

平成 29 年 12 月 19 日

問題提起者

株式会社 極楽湯ホールディングス

常勤監査役 山田 貞一

コーディネーター

株式会社ベルテックス

常勤監査役 小林 正一

会計監査人の評価及び選定基準策定に関する監査役等の実務

1. 監査役等と会計監査人（監査法人）を取り巻く状況（整理）

ここ数年来の度重なる重大な企業不祥事を受けて、矢継ぎ早なガバナンス改革で、法令改正や新たな制度の設置が目まぐるしく行われている。

特に会計における市場やステークホルダーからの信頼回復が重視されるなか、会計の適正性を担保するという要請から、監査役等と会計監査人に対する権限（義務）や規律の強化は、その業務実態や実効性に関わることなく官吏や組織がばらばらに推し進めているように感じることもあり、かえって生産性の低下や過剰統制を生み出すのではないかとも思える。

それぞれの資料や実務指針、そのまた改定等が溢れる中、私自身の引き出しや机の上が山積みになっている状態で混乱しそうになる。

まずはこれまでの法令改正や制度の流れを整理し、自身の認識や理解を深めることで、監査実務のありかたを考察する。

【監査役等】

1-1. 会社法改正

□監査役の会計監査人の選解任議案の付与

「会社法の一部を改正する法律（平成 26 年 6 月 27 日法律第 90 号）」（以下、「改正会社法」という）により、株主総会に提出する会計監査人の「選任及び解任並びに会計監査人を再任しないこと」（以下、「選解任等」という）に関する議案の内容は、監査役又

は監査役会（以下、「監査役」という）が決定することとなった（改正会社法第 344 条）。

□監査人の選解任理由の開示（株主総会資料）

決定権付与により、監査役は、会計監査人の選解任等の議案決定権の行使（再任の場合是不行使）について、株主に対して合理的な説明を行うことが求められることに留意が必要である。監査役は、株主から説明を求められたときは、議案決定権行使（または再任の判断）に至るプロセス及び理由について、合理的な説明を行うこととなる。

会計監査人の選解任等の議案を提出する場合には、会計監査人の候補者とした理由、若しくは会計監査人を解任又は不再任とする理由を株主総会参考書類に記載しなければならない（会社法施行規則第 77 条第 3 号、第 81 条第 2 号）。

【開示例】

コナミ株式会社

第 4 号議案 会計監査人選任の件

会計監査人である有限責任あずさ監査法人は、本総会終結の時をもって任期満了により退任されます。つきましては監査役会の決議に基づき、あらた監査法人を会計監査人に選任することにつきご承認をお願いするものであります。

なお、監査役会があらた監査法人を会計監査人の候補者とした理由は、同監査法人は、当社の会計監査人に求められる専門性、独立性及び適切性を有し、当社の会計監査が適正かつ妥当に行われることを確保する体制を備えているものと判断したためであります。会計監査人候補者の概要等は、次のとおりであります。

株式会社イトーキ

第 6 号議案 会計監査人選任の件

会計監査人である新日本有限責任法人は、本総会終結の時をもって退任するため、新たに会計監査人の選任をお願いするものであります。

なお 本議案につきましては監査役会の決議に基づき、付議しております。

会計監査人候補者は次のとおりであります。

「有限責任 あずさ監査法人」…

（注）監査役会が、有限責任 あずさ監査法人を会計監査人の候補者とした理由は会計監査人としての独立性及び専門性の有無、当社が展開する事業分野への深い理解等を総合的に勘案し、検討した結果、適任と判断したためであります。

王子ホールディングス

第 2 号議案 会計監査人選任の件

会計監査人であります新日本有限責任法人は、本総会終結の時をもって任期満了により退任いたしますので、監査役会の決議に基づき、後任として PwC あらた監査法人を選

任することにつき、ご了承をお願いするものであります。

監査役会が PwC あらた監査法人を候補者とした理由は、現会計監査人の監査継続年数を考慮し、新たな視点で監査が期待できる ことに加え、独立性および監査品質等を総合的に勘案し、会計監査が適正に行われることを確保する体制を整えているものと判断したためであります。

PwC あらた監査法人の主たる事務所および沿革は次のとおりであります。

※資料.1 商事法務 No.2094 ■平成 28 年株主総会の実務対応(4)■会計監査人お選解任等に関する監査役等の実務対応 P.7 (図表 1)

