

特別寄稿

監査をめぐる国際論議 — 会計監査の舞台を支える 公益監視委員会 (PIOB) の インフラ活動 —



I. 2000年代に入ってから会計監査論議の背景

早稲田大学名誉教授 きたむら としはる
前・公益監視委員会 (PIOB) ボードメンバー 北村 歳治

はじめに

近代の会計の出発点が、取引の正確な記録であり、フローレンス等の商人の間で取引に争いが生じた場合の証拠書類であったことは史実が示している。そして、その信憑性が神に誓う文言どおりに揺るぎないものであり続けていたら、企業の財務諸表に対する監査の意味合いは地味なものにとどまったかもしれない。だが、神に誓う伝統がいつの間にか消え、企業はとどまることなく進化・変容し、監査する者の立場も大きく変わってきた。そして、現実の経済社会では、不幸なことに企業不正がつきまとい、財務諸表の問題が俎上にのぼる事例は跡を絶たない。

会計と監査は、会計監査関係以外の一般の人々の眼には混然一体のものとして映っている。教科書等では、会計基準は測定物の差し、監査基準は物差しの当て方に譬えることが多い。これを演劇に譬えれば、前面で

舞台を演じているのは企業経営者、その財務的な立ち振る舞いを背後から指南するのが資本市場と企業会計、さらに、その背後でその振る舞いを評価するのが外部からの会計監査ということになる。

近年、関心を集めている会計基準の本でさえ、催眠の特効薬という揶揄がある。ましてや、その奥にある上記のような会計監査の論議は、題目を聞いただけでも臉が重くなる。本稿では、2000年以降、時として「水に落ちた犬」の観を呈した会計監査のインフラ的な側面を、鲁迅の批判的な見方、すなわち、「打落水狗」のか「不打落水狗」なのかを頭の隅に置きながら、催眠にならないようにして振り返ってみることにしたい。

以下では、筆者が2007年から2014年にかけて従事した公益監視委員会 (Public Interest Oversight Board、以下「PIOB」という。) について、Ⅰとして、監査基準の設定等に対する会計監査論議の背景、

Ⅱとして、監査基準を取り巻くPIOB等のシステムティックな状況、Ⅲとして、さまざまな監査問題の論議、最後にⅣとして、その背後にある「公益」概念等を、順を追って取り上げる。

Ⅰ 2000年代に入ってから の会計監査論議の背景

近年の企業活動のグローバル化と金融のグローバル化は、バラバラな各国の会計基準や監査基準を国際的な統一に向けてプッシュする原動力となった。一方では、1973年に設立された国際会計基準委員会 (IASC) による国際会計基準設定の活動が始まり、IASCを改組した国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board、以下「IASB」という。) に引き継がれ、今日の国際財務報告基準 (国際会計基準IASを含むものとしてのInternational Financial Reporting Standards、以下「IFRS」という。) に至っている。他方、監査基準については、1980年

代に入り、国際会計士連盟（International Federation of Accountants、以下「IFAC」という。）による動きが契機となり、IFACに設けられた国際監査・保証基準審議会（International Auditing and Assurance Standards Board、以下「IAASB」という。）において作業が進められ、今日の国際監査基準（International Standards on Auditing、以下「ISA」という。）に至った¹。

その後、2000年代に入ってから、会計監査をめぐる2つの大きなうねりがあった。PIOBが直接関与する監査基準に焦点を絞れば、このうねりは監査の改革の方向を大きく左右するとともに、筆者がボード・メンバーであったPIOBの活動にも影響を与えている。

1. 第一のうねり：監査基準の設定等に対するPIOBの監視の発足とその後のレビュー

1-1. PIOBの監視の発足（2005年）

第一のうねりは、2001年のエンロン（Enron）事件に端を発するものであり、ISA等の設定を監視するPIOBの設立の背景となるものだった。

それまでは、公認会計士が自らの手で自らの業務の適否を判断する監査基準を設定してきた。そして、IAASBで設定されたISAはIFACに加盟する公認会計士団体が遵守する指針にとどまり、各国はそれぞれの国内向けの監査基準を持つという状況が2000年に入っても続いてきた。しかし、2000年代に入っても間もなく、米国ではエンロン、ワールドコム（WorldCom）等²による不正会計と、これに関与した監査法人の業務が糾弾された。また、欧州においてもオランダのロイヤル・アホールド

（Royal Ahold）、イタリアのパルマラット（Parmalat）等^{3,4}の不正会計、企業破綻が続出した。こうして、2000年代初頭は、世界の会計監査史上、最悪の事態となった⁵。

その影響は、監査基準、倫理基準等の設定のあり方に及び、会計士の団体に任せたままでよいのか、IAASB等の位置づけをIFACから切り離す可能性を含めて見直すべきではないかという議論も登場した（いわゆる「IFAC改革」の論議である）。同時に、その頃、欧州連合（以下「EU」という。）の加盟国が増大する中で、EUの基準統合の一環として監査基準の統合の気運も高まっていた。

