

アメリカにおける公認会計士証明基準の動向

児 嶋 隆

1. はじめに

アメリカの大規模公認会計士事務所の経営は、監査、コンサルティング、税務が3本柱である。そのうち監査といえば、企業の財務諸表監査を思い浮かべるのが自然であろう。しかしながら、近年監査部門の業務は多様化している。たとえば、会計士事務所は、アカデミー賞の投票や宝くじの抽選、さらには、あるメーカーのゴルフボールの飛距離に対して保証 (assurance) を提供している⁽¹⁾。それらは証明業務 (Attest Engagement) と呼ばれている。アメリカ公認会計士協会 (AICPA: American Institute of Certified Public Accountants) の監査基準審議会 (ASB: Auditing Standards Board) は、1986年に証明基準 (Attestation Standards) およびその解釈書である証明業務基準書 (SSAE: Statement on Standards for Attestation Engagement) 第1号を公表した。SSAE 第1号によれば、証明業務は次のように定義される (SSAE No. 1, para. 13)。

「証明業務は、実務会計士 (practitioner) が、他の当事者の責任である書面による言明 (assertion) の信頼性に関して結論を表明する書類を発行することに従事する、あるいは発行する業務である。」

1998年3月現在、SSAE は第1号から第8号まで発行されている。1998年

6月、ASB は証明基準および SSAE 第1号改正のための公開草案⁽²⁾（以下「公開草案」という）を公表した。その後、1999年1月に改正証明基準および改正 SSAE 第1号が公表され、1999年6月30日以降発行される証明業務の報告書に適用されることになっている。本稿では、証明基準および SSAE 第1号が改正された背景、内容を考察することによって、証明業務基準の動向を探ることにする。特に断らない限り、SSAE 第1号についてはパラグラフNo. を用いて本文中に注記する。なお、本稿では、“criterion (criteria)”を「規準」、「standard(s)」を「基準」と訳している。

2. 公開草案公表の経緯

(1) 公表の理由

公開草案の「概要」（以下「」を省略する）は、公表の理由について次のように述べている。

SSAE は、最初約10年前に発行された。過去数年間の間に、SSAE に従って実施された業務は急激に増加した。ASB は、意思決定者がますます、公認会計士（証明基準および SSAE 第1号本文では「実務会計士」という用語が使用されている一筆者註）に彼らが信頼する財務諸表以外の情報の信頼性を高めることを期待するため、証明業務に対する需要は増え続けると考えている。たとえば、AICPA の保証業務常務委員会（ASEC: Assurance Services Executive Committee）によって展開された業務の多くは、SSAE に従って実施される業務を含むであろうと予想される。最近発展した Web Trust サービスは、インターネットによってサービスまたは物を販売する事業体の方針や内部統制についての保証を提供するものであるが、それは、SSAE に従って提供されるサービスの例である。… ASB は、SSAE の有用性を向上させるために、意思決定者の要求に焦点を当て、それらの要求を最大限に満たすために SSAE に対してなされ得る向上が何であるかを明らかにする。

引用文中の ASEC は、1997年に AICPA に設けられたものであり、その任務は「保証業務特別委員会（通称エリオット委員会）報告書」⁽³⁾（Report of the Special Committee on Assurance Services）で推奨された6つの保証業務のうち次の業務を発展させることである⁽⁴⁾。

- 電子商取引（Electronic Commerce）—（公認会計士が一筆者註、以下同じ）電子商取引と通信の真正さと安全性を保証する。
- 高齢者医療サービス（ElderCare Service）—高齢者の財務取引と医療保証制度を保証する。
- 企業業績測定（Business Performance Measures）—業績測定の目的適合性と信頼性を保証する。
- システムの信頼性（Systems Reliability）—情報の完全性とコントロールを保証する。

ASEC について考察することは本稿の趣旨ではないが、ASEC を通してエリオット委員会報告書が証明業務に関連性を持っていることが理解される。

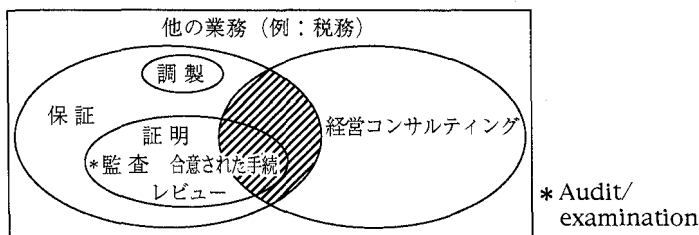
(2) エリオット委員会報告書と保証基準

1996年12月に公表されたエリオット委員会報告書は、保証業務を次のように定義する⁽⁵⁾。

「意思決定者のために、情報の質、あるいは情報の内容を向上させる、独立の職業専門家の業務」

「この広い概念は、監査業務（audit service）および証明業務を含み、コンサルティングとは区別される（類似点はあるが）。なぜなら、その概念は助言をし、またはシステムを設置するというのではなく、むしろ主として情報を向上させることに焦点を当てるからである」⁽⁵⁾。エリオット委員会報告書は職業会計士の業務に関して次のような図を示している⁽⁶⁾。

図 1



報告書の定義によれば、職業会計士の保証業務は、財務諸表監査、またはその他の証明業務より相当範囲が広がっている。AICPA は、証明業務に関しては証明基準および SSAE を、財務諸表監査に関しては一般に認められた監査基準 (GAAS: Generally Accepted Auditing Standards) および監査基準書 (SAS: Statement on Auditing Standards) を設定している。しかし、保証業務に関する基準および解釈基準書の設定については、「エリオット委員会には基準設定の権限がない」⁽⁷⁾ ことから、保証基準ともいえるべき基準の設定は予定されていなかったのである。

