

会計監査についての情報提供の充実に関する懇談会資料
(第1回)

平成30年11月
金融庁

資料目次

○ 「会計監査の在り方に関する懇談会」提言(抄)	...	1
○ 「会計監査の信頼性確保」のための諸施策	...	2
○ 監査意見と監査報告書の記載	...	3~9
○ 監査報告書以外での情報提供	...	10~13
○ 公認会計士の守秘義務	...	14~19
○ 監査人の異動時における情報開示	...	20~26

「会計監査の在り方に関する懇談会」提言(抄)(平成28年3月8日)

2. 会計監査に関する情報の株主等への提供の充実

企業の株主は、会計監査の最終的な受益者であり、株主総会において、監査人の選解任を最終的に決定する役割を担っている。

このような株主の判断が適切に行われるためには、監査役会・監査委員会・監査等委員会(以下「監査役会等」という)による監査人の評価を含め、株主に必要な情報提供が行われることが前提となる。諸外国においてもこのような観点から様々な取組みが行われており、我が国においても、企業、監査法人、当局のそれぞれにおいて、会計監査に関する情報の株主等への提供の充実に取り組み、会計監査の透明性向上に努めるべきである。

会計監査の透明性の向上を通じて、企業の株主によって監査人の評価が適正に行われるようになり、高品質と認められる会計監査を提供する監査法人等が評価され、企業がそのような評価に基づいて監査を依頼するようになることが期待される。これにより、より高品質な監査を提供するインセンティブの強化や、そのような監査に株主や企業が価値を見出すことによる監査法人等の監査報酬の向上等を通じて、市場全体における監査の品質の持続的な向上につながっていく好循環が確立されることが望まれる。

(1) 企業による会計監査に関する開示の充実 ……(略)

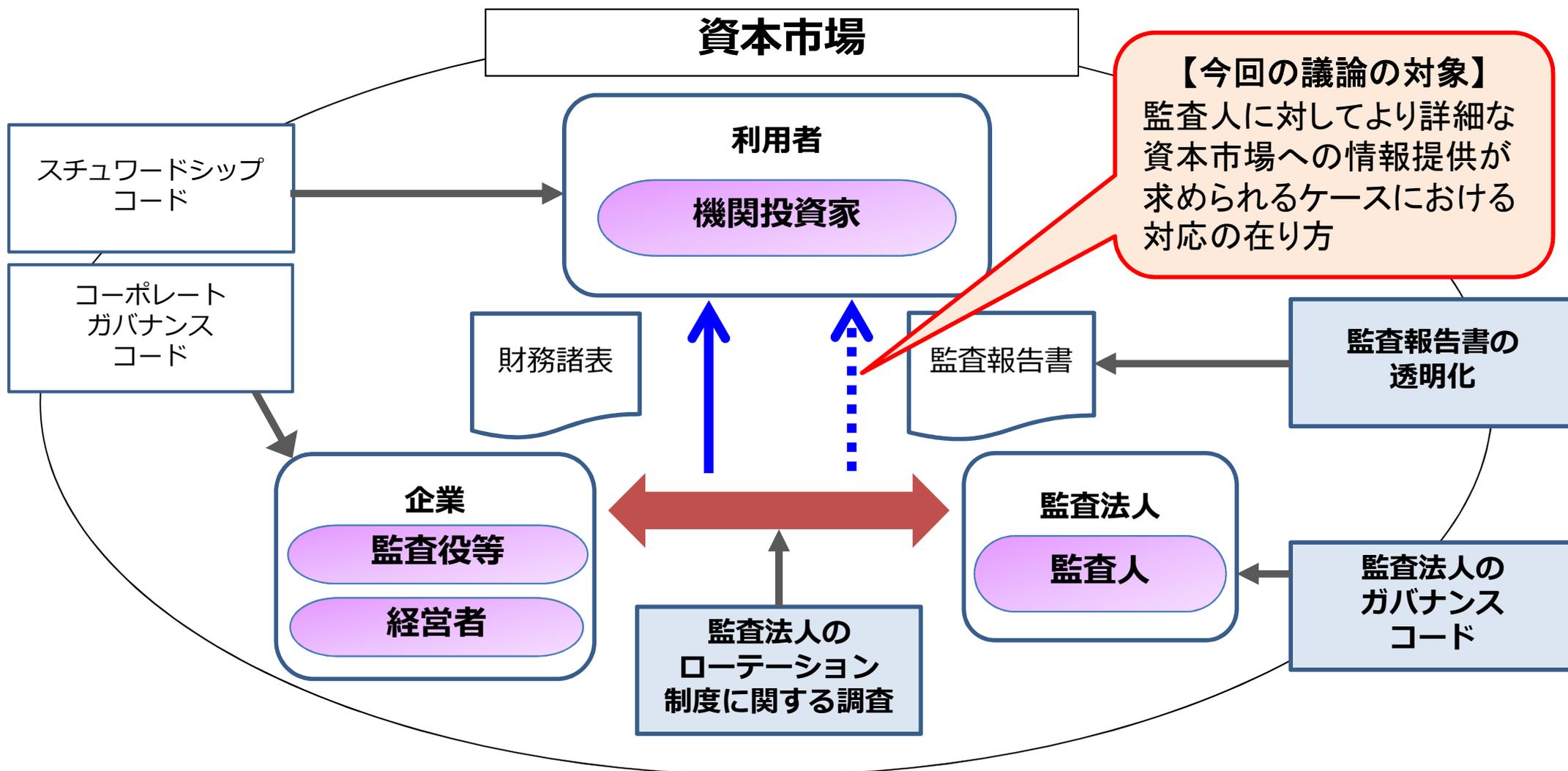
(2) 会計監査の内容等に関する情報提供の充実

会計監査の透明性を向上させるためには、企業側からの情報提供に加え、監査法人等が積極的にその運営状況や個別の会計監査等について情報提供していくべきである。また、当局等においても情報提供の充実に努めるべきである。

- ① 監査法人等のガバナンス情報の開示 ……(略)
- ② 監査報告書の透明化等 ……(略)
- ③ 監査人の交代時における開示の在り方 ……(略)
- ④ 当局による会計監査に関する情報提供の充実 ……(略)

「会計監査の信頼性確保」のための諸施策

- 近年の不正会計事案の発生等を受け、「会計監査の信頼性確保」に向け、以下の施策を実施。
 - ・ 「監査法人のガバナンス・コード」の策定(平成29年3月公表)
 - ・ 「監査報告書の透明化」(平成30年7月監査基準改訂)
 - ・ 監査法人のローテーション制度に関する調査(平成29年7月に第一次調査報告を公表)
- 残された課題として、通常と異なる監査意見が表明された場合など、監査人に対してより詳細な資本市場への情報提供が求められるケースにおける対応の在り方について、問題提起がなされている。



二 監査報告書の記載区分

- 1 監査人は、監査報告書において、監査人の意見、意見の根拠、経営者及び監査役等の責任、監査人の責任を明瞭かつ簡潔にそれぞれを区分した上で、記載しなければならない。ただし、意見を表明しない場合には、その旨を監査報告書に記載しなければならない。
- 2 (略)

三 無限定適正意見の記載事項

監査人は、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と認められると判断したときは、その旨の意見(この場合の意見を「**無限定適正意見**」という。)を表明しなければならない。この場合には、監査報告書に次の記載を行うものとする。(略)

