

「ロシア連邦の監査法」について

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 明治大學商學研究所 公開日: 2009-03-09 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 森, 章 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10291/1986

「ロシア連邦の監査法」について

“The Audit Law” in Russia

森 章

Akira Mori

目 次

- I. はじめに
- II. これまでの経緯
- III. 連邦監査法の内容
- IV. 若干のコンメンタール
- V. おわりに

I. はじめに

ソ連邦の崩壊から約10年余が経過した。この間に、新生ロシアでは会計改革が行なわれてきた。この会計改革の目的は、中央集権的計画経済のためのソビエト会計から脱却して、市場経済のための新しい会計を創出することであった。現在までに、会計改革は一定の進展をみせており、営利活動や非営利活動を行なう組織、銀行や合併企業の組織などのすべての組織のための新しい会計制度が構築されてきている。それは、“会計に関する”ロシア連邦法（以下、連邦会計法という）をはじめとして、会計基準に相当する会計と財務諸表の規程（以下、会計基準という）、この規程を補完する一連の会計規程（Положение по бухгалтерскому учету, 略してПБУ）、新勘定科目表雛型、市場経済のもとで生じるロシアにとって新しい様々な会計事象のための会計法規などの制定にみることができる。これらの法規が新しい会計システムのための法的規制となるからである⁽¹⁾。

こうした流れの中で、2001年7月13日に国家院（下院）で、同年7月20日に連邦会議（上院）でそれぞれ採択され、プーチン（В. Путин）大統領署名の“監査活動に関する”ロシア連邦法（以下、連邦監査法という）が、2001年8月7日付で公布された（[15] 27 ページ, [20] 14 ページ）。ここに、連邦会計法と対になる連邦監査法も法律として成立したことになる。そこでこの小論では、まずソビエト会計のもとでの監査と体制転換期における新生ロシア会計の監査を振り返り、ついで成立した連邦監査法の内容を明らかにし、そしてその若干の解説を行なって同

(1) この新生ロシア会計のフレームワークの詳細は、[5]の第2章を参照されたい。

法の成立の意義について触れたい。

II. これまでの経緯

1. ソビエト会計の監査

スターリン (И. В. Сталин) 政権下の 1930 年代に形成された強度の中央集権的計画経済に基盤を置いていたソビエト会計には、西側の audit (監査) に対応する用語はなく、点検、検査、審査を意味する ревизия なる用語のもとで、監査が行なわれていた。

しかも、この個々の組織に対する監査は、国家の財務統制の一環として個々の組織を管轄する国の上級機関による点検であった。それは官庁内財務統制 (внутриведомственный финансовый контроль) と呼ばれていた。中央集権的計画経済においては、市場は欠落しており、株式会社もなく、企業形態は国有企業または協同組合のいずれかであり、企業にとっての唯一の利害関係者は国家または組合員であり、そのもとで官庁内財務統制が実施されていた。

さらに、財務統制の一環としての当時の監査は、個々の組織で作成された財務諸表に相当する会計報告書を、国が定めた規定の方法で作成されたかを点検することであった。だが、その点検の拠り所となる筈の監査基準は常に変更されていた。なぜならば、西側のような一般に認められた会計基準がなく、会計処理や会計報告書の提出などは、国の各機関からの決定 (постановление)、規程 (положение)、規則 (правило)、訓令 (инструкция)、命令 (приказ)、指示 (указание)、書簡 (письмо) として示され、それらはときの経済政策の転換によって朝令暮改を繰り返していたからである。

また、ソビエト政権初期には、レーニン (В. И. Ленин) の指針に従って、個々の企業の財務諸表は、『国民経済』(Народное хозяйство) 誌や『経済生活』(Экономическая жизнь) 紙に開示されたが、その後には、財務諸表のデータは、いわゆる国家機密となり、広く開示されることもなかった。そして、未公開の会計情報は主として国の経済政策の策定のために利用されていた。

くわえて、ソビエト会計においては、西側のような公認会計士制度も、監査法人も、職業としての監査人もその協会もなかった。また、国有企業や協同組合の会計に携わる人びとは、会計責任者、会計担当者と呼ばれていた。国の上級機関から任命された国有企業の会計責任者は、国家統制者 (государственный контролер) として企業会計よりもむしろ国から供与された企業財産の管理に専念する一方、そのもとで会計担当者は国から与えられた所与の会計手続を行なう単なる記録係に留まっていた。そして、ソビエト政権初期には、会計責任者や会計担当者の再教育と研修活動は、会計担当者連合 (Объединение работников учета, 略して ОРУ) などの社会的諸団体で行なわれたが、1930 年代以降では、国の機関で実施された。それは、国民経済計算中央管理局内の要員養成局 (Управление подготовки кадров, 略して УПК), またソ連邦中央統計局内の要員養成局 (УПК ЦСУ СССР), さらに同局内の会計担当者資格向上と要員養成の総管理局

