

監査基準及び中間監査基準の改訂並びに監査に関する品質管理基準の設定について（公開草案）

平成17年7月20日
企業会計審議会

一 審議の背景

公認会計士（監査法人を含む。）による財務諸表の監査（以下「公認会計士監査」という。）は、財務諸表の信頼性を担保するための制度であり、その規範となる監査基準は、財務諸表の作成規範である会計基準とともに、適正なディスクロージャーを確保するための重要なインフラストラクチャーである。

我が国の監査基準は、証券取引法に基づく公認会計士監査が昭和25年に導入された折に設けられたが、そこでは、監査基準の基本的性格として、監査実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを帰納要約した原則であって、職業的監査人は、財務諸表の監査を行うに当たり、常にこれを遵守しなければならないと明示された。

この際、監査基準は、「監査基準」及び「監査実施準則」という構成で設定され、その後、昭和31年には正規の監査の実施に伴い「監査報告準則」も加わった。また、昭和40年から41年にかけて粉飾決算事件の発生等に対処する「監査実施準則」及び「監査報告準則」の大幅な改訂、昭和57年には企業会計原則の一部修正に伴う改訂、昭和58年には後発事象に関する改訂が行われた。さらに、平成元年から平成3年にかけての「監査基準」、「監査実施準則」及び「監査報告準則」の改訂においては、いわゆるリスク・アプローチの考え方が採用され、新たな内部統制概念の導入、監査要点と監査手続及び監査証拠との関係の明確化、監査報告書における特記事項の記載、経営者確認書の入手の義務づけ等による監査基準の充実強化と個別具体的な監査手続の削除による監査基準の純化が図られ、平成10年には、キャッシュ・フロー計算書が証券取引法上の財務諸表に加えられたことに対応する改訂が行われた。

平成14年には、企業活動の複雑化や資本市場の国際的な一体化を背景として、公認会計士監査の一層の充実が求められたことから、監査目的の明確化や、不正発見の姿勢の強化、継続企業（ゴーイング・コンサーン）の前提への対処、リスク・アプローチの徹底、監査報告書の充実と様式の国際化等の大幅な改訂が行われた。また、従来、「監査基

準」を補足するものとして設けられていた「監査実施準則」並びに「監査報告準則」を廃止し、「監査基準」自体において、一般に公正妥当と認められる監査の基準の体系を示すこととした。

しかし、最近、証券取引法上のディスクロージャーをめぐり不適正な事例が相次ぎ、公認会計士監査をめぐっても監査法人の審査体制や内部管理体制など監査の品質管理に関連する非違事例が発生している。また、公認会計士・監査審査会のモニタリングの結果等からは、リスク・アプローチが適切に適用されておらず、その改善が求められる事例が多数見受けられる。

こうしたことから、当審議会では、公認会計士監査の品質管理の向上及び従来のリスク・アプローチの問題点を改善するため、監査基準の改訂等の所要の検討を行うこととした。

この点に関しては、監査基準をめぐると国際的な動向をみても、近年、公認会計士監査の品質管理の向上及びリスク・アプローチの適用等に関する基準の整備が精力的に進められており、当審議会における監査基準の改訂等の検討は、こうした国際的な動向とも整合的なものであると考えられる。

二 審議の経過等

当審議会における監査基準の改訂等に関する審議は、平成17年1月に開催された総会において審議の開始が決定され、平成17年3月から監査部会において審議が進められた。同部会では、国内における公認会計士監査の実務の状況や監査基準の国際的な改訂の状況等を踏まえ、監査法人等における監査の品質管理の基準の具体化・厳格化及び事業上のリスクを重視したリスク・アプローチの導入等に関する審議を行い、このたび「監査基準及び中間監査基準の改訂並びに監査に関する品質管理基準の設定について」（公開草案）がとりまとめられたので、これを公表し、広く各界の意見を求めることとした。

なお、国際的には、継続的に監査基準への改訂が加えられ、その作業はこれまで以上に頻繁なものとなってきている。我が国においても、こうした動きを踏まえて、継続的に監査基準等を見直し、先端的な監査の考え方や手法等を積極的に取り入れ、公認会計士監査の質の向上を不断に図っていくことが重要であると考えられる。このため、当審議会では、今後も、継続的な監査基準等の改訂作業を進めていく考えである。

