

IFAC 保証業務基準にみる 監査機能の拡張に関する考察

武田 和夫

目 次

- I. はじめに
- II. 監査機能の本質
 - 1. 監査が必要とされる理由
 - 2. 監査機能の本質
- III. 監査機能の拡張
- IV. むすび

I. はじめに

産業社会が繁栄するにつれて、そこに組み込まれるさまざまな業務は高度に分業化が進み、その様態も複雑になる傾向がある。また、産業社会を支える企業を取り巻く利害関係者もますます多様になり、当然のことながら、各利害関係者の関心も一様ではないといえよう。その結果、利害関係者が企業に対してよりの確な行動をとるためには、その複雑な業務に関する情報のみならず彼ら自身の意思決定に役立つより多くの情報のディスクローズを要請することになる。しかし、多くの情報がディスクローズされたとしても、その情報の信憑性に問題があっては有用な意思決定が行われない。つまり、いかなる情報であろうとも非監査情報としてディスクローズされるよりも、独立の第三者による検証済情報としてディスクローズされるほうが利害関係者（情報利用者）の意思決定に有用であることはいうまでもない。したがって利害関係者の要請は、情報分析および総合に必要な能力を有していることを前提にするならば、できるだけ多様な情報を検証済情報としてディスクローズすることである。

当然のことながら、このような利害関係者の要請に対して、企業のディスクロージャー情報に何らかの監査機能を拡張しようとする動向が起こってきた。それが保証業務（assurance services）とよばれているものである。これまでこうした動向がみられなかった理由は、伝統的な財務諸表監査と同じ程度の保証を与えることのできるものにしか公認会計士の独立検証業務を認めないとする考え方が根強かったからであった。

しかし、アメリカでは1986年にアテステーション基準（Attestation Standards）が設定され、国際会計士連盟（International Federation of Accountants、以下、「IFAC」という。）においても1997年8月に「枠組み及び国際基準公開草案『情報の信頼性についての報告』（*Exposure Draft : Reporting on the Credibility of Information*）、次いで1999年3月にはこれを改訂する形で公開草案「保証業務についての国際基準（案）『保証業務』（*Proposed International Standard on Assurance Engagements*、以下、「保証業務基準」という。）を公表している。

そこで本稿では、監査機能の本質を明らかにし、それが保証業務基準にどのように取り入れられているかを検討する。

II. 監査機能の本質

1. 監査が必要とされる理由

監査が必要とされるゆえんとしては、アカウントビリティのディスチャージにおける客観性の欠如があげられる¹。

アカウントビリティは、受託者が委託者に対してその委託された財産をどのように運用したかについての顛末を弁明する意義であるとされている。したがって受託者は、その弁明について委託者の納得が得られるようにすることが必要になる。そのためには、権限の行使や責任の達成の度合いが、委託者の意図を満足させるものであることが必要であって、仮に、意図した水準に達成しなかった場合には、達成し得なかったことを納得させるのに十分な条件の存在が要求される。そこで、受託者は委託者の納得を得るために、基礎資料を整え、客観的に証明可能な証拠を付した報告書をもって弁明することになる。

しかしこのような弁明手段をもってしても、その弁明が客観的な信頼性の保証を得ているとはみられない場合がある。それは証拠の主観性に由来している。それというのも、会計事

¹ 檜田信男著『近代「監査基準」精説』税務経理協会、1994年、pp.4-8、および高田正淳、武田隆二、新井清光、津曲直躬、檜田信男編著『テキスト会計学(5)監査論』有斐閣ブックス、1980年、pp.1-7を参照のこと。

実が証拠の反映されるためには、程度の差こそあれ、会計事実を認識し測定する当事者の主観的判断が存在しているからである。ところが、受託者がその弁明義務を満足に遂行するためには、主観的判断の存在が否定されなければならない。この主観的判断の有無を検討し、証拠が確信を得られる程度に客観的であることを証明することで、受託者の弁明を完全ならしめようとするのが求められる。