(3) AICPA の反応

AICPA の ASB は、1997年12月に公表された、「監査基準審議会の未来：21世紀に向けての戦略的率先事項 (Horizons for the Auditing Standards Board: Strategic Initiatives Toward the Twenty-First Century)」と題する報告書の4項目の「率先事項」の第2で次のように述べている⁽⁸⁾。

「新たに起こっているユーザー・ニーズに応える、新しい保証業務を促進するために証明基準の利便性を高める」

その具体的な行動計画は次のとおりである。

- ①証明可能な測定規準のためのフレーム・ワークを確立する。

- ②さらなる業務の機会を可能とするために証明基準の理解可能性および柔軟性を増大させる。
- ③（現行の証明報告の一筆者註）代替的報告モデルを探る。
- ④（現行証明業務基準書の対象以外の一筆者註）追加的分野に関する特定の証明基準あるいは指針を開発する。

行動計画の趣旨は、言明の対象事項（subject matter）はその規準を用いて合理的に首尾一貫した測定または見積りが可能でなければならず、その条件がなければ対象事項の信頼性に対する意味のある結論を出すことはできないこと（上記①）、証明基準を、言明そのものではなく言明の対象事項に対して直接報告することを認めるよう修正し、実務会計士が新しい業務を提供するために証明基準をどのように利用するのか、より理解しやすいよう基準の文言を明確にすること（同②）、責任のある当事者から言明が得られない業務、また場合によっては実務会計士が責任のある当事者である業務のための基準を作る可能性を調査すること（同③）、ならびに、特定の証明（例えば、経営に対する内部統制、電子商取引、ISO 基準およびパブリック・セクターの業績評価）規準、または特定の測定規準への証明基準適用に関する指針は、実務会計士が新たに起こっているユーザー・ニーズを満たすうえで助けとなること（同④）、である。

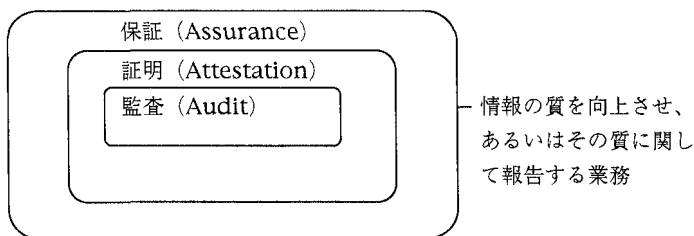
このようなことから、ASB には、証明基準および SSAE を改正することによって新しい保証業務を促進しようとする意図があることが明らかである。そのような ASB の意図が、証明基準および SSAE 第 1 号改正のための公開草案が公表された背景であると理解される。

(4) 財務諸表監査、証明業務と保証業務

これまで、証明基準および SSAE 第 1 号の改正のための公開草案公表の経緯について述べたが、改正証明基準および改正 SSAE 第 1 号を考察する前提として、財務諸表監査と証明業務、さらにはそれらと保証業務との関係

について概念的な整理が必要と考える。Ricchiute は、証明業務と保証業務ならびに財務諸表監査との関係について次の図を示している⁽⁹⁾。

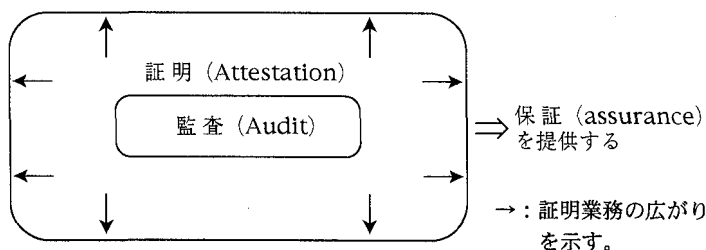
図 2



なお、Ricchiute は、「多くのコンサルティング業務は、コンサルタントが情報の利用を推薦する 2 当事者の契約である。コンサルティングは、情報の利用に焦点を当てるのであり、利用される情報の質には焦点を当てないのである。これに対して、保証業務は、保証者が情報の質を向上させ、またはそれに対して報告する 3 者契約である。」⁽⁹⁾と述べており、図 1 で示されている保証業務とコンサルティングの重複部分については触れていない。

さらに、Ricchiute は、「保証業務のあるものは証明業務であり、証明業務のあるものは監査と呼ばれる。」⁽¹⁰⁾と述べているが、先に述べた ASB のアプローチは、上記図 2 ではなく、次のような概念図で表すことができると考えられる。

図 3



3. 改正証明基準

証明基準は、一般基準（第1～5）、実施基準（第1～2）および報告基準（第1～4）から構成される。改正点の3箇所について、以下順に考察する。

(1) 一般基準の第3

改正基準を次に示す（取消し線部分が削除されている）。

実務会計士は、以下の2つの条件が存在すると信じる理由がある場合にのみ、業務を行うのでなければならない。

- ・言明が、認められた機関によって確立された、またはその規準についてよく知っている読者が理解できる十分明確で包括的な方法によって言明の表示上で述べられた合理的な規準に照らして評価することが可能である。
- ・言明が、上記規準を用いて合理的に首尾一貫した見積りあるいは測定が可能である。

改正後では「言明の表示」から「の表示」が削除されている。これは、後述するように、改正 SSAE 第1号がマネジメントの言明だけでなく、言明の対象事項に対して直接報告できることを意図しているからであると考えられる。すなわち、「言明の表示」という表現では書面による言明があることが前提になるからであろう。

