

## 監査情報の在り方を考える

脇田 良一

### 1. 「会計監査の在り方に関する懇談会」の提言

監査市場において揺らいだ、財務諸表監査の信頼性に対する信頼を回復し且つ一層強固なものに発展させる方策を探るべく、金融庁に、2015（平成27）年10月に、「会計監査の在り方に関する懇談会」（座長 脇田良一明治学院大学名誉教授）が設置され、2016（平成28）年3月に「提言—会計監査の信頼性確保のために—」を取り纏めて公表した。懇談会の「提言」を踏まえ、規制監督庁として金融庁は以下のように対応してきた。

1. 「監査法人のガバナンス・コードに関する有識者検討会」を設置し、「監査法人の組織的な運営に関する原則」を2017年3月31日に公表。
2. 監査人の独立性をさらに強化するとの観点から、監査法人の強制的ローテーション制度に関して、深度ある調査・分析を実施。金融庁は、「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）」を、2017年7月20日に公表。
3. 監査報告書の透明化等に関して、日本公認会計士協会が事前試行し、そのデータを参考として、企業会計審議会・監査部会の審議を今秋から始めるとの方針（「監査報告書の透明化について」）を、2017年6月26日に公表。
4. 金融庁／公認会計士・監査審査会（CPA AOB）は、次のように対応した。
  - ・大規模四監査法人に対しては、とくに、経営管理体制や業務管理体制等のガバナンスに一層重点を置いた検査を実施。
  - ・大規模四監査法人や準大手監査法人については、検査年次の間隔を短縮し、検査の次年度において改善状況を検証するためのフォローアップ検査を実施。
  - ・監査市場の現状に関する「モニタリング・レポート」の公表や「検査結果事例集」の充実等により、監査情報の発信を拡充。

本稿では、「提言」で方向性を明確にできなかった事項で金融庁がこれから対応していこうとしている課題、つまり、「監査報告書の利用者（財務諸表の利用者）等のステークホルダー（Stakeholder）の期待に応えた監査情報が、現在、発信されているかどうか、応えていないとすればどのような改善が必要か。」を、金融庁／企業会計審議会・監査部会長（2000年～2004年、

2010年～2017年)の経験を加味して、検討したい。もちろん、すべて、私見であることを、念のため、申し添えておく。その際、論旨を明確にするために、被監査会社や監査法人の事例を適宜に利用させていただくこと、本文内で財務諸表という場合には連結財務諸表及び個別財務諸表の意であることを、予めお断りしておきたい。

ところで、ほとんど知られていないのが残念であるが、現在、財務諸表監査に関する情報(「監査情報」)は、以下の通り(非公表のものを除き)発信され、一般に参照できる。

発信主体	準拠法等	文 書 名	発信対象
被監査会社	会社法	株主総会参考書類(⇒株主)	株主送付
		事業報告(⇒株主)	株主送付
	金融商品取引法	有価証券報告書(⇒各財務局長等/金融庁)	公衆縦覧
		臨時報告書(⇒各財務局長等/金融庁)	公衆縦覧
監査法人	公認会計士法	業務及び財産の状況に関する説明書類	公衆縦覧
		業務報告書(⇒各財務局長等/金融庁)	非公表
	ガバナンス・コード	透明性報告書	公表
	金融商品取引法 監査基準	監査概要書(⇒各財務局長等/金融庁)	非公表
監査報告書(⇒被監査会社)		公衆縦覧	
公認会計士・監査審査会 (金融庁)	公認会計士法	検査結果通知(⇒被検査監査法人)	非公表
		行政処分勧告文書(⇒金融庁)	公表
		監査事務所検査結果事例集	公表
		モニタリング・レポート	公表
金融庁		行政処分文書(⇒処分対象監査法人)	公表

## II. 監査法人の「組織としての監査品質」に関わる情報の発信

たとえば、日立製作所の株主・債権者・投資家その他、ステークホルダーは、日立製作所に関わる意思決定をする場合の重要な判断資料として、開示された連結財務諸表及び個別財務諸表を利用する。その場合、連結財務諸表及び個別財務諸表の信頼性を確認するため、添付された新日本有限責任監査法人の監査報告書に目を通す。そこに「財務諸表の表示が適正である旨」の監査意見が表明されていれば、日立製作所の財務諸表の信頼性を信頼し、安心して判断・意思決定資料として利用することになる。しかし、監査報告書の利用者(財務諸表の利用者)等のステークホルダーの中には、「ちょっと待てよ、財務諸表監査を実施している新日本有限責任監査法人は、どのような監査法人なのだろうか。」と一歩踏み込む場合がある。この問い掛けには、監査法人から発信されている、以下の「業務及び財産の状況に関する説明書類」と「監査法人の監査品質に関する公表文書」の閲覧が役立つ。

