

平成16年6月21日(月)

## 企業会計審議会 第6回第二部会議事録

於 金融庁共用第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4時01分 開会)

山浦部会長 皆様には、足場の悪いところで、かつまたお忙しいところご参集を頂きまして、ありがとうございます。これより第6回の第二部会を開催致します。

議事に入ります前に、当部会に所属されている委員に異動がございます。ご報告させていただきます。

6月10日付けで久保田政一氏が臨時委員に就任されておりますので、ご紹介致します。

久保田委員 経団連の久保田と申します。よろしくお願い致します。

山浦部会長 なお、お手元に第二部会の名簿を配布しております。

それでは、これより議事に入ります。前回の部会では意見書の公開草案の(案)につきまして、ご審議を頂きました。前回のご意見を踏まえまして、起草メンバーで公開草案の案を修正致しましたので、本日はこれをご検討頂きたいと思っております。

公開草案(案)につきましても、基本的な方向性は前回と変わっておりませんが、保証業務の定義につきましても前回の部会でのご意見も踏まえまして、再考しまして修正するとともに、直接報告業務についての記述につきましても修正しております。また、定義の修正を踏まえまして、一通り全体の記述の見直し、特に記述が不足している項目について付け加えるなど、必要な修正も致しておりますので、まず、事務局から全体をご説明頂きたいと思っております。よろしくお願い致します。

多賀谷課長補佐 それでは、お手元に、「公開草案(案)」というのと、横長の紙で「公開草案(案)についての説明資料」というものがございます。説明資料に基づきまして一通りご説明をさせていただきます。

只今、部会長からお話ございましたが、前回の部会で示されました公開草案(案)に比べまして修正がされているところにつきまして下線が引いてございます。前回の部会で示されました案につきましても、この黒い表紙の方に一応綴じてございます。

まず、「審議の経緯等」のところでございますが、「審議の背景」と致しまして、多少これまでの経緯が簡単すぎて分からないのではないかとということがございましたので、審議を行うに先立ちまして、最近の状況を付け加えさせて頂いております。特に下線のところですが、

従来は、「証券市場の健全な発展に必要不可欠であり」と、それとだけだったのですが、「財務諸表の開示及び公認会計士（監査法人を含む。）による監査の充実に対して社会から寄せられる期待は大きい。とりわけ、財務諸表の監査については、近年の企業規模の拡大や国際化、会計基準の精緻化並びに投資者等の利害関係者の要求も高くなる中で、監査人の判断にも高い専門性と公正不偏性が強く求められてきている。」という背景を強調したところでございます。これを前に置きまして、その後の文章は若干「てにをは」に修正がございしますが、前回の案の文章が繋がっておりまして、監査基準の改訂を行ったこと、公認会計士法的大幅な改正が行われて、公認会計士の使命の明確化や独立性の強化が図られたという、この審議に先立つ背景の経緯的なところですが、ここを（１）としてまとめております。

次に（２）でございしますが、ここはレビュー業務など保証業務が拡大している実態的な背景を記述しております。前回の部会の案では、（２）と致しまして、レビュー業務あるいは財務情報以外の事項に対します保証業務の必要性が拡大しているという点と、監査業務の拡大により周辺業務が拡大して監査の信頼性を低下させたということが１つの（２）というところに書いてございましたが、積極的な面、消極的な面がよく分からないのではないかとということで、（２）と（３）に分けまして、（２）の方で、まず、保証業務の概念整理を行うに際し監査ではなくレビューがなぜ必要になってきたのかという点を加えまして、この保証業務の拡大についてまとめて記述することに致しました。

（２）ですが、「また、財務諸表以外の財務情報の開示とその信頼性の確保に対する社会からの多様な期待も高まり、特に四半期財務情報の開示が国際的にも一般化しつつある中で、財務情報の信頼性の確保に係る費用対効果の観点から、監査の水準には至らないが一定の信頼性が確保できる業務として、いわゆるレビュー業務の必要性が増大しているとの指摘がある。」ということで、なぜ監査ではなくていわゆるレビュー業務というものが今求められているようになっているのかということについて説明を、集約的ではございますが、ここに入れさせていただいております。それに続きまして、「さらに、内部統制等の財務情報以外の事項にも独立の立場からの信頼性の確保が求められる状況にある。」ということで、内部統制等に関する監査についても若干言及をしております。これが（２）となった部分です。

１枚おめくり頂きますと、（３）でございしますが、これは従来の（２）の後半部分を分けたところでございます。したがって、余り修正はしておりません。冒頭は「一方」という形で、従来の監査から保証業務が拡大している、あるいは拡大するという方向での要望があるということに対して「一方」ということで、監査並びにその周辺業務の拡大と合わせて、企業の

様々な活動に関するコンサルティング等の非監査業務もまた活発に行われるようになったということで、特に米国では、監査法人における非監査業務の比重が高まったことによりまして、監査とそれ以外の業務が曖昧になったと、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指摘もあるということで、このような問題に対しては、わが国では公認会計士法の今般の改正でございますが、米国ではサーベインズ・オックスリー法等々でございますけれども、原則的に監査業務と非監査業務の同時提供というものを制限するという方向にあるということをお述べております。

次に(4)でございますが、ここは国際的な面について記述してあるところでございまして、前回では(3)であったのが1つ繰り下がって(4)という形になってございます。国際会計士連盟のIASBによる国際監査基準の議論でこのフレーム・ワークというのがつけられているわけでございます。国際監査基準についてはEUが将来的に採用する議論が続いていると、このような国際的な背景を基本的に記述しております。それから、最後のところで若干「職業専門家による保証業務」というような言葉の補足をしております。単に「保証業務」という言葉を使って、ここではまだ定義をされていないわけでございますが、前回の案ですと「保証」という意味が非常に一般的に使われておりますので、一般的に言う「保証」というものと誤解をされるということをお避けると。また、ここで言う「保証」というのは法律的な意味での保証業務とも相違するということですので、「職業専門家による保証業務」という表現に致しております。

次が、2と致しまして、「審議の目的及び経緯」でございます。

(1)のところは、前半は若干「てにをは」の修正でございますが、基本的にフレーム・ワークの議論を審議会で行うことについて、保証業務の公益性の観点から、広く関係者の理解を得ることが必要であると、そのため、この審議会ですべてをテーマとして取り上げると、そのような趣旨を記述してございます。

1枚おめくり頂きますと3ページ目でございますが、1つ、後半の段落の部分でございます。「保証業務の枠組みは、国際会計士連盟においては自らの職業的規範として検討されているが、わが国では、保証業務の公益性の観点から、当審議会において、幅広い関係者による議論を通じ、保証業務の意味を確認し、その要件と範囲の明確化を図ることにより、監査をはじ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、保証業務の概念的枠組みの整理を行うこととした。」ということで、審議会ですべてを審議することの意義を加えております。当然ながら、国際会計士連盟では職業的規範としてつけられているわけでございますが、わが

国では、職業的規範という面も当然あるわけでございますけれども、それを超えまして、やはり保証業務という面の公益性、この観点から企業会計審議会で審議をするという趣旨を加えました。それから、前回の部会で種々ご意見をいただいた中で、やはり色々な関係者が議論に参加する必要があるというご意見を頂戴致しましたので、そこを強調する意味で「幅広い関係者による議論を通じ」と、その意義を強調したところでございます。