三 改訂監査基準等の構成

現行の監査基準は、一般基準、実施基準及び報告基準に区分され、実施基準及び報告基準のそれぞれに基本原則が置かれているが、今般の改訂でも、監査基準における、この形式は維持することとした。

ただし、今般の主な改訂点の一つである監査の品質管理に関しては、監査の品質管理がこれまで以上に重要になってきていることや国際的な動向等を踏まえると、個々の監査の実施手続を中心に定めている監査基準における一般基準の改訂を行うのみならず、監査に関する品質管理の実施に係る基準を体系的に整備することが適当であると判断し、監査基準とは別に独立の品質管理基準を設けることにした。

四 品質管理基準の設定について

1 品質管理基準の設定

監査基準に関わる今般の主な改訂点の一つは、監査の品質管理に関するものである。最近の公認会計士監査をめぐる非違事例や監査の品質管理に係る基準の国際的な改訂の動向等を踏まえ、品質管理に関する基準の具体化・厳格化を図るべく、一般基準での改訂に加えて、独立の品質管理基準を設けることとした。この品質管理基準は、国際的な品質管理の基準の動向も踏まえ、また、我が国の独自の状況も勘案して基準化したものであるが、監査基準とともに、監査の基準を構成するものであり、監査基準と一体となって適用されるものであることは言うまでもない。

2 品質管理基準の主な内容

品質管理基準では、監査事務所（監査法人と個人の公認会計士事務所からなる）レベルの品質管理と個々の監査業務レベルでの品質管理とに分け、監査業務の質を合理的に確保するために、監査事務所に対しては、監査契約の受任及び更新から、監査計画の策定、監査業務の実施及び監査報告書の発行に至る各段階における品質管理のシステムの整備・運用を求め、また、監査実施者（監査実施の責任者と補助者からなる）には、このシステムに従って監査業務を実施し、監査業務レベルで品質管理を行うことを求めている。

さらに、他の監査人の監査結果の利用に当たって、当該他の監査人の品質管理の状況等も含めて信頼性の程度を勘案することを求めている。また、監査人が意見を表明するに当たって、品質管理の方針と手続に従った審査を受ける必要性も明らかにした。

なお、品質管理基準は、監査業務の質が合理的に確保されるよう、監査事務所及び監査実施者に対して品質管理基準に準拠した品質管理のシステムを適切に整備し、運用することを求めるものではあるが、監査業務の質が合理的に確保される範囲で、監査事務所が扱う監査業務の目的や内容等に応じて、品質管理のシステムの内容が変化することは当然であろう。

五 事業上のリスクを重視したリスク・アプローチの導入

1 事業上のリスクを重視したリスク・アプローチの意義

リスク・アプローチに基づく監査は、重要な虚偽の表示が生じる可能性が高い事項について重点的に監査の人員や時間を充てることにより、監査を効果的かつ効率的に実施できることから、我が国でも、平成3年の監査基準の改訂で採用し、さらに、平成14年の監査基準の改訂で、リスク・アプローチに基づく監査の仕組みをより一層明確にしたところである。

しかし、従来のリスク・アプローチの運用や適用については、いくつかの問題が指摘されるようになった。

(ア) 従来のリスク・アプローチでは、監査人は、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるため、固有リスクと統制リスクを評価して、発見リスクの水準を決定することとしている。しかし、固有リスクと統制リスクは実際には複合的な状態で存在することが多く、監査の実務において、監査人は、これらのリスクを明確に分けることが困難である。

(イ) 従来のリスク・アプローチでは、財務諸表項目における固有リスクと統制リスクの評価と発見リスクの水準の決定との対応関係に重点が置かれているために、監査人は、自己の関心を財務諸表項目レベルに狭めがちであり、かつまた、監査の実務が機械的となり、その結果、監査対象企業の事業の性格、組織、企業環境等に起因して財務諸表に重要な虚偽の表示が生じる可能性や特別な配慮を必要とする虚偽の表示の可能性を見落としがちとなって、監査を失敗する事例がある。

特に、(イ)に関して、現実の企業における日常的な取引や会計記録は、多くがシステム化され、ルーティン化されてきており、財務諸表の重要な虚偽の表示は、経営者レベルでの不正や、事業経営の状況を糊塗することを目的とした会計方針の適用等に関する経営者の関与等から生ずる可能性が相対的に高くなってきていると考えられている。これらの重要な虚偽の表示の有無を監査人が確かめるためには、監査人自身が、

