

平成17年10月20日（木）

企業会計審議会  
第12回監査部会会議録

於 共用第1特別会議室  
(中央合同庁舎第4号館11階)

金融庁総務企画局企業開示課

午後3時00分 開会

○山浦部会長 定刻になりましたので、これより第12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誠にありがとうございます。

なお、本日、国会との関係で事務局が若干対応に追われていまして途中入ったり出たりということになるかも知れません。その点、ご了承ください。

なお、本日の部会も企業会計審議会の議事規則に則り公開することとしたいと思っておりますけれども、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。

それでは、公開とさせていただきますので、よろしくお願いいたします。

それでは、議事に入ります。

前々回の部会におきまして、監査基準及び中間監査基準の改訂並びに監査に関する品質管理基準の設定につきましてご審議を頂きました。その上で7月20日に公開草案として公表させて頂き、8月22日まで広く意見を求めてまいりました。その結果、多くのご意見を頂きまして、その後、ご意見を集約、整理し、意見書の案を作成いたしました。

本日は、公開草案に対するご意見及びこれに対する対応につきましてご審議を頂きたいと考えております。

まず、事務局から公開草案に対して寄せられました意見の紹介も含めましてその対応、意見書の案につきましてご説明頂きたいと考えております。

その後、皆様からご意見を頂戴いたしまして、企業会計審議会総会でご審議頂くための当部会としての意見書案をできれば本日とりまとめて頂ければと考えております。

それでは事務局、よろしくお願いいたします。

○野村企業会計調整官 それでは、事務局の方からご説明させていただきます。

まず、資料の確認をさせていただきますが、机の上にたくさんの資料を置かせて頂いておりますが、右上に資料番号を振っており、まず資料1-1から資料1-3までが監査基準、中間監査基準、それから監査に関する品質管理基準の公開草案からの修正案でございます。

それから、資料2-1から2-4までが公開草案に対して寄せられましたコメントの概要とコメントに対する対応案です。

それから、資料3-1から3-3までが各基準の前につきますいわゆる前文の案を作成させて頂いたものです。

それから、資料4-1と4-2ですが、監査基準と中間監査基準につきましてはご承知のとおり現行基準がございまして、今回はその改訂ということですので、修正案に基づきまして現行の監査基準ないしは中間監査基準との新旧対照表をお示しているものが4-1と4-2です。

それから資料5は今回の改訂を受けたリスク・アプローチに基づきます監査の流れを図にしたものでございまして、公開草案に添付しておりました図を一部修正したものです。

まず、資料2と資料1に基づきましてコメントの概要とその対応案につきましてご説明をさせて頂きたいと思います。

まず、資料2-1と資料1-1をあわせてご参照頂ければと思いますが、まず資料2-1ですけれども、こちらが監査基準に対しましての寄せられましたご意見でして、先ほど部会長からもお話がございましたとおり、公開草案に対しましては多くのコメントを頂戴しております、2-1、2-2、2-3、2-4ということで整理をさせて頂いたものです。

この表の見方ですけれども、左の方にコメントの概要、それからその右側にコメントへの対応案ということで記載させて頂いております、その対応案のボックスのところをご覧頂きますと、○が振ってすけれども、例えばもう1ページおめくり頂きますと×をつけているところがございまして、○とか×等の符号をとりあえずコメントへの対応案ということで付させて頂いているところです。

この符号につきましては大変恐縮ですが、事務局の方でつけさせて頂いているものでして、○につきましては頂きましたコメントの内容を踏まえて基準の修正等を行ったものや、前文等でその趣旨に沿った形で説明を加えさせて頂いている等の何らかの対応をさせて頂いたもので、×につきましては、既に基準等の規定にもう置かれているといったような理由等で対応が不要ではないかと考えられるものでして、×の場合におきましてもその理由を記載させて頂いているところです。

主なものにつきましてご紹介をさせて頂きたいと思いますが、左の方に通し番号を付させて頂いておりますので、番号でご紹介をさせて頂きたいと思います。

この資料2-1に基づきまして対応させて頂いたものを反映したものが資料1-1でして、公開草案からの変更点ということですので、逐次ご紹介申し上げますのであわせてご覧頂ければというふうに考えております。

まず、コメントの1のところですが、「発見リスク」の概念ということでして、これはコメントをたくさん頂戴したご意見でして、大学の先生等からは、発見リスクという概念がなくなっ

てしまうと大学等でも教えるにいくといったようなご意見も頂いております、もともと現行の監査基準では発見リスクという概念があったのですけれども、今回の公開草案におきましては、必ずしも発見リスクと結びつくものだけを対象としていないということから、発見リスクという表現を基準から落として公開草案にさせて頂いたところです。コメントにもありますとおり、監査リスクを管理する上で発見リスクという概念は非常に重要なものであるもので、やはり記載すべきであるといったご意見を多く頂戴したところでして、検討させて頂きましたところ、やはりリスクモデルの概念自体が変わっているわけではありませぬので、ご指摘のような点を踏まえまして発見リスクの概念を戻させて頂くということで今回その基準案に反映させて頂いたところです。

具体的には資料1-1ですけれども、2ページ目の一番下に、監査基準の基本原則がございまして、こちらにつきましては左側が公開草案でお示しした案、それから右側が今回のコメントを踏まえて修正してはどうかということでご提示をさせて頂いている案です。

今の発見リスクの観点で申し上げますと、2ページ目の下の一番左の下ですけれども、公開草案の段階では「監査人は、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるために、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について」という形になっていたところですが、こちらを右にあります、「発見リスクの水準を決定するとともに」ということで、発見リスクという概念をもとに戻させて頂いたということです。

この発見リスクを戻させて頂いたということの対応としまして、後ろの方にも出てまいりますが、関連する項目についてはすべてこのような形で発見リスクの概念をもとに戻させて頂いております。

戻って頂きましてコメントの概要の方ですけれども、主なものということでご紹介させて頂きますと、1ページおめくりを頂きまして2ページ目の6のところですが、今回監査基準の改訂としましては企業ですとか企業を取り巻く環境を重視したリスクの評価をしてはどうかということで、事業上のリスクという概念を導入したわけですが、コメントといたしまして、監査人がそういった事業上のあらゆるリスクを評価するのは困難であって、財務諸表における重要な虚偽表示のリスクに影響を与えるものに絞って評価することを明確にする修正を行ってはどうかといったご意見です。

これにつきましては、右側の対応のところを見て頂きますと×ということで書かせて頂いているんですが、これにつきましては対応策の真ん中ほどにございますけれども、重要な虚偽の表示をもたらす事業上のリスクの考慮は求めているわけですが、重要な虚偽の表示と関

係しない事業上のリスクまで監査人に考慮してくださいということを申し上げているわけではないということとして、明確化する修正は不要ではないかということで、×ということにさせて頂いているものです。

それから一番下の8のところですが、コメントとしましてアサーションという概念につきまして、監査人が監査要点として利用することは経営者と監査人の二重責任を明確にするために重要であるが、経営者が提示する財務諸表の記載事項はアサーションであることが明確でないので修正すべきであるといったようなご意見を頂いておりますけれども、こちらについては従来から「経営者が提示する」という表現でその点を明示しているというふうと考えられますことから、同様に対応不要ではないかということで×というふうにさせて頂いております。

それから、5ページまで飛んで頂きまして一番下の23ですが、こちらも×ということですが、いわゆる全般的な対応ということで幾つか例が表示されているということで、補助者の増員ですとかそういった例が挙げられているけれども、不正リスクに対応するためには企業が採用する会計方針の検討とか企業が想定し得ない監査手続、実施時期及び範囲の選択等を追加の方が効果的ではないかといったような点がコメントそしてございました。

これについてですけれども、全般的な対応ということについてはいろいろな例が考えられるわけですが、すべての例を挙げることはできないということから、典型的でわかりやすいということで補助者の増員ですとか専門家の配置といったことを例として記載させて頂いているものでして×ということにさせて頂いております。

それから、もう2ページおめくりを頂きまして31ですが、特別な検討を必要とするリスクということで、こちらにつきまして特別な検討を必要とするリスクは財務諸表項目でのリスク評価ということで公開草案では書いてあったわけですが、その点については財務諸表全体でのリスク評価においても必要であるという旨を明記すべきであるといったご意見がございました。ご指摘の点につきましては、確かに財務諸表全体でのリスク評価においても例えばですが、対応策にございますように継続企業の前提等の特別な検討を必要とするリスクがあり得ることから同様の修正をさせて頂いているところとして、この点につきましては資料の1-1の5ページの一番上の5でございまして、公開草案の段階では「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」という形になっていたわけですが、修正案におきましてはこの「財務諸表の項目に関連した」というのを取りまして財務諸表全体のレベルのものも対象とするということにいたしましたところです。