次に(2)でございますが、ここは審議会が保証業務の概念整理を審議事項としたことと、公開草案の公表に至るまでの審議経過を記述するというところでございまして、前回とほとんど変わっておりません。「上記の背景を踏まえ」ということで、いつ総会によってテーマが決定され、第二部会で審議が行われ、最終的に、これを現段階で公開草案に取りまとめたので、これを公表して広く各界の意見を求めることとしたということで、公開草案を出す場合の基本的なフレーズでございますが、一応これまでの審議経過を記述した部分でございます。

次に、3と致しまして、「本意見書の位置付け」でございます。ここは、本意見書が概念の整理であり、個々の業務のための基準ではないということでございますので、そのようなことを、この審議会でする意見書の位置付けについて述べているところでございます。

(1)について、記述しております趣旨はほとんど変わっておりません。ただ、右側に若干説明を加えておりますけれども、まず、個々の業務の基準ではない、フレーム・ワークであると。及び、本基準に沿って、個々の業務基準を設定するときは、例えばレビュー基準を今後将来的に策定するという場合には、財務情報を対象とする保証業務は公益性が高いことから、幅広い関係者による適切なデュー・プロセスが必要なことを記述しております。このフレーム・ワークに基づいて個々の基準が設定されていくということを確認しているところでございます。この件は、フレーム・ワークは基礎概念であるということを確認すべきであるという、前回、会長からもご意見がございましたので、少し言葉を明確に致しまして、概念的枠組みの基礎として個々の基準等は設定されることになるという形に表現を若干改めさせて頂いております。

1枚おめくり頂きまして、4ページでございます。(2)のところは、これもほとんど漢字等の修正をしているだけでございます。この趣旨は、公認会計士監査に限らず、保証業務について幅広い観点からこの審議会では包括的にご議論を頂きましたので、その趣旨を記述致しまして、「本意見書における概念整理は各方面において活用し得るものである」ということを記述しております。したがって、今後、色々な方面でこの保証業務というものを取り上げられる場合には、公認会計士、あるいは財務諸表というものを超えて、あるいは違う場面でもここに示された考え方というものを生かして頂けるのではないかと趣旨、ここでの議論が生

かされるということを記述してございます。

それから、次に4、「現行制度との関係」でございます。ここも若干「てにをは」と漢字だけを修正しております。本意見書は特定の職業専門家のためだけにあるわけではございませんけれども、實際上、保証業務を担う公認会計士の業務として、公認会計士法における監査又は証明業務との関係について記述を致しました。ほとんど変わっておりませんが、要点は、保証業務というこの概念の方が従来の監査よりも広い概念でございますので、この意見書に示されました保証業務の概念的枠組みというものに照らせば、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その中に含んでいるという関係になるかということ整理している記述でございます。

ここまでが全体の意見書に対します前文的な部分でございます。

1枚おめくり頂きますと、5ページ以下が保証業務の定義、中身に入っております。この「保証業務の意味」のところは総論でございまして、この「意味」に示された個々の要素・要件についての説明が、以下、3以下、各論としてまた出てまいりますという構造は前回と変わっておりません。

この「保証業務の意味」でございまして、1、2、3、4と、8ページの下の方まで続いておりますが、「定義」のところを中心に大幅に変わっております。ただ、言わんとする趣旨が変わっているということではございませんで、前回色々ご意見を頂戴したところを踏まえまして、表現については柔軟に見直したということでございます。

まず「保証業務の定義」でございまして、読み上げますと、「保証業務とは、主題に責任を負う者が一定の規準によって当該主題を評価又は測定した結果を表明する情報について、又は、当該主題それ自体について、それらに対する想定利用者の信頼の程度を高めるために、業務実施者が自ら入手した証拠に基づき規準に照らして判断した結果を結論として報告する業務をいう。」、なかなか抽象的で少しまどろっこしい表現とは思いますが。

前回の案では、ここで「主題事項に責任を負う者」を、「主題責任者」とするですとか、定義をしていたのですが、これがまた括弧書きが入っていて非常に分かり難いということで、どのような要約語がいいのかということも色々ご議論があったかと思っております。そこで、この「主題に責任を負う者」というのはもうそのまま使わせて頂きます。それに伴いまして、例えば「想定利用者」、「業務実施者」というのも、これも読んで特に違和感なく分かる、利用者と業務を実施する者ですので、これをそのままここでは使わせて頂きます。余り法令的に括弧書きをいっぱい付けては分かり難いのではないかという意見もございましたので、修正をしてご

ざいます。

それから、ここで幾つかご意見があったのは、1つは、いわゆる「直接報告業務」、主題事項等、主題と言うのでしょうか、アサーションがある業務とない業務、例えば財務諸表のように経営者の方が作られて公にすることを前提とする業務と、そのようなものを前提としない業務、この書き分けが定義で上手く出来ているのかというようなご指摘があったかと思えます。

そのようなことも含めまして、まず用語として、「主題事項」というのは「主題」という言葉にしました。「主題事項情報」は「主題情報」としておりますけれども、そういう用語の修正を含めまして、まず「主題に責任を負う者が一定の規準によって当該主題を評価又は測定した結果」、例えば財務諸表、こういうものがある場合と、それから、主題それ自体について保証業務の対象とするというこの2つの場合があるということで、「又は」ということで、この2つの場合は「又は」でつないで、2つを明確に分けております。文章的には、ここは「何々について又は何々について」となりますので分かり難いのですが、2つ別の対象があるということは明確にしております。

それから、前回の部会では、「結果を結論として報告する」というのはいかにも簡単に、非常に安易に報告をさせるというようにも読まれかねないということで、どういふことをすることによって結果を報告すると、そこがないとまずいのではないかというご意見を頂戴したので、そこを踏まえまして、当然基本でございますけれども、自ら入手した証拠に基づき規準に照らして判断した結果、そういうものを結論として報告する。監査で言えば、当然ながら、監査基準に従った監査手続きを踏んでということでございますが、そのような趣旨でございます。

それから、2の「保証業務の分類」でございます。ここも前回色々ご議論があったところだと思います。大きく分けまして、(1)の方が、いわゆるアサーションがある業務とない「直接報告業務」と言われているものの分類、(2)の方が、いわゆる監査とレビューと言いましょうか、「合理的保証」と「限定的保証」という分類ということで分けてございます。その分け方は前回と同じでございます。

(1)の方でございますが、要は、アサーションがある業務とない業務ということで分けております。右側でございますが、「直接報告業務」という言葉を国際監査基準の方では使っているわけでございますけれども、直接報告業務において業務実施者が自らアサーションを報告するのかという誤解を生じるような文章になっているというような指摘が前回ございました。これは、業務実施者、公認会計士が、自分から利用者に対してアサーションを作ってしまうと、

そういう誤解が生じないように慎重に記述すべきであるというご意見の趣旨を踏まえまして、このように書き直してございます。

「保証業務は、通常、一定の規準によって主題を評価又は測定した結果を表明する情報」、これを「主題情報」という形で要約しております。これは誰がということではなくて、要は、例えば、財務情報、財務諸表というものを誰が作るかということをごここでは言っておりません。出来た情報を「主題情報」という、1つの概念として、観念として、言葉を使っております。このように、この「主題情報」ということを引用しまして、これを、アサーションというのは、その主題に責任を負う者が、財務情報であれば経営者が、自己の責任においてこれを提示すると、主題情報たる財務諸表を提示すると、こういうことであるという文章になっております。このように、主題に責任を負う者が自己の責任において想定利用者に提示することを前提として通常は行われます。財務諸表監査が典型でございます。これに対して、「主題に責任を負う者は、自己の責任において主題情報を想定利用者に提示しない場合に、業務実施者がそれ自体について一定の規準によって評価又は測定した結果を結論として表明する保証業務があるが」、これが「直接報告業務」のことを言っているのですが、そのような言葉はここでは直接使っておりません。「この場合においても、業務実施者は、主題それ自体に対する責任を負う者ではなく、主題それ自体の信頼の程度を高めることに責任を負う」ということでございます。財務諸表監査では通常考えられないということをご前提にしております。