四 意見に関する除外

- 1 監査人は、経営者が採用した会計方針の選択及びその適用方法、財務諸表の表示方法に関して不適切なものがあり、その影響が無限定適正意見を表明することができない程度に重要ではあるものの、財務諸表を全体として虚偽の表示に当たるとするほどではないと判断したときには、**除外事項を付した限定付適正意見**を表明しなければならない。この場合には、意見の根拠の区分に、除外した不適切な事項及び財務諸表に与えている影響を記載しなければならない。
- 2 監査人は、経営者が採用した会計方針の選択及びその適用方法、財務諸表の表示方法に関して不適切なものがあり、その影響が財務諸表全体として虚偽の表示に当たるとするほどに重要であると判断した場合には、財務諸表が**不適正である旨の意見**を表明しなければならない。この場合には、意見の根拠の区分に、財務諸表が不適正であるとした理由を記載しなければならない。

五 監査範囲の制約

- 1 監査人は、重要な監査手続を実施できなかったことにより、無限定適正意見を表明することができない場合において、その影響が財務諸表全体に対する意見表明ができないほどではないと判断したときには、**除外事項を付した限定付適正意見を表明**しなければならない。この場合には、意見の根拠の区分に、実施できなかった監査手続及び当該事実が影響する事項を記載しなければならない。
- 2 監査人は、重要な監査手続を実施できなかったことにより、財務諸表全体に対する意見表明のための基礎を得ることができなかったときには、**意見を表明してはならない**。この場合には、意見の根拠の区分に、財務諸表に対する意見を表明しない旨及びその理由を記載しなければならない。

3・4 (略)

四半期レビュー基準(平成23年6月改訂)

3 四半期レビュー報告書の記載

監査人は、四半期レビュー報告書において、四半期レビューの対象、経営者の責任、監査人の責任、監査人の結論を明瞭かつ簡潔にそれぞれを区分した上で、記載しなければならない。ただし、結論を表明しない場合には、その旨を四半期レビュー報告書に記載しなければならない。

5 無限定の結論

監査人は、経営者の作成した四半期財務諸表について、一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適正に表示していないと信じさせる事項がすべての重要な点において認められなかった場合には、その旨の結論(この場合の結論を「**無限定の結論**」という)を表明しなければならない。この場合には、四半期レビュー報告書に次の記載を行うものとする。(略)

6 結論に関する除外

監査人は、経営者の作成した四半期財務諸表について、一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を重要な点において適正に表示していないと信じさせる事項が認められ、その影響が無限定の結論を表明することができない程度に重要ではあるものの、四半期財務諸表全体に対して否定的結論を表明するほどではないと判断したときには、**除外事項を付した限定付結論**を表明し、別に区分を設けて、修正すべき事項及び可能であれば当該事項が四半期財務諸表に与える影響を記載しなければならない。

7 否定的結論

監査人は、経営者の作成した四半期財務諸表について、一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を重要な点において適正に表示していないと信じさせる事項が認められる場合において、その影響が四半期財務諸表全体として虚偽の表示に当たるとするほどに重要であると判断したときには、**否定的結論**を表明し、別に区分を設けて、その理由を記載しなければならない。

8 四半期レビュー範囲の制約

監査人は、重要な四半期レビュー手続を実施できなかったことにより、無限定の結論を表明できない場合において、その影響が四半期財務諸表全体に対する結論の表明ができないほどではないと判断したときは、**除外事項を付した限定付結論**を表明しなければならない。この場合には、別に区分を設けて、実施できなかった四半期レビュー手続及び当該事実が影響する事項を記載しなければならない。

9 結論の不表明

監査人は、重要な四半期レビュー手続を実施できなかったことにより、無限定の結論の表明ができない場合において、その影響が四半期財務諸表全体に対する結論の表明ができないほどに重要であると判断したときは、**結論を表明してはならない**。この場合には、別に区分を設けて、四半期財務諸表に対する結論を表明しない旨及びその理由を記載しなければならない。

財務諸表等の監査証明に関する内閣府令(昭和32年大蔵省令第12号)

(監査報告書等の記載事項)

第四条 前条第一項の監査報告書、中間監査報告書又は四半期レビュー報告書には、次の各号に掲げる区分に応じ、当該各号に定める事項を簡潔明瞭に記載し、かつ、公認会計士又は監査法人の代表者が作成の年月日を付して自署し、かつ、自己の印を押さなければならない。この場合において、当該監査報告書、中間監査報告書又は四半期レビュー報告書が監査法人の作成するものであるときは、当該監査法人の代表者のほか、当該監査証明に係る業務を執行した社員(以下「業務執行社員」という。)が、自署し、かつ、自己の印を押さなければならない。(略)

一 監査報告書 次に掲げる事項

イ～ハ (略)

ニ 監査の対象となつた財務諸表等が、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、当該財務諸表等に係る事業年度(連結財務諸表の場合には、連結会計年度。以下同じ。)の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を全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の意見

ホ・ヘ (略)

二(略)

三 四半期レビュー報告書 次に掲げる事項

イ～ハ (略)

ニ 四半期レビューの対象となつた四半期財務諸表等が、一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表等の作成基準に準拠して、当該四半期財務諸表等に係る四半期会計期間等(略)の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適正に表示していないと信じさせる事項が全ての重要な点において認められなかつたかどうかについての結論

ホ・ヘ (略)

6 第一項第一号ニに掲げる意見は、次の各号に掲げる意見の区分に応じ、当該各号に定める事項を記載するものとする。

一 **無限定適正意見** 監査の対象となつた財務諸表等が、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、当該財務諸表等に係る事業年度の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を全ての重要な点において適正に表示していると認められる旨

二 **除外事項を付した限定付適正意見** 監査の対象となつた財務諸表等が、除外事項を除き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、当該財務諸表等に係る事業年度の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を全ての重要な点において適正に表示していると認められる旨並びに除外事項及び当該除外事項が当該財務諸表等に与えている影響又は実施できなかつた重要な監査手続及び当該事実が影響する事項

三 **不適正意見** 監査の対象となつた財務諸表等が不適正である旨及びその理由

財務諸表等の監査証明に関する内閣府令(昭和32年大蔵省令第12号)

(続き)

- 16 第一項第三号二に掲げる結論は、次の各号に掲げる結論の区分に応じ、当該各号に定める事項を記載するものとする。
- 一 **無限定の結論** 四半期レビューの対象となつた四半期財務諸表等が、一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表等の作成基準に準拠して、当該四半期財務諸表等に係る四半期会計期間等の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適正に表示していないと信じさせる事項が全ての重要な点において認められなかつた旨
 - 二 **除外事項を付した限定付結論** 四半期レビューの対象となつた四半期財務諸表等が、除外事項を除き一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表等の作成基準に準拠して、当該四半期財務諸表等に係る四半期会計期間等の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を重要な点において適正に表示していないと信じさせる事項が認められなかつた旨並びに除外事項及び当該除外事項が当該四半期財務諸表等に与えている影響(当該影響を記載することができる場合に限る。)又は実施できなかつた重要な四半期レビュー手続及び当該事実が影響する事項
 - 三 **否定的結論** 四半期レビューの対象となつた四半期財務諸表等が、一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表等の作成基準に準拠して、当該四半期財務諸表等に係る四半期会計期間等の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を重要な点において適正に表示していないと信じさせる事項が認められた旨及びその理由
- 18 公認会計士又は監査法人は、重要な監査手続又は四半期レビュー手続が実施されなかつたこと等により、第一項第一号二に定める意見を表明するための基礎を得られなかつた場合若しくは同項第二号二に定める意見を表明するための基礎を得られなかつた場合又は同項第三号二に定める結論の表明ができない場合には、同項の規定にかかわらず、同項第一号二若しくは第二号二の**意見**又は同項第三号二の**結論の表明をしない旨**及びその理由を監査報告書若しくは中間監査報告書又は四半期レビュー報告書に記載しなければならない。