資料2-1の方に戻って頂きたいと思いますが、1ページおめくり頂きまして8ページの36

ですけれども、監査手続の内容が明らかでなく理解しにくいことから明確にすることが必要であるというコメントでして、それに対する対応案としましては、監査手続は内部統制の運用状況の評価手続及び実証手続であるということを明記するという観点から監査手続ということを分解いたしましてこのような形での表現にしてはどうかということとして、具体的には1-1、5ページが一番下の監査の実施の1ですけれども、監査手続を「内部統制の運用状況の評価手続及び実証手続」という形に置き換えさせて頂いているところです。

それから、38ですけれども、内部統制に依拠しないで実証手続で十分な監査証拠を入手する場合についてということについては規定があるが、その反対の規定がないのではないかとといったようなご指摘でして、それらの場合には実務指針で記載すれば足りるという理解でよいのかといったコメントでした。この点については、逆のケースについては非常にレアなケースであると考えられますことから、監査基準においてあえて記載する必要はないのではないかとということで、ご指摘のあったように実務指針等で記載して頂くことで足りるのではないかとということにさせて頂いているところです。

それから、1ページおめくりを頂いて40番ですけれども、特別な検討を必要とするリスクは必要に応じて内部統制の整備状況の調査や運用状況の評価を行うとあるが、どのような場合に行うのが明確でないといったようなご指摘がございました。この点については右側にすとおろし、ご指摘のとおり内部統制の整備状況の調査は、リスク評価の段階で実施していない場合に調査すること、及び運用状況の評価は内部統制に依拠する場合に実施することが必要であるということだというふうに考えております。

どのような場合にどのような監査手続を実施するか等の詳細については、公認会計士協会の作成する実務指針で対応して頂いてはどうかということで対応案ということでお示しをさせて頂いているところです。

それから、あとたくさんコメントを頂戴しているのですが、非常に細かい点が多うございますので、省略をさせて頂きたいと思います。

今申し上げましたような点を反映させて頂きまして1-1の右側のところですけれども、修正をさせて頂いております。

それから、中間監査基準ですが、同様に資料2-2と資料1-2をご覧頂きたいと思いますが、中間監査基準についての改訂点につきましては監査基準の改訂とあわせて中間監査基準が改訂されておりますので、コメントの内容もほぼ監査基準と同様の内容で頂いているところです。対応する対応案、それから中間監査基準に対する修正案につきましてもほぼ同様の修正を

させて頂いているところです。

それで、中間監査基準について特有のコメントのみ紹介をさせて頂きたいと思いますが、例えば2ですけれども、事業上のリスクということで中間監査においても年度監査と同様、事業上のリスクを考慮することを記載してはどうかということですのでけれども、この点につきましては監査基準は中間監査基準においてもそのまま準用するというので、中間監査基準は中間監査に特有の取り扱いのみを記載しておりますので、あえて事業上のリスクを明記しなくても監査基準を準用するということからあえて特別に記載をする必要はないのではないかとということに対応としては×ということにさせて頂いているものです。

そのほかにつきましてはほぼ同様ですので、省略をさせて頂きたいと思います。

1-2の修正案ですけれども、監査基準とほぼ同様の観点で修正をさせて頂いておきまして、発見リスクの概念をもとに戻すなど、先ほどの特別な検討を必要とするリスク等の考え方等を修正させて頂いているということです。

それから、2-3と1-3ですが、監査に関する品質管理基準です。こちらについては例えば1ページ目の2のところをご覧を頂きたいと思いますが、国際監査基準では監査事務所の品質管理については監査事務所と個々の監査業務の責任を明確に分けていて、事務所の品質管理システムに限定的な欠陥が存在したような場合でも、必ずしも個別の監査業務が適切でなかったことを示すわけではないという記載があるけれども、同様な記載が必要ではないかといったようなご指摘でございました。この点については、そのとおりではあると思うのですが、基準レベルでの記載というのはあえて必要ではないのではないかとということこちらについては対応不要ということで×にさせて頂いております。

それから1ページおめくりを頂きまして9のところですのでけれども、監査契約の新規の締結及び更新から、監査計画の策定という一連の流れが監査のプロセスであるというのは了解しているけれども、品質管理の諸要素であると誤解される危険があるのではないかとのご指摘でした。私どもの理解といたしましては、監査のプロセスであると同時に品質管理システムの対象となるというふうに考えられますことから、品質管理のシステムを構成する要素になるというふうに考えるものでして、品質管理の対象とすることを必ずしも否定するものではないということから対応不要ということで×ということにさせて頂いております。

それから、飛んで恐縮ですが、6ページの30番をご覧頂きたいと思います。30番は監査基準と品質管理基準との審査の範囲をどう考えるのかといったコメントでして、監査基準と品質管理基準の審査の範囲を整合させることが必要ではないかといったコメントでした。この点につ

きましては、右側の対応案に書かせて頂いておりますとおり、監査基準に記載されている意見表明に関する審査を行うに当たっては会計・監査上の重要な問題に対する判断や処理が適切であること並びに監査の基準及び監査事務所の規定に準拠して適切に意見形成されていることを確かめることが必要であるということです。品質管理基準についても同様でして、品質管理に焦点を絞った詳細な規定でありますことから、より具体的な表現を用いておりますけれども、審査ということに関して求めている内容は異なるものではなく、この点についてあえて規定をする必要はないのではないかとということです。

それから、一番下の33ですが、品質管理基準におきましては、監査調書を記録・保存することについては監査法人等の監査チームが作成する監査調書と区別することが必要であり、この品質管理基準では文書という形にしてはどうかといったようなご意見でございました。右側の対応ですけれども、監査人が説明責任を果たすためにも監査調書の作成・保存というのはやはり重要であるという観点から、審査書類についてもこの品質管理基準上は監査調書の一部ということを明確に位置づけて、記録・保存をしなければならないということで当初の案どおりでいいのではないかとということです。

特に名称の如何に関わらず、監査調書については作成・保存をして頂く必要があるという観点から審査書類についても同様の監査調書という扱いに品質管理基準上は含めるということです。

それから、7ページの38ですけれども、欠陥と不備ということですが、この点につきましては欠陥というのは語感的に致命的な問題という感じがすると。そこまでもいかない問題を含むのであれば不備の方がよいのではないかとご指摘でございまして、内部統制の方との関連もあるのですけれども、品質管理基準内の表現上は不備ということで問題ないと思われまますので、不備という形に修正をさせて頂いております。

それから1ページおめくりを頂きまして、40、41ですけれども、事務所間の引き継ぎと守秘義務ということですが、事務所間の引き継ぎについては守秘義務の解除が必要ではないかということで、被監査会社が拒否したことにより守秘義務が解除されない場合の取り扱いを明確にしてほしい等々のコメントを頂いているところです。こちらへの対応ですが、この品質管理基準では明確に事務所間の引き継ぎ、不正とか不正の端緒等発見した場合には、適切に後任者に引き継がなければならないといった点が記載されているわけですが、そうした品質管理基準を遵守するために監査契約を見直す必要がある場合にはあらかじめ適切な対応が求められるのではないかと、右側の対応ということで書かせて頂いているところ

です。

それから、1ページおめくりを頂きまして47ですけれども、個人事務所への適用ということですが、共同事務所や個人事務所については文書化にかえて監査業務内容に応じた対策を要請するか、幅を持った表現を考慮してほしいといった点ですが、個人事務所であるからといって品質管理に関する記録・保存等を行わなくてよいということにはやはりならないのではないかとということから修正等は必要ないのではないかとというふうに考えているところです。

ただし、品質管理基準全般に言えることですが、監査事務所が取り扱う業務の目的や内容等に応じて整備すべき品質管理のシステムの内容というのは当然変化するということがあり得ますことから、この旨を後ほどご紹介申し上げますが、基準の前文に記載させて頂いているところです。

こちらに基づきまして資料1-3ですけれども、監査に関する品質管理基準に関しましての修正案ということでお示しをさせて頂いております、こちらをご覧頂きたいと思いますが、ただいまのコメントでご紹介し切れていない部分もあるので、例えば1ページ目ですが、「監査契約の受任」というのが一番下にございまして、こちらについては受任というのはやはり適切ではないのではないかとコメントがございまして、こちらについては「監査契約の新規の締結」ということで置きかえさせて頂いております。

