

会計監査に関する情報提供の充実について
— 通常とは異なる監査意見等に係る対応を中心として —

平成 31 年 1 月 22 日

会計監査についての情報提供の充実に関する懇談会

目次

I.	はじめに.....	1
1.	経緯.....	1
2.	会計監査に関する情報提供の充実の必要性.....	1
II.	通常とは異なる監査意見等についての説明・情報提供.....	4
1.	現状.....	4
(1)	無限定適正意見以外の監査報告書.....	4
(2)	監査人による意見表明及び会計監査についての説明・情報提供の場面.....	4
2.	具体的検討.....	5
(1)	監査報告書の記載.....	5
(2)	追加的な説明.....	7
(3)	守秘義務.....	10
(4)	その他.....	11
III.	監査人の交代に関する説明・情報提供.....	13
(1)	現状.....	13
(2)	監査人の交代理由の開示についての考え方.....	14
IV.	おわりに.....	16

会計監査についての情報提供の充実に関する懇談会 名簿

(平成31年1月22日現在)

	氏名	現職
座長	八田 進二	青山学院大学名誉教授 大原大学院大学会計研究科教授
メンバー	青 克美	(株) 東京証券取引所執行役員
	岡田 譲治	(公社) 日本監査役協会会長 三井物産(株) 常勤監査役
	貝 増 眞	(公社) 日本証券アナリスト協会理事
	清 原 健	弁護士
	高 濱 滋	日本公認会計士協会副会長
	田 中 亘	東京大学社会科学研究所教授
	町田 祥弘	青山学院大学大学院会計プロフェッショナル研究科教授
	湯 浅 一生	富士通(株) 執行役員常務

[50音順、敬称略]

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。また、企業の作成する有価証券報告書において会計監査に関する情報の開示を充実させる取組みも進展している¹。

2. 会計監査に関する情報提供の充実の必要性

財務諸表の作成と開示に関する第一義的な責任は企業にある。一方、監査人は、株主・投資家等の財務諸表利用者に対し、財務諸表の適正表示に関する意見を監査報告書を通じて表明する。

監査報告書には、監査意見のほか、経営者及び監査役等の責任²や監査人の責任等を標準化された文言で簡潔に記載することとされている。

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

¹ 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）17～19 頁、企業内容等の開示に関する内閣府令改正案（平成 30 年 11 月公表）参照

² 平成 30 年 7 月の監査基準改訂により、経営者の責任に加え、監査役等には、財務報告プロセスを監視する責任があることが監査報告書に記載されることとされた。

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る。

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。

監査人が、会計監査の最終的な受益者である株主・投資家等の財務諸表利用者に対し、自ら行った監査に係る説明を行うことは、監査人の職責に含まれるものであり、会計監査の品質向上・信頼性確保に向けた自律的な対応の一環として、監査人は、自らの説明責任を十分に果たしていくことが求められる³。

上述のとおり、近年、「監査報告書の透明化」に向けた制度面の整備も進み、監査人による個々の会計監査に関する説明・情報提供へのニーズが高まる中、それに応じて、より一層の会計監査に関する説明・情報提供の充実が求められている。

特に、限定付適正意見、意見不表明又は不適正意見（以下「通常とは異なる監査意見等」という）が表明された場合は、監査人の判断の背景や根拠となった事情が財務諸表利用者の意思決定に対してより重大な影響を与え得るため、監査人からの説明・情報提供が一層重要となる。また、監査人の交代理由など、財務諸表利用者の関心が高い事象についての適切な説明・情報提供も重要な課題と考えられる。

しかしながら、従前、こうした場合において、監査人の財務諸表利用者に対する説明責任が十分に果たされ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、

- ・ 監査報告書の除外事項の記載において、具体的な影響額が示されず、また、示されないことについての合理的根拠が十分説明されていない、
- ・ 意見不表明の場合に、その理由が十分説明されていない、
- ・ 監査報告書の記載のみでは十分な情報が得られない場合があるが、株主総会の場を含め、監査人からの追加的な説明を受ける機会がない、

³ 監査人と併せ、会計監査の相当性を判断する責務を負う監査役等（監査役、監査役会、監査等委員会、監査委員会）においても、会計監査の品質向上・信頼性確保に向け、説明責任を果たしていくことが求められる。

