

監査役等と監査人との連携に関する共同研究報告

平成17年 7月29日
改正 平成21年 2月17日
改正 平成21年 7月 9日
最終改正 平成25年11月 7日
公益社団法人日本監査役協会
日本公認会計士協会

1. はじめに

(1) 本研究報告の目的

本研究報告は、監査役若しくは監査役会又は監査委員会(以下「監査役等」という。)と監査人(注1)がそれぞれの職責を果たす上での相互連携のあり方を示すことにより、両者の連携を強化し、コーポレート・ガバナンスの一層の向上を目的として日本監査役協会と日本公認会計士協会が共同して取りまとめたものである。

(2) 本研究報告公表までの経緯と背景

本研究報告は、平成17年7月に、当時の証券取引法に基づく開示制度において、有価証券報告書に「コーポレート・ガバナンスの状況」の記載の一部として監査役等と監査人との相互連携の記載が義務付けられたこと、会社法において会計監査人の報酬等の決定に当たっての監査役等への同意権の付与等による監査役等と監査人との連携強化を求められたことを背景として公表された。

平成21年2月には、当時の金融商品取引法(以下「金商法」という。)において、内部統制報告制度、四半期報告制度及び監査人による法令違反等事実発見時の通知・申出制度の導入や、公認会計士法等の一部改正による監査法人における品質管理の強化等、企業内容の開示・監査に対する信頼性の向上に向けた立法整備が相次いで講じられていたことから、これらの立法整備を受けた実務展開等を踏まえ、全面的な改正を行った。また、同年7月には当時の会社計算規則の一部改正(参照条文の番号変更)に伴う形式的な改正を行った。

その後、日本監査役協会は平成23年3月に「監査役監査基準」等の改正を行い、他方、日本公認会計士協会は平成23年12月に国際監査基準を踏まえた新起草方針に基づく改正作業を行い、監査基準委員会報告書260「監査役等とのコミュニケーション」(注2)を公表するなど、それぞれが監査品質の向上に努めてきたところである。

(注1) 本研究報告において「監査人」との記載は、「会社法監査における会計監査人」又は「金融商品取引法監査における監査人」と、必要に応じて読み替えるものとする。なお、会社法監査における会計監査人のみを指す場合には、「会計監査人」と記載している。

(注2) 監査基準委員会報告書260では、監査人は、被監査会社の企業統治の構造に応じて、コミュニケーションを行うことが適切な「統治責任者」を判断しなければならないとされている。「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(財務報告プロセスの監視を含む。)する責任を有する者又は組織をいい、我が国では、取締役会、監査役等がそれに該当するが、原則として、監査役等が監査人のコミュニケーションの対象とされている。

平成25年3月には、相次いで発覚した不正による有価証券報告書の虚偽記載等の不適切な事例を受けて、企業会計審議会から「監査基準の改訂及び監査における不正リスク対応基準の設定に関する意見書」が公表され、改訂監査基準により、監査の各段階において、適切に監査役等と協議する等、監査役等と連携を図らなければならないことが明記された。

日本監査役協会と日本公認会計士協会は平成24年3月に「企業統治の一層の充実に向けた対応について」と題する共同声明、更には平成25年4月に「『監査基準の改訂及び監査における不正リスク対応基準の設定に関する意見書』の公表に伴う監査役等と監査人とのより一層の連携について」と題する共同声明を公表しており、監査役等と監査人は、我が国のコーポレート・ガバナンスに携わる者として企業不祥事の発生を真摯に受け止め、コーポレート・ガバナンスの一層の充実に向けて、相互の連携に努め、それぞれの職責を果たしていく必要がある。

このような状況の変化を踏まえ、日本監査役協会と日本公認会計士協会は、このたび本研究報告の見直しを行った。

(3) 本研究報告の位置付け

会社法により、監査役等は業務監査権限を有するとともに会計監査権限を有し、会計監査人の監査の方法と結果の相当性を判断する責務を負っている。会社法第397条においては、監査役の会計監査人への報告請求権及び会計監査人の監査役に対する報告義務が規定されている。また、金商法においても、第193条の3に基づく監査人による監査役等への通知義務が規定されている。

