

財務諸表監査における気候関連リスクの検討

本文書は、International Standards on Auditing™ (ISA™ : 国際監査基準) に従った財務諸表監査の実施に当たり、気候関連リスクの検討における重点領域を明らかにすることを目的として、国際監査・保証基準審議会 (IAASB) のスタッフにより作成されたものである。本文書は ISA を改正するものでなければ、それより優先するものでもない。ISA のみが規範性を有する。また、本文書は、ISA の代替とはならない。

本文書の目的

本監査実務に関するスタッフ文書は、財務諸表の監査時に、現在の ISA にすでに記載されている内容及びそれらが監査人の気候関連リスクの検討にどう関係するのかについて、監査人の理解に資することを目的としている。

注視される気候変動

気候変動は、その影響が目に見えて顕在化するにつれ、投資家やその他の利害関係者にとってますます重要なテーマとなっている。というのも気候変動はあらゆる業種や規模の企業に影響を与える可能性があるからである。気候変動に関連する世界的及び地域的な政策的対応が進展するにつれて、また、経済的意思決定に必要な気候関連情報を求める投資家が増えている状況下で、現在、気候変動はさまざまな業界の事業に影響を与えている。例えば、気候関連の事象又は状況が、企業のビジネスモデル、事業運営やプロセス、資金調達や投資・顧客誘致能力などの面で、企業に影響を与える可能性がある。

ISA では「気候変動 (climate change)」という文言は使用していないが、ISA は監査人に対し、不正か誤謬かを問わず、財務諸表の重要な虚偽表示リスクを特定及び評価し、それらのリスクに対応する監査手続を立案及び実施し、監査人の意見の根拠を提供するうえで十分かつ適切な監査証拠を入手することを要求している。企業の実情及び状況によっては、気候関連の事象又は状況が、企業の財務諸表における特定の金額や開示の虚偽表示を助長する可能性もある。本監査実務に関するスタッフ文書では、参照しやすいように「気候関連リスク」という用語を使用する。

気候変動は投資家の関心と優先度が高まっている領域であり、企業の財務諸表における気候関連リスクを投資家がどのように読み取るかに影響を与える可能性がある。



企業及びその監査人のための補足資料

2019年4月、オーストラリア会計基準審議会とで同国政府の監査・保証基準審議会は、共同報告書「[気候関連及びその他の新たなリスクに関する開示: AASB/IASB 実務記述書第2号による財務諸表における重要性の評価](#)」を発行した。この報告書の焦点は、企業が事業活動を行っている業界や投資家の期待といった定性的な外部要因によって、どのような場合に気候関連リスクに「重要性がある」とみなされ、その数値的影響にかかわらず財務諸表での開示が必要となるかを説明することであった。続いて、国際会計基準審議会（IASB）が「[IFRS 基準と気候関連の開示](#)」を発行した。これは国際財務報告基準（IFRS）が気候リスクなどの新たなリスクにどのように対処しているかを概説したものである。さらに、気候関連情報への需要の高まりに対応するため、さまざまな国又は地域で気候関連の情報開示の枠組みが登場してきている。

これらの（及びその他の）補足資料や枠組みの公開により、監査人が財務諸表を監査する際に、気候関連リスクの影響に関して検討及び理解することが期待される点について、追加の指針が必要であることが明らかになった。

「監査実務に関するスタッフ文書」の範囲

本「監査実務に関するスタッフ文書」は、気候関連リスクが、ISA に従って実施される財務諸表の監査、すなわち、財務諸表が全ての重要な点において適用される財務報告の枠組みに従って作成されたかどうかについての監査人の意見表明に与える影響に焦点を当てている。

気候関連情報の大半は現在、財務諸表の補完を目的としたマネジメント・コメントリーや、



企業のサステナビリティ情報、又は社会的責任に関する報告書の一部として、企業の財務諸表以外で開示されている。財務諸表監査の観点から、監査人は、ISA 720（改訂）¹に従ってこのような情報に関する責任を負うことがある。これは本文書で強調している点である。ただし、ISAE 3000（改訂）²に従って実施されるかもしれない、企業の財務諸表又は過去財務情報以外の情報に対する個別の保証業務については本文書では取り

扱っていない。

気候変動の影響を受ける可能性のある企業

全てではないにしても、ほとんどの企業が、直接又は間接的に気候変動の影響を受ける可能性がある。気候変動による影響を直接受けやすい産業としては、金融サービス業（銀行や保険グループを含む）、エネルギー、運輸、建設、一次生産者、農林業などが挙げられる。

¹ ISA 720（改訂）「その他の記載内容に関連する監査人の責任」

² 国際保証業務基準（ISAE）3000（改訂）「過去財務情報の監査又はレビュー以外の保証業務」

気候変動はサプライチェーンや顧客、資金調達、保険、法令等に影響を与える可能性があるため、その他の企業も間接的に影響を受ける可能性がある。例えば、気温上昇や干ばつがコーヒーの生産に影響を与え、これによりコーヒーの栽培が難しくなり、価格が上昇し、コーヒーを売買する企業全てが影響を受ける可能性がある。

