

公認会計士制度に係る討議資料(H18-2)

(監査人の独立性と地位の強化のあり方)

1 はじめに

証券市場がその機能を十全に発揮していくためには、企業の財務書類が適正に作成されていることがまずもって重要となる。その際、公認会計士・監査法人の監査には、企業の財務書類の適正性を確保していく上での重要な役割が期待されており、このためには、監査人が独立した立場に立ち、経営者等との関係において強固な地位を保持しながら監査が行われていくことが重要となる。

こうした地位・立場を維持、強化していくためにどのような方策が考えられるか。

以下においては、まず、公認会計士法等において設けられている監査人の地位に関する制度を俯瞰し、その後、監査人の独立性と地位の強化のあり方をめぐる論点について検討することとする。

2 監査人の独立性と地位に関連する現行の制度

監査人の独立性と地位に関連する現行の制度については、(1)監査を行う側、すなわち監査人に係る制度と、(2)監査を受ける側、すなわち被監査会社に係る制度とに大別することができる。

(1) 監査人に係る制度

① 特定の利害関係に基づく業務の禁止

まず、公認会計士法は、監査人の独立した公正な立場を保証するために、公認会計士又は監査法人に被監査会社との間で「特定の利害関係」があると認められる場合には、監査証明業務を行うことを禁止している。

② 大会社等に係る業務の制限

また、平成 15 年公認会計士法改正では、従前の「特定の利害関係」があ

る場合における監査証明業務の禁止に加え、公認会計士監査の独立性の充実・強化の観点から、被監査会社が「大会社等」である場合に公認会計士及び監査法人の業務に対する制限を加える措置を講じている。

第一が、一定の非監査証明業務と監査証明業務の同時提供の禁止である。具体的には、被監査会社の経営判断に関わることを防止すること、監査人自らが行った業務を自ら監査することを防止すること等の観点から、非監査証明業務のうち一定のもの(注)を行っている場合には、監査証明業務を同時に行ってはならないこととした。

(注)同時提供が禁止される非監査証明業務

- i 会計帳簿の記帳の代行その他の財務書類の調製に関する業務
- ii 財務又は会計に係る情報システムの整備又は管理に関する業務
- iii 現物出資その他これに準ずるものに係る財産の証明又は鑑定評価に関する業務
- iv 保険数理に関する業務
- v 内部監査の外部委託に関する業務
- vi 証券業
- vii 投資顧問業
- viii i ~ viiのほか、監査又は証明をしようとする財務書類を自らが作成していると認められる業務又は被監査会社等の経営判断に関与すると認められる業務

第二が、継続的監査の制限(いわゆるローテーション・ルール)である。平成15年公認会計士法改正において、大会社等の監査証明業務に関与した者について継続的監査を制限し、一定期間ごとの交代を義務付けることとされた。具体的な交代に係る期間については、継続監査期間7年、監査禁止期間2年とされた。また、本年4月より、日本公認会計士協会の自主規制ルールにより、四大監査法人の上場会社の監査を担当する業務執行社員のうち主任会計士(筆頭業務執行社員及び審査担当社員)については継続監査期間5年、インターバル期間5年とされている。

第三が、個人の公認会計士についての共同監査の義務付けである。監査の公正性と信頼性を確保するためには、適切な人員や施設等を確保することによって、監査の水準を一定以上に保つ必要がある。また、監査証明業務の構成・適切な遂行のためには、相互監視の下、複数の公認会計士による組織的監査を行うことが望ましい。

このような考え方から、平成15年公認会計士法改正においては、独立性

の強化の一環として、大会社等に対する監査について、公認会計士の個人単独による監査を原則として禁止し、個人の公認会計士が監査を行う場合には、ほかの公認会計士との共同監査を、又はほかの公認会計士を補助者として使用することを、義務付けることとされた。

③就任先への監査の制限と被監査会社への就任の制限

さらに、公認会計士法は、公認会計士と被監査会社との人的・身分的關係に照らして、独立性を確保するために、一定の監査証明業務を制限している。

すなわち、第一に、監査証明業務に関与した公認会計士が、監査を行った会計期間と翌会計期間に、被監査会社等の取締役、監査役等の幹部に就任することは原則として禁止されている。公認会計士が個人として監査を行った場合においても、監査法人の社員として監査証明業務を執行した場合においても、この制限は適用される。

第二に、監査証明業務に関与した公認会計士が、関与した会計期間又は翌会計期間に監査法人を退職し、その担当していた会社等の取締役、監査役等の幹部に就任した場合、出身母体である監査法人が、当該会社等の監査証明業務を行うことが禁止されている。

