

〔論文〕

近年における監査基準の改訂と展開

—監査報告書改革を視野に入れながら—

甲南大学大学院社会科学部研究科会計専門職専攻 教授 伊豫田 隆 俊

【キーワード】 監査基準、ゴーイング・コンサーン、不正摘発、職業的懐疑心、特別目的財務諸表、短文式監査報告書、長文式監査報告書、二重責任の原則、監査上の主要な事項(KAM)

I はじめに

わが国の財務諸表監査制度は、会社法と金融商品取引法という2つの法律に基づいて実施されているが、これら2つの法律は、いずれも監査の実施・監査結果の報告にかかる具体的な手続を定めていない。したがって、企業会計審議会の作成する監査基準と会計プロフェッションである日本公認会計士協会の作成・公表する監査基準委員会報告書等の公表物が監査実施上の具体的な指針として機能していることは周知のとおりである。

監査基準がどのようなプロセスを経て、誰によって作成されるかについては、国ごとに多様に異なるが、いずれの国においても、法律を補足する形で具体的な指針を定める監査基準が、監査制度上、重要な役割を果たしていることはいうまでもない。その意味で、監査基準についての検討は、監査実施上の観点からだけでなく、その背後に存する理論についての研究を行ううえでも重要な意味をもつといえる。

本稿では、こうした観点に基づき、現行のわが国監査基準をめぐる近年の動向をサーベイするとともに、国際的なレベルで検討されている監査報告書改革をめぐる議論に言及しながら、今後の監査基準改革について展望することにした。

II 近年における監査基準の改訂

—2002(平成14)年監査基準と2005(平成17)年監査基準を中心に—

1 2002(平成14)年の監査基準改訂の背景とその特徴

(1) 2002(平成14)年の監査基準改訂の経緯

現行監査基準は、2014(平成24)年と2017(平成29)年に改訂された監査基準を基点として、その後における監査環境の変化に伴う数度の改訂を取り込んだものである。その意味で、現行監査基準を理解するためには、どのような状況のもとで、どのような改訂が行われたのか、まず明らかにすることが必要であろう。

周知のように、監査基準は2002(平成14)年に大改訂されたが、監査基準の前文は、その背景と経緯について次のように明らかにしている。

すなわち、「平成3年の監査基準の改訂からすでに10年余が経過しており、わが国企業の活動の複雑化や資本市場の国際的な一体化を背景として、公認会計士監査による適正

なディスクロージャーの確保とともに、公認会計士監査の質の向上に対する要求が国際的にも高まっている。さらに、最近、経営が破綻した企業の中には、直前の決算において公認会計士の適正意見が付されていたにもかかわらず、破綻後には大幅な債務超過となっているものや、破綻に至るまで経営者が不正を行っていたとされるものもある。こういった事態に対し、なぜ、公認会計士監査でこれらを発見することができなかったのか、公認会計士監査は果たして有効に機能していたのか等の厳しい指摘や批判が行われている。このような状況を背景として、平成11年10月に開催された当審議会総会において、『監査基準等の一層の充実』を審議事項とすることが決定され、第二部会において審議が行われることとなったのである。

その後、2000（平成12）年6月に「監査基準等の一層の充実に関する論点整理」が公表されたが、そこでは、とくに次の2つの理由によって公認会計士監査に対する信頼性の向上が求められていることが指摘された。すなわち、(i) 過剰流動性が現出させた飽和経済の崩壊に伴う企業破綻、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的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こと、および(ii) 近年の情報技術（IT）の高度化は世界的な規模での市場経済化を促し、資本市場ならびに企業活動の国際化を進展させ、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ことである。

こうした認識のもとで、わが国のコーポレート・ガバナンスの変化や国際的な監査基準の展開をも視野に入れ、「監査基準」の具体的な改訂についての審議が行われ、2001（平成13）年6月には、財務諸表の重要な虚偽の表示の原因となる不正を発見する姿勢の強化、ゴーイング・コンサーン（継続企業の前提）問題への対処、リスク・アプローチの徹底、新たな会計基準への対応および監査報告書の充実を図ることを重要な改訂ポイントとし、前文を含め監査基準を全面的に見直した「監査基準の改訂に関する意見書（公開草案）」を公表して、広く各界から意見が求められた。その後、各界から寄せられた数多くの意見を参考にしながら審議が行われ、公開草案の一部を修正した上で、2002（平成14）年1月にこれを「監査基準の改訂に関する意見書」として公表し、ここに新たな監査基準が誕生することとなったのである。

(2) 2002（平成14）年監査基準の主要な改正ポイントとその特徴

2002（平成14）年監査基準の主要な改正のポイントについて、以下、監査基準の前文に拠りながらみておく。

① 不正を発見する姿勢の強化

財務諸表の虚偽の表示は、経営者による会計方針の選択や適用などの際の判断の誤りのみならず事務的な過誤によってももたらされるが、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が求められた。なお、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、その判断には法律の専門的な知識が必要となることも多い。また、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を発見した場合には、不正等を発見した場合に準じて適切な対応をとることが求められた。

② ゴーイング・コンサーン（継続企業の前提）問題への対処

これは、企業が将来にわたって事業活動を継続するとの前提について監査人が検討することに対する社会的期待が存在することから、新たに監査基準に導入されたものである。継続企業の前提にかかわる監査基準のあり方として、監査人の責任は、あくまでも2重責任の原則に裏づけられたものとしている。経営者は、財務諸表の作成にあたって継続企業の前提が成立しているかどうかを判断し、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象や状況について、適切な開示を行わなければならない。したがって、継続企業の前提に重要な疑義が認められる場合においても、監査人の責任は、企業の事業継続能力そのものを認定し、企業の存続を保証することにはなく、適切な開示が行われているか否かの判断、すなわち会計処理や開示の適正性に関する意見表明の枠組の中で対応することになる。つまり、監査基準は従来の財務諸表監査の基本的枠組を維持しながら、この問題への対応を図っている。

③ リスク・アプローチの徹底

1991（平成3）年の監査基準の改訂でリスク・アプローチの考え方が取り入れられたが、それはわが国の監査実務に浸透するには至っていない。その原因の一端は、監査基準の中でリスク・アプローチの枠組みが必ずしも明確に示されなかったことにある。しかし、リスク・アプローチにもとづく監査は、重要な虚偽の表示が生じる可能性が高い事項について重点的に監査の人員や時間を充てることにより、監査を効果的かつ効率的なものとするができることから、国際的な監査基準においても採用されているものである。そこで、わが国の監査実務においてもさらなる浸透を図るべく、改訂基準では、リスク・アプローチにもとづく監査の仕組みがよりいっそう明確にされた。