(Главное управление подготовки кадров и повышения квалификации работников учета) で実施されていた⁽²⁾。

2. 体制転換直後の監査

ソ連邦崩壊直後の1992年1月14日、ロシア連邦最高会議で国際的に広く採用されている統計と会計のシステムへの移行が決定されたのち、ロシア連邦政府は、財務省、中央銀行、その他の省庁に対して監査法草案の提出を求めた。その結果、1992年には2つの草案が提出された。その1つは、4月にロシア連邦の中央銀行、建設省、反独占委員会などから提案された全体で9条からなる監査法草案である（〔6〕5ページ）。もう1つは、12月に銀行情報局から提案された全体で12条からなる監査法草案である（〔16〕）。

1992年に出たこれらの監査法草案は、1) 監査を受ける組織主体と監査人（監査法人）との契約による財務諸表の監査、2) 監査活動のライセンス取得の資格審査とその国家登録、3) 監査人（監査法人）の独立性、権利・義務・責任などの西側の監査制度と類似した内容が盛り込まれた。それは、ソビエト会計のもとでの官庁内財務統制に代わる新しい官庁外財務統制（вневедомственный финансовый контроль）としての監査制度の構築の第1歩となった。

監査法草案は各種の会議で討議されていった。しかし、監査法は成立しなかった。1993年秋に、いわゆるモスクワ騒乱事件が起き、政治は混乱し、国会は解散し、法案審議の場すら失われたからである。だが、市場経済への移行にとっては、企業の財務諸表に対する監査は行なわれねばならなかった。幸い、ペレストロイカ末期に結成され、ソ連邦崩壊後も名称を変更して活動を続けてきた、会計人の社会的諸団体があった。そこで、財務省は、これらの社会的諸団体に対して、監査を実施する資格のライセンス交付とその試験施行の権限を与えた（〔7〕4ページ）。こうして、体制転換直後では、会計の社会的諸団体で実施された資格試験に合格した者が、企業の財務諸表の監査を行っていた。だが、それは監査というよりも、むしろ企業の税務対策のためのものとなっていた。緊急避難処置とはいえ、この監査の在り方は正常な状態といえるものではなかった。こうした状態をなくすため、1993年12月22日、監査活動に関する大統領令（〔8〕50ページ）と暫定監査活動規則が公布された（〔9〕50ページ）。

3. 監査の大統領令と暫定規則

監査活動に関する大統領令は、1) 当面の間、監査を実施する際には同時に公布された暫定監査活動規則を適用すること、2) 大統領のもとに監査活動委員会を設置することなどが示された。

他方、全体で27条からなる暫定監査活動規則では、1) 監査される経済主体、2) 経済主体にとって義務として実施される義務的監査と主体的に実施する自主的監査、3) 義務的監査の回避や妨害に対する経済主体の罰金、4) 監査人（監査法人）の監査に付帯する役務、5) 監査人（監

(2) ソビエト会計のもとでの監査については、〔5〕の第II部を参照されたい。

査法人)の経営組織, 6) 経済主体と利害関係を有して監査を行なうことのできない監査人(監査法人), 7) 監査報告書の監査人(監査法人)による自主的作成, 8) 経済主体や国に損害を与えた場合の監査人(監査法人)の罰金などが定められた。こうして, 先の2つの監査法草案の骨子を継承し, また今回の連邦監査法の骨格を示していたものが, 暫定監査活動規則であった。

また, 暫定監査活動規則では, 監査活動に対する国家規制は大統領のもとに設置される監査活動委員会によって行なわれるとし, この委員会の課題として, ①監査活動に携わる資格審査方法, ②その委員構成, ③ライセンス取得方法, また④資格審査の受験者の要件, ⑤ライセンスの取得手続と交付, 剥奪と罰則, ⑥ライセンス剥奪に対する不服の申立て, ⑦違法な監査活動に対する監査人(監査法人)の責任などを確立することが盛り込まれていた。

そして, 大統領のもとに設置された監査活動委員会が始動していった。12名からなる監査活動委員会の中に, コンサルタント会議が設置され, さらに, 同会議の内に, ①監査基準, ②資格審査と監査人の養成, ③ライセンス交付, ④職業倫理基準, ⑤社会的監査団体との連帯の5つの部門が設けられ, それぞれの部門で課題の解決にむけての活動が行なわれていった。