(2)被監査会社に係る制度

被監査会社に係る制度については、基本的に、公認会計士法ではなく、法定監査を義務付けている会社法・証券取引法において規定されている。

第一に、会計監査人の選任については、会社法上、株主総会の決議によることとされている。取締役が会計監査人の選任に関する議案を提出することについて、監査役又は監査役会に同意権が付与されており、また、取締役に対して会計監査人の選任に関する議案を株主総会に提出すること又は会計監査人の選任を株主総会の目的とすることを監査役又は監査役会が請求することができることとされている。

(注)委員会設置会社においては、監査委員会が、株主総会に提出する会計監査人の選任に関する議案の内容を決定することができることとされている。

第二に、会計監査人の報酬の決定について、会社法上、監査役(監査役

会設置会社においては監査役会、委員会設置会社においては監査委員会)の同意を得なければならないこととされている。

この点、旧商法特例法においては、会計監査人の報酬について、監査役会等の関与について規定はなく、会社が監査役等の関与を受けことなく報酬額を決定することも認められていた。

会社法の立案にあたり、代表取締役等からの会計監査人の独立性を担保するため、その選解任と同様、報酬に関しても監査役会等の関与に関する規定を設けるべきであるとの指摘がなされたことを踏まえ、上記の規制が導入された。

第三に、証券取引法監査を受ける会社にあつては、証券取引法上の開示書類において、会社の企業統治に関する事項について具体的に、かつ、分かりやすく記載することとされている。当該事項の例示として、監査報酬の内容(監査証明業務に基づく報酬とそれ以外の業務に基づく報酬に区分した内容)等が掲げられているところである。

会社法監査を受ける会社にあつては、会計監査人の報酬に関連して、事業報告において、①当該事業年度に係る各会計監査人の報酬等の額、②会計監査人に対して非監査業務の対価を支払っている場合におけるその非監査業務の内容等の記載が求められている。

第四に、最近の会計年度において、公認会計士又は監査法人が交代した場合には、当該被監査会社は有価証券報告書及び半期報告書の「経理の状況」欄において、監査人の交代があつた旨の開示をしなければならないこととされている。また、公認会計士又は監査法人が交代した場合、被監査会社は取引所の適時開示規則に基づき、監査人の異動を直ちに開示しなければならないこととされている。

3 監査人の独立性と地位に関連する論点

(1) 独立性の確保

① いわゆるローテーション・ルール

いわゆるローテーション・ルールについては、ア)被監査会社との「癒着」の可能性を低める、イ)交代を機会に監査に新しい視点が導入されることが

期待される、等の利点が指摘される。

一方で、ウ)被監査会社の事業とそのリスクを十分に理解する監査人の知識と経験の蓄積が阻害されることになりかねない、エ)監査人、被監査会社に交代に伴うコストが発生する、等の問題も指摘されるところである。

また、オ)中小監査法人についてはいわゆるローテーション・ルールの遵守が困難であり、より他の方策を重視して独立性の確保を図るべきではないか、カ)被監査会社の活動の国際化や監査業務における国際的な業務提携の進展等のなかで、制度面での国際的な整合性の確保という視点が必要ではないか、等の指摘もなされている。

これらを踏まえ、いわゆるローテーション・ルールのあり方についてどのように考えるか。

i)ローテーションの期間

まず、継続監査期間7年、監査禁止期間2年とされている現行の法制上の監査人の交代に係る期間について、四大監査法人の上場会社の監査を担当する業務執行社員のうち主任会計士においては、すでに日本公認会計士協会の自主規制ルールが存在すること等を踏まえ、例えば上場会社の監査を担当する主任公認会計士については法令で継続監査期間5年、監査禁止期間5年とするべきである、との考え方があるが、どう考えるか。

ii)新規公開企業の取扱い

また、新規公開企業に係るローテーション・ルールのあり方をどのように考えるか、との論点が存在する。

新規公開企業については、公開準備等の過程において監査人が監査に関連する業務を提供することが一般的であることを考えると、新規公開企業に対しては、例えば公開後の最初の継続監査期間について、一定の短縮を図ることが考えられるが、どうか。

iii)法人の交代制

ア)被監査会社との「癒着」の可能性を低める、イ)交代を機会に監査に新しい視点が導入されることが期待される、とのいわゆるローテーション・ルールの利点を考慮すると、監査人の交代にとどまらず、監査法人の交代まで義務付けるべきとの考え方があるが、どう考えるか。

iv) 適用除外の範囲

いわゆるローテーション・ルールについては、既述したとおり、被監査会社の性質、具体的には大会社等に該当するか否か、によって適用の有無が判断されているところである。大会社等の範囲については、ア) 会計監査人設置会社(資本の額が 100 億円未満であり、かつ、最終の貸借対照表の負債が 1000 億円未満の会社を除く)、イ) 証券取引法による監査の対象となる者(非上場の特定有価証券のみの発行者を除く)、ウ) 銀行、長期信用銀行及び保険会社等となっている。