したがって、全ての企業は、自社の事業が長期的に見てどのようなタイプの気候関連リスクにさらされているかを検討する必要がある。

経営者の責任は何か

経営者は、適用される財務報告の枠組みに従って、企業の財務諸表を作成する責任を負う。

財務報告の枠組みには、財務諸表の項目（資産、負債、収益、費用、キャッシュ・フローなど）の認識と測定に対する要件、また、それらに関連した開示に対する要件がある。経営者は、企業の財務諸表の作成において重要性の判断をしなければならない。



財務報告の枠組みでは、財務諸表の作成と表示、そして利用者の意思決定という観点から、重要性の概念について検討されることが多い。例えば、気候変動などの情報が、利用者の意思決定に影響を与えうる場合、当該情報は「重要性がある」とみなされ、数字上の影響にかかわらず、財務諸表で開示する必要が生じる。

現時点では、気候関連リスクを報告するための強制的な国際的枠組みは存在しない。しかし、広く財務諸表において、あるいはその他の情報に関連付けた形で行われる気候関連の財務報告を支持する声が高まっている。また、投資家の経済的意思決定における気候関連リスクの重要性を踏まえれば、³企業は、単なる企業の社会的責任又はサステナビリティ報告としてではなく、財務報告においてこのようなリスクを検討する必要があるだろう。

IFRS 基準の財務報告における気候変動リスクの影響について、詳しくはIASB 発行の「IFRS 基準と気候関連の開示」を参照されたい。

³ 気候関連リスクの重要性が増していることを示す例としては以下が挙げられる。

- [気候関連財務情報開示](#) (TCFD) に関する金融安定理事会 (FSB) タスクフォースの提言は 1,000 社を超える企業から支持されているが、これらの企業の時価総額は合計 12 兆米ドル超、運用資産は 138 兆 8,000 億米ドルに相当する。
- [Climate Action 100+](#) への参加声明には 500 を超える投資家が署名したが、その運用資産は合計で 47 兆米ドルを上回る。この声明は特に、TCFD の提言に沿った企業の情報開示の強化を求めている。
- 2018 年、世界の数百の投資家を代表し、数兆米ドルもの資産を運用する [七つの投資家団体](#) が気候関連財務報告の改善を呼びかけた。
- 2020 年、BP が財務諸表に気候関連リスクを開示し、その監査人がこれを監査報告書における監査上の主要な検討事項(KAM)としたことを受けて、[CalPERS](#)、[Schroders](#) 及び [DWS](#) (運用資産 1.9 兆米ドル超) は、企業には財務諸表、監査人には監査報告書において気候関連リスクを開示することを要請した。
- 2020 年、運用資産の合計が 100 兆米ドル超となる [投資家グループ](#) が、気候変動が企業に及ぼす財務的影響に関する情報の開示を要請している。

監査人の責任は何か

監査人の目的は、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示がないかどうかについて合理的保証を得ることにより、財務諸表が、全ての重要な点において、適用される財務報告の枠組みに準拠して作成されているかどうかに関して、監査人が意見を表明できるようにすることである⁴。もし、気候変動が企業に影響を与える場合、監査人は、適用される財務報告の枠組み⁴に従って、財務諸表にその影響が適切に反映されているかどうかを検討する必要がある（すなわち、企業の状況次第では、重要な虚偽表示のリスクの観点から、影響を受ける可能性のある金額及び開示に関して検討する必要がある）。また監査人は、気候関連リスクが、職業的専門家としての基準及び適用される法令等で定められた責任とどのように関連するかを理解する必要がある。次の章では、気候関連リスクともっとも関連性が高いと思われるISAの基準に関して、監査人が当該リスクについて検討すべき事項を述べる。

気候関連リスクともっとも関連性の強いISA基準はどれか

下表は、リスク評価及び評価されたリスクへの対応、監査証拠、ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション、そして監査人の報告に関連して検討が必要となる重要な分野の一部についてまとめたものである。



リスク評価と評価されたリスクへの対応

ISA 基準	財務諸表監査への影響
ISA 315（2019年改訂）「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」	<p>ISA 315（2019年改訂）⁵を適用するに当たり、監査人は、企業及びその環境の理解に際し、以下の点において気候関連リスクの影響を考慮することがある。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 企業のビジネスモデル：気候関連リスクが、サプライチェーンを含む企業のビジネスモデルに影響を与えているか、又は将来与えるか。企業の組織構造として子会社、部門、支店（すなわち、グループ）が含まれる場合、監査人の気候変動リスクの理解は、このグループの構成単位まで及ぶ。さらに、監査人は、経営者及びガバナンスに責任を有する者の、気候関連リスクの影響に関する認識を理解する。⁶ ● 業界要因：業界要因には、競争環境、仕入業者と顧客の関係、技術開発などの業界の事情が含まれる。気候変動の影響は企業によって異なるとはいえ、気候変動に関しては業界要因も重要な検討事項である。例えば、気候変動に対処するための新たな技術開発は、業界、ひいては監査対象企業にも重大な影響を与える可能性がある。

