

平成17年6月30日（水）

## 企業会計審議会

### 第9回監査部会会議録

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

午前10時01分 開会

○山浦部会長 定刻になりましたので、これより第9回監査部会を開催いたします。

皆様にはご多忙のところご参集頂きまして、まことにありがとうございます。

なお、本日の部会も企業会計審議会の議事規則にのっとりまして公開することとしたいと思いますけれども、よろしいでしょうか。

(「異議なし」と呼ぶ者あり)

ありがとうございました。

ビジネス・リスクを重視した監査に関する監査基準の改訂案について、前回、これまでの議論、我々の方で訂正をした案を提示させて頂きました。

これまでの部会の審議を踏まえまして、今般、監査基準改訂に関しまして、さらなるご審議を頂きたいと思っております。前回の部会で、ビジネス・リスクを重視した監査に関する監査基準の改訂案についてご紹介いたしましたけれども、事務局にご紹介に差し当たりまして説明してもらいましたけれども、ご審議をいただく時間がありませんでした。本日は、この内容につきまして、最初にご審議を頂きたいと存じます。

改訂案につきまして、再度簡単に事務局から説明をさせていただきます。事務局、よろしく願いします。

○野村企業会計調整官 事務局の方から、「ビジネス・リスクを重視した監査に関する監査基準の改訂案」につきまして、前回、触れさせて頂きましたので、再度、簡単に説明させて頂きたいと思えます。

まず資料1の「監査基準の体系(案)」を御覧頂きたいと思えます。

前回御覧をいただいた形を若干修正しておりまして、後程ご審議をいただくことになろうかと思えますが、監査に関する品質管理基準と並べた形になっております。それから記号をつけました☆印のところがございますけれども、こちらが事業上のリスクを重視した監査に関する変更箇所ということで、今回改正を要すると思われまますが、監査基準の中の実施基準の一般基準、☆印をつけました「一 基本原則」、それから「二 監査計画の策定」、それから「三 監査の実施」、この3カ所にわたるのではないかというふうに考えているところでございます。

具体的な案ですけれども、資料の2ですけれども、そちらの2ページ目をお開き頂きたいと思えます。

今申し上げました監査基準の実施基準が2ページ目の第三から始まっているわけですけれども、前回の部会でもご説明申し上げましたとおり、前々回の部会におきまして、この事業上の

リスクを重視したリスクアプローチを導入することの論点と、それからその論点に伴いまして改訂すべきと思われる箇所ということでご説明を申し上げまして、それに従いまして検討させて頂いたものがこの案でございます。

左側に現行の監査基準がございまして、右側に監査基準の改定案がございすけれども、前々回の部会の際に論点としてご確認を頂きました点としては、現在でも、重要な虚偽の表示が生じる可能性の高い事項について、重点的に監査の人員や時間を充てることによって、監査を効果的かつ効率的に実施することを目的として、リスクアプローチの考え方がとられているわけですが、最近の不適正な事例を見ますと、財務諸表の重要な虚偽の表示はむしろ経営者の不正や会計方針の適用等に関する経営者の関与から生ずる可能性が高いと考えられるところでして、そうした趣旨に鑑みますと、監査の実施者は、詳細な会計記録の照合手続などに監査期間や人員を必要以上に割くことなく、企業ですとか企業環境を理解することによって、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的な視点を追加して、財務諸表の重要な虚偽表示につながるリスクを的確に評価して、それに応じた効果的な監査手続を実施することが必要ではないかといったような点を前々回の部会で論点としてご確認をいただいたところでして、そうした考え方に基づく、新しいリスクアプローチの考え方を導入してはどうかということでございます。

具体的な改訂案ですけれども、まず一のところ、現行でもリスクのモデルといいましょうか、リスクの考え方としまして、固有リスクと統制リスク、それから発見リスクという3つの分類で分けているところですが、今回は、その最初に出ております固有リスクと統制リスクというものを結合して考え、従って、固有リスクと統制リスクという名称を使わずに、それを財務諸表における重要な虚偽表示のリスクということに置きかえてはどうか。基本原則ということでございますので、そのような形でリスクを評価して、そのリスクに対応した監査手続をとってはどうかといったような点が一つでございます。

1ページめくって頂きまして、説明のところですが、今申し上げましたとおり、固有リスクと統制リスクという考え方は、現行の監査基準にあるわけですが、そちらについての基本的な考え方というのは残してはどうか。ただ、基準の中には入れないということで、その2つを統合した形で評価をしてはどうかということが説明の1に書いてあるところです。

それから、2ですが、これは新設ですけれども、監査の実施において、内部統制を含む企業及び企業環境をよく理解して、そこに内在する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ということです。

それから3ですけれども、これは現行の考え方を置きかえているのですけれども、経営者が提出する財務諸表の記載事項についてということで、財務諸表に関する項目をこのような形で置きかえまして、それに基づいていわゆる監査要点というものを設定して、それについて適切な監査証拠等を入手しなければならないという形にさせていただいたところでございます。

それから、1ページめくって頂きまして4ですけれども、同様に3に対応する形で、先程も申し上げましたとおり「統制リスク」等の用語を使わないということにいたしましたので、「十分かつ適切な監査証拠を入手するに当たっては、原則として、試査に基づき、監査手続を実施しなければならない」と変更させていただいたところです。

それから、前後してしまっただんですが、前回もご説明を申し上げましたが、お手元に資料の5というものを前回に引き続きお配りさせていただいておりますので、そちらを横に置いて頂きたいと思いますが、新しいリスクアプローチの考え方といたしましては、まず企業及び企業環境の理解ということで理解をして、それに基づいてリスクを評価してはどうかということでございまして、現在でも行われているところでございますけれども、企業を取り巻くリスクとして、今御覧を頂いています2の2の監査計画のところでございますけれども、例えば景気の動向ですとか企業が属する産業の状況、企業の事業内容及び組織、経営者の経営理念、経営方針、内部統制の整備状況等々の情報を入手して、「企業及び企業環境に内在する事業上のリスクがもたらす財務諸表における重要な虚偽表示のリスク」を、まず暫定的に評価をしようということとして、それを「重要な虚偽表示のリスク」ということで置きかえているところでございます。

それで、図の方でございますけれども、それを財務諸表全体と、財務諸表項目ということで大きく2つに分けまして、財務諸表項目につきましては、さらに右下に出ておりますけれども、「特別な検討を必要とするリスク」ということで、大きく分けるとこの3つのリスクに分けて評価をしてはどうかということです。

それぞれのリスクに対応する監査の計画を立てて、それぞれに対応する監査を実施してはどうかということとして、今申し上げました監査計画におきましては、2のところでは「企業及び企業環境に内在する事業上のリスクがもたらす財務諸表における重要な虚偽表示のリスクを暫定的に評価」するということとして、それを3つに分けたものが3、4、5ということとして、3は、図でいきますと、右側の財務諸表全体というものに対応するものでございますが、「監査人は、広く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、そのリスクの程度に応じて、補助者の増員、専門家の配置、監査時

間の増加などの全般的な対応を監査計画に反映させなければならない。」というものです。

それから4は、これは従来からのものですが、「財務諸表項目の中で、財務諸表項目に関連して暫定的に評価した重要な虚偽表示のリスクに対応する内部統制の運用状況の評価手続」等々を勘案して監査計画を策定し、実施すべき監査手続等を決定しなければならないということで、図で申し上げますと、左の方の「重要な虚偽表示のリスク暫定的評価」というものがございしますが、それから直線で下に出ているものです。

それから、5はその右下に出てきているものですが、「財務諸表の項目に関連した重要な虚偽表示のリスクを評価するに当たり、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、そのリスクに対応する監査手続に係る計画」を立てる必要があるということが5でございます。

それで、1ページめくって頂きまして、6ページの監査の実施でございしますが、そのような形で監査計画を立案した上で、それぞれに対応する監査手続を実施するという事でございまして、まず1でございしますが、「実施した監査手続及び入手した監査証拠に基づき、暫定的に評価した重要な虚偽表示のリスクの程度を変更する必要がないと判断した場合」には、当初の計画どおりに監査手続を実施し、重要な虚偽表示のリスクの程度が暫定的な評価と異なっているとといったような場合には、監査計画を修正した上で監査を実施してくださいといった点が1でございします。

それから2はが、内部統制に重要な欠陥がある場合、ないしは有効に運用されていない可能性が高いと判断した場合には、内部統制に依拠することなく、実証的な手続で監査を行ってくださいという点が2でございします。

それから、1ページめくって頂いて3ですけれども、計画のところでご説明申し上げました「特別な検討を必要とするリスクがあると判断した場合、それが財務諸表における重要な虚偽表示をもたらしていないかを確認するための実証手続を実施し、また、必要に応じて内部統制の状況を調査し、その運用状況の評価手続を実施しなければならない。」ということで、先程の「特別な検討を必要とするリスク」に対応する手続を新たに規定したものです。