### 《業務及び財産の状況に関する説明書類》

監査法人が作成し公衆縦覧に供することを義務付けられている「業務及び財産の状況に関する

る説明書類」(公認会計士法34条の16の3第1項)の記載事項(公認会計士法施行規則39条)から、新日本有限責任監査法人のガバナンス体制の整備・運営の状況、財務諸表監査を十分に担えるだけの監査資源(規模、人員、監査ノウハウ、経験の蓄積等)を備えているかどうか、監査法人としての品質管理体制の整備・運営の状況等を、読み取ることができる。

業務及び財産の状況に関する説明書類の主な記載項目

<p>1. 業務の概況</p>	<p>監査法人の目的／沿革 無限責任監査法人／有限責任監査法人の区別 業務の概況 業務の内容 ・ 監査証明業務の状況 ・ 非監査証明業務の状況 業務管理体制の整備／業務の運営状況 ・ 業務執行の適正を確保するための措置 経営の基本方針 経営管理に関する措置 法令遵守に関する措置 ・ 業務の品質の管理の方針の策定及びその実施に関する措置 社員の報酬決定に関する事項 社員／使用人その他の従事者の研修に関する事項 ・ 公認会計士である社員以外の者が公認会計士である社員の監査証明業務の執行に不当な影響を及ぼすことを排除するための措置 ・ 直近において、日本公認会計士協会の品質管理レビューを受けた年月 ・ 法人代表者による業務の品質の管理の方針の策定及びその実施に関する措置が適正であることの確認 他の監査法人との業務上の提携 ・ 提携を行う他の監査法人の名称 ・ 提携を開始した年月 ・ 業務上の提携の内容 外国監査法人等との業務上の提携 ・ 提携を行う外国監査事務所の商号／名称 ・ 提携を開始した年月 ・ 業務上の提携の内容 ・ ネットワーク組織に属する場合には、当該組織及び当該組織における取り決めの概要</p>
<p>2. 社員の概況</p>	<p>社員の数(公認会計士である社員と特定社員の内訳) 社員の一部で構成される意思決定合議体の構成(公認会計士である社員と特定社員の区別) 監査法人の活動に係る重要事項に関する意思決定を社員の一部をもって構成される合議体で行う場合には、当該合議体の構成(構成する社員数を含む)</p>
<p>3. 事務所の概況</p>	<p>名称 所在地 当該事務所に勤務する社員の数(公認会計士である社員と特定社員の内訳)及び公認会計士である使用人の数</p>
<p>4. 監査法人の組織の概況</p>	<p>(略)</p>
<p>5. 財産の概況</p>	<p>直近の二会計年度の売上高の総額(監査証明業務・非監査証明業務の内訳) 直近の二会計年度の計算書類 監査法人の監査報告書 供託金等の額や責任保険契約のてん補限度額等</p>
<p>6. 被監査会社等(大会社等に限定)の名称</p>	<p>(略)</p>

### 《監査法人の監査品質に関する公表文書》

監査法人としての「監査品質確保の体制の整備・運用状況に関する報告書（透明性報告書（Transparency Report）と称されることが多い。）」の作成・公表が、「監査法人の組織的な運営に関する原則」に、以下のように明記された。

#### 「監査法人の組織的な運営に関する原則」原則5 指針

5-1. 監査法人は、被監査会社、株主、その他の資本市場の参加者等が評価できるよう、本原則の適用の状況や、会計監査の品質の向上に向けた取組みについて、一般に閲覧可能な文書、例えば「透明性報告書」といった形で、わかりやすく説明すべきである。

5-2. 監査法人は、併せて以下の項目について説明すべきである。

会計監査の品質の持続的な向上に向けた、自ら及び法人の構成員がそれぞれの役割を主体的に果たすためのトップの姿勢

法人の構成員が共通に保持すべき価値観及びそれを実践するための考え方や行動の指針

非監査業務の監査業務に及ぼす影響についての考え方

経営機関の構成や役割

監督・評価機関の構成や役割

監督・評価機関の構成員に選任された独立性を有する第三者の選任理由、役割及び貢献

監督・評価機関を含め、監査法人が行った、監査品質の向上に向けた取組みの実効性の評価

すでに、以下に引用した「四大監査法人」は、この種の文書を自主的に作成して公表している。新日本有限責任監査法人の「組織としての監査品質」を、他の三監査法人と比較して判断することができる。

PwCあらた監査法人	「透明性報告書 Transparency Report」
有限責任あずさ監査法人	「AZSA Quality 2016 監査品質向上への取組」
新日本有限責任監査法人	「監査品質に関する報告書」
有限責任監査法人トーマツ	「監査品質に関する報告書2016」

