

「会計監査についての情報提供の充実に関する主な論点」についての意見

2018年12月4日
日本公認会計士協会
副会長 高濱 滋

2018年12月4日開催の会計監査についての情報提供の充実に関する懇談会の資料「会計監査についての情報提供の充実に関する主な論点」（以下「論点案」という。）に対し、監査人の立場からの意見を提出いたしますので、ご検討くださいますようお願いいたします。

1. 全般的な意見

当協会は、本懇談会は、極めて例外的なケースを契機として設置されたものであるが、無限定適正意見以外の意見が付された場合の監査人のより詳細な情報提供を検討課題としているものと理解している。論点案では、「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・情報提供のあり方に関し、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を含めて検討を行うものである。」と検討領域を設定しており、Ⅱにおいても、無限定適正意見以外の監査意見の場合の監査人の情報伝達全般について主題としている。

しかし、論点案では「通常とは異なる監査意見」という用語を全般に使用し、無限定適正意見以外の意見全般にかかわる論点と極めて例外的なケースを想定した論点とが混在している。したがって、それぞれの論点がどのような状況に関する提案であるのかが不明瞭であるため、それが明確にわかるような構成・記述にすべきであると考ええる。また、本懇談会で取りまとめられる提言は、項目ごとに、資本市場関係者のコンセンサスとして提示されるものであるのか、関連する法令の改正につながることを意図するものであるのか、明確にすべきである。

まずは、上記の点を明確にした上で論点整理を行うことが建設的な議論を行うためにも重要である。

当協会の基本的な考え方は以下のとおりであり、各項目に対する意見もこの基本的な考え方に基づき、提出するものである。

- 監査又は四半期レビューの結果に関するコミュニケーションは監査報告書又は四半期レビュー報告書（以下、まとめて、「監査報告書」という。）で行うべきである。監査意見やレビューの結論は、監査報告書において利用者にとって最も重要な情報であり、とりわけ、無限定適正意見以外の監査意見又はレビューの結論に関する除外事項は、監査報告書の利用者が理解できるように記載すべきということを基本的な考え方として明示すべきである。除外事項の記載が分かりにくいという指摘に対しては真摯に受け止めて監査人は改善に取り組む必要があると考えるが、監査報告書以外の手段で監査人の意見等に関する書面による情報提供は行うべきではない。

- 発行した監査報告書に含まれている除外事項について、その内容について、より平易な言葉で口頭により補足説明を求められることがあること、及び、極めて例外的な特殊なケースにおいては、その必要性及び重要性がより高いと考えられていると認識している。このような口頭による補足説明は、質問者の意図や会計や監査の知識水準に応じて適切に回答できるという大きなメリットがあると思われる。ただし、このような説明は自ら導いた監査意見又は結論について行うこととすべきであり、監査又はレビューの途中経過を随時に情報提供すべきではないと考える。
- 口頭による補足説明は、年度監査の場合は株主総会の場で、四半期レビューの場合は株主総会に準じた四半期決算に関する説明会等の場で、経営者、監査役等、監査人の三者が揃ってそれぞれの立場から行うべきである。質問の内容に応じてそれぞれの立場からの責任ある見解を陳述することで、一方的な説明がもたらす混乱を回避することができ、株主等の利用者に対して、状況の全体像について理解しやすい情報提供を行うことが可能になると考えられるためである。
- 現行制度（株主総会の運営、臨時報告書や適時開示、監査人の守秘義務解除の正当な理由の範囲）が法又は制度趣旨に照らして不十分な運用がされていると考えられる点については、新しい制度を創設して屋上屋を重ねるのではなく、効果的な運用となるようにまずは現行制度の改善を図るべきである。

2. 個別の記載事項に関する意見

● II. 2. (1) 監査報告書の記載に関する考え方 (P4)

- 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

(コメント)

除外事項をもっと利用者にわかりやすい記載にすべきという指摘に基づくものであるとは理解しているが、記載されている内容は、現在、除外事項として既に記載が要求されている内容と重複しており、あらたな記載項目として記載を要請する意図が分かりかねる。

- 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）
 - ⇒不適切な事項、不適正であるとした理由、実施できなかった監査手続、意見を表明しない理由に包含されると考える。
- 収益や財務状況に対する具体的な影響額

⇒限定的意見（意見）の場合は、財務諸表に及ぼす影響を記載することが既に監査基準において求められている。

⇒不適正意見の場合、監基報 705 の第 16 項（限定か不適正かを問わず、金額に影響する虚偽表示の場合の要求事項）において、金額算定が困難でない限り影響額を記載することが求められている。

