

資料8 監査小六法 監査基準

(日本公認会計士編、平成 15 年版)

環境報告書保証業務指針(中間報告)

(日本公認会計士協会 平成 15 年 12 月改正)

環境報告書審査基準(案)

(環境報告書審査基準委員会 平成 15 年 12 月)

1 監査基準

監査基準は財務諸表監査を実施する際の根本となる規範であり、財務諸表の作成規範である会計基準とともに、財務諸表の適正な開示を確保するための重要なインフラストラクチャーである。

我が国の監査基準は証券取引法に基づく公認会計士監査が導入された昭和 25 年に、「監査基準」及び「監査実施準則」という構成で設けられた。このとき監査基準の基本的性格として、「監査基準は、監査実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを帰納要約した原則であって、職業的監査人は、財務諸表の監査を行うに当り、法令によって強制されなくとも、常にこれを遵守しなければならない。」と明示された。今日においてもその性格は変わらないが、社会情勢の変化に伴って、監査基準は様々な改訂を経て現在に至っている（現在の監査基準は平成 14 年改訂）。

財務諸表監査は、情報作成者が一定の基準に則って作成した情報について、第三者である独立の専門家がその基準準拠性を検証し、その結果を情報利用者に対して伝達する組織的プロセスという基本構造を持っているということができる。このため、財務諸表以外の開示情報の保証業務についても、同様の構造を持っているものについては、監査基準の考え方が大いに参考になると考えられる。実際に「環境報告書保証業務指針(中間報告)」（日本公認会計士協会 平成 15 年 12 月）や、「環境報告書審査基準(案)」（環境報告書審査基準委員会 平成 15 年 12 月）においても、監査基準と多くの類似点がある。以下の表 1 は「監査基準」の内容を基準として、「環境報告書保証業務指針(試案)」と「環境報告書審査基準(案)」の内容を比較したものである。（以下の表中及び文中の(一般基準 1)や(I 一般指針 1)等は、各基準、指針の該当条文を指す）

(表 1) 監査基準、環境報告書業務指針(中間報告)、環境報告書審査基準(案)の内容比較一覧

監査基準	環境報告書保証業務指針 (中間報告)	環境報告書審査基準(案)
第 1 監査の目的	環境報告書保証業務の目的 (I 一般指針 1)	環境報告書審査の目的 (一般基準 1.)
二重責任の原則	二重責任の原則	二重責任の原則
監査人が表明する意見について	保証業務実施者の意見について (I 一般指針 2)	環境報告書審査機関が表明する意見について

第 2 一般基準	I 一般指針	一般基準
監査人としての適格性に関する基準(一般基準 1)	保証業務実施者の適格性に関する指針 (一般指針 3)	環境報告書審査機関の適格性に関する基準 (一般基準 3)
独立性、公正普遍性に関する基準(一般基準 2)	独立性、公正普遍性に関する指針(一般指針 5)	独立性、公正普遍性に関する基準(一般基準 4)
職業専門家としての正当な注意義務の基準 (一般基準 3、4)	職業専門家としての正当な注意義務の指針 (一般指針 6)	職業専門家としての正当な注意義務の基準 (一般基準 5)
監査の品質管理に関する基準(一般基準 5、6)	保証業務実施者の品質管理に関する指針(一般指針 7)	環境報告書審査の品質管理に関する基準 (一般基準 6)
守秘義務に関する基準 (一般基準 7)	守秘義務に関する指針 (一般指針 8)	守秘義務に関する基準 (一般基準 7)
	環境報告書保証業務の契約に関する基準 (一般指針 4)	環境報告書審査の対象に関する基準(一般基準 2)

第 3 実施基準	II 実施指針	実施基準
十分かつ適切な監査証拠と合理的な基礎に関する基準 (リスクアプローチ、監査要点、試査の原則、財務諸表の虚偽表示の可能性の評	十分かつ適切な証拠と合理的基礎に関する指針 (実施指針 1,2)	十分かつ適切な審査証拠と合理的基礎に関する基準 (立証すべき目標等) (実施基準 8)

価、継続企業の前提の検討等) (実施基準 一.基本原則 1,2,3,4,5)		
監査計画に関する基準(リスクアプローチ、重要性の判断等) (実施基準 二.監査計画の策定 1,2,3,4,5,6)	適切な保証業務計画に関する指針(適切な計画の設定、計画設定時の考慮事項) (実施指針 3)	審査計画の基準(リスクアプローチ、重要性の判断等) (実施基準 9)
監査の実施に関する基準 (実施すべき実証手続、内部統制評価、経営者からの確認書の入手等) (実施基準 三.監査の実施 1,2,3,4,5,6)	保証業務の実施に関する指針(重要性の評価、リスクアプローチ、内部統制評価、経営者からの確認書の入手等) (実施指針 4,5)	審査の実施に関する基準 (実施すべき実証手続、内部統制評価等) (実施基準 10)
他の監査人等の利用に関する基準 (実施基準 四.他の監査人の利用 1,2,3)	他の専門家の利用に関する指針(実施指針 6)	他の専門家の業務結果の利用の基準 (実施基準 12)
	記録維持の指針 (実施指針 8)	記録維持の基準 (実施基準 11)
	重要な後発事象の留意の指針(実施指針 7)	

第4 報告基準	Ⅲ 報告指針	報告基準
監査報告書の意見表明に関する基準 (報告基準 一.基本原則 1,2,3,4,5)	保証業務報告書の結論表明に関する指針 (報告指針 2)	審査報告書の結論に関する基準 (報告基準 13)
監査報告書の記載区分に関する基準 (報告基準 二.監査報告書の記載区分 1,2)	保証業務報告書の記載区分に関する基準 (報告指針 1)	審査報告書の記載事項に関する基準(報告基準 14)