- ・ 監査人の交代に関する開示書類において、実質的な交代理由が記載されていない、等の事例があるとの指摘があり、こうした場合は監査人からの充実した説明・情報提供への要請が特に高いと考えられる。

こうした説明・情報提供の充実の要請に適切に応えることにより、財務諸表利用者にとって個々の会計監査の有用性が高まるとともに、広く会計監査に対する理解が深まり、財務諸表利用者による監査の品質に対する評価がより適正に行われるようになることが期待される。これらが、会計監査の品質の向上、ひいては、会計監査の信頼性確保にもつながるものといえる。

本懇談会においては、以上のような問題意識の下、特に、通常とは異なる監査意見等についての説明・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、検討を行った。

Ⅱ. 通常とは異なる監査意見等についての説明・情報提供

1. 現状

(1) 無限定適正意見以外の監査報告書

監査報告書には、無限定適正意見、限定付適正意見、不適正意見、意見不表明の4類型があり、このうち、実際に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。一方、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・結論が付されるものも、毎年少数ながら存在している⁴。

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見込み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、といったものが挙げられる。

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（範囲限定）を理由とするものとなっているが、意見限定の事例も存在している。

(2) 監査人による意見表明及び会計監査についての説明・情報提供の場面

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。

⁴ 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関し、監査人から無限定適正意見（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会社数は、以下のとおり（いずれも7年間の合計。括弧内は上場企業に係るもの）。

- ・ 限定付適正意見・限定付結論：15社（11社）
- ・ 不適正意見・否定的結論：3社（0社）
- ・ 意見不表明・結論不表明：29社（9社）

会計監査人には、会社法上、一定の場合に株主総会での意見陳述の機会が確保されている（会社法第 398 条）。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の指摘がある。また、一般的な株主総会の実務では、株主からの質問等に対しては、会計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が回答するとされている⁵、との指摘もなされている。

監査人が無限定適正意見以外の監査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こととされている。その際、適時開示等において、企業が監査人の意見とは異なる見解を掲載する場合がある⁶。

以上のような現状に対し、監査人による説明の場面が極めて限定されているとともに、必ずしも活用されておらず、財務諸表利用者のニーズに十分応えていないのではないかと、との指摘がある。

2. 具体的検討

(1) 監査報告書の記載

○ 現行制度の概要

監査人による会計監査に関する説明・情報提供については、監査報告書によることが基本とされている。監査報告書については、財務諸表利用者の意思決定に資する観点から、監査基準及び日本公認会計士協会の実務指針（監査基準委員会報告書）において必要な記載事項が定められている。

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。

- ・ 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

⁵ 株主総会への会計監査人の出席状況等に関し、「株主総会白書 2018 年版」(商事法務 2184 号) 123～124 頁参照

⁶ なお、企業と監査人の見解の対立が解消されないために監査手続が終了せず、有価証券報告書の提出自体が延期される場合もある。

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、上記のとおり、意見の種類に応じ、除外事項の内容・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、監査報告書の「意見の根拠」区分において、これらの記載事項に関し、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、以下のような点について、財務諸表利用者が理解できるよう、可能な限り明確に記載する必要がある。

- ・ 表明された意見と除外事項との間の関係
- ・ 除外事項の具体的な内容（意見限定の場合は具体的にどの部分が適正でなかったのか、範囲限定の場合はどの範囲で監査証拠を確認できなかったのか）
- ・ 除外事項に係る具体的な影響額、又は具体的な影響額を示すことが困難な場合にはその合理的な根拠

○ 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。

このため、監査人は、監査報告書の「意見の根拠」区分を記載するに際し、除外事項の影響が財務諸表全体に及ばないことも含め、限定付適正意見を表明する根拠について、十分かつ適切な説明を行うことが求められる。

○ 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⁷。このため、監査人は、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、上記の判断を行うこととされて

⁷ 監査に関する品質管理基準 第六

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、契約締結・更新の後に重大な状況変化が生じるなど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、なぜそうした例外的な状況に至ったのかについて、十分な説明がなされていないとの指摘がある。

このため、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、意見不表明に至った理由について、特に丁寧な説明を行うことが求められる。

(2) 追加的な説明

○ 追加的な説明の必要性

上述のとおり、監査人による会計監査に関する説明・情報提供については、監査報告書によることが基本と考えられる。したがって、無限定適正意見以外の監査意見を表明する場合、監査人は、監査報告書において、意見の根拠を十分かつ適切に記載することが求められる。