ここに, 監査活動に関する大統領令と暫定監査活動規則に基づいて, また大統領のものと監査活動委員会を中心にして, 新しい監査制度の構築が行なわれていった⁽³⁾。

Ⅲ. 連邦監査法の内容

構築された新しい監査制度は1995年から採用された。だが, まだこの時期には連邦監査法は成立していなかった。そして, この約5年間に実施されてきた監査活動を総括した上で, 監査に対する包括的な国の規制を示した連邦監査法が, 2001年8月に図表1のような法律として成立した。以下, その主要な規定をみてみよう([15] 27ページ, [20] 14ページ)。

図表1 “監査活動について”のロシア連邦の法律

第1条 監査活動の概念(1~7項)	第13条 義務的監査に際しての保険
第2条 監査活動に関するロシア連邦の法令およびその他の法令(1~4項)	第14条 監査組織および個人監査人の業務品質の管理(1~4項)
第3条 監査人(1~3項)	第15条 監査活動実施権の資格審査(1~3項)
第4条 監査組織(1~5項)	第16条 監査人の技能資格認定証書の無効の根拠と手続(1~4項)
第5条 監査組織および個人監査人の権利と義務(1~2項)	第17条 監査活動のライセンス交付(1~3項)
第6条 被監査人および(または)監査役務の供与契約を締結した者の権利と義務(1~2項)	第18条 監査活動の国家規制の全権連邦機関(1~2項)
第7条 義務的監査(1~3項)	第19条 全権連邦機関付属の監査活動会議(1~5項)
第8条 監査秘密(1~4項)	第20条 公認職業監査人連合(1~5項)
第9条 監査活動の規則(基準)(1~7項)	第21条 監査に関するロシア連邦の法令違反に対する責任(1~4項)
第10条 監査報告書(1~2項)	第22条 本連邦法の発効手続(1~5項)
第11条 明らかに虚偽の監査報告書(1~2項)	
第12条 監査人, 監査組織および個人監査人の独立性(1~2項)	

(出所) [15] 27ページ, [20] 14ページ

(3) この新しい監査制度の構築については, [5]の第9章を参照されたい。

(1) 監査活動 (аудиторская деятельность) の概念：監査は、組織および個人企業家（以下、被監査人—аудируемые лица—という）の財務諸表の独立した点検の事業活動である（1.1条）。監査は、本連邦法とその他の法令に従って実施される（1.2条）。監査の目的は、被監査人の財務諸表および会計実施手続とロシアの会計法規との一致の確実性に対する意見表明である（1.3条）。監査は、ロシア連邦の法令による国家権力の全権を委任された機関によって実施される財務諸表の信憑性の国家による検査を代替しない（1.4条）。監査法人（法人としての組織）と個人監査人（法人を形成しない監査人）は、監査に付帯する役務を提供できる（1.5条）。それは、会計コンサルタント、税務コンサルタント、投資計画の立案と分析、市場調査などである（1.6条）。監査法人と個人監査人は、監査の実施と規定の付帯する役務提供以外の活動に従事することはできない（1.7条）。

(2) 監査活動のロシア連邦の法令とその他の法令：監査活動は本連邦法とその他の法令に従って実施され、その他の法令は本連邦法と抵触しないこと（2.1条）。監査活動で生じる関係は、本連邦法およびその他の法令の範囲内でロシア連邦大統領令によっても規制される（2.2条）。ロシア連邦政府は、本連邦法や大統領令に基づいて監査活動の決定を採択する権限を有する（2.3条）。大統領令や連邦政府決定が本連邦法に反する場合には、本連邦法または適応の連邦法が適用される（2.4条）。

(3) 監査人 (аудитор)：監査人は、規定の技能資格認定の要求を充たし、技能資格認定証書を有する自然人であり（3.1条）、監査人は、監査組織の従事者としてまたは契約に基づいて監査組織の職務に従事する者として、あるいは法人を形成せず個人企業家として監査活動を実施する権利を有する（3.2条）。個人監査人は、監査活動を実施し、その規定の付帯する役務を提供する権利をもつ（3.3条）。

