

# 公認会計士業界が直面する課題とその対応 会計・監査の基盤強化へ向けて

日本公認会計士協会 会長 もり きみたか 森 公高

## 1. はじめに

現在、情報化社会がグローバルで急速に進展しており、情報の信頼性は、社会制度の基盤の根幹をなすものであり、その重要性はますます高まっている。公認会計士が密接に関係する会計は、情報を正確に客観的に伝達する手段であり、また、監査は、情報の信頼性を確保・向上させる手段である。公認会計士は、会計や監査という社会基盤をプロフェッショナルとして任されている存在であり、これらの基盤を強化し、国民経済の健全な発展に寄与することを求められている。

また、会計や監査を担うプロフェッショナルの団体である日本公認会計士協会（以下、協会という。）は、社会基盤を支える会員の活動の円滑な実施を可能にするために、状況の把握及びその対応、制度面の手当て、業務の信頼性確保のための施策等、制度設計や運営を主体的に行う役割を担っている。

## 2. 公認会計士業界が直面する課題

### (1) 監査の信頼性確保

現在、我が国はアベノミクスの下、経済再生が進められているが、経済再生には、資本市場の活性化並びにそれを支える資本市場の信頼性確保が必須である。その一翼を担っているのが、上場企業をはじめ、企業の財務諸表を監査する公認会計士・監査法人である。監査は、信頼性がある、初めて機能するものであり、監査の点検を継続的に確り行っていく必要がある。

過去を振り返ると企業の会計不正は後を絶たないが、2011年に発覚した上場企業の会計不正は、社会的にも大きく取上げられ、資本市場の番人としての監査の充分性にも懸念が寄せられたところである。

これまで、不正に対応する監査は、企業会計審議会の監査基準、協会の策定する実務指針（監査基準委員会報告書等）に含まれていたが、監査における不正リスク対応基準は、会計不正に焦点を当て、一層明確にしたものであり、市場関係者に対し、会計不正に確り対応していくというメッセージを示し

たものである。この基準への確実な対応を図ることが監査の信頼性、市場の信頼性を確保するために極めて重要であり、監査の基盤強化、延いては資本市場のインフラの強化につながるものと考えている。監査人は、不正リスクに対し、従来の監査に加え、監査の現場において、職業的懐疑心を発揮し対応していく必要がある。協会においても、CPEのカリキュラムの見直し等、基準、実務指針の周知徹底を行っているところである。

また、監査における不正リスク対応基準には、新たに監査役等（監査役若しくは監査役会又は監査委員会）との連携に関する規定が設けられ、監査人は、監査の各段階において監査役等との適切な連携を図ることが求められている。監査人と監査役等との連携の強化は、有効な企業ガバナンスは監査の前提であるため、監査人として、企業ガバナンスの充実・強化に協力すべきであるという社会の要請に応えるものであると理解している。今般、協会及び日本監査役協会は、監査人と監査役等との連携に関する共同研究報告を改正し、監査計画から監査意見表明の各段階において、その局面に応じ、双方向の深度あるコミュニケーションを図り、更なる連携の強化を要請している。

なお、監査の品質の維持・向上を図るためには、時間の確保が必要であり、協会は、関係者の協力を得て、監査契約書のひな型の見直しを行った。初めに提示した監査時間はあくまでも見積りであること、及び実際の時間数が見積時間数を超える場合の取扱いを明確にしている。必要な追加手続への対応について、監査時間等の面で、監査の品質の低下に結び付きかねない懸念を少しでも解消し、監査の品質の向上を図ることを目的としたものである。効率的な監査を前提としつつも、監査の品質の維持・向上には合理的な、適切な監査時間の確保が必要である。追加監査時間に関する取扱いについて、関係者に理解を求め、同時に、監査時間等の実態調査を実施することにより、監査実務の充実を図る必要がある。

