

監査懇話会・第319回監査セミナー

「金融庁・会計監査についての情報提供
の充実に関する懇談会報告書
『会計監査に関する情報提供の充実につ
いて』に見る監査役等の役割と課題」

2019年5月30日

八田進二

青山学院大学名誉教授/大原大学院大学教授

本セミナーの趣旨

- 現在進められている「会計監査に関する情報提供の充実」の問題は、2015年発覚の「東芝問題」が端緒となっている。
- その際、最大の課題として、監査人の情報提供に際しての、「守秘義務」の解除の理由および当否に関する問題がある。
- 一方、追加情報として、監査人による、「監査上の主要な検討事項(KAM)」の記載実務の円滑な導入に向けて、監査役等が果たすべき役割は極めて大きくなっている。
- 今般の監査人による「情報提供の充実」に関しても、監査役等の十分な理解と、全面的な協力が課題とされている。
- そうした視点で、先般公表の懇談会報告書の内容について考えることとする。

2015年の「東芝事案」の意味と経緯

＜東芝事案の意味＞

- 監査独占業務を担う監査人が表明する監査意見は、公共の利益に資するための専門的な判断として、社会的にも大きな役割を担っている。
- この点から見て、2015年以降の東芝の監査には、いくつかの疑問が生じている。
- とりわけ、2016年に交代した後任監査人による「意見不表明」は、監査未了ということで、監査人の責任放棄につながりかねず、監査制度の崩壊にもつながりかねないのである。

※2015年度監査結果に対しては、前任監査法人(「無限定適正意見」と後任監査法人(不適正に近い2015年度監査を踏まえて、2016年度は「限定付適正意見」との間に意見の対立が存在。

除外事項の類型

(監査・保証実務委員会実務指針第85号「監査報告書の文例」19項, 2012.7.4最終改正)

除外事項付意見を表明する原因の性質	除外事項付意見を表明する原因となる事項が財務諸表に及ぼす影響の範囲、又は及ぼす可能性のある影響の範囲が広範なものかどうかという監査人の判断	
	重要だが広範でない	重要かつ広範である
財務諸表に重要な虚偽表示がある	限定付適正意見	不適正意見
十分かつ適切な監査証拠が入手できず、重要な虚偽表示の可能性が	限定付適正意見	<u>意見不表明</u>

【東芝事案】四半期レビュー報告書 の意見不表明

- 2016年度第1四半期レビュー報告書では、「無限定の結論」を表明(2016.8.12)
- 2016年度第2四半期レビュー報告書では、「無限定の結論」を表明(2016.11.11)
- 2016.12.27、会社は、「CB&Iの米国子会社買収に伴うのれん及び損失計上の可能性について」を公表
- 2016年度第3四半期レビュー報告書では、2回の公表延期の後、「意見不表明」を表明(2017.4.11)

※同時に、監査法人は、2016年第1及び第2四半期報告書に対して、「意見を表明しない」旨のレビュー報告書を会社に提出

【東芝事案】除外事項を付した 「限定付適正意見」と「限定付結論」

- 2016年度有価証券報告書に係る連結財務諸表に対する監査報告書に対しては、「限定付適正意見」を表明(2017.8.10)
- 会社は、監査法人の意見を否定して、あくまでも、会社の会計処理は適切である、との主張を行っている。(2017.8.10)
- 2017年度第1四半期(2017.8.10)、第2四半期(2017.11.7)、第3四半期(2018.2.14)のレビュー報告書では、「限定付結論」を表明。
- 2017年度有価証券報告書に係る連結財務諸表に対する監査報告書に対しては、「限定付適正意見」を表明(2018.6.27)
- 2018年度第1四半期レビュー報告書では、「無限定の結論」を表明(2017.8.8)