□会計監査人の解任または不再任の決定の方針（事業報告書）

※4 従来、その事業年度の末日において公開会社であるときは「会計監査人の解任または不再任の決定の方針」が事業報告の記載事項とされていますが（会社法施行規則 126 条 4 号）、議案の内容の決定権を有することになる監査役（会）が「会計監査人の解任または不再任の決定の方針」を定めることが考えられます。その場合に、**事業報告の記載内容の見直しの要否も検討事項となる**と思われる。

さらに、東京証券取引所の公表している「コーポレートガバナンス・コードの基本的な考え方（案）」において、監査役会は会計監査人を評価する基準を策定し、独立性と専門性を有しているかどうかを確認することとされている。この取扱いも考慮しておく必要があると考えられる。

※4 引用 **太田達也の視点** 会計監査人の選解任等に関する議案の内容の決定権の監査役（会）への移行 ～その留意点と検討課題～

【開示例】

※資料.1 商事法務 No.2094 ■平成 28 年株主総会の実務対応(4)■会計監査人お選解任等に関する監査役等の実務対応 P.8 (図表 3)

□監査報酬決定への同意理由の開示（事業報告書）

監査役が会計監査人の報酬等に同意したときは、**同意した理由を事業報告に記載**しなければならない（会社法施行規則第 126 条第 2 号）。これらは、経営執行部門を通じて株主総会参考書類若しくは事業報告に記載されることとなる。

【開示例】

※資料.1 商事法務 No.2094 ■平成 28 年株主総会の実務対応(4)■会計監査人お選解任等に関する監査役等の実務対応 P.7 (図表 2)

□会計監査人とのコミュニケーションの活性化（連携の強化）

会計監査人の評価あたっては、期中の会計監査人との連携や会計監査人による事業所往

査への立会いや会計監査人の事務所への訪問及び「品質管理及び監査業務に関する質問書」(資料.2) 等を通じた評価を継続して行うことで、会計監査人の独立性、品質管理の状況、職務遂行体制の適切性、当年度の会計監査の実施状況等が相当性及び評価の判断材料になるものとする。

また、会計監査人に対し改善事項の指摘等(資料.3)を行うこともあるが、これらの指摘に対し会計監査人がどのような対応を行うかについても評価に対して重要なポイントになる。(日本監査役協会 会計監査人の評価及び選定基準策定に関する監査役等の実務指針 第2 評価基準策定に際しての留意点 部分要約)

【質問例】※資料.2

【指摘例】※資料.3

実際の質問書と回答をもとに評価について検証する。

会社法 第397条【監査役に対する報告】

- ① 会計監査人は、その職務を行うに際して取締役の職務の執行に関し不正の行為又は法令若しくは定款に違反する重大な事実があることを発見したときは、遅滞なく、これを監査役に報告しなければならない。
- ② 監査役は、その職務を行うため必要があるときは、会計監査人に対し、その監査に関する報告を求めることができる。
- ③ 監査役会設置会社における第1項の規定の適用については、同項中「監査役」とあるのは、「監査役会」とする。
- ④ 監査等委員会設置会社における第1項及び第2項の規定の適用については、第1項中「監査役」とあるのは「監査等委員会」と、第2項中「監査役」とあるのは「監査等委員会が選定した監査等委員」とする。
- ⑤ 指名委員会等設置会社における第1項及び第2項の規定の適用については、第1項中「取締役」とあるのは「執行役又は取締役」と、「監査役」とあるのは「監査委員会」と、第2項中「監査役」とあるのは「監査委員会が選定した監査委員会の委員」とする。

～監査人から通知等を受けた場合の留意点

監査人からの不適切な会計処理に関する通知等を、法定監査期限の直前に受領しても、対応できる期間が限られる。また、金融商品取引法第193条の320に基づく「法令違反等事実」に関する通知を監査人から受けたにもかかわらず、会社として適切な対応を行わない場合、監査人は、財務計算書類の適正性確保に重大な影響を及ぼすおそれを防止するために必要があると認められるときは、当局（金融庁長官）に対して「法令違反等事実」の通知をしなければならないが（金融商品取引法第193条の321及び財務諸表等の監査証明に関する内閣府令第7条22）、会社に認められる対応の期間は原則2週間（金融商品取引法施行令第36条23）と短期である。このため、監査役等は、四半期報告に係る監査人からの報告聴取等の機会を有効に活用し、不適切な会計処理の兆候等の有無について監査人に確認するなどコミュニケーションに努め、日常的に監査人

