

平成16年4月7日(水)

企業会計審議会

第2回第二部会議事録

於 金融庁特別会議室
(中央合同庁舎第四号館9階)

金融庁 総務企画局 市場課企業開示参事官室

(午後4時00分開会)

多賀谷課長補佐 開会に先立ちまして、申し訳ないのですが、室内が大変暑くなっておりますので、背広等をお取り頂いても差し支えございませんので、よろしくお願ひいたします。

それから、資料で最後に参考というのをお配りしておりますけれども、国際会計士連盟の保証業務の国際的フレームワークでございますが、これは正式な翻訳は出ておりませんで、町田委員に大変お手数をかけまして、大急ぎで翻訳をして頂いた仮訳でございますので、そういうことでよろしくお願ひいたします。

山浦部会長 皆様にはお忙しいところ、ご参集頂きまして、誠にありがとうございます。これより第2回の第二部会を開催いたします。議事に入ります前に3月31日付で当部会に所属されている委員に異動がございましたので、報告をさせていただきます。

まず3月31日付で脇田良一氏が委員を退任されております。なお、ご承知と思っておりますけれども、脇田氏は4月1日付で公認会計士・監査審査会の委員に就任されております。また、本日、ご出席の奥山章雄氏も委員を退任されておりますが、臨時委員に引続き就任されておりますので、当部会に所属されることとなっております。よろしくお願ひします。

それでは、これより議事に入ります。前回の部会では保証のフレームワークについて、どういった観点からの議論が考えられるのかについて、自由にご発言頂きました。当部会におきまして、保証のフレームワークの審議を行う必要性などについても貴重なご意見を頂きました。前回、ご欠席の方もおられましたので、前回の部会でのご意見の要約をまとめてみましたので、お手元でございます前回の議論のポイントを事務局から紹介して頂きたいと存じます。よろしくお願ひします。

羽藤企業開示参事官 お手元には資料番号がございませんけれども、前回の議論のポイントと題しますメモを用意をさせて頂いております。今日、これからご議論を頂くに当たって、プレゼンテーションを後程頂くわけでもございますけれども、そもそもこの部会で何を目的として議論を展開して頂くのかという点について、改めてまた冒頭でございますけれども、事務局として整理をしたものでございます。

前回の議論の中での全てのご発言をカバーしているものではありませんけれども、概ね、こういったご指摘ではなかったかというふうに思っております。まず1つは、そもそも本部会

で保証という業務についてフレームワークをご議論頂くということでありませけれども、これは最初のにもございますように、国際的に保証業務のフレームワークの整備が進められているということがございます。これは国際監査基準の議論が進展しているということが大きな流れの中であるわけでありませけれども、一方、我が国においてもレビューといったことをはじめとして、業務が非常に拡大しているという実態がございませるので、そういう意味では保証の枠組みを整理をすることが必要ではないかと、こういう観点からここでお願いをしている議論の大きな目的が1つあるのではないかとと思ひませ。

それから2つ目のでも、アメリカでは保証業務とコンサルティング業務の境界が曖昧となり、ひいては監査の質の低下を招いたとの批判があり、保証業務の社会的なニーズが拡大している現在において、監査の質を確保していくためにも、保証業務に不可欠な要件等を明確にし、狭義の監査業務との相違、あるいはコンサルティング業務との線引きなどを明確にすることが必要ではないかと。

それから3点目は、ほぼ同趣旨でありますけれども、公認会計士の公的法人への関与などの拡大に関しては、その全てが監査として捉えられる誤解も生じる恐れがございませ。監査の公正性と信頼性を確保するためにも、また、公認会計士が種々の業務において負う責任を明らかにするとともに、さらには、その前提として、日本公認会計士協会等で個々の業務に係る規定等を策定するために、まず保証業務の範囲について、パブリックな場で議論することにより、社会的に共通の理解を得たり、認識を広げておくことが重要ではないか。そして、それぞれ個々の固有の業務についての色々な規定であるとか、あるいは考え方などについてはもとより、この場以外にも整理が行われる場があることを否定するわけではないわけでありませけれども、ここにございませように、あるいは2つ目のにもございませましたように、監査ということと、それから非常に広がりある業務等を視野に入れた場合の保証といったものが一体、どのような責任をその主体であるサービスを提供するサイドに求められ、あるいはサービスを受けるサイドや第三者が求め、そして、どういったスタンダードあるいは基準に基づいて、そういった業務が提供されるのかといったことについては考え方を整理しておくことが、翻ってみますと今、公正性や信頼性が求められる監査、それ自体についての信頼性、公正性の確保という点にも資するのではないかと、そういったご指摘が前回あったというふうに思い起こすわけでありませ。

それから4番目のでもありますけれども、投資家としては、公認会計士の個々の業務に関する理解は必ずしも十分ではないと考えられ、公認会計士が行う保証と投資に伴うリスクとの

関係が理解しやすいことが求められ得るのではないかと、また、情報開示のレベルに応じた公認会計士の関与が可能となれば、証券発行者の利便性も高まることから、公認会計士の業務については、保証のレベルによって区分することが望ましいのではないかと、投資家にとって、あるいは情報の開示ということとの関係での公認会計士の関与、あるいはまた証券発行者のサイド、こういった観点からもフレームワークを議論して頂くということが大きな意味を持つのではないかと考えています。

こういった目的のために、ややテクニカルな点も含めた概念の整理というものをこれからもご議論をお願いしていただくわけであります。なお、只今の資料が全てこの目的を網羅しているものではありませんし、今後、こういった観点はどうかといった点をお出し頂ければと思う次第であります。事務局からは以上でございます。

山浦部会長 前回、若干、ご議論頂いたように、少しこの問題、抽象的な側面も持っておりまして、そういったことも含めまして事務局サイドから前回の議論のまとめという形になったのではないかと考えています。只今、ご紹介頂きましたようなご意見を踏まえまして、本日は今後、議論を深めていく前提としまして、これまで米国、日本、そして国際監査基準の議論において、どのような観点からこういった要素によって、アシュアランスとフレームワークを明確化しようとしてきたのかといったことについて、参考人及び委員の方からご報告を頂き、検討して参りたいと考えております。

なお、本日のご報告では保証と非保証との線引き、あるいは保証の範囲における狭義の監査業務とレビューとの関係などを区別する要件あるいは要素を中心に説明頂ければと、そのように考えております。そこでまず米国における議論としまして、初めに中央大学の児嶋隆先生に参考人としてご出席頂いておりますので、最初に米国で証明業務という観点から、歴史的にどのような整理あるいは議論が行われてきたかについてご報告を頂きたいと思っております。なお、児嶋隆先生は元公認会計士でありますけれども、こういった証明業務基準についての研究書もお持ちでございますので、そういった趣旨も含めて本日はお呼びいたしました。よろしく申し上げます。

児嶋参考人 中央大学の児嶋でございます。本日、保証のフレームワークの審議に当たって、米国の会計士による消極的保証を与える業務の歴史について、お手元に資料1 - 2として配布してございます表を用いて紹介してほしいとの依頼が事務局からございました。

資料1 - 2をご覧になって頂きたいのですが、これは米国公認会計士協会が公表した消極的保証の付与を規定する基準書を年表形式で示しております。この監査手続書というものは、後に監査基準書と呼ばれるものになります。この表におきましては監査手続書、監査基準書では引受証券会社への書簡、中間財務情報のレビュー、合意された手続き、会計およびレビュー業務基準書、証明業務基準書ではレビューと合意された手続きに分けて示しております。

前回、消極的保証についてはもう用語がこちらで出たようでございますけれども、資料1 - 1の1ページをご覧下さい。米国の基準書では消極的保証の表現には2種類ございます。1つは「・・・と私たちに信じさせる事項には何も気づかなかった」、これは直訳でございますけれども、監査基準書の「事務幹事証券会社への書簡」、先ほどは引受証券会社と申しましたけれども、その書簡と証明業務基準書で用いられております。ちなみに日本公認会計士協会は「私たちに信じさせるような事実は何も認められなかった」と訳しております。我が国の「事務幹事証券会社への書簡」でも同じ表現が用いられております。もう一つの表現方法は「私たちは添付されている財務情報（諸表）がアメリカ合衆国で一般に認められた会計原則に準拠するためになされるべきいかなる重要な修正事項にも気づいていない」、これも直訳でございます。これは監査基準書の「中間財務情報のレビュー」で用いられております。そして会計およびレビュー業務基準書の表現もほぼ同じであります。参考として、これは私の役目ではございませんけれども、我が国の似た表現としましては、もうご存じかと思いますが、マザーズ上場会社の四半期財務諸表に対する報告書「・・・に関する有用な情報を表示していないと認められる事項は発見されなかった」、もう一つ、東京証券取引所の有価証券取引上場規定に定める被合併会社等の財務諸表等に対する意見表明では「・・・の定めるところに準拠していないと認められる重要な事項は発見されなかった」と記載されます。

それでは、また資料1 - 2に戻って頂きたいと思います。本来、引受証券会社への書簡から述べたいところなのですが、お時間が20分という制約がございますので、中間財務情報のレビューからまいりたいと思います。

1975年に監査基準書、以下S A Sと申し上げますが、ここでS A S 10号の規定する報告書では、「報告すべき事項に気づかなかった」との消極的保証がなされます。そして1年後には、今度は消極的保証の文言が報告書から消えました。報告書に何と書かれるかと申しますと、「単にレビューを実施した。そして財務情報に対して意見は表明しない」とだけ述べられることとなります。この10号および13号が出た背景としましては、1974年に米国公認会計士協

