

平成 22 年 6 月 7 日

## 日本公認会計士協会の公開草案「監査役等とのコミュニケーション（中間報告）」 及び「内部統制の不備に関するコミュニケーション（中間報告）」に対する意見

社団法人 日本監査役協会

### 第 1 総論

1. 企業活動及び資本市場のグローバル化が進展している今日、国際監査基準(ISA)の採用に向けた国際的な動向を背景として、今般、貴協会が現行の実務指針の全面的な見直しを進められていることは、時宜を得た的確な対応であり、賛意を表します。
2. 貴協会と当協会は、平成 17 年 7 月、公認会計士監査及び監査役監査の質的向上と効率化を図り、もってコーポレート・ガバナンスの向上に寄与するため、「監査役若しくは監査役会又は監査委員会と監査人との連携に関する共同研究報告」を公表し、その後も改訂を加えながらその実践に努めてまいりました。監査役（監査委員会を含む。以下同じ）と監査人との連携強化の必要性は、今後とも益々高まるものと考えられ、会計基準の国際的な動向や監査の統一化の流れを踏まえつつ、両者が適切に連携に当たることは、一層重要になるものと思料します。当協会としても、監査役の立場から監査の充実とコーポレート・ガバナンスの向上に向けて、これらの動きに適切に対処していく所存です。
3. この度の公開草案について、当協会は、主として次の 2 つの観点から検討を行いました。一点目は、「監査役等とのコミュニケーション」の 2 頁《4. 定義》9. (1)に記載されているように、国際監査基準でいう「統治責任者」について、「我が国においては、(中略)原則としてコミュニケーションの対象は監査役等を想定し『監査役等』と記載している」（「内部統制の不備に関するコミュニケーション」においても同様の扱い）ことの妥当性についてであります。国際監査基準との整合を図るこの度の一連の改正は、わが国の監査役が国際的にも「統治責任者」として認識されることが期待でき、また実務の更なる充実に向けた契機となり得ることから、基本的に望ましいものであると思料します。

ただ一方で、わが国の監査役は、取締役会及び経営者から高い独立性が確保された会社機関であるため、監査役が有する会社法上の機能と取締役会及び経営者が有するそれとの違いには、慎重かつ十分な検討と対応を要することは改めて指摘するまでもありません。当協会は今回、この点の問題があることを斟酌したうえで公開草案の内容について検討を加えたところではありますが、それでもなお個別の規定箇所によっては、「監査役等」を取締役会や経営者など他の会社機関と同列に扱うことはわが国の監査役(会)の機能と整合せ

ず、明らかに不相当と認められる箇所が散見されました。当協会としては、少なくとも下記に指摘した箇所については、経営者又は取締役会と監査役等との立場の違いが明確になるように表現が改められるべきであると思料します。個別意見1. 参照のこと。

4. 二点目は、国際監査基準の邦訳に伴う表現の分かり易さの点であります。貴協会の実務指針は、公認会計士が準拠すべき監査基準を構成するものでありますが、実務指針の書きぶりとしては、公認会計士の連携の一方の相手方である監査役等をはじめ様々な関係者の理解にも資するような平易で分かり易い表現であることが望ましく、そうした観点から指摘を行うものであります。

具体的には、以下のとおりですので、ご検討いただければ幸いです。

## 第2 個別意見

### ○ 「監査役等とのコミュニケーション」について

#### 1. 監査人が指摘した事項に対して監査役等が講じた措置（要求事項A41、関連A34）

- (1) 公開草案の書きぶりからは、監査人が指摘した事項に対しては、監査役等がその是正又は改善等の措置を主体的に講じるかのような印象を受けますが、当該是正等の適切な措置を講じる義務と責任を有するのは経営者及び取締役会であり、監査役等はこれに該当するものではありません。
- (2) 監査役等は、法令に基づき、監査人から取締役の不正の行為や法令違反等事実について報告を受け、あるいは監査人が監査上発見した事項の指摘等を受ける立場にあります。また、監査役等は、それら報告又は指摘事項に係る事実について、取締役等に対して是正又は改善等の適切な措置をとるよう促すとともに、当該改善等の措置が適切に講じられているか否か等を監視することを基本的な職務とするものであります。
- (3) 以上のことから、監査人が指摘した事項に対する是正措置等の対応については、経営者と監査役等のそれぞれが有する役割等の違いが読み取れる文脈に改められるべきであると思料します。
- (4) なお、同趣旨の記載として、A34 項3行目に「・・・経営者と監査役等が法令等違反事実の是正措置を講じない場合、・・・」とありますが、当該箇所は「・・・経営者と監査役等が法令等違反事実の是正に必要なそれぞれの措置を講じない場合、・・・」などと改め、上記と同様、経営者と監査役等とはそれぞれとるべき措置が異なる旨を明示する必要があると思料します。