内部統制を含む、企業及び企業環境を十分に理解し、事業上のリスクが財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす可能性を把握し、評価することがより重要と考えられるようになった。

今般のリスク・アプローチに関する監査基準の改訂は、財務諸表に虚偽の表示をもたらす可能性のある事業上のリスクに十分な配慮をすることを監査人に促すとともに、また実際の監査実務に則した実践的な対応をすることで、従来のリスク・アプローチの運用や適用における問題点を改良し、もって、財務諸表の監査の効果を高めることを目的としている。以下、このような視点からのリスク・アプローチを「事業上のリスクを重視したリスク・アプローチ」という。

なお、国際的な監査基準においても、事業上のリスクを重視したリスク・アプローチが最近採用されており、これを我が国にも取り入れることにより、監査の水準の向上を図ると共に、監査実務の国際的な調和が必要と判断されたところである。

2 事業上のリスクを重視したリスク・アプローチと従来のリスク・アプローチとの関係

このような観点から、今回の改訂では、監査人が、内部統制を含む、企業及び企業環境を十分に理解し、事業上のリスクが財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす可能性を考慮することを、監査計画の策定、並びに監査の実施における重要な要素と位置づけ、これを基本原則に置いた。むろん、従来の監査基準においても、固有リスクの評価に当たり、同様の考慮を求めているが、財務諸表項目レベルに監査人の関心が狭まることにより、財務諸表全体レベルにおける重要な虚偽の表示を見落としがちになる、という点に配慮したものである。

そこで、財務諸表全体における虚偽表示のリスクを評価するトップ・ダウンの視点を追加し、財務諸表において重要な虚偽の表示が生じる可能性を、「財務諸表全体」及び「財務諸表項目」の二つのレベルで、「重要な虚偽表示のリスク」として評価することとし、このうち、財務諸表全体としての「重要な虚偽表示のリスク」があると判断した場合は、そのリスクに応じて、補助者の増員、専門家の配置、適切な監査時間の確保等の全般的な対応を監査計画に反映することを求めている。

また、財務諸表項目レベルでは、原則として、従来のリスク・アプローチにおける固有リスクと統制リスクを結合して「重要な虚偽表示のリスク」として評価することとした。その際、統制リスクの評価に関する実務的な手順を考慮して、まず、内部統制の整備状況の調査までの段階で重要な虚偽表示のリスクを暫定的に評価し、その評価を受けて、次に、内部統制の有効性を評価する統制評価手続と監査要点の直接的な立証を行う実証手続からなる監査手続を対応させることとした。

結果的に、固有リスクと統制リスクとを評価し、これをもとに発見リスクの水準を決定し、その上で、実証手続を実施して監査リスクを合理的に低い水準に抑える、と

いう従来のリスク・アプローチのモデルは新しいリスク・アプローチでも基礎に置くものの、監査基準上、そのモデル自体と関連するリスク諸概念を明示的には規定しないこととした。ただし、事業上のリスクを重視したリスク・アプローチのもとでも、監査要点によっては、監査人が、固有リスクと統制リスクとを独立に評価し、これをもとに発見リスクの水準を決定し、その上で、監査リスクを合理的に低い水準に抑える、という従来のリスク・アプローチを採用する方が適切な場合もある。

また、新しいリスク・アプローチにおいても、監査人は、監査リスク、すなわち財務諸表の利用者の判断を誤らせるような重要な虚偽の表示を看過して、誤った監査意見を形成するリスクを一定の合理的に低い水準に抑えることが求められることには変わりはない。また、この観点から、監査人が、見積りや収益認識等の重要な会計上の判断に関わる事項、不正に起因して虚偽の表示をもたらす疑いのある取引、虚偽の表示をもたらす疑いのある関連当事者間取引等の特異な取引等、監査において特別な検討を必要とするリスクがあると判断した場合、そのリスクが財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらしていないかどうかを確かめるための監査手続を計画し、監査を実施することを求めている。

以上、要するに、財務諸表における重要な虚偽の表示を看過しないために、従来のリスク・アプローチをもとに、より効果的、かつ実践的な手法に変更したものが、今般改訂した事業上のリスクを重視したリスク・アプローチである。

3 事業上のリスクを重視したリスク・アプローチにおけるリスク評価と監査手続

財務諸表の重要な虚偽の表示は、経営者の関与からもたらされる可能性があり、こうした経営者による関与は、経営者の経営姿勢、内部統制の重要な欠陥、ビジネス・モデル等の内部的な要因と、企業環境の変化や業界慣行等の外部的な要因、あるいは内部的な要因と外部的な要因が複合的に絡みあってもたらされる。