(2) 報告基準の第2

同様に改正基準を次に示す（取消し線部分が削除され、太字部分が追加されている）。

報告書は、言明がそれが測定される確立された、または表明された規準に準拠して表示されている否かに基づいた言明の信頼性に関する実務会計士の結論を表明しなければならない。

変更内容のポイントは2つに分けられる。まず、「規準に準拠して (in conformity with)」が「規準に基づいた (based on)」に変わっている。SAS 第58号によれば、財務諸表監査における無限定報告書の意見パラグラフは、「…上記の財務諸表は、…X社の財政状態…経営成績およびキャッシュフローを一般に認められた会計原則に準拠して適正に表示している」(… the financial statements … present fairly … in conformity with generally accepted accounting principles)と記載される(SAS 第58号, para. 8, 下線加筆)。SAS 第69号は、一般に認められた会計原則(GAAP)を「一定時点で、認められた会計実務を定義するために必要な慣行、規則および手続を含む技術的用語」と定義し、さらに GAAP を具体的に階層化して示している(SAS 第69号, para. 2, 5, 10, 11, 16)。したがって、GAAP は、「財務諸表に示されている経営者の言明の一つ一つについて評価できる一定の準拠枠を提供するものである」⁽¹¹⁾。このことから、財務諸表監査の報告書において「準拠して」という表現が用いられることが理解できる。

「しかしながら、証明業務の範囲は広いため、すべての言明に妥当する単一の規準を設定することできない。証明者(attestor)は、監査ソフトウェアの表明された規準への整合性についての結論を表明することを依頼される場合もあれば、その結論が、経営者の仮定が財務予測に対して合理的な基礎を提供しているかどうかに関係する場合もある」⁽¹²⁾。証明業務では、個々の業務について「準拠枠」に替わる規準を設けることが必要となることから、「規準に基づいた」という表現になるものと理解される。

次に、言明の「信頼性」が加えられたことに関してであるが、後述するように言明はマネジメントの責任であることと関連があると考えられる。すなわち、証明業務の報告書は言明そのものではなく、あくまでもその信頼性についての結論を表明するものである。「信頼性」が加えられたことは、実務会計士の責任を限定し、報告書の利用者の期待ギャップを埋めるものであると

解釈できよう。もっとも、先に引用した SSAE 第 1 号中の証明業務の定義の中には改正前から「信頼性」の文言が入っている。その点では SSAE 第 1 号は改正後も変わらないから、改正によって証明基準と SSAE 第 1 号との一貫性が得られている。

(3) 報告基準の第 3

同様に改正基準を次に示す（取消し線部分が削除されている）。

報告書は、業務および言明の表示に関する実務会計士のすべての留保事項を表明しなければならない。

「言明の表示」から「の表示」が削除されているが、これについてはすでに述べたとおりである。

4. 改正 SSAE 第 1 号

改正 SSAE 第 1 号を考察する前に、SSAE 第 1 号は証明基準の解釈書であることを再確認しておきたい。SSAE 第 1 号の改正点は、大きく分けるならば、①実務会計士がマネジメントの書面による言明に対してだけでなく、言明が関連する対象事項に対して直接報告できることになること、および② SAS との整合性を図ること、の 2 点であろう。この他、レビュー報告書の要素に関する規定の整備が行われている。ここでは、主な改正点を考察し、さらに、ASB が、証明基準の改正と同様に SSAE 第 1 号の改正によって広範囲な実務会計士の保証業務に対応しようとしているスタンスについて考察する。

(1) 対象事項に対する直接報告

①改正による効果

改正 SSAE 第 1 号は、「書面による言明の信頼性に対する結論は、その言

明または言明が関連する対象事項のどちらに言及してもよい」としている（para. 51）。「実務会計士が他の当事者の責任である書面による言明の信頼性に関して結論を表明する」という証明の定義は変わらないものの、実務会計士は、企業のマネジメントの言明に対してだけでなく、その言明が関連する対象事項に対しても直接結論を表明することができるのである。たとえば、改正 SSAE 第 1 号によれば、実務会計士が、内部統制に対するマネジメントの言明ではなく、内部統制のような特定の対象事項に対する結論をクライアントに報告することが可能となる。公開草案の概要では、対象事項に対する直接報告について、次のような例を示している。

私たちの意見では、W社はトレッドウェイ委員会支援組織委員会による内部統制一統合的枠組みにおいて確立された規準に基づいて、19 XX 年12月31日において財務報告に関する有効な内部統制をすべての重要な点で維持していたものと認める。

公開草案の概要はまた、改正前の SSAE 第 1 号に従った次の例も示している。

私たちの意見では、W社はトレッドウェイ委員会支援組織委員会による内部統制一統合的枠組みにおいて確立された規準に基づいて、19 XX 年12月31日において財務報告に関する有効な内部統制をすべての重要な点で維持していたというマネジメントの言明はすべての重要な点で適正に表示されているものと認める。

新しく認められる方法は原則的方法と下線の部分が異なっている。改正後は両方とも認められている。

Elliott と Pallais は、先述の保証業務の定義に関して、「保証業務の概念は幅広い。それは、保証の対象となる情報の種類には制限がないからである。情報は、財務情報、非財務情報のどちらでもあり得る。情報は過去の事象、現在進行中の事象でもよいし、あるいは内部統制のようなシステムも対象となり得るのである。さらに、情報は、直接（製品に関する情報）あるいは間

接（製品に関する誰かの言明に関する情報）のこともある」⁽¹³⁾と述べている。すなわち、保証業務には、言明だけでなく、言明が関連する対象事項について保証を提供することも含まれているのである。改正証明基準および改正 SSAE 第 1 号には、ASB の率先事項である「新たに起こっているユーザー・ニーズに応える、新しい保証業務を促進するために証明基準の利便性を高める」こと、具体的にはその行動計画である「さらなる業務の機会を可能とするために証明基準の理解可能性および柔軟性を増大させる」ことが反映されている。