会が1,200の事務所に質問を送って、未監査財務諸表のレビュー手続きについて調査を行っております。調査の結果、何らかのタイプの未監査財務諸表のレビューは会計士事務所にとって、事実上、標準的な実務であること、それと未監査財務諸表のレビューにおいて実施される手続きは、事務所によって大きな相違があることが明らかになりました。このことが1975年にS A S 10号が出た背景であると考えられます。

また、資料1 - 2ですが、縦に見ていきますと1979年になりまして、S A S 24号の報告書では表現方法が少し変わりました、「G A A P、一般に認められた会計原則に準拠すべき重要な修正事項に気づいていない」との消極的保証がなされることになりました。続いて1981年は特に手続き報告書には変更ございませんので省略しまして、1992年ではS A S 71号が出ておりますけれども、これは消極的保証の文言は変更はございませんが、レビューを実施する会計士に対して、少し要求事項が変わっております、「内部統制組織の理解」が必要になったことと、「分析的手続きはS A S 56」を準用と書いてございますけれども、この分析的手続きは本決算の財務諸表の監査手続きで要求される分析的手続きとほぼ同じ手続きをしなければならなくなりました。あとは報告書の様式が変わったわけでありまして、ここには書いていないのですが、2002年にS A S 100号が出て、手続きが少し強化されておりますが、報告書は変更はございません。

それでは資料1 - 2の1ページ目に戻りまして、合意された手続きにまいりたいと思います。合意された手続きの報告書については後に触れたいと思います。1976年にS A S 14号、これは合意された手続きとほかの業務も一緒になった基準書でございますけれども、そこに規定される合意された手続きの結果に基づく報告書では、「手続きと発見した事実と財務諸表の特定の要素、勘定または項目を修正すべきであると信じさせる事項には気付かなかった」との消極的保証がなされました。ただし、この消極的保証を与えるということに関しては反対意見もあったようでございます。1981年は少し報告書の文言に修正があるのですが、これは省略いたします。1995年に至りまして、S A S 75号が出ておりますが、「財務諸表の特定の要素、勘定または項目を修正すべきであると信じさせる事項には気付かなかった」との消極的保証はできなくなりました。してはならないということになりました。これにつきましては、右側の証明業務基準書のところでまた触れたいと思います。なお、S A S 75号は2000年に廃止されております。その理由は、右側の証明業務基準書の第4号でこの業務ができるのでダブっているという意見が1995年の時点でございまして、それが背景であろうというふうに思われます。

それでは、また1枚目に戻りまして、右側のページの会計およびレビュー業務基準書ですが、これは1978年に会計およびレビュー業務基準書第1号が出ております。その報告書では、「一般に認められた会計原則に準拠するためにすべき重要な修正事項に気付いていない」との消極的保証がなされます。この表現方法は今日まで変更がありません。1978年にレビュー業務の基準書が出た背景としては、1つは監査済み財務諸表を監査人によって適用される手続き、並びに監査人の報告書の意味と価値に対する社会の関心が高まったことに対しまして、監査基準書はその量および精巧さを増し、その結果、多くの会社にとってコストが増加した。そこで財務諸表への監査による保証にかわる低いコストのサービスに対するニーズが高まったというのが背景の1つだとされております。もう一つは未監査サービスで訴訟事件がございまして、会計士と裁判所の間で未監査サービスの性質の認識に大きな隔たりがあることが明らかになったということが背景のようでございます。

それでは、資料1-2の2枚目にまいりたいと思います。右側に証明業務基準書というふうに見出しをつけておりますが、証明業務基準書は一言で申しますと、過去の、すなわち歴史的財務諸表以外の証明業務をするための基準書であるということです。このレビュー業務と合意された手続き業務について見ていきたいと思いますが、1986年に証明業務基準書第1号が出ておりますが、その中でレビュー業務の報告書では、「言明が基準に準拠して表示されていないと信じさせる事項には気付かなかった」との消極的保証がなされます。1999年に9号が出ておりますが、これは消極的保証の文言は変更がありませんで、報告書の様式、パラグラフ構成を会計およびレビュー業務基準書とか、先ほど見ましたS A S 71号とパラグラフ構成を合わせております。それと、「言明または対象事項はマネジメントの責任である」が追加されております。

それでは、その右側ですが、合意された手続きにまいりたいと思います。1986年に出ました証明業務基準書の第1号の合意された手続きの結果の報告書の様式といたしますが、内容ではございますが、手続きと発見した事実。それと、「言明が基準に準拠して表示されていないと信じさせる事項には気付かなかった」との消極的保証がなされます。ところが、やはり1995年にS A S 75号と同時に出た証明業務基準書第4号で、「言明が基準に準拠して表示されていないと信じさせる事項には気付かなかった」との消極的保証は出来なくなりました。

それでは資料1-1の2ページ目をご覧ください。事務局から、合意された手続きの保証、非保証の変遷についても紹介して頂きたいというご依頼がありましたので、以下、合意された手続き業務について見ていきたいと思います。少し長いのですが、これは現在、有効になっ

ております2001年に出た証明業務基準書に出ております報告書の文例を見ていきたいと思っております。これは直訳でございます。まず表題は合意された手続きの適用に基づく独立会計士の報告書。X Y Z会社管財人宛。私たちは、この報告書に添付されている明細表Aに記載されている20XX年5月31日現在のX Y Z会社への支払請求の正当性の決定においてあなた方に役立つことのみを目的として、債権者の支払請求に関してX Y Z会社の管財人によって合意された。以下に列挙された手続きを実施した。この合意された手続き業務はA I C P Aによって確立された証明基準に準拠して実施された。その手続きの十分性は、本報告書で特定された当事者のみの責任である。したがって、私たちは、本報告書が要請された目的あるいは他のいかなる目的のためにも以下に述べられた手続きの十分性に関していかなる陳述もしない。手続きおよびそれに伴う発見事項は以下のとおりである。ここで実施した手続きと発見事項が記載されます。これらの比較の結果、例外事項は発見されなかった。私たちは、もしそうであれば、その目的はこの報告書に添付されている明細表Aに記載されている債権者の請求に対して意見の表明であった監査のために雇われたのではなく、監査を実施しなかった。したがって、私たちはそのような意見は表明しない。もし追加的な手続きを実施したならば、あなた方に報告したであろう他の事項に気づいたかもしれない。本報告書はX Y Z会社の管財人の情報と利用のみを意図しており、特定された当事者以外の如何なる者によっても利用されることは意図されておらず、利用されてはならないと記載されます。

そのページの下から2行目に、保証・非保証の変遷と見出しをつけておきましたが、先ほど見ました証明業務基準書第1号、1986年に出ておりますが、その中の合意された手続き業務の規定を抜粋をしてきました。3ページ目、次のページをご覧ください。まず としまして、言明の表示に対して合意された手続の結果に関する実務会計士の結論は、発見事項の要約、消極的保証、またはその両方の形式でなければならない。報告書は特定された当事者の利用のみを意図しているため、その利用の制限の表明が含まなければならない。 としまして、合意された手続の適用に関する実務会計士の報告書はまた、実施された作業は、監査より範囲が狭く、言明に対する積極的な意見の表明はしないことを示さなければならない。 番目 としまして、合意された手続の適用に関する報告書で付与される保証水準は、その報告書が制限される特定された当事者と合意された、実務会計士の手続の種類および範囲によって決まる。さらに、そのような当事者は、彼らの目的のために証明手続の十分性（従って、付与される保証の量）と書いてございますが、これは程度の方がよいかと思っておりますので、訂正をお願いいたします。に対する責任を負うことを理解しなければならないとあるのですが、し

かし、報告書には手続の十分性は報告書の特定された利用者のみ責任であるというような記載がされませんでした。これは1995年の基準書では記載されることにはなっております。

それで1995年の証明業務基準書のを見て頂きたいのですが、は1995年に出了た証明業務基準書第4号の規定でございますけれども、で本基準書に準拠して実施される業務では、実務会計士は監査もレビューも実施するものではなく、言明に対して意見も消極的保証も付与しない。そうではなく、合意された手続に基づく実務会計士の報告書は、手続と発見事項という様式でなければならないという規定されております。

今、言明というのが出てまいりましたけれども、下のほうに4行ばかり書いておきましたが、言明とは、対象事項が選択された基準に基づいているかまたは準拠しているとの言明、これは陳述という訳もございますが、または一連の言明である。対象事項の例としては、過去または将来の実績または条件、条件を状況に直して頂きたいと思ひます。コンディションですので条件と訳しましたが、状況の方がよいかと思ひます。物理的な特徴、過去の事象、分析システムおよびプロセス並びに行爲があります。合意された手続業務で消極的保証ができなくなった背景はいくつか考えられますが、レビュー業務では質問と分析的手続きというのが実施されます。合意された手続ではそれらが実施されません。それが1つの理由かと思ひます。それと合意された手続では、手続の十分性に関しては会計士に責任がないということになっております。手続きの十分性は会計士に責任がないということですね。

それと年表でざっと見ますと、やはり基準書間のバランスが取れないということがもう一つ。今、申しましたことと、レビューのことと申しましたこととダブるのですが、米国公認会計士協会が公表する基準間のバランス取るための1つの理由であつたらうと思ひます。合意された手続といひますのは、これはむしろIFACの、以前、ここに出ております2003年より前の保証の基準書だつたと思ひますが、そこでは合意された手続は報告書の利用者が判断するための事実を報告するに過ぎないというふうに書かれておりましたが、これは米国公認会計士協会の証明業務基準書では、直接、理由が書いてあつたわけではございませんが、同じような理由なのではないかというふうに推測されます。

