

平成17年6月23日(木)

企業会計審議会  
第8回監査部会会議録

於 金融庁特別会議室  
(中央合同庁舎第4号館9階)

金融庁総務企画局市場課企業開示参事官室

午前10時01分 開会

○山浦部会長 定刻になりましたので、これより第8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した。なお、本日の部会も企業会計審議会の議事規則にのっとりまして、公開することとしたいと存じます。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。

議事に入ります前に、事務局から事務連絡があるとのことですので、よろしくお願いいたします。

○野村企業会計調整官 事務局からご連絡申し上げます。本年4月開催の閣僚懇談会におきまして、地球温暖化防止及び省エネルギーに資するため、政府全体として夏期軽装について申し合わせがなされたところでございますが、金融庁におきましても6月1日から9月30日までの期間、職員の夏期軽装、ノーネクタイ、ノー上着を推進することといたしましたので、ご理解を賜りますようよろしくお願い申し上げます。なお、この期間の6月1日から9月30日の夏期軽装期間の審議会のご出席に当たりましては、各委員におかれましても夏期軽装でお越し頂いて差支えございませんので、その旨ご連絡申し上げます。

以上でございます。

○山浦部会長 では、私も上着を脱がせて頂きます。

それでは、議事に入ります。本日はこれまでの7回の審議を踏まえまして、品質管理に関する監査基準及びビジネス・リスクを重視した監査に関する監査基準を含めまして、今般の監査基準改訂の全般に関しましてご審議を頂きたいと存じます。

審議の都合上、「品質管理に関する監査基準の改訂案について」と「ビジネス・リスクを重視した監査基準の改訂案について」の2つに分けさせて頂き、それぞれご審議をお願いいたします。

まず、「品質管理に関する監査基準の改訂案について」でございますけれども、前々回の部会での議論の結果を踏まえまして、事務局で監査に関する品質管理基準案を再度整理してもらいましたので、説明してもらい、これに基づきましてご審議を頂きたいと存じます。

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、事務局から品質管理に関します監査基準の改訂案につきましてご説明させて頂きたいと思っております。前々回の部会でご審議を頂きましたので、主な修正点

等をご説明させていただきます。お手元に資料1から4をお配りしておりますが、まず、資料1の「監査基準の体系（案）」についてご説明させていただきます。

第1回の部会でもご確認を頂きましたが、当監査部会では監査基準を巡ります国際監査基準の改訂などの国際的な動向を踏まえまして継続的に監査基準の改訂作業を進めていくということをご確認頂いたところをごさいます、今回はいわば第1弾として、ただいま部会長からお話がありました監査事務所の品質管理の向上のための監査基準の改訂とビジネス・リスクを重視した監査に関しましての監査基準の改訂を今回の主な内容としております。資料1の2枚目に記号の例を記入してございますけれども、※印が、品質管理に関する改訂箇所、それから☆印がビジネス・リスクを重視したリスクアプローチに関する改訂箇所ということで記号をつけさせて頂いております。1枚目に戻って頂きまして、それぞれ該当の項目の頭に記号をつけさせて頂いているところをごさいます。※印をつけた箇所が品質管理に関する改訂箇所というふうに考えているところをごさいます。

それで、前々回の部会でもご説明申し上げましたとおり、現行の監査基準の一般基準におきましても品質管理に関します規定があるわけがございますけれども、国際的な動向を踏まえつつ、かつ監査の品質管理がこれまで以上に重要になってきておりますことなどを鑑みますと、監査基準に取り込むべき項目が多岐にわたりますことから、※印がついております一般基準のところから矢印が下の方に出ておりますけれども、一般基準の改訂のほかに、監査に関する品質管理の実施に関する具体的な基準を一体的に整備してはどうかということを前々回の部会でご審議を頂きまして、その点につきまして「監査に関する品質管理基準」ということで位置付ことにつきましてご同意を頂きましたので、今回そのような形で整理をさせて頂いております。

内容でございますけれども、お手元の資料2をご覧頂きたいと存じます。まず、一の「目的」でございますけれども、これは前回のときにはございませでしたが、監査の品質管理基準として一体的に整備することになりましたことから、その目的を置いてはどうかということで規定させて頂いているところをごさいます。前々回もご説明申し上げましたとおり、もとより、品質管理に関する基準とは申しましても監査の質に関するものでございまして、監査基準と一体となって適用されるべきものですので、その点をこの目的のところでも明示をさせて頂いているところをごさいます。

また、財務諸表の監査を実施する監査事務所及び監査実施者に、監査業務の質を合理的に確保することを求めるものであるということで、この品質管理基準全体にわたります目的として、絶対的な保証を求めるものではなくて、合理的な保証といいたいまいしょうか、品質管理を求めると

いうことを、前々回ご意見として頂きましたので、全体に係る目的の中に入れさせて頂いてるところでございます。

それから、注の定義でございますが、前々回もご説明申し上げましたとおり、現行監査基準では監査人という用語で監査を実際に実施する人と監査法人なりの事務所という組織を両方表現していたところでございますが、この品質管理に関する監査基準案におきましての監査人は、明確に、監査事務所と監査実施者に区分しているということを明示しているところでございます。

前々回の部会の際に、今回の品質管理基準の改訂と合わせまして、監査基準本体の方も監査人をこのような事務所と実施者というような形で区分するよう改訂してはどうかというご意見があったところでございますけれども、監査基準全体にわたります改訂が必要となりますことから、第一弾としての今回監査基準の改訂ではこの品質管理基準においてのみその区分をさせて頂きたいというふうに考えておるところでございます。

それから、二以降につきましては、主な変更点をご説明させて頂きたいと思えます。まず、二の「品質管理のシステムの整備及び運用」のところですが、三のところ、前回の内容でございますと、「監査調書等の記録及び保存」として後の方で書かせて頂いたところでございますけれども、やはり品質管理システム全体に関わることでございますので、この「品質管理のシステムの整備及び運用」ということで持ってこさせて頂きまして、監査事務所は品質管理システムの整備及び運用の状況を適切に記録し、保存するための方針及び手続を定め、それらを遵守させなければならないということで規定させて頂いているところでございます。

それから、三の「品質管理のシステムの構成」でございますけれども。品質管理を構成する要素といたしまして、その後の四から九までが、品質管理のシステムはからなっていることを明示をしてまとめさせて頂いたところでございます。前々回の資料でございますとそれらが並列的になっておりましたのでわかりづらいという御意見もございましたので、今回その品質管理のシステムの構成ということでここでまとめて示させて頂いているところでございます。

(1) から (6) までがそれぞれ四から九までに対応しているところでございます。

1つ目の「品質管理に関する責任者の明確化」ということで、四でお示しをさせて頂いているところですが、こちらにつきましてはの変更点には、前々回でございますと「整備及び運用に関する責務を負わなければならない」というふうになっていたところですが、「責務」というのは適当ではないのではないかというご指摘がございましたので、こちらを「責任」ということに変えさせて頂いているところでございます。

それから、1ページめくって頂きまして、2のところでございますけれども、品質管理のシステムの整備及び運用に関する責任者を明確にしなければならないということで、前々回の案でございますと、「最高責任者を定め」というようになっていたところでございますが、こちらについては「責任者を明確にしなければならない」というふうに変更させて頂いたところでございます。

それから、五の「監査事務所及び監査実施者による職業倫理及び独立性の維持」でございますけれども。こちらの大きな変更点としましては、倫理を単なる倫理ということではなくて、「職業倫理」ということで明示させて頂いたところでございます。

それから、1つ飛びまして、七の「監査実施者の採用、教育・訓練、評価及び選任」でございますけれども、前々回の案ですと、「人事」ということで一括りになっていたものですが、こちらを「採用、教育・訓練」、それから監査事務所内における「昇進等」も含めました評価、それから「選任」ということで、その人事の内容を、より詳細に明確にさせて頂いたところでございます。

それから、1ページめくって頂きまして、八の「業務の実施」でございますが。こちらの(二)の意見の照会ですが、前々回は「相談」ということで規定されていましたが、これは監査の実施の過程等におきまして問題点等が発生した場合に監査事務所内外の適切な者に意見を求めるということでございますが、相談というのが適切ではないのではないかとということで、「意見の照会」ということに変えさせて頂いたところでございます。こちらの1のところでございますけれども、「監査事務所内外の適切な者に対する専門的な意見の照会に関する方針及び手続を定め、監査実施者がそれらを遵守し、照会の結果を監査の実施及び判断において十分に検討していることを確かめなければならない。」ということで、照会をした結果を監査の実施等において適切に対応している、ないしは判断の過程において参考にしているということを確認することを求めるということでございます。

それから、2の下に、(注)がございまして、これは新たに加えさせて頂いたものですが。只今、冒頭で申し上げましたが、専門的な意見の照会とはということで、監査を実施する者が監査事務所内外の弁護士ですとか不動産鑑定士、それから年金数理人、情報処理技術者等の適切な知識及び経験を有する者、ないしは監査事務所内部の調査部門等に対して依頼をして、専門的な事項に関する見解を得ることをいうということを明示させて頂いているところでございます。