無限定適正意見以外の意見表明の件数(金融商品取引法監査)

意見の類型	23年度	24年度	25年度	26年度	27年度	28年度	29年度	合計
意見不表明 (結論不表明)	9	2	1	6	2	4	5	29
(うち上場会社)	2	1	0	1	0	3	2	9
不適正意見	2	1	0	0	0	0	0	3
(うち上場会社)	0	0	0	0	0	0	0	0
除外事項を付した限 定付適正意見 (限定付結論)	2	3	2	1	2	1	4	15
(うち上場会社)	2	3	0	1	1	1	3	11

(注1) EDINET提出書類のうち、有価証券報告書、四半期報告書及び半期報告書について、財務計算に関する書類に係る監査証明(レビュー)において、無限定適正意見(無限定の結論)以外の意見(レビュー)が表明された件数を集計。

(注2) 各年度(4月1日～3月31日)に期末(四半期末、中間期末、年度末)が到来した財務計算に関する書類に係る監査証明(レビュー)の集計結果を、当該各年度の欄に記載。同一の提出会社が無限定適正意見以外の意見表明をした場合、当該意見が初めてなされた期の属する年度においてのみカウント。ただし、同一の提出会社が、異なる種類の意見表明(無限定適正意見以外)をした場合には、それぞれの意見が初めて表明された期の属する年度においてカウント(例:A社において、平成27年9月第三四半期が結論不表明・平成29年3月期が限定付適正意見の場合、平成27年度の意見不表明(結論不表明)、平成28年度の限定付適正意見(限定付結論)の欄にカウント)。

無限定適正意見以外の意見表明の件数(金融商品取引法監査):年度のみ

意見の類型	23年度	24年度	25年度	26年度	27年度	28年度	29年度	合計
意見不表明	4	1	1	4	1	2	3	16
(うち上場会社)	0	0	0	0	0	0	1	1
不適正意見	2	0	0	0	0	0	0	2
(うち上場会社)	0	0	0	0	0	0	0	0
除外事項を付した 限定付適正意見	0	1	2	0	2	1	4	10
(うち上場会社)	0	1	0	0	1	1	3	6

(注1) EDINET提出書類のうち、有価証券報告書について、財務計算に関する書類に係る監査証明において、無限定適正意見以外の意見が表明された件数を集計。

(注2) 各年度(4月1日～3月31日)に年度末が到来した財務計算に関する書類に係る監査証明の集計結果を、当該各年度の欄に記載。同一の提出会社が無限定適正意見以外の意見表明をした場合、当該意見が初めてなされた期の属する年度においてのみカウント。ただし、同一の提出会社が、異なる種類の意見表明(無限定適正意見以外)をした場合には、それぞれの意見が初めて表明された期の属する年度においてカウント。

無限定適正意見以外の意見表明における理由等の記載状況(金融商品取引法監査・上場会社)

監査意見	監査報告書の意見の根拠区分に記載すべき事項	意見不表明の理由
意見不表明	<ul style="list-style-type: none"> ・ 意見を表明しない旨 ・ その理由 	①継続企業の前提に重要な疑義が生じているが、その評価のための資料が企業から監査人に提供されていない。
		②継続企業の前提に重要な疑義が生じており、今後の事業遂行に必要な資金調達の目途など具体的な事業計画が監査人に提供されていない。
		③不適切な会計処理等が発生したが、関連する社内調査が終了しておらず、当該調査の結果が企業から監査人に提供されていない。
		④監査意見に必要な監査手続が終了していない。
除外事項を付した限定付適正意見	(意見に関する除外) <ul style="list-style-type: none"> ・ 除外した不適切な事項 ・ 財務諸表に与えている影響 	—
	(監査範囲の制約) <ul style="list-style-type: none"> ・ 実施できなかった監査手続 ・ 当該事実が影響する事項 	—

株主総会における会計監査人の意見の陳述等(会社法)

【株主総会における会計監査人の意見の陳述】

◎ 会社法

(定時株主総会における会計監査人の意見の陳述)

第三百九十八条 第三百九十六条第一項に規定する書類が法令又は定款に適合するかどうかについて会計監査人が監査役と意見を異にするときは、会計監査人(会計監査人が監査法人である場合にあっては、その職務を行うべき社員。次項において同じ。)は、定時株主総会に出席して意見を述べることができる。

2 定時株主総会において会計監査人の出席を求める決議があったときは、会計監査人は、定時株主総会に出席して意見を述べなければならない。

3～5 (略)

◎ 会社法施行規則

第八十五条 取締役が計算関係書類の承認に関する議案を提出する場合において、次の各号に掲げるときは、株主総会参考書類には、当該各号に定める事項を記載しなければならない。

一 法第三百九十八条第一項の規定による会計監査人の意見がある場合 その意見の内容

二 (略)

【計算書類等に係る株主総会の承認等】

◎ 会社法

(計算書類等の定時株主総会への提出等)

第四百三十八条 次の各号に掲げる株式会社においては、取締役は、当該各号に定める計算書類及び事業報告を定時株主総会に提出し、又は提供しなければならない。

一 (略)

二 会計監査人設置会社(取締役会設置会社を除く。) 第四百三十六条第二項の監査を受けた計算書類及び事業報告

三～四 (略)

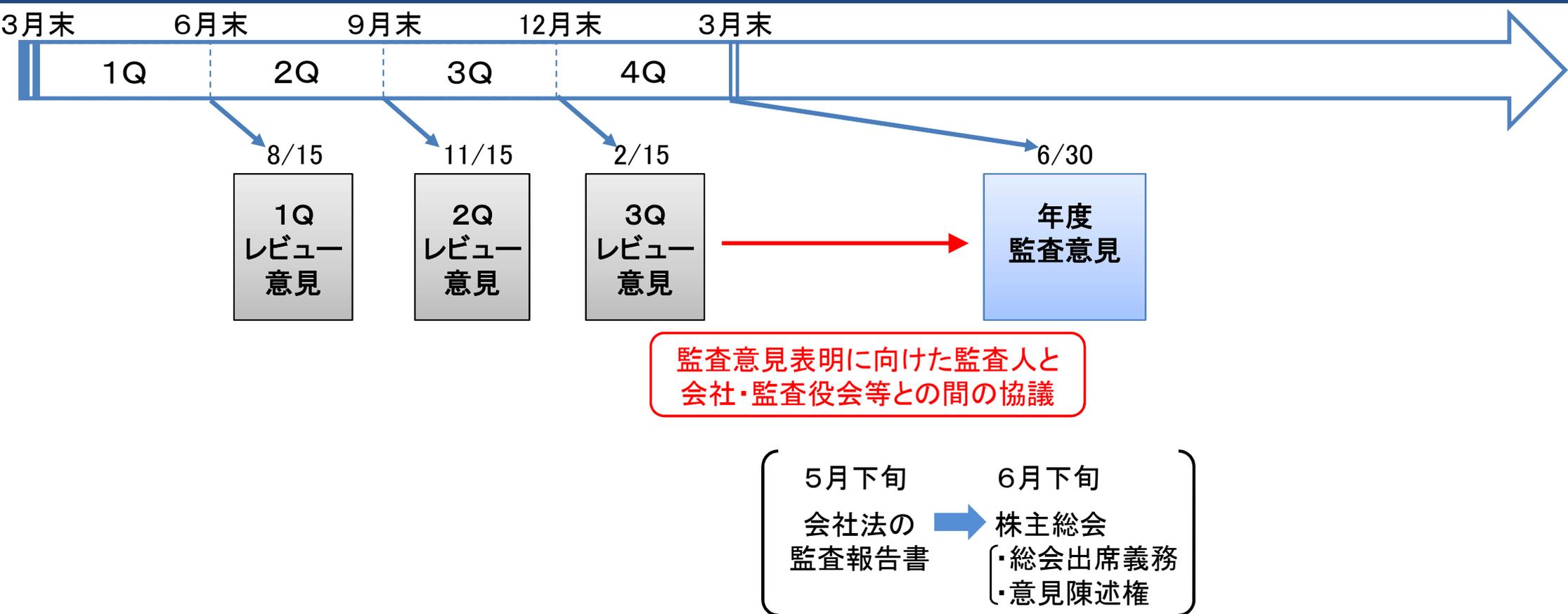
2 前項の規定により提出され、又は提供された計算書類は、定時株主総会の承認を受けなければならない。