これらの法令の趣旨を踏まえ、監査役等と監査人との相互の信頼関係を基礎として両者の連携の具体的な方法や密度をより高度化し、それぞれが担う監査の実効性を確保し、有効性及び効率性を高めることで、監査に対する株主・債権者・一般投資家等利害関係者の更なる期待に応えると同時に、企業活動の健全化に資することができるものとする。

このような認識のもと、本研究報告は、監査役等と監査人の相互連携の考え方についての一助となるよう、会社法及び金商法に基づくそれぞれの監査において、どのような相互連携が望ましいかとの観点からまとめられたものである。なお、本研究報告は企業集団における監査においても当てはまる。

以下に記載されている事項は、あくまでも実務の参考に供するための例示であり、実際に監査役等と監査人がどのように連携するかは、各個別会社の監査局面において両者の協議により決定されるべきものである。また、本研究報告の記載内容は基本的な事項にとどまり、両協会から公表されている指針等の全ての事項を網羅するものでもない。なお、指針等の一覧については（別紙）を参照されたい。

監査役等と監査人が連携のためのコミュニケーションを図る場合には、その前提として、監査役等、監査人それぞれに求められる指針等を相互に理解しておくことが有用である。

2. 監査役等と監査人との連携の必要性和効果

コーポレート・ガバナンスの充実を図るため、会社法においては監査役等の機能強化が行われてきており、他方、不正な財務報告に対する監査人の対応を強化するため監査基準が改訂されてきた。このため、監査役等と監査人は、それぞれの監査の目的を達成するために、相互の信頼関係を基礎としながら、緊張感のある協力関係のもとでの適切な連携を図ることが必要である。特に、経営者が関与する不正な財務報告を防止し、適切に対応するためには両者の連携が重要である。監査人が遵守すべき監査基準においても、「監査人は、監査の各段階において、監査役等と協議する等適切な連携を図らなければならない。」(監査基準第三実施基準—基本原則7)と規定され、また、日本監査役協会の監査役監査基準においても、会計監査の適正性及び信頼性の確保のために監査役が果たすべき職責が規定され、会計監査人との適切な連携を図るべきことが明確にされている。

監査役等と監査人との適切な連携には両者の有効な双方向のコミュニケーションが不可欠である。監査役等と監査人は、監査上の必要な事項について情報提供と意見交換を行い、監査役等からは日常の業務監査等で知り得た情報を監査人に伝え、監査人からは会計監査で得た情報を監査役等に伝えることにより、それぞれの監査の有効性及び効率性を高めることができる。また、両者は連携が適切に行われるよう努めるとともに、それが適時かつ十分に行われたかを評価し、仮に連携が十分ではなく、その状況が解消できない場合には双方の監査意見にも影響する可能性がある点に留意が必要である。

以下に、会社法と金商法における監査役等と監査人の連携に関連する規定を記載した。監査役等と監査人は、これらの規定を踏まえて、いかに連携の実を上げるかが重要である。

会社法における関連規定

- ・ 監査役等による会計監査人の監査の方法と結果の相当性の判断に関する規定
会計監査に関しては、監査人が会計監査人として監査役等に会計に関する監査の方法とその結果である監査意見を含む会計監査報告の内容を通知し、これを受けて監査役等が会計監査人の監査の方法と結果の相当性を判断し、相当でないと認めたときは、取締役及び会計監査人にその旨及びその理由を含む監査報告の内容を通知する関係にある(会社計算規則第127条第2号、第128条第2項第2号、第132条第1項)。このため、会計監査人は、監査役等が会計監査人の監査の方法と結果の相当性を判断するために必要かつ十分な情報提供と説明義務を果たさなければならない。
- ・ 会計監査人による法令・定款違反発見時の報告義務
会社法第397条第1項では、「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。」としている。