また、アメリカ会計学会による「基礎的監査概念」(*A Statement of Basic Auditing Concepts*, 以下、「ASOBAC」という。)によれば、監査の必要性は、以下の四つによっていっそう高まると指摘している。(イ) 情報利用者が、情報作成者との間に、現実的にせよ潜在的にせよ、その関心が一致していないことを認識している場合、当該情報に対して作成者の偏見が存在する可能性を懸念するので、公正な立場にある第三者の証明が必要とされる。

(ロ) 情報利用者は、作成者の偏見が存在する情報や紛らわしい情報、目的に適合しない情報あるいは不完全な情報によって間違った意思決定を行い、その結果、情報利用者が損害を被る場合あるいは重大な影響を受ける場合には、情報の質を確かめることが要請される。(ハ) 企業の大規模化にともない、情報の対象(主題)である経済事象および経済活動それら自体とそれらを情報に転換する過程がより一層複雑になるにつれて、情報利用者は受け取った情報の質に関して、直接に確かめることが著しく困難または不可能になってきている。また主題が複雑になるにしたがって、誤謬や不正の入り込む可能性が増大するようになる。このような場合、高度な専門的知識をもつ第三者によって、情報の質に対する検討が求められる。

(ニ) 情報利用者が受け取った情報の質を検討する能力を有していたとしても、情報作成者との間の物理的な分離、主題およびその情報への転換過程に対し接近することへの法律的・制度的な障壁、情報利用者自身による調査を不可能にする時間的・経済的な制約といった遠隔性によって、情報利用者による当該情報の質の検討が妨げられるような場合がある。それゆえ、情報利用者は、情報の質の検討について、第三者に依存せざるを得ない状態にあるといえる。

以上のように受託者の証拠による立証と ASOBAC による指摘は、監査がアカウンタビリティのディスチャージをめぐる情報の客観的な信頼性の保証を目的として要請されることを示すものである。

2. 監査機能の本質

ASOBAC によれば、監査過程を会計情報の伝達と結びつけ、その監査過程の主たる受益者を会計情報の利用者としている。さらに情報を受け取るにあたって、当該利用者は、(1) 情報内容の解釈と(2) 情報の質の評価という2種類の判断をしなければならず、監査の機能は後者に対する利用者の判断を助けることにあるとしている。つまり ASOBAC は、会計情

報の伝達と監査機能の役割について次のようなモデル（次頁図 1 参照、以下、「ASOBAC モデル」という）を設定し、監査を「経済活動や経済事象についての主張と確立された規準との合致の程度を確かめるために、これらの主張に関する証拠を客観的に収集・評価するとともに、その結果を利害関係をもつ利用者に伝達する体系的な過程である」² と定義している。

このような定義もまた、監査をアカウントビリティのチャージとディスチャージを背景にして理解することができる。アカウントビリティは、受託者が委託者に対し権限の行使と責任の達成に関する顛末を弁明する義務であり、そのディスチャージは委託者の納得を受けることにより果たされることはすでに述べた。そのため、委託者の納得を得るためには、受託者の弁明内容が事実を事実として委託者に伝達されなければならない。その意味で、アカウントビリティのディスチャージのための弁明は、情報的志向を有することが明らかであり、ASOBAC モデルが会計情報という概念を前提とした伝達過程であることと何ら矛盾しないといえる。

この ASOBAC モデルにおいて、第一次伝達過程（主題から会計情報利用者へ向かう実線による矢印で示されている部分）の目的は、利用者の情報要求を満たすために、主題に適合した情報を伝達することであり、第二次伝達過程（監査人から会計情報利用者へ向かう破線による矢印で示されている部分）の目的は、第一次伝達と直接結びつき、利用者が受け取った情報の質を確かめるのを助けることにあるとする。この情報の質については、情報利用者によって直接・間接に与えられた規準にもとづいて評価されなければならない。規準の内容は利用者および第一次伝達過程が意図する目的に影響を受けることになる。したがって ASOBAC は、利用者の情報の質の評価に関連して、監査人と情報利用者との間の相互作用を問題としている。つまり、監査人は利用者から規準を引き出し、その規準にもとづいて情報の質に関する自己の意見を利用者に伝達しなければならない。この結果、ASOBAC は監査が情報の質の評価に関する利用者の判断を助けることになる」と説明している。