それから、1ページめくって頂きまして、(三)でございますけれども、こちら前々回の

案ですと、「意見の相違」ということになっていたところですが、必ずしも監査意見の相違ということには限られないということで、「監査上の判断の相違」ということに変えさせて頂いたところでございます。

内容といたしましては、1のところですが、2行目の判断の相違を解決するために必要な方針及び手続を定め、監査実施の責任者が判断の相違を適切に解決していることを確かめなければならないということで、監査意見の相違だけではなくて、そういった監査上の重要な判断の相違があったときにも適切に相違を解決しなければならないということを示させて頂いておりまして、2のところ「判断の相違が解決しない限り、監査意見を表明してはならない」として、判断の相違等が解決しない前に監査意見を出してはならないということを示すことを新たに明示させて頂いております。

(注) で、その内容については、只今申し上げましたが、十分な経験及び正当な権限を有する適格者が、監査実施者が行った重要な判断ですとか監査意見の形成の適切性を客観的に評価することをいうということで、監査意見の形成だけではなくて、重要な判断についても審査等を行うということでございます。

次に、九でございますけれども、「品質管理のシステムの監視及び監査業務の検証」ということございまして、前々回の案でございますと、こちらが「監視及び監督」という形になっていたんですが、こちらについては品質管理のシステムの監視及び監査業務全般の検証ということで、品質管理のシステムの日常的な監視ですとか監査業務の定期的な検証に関しましての方針と手続を定めて、それらが適切に遵守されていることを確かめなければならないということを示させて頂いたところでございます。

それから、4でございますけれども、前々回の案ですと、「不服と疑義」ということで後の方で別立てになっておりましたけれども、不服と疑義というのが意味がよくわからないのではないかというご指摘も頂いたところございましたので、そちらを明確化するとともに、独立した項目というよりは、品質管理の監視及び監査業務の検証の一環でございますので、こちらの中に入れさせて頂いたところございまして、「監査事務所は、監査業務に係る監査実施者の不適切な行為、判断並びに意見表明、関連する法令に対する違反及び監査事務所の定める品質管理のシステムからの逸脱等に関して監査事務所内外からもたらされる情報に対処するための方針及び手続を定め、それらが遵守されていることを確かめなければならない。」として、不服及び疑義ということにつきましては、監査事務所の内外からもたらされる情報について適切に対応することが求められるということを示させて頂いたところでございます。

それから、十の「監査事務所間の引継」でございますけれども。前々回は単に「交代」ということで適切に引き継がなければならないということだけをお示しをしていたところでございますが、今回はそれより詳細にいたしまして、前任事務所の後任事務所への引継、それから後任事務所の前任事務所からの引継ということで2つに分けて記載させて頂いているところでございまして、1が「前任事務所の品質管理」ということで、監査事務所は、後任の監査事務所への引継に関する方針及び手続を定め、それらが遵守されていることを確かめなければならない。なお、不正な報告に係る情報又は状況を前任の事務所が把握していた場合には、後任の監査事務所にそれらを伝達しなければならないとして、不正な報告に係る情報ですとか予兆ですとか、そういったものを把握していた場合には、確実に後任の事務所に引き継がなくてはならないということを明示したところでございます。

それから、2の後任の方は、「前任の監査事務所からの引継に関する方針と手続を定めて、それらが遵守されていることを確かめなければならない」という規定にさせて頂いたところでございます。

それから、十一の「共同監査」ですが、こちらにつきましては前々回たくさんのご意見を頂戴したところでして、解釈が分かれるのではないかというご指摘もございましたので、明確にさせて頂いたところでございます。

前々回は、本基準に準拠し、同一の品質管理の方針と手続を相手方といいましょうか、他の事務所にも求めるという形になっていたところでございますが、自分の品質管理と全く同じものを求めるというように誤解されるのではないかというご指摘もございましたので、今回その辺を詳細にわかるようにということで、「監査事務所及び監査実施者は、複数の監査事務所が共同して監査を行う場合には」、自分以外の「他の監査事務所の品質管理のシステムが、本基準に準拠し、適切に整備・運用されているかどうかを検討し、他の監査事務所の品質管理のシステムが不十分であると認められる場合には、適切な監査業務の質を確保するために必要な措置を講じることを求めなければならない。」ということで整理させて頂いたところでございます。

それから、最後の中間監査への準用でございますが、「本基準は、中間監査について準用する。」ということでございます。

以上、ご説明させて頂きました。

○山浦部会長 ありがとうございました。

それでは、事務局からの説明のありました監査に関する品質管理基準（案）に関して、皆様

からご質問ご意見をお願いしたいと存じます。どなたからでも結構でございます、ご自由にご発言ください。

友永委員、どうぞ。

○友永委員 幾つか改訂された内容について教えて頂きたいんです。まず、3ページの意見の照会のところなんです、この意見の照会の注のところでは専門家に意見を聞くことということに定義されているわけです。これと、監査基準の中の「専門家の利用」ということと非常にだぶっているような感じがするんですけども、基本的にここで意見の照会を求めているということは、明確な見解が定まっていないような監査上の判断に資するために意見を聞くというのが本旨だろうと思うんですね。不動産鑑定士、年金数理人といった本当に監査の専門とは全く違う分野の専門家に聞くというのは、監査証拠の入手のために行うことだろうと思います。弁護士さんというのは多少さまざまな法律上の見解を聞くということがあろうかと思えますけれども。やはりこのところは品質管理上の問題に限定された表現であるべきだろうというふうに思いますので、そこら辺についてのご見解を教えてくださいたいと思います。

それから、最後の十一番目の「共同監査」の件なんです。これは、私の理解していたのはまるで違う形になってしまったので再度考え方を教えてくださいたいのですが。共同監査の場合、その監査責任者として意見を表明するということは、自分の監査事務所の品質管理の方針と手続に従ってすべての監査が実施されたということを確認して意見を表明するんだと思うんですね。そういった意味で、共同監査人が監査を実施した部分についても、自分の品質管理のシステムに照らして合格点だということを確認すれば監査意見が出るんだろうと思うんですね。それは、他の監査人も同じような形で検証する。そこで、もし相手の実施した監査の部分で自分の事務所の要求する品質管理の水準に合っていないところがあれば、当然手続を追加して実施することや、みずから実施することも含めて、それをきちんと完全なものにするといった作業をするのは当然だと思うんですけども。他の監査事務所の品質管理のシステムを検討して、それで不備があったら適切な対応を求めるというやり方は、これはあまり実務的ではないというか。そういったことではなくて、やはりそれぞれの品質管理、自分の事務所の品質管理に合格した仕事ができただどうかを確認して意見を表明するというのが私は筋ではないかというふうに思っております。

それから、もう1つ、その上の十の「引継」のところ、これは確認させて頂きたいんですが、「不正な報告に係る情報又は状況を把握していた場合には、後任の監査事務所に、それらを伝達しなければならない。」というこの文章は、これによって監査人の守秘義務ですね、それが

当然に解除できるというふうに解釈してよろしいのかどうか、その点をお願いしたいと思っております。

以上です。

○山浦部会長 ありがとうございます。どうしましょう。では、まず最初に事務局からお答えさせていただきます。

○野村企業会計調整官 まず、1点目の「意見の照会」の件でございますけれども、こちらにつきましては、先程友永委員がおっしゃられましたとおり、監査基準本体の方で専門家の利用というのがございます。こちらでは、監査の品質管理の観点からということで、そういった照会をしなければならないということが発生した場合には専門的な意見の確認を適切に行っているかどうかということを確認するための方針及び手続を定めて、監査実施者がそれらを遵守して、照会の結果を監査の実施及び判断に十分に反映させているかどうかということを確認するといえましょうか、そのための品質管理としての規定でございます。専門家の利用自体は、おっしゃられるように、監査基準本体の方に入っておりますので、その実施等における品質管理としての観点でそれらの方針や手続を定めて実施しているかどうかということを確認するための規定ということをご理解頂ければというふうに考えているところでございます。

それから、2番目の共同監査につきましては、友永委員がおっしゃられた部分がそういう理解であると思うんでございますけれども、こちらは実務上でも相手方が実施した内容を確認をして追加的に自ら実施をするということも当然あるんだと思うんでございますが、そこは追加的に自らが別途証拠を入手するということは必要であるというふうに考えております。

ただ、ここで品質管理の基準として申し上げたいのは、本基準に準拠しているかどうかというのをまず確認をして頂くのと同時に、相手の事務所の品質管理のシステムが不十分であるといった場合には、その部分を自らやるということについては、品質管理のシステムの話でございますので、自ら行うというのは難しいのではないかという観点から、相手に対して足りない部分について適切な措置を講じることを求めると、その中には追加的な監査手続の実施ですとかそういったことも含まれると思いますけれども、そういった適切な対応を求めていくということを記載させて頂いたものでございます。

