

近時の監査規範の形成プロセス

多賀谷 充

【キーワード】 監査基準、リスク・アプローチ、内部統制、企業会計審議会、ガバナンス

1 はじめに

我が国では、企業会計原則や監査基準が作られてから約半世紀を経て、会計基準や監査基準の大幅な改革が行われた。また、21世紀初頭に内部統制報告及びその監査という新たな制度が導入された。諸制度はそれが作り上げられることがいかに大変であったとしても、一度成ってしまえば、当然そうなるものとして形成経緯は軽視されていくことが多い。基準や制度の改革は、たとえそれが正しいものであるとしても必然的に成し得るものではなく、天の時、地の利、人の和という3要素が整ってこそ成るものと感じている。当時、内部統制報告と監査の制度の創設にまでに至ると到底思えなかった平成時代の我が国の監査規範の形成においても然りである。これを八田進二教授の退職記念号の場を借りて一言付記しおきたい。

現在実施されている諸規範は時代の変化とともにいずれ見直されることもあり得ようが、このような思いから、種々の制度や規範は、その規定文のみならず、それが設定された時代背景や問題の認識そして議論の推移などの経緯を理解しておかなければ、真の理解はできないであろう。近年の会計制度の改正経緯については、筆者も『戦後企業会計史』の中で十分に叙せなかったところもあるので、本稿は、いささか基準設定に関わったことを踏まえ、内部統制監査制度の創設に至る平成時代の監査規範や監査制度の発展に関して、規範の内容や理論面以外のトピックから、その形成プロセスを振り返って整理してみる機会としたい。

2 平成3年の監査基準改訂

2.1 平成3年の監査基準改訂の制度的意義

平成3年(1991年)に監査基準、監査実施準則及び監査報告準則が25年ぶりに大幅改訂された¹⁾。この改訂では、国際会計士連盟(IFAC)における監査ガイダンス整備の進展などを背景に、リスク・アプローチの導入のもとで、実施すべき監査手続きを明示することは止

め、「通常実施すべき監査手続」を概括的に規定する形で純化が図られた²⁾。

筆者はこの改訂には関わっていないが、この改訂が監査規範の形成プロセスとして重要な意味があったことは、改訂基準前文で「今回の改訂では監査実施準則についての純化が大幅に行われたことにかんがみ、今後、日本公認会計士協会が、自主規制機関として公正な監査慣行を踏まえ、会員に対し遵守すべき具体的な指針を示す役割りを担うことが一層期待されるので…」と述べられているように、具体的な監査手続きや監査手法は日本公認会計士協会（公認会計士協会）が策定することとされたことであつたと考える。もちろん、公認会計士協会は会則上の会員への権限に基づき会員指導のために種々の監査上の取扱等を定めていたが監査規範上の位置づけは明確ではなく、この監査基準改訂において「日本公認会計協会が監査規範の形成の一端を担うものとして公式に認められることとなった。」³⁾のである。

これは、平成元年から3年にかけての一連の監査基準の改訂作業を担当した企業会計審議会第3部会（当時）は、直前まで公認会計士協会会長であつた村山徳五郎氏が部会長を務めており、国際会計士連盟でも公認会計士が監査基準の設定に当っていくという国際的流れへの対応を視野に入れてのことだったと考えられる。このような背景のもと、公認会計協会は、1992年の総会において会則を改正して、企業会計審議会の受け皿として監査基準委員会を設置し体制整備を図つたのである。この監査基準委員会が、国際的な動向も踏まえつつ監査基準に係る実務指針たる報告書を逐次公表していくこととなった。

2.2 新たなプロセスの課題

上記のようなプロセスを経て監査基準改訂後の公認会計士協会の実務指針の策定が始まったが、その完成までに相当時間を要したことから監査規範に空白が生じた。それは、図らずも、監査基準改訂直後の平成4年（1992年）にアイベックという会社の粉飾決算が明るみに出たことで問題となった。

