

# 改訂監査基準への監査役の対応

会計監査人監査の方法・結果の相当性判断の一環として一

社団法人 日本監査役協会  
会 計 委 員 会

改訂監査基準への監査役の対応  
会計監査人監査の方法・結果の相当性判断の一環として

	(頁)
はじめに	1
第 1 監査基準の大幅改訂と監査役の対応	2
1. 「監査基準」は商法監査の基準でもある	2
2. 監査基準の主要な改訂点	3
3. 監査基準と実務指針との関係	3
第 2 不正等を発見する姿勢の強化と監査役	4
1. 不正、違法行為に対する会計監査人監査のスタンス	4
2. 改正実務指針第 10 号「不正及び誤謬」の内容	5
3. 改正実務指針第 10 号「不正及び誤謬」と監査役(会)との関連	6
4. 改正実務指針第 11 号「違法行為」と監査役(会)との関連	7
第 3 内部統制リスクの評価	8
1. 会計監査におけるリスク・アプローチ	8
2. 実務指針第 20 号「統制リスクの評価」の制定	9
3. 実務指針第 20 号「統制リスクの評価」と監査役(会)との関連	9
第 4 継続企業の前提	10
1. 背景	10
2. 商法計算書類等への適用	10
3. 経営者の責任と会計監査人の責任	11
4. 継続企業の前提が成立しないとき	11
5. 継続企業の前提に重要な疑義が存在するとき	12
6. 監査人の監査意見(類型...証取法の監査報告書の場合)	13
7. 会計監査人の監査意見(商法上の監査報告書の場合)	14
8. 経営者確認書	14
9. 適用時期	15
10. 監査役(会)との関連	15
第 5 監査人の監査報告書	16
1. 監査人の監査報告書についての新たな実務指針	16
2. 監査報告書の様式の主な改訂点 商法監査における監査報告書を中心に	16
おわりに	17

会計委員会報告書  
「改訂監査基準への監査役の対応  
会計監査人監査の方法・結果の相当性判断の一環として」の公表にあたって

会計委員会委員長  
伊藤 進 一 郎

昨年 1 月 25 日、企業経営環境の変化や国際的な監査基準の動向を踏まえ、監査基準等の一層の充実を図る観点から、企業会計審議会において監査基準の全面改訂が行われた。公認会計士監査の信頼性確保に対する社会的な期待の高まりを背景としたものである。

言うまでもなく、大会社については、会計監査の充実を期するために会計監査人による監査が義務付けられ、監査役には、会計監査人監査の方法と結果の相当性を判断する責務が課せられている。このことは、我々監査役一人ひとりが会計監査の最終責任を負っていることを意味している。

今般の改訂により、監査基準が商法監査にも適用される基準であることが明確にされ、また、監査基準と監査基準を具体化した日本公認会計士協会が作成した各種の実務指針とを一体として、「一般に公正妥当と認められる監査の基準」の体系とされた。これに伴い、日本公認会計士協会の各種実務指針もそれに合せた必要な改正又は新設が行われており、会計監査人監査の方法及び結果の相当性を判断する立場にある監査役としても、これらの概要を理解することは不可欠である。

本報告書は、改訂監査基準及び日本公認会計士協会の実務指針のうち、監査役監査への影響が大きいと思われる事項を中心に取り上げ、監査役(会)として、どう理解・対応し、連携し、留意すべきかを明示することに努めた。あくまでも一つの考え方を示したものであり、会員各位には、それぞれが置かれた監査環境に応じて監査実務を形成することが求められるが、その際、この報告書が何らかの役に立てれば幸いである。

今般の改訂により、一層の徹底が図られたリスク・アプローチに基づく内部統制の把握と、新たに導入された継続企業の前提に係る監査については、単に監査実務へ及ぼす影響が大きいというだけでなく、会計監査人監査の成否を左右する重要な鍵を握るとして過言ではない。企業会計に対する信頼性を確保するためには、会計監査人の経営からの独立性確保と職業的専門家としての職務遂行が強く要請されるが、監査役(会)は、会計監査人の独立性確保と監査の実効性を確保する責務を有すると共に、独立機関としての責任ある行動が期待されていることを自覚する必要がある。

なお、改訂監査基準とこれに関連する日本公認会計士協会の実務指針は、いずれも平成 15 年 3 月 1 日以後終了する事業年度から実施され、連結財務諸表についても適用される。平成 16 年 4 月決算(3 月決算会社については平成 17 年 3 月決算)から適用される連結計算書類の監査への対応については、今後、当委員会において検討していくこととしたい。また、本報告書は監査役設置会社をベースに作成したものであるが、改訂監査基準への対応の精神は、委員会等設置会社の監査委員にも共通するものであると思われる。

本報告書の作成にあたっては、大橋博行委員ほか会計委員会の委員各位、当協会東京会計監査実務部会と「公認会計士協会関西地区三会と当協会関西支部との共同研究会」から参加頂いた方々、更に専門委員として参画頂いた弥永真生筑波大学教授から多くの貴重なご意見とご指導を賜った。ここに謝意を表する次第である。

以 上

平成 15 年 4 月 10 日  
(社)日本監査役協会  
会 計 委 員 会

## 改訂監査基準への監査役の対応 会計監査人監査の方法・結果の相当性判断の一環として

### はじめに

会計監査人は、計算書類の信頼性を担保するために監査を行う。その監査の規範としてきた「監査基準」が平成 14 年 1 月に大幅に改訂された。企業活動並びに資本市場のグローバル化に対応して会計ビッグバンが進展したのに呼応し、監査も国際的に遜色のない水準を達成しようとするものである。また、これに伴い監査基準の具体的指針である日本公認会計士協会の監査基準委員会報告書・監査委員会報告も新設ないしは改正が行われた。<sup>\*1</sup>

