

平成 31 年（2019）2 月 21 日

（株）湖池屋

元常勤監査役 星 一雄

監査報告書の透明化＜第二弾＞

＜目次＞ I. 監査基準の改訂

II. 金融庁企業会計審議会における各界の主な意見・要望事項等

III. パブリック・コメントに於ける主な意見

IV. 監査基準の改訂に関する意見書（企業会計審議会）

V. 監査実務指針の新設と見直し（日本公認会計士協会）

VI. 監査基準の改訂に伴う予想される関係者等の影響（私見）

VII. 監査業等と監査人とのコミュニケーションの在り方

VIII. 監査役等の役割と覚悟

IX. 昨今の動き

X. 事例検討（湖池屋・有報から）

＜参考資料＞①「会計監査の在り方に関する懇談会」提言とその背景 ②「監査報告書の透明化」試行状況 ③監査基準（抄）新旧対照表 ④「監査上の主要な検討事項」の決定プロセス ⑤「監査上の主要な検討事項」（英国の事例と我が国の試行時の記載例） ⑥我が国で一般に公正妥当と認められる「監査の基準」 ⑦「監査上の主要な検討事項」の記載と開示状況（会計基準との関係） ⑧上場企業における開示頻度等（国際比較）及び日本監査役協会意見書 ⑨監査役等と（会計）監査人との連携に関する法令・基準等 ⑩「企業内容等の開示に関する内閣府令」改正案

I. 監査基準の改訂

「監査基準」は、監査人が財務諸表監査に当たり遵守すべき基準を成文化したもので、資本市場の重要なインフラであることは論をまたず、これまでも時宜に応じて「監査基準」の改訂が実施されてきた。

昨年 7 月 5 日に金融庁から監査基準の改訂が発表され、監査人による監査報告書に「監査上の主要な検討事項：Key Audit Matters（KAM）」を新たに記載することなどが求められた。こうした背景には、2000 年初頭の世界的な金融危機や大企業の不正会計事件などがあり、以前から「監査報告書の透明化」への動きが国際的にも要請されていたことは既に＜第一弾＞で説明した。

【経緯】

2016.03.08

「会計監査の在り方に関する懇談会」にて「会計検査の信頼性確保のために」が提案される。

（五つの提言）

＜参考資料①＞会計監査の在り方に関する懇談会提言とその背景

2017.10～2018.04

金融庁企業会計審議会・監査部会が都合 5 回、開催され、「監査報告書の透明化」が検討された。

➤（2017.11.11）日本公認会計士協会「監査報告書の透明化」の試行状況を席上で発表

＜参考資料②＞「監査報告書の透明化」試行状況（概要）

2018.05.08

金融庁企業会計審議会から監査基準の改訂（公開草案）が公表、パブリック・コメントを実施、同時に、従来の「主要な監査上の検討事項」を「監査上の主要な検討事項」に呼称修正された。

2018.07.05

企業会計審議会が、パブ・コメを踏まえた「監査基準の改訂に関する意見書」を発表し、「監査基準」が改訂された。

2018.09.26

監査基準の改訂を受けて「財務諸表等の監査証明に関する内閣府令等の一部を改正する内閣府令」が公表され「監査概要書」の形式要件や実施対象企業などが発表された。

2018.10.19

日本公認会計士協会より「監査基準の改訂に関する意見書」に対応する「監査基準委員会報告書 701」=独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告=（以下「監基報 701」と云う）など関係する委員会報告書の公開草案が出され、パブ・コメを 11 月末で締め切った。

【今後の予定】

2019.03 監査基準の改訂に関連して新設する「監基報 701」など、関係する「委員会報告書」の改訂を公表する予定

2019.06 「監基報 701」等を受けた監査の実務指針を発表（監査報告書の形式要件など）

2019.12 米国で大規模早期適用企業の「監査上の主要な検討事項」が適用開始

2020.3 月期 東証一部上場企業等の早期適用開始（金融庁及び東証が懲憑している）

2021.3 月期 全対象企業での「監査上の主要な検討事項」が適用開始

II. 金融庁企業会計審議会（監査部会）における各界の主な意見・要望事項等（議事録より）

経団連 (企業担当者)	➤ 「監査上の主要な検討事項」の記載が「監査基準」等の見直しに繋がらないことを確認したい。 ➤ 「監査上の主要な検討事項」が「監査意見」ではなく「監査過程を説明する情報」であることの明記して欲しい、更には、<u>企業の弱点（ネガティブ情報）ではない旨の理解</u>を利用者に徹底すること。 ➤ 法律の適用範囲は「<u>金融商品取引法（以下金商法）</u>」対象企業のみを要望する。 ➤ <u>統治責任者</u>（注¹）とは誰を指すのか、我が国では具体的イメージがない。 ➤ 企業の開示と監査人の「監査上の主要な検討事項」の記載に絡む<u>守秘義務の関係</u>を明確化して欲しい。 ➤ 「監査上の主要な検討事項」の記載が企業のリスクを悪戯に高く見せる懸念があり、「監査上の主要な検討事項」の<u>選定基準</u>が不明確だ。
日本監査役協会	➤ 我が国の独自の制度も踏まえて意味のある導入と<u>慎重対処</u>を要望する。 ➤ 監査役等を含む<u>関係者の役割や責任等の明確化</u>を要望する。
日本証券アナリスト協会	➤ <u>早期導入</u>を要望する。 ➤ 上場企業並びに有価証券届出書提出企業の<u>全企業で実施</u>すべき。

日本公認会計士協会（公認会計士）	➤ 「監査上の主要な検討事項」の記載と守秘義務との関係並びに未記載による監査人の責任はどうなるのか明確にして欲しい。 ➤ 企業の個別情報をボイラープレート化（紋切型化）せずに記載するのは極めて難しい作業になる。
学者・有識者	➤ 金商法や会社法など開示スケジュールが重複しており開示制度の見直しを実施し、早急に金商法と会社法との統合を視野に入れるべき。 ➤ 金商法での優先実施は株主軽視に繋がる。（重要情報を投資家が優先入手） ➤ 金商法に監査役等の位置付けを正式に織り込むべき。 ➤ 財務・会計情報において公共の利益に優先する開示不能な情報（注²）は極めて稀だが現場を考慮すれば早期に整理すべき。 ➤ 会計基準（日本・IFRS など）において開示姿勢に差があるのが問題で、先ずその点を議論すべき、今後早急に調整が必要だ。 ➤ 監査人の監査対象を国際監査基準に併せ、非財務情報まで拡大すべき。
法務省	➤ 会社法は金商法と一体的運営をし、並行的に行われているのでKAMの記載も会社計算規則などの改訂で対応可能であり、懸念はない。

