

わが国の「監査基準」における「監査の目的」 の経緯と準拠性意見の位置づけ

2013年6月24日

青山学院大学大学院

教授 町田 祥弘

I 「監査の目的」の経緯と適正性意見

[I の要旨]

現行の監査基準における「監査の目的」基準は、2002年改訂監査基準において新設されたものであり、一般目的の財務諸表に対する適正意見の表明が規定されている。

ただし、当時は、商法特例法の監査報告書において、「法令及び定款に従い・・・正しく示しているものと認める」旨の意見が表明されていたことから、改訂監査基準前文において、商法特例法監査の意見表明形式を念頭に置いた留意事項が示された【cf. s12】。

その後、会社法の制定時に、「監査基準」の規定を踏まえて、会社法の下での意見表明形式も適正性に関するものに変更されて今日に至っている【cf. s14-16】。

現行の監査基準の下では、特別目的の財務報告に対する準拠性意見の表明は想定していないものと解される。

2002年改訂監査基準の背景と 「監査の目的」規定の理解 【cf. s13-14】

①当時の背景

2002年当時、商法特例法監査(会計監査人監査)において、「法令及び定款に従い・・・正しく示しているものと認める」旨の意見が表明されていた。

②監査基準の射程

企業会計審議会が公表する「監査基準」であっても、商法特例法監査で利用されていたため、監査基準が商法特例法監査において矛盾を生じないように、留意事項が前文に記載された。

したがって、「監査の対象となる財務諸表の種類、あるいは監査の根拠となる制度や契約事項が異なれば、それに応じて、意見の表明の形式は異なるものとなる。」という前文の記述は、あくまでも、主に商法特例法のもとでの意見表明を想定して、それを許容したものであると解される。

適正性の要件

2002年監査基準前文の示す要件 【cf. s13】

- 財務諸表が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して適正に表示されているかどうかの判断
 - i. 経営者が採用した会計方針が、企業会計の基準に準拠して継続的に適用されているかどうか
 - ii. その選択及び適用方法が会計事象や取引を適切に反映するものであるかどうか
 - 会計事象や取引について適用すべき会計基準等が明確でない場合には、経営者が採用した会計方針が当該会計事象や取引の実態を適切に反映するものであるかどうかについて、監査人が自己の判断で評価
 - iii. 財務諸表の表示方法が適切であるかどうか

「監査基準」の位置づけ【cf. s17-18】

- 金融商品取引法以下によって法的根拠を与えられている、金融商品取引法監査の規範
- 他の法律によって実施される監査においても適用される汎用目的の監査基準
- 日本公認会計士協会の実務指針が監査の基準の体系に含まれるための根拠を提供するとともに、監査の規範のうち、原則的な内容を規定した基本的基準
- 教育及び公認会計士試験等において依拠される、会計プロフェッションとなるために理解しておくべき内容を備えた教育・啓発上の基本的基準

Ⅱ 適正性意見と準拠性意見

[Ⅱの要旨]

特別目的の財務報告に対する準拠性意見の表明は、現行の監査基準における「監査の目的」が想定していないものと考えられる。

しかしながら、すでに、日本公認会計士協会の実務指針において準拠性意見が規定されており(s-21)、実際に、労働組合監査等(s-8, 22)に影響を与えてきている。

こうした現状を踏まえて、監査基準の枠組みにおいても、何らかの対応を行うべきと考えられるが、準拠性意見の導入に当たっては、①準拠性監査意見の対象となる財務報告はいかなるものか、②準拠性意見の監査業務は適正性意見の監査業務と何が異なるのか、③財務報告の利用者は準拠性意見と適正性意見の相違を理解可能か、及び④監査基準の枠組みに含めることができるのか、といった検討すべき論点があるものと思われる。

特別目的の財務報告等に対する準拠性意見表明の前提

- 経営者等(主題に責任を負う者)からは、特別目的の財務報告等(主題情報)に対して保証業務を提供してほしいとのニーズがある。
- 本来、ここでは、いかなる水準及び内容の保証業務を提供すべきか(さらには、誰が業務実施者となるべきか)という議論が必要であり、この点については、実際には、各国で異なる対応が見られるところである。
- しかしながら、国際監査基準において監査業務として位置づけられていること、わが国では、財務諸表監査を担当している監査人がこのニーズに直面し、かつ、監査意見の表明を期待されていること等から、監査業務として、さらには、公認会計士法第2条1項に規定されている公認会計士又は監査法人による監査証明業務として実施されることを前提として、議論が開始されている。
- 以下では、その前提を踏まえて、あくまでも公認会計士又は監査法人が監査証明業務として、特別目的の財務報告に対する意見を表明する場合について、とくに、先にIで述べたわが国の「監査基準」の枠組みにおける準拠性意見の表明の問題に焦点を絞って検討することとしたい。