監基報 705 「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」

16. 定量的な注記情報を含め、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、監査人は、金額的な影響額を算定することが困難でない限り、除外事項付意見の根拠区分に、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を記載しなければならない。監査人は、金額的な影響額を算定することが困難な場合、除外事項付意見の根拠区分にその旨を記載しなければならない。

ただし、不適正意見は財務諸表全体の適正性について否定しているものであり、影響額を記載するとその部分を補正することにより財務諸表を利用できるとの印象を与えることを懸念して、影響額は記載すべきではないという考え方が伝統的にある。そのような伝統的な考え方にに基づき、監査基準及び監査証明府令上は影響額の記載を求めていると思われる。

⇒限定的意見（範囲）の場合は、監査基準上、実施できなかった手続の内容と当該事実が影響する事項を記載することが既に求められている。

⇒不表明の場合、監査手続を実施できなかった具体的な影響額がどこまで及ぶか明確にできないことがあり、意見不表明の理由において何に関する手続が実施できなかったかを説明することにより、関連する勘定残高等から財務諸表に与える影響を伝えているものと考ええる。

- ・ 除外事項の内容と具体的な影響額との間の因果関係

⇒因果関係が何を意図しているのか不明であるが、除外事項となった事項の内容、理由に包含されると考える。

● 限定付適正意見の場合 (P5)

➤ 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がどうか。

(コメント)

監査基準において、「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」不適正意見となり、「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つたとき」には意見不表明となると記載されている。さらに、「広範性」の概念を導入した平成 22 年改訂時の監査基準の前文において、意見に関する除外及び監査範囲の制約に関して「…当該影響額について、「重要性」と財務諸表全体に及ぶのかという「広範性」の 2 つの要素から判断が行われることを明確にした」と説明されている。

広範でないとの監査人の判断は、利用者は、除外事項に記載された情報を用いて、提供されている財務諸表を補正して利用できるという判断を示すものであり、除外事項の内容や影響以外

に、「広範性の有無に関する判断」としてどのような内容を記載することを想定しているのか。除外事項が財務諸表全体にわたる問題とみるかどうかは、単純に金額の大きさだけでなく、虚偽表示の内容（nature）（認識、認識の時期、測定、表示、注記、比較可能性、将来への影響など）を様々な角度から検討した結果の監査人の職業的専門家としての判断であり、除外事項の内容又はその理由に本来的に含まれていると考える。

利用者が広範性の有無に関する判断の説明を求めたい場合は、表明された監査意見と除外事項の内容について個々人の疑問に思う点を解消したい場合など、かなり限定的なケースであることが想定される。そのため、そのような場合こそ、質問者の質問の意図等をくみ取りながら、口頭で説明する方が有益と考える。

● 意見不表明の場合 (P5)

➤ 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。

(コメント)

意見形成時と受嘱時に入手している情報量が異なるのは当然であり、リスク認識や状況変化の説明ではなく、監査報告書において除外事項として意見不表明となる理由をきちんと述べることが重要と考える。

● II. 2. (2) 監査報告書以外での説明・情報提供 (P6)

(コメント)

監査報告書に利用者にとって理解しやすいように除外事項を記載すべきであるというメッセージを強調すべきである。したがって、全ての無限定適正意見以外の意見の場合ではなく、極めて限定的なケースを想定していることを明確にすべきである。

➤ 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かどうか。

(コメント)

- ・ 監査上の主要な検討事項（KAM）の導入の議論の過程においても、利用者に監査に関する情報をいかにわかりやすく伝えるかということが議論されてきており、監査報告書以外に書面で監査人の説明を求めるのは、監査報告書の情報価値を否定してしまうものであり、不適切と考える。
- ・ 監査報告書発行前に監査人が途中経過についての情報提供を行うべきではない。
- ・ 口頭での説明は、情報提供の場としては株主総会（年度）や決算説明会（四半期）の場のように、経営者、監査役、監査人の三者が揃った場所で、質問の内容に応じてそれぞれの立場の者から情報提供を行うことが考えられる（後述）。

- 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

(コメント)

- ・ 「少なくとも」と記載されているが、口頭での説明を前提として、状況により説明を求められる内容は異なることが想定されることから、一律の内容とすべきではない。
- ・ 不適正意見や意見限定の場合、適正でないと判断した内容と理由を投資家は知りたいのであって、それをどのような監査手続により確かめたのかの情報ニーズは低いのではないか。
- ・ 不表明又は範囲限定の場合、何に関する手続が実施できなかったかは、除外事項として記載することが既に求められている。
- ・ 監査証拠に関する説明とは何か。

● 株主総会での意見陳述 (P7)

