監査役等とのコミュニケーションの監査手続としての性格

――監査基準委員会報告書の監査実務の分析から――

上　田　耕　治

要　旨

監査役等とのコミュニケーションは監査実務に重要となっており，会社法においても監査役等との連携がコーポレート・ガバナンスの一環として強調されている。これは，国際監査基準では「ガバナンスに責任を有する者（TCWG）」とのコミュニケーションとされる要求事項である。本稿は，会社法との関係，実務指針（監基報）の設定背景をもとに，監基報に各々指示されている監査役等とのコミュニケーションの監査手続について，監査リスクとの関係を検討している。それらの監査手続は，リスク対応手続（実証手続）の性格が強く，近時の監査実務の不正対応と同じ方向性を有するのではないかと思われる。

Ⅰ　は　じ　め　に

監査上の主要な検討事項（Key Audit Matters: KAM）の報告に関する取扱いにも見られるように，監査役等[1]とのコミュニケーションは，監査手続としても重要な位置づけとなってきている（701. 8）。監査役等との連携は，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や経営者の関与が疑われる不正を発見した場合に有効である（企業会計審議会［2013a］, 二4(3)⑧）とされるほか，不正が疑われる場合に限らず重要である（企業会計審議会［2013b］, 二2）ともされ，2013（平成25）年の監査基準の改正において「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（実施基準基本原則 7)。」と明記されることとなった。

また，これ以前から，コーポレート・ガバナンスと監査については，財務情報の信頼性に対して相通じる役割が指摘されており（金融審議会［2002］,【各論】2(1)），監査実務上も，監査人の判断事項や発見事項（監基報25. 7）の監査役等との情報共有を中心にその連携は進められてきた。なお，国際監査基準（International Standards on Auditing: ISA）では，監査のコーポレート・ガバナンスとの係わりは，監査人と「ガバナンスに責任を有

する者，または，統治責任者（those charged with governance: TCWG）」とのコミュニケーション（ISA 260）として具体的にされている。

監査基準は，監査リスク・アプローチの枠組みをより確実に実施するために個別に対応するリスク概念として「特別な検討を必要とするリスク」を示しているが，「監査役等とのコミュニケーション」は，「特別な検討を必要とするリスク」を含んだ監査計画段階からのコミュニケーションを行う（260. 13）。このこともあり，「監査役等とのコミュニケーション」は，監査リスク・アプローチに基づく監査の実施をより確かなものにするための監査手続の一環とも位置づけることができる。

本稿は，監基報260「監査役等とのコミュニケーション」の監査手続が，監査リスク・モデルに関連した監査手続としてどのように位置づけられるかを検討する。そのため，会社法制における監査役等と会計監査人の連携について概観し（Ⅱ），監基報260に至る背景を対応するISAのクラリティ・プロジェクトの議論からうかがう（Ⅲ）。そして，監基報260および他の監基報の「監査役等とのコミュニケーション」の要求事項について，監査リスク・モデルとの関係において，どのような監査証拠を集めるための監査手続か，という観点から分類して（ⅣⅤ），監査役等とのコミュニケーションの監査手続としての性格や特徴について論じる（Ⅵ）。

Ⅱ　会社法の監査役等との連携における監査役等とのコミュニケーション

1　監査役等と「ガバナンスに責任を有する者」

コーポーレート・ガバナンスに対する監査の役割[2]を考えると，ガバナンスに責任を有する者は，コーポレート・ガバナンスに責任を有する機関または者と捉えることができる。コーポレート・ガバナンスは企業統治と訳され，一般に企業活動を律する枠組みのことを意味する（東京証券取引所［2004］, p. 5）が，東京証券取引所の「コーポレートガバナンス・コード」では，会社が，株主をはじめ顧客・従業員・地域社会等の立場を踏まえた上で，透明・公正かつ迅速・果断な意思決定を行うための仕組みを意味する（傍点筆者），と定義されている（東京証券取引所［2015］, p. 2）。