無限定適正意見の記載事項に関する基準 (報告基準 三.無限定適正意見の記載事項)	表明する結論の種類に関する基準(監査基準で言うところの無限定適正意見、限定付き適正意見、不適正意見、意見差し控えに相当する結論) (報告指針 3,4,5,6,7)	審査報告書の結論の種類に関する基準(監査基準で言うところの無限定適正意見、不適正意見) (報告基準 15)
意見に関する除外に関する基準 (報告基準 四.意見に関する除外 1,2)		結論表明差し控えに関する基準(監査基準で言うところの意見差し控えに相当する結論) (報告基準 16)
監査範囲の制約に関する基準 (報告基準 五.監査範囲の制約 1,2,3,4)		
継続企業の前提に関する基準 (報告基準 六.継続企業の前提 1,2,3,4)		
追記情報に関する基準 (報告基準 七.追記情報)		

2 監査基準の内容

現在の監査基準(平成14年改訂)は「第1 監査の目的」「第2 一般基準」、「第3 実施基準」、「第4 報告基準」の区分で構成されている。

第1 監査の目的

監査基準の平成14年度の改訂で、監査の目的は以下のように規定されている。

(監査基準 第1 監査の目的)

「財務諸表の監査の目的は、経営者の作成した財務諸表が、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、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することにある。

財務諸表の表示が適正である旨の監査人の意見は、財務諸表には、全体として重要な虚偽

の表示がないということについて、合理的な保証を得たとの監査人の判断を含んでいる。」

改訂を行った企業会計審議会の意見書によると、この監査の目的には、財務諸表の作成に対する経営者の責任と、財務諸表の適正表示に関する意見表明に対する監査人の責任との区別、つまり二重責任の原則を明確にしている。また、監査人が表明する意見は、監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて判断した結果を表明したものであること、監査人が表明した財務諸表の表示が適正である旨の意見は、財務諸表には、全体として重要な虚偽の表示がないということについて、合理的な保証を得たという自らの判断が含まれていることを明確にしている。ここでいう「合理的な保証を得た」とは、対象とする財務諸表の性格的な特徴（財務諸表の作成には経営者による見積もりが含まれていること等）や、監査の特性（試査によって行われている等）などの条件の中で、監査人が職業専門家として一般に公正妥当と認められる監査の基準に従って監査を実施して、絶対的ではないが相当程度の心証を得たことを意味している。

第2 一般基準

一般基準では「監査人としての適格性に関する基準(一般基準 1)」、「独立性、公正普遍性に関する基準(一般基準 2)」、「職業専門家としての正当な注意義務の基準(一般基準 3,4)」、「監査の品質管理に関する基準(一般基準 5,6)」、「守秘義務に関する基準(一般基準 7)」を規定している。

「監査人としての適格性に関する基準(一般基準 1)」では、専門能力の向上と実務経験等から得られる知識の蓄積に努めなければならないことを規定している。

「独立性、公正普遍性に関する基準(一般基準 2)」では、財務諸表監査の実施に当たり、精神的に公正不偏の態度を保持すること(精神的独立性)と、企業と特別の利害関係がないこと(外観的独立性)を規定している。

「職業専門家としての正当な注意義務の基準(一般基準 3,4)」では、監査対象である財務諸表に重要な虚偽の表示が存在する蓋然性に常に注意しなければならないことを規定している。

「監査の品質管理に関する基準(一般基準 5,6)」では、監査人とともにその組織に対して監査の品質を確保するための管理方針と手続を定めることと、その管理方針と手続が有効に機能していることを確認しなければならないことを規定している。

「守秘義務に関する基準(一般基準 7)」では、監査人が業務において知り得た事項を正当な理由なく他に漏らしたり、窃用してはならないことを規定している。

第3 実施基準

実施基準では「十分かつ適切な監査証拠と合理的な基礎に関する基準(リスクアプローチ、監査要点、試査の原則、財務諸表の虚偽表示の可能性の評価、継続企業の前提の検討)(実施基準 一.基本原則 1,2,3,4,5)」、「監査計画に関する基準(リスクアプローチ、重要性の判断等)(実施基準 二.監査計画策定 1,2,3,4,5,6)」、「監査の実施に関する基準(実施すべき実証手続、内部統制評価、経営者からの確認書の入手等)(実施基準 三.監査の実施 1,2,3,4,5,6)」、「他の監査人等の利用に関する基準(実施基準 四.他の監査人の利用 1,2,3)」を規定している。

「十分かつ適切な監査証拠と合理的な基礎に関する基準(リスクアプローチ、監査要点、試査の原則、財務諸表の虚偽表示の可能性の評価、継続企業の前提の検討)(実施基準 一.基本原則 1,2,3,4,5)」では、監査人が財務諸表監査を実施する際の基本原則を定めている。この基準の中でリスクアプローチ、監査要点、試査の原則、継続企業の前提の検討は特に重要と考えられる。

リスクアプローチとは、財務諸表に虚偽表示が行われる要因を評価することを通じて、実施する監査手続やその適用の時期及び範囲を決定し、監査リスク(監査人が財務諸表の重要な虚偽の表示を看過して誤った意見を形成するリスク)を、合理的に低い水準に押さえるための考え方である。

監査リスクは固有リスク(企業の内部統制が存在していないという仮定の上で、財務諸表に重要な虚偽の表示がなされる可能性)、統制リスク(財務諸表の重要な虚偽の表示が、企業の内部統制によって防止又は適時に発見されない可能性)、発見リスク(企業の内部統制によって防止又は発見されなかった重要な虚偽表示が監査手続を実施してもなお発見されない可能性)の3つで構成され、以下のような関係式で表される。

$$\text{監査リスク} = \text{固有リスク} \times \text{統制リスク} \times \text{発見リスク}$$

監査人は固有リスクと統制リスクを評価し、虚偽の表示が行われる可能性を見極める。これをふまえて、監査リスクを一定の水準に押さえるための発見リスクの水準を決定する(監査手続やその実施の時期及び範囲を決定する)ことになる。このリスクアプローチは、企業の内部統制の有効性に関する評価を監査実施の機軸に設けるアプローチと言うこともできる。ちなみに内部統制とは、日本公認会計士協会監査基準委員会報告第4号において「適正な財務諸表を作成し、法規の遵守を図り、会社の資産を保全し、会社の事業活動を効率的に遂行する」ために、経営者が構築する内部統制組織と、これに影響を与える経営者の経営理念、社風や慣行などの会社内部要因である内部経営環境からなるとされている((リスクアプローチの詳細な解説については、本節末尾の「8.3 監査基準を補完するもの」参照)。