われわれ監査役には、会計監査人の監査の方法及び結果が相当であるかどうかを判断する責務が課せられている。会計監査人が監査を行うに当たって依拠している監査基準及び実務指針<sup>\*2</sup>の概要を理解することは、監査役の相当性判断に当たって不可欠なことである。また、効果的かつ効率的な会計監査には監査役と会計監査人の連携が欠かせないが<sup>\*3</sup>、改訂監査基準・実務指針においては随所で両者の連携が求められている。<sup>\*4</sup>

会計監査の実効性を高めるべく、監査役は改訂監査基準及び実務指針をどう理解し、どう対応し、どう連携し、何に留意して日常の（会計）監査を進めるべきかを整理すれば、以下のとおりである。なお、各節ごとに、監査役(会)としての留意点を で示した。

本報告書で監査役の対応が必要であるとして取り上げている改訂監査基準やそれに関連した実務指針は、いずれも平成 15 年 3 月 1 日以後終了する事業年度から適用されることとされているので、3 月決算会社の場合平成 14 年度決算から適用されることに留意する。

\*1 本報告に関連する主要な日本公認会計士協会 監査基準委員会報告書・監査委員会報告は、次のものである。

- (1) 監査基準委員会報告書第 10 号「不正及び誤謬」 02.5.30 改正
- (2) 監査基準委員会報告書第 11 号「違法行為」 02.10.8 改正
- (3) 監査基準委員会報告書第 20 号「統制リスクの評価」 02.7.11、旧第 4 号「内部統制」を全面改正し、旧 4 号は廃止
- (4) 監査基準委員会報告書第 22 号「継続企業の前提に関する監査人の検討」 02.7.29 新設、03.1.16 改正

- (5) 監査委員会報告第 74 号「継続企業の前提に関する開示について」 02.11.6 新設
- (6) 監査委員会報告第 75 号「監査報告書作成に関する実務指針」 03.1.31 旧第 64 号及び第 67 号を廃止して新設
- (7) 監査委員会報告第 76 号「後発事象に関する監査上の取扱い」 03.3.25 監査第一委員会報告第 44 号及び会計制度委員会「重要な後発事象の開示について」は廃止

\*2 実務指針とは、日本公認会計士協会の監査基準委員会報告書(第 1 号～第 24 号)・監査委員会報告(第 1 号～第 78 号)及び業種別監査委員会報告等をいい、これらは、監査人が準拠すべきものである。

なお、ここでいう「監査人」とは、商法特例法(株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律)でいう会計監査人並びに証券取引法でいう公認会計士又は監査法人をいう。

\*3 会計委員会「連結決算時代における監査役と他の監査主体との連携の実務」H14.9.9(月刊監査役 No.465 2002.11.25)参照

\*4 「公認会計士監査制度の充実・強化」(平成 14 年 12 月 17 日金融審議会公認会計士制度部会報告)では、「監査人の独立性を強化し、監査人としての責務を全うするための制度的手当が必要である。」として、監査人の独立性強化の必要性が強調された。企業経営のコンプライアンス確保に努める立場にある監査役にとって、会計監査人の独立性確保に努めることは重要な任務である。

## 第 1 監査基準の大幅改訂と監査役の対応

### 1. 「監査基準」は商法監査の基準でもある

(1) わが国の監査基準は、証券取引法に基づく公認会計士監査が昭和 25 年に導入されたことに伴い企業会計審議会によって設定され、以後、修正・改訂を重ねてきた。しかし、昭和 49 年に商法特例法(株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律)が制定され会計監査人制度が導入された際にも、その準拠すべき監査の基準は何か明言されず、証券取引法監査も商法監査も同じく公認会計士ないし監査法人の監査であるので、運用上の解釈により企業会計審議会の設定した監査基準が共通のものとして適用されてきた。

(2) 今般の改訂(平成 14 年 1 月 25 日)において、監査基準が商法監査の基準でもあることが明確にされた。\*

改訂監査基準は、証券取引法上の連結財務諸表及び個別財務諸表に対する監査の基準であるばかりでなく、監査役の相当性判断の対象である会計監査人の商法特例法における会計監査においても準拠すべき監査の基準であることを理解する。

\* 「改訂基準における監査の目的が示す枠組み及びこれから引き出されたそれぞれの基準は、証券取引法に基づく監査のみならず、株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律に基づく監査など、財務諸表の種類や意見として表明すべき事項を異にする監査も含め、公認会計士監査のすべてに共通するものである。」(企業会計審議会 監査基準 前文二・三)

## 2. 監査基準の主要な改訂点

(1) 監査基準の今般の改訂は、次のとおり多岐に及んでいる。

監査基準の冒頭に一節を設け、監査それ自体の目的を明確化するとともに、財務諸表の作成責任(経営者)と監査責任(監査人)の二重責任の原則も明示された。

「一般基準」を改訂し、監査人に求められる要件を一層徹底させた。

職業的専門家として懐疑心を保持して監査することが強調された。

不正を発見する姿勢を強化することとした。

リスク・アプローチに基づく監査を徹底し、そのため、内部統制の状況の把握を重視することを一層明確にした。

継続企業的前提(ゴーイング・コンサーン)が重要な監査事項とされた。

監査報告書の記載の充実を図った。

これらの大幅改訂点のうち、不正を発見する姿勢の強化、リスク・アプローチの徹底と統制リスクの評価、継続企業の開示問題、及び監査報告書の記載内容等に变化があったことは、監査役の監査にも大きな影響を及ぼし、対応が必要となる。