それから4ですけれども、「監査の実施の過程において、——図の右側に対応するものですが——広く財務諸表全体に関係し特定の項目のみに関連付けられない重要な虚偽表示のリスク」を新たに監査の実施の過程で発見したような場合や、当初の監査計画における全般的な対応が不十分であると判断した場合には、当初の監査計画を修正し、全般的な対応を見直し

て監査を実施するという一方で、全般的な対応を見直し、監査計画の修正をするということで、戻って監査計画を立て直すというような点が4でございます。

以上、簡単でございますが、ご説明させていただきました。

○山浦部会長 事務局からの再度の説明につきましては以上でございますけれども、それでは皆様から、ご質問、ご意見をお願いしたいと存じます。どなたからでも結構でございますけれども、ご自由にご発言ください。

友永委員、どうぞ。

○友永委員 加藤委員がご欠席ですので、一応協会としての意見と申しますか、実務家からの立場からの意見ということで申し上げたいと思います。

まず、監査計画の位置づけということで申し上げたいんですが、今回のリスクモデルの改訂に当たっては、継続的、反復的なプロセスとして監査計画を捉えるということと、それから監査手続としてのリスク評価手続と、リスク対応手続という2つの部分を設定して、全体のリスクモデルの体系ができていると思うんですが、そこら辺が現行の監査基準の枠組みの実施基準のところの例えば監査計画の策定と監査の実施というふうな分け方になっておりますけれども、そこにうまくそのまま当てはまるかという、若干ずれが出てきているのではないかなという気がいたします。

それで、監査計画の策定のところから申し上げますと、4ページのところでございますけれども、二のところで、ここで言っている4ページの2のところの終わりの方ですね。「企業及び企業環境に内在する事業上のリスクがもたらす財務諸表における重要な虚偽表示のリスクを暫定的に評価しなければならない。」、この評価するという行為は統制評価手続という、どちらかという監査の実施に入ってくる概念として新しく整理されたのではないかと私は思います。

そして、その監査計画というのは、全般的な基本的な方針を策定して詳細な計画をつくる、その詳細な計画を策定する対象として、いかに統制評価手続を実施するのか、いかにリスク対応手続を実施するのかという計画が入ってくる。そして、監査の実施の過程で、いろいろな当初予定しなかったような事象が生じたならば、それを監査計画に反映してぐるぐる回っていくように監査の終了まで監査計画はあるんだということ、もう少し明確に書いていただければというふうに思います。

具体的に申し上げますと、今の2のところは、むしろこれは「暫定的に評価しなければならない」のではなくて、「暫定的に評価するための監査手続を策定しなければならない」といっ

た言い方、これが監査計画としてはいいのではないかというふうに思います。

それから、同じく監査計画の話の中身で、6ページの監査の実施の1のところ、ここでも後段の3行のところ、「重要な虚偽表示のリスクの程度が暫定的な評価と異なると判断した場合には、監査計画を修正し」というのをに入れていらっしゃいますけれども、これは監査計画はもともとそういう、絶えず発見した事項でもって修正されていくものだということで、監査計画の6のところがございますね。ここで、「監査人は、監査計画の前提として把握した事象や状況が変化した場合、あるいは監査の実施過程で新たな事実を発見した場合」、それにつなげて、こうした暫定的な評価と異なる場合には当然ながらその監査計画を修正するというのをその上の方にお入れになって、下の方は「実際には監査人は策定した監査計画に基づいて財務諸表における重要な虚偽表示のリスクを暫定的に評価し、そのリスクに対応した監査手続を実施しなければならない」という、そのコアの部分だけをお書きいただいた方がいいように思います。

それから、7ページ目の4、これもやはり実施の過程で、虚偽表示のリスクを新たに発見した場合、あるいは当初の計画における対応が不十分と判断した場合、これも先程の6に含ませて、監査計画というものをもう少しそういったダイナミックなプロセスとしてとらえていただければというふうに思いますのが監査計画と監査の実施の部分に関する意見でございます。

それから、監査要点それからアサーションの関係ですけれども、3ページの3のところ「経営者が提示する財務諸表の記載事項について」というのが多分、アサーションについてお書きいただいているんだと思うんですが、これは非常に表現が難しいということは私も十分承知しているんですが、もう少しわかりやすい表現がないものかなということは感じます。

そして、その2行下のところに、記載事項つまりアサーションについて、実在性、これこれこういった「監査要点を設定し」という言い方、この「監査要点を設定し」という言い方は昔から使われているわけですが、それよりは経営者のアサーションがあるということを前提にする考え方に立てば、この実在性、網羅性といったことはアサーションそのものだということで、それを監査要点として利用するという、そういった関係、そこら辺をもう少し明確に書いていただいた方がいいのではないかというふうに思います。

それからもう一つ、その上の事業上のリスクについての2番目の項目の書きぶりなんですが、これは前にも議論があったと思うんですが、あらゆる事業上のリスクを監査人に検討することを求めるという、これは不可能でございますので、やはり財務諸表の重要な虚偽の表示をもたらす可能性のある事業上のリスクを考慮して監査を行うということを求めるような文言、もう

少し当然事業上のリスクにフォーカスするわけですが、その対象を狭めた表現にしていただければというふうに思います。

それから、先程のアサーションの関係で、「経営者が提示する財務諸表の記載事項」という言い方ですと、期末の財務諸表、完成したものの中にアサーションがあると、それはそうなんですけれども、個々の取引ですとか、そういうところにもアサーションがあつて、それを見ていくという関係が、期末の財務諸表に引きずられるような感じがしないでもないなというふうに思います。

ほかにも、3ページ目の(説明)1のところなんですけど、この説明というのは、このままこういう形でお入れになるのか、あるいは前文の書きぶりに入れるのか、それは確認させていただきたいと思うんですけども、実際には「結合して評価する」という表現になっていますけれども、別々に評価して、最終結合したところの財務諸表の虚偽表示のリスクに対応した手順をとっていくということで、実務的には別々に評価して結合させるということも実際には行われておりますので、そこら辺の書きぶりを構成要素としては2つあるというぐらいにとどめておいていただいて、実務指針に任せていただければというふうに思います。

また、思い出したら申し上げますので、とりあえず以上でございます。

○山浦部会長 ありがとうございます。

大きく分けますと、4点ほどのご意見ではないかと思えます。

一番最初の監査計画とリスク評価、それに対するリスク対応手続、その関係が非常に有機的に結びついて、新しく基準ができ上がっていると、それにあわせて会計士協会の実務指針等も新しく公表されているところであります。

この関係を現在の監査基準の中で、どのような形で入れ込むか、落ち着かせるかと、こういうところで随分と議論をし、また協会の実務指針に携わった方々にもご意見を伺ったところがあります。

その上で、基本的には現行の見出しとなっています基本原則、監査計画の策定、そして監査の実施という、その柱は壊さないと、つまりこれを壊して新しい基準等に沿ったものになると、根本的にこの監査基準を、現行の基準を見直しを図る必要があると、むしろそれだとかなり混乱するということがありますし、さらに現行の枠組みで落ち着けられないものかと、こういうことも随分と考えて、恐らくこの監査基準の個々の改訂についての議論の大半は、その新しいビジネス・リスクを考慮したリスクアプローチの実際の枠組みを、どのような形で今の監査基準と整合させるかというところに随分と時間を使ったわけですね。その上で、今提示されてお

ります原案でもってお示したわけでございます。

今の友永委員の方でご指摘のところですが、そのサイクル、監査計画が実際には監査が完了した段階で監査計画そのものがその間、常に修正をしていくという、そういう関係で、結局は監査計画基準もサイクリカルな性格づけというのをもう少し明確にするというお話かと存じます。ご指摘のところについては、若干我々の方も議論として残っていたところでもありますので、これは検討させていただきます。

それから、計画の修正のところ、現行基準の6のところにありますけれども、ここと例えば3の1とか3の4を融合させた形で入れてはどうかと、こういうご指摘だと思いますね。この点についても議論をしたところでもありますけれども、特に3の4でしょうか、全般的な対応といえますか、広く財務諸表全体に関係して、特定の項目に限定されないような重要な虚偽の表示、それについて監査計画を監査実施の過程でそういった部門を新たに見つけた場合には、これに応じた監査計画、修正して、さらに全般的な対応を組み直して監査を実施するという、ある意味ではこれはダブったような形ではありますが、ただこちらの方の公開の議論では、非常にこの種の財務諸表全体に関係するような虚偽表示のリスクというのは、非常に重要な位置づけだなと。特に、今回議論しましたビジネス・リスクを考慮した監査を実施するという意味では、特に強調するという意味で、監査の実施の中で、何らかの形で入れておく必要がある、こういうことで、あえてここに入れているわけですが、この監査計画の修正に係る部分については、友永委員のご指摘のところもなるほどと思われるところもあります。したがって、これについてまた検討させていただきます。