監査要点とは、財務諸表作成の基礎となる取引や会計事象等の構成要素について立証す

べき目標のことである。実在性、網羅性、権利と義務の帰属、表示の妥当性等が該当する。

試査の原則とは、監査は原則として試査に基づいて統制リスク評価の手続、監査要点の立証のための実証手続を行うことである。試査とは、検証の対象とする集団(母集団)から一部を抽出し、抽出したものに対して検証手続を実施し、その結果によって母集団の一定の特性を推定することである。

継続企業の前提の検討とは、企業が将来にわたって事業活動を継続するとの前提に対して監査人が検討することである。ただし監査人の責任はあくまでも二重責任の原則に裏付けられたものであるため、監査人は継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象や状況の有無、合理的な期間について経営者が行った評価、当該事象等を解消あるいは大幅に改善させるための経営者の対応及び経営計画について検討するのである。つまりは企業の事業継続能力に関わる情報の財務諸表における適切な開示を促すことが継続企業の前提の検討の意図するところである。

「監査計画に関する基準(リスクアプローチ、重要性の判断等)(実施基準 二.監査計画策定 1,2,3,4,5,6)」では、リスクアプローチと重要性の判断から適切な監査計画を立案することを定めている。

監査計画では、上述のリスクアプローチおよび重要性の判断から、実施すべき監査手続、実施の時期及び範囲を決定する。また、企業が利用する情報技術が監査に及ぼす影響の検討や、財務諸表悪化の傾向、財政破綻の可能性その他の継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況の有無の検討を監査計画立案の際に実施する。

重要性とは、財務諸表における虚偽表示あるいは記載の脱漏が、財務諸表利用者の行動に与える程度のこと、質的重要性と金額的重要性がある。質的重要性には例えば財務諸表利用者の関心が高い項目が該当する。金額的重要性とは、文字通り金額に基づく重要性である。監査人はこれらを判断して監査計画の立案を行う。

「監査の実施に関する基準(実施すべき実証手続、内部統制評価、経営者からの確認書の入手等)(実施基準 三.監査の実施 1,2,3,4,5,6)」では、監査計画に基づいて実際に監査を行う際の基準を定めている。

実施すべき実証手続の一つに内部統制評価がある。これは監査を実施に当たって内部統制評価手続を実施することである。評価手続の結果が監査計画立案時の暫定的な内部統制評価と同程度の水準であれば、監査計画において策定した実証手続を実施し、統制リスクが暫定的な評価時よりも高いと判断した場合は、監査計画において策定した実証手続を修正して十分かつ適切な監査証拠を収集しなければならない。また、不正又は誤謬を発見した場合には監査手続を追加する必要がある。この他にも、経営者が行った見積もりの方法の評価及びその見積もりと監査人が行った見積もりや実績との比較を行うこと、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる状況がある場合には、疑義に対して経営者が行った評価等の合理性を検討すること等をここで規定している。

「他の監査人等の利用に関する基準(実施基準 四.他の監査人の利用 1,2,3)」では、他の監査人、専門家、企業の内部監査結果を利用する際には、その能力や信頼性を評価して使用の程度を決定しなければならないことを規定している。

第4 報告基準

報告基準では、「監査報告書の意見表明に関する基準(報告基準 一.基本原則 1,2,3,4,5)」、「監査報告書の記載区分に関する基準(報告基準 二.監査報告書の記載区分 1,2)」、「無限定適正意見の記載事項に関する基準(報告基準 三.無限定適正意見の記載事項)」、「意見に関する除外に関する基準(報告基準 四.意見に関する除外 1,2)」、「監査範囲の制約に関する基準(報告基準 五.監査範囲の制約 1,2,3,4)」、「継続企業の前提に関する基準(継続企業の前提 1,2,3,4)」、「追記情報に関する基準(報告基準 七.追加情報)」を規定している。

「監査報告書の意見表明に関する基準(報告基準 一.基本原則 1,2,3,4,5)」では、経営者の作成した財務諸表が、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、重要な点において適正に表示しているかについて意見を表明する必要があること、適切に表示しているかどうかの判断は、経営者が採用した会計方針の選択及び適用方法が会計事象や取引を適切に反映するものであるかどうか並びに財務諸表の表示方法が適切であるかどうかについても評価する必要があることを規定している。

「監査報告書の記載区分に関する基準(報告基準 二.監査報告書の記載区分 1,2)」では、監査報告書において、監査の対象、実施した監査の概要及び財務諸表に対する意見を明瞭かつ簡潔に記載しなければならないこと、意見を表明しない場合はその理由を記載しなければならないこと、追記情報は意見の表明とは明確に区別しなければならないことを規定している。

「無限定適正意見の記載事項に関する基準(報告基準 三.無限定適正意見の記載事項)」では、無限定適正意見を表明するための基準と、無限定適正意見を表明する際に、監査報告書に記載する事項を規定している。

「意見に関する除外に関する基準(報告基準 四.意見に関する除外 1,2)」では、監査を実施した結果、無限定適正意見を表明できない場合に、限定付適正意見もしくは不適正意見を表明するための基準を規定している。

「監査範囲の制約に関する基準(報告基準 五.監査範囲の制約 1,2,3,4)」では、重要な監査手続を実施できなかった場合の限定付適正意見及び意見差し控え(意見を表明しないこと)を表明する際の基準を規定している。

「継続企業の前提に関する基準(継続企業の前提 1,2,3,4)」では、継続企業の前提に重要な疑義が認められる場合に、それが財務諸表に適切に反映されているか否か、適切な経営