国際基準の設定のイニシアティブを取るという観点からすると、EU内部には強い関心がくすぶっていた。EU経済のインフラを整備する上で、EU加盟国の問題意識を前面に出して納得のいく基準設定を実現する道を拓くとともに、新規の加盟国を明確な方向にいち早く集束させていくことができるという戦略もあった。米国は、既に監査基準を確立しておりEUと同じ立場ではなかったが、国際基準を米国の基準に引き寄せようとする意欲は強かった。多くの分野で米国と歩調を共にする英国は、会計監査についてはEU側に立って、むしろ先導的な役割を果たそうとしていた。日本は、独自の会計基準を重視しつつも、監査基準についてはIAASB等の国際基準の設定の動きを重視していた。一方、開発途上国や市場移行国は、会計・監査基準の重要性に対する認識がまだ浅かったこともあり、事実上ゼロの発射台から独自の基準を設定していくよりも、一般的な国際基準を受け入れるとい

う志向が強かった。

さまざまな議論が行われ、結局、主要国の監査問題の監督当局は、証券監督者国際機構（International Organization of Securities Commissions、以下「IOSCO」という。）のような監査問題関連の国際組織を中心とするモニタリング・グループ（Monitoring Group、以下「MG」という。）を設置し⁶、IAASB、IESBA、及び、IAESB（以下、三者を合わせて基準設定審議会、「SSBs」という。）⁷に強い独立性を持たせてIFACに存続させる一方、その基準設定の活動を、新たに「公益」の観点から監視する国際委員会を設置することに合意した。こうして、2005年2月末にPIOBが発足し、「公益」の観点から監視するとともに、SSBsのメンバーの指名、及び、基準の実施面にも監視の目を拡げることとなった⁸。このようなPIOBの活動は、2006年以降、毎年5月に発表される年次報告書ともいふべき「パブリック・レポート」に記されている（会計監査問題の推移は、本稿の末尾に掲げた参考資料「会計監査の分野における2000年前後の内外の動き」、「エンロン事件以降の推移」、及び、「会計・監査基準の国際的な動き」（1）、（2）を参照。）。
1-2. その後のレビュー（2010年）

前記の動きは、IFACの場で監査基準等の設定を行うSSBsの活動を監視するPIOB、また、PIOBの動きをモニターするMGに着目して、三層体制と呼ばれている。このMG－PIOB－IFACの三層体制は、2005年から5年を経過した2010年に、MG、PIOB及びIFACによってレビュー（effectiveness review）されることとなっていた⁹。そのレビューの直前の2008年に国際的な金融危機

(Global Financial Crisis、以下「GFC」という。)が生じ、その後、ボディブローのように会計監査の分野に根強い影響を与えていくこととなった。

上記の5年経過のレビューの作業が始まるタイミングは、監査基準等の分野だけに焦点を当てれば、IAASBのクラリティ・プロジェクト(Clarity Project、ISAの全般的見直し)が終了し(2009年3月)¹⁰、また、会計監査人の独立性の問題を含む倫理基準の改訂作業が完了(2009年7月)¹¹したばかりの段階だった。こういう中で、第4回のパブリック・レポート(2009年5月)は、一方で2008年のGFC後の忍び寄る脅威を感じながらも、他方で、従前の活動に着目する内容を主としたものだった。そして、第5回のパブリック・レポート(2010年5月)は、新規の基準案件、改訂案件の監視に加え、ISA等の実施状況に視野を拡げるとともに、GFCの影響の議論が高まる中で外部とのコミュニケーションを高めながら「IFAC改革」のレビューの作業に協力する姿を映している。

上記のレビューは、2010年11月に完了した。しかし、それ以前の2010年後半には、IOSCOを中心としてMGは「IFAC改革」のレビューにおいて厳しい見方に急速に変わっていた。しかも、その関心は、監査基準とともに倫理基準に向かった。その背景には、上記に述べたGFCのボディブローの影響がある。その結果、MG-PIOB-IFACの三層体制のレビューの内容の一部は、多くの関係者が驚くような厳しさを持つこととなった。すなわち、IOSCOを中心としたMGは、PIOBが重視してきた全般的な(comprehensive)監視のあ

り方を見直し、問題の軽重に応じた対応を求め、また、監査人の独立性の確保を強化すべくIESBAの議長の独立性を強く求める等の18項目の指摘を行った¹²。

これを受けて、PIOBは、MGの構成メンバーやIFAC関係者の認識の変化を踏まえて、その監視活動の舵取りを見直すとともに、ISA及び倫理基準等の改訂についてMGとの意見交換を深めることを図った。トマダキスPIOB議長は、第6回のパブリック・レポート(2011年5月)の冒頭のメッセージでこのようなPIOBの監視活動の変化のインプリケーションを述べている。その後、PIOBは、その監視がSSBsによる基準設定におけるデュー・プロセスを超えて、「公益」の観点から基準等の「内容(substance)」と「影響(implications)」に立ち入るスタンスを明確にした。同時に、基準設定に対する監視体勢に優先順位をつける、いわば、リスク・アプローチともいうべき方針を示した。これらは、第7回のパブリック・レポート(2012年5月)に示されている。このような動きは「監視」の進化ともいえるが、SSBs関係者の間では「PIOBの監視活動が新たな次元に入るもの」として反響を呼んだ。

2. 第二のうねり：基準設定をめぐるガバナンスの論議とその後

第二のうねりは、2008年を前後とするGFCを背景としている。それは、米国においては2008年から2009年にかけての劇的な対応の変化につながった。しかし、欧州においては、米国の場合とやや性格を異にして、根深い連綿とした金融経済問題となった。それは、2008年以降のアイスランド、アイルランドの銀行破綻に続いて、