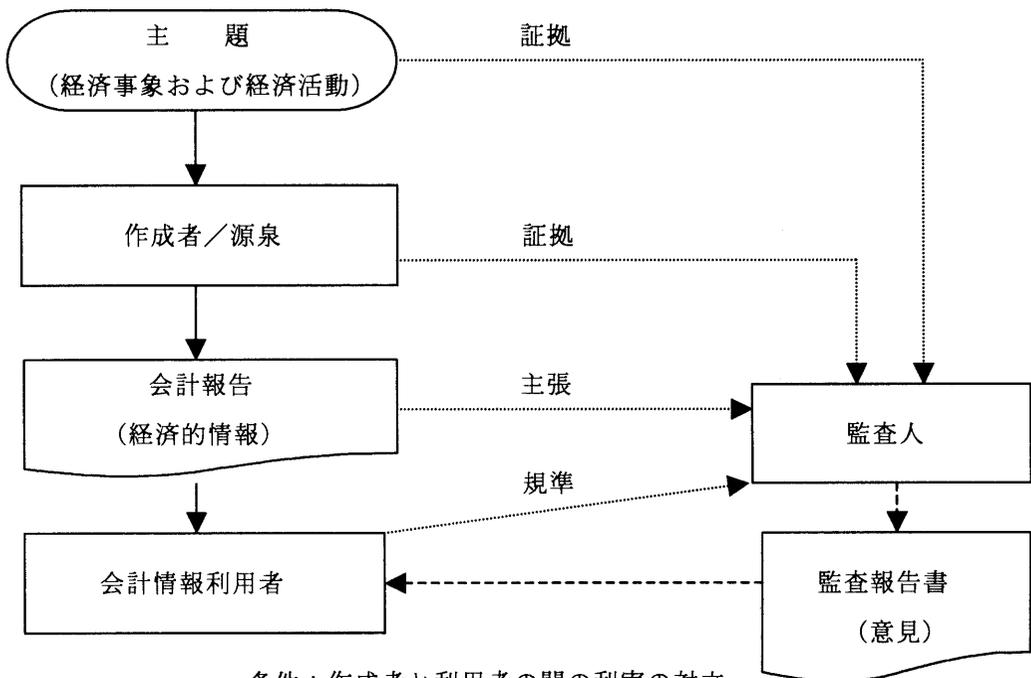
以上の説明からわかるように監査は、アカウントビリティのディスチャージをその起源としながら、監査人が当該情報に関して意見を表明することで、委託者に相当する利用者が受け取った情報の質を評価するさいの助けになる機能を備えており、それはすなわち証明機能とよばれる役割を担うことになるのである。ASOBAC によれば、証明機能とは「ある実体（個人、企業もしくは政府機関）によって伝達される会計情報がすべての重要な点について確立された規準とどの程度合致しているかに関して、独立で適格な権威ある者が確証的証拠にもとづいて行う意見（判断）の伝達である」³ と定義されている。

² American Accounting Association, *A Statement of Basic Auditing Concepts*, Illinois, 1973, p.2（青木茂男監訳、鳥羽至英訳『基礎的監査概念』国元書房、1982年）。

³ *Ibid.*, p.6（同上訳書）。

したがって、監査人の意見表明はすなわち証明機能となり、この証明機能によってディスクローズされる情報に何らかの信頼性（理論上は合致程度の度合いに応じて限りなく低い水準から限りなく高い水準が考えられるが、現行上は高い水準のみである。）が付与され、もって情報利用者の当該情報に対する有用性の判断に貢献することとなり⁴、これが監査機能の本質であると考えられる。

図1 会計情報の伝達と監査機能の役割⁵



条件：作成者と利用者間の利害の対立
 情報の利用者への重大性
 主題と監査過程の複雑性
 主題と作成者からの利用者の遠隔性

Ⅲ. 監査機能の拡張

監査機能の本質が、アカウントビリティのディスチャージを背景にしつつ、証明機能にもとづいた情報に対する信頼性の付与であり、もって利用者の有用性の判断への貢献に資する

⁴ 広瀬義州稿「監査証明機能の拡張に関する考察」『福岡大学商学論叢』第27巻第4号、1983年3月、pp.593-597.

⁵ American Accounting Association, *op.cit.*, p.11 (前掲訳書) .