計画の有無に応じて監査人が表明する意見(無限定適正意見、限定付適正意見、意見差し控え、不適正意見)を選択することを規定している。

「追記情報に関する基準(報告基準 七.追加情報)」では、以下の事項について監査人が説明又は強調することが適当と判断した場合に追記することを規定している。

1. 正当な理由による会計方針の変更
2. 重要な偶発事象
3. 重要な後発事象
4. 監査した財務諸表を含む開示書類における当該財務諸表の表示とその他記載内容との重要な相違

3 監査基準を補完するもの

監査基準は財務諸表監査を実施する際の根本となる規範であることを冒頭で述べたが、監査基準だけで監査業務全てを網羅することはもちろんできない。監査基準を補完するため、監査業務の実務に沿った様々な指針が存在する。ここでは一例として、公認会計士協会監査基準委員会の報告の一覧を示し、その後にはリスクアプローチに関する報告である、監査上の危険性と重要性<監査基準委員会報告書第5号>について述べる。

公認会計士協会委員会報告等

◆監査基準委員会

- 分析的手続<監査基準委員会報告書第1号>
- 特記事項<監査基準委員会報告書第2号>
- 経営者による確認書<監査基準委員会報告書第3号>
- 内部統制<監査基準委員会報告書第4号> 廃止
- 監査上の危険性と重要性<監査基準委員会報告書第5号>
- 監査計画<監査基準委員会報告書第6号>
- 十分な監査証拠<監査基準委員会報告書第7号(中間報告)>
- 他の監査人の監査結果の利用<監査基準委員会報告書第8号(中間報告)>
- 試査<監査基準委員会報告書第9号(中間報告)>
- 不正及び誤謬<監査基準委員会報告書第10号(中間報告)>
- 違法行為<監査基準委員会報告書第11号(中間報告)>
- 監査の品質管理<監査基準委員会報告書第12号(中間報告)>
- 会計上の見積りの監査<監査基準委員会報告書第13号(中間報告)>
- 専門家の業務の利用<監査基準委員会報告書第14号(中間報告)>

- 内部監査の整備及び実施状況の把握とその利用<監査基準委員会報告書第 15 号(中間報告)>
- 監査調書<監査基準委員会報告書第 16 号(中間報告)>
- 中間監査<監査基準委員会報告書第 17 号(中間報告)>
- 委託業務に係る内部統制の有効性の評価<監査基準委員会報告書第 18 号(中間報告)>
- 確認<監査基準委員会報告書第 19 号(中間報告)>
- 統制リスクの評価<監査基準委員会報告書第 20 号(中間報告)>
- 十分かつ適切な監査証拠<監査基準委員会報告書第 21 号(中間報告)>
- 継続企業の前提に関する監査人の検討<監査基準委員会報告書第 22 号(中間報告)>
- 企業の事業内容及び企業内外の経営環境の理解 <監査基準委員会報告書第 23 号(中間報告)>
- 監査報告<監査基準委員会報告書第 24 号(中間報告)>

リスクアプローチ:監査上の危険性と重要性<監査基準委員会報告書第 5 号>

リスクアプローチとは、前述の通り、財務諸表に虚偽表示が行われる要因を評価することを通じて、実施する監査手続やその適用の時期及び範囲を決定し、監査リスク(監査人が財務諸表の重要な虚偽の表示を看過して誤った意見を形成するリスク)を、合理的に低い水準に押さえるための考え方である。「監査上の危険性と重要性<監査基準委員会報告書第 5 号>」(以下当該報告と呼ぶ)では、監査リスク、固有リスク、統制リスク、発見リスクの定義やその評価について規定している。以下はそれらの要約である。

監査リスク(当該報告 2,3,4,5)

監査リスクとは、監査人が財務諸表の重要な虚偽の表示を看過して誤った意見を形成する可能性をいい、監査人は、不正及び誤謬による財務諸表の重要な虚偽の表示を看過しないように監査を実施するために、監査リスクを合理的に低い水準に抑えなければならない。

監査は、勘定や取引を対象として実施されるので、財務諸表全体として決定された監査リスクの水準を、個々の勘定や取引又は監査要点の監査リスクの水準として用いる。

監査リスクは、固有リスク、統制リスク及び発見リスクの三つの要素で構成される。なお、これらのリスクの程度の評価又は決定は、画一的な尺度に照らして行われるものではなく、監査人の職業的専門家としての判断に基づいて行われるものであるため、その評価結果は相対的なものであるといえる。

固有リスク(当該報告 6~15)

固有リスクとは、関連する内部統制が存在していないとの仮定の上で、財務諸表に重要な虚偽の表示がなされる可能性をいい、企業内外の経営環境により影響を受けるリスク及び特定の勘定や取引が本来有する特性から生ずるリスクからなる。

監査人は、監査計画の策定に当たって、財務諸表に存在している可能性のある重要な虚偽の表示を看過しないようにするため、固有リスクの要因を検討し、固有リスクを識別する。監査人は、識別した固有リスクが実際に重要な虚偽の表示の原因となっているかどうかを監査証拠を入手して判断できるように監査計画を策定しなければならない。

監査人は、固有リスクの評価に際して、会社の事業内容を理解することが重要である。会社の事業内容を理解するため、種々の情報を入手し、検討しなければならない。

評価に当たって、監査人は、固有リスクについて、勘定や取引の監査要点ごと又は勘定や取引ごとに、監査人の職業的専門家としての判断により評価することが必要である。例えば、ある勘定や取引の監査要点ごとに評価できる場合には、特定の監査要点に係る固有リスクの程度を高いとし、その他の監査要点については中位又は低いとする。また、勘定や取引ごとに評価する場合で、固有リスクの程度を高いとしたときには、その勘定や取引に関連するすべての監査要点について固有リスクの程度は高いとする。また、監査人は、特定の勘定や取引が本来有する特性を検討して、特定の勘定や取引又は関連する監査要点において重要な虚偽の表示が発生する可能性について評価しなければならない。

統制リスク(当該報告 16～19)

監査人は、内部統制の理解に基づいて統制リスクの程度を暫定的に評価し、内部統制の整備及び運用状況に係る統制評価手続を実施して、取引サイクルに関連する監査要点ごとに統制リスクの程度を評価しなければならない。監査人は、内部統制が未整備等のため内部統制に依拠して監査を実施できないと判断し、実証手続のみによって監査を実施するときには、統制リスクの程度を高いとしなければならない。