④ 新たな会計基準への対応

国際会計基準（International Accounting Standards：IAS）や国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards：IFRS）の作成・公表を通じた国際レベルでの会計基準の統合が1980年代半ばから積極的に進められたことに伴い、これらの国際基準とわが国会計基準との同質化をはかるための会計基準改定作業も、とくに1990年代後半から、企業会計基準委員会等を中心に精力的に進められてきている。その結果、わが国の会計基準も国際会計基準とほぼ同じ内容となり、国際的にみて遜色のないものとなってきた。財務諸表監査が一般に公正妥当と認められる会計基準への準拠性を前提にする限り、新たな会計基準の制定は監査実務にも少なか

らず影響を及ぼすことは明らかである。こうしたことから、監査基準の改訂にあたって、新たな会計基準への対応が図られた。

⑤ 監査報告書の充実

わが国の監査実務を国際的に遜色のないものにすることは監査基準改訂の目的の1つであり、監査報告書の書式の改訂もその一環である。また、近年、監査をめぐる社会の関心が高まる中で、監査がどのように行われ、その結果としていかなる意見が表明されるかについて、これまで必ずしも社会的な理解が得られていたとはいえなかった。このような事情を背景として、改訂基準では、自己の意見を形成するに足る合理的な基礎を得て意見を表明することを報告基準において明確にした。また、監査の質の管理の一環として設けられる審査機能を踏まえ、報告基準では意見の表明に先立ち審査を受けなければならないことが明確にされた。

また、2002（平成14）年の改訂に伴って、「監査の目的」が新たに明示された点にも留意する必要がある。これは（i）従来、監査基準が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てしまい、これがいわゆる「期待ギャップ」を醸成させてきたこと、および（ii）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と、を考慮したものである。

これを踏まえ、監査基準は、財務諸表監査の目的について、「財務諸表監査の目的は、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もとづいて判断した結果を意見として表明することにある」と明文をもって規定したのである。

2002（平成14）年の改訂は、従来にない大がかりなもので、これまで踏襲されてきた監査基準の基本構成を変え、内容的にも、国際的調和化に向けて大きな飛躍を遂げたと評価されている。これによりわが国の監査基準は国際的にも遜色のないものに近づいたと評価されているが、その後の監査を取り巻く大きな環境の変化は、監査基準のさらなる改訂を要請することとなった。すなわち、大規模金融機関や事業会社による粉飾とその結果としての破綻が相次ぐとともに、有価証券報告書の虚偽記載が発覚するなど、ディスクロージャーに対する利害関係者の信頼性を失墜する事例が頻発したのみならず、公認会計士や監査法人による財務諸表監査に対しても批判が高まったことから、監査基準の改訂が行われることになったのである。

2 2005（平成17）年の監査基準改訂の背景とその特徴

(1) 2005（平成17）年の監査基準改訂の経緯

2005（平成17）年10月に公表された「監査基準の改訂に関する意見書」の前文は、改訂の背景について、以下のように記述している。

「証券取引法上のディスクロージャーをめぐる不適正な事例が相次ぎ、公認会計士・

監査審査会のモニタリングの結果等からは、リスク・アプローチが適切に適用されておらず、その改善が求められる事例が多数見受けられたことに対応して、監査基準改訂のための審議が平成17年3月に開始された。また、監査基準をめぐる国際的な動向をみても、近年、リスク・アプローチの適用等に関する基準の改訂が精力的に進められており、これをわが国にも取り入れることにより、監査の水準の向上を図るとともに、監査実務の国際的調和を図ることができる」。

このような背景のもとで、企業会計審議会は、2005（平成17）年7月に「監査基準及び中間監査基準の改訂並びに監査に関する品質管理基準の設定について（公開草案）」を公表し、広く各界の意見を求めた上でさらなる審議を行い、公開草案の内容を一部修正して、これを「監査基準の改訂に関する意見書」として、2005（平成17）年10月に公表した。

また、公認会計士法の改正に伴って監査人の法的責任が強化されるとともに、2004（平成16）年4月には、公認会計士・監査審査会が設置されたことに伴い、公認会計士監査の品質管理モニタリング活動が強化されたが、これらの動きを受けて、金融庁は、2004（平成16）年11月および12月に「ディスクロージャー制度の信頼性確保に向けた対応」として2つの指針を公表した。そこでは、財務報告に関する内部統制の整備と運用に関する監査人の検証を含めた企業のディスクロージャーの信頼性向上策が提起されるとともに、公認会計士等に対する監督の強化をはかるべく、公認会計士・監査審査会によるモニタリングと立入検査の実施を通じた監査の品質管理の徹底が強調されたのである。

(2) 2005（平成17）年監査基準の主要な改正ポイントとその特徴

2005（平成17）年監査基準の主要な改正のポイントについて、監査基準の前文に抛りながらみておく。

① 事業上のリスク等を重視したリスク・アプローチの導入

財務諸表の重要な虚偽の表示は、経営者レベルでの不正や、事業経営の状況を糊塗することを目的とした会計方針の適用等に関する経営者の関与等から生ずる可能性が相対的に高くなってきている。こうした経営者による関与は、経営者の経営姿勢、内部統制の重要な欠陥、ビジネス・モデル等の内部的な要因と、企業環境の変化や業界慣行等の外部的な要因、あるいは内部的な要因と外部的な要因が複合的に絡みあってもたらされる場合が多い。一方、監査人の監査上の判断は、財務諸表の個々の項目に集中する傾向があり、このことが、経営者の関与によりもたらされる重要な虚偽の表示を看過する原因となることが指摘されている。そこで、リスク・アプローチの適用において、リスク評価の対象を広げ、監査人に、内部統制を含む、企業および企業環境を十分に理解し、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等を考慮することが求められた。

さらに、こうした観点から、固有リスクと統制リスクを結合した「重要な虚偽表示のリスク」の評価、「財務諸表全体」および「財務諸表項目」の2つのレベルにおける評価等の考え方を導入した。このようなリスク・アプローチを「事業上のリス