本事件では、取引価格の不透明な絵画の取引慣行を利用した偽装取引等による粉飾決算が行われていたことが明らかとなり、1997年に証券取引等監視委員会が有価証券報告書の虚偽記載で刑事告発を行った（その後、経営者は有罪確定）。一方、会計監査の面では、規範となる監査基準等が純化されて、通常実施すべき具体的な監査手続や固有の監査手法の記載が監査基準・準則から削られたたにもかかわらず、その後整備されることとされていた実務指針が揃っていない状態であつたため、「通常実施すべき監査手続」という規定だけでは、監査人の過失を追及できるかの判断ができないという事態が生じた。

実務指針の整備に時間を要したのは、上述のとおり、日本公認会計士協会が監査規範形成の役割を果たすこととなつたところで、体制整備を要したことや運営に習熟していなかつたこと、このころ国際的なにも監査規範の開発が進められており、公認会計士協会もその対応も並行して進めていたなどの要因があつたと考えられる。ただ、監査規範は監査を担う公認

会計士が自身の行為規範として作成するものとして実務慣習的に発展してきたものであることもあり、会計制度に組み込まれた場合には公認会計士の責任を判断する法的規範として機能するという観点からの意識は余りなかったように思われた。

2.3 内部統制概念の導入

平成3年改訂では、内部統制概念が導入されたことにも意味がある。基準のレベルでは具体的説明までは至らないが、改訂後の平成6年(1994年)3月に「監査基準委員会報告書第4号(中間報告)」が公表された。この報告書では、「監査基準「第二 実施基準三」は、「監査人は、内部統制の状況を把握し、監査対象の重要性、監査上の危険性その他の諸要素を十分に考慮して、適用すべき監査手続、その実施時期及び試査の範囲を決定しなければならない。」とし、また、監査実施準則五は、「監査人は、監査計画の設定に当たり、財務諸表の重要な虚偽記載を看過することなく、かつ、監査を効率的に実施する観点から、内部統制の状況を把握するとともにその有効性を評価し、監査上の危険性を十分に考慮しなければならない。」と定めている。さらに、「内部統制の有効性を評価するに当たっては、内部統制組織の整備と運用の状況のみならず、それに影響を与える経営環境の把握と評価を行わなければならない。」ことを規定している。

本報告書は、実施基準及び監査実施準則で規定している内部統制について、監査人が実施する内部統制の状況の把握とその有効性の評価に関する実務上の指針を提供するものである。」とし、平成6年4月1日以後開始する事業年度に係る監査から適用された。ただし、「…内部統制の有効性の評価結果は、監査人の監査計画設定に影響を与える一要素である。監査計画の設定に影響を与える諸要素及びそれらの間の関係は、今後公表する監査基準委員会報告書で別途明らかにする予定である。」とされ、監査規範のほとんどが実務指針に任されて逐次段階的に作られていった。いずれにせよ、監査基準レベルでは内部統制の内容について言及することはできなかつたが公式な頭出しとはなつた。

3 基準の制度上の規範性の明確化

3.1 一般に公正妥当と認められる基準の明確化

平成3年の監査基準で公認会計士協会の監査規範設定における役割が位置付けられたが、そもそも証券取引法(当時)でいう一般に公正妥当と認められる企業会計の基準や監査の基準とは何かという点については、解釈として企業会計原則など企業会計審議会の公表した諸基準がこれに当ると考えられており、外貨建取引等会計処理基準など一部の基準については、その設定の際、これを一般に公正妥当と認められている企業会計の基準とする旨の証券局長通達を発出していたが、法令レベルでは明確にはされていなかった。

当時は我が国はバブル崩壊の過程で金融機関の不良債権問題に関して行政に対する種々の批判があり、その中で、いわゆる通達行政を是正すべきとされたことから、金融・証券行政においては原則として通達は廃止して必要な事項は法令に規定することとなった⁴⁾。丁度その頃、企業会計審議会で審議されていた税効果会計や金融商品会計の検討においては商法(当時)の規定との関係が問題となることから、法務省と大蔵省により検討を行っていた結果が「商法と企業会計との調整に関する研究会報告書」として公表され、その中で、企業会計原則は商法上も公正なる会計慣行と解されることなどの解釈が示された。こういった背景も相俟って、ある意味「瓢箪から駒」の如く、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準が省令レベルに規定されることとなった。

