

平成16年5月10日（月）

企業会計審議会

第4回第二部会議事録

於 金融庁特別会議室
(中央合同庁舎第4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)

○山浦部会長 時間が参りましたので、これより第4回の第二部会を開催いたしたいと思いません。

皆様にはご多忙の中ご参集頂きまして、ありがとうございました。

前回の部会では、公認会計士の方が関わっている業務として監査以外にどのようなものがあるかといった実態についてご紹介して頂きました。さらに、国際監査基準における保証業務のフレームワークの概要をご報告頂きました。

その際に、概念整理という問題はどうしてもある程度抽象的な議論にならざるを得ないという面があります。議論のたたき台として、起草メンバーで論点整理をしたものを作りまして、今回、更にご検討頂くということにさせて頂きました。そこで、起草メンバーでその後、論点を整理し、意見書の骨子案という形で議論のたたき台を作ってみました。本日は、これを元にしてご報告頂きたいと思えます。

なお、この案は前回ご報告頂きました国際監査基準における概念フレームワークを下敷きとして、これまでの議論や我が国の実態なども踏まえまして作成しておりますけれども、更にご意見を頂きまして、方向性を固めて参りたいと考えております。

皆様のお手元に意見書骨子(案)についてがございます。そこで、まずこの骨子案につきまして、事務局から説明して頂きたいと思えます。よろしくお願ひします。

○多賀谷課長補佐 それでは、お手元の資料に基づきましてご説明させて頂きませんが、黒い表紙の資料集の方の、番号で言いますと7番に保証業務の国際的フレームワークの仮訳をつけておりますので、これがベースになっている部分が多いということですので、これも見ながら適宜ご説明に使わせて頂きたいと考えております。

まず、左側に項目というのがございまして、項目ごとに記述のポイント、そしてこれまで頂いた意見ですとか、あるいは起草メンバーの方でこの国際監査基準でのフレームワークに基づいた方向性というようなものを整理をいたしたものでございます。

最初は、審議の経緯及び目的等ということで、これは審議会の意見書になるものでございませうから、当面は公開草案になるものでございませうので、審議の経緯や目的というところを冒頭に記載することにし、そこで審議の全体観を記載するということにならうかと思えます。

その中の記述のポイントでございますが、審議の背景及び目的についてということで、主な

意見といえますか方向としては、監査周辺業務の拡大により財務諸表の監査と隣接する一定の業務との相違が曖昧となっていることなどを背景として、監査等のいわゆる「保証」と言われる業務の意義を確認し、国際的動向を踏まえ、「保証」の範囲の明確化を図ることにより、監査を初めとする「保証」に対する信頼性を確保することを記述してはどうか、このような趣旨のことを記述するというところでございます。

これはこの前にもご意見がございましたように、隣接業務の拡大が、特にアメリカでは非常に拡大したわけでございます。このようなことが背景となって、本来の監査というものの範囲と言いましょいか、信頼性が損なわれるというようなことになりはしていないだろうかというご指摘があったと思います。

それから2つ目でございますが、審議会での議論とこの概念整理が適用される範囲について記述ということになっております。

財務諸表の「保証」に関する概念整理がこの審議の目的でございますけれども、前提として財務諸表以外を対象とする業務及び非監査業務も含めた幅広い観点からの議論を行いました。財務諸表の監査と今行っているこれ以外の業務について、幅広く、かつ財務諸表以外の分野にもこれが利用できるというところにつきましては、議論をされたということでございます。ただ、この意見書の直接の目的とするところは、一応財務諸表等の保証ということを基本にしているということでございます。したがって、議論の線上には財務諸表など以外についても概念の援用が可能なことを記述してはどうかということになっております。

それから、審議開始の年月及び公開草案に至る審議過程についての記述でございます。

これはいつもの形式的な記述でございますが、この記述が入るであろうということでございます。

それから最後に、Assurance Engagementsというのを「保証業務」というようにしております。これは、国際会計士連盟のフレームワークでは、日本語では「保証業務の国際的フレームワーク」となっておりますけれども、原典では「Assurance Engagements」となっております。これを業務と訳すのが適切かどうかということも含めて、Assurance Engagementsを日本語でどのように表現することが適切か、あるいはどのように説明をすることが適切かという問題がございます。そこで、仮置きとしてこの「保証」という用語をここでは一応全部かぎ括弧つきで使っておりますが、これは適切な用語があればそれに置き換えていくということを考えておりますので、この点についてもご意見を頂戴出来ればと考えております。

それから、2番目の「保証」の定義あるいは意義でございます。

「保証」の基本的な定義を規定してはどうか。

定義と申しますか「保証」を考えるやり方は2つあると思うのですが、個々の手続から積み上げていってこういう手続をした結果が「保証」だということもあるのですが、非常に分かりにくいのでまず一応の定義を示して、その定義に示された一つ一つの言葉あるいは中身の内容をその後段において、また掘り下げて定めていくというような形をとってはどうかと思っております。

この「保証」の定義につきましては、I A A S Bのフレームワーク、以下フレームワークと言いますが、7項の定義をここはそのまま右側に移してございます。読みますと、「主題事項を規準によって評価又は測定した結果について、責任ある当事者以外の想定利用者が抱くその結果に対する信頼の程度を高めることを意図して、業務実施者が結論を表明する業務」、抽象的で分かりにくいと思うのですが、ここに例えば主題事項という言葉、あるいは規準によって評価または測定する、あるいは責任ある当事者、想定利用者、そして業務実施者、結論を表明する、こういうような言葉で構成されております。これらの一つ一つの言葉について、この後で例えば主題事項とはどういうものを対象とするのか、監査で言えば監査対象はどういうものか、規準というのはそのためのどういう規準があるのか、それから当事者ですとか利用者ですとか実施者、あるいはそれらの位置付け、これにつきまして個々に決めていってはどうかという形でございます。ここでは、まず全体の定義を置いているということでございます。

それから、この定義をするに際しての前提でございますが、I A A S Bのフレームワークはその基礎に職業専門家としての倫理規定を置いており、業務実施者には職業倫理、ここでは誠実性、客観性、職業的専門家としての能力、職業的専門家としての正当な注意義務、守秘義務、職業的専門家としての行動と独立性が求められております。

これは日本では、我が国では例えば公認会計士協会の業務の倫理規定というのはございますけれども、監査全体において、あるいは保証業務全体の上位概念としての倫理規定というのは特にございませんので、ここのところもあわせて規定する必要があるのではないかと考えております。

例えば資料集の方の保証業務のフレームワーク、7番のところではここは4ページあたりにありますけれども、あくまでも本フレームワークは保証業務を実施する業務実施者は次のものによって規制されるということで、このフレームワークのほかに既に倫理規定ですとか、品質管理システムがございます。そこでは例えば一般的にはこういうような倫理原則がある、

あるいは業務を行う人はプラス・アルファで独立性ですとかそういうような認識があるということをお前提にして書いております。ですから、その部分は別途定められているということでございます。

この部分についても、同じようにと言いましょか、これ以上詳しく別途はありませんので、この保証の概念整理の中で当然このような倫理規定なり独立性というのが前提とはなっているということを言及しておく必要があるのではないかとということでございます。

それから、資料の2ページ目でございますが、これも同じように I A A S B のフレームワークでは、その基礎に品質管理の規定を置いております。「保証」の受託を初めとして、業務の実施に一定の品質管理を行う必要があることに関する記述をやはり我が国ではフレームワークの中で記述をしておくということが必要となるのではないかとということでございます。

それから、先ほどの「保証」の定義というのを一応前提とした上で、「保証」と非「保証」の区別について記述してはどうか。

「保証」の定義を満たさない業務は非「保証」。当たり前といえば当たり前なのですが、非「保証」と整理されること。例えば財務書類の調製、これには作成実施体あるいは指導をするということ、あるいはコンサルティング業務、助言業務なり相談とか、こういう業務は非「保証」となるということを記述してはどうかということでございます。

この辺につきましては、国際監査基準の方のフレームワークでは12項、資料の方ですと6ページの終わりから、本フレームワークの範囲というところで合意された手続及び財務またはその他の情報の調製等、これはひとつ保証業務ではない。それから7ページで、税務申告書の作成です。これも保証業務ではない。それから、経営及び税務コンサルティング、このような助言業務も保証ではないということが書いてございます。ここは整理をして、それぞれ別の業務としてということになるかと思えます。その辺をはっきりするという事。

それからもう一つが、「保証」と非「保証」との混同を避けるために、非「保証」における報告文書には、「保証」の報告書に類似する呼称や用語を使用しないこととしてはどうかということでございます。これも資料集の方ですと、7ページに非「保証」業務に係る報告書、第15項というのがございます。ここに利用者を混乱させないために保証報告書でない報告書では例えば以下の事項を避けるということで、I S A、国際監査基準への準拠を暗示することや、保証監査またはレビューといった用語を不適切に用いること、そのようなことを幾つかそのような例が挙げられております。