それから2番目につきまして、アサーションの監査要点、その関係ですが、非常にこれも随分と議論したところでもあります。

ご指摘のとおり、このアサーション、実態基準、それから評価委員の実務指針でも非常に強調されているところでもあります。それを監査人が監査要点として利用するというか、こういう関係をもう少しはっきりさせたらどうかというご指摘で、ただ「利用」というのが言葉遣いとしてしっかりこないということで、この「設定」という言葉を使わせて頂きて、これはある意味では語感といえますか、言葉遣いに関する受けとめ方の違いかなという気がします。

ただ、この問題で大事な点は、監査要点という言葉を使っているということなんですね。あくまでもアサーション、あるいは経営者の主張というものを全面に出さずに、要点という従来の仕組みでもってこの基準を設定しようとしているところについて、やはりこういうものがあるのではないかと考えているわけです。

ただ、随分とこの点議論をしたんですけれども、具体的な監査の立証事項、そしてそれに必要な監査証拠、それからその監査証拠を入手するに当たっての監査手続、こういったものをきちんと整理して理解する上では、どうもやはりこの「監査要点」という言葉の方がむしろ「アサーション」という言葉で監査人の対応を基準化していくよりは、的確な対応ができるんじゃないかという判断なんですね。

この点がどうしても監査要点ではまずいということであれば、またそれも考えますけれども、ただ少なくとも、現時点で我々の方が考えた範囲では、やはり経営者の主張という言葉、あるいは概念を手がかりとして、この監査の実施の中身を展開していくよりは、監査要点という概念を手がかりにして、そういった展開をしていく方がやはりいいという、こういう結論だったんですよ。

それから、あと取引ベースでもアサーション等あるんじゃないかというのは、できればこれは記載事項ということで読んで頂きたいなというところであります。

それと、事業上のリスクという、これについて虚偽表示との関係を明確に、余りに事業上にするにはひど過ぎると、それはおっしゃるとおりであります。それは友永委員のご指摘のところは、我々はむしろ逆にこの事業上のリスクを財務諸表上の虚偽表示のリスクに結びつけた形で、この基準の案文を書いたつもりだったんですけれども、そういうふうに読めないかどうか、これについてはもう一回見直ししてみます。

それからあと、説明については、これは事務局からまずどういう前文、それから説明についての位置づけにするか、ちょっと説明していただけないでしょうか。

○野村企業会計調整官 3ページにございますこの説明は、この本文には残さない形で、部会長からもお話がございましたが、いわゆる基準の前につきます前文等の中に、主な改訂点という形になろうかと思いますが、今回の事業上のリスクを重視したリスクアプローチの内容を記載することになろうかと思しますので、その中でご紹介をさせていただくような形になろうかと考えております。

○山浦部会長 その上で今、友永委員の方で指摘の、従来のリスク評価モデルであります固有リスクと統制リスク、それに対応する発見リスクという、その枠組みについては、例えばこの監査要点レベルでは、こういった対応関係でもって実際に行うケースもあるわけですね。それから一括して評価するという、こういったケースもあると、さらにまた別のリスク要素を加味しながら、具体的な監査手続を検討するという、そういったこともある。

これは、以前ご説明したかと思うんですけれども、この固有リスクと統制リスクをそのまま

新しい基準の中で残すかどうかについても、随分と時間をかけて検討いたしまして、残すことによって、一つは現行の基準との継続性というんでしょうか、これが果たせる。それから基本的なリスクの評価の枠組みというかリスクアプローチの枠組みを崩すことなく移行できるといふ、こういったメリットを感じたわけです。

また実際の国際監査基準、それから協会の実務指針でも、この伝統的なリスクアプローチの枠組みというのは実は生きているんだと、こういうことがいろいろなところに書かれております。

また、同じご意見については、内藤委員からも質問として我々も受けとっております。その上で我々の検討の結果、これを文面から外すこと、ある意味では非常に苦渋の決断でもあったんですけども、その理由は監査基準のいわば中小とのレベルで、これを非常に高くするということ、それからこういう統制リスクをここに評価するということについて、基本的なケースなのか、あるいは一括して評価するのが一般的なのかということ、新しい基準等を国際基準とか実務指針等を見ましても、どうもやはり一括して評価するというのがベースになっている。そして監査要点というか協会の指針では、アサーションベースでは例外的に固有リスクと統制リスクとは個別に評価するケースもあると、そういった扱いだと思うんですね。

そこで、重要な虚偽表示のリスクという非常に大きな概念でもってくくって、それで足りるんじゃないかと、これによってかなりリスク評価の対象というのは、えらく広がってくるんですね。むしろ従来型の固有リスク、統制リスクという限定した形よりは、もっと監査人の責任というのは恐らくこれでもって広がってくるような気がします。我々の最終的な意思決定は、よりカバー範囲が広い方の枠組みを最終的に監査基準として落ち着けるということで結論を出したわけでございます。

そうしますと、先程申しました現行基準との要するに継続性の問題が出てきます。やはりこれは何かの形で説明を加えておかなければ駄目だろうということで、一応ここで説明はしているんですけども、恐らくこれは前文なり、あるいは前文という形をとらないとすると何かの注解とか解説とか、そういった形でこの関係については説明をするということになるんじゃないかと思えます。

以上でございます。

○友永委員 わかりました。今の重要な虚偽表示リスクの固有リスクと統制リスクに関する、そこら辺の記載につきましては、前文なりなんなり、具体的に起草されたところでもう一度議論をすればと思っております。

○山浦部会長 黒川委員、どうぞ。

○黒川委員 2点ほど、ご質問があります。

1点目は3ページの3番のところの「経営者が提示する財務諸表の記載事項について」という文言なのですが、これは現行の文章に、そこだけ入れ込んで、それで「設定し」という言葉になったんだろうと思うんですが、この「について」というところを取り外してしまうと、この文章の骨格が見えて、先程部会長がおっしゃったように「監査要点を設定し」というところがポイントになるということです。でもこの文章が、「について」と終わっているので、いかにも座りが悪いんですね。この関係が見えないというかアサーションとの関係が見えない。今ご説明を受けたのをもっと明確に言ってしまうと、「財務諸表との記載事項を吟味し」とか「記載事項を検討し」とか、そういうふうに言ってしまうと強くなるのでしょうか。先程の「利用し」という言葉は使いたくないとおっしゃったんですけれども、何かそういう言葉にする関係がわかるような感じがするので、ご検討をお願いしたいと思います。

それから2点目は、資料5の財務諸表全体に係る右側の方ですね、そこで○があって□が来て、全般的な対応の中に4つほど挙がっており4番目の「監査手続の選択における予測できない要素の追加」というものがこちらの説明の図にはあります。

ここが私、何であったのか忘れてしまったせいもあるのかもしれませんが、またこの4番目のことが、監査基準の方にはどこが4番目に相当するのか。5ページ目の3のところには「補助者の増員、専門家の配置、監査時間の増加などの」と、こう書いてあるんですけれども、この3つはここに書いてあるんですけれども、この4番目がどこなのかなと、先程から見ていて私にはわからないので、それを教えて頂きたい、それが2番目でございます。

○野村企業会計調整官 2点目の方を事務局の方からご説明させて頂きたいと思います。

今、黒川委員からご指摘がございました、全般的な対応の4番目の監査手続の選択における予測できない要素の追加ということでございますが、今ご指摘がございましたとおり、基準案の本文の方には入っておりません。基準案の本文では「補助員の増加、専門家の配置、監査時間の増加など」ということで、種々の全般的な対応ということで、図の方では書かせて頂きましたが、あくまでも例示ということでございまして、本文では具体的にどうということだということは明示しておりませんで、類似するような、考えられるような全般的な対応をとってほしいという意味での例示ということで、基準の本文の方では「など」ということで表現させていただいているものでございます。

○黒川委員 何を指しているのかが、この文章で難しいんですね、この監査手続の選択にお

ける予測できない要素の追加というのは、文章問題が難しい。

○山浦部会長 恐らく、これをではどういうふうに対応するかと、これでは補助者の増員あるいは専門家を配置する、それから時間を増加する。それだけではまさに全般的な対応ですけれども、それだけではもう少し決め手を欠く。例えばIT関係の企業については、例えば売上高についての計上が非常に不確定要素が高くなると、そういったところでは恐らく専門家を配置するとか、いろいろな対応をするでしょう。

さらに、それについて、よりの確な監査手続を実施することもある。恐らくそういう趣旨の、こういう上の3つの例示にさらに具体的な監査手続に直結するような、対応をする必要がある場合には、それを入れましょうという意味だと思うんですね。

ただ、基準の方では、増員とか配置、監査時間の増加などということとめておりますので、これについてはこの部分をさらによりの確というか、よりわかりやすく、ご質問のようなご疑問が出てこないような形で何か対応するかどうか、これについては検討させていただきます。