すなわち、平成10年に財務諸表等規則が改正され、企業会計審議会の公表する企業会計の基準は一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に該当する旨の規定が置かれた(平成10年11月24日 大蔵省令第135号)。また、平成11年には、キャッシュフロー計算書や中間連結財務諸表の導入に伴う監査証明府令の改正の際に、企業会計審議会の公表する監査の基準は一般に公正妥当と認められる監査の基準に該当する旨の規定も置かれた(平成11年3月30日 大蔵省令第25号)。なお、これらの規定で「該当する」と表現しているのは、これらの基準は一般に公正妥当と認められる企業会計(監査)の基準に含まれることを示しており、他にも一般に公正妥当と認められるものが存在する余地を残しているからである。

3.2 設定機関の位置づけ

ここで、会計規範と監査規範の設定機関の位置づけについて考えてみたい。企業会計審議会が公表する基準は、財務諸表等規則でも監査証明府令でも一般に公正妥当と認められる基準に該当する。会計基準については、企業会計基準委員会(ASBJ)は、実質的に財務諸表等規則第1条第3項の適格な団体として位置づけられ、その公表した基準で金融庁長官が定めるものは一般に公正妥当と認められる基準に該当するとされている⁵⁾。このようにエンドース手続きを要することについて批判する向きもあったが、企業会計審議会は法令に基づく行政組織の機関であるが、ASBJは民間団体である。国際財務報告基準(IFAS)を我が国で採用する際にエンドースが必要となることと同様であって批判は当たらないのであるが⁶⁾、ASBJは自身で会計基準を作ることができる。

一方、後述の平成14年の監査基準の改正でさらに明確化されるが、監査基準と日本公認会計士協会の実務指針は一体となって我が国の一般に公正妥当と認められる監査規範を形成するものとされている。このため、日本公認会計士協会は独自に監査基準を作ることはできないが、その実務指針は自動的に監査規範の一部を構成することとなる。もちろん、会計・監査の専門家としての公認会計士が重要な役割を担うことは当然であるが、監査人という立場は責任を追及される立場にもなるので、監査規範の検討において利益相反にならないよう、

第三者機関としての企業会計審議会で策定した基準のもとで実務指針を策定することがより信頼性を高めることになる。

基準設定主体はどちらの形が良いかの議論は別として、IASCやIAASBの活動に各国の公的な規制機関や監督機関が関わるようになり、米国においても、サーベインズ・オックスリ一法によって監査基準の設定機関がPOBからPCAOBに代えられている。パブリックセクターかプライベートセクターかという形式論よりも法的規範性や実効性という観点からみて、平成3年の監査基準の改訂からの流れの中で、企業会計審議会と公認会計士協会が協調して監査規範の整備を進めるという仕組みを作り上げてきたことは、我が国の監査規範の発展と公認会計士協会の社会的認知に大きく資することとなったと意義づけられると考える。その意味では、平成3年に公認会計士協会から大蔵省企業財務課（当時）やCOFRI（企業財務制度研究会）への人材派遣が始まり、現在では金融庁ほか多くの行政機関で交流が行われるようになったことも大きな成果と考えられる。

4 平成14年の監査基準改訂

4.1 平成14年（2002年）改訂の取組み

平成3年の監査基準の改訂後は、いわゆる会計ビッグバンによるキャッシュ・フロー計算書や中間連結財務諸表の導入への対応として、平成10年6月に監査基準等の改訂が行われたことに続き、平成11年10月から監査基準の見直しの審議が始まった。その結果、平成14年1月に監査基準の全面的改訂が行われ、監査実施準則及び監査報告準則は廃止されることとなった。この改訂自体は、国際的な動向や我が国経済の変化のもとで、会計ビッグバンといわれる会計基準の大幅な改訂や新設が進められていたことや、バブル崩壊の中での企業破綻等による会計監査への批判を背景として始められたものである。