労働組合監査における準拠性意見の規定 【cf. s23】

非営利法人委員会実務指針第37号「労働組合監査における監査上の取扱い」(2012年4月10日)

I 労働組合監査における監査上の取扱い・2. 監査報告書・監査上の留意事項・

② 準拠性の枠組み

計算書類作成の目的は①のとおりであり、労働組合が準拠する会計基準として広く採用されている公益法人委員会報告第5号「労働組合会計基準」(昭和60年10月8日 日本公認会計士協会。以下「労働組合会計基準」という。)は、特定の利用者(組合員)の財務情報に対するニーズ(会計報告)を満たすことを目的とした計算書類の作成において適用される財務報告の枠組みとして受入可能なものであると判断できる。労働組合会計基準には追加開示の規定(労働組合会計基準 6. 計算書類の注記)があり、本指針の取りまとめに当たって、当該規定が監査基準委員会報告書200「財務諸表監査における総括的な目的」の第12項(13)で示される「適正表示の枠組み」の要件を満たすかどうかについて検討を行ったが、現時点でその判断は困難であり、労働組合会計基準が「適正表示の枠組み」となるとの結論には至らなかった。

以上から、本指針では、組合員に対する会計報告の目的適合性の観点も含め、労働組合会計基準については「準拠性の枠組み」と整理した。

<意見表明の文例>

「監査意見

私は、上記の計算書類が、すべての重要な点において、労働組合会計基準に準拠して作成されているものと認める。」

適正性意見と準拠性意見の比較

		適正性意見	準拠性意見
通常、対象となる財務諸表等		一般目的の財務諸表	特別目的の財務諸表や、個別財務表又は個々の財務諸表項目
(監査意見の)想定利用者		一般投資者等を含む、特定できない財務諸表利用者	特定の利害関係者
会計基準に関する判断	離脱規定	×	×
	追加的な開示の必要性	○	×
	監査人による実質的判断	○	△
準拠すべき監査基準		一般に公正妥当と認められる監査の基準	一般に公正妥当と認められる監査の基準
保証水準		合理的保証業務	合理的保証業務

準拠性意見の導入に当たっての論点(1)

① 準拠性意見の対象

- 特別目的の財務報告とはいかなるものか？ すなわち、適正性意見と準拠性意見の基本的な区別は、財務報告の枠組みの相違(①会計基準以上の開示が求められるか、又は、②会計基準からの離脱が求められる場合に適正性意見となる)にあるとされる。日本には、離脱規定はない(⇒×②)。では、会計基準以上の開示が求められる場合以外の場合(①の場合)とはいかなる場合か？
- 財務報告以外には、準拠性意見の対象とはならないのか？ たとえば、財務情報以外の定性的な情報について、準拠性意見を表明することは想定できないのか？

② 準拠性意見を表明するための業務

- 準拠性意見と適正性意見の相違は、単に財務報告枠組みの相異によるものであって、監査業務の内容や、業務を実施する監査人の責任に相違はないのか？ とくに、準拠性意見であっても、実質的判断(cf. s-4)を行うのか？
- 仮に同じだとすれば、なぜ適正性意見ではなく、準拠性意見でなければならないのか？

準拠性意見の導入に当たっての論点 (2)

③ 準拠性意見の想定利用者

- 特別目的の財務諸表に対して監査業務を提供してほしいというニーズはある。
- では、準拠性意見を受け取ることが想定される、特別目的の財務報告の情報利用者は、適正性意見と準拠性意見の相違を理解しているのか(理解可能なのか)?