それから、記載事項についてという、ここですね。我々、監査の基準を従来の監査基準で監査要点というレベルでもって監査の実施のプロセスを押さえていくという考え方をとっているものにとっては、この経営者の主張という言葉だけではどうしてもうまく収まりがつかないということで、あえてこの監査要点というものを引き続き使わせていただくということにしたんですけれども、それとの関係でこの記載事項について、これがアサーションをうまく利用するというに、「利用する」という言葉を使いたくないということで、苦慮した結果としてこの表現なんですけれども、ご疑問の件はなるほどと思いましたので、これもまさにご指摘に従った検討をさせていただきます。

○野村企業会計調整官 先程の点でございますけれども、図の方で「監査手続の選択における予測できない要素の追加」という表現になっていたのが、実を申し上げますと、ここは誤解を恐れずに申し上げますと、監査手続の過程等において、通常ですと企業の方とかが監査人の方がこういうことをやってくるんだらうということで、ある程度予測をして対応等をされるのだと思いますけれども、そういった企業全体の事業上のリスクを勘案した結果、そういった企業の方々に予測されないような、例えば無予告の立ち入りの監査というと変ですけれども、そういったような予測されないような手続をしてはどうかということを考えてはどうかといったようなことで、これは、少し表現は違いますけれども、国際基準でも、取り入れられているものでして、その点を少し勘案して書いたものでございますので、補足させていただきます。

○山浦部会長 抜き打ち検査とか、そういうのは書きますと非常に刺激的なような、それを避

けたところもあります。

どなたかほかに、ご質問ございませんでしょうか。どうぞ、引頭委員。

○引頭委員 ひとつ質問があります。6ページ目の三、「監査の実施」のところの2のところ  
で、今まで統制リスクが高いと判断した場合には実証手続を行うというものが、内部統制に重  
要な欠陥があった場合には実証手続を行うとなっていると思います。質問は、友永委員への質  
問ですが、実際問題として統制リスクが高くて実証手続をとる確率、そのパーセンテージはど  
の程度であったかということです。もし仮に、その数字が非常に大きい場合には、内部統制に  
依拠したものなのか、依拠しなかったものなのかということについて、例えば最後の監査意見  
等で、一言入れてもらった方が情報開示を受ける側としては、いいなという感じはします。た  
だ、今回の改訂でできるかどうかは別問題ですが、やはりとても重要な問題だと思しますので。

○友永委員 不意打ちをくらったような感じなんですけれども、これは企業によって個別にそ  
れぞれ違うと申し上げるよりほかないんですけれども、内部統制に重要な欠陥が存在するとい  
った場合に、これは場合によっては監査それ自体もできないという状態になり得るんですね。  
ただそれがあつたとしても、実証手続を十分に実施すれば監査意見が出せるという場合も当然  
あるわけですね。

今どういうアプローチをとるにせよ、監査意見が出ているとすれば、逆に言えば内部統制に  
重要な欠陥があるか、あるいは不備があるといった状態であっても、監査人がそれに対応して  
依拠しないで、実証手続を十分に実施して監査証拠を入手していれば、適性結果は当然出ると  
いうことで、この内部統制の評価をなぜ監査に当たってするかということは、統制評価手続と  
実証手続、これをどのぐらい、どちらをどれぐらいやるかという、その全体での効率性を考え  
た上で、その統制リスクを評価して、その内部統制に依拠して実証手続を実施すれば、実証手  
続の量を減らせるということがあって採用される、そういう関係なんですよね。

これが何パーセントとかそういうことは申し上げられません。これは個別具体的に、見るも  
のによっていろいろと違ってくと、そういうことだろうと思います。

○山浦部会長 どうぞ。

○引頭委員 今のご説明と申しますか、仕組みは一応理解しているつもりではございます。

申し上げたかったのは、もちろん財務諸表自体に問題があるということではなくて、マーケ  
ットと申しますか、投資家の立場として、どういう背景でいわゆる内部統制に依拠したか依拠  
していないかということの情報自体が、意味があるはずだという見地で、監査人に問題がある  
という意見ではないんです。ただ、投資家としてはそういうことがあるということ自体につい

で気にしておく必要があるだろうということでございます。また、そうした情報も投資判断の一つになるのかなということでございます。

繰り返しますが、今回の改訂で必ず盛り込んでくださいということではありませんが、本当に問題提起ということでございます。

○山浦部会長 ありがとうございます。今、内部統制部会の方で、これに関連するところは議論はされていますので、それが出た段階でもしかしたら、この監査基準の方に反映させることになるかもわかりません。

恐らく例えば売上高とかは、財務諸表で一番大事なコア部分で、例えば内部統制がずたずただとか、そういう話になってくると、恐らく代わりの手続はとてできないという話になってくるでしょうし、恐らくそういったコスト・ベネフィットとそれから重要性、それで内部統制の問題が絡んでくるんじゃないかと思っているところです。

あと、どなたかほかに。

八田委員、どうぞ。

○八田委員 ご質問したいとかお願いしたい点は1点だけなんですけれども、この監査基準の実施基準で2番目のところが「監査計画の策定」ということで、今回新しい内容が追加されており、そして3番目の「監査の実施」で追加されていると、ここが中心課題だと思うんですね。

2は、もう監査計画の策定ということで、各条項についてすべて「監査計画」という用語が入った説明がなされ、先程友永委員のお話にもありましたが、現行の2の6ページのところが、ここだけが「監査計画の修正」という言葉が入ってきている。私は実は、この修正という言葉は非常に重い意味を持っていて、言うならば監査計画当初の硬直的なスケジュールにのっとりやるのではなくて、随時、適宜フレキシブルに何度も何度も見直すというサイクルの中でやっていくということが非常に重要なので、もう少し強くこの辺は書き込みが必要かなと思うわけですが、ではどこに書くかとなると、2のところは監査計画の「策定」ですから、あれが「策定及び修正」ならばいいんですけれども。では実施面だろうということで3の「監査の実施」、ここが恐らく実際に業務を行っていく段階で監査計画にも反映させなきゃいけないという議論が入ってくると思うんですね。

多分そういうご趣旨で、6ページの修正案のところは1で「監査計画を修正し」という文言が入り、それから7ページの4でも「当初の監査計画を修正し」と入っている。であれば、2も3も同じようなことが言えるんじゃないかと。例えば2のところでは言いますと、7ページの

ところで、そういった判断をした場合には「内部統制に依拠することなく、監査計画を修正して実証手続により」とか、例えばですけれども。あるいは3のところは「このようなリスクがあると判断した場合監査計画を修正し」と、ではそこまでしつこく言うのかということで、それよりも修正というところを一つ大きくとらまえて、どこかで書いた方がいいのではないかという気がするんです。

部会長もご指摘のように、今回のビジネス・リスクの問題というのは、既知のといえますか従来どおりの考え、あるいは先入観では十分対応できないさまざまな状況が日々刻々変わっている、それに対応するための議論だと思いますので、やはりこの計画に対する理解が非常に重要なので、その辺を少しまとめていただいた方がわかりやすいかなとなれば、友永委員のご指摘と私も基本的に同じなんですけれども、もう少しシンプルになるような気がするんですけれども、いかがでしょうか。

○山浦部会長 対応としては、現行の基準の監査計画の策定の6のところ、6ページですけれども、「監査人は、監査計画の前提として把握した事実や状況が変化した場合、あるいは監査の実施過程で新たな事実を発見した場合には、適宜、監査計画の修正をしなければならない。」と、恐らくこれで十分だと思うんです。

ただ、今回入れたビジネス・リスクを考慮したリスクアプローチ、あるいはこういった非常に実際の新しい監査基準の動向からして、もっと従来よりも監査計画と、それから監査の手続、リスク評価、それを非常に有機的につなげて構成しているんですね。その有機的な構成からすると、やはり監査計画の策定、そして監査の実施という、こういった柱では、なかなかうまくこの新しい監査基準の動向を説明し切れないんですね。そのために、ご指摘のところが気になるとおっしゃるところを、あえて「監査計画の修正」というものを入れたわけです。

この点が、友永委員ご指摘でもあったのもう一回考えますけれども、やはりここで入れた方が、全体の監査計画と監査の実施とのサイクリカルな関係が明示できるなというのが我々の判断だったんですけれども、この監査計画の修正というのを例えば実施のところでも全部入れるとか、あるいはそれがもっとシンプルな形でまとめるとか、そのあたりの判断、もう一遍これは検討いたしますけれども、趣旨としてはあえてここに2点を入れた理由は、そういうサイクリカルな関連をうまく表現したいという趣旨であったわけです。ただいずれにしても、これについては先程友永委員へのお答えと一緒に検討させていただきます。