会社の意思決定のしくみをコーポレート・ガバナンスと考えるとき，一般に，そのしくみに議決権のない監査役は，ガバナンスに責任を有する者とは考えにくい。しかし，監査役は，独任制により監査権限（法381）[3]を行使する会社の意思決定のしくみの監督者であることから，会計監査人（監査人）の監査業務においても有益な情報共有となると考えられる。監基報では，ガバナンスに責任を有する者を「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する責任を有する者又は組織をいう（260. 9）。」と定義している。

2　監査役等と会計監査人の連携

⑴　監査役等と会計監査人の会社法上の関係

監査役は，会計監査人に対する選任・解任権と報酬の同意権を有しており（法344，法399），また，監査役の監査報告には，計算書類の承認特則要件に応じ会計監査人の監査の方法及び結果が相当であったか，についての監査役の監査結果が付される[4]。これらから，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ず，また，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。（法397）

⑵「職務の遂行が適正に行われることを確保するための体制」のコミュニケーション

監査役は，自ら選任した会計監査人が適切な監査業務を行うよう，会計監査人が「職務の遂行が適正に行われることを確保するための体制」を適切に整備しているかどうかに注意を払わなければならない。会社法では，会計監査人がその体制に関する事項を監査役等（特定監査役）に通知し（計規131），監査役等は会計監査人が会計監査を適正に行うために必要な品質管理の基準を遵守しているかどうか，会計監査人に対して適宜説明を求め確認を行って，会社の財産および損益の状況を適正に表示しているかどうかに関する会計監査人の監査の方法および結果の相当性について監査意見を形成する（日本監査役協会［2015a］, 30-31）。

監査役会の監査報告文例には，「監査役及び監査役会の監査の方法及びその内容」として次のような記述があり（日本監査役協会［2015b］, pp. 5-6），監査役等は，その「会計監査人の職務の遂行が適正に実施されることを確保するための体制に関する事項」を監査報告の内容に含めなければならない（計規127四）。

> ④会計監査人が独立の立場を保持し，かつ，適正な監査を実施しているかを監視及び検証するとともに，会計監査人からその職務の執行状況について報告を受け，必要に応じて説明を求めました。また，会計監査人から「職務の遂行が適正に行われることを確保するための体制」（会社計算規則第131条各号に掲げる事項）を「監査に関する品質管理基準」（平成17年10月28日企業会計審議会）等に従って整備している旨の通知を受け，必要に応じて説明を求めました。

会計監査人は，「職務の遂行が適正に行われることを確保するための体制」として，次の事項を監査役等へ通知する（計規131）。

①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
②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
③会計監査人の職務の遂行が適正に行われることを確保するための体制に関するその他の事項

⑶　会計監査人からの職務報告と情報共有のコミュニケーション

監査役等による会計監査人との連携は，その情報共有の方法につき，監査役監査基準に次のように示されている。（日本監査役協会［2015a］, 47）

> ２．監査役及び監査役会は，会計監査人から監査計画の概要を受領し，監査重点項目等について説明を受け，意見交換を行う。
> ３．監査役は，業務監査の過程において知り得た情報のうち，会計監査人の監査の参考となる情報又は会計監査人の監査に影響を及ぼすと認められる事項について会計監査人に情報を提供するなど，会計監査人との情報の共有に努める。

これらにより，監査役等と会計監査人は監査のすべての過程を通じたコミュニケーションを行う。監査計画の策定時および期末監査時における情報・意見交換すべき基本的事項には，次のものがある（日本公認会計士協会・日本監査役協会［2018］, 4(3)(5)）。

①監査計画の策定時の連携

監査人による監査計画

1 監査人の責任，2 経営環境，事業内容や情報技術（IT）等の変化が監査計画に与える影響，3 監査上の重要課題，4 特別な検討を必要とするリスクの状況とその対応，5 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，6 新たな会計基準の適用についての情報，7 重要な会計方針（連結範囲）や会計処理，8 グループ監査に関する事項，9 往査先（事業所・子会社等），往査時期及び日数，監査従事者数，10 内部統制の評価の方法及び実施時期，11 重要な実証手続の内容及び実施時期，12 監査スケジュール，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