何回かこの場でもご報告があったと思いますが、内部統制ですとかシステムに対しての監査の場合には直接報告業務という形で、例えば内部統制には、当然、経営者がその構築の責任を主題として負っているわけですが、いまいち内部統制は有効であるということをご紙に書いて表に出すということが必ずしもないと、そういうことがなくても内部統制の有効性というのは監査の対象にはなりますと、その場合には、その有効性については例えばCOSOに従っているというようなことは監査人の方でその規準を置いて、それに照らして判断してその結果を報告するという形になりますよということをご申し上げているわけでございます、アサーションがないからといって業務実施者がアサーションを作ってしまうと、主題それ自体に自分が責任を負ってしまうということではないということをごつけ加えることにより若干明確にしております。

それから、(2)でございますが、これは「合理的保証業務」と「限定的保証業務」の分類の記述でございます。ここは保証のレベルの違いを明確にできないかという意見を前回頂いたわけでございますが、数量化というのは当然無理でございます。保証業務リスクの程度、保証



業務リスク自体につきましては後ほど各論の方で出てきますので、一応ここでは保証業務リスクの程度により分けるということで、合理的保証業務と限定的保証業務に分類される。「合理的保証業務では、業務実施者が、当該業務が成立する状況のもとで、積極的形式による結論の報告を行う基礎として合理的な低い水準に保証業務リスクを抑える。これに対して、限定的保証業務では、合理的保証業務よりは高い水準ではあるが、消極的形式による結論の報告を行う基礎としては受け入れられることができる程度に保証業務リスクの水準を抑える。」、なかなかここも言い回しが長いのですが、右の方に若干説明を加えております。

保証業務リスクというのは誤った結論を報告してしまう可能性でございますので、それが低いほど逆に保証の程度は高くなるという形で、保証に対する補数の関係にある概念と言われております。したがって、積極的に適正であるというような結論を報告する合理的保証の場合には、誤った意見を表明する可能性を非常に低くして頂かなければなりませんので、保証業務リスクを低く抑えるということになる。一方、限定的保証の場合には、保証業務リスクの水準を合理的保証ほどの低さにせず、それよりは高くできますけれども、余り高くしてしまう、つまり、間違ってもいいのだという形になりますとそれは保証の意味がなくなりますので、それは消極的形式の結論を報告する基礎としては十分だと、その程度には抑えられる、その程度までは高くしていいという、まどろっこしいのですが、関係としては、相対的にはそのような関係になるということを概念的に分類したというものでございます。

それから、(3)でございますが、今までの説明、定義が、あるいは分類が、非常に抽象的でございますので、若干これは概念整理としては、これ自体が概念整理ではないのですがけれども、保証業務をもう少し具体的に当てはめてみた場合にどのようになるかということに記載してある部分でございます。

(3)は、「保証業務の定義及び分類によれば、以下の業務はそれぞれ次のように理解される」ということで、          がいわゆる通常の財務諸表監査、          が内部統制に係る保証、          がいわゆるレビューについて記述しております。

は、財務諸表監査は、主題が企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況であると、これは投資家が知りたいわけでございますが、この主題に責任を負う者というのはもちろん経営者でございますが、この経営者の方が会計基準に従って企業の財政状態等を測定致しまして、その結果を主題情報たる財務諸表、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書等も具体的にはなるのですが、財務諸表として投資者に提供致します。これを受けて、業務実施者である監査人は、想定利用者である投資者の財務諸表に対する信頼の程度を高

めるために、つまり、経営者が提示した財務諸表はより高い信頼を得られるために監査をするわけですので、その程度を高めるために監査リスクを合理的に低い水準に抑え、監査手続きを実施して、自ら入手した監査情報に基づき提示された財務諸表が会計基準に従って企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適正に表示しているかどうかについて積極的形式による意見を表明する、すなわち、適正に表示している、適正に表示していないというような意見が出てくるわけでございます。これは一番分かりやすい例でございます。

2番目が、内部統制に係る保証業務でございます。これはアサーションがない場合ということをお前提としております。「内部統制に係る保証業務において、主題に責任を負う者としての経営者が内部統制の有効性等について主題情報を自己の責任で想定利用者に提示しない場合には」、これはしないのが悪いという意味ではなくて、通常は余りされない、そういうものを紙に書いて外に出すというような制度が今は特に日本ではありませんので、そういうことを前提としない例としてこのようになっております。「業務実施者が主題たる内部統制それ自体を内部統制の有効性に関する評価又は測定の規準に照らして判断し、その結果を結論として表明することとなる。」ということございまして、これは、例えば、具体的には恐らく今のアメリカの実務等ではCOSOに示されました内部統制の有効性の指標に基づいて判断すると思えます。ただ、日本においてはまだ制度的には確立されておられませんので、右の方に若干触れてございますが、これよりも詳しい記述というのはここでは避けております。

が、「限定的保証業務として、いわゆるレビュー業務がある。例えば財務情報のレビュー業務においては、主題の責任を負う者としての経営者が当該財務情報を一定の作成基準に従って作成しているかどうかについて、業務実施者が自ら入手した証拠に基づき、規準に照らして判断した結果を消極的形式による結論として報告する。この場合、当該業務の実施に当たって、保証業務リスクは、消極的形式による結論の報告を行う基礎として受け入れることができる程度の水準に抑えれば足りることとなる」と書いてございます。監査と絡めると、消極的形式による結論の報告でございますけれども、消極的形式といえども手続きを実施して結論を得るわけでございますので、それにふさわしい程度の水準は求められますと、ただ、その水準まで抑えれば監査の水準と同程度まではやらなくていいということで、求められていないという形のものであるということを説明しております。

次に、7ページ、3の「保証業務の実施の前提」でございます。ここは、前回の案では、この保証業務を実施する場合の前提の記述なのですが、「業務実施者の責任」とこの3の表題をしておりました。ただ、責任と言いましても、ご議論があったと思えますが、法律上の責任の

場合もありますし行政上の責任あるいは責務的な意味ということで色々な意味がございますので、ここは「保証業務の実施の前提」という形にさせていただきました。そういう意味で、内容的には特に大きく変わっているわけではございませんが、若干語尾等で不ぞろい、意味の違いがあるのかどうかというご指摘がございましたので、若干表現を改めているところがございます。

(1)は、人的な要件、倫理的要素、これを記述しております。

(2)は、業務を実施するに当たって、その前の自覚の段階できちんと業務が実施できるかどうか、そういうことを判断しなければいけないということ。

それから、(3)で、この保証業務というのは当然求められる規準に準拠して適切に行うということになるわけですが、適切に行わなければ責任を負うわけですから、そういう意味での責任ということで「責任」という言葉を使っております。ただ、限定的保証業務の場合は、合理的保証業務、単純に言えば、監査と比べてレビューの場合には手続きが限定されるので、その責任の対象となる範囲も限定されるという趣旨が述べられております。

次に4でございますが、これは2と裏腹ですが、今度は「保証業務の定義に合致しない業務」の例示でございます。ここも、(1)で、「保証業務の定義によれば、例えば、以下の業務は保証業務ではないと理解される。」ということでございます。