- 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。

(コメント)

会社法第 398 条第 1 項の規定による会計監査人が監査役と意見を異にするときの意見の陳述を行う場合、会社法施行規則第 85 条第 1 項の規定によりその意見の内容を株主総会参考書類に記載しなければならないこととされており、まずは書面により陳述することが前提とされていると理解している。

会計監査人が監査役等と意見を異にする状況においては、当該規定に基づく意見陳述の機会を活用すべきことに同意する。

● 株主総会での意見陳述 (P7)

- 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。

(コメント)

株主総会の場において上記の書面による陳述に対して株主から質問がある場合が想定される。これは、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を意図したものであり、会社の経営者、監査役等、監査人はその法の趣旨に沿った運用が図られるように行動すべきである。

ただし、その具体的な手順について、会社の経営者、監査役等、監査人との間で明確にする必要があると考える。例えば、会社から守秘義務解除のレターを事前に入手すること（会社は監査人からの解除要請に応じること）や、質問に対する回答者の区分（経営者、監査役等、監査人のいずれが回答すべき質問かの事前の大まかな整理）や回答範囲について協議したり、状況によっては法律の専門家の見解を入手する必要があることなどである。

なお、当協会としては監査上の主要な検討事項（KAM）の導入に伴い、株主総会で監査人に説明を求められることに備えておく必要があると考えている。

● 説明・情報提供の手段（P8）

➤ 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がないように、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・情報提供に当たっての留意点（P8）

➤ 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。

（コメント）

- 異なる文章は異なる理解を惹起しかねないため、監査報告書以外に書面による説明はすべきではない。監査報告書において、利用者が理解しやすいように除外事項を記載すべきというメッセージに統一すべきである。
- 株主を含む財務諸表の利用者に対しては、年度監査の場合は株主総会の場で、四半期レビューの場合は株主総会に準じた四半期決算に関する説明会等の場で、経営者・監査役等・監査人の三者が同席し、それぞれの立場からの口頭説明を行い、それぞれの説明責任を果たすべきである。三者が揃って説明を行うことで、その場でお互いの説明を聞きながら応答することになるため、利用者にとって理解し得る説明となることが期待される。特に会社の経営者又は監査役等と監査人との意見が一致していない場合、監査人が独立した立場で監査に関する説明を行う必要があるのはもちろんであるが、監査人のみ、会社側のみの説明会やプレ

スリリースなどは、一方的かつ言い放しの説明となる恐れがあり、利用者にとって状況の全体像についての理解がかえって阻害され、無用な混乱を招く結果となることが懸念される。

- ・ 監査人による説明のタイミングは、監査報告書を発行した後に、監査報告書に記載した内容について口頭で補足説明するというにとどめるべきであり、期中において五月雨式に監査人による監査の途中経過の「適時開示」はすべきではない。
- ・ 年次株主総会又は四半期レビューの結果を含む決算の説明会等で行われた質疑の内容については、終了後、重要性に応じて会社が適時開示を行うなどの対応が必要なケースがあると考えられるが、その場合、適時開示の内容については、経営者、監査役等、監査人の了解・合意なく発出できないことを明確にすべきと考える。
- ・ 会社法第 398 条第 1 項に基づき会計監査人が意見陳述権を行使した場合には、当該意見の内容は会社法施行規則第 85 条の規定により招集通知に添付され、株主に送付されているので、適時開示の時期については別途検討する必要があると思われる。

● (3) 守秘義務についての考え方 (P9)

(コメント)

- ・ 「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えると考えられている」と指摘されているが、このような理解は、会社側にも根強いということを示すべきではないか。

➤ 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。

(コメント)

- ・ 財務諸表に本来記載すべき情報が開示されていない場合、監査人は除外事項に会社が開示していない情報を記載することが求められている（監基報 705 第 18 項 (2) (3)）。監査人が一般に公正妥当な監査の基準に準拠して除外事項にそのような情報を記載することは、守秘義務解除の正当な理由に該当することは明白である。

監基報705「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」

18. 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、監査人は、以下を行わなければならない。
- (1) 監査役等と、必要な情報が開示されていないことについて協議する。

- (2) 除外事項付意見の根拠区分において、どのような情報が開示されていないかについて記載する。
- (3) 法令等で禁止されていない場合、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、監査人は、除外事項付意見の根拠区分に、開示されていない情報を記載しなければならない。

- ・ 監査報告書に記載された全ての除外事項について口頭による補足説明が必要になるとは想定されないが、その必要が生じた場合、守秘義務解除の正当な理由に該当することは当然と考える。ただし、当然に守秘義務解除の正当な理由に該当するという理解が浸透しているとは言いがたいため、浸透させるための手立て及び実務慣行の確立が必要と考える。