それから、3番目の監査事務所間の引継ぎでございますけれども、こちらにつきましては、これはまた別途公認会計士法等の整理も必要なのでございますけれども、基本的には当初の監査契約の中でそういった状況があった場合には後任の監査人に引き継ぎますといったような内容を監査契約等や約款等の中で盛り込んで頂くということを基本的には考えているところでござ

いまして、この基準に書かれたことによって直ちに守秘義務が解除されるということに結びつくものではないというふうに考えております。いずれにしましても公認会計士法等の整理、それから約款等での対応というのが必要であるというふうに考えておるところでございます。

以上でございます。

○山浦部会長 友永委員の一番最初のご質問の件ですけれども、「専門家の利用」、確かに監査基準の本体に書かれて、これはもちろん監査行為の一部で当然監査証拠の入手行為であるわけですね。品質管理の趣旨というのは監査のまさに質を高めるという意味でありますので、どうしてもこれ監査基準で定めている監査の行為及び判断に関わる部分と、この品質管理のというところがだぶってくるところがあると思うんですね。これを書き分けることがどこまでできるか。例えば監査業務の実施とか意見の照会、それからここにあります判断の相違、それから審査ですね、このあたりはかなりオーバーラップした形でなければ書けないし、それからそうすることによってまた品質管理そのもの、品質の向上につながるのではないかというふうに理解しているんですけれども。この点、実務家の立場からというか、ここに関わっていらっしゃる友永委員の立場からどういうご見解をお持ちなのか、それを逆に私の方でお伺いしたい。

それから、2番目については、今、事務局の方からご説明したように、基本的には共同監査の場合にはまさに共同でありますので、責任は1つだと思いうんですね。そうしますと、共同で監査をしている相手方が監査の品質管理の仕組みをうまくとっていない。となると、そこに共同責任をとる側からするとやはり何らかの形で示唆を与えて改善を求めると、こういう形でもってまさに共同責任をとるとというのが我々の見解では当然ではないかというふうに理解したんですけれども。この点についても実務家サイドから、もちろん共同して監査をする場合の相手方に対してどういった形で業務内容について関与できるかということについてそれなりの実務的な配慮があるのかもわかりませんが、やはり責任を1つにするという意味ではこういう品質管理についてお互いにチェックし合うということは当然ではないかという理解でもってこのところを書いているわけです。

引継につきましては、先程事務局の方で答えたとおりでございます。

どうぞ、友永委員。

○友永委員 3番目の件は理解いたしました。

まず、専門家のところは、オーバーラップするとはいっても、不動産鑑定士に鑑定評価の結果を頼む、これはその結果についてもし疑義があれば会社よりの評価をしているということで別に頼むということ、これもまた監査手続の1つなんですね。そういったことからいって、私

はこの具体的な不動産鑑定士ですとか年金数理人とかそういった例示はおやめ頂いて、適切な知識、経験を有する者ということで。主に監査上の判断がグレーでよくわからないと、ほかの人の意見を聞きたいということで監査人がコンサルテーションしてもらおうというような発想でここはあると私は考えておりますので、その方がわかりやすいのではないかというふうに思っております。

それから、共同監査の方は、やはり個人と個人の共同監査ですとか、監査法人同士の共同監査、いろいろなパターンが今現在現実にはあるわけですがけれども、責任が1つかというと、本当にそうなのかな。私はやはり、サインするからにはそれぞれが責任を持ってやっている。それが共同だから半分になるということはないと考えております。

共同監査でやっている業務それ自体がきちんとなされているかどうか問題なのであって、相手方が持っている品質管理のシステムの妥当性そのものを見に行くということはほとんど不可能だと私は思うんですね。現実には自分が共同でやっている仕事が十分かどうかというのは自分の事務所の品質管理のシステムですべてを検証した上で、それで問題がなければ意見表明できる。相手方も同じことをするというので、全くオーバーラップして2つの品質管理の手続、それがこういった公的に認められた品質管理基準に合致していればそれほど違うわけではないわけですから、そういった形で考えた方が実務的で、全部相手の品質管理のシステムを見せろという話は非常に難しい話だと私は思っております。

以上です。

○山浦部会長 第1点は少し理解できるんですけども、第2点については、これについてはちょっとどなたかご意見。恐らく今回の起草に当たったコア会議のメンバーの間でもある程度の見解を一にしてこの起草をしたつもりでもありますけれども。今の実務的な視点から共同監査の相手方に対するいわば責任のとり方というんでしょうか、これについて何かご意見ございませんでしょうか。

どうぞ、岸田委員。

○岸田臨時委員 共同監査ではなくて、先程の意見の照会なんですけれども。言葉の問題ですけども、照会というのは事実を確認することを言うので、この定義にあるように見解を得るのならば、前に相談という言葉があったのであまり適切な言葉ではないと思うんですけども。例えば意見の聴取とか意見の習得とか、いわば価値判断入ったものを受け取ることによって将来何かあった場合に免責されると、専門的な知識があるからですね。そういう意味だったら、やはり照会という言葉としてあまり適当でないような気がするんですけども。照会とい

うのはあくまで事実を確認するだけであって、それによって拘束されることはないというよう  
な気がしたんですけれども。あまり適当な言葉がないのですけれども、少しそう思いました。

○山浦部会長その件、もう一回検討します。

加藤委員、どうぞ。

○加藤臨時委員 それでは、今の友永委員から出た意見についての共同監査なんです。私も  
やはり実務家の観点から、この共同監査との組み合わせは大法人と大法人、大法人と中小法人、  
中小法人と中小法人といろいろな組み合わせがあると思うんですが。なかなか、例えば大法人  
と大法人の場合に、相手の品質管理システムがどうなっているかということ、ここでいう検  
討というのは、どの程度の意味を想定されているか知らないんですけれども、検討する以上、  
方針とか手続を定めているかどうかとか、そこまで入り込まなければいけない。それから、大  
法人と中小法人の場合は、現実問題中小法人の方は大法人に対してそういうことをするのはな  
かなか難しいのではないかなという気がします。中小法人と中小法人というのは、多いのは共  
同事務所をつくってやっている場合があって、それはもうお互いにやっているというような感  
じだと思えますよ。

それで、この品質管理システムが本基準に準拠し適切に整備、運用されているかどうかを検  
討ということになると、相当の範囲、倫理のことから独立性から何か、あるいはここに書いて  
あることを全部検討しなきゃいけないとなると、実務的にはなかなか難しい。そして、その中  
でどこかに不備があったときに適切な監査業務の質の確保をするための必要な措置をとるとい  
うことも現実的に、相手のことですから。例えば独立性についてのこの品質管理システムに相  
手が欠陥があったといったときに、よその監査法人が他の監査法人の独立性が保持されてい  
るかどうかを必要な措置を講じてそれを是正するというはまず無理だと思いますし、これこ  
れこういうふうに直してください、やってくださいと言ってもそういう独立性の品質管理シス  
テムというのは一時にできるわけではなくて、常時ずっとやっていますのでなかなか難しいの  
ではないかなという気がします。

それと、もともとこういうことは共同監査を始める前にやるべきというか、考えるべきであ  
って、どうも共同監査をする相手があまり信頼がおけないようなところだと共同監査やらない  
んだと思うんですけれども。そういうこともありまして、今のこの書き方というのは、特に  
タイミングのことはどこにも書いてありませんが、何となく監査終わったところでこれをする  
ような書きぶりになっていきますけれども、タイミング的にも遅すぎるような気がするんです。  
もし、ですから、こういうことをどこかに書く必要があるのなら、むしろ最初の方の監査を受

嘱するかしないかという決定のときに、共同監査をする要素の1つとして相手方の品質管理システムについての妥当性も考慮に入れることとか、何かもう少し良い心証を得るか得られないか程度のもので、検討して必要な措置をとるというところまでだとなかなか実務的に私も難しいのではないかという気はするんです。

○山浦部会長 共同監査の責任のあり方について、実務というか、監査の実施の仕方についてはこの部会でも何度か取り上げられてそれなりに大きな話題にはなっているんですけども。共同監査に当たって、先程、友永委員のご指摘、また、今、加藤委員のご意見だと、相手、共同監査で実際に監査をしている相手方の監査の中身というんでしょうか、これについては何らかの形で共同責任をとる場合にはチェックをしようと思うんですけども、品質管理の仕組みがお互いに納得いくのであればそれなりに責任をシェアできるんだ。ただ、そこについて事前に見るといえるのはもちろんそれは当然だと思うんです。この品質管理の仕組みがうまくいっている、いってないということにかかわらず、相手の業務の中身をお互いに納得し合う、その仕組みというのは具体的にはどういう仕組みをとられている。つまり、相手はプロだから、あるいは大きな事務所だから、あるいはお互いに信用してというそういったレベルではないのではないかなと思うんです。

