

平成12年10月26日

継続企業情報における監査役と会計監査人との連携（中間研究報告）

この研究報告は、コーポレート・ガバナンスの充実の必要性が強く叫ばれている今日から、継続企業情報の監査における監査役と会計監査人の相互補完的な連携のあり方について、お互いの監査実務の視点で将来の課題と考えられる事項も含めて検討したものを中間研究報告としてとりまとめたものである。

継続企業情報の取扱いに関しては、現在、企業会計審議会で審議されており、実務上の取扱いについては定かになっていない。したがって、この中間研究報告は、両者の連携における監査実務を拘束するものではないが、今後両者が監査の品質の向上に向けて連携を図るための参考となれば幸いであると考え、今回、中間研究報告という形でとりまとめ、公表することにした。

日本公認会計士協会 近畿会
(社)日本監査役協会関西支部

1. はじめに

企業の継続能力に関する情報（以下継続企業情報と略す）は、企業の利害関係者にとって重大な関心事である。企業の継続能力に重大な疑念を生じさせるような事象又は状況に関する重要な不確定事項が存在するならば、その不確実性を開示することは経営者として、利害関係者に対する当然の責務であるというのが国際的には一般的な考え方である。

国際会計基準第1号「財務諸表の表示」では、企業の継続能力に対して重大な疑問を生じさせるような事象又は状況に関する重要な不確定事項がある場合、継続企業情報の開示を経営者に要求している。そして、国際監査基準「継続企業」では、継続企業情報の開示に対する経営者と監査人の責任範囲を明確にしたうえで、具体的な手続と監査報告を提示している。

我が国において、継続企業情報を開示するためには現行基準の見直しが必要であるという意見と、現行制度上でも警戒情報の開示は可能であるという意見に見解が分かれているが、この議論は継続企業情報の開示に関するものであって、監査役と会計監査人にとって、企業の継続能力は、当然把握しておくべき重要な監査項目である。従って、継続企業情報にかかる監査の充実を図るため、法的責任が異なる監査役と会計監査人の責任範囲に留意しつつ、相互の連携のあり方について検討することとした。

ただし、相互に連携を深めたとしても、それぞれの責任範囲が変わるものではないことを、お互いが認識しておく必要がある。

2. 企業継続能力の開示

企業が作成する財務諸表は、原則として継続企業を前提として作成されているため、経営破綻した企業が破綻直前の決算で発表した貸借対照表と、破綻後に作成される貸借対照表との間で資産評価や債務認識等で著しい乖離が生じることがある。その結果、会計情報に対する信頼性に疑問が投げかけられ、監査に対するエクスペクテーション・ギャップが生じることになる。

海外からも、日本のディスクロージャー制度は国際基準から乖離した極めて特殊なものではないかとの疑問が投げかけられ、海外の会計事務所と提携関係にある日本の監査法人が海外向けの英文監査報告書に日本基準の特殊性を示す警句を記載するよう求められている。日本企業の国際的な信用を高めるためには、情報開示面でも国際レベルにまで引き上げることが必要である。

従って、企業の継続能力に重大な不確実性を生じさせるような事象や状況がある場合、経営者が、その事実及び内容を財務諸表上で適正に開示するとともに、経営者が開示した継続企業情報に対し、監査役及び会計監査人が意見表明を行うことは、経営の透明性を高めるためには重要なことである。

ところで、我が国における現行の監査制度では、継続企業情報に関連のあるものとして「特記事項」がある。この特記事項の対象は、財務諸表に記載された後発事象と偶発事象に限定されており、財務諸表の読者の注意を喚起するためにあえて監査報告書に記載するものとされている。しかしながら、企業の継続能力に重大な影響を及ぼす不確定事項は、必ずしも後発事象と偶発事象に限られるものではなく、また、財務諸表に記載されていない事項についての取扱いが明確ではない点もあり、継続企業情報への対応という面で捕らえたならば、制度としては不備がある。

また、最近、破綻した企業等において監査人に対する責任を追及する動きがあり、監査報告書にもこれまで以上に情報提供機能が求められるようになってきている。そのため、最近の監査報告書のなかには、後発事象と偶発事象以外の事項や、財務諸表に記載されていない事項を記載する事例がみられるようになってきた。ただし、このような事例は、記載についての明確な基準がなく、個々の監査人の判断による情報提供であるところに問題がある。

