

平成16年5月26日(水)

企業会計審議会

第5回第二部会議事録

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 市場課企業開示参事官室

(午後3時01分開会)

山浦部会長 時間が参りましたので、これより第5回の第二部会を開催いたします。皆様にはお忙しいところご参集頂きまして、誠にありがとうございます。

前回の部会では、意見書の骨子(案)を基にご審議頂きました。本日は、前回のご意見を踏まえました起草メンバーによる意見書の案を、公開草案の更なる案という形で作成致しましたので、ご検討、ご討議頂きたいと思ひます。

起草メンバーによる意見書(案)の作成では、前回の骨子(案)に挙げられた項目につきまして、全体の構成を考慮しまして適宜順番を組みかえ、更にポイントが明確になるよう項目を整理致しました。個々の内容につきましては、特に国際監査基準におけるフレーム枠を参考としましたけれども、中には冗長な説明等もありますので、こういったものはできるだけ避けながら本部会での議論を反映するように努めました。また、なお不十分な点多々ございますけれども、必ずしも英語の訳語に拘らずに説明的に表現するといったこともしております。できるだけ日本語として理解できる文章になるよう考慮したつもりでございます。

そこで、意見書公開草案の案につきまして以後ご検討頂きたいと思ひますが、相当に分量もでございます。出来れば議論を区切りながら、まず今回の審議の経緯、位置付けなどにつきまして記述しております最初の「審議の経緯等」の部分を先に審議して頂き、次に保証業務の総論的な記述であります「保証業務の意義」の部分、そして各論に当たります「保証業務の要素」から最後までというように3つほどに分けて、ご検討頂きまして、最後に全体的にもう一度ご意見を頂くといった形で進めたいと思っております。

そこで、事務局からご説明頂く前に、前回の部会以後、島崎委員から大変貴重なご意見を寄せて頂き、意見書案の作成の際にも参考とさせて頂きました。島崎委員には本日は出席というご予定を頂いておりましたけれども、アメリカでの飛行機の都合によりやむを得ず欠席ということになっております。そこで、まず事務局から島崎委員のご意見についてご紹介頂きたいと思ひます。

では、お願いします。

多賀谷課長補佐 それでは、島崎委員から寄せられました意見について読み上げさせて頂きます。なお、島崎委員には先ほど部会長からもございましたが、ご出席してお話しして頂ける予定でしたが、飛行機が急病人で引き返してしまったということで急遽ご連絡を

頂きました。大変残念なことになりましたが、代わって読み上げさせていただきます。

「「保証」の概念整理に関する意見書について」ということでございます。

1．意見書の目的、I A A S B 国際的フレームワークとの位置付けを明確にして頂きたい。

I A A S B は国際会計士連盟を母体とする団体であるので、I A A S B が公表した国際的フレームワークは自らの業務規範として作られたものである。これに対し、企業会計審議会が意見書として公表するものは、それとは目的が異なり、公認会計士のみならず、投資家・財務諸表作成者等の市場関係者が「保証」という業務に対して一つの概念を共有し、その後の日本における資本市場に係る制度整備のインフラストラクチャーとするものであるという点を明確にして頂きたい。

従って、本意見書はI A A S B のフレームワークをコピーするものでも否定するものでもなく、I A A S B のフレームワークが存在することを前提として運用され、本意見書の公表が逆にクロスボーダー・ファイナンスの円滑な発展の障害とならないよう配慮頂きたい。

2．社会的に広い合意形成が図られるような手続きを踏んで頂きたい。

1 に述べたとおり、本意見書が「日本における資本市場関係者の共通概念の形成」であるとするならば、意見書の公表に当たっては然るべきdue processが必要であると考え。したがって、草案については公開し広くコメントを求めるべきであると考え。

3．用語の定義の明確化、および仕組みの分かりやすさに留意頂きたい。

「保証」という言葉は通常Guaranteeを意味し、誤解を受けやすいので、用語の定義を明確にし、十分な説明を補うことが必要である。特に「消極的形式」による「限定的保証」(Negative Assurance)はある意味、保証と言うよりはむしろ単なる調査のようなものであり、作業量や手法によりその信頼度が左右されるものである。したがって、保証のレベルの透明性を増す為に、具体的にどの程度の調査が行われたかが分かるような措置(例えば等級を分けるなど)を講じる必要があると考え。尚、本意見書では具体論までは言及せずとも、その後の制度整備に繋がるような定義づけを行って頂きたい。

以上でございます。

山浦部会長 ありがとうございます。

それでは、続きまして意見書(案)の「審議の経緯等」のところにつきまして事務局からご説明を頂きたいと存じます。よろしく申し上げます。

多賀谷課長補佐 それでは、お手元の資料でございます「財務情報等に係る保証業務の概念的枠組みに関する意見書（公開草案）」、これは公開草案の案でございます。

先週、事前にお送りをしたものからまた若干訂正をされております。お送りしたものは誤字脱字等もございました。大変失礼いたしました。まだ十分ではございませんが説明をさせていただきます。

まず、先ほど部会長からご指示がありましたとおり、「一 審議の経緯等」、1ページ目から3ページ目までのところについてご説明させていただきます。

まず、「審議の経緯等」の1、審議の背景でございます。これは（1）から（3）までございます。

（1）は、これは基本的な現在までの状況ということで、当申議会において監査基準の改訂が行われていること、あるいは公認会計士法の改正が行われたこと、このようなまず制度的な背景を記載してございます。

それから（2）でございますが、これは「近年、社会から多様な期待を背景として、公認会計士の行う業務は範囲を拡大し」ということで、ここでご議論頂いた前提として監査業務自体の拡大、あるいは質的な増大、また、その延長として、四半期財務情報に対するいわゆるレビューなどの業務といった業務の拡大があるということでございます。また、これに加えて内部統制の有効性の監査等、財務情報以外の事項にも業務が拡大しているというような実態を記述し、このような実態の中でコンサルティング等の非監査業務が活発に行われるようになり、米国では、監査法人における非監査業務の比重が高まった中で、監査人としての業務とそれ以外の業務との相違が曖昧となり、結果として、監査人としての独立性が損なわれたことが監査の信頼性を低下させた、とのご指摘があったことを記述しております。

2ページ目にまいりますが、このような問題に対して、改正された公認会計士法では、監査業務と非監査業務の同時提供を原則的に禁止しております。これは米国でも我が国でもそのような方向にございますので、そのためにも業務の範囲の明確化が一層重要となっているということでございます。

それから（3）は、これは国際的な動向でございますが、このフレームワークの議論につきましては、国際監査・保証基準審議会において策定が進められていると、そこではレビュー業務などを包摂した“ Assurance Engagements ”、ここでは仮に保証業務と訳します、このような概念により関連する業務の枠組みを整理しております。また、この国際監査基準はEU域内の企業にも適用されるという方向で、EUでも議論が行われているというところでござ

います。このような状況を国際的調和の観点からも、我が国においても概念的枠組みを明らかにする必要があるという目的といたしましょうか、議論が行われた背景を記述しております。

2番目といたしまして、「審議の目的及び経緯」でございます。

まず(1)といたしまして、このフレームワークの審議の目的でございますが、法定監査を中心とした我が国の監査制度、これが財務諸表の信頼性を確保し投資者保護を図るために、社会的にも重要な公益性の高い業務であるということを強調しております。そして、その信頼性の確保については、業務を担う当事者のみならず、広く関係者の理解を求めることが必要であります。併せて、財務諸表の監査以外にも四半期情報のレビューなど、保証業務の範疇に入る業務の中には公益性の高いものも認められる。このような公益性という観点から保証業務の意義を確認し、その範囲を明確化します。監査を初めとする保証業務に対する社会からの信認を確保することを目的として、この枠組みの整理を行うということを記述しております。

2番目といたしまして、これはこの審議の経緯でございますが、当審議会では、今年の2月20日に開催した総会において、上記の背景を踏まえこの審議事項を決定し、それから同年3月からは審議を部会で行いまして、公開草案を取りまとめたので、これを公表し、広く各界の意見を求めることとした。これは公開草案として出す場合の文章でございます。

それから3ページ目でございます。「本意見書の位置付け」でございます。

(1)といたしまして、本意見書は、監査基準のように、特定の保証業務を前提として適用される基準、監査基準は監査を前提として作られているわけですが、そのような基準を提供することを意図するものではありません。したがって、本意見書に示された概念的枠組みが直接業務上の規範となるものではなく、個々の保証業務に関する基準等は、本意見書における概念的枠組みに沿って設定されることになる。この枠組みの中で個々の業務、監査業務につきましても監査基準が既にございますけれども、そういう形で作られるということでございます。

特に財務情報を対象とする保証業務には、社会的にも重要な公益性の高い業務も存在することに鑑み、その基準等は、本意見書の概念的枠組みの中で、幅広い関係者による適切なデュー・プロセスを通じて、一般に公正妥当と認められる規範として設定される必要があります。やはり社会的な制度として適用されるということでございますので、先ほどもございましたので繰り返しになりますが、幅広い関係者による適切なデュー・プロセスを通じて作られるべきであるということでございます。