との連携を図る必要がある。

(日本監査役協会 法令違反等事実又は不正の行為等が発覚した場合の監査役等の対応について)

会社計算規則 第 127 条 (会計監査人設置会社の監査役の監査報告の内容)

会計監査人設置会社の監査役は、計算関係書類及び会計監査報告(第 130 条第 3 項に規定する場合にあっては、計算関係書類)を受領したときは、次に掲げる事項(監査役会設置会社の監査役の監査報告にあっては、第一号から第五号までに掲げる事項)を内容とする監査報告を作成しなければならない。

- ① 監査役の監査の方法及びその内容
- ② 会計監査人の監査の方法又は結果を相当でないと認めたときは、その旨及びその理由(第 130 条第 3 項に規定する場合にあっては、会計監査報告を受領していない旨)
- ③ 重要な後発事象(会計監査報告の内容となっているものを除く。)
- ④ 会計監査人の職務の遂行が適正に実施されることを確保するための体制に関する事項
- ⑤ 監査のため必要な調査ができなかったときは、その旨及びその理由
- ⑥ 監査報告を作成した日

1-2. CGコード(株式会社東京証券取引所)

□監査役の選定評価基準の策定(補充原則 3・2 ①)

3-2 ① 監査役会は、少なくとも下記の対応を行うべきである。

- (i) 外部会計監査人候補を適切に選定し外部会計監査人を適切に評価するための基準の策定
- (ii) 外部会計監査人に求められる独立性と専門性を有しているか否かについての確認

【開示例】

※資料.1 商事法務 No.2094 ■平成 28 年株主総会の実務対応(4)■会計監査人お選解任等に関する監査役等の実務対応 P.9 (図表 4)

【会計監査人】

2-1. 金商法

□法令違反等事実発見への対応(金商法 193 条の 3) ⇔ (会社法 397 条)

公認会計士又は監査法人が、前条第一項の監査証明を行うに当たって、特定発行者における法令に違反する事実その他の財務計算に関する書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれがある事実(次項第一号において「法令違反等事実」という。)を発見したときは、当該事実の内容及び当該事実に係る法令違反の是正その他の適切な措置をとるべき旨を、遅滞なく、内閣府令で定めるところにより、当該特定発行者に書面で通知しなければな

らない。

- ① 監査人による特定発行者（金融商品取引所に上場されている有価証券の発行会社等）の法令違反等事実の発見
- ② 監査人として法令違反の是正その他適切な措置を取るべきことの通知（金商法第193条の3第1項）
- ③ 法定期限内の是正その他適切な措置について特定発行者が未対応
- ④ 監査人として、財務計算に関する書類の適正性の確保に重大な影響を及ぼすと判断
- ⑤ 監査役（監査役会・監査委員会）及び取締役会に当局（金融庁長官）に申し出る旨の書面による通知（金商法第193条の3第2項）
- ⑥ 当局（金融庁長官）に対する書面による申し出（金商法第193条の3第2項）
- ⑦ 当局（金融庁長官）に申し出た旨を特定発行者に書面で通知（金商法第193条の3第3項）

2-2. 金融庁

□公認会計士・監査審査会の検査制度

投資家、権者の保護

審査会が実施するモニタリングは、協会からの報告に基づき、協会による監査事務所における監査業務に対する調査制度が適切に運営されているかどうか及び監査事務所における監査業務が適切に運営されているかどうかについて、独立した公益的立場から審査を行い、必要があると認めるときに監査事務所等に立入検査を行うものである。審査会は、その結果に基づき、必要があると認めるときは金融庁長官に対して勧告を行うことができる。

審査基本計画

（1）継続的審査活動と重点審査事項

上記の審査基本方針に基づき、次のような事項に重点を置いて、協会からの報告を基にその内容を継続的に審査する。その際、協会の自治統制機能を評価するとともに、特定の法令等諸基準の遵守状況を横断的に審査する新たな手法の可能性についても検討を行う。