#### 2. 監査役等が行ったコミュニケーション文書の写しの第三者への提示（要求事項A35）

- (1) 「・・・監査人は、当該文書を第三者に提示する前に、監査役等の事前の同意を得ることが必要になる場合がある」とありますが、この文意が不明確です。すなわち、監査役等

の事前同意を得たうえで当該コミュニケーション文書を第三者に提示する可能性がある旨を述べているのか、それとも、当該文書の第三者への提示に際しては監査役等の同意は必ずしも必要ではない旨を述べているのかが判然としません。

- (2) 上記のことから、文末の「・・・必要になる場合がある」とあるのを「・・・必要である」と改めるなど、監査役等と行ったコミュニケーションのための文書の写しを第三者に任意に提出する場合には、監査役等の事前の同意が必須であることを文脈上明確にすべきであると思料します。

#### ○ 「内部統制の不備に関するコミュニケーション」について

#### 3. 重要な不備の是正措置の実施に係る費用と便益の評価（適用指針A 1 6）

- (1) 内部統制の重要な不備については、公開草案にあるとおり、費用又はその他の理由からそれらを是正しないことを選択する場合があります。また、それら是正措置の在り方については、監査役等も当該評価・検討に一定程度関与することになります。
- (2) しかし、そのうち、是正措置の実施に関わる「費用と便益を評価する責任」については、第一義的には経営者が責任主体であり、監査役等は原則、経営者が行った評価・判断の合理性・適切性について当該経営判断プロセスを中心にチェックするにとどまることから、両者の責任を同列に扱うことは適当ではありません。
- (3) 以上のことから、内部統制の不備の是正措置の実施に関わる費用と便益を評価する責任にかかる記述について、経営者と監査役等が有する責任の違いが読み取れる文脈に改められるべきであると思料します。

#### 4. 重要な不備の定義関連（本項5）

- (1) 従来の「重大な欠陥」を「重要な不備」に変更することによって、我が国の内部統制報告制度における「重要な欠陥」との用語の不統一が残ることが懸念されます。「重要な不備」の範囲の明確が必要ではないかと思料します。
- (2) 「重要な不備」の定義として、「監査人が職業的専門家として、監査役等の注意を促すに値するほど重要・・・」とありますが、まずは、経営者の注意を促すような表現が必要と思料します。

5. その他（表現等）の（19）参照のこと。

#### 5. その他（表現等）

以下の箇所については、表現が難解であるか容易に理解することが困難ですので、平易で分かり易い表現に改められるべきであると思料します。

#### ○ 「監査役等とのコミュニケーション」について

- (1) 《I 本報告書の範囲及び目的》第3項下から5行目「法令等、・・・」の文意が分か

りにくい。例えば、「法令等、企業との合意、又は業務に適用される日本公認会計士協会の報告書等によって求められる特定の事項により、・・・」などとする。

なお、同様の箇所として、《Ⅲ 適用指針》A 8 項 3 点目、及び A 9 項がある。A 8 項 3 点目は、例えば、「法令等、企業との合意、又は業務に適用される日本公認会計士協会の報告書等によって求められる特定の事項についてコミュニケーションが必要な場合の監査人の責任」などとする。