ことであるならば、監査機能の拡張はどのようになされ、それが保証業務基準にどのように取り入れられているのであろうか。

保証業務基準によれば、その前文で、会計士が「意思決定者にとって対象項目の価値を高めるために、それについての情報に対し保証を付与する役割」⁶を担い、「対象項目の適合性、信頼性又は状況についての結論を表明することによって、種々の対象項目について会計士が保証を付与する旨の要望が拡大している」⁷ことを認識していることを表明しており、保証業務を「会計士が、他の一方の当事者の責任である対象項目を適切な規準を用いて評価し、想定される当事者に当該対象項目について一定水準の保証を付与する結論を表明する」⁸業務と定義している。この定義によれば、保証業務が監査機能の本質を包含していることは明白である。さらにある特定の業務が保証業務であるか否かは、パラグラフ 9 から 28 で述べられている保証業務のすべての要素を満たしているかどうかによって依存するとし、その構成要素として (a) 会計士、(b) 対象項目、(c) 責任をもつ当事者、(d) 想定される利用者、(e) 適切な規準、(f) 業務実施方法および (g) 結論の 7 要素をあげている⁹。

(a) 会計士

IFACを構成している組織のメンバーであって、独立性を有しているのはもちろんのこと、IFACの倫理規程を遵守しなければならない。また、保証業務を満足に実施できない場合は当該業務を引き受けないことが認められるとともに、特定の一部に実務上の困難が伴う場合には専門家の技術的助言を受けることも認められている。

(b) 対象項目

データ (例えば、決算又は見積財務情報、統計的情報、達成指標)、システム及び運営手法 (例えば、内部統制)、行動 (例えば、企業統治、規制への準拠、人的資源活用業務) 等多岐にわたる。当然のことながら対象項目が明確であり、証拠を入手するという手続に適合する形態でなければならない。

(c) 責任をもつ当事者

対象項目に責任をもつ個人あるいは組織の代表者 (一人又は複数) をいう。

(d) 想定される利用者

会計士の報告を利用することを予定する人々であって、責任をもつ当事者である

⁶ International Federation of Accountants, *Proposed International Standard on Assurance Engagements*, New York, 1999, Preface para.1 (日本公認会計士協会国際委員会訳『保証業務についての国際基準 (案) 保証業務』日本公認会計士協会、1999年)。

⁷ *Ibid.*, Preface para.2 (同上訳書)。

⁸ *Ibid.*, para.2 (同上訳書)。

⁹ *Ibid.*, paras.9-28 (同上訳書)。

場合もある。業務が特殊な目的である場合、会計士は特定の想定される利用者にその報告を限定し、他の者が当該結論に依存しないように注意を喚起することを認めている。

(e) 適切な規準

規準は、保証業務の対象項目を測定、評価するために用いられる基準又は尺度であって、結論が形成された根拠を確立するものである。また規準は特定の利用者間で展開されるものも含む。適切な規準がない場合には、会計士の結論に利用者の個人的解釈がなされ、誤解を招くおそれがある。

(f) 業務実施方法

保証業務の実施方法は、業務の対象項目の性質にかかわらず、結論を裏付けるための証拠の収集及び評価のために専門的な知識、熟練及び手法が要求される体系的な方法である。会計士は、当該業務を遂行するさいに、業務リスクの重要性及び関連する構成要素を考慮し、十分かつ適切な証拠を入手し、結論を表明するための基礎を形成しなければならない。

(g) 結論

対象項目について一定水準の保証を付与した結論を表明するが、付与し得る保証の水準は、対象項目、規準、実施方法及び証拠の質と量の相互関係によって決定される。

このうち実施方法に関して、付与し得る保証の水準の決定要因は証拠を入手するために実施された手続の種類、時期及び範囲に依存し、保証水準が高くなるほど包括的な手続を実施する必要があるとしている。また証拠の質と量に関して、入手した証拠の信頼性は、対象項目、規準ならびに手続の性質及び形式との関連に影響を受けるとしている。

さらに保証水準は低い水準から絶対的水準までであるとしながらも、会計士によって付与される保証の水準を、利用者の理解の観点から、高い水準と中位の水準の二つに限定している。この結果、前者を監査業務とし、後者をレビュー業務と位置付けている。