- ① 非監査業務の同時提供の禁止等、監査人の独立性確保の状況の確認
- ② 協会による品質管理レビューにおいて指摘された改善勧告事項とそのフォローアップ（リスク・アプローチ、監査意見表明のための審査機能等）
- ③ 個人会計士による大会社等の監査や長期間継続している監査人による監査について、品質管理の観点からの問題点の有無
- ④ 審査体制や業務管理体制等に係る適切性

2-3. 公認会計士（協会）

□上場会社監査事務所登録制度（2度の登録審査：品質管理レビュー）

□公認会計士協会品質管理レビュー制度

改善勧告事項の有無

□監査における不正リスク対応基準

不正リスク対応基準は財務諸表監査における「不正による重要な虚偽表示のリスク」（以下「不正リスク」）への対応を明らかにし、監査をより実効性のあるものとする 것을目的としている。

不正リスク対応基準は、「監査基準及び品質管理基準とともに、一般に公正妥当と認められる監査の基準を構成し、監査基準及び品質管理基準と一体となって適用される」。ただし、その適用対象は、上場企業等の財務諸表監査に限られており、すべての財務諸表監査に適用されるわけではない。

内容としては、2016年2月現在、

1. 「職業的懐疑心の強調」

2. 「不正リスクに対応した監査の実施」

3. 「不正リスクに対応した監査事務所の品質管理」

の三つに分かれている。また、付録として「不正リスク要因の例示」、「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況の例示」がある。

□会計監査人の「職務の遂行が適正に行われることを確保するための体制」（会社計算規則第131条各号に掲げる事項）を「監査に関する品質管理基準」（平成17年10月28日企業会計審議会）等に従って整備している旨の通知（を受け、必要に応じて説明を求めました。）

1. 独立性に関する事項その他の監査に関する法令及び規定の遵守に関する事項

2. 監査、監査に関する業務及びこれらに関する業務の契約の受任及び継続の方針に関する事項

3. 会計監査人の職務の遂行が適正に行われることを確保するための体制に関するその他の事項

□監査法人のガバナンスコード「監査法人の組織的な運営に関する原則」

会計監査は資本市場を支える重要なインフラであり、今後の会計監査の在り方について幅広く検討するため、平成27年10月、「会計監査の在り方に関する懇談会」が設置された。平成28年3月にその提言が取りまとめられたが、そこでは、大手上場企業等の監査を担う監査法人の組織的な運営に関する原則を規定した「監査法人のガバナンス・コード」の策定が提言された。これを受け、平成28年7月、本検討会が設置され、5回に亘る審議を経て、同年12月、パブリックコメント案を策定・公表し、広く意見を求めた。本検討会では、寄せられた意見も参考にしつつ、今般、「監査法人の組織的な運営に関する原則」を取りまとめることとしたものである。本原則は、組織としての監査の品質の確保に向けた5つの原則と、それを適切に履行するための指針が

ら成っており、

監査法人がその公益的な役割を果たすため、トップがリーダーシップを発揮すること、

- ・ 監査法人が、会計監査に対する社会の期待に応え、実効的な組織運営を行うため、経営陣の役割を明確化すること、
 - ・ 監査法人が、監督・評価機能を強化し、そこにおいて外部の第三者の知見を十分に活用すること、
 - ・ 監査法人の業務運営において、法人内外との積極的な意見交換や議論を行うとともに構成員の職業的専門家としての能力が適切に発揮されるような人材育成や人事管理・評価を行うこと、
 - ・ さらに、これらの取組みについて、分かりやすい外部への説明と積極的な意見交換を行うこと、
- などを規定している。

2-4. 主要な監査項目の監査報告への記載 (key audit matters)

監査上の主要な事項(KAM, Key Audit Matters)が監査報告書に記載される？監査報告書の長文化？

KAM とは、当年度の財務諸表監査で最も重要な事項をいいます。これは財務諸表全体に対する監査の実施過程及び監査意見の形成において検討した事項で、読者は監査の重要なポイントを理解できるようになります。

従来は、監査人が作成する監査報告書は監査の概要とその結果が簡潔明瞭に書かれていましたが、KAM が導入されると監査の過程に関する情報が長文で記載されます。このため、KAM の導入は監査報告書の長文化と呼ばれる場合もあります。