### III. 被監査会社から発信される監査実施情報

ところが、監査報告書の利用者（財務諸表の利用者）等のステークホルダーの中には、さらに一歩踏み込んで、「新日本有限責任監査法人は、日立製作所の財務諸表に関してどのような監査を実施しているのだろうか。」との関心を持たれる場合がある。しかし、これまでに言及した監

査情報では、この問い掛けに応じることはできない。

抑々、「財務諸表の表示が適正である旨の監査意見（当該財務諸表の記載情報に重大な虚偽がないとの保証）」という成果物を直接に創出するのは、新日本有限責任監査法人という組織体ではない。新日本有限責任監査法人に属する、日立製作所の財務諸表に対して監査を実施した監査責任者（指定有限責任社員／業務執行社員）と監査責任者の下に組織された監査チームが監査意見を形成するのである。

したがって、監査業務の品質は、被監査会社の連結財務諸表及び個別財務諸表に対して実施された監査業務に関して発信されるべきである。監査意見を形成した日立製作所の監査担当チームの実施した監査業務、つまり、監査契約の締結、監査計画の設定、監査手続の選択、監査実施手順、監査業務の運営、監査手続の執行、監査執行過程の各種の判断、監査証拠収集作業結果の総括、監査意見の形成等、日立製作所の財務諸表に対する監査実施・監査意見形成過程に絞った情報が発信されなければならない。新日本有限責任監査法人の法人組織としての監査品質、そして日立製作所の監査担当チームの構成や実施した監査業務及び監査意見形成過程での判断に関して情報が提供されていれば、日立製作所の財務諸表に添付された監査報告書の利用者（財務諸表の利用者）等ステークホルダーは、日立製作所の財務諸表に係る新日本有限責任監査法人の実施した監査業務つまり監査意見形成過程における状況を個別かつ具体的に知りたいのであるから、新日本有限責任監査法人の日立製作所に対する監査の信頼性に対する疑念は大幅に解消されるはずである。監査法人の監査実施状況に関する個別かつ具体的な監査実施情報には、被監査会社が有価証券報告書で発信する情報と監査法人が監査報告書で発信する情報の二つがある。まず、被監査会社から発信される監査実施情報から検討したい。

#### 《被監査会社から発信される監査実施情報》

被監査会社（日立製作所）から、監査人（新日本有限責任監査法人）に関して、以下の情報が発信されている。なお、煩雑さを避けるため、日立製作所の「事業報告」の(13)会計監査人に関する事項の部分の記載には、本稿では言及しない。日立製作所の有価証券報告書の、(1)【コーポレート・ガバナンスの状況】の部分には以下の記載がある。

#### ◇監査責任者と監査業務補助者に関わる情報

##### ⑦会計監査の状況

会計監査業務を執行した公認会計士等は、次の通りである。なお、その指示により、新日本有限責任監査法人に所属する公認会計士及びその他の職員等が、会計監査業務の執行を補助している。

業務を執行した公認会計士	所属する監査法人
O. K.	新日本有限責任監査法人
S. T.	新日本有限責任監査法人
T. T.	新日本有限責任監査法人

日立製作所の有価証券報告書の場合、監査を実施した監査責任者と監査業務に係る補助者（監査チームの態勢）に関して、「公認会計士、その他職員等が、会計監査の執行を補助」とのみ記載し資格や階層区分及び該当人数は記載されていない。

他方、トヨタ自動車株式会社の場合は、

業務を執行した公認会計士	所属監査法人	補助者
T. K.	有限責任 PwC あらた監査法人	公認会計士 55名 会計士補及び試験合格者 33名 その他 102名
K. H.	有限責任 PwC あらた監査法人	
S. N.	有限責任 PwC あらた監査法人	
I. J.	有限責任 PwC あらた監査法人	

と、補助者の構成と人数が記載されている。適正な財務報告の開示のために、これだけの規模及び階層の人員が投入された「監査」を委嘱したとアピールする効果がある。監査業務に、どのような人材が、どれだけ、投入されたかは、後記の監査報酬の額と合わせて監査実施業務の深度を判断する目安となる大切な情報である。

しかし、監査業務に係る監査チームの編成、補助者の構成（資格、階層区分や人員数）は、監査人の判断で、監査執行過程で臨機応変に決定されるものであり、監査計画設定段階で予定された態勢で終始することはない。したがって、監査業務に係る監査チームの編成、補助者の構成（階層や人員数）に関わる情報は、監査法人側のみが提供しうる情報である。その意味では、日立製作所の簡潔な記載も理にかなっている。