それから、ご紹介していないところをご説明申し上げたいと思いますが、7ページの一番上ですけれども、公開草案の段階では監査業務の実施に当たって監査事務所は「監査の業務の品質が一定に保たれるようにしなければならない」という表現だったので、こちらについては監査基準等の表現が監査業務の品質を合理的に保証ということがすので、「監査業務の品質が合理的に確保されるようにしなければならない」ということに修正をさせて頂いているところです。

それから、10ページ目ですけれども、品質管理システムの監視ということで、こちらについては表題を変更させて頂いております。監査業務の検証も大きな意味での品質管理のシステムの監視に含まれるという観点から「品質管理システムの監視」ということで修正させて頂いております。

同様の観点で、「日常的監視及び監査業務の定期的な検証」というのをシステムの監視ということで置きかえさせて頂きまして、「確かめなければならない」の後に「日常的監視及び監査業務の定期的な検証が含まれる」というような表現に変更させて頂いております。

2項についても同様です。

以上が品質管理基準の主な改訂点です。

それから資料2-4ですけれども、こちらがいわゆる「前文」で公開草案におきましても付されておりまして、3つの基準をまとめて1つの前文という形で公開草案では付させて頂きました。その前文についてもコメントを頂戴しているところですが、この中では一番最後のページをご覧頂きたいと思うのですが、5ページ目の23番ですが、内部統制の公開草案との関係を示すことが必要ではないかといったコメントです。右側の対応案ですけれども、現在内部統制部会の方で内部統制の評価及び監査の基準について検討されているところをございまして、そちらが制度化された段階で監査基準に新しい内部統制の概念や定義をどのように反映させるかということが決定されてくるものというふうに考えられますことから、今回の監査基準等の改訂及び品質管理基準におきましては現在検討されております内部統制の評価及び監査の基準の内容等は反映していないということです。

それから、一番最後の26番のコメントですけれども、監査基準の見直しに当たりましては、監査法人側での人材育成、それから業務の効率化・合理化等についても特段の配慮を行うべきではないかといったようなコメントでございました。こちらにつきましては監査基準に全般的対応ということで規定がございます。それから、品質管理基準の中に監査の実施者の採用ですとか教育、訓練、評価及び選任という項もございます。そういった規定等がご指摘のような人材育成ですとか業務の効率化、合理化等に役立つということが言えるのではないかと考えているところです。

以上、主なコメントをご紹介させて頂きました。

資料3-1から3-3を次にご覧を頂きたいのですが、ただいま申し上げましたとおり各基準の前につきますいわゆる説明文といいたいでしょうか、概要を取りまとめた前文ですけれども、先ほど申し上げましたとおり公開草案の段階では3つの基準をまとめて1つの前文という形にされていたところですが、今回はそれぞれの基準を確定させる作業ということですので、それぞれの基準につきまして前文の案を作成させて頂いたところです。

ポイントのところだけをご説明させて頂きたいと思いますが、まず3-1の監査基準の改訂についてということですが、一はこれまでの経緯をご説明させて頂いているものです。

二としまして、主な改訂点とその考え方ということでご紹介をさせて頂いておりまして、主な改訂点として、今回の監査基準の改訂は5点あるのではないかとということで以下、お示しをさせて頂いているものです。

この中で3点ほどご紹介をさせて頂きたいと思いますが、今回の監査基準の改訂といたしま

しては、まず1点目ですけれども、事業上のリスク等を重視したリスク・アプローチの考え方を入れたということをごさいます、この点については2ページ目の2行目からですけれども、これまでの部会でのご審議の中でもございましたが、現在の企業における日常的な取引とか会計記録については、多くがシステム化されルーティン化されており、財務諸表の重要な虚偽の表示というのは経営者レベルでの不正ですとか、事業経営の状況を糊塗することを目的とした会計方針の適用等に関する経営者の関与等から生ずる可能性が相対的に高くなっていると考えられるのではないかと。また、その経営者による関与は経営者の経営姿勢、内部統制の重要な欠陥、ビジネス・モデル等の内部的な要因と企業環境の変化や業界慣行等の外部的な要因、あるいは内部的な要因と外部的な要因が複合的に絡み合ってもたらされる場合が多いのではないかと。

一方で、監査人の監査上の判断は、個々の財務諸表項目に集中する傾向があるのではないかと。このことが経営者の関与によりもたらされる重要な虚偽の表示を看過する原因となっているということが指摘されているのではないかと。そこで、従来からのリスク・アプローチについて、その適用においてリスク評価の対象を広げて監査人に内部統制を含む企業及び経営者の方々の経営姿勢等々も含めました企業及び企業環境を十分に理解し、財務諸表に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等を考慮することを求めるといった点が今回の改訂の1点目だというふうに考えております。

それから2点目の重要な虚偽表示のリスクというのは省略をさせて頂きまして、3の「財務諸表全体」及び「財務諸表項目」の2つのレベルでの評価ということですが、この点につきましては今申し上げましたのと同様なのですが、経営者の関与等から生ずる可能性が相対的に高くなってきているということが考えられるわけですが、従来のリスク・アプローチでは財務諸表項目におけるリスクというのに重点が置かれていたということにして、リスクの評価をよりきめ細かくして頂く必要があるということとリスク評価について財務諸表全体及びその財務諸表項目の2つのレベルで評価をしてはどうかといったことです。それが1つ目のパラグラフの最後の方でございまして、そこで財務諸表における重要な虚偽表示のリスクを財務諸表全体及び財務諸表項目2つのレベルで評価をして頂いてはどうかということです。

その次のパラグラフですが、財務諸表全体レベルで重要な虚偽表示のリスクがある場合には、そのリスクの程度に応じて補助者の増員ですとか専門家の配置ですとか、適切な監査時間の確保等の全般的な対応を監査計画に反映させ、監査リスクを一定の合理的な低いレベルに抑えるための措置を講じることを今回の基準では求めているということです。

それから、主な改訂点の3つ目としましてその次の4ですけれども、「特別な検討を必要とするリスク」への対応ということでございまして、こちらについては最初にすとおりの、会計上の見積もりや収益認識等の重要な会計上の判断に関する事項、不正の疑いのある取引、関連当事者間取引が行われる通常ではない取引などの特異な取引等についてはその性質から財務諸表に重要な虚偽の表示を生じさせる可能性が高いというふうに考えられますことから、監査の実施の過程においては特別な検討を行う必要があるのではないかと、この点について特別な検討を必要とするリスクということで分類をいたしまして、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いわゆる実証手続を実施したりとか、必要に応じて内部統制の整備状況の調査や運用状況の評価の実施を求めるといった点が大きな点の3つ目ではないかというふうに考えているところです。

5については、省略をさせて頂きたいと思います。

それから、3-2ですけれども、中間監査基準の改訂につきましては同様でございまして、経緯がございまして、二で主な改訂点と考え方ということがすけれども、こちらにつきましては監査基準の考え方と基本的には同様です。

3-1の監査基準の改訂のところですが、申し遅れましたが最後の4ページをご覧頂きたいと思うのですが、その中で実施時期等がございまして。こちらについては改訂監査基準については平成19年3月決算に係る財務諸表の監査から実施するというところとございまして、ただし平成18年3月決算に係る財務諸表の監査から実施することを妨げないということで、早期適用を妨げないということにしているところです。

基本的には平成19年の3月決算ということですので、来年の4月以降開始する事業年度からこの監査基準に基づいて監査を行って頂くということが求められるのではないかとございまして。したがって、各監査法人等におかれましては、来年の4月までにこの対応等をとって頂く必要があるということだというふうに考えております。

あちこち飛んで恐縮ですが、次に3-3の監査に関する品質管理基準の設定についての前文を簡単にご紹介させて頂きたいと思います。

こちらにつきましても同様ですけれども、一としましてまず経緯がございまして、二で品質管理基準の位置づけ及び構成という形になってます。こちらについては1ページおめくり頂まして最後のところですが、2ページ目の上の方ですが、品質管理システムの内容は監査業務の質が合理的に確保される範囲において監査事務所が行う監査業務の目的、内容に応じて変化し得るものであると考えられるということで、この品質管理基準がすべての事務所に画一的にこ

の基準に書いてあるシステムを求めるということではなくて、この基準に基づいて各事務所でこの基準に適した形での品質管理システムを構築して頂く必要があるということを示しているものです。