（注¹）国際監査基準では「統治責任者」とは企業の戦略的方向性と説明責任を果たしているかどうかを監視する責任を有する者又は組織をいう。

（注²）企業の未公開情報には未発表の営業上の交渉事、未公開の訴訟事案や特許権申請などが考えられるが、財務・会計情報の中で「公共の利益」に優先するのは、開示することが、法律違反に問われるものが該当するのが相当で、極めて稀であり余り考えられない。

III. パブリック・コメントに於ける主な意見（昨年5月実施 提出された意見は96件）

1. 制度内容について

- ✧ 国際監査基準との整合性からも支持する。
- ✧ 監査の透明性を向上させ、監査報告書の情報価値を高めるものであり賛同する。
- ✧ 経営者を財務諸表の責任者、監査役等を財務報告プロセスの監視責任者と明記したことなど役割分担を明確にしたことを評価する。

2. 開示する「監査上の主要な検討事項」への対応について

- ✧ 監査基準に組み込まれたことで監査人の守秘義務免除が明確となり評価する。
- ✧ 記載に当たっては、企業が既に開示している情報を参照することが想定されており、監査人は先ず企業に必要な開示を促すことが適切であるとしているが、企業との間で開示に絡む調整が必要となる場合に、どのような調整手続が必要なのか。
- ✧ 開示の関係で「企業又は社会にもたらされる不利益」と「公共の利益」との比較衡量を必要とするが、余りにも抽象的な表現であるため関係者間で解釈の相違を惹起する虞がある。
- ✧ また、開示事項について「監査報告書に記載されない場合は極めて稀である」としているが、どの様な事例が不記載に該当するのか、具体的に明示すべきではないか。
- ✧ 監査役等との「協議」が、監査役等の許可ないし交渉によって範囲が決定することを意味しないことを明記すべき。（開示の際、監査役等からの監査人への圧力や妨害を懸念する）

◇ 開示や記載する際には「取締役会」の審議・承認が必要ではないのか。

※「監査上の主要な検討事項」の決定及び記載は監査人の判断に依って行われるもの。

また、会社法のもとでは会計監査人のコミュニケーションの相手は監査役等になっており、監査人が取締役会に出席して直接情報を提供する仕組みにはなっていない。

3. 会社法と金商法の関係

◇ 会社法と金商法が並列して現場の実務が煩瑣であるので、一元化すべきではないか。

◇ 会社法上における会計監査人の監査報告書にも「監査上の主要な検討事項」の記載を金商法と同様に義務付けることを要請する。

◇ 会社法に基づく会計監査人の監査報告書に「監査上の主要な検討事項」を記載してもらいたい。それにより監査役等の監査報告書との比較が可能となる。

◇ 監査役等の責任論が出ているが、金商法上に監査役等の責任が明示されていないのは不適当ではないのか、実施するならば法改正を優先すべきだ。

◇ 定時株主総会前に「監査上の主要な検討事項」を明らかにすることが必要ではないのか、少なくとも株主より一般投資家を重視する姿勢に疑問を持つ、株主との対話を重視する昨今の姿勢にそぐわないのではないか。（総会での議決権行使判断が出来ず、株主軽視だ）

4. 「その他の記載内容」への監査人の関与

◇ 「その他の記載内容」について国際監査基準では「Read And Consider」とされており、当然、監査人監査の対象とすべきもので、前文に於いて早期検討を明記すべきではないか。少なくとも、改訂監査基準の適用開始までに「その他の記載内容」に関して監査の範囲に入れることを前提に審議・改訂作業を続けることが必要だ。

IV. 監査基準の改訂に関する意見書（企業会計審議会）

<参考資料③> 監査基準（抄）新旧対照表

【改訂の狙い】

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">◆ 監査の内容に関する情報、監査プロセスの提供など監査情報を充実し、併せて監査の透明性と監査品質の評価を可能とさせ、<u>監査の信頼性向上</u>に寄与する。◆ 監査や財務諸表に対する理解を深め、<u>利用者と経営者等との建設的な対話の促進</u>を図る。◆ <u>関係者のコミュニケーションや議論を充実</u>させることを通じ、CG の強化や監査の過程で識別した様々なリスクに関する認識を共有、<u>適切な監査の実施</u>に繋げる。 |
|--|

【主な改訂点】

◇ 「監査上の主要な検討事項」の記載を導入する

◇ 「監査上の主要な検討事項」以外の監査報告書の記載内容を改訂する

- 記載順序・記載区分
- 継続企業の前提に関する事項

◇ 今回見送られた点

- 財務諸表以外の「その他の記載内容」に対する監査人の関与の拡充と監査報告書への記載 ⇒ 継続審議となる

1. 「監査上の主要な検討事項」について

※金融庁「監査基準の改訂に関する意見書」から（要旨）

審議のポイントは9項目あった

- ✧ 監査報告書における「監査上の主要な検討事項」の位置付け
- ✧ 「監査上の主要な検討事項」の決定
- ✧ 「監査上の主要な検討事項」の記載
- ✧ 監査意見が、無限定適正意見以外の場合の取扱い
- ✧ 「監査上の主要な検討事項」と企業による開示との関係
- ✧ 継続企業の前提に関する事項
- ✧ 「その他の記載内容」の取扱い
- ✧ 実施時期等
- ✧ 適用範囲

① 監査報告書における位置付け

- ✧ 今般の監査報告書における「監査上の主要な検討事項」の記載は、財務諸表利用者に対し監査人が、実施した監査の内容に関する情報を提供するものであり、監査報告書における監査意見の位置付けを変更するものではない。（要は「監査上の主要な検討事項」は、監査意見ではないことを確認している）

② 「監査上の主要な検討事項」の決定

- ✧ 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
 - 特別な検討を必要とするリスクが認識された事項、又は重要な虚偽表示のリスクが高いと評価された事項
 - 見積りの不確実性が高いと認識された事項を含め、経営者の重要な判断を伴う事項
 - 当年度において発生した重要な事象又は取引が監査に与える影響などについて考慮した上で、特に注意を払った事項を決定し、当該決定を行った事項の中から更に、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絞り込み、「監査上の主要な検討事項」として決定することになる。

＜参考資料 ④＞「監査上の主要な検討事項」決定プロセス

- ✧ 監査人は、リスク・アプローチに基づく監査計画の策定段階から監査の過程を通じて監査役等と協議を行うなど、適切な連携を図ること。
- ✧ なお、半期並びに四半期報告書には「監査上の主要な検討事項」は記載しない。（年1回）