がいわゆる合意された手続きについて、これは保証業務ではない。「業務実施者が、主題に責任を負う者又は特定の利用者との間で合意された手続きに基づき発見した事項のみを報告する業務」ということでございます。その後理由をつけた方がいいということで、理由もついております。合意された手続きはこのご審議の中でも保証業務とはならないということで整理されていると思います。

それから、でございますが、これはいわゆる財務諸表等の調整、これも当然保証業務とはならないということでございます。財務情報の作成への関与を行う業務という意味でございます。これは業務実施者が財務情報の作成並びに作成への関与を通じて主題並びに主題情報に対して責任の一部を担うことになることから、保証業務の定義を満たさないという理由づけに致しております。当然作る側に立ってしまうわけですが、分かりやすいかなと思います。

それから、でございますが、いわゆるコンサルティング業務なのですが、コンサルティング業務と言いますと非常に幅が広がりますので、ここでは直接「コンサルティング業務」という言葉は使っておりません。「業務実施者が主題に責任を負う者の経営又は税務上の判断に関わる助言や調査等を行う業務。これは、主題に責任を負う者の利用又は利益のために行う業務であり、保証業務の定義を満たさない。」ということでございます。

が税務申告書の作成あるいは納税者代理で、これは当然現在も出来ないということになっております、公認会計士法でも出来ないとなっておりますが、これは納税者の代理を目的とする業務ですので、保証業務の定義を満たさないという、主題に責任を負う方自体の代理人になりますので、そちらの側に立ってしまうということですので、保証業務にはならないということでございます。

それから、(2)は用語の表現を若干変えたただけでございます。当然、保証業務に合致しない業務と保証業務が混同されることはまずいということでございますので、想定利用者に保証業務の報告書との誤解を与えるおそれがある用語や表現を用いることは適当ではないとしております。

次に、三、ここからが各論になります。

「保証業務は、次の要素から構成される」ということで、(1)、(2)、(3)、(4)、(5)と、要素が並んでおります。この要素自体は特に変わっておりませんが、表現が、(1)ですと、これは、業務実施者、主題に責任を負う者及び想定利用者の「三当事者の関係」となっていたのですが、どういう関係というのがないとよく分からないということで、要素としてはこの3つが存在することという意味であろうということで、「存在」と直しております。それから、9ページ目でございますが、ここは(3)の「規準が適切な」となっていたのですが、これは国際監査基準の方も参照した結果、「適合する規準」という方が適切な表現であろうということで直しております。(5)についても、これも「適切な書式の保証報告書」ということで、意味を加えております。

四、「保証業務に関わる当事者」。これは三の各要素についての更に説明となります。

「三当事者の関係」でございますが、これはこの3つの当事者に関わることによって成立すると。関わりがない二当事者しかいないということであると、例えば合意した手続き等になってしまうということでございます。

次は「業務実施者」。ここでは、業務実施者というのは、まず色々な意味があるのですが、通常、財務諸表ですと「監査人」の監査というような言葉を使います、あるいはレビューの場合は「レビュー」という言葉をよく使われます。しかしながら、ここで言う業務実施者というのはそういうものをみんな含んでいるということが第1段落でございます。次に、業務実施者は独立の立場から業務をするということでございますので、自らが主題に責任を負う者あるいは想定利用者となることは出来ないということ、独立していなければいけないということ。第3段落目で、業務実施者は、職業的専門家としての倫理の遵守など保証業務の実施の前提と

なる要件を満たし、他の職業的専門家の業務の利用を含め、自らが実施すべき手続、実施の時期及び範囲の決定について責任を有する。これは、他の職業的専門家の業務が利用できる点については国際監査基準に言及があるのですが、わが国の監査基準にもこの規定はございます。しかしながら、ここでは、その利用ができるということを前提としながら、それも含めて全体について自らが全部決定する責任があるということを明確にしております。人がやったので、その分は人の責任で、私は知りませんということではありませんということもあわせて強調しているところでございます。

3、「主題に責任を負う者」。これは、前回の案では、「主題に責任を負う者は、主題に責任を有する」というような、トートロジーのような文章になっていたのですが、ここでは「主題に責任を負う者が、主題情報を自己の責任において想定利用者に提示する場合と、これを提示しない場合がある。」としております。主題に責任を負う者、負うということ自体はもう理解されているという前提で、アサーションがある場合でもない場合でもこの主題に責任を負う者というのは当然存在するということでございます。「主題に責任を負う者は、必ずしも業務実施者と契約する当事者である必要はない。」、これは前回と変わっておりません。

10ページでございます。4、「想定利用者」。この想定利用者につきましては、基本的には特定をしないということで議論がされていたと思います。例えば証券取引法の監査報告書ですと、監査報告書の宛名人が会社の取締役会などになっているわけですが、そういう場合が多いと思うのですが、といっても一般投資者が開示書類として監査報告書も含めて見るわけでございます。また、財務諸表の作成責任のある経営者自身も監査報告書を受け取って見るわけでございます。ただ、経営者だけが保証業務の唯一の利用者、その方しか財務情報を見ないということでは、第三者が存在しないので保証業務になりません。そのような趣旨を書いております。下線部分は若干表現を改めた部分でございます。

「保証報告書は、すべての想定利用者向けのものであるが、想定利用者が多数であって特定できない場合には、想定利用者を主題に対して重要かつ共通の利害を有する主要な利害関係者に限定することができる。一定の想定利用者が業務の要件の決定に関わる場合であっても、実施すべき手続、実施の時期及び範囲は、業務実施者が自らの責任で決定する。」、利用者の方がこういうふうなところを見てくださと言われても、それは実施者がもちろんそういう要請を受ける業務はあろうかと思うのですが、実施手続に関しての全責任は当然実施者にあるということでございます。「想定利用者又は利用目的を特定する場合には、その利用者又は利用目的を制限する旨を保証報告書に記載する。」、これがないと、裏返して言いますと、誰でもが

見られることを前提とした保証報告書であると思なすという趣旨でございます。そのぐらい保証報告書は極めて重い責任を業務実施者は負っているということでございます。

五、「主題」でございます。ここは若干「てにをは」といいますか表現を修正しただけでございます。主題というのは対象があやふやなものでは保証業務は出来ないということで、当然それを評価するための規準がしっかりしていること、あるいは証拠がきちんと入手でき得るものでなければ保証業務は成り立たないという趣旨でございます。趣旨は変わっておりません。

2の「主題の事例」でございます。ここもあくまでも主題あるいは主題情報ということを理解しやすくするために具体的なものの例示をしたという部分でございます。前回の案では主題のみを提示したのですが、もう少し分かりやすくしてはどうかということで、主題に対する主題情報もあわせて記述をしております。

例えば(1)をご覧頂きますと、財務諸表で表示または開示される企業の経営成績、財政状態及びキャッシュ・フローの状況、これが主題で、投資家が保証して欲しいというものと致しますと、財務諸表の表示又は開示がその主題情報、その経営成績等を表した情報ということでございます。2番目が、非財務的な成果又は状況を主題とすると、その効率性や有効性を示す指標が主題情報となる。3番目が、設備能力のような物理的特長を主題とすれば、その記録や仕様が主題情報となる。これは物理的な能力と測定のような形になるかと思えます。4が、内部統制やITシステムのようなシステムやプロセスを主題とすれば、それらの有効性について示すもの、これは具体的にどういうものがあるかは分かりませんが、有効性を示すものが主題情報となる。それから、コーポレート・ガバナンスやコンプライアンス又は人的資源管理のような行為を主題とすれば、その遵守状況や有効性を示すものが主題情報となる。ということで、その関係を少し具体的に示しているということでございます。