- ・ 監査役等の会計監査人に対する報告請求権

会社法第 397 条第 2 項では、「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。」と規定されている（監査役会設置会社及び委員会設置会社における第 1 項又は第 2 項の適用については、同条第 3 項及び第 4 項に読替えの規定がある。）。

金商法における関連規定

- ・ 監査人による法令違反等事実発見時の通知義務

金商法第 193 条の 3 では、公認会計士又は監査法人が「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 1 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。」として、その通知を「監査役又は監事その他これらに準ずる者」が受けることとされている（財務諸表等の監査証明に関する内閣府令第 7 条）。これは、監査役等が、取締役の不正行為や法令・定款に違反する事実や著しく不当な事実があると認められるときは、取締役（取締役会）に報告する義務を負う立場にあることに照らし、法令違反等事実について監査役等に対する通知が確実になされる必要があると考えられたことによるものである。

- ・ 不正リスク対応基準における規定

監査における不正リスク対応基準（以下「不正リスク対応基準」という。）では、監査人は、監査役等に不正リスクに関連して把握している事実を質問しなければならない（不正リスク対応基準第二 2）とされている。また「監査人は、監査の各段階において、不正リスクの内容や程度に応じ、適切に監査役等と協議する等、監査役等との連携を図らなければならない。」とされているほか、「不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合には、速やかに監査役等に報告するとともに、監査を完了するために必要となる監査手続の種類、時期及び範囲についても協議しなければならない。」（同 17）とされている。さらに、「監査実施の過程において経営者の関与が疑われる不正を発見した場合には、監査役等に報告し、協議の上、経営者に問題点の是正等適切な措置を求めるとともに、当該不正が財務諸表に与える影響を評価しなければならない。」（同 18）とされている。

- ・ 内部統制監査の基準における規定

財務報告に係る内部統制の監査の基準においても、監査人が内部統制監査の実施において開示すべき重要な不備を発見した場合には、当該開示すべき重要な不備の内容及びその是正結果を監査役等に報告すべきことが規定されている（「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」 3(5)）。また、監査人が内部統制監査の実施において不正又は法令に違反する重大な事実を発見した場合には、監査役等へ報告して適切な対応を求めるとされている（同 3(6)）。

さらに、同基準では、監査人は、効果的かつ効率的な監査を実施するために、監査役等との連携の範囲及び程度を決定しなければならないとされている（同 3（7））。

3．監査役等と監査人との連携の方法、時期及び情報・意見交換事項

監査役等と監査人の連携の方法には、会合、口頭又は文書による情報交換や、監査役・監査委員による監査人の監査現場への立会などがある。

監査役等と監査人は、コミュニケーションに際して関係者全員に適切に情報が伝わるよう努める。具体的には、監査役等は、監査人の業務執行責任者に情報が伝わるよう配慮し、監査人は、常勤監査役のみならず、必要な場合は監査役会・監査委員会とコミュニケーションを行うよう配慮する。監査役・監査委員は、職務上知り得た情報を他の監査役・監査委員と共有するよう努める。

コミュニケーションに当たって、監査役等と監査人は、以下の事項について協議を行い、両者の期待に相違が生じないようにする必要がある。

監査契約の新規締結時、監査契約更新時又は業務執行社員若しくは監査役等の交代時における、それぞれの監査体制等に関する事項

監査人から監査役等への報告事項や情報提供の範囲

監査役等から監査人への情報提供の範囲

コミュニケーションのための文書を第三者へ提示する必要がある場合には、その同意手続

4．連携の時期及び情報・意見交換すべき基本的事項の例示

監査役等と監査人の連携の時期と情報・意見交換すべき基本的事項について、以下に例示する。

なお、監査役等と監査人は、連携の時期と情報・意見交換すべき事項の決定に当たって、連携の方法も含め、会社の規模や業種その他両者の置かれている状況に応じて両方で協議を行い、連携の効果が上がるよう努める。