取引サイクルの監査要点は、関連する勘定や取引の監査要点に関連付けられなければならないことに留意する。

監査人は、統制評価手続の実施の結果が統制リスクの暫定的評価を裏付けるものでないときには統制リスクの程度を中位又は高いに修正するとともに、発見リスクの程度を改訂して実証手続を実施しなければならない。

発見リスク(当該報告 20～24)

発見リスクとは、企業の内部統制によって防止又は発見されなかった財務諸表の重要な虚偽の表示が、実証手続を実施してもなお発見されない可能性をいう。

監査人は、発見リスクの程度に適合するように、実施する実証手続、実施の時期及び範囲を決定しなければならない。監査リスクへの対応は、発見リスクの程度に適合した実証手続の実施にあることに留意する。

監査人は、発見リスクの程度を、勘定や取引の監査要点ごとに、監査リスクの合理的に低い水準並びに固有リスク及び統制リスクの評価の結果に基づいて決定しなければならない。このとき監査人は、監査リスクの構成要素のうち、固有リスク及び統制リスクの程度を評価することはできるが、これらのリスクの程度そのものを直接変動させることはできない。固有リスク及び統制リスクの程度がともに高い場合、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるために、発見リスクの程度を低くする必要がある。また、固有リスク及び統制リスクの程度がともに低い場合、発見リスクの程度を高くしても監査リスクを合理的に低い水準に抑えることが可能となる。このように、発見リスクの程度は、一定の監査リスクの水準の下では、固有リスク及び統制リスクの程度と逆の関係になることに留意する。

決定された発見リスクの程度は、監査計画の策定に際して、勘定や取引の監査要点に対して選択適用する実証手続、実施の時期及び範囲の決定を行う場合の基礎となる。なお発見リスクの程度を低い水準に抑えるために必要な対応は以下のようなものである。

- (1)より強い証明力を有する監査証拠を得るための実証手続を選択する。
- (2)貸借対照表日により近い時期に実証手続を実施する。
- (3)実施する実証手続の範囲を拡大する。

なお、発見リスクの程度を高くしてもよいときには、推定値を利用した分析的手続を適用することにより、それ以外の実証手続を実施しないか又は縮小すること等の監査の効率化を図ることが可能となることに留意する。

4 環境報告書保証業務指針(中間報告)(日本公認会計士協会 平成 15 年 12 月改正)

環境報告書保証業務指針(中間報告)(以下保証業務指針と呼ぶ)は、日本公認会計士協会が平成 13 年 7 月に公表した試案を改正したものである。この指針は、環境報告書の保証業務(企業等が作成する環境報告書に記載されている環境情報の信頼性に関する結論を表明する業務)についての指針を示すことを目的として作成されたものである。

平成 15 年に改訂された当該保証業務指針の冒頭では、当該保証業務指針は直ちに実務に適用することを意図したものではなく、環境報告書の開示に関する環境条件が整った段階で改めて実務への適用を検討すべきものであることが述べられている。

また、同時に、当該業務指針は中間報告ではあるが、環境報告書の保証業務の基本としてあるべき姿を現したものと考えられるので、これを使用する利害関係者の意思決定にとって有用なものとなることが述べられている。

5 環境報告書保証業務指針の内容

保証業務指針は「Ⅰ 一般指針」、「Ⅱ 実施指針」、「Ⅲ 報告指針」、「【資料】環境報告書の保証業務に関する主要な手続例」で構成されている。

Ⅰ 一般指針

一般指針では、「環境報告書保証業務の目的(Ⅰ 一般指針 1)」、「保証業務実施者の意見について(Ⅰ 一般指針 2)」、「保証業務実施者の適格性に関する指針(一般指針 3)」、「環境報告書保証業務の契約に関する基準(一般指針 4)」、「独立性、公正普遍性に関する指針(一般指針 5)」、「職業専門家としての正当な注意義務の指針(一般指針 6)」、「保証業務実施者の品質管理に関する指針(一般指針 7)」、「守秘義務に関する指針(一般指針 8)」を示している。

「環境報告書保証業務の目的(Ⅰ 一般指針 1)」では、作成者(トップマネジメント)の責任において作成された環境報告書の信頼性について、保証業務実施者が環境報告書の作成基準(判断基準)に照らして結論を表明すること(二重責任の原則)が規定されている。また、当該保証業務指針に示した業務内容は、合理的保証のみならず、限定的保証及び合意された手続の検討を行う場合においてもその基になることが述べられている。

ここで「作成基準(判断基準)」としているのは、保証業務の対象は必ずしも環境報告書を包括的に保証する場合ばかりとは限らず、例えば、パフォーマンス指標やシステム、行動等の準拠すべき作成基準が明確でないものについても直接の保証対象とする場合も想定される

ためであることが、当該保証業務指針の冒頭で述べられている。

「保証業務実施者の意見について（Ⅰ一般指針 2）」では、環境報告書の信頼性に対する保証業務実施者の表明する結論が、環境報告書の全体又は一部が、重要な点において情報の網羅性及び正確性又はそのいずれかを有しているかどうかについての保証業務実施者の意見であることを規定している。

「保証業務実施者の適格性に関する指針(一般指針 3)」では、保証業務実施者に必要な専門知識、実務能力、判断能力を規定している。

「環境報告書保証業務の契約に関する基準(一般指針 4)」では、提供する保証内容について業務の委嘱者と契約に当たって合意しなければならない事項などの、保証業務契約に関することを規定している。

「独立性、公正普遍性に関する指針(一般指針 5)」では、保証業務実施者が環境報告書の保証業務を実施する際に、精神的に公正不偏の態度を保持すること(精神的独立性)、環境報告書に記載された保証対象事項の集計に関わっていないことおよび環境報告書作成企業と経済的関係がないこと(外観的独立性)を規定している。

「職業専門家としての正当な注意義務の指針(一般指針 6)」では、環境報告書保証業務の全プロセスにおいて正当な注意を払わなければならないこと、懐疑心を保持して保証業務を行わなければならないことを規定している。