ク等を重視したリスク・アプローチ」とよばれる。

② 「重要な虚偽表示のリスク」の評価

従来のリスク・アプローチでは、監査人は、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるため、固有リスクと統制リスクを個々に評価して、発見リスクの水準を決定することとしていた。しかし、固有リスクと統制リスクは実際には複合的な状態で存在することが多く、また、固有リスクと統制リスクとが独立して存在している場合であっても、監査人は、重要な虚偽表示が生じる可能性を適切に評価し、発見リスクの水準を決定することが重要であり、固有リスクと統制リスクを分けて評価することは、必ずしも重要ではない。むしろ固有リスクと統制リスクを分けて評価することにこだわることは、リスク評価が形式的になり、発見リスクの水準の的確な判断ができなくなるおそれもあると考えられる。そこで、原則として、固有リスクと統制リスクを結合した「重要な虚偽表示のリスク」を評価した上で、発見リスクの水準を決定することとされたのである。

③ 「財務諸表全体」および「財務諸表項目」2つのレベルでの評価

財務諸表における重要な虚偽の表示は、経営者の関与等から生ずる可能性が相対的に高くなってきていると考えられるが、従来のリスク・アプローチでは、財務諸表項目における固有リスクと統制リスクの評価、およびこれらと発見リスクの水準の決定との対応関係に重点がおかれていることから、監査人は、自らの関心を財務諸表項目に狭めてしまう傾向や、財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす要因の検討が不十分になる傾向があることから、広く財務諸表全体における重要な虚偽の表示を看過しないための対応が必要と考えられた。そこで、財務諸表における「重要な虚偽表示のリスク」を「財務諸表全体」および「財務諸表項目」2つのレベルで評価することが求められたのである。

④ 「特別な検討を必要とするリスク」への対応

会計上の見積りや収益認識等の重要な会計上の判断に関して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項、不正の疑いのある取引、関連当事者間で行われる通常ではない取引等の特異な取引等は、監査実施の過程において特別な検討を行う必要があることから、「特別な検討を必要とするリスク」として、それが財務諸表における重要な虚偽の表示をもたらしていないかを確認するための実証手続の実施、および必要に応じて内部統制の整備状況の調査や運用状況の評価を実施することが求められた。

⑤ 経営者が提示する財務諸表項目と監査要点

財務諸表監査の目的は、財務諸表の適正性に対して、監査人が自らの意見を表明することにある。そのためには、監査人は、経営者が提示する財務諸表項目について立証すべき監査要点を設定し、監査要点ごとに監査手続を実施して監査証拠を入手し、監査要点に関して立証した事項を積み上げて統合化し、財務諸表の適正性に関する結論を得ることになる。経営者の提示する財務諸表項目は経営者が責任の主体であるのに対し、監査要点は監査人が設定した立証すべき目標であることを明示

することにより、両者の関係が明確にされた。

以上、2002（平成14）年と2005（平成17）年の改訂について、その経緯と内容をやや詳しく検討してきた。その後、監査を取り巻く環境変化に対応する形で、監査基準については「ゴーイング・コンサーンに関する監査基準の見直しに伴う改正」（2009（平成21）年）、「監査報告書の表示様式の変更に伴う改正」（2010（平成22）年）が行われた。また、監査基準の改訂とは別に、「保証業務に関する基準」（2004（平成16）年）、「品質管理基準」（2005（平成17）年）、および「内部統制の評価と監査に関する基準」（2007（平成19）年）が新たに設定された。さらに、続発する会計不正への対応として「不正リスク対応基準」（2013（平成25）年）が設定されるとともに、「特定目的の財務諸表に対する監査の実施に伴う改訂」（2014（平成26）年）がなされた。

これらの改訂の経緯や内容については、紙幅の関係上ここでは触れないが、以下、直近に設定された「不正リスク対応基準」の内容と「特定目的の財務諸表に対する監査の実施に伴う改訂」の内容について、やや詳しくみておくことにしたい。

3 2013（平成25）年の監査における不正リスク対応基準の設定

(1) 財務諸表監査における不正リスク対応基準の基本的考え方と位置づけ

近時、金融商品取引法上のディスクロージャーをめぐる、不正による有価証券報告書の虚偽記載等の不適切な事例が相次いでいることから、重要な虚偽の表示原因となる不正（以下、不正）に対応した基準の見直しの必要性と、職業的専門家としての懐疑心（以下、職業的懐疑心）の重要性が再認識されてきた。こうした中、わが国の公認会計士監査をより実効性のあるものとするために、国際的な議論の動向も踏まえつつ、不正に対応した監査手続等の検討を行い、監査基準等の所要の見直しを行うこととなり、企業会計審議会での議論を経て、2013（平成25）年3月に「監査における不正リスク対応基準」が策定・公表された。

本基準は、以下の4つの基本的な考え方にもとづいて策定されている。

- (i) 本基準は、監査人が財務諸表監査において対象とする重要な虚偽の表示の原因となる不正について取り扱うこと（したがって、重要な虚偽の表示とは関係のない不正については対象としないこと）。
- (ii) 本基準は、財務諸表監査の目的を変えるものではなく、不正摘発を意図するものではないこと（あくまでも財務諸表監査における不正による重要な虚偽表示のリスク（以下、不正リスク）に対応する監査手続等を規定するものであること）。
- (iii) 本基準は、すべての財務諸表監査において画一的に不正リスクに対応するための追加的な監査手続の実施を求めることを意図するものではなく、被監査企業に不正による財務諸表上の重要な虚偽の表示を示唆するような状況がない場合や、監査人において本基準に定める監査手続等をすでに実施している場合には、現行の監査基準にもとづく監査実務と基本的に変わらないこと。
- (iv) 二重責任の原則にもとづき、経営者の作成した財務諸表に重要な虚偽の表示がな

いことについて、職業的専門家としての正当な注意を払って監査を行った場合には、監査人としてはその責任を果たしたことになること。

本基準は、すべての監査において適用されるのではなく、主として、財務諸表および監査報告について広範な利用者が存在する金融商品取引法にもとづいて開示を行っている企業（非上場企業のうち資本金5億円未満または売上高10億円未満かつ負債総額200億円未満の企業は除く。以下、上場企業等）に対する監査において適用することを念頭に作成されている。また、本来、監査基準は公認会計士監査のすべてに共通するものであるが、本基準は、上場企業等に対する監査に限定して実施すること、および不正リスクに対応するためとくに監査人が行うべき監査手続等を一括して整理した方が理解しやすいと考えられることから、現行の監査基準、監査人に関する品質管理基準からは独立した基準として位置づけられている。したがって、法令により本基準への準拠が求められている場合には、監査基準および品質管理基準とともに一般に公正妥当と認められる監査の基準を構成することから、それらと一体となって適用されることになる。なお、本基準は中間監査にも準用されるが、四半期レビューには適用されない。