④ 準拠性意見の枠組み

- ISA800は、特別目的の財務報告を対象としているが、ISA805は、個別財務表又はその個々の構成要素等を対象としている。現行の監査基準における「監査の目的」基準の下で、財務報告(財務諸表)ではなく、そうした個別の財務情報に対する監査が含まれるのか?
- (一般目的の財務報告以外の)特別目的の財務報告や個別財務表又はその個々の構成要素等については、想定利用者が限られていることから、個々の業種別の法規や日本公認会計士協会の実務指針等において対応することが可能か。
- 逆に、海外の会社法のもとで財務報告が行われている国々と同様に、会社法に基づく財務報告については、準拠性監査が親和性があるのではないか。

以下、資料

監査基準 第一監査の目的

監査基準 第一 監査の目的

財務諸表の監査の目的は、経営者の作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することにある。

財務諸表の表示が適正である旨の監査人の意見は、財務諸表には、全体として重要な虚偽の表示がないということについて、合理的な保証を得たとの監査人の判断を含んでいる。

- 1950年監査基準の前文における「制度監査」の説明以外に示されてこなかった、「監査基準」が想定する監査の目的を明示したもの。
- 二重責任の原則を明示するとともに、不正に関する期待ギャップの解消を意図した基準化であった。

2002年改訂監査基準の前文における説明

「監査基準の改訂について」(2002年1月25日)

二 改訂基準の性格、構成及び位置付け

3 監査基準の位置付け

改訂基準における監査の目的が示す枠組み及びこれから引き出されたそれぞれの基準は、証券取引法に基づく監査のみならず、株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律に基づく監査など、財務諸表の種類や意見として表明すべき事項を異にする監査も含め、公認会計士監査のすべてに共通するものである。

三 主な改訂点とその考え方・1 監査の目的

従来、監査基準は監査それ自体の目的を明確にしてこなかったために、監査の役割について種々の理解を与え、これがいわゆる「期待のギャップ」を醸成させてきたことは否めない。また、監査の目的を明確にすることにより、監査基準の枠組みも自ずと決まることになる。このような趣旨から、改訂基準において監査の目的を明らかにすることとしたが、その内容については、以下の点に留意して理解することが必要である。

(3) 改訂基準では、基本的な構成からなる財務諸表に対する監査を前提として、財務諸表が企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適正に表示しているかどうかについて意見を表明するとしているが、監査の対象となる財務諸表の種類、あるいは監査の根拠となる制度や契約事項が異なれば、それに応じて、意見の表明の形式は異なるものとなる。

2002年監査基準前文に示された適正性の要件

第四 報告基準・一 基本原則

2 監査人は、財務諸表が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して適正に表示されているかどうかの判断に当たっては、経営者が採用した会計方針が、企業会計の基準に準拠して継続的に適用されているかどうかのみならず、その選択及び適用方法が会計事象や取引を適切に反映するものであるかどうか並びに財務諸表の表示方法が適切であるかどうかについても評価しなければならない。

監査基準の改訂について(2002年1月25日)

三 主な改訂点とその考え方・9 監査意見及び監査報告書・(1) 適正性の判断

③ 会計方針の選択や適用方法が会計事象や取引の実態を適切に反映するものであるかの判断においては、会計処理や財務諸表の表示方法に関する法令又は明文化された会計基準やその解釈に関わる指針等に基づいて判断するが、その中で、会計事象や取引について適用すべき会計基準等が明確でない場合には、経営者が採用した会計方針が当該会計事象や取引の実態を適切に反映するものであるかどうかについて、監査人が自己の判断で評価しなければならない。また、会計基準等において詳細な定めのない場合も、会計基準等の趣旨を踏まえ、同様に監査人が自己の判断で評価することとなる。新しい会計事象や取引、例えば、複雑な金融取引や情報技術を利用した電子的な取引についても、経営者が選択し、適用した会計方針がその事象や取引の実態を適切に反映するものであるかどうかを監査人は自己の判断で評価しなければならない。

(会社法制定以前の)商法特例法監査の下での 会計監査人の意見表明の文例

「当監査法人は、『株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律』第2条第1項の規定に基づき、〇〇株式会社の平成×年×月×日から平成×年×月×日までの第〇期営業年度の計算書類、すなわち、貸借対照表、損益計算書、営業報告書(会計に関する部分に限る。)及び利益処分案並びに附属明細書(会計に関する部分に限る。)について監査を行った。なお、営業報告書及び附属明細書についての監査の対象とした会計に関する部分は、営業報告書及び附属明細書に記載されている事項のうち会計帳簿の記録に基づく記載部分である。