2010年のオランダ・ベルギーのフォルティス銀行(Fortis)、英国のRBS銀行、フランス・ベルギー系のデクシア銀行(Dexia)、さらに、その後の南欧諸国の金融機関の破綻となり、今なお、経済・金融の苦境が続いている¹³。これに伴い、破綻した金融機関や企業に「問題なし」と判定してきた監査の役割と責任に対する疑念が急速に強まった¹⁴。

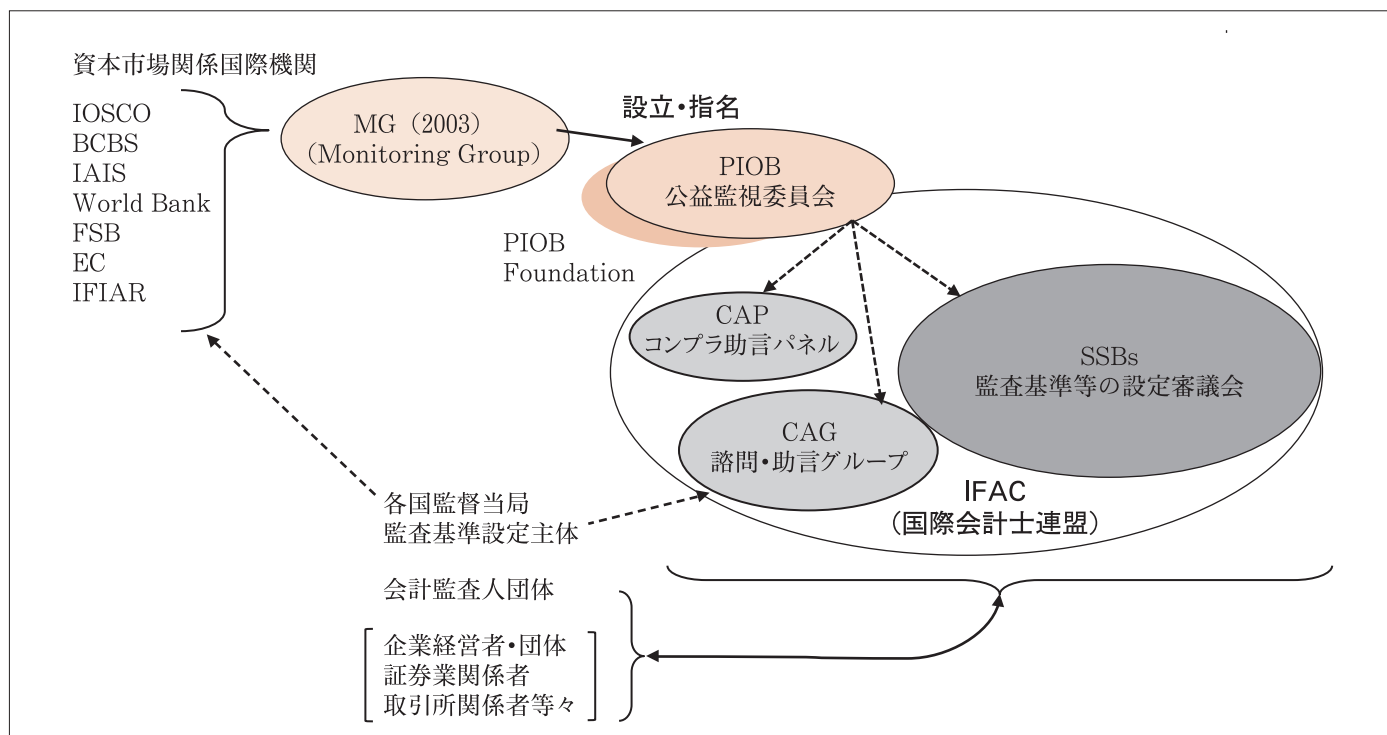
この第二のうねりは、会計監査問題のガバナンスの見直しと会計・監査基準の厳密化・厳格化の2つの視点に分けることができる。これまでの会計監査問題に関する国際機関・組織が公開した文書は、これら2つが厳然と区分されているわけでは必ずしもないが¹⁵、しかし、2010年代に入ってから会計監査論議は、この2つの視点で整理することが有効であろう。

なお、IFRSとISAは、G20首脳会議関係の文書でも言及された。これは、GFCに関係する金融商品会計とその監査の可能性(auditability)をめぐる議論のように緊急を要する課題もあったが、会計監査の問題が金融経済のインフラを形成する基本的かつ国際的な課題という認識が高まった結果であることはいうまでもない。

2-1. 会計監査の基準等に対するガバナンスの見直し

ISAの設定に係るガバナンスの見直しは、2012年3月に始まった。それは、一般的には“Who monitors those who monitor others?”という循環論法に似た問題である。すなわち、①基準を設定する者の活動を、②誰が監視し、さらに、③別の誰が②の監視を評価するかというガバナンス問題である。具体的には、ISA等の基準を設定する①のIFACの

図1. 国際監査基準の設定におけるガバナンス



SSBsに対し、②それを監視するPIOB、そのPIOBの活動をモニターする③IOSCO等によって構成されるMGの関係を整理・明確化しようとするものだった。この場合、監査基準等の設定は、純粋な公的部門ではなく、民間主体によるという、いわゆる、ソフト・ローの問題であることが議論のポイントとなった。このため、民間主体の活動を見守る行為を“monitor”あるいは“oversee”等どのような表現が適切かという議論があり、民間主体であり公的部門の関与は一步後退するという意味で“monitor”という表現が採られた、と筆者は理解している。