それから、最後のところですが、中間監査についても財務諸表監査の一環として行われるものであるから、本品質管理基準が適用になるということについて明示をしているところではあります。

それで本品質管理基準の内容についてですが、次の三の主な内容と考え方のところですが、1の品質管理システムの整備及び運用というところですが、最近の非違事例等におきましては、監査事務所の内部的な品質管理に問題があったのではないかとといったような事例が多くございました。したがって、監査事務所は監査契約の新規の締結及び更新に関する意思決定から始まりまして、監査業務の実施、それから監査業務の審査等のそれぞれの過程において個々の監査業務を管理する体制を整備して、こうした体制を適切に運用することが必要であるということをごさし、そうした観点から監査事務所にまず監査業務の各段階における品質管理システムの整備及び運用をして頂くとともに、品質管理のシステムの監視も求める。また、その監査の実際の実施の責任者はそういった品質管理のシステムに従って監査業務を実施すること、それから監査事務所は品質管理のシステムの整備及び運用の状況を適切に記録及び保存をして頂くこと、それから品質管理に関する責任者を明確にすること等を本基準では求めているところではあります。

具体的な内容については2以下で書かせて頂いているところのごさし、基準の内容を要約したものです。

こちらについても4ページですが、三の実施時期のところをご覧を頂きたいと思うのですが、本品質管理基準につきましても平成19年3月決算に係る財務諸表の監査から実施するということではあります。したがって、各監査事務所におかれましては、平成18年4月までに本基準に従った品質管理のシステムを整備して運用して頂けるように整備を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はあります。

それから、資料4-1、4-2は先ほども申し上げましたとおり現行の基準との対比点です。

一番下に置かせて頂いています資料5ですが、こちらにつきましては先ほどの監査基準の改訂に係ります事業上のリスク等を重視したリスク・アプローチに基づく監査の流れということのごさし、公開草案につけさせて頂いた図との大きな違いと申しますのは、まず一番左側の方に監査計画の策定及び監査の実施ということを書かせて頂いておりますが、監査計画の

見直しというのはリスクの評価から始まりまして、監査計画を立案し、それから監査手続を実施していくその過程それぞれにおいて随時見直しをしていくという必要があることから、一番上の企業環境等をまず理解して頂くところから始まりまして、下の監査手続の実施等におけるところまで全部に係るという意味合いで監査計画の策定及び監査の実施と。括弧しまして、監査の全プロセスが監査計画の対象となるということに記載させて頂いているところです。

同様の観点で一番下のリスク評価に対応する手続ですとか、そういったところから監査手続に係る監査計画の修正ということで計画の修正をして頂く必要があるということで下から矢印が出ているところです。

それから、先ほど基準のところでもご紹介しましたが、特別な検討を必要とするリスクを把握した場合ということで、図では真ん中に置かせて頂きまして、財務諸表項目全体にかかわるものと、それから財務諸表項目に係るものからそういったものが出てくる可能性があるということで矢印をそれぞれ付させて頂いているところです。

ちょっと長くなりましたが、公開草案に対しまして寄せられましたコメント及びそれに対する対応案、それからそれに基づきまして公開草案を修正してはどうかといった修正案についてご説明をさせて頂きました。

○山浦部会長 ありがとうございます。

それでは、ただいまの説明をもとに皆様からご意見を頂戴したいと存じます。どなたからでもご発言頂ければ結構だと思います。いかがでしょう。

加藤委員、どうぞ。

○加藤臨時委員 幾つかあるんですが、ちょっととりあえず切って、3つグループがありますのでとりあえず監査基準の方からいきたいと思うんですが。

まず、資料3-1なんですが、この監査基準の改訂の前文のところなんですが、単なる字句的な、語句的なところだけ最初に申し上げますと、2ページの一番下なんですけれども、ここに最後の方に「発見リスクを決定することとした」とあるんですが、これは「発見リスクの水準」の方がほかとの整合性でいいのではないかと思いますけれども。これが1つです。

それから、3ページの3の2番目のパラグラフの下から2行目の真ん中あたりに「監査リスクを一定の合理的に低いレベルに抑えるための」とあるんですが、このレベルは、これもやはり水準の方がいいような気がするんですが、ほかのところでも監査リスクについては水準という言葉を使っていますし、すぐ上の方に財務諸表全体とか財務諸表項目というときにレベルという言葉を使っていますので、このレベルと混同する可能性がありますので、こちらは水準の

方がいいかなという気がします。

それから、ちょっと内容の確認をしたいんですが、今見ている3番の財務諸表全体及び財務諸表項目という場合の財務諸表項目なんですが、これはいろいろとご検討されたというお話を先ほどお伺いしましたのでこれで結構なんですが、ただ項目というだけ言いますと非常に何か限定されたような印象を受けまして、私ども理解しているのはこの項目という場合には例えば取引勘定残高表示及び開示というものを含むと。特にディスクロージャーも含むということで、こういう取引勘定残高表示及び開示を含むという理解でいいのかということと、この辺は協会の実務指針で十分対応できると思いますので、そういう理解でよろしければ協会の実務指針で対応させて頂くということにしたいと思います。

それから、とりあえずこの監査基準の方だけ申し上げますと、資料1-1なんですが、この3ページの第2項のところなんですが、先ほどご紹介ありましたようにコメントの中で事業上のリスクというものが監査人は何でもかんでも事業上のリスクを評価するということではできないわけで、財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす可能性のあるものに限定するというところで、そういう表現になっているということでありましたので、そういう解釈でいけばそれでよろしいんだと思うんですが、今回の改訂のところにも事業上のリスク等という等がついたという意味が、監査人の範囲のことも含めてここに等をつけられたのかどうか、この等の意味が、分析表の方をよく読んでいないものですから、書いてあるのかもしれませんが、ちょっとお聞きしたいということです。

それからもう一つなんですが、5ページ、6ページにわたって三、監査の実施というところの第1項なんですが、公開草案では左側に書いていますように重要な虚偽表示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云々と、監査計画修正ということで、異なるということで高くなったり低くなったりする両方含んでいたんですが、今回の改訂案ではリスクの程度が暫定的な評価よりも高いと判断した場合には発見リスクの水準を低くするために監査計画を修正するというところで、高くなったと判断した場合のことしか書いていないんですが、現実には低くなるというふうになる場合もあると思うんですが、これは高い方にいくだけに限定されているのかどうか、ここもちょっとお聞きしたいんですけれども。

監査基準についてとりあえず以上なんですが、一たん切った方がよろしいですかね。

○山浦部会長 私の方でお答えできる範囲でまず先にお答えします。

まず最初に、「発見リスクの水準」という言葉を入れる、それから「レベル」を「水準」に変えるという。これは監査基準でも「水準」と書かれていますので、恐らくこれはそのようにし

た方が整合性がとれるのではないかと思いますので、そのように修正をしたいと思います。

それから、2番目の財務諸表項目、これは記載事項と財務諸表項目というのを両方使っているんですね。それは紛らわしいということで一応ここでは財務諸表項目という表現に統一いたしまして、今加藤委員ご指摘のように財務諸表に記載されている取引残高表示、開示ですか、こういったものを含むということでいいのではないかと思います。これはこれで特段に異論はないと思います。

それからもう一つ、事業上のリスク等という等を入れたということですが、実はこれは事業上のリスクを考慮するといえますと、要するにそれだけということになります。もう少しリスク事項というのは事業上のリスクと言われ、いわゆるビジネス・リスクと言われるもの以外にも考慮しなくてはならないことがたくさんあると思いますので、逆に言いますとこれまでの書きぶりの方が少し限定的であったと。それをもう少し幅広くしたと。とって、監査人の責任は別段変わるものではないという理解をしておりますので、監査人の評価範囲がこれをもって特段広がるということではないということをご理解頂きたいと思います。

監査基準については……

○加藤臨時委員 もう一つ、5ページ、6ページの。

○山浦部会長 暫定的評価よりも低い場合、これは実務指針で対応して頂ければ。監査基準ですと重要な項目を限定的に出していますので、異なるということと確かにどっちもあります。ただ、やはりどちらかというときの高いつきの対応の方がやはり重要だろうということで、監査基準はこういう書きぶりで示したと。それであとは実務指針で対応して頂ければ結構だということだと思います。