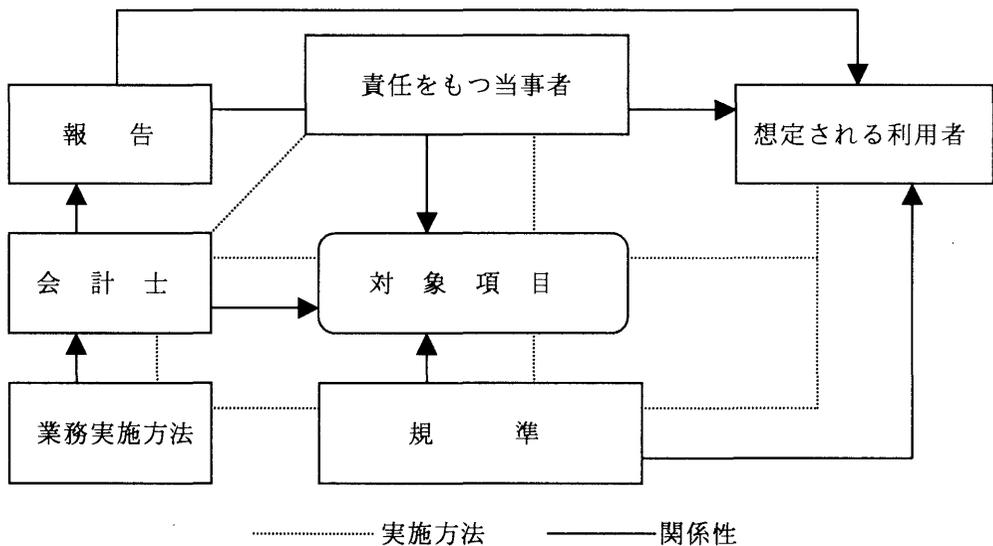
以上が保証業務の構成要素であり、この相関関係を示すと次頁図2のようになる。

そこで、監査機能の拡張を考えるにあたって、ASOBACのフレームワークと保証業務基準のフレームワークを比較した場合、客体（対象項目）と証拠の入手方法（業務実施の方法）が異なることに気づく。すなわち、ASOBACモデルでは客体は財務諸表を中心とした会計情報であり、一方、保証業務基準では証拠を入手するという手続に適合する形態であれば、データ、システム及び運営手法、行動といった多岐にわたる対象項目を含んでいる。また証拠の入手方法に関しては、ASOBACモデルでは監査人が意見（判断もしくは信念）を表明するための裏付けを得るための方法をいい、具体的には実査、立会、質問、確認、突合及び分析

的手続などを指すと考えられるのに対し、保証業務基準ではそれらのほかに観察、あるいは業務の状況に応じた適切な他の手続を含めている。

こうした点からみると、ASOBAC モデルで考えられていた監査業務は客体が財務諸表を中心とした会計情報に限定される一対一の直結関係にとらえられ、さらに前述したように証明機能も会計情報を前提としたものであったのに対し、保証業務基準では監査業務と客体が必ずしも直結した関係ではなく、監査業務の概念が証拠の入手方法とその方法により入手した証拠から形成される監査人の判断にもとづく高い水準の保証と結びついている。さらには監査業務と中位の水準の保証と結びついたレビュー業務を含めて証明機能を果たそうとしている。このとき、客体は会計情報に限定されていないのは前述のとおりである。したがって保証業務基準では、監査機能は保証業務の対象となる客体と業務実施の方法において拡張されている。

図2 保証業務¹⁰



IV. むすび

保証業務基準は、一般の意思決定者が広範囲の対象項目についての情報を求め、当該情報に対して会計士の保証の付与を要望していることを IFAC が認識して、1997 年の第 1 次公開

¹⁰ *Ibid.*, para.29 (同上訳書)。本文では“Reporting Service Engagement”となっており、日本公認会計士協会の訳は「報告サービス業務」となっているが、本基準のタイトルおよび内容からみてここでは「保証業務」とした。