それから、3の「主題の性格」でございます。ここは前回と変わっておりません。主題というのは、今ご説明しましたように、財務諸表とか説明能力とか色々違いがございますので、そういう色々な違いあるいは歴史的情報か将来の情報か、色々な違いがございますので、その違いがありますということと、その違いによって保証業務というのは当然影響を受けるということでございます。財務諸表をとれば、過去の情報であれば、何年何月何日から何年何月何日までの損益計算書とか、例えば期間であればそういう指定をするということでございます。そういう趣旨で、最後に、「このため、保証報告書には、かかる主題の性格を記載する必要がある。」、財務諸表であれば期間とか財務諸表の種類を当然記載するということになるかと思

います。

六、「規準」でございます。規準は、当然要素としてしっかりしたものがないとだめだということでございます。

この「規準の要件」のところについては若干「てにをは」は修正して、それから、「適合する規準」というふうに言葉を変えましたので、そのようにここも修正しております。「適合する規準がなくてはならない」ということでございます。では、それはどういう意味かというのが12ページの(1)～(5)でございます。この項目は変わっておりません。若干表現を加えております。

目的適合性というのは、想定利用者による意思決定に役立つ結論を導くと、このような点。あるいは完全性でありますと、各業務環境の下で得られる結論に影響を与える要因のうち関連する要因のいずれもが省略されていない規準であること、つまり、完全に対応できるような規準であること、表示も含まれます。その後、信頼性、中立性、理解可能性ということで、ここは変えてございません。

それから、2、「規準の適用」でございます。ここは前回の部会までで、規準というのは、会計基準であれば一般に公正妥当と認められるものとして確立されているわけですが、個別に策定される規準というものもあり得るという記述になっております。この場合に、どんなものでも使っていいのかというと、そういうことではない。むしろ、確立された規準を使うべきではないかというような趣旨のご意見がございましたので、それを踏まえまして若干表現を修正しまして、当然、確立された規準が使われている場合、もちろん財務諸表における会計基準のような場合にはそれに従うということを明確にしております。また、個別に策定された規準を使う場合には、この上の(1)～(5)の要件を満たすかどうかをやはり業務実施者が評価して、安易に個別に策定された規準が使われることのないような記述にしております。

13ページに参りまして、「想定利用者の利用可能性」、ここも若干文言というか表現を修正しただけでございます。当然、会計基準であれば会計基準というのは利用者もある程度理解しているものでなければならぬと、こういう趣旨の記述でございます。そういうものには、公表されている規準ですとか、主題情報において明示されている、あるいは報告書において明示されていると、幾つかそういう例を挙げているということでございます。

それから、七の「証拠」。ここは、保証業務では定義にも盛り込みましたが、やはり業務実施者の判断の基礎となる証拠の入手というのは非常に重要でございますので、証拠というのを挙げてございます。

「証拠の入手」については、余り内容的には変わっておりません。

1 は、十分かつ適切な証拠を入手すること。

2 番目が、職業的専門家としての懐疑心を持って業務に当たるということ。

それから、1枚おめくり頂きまして14ページでございますが、3の「証拠の十分性及び適切性」で、十分かつ適切な証拠を入手して判断すると。コストの面からこれを省略するということはもちろん妥当ではないということです。(2)では、証拠の質的観点や複数の証拠が不整合だった場合は必ず対応しなさいと、追加的な手続を実施する。(3)については、当然、懐疑心を持って判断をするということでございます。

4の「重要性」、ここは特に変わっておりません。当然、監査においても言及されておりますけれども、全てを見るというわけではございませんので、重要性は当然考慮されるということになります。これはフレーム・ワークにおいても重要性は全体に考慮されているということを記述してございます。

それから、15ページ、「保証業務リスク」でございます。ここも特に変えておりません。監査基準とほぼ同じでございますが、保証業務のリスクのこの意味は、業務実施者が不適切な結論を報告する可能性であるということで、固有リスク、統制リスク、発見リスクという3つの要素から構成され、監査で言うところと同じ意味でございますので、特に変えてございません。

(2)、ここも合理的保証業務と限定的保証業務の相違について、先ほど保証業務リスクの水準の程度による説明をしておりますので、それにあわせて、もう一度繰り返しのようになりますけれども、説明的に記述をしてあるところでございます。ここでもどの程度のリスクがというのが議論になったかと思うのですが、要は、レビューの場合、レビューも保証業務に含んでいいのかということについては、監査ほどでは当然ございませんけれども、利用者にとって意味のある有意な水準を確保することを求めると。非常に概念的ではございますが、信頼性の低い保証業務を排除するという趣旨を記述してございます。

それから、16ページ、「証拠収集手続の種類、実施時期及び範囲」。ここは若干文言を修正したところでございますが、基本的には変わっておりません。要は、リスク・アプローチを基礎とした手続で、限定的保証においてもそのような一定の手続は当然必要であるということ、この点を記述した部分でございます。

7、「利用可能な証拠の量と質」。ここは変わっておりません。証拠の特性や制約を考慮するという。それから、(2)で、手続に制約があれば結論を得る基礎が得られない、監査であれば、意見を表明してはならないということと同じでございます。



それから、17ページ、「保証報告書」でございます。ここも余り変わっておりませんが、保証業務の記載と結論の報告で、結論の報告は、合理的保証業務の場合は積極的形式、限定的保証業務の場合は消極的形式ということでございます。これ以上細かい具体的な報告の方法あるいは直接報告形式の場合にどのように具体的に記述するのかということにつきましては個々の業務の規準に委ねた方がいいのではないかとということで、これ以上具体的な記述はここではしてありません。

それから、3、「結論の報告の除外等」でございます。これは限定報告あるいは不適正の報告、当然、監査基準と整合的に手続の範囲に制約がある場合と結論が適正でなかった場合に分けて記述をしております。手続に制約があれば、限定付きの結論を言うか、あるいは結論を言わないということ。それから、業務実施者が、主題事項について、すべての重要な点において、準拠すべき規準に照らして適正に表示されているとの結論が得られなかった場合、これはその重要性によって限定的な結論あるいは不適正な結論を報告すると、こういう区分け、これは監査基準と整合的にしております。

最後に「業務実施者の氏名の不適切な使用」ですが、ここも変えてございませんが、監査報告書が本来の目的以外に使用され、業務実施者が利用されるといったことを防止する意味で記述をしております。

以上でございます。

山浦部会長 ありがとうございます。

それでは、皆様から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けれども、ご発言を頂ければと思いますが、いかがでしょうか。

岸田委員、どうぞ。

岸田委員 5ページの「保証業務の意味」というのがかなり前回と比較して変わっていると思いますので、二、三お伺いしたいと思います。

5ページの2の「保証業務の分類」というところの1行目ですけれども、「評価又は測定」という言葉がございます。評価と測定というのは、評価というのは主観が入って、測定というのは客観的なものを言うのでしょうか。というのは、その次の6ページの(3)で、

というのがございます。その「財務諸表の監査」、これは一番重要なことだと思うのですけれども、そこには「測定し」というのが3行目にあって、一番下に「意見を表明する」と

書いてございます。意見というのは多分主観的なものだと思います。ところが、では、下から3行目の「評価又は測定」というところ、こちらは「評価」という言葉が入って、最後には「結論として表明する」という言葉になっております。は「評価」も「測定」も入っていて、最後に「結論として報告する」と書いてございます。