➤ 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」等において、「正当な理由」の範囲を限定的に解釈すべきではない旨を明記することが考えられるがどうか。

(コメント)

- ・ 「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」との指摘は、会計士の姿勢に対する指摘であると理解している。日本公認会計士協会の倫理規則における守秘義務解除の「正当な理由」が限定列挙のような規定ぶりになっている理由の一つは、公認会計士法上の規定である守秘義務の「正当な理由」の範囲を日本公認会計士協会の自主規制である倫理規則で解釈を示すことについての正当性に対する懸念を払拭しきれないことが影響している。本来的には、正当な理由の範囲に関する基本的な考え方（監査が公共の利益に資する役割を担っている観点から、正当な理由の範囲を考えるべきであること）を示すべきと考える。
- ・ 日本公認会計士協会の倫理規則等において「正当な理由」の範囲を限定的に解釈すべきではない旨のみを示すだけでは、期待される効果は得られないのではないかと考える。上述のとおり、日本公認会計士協会の倫理規則で法令の解釈を示すことの権威付けをどのように行うかの議論が併せて必要である。

● (4) 前任監査人と後任監査人の監査意見・見解が異なる場合 (P11)

➤ 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)

(コメント)

- ・ 前任監査人と後任監査人との間の見解が対立したままというのは極めて例外的なケースで

あり、そのような場合には、前任監査人と後任監査人の両者と協議している監査役等が、株主からの負託を受けた経営執行を監視する役割を担う立場から、まずは、説明すべきと考える。

- ・ 監査役等の説明に加えて、どうしても前任監査人が行った監査の結果について前任監査人から説明する場を設ける必要が生じた場合（きわめて特殊なレアケースと想定される）、経営者、監査役等、前任監査人、後任監査人の関係者が全員揃った場を設けるべきであり、前任監査人による単独の説明は、一方的な、言い放しの説明にしかならず、利用者に無用な混乱を招くことが懸念される。また、前任監査人と会社とどのような契約を新たに結ぶのかについての整理も必要である。
- ・ 特に、前任監査人が適正意見以外の監査意見、後任監査人が適正意見の場合には、後任監査人の判断を聞けば状況の理解は可能と考えるため、前任監査人による説明の必要性は極めて低いと考える。
- ・ いずれにしても、このような極めて例外的なケースを想定しての議論は、益が少ないと考える。

● 特に充実した説明・情報提供が求められるその他の場合（P11）

（コメント）

過去の意見と異なる判断に至った背景については、訂正理由に含めて記載されるべき情報である。また、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について記載されているが、これらはいずれも開示制度の話であり、個々の監査人が説明する事柄ではない。制度設計者側に説明責任が本来あるはずである。

● III. 監査人の交代理由の開示についての考え方（P14）

➤ 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かどうか。

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、出来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かどうか。

➤ 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かかわる具体的な説明）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かどうか。

➤ 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。

(コメント)

- ・ 新たな制度の創設よりも、臨時報告書や適時開示の現行制度がその趣旨に沿った運用となっていないという現状の改善をまず図るべきである。交代理由について「任期満了」は理由にならないということを当局が明確化することで対応できるものとする。
- ・ 臨報等で「(4) (異動) の理由及び経緯に対する監査報告書等の記載事項に係る異動公認会計士等の意見」の開示が要請されているが、異動の理由及び経緯について監査報告書等で記載することは想定されないため、開示が要請されている趣旨が不明瞭となっている。臨報等において、異動の理由及び経緯に関する会社側の説明に対する異動公認会計士等の見解を求める趣旨であると推察しているが、分かりやすい表現で明瞭化を図ることが必要である。
- ・ 複合的な要因が堆積して交代に至るケースが多いと考えられ、「実質的な内容」の開示を要請したとしても、直接のきっかけとなった事象を説明することになることが想定される。また、会社側の意思で監査人を交代する場合、前任監査人も後任監査人も、交代理由の全貌を必ずしも把握しているとは限らないのも事実である。監査人の交代自体が過去に比べるとそれほど珍しいことでなくなりつつある中で、今後、監査上の主要な検討事項(KAM)が導入されることを考慮すると、交代理由の開示の充実が利用者にとって本当に優先順位の高い課題であるかどうかの再確認が必要と考える。

➤ 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。

(コメント)