（IFRSについては、監督当局を中心に構成されるMB（Monitoring Board）と基準設定に係るIFRS財団に係る問題であり、2011年から始まり2012年にその結果が取りまとめられた。なお、本節ではイタリック字体は、本稿の主眼であるISAではなく、IFRS関連の議論であることを

示す。）

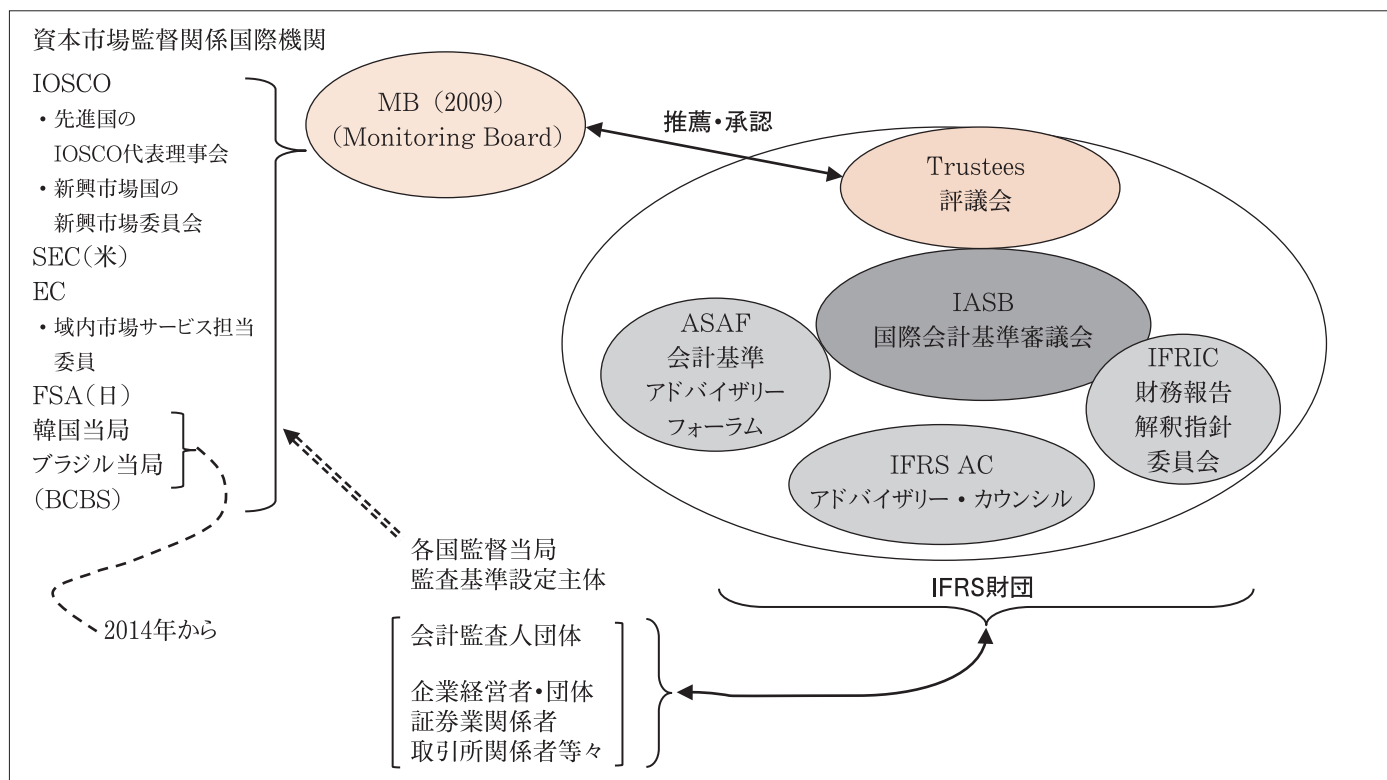
ISAに係るガバナンスの問題は、今後とも必要に応じて見直されることはあろうが、現在の状況は、概略、図1.「国際監査基準の設定におけるガバナンス」のようになっている。

（IFRSに係るガバナンスについては、次頁の図2.「国際財務報告基準（国際会計基準）の設定におけるガバナンス」を参照。なお、IFRSのガバナンスは、Paul Volcker元FRB議長が2000年にIFRS財団の初代の議長に就いたこともあり、相応に確立されたものとなっていたが、各国の監督当局や国際機関との連携は、2005年にスタートした後発のMG-PIOB-IFACの三層体制に比べて必ずしも明確ではなかった。IFRSのガバナンス体系のトップに立つMBが導入されたのは2009年であり、その翌年2010年にガバナンスの検討が始まった。この動きは、MG-PIOB-IFACのガバナンスのさらなる見直し論議（2012年）にも

影響した。

注意を要するのは、IFRSにおけるMB以下のガバナンスの体系は、ISAにおけるMGの体系と似ているように見えるが、単純な比較は誤解を招く。すなわち、MBにおいてはIOSCOが重要な役割を果たすことは事実だとしても、主要国の監督当局の存在が明確である。これは、IOSCOを中心として国際機関・組織が取り仕切っているMGとは性格が異なる。また、IFRS財団に係るMBの場合、IFRSのトラスティ人事（IASB議長を含む）について持つ権限はトラスティがイニシアティブを持っており、MBはそれを承認するという形になっている。これに対し、ISAに係るMGの場合、PIOB人事について持つ権限はMGを取り仕切っているそれぞれの国際機関・組織が重要な役割を果たしているという相違もある。このような相違は、それぞれの成立経緯が異なるという経路依存によるが、公式にこのような相