監査基準の構成としては、監査実施準則及び監査報告準則を廃止して監査規範の体系を監査基準と実務指針に整理するとともに、それぞれの役割分担を考えつつ、平成3年監査基準改訂で純化し過ぎた部分も考慮して、監査基準のレベルで何をどこまで記述するかも検討され、監査の目的の定義、リスク・アプローチの具体化、ゴーイング・コンサーンに関する対応、監査報告書の国際的整合化など多くの重要事項が盛り込まれることとなった。

このため、平成13年6月の公開草案を経て、2年を超える審議を要することとなった。ただ、平成3年の改訂後の反省もあり、また、公認会計士協会も体制整備が図られ委員会活動も習熟してきたことから、改訂後のスムーズな実施に向けて、起草段階から公認会計士協会からの委員に協力いただくとともに、公認会計士協会においても並行的に今後の対処を進めていただいた⁷⁾。監査基準の作り方としては、会計基準や国際監査基準などのようにテーマごとに基準としていく形もあるが、この改訂にあたって、監査基準は一つのまとまった形を

維持することとされた。一方、実務指針は国際的な動向も踏まえ、公認会計協会がテーマごとに報告書を公表する方法を維持した。この改訂後は、金融庁・企業会計審議会と公認会計協会が協力して国際対応を行うことで、監査基準の国際的収斂の動向に応じて、速やかに適切な改訂が行われるような体制が整っていった。

4.2 リスク・アプローチと内部統制概念の説明

この改訂作業では広範な事項を対象としたが、平成3年改訂において導入されたりリスク・アプローチが実質的に監査実務に浸透していないことが重要問題と認識されていた。大手監査法人においても、もちろん国際的ベースでリスク・アプローチの考え方を踏まえた監査マニュアルは導入されたていたが、実際の監査手続はマニュアル頼りで、学術理論を踏まえた新たな監査基準の理解は進んでいなかった⁸⁾。監査基準は公認会計士試験で学んで終わりといった風潮であった。このため、感覚的にはリスク・アプローチの本当の導入という感じであったが、一応、監査基準上は導入されていたので、改訂の重要ポイントを「リスク・アプローチの徹底」と表現した。

まず、リスク・アプローチの基本的理解のため、固有リスク、統制リスク、発見リスクという用語を統一して各概念を明らかにし、固有リスクと統制リスクの評価から発見リスクの水準を決定するというリスク・アプローチの基本構造を前文に詳述した。この前文中で「統制リスクの評価は監査の成否の鍵となる」としており、このため、内部統制概念を具体的に説明することが必要となり、この改訂ではCOSOの内部統制概念を基本とした内部統制の目的と要素を示している。もちろんこの改訂時には、後年の内部統制報告監査制度が議論されることになろうとは予想だにもしていなかったが、振り返ってみると、ここで内部統制概念の概要が公式に監査基準に記述されたことは意味を持つこととなった。

4.3 ゴーイング・コンサーンの議論

この改訂では、ゴーイング・コンサーンへの対応も重要な改訂事項として取り上げられた。この審議においては議論の進め方が一つの問題となった。ゴーイング・コンサーンの検討は公認会計士協会が行った主要国のゴーイング・コンサーンの取扱いに関する調査報告をベースとした⁹⁾。そこで、最も実務が進んでいると思われていた米国では開示規定はなく監査基準(SAS59号)で対応している一方、国際会計基準(IAS1号)や英国等では開示規定があって監査上の対応がされていた。我が国も、やはり二重責任の前提を重視する観点から一定の開示を前提として監査上の対応を求める方針となった。そこで開示に関してまず議論すべきという意見があり、第2部会(現在の監査部会)で審議できるのかという指摘があった。この点、開示方法や内容によって監査の対応に影響することから、開示と監査を別々に議論することは適切でない。また、審議手続上は、部会で改訂案を取りまとめた後、総会に付議

されて企業会計審議会としての意見書となる。このため、監査基準の改訂意見書において財務諸表注記に関する事柄が記述されていても、それが企業会計審議会として意見書であれば全く問題はなく、その審議過程で改訂案が第2部会で検討されていても手続上の瑕疵はないことは誤解なきよう記しておきたい。