加えて、十分な監査スケジュールの確保も監査の品質及び実効性の向上に重要な点と考えている。企業の決算発表は、タイムリー・ディスクロージャー

の観点から、また、証券取引所の奨励もあり、早期化が進んでいる。これに呼応し、特に年度決算の監査においてスケジュールの短期化が進んでいると推察されるところであるが、今一度、基本原則に立ち返り、監査スケジュールを見直す必要があるのではないか。会社計算規則では、計算書類及び附属明細書の会計監査報告の日について、①計算書類の全部を受領した日から四週間を経過した日、②当該計算書類の附属明細書を受領した日から一週間を経過した日及び③特定取締役、特定監査役および会計監査人の間で合意により定めた日があるときはその日、のいずれか遅い日と定められている。③のケースは、①及び②より遅延する場合に適用されることから、会社法では、計算書類の監査に合わせて附属明細書の監査を行ったとしても、少なくとも4週間の監査スケジュールを通常のケースとして想定していると考えられる。例えば、3月決算会社において、計算書類及びその附属明細書の作成までに4週間かかるとすれば、会計監査報告の日は決算日から8週間後ということになる。多くの上場企業の決算短信の発表が5月中旬であることからすれば、当然ではあるが、決算短信発表までには監査を終了することができないことになる。これらはあくまでも想定ではあるが、監査の質の確保には、適切な監査スケジュールが必要であり、不正リスク対応基準に確り対応するためにも、原則に立ち返って、監査スケジュールの確認が必要ではないか。その結果、被監査会社の理解を求めることも必要となろう。また、決算短信が未監査であることも、利用者がそれを一層明確に理解、認識できるような手当の検討も必要である。

## (2) 公認会計士が行う税務業務の在り方

次に、現在、各方面で公認会計士の行う税務業務の在り方について議論が盛んに行われており、監査の信頼性にも影響のあることから、その考え方について所見を述べたい。

我が国の納税者に対する税務業務は、原則として税理士制度の下で行われているが、試験合格者、国税出身者、弁護士、公認会計士など様々な専門性を有する税務の専門家の中から、納税者が選択できる仕組みとなっている。公認会計士は、法人税、所得税等にかかる税務申告書類の作成・指導といった一般的な税務業務から、連結納税制度、国際税務、組織再編に関わる税務、移転価格税制といった高度化・国際化した企業の税務業務まで幅広い範囲の税務業務を提供している。特に高度化・国際化した企業の税務業務を提供するに当たっては、税法の知識のみならず、複雑な会計制度や企業法の知識も必要とされていることから、この分野の税務業務の知識と経験を有する公認会計士が、必要とされており、また、今後も貢献していく責任を有している。

一般的な企業の財務諸表には、租税公課、法人税、

住民税、及び事業税など税に関する勘定科目が多く含まれている。特に税効果会計の適用に当たっては、税に関する総合的な深い知識が求められる。財務諸表の監査を行うには、これらの税金費用の検証をする能力が必要不可欠であり、税務・会計・監査は一体不可分で、監査業務に携わる公認会計士は税務についての知識を十分に有していなければならない。公認会計士が税務・会計・監査のすべての分野において専門家であるがゆえに、その監査証明によって、企業は投資家に対して信頼性のある財務情報を提供することができることになる。もし、税務・会計・監査、いずれかひとつの専門性が欠けた状況で財務諸表の監査が行われることになれば、監査証明の信頼性のみならず、企業の財務諸表の信頼性、さらには、資本市場の信頼性までもが揺らぐことになる。

現行制度において、公認会計士が税理士業務を行うためには、公認会計士となる資格を取得する必要があり、公認会計士試験に合格した上で、2年以上の業務補助等の経験と、3年間の実務補習、及びその修了を確認する修了考査に合格しなければならない。その公認会計士試験には租税法の試験、修了考査には税に関する理論及び実践の考査が課せられている。

また、公認会計士試験に合格した者に対して、公認会計士となるのに必要な技能を修習させるために行われる実務補習における、実務に関する講義及び実地演習のカリキュラムには、法人税法のみならず、所得税、相続税等広範な税務実務が含まれており、税務科目を含む考査の受験、課題研究の提出も義務付けられている。

公認会計士の資格を取得するまでに、専門家として必要な税務に関する知識、応用力、実務能力を十分に習得し、その確認がなされているといえる。

さらに、公認会計士の資格取得後においても、法令により毎年40単位の継続的専門研修の履修が義務付けられており、協会では倫理や監査に関する研修と同様に「税務に関する研修」を必須とすることで税務能力のアップデート及びさらなる向上を図っているところである。

国際的にも、税務・会計・監査は一体不可分とされており、公認会計士はそれらすべての専門家であることが「国際標準」とされている。公認会計士制度は先進国だけでなく世界の多くの国に存在するが、我が国の税理士制度と類似の制度のある国も含め130あるIFAC（国際会計士連盟）加盟国・地域の中で、公認会計士の資格で税務業務を行うことができない国は、税務業務を行うに当たり税理士登録を要する日本だけである。ドイツ及び韓国においても日本の税理士制度に類似した制度が存在しており、例えば韓国の場合、韓国の公認会計士法において、公認会計士は他人の求めに応じて行う業務として、「税務代理」が挙げられており、我が国の税理

士法に当たる税務士法に基づき、税務士登録をせずに、すなわち、税務士とならなくとも、税務代理業務登録簿に登録することのみで、公認会計士の資格で税務代理業務ができる制度となっている。