その辺りの実務的な感覚が、我々議論した中身と少しずれているものですから、もしよかったらご説明頂けないかなと思うんです。

○友永委員 一概には言えないとは思いますが、さまざまなケースがあるとは思いますが、やはり同じチーム、1つのチームを構成して監査をする、共同監査人がですね、という場合には、通常の監査で2人監査責任者がいるのと同じやり方をやるわけですね。それぞれの監査責任者というのはやった業務について責任者として調書のレビューもするし、それは分担するという事はあり得ますけれども。そこで通常ベースで動くわけですね。そういうやり方もあるし、大きなところ同士、ビッグクライアントだったりすると分野を分けるということもあるでしょう。その場合は相互に監査を行った調書についてはレビューし合っていると思うんですよ。問題点があれば質問をして、納得がいかなければ追加の手続がどうだといったことを相談しながら仕事をするというのが、すべてそうやっているかどうかは知りませんが、一応あるべき共同監査のやり方だろうと思っております。

ですから、監査責任者、サインをするからにはやはり全部が自分が見なくても信頼できる人が見ているというそういうチームで動く場合にはそういうことで全部見ない場合がありますけれども、責任者として知っておくべきことは全部把握するというのは当然やっていると思うん

ですね。そんなことを私はイメージして先程のような意見を申し上げたんです。

○山浦部会長 本日はこの案についてある程度のご了解を頂きたいという趣旨でもありますが、この点については最終的なドラフト（エクスプロージャードラフト）を書き出す前の段階でもう一度検討させていただきます。

ほかにご意見ございませんでしょうか。どうぞ、加藤委員。

○加藤臨時委員 幾つかあるんですが、まず、一番最初の「監査基準の体系」のところなんですが、「監査に関する品質管理基準」として、矢印で下の方に書いてあるんですが。これは位置付けとしてはあくまでも監査基準の中の一部であると、だけれども、番号はついていないという形ですよ。だから、前文みたいなものともまた違う。むしろ後文なのかあれなんです。

ただ、この資料2の一番最初に、一、「目的」、「本基準は、監査基準と一体として適用されるものであり」というふうに書いてあるんですけども、監査基準と一体ということは、監査基準とは別のものであるけれども、一体として適用するというふうに読めるんですね。だけれども、今のご説明ですと監査基準の一部だと、番号はついていないけれども、一部だということになると、あえて「監査基準と一体として適用される」という必要があるのかどうか。

というのは、前文の場合は意見書という大きなタイトルの中にこういう前文があって監査基準がありますよね。それでたしか前文の中に、この前文はこの監査基準を解釈するときには斟酌してとか一体としてこの前文も読みなさいとか利用しなさいというような書き方になっていますけれども、あれはもう完全に監査基準とは別のところであって、別のところにあるけれども、監査基準と一体のようにしなさいと言っているの、それはそれなりに通じるんですが、これは監査基準の一部だという前提だとすると、監査基準と一体として適用されるものでありというこの意味が趣旨にそぐわないのではないかということと、

もし監査基準の一部だとすると番号をつけなくて、実務的な話になるんですけども、番号をつけなくて後ろの方にくるといのはどんな感じになるのかなというのがなかなかわかりにくいというのが1つです。

それから、やはりこの一目的のところ、一番最初の行、先程読んだところの次ですが、「財務諸表の監査を実施する監査事務所及び監査実施者に」ということで、監査事務所と実施者というふうに大きく2つに分けていますね。そして、下の注の3では、監査実施者とは、監査実施の責任者及び補助者をいうということで、監査実施者には責任者と補助者が両方いるというふうに定義付けされているんですが。ただ、すぐその上の注1を見ると、今度は、「監査基準における監査人は、本基準における監査事務所及び監査実施の責任者からなる」としか言

ってなくて、補助者のことが入っていないんですけれども。ですから、この辺が、中の文章を見ると、監査実施者と責任者と使い分けていますよね。だけれども、定義からいくと監査実施者には責任者と補助者両方入ると書いてあるのに実施者と責任者と別々に使い分けているというところが整合性がとれているのかなという気がするんです。

ですから、私は、1つの提案なんですけど、注1に、監査人は本基準における監査事務所及び監査実施者、括弧して、監査実施の責任者及び責任者というような書き方にして、注3は取ってしまったらどうかという気がするんですけれども。

それで、本文の中で監査実施者といったら両方のことを言っていると。監査責任者といったら責任者のことだけしか言わないというような位置付けにすればいいのかなという気がするんですけれども。

それから、3番目なんですけど、先程三の「品質管理のシステムの構成」があって、この中にこの後の「品質管理に関する責任者の明確化」とか、「監査事務所及び監査実施者に対する職業倫理」とかという6項目が三の「品質管理システムの構成」の内訳項目みたいに、中項目ですよ。実際に三のところでは(1)、(2)とつけておきながら、その下の方に行くとならまた四とか五とかになってますから、何かこの位置付けがまた格上げされたような感じがするので。番号も三の品質管理システムの構成のところ使っている(1)、(2)と合わせた方がいいような気がするんですけれども。

それから、もう1つよろしいですか。4ページの一番下の4のところの文章の流れで、4ページの一番下に、例えば、「監査事務所の定める品質管理のシステムからの逸脱等に関して、監査事務所内外からもたらされる情報に対処するための方針及び手続を定め」というように書かれているんですが。この監査事務所内からもたらされる情報というのはそれほど大きな問題ではないと思うんですが、監査事務所外からもたらされる情報に対処するためということで、いろいろ新聞とかいろいろなマスコミ報道とかいろいろなものがあって、それは我々もいつも注意して対処しているんですが。ここで、ただ、方針を定めたり手続を定めたりとなると、この監査事務所外からもたらされる情報というのはただ単なる新聞とかマスコミ情報とかだけではなくて、何かきちんとした通告制度とかそういうものも制度として設定して、それに対する方針、手続も定めなさいというようなことまで想定されているのか。その辺をお聞きしたいと思います。

○山浦部会長 どうぞ。

○池田企業開示参事官 幾つか頂いたうちの第1点のところについては事務局の方からお答え

した方がいいかと思いますので、お答えさせていただきます。法令上の監査基準の位置付けについても一度確認のために整理をしますと、証券取引法の193条の2という規定、具体的には第3項になりますけれども、そこに証取法上の開示書類についています財務書類についての監査証明については、内閣府令、これは省令ですね、で定める基準及び手続によってこれを行わなければならないというふうにされていまして、具体的な基準、手続については内閣府令に寄せられている。内閣府令はこれを受けていわゆる監査証明省令という省令があります。その監査証明省令の方の第3条の第2項になりますけれども、そこでは監査報告書というのは一般に公正妥当と認められる監査に関する基準及び慣行に従って実施された監査の結果に基づいて作成されなければならないとされていまして、法令上は、今、言いました、監査に関する基準ということが定められています。

それで、具体的に監査に関する基準というのは何かといいますと、今の第3条の第3項に企業会計審議会により公表された監査に関する基準は一般に公正妥当と認められる監査に関する基準に該当するものとするというふうにこの第3条の第3項に書いてあります。

何が言いたいかといいますと、法令上は監査に関する基準という概念があります。その1つとして、加藤先生がおっしゃった従来の監査基準というものが企業会計審議会によって定められていて、それが監査に関する基準の重要な部分を構成しているということだと思います。今後はこの品質管理基準というものが定められれば、その監査に関する基準、企業会計審議会が定める主要な基準としていわゆるコーテーション付きの監査基準のほかに品質管理基準というものができるといことだろうと思います。ただ、両方が相矛盾して適用されてはいけませんから、この品質管理基準の目的のところコーテーション付きの監査基準と一体として適用されるものだとすることを明確にしているというふうな形で法令との接合をつけているというふうに理解をしております。

○山浦部会長 どうぞ、加藤委員。

○加藤臨時委員 そうしますと、位置付けとしては監査基準があつて、その下に監査に関する品質管理基準というのがあつて、これは同列に並ぶ。何かこれを見ると、字も小さくなってるし、少しインデントしてますよね、右の方に。だから、先程も監査基準の一部だとおっしゃいましたので。

○池田企業開示参事官 法令上は監査に関する基準として監査基準と品質管理基準がありますから、法令上はパラレルなものだというふうに理解をしてよろしいかと思います。

○山浦部会長 性格的には一般基準で品質管理についてうたっていますので、その中身を具体

的に基準化したものがここである。ただ、表示がこういう形になっているので、あたかもご指摘のような印象を持たれるかも知れませんが、これを公表する場合には独立した形になると思います。

それから、もう1つは、やはりこれから中間監査とか、あるいはもしかしたら四半期レビューとかそういった問題も関わってきますので、ある意味ではアンブレラ基準というんでしょうか、そういう趣旨もこの品質管理基準持たせていますので、そういう形からすると監査基準の仕組みと一体はするけれども、明示される形では独立された形になると思います。