(2) 不正リスク対応基準の内容

本基準は、職業的懐疑心の強調、不正リスクに対応した監査の実施、および不正リスクに対応した監査事務所の品質管理の3つから構成される。以下、これらについてみておこう。

① 職業的懐疑心の強調

監査人は、不正リスクに対応するためには、誤謬による重要な虚偽表示のリスクに比べてより注意深く、批判的な姿勢で臨むことが必要であることから、監査人としての職業的懐疑心を保持および発揮することがとくに重要である。このため、本基準は、「職業的懐疑心の強調」を冒頭に掲記し、不正リスクの評価、評価した不正リスクに対応する監査手続の実施および監査証拠の評価の各段階において、監査人に職業的懐疑心を発揮することを求めている。さらに、監査手続を実施した結果、不正による重要な虚偽の表示の疑義に該当するかどうかを判断する場合や、不正による重要な虚偽の表示に該当すると判断した場合には、職業的懐疑心を高めて監査手続を実施することを求めている。ただし、本基準における職業的懐疑心の考え方自体については、これまでと異なるものではない。

② 不正リスクに対応した監査の実施

本基準は、現行の重要な虚偽表示のリスクの検討に際し、不正リスク要因の検討や不正リスク要因を把握するために必要な手続を以下のように規定している。

- ・ 監査人は、入手した情報が不正リスク要因の存在を示しているかどうか検討し、それらを財務諸表全体および財務諸表項目の不正リスクの識別において考慮しなければならない。その上で、監査人は識別・評価した不正リスクに応じた監査計画を策定する（不正リスクに対応した監査計画の策定）。
- ・ 積極的確認を実施する場合に回答がない、または不十分な場合には、代替的な手

続により十分かつ適切な監査証拠の入手の可否を慎重に検討する（不正リスクに対応して実施する確認）。

- ・不正リスクを識別している監査要点に対しては、不正リスクを識別していない場合に比べてより適合性が高く、より証明力が強く、またはより多くの監査証拠を入手する（不正リスクに関連する監査証拠）。
- ・「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」を識別した場合には、「不正による重要な虚偽の表示の疑義」の存在の有無を判断するために適切な階層の経営者に説明を求めるとともに追加的な監査手続を実施する（不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況）。
- ・不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合には想定される不正の態様等に直接対応した監査手続を立案し監査計画を修正するとともに、修正した監査計画にしたがって監査手続を実施する（不正による重要な虚偽の表示があると判断した場合の監査手続）。
- ・不正リスクに関連する監査実施の過程において、不正リスクの内容や程度に応じて専門家等の技能または知識を利用する必要性の有無を判断する（専門家の業務の利用）。
- ・不正による重要な虚偽の表示があると判断した場合には、監査事務所として慎重な判断を行う（不正リスクに関連する審査）。

その他、本基準は、監査人が不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合や経営者の関与が疑われる不正を発見した場合には、監査役や監査委員会等と連携を図ることが必要なこと（監査役等との連携）、および不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合に監査人が当該疑義に対して実施した監査手続の内容とその結果、結論および重要な判断については監査調書に記載すべきこと（監査調書）等を規定している。

③ 不正リスクに対応した監査事務所の品質管理

本基準は、不正リスクに対応した監査事務所の品質管理に関して、以下のよう規定している。

- ・不正リスクに適切に対応できるよう、監査業務の各段階における品質管理のシステムの整備および運用とその監視を行う（不正リスクに対応した品質管理のシステムの整備および運用）。
- ・監査契約の新規締結および更新に関する方針および手続に、不正リスクを考慮しながら監査契約の締結と更新にかかるリスク評価を行うことを含める（監査契約の新規の締結および更新）。
- ・不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断された場合には通常の審査に比べて監査事務所として慎重な検討を行う（不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断された場合の審査）。
- ・監査事務所の交代時における前任監査事務所から後任監査事務所への（不正リスクへの対応状況や企業との重要な意見の相違等を含めた）重要事項の伝達と監査

調書の閲覧（監査事務所間の引継）に応じる。

- ・監査事務所内において監査実施責任者が全員交代する場合には重要事項の伝達を行う（監査実施の責任者間の引継）。

以上、2013（平成25）年3月に策定・公表された「監査における不正リスク対応基準」の内容についてみてきた。続いて、「特定目的の財務諸表に対する監査の実施に伴う改正」の内容についてみておくことにしたい。

4 2014（平成26）年監査基準の改訂－特別目的財務諸表の監査

(1) 2014（平成26）年の監査基準改訂の経緯

企業は、金融商品取引法等の法律により作成を義務づけられている財務諸表（一般目的の財務諸表）以外に、特定の利用者のニーズを満たすために、特別の利用目的に適合した基準に準拠した財務諸表（特別目的の財務諸表）を作成することがある。例えば、金融機関が融資の条件として企業に対して作成を要求する財務諸表や、公共事業に入札を希望する企業に対して所管官庁が企業に対して作成を要求する財務諸表等がその例としてあげられる。また、財団法人や社団法人の作成する財務諸表や政府系の特殊法人が所管官庁に提出する財務諸表、それに災害時の義捐金に関する収支計算報告なども、こうした特別目的の財務諸表に含まれる。

近年、こうした特定目的の財務諸表が様々な分野で作成されるようになったことに対応して、監査を通じてその信頼性を高めたいとの要請も高まってきた。こうした社会的要請に対応するために、今般、特別目的の財務諸表に対する監査の実施を企図した監査基準の改訂が行われたのである。

特別目的の財務諸表は、一般目的の財務諸表とは異なり、その利用目的が限定されているだけでなく、作成にあたって用いられる会計基準も、一般目的の財務諸表の場合とは異なり、広く社会的承認を得たものや法令により規定されたものばかりとは限らない。利用者と作成者との間での事前の合意により特別なものが用いられることも多く、また、財務諸表全体が適切に表示されるように追加的な開示を求める規定がないことも多い。

これらを考慮すると、特別目的の財務諸表については、一般目的の財務諸表と同様に、適正表示に関して意見表明することが馴染まないと考えられる。もちろん、一般目的の財務諸表の場合であっても、法令により一部の項目について開示を要しないとされている場合には、適正性に関して意見表明することが馴染まない場合もある。このような場合には、適正表示に関する意見表明ではなく、財務諸表が、その作成にあたって適用された会計の基準に準拠して作成されているかどうかについての意見（準拠性に関する意見）を表明することが適切であるとの観点から、今般の改訂では、これまでの適正表示に関する意見表明という形式に加えて、準拠性に関する意見表明という形式を新たに導入したのである。