公認会計士が税務の専門家であることは、公認会計士による監査証明の品質への信頼の前提でもあり、特に海外の公認会計士は当然に税務の専門家であることから、我が国の公認会計士においても、この点を明確にし、国際標準を確保し、納税者の利益を守ることはもとより、我が国企業の成長、また、海外からの投資活動の促進をしっかりと支援していく必要がある。

### (3) 会計及び監査の国際標準化への対応

IFRS（国際財務報告基準）を巡る国際情勢は新しい段階に入ったと考えられる。IFRS財団のガバナンス改革において、IFRS財団モニタリング・ボードのメンバー要件が明確にされ、「IFRSの適用の強制または許容」、「IFRSの顕著な使用もしくは、その状況への妥当な期間での移行」が要件として示された。ボードのメンバーは、現在5席で、日本は議長を出している有力メンバーであるが、2013年末に既存メンバーの評価を行い、3年毎に定期的見直しを行うとされている。また、会計基準アドバイザリー・フォーラムが設置され、2013年4月に第1回の会議が開催され、その活動がスタートした。基準開発の意見交換については、これまで、我が国は、米国と同様、我が国の会計基準設定主体であるASBJ（企業会計基準委員会）とIASB（国際会計基準審議会）との2者間で行うことができたが、これからは12のメンバーによる多者間協議となった。我が国は、現在の国際会計基準設定主体であるIASBの前身であるIASC（国際会計基準委員会）の1973年の設立以来、国際会計基準の開発に当たって、多くの貢献をしており、これからもIFRS財団のアジア・オセアニア・オフィスの活用を含めた我が国の意見発信力維持のための対策を検討する必要がある。

我が国においては2013年6月に企業会計審議会から「国際会計基準（IFRS）への対応の在り方に関する当面の方針」が公表され、IFRS適用拡大に向けた方向性が示されている。具体的には、IFRS任意適用要件の緩和、IFRSの適用の方法、単体開示の簡素化の3つの方針が示された。IFRS任意適用要件については、連結財務諸表規則の改正が行われ、上場企業であること及び国際的な財務活動・事業活動を行っていることの要件が撤廃されたことにより、適用可能企業数は約600社から約4,000社に増えることになる。2009年に企業会計審議会から「我が国における国際会計基準の取扱いについて（中間報告）」が公表され、IFRS任意適用の開始を受けて適用準備を進めていたグローバル企業だけで

なく、上場準備企業も対象となり、IFRS適用会社の裾野の広がりが期待される。また、IFRS適用方法については、ピュアなIFRSの他に、IFRSについてASBJが検討を行い、当局が指定するエンドースメントの手続きを定め、いわゆる修正版IFRSを採用することとしている。我が国におけるIFRS適用に当たっての柔軟な対応を図るとされている。

我が国経済の再生、資本市場の魅力の拡大、海外投資家からの投資を一層呼び込むためにはIFRSの適用が必要であり、また、我が国企業のグローバル化の一層の進展により、企業の経営管理の面においてもIFRSは有用である。IFRSの適用拡大に向けた検討を行い、早い段階でロードマップを示す必要があるのではないかと考えられる。これには、ASBJを中心としたALL JAPANで対応を図っていく必要があり、協会は最大限の貢献をしたいと考えている。

監査の国際環境について、リーマンショックに伴う金融危機に関連して、欧州では、監査事務所のローテーション、監査業務の専門化や監査報告書の見直しについて具体案が公表され、調整が開始されている。すでに、一部の国では、監査事務所のローテーション制度が採用されている。また、米国でもPCAOB（公開会社会計監督委員会）において同様の検討がなされていると同時に米国議会においても検討が進められている。また、監査報告書の見直しについては、IAASB（国際監査・保証基準審議会）及びPCAOBが進められている。いずれも公開草案の段階であるが、監査人は、監査上の主要な事項または監査上の重要な事項を判断し、監査報告書に記述を求める内容となっており、現在の監査報告書の記載内容と大きく異なるものとなっている。我が国の対応は、まだ、明確に示していないが、監査の社会的基盤としての在り方についての検討であり、内外の動向を注視し対応していく必要がある。

### (4) 社会のニーズに対応する監査

我が国の監査は、監査基準で定められているとおり、幅広い利用者に共通するニーズを満たすべく一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成された財務諸表に対する監査、すなわち、資本市場で要求されるフルスペックの財務諸表に対する監査が基本となっている。

企業会計審議会監査部会において、特別目的の財務報告に対する監査の位置づけの検討が進められ、2013年11月に「監査基準の改訂について（公開草案）」が公表された。公開草案は、改訂の目的として、「近時、公認会計士に対して、特定の利用者のニーズを満たすべく特別の利用目的に適合した会計の基準に準拠して作成された財務諸表に対しても、監査という形で信頼性の担保を求めたい、との要請が高まってきている」ことを挙げ、監査基準に、