図2. 国際財務報告基準（国際会計基準）の設定におけるガバナンス



違を説明したものはなく、一般の人々の理解は困難なものとなっている。

なお、ECの発言力はMB及びMGにおいて、それぞれ相応の影響力を持つという点にも留意する必要があるろう。)

議論を本稿の主眼であるISA等に戻せば、第二のうねりを受けて、MGとPIOBはいち早く対応を開始した。2012年3月には、「IFAC改革」のレビューに加え、そこでは触れられなかった問題を取り上げ、コンサルテーション・ペーパーを公開して関係者・機関の意見を求めた。その取りまとめは、2013年3月末に公表された¹⁶。

しかしながら、この取りまとめの文書は、監査問題の監督関係者以外の人々にはきわめて分かりにくい内容になってしまった感がある¹⁷（この点は、IFRSの場合においても同様であろう）。これは、会計監査という概念的なスキームにおいては、

ガバナンスの直接の関係者は問題の具体像を脳裏に描くことができても、関係者以外には馬の耳に念仏のような響きしか持たないからである。それだけに、関係者による第三者への説明責任は重い。

いずれにせよ、これらの文書は、MG-PIOB-IFACの三層体制の具体的な運営問題、PIOBの運営資金のファイナンス等の問題に加え、GFCの過程で浮上してきた公的債務問題に絡む国際公会計基準審議会（IPSASB）による国際公会計基準（IPSAS）の設定を誰が監視するか等の問題にも触れている。

2-2. 監査基準等のさらなる見直し
基準の厳格化の議論は、いくつかの枢要な基準改訂の議論につながった。ISA等については、まず、ECが2010年から2011年にかけて監査に係る政策文書を次々と公表した¹⁸。ちなみに、このECの改革案のFAQにおいては、GFCを背景としたいわば

各国版のエンロン事件として、不正会計に関わったとされる事例に言及している。すなわち、アイルランドのアングロ・アイリッシュ銀行（2008年）、インドのサティヤム（2009年）、米国ではリーマン・ブラザーズ（2010年）、英国ではBAEシステムズ（2004～2010年）、そして、日本のオリンパス（2011年）である。

米国においても、2010年10月には、監査法人のローテーション問題を取り上げた米国公開企業監視委員会（以下「PCAOB」という。）の文書が公開され¹⁹、また、監査報告書のあり方の問題も取り上げられた。同様の動きは、英国のFRCにおいてもみられた。

次いで、会計基準、監査基準の厳格化の具体論に議論が及んだ。（IFRSではGFC直後に金融商品会計基準等の見直しの必要が指摘され、広範な議論に及んだ。また、最近では2014年に貸倒引当金に係る基準の

改訂を行ったことが記憶に新しい。) ISAについては、監査人が監査過程で重要と判断した事項 (Key Audit Matters) を「監査報告書」に記載するという“KAM”の議論を含めた基準の改訂を2014年に終え、また、倫理基準については、監査人のローテーションを厳格化する改訂案に対するコメントを踏まえて、2015年にかけて議論を進めるとともに、兼業に係る倫理基準の改訂を2015年早々に終えることとなっている。

上述のISAと倫理基準の議論は、(前述のガバナンスの議論と異なり) 各方面から強い関心を集めている。これは、これらが企業において財務諸表を作成する関係者 (preparers と会計advisors) と作成された財務諸表を監査する外部監査人に直接に影響を与え、今後の監査のあり方に大きく影響するからであろう。

2-3. 第二のうねりの余波

筆者がPIOBの任期を終えた2014年4月以降において、EUでは、監査法人のローテーション・ルールを含め、監査に係る「新設された欧州規則及び改訂された欧州指令」が発効した (実際の適用は2016年6月)。

しかし、そうこうしている間でも、不正会計に係る監査問題は後を絶たない。その一例が2014年10月に急浮上した英国の最大手 (そして世界第2位) のチェーン・ストアであるTESCOに係る疑念である。

TESCOは、2014年度前半期の利益見通しを大きく水増し (過大表示) したことを認めた。そして、TESCOとその監査業務を30年行ってきた監査法人 (PwC) との牽制機能を欠いた関係は、主要紙で強く非難された。TESCOの目的と動機、水増しの手法等についてはデロイト監査法人が別

途独立的に調査するとともに、公的な検査も進められている。その結果と影響がどういうものになるかについては予断を許さないが、会計監査のルールとその適用が最も進んでいる英国においても、問題が多々残っていることを示している。すなわち、①被監査企業と会計監査法人の甘い関係、②資本市場をミスリードした財務情報の責任、また、企業ガバナンスの面では、③ソフト・ローであるコーポレート・ガバナンス・コードを支える“comply or explain”の問題、④外部取締役における会計問題の精通者の有無、等の問題である。

PIOBの立場を離れて振り返ってみると、筆者は、PIOBに対する第二のうねりの核心が「期待ギャップ」 (“expectation gap”)、すなわち、「監査に対する期待と現実との乖離」に対する問題意識の具体化・尖鋭化にあったのではないかと感じる。すなわち、第一のうねりが「公益」の観点から監査基準等の設定に係るデュー・プロセス (ルールに基づく適正手続)、透明性の重視だったとすれば、第二のうねりは、期待ギャップを契機とする監査基準の内容への踏込みとみることができよう。これまで、この「期待ギャップ」は長年指摘され続けてきたが、エンロン事件後も新たに生ずる監査問題の対処にGFCが拍車をかけたのである。このような踏込みは、第二のうねりの文脈の中で議論が展開されていること、すなわち、監査基準等が経済社会のインフラとしてますます強く認識されてきたことの表れでもあろう。