【東芝事案】内部統制監査報告書 での不適正意見

- 2016年度有価証券報告書に係る内部統制報告書
に対しては、「不適正意見」を表明(2017.8.10)
※会社の内部統制報告書での評価結果は、「内
部統制は有効」との判断となっている。
- 会社は、監査法人の意見を否定して、あくまでも、
内部統制は有効である、との主張を行っている。
(2017.8.10)
- 2017年度有価証券報告書に係る内部統制報告書
に対しては、「適正意見」を表明(2018.6.27)

わが国監査の信頼性確保のための 金融庁主導で講じた一連の対応策①

- 金融庁「会計監査の在り方に関する懇談会」の設置
(2015年9月)
 - ⇒ 「会計監査の信頼性確保のために一会計監査の在り方に関する懇談会」提言、を公表(2016.3.8)
- 金融庁「監査法人のガバナンス・コードに関する有識者検討会」を設置(2016.7)
 - ⇒ 「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)」を策定(2017.3.31)

わが国監査の信頼性確保のための 金融庁主導で講じた一連の対応策②

- 金融庁・企業会計審議会
⇒「監査基準」の改訂(2018.7.26)
監査上の主要な検討事項(KAM)の記載
- 金融庁「会計監査についての情報提供の充実に関する懇談会」の設置(2018.11)
⇒「会計監査についての情報提供の充実について一通常とは異なる監査意見等に係る対応を中心として一」を公表(2019.1.22)

金融庁「会計監査の在り方に関する懇談会」 報告書の公表 (2016.3.8)

- 「会計監査の在り方に関する懇談会」提言
— 会計監査の信頼性確保のために —
- 会計監査の信頼性が問われる、3つの要因
 - (1) 会計監査実施のための規制・基準が監査の現場に十分に定着していないこと
 - (2) こうした規制・基準を定着させるための態勢が監査法人や企業等において十分に整備されていないこと
 - (3) そのような態勢整備がなされているかを外部から適切にチェックできる枠組みが十分に確立されていないこと

金融庁「会計監査の在り方に関する懇談会」 報告書での提言の5つのポイント①

▶ 会計監査の信頼性確保に向けて講ずるべき5つの取組み

(1) 監査法人のマネジメントの強化

(対応策)

「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)の確定(2017.3)

(2) 会計監査に関する情報の株主等への提供の充実

(対応策)

① KAM(監査上の主要な検討事項)の導入(2018.7)

② 「会計監査についての情報提供の充実に関する懇談会」
の設置(2018.11)

③ 「継続監査期間」の有価証券報告書での開示(2019.1.31)

金融庁「会計監査の在り方に関する懇談会」 報告書での提言の5つのポイント②

(3) 企業不正を見抜く力の向上 (対応策)

「監査法人のローテーション制度に関する調査報告
(第一次報告)」公表(2017.7)

(4) 「第三者の眼」による会計監査の品質のチェック

- ・監査法人の独立性の確保
- ・JICPAの自主規制機能の強化 など

(5) 高品質な会計監査を実施するための環境の整備

- ・企業の会計監査に関するガバナンスの強化
- ・実効的な内部統制の確保 など

金融庁「会計監査についての情報提供の充実に関する懇談会」の設置の背景

➤「会計監査の在り方に関する懇談会」での提言より。

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。

① 監査法人等のガバナンス情報の開示

② 監査報告書の透明化等

③ 監査人の交代時における開示の在り方

④ 当局による会計監査に関する情報提供の充実」

金融庁「会計監査についての情報提供の充実に係る懇談会」の設置(2018.11)

➤ 問題提起

通常と異なる監査意見等が表明された場合(前任監査人と後任監査人との間で意見が異なる場合などを含む)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ているケースにおける対応のあり方について、問題提起がなされている。

- 利用者にとっては、望ましい方向性といえるが、
 - ・企業側からの理解を得ることが不可欠
 - ・監査人側からの理解を得ることが重要
 - ・守秘義務との関係を明確にすることが大前提

