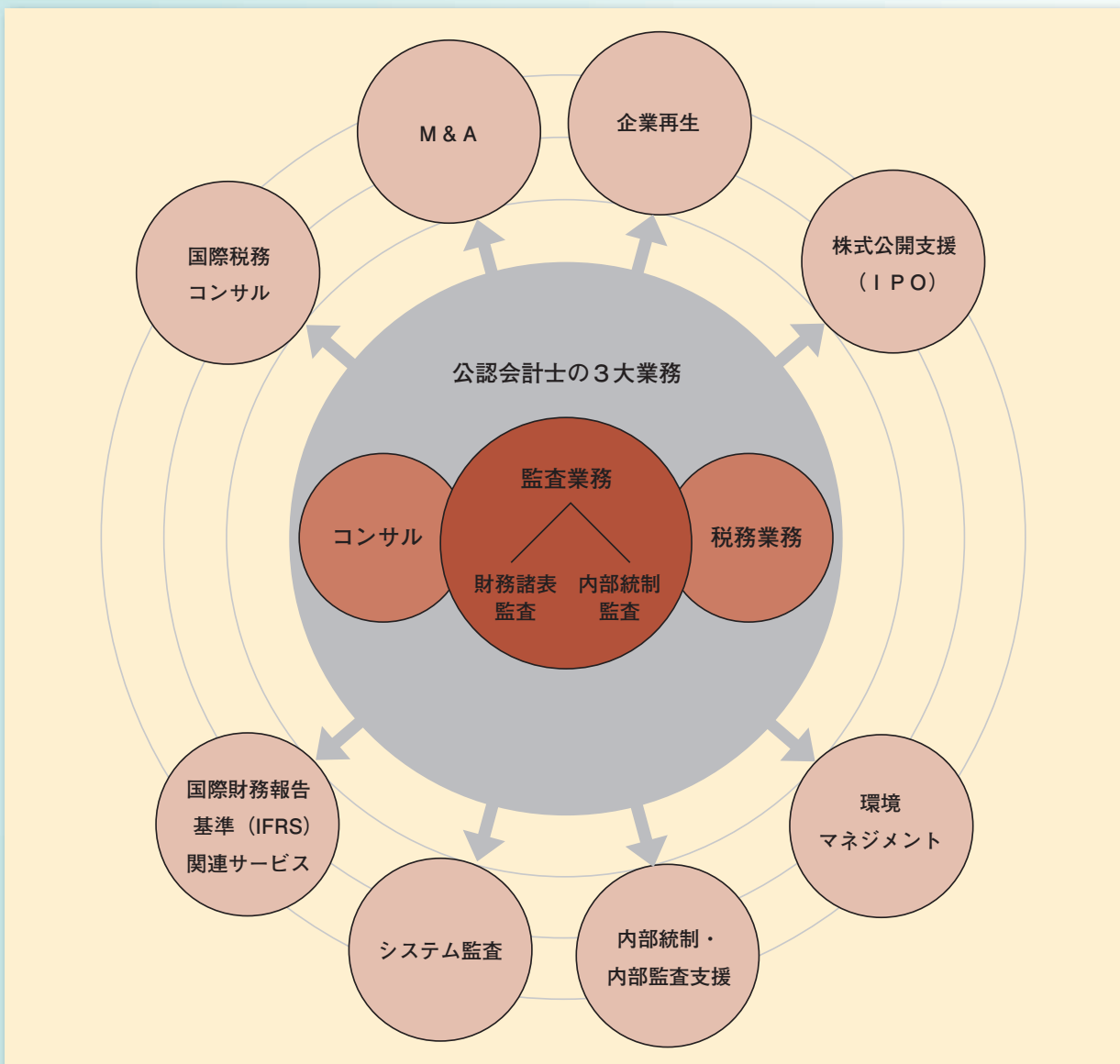


公認会計士の業務

2006年より公認会計士試験制度が変更されました。これは時代の要請を受け、優秀な合格者を多く誕生させようという意図によるものです。

現代においては、企業の活動の範囲が拡がり、会計も国際化するとともに複雑になっています。また、地方自治体等、企業以外でも公認会計士の専門知識が必要とされる場面が増えてきました。公認会計士は会計・コンサルティング・税務の専門知識を有したプロフェッショナルとして様々なビジネス領域で活躍しています。



