

2015年、大手電機会社による会計不祥事が露見したことから、わが国では、公認会計士監査に対する世上の関心が高まっている。かかる事態が公認会計士監査に対する社会的信頼を損ねる引き金となることが何よりも懸念されるのはいうまでもない。グローバル化、IT化の進展の中で、わが国経済社会のさらなる発展のために公正で効率的な証券市場の構築がきわめて重要な課題であることを考えれば、監査に対する不信を払拭し、わが国公認会計士監査制度に対する社会的信頼を取り戻すことが喫緊の課題である。監査・保証業務の拡張が生じている状況のもとで、現行の公認会計士監査制度についての再検討が様々なレベルで行われていることを考慮すれば、監査の実効性を高め、社会の信頼を勝ち取るためにも、今一度、公認会計士監査の原点に立ち返って、そのあり様を検討することの意義は大きいといえる。本稿は、かかる観点から、近年の監査報告書のあり方をめぐる議論を中心にしながら、わが国公認会計士監査の今後のあり方について考察する。

I はじめに

近年における監査基準の改訂を通じてわが国公認会計士監査制度の改革にもかかわらず、2015年も大手電機会社における巨額の会計不祥事が露見し、世上を賑わせている。企業による不実表示の発覚と監査制度改革が、まさにいたちごとくこのように繰り返される現状に、多くの人々が嘆息し、半ば諦観の念を持ってその行く末を見つめているのではなから

わが国の公認会計士 監査についての再検討 —— 監査報告書のあり方をめぐる 議論を中心に ——

甲南大学大学院社会科学部
い よ だ た か と し

伊豫田 隆俊



うか。

他方、グローバル化、IT化が急速に進む中、公正で効率的な証券市場の発展がわが国経済社会の発展にとってきわめて重要な課題であることから、財務諸表監査をはじめとするディスクロージャーの充実・改善が何よりも必要であるとの認識のもと、わが国公認会計士監査制度のいっそうの充実・強化が望まれることはいうまでもない。

今後、わが国の公認会計士が「市場の番人」としての機能を適切に果たし、効率的な資源の配分と公正な利益の分配に寄与し、健全な資本主義経済社会の実現に資するために、わが国の公認会計士監査制度はどうあるべきか。ここで改めて、その原点に立ち返って検討する必要があるのではなからうか。

本稿では、かかる問題意識のもとで、市場インフラとしての財務諸表監査制度を取り巻く環境変化と、それが公認会計士の行う業務に及ぼす影響を「公認会計士監査についての再検討」という視点からとらえ、検討するとともに、近時における監査報告書をめぐる動向に言及しながら、今後、われわれが取り組むべき課題について展望することにした。

II 公認会計士監査についての再検討の必要性

監査・保証業務の拡張が生じている状況のもと、現行の公認会計士監査制度のあり方についての検討が様々なレベルで行われている。こうした状況のもとで、今後のそのあり方を検討するために、今一度、公認会計士監査の原点に立ち返り、その再検討を行うということはきわめて重要な意義を有すると思われる。

ところで、1973年に公表された米国会計学会の基礎的監査概念委員会ステートメント(ASOBAC)によれば、「監査とは、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持つ利用者に伝達する体系的な過程である」¹と定義される。

この定義から、現行制度上の監査が当然に保持すべき特質として以下の3点が指摘できる。すなわち、(1)監査主体に関する特質として、監査独占業務を担う公認会計士または監査法人の有する専門性と独立性、(2)監査対象情報に関する特質として、確立した情報の作成および判断の基準の存在、ならびに確立した監査・証明の基準の存在、および(3)職業的専門家としての判断を行使した結果としての結論の表明を通じて、当該情報の信頼性に対し「合理的な保証」を得たとの判断の提示である²。

公認会計士により実施される制度上の監査を念頭に置く限り、これら3つの特質が前提とされることはいうまでもない。ただ、ひとくちに監査主体の「専門性」、「独立性」といっても、はたしてそれは一体どの程度のレベルなのか、また、確立した情報作成あるいは監査の基準といった場合に、その質的レベルははたしてどの程度のレベルなのか。さらに、「合理的な保証」についての判断を提示するための監査報告書とはどのようなものか。少なくとも現行の制度監査を前提にする限り、これらについては監査にかかる法令・規則等や、日本公認会計士協会から公表されている指針等で一定の社会的合意

ないし認知が得られているといえる。

ただ、他方で、企業に求められる開示情報の質的・量的拡大、あるいは、企業以外の経済主体に対する公認会計士監査・証明業務の実施という環境変化が生じる状況のもとで、これらについての再検討が当然に必要なことは明らかであろう。

例えば、先般行われた農業協同組合法の改正により、農業協同組合に対して公認会計士監査が導入されることになったが、この場合、監査の構成要件である監査主体の専門性や独立性についてはどのように考えればよいのであろうか。監査の主体である公認会計士や監査法人は、農業という産業に対応可能な専門性を社会的に承認できる水準でどのように保持するのか。今後、監査対象領域の拡張が予想される中、会計プロフェッションに対してはこれまで以上に広範な領域について高度な専門的知識を身につけることが要求されることを考えれば、これまでの継続的研修制度のあり方や内容の見直しが喫緊の課題となつてこよう。