このあたりにつきましても、同じく混同はされないように使い分ける。これもご意見の中で、

何でも監査という言葉が安易に使われていると、そういう意味で本来の監査に対する正しい理解が損なわれるのではないかというご意見があったかと思しますので、その点も踏まえてこのような事項を盛り込んでどうかということをございます。

それから次に、「保証」の分類として、責任ある当事者のアサーションの有無による分類と保証の程度による分類があることを記述してはどうか。

今度は保証業務の中での2つの分類ということをございます。これは資料の方では、国際監査基準の方のフレームワークでは、10項と11項ということで6ページにございますけれども、ここも非常に分かりにくいわけです。10項の方は何を言っているのかということですが、ここでは保証業務の中には対象事項の評価または測定が責任ある当事者によって行われ、対象事項情報は想定利用者に利用可能なように責任ある当事者への主張の形で示されるものがある。これらの業務はアサーションベースの業務と呼ばれる。

いわゆる財務諸表のようなもの、経営者の方が作成して、これが正しい財務諸表を作成しましたということを前提として、それを独立した第三者である監査人の方が監査をする。こういう関係の業務と、その他の保証業務においては、実務実施者が対象事項の評価または測定を直接実施するか、あるいは想定利用者には利用出来ない評価又は測定を実施した責任当事者から別段の説明を入手する。対象事項情報は保証報告書において、想定利用者に対して提供される。これらの業務は直接報告業務と呼ばれる。これは直接見られないので、前回もご説明があったかと思しますが、例えばある状態ですとか保証業務の対象となる事項を特に作成をしたとかそういうことではなくて、その業務を実施する方が自分の基準なりを直接当てはめて報告するという業務とに分けられるというふうになっております。この点については、非常に保証を広く捉えれば確かにこのとおりということだと思のです。

しかしながら、少し分かり難いということで、今日の骨子案の方ではこの点につきまして、IAASBのフレームワークは、責任ある当事者からのアサーション、表明された見解という意味でのアサーションの提示なしに主題事項について直接に保証を行うものもあるとしておりますけれども、企業の財務情報を対象とする「保証」では経営者が作成し提示したアサーション、いわゆる正しい財務諸表を作成したということが前提といえますか、対象とすることが基本と考えられるのではないか。

つまり、こういうことがありますということは当然整理の上で含まれるということになるわけですが、財務諸表に限って言えば、財務諸表の保証ということでは基本的にはアサーションがある経営者が作成するということを前提とした業務というふうに考えるべきではないか

ということでございます。

それからもう一つは、「保証」には合理的保証と限定的保証があり、例えば合理的保証とされる財務諸表監査のほか、レビューという形式の業務の位置付けについて記述してはどうか。

これにつきましては、国際監査基準のフレームワーク、11項でございます。これまでも何回かご説明があったかと思いますが、財務諸表でいいますと財務諸表監査と言われる合理的保証と、そのほかにレビューと言われるような業務がある。これらも保証業務に含まれるものである。しかしながら、位置付けは監査とは違って一定の限定的な範囲あるいはレベルでの保証を行うという意味の業務がございます。この点について、言及してはどうかということでございます。

それから3番目でございますが、「保証」の要素ということで、これは先ほど「保証」の定義のところ、文章を構成しておりました要素についてそれぞれ記述していくということを考えております。

「保証」を構成する要素には、先ほど申し上げましたような「保証」に関わる関係者として、「保証」の主題事項を提供する責任ある当事者、「保証」の業務実施者、その結果を利用する想定利用者があり、それから適切な主題事項、適切な基準、十分かつ適切な証拠、適切な書式で記載された保証報告書といったような要素がございます。

これはフレームワークの方では9ページでございますが、項目の20に掲げられているものと同じものを一応提示をしたわけでございます。

この個々の項目につきましては、資料の方では1枚おめくり頂まして3ページからになりますけれども、まず「保証」における三当事者、責任ある当事者、業務実施者、それから想定利用者の関係というものを記述してはどうかということです。

財務諸表監査で言えば、責任ある当事者というのは当然財務諸表を作成する責任のある経営者、それから業務実施者というのは、監査であれば監査人、それから想定利用者というのは例えば一般の投資家というふうに置き換えられるということになろうかと思えます。財務諸表以外を対象とするものであれば、それぞれにこのような関係が想定されるということでございます。

そして方向性としたしましては、「保証」の実施者は責任ある当事者と想定利用者の二者から独立していなければ「保証」に対する要請に応えられないと考えられるのではないかとしております。

ここら辺も内容的には色々な意味があろうかと思えますけれども、一つには、例えば財務諸

表に置き換えまして申し上げれば、財務諸表の作成者と監査人は、独立の関係になければならないということは当然でございます。

それから、想定利用者からというのは、利用者の方から独立するというのもどういう意味かということなのですが、それぞれ独立の三者によって構成されるというふうに国際監査基準の方ではなっております。想定利用者からの独立という意味と、例えば経営者なり責任ある当事者からの独立という意味は全く同じかどうかは分かりませんが、少なくとも例えば監査人が自らが自分の監査した情報を利用すると、想定の利用者になるということはおそらくないといいたいまいしょうか、できないという意味では、それぞれ独立した立場の三者の関係になるということかと考えられます。

それから、ここで言う業務実施者というのは、監査人よりも広い概念を言うとなっております。これはいわゆる「監査人」というと、財務諸表監査をする人だけという意味に限定して使われておりますので、例えばレビューをする方は「レビューアー」というような言い方もされます。そういう意味で、あるいは財務諸表以外について保証業務を行う方は何か別な名称がもしかしたらあるのかもしれないということで、いわば監査人という言葉を使わないで、ここでは保証の業務を行う方を保証業務実施者という用語を用いて表現したい、こういう意味でございます。

それから、想定利用者は基本的に不特定多数を前提とするべきではないかということでございます。これは国際監査基準のフレームワークの方では27項に、資料ですと11ページの一番上のところに想定利用者ということがございまして、想定利用者は業務実施者が作成した保証報告書を利用する個人、人々、またはその集団である。責任ある当事者は、想定利用者の一人となることはできるが、唯一の利用者となることはできない。すなわち、当事者、例えば経営者自身もその監査の結果というのを受ける側として利用はできるわけですが、当然、自分のためだけに使うという前提ではこの保証業務は成り立たないということでございます。

それから同じ11ページ、色々な観点から書いてあるのですが、例えば30項のところの最後に、業務実施者は、その利用が特定の想定利用者または特定の目的に制限されることについての限定を保証報告書に含めることを検討するとなっております。不特定多数を前提とするということですが、では特定な人だけに限定した報告書を出すということも、これは業務としては恐らくあり得るといってここに入っているのだと思います。ただ、それはその限定された方しか使わないということになろうかと思っておりますので、例えば監査報告書なら監査報告書を受けた方が、私は監査を受けましたということその人以外にどこかで言った場合に

は、それは不特定多数の方を相手にしているという前提になってしまうと思いますので、現実には極めて一般的ではないという形の業務、あるいは特異な面での業務かと思います。こういうことがないということは否定できないとは思いますが、やはり不特定多数を前提として、ある特定の方、例えば投資家でも株主の方を相手と言っている、それがその他の方にも見られる、あるいは監査を受けたということが分かるのであれば、それはもう不特定多数を相手にして責任を持って頂くということにせざるを得ないのではないかと、こういうこととさせていただきます。そのような趣旨を、そういう不特定多数に、責任あるいは報告書の流布といましようか、報告書が出ていくということを想定することについては、否定できないのでそういうことは基本とすべきではないかということとさせていただきます。

それから5番目、「保証」における主題事項等。

ここでは、「保証」の対象となる主題事項及び主題事項に関する情報の特徴や適切性について記述してはどうか。

「主題事項」ですとか「主題事項に関する情報」という言葉、用語も少し硬いのですが、監査でいえば財務諸表といいますか、対象となる事柄でございます。必ずしも財務諸表のような形の報告だけではありませんので、例えばシステムのようなものを対象とすることもございますので、このような少し抽象的な用語になっております。この「保証」の対象となる主題事項というものについては、識別が可能である、それが主題事項だということが分かる。そして、その判断規準に基づいて評価や測定ができるもの、かつ適切な証拠を収集できるものであることということが国際監査基準で述べられております。これが33項でございますが、このような特徴が備わっていないものと、これについて保証という業務を提供してその結果を表明するといっても、それは非常に不可能、あるいは信頼性の乏しいものになってしまうということで、対象が適切なものであるかどうかということもフレームワークの中できちっと確定しておく必要があるという趣旨でございます。