⁴ ISA 200「独立監査人の総括的な目的及び国際監査基準に従った監査の実施」第11項

⁵ ISA 315（2019年改訂）第19項。ISA 315（2019年改訂）は、2021年12月15日以降に開始する期間を対象にした財務諸表の監査に適用される。同日以前は、ISA 315（改訂）「企業及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」が適用される。本文書はISA 315（2019年改訂）を参照している。

⁶ 英国財務報告評議会（FRC）の「財務報告ラボ」は、「[気候関連の企業報告：次はどこへ？](#)」という文獻で、投資家は、取締役会が気候関連問題をどのように考え、評価しているかに興味を示していると述べている。

- **規制要因**：規制環境には特に、法的環境、政治的環境並びにそれらの変化が含まれる。政府が気候関連の法令等を改正すれば、環境に対する要求事項が増加し、これにより租税や企業のビジネスモデルが影響を受ける可能性がある。例えば、多数の政府がパリ協定の目標達成を確約しており、[ニュージーランド政府](#)は、銀行、資産運用会社、保険会社に対し、気候関連リスクの開示を義務付けると発表した。
- **その他の外部要因**：これには、一般的な経済情勢、金利、融資の受けやすさ、コモディティ価格、インフレ、通貨切り上げなどが含まれる。例えば、融資を求める企業は、気候関連リスクに基づいて行われる銀行の融資判断の影響を受ける可能性がある。これは、気候関連リスクへのエクスポージャーが、融資及び投資の予想信用損失にどのような影響を与えるかを銀行が検討する可能性があるからである。銀行の融資ポートフォリオが、例えば、化石燃料集約型のプロジェクトに対して大きなエクスポージャーを有している場合、銀行は融資判断において、規制リスクの増大や消費者の嗜好の変化を考慮に入れるかもしれない。

企業の内部統制システムに関しては、監査人は、内部システムの構成要素の中でも特に、財務諸表の作成に関連する企業のリスク評価プロセスを理解する必要がある。⁷財務報告の目的に関連する気候関連ビジネスリスクを識別し、そのようなリスクの重要性（発生可能性を含む。）を評価し当該リスクに対処する企業のプロセスを理解する上で、気候変動は、一つの要因として考慮されるだろう。

監査人は、リスク評価手続きに基づき、取引種類、勘定残高、及び開示について、財務諸表レベル及びアサーションレベルで**重要な虚偽表示のリスクを識別し評価することが求められる**。⁸気候関連リスクにより、取引種類、勘定残高、又は開示に関する正確性、評価と期間配分、権利と義務、表示など一つ又は複数の関連するアサーションについて、重要な虚偽表示のリスクが高まる可能性がある。

⁷ ISA 315（2019年改訂）第22項及び第23項

⁸ ISA 315（2019年改訂）第28項から第37項

ISA 320「監査の計画及び実施における重要性」

気候関連リスクは、ISA 320に準拠した、重要性及び手続実施上の重要性に対する監査人の判断に影響する可能性がある。例えば、当該基準は以下を認識する。

- 監査人による重要性の判断は、職業的専門家としての判断の問題で、財務諸表利用者の財務情報に対するニーズについて監査人がどのように認識しているかに影響される。⁹ 経済的意思決定の判断材料として気候関連リスクを具体的に特定している投資家がいることからすると、気候関連リスクの影響を受ける企業の監査人は、重要性を判断する際に、それらの投資家の存在を考慮する必要があるだろう。
- 適用される財務報告の枠組みにおいて、財務諸表の作成と表示に関連して重要性の概念が議論されているなら、監査人は、監査の重要性を判断する際にこれらの枠組みを参照することになる。¹⁰ この点については、IASB が公表した「IFRS 基準書と気候関連の開示」及び IFRS 実務記述書第 2 号「重要性の判断の行使」は、監査人による重要性の判断に関連する追加的なガイダンスを提供するだろう。
- 定性的開示に関する虚偽表示が重要であるかどうかを検討する場合、監査人が考慮する要因の一つとして、定性的な開示事項が、企業の性質上、財務諸表の利用者にとって重要であるか否か、が挙げられる。¹¹ 気候関連リスクの開示は、そのようなリスクによる影響を受ける企業の財務諸表利用者にとって重要な場合がある。これに関連して、監査人は、例えば、経営者が減損評価において気候関連リスクを評価したかどうか、評価した場合はどのように評価したか、また、気候関連リスクが、財務諸表の項目の認識や測定に関してなされたその他の判断にどのように影響したかを検討する必要があるかもしれない。

