

監査基準の改訂 [1]

前文・一般基準を中心に

長濱 昭夫

平成14年1月、企業会計審議会より新監査基準が公表された。10年ぶりの全面的な改訂である。改訂基準は平成15年3月決算にかかる財務諸表の監査から実施される。本稿では、改訂の概要を前文及び一般基準を中心に示すことにして、実施基準・報告基準の改訂点及び詳細な検討は別稿に譲ることとする。

1 改訂の背景

今回の改訂の背景には、バブル崩壊以降企業破綻が相次いだことによって、会計監査の有効性に対する厳しい批判が内外からよせられたことがある。改訂基準の前文は次のように記している。

(1) 企業破綻、あるいは信用力の低下が、企業の公表する財務諸表だけでなく、その信頼性に関し独立の立場から職業専門家としての意見を表明する監査の機能に対しても批判を引き起こした

(2) 近年の情報技術の高度化は資本市場ならびに企業活動の国際化も進展させ、企業が公表する財務諸表の監査に対しても、国際的な水準での機能向上が求められている。

2 主要な改訂点

主な改訂点を上記の改訂の背景と関わらせて示せば次のとおり。

(1) 監査機能に対する批判への対応

「第一 監査の目的」の新設

「職業的懐疑心」と「財務諸表の重要な虚

偽表示の原因となる不正を発見する姿勢の強化」に関する規定を一般基準に新設

(2) 監査の国際標準への対応

「監査の品質管理」に関する規定を一般基準に新設

実施基準では、リスク・アプローチの枠組みを明確化し、リスク・アプローチの前提となる内部統制概念を国際水準を反映したものに改めた。

報告基準では、監査報告書の記載内容を国際水準を反映してより精緻化し、また、ゴイング・コンサーンへの監査人の対応を新たに規定した。

3 基準の性格・位置づけ

わが国ではじめて監査基準が設定された当初の前文に示された監査基準の基本的性格（監査実務の中に慣習として発達したものの中から、一般に公正妥当と認められたところを帰納要約した原則）は変わるものではないとしながらも、改訂基準は「単に我が国の公認会計士監査の最大公約数的な実務を基準化したものではなく、「将来にわたっての公認会計士監査の方向性を捉え」た「国際的にも遜色のない監査の水準を達成できるようにするための基準」であるとしている。

監査基準はその設定当初から証券取引法に基づく監査を想定して規定されていたが、今回の改訂によって、改訂「監査基準」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」と明確に位置づけられた。

4 構成

改訂基準は、一般基準、実施基準、報告基準の3つから構成され、さらに実施基準・報告基準は、基本原則を冒頭に置いて個別項目に展開する形がとられている。従来の「監査実施準則」と「監査報告準則」は廃止された。これによって、平成3年改訂時に示されたわが国の「一般に公正妥当と認められる監査の基準」のフレームワークの純化がなされた。すなわち、「監査の基準」のフレームワークの最上位に改訂「監査基準」が、その下に日本公認会計士協会の「実務指針」(監査基準委員会報告書)が位置するという体系が明確にされた。監査環境の変化等に対応した実務指針の設定が要請される日本公認会計士協会の役割は以前にも増して重要となる。なお、改訂「監査基準」の前文は基準本文と一体となり、その解釈指針としての役割を与えられることとなった。

5 監査の目的

改訂「監査基準」の冒頭に「第一 監査の目的」を置いたことは、公認会計士を含め監査にかかわりを持つ人々の「財務諸表監査への慣れ」を払拭し、国際的水準の監査について再認識するためには十分に意義のあることである。

昭和25年の監査基準設定に中心的役割を担った岩田は次のように述べていた(岩田巖『会計士監査』)。

「監査基準は単に職業的監査人のために設定されたものではない。専門家でないその他の

人々のことも充分に考慮して作成されたのである。」

「監査制度の円滑なる運営と言うことは、監査人が如何に頑張ってみても、不可能であって、各方面の理解と協力をまって始めて可能となるのである。この意味において、監査基準は多分にその啓蒙的な役割をも考慮して設定されている。」