(1) 監査契約の新規締結時

監査人の状況及び品質管理体制（不正リスクへの対応を含む。）

監査法人（又は公認会計士）の概要

欠格事由の有無

会計監査人の職務の遂行に関する事項（会社計算規則第 131 条各号に掲げる事項）

- 独立性に関する事項その他監査に関する法令及び規程の遵守に関する事項
- 監査、監査に準ず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
- 会計監査人の職務の遂行が適切に行われることを確保するための体制に関する

るその他の事項

監査人に関する重要な事項(第三者によるレビュー・検査の結果等を含む。)(注3)

当該年度の監査チーム編成

監査契約の内容(監査見積時間数及び報酬額を含む。)及び非監査契約の有無及び内容

前任監査人との引継の状況

監査役等と前任監査人との連携の状況

(2) 監査契約の更新時

監査人の状況及び品質管理体制(上記(1)に挙げられている事項)

監査契約更新前に監査人が取締役と協議した重要な事項

業務執行社員又は監査役・監査委員が交代した場合、その経緯

(3) 監査計画の策定時

監査人による監査計画(四半期レビュー計画及び内部統制監査計画を含む。)

監査に関する監査人の責任

経営環境、事業内容や利用している情報技術(IT)等の変化が監査計画に与える影響

監査上の重要課題

前期からの会計・監査上の検討事項及び内部統制上の重要な不備

新たな会計基準の適用についての情報

重要な会計方針(連結範囲を含む。)や会計処理に関する事項

連結財務諸表の監査に関する事項

- 子会社等の構成単位の財務情報について実施する作業の種類の詳細
- 重要な構成単位の財務情報について構成単位の監査人が実施する作業に関して親会社の監査人が予定している関与の詳細

往査先(事業所・子会社等) 往査時期、監査日数、監査従事者数

内部統制の評価の方法及び実施時期

重要な実証手続の内容及び実施時期

監査時間の見積り及び監査報酬額に関する事項

監査役等による監査方針及び監査計画

監査役等の監査体制

監査役等監査の要点(監査方針、重点監査項目等)

監査役等が監査人の監査に影響を及ぼすと判断した次の事項(監査役等は、そ

(注3) 日本公認会計士協会から公表されている「監査役等への品質管理レビューの結果の通知及び公認会計士・監査審査会の検査結果の開示について」(平成25年10月4日付け)を参照のこと。

の責任の範囲内において説明)

- 企業目的及び戦略並びにこれらに関連して、財務諸表の重要な虚偽表示リスクとなる可能性のある事業上のリスク
- 監査役等が、監査人の監査の実施中に特別に留意することが必要と考える事項、及び監査人に追加手続の実施を要請する領域
- 監査役等が財務諸表監査に影響を与える可能性があると考えられる事項
- 企業の法令等(会計基準や上場基準等を含む。)の遵守状況(変更への対応状況を含む。)
- 内部統制の整備及び運用状況
- 不正及び不正発生の可能性
- 以前に協議した事項への対応状況

(4) 四半期レビュー時

監査人による四半期レビューの実施状況

必要に応じて、未修正の虚偽表示の内容とそれが個別に又は集計して監査人の四半期財務諸表に対する結論に与える影響

必要に応じて、監査人が要請した経営者確認書の草案(前期又は前四半期からの変更箇所に限ることも考えられる。)

監査人の会計・レビュー上の検討事項(審査の状況を含む。)及び内部統制の重要な不備(改善状況を含む。)

監査人の四半期レビュー報告書の記載内容

四半期財務諸表に対する結論

追記情報(強調事項又はその他の事項)に関する事項
例えば、継続企業の前提に関する事項、重要な後発事象

四半期報告書に関する事項

監査役等監査の実施状況

(5) 期末監査時

特に、会社法監査においては、会計監査人の監査の相当性を判断するに必要とされる十分な情報提供と説明・意見交換が必要となる。なお、中間監査の場合、以下の基本的事項の例示を参考に適宜対応する。