<中略>

監査の結果、当監査法人の意見は次のとおりである。

- (1) 貸借対照表及び損益計算書は、法令及び定款に従い会社の財産及び損益の状態を正しく示しているものと認める。
- (2) 営業報告書(会計に関する部分に限る。)は、法令及び定款に従い会社の状況を正しく示しているものと認める。
- (3) 利益処分案は、法令及び定款に適合しているものと認める。
- (4) 附属明細書(会計に関する部分に限る。)について、商法の規定により指摘すべき事項はない。

- 根拠条文： 商法特例法第2条第1項(商法第281条第1項に掲げるものを指示)

会社法の下での会計監査人の意見表明の文例

「当監査法人は、会社法第436条第2項第1号の規定に基づき、〇〇株式会社
の平成×年×月×日から平成×年×月×日までの第×期事業年
度の計算書類、すなわち、貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動
計算書及び個別注記表並びに附属明細書について監査を行った。

<中略>

監査意見

当監査法人は、上記の計算書類及びその附属明細書が我が国において一般公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、会社の当該計算書類及び附属明細書に係る期間の財産及び損益の状況をすべての重要な点において適正に表示しているものと認める。」

- 根拠条文： 会社法第436条第2項第1号及び会社計算規則第126条

会社法の制定と意見表明形式の変更

- 会社法制定時の変更内容等
 - 「法令及び定款に従って正しく示している」旨の意見、すなわち、準拠性意見から適正性意見への変更、並びに、
 - 商法第281条第1項に掲げられている各項目に対する個別意見表明形式から、計算書類等の全体に対する総合意見表明形式への変更
 - 変更の明確な説明はなかったが、基本的に、監査基準に目的基準が規定されたことを受けたものと考えられる。
 - 現時点から振り返れば、かつての商法特例法の下での個別意見こそが、特別目的の財務報告に対する準拠性意見と捉えることができるものである。
- 当時、提起された問題点
 - 企業会計の基準に準拠して適正に表示しているだけで、「法令及び定款への準拠」は検討しなくていいのか。
 - 会社法の下での適正性意見も、監査基準が示す実質的判断を含む、適正性意見を意味しているのか。
 - 会社法の下では、不適正意見が表明された場合に、株主総会の決議によって計算書類は承認されることとなるが、そうした取扱いは、「不適正」意見が表明された場合の対応として適切か。

監査基準・実務指針の法的根拠

1. 金融商品取引法

193条の2第5項 第1項及び第2項の監査証明は、内閣府令で定める基準及び手続によつて、これを行わなければならない。

2. 内閣府令(財務諸表等の監査証明に関する内閣府令)

3条2項 前項の監査報告書、中間監査報告書又は四半期レビュー報告書は、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つて実施された監査、中間監査又は四半期レビューの結果に基づいて作成されなければならない。

3項 金融庁組織令 第二十四条第一項に規定する企業会計審議会により公表された監査に関する基準は、前項に規定する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。

3. 監査基準(2002年改訂監査基準前文二 改訂基準の性格、構成及び位置付け 2 改訂基準の構成)

監査基準とこれを具体化した日本公認会計士協会の指針により、我が国における一般に公正妥当と認められる監査の基準の体系とすることが適切と判断した。

我が国における一般に公正妥当と認められる監査の基準

□ 監査の基準の階層性

1. 監査基準
2. 日本公認会計士協会が公表した実務の指針
3. 一般に公正妥当と認められる監査に関する慣行(Cf. 内閣府令)

監査基準委員会報告書(序)「監査基準委員会報告書の体系及び用語」(2011年12月22日)

《2. 監査基準委員会報告書を含む監査実務指針の位置づけ》

2. 我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に関しては、平成22年に改訂された監査基準の「前文二1」において、「我が国の監査の基準の体系としては、平成3年の監査基準の改訂において、監査基準では原則的な規定を定め、監査基準を具体化した実務的・詳細な規定は日本公認会計士協会の指針(監査実務指針)に委ね、両者により我が国における一般に公正妥当と認められる監査の基準とすることが適当」と示されている。

ここで示されている「監査実務指針」は、監査及び監査に関する品質管理に関して、日本公認会計士協会に設置されている各委員会が報告書又は実務指針の名称で公表するものが該当し、我が国における一般に公正妥当と認められる監査の基準の一部を構成している。監査基準委員会報告書は、企業会計審議会が公表する監査基準を実務に適用するために具体的・詳細に規定したものであり、監査実務指針の中核となるものである。