金融庁「会計監査についての情報提供の充実に関する懇談会」での主な論点

- 通常とは異なる監査意見が表明された場合における会計監査に関する説明・情報提供
 - 監査報告書の記載
 - 「意見の根拠」区分の記載
 - 意見不表明の場合における記載、限定付適正意見の場合における記載
 - 求められる説明・情報提供
 - 監査人の守秘義務との関係
 - 〔参考〕株主総会における監査人の説明と守秘義務
- 他の場合における説明・情報提供
 - 監査人の交代(交代理由の開示、引継ぎに伴う論点)
 - 過去の監査意見の訂正
 - その他

金融庁「会計監査についての情報提供の充実に関する懇談会」報告書の概要(2019.1.22)

【主なポイント】

①監査報告書の記載

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べき。

②監査報告書以外での追加的な説明

株主総会での意見陳述の機会を活用し、追加的な説明を行うべき。

③監査人の守秘義務

監査人が株主等に対して必要な説明・情報提供を行うことは、公認会計士法上の「正当な理由」に該当し、守秘義務違反にはならない、との解釈を明確化。

④監査人の交代に関する説明・情報提供

企業および監査人は、監査人の交代理由について、実質的な内容(例:監査報酬・会計処理に関する見解の相違等)を記載すべき。

【問題提起①】無限定適正意見以外の意見等の表明

- 限定付適正意見、不適正意見、意見不表明の場合に記載する「意見の根拠」区分での記載法
 - 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等を分かりやすく、具体的に説明すること
- ①表明された意見と除外事項との間の関係
 - ②除外事項の具体的な内容
 - ・意見限定の場合、具体的に適正でない部分
 - ・範囲限定の場合、監査証拠を入手していない範囲
 - ③除外事項に係る具体的な影響額、または、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

【問題提起②】監査人の守秘義務規定 に対する取扱いの再検討

- 監査報告書以外に、監査人からの追加的な説明を受ける機会がない。
- 監査人は、会社法の規定で認められている、株主総会での意見陳述の機会を活用し、追加的な説明を行う。
- 四半期決算など株主総会の機会を活用できない場合であっても、適切な説明を行う手段を検討すべき。
- 監査役等は、監査人による追加的な説明を促すこと。

※ 監査人が株主等に対して必要な説明・情報提供を行うことは、公認会計士法上の「正当な理由」に該当し、守秘義務違反にならないことを明確化。

公認会計士・監査人の「守秘義務」規定①

➤ 公認会計士法(第27条「秘密を守る義務」)

「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。」

➤ 「監査基準」(第二 一般基準の8「守秘義務」)

「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。」

※「監査基準」(第二 一般基準の3「正当な注意」)

「監査人は、職業的専門家としての正当な注意を払い、懐疑心を保持して監査を行わなければならない。」

公認会計士・監査人の「守秘義務」規定②

- 日本公認会計士協会「倫理規則」(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。」

- 第6条の注解

「1 守秘義務の原則は、依頼人や所属する組織から会員に対する情報提供を促進するものであり、公共の利益に資するものである。

2 業務上知り得た情報とは、会員が、会計事務所等、雇用主及び依頼人から知り得た情報並びに専門業務を行うことにより知り得たその他の会社等の情報をいう。」

公認会計士・監査人の「守秘義務」規定③

➤ 国際会計士倫理基準審議会(IESBA)

「倫理規程」(International Code of Ethics for Professional Accountants)114.1–Confidentiality

「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。」

“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. ”

「守秘義務」に対するわが国の特殊事情

- 公認会計士監査制度の導入当初、外部監査に対する企業側の理解と、信頼関係を確実にするために、「監査基準」において導入(1950.7)

「監査基準」監査一般基準の4

「監査人は、業務上**知り得た事項**を正当な理由なく他に漏洩し又は自ら窃用してはならない。」

- その後の「監査基準」の改訂時において、本基準の削除について検討されたが、企業サイドの事情が優先されて残置されている。
- そのため、監査人の交代等の引継ぎ問題が起きる場合にも、この守秘義務規定が優先される事情がある。