また、ゴーイング・コンサーンについて、前文の中で、監査上の判断の枠組みとしては、「継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象や状況が存在し、当該事象の解消や大幅な改善に重要な不確実性が残るため、継続企業の前提に重要な疑義が認められる場合には…」という表現になっているが、開示に関しては不確実性には言及せずに、一定の事象や状況が存在する場合には財務諸表に注記を義務付けることとしていることに齟齬があるのではないかと議論があった。その後の財務諸表等規則の改正もその趣旨で注記をすることとされた。この点は、監査理論上から言えば、諸外国の規定からしても「重要な不確実性」という要件も加わることが一般的であった。しかし、ゴーイング・コンサーン注記は初めて導入されるわけで、企業も監査人も実務上習熟していないのみならず、倒産情報であるかのような誤解が喧伝され、当然ながら開示を回避しようと頑強に抵抗をする企業も想定された。そもそも、企業の経営悪化は通常はある程度段階的に進むことから、有価証券報告書においてリスク情報の記述からの情報開示を行って財務諸表注記に至る枠組みとし、企業には前広のディスクロージャーを求めることとした。さらに、「重要な不確実性」の有無の判断で企業と監査人に大きな相違が生じ、仮に企業が注記を拒否した場合に監査人が重要な不確実性があるとして不適正意見を表明することは容易ではないと思われた。そこで、本来は、注記の要否の判断を行った上で、注記がある場合に記載内容の妥当性を判断するところであるが、まず確認し得る具体的な事象や状況があれば取りあえず形式的に注記による開示を優先することで、注記の要否については規則準拠性の観点からの監査で足りるようにし、その上で注記事項の内容には妥当か否かの監査判断を求めることとした。

その後、ゴーイング・コンサーンの注記は監査実務も習熟し、投資情報として画一的・形式的な記述となる問題も指摘されたことから、平成21年の監査基準の改訂で本来の考え方に基づく判断による規定に改められた。ただし、この改正も、有価証券報告書のリスク情報や財政状態等の分析などの開示情報の充実も併せて行っており、財務諸表注記や監査基準の範疇のみで制度を捉えては誤った認識となることもある。なお、重要な不確実性の有無について監査人の判断が求められることとなり、監査人の責任は格段に重くなったことを正しく理解しているかどうかという問題を感じる。

5 保証業務のフレームワーク

平成14年1月の監査基準の改訂に続き、これに連動して中間監査基準の改訂が平成14年12月に行われた。その後、公認会計士法の大幅改正が進められ、平成15年5月に公認会計士法の改正が行われた。平成16年3月に保証業務のフレームワークを審議事項に取り上げ、同年11月に「財務諸表等に係る保証業務の概念的枠組みに関する意見書」が公表された。フレームワーク論は国際会計基準の議論でも要不要論があるが、審議会でも、直接に監査業務を規律する基準ではないものを何のために取り上げるのかといった感じもあった。これを審議事項とした理由としては、公認会計士業務の拡大を想定した対応、公認会計士法で制限される非監査業務の峻別、IAASBの国際保証業務フレームワークを踏まえたコンバージェンスがあった¹⁰⁾。この審議が始められる前に既に公認会計士協会においてフレームワークの研究が行われており、ある程度の将来を展望するレビュー業務は想定された。その後の四半期財務諸表レビュー、内部統制報告監査、さらに特定監査の流れを振り返ると、フレームワークを作っておいて本当によかったと思うが、当時、このような展開を予想していたわけではなかった。