## 3. 監査基準と実務指針との関係

(1) 会計監査人は、「一般に公正妥当と認められる監査の基準」に準拠して監査しなければならない(監査基準第四・三・(2))。

(2) 前回の平成3年の監査基準改訂において、「監査実施準則」の純化が図られ、監査基準を補足する具体的な指針を示す役割は公認会計士協会に委ねられることとされ、実務指針が整備されてきた。

(3) 今般の監査基準の改訂により、「監査実施準則」及び「監査報告準則」が廃止され、監査基準とこれを具体化した日本公認会計士協会の実務指針とを一体として、「一般に公正妥当と認められる監査の基準」の体系とされたことから、実務指針もその全般にわたって見直しが行われ、必要な改正ないしは新設が行われた。

会計監査人の準拠すべき監査の基準には、監査基準に加え実務指針も含まれるので、監査役は会計監査人の監査の相当性を判断し、連携を強めるに当たっては、実務指針についてもその内容を理解することが必要である。

## 第2 不正等を発見する姿勢の強化と監査役

### 1. 不正、違法行為に対する会計監査人監査のスタンス

#### (1) 不正に対するスタンス

改訂監査基準は、会計監査人が財務諸表の虚偽表示の原因となる不正を発見する姿勢を強化し、不正に対し正面から取り組むスタンスを明確にした。<sup>\*1</sup>

#### (2) 違法行為に対するスタンス

違法行為に対しては、改訂監査基準は不正とは異なるスタンスを取っている。<sup>\*2</sup>

不正・違法行為は、企業不祥事の事前防止を目的とする監査役監査の最大の関心事である。会計監査人の不正等に対するスタンスも大きく変わったので、両者間の連携を強めて行くことは不正の防止・発見のために有効である。

会計監査人が監査の過程で発見した取締役の不正行為、法令・定款に違反する重大な事実については、監査役会に報告する義務がある（商法特例法第8条）のであるから、監査役としては不正・違法行為についてはその大小を問わず報告をするよう会計監査人に要請する。（商法特例法第8条）

<sup>\*1</sup>「財務諸表の虚偽の表示は、経営者による会計方針の選択や適用などの際の判断の誤りのみならず事務的な過誤によってももたらされるが、重要な虚偽の表示の多くは、財務諸表の利用者を欺くために不正な報告（いわゆる粉飾）をすること、あるいは、資産の流用などの行為を隠蔽するために意図的に虚偽の記録や改竄等を行うことに起因すると考えられる。そこで、監査人はこのような不正等について特段の注意を払うとともに、監査の過程において不正等が発見した場合には、経営者等に適切な対応を求めるとともに、その財務諸表への影響について評価することを求めることとした。」（監査基準 前文三・2・(4)）

<sup>\*2</sup>「違法行為については、それ自体を発見することが監査人の責任ではなく、その判断には法律の専門的な知識が必要となることも多い。また、違法行為は必ずしも財務諸表の重要な虚偽の原因となるものではないが、監査人が重要な虚偽の表示につながる虞のある違法行為を発見した場合には、不正等が発見した場合に準じて適切な対応をとることになる。」（監査基準 前文三・2・(4)）

## 2. 改正実務指針第10号「不正及び誤謬」の内容

(1) 今般の監査基準の不正に対するスタンスに対応させること及び国際的な監査基準との整合性を保つことを目的に、監査基準委員会報告書第10号「不正及び誤謬」は、大幅に改正された。

### (2) 不正の定義、不正の分類・内容(実務指針10号4項)

不正とは、財務諸表の虚偽の表示の原因となる、経営者・従業員・第三者による意図的な行為である。

不正には、不正な財務報告(いわゆる粉飾)と資産の流用とがある。

不正への関与者により、不正は経営者不正と従業員不正に区分され、いずれの場合にも不正を隠蔽するために企業外の第三者との共謀や文書の偽造、虚偽の説明等が伴うことが多い。

### (3) 不正の防止・発見の責任と監査役(会)

経営者は、企業を誠実かつ適切に経営し、業務を遂行する責任を有している。そのため、不正を防止又は発見する責任は経営者にある。その責任は、適切な内部統制を構築し、維持することにより遂行される。(同8項)

取締役の職務の執行を監査又は監督する上で、監査役会若しくは監査役又は取締役会が内部統制の運用状況並びに不正・誤謬による財務諸表の重要な虚偽の表示の可能性を監視することは、有用である。(同9項)

(会計監査人による) 監査の実施は不正・誤謬に対する抑止効果となり得るが、すべての不正を防止・発見する責任は、監査人が負うものではなく、また、監査意見は、不正が皆無であることを保証するものではない。(同11項)

### (4) 監査契約の解除に関する監査役(会)との討議

不正に対し経営者が誠実に対応しないときや重要かつ広範囲な不正が存在する可能性が高く、その結果監査契約を解除する場合、監査人は、契約の解除及びその理由について、経営者及び監査役(会)と討議することが望ましい。(同39項)

会計監査人の不正発見の姿勢が強化されたが、その不正に対する視点は主として計算書類の虚偽表示の原因となる不正にあることを理解し、監査役及び内部監査部門は、より広範な視点から不正及びその兆候を積極的に防止又は発見することに努める。

実務指針において、監査役(会)が内部統制をチェックし、不正についてもモニターすることが期待されていることに留意し、責任を自覚する。



### 3. 改正実務指針第10号「不正及び誤謬」と監査役(会)との関連

(1) 改正実務指針では、上記の観点から不正等に対して監査役(会)が深く関与すべきことが強調されており、会計監査人には監査役(会)との連携が求められている。

#### (2) 監査計画段階での連携

不正・誤謬に起因する財務諸表の重要な虚偽の表示の可能性を監査計画段階での経営者及び監査役(会)とのディスカッションにおいて重要な協議項目とする。(同17項)