(2)は、なお、本意見書では、財務情報等に係る保証業務に関する概念整理を行うことを主たる目的としているが、先に、財務情報以外の事項を対象とした業務も含めた、幅広い観点から包括的に整理し、その中に財務情報に係る保証業務を位置づけるという方法をとっている。したがって、本意見書に示された概念的枠組みは、財務情報以外の事項を対象とする保証業務にも援用することが可能と考えられ、今後、各方面において活用されることが期待されるということで、部会での議論につきましては必ずしも財務情報だけに限定した議論ではなく、現に行われております業務の紹介を踏まえまして幅広くご議論頂いたということでございます。そのような前提でまとめられているので、他の分野でも利用されることが期待されるということを記述してございます。

それから、4「現行制度との関係」でございます。

証券取引法、公認会計士法等の財務諸表監査を巡る現行の法制度は、それ自体、保証業務という概念を前提としているものではない。これは法律がかなり古く出来ましたので保証業務という概念が先にあったわけではありません。本意見書は財務情報等を対象とする保証業務を中心とした概念的枠組みの整理を行うことを目的としているが、現行の法制度との関係については、今後、それぞれの法目的に基づいて、保証業務が制度上位置づけられていくこととなると考えられます。場合によっては先ほど申し上げましたように他の分野にも引用されるということで、それはそれぞれの法目的があるということでございます。

保証業務が制度上位置づけられるのに際しましては、例えば「以下に示された」というのは具体的な保証業務のこの意見書のことでございますが、以下に示された保証業務の概念的枠組みに照らせば、例えば、公認会計士の行う保証業務は、公認会計士法における「監査又は証明」業務を包含するものと捉えることが出来るということで、保証業務というのは広い枠組みでございますけれども、当然、監査証明業務が含まれてくるということを一応念のためにつけ加えております。

以上でございます。

山浦部会長 ありがとうございます。

意見書の前文に当たるところだと言ってもよろしいでしょうか。それでは、今の審議の経緯等のご説明頂いた箇所につきましてご意見を頂戴したいと思います。どなたからでも結構でございます。ご発言頂きたいと思います。友永委員。

友永委員 2ページ目の一番上のところなのですが、監査業務と非監査業務の同時提供の話が書いてございますけれども、全ての非監査業務が同時提供を禁止されると読み取りかねないので、自己監査あるいは監査人の経営判断への関与といった特定の非監査業務といったような、公認会計士法の規定の中にある禁止業務に繋げた表現にして頂きたいと思います。よろしくお願いたします。

山浦部会長 この点は検討することになると思います。加古会長、どうぞ。

加古会長 大変よくまとめて頂きまして、議論の焦点がこれで固まってきつつあるのではないのでしょうか。起草メンバーの方々に大変努力して頂きましたことについて、まずお礼申し上げます。

その上で、「てにをは」の問題または趣味の問題であるかもしれませんが、二、三お尋ねし、お教え頂きたいと思います。

今、友永委員からもご指摘がありました。ここには監査人による監査業務と非監査業務の同時提供禁止という公認会計士法の趣旨が述べられているのではないかと思います。保証についての話ですから監査人による監査業務というのがまず監査なのかどうか、それから非監査業務の中に保証業務も含まれるのかどうか、まずその点をお教え頂きたいと思います。

山浦部会長 会長のご質問、もっともだと思えますが、どうでしょうか。

多賀谷課長補佐 まだ表現が十分になっていないのは会長のご指摘のとおりです。これは監査人が行うという、監査人がいわゆる監査業務と非監査業務を同時提供するという、それだけのことの意味ですが、文章の繋がりはお指摘があったように監査人による監査業務なのか、それとも監査人による非監査業務なのか、保証業務との関係ではどうなっているのか、監査業務というところを保証業務と置き換えられるのかという点について、正確ではない表現になっていると思います。ここはまた改めますが、公認会計士法あるいは米国の企業改革法で監査人が行う業務として監査業務を行っている監査人が特定の非監査業務を同時に提供することが禁止されているという趣旨以上のものはございません。

加古会長 分かりました。その文脈が前ページの1ページから繋がるのだと思いますが、一

番下のところの「監査人としての業務とそれ以外の業務」という意味も、公認会計士法の趣旨に沿うような形であるのかどうか読み難いので、ご検討頂ければと思います。

それからもう1点ですが、3ページに書いてあります本意見書の位置付けのところですけども、この意見書の趣旨から言いますと概念的な枠組みについてここではっきり固め、その概念的枠組みの上に例えば監査基準なども構築されていくであろうという趣旨だと思います。その意味では、この意見書は極めて重要で、言ってみれば監査基準の更なる基礎概念を位置付ける極めて重要なもので、画期的な意見書の表明だろうと思います。それだけに、この意見書の地位の重要性について出来るだけ強調して頂きたいと思います。よろしく願います。

山浦部会長 加古会長のご意見は、ごもっともだと思います。まだ十分に煮詰め切れないところも多々残っておりますけれども、これについてはまた詰めていく必要があると思います。その上で、この保証業務という概念整理の意見書と銘打っておりますので、例えば先ほどご指摘があった非監査業務といった言葉の使い方を洗練することが、意見書の意義付けを明確にする上でも必要かと思えます。貴重なご意見、ありがとうございました。

他にご意見はございますでしょうか。西川委員。

西川委員 3点ほどございます。まず1枚目の先ほどから指摘がされております同時提供ですが、下から3行目の「それ以外の業務との相違が曖昧となり」、結果として「独立性が損なわれた」との繋がりが明確ではない感じがしますので、「それ以外の業務と同時提供が行われた」といった表現が分かりやすいと思いました。

それから2枚目ですけども、2枚目の審議の目的及び経緯の(1)のところに「四半期情報のレビューなど」ということで、公益性の高いものも認められるということですが、なぜ四半期情報のレビューというものは公益性が高いかということを考えますと、四半期情報のレビューというのは監査とリンクしていて、その年度の監査等のリンケージがあるがゆえにそれを補完するようなものだから公益性が高いということがあると思いますので、他のスタンダードなレビューとは違うもので、ここに書くかどうかは別にして、どこかにそのことに関する記述があってもいいのではないかと思います。

それから3ページ目で、質問があります。最後のところにある公認会計士の行う保証業務というところで、先週、お送り頂いた案ですと、これが位置付けの方に入っていて、財務

情報を対象とする保証業務を中心とした枠組みの中では「監査又は証明」業務と整合するという言い方をしておりますが、今度は財務情報という言葉を外して包含するという言い方に変わっていますが、この変更のご趣旨をお教え頂きたいと思います。

山浦部会長 参事官、お願いします。

羽藤企業開示参事官 最後の点なのですが、「位置付け」については、意見書がまさしくどのような位置付けになるのかということでまとめた方がいいのではないかと考えまして、従前にございました(1)に相当する部分で、保証業務が、いわば公認会計士法との関係でどのような関係にあるかという叙述をむしろ分けた方がいいのではないかと考えました。それから、従前の文脈ですと、例えば公認会計士法の「監査又は証明」の業務と言いましても、確かに公認会計士法が財務に関するということを前提として一定の枠組みを持っています。原文ですと、保証業務があくまでも財務に関するものであることを前提として整合的だと捉えられかねないと考えましたので、そもそも財務に関するもの以外も対象として保証業務が成り立ち得る余地はあるわけでありますから、そういう意味では文章をより丁寧に叙述した方がいいのではないかと考えました。

そのように考えていきますと、現行制度との目的については、現行のそれぞれの法制度において何を目的とするかということを前提としながらこれから制度設計が行われていくであろうという課題であると改めて認識をしています。これから例えば四半期の開示制度について議論が行われていくのであれば、その開示制度が目的とするものに従って必要な具体的な制度を、保証業務という概念フレームを前提として、更にもっと必要となるべき要件あるいは具体的なものを詰めて頂くということになっていくのだらうと考えました。また、公認会計法は公認会計士が現在行っている業務について独占業務を定めているわけでありますけれども、ここにもございます「監査又は証明」という業務それ自体は広く保証業務という中に包含されるのではないかと、そのような概念の整理を明らかにした方がいいのではないかと考えます。そのことは、意見書の位置付けという意味合いを越えて、現行制度といわば保証業務との関係の整理の問題になるのではないかと考えました。

そういたしますと、実はこの審議の経緯等の中に盛り込むことが適切なのか、あるいは、二以下の「保証業務の意義」ということを記述してまとめて頂いた上で、その上で現行制度との関係を評価するような形で位置付けて頂く方がいいのではないかとこのふうにも思い

ましたけれども、通常、意見書として概念を整理して頂いて、最後に現行制度の関係として、概念の外との関わりの部分について叙述するということだと、どうも「座り」が悪いのかもしれないと考えまして、案としては審議の経緯等の中に位置付けをさせて頂いたということとであります。

山浦部会長 西川委員、よろしいでしょうか。

西川委員のご指摘の2点目で、四半期情報のレビュー等の公益性の問題ですが、これについては今 I A A S B でレビューに関する基準書を策定しておりまして、これは単なるスタンドアランとしてのレビュー用務と、それから監査が行われているという前提のもとでの四半期情報についてのレビューとはやはり違う位置付けという形で基準書を作っております。恐らく日本でも、もし今後このレビューについてこの種の基準書、明確な業務上の基準書が作られるとすれば I A A S B と同じようなスタンスも一つ方向性としてあるのかなという気がします。よろしいでしょうか。では、八田委員、どうぞ。