1 従来からの公認会計士業務

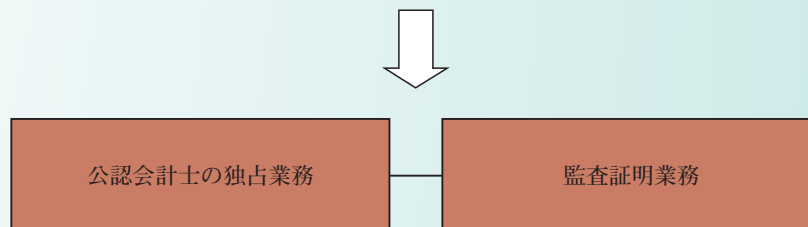
(公認会計士法第2条1項及び2項)

1. 公認会計士は、他人の求めに応じ報酬を得て、財務書類の監査又は証明をすることを業とする。
2. 公認会計士は、前項に規定する業務のほか、公認会計士の名称を用いて、他人の求めに応じ報酬を得て、財務書類の調製をし、財務に関する調査もしくは立案をし、又は財務に関する相談に応ずることを業とすることができる。ただし、他の法律においてその業務を行うことが制限されている事項については、この限りではない。

公認会計士の業務については、公認会計士法第2条が定めており、この規定との関係から、監査証明業務を「1項業務」といい、非監査証明業務を「2項業務」と呼ぶのが一般的です。特に、監査証明業務は、公認会計士のみにも与えられた独占・専属業務とされています。(公認会計士法第47条の2)

(公認会計士法第47条の2)

公認会計士又は監査法人でない者は、法律に定のある場合を除くほか、他人の求めに応じ報酬を得て第2条第1項に規定する業務を営んではならない。



(1) 監査証明業務 (いわゆる1項業務)

公認会計士の独占業務として規定されている監査証明業務が、具体的にはいかなる場合に求められているものであるのかについては、法において格別の規定が定められているわけではありません。監査証明業務については、これまで金融商品取引法による財務諸表監査と会社法に基づく会計監査人監査をはじめとする個々の法律において、あるいは、当事者間の契約において、それらの結果として、監査の概念の外延が形成されてきました。このように、監査証明業務は、

- 法定監査：法律の規定によって義務付けられている監査
- 任意監査：法律上の強制はなく、監査の目的も内容も当事者の間の契約によって任意に決められて実施される監査

の2つに大別することができます。

(a) 法定監査

法定監査は、個々の法律の目的に基づいて、法律の規定によって義務づけられている監査であり、その主な例は、次のとおりです。

ア 金融商品取引法に基づく監査

金融商品取引法は、広く投資者の保護を図るため、有価証券の募集又は売出を行う場合には、既に開示が行われているとき、適格機関投資家のみを相手方とするとき、発行総額若しくは売出価額の総額が1億円未満のときなどの一定のときを除き、内閣総理大臣に有価証券届出書を提出しなければ、その募集又は売出を行うことができないことを定めています（同法第4条第1項及び第5条第1項）。また、ひと度、有価証券届出書を提出した会社、上場会社、店頭売買銘柄発行会社等は、毎事業年度ごとに有価証券報告書を内閣総理大臣に提出しなければならない（同法第24条第1項）、さらに、これらのうち、事業年度が3か月を超える上場会社等は3か月ごとの報告書（「四半期報告書」）を（同法第24条の4の7第1項）、それ以外の会社は6か月ごとの報告書（「半期報告書」）を（同法第24条の5第1項）、それぞれ内閣総理大臣に提出しなければならないとされています。

さらに、有価証券届出書及び有価証券報告書に記載される財務計算に関する書類には、「公認会計士又は監査法人の監査証明」を受けなければならないとされています（同法第193条の2第1項）。これが、財務諸表監査あるいは金融商品取引法監査（旧「証取監査」）といわれているものであり、会社法に基づく会計監査人監査とともに、法定監査の中心をなすものです。

イ 会社法に基づく監査

旧商法監査特例法（「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」）に基づき、資本金5億円以上又は負債総額200億円以上の株式会社については、「会計監査人の監査」を受けなければならないとされていました（「同法第2条第1項」）。