草案を改定する形で 1999 年に公表されたものである。保証業務基準は今のところ公開草案であるため、この基準がそのまま確定するとは限らないが、保証業務が会計士の専門的職業の将来にとって重要であるという認識や従来の監査機能の提供の延長線上にあるということも疑問の余地をはさむものではない。そこで本稿では、監査機能の本質が保証業務基準にどのように取り入れられているのかを検討することを目的とした。

監査機能の本質は、アカウントビリティのディスチャージを起源としながら、監査人が当該情報に対しての意見表明を行うことでディスクローズされる情報に何らかの信頼性を付与し、その結果、情報利用者の当該情報に対する有用性の判断に資されることであることを明らかにした。

保証業務基準においては、客体を会計情報に限定せず、また保証水準も従来の高い水準の保証のみならず、中位の水準の保証も認めることで監査機能の本質を取り込んでいるといえ、公認会計士のみが実施することを認められている従来の監査の概念（財務諸表監査）をも新たに定義し直しているといえよう。それはすなわち、監査は証拠の入手方法とその方法により入手した証拠から形成される監査人の判断にもとづく高い水準の保証を示す業務であり、客体に影響は受けてもその客体が必ずしも会計情報に限定されないということである。さらには保証業務基準には、証拠の入手方法および証拠によっては中位の水準の保証を付与することとなるレビュー業務も包含している。保証業務基準に監査業務とレビュー業務が包含されることで、会計士の意見表明の範囲が広くなり、情報利用者の意思決定に資する機会が増えることを意味する。

このように保証業務基準は、監査業務を客体となる対象項目と切り離すことで、客体の範囲を広げることを可能にし、一方で会計士が付与する保証水準により業務の区分を行いつつ監査機能の拡張を図っているといえよう。

参考文献

1. 岸牧人 「会計士保証業務の拡大とその方向性」 『JICPA ジャーナル』 第 10 巻第 8 号、1998 年 8 月。
2. 同 「監査保証論および会計士保証業務をめぐる研究の動向」 『企業会計』 第 51 巻第 7 号、1999 年 7 月。
3. 高田正淳、武田隆二、新井清光、津曲直躬、檜田信男編著 『テキスト会計学(5)監査論』 有斐閣ブックス、1980 年。
4. 内藤文雄 「会計情報の拡大と監査対象能力」 『会計』 第 153 巻第 5 号、1998 年 5 月。
5. 同 「公認会計士の監査・保証業務の拡張に関する調査研究の動向」 『JICPA ジャーナル』 第 10 巻第 10 号、1998 年 10 月。
6. 同 「ビジネスの国際化と会計監査機能」 『国民経済雑誌』 第 178 巻第 1 号、1998 年 7 月。
7. 長吉眞一 「保証業務の拡大と監査判断形成」 『現代監査』 第 9 号、1999 年 3 月。

8. 同「会計士による保証業務の展開」『企業会計』第51巻第10号、1999年10月。
9. 日本監査研究学会保証業務と会計士の責任研究部会編『会計士情報保証論』中央経済社、2000年。
10. 日本公認会計士協会次世代会計士保証業務研究会『公認会計士保証業務～基礎概念、実務、および責任の研究～(最終報告)』日本公認会計士協会、2000年。
11. 檜田信男「証明基準の設定と監査基準」『会計』第135巻第3号、1989年3月。
12. 同『近代「監査基準」精説』税務経理協会、1994年。
13. 広瀬義州「監査証明機能の拡張に関する考察」『福岡大学商学論叢』第27巻第4号、1983年3月。
14. 同『財務会計(第2版)』中央経済社、2000年。
15. American Accounting Association, *A Statement of Basic Auditing Concepts*, Illinois, 1973 (青木茂男監訳、鳥羽至英訳『基礎的監査概念』国元書房、1982年)。
16. International Federation of Accountants, *Exposure Draft: Reporting on the Credibility of Information*, New York, 1997 (日本公認会計士協会国際委員会訳『枠組み及び国際基準(案)「情報の信頼性についての報告」』日本公認会計士協会、1998年)。
17. 一、*Proposed International Standard on Assurance Engagements*, New York, 1999, (日本公認会計士協会国際委員会訳『保証業務についての国際基準(案)保証業務』日本公認会計士協会、1999年)。