そうしますと、財務諸表は非常に分かりやすいわけでございますが、財務諸表以外に対象となる主題事項として、例えば内部統制の有効性など、これはあり得ようかと思いますが、この他にどのようなものが考えられるのか。ある程度想定されるものについては参考として言及をしておいた方がいいのではないかと、この趣旨でございます。ここら辺についてもどのようなものが考えられるか、この前も知的財産に関する報告書ですとか、あるいは環境監査ですとか、幾つか既に行われている業務も含めてご報告も頂いておりますので、そういう点も含めて盛り込んではどうかという趣旨でございます。

それから次が、判断規準の存在でございます。

対象とする主題事項等に関する規準の特徴や適切性について記述してはどうか。

主題事項に対する合理的に首尾一貫した評価及び測定を行うために適切な判断規準が必要となる。

これは当然、「保証」を提供する方が判断するためにもぶれないような規準が要る。財務諸表監査であれば当然、その前提に一般に公正妥当と認められた会計基準という規準がある。

この基準はスタンダードですが、ここでは個々の判断の規定という意味で「規準」という言葉になっておりますので、字を変えてございますけれども、判断規準が必要となるということでございます。

その判断規準に備わるべき特徴としては、目的適合性、完全性、信頼性、中立性、そして理解可能性、こういうものを備えた、例えば会計基準であればこういうものを備えている一般に公正妥当と認められる会計基準、こういうものがあって、それを基にして財務諸表が適切かどうか判断をしていく。そういう判断規準がないようなものについて保証業務をやる、あるいは引き受けるということはずいといいましょうか、そういうことは保証業務としては認めないといいましょうか、そういうことになろうかと思えます。

それから、証拠の十分性及び適切性ということでございます。

十分かつ適切な証拠によって、業務実施者は主題事項に対する保証を得なければならないことなどを記述してはどうか。

これは規準が明確にあっても、当然それに当てはめて対象の事項が適正かどうかということ判断していくわけですから、監査であれば監査手続をしなければならないということでございます。そして、十分かつ適切な証拠を得て、対象に対してどのような意見を言うのか、適切である、合理的であるという意見が言えるのかどうかということ判断していくということが求められるわけでございます。

I A A S Bのフレームワークでは、十分かつ適切な証拠、あるいは心証を形成するということに関しまして、職業専門家としての懐疑心、これは監査基準ではもう既に入っております。それから証拠の十分性及び適切性、そして重要性、「保証」リスク、証拠収集手続の種類・実施時期及び範囲、利用可能な証拠の量と質を挙げております。

これは個々にはフレームワークの39項から資料ですと14ページの頭から、またこの中の一つ一つにつきまして、職業専門家としての懐疑心とはこういうものである、あるいは15ページにいきまして、証拠の十分性及び適切性としてはこういうものであるということで、具体的

な説明がございます。監査基準の方では既にもうほとんど入っているわけですが、もう少し一般的な意味でこのような項目について記述してはどうかということでございます。

それから、この点に関しましては、これまでのご意見の中でも証拠収集手続の相違というのが直ちに保証レベルに結び付くものではないことに留意すべきではないかというご意見を頂戴したかと思っておりますので、こういう手続さえすればこれというわけにはいかないのが、保証のレベルのところにつきましてはまた別の観点から検討し、合理的保証と限定的保証というものには、それはそれ自体として検討する必要があるのではないかというご意見かと思っておりますので、それはそういうような方向で整理をする必要があると考えております。

それから4ページ目でございますが、文書による保証報告ということでございまして、「保証」の結論の表明方法について記述してはどうか。

「保証」は、文書により利用者に結論を伝達することが求められるわけで、口頭ではだめだということでございます。

それから、合理的保証の場合と限定的保証の場合の相違をどのように表現すべきか。国際監査基準のフレームワークの方では58項と59項。ページで申し上げますと20ページでございますが、ここに合理的保証についてはこれこれというような積極的形式で表明する。それから、59項の方では、限定的保証についてはこれこれの事実は認められなかったとする結論を消極的形式で表明するというような、文言によってそこを使い分けるといっていますが、どのような文言が適切であるのか、あるいはそこは合理的保証と限定的保証が混同されないようにどのように表現をすることが適切であるかということが盛り込まなければならないかと思っております。

それから、これは、第2回目の部会の時に参考人の方からご意見もあったかと思うのですが、米国で用いられている「証明」アステーションという用語との関係を整理する必要があるのではないかということでございます。

その次に、9番目でございますが、「保証」に対する責任。

「保証」に関係する三当事者の責任について記述してはどうか。

利用者の責任というのではないのかもしれないのですが、ここの責任という意味は、こういうことをしなければならないという契約上の義務という意味ではなくて、むしろどのような責任を問われるかという意味での責任でございます。これは特に国際監査基準の方のフレームワークにはこの部分、直接的に書いてはございません。しかしながら、現実には例えば合理的保証と限定的保証、相違といたしましてもこの表現を見て確かに文章が違うということは誰

でも分かるわけですが、それがどのような意味をしているのかといったときには、最終的には例えば財務諸表であれば監査とレビューと行った会計士、あるいは監査法人の責任がどう違うのかと、強い、厳しい責任のある業務と、ある程度限定された責任のある業務なのだとするところまで整理をしないと、ただ文字が違うというだけでは実質的な意味がない。意見を表明する、あるいは文章を出すということにおいて、そこに掲げたものがどういう意味を持つのか、どういう責任に結びついているのかというのが実際的な違いにあらわれてくるだろうというふうに考えております。

そこで、現行の公認会計士法との関係を整理する必要があるのではないか。例えば監査証明業務の中で、合理的保証と限定的保証の意味や責任の相違を記述してはどうか。もちろん、責任が違うということは限定される手続であれば、その限定された手続の中でやるべきことをきちんとやったかどうかというような注意義務という範囲になるわけでしょうし、そこは監査とレビューとも違ってくるということは明らかにしておかないと、限定的な手続をして、限定的な保証業務をしたにもかかわらず、責任は合理的保証の責任だということでは平仄が合わなくなるわけですので、そこら辺は明確に、利用者も含めた理解が必要なのではないかということでございます。

それから、責任ある当事者についても基本的に「二重責任」が前提となるのではないかと。すなわち、責任ある当事者からアサーションの提示がある場合は、当該当事者が当該アサーションの内容について第一義的な責任を負い、業務実施者は当該アサーションの信頼性に対する結論に対しのみ責任を負うということを記述してはどうか。

いわゆる二重責任の原則というのは、監査基準では記述してありますが、保証業務においては一般的にアサーションのある業務については同じような構造で、まず一義的にその内容についての責任はそれを作成、提示した方にあるということを前提として、その信頼性に対する結論を表明した業務の実施者の方がその業務の実施についての責任を負う、結果についての責任を負うという分担をきちんと書いた方がいいのではないかとということでございます。

それから最後に10番目、今後の展望でございますが、「保証」の拡大について、将来的な展望を記述してはどうか。

これはここでの議論の延長線、あるいは敷衍されるところがどのあたりまでかということと関わるかと思うのですが、将来、四半期財務情報や内部統制の有効性の評価などが議論される際には、「保証」が利用されることも展望され、今後、個々の課題の制度化に即して具体的に個別の基準が議論されることが期待されることを記述してはどうか。

今回のご審議は全体の概念の整理でございますので、個々には例えば財務諸表のレビューですが、個々の業務に応じてまた具体的な基準がこのフレームワークに基づいて議論されていくということが期待されるということになるかと思います。

これにつきましては、必ずしも当審議会の範疇だけにとどまらないので、色々な場合、場面にこのフレームワークの考え方が使われるようになればというような希望も含めてそういう意味を留めてはどうかという趣旨でございます。

非常に雑駁な説明でございましたが、以上でございます。

○山浦部会長 ありがとうございます。

今回、この骨子案を作成するに当たりまして、冒頭に紹介がありました起草メンバーで会議の機会を持ちました。ただ、なかなか時間的にも都合が一緒につく時間がなく、結局連休の休日に集まって朝から議論を致しました。必ずしも意見も詰まっていないところもあります。いずれにしても、こういう形で骨子案を提案させて頂くということになりまして、それで只今のご説明を踏まえまして皆様からご意見を頂戴したいと思っておりますけれども、論点が非常に多くございます。したがって、幾つかの部分に区切りながらご意見を頂戴して最後に全体を通してご意見を頂くと、こういった形で進めさせて頂きたいと思っております。

まず、項目の1、審議の経緯及び目的等のところについてでございますけれども、特にご意見がございましたら承りたいと存じます。

高田委員、どうぞ。

○高田委員 全体的な議論の前提的な話として、保証業務基準が入ってくることによって、今まで監査あるいは類似業務に関して日本の場合、公認会計士の専売特許であるというようなある種の先入観があったのですけれども、そうではなくてこういう監査、あるいは監査類似業務という形の一般基準を導入することによって、もっと色々な人が入ってもいいと思えます。ただ、その時にその業務が持っている基準の水準といたしまししょうか、求められる水準、そういうものを決めておかななくてははいけません。そういう趣旨だと思うのですけれども、そういう観点から言うと、審議の背景及び目的のところでは保証業務に対する信頼性を確保するというふうに一般的よりももっと、もう少し強く保証の水準を確保するためにこの基準を制定する、あるいは非常に高いレベルの保証水準を示すためにこういう基準を制定するというような言い方をしてもいいのかなという気がしております。