「第一 監査の目的」では、監査の目的は、経営者の作成した財務諸表に対して監査人が意見を表明することにあり、財務諸表の作成に対する経営者の責任と、当該財務諸表の適正表示に関する意見表明に対する監査人の責任との区別(二重責任の原則)を明示し、監査人が表明する意見は、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、企業の財政状態、経営成績およびキャッシュ・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表明したものであることを明確にした。つまり、公認会計士による財務諸表監査は、財務諸表の利用者の適切な判断に資することを目的として、公表された財務諸表の信頼性に対する監査人の合理的な保証(重要な虚偽表示が含まれていないという合理的な確信を得ているということ)を提供するものであることを明らかにしている。

6 一般基準の主要な改訂点

一般基準は従来、監査人の基準(人的基準)とされてきたが、改訂基準では、実施基準と報告基準のすべてをカバーするものとして位置づけられた。

専門的能力の向上と知識の蓄積

一般基準の1は「監査人は、職業的専門家として、その専門能力の向上と実務経験等から得られる知識の蓄積に常に努めなければなら

ない」と規定して、監査人が、日頃の研鑽によって、資本市場の国際化、企業取引・会計処理の複雑化、会計基準の高度の専門化などに対応し、財務諸表監査に対する社会の期待に応えなければならないことが明示された。

公正不偏の態度と独立性の保持

一般基準の2は、「監査人な、監査を行うに当たって、常に公正不偏の態度を保持し、独立の立場を損なう利害や独立の立場に疑いを招く外観を有してはならない。」と規定して、「公正不偏性」の保持が、財務諸表監査の制度的存立の基礎そのものなのであることが明示された。

職業的懐疑心

一般基準の3は、「監査人は、職業的専門家としての正当な注意を払い、懐疑心を保持して監査を行わなければならない。」として、「正当な注意」には職業的懐疑心をもって監査に臨むべきことが含まれることを明確にした。「監査人としての責任の遂行の基本は、職業的専門家としての正当な注意を払うことにある。監査という業務の性格上、監査計画の策定から、その実施、監査証拠の評価、意見の形成に至るまで、財務諸表に重要な虚偽の表示が存在するおそれに常に注意を払うことを求めるとの観点から、職業的懐疑心を保持すべきこと」が特に強調された。

不正等に起因する虚偽の表示への対応

一般基準の4は、「監査人は、財務諸表の利用者に対する不正な報告あるいは資産の流用の隠蔽を目的とした重要な虚偽の表示が、財務諸表に含まれる可能性を考慮しなければならない。また、違法行為が財務諸表に重要な

影響を及ぼす場合があることにも留意しなければならない」として、「重要な虚偽の表示の多くは、財務諸表の利用者を欺くために不正な報告（いわゆる粉飾）をすること、あるいは、資産の流用などの行為を隠蔽するために意図的に虚偽の記録や改竄等を行うことに起因すると考えられる。そこで、監査人はこのような不正等について特段の注意を払うとともに、監査の過程において不正等を発見した場合には、経営者等に適切な対応を求めるとともに、その財務諸表への影響について評価することを求めた。また、「違法行為については、それ自体を発見することが監査人の責任ではなく、違法行為は必ずしも財務諸表の重要な虚偽の表示の原因となるものではないが、監査人が重要な虚偽の表示につながる虞のある違法行為を発見した場合には、不正等が発見した場合に準じて適切な対応をとることになる」との指針を示した。

監査の質の管理

一般基準の6は、「監査人は、監査を行うに当たって、指揮命令の系統及び職務の分担を明らかにし、当該監査に従事する補助者に対して適切な指示、指導及び監督を行わなければならない。また、監査人は、自らの組織としても、すべての監査が一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して適切に実施されるために必要な管理の方針と手続を定め、これらに従って監査が実施されていることを確かめなければならない。」として、監査業務の品質確保（品質保証）を行うことを明確に要求した。

（本学経営政策学部教授）