「保証業務実施者の品質管理に関する指針(一般指針 7)」では、保証業務実施者が品質管理を行わなければならない事項を規定し、また、品質管理体制を確立していなければならないことを規定している。

「守秘義務に関する指針(一般指針 8)」では、保証業務実施者が業務上知り得た事項を正当な理由なく他に漏洩したり、窃用してはならないことを規定している。

Ⅱ 実施指針

実施指針では、「十分かつ適切な証拠と合理的基礎に関する指針(実施指針 1,2)」、「適切な保証業務計画に関する指針(適切な計画の設定、計画設定時の考慮事項)(実施指針 3)」、「保証業務の実施に関する指針(重要性の評価、リスクアプローチ、内部統制評価、経営者からの確認書の入手等)(実施指針 4,5)」、「他の専門家の利用に関する指針(実施指針 6)」、「重要な後発事象の留意の指針(実施指針 7)」、「記録維持の指針(実施指針 8)」を示している。

「十分かつ適切な証拠と合理的基礎に関する指針(実施指針 1,2)」では、保証業務実施者が自己の結論を形成するに足る合理的な基礎を得なければならないこと、合理的な基礎を得るために十分かつ適切な証拠を入手しなければならないことを規定している。

「適切な保証業務計画に関する指針(適切な計画の設定、計画設定時の考慮事項)(実施

指針 3)」では、保証業務実施者が適切な計画を設定しなければならないこと、および計画設定上の考慮事項を規定している。適切な計画とは、保証業務を行うために、環境報告書作成企業の活動、組織、システム及びその環境影響について、予想される保証業務の範囲及び保証業務の実施を記述した計画であることが述べられている。

「保証業務の実施に関する指針(重要性の評価、リスクアプローチ、内部統制評価、経営者からの確認書の入手等)(実施指針 4,5)」では、保証業務実施者が内部統制、重要性、業務上のリスク等を十分に考慮して、適用すべき手続、その実施時期、試査の範囲を決定しなければならないこと、および環境報告書作成者(トップマネジメント)が環境報告書の作成責任を負っている旨の確認書を入手しなければならないことを規定している。

ここで言うリスクアプローチとは、監査基準のリスクアプローチの考え方と基本的に同じであるが、当該業務指針では、目標とした業務上のリスク(監査基準では監査リスク)の水準を達成するために、固有リスク、統制リスク、発見リスクを勘案しながら、統制手続のテスト及び実証性テストを行うことを規定している。また、統制手続のテストとは、環境情報システムの適切な設計及び有効な運用に関する証拠を入手するためのテストであること、実証性テストとは、環境報告書の項目とその基礎となる情報に関する詳細なテスト及び分析的手続から構成されることが述べられている。

「他の専門家の利用に関する指針(実施指針 6)」では、保証業務実施者が保証業務を実施する際に他の専門家を利用する場合には、その専門家の業務の内容を理解し、その業務の結果が証拠として十分かつ適切か否かを検討しなければならないことを定めている。

「重要な後発事象の留意の指針(実施指針 7)」では、保証業務実施者が、保証業務の対象期間後に保証業務報告書日付までに起こる重要な事象について、十分な証拠を入手するための手続を実施すべきであることが規定されている。

「記録維持の指針(実施指針 8)」では、保証業務実施者が、保証業務報告書に表明する結論の裏付けとなる証拠及び環境報告書保証業務が該当する基準に準拠して実施されたことの証拠を明らかにするために、重要な事項を文書化し保存しなければならないことを規定している。

Ⅲ 報告指針

報告指針では、「保証業務報告書の記載区分に関する基準(報告指針 1)」、「保証業務報告書の結論表明に関する指針(報告指針 2)」、「表明する結論の種類に関する基準(監査基準で言うところの無限定適正意見、限定付き適正意見、不適正意見、意見差し控えに相当する結論)(報告指針 3,4,5,6,7)」を示している。

「保証業務報告書の記載区分に関する基準(報告指針 1)」では、保証業務報告書において、実施した業務の概要及び環境報告書の信頼性に対する結論を明瞭に記載しなければならない

いこと、および保証業務報告書の記載事項(表題、宛先、保証業務の範囲、保証内容等)を規定している。

「保証業務報告書の結論表明に関する指針(報告指針 2)」では、保証業務実施者の結論は、環境報告書の全体又は一部が、重要な点において情報の網羅性及び正確性又はそのいずれかを有しているかどうかについて明瞭に表明されなければならないことを規定している。

「表明する結論の種類に関する基準(監査基準で言うところの無限定適正意見、限定付き適正意見、不適正意見、意見差し控えに相当する結論)(報告指針 3,4,5,6,7)」では、表明する結論の種類を規定している。ただし、監査基準で言うところの無限定適正意見や限定付き適正意見等に明確に該当する区分はなく、これらに相当する区分が設けられている。例えば無限定適正意見に相当する結論は(報告指針 3)の内容が当てはまる。

(報告指針 3)

「保証業務実施者は環境報告書の全体又は一部が、重要な点において情報の網羅性及び正確性又はそのいずれかを有していると認められると判断したときは、その旨の結論を表明しなければならない」

【資料】 環境報告書の保証業務に関する主要な手続例

当該保証業務指針では、資料として環境報告書の情報の網羅性及び正確性に関する立証要点を例示し、その立証要点のために必要な、以下の手続を例示している。

(1) 情報の網羅性について通常実施する手続例

- ① 環境報告書の作成基準によって環境報告書への開示を明示している情報について、開示対象情報が漏れなく開示されることについての質問、照合及び関連資料の閲覧
- ② 一つの開示対象情報が、複数の情報から成立している場合は、漏れ重複なく集計されていることについての質問及び関連資料の閲覧
- ③ 重要な環境影響に関する情報が漏れなく開示されることについての質問及び関連資料の閲覧
- ④ 環境マネジメントシステムにおける著しい環境側面登録簿の閲覧及び開示対象情報との照合
- ⑤ 情報把握部署(サイト)における重要な環境関連施設等の視察及び質問