どなたか、ほかにございませんでしょうか。

逆瀬委員、どうぞ。

○逆瀬委員 質問がほとんどですけれども、要望も混じるかもわかりません。資料2の5枚目のところでご説明がありました右側の方です。「事業上のリスク」、それにまつわってその下3、4、5と記述があるんですけれども、まずその3項のところ。「特定の項目のみに関連づけられない重要な虚偽表示リスクがある場合」ということで、その対応が書いてありますが、一番最後に「監査時間の増加」とあります。補助者の増員、専門家の配置、あるいはそのほか手続の充実など何かやればおのずと監査時間は増えますけれども、監査時間の増加だけが意味をもたらすとは思わないので、違和感があるという気がしました。

それとその下ですけれども、重要な虚偽表示リスクの評価に当たり、特別な検討を要するリスクの例示が5項にあります。「会計上の見積りや収益認識等」、ここは判断にかかわる事項というくくりで一項ができており、それから不正あるいは特異な取引が挙げられています。この最初の「判断にかかわる事項」は特別な検討を要するリスクに直結するものなのかどうか。

最近、会計実務で見積りが多用されて、経営者の責任も重たいわけです。たとえば、年金会計であれば、専門家の数理計算の結果を使用することが行われていますが、そのこと自体が、特別な検討を必要とするリスクであるというふうに、ストレートに読むのでしょうか。その辺の解釈の仕方が一つ。それから3行目に「特異な取引」というものがございます。「不正の疑いのある取引」は、これはよく理解できるのですが、「特異な取引」という意味合いがどこまで広がりを持つものか、ご説明を頂きたいのであります。

それから、6枚目に至りまして、右隅の方の2項ですけれども、内部統制が存在しない場合、重要な欠陥が存在する場合、さらに続けて有効に運用されていない可能性が高い場合というふうに3段階に内部統制について記述があります。その「内部統制が有効に運用されていない可能性が高い」場合と、「重要な欠陥が存在する」場合との段差はどれほどのものを言われているのか、ご説明をお願いしたい。

八田先生がとりまとめられている内部統制部会では、経営者自身が構築した内部統制の有効性の判断を義務づけられるようになりつつあります。そこでは重要な欠陥がポイントになっていますけれども、その前に「不備」という表現もあったと思います。ここではさらに新たな概念として「有効な運用」が出てきた訳ですが、内部統制等の部会との関連で、これら概念をご説明願いたいのであります。

次は、他の監査人の利用のところ、8ページ、「品質管理の状況等に基づく信頼性の程度」と追記されております。これに関しては実務指針をJICPAにおいて出されていると思うんですけれども、品管のレベル、状況等に基づく信頼性の程度の評価については簡単ではないと

思われる。特に海外の場合は、大手監査法人とのメンバーファーム契約を結んでいるような、ところはおのずとだれしもそれなりの感覚はあると思います。東南アジアなどのケースは、なかなかそうではなくて、現地の非常に使い勝手のいい監査法人がたまたまそのビッグフォーと契約しているとか、メンバーファームをやっているケースもあると思います。

品質管理の状況に基づく信頼性の評価を会計士に義務づける場合、どういう実務を招来するのでしょうか、これは確認であります。あるいは現実的に実行可能かどうかを問わず依拠する場合には品管の実際の確認をしなければならないということになるのかどうか。一方、現行の実務指針においてはどうなっているか、確認ないし要望であります。

それともう一つ、中間監査への準用がこの資料1ではうたわれております。中間基準は、もともとが実証手続等も簡素化されているところではあるわけですがけれども、新しいリスクモデル関係のルールを、中間にも準用するというのであれば、アイデアが違うところですから、同等のレベルでこの品質管理の話だけを持っていくという話になるのか、品管の話は同等であっても、それにまつわる監査人に義務づけるいろいろな確認事項が今度は入りますから、それを中間で持ち込むという話になるのかどうか、その辺どういう方向で中間に準用するのか、基本的な考えを教えてください。

最後ですが、先程出た話ですがけれども、受査側に予測できない監査手続を考慮するという、非常に冷たい社会になりつつありますけれども、今回改めて審議会レベルで議論された予測なしの、例えば事業所等への実地の往査の話ですがけれども、現実的には考えられないのではないかと。何もなしで例えば工場の門に行けば、門番は帰ってくれと言うと思います。突然会計士が警察官のような形で調査手続を行うなどという話はおおよそ想定できないので、申し上げておきます。

以上です。

○山浦部会長 今、ご質問の件で6点あったんですけども、時間の増加、これは気にされていらっしゃるところはよくわかります。ただ、並びからすると当然こういった時間の増加にもかかわってくるので、これをあえて、これだけが問題になるというふうには我々も理解してはおりませんので、増員をする、そうすれば時間が増えてくるだろう、こういう基準の文言の並びというだけの話だと思っております。

それから、特別な検討を要するリスクにつきましては、いろいろな監査をする上で、これだけは特に注意をして、より詳しく重点的に確かめておく必要があるといったものが出てくるわけですね。特にここに例示した中で、見積りに関するものでも、例えば現存をやるかどうか、

それでかなり企業の事業成績にも大きな影響を与えそうだと、こういったものは監査人としては特段の注意をもってその中身を吟味すると、こういったケースも出てくるだろう。

いろいろなケースを考えると、ここにあるような幾つかのレベルというか種類のこういった「特別な検討を要するリスク」というのが出てきそうだなということで挙げたわけですが、中で「特異な取引」というのは、例えば関連当事者間取引とか、そういう、えてして不正あるいは虚偽表示に結びつきそうなところをもし見つけたとすると、それらについてはやはり特別に吟味しようと、こういうことじゃないかと思うんです。具体的な例として挙げるとすれば、今言った関連当事者間取引みたいなものがあるかなという気がします。

それから、内部統制の問題については、実際に内部統制が整備されていても有効に運用されていないというケースも当然出てきますので、その辺を書き分けたつもりです。欠陥というだけだったらそれは欠落しているという意味で、これはあと内部統制部会の報告と、平仄は合わせるようにしますが、趣旨としては実際に有効に運用されていないということと、欠陥あるいは整備されていないということ、その書き分けをしたつもりです。

それから、他の監査人の利用について、これは品質管理の面、一つ書き込んだ形になっているわけです。あと「等」とつけていますので、いろいろな判断要素があるんじゃないかと思うんですね。ビッグファームのメンバーファームであると、これはかなり信用できるなといったことがあると、もしかしたらここで品質管理までは踏み込まないかもわからないし、場合によっては名も知れないところで信用を置けるかどうかわからなければ、やはりここら辺まで踏み込む必要はあるかなと、これはいろいろなケースがあると思うんです。

ただ、今般、品質管理についてはあえて独立の基準を設ける検討の過程の中で、このことについては、一つ書き込んでおく必要があるかなということで書き込んでおります。

あと中間監査については、これはこの監査基準の方が終わりました次に、品質管理基準についてご検討を頂きますので、そこであわせて中間監査についての適用について検討させていただきます。

あと、抜き打ち検査等のこういう問題、これはまさにご指摘のような具体的な話になりますと、とてもできません。ただこれは程度の問題がありまして、恐らく実務指針等で対応されると思います。

あえてこの基準の中には、先程黒川委員のご指摘に対する答えにもあったんですけども、明示しておりません。ただ実務指針あるいは国際基準等ではこういったところについても入れているということでありますので、これはもっと実務的な対応で措置できるんじゃないかと思っ

ております。

以上でございます。

それでは、時間の関係もありますので、特にこの監査基準についてご意見等がありましたら、また後ほど書簡等でご提示頂きたいと存じます。

続きまして、本日もう一つ、品質管理基準を前回に引き続きまして、事務局で再度整理しました。これについて、説明を頂きまして、ご審議を頂きたいと存じます。

では事務局、よろしく申し上げます。

○野村企業会計調整官 お手元にお配りしてあります資料3を御覧頂きたいと存じます。

資料3ですが、左側に前回23日の部会でお示ししました案がございまして、右側の方に前回の部会で頂きましたご意見等を踏まえまして、修正をさせていただいたものを右側にお示ししております。主な修正点等をご説明させていただきます。

まず一の「目的」のところでございますが、こちらは結果的には修正していませんが、ご意見を頂きました点をご説明させていただきます。(注)1のところ「監査基準における監査人は、本基準における監査事務所及び監査実施の責任者からなる。」といった点について、「監査実施の責任者」というのはおかしいのではないかというご指摘を頂戴したところでございますが、この点につきましては、資料2の2ページ目の一般基準の6というのを御覧頂きたいのですが、現行の監査基準は、前々回もご説明申し上げましたが、監査人ということで基本的には統一をしております、この一般基準の6のところだけ「監査人は」というところと、「自らの組織としても」という形で、いわゆる組織としての監査人を分けておまして、なお2行目のところで「当該監査に従事する補助者に対して」ということでまた明示をしているところございまして、従って現行の監査基準では、この監査人というもののの中に補助者というものを含んでおりません。

この監査基準における監査人について、今回品質管理基準では、その辺を分けて明示をしようということでございますけれども、品質管理基準の方では監査事務所と監査実施の責任者ということで補助者は入らないということで整理をさせていただいたものでして、その点を(注)1で書かせていただいたものです。従って、23日にご提示しました案と変えていないということでございます。