(4) 監査組織 (аудиторская организация)：監査組織（監査法人）は、監査の実施と付帯する役務を提供する営利的組織である（4.1条）。監査法人はライセンス取得後に自ら監査活動を実施する（4.2条）。監査法人は、公開型株式会社以外のあらゆる組織・法的形態で設立される（4.3条）。監査法人の常勤構成員の50%以上はロシア連邦市民であり、外国人が監査法人の長である監査法人では75%以上であること（4.4条）、監査法人の正職員は5人以上であること（4.5条）。

(5) 監査組織と個人監査人の権利と義務：つぎの権利を有する（5.1条）。①監査実施の形態と方法の独自な決定、②被監査人の財務経済活動の検査、③被監査人からの口頭と書面形式による説明、④監査報告書への意見表明の拒否、⑤本連邦法に反しない法的関係の本質から生じるその他の権利の実行である。他方、つぎの義務を負う（5.2条）。①本連邦法などに従った監査の実施、②法令に基づいた個人監査人（監査法人）の意見・結論の必要な情報の提供、③被監査人への監査報告書の規定期間内での提出、④監査過程で受領した文書の保全の保証、および文書内容の秘密保持、⑤その他の義務の遂行である。

(6) 被監査人の権利と義務：つぎの権利を有する（6.1条）。①監査法人または個人監査人が

ら結論となる情報の受取, ②規定の期間内に監査報告書の受取, ③その他の権利である。他方, つぎの義務を負う (6.2条)。①監査契約を規定の期間内に締結する, ②監査実施上の条件の整備, 監査に必要な情報や文書の提供, ③解明する問題の範囲を制限する行為の禁止, ④明らかになった規定違反の機動的な排除, ⑤監査料の適時な支払, ⑥その他の義務である。

(7) 義務的監査 (обязательный аудит) : 毎年, 財務諸表を義務として監査する義務的監査は, つぎの組織に適用される (7.1条)。①公開型株式会社, ②信用組織, 保険組織, 相互保険会社, 商品・株式取引所, 投資ファンド, 国庫外ファンドなどの組織, ③1年間の売上が, 法令で規定される最低賃金額の500000倍を超える, または貸借対照表上の資産総額が期末に法令で規定される最低賃金額の200000倍を超える組織, ④国家と地方自治体の単一企業である。また個人企業家に対する義務的監査は, 連邦法によって規定される。義務的監査は監査法人によって実施される (7.2条)。国家機密の情報が財務諸表に含まれている被監査人の監査は, 定款資本 (共同出資) に国外の自然人および (または) 法人に属する部分が存在せず, ロシア連邦の法令で定められた手続で付与された国家機密の情報への立入許可を得た監査組織によってのみ実施される (7.3条)。

(8) 監査秘密 (аудиторская тайна) : 監査人 (監査法人) は, 被監査人の業務に関する秘密を保持する義務を負い (8.1条), 監査の実施で得た情報と文書を保全する義務を負い, それを第三者に渡すまたは公言する権利を有しない (8.2条)。法令で監査秘密を内容とする情報への立入許可を得た者は, その秘密を保持する義務を負う (8.3条)。監査秘密の保持に違反した場合には, その損害を補填しなければならない (8.4条)。

(9) 監査活動規則 (基準) (правила (стандарты) аудиторской деятельности) : 監査活動規則 (基準) は監査活動実施上の統一的必要条件であり (9.1条), それには, ①監査活動の連邦規則 (基準), ②職業監査人連合 (профессиональные аудиторские объединения) で効力をもつ監査活動の内部規則 (基準), ③監査法人と個人監査人の規則 (基準) がある (9.2条)。上記の①の連邦規則 (基準) は, 監査法人, 個人監査人および被監査人にとって法的強制力をもつもので, ロシア連邦政府によって承認される (9.3~9.4条)。②の内部規則 (基準) は, 職業監査人連合の規約に基づいて, 連合の構成員のために, 連邦規則と抵触することなしに定めた規則である (9.5条)。③の規則 (基準) は, 自己の構成員のために, 連邦規則と抵触することなしに定めた規則である (9.6条)。監査法人と個人監査人は, 監査活動の規則 (基準) に基づいて自己の業務の手法や方法を自主的に選択する (9.7条)。

(10) 監査報告書 (аудиторское заключение) : 監査報告書は, 監査活動の連邦規則 (基準) に基づいて, 被監査人の財務諸表が会計法規と合致していることを意見表明する公式文書である (10.1条)。監査報告書の様式, 内容および提出方法は, 監査活動の連邦規則 (基準) で定める (10.2条)。

(11) 明らかに虚偽の監査報告書 : この報告書は, 監査なしに作成された監査報告書などを指し, 虚偽は裁判所によって認められる (11.1条)。明らかに虚偽の監査報告書を作成した場合に