八田委員 用語の問題で2点ほど確認といえますか、お伺い致します。1ページのところで、先ほど加古会長の問いかけと基本的に同じですが、まず1点目、下から4行目の「特に米国では、監査法人における非監査業務」と言い切っているわけですがけれども、監査法人という制度はやはり我が国独特のものなので、これはやはり会計事務所、アカウンティングファームという形でまず捉えて頂くことが必要だと思います。

これを前提にしますと、やはり先ほどの2ページのこの「監査人」という用語、これは監査業務という役割を担ったときに監査人という呼び方がされるわけですから、監査人が非監査業務を行っているというのは矛盾しているわけです。実際には監査業務を行いながら同時にやっているから問題が起きるわけであって、そうではなくて会計専門職といえますか、日本の場合は公認会計士または監査法人が監査業務という役割を担いながらそれ以外の業務を担っているということでの、この識別が必要だということですから、この辺の表現も少し考えて頂きたいと思います。そうしないと監査人が非監査業務をやっていると、あるいはその非監査業務の中に保証業務が全部入るのかということ矛盾が出てくるのではないかと思います。

それから2つ目ですが、1ページのところでこの近年の状況が書かれていまして、第2パラグラフで質的にも量的にも増大するとあります。この質的に増大するという言葉の意味がよ

く分からないわけですが、質的に拡充するとかいうのはありますが、その増大ということはどういうことなのでしょう。もし内容が分かればいいのですが、よく並列的に使われていますが、こういう場合には例えば質的にも量的にも拡充しと使いますが、この質的に増大するということは、どういうことなのか教えて頂ければと思います。

山浦部会長 これはご指摘を受けて直すということで、よろしいでしょうか。

先ほどの監査法人の用語の使い方、それから監査人という用語、そしてそれにあわせて監査業務と非監査業務のこの使用、たびたびご指摘を受けておりますので、この点は更に十分に詰める段階で検討させて頂きたいと思います。

他にどなたかご意見ございませんか。伊藤委員、どうぞ。

伊藤委員 島崎委員からのご意見にもありましたが、この保証業務の概念的枠組みのベースは基本的に国際会計士連盟のものを翻訳したものです。しかし、公認会計士が自分たちのために作る基準と、我々産業界や資本市場の関係者は見る目は若干違います。

具体的に言えば、アンダーライターの方々が要求する要素と公認会計士が保証するものとの間には、ギャップが生じ、我々はいつも悩みます。そういうようなことで、この保証の問題というのは必ずしも意見が一致しないわけです。ですから、単に公認会計士からの観点からではなく、島崎委員が仰っているように資本市場に関係する市場の関係者が、みんなが幅広く検討しているということがもう少し分かるようにやって頂きたいです。

以上です。

山浦部会長 この点には十分配慮しながら検討を挟めていきたいと思っております。

保証業務については、この国際会計士連盟の方の会議に出ている限りにおきましても、財務諸表の監査というのを、いわば商業会計士のコア・コンピタンスと捉えておりますので、保証業務というのは非常に幅広い枠組みで議論しようとしているようではありますけれども、実は資本市場に対する監査人としての責任という意識が非常に強い議論をされております。そういったこともやはりいろんなところに反映されてもおりますし、伊藤委員がご懸念のところももう少し表に出るような形で表現に盛り込めたらと思います。ありがとうございました。

他にご意見ございませんでしょうか。

では、時間も限られておりますので次に進ませて頂きます。

次は、「保証業務の意義」につきまして、まず事務局から先ほどと同じようにご説明頂きたいと存じます。よろしくお願いいたします。

多賀谷課長補佐 それでは、資料の4ページ目、「保証業務の意義」の4ページ目から6ページ目の3分の2ぐらいまでのところでございますが、保証業務の意義というところを簡単にご説明させていただきます。

保証業務の意義という項目でまとめておりますのは、総論、全体の問題でございます。三以下、6ページ以下は各論になるという形でございます。

まず保証業務の定義でございますが、この定義では幾つか中心となる用語がございます。いわゆる道具立てみたいなものですが保証業務の道具立てを示しております、その後で個々の内容を各論で絞っていくという形に構成をされております。

保証業務の定義のところは読み上げさせていただきますと、保証業務とは、当該業務の実施者、これを「業務実施者」といいますが、主題事項を一定の基準によって評価又は測定した結果に係る情報（主題事項情報）に関して、主題事項に責任を有する者（「責任当事者」という。）以外の想定される情報利用者が抱く信頼の程度を高めるために、自らの結論を報告する業務をいう。

この用語を特定するというのもここでしております。特定した用語で申し上げますと、読み直しますと、保証業務とは、業務実施者が、主題事項情報に関して、責任当事者以外の想定利用者が抱く信頼の程度を高めるために、自らの結論を報告する業務をいうという形になっております。

ここで言います業務実施者というのは後の方に出てきますけれども、監査で言えば公認会計士または監査人ということでございます。主題事項情報というのは、例えば会計事象であれば会計事象を会計基準によって財務諸表として公表する財務諸表という形の財務情報にしたもの、これに対してそれを利用する投資家の方が抱く信頼の程度を高めると、信頼性を高めるために監査人の方が結論を報告するという形を抽象的に表現をしたものでございます。

2としまして、「保証業務の分類」、これも概念的な分類でございます。

その（1）は、前回までのご議論ですと、いわゆるアサーションがあることを前提とした業務とアサーションがない業務というような意味でございます。責任当事者が主題事項情報、いわゆる財務諸表のように経営者が財務諸表を作成して提示するというように、自己の責任において想定利用者にこの情報を表明するというを前提として行われる保証業務、通常

はそういう形のものであると。このほかに、その業務実施者が主題事項の評価又は測定を直接するという業務もございますと、これを「直接報告業務」と、こういう概念的な整理をしているということですが、ここでは一応アサーションがある業務というのが通常であるということをお前提のような文脈にさせていただきます。直接報告業務というのが今後どのように出てくるかというのは現段階では全部分かりませんが、通常は、現在のところはアサーションがある財務諸表の監査のようなものが中心という意味で「このほかに」という形の書き方にさせていただきます。

それから(2)は、保証の水準といいたいまいしょうか、業務実施者が得る保証の程度に依りまして、合理的保証業務と限定的保証業務に分類すると、こういうこれも概念的な分類でございます。この違いは、合理的保証業務であれば、容認できる低い水準に保証業務リスクを抑え、もって積極的形式による結論の報告を行う。保証業務リスクについては後ほど定義をされておりますけれども、誤った意見を表明するリスクといいたいまいしょうか、可能性をかなり低く抑えて誤った意見を表明しないように、それだけの分量の事務をした上で積極的な形式で誤りはないというような報告をする。

これに対して限定的保証業務というのは、合理的保証業務の場合よりは高い水準ではあるけれども、当該業務を行う環境のもとで容認できる程度の水準に保証業務リスクを抑え、もって消極的形式による結論の報告を行う。ここは概念的にこのような保証業務リスクの違いによって合理的保証業務と限定的保証業務という保証業務の中の分類があるということを示しております。

それから(3)ですが、これはこの定義を踏まえて、あるいは分類を踏まえまして、先ほど申し上げましたように実際の業務に当てはめた場合の説明でございます。

保証業務の定義によれば、財務諸表の監査は、業務実施者である監査人が、責任当事者である経営者の責任で作成した財務諸表について、情報利用者である投資者の信頼の程度を高めるために容認できる低い水準に保証業務リスクを抑え、もって積極的形式で自らの結論を報告する業務であり、合理的保証業務である。一方、財務情報等のレビューは、業務実施者が、責任当事者である経営者の作成した財務情報等について、監査の場合の保証業務リスクよりは高い水準となり得るが容認できる程度の水準に保証業務リスクを抑え、もって消極的形式で自らの結論を報告する業務であるということ、具体例を聞いているということでございます。

また、内部統制等の財務情報以外の主題事項に関する業務にも、保証業務の定義を満たすも

のがある。すなわち、財務情報以外についても保証業務が引用されるというものもあるということでございます。

それから3番目、「業務実施者の責任」、これは業務実施者について、この保証業務を行う主体者と責任を明確にしております。

(1)は、保証業務を行う実施者の人的要件、例えば職業的専門家としての倫理の遵守、独立性あるいは専門的な知識、品質管理に関する業務規範に服すると、人的要件、この中には国際監査基準ではこのフレームワークとは別に例えば倫理規定等があると、品質管理に関する規定があるということでしたが、前回の骨子案の整理の段階で、我が国では法の中にそういうことも盛り込んでおくということで記載してございます。

それから(2)は、外的要件と申しましょうか、(2)の最後のところに「保証業務を適正に遂行できるかどうかを判断する必要がある。」ということで、保証業務を適正に遂行できるかどうか外的条件をよく見て下さい。外的要件によっても保証業務が適正に出来ないのであれば、もちろん一切保証は出来ないということになると思いますが、人的要件及び外的要件を守って適正な保証業務をしなくてはいけないという責任がこの業務実施者にあるということでございます。

