

# 会計監査についての情報提供の充実に関する主な論点

## I. はじめに

### 1. 経緯

会計監査は、財務諸表の信頼性を担保し、企業による適正なディスクロージャーを確保するための資本市場の重要なインフラである。

近年の不正会計事案を契機として、改めて会計監査の信頼性が問われる中、平成 28 年 3 月、「会計監査の在り方に関する懇談会」において、会計監査の信頼性確保に向けた提言がとりまとめられた。その中では、会計監査に関する情報提供の充実について、次のように述べられている。

#### 「会計監査の在り方に関する懇談会」提言（平成 28 年 3 月）・抄

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。

こうした考え方や会計監査をめぐる国際的な動向を踏まえ、これまで、会計監査に関する情報提供の充実を図る観点から、「監査法人の組織的な運営に関する原則（監査法人のガバナンス・コード）」の策定（平成 29 年 3 月）や、「監査報告書の透明化」（平成 30 年 7 月監査基準改訂）などの取組みが進められてきた。

### 2. 会計監査に関する情報提供の充実の必要性

会計監査についての情報は、監査報告書における監査人の意見表明という形で財務諸表利用者に提供されている。この監査報告書には、監査意見のほか、経営者の責任や監査人の責任等が標準化された文言で簡潔に記載されている。

監査報告書に関しては、監査意見に至る監査のプロセスに関する情報が十分に提供されず、監査の内容が見えにくいとの指摘等を背景に、これまでの基本的な枠組みは維持しつつ、監査プロセスの透明性向上を図るための取組みが国際的に進展していた。

我が国においても、「監査報告書の透明化」の取組みとして、平成 30 年 7 月の監査基準改訂において、監査報告書に「監査上の主要な検討事項」の記載等を求めることとされた。これにより、監査意見やその根拠とは別に、監査人が当年度の監査の過程で着目した会計監査上のリスクに関する情報の記載が求められることとなった。

近年、監査人による個別の会計監査に関する説明・情報提供を充実させる必要があるのではないか、との指摘がなされている。特に、限定付適正意見や意見不表明など、通常と異なる監査意見が表明された事案において、監査人が財務諸表利用者に対して説明責任を十分に果たしていなかったのではないかと、との指摘がなされている。具体的には、

- ・ 監査報告書の記載が形式的・表層的で必要な情報が得られない、
- ・ 企業が作成した財務諸表の一部について適切でないとしながらも、監査報告書に修正すべき具体的な金額が記載されていない、
- ・ 監査報告書において企業や前任監査人と異なる見解が示されているにもかかわらず、株主総会での監査人の意見陳述の機会が活用されていない、

といった指摘がなされており、こうした場合においては、無限定適正意見における「監査上の主要な検討事項」の記載の重要性にも増して、監査人の判断の背景・根拠に関するより充実した情報を財務諸表利用者に提供すべき要請が特に高いと考えられる<sup>1</sup>。

こうした問題意識の下、本懇談会においては、特に、通常とは異なる監査意見（限定付適正意見、意見不表明、不適正意見など）についての説明・情報提供の在り方に関し、会社法を含む関係法令や監査基準等を踏まえつつ、監査報告書以外の手段も含めて検討を行うものである。

➤ 以上のほか、会計監査に関する情報提供の充実の必要性について、他に考慮すべき点や付け加える点はあるか。

<sup>1</sup> 監査意見が無限定適正意見以外の場合の「監査上の主要な検討事項」の記載について、監査基準の主な改訂点とその考え方（企業会計審議会「監査基準の改訂について」（平成 30 年 7 月））に以下の記述がある。

- ・ 不適正意見の場合には、重要かつ広範な事項について虚偽の表示があることから、通常、当該意見に至った理由が最も重要な事項であると想定されるが、当該理由以外の事項を「監査上の主要な検討事項」として記載するときには、意見の根拠の区分に記載すべき内容と明確に区別しなければならない。限定付き適正意見の場合に、当該意見に至った理由以外の事項を「監査上の主要な検討事項」として記載するときも同様である。
- ・ 意見不表明の場合には、「監査上の主要な検討事項」は記載しないことが適当である。