また、個人の公認会計士については「内閣府令で定めるやむを得ない事情があると認められる場合において、(中略) 会計期間ごとに内閣総理大臣の承認を得たときは、この限りでない。」とされており、一定の適用除外が認められている。具体的には、「周辺地域において公認会計士が不足している等により、交替が著しく困難な状況にある場合」とされている。

この点、例えば、米国においては、上場会社を監査することで原則としていわゆるローテーションが義務付けられている場合であっても、顧客が 5 名未満、かつ持分所有者が 10 名未満の会計事務所は、PCAOB(公開会社会計監督委員会)の独立性レビューを受けることを条件として、適用免除措置が図られている。一方、EUでは、上場会社等を監査する場合には、ローテーションが義務付けられており、特段の適用除外措置は定められていない。

これらの、現行の我が国における規定や諸外国の制度に鑑み、いわゆるローテーション・ルールの対象となる大会社等の範囲や中小監査法人の取扱いについてどのように考えるか。

② 独立性に関するその他のルール

関与社員の退職後の就任先への監査及び被監査会社の幹部への就任については、既述したとおり、現行制度上、一定の制限が存在するところである。

この点に関し、証券取引法上の監査が連結ベースで行われることを考慮すると、制限先を被監査会社の親会社や連結子会社等の幹部にも広げるべきではないか、との考え方があるが、どう考えるか。

この他、日本公認会計士協会の倫理規則において、監査人は、特定の関係先又は関与先グループから継続的に受け取る報酬が収入の大部分（50%超）を占めること等により、独立性の保持に疑いをもたれるような関係や外観を呈しないよう留意しなければならないこととされているが、こうしたルール of 徹底等について、どのように考えるか。

③独立性規定の整備

被監査会社に対する監査人の地位に関しては、現行制度上、公認会計士法第1条の使命に関する一般規定において、「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、…（後略）」との規定が設けられているが、監査人に独立性を求める一般的な規定は存在しない。

この点、監査証明業務には独立した立場で当たらなければならないとの一般的・総則的規定を設けた上で、その趣旨を補強するための手段として必要な範囲で、他の独立性確保を目的とした個別の制度のあり方を考える、との方向性が考えられるが、どうか。

(2) 監査人の選任・監査報酬の決定等

会計監査人の選任・報酬に係る現行制度については既述のとおりであるが、被監査会社と監査契約を締結し、被監査会社から報酬を得て監査を行うという点に関し、「インセンティブのねじれ」が指摘される場所である。

この点について、諸外国においては、会計監査人の選任、報酬決定について、経営者をチェックする立場に立つ監査委員会に責任を持たせることにより、「インセンティブのねじれ」を克服しようとするのが流れになっているとみられる。

我が国の監査人の選任、報酬決定のあり方について、どのように考えるか。

①監査人の選任

会社法における会計監査人の選任議案に係る監査役会の同意権や提出請求権等の制度については既述したところである。

この点、同意権や請求権ではなく、監査人選任の議案の決定権を監査役

会等に対して付与すべきである、との考え方があるが、どう考えるか。

②監査報酬の決定方法

監査報酬のうち、会計監査人の職務執行に係る報酬の決定については、本年5月に施行された会社法において、既述のとおり、監査役会等に同意権が付与されたところである。

この点、監査役会等に監査報酬決定権を付与すべきである、との考え方について、どう考えるか。

監査報酬・監査時間については、被監査会社に係る監査上のリスクを踏まえて適切な監査計画が策定され、その上で、当該計画に沿って適切な監査が実施されるために十分な監査報酬・監査時間の水準が確保されることが重要となる。

この点に鑑みると、被監査会社と監査人との間の監査契約の締結に当たって、被監査会社の監査上のリスクについての的確な指摘が行われ、これに基づいて適切な監査報酬・監査時間が決定されていくような環境の整備が重要な課題となるのではないか。そのためにはいかなる方策が考えられるか。

現在、日本公認会計士協会においては、監査時間の見積りに関する研究が進められているが、監査時間の実際の決定に当たって、これらについてどのような活用の余地があるかと考えるか。

上場会社に係る監査報酬については、証券取引所が被監査会社や株主からいったん徴求し、証券取引所が直接、各監査人に対して報酬を支払う、との考え方があるが、どう考えるか。

③監査報酬の開示

証券取引法監査の対象となる会社については、既述のとおり、監査報酬の内容が開示項目の例示として掲げられているところである。監査報酬の開示を被監査会社に義務付けることについては、監査報酬のダンプの発生を懸念する指摘があり得る一方で、開示される財務書類がどのような対価の下で監査を経て作成されたものであるかについて企業に説明責任