それから(3)ですが、これはむしろどちらかと言うと法的な責任で、業務実施者は、合理的保証業務又は限定的保証業務について、それぞれ業務に対して要請される要件及び保証業務の実施に関する基準に準拠して適切に業務を行わなかった場合には責任を負う。つまり、行うべき業務をやったかやらないかということについては、当然のことでございますが責任を負うわけでございます。ただ、通常限定的保証業務における実施手続は、合理的保証業務の場合よりも限定されるため、業務実施者の責任の対象となる範囲も限定されることになるということがございます。

これも前回までご議論があったかと思いますが、例えば現行の公認会計士法ですと虚偽のある財務書類を故意又は過失によって虚偽がないものと証明した場合という書き方になっておりますが、その例えば過失の程度、注意義務の程度というのは、当然その合理的保証業務と限定的保証業務では手続に違いがあるのでその範囲も違ってきて、そこは注意義務の範囲には当然違いがあっていいのだという意味でございます。

それから、1、2、3で大体保証業務の枠組みの総論を述べまして、その裏返しと申しましょうか、4で「保証業務の定義に合致しない業務」というのを例示しております。

保証業務の定義に合致しない業務は、保証業務と混同されないよう区別して理解されなけれ

ばならない。「例えば」ということで から まで挙げてございます。

が、これもご議論がございましたが合意された手続、業務実施者が、責任当事者又は特定の利用者との間で合意された手続に基づき発見した事項のみを報告する業務というふうにしてありますが、合意された手続は保証業務の範囲には入れないということでございます。この理由はその後に書いてございますが、合意された手続ですと特定の人、二者間等の合意があると思いますし、その実施される手続自体を合意した手続だけをやって、その結果何をした結果どうだったという報告だけをされまして、いわゆる結論と言いましょうか、意見のようなものは報告されないということから保証業務の定義を満たさない。

それから 、これが財務諸表との調整、作成なり作成への関与ということですが、これはもちろん第三者という関係ではございませんのでこれも保証業務に入らない。

それから 、これはいわゆるコンサルタント的なものということで助言や調査業務、これも当然依頼をされて当事者間の契約に基づいて助言をする、あるいは調査をする、その求められたことだけをやるということでございますので、何か一定の基準に照らして判断をするという結論を報告するということではない、そういうことでございますのでこれも保証の定義を満たさない。

それから 番は、いわゆる税務業務と言いましょうか、税務代理業務でございますが、これは第三者の想定利用者に対して出すものではありませんで、当然当事者の代理ということで行う業務でございますので定義を満たさないということでございます。

それから（２）といたしまして、この保証の業務の定義に合致しない業務に係る報告は、これは保証業務の報告とは明らかに識別される必要があるということで、想定利用者に誤解を与える恐れがあるような用語や表現は用いないということを規定してございます。

一応総論部分として、「保証業務の意義」のところは以上でございます。

山浦部会長 ありがとうございます。

ただいまの「保証業務の意義」の部分について、解説を加えまして案を説明させて頂きましたけれども、皆様からのご意見を頂戴したいと存じます。高田委員、どうぞ。

高田委員 定義のところですが、主題事項情報と、それから主題事項という概念が出てくるわけです。次の説明箇所とも関係してしまいましたが、８ページに主題事項の説明が書いてあります。そこの２を読んだときに、起草メンバーの委員会の方がこの主題事項及び主題事項

情報について概念上のきちんとした整理出来ているのかということに疑問を持ちました。つまり、ここの定義のところでは、保証業務は主題事項情報を保証していると書いてあります。ところが8ページを読みますと、「保証業務の対象となり得る主題事項又は主題事項情報には」と書いてあって、主題事項それ自体の保証というのも保証業務に入るような、そういう誤解を与えてしまうわけです。

それで、その8ページの方を文章表現直せば問題がなくなるのかもしれませんが、心配したのは、その主題事項と主題事項情報に関する混同がありはしないかなと気になりました。そのところは大丈夫なのでしょうか。

山浦部会長 どうでしょうか。では、友永委員、こちらの方で議論したことを紹介して頂けませんか。

直接報告業務というのがありますので、これはアサーションを伴わない。主題事項情報というのを、この情報というのは一旦主題事項に関して評価又は測定した結果に係る情報と定義しております。両方あり得るという趣旨でありますので、この8ページにある例示された中については、いわゆる英語で言いますとアサーション情報を前提として保証業務を行うというケースと、ダイレクトリポーティングという形で保証業務を行うとその2つがありますのでこういった書き方をせざるを得ないという理解です。一応確認しますと、町田委員、このことについていかがでしょうか。

町田委員 ご指名ですので補足いたしますが、まず、以前からご議論のあるように、保証の業務の形態には2通りあります。只今、山浦部会長からご指摘のあったようにアサーションのある場合と、それから直接報告業務、ダイレクトリポーティングの場合、という2通りがあるということです。

例えば内部統制を例にとりますと、経営者が内部統制について、当社の内部統制は有効であるという「経営者報告書」を出しているとするれば、アサーションがある場合に当てはまる、ということになります。このときに会計プロフェッションが保証業務を行うのであれば、この有効性について、経営者が出した有効であるという主張、アサーションについて保証業務を行うということになります。

ところが、もしもこの経営者の報告書という規定がない場合、直接会計プロフェッションが内部統制の状況を検討することになります。そして、この主題事項情報はどうなるかという

と、その場合は、会計プロフェッションが直接内部統制を評価して、最終的に公表する保証報告書の中で、主題事項にかかる情報を提供するという形になります。この点については、前回のときも議論が少しあったと思いますが、現在では、アメリカでCOSOの内部統制フレームワークが出て以降は経営者の報告書ということがかなり普及しましたので、そういう例はあまりないのですが、かつては内部統制に関して、アサーションのない直接報告ということが、現実的な問題として想定されていたように思われます。

直接報告に関して、現在行われている実務としては、これ第2回の部会の際に友永委員からご報告があったと思いますが、企業のシステムに関する保証業務において、このような直接報告業務ということが行われていて、その場合には主題事項情報は会計プロフェッションの報告書の中に説明されています。したがって、整理しますと、主題事項に関しての保証と、それから主題事項情報に関しての保証ということがそれぞれ起こり得るということ、とくに、主題事項に関する保証という場合は、そのようなダイレクトリポーティングのケースである、ということかと思えます。

以上です。

山浦部会長 ありがとうございます。

理解としてはこのような理解でここに入れております。高田委員、どうぞ。

高田委員 そのように理解するとすれば、保証業務の定義のところを「保証業務とは主題事項に関する情報に関して」ということではなく、「及び主題事項に関しても」と書かないと具合悪くて、ここでダイレクトリポーティングの場合にはどう理解するかというのは確かにありますけれども、一番メインな例でいえば財務諸表の監査を想定した場合に、監査人がやっているのは財政状態、経営成績が良い、悪いということを行っているわけではありません。それ自体を大丈夫だと言っているわけではなくて、財務諸表の品質を言っているわけです。ですから、一番メインストリームのところで定義しているわけで、それを明確に区分していくと理解しています。

それで、ダイレクトリポーティングそのものはちょっと特殊な事例と言いましょうか、そのところはある現実的に経営者が情報を作っていないくても、利用者が想定している情報というのがあって、それについて調べた結果こうだという、そういう理解ではないかという気がしています。ですから、財務諸表を自分で作ったり、税務申告書を会計士が作ったりすると

いう場合に、これは保証業務にならないわけです。そこは自分たちで作っているから、ダイレクトレポーティングは保証業務だと言っているのは、恐らく考え方が違います。ですから、ここの定義に照らしてどうなのかというふうにしていかなくては、後ろの方にある主題事項の性格規定のところの主題事項と実は主題事項情報との影響の違いがあります。だから、取りかかる主題事項に関しては明確な基準がどうもなくて、ぼやっとした測定しか出来ないという場合があるということを書き添えてあるわけです。だから、そこは注意しましょうと言っているのだと思います。

それで、ここの素案で頂いたものはそれが今ご説明で分かったのですけれども、両方とも保証業務の対象だと捉えられていたみたいですが、それは随分ギャップがあるのではないのでしょうか。

多賀谷課長補佐 この定義が誤解をされるかもしれませんが、その結論を報告するという意味では、主題事項についてダイレクトレポーティングの場合でも、町田委員からご説明があったように自ら主題事項を想定して結論を報告するということなので、この主題事項、結論を報告するという点に関しては主題事項情報に関して結論を報告するということです。ただ、その保証業務の対象となるのは当然主題事項情報だけではなく主題事項そのものという場合もあるという形でここは理解をしています。

最初、ここは高田委員が仰ったように主題事項又は主題事項情報としてありましたが、この2つを合わせた用語というものがありません。そうなりますと、全部書くということになると意味が却って分からなくなるということがあるので、語尾で自ら結論を報告するという業務では主題事項情報を報告するという点で、保証業務の対象としては主題事項と主題事項情報と、アサーションがあるもの、ないものもあるということを書き添えてあるという前提で、定義としてはアサーションがない場合であっても想定したアサーションに基づいて主題事項情報という形も含めた結論に対する結論が報告するという意味で、ここは要約したといいますが、この中ではそういう意味では使い方がその場所によって変えました。ここの意味では主題事項情報ということで、保証業務の対象となる主題事項という意味とは確かに区別して書き添えてあります。高田委員の仰ったような両方並べて書くと、以下主題事項情報等というとか、いろいろな文案があったのですが、今のところはこのような理解でこういう形の案にされたということをごさいます。