③ 「監査上の主要な検討事項」の記載

- ✧ 監査人は「監査上の主要な検討事項」とであると決定した事項について監査報告書に「監査上の主要な検討事項」の区分を設け、次の事項を記載する。
 - 「監査上の主要な検討事項」の内容及び決定した理由並びに監査人の対応
- ✧ 監査人はボイラープレート化を防ぎつつ過度な専門的な用語を控え、分かり易く記載する。
- ✧ 「監査上の主要な検討事項」の記載を有意義なものとするためには監査人は監査役等と適切な連携を図った上で、固有の情報を記載すること。

- ◇ 当面、金融商品取引法上の監査報告書においてのみ「監査上の主要な検討事項」の記載を求めるが、会社法上の監査報告書においても任意での記載が可能。
- ◇ 連結財務諸表の監査報告書において同一内容の「監査上の主要な検討事項」が記載されているときには、個別財務諸表の監査報告書に記載を省略することが可能。
- ④ 監査意見が、無限定適正意見以外の場合の取扱い
 - ◇ 限定付き適正意見及び不適正意見の場合には、「監査上の主要な検討事項」を記載する。
 - ◇ 意見不表明の場合には、「監査上の主要な検討事項」は記載しない。
- ⑤ 「監査上の主要な検討事項」と企業による開示との関係
 - ◇ 企業に関する情報を開示する責任は経営者にあり、監査人による「監査上の主要な検討事項」の記載は経営者による開示を代替するものではない。
 - ◇ 従って、監査人が「監査上の主要な検討事項」を記載するに当たり、企業に関する未公開の情報を含める必要があると判断した場合には、経営者に追加の情報を促すとともに必要に応じて監査役等と協議を行うことが適切である。
(要は、「監査上の主要な検討事項」の記載には企業の情報開示が前提となる)
 - ◇ 経営者には監査人からの要請に積極的に対応することが期待され、同時に監査役等には必要に応じて、経営者に追加の開示を促す役割を果たすことが求められている。
 - ◇ 監査人の求めに対して経営者が情報開示しない場合、監査人が正当な注意を払って職業的専門家としての判断において当該情報を「監査上の主要な検討事項」に含めることは、監査基準に照らして「守秘義務」が解除される正当な理由に該当する。
 - ◇ 企業又は社会にもたらされる不利益が、「公共の利益」を上回ると合理的に見込まれない限り、記載することは適切であり、監査報告書に記載されないことは極めて限定的となる。

2. 報告基準に関わるその他の改訂事項について

国際的な監査基準との整合性を確保するとの観点から、監査報告書の記載内容の明瞭化や充実を図ることを目的とした改訂を行う。

① 監査報告書の記載区分等

- ◇ 監査人の意見を監査報告書の冒頭に記載するなど、記載順序の変更を行うとともに、新たに「意見の根拠の区分」を設ける。
- ◇ また、「経営者の責任」を「経営者及び監査役等の責任」と変更し、監査役等の財務報告に関する責任を記載する。

② 継続企業の前提に関する事項

- ◇ 独立した区分を設けて継続企業の前提に関する事項を記載する。
- ◇ 継続企業の前提に関する評価と開示に関する経営者及び監査人のそれぞれの責任や対応について明記した。
 - 併せて経営者は継続企業の前提に関する評価及び開示を行う責任を有し、監査人はその検討を行う責任を有する。
 - 経営者は継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在する場合、その旨及びその内容を有価証券報告書の「事業等のリスク」に経営者による対応策を記載することとしている。

3. 「その他の記載内容」 【企業会計審議会・監査部会での議論】 …意見書には記載なし

その他の記載内容とは非財務諸表（中長期ビジョン、経営戦略などのガバナンス情報）。近年、その重要性が高まり監査人が「その他の記載内容」について財務諸表の表示及び監査の過程で得た知識に照らして検討を行うことは、財務諸表の信頼性だけでなく、非財務諸表に対する信頼性を高める反射的效果も期待されている。『国際監査基準でも監査意見の範囲となっており対象とすべき』との意見は少なからずあったが、現段階では監査意見の対象は、あくまで財務諸表であるべしとの議論となり、時期尚早だとの意見に押し切られ、継続審議となった。今回の改訂を踏まえ、非財務情報に関して監査人がどのような責任を負うことになるのか、慎重に検討する必要があるとした。その背景には現状では監査人が企業全体を監査する「基準」を持ち合わせていないとの判断にある。但し、今後は「総合監査」あるいは「企業監査」の時代となり、何れは監査意見の範囲に入るものとメンバーは認識している。

4. 実施時期等

- ① 平成 33 年（2021）3 月決算に係る財務諸表の監査から適用する。但し、それ以前の決算に係る財務諸表の監査から適用することを妨げない。（任意での早期適用可）
- ② 改訂監査基準中、報告基準に関わる「その他の改訂事項」については、平成 32 年（2020）3 月決算に係る財務諸表の監査から適用する。
- ③ 改訂監査基準の実施に当たり、関係法令において「監査上の主要な検討事項」の適用範囲、その他の基準の改訂に伴う所要の整備を行うことが適当である。
- ④ 実務に適用するに当たって必要となる実務の指針については、日本公認会計士協会において関係者との協議の上、適切な手続の下で早急に作成されることが要請される。