#### ◇監査責任者の継続監査年数

日立製作所の有価証券報告書の場合、業務を執行した公認会計士の氏名及び所属する監査法人名のみが記載されている。

業務を執行した公認会計士	所属する監査法人
O. K.	新日本有限責任監査法人
S. T.	新日本有限責任監査法人
T. T.	新日本有限責任監査法人

他方、株式会社資生堂の場合は、

業務執行公認会計士	所属監査法人	継続年数	補助者
M. M.	有限責任あずさ監査法人	5年	公認会計士15名 試験合格者 7名 その他職員12名
F. R.	有限責任あずさ監査法人	3年	
K. N.	有限責任あずさ監査法人	6年	

と、業務執行した公認会計士の監査関与の継続年数が記載されている。財務諸表監査の信頼性に対する信頼基盤は、監査人の「独立性」にある。監査継続年数は、監査人の独立性判断の材料で

あるとともに、当該監査法人の被監査会社に対する監査の精度度の判断資料にもなる。そこで、会計監査の在り方に関する懇談会は「監査人の独立性を評価するにあたっては、当該監査人がその企業の監査に従事してきた期間などは重要な情報であり、こうした情報を有価証券報告書等に記載することを検討すべきである。」と提言した。提言の本意は、ファーム・ローテーション制導入が早期に望めないと予想されることから、業務執行した公認会計士の監査関与の継続年数とともに「監査法人の監査継続年数」の記載を期待したのである。

#### 《監査報酬に関する情報》

日立製作所の有価証券報告書の、(2)【監査報酬の内容等】の部分に以下の記載がある。

##### 【監査公認会計士等に対する報酬の内容】

単位：円

	前連結会計年度		当連結会計年度	
	監査証明業務報酬	非監査業務報酬	監査証明業務報酬	非監査業務報酬
提出会社	439,000,000	92,000,000	485,000,000	34,000,000
連結子会社	1,219,000,000	187,000,000	1,009,000,000	118,000,000
計	1,658,000,000	279,000,000	1,494,000,000	152,000,000

##### 【その他の重要な報酬の内容】

当社及び連結子会社から、当社の監査公認会計士等である新日本有限責任監査法人のグループ(Ernst & Young 及びそのグループを含む。)に対する報酬は、前連結会計年度3,628,000,000円、当連結会計年度2,993,000,000円である。これは主として、海外の連結子会社からのErnst & Young に対する監査証明業務に基づく報酬である。

日立製作所の場合、連結財務諸表に関してグループ監査が行われているので、海外連結子会社から、新日本有限責任監査法人の属する国際組織であるErnst & Young グループに巨額の監査報酬が別途支払われていることを明示している。【監査公認会計士等に対する報酬の内容】の記載と合わせて、日立製作所の報酬額に注目して欲しい。

## IV. 被監査会社が「監査情報」を発信する目的と限界

監査法人がどのように監査を実施したかに関する情報を、被監査会社が発信することに、奇異の感を抱かれまいだろうか。なぜ、被監査会社が監査実施情報を発信するのか。

今更のことで、くどくなるが、投資家は、投資対象候補として選別した発行体の開示財務情報の信頼性に関して信頼を持ってないと、情報リスクに伴う投資リスクの負担を嫌って、その投資行動を躊躇することになりかねない。他方、発行体にとっては、市場価格も適切に形成されない、不本意な企業評価がなされることにもなり、市場から潤沢な資金を円滑に調達ができなくなる。そればかりでなく、企業のレピュテーションが低下し、事業活動そのものにも支障が生じること

になる。発行体側としては、開示財務情報の信頼性に対する不信感が招く、事業活動とくに資金調達における多大の不利益を回避する努力をしなければならない。

そこで、公表財務諸表の信頼性に対する信頼を確保するために、経営者が、如何に誠実に対処してきたかをアピールする必要がある。法が義務付けているところであるが、たとえば、経営者は、有価証券報告書の記載内容が金融商品取引法令に基づき適正であることを確認した確認書を提出し（金融商品取引法第24条の4の2、施行令4の2の5①）、財務計算に関する書類その他の情報の正確性を確保するための体制を評価した内部統制報告書を提出・公表している（金融商品取引法第24条ノ4の4、施行令4の2の7①）。これらは経営者として、如何に「適正表示の財務諸表」を作成・公表するための努力をしたか、適正表示の財務諸表の開示にいかにか誠実に取組んだかのアピールである。その重要な一環として、監査実施情報の開示をしているのである。当然ながら、被監査会社が発信する監査情報記載の開示項目の範囲や記載の詳細度は、経営者が適正な財務諸表の開示に如何に誠実に取組んだかを明らかにできる範囲に限られることになる。

## V. 監査法人（監査人）が「監査情報」を発信する意義

被監査会社（つまり発行体）による発信は、自社が、適正な財務諸表の開示のために如何に対応しているか、をアピールするという意義がある。では、監査法人側が、監査実施情報を発信する意義はどこにあるのだろうか。この素朴な疑問について、まず、監査法人による財務諸表監査に対する市場の期待する役割から考えてみたい。