ISA 330「評価したリスクに対応する監査人の手続」

ISA 320 は、監査人に、アサーションレベルで評価した重要な虚偽表示リスクに応じて、又はこれに対応した追加的な監査手続の内容、実施時期、及び範囲を立案し、実施することを要求している。¹² さらに、当該基準は、監査人に対し、十分かつ適切な監査証拠が得られたかどうかを結論付けるよう要求している（後述の ISA 700（改訂）¹³に関連するガイダンスも参照）。¹⁴

気候関連リスクの影響が、アサーションレベルでの重要な虚偽表示リスク評価の根拠の一部をなす場合、監査人の追加の監査手続は、これらのリスクに対応するものでなければならない。監査人

⁹ ISA 320 第 4 項、第 10 項及び第 11 項

¹⁰ ISA 320 第 2 項及び第 3 項

¹¹ ISA 320 A2 項

¹² ISA 330 第 6 項

¹³ ISA 700（改訂）「財務諸表に対する意見の形成及び報告」

¹⁴ ISA 330 第 25 項から第 27 項

は、評価したリスクの程度が高いほど、より確かな心証が得られる監査証拠を入手しなければならない。¹⁵

**ISA 250（改訂）
「財務諸表監査における法令の検討」**

監査人は、財務諸表の重要な金額及び開示の決定に直接的な影響を持つ法令等（税金や年金に関する法令など）に加え、財務諸表の金額や開示の決定に直接影響を及ぼさないが、事業運営若しくは事業継続のために、あるいは重大な罰則を科されないために遵守することが必要なその他の法令に関連する責任も有する。¹⁶

監査人は、財務諸表に重大な影響を及ぼすことがあるその他の法令への違反行為を識別するための監査手続きを実施することが求められる。¹⁷ 気候関連リスクの場合、その他の法令等には、環境規制が含まれることがある。このような規制に対する違反行為によって、企業に罰金、罰則、潜在的な訴訟による偶発負債が生じ、それらが財務諸表に重要な影響を及ぼすことがある。

ISA 450「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」

ISA 450では、監査人は、監査中に識別した虚偽表示を集計することが求められる。また、未修正の虚偽表示について、監査人は、このような虚偽表示が個別に又は合算して重要であるかどうかを判断しなければならない。¹⁸ この判断において、監査人は、一部の虚偽表示に関連する状況により、当該虚偽表示が財務諸表全体としての重要性よりも低い場合であっても、個別に又は監査中に集計された他の虚偽表示と合わせて重要であると評価する可能性があることを考慮する。¹⁹ 以下のような状況の虚偽表示は、評価に影響を与える可能性がある。

- 適用される財務報告の枠組みにより具体的に要求されていないが、監査人の判断において、企業の財政状態、財務業績、又はキャッシュ・フローを利用者が理解するために重要な情報の脱漏。例えば、気候関連リスクが資産又は負債の帳簿価額に影響を与える場合に、見積りの不確実性の要因の開示に当該リスクを含めない、など。投資家が、意思決定における気候関連リスクの重要性について述べている場合には、気候関連情報はこれに該当する可能性がある。又は、
- 企業の年次報告書に記載される「その他の記載内容」への影響。これが財務諸表利用者の経済的意思決定に影響を与えることが合理的に予想される場合（後述のISA 720（改訂）のガイダンスも参照）。現在、気候関連情報の大半が財務諸表以外で開示されていることを考えると、気候関連情報はこれに該当する可能性がある。

¹⁵ ISA 320 第 7 項

¹⁶ ISA 250（改訂）第 6 項

¹⁷ ISA 250（改訂）第 15 項

¹⁸ ISA 450 第 5 項及び第 11 項

¹⁹ ISA 第 450 号 A21 項



監査証拠

ISA 基準

財務諸表監査への影響

ISA 540（改訂） 「会計上の見積りの 監査」

企業の事実及び状況によって、気候関連リスクが企業の会計上の見積りに影響を与える可能性がある。影響を受けやすい会計上の見積りには次のようなものがある。

- 有形固定資産、無形資産及びのれんの減損
- 金融資産（投資及び債権）の公正価値
- 金融負債の公正価値
- 一部の引当金及び偶発負債
- 鉱物資源及び埋蔵量

気候関連リスクに関して、監査人が会計上の見積りを監査する際に考慮する事項には、以下のようなものがある。

リスク評価の手続とこれに関連する活動²⁰

- 規制要因。例えば、政府が気候に関連する法令等を変更する場合、これが企業のキャッシュ・フロー、及び企業の資産の回収可能価額に影響を与える可能性がある。
- 経営者が従来の測定方法、仮定、及びデータを継続して使用することについて評価したかどうか。評価していない場合には、使用した測定手法、仮定及びデータが引き続き適切であるかどうか。例えば、保険会社は気象パターンの変化の影響を考慮して今後の請求モデルを更新する必要があるかもしれない。不動産鑑定士は気候関連リスクに従って評価モデルを更新する必要があるかもしれない。