(2) 2014（平成26）年監査基準の主要な改正ポイントとその特徴

今般の監査基準の主な改訂点は以下の通りである。

① 監査の目的の改訂

一般目的の財務諸表に対して適正意見を表明するにあたって、監査人は、経営者の採用した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どうかだけでなく、財務諸表における表示が利用者に理解されるために適切であるかどうかについて判断しなければならない。その際、財務諸表における表示が利用者に理解されるために適切であるかどうかの判断には、財務諸表が表示のルールに準拠しているかどうかの評価と、財務諸表の利用者が財政状態や経営成績等を理解するにあたって財務諸表が全体として適切に表示されているか否かについての一步離れて行う評価が含まれる。他方、特別目的の財務諸表については、一般目的の財務諸表の場合とは異なり、こうした一步離れての評価を行う必要はなく、あくまで当該財務諸表の作成にあたって用いられた会計基準に準拠しているか否かについての判断が行われるに過ぎない。

今般の改訂では、これまで通り、一般目的の財務諸表に対する適正性意見表明を基本目的としながらも、特別目的の財務諸表または一般目的の財務諸表を対象とした準拠性に関する意見表明が可能であることを明確化するために、監査基準に定める「監査の目的」に以下のような新たな項を付した。

「財務諸表が特別の利用目的に適合した会計の基準により作成される場合等には、当該財務諸表が会計の基準に準拠して作成されているかどうかについて、意見として表明することがある」（監査基準第一「監査の目的」第2項）。この結果、財務諸表監査において表明される意見には、適正表示に関する意見と準拠性に関する意見が併存することになった。ただし、特別目的の財務諸表についても、一般目的の財務諸表と同様に、適正表示のための実質的な判断を行えるような状況にあり、契約当事者間で合意が存在する場合には適正表示意見を表明できる場合がありうる。これとは反対に、一般目的の財務諸表についても、法令等により一部の財務情報の簡略化等が行われ、適正表示に関する意見表明ができないような場合には、準拠性監査を表明するにとどまる場合もありうるという点に留意する必要がある。

② 実施基準の改訂

今般の改正によって、準拠性に関する意見の表明という形式が新たに導入されたが、準拠性に関する意見表明の場合であっても適正性に関する意見の表明と同様に、リスク・アプローチにもとづく監査を実施し、監査リスクを合理的に低い水準に抑えたいうえで、自己の意見を形成するに足る基礎を得なければならないことは当然である。したがって、準拠性に関する意見表明にかかる監査を実施する場合においても、「実施基準」にしたがって監査業務を遂行しなければならない。

また、財務諸表を構成する貸借対照表等の個別表を監査する場合や、個別の財務諸表項目等に関する意見を表明する場合においても、同様に監査基準が適用される。したがって、これらの場合にも、意見の表明を行うために必要な範囲において、内部統制を含めた企業および企業環境を理解し、これらに内在する事業上のリスク等が重要な虚偽の表示をもたらす可能性を考慮しなければならないことに留意する必要がある。

なお、特別目的の財務諸表にはいろいろな財務諸表が想定されることから、その作成にあたって採用された会計基準が利用者の誤解を招くことがないかどうかという視点から、監査人にその受入可能性を検討することを求めている。こうした観点から、監査基準は、実施基準において、「監査人は、特別目的の財務諸表の監査を行うにあたり、当該財務諸表の作成の基準が受入可能かどうかについて十分な検討を行わなければならない」（監査基準第三「実施基準」一基本原則8）と規定するのである。

③ 報告基準の改訂

適正性に関する意見表明に加えて準拠性に関する意見表明の形式が導入されたことを受けて、準拠性に関する意見にかかる記述の明確化を図るとともに、監査報告書に記載すべき事項を明確化するために「報告基準」の改訂が行われた。すなわち、従来の規定に加えて、特別の利用目的に適合した会計基準により作成される財務諸表に関する意見表明の行われる場合がありうることを付記するとともに（基本原則1）、準拠性に関する意見の表明について規定し、監査人が準拠性に関する意見を表明する場合には、作成されたすべての財務諸表がすべての重要な点において、当該財務諸表の作成にあたって採用された会計の基準に準拠して作成されているかどうかについての意見を表明しなければならないことが明確にされた。

こうした準拠性に関する意見には、財務諸表には重要な虚偽の表示がないことの合理的な保証を得たとの監査人の判断が含まれる。その際、監査人は、単に経営者の採用した会計方針が会計基準に継続的に準拠しているかどうか、また財務諸表が表示のルールに準拠しているかどうかだけでなく、それらの選択および適用方法が会計事象や実態に照らして適切かどうかについても判断しなければならない。

なお、準拠性に関する意見表明について、別途の報告基準を設けて新たな規定を置くことはせず、その作成にあたっては現行の報告基準に準拠すべきこととされている。ただし、特別目的財務諸表の利用者の誤解を招かないようにするために、特別目的の財務諸表に対する監査報告書を作成する場合には、監査報告書に会計の基準、財務諸表作成の目的および想定される利用者の範囲を記載するとともに、財務諸表は特別の利用目的に適合した会計基準に準拠して作成されており、他の目的には適合しないことがある旨を記載するよう求める規定を新たに報告基準に設けた（監査基準第三「報告基準」八）。また、監査報告書が特定の者のみによる利用を想定しており、当該監査報告書の配布または利用について制限を付すことが適切である場合には、監査人は、監査報告書にその旨を記載しなければならない。

こうした措置は、適正性と準拠性という、財務諸表に対する異なる性質の監査意見が、監査報告書の利用者に正しく伝達されるようにするためのものである。いずれにせよ、これまで築き上げてきた監査に対する社会的信頼性を損ねないためには、監査に対する性質の異なる2つの意見の相違が監査報告書の利用者に正しく理解されることが何よりも必要である。

以上、わが国の現行監査基準の基底をなす2002（平成14）年改訂版監査基準、2005

(平成17)年改訂版監査基準の特徴と、その後に新設された基準ならびに行われた改訂のうち、「監査における不正リスク対応基準」と「特定目的の財務諸表に対する監査の実施に伴う改正」の内容についてみてきた。