〈注〉

- 1 IAASBと並んで、国際会計士倫理基準審議会 (以下「IESBA」と

いう。) の設定する倫理基準 (Code of Ethics for Professional Accountants、以下「倫理基準」という。)、及び、国際会計教育基準審議会 (以下「IAESB」という。) の設定する教育基準 (International Education Standards for Professional Accountants、以下「IES」という。) もほぼ同様の動きとなっている。

- 2 このほか、2000年代初頭には、Global Crossing、Adelphia Communications、HIH、Tyco、Vivendi、HealthSouth等の企業問題が続き、米国の企業社会、資本市場の鼎の軽重を問われる事態に陥った。
- 3 ロイヤル・アホールドは世界有数のチェーン・ストアだったが、2003年に利益水増しの不正会計が発覚し、経営トップは辞任に追い込まれ、またニューヨーク証券取引所の上場も廃止された。また、パルマラットはイタリアのトップの乳製品企業、2003年に不正会計が発覚し破綻する直前までは欧州有数の多国籍企業だったが、その破綻はイタリアの企業史上最悪のものとなった。さらに、スイス系でNY証券取引所に上場した (金融警備の複合企業である) タイコ、フランスの (メディア・電気通信企業の) Vivendi等の破綻もみられた。
- 4 オーストラリアでも第2位の保険会社HIHの破綻が生じた。なお、日本のカネボウ事件はそれより少し遅れて2006年に生じた。
- 5 この間の深刻な状況は、IFACから委託された独立的なグループから成るタスクフォースが作成した “Rebuilding Public Confidence in Financial Reporting – An International Perspective” 2003 を参照。

このペーパーは、IFACの改革論議においてきわめて重要な意味を持つ。

6 MGは、IOSCO、BCBS（バーゼル委員会）、IAIS（保険監督国際機構）、世界銀行、及び、国際監査基準の設定に強い関心を持つ欧州委員会（以下「EC」という。）から構成された。また、FSB（1999年に設立されたFSF（金融安定化フォーラム）はリーマン・ショック後の2008年には国際的な監督体制の見直しの過程でFSB（金融安定理事会）となった）は、PIOB発足当初から協力体制を取ってきている。なお、2006年に組織されたIFIAR（International Forum of Independent Audit Regulators、監査監督機関国際フォーラム）は2007年にMGのオブザーバーとして参加し、その後、組織体制を強め、2011年にはMGの正式メンバーとなった。

7 SSBsにCAP（Compliance Advisory Panel）を加えたPIACs（Public Interest Activity Committees）は、PIOBの監視対象に入っている。これは、CAPがIFAC加盟団体のISA、IFRS等の基準の遵守を促進するという、実施面に着目しているためである。

8 監査基準等の設定については、MG－PIOB－PIACsの三層体制（3-tier model）に立ち、PIOBの公益の視点とPIACsの高度の専門知識の組合せ（two-pronged perception of PI and expertise）で臨むという体制となっている（PIACsではなく、その母体であるIFACとして表す場合が多く、本稿ではその慣行に従う。）。そして、PIOBは、当初8人のボード・メ

ンバーと2人のEC推薦のオブザーバーからスタートし（2007年にECのオブザーバーは正式なメンバーとなり、ボード・メンバーは計10人）、筆者も2007年から2014年3月までボード・メンバーに指名された。PIOBは、前述のPIACsに加え、PIACsの委員の指名を担当する指名委員会（Nominating Committee）、さらに、SSBsそれぞれに付置されさまざまな外部意見を反映する諮問助言グループ（Consultative Advisory Group）の活動を監視している。なお、上記の三層体制については、MGとIFACとの合意をまとめたIFAC “Reform Proposals” 2003を参照。

9 前記のIFAC “Reform Proposals” においては、その13節（p. 24）において、2005年のPIOB発足後5年を経過した時点でレビュー（effectiveness review）を行うこととされており、その議論は2010年11月に完了し、その際に指摘された事項についてはその後MG、PIOBとIFACの三者協議でフォローアップされている。

10 日本公認会計士協会「IAASBにおけるクラリティ・プロジェクトと日本公認会計士協会の対応について」（2010年）を参照。

11 日本公認会計士協会「倫理規則の一部改訂（公開草案）及び独立性に関する概念的枠組み適用指針の一部改正（公開草案）の公表について」（2010年）を参照。

12 これらの問題に関する文書、すなわち、PIOB Comment Letter、PIOB Self-Assessment Report、及びMG Review November 2010等については、PIOBあるいはIFACのウェブサイトで閲覧できる。また、

18項目の指摘については、その後、MG、PIOBとIFACの三者協議でフォローアップされている。

13 さる2014年11月のEU議会におけるフランシス教皇のスピーチにおいても、EUは今や “a grandmother, no longer fertile and vibrant” と危ぶまれた。

14 後述のECの “Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council”（2011年11月）にはその冒頭で次のように述べている。“The measures adopted both in Europe and elsewhere in the direct aftermath of the financial crisis have mainly focused on the urgent need to stabilise the financial system. While the role played by banks, hedge funds, rating agencies, supervisors or central banks has been questioned and analysed in depth in many instances, little or no attention had been given to the role auditors played in the crisis- or indeed the role they should have played. Given that many banks revealed huge losses from 2007 to 2009 on the positions they had held both on and off balance sheet, it is difficult for many citizens and investors to understand how auditors could give clean audit reports to their clients (in particular banks) for those periods.”（下線は筆者。）