監査人による監査の実施状況(当初の監査計画との相違点を含む。)

監査人の会計・監査上の検討事項(審査の状況を含む。)及び内部統制の開示すべき重要な不備(内部統制監査を実施している場合)又は重要な不備の内容(改善状況を含む。)

監査人の状況及び品質管理体制(上記(1))に挙げられている事項についての変更

点及び留意すべき点)

未修正の虚偽表示の内容とそれが個別に又は集計して監査人の監査意見に与える影響

監査人が要請した経営者確認書の草案

監査人が監査した財務諸表が含まれる開示書類におけるその他の記載内容に修正が必要であるが、経営者が修正することに同意しない事項

監査人の監査報告書の記載内容

監査意見

追記情報(強調事項又はその他の事項)に関する事項

例えば、継続企業の前提に関する事項、重要な後発事象

会社法監査終了時点での財務報告に係る内部統制に関する監査人の監査の状況

有価証券報告書及び内部統制報告書に関する事項

内部統制監査報告書に関する事項

監査意見

追記情報(強調事項又はその他の事項)に関する事項

監査役等監査の実施状況

監査役等の監査報告書の記載内容

監査役等の財務報告に係る内部統制の監視の状況

(6) 随時

監査人が監査の実施過程で発見した違法行為又はその疑いに関連する事項

監査人が会社に影響を与える不正を発見したか、疑いを抱いた事項(不正リスク対応基準の「不正による重要な虚偽の表示の疑義」を含む。)

経営者による不正、不正による財務諸表の重要な虚偽表示、又はそれらの疑い

内部統制において重要な役割を担っている従業員による不正又は不正の疑い

前二者以外の者による財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性がある不正又は不正の疑い

監査を完了するために必要となる監査手続の種類、時期及び範囲

○ 不正に関連するその他の事項(監査役の責任に関連するもの)

監査人が把握する会計上の変更及び誤謬の訂正に関する事項

から までのほか、監査上の発見事項(軽微なものは除く。)

会計方針、会計上の見積り及び財務諸表の開示を含む、企業の会計実務の質的側面のうち重要なものについての見解

監査期間中に困難な状況に直面した場合、その状況

監査の過程で発見し、経営者と協議したか経営者に伝達した重要な事項

監査人が把握する関連当事者に関連する重要な事項

監査人の監査計画の重要な修正に関する事項

上記 から への監査役等の対応

監査役等が監査人の監査に影響を及ぼすと判断した次の事項（監査役等は、その責任の範囲内において説明）

会社及び企業集団の経営環境の変化、業務執行方針・組織の変更、その他監査の過程で把握した情報

監査役等が把握している不正、違法行為及びそれらの疑い

監査役等が監査の過程で改善が必要と判断した事項

監査人からの照会に対する、取締役会での議論の内容や、代表取締役などの経営トップと監査役等の意見交換の内容

事業所・子会社への監査役等の往査結果等

監査役等が注視している、監査人が必要な監査情報を入手できる監査環境の整備状況

(7) 不正リスク対応基準に基づく対応

監査人からの監査役等への報告

不正による重要な虚偽の表示の疑義が識別された場合、その内容及び監査人が監査を完了するために必要となる監査手続の種類、時期及び範囲（不正リスク対応基準第二 17）

経営者の関与が疑われる不正が識別された場合、その内容及び監査人が経営者に求めた問題点の是正等の措置（同第二 18）

への監査役等の対応

監査役等が取締役から受けた報告

監査役等が行った調査

監査役等が講じた措置

(8) 会社法第397条第 1 項及び金商法第193条の 3 その他法令等に基づく対応

会計監査人から監査役等へ報告する取締役の職務執行に関する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（会社法第 397 条第 1 項）