会社法は、原則として株式会社に会計監査人を設置するかどうかは任意であるとしつつ（同法第326条第2項）委員会設置会社及び大会社は会計監査人を置かなければならないこととしました（同法第327条第5項及び第328条）。ここでいう大会社とは、旧商法監査特例法が定めていたものと同様に、資本金5億円以上又は負債総額200億円以上の株式会社をいいます（同法第2条第6号）。会計監査人については、公認会計士又は監査法人でなければならないとされています（同法第337条第1項）。

なお、銀行に関しては、最低資本金が20億円とされている株式会社であり（銀行法第5条第1項及び同法施行令第3条）、長期信用銀行に関しても最低資本金が200億円とされている株式会社であることから（長期信用銀行法第3条第1項及び同法施行令第1条）、ともに会社法に基づく会計監査人監査を受けることとなります。

また、保険会社に関しては、株式会社の場合には、最低資本金が10億円とされており（保険業法第6条第1項及び同法施行令第2条の2）、会社法に基づく会計監査人監査を受けることとなります。なお、相互会社の場合には、会計監査人を置かなければならないとともに（同法第51条第3項）、会社法の関連規定を準用しています。

ウ 信用金庫、労働金庫、信用協同組合、農林中央金庫の監査

信用金庫法第8条の2第3項、労働金庫法第41条の2第3項、協同組合による金融事業に関する法律第5条の8第3項、農林中央金庫法第33条第1項は、一定規模以上の信用金庫及び信用金庫連合会、一定規模以上又は員外預金比率が一定割合以上の労働金庫及び労働金庫連合会、一定規模以上又は員外預金比率が一定割合以上の信用協同組合及び信用協同組合連合会、農林中央金庫について、それぞれ監事の監査のほか「会計監査人の監査」を受けなければならないこととしています。

エ 私立学校法人の監査

私立学校振興助成法は、経常的経費について国、地方公共団体から補助金の交付を受け

る学校法人は、その経理の合理化、適正化の確保を図る観点から、文部科学大臣の定める基準に従った会計処理を行い、貸借対照表、収支計算書その他の財務計算に関する書類を作成し、収支予算書とともに所轄庁に届け出なければならないことを定め（同法第14条第1項及び2項）、その財務計算に関する書類には「公認会計士又は監査法人の監査報告書」を添付しなければならないこととしています（同法第14条第3項）。また、学校法人の寄附行為等認可申請の場合も、同様とされています。

オ 労働組合の監査

労働組合法第5条は、同法に規定する手続に参加する資格を有し、かつ、同法に規定する救済を与えられる「適格労働組合」の条件の一つとして、労働組合の規約の中に「すべての財源及び使途、主要な寄附者の氏名並びに現在の経理状況を示す会計報告は、組合員によって委嘱された職業的に資格がある会計監査人による正確であることの証明書とともに、少なくとも毎年一回組合員に公表されること」との規定を含まなければならないこととしています（同法第5条第2項第7号）。

カ 特定目的会社、投資法人、投資事業有限責任組合、受益証券発行限定責任信託の監査

資産の流動化に関する法律第91条第1項、投資信託及び投資法人に関する法律第130条、信託法第252条第1項は、それぞれ、特定目的会社、投資法人、受益証券発行限定責任信託の計算書類等について、「会計監査人の監査」を受けなければならないこととしています。また、投資事業有限責任組合契約に関する法律第8条第2項は、投資事業有限責任組合が「公認会計士又は監査法人の監査」を受けることを前提として、その意見書を備え置かなければならないこととしています。

キ 独立行政法人、地方独立行政法人の監査

資本金100億円以上の独立行政法人に関して、独立行政法人通則法第39条は、財務諸表、事業報告書及び決算報告書について、監事の監査のほか「会計監査人の監査」を受けなければならないこととしています。また、同様に、一定規模以上の地方独立行政法人に関しても、地方独立行政法人法第35条は、監事の監査のほか「会計監査人の監査」を受けなければならないこととしています。

ク 一般社団法人、一般財団法人の監査

一般社団法人及び一般財団法人に関する法律第107条第1項及び第197条は、一般社団法人及び一般財団法人の計算書類及びその附属明細書について、「会計監査人の監査」を受けなければならないこととしています。

ケ 政党交付金の交付を受けた政党の監査

政党助成法第19条は、政党交付金の交付を受けた政党が提出する報告書について、政党交付金の総額、政党交付金による支出の総額等の一定事項について「公認会計士又は監査法人が行った監査」に基づき作成した監査報告書を併せて提出しなければならないこととしています（同法第19条第2項）。