20分、与えられた時間ですが、以上でございます。

山浦部会長 ありがとうございます。

児嶋参考人 すみません、言い忘れたことがあります。一、二分、超過しますが、すみませ

ん。よろしいでしょうか。

山浦部会長 どうぞ。

児嶋参考人 資料1-1の1ページですが、3を見ておきたいと思います。

保証水準ですが、証明業務基準書ではこのように書かれております。「中位の水準の保証を与えるよう立案された証明業務（「レビュー」）においては、その目標は、証明リスクを中位の水準に抑えるために十分な証拠を蓄積することである。これを達成するために、一般に実施される手続きの種類は（調査と検証手続きを含むというよりむしろ）質問と分析的手続きに限定される」と述べております。一方、監査基準書、公開会社の中間財務情報のレビューに使われます。それと会計およびレビュー業務基準書、これは主として非公開会社の財務諸表のレビューに使われるわけですが、これには保証水準の記述はございません。ただ、会計およびレビュー業務基準書には限定された保証という表現がございます。限定された保証という表現はございますが、中位の水準という表現はございません。それと、最後に先ほどの繰り返しでございますが、合意された手続は証明業務であるが、意見も消極的保証も与えない。これは証明業務基準書の規定でございます。失礼しました。

山浦部会長 ありがとうございます。ご質問などもおありになるかと思えますけれども、後ほど、意見交換の時間を取っております。したがって、ここは先に進めさせて頂きたいと存じます。

次に、我が国における保証の議論について内藤委員からご報告を頂きたいと思えます。内藤委員、よろしくお願ひします。

内藤委員 内藤でございます。お手元に資料2としまして、1ページから10ページまで10枚のものを配布して頂いておりますのでご確認をお願いします。

私は我が国において保証業務等のフレームワークに関して、どういう研究が行われてきたか、それについて概要を20分程度で報告させて頂くということでございます。その際に枠組みという言葉とかフレームワークという言葉とか、こういう言葉使いが出てくるわけですが、フレームワークは枠組みと訳したり、準拠枠と訳したり、あるいは骨格と訳したり、いろいろな考え方があろうかと思えますけれども、ここではあるテーマに関する基準につい

て参照すべき定義の集合、そういうような意味合いで考えるのがいいのではないのでしょうか。要するに参照すべき基礎となるもの、そういう程度でフレームワークを理解して頂ければと思います。

まず、お手元の資料の2の1に書いてございますように、保証業務等のフレームワークに関する研究は3つございます。1つは日本公認会計士協会、次世代会計士保証業務研究会、これは山浦先生が主査で2000年7月に『公認会計士保証業務』という最終報告書が出ております。2つ目は日本監査研究学会の保証業務と会計士の責任研究部会、これも山浦先生が部会長で2000年11月に『会計士情報保証論』という形で書物が公開されております。それから3つ目としまして、日本公認会計士協会、監査規範の概念的枠組みに関する研究会、これは八田先生が主査で2002年4月から研究会が始まりまして、現在、最終報告書をまとめていると伺っております。

こういう概念的な研究はこの3つだけではないかというふうに認識されるわけですが、これらの研究に基づいて、その下に4番から14番まで書いているようないろいろな指針が出てございます。代表的なのは、まず4番目でございますが、東京証券取引所の「四半期財務諸表に対する意見表明に係る基準」。5番目にこの基準に関する日本公認会計士協会の「監査委員会研究報告」がございまして、それからまた6番目に東京証券取引所の被合併会社等の財務諸表等に対する意見表明に係る基準が出ておりまして、日本公認会計士協会は7番目でございますが、それに対して監査委員会研究報告を出してございます。以下、8番目、9番目というふうに行くわけでございますが、最近では13番目でございますように、日本公認会計士協会のIT委員会報告で「Trustサービスに係る実務指針」、あるいは同協会の経営研究調査会、研究報告第13号「環境報告書保証業務指針」、そしてこの資料には欠けていて申し訳なかったのですが、環境省からこの3月に公表されました環境報告書審査基準など、保証業務に該当すると思われるさまざまな意見表明あるいは検証、あるいは保証業務あるいは審査という形で色々な指針が出ているところでございます。これらの内容については、また次回以降の会議でご報告があるかと思っております。

私は保証業務等のフレームワークに関する研究の最初に指摘をしました次世代会計士保証業務研究会が証明業務基準（試案）という形で基準といいますか、基本的な考え方を示されておりますので、その内容について以下、ご報告をしたいと思っております。

資料の2ページ目でございますが、そこに図表がございまして、それを後で説明させていただきますので、先に次世代会計士保証業務研究会が出しました証明業務基準（試案）の考え方に

ついて、3ページから見てまいりたいと思います。

資料の3ページ、第1編「証明業務基準（試案）」でございますが、そこに下線部を引きまして、右側に、多少、見難いですが、 、 と番号を付してございます。まず下線部でございますけれども、ここでは証明業務基準（試案）を公表する際の認識が示されています。それは公認会計士および監査法人がある種の情報に対して、その作成基準への準拠性について独立の立場から検証し、結論を一定の保証を付して表明する保証業務の有用性が社会的に認められ、各種の分野でその活用が図られようとしていると。

こういう認識のもとに、下線部2番でございますが、公認会計士等がその資格をもって行う種々の情報に対する保証業務を総合的に研究する目的の一環として、かかる業務の包括的な指針となる本「証明業務基準（試案）」を公表する、そういう意図が書かれてございます。そして、これが証明業務基準（試案）という言葉、証明という言葉を使っているのはなぜかということにつきまして、下線部 の部分でございますが、保証業務概念ではなく、伝統的な証明業務概念を採れば、責任当事者の言明を受けた情報を公認会計士等が独立の立場で保証するという構図を想定することができ、監査業務のみに馴染んできた我が国においては、理解を得られやすいと考えられる。そして当面、証明業務での浸透を図り、やがて機が熟した段階で保証業務全体を対象とした基準設定に向かうことも考えられるという具合に、この証明基準（試案）の公表によって、1ページ目でご紹介しました協会の指針の中には、この証明業務基準をもとに指針を出されているものが幾つかあるというふうに当初のこの目的が達成されつつあります。

そして、この証明業務基準（試案）においては、証明業務を2つの業務に区分しています。それは監査相当業務とレビュー相当業務でございます。この業務の違いは保証水準の違いであり、それが検証手続の差異、あるいは結論の表明方法の差異として出てくると、そういう考え方をとっておりまして、先ほど、児嶋参考人の方からご説明がありましたアメリカの立場と同じように、どういう手続きをとるかによって、保証に差を求める、そういう考え方をここではとっているということになります。

次に、資料の4ページ目でございますが、下線部 で証明業務基準（試案）と他の基準との関係について、この基準の基本的な枠組みを元に業務毎に個別基準を設定する、という方向性であり、国際会計士連盟や米国公認会計士協会などが採用しているアプローチと同じものをとっていると、こういう立場でやっております。

次に、5ページ目以下、具体的に証明業務基準（試案）の概要についてざっと見てみたいと

思います。資料の5ページ目の下のほうでございますが、証明業務基準は一般基準と実施基準と報告基準の3部構成になってございまして、一般基準は7つございます。1つ目は証明業務基準の性格について述べてございます。2つ目には公認会計士等が行う証明業務の定義を示してございまして、本日の資料では出てございませんが、その定義と致しまして、「公認会計士等が行う証明業務は他の当事者が責任を持って作成し、表明する証明対象の信頼性について、一定の利用者のために適用される基準に照らして評価し、一定水準の保証を付与する結論を表明できるものでなければならない」と定義を致しまして、資料2の6ページ目でございますが、この定義で重要な点は、証明業務基準（試案）では上のほうに二重下線を引いてございますが、公認会計士等の責任の範囲を明確にするため、あくまでも責任当事者の言明を証明対象と考えているというように対象を限定しております。そしてまた、その対象について証明するのは信頼性である、これを前提としております。

また、さらに3つ目に重要な点としまして、公認会計士と責任当事者および利用者の三者を基本とし、そこでは責任当事者と利用者との間に説明責任の関係があることを想定しているとし、このような状況下においては証明業務基準（試案）が適用される、そういう前提になっているということでございます。一般基準の3つ目の基準としまして、証明業務を、先ほど申し上げました高い水準の保証を付与する監査相当業務と中位の水準の保証を付与するレビュー相当業務に分けてございます。第4の一般基準としては独立性が重要であるという旨の規定になってございます。第5には適切な懐疑心と正当な注意、第6には品質管理、第7には守秘義務、これらを定めてございます。

次に、実施基準でございますが、資料2の7ページです。実施基準は3つの基準からなっているのですが、これは監査基準に準じたリスク・アプローチ的な考え方に基づく基準設定になってございまして、1つ目には適切な計画、組織的な証明業務の実施および補助者の適切な監督について規定がございまして、その規定の中に証明業務に用いるための基準、それから重要性をどう考えるか、証明業務上のリスクをどう考えるか、この3点について特に注解が設けられています。

そして、実施基準の2番目としまして、十分かつ適切な証拠を入手すべきこと、そして実施基準の3としまして、他の専門家を利用した場合であっても、証明業務を行う公認会計士等は自己の責任において証明業務を行わなければならないというように定めてございます。