は、個人監査人、監査法人に対する監査実施ライセンスは無効となり、またこの報告書に署名した者に対する監査人の技能資格認定証書も無効となり、その刑事責任が問われる（11.2条）。

(12) 監査人、監査組織および個人監査人の独立性（независимость）：以下の監査人は監査を行なうことができない（12.1条）。①被監査人の設立者（参加者）、長、会計担当者、財務諸表作成の責任者である者、②上記の者と近親関係（両親、配偶者、兄弟、姉妹、子供、また配偶者の兄弟、姉妹、両親および子供）にある監査人。以下の監査法人は監査を行なうことができない（12.1条）。①被監査人の設立者（参加者）、役職者、会計担当者、財務諸表作成の責任者である者から構成されている監査法人、②上記の者と近親関係（両親、配偶者、兄弟、姉妹、子供、また配偶者の兄弟、姉妹、両親および子供）にある者から構成されている監査法人。また③被監査人が監査法人の設立である監査法人など、④監査前に3年間にわたって、被監査人の会計、財務諸表に対して役務を提供した監査人（監査法人）。

監査の実施（義務的監査を含む）と付帯する役務提供に対する個人監査人、監査法人への報酬金の支払と金額は、契約によって決定される（12.2条）。

(13) 義務的監査に際しての保険：監査法人は契約違反に対する責任リスクの保険をかける義務がある（13条）。

(14) 監査組織と個人監査人の業務品質の管理（контроль качества работы）：監査組織（監査法人）と個人監査人は、監査活動の連邦規則（基準）に基づいて、監査の内部品質の規則を制定し遵守する義務を負う（14.1条）。監査法人と個人監査人の業務品質の点検は、外部点検官によって、または自らの権限によって、さらに公認職業監査人連合によってできる（14.2条）。業務品質を回避した監査法人と個人監査人に対しては、監査活動のライセンスは無効となり得る（14.3条）。業務品質の点検によって、法令や監査活動の連邦規則（基準）の要請に常習的な違反が明らかな場合、個人監査人の技能資格認定証書の無効、監査活動のライセンスの無効を含めて、本連邦法で規定された手続で処罰がなされる（14.4項）。

(15) 監査活動実施権の資格審査：この資格審査（аттестация）は、監査活動への従事を希望する自然人の技能資格検定検査であり、その検査は、試験の形態で行なわれ、試験合格者には監査人の技能資格認定証書が、有効期間の制限なく交付される（15.1条）。受験の必要条件は、1) 経済学および（または）法学の高等教育を受けた者、2) 経済学または法学の専門家として3年以上の活動期間をもつ者である（15.2条）。技能資格認定証書をもつ各監査人は、資格証明書受領の翌年から毎年、全権連邦機関の研修教育を受ける義務を負う（15.3条）。

(16) 監査人の技能資格認定証書（квалификационный аттестат）の無効の根拠と手続：技能資格認定証書は以下の場合に無効となる（16.1条）。①偽造書類による証書の受領、②監査活動に従事する権限の剥奪の判決の発布、③本連邦法の第8条と第12条の要請の不履行、④監査活動の連邦規則（基準）の要請の常習的な違反の事実、⑤監査を実施せずに監査人が監査報告書に署名した事実、⑥2年間、監査人が監査活動を実施しない事実、⑦本連邦法の第15条の要請の違反である。技能資格認定証書の無効の決定は、全権連邦機関によって採択される（16.2条）。

また、技能資格認定証書が無効とされた者は、3カ月以内に裁判所へ無効に関する決定の異議を申し立てる権利を有する(16.3条)。第16.1条の上記①～⑤によって技能資格認定証書が無効になった者は、その無効決定日から3年間、資格認定証書交付の出願を再度行なう権利はない。また第16.2条によって技能資格認定証書が無効とされた者は、裁判所の判決の発布日より規定された期間、資格認定証書交付の出願を再度行なう権利はない(16.4条)。

(17) 監査活動のライセンス交付：ライセンスの交付(停止、無効を含めて)は、個々の監査活動ごとのライセンス交付のロシア連邦の法令に従って行なわれる(17.1条)。適応のライセンス交付の決定の採択日は、監査活動実施ライセンスの監査組織または個人監査人による受領日である(17.2条)。監査に付帯する役務の提供は、ライセンスの受領を必要とする(17.3条)。