重要な虚偽表示のリスクの識別と評価²¹

- 会計上の見積りの不確実性の程度は、気候変動による影響を受ける可能性がある。例えば、気候変動は、
 - 過去の取引を将来実現できるかどうかや、将来の事象又は状況の発生及び影響に関して、正確で信頼性の高い予測を困難にする可能性がある（例：収穫高に影響を与える極度の干ばつの頻度など）。
 - 特定の業界の事業環境に劇的な影響を与える可能性がある。政府が、化石燃料エネルギーの使用をやめさせる又は制限する、企業に二酸化炭素排出量の削減を義務付ける、又は持続可能なエネルギー源の使用を奨励する可能性がある。

²⁰ ISA 540（改訂）第13項

²¹ ISA 540（改訂）第16項

- 以下の理由により、会計上の見積りの複雑性の程度は、気候変動による影響を受ける可能性がある。
 - 変動する気候の影響を把握するために、新しいモデルの開発が必要になる可能性がある。これには、経営者による専門的スキル又は知識の利用が必要になることがある。
 - 会計上の見積りの基礎としているデータを導き出すには従来の会計システム以外からデータを取り込む必要があることから、さらに複雑になる可能性がある。例えば、あるポートフォリオに投資している年金基金は、投資先が開示した情報に依存している可能性があり、その場合、もしそれらの投資先が気候関連の開示を適切に行わなければ、会計上の見積りの基礎となるその他のデータを導き出すことはさらに複雑になるだろう。
- 会計上の見積りの主観性の程度は、気候変動による影響を受ける可能性がある。これが特に当てはまるのは、次のような場合である。
 - 予測期間が長い仮定
 - 現在、観察可能ではないデータに基づく仮定
 - 信頼性の高い将来予測をすることが難しい残高

IASB 発行の「IFRS 基準と気候関連の開示」には、気候変動による影響を受ける可能性のある会計上の見積りの例が掲載されている。

評価された重要な虚偽表示リスクへの対応²²

- 監査人の追加的な監査手続に、経営者による会計上の見積りの作成方法の検証、又は監査人による見積額又は見積りの許容範囲の設定が含まれる場合、このような手続は特に次の点に対処する必要がある。
 - 適用される財務報告の枠組みに照らしてデータが適切であるかどうか、及びその状況において、データに適合性と信頼性があるかどうか。例えば、気候関連データは、会計データと同じ内部統制プロセスの対象ではない可能性があるため、監査人は、このようなデータの適合性と信頼性を検討する必要がある。²³
 - 重要な仮定が、その状況及び適用される財務報告の枠組みにおいて適切であるかどうか。以下に、気候関連リスクが仮定に与える影響の例を示す。
 - 資産の予測耐用年数が変わる可能性があり、それに伴い、毎年計上される減価償却額又は償却額も変わる可能性がある。

²² ISA 540 (改訂) 第 22 項から第 29 項

²³ ISA 540 A107 項

- 回収可能価額の計算に使用される将来キャッシュ・インフロー又はアウトフローの見積りが変わる可能性がある。
- 評価報告書が、気候変動の影響を考慮する必要があるかもしれない。

開示 (ISA 330 及び ISA 540 (改訂) を含む複数の ISA)

監査人の追加的な監査手続は、アサーションレベルでの重要な虚偽表示リスクの評価に対応する必要がある、これらのリスク評価の根拠を考慮しなければならない。²⁴ これには、気候関連リスクが資産・負債の表示や関連する開示に与える影響が含まれることがある。会計上の見積りについては、財務諸表での見積りの不確実性に関する開示を含め、会計上の見積りに関連する開示について十分かつ適切な監査証拠を入手するために、監査人は追加的な監査手続を立案及び実施する必要がある。²⁵

何よりも、変数の推定が困難な場合、関連する金額の変動性及び見積りの不確実性の内容及び程度に関する開示は、財務諸表の利用者がこれらの数値を理解する上で有用である。現在、気候関連情報の大半が財務諸表外で開示されているが、気候関連リスクが企業の財務諸表に与える影響や投資家の関心が高まっていることから、財務諸表で開示される気候関連情報が今後増えていくことが予想される。

IASB 発行の「IFRS 基準と気候関連の開示」は、特に気候関連の開示に関連する要求事項を明らかにしている。例えば、

- IAS 1²⁶は、財務諸表の他の箇所で表示されていないが財務諸表の理解のために適切な情報を注記することを要求している。情報は、それが投資家の意思決定に影響を与えると合理的に予想し得る場合には適切 (relevant) である。例えば、IAS 第 36 号²⁷はそのような開示を要求事項としていないが、企業は減損の計算において気候関連のリスクを考慮したかどうか、また、どのように考慮したかを説明する必要があるかもしれない。
- IFRS 第 7 号²⁸は、金融商品から生じる市場リスクに対する企業のエクスポージャー、このようなリスクを管理する目的、及びこれらの前期からの変更点の開示を要求する。気候関連リスクに関しては、投資ファンドや保険会社が気候関連リスクの影響を受ける可能性のある業種に投資している場合、これらの投資に関連して価格リスクにさらされる可能性があるため、当該リスクの影響を受ける可能性がある。業種又はセクター別投資分析などの定量的情報は、気候関連リスクにさらされているセクターを特定し、それらのセクターへのエク