それから、二のところは監査業務ということで業務を補わせていただいたものでございます。

それから二の2ですけれども、主体が実施者ではないのではないかというご指摘がございまして、検討させていただいた結果、「監査実施の責任者」ということに置きかえさせていただ

いております。

それから2ページ目ですけれども、「整備及び運用」の3項ですけれども、「それらを遵守させなければならない。」ということでしたが、「遵守させなければならないということになりますと、監査基準そのものではないかというご指摘もございまして、「遵守されていることを確かめなければならない。」ということで品質管理の基準としての言い方に変えさせていただいているものでございます。

それから、三ですけれども、品質管理システムの構成ということで前回、全体が一くくりになっておりまして、非常にわかりづらいというご指摘がございましたので、「以下の事項に関する方針及び手続からなる品質管理のシステムを設けなければならない」ということにして列挙させていただくとともに、表現を変更させていただいているところでございます。

それから、四の品質管理に関する責任者ということですが、こちらについては表題を「明確化」というものをとらせていただいて、「品質管理に関する責任者」ということにさせていただいているものです。

それから、1ページめくって頂きまして、五でございまして、監査事務所及び監査実施者による職業倫理及び独立性の維持ということですが、表題の方をまず「職業倫理及び独立性」ということにさせていただいております。それから職業倫理の中身の方ですけれども、こちらにつきましても、先程と同様に「遵守されていることを確かめなければならない」という表現に変えさせていただいております。(二)の独立性も同様でございます。

それから、1ページめくって頂きまして、六の「監査業務の受任」でございまして、こちらにつきましても、「受任に当たって契約の更新の是非を適切に判断しなければならない。」という形になってございまして、この点については、法定監査としての受任のなり手がなくなってしまうような可能性があるのではないかといったようなご指摘もいただいたところでして、そうした点等を勘案いたしまして検討させて頂きました結果、「監査事務所の規模及び組織、当該監査業務に適した能力及び経験を有する実施者の確保の状況、並びに、受任の判断に重要に影響を及ぼす事項等を勘案し、適切な監査業務を実施することができるかを判断しなければならない」ということに変えさせていただいたところです。

それから、2のところですけれども、受任の適切性に重要な疑義をもたらす情報を入手した場合には、監査の責任者は適宜事務所に伝えなければならないということで、監査人の受任の主体はあくまでも事務所であるというところを明示したところです。

それから1ページめくって頂きまして、こちらについては、前回2と3の関係で補助者の選

任に当たっては、事務所が選任するのか、それとも監査実施の責任者が選任するのかという点が2と3でダブっているのではないかとご指摘がございまして、この点については補助者の選任は事務所であるということを2で明示するとともに、3では監査の実施の責任者が補助者を使用する場合には、「補助者が監査業務に必要な能力、経験及び独立性を有するとともに、十分な時間を確保できることを確かめなければならない」ということで、実施者はその確認をするという立場であるということを示したものでございます。

それから、1ページめくって頂きまして、業務の実施の(二)でございますが、「意見の照会」と前はなっていたところですが、こちらにつきましては「意見の照会」ということと、事実関係の確認ということになってしまうのではないかとご指摘がございまして、表題を「専門的な見解の問合せ」という形にさせて頂きまして、見解を得るための方針とか手続を定めて、「実施の責任者がそれらを遵守しているかどうかを確かめなければならない。」という形にさせて頂いたところです。

1ページめくって頂きまして、(注)ですけれども、意見の照会の中で前回弁護士とか不動産鑑定士等々が書いてありましたが、こちらはなくてもいいのではないかとご指摘がございましたので、専門的な見解の問い合わせとはということで、「監査事務所内外の専門的な知識及び経験を有する者から専門的な事項に関する見解を得ることをいう。」という形に変えさせて頂いているところです。

それから、(三)の監査上の判断の相違ですけれども、前回のご提示ですと、2のところでは監査上の判断の相違が解決するまで監査意見を表明してはならないということでしたけれども、こちらと2と3の関係は、3の方が先ではないかとご指摘がございましたので、こちらを入れかえさせて頂きたくともに、「意見を表明してはならない。」ということではなくて、「監査報告書を発行してはならない。」という形に変更させて頂いているところです。

それから1ページめくって頂きまして、(四)の監査業務に係る審査ですけれども、原案の1ですけれども、「企業の経営状況等に応じた適切な審査」ということになっておりまして、この「企業の経営状況等に応じた」という文言のかけ方が誤解されるおそれがあるのではないかとご指摘がございましたので、そちらを「企業の状況等に応じて審査の範囲、担当者、時期等を考慮し、監査手続、監査上の判断及び監査意見の形成について、適切な審査が行われていることを確かめなければならない。」という形に変更させて頂いております。

それから、原案の2を3に繰り下げさせて頂きまして、その真ん中に2としまして審査の担当者として十分な担当者の要件ということで、十分な知識、経験、能力等を有する者を選任し

なければならないというものを新たに入れさせていただいております。

それから、1ページめくって頂きまして、4のところですけども、アンダーラインを引いてありますが、「システムの逸脱等」というのが、「逸脱」という言葉が必ずしもネガティブな意味だけではないのではないかというご指摘がございましたので、「システムへの抵触等に関して」ということに変更させていただいております。

それから、1ページめくって頂きまして10ページでございますけれども、監査事務所間の引き継ぎにつきまして、前回の部会では「不正な報告に係る情報または状況を把握していた場合に」ということだったのですが、こちらはやはり「財務諸表に係る重要な虚偽の表示に関連する不正等に係る情報または状況」ということで、「財務諸表に係る」ということで限定をさせていただいたものでございます。

それから、真ん中ほどにあります共同監査ですけども、前回こちらについては、たくさんのご意見を頂戴したところですけども、前は共同監査の場合の他の監査事務所の品質管理のシステムが不十分である場合には、相手方に対しては適切な監査業務の質を確保するために必要な措置を講じることを求めなければならないということにしていますが、委員の皆様からは実務的にはそういった是正まで求めるということは困難ではないかといったようなご指摘もございまして、検討させて頂きました結果、「当該業務の質を合理的に確保するものであるかどうかを、監査業務の受任の際、並びに、必要に応じて監査業務の実施の過程において確かめなければならない。」というところで「確認」をするという形に変更させていただいたところでございます。

主な変更点は以上でございます。

○山浦部会長 それでは、事務局から説明のありました監査に関する品質管理基準案に関しまして、皆様からご質問ご意見をお願いしたいと存じます。

友永委員、どうぞ。

○友永委員 まず質問なんですけど、4ページ目の六のところなんですけど、ここで表題から「監査業務の受任及び契約の更新」という、「契約の更新」の部分を削除されておまして、それぞれ1、2の内容からも削除していらっしゃる点について、どういうことかご説明を頂きたいと思えます。

○野村企業会計調整官 こちらで検討させて頂きました結果、新規の受任だけではなくて、契約の更新も広い意味での監査契約の受任に含まれるということで、あえて「契約の更新」ということで分けずに、広い意味での監査業務の受任という形にさせていただいたところです。

○山浦部会長 どうぞ、友永委員。

○友永委員 実務的には新規に受嘱すること、前の言葉で申しわけないんですがそれと契約を更新するという事は相当程度違うんですよね。リスク評価、それぞれにおいてもやるべき手続と申しますか、品質管理上の手続が異なるということが1点、それからこれを今おっしゃったような説明がついていればまた別なんですけど、新規の受任に限った規定だというふうに読めますと、今度は契約の更新の際に每期每期リスク評価をするという実務が現実にあるわけですが、そういったことを品質管理上求めるというところが弱くなってしまうのかなという事で、前の方がよかったのかなということでございます。

○山浦部会長 はい、この件はまた検討させていただきます。

あとどなたか。

どうぞ、友永委員。

○友永委員 すみません、それでは幾つか。

6ページ目でございますけれども、細かいことになるんですが、2の「監督及び査閲の手順と方法」についての方針と手続を定めるということになっているんですが、ここら辺は査閲の手順と方法を定めるというのは、イメージとしてはどういうことをイメージしたらいいのか、補助者のやった仕事を見るというのは当然にやるわけなんですけれども、その手順と方法と言われると何を定めるのかなと、そういう感じがいたしますので、そこまで細かく書かなくてもいいのかなということでございます。

それと、4なんですけど、「監査意見の表明に先立ち、監査調書の内容が適切に反映されているかを」という文章が非常に違和感がありまして、これは、おっしゃりたいことは監査調書に十分かつ適切な監査証拠があって意見形成過程がきちんと表記されていて、それで監査意見がサポートされているということを意味していると思うんですけれども、「監査調書の内容が監査意見に適切に反映されている」という言い方は、イメージとずれてくるような感じがいたしますので、ここら辺の表現をちょっと検討していただけたらと思います。