1 監査役等の監査体制，2 企業集団としての監査体制，3 監査役等監査の要点（監査方針，重点監査項目等），4 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，ⅰ企業目的及び戦略並びに事業上のリスク，ⅱ監査人に特別に留意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，ⅲ財務諸表監査に影響を与える可能性があると考える事項，ⅳ企業の法令等の遵守状況，ⅴ内部統制の整備及び運用状況，ⅵ不正及び

不正発生の可能性，vii以前に協議した事項への対応状況。

②期末監査時の連携

1 監査人による監査の実施状況（計画との相違），2 特定した特別な検討を必要とするリスクの状況とその対応，3 監査人の会計・監査上の検討事項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，4 監査人の状況及び品質管理体制（変更点），5 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，6 経営者確認書の草案，7 経営者が修正することに同意しないその他の記載内容，8 監査人の監査報告書の記載内容（監査意見・追記情報），9 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，10 有価証券報告書に関する事項及び内部統制報告書に関する事項，11 内部統制監査報告書（監査意見・追記情報），12 監査役等の企業集団を含む監査の実施状況，13 監査役等の監査報告書の記載内容，14 監査役等の財務報告に係る内部統制の監視の状況。

Ⅲ　監基報260「監査役等とのコミュニケーション」に至る制度背景

1　クラリティプロジェクト以前の監基報

監基報260の前身である監基報25「監査役若しくは監査役会又は監査委員会とのコミュニケーション」は，2004（平成16）年に設定されている。これは，ISAがクラリティプロジェクト[5]に着手する前のISA 260を基礎としている。

監基報25は，監査役等とのコミュニケーションの目的として，「監査人は，監査役等が経営者に対するモニタリングの機能を果たし内部統制の有効性を高めるために，監査人が監査において判断した事項及び発見した事項のうち監査役等の職務遂行に関連して重要と判断する事項について，監査役等とコミュニケーションを行わなければならない。（監基報25. 4）」とし，監査役等の内部統制の有効性を高める機能に期待して，監査役等の職務遂行に関連する情報を監査人が提供することを目指していた。そのため，監査役等の職務遂行に関連して重要と監査人が判断した事項についてコミュニケーションを行うものであった（監基報25. 3, 8）。このように監基報25は，監査人から監査役等への一方向のコミュニケーションの性格を有していることから，監査人が監査証拠を入手するための監査手続とはなりにくいものと考えられる。

2　クラリティプロジェクトでのISA 260

監基報25が監基報260へ改定される背景として，それらに対応しているISA 260のクラリティプロジェクトをうかがう。ISA 260は，クラリティプロジェクトの新起草方針立案

と同時期から併行して改定が議論された。ISA 260の改定プロジェクト提案資料は，改定理由等を次のように説明している（IAASB［2003］, p. 1）。

「ISA 260の公表以来，財務報告プロセスに対する統治責任者（TCWG）および統治責任者と外部監査人との関係について，規制当局，監査基準設定者および投資者の関心が高まっている。主要国では，規制や監査基準の開発が行われており，そのため，統治責任者とのコミュニケーションに関する現在のベストプラクティスを検討し，ISA 260等に改定を要するかどうかを判断することが必要となっている。

規制環境の進展

統治責任者とコミュニケーションを行う事項の中には，各国法規制に影響を受けるものがある。最近の主要な企業不正（corporate failures）の結果として，一部の国では，新しいコーポレート・ガバナンス規制，特に統治責任者に係わるもの，の制定をしたり必要性を評価したりする活動を加速させている。このような規制の進展の結果として，監査基準設定者には，規制の変化に合致したもしくはビジネス慣行の変化を反映した監査基準を設定する役割が生じている。しかし，主要国はまだ新規制の採用の検討段階にあるため，新規制が国際レベルで監査業務にどのような影響を及ぼすかを完全に確かめることは困難である。監査実務がどのように影響を受けるかを理解するためには，規制の進展に関する認識を維持することが重要である。