²⁴ ISA 330 第 6 及び第 7 項

²⁵ ISA 540 (改訂) 第 26 項(b)、第 29 項(b)、及び第 31 項

²⁶ IAS 1 「財務諸表の表示」

²⁷ IAS 36 「資産の減損」

²⁸ IFRS 第 7 号 「金融商品：開示」

	<p>スポンジャーに対する企業の管理方針の理解に有用となりうる。</p> <ul style="list-style-type: none"> IFRS 第 13 号²⁹は、資産が公正価値で測定される場合に使用された主な仮定の開示を企業に求めている。資産の公正価値が気候関連リスク（及びこのようなリスクに関連した法令等の影響及びそれらの変更の可能性）による影響を受ける場合は、気候関連リスクをどのように価値の算出に織り込むかを開示する必要があるかもしれない。
<p>ISA 620 「専門家の業務の利用」</p>	<p>気候関連リスクの影響を受ける企業の監査人は、重要な虚偽表示のリスクを適切に識別、評価するため、又は評価されたリスクに対応するために、監査チームが専門的な技能や知識を必要とすると判断することがある。十分かつ適切な監査証拠を得るために、会計又は監査以外の分野の専門知識が必要である場合、監査人は、監査人の利用する専門家の業務を使用するか否かを判断しなければならない。³⁰ 例えば、採掘産業の企業の監査人は、規制の変更やプロジェクト期間の短縮によるプラントの廃止や環境破壊の修復のために計上される引当金の算定に、監査人の専門家の業務を利用する場合がある。</p>
<p>ISA 570（改訂） 「継続企業」</p>	<p>ISA 570（改訂）は、継続企業に関連する財務諸表の監査、及び監査報告書への影響における監査人の責任を取り扱っている。また、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特定された場合のガイダンスについても述べている。³¹</p> <p>気候関連リスクにより、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発生する可能性がある。例えば、</p> <ul style="list-style-type: none"> 異常気象の影響は以前よりも大きくなる可能性があり、経営者が用いる継続企業の前提の適切性に影響する可能性がある。 一部の企業は重大な訴訟申し立てのリスクに直面しており、予測し得る将来にわたって事業を継続する企業の能力に影響する可能性がある。

²⁹ IFRS 第 13 号「公正価値測定」

³⁰ ISA 620 第 7 項

³¹ ISA 570（改訂）第 1 項



ガバナンスに責任を有する者及び監査報告責任者とのコミュニケーション

ISA 基準

財務諸表監査への影響

ISA 260（改訂） 「ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション」

監査人は、特に企業の会計方針、会計上の見積り、及び財務諸表の開示を含む会計実務の重要な定性的側面に対する監査人の見解について、ガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションをとる必要がある。³²気候変動の影響を受ける企業については、気候関連のリスクがこれらの側面に及ぼす影響も含まれる。

情報提供のコストと企業の財務諸表利用者にもたらされるであろう便益のバランスを考慮しながら、そういったコミュニケーションには企業の特定の状況に対する会計方針の適切性が含まれることもある。³³また、同様の状況下で類似した企業が使用している会計方針に関する情報に注意を喚起することも適切であろう。

ISA 700（改訂） 「財務諸表に対する意見の形成及び報告」

IAS 700（改訂）は、財務諸表が、全ての重要な点において適用される財務報告の枠組みに従って作成されているか否かについて意見を形成することを監査人に要求している。³⁴これには、該当する場合、財務諸表で開示される気候関連リスク、及び財務諸表に反映されるその財務上の影響も含まれる。

意見の形成に当たり、監査人は、財務諸表全体として、不正か誤謬かを問わず重要な虚偽表示が含まれていないかどうか結論を下す必要がある。その際、ISA 450 に従って、特に未修正の虚偽表示が個別に又は集計して重要であるかどうかを考慮して結論づけることが求められる。³⁵（未修正の場合に）重要な虚偽表示を生じさせる気候関連リスクは、以下に関係する可能性がある。

- 開示の適切性と妥当性：例えば、財務諸表の利用者の意思決定に影響を与える可能性が高いにもかかわらず、企業が気候関連リスクの影響を財務諸表で適切に開示していない可能性がある。
- 企業の会計方針の適用：例えば、関連する減損計算において気候関連リスクの影響が適切に考慮されていないため、資産の認識及び測定が不適切である。