(18) 監査活動の国家規制の全権連邦機関(уполномоченный федеральный орган)：ロシア連邦政府によって決定された全権連邦機関が、監査活動の国家規制の職務を遂行する(18.1条)。その職務は以下ようになる(18.2条)。①自己の権限内で監査活動を規制する法令の公布、②監査活動の連邦規則(基準)の立案とロシア連邦政府への答申、③監査活動のライセンスの交付、監査人の研修教育の組織化、④ライセンスで定められた要求と条件の遵守の監視システムの組織化、⑤監査活動の連邦規則(基準)の遵守に対する管理、⑥監査報告書の提出手続などの立案、⑦監査法人、個人監査人などのリストの情報の提示、⑧職業監査人連合の正式認可である。

(19) 全権連邦機関付属の監査活動会議(совет по аудиторской деятельности)：全権連邦機関のもとに監査活動会議を設置する(19.1条)。監査活動会議は以下のことを行なう(19.2条)。1) 監査活動の基礎資料と全権連邦機関の決定案の準備、2) 監査活動の連邦規則(基準)の立案、3) 公認職業監査人連合の請願の検討である。監査活動会議の構成員は、公認職業監査人連合、執行権をもつ連邦機関、学術組織および高等教育機関の推薦で全権連邦機関の長によって承認される(19.3条)。監査活動会議では、公認職業監査人連合の代表は全構成員の51%以上であり(19.4条)、また国家機関、中央銀行、監査役務の利用者の代表もその構成員となる(19.5条)。

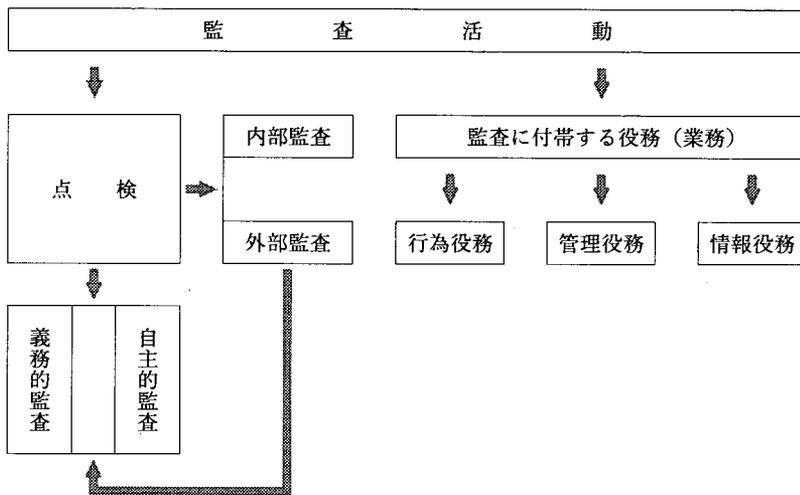
(20) 公認職業監査人連合(аккредитованные профессиональные аудиторские объединения)：公認職業監査人連合は、構成員の監査活動条件の保証、その利益の保護のために、法令に従って設立され、非営利的基盤に基づいて活動し、構成員の義務的な職業的活動と職業倫理の規則(基準)を制定して、その遵守に対する管理を実施する、全権連邦機関によって公認された個人監査人、監査法人の連合である(20.1条)。構成員が1000人以上の有資格監査人、および(または)100以上の監査法人からなる職業監査人連合は、全権連邦機関に公認を申請できる(20.2条)。いかなる監査法人およびいかなる個人監査人も、1つの公認職業監査人連合の構成員になることができる(20.3条)。公認職業監査人連合は以下の権利を有する(20.4条)。①監査活動実施権の資格審査の参加、②教育研修活動の実施、③構成員の業務品質の点検、④監査活動規制に対する提案、⑤職業上の利益擁護、⑥定期刊行物の発行、⑦監査人の国際的職業組織における監査人の利益代表などである。ライセンスが無効となった監査組織または個人監査人は、その無効日から3年以内に公認職業監査人連合へ再度入会する権利なしに除名される(20.5条)。

(21) 監査に関するロシア連邦の法令違反に対する責任：監査法人とその長、個人監査人、被監査人、義務的監査の対象となる組織は、本連邦法とその他の法令に従って、刑法上、行政法上、民法上の責任をもつ (21.1 条)。ライセンスなしに監査活動を実施した場合には、連邦法で規定された最低賃金額の 100 から 300 倍の額の罰金が徴収される (21.2 条)。義務的監査を回避し、監査活動を妨害した場合には、連邦法で規定された最低賃金額の 500 から 1000 倍の額の罰金が徴収される (21.3 条)。第 21.2 条と第 21.3 条の罰金の徴収は、法令違反に対する責任追及に基づいて裁判で行なわれる (21.4 条)。