続きまして、どうぞ。

○加藤臨時委員 済みません、それでは一通り私の方終わらせてもらいますけれども、中間監査の方はほとんどないんですが、これも単なる字句だけなんですが、同じようなコメントなんですが、資料1-2の2ページの第3項のやはり右側の修正案ですが、ここでも「当該発見リスクに対応した」という言葉があるんですが、これすぐその前に「発見リスクの水準」と書いていますから、またここに「発見リスクの水準」を入れるとしつこいような気もするんですが、ただ前の発見リスクの水準を受けて書いていますので、やはりここにも当該発見リスクの水準に対応した適切な監査手続というようにした方がいいんじゃないかと思います。これは現行の監査基準もそういう書きぶりになっていますので、そういうコメントですけれども。中間はそれだけです。

○山浦部会長 今ご指摘を受けて同じところの5と6、発見リスクの水準と入れてありますので、これはわかりました。それにいたします。

どうぞ。

○加藤臨時委員 それでは最後に品質管理の方なんですけど、まず資料3-3ですが、前文のところの、これほんのささいなことでも申しわけないんですけど、2ページ目のところの上から3行目に「また、中間監査も」ということで中間監査のことを述べられているんですけど、これは改行した方がいいんじゃないか。ちょっと趣旨がなお書きとちょっと違うので、「また」のところは改行して、中間監査は独立してばらばらにした方がいいんじゃないかなというささいなことなんですけど、そういうコメントを一つ。

それから、4ページの実施時期等に関してなんですけれども、品質管理基準について平成19年3月決算に係る財務諸表の監査から実施するということなんですけど、これは監査人の交代にもし当てはめた場合にどうなるのかという観点があるんですけど、通常、監査人の交代はいろいろなケースがあると思うんですけど、期の途中でかわったりとかあると思うんですけど、一般的には前の期の株主総会で交代するというのが通常の場合だと思うんです。そうしますと、平成19年3月決算期の監査から実施するということは、監査人の交代については平成18年3月期の株主総会による交代からもうこれが適用になるという理解でいいのかということと、もう少しややこしいのは、早期適用した場合には平成17年3月期の株主総会にさかのぼって適用するのかという、ちょっと本当にそういうことがあるのか、そういうケースは少ないのかもしれませんが、一応その辺も確認したいというのが一つです。

それから、資料1-3の方の10ページから11ページにかけてなんですけど、10ページの方の第2項なんですけれども、品質管理システムの監視というところで、第2項によりますと、監査事務所は品質管理システムの監視をして、もし不備とか何か改善すべき事項があれば、それを伝達する先は2つあるというふうに書いてあるわけです。一つは、品質管理のシステムの整備・運用に関する責任者に対して伝達して改善しなさいということと、もう一人は、あるいはもう一組の間は、監査実施の責任者ということで、事務所全体の品質管理システムの責任者と個々の監査業務の責任者に対してそういう不備等を伝達して必要な措置を講じなさいということをお願いなさいということが2項に書いてあるんです。

ところが第3項にいきますと、そのフォローアップなんですけど、フォローアップについては監査実施の責任者のことしか触れていないんですね。「監査実施の責任者は、指摘された不備が監査意見の適切な形成に影響を与えていないこと、及び必要な措置が的確に講じられたかど

うかを確かめなければならない」ということで、第3項では事務所全体のシステムの責任者のことに何も触れられていないんですが、これは何か特別意味があるのかどうか、それをちょっとお聞きしたいんですけども。

品質管理については以上です。

○山浦部会長 まず、適用時期のご指摘ですけれども、監査人の交代、確かに平成19年3月決算から適用するとすれば、この平成18年3月決算にかかわる株主総会でもしそういう事態が出てくればそれが適用されると。これはこれでよろしいということですね。

ただ、早期適用の場合ということであえてさかのぼってというご指摘ですけれども、品質管理基準そのものはご覧のとおり非常に幅広いので、該当しないものは該当しない、それでいいんじゃないかと思うんです。ですから、あえてそこまでご指摘のような形で神経質にならなくても、そこは要するに該当しないということでもいいと思います。

それから、もう1点ですけれども、ちょっとこれ野村さんの方から。

○野村企業会計調整官 2項で不備等の伝達する先が品質管理システムの整備及び運用に関する責任者と監査実施の責任者であるにもかかわらず、3項では監査実施の責任者のみになっているというご指摘ですけれども、この点についてはやはり3項に書いてますが、指摘された不備が監査意見の適切な形成に影響を与えていないことということで、やはり監査意見の形成ということを重視をしたいということから、この点については監査実施の責任者についての的確に講じられたかどうか確かめなければならないということで書かせて頂いております。監査事務所の方の責任者についてはここであえてフォローアップということに記載しなくても、もともと全体として構築及びフォローアップを絶えずして頂く必要があるわけですので、その点についてはあえて明記をしていないということでご理解頂ければと思います。

○山浦部会長 よろしいでしょうか。

どうぞ、友永委員。

○友永委員 品質管理基準についてちょっとご質問させて頂きたいと思うんですが、資料2-3の8ページ、1-3の公開草案からの修正案の方でいきますと第10の部分でございまして、先ほどご説明のあった40、41の部分ですが、やはり監査人のサイドからしますと、事務所間の引き継ぎと守秘義務の解除という問題は非常に大きな問題で、それが監査人間だけで可能になるということではありませんで、被監査会社がそれに対して拒否をすると、あるいはそういういった何ら知らさずに引き継ぎをするといったことが可能かどうかという問題がありまして、この対応策の方に「品質管理基準を遵守するために、監査契約を見直す必要がある場合には、

予め適切な対応が求められるものと考えられます」というご見解が載っているんですが、これが何を意味しているのか、だれが何をすればいいのかという点をもう少し補足的にご説明頂けたらと思っております。

○山浦部会長 これは事務局の方がよろしいと思います。

○野村企業会計調整官 確かに対応案の方がわかりにくいのかもしれないのですが、ご承知のとおり公認会計士法上等では正当な理由がなく監査上で知り得た秘密等について他に漏らしてはならないという規定がございまして、今回この品質管理基準で不正等、ないしは不正の端緒等を発見した場合で監査人が交代した場合に後任の方の的確に引き継いでくださいということを品質管理基準上求めておりますので、それとの整合性をどうとるのかといったことだと思います。

ただ、正当な理由に当たるかどうかについては、これまで解釈としましては法令等に明文の規定があるような場合ですとか、それから監査人の方が被監査会社から同意を得ている場合というのがあろうかと思えます。被監査会社からの同意を得ている場合としましては、現在、公認会計士協会がお作りになっておられます監査契約書等のひな型等にも記載されているのでございますが、品質管理レビューに応じることとか、それから当局等に対して書類を提出する場合等々が挙げられようかというふうに考えております。それで、今回品質管理基準で求められています事務所間の引き継ぎをすることが正当な理由に該当するかどうかということですが、この対応にも書かせて頂いているんですが、やはり一義的には監査契約上で被監査会社さんとの関係をあらかじめクリアにしておいて頂くというのが基本的な考え方なのではないかな。ということで、その対応として監査契約を見直す必要がある場合にはあらかじめ適切な対応が求められるものと考えたいというふうに書かせて頂いているものでございます。

それで、一步踏み込んで、正当な理由に本当に該当しないのかどうかということについては、いろいろなご意見があろうかと思うのでございますけれども、例えば品質管理基準に基づいて後任者の方にそういった情報を引き継いだことによって公認会計士法に違反したということで例えば処分の対象になるといったようなことについては、基本的には考えられないのではないかとこのように思っているところですが、繰り返しになりますが、基本的には監査契約を交わされている監査人と被監査会社等の間であらかじめ適切な対応をして頂くというのが基本的な考え方ではないかということでこの対応策を書かせて頂いているところです。

○山浦部会長 友永委員。

○友永委員 このコメントの概要と対応策というのは公表されるのでしょうか、まずそれをち

よっと伺いたいということと、今のお答えの中でやはりそれは被監査会社の了解をとるとい  
ご説明だったと思うんです。それで不正があったとか、その兆候があるということは非常に微  
妙な問題で、これが不正だと言い切れるかどうかと、監査人がそこまでの判断ができるかどう  
か。ただ、非常にリスクがあると、これは不正が起こっていると考えられる可能性があるとい  
った非常にあいまいなところで、やはりこれはリスクが高くて監査契約を続けられないとい  
ことは相当にあると思うんです。これは明らかに不正だということであればそれははっきりし  
ていていいのですが、そうではないような場合で監査人の交代というのが相当あるのではない  
か。