監査人は、入手した監査証拠に基づき財務諸表に全体として重要な虚偽表示があると結論付けた場合、ISA 705（改訂）に従って、監査報告書の除外事項付意見を表明することが求められる。³⁶

³² ISA 260（改訂）第 16 項(a)、A19 から A20 項及び付録 2

³³ ISA 260（改訂）付録 2

³⁴ ISA 700（改訂）第 10 項

³⁵ ISA 700（改訂）第 11 項

³⁶ ISA 700（改訂）「監査報告書における除外事項付意見」第6項(a)

ISA 701「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」 ISA 701 が適用される場合³⁷、監査人は、監査上の主要な検討事項（すなわち、当期の財務諸表の監査において、監査人が職業的専門家として最も重要であると判断した事項）を監査報告書に記載するかどうかを判断する必要がある。³⁸

監査の実施において、気候関連リスクが監査上の主要な検討事項となるかどうかは、そのような事項に監査人がどの程度注意を払ったかに応じて決まる。監査人が特に注意を払った事項を決定する際、以下の影響を受ける可能性がある。³⁹

- 監査人の重要な判断：例えば、エネルギーセクターの企業の場合、監査人の重要な判断を伴う領域は気候変動や再生可能エネルギーへの移行等に関するものであり、これらは有形固定資産、のれん、無形資産、引当金に影響を与える可能性がある。
- 特定の事象又は取引：例えば、化石燃料の使用に関する法令等が変更されることがあるが、このような変更は、運輸業界に属する企業の長期性資産の回収可能価額に影響を与える可能性があるため、そういった企業に重大な影響を与える可能性がある。

ISA 720（改訂）「その他の記載内容に関連する監査人の責任」 ISA 720（改訂）は、企業の年次報告書に含まれる財務情報又は非財務情報（財務諸表及びそれに関する監査報告書を除く。すなわち、その他の記載内容）を読み、検討することを監査人に求めている。⁴⁰ その他の記載内容は国又は地域によって異なり、マネジメント・レポート、マネジメント・コメントリー、営業及び財務概況、取締役会会長声明、コーポレートガバナンス報告書、内部統制及びリスク評価報告書などの文書が含まれることがある。⁴¹

現在、気候関連情報の大半はその他の記載内容で開示されている。年次報告書を読む際、監査人は、以下の間に重要な相違が存在するかどうかを検討する必要がある。⁴²

- 気候関連情報を含むその他の記載内容と財務諸表、及び
- 気候関連情報を含むその他の記載内容と監査で得られた監査人の知識

その他の記載内容と財務諸表の間の重要な相違は、財務諸表、又はその他の記載内容に重要な虚偽表示があることを示唆する可能性がある。例えば、企業は、気候変動やそれに関連する問題が将来企業の事業に及ぼしうる潜在的な影響を示すシナリオ分析をその他の記載内容に記載しているかもしれない。そのような分析により、企業が気候変動によって著しい影響を受ける可能性があることが示され、財務諸表における開示がこの点を適切に強調していない場合

³⁷ ISA 701 第 5 項

³⁸ ISA 701 第 8 項から第 10 項

³⁹ ISA 701 第 9 項

⁴⁰ ISA 720（改訂）第 12 項(a)、第 12 項(c)及び第 14 項

⁴¹ ISA 720（改訂）A1 項から A3 項

⁴² ISA 720（改訂）第 14 項(a)及び第 14 項(b)

（すなわち、適用される財務報告の枠組みで求められる適正表示の観点から）、財務諸表、又はその他の記載内容に重要な虚偽表示があることが示唆される可能性がある（前述の ISA 450 のガイダンスも参照）。

その他の記載内容に関して実施する手続の内容及び程度の決定は、監査人の職業的専門家としての判断に委ねられる。⁴³ この手続には以下が含まれる。

- 財務諸表の情報と同一であることを意図した気候関連情報については、当該情報を財務諸表と比較する。
- 財務諸表における開示内容と同一内容の伝達を意図した気候関連情報については、使用されている文言を比較し、使用されている文言の違いの重要性と、そのような文言が財務諸表で開示されている内容と異なる解釈をされる可能性があるかどうかを検討する。

監査人は、財務諸表又は監査で得た知識に関連しないその他の記載内容について、重要な虚偽表示の存在の兆候に注意を払うことが求められる。⁴⁴

気候関連情報が「年次報告書」と題された文書以外の文書に記載されているにもかかわらず、当該情報が記載された文書が ISA 720（改訂）で定義された年次報告書の一部を構成するかどうかを判断することが重要な場合がある。必ずしも年次報告書の一部とは限らない文書の例としてサステナビリティ報告書があるが、一部の国又は地域ではこれを発行する企業が増えている。