実際の問題として、例えば I F A C、あるいはカナダの事情しか私は知りませんが、監査の実施主体が必ずしも単一ではなくて色々な団体、あるいは会計士といっても色々な人たちがいて、誰がやっても良いと本制度的にはなっている。それで、そういうところでこういう基準がある意味で抽象的な基準を議論するということと、日本の場合は少し違うような気がしています。日本の場合、例えば包括外部監査とか、それから中小会社の監査、そういう制度的な進展が見られると、具体的には例えば税理士の参入をどうするのかといった問題も当然出てくるわけで、そういうことも射程に入れながら、レベルを落として、以前の計理士のように非常に社会から信頼されなくなるような事態になっては困るわけで、そこを排除するというをとにかく我々の共通認識にしなくちゃいけないのかなという気がしています。

○山浦部会長 ご趣旨について、議論をする余地もあるご意見でもあるように思いますけれども、ただ現時点ではご意見はご意見として承っております。

他に、どなたかございませんでしょうか。

岸田委員、どうぞ。

○岸田委員 今の高田委員と全く逆のことを考えたのですけれども、そういうふうな広い意味でおっしゃっているのはそれはそれでよく分かるのですけれども、あと将来、これは法律上の効果と結びつけるとすれば、そういうふうに一般的に広く書いていいのか、むしろ業務担当者というのは監査法人なり、公認会計士に限られるというふうを考える、あるいは対象も監査あるいはレビューとかそういうふう限定すべきではないかと思います。なぜかというのと、やはり企業会計審議会や金融庁が管轄といいますか、権限が及ぶのはそこであって、ここで作るのはそこまでであって、今、仰った税理士がどうするという事までもここでやるべきなのかどうかということをお伺い出来れば、私は逆のことを考えていましたので、教えて頂ければと思います。

○山浦部会長 これについては、どうぞ、多賀谷課長補佐。

○多賀谷課長補佐 この点につきましては、前回、引頭委員からも色々議論の範囲ということでご指摘があったかと思うのですが、一応審議会の役割という意味からいいますと、あくまでも証券取引法なり財務諸表の監査だけではありませんが、ここでいう保証ということにつ

いてどういう枠組みで今後、保証業務が今の監査以外の業務についても整理をされるのかということになるかと思えます。それは岸田委員の仰る通りだと思います。

ただ、それを考える上で当然、一般的な意味で求められている保証というのはどうか。現に、財務諸表以外の業務についても、前回ご紹介があったように多種多様な業務が行われている。それにはもちろん公認会計士、あるいは監査法人としてもやっつけやっつけ。監査法人以外の方についても、例えば環境監査とか色々な立場の方でやられているものもある。では、そういうものを無視した議論でいいのかということ、例えば知的財産とか色々なことが出てきた時に、そういうものを全く我々はテリトリー外なので、無視した議論をするということではなくて、それはそういうところも含めたところで例えば保証というような業務というのか活動というのか、そういうことはどういうことを意味しているのだろうか、どういう要件が求められているのだろうかという広い範囲での議論をして頂いて、それは当然に財務諸表あるいは財務情報に関するこの審議会の担当するテリトリーにおける保証業務についても当然それは当てはまる、あるいは当てはめていくという形になると思えます。したがって、当然ここで出た結論が直接用いられるのは監査、あるいはレビューという世界かと思えますけれども、ただ最後に書かせて頂いたように、せっかくここで議論頂いたこのような保証という国際的な考え方については、ほかの分野でも利用されることが期待されるというか、そこはまさに期待されるというところでございまして、直接的には効果を呼ぶということではないというのは岸田委員の仰る通りでございまして、議論としては最初から限定するのではなくて、色々なところまで含めて議論をしましてというところを最初には盛り込んでおきたい、そういう意味でございまして。

○山浦部会長 岸田委員。

○岸田委員 よく分かりました。そうすると、一番最後に先ほどおっしゃった保証に関する三当事者の責任について記述したらどうかというところは、会計士なり監査法人に限られるわけですから、その辺がちょっとどうかと思いましたので、お伺いしたわけです。

○多賀谷課長補佐 そこも恐らく基本的な考え方は一緒でございまして、それを会計士に当てはめれば当然、例えば財務諸表の監査の上での利害関係の制限ですとか、あるいは税務業務の禁止ですとか、あるいは個々の今度は公認会計士における身分的な制限ですとか、そうい

うところに当て嵌まってくることになろうかと思います。ここで特定な業務とか資格とかということ的前提としているわけではなく、ここはあくまでも一般論として、当てはめるということです。他に例えば環境とかということになると、これは違うところでご利用頂ければ同じような考え方でご利用頂ければという、これは期待といたしまししょうか、そういう形になろうかと思います。

○山浦部会長 岸田委員、よろしいでしょうか。

他にご意見はございませんでしょうか。

こちらの意見書の案の骨子を作る時に、Assurance Engagementsという言葉、あるいはアメリカ流に言いますとAssurance Serviceという言葉があります。これを日本語では保証業務という形で一般に訳されているかと思えますけれども、この訳、あるいは業務という言葉を使うことで特定の実施者なり、あるいは特定の仕事の中身がイメージされるという意見がございまして、果たして業務という言葉が妥当なのかどうか、あるいは通してAssurance Engagementsを保証業務と訳すのはいいのかどうか、こういった疑問も一部に出されます。この点について、この骨子案では「保証」としておりますけれども、あくまでも国際基準等に従って、Assurance Engagementsの仮訳という形で位置付けております。もし皆様の方で適切な代替案といたしまししょうか、訳についての案があれば、これについてもこの席、あるいは後ほどでも結構でございますけれども、ご意見を伺わせて頂ければ幸いです。

他にごございませんでしょうか。

では、続きまして、項目2、「保証」の定義（意義）等につきまして、「保証」業務と非「保証」業務の区別も含めましてご意見を頂戴したいと思います。

ご意見ございませんでしょうか。

八田委員。

○八田委員 恐らくこれは広い意味で監査業務も包含される定義になってくるのじゃないかと思えますので、そういった視点で考えてみたときに、参考になると思われる報告書として、1972年にアメリカの会計学会が監査の一般的な概念整理をした「基礎的監査概念報告書」というのがあります。そこでは監査についての一般的な定義をしているわけですがけれども、まず証拠づけられるといたしますか、立証すべき対象、これがサブジェクトマターで監査上の主題があります。今日の骨子を見ていると、主題事項とか対象事項とか色々使い分けしている

ようですけれども、原文を見ると大体サブジェクトマターですので、私は主題という言葉が
いいのじゃないかなと思っています。

それは、その一連の手続によって証拠づけられて意見を表明すべき対象物ないし、対象項目
だということです。それが単に「基準によって」というのではなく、「一定の確立した基準
によって」という理解をすること、これもやはり重要な問題であって、それがなければ主張
する側も、それを検証する側も同じルールだということの共同土俵がないわけですから、そ
れを補って頂ければと思います。

それからここに業務実施者ということで、その下の方に業務実施者の適格性の議論として倫
理規定の中の話とか書いていますから、やはり「然るべき適格性を持った担当者である旨」
がちゃんと盛られるべきじゃないかなと思います。そして、それが一定の基準に合致してい
る程度を確認すること、つまり、一定の監査手続といえますか、証拠づけのプロセスを経て、
その結果をどういう形にせよ、意見表明として伝達する一連のプロセスが監査と言いつけて
いますから、それをもう少し一般化して定義すればこれに結び付くのかなという気がしてい
ます。ですから、ここのところをもう少し上手くまとめて頂ければ、私は特に問題は起きな
いかなと思います。そうした時に、先ほど岸田委員と高田委員のところがありましたけれ
ども、当事者の議論でだれが担当するかというのは、おのずからここで適格性という議論が
厳格に位置付けられるならば、我々が考えているAssurance Engagements、あるいは今回の報
告書で盛るであろうAssuranceの業務の担当者は自ずから限定されてくるのではないかとい
う気がしています。

○山浦部会長 ありがとうございます。

定義のところについては、一応 I A A S B のフレームワークの定義のところを引用した形に
なっておりまして、今八田委員の方でご指摘の点については、個々の細かい基準の方で個別
的に補足されております。そういったものも含めて、定義の中に入れるかどうかということ
については、別個、判断の余地があるかと思いますが、今のご意見、十分に参考にさ
せて頂きたいと思っております。

それから、我々の議論の中であったことですけれども、ある意味ではこの保証業務につきま
しては法律とかあるいはこういった基準で決めても、実は利用者の方が要するにマーケット
がそういった業務をだれに頼むかという、こういった受け手側の論理もあるわけですね。受
け手側の論理なりニーズを基準の方で一方的に決めるというのも変な話でございますので、