むしろ学術的面以外でこの検討に意味があったのは、上述の公認会計士法改正で非監査証明業務の同時提供の禁止規定が導入されたこととの関係である。そもそも公認会計士法では「財務書類の監査又は証明」業務（法第2条第1項）は公認会計士又は監査法人の独占業務である（法第47条の2）とされているが、具体的な業務名称まで規定していない。時代の変化の中で公認会計士の行う業務が拡大しているものの、監査証明業務とそれ以外の線引きは明確ではない。仮にレビュー等「監査」という用語を用いない新たな名称の業務を行う場合、これが公認会計士法上の「監査又は証明」業務なのか非監査証明業務なのか、金融商品取引法との連動はどう考えるかは解釈が必要となる¹¹⁾。この点、保証業務と非保証業務という概念を用いて、法令上の監査証明業務と非監査証明業務の解釈指針とする枠組みができた。これにより、公認会計士の業務の拡大に応じて、その都度、個々に検討する必要もなく、予見可能性も高まることとなった。実際、この時は予想し得なかったが、内部統制報告書の監査を創設するときに公認会計士法上の監査証明業務か否かといった議論は生じなかった。

6 内部統制報告監査制度の創設

6.1 天の時、地の利、人の和

振り返ると、財務諸表に係る内部統制報告及び監査制度は本当によくぞ実現したものだと思う。「天の時、地の利も人の和に如かず」（孟子）といわれるが、内部統制の議論では、こ

の謂いを超えて、天の時と地の利もあった上に、これに如く人の和が加わっていたように思える。

天の時とは、大きな背景としては、商法の分野では大和銀行事件以降、取締役の責任として内部統制が議論されていたこと（平成18年施行の会社法で法制化）¹²⁾、米国のサーベインズ・オックスリー法を踏まえ平成15年に公認会計士法が改正されたばかりのタイミングであったこと¹³⁾。そして、決定的な契機は、平成16年10月に発覚した西武鉄道の有価証券報告書虚偽記載事件である。西武鉄道事件は大変な社会問題となったが、いわゆる粉飾決算ではなく大株主の虚偽であった。さらに、内部統制の審議が始まった平成17年以降、他の上場企業でも株主情報の訂正が多発し、これに加えて、カネボウの粉飾が発覚したことから、監査法人の責任問題も含め改革の機運が維持されていくこととなった。

地の利としては、これまでの監査基準の改訂で「内部統制」を何回も議論し、その概念や内容がある程度が監査の中では定着してきた状況にあったこと、保証業務のフレームワークができていたこと、そして、内部統制監査はサーベインズ・オックスリー法に含まれていたものの開示制度の問題であるので公認会計法の改正では対処しておらず、残された課題であるとの意識があり、こういった事態への対処の一つとして直ちに提案できたことがあろう。

これら以上に何よりの要は人の和であったと考える。広く言えば、内部統制の議論に関わったすべての方々の情熱と献身であろう。当時、金融庁の担当部署で関わることになった立場からのバイアスがあるかもしれないが、緊急の課題とはいえ、会計基準や監査基準のような形もなく、法改正も必要になるかもしれない内部統制報告の制度化を進める決断は凄くことであり、それも次項に記すように電光石火の対応である。そして、内部統制部会の部会長に八田進二氏を得ることができたこと、この時ここに八田進二氏が存在していたことこそ不思議としか言いようがない。正にコーポレート・ガバナンスに踏み込む議論となるわけであり、経済界、公認会計士界、法曹界ほか関係者の注視のもとでこの審議が結実したことは、大きな観点から議論を進めて、まず内部統制の本当の必要性についての共通の理解を得ていた部会長のリードの賜物であると筆者個人としては認識している。

6.2 超特急の法制度の整備

金融庁での対応は素早かった。直ちにこの課題を金融審議会第一部会の検討事項に加え、平成16年12月に第一部会報告の中で、財務報告に係る内部統制の有効性に関する経営者による評価の基準及び公認会計士等による検証の基準の明確化を早急に図るべきであることが提言された。間髪を入れず、翌平成17年1月に企業会計審議会総会を開催して、内部統制報告及び監査の基準作りを審議テーマとして内部統制部会を設置し、2月から部会での審議が始められた¹⁴⁾。

他方、内部統制報告とその監査を制度化するためには法改正という高いハードルを越えな

ければならない。企業会計審議会の意見書は平成19年2月となるが、これを待たずに、平成18年に行われた証券取引法を金融商品取引法に衣代える大改正というタイミングを得て、経営者確認書の義務付け、四半期開示制度の導入とともに一機にこのハードルを越えたことは驚くべきことであった。