ISA 260の構成

ISA 260は，包括的な要求事項と他のISAでのコミュニケーション事項のガイダンスを提供する上位（アンブレラ：umbrella）基準である。このアプローチは，ISA 260同等の他の各国基準と同様である。ただし，他の各国基準の多くは，個々の基準からなるすべてのコミュニケーション事項を参照したり要約している。関連するすべてのISAのコミュニケーション事項を明示する方法により，監査人が必要な手続を省略してしまうリスクを減らすことができる。」

また，改定前ISA 260に対して次の指摘がある（IAASB［2004］, p. 3）。

「ISA 260. 4は，「監査人は，ISAに準拠する監査において，統治に関する事項を識別するための特別の手続を実施する必要はない。」と述べている。しかし，おそらく，監査基準に基づく監査業務の一部として，監査人が，ある事項について特に検討したりコミュニケーションしたりすることは，追加業務として期待されているのではなく，監査のコアの要素として反映されるべきであるという期待が一般化してきているものである。たとえば，多くの国の監査基準では，監査人は会計方針の定性的な側面について特にコメントする必要があるが，これは，財務諸表に対する監査意見を形成するために必要とされる受入可能性を検討するだけではない。」

すなわち，コミュニケーションが予定される監査事項については，別段の監査手続を組み込む必要はないとしても，コミュニケーションが予定されることによって，より詳細により慎重になる等，監査判断の内容が変わってくる可能性はあり，それにより，コミュニケーションの強調は，監査人の監査実施上は，新たな監査実施の計画や検討事項を発生させる可能性もあると考えられる。しかし，監査役等とのコミュニケーションを実施することにより，経営者と監査人との責任関係が変化することはない。ISA 260が「特別の手続を実施する必要はない」とする意義はこの責任関係の確認にあると考えられる。

なお，ISA 260タスクフォースは，監査人が統治責任者と「コミュニケーション」するという文脈で提示される要求事項を公表すること，およびそれが双方向のプロセスであることに特に注意する必要があるものの，ガバナンスに対する他の規制もあり，IAASB が統治責任者に対して監査人とのコミュニケーションのためのガイダンスを提供するべきではないとしている（IAASB［2004］, pp. 1-2）。

Ⅳ　監基報260「監査役等とのコミュニケーション」の監査手続

1　コミュニケーションの役割

監基報260は，監基報25から進んで，「財務諸表監査における有効な双方向のコミュニケーションの重要性を認識し，監査人が監査役等と行うコミュニケーションの包括的な枠組みを提供する」とし（260. 3），有効な双方向のコミュニケーションは，次の諸点で重要であるとしている（260. 4）。

①監査人と監査役等が，監査に関する事項を理解し，効果的な連携をもたらすような関係を構築すること。この関係は，監査人の独立性と客観性を保持した上で構築される。

②監査人が，監査役等から監査に関連する情報を入手すること。たとえば，監査人の企業及び企業環境の理解に資する情報，監査証拠の適切な情報源の識別及び特定の取引や事象に関する情報を監査役等が提供することがある。

③監査役等が，財務報告プロセスを監視する責任を果たし，それによって，財務諸表の重要な虚偽表示リスクを軽減すること。

監基報260は，監査役等のガバナンス上の有効性を高めることを期待して監査人から情報を伝達するということ（③）に留まらず，「企業及び企業環境の理解」等リスク評価を含む，監査関連情報の入手のための手続（②）と位置づけており，双方向となる情報の流れ具体的に示している。このことは，監基報25が，監査人から監査役等への情報伝達の指針を中心としていたことと比較して大きく進展している。また，監基報260は，わが国における統治責任者である監査役等に対して，双方向のコミュニケーションを前提に，会計

監査人とのコミュニケーションは監査役等の職責にも有効であることを指摘することにより，ガバナンスの他の法令等で規制されるべき監査役等を直接規制しないで，監査役等をコミュニケーションに巻き込む構成となっているといえる。