また、その際、会計監査の相当性を判断する責務を負う監査役等においても、監査役等の監査報告書において、監査の方法と結果の相当性の判断について十分な説明を行うことが重要と考えられる。

ただし、経営者や監査役等と監査人との間の見解の不一致等を背景に、監査人が監査報告書を提出した後、その記載内容について財務諸表利用者から（場合によっては経営者や監査役等から）疑問点が提起された場合など、予め監査報告書に求められる情報を記載しておくことが必ずしも現実的でない事案も想定される。

こうした事案においては、監査人は、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内容等について、個別の状況に応じ、追加的な説明を行うべきである。

追加的な説明の内容は、事案により異なると考えられるが、例えば、次のようなものが想定される。

- ・ 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見解不一致の内容
- ・ 具体的な監査手続に関する説明
- ・ 職業的専門家としての判断に関する補足説明 等

監査人が追加的な説明を行う場合、監査役等とも十分に協議をすることが重要と考えられる。また、監査役等は、監査人による追加的な説明に対する自らの意見についても、財務諸表利用者に追加的に説明することを検討すべきと考えられる。

○ 追加的な説明の手段①：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の手段には、制度上の枠組みとして、会社法上の株主総会での会計監査人の意見陳述がある。

会社法第 398 条第 1 項は、企業の計算書類等の法令・定款適合性に関し、会計監査人が監査役等と意見を異にする場合には、会計監査人は、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、会計監査人と監査役等との間に上記見解の不一致が存在し、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、定時株主総会で会計監査人の出席を求める決議があった場合には、会計監査人は、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、上記のような会社法第 398 条第 1 項の趣旨や、会計監査に関する説明・情報提供の充実の要請を踏まえ、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。また、企業側においても、株主総会の議事運営にあたり、会計監査人の意見陳述の機会を尊重することが求められる。

特に、会社法第 398 条第 1 項が想定する場面においては、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）、監査役等のもとより、会計監査人からも、計算書類等の法令・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⁸、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である。

○ 追加的な説明の手段②

四半期決算に関して経営者や監査役等と監査人との間に見解の不一致が生じた場合や、監査意見の提出と株主総会との間に特に時間が空く場合⁹など、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。しかし、株主総会の意見陳述の機会がないことは、監査人が財務諸表利用者への追加的な説明を行わなくてよいということではないというべきである。財務諸表利用者の意思決定に及ぼす影響の重要性や、経営者や監査役等の状況等を踏まえ、適切な説明の手段について検討する

⁸ 会社法第 398 条第 1 項の規定に基づき会計監査人が意見陳述を行う場合、その意見の内容は株主総会参考書類に記載され、招集通知とともに株主に交付される（会社法第 301 条、会社法施行規則第 85 条第 1 号）。

⁹ 例えば、株主総会において決算承認議案が付議されないまま、有価証券報告書が提出され、その後に開催される株主総会で決算承認議案が付議されるケースなどが考えられる。

必要がある。

財務諸表利用者が、経営者や監査役等の意見と監査人の意見とを比較できる機会においてそれぞれが説明を行うことが望ましいとの観点からは、株主総会と同様に、経営者、監査役等及び監査人がそろって参加する場面で説明を行うことが考えられる。例えば、企業が設ける対外的な説明の場に監査人が同席しての説明などが考えられる。

経営者は、監査人による説明の機会を確保するよう、配慮することが求められ、また、監査役等もこれを促すことが求められる。ただし、仮にそうした機会が設けられず、企業側の意見のみが財務諸表利用者に提供されているなど、監査人の意見が適切に財務諸表利用者に提供されないような状況においては、監査人が自ら、適切な方法により¹⁰、財務諸表利用者に必要な説明をすべきである。

なお、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¹¹、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対応をとるべきである。

○ 追加的な説明にあたっての留意点

本来、監査人による説明・情報提供は、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等しく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に追加的な説明を行う場合においても、財務諸表利用者に等しく情報が伝達されるよう、留意する必要がある。口頭で説明した内容については、書面化して公表するなど¹²の対応を検討すべきである。