⁴³ ISA 720（改訂）A28 項

⁴⁴ ISA 720（改訂）第 15 項

その他の情報源

ここでは、監査人に有用と思われるその他の情報源を紹介する。

- 国際会計基準審議会（IASB）の公表物：[IFRS Standards and climate-related disclosures](#)（IFRS 基準書と気候関連の開示）
- オーストラリア会計基準審議会（AASB）と同国政府の監査・保証基準審議会（AASB）の共同報告書：[Climate-related and other emerging risks disclosures: assessing financial statement materiality using AASB/IASB Practice Statement 2](#)（気候関連及びその他の新たなリスクに関する開示: AASB/IASB 実務記述書第 2 号による財務諸表における重要性の評価）
- 英国財務報告評議会（FRC）「財務報告ラボ」の公表物：[Climate-related corporate Reporting: Where to Next](#)（気候関連の企業開示：次はどこへ？）
- イングランド・ウェールズ勅許会計士協会（ICAEW）の文献：[Reporting On Climate Risks And Opportunities: A Practical Guide To The Recommendations Of The Task Force On Climate-Related Financial Disclosures](#)（気候リスクと機会に関する報告：気候関連財務情報開示タスクフォースの実務ガイド）
- 国際公会計基準審議会（IPSASB）スタッフ Q&A：[Climate Change: Relevant IPSASB Guidance](#)（気候変動：関連する IPSASB のガイダンス）
- クライアントアース（ClientEarth）の公表物：[Risky business: Climate change and professional liability risks for auditors](#)（リスクの高いビジネス：気候変動と監査人の専門職賠償責任のリスク）
- 国際会計士連盟（IFAC）の見解：[Climate Action](#)（気候に関する活動）
- [IASB と並ぶサステナビリティ基準審議会](#)の新たな設立に対する IFAC の要請

2015 年 12 月、金融安定理事会（FSB）は、気候に関連した財務情報の開示を促進するため、[気候関連財務情報開示タスクフォース](#)（Task Force on Climate-related Financial Disclosures: TCFD）を設置した。これは、投資家や融資者などの利害関係者が重大なリスクを理解する上で有用となる気候関連の財務情報開示を開発し、作成者が自主的に適用することを意図している。2017 年 6 月、TCFD は、企業などの組織向けに、既存の報告プロセスを通じて、気候関連の財務情報開示をより効果的に行うための枠組みを提供した。詳細については、TCFD の[ウェブサイト](#)を参照されたい。

私たちの SNS をフォローしてください。基準の変更とその影響について最新情報をお届けします。



IAASB の運営をサポートする構造とプロセスは、国際会計士連盟（IFAC）によって支援されている。

IAASB 及び IFAC は、本公表物の内容を信頼して行為を行うか又は行動を控えることによって生じる損失について、当該損失が過失により生じたものであれ、他の原因によるものであれ、一切責任を負わない。

国際監査基準、国際保証業務基準、国際レビュー業務基準、国際関連サービス基準、国際品質管理基準、国際監査実務ノート、公開草案、コンサルテーション・ペーパー、その他 IAASB の公表物は、IFAC が公表し、著作権を所有する。

著作権© 2020 年 10 月 IFAC 無断複写複製を禁ずる。本公表物は、個人的な使用又は非営利目的の使用（すなわち、専門的な参照又は研究）の場合、ダウンロードすることができる。本公表物の翻訳、複製、保存、送信又は他の類似する使用については、書面による許可が必要である。

「International Auditing and Assurance Standards Board」、「International Standards on Auditing」、「International Standards on Assurance Engagements」、「International Standards on Review Engagements」、「International Standards on Related Services」、「International Standards on Quality Control」、「International Auditing Practice Notes」、「IAASB」、「ISA」、「ISAE」、「ISRE」、「ISRS」、「ISQC」、「IAPN」、及び IAASB のロゴは、米国及びその他の国において、IFAC の商標、IFAC の登録商標及びサービスマークである。

著作権、商標及び許可情報については、[許可申請ページ](#)から申請するか、permissions@ifac.org に連絡されたい。

2020 年 10 月に国際会計士連盟（IFAC）の国際監査・保証基準審議会（IAASB）によって、英語で公表された監査実務に関するスタッフ文書「財務諸表監査における気候関連リスクの検討」は、2022 年 1 月に日本公認会計士協会によって日本語に翻訳され、IFAC の許可を得て複製されている。全ての IFAC の文書の正文は、IFAC により英語で公表されたものである。IFAC は、翻訳の正確性と完全性、又はその結果として生じる可能性のある行動について一切の責任を負わない。

Staff Audit Practice Alert : The Consideration of Climate-Related Risks in an Audit of Financial Statement の英語文© 2020 年 10 月 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

監査実務に関するスタッフ文書「財務諸表監査における気候関連リスクの検討」の日本語文© 2022 年 1 月 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

原題 : Staff Audit Practice Alert : The Consideration of Climate-Related Risks in an Audit of Financial Statement ISBN: -

本公表物の複製、保存、送信又は他の類似する使用については、permissions@ifac.org へ問合せの上、許可を得なくてはならない。