そのために、監査人は、内部統制を含む、企業及び企業環境を十分に理解し、財務諸表の重要な虚偽表示をもたらす可能性のある事業上のリスクを考慮することにより、リスク評価の対象を広げるとともに、監査人としての判断の深度を増し、より適切な監査を実施することができると考えられる。その際、監査人は、上級経営者等への質問やディスカッション、事業活動や業務の観察、事業計画書や取締役会議事録等の文書の査閲等の手法を通じて、内部統制を含む、企業及び企業環境を理解することが重要である。

内部統制を含む、企業及び企業環境を理解し、事業上のリスクが財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす可能性を評価する際、財務諸表全体に関係し特定の項目のみに関連づけられない場合と、財務諸表の項目に直接に関連づけられる場合とがある。

財務諸表全体に関係し特定の項目のみに関連づけられない重要な虚偽表示のリスク

があると判断した場合には、リスクの程度に応じて、補助者の増員、専門家の配置、適切な監査時間の確保等の全般的な対応を監査計画に反映させ、監査リスクを一定の合理的に低いレベルに抑えるための措置を施さなければならない。

財務諸表の項目に直接に関連づけられる重要な虚偽表示のリスクについては、監査要点レベルで監査リスクを一定の合理的に低いレベルに抑えるために、重要な虚偽表示のリスクの水準に対応した監査手続を実施することになる。例えば、重要な虚偽表示のリスクが高いと判断したときは、合理的に低い監査リスクの水準が達成されるように、そのリスクの水準に対応したより詳細な監査手続を実施することが必要となる。また、重要な虚偽表示のリスクが低いと判断したときは、そのリスクに対応した適度な監査手続により合理的に低い監査リスクの水準が達成できる。このように、監査要点レベルでの重要な虚偽表示のリスクの評価を通じて、リスクに対応した監査手続の種類、適用の時期と範囲が決定される。

監査人は、重要な虚偽表示のリスクの評価に当たり、企業及び企業環境を理解し、特定の勘定や取引に係る虚偽表示のリスクを内部統制と関連づけて評価することが一般であるが、内部統制については、統制環境の把握から始まり、内部統制の整備状況の調査までを行う。そして、監査人は、重要な虚偽表示のリスクを暫定的に評価して、そのリスクの水準に対応した監査手続に関する監査計画を立てるが、その内容は、内部統制が実際に有効に運用されているかどうかを評価する監査手続と、監査要点を直接的に立証する実証手続からなる。また、この際に、重要な虚偽表示のリスクに関する暫定的な評価が誤っていたことが判明した場合は、監査人は、監査計画の修正によって対応することが求められている。

なお、監査人は、内部統制が存在しないか、あるいは有効に運用されていない可能性が高く、内部統制に依拠した監査手続を適用できないと判断した場合は、実証手続だけの適用をもって監査要点の立証に当たることになる。

また、改訂監査基準は、会計上の見積りや収益認識等の判断に関わる事項、不正の疑いのある取引、特異な取引等、監査において特別な検討を必要とするリスクがあると判断した場合には、それが重要な虚偽表示をもたらしていないかを確かめるための実証手続等を実施することを求めているが、この際、そのリスクに対応する内部統制の整備状況やその有効な運用について、特段の評価をしなければならない場合があることも明示している。

六 中間監査基準の改訂

監査基準においては、事業上のリスクを重視したリスク・アプローチの考え方を取り入れた監査基準の改訂が行われることとなったが、中間監査基準においても、今般の監査基準の改訂と併せて所要の改訂を行い、事業上のリスクを重視したリスク・アプローチの考え方を取り入れることとしたものである。

七 実施時期等

- 1 改訂監査基準及び品質管理基準は、平成19年3月決算に係る財務諸表の監査から改訂中間監査基準は、平成18年9月に終了する中間会計期間に係る中間財務諸表の中間監査から実施する。ただし、当該監査以前において適用することを妨げない。

なお、改訂基準の実施に当たり、関係法令において、基準の改訂に伴う所要の整備を行うことが適当である。

- 2 改訂基準等を実務に適用するに当たって必要となる実務の指針については、日本公認会計士協会において、関係者とも協議の上、適切な手続の下で、早急に作成されることが要請される。