そこら辺も兼ね合いを勘案しながらこの基準を策定するという必要があるかと思うのです。

他にご意見ございませんでしょうか。

それでは次に、骨子案のⅢの「保証」の要素というところになるのですけれども、その前に「保証」と非「保証」の区別、それからアサーションの有無によります、いわゆるダイレクトレポーティングといった問題があります。こういった点について、我々は随分と起草メンバーの会議では議論をしたところでもございますけれども、もし皆さんの方で何かご意見がございましたら承りたいと思っておりますけれども、いかがでしょうか。

例えば、アサーションという言葉がありまして、これはなかなか難しい言葉遣い、難しいというのは、要するに日本語に簡潔な形で訳すのがなかなか難しく、例えば主張とか言明とかいう言葉がありますけれども、結構学問的と言うと変でしょうけれども、少し硬い気もします。何か適切な訳があればということも我々議論しておりまして、この点についても先ほどのAssurance Engagementsの訳同様に何かいいアイデアが皆様の方でございましたら、ぜひとも伺いたいと思っておりますけれども、いかがでしょうか。

ございませんでしょうか。

それでは続きまして、項目Ⅲ「保証」の要素と個々の内容の部分につきまして、保証業務の中での合理的保証と限定的保証という区別も含めまして、ご意見を頂戴したいと存じます。

内藤委員。

○内藤委員 保証の要素の議論に入る前に、今までのところで確認といえますか、なかなか意見が多分言い難い、非常に抽象度が高いために言い難いわけなのですけれども、例えばここに色々記述してはどうかということが書いてございますが、例えば「保証」の基本的な定義について、I A A S Bの規定というのは、業務実施者が行う業務自体がどういうものか、要するに保証の方法論を決めた定義の仕方、学問的には操作的定義というふうに言うのだらうと思うのですけれども、それ以外にもっと目的規定的に何のために保証を行うのかという規定の仕方、定義をすることも可能だと思うのですね。そういう可能性は、排除するのかということが1つ目の質問です

それから、そういう規定の仕方をした時に、例えば保証の定義を満たさない業務を非「保証」と整理されて、具体的に財務諸表の調製、コンサルティング業務は非「保証」となることを記述してはどうかということなのですが、その定義を例えば財務諸表を対象とすることに当てはめた時に、例えば定義はこうなりますよとか、あるいは合理的な保証と限定的な保

証というふうに書いてございますけれども、合理的な保証業務と限定的な保証業務があるという場合に、具体的に財務諸表、あるいはそれ以外の財務情報に具体的に当てはめた時には、この定義はこんなふうに改題されますよということまで具体性を持って意見書の中に書き込まないと、先ほどの資料の1の審議の経緯及び目的等の主な意見・方向性の2つ目のところに、我々の議論が広い観点からの議論を行って、財務諸表以外についても概念の援用が可能なことを記述してはどうかと書くことは簡単だと思うのですが、具体性を持って書いておかないと、ほかの財務諸表以外についても援用が可能となるためには、そういう具体性を書き込む必要が出てくるのではないかと思うのですが、どの程度具体性を持たせようというふうに考えていらっしゃるのかというのを聞きたいと思います。これが2つ目です。

それから3つ目は、今「保証」で仮称だということになっているのですが、これまで監査は50年近く実際に行われてきて、かなり広範なところで監査の意味、しかもそれは財務諸表の監査というのはこういうものだというのがかなり理解されてきていると思います。それに対して保証という言葉は、我々日常用語でも、私が保証しますよとか、連帯保証人とか、様々な局面で保証という言葉が出てきまして、監査基準の改定に関する意見書の冒頭に財務諸表の監査というのが非常に重要だという件があるわけですが、これを例えば保証の概念整理に関する意見書とした時に、一般の方々のイメージがいわゆる通常用語での保証に関する何か概念整理をしているというような誤解を与えないかなという心配が出てこないのでしょうか。

逆に、保証業務について先程、山浦部会長からお話がありましたが、保証ではなくて保証業務というように、「業務」という言葉を入れることだけでもかなり限定された、何か専門家がやる保証業務に関する概念整理をしているという意図がはっきり分かるので、むしろそういうのを入れて頂いた方が、後々やりやすいのではないかと。

ただ、この第二部会に与えられたテーマが「財務諸表の保証に関する概念整理」というのが総会の時に言われていますので、ただ財務諸表の保証というのは保証業務を行うから保証があり得るといように拡大解釈すれば、その審議の目的からは離れないのじゃないかと思うのですが、この点に関してどういうまとめ方になるのかは、今日決めて頂かないと、後々、意見書が出来難いのではないのでしょうかというのが3つ目の質問でございます。

以上です。

○山浦部会長 ありがとうございます。

3点ですけれども、まず最後の「保証」の言葉の使い方で、これについて羽藤参事官の方から簡単に説明して頂きます。

○羽藤企業開示参事官 先ほど、「保証」の定義のご議論の中で八田委員から、ここで書いてありますフレームワークでいう「業務実施者が結論を表明する」というところは、例えば適格性を持っているということを含めて補った方がいいのではないかとのご趣旨のご発言がございました。

確かに「保証業務」と表現をした方が、一般に身元引き受け保証という例から始まって、法律上の保証とは何かという議論もあって、「保証」ということについてそもそもどういう法的な意味合いのある概念であるのかといったご指摘も一部の委員からございましたけれども、意見書としてまとめて頂く時には、そういう意味での定義なり、それからどういう意味合いの下で使われているのかということをごきちんとして頂くことが必要ではないかと思えます。その時に、それはむしろ「保証業務」と呼んだ方がいいのであるということであれば、そう呼べばいいのかもしれませんが。問題は、誰が提供するものであるのかというところを定義とともにはっきり示すということが大事なのであろうと思っています。

それから、確かに操作的に定義概念を規定していくということもあろうとは思いますがけれども、具体的にどのような問題意識でという時には、ある程度想定しておくこと、例えば内部統制であるとか、あるいは四半期開示であるとか、それらの課題についてはそもそも制度的にどのように位置付けるのかという議論が別途あるわけですけれども、色々な分野にこういった一定の意見を表明をしていくという、業務として行われようとしていることがあるということをご具体的に冒頭の部分で位置付けるということも必要なことであらうと思っております。そういう意味ではこれは「骨子」でございますけれども、これから意見書として肉付けをしていく過程においては、むしろ具体性の下で概念整理がどういう意味合いがあるのかということが分かりやすくなるような、工夫も必要なのではないかと思っております。そこは事務局として考えなければいけないと思っております。

○山浦部会長 ありがとうございました。

内藤委員の3つのご質問については、今、羽藤参事官の方から包括的なこちら側の答えがありました。基本的には今、公認会計士が関わる業務として監査以外にも色々な業務が広がってきています。逆に言いますと、公認会計士が関われば全て監査と言われたり、あるいは

何らかの形で会計士の肩書が出た報告書や意見書が出ますと、全てそれが監査という括りで理解されます。実は、それが非常にある意味では財務諸表監査に対する一種の危機でもありますし、そのあたりはぜひとも区別する必要があります。

これは先ほど岸田委員や高田委員のご意見、ご質問にもあったのですけれども、やはり今回の保証業務といいますか、Assurance ServiceあるいはAssurance Engagementsに関する概念的な枠組みを明確にするということは、本来こちらの審議会マターであります監査、これは羽藤参事官のお好きな言葉で言いますと「コア・コンピタンス」と言いますか、それを明確にするという意味でも非常に大事なところだと私自身理解しておりますし、また、これについてはこの部会の第1回目、第2回目でのここでの審議の席でも確認されたことではないかと思えます。

そういったことも含めて、監査とそれ以外の保証業務、あるいはAssurance Engagements、更にそうでない非保証の種々の業務を明確にすると、こういう意味でこの基準書を、あるいは概念的枠組みをこちらの方の審議会の方で出すということの意味は、それを確認することは重要な点ではないかと思っております。

さらに具体的に、例えば内部統制の有効性等についての評価報告書とか、そういう今の現代的な課題になっている問題がたくさんあります。こういったことも含めまして、どこまで概念枠組みでもって含めていくか、どこまで論評していくか、そういったことについても今後の検討課題ではないかと思っております。

どなたか他に。

八田委員、どうぞ。

○八田委員 後ほど4番目のところで申し上げようと思ったのですけれども、大分話が具体的になってきましたので、報告書をまとめるに当たっての一番最初のキーワードとして1つ欠落しているのではないかという点について申し上げたいと思えます。従来、監査業務について議論する時は、当然ながら、不特定多数の人々あるいは一般大衆投資家の保護ということで、いわゆる公共の利益という観点が当然にあったということです。したがって、今ここで議論しようとし、かつ報告書にまとめるこの審議会の役割は、やはりそういったバックグラウンドといいますか、公共の利益という点を中核に据えておくことが不可欠であると思えます。