(22) 本連邦法の発効手続：原則として、本連邦法はその公布日から 1 カ月経過後に発効する (22.1 条) など。

以上が、連邦監査法の主要な規定であり、監査活動の内実については、図表 2 のようになる。

図表 2 監査活動の内実



(出所) [4] 70 ページ

IV. 若干のコメント

連邦監査法は、先の監査活動に関する大統領令と暫定監査活動規則の公布後の監査活動の経験を総括したもので、ほぼ西側のそれと同様な内容が盛り込まれているが、以下ではその主要な規定について若干の解説をしておきたい。

1. 義務的監査について

暫定監査活動規則では組織にとって義務となる義務的監査と、組織が主体的に行なう自主的監査 (инициативный аудит) を挙げていたが、前者の監査のみが連邦監査法の第 7 条に盛り込まれた。この場合、前者の義務的監査はライセンスをもつ職業監査人 (監査法人) によるいわゆる外部監

査 (внешний аудит) の監査に相当し、後者の自主的監査は組織の監査委員会 (監査役) によるいわゆる内部監査 (внутренний аудит) に相当するものである。そして、これらのことは民法典上と株式会社法上の監査と関連している。

民商一元主義に基づいて1994年11月に公布された新民法典 (第一部) では、株主総会では監査委員会 (監査役) (ревизионная комиссия (ревизор)) を選任すること、また公告の義務を負う公開型株式会社の財務諸表は会社またはその社員とは財産上の利害関係を有しない職業監査人 (профессиональный аудитор) を選任することが明記されている ([1])。

また、この民法典の規定を受けて制定された1995年12月の株式会社法においては、株主総会に対する財務諸表に記載されている資料の信憑性は監査委員会 (監査役) によって証明されること、また公開型株式会社の財務諸表に対しては職業監査人 (監査法人) によって監査されることを義務とすることが明記されている ([17])。

さらに、連邦監査法の第7条では、義務的監査を受ける場合を列挙しているが、1994年12月に出たこのロシア連邦政府の最初の決定では、期末に100人以上の株主 (参加者) をもつ公開型株式会社としていた ([10] 77 ページ)。しかし、1995年4月に改訂された同決定では公開型株式会社の組織・法的形態を有する組織とされた ([11] 69 ページ)。なお、法令で規定された最低賃金額を基準とした財務指標はロシア会計の独特のものであるが、当局から一定時点で公表される最低賃金額は月額を指す (1997年11月には、\$1=5,900 ルーブルで労働支払最低月額は83,490 ルーブルであった。1998年1月初めに通貨改革がなされ、旧1,000 ルーブルは新1 ルーブルとなった。旧通貨は当面残ったが、1998年6月15日には\$1=6.18 ルーブルであった) ([2] 87 ページ)。

2. 監査秘密について

連邦監査法では監査人 (監査法人) は被監査人の業務に関する秘密を保持することを規定しているが、これは連邦会計法でも ([13] 5 ページ, [18] 34 ページ)、会計基準でも ([14] 3 ページ, [19] 35 ページ)、会計記録と内部会計報告書の内容は営業秘密であることを明記していることと対応している。これらの会計法規では、①会計記録と内部会計報告書に含まれる情報の閲覧の許可を得た者は営業秘密を秘匿し、②それを流布した者はロシア連邦の法令で定める責任を負うと規定されている。

3. 監査活動規則 (基準) について

一連の監査活動規則 (基準) は、これまでに大統領直属監査活動委員会のもとで、国際会計士連盟 (IFAC) の国際監査基準 (ISA) を参考にしながら作成されてきた。それらのすべての監査基準は、①一般基準 (監査人の資格、独立性など)、②監査実施基準 (監査計画、調査、会計と内部統制の評価など)、③監査報告基準 (監査対象の財務諸表、意見表明など) に大別され、その中に、①総則、②基本的概念、③基準の意義、④実務用付録からなる30の基準ができてい

た（〔2〕93 ページ，〔3〕53 ページ）。これらの監査基準を含めて，連邦監査法は監査活動規則を3種類に整理している。

4. 監査報告書について

監査報告書の様式は，①はじめの部分，②分析の部分，③総括の部分からなるものとなっている。また監査結果に対する意見については，1) 会計法規に基づいて被監査人の財政状態と経営成績のすべての重要な側面が充たされた財務諸表を作成した場合には，無条件の肯定的見解，2) 監査結果で指摘された事柄を除いて充たされた財務諸表を作成した場合には，条件付き肯定的見解，3) 指摘された事柄との関連で財政状態と経営成績のすべての重要な側面が充たされていない財務諸表を作成した場合には，否定的見解，4) 指摘された事柄のために財務諸表の真实性を認めることができない場合には，意見表明の拒否がなされるとされている（〔12〕94 ページ）。