それから、あと契約上クリアにしておくということは、やはり契約を結ぶ際においては相手  
方の同意が必要ですから、そこら辺で公認会計士協会はひな型というものは作成しております  
けれども、これは会員を拘束するものではないんですね、ひな型を参考にして監査契約を結ん  
でくださいという研究報告の位置づけにしておりますので、その条文を入れて契約をしよう  
というときに、うちはこんな条文関係ないよと言われて拒否をされれば、それで監査人もそれほ  
どリスクのない会社だと思うえばそういう契約を結ぶということは大いにあり得ることで、そ  
ういったことの中で、それでもこの規定を有効に機能させるにはどうしたらいいのかという  
ところで、もう少しそこら辺のところを具体的にこれをお書き頂いた上で公表して頂きたいよ  
うな気がするんですけれども、いかがでございましょうか。

○山浦部会長 池田課長。

○池田企業開示課長 遅れて来まして済みません。調整官の方からご説明しているかと思いま  
すけれども、守秘義務ということと言いますと、これは一般に刑事上の守秘義務、それから行  
政上の守秘義務、それから民事上の守秘義務という問題があるわけです。先ほど調整官がご説  
明したように刑事上あるいは行政上といったもので考えれば、まさに企業会計審議会が策定し  
た品質管理基準というものがあって、それに従って監査手続、あるいは品質管理が行われたも  
のについては公認会計士法上の正当な理由に当たると考えるのが極めて常識的なことだろうと  
思いますし、品質管理基準に従ったがゆえに、正当な理由がないものとして処分を受けるとか  
刑罰を受けるとか、そうしたことは考えにくいところだと思います。

問題は、民事上の責任のところについては調整官もあまりはっきりしたことをなかなか申し  
上げられないのは、私どもの立場からすればそれは民事上も当然正当な理由があるのではない  
かと思うわけでありましてけれども、最終的には民事上の権利義務関係になるので、最後は裁判  
というような話にもなるので、私どもがなかなか最後のところまで言い切れないという問題が

あるわけですが、私どもの気持ちとしてはそれは当然の正当な理由ではないかというふうに考えて、そこを友永先生がおっしゃるようにどうやってそうしたものを円滑にやっていく方法をとるのかということで、公認会計士協会のひな型というようなものもあり、そこでどういうふうにこの問題を織り込んでいくかというのが重要な課題ですし、友永先生がおっしゃるようにそれが絶対的なものではないのかもしれませんが、それは相当にそのひな型で書くかというのは重要な要素であって、まさに私どもの気持ちとしては今回の品質管理基準を受けて協会でもそういうところをご検討頂きたいし、そういう中で正当な理由に当たらないということはあり得ないという、私どもからすると常識的な判断が世の中に受け入れられることを最終的には期待すると言わざるを得ないかなというふうに思いますので、逆にただクライアントの同意が得られないからこれに従わなくていいんだということはやはり適切な監査をしていく上ではそれでいいということは私の方としては言えないだろうと思うので、それはやはり協会とも連携させて頂いてそこはやるし、その中でここで何か、もう一筆書けば物事が進むということであればそこはまたご相談させて頂きたいと思います。

○山浦部会長 どうぞ、加藤委員。

○加藤臨時委員 今回の件なんですけれども、実はこの品質管理基準が正式になるということを前提として実務指針づくりを協会の中で今準備をしている段階なんですけど、従来は、現在は監査委員会報告第79号というのが監査人交代の実務指針としてあるんですが、これはどちらかというと後任の話だけで前任のことがないので、今のこの話されている内容はどちらかというと前任者の問題で、したがって今友永委員から指摘されたことについては、実務指針を作るときにどうしてもぶつかってくる問題だと思いますので、いずれまた、もしこの監査基準の中に何か手を入れるというようなことでそこを明確にできないということであればこの実務指針のときにまたいろいろご相談させて頂ければとも思っているんですけども。

○山浦部会長 よろしいですか。

○池田企業開示課長 そこは私どもとして、何か実務指針のときにご相談しなければいけないことがあればそれはいつでもご相談に応じさせて頂きたいと思います。

○山浦部会長 この問題については、この素案をつくる時に議論をしていないわけでは決していないんです。ただ、どこまで書けるかという、おっしゃるところが幾つか議論になりました。

どなたか。内藤委員、どうぞ。

○内藤臨時委員 非常に多くの改訂作業で、コメントに対しても適切にいろいろな判断をして頂いて、かなりわかりやすくなったのではないかというふうに思うんですが、その中で今日配

って頂きました資料3-1の監査基準の改訂についてというところで若干文言上の質問をさせて頂きたいと思います。

まず1つ目の観点は、重要な虚偽の表示が生じる可能性というこのキーフレーズについて2ページ目の上から3つ目の段落になりますが、「一方、監査人の監査上の判断は」というところの下から2行目のところ「財務諸表に重要な虚偽表示をもたらす可能性のある事業上のリスク」というのは、「重要な虚偽の表示をもたらす」で「の」が抜けているのではないかというふうに思います。

それから、3ページ目の4の「特別な検討を必要とするリスク」への対応の下から3行目、「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」になっていますが、ここは「重要な虚偽の表示をもたらしていないか」ではないかというふうに思います。

それであと、いろいろなところに「重要な虚偽の表示が生じる可能性」という言葉があったり、3ページの3のところの上から5行目のところには「重要な虚偽の表示をもたらす要因」という表現、それから4の4行目では「重要な虚偽の表示を生じさせる可能性」というように、これは文章上の表現の問題なので表現を変えられていても多分同じことを言っているのではないかというふうに思うのですが、もし統一できるのであれば統一された方がいいのではないかなというふうに思います。これが1つ目です。

それから2つ目ですけれども、3ページ目の5の経営者が提示する財務諸表項目と監査要点というところですが、その最初に「財務諸表の監査の最終的な目的は、財務諸表全体の適正性に対して、監査人が自らの意見を表明することにある」というところに「最終的な」という言葉を入れましたね。そうなってくると、では最終的ではない中間の目的は何だとか、「最終的な」というのは要らないのではないかというふうにまず思うことが一つと。

それから次に、「財務諸表全体の適正性」という言葉、それから次の4ページの上から2行目に「財務諸表項目の適正性」という言葉が出てまいりまして、平成14年会計の監査基準でも財務諸表全体の適正性という言葉は使っていないんです。今回初めてこういう言葉を、監査論のテキストではこういう言葉をよく使ってまいりましたし、通常わかるのではないかと思うのですけれども、これまでの基準との整合性とか、それから監査基準本体の中に財務諸表全体の適正性に対して意見を表明するなんていうことは書いていないわけなので、そういった言葉の使い方についてもしてできるのであれば表現を変えられた方がいいのではないかなというふうに思います。

それからその部分こだわるのですけれども、3ページの下から3行目の後ろ、「監査要点ごと

に監査手続を実施して監査証拠を入手し、これらを積み上げて」、これらというのは「証拠を積み上げて」になると思うんですけれども、「統合化し」というのは「証拠を統合化する」ということなんでしょうか。「証拠を統合化する」という言葉は少しおかしいのではないかというふうに思ったりもするんですが、それはいかがでしょうかということです。

それから、今申し上げた財務諸表項目の適正性については、財務諸表全体の適正性については表現が変えやすいと思うんですけれども、財務諸表項目の適正性というのは先ほどご議論があった項目が取引勘定残高の表示、開示を示しているとする、その「財務諸表項目の適正な処理を検証するために」とか何かそういうような言葉遣いになるのかどうかということなんですけれども。だからその意味内容が同じ「適正性」でも違ってくる可能性があるんじゃないでしょうかということです。

それから、これは最後なんですけれども、2ページに戻りまして「重要な虚偽表示のリスク」の評価で、固有リスクと統制リスクを結合し、「重要な虚偽表示のリスク」として評価した上で、これはいいんですが、平成10年改訂の監査基準では、リスクの諸概念及び用語法ということで定義を示してございました。ところが、「重要な虚偽表示のリスク」という2つのリスクを結合したリスクについて、定義を示していないんじゃないかというふうに思うんですが、これはできたら定義を示された方が前の基準との整合もあっていいんじゃないかというふうに思います。

以上でございます。

○山浦部会長 ありがとうございます。

まず1つ、「重要な虚偽表示」、「重要な虚偽の表示」、これはご指摘のところ、現行の基準をつくる際もあえて「の」を入れたという経緯もありますし、またその意味も随分議論しましたので、これについてはその線で修正させていただきます。

