

企業会計審議会監査部会長 殿

「不正に対応した監査の基準の考え方（案）」に対する意見書

平成 24 年 10 月 18 日  
日本公認会計士協会  
会長 山崎 彰三

平成 24 年 9 月 25 日開催の企業会計審議会監査部会において示されました「不正に対応した監査の基準の考え方（案）」（以下「考え方案」という。）に対し、今般の検討を実効性のあるものとし、監査がより有効に機能するよう監査実務を担う側としても改善を図るために、監査人の立場からの意見を提出いたします。

1. 全般的事項

最近の会計不祥事が、現在の監査制度の有効性に疑問を呈したことは残念なことであります。このため、不正に対する監査体制の一定の強化が必要であるという認識は共にするものであります。日本公認会計士協会は、企業不正に対応する監査実務の向上に向けて、関係者と共同してより良い制度を作り上げる覚悟であります。

長年にわたる社会とのコンセンサスに基づく現在の監査制度の改正は、その負担と効果を比較衡量の上、実現可能性を慎重に検討しながら進めるべきであります。多くの企業は、不正事件を起こすことなく、誠実・適切に事業を行っており、監査体制の強化が、このような企業に無用・過大な負担を負わせるようになることは避けなければなりません。不正な財務報告を意図した悪意が認められるケースにおいては改正の効果が期待できるとしても、他の多くの善意の企業や監査人に過度な負担をもたらすという結果は避けなければなりません。

経営者が主導して企業ぐるみの不正を企図している場合、監査の過程で不正を発見することは非常に困難です。監査人が「不正による重要な虚偽表示の端緒を示す状況」があり、不正の疑いに関する懸念を持って、巧妙に隠蔽されている場合は、それを不正と断ずることは容易ではありません。そのためにも、株主の負託を受けて、独立の機関として取締役の業務の執行を監査する監査役等との連携の強化を含め、企業の統治機能や資本市場全般の改革が企図されねばならないと考えます。

2. 考え方案における個別事項

(1) 監査意見に及ぼす影響

考え方案で最も監査手続実施上影響が大きいと考えられるのは、「不正の端緒」の取扱いです。考え方案では、付録 2 に例示された事象を監査の過程で発見した場合、適宜、「不正の端緒」に該当するか否かを確かめるための監査手続の実施が義務付けられ、かつ、財務諸表に重要な影響を及ぼす不正の端緒ではない十分かつ適切な証拠が入手できない限り、不正の端緒とみなすこととされています。

付録2は、監査人の監査証拠の評価における不正リスクの判断のバラツキの底上げを図るため、監査の過程でここに例示されている事象が識別された場合の監査人の判断に一定の枠をはめることを意図したものと理解しています。これは、現行の監査の基準や、ISA や PCAOB 基準等の国際的な監査基準を超えた要求事項となっています。

これには以下のように、改訂の意図よりも、より過重な実務を招く懸念があります。

- ・ 例示されている事象が単独で識別された場合に、直ちには不正に繋がらない場合が多い事象も含まれています。しかしながら、考え方は、財務諸表に重要な影響を及ぼす不正の端緒ではない十分かつ適切な証拠が入手できない限り、「不正の端緒」とみなすことを想定しており、「不正の端緒を示す状況」が「不正の端緒」でないと結論付けられるケースは限定的であるとの立場に立っています。加えて、「不正の端緒」として扱う場合は、更なる追加手続の実施（監査事務所の本部の関与を含む。）を義務付けています。これらの結果、すべての監査業務において「不正の端緒を示す状況」が識別される可能性が生じ、実態としては不正リスクの高くない監査業務を含め、監査手続の増加に結び付く懸念があります。
- ・ 特に、決算日近くに例示事象を発見した場合は、監査報告書の提出時期にも影響を及ぼすことになります。結果として、法定の提出時期を遵守するために限定付き監査意見が増加することが懸念されます。さらに、監査報告書提出遅延による株価等への影響、信用問題、株価下落等による損害賠償問題等も懸念されます。

このため次の提案をいたします。

- ・ 付録2の例示事象は、本来は、当初の不正リスク評価を再検討する際に考慮しなければならない事項にとどめ、不正の端緒とみなすかどうかは、あくまで職業的懐疑心を発揮した監査人の判断に委ねるものとすべきです。
- ・ あるいは、付録2を、このまま考え方に示された取扱いとするのであれば、以下の対応が考えられます。
  - 経験豊富な監査人のほとんどが、その事象が単独で「不正の端緒」とであると判断すると思われる事象に限定すべきであり、そのため付録2の項目の絞込みが必要です。
  - 付録2の取扱いが、現行実務及び国際的な監査基準と相違していることを認識した上で、それが監査時間、監査報告書提出時期及び監査意見に及ぼす影響について十分検討し、関係者のコンセンサスを得ることが必要です。これには、証券取引所の上場廃止ルール（有価証券報告書等の提出期限後1か月以内に有価証券報告書等の提出ができない場合は上場廃止事由に該当する。）の見直しだけでなく、会社法上の決算確定プロセス（監査役監査への影響を含む。）や税務申告や証券市場に及ぼす影響を関係者で十分認識し、対応方法を明らかにすることが必要です。