## Ⅱ. 通常とは異なる監査意見についての説明・情報提供

### 1. 現状

#### (1) 無限定適正意見以外の監査意見

監査意見には、無限定適正意見、限定付適正意見、意見不表明、不適正意見の4類型があり、このうち、監査報告書において表明される監査意見は、ほとんどが無限定適正意見となっている。

もっとも、平成23年度～29年度に提出された有価証券報告書、四半期報告書及び半期報告書について、無限定適正意見（四半期レビューについては、無限定の結論）以外の意見・結論が付されたものの件数は、ほぼ毎年一定数存在している。

このうち、上場企業の意見不表明の事例について、監査報告書の「意見の根拠」の記載を分類すると、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、といった類型が挙げられる。

また、限定付適正意見の事例に関しては、大半が監査範囲の制約を理由とするものとなっている。

#### (2) 監査プロセスと監査意見表明のタイミング

3月決算企業の場合、監査人による四半期レビューの結論は、第1四半期が8月、第2四半期が11月、第3四半期が2月に、四半期報告書とともに公表される。そして、通常、5月下旬には会社法監査の監査報告書が株主総会の招集通知に添付され、株主に送付される。その後、6月末までに有価証券報告書とともに金商法監査の監査報告書が公表される。

監査人は、監査報告書又は四半期レビュー報告書において意見表明を行い、特に無限定適正意見以外の場合には、「意見の根拠」区分において、自らの判断についての説明を行う。

監査人には、会社法上、株主総会での意見陳述の機会が確保されている。もっとも、この意見陳述の機会は、実際にはほとんど活用されていないとされている。一般的な株主総会実務では、株主からの質問等に対し、監査人に意見を述べさせるのではなく、代わりに経営者や監査役等（監査役、監査役会、監査等委員会、監査委員会。以下「監査役等」という。）が回答しているとの指摘がある。

監査人が無限定適正意見以外の意見を監査報告書又は四半期レビュー報告書に記載した場合、企業側は、適時開示等により財務諸表利用者にその情報を伝達する。その際、適時開示等において、企業側が監査人の意見に対する反論を掲載する場合がある。また、企業と監査人の意見対立が解消されないために、有価証券報告書の提出自体が延期される場合もある。

## 2. 具体的検討

### (1) 監査報告書の記載

#### ○ 現行制度の概要

監査報告書は、監査人が意見表明を行う手段であり、一般投資家を含む不特定多数の財務諸表利用者の意思決定に資する観点から、監査基準等において必要な記載事項が定められている。

現行の監査基準は、無限定適正意見以外の場合の監査報告書について、意見の種類に応じ、それぞれ、「意見の根拠」区分に以下の事項を記載することを定めている（詳細は別紙参照）。

- ・ 限定付適正意見（意見限定）の場合：除外した不適切な事項及び財務諸表に与えている影響
- ・ 不適正意見の場合：財務諸表が不適正であるとした理由
- ・ 限定付適正意見（範囲限定）の場合：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
- ・ 意見不表明の場合：財務諸表に対する意見を表明しない旨及びその理由

#### ○ 監査報告書の記載に関する考え方

無限定適正意見以外の場合の監査報告書については、除外事項が財務諸表に与える影響や監査人の判断の理由などを記載することが求められている。監査人としては、まず、監査報告書の「意見の根拠」区分において、わかりやすく具体的な説明を行うことが求められる。

- 例えば、少なくとも、以下のような事項について明確に記載することが求められると考えられるがどうか。
- ・ 除外事項の内容について、具体的にどの部分が適正でなかったのか（どの範囲で監査証拠を確認できなかったのか）、
  - ・ 収益や財務状況に対する具体的な影響額、
  - ・ 除外事項の内容と具体的な影響額との間の因果関係