それから、3ページの下の方の経営者が提示する財務諸表項目と監査要点というところなんですけれども、これは要点と監査の、要するにここにあります最終的な目的と関係ということをあえて表現しようとしてこういった二段的な表現にしているわけです。むしろこちらの方は監査の目的はというのでも十分通じるんですけれども、要点との関係があえて最終的なということを入れることによって際立たせたという趣旨で入れているわけです。

そこで、この点については最終的なという言葉をあえてここで外して、全体が読めるかどうかということについてはもう一度こちらの方で検討させていただきます。ただ、趣旨は要点との関係ということでこれを入れているという趣旨であります。

それからそのパラグラフの下の方で、監査証拠を入手し、これらを積み上げて統合化すると

いうここですけれども、単に証拠を積み上げて最終的な意見に持っていくというそのプロセスを示した表現と、その意味なんです。ただ、証拠を積み上げて、そしてこれを統合化して最終的な意見に持っていくというところが、この言葉で適切かどうかというところだと思っておりますけれども、これはおっしゃられるご指摘のところを含めましてもう一度これは検討いたします。

ただ、この意味は要するにここに監査要点ごとに監査証拠を入手すると、そこで得た、あえて言えば心証を最終的な意見にまとめ上げていく、そのプロセスをここで示したということなんです。

それからあともう1点でしたか。

○内藤臨時委員 「財務諸表全体の適正性」とか「財務諸表項目の適正性」という言葉が、多分監査基準上初めて出てくるということと、それからあと「重要な虚偽表示のリスク」の定義をして頂けないでしょうかというお願いです。

○山浦部会長 「財務諸表全体の適正性」というのは、やはりここで要点をむしろ逆に説明をするという趣旨で全体の適正性という言葉を使っているわけですね。その意味で、先ほども最終的な目的という「最終的な」という用語を検討する際にあわせて検討する必要があると思います。

その上でもう一つ、「重要な虚偽表示のリスク」の定義。これは固有リスク、統制リスクという言葉が今回外したと。現実にはたとえ結合してリスク評価をするにしても、実際は固有リスクと統制リスクが一緒になって評価しなくてはならない場面と、それから固有リスクと統制リスクというのがあって、それをそれぞれ評価して、その上で発見リスクの水準を決定するときには別々に評価しては発見リスクの水準を決定できないと、この2つの意味があるんです。その意味では、「重要な虚偽表示のリスク」という言葉をあえて定義をしなかったというのは、その前提のモデルにあります固有リスクと統制リスク、そしてそれに対する発見リスクというこのモデルはまだ生きていると。そのために「重要な虚偽表示のリスク」をあえてここで改めて定義する必要はないという判断だったんです。ただ、前文のところやはり「重要な虚偽表示のリスク」というのは初めて出しておりますので、ですから今の現行の基準がベースにしている監査リスクモデルというのは生きている。そして実際のリスク評価のプロセスは結合したまま評価する場合、あるいは別個に評価して発見リスクの水準を決定するに当たっては、一緒に評価せざるを得ない。その2つがあるということを説明するという手はあります。ですから、果たして定義という形でここで書けるかどうかというのは、もちろんそれは検討いたしますけれども、もしかしたらそういう説明という形に、現行の基準のベースになっているリスクモデル、

それとの関係といった意味での「重要な虚偽表示のリスク」の説明を入れる、それは一つあると思います。そこについてはどちらをとるかというのは、これもまた検討いたします。

どなたか。どうぞ、土本委員。

○土本専門委員 品質管理基準の設定の関係で1つ教えて頂きたい。今回の品質管理基準の設定によって実際の現場である監査法人さん、特に大手の監査法人さんの現場の品質管理業務にどの程度影響というか、新たに取り組みをしなければいけないものがあるのか、あるいは大きく今までのやり方を変えなければいけないものがあるのか、その辺ポイントを少し教えて頂けないか。

質問させて頂いた背景は、実際に大手の監査法人さんでは例えば海外のビッグ4と提携等をされた中で、海外の基準に準じたような実務を先行してされているのではないかとというようなことも聞きますので、その辺、実際にはどうなのかなというところをありがたい。

○山浦部会長 それは友永委員あるいは加藤委員、よろしいでしょうか。

では、友永委員、お願いします。

○友永委員 おっしゃるとおり、大手監査法人に限れば提携事務所の品質管理の手法を全部取り入れておりますので、ここで定められている日本独特の部分というのは新たに対応する必要があるかもしれませんが、基本的に枠組みは既にできているというふうに私は思っております。

多分I S Q C 1ですとかそこら辺で規定がないというのは共同監査の問題とか、それから今の前任監査人というものはあるんですが……。従来からも品質管理の監査基準委員会報告、現行今適用しております12号もこれほど明確に書いてはおりませんが、基本的な枠組みは決まっております、それに則ってずっと平成9年度から品質管理というのはされているわけですので、その中でこれに合致したものを組み上げていくのはそれほど大変な作業ではないのではないかと思っております。

○山浦部会長 よろしいでしょうか。

黒川委員、どうぞ。

○黒川委員 品質管理基準の設定についての3ページ目ですが、2つありまして、1つはてにをはですけれども、4番目の最後のところ「これを遵守すべきことを求めている」というところで「を」が抜けていると思います。

それから2番目は内容の確認ですが、5の(1)の6行目「また、リスク・アプローチの適用や見積りの要素の増大等により」というところの「見積りの要素の増大」という言葉の解釈

ですが、「見積りの」の「の」が入ったために2つあるのかなと思いました。

1つは、見積もりをするための考慮すべき要素が増大したという意味と、それから見積もりによる測定項目が多々出てきたという2つの解釈があって、両方示しているのかどうかわかりませんが、ここの「見積りの要素の増大」という言葉は今私の解釈でどちらの方をより念頭に置いた言葉だったのかちょっと確認でございます。

○山浦部会長 ありがとうございます。先ほどの「を」、これは確かに見落としだと思えます。

○黒川委員 「ことを」ですね。

○山浦部会長 「ことを」ですね。

それから、2番目の「見積りの要素の」の「の」の意味というわけですね。ちょっと失礼ですけれども、考慮すべき要素、それからもう一つ先生ご指摘のところ。

○黒川委員 見積もりをするために考慮すべき要素がたくさん、さらに増えてきたということと、もう一つは、見積もりによる会計測定項目、そういうのがたくさん増えて、当然会計のいろいろな測定がそうなれば監査上もすべて判断していきますから大変になったよと、こういう両方あるのかなとは思いますが。

○山浦部会長 これは通常の会計基準上の理解からすると、先生ご指摘の両方絡んでいると思えますね。

先ほどの「を」については訂正いたします。

ほかに。八田委員、どうぞ。

○八田委員 品質管理基準はこれが制定されて適用になると、基本的には監査基準と一体となって遵守され適用になるということだと思いますし、この監査基準の修正の中でも特に監査報告書のところに関しては手が入っていませんので、このまま素直に読むと監査報告書での記載のことについてなんですが、従前どおりいわゆる一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して云々と、この一文だけで説明をしようとする方向なのでしょうか、まず先にそれを伺いたいんです。あるいは別枠で監査の基準、そして今回の品質管理基準に準拠したとわざわざ別書きするのか、監査報告書のところで。そういうメッセージになるのか。

これは単なる手続的なことなのでここで議論する話ではないかもしれませんが、まずそれを先に伺いたいんですけれども。

○山浦部会長 現時点では監査報告書のところで品質管理基準について触れるという議論はしていないですね。

○八田委員 そういたしますと、品質管理基準だけではなくて、今回この改訂を考えている監

査基準と中間監査基準もそれぞれ早期適用を容認しているわけですね。そうしますと、早期適用した事務所、あるいは監査人の表明しているその準拠した監査基準という内容と、既に早期適用していないところとの実質的な意味合いが大分違いますね。読者にはそれはどうやって伝えるのでしょうか。括弧して、これは新基準の準拠した監査基準であると、ほんの片時の話なので、将来的に全部適用になれば全然問題ないと思うのですが、多分こういった早期適用が認められたという例は恐らく今までの監査基準ではなかったのではないかという気がするんですけども。早期適用がある、それに準拠した事務所が公表している監査報告書の発するメッセージと、そうではなくていわゆる原則に則って、これでいきますと平成19年でしょうか——の報告書とはどういう識別をすればよろしいのでしょうか。