つまり、監査をやる場合に、私がお聞きしたいのは、主観的な意見を言う、の監査ではそのように言って、とかでは必ずしもそういう意味でないのか、例えば結論だけを表明するとかそのような意味の趣旨で仰っているのか、余りそういう意味ではなくて単にこう書いてあるのか、お教え頂ければと思います。

山浦部会長 どうぞ、多賀谷課長補佐。

多賀谷課長補佐 ここは、「評価又は測定」という言葉が、恐らく岸田委員が仰るとおり、会計的な意味では2通りの意味がある。ところが、ここでは、国際基準の方でも、会計的な認識と測定という意味ではなくて、数値的なものを単に「測定する規準」と言っていて、数値的なものが入らないものを「評価」という言葉で使い分けているということだけのようでございますので、ここでは一応そのように1つの規準として、内部統制のように数値で表せない部分もある場合には「評価」という言葉を当てはめているということですから、岸田委員の今のご指摘ですと後者の方の意味に、単にそういう使い分けということでご理解を頂ければと思います。

岸田委員 結論の書き方として、「意見を表明する」という書き方と、「結論として表明する」というのと、「結論として報告する」という、これは違いがあるのでしょうか。

多賀谷課長補佐 これは違いがあると言えはありますが、財務諸表の場合には監査基準がございまして、かなり具体的に書いてございます。内部統制あるいはレビューの場合にはまだそこまで個別の規準が、恐らく今後のことだと思いますので、どこまで拘束して書くかという判断として、余り拘束的でない表現にできないかということでこの程度で記述を、表現を留めているとご理解を頂ければと思います。

山浦部会長 岸田委員、よろしいでしょうか。

他にどなたかいらっしゃいませんか。

高田委員、どうぞ。

高田委員 これが監査の側面でのある意味では概念フレーム・ワークということになりますから、今後具体的な例えばレビュー基準が展開されるようなときのある意味での基本設計図みたいなものとして位置付けられると考えております。そういう観点から、基本概念の関係について私自身まだ迷っているところもあるし、私の理解が違っているかもしれないのですが、保証業務リスクと保証水準のとらえ方について、5ページでしょうか、そこに「補数の関係」を説明しています。それで、これは監査基準で個別具体的に考えれば該当すると思うのですが、保証業務基準と言ってあらゆる具体的なものを包括したような基本的な枠組みの中では、私自身は、保証水準と保証業務リスクは次元が違うのではないかと考えています。

それで、これはひょっとすると私自身の間違いかもしれませんが、その点が、補数としてとらえると同次元の概念として捉えているわけで、そこが違うのではないかということはどういうことかと申しますと、保証水準に関しては合理的な水準あるいは限定的な水準ということで、レベルの違いをもう明確に示されている。ところが、リスクのレベルになってくると、例えば低い保証水準であってもリスクは個別具体的な監査手続に関して言えば極めて少ないと、その範囲の中でリスクは非常に低く抑えられていると、そういうケースも当然あるわけで、これについて私自身は全然レベルの違う概念だと考えているのです。

そこは、補数としてとらえるという考え方もありますから、この案を作成するときに起草メンバーの中でどのようなご議論があって、それに関してはこういうふうに整理しましたというようなことがもしあればお示し頂きたいというふうに思っております。

山浦部会長 どうぞ、事務局。

多賀谷課長補佐 まず、この説明のところでございます。これはあくまでも事務局の責任でつくっておりますので、どなたかの個別的な意見ということではなく、説明として作っているところでございます。

まさに委員が仰いましたような意味まで深くこれを特定の解釈をするという意味で説明を付けているわけではございません。監査基準のときにも一部、「補数」という表現がまさに学問的に適切であるかどうかということをご指摘があるかと思いますが、説明として、保証業務

リスクを低く抑えるということと、その結果として最終的には保証の程度が高くなるという関係の説明といいましょうか、説明の文章がなかなか上手く書けないというか。そういう意味で、端的な意味で「補数の関係になる」と言い切った形になっていますので、例えば補数としてとらえればそういうような関係としても説明が出来るという程度にご理解頂ければと思います。どなたかの意見でこれは補数としての解釈をするのだということをご申し上げるとい意味ではないというつもりで記述したものでございます。

山浦部会長 よろしいですか。

高田委員 書き方の問題ですけれども、I F A Cの方の基準の、16ページの下から17ページに記載してあるように、保証水準については納得的な水準でそれぞれ利用者でレベルが違ってよいという書き方で、ただ、リスクは引き下げなければいけないと書いてあるわけです。だから、リスクと保証水準を同一レベル上で捉えるのではなくて、国際基準にあるような捉えの方が私は正当なのではないかという気がしています。でも、全体として割り切っているという、そのところをきちんと分けているという感じはしていないし、多賀谷課長補佐のご説明にもあったように、それを補数としてきちんと全員で合意したという捉え方もしていないのですけれども、少しそこが曖昧になっています。

これは、今後、例えばレビュー基準を作っていくというときに曖昧にしてはいけないこととして、リスクは曖昧でいいのだという議論がされることが一番私自身としては心外だし、そういうことをやると恐らく国際基準から大きくずれてくると思いますので、そこは保証水準との違いということ、つまり、特定の手続を取らないということもある業務設定の中では決めますから、その結果として証拠量が全体的に少なくなって保証水準が低くなるということであって、ある手続に関してのリスクがどうかというレベルとは違うんだと私は理解しております。そういうことでよろしければ、そういうことを今後ご検討頂ければありがたいと思っております。

多賀谷課長補佐 少なくとも説明のところ特定の解釈を今決めるという趣旨ではございません。

山浦部会長 ただ、高田委員がご指摘のところはもっともなところで、リスクはいい加減なものであっていいという話では決してありませんので、そのあたりはそのような誤解を与えな

いように、もう一度読み直してみようという事は致します。

どなたか他にご意見はございませんでしょうか。

八田委員。

八田委員 横版のご説明頂いた資料のページの6ページで、いわゆる財務諸表監査は積極的形式による意見表明であり、そして、限定的保証業務としては消極的形式による意見表明であるとあります。監査に精通している人であれば、この表現はある程度わかると思います。そして、この報告書はさらに17ページでこの積極的形式による結論と消極的形式による結論の具体的な説明がありますから分かるのですが、これは監査論の勉強をしていくときに、財務諸表監査は何を立証するのかといったときに、財務諸表が適正であるかどうかを立証するのではなくて、適正であるという命題、これを立証するわけで、これが否定されると不適正となるわけです。これが積極的な保証だと思っているのです。

つまり、求められている主題を積極的に担保するといいますか、ちゃんと保証できる状態に、それに対してこの消極的というのは、財務諸表で言うならば、適正でない認められるような状況はなかったという、言うならば二重否定的な意味合いでの話。したがって、全体を包括的に言っているわけではないと説明すべきだと思います。これを読んでいると、適正に表示しているかどうかについての積極的意見、そして、同じように適正に表示しているかどうかについての消極的意見というように、何か一般の人たちがお読みになったときに少し分かりづらいという気がしますので、ここはかなり重要なところですから、積極的という意味合いと消極的という意味合いの意見表明の説明をどこかにして頂きたいということです。