2　監査人の目的

監基報260は，監査人の目的を以下のように示している（260.8）。

①監査に関する監査人の責任，及び計画した監査の範囲とその実施時期の概要について，監査役等と明確にコミュニケーションを行うこと。

②監査に関連する情報を監査役等から入手すること。

③財務報告プロセスを監視する監査役等の責任に関連し重要と考えられる監査上発見した事項について，監査役等に適時に伝達すること。

④監査人と監査役等が連携し，有効な双方向のコミュニケーションを行うこと。

監査上の発見事項の監査役への伝達（③）について，監基報25（Ⅲ1参照）と異なり，条件なく「監査役等に適時に伝達すること」とされた点で，双方向のコミュニケーションを原則としていることと整合的であると考える。

3　ガバナンスに責任を有する者

監査人は，ガバナンスの構造に応じて，コミュニケーションを行うことが適切なガバナンスに責任を有する者を判断しなければならない（260.10）。わが国においては，会社法の機関の設置に応じて，取締役会，監査役若しくは監査役会，監査等委員会又は監査委員会がガバナンスに責任を有する者に該当するが，品管報及び監基報においては，原則としてコミュニケーションの対象は「監査役等」としている（260.9）。

4　コミュニケーションを行うことが要求される事項

財務諸表監査に関連する監査人の責任

監査人は，財務諸表監査に関連する監査人の責任について，監査役等とコミュニケーションを行わなければならない。このコミュニケーションには，①監査人は，経営者が作成する財務諸表に対して監査意見を形成し，表明する責任を有すること，②財務諸表監査は，経営者又は監査役等の責任を代替するものではないこと，を含めなければならない（260.12）。

コミュニケーションすべき監査人の責任に関しては，財務諸表監査を受けることによって経営者または監査役等の責任が変化（減少）しないこと（②）が明確にされている。また，監査人には，監査役等とのコミュニケーションに特段の追加的な手続を要求していな

いこと（260. A8）から，監査人の責任も変化（増加）しないことも意図されている。

計画した監査の範囲とその実施時期の概要

監査人は，計画した監査の範囲とその実施時期の概要について，監査役等とコミュニケーションを行わなければならない。これには監査人により識別された特別な検討を必要とするリスクが含まれる（260. 13）。このコミュニケーションには，①監査役等が，監査人の作業から得られる結果の性質をより良く理解し，リスクと重要性の概念について監査人と協議し，監査人に追加手続の実施を要請する可能性のある領域を識別すること，②監査人が，企業及び企業環境をより理解すること，の役立ちが指摘されており（260. A10），監査リスク・モデルを適用した重要な虚偽表示リスクの評価に直結することが説明されている。

計画した監査の範囲等のコミュニケーション事項には，以下のものがある（260. A13）。①不正リスク（不正による重要な虚偽表示リスク）への対応，②特別な検討を必要とするリスク以外の高いリスク領域への対応，③監査アプローチに適用する内部統制への依拠の程度，④監査に適用される重要性の概念（320.2），⑤専門家の業務の利用，⑥KAM に関する監査人の見解，⑦制度改正および会社の変更の影響に対する監査の方針。

監査上の重要な発見事項

重要な発見事項のコミュニケーションには，以下のものがある（260. 14）。
①会計方針，会計上の見積り等，重要な会計実務についての監査人の見解，②監査期間中に困難な状況に直面した場合はその状況，③監査過程の発見事項で，経営者に協議・伝達された重要な事項，④経営者確認書の草案，⑤監査報告書の様式及び内容に影響する状況，⑥監査過程の発見事項で，監査人が監査役等による監視にとって重要と判断したその他の事項（監査計画の修正等）。

監査上の発見事項について行うコミュニケーションにおいて，監査人は，入手した監査証拠を補強するため，監査役等に追加の情報を求めることがある（260. A16）。監査上の発見事項についてのコミュニケーションは，監査証拠の補強等も含め，より慎重な監査証拠の入手手続につながる。監査上の発見事項には，アサーションに関連するものも多いと考えられることから，リスク対応手続，特に実証手続の強化に影響すると考える。