3 取締役は、第一項の規定により提出され、又は提供された事業報告の内容を定時株主総会に報告しなければならない。

(会計監査人設置会社の特則)

第四百三十九条 会計監査人設置会社については、第四百三十六条第三項の承認を受けた計算書類が法令及び定款に従い株式会社の財産及び損益の状況を正しく表示しているものとして法務省令で定める要件に該当する場合には、前条第二項の規定は、適用しない。この場合においては、取締役は、当該計算書類の内容を定時株主総会に報告しなければならない。

監査プロセスと監査意見表明のタイミングのイメージ(3月決算会社のケース)



監査報告書の記載事項

(監査意見が無限定適正以外の場合)

監査意見		記載事項
意見不表明・不適正		その旨、理由
限定付適正	範囲限定	その旨、実施できなかった重要な監査手続、当該事実が影響する事項
	意見限定	その旨、除外事項、財務諸表等に与えている影響

会社による開示(監査意見が無限定適正以外の場合)

開示書類		記載事項
有価証券報告書		(財務諸表の注記等において監査人の見解等に触れているケースあり)(注)
適時開示等	金商法関係	財務諸表等に添付される監査報告書の内容、会社の今後の対応
	会社法関係	会計監査人の監査報告及び監査役等の監査報告を添付して株主総会通知を取引所が公衆縦覧

(注)金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ報告(平成30年6月)において、会計監査に関する情報(監査役等による監査人の指摘への対応状況等)の充実が盛り込まれている。

不適正意見等に係る適時開示(有価証券上場規程等)

◎ 有価証券上場規程(東京証券取引所・平成19年11月1日制定)(抄)

(会社情報の開示)

第402条 上場会社は、次の各号のいずれかに該当する場合(略)は、(略)直ちにその内容を開示しなければならない。

(2) 次のaからxまでに掲げる事実のいずれかが発生した場合

- v 財務諸表等に添付される監査報告書又は四半期財務諸表等に添付される四半期レビュー報告書について、継続企業の前提に関する事項を除外事項として公認会計士等の「除外事項を付した限定付適正意見」若しくは「除外事項を付した限定付結論」又は公認会計士等の「不適正意見」若しくは「否定的結論」若しくは「意見の表明をしない」若しくは「結論の表明をしない」旨(略)が記載されることとなったこと。

◎ 会社情報適時開示ガイドブック 2017年3月版(東京証券取引所・2017年6月発行)(抄)

24. 財務諸表等の監査報告書における不適正意見、意見不表明、継続企業の前提に関する事項を除外事項とした限定付適正意見

(2) 開示事項及び開示・記載上の注意

開示資料には、所定の開示事項を記載し、投資者が会社情報を適切に理解・判断できるよう記載してください。また、所定の開示事項に限らず、投資者が会社情報を適切に理解・判断するために必要な事項も記載してください。

- a. 監査又はレビューを実施した公認会計士等の氏名・名称、当該公認会計士等が監査法人である場合には、当該監査法人の名称
- b. 監査報告書又は四半期レビュー報告書の内容
- c. 監査報告書又は四半期レビュー報告書の受領日
- d. 会社の今後の対応
- e. その他投資者が会社情報を適切に理解・判断するために必要な事項

監査報告等に係る情報開示(有価証券上場規程等)

◎ 有価証券上場規程施行規則(東京証券取引所・平成19年11月1日制定)

(株主に発送する書類の提出)

第420条

上場内国会社は、株主に対して株主総会招集通知書及びその添付書類を発送する場合(会社法施行規則第94条第1項、同規則第133条第3項、会社計算規則(平成18年法務省令第13号)第133条第4項又は同規則第134条第4項の規定によって株主に対して提供したものとみなされる場合を含む。以下この項において同じ。)には、発送する書類をその発送日までに当取引所に提出するものとする。この場合において、上場内国会社は、当該書類の内容を記録した電磁的記録の提出により行うものとし、当該書類を当取引所が公衆の縦覧に供することに同意するものとする。

◎ 会社法

(計算書類等の監査等)

第四百三十六条 監査役設置会社(監査役の監査の範囲を会計に関するものに限定する旨の定款の定めがある株式会社を含み、会計監査人設置会社を除く。)においては、前条第二項の計算書類及び事業報告並びにこれらの附属明細書は、法務省令で定めるところにより、監査役の監査を受けなければならない。

2 会計監査人設置会社においては、次の各号に掲げるものは、法務省令で定めるところにより、当該各号に定める者の監査を受けなければならない。

一 前条第二項の計算書類及びその附属明細書 監査役(監査等委員会設置会社にあつては監査等委員会、指名委員会等設置会社にあつては監査委員会)及び会計監査人

二 (略)

3 取締役会設置会社においては、前条第二項の計算書類及び事業報告並びにこれらの附属明細書(第一項又は前項の規定の適用がある場合にあつては、第一項又は前項の監査を受けたもの)は、取締役会の承認を受けなければならない。

(計算書類等の株主への提供)

第四百三十七条 取締役会設置会社においては、取締役は、定時株主総会の招集の通知に際して、法務省令で定めるところにより、株主に対し、前条第三項の承認を受けた計算書類及び事業報告(同条第一項又は第二項の規定の適用がある場合にあつては、監査報告又は会計監査報告を含む。)を提供しなければならない。

公認会計士の守秘義務(公認会計士法等)

◎ 公認会計士法(昭和23年法律第103号)(抄)

(公認会計士の使命)

第一条 公認会計士は、監査及び会計の専門家として、独立した立場において、財務書類その他の財務に関する情報の信頼性を確保することにより、会社等の公正な事業活動、投資者及び債権者の保護等を図り、もつて国民経済の健全な発展に寄与することを使命とする。

(公認会計士の職責)

第一条の二 公認会計士は、常に品位を保持し、その知識及び技能の修得に努め、独立した立場において公正かつ誠実にその業務を行わなければならない。

(秘密を守る義務)

第二十七条 公認会計士は、正当な理由がなく、その業務上取り扱ったことについて知り得た秘密を他に漏らし、又は盗用してはならない。公認会計士でなくなつた後であつても、同様とする。