1996年6月発効となった SSAE 第 4 号、「合意された手続業務」(Agreed-upon Procedures) では、同時期に公表された SAS 第 75 号と対照的に、書面による言明を要求しており、証明は言明に対して行うものであるという考え方が鮮明に現れていたことに鑑みると⁽¹⁴⁾、言明の対象事項に対して直接報告を認めることは証明基準における重要な方向転換であろう。

②国際監査実務委員会の公開草案

国際会計士連盟 (IFAC: International Federation of Accountants) の国際監査実務委員会 (IAPC: International Auditing Practices Committee) が 1997年8月に公表した「情報の信頼性についての報告」と題する保証業務のフレームワークと実務原則に関する公開草案は、保証業務に該当すると考えられる報告サービス業務 (reporting service engagement) を次のように定義している⁽¹⁵⁾。

「当事者間の一方の責任であり、対象事項 (subject matter) と呼ばれる情報の信頼性に対して、特定された適切な規準に照らして評価し、結論を表明することにより報告することを目的とした業務」

ここでは、会計士の報告サービス業務において「対象事項」の信頼性に対し

て直接報告することが予定されている。

ASB は、先述の「率先事項」の第3の行動計画として、「情報の信頼性に関する報告のための国際的に基準となるフレームワークに関して IAPC と協力して作業を開始する。その協力作業の目的は国際的に存在する監査（audit）／証明／保証のフレームワークの相違を合理的に説明し、または統一することである。」⁽¹⁶⁾と述べている。改正 SSAE 第1号が示す対象事項に対する直接報告は、上記報告サービス業務の定義を認めようとするものであるとも考えられる。しかし、IAPC の「情報の信頼性についての報告」公開草案が、報告書の形式について定型フォームではなく長文式報告書を提示していることに対して⁽¹⁷⁾、改正 SSAE 第1号は後述するように定型フォームの報告書を示しており、ASB は IAPC との調和については是々非々という態度を崩していない。

（2）監査基準書（SAS）との整合性

①財務諸表監査の報告書との整合性

公開草案の概要は、「報告の指針を、SAS 第58号、「財務諸表に対する報告書」（AICPA, 職業基準, 第1巻, AU 508）に含まれている歴史的財務諸表に対する監査人の報告書上で要求されている報告要素と似た要素を含むよう適合させる。」と述べている。改正前の SSAE 第1号では、監査に基づく報告書について報告書の例が示されているのみであり、報告書の要素については定められていない。一方 SAS 第58号では、報告書に含められるべき要素について定めがある（SAS 第58号, para. 8）。証明基準の「序文」は、「証明基準は10個の一般に認められた監査基準（GAAS）を自然に拡張したものである」としている。「証明基準は、財務諸表監査以外の幅広い業務のための指針を提供しているものであり、証明業務のすべてに対する傘としての役割を果たしている。GAAS は、財務諸表監査という証明業務の一つの特別なタイプの証明業務にだけ適用されるのである」⁽¹⁸⁾。したがって、証明業務一般

の報告書の要素は財務諸表監査の監査報告書の要素と似る、言いかえれば報告書の内容、形式に共通点を持つ必要があるのは当然といえよう。

ここでは、SSAE 第1号の改正点を示したうえで、SSAE 第1号と SAS との整合性がどのように図られているか、証明業務の監査に基づく報告書の要素を検討する。

(a) 監査に基づく報告書の要素

改正 SSAE 第1号では、実務会計士の監査に基づく報告書は次の事項を含まなければならないとされている (para. 56)。

- a. 「独立の」という文言を含む表題
- b. マネジメントの言明の特定 (マネジメントの言明が実務会計士の報告書に添付されない場合には、第1パラグラフはまたマネジメントの言明の表示も含まなければならない。)
- c. 言明はマネジメントの責任であるとの表明
- d. 実務会計士の責任はその監査に基づいてマネジメントの言明 [または言明の対象事項] に対する意見を表明することであるとの表明
- e. 監査は AICPA によって確立された証明基準に準拠して実施され、したがって、その状況において必要と認めた手続を含んでいるとの表明
- f. 実務会計士は、監査は自分の意見のための合理的な基礎を提供していると信じているとの表明
- g. 以下のいずれかに対する意見
 - (1) マネジメントの言明はすべての重要な点で確立された、または表明された規準に基づいて [または準拠して] 表示されているか [または適正に表明されているか] どうか
 - (2) 言明の対象事項はすべての重要な点で確立された、または表明された規準に基づいて [または準拠して] いるかどうか
- h. 言明が、言明者と特定された当事者とによって合意された特定の規準 (パラグラフ19参照) に基づいて作成されている場合には、実務会計士の報告書は以下

の事項を含まなければならない。

(1) 特定された当事者のためのみを意図していることを理由とする報告書の利用に関する制限（報告基準の第4参照）の表明

(2) 確立された規程がある場合、言明は、[確立された規程を特定する]に基づいていたならば表示されていたであろう言明と異なることは意図されていないとの表明

- i. 実務会計士の事務所の手書きまたは印刷による署名
- j. 監査報告書の日付

(b) 改正点の検討

改正前の SSAE 第1号で例示されている監査報告書は2つのパラグラフで構成されるが、改正後で示されている監査報告書は、SAS 第58号の定める監査報告書と同じく導入 (introductory)、範囲 (scope)、意見 (opinion) の3つのパラグラフから構成される。上記報告書の要素がいずれのパラグラフの内容に該当するかを示せば次のようになる。