被監査会社（発行体）にとって、財務諸表の利用者等のステークホルダーが、資金調達の中で、被監査会社（発行体）の開示した虚偽表示を含む情報により、投資判断などの経済的意思決定を誤り損失を被るというリスク負担を警戒し、被監査会社に対する投資を逡巡・躊躇しては困はずである。しかし、巷に、「自己証明は証明にあらず」との諺があるように、どれほど、被監査会社が、「適正な財務諸表の開示のために如何に誠実に努力しているか」を説明しても「我が社の財務諸表に虚偽の表示はない」と叫んでみても、所詮は自己証明であって、その証明は客観性を欠き、財務諸表の利用者等のステークホルダーから「財務諸表」の信頼性に対する信頼を獲得することはできない。

そこで、被監査会社（発行体）は、自由契約の下で監査法人（監査人）を選任し、監査報酬を支払って、適正表示の財務諸表であるという証明を委嘱する。ここで大切なのは、被監査会社から「独立して判断を貫徹できる第三者による証明」として、監査法人の監査証明が意味を持つことである。監査の証明力の源泉は、監査人の「判断の独立性」にあり、監査人の職業的注意義務の根幹として職業的懐疑心が強く要求される所以なのである。監査人は「判断の独立性」を自己認識するだけでなく、「李下に冠を正さず」の「譬」の通り自己の「判断の独立性」を脅かす虞のある環境を排除し、制度的にもパートナー・ローテーション制、ファーム・ローテーション制等の仕組みを導入して、財務諸表監査における「監査人の判断の独立性」の支持基盤を強固なも

のとして構築しなければならない。

かくして、「判断の独立性」を堅持する監査法人に託された役割は、被監査会社の開示財務諸表の表示の適正性（虚偽の表示のないこと、情報としての十分性を充たしていること）を保証・担保することであり、それは「判断の独立性」を堅持する監査法人の保証・担保の信頼性に対する監査報告書の利用者（財務諸表の利用者）等のステークホルダーの信頼を土台として成立している。日立製作所の財務諸表の信頼性への信頼は、新日本有限責任監査法人の監査業務と形成された監査意見の信頼性に対する信頼によって裏付けられているということである。被監査会社（発行体）と監査法人（監査人）と、立場は異なっても、虚偽表示リスクのない適正な財務諸表の開示という目標に向かって、被監査会社と監査法人は方向性を同じくしているのであり、被監査会社と監査法人は、適正表示の財務諸表の開示に協力して努力しなければならない共通の責任を負っている。

平成3年改訂監査基準に、国際監査慣行の動向から「経営者確認書の入手」を新たに規定した。当時、大蔵省／企業会計審議会幹事であった筆者は、「財務諸表監査制度は、財務諸表の作成者とその監査人が協力して、真実かつ公正な財務諸表を利害関係者に提供することを本来の目的としているものである。したがって、両者は、もともと対立関係にあるのではなく、財務諸表に関する責任を分担しながら、相互に協力し合う関係にあるといわなければならない。……」（平成3年改訂監査基準前文 三 2.（3））と、導入の趣旨説明の中で強調した。25年の歳月を隔てた今日でも、筆者の考え方は変わっていない。

被監査会社は、適正な財務諸表の開示のために、財務報告の信頼性確保に関わる内部統制の適正な整備運用、適任の監査法人に監査を委嘱し、相応の監査報酬を支払い、適正表示の財務諸表の作成に如何に努力したかの情報を有価証券報告書に記載して、財務諸表利用者等のステークホルダーにアピールする。これに対し、被監査会社の開示財務諸表の適正性を保証する責任を有する監査法人側としては、被監査会社の財務諸表に対して実施した監査が、監査基準（企業会計審議会）と監査実務指針（日本公認会計士協会）に準拠して、監査態勢を整え、注意義務を遵守し職業的懐疑心を保持して監査業務を遂行し、「財務諸表の表示が適正である旨」の監査意見を形成したことを具体的にアピールする必要がある。つまりブラックボックス化している監査人の監査実施・監査意見形成過程を明らかにし、「財務諸表の表示が適正である」と保証する「監査意見の重み」を、監査報告書の利用者（財務諸表の利用者）等のステークホルダーに伝え、監査意見に対する信頼を得る必要がある。このように、被監査会社と監査法人とが、適正な財務諸表の開示という目標を同じくして、財務諸表に関して二重に責任を負担しているのだから、被監査会社と軌を一にして、監査人の立場から監査法人は監査情報を発信し、財務諸表利用者等ステークホルダーの信頼を獲得しなければならないのである。