山浦部会長 いかがでしょうか。

ここのレビュー業務については、当然、基準が今度個別にできますので、その段階で具体的な報告書の書式等でそういったものを書き込もうと、こういうことで少し、概括的と言うのは変でしょうけれども、書式等については個々の基準に任せるという方針を取りました。そういった意味で、確かに書き足りないところがあることは認めますね。いずれにしてもこれについては先生のご意見につきましても今後検討させていただきます。

他に何かご意見はございませんでしょうか。

池上委員、また突然指名して申しわけないのですが、この基準というか枠組みについてこれまでIAASBの方でご議論に参加された経緯もありまして、それから、このところ

池上委員は他の公務との重なりがあってこの一、二回お出でになっていないので、この草案について I A A S B の議論と比較して何か先生の方でお気付きのところはございますでしょうか。

池上委員 これを拝見いたしまして、基本的には12月に I A A S B で承認した基準の内容がほとんど取り込まれているなという印象をまず持ちました。

それから、英語を日本語に変えるときに、苦労されて作られているという印象を受けました。その関係で、一般の読者の方が初めて読まれたときに、例えば「規準」、criteriaが「基準」ではなく「規準」となっていますけれども、「規準」という用語は分かり難いような気がしますし、また、逆に言うと、「基準」と区別しておかないと両者を混同するというとも言えると思います。

これに関連して、6ページの(3)の ですが、ここは英語ならばそのままよいと思いますが、日本語の基準といたしましては、例えば財務諸表監査についても、3行目の「会計基準」、それがいわゆるcriteria、「規準」であると書いてあげた方が読者はよく分かると思います。下の内部統制とかレビュー基準にはその「規準」という用語が入っておりますので、財務諸表監査を上手く使ってこの言葉の定義を上手く間接的に説明すれば分かりやすくなるのではないかと思います。

山浦部会長 例えばこれは、criteria、つまり、判断規準としての会計基準にするといったことですか。

池上委員 例えばそのような表現です。私は、新しいAssuranceの基準、また、前の I S A E 100につきまして議論に参加しておりますので、何回か全く新しい基準として人にお話をする機会がございましたが、結局、財務諸表監査と財務諸表のレビューを例にとってお話をするのが初めての方には理解が容易であると思っております。特に財務諸表監査を例として使えば、基本的に保証を付与するための主要な要素は全部説明出来るわけでございますので、初めての読者に分かりやすくするために、財務諸表監査をもっと引用して説明を加えることも考えられるのではないかとと思います。

最後に、冒頭に申し上げましたように、2003年の12月に承認されたIAASBの基準の内容がほとんど取り込まれているなという印象でございます。

以上でございます。

山浦部会長 突然の指名で申しわけありませんでしたが、ありがとうございました。  
加古会長、恐れ入ります。

加古会長 1つは言葉の問題で、なお、完全には理解できないものですから確認をします。聞きたいのは、評価と測定の概念についてお教え頂きたいということなのですが。例えば6ページの保証業務の定義とか分類の中の がございます。それで、 のような、財務諸表を作るときには、主題を評価したり測定したりした結果が財務諸表という情報になっていくのだらうということなので、その場合には評価とか測定というのはよく馴染むといえますか理解しやすい用語だらうと思います。ところが、 のように、「内部統制の有効性について評価又は測定の規準に照らして判断し」という表現があります。これは、言ってみれば、保証業務の内容の中に「評価」とか「測定」という言葉が含まれているのではないかと思います。財務諸表を作るときに評価や測定をした結果として財務情報を出すというのはよく分かるけれども、業務それ自体の中で評価に係る業務と測定に係る業務とはどのようなものかが理解出来ないのです。これは前回も発言させて頂いたとおりなのですが、今日の説明もなお理解出来ないのもう少し具体的に、文章はこれでいいのかもしれませんが、どういうケースが評価であり、どういうケースが測定なのかご説明を頂ければと思いますが。

山浦部会長 どうぞ、多賀谷課長補佐。

多賀谷課長補佐 すべての場合に当てはまるかどうか、厳密かはわかりませんが、「評価又は測定の規準」というのを一語で使っておりまして、基本的には、対象が数値的なものである場合には「測定」、それから、有効性とか価値判断的なものである場合には「評価の基準」というような形に当てはめて読むと理解をしております。

加古会長 それでいいのですが、この場合、例えばですが、6ページの(3)の の4行目でしょうか、「内部統制それ自体を判断し」という表現は不適切なように思いますので後でまたご検討頂きたいと思います。これは内部統制の有効性を判断するのだらうと思います。そういう意味で読んでいいのでしょうか。

多賀谷課長補佐 はい、これはちょっとミスプリだと思います。

加古会長 そうかもしれません。その内部統制の有効性を評価するというのはよく分かるのですが、内部統制の有効性を測定するというのはどのようなことになるのか。それを受けて判断するわけですから、「測定」という用語は大切なように思いますので、くどいようですがもう一度説明をして下さい。

多賀谷課長補佐 それは会長がご指摘のとおりだと思います。「評価又は測定の規準」というのを一語で使っているものですから、内部統制に関しては「又は」の「評価」の方なのか「測定」の方なのかもう一度明確に検討すべきだという意見は承りたいと思います。

山浦部会長 I A A S Bの基準、枠組みをかなり踏襲した形で置いておりますので、意味としては会計的な意味での評価・測定という、必ずしもそれと整合しない概念のようなのです。このあたりで2つを並べて入れるというのが一般的な書きぶりでありましたのでこれを置いているのですけれども、今、多賀谷課長補佐から説明されたこと、それから、加古会長のご指摘の点、これはもう一回I A A S Bのフレーム・ワークに従って検討をさせていただきます。

加古会長 ありがとうございます。

それから、ちょっと基本的なことですけれども、この概念フレーム・ワークの適用対象といえますか、概念フレーム・ワークに従って保証業務を実施するわけですね、その実施者は公認会計士なのか、ここで言う業務実施者の中にそれ以外の者が想定されているのかどうか、そのことをまずお伺いしたいのですが。言いかえれば、この保証業務を実施することができるのは公認会計士であって、公認会計士の独占業務としての概念フレーム・ワークを示そうとしているのかどうかということでもあるわけです。

山浦部会長 多賀谷課長補佐、どうぞ。

多賀谷課長補佐 文章の上では、国際的な基準との整合性の上から、公認会計士という特定の資格等は扱っておりませんが、先ほどご説明しました例えば2ページの(4)のところ、単なる保証業務に関する概念的枠組みというところは、職業的専門家による保証業務に関する枠組みを明らかにするということで、前回会長からもご指摘がございましたので、一応職業的専門家による保証業務に関する枠組みであるということに致しました。職業的専門家というの



は、他のところにございますが、わが国の法令に照らせば、現在のところは財務諸表監査については公認会計士又は監査法人ということになるということをございます。ただ、これはあくまでも概念としてのペーパー上の表現としては、特定の資格等の用語をここでは使っていないというだけをございます、と理解しております。

山浦部会長 加古会長、いかがでしょうか。

加古会長 この保証業務に関する概念フレーム・ワークを実施する者、それは、法的な資格はさておき、何らかの要件、資格という場合に、法的な資格ではなくて、実質的に何らかの要件を備えた者がこの保証業務を実施できるというふうに考えると、例えば公認会計士を念頭に置きますと、十分な学識と実務経験を持った者でなければならないし、その者がまさに独立の要件を完全に満たしていなければ監査はできないのだという文脈からいくと、この保証業務もまさにそのような要件を満たす必要があり、固有名詞というか職業名で公認会計士と言うかどうかは別として、公認会計士に匹敵する者が、抽象的に言えば、繰り返しになりますが、この学識と経験があって独立性という要件を満たした者だというふうに規定できないかどうかであって、文章上それ以外にもありますということではなくて、きちんとそのことを明確にできるように詰めていけるようなそんな工夫が出来ないかなと思いますけれども、それは少しのりしろを残しておいた方がいいのか、僕の言うように規定していった方がいいのか、ここはまさにこのテーブルで一定の方向を出しておいて頂いた方がいいのではないかと考えるのですが、いかがでしょうか。