加古会長 ちょっとよく分からないのですが、平仄が合っているかどうか分かりませんが、主題事項情報という言葉があります。主題事項情報というのは、主題事項について一定の基準によって評価又は測定した結果に係る情報を主題事項情報と言っています。もう一つとすると、2の(1)の「保証業務は、通常、責任当事者が」という、経営者が主題事項情報を自己の責任において表明するということは、その経営者が評価、測定した結果を表明することが前提だということになるのでしょうか。これはCPAがそのことを行わないで経営者が自らやると、こういう意味です。このような理解でよろしいですか。

山浦部会長 基本的な構図はそのように理解していると思います。

加古会長 そうしますと、定義が「保証業務とは」とあって、1ですよ、「保証業務とは」とあって、最後の行に「自らの結論を報告する業務をいう。」という定義になっているんですね。これ自らの結論というのは一体何なのでしょう。情報利用者の信頼の程度を高めるために自らの結論を報告するというのだけれども、自らの結論というのは何かをした結果について結論を報告するのだらうと思います。この場合の自らの結論の前に来る何をやったのかということについてはこれどういうふうに理解したらよろしいのでしょうか。

山浦部会長 どうしましょう。

多賀谷課長補佐 内容にわたる部分は差し控えますが、形としてはもちろん手続をして、それで保証を得てということになるかと思いますが、それはまた各論の方に移してあります。ここに書くとなると、合理的保証の場合とか限定的保証の場合とかというのも含めて、例えばどういう意味での結論、どういう手続でどういうレベルの保証を得た結論を報告するという文章に、非常に長くなりますので、ここはむしろそのところを全部後ろに持っていくということで結論を報告するという、それだけの意味で使っています。当然その手続については、あるいはその手続によって得た保証の程度については当然種々あるということでございます。これは結論を報告するという、用語の意味だけをピックアップして、定義のところでは道具立てとしてはそこだけを出してあるということです。結論を報告するためにどうするのかというのはまた別に後ろの方に各論で個々に書くという形式をとられたということでございます。

加古会長 分かりました。それでは、このところは、だから定義としての文章として整理するかどうかという問題なので、多賀谷補佐の仰るようなことであるならば、例えば「以下に述べるような業務に関する自らの結論を」とか、何か結論を出す前提に何をするのかということ、長々と述べるのが却って煩雑ならば、例えば今のように括るとかして何か文言を入れて頂けると、この定義が成立するのかなという気もいたします。

山浦部会長 内藤先生、どうぞ。

内藤委員 保証業務の定義をめぐって主題事項、主題事項情報について疑問点が出ているわけですが、冒頭での島崎委員や伊藤委員からのご指摘の I A A S B のフレームワークの焼き直しはいけないということなのですが、その趣旨は十分に把握した上で議論すべきだろうと思います。

そういう意味から、高田委員も I A A S B のフレームワークは十分読みこなされていると思うのですが、この保証業務の定義は I A A S B の定義がほぼそのまま入っているわけです。I A A S B について、この定義が少し分かりにくいところがあります。今、加古会長からもお話がありましたけれども、この自らの結論を報告するという場合の結論の報告の対象が何かというのがすぐに読み取れないのだろうと思います。それが、主題事項を一定の基準によって評価又は測定した結果に係る情報に関して自らの結論を報告するという意味でほかしてあるのです。ほかしているのは、なぜかということが I A A S B の方は後で出てくるのですが、いわゆるこの意見書草案が想定している通常の保証業務の場合であっても、I A A S B の第57項でその結論の表明の仕方といいますが、それは2種類あると言っているわけです。つまり、主題事項情報が適正に表示されているかどうかについて結論を表明する場合と、主題事項情報ではなくて、それが表している主題事項が認められるかどうかを直接に結論表明する場合もあるというように、いずれかで報告すると言っています。

ですから、今ここで議論になっていますアサーションベースでの結論の表明の仕方も I A A S B の場合には、その主題事項情報が適正に表示されているかどうかについての結論と言う意味と、それとは別にその主題事項情報が表している主題事項が認められるかどうかの結論、この2つの可能性があると言っている I A A S B は言っているわけです。ですから、定義ではこういう多分曖昧な表現になっているのだろうと思います。

このような曖昧な表現をとっておかないとそういう意味は出てこない。これはちょうど町田

委員が内部統制に関する問題を言われましたが、企業改革法で内部統制の有効性に関する報告書を経営者は出さなければならなくなり、それに対し企業改革法ではそれに対してアセステーションをなささいと言っていたものがこの3月9日に出了たP C A O Bの基準です。財務報告に関する内部統制の有効性に関する監査基準というのが3月9日に成立しておりますが、そこでの監査報告書は、財務報告に関する内部統制の有効性に関する経営者の報告書が適正に表示されているかどうかの監査意見、これは当然述べるわけですが、加えて、その監査人が内部統制が有効であるかどうかについて直接に意見表明しなさい、この2種類の意見表明が求められていますので、このP C A O Bの監査基準によれば、まさに主題事項情報が適正に表示されているかという結論、そしてその主題事項情報があらわしているはずの内部統制が有効であるかどうかについての自らの結論、この2つを監査報告書に書きなさいということをお願いしているということから見れば理解が出来るのではないかと思います。

ただ、それを我が国で同じように採用するかどうかはご議論があると思いますが、少なくとも今いろいろな疑問が出てきたという以上は、この定義における自らの結論を報告する業務の意味について主題事項情報を対象として結論を報告する場合もあれば、主題事項そのものについて結論を報告する場合も両者が含まれるというように、その趣旨の説明をここに入れなくてはいけないのではないかと考えます。以上です。

山浦部会長 ありがとうございます。

定義というのは、やはりそれで自己完結的な役割を果たすべきものだと思いますので、そういった意味では加古会長のご意見ももちろんごもっともだと思います。それから内藤委員のご説明、確かにP C A O Bのつい最近の基準書ですが、こういった新しい業務展開といいますが、その保証業務の展開を視野に入れて、当然I A A S Bのこの保証業務の定義ももしかしたら変わってくる可能性もあります。そういった意味では、必ずしもI A A S Bのこのフレームワークに忠実に沿った形でなくてもいいはずですし、また、こちらの方の我が国の日本語という意味もありますし、それから制度的な背景もあります。そういったものを含めまして、やはり定義としては出来るだけ自己完結的な定義でもって定着するような形でもう一回検討するというところで、この議論は治めさせて頂きたいと思います。

他にご意見は。弥永委員、どうぞ。

弥永委員 2の(2)のところの合理的保証業務と限定的保証業務の差についてですが、2

点ほど質問があります。いずれも容認できる水準という言葉が使われていますが、合理的保証業務の場合には容認できる低い水準と書かれていて、これは容認出来る水準があってそれよりも低い水準なのか、それともそうではなくて、こういう積極的形式による報告を行う場合には、容認出来る水準が消極的形式による場合に比べると低いということを言っているのでしょうか。これが1つ疑問です。

それからもう1つの疑問は、先ほど島崎委員もご指摘になられたように、この消極的形式による結論の報告と、それからこの4の(1)の で出てくる手続の結果のみの報告という、この違いというのはなかなか分かりにくい気がします。以前、伺った話ですと、消極的形式による結論というのは、何とかと認められる重要な事項は発見されなかったというような書き方になるようですけれども、この差が具体的にどのように現れてくるのかということをも明らかにして頂けますか。

山浦部会長 起草メンバーでいかがでしょうか。友永委員、よろしいでしょうか。

友永委員 私の読み方では、合理的な保証、それは容認できる低い水準、これはやはり低い水準でなくてはならないという意味の低い水準であろうと思います。そして、限定的保証業務については、合理的保証業務の場合よりは高い水準ではあるがという部分がございますので、それ自体容認できる程度の水準というのは低い水準ではないと、そういった相対的ではありませんけれどもその水準の違いを言っているのではないかと考えております。

こちら辺の表現というのは非常に難しく、先ほどの消極的な保証、どういう表現をすればその違いが分かるのかということところは中間監査基準の表現、中間の有用性の表現もそうですし、日本語の言葉としていかに表すかというのは非常に難しい点であると思います。こちら辺につきましても、今回の議論の中でいろいろとご意見頂ければと思っております。

山浦部会長 恐らく、友永委員の前半のご質問については、これ容認できるという、これが一つ生きてしまうとそれ以外のそれよりも低い水準というのはあり得ないのではないかとこの趣旨ではないかと思えます。

これは、合理的保証業務という監査に相当する高い保証水準の保証を得たという業務の下でのというコンテキストと理解する必要があるのではないかとこのように、このフレームワークを読んでいるわけです。ただ、ここに至る前提に、最初のフレームワークの論点で上中下