つまり、「保証」というのは先ほど部会長も言われたように相対の個人の場面もあれば色々

な場面もあると思います。それから内藤委員が言われたように色々な場面があるけれども、ここでいわゆる概念整理をする保証というのは、不特定多数の利用者が想定されている環境で行われる、言うならば担保だということです。つまり、そうではなくて、利用者が特定されている場合には、その保証を行うことにつき別に独占業務と捉えることもなければ、頼みたい人が頼めばいいわけであって、何もこちらがとやかく言う話じゃないわけです。

それからもう一つは、作成業務に関わったり、意思決定に関わるような業務も、これも保証ではないかと思います。ですから、この報告書でいういわゆる保証とか保証業務というのはこういうものなのですよということでまず前提を置いていけば、かなり明確に話ができるのではないかと思います、いかがでしょうか。

○山浦部会長 ご意見は十分分かります。恐らく審議会で議論する趣旨も、今八田委員のご発言の中身を踏まえた上で行われるべきものだと我々は思っております。

どなたか。

弥永委員、どうぞ。

○弥永委員 質問させて頂きたいのですけれども、今、2ページの上のところ、責任ある当事者のアサーションの有無による分類というものがあるということを記述してはどうかと書かれているのですけれども、印象的に申すと、これがあるかどうかというのは3以降に何となく影響があるのではないかと。つまり、アサーションがない場合というのは、例えば主題事項とか、そもそもある場合とない場合と、本当に保証という言葉で一括りにしていいほど近いのかとか、そういう問題があるような気が致しますが、その点について、ある場合を中心に考えると書かれているのですけれども、ない場合についてもかなりこれは3以降で詳しく言及される予定なのかということをお教えいただければと思います。

○羽藤企業開示参事官 私もこの点は、国際監査基準のフレームワークをじっくり読んでみたのですけれども、国際的なフレームワークにおいては、アサーションがないケースを対象とし得るのだということがはっきり言われたのです。しかし、それは例えばこういう審議会でご議論を頂くにおいても、理論的には恐らくそういうふうなものを概念の中から排除するというのは適切ではないと思うのですけれども、実質的なニーズ、あるいは、これからのニーズのことを考えながら議論をして頂くにおいては、基本的にはやはりアサーションがある

ものを前提として考えていくということが議論を進めていく上でも、あるいは目的との関係でも重要ではないかと思うわけです。

したがって、基本的にはアサーションがあることを対象とするということを基本に据えて頂くということでまずお考え頂くということではないかと思うのです。仮にアサーションがない場合のことを考えながら議論を整理して頂くとなると、責任の問題を始めとして色々な大きな考え方の整理の上での違いというものが出てくるのではないかという気がしております。一方で、国際的なフレームワークを見てみますと、必ずしも固有の責任がどのようなものとして求められるかということとは書かれていなくて、それぞれが「責任ある当事者」というふうに整理されてあって、そのところで例えば何か至らない点、欠缺があったというようなケースにおいてどのような責任を負うのかという議論はこのフレームワークの中には入ってなくて、恐らくそれは次の段階での個々の制度との関係において導かれるという位置付けが想定されているのであろうと理解しております。そういう意味では、ご議論を展開して頂くに当たっての一つの大事なことは、よりニーズが高いであろうものという意味で、アサーションがあることを対象とするということを基本に据えて頂くことが重要ではないかと思っています。

その上で、アサーションがないケースをどう考えるのかということについては、むしろこれは、ではなぜ国際的なフレームワークを整理していく時にアサーションのないケースが想定されているのかということにつきましては、私自身、勉強してみないと分からないところがありますが、むしろ国際的なフレームワークにご造詣の深い委員の方々からその辺についてのコメントも頂ければと思います。

○山浦部会長 実務会計士であります友永委員、今の件についてご意見がありましたら。

○友永委員 ダイレクトレポートの例と致しましては、第3回目の時に私をご報告した中に1例ございます。これがシストラストに関する直接意見表明ということになっておりまして、システムですとか非常にこうあるべきといいますか、その要件としてそれがきちんと動いているかどうかというところで、会計士のサイドがむしろ論点といいますか、立証すべき事項を上げていきまして、それでそれについてどうだという意見が言えるという、これはやはりシステムの問題だからできるのだらうと思います。

今、中心的に議論されるべき財務諸表に関しては、サブジェクトマターとしては企業の財政

状態とか実態であるわけで、それをいかに情報として表現するかというところは、やはり責任ある当事者がきちんとしたアサーションを出して頂かないとこれは出来ないであろうと思います。それは色々な、ほとんどの業務においてはやはりアサーションが必要だろうと思います。ごく限られた特殊な分野においてダイレクトレポーターティングというのが可能なのかなと思います。そういう意味では財務諸表が最終的には中心的な議題ということであるならば、アサーションの議論は中心にして頂ければというふうに思っております。

○山浦部会長 ありがとうございます。

八田委員、どうぞ。

○八田委員 何度も申しわけないですが、自分の勉強した限りでこの点については整理をしているのですが、少なくとも日本では監査役監査というのが歴史的にあって、法律学者はよくこれをもって会計監査と業務監査の両方を行っていると言います。

ただ、これについては日本独自の理論研究として、実は監査には情報の監査と行為の監査があると捉える向きもあります。こうした考えに当てはめた時に、情報の監査はアサーションの信頼性の担保となり、行為の監査が直接立証だということになります。もっと端的に言うならば、業務とか活動とか行為そのものが適当なのかといったことの監査は、実は、日本の場合、公認会計士監査の中にはないのです。ところが、欧米社会では監査役監査がないですから、少なくとも内部監査が行うか、監査委員会が外部監査である会計事務所はこのことを依頼して行います。したがって、この端的な例は違法行為摘発監査といった方向に向かうことも考えられます。ところが、日本は公認会計士監査は今そういうレベルではなくて、あくまでもアサーションの監査ですから、私はこの保証に関してもそのレベルで議論をすべきであって、直接云々という議論は、やはり避けておいた方がよろしいかなという気がしています。

○山浦部会長 他にご意見ございませんでしょうか。

例えば自治体の包括外部監査というのがありまして、これは担当は会計士以外にも税理士の方であるとか、あるいは弁護士の方でいらっしゃいます。例えば、会計士の方が行った場合に、要するにアサーションなしに問題点を自分で見つけ出して自分で評価すると。その評価の基準が、例えば条例に従っているとか、あるいは場合によっては本当に常識に従っている

かどうかというそのくらいのレベルに入りますけれども、こういった問題にも関わってこないとも限らないと。そういう意味では、確かに審議会マターとしてはアサーションのある次第事項を保証する、こういうロジックの方がいいのかも分かりませんが、先ほどの友永委員からのご紹介があったシステム関係の色々な課題、あるいは今のような保証業務の色々な進展を考えますと、必ずしもダイレクトレポートを排除した形でいいかどうかというのは、実は私もかなり結論は持ち切れないのです。

ただ、会計士に限らず、保証業務を行う場合の内容的には、というよりは、逆に言えば概念フレームワークをこちらの方で審議して確定するに当たっては、やはり色々な意味での可能性は含めておいた方がいいのではないかと、個人的には思っています。そのあたりを審議会マターという形にかなり限定した形にするか、それとももっと包括的な概念枠にするか、このあたりはもう少し検討を要するかなという考え方を私自身持っております。

いずれにしても、これは以降、やはり皆さんのご意見も踏まえまして詰めていきたいと思っております。

他にご意見ございませんでしょうか。

引頭委員。

○引頭委員 今の2ページ目のところの、アサーションのところですが、保証の程度による分類があることを記述してはというところがあります。これは大賛成なのですが、どうしてそういうことが必要なのかという理由についても触れて頂ければ、なぜ保証のレベルの話が出てきたのかというのが世の中に認識されると思います。

以上です。

○山浦部会長 これは、ご意見というよりはご要望という形でよろしいですか。

○引頭委員 そうです。

○山浦部会長 ありがとうございます。

他にご意見等ございませんでしょうか。

期せずして骨子案全体についてのご意見を承るという形になっておりますけれども、特に枠に囚われずにこの骨子案全体について忌憚ないご意見を承れば幸いですけれども、

いかがでしょうか。

ちょっと突然ですが、町田委員、二重責任について、必ずしもこれは財務諸表監査の場合にはこれまでである意味では欠かせないシェーマみたいな形になっておりますけれども、保証業務という全体枠からした場合には、二重責任というのは逆に言うと邪魔になるようなケース等が考えられるような気もしますけれども、町田委員はフレームワークの訳をされている中で、特に二重責任については明確な形では触れられていないように思いますけれども、何かこの点、お気付きの点がございましたら何でも結構ですけれども、ご意見を伺わせて頂けないでしょうか。