コ 地方公共団体の監査

地方自治法は、第13章に「外部監査契約に基づく監査」と題する一連の規定を定め、都道府県、政令指定都市等の普通地方公共団体（包括外部監査対象団体）が、一定の要件のもとで「外部監査人」との間での「外部監査契約」を締結して、監査を受けることを定めるとともに（同法第252条の27、第252条の28、第252条の36等）、一定の要件のもとで監査委員の監査に代えて「個別外部監査契約」に基づく監査によることとすることができるとしています。

なお、ここでいう外部監査人については、公認会計士には限定されず、弁護士、税理士

等が含まれています（同法第252条の28第1項及び第2項）。

サ その他

これらのほか、国立大学法人及び大学共同利用機関法人（国立大学法人法第35条）、農業信用基金協会（農業信用保証保険法第42条第3項）、放送大学学園（放送大学学園法第10条第2項）等の個々の法律に基づいて、「会計監査人の監査」あるいは「公認会計士又は監査法人の監査」が求められている例があります。

(b) 法定監査に準ずる監査

法定監査に準ずる監査とは、組織上の規約等に基づき、一定の場合において公認会計士又は監査法人の監査を受けなければならないこととされているものをいいます。

かつては、例えば、中小企業投資育成株式会社法に基づく東京、大阪及び名古屋の各中小企業投資育成株式会社の投資を受けている会社について、各中小企業投資育成会社の「事業に関する規定」によって、投資先中小企業の決算期ごとに会計士の監査が行われていました（現在は義務づけとはされていません）。

(c) 任意監査

法律上の強制ではなく、監査の目的、内容等が当事者間の契約によって任意に決められて実施される監査が、任意監査です。監査によって、その財務書類等の適正性の保証を受けることによる利益があると考えられる場合に、被監査会社又は第三者の依頼に基づいて行われます。そもそも、職業専門家による監査が欧米諸国において制度として発展した背景には、任意監査が広く行われていたことがあります。任意監査の場合には、監査の目的、対象の範囲等も段階的にさまざまであり、当事者間の契約によって任意に定めることができます。

この場合、監査人としての公認会計士の責任についても、契約の内容に応じた責任を負うこととなります。任意監査については、依頼者の動機等によって、次のように大別することができます。

ア 自発的な依頼によるもの

被監査会社とその経理の適正化を図るため等の理由から、公認会計士の監査を自発的に受ける場合があります。

イ 第三者の求めによるもの

例えば、銀行、信用金庫等が新規の貸付を行う場合に、貸付先の財務状態等について公認会計士の監査を求める場合があります。このように、被監査会社から見れば、信用供与を受ける際に銀行等から融資等の条件として監査を要求され、そのために監査を依頼するという場合があります。

(2) 非監査証明業務（いわゆる2項業務）

我が国の経済社会における事業活動が、多様化、複雑化、国際化を遂げるに従い、会計を巡る制度も精緻化、高度化し、これらに対応した専門的な知識や実践的な技能が必要となっています。

会社その他の経済活動の主体が、積極的な事業活動を展開し、効率的に目的を遂行し、競争力を発揮していくためには、的確な財務情報の迅速かつ適切な認識、適正な財務書類の作成、作成された財務書類の分析、経営計画への反映等に関する専門的な知識や技能が不可欠です。特に、喫緊の課題である事業の再編、ベンチャーの振興等を支える機能に着目すれば、会計に関するマネジメント、コンサルティング等のサービスが円滑かつ的確に提供されることは、極めて重要です。

このようなサービスを提供する業務については、必ずしも特定の資格や要件がなければ行い得

ないものではありませんが、法は、公認会計士の名称をもって業務を行うことができるとしています。すなわち、公認会計士法第2条第2項は

「公認会計士の名称を用いて、他人の求めに応じ報酬を得て、財務書類の調製をし、財務に関する調査もしくは立案をし、又は財務に関する相談に応ずることを業とすることができる」と規定しています（いわゆる「非監査証明業務」「会計業務」「2項業務」）。