継続企業情報の財務諸表への開示と、それに関する監査報告書への記載は、企業活動や経済全体に極めて重要な影響をもつものであることから、我が国においても、開示基準を早急に制定し、企業内容の開示の充実と国際的な調和を図るべきである。そして、監査人の判断基準と責任の範囲を明確にするために、継続企業情報に関する監査基準を制定することが必要である。

3．継続企業情報に関する監査人の意見

(1) 継続企業情報に関する監査人の意見の性格

継続企業情報に関する監査人の意見表明は、当該企業の倒産リスクを示唆するものと財務諸表の読者に受けとられるとして、意見を表明することに対する消極的な意見もある。しかしながら、監査人の意見はあくまで、企業継続能力に影響を及ぼす重大な不確実性が存在している場合、その事実が財務諸表に適正に開示されているかということに対して表明するものである。従って、継続企業情報に関する監査人の意見表明は、当該企業の倒産可能性について言及するものではないことを明確にしておくことが必要である。継続企業情報は、先ず、経営者が財務諸表作成の前提となる企業の継続能力に影響を及ぼす事象又は状況についての判断を行った上で開示するべきもので、監査人は、経営者が行った財務諸表における開示の妥当性に対してのみ意見表明を行うという「二重責任の原則」が基本的な考え方である。

継続企業情報に関する監査人の意見は、監査人が職業的専門家としての正当な注意を払い、監査上知り得た事項の範囲内において、今後の経営計画を含む経営者の判断が合理的であり、

財務諸表における開示が適切になされているかということに対して評価・判断した結論である。従って、監査人の表明する適正意見は、一定期間、当該企業が倒産しないことを保証するものではないことを明確にしておくことが必要である。

(2) 継続企業情報に関する監査人の情報提供機能の充実

継続企業情報に関する監査人の意見は、監査報告書の情報提供機能を高めるものであるが、これをより充実させるためには、次のような手当てが考えられる。監査人が通常の監査実施過程で発見した不確実性に対し、経営者が企業の継続能力に重大な影響を及ぼすものではないという判断で、財務諸表に記載しなかった場合において、監査人が利害関係者に対し情報提供をすることが必要と判断すれば、監査報告書の「意見区分」とは別に、新たに「説明区分」を設け、その区分に監査人の判断で情報提供できる制度を採用することである。財務諸表に記載されていない事項に対して監査人が意見表明をすることは、二重責任の原則に抵触することになる。そのため、従来の意見区分とは別に情報提供機能の充実を目的とした、説明区分を設けることが必要であると考えられる。これが制度化されれば、監査報告書の情報提供機能はかなり充実したものになると期待できる。

また、財務諸表に適切に記載されている事項であっても、利害関係者へ注意的情報又は警報的情報として情報提供することが必要と認める事項があれば、これも「説明区分」に記載することが適当と考えられる。

この「説明区分」が制度化されれば、従来、特記事項として取り扱われてきたものが、すべて説明区分で記載されることになると考えられる。

4. 継続企業情報に関する監査役と会計監査人との連携

企業の継続能力を監査するためには、過去の会計情報を分析・検討するとともに企業のおかれている経営環境、企業の保有する経営資源及び今後の事業展開能力等を分析し、評価することが必要となる。外部監査人として会計情報中心に監査を実施する会計監査人にとっては、正確な社内情報や業界情報を入手することには限界がある。そのため、常に会社のトップマネジメントや経営幹部と接触するとともに、企業の内部情報や業界情報に精通している常勤監査役と密接な連携を確保し、情報交換を行うことが一段と必要になると思われる。

一方、監査役は、業務監査の一環として、不測の事態の発生を未然に防止するため、自社の事業継続能力に関して、これに影響を及ぼすような重大な不確実性の有無について、常に情報収集を怠らないよう努めることが求められている。従って、外部の独立した会計監査人の監査過程から得られる情報及び外部の第三者としての客観的な経営環境に対する分析結果は、業務監査を遂行する上でも重要な参考情報であり、企業の継続能力を判断するにあたっての有用な情報源である。