- ・ 既に公認会計士協会としては、会計監査の在り方に関する懇談会の提言（2016年3月）に基づき、監査人の交代時における開示の在り方を検討し、2017年6月に、監査人交代の理由等に関するアンケート調査結果とともに、「[監査人の交代理由等の開示の充実に係る日本公認会計士協会の取組について](#)」を公表している。
- ・ 具体的には、(1) 具体的な交代理由の適時な把握（上場会社監査事務所登録制度の規定に基づき、登録事務所概要書変更事項届出書等の様式を変更し、監査対象会社数の増減理由の記載を自由記載から選択肢方式（任期満了の選択肢はない）に変更）、(2) 交代に関する質問等の実施、(3) 品質管理レビューにおける交代理由に関する情報の活用、(4) 交代理由の概要についての定期的な公表（直近では、[2018年6月公表の平成29年度の品質管理レビュー一年次報告書](#)のP34に掲載）を行っている。
- ・ 日本公認会計士協会が新たな開示制度を設けても、屋上屋を重ねることになる可能性が高く根本的な解決とはならないと考えられるため、前述のとおり、関係者と連携した取組みが必要と考える。

3. その他（記述や表現に関するコメント）

● I. 2. 会計監査に関する情報提供の充実の必要性 (P2)

特に、（略）、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、（略）

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・情報提供のあり方に関し、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を含めて検討を行うものである。

（コメント）

- ・ 本懇談会での検討課題と、上段で示されている具体的な三つの指摘内容との関係が不明瞭である。全ての無限定適正意見以外の意見の場合における除外事項の記述について一般的に検討するということと、極めて限定的なケース（会社法の規定に基づく株主総会での意見陳述の機会の不活用）への対応についてそれぞれ検討すると記載すべきではないか。また、「特に」が何に対して強調しようとしているのか、本懇談会で特に検討を行おうとしている主題が不明瞭となっている。
- ・ 具体的な指摘事項の一つ目は、「監査報告書の除外事項の記載」とすべきである。
- ・ IIIで扱われている監査人の交代理由については何の言及もなく、文書の構成上、IIIの位置づけが曖昧になってしまっている。

● II. 1. (2) 監査プロセスと監査意見表明のタイミング (P3)

（コメント）

表題と記載内容が一致していないのではないかと。この項において記載しようとしている内容は、現状、監査報告書における除外事項以外に、監査人の見解を説明する場がないということに記載したいのか。以下の点を踏まえ、記載の趣旨が明確になるように内容及び表題を整理する必要があると考える。

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

(コメント)

「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」との記述は、P7で記述されている会社法第398条第1項の監査役等と監査人との意見が一致していない場合を指していると推察されるが、会社法第398条第1項への言及がなく、また、「一般的な株主総会実務」の記述が続くことから、監査役等と監査人との意見が一致している一般的な株主総会において経営者や監査役等が説明することを改善すべき指摘事項として取り上げているように読める。会社に一義的な説明責任があるのは明白であり、当該記載はそれを否定しているような誤解を生じさせる懸念がある。

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。

(コメント)

有価証券報告書等提出期限の延長自体を検討すべき事項とする意図なのか、提出延期の場合の適時開示において、監査人の提出延期に関する見解と異なることが記載されることがあるという現状を説明しようとしているのか（そのような事例はごくまれと思われるが）、記載の趣旨が不明瞭である。

● 意見不表明の場合 (P5) 他

(コメント)

「受嘱審査」という用語が使用されているが、監査に関する品質管理基準及び品質管理基準委員会報告書第1号では、監査事務所が定める契約の締結または更新の方針及び手続は、審査の一環として行うことを求めているわけではないため、「受嘱審査」は「監査事務所の監査契約の締結又は更新に関する方針及び手続」という表現の方が適切である。

● (別紙1)

➤ 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。企業側は不正を認めず、監査にも非協力的であるため、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。

(コメント)

別紙 1 は、どのような意図で論点案に含まれているのか。監査意見又は四半期レビューの結論の表明前にどのような情報提供を監査人が行うべきか、又は、どのような内容を除外事項に記載するかの論点であるならば、本文中に既に含まれている。又は、記載されている状況の場合にどのような監査意見又は四半期レビューの結論であるべきかの意見形成に係る論点であるならば、本懇談会の検討の範囲ではないと考える。したがって、いずれの場合も、論点としては、削除すべきと考える。

- 別紙 2 「監査報告書の記載事項」

(コメント)

監基報 705 における除外事項付意見の場合の記載要件が意見類型との関係を示さずに列挙されている。上五つの箇条書きは意見限定又は不適正の場合の記述であること、一番下の箇条書きのみが範囲限定又は意見不表明の場合の記述であることがわかるように、小見出しを挿入するなど明瞭な記載とすべきと考える。

以 上