は、財務諸表の構成要素の認識、測定、表示および開示を通じて、株主や債権者などの利害関係者に対して明示的あるいは黙示的に特定の主張を行っていると考え、財務諸表を経営者の主張の集合として捉えている。

第7表は、ISA 315「企業および企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」(IAASB, 2012)に示されている経営者の主張の分類の例示である。

例えば、貸借対照表における「製品10億円」という記載は、「記録された10億円の製品は貸借対照表日に実際に存在し、すべて販売可能である(実在性)」や、「存在するすべての製品は10億円という製品勘定に記録している(網羅性)」という主張として捉えられる。これらの例示から明らかなように、経営者の主張という概念の背後には、基本的に、会計基準準拠性の定義があ

第7表 経営者の主張の分類

監査対象期間の取引や会計事象および関連する開示に係る主張	
発生	記録された取引や会計事象が発生し企業に関係していること
網羅性	記録すべき取引や会計事象がすべて記録されていること
正確性	記録された取引や会計事象に関して金額や他のデータが適切に記録されていること
期間帰属	取引や会計事象が正しい会計期間に記録されていること
分類の妥当性	取引や会計事象が適切な勘定科目に記録されていること
期末の勘定残高および関連する開示に係る主張	
実在性	資産、負債および純資産が実際に存在すること
権利と義務	企業は資産の権利を所有または支配しており、負債は企業の義務であること
網羅性	記録すべき資産、負債および純資産がすべて記録されていること
評価と期間配分	資産、負債および純資産が財務諸表に適切な金額で計上され、評価または期間配分に係る修正が適切に記録されていること

(出典) IAASB (2012a, para. 129) に基づき、筆者作成。

る。経営者は会計基準に準拠して財務諸表を作成することが予定されており、会計基準に準拠すれば、貸借対照表日に実際には存在しないものを製品（資産）として計上すること、販売以外の目的で保有している資産を製品として計上すること、実際に存在している製品を貸借対照表に計上しないことは認められない。監査人は会計基準準拠性を前提として経営者の主張を捉え、その適否を確かめるために監査を実施する。

このような監査理論における経営者の主張の意義に照らせば、非財務情報の保証業務におけるアサーションには、財務諸表監査における会計基準に相当する「適合する基準」をどのように適用するかという問題が存在すること

がわかる。あるいは、非財務情報については、会計基準のように基礎にある主題と主題情報を明確に関連付けることのできる「適合する基準」は存在しないのかもしれない。非財務情報の保証業務が広く一般的に実施されないのは「基礎にある主題」と「適合する規準」の制約が大きいためではないかという先述の見解は、ここに関係するものである。

IV 結び

監査人が監査手続を計画・実施し、重要な虚偽の表示の有無を立証する際に用いる経営者の主張は、監査意見形成の論理において、監査人が立証すべき命題という重要な役割を果たしている。

本稿で確認したように、IAASBの保証業務の枠組みおよび保証業務基準は、監査リスク・アプローチに準じた業務リスク・アプローチを採用している。しかし、業務リスクを許容可能な水準に低減させることに焦点を合わせて保証業務手続を計画・実施するとしても、保証業務手続を実施して証拠を収集・評価する命題の設定（アサーションの利用）は、財務諸表監査とは大きく異なる。

『国際的枠組み』も指摘しているとおり、基礎にある主題にはさまざまなものがあり、それに適合する規準を用いて作成される主題情報もさまざまである。規準が異なれば、そこから導き出されるアサーションが異なるのは当然であるが、非財務情報、特に記述情報を念頭に置けば、同じ規準であってもそこから一意にアサーションを導き出すことは難しいのではないかと考える。非財務情報の保証業務を広く一般に展開するためには、立証すべき命題を一意に導き出せるような保証業務に適した規準、すなわち主題に適合するとともに保証業務の実施にも適合する規準が必要である。

（筆者は関西学院大学商学部教授）

参考文献

- Brydon, Donald, Sir (2019), *Assess, Assure and Inform, Improving Audit Quality and Effectiveness, Independent review into the quality and effectiveness of audit*, Crown.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2012a), *International Standard on Auditing 315 (Revised), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and Its Environment*, IFAC.
- (2012b), *International Standard on Assurance Engagements 3410, Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements*, IFAC.
- (2013a), *International Standard on Assurance Engagements 3000 (Revised), Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information*, IFAC.
- (2013b), *International Framework for Assurance Engagements*, IFAC.
- (2020), *Public Consultation on Proposed Guidance, Proposed Non-Authoritative Guidance Extended External Reporting (EER) Assurance*, IFAC.
- 梶浦昭友 (1996)、『企業社会分析会計』（増補第2版）中央経済社。
- 内藤文雄編著 (2014)、『監査・保証業務の総合研究』中央経済社。
- 日本公認会計士協会 (2020)、企業情報開示・ガバナンス検討特別委員会『企業情報開示に関する有用性と信頼性の向上に向けた論点の検討～開示とガバナンスの連動による持続的価値創造サイクルの実現に向けて～（中間報告）』日本公認会計士協会。
- 山浦久司編著 (2000)『会計士情報保証論—保証業務のフレームワークと会計士の役割』中央経済社。
- 山崎秀彦編著 (2010)『財務諸表外情報の開示と保証—ナラティブ・リポーティングの保証—』同文館出版。