- 導入パラグラフ—b. ～d.
- 範囲パラグラフ—e. ～f.
- 意見パラグラフ—g. ～h.

a., i. および j. についてはいずれも SAS 第58号の定める監査報告書との形式的な整合性を持つためであり、実質的な改正ではないことは明らかである。その他について、以下、パラグラフごとに考察する。

(i) 導入パラグラフ

b. は改正前と変更はないが、SAS 第58号の監査報告書との比較で述べらる。財務諸表監査では「言明は財務諸表に表現されているマネジメントの陳述である」(SAS 第31号, para. 3)とされ、監査報告書の導入パラグラフで「会社の財務諸表を監査した」(SAS 第58号, para. 8)と述べられる。した

がって、言明は監査報告書上で特定されているといえるから、財務諸表監査の報告書と実質的な差異はない。

c. および d. は改正によって新たに設けられたものであるが、財務諸表監査の標準報告書（standard report）に同様の記載がある（SAS 第58号，para. 8）。c. は、言明に関する責任が誰にあるかについてあいまいさを排除するためであり、また d. は、実務会計士の責任は言明に対してではないことを明らかにするためであり、いずれも実務会計士の責任の範囲を限定することを目的としていると考えられる。このような結果、導入パラグラフに関しては、SAS 第58号の監査報告書との整合性が得られている。

（ii）範囲パラグラフ

e. についてはSAS と大きく異なる。改正 SSAE 第1号で示されている報告書の例示は改正前と同じ表現であるから改正点ではないが、SAS と比較することは証明業務を考察するに当たって有益であると考え。証明業務の監査報告書の範囲パラグラフでは、「私たちの監査は AICPA によって確立された証明基準に準拠して実施され、したがって、…その状況において必要と認めた手続を実施することを含んでいる。」と述べられる（para. 58）。SAS 第58号で示されている標準監査報告書の範囲パラグラフでは、「私たちは、GAAS に準拠して監査を実施した。」とのみ記載され、「したがって、その状況において必要と認めた手続を含んでいる」という記載はされない（SAS 第58号，para. 8）。「監査が一般に認められた監査基準に準拠して実施されたことを読者に報告することは、監査人が監査の実施に当たって職業監査人によって確立された基準に準拠したということと同じである」⁽¹⁹⁾。財務諸表監査では、AICPA の会員は AICPA 職業行為規定により10個の GAAS の解釈書である SAS に準拠することが要求されている⁽²⁰⁾。SAS は監査の実施方法、手続を明らかにしていることから、結果として GAAS が「その状況において必要と認められた手続」を包含していることになる⁽²¹⁾。SAS は

AICPA 職業基準に体系化されており、仮に監査報告書の利用者がその職業基準をみるならば監査人が従うべき監査の実施方法について知ることが可能である。しかし、証明業務においては SAS に該当する体系化された手続を定めたものではなく、個々の業務で実施すべき手続は異なるのである。したがって、個々の業務ごとに「その状況において必要と認めた手続」を決定する必要がある。

f. は SAS 第58号の報告書と同じ文言である。

(iii) 意見パラグラフ

g. では、言明と言明の対象事項のどちらに対しても意見を表明できることが示されている。言明の対象事項に対して直接報告できることについてはすでに述べたので再度述べる必要はないであろう。しかし、「確立された、または表明された規準に基づいて [または準拠して]」中の「準拠して」については検討が必要である。すでに述べたように証明基準の報告基準の第3では、「確立された、または表明された規準に準拠して」が「確立された、または表明された規準に基づいた」に変更されているからである。財務諸表監査において監査人が「…財務諸表は、GAAP に準拠して適正に表示している」との意見を表明できるのは、GAAP が財務諸表に示されている経営者の言明の一つ一つについて評価できる準拠枠を提供するものであるからであった。

しかし、証明業務において「準拠枠」に替わる規準に「基づいた」ではなく、「準拠して」と意見が表明されるための条件を改正 SSAE 第1号は示していないのである。SSAE の機能も兼ね備えた特定の業務のための規準が設定されるならば、「規準に準拠して」と表現できると考えられるが⁽²²⁾、この点について SSAE 第1号で明らかにする必要があると考える。

改正によって新たに付け加えられた「適正に表明されている」という記載についても検討の余地があると考えられる。SAS 第69号では、「財務諸表の

全体的な表示の適正性に関する監査人の判断は、GAAP の枠組みのなかでなされなければならない。」(SAS 第69号, para. 3)とされ、適正性の意味は明らかにされている。したがって、証明業務の監査報告書で「適正に表明されている」と意見を述べるためには、「適正」の解釈が与えられる必要であろう⁽²³⁾。

また、改正後では「規準に準拠して」の前に「すべての重要な点で」が加えられている。これも SAS 第58号と整合させるためであると理解される(SAS 第58号, para. 8)。SSAE 第1号では、証明リスク (attestation risk) を定義したうえで、証明リスクは固有リスク (inherent risk)、内部統制リスク (control risk) および発見リスク (detection risk) からなるとし (SSAE 第1号, 注8)、固有リスクと内部統制リスクを評価し、発見リスクを許容できるレベルに抑えることによって証明リスクを許容できるレベルに抑えることができる、いわゆるリスク・アプローチを採用している。リスク・アプローチを採用するためには、それぞれのリスクは金額または金額以外の測定単位の重要性とともに評価される必要がある。したがって、「すべての重要な点で」が加えられたのはリスク・アプローチの採用の観点から説明され得るであろう。しかし、証明業務に財務諸表監査と同じようにリスク・アプローチを採用できるかどうかについては、さらに検討すべきであると考え