「守秘義務」規定の大前提

- 守秘義務規定の前提に、「職業専門家としての正当な注意」義務が存在していることの再確認
- 「守秘義務」の規定遵守と公共の利益の擁護の優先順位を混同しないこと
- 監査人の説明責任を適切に履行するための障害を除去すること
- 「倫理規則」での規定上、「守秘義務が解除される項目」の列挙方式を改めて、「絶対に守秘義務を遵守すべき項目」を明示する方法に変更すべき

【問題提起③】監査人の交代理由の開示

- 監査人の交代に際し、実質的な交代理由が開示されていない。(単なる「任期満了」との記載がおおむね半数以上)
- 監査人の交代理由は、株主等にとって重要な判断材料でもあることから、企業及び監査人は、監査人の交代理由について、実質的な内容を記載すべき。

例)監査報酬や会計処理に関する見解の相違等がある場合は、その内容。

※「企業内容等の開示に関する内閣府令」および「企業内容等の開示に関する留意事項について(企業内容等開示ガイドライン)」にて対応済み。

【参考】企業内容等の開示に関する留意事項について(企業内容等開示ガイドライン)2019.4.19

B 基本ガイドライン

(監査公認会計士等の異動理由及び経緯)

24 の5-23-2 開示府令第 19 条第 2 項第 9 号の4ハ(4)に規定する監査公認会計士等の異動に至った理由及び経緯には、実質的な異動理由(異動が任期満了時である場合は、当該監査公認会計士等が監査を継続しない理由)及び経緯(期中に退任する場合には、期中であるにもかかわらず退任することとなった経緯)について詳細に記載することに留意する。

(1) 実質的な異動理由としては、例えば次に掲げる事項(複数可)について詳細に記載することに留意する。

- ① 連結グループでの監査公認会計士等の統一
- ② 海外展開のため国際的なネットワークを有する監査公認会計士等へ異動
- ③ 監査公認会計士等の対応の適時性や人員への不満
- ④ 監査報酬
- ⑤ 継続監査期間
- ⑥ 監査期間中に直面した困難な状況
- ⑦ 会計・監査上の見解相違
- ⑧ 会計不祥事の発生
- ⑨ 企業環境の変化等による監査リスクの高まり
- ⑩ その他異動理由として重要と考えられるもの

(2) 経緯としては、当該監査公認会計士等とのやり取りについて詳細に記載することに留意する。

わが国の監査制度の信頼性向上に向けた先駆的な取組みと課題

- 金融庁主導で行われてきた一連の改革は、国内外の市場の評価において低下した、わが国の会計監査の信頼性確保と品質の向上に向けた取組み。
- とりわけ、画一的かつ形骸化した監査報告書の記載内容について、より、情報提供を充実させるための提言がなされており、国際的にも、先駆的な対応。
- こうした提言を踏まえて、日本公認会計士協会が自主規制団体として、監査人として、より充実した情報提供が実現するための具体的施策を講じることが喫緊の課題となっている。

監査役等の役割と課題①

- 『監査基準』第三実施基準 一基本原則の7
「監査人は、監査の各段階において、監査役、監査役会、監査等委員会又は監査委員会（以下「監査役等」という。）と協議する等適切な連携を図らなければならない。」
- 『監査基準』第四報告基準 七監査上の主要な検討事項の1
「監査人は、監査の過程で監査役等と協議した事項の中から特に注意を払った事項を決定した上で、その中からさらに、当年度の財務諸表の監査において、職業的専門家として特に重要であると判断した事項を監査上の主要な検討事項として決定しなければならない。」

監査役等の役割と課題②

- 懇談会報告書「会計監査についての情報提供の充実について」の「IV. おわりに」

「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。」