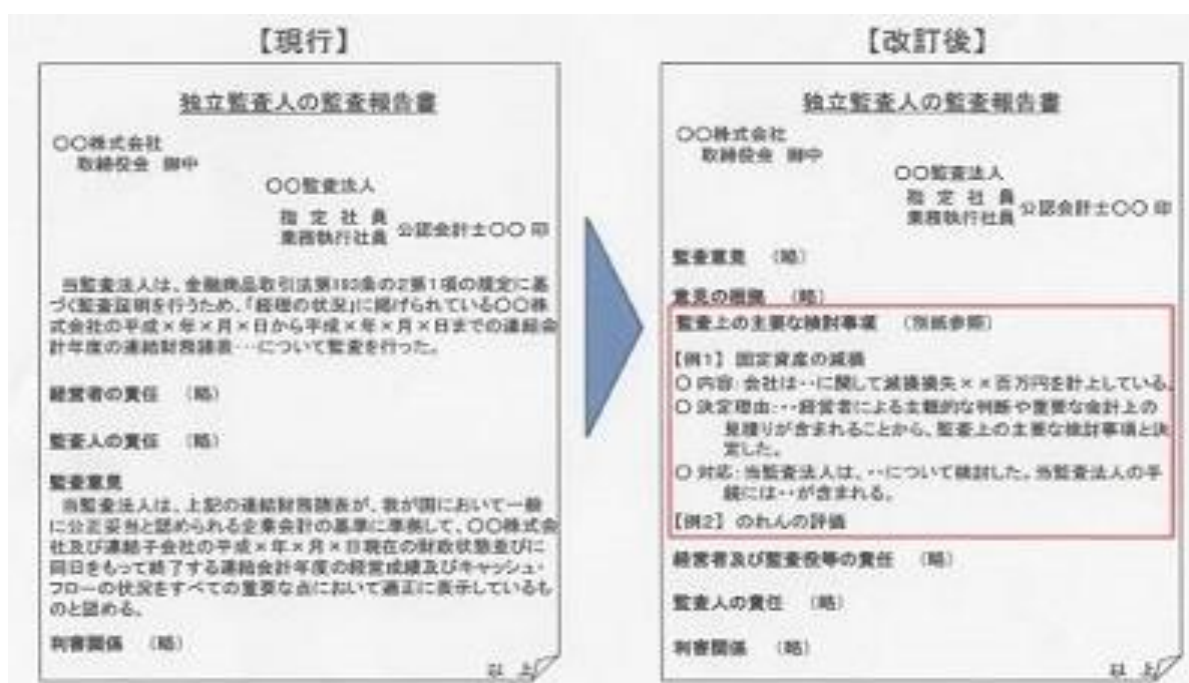
5. 「監査上の主要な検討事項」の記載を求める適用範囲（内閣府令）

- ① 金商法に基づいて開示を行っている企業。（但し、非上場企業の内、資本金 5 億円未満又は売上高 10 億円未満かつ負債総額 200 億円未満の企業は除く）
- ② 当面の間、会社法監査報告書には適用されず、会社法上の監査報告書における取り扱いは、任意で記載することは可能とする。
- ③ 個別財務諸表に係る監査報告書にも適用する。この判断は、単体そのものの信用力に対して高い関心を持つ社債権者に対する情報提供（配当可能利益に関する情報、親子間取引に関する情報など）の観点から適用となった。

6. 新たな監査人 監査報告書のイメージ

新たな監査報告書の記載事項（抜粋）	備 考
監査意見（冒頭に記載） ➤ 報告書のコアの情報を先ず記載する	最も関心の高い監査意見を最初に記載、次に意見の根拠を記載
監査意見の根拠（新設）	
監査上の主要な事項並びに監査人の対応（新設） ➤ 被監査企業の個別の情報が開示される ➤ 監査の過程で知り得た情報を記載	個々の会社の監査に「固有の情報」を記載することが期待され <u>ボイラープレートは回避</u>
継続企業の前提に関する重要な不確実性 ➤ 継続企業の前提に関する事項は <u>独立し記載</u>	現行の強調事項としてではなく「継続企業の前提に関する重要な不確実性」という区分を

その他の情報（常設） ➤ 経営者は継続企業の前提に関する評価を行う必要な開示を行う責任を追加 ➤ 監査人はその検討を行う責任 経営者及び監査役等の責任（新設） ➤ <u>監査役等の責任＝財務報告プロセスを監視（整備及び運用）する責任</u> …取締役の職務の執行を監査する 財務諸表に対する監査人の責任 利害関係	別に設ける。<u>万が一、該当する場合は、監査意見、意見の根拠の次に記載する</u> 経営者の責任は従来通り（虚偽の無い財務諸表の作成責任） 監査役等の責任を新たに追加 監査人の責任は、より詳細に記述される 利害関係
--	---



日本公認会計士協会提供資料

※「監査上の主要な検討事項」として選定が予想される事項：（先行する英国の事例から）

資産（含む暖簾）の評価・減損、引当金等関連、収益認識の妥当性（工事進行基準、値引き・リベート、売上・収入計上の帰属）、内部統制（統制環境）の有効性、税金関連（繰延税金資産の回収可能性含む）、財務諸表に与える金額的重要度が高い大きな取引や異例取引などが記載された。何れにしても経営者の意思や主観的判断が入る要素を含む項目となった。

先行諸国の事例では「監査上の主要な検討事項」は一企業当たり概ね3～5件となり、監査報告書の頁数は平均6.6頁となっている。

<参考資料⑤>「監査上の主要な検討事項」の内容（英国と我が国の試行時の事例）

V. 監査実務指針の新設と見直し（日本公認会計士協会）

『監査実務指針とは「監査基準」などに対応したより具体的な指針であり、「委員会報告」と「実務指針」と等からなり、日本公認会計士協会が管理する』とあり監査人のバイブルである。「監査基準」改訂により日本公認会計士協会は「監基報 701」の新設並びに既存の委員会報告の草案を昨年 10 月に公表、11 月末を期限としたパブ・コメを実施した。

現在、協会内で「監基報 701」などのパブ・コメを踏まえた検討をしており、2 月の理事会で決定する見通しとなっている。この後、監査報告書の作成に関する「形式要件」等を具体的に明示した「実務指針」の作成に取り組む予定。

＜参考資料⑥＞一般に公正妥当と認められる「監査の基準」

1. 新設の「監基報 701」公開草案（抜粋） ※本草案は協会内で検討中

① 「監査上の主要な検討事項」の性格並びに定義

- 企業の開示や除外事項を代替するものではない
- 継続企業の前提に関する重要な不確実性の報告を代替するものではない
- 個々の「監査上の主要な検討事項」について監査意見を述べるものではない

② 「監査上の主要な検討事項」と判断された事項が記載されない場合

- ✧ 法令等で公表が禁止されている事項…（例）マネーロンダリングなど適切な機関による調査を妨害するおそれがある場合は一定の期間公表を禁止される。
- ✧ 監査人は当該事項の公表が適切ではない理由に関して、経営者等の見解を裏付け資料として「経営者確認書」を入手することが必要と考えることがある。

③ 監査役とのコミュニケーション 第 16 項(1) 抜粋

監査人は以下に関して監査役等とコミュニケーションを行わなければならない。

- 監査人が「監査上の主要な検討事項」と計画若しくは検討した事項及び決定した事項
- 開示することが不利益と判断し、非開示と決定した事項もコミュニケーションする
- 監査報告書において報告すべき「監査上の主要な検討事項」がないと監査人が判断した場合も、その旨をコミュニケーションする。

【細目】A 60 監査人は「監査上の主要な検討事項」となる可能性がある事項についても、コミュニケーションを行う。

A 61 監査役等に監査報告書の草案を監査役等に提出することは有用である。それが監査上の主要な検討事項に関する監査人の判断の根拠、監査報告書にどのように記述されているかを理解することができ、監査役等が財務報告プロセスを監視する重要な役割を果たすことに繋がる。