以下、現在国際レベルで行われている監査報告書改革の動向について検討しながら、今後におけるわが国監査基準改革について展望することにした。

Ⅲ 今後における監査基準改訂の方向

1 監査報告書のあり方をめぐる近年の議論

(1) 短形式監査報告書の問題点と国際監査・保証基準審議会 (IAASB) による監査報告書の見直し作業

企業会計審議会は、1956 (昭和31) 年に公表した監査基準の前文「監査基準の設定について」において、「監査報告書は、監査の結果として、財務諸表に対する監査人の意見を表明する手段であるとともに、監査人が自己の責任を正式に認める手段である」と定義している。そして、その様式については「報告基準」の中で、記載内容・文言および様式等を規定しており、いわゆる短形式監査報告書を作成・公表することを規定している。

監査報告書の有り様をめぐっては、監査制度生成と展開の歴史の中で長く議論が重ねられてきたことは周知のとおりであり、今なお様々なレベルで検討が行われている。そもそも米国の監査制度を模倣する形で、わが国において標準化された短形式報告書が採用されたのは、監査制度導入当初において、監査報告書上で用いられる記載内容・文言および様式が多様に異なってしまうと利害関係者はその解釈・利用にあたって混乱してしまう可能性があること、また、記載事項を明確にしておくことにより監査人に過重な責任を負わせることのないようにするためであるとされる。

他方で、紋切り型で、画一的な記載によって十分な情報内容が利害関係者に伝えられていないのではないかと監査報告書利用者からの批判も根強く、監査報告書のあり方を巡る議論が収束したとは言えない状況である。こうした中、近年、国際的に監査報告書の見直しを図る機運が高まり、その様式・記載内容および文言が大きく変容しようとしている。以下、国際監査・保証基準審議会 (IAASB) や米国における動向を概観しながら、監査報告書の変化がもたらす意味および影響について考えてみたい⁽¹⁾。

周知のように、わが国のみならず、多くの先進主要国で用いられている短形式監査報告書については、これまでもいくつかの重要な問題点が指摘されてきている。例えば、上述のように、現行の短形式監査報告書は監査対象となった財務諸表の適正性に関する意見表明を目的としており、しかも米国証券取引委員会 (SEC) が監査範囲の制約、適用された会計原則の容認可能性および開示の完全性について限定意見が付されている監

(1) 国際監査・保証基準審議会 (IAASB) は2006年にアメリカ公認会計士協会 (AICPA) とジョイントにより監査報告書に対する利用者の知覚を識別することを目的にした研究に着手し、様々な研究成果を公表した後、2013年にExposure Draft, *Reporting on Audited Financial Statement: Proposed New and Revised International Standards on Auditing* を公表した。米国における監査報告書の見直し作業の展開については、岸牧人「IAASBの動向」、井上善弘編著『監査報告書の新展開』同文館出版、75~106ページを参照されたい。

査報告書を受理しないこととしていることから、その内容がpass/failモデル形式になっており、利用者の意思決定に必要な情報を十分に伝達できていないこと、あるいは同じく適正意見が表明されているケースでも、適正レベルが異なる場合もありうるが、現行の意見表明形式では、そうした差異が適切に伝達されないことなどが指摘されている⁽²⁾。結果として、監査報告書の利用者は、監査報告書に記載されている意見と監査を実施した会計事務所の名称のみを確認しているに過ぎず、彼らの情報ニーズに十分に対応できていないとされるのである。

国際監査・保証基準審議会 (IAASB) は、こうした認識のもと、監査報告書に対する利用者の認識について研究を行うべく、2006年に米国公認会計士協会 (AICPA) と共同研究を開始した。その研究成果を受け継ぐ形で、2009年からIAASBによる監査報告変革プロジェクトが本格的にスタートし、いくつかの研究成果を公表した後⁽³⁾、2013年に「公開草案」を公表し、それまでに得られた知見の集約を行ったのである⁽⁴⁾。

これらの一連の成果の中で、IAASBは、①現行の監査意見には相応の価値が見出されるが、その情報価値をより高める必要があること、および②監査報告書の利用者は企業および財務諸表に関する目的適合的で意思決定に有用な情報を求めていることから、監査報告書の記載内容を見直すことが不可欠であると認識したのである⁽⁵⁾。そして、IAASBは、かかる監査報告書の見直しを通じて、(i) 利用者の意思決定に有用な情報伝達手段としての監査報告書の価値向上、(ii) 監査報告書の利用者・監査人および統治責任者間の連携とコミュニケーションの強化、(iii) 監査報告書の監査上の主要な事項 (KAM) 区分において参照される開示情報に対する経営者・統治責任者への注意喚起、(iv) KAMに選定した領域に対して職業的懐疑心を高めること、および(v) 監査の品質に関する利用者の理解の向上といった便益が得られるものと判断しているのである⁽⁶⁾。そのうえで、IAASBは、監査報告書を「財務諸表に対する報告」と「その他の法規制による要求事項に関する報告」に2区分された新しい標準式監査報告書を提示したのである。

(2) 公開草案の提示した標準式監査報告書の構造と特徴

IAASBの公開草案により提示された標準式監査報告書によれば、監査意見表明区分がその冒頭に配置され、それに続く形で、新たに「意見の基礎」区分が設けられている点が目をひく。監査意見を冒頭に記載する形式が新たに採用されたのは、従来のpass/failモデルの有用性を認識したうえで、監査報告書の一義的な機能が監査済財務諸表の適正性に関する意見表明にあるとの従来の立場を踏襲し、監査報告書の利用者に対して監査意見をとくに際立たせることが有用と考えられたからに他ならない。また、現状「監査人の責任」区分に記載される「われわれの意見を形成するための十分かつ適切な監査証拠

(2) 梶島須賀子「PCAOBにおける監査報告書拡充の議論(1)」、同上書、109ページ。

(3) IAASBは、2009年以降、度重なるミーティングを経て、2011年に、Consultation Paper, *Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change*を公表するとともに、2012年に、Invitation to Comment, *Improving auditor's Report*を公表した。IAASBの一連の活動経緯とその内容については、岸牧人、前掲論文を参照されたい。

(4) 本公開草案は5つの現行ISA改訂草案および1つの新設草案から構成されているが、このうち監査報告の改革に関連するのはIAS700(改訂草案)とISA701(新設草案)の2つである。これら公開草案の詳しい内容については、同上論文を参照されたい。

(5) 10月6日に日本公認会計士協会において開催されたIAASBアーノルド・シルダー議長との意見交換会におけるIAASBの活動状況に関する配付資料、4ページ。

(6) 同上資料、5ページ。

を入手した」旨の文言を、監査意見に近接する形で「意見の基礎」区分に記載することが求められている。これにより監査意見表明の基礎についての理解が深まり、監査報告書の透明性とその利用価値を高めることができると考えられたのであろう。