(2) 情報の正確性について、通常実施する手続例

- ① 情報の把握、分類、集計、開示の手順についての質問

- ② 情報の把握、分類、集計、開示に関する社内基準及び指示書の閲覧
- ③ 社内基準及び指示書の評価及びそれらへの準拠性の評価(内部統制評価)
- ④ 情報の把握時における記録とその根拠となる原始証憑書類との照合
- ⑤ 情報の把握時の記録と集計表との照合及び集計表の計算突合
- ⑥ 各段階での集計表合計と開示対象情報までの上位の集計表との照合
- ⑦ 情報把握部署から情報集計部署への報告情報と情報集計部署での入手情報との照合
- ⑧ 開示対象情報の前期比較及び他社比較、並びに開示予定情報と財務データとの比較による異常情報の把握及び質問
- ⑨ 開示対象情報と外部資料及び内部資料との整合性に関する質問及び照合
- ⑩ 環境マネジメントシステムにおける関連文書類の閲覧(例、苦情等の発見のための外部コミュニケーション記録の閲覧、法令違反等の発見のための不適合是正処置報告書の閲覧、環境マネジメントシステムの評価等のための内部監査及び外部認証機関による報告書の閲覧)
- ⑪ 情報把握部署(サイト)における開示対象情報の関連施設及び環境負荷施設等の視察及び質問

6 環境報告書審査基準(案)(環境報告書審査基準委員会 平成15年12月)

「環境報告書審査基準(案)」(以下審査基準と呼ぶ)は、環境省の「環境報告書ガイドライン2003年度版(案)」と「環境報告書作成基準(案)」(以下作成基準と呼ぶ)とともに平成15年12月に環境省環境報告書審査基準委員会によって作成された。

審査基準および作成基準が作成された背景は、「平成14年度環境報告の促進方策に関する検討会報告書(平成15年3月環境省)」において、平成16年度を目途に自主的な参加による環境報告書の第三者レビューの仕組みを整備することを提言していることを受けたものである。

審査基準は作成基準に準拠して作成された環境報告書について、環境報告書審査機関が記載事項の網羅性と正確性を審査する基準である。

7 環境報告書審査基準の内容

審査基準は、「一般基準」、「実施基準」、「報告基準」で構成されている。

一般基準

一般基準では、「環境報告書審査の目的(一般基準 1.)」、「環境報告書審査の対象に関する基準(一般基準 2.)」、「環境報告書審査機関の適格性に関する基準(一般基準 3.)」、「独立性、公正普遍性に関する基準(一般基準 4.)」、「職業専門家としての正当な注意義務の基準(一般基準 5.)」、「環境報告書審査の品質管理に関する基準(一般基準 6.)」、「守秘義務に関する基準(一般基準 7.)」が規定されている。

「環境報告書審査の目的(一般基準 1.)」では、環境報告書審査の目的を以下のように規定している。

「環境報告書審査の目的は、事業者の作成した環境報告書において重要な環境情報が、一般に公正妥当と認められる基準に準拠して正確に測定、算出され、かつ、環境報告書作成基準に準拠してもれなく開示されているかどうかについて、環境報告書の審査を行うもの(以下「環境報告審査機関」という。)が本基準に準拠して自ら入手した審査証拠に基づいて判断し、結論を表明することにある。」

ここでは、事業者が作成した環境報告書に対して、環境報告書審査機関が結論を表明すること(二重責任の原則)、および環境報告書の重要な環境情報の正確性と網羅性を、環境報告書審査機関が判断して結論を表明することが規定されている。

当該審査基準の注解では、環境情報の正確性と網羅性について以下のように解説している。

(注解 1-3: 正確性の種類)

「環境報告書審査における環境情報の正確性には、重要な環境負荷を監視し、測定し、分析し、算出し、あるいは評価する情報生成過程における正確性、データを分類し、記録し、集計し、あるいは推計する情報集計過程における正確性並びに関連する環境情報を環境報告書に記載する報告過程における正確性がある。」

(注解 1-4: 網羅性の内容)

「① 環境報告書審査における環境情報の網羅性とは、事業者が作成した環境報告書に、環境報告書作成基準に準拠した記載事項が漏れなく記載されていることをいい、環境保全に関するすべての事項を包含している網羅性を指すものではない。

② 環境報告書審査機関は、事業者による追加的な記載事項の正確性について、事業者との合意により審査対象とすることができる。」

「環境報告書審査の対象に関する基準(一般基準 2)」では、審査の対象となる項目について以下のように規定している。

「環境報告書審査機関は、環境報告書作成基準に準拠した記載事項のうち、環境報告書の対象期間に関わる検証可能な定量的情報及び数値根拠に基づくか又は事実の有無を明確に確認できる定性的な記述情報を審査の対象としなければならない。」

また、注解 2-1 において、より具体的な審査対象項目について解説している。

「環境報告書審査機関の適格性に関する基準(一般基準 3)」では、環境報告書審査機関が、十分な教育を受けた、専門能力と十分な実務経験を持つ審査員を雇用しなければならないこと、審査員の専門能力の向上と知識の蓄積に努めなければならないこと、本審査基準に準拠して審査員に審査を実施させなければならないことを定めている。

「独立性、公正普遍性に関する基準(一般基準 4)」では、環境報告書審査機関の独立性、公正普遍性について以下のように規定している。

「環境報告書審査機関は、環境報告書審査の実施にあたり、常に公正不偏の態度を保持し、何者にも束縛されず自由に結論を表明する立場を堅持しなければならない。」

また、注解 4-1 において、公正普遍性には特定の利害関係者の利益を優先させることなく業務を進める精神的姿勢と、事業者と特定の利害関係を有していないことであることを解説している。