A 62 監査役等とのコミュニケーションには監査上の主要な検討事項と決定された事項や監査報告書において報告しない場合も含まれる。

A 63 監査報告書に監査上の主要な検討事項がない場合には重要な事項に精通している他者（審査担当者を含む）と慎重に協議する。この場合、監査人が見直すことがある。

2. 新設の「監査・保証実務委員会の実務指針」（記載が予想される事項）

- ◇ 監査人と被監査企業との基本契約の具体的内容
- ◇ 監査報告書の具体的な形式要件文や文言例など
- ◇ 企業との間で開示に絡む問題で、調整が必要となる場合の具体的手順の踏み方
- ◇ 「監査上の主要な検討事項」として不記載と想定される事例等を具体的に明示

VI. 監査基準の改訂に伴う予想される関係者等の影響（私見）

1. 監査役等の在り方

- ◇ 改訂監査基準により新たに財務報告プロセスを監視する責任があると明記されたが、これは監査役等の従来からの業務監査の一環であり、新たな負担となるわけではない。
- ◇ 株主総会において監査役等の（会計）監査人に対する「監査の方法と結果の相当性判断」についての十分な説明が求められ、併せて会計上の重要な論点は何か、論点に対する対応はどうするのか等々、監査役等への質問が向けられる可能性がある。
- ◇ 監査人と具体的に何を「監査上の主要な検討事項」として検討したのか、内容やその後の対処など、過年度分も含め（注）説明が求められる可能性がある。
（注）現状では定時株主総会開催後に有価証券報告書が発行されることに起因
- ◇ また、万が一、監査人と経営者が開示の是非について対峙した場合の監査役等の基本姿勢や方針などについて質問される可能性がある。
- ◇ 企業の未公開情報が「監査上の主要な検討事項」として選択された場合、監査役等は監査人の間に立ち、開示の是非について経営者との交渉が必要となる。
- ◇ 「監査上の主要な検討事項」を決定するのは監査人であり、決定理由を監査役等が回答することは出来ないが、把握している範囲で株主等に説明することになるだろう。
- ◇ 法務省見解では、監査人が会社法上の監査報告書に「監査上の主要な検討事項」を記載することは妨げないとしており、場合によっては監査役等の監査報告書の記載内容について影響は出るものと思われる。

2. 監査人の意識と環境の変化

- ◇ 開示基準は相対的な重要度において決定するため、監査人の属人性に支配され、記載内容について同業者間での比較の中で、企業側が不公平感を抱く懸念がある。
- ◇ 「監査上の主要な事項」の記載が「監査基準」に組み入れられたことにより、一定の条件の下で、守秘義務は解除されるものの当該事項が未公開情報の場合「開示することの是非」の判断が迫られる。なお、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」に該当するものとされており、未公開の情報全てが含まれる訳ではない。
- ◇ 企業内部情報などのリソースが限定的と考えられる監査人では「監査上の主要な検討事項」の記載内容が、慎重の余り保守的となりボイラープレート化する虞がある。
- ◇ 一方、一般投資家などの利用者に対して「監査上の主要な検討事項」の内容について誤解なく簡潔且つ平易に記載する必要性があり、監査人の文章表現力が問われる。
- ◇ 経営者や監査役等との調整なども生じ、監査人の交渉能力も問われることになり、強いては監査人の選別・淘汰の一因になる可能性がある。

- ◇ 今般「監査上の主要な検討事項」の導入により、関係者間での調整に時間を要する事態が発生する懸念がある。（監査人⇄監査役等、監査人⇄経営者、監査役等⇄経営者）
- ◇ 株主総会において、会社法に基づき監査人の出席決議が行われ、（注）直接回答を要請される可能性がある。なお、日本公認会計士協会では株主総会での説明を求められることについて、その準備は必要との認識を持っているようだ。

（注） 398 条-1 …計算書類等の規定する書類が、法令又は定款に適合するかどうかについて会計監査人が監査役と意見を異にする時は、会計監査人は、定時株主総会に出席して意見を述べることができる。

398 条-2 …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時は、会計監査人は株主総会に出席して意見を述べなければならない。

3. 経営者の在り方

- ◇ 先発実施している国などの例を見ると経営者の判断に基づく重要な会計上の見積りに関するものが「監査上の主要な検討事項」に採り上げられており、財務諸表利用者からは、MD&A（経営者による財務・経営成績の検討と分析を示した情報）などについて合理的な説明が要求される可能性が高い。
- ◇ こうした事から経営者は、企業の重要案件やリスク認識（M&A、収益認識、資産の減損・回収可能性）について、従来以上に熟慮し、検討していく必要がある。

4. 利用者などの監査報告書への関心と期待感

- ◇ 当面、会社法は外されるため、会社法監査報告書には「監査上の主要な検討事項」が記載されず、利用者の株主総会での議決権行使の判断に寄与しない。
- ◇ 企業の事業予測や見通し情報が入手可能なことから将来予測が広範囲となり、監査報告書に対する投資家などとの期待ギャップや誤解が生じる懸念がある。
- ◇ 投資家など財務諸表利用者が、被監査企業に対する守秘義務を負っている監査人との意見交換は現実的ではなく、監査役等に対して I・R（Investor Relations）への参画要請などが強まるのではないか。
- ◇ 会計基準において詳細に開示基準が定められた日本基準と、全てを開示することが大前提の IFRS 基準とでは開示姿勢や考え方に大きな相違があり早急に収斂（コンバージェンス）させる必要性があるのではないか。（一般的に、我が国では経営者による事業の将来見通しなどの情報開示が、諸外国と比べ少ないと云われている）

<参考資料⑦>「監査上の主要な検討事項」の記載と開示状況（会計基準との関係）

5. 会社法と金商法の一元化論議が再燃

- ◇ 我が国の上場企業には会社法、金商法そして証券取引所規制により、それぞれ開示要請があり、時期や形式書面も異なり、現場の事務負担は大変厳しいものがある。また、決算日から定時株主総会開催までの期間が短いなど監査時間に余裕がなく負担軽減等の観点からも法の一元化の要望が出ている。

<参考資料⑧-1> 上場企業の開示頻度（国際比較）

- 四半期報告書を含めた開示制度の簡素化と監査資源（人・時間・経費）の確保
- 株主総会日程の弾力化・柔軟化（含む期ずれ問題の解決）

- ☆ 日本監査役協会からも今般の「企業内容等の開示に関する内閣府令改正案」のパブ・コメとして重複排除の観点から同様趣旨の「意見書」を金融庁宛に提出している。

<参考資料⑧-2> 日本監査役協会の意見書

一元化論議の現状： 一昨年末、(2017.12.28) 関係者の負担軽減措置として金融庁、法務省、経済産業省などから「事業報告等と有価証券報告書の一体的開示のための取組の支援について」が公表されたが、抜本的な金商法、会社法の一元化（例えば新法制定）ではなく、両法が求めている事業報告等と有価証券報告書に記載されている文言などを「共通化」という一体的開示であり、現場では組み換え作業が付加され、根本的な解決とはなっていない。