第3番目の報告基準でございますけれども、報告基準は4つの基準からなっておりまして、まず1つ目は報告書の要素を規定しています。報告書に記載すべき事項を規定しているので

すけれども、その際に標準化された報告書様式を用いるのか、様々な柔軟性のある報告書の様式を用いるかについては特に指定がございません。

資料の8ページでございますけれども、報告基準の2つ目では監査相当業務の報告書における結論表明の判断プロセス、そして3つ目にはレビュー相当業務の報告書における結論表明の判断プロセスが出てございまして、それをフローチャート形式で示しましたものが、本日の資料の10ページ目、最後のページの図表1および図表2でございます。図表1のほうは監査相当業務における結論表明の判断プロセスですので、これはいわゆる財務諸表監査の場合の監査意見とほぼ同じ内容になっています。図表2のほうが多分、目新しいと思うのですが、レビュー相当業務の場合に図表1と同じような判断があるのですが、異なる点は証明業務を行う範囲に制限があった場合に重要性の判断はなく、業務の範囲に制限があった場合には結論の表明の差し控えになる、そのようにしているところに証明業務基準（試案）の特徴がございます。

それから、報告基準の4番目は資料9ページ、1枚戻りますが、後発事象への留意という形で内容を定めてございます。これらの内容は逐一、細かい内容もございまして、証明業務の概ね骨格となるものを定めている指針でございます。

ところで、資料の2ページ目に戻って頂きたいのですけれども、証明業務基準（試案）に基づいて、保証業務の構成要素を表に示しました7つであると考えますと、どのように整理されるかというのを表したものです。保証業務を考える場合には目的、主体、客体、対象、方法、結果、責任、この7つの観点で保証業務がどのように構成されるか、これがフレームワークになってくるのではないかと私は理解しているわけです。証明業務基準（試案）はまず目的につきまして、証明対象の信頼性について、適用される基準に照らして評価し、一定水準の保証を付与する結論表明、これが保証の目的であるとしてございます。保証業務の主体でございますが、公認会計士および監査法人を対象とし、かつ適切な専門的能力、実務経験および独立性、この要件がなければならない、必須であるとしております。保証業務の結果を利用する客体でございますが、情報の責任当事者、情報の利用者でございますが、これらの間に説明責任の関係がある場合に証明業務基準が適用されるとしてございます。

次に、証明業務基準が適用される証明業務の対象でございますが、この対象はどのような正確さをもって情報内容が予定できるかによって、保証業務の保証の内容が変わってくると思われるわけです。そこで、その対象を作成するための基準あるいは作成された言明なり、証明業務の対象となるもののどういう属性を証明するのか、その観点から基準、命題（証明内

容)に分けたとしますと、まず対象についての基準については法律または規則により設定された基準、または正当な手続きに従った専門家の公認団体による公表基準、これがなければならぬ、これを前提としています。

そして、対象とする具体的な対象事項ですが、それは責任当事者の言明である。この言明であるという意味は、責任当事者の行為だとか責任当事者が属している組織体のシステムであるとか、そういうものではなくて、情報であるというように言って良いかと思えます。そして、情報についての信頼性を証明するとしています。他の情報特性については証明をしようというわけではなくて、信頼性を扱うとしています。そのために、証明する方法、これはどの程度の確実性をもって証明できるかによって、保証業務の内容が変わってくるわけですから、基礎となる基準としては証明業務基準、その手段としては監査相当業務またはレビュー相当業務があります。ただし、リスク・アプローチの考え方を採用するとなつてございませぬ。

そして、証明業務の結果として、その効果は何か、報告書の形式は標準化されたもの、あるいは弾力的な様式、証明業務による保証の水準は高い水準の保証、または中位の水準の保証としています。そして最後に7つ目の責任という観点から保証業務を見ますと、証明業務基準では責任当事者が証明対象の作成および表示に対して責任を負う、こういったものを証明業務というふうに決めて、ここに先ほど申し上げました参照とすべき基礎となるものが示されているわけです。色々な言葉が出てまいりましたが、この用語については証明業務基準(試案)の中に基礎概念として定義が詳しく説明されてございませぬ。

以上のように、証明業務基準(試案)を見てまいりますと、この第二部会で、まず先ほど山浦部会長から要求のありました保証と非保証との間の区画に関して、どういうことがいえるか、すなわち論点とすべきことについて最後に見たいと思えます。保証と非保証との間の区画をするということは、保証業務を実施する要件が成立しているか、していないかということと同じ意味合いがあると思えます。そうしますと、その保証業務を構成する7つの要素のうち、目的を除きました、対象以下、責任まで6つの構成要素について、それぞれそこに書いてある内容が成立すれば保証であろうし、そうでなければ非保証になるというような整理をしなければならないのではないかとと思われるわけです。

なぜ目的を除いたかといいますと、目的は他の構成要素すべてに影響を与えますので、目的をどのように決めるかによって、自ずと対象、方法、結果以下、定まってくる可能性がありますので、目的をここではいわゆる保証としますと、1番から6番までの構成要素について、

次のようなことを考えなければならないと思われるわけです。

まず1つ目の対象については、保証業務の対象とするものについて、準拠すべき基準が存在しているのかどうか。そして保証可能な命題を置くことができるのかどうか。準拠すべき基準がなくて、保証可能な命題も前提とできないのであれば、それは保証ではないということになると思います。また、方法について実施可能な保証手段について、その精度が合理的なものでなければならない。この精度がいい加減なものであれば、それは保証とはいえない、そういう趣旨でございます。3つ目の結果の構成要素については、まず1つ目には差別化可能な保証水準というものが有り得て、そしてそれが客体である利用者に理解可能であるかどうか。もし理解可能でなければ、保証ということは与えられないということになると思います。

4番目、保証業務を行う主体でございますが、専門的能力、経験、独立性、少なくともこの3つの要素が入っていれば保証であるとするのか、あるいは他の要件も加えるのか、あるいはこの3つから何かを除いてもいいのか、そういったことを定めなければならないと思います。5つ目の客体でございますが、もし、この情報を保証する制度、社会的な制度として考える場合には、説明を受ける権利者の公共性ということがなければ、保証、非保証ということと言えないのではないかと。そして、最後の責任ということになりますと、負担可能な責任範囲が定めることができるのであれば、保証というのは実施可能でしょうが、そうでなければできないということになるのではないかと。こういった6つの要素、そして目的について概念整理をするなり、準拠枠を決めていくというのが今後の議論として必要になってくるのではないかと考えます。以上でございます。

山浦部会長 内藤委員、ありがとうございました。これからの議論の方向性も若干、示唆された形で報告を頂きました。

続きまして、国際会計士連盟の国際監査保証基準審議会、IAASBと申しておりますけれども、そこで理事を務めておいでであります池上委員にIAASBでのご議論につきましてご報告を頂きたいと存じます。よろしく申し上げます。

池上委員 池上でございます。お手元の資料3をお出し頂ければと思いますが、これは3枚ものになっております。最後のページが表になっておりまして、これは出来れば、今、ちょっと外して頂いて横に置いて見て頂く方がお分かりになりやすいということをお願いいたし

ます。

それではご説明したいと存じます。まず資料の1ページと2ページでございますが、タイトルで「I A A S B発行の各基準等と保証業務のフレームワークの位置付け等について」ということで、I A A S B発行の各基準等というのは、今、外して頂いた表が基本的にI A A S Bが発行している基準ということになります。この基準等についてとフレームワークの位置付けをお話いたします。

資料の構成といたしましては、1ページ目はこの表の説明を簡単に書いてございます。2ページ目の2番にいきまして、切り口として、先ほど内藤委員から保証業務に該当するためには、どういう要件が必要であるかということについてお話がありましたが、特に独立性というのは公認会計士の業務ですと、まず必要であろうということと、前回、羽藤参事官のほうから独立性というのは1つの切り口になるかもしれないというヒントも頂きましたので、とりあえず独立性をテーマにしまして、財務情報に関するサービスと独立性の関係について表にまとめてみました。それから3番としては財務情報以外のことについての独立性ということでまとめさせて頂きました。

それでは、まず資料3の1ページ目からお話ししたいと存じます。1番のところに保証業務のフレームワークの位置付け(注)となっておりますが、この(注)について少し説明させて頂きます。私が今、ここに持っております青い本ですけれども、これはI F A Cが発行しています国際監査基準等の規則集です。これは2003年版でございますが、2004年版が、この配布資料でございますけれども、ちょうど今、発刊されるかギリギリのところにありますので、資料をしては2004年版の図を付けました。ちょうど今、発刊されて郵送中ぐらいのところだと思いますが、まだ手元に、届いていません。現行の規準集のほうは色々な意味で説明しやすいだろうということと、基準の番号も変更になっていることから、どの基準の話をしているのか分からなくなってしまうことを避けるために、新しい表を使いながらも、一部、古い番号を2ページ以降に使っております。なぜ新しい表があるかと申しますと、I F A Cのホームページに今、これが掲載されておりますのでダウンロードが可能ということで、新しい表をつけさせて頂きました。お断りしておきます。

1番の(1) I F A Cの倫理規程ということで、この表を見て頂きますと、一番上がI F A Cのコード・オブ・エシックスとなっております。倫理規程がまず一番上にあるということです。倫理規程の内容としては、一般的に独立性、秘密保持等がございますけれども、特に独立性に関する箇所が多いということで、実際、数えてみました2003年版は96ページある