「職業専門家としての正当な注意義務の基準(一般基準 5)」では、以下のように正当な注意義務を持って審査を実施しなければならないことを規定している。

「環境報告書審査機関及び審査員は、職業的専門家として通常払うべき注意をもって環境報

告書審査を実施しなければならない。」

「環境報告書審査の品質管理に関する基準(一般基準 6)」では、環境報告書の審査機関が、適切な環境報告書審査の質の管理を行わなければならないこと、指揮命令系統及び職務の分担を明らかにし、審査員に対して適切な指導・監督を行わなければならないこと、審査の品質を確保するための管理方針と手続を定め、これらに従って環境報告書審査が実施されていることを確かめなければならないことを規定している。

「守秘義務に関する基準(一般基準 7)」では、守秘義務について以下のように規定している。

「環境報告書審査機関及び審査員は、業務上知り得た事項を正当な理由なく他に漏らし、又は窃用してはならない。」

実施基準

実施基準では、「十分かつ適切な審査証拠と合理的基礎に関する基準(立証すべき目標等)(実施基準 8)」、「審査計画の基準(リスクアプローチ、重要性の判断等)(実施基準 9)」、「審査の実施に関する基準(実施すべき実証手続、内部統制評価等)(実施基準 10)」、「記録維持の基準(実施基準 11)」、「他の専門家の業務結果の利用の基準(実施基準 12)」を規定している。

「十分かつ適切な審査証拠と合理的基礎に関する基準(立証すべき目標等)(実施基準 8)」では、環境報告書審査機関が結論の表明にあたって合理的な基礎を得るために、十分かつ適切な審査証拠を入手しなければならないことと、審査証拠は環境報告書審査について立証すべき目標に適合したものでなければならないことを規定している。また、立証すべき目標として、事業者の事業活動に伴う環境負荷や事業活動への環境配慮について記載が事実であるかどうか、環境パフォーマンス等の集計プロセスが正確であるかどうか、環境報告書作成基準に準拠した記載事項が漏れなく記載されているかどうか等を規定している。

「審査計画の基準(リスクアプローチ、重要性の判断等)(実施基準 9)」では、リスクアプローチと重要性の判断から適切な監査計画を立案することを定めている。ここで言うリスクアプローチとは、監査基準のリスクアプローチの考え方と基本的に同じであるが、固有リスクの評価を環境問題の動向、事業者が行う事業活動の状況、経営方針、情報技術の利用状況その他の事業者の環境経営に関わる情報を入手して行った上で、統制リスクを評価することを規定している。

「審査の実施に関する基準(実施すべき実証手続、内部統制評価等)(実施基準 10)」では、環境報告書審査機関が実証手続を実施しなければならないこと、実証手続を実施する前に統制評価手続を実施し、その結果が暫定的な統制リスクの評価よりも高い場合は、審査計画において策定した実証手続を修正しなければならないこと、審査計画の策定及び環境報告書の最終段階で

の全般的な検討において、分析手続を実施しなければならないことを規定している。実証手続とは注解 10-1において、サンプリングに基づいて行うことを解説している。また、注解 10-2において、実証手続には、事業活動における環境配慮の方針、事業活動への環境配慮の組み込みに関する計画等との整合性検討、原始証憑や各種記録簿との突合、外部関係者への確認、実測調査などがあることを解説している。分析的手続については注解 10-3 で具体的内容を解説している。

「記録維持の基準(実施基準 11)」では、審査調書を保存しなければならないことを規定している。保存すべき審査調書とは、注解 11-1 において、環境報告書審査計画書、環境報告書審査の個別の対象項目ごとの審査手続経過と結論が記載された審査調書、環境報告書審査の最終的な結論を表明するまでの判断過程に関する調書、環境報告書審査の実施過程における指摘事項及びその事後的調査の調書、その他環境報告書審査の実施過程で入手した重要な資料などであることを解説している。

「他の専門家の業務結果の利用の基準(実施基準 12)」では、他の専門家の業務を利用について、以下のように規定している。

「① 環境報告書審査機関は、他の専門家の業務を利用する場合には、専門家の能力及び業務の妥当性を評価し、その業務の結果が審査証拠として適切であるか否かを検討しなければならない。② 他の専門家による業務結果を利用する場合において、環境報告書審査機関は、当該業務結果の評価に基づき自己の責任において、環境報告書審査上必要な利用の範囲及び程度を決定しなければならない。」

報告基準

報告基準では、「審査報告書の結論に関する基準(報告基準 13)」、「審査報告書の記載事項に関する基準(報告基準 14)」、「審査報告書の結論の種類に関する基準(監査基準で言うところの無限定適正意見、不適正意見(報告基準 15)」、「結論表明差し控えに関する基準(監査基準で言うところの意見差し控えに相当する結論)(報告基準 16)」を規定している。

「審査報告書の結論に関する基準(報告基準 13)」では、審査報告書において、事業者の作成した環境報告書において重要な環境情報が、一般に公正妥当と認められる環境報告書の作成基準に準拠して正確に測定、算出され、かつ、環境報告書作成基準に準拠して漏れなく開示されているかどうかについての結論を表明しなければならないこと、必要な記載事項を明瞭に記載しなければならないことを規定している。

「審査報告書の記載事項に関する基準(報告基準 14)」では、審査報告書の記載事項(表題及び宛先、審査の対象、経営者及び環境報告書審査機関の責任等)を規定している。

「審査報告書の結論の種類に関する基準(監査基準で言うところの無限定適正意見、不適正意見(報告基準 15))」では、表明する結論の種類を規定している。ただし、監査基準で言うところの無限定適正意見や不適正意見に明確に該当する区分はなく、これらに相当する区分

が設けられている。例えば無限定適正意見に相当する結論は(報告基準 15 ①)の内容が当てはまる。

(報告基準 15 ①)

「環境報告書審査機関は、本基準に準拠した手続の範囲において、事業者の作成した環境報告書における重要な環境情報が、一般に公正妥当と認められる環境報告書の作成基準に準拠して正確に測定、算出され、かつ、環境報告書作成基準に準拠して漏れなく開示されていると判断したときは、その旨の結論を審査報告書に記載しなければならない」

「結論表明差し控えに関する基準(監査基準で言うところの意見差し控えに相当する結論(報告基準 16)」では、結論表明を差し控える場合を規定している。