それから、第2点目ですけれども、これは私の方からご説明させていただきますと、ご存じのように、国際基準ではISQC1と、それからISAの220ですか、それが分かれた形になっている。それで、ISQC1は事務所レベル、それからISAの方は個々の監査業務レベルでの品質管理と、こういう形になっているわけですね。今回、この品質管理基準を提示させて頂くに当たって我々の方で議論をした際に、これを独立のものとして、別個のものとして、ISQC1とISA、これ独立のものという形でやるか、それとも一体化するかということで議論したんです。結果としては、やはり一体化させるという仕組みをとりました。その結果、事務所レベルで監査の実施者に対する品質管理の問題、監査の実施に関する品質管理の問題、それから監査の実施レベルでの品質管理の問題、これをいわば1つの文書の中で書き分ける必要が出てきました。そのために、ご指摘のところで監査事務所と監査の実施者、監査の実施者について責任者と補助者という書きぶりをしたわけですね。ただ、ご指摘のところでわかりづらいあるいはこの仕組みを、先程注についての書きぶりについてのご指摘ありましたけれども、それで一回検討はいたしますけれども、それでもうまく一体化した、ISQC1とISA220を一体化したこういった基準としてまとめることができるかどうか、先生のご提案ですね、これについては検討させていただきます。

それから、三の「品質管理のシステムの構成」ということで、1から6は算用数字で、その後それぞれについて漢数字で説明があるじゃないか、わかりにくいではないかというお話でしたけれども、少なくともシステムの構成はこういったものからなりますよということを言っているだけですので、加藤委員のご指摘の趣旨はわかるんですけれども、少なくとも三の「品質管理のシステムの構成」というところについては、その構成の見出しを列挙した。もしかしたら1から6までを消してしまって、またもとのとおりに単に点でつなぐということもできたんですけれども、それは恐らくわかりづらいだろうということで、あえてこういう番号付けをしたんですね。

この点についても一度検討いたしますけれども、要するに見出しとして構成内容を明示するというだけの趣旨ですので、それ以上の意図はありませんので、これがどういう意味合いを持つか、もちろんこれは一回検討します。

それから、もう1つの4番目について内外の情報についての対処ということで、具体的には通告制度を意図しているのかということですが、これについては特段そこまでは具体的なものは考えておりません。ただ、これはそれぞれの事務所でのおのずと必要な措置を講じられていくのではないかと思いますので、特段の内部通告制度とか通報制度とか、あるいは外部からの通報の窓口とか、そういうところを特に求めているというイメージではありません。ただ、それは事務所サイドで品質管理についてお考え頂ければ結構ではないかと思うんですね。

どなたか。八木委員、どうぞ。

○八木（和）委員 先程から議論になっている共同監査の件、議論が若干消化不良ではないかと思えます。実務的には、友永委員、加藤委員がおっしゃられたことはよく理解できます。

仮に共同監査の相手方に問題があると思われるときは、実務的には、最初に共同で監査を受けるときにその是非を判断されると思えます。監査基準の規定では、共同監査での品質を確保するかということですので、共同である役割分担をして監査する場合には、問題があれば友永委員がおっしゃられたようなことをまずプロセスとしてやられるのかと思えます。

監査基準に書かれていることを行うことは、実質は相手方に対して品質上の重クレームを行うこととなります。サイナーの責任として、最終的にはここまで（相手方に問題があると判断したら重クレームをする）の責任があると考えますが、これは最後の手段に近いので、

共同監査の実をあげるために、実務の対応に即した補足的な文面を入れられたほうが、いいように思えます。

○山浦部会長 検討させていただきます。

内藤委員、どうぞ。

○内藤臨時委員 この後、これがもういわゆる意見書の方にまとまっていくということなので、少し言葉尻をとらえたような質問になるかと思うんですが、数点お伺いしたいんですが。先程、まず、問題になっていました監査実施者の定義のところ、監査実施の責任者及び補助者という言葉使いなんですが。この補助者という意味は、通常監査はチームで行いますよね。そうすると、公認会計士の資格を持っている人がやるんですが、ここで言っている監査実施の責任者というのはそのチームの責任を持っている人、補助者というのはそれ以外の公認会計士の方々という理解でよろしいんでしょうか。よろしいんですね。

○ 山浦部会長 はい。

○内藤臨時委員 そうしますと、監査基準本体の方に前文がございまして、監査人個人としても及び監査事務所などの組織としても云々という表現がございまして、そこで言っている、まず監査事務所等という場合の「等」はどこに入るのかなというような整合性の問題。それから、監査実施の責任者についての規定、そして監査実施者に関する規定の中に、この注1によると監査基準での監査人には補助者が入らないことになってしまいますので、それは果たして大丈夫なのか。監査基準の一般基準も補助者に当然適用されるような文言もありますので、そういう意味でさらにこれについて検討される必要があるのではないかなと思います。

また、品質管理基準で注というのがついてございしますが、これまでこういう監査に関する基準では注解方式というのとはっておりませんよね。そうすると、この品質管理基準にもやはり前文的なものがついて、そこの中での概念を整理されるということなんでしょうか。そのあたりも後でお願いしたいと思います。

第2点目なんですけれども、これから多少細かいことをずっと言っていますが、二の「品質管理のシステムの整備及び運用」のところ、3のところなんですけれども、監査事務所は「それらを遵守させなければならない」という表現がとっているんですが、これはだれに遵守させなければならないというのが不明で、多分英語表現に直すときに困るんじゃないかと思うんですが、その問題ですね。ですから、これは「それらを遵守しなければならない」という表現になるのではないかと思うんですね。

それと同じように、2ページ目の五のところの「監査事務所及び監査実施者による職業倫理及び独立性の維持の（一）職業倫理」のところ、監査事務所はこれこれ「遵守させなければならない」とあるんですけれども、この表現を合わせるとすると、「それらを遵守させなければならない」でしょう。これはそのまま読むと、監査事務所自体も遵守しないといけないし、監査実施者も遵守しなければならないというふうに読めるとすると、この「させなければならない」という使役の表現でいいのかどうか。これは少し問題かと思います。

それから、また1ページ目に戻りまして三の「品質管理のシステムの構成」で、2行目のところ、「職業倫理及び独立性の維持」という表現が使われているんですが、職業倫理は維持するものかどうか。それから、独立性は監査基準の方では「保持」という言葉を使っています、このあたりの整合性がいるのではないか。それは同じく、先程申し上げました2ページの五の「見出し」のところも同じで、職業倫理及び独立性の維持というこの「維持」の表現を「保持」ではないかと思います。

それから、その際に、これに関連して2ページ目の下の七、「監査実施者の採用、教育・訓練、評価及び選任」のところの1番目に、監査業務を実施するために必要な能力、経験、求められる職業倫理を備えた監査実施者を確保しなければならない。この求められる職業倫理を備えたという表現は、職業倫理というのは遵守、最初からそれを備えた人というのは当然だと思うんですけども、遵守することが求められると思うので、職業倫理を備えたという表現は少しおかしいのではないのでしょうか。

それが、次の3ページの2と3のところは同じような内容だと思うんですけども、「監査を実施するための能力、経験及び独立性を有する」と言っているんですね。この最初の部分では職業倫理を備えたと独立性には言及されていないんですが、監査事務所としても独立性を必要でしょうし、監査実施者については独立性の保持が大事だと思うんですが、このあたりの整合性はどうなっているのかという点が問題ではないかと思います。

そして、3ページ目の3のところ、「十分な時間を確保できる補助者」という表現があるんですけども、2のところでは「監査業務に十分な時間を確保できる」ということですので、これは補われた方がいいのではないのでしょうか。

それから、2ページの六のところなんですが、これは特に議論になっていないようなんですが、監査業務の受任及び契約の更新のところ、1の2行目に、「監査業務の受任及び更新により監査事務所が負うリスクを検討するとともに」、飛ばしますと、「監査業務の受任及び契約の更新の是非を適切に判断しなければならない。」というふうに書いてございますね。これは文章表現ではなくて内容だと思うんですけども、監査事務所が負うリスクを検討した結果、まず、この監査事務所が負うリスクの内容がどういうものを指しているのかということももう少し説明があるかと思うんですが。もしその監査事務所が負うリスクが非常に大きくて極めて高い場合には、監査契約を受任しない、あるいは更新しないということが考えられると思うんですが、法定監査制度においてそういうことが頻発すると、そういうケースについてはだれも監査を引き受けないということになってくると、制度として困ってくるのではないかと思うんですが。そのあたり、監査事務所が負うリスクを検討した結果、そのリスクに見合った監査手続なり監査での対応を考えるべきだというふうに思うんですが。このままだと、何かやめてもいいですよなんていうふうなおかしな解釈につながるのではないかという心配はないのでしょうかということですよ。

それから、少し長くなって申しわけありませんが、4ページ目の監査上の判断の相違のところでございますが、ここで1、2、3というふうに3つのことが書いてございまして、1番は