山浦部会長 起草メンバーの会議の中に入って議論をした中で、概念フレーム・ワークですので出来るだけ中立的というか、価値判断を出来るだけ抑えた形でまず概念フレーム・ワークを作る。そういった趣旨で最初は始めておりまして、なかなか制度論と結びつきにくいのです、特に概念フレーム・ワークの中にこの制度的な枠組みを入れるということが非常に難しいという。最初から制度と関連づけた形でこれを作ろうとすると、恐らく I A A S B のこのフレーム・ワークとは違う仕組みでもって構成しなくてはならないという、そういった問題を抱えました。そういう点では、最初の設定方針の問題でもあると思うのです。

ただ、この保証業務は、この前文にも書いてありますように、公益性が高い業務であるという、こういった可能性も非常に広い領域に広がる可能性もありますので、出来るだけこの保証

業務を社会から信頼されるものにする必要がある。そうしますと、当然、職業倫理であるとか、あるいは独立性であるとか、専門的な知識・能力とか、こういったものが求められるだろうと、それは概念フレーム・ワークに入るだろうということで、それは入れようということでこの枠組みの中に入れました。

これをさらに特定の制度に結びつけるというと、結局、この「審議の経緯等」の前文の方で入れざるを得ないかなということで、出来るだけこの前文の方に先生のご趣旨は含めたつもりであります。ただ、もし、この枠組みの要件を満たすとすれば、少なくとも枠組みそのものは公認会計士あるいは監査法人の業務という形で特定しておりませんので、そこをさらに書き込むかどうかということは別個の判断として考えるのではないかと考えております。ただ、いずれにしてもこれについてはせっかくのご指摘でもありますので、我々の方で検討をさせていただきます。

奥山委員、どうぞ。

奥山委員 今との関係で確認をさせていただきたいのですが。

4ページの4の「現行制度との関係」で、下から4行目ですか、なお書き以下ですね、ここで記載してあることは、会計士が行う保証業務はこの保証業務の概念的枠組みに該当するというを言っているのか、あるいは、公認会計士法の記載が大きく言えばこれに該当していると言っているのか、ちょっとこのところの意味合いがよく分からないのですが、そこはどういうことを教えて頂ければと思うのですが。

山浦部会長 多賀谷課長補佐。

多賀谷課長補佐 ここは、公認会計士法の解釈をここですという趣旨ではないのでちょっと分かりづらいと思いますが、公認会計士の方がここに示されたような枠組みの業務を行うという中に当然今行っている監査・証明業務は入っていますよということでございます。ですから、もしかすると、今の監査・証明業務、あるいはレビュー業務もそうでしょうけれども、もっと会計士が行う保証業務の方がむしろ概念的には恐らく広い。ですから、今以上の、例えば財務諸表監査ですとか、財務諸表のレビューも今後は入るかもしれませんが、それ以外にも保証業務がある可能性はあると思いますので、そちらの方が広いということで、監査又は証明業務だけが保証業務であって、それ以外の保証業務はないと解釈はしておりません。

山浦部会長 奥山委員。

奥山委員 そうすると、この公認会計士法の2条1項の監査又は証明業務が保証業務だと、しかし、保証業務はそれだけに限ったものではないと。しかし、一方では、公認会計士法に保証業務があることを否定しているわけでもない。監査・証明と限ったものではなくて、もっと広い意味での保証業務も公認会計士法の2条で読めないことはないという趣旨なのですか。要するに、監査・証明に限ったことしか書いていないと、こういう趣旨なのでしょうか。

羽藤企業開示参事官 多賀谷課長補佐から申し上げたことに尽きるわけですがけれども、現行法の公認会計士法は、改めて申し上げるまでもなく、保証業務という概念を整理して、それを前提として「監査又は証明」という言葉を昭和23年当時に使ったわけではないと思います。もちろん財務諸表という対象を前提としておるわけですから、そういう意味では、多賀谷課長補佐が申しましたように、公認会計士法における監査又は証明という第1項業務が、しかもこれが公認会計士の独占業務の対象となっておるという点については、これは保証業務として概念整理をしていただいたこの中に含まれるものであろう。そういう意味で、ここに書いてある「包含するものと捉えることができる」というのはそのとおり尽きて、ここに書いてあるとおりであると思うのです。

さらに、保証業務としては、繰り返しですがけれども、財務諸表に限られないものを対象とするケースがあり得る。ただ、そのことについては、制度上、現在においてどういう規律付けをしておるのかというと、まだないわけであります。他方、2項業務というものは非常に幅広い業務を対象にしておるわけでございます。

したがって、さらに公認会計士法の1項以外の保証業務としてどのようなものがあるのか、そして、その制度的な規律をどう与えるのかということについては、むしろ今後の課題であろうと思います。そのために、今回、概念の整理をして頂いたという中では、この上にもございますけれども、「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付けられていくこととなると考えられる。」と述べられているのは、そういうことを意味していると考えて頂いているのだと思っております。

山浦部会長 よろしいですか。

他にご意見はございませんでしょうか。

岸田委員、高田委員、八田委員、池上委員、加古会長、奥山委員、それぞれご意見を頂いております。これについては必要であれば修正をさせて頂くということで、その上で本日のご意見を踏まえまして公開草案として、基本的にこれをもとにして公開していくという方向で処置したいと思っております。

ご指摘のありました点に関する修正等については、部会長である私に一任頂けますでしょうか。

それでは、ご一任頂いたということで、私の責任で修正をさせていただきます。出来るだけ早く公表して、2カ月程度のパブリックコメントに付したいと考えております。なお、委員の皆様には、これに修正があったとしまして、修正したものについては別途送付させていただきますので、よろしくお願い致します。

最後に、加古会長から一言ご発言を頂きたいと思っております。よろしくお願い致します。

加古会長 一言ごあいさつ申し上げます。

第二部会の委員の皆様には、本年3月から精力的かつ効率的にご審議を頂きまして、本日このような形で公開草案を取りまとめで頂きました。誠にありがとうございました。

企業会計審議会では、先週の6月17日ですが、企画調整部会、この第二部会と平行して走っておりますが、企画調整部会におきましても、2005年問題に関しまして論点整理という形で取りまとめが終わりました。この2つの作業について一応の区切りといたしますか、これからさらにパブリックコメントを得るわけでありますが、たどり着きましたことについて重ねてお礼を申し上げたいと思っております。いずれの部会におきましても、重要な課題について、ほぼ今日までのところ、私どもの職責は果たすことができたのではないかとこのように考えております。

当部会は、今後とも、パブリックコメントを経ました後、最終的な意見書を取りまとめる必要がございます。このために、引き続きご審議には積極的にご参加、ご支援を賜りたいと考えておりますので、今後ともどうぞよろしくお願い致します。どうもありがとうございました。

山浦部会長 ありがとうございました。

それでは、本日の第二部会はこれにて閉会させていただきます。なお、次回の部会の日程につきましては、後日、事務局から連絡をさせていただきます。

委員の皆様には、大変ご苦勞さまでした。ありがとうございました。

(午後5時39分 閉会)