○町田委員 二重責任のことですけれども、少なくとも私の理解は、二重責任のことについては、ここでは大きな問題ではないと考えております。ただ、先ほど冒頭に今日の骨子案をご説明頂いた時にもありましたように、この国際会計士連盟の方のフレームワークでは、フレームワークの前提として倫理規程があるわけです。その倫理規程の方では、当然独立性の問題が触れられている。したがって、品質管理の問題も含めてですけれども、二重責任のことは当然前提になっているということがまず1つあるのだろうと思っています。ですから、二重責任について、中に二重責任を示すことばが出てこなかったからといって、責任の区分がないとは考えておりません。少なくともアサーションがある場合、責任ある当事者の主張がある場合に、例えば財務諸表であれば経営者が財務諸表を作成する責任は経営者に第一義的にあるのだということ、それから監査をする側、監査人の側には監査の責任があるのだというこの責任の区分ということは前提としてあるのだろうと考えています。

また、先ほどから議論のあるアサーションの有無ということですが、例えば内部統制のことで申し上げますと、内部統制について経営者がアサーションをどういう形で示すかということ、経営者の示す報告書は「当社の内部統制は有効なものである」ということを述べるだけなわけです。その経営者の報告書は、何か財務諸表のような情報内容があるかといったら、必ずしもないわけです。そこでは、アサーションを出すことで、そのアサーション、経営の内部統制に関する報告書を見て、利用者が何か内部統制の詳しい話が分かるかといったら、分かるわけではない。それなのにどうして先にアサーション、経営者の報告書を出させるかといったら、第一には、経営者が内部統制に責任を持っているのだということを明確に位置付けるということであり、そして、その経営者が出した報告書をまずワンステップ、1段階目で置いて、そこをスタートに監査人の側が内部統制の評定、あるいは内部統制報告の

プロセスに入っていくという形をとるわけです。これは、監査人が直接に報告することを避けて、報告のループというふうに私は申し上げていますが、まず経営者の報告があって、次に監査人、会計プロフェッショナルの報告があるという手順を位置付ける、アサーション型をとりたい、ということが大前提にあるのかなというふうに考えております。

フレームワークの方では、直接報告の場合の例として、内部統制に関して挙げている部分があります。つまり経営者のアサーションがない場合、内部統制に関する報告がない場合、今の日本の状態ですけれども、この状態で監査人が例えば内部統制に関して報告を出すということを想定した場合には、その場合には直接報告業務になります。しかし、国際的に見て、アメリカのCOSO報告書が出て以降、内部統制に関しては、アサーションがあって、その後監査人の報告があるという2つの報告というのがセットで考えられているというのが普通の理解というか、一般的だと考えられます。かつては内部統制の報告に関しては直接報告業務が行われる場合の一つとしてあげられることが多かったように思いますけれども、今では、COSO以降、アサーションベースで整理されているのではないかなと考えます。

したがって、ご質問の二重責任のことですけれども、二重責任と声高に言わなくても、その経営者の、もしくは責任ある当事者のアサーションということ的前提にして、そこから報告というプロセスに進んでいくのであれば問題にはならないかなと思います。

以上2点、1つは倫理もしくは品質管理ということが前提にされているということと、それからアサーションの有無に関してアサーションベースが中心になっている現状があるということ、この2つで二重責任のことをわざわざ説明しなくてもこのフレームワークというのはそういう前提に立っているのではないかなと考えております。

○山浦部会長 ありがとうございます。

恐らくコンサルティング業務とか、あるいは調製業務とか、そのほかの保証業務とその周辺業務と区別する一番はっきりした基準枠といたしましょうか、線引きが恐らく独立性、それから二重責任という形になるかも分かりません。いずれにしても、保証業務の国際基準の枠組みの中に二重責任の原則が特に明記されていないということの背景については、町田委員のご指摘で大体ご理解されたことと思います。

他に全体についてご意見、ございませんでしょうか。

内藤委員。

○内藤委員 意見というより、今までのご議論を伺っていて確認したいことなのですから、確認したいことが2つございまして、先ほど定義のことについてお伺いしたのですけれども、目的論的な定義ということで、八田委員からも、不特定多数の人の利益、公共の利益を想定した保証業務をここでは考えますよという趣旨を入れるという結論でよろしいのでしょうか。それから、今、内部統制の話とか二重責任の原則の話がありましたけれども、ここでの保証の概念整理、あるいは保証業務の概念整理については、具体的に何か盛り込む時に財務諸表とか財務情報だけではなく、それ以外のものも包含できるような形で概念整理を行っておく、その具体性については財務情報を出すのであろうけれども、そういう概念整理の仕方をする、こういうことでよろしいのでしょうか。この2つをぜひご確認を頂きたいと思うのですが。

○山浦部会長 起草メンバーの会議でも、この点は随分と長い議論をいたしました。特に想定利用者というのをどの範囲とする、あるいは範囲を限らない、あるいはもっと公共の利益等の視点から考えるか、こういう論点は当然あると思います。ここでこれをこの段階で決めるかどうか、これを明確にすることに、私自身躊躇いがあるのですけれども、ただもちろん審議の席ですので、もしこれを入れるということであれば、当然それは尊重したいと思います。高田委員、どうぞ。

○高田委員 国際会計士連盟の基準を素直に読んでいけば、この保証業務基準については想定利用者が不特定多数であろうが、特定であろうが構わないという、そういう抽象基準になっているはずなのです。もし日本のあれを不特定多数というふうに前提しちゃうとそこは結構離れてきますので、ちょっと注意しなくちゃいけないと思います。

私は、こういう抽象化した基準の場合には、結局三当事者がそれぞれ合意しながら監査の枠組みを決めていくというフレームワークができていけばいいんであって、想定利用者が特定のそれこそ個人であろうが、集団であろうが、あるいは不特定の方々だろうが、それは想定されるわけで、構わないというふうに考えています。

○羽藤企業開示参事官 事務局からご質問を申し上げてはいけないのかもしれませんが、お尋ねしたいことがあります。

大事なことはフレームワークとして議論をして頂くということと、それからこのような政府の審議会でご議論を頂くということですから、その意味合いとしては、あるいは不特定多数

なのか、あるいは特定多数なのかということをおきましても、何らかの公共性とか、あるいは公共の利益に資するという観点からフレームワークの必要性を位置付けて頂くということが必要であろうと思います。

先ほども八田委員からお話がありました時に、公共の利益というお話がありました。それから、不特定多数性ということについても、確かに特定性が明らかな関係者で勝手に決めて頂ければいいというケースというか、当事者間の合意に基づいて勝手に決めて頂ければいいというケースは、あるのだらうと思うのです。そういうケースについて敢えて一つのフレームワークのもとで動いて頂きたいというふうにガイドする必要があるのかどうかということについては、議論があるように思います。

高田委員の仰るように、国際会計士連盟のフレームワークは確かに不特定多数性というものを排除はしていないということは私も、理解をしておりますが、その上でなおフレームワークを導く、あるいは位置付けていくことの意味合いと言いましょうか、意義というものについては、恐らく保証というものがもたらす一つの効果としての公益性と言いましょうか、そういうところに求めていくということなるのではないかと思ひながら、受けとめさせて頂きましたが、方向性としてはそういう理解でよろしいかどうかという点についてコメントを頂ければと思いますが、いかがでしょうか。

○山浦部会長 高田委員、どうぞ。

○高田委員 基本的に我々が議論しているのは、特定の法律の枠組みを考えるのではなくて、様々な監査あるいは監査類似業務全体の枠組みの議論をして、それをもって公共的な利益に資するという考え方だと思います。

そういう視点でこの全体の枠組みを眺めた時に、ポイントとなってくる三当事者の合意の中で一定の保証水準が決められて、それに基づいて選ぶべき基準セットが選ばれ、具体的な手続が進められるという仕組みになっていると思うのです。

ではどういう保証水準を人々が、この保証業務の利用者が要求するのかというのは、原理的には法律で決めるべき筋合いのものではなくて、それこそマーケットが求めるそういう水準で自動的に決まっていくものです。だからこそ、そこを無視して、もし安上がりの業務を選択するということになる、結局そのしっぺ返しは契約当事者たちが受けるというそういう思想がどうも入っているように見受けられます。

それはもちろん理解した上で、日本の固有の場合ということになるのだと思いますけれども、そこはやはり事務局サイドも固有性というのを見ますと、今直訳と何が変わらないのだろうというふうに疑問が出てしまうので、では日本固有に議論しておかなければいけない課題は何なのかという話の中で、公共性の議論とか、それこそ不特定多数性というような話を入れるのならば議論して提案して頂きたいと思っています。

○山浦部会長 今の高田委員のお話は、内藤委員の、要するに財務諸表あるいは財務情報の保証業務だけに留めるかという、あるいはもっと広いものを求めるかどうか、こういった議論とも関係すると思います。