というものがありませんが、いわば非常に高い監査相当部分、それからレビュー相当と、それからそれ以下という、その最初は3つの段階に区切ってこの保証水準を定義していました。ところが、一番低いレベルの保証水準というのは、これで果たして役に立つのかという非常に強い批判がユーザーからも出ました。また、会計士の方もこれは自分たちの業務の責任に耐えきれない、何か問題が起きたときにこの程度の手続では当然いろんな意味での訴訟等の事故も起こるだろうということで強い批判が出ました。ユーザーにとっても恐らくこの程度の保証をしたのでは役に立たないだろう、こういうことで、先ほどのお話で言いますと上と中の2つに分けられました。これはいわば監査とレビューという伝統的な業務を保証業務という非常に抽象的な概念レベルに引き上げて2つに定義したという意味であります。そういったコンテキストから言いますと、この容認できるというのは合理的保証業務を受諾する、それを前提にして容認できる、それからレビュー業務を受諾する、それを前提にして容認できるという、こういった意味合いで対になって使われているというように理解をしています。

後半部分のご質問、失礼ですけれどももう一回お願いできますか。

弥永委員 後半部分は、島崎委員がご指摘になられたのと同じところだと思いますが、消極的形式による結論の報告という、こういう言葉が出てきていて、もう一個、この当たらない方で、4の(1)の では手続の結果のみの報告という、こういう言葉が使われていますが、この消極的形式による結論の報告という手続の結果のみの報告というのは、表現としては実際には見た感じで同じになることが多いのではないかと、そういう懸念を感じたわけですね。すなわち、以前にご紹介頂いたところによると、消極的形式による結論の報告の一例としては何々と認められるような重要な事項は発見されなかったとか、あるいは何々と認められる事項は発見されなかったとか、そういうような言葉でなされていることが多いとすると、この発見されなかったというのが結論なのか、それとも結果の報告に過ぎないのか、この線引きはどのようにするのだろうかということでございます。

山浦部会長 どうでしょうか。私がお答えしてもいいのですが、どなたか起草メンバーでお願い出来ないでしょうか。内藤委員、お願いします。

内藤委員 まず、合意された手続の場合に発見した事項のみを報告するという、そういう発

見事項を報告するというところだけを捉えると、消極的形式による報告と同じではないかという疑問が出るかと思いますが、その発見した事項という場合、発見出来るかどうかについての手続が合意された手続の場合には限定されていると言いますか、合意された手続を依頼した側が既に特定化している、そういう意味で保証業務に当たらないということをまずご理解頂きたいと思います。

それからもう一つ、発見されなかったというのが結論か否か、要するにこれはやっぱりワーディングの問題で、単に手続をとった結果こんなことが分からなかったという意味は、手続が特定化されていて結果だけ言うという場合と、いろいろな手続の可能性がある中で発見されなかったという場合は、後者の方は結果だけの報告ではなく結論ではないかと、そういうような理解でこういうご提案になっているのではないかと理解しています。

山浦部会長 弥永委員、よろしいでしょうか。

恐らく、レビュー手続というのは、監査に比べてその検証の手続も非常に限定されて、当然他の手続をやったとすれば発見出来たであろうこともたくさんあるというのはこの保証業務実施者側からすると当然前提にありますので、昨今そういった限界を理解しているからこういったワーディングになるのではないかと理解しております。

元々、今回の公開草案の案そのものが非常に膨大な量でもありますし、ここに議論を我々考案メンバーで議論している中でまだまだ詰め切れないところもあります。ただ、時間的な制約もありますので、先に最後の要素のところまで事務局からご説明頂いて、その上で今までの議論というか、検討すべきとご指摘の箇所も含めまして後で合わせてご議論頂くと、こういった形でこの会を進めさせて頂きたいと思います。

まだ当然ご意見おありと思いますけれども、先にこの公開草案の案のたたき台を今日お示ししているわけで、それについての説明を先に、全体をご説明頂きたいと思います。部会長の独断でありますけれども、これは審議の進行上、そのような形で進めさせて頂きたいと思います。

では、多賀谷課長補佐、お願いします。

多賀谷課長補佐 それでは、6ページから最後まで、時間も限られておりますので、かいつまんでご説明させて頂きます。

ここから下は各論でございまして、「保証業務の要素」、これは1から5まで並べてありま

す。これは要素を示しているというだけでございます。また、この一つ一つの要素について四以下で中身を決めているということでございます。

7ページでございますが、その最初の要素の一つであります「保証業務に関わる当事者」ということで、これはまず三当事者、実施者、責任当事者、それから想定利用者という3つの当事者があると、この関係を前提とするということ、それぞれの中身につきましては、業務実施者については、これはまた前に書いてあることと重なる部分もあるのですが独立性というような部分が非常に重要であるということ、それからもちろん自らそういう意味でも責任当事者とか想定利用者になるということではないと、第三者としていう、こちら辺が要件と言いましょうか、重要な点であります。当然、その実施すべき手続などについて自らの責任で決定するのだと、また、その主題事項、アサーションに何か問題があれば当然それを検討していくんだと、当たり前と言えは当たり前ですが、一応その人的要件等について改めて規定をしております。

それから、3の責任当事者ですが、これは意味としては、主題事項又は主題事項情報に責任を有する者ということで、財務諸表であればその財務諸表を作成する経営者、財務情報に関して責任を有する者ということでございます。ただ、責任当事者は、必ず業務実施者と契約する当事者である必要はない。つまり、誰かが契約してこの情報に関する保証業務をして下さいということもあり得るということでございます。

それから4、想定利用者、これは、想定利用者は財務諸表であれば投資者ということでございますが、保証報告書の名宛人、財務諸表の監査ですと株主ですとか取締役会とか、そういう名宛人があると思うのですが、それ以外であっても当然その保証報告書を見られる方、一般投資者ですね、こういうのは想定利用者という範囲に含まれるということです。もちろん特定するということもございませぬけれども、とにかく限定をしない場合は当然全ての想定利用者向けの保証報告書を書いたのだという形のものとして見なすということでございます。

それから、責任当事者、例えば経営者はその監査報告書を利用することは出来るわけですが、当然経営者だけのためにやるということになるとこれは三者間ではないので、唯一の利用者となると二者間だけになってしまいますので、そういう意味では唯一の利用者となることは出来ません。いわゆる想定利用者というのは、必ずあるという前提で三者間で行われる業務であるということを示しております。

それから8ページですが、「主題事項」、この主題事項というのは保証業務の対象となると言いましょうか、適切な主題事項は何かということでございます。

最初には、要件として主題事項の要件がございます。識別可能であること、それから一定の規準に基づいて首尾一貫した評価測定を行うことが出来、かつ、適切な証拠を収集することが出来る場合、こういうものを対象としますということでございます。

その事例が2番目でございます。なり得るもの、主題事項、ここの中には主題事項そのものと主題事項情報と両方あるということで、例えば財務諸表の表示又は開示される経営成績、財政状態、キャッシュフローの状況等、これは例えば貸借対照表ですとか損益計算書といったようなアサーションのある主題事項情報、それから、その他の財務情報以外のものでもここに掲げてありますような非財務的な成果や状態ですとか物理的な量や記録、あるいは先ほどから議論になりました内部統制の有効性、ITシステムの有効性のようなシステムやプロセス、それからコーポレート・ガバナンスやコンプライアンスなどということで、主題事項そのものという場合も含まれるということでございます。

それから3番目、主題事項の性格ということで、性格というのは、主題事項は定性的なものか定量的なものか、客観的なもの、主観的なもの、歴史的なもの、いわゆる過去情報とか将来的な将来情報とかいろいろなものがあります。それによって、その主題事項の性格によってその保証を得る際の正確性や証拠に影響がありますということをお付けしております。

それから、次の六「規準」でございます。

規準とは、1、規準の要件であります。責任当事者が提示する主題事項情報を作成する規準が明確でなければ、業務実施者が、主題事項情報が当該規準に準拠しているか否かについて結論を得ることができない。この規準というのは当然主題事項情報を作成する、財務諸表であれば会計基準がありますし、そういうことを想定しております。それが明確でないと、その会計基準に準拠しているかどうか業務実施者が判断することも出来ないということでございます。

そのための規準に求められる要件というのが9ページに(1)から(5)まで、これは会計基準を想定して頂ければと思いますが、例えば目的適合性、利用者の意思決定の助けになります。完全性、完全な規準には、ここには表示や開示の基準も財務諸表であれば含まれるということですが、対象となるもの全て評価出来るとか、測定出来るものであると記載しております。それから信頼性、これは当然首尾一貫して合理的な評価ができる規準であるとか中立性、偏向のない結論を導く規準であること、それから理解可能性、これは当事者それぞれにとって理解可能であることということで、「なお」ということで、これは業務実施者が、自分の経験則のようなものを用いるというのは適切ではないということ、こういうものを規