15 前記の脚注12で触れた2010年11月のレビューのペーパーに盛られた18項目のうち、IESBAの議長の独立性の要請等は、第一のうねりの結末というより、第二のうねりの前兆と解釈することもできる。

16 これらは、“MG Statement on Governance” with three attach-

ments (March 28)、及び、“PIOB Recommendations” with one annex (March 28) 等である。

17 2010年から2013年にかけての矢継ぎ早の議論の展開は、会計監査分野の関係者でも十分フォローできなかったように思われる。PIOBの第8回パブリック・レポート(2013年5月)は、第1章の最初の5頁を費やしてその間の経緯をまとめているが、筆者自身、タイ、マレーシア及び韓国において

講演し、この地域の関係者に丁寧に説明せざるを得ないような状況だった。

18 監査問題全般に触れる2010年の“Green Paper – Audit Policy: Lessons from the Crisis”は、一読に値する。これを受けて、2011年11月には、“Restoring confidence in financial statements: the European Commission aims at a higher quality, dynamic and open audit market”及び“Proposal for a Directive

of the European Parliament and of the Council”等が公開された。

19 2011年6月のPCAOBの“Concept Release on Possible Revisions to PCAOB Standards related to Reports on Audited Financial Statements”、及び、同年10月の“Amendments to Improve Transparency through Disclosure of Engagement Partner and Certain Other Participants in Audits”等を参照。

(参考1) 会計監査の分野における2000年前後の内外の動き

- 1996～1999年頃：日本で会計ビッグバン（会計基準を国際基準に近づけるアプローチ）
 - 1997年末以降：日本の会計・監査に対する海外からの批判
 - 1997年末～1998年初：土地・金融資産の評価（低価・原価法の選択）問題
 - 1999年4月：OECDのコーポレート・ガバナンス原則
 - 1999年3月期決算：レジェンド（legend clause）問題
 - 2000年3月：会計基準設定主体となる民間機関FASB・ASBJの設立を発表（日本公認会計士協会、経団連等）
 - 2000年5月：IOSCOはIAS（後のIFRS）を承認（→IASB（後のIASB）に対する米国等の積極的関与）
 - 2000年6月：ECはIAS（後のIFRS）をEU域内に適用する方針を決定
 - 2000年12月：金融商品に関する多国間共同WG（JWG*）は、時価会計原則を柱とする会計基準草案を発表（農業関連資産、負債等にも適用しようとする論理重視。無視できない反対意見も）**
 - 2001年以降：企業の不正会計問題・スキャンダル（米：エンロン、ワールドコム、仏：ビベンディ、伊：パルマラット、蘭：ロイヤル・アホールド～日：カネボウ（2006年）、インド：サティアム（2008年））---
 - 2003年：IFAC改革等の動きへ
- * JWGには、FASB等、欧米等の会計基準設定主体の参加。日本は日本公認会計士協会。
- ** 2000年前後においては国内では銀行を中心に、監査人の意見表明に先立って、不良債権引当の適否、繰延税金資産の回収可能性等の議論も。

(参考2) エンロン事件以降の推移

- 2000年：IOSCOはIASを承認。EUのIAS基準（後のIFRS）の域内適用方針（2005年実施）
- 2001年：IASCF・IASBの活動開始（ロンドン）。日本では、FASB・ASBJが発足
- 2001年12月：エンロンの破綻
- 2002年7月：企業改革法（SOX法）の導入と国際的な影響）、10月にIASBとFASBのノーウォーク合意、PCAOBが（1980年代から監査を強化してきたASBに代わって）公開会社の監査基準設定引継ぎ・強化
- 2003年：IFAC改革（2005年：PIOB発足（マドリッド））（2010年：IFAC改革の成果の評価と今後の方向）
- 2004年以降：EUのCESRによる米・日・加の会計基準の「同等性評価」（米・日・加とも2008年に決着）
- 2005年：米のFASBは、IASBとの統合作業開始。また、米国は外国企業へのIFRS適用容認に関するロード・マップ案の公表（2007年12月に前倒し、実施）
- 2008年9月：リーマン破綻
- 2008年11月：米国企業に対するIFRS適用（adoption）（任意・強制）のロード・マップ案の公表（11年に強制かどうかを決定することとし、決定の場合には段階的に適用）
- 2009年1月：IASCFに対するモニタリング・ボードの設置
- 2009年3月：IAASBのISAsに係る「明瞭性プロジェクト」の完了（PIOBによる承認）