#### (3) 監査役(会)とのディスカッション(同21項)

経営者の不正による重要な虚偽の表示を発見するため、監査人は、例えば監査役(会)と以下の事項についてディスカッションし、固有リスク・統制リスク\*への影響を考慮する。

監査役(会)が職務遂行上発見した不正・誤謬又はその兆候

不正・誤謬を防止・発見するために運用されている内部統制や虚偽の表示の可能性に関する経営者による評価・その範囲・頻度に係る監査役の懸念

前年度の監査において判明した内部統制の重大な欠陥に対する経営者の対応

統制環境に関する監査人の評価(経営者の誠実性に関する問題を含む)

#### (4) 監査結果の評価と報告

監査人は、不正が存在するか又はその可能性が高いが、共謀又は経営者の関与の可能性や他の監査の局面への影響を考慮し、当該不正が軽微(例えば、従業員による少額な使い込み)であると判断した場合、上位の役職者に適時に報告し、適切な対応を求めるとともに、当該不正を監査役(会)に報告する。(同31項)

監査人は、不正が存在するかその可能性が高く、かつこれらによる虚偽の表示が財務諸表に重要な影響を与えている場合には、経営者及び監査役(会)にその事実及び財務諸表に与える影響を報告し、適切な対応を求める。(同32項)

監査人は、虚偽の表示が重要なものでなく未訂正のままであった場合には、監査役(会)に報告しなければならないし、経営者確認書において重要でない旨を確認するよう求められている。(同33項、34、35項)

会計監査人から監査役(会)に対しディスカッションの申し出があった場合には、誠意をもってこれに対応すべきであるが、これにとどまらず、監査役が必要と判断した場合には、会計監査人に積極的にアプローチし、職業的専門家としての対応を求める。

会計監査人から不正・誤謬の存在或いは兆候について報告があった場合には、監査役(会)として、迅速かつ適切に対応し、必要な場合は経営者に善処(適切な改善措置、内部統制の見直しを含む)を勧告する。

実務指針第10号の〔付録1〕不正リスク要因の例、〔付録2〕不正リスク要因に対応す

る監査手続の例、〔付録3〕不正又は誤謬の兆候を示す状況の例は、監査役の業務監査・会計監査にとっても非常に参考になるものであるので研究し活用する。

経営者確認書（写）を入手して未訂正の虚偽表示があるのか、ある場合には全体として重要でないと判断している根拠を確認する。

\* 固有リスク、統制リスクの内容については、第3を参照されたい。

#### 4. 改正実務指針第11号「違法行為」と監査役（会）との関連

（1）監査基準の改訂に伴い、監査基準委員会報告書第11号「違法行為」も改正された。改正点としては、従前の指針を改訂監査基準や他の実務指針の用語や規定等に対応させたものである。

（2）違法行為は、会計処理に影響を及ぼす違法行為、会計処理に影響を及ぼさない違法行為に分類され、会計処理に影響を及ぼす違法行為は、通常、会計上の不正又は誤謬となると位置付けている。（実務指針11号6項）

#### （3）監査役（会）との関連

「監査人が監査役（会）に対し、その職務の遂行上発見した財務諸表に重要な影響を与える違法行為の有無を確かめることは、違法行為を発見するのに効果的である。」

（同14項）としている。

監査人は、発見した違法行為が軽微な場合を除き、経営者および監査役（会）にその内容を報告する。（同16項）

違法行為に対して経営者が誠実に対応しないことなどにより監査契約を解除する場合は、監査人は、契約解除及びその理由について経営者及び監査役（会）と討議することが望ましい。（同21項）

会計監査人から監査役（会）に対し違法行為の有無の確認を求めてきた場合には、誠意をもって対応する。

発見した違法行為について会計監査人から報告を受けた場合は、監査役（会）としては迅速かつ適切な対応をする。

### 第3 内部統制リスクの評価

#### 1. 会計監査におけるリスク・アプローチ

(1) 改訂監査基準では、従前にもましてリスク・アプローチを徹底することを図った。重要な虚偽の表示が生じる可能性が高い事項について重点的に監査の人員や時間を充てることにより、監査を効果的かつ効率的なものとする趣旨である。

(2) リスク・アプローチとは、

$$\text{監査リスク}^{*1} = \text{固有リスク}^{*2} \times \text{統制リスク}^{*3} \times \text{発見リスク}^{*4}$$

の算式のもと、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるべく、固有リスクと統制リスクの評価を通じて、監査人自らが行う監査手続・その実施の時期・範囲等の発見リスク水準が決定される枠組みである。

(3) リスク・アプローチによる場合、アプローチを構成する各リスクの評価が重要であるが、なかでも「統制リスク」の評価が鍵である。

統制リスクが高く虚偽の表示が行われる可能性が高いと評価したときは、発見リスクの水準を低く設定し、より詳細な監査手続を実施する。逆に、統制リスクが低いと評価できた場合には、発見リスクを高めに設定し適度な監査手続で済ますことができる。

リスク・アプローチに基づいて監査を実施するためには、その前提として会計監査人による各リスクの評価が非常に重要である。そのために、企業をとりまく経営環境、経営方針や理念、事業組織や人的構成、内部統制の機能状況、企業個々の固有リスクなどの情報が不可欠であり、会計監査人は経営者や監査役(会)とのディスカッションを要請してくるので(監査基準前文三・3・(4))、その場合には、監査役(会)としては監査の結果或いは企業環境などにつき誠意をもって情報交換する。