る。h. は SAS と異なっている。(1) に関してであるが、SAS 第58号が定める報告書は公開会社だけでなく非公開会社にもまったく同じ文言が適用され、利用の制限の文言は入らない。SAS 第62号に定める、キャッシュ・ベース等 GAAP 以外の会計基準で作成された財務諸表に対する監査報告書においても、政府規制当局の報告規定に準拠して作成された財務諸表を除いて利用の制限の記載はされない (SAS 第62号, para. 5)。(2) に関しては、財務諸表監査の場合は該当がない。SAS 第58号では、監査報告書上 GAAP への準拠性に対して報告が行われる。一方 SAS 第62号では、監査報告書上

キャッシュ・ベース等 GAAP 以外の特定された会計基準への準拠性に対して報告が行われる。証明業務において、規制当局などによって確立された規程があるにもかかわらず (para. 16)、言明が言明者と当事者によって合意された特定の規程に基づいて行われる場合、言明が測定される規程が異なるだけであり、言明そのものが変わるわけではないことを強調する必要があると理解される。

②虚偽記載の重要性

改正前の SSAE 第 1 号では、個々の言明の欠落または虚偽記載が重要であるのは、言明（の表示—改正前）を信頼する合理的な人が「個々の言明が含まれたことあるいは修正されたことによって影響を受けるような程度である場合」としていたが、改正後では「その欠落または虚偽記載によって影響を受けるような程度である場合」に変わっている (para. 52)。改正後の表現は、SAS 第47号で引用されている財務会計基準審議会財務会計諸概念基準書 (Financial Accounting Standards Board Statement of Financial Accounting Concept) 第 2 号、「財務会計の質的特徴」の表現を用いている (SAS 第47号, para. 6)。これによって、重要性の概念を明らかにするだけでなく、報告書上の「すべての重要な点で」という記載とも一貫性がとれ、さらに SAS で採用されている重要性の概念との整合性も得られている。ただし、リスク・アプローチについて述べたように、証明業務において重要性の概念が財務諸表監査の場合と同様に適用可能かどうかはさらに検討の余地があると考ええる。

③証明基準と品質管理基準書との関係の指針

改正 SSAE 第 1 号は、SSAE 第 1 号と品質管理基準書 (SQCS: Statement on Quality Control Standards) との関係に関する指針を提供している。公開草案の概要は、改正の趣旨について、「ASB は、SQCS がどのよ

うに SSAE に関係するかを明らかにすることによって、高い品質の職業的サービスに関する公共的会計士業の名声が永続することを確実にするために、適切な枠組みのなかで証明業務を実施することの重要性を明確に認識している。」と述べている。

改正 SSAE 第 1 号では、次の 3 つの事項が新たに設けられている。

- ・独立実務会計士は、証明業務において AICPA の SSAE に準拠する責任があること (para. 6)
- ・(個人の独立実務会計士だけでなく一筆者註) 独立実務会計士事務所に對して、事務所の証明業務の実施において品質管理基準書の遵守を要求したこと (para. 7)
- ・証明基準は個々の証明業務の実施に関係し、品質管理基準書は事務所の証明業務の実施全体に関連することを確認したこと (para. 8)

①は、SSAE が証明基準の解釈書であることを表現したものであり、②、③は SAS に同様の規定があることから (SAS 第25号, para. 1, 3), この改正も財務諸表監査との整合性を図ったものであると考えられる。

(3) レビューに関する改正

①レビューに基づく報告書の要素

改正 SSAE 第 1 号では、実務会計士のレビューに基づく報告書は次の事項を含まなければならないとされている (para. 60)。

- a. 「独立の」という文言を含む表題
- b. マネジメントの言明の特定 (マネジメントの言明が実務会計士の報告書に添付されない場合には、第 1 パラグラフはまたマネジメントの言明の表示も含まなければならない。)
- c. 言明はマネジメントの責任であるとの表明
- d. 監査は AICPA によって確立された証明基準に準拠して実施されたとの表明
- e. レビューは、言明 (または言明の対象事項) に対する意見の表明を目的とする監

査よりも範囲が相当に狭いものであり、したがって、そのような意見は表明されないとの表明

- f. 実務会計士は、もしあれば報告書に示した修正事項以外に、言明がすべての重要な点で規準に基づいて〔または準拠して〕表示される〔または適正に表明される〕ためになされるべきどのような重要な修正事項にも気づいていないかどうか、あるいは実務会計士は、もしあれば報告書に示した修正事項以外に、言明の対象事項がすべての重要な点で規準に基づいて〔または準拠して〕表示される〔または適正に表明される〕ためになされるべきどのような重要な修正事項にも気づいていないかどうかの表明
- g. 言明が言明者と特定された当事者とによって合意された特定の規準（パラグラフ19参照）に準拠して作成されている場合には、実務会計士の報告書は以下の事項を含まなければならない。
 - （1）特定された当事者のためのみを意図していることを理由とする報告書の利用に関する制限（報告基準の第4参照）の表明
 - （2）確立された規準がある場合、言明は、〔確立された規準を特定する〕に基づいていたならば表示されていたであろう言明と異なることは意図されていないとの表明
- h. 実務会計士の事務所の手書きまたは印刷による署名
- i. 監査報告書の日付

②改正点の検討

改正前の SSAE 第1号では報告書の例が示されているが、規定としては、e. および g.（1）が定められているのみである。改正後では、監査と同様に報告書のすべての要素を定める規定を新設している。内容に関する改正点としては、c. が新たに設けられ、d. および f が一部修正され、さらに g.（2）が変更されている。