非監査証明業務の具体的な例としては、以下に述べるように、財務書類の調製、営業の譲渡や合併にあたっての収益力やのれんの価値の評価、現物出資の評価、融資にあたっての信用力の分析、経理の組織や原価計算の組織の立案、中小企業等の記帳代行等が挙げられます。特に、この分野の業務については、電磁的記録による手法を用いながら、経済社会における需要に即して、今後とも質的にも量的にも拡大を遂げていくことが見込まれます。会計に係る情報とシステムに対応して重要な職能を担う公認会計士への期待は、さらに高まっていくでしょう。

なお、2003年（平成15年）の公認会計士法の改正において、監査の独立性の充実・強化の観点から、非監査証明業務のうち一定のものを提供している場合には、当該提供先に対して監査証明業務を行うことを禁止することとなりました。

(a) 「財務書類の調製」

「調製」(compilation)とは、監査又は証明とは異なり、財務諸表に関して意見や保証を表明するものではなく、会計基準等に準拠して修正等を行いつつ、財務諸表という形式で情報を提供するものであるとされます。いわゆる財務書類の作成をいいます。

(b) 「財務に関する調査若しくは立案」

ここでいう「財務」とは、公認会計士法第1条の3にいう「財務書類」の概念における「財務」と同一の概念であると解されます。「財務に関する調査」とは、財務に関する特定事項について吟味することをいうとされ、幅広く解されます。営業の譲渡、合併、融資等にあたって会社の収益力、のれんの価値、現物出資の財産価値等を評価し決定するための調査、融資にあたっての信用力の分析等、さまざまな場合が含まれます。「財務に関する立案」とは、帳簿や経理の組織の立案、原価計算や内部監査組織の立案、会計組織の立案等をいいます。

(c) 「財務に関する相談」

例えば、会社等の顧問弁護士が法律問題についての相談に応じることと同様に、公認会計士は、財務に関する課題や疑問についての助言と指導を与え、会計の実務を助ける職能を有しています。この場合の助言や指導は、単に財務計算の分野にとどまらないとされ、例えば、資金の調達や管理等の広範な範囲にわたるものとして幅広く解されます。

(d) 「他の法律においてその業務を行うことが制限されている事項」

公認会計士は、上記(a)(b)(c)のように、会計業務を幅広く担うものとされていますが、これらの業務について、ほかの法律が一定の資格や官公庁の許認可等を必要としている場合には、公認会計士は、それらの法律の定めに従うこととなります。公認会計士法第2条第2項ただし書はこのことを定めています。

(e) 「税理士業務との関係」

公認会計士法の規定によるものではありませんが、税理士法の規定によって、公認会計士に

は税理士となる資格が与えられています。

すなわち、申告納税制度の円滑な運営に資するため、税務代理、税務書類の作成、税務相談等の税理士業務を業として位置づけている税理士制度があり、公認会計士は、弁護士等と同様に、税理士となる資格を有するものとされています（税理士法第3条第1項第4号）。同時に、税理士法は、税理士又は税理士法人でない者は、税理士業務を行ってはならないこととしており、税理士となる資格を有するものが税理士業務を行うためには、公認会計士も含め、同法第18条に基づく登録を受けるほか、税理士会に入会することが必要とされています。

なお、2003年（平成15年）及び2007年（平成19年）における公認会計士法改正の主たる狙いは、公認会計士監査制度の充実・強化にあるとされ、この観点から所要の改正が行われました。また、公認会計士試験制度の見直しについても、多様化、複雑化、国際化する監査証明業務を中心とする公認会計士の業務が、質的、かつ、量的な需要の増大に対応していくためのものと説かれています。したがって、2003年（平成15年）改正法及び2007年（平成19年）改正法においては、従来の業務の範囲、税理士業務を行うことができる公認会計士となる資格を有する者の性格、制度上の税理士業務との関係について、変更をもたらした事項はありません。

2 拡大されゆく公認会計士業務

(1) 組織内会計士（企業内会計士）

《平成14年金融審議会答申》

公認会計士については、量的に拡大するとともに質的な向上も求められている監査証明業務の担い手として、拡大・多様化している監査証明業務以外の担い手として、さらには、企業などにおける専門的な実務の担い手として、経済社会における重要な役割を担うことが一層求められている。

(a) 平成14年金融審議会答申について

平成15年の公認会計士法の改正は、平成14年の金融審議会の答申を受けたものであり、これは、合格者が公認会計士資格を取得して監査業界で働くという単一のキャリアパスを追求するだけでなく、試験合格により会計・監査分野の専門的知識や能力があることを客観的に評価されたことを踏まえ、経済界等の幅広い分野で多様なキャリアパスが構築できること、また、それが期待されていることを意味していると考えられます。