なお、併せて監査時間の確保を目的として、定時株主総会の「後ろ倒し」も検討されている。現在実務上、決算期末日から3カ月以内に定時株主総会を開催するのは太宗の企業が、株主総会の株主議決権の「基準日」を決算期末日としているためだが、必ずしも期末日を「基準日」とする必要はなく、現行でも決算月以降に基準日をずらし設定しても問題はない。

※会社法 124 条：基準日の効力は、3 カ月を超えることは出来ないとしているだけ（法人税も延長という特例措置が認められている）

VII. 監査役等と監査人とのコミュニケーションの在り方

- ☆ 会社法において、会計監査人の任務懈怠に基づく会社に対する損害賠償責任は、代表訴訟の対象とされており、また、監査役等は会計監査人と連帯して責任を負うという法制になっている。これが、今回の「監査報告プロセスの監視責任」の当事者になることに繋がっており、監査役等としては、会計監査人と適切な連携を図り、（会計）監査人に任務懈怠が生ずることのないよう配慮する必要がある。

<参考資料 ⑨> 監査役等と監査人との連携に関する法令・基準等

【コミュニケーションの事例】

何点か列举したが、連携の在り方は各社各様であり実情に合わせ工夫を加えて実施されたい。

1. 監査人（監査法人）における<u>品質管理体制や職務遂行体制</u>そして<u>経営姿勢等</u>を確認する ※監査人には「監査に関する品質管理基準」により書面にて説明する義務がある 今回より規制当局又は、協会による懲戒処分の内容などの説明が求められている	品質管理体制の状況（監査法人G・Cの周知徹底方法、社内の研修状況、ローテーション、監査チームと審査担当部との協議事項）などを確認 今回の「監査上の主要な検討事項」の報告に関する事項について連携の在り方や責任などについて監査人と確認する （なお、協会でも未決定部分が多い）
2. <u>近時の会計監査の動向や話題</u>の情報交換 ・会計監査確認センター合同会社設立 ・収益認識基準・監査基準の改訂（本件） ・会計監査における情報提供の在り方など	収益認識基準の変更とその影響 （日本基準とIFASとの収斂=コンバージェンス） 今回の「監査上の主要な検討事項」について監査人の交代に関わる諸問題など

3. 自社（含むグループ企業、）への影響について聴取する	上記 2 の具体的な影響度などを相互で検討する
4. 今回の監査基準改訂を踏まえて <u>自社に対する会計監査の基本姿勢や方針並びに監査人の監査計画</u> などを聴取・検討する （監査人は監査前に予め被監査企業のリスクを想定し、監査計画を樹立）	財務諸表開示を含む会計の重要な事項などを聴取し、意見交換などを行う また、監査人の自社に対する監査の基本姿勢を確認し、監査計画の重点、範囲、監査体制、監査期間、その理由などの聴取を行う
5. <u>監査役等の監査計画</u> などの監査人への説明を行う	監査役等が今期重点監査する項目の趣旨や意図、併せて監査人への要望・期待する点も説明する
6. <u>監査人が提出している「監査報告」（マネジメント・レター）</u> に対する改善・進捗状況の確認を行い、認識の統一を図る	監査役会等への監査人を出席させ、「監査レポート」の進捗状況を確認する 当然、これ等の中に「監査上の主要な検討事項」の候補となる事象が存在するか確認する
7. <u>現場</u> （財務部門、製造・営業現場・子会社等）の <u>問題点</u> などを聴取する ※岡眼八目の例がある	監査現場の長所・短所を第三者の目で確認するのも一つの方法（監査人から見て感じる社内に目標への過度なプレッシャーがかかっている部署、雰囲気が悪い・暗い部署など）
8. <u>最近の不正会計事例</u> なども踏まえ発生要因や代表的な八つの「手口」を参考に陥りやすい勘定科目を相互で確認する	代表的な手口：売上の架空計上や前倒し、費用の未計上や先送り、資産の架空計上と評価替、負債の未計上と評価替等
9. <u>自社の財務面での主要な虚偽表示リスク</u> （不確実性）の高い勘定項目の確認と監査手法の有効性について相互で確認する	各社によってリスクは異なるが、一般的には社長の意思や主観的判断が影響する勘定、自社及び業界における特徴的な勘定、複雑取引、収益・売上高等の帰属の妥当性など
10. <u>自社の事業計画全般</u> にわたり、監査役等が知り得る範囲で監査人に解説しながら説明する （非会計情報の提供並びに情報交換）	監査役等から過年度等の有価証券報告書や総会招集通知などを利用し、事業計画の進捗状況、大口取引先の開設等を監査人に事前説明する <u>監査人にどの様な情報を提供するかは、監査役等の判断と責任において実施すること</u> （提供内容には監査役等で事前検討が必要）
11. <u>監査役等が財務諸表を見ている要点</u> （月次財務諸表、時系列比較、C/F 動向、同業他社比較）を説明し、意見交換を行い情報の共有を図る なお、大手監査法人では AI を活用した不正発見システムを開発中	決算直前期の数値の動き、例えば <u>過去 5 期分の財務諸表を時系列で比較し異常値の有無をチェック</u> し、不自然な動きがないか検討する 具体的には売上高と利益、生産状況と製造原価の相関関係、各勘定の移動・バランス、 <u>営業・投資・財務及びフリーの各 C/F の動きや妥当性</u> 、（特に営業、フリー C/F は大切）、資産勘定（売上債権、在