## VI. 監査法人から発信される監査実施情報

監査法人からの監査実施情報は、独立監査人の監査報告書により発信される。現行の監査報告書の作成実務では、以下に示した「監査基準 第四 報告基準 三 無限定適正意見（3）監査人の責任、（4）監査人の意見」の規定を踏まえて、日本公認会計士協会の監査実務指針「財務諸表に対する意見の形成と監査報告（監査基準委員会報告書700）」及び「監査報告書の文例（監査・保証実務委員会実務指針第85号）」に準拠して、どの監査法人も横並びに標準文例に従い、以下の記載項目を文章表現で記載する。なお、日立製作所等の事例紹介は煩雑且つ紙幅をとるので省略、EDINET で検索されたい。

### （3） 監査人の責任

監査人の責任は独立の立場から財務諸表に対する意見を表明することにあること、一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を行ったこと、監査の基準は監査人に財務諸表に重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めていること、監査は財務諸表項目に関する監査証拠を得るための手続を含むこと、監査は経営者が採用した会計方針及びその適用方法並びに経営者によって行われた見積りの評価も含め全体としての財務諸表の表示を検討していること、監査手続の選択及び適用は監査人の判断によること、財務諸表監査の目的は、内部統制の有効性について意見表明するためのものではないこと、監査の結果として入手した監査証拠が意見表明の基礎を与える十分かつ適切なものであること

### （4） 監査人の意見

経営者の作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示していると認められること

わが国の場合、昭和25年7月の「監査基準の設定について（経済安定本部企業会計基準審議会）」において「（4）監査報告書は、監査の結果として、財務諸表に対する監査人の意見を表明する手段であるとともに、監査人が自己の意見に関する責任を正式に認める手段である。」と規定され、「適正／不適正（Pass/fail）」という二者択一的監査意見表明方式が、今日に至るまで、基本的には変わることなく継承されてきた。

まず、財務諸表利用者（＝監査報告書利用者）と公認会計士では、監査業務に関する知識や技能に格段の差があり、監査業務に関してはプロフェッションである監査人の力量に全面的に委ねざるを得ない。むしろ、監査人が、被監査会社の財務諸表に対して実施した監査業務について、内容を説明されても、財務諸表利用者（＝監査報告書利用者）は困惑するばかりである。当該監

査人が職業監査人としての役割を遂行する能力を保持し、託された責務と義務を適切に果たしたものと、「適正／不適正（Pass/fail）」という二者択一的「監査意見」の表明こそが明快であり、分かり易いとされてきた。

さらに、監査報告書の利用者（財務諸表の利用者）にとって、「当該財務諸表を安心して意思決定情報として活用できる」という信頼性を保証する監査人の監査意見こそは、監査法人（監査人）のみが発信できる情報である。そして、監査人の「財務諸表の表示が適正である旨の監査意見」が、財務諸表を意思決定資料として活用しようとする監査報告書の利用者（財務諸表の利用者）等のステークホルダーにとって、他で得られない貴重な情報なのである。「財務諸表の表示が適正である旨の監査意見」つまり「当該財務諸表の信頼性を保証する」という結論が、「適正／不適正（Pass/fail）」と二者択一的標準文言で簡潔明瞭に表明されることで、あれこれと思ひあぐねて迷うこともなく、当該財務諸表の信頼性を信頼できるからである。このような理解から、監査意見を「適正／不適正（Pass/fail）」と二者択一的標準文言で結論的に記載した、簡潔且つ没個性的な監査報告書が、我が国のみならず広く採用されてきたのであった。

## VII. 監査業務実施説明書（仮称）作成・公表の提案

確かに、監査法人の体制や当該財務諸表に対する監査実施態勢及び投入監査資源等の情報は、監査品質を把握・判定するために欠かせない情報ではあるが、この種の情報の詳細な記載は冗長となりがちである。広く公衆に公表される監査報告書の記載は、簡潔・明快な記述が期待されるから、監査報告書の記載事項としては馴染まない。監査報告書では、「監査基準 第四 報告基準 三 無限定適正意見（3）監査人の責任、（4）監査人の意見」の規定の要求するところを、簡潔且つ没個性的に記載するにとどめざるを得ない。

そこで、監査意見形成過程に関わる監査体制や監査実施態勢、監査業務に関する詳細な情報を必要とする監査報告書の利用者（財務諸表の利用者）等のステークホルダー（Stakeholder）のために、新たに、監査報告書とは別に、以下のような項目を記載した「〇〇〇〇株式会社の財務諸表に対する監査業務実施説明書（仮称）」を作成することを監査法人に義務付け、閲覧可能な文書として監査法人の事務所に備置くことを提案したい。