それから、「専門的な見解」の問い合わせなんですけど、これが2の方で「記録し」ということで記録することを求められているということで、どの程度の専門的な見解の問い合わせについて文書化するかということが、やはり実務的には問題になってくるわけで、判断の困難を伴う事項ですとか、見解が定まっていない事項という特殊な部分について問い合わせをするということ、私はイメージして持っておりますけれども、わからないことを事務所内の専門家に問い合わせることまでも記録し、文書化し、その適切な意見の反映というところまで

いくのかどうかということも、読みようによってはとられてしまいますので、できればそういったことに関する、判断に困難が伴う事項や見解が定まっていない事項についての専門家的な見解を得るといったような書きぶりにしていただければというふうに思います。

それから、1の監査実施の責任者がそれらを遵守していることを確かめなければならない、専門的な見解を得るための方針と手続を監査実施の責任者がとなっているんですが、実務的には主査ですとか、それなりの立場の人が専門的な見解をとるということを実際には行っておりますので、ここが監査実施者であってもいいのかなというふうに思います。

それから、これは8ページのところの「企業の状況等に応じて」というご説明のあったところ、大分明確に書かれまして、ありがとうございます。この「企業の状況等に応じて」ということの意味でございますけれども、例えば業種の種類ですとか、それから監査業務の性質ですとか、そういったことを想定されているのかどうか、それを確認させていただきたいと思います。

それから最後の「共同監査」のところ、大分変えていただいたところでございますけれども、その品質管理システムが受任の際、これは全体としてどういう監査事務所か、その程度を判断するということが必要で、「並びに、必要に応じて」ということは、その監査業務を実施していく中で、必要と認めた場合に実施するという程度の範囲でよろしいのか。どの程度の品質管理基準に準拠した品質管理をやっているということについてのチェックの具合といったところ、どの程度お考えなのか、そこもあわせてお教え頂きたいと思います。

○山浦部会長 どうでしょう、事務局から回答いただけますか。

○野村企業会計調整官 まず1点目の6ページの2の3行目ですが、監督及び査閲の手順と方法ですけれども、ここまで細かく書かなくてもというご指摘でございますが、こちらについては、記録及び保存の方法の中に含めていただくということで、私どもとしては手順と方法についても記録及び保存の方法、適切な規定を定めて頂きたいというふうに考えておるところです。ただ、具体的にどこまでということについては、詳細なイメージというのは今持っているわけではございません。

それから4項の「監査調書の内容が監査意見に適切に反映されているかを」ということの意味合いでございますけれども、表現を工夫してということですが、こちらの意味合いとしては、監査調書には先ほど友永委員がおっしゃったように監査意見に必要な内容等が書かれていた場合に、それが監査意見の形成に当たって、適切に反映されているかどうかを確認するということが、補助者等の方が実際に監査をして、調書に記録した内容が反映されていないようなことがあってはいけないわけですし、その点が適切に反映されているかどうかを実施者間

で確かめるという手続を行う必要があるという意味合いで書かせていただいているものでして、まさに調書の内容が監査意見の形成に考慮されているかどうかということを書かせていただいているものでございます。

それから、その下の専門的な見解の問い合わせの文書化の程度ですけれども、こちらはおっしゃられましたように、判断困難な事項ないしは見解が定まっていない事項ということが基本的にはベースになってこようかと思えますけれども、おっしゃられるように、非常に些少などいいますか、単なるこういうことについてはどうなっているんだというような問い合わせ等についてまで一々記載する必要はないと思えますけれども、当然それが監査実施の過程において、ないしは手続において重要な意味をなしてくるというふうに判断されたものについては、やはり監査調書にしかるべく記録を残していただく必要があるのではないかと考えているところでございまして、具体的にどこまでということは、ちょっとこの基準等を書くというのは難しいのではないかと考えております。

それから、「同じく実施の責任者は実施者ではないかという点」ですけれども、この点につきましても、これは当初、実施者から実施の責任者というふうに変えさせていただいたわけですけれども、最終的にそういった専門的な見解の問い合わせをしているかどうかは、主査の方等が確認をされるんでしょうけれども、確認をしていただくというのはやはり実施の責任者が責任を持って遵守しているかどうかを確認していただくということで、「監査実施の責任者」という形にさせていただいているものでございます。

それから、8ページの「企業の状況等に応じて」という、監査業務の審査に関する企業の状況等に応じてということですが、この「企業の状況等」ということですが、こちらは先程友永委員がおっしゃられましたように業種とかというものもあり得る、考えられるところでもございますし、そのほかに、例えば企業の置かれております状況が考えられます。例えば非常に業績が悪化していて、例えば虚偽記載等の誘因等が高くなってきているような状況とか、そういったさまざまな状況を勘案してということとして、単に業種とかというだけではなくて、そういったような業績ですとか、企業の置かれた状況等も勘案してという趣旨で「企業の状況等」という形にさせていただいているところでございます。

それから、10ページの「共同監査」ですけれども、どの程度確認をするのかということですが、こちらについてもやはりケース・バイ・ケースといたしまししょうか、その状況に応じて確認をしていただくことになろうかというふうに考えておりまして、その「必要に応じて」というのは、実施の過程において本基準等に照らしまして、相手のやっています業務内容等が

やはり十分ではないのではないかとといったような情報等を入手した場合には、やはり必要に応じて他の事務所の品質管理の状況を確認していただく、品質管理のシステムの状況を確認して頂く必要があるのではないかとこのように考えているところでございます。

以上でございます。

○山浦部会長 契約の更新については、確かに受任だけで全部これをカバーするというのは、少し法律論的過ぎるかと思えます。私もそのように思えます。これ検討させていただきます。

あと、どの程度書き込むかというのは、これはやはり監査法人や監査人なりの自分の責任をどの程度全うできるかというところにかかってくると思えますので、そこは余り細かくこちらの方で支持するというのもいかなものかと思っておりますので、これは適宜判断していただければいいんじゃないかと思えます。よろしいでしょうか。

あと、逆瀬委員から先程出ました中間監査への準用の話ですけれども、基本的には中間監査といえども年度監査と同じ監査人が実施することがありますので、品質管理についてはたとえ中間監査といえども、同じ品質管理を行うというのが基本ではないかと思っておりますので、そういう意味でご理解いただければと思います。

あと、よろしいでしょうか。

八田委員、どうぞ。

○八田委員 中身よりちょっと形式的なところなんですけれども、2ページで今回の品質管理基準の中核になるシステムの構成ということで、6項目整理していただいて非常に前より読みやすくなったと思っております。

恐らくこの中で一番の重要なところは、(5)の「監査業務の実施」だということだと思っております。前回は単に「業務の実施」となっていたんですが、「監査業務の実施」と変えたようではありますが、実際の本文をみますと、まだ「業務の実施」という表題になっていますので、どちらが正しいのか、5ページ。

そして(一)で監査業務の実施とまた同じ表題が出ると、ここの辺整理が必要かなと思うんですが、それはさておきまして、この中身に関して、漢数字の四からそれぞれの6項目についての説明が入るわけですので、全体で数えてみましたら打ち上がり7ページ分。そのうちのちょうど半分の3.5ページ分の相当部分がこの(5)の監査業務の実施に関するところなんです。非常に中身が濃いのでもう一回確認しますと、この5ページから始まるところで(一)監査業務の実施と、そして監査業務の実施に関する品質管理の方針及び手続を定め云々と。次のテーマが今度はいわゆるコンサルテーションということで当初スタートしたところが「専門

的な見解の問い合わせ」、ここでもそれに必要な方針手続を定めと。それから（三）の7ページ、監査上の「判断の相違」、これについてもまた「方針及び手続に従って」ということで、さらに（四）、8ページ、「監査業務に係る審査」、これも「審査に関する方針手続を定め」ということで、この業務の実施という大きいくくりの中に入っているように見えるんですが、実は（一）、（二）、（三）、（四）、みんな独立しているくらいの重さがあるのかなど。実際に恐らくISAの240をベースにつくっているんですけども、ここは番号は振られてなく、基本的に独立した状況で書いてあるので、ここは非常に重いので形式的に何となくこれでいいのかなという気がしないでもないんですが、これを大きく一くくりにして、かつその中でそれぞれに管理の方針及び手続という意味合いのものが盛られていて、ちょっとほかとは中身が違うんですね。その辺は、形式的にいかがなんでしょうか。あと、表題はどちらが本当なんでしょう。

○山浦部会長 恐らく、当初の趣旨は2ページの（5）「業務の実施とある監査」を消すという形で、どうして入っているのか、我々の方のミスではないかと思います。大きな表題は「業務の実施」です。その中で各項目が出ている。あと形式的な意味で、読みづらいところが若干出てくるかなとは思いますが、ロジックからすると、やはりこういうまとめの方がいいのではないかという我々の判断なんです。このあたりは要するに判断の問題であるということで、ご理解いただけないかと思います。