のですが、46ページが独立性に割かれているということでございまして、会計士の業務として独立性を第一義的に考えているということでございます。このコード・オブ・エシックスは、保証業務のフレームワーク等、下にある基準の全ての上位規程として、保証業務の質を担保するという位置付けになっております。

(2) SQCというものがありますけれども「I」が抜けてますので、「I」を入れて頂きますでしょうか。このISQC、国際品質管理基準ですが、この表では上から3つ目の箱になります。2つ目は直接、基準とはあんまり関係ありません。3つ目の箱でISQCs 1-99となっているところですが、これは実際、まだ第1号しか出ておりませんが、この第1号は先ほどからお話のあった監査とかレビューとか、もっと広く監査、レビュー以外の保証業務、環境報告書等に関する業務とか、合意された手続き、アグリード・アポン・プロシージャーとか、更にコンプレッションも全て含んでおりまして、広範囲に会計事務所、日本では監査法人等が提供するすべてのサービスに関しての品質管理基準を定めた基準であるという位置付けになっております。ということで、これが倫理規程のすぐ下にあるということでございます。ここでその下の線を見て頂きますと、このISQCの下に先ほどから皆様が引用されているアシュアランスのフレームワークがあります。このフレームワークの右横のほうに縦の点線がありますが、下のほうを見て頂きますと、Related Servicesと書いてございます。ここに基本的には、後で申し上げますが、アグリード・アポンとかコンプレッションがここに入るということで、アシュアランス・エンゲージメントの下にはございません。このInternational Framework for Assurance Engagementsというのが、1ページの(3)ですが、保証業務のフレームワーク、保証業務に関する全般的事項を定めています。次に(4)の財務情報ですが、これにつきましては、まずヒストリカル・インフォメーションの訳し方について、私は過去財務情報というと現時点の数値をどうするのかという話もあるので、とりあえず財務情報(将来財務情報を除く)としております。(4)の財務情報の監査とレビューの基準と財務情報の監査、レビュー以外の保証業務以外の保証業務、基準の上位に位置する枠組みがアシュアランスのフレームワークであるということで、表を見て頂きますと、上から4つ目の箱のInternational Framework for Assurance Engagementsの左がAudits and Reviews of Historical Financial Informationとなっておりまして、右がOther than Audits or Reviews of Historical Financial Informationとなっております。保証業務を2つに分けて、そこから下に落ちていくということでございます。

私の説明書の(4)に戻りますが、財務情報(将来財務情報を除く)の監査とレビュー。こ

れがこの表ですと、左のAudits and Reviewsとなった下の部分が全て監査、レビューになっております。保証業務のフレームワークの下位基準であるということです。左側の I S A s 100 - 999、下に I A P S s とございますけれども、これは日本の会計士協会と言えば、例えば監査委員会報告と監査委員会が出す研究報告のうち、研究報告に該当するもので、協会の会員を拘束しないとされておりまして、ただし、実務的には拘束力がないとは考えられていないと思います。次に右側のレビュー基準、これは今回、 I F A C 事務局で番号を変更してありますが、以前の910番が2400番に変更されています。番号はいつでも結構なことなのですが、この I S R E s 2000から2699と書いてあるのがレビューの基準、その下に I R E P S s とありますが、このReserved forとなっておりますのは、とりあえずとってあるが、箱の中は空っぽでして、まだこういう実務指針はございません。全部で空の箱は3つありますが、後で申し上げます。以上がAuditとReviewの関係のところでございます。

次に、私の紙の(5)ですが、財務情報(将来財務情報を除く)の監査とレビュー以外の保証業務ということで、これは今、見て頂いていたAuditとReviewの右側でInternational Framework for Assurance Engagementの下にある右側の1列のところがございます。 I S A E 3000-3699ですが、昨年12月の I A A S B 会議で承認された最新の基準として、 I S A E 3000番という基準があります。これは全般的にヒストリカル財務情報以外の業務に関するアシュアランス・エンゲージメント I S A E s 3000番をカバーする基準ですが、具体的に内部統制や環境など個々の業務をカバーする基準は未だ出されていません。今後、内部統制などに関する基準を入れていく予定であるということです。その下の P S はPractice Statementsの略ですが、先ほどと同様にReserved forとなっていて、箱の中は空です。

それでは私の資料の1ページに戻りまして(6)関連サービスですが、これは合意された手続、Agreed-Upon Proceduresと調製、コンピレーション(Compilation)につき定めており、「保証業務のフレームワーク」の枠外の基準として位置づけられます。これは先ほど申し上げた表ですと、Framework for Assurance Engagementの下にくっついていない、一番右の線の下に箱です。保証業務のフレームワークの枠外に置かれているということでございます。 I S R S s の4000番から4699番の下にまた箱がありますけれども、Reserved forとなっておりますので、これも中身は空であるということでございます。

1ページの下ですが、各基準等の略称を簡単に日本語で記載しておりますが、時間の関係でここは割愛させていただきます。

2ページ目にまいりまして、広い意味での将来財務情報以外の財務情報に関する業務はどう

いうものがあるのか、また、独立性の要求はどうなっているのかというところに焦点を絞って、2番は書いてあります。まず将来財務情報以外の、ただし、将来財務情報でも実施出来ないことはないわけですが、将来財務情報以外の財務情報に関する業務は(1) Audit、(2) Review、(3) 合意された手続、(4) コンピレーション(Compilation)と大体この4つに大別されると考えますが、これが保証業務であるか、また独立性の要求があるかについて下の表にまとめてみました。表を見て頂ければお分かりになると思いますが、1行目の4つが監査、レビュー、合意された手続、調製です。次に、縦に読んで頂いて、一番左のほうに、これは保証業務かどうか、それから2番目は独立性の要求があるかどうか、それから根拠基準を3つ目に書いております。

そこで監査は当然なのですが、縦に見て頂きますと、保証業務であるし、独立性の要求があります。根拠基準は2003年版のハンドブックの基準番号を用いていますが、当該箇所に独立性の要求があるということがございます。レビューにまいりまして、レビューも保証業務であるかと申しますと、これはイエスです。また、独立性の要求もでございます。それから根拠基準が旧基準番号ですが書いてございます。それから合意された手続、これは基本的にはIFACの考え方では保証業務ではございません。ただし、注1をご参照下さい。

注1で買収に関する業務等には、保証業務のフレームワークにある保証業務に該当する業務が一部含まれる場合がある(保証業務のフレームワーク第13項)。今日、仮訳で出している部分の13項に、大きなM&Aのような場合に、その報告書の中で一部、保証をつけるようなこともあるだろうということです。そういうのはここでいう保証業務に該当するとしております。読ませて頂きますと、「当該一部の保証業務に関し、開業している会計士は、独立性が要求される」としてあります。これは保証業務をつける場合は、先ほどの表の一番上にございましたIFACのコード・オブ・エシックス、倫理規程のパートBのセクション8.1というものですが、その倫理規程の中で公認会計士がアシュアランス業務を行う場合には独立性が要求されております。すなわち、注1は純粋なアグリード・アポンではありませんが、アグリード・アポンの途中に挟まって出てくるような保証業務の場合は当然、独立性が要求されているということがございます。

次に、合意された手続の独立性の要求ですが、これも要求されていません。条件の中に入っていないのです。ただし、注2ということで少し見て頂きますと、まず米国基準ですが、米国基準はアグリード・アポン・プロシージャーに独立性を要求しています。そこでアグリード・アポンの国際監査基準のISA 920第7項では、「各国の基準、業務契約等で独立性が要

求されることもある」としてしています。それが注2です。したがって、アグリード・アポンについての独立性の要求に関しては、必ずしもいつも独立性を要求されないということはないということでございます。

それから調製、コンピレーションにですが、これは保証業務ではありません。それから独立性の要求もございません。なお、根拠はこの表のとおりでございます。

最後に3番、将来財務情報以外の財務情報の監査とレビュー以外の保証業務ですが、具体的には内部統制とか環境などに関する保証業務が該当することになると思いますが、開業している会計士については、保証業務については独立性が要求されています。これは先ほど引用しましたIFACの倫理規程の中に、開業している会計士が保証業務を行う場合は独立性を要求するとしておりますので独立性が要求されるということでございます。

以上でございます。

山浦部会長 ありがとうございます。

それでは、これまでの各委員並びに参考人のご報告を参考にして、意見交換を語りたいと思いますけれども、いずれにしても、お聞きのように非常に専門的な分野の議論となりがちでもあります。それから歴史的な経緯や背景も各国あるいは国際的にもあります。それから用語にしても、必ずしも統一した使われ方をしているわけではないという点もあります。そういった意味で最初から非常に厳密な議論をすることは難しいと思いますけれども、まず大まかに申しまして、保証と非保証とは何かと。それを分ける要件は何か、あるいは保証業務なるものを整理させる要件は何かと、こういったところが1つ大きな論点になるのではないかと思います。厳密な定義等は今後の審議の中で詰めていくことといたしまして、本日はまず保証とは何か、あるいは保証と非保証の区別すべき必要性、それから区別の要素について、なるべく論点を明らかにしていくという観点からご意見を頂戴できればと存じます。

なお、先ほどのご報告の資料のほかにお手元の資料集に国際監査基準での保証の定義と我が国の監査基準の前文にございます説明のところに付箋をつけております。ご参照頂ければと存じます。また、先ほど冒頭、紹介しましたように、町田委員のほうから国際監査基準での保証業務のフレームワークの仮訳を付してもあります。こういったものも含めまして、どなたからでも結構でございますけれども、ご発言頂きたいと存じます。どうぞよろしくお願いいたします。