## ○ 限定付適正意見の場合

財務諸表に重要な虚偽表示が存在しており、かつ、その影響が広範で、財務諸表全体が虚偽表示に相当すると認められる場合、不適正意見が表明される。また、重要な監査手続が実施できず、かつ、その影響が広範で、財務諸表全体に対する意見表明の基礎が得られなかった場合、意見不表明となる。他方、虚偽表示や監査範囲の制約はあるものの、その影響が広範でないと判断される場合、限定付適正意見が表明される。

限定付適正意見の場合の監査報告書の記載に関しては、なぜ不適正ではなく限定付適正と判断したのかについての説明が不十分との指摘がある。

- 監査人は、監査報告書の「意見の根拠」区分において、広範性の有無に関する判断<sup>2</sup>についても十分な説明を行うことが求められると考えられるかどうか。

## ○ 意見不表明の場合

監査人は、監査契約の締結や更新に際し、適切な監査業務を実施することができるかを判断しなければならないとされている（監査に関する品質管理基準 第六）。このため、監査人は、受嘱審査を通じ、意見表明が可能であることを確認した上で、監査契約の締結や更新を行う。このことは、長期間にわたり監査を担当している企業との関係でも同様であり、契約更新の都度、あらためて審査を行うこととされている。

こうした前提の下では、重要かつ広範な監査範囲の制約が生じ、意見を表明できないことは、極めて例外的な状況と考えられるが、監査報告書において、なぜそうした状況に至ったのかについて、説明がなされていないとの指摘がある。

- 監査人は、意見不表明が極めて例外的な状況であることを念頭に置き、監査報告書において、受嘱審査での監査リスクの認識状況やその後の状況変化を含め、特に丁寧な説明を行うべきであると考えられるかどうか。

<sup>2</sup> 財務諸表に重要な虚偽表示がある場合、それが財務諸表に及ぼす影響が重要ではあるが広範でない場合には限定付適正意見、重要かつ広範である場合には不適正意見が表明される。監査範囲の制約についても、財務諸表に及ぼす影響が重要ではあるが広範でない場合には限定付適正意見、重要かつ広範である場合には意見不表明とされている。（監査基準委員会報告書 705）

## (2) 求められる説明・情報提供

### ○ 説明・情報提供の主体

企業の財務報告についての説明責任は、一義的には企業にあるが、その情報の信頼性に関しては、監査人も、職業的専門家として自ら行った監査に関する説明責任を負っていると考えられる。

### ○ 監査報告書以外での説明・情報提供

監査人による説明・情報提供の手段として、まず、監査報告書が挙げられるが、監査報告書にあらゆる情報を予め記載しておくことについては、現実的でない場合も想定される。

➤ このため、監査人としては、経営者や監査役等とのコミュニケーションの状況や見解の不一致の有無等について、個別の状況に応じ、書面又は口頭で追加的な情報提供を行うことが考えられるがどうか。

➤ 追加的な情報提供の内容としては、どのようなものが考えられるか。例えば、少なくとも、次のような説明・情報提供を行うことについてどう考えるか。

- ・ 経営者や監査役等とのコミュニケーションの状況
- ・ 経営者や監査役等との意見不一致の内容
- ・ 具体的な監査手続や監査証拠に関する説明
- ・ 職業的専門家としての判断に関する補足説明 等

## ○ 株主総会での意見陳述

監査報告書以外の監査人からの説明・情報提供に関する既存の枠組みとして、会社法上の株主総会での監査人の意見陳述が挙げられる。

会社法第 398 条第 1 項は、企業の財務報告の法令・定款適合性に関し、監査人が監査役等と意見を異にする場合には、監査人は、定時株主総会に出席して意見を述べることができる、としている。この規定は、監査人と監査役等との間に意見の不一致が存在し、その調整がつかないという事態においては、株主総会の場ですべてを明らかにした上で株主の判断を求めることとしたものと解されている。