1978年に発行された、会計およびレビュー業務基準書（SSARS:

Statements on Standards for Accounting and Review Services)」第1号、「財務諸表の調製およびレビュー」(Compilation and Review of Financial Statements)は、非公開事業体(nonpublic entity)の財務諸表の調製および財務諸表のレビューを定義し、会計士(accountant)に対しそのような業務に適用される基準と手続に関して指針を提供するものである。一方、公開事業体(public entity)の中間財務情報のレビューを会計士が実施する場合の手続を定めるものとして、SAS 第71号、「中間財務情報」(Interim Financial Information)が1992年に発行されている。以下では、まず、改正SSAE 第1号をSSARS 第1号およびSAS 第71号と比較することによって改正点を考察し、次に監査との関係を考察する。

c. は新設であるが、これによってSSARS 第1号およびSAS 第71号との整合性が得られている。マネジメントの責任を報告書に記載する意味については監査のところですでに述べたとおりである。

d. に関して、SSARS 第1号では「AICPAによって発行された会計およびレビュー業務基準書に準拠して…レビューを行った」と記載され(SSARS 第1号, para. 35)、SAS 第71号では「AICPAによって確立された基準書に準拠してレビューを行った」と記載されることになっている(SAS 第71号, para. 28)。改正前のSSAE 第1号では、「私たちのレビューは、AICPAによって確立された基準に準拠して実施された」となっていたが、SSARS 第1号およびSAS 第71号と実質的な差異はないと考えられる。改正後では「基準」が「証明基準」に変わったうえで、例示において、導入パラグラフから範囲パラグラフに移され、報告書のパラグラフの構成についてもSSARS 第1号およびSAS 第71号との整合性が得られている。

しかし、レビューの場合は監査と異なり「したがって、その状況において必要と認めた手続を含んでいる」との表明がない。SSARS 第1号およびSAS 第71号には実施すべき手続が規定されているから、それぞれの基準に従った業務では、「AICPAによって発行された(または確立された)基準に

準拠してレビューを行った」と述べることによって報告書の利用者に対して
 手続の範囲を示すことができる⁽²⁴⁾。しかし、SSAE 第1号は、レビューに関
 して具体的な手続を定めていないのであるから、監査と同様の表現がなされ
 るべきではないかとの疑問が残る。

f. には、改正によって「すべての重要な点で」が加えられている。限定
 された保証を提供するレビューの場合は、証明リスクを中位まで下げるため
 に十分な証拠を収集しなければならない（para. 44）。証明手続が実施される
 程度を決定する要素として、提供すべき保証のレベルに加え、言明全体に対
 してテスト（手続と同意と考えられる一筆者註）を実施すべき情報の性質と
 重要性が挙げられている（para. 46）。したがって、報告書において「すべて
 の重要な点で」が加えられたことによって、重要性に関して手続と報告書と
 の一貫性が達成されている。さらに、SSARS 第1号の報告書および SAS 第
 71号が定める報告書上でも重要性は記載されるから（SSARS 第1号、
 para. 35, SAS 第71号, para. 28）、それらとの整合性も得られている。

g. に関しては、監査報告書の要素の改正点の検討において述べたとおり
 である。

③報告書の形式

改正 SSAE 第1号では、レビューに基づく報告書に関して、SSARS 第1
 号および SAS 第71号との整合性だけでなく、同じ証明業務の監査報告書と
 の形式に関する一貫性も得られている（para. 56, 60）。SSAE 第1号は従来
 から証明業務によって提供される保証のレベルを「高い」と「中位」に限定
 し、それぞれ監査、レビューによって提供されるとしている（para. 42,
 43）。改正後では、保証の程度は異なるものの、報告書の形式については一貫
 性を持たせようとしていることが理解できる。監査とレビューの報告書の形
 式に一貫性を持たせることは、利用者にとってその保証水準の違いを明確に
 示すことを目的としていると考えられる。また、監査、レビューとも定型

フォームの報告書を採用し、先に述べたように IAPC の「情報の信頼性についての報告」公開草案の示す長文報告書を予定していないのは、すでに財務諸表の監査報告書とレビュー報告書の形式が社会一般に受入れられていることが理由であると考えられる。

5. おわりに

これまで証明基準および SSAE 第 1 号の改正案を考察してきたが、改正 SSAE 第 1 号では、①実務会計士がマネジメントの書面による言明に対してだけでなく、言明が関連する対象事項の信頼性に対して直接報告が可能となること、ならびに② SAS 第 58 号に定める財務諸表監査の報告書との整合性を図ること、の 2 点に重点が置かれていることが明らかであろう。

しかしながら、それらの改正によって、直ちに新たに起こっているユーザー・ニーズに応える新しい保証業務を促進することになるかどうかについては、なお、以下の検討すべき事項があると考ええる。

証明業務を行うためには、証明基準と SSAE 第 1 号に加え、すでに述べたように業務実施のための「その状況において必要と認めた手続」を内容とする規準と、言明または言明が関連する対象事項が準拠すべき「確立された、または表明された規準」とが必要となる。すなわち、実務会計士が証明業務においてよるべき規範は、証明基準、SSAE および個々の業務ごとの規準の 3 層構造にならざるを得ないと考えられる⁽²⁵⁾。したがって、新しい保証業務を促進するためには、特定の業務のための SSAE、あるいは SSAE の機能を兼ね備えた個々の証明業務実施のための規準設定を急ぐ必要があるだろう。

その他にも、検討すべき点がいくつかあると考えられる。第一に、改正証明基準の報告基準の第 3 では、改正前の「確立された、または表明された規準に準拠して」から、「確立された、または表明された規準に基づいた」に変更されている。改正 SSAE 第 1 号では「基づいて」だけでなく、「準拠し