上記金融審議会答申を踏まえると、合格者や公認会計士に対して、監査業界での活躍のみならず、企業の中でその専門的知識を生かして働く等、経済界等の幅広い分野で活躍することが期待されています。実際に、近年、公認会計士の活動領域は拡大しています。例えば、企業に勤務し、複雑な会計基準適用の判断、内部監査、経営戦略のアドバイス、合併・買収（M & A）を担当する等、企業で活躍する公認会計士の数は、数百人レベルまで増えていると言われています。また、金融庁でも、国際会計基準導入等の政策の企画立案担当部局である総務企画局、金融機関の検査等を行う検査局や監督等を行う監督局、監査法人や公認会計士事務所の業務に関する検査等を行う公認会計士・監査審査会、インサイダー取引や有価証券報告書の虚偽記載等を調査する証券取引等監視委員会において、多くの公認会計士が活躍して

います。

(b) 合格者等が企業内で働くことの公認会計士法での意義

公認会計士法第1条においては、「公認会計士の使命」として「財務書類その他の財務に関する情報の信頼性を確保することにより、会社等の公正な事業活動、投資者及び債権者の保護等を図り、もって国民経済の健全な発展に寄与することを使命とする。」と規定されています。公認会計士法第1条の趣旨に鑑みれば、会社等の公正な事業活動、投資者・債権者の保護等に資するためには、社外の立場から行う監査業務のみならず、企業内において、経理、予算管理、原価管理や内部管理といった企業活動を支える重要な基盤的業務についても、公認会計士や合格者が、会計専門家として専門的能力を発揮し、活躍することが極めて重要です。

《合格者や公認会計士が期待される活動例》

- ・ 企業の中でその専門的知識を生かして、その企業を支える様々な分野で活躍
経理、予算管理、原価管理、内部監査、企業財務分析、与信管理、財務コンサルティング、組織再編、M & A やグループ会社等含めた新規上場戦略等様々な分野での活躍が期待されています。
- ・ コンサルタント会社等で企業経営へのアドバイス
経営戦略の立案から組織再編、株式公開に関する支援や情報システムの構築等があります。また環境監査に関する支援もあります。

(2) 新たな業務への対応

(a) 国際会計基準 (I F R S)

《日本公認会計士協会会長 会長就任にあたって》

公認会計士及び監査制度は、再び大きな転機を迎えています。IFRS（国際財務報告基準）に対するニーズが世界的に高まっており、金融・資本市場に厳格な規制が復活するような大きな変化が訪れるかもしれません。我が国は、グローバルな環境の下で生きていくことを条件付けられており、このような海外の影響はいやでも避けられません。国際財務報告基準は、我が国の会計思考を支えてきた理論と枠組みの一大変換を求めるもので、関係者が一丸になって対応することが必要です。公認会計士制度創設以来の転機ともいえます。

企業会計審議会では、我が国における国際会計基準の取扱いについて審議を行い、その結果、2010年3月期（年度）から、国際的な財務・事業活動を行っている上場企業の連結財務諸表に、任意適用を認めることが適当であること等を内容とする「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」を平成21年6月に公表しました。国際会計基準を適用するためには、プリンシプル・ベースと言われている国際会計基準を十分理解し、作成者が実務において適切に運用していくことが必要となります。このため各企業において内外のグループ企業全体で適切に国際会計基準を適用するための具体的な会計処理や財務報告の諸手続を定め、それらを支える内部統制を整備する等、各般の準備が必要です。このように、会計関連業務は、近年急速に複雑・多様化しており、また、国際会計基準に関する今後の議論の進展を踏まえ、企業内における会計知識や会計関連業務の重要性は更に増大していくことが予

想されます。

(b) 四半期報告制度

平成20年度からの四半期報告制度導入により、一定の要件を満たす企業については、従来の年1回の有価証券報告書の提出に加え、年3回四半期毎に四半期報告書を提出することで、企業業績等に係る情報を投資者・債権者に対して適時に提供することが求められています。併せて、企業内においても、四半期決算・月次決算といった経営管理に必要な情報を、より適時に把握し、的確な経営チェックを行っていくことが求められていると考えられます。