また、同条第 2 項は、定時株主総会で監査人の出席を求める決議があった場合には、監査人は、出席して意見を述べなければならない、としている。

しかし、実際の株主総会では、必ずしもこれらの意見陳述の機会が活用されていないと指摘されている。

➤ 監査人は、こうした会社法の趣旨や、会計監査に関する説明・情報提供の充実の要請を踏まえれば、会社法上の株主総会での意見陳述の機会を積極的に活用すべきであると考えられるがどうか。

➤ 特に、会社法第 398 条第 1 項が想定する局面においては、結論は株主の判断に委ねられることとなるため（会社法第 438 条第 2 項）、監査人は、財務報告の法令・定款適合性に関する意見不一致の内容及びそれが生じた理由、さらに、監査役等の意見にもかかわらず自己の意見が正しいと考える理由を株主総会の場で説明すべきと考えられるがどうか。

## ○ 説明・情報提供の手段

株主総会での意見陳述の機会を活用できない状況も想定されることから、その他の説明・情報提供の手段についても検討する必要がある。

取引所の上場規程では、監査報告書・四半期レビュー報告書に無限定適正意見以外が記載されることとなった場合、適時開示を行うことが求められている<sup>3</sup>。

この適時開示では、「会社の今後の対応」及び「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」の記載が求められており、会計監査に関する説明・情報提供の手段として重要であると考えられる。

<sup>3</sup> 取引所の上場規程では、監査報告書又は四半期レビュー報告書において、継続企業の前提に関する事項を除外事項とする、限定付適正意見（限定付結論）、不適正意見（否定的結論）意見不表明（結論不表明）が記載されることとなった場合について、適時開示が求められている。（東京証券取引所所有価証券上場規程第 402 条（2）v）

➤ 無限定適正意見以外の監査意見の記載に係る適時開示にあたり、企業は、監査人の意見やその背景にある考え方が不正確な形で財務諸表利用者に伝わることはないよう、必要に応じて、監査人からの追加的な説明を転載するなどの措置を講じるべきと考えられるがどうか。

➤ また、企業側による適時開示を通じた説明・情報提供に加え、資本市場からのニーズに適切に応えるべく、監査人自ら説明・情報提供するための機会を必要に応じて設けるべきと考えられるがどうか。

具体的には、日本公認会計士協会など監査人の独立性を確保できる場における説明会の開催、企業の決算説明会など対外的な説明の場に同席しての説明、監査人によるプレスリリースなどが考えられるがどうか。

#### ○ 説明・情報提供にあたっての留意点

本来、監査人の監査報告は、監査報告書という書面を通じて行うこととされており、不特定多数の財務諸表利用者に公平に情報を伝達することが可能な仕組みとなっている。

➤ このため、監査人が監査報告書以外の手段で説明・情報提供を行う場合には、財務諸表利用者に公平に情報を伝達するよう、留意する必要があると考えられるがどうか。

➤ 監査人による説明のタイミングについては、企業側による情報開示と同様、適時に行われる必要があると考えられるがどうか。

➤ 例えば、株主総会において監査人が意見陳述を行った場合には、企業が総会后にその内容について適時開示を行うなどの対応が考えられるがどうか。

### (3) 守秘義務

#### ○ 現行制度の概要

公認会計士法第 27 条は、公認会計士の守秘義務に関し、「正当な理由がなく、(中略)秘密を他に漏らし、又は盗用してはならない」と定めており、日本公認会計士協会の自主規制として、倫理規則においても、同様の定めが置かれている(倫理規則第 6 条第 1 項)。監査証明業務における監査人の守秘義務については、監査基準に定められている(監査基準第二 8)<sup>4</sup>。

監査の実施過程で企業の重要な機密事項を知り得る立場にある監査人が守秘義務を負うことは当然であるとともに、公認会計士が業務上知り得た秘密を漏らしてはならないことは、監査証明業務を行う場合に限られることなく、職業的専門家としての職業倫理上当然に求められている。