(秘密を守る義務)

第三十四条の十の十六 特定社員は、正当な理由がなく、その業務上取り扱ったことについて知り得た秘密を他に漏らし、又は盗用してはならない。特定社員でなくなつた後であつても、同様とする。

◎ 監査基準(平成30年7月5日改訂)(抄)

第二 一般基準

8 監査人は、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。

◎ 日本公認会計士協会・倫理規則(抄)

(基本原則4 守秘義務の原則)

第6条 会員は、正当な理由なく、業務上知り得た情報を他の者に漏洩し、又は自己若しくは第三者の利益のために利用してはならない。

2~7(略)

8 会員の守秘義務が解除される正当な理由があるときは、次のような場合である。

- 一 守秘義務の解除が法令等によって許容されており、かつ依頼人又は雇用主から了解が得られている場合
- 二 守秘義務の解除が法令等によって要求されている場合
 - イ 訴訟手続の過程で文書を作成し、又は証拠を提出するとき。
 - ロ 法令等に基づき、質問、調査又は検査に応じるとき。
 - ハ 法令等に基づき、法令違反等事実の申出を行うとき。
- 三 守秘義務の解除が法令等によって禁止されておらず、かつ、職業上の義務又は権利がある場合
 - イ 訴訟手続において会員の職業上の利益を擁護するとき。
 - ロ 本会の品質管理レビューに応じるとき。
 - ハ 会則等の規定により本会からの質問又は調査に応じるとき。
 - ニ 監査の基準に基づくとき。
 - ホ 現任会員との交代に際し、依頼人の承諾を得て業務(監査業務を除く。)の引継を行う等、この規則に基づくとき。

9 会員は、守秘義務が解除され、情報を開示することが必要かを判断するに当たり考慮すべき点には、次のものが挙げられる。

- 一 情報を開示するに当たり、依頼人又は雇用主から了解が得られている場合でも、第三者も含めた利害関係者の利益が不当に損なわれるおそれがないかどうか。
- 二 開示する情報が、会員の知る限りにおいて、明確であるかどうか。
- 三 情報を開示する相手が、伝達先として適切かどうか。
- 四 情報を開示する伝達方法が適切かどうか。

第二号の考慮に当たっては、不確かな事実、不完全な情報又は根拠のない結論を含むような場合には、どのような情報を開示するかについて、職業的専門家として判断しなければならない。

監査契約における受嘱者の守秘義務

◎ 監査契約(監査約款)(抄)

(日本公認会計士協会・法規委員会研究報告16号「監査及びレビュー等の契約書の作成について」)

1. 受嘱者は、業務上知り得た委嘱者及びその関係者の情報(以下「秘密情報」という。)を正当な理由なく他に漏らし、又は盗用してはならない。ただし、以下の情報は秘密情報から除くものとする。
 - 一 委嘱者から開示された時点で、既に公知となっていたもの
 - 二 委嘱者から開示された後で、受嘱者の責めに帰すべき事由によらず公知となったもの
 - 三 委嘱者から開示された時点で、既に受嘱者が保有していたもの
 - 四 受嘱者が、守秘義務を負うことなく第三者から正当に開示されたもの

2. 受嘱者は、前項の正当な理由に、次の場合を含むことを了解する。
 - 一 受嘱者が、公認会計士法に基づく公認会計士・監査審査会の求めに対する報告又は資料の提出等を行う場合
 - 二 受嘱者が、金融商品取引法に基づき委嘱者の法令違反等事実に関する意見を金融庁長官に申し出る場合
 - 三 受嘱者が、日本公認会計士協会の会則等に基づき同協会の質問又は調査に応じる場合
 - 四 受嘱者が、監査業務の引継のために、後任監査人(監査人予定者を含む。)に情報を提供する場合
 - 五 受嘱者が、監査業務において他の公認会計士等又は外部専門家を利用する場合
 - 六 受嘱者が、訴訟、調停又は審判等において職業上の利益の擁護のため必要な場合

国際会計士倫理基準審議会 (IESBA) 倫理規程

International Code of Ethics for Professional Accountants	(仮訳)
<p>R114.1 A professional accountant shall comply with the principle of confidentiality, which requires an accountant to respect the confidentiality of information acquired as a result of professional and business relationships. ...</p>	<p>R114.1 職業的会計士は、専門家として業務上入手した情報の機密性を尊重することを要求する、守秘義務の原則を遵守しなければならない。(以下略)</p>
<p>R114.1 A1 ... Nevertheless, the following are circumstances where professional accountants are or might be required to disclose confidential information or when such disclosure might be appropriate:</p> <p>(a) Disclosure is required by law, for example:</p> <p>(i) Production of documents or other provision of evidence in the course of legal proceedings; or</p> <p>(ii) Disclosure to the appropriate public authorities of infringements of the law that come to light;</p> <p>(b) Disclosure is permitted by law and is authorized by the client or the employing organization; and</p> <p>(c) There is a professional duty or right to disclose, when not prohibited by law:</p> <p>(i) To comply with the quality review of a professional body;</p> <p>(ii) To respond to an inquiry or investigation by a professional or regulatory body;</p> <p>(iii) To protect the professional interests of a professional accountant in legal proceedings; or</p> <p>(iv) To comply with technical and professional standards, including ethics requirements.</p>	<p>R114.1 A1 (中略)職業的会計士による機密情報の開示が要求される、若しくは、要求される可能性がある、又は、開示を行うことが適切とされる可能性がある状況として、以下の場合がある。</p> <p>(a) 法によって開示が要求される場合、例えば、</p> <p>(i) 訴訟手続の過程における文書の作成、又は、その他の証拠提供</p> <p>(ii) 発見された法令違反についての当局への開示</p> <p>(b) 開示が法によって許容されており、顧客又は雇用主によって承認されている場合</p> <p>(c) 開示を行うべき職業上の義務又は権利があり、法によって禁止されていない場合</p> <p>(i) 自主規制団体の品質管理レビューに従う場合</p> <p>(ii) 自主規制団体又は監督当局の質問又は調査に対応する場合</p> <p>(iii) 訴訟手続において会計士の職業上の利益を守る場合</p> <p>(iv) 倫理規則を含む、専門的かつ職業的な基準に従う場合</p>