また、監査人が監査意見又は四半期レビューの結論を表明した後に行う追加的な説明は、その必要性が生じた後、可能な限り速やかに行う必要がある。

なお、株主総会等において監査人による追加的な説明が行われた場合には、企業側においても、その内容を公表するなどの対応をとることが考えられる¹³。

¹⁰ 例えば、日本公認会計士協会のサポートの下、説明の場を設定することなどが考えられる。

¹¹ 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（東京証券取引所有価証券上場規程第402条（2）v）。

¹² 口頭での追加的な説明を財務諸表利用者に伝達する方法としては、インターネット上で動画配信を行うこと等も考えられる。

¹³ 監査人の説明の内容によっては、投資判断に重要な影響を及ぼすものとして適時開示が必

(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)¹⁴。

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。

もっとも、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おり、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、通常とは異なる監査意見等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、我が国では、一般的に、企業に関する未公表の情報について、あらゆるものが守秘義務の対象になり得ると考えられる傾向があるとの指摘がある。

しかしながら、公認会計士法においては、守秘義務の対象となるのは、企業の「秘密」に当たるものとされており、未公表の情報すべてが含まれるわけではない。

また、仮に「秘密」に該当する情報についても、財務諸表利用者に対して監査人が必要な説明・情報提供を行うこと、特に、無限定適正意見以外の場合に、監査人の職業的専門家としての判断の根幹部分である当該意見に至った根拠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。

また、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 項が想定する場面において、監査人が、計算書類等の法令・

要となることも考えられる。

¹⁴ 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)。

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。

守秘義務における「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 for Professional Accountants）をはじめ、諸外国の規定でも、該当する場合を列挙しているが、我が国の実務では、「正当な理由」の範囲を限定的にとらえ、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。

このため、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、監査人が過度にリスク回避的にならないよう、日本公認会計士協会において倫理規則の「正当な理由」についての考え方を示すとともに、今後、「監査上の主要な検討事項」の記載の状況等も踏まえつつ、関係者において適切な方策を検討すべきである。

（４）その他

経営者や監査役等と監査人との間に見解の不一致がある場合などに監査人からの追加的な説明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、十分かつ適切な説明・情報提供を行うことが必要となる場面として、監査人が交代し、現任監査人（すなわち後任監査人）と監査役等・前任監査人との間に見解の相違がある場合などが考えられる。

○ 現任監査人と監査役等・前任監査人の見解が異なる場合

監査人の交代の場合、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¹⁵、契約締結の段階で意見表明が可能であることを確認していることから、通常、現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、経営者・監査役等が前任監査人の見解に依拠して、現任監査人と異なる見解をとることがあり得る。その場合、監査役等は、前任監査人と現任監査人の双方の見解を聴取するなどして、会計監査の相当性を判断するとともに、財務諸表利用者に説明を行うことが求められる。

¹⁵ 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と、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現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）。

その上で、前任監査人の見解に依拠した監査役等と現任監査人との間の見解の調整がつかない場合、財務諸表利用者に対し、双方の見解に関する情報が十分に提供される必要がある。この場合、前任監査人や現任監査人が自ら必要な説明を行うことが求められる場面も想定される。

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といった対応をとることができない点に留意する必要がある。例えば、監査役等が前任監査人から意見を聴取した上で説明を行うなどの対応が考えられるが、事案によっては、経営者、監査役等及び現任監査人に加え、前任監査人を含めた説明の機会を設けるなど、適切な手段を検討することが求められる。

○ 特に充実した説明・情報提供が求められるその他の場合

その他、財務諸表利用者が十分な説明・情報提供を必要とすると考えられる場面としては、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の結論としていたが、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後、監査済の内部統制報告書が訂正される場合などが考えられる。

このような場合には、関係者において、財務諸表利用者が理解できるよう、丁寧な説明を行うなど、適切な対応をとることが求められる。

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代理由や交代に至る経過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

会計監査人の選任及び解任並びに会計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¹⁶。監査人の異動が決定された場合及び監査人の異動があった場合は、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¹⁷。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¹⁸。

以上については、期末におけ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、実際に開示された交代理由を見ると、概ね半数以上において「任期満了」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

¹⁶ 監査役設置会社及び監査役会設置会社につき会社法第 344 条、監査等委員会設置会社につき同法第 399 条の 2 第 3 項第 2 号、指名委員会等設置会社につき同法第 404 条第 2 項第 2 号