監査事務所がそういう判断の相違があったときに、「監査実施の責任者が判断の相違を適切に解決していることを確かめなければならない」というふうに監査実施の責任者が解決しなさいよと言っています。また、3の規定でも、監査実施の責任者は、「判断の相違を解決しなければならない」というふうに言っているんですね。ところが、2では、「判断の相違が解決しない限り、監査意見を表明してはならない」というふうになっていまして、これずっと読むと、結局監査実施の責任者が判断の相違について解決するように努力しないといけないというふうに読めるんですが、しかし、それは監査事務所として行うべきことなのではないかと思うんですね。ですから、意見の対立、判断の相違があったときに、監査実施責任者が全部それを負うのかなというのは少しおかしいのではないかなと思うんですけれども、それはいかがなんでしょうか。

また、その順番からいって、1、3、2の順番に規定していく方が望ましいのではないかなというふうに思います。

そして、また、もう1点、この点に関して、その注のところに監査業務に係る審査についての定義がございますが、そこでは監査実施者が行った重要な判断について客観的に評価するということが審査であると言っていますので、上記では重要な判断の相違という場合の重要性が抜けているんですね。となると、一々細かな点まで判断の相違をないかどうかということで見なさいということになってはいけないのではないかな。そういう意味で「重要な判断の相違を解決するために」というふうにされる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、(四)の監査業務に係る審査のところですけれども、その1番のところ、1行目の後ろの方です。「監査手続、監査上の判断及び監査意見の形成について、企業の経営状況等に応じた適切な審査が行われていることを確かめなければならない。」と書いてございまして、審査が企業の経営状況等に応じて行われるというふうに読めてしまうんですね。でも、審査で行うべきは、監査手続、監査上の判断及び監査意見の形成が当該企業の経営状況等に応じて適切に行われているかどうかを審査すると思うので、そういう意味にこの文章を直される方がいいのではないかなというふうに思います。

最後に、九の品質管理のシステムの監視及び監査業務の検証の部分で、2のところ、何か欠陥があったときに「必要な是正措置が講じられていることを確かめる」、3は、「的確な是正措置が講じられたかどうかを確かめる」というふうに書いてあるんですが。この「必要な」と「的確な」と使い分けられているのは何か特定の意味があるのかどうか。

長くなりましたが、以上ですので、そのあたり語句等の検討をお願いしたいと思います。

○山浦部会長 ありがとうございます。これ全部やるとするとなかなか大変ですけれども。一番最初の件については、先程加藤委員に應對した形ですね、並びについては検討いたします。

それから、注については、実はまだどういう形で最終的にこれを公表するかというのは決めてないんですね。一応、今、説明をするために注を入れているということで、これを文書として最終的に形づくるときにこの注の部分を、例えば前文のような形にするのか、本当に注にするのか、そうすると今までと違う仕組みになりますので、このあたりは実は正直言ってまだ最終的なスタイルについてはまだ決めていないということですね。

それから、遵守させなければならない。これは確かに日本語的にこういう文章がうまくここで言っている趣旨を表現できるかどうか、我々のコア会議の方でも議論したところで、一応この形でおさめているんですけども、趣旨を生かす形でもう一回これは検討いたします。

それから、監査事務所と監査実施者との主語の関係というんですかね、それと語句的な関係、その間の表現が一貫していないとやはりまずいと思いますので、それは検討いたします。

それから、「職業倫理の維持」、「独立性の保持」、確かに監査基準では保持というふうに書いてありますので、これはそれに合わせた方がいいのかなと思います。ただ、「職業倫理の維持」というこの表現ですけども、倫理を持っている、それから持っているだけではなくて、それを絶えず持ち続けていくという、それを表現したつもりだったんですけども。これについても文章表現として適当かどうかですね。それから、倫理を備えたというので、そこについてもまさにそうですね。

それから、監査時間の確保の問題について、確かに監査をするための十分な時間という言い方がわかりやすいと思いますので、これは入れることにいたします。

それから、法定監査の件についても、これはもう要するに監査人がそれだけのリスクを負うのであれば、リスクに見合っただけの業務をすればいいという契約の問題でありますので、その法定監査の仕組みが成り立たなくなるのではないかという議論の前に、本来そういう監査人が業務を引き受ける段階でリスクに見合った改善措置を講じてもらう、そしてそれだけ報酬を得て、業務内容を充実させるという、こういうネゴシエーションの方が本筋の議論だと思いますので、おっしゃる、ご指摘のところはよくわかるんですけども、でも、やはり今後監査人側も訴訟等にも維持するためにもそれなりの責任をもって契約について当たると思いますので、我々としてはこの点についてはご心配の向きわかるんですけども、これ以上のことは特にここで書き込む必要はないかなとは思っていたんですね。

あと、「重要な」と入れた方がいいのではないかということよくわかりました。これは確か

におっしゃるとおりですね。

私の方でメモしきれなかったところもあるかと思いますが、最後の必要な是正措置、これを講じて、そしてそれが実際に的確に行われているかどうかというそういう言葉の運びのつもりであったわけですが、それがおっしゃるような形で別の意味で、あるいは同じ言葉で使った方がいいかどうか、このあたりはもう一回見直してみます。

○野村企業会計調整官 1点、七の1のところ、七の1は独立性が入っていないくて、2、3は独立性が入っているのはどうなのかという内藤委員からのご質問があったかと思いますが、この点につきましては、1は事務所としてそういった実施者を確保するという点でございますので、その確保する段階においてはまだ独立性というのは考慮することは難しいのではないかと、1には独立性を入れていないということでございます。実際の監査の実施に当たって実施の担当者を選ぶときには当然独立性も確保された方を選ぶということが必要だということ、2、3には独立性を入れているということで分けているところでございます。

○内藤臨時委員 4ページの(四)についてはどうでしょうか。

○野村企業会計調整官 (四)の今の点につきましては少し表現の方を工夫させて頂きたいと思えます。

○山浦部会長 黒川委員。

○黒川委員 内藤委員のご意見と重なるところもあると思うんですが、2点だけです。3ページの七の2と3のところですが、ここも先程から出ている監査実施者という言葉が責任者と補助者を含んでいるということだと、この監査実施者という2のところに使われている言葉に監査責任者と監査補助者というふうに読みますと、事務所はまず監査責任者を選び、補助者も選ぶ。それから、3で監査実施の責任者はまた補助者を選ぶと、こういうふうに補助者を選ぶところがだぶって見えてくるんですね。別々にそれぞれ補助者を選ぶのかという実務に、そういうこともあるのかもしれませんが、そこまで言っているのかどうかなので。

先程から部会長の方で実施者という言葉は全部精査するとおっしゃってましたので、実施者というところに責任者と補助者という言葉に置き換えてみて読んでみるとより正確にできるのではないかと、1点です。

それから、2番目が、4ページの「監査上の判断の相違」、(三)のところですね。ここなんですが、監査実施者間の相違と、それから実施者と審査部門との相違を一緒に文書にしたので、解決の主体が事務所なのか、あるいは監査実施の責任者なのか不明確になったように私は思ったんですね。まず、監査実施者間の相違ということについては、やはり監査実

施の責任者が解決をする当事者だろうと思うんです。ですけれども、実際に監査責任者と審査部門との相違ということになれば、これはやはり事務所全体が解決をする部分ではないかなというふうに思うんですね。ですから、そのようにそこを分けて書けば、解決の主体もおのずと明らかになるのではないだろうかなと、そういうふうに思いました。

○山浦部会長 どうもありがとうございました。これについては先程加藤委員にご説明しましたように、もう一回書きぶりをうまく読めるように検討いたします。

あと、八田委員、どうぞ。

○八田委員 3つほど、形式的な議論が中心ですけれども。先程複数の委員からもご指摘あるように、1ページの三番目の「品質管理システムの構成」のまず冒頭の5行の説明が非常に長くて、そしてそれから四番目から九番目に相当する個別説明が入るとするのはやはり読みづらいということが言えると思います。やはり基本的には「少なくとも」からずっと一番最後の「に関する方針及び手続」にこの(1)から(6)が全部かかってくるわけですよ。したがって、少なくとも以下に掲げる、あるいは以下の方針及び手続からなるシステムをとということで、例えば番号つけなくて黒丸5つとかというので書くか。あるいは、先程加藤委員があったように、1段落落として書く。やはり整合性を持った表記をして頂いた方が、一般の方がお読みになったときにわかりやすいと思います。私どもが見ても非常にわかりづらいものは、さらに一般の方は読みづらいということもありますから、その辺は形式的にご配慮頂ければと思います。

それから、これは非常に基本的なところなんですけれども、最初からこの言葉が使われていたんですけれども、2ページの監査業務の受任及び契約とありますけれども、これまでは恐らく監査基準委員会報告書などもそうだと思うんですが、みんな「受嘱」という言葉を使っているんですが、なぜここで「受任」という言葉が登場したのか。その辺は特に意味がないのであれば、同じようにされた方が、混乱を招かないのではないかなという気がします。