\*1 監査リスク： 監査人が、財務諸表の重要な虚偽の表示を看過して誤った意見を形成する可能性

\*2 固有リスク： 関連する内部統制が存在していないとの仮定の上で、財務諸表に重要な虚偽の表示がされる可能性をいい、経営環境により影響を受ける種々のリスク、特定の取引記録及び財務諸表項目が本来有するリスクからなる

\*3 統制リスク： 財務諸表の重要な虚偽の表示が、企業の内部統制によって防止又は適時に発見されない可能性

\*4 発見リスク：企業の内部統制によって防止又は発見されなかった財務諸表の重要な虚偽の表示が、監査手続を実施してもなお発見されない可能性

## 2. 実務指針第 20 号「統制リスクの評価」の制定

(1) 改訂監査基準が内部統制について新たな概念を導入し、監査人に対して内部統制の 5 つの構成要素に留意した内部統制の評価を求めていることを受け、従前の実務指針第 4 号「内部統制」を全面改正し、実務指針第 20 号「統制リスクの評価」が新たに公表された。

(2) 改正のポイントは、次の事項である。

基本的な用語の修正

内部統制の意義、目的、構成要素を説明する規定の新設

情報技術（IT）の利用に対応した規定の新設

監査人の行う統制リスクの評価の過程、留意点を明示

経営陣による内部統制の整備と有効性に関するモニタリングは、監査役監査の中心課題である。改訂監査基準及び実務指針 20 号における内部統制の概念を理解する。内部統制を監査役(会)がいかにチェックすべきかについては、次の資料が参考になる。日本監査役協会・内部統制と監査役監査研究会「企業経営における内部統制と監査役」平成 12 年 5 月（月刊監査役 No. 430 2000.6.25）

## 3. 実務指針第 20 号「統制リスクの評価」と監査役(会)との関連

(1) 統制環境の一つとしての監査役の姿勢を強調している。\*1

(2) 監査役は、経営者が適切な内部統制を整備・運用しているかどうかの監視者と位置付けられている。\*2

(3) 内部統制の欠陥等について監査役へ報告する。\*3

監査役の監視機能は、内部統制の基盤である統制環境に重要な影響を与えるものであることを自覚する。  
監査役は、内部統制の監視活動の重要な位置にあり、内部統制が適切に機能しているかの監査に努める。  
会計監査人からの内部統制の欠陥、不備、改善すべき点についての報告に対しては、迅速に対応し、取締役等に改善を求める。

\*1「取締役会や監査役等の経営者に対する監視機能及び内部統制に対する姿勢は、企業構成員の内部統制に対する意識に影響を与える。」(実務指針 20 号 6 項(3))

\*2「取締役会や監査役等は、取締役の職務を監督又は監査する責任を負っていることから、経営者が適切な内部統制を整備・運用しているかどうかを監視する立場にある。」(同 16 項)

\*3「監査人は、財務諸表の重要な虚偽の表示を防止又は発見できないと思われる内部統制の重要な欠陥を発見した場合、速やかに、適切な経営者又は役職者及び監査役に当該欠陥を報告し、改善を求めなければならない。」(同 99 項)

「内部統制に依拠できないとの判断の原因となった内部統制の重要な欠陥・・・不備が存在するときには、当該欠陥等を経営者等に速やかに報告し、改善を求めなければならない。」(同 53 項)

## 第 4 継続企業の前提

### 1. 背景

企業会計は、企業の経営活動が長期にわたり継続することを前提としている(ゴーイングコンサーン・継続企業の前提)。この前提に基づいて会計期間を定め、固定資産や繰延資産の減価償却なども容認し、期末に決算財務諸表が作成され、会計監査人監査が行われている。

しかしながら、最近、監査人の適正意見にもかかわらず、決算後短期間に破綻する企業が続出しており、監査人監査の有効性に対する厳しい指摘や批判が行われている。

このため、すでに米国はじめ主要国の監査基準並びに国際監査基準において規定している「継続企業の前提」に関する監査基準を新たに設定し、国際的にも遜色のない監査水準の達成を目指すこととなった。

「継続企業の前提」は企業会計の基本的な考え方であり、この前提についての情報開示は、国際的な方向に則ったものであることを理解する。

### 2. 商法計算書類等への適用

継続企業の前提は企業会計の大前提であることから、この前提問題は証券取引法上の監査のみならず、商法上の会計監査にも当然ながら適用される。

したがって、改訂監査基準とこれに関連する実務指針は継続企業の前提に関する開示と監査が商法計算書類等にも適用されることを明示している。(監査基準前文二・3、実務指針 74 号 1 項、実務指針 75 号 .7.(2))

### 3. 経営者の責任と会計監査人の責任

継続企業の前提に関わる監査基準のあり方は、二重責任の原則に裏付けられている。(監査基準 前文三・6・(2))

(1) 経営者は、財務諸表の作成にあたって、「継続企業の前提」が成立しているかどうかを判断し、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象や状況(以下事象等という)について、適切な開示を行わなければならない。

(2) これに対して、会計監査人の責任は、企業の事業継続能力そのものを認定し、企業の存続を保証することにはなく、適切な開示が行われているか否かの判断、すなわち、会計処理や開示の適正性に関する意見表明の枠組みの中で対応することにある。

経営者の責任と会計監査人の責任の相違を理解した上で、経営者の継続企業の前提に関する判断及び開示の妥当性と会計監査人監査の相当性を判断する。

単独の事象等が存在しても、そのことが直ちに「継続企業の前提に重要な疑義が存在する」ことにはならないので、経営者と会計監査人が、どのように評価、判断したか双方から聴取のうえ、監査役は自らの意見を持って両者の間で十分討議するよう勧告し(必要に応じて討議に立ち会う) 討議の結果(理由、根拠など)を確認する。