もともと、いずれの規定においても、「正当な理由」がある場合は、守秘義務違反を問われないこととされている。倫理規則においては、「正当な理由」の具体的な内容が列挙されている(倫理規則第 6 条第 8 項)。

#### ○ 守秘義務についての考え方

我が国では、通常と異なる監査意見が表明された場合を含め、監査人の守秘義務が過度に強調され、監査人が財務諸表利用者に対して説明・情報提供を行う上で障害となっている可能性があるとの指摘がある。

例えば、我が国の実務では、企業に関する未公表の情報について、本来は要保護性のない情報も含め、あらゆるものが守秘義務の対象になり得ると考えられているとの指摘がある。

➤ 財務諸表利用者に対して監査人が自らの監査意見の内容やその根拠を説明する上で必要な事項を述べること、特に、無限定適正意見以外の場合に、当該意見に至った理由は、監査人の職業専門家としての判断の根幹部分であり、当該理由を説明する上で必要な事項を述べることは、「正当な理由」に該当すると考えられるかどうか。

➤ 監査人が株主総会に出席して意見を述べる場合、特に、会社法第 398 条第 1 項が想定する局面において、監査人が、財務報告の法令・定款適合性に関する監査役等との意見不一致の内容及びそれが生じた理由、さらに、監査役等の意見にもかかわらず自己の意見が正しいと考える理由を説明する場合に関しても、必要な事項を述べることは、「正当な理由」に該当すると考えられるかどうか。

<sup>4</sup> 日本公認会計士協会が作成している監査契約書の様式においても、監査人の守秘義務に関する規定が置かれている(日本公認会計士協会法規委員会研究報告第 16 号「監査及びレビュー等の契約書の作成について」による契約書作成例参照)。

なお、この点に関し、「監査上の主要な検討事項」の記載と守秘義務との関係について、企業会計審議会「監査基準の改訂について」（平成30年7月）では以下の整理がなされている。

- ・ 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。

監査人の守秘義務が解除される「正当な理由」については、国際会計士倫理基準審議会（IESBA）の倫理基準（International Code of Ethics）をはじめ、諸外国の規定では、該当する場合があくまで例示として列挙されているが、我が国の実務では、倫理規則の規定を限定的に解釈し、過度にリスク回避的になっているのではないかと指摘がある。

➤ 監査人が職業的専門家として財務諸表利用者に説明・情報提供を行う場合には、守秘義務が解除される「正当な理由」に該当することを、解釈上明確化すべきと考えられるがどうか。例えば、日本公認会計士協会倫理規則の注解や「職業倫理に関する解釈指針」などにおいて、「正当な理由」の範囲を限定的に解釈すべきでない旨を明記することが考えられるがどうか。

#### （４）その他

無限定適正意見以外の場合に充実した説明・情報提供が求められることについては上述のとおりであるが、その他、財務諸表利用者に対し、十分な説明・情報提供を行うことが必要となる場面として、監査人の交代があり、かつ、前任監査人と後任監査人の間に監査意見・見解の相違がある場合などが考えられる。

## ○ 前任監査人と後任監査人の監査意見・見解が異なる場合

監査人の交代の場合、後任監査人になろうとする者は、前任監査人からの引継ぎも含め<sup>5</sup>、受嘱審査を通じて意見表明が可能であることを確認した上で、監査契約を締結することから、通常、後任監査人と前任監査人との間の監査意見・見解の相違は想定されない。しかし、仮に、交代後に新たな事実が判明するなどの場合には、前任監査人と異なる監査意見・見解に至る可能性がある。その場合、企業は、前任監査人と後任監査人の双方の見解を聴取するなどして、必要に応じ、財務諸表利用者に説明・情報提供を行うことが考えられる。これに対し、前任監査人・後任監査人が自ら説明・情報提供を行うことが求められる場面も想定される。