## (2) 監査人間の連携

考え方の「(3) 不正リスクに対応した監査の実施等 ⑤」及び「(4) 不正リスクに対応した監査事務所の品質管理等 ⑤」において、監査人間の連携体制の整備が提案されていますが、これは財務諸表監査の枠組みを超える可能性が高く、極めて大きな問題であると認識しています。監査人間の連携には、以下のような懸念があり、その検討には慎重にも慎重を重ねる必要があります。現時点では、費用対効

果の観点からも懸念があり、その実施は困難と考えます。

- ・ 本来、監査人による連携を図る前に、まずは、会社の経営者、監査役、内部監査等の取組みにより不正の疑いについて調査することが求められるべきです。
- ・ 監査人間の連携は、被監査会社と取引先が共謀している場合は効果が少なく、手続としての有効性が期待されるケースは限定されます。
- ・ 取引先との共謀がある場合、監査人に確認の署名を求めるような連携では、共謀による虚偽の回答に署名がなされることにもなり得るため、当該回答を受領した監査人は通常の確認より強力な監査証拠を入手したと誤認する弊害があります。期待される効果より弊害の方が大きいことが懸念されます。
- ・ 照会を受けた取引先の監査人の監査への影響(不正の端緒として取り扱うことになる。)を考慮すると、場合によっては取引先の監査人がさらに他の監査人に照会することも考えられ、その連鎖により波及的に社会全体で負担する監査コストが膨らむことも想定されます。
- ・ 監査人間の連携は、その適用により、不正の疑いに関する情報を取引先に伝えることとなり、被監査会社及び相手先のビジネスに悪影響を及ぼす可能性があります。例えば、結果的に不正がなかった場合、監査人が当該手続を選択したことの妥当性を問われるおそれがあります。また、取引先の監査人の調査によっても不正の存在が裏付けられなかったものの、結果的に不正があったことが後日判明した場合、取引先の監査人は、自己の監査意見に対する責任とは別に、当初の監査人、その被監査会社及び株主から調査の妥当性を問われるおそれがあります。
- ・ 当該規定を監査基準におくことにより、被監査会社の監査人から不正の疑いがある取引に関する照会を受けた場合に、照会を受けた取引先の監査人に対応義務が生じることとなります。それに伴うコストが被監査会社の負担になることについて、社会的に十分なコンセンサスが得られない限り、当該連携は実現不可能です。
- ・ 監査人間の連携を海外の監査人に適用することは不可能であり、この制度を導入したとしても、国内監査基準の適用を受ける監査人がいる場合にのみ実施可能となります。したがって、そのような手続を基準で示した場合、海外経由又は監査人のいない取引先を介在させて不正を行うことを助長することになりかねません。

### (3) 監査事務所の品質管理等

考え方案では、現行の品質管理基準に定める品質管理のシステムとは別の不正リスク対応の仕組みを各監査事務所に構築することが求められているという誤解を生ぜしめる懸念があります。用語の定義の必要性や、監査基準と品質管理基準との関連性にも留意した上で、品質管理制度の厳格な運用を求めるような具体性をもった内容とする必要があります。

### (4) 適用について

#### ① 基準の適用対象となる企業

現行監査基準は、上場会社から学校法人の幼稚園監査に至るまで、すべての財務諸表監査に適用されます。すべての監査業務に、考え方案に示されているような過重な監査負担を強いることは、社会制度としてバランスを欠くことになるため、考え方案にある監査基準の適用範囲は、上場会社等に限定する手当を講じるべきです。

② 海外拠点等の監査への適用

考え方案には、国際的な監査基準（ISA や PCAOB 基準）では要求されていない事項が含まれており、我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して実施される連結財務諸表監査において、重要な海外子会社の監査への適用は実務的に大きな負担となります。事実上、ISA は国際標準として様々な国の監査人間で業務を依頼する際の共通言語となっており、海外子会社の監査人に ISA を超えた要求事項の理解と実施を求めることの実務的な負担は大きいと考えられます。

③ その他

新基準において、新たな取組みが必要となる事項の適用については、準備期間が取れるよう配慮が必要です。

以 上