監査人から監査役等へ通知する法令違反等事実（金商法第 193 条の 3）

内部調査委員会・第三者委員会への監査人の対応

証券取引所（注 4）への監査人の対応

開示書類の訂正、過年度遡及会計基準の適用と監査人の監査対応

（注 4） 証券取引法から金融商品取引法に改正されるに当たって、金融商品市場を開設する金融商品会員制法人又は株式会社は「金融商品取引所」とされたが、各証券取引所においては、引き続き従来どおりの名称が使用されていることから、本研究報告では「証券取引所」と呼称することとした。

から への監査役等の対応
監査役等が取締役から受けた報告
監査役等が行った調査
監査役等が講じた措置

以 上

(別紙)

日本監査役協会・日本公認会計士協会から公表されている
相互のコミュニケーションに関連する指針等の一覧

1. 日本監査役協会から公表されている指針等

監査役監査基準(最終改正 平成 23 年 3 月 10 日)

会計委員会「会計監査人との連携に関する実務指針」(最終改正 平成 23 年 8 月 25 日)

監査法規委員会「監査役監査実施要領」(平成 23 年 7 月 7 日)

「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～監査人から通知等を受けた場合の留意点～」(平成 24 年 4 月 20 日)

ケース・スタディ委員会「重大な企業不祥事の疑いを感知した際の監査役等の対応に関する提言 - コーポレート・ガバナンスの一翼を担う監査役等に求められる対応について - 」(平成 24 年 9 月 27 日)

2. 日本公認会計士協会から公表されている指針等

品質管理基準委員会

- 品質管理基準委員会報告書第 1 号「監査事務所における品質管理」第 29 項

監査基準委員会(以下 監査基準委員会報告書を「監基報」という。)

- 監基報 240「財務諸表監査における不正」第 20 項、第 37 項、第 F39-2 項から第 41 項
- 監基報 250「財務諸表監査における法令の検討」第 13 項、第 18 項、第 21 項から第 23 項
- 監基報 260「監査役等とのコミュニケーション」第 10 項から第 19 項
- 監基報 265「内部統制の不備に関するコミュニケーション」第 8 項
- 監基報 450「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」第 11 項、第 12 項
- 監基報 505「確認」第 8 項
- 監基報 510「初年度監査の期首残高」第 6 項
- 監基報 550「関連当事者」第 26 項
- 監基報 560「後発事象」第 6 項、第 8 項、第 9 項、第 12 項、第 13 項、第 16 項
- 監基報 570「継続企業」第 22 項
- 監基報 600「グループ監査」第 48 項
- 監基報 705「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」第 11 項、第 13 項、第 18 項、第 27 項
- 監基報 706「独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分」第 8 項
- 監基報 710「過年度の比較情報 - 対応数値と比較財務諸表」第 17 項

- 監基報 720「監査した財務諸表が含まれる開示書類におけるその他の記載内容に関連する監査人の責任」第 9 項、第 12 項、第 15 項

監査・保証実務委員会（以下 監査・保証実務委員会報告を「監保報」、監査・保証実務委員会研究報告を「監保研」という。）

- 監保報第 82 号「財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い」第 44-2 項、第 45 項、第 46 項、第 219 項、第 223 項
- 監保報第 83 号「四半期レビューに関する実務指針」第 56 項から第 59 項、第 86 項、第 88 項
- 監保研第 25 号「不適切な会計処理が発覚した場合の監査人の留意事項について」
- 監保研第 28 号「訂正報告書に含まれる財務諸表等に対する監査上の留意事項について」

○ I T 委員会

- I T 委員会実務指針第 6 号「I T を利用した情報システムに関する重要な虚偽表示リスクの識別と評価及び評価したリスクに対応する監査人の手続について」第 58 項、第 59 項

法規委員会

- 法規委員会研究報告第 9 号「法令違反等事実発見への対応に関する Q & A 」

その他

- 「監査役等への品質管理レビューの結果の通知及び公認会計士・監査審査会の検査結果の開示について」(平成 25 年 10 月 4 日)

以 上