それから、4ページの一番下のところの先程来から出ているご質問とも整合するのかもしれませんが、品質管理システム、このような定めているシステムからの逸脱等に関してということで、恐らくこれは悪い意味で使っているのではないかという気がするんですが、通例逸脱というのは決して悪いことばかりではなくて、いい場合もある。つまり、ルーティン化された業務を前提につくられていたシステムとか制度であっても、イレギュラーな問題が出たときにはそれから逸脱しなければ適正な判断ができないという、会計基準上の問題もあると思うんですね。ですから、ここは恐らく遵守違反等という意味なのかなと。今、もう1つの部会の内部統制で

も、結局、既存の内部統制システムから逸脱することは経営者に認められているわけです。認められていないのは、無視したり、それをねじ曲げる、こういう場合がだめであって、という理解をするならば、少しここの語句を整理された方がいいかなという気がします。

以上です。

○山浦部会長 ありがとうございます。第1点についてはなるほどと思いますので、そういう方向で表現を書きぶりを書き直す方向で検討いたします。

2番目の受任については、これは監査契約が準委任契約なんですね。それから、受嘱という言葉がどこにも辞書にないんです。どうしてこれ受嘱という言葉で会計士協会の方ではお使いになったのか、そのあたりを逆に聞きたいぐらいなんですけれども。

○八田委員 私の記憶による限り、旧来から公認会計士協会が採用している監査契約書の約款の中に明確にその言葉が出ているんですね、委嘱、受嘱という言葉が。これがそもそも違うというのであれば問題ですけれども、私は多分それがスタートだと思います。

○山浦部会長 議論したんですけれども、法律的には準委任契約、正式には受任であろうという事で、あえて提言させていただきます。

それから、3番目については、逸脱という、なるほどそういう読み方もあるかなということで、これについては検討させていただきます。

どうぞ、友永委員。

○友永委員 前文をおつくりになるかどうかという点でお願いと申しますか意見を申し上げたいと思います。まず、こういった品質管理の枠組みをつくって頂くということに関して、その趣旨ですとかそういったところはやはり監査基準と同じように前文があった方が理解されるだろう。それから、監査の基準ではすべての監査に適用があるという言い方、これは主に考えていたのは証取監査と商法監査は違うものではないという意味ですけれども、公認会計士の監査の領域も非常に広がってきておまして、すべての監査にフルスペックの品質管理を要求すべきかどうかという問題、これは前にも幾つかご意見が出ていたと思います。そういった点について触れて頂きたい、その前文で。

それから、事務所の大小、これについて同じ公開会社をやっているのであれば事務所の大小で差をつけるべきではないというのはもちろんそのとおりで思うんです。ISQC1とかISAの取扱いというのは公開会社、それからそれぞれの国で公益性があるとして認めたところについては意見審査をすべて求める。けれども、公開会社ではないところは事務所としての方針と手続をつくりなさいとして、そこの中では意見審査も免除するという事も想定している

わけですね。そういったところの実際の運用上の問題も、基本の枠組みはこれで私は結構だと思っておりますが、すべての、例えば幼稚園の監査にまでこの品質管理をすべて求めると、個人の、1人しかいない個人事務所で果たしてどこまでできるかという問題が現実にはあるわけで。そういう問題についても前文を書いて頂いて触れて頂ければと、これはお願いでございます。

○山浦部会長 恐らく前文でそのあたりはケアするのではないかと思います。

実はまだご意見頂きたいんですけれども、時間等もありますので、できればもう1点の資料3にあります監査基準。この監査基準につきましても改訂、新しいリスクモデルに従った監査基準の見直しをしております。恐らくこれもかなり大きなご議論を頂くことになるかも知れませんが、時間の関係もあります。したがって、本日私の部会長としての裁量でありますけれども、この中身についてご紹介させて頂き、そしてこれを次回のこの部会に紹介させて頂いた中身について頭から議論していくというこういった、イレギュラーですけれども、方向で対処させて頂きたいと思っております。

では、事務局、よろしく申し上げます。

○野村企業会計調整官 それでは、事務局の方から只今ご審議を頂きました監査に関する品質管理の基準と並びまして、今回の改訂の大きな柱の1つでございます、ビジネス・リスクを重視した監査に関する監査基準の改訂案についてご説明させて頂きたいと思っております。

資料1の監査基準の体系(案)でございますが、冒頭ご説明申し上げましたとおり、ビジネス・リスクを重視しました監査に関します改訂の部分につきましては、☆印をつけさせて頂いているところでございまして、監査基準中の実施基準の基本原則、それから監査計画の策定、監査の実施のところに☆印をつけさせて頂いておりますが、これらの部分が関連するのではないかとこのように考えているところでございます。

前回の部会におきまして、ビジネス・リスクを重視した監査に関する論点と、それから監査基準の改訂が必要と思われる項目と論点ということでご審議を頂き、おおむねご同意を頂いたところでございまして。その内容につきましては、時間がなくて大変恐縮なんでしょうございますが、お手元にあります黒い表紙の冊子に前回までの資料集を入れさせて頂いているところでございますが、そちらの18という一番最後に綴ってございますけれども、そちらの資料2が、今、申し上げましたビジネス・リスクを重視した監査の実施に関して改訂が必要と思われる項目と論点ということでおおむねご同意を頂いた内容でございます。こちらに沿いまして今回の基準案を整理させて頂いたところでございます。

具体的な内容でございますけれども、今、申し上げましたとおり、実施基準の基本原則のと

ころからでございますが、資料3の2ページ目をご覧頂きたいと思いますが、ビジネス・リスクを重視した監査の実施ということでございまして、これまで財務諸表項目につきましてはいわゆる固有リスクと統制リスクを評価の基礎として発見リスクを決定するといったような方式をとってきたわけでございますけれども、それに先立ちまして、いわゆる企業及び企業環境の理解ということをまず最初に行い、そうした全体から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を理解して、財務諸表に重要な虚偽表示をもたらす可能性を評価することによって、俯瞰的な視点から監査の重点を絞り、トップダウン的な監査を行うということで整理させて頂いたものでございます。従来の考え方も残しつつ、そういった重要な虚偽表示のリスクということを前面に出して監査を実施してはどうかということで整理させて頂いたものでございます。

まず、1ですが、2ページ目の一番下の線を引いたところだけをご覧頂きたいと思いますが、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て、そのリスクに対応した監査手続を実施しなければならないということでございます。

1ページめくって頂いて3ページ目でございますけれども、そこに説明ということで書いてございますけれども、こちらについて、1つ目ですが、今、申し上げましたように、従来の固有リスクとか統制リスクといった考え方については、そういった考え方自体については残すということですが、それらを統合して評価をするということで、説明という形で記載させて頂いております。こちらについては本文の方では固有リスクとか統制リスクといった言葉がなくなってしまったものですから、説明という形にさせて頂いているのですが。この説明の内容についてどのように表現していくかということにつきましては、先程お話がありましたような前文での対応等も含めまして検討させて頂きたいというふうに考えております。

それから、2のところでございますけれども、監査の実施において内部統制を含む事業上のリスク、企業及び企業環境を理解して、それに内在するリスクが財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす可能性をまず考慮するということをうたわせて頂いております。

次に、3ページ一番下の4のところ、それに基づいた監査手続を実施しなければならないということを一一般原則として書かせて頂いているところでございます。

時間の関係がございまして、お手元に資料4をお配りさせて頂いており、必ずしも改訂基準の内容を正確にあらわしているものではございませんけれども、こちらも含わせてご覧頂ければと思います。一番上に、今、申し上げました今回新しい考え方として導入してはどうかという、企業及び企業環境の理解をまず最初に行った上で、財務諸表全体に関わる重要な虚偽表示

のリスクの把握、それが右側でございまして、左側が財務諸表項目についての重要な虚偽表示のリスクを暫定的に評価をする。それぞれに基づきまして、内容を監査計画に反映をさせるといったようなこととございまして、まず、その右側の財務諸表全体に係る虚偽表示のリスクということで、全般的な対応ということで、例えばということですから、補助者の増員ですとか専門家の配置ですとか、監査時間の増加ですとか、監査手続の選択における予測できない要素を追加をしたりといったような全般的な対応を監査計画に反映させてはどうかということとでございます。

左の方でございまして、財務諸表項目に関わるものとしまして重要な虚偽表示のリスクを暫定的に評価しますが、その中で特別な検討を必要とするリスクがその過程において把握された場合にはその内容についても監査計画に反映させる必要があるのではないかといたこととでございます。

それらを踏まえまして監査計画を立てるわけですから、それがこれからご説明申し上げます資料3の二の監査計画の策定というところでして。変更点として、2のところですが、監査計画の策定においては、景気の動向ですとか経営活動金融にわたる情報を入手いたしまして、3ページ目とございまして、企業及び企業環境に内在する事業上のリスクがもたらす財務諸表における重要な虚偽表示のリスクを暫定的に評価をするということで、今、図でご説明申し上げました内容でございますと、左の上の重要な虚偽表示のリスクの暫定的評価といったことをあらわしているものとでございます。