宮島部会長代理 1つ、池上委員に確認だけなのですが、先ほど内藤委員の報告によると、監査とレビューとで保証水準の間に違いがありそうだというお話でしたけれども、こちらの中では、その点についてどのようにお考えになっているのでしょうか。

池上委員 保証水準に関しては、前回、お話しするチャンスがなかったのですが、ISA E 100という前のIAASBの保証の基準ですけれども、中程度の保証というのを付与する場合の文言が問題になっておりました。消極的保証の表現の使用を考えていたわけですが、そうではないという問題提起がありました。いわゆるエクスペクテーション・ギャップ、保証水準を利用者が間違っただけで説明するのではないかということで、当時、IAPCが各国にリサーチを行いまして、日本も対象となったのですが、結果的には消極的保証以外のよりよい表現は何かについて結論が出ませんでした。そこで新しい基準では、中程度の保証水準の表現として消極的保証の文言を使っています。保証水準については、前の基準は高いレベル、中程度のレベルとしていました。ただ、その前の議論、すなわち100番の草案の議論ですと、最初は保証のレベルというのは高、中ではなく、連続的なレベルで考えるものとしていました。例えば99%、98%とかそんな言い方になると思います。ただし、実務上は高いレベルか中程度のレベルの2つのレベルとしないと実務が回らないということになりまして、高と中になったということです。

前の公開草案では、オウディット・レベル・オブ・アシュアランスとかレビュー・レベル・オブ・アシュアランスという表現を使っておりましたが、やはり各メンバーからオウディットとかレビューというのは財務諸表に使う言葉であり、かなり定着しているので、他の環境報告等、新しい色々な報告書に出てくると、誤解が生じるのではないかということで、前の100番では最終的に表現として高位の水準と中位の水準に落ち着いたということです。オウディットとかレビューという表現は削除されました。

新しい基準は、作成段階の最初の頃は、高位、中位という文言の使用で話が進んでいたのですが、途中でオウディットとレビューという言葉がまた復活いたしました。これに対して、私が昔そうだったのにどうしてそうなるのかというコメントし、また、他の何人かのメンバーも同様のコメントをした結果、最終的に基準で使用されているリーズナブル・アシュアランスとリミテッド・アシュアランスという表現になっています。ただ結局、書き換えただけですので、解釈的には私は高位と中位と考えればよいと思っています。確かに監査とレビューに置き換えれば、リーズナブル・アシュアランス・エンゲージメントは監査であり、リミ

テッド・アシュアランス・エンゲージメントはレビューであるということでございます。

それと先ほど内藤委員のお話にありましたが、レビューの保証水準の表現として中程度のレベルとかレビューのレベルとかリミテッド・アシュアランスと言われてきましたが、結局、同じ保証水準を指していると考えています。その保証水準を付与するために会計士が通常実施する手続というのは質問と分析的手続であり、それ以上の手続は実施しないということです。例えば、実物の確認を行うといった手続はとらないということです。ところが、高いレベル、リーズナブル・アシュアランス、オウディット・レベルといった保証水準を付与する場合は、いわゆる財務諸表の監査で実施する実物の確認をすることにより、監査証拠を集めて、その結果、意見表明を行うということになります。ご質問の監査とレビューの保証水準ですが、お話いたしましたように付与している水準は違うということです。

保証水準に関して、もう一つ付け加えますと、これは山浦部会長もご出席された会議で話題になっていたと思いますが、リーズナブル・アシュアランスという文言を、エクスペクテーション・ギャップの観点から、検討すべき文言であって、これを世界的にプロジェクトで考えようという話がありました。リーズナブル・アシュアランスをどう考えるのか、他の表現を考えるとといった、色々な議論があるようです。それが結局、投資家等のエクスペクテーションと合ってくる言葉になるように文言を作るといったことになってくるのでは思っております。少し長くなりましたが、以上でございます。

山浦部会長 宮島部会長代理、よろしいでしょうか。

宮島部会長代理 やはりその期待ギャップみたいなものが、どうしても法律の責任の問題からいうと、色々なことが問題になり、果たして誰の期待なのかなというところがどうも気になるものですから、確認をしました。

山浦部会長 内藤委員。

内藤委員 今の池上委員に関連して質問させて頂いてよろしいでしょうか。

今日のご報告で2つばかり確認をさせて頂きたいのですが、委員の資料3の2ページの一番下の3にあります財務情報の監査とレビュー以外の保証業務と独立性という部分なのですが、この財務情報の監査とレビュー以外保証業務、図のほうでいきますと、ちょうどフレームワ

ークの下の右側の箱になると思うんですが、これは将来財務情報に対する保証業務は入っているんでしょうか、入っていないんでしょうかというのが1つ目の質問です。あるいは内部統制に関する保証業務はこの範疇に入っているのか、入っていないのか、それはリレイティッド・サービスに入るのか、それはどちらでしょうかという質問が1つ目です。

それから2つ目の質問は、今の保証水準のご議論がありましたけれども、I A A S Bの方のフレームワークの考え方で、合理的な保証の水準と限定的な保証と水準という説明があるのですが、それは保証業務の内容だけで差別化されるという考え方でフレームワークは構成されているのでしょうか。それともそういう保証業務の内容だけではなくて、保証の対象の性質だとか、その他諸々のものも関連して、保証水準が差別化されるというふうに考えられているのでしょうか。その点が第2点目です。

これはアメリカでもそうだと思うのですが、アメリカの場合は、財務諸表監査という場合とレビューという場合に明らかに手続が違うので、そこから得られる保証の水準は明らかに違う。そういう立場で基準が構成されているというふうに思うのですが、やはりI A A S Bもそういう立場をとっているのでしょうか。それとも、そうではなくて手続の相違もそうですけれども、それ以外に対象となっている情報の属性とかその他の要素も加味して保証水準が変わると考えているのでしょうか。その2点をお教え頂きたいと思います。

山浦部会長 よろしく申し上げます。

池上委員 まず将来財務情報、それからサブジェクト・マター、対象物としての内部統制は、保証業務であればアシュアランス・エンゲージメントのOther Than Audits or Reviews of Historical Financial Informationの中に入ってくるという理解をしております。

それからリレイティッド・サービスかどうかですが、いわゆるコンピレーションは、財務諸表を全部クライアントの代わりに作り上げるといった意味が強い業務であり、それからアグリー・アポンになりますと、非常に難しいところが確かにあると思うのですが、保証を全くしません。将来財務情報と内部統制に関するリレイティッド・サービスもありえるとは思いますが、したがって、先ほど申し上げましたように、基本的にはアシュアランスのエンゲージメントとして想定している場合はInternational Framework for Assurance Engagementの下の右のほうの箱に入ってくるということで理解しております。

それから2番目として保証水準のことですが、これは以前、100番の時に議論がありまして、

新基準では目に見えない状態で変わっていることがあります。まず内容ですが、例えば環境ですと、どうなっているのかということかと思います。その前に結局、サブジェクト・マター、対象物、クライテリア規準、証拠や証拠の質、そういうのが保証水準の要素になってきているわけです。100番では作業量、例えば我々がどれだけ多く監査の手続きを時間をかけて行うといった作業量だけによって保証水準が決まってくるとしていたことです。

私はそういう意味では大学の先生のような、そういう高いレベルの議論は出来ませんので、普通の実務家として議論に参加しておりましたし、他の参加していたメンバーも同じように実務家でしたが、結局、この作業量説と作業量以外の要素も変数とする変数説の2つの説があるという議論を残して100番の議論は終了いたしました。その対象物、例えば財務諸表がしっかりと作成されていないとか、例えば会計基準がどこかの日本以外の出来たばかりの国の会計基準で、それを使用して財務諸表が作成されているとか、例えばそういうケースが例としてはよいと思うのですが、その構成要素によってアシュアランスのレベルが上がったり下がったりするというのが変数説です。十分な要素があればあるほど保証水準が上がるという考え方が2つあるということで、前の基準書ではその議論を、基準書としては一般的ではないと思うのですが、そういった議論があったという紹介をして、終わっています。新基準は基本的にどちら側の立場にも立っていないとしております。ただ、私は、保証水準の決定要素として作業量以外の要素もかなりあると考えています。元々対象にする財務諸表が、今まで何十年も有価証券報告書を作成してきた会社と、これから初めて上場するような会社が作成する1の部とか、例えばそういうケースを考えれば、元々財務諸表の出来方が全然違うと思います。そこで翌日に保証を付与して欲しいと言われたら、多分、昔から有価証券報告書を作成している会社の財務諸表には、高いレベルの保証が付与出来るでしょうし、大体聞いて、大まかなオーケーを出すのでしたら、後者のほうはレビューか何かの報告書を付けるのがいいのかなという感じがいたします。お答えになったかどうか分かりませんが。

山浦部会長 よろしいでしょうか。

内藤委員 結構でございます。ありがとうございます。

山浦部会長 岸田委員、どうですか。

岸田委員 内藤委員のご報告と児嶋参考人に1つずつお伺いしたいと思います。

内藤委員のご報告の資料2の2ページの下に保証と非保証の区別というのがよく分かったので、これを背景にしますと、法律でいう保証とまったく意味が違うのでしょうか。保証するといえば、法律の場合はすべて保証になるのですけれども、会計監査上の保証というのは仰った6つの要件を満たさなければならないということはよく分かったのですが、1つだけお伺いしたいのは、最後の6の責任、一番下の負担可能な責任範囲ということです。これはどういう意味なのか、つまり負担できないような責任があるという場合は、これは入らないのかどうかということをお伺いしたいと思います。