- ・ 2009年：IASBはIAS39を2009年末までに包括的に見直す方針（IAS39、公正価値測定については、これまでIASBとFASBが整合的な取扱いを確認。その後、金融商品の保有区分のあり方や減損等について、包括的な見直しを行う方針）
- ・ 2009年6月：IOSCOによるISAsに関する支持声明
- ・ 2009年6月：ECはISAsの議論を開始
- ・ 2009年6月：日本、IFRSの任意適用の道を開くとともに、2012年を目途に連結ベースでのIFRSの強制適用かどうかを決定、決定の場合には3年の準備期間（2015/2016年実施）の声明
- ・ 2009年：中国は既に概ね採択しているIFRSに加えて2009年末までにISAsの採択を行う方針の公表
- ・ 2009年7月：「職業会計士の倫理規程（Code of Ethics for Professional Accountants）」の改訂（10月東京でのIESBA会議、その後2010年にGeorge氏からDakdduk新議長に）
- ・ 2010年にIFAC改革の評価。11月にKLにおけるWCOAの際に報告書：その骨子は、MGがPIOBとPIACsそしてIFACにさまざまな注文。
- ・ 2011年6月：日本「(IFRS採択については) 予断を持たず総合的に判断」(自見大臣)する立場から企業会計審議会（企画調整部会）で審議
- ・ 2011年：ECと米国のPCAOB（そして英国のFRC）はそれぞれ別個に監査基準の見直しの議論を開始
- ・ 2011年末：SECはIFRSの2014年採択について未結論（2010年に取込み（incorporation）の用語法を使用。）
- ・ 2012年（MB、IFRS Foundation、IASBの見直しと並行的に）MG、PIOB、PIACs等のさらなる見直し（2013年3月に報告書）
- ・ 2012年7月に、SECはIFRSの米国での取込み（incorporation）に関する最終のスタッフ報告書を公表（ただし、取込みの内容・方向性については触れず。なお、SECの決定は委員会〈ボード〉の決定を経なければならず、スタッフ報告書はSECの決定を拘束できない。）
- ・ 2013年6月に日本の企業会計審議会は「IFRSへの対応のあり方に関する当面の方針」として、「任意適用要件の緩和」、「IFRSの適用の方法」、及び、「単体開示の簡素化」についての考え方を整理
- ・ 2014年4月、欧州監査改革に関し、新設された欧州規則及び改訂された欧州指令（なお、ローテーションについては欧州規則の規定を上限としつつ、各国でそれより短い年限を設けることができる。）

（参考3）会計・監査基準の国際的な動き(1)

	設定主体	IOSCOの関心	ECのスタンス	米国のスタンス	日本のスタンス	備考
IFRS （国際財務報告基準（IASs国際会計基準を含む））	1973年 IASC（先進9か国の会計士団体） （2001年→IASCF+IASB） （2010年IASCF→IFRSF）	1987年IASCの諮問グループに参加。 1993年core standardsの提示・要請。 2000年IASsの承認。	2000年採択方針。 2005年採択・適用。	（USGAAPの設定を1973年からFASBが引き継ぐ。） 2000年IASBの指名委員会議長にA. Levitt、IASCF評議会議長にP. Volckerを送り込む。 2008年頃からIFRSの問題意識（～現在）。	2001年に経団連、日本公認会計士協会（JICPA）等による財務会計基準機構（FASF）の設立とその下の企業会計基準委員会（ASBJ）による企業会計基準の決定に移行。2009年6月IFRSに関する企業会計審議会報告（2012年頃には適用の是非を検討）。しかし、2013年6月の報告では、IFRSの適用の考え方等について触れたのみで、是非については時期尚早というスタンス。	IASBは2000年コア・スタンダードを完了。同年には、IOSCOのエンドースとともに、EUも採択の決定。
ISA （国際監査基準）	1980年 （IFACの）IAPC （2001年→IAASB）	1992年に一度は承認。 1993年撤回。 2009年6月ISAsに関する声明の発表。	2009年採択の検討表明。 2014年ECはISA採択の権限を付与される（ISAの採用は未定）。	米監査基準は米国公認会計士協会（AICPA）から1978年にASB、さらに2002年以降PCAOBが公開会社の監査基準設定。	企業会計審議会（監査部会）が基準設定を行い、JICPAの監査基準委員会が実務指針を担当。2002年に大幅改訂。	IAASB 2009年3月に「明瞭性プロジェクト」完了。2014年6月、EUはECにISA採択権限の付与。

(参考 4) 会計・監査基準の国際的な動き(2)

2005 ---	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015/16
米…米国外企業に対する IFRS 適用を容認する案 EU における IFRS 適用実施	米…2005 年案の内容を前倒しして 2007 年に実施	G 20 における会計監査問題の取上げ 提起	G 20 における会計監査問題の課題 提起	G 20 におけるフォローアップ (以後、同様)	日…国際的に活動している企業に IFRS の任意適用	米…2011 年段階では米国外企業に IFRS の強制如何を決定する予定だったが、2012 年 7 月のスタッフ報告書では触れず	日…2012 年に上場企業に IFRS の強制適用如何の決定の審議開始。その後 2013 年 6 月の企業会計審議会は「当面の方針」として、IFRS の強制適用の是非の判断時期尚早、IFRS の任意適用数の積上げを図る必要	日…企業会計基準委員会 (ASBJ) は、「修正国際基準 (JMLB) の検討作業 (既にある日本基準、米国外基準、IFRS に加え)」
- IOSCO : endorsement of ISAs - EC : positive considerations of ISAs - EC のグリーン・ペーパー (2011 年) と PCAOB の Doty 新議長のスピーチ (2011 年) - FSB の監査問題に対する認識の高まり - 日本の BAC (企業会計審議会) : 企業不正等に対応した監査基準の改定 (2013 年 3 月) 2014 年 4 月 EU の監査改革について EU 議会と EU 理事会の合意 (EC による ISA 採択権限等)								

縦書きは会計基準
横書きは監査基準

* 必須研修科目「監査の品質及び不正リスク対応」研修教材

教材コード J030375



研修コード 3003

履修単位 1 単位