それから、次の3ですけれども、広く財務諸表全体に関係し特定の項目のみに関連付けられない重要な虚偽表示のリスクがあると判断した場合には、そのリスクの程度に応じて、今、申し上げました補助者の増員等を監査計画に反映させなければならないということで、右側の財務諸表全体についてこのような形で規定してはどうかということとでございます。

それから、4ですけれども、財務諸表の項目に関連して暫定的に評価した重要な虚偽表示のリスクに対応する内部統制の運用状況の評価手続等につきまして、監査計画を策定し、実施すべき監査手続及びその範囲を決定するというところで、これにつきましては、図で申し上げますと、監査計画の枠の中とございまして、リスク評価に対応する監査手続を計画をするということとでございます。

それから、5とございまして、監査人は、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って、例えば会計上の見積りですとか収益認識等の判断に関わる事項、不正の疑いのある事項、特異な取引等、監査において特別な検討を必要とするリスクがあ

ると判断した場合には、そのリスクに対応する監査手続に係る監査計画を策定しなければならないということで、図ですと、左の上のところから右下に矢印が出ておりますが、「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、それから下に矢印が出ておりますが、監査計画及び、それからさらにその下に矢印が出ておりますけれども、特別な検討を要するリスクに対応するための監査手続を実施するための計画を立てるということでございます。

資料3の方ですが、1ページめくって頂き、監査の実施ということで、三ですけれども、立案しました監査計画に基づいて実際に監査を実施するわけですが、その1で、監査人は実施した監査手続及び入手した監査証拠に基づいて、暫定的に評価した重要な虚偽表示のリスクの程度を変更する必要があるのかどうか、それから変更する必要がある場合には、当初計画した監査手続を実施するわけですけれども、暫定的に評価した結果と異なるような判断をした場合にはさらに監査計画を修正した上で監査手続を実施するというので、当初立てた監査計画が十分でないような場合には、繰り返し監査計画を修正して、監査計画にフィードバックをして監査計画をし直すということが必要であるということを明示しているものでして、それに基づいた監査手続を実施しなければならないということです。

2ですけれども、これは表現だけの変更ですけれども、内部統制に重要な欠陥が存在するか、あるいは有効に運用されていない可能性が高いと判断した場合には内部統制に依拠することなく、実証手続を実施しなければならないということです。

それから、3ですけれども、これは資料の図で左上の重要な虚偽表示のリスクから右下に矢印が出てきた特別な検討を必要とするリスクを把握した場合に対応する監査手続ですけれども、特別な検討を必要とするリスクがあると判断した場合、それが財務諸表における重要な虚偽表示をもたらしていないかを確かめるための実証手続を実施し、また必要に応じて内部統制の状況を調査し、その運用状況の評価手続を実施しなければならないということで、図で監査計画を、貫いて、さらに下の方に特別な検討を必要とするリスクに対応する監査手続ということで表現させて頂いているものです。

それから、4が、監査人は、監査の実施の過程において、広く財務諸表全体に関係し特定の項目に関連付けられない重要な虚偽表示のリスクを新たに発見した場合及び当初の監査計画における全般的な対応が不十分であると判断した場合には、当初の監査計画を修正し、全般的な対応を見直して監査を実施しなければならないということで、図の右上の財務諸表全体に係る重要な虚偽表示のリスクの存在を把握した場合の全般的な対応をとって監査計画を立案しているわけですけれども、実施の過程において財務諸表全体に関わるような新たな虚偽表示のリスク

を発見したような場合とか、当初の全般的な対応が不十分であるというふうに判断したような場合には、先程のリスク評価に対応する監査手続と同様に監査計画を修正して改めて修正した計画に基づく監査手続を実施する必要があるということを示しているものです。

以上、時間の関係もございまして、非常に簡単でございますが、ご説明させて頂きました。

○山浦部会長 ありがとうございます。本日は監査基準の本体部分で、特に新しいビジネス・リスクを重視した監査のあり方についての基準の部分で改訂案についてお示ししたわけがありますけれども。特に日本公認会計士協会におかれましては既に実務指針としてこの部分に相当する基準書を公表されております。この原案につきまして、次回、特に加藤委員を中心としてご検討頂きまして、ご意見を頂きたいと、こういうつもりでいるところであります。

残り時間は少ないんですけれども、何かこの時点でご意見等がございましたらお伺いしたいと思っております。

どうぞ、加藤委員。

○加藤臨時委員 すみません。実は私次回海外出張のために欠席しますので、しかるべきコメントはまとめてしかるべくそちらの方に伝達するようにしたいと思うんですが。1つだけ、2つですかね、お聞きしたいのは。今回の新しい実務指針の中では監査要点という見方を経営者の主張というアサーションという二重責任の観点から経営者の主張ということと、それを利用した監査要点というふうに位置付けているんですが。今、ざっと見たところでは、その経営者の主張ということが出てきていないというように思いますので。この辺は何か、たしか今までのご説明ですと何かあったような気がしたので、大きな変更されたのかどうかということと。

運用テストという、有効に運用されているかどうかということについての実務指針で入っている運用テストのことも特に明確にはないような気もするんですけれども。意図されているところはあるような気もするんですが、この2点についてだけちょっとお聞かせ願えればと思います。

○山浦部会長 ご指摘の点、我々十分検討いたしました。それで、3ページの基本原則の3のところですね。監査人は、自己の意見を形成するに足る合理的な基礎を得るために、経営者が提示する財務諸表の記載事項についてという、これがいわばアサーションを一応考慮したということであります。その上で、実在性、網羅性等々監査要点を設定すると従来どおりの書きぶりで示しているんですけれども、実はいろいろ議論をしている中で、今回のISA、それから協会の実務指針でどうしてもわからないというよりはむしろこうした方がいいのではないかと、これは監査手続あるいは監査証拠との関係ですね、これを関係付ける説明の仕方をどうして

も主張というだけでとどめていると、これがなかなか説明しにくいということなんですね。随分とこれは議論したんですけども、やはり監査要点という置き換えの方が監査証拠なり監査手続なりの関連付けがしやすいということなんです。

これは主張という使い方、これはもちろん重要なことだと思っておりますし、二重責任の原則ですね、前面に出すという意味では大事なところだと思っておりますけれども、ただ、それを監査基準に書く段階でうまくそれをそのまま主張を主張として使うとうまく整理できない。もちろんこれは原案の段階ですから、協会の方で何か代替のご提案があればもちろん承りますけれども、今、我々の検討した結果では、こういう書き方がやはり基準として整合性がとれるのではないかということなんです。それが1点です。

それから、第2点、運用テストということですけども、1つはできるだけ片仮名は最小限にするということでありますよね。もう1つは、内部統制の運用状況の評価手続という形で置き換えておりますので、ご懸念の点、ご懸念というかご意見の件はわかりますけれども、この内部統制の運用状況の評価手続ということでご理解頂けないかということをお願ひしたいというふうに思っております。

そろそろ時間もまいりました。この監査基準の改訂につきましては、当然実施時期の関係で中間監査が先にきます。したがって、この監査基準の改訂部分に合わせた形で中間監査の改訂作業にも我々の方で取り組むことになると思うんですけども、これについてもしかるべき時期に提案させて頂きたいと、こういうふうに思っております。

どうぞ。

○岸田臨時委員 今、おっしゃったことに関連するんですけども。今、国会に出ている商法改正法案で、前に申し上げたように、もし通れば中間監査のほかに臨時計算書類というので、何という名前か知りませんが、臨時監査という制度が多分できると思いますので、できたらこの監査基準が公表されるころには商法改正も多分成立していると思いますので、そういう臨時監査という問題についてもご検討頂ければと思います。

○山浦部会長 はい、一応これについては勉強させて頂きます。

どうぞ。

○池田企業開示参事官 今の点については企業会計審議会としても必要な勉強はしていくということかもしれませんが、当然法務省の方の、一義的には計算書類の作成のルールあるいは計算書類ではないわけですか、計算書類ではないですけども、その会社法上の配当の計算をする等のベースになる書類だろうと思いますから、そこは関係機関とお話をした上で、また必要

があれば審議をお願いするということになるかと思えます。

○山浦部会長 時間もまいりました。つきましては、次回の部会では公開草案という形で出す直前の部会になるというふうに我々理解しております。基準改訂の経緯等を記載しましたいわゆる前文に相当するもの、これの書式位置付けについてまだ詳しく検討していないんですけれども、そういう付帯する文章も含めまして、できれば用意させて頂いてご審議頂きたいと考えております。

次回の部会の日程につきましては、後刻事務局からご連絡させて頂きたいと存じます。

それでは、これにて閉会いたします。

本日はお忙しい中ご参集頂きまして心からお礼申し上げます。ありがとうございました。

午後 0時00分閉会