○山浦部会長 この件については、先ほど言ったように監査報告書の関係はまだ議論していない、検討していないので、私の立場からちょっと言いつらいんですけども。

ただ、これについて何か事務サイドで議論はされたことありますか。

○野村企業会計調整官 明確にということはないんですけども、今八田先生からお話のあった点につきましては、確かに読者にとってみますと新監査基準ないしは新しい品質管理基準を適用した事務所がサインしたものとそれ以外のものというのがどうやって伝えるのか、同じ監査報告書の同じ文言であって区別がつかないのではないかという点は確かにあろうかと思いません。

ただ、ちょっとこれは私見になってしまうのかもしれませんが、今回の監査基準、それから品質管理基準の改訂ないしは設定は、やはり監査の水準とか品質管理を向上させようというものでございますので、新しくなった基準を先取りして頂いた事務所がそれをやって頂いたからということで、それにプレミアムをつけるような形での監査意見の表明というのはあえてして頂く必要は考えなくていいのではないかなと思う次第です。

○山浦部会長 ちょっと突然のご指摘なので私の方も頭がうまく回らないんですけども、ただ品質管理基準というのはやはり監査人側がみずからの責任達成度の水準を高めようとするための自己努力の一つの目安ですよね。これを早期適用を認めると。逆に言いますと、早期適用をするのがおかしいというのも逆に言うと言えない話で、そういう意味では自覚のある監査人がこういった基準ができたから、では早く我々としても導入していこうと、それでもっていい監査をしていこう、こういうことであればそれはそれで結構ではないかと思うんです。あえて表現上、明確にされないからおかしいではないかというのもちょっと私もよく理解できないご指摘だったんですね。

○八田委員 基本的には部会長がおっしゃるとおりで私もそれでいいと思うんですが、反面、監査人の責任という視点から問うた場合に、先ほど申し上げたようにこれは片時な時期ですから、1年か1年半たてば済む話ですけれども、読者の方が当然に新しい品質管理基準、あるいは新しい監査基準の改訂後のものに従っていると、こういう認識のもとにそれなりに期待を持って何か訴訟か何か起きたときに、抗弁の段階で、私たちは実は従っていませんでしたと言うとそこにギャップが生ずるのではないかと、それをちょっと恐れるので、それが後ろ向きの議論かどうか分かりませんが、基本的には部会長がおっしゃるとおりで私は早期適用はぜひやるべきだと思っていますので、それがうまくメッセージとして伝わるような方法がないのかなということをちょっと思ったわけです。

○池田企業開示課長 今山浦先生からお答え頂いたとおりかなと思っていまして、適用はいつからかと聞かれれば、平成19年3月決算からだということだけでも、ではその前はやってはいけないのかと言われれば、それは妨げるものではないし、八田先生がおっしゃるように品質管理をとにかく高めることを早くやって頂くということは何よりも大事だと思います。

先ほど土本委員から質問があって、友永先生の方でお答え頂いたこともあえて基準として否定するものではないんですが、一言だけ蛇足ながらつけ加えれば、今回この品質管理基準あるいは監査基準の改訂をお願いした背景には、今年の初めごろに幾つかの非違事例等もあってこういう流れになっているわけで、基準は従来からあった基準かということかとも思いますけれども、今回の基準でも書かれているようにこうした品質管理の基準というものが定められ、整備、運営されていくことが大事、それが監視されていくということが大事であるので、私どもの立場からすれば基準は基準として従来も国際的にはあったということかもしれませんが、やはり私どもとしては各監査法人の方々にこの機会に来年3月までの間に各法人の品質管理の状況というのを新しい目で点検、運用、整備頂くということは非常に大事なことだというふうに考えています。蛇足ですけれども、済みません。

○山浦部会長 どうぞ、町田委員。

○町田専門委員 今のこととの関係ですけれども、今気づいたことなんですが、中間監査基準の実施時期についても、ほかの基準同様の早期適用となっていますが、中間監査基準も平成17年9月に終了する中間会計期間、つまりこの9月に終わった会計期間の中間監査に対しても実施することを妨げないという文言は、これはそのまま受けとめてよろしいのでしょうか。

○山浦部会長 それは実務的な話ですか。つまり、もう今実施されています。

○町田専門委員 もう今やっているものに適用するんだという意味なのかということをお聞き

したいのですが。

○山浦部会長 恐らくこれは事務所レベルではもうこの品質管理基準にほぼ近いものでそろっているところもあるし、そうでないところもある。だからこれはそういった意味で早期適用といたしますか、この基準にほぼ沿った形で中間監査も実際にできるという体制もあると思うので、そのあたりのことは恐らく実務上は大きな問題になるとも思えないんですけども、何かご意見、この点おありですか。

○町田専門委員 別に意見というわけではないんですが、恐らく9月に終了した中間会計期間であれば、今、中間監査の最中で、今この最中にまだ審議会は公表していませんけれども、仮に例えば今月内又は11月に公表したときに、この9月から適用することを妨げないという早期適用の文言というのが成立するものなのかなと思ってお聞きしたわけです。

○山浦部会長 これはいかがですか。

○野村企業会計調整官 先ほどもちょっとご議論がありましたが、早期適用する場合にすべてが適用して頂くのがやはり望ましいわけですが、今、町田委員からもお話がございましたとおりもう期限が終わってしまって、まさに意見形成ないしは審査の段階になっているものがあるわけですので、そうした場合にできる部分だけ適用して頂くということも当然あるのではないかと。例えば審査の部分ですとか、意見形成に当たっていろいろな意見集約をして頂く過程ですとか、そういったものについて早期適用して頂くということはあるのではないかとというふうに思いますが。

○山浦部会長 恐らく必ずしもフルセットで入れるか入れないか、白か黒かといった議論ではないということではないかと思うんですけども。

よろしいでしょうか。内藤委員。

○内藤臨時委員 先ほどの八田委員とのご議論の中で気づいたんですけども、今回の監査に関する品質管理基準の設定というのは、これまで監査基準というのを一本でやってきた中にある特定の部分について独立させて基準を設定していますので、監査報告書には一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を行ったというふうを書くわけですからこれも当然に適用されますが、その旨が今日の資料の3-3の1ページの下から5行目に書いてあるんですが、ところがここに「監査基準」という言葉と「監査の基準」という言葉が出てきて、恐らく一般の方には「監査の基準」が一般に公正妥当と認められる監査の基準を意味しているというふうに多分読めないと思うので、ここは丁寧に「一般に公正妥当と認められる」という言葉を補ってはいかがでしょうか。そういうふうに思いました。

○山浦部会長 確かにそうですね。これは検討いたします。

いかがでしょうか。よろしいでしょうか。

時間もそろそろ迫ってきておりますけれども、特にご発言がございませんようでしたら意見交換はこのあたりで終了させて頂きたいと存じます。

本日は皆様から貴重なご意見を頂きまして、若干我々の方に投げかけられた宿題もあります。ただ、恐らくこれについては解決できるのではないかと考えています。さらに、ご指摘頂きました字句とか文章の修正につきましては頂きましたご意見を踏まえまして加古会長と私にご一任頂くということで監査部会としての意見書の案とさせて頂きたいと思っておりますけれども、いかがでしょうか。

ありがとうございました。

それではご承認頂きましたので、加古会長ともご相談の上、今後必要な修正をさせて頂き、当部会の意見書の案として企業会計審議会の総会にお諮りさせて頂きたいと存じます。

なお、修正後の意見書案につきましては、後日、皆様に送付させて頂くことといたします。

若干時間が残りましたけれども、これにて本日の審議は終了させて頂きたいと存じます。

なお、監査基準及び中間監査基準の改訂並びに監査に関する品質管理基準の設定に関する当部会の審議は本日で区切りとなりますけれども、今後の予定等につきましては改めて事務局から説明がありますので、よろしくお願いたします。

○池田企業開示課長 今部会長からありましたように、委員の皆様方にはこのテーマについてはトータルで11回ということがございます。精力的なご審議を頂きまして、ありがとうございました。

意見書の案につきましては、所要の修正をさせて頂いた上で、今後総会の日程を調整させて頂きまして総会にお諮りさせて頂く運びとしたいと思います。

それから、当部会につきましてはかねて予定されているとおり今後引き続いて、四半期レビューのあり方についてご審議を頂きたいと思っておりますので、日程につきましては改めて事務局からご連絡をさせて頂きますが、引き続きよろしくお願いをしたいと思います。

以上です。

○山浦部会長 それでは、これにて閉会いたします。

委員の皆様方にはご多忙の中、精力的にご審議を頂きまして誠にありがとうございました。

午後4時55分 閉会