準とするということは適切ではないということを記載しております。

それから、2番目として規準の適用でございますが、これは前回もご議論がございましたが、規準には確立されているもの、法令ですとか、あるいは一般に公正妥当と認められるような企業会計の基準など、デュー・プロセスを通じて認められた公表されたようなものとそれ以外のものもありますということです。主題事項が、これはどこまで使えるかということに関わるのですが、前回もご意見も踏まえて、主題事項が確立された規準により作成されている場合には、当該規準が業務実施者における適切な評価及び測定の規準になる。当たり前と言えば当たり前なのですが、それから、個別に策定される規準については、上記の要件に基づき業務実施者が特定の業務に対する規準としての適切性を評価する。中には特定の業務に対して特定の評価規準なりがその時に作られるということがあるかと思いますが、その適切な規準かどうかはそうすると判断は1、その上の1の目的適合性ですとか、この5つの規準に当てはめて使えるものかどうかをあくまでも判断して評価した上でないと使えないという趣旨でございます。

それから10ページ目でございますが、3、想定利用者の利用可能性、これは規準というのは想定利用者、会計基準であれば投資家も当然知り得るべきものでなければならぬということです。そういうものはどういうものがあるかということで例示として公表されているもの、主題事項情報において明示されているもの、保証報告書において明示されているもの、簡単に言えば、公表されている規準ですとか財務諸表にその規準が書いてある場合ですとか、保証報告書の方に規準が書いてある場合ですとか、通念として一般に理解を得られているもの、これは数値の単位とかそういうようなものかと思いますがそういうものがありますと記載しております。それから、限定的に特定の想定利用者だけに利用可能なようなものを使った場合には、その報告書自体もその特定の人たち以外には使えませんというようなことを書いてあります。

それから七番目として「証拠」、これは監査基準での証拠の収集手続と言いましょか、監査手続とほとんど同じようなことなのですが、これ1番として証拠の入手、これは懐疑心を持って保証業務を計画し、実施し、十分かつ適切な証拠を入手しなさいということです。

それから2番目、職業専門家としての懐疑心、これは当然重要な虚偽が存在する可能性を考慮して懐疑心を持ってやりなさいという趣旨でございます。

若干早くなって申し訳ございません。11ページにまいりまして、3の証拠の十分性及び適切性、これも十分かつ適切な証拠というのが監査基準にございますので基本的には同じような

こととございます。証拠の量や質的な適切性を勘案してやりなさいと、証拠の収集を費用上の観点から省略するのはだめですよということです。

それから2番目として、証拠というのはいろいろな異なる源泉から得た証拠が首尾一貫していない場合は、不一致を解消するために更なる手続をこなさいということです。

それから3番目は、これも繰り返しになりますが懐疑心を持って判断しなさいということです。

それからその次の4として重要性、これも監査基準と同じで証拠の収集、その範囲なり時期の決定、あるいは評価判定については当然重要性が適用されます。この重要性については、量的な面と質的要因の観点から検討を行うということです。

それから5番目、ここにも保証リスクということで保証リスクの定義が出てまいりますが、保証リスクは、主題事項情報に重要な虚偽の表示がある場合に業務実施者が不適切な結論を結論報告する可能性をいいます。つまり誤った報告をしてしまう可能性ということで、その要素としては12ページに から 、固有リスク、統制リスク、発見リスクとありますが、これは監査基準と同じとございます。基本的に定義も同じとございます。

それから次の(2)ですが、これは合意的保証と限定的保証、先ほど弥永委員からご指摘があったところの繰り返しのようになりますけれども、保証リスクを抑える、低い水準に抑える合理的保証と、それよりは高いけれども想定利用者にとって有意な水準の信頼性は確保するというレベルで限定的保証というその証拠手続の違い、収集手続においてもそのような違いがあるということとございます。

6番目の証拠収集手続の種類、実施時期、この辺は非常に細かい話になってくるとは思いますが、基本的には(1)の後段にありますように、系統立てた業務プロセスを経て、十分かつ適切な証拠を得るということです。

それから(2)は、その限定的保証でも手続が限定されるわけですが、これも系統だった業務プロセスは必要であって、13ページにまいりますが、例えばレビューでも、これは分析的手続及び質問によるわけですが、レビューというレベルに求められる十分かつ適切な証拠が得られるものであるということです。裏返せば、そういう意味での限定的保証でなければならないと、証拠は収集できないということは当然限定的保証だからといってないということとございます。

それから、7、利用可能な証拠の量と質ということですが、これもその証拠については(1)で主題事項や主題事項情報の特徴によって影響がありますと。それから、責任当事者

からの制約や物理的な制約も業務の制約がありますと記載しております。

それから(2)として、これは環境的要因、責任当事者又は契約の当事者から制約を受けることにより証拠が入手出来ない場合、これはいわゆる監査で言えば意見を表明しないというようなことになるかと思いますが、結論の報告に必要な基礎を得ることは出来ないだろうということを書いてございます。

それから最後に「保証報告書」、八番目でございます。

保証報告書の記載、これは、趣旨は文章にして報告をします。合理的保証か限定保証かを明確にするということでございます。

2番目で結論の報告ですが、ここで合理的保証業務においては積極的形式によって結論を報告すると記載しております。これは全ての重要な点において、一定の規準に照らして適正性や有効性が認められるかどうかを報告するという意味です。

もう一つ、限定的保証業務、これは消極的形式によって結論を報告する。これはすなわち、全ての重要な点において、一定の規準に照らして適正性や有効性がないと考えられるような事項が発見されなかったかどうか、そういう趣旨の文言で報告をすることでございます。

3番目は結論の報告の除外、これは、まずその業務の制約、業務に制約がある場合は意見であれば差し控えるというのでしょうか、に相当するような結論の報告を行わない、あるいは限定付の結論を表明する、それを検討しなさいということです。

それから、今度は適正でないような場合、あるいは不適性というような場合、これは当然限定意見、意見と言ってはいけないのですが、限定付の結論又は不適性の結論を報告することになるということでございます。

最後に、業務実施者は、不適切に自己の氏名が使用されないように努めなければならない、これは不適切に利用されるということに、保証報告書が不適切な利用をされるということを防ぐという趣旨でございます。

非常に雑駁でございましたが、以上です。

山浦部会長 時間の制約もありまして少し端折った形になりましたけれども、ただ、これをもって議論を終わるという意味ではなくて、次のまたこの意見書を改良する上で限られた時間でありましてけれどもご意見がございましたらどうぞ頂きたいと存じます。内藤委員、どうぞ。

内藤委員 3つのことを伺いたいと言いますか、問題点があるのではないかと思います。

まず、5ページ目の3の業務実施者の責任のところですが、(1)で保証業務を行う業務実施者はこれこれすることが求められると書いてございまして、その中に職業的専門家としての倫理を遵守し、かつ、業務の遂行に当たっては独立の立場から公正不偏の態度を保持するということが書いてございます。そうしますと、職業的専門家としての倫理を遵守し、かつ、業務の遂行に当たって独立の立場から行われる業務は保証業務であるけれども、そうでない場合には保証業務には該当しないと読んでいいのかという問題です。要するに、常に職業的専門家としての倫理が要求され、かつ、独立の立場からと言っていますので外観的な独立性が常に要求される、そういうものが保証業務であると読んでいいかどうかという質問です。

それから2つ目は、13ページ目の保証報告書のところでございますが、保証業務の定義と言いますか、その分類のところ通常保証業務、すなわちアサーションベースの保証業務と直接報告業務の2つがあると意見書草案でも規定されました。そういたしますと、この保証報告書の1の保証報告書の記載のところ、保証報告書は、当該保証業務が合理的保証業務か又は限定的保証業務であるかが明確に理解されるように必要な事項を記載しなければならないとありますので、これは通常保証業務の場合にも直接報告業務の場合にも両者に当てはまる、そういう趣旨でよろしいでしょうか。

それから3点目は、必要な事項を記載しなければならないと書いてございますが、この必要な事項というのは、この概念的枠組みの中で必要な事項を決めるのではなくて、これに基づいてそれぞれの保証業務の目的に応じて必要な事項を決めなさいと、そういう趣旨に解釈するのでしょうか。この3点でございます。

山浦部会長 ありがとうございました。

まず1点につきまして、友永委員、よろしいでしょうか。

友永委員 保証業務にあつては、職業倫理を遵守すると、それで保証業務を行う場合については独立性が要するというのは、その三者関係の記載がございました。前の方に、そこで実施者については、独立の立場から公正不偏の態度を保持することが重要だといった記載もございますので、それ自体が職業倫理ということでございますけれども、そうした立場が必要だということを行っていると思います。そこら辺の説明が若干もう少し説明した方がいいのではないかという気はいたしますけれども、そういうことではないでしょうか。

山浦部会長 多賀谷課長補佐、どうぞ。

多賀谷課長補佐 今のところは、恐らく業務実施者の責任という中で書いてございますので保証業務の定義そのものではないということで、もしこれを満たさない場合には不適切な方が業務を実施した、あるいは保証業務を実施したのですが不適切な業務であるということになるということだと思います。それは監査の場合も同じでございます。監査はこういうものだというのにはあるわけですが、やっている方の独立性がなかったりすれば、それは業務が不適切であったということだと思います。

山浦部会長 内藤委員、どうぞ。

内藤委員 そういう趣旨に解釈するのはよいと思うのですが、今回の意見書草案の中は概念的整理が目的ですので職業的専門家の意味とか、あるいは独立の立場といってもいろいろな保証業務の中でこの独立の立場の独立の意味というのはそれぞれ異なると思います。そういった職業的専門家というのはそういう保証業務を業として行うという意味なのか、あるいはそういうことは業としないけれども職務としてやるのか、例えば、会社の社員であるけれども職務としてそういう保証業務をしなければならないとされている人も職業的専門家と言うのかどうか、そのあたりをもう少し明確にする必要があるのではないのでしょうか。