- 前任監査人と後任監査人との間の見解が対立し、その調整がつかない場合には、財務諸表利用者に対し、双方の見解に関する情報が提供される必要があると考えられるがどうか。
- その際、特に、前任監査人は、既に監査人としての立場にないため、監査報告書や株主総会での意見陳述以外の説明・情報提供の手段を講じる必要があると考えられるがどうか。（説明・情報提供の手段については、本資料 p7～p8「○ 説明・情報提供の手段」参照）

## ○ 特に充実した説明・情報提供が求められるその他の場合

その他、監査人による説明・情報提供の充実が特に求められる場合としては、過去の監査意見や四半期レビューの結論とは異なる判断に至った場合（例：第2四半期まで無限定適正としていたが、第3四半期に結論不表明に転じた場合）、過年度の財務諸表に虚偽表示等が発見されたために財務諸表監査や内部統制監査についての無限定適正意見を事後的に訂正する場合、同一年度の財務諸表監査と内部統制監査について異なる意見を表明する場合、金商法監査と会社法監査について異なる意見を表明する場合などが考えられる。

- 通常想定されない形で監査報告を行うこととなった場合には、監査人は、その背景・経緯等に関し、特に充実した説明を行うことが求められると考えられるがどうか。

<sup>5</sup> 監査人の交代に際しては、適切な監査業務の引継ぎが行われなければならない、交代する監査人は、不正リスクへの対応状況を含め、監査上の重要な事項を後任監査人に伝達しなければならないとされている（監査に関する品質管理基準 第六、監査における不正リスク対応基準 第三）。

### Ⅲ. 監査人の交代に関する説明・情報提供

監査意見に関する説明・情報提供と関連し、会計監査に関する財務諸表利用者への説明・情報提供の在り方が問題となる場面として、監査人の交代に関する説明・情報提供が挙げられる。監査人の交代については、その理由も含め、企業が説明・情報提供を行うこととされている。

この点に関し、

- ・ 必ずしも実質的な交替理由が説明されていないのではないか、
  - ・ 交代理由等に関して企業と前任監査人との間で認識の違いがある場合における説明・情報提供が不十分ではないか、
- との指摘がある。

#### (1) 現状

##### ○ 現行制度の概要

監査人の選任及び解任並びに監査人を再任しないことに関し、株主総会に提出する議案の内容は、監査役等が決定する。監査人の異動が業務執行機関において決定されたときは、企業は、遅滞なく臨時報告書を提出しなければならないこととされている<sup>6</sup>。その際には、異動に係る監査人の名称、異動年月日等のほか、

- ・ 当該異動の決定又は当該異動に至った理由及び経緯、
- ・ 上記理由及び経緯に対する監査報告書の記載に係る退任監査人の意見（意見を表明しない場合にはその旨及びその理由）

を記載することとされている。

また、取引所の上場規程においても、同様の情報を適時開示することが求められている<sup>7</sup>。

以上については、任期满了による交代の場合に限らず、期中交代の場合も基本的に同様である。

##### ○ 監査人の交代理由の開示の現状

制度上は、上記のような開示が求められているが、実際に関示された交代理由を見ると、概ね半数以上において「任期满了」と記載されているなど、実質的な内容が記載されていない例が多いことが明らかになっている（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」）。

<sup>6</sup> 金融商品取引法第24条の5第4項、企業内容等の開示に関する内閣府令第19条第2項第9号の4

<sup>7</sup> 東京証券取引所有価証券上場規程第402条(1)aj等

公認会計士・監査審査会がモニタリングを通じて把握した実質的な交代理由としては、監査報酬、監査人選定に関する方針（監査人の継続年数の長期化の見直し等）、監査チームに対する不満（不正対応や過年度決算訂正等に関する監査人の対応や、監査チームの硬直的な対応、監査工数増加、経験の浅いスタッフが多く関与している等）のほか、企業側の業務の内容や規模の拡大、株主の異動や不正の発覚に伴う監査リスクの高まりを理由とする「監査人からの辞任等」が挙げられている。また、期中交代の理由としては、企業側の不適切会計等による監査人側からの辞任等、監査人との意見相違等による企業側からの解約等がある（以上につき、同レポート p70～p72）。