事象等は期末になって突然発生又は発現することは稀であるので、日頃から関心を持って監査を行い、兆候が見られた場合は、監査人の意見も聴取し、早急に対策を講じるよう経営者に助言又は勧告する。

また、非会計事項として営業報告書等において開示すべきかどうかとも検討する。

### 4. 継続企業の前提が成立しないとき

事業の継続が困難であり継続企業の前提が成立しないことが一定の事実<sup>\*1</sup>をもって明らかとなるときは、計算書類・財務諸表<sup>\*2</sup>を作成することは不適切であり、会計監査人は不適正意見を付することになる。

\*1 「一定の事実」については、実務指針 22 号 18 項参照。(例；・更正手続開始決定の取消し、更正計画の不認可、・法令の規定による整理手続によらない関係者の協議等による事業継続の中止に関する決定など。)これらは例示であり、このほかにも継続企業の前提が成立しないときがあることに留意しなければならない。

\*2 「計算書類」は商法上の用語であり、「財務諸表」は証券取引法上の用語であるが実質的にはほぼ同じものである。実務指針からの引用の関係から、ここでは「財務諸表」を用いるが、商法上の「計算書類」にも継続企業の前提は適用されることに留意する。

## 5. 継続企業の前提に重要な疑義が存在するとき

(1) 経営者は、貸借対照表日において、財務指標の悪化の傾向、財政破綻の可能性その他継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象等<sup>\*1</sup>が存在し、その解消又は大幅な改善に重要な不確実性<sup>\*2</sup>が残ることにより継続企業の前提に重要な疑義が存在すると認識したときは、当該疑義に関する事項を財務諸表に注記することが必要となる。(同74号3項)

### (2) 注記事項(同74号6項)

事象等が存在する旨及びその内容

継続企業の前提に関する重要な疑義が存在する旨

事象等を解消又は大幅に改善するための対応又は経営計画(以下経営計画等<sup>\*3</sup>という)の内容

財務諸表は継続企業を前提として作成されており、重要な疑義の影響を財務諸表に反映していない旨

貸借対照表日後に事象等が解消又は大幅に改善若しくは変化した場合には<sup>\*4</sup>、その旨及び経緯

継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象等が存在するかどうかを確認する。  
存在する場合はその疑義の解消・改善の見込みについて検討する。  
疑義に関連した経営計画等の経済合理性、実行可能性を確認するとともに、それらが取締役会などの重要な意思決定機関で討議され、承認されているかどうかを確認する。  
経営者の財務諸表への注記が適切であるかどうか検討する。  
決算日後に継続企業の前提に重大な疑義を抱かせる事象が発生した場合には、後発事象として開示しなければならないが、その開示の方法及びタイミングに注意する。<sup>\*5</sup>

\*1 「事象等」については実務指針74号4項参照。例示された事象等の中には、「債務超過」や「借入金の返済条項の不履行」のように、単独で継続企業の前提に重要な疑義が認められる事象等もあるが、通常は二つ以上の事象等が密接に関連して発生又は発現することが多いと考えられる。従って、これらが継続企業の前提に重要な疑義が認められる事象等となるか否かは、各企業の実情に応じて総合的に判断する必要がある。また、子会社において発生又は発現し、親会社に重要な影響を及ぼす事象等も検討する必要がある。(同22号4項)

\*2 「不確実性」とは、事象等の帰趨(解消又は大幅な改善)が貸借対照表日後の将来にかかっているという意味である。したがって、貸借対照表日において事象等が存在する限り、注記は必要となる。ただし、貸借対照表日後、財務諸表作成日までの間に解消等した場合には、その旨と経緯を付記することになる。

\* 3 経営計画等は、財務諸表作成時現在計画されており、かつ、経済合理性があると同時に実行可能性があることが必要である。(同 74 号 7 項)

\* 4 貸借対照表日後に継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象等が発生し、翌事業年度以降の財政状態及び経営成績に影響する場合には、事象等を「後発事象」として開示しなければならない。(同 74 号 6 項)

\* 5 実務指針 76 号参照〔付表 1〕等。なお、会計監査人の監査報告書には、決算期後に生じた事実で会社の財産又は損益の状態に重要な影響を及ぼすものについて、営業報告書に記載があるときはその旨、取締役から報告があったときはその事実を記載しなければならない(商法施行規則 129 条)。会計監査人の監査報告書への記載が間に合わなかった場合には、監査役会の判断に基づき、監査役会監査報告書にその事実を追加して記載する。いずれの書類によっても開示が不可能な場合には、株主総会において取締役から報告することが考えられる。

#### 6. 監査人の監査意見(類型...証取法の監査報告書の場合)

監査人は、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象等を識別した場合には、継続企業の前提に関する経営者の評価、経営計画等及び注記の内容を検討し、次のいずれかの意見表明又は不表明を行う。(実務指針 22 号 19~24 項)

(1) 継続企業の前提に重要な疑義が認められず、継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切であると判断した場合・・・無限定適正意見

(2) 継続企業の前提に重要な疑義が認められるが、継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切であり、かつ、疑義に関する注記が適切である場合  
・・・無限定適正意見(追記情報付)

(3) 継続企業の前提に重要な疑義が認められるが継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切であるが、疑義に関する注記が不適切である場合  
・・・限定付適正意見(除外事項付)又は不適正意見