他方で、会計の専門家である(にすぎない)公認会計士に専門領域外の広範かつ高度な知識の修得を要求するのは過酷にすぎる場合もありえよう。それゆえ、監査実施プロセスにおける専門的知識の欠缺を行うべく、これまで以上にほかの専門家との適切かつ効果的な連携のあり方を模索することが重要になるであろう。また、独立性の確保という問題についても、監査対象領域の拡張に伴う利害関係の複雑化により、そのあり様について広範な再検討が行われてしかるべきである。

さらに、今般の監査基準の改訂において、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、それに、財団法人・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、さらには、災害時の義捐金に関する収支計算報告等といった、これまで作成されてきた一般目的財務諸表とは異なる特別目的の財務諸表が作成される場合を念頭に置いた対応がなされていることに留意する必要がある。

つまり、近年、こうした特別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が高まってきたことから、かかる社会的要請に対応するために、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。

改訂された監査基準の前文には、「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 (傍点筆者)」と規定されていることから明らかなように、監査対象の拡大により、監査の特質を構成する要件の1つである、開示情報の作成基準が拡大しないとは不明確化することは明らかであろう。

その結果、保証業務の手続の多様化ないしは簡略化、および保証すべき信頼水準の程度の拡大といった、新たな課題が生じてくる³。保証業務のフレームワークを前提としながら、各種の情報に対す

る保証業務をどのように位置づけていくのか、保証水準の問題も含めて、理論的・実務的観点からの検討が必要になる。のみならず、監査上の判断基準となる各種情報の作成基準の整備が不可欠なこともいうまでもない。

さらに、職業的専門家としての判断を行使した結果としての結論の表明を通じて、当該情報の信頼性に対し合理的な保証を得たとの判断を提示する手段である監査報告書のあり方が国際レベルで議論されている状況のもと、その様式や文言のあり方についての再検討が必要なことというまでもない。

これについて、以下、節を改めてやや詳しくみていくことにしたい。

III 監査報告書のあり方をめぐる近年の議論

1 短文式監査報告書の問題点と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、いわゆる短文式監査報告書を作成・公表することを規定している。

監査報告書のあり方をめぐっては、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報告制度

を模倣する形で、わが国において標準化された短文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めぐる議論が収束したとはいえない状況である。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⁴。

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文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、現行の短文式監査報告書は、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、

および、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⁵。結果として、監査報告書利用者は、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すぎず、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⁶。

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⁷、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⁸。

これらの一連の成果に基づき、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格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⁹。そして、IAASBは、かかる監査報告書の見直しを通じて、①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、②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、③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、④KAM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⑤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¹⁰。その上で、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するのである。

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上で、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ほかならない。

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(ISA)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¹¹。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¹²。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¹³。

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ISA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¹⁴。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¹⁵。

なお、公開草案で提示された標準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¹⁶。

3 監査上の主要な事項(KAM)の取扱いとその開示をめぐる課題

(1) KAMの決定プロセスと開示

公開草案に規定する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¹⁷。

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。その上で、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。さらに、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るまたは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ないことに留意しておく必要がある。

(2) KAMにかかる問題点

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、従来の短文式報告書の記載内容を前提としながらも、監査に関する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。また、きわめて高いレベルから低いレベルにわたって広範に異なる無限定適正意見の質について、KAMを記載することにより、財務諸表利用者がそのレベルの差を認識する手掛かりを得ることができるようになるであろう。

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いえないのではないかと。もちろん、制度上、監査報告書の利用者として投資者一般を念頭に置くとはいえ、実際の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テートされた利用者であることを考えれば¹⁸⁾、監査報告書の有用性はこれまでに比べて高まるといえよう。他方で、監査報告書の長文化・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のに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いえないであろう。

また、監査人が会社の統治責任者との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いえないであろう。

さらに重要なことは、KAMの記載が単なる報告書の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。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の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が指向されるべきである。

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¹⁹⁾、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、やはりその取扱いには細心の注意が払われて当然であろう。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……」²⁰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の記載はたしてわが国のディスクロージャー全体の質の向上につな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に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—わが国公認会計士監査制度についての今後の展望

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、いたちごつ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りの範囲が広がる中、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くまでもない。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、監査報告書改革を含めた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²¹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危機的な事実

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、プロフェッションとして果たすべき重要な課題であろう。

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。

〈注〉

- 1 American Accounting Association, *A statement of Basic Auditing Concepts*, AAA, 1973, 鳥羽至英訳『基礎的監査概念』国元書房、1982年、3頁。
- 2 八田進二「企業情報の拡大に伴う保証の範囲と水準」、『会計』第173巻第6号（2008年6月）、90頁。
- 3 同上論文、90、91頁。
- 4 国際監査・保証基準審議会（IAASB）は2006年に米国公認会計士協会（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頁を参照されたい。
- 5 異島須賀子「PCAOBにおける監査報告書拡充の議論(1)」、同上書、109頁。
- 6 同上書、109頁。
- 7 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。
- 8 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、監査報告改革に関連するのはISA700(改訂草案)とISA701(新設草案)の2つである。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。
- 9 2015年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配付資料、アーノルド・シルダー「IAASBの活動状況」、4頁。
- 10 同上資料、5頁。
- 11 同上資料、10頁。
- 12 同上資料、10頁。
- 13 同上資料、10頁。
- 14 岸 牧人、前掲論文、89頁。
- 15 日本公認会計士協会、前掲資料、16頁。
- 16 同上資料、17頁。
- 17 以下の記述は主に資料による。
- 18 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基づいて合理的な意思決定を行うことである。
- 19 井上善弘、前掲書、202頁。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。
- 20 同上書、203頁。
- 21 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、ゆた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いえよう。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頁を参照されたい。