なお、監査業務実施説明書（仮称）記載項目の設定には、監査法人に提出を義務付けられている「業務報告書」（非公表、公認会計士法34条の16第2項）及び金融庁／公認会計士・監査審査会から公表された指摘事項等にヒントを得た。

監査業務実施説明書（仮称）案
----------------

## I. 当該被監査会社の財務諸表に対する監査実施体制に関する情報

監査法人の当該被監査会社の監査人としての在任期間

監査実施責任者の態勢

監査責任者（業務務執行社員，指定社員又は指定有限責任社員）の氏名

監査責任者として当該被監査会社に連続して監査業務を行っている年数

監査責任者として当該被監査会社の監査業務を過去に行った状況

監査責任者の専門的熟練度（公認会計士登録後監査業務に従事した年数）

監査責任者の適格性（監査人としての独立性の精神的・形式的利害関係）

監査責任者（業務執行社員，指定社員又は指定有限責任社員）の移動状況

監査実施チームの態勢

監査チームの構成	人数	監査従事日数又は時間数*	内非常勤数
監査責任者／業務執行社員			
公認会計士			
公認会計士試験合格者等			
上段以外の専門職補助者			
その他の補助者			
計			

\* 監査従事日数又は時間数とは、当該被監査会社の監査に専ら従事した日数もしくは時間

監査チーム内の品質管理体制（指示・監督・調整・集約・審査）の整備状況

審査担当者名	監査業務従事年数	法人内所属部署	従事時間数	職位

品質管理体制（指示・監督・調整・集約・審査）の状況

審査方式（コンカリング・レビュー・パートナー方式 or 会議体方式 or その他）

審査を行う基準

重点審査項目

具体的な審査方法

グループ監査の管理（指示・監督・調整・集約・審査）体制の状況

## II. 当該被監査会社の財務諸表に対する監査実施状況に関する情報

監査証明業務の実施に要した時間の概況

実施した監査証明業務に対する報酬

監査チーム内の品質管理体制の運営状況

審査の状況

審査の対象

意見審査の結果

意見審査において特に重要と認められた事項

監査現場での監査手続実施の状況

監査計画の策定及び監査手続の実施において特に考慮した重要な事項

重要な不正（重要な虚偽表示のリスク）及び違法行為に関する対処の状況

内部統制の開示すべき重要な不備に関する事項

以上

## VIII. 監査報告書が発信する情報の透明化の提案

現行の「監査基準 第四 報告基準 三 無限定適正意見の記載事項（3）監査人の責任」で、「監査の基準は監査人に財務諸表に重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めていること」と記載するように求めている。そして、この規定との関連で、現行の「監査基準 第三 実施基準 一基本原則」で「1 監査人は、……、財務諸表における重要な虚偽表示のリスクを評価し、……、これに基づき監査を実施しなければならない。」と規定し、「二 監査計画の策定」で「2 監査人は、監査計画の策定に当たり、……、財務諸表における重要な虚偽表示のリスクを評価しなければならない。」と規定し、「三 監査の実施」で「3 監査人は、特別な検討を必要とするリスクがあると判断した場合には、それが財務諸表における重要な虚偽表示をもたらしていないかを確認するため実証手続を実施し、……。」且つ「4 監査人は、……、広く財務諸表全体に関係し特定の財務諸表項目のみに関連づけられない重要な虚偽表示のリスクを新たに発見した場合……、当初の監査計画を修正し、全般的な対応を見直して監査を実施しなければならない。」と規定している。

また、この規定との関連で、「監査基準 第四 報告基準 一基本原則」で「2 ……経営者が採用した会計方針が、企業会計の基準に準拠し継続的に適用されているかどうかのみならず、その選択及び適用方法が会計事象や取引を適切に反映するものかどうか並びに財務諸表の表示方法が適切であるかどうかについても評価しなければならない。」とし、「監査人が財務諸表の適正性を判断するに当たり、（その会計方針の選択や適用方法が会計事象や取引の実態を適切に反映するものかどうかを）実質的に判断する必要があること」（平成14年改訂監査基準前文9（1）②）が強調されている。

しかし、現行の監査報告書の「監査人の責任」の区分には、監査人（監査法人）が、財務諸表が「会計事象や取引の実態を適切に反映して、企業会計の基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適正に表示している」との判定（監査意見）に到達する監

査実施過程で、「財務諸表に虚偽の表示をもたらす虚偽表示のリスクを如何に認識・評価し、虚偽表示のリスクに如何に監査手続の実施において対応し・対処したか」に全く言及されていない。単に、「監査手続は、当監査法人の判断により、……重要な虚偽表示のリスクの評価に基づいて選択及び適用される。」と、他人事のように抽象的に記載されているだけである。この現行の監査報告書の実務は改められるべきと思う。