(c) 内部統制報告制度

平成20年度から導入された内部統制報告制度は、財務報告に係る内部統制の有効性に関する経営者の評価と公認会計士等の監査を義務付けるものです。経営者は内部統制の構築として、適正な財務報告を確保するための全社的な方針や手続を示すとともに、適切な整備・運用、虚偽記載が発生するリスクへの適切な評価・対応、虚偽記載が発生するリスクを低減するための体制やモニタリング体制の整備・運用を行い、内部管理部門をはじめとする企業内にこれら諸施策を浸透させるための一定の指導や研修等も必要だと考えられます。

(3) 会計参与

(会社法第333条)

会計参与は、公認会計士若しくは監査法人又は税理士若しくは税理士法人でなければならない。

会計参与は、平成18年の会社法の施行に伴い生まれた新しい制度です。取締役と共同して決算書を作成する役員をいいます。会計参与になれるのは公認会計士、税理士に限られています。このため、会計参与を設置している会社の決算書は、作成に会計の専門家が関わったことを証明していることになり、他社より信頼性が高くなります。

しかし、会計参与になろうとするインセンティブが現状は高くなく、会社としては顧問料が高くなるなどお互いのデメリットが多く、会計参与になっている公認会計士及び税理士は少ないようです。ただし、経営診断の判定で会計参与を設置している会社はランクがアップし融資等が受けやすくなるメリットはあります。

(4) 保証業務

保証業務とは、「主題に責任を負う者が一定の規準によって当該主題を評価又は測定した結果を表明する情報について、又は、当該主題それ自体について、それらに対する想定利用者の信頼の程度を高めるために、業務実施者が自ら入手した証拠に基づき規準に照らして判断した結果を結論として報告する業務」をいいます。

財務情報等に係る保証業務の概念的枠組みに関する意見書

平成16年11月29日
企業会計審議会

一 審議の経緯等

1 審議の背景

(1) 財務諸表の信頼性を確保することは、証券市場の健全な発展に必要不可欠であり、財務諸表の開示及び公認会計士（監査法人を含む）による監査の充実に対して社会から寄せられる期待は大きい。とりわけ、財務諸表の監査については、近年の企業規模の拡大や国際化、会計基準の精緻化並びに投資者等の利害関係者からの効果的かつ効率的な監査の要求も高くなる中で、監査人の判断にも高い専門性と公正不偏性が強く求められてきている。

このため、当審議会は、平成14年に公認会計士による財務諸表の監査の規範となる監査基準の全面的な改訂を行った。また、近年の会計不正問題など会計及び監査を取り巻く環境の変化を受けて、公認会計士の役割や責任が改めて問われることとなったことも踏まえ、平成15年に公認会計士法の大規模な改正が行われ、公認会計士の使命の明確化や独立性の強化、会計専門家教育の充実などが図られている。

(2) また、財務諸表以外の財務情報の開示とその信頼性の確保に対する社会からの多様な期待も高まり、特に四半期財務情報の開示が国際的にも一般化しつつある中で、財務情報の信頼性の確保に係る費用対効果の観点から、監査の水準には至らないが一定の信頼性が確保できる業務として、いわゆるレビュー業務の必要性が増しているとの指摘がある。さらに、内部統制等の財務情報以外の事項にも独立の立場からの信頼性の確保が求められる状況にある。

(3) 一方、社会からの多様な期待を背景として、公認会計士の行う業務は範囲を拡大し、多様なものとなってきており、公認会計士やその監査を巡る近年の諸問題の背景には、このような業務の拡大の影響があると言われている。すなわち、監査並びにその周辺業務の拡大と合わせて、企業のさまざまな活動に関するコンサルティング等の非監査業務もまた活発に行われるようになった。特に米国では、監査法人における非監査業務の比重が高まった中で、監査人としての業務とそれ以外の業務との相違が曖昧となり、結果として監査人としての独立性が損なわれたことが監査の信頼性を低下させたとの指摘もある。

このような問題に対しては、監査人による監査業務と非監査業務の同時提供が監査人の独立性を侵害するとして、現在では、国際的にも、原則的に両者の同時提供を制限する方向にあり、そのためにも、業務の範囲の明確化が一層重要となっている。