また、「監査上の主要な事項 (KAM)」を記載する区分が新たに設けられているが、ここにいう監査上の主要な事項とは、当該事業年度の財務諸表監査において、監査人の職業的専門家としての判断により最も重要であると判断された事項を意味し、それは監査人が企業の統治責任者との間でコミュニケーションを行った事項の中から選択される。国際監査基準701は、上場企業の財務諸表にかかる監査報告書においてKAMを記載する旨を要求しているが、各国の法令によっては上場企業以外の企業の監査においてもKAMの記載が求められることもありうるし、また監査人は自主的にあるいは経営者・統治責任者の依頼に基づき任意で上場企業以外の監査報告書にKAMを記載することもありうる⁽⁷⁾。ただし、法令により禁止されている場合、きわめて希であるが、監査人が当該事項について経営者・統治責任者とコミュニケーションを行うべきでないと判断した場合等においては、監査人は、KAMを記載することは求められない⁽⁸⁾。なお、意見不表明の場合にはKAMにかかる記載は禁止されるが、限定意見または否定的意見の場合には、その開示が要求される⁽⁹⁾。

続いて、これまで継続企業としての存続能力に重大な疑義を生じさせるような事象または状況に関する重要な不確実性が存在する場合にのみなされていた継続企業の前提に関する記述が、その存在の有無にかかわらず、つねに標準式監査報告書に記載されるよう、「継続企業の前提」区分が設けられた。このようにすべての監査報告書において継続企業の前提の評価に関する経営者および監査人の責任の明記を求めたのは、それが現行の国際監査基準の要求する監査手続と首尾一貫していること、監査人が継続企業の前提に対する経営者の評価とその利用についての適切性を判断したことを明示できること、および不確実性を識別しなかった旨を言明することは、監査報告書の利用者に追加的な価値を与えるものと判断されたからとされる⁽¹⁰⁾。また、重要な不確実性が存在する場合には、「継続企業に関する重要な不確実性」という見出しを付した区分を設けて記載すること、および重要な不確実性には至らないが、それに近い状況における継続企業に関連する開示の適切性の検討が新たに要求されている点にも留意する必要がある⁽¹¹⁾。

なお、公開草案で提示された標準式監査報告書については、これらの変更点以外にも、監査報告書に「その他の情報」区分が新たに設けられたこと、独立性およびその他の倫理上の責任に関する記述が求められたこと、上場企業に対して監査責任者の氏名の記載が求められたこと、監査人の責任および監査の主な特徴に関する記述の拡充が求められたこと、および統治責任者の責任に関する記載の追加が求められたこと等があげられる⁽¹²⁾。

(7) 同上資料、10ページ。

(8) 同上資料、10ページ。

(9) 同上資料、10ページ。

(10) 岸牧人、前掲論文、89ページ。

(11) 日本公認会計士協会、前掲資料、16ページ。

(12) 同上資料、17ページ。

(3) 監査上の重要な事項 (KAM) の取扱とその開示をめぐる課題

公開草案に規定する監査上の重要な事項 (KAM) はどのようなプロセスを経て決定されるのか、そしてその開示は何を目的にして、どのように行われるのか、みていくことにしよう⁽¹³⁾。

KAMの決定に際しては、まず、特別な検討を必要とするリスクまたは重要な虚偽表示リスクが高いと評価された領域、経営者の判断を伴う重要事項、および重要な事象または取引が監査に与える影響に関して、監査人が統治責任者とコミュニケーションを行った事項のうち、監査人がとくに重要な注意を払った事項が抽出される。そのうえで、例えば、統治責任者とのコミュニケーションの内容および程度、想定される財務諸表の利用者が財務諸表を理解する上での重要性、対応に必要な監査作業の内容と範囲、および関連する会計方針の内容・複雑性または主観性等を考慮して、監査において最も重要と考えられる事項が決定されることになる。

そして、これらの事項が上述の標準式監査報告書のKAM記載区分に記述されることになるが、その際、監査人は自ら選定したKAMについて、(i) 当該事項をKAMであると判断した理由、(ii) 当該事項に対する監査上の対応、および (iii) 関連する開示情報がある場合には関連する当該開示情報への参照を記載する。ただし、その記載に際し、KAMは当該企業に特有のものでなければならず、また紋切り型の決まり文句的な表現や過度に専門的な表現は避けなければならないとされる。また、KAMの記載にあたり、監査人が財務諸表に対する意見を形成する上で当該事項に関する問題が適切に解消されていないことを示したり、あるいは財務諸表全体に対する監査意見とは別に財務諸表に含まれる個別の事項に対する意見を含めたり、それを暗示するようなことがあってはならないとされる。なお、ここでは、KAMが監査人による初出の情報の提供を目的とするものではないことに留意しておく必要がある。

ところで、このようなKAMに関する監査報告書上での記述は何を目的としており、それは現行の監査制度に対してどのような影響を及ぼすことになるのか。

今般IAASBにより示された、監査報告書にKAMを記載するとの方向性は、従来の短形式報告書の記載内容を前提としながらも、追加的な情報を提供することにより監査報告書の透明性を高め、監査報告書の有用性を高めることを目的としたものである。確かに、財務報告の質的变化や量的拡大が進む中、監査報告書の長文化により、監査報告書の利用者は監査人の実施した監査業務とその結果について従来よりも多くの情報を入手することができるようになる。

しかし、わが国監査制度上の監査報告書の想定利用者である投資者一般にとって、それは必ずしも理解可能なものとは言えないのではないか。もちろん、制度上、利用者として投資者一般を念頭に置くとはいえ、実際の監査報告書利用者はナイーブな投資者ではなく、むしろ財務アナリスト等のようなソフィスケートされた利用者であろうから⁽¹⁴⁾、その意味では、監査報告書の有用性はこれまでに比べて高まると言えよう。他方で、監

(13) 以下の記述は、主に同上資料による。

査報告書の長文化・複雑化が、これまで以上に一般投資者の監査報告書離れを助長してしまう懸念はないであろうか。監査報告書が専門家のもとなってしまうことは、金融商品取引法の法目的に照らして必ずしも好ましいこととは言えないであろう。