なお、この新金融商品取引法では、開示規制として、経営者による適正確認書と四半期報告書の開示制度が新設された。これらの新たな開示が内部統制報告・監査制度とともに平成20年4月1日以後開始する事業年度から実施されたことから、一度に実施するのは大変なのでどうして時期を変えないのかといった指摘もされた。経営者の適正確認書は任意では実施されていたものの、経営者がどのように開示の適正性を確認できるかについてのルールは全く実効性に乏しいものであった。それが内部統制報告制度の創設により実効性が担保されたので実施できたのである。また、四半期報告書の開示は4半期事業年度終了後45日以内に提出するため四半期財務諸表はレビューが提案されていたが、当時、カネボウなど会計監査不信が問題となるなかで、簡易なもので足りるのかといった指摘が寄せられていた。これに対して、財務報告に係る内部統制の適正性の監査を導入することと併せることにより、四半期財務諸表は簡易形態のレビューとすることで理解を得たのである。このようなことから、これら3つの開示制度は同時に実施されることが必要であった。

6.3 内部統制基準の対象範囲

内部統制に関する議論を行うに当たっては、開示制度の議論の中で企業の内部統制の枠組自体をどのように位置づけていくかという問題がある一方、西武鉄道事件は財務諸表の粉飾ではなく株主情報に関する虚偽記載であるから財務諸表に限った議論では対処できないのではないかという問題が生じた。

そこで、金融審議会第一部会報告の段階から、財務諸表よりは広い「財務報告」という限定を付けて内部統制報告とその検証という表現をした。なお、この段階で「検証」という言葉を使っているのは、どのような検証（監査、レビュー等）とするかも含め審議される段階であったからである。この金融審報告を受けて、企業会計審議会でも、審議事項となる内部統制の対象を「財務報告」という用語で範囲を示すこととした。この「財務報告」という用語は、内部統制基準において、財務諸表のみならず財務諸表の信頼性に重要な影響を及ぼす開示事項等に係る外部報告も加えた意味として定義し、内部統制報告と監査の対象は財務諸表よりも拡張した範囲とした。なお、監査基準においても財務諸表の表示とその他の開示内容との重要な相違がある場合には追記することとされており、財務諸表監査でも財務諸表に表示された事項以外は全く対象とならないわけではいことと同様に捉えられる。

他方、内部統制の内容についても、平成14年監査基準改訂で示したCOSOの概念だけでは、内部統制報告や監査を制度として実行するには不足するし、また、我が国の実態も加味

することが必要となる。そこで、内部統制報告と監査の基準と対象範囲はあくまで「財務報告に係る内部統制」とした上で、それを実行するための前提として、内部統制の概念的枠組を具体的に定める形とした。したがって、内部統制基準に規定した内部統制の概念的枠組みは、それ自体を企業が受け入れなければならない唯一の枠組ではない。しかし、事実上、我が国の内部統制の概念的枠組として一般に理解されるようになったのではないと思われる。

7 会計・監査・ガバナンス

振り返って、内部統制の議論を通じて八田進二部会長の視点は一貫していたことに筆者は気付かされた。その視点は、「会計と監査、そしてコーポレート・ガバナンスの課題は、それぞれ個別に議論されるべき筋合いのものではなく、まさに、三位一体での改革があって、初めて意味を有する」¹⁵⁾と同氏が述べているように、会計・監査を社会制度あるいは社会的機能として捉えるならば、コーポレート・ガバナンスと切り離して議論することはできないということであろう。

その後、正にこの視点から世の中が動いていった。それは単に内部統制基準のみの成果ではないが、ガバナンスの議論はいよいよ活発化し、我が国経済の再生を目指す政府の日本再興戦略の課題となる。法務省では社外取締役拡充の議論、経済産業省では伊藤邦雄氏のレポートに基づく諸政策、金融庁ではスチュワードシップ・コードやコーポレートガバナンス・コードの策定が進められた。経済界、法曹界、監査役協会、内部監査協会、公認会計士協会などの幅広い関係者に大きな影響を与えることとなった。