それから、同じように独立の立場といっても財務諸表の監査のように特別の利害関係というのは非常に細かく公認会計士法でも規定されているところですが、そこまでの外観的独立性が要求される場合もあれば、そうではない場合もあるので、業務に関しての独立性がいろいろと異なると理解しなければならないという説明がやはり必要ではないかと思います。

山浦部会長 この点は仰るような形で検討する必要があるかと存じます。少なくとも業務実施者と責任当事者、想定利用者という3当事者の関係を前提にした形で保証業務は成立する。そうしますと、恐らくその保証業務の内容によってはその3当事者間の要求される独立性の中身も違ってくると思います。ただ、少なくともそれを実施する職業倫理という視点からしましても、あくまでもこれは職業人がこれ行うということを前提にしている基準書であるはずですので、そういう意味でもう少し書き込んだ形で仰るところの趣旨を明確にするということにしたいと思っております。

それから2点目ですけれども、この13ページの保証報告書の記載について、これは1のところの、ここの定義の中に直接報告業務が入るかという理解しているのですけれども、これは何か書いた方がよろしいとお考えでしょうか。

内藤委員 意見書の中ではアサーションベースという、要するに分かりやすいので、これまでの財務諸表監査を想定した何か理解のし易さでこういう書き方になっていると思うのですけれども、その直接報告業務というのが今後の業務としてどのくらい広がりをもってくるか分かりませんので、直接報告業務の場合であっても、合理的保証業務と限定的保証業務の区別は多分あるだろうと思います。ですから、その場合にも適用されるということ、日本の場合には敢えて書かないと理解されないのではないかと考えています。

山浦部会長 ご趣旨の件については検討させていただきます。

膨大な量でありますし、この限られた時間でこれを全部検討するのはとても無理な話でありますので、是非ともここだけは改めてほしい、あるいは明確にしてほしい等々ご意見がありましたらどうぞ。高田委員。

高田委員 7ページの2の業務実施者の説明の後半部分ですけれども、文章の意味がよく分からないところがあって、特に下から3行目でしょうか、「主題事項情報に重要な修正の可能性があると認められた場合には、これを検討することとなる」というのがよく理解出来ませんでした。

それから、先ほどの8ページですけれどもご検討頂けるということで理解しましたけれども、ダイレクトレポートの話は慎重に検討して頂きたいと思っていて、国際会計基準の中でも確かに内部統制に関して経営者が何か書いていないという場合には直接測定し、評価し言っている、そしてそれを保証しているという件になっているのですが、その場合であっても内部統制に対しては責任ある当事者というのは経営者です。つまり、例えば公認会計士がそれを内部統制の保証をするといったときに、公認会計士自身は内部統制そのものに対して、保証事項そのものに対して責任を持っているわけではなく、あくまで有効性に関する保証をしたということに対して責任があるという流れになっているようです。それで、そのところをきちっとしておかないと、自分でやったことを自分で保証するという自己矛盾になってしまいます。ですから、検討して頂きたいと思います。

山浦部会長 業務実施者については、文章をもう一回これを読み直して、果たしてそれだけ分からないものかどうかということについても検討させていただきます。

ただ、直接報告業務についてはご趣旨が分からなかったのですが、少なくとも現実に想定できますし、また実際にある業務でもあるのでこれを除くということは出来ません。むしろ高田委員のご指摘の点は条件付けを明確にしろという趣旨でしょうか。

高田委員 国際基準の方は責任ある当事者の中身として分けていて、直接報告業務の場合に対象事項に責任持つと書いてあるわけです。それで、アサーション業務については、もちろん情報に対して責任持つと書いてあって、ある意味で実態に対して、それから情報作成に対して責任を持つ人というのが責任ある当事者だと書いてあるわけです。だから、そこを業務実施者が内部統制に関してダイレクトレポートをやったという場合に、内部統制のそのものに対する品質保証を業務実施者がしているわけではないという件になっていて、そこが読み切れないので、ご検討頂きたいという趣旨です。

山浦部会長 ご意見については後ほど検討させていただきます。
どうぞ、岸田委員。

岸田委員 言葉の問題で大変恐縮なのですが、今のお話と関連するんですけども、例えば7ページの4の2のところでは「これを検討することになる。」と書いてございますが、10ページの七の1では例えば「検討する。」という言い方をしていますし、それから11ページをご覧くださいますと、11ページの3の(2)の方では「判断することになる。」と、(3)の方は「判断することが求められる。」と書いてございます。それから9ページの(5)の方は、9ページの2の前のところ、「経験を用いることは適切ではない。」と書いてございますが、例えば11ページの一のところは、「妥当ではない。」と、だから検討すると言うのか、検討することになると故意にそのように書いてあるのか、検討しなければならないという意味なのか、妥当と適切は違うのか、それともニュアンスが違うから変えてあるのか、それとも単にそう変えられていられるのか、もしそうではないとすれば統一した方が分かり易いのではないかと思いました。

山浦部会長 この件は、出来るだけ平仄が合うように検討します。

どうぞ、遠藤委員。

遠藤委員 以前の会合でご質問させて頂いたことですが、税理士の関与の問題ですけれども、この概念フレームワークでいくと税理士も業務実施者になり得るし、保証業務もし得ると読めるということなのではないでしょうか。

山浦部会長 多賀谷課長補佐、どうぞ。

多賀谷課長補佐 概念フレームワークそのものでは、現行の法制とか制度を考えなければどなたでもあり得るという意味でございます。現行の法制の中では当然公認会計士法、税理士法それぞれの制約は当然あります。ですから、税理士、公認会計士ということ的前提としないで書いてありますので、そういう実際の制約が一切なければ、非財務情報も含めればこういう定義を満たした業務はどのような専門家がやっても保証業務という概念では捉えられるということでございます。

ただ、ここに書いてありますように、そもそもこの概念の定義の上から保証業務に当たらないことは、これはどなたがやられても保証業務ではないという意味でございますので、その各業法においてどうかということとは直接は関わりがないと考えております。

羽藤企業開示参事官 補足を申し上げますと、まず、保証業務それ自体の概念の中には税理士であるとか特定の資格士がエレメントにはなっていないという意味で、今、多賀谷課長補佐が申し上げたとおりであります。業務実施者の責任というところで先ほどご質問があったのはその関係だと思いますが、職業的専門家とは一体何なのかとか、それから「独立」とは言うけれども、それはいわゆる税理士の業務において言われている独立性ということと、公認会計士法が公認会計士の業務に求めている独立性ということとの関係において、ここで言う「独立」とは何かというご質問だったと思います。ですから、そこは整理をさせて頂きたいと思います。

山浦部会長 遠藤委員、よろしいでしょうか。

遠藤委員 はい。

山浦部会長 次回もう一度これについては、今日ご意見を頂いた中身を含めまして、更に改めたものをこの場に出させていただきます。定刻となりましたので、本日はこのあたりで議論を打ち切りたいと存じます。伊藤委員、どうぞ。

伊藤委員 最後になって恐縮ですが、これまでいろいろ検討してきましたが、公開草案を出すわけです。これが世の中に出たときの印象です。つまりどういう形を出すにせよ、国際監査・保証基準審議会で検討されていたもの、ほとんどそのまま焼き写しだと。しかし、一般の経営サイドの人たちやアナリストは、これはどこまでの範囲のものが入っているのかということ、先ほどからいろいろな質問が出てその都度お答え頂いているような状態ですから、解説資料と一緒に作って出さないと理解出来ないと思います。

それから、文章の中である一定のところの文章だけが文体が違うところがあります。例えば4ページですと、このページだけで4つ「もって」と出てくるわけです。ですから、何となく、翻訳したというようなものではなく、やはり我々なりに努力をし、いろんな観点から幅広く検討したということが滲み出るようにすべきではないかと思います。

それから、加古会長も仰いましたが、監査基準との関連もはっきりしておかないといけないと思います。

以上です。

山浦部会長 伊藤委員、貴重なご意見ありがとうございました。

恐らく、これは具体的な個々の業務基準と照らし合わせると分かると思うのですが、少し抽象的な議論で恐縮でございます。出来るだけご趣旨の点は沿うように致します。

本日は時間の制約もありまして、この量に対して十分な時間を取れませんでした。もちろんご発言が時間の制約上出来なかった方もいらっしゃるかと思いますので、出来れば来週頃までに事務局にご意見等をお寄せ頂ければ幸いに存じます。

本日は、ご意見及び今後、皆様からお寄せ頂くことになるかも分かりませんご意見を踏まえまして、起草メンバーで本日の案を修正しまして次回の部会にお諮りしたいと思います。出来ればその事前にこの意見書案の修正をご送付申し上げることにいたします。

次回の第二部会は、6月21日、月曜日を考えております。詳細につきましては後日事務局から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。委員の皆様には大変ご苦勞様でござ

いました。ありがとうございました。

(午後5時06分閉会)