いずれにしても、三の構成のところの（5）、これは「業務の実施」ということで大きなくくりとさせていただきます。

どうぞ、黒川委員。

○黒川委員 前回のご質問について、適切に直していただきありがとうございます。

一つ、さらに同じ前回に引き続きの質問なんですが、意見が相違した場合の判断の相違です。特に監査責任者・実施の責任者と審査の担当者間との判断の相違が起こった場合、これは7ページですけども、解決の主体はやはり監査実施の責任者ということを経理局の方は変えなかったわけですね。今日承りまして、さらに明確にされたのかなというふうに私としては受けとったんですが、実際のところ、これは友永先生にお聞きするのかな、こういうようなことが起こるとすると、やはり監査実施の責任者が主体となって審査部門の方との判断の相違を解決する。この「解決」という意味がまた問題だとは思いますが、どういう行為を指しているのか、「解決」というのが。ですけども、こういうような明確に実施者の責任者の方がやるんだよというふうにいった方がうまくいくもんなんですかね、監査法人の中で。そこを教え

て頂きたいなと思ったんですが。

○山浦部会長 どうぞ。

○友永委員 これは監査事務所で、監査の責任者とそれから審査の担当者との間に意見が相違した場合には、次のステップとして何をやるのかという、そういう方針と手続を決めておくわけですね。

ですから、担当の審査担当者との間に意見が不一致であれば、それぞれの事務所の全体的な委員会組織の審査委員会に出すとか、そこでも解決つかなければ事務所全体の上級の審査委員会に出すとか、大きな事務所であればそういう決め方ができると思うんですね。ただ、これは難しいところでこの解決という言葉、私もすごく含意があると思うんですが、例えば個人の先生が委託審査でお願いした人と意見が相違したといった場合に、そういうシステムがつくれるのかどうかという問題があるんですね。別の人に聞きに行きなさいということでもいいのか、あるいはやはりそれは監査責任者が監査上の意見表明の責任を負うわけですから、その監査責任者が決めるという方針と手続であってもいいと、私はそれを含んでおかないと個人の先生方の場合に機能はしないと思うので、この方針と手続があって、それに沿って解決をつけるというところに重きを置いてあるというところが、大法人でも個人事務所でも対応できるのかなというところで考えているんですけども。

○山浦部会長 ここについては、要するに大きな事務所個人事務所いろいろありますので、要するに「解決」というところに一つポイントを置くのと、それから最終的にはこの決着がつかない限りは、監査報告書を発行してはだめだというところで押さえていますので、これはケース・バイ・ケースで判断していただければ結構だという、そういった趣旨でございます。

時間もそろそろ来ておりますけれども、特に何度かこれ、修正もいたしましたけれども、これにつきましては、後ほどまたご意見等がありましたら、メールあるいは口頭等でお寄せください。

少し時間が迫ってというか、事実上もうないんですけども、もう一点ぜひともご紹介しておきたいという基準の改定案、つまり監査基準の改訂が行われますと、それにあわせて中間監査が事実上その年度の年度監査よりも先に中間監査が行われます。したがって、中間監査基準についても当然改訂をしなくてはならない、またそうしないと実務が動かないということになります。

資料4で、現行の中間監査基準をベースにして、そして今回検討いただいております監査基準の改定案、そしてその改定案に従って、中間監査基準を必要な箇所を改訂すれば、どういっ

たところが改訂の対象になるかということを示したものが資料4であります。

これは、内容的にはやはり皆様にご理解いただく必要がありますので、少し時間をいただく形になりますけれども、この資料4について事務局から説明を加えさせていただきます。

なお、時間も来ましたので、もしご都合等がおありの委員の方いらっしゃいましたら、どうぞ退席をお願いします。よろしくをお願いします。

○野村企業会計調整官 資料4を御覧頂きたいと思いますが、簡単にご説明させて頂きたいと思います。

今、部会長からお話がありましたとおり、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中間監査基準の方にも反映させ、連動して反映させた部分のみを今回改訂案ということでお示しさせていただいておりました、監査基準と同様に1ページ目の実施基準のところの関係してくるというふうに考えているところでございます。

それで、監査基準と同様のリスク評価の考え方を取り入れまして、例えば、2の右のところでございますが、「中間財務諸表全体に関係し特定の項目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、そのリスクの程度に応じて、補助者の増員、専門家の配置、監査時間の増加などの全般的な対応を中間監査に係る監査計画に反映させなければならない。」といったような点。

それから同様でございますけれども、3は「固有リスクと統制リスクを評価して」というのを「重要な虚偽表示のリスクを評価し」という形に置きかえさせていただいているものでございます。

それから4についても、先ほどお話がございました「経営者が提示する中間財務諸表の記載事項について」というような形、それから5につきましても、「中間財務諸表に係る重要な虚偽表示のリスクに対応した監査手続を実施する」という表現に置きかえさせていただいているところでございます。

それから、6についても同様でございますが、必要な実証手続をとらなければならないというものでございます。

それから、1ページめくって頂いて7については、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、必要な監査手続を実施しなければならないという形にさせていただいているところでございます。

以上、非常に簡単でございますが、説明させていただきました。

○山浦部会長 監査基準の本体部分の改訂にあわせて、できるだけ機械的に中間監査基準につ

いても改訂を加えたつもりであります。少なくとも中間監査基準の性格づけ、仕組みについては変更はありませんので、こういう形の改訂が必要かと考えられるところでありませけれども、1点だけ、この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という、この仕組みが監査基準では消える形になっておりますので、これをいかに中間監査の枠組みを壊さないで、この新しいリスクアプローチを収めるかという、そこを非常に我々は注意深く検討をいたしました。

結果として、中間財務諸表に係る重要な虚偽表示のリスクを評価して、そのリスクに対応した適正な環境で実施するという、こういう固有リスク、統制リスク、発見リスクの関係を、中間財務諸表に係る重要な虚偽表示のリスク、そしてそのリスクに対応した手続という、そういう言葉に置きかえております。

本日、時間も過ぎております。どうしても、この段階でご質問あれば。

友永委員、どうぞ。

○友永委員 3ページ目の7なんですが、特別な検討を必要とするリスクがある場合の手続として、「分析的手続等を中心とする監査手続を実施しなければならない」ということになっておりますけれども、これだと2ページ目にある5の「リスク水準を高くした場合」と同じ手続になってしまうということで、ここを確かめるためには、実証手続を実施しなければならないということにならないのかと思っているんですけれども、いかがでしょうか。

○山浦部会長 「分析的手続等を中心とする」ではなくて、「実証的手続を実施する」ということですか。

○友永委員 はい。

○山浦部会長 これは、中間監査の要するに中間監査リスクというんでしょうか、その達成度合いをどこに持ってくるかというところですね。この書きぶりで、もし協会の方で実証手続ということをあえて入れてもいいということでありまして、そちらの方がもちろん確実にこれの趣旨は得られるんですけれども……。

○友永委員 すみません。説明がなんですが、6の方では、これは中間監査リスクの水準を財務諸表監査における監査リスクの水準よりも高くすることができないと、年度監査と同じことをしなくちゃいけないねというときには、分析的手続等を中心とする監査手続に加えて、必要な実証手続を適用しなくちゃいけない、こう言っているわけですね。

それよりもさらに特別な検討を必要とするリスクの場合にはさらに十分な手続が必要なはずですから、そういった意味で、この5、6、7と来る段階で、何で分析的手続等を中心とする

監査手続に戻っちゃっているのかと、そういうことでございます。

○山浦部会長 この件、私の方でご質問の意味を誤解していました。

ご指摘の件、よくわかりましたので、これについては書き加える形で検討させていただきます。

ありがとうございました。

ただいまの中間監査基準のご回答分につきましては、ご案内のようにビジネス・リスクを重視しました監査についての監査人の改訂部分を中間監査基準に当てはめるという形になっております。この分に関しまして、もし今後ご意見等ありましたら、メールあるいは口頭でもいただければ幸いです。

本日、今般の監査基準改訂の全般に関しまして、ご審議をいただいております。

改訂監査基準（案）、それから品質管理基準（案）及び改訂中間監査基準（案）につきましては、本日頂きましたご意見等を踏まえて所要の修正をさせていただきます。

それで、これまでの企業会計審議会の基準と同様、公開草案として公表させていただいて、その上で広く意見を求めていきたいと考えております。つきましては、次回の部会では、公開草案の公表に当たり、あわせて公表する基準関係の経緯等を記載しました基準のいわゆる前文等につきましても、案を用意させていただきます。また、本日ご意見等を頂き、足りなかった点がございましたら、そのときもあわせて検討をさせていただきますと思います。

いずれにしても、次回の部会の日程につきましては、事務局から改めてご連絡させていただきますと存じます。

それでは、少し時間がオーバーしましたが、これにて閉会いたしたいと存じます。

本日はご多忙の中、ご参集頂きましてありがとうございました。

午後 0時09分閉会