我が国のコーポレート・ガバナンスにこのような大きな変化が起きるとは、筆者にはまったくの慮外であった。現在、審議されている監査報告書でのKAM（キーオーデットマター）の議論も、まさに経営者の視点と監査人の視点が切り結ぶところである。平成時代は、元年から終わりまで間断なく、監査（内部統制監査を含め）がコーポレート・ガバナンスへの関わりを深めてゆく挑戦の時代と言えるのではないか。

注

- 1) 企業会計審議会「監査基準、監査実施基準及び監査報告基準の改訂について」（平成3年12月26日）
- 2) なお、この改訂時に、従来の「内部統制組織」から「内部統制」という概念が導入されている。ただし、「内部統制」概念や具体的な監査上の対応については基準や準則には定めなかった。
- 3) 遠藤博志、小宮山賢、逆瀬重郎、多賀谷充、橋本尚『戦後企業会計史』、2015年、中央経済社、p.367
- 4) 松戸陽太郎、藤田厚生、平松朗『新版 財務諸表規則逐条解説』、2010年、中央経済社、pp.10-12

- 5) 「会計審議会の公表する会計基準は一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に該当する旨の規定は、金融商品取引法以外の多くの業法等における会計規定にも採り入れられており、法規範として確立している。ASBJの公表した会計基準は金融商品取引法以外では採り入れられていないので、他法令では解釈に依拠することになる。法制度上は企業会計審議会とASBJではなお貫目が違う。
- 6) 多賀谷充「IFRS導入に係る会計制度上の考察」『会計プロフェッション』第8号、2013年3月、青山学院大学会計プロフェッションセンター、参照
- 7) ルール作りの問題として余談になるが、公認会計士協会では国際監査基準等の訳文で“should”の訳は「…する」を多用していた。法令的な表現では「…する」という表現では意味がわからず、「…しなければならない」あるいは「…することができる」という意味ではないのか疑問であった。筆者は英語が不得手なことから、金融庁（企業会計審議会）からIFAC等に参加する委員や職員に英米の委員への確認をお願いしたところ、英国と米国の公認会計士でも若干感覚が異なる微妙な点もあるが、基本的には「当然にすべき」という感覚であるから、「しなければならない」という表現でよいのではないかなった。現在の実務指針は明確に「…しなければならない」という表現を使っている。因みに、“must”は親が子供に「…しなさい」というような場面で使うものなので基準で使うのは適当ではないというニュアンスも教えていただいた（日本の教育では教わらなかったが）。
- 8) 脇田良一「リスク・アプローチの監査基準への導入」、遠藤博志他（2015年）pp.684-685 参照
- 9) 日本公認会計士協会 監査委員会研究資料第1号「企業継続能力の取扱いに関する海外の状況の調査と我が国への制度導入上の課題」、平成9年12月8日
- 10) 山浦久司「「保証業務の概念的枠組み」の意義と論点」、『会計論叢』第1号、明治大学大学院会計専門職研究科編、p.7 参照
(https://m-repo.lib.meiji.ac.jp/dspace/bitstream/10291/13055/1/kaikeironso_1_3.pdf)
- 11) もともと公認会計士法の「監査又は証明」の解釈については、「監査」と「証明」は別とする解釈もあり、他方、証券取引法は当初から「監査証明」という用語を使っていた。
- 12) 森・濱田松本法律事務所編『内部統制－会社法と金融商品取引法』、2009年、中央経済社 pp.8-10 参照
- 13) 平成15年の公認会計法の改正は、もともと平成8年から公認会計士試験制度の見直しの議論が行われていたものがベースであった。ただ、法改正はその時々的重要法案から取り上げられるので、このような特定業法を改正するタイミングがそれまでに無かった。
- 14) 池田唯一編著『総合解説 内部統制報告制度』、2007年、税務研究会出版局 参照
- 15) 八田進二『会計・監査・ガバナンスの基本問題』、2009年、同文館出版 p. i

(たがや みつる・青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科教授)