英国イングランド及びウェールズ勅許会計士協会 (ICAEW) 倫理規程

ICAEW's Code of Ethics	(仮訳)
<p>140.1 The principle of confidentiality imposes an obligation on all professional accountants to refrain from:</p> <p>(a) Disclosing outside the firm or employing organisation confidential information acquired as a result of professional and business relationships without proper and specific authority or unless there is a legal or professional right or duty to disclose;..</p>	<p>140.1 守秘義務の原則は、すべての職業的会計士に対し、以下を実施しないという義務を課している。</p> <p>(a) 専門家として業務上入手した機密情報を、適切な権限、法的・職業的権利又は開示の義務なく、会計事務所又は雇用主の外部に開示すること</p> <p>(以下略)</p>
<p>140.7 The following are circumstances where professional accountants are or may be required to disclose confidential information or when such disclosure may be appropriate:</p> <p>(a) Disclosure is permitted by law and is authorised by the client or the employer;</p> <p>(b) Disclosure is required by law, for example:</p> <p>(i) Production of documents or other provision of evidence in the course of legal proceedings; or</p> <p>(ii) Disclosure to the appropriate public authorities of infringements of the law that come to light; and ...</p> <p>(c) There is a professional duty or right to disclose, when not prohibited by law:</p> <p>(i) To comply with the quality review of ICAEW or professional regulator or professional body;</p> <p>(ii) To respond to an inquiry or investigation by ICAEW or regulatory body;</p> <p>(iii) To protect the professional interests of a professional accountant in legal proceedings; or</p> <p>(iv) To comply with technical standards and ethics requirements. ...</p>	<p>140.7 職業的会計士による機密情報の開示が要求される、若しくは、要求される可能性がある、又は、開示を行うことが適切とされる可能性がある状況として、以下の場合がある。</p> <p>(a) 開示が法によって許容されており、顧客又は雇用主によって承認されている場合</p> <p>(b) 法によって開示が要求される場合、例えば、</p> <p>(i) 訴訟手続の過程における文書の作成、又は、その他の証拠提供</p> <p>(ii) 発見された法令違反についての当局への開示(中略)</p> <p>(c) 開示を行うべき職業上の義務又は権利があり、法によって禁止されていない場合</p> <p>(i) ICAEW、規制当局又は自主規制団体の品質管理レビューに従う場合</p> <p>(ii) ICAEW又は監督当局の質問又は調査に対応する場合</p> <p>(iii) 訴訟手続において会計士の職業上の利益を守る場合</p> <p>(iv) 倫理規則を含む、専門的かつ職業的な基準に従う場合</p> <p>(以下略)</p>

二 主な改訂点とその考え方

1 「監査上の主要な検討事項」について

(中略)

(5) 「監査上の主要な検討事項」と企業による開示との関係

企業に関する情報を開示する責任は経営者にあり、監査人による「監査上の主要な検討事項」の記載は、経営者による開示を代替するものではない。したがって、監査人が「監査上の主要な検討事項」を記載するに当たり、企業に関する未公表の情報を含める必要があると判断した場合には、経営者に追加の情報開示を促すとともに、必要に応じて監査役等と協議を行うことが適切である。この際、企業に関する情報の開示に責任を有する経営者には、監査人からの要請に積極的に対応することが期待される。また、取締役の職務の執行を監査する責任を有する監査役等には、経営者に追加の開示を促す役割を果たすことが期待される。

監査人が追加的な情報開示を促した場合において経営者が情報を開示しないときに、監査人が正当な注意を払って職業的専門家としての判断において当該情報を「監査上の主要な検討事項」に含めることは、監査基準に照らして守秘義務が解除される正当な理由に該当する。

監査人は、「監査上の主要な検討事項」の記載により企業又は社会にもたらされる不利益が、当該事項を記載することによりもたらされる公共の利益を上回ると合理的に見込まれない限り、「監査上の主要な検討事項」として記載することが適切である。財務諸表利用者に対して、監査の内容に関するより充実した情報が提供されることは、公共の利益に資するものと推定されることから、「監査上の主要な検討事項」と決定された事項について監査報告書に記載が行われない場合は極めて限定的であると考えられる。

もっとも、「監査上の主要な検討事項」の記載は、監査の内容に関する情報を提供するものであることから、監査人はその記載に当たり、企業に関する未公表の情報を不適切に提供することとならないよう留意する必要がある。「監査上の主要な検討事項」の記載に関する経営者及び監査役等との協議は、監査人が、当該事項の記載の結果生じる可能性がある不利益の重要性に関する経営者の見解を理解するために役立つと考えられる。

監査人の異動時における情報開示

◎ 企業内容等の開示に関する内閣府令(抄)

(臨時報告書の記載内容等)

第十九条 (略)

2 法第二十四条の五第四項の規定により臨時報告書を提出すべき会社(指定法人を含む。)は、内国会社にあつては第五号の三様式、外国会社にあつては第十号の二様式により、次の各号に掲げる場合の区分に応じ、当該各号に定める事項を記載した臨時報告書三通を作成し、財務局長等に提出しなければならない。

九の四 提出会社において、監査公認会計士等(略)の異動(略)が当該提出会社の業務執行を決定する機関により決定された場合又は監査公認会計士等の異動があつた場合(略) 次に掲げる事項

イ 当該異動に係る監査公認会計士等(略)の氏名又は名称

ロ 当該異動の年月日

ハ 財務書類監査公認会計士等であつた者が財務書類監査公認会計士等でなくなる場合又は内部統制監査公認会計士等であつた者が内部統制監査公認会計士等でなくなる場合には、次に掲げる事項

(1) 当該異動に係る財務書類監査公認会計士等が直近において当該財務書類監査公認会計士等となつた年月日

又は当該異動に係る内部統制監査公認会計士等が直近において当該内部統制監査公認会計士等となつた年月日

(2) 当該異動に係る財務書類監査公認会計士等が作成した監査報告書等(略)に次に掲げる事項の記載がある場合には、その旨及びその内容

(i) 監査証明府令第四条第六項第二号に規定する除外事項を付した限定付適正意見又は同項第三号に規定する不適正意見

(ii) 監査証明府令第四条第十一項第二号に規定する除外事項を付した限定付意見又は同項第三号に規定する中間財務諸表等が有用な情報を表示していない旨の意見

(iii) 監査証明府令第四条第十六項第二号に規定する除外事項を付した限定付結論又は同項第三号に規定する否定的結論

(iv) 監査証明府令第四条第十八項に規定する意見又は結論の表明をしない旨及びその理由

(3) (略)

(4) 当該異動の決定又は当該異動に至つた理由及び経緯

(5) (4)の理由及び経緯に対する監査証明府令第四条第一項各号に定める事項又は内部統制府令第六条第一項各号に掲げる事項に係る異動監査公認会計士等の意見

(6) 異動監査公認会計士等が(5)の意見を表明しない場合には、その旨及びその理由(当該提出会社が当該異動監査公認会計士等に対し、当該意見の表明を求めるために講じた措置の内容を含む。)

2. 会計監査に関する情報の株主等への提供の充実

(2) 会計監査の内容等に関する情報提供の充実

会計監査の透明性を向上させるためには、企業側からの情報提供に加え、監査法人等が積極的にその運営状況や個別の会計監査等について情報提供していくべきである。また、当局等においても情報提供の充実に努めるべきである。