- (2) 同、第 3 項下から 2 行目「本報告書は、監査人が、他の事項について監査役等とコミュニケーションを行うことを妨げるものではない」とあるのを、「本報告書でコミュニケーションを行うことが要求されている事項以外の事項について、監査役等とのコミュニケーションを行うことを妨げるものではない」などとする。
- (3) 同、第 4 項 2 行目「・・・有効な双方向のコミュニケーションが、・・・」とあるのを、「・・・有効な双方向のコミュニケーションを行うことは、・・・」などとする。
- (4) 同、第 6 項 2 行目「なお、要求事項以外の事項について・・・監査人に要求するものではない」を、「しかしながら、監査役等とコミュニケーションを行うために要求事項以外の事項を特定するような手続を監査人に要求するものではない」などとする。
- (5) 同、第 8 項 (3) ほか 「財務報告プロセス」という表現を、「財務報告の作成・承認・公表のプロセス」と分かりやすくする。
- (6) 同、第 9 項 (1) 7 行目「一方、海外の・・・『統治責任者』を使用している。」に続けて、本センテンスの分かり易さと理解に配慮し、文末に「(企業統治の構造の多様性については、A 1 項から A 8 項参照)」を加える。
- (7) 《Ⅱ 要求事項》第 14 項柱書き「監査人は、以下について、・・・」とあるのを、「監査人は、以下の事項に係る監査上の重要な発見事項について、・・・」などとする。
- (8) 同、第 15 項(2)②「・・・セーフガード」とあるのを、「・・・諸方策」などとする。
- (9) 《Ⅲ 適用指針》A 2 項 2 行目「しかし・・・」の文意が分かりにくい（「下位グループ」と「企業統治機関」の二つの主語があるため）ので、平易な表現に書き換える。
- (10) 同、A 8 項柱書き 2 行目「監査役等に監査契約書又はその他の適切な形式による合意書の写しを提供することは、以下の事項に関する適切なコミュニケーションの手段となることがある」とあるのを、「監査人は、以下の事項について監査役等と適切なコミュニケーションを行う手段として、監査役等に監査契約書又はその他の適切な形式による合意書の写しを提供することが有効である」などとする。
- (11) 同、A 8 項 2 点目 「追加的事項を識別するための・・・要求していないこと」は、文意を明確化するために「・・・特段の追加的な手続を実施することを要求していないこと」とする。
- (12) 同、A 17 項 5 点目「経営者が監査人に制約を課すこと」とあるのを、「経営者が監査人に監査範囲の制限等の制約を課すこと」などとする。
- (13) 同、A 22 項 4 行目「・・・適切となることがある企業・・・」とあるのを、「・・・

適切又は必要となる企業・・・」などとする。

- (14) 同、A25 項 3 行目「・・・協議することがある」とあるのを、「・・・協議してもよい」などとする。
- (15) 同、A26 項(3)「他に同様の事項が・・・」とあるのを、「他に同様の追加的事項が・・・」などとする。
- (16) 同、A33 項 3 行目「・・・不適切又は制限されていることがある」とあるのを、「・・・不適切となるか又は制限される場合がある」などとする。
- (17) 同、A41 項 3 点目「監査役等が、経営者の出席なしに監査人と会う意思があり、その状況にあること」とあるが、この前段と後段の関係をはじめ、全体として文意が分かりにくい。
- (18) 同、A43 項 1 点目「監査報告書において監査範囲の制約を付す」とあるのを、「監査報告書において監査範囲の制約がある旨を付す」などとする。

#### ○ 「内部統制の不備に関するコミュニケーション」について

- (19) 《Ⅰ 本報告書の範囲及び目的》第 4 項 2 行目「・・・それぞれの注意を促すに値すると判断した内部統制の不備・・・」とあるのを、または「・・・それぞれに知らせるに値するほど重要と・・・」などとする。

注) 《Ⅱ 要求事項》第 10 項(2)③に「・・・報告するに値するほど重要と判断した不備・・・」とあり、このニュアンスに近い記載が適切であると思料します。

第 5 項(2)、第 9 項(2)、《Ⅲ 適用指針》A22 項、23 項などや、また、「公開草案の概要」版 2 頁にも数か所「注意を促す」との同様の記載箇所がある。

- (20) 《Ⅱ 要求事項》第 9 項冒頭「さらに・・・」とあるが、第 8 項と第 9 項は順番ではなく並列の関係であるため、「また・・・」とする。
- (21) 同、第 9 項「(1) 重要な不備 (経営者に直接報告することが適切ではない場合を除く。) この報告は、監査役等への報告の前後いずれでもよいが、書面により行わなければならない。」とあるのを、「(1) 重要な不備 経営者に直接報告することが適切ではない場合を除いて、監査役等へ報告したか又はしようとしている重要な不備について、書面により報告を行わなければならない。」などとする。
- (22) 《Ⅲ 適用指針》A 3 項 5 行目「・・・必要性が低下又は不要となる」とあるのを、「・・・必要性が低下するか又は不要となる」などとする。
- (23) 同、A21 項 2 行目「法令等への違反」とあるのを (2 箇所)、「法令等の違反」とする。

以上