て」という表現も用いることができるとされているが、そのための条件を示していない。第二に、監査およびレビューに基づく報告書で「適正に表明されている」と記載するためには、「適正」の概念が与えられる必要がある。第三に、改正 SSAE 第 1 号には、証明業務に財務諸表監査と同様の重要性の概念およびリスク・アプローチを適用するための具体的指針が不足している。

改正証明基準および改正 SSAE 第 1 号は、幅広い保証業務のためのフレーム・ワークを提供する機能が向上していることは否定できないが、個々の業務に適用するためには、なお、改善すべき点があると考ええる。

注

- (1) 1998年に出版された, D. N. Ricchiute, *Auditing & Assurance*, 5th ed., South-Western College Publ., 1998, および1999年に CD-ROM で発行された, Ira Solomon and Mark E. Peecher, *Assurance Services: An Introduction and Applications, Instructor's Version*, South-Western College Publ., 1999, では, とともに最近の会計士証明業務の例としてこれら 3 つの同じ例が使われている (Ricchiute (1998), p. 5, p. 7., Solomon and Peecher (1999), Assurance Services-Main Introduction file:///Q|/www.swcollege.com/acct/solomon/student/as_main_intro.html). 最近の監査論教育において, 伝統的な財務諸表監査だけでなく, 証明業務も加えようとする傾向がうかがえる。
- (2) Exposure Draft, Amendment to Statement on Standards for Attestation Engagements No. 1, Attestation Standards, June 1, 1998.
- (3) エリオット委員会の詳細については, 内藤文雄稿「公認会計士の監査・保証業務の拡大に関する調査研究の動向」, 『JICPA ジャーナル』第10巻第10号(1998年10月) および山田恵稿「会計士による保証業務の特質—保証業務に求められる顧客思考に関連して」, 『日本監査研究学会課題別研究部会中間報告』(1998年11月)を参照されたい。
- (4) Robert K. Elliot and Don M. Pallais, To Market, To Market We Go, *Journal of Accountancy*, Vol. 184 No. 3 (September 1997), p. 81., <http://www.aicpa.org/assurance/ongoing/index.htm>.
- (5) Robert K. Elliot and Don M. Pallais, Are You Ready for New Assurance Services?, *Journal of Accountancy*, Vol. 183 No. 6 (June 1997), p. 48.
- (6) AICPA Assurance Service—Definition and Interpretive Commentar file:///G|/assure/scas/comstud/defncom/index.htm.
- (7) AICPA Questions and Answers file:///G|ASSURE/scas/about/qanda.htm.

- (8) <http://www.aicpa.org/members/div/auditstd/horison/initb.htm>.
 エリオット委員会報告に対する AICPA の反応の経緯については、山浦久司稿「保証 (assurance) 業務のフレームワークと会計士の責任」、『日本監査研究学会課題別研究部会中間報告』(1998年11月)を参照されたい。
- (9) Ricchiute (1998), pp. 4-5.
- (10) Ricchiute (1998), p. 7.
- (11) V. M. O'Reilly, et. al., *Montgomery's Auditing*, 12th ed., John Wiley & Sons, Inc., 1998, 中央監査法人訳『モントゴメリーの監査論 (第2版)』中央経済社, 1998年, p. 927.
- (12) 中央監査法人, 前掲訳書, p. 1036.
- (13) Elliot and Pallais (June 1997), p. 48.
- (14) 「言明」に関する SSAE 第4号と SAS 第75号の比較については、拙稿「アメリカ証明基準 (Attestation Standards) のレビューおよび合意された手続の検討」、『日本監査研究学会課題別研究部会中間報告』(1998年11月)を参照されたい。
- (15) IFAC, Reporting on the Credibility of Information, 1997, General Principles, para. 2. この公開草案の内容については、山浦久司稿「IFAC (国際会計士連盟)「情報の信用能力 (Credibility)」についての報告」—そのフレームワークと一般原則—」、『日本監査研究学会課題別研究部会中間報告』(1998年11月)に詳しい。
- (16) <http://www.aicpa.org/members/div/auditstd/horizon/initb.htm>.
- (17) IFAC (1997), General Principles Governing and Engagement to Report by Professional Accountants on the Credibility of Information, para. 39.
- (18) Ricchiute (1998), p. 29.
- (19) 中央監査法人, 前掲訳書, p. 923.
- (20) AICPA Professional Standards, Introduction.
- (21) 中央監査法人, 前掲訳書, p. 926.
- (22) AICPA とカナダ勅許会計士協会 (CICA: Canadian Institute of Chartered Accountants) の共同プロジェクトによる、インターネットを通じて取引をする企業の内部統制等を外部に対して保証する (Web Trust) 会計士の監査に基づく報告書では、監査の実施およびマネジメントの言明について、いずれも「私たちは AICPA/CICA の規準に準拠して…監査を行った」、「内部統制等が有効に維持されているとのマネジメントの言明は AICPA/CICA の規準に準拠して適正に表明されている」と記載される (<http://www.aicpa.org/webtrust/recipes/Accountant.htm>).
- (23) 監査報告書における「適正表示」と GAAP との関係については、山浦久司稿「適正意見の意味の再確認とわが国へのインプリケーション」、『会計』第151巻第3号に詳しい。
- (24) SSARS 第1号と SAS 第71号との手続の違いについては、前掲拙稿 (1998年11月)を参照されたい。
- (25) 拙稿「米国証明 (attestation) 基準の最新動向とわが国における基準設定」、『JICPA ジャーナル』第11巻第5号 (1999年5月)。