(会計) 監査人との意見交換ではギブ&テイクに徹する 監査役等からの一方的な質問は、コミュニケーションとはならない	庫、動・不動産など) 実在性・評価、負債勘定の把握と確認、損益状況の推移と異常値、非通常の取引の有無など
12. 監査人が経営者等と協議した事項又は、 <u>経営者等に伝達した重要な事項</u> について確認する	期初、期末、四半期レビュー、契約更新時など随時に、あらゆる機会を捉えて監査人の意見・見解、更には、監査担当者の意見などを聴取する 監査人の事務所に直接訪ねて聴取するのも良い
13. 監査人が <u>違法行為や疑問点を発見した場合又は監査に齟齬を来した状況</u> に直面した場合の対応について確認する ※「不正リスク対応基準」では疑いの段階でも速やかに監査役等に報告させることを想定	経営者を含む執行側が監査に非協力或いは資料の提出が遅い、資料が乱雑、不自然などを含む <u>No.12・13 など監査役等は決して聞き流しや握り潰しをせずに具体的に動くこと</u> ※実務指針「違法行為への対応に関する指針」制定
14. 具体的に「監査上の主要な検討事項」の候補となる事項「 <u>監査の論点</u> 」について事前協議を行う 例) 経営者の判断にバイアスが掛りそうな勘定や事項を共同で列挙するのも一つの手法	<u>会計上の見積り</u> ：引当金、減損、資産除去債務、棚卸資産、繰延税金資産 <u>収益上の見積り</u> ：工事進行基準、変動対価、期間帰属、売上等の過大計上 <u>リスクの認識</u> ：財務に影響が大きく重要と思われるもの
15. 「監査上の主要な検討事項」を記載する最終段階に入る前に監査役等は選定理由や根拠などの説明を受け、それが妥当な判断なのか検討し確認する（ <u>監査人の事前連絡義務</u> ） そのためには、先行している英国の「監査委員会」報告書のように監査役等でも独自に「 <u>監査上の主要な検討事項</u> 」を検討し、これを每期継続して監査人との間でキャッチ・ボールを実施していくことが有効と思料、お勧めしたい	監査人のバイブルである「監基報」でも監査報告書の「 <u>草案</u> 」を監査役等に提示することを推奨しており監査人との不断の接触が不可欠 「監査上の主要な検討事項」の実績が一定期間蓄積されれば、自社においてどんな監査の論点やリスクが存在し、またどのような経緯でそれが解消されたのか、あるいは継続中なのかといったことも判明ができる ※リスク・マネジメントにフォーカスした監査の実施
16. 監査人が、ボイラープレートを防ぎ且つ読み手に誤解を招かないよう会社側との調整や開示内容の検討など監査報告書の作成に時間や体力を要しストレスを持つ可能性が高い	監査人にストレスなどを与えずに、日頃から韌帯強化を図り、「監査上の主要な検討事項」などを話し合っておくことが必要で、期末や株主総会直前になって当事者が慌てることなどは論外だ
17. 監査人のストレスのひとつに監査報告提出後に不正が発覚し「監査上の主要な検討事項」の未記載に依る責任を追及される懸念がある（ <u>責任問題の判断基準は正当な注意を払</u>	監査人と連携をする監査役等の立場として「 <u>正当な注意を払って適切な監査をしたのであれば、仮に未記載を後日問われても責任を追及されても問題はない</u> 」旨をキチンと説明してあげることも大

って適切な監査を実施したかどうかによる)	切なこと
18. <u>自社が望まない未公開情報</u> が、「監査上の主要な検討事項」が監査人によって開示（発表）される事案が生じた時、或いは <u>経営者と監査人とが見解の相違が生じた場合</u> の監査役等としての方針や対応を予め検討して置く	監査役等は「 <u>公益の視点</u> 」「 <u>株主の視点</u> 」更に「 <u>ガバナンスを監視する視点</u> 」の姿勢が求められる。 場合によっては社長に開示を求める場合が出てくるので、こうした状況を想定し、監査役等の間で事前に十分に検討して置くことが重要
19. 監査人は「監基報 701」に基づき「監査上の主要な検討事項」と決定した事項について、その根拠などを監査役等に報告する義務があり、該当事項がない場合でも同様	監査人の監査報告書は本部に持ち帰って最終的に決定されるので、監査人が本部審査担当部署との協議のうえ、 <u>結果を「見直す」</u> ことがあることに留意する

VIII. 監査役等の役割と覚悟

今回の監査基準の改訂で企業に関する情報開示の責任は経営者にあり、監査役等は財務報告プロセスの監視責任者と新たに明記されたが、これは、従来の監査役等の責任を拡大するものではなく、経営者による職務の執行を監査するという以前から監査役等が担っている役割の一部として改めて明確にしたものだ。

監査役等は「株主の負託を受け、独自の立場で取締役の職務執行を監査する」という点からも、少なくとも有価証券報告書や株主総会参考資料など外部に開示される情報の中から重要な事項やリスクが高いと思われる項目について社長や関係役員などから事前に聴取を行い、株主総会やI・Rなどに備えておく必要があることは云うまでもない。

自社に想定される「監査上の主要な検討事項」を念頭に置いた監査計画を立案し、日頃から監査人とのコミュニケーションを一層強めていくことが要求される。

今回の監査基準の改訂にあたり実施された、第 38 回企業会計審議会での青山学院大学大学院八田名誉教授の発言を紹介したい。

『私は、(KAMについて) 会社法は関係ないという議論がありますが、そうではなくて、監査役にこれを伝えて、監査役のほうで会計監査人の監査の結果相当性を判断するわけです。

その中に織り込んでもらって、そして、でき得れば監査役の報告書の中でそれを開示することのほうが日本的には合っているのではないかという気がするわけです。

したがって、ちょっと「ちゃぶ台」をひっくり返すかもしれませんが、金商法ではなくて私はこの議論は会社法の中に大きく取り入れなくてはならないと考えています。

そのためには、監査役制度が、それを受け入れるだけの担当者としての監査リテラシーを持った集団であるのかどうか、あるいはそれをちゃんと覚悟を持って吟味できるかどうか、あるいは監査人との円滑なコミュニケーション、すなわち監査人と丁々発止の議論ができるような体制が整っているのか。不思議なことに会計監査人の責任ばかり問われていますけれども監査役の責任が問われることは余りない。もしもこれが導入されたら私は監査役の責任は少なくとも（会計）監査人と同等以上の責任を負わなくてはならないわけで、監査役もこういう覚悟を持ってこの制度を導入するならば私は大賛成です』

IX. 昨今の動き

最後に今回の「監査基準の改訂」に関連する昨今の動きについて三点ほど触れておきたい。一つは、先の企業会計審議会（監査部会）でも議論され、継続審議となった非財務情報の「その他の記載内容」について監査人の監査範囲に入れるべきだとの動きだ。

「その他の記載内容」の非財務情報は、財務諸表と併せ観ることにより企業全体を監査する上で重要な事項であり、国際監査基準 720 では非財務情報などについても「Read And Consider」となっており当然、監査対象となっている。我が国でも当然、監査人の監査対象として金融庁審議会席上で議論となったが、先述（6 頁）したように、監査する判断基準を持ち合わせていないとのことで「時期尚早」として継続審議となってしまった。この件は、裏を返せば、我々監査役等にもその責任があるのであろうか。（今の監査役等に「総合監査」は任せられない）