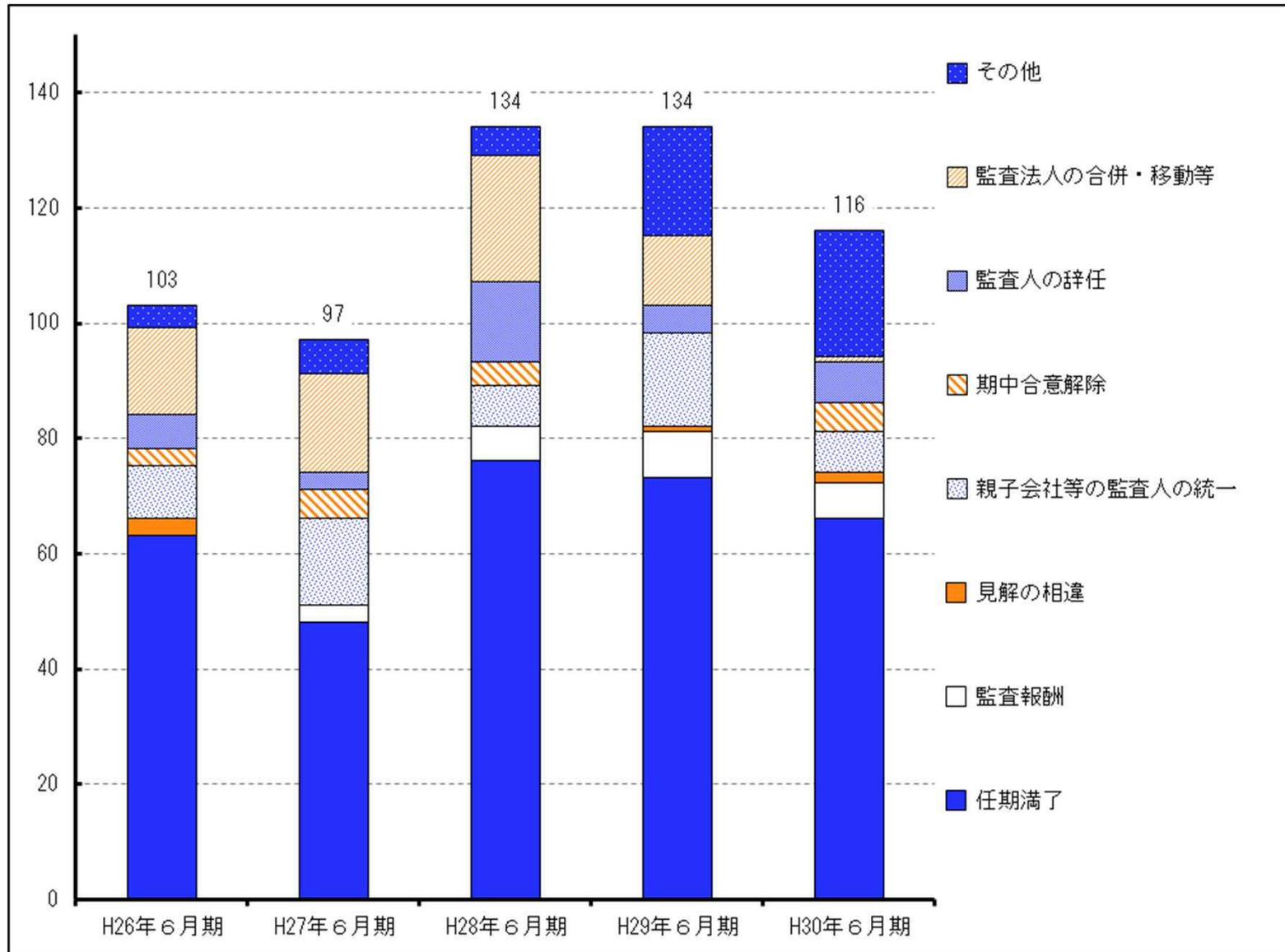
③ 監査人の交代時における開示の在り方

監査人の交代の理由・経緯、例えば会計処理に関して企業と監査人との意見の不一致等があったかどうか、は株主や投資家にとって極めて重要な情報である。このため、監査人の交代の理由等は、企業が臨時報告書で開示することが求められており、対象となった監査法人等の意見も同報告書における企業の開示を通じて記載されることとなっている。しかしながら、臨時報告書による開示については、企業による説明の内容が表層的・定型的となっており、株主等の十分な参考になっておらず、監査法人等からも具体的な意見が出しにくいケースがある、との指摘がある。

このため、監査人の交代の理由等の開示について、株主等にとってより有用な情報の提供を確保することが必要である。したがって、監査人の交代の理由等についてより充実した開示を求めるとともに、例えば、日本公認会計士協会(以下「協会」という)において、監査法人等が交代の理由等に関して適時意見を述べる開示制度を設けるなど、開示の主体やその内容などについて、改めて検討がなされるべきである。こうした取組みは監査人の独立性の確保にも資するものと期待される。

適時開示における監査人の異動理由

<上場国内会社の会計監査人の異動理由(単位:件)>



(注)各上場国内会社の適時開示に基づき、各期の6月末までに後任監査人が決定している会社数を集計している。

(出典:公認会計士・監査審査会「平成30年版モニタリングレポート」)

適時開示における監査人の異動理由(期中の異動のケース)

<期中交代の異動理由(単位:件)>

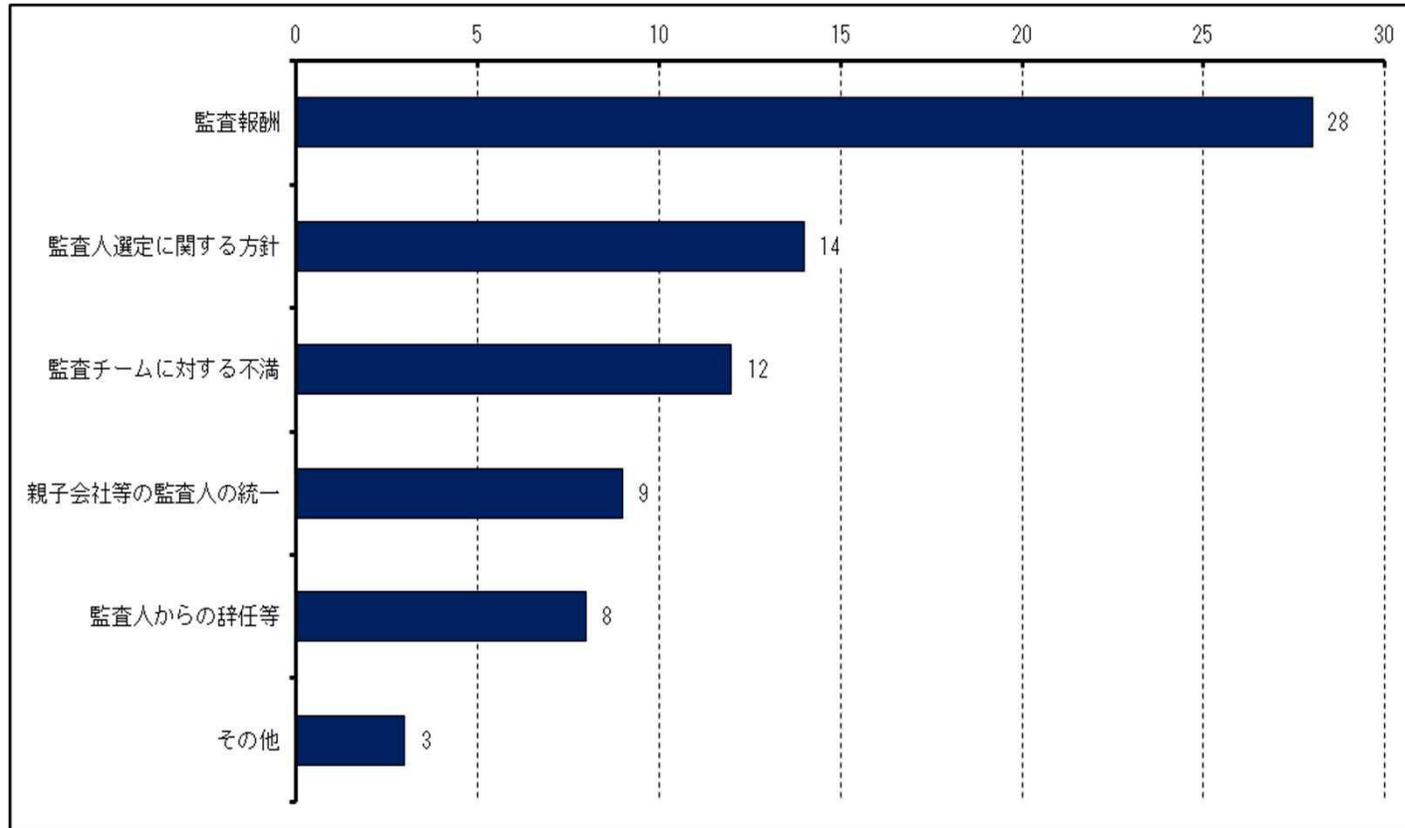
異動理由	件数
被監査会社の不適切会計等による監査法人側から解約・辞任の申し出	6
監査法人と意見相違があった等による被監査会社から解約の申し出	3
監査法人の解散に伴うもの	3
親会社と子会社の監査法人の統一	1
監査報酬が合意に至らなかったもの	1
その他	1