会社法監査と監査基準の関係

- 会計監査人監査の要請
 - 会社法第337条 会計監査人は、公認会計士又は監査法人でなければならない。
 - 同第436条第2項 会計監査人設置会社においては、次の各号に掲げるものは、法務省令で定めるところにより、当該各号に定める者の監査を受けなければならない。
 - 前条第2項の計算書類及びその附属明細書 監査役(委員会設置会社にあつては、監査委員会)及び会計監査人
- 会社法においては、(企業会計審議会が公表する)「監査基準」に法的根拠を与える規定を持たない。
- 会社法監査が監査基準に準拠して行われる理由
 - 金商法の上場企業の監査と同じ監査人が行っている場合が多く、その場合に、異なる監査の実施方法をとることは考えにくいこと(また、その場合には、監査契約書において、監査基準への準拠を明記することが多いこと)
 - 「監査基準」が、これまでの経緯として、公認会計士が行う監査業務における基本的基準として位置づけられ、汎用性を持った基準として設定されてきたこと

監査基準委員会報告書に示された準拠性意見の規定

- 監査基準委員会報告書200「財務諸表監査における総括的な目的」第12項(13)

「適用される財務報告の枠組み」—財務諸表の作成と表示において、企業の特性と財務諸表の目的に適合する、又は法令等の要求に基づく、経営者が採用する財務報告の枠組みをいう。

「適正表示の枠組み」は、その財務報告の枠組みにおいて要求されている事項の遵守が要求され、かつ、以下のいずれかを満たす財務報告の枠組みに対して使用される。

- ① 財務諸表の適正表示を達成するため、財務報告の枠組みにおいて具体的に要求されている以上の開示を行うことが必要な場合があることが、財務報告の枠組みにおいて明示的又は黙示的に認められている。
- ② 財務諸表の適正表示を達成するため、財務報告の枠組みにおいて要求されている事項からの離脱が必要な場合があることが、財務報告の枠組みにおいて明示的に認められている。このような離脱は、非常に稀な状況においてのみ必要となることが想定されている。

「準拠性の枠組み」は、その財務報告の枠組みにおいて要求される事項の遵守が要求されるのみで、上記①及び②のいずれも満たさない財務報告の枠組みに対して使用される。

- 監査基準委員会報告書700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」第33項

準拠性の枠組みに準拠して作成された財務諸表に対して無限定意見を表明する場合、監査意見には、「財務諸表が、すべての重要な点において、[適用される財務報告の枠組み]に準拠して作成されている」と記載しなければならない。

独法監査における理解

「独立行政法人に対する会計監査人の監査に係る報告書の改訂について」(2012年3月26日)

独立行政法人会計基準研究会
財政制度等審議会 財政制度分科会
法制・公会計部会

「今般の企業会計の監査の基準の改訂において、その財務諸表に対する監査意見の表明内容について、経営者が採用する財務報告の枠組みにより、無限定適正意見の表明が可能である『適正表示の枠組み』と単に適用される財務報告の枠組みに準拠して作成されている旨意見表明される『準拠性の枠組み』に区分することが求められている。この点、独立行政法人会計基準及び同注解においては、『その他独立行政法人の状況を適切に開示するために必要な会計情報を注記しなければならない。』(同会計基準第80第1項)と規定されており、「適正表示の枠組み」の該当要件を満たしていると考えられる。」

海外における特別目的の財務報告に対する 監査上の取扱い

- 国際監査基準 (ISA) 800等を受け入れている国々においては、同規定に基づいた準拠性監査が行われているものと想定される。
- 一方、準拠性監査の枠組みを持たない国もある。これらの国々では、法制度や監査規範の歴史的経緯から、固有の取扱いをしているものと解される。
 - ① アメリカ：
 - 特別目的の財務報告に対する監査意見として、準拠性意見は表明されておらず、すべて適正表示の枠組みで対応されている。
 - ただし、アメリカ公認会計士協会において、証明業務基準を有している。
 - ② 英国：
 - 会社法監査の枠組みでは、準拠性意見の表明は行われていない。
 - ただし、業種別の財務報告に対する監査については、それぞれの業法等の規定に基づいて準拠性の枠組みで対応されている。