【監査役の素朴な疑問】

ここまで、やってもまだ足りないのか？

そもそも、専門的（一般に知見、技量等を保持していると認められる）資格を持たない監査役が、専門家である公認会計士の評価をする行為を、海外投資家は納得するのであるのか？

まして監査役の任期は 4 年で、独任制ということもあり引継ぎや手法はとくに定められていない。常勤監査役が 2 名以上いて任期がずれているならレベルの維持はできると思うが、一般的に新任監査役が一人で 1 年目からどこまで出来るのだろうか？

品質管理や体制に関しては監査法人自らや公認会計士協会や金融庁がお墨付き（保証）して、監査役は個別の監査実施状況、リスク対応や独立性をみるというなら道理だと思うが、、

2. 会計監査人の評価及び選定基準策定に関する監査役等の実務

上記のような法令改正や規範の強化等の流れの中で

監査役による会計監査人の評価及び選定（基準策定）への取り組みはすべての要素が絡み合っているだけに流れを整理することで、形成された意図や本質が掴めるのではないかと考える。

何をもって評価したのか、如何に有効なエビデンスを整え、株主をはじめとするステークホルダーの理解（納得）を得られるのかが監査役の課題であり、求められる役割ではないかと考える。

【留意点.1】

- ・コーポレートガバナンス・コードの基本原則3において、情報開示の重要性とともに開示される情報が正確で有用性が高いものであることが求められており、適切な監査の確保に向けて監査役会が会計監査人の選定及び評価の基準を設けることが規定されている（補充原則3-2①）
- ・各社における策定に際しては自社の置かれている環境を念頭に、取捨選択若しくは調整のうえ活用することを期待する。

【留意点.2】

会計監査人の監査の相当性判断との関係

会計監査人の監査の相当性判断の過程で得られた情報は、会計監査人の評価と密接に関連することから、会計監査人の評価においても重要な情報となる。

【評価基準】

- ・監査法人の品質管理
- ・監査チーム
- ・監査報酬等
- ・監査役等とのコミュニケーション
- ・経営者等との関係
- ・グループ監査
- ・不正リスク

【選定基準】

- ・監査法人の概要
- ・監査の実施体制等

・監査報酬見積額

3.「会計監査人の評価及び選定基準策定に関する監査役等の実務」の改定

平成 29 年 10 月 13 日、日本監査役協会においては、監査法人のガバナンスコード「監査法人の組織的な運営に関する原則」の要件を基本に改定され、より踏み込んだ内容になっている。

特に評価項目

関連する確認・留意すべき事項

〔省略〕

関連基準等

公認会計士・監査審査会による検査結果及び日本公認会計士協会による品質管理レビュー結果についての監査役等に伝達されるのは以下の項目である。

①公認会計士・監査審査会による検査結果^(11.12)

11. 公認会計士・監査審査会では、平成 28 年事業年度（平成 28 年 7 月～平成 29 年 6 月）に着手した検査から、監査法人が検査結果の内容を監査役等に書面で伝達する場合。検査結果通知書の「特に留意すべき事項」の記載内容をそのまま伝達するよう要請している。
「特に留意すべき事項」には、監査法人の業務運営に関する総合評価（5 段階に区分）並びに業務管理体制、品質管理体制及び個別監査業務における不備の概要を記載するほか、検査対象監査法人が不備の根本的な原因を究明し本質的な対応を行うための参考となる、検査を通じて審査会が把握した事項についても記載を行っている。詳細については、公認会計士・監査審査会から毎年公表される「モニタリング・レポート」を参照されたい。
12. なお、検査で確認された指摘事例等については、毎年ごとに「監査事務所検査結果事例集」として取りまとめて公表されるが、平成 27 年 7 月に公表された同事例集では、指摘事項を踏まえて特に問題と思われる事項等について、監査役等と会計監査人のコミュニケーションの際の参考となるよう、監査役等から会計監査人に対する質問例が参考資料として公表されているので、併せて参考にされたい。

最後に…

いずれにしても監査役の権限（義務）の強化と会計監査人に対する規制が一体となって進んでおり、監査役と会計監査人の連携（コミュニケーション）を更に深めて行かなければならず。これまでの会計監査人が往査時や、監査報告会の意見交換の際から

さらに踏み込んだ主体的な情報収集の取り組みが必要になっており、監査役の変化に対応できる取り組みが迫られている。

以上