## （２）監査人の交代理由の開示についての考え方

監査人の交代理由及びこれに対する監査人の意見は、財務諸表利用者にとって、監査上の懸念事項や監査品質を把握する上で重要な情報であり、企業及び監査人は、臨時報告書等において、実質的な内容を記載することが必要であるとの指摘がある。

➤ 監査人の任期が通常１年で終了することからすれば、「任期満了」との記載は、交代理由の開示として不適切と考えられるがどうか。  
また、「監査報酬に関する意見不一致」や「会計処理に関する意見不一致」といった交代理由に関しても、企業側と監査人側が具体的にどのような意見で対立しているのか、できるだけ実質的な内容を開示することが求められると考えられるがどうか。

➤ 交代理由の開示の充実については、少なくとも、公認会計士・監査審査会がモニタリングを通じて把握した内容（監査報酬、監査チームへの不満等の項目への該当の有無及びそれに係る具体的な説明）と同程度の実質的な情報価値を有する理由が開示されるべきと考えられるがどうか。

➤ 交代理由の開示の充実を図るためには、企業側が臨時報告書において交代理由に対する監査人の意見を記載するという、企業を通じた間接的な説明・情報提供に加え、監査人が交代理由を直接的に説明・情報提供するための枠組みの整備も必要と考えられるがどうか。

- なお、監査人の交代に関しては、「会計監査の在り方に関する懇談会」の提言においても、「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」とされていたところであり、関係者は速やかに具体的な措置を講じるべきと考えられるがどうか。

- ◆ 以上のほか、会計監査に関する情報提供の充実に関し、検討すべき論点にはどのようなものがあるか。
  
- ◆ 以上の論点に関し、各関係者は具体的にどのような役割を果たすべきか。

- 例えば、以下のケースでは、監査人には、具体的にどのような説明・情報提供が求められるか。

---

海外の重要な子会社において、過去複数年にわたり不正な会計処理が行われていた疑いが発覚した。疑いが事実であれば、重要性が認められると考えられるため、監査人としては、現在の状況では、無限定適正意見を表明できるか不明である。企業側は「会計処理に問題はなく、関連資料はすべて監査人に提示している」と主張し、監査人は当該子会社についての追加的な監査手続を行うことはできていない。

# 監査報告書の記載事項

別紙2

意見の種類	監査報告書の「意見の根拠」区分の記載事項	
	監査基準	監査基準委員会報告書705
限定付適正意見 (意見限定)	<ul style="list-style-type: none"> <li>除外した不適切な事項</li> <li>財務諸表に与えている影響</li> </ul>	<p>除外事項付意見(限定意見、否定的意見、及び意見不表明)の根拠区分に記載すべき事項</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>財務諸表の特定の金額に関連する重要な虚偽表示が存在する場合、当該虚偽表示による金額的な影響額とそれに関する説明</li> </ul>
不適正意見	<ul style="list-style-type: none"> <li>財務諸表が不適正であるとした理由</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>金額的な影響額を算定することが困難な場合、その旨</li> <li>金額以外の文章による記述に重要な虚偽表示が存在する場合、当該虚偽表示の内容</li> <li>財務諸表に開示することが必要な情報が開示されていない場合、どのような情報が開示されていないか</li> </ul>
限定付適正意見 (範囲限定)	<ul style="list-style-type: none"> <li>実施できなかった監査手続</li> <li>当該事実が影響する事項</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>財務諸表に開示することが必要な情報が開示されていない場合で、法令等で禁止されておらず、実務的に困難でなく、かつ監査人が開示されていない情報について十分かつ適切な監査証拠を入手したときは、当該開示されていない情報</li> </ul>
意見不表明	<ul style="list-style-type: none"> <li>財務諸表に対する意見を表明しない旨</li> <li>その理由</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>無限定意見の表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手できないために除外事項付意見を表明する場合、十分かつ適切な監査証拠を入手できない理由</li> </ul>