(4) 継続企業の前提に重要な疑義が認められるが、経営者から合理的な経営計画等が提示されない場合・・・限定付適正意見又は意見を表明しない

(5) 継続企業の前提に関して、将来の帰結が予測し得ない事象や状況の財務諸表への影響が複合的で多岐にわたる場合・・・意見を表明しないことがある



( 6 ) 財務諸表が継続企業の前提に基づいて作成されているが、一定の事実\*がある場合  
・・・不適正意見

\* 一定の事実：実務指針 22 号 18 項参照

## 7 . 会計監査人の監査意見（商法上の監査報告書の場合）

会計監査人の商法監査における継続企業の前提に関する監査上の判断の枠組みは、基本的に証券取引法に基づく財務諸表監査の判断のそれと変わりはないが、会計監査人の監査報告書では適法か、不適法かのいずれかの意見表明が求められている(商法特例法第 13 条・商法第 281 条の3)。

したがって、上記6 . の(1)及び(2)は適法意見が、上記6 . の(3)、(4)、(6)は不適法意見が表明される。

意見表明に関し、継続企業の前提に係る会計監査人の監査計画の内容と会計監査人が必要な監査手続を踏んでいるかどうか確認する。

なお、会計監査人は監査計画の策定に際して、経営者及び監査役(会)とのディスカッションを行うことになっているので(実務指針 22 号 8 項)、監査役は会計監査人と経営者とのディスカッションの内容について両者の報告を受け、監査役(会)に対して協力の申し出があった場合には誠意をもって対応する。

会計監査人と経営者との間での意見相違を回避するため、事前に両者の評価や判断を聴取し、相違が見られるときは、監査役が見解を述べ、両者間で討議するよう助言又は勧告する。

証券取引法上のそれぞれの類型における監査人の意見形成の内容(理由、根拠など)を確認する。

上記(2)～(6)の場合、監査人の意見又は不表明そのものが事業の継続を危うくする恐れがあるので、このような事態を回避するため、予防監査を徹底するとともに、経営者に対して重要な疑義を早期に解消又は大幅に改善する対策を助言又は勧告する。

## 8 . 経営者確認書

監査人は、以下の内容を記述した経営者確認書を入手しなければならない。(同 22 号 25 項)

・継続企業の前提に重要な疑義が認められる場合において、経営者が

継続企業を前提に財務諸表を作成することは適切であると判断していること

識別した継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象等の内容はすべて監査人に

説明していること(経営計画等を含む)

財務諸表に適切に注記していること等

経営者確認書（写）が相当であるかどうかをチェックする。

#### 9．適用時期（同22号26項）

- （1）年間決算：平成15年3月1日以降終了する決算より
- （2）中間決算：平成15年9月1日以降終了する中間決算より

#### 10．監査役(会)との関連

継続企業の前提について重要な疑義が認められ、それを財務諸表に注記すること及び注記の内容は市場からの会社に対する評価を大きく左右する。したがって、監査役(会)としても重大な関心をもって対処する必要がある。

「継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況」の存否と経営者の対応の状況を常に把握し、経営者に対して解消策等を積極的に提言・助言・勧告する。債務超過や債務不履行は「重要な疑義」に直結するので、資金繰りや資本の部の変化\*には特に注意する。

継続企業の前提に関する開示と監査が商法計算書類にも適用される。したがって、監査役(会)としても、会計監査人の監査の方法と結果の相当性判断を行う上で、また、会社の重大な損失を未然に抑止するためにも、経営者の対応、経営者と会計監査人とのやり取りや会計監査人監査に重大な関心を持って対処する必要がある。

関係者（経営者、会計監査人、監査役）の理解と積極的な取組みが求められる。さらには、会計監査人監査が膨大な「事業活動」を対象とすることから、不必要な誤解や錯誤を回避するため、関係者の意思疎通（情報や意見の交換）や連携が必要である。

継続企業の前提に関する監査には、経営者、会計監査人、監査役(会)三者間の連携が極めて重要である。十分に率直な意見交換や意思疎通がなければ、適正な意見形成は期し難いものとなる。監査役は、こうした連携の中で会計監査人の精神的独立性（経営者とのディスカッションにおいて、独立した立場で自らの見識と職責において意見を述べているか等）や監査の質に対する心証を得て、会計監査人監査の相当性判断に反映することになる。

\* 期末の決算処理で資本の部に含まれる「株式等評価差額金」等が大きく増減することがある。この他、期末の経理処理で注意すべきものとして、退職給付会計、減損会計、税効果会計における繰延税金資産の増減がある。

## 第5 監査人の監査報告書

### 1. 監査人の監査報告書についての新たな実務指針

(1) 改訂監査基準に対応して、商法監査における会計監査人の監査報告書及び証券取引法における監査報告書の様式が国際基準に準拠したものに大幅に改められた。

(2) 監査人の監査報告書の様式等は、これまでは監査委員会報告第67号「商法監査の監査報告書の文例」(平成12年1月19日)及び第64号「証券取引法監査における監査報告書文例」(平成12年3月22日最終改正)によっていたが、今般、これらの実務指針を廃止し、新たに一本の実務指針第75号「監査報告書作成に関する実務指針」\*としてまとめられた。

監査基準が商法監査と証取法監査に共通するものとして位置付けられたことから、監査報告書についての実務指針も一本化されたことを理解する。

\* 本実務指針は、平成14年12月に改訂された中間監査基準の適用時期に合わせて、中間監査報告書作成に関する内容に改正が予定されているほか、商法連結計算書類に係る監査報告書の取扱いについては、法務省令の改正を待って追加も予定されている。