を負わせることは、財務書類の信頼性を高めるとともに、監査の質を確保することにつながる、との観点から積極的に支持する考え方があり得る。

監査報酬の開示に係る現行制度については、現時点においてどのように評価されるか。例えば、現行制度における「例示」との取扱いを改め、有価証券報告書等において開示を明確に義務付けることについて、どう考えるか。その際、比較可能性を高めるべく、連結ベース・単体ベースの監査報酬を分けて開示させるとともに、企業側における監査報酬の決定方針についても記述を求めるなど、より詳細な記載を義務付けるべきとの考え方について、どう考えるか。

被監査会社による開示のみならず、監査人による監査報酬の開示のあり方についても検討が必要と考えるが、どうか。その際、監査人が監査法人である場合に、法人内部における監査報酬の振り分けの方針等についても開示を求めることが考えられるが、どうか。

(3) その他

① 監査人交代の開示

監査人に交代が生じた場合のその旨の開示義務については、既述のとおりであるが、監査人の交代に係る開示について、充実・強化すべきではないか、との考え方がある。

具体的には、取引所の自主規則において義務付けられている監査人交代に係る適時開示について、交代があった旨に加えて、交代の理由についても十分な開示を求めることが考えられるが、どうか。また、監査人交代について臨時報告書においても、例えば交代があった旨及びその理由について開示を義務付けるべきである、との考え方があるが、どうか。

また、最近会計期間において交代が生じた旨のみの開示義務が課せられている有価証券報告書、半期報告書について、交代の理由の開示を併せて義務付けることが考えられるが、どうか。

会社法上、会計監査人を辞任した者は、辞任後最初に招集される株主総会に出席して、辞任した旨及びその理由を述べることができることとされているが、監査人の交代があった場合の、監査人による開示義務等は現行法制上、存在しない。

会社法上の意見陳述については任意(ただし、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義務となる)、陳述の対象は株主、陳述のタイミングは定時株主総会の時点とされていることから、例えば証券取引法監査がなされている被監査会社について、何らかの加重を図るべきではないか、との考え方があるが、どうか。

監査人の交代は、会計・経理の状況にとって重要な情報であることを踏まえ、一定の場合には、監査人の側にも、証券取引所等においてタイムリーに意見の表明を行う機会を付与するとの考え方もあり得るが、どうか。その際、監査人が交代理由等について意見陳述を行うことと、公認会計士が負う守秘義務との関係をどのように考えるかとの論点があるが、どう考えるか。

さらにこの点、米国においては、監査人の交代の際に会社と監査人との間に意見の不一致があった場合又は不正が発見された場合には、監査人は会社の臨時報告書において意見陳述することが求められている。こういった形で、監査人の意見陳述を義務付けることについて、どのように考えるか。

(注)EU第8次指令においては、法定監査人又は監査事務所は、任期中の解任、辞任があった場合、監督当局に連絡することが求められている。

②不正・違法行為発見時の監査人による対応

監査人は、監査の実施において不正を発見した場合には、原則、経営者への報告が求められる。また、会計監査人が職務を行うに際して、取締役(又は執行役)の職務の執行に関し不正の行為又は法令違反等の重大な事実を発見した場合には、会社法上、監査役への報告義務が課されている。

一方、不正・違法行為発見時における当局への通報義務は存在しない。この点、米国では、上場会社の監査において、財務諸表に重大な影響を与えうる違法行為が発見され、経営者等が必要な措置をとらなかった場合、SECに通報することが求められている(注)。英国においては、銀行等の監査において発見された違法行為についてFSAに通報することが義務付けられている。仏国では、刑事行為に関する検察官への通報義務が商法に定められるとともに、上場会社等の監査において発見された違法行為につい

て、監査人は AMF (Autorité des marchés financiers) への通報が義務付けられている。

(注)米国においては、経営者等が違法行為に対して必要な措置をとらなかったと考える場合に、監査人はその旨を再度経営者等に報告した上で、辞任する又はSECに通報することとされている。当該経営者等も、監査人から当該報告があった旨、SECに対して通報しなければならない。

不正・違法行為発見時における当局への通報を義務付けることについては、市場規律や会社内部の自浄機能の発揮を前提として財務諸表の適正性について意見を表明する、との監査の性格を変えることになりかねないのではないかなど等の考え方が存在する一方で、会社と監査人の間に緊張関係をもたらすとともに、不正・違法行為の抑止につながる等の考え方がある。

諸外国の制度やこれらの考え方を踏まえ、監査人による不正・違法行為発見時における当局への通報義務について、どのように考えるか。

その他、監査人の独立性と地位の強化のあり方について検討しておくべき論点はないか。