それから最初の児嶋参考人のお話で、これはアメリカの話ですので直接は関係ないのかもしれませんが、消極的保証というのは日本でいう保証に入るのか、それとも非保証なのか、色々なお話があったようですけれども、保証になれば、日本でいう6つの要件を満たすのか、見当違いかもしれませんが、お伺いしたいと思います。

山浦部会長 どうぞ。

内藤委員 今、ご質問のありました保証業務の構成要素のうちの責任について負担可能な責任の範囲をどう考えるかという問題点で、負担可能とはどういう意味かというご説明を求められているのですが、これは構成要素として責任を入れるか入れないかという程度に考えて頂ければという趣旨で書いてございまして、私が責任を構成要素として入れましたのは、保証業務というのは色々な対象物に対して、色々な手続で保証しますので、保証する人が経済行為として契約によってその業務を実施するのでしょうかけれども、その責任が社会的に見て、過度な負担をするようなことになっては、いくら他の要件が満たされていても出来ない可能性が出てくるのではないかという趣旨で書いてございまして、確たる確証を持って申し上げているわけではなくて、責任という要素も入れてくるかどうかというのもここでのご議論ではないかと考えております。

岸田委員 ありがとうございます。

山浦部会長 児嶋参考人、どうぞ。

児嶋委員 岸田委員、ご質問はアメリカの基準で保証が与えられる場合は、内藤委員がまとめられた表を満たすかどうかということですが、1、2、3、4は共通しているかなという感じがします。5と6でアグリード・アポン・プロシーチャーについては利用が制限されると。だから利用が制限されるようなものは保証ではないというか、消極的保証を与えるものは原則として一般配布されるという。だから大まかに分けると、渡した相手しか使えませんがというものは消極的保証が一般的には付きません。でも、例外もあるようですけれども、これはうまく線引きが出来ず、申し訳ございません。責任なのですが、アグリード・アポン・プロシーチャーズでは手続きの十分性は、特定された当事者のほうが責任を負うということになっていますから、手続きの十分性に責任を負うということが依頼された仕事の責任とどのように関係するかというのは、私も上手く整理がつかないのです。

山浦部会長 岸田委員、どうぞ。

岸田委員 すみません。私がお伺いしたかったのは児嶋委員の、ここで議論しているのは保証と非保証の違いなのですが、日本語でいうと積極的であろうが、消極的であろうが、保証は全て保証だと考えられると思うのですが、今、お話しのアメリカでいう消極的保証という意味では、日本の基準に照らすと必ずしもどちらにも入らない、どちらかに分けられる場合ではないということでした。消極的保証が日本でいう保証になるとは限らないということをお仰っているのですか。

児嶋委員 いや、そうではありません。失礼しました。実は、次世代会計士保証業務研究会の試案は私も関与していましたので、私の解釈としては一応、アメリカの積極的保証と消極的保証と保証業務研究会の試案の高い水準の保証と中位の水準の保証というのは、イコールだというふうに私の頭では解釈しておりました。アメリカでは私が見るところでは、消極的保証までいかないものは保証ではないというふうに捉えているように思います。

山浦部会長 岸田委員、よろしいでしょうか。遠藤委員、どうぞ。

遠藤委員 資料の2で内藤先生の資料で色々な要件が出ているわけですが、このうちの主体のところを確認したいのですが、前回からの議論では公認会計士と監査法人というのを前提

として議論されているようなのですけれども、税理士とか税理士法人というのはどうなのでしょう。と申しますのは今、税理士会のほうで中小会社の計算書類の適正担保措置の制度を導入しようという提案が出ています。それとの関連でどう考えたらいいのかというのが1つと、それから似たような状況にあるドイツではどのような対応をしているのかどうかとお分かりになれば教えて頂きたい。

山浦部会長 第1点については先に私のほうから。

私見ですけれども、恐らく今回の保証業務のフレームワークの議論がある程度、煮詰まれば、そういう会計士以外のこの種の業務がどう扱われるべきかというのは見えてくると思います。今は確かに会計士協会が中心になって、こういった議論をしているのですけれども、とりあえず業界の問題についてはしばらく置いて議論をしていきたいと思っております。これはこちら、司会する側での越権だといわれると、それは修正せざるを得ないのですけれども、ただいくつかの違った視点の議論が錯綜してしまう可能性がありますので、当面は最初の概念的な枠組み、抽象的で非常に恐縮なのですが、この領域で最初は議論を止めさせて頂いて、徐々に主体の議論に入っていきたいと思えます。よろしければ、もう少し、それはお待ち頂けたらと思えます。よろしいでしょうか。その上で内藤委員、どうぞ。

内藤委員 私のご報告で舌足らずで申し訳なかったと思うのですが、ここの表の中に主体で、公認会計士および監査法人と入ってございますのは、あくまでも証明業務基準（試案）の内容ではどうなっているかということでございまして、下のほうに論点とすべき点の主体の4番のところには専門的能力、経験、独立性という要件を一応書かせて頂いておりますけれども、ここは別に公認会計士であるとか税理士であるとか、あるいはその他の方々である、そういうことは全然、想定してございませんので、まったくそれを排除しているという私の考えではございません。

それからドイツのことについて、ドイツは大中小と会社の区分立法がございまして、大会社については経済監査士あるいは経済監査会社が監査を行う。そして中会社、小会社については経済監査士、日本でいう公認会計士または監査法人、あるいは税理士が宣誓帳簿監査士という資格を得て、あるいは帳簿監査会社という資格を得て、中小の会社の計算書類に対する監査を行ってもよいということになりまして、実際には経済監査士と宣誓帳簿監査士との間で監査契約を巡って競争があるというふうに認識しております。以上です。

山浦部会長 はい、どうもありがとうございました。弥永委員、どうぞ。

弥永委員 ドイツの場合には実は経済監査士も税理士の資格を持っていることが多くて、9割近くの方が持っていらっしゃるのですけれども、税理士の資格を持っていると宣誓帳簿監査士には非常になりやすいという状況はあります。ただ宣誓帳簿監査士は経過的な措置と、事実上、位置付けられていまして、若い方は宣誓帳簿監査士には最近、ほとんどなっていません。つまり年配の方がなっているという状況にありまして、宣誓帳簿監査士から出来るだけ経済監査士に移行するようにと特例試験が設けられておりました。

ですから、税理士の方はそのままでは監査できませんし、宣誓帳簿監査士と経済監査士は独立性要件についてはまったく同じ要件に服していまして、両方とも規律の面では経済監査士協会の監督に服するという構造になっております。

山浦部会長 どうもありがとうございました。

他にご意見はございませんでしょうか。西川委員、どうぞ。

西川委員 質問ですが、内藤委員の資料の2ページ目のところなのが、構成要素の表があって、対象というところなのですが、その基準というところで、下のところでもいいんですけども、まず準拠すべき基準の存在というのがあって命題ということになっているんですけども、基準が存在するということを前提とすると、命題は非常に素直に考えると、証明対象の準拠性の検証ということになるのかなと思うのですけれども、それがいきなり信頼性にいくということは基準自体が、例えば会計基準みたいなものがちゃんとしていて、準拠していれば信頼性が出てくるということなのか、あるいは準拠性を飛ばしてあるということに何か意味があるか、その辺を教えてくださいなのですが。

山浦部会長 内藤委員、どうぞ。

内藤委員 証明業務基準の内容として、そこに今の西川委員からありましたように、基準が存在していなければ、この証明業務は出来ないという構成になっていまして、そうしますと、その基準に準拠していることをもって、それを証明することによって信頼性を担保する、保証する、そういう関係になっているかと思えますので、決して準拠性を飛ばしているという

ことではないと思います。そういうご趣旨でよろしいでしょうか。

山浦部会長 西川委員、いかがでしょうか。

これは実はロジックが1つ1段飛びになっています。一定の基準に従った客観的な判断を監査人、あるいは保証業務を行う担当者は行使し、結果として、利用者サイドからは信頼性が得られる、という論法が適切でしょう。実は、その議論は実はしているのですけれども、それをなかなかうまく報告書で表現できなかったところなのです。ただ恐らく、これについてもこれから先、議論をしなくてはならない点だと思っております。

他にご意見、八田委員どうぞ。

八田委員 私は監査というものに対して、基本的に少し古い考え方を持っているかもしれませんが、我が国の場合、上手く説明がつかないのは、証券取引法をベースにした監査と特例法の会計監査用の監査人とで枠組みが違うという前提があるという点です。それはちょっと脇に置いて、証取法の議論で進めさせていただきますが、証取法の場合に前監査基準にも明確に書いてあったように、監査人が正当な注意を払って独立性を行使しなければならない局面として、事実の認定、処理の判断、そして意見の表明、この各プロセスにおいて正当な注意ないし独立性を行使しなさいということが規定されていました。そういったときに監査という行為、業務は少なくとも全く制約のない状態で業務を委ねられているということ。ただ、実際には物理的な制約条件があるために、あるいは経済的な事由があるために手続に関しては、一部、重要な項目だけしかしないかもしれませんが、少なくとも責任につきましては全幅のものを負わなければいけないということです。