すなわち、監査報告書で、「財務諸表の表示が適正である旨の監査意見」の表明に至った過程における、主要で重要な、監査人のリスク認識、それへの対応・対処の状況、監査人の判断の経緯を、個別具体的に記述させることによって、監査報告書の発信する情報の説得力が著しく高められ、監査人と監査報告書の利用者（財務諸表の利用者）等のステークホルダーとの間に存在する情報共有の不足に伴う不信感の解消に貢献するものと思う。

では、どのように監査報告書を改革するか。世界に先駆けて英国（FRC）は、「ISA（UK&D）700 The Independent auditor's report on Financial statements」を改訂し、ISA701の「監査上の主要な事項（Key Audit Matters: KAM）」に相当する記載事項を含む「長文化した監査報告書（Extended auditor's reports）」の規定を導入した。

国際監査・保証基準審議会（International Auditing and Assurance Standards Board. IAASB）は、2015年1月、公益監視委員会（PIOB）の承認を受け、国際監査基準（International Standards on Auditing. ISA701「独立監査人の報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーション（Communicating key Audit Matters in the Independent auditor's Report）」を公表、2016年12月15日以降終了する事業年度の財務諸表の監査から適用することとなった。

米国公開会社会計監督委員会（PCAOB）は、2017年6月1日、「監査人が無限定意見を表明する場合の財務諸表の監査に関する監査人の報告書（The Auditor's report on an Audit of Financial Statements When the Auditor Expresses an Unqualified Opinion）」を公表し、2019年6月15日以降終了事業年度から適用されることとなった。

これらの先行事例が参考になるが、既に、日本公認会計士協会が、国際監査・保証基準審議会の国際監査基準を軸に、世界の先行事例を詳細に紹介し、啓蒙活動も熱心に行っているので、日本公認会計士協会 HP を参照していただきたい。

この国際的な動向を受けて、金融庁／企業会計審議会監査部会も、平成25年3月及び平成26年2月に、「監査基準の改訂について」において、監査報告書の改革を審議議題とする予定を表明した。今回、会計監査の在り方に関する懇談会は、さらに一歩進めて、具体的に、「現在の監査報告書は、財務諸表が適正と認められるか否かの表明以外の監査人の見解の記載は限定的となっている。一方、例えばイギリスでは、会計監査の透明性を高めるため、財務諸表の適正性についての表明に加え、監査人が着目した虚偽表示リスクなどを監査報告書に記載する制度が導入されている。EUも本年から同様の制度を導入する予定であり、アメリカにおいても、導入に向けた検討が進められている。このような、いわば「監査報告書の透明化」について、株主等に対する情報提供を充実させる観点から、わが国においても検討を進めるべきである。」と提言した。

この提言を受けて、関係者間の意見交換が金融庁において行われてきたが、今秋から企業会計審議会・監査部会で、監査報告書の透明化に関わる監査基準の審議を始めるとの方針を、2017年6月26日に金融庁が公表した。なお、「監査報告書の長文化」との用語も使用されているが、今回の監査報告書改革の真の目的は、監査報告書の発信情報の拡充を目指しているのであって、単に監査報告書の文章を長くしようとしているのではない。私は、世の中に誤解されるのではないかと危惧している。

## むすび

監査報告書に、「財務諸表の表示が適正である旨の監査意見」に到達するまでの監査実施過程における監査人の判定・判断を明瞭に記載させることにより、監査報告書の利用者（財務諸表の利用者）等のステークホルダーの、監査法人の実施する財務諸表監査の信頼性に対する信頼を醸成するという、国際的な時流から取り残されてはならない。監査報告書に、「財務諸表の表示が適正である旨の監査意見」に到達するまでの監査実施過程における監査人の判定・判断を明瞭且つ具体的に記載させ、監査意見を担保する情報を明らかにし、監査意見の信頼性に対する信頼を高める必要がある。今後の監査市場での対応と監査部会での審議の推移を見守りたい。

さらに、監査人の「判断の独立性」の脅威となる環境を、自ら、また制度的に、厳しく排除することが前提であるが、抑々、「被監査会社（発行体）と監査法人（監査人）と、立場は異なっても、虚偽表示リスクのない適正な財務諸表の開示という目標に向かって、被監査会社と監査法人は方向性を同じくしているのであり、共通の責任を負っている。」との理解から、監査法人（監査人）は自ら実施した監査の高品質をアピールするために、監査報告書の開示情報の拡充とは別に、「監査業務実施説明書（仮称）」を作成し、公表すべきであると提案した。

明治学院大学産業経済研究所50周年記念誌に、寄稿できたことは光栄であり、明治学院大学経済学部にて在任した日々を思いをはせて、誠に感慨深い。産業経済研究所の益々の発展を確信して、稿を閉じたい。

2017.9.4 記