(4) 公認会計士監査の充実強化に関しては、国際的には、国際会計士連盟の国際監査・保証基準審議会において、「国際監査基準」の策定が進められている。その過程では、従来の監査業務のみならずレビュー業務などを包摂した「Assurance Engagements、(保証業務)」という概念により、関連する業務の枠組みを整理している。「国際監査基準」は、近い将来、欧州連合諸国の域内上場会社に適用される方向での議論も行われており、国際的調和の観点からも、職業的専門家による保証業務に関するわが国の概念的枠組みを明らかにする必要がある。

2 審議の目的及び経緯

(1) 法定監査を中心としたわが国の監査制度は、財務諸表の信頼性を確保し投資者の保護を図るために、社会的にも重要な公益性の高い業務であり、その信頼性の確保については、業務を担う者のみならず、広く関係者の理解を求めることが必要である。また、併せて、財務諸表の監査以外にも四半期財務情報のレビューなど、保証業務の範疇に入る業務の中には公益性の高いものも認められる。

保証業務の枠組みは、国際会計士連盟においては自らの職業的規範として検討されているが、わが国では、保証業務の公益性の観点から、当審議会において、幅広い関係者による議論を通じ、保証業務の意味を確認し、その要件と範囲の明確化を図ることにより、監査をはじめとする保証業務に対する社会からの信認を確認することを目的として、保証業務の概念的枠組みの整理を行うこととした。

(2) 上記の背景を踏まえ、当審議会では、平成16年2月20日に開催した総会において、財務諸表の保証に関する概念整理を審議事項として決定し、同年3月から、第二部会において具体的な検討を開始した。審議においては、諸外国の状況や歴史的背景、わが国において現に行われている種々の業務の態様などを参考に検討を進め、平成16年6月に「財務情報等に係る保証業務の概念的枠組みに関する意見書（公開草案）」を公表して、広く各界からの意見を求めた。当審議会は寄せられた意見を参考にしつつ更に審議を行い、公開草案の内容を一部修正して、これを「財務情報等に係る保証業務の概念的枠組みに関する意見書」として公表することとした。

(a) 保証業務の意義

保証業務には、監査だけではなく、「レビュー」(review)といわれる「消極的保証」が含まれると解されています。保証業務に関して、公認会計士法のみならず、金融商品取引法等の法制度上の定義づけや法的効果が明示的に与えられているわけではありません。

社会からの多様な期待を背景として、公認会計士の行う業務も範囲を拡大し、その対象を多様化させつつあります。このような状況のもと、保証業務は、情報の作成者と利用者との間に潜在的に利害の対立がある以上、独立の第三者としての職業専門家による判断の提供によって潜在的な対立を調整する役割を果たすこととなります。我が国においても、今後、さまざまな類型が形づくられていくことになると考えられます。

(b) レビュー

レビューとは、会計基準等に準拠しているかどうかの点から、財務諸表に特に修正を要する重要な事項は見当たらなかった旨を、限定した手続によって限定的に保証を与える業務、あるいは、消極的に証明する業務をいいます。

公認会計士の監査は、一般に、外部証拠の獲得を含む実証手続が行われ、財務諸表の全体が適正であるかどうかについて意見の表明を行うものであるとされるのに対して、レビューは、質問等の簡易な手続による内部証拠の獲得によって行われます。また、会計基準等に照らして適正であることを保証する監査に対して、レビューは同程度の保証を与えるものではないとされ、保証水準を明確に異にするものであるとされます。

企業会計審議会は「監査基準の改訂に関する意見書」(2002年(平成14年)1月)において、「レビューが監査の一環又は一部であると誤解され、監査と混同されると、却って監査に対する信頼を損ねる虞が生じることから、レビューについては監査基準の対象としていない」と位置づけ、「このような消極的な証明を行う業務については、種々異なる需要があるので、日本公認会計士協会が適切な指針を作成する方が、実務に柔軟に対応することができると考えられる」としつつ(同意見書2「改訂基準の性格、公正及び位置付け」)、その後、企業会計審議会は「四半期レビュー基準の設定に関する意見書」(2007年(平成19年)3月)をとりまとめ、金融商品取引法に基づく四半期報告制度の導入を踏まえて、レビューに関する制度上の整備を進めるなどの進展もみられます。

今後の種々異なる需要に対応して、実務、理論等を踏まえた上での整理と法制度上の位置づけについてのさらなる検討も必要となると考えられます。