従って、継続企業能力について、適切な監査を実施するためには、監査役と会計監査人との間の緊密なる連携が不可欠である。

次に、監査の各段階における具体的な連携のあり方について考察する。

(1) 監査計画立案にあたっての連携

会計監査人は監査計画を立案するにあたって、内部統制組織の整備と運用状況を評価するとともに、それに影響を与える経営環境の把握と評価を行わなければならない。そして、会計監査人が、監査計画立案のために行った、企業の経営環境と内部統制の分析結果から、企

業の継続能力に重大な不確実性が存在するかどうかについて、監査役に報告し、意見交換することが必要である。また、その際に監査役がリスクファクターであると認識している事項があれば、会計監査人に助言し、意見交換することも有用である。

(2) 監査の実施過程における監査役と会計監査人との連携

会計監査人が監査の実施過程で、企業の継続能力に影響を及ぼす事象又は状況があると判断した場合、経営者に対し、企業の継続能力に対する評価について説明を求め、経営者の判断の妥当性について評価しなければならない。そして、速やかに監査役にも状況を報告し、企業の継続能力に対する影響について意見交換することが必要である。

一方、監査役が、取締役からの報告、取締役会への出席、及び企業の重要な意思決定の場への参加といった監査役監査の実施過程で、企業の継続能力に影響を及ぼす事象又は状況があると判断した場合、監査役は直ちに経営者に企業の継続能力に対する判断を聴取するとともに、その判断の妥当性を評価しなければならない。そして、会計監査人にも連絡し、経営者の判断の妥当性について意見交換し、今後の対応を検討することが必要になる。

経営者の説明が不十分であると判断した場合、監査役と会計監査人はそれぞれが必要と認めた追加監査手続を実施し、経営者の下した判断の妥当性を評価し、その結果について意見交換することが肝要である。

(3) 監査意見形成にあたっての監査役と会計監査人との連携

監査役と会計監査人は、企業の継続能力に関して経営者が行う評価や開示について、適正な監査意見を形成するため、監査の全過程を通じて適時・適切な情報の双方向の伝達と意見交換を行わなければならない。そして、経営者の情報開示が不十分であると判断すれば、その不確実性に関する情報と、その対処策について適正に開示するよう経営者に勧告しなければならない。

監査役及び会計監査人が勧告したにもかかわらず、経営者が不確実性に関する情報を適正に開示することを拒否した場合、それぞれがどのような監査意見を表明すべきか意見交換することが必要である。

5. おわりに

監査報告書において監査役及び会計監査人が企業の継続能力に対し、警戒情報を発することは企業にとって極めて重要な影響を与える。この警戒情報が場合によっては、企業の生命線を断ってしまうこともあり得る。一方、監査役及び会計監査人はこの企業の継続能力についての問題点を監査報告書において指摘しなかったことで監査責任が問われ、訴訟に晒される危険性もある。

このように継続企業情報は極めて影響力の大きい情報であることから、継続企業情報の開示義務と開示すべき情報を開示基準で明確にするとともに、その情報に対する監査人の監査責任の範囲を明確にする監査基準を早急に制定することが必要である。そして、これらの基準に準拠した実務指針を整備することが制度の円滑な運用のためには必要である。

また、継続企業情報は、経営者が財務諸表作成の前提となる企業の継続能力に影響を及ぼす事象又は状況についての判断を行った上で開示すべきものであることは既に述べたとおりである。そして、継続企業能力の評価を経営者が適切に行っていることを監査役及び会

計監査人が確かめなければならない。そのためには、経営者、監査役及び会計監査人が継続企業能力を評価、検討するためのチェックリストがあれば便利であると考え、別紙のとおり「継続企業能力チェックリスト」を作成した。経営者、監査役及び会計監査人が継続企業能力を評価、検討するに当たっての参考資料として活用されるような慣行を根付かせることも必要であろう。

昭和49年に行われた商法の改正によって、商法上の大会社に会計監査人制度が導入されて以来、監査役と会計監査人との密接な連携が必要とされている。平成9年4月に公認会計士審査会が公表した「公認会計士監査の充実に向けての提言」では、会計士監査の一層の充実のために会計士に求められる諸施策として、監査役監査との相互補完の充実が検討されるべきであると提言されている。継続企業情報をはじめ、さまざまな問題点で、監査役と会計監査人とは今後さらなる連携が求められることは必定と考えられる。ただし、その連携について、個々の監査役や会計監査人の自由裁量に委ねるよりは、相互連携のための何らかのガイドラインが整備された方が、より充実した連携がなされることが期待できる。

以 上