また、監査人が会社の統治責任者とコミュニケーションを行った事項のうち、監査人がとくに重要な注意を払った事項を前提にしてKAMが決定されるとはいえ、その開示により、被監査会社の監査に関する固有の情報が果たして適切に記載されるのであろうか。開示される情報内容の検討に際して、開示により得られる公共の利益と監査人の守秘義務との相反という問題がある以上、結局、これまでの短文式監査報告書と同様、紋切り型の記載に帰結してしまう懸念がないとは言えないであろう。

さらに重要なことは、KAMの記載が単なる監査報告書における記載という形式的な問題にとどまらず、現行監査制度の基本構造に大きな変革を求める可能性があるという点である。すなわち、短文式監査報告書の作成・公表を念頭に構築された現行の監査制度は、情報開示の第一義的責任が経営者にあることを明示した二重責任の原則や、監査報告書が監査人に過大な責任を課すことを避けるための責任限定手段でもあるといった考え方に立脚している。この点からする限り、監査報告書のコミュニケーション価値の向上を通じて監査の透明性を高め、監査の品質を向上するとIAASBの指向する改革に異を唱えるものではないが、そのためにこれまで積み上げてきた監査の理論的・実務的な体系が損なわれることがあってはならない。あくまでも、現行制度の枠組みを堅持した改革を指向すべきである。

IAASBと同様に監査報告書の見直し作業を進めている米国公開会社会計監視委員会(PCAOB)は、監査上の重要事項(CAM)について、それは企業にかかる情報ではなく監査にかかる情報であり、CAMの提供によって監査人が情報の第一次提供者となるわけではないとした上で、IAASBのKAMについても同様であると整理しているが⁽¹⁵⁾、企業情報がKAMやCAMと密接に関わっていることを考えれば、やはりその取扱には留意する必要があるだろう。いずれにしても、筆者は、「利用者指向型の監査報告書を展望するに当たっては、二重責任の原則を神聖不可侵の存在として完全に議論の対象外とするのではなく…」⁽¹⁶⁾という意見に与することはできない。

こうした問題以外にも、KAMの記載がわが国のディスクロージャー全体の質の向上に繋がるのかといった根源的な問題、またその記載がむしろ監査報告書利用者と監査人との間の期待ギャップを拡大することにはならないのかといった問題、さらにはKAMに関する記載が被監査会社の経営者と監査人とのコミュニケーションに及ぼす影響いかんといった実務上の様々な問題も存在している。わが国としては、IAASBやPCAOBによる今

(14) 監査基準委員会報告書320「監査計画および実施における重要性」は、その第4項において、監査報告書の利用者たる財務諸表の利用者として、以下の認識ないし特性を有するものを想定する旨定めている。すなわち、(1) 事業活動、経済活動および会計に関する合理的な知識を有し、真摯に財務諸表上の情報を検討する意思を有していること、(2) 財務諸表が重要性を考慮して作成、および監査されることを理解していること、(3) 見積、判断および将来事象の考慮に基づく金額の測定には、不確実性が伴うものであることを認識していること、および(4) 財務諸表上の情報にもとづいて合理的な意思決定を行うこと、である。

(15) 井上善弘、前掲書、202ページ。なお、PCAOBの監査報告書改革をめぐる動向については、森田佳宏「PCAOBにおける監査報告書拡充の議論(Ⅰ)-2005年、2010年および2012年の検討資料をもとに」および伊藤龍峰「PCAOBにおける監査報告書拡充の議論(Ⅱ)-PCAOB Release No.2013-005" Proposed Rule" について」井上善弘、同上書を参照されたい。

(16) 同上書、203ページ。

後の議論の展開を見つめながら、慎重にその対応について検討することが必要である。

IV 結び—今後の監査制度改革に向けての展望

財務諸表監査制度の歴史を顧みれば、わが国のみならず、いずれの国においても企業による会計不正をトリガーとして制度改革が重ねられてきていることは明らかである。まさに、会計不正と監査制度改革が、いたちごっこのように繰り返されてきているのである。そして、その都度、会計プロフェッションに対する規制強化が行われてきていることは、わが国のみならず多くの国において見出される状況である。

ただ、監査を取り巻く環境が変化し、これまでに比べて監査業務自体が高度化・専門化する中、いたずらに会計プロフェッションに対する規制強化だけで問題が解決するとも思えない。反面調査権がない中で、複雑なスキームを用いた循環取引による会計不正を見つけることは、きわめて困難であることは否定できないであろう。

また、会計処理上の判断や見積の範囲が広がる中、監査人の直面する実務上の困難の度合いは高まる一方である。こうした中で、いたずらに会計プロフェッションをスケープゴートにするだけでは、本質的な問題解決とはならないことはいまでもない。監査人に過重な負担を負わせることなく、現行監査制度の理論的枠組みを堅持しながら制度改革に取り組むことが何よりも重要である。改革を急ぐあまり、これまで積み上げてきた公認会計士監査制度の根幹を揺るがせるようなことがあってはならない。

しかしながら、他方で、証券市場のインフラという域を超えて、公認会計士監査が社会的共通資本⁽¹⁷⁾としての地位を占めるようになった今日、「社会的に承認された高度な専門家集団による配分」というその構成要件を充足するためにも、また、プロフェッションの存立基盤が専門家集団による高度な自治に基礎づけられるという要件を充足するためにも、プロフェッション自身の手による積極的な改革への取り組みが必要なことも明らかである。近年、公認会計士試験の受験者が減少しているという事実は、社会的共通資本としての公認会計士監査の維持・充実に黄信号が灯っているということであって、会計プロフェッションはこの事実を看過してはならない。自らプロフェッションの魅力を高め、人材育成に取り組むことが、そして今後予想される監査制度改革に対してイニシアティブを発揮することが、会計プロフェッションとして果たすべき重要な課題となる。

本稿で検討した監査報告書改革を含めて、監査制度改革の続くことが予想される中、そしてそれが会計プロフェッションに対する規制強化の方向で進められることが想定される中、会計プロフェッションにとっては、まさにその力量が問われるという局面を迎えているのではないだろうか。

(17) ここにいう社会的共通資本とは、その提唱者である宇沢弘文教授によれば、「1つの国ないし特定の地域が、豊かな経済生活を営み、優れた文化を展開し、人間的な魅力ある社会を持続的・継続的に維持することを可能にするような社会的装置を意味する」とされ、「それは自然環境、社会的インフラストラクチャー、および制度資本の3つからなる」とされる。監査は、まさにここにいう社会的インフラストラクチャーを構成するものと言えよう。詳しくは、宇沢弘文『経済と人の旅』日本経済新聞出版社、2014年、266ページを参照されたい。