5. 公認職業監査人連合について

この連合は，ライセンスをもつ個人監査人と監査法人からなる公認された組織である。よってそれは，これまでに会計人の養成や研修に取り組んできた既存の会計人の社会的諸団体とは異なる組織となる。よって，今後の公認職業監査人連合の動向に注目していく必要がある⁽⁴⁾。

V. おわりに

先にみた1993年12月に出た監査活動に関する大統領令と暫定監査活動規則は，連邦監査法が成立すると失効することになる（〔3〕54 ページ）。したがって，今後，これまで監査活動に係わる法規を制定してきた既存の諸機関は，連邦監査法で規定されている諸機関へと改組されていくことになるであろう。

ところで，新生ロシア会計のフレームワークの法的支柱となっている諸会計法規は，その第I段階に法律，第II段階に規程（基準），第III段階に方法論的指示（省令），第IV段階に組織の会計方針にそれぞれ位置するものに大別されている⁽⁵⁾。この区分に従えば，連邦会計法は第I段階に，監査活動規則（基準）は第II段階に，監査活動規則の要件を実現するための法規は第III段階にそれぞれ位置するものとなる。そして，この度，第I段階に位置する連邦監査法が成立したことになる。それは，監査の大統領令と暫定規則に基づいて実施されてきた約5年間の監査活動の実績を総括しつつ，第I段階の法律に盛るものと第II段階の規程（基準）で規制するものとを整理して成立したといえる。

会計とその監査は車の両輪であるが，ここに新生ロシアにおいても，組織でのその会計実施を包括的に規制する連邦会計法と，組織でのその会計実施の結果に対する監査を包括的に規制する

(4) 以上のコメントールに係わる内容については，〔5〕の第9章を参照されたい。

(5) 会計法規の4つの段階については，〔5〕の第2章を参照されたい。

連邦監査法が、ともに成立したことになる。

引用文献

- [1] Гражданский кодекс Российской Федерации, Часть первая, Библиотека “ДЕ—ЮРЕ”, 1995.
- [2] Adolf J. H. Enthoven, Yaroslav V. Sokolov, Valery V. Kovalev, Svetlana M. Bychkova, Maria V. Semenova, *Accounting, Auditing and Taxation in the Russian Federation*, 1998.
- [3] Р. А. Алборов, Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК, 2000.
- [4] Р. А. Алборов, Л. И. Хоружий, С. М. Концевая, Основы аудита, 2001.
- [5] 森章, 『ロシア会計の歴史と現代』大月書店, 2002年.
《Бухгалтерский учет》誌
- [6] Закон Российской Федерации “Об аудиторской деятельности в Российской Федерации” (проект), No.4, 1992.
- [7] А. Д. Шеремет, Бухгалтерское образование в России : настоящее и будущее, No.6, 1993.
- [8] Указ президента Российской Федерации “Об аудиторской деятельности в Российской Федерации, No.2, 1994.
- [9] Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации, No.2, 1994.
- [10] Об основных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке, No.2, 1995.
- [11] Об изменении основных критериев (системы показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке, No.6, 1995.
- [12] Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности, No.4, 1996.
- [13] Федеральный закон “О бухгалтерском учете”, No.1, 1997.
- [14] Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, приложение к журналу “Бухгалтерский учет”, No.11, 1998.
- [15] “Об аудиторской деятельности” Федеральный закон Российской Федерации от 7 августа 2001г. No.119-ФЗ, приложение к журналу “Бухгалтерский учет”, No.19, 2001.
《Экономика и жизнь》紙
- [16] Об аудиторской деятельности в Российской Федерации (Проект), No.50, декабрь 1992.
- [17] Об акционерных обществах, No.3, январь 1996.
《ロシア・ユーラシア経済調査資料》誌
- [18] 小田康治 (翻訳), 森章 (解説), 会計に関するロシア連邦の法律, No.778, 1997年.
- [19] _____ (翻訳), _____ (解説), ロシア連邦における会計実施と会計報告書に関する規程, No.799, 1998年.
- [20] _____ (翻訳), _____ (解説), 「監査活動について」のロシア連邦法, No.841, 2002年.