そう考えてみると、例えば、ここで議論しようとしているレビューとか合意された手続とか、それ以外のものもいいのですが、事実の認定、処理の判断、意見の表明とこういうプロセスで考えると、監査以外の業務につきましては、かかるプロセスをすべてカバーしていないのではないかと思います。例えば合意された手続というのは、こういう処理をしましたという事実認定だけをしてくれれば良いというようなものです。あるいはこういった処理をしたということだけを見てくださいればいいのだということで、それもかなり限定されているということです。では、逆に限定されたことが前提に行った監査人当事者は、責任も限定されるかというと、法律上はそうかもしれませんが、見ている人は業務内容がブラックボックスで見えないわけですから、やはり監査と同じように全幅の信頼を寄せることになり、責任につき

ましては当然、監査業務と同様に極めて重いということを前提にやはり議論が進められなければならないと思われまます。

したがって、例えば今、遠藤委員が言われたように、どなたが監査業務とか証明業務にかかわってもいいわけですがけれども、係わることの重さというのをよく理解しておかないと、限定的な業務の依頼を受けたわけだから、責任も限定的で手続きも限定的で許されるのだというわけにはいきません。そういうふうにと考えると、やはり我が国の場合、不幸であると思うのは、中間監査というのがやはり一部、省略部分がありますので、あれはフルオーディットじゃないという部分があるという点です。やはりそう考えると中間監査はレビューかなと。そういうわけ方が1つ、まず出来るのかなという気がしているわけです。

それからもう1点。内藤委員が提出されている2ページ目の先ほどの対象の中で、ちょうど今、西川委員もお話になったように、私もちょっと違和感があるのですが、説明の中で、命題の中に責任当事者の言明とある点です。これは多分、英語でアサーション(assertion)だと思うのですがけれども、それをここでは情報と理解してもらえればという、多分、そういう説明があったと思うのですが、そうではなくて、これは当事者のあくまでも主張であって、要するに単なる事実の表示ではなくて、当事者が主張しているもの。つまり財務諸表は経営者の主張であると言われていています。あるいは今回、アメリカで企業改革法の中でも問題になっている内部統制の有効性の評価に関する経営者の報告書というのは、我が社の内部統制はこういう状況にありますよということを主張しているわけであって、やはりそこを第三者として担保しているということですから、単なる事実認定ではなくて、どういう処理がなされて、手続がなされて、そしてどのような結論をその責任当事者が行っているかということを監査人が担保しているという理解が必要になります。

だから、その辺を少し整理をして議論をしていかないと、ただ、これ全部、4つか5つぐらいの業務を並列的に並べて議論しても、なかなか話が煮詰まっていけないかなという気がします。少し遠回りな議論ですが、申し上げました。

山浦部会長 伊藤委員、どうぞ。

伊藤委員 私は実際にCFOをやり、それから監査役もやって、今、現役は降りましたけれども、長らくこの仕事を見てきました。経営者の立場で言いますと、なかなか監査とレビューということについての認識があまりありません。

私がアメリカに行って、監査法人のトップと、レジェンドを外すよう色々と議論をして、その時に彼らが言ったのは、日本の監査というのは、アメリカで言えばレビューのようなものだということです。当時アーサーアンダーセンのトップ、何人とも私は議論したのですが、本当にレジェンドを取るのであれば、もっと監査の時間を取らないといけないと主張してくるのです。じゃあ何が違うのかと私が言ったら、彼らはこう言ったのです。要するに日本の監査は、企業が全部、数字を出している。その数字の算出手続や後の伝票処理がきちっと、いわば会計基準に従って行われているかどうかということだけチェックしているのではないかと。その出てきた数字そのものについて会計士が自分で作っていない。これは大変失礼な言い方ですが、そういうことを何回か聞きました。だから、米国では彼らが最初のその数字から作って行って、企業から出てきた数字が正しいかどうかをチェックしていくのです、それがレビューと監査の違いですということを知りました。

それは先生方の大変高邁な理論の中で、どういうふうにアプライされるのか、よく分からないのですが、つまり、保証業務とコンサルティング業務の境界も曖昧だし、要するに大きい峰の保証業務の中に、監査担当業務、レビュー担当業務、いろいろ入っているわけです。しかも、どれが中位の保証というのかすっきり分からない。そこのあたりを具体的にしていかないと、これは経営するサイドとしては、混乱をします。今までは何となく公認会計士が監査すれば、それなりの社会的信頼度があり、また、今回の監査基準の改定や今度の公認会計士法の改正によって、日本の公認会計士の監査は大変高い水準のものだということを謳って作り上げたわけです。したがって、そういうことを踏まえて、きちっと整理しておかないといけないのではないかという感じがします。実際に実務をやる立場で、今日は島崎委員が来ていませんけれども、そういう感じが私は致します。

また、我々は確かに監査以外にも色々なコンサルティング業務も依頼します。例えば買収のときには、これはインベストメントバンクが間に入って、買収の業務を引き受けるわけです。そのときには後で事故が起こっても、それはインベストメントバンクが責任を負いますとなっています。しかし、経営数値に関しては、企業は危ないものですから、監査法人にもう一回、チェックさせます。そういう二重のチェックをよくかけるわけです。その時には、そこでの数字の我々の考え方は、監査ではなく、レビューをやってもらっているのだと。その数字が合っているかどうか、プロセスにおいてチェックしてくれということをよく頼むのですけれども。だから、そういう現実的ないろんな実務界の動き、あるいは声もよく聞いて頂いてまとめて頂きたい。本資料は大変学問的に非常に立派なのだけれども、現実の姿にアブラ

イするか、よく分かりません。言葉の遊戯におちてしまうことにならないようにして頂きたいというお願いです。

山浦委員 ありがとうございます。恐らく、今日の前半部分の議論は伊藤委員のご指摘でよく分かります。確かに専門家以外の方々では、なかなかとっつきにくい議論でもあると思うのです。

伊藤委員 言葉じゃなくて、やっぱり現実、どういうアプライが行われて、現状が行われているかという趣旨です。私は八田先生の言っていることはよく分かります。

山浦部会長 前回、今回の審議の意義をご議論させて頂いた時に、とにかく会計士が関われば全て監査だという理解があると。そういう実態をある程度、整理する必要もあります。結果としては、これは我が国の監査の向上にも繋がることでもありますし、それから会計士業務、つまり保証業務の基準をつくること自体が会計士の皆さんのいわば商売の種を広げてあげようという趣旨では当然ありません。あくまでも保証という行為が、我が国の経済社会にこれから益々重要になってくる。だから、その中でこの概念整理を今のうちしておく必要があるという趣旨ですので、伊藤委員のお求めのように、徐々に色々な具体的な経済事象に繋がっていくと思います。

実際、今、遠藤委員からもご指摘があった、四半期のレビューであるとか、昔からコンフォートレターの保証の問題でもあるし、それから今、伊藤委員が仰ったようなM & Aに関わる一部の保証業務もあります。その他に内部統制の報告書の問題もそろそろ我が国でも大きな問題になってきつつあります。こういった色々な問題にかかわってくる先駆けとなるような枠組みを作ろうというのが我々の今回の議論であるということですので、是非ともご協力を頂きたいです。

伊藤委員 先ほど来、将来の保証数値を一応、除外して考えておりますよね。これは具体的に四半期に仮にアプライするとしますと、四半期の実績というのは過去のものです。しかし、その四半期はあくまでも年間のプロセスですから、そこで狂ってくれば、必ず年間予想はどうなのかということは投資家やアナリストは必ず判断しますし、それが投資家の腕の見せ所です。そうすると、それに対して、監査した側は何も言わなくていいのか。もし、仮にそこ

で税務上の問題が起こっていた、重加算税が課される問題が起こっていたとしても、会計士は何も言いません。しかし、会計士が分かったとすれば、その段階で、これはおかしいと言うべきじゃないかと。そうしないと資本市場にものすごく混乱を与えるからです。それから結果主義についてですが、1年たったところでドーンと問題が起こってくる。税務上コンプライアンスの問題が起こっていたとしても、会計士がいささかなりとも疑問点が差し挟むようなものがあれば、これはやっぱり問題点を気にしなくてはならない。

つまり、将来の予測に対して過去のトラブルの実績ってというのは、必ず影響するわけですからね。これがまったくはずされてしまうというのは、公認会計士の、要するに訴訟問題から言えば外すべきだろうけれども、そこのところについても何らかの、やはり我々は研究しておかないと、これはやっぱり片手落ちになるのではないかと思います。以上です。

山浦部会長 ありがとうございます。どなたか、他にご意見はございませんでしょうか。

それでは、そろそろ時間も迫ってまいりました。本日はこれからの議論に先駆けて、議論すべき課題について整理ともども、いくつかのご意見を頂きました。皆様のご意見を踏まえまして、これから論点を整理してまいりたいと考えておりますけれども、次回の部会では、実際の業務に則して、保証業務と非保証業務の違い、更に保証業務の中での業務の違いなどについて実務的な視点も踏まえて、ご報告頂きますので、ご議論頂きたいと考えております。

そこで、次回の部会は4月28日、水曜日の午後3時から5時。本日は4時からでしたので、1時間早く始まることとなりますけれども、午後3時から5時に開催することを予定しております。また、今後の部会の開催予定につきまして、お手元に当面の日程案をお配りしております。今後、変更される場合もあるかもしれませんが、なるべく、このような日程で進めたいと考えておりますので、よろしくお願い致します。

それでは、本日の部会はこれにて閉会させて頂きたいと思っております。委員の皆様は大変ご苦労様でございました。ありがとうございました。

(午後5時57分閉会)