### 2. 監査報告書の様式の主な改訂点 商法監査における監査報告書を中心に

#### (1) 形式要件の変更(実務指針75号 1.)

表題： 国際的慣行及び内部監査人等の監査報告書と区別する趣旨から、原則として、従前の「監査報告書」から「独立監査人の監査報告書」とされた。

宛先： 原則として、従前の「取締役社長」宛から「取締役会」宛に改訂された。

但し、商法特例法により監査役会に提出するものについては、「監査役会」を宛先とすることも適当と考えられるとしている。

#### (2) 内容の変更(同、)

監査の対象の区分に二重責任の原則を明記することとされた。\*1

監査の概要の記述が、国際的な監査基準に合わせてより詳細なものとされた。\*2

正当な理由による会計方針の変更は、改訂監査基準では意見区分ではなく追記情報として記載することを求めているが、商法特例法が改正されていないため、会計監査人報告書では従来どおり意見区分において記載される。

なお、会計基準の変更に伴う会計方針の変更についても、正当な理由による会計方

針の変更として取り扱われることが明確化された。

継続企業の前提に関して、必要な場合には監査報告書において意見表明あるいは追記情報を記載することが要求された。<sup>\*3</sup>

監査報告書が形式要件、内容、追記情報など全般にわたって改訂され、充実されたことを認識し、会計監査人から監査報告書の受領時に確認する。実務指針の原則によれば、表題については「独立監査人の監査報告書」、宛先については「監査役会」および「取締役会」とされたことに留意する。

継続企業の前提に重要な疑義が認められるときに、その重要な疑義に係る事項が計算書類に適切に記載されていない場合には、会計監査人監査報告書では原則として商法第 281 条の 3 第 2 項第 4 号の意見（不適法意見）が記載されるので、注意が必要である。<sup>\*3</sup>

\* 1 「この計算書類及び附属明細書の作成責任は経営者にあり、当監査法人の責任は独立の立場から計算書類及び附属明細書に対する意見を表明することにある。」（同文例）

\* 2 「監査の基準は、当監査法人に計算書類及び附属明細書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。監査は、試査を基礎として行われ、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……監査の結果として意見表明のための合理的な基礎を得たと判断している。」（同文例）

\* 3 継続企業問題については、前章の「第 4 継続企業の前提」を参照されたい。

## おわりに

本報告書は、監査役の会計監査人監査の相当性判断のための実践的な指針となるものを示すことに主眼をおいて纏めた。

改訂監査基準に対する監査役の対応について検討を進めていた当協会会計監査実務部会から参加をいただき、また、継続企業の前提問題については、先行して日本公認会計士協会関西地区三会と当協会関西支部との共同研究がなされていた<sup>\*1</sup>ので、その研究成果を本報告書に取り込ませていただいた。

商法特例法の平成 14 年改正で連結決算が商法に導入された。平成 16 年 4 月決算期以降は、監査役会或いは監査委員会は連結計算書類についての監査報告書を作成することが要求される<sup>\*2</sup>。減損会計も遅くとも平成 17 年度からは強制適用されることとなっている。さらに、企業結合会計、リース会計、ストック・オプション会計、包括利益等々の会計基準の

新設・改訂が次々となされる動きにあり、これらはいずれも企業経営に大きなインパクトをもたらすことは想像に難くない。

これらは同時に、監査役の監査領域を質・量ともに必然的に拡大し、監査役がその職責を果たすには持続的な研鑽が要求される。

会計委員会としては、会員監査役の日常監査の一助となるべく、新しい会計基準等を監査役はどう受けとめ、会計監査人監査の相当性判断に役立つような具体的・実践的な対応指針を順次提供していきたいと考えている。

このような認識のもと、会計委員会の次のタスクは連結計算書類の監査への対応案を示すことであると考えている。

\* 1.日本公認会計士協会 近畿会・兵庫会・京滋会、日本監査役協会 関西支部

「継続企業の前提に関する監査役と会計監査人との連携」 2003.2.20 (月刊監査役 No.472 2003.4.25)

\* 2.連結監査報告書は3月決算会社の場合は平成17年3月決算から、4月決算会社の場合は平成16年4月決算から作成が必要となる。(連結特例規定は平成15年4月1日施行後、最初に到来する決算期に関する定時総会の終結時までは適用しない。(附則8条))

以上

会計委員会・専門部会委員 (順不同・敬称略)

委員長	伊藤 進一郎	住友電気工業(株)
専門委員	弥永 真生	筑波大学教授
委員・専門部会委員	大橋 博行	加チア・コビ・oins・クラブ(株)
委員・専門部会委員	鳩山 勝郎	三井物産(株)
委員・専門部会委員	上野 廣太郎	ヤマト運輸(株)
委員	松田 基	松下電器産業(株)
委員	村松 吉明	トヨタ自動車(株)
委員	中條 邦宏	本田技研工業(株)
委員・専門部会委員	権田 知弘	シャープ(株)
専門部会委員	皆合 達夫	前田建設工業(株)
専門部会委員	麻野 浅一	ポーソー油脂(株)
専門部会委員	大橋 敏次	サイトロック(株)
委員	高橋 弘幸	(社)日本監査役協会
事務局	新谷 清	(社)日本監査役協会
事務局	上遠野 恭啓	(社)日本監査役協会

社団法人 日本監査役協会

**Japan Corporate Auditors Association**

本 部	〒100-0005	東京都千代田区丸の内 1-9-1 丸の内中央ビル 13 階 電話 03 ( 5219 ) 6100 ( 代 )
関西支部	〒530-0004	大阪市北区堂島浜 1-4-16 アクア堂島西館 15 階 電話 06 ( 6345 ) 1631 ( 代 )
中部支部	〒460-0008	名古屋市中区榮 2-1-1 日土地名古屋ビル 9 階 電話 052 ( 204 ) 2131 ( 代 )