これまでの一般目的の財務諸表に対する適正性の監査に加えて、準拠性の監査を導入し、併せて、監査実務における混乱や財務諸表利用者の誤解等为了避免、特別目的の財務諸表に対する監査の位置づけを明確にしたものである。

社会における監査へのニーズは、上場企業や会社法の大会社に対する監査だけでなく、例えば、義援金の収支計算書に対する監査、年金基金に対する監査、各種補助金の収支計算書に対する監査等、任意監査や特定の法律に基づく監査等があり、フルスペックではない財務諸表の監査を求められる場合もあり、これまで、協会が個別に実務指針等を作成し対応してきたケースもある。

特別目的の財務報告に対する監査は、様々な財務報告の枠組みに対する監査ニーズへの対応のため、それらの監査の監査基準上での位置づけを明確にするものであり、協会があらかじめ検討し、用意しておかなくとも、その枠組みで、社会が期待する監査への迅速な対応を可能にするものと考えている。

### (5) 公的分野・非営利分野の会計制度の見直し

我が国において、財政再建は、経済再生とともに大きな課題である。財政状態がどのようになっているか、必要な、また、可能な投資は何かを判断するためには、財政の透明性、明瞭性が必要であり、その目的に合った公会計が求められる。現在、多くの地方自治体が何らかの財務書類を作成しているが、有用な収益・費用の情報、ストックの情報の把握ができていないのではないか。予算執行にあたって、予算会計は重要であるが、外部への説明責任の履行、内部の意思決定・評価に有用な会計の導入が求められる。より正確な財務書類の作成を可能にする複式簿記、発生主義の原則による会計の導入は必要不可欠であり、政府の重要な資産である固定資産台帳をはじめとする帳簿体系の整備が必要である。また、これらを連動させることで検証可能性を高めることも可能となる。

2013年8月に総務省から「今後の新地方公会計の推進に関する研究会 中間とりまとめ」が公表され、その中には、固定資産台帳の整備、複式簿記の導入、地方自治体に係る連結等の取扱いが含まれている。2014年4月までに基準の具体的な検討を行い、財務書類の作成マニュアルの作成、新しい基準を活用した地方公会計整備、整備指針等に基づく固定資産台帳の整備等の要請を内容とした最終報告の公表を行うとしている。

税金が投入されている非営利分野も透明性、明瞭性が必要なのは同様である。現在、必要な財務書類、会計処理などが省庁毎に決められており、非営利法

人の財政状態及び経営成績を比較し、評価、改善、執行に役立てるためには統一的な会計の枠組みが必要と考えられる。

公的分野、非営利分野の会計制度の見直しは、会計の基盤の整備・強化であり、地方自治体等のニーズに応え、関係者と十分に協議・連携を進め、公認会計士が責任を持って対応、貢献すべき分野と考えている。

## 3. 終わりに

公認会計士をめざす人材に関しては、数年来、いわゆる試験合格者の未就職問題が発生し、協会は、その対応に相当の精力を費やしてきた。これについては、2013年、2014年の合格者数の減少もあり、現時点では収束の方向に向かっているといえる。しかし、我が国の将来の会計や監査を担う人材の確保の面で懸念される問題が生じている。それは、受験者数の著しい減少である。データが公表されている願書提出者数で見ると、2010年の25千人をピークに減少が続いており、2013年は13千人余りとなり、激減の状況にある。会計や監査は、社会の重要な基盤である。前述した社会のニーズに対応した特別目的の財務報告に対する監査、企業におけるIFRSの適用、公的分野及び非営利分野における会計の見直し等、会計・監査のインフラの整備、また、維持・向上を担うのは会計プロフェッションであり、その人材の育成・確保を図っていかねばならない。将来の会計・監査のインフラを支えるために、より魅力のある資格や制度について、基礎教育や高等教育を担う教育機関、実務経験の場を提供する監査事務所、会計・監査のインフラを利用する企業等の関係者と連携して検討を行う時期に来ているのではないかと考えている。

以上

もり きみたか  
**森 公高**

#### 略歴

昭和55年慶応義塾大学経済学部卒業。昭和58年公認会計士登録。昭和55年新和監査法人（現、有限責任あずさ監査法人）入社。平成12年同法人代表社員就任。平成23年同法人KPMGフィナンシャルサービス・ジャパン チェアマン就任。平成25年6月同法人退社。平成13年日本公認会計士協会常務理事就任。平成22年同協会副会長就任。平成25年7月同協会会長就任（現任）。