これに関連し、「その他の記載内容」に関して、筑波大学の弥永真生教授が、2018 年 2 月の公益財団法人日本証券経済研究所主催「最近の金融商品取引法の改正について」の講演の中で、役員報酬等を事例として『我が国でも役員報酬等は開示が求められているが、監査人の監査の対象としてしなくてよいのか気になっている』『我が国の場合、たまたま役員に対する報酬、賞与、退職慰労金の支払いといった役員報酬等が関連当事者との取引の注記の対象でない（＝株主総会で役員報酬の総額を取り決めていることが、対象外の根拠と推定する）ために、監査の対象になっていないということが、果たして適切なのかという問題意識です』と発言している。

その発言の背景には役員報酬等は、国際監査基準では既に監査対象であり、英国など欧州では、基準以上の対応を法定監査人に課していることを実例として紹介していた。

二つ目は、昨年 11 月金融庁は「企業内容等の開示に関する内閣府令」改正案を公表した。

＜参考資料 ⑩＞「企業内容等の開示に関する内閣府令」改正案

此の改正案は今回の企業会計審議会とは別に、昨年 6 月、金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ報告において、「財務情報及び記述情報の充実などを目指し、適切な制度整備を行うべき」との提言がなされたことを踏まえ、有価証券報告書等の記載内容を変更するもので、この中には、監査役会等の活動状況を有価証券報告書に記載をすることを義務付けている。なお、此の改正案は公布後直ぐに実施に移される。また、別途、有価証券報告書などの虚偽記載等に関しても経営者への罰則が、海外と比べると必ずしも厳しくなく懲役刑も含め、厳しくする方向での見直しも視野に入っているようだ。

三点目は、金融庁から先月 22 日に公表された「会計監査についての情報提供の充実のに関する懇談会」の報告内容だ。

- 通常とは異なる監査意見（限定付き適正意見、不適正意見、意見不表明）を表明する場合の対応（監査人の意見陳述や守秘義務についての考え方等）
- 監査人の交代に関わる説明や情報提供の在り方（実質的な交代理由の開示、監査役等の意見の追加記載、株主総会での監査人の意見陳述等）

此処へ来て企業情報の開示や提供の在り方などが注目され、我が国の資本市場の「透明性」や「公平性の整備・充実」への施策が矢継ぎ早に展開されている。

我々監査役等も監査人との連携を更に強め、今後の動向に注視していかなければならない。

X. 事例検討 株式会社湖池屋 主力事業はスナック菓子 (有価証券報告書等から抜粋)

以下の与件を踏まえて、監査人が「監査上の主要な検討事項」の前提である「監査上の論点」として採り上げる可能性のある事項は何か。(リスク、見積りの不確実性、重要な事象など)

【2018/6 月期 回顧と 2019/6 月期 展望】

2016 年 8 月、北海道を襲った台風により原料である馬鈴薯が壊滅状態となり、2017/6 月期はもとより 2018/上期まで原料不足に起因する市場の混乱が生じた。上期は市場の混乱や研究開発費並びに海外への先行投資もあり、苦戦を強いられたが、下期には国内販売の回復と台湾湖池屋の奮闘で通期ではこれを跳ね返し、増収・減益となった。2019/6 月期は馬鈴薯に頼らない高付加価値商品戦略を実施する。また海外事業(ベトナム)の本格稼働を見込み、増収・増益を目指す。

【2018/6 期 連結財務諸表：実績】

単位：億円

	2016/6	2017/6 (注)	2018/6
売上高	324	303	322
経常／営業利益	4.9/ 4.3	4.6/ 3.4	3.6/ 2.7
売上高営業利益率	1.3%	1.1%	0.8%

※菓子業界の営業利益率(2014 実績)は、業界トップでも 10%台、10 位で 1.8%、平均 2%と薄利

(注) 2016 年 8 月の台風により収穫期を迎えていた北海道の馬鈴薯が壊滅的ダメージを受け、

2017/6 月期(2016 年 7 月～2017 年 6 月)の業績はモロにその影響を受け低迷した。

資本金 22.6 億 総資産 229.4 億 純資産 121 億 自己資本比率 52.3% 利益剰余金 77.7 億

有利子負債 0 売上高営業利益率 0.8%(14/20 位)【ROA 0.6%、ROE 1.14%】

C/F 及び現金(億)	2016/6	2017/6	2018/6
営業 C/F	12.1 ↑	7.5 ↓	24.1 ↑
投資 C/F	10.0 ↑	-12.3 ↓	-0.2 ↑
財務 C/F	-2.7 ↓	-1.8 ↑	-3.4 ↓
現金・預金	40.8	33.9	53.9

(注) 設備投資(カッコ内は減損)：2016/6 期 6.9 (0)、2017/6 期 13.5 (0.03) 2018/6 期 6.7 (0)

【経営環境並びに経営課題】

菓子業界全体のマーケットは堅調、国内の少子高齢化及び個食化、消費者ニーズの多様化
食の安全・安心、高付加価値製品の創出・提供、海外戦略の拡大(ベトナム、タイなど)

【事業等のリスク】

- ◇ 食品の安全(品質管理体制の強化)
 - 製造過程における異物混入防止
 - アクリルアミドの影響
- ◇ 原材料価格の影響
 - 穀物・原油価格の動向
 - 国内産馬鈴薯の作付状況
- ◇ 天候不順・災害等による影響
 - 馬鈴薯生産量、仕掛品等在庫管理
 - 広域大規模災害
- ◇ 国際(海外)事業のリスク
 - 労働・雇用、法律、政治・経済環境、情報システム問題

《参考資料・文献》

- 金融庁「企業会計審議会」監査部会（38 回～42 回）議事録
 - 「監査基準の改訂について（公開草案）」平成 30 年 5 月 8 日（発表資料）
 - 「監査基準の改訂に関する意見書」平成 30 年 7 月 5 日（発表資料）
 - 「監査基準の改訂について（公開草案）」に対するコメントの概要及びコメントに対する考え方 平成 30 年 7 月 5 日（発表資料）
 - 「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 2 日（発表資料）
 - 「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 平成 31 年 1 月 22 日
 - 日本監査役協会 月間「監査役」No.686、監査上の主要な検討事項の導入と監査基準の改訂等
 - 日本公認会計士協会 監査報告書の透明化『KAM 試行の取りまとめ』等
http://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyousiryou/kansa/20171117/20171117/1.pdf
独立監査人の監査報告書の透明化（長文化）他
jicpa.or.jp/news/information/0-24-0-0-20180727.pdf
 - 公益財団法人日本証券経済研究所金融商品取引法研究会 研究記録No.63「監査報告の見直し」
 - 大和総研 監査報告書の記載内容拡充へ 金融調査部 制度調査担当部長 吉井一洋
 - デロイトトーマツ 会計情報 シリーズ「監査報告書の透明化」（6）公認会計士 結城秀彦
- 以上