¹⁷ 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

¹⁸ 東京証券取引所有価証券上場規程第 402 条 (1) aj 等

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」)。

公認会計士・監査審査会が監査事務所の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、監査人との見解相違等による企業側からの解約等がある¹⁹。

(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、監査上の懸念事項の有無や監査品質に影響する事象の有無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。

まず、監査人の任期が通常1年で終了することからすれば²⁰、「任期満了」との記載は、交代理由の開示として不適切である。

また、「監査報酬や会計処理に関する見解の相違」といった実質的な交代理由があった場合に関しては、企業側と監査人側が具体的にどのような点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。

その他の交代理由に関しても、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である。

会計監査人の選解任等に関する株主総会の議案の決定が監査役等によって行われることからすれば、監査役等は、経営者に対し、臨時報告書における交代理由の開示の充実を促すことが求められる。また、監査人の交代に関する監査役等の意見を記載することも検討することが求められる²¹。

¹⁹ 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」p70～72 参照

²⁰ 会計監査人の任期は、選任後1年以内に終了する事業年度のうち最終のものに関する定時株主総会の終結の時までとされている(会社法第338条第1項)。なお、この定時株主総会で別段の決議がされなかったときは、会計監査人は再任されたものとみなされる(同条第2項)。

²¹ 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)は、「有価証券報告書に監査役会等の活動の実効性の判断のために必要とされる監査役会等の活動状況(監査役会の開催頻度・主な検討事項、個々の監査役等の出席状況、常勤監査役の活動等)の開示を求めるべきである。」と述べており、現在、この報告を踏まえた企業内容等の開示に関する

監査人の交代に関して臨時報告書により開示を行うのは企業であるが、監査人にも、交代の理由・経緯に関し、財務諸表利用者に対する十分な説明・情報提供を行うことが求められる。仮に、企業による開示内容が一方的で、監査上の懸念事項、監査品質に影響する事象やその背景事情について、財務諸表利用者には十分な情報を伝えていないと考えられる状況においては、監査人が自ら、交代の理由・経緯に関し、必要な説明・情報提供を行うべきである。会社法では、会計監査人は、株主総会に出席し、自らの選任・解任・不再任・辞任について意見を述べることができる²²とされており、こうした機会を活用することが考えられる²²。

この点に関しては、今後、臨時報告書等における開示の充実の状況を注視しつつ、監査人が主体的に交代理由を説明・情報提供するための環境整備を一層進めていく必要がある。

内閣府令の改正が検討されている。監査人の交代について監査役会等で議論した場合、今後は、有価証券報告書の監査役会等の活動状況の記載の中で説明することも考えられる。

²² 会社法第 345 条第 1 項、同条第 5 項。会計監査人を辞任した者や解任された者も、辞任又は解任の後、株主総会に出席し、辞任した理由や解任についての意見を述べることができる(同条第 2 項、同条第 5 項)。

IV. おわりに

本懇談会においては、通常とは異なる監査意見等が表明された場合を中心に、会計監査に関する監査人からの説明・情報提供の充実について検討した。

会計監査に関する説明・情報提供を充実させることは、財務諸表利用者の会計監査に対する理解を深め、監査の品質に対する評価をより適正に行うことを可能とし、会計監査の品質の向上、ひいては、会計監査の信頼性確保につながるものである。

監査人は、今後、監査報告書において、「監査上の主要な検討事項」の記載が求められることも踏まえ、財務諸表利用者の意思決定に有用な情報をわかりやすく提供することを意識した、積極的な説明・情報提供に努めることが期待される。

企業側においても、会計監査に対する信頼性が、企業の財務報告に対する信頼性に直結する問題であることを認識し、監査人の説明・情報提供に対し、進んで協力する姿勢が求められる。

とりわけ、監査役等は、株主の負託を受け、独立の立場で経営者の職務執行を監査する立場として、監査人による説明・情報提供が適切に行われることで財務諸表利用者にとって会計監査の有用性が高まるよう、公平・公正な視点で監査人との連携を図ることが期待される。

また、金融庁、取引所、日本公認会計士協会を含む関係者においては、本とりまとめを踏まえ、必要な環境整備についての検討を速やかに開始することが期待される。

本懇談会としては、今後も、会計監査についての説明・情報提供の在り方に関する関係者の議論の進展を注視し、必要に応じ、更なる検討を加えることとしたい。