どうぞ、友永委員。

○友永委員 今の議論なのですが、財務諸表を中心に議論するという部分では不特定多数ということで私はいいと思いますけれども、やはり周辺の非財務情報等についての保証業務の外延性といいますか、延びていく幅を広くとって頂くという意味では、これも当然に保証業務というものが特定化された利用者を想定した業務も当然あり得るわけで、それはそういった触れ方をして頂ければいいのではないかと思います。

今、この国際フレームワークの中でこの骨子の中に入ってきていないのが、実は最後の61番の業務実施者の氏名の不適切な使用というところが取り入れられていないわけなのです。これはやはり利用者が特定化された場合に、それが報告書が意図しない利用者の手に渡るということを防止するためには、あくまで不適切な使用を排除するという、ここがキーポイントだと私は思います。それを入れないと、監査人はあらゆるリスクを負ってしまう。非常に限られた利用者を想定していながらどこでも流通してしまうというそこがございまして、やはりそこら辺も基本的には不特定多数を意識した議論をする中でも、そのところは入れていって頂いた方がいいのではないかと考えております。

○山浦部会長 ありがとうございました。

かなり抽象的な議論で、例えば伊藤委員、何か実務サイドからこれまでの議論等でもしご要望があれば伺います。

○伊藤委員 核心に触れるところに来ていますが、公認会計士に対する我々の実務サイドから

期待するもの、アメリカの場合には公認会計士の数が多く、税のこともやっている中で監査という業務と保証ということが考えられているわけです。

日本の場合は、非常に限られた公認会計士の数の中で、社会的に公認会計士に対する期待度があって、その中でこの業務を考えていくとちょっと違ってくるので、将来的に公認会計士全部含めて抜本的にアメリカの方向に持っていくのか。日本はそうではなくて、より限られた範囲に留めていこうとするのかによってもこの議論は変わってくるので、そのあたりをやはり考えておかなければいけません。

ただ、経済界のニーズそのものに関していえば、やはり公認会計士というものの数をもっと増やして頂いて、単に監査業務だけではなく、いわゆる保証ですとか、あるいはコンサルティングといったいわゆる非保証業務を含めてやって頂くということが望ましいのではないかと思います。したがって、そういうニーズがあるという経済界のこともよくご認識は頂いておいて欲しいのです。

ただ、今ここで求められているのは、もっと具体的な話での四半期の開示の問題だとか、そういったことについて当面急いで検討しなければいけないという現実のニーズがあれば、それはそれで進められて頂いて結構だと思います。しかし、そういうもっと広い範囲の要望もあるということをどのようにここで入れていくかという問題はあります。

高邁な議論ではございませんが、ニーズを申し上げました。

○山浦部会長 ありがとうございます。

今のご意見、やはり実社会のニーズがなければこういった保証はありませんので、非常に大事なところだと思います。

他にご意見ございませんでしょうか。

あと、内藤委員が先ほど指摘の、要するに具体的な保証業務の範囲、保証業務とまだ決めていませんけれども、この範囲を財務諸表、あるいは財務情報に限定した形にするのか、あるいは要するに大きな入れ物としてこれを基準を設けるのか、そのあたりの議論について、やはり我々も非常に苦慮しているところでもありますし、もしご意見、ご希望がございましたら、先ほどの伊藤委員のご要望もごきますけれども、伺わせて頂ければ幸いです。

どうぞ、高田委員。

○高田委員 私は出来るだけ広く抽象度を高めて、これだけエネルギーを使ってやっているわけですから、基準は設定して頂いた方がいいと思っています。その上で、内藤委員がご指摘のように具体的な基準、例えばレビューの基準を作るとか、そういう議論をしていった方がいいので、財務情報だけに限らない、そういう基準をぜひ作りたいと思います。

○山浦部会長 ありがとうございます。

八田委員、どうぞ。

○八田委員 やはり今、伊藤委員が言われたように、立場によって全然違うと思います。

アメリカ公認会計士協会もこういった議論を10年ほど前から始め、IFACも始めていますが、あくまでも自主規制機関として自分たちが宣誓している文書であって、別に強制力を持っているわけでも何でもないわけです。

彼らが言っているのは、私が理解する限り、我々は社会性の高い監査業務を独占的に担うことが適格な立場にあるということです。それは、我々は、独立性と専門性と、さらにCPEという継続教育という3の武器をもって第三者担保を行うに相当な立場にあるのだという、こういう発想で始まったと思うのです。この中でこういう議論をしていますから、確かにIFACは何も不特定多数を前提に考えているわけではなくて、個別の当事者の保証でも何でもいいと思うのですね。

翻って、この審議会で議論しているのは違うと思います。いわゆる伝統的な財務諸表監査があって、その外延というか、あるいは附帯するものとして出てきた時に、どこまで独占的な業務、あるいは社会的に監視をしなければならないのかというこの識別をしようとしているわけですから、私はその範囲での枠組みでいいのではないかと思います。全部広げるなら何も審議会の仕事ではないのであって、一つの学問の研究会の話かなという気がします。

したがって、先ほど部会長から言われたように、例えば地方自治体の監査という、あるいは特定課題を設けて自分で吟味するということがありますが、確かにあれはアサーションというのは示されてやるわけではないので、二重責任云々という議論は起きてこないと思います。ですから、先程、町田委員から前提に二重責任が当然あるのじゃないかと言われましたが、この報告書は、そのようなことを考えてはいないと思います。結果としてアサーションの問題が出てきた時には、彼らは報告書の中でこの主張は経営者の責任でやっていますということ必ず一文書いて、そして結論を述べているのであって、そうではなくて、ダイレクトレポー

ティングの場合には、我々はただ見ました、問題なかったですと言うだけであって、その場合には見た限りにおいて、行為当事者に責任を擦り付けるのではなくて、自分が負うと思うのです。ですから、二重責任の原則云々というのは希薄なふうになっているのではないかと思います。

だからこの審議会の場で進めて頂くことは、もう少し限定して私はいいのではないかと思います。ただ、序文といいますか、はしがきのところでこれほど広がりがあるものがあると、やはりちゃんと交通整理をして、ここで決めていく話、あるいは報告書として出す分はこういう点なのですということの方が、自分としては理解がよいと思っています。

○高田委員　そこは最初のこの会議で、なぜ国がこういう本来公認会計士さんの行為基準であるべきものに関与していくのか、作成に関与していくのかという質問をして、それに関して羽藤参事官の方から一定のご回答があったというふうに考えております。

そこは色々なそれぞれの国の歴史的な経緯があるわけですから、国が関与するから抽象的な一般的なこういうものはやらない、あるいは協会がやるから抽象的でいいとはもう考えないと参事官からは説明があったように考えております。

ですから、そういう方針をもし前提にするのであれば、IFACの基準からもし離れた形で我々が作るという場合には、それなりのある意味での覚悟が必要で、そのところはきちんと議論しておかないといけないと思っています。

○山浦部会長　ありがとうございました。

例えば内部統制の評価に関する報告とか、具体的にテーマがもう既に目の前にありまして、例えばそういったものをこういった保証業務に関する基準枠でもってどこに落ちつけるかとか幾つかテーマがあるわけです。随分と起草メンバーの会議の場でも議論をしたところですけども、本日承ったご意見は尊重しながら更に検討を重ねて、もう少し明確な形での基準案の骨子を出させて頂きたいと思います。

時間も参りました。意見交換につきましては、そろそろ終了させて頂きたいと存じます。

本日は、骨子に関するたたき台を元にご議論頂きました。貴重なご意見を数々頂きまして、今後、皆様のご意見を踏まえ、起草メンバーで早急に具体的な文書の形にする作業を進めさせて頂きまして、次回は一応意見書の形式で文書にしたものをご検討頂ければと存じます。

時間の制約もありまして、十分にご発言が出来なかったことであろうかと思しますので、更にご意見がございましたら事務局にお寄せください。

どうぞ。

○伊藤委員 最後に一言だけ。内部統制に関しては、もちろんこれはコーポレート・ガバナンスにも関係するものですが、委員会等設置会社についてはそれが大変重要視されていきます。従来型の監査役設置会社に関しても、今、世の中内部統制に対する目が非常に強くなって来ており、SECに登録している会社は全て米国に対し、CEO、CFOが自社の内部統制について問題がないとのサインさせられているわけです。一方、一般的な日本の会社では財務諸表にサインはしていませんが、そういう会社に対しても、内部統制に関しては世の中の社会的ニーズが強いわけです。ですから、そのところはやはり経済界のニーズも非常に強いと思しますので、十分踏まえて頂ければありがたいと思っています。

○山浦部会長 ありがとうございます。

その件についても、起草メンバーの会議の方で随分と議論いたしました。

では、次回の第5回の第二部会は5月26日水曜日、午後3時から5時に予定しておりますが、詳細につきましては事務局から後ほどご連絡させていただきます。

本日の部会はこれにて閉会させていただきます。

委員の皆様方、ご多忙の中、どうもありがとうございました。ご苦労さまでした。

(午後6時00分閉会)