(注)期中に監査法人を変更したケースは、平成30年6月期において、全体の異動件数116件中15件。

(出典:公認会計士・監査審査会「平成30年版モニタリングレポート」)

モニタリング活動を通じて把握した監査人の異動理由①

＜前任監査人から把握した会計監査人の異動理由(単位:件)＞
(大手監査法人(4法人合計))



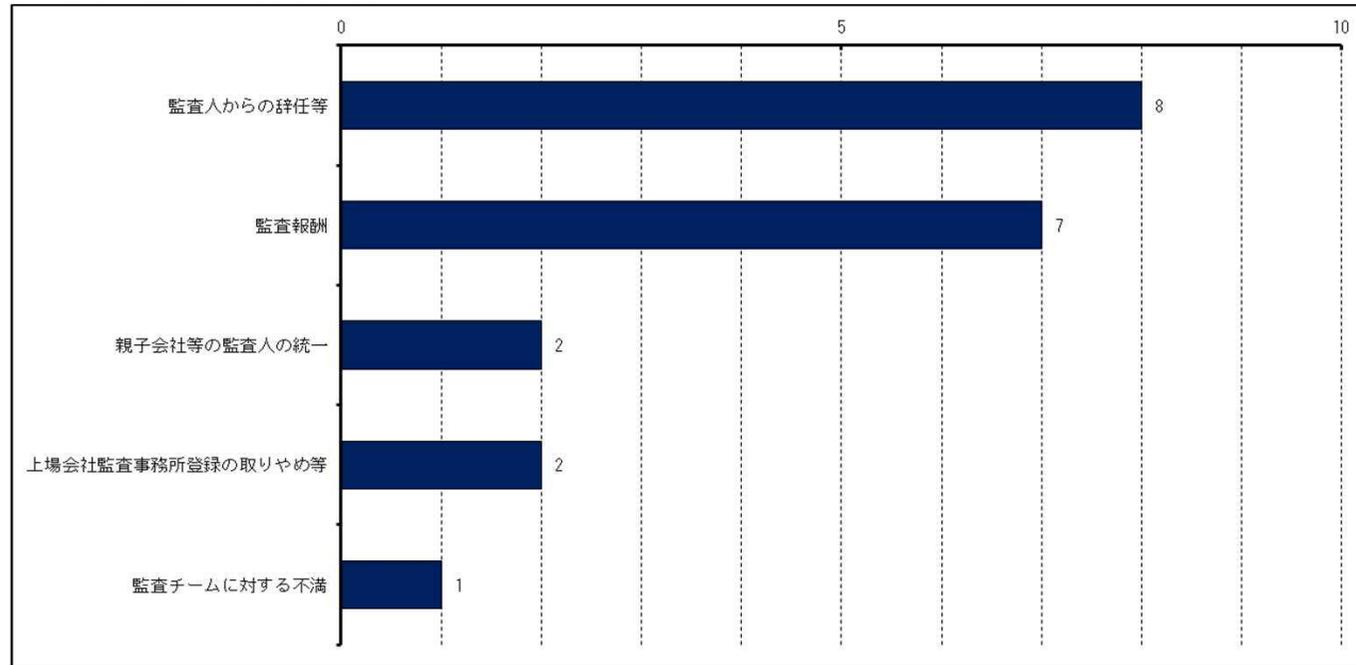
(注1) 平成29事務年度検査及び報告徴収において理由を把握した51件を対象。

(注2) 複数の理由がある場合、重複して集計(合計74件)。

(出典: 公認会計士・監査審査会「平成30年版モニタリングレポート」)

モニタリング活動を通じて把握した監査人の異動理由②

＜前任監査人から把握した会計監査人の異動理由(単位:件)＞
(大手監査法人以外)



(注1) 準大手監査法人(6法人)及び中小規模監査事務所(43法人、4個人事務所)からの報告徴収において理由を把握した16件が対象。

(注2) 複数の理由がある場合、重複して集計(合計20件)。

＜任期満了の内訳(単位:件)＞

モニタリングで把握した異動理由	件数
監査報酬	34
監査人からの辞任等	14
監査人選定に関する方針	14
監査チームに対する不満	12
親会社等の監査人と統一等	2
その他	4
合計	80

(注) 平成29事務年度のモニタリング活動を通じて把握した上記異動理由の合計94件のうち80件について適時開示では「任期満了」となっているが、モニタリング活動を通じて把握した理由と比較すると上表のとおりとなる。

監査事務所間の引継(品質管理基準等)

◎ 監査に関する品質管理基準(平成17年10月28日)(抄)

第十 監査事務所間の引継

- 1 監査事務所は、後任の監査事務所への引継に関する方針及び手続を定め、それらが遵守されていることを確かめなければならない。なお、財務諸表における重要な虚偽の表示に関わる情報又は状況を把握していた場合には、後任の監査事務所に、それらを伝達しなければならない。
- 2 監査事務所は、前任の監査事務所からの引継に関する方針及び手続を定め、それらが遵守されていることを確かめなければならない。

◎ 監査事務所における品質管理(品質管理基準委員会報告書第1号)(抄)

《10. 監査事務所間の引継》

59. 監査事務所は、監査人の交代に際して、前任の監査事務所となる場合及び後任の監査事務所となる場合の双方について監査業務の引継が適切に行われることを合理的に確保するために、監査人の交代に関する監査業務の引継についての方針及び手続を定めなければならない。(A71項及びA72項参照)
60. 監査事務所は、監査人の交代に際して前任の監査事務所となる場合及び後任の監査事務所となる場合の双方についての監査業務の引継に関して、当該監査業務の引継が監査事務所の方針及び手続に準拠して行われているかどうかを確かめなければならない。
- 60-2. 監査事務所は、監査事務所間の引継に関する方針及び手続において、少なくとも不正リスク対応基準が適用となる監査業務に関して監査チームが実施した引継の状況について監査事務所の適切な部署又は者に報告することを定めなければならない。

◎ 監査における不正リスク対応基準(平成25年3月26日)(抄)

第三 不正リスクに対応した監査事務所の品質管理

9 監査事務所間の引継

監査事務所は、後任の監査事務所への引継に関する方針及び手続において、後任の監査事務所に対して、不正リスクへの対応状況を含め、監査上の重要な事項を伝達するとともに、後任の監査事務所から要請のあったそれらに関連する調書の閲覧に応じるように定めなければならない。

監査事務所は、前任の監査事務所からの引継に関する方針及び手続において、前任の監査事務所に対して、監査事務所の交代事由、及び不正リスクへの対応状況等の監査上の重要な事項について質問するように定めなければならない。

監査事務所は、監査事務所間の引継に関する方針及び手続において、監査チームが実施した引継の状況について監査チーム外の適切な部署又は者に報告することを定めなければならない。