監査人の独立性

監査人は，監査事務所の方針及び手続に従い，独立性に関して，監査役等とコミュニケーションを行わなければならない。上場企業の場合，①独立性についての職業倫理に関する規定を遵守した旨，②ネットワーク・ファームのグループ報酬金額等，③独立性に対して講じられたセーフガード，を含むコミュニケーションを行わなければならない（260.15）。

監査人の独立性に関するコミュニケーションは，監査業務管理上の手続と考えられる。

品質管理のシステムの整備・運用状況

監査人は，公認会計士法上の大会社等，会計監査人設置会社，信用金庫，信用協同組合及び労働金庫に該当する監査の場合，監査事務所の品質管理のシステムの整備・運用状況の概要を監査役等に書面で伝達しなければならない。これには，規制当局又は日本公認会計士協会による懲戒処分等の内容，監査事務所の品質管理のシステムの外部のレビュー又は検査の結果が含まれる（260. 16）。

品質管理のシステムの整備・運用状況は，業務管理上のコミュニケーションといえる。

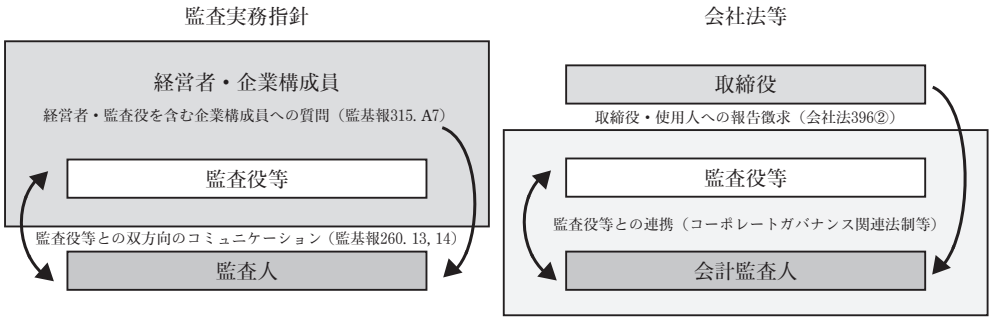
V　監基報260以外の監査役等との特定のコミュニケーションの監査手続

1　監査役等とのコミュニケーションについての監基報260と他の監基報との関係

上述のように監基報260は上位基準であり，監基報260が監査役とのコミュニケーションについての目的やコミュニケーション項目を示すほか，その他の監基報も監査手続として個々に必要な監査役等とのコミュニケーションを指示している。また，監基報315「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」は，監査リスク・モデルに基づく監査リスク（その構成リスク）の評価の監査手続を指示しており，監査役等についても，経営者及び企業構成員の一部として質問対象としている（315. A7）。

図表 1 は，監査実務指針と会社法等（監査役会設置会社）のコミュニケーションについて，その当事者の位置づけの差異を表している。監査役等が監査人・会計監査人から質問される側に入っているか否か等に制度の特徴が指摘できる。

図表 1　監査人・会計監査人から見たコミュニケーションの制度差異



（注）矢印の方向は，情報の流れを表す。

2　他の監基報が指示する監査役等との特定のコミュニケーションの監査手続

監基報260付録は，監基報315以外の監査役等とのコミュニケーションを集約し参照している。これらは，監基報が個々に指示する特定のコミュニケーションの監査手続である。

⑴　品管報１「監査事務所における品質管理」

監査責任者の選任と伝達

監査事務所は，それぞれの業務に対して監査責任者を選任し，監査責任者の氏名と職責を関与先の経営者および監査役等に伝達しなければならない（品管報 1. 29)。日本公認会計士協会の監査契約書ひな形では，監査責任者名は，契約条項に含まれている。監査約款には監査役等とのコミュニケーションに関する条項（第６条）も置かれている[6]。

監査責任者等の伝達は，監査契約や監査業務の管理に関するもので監査証拠を入手するための監査手続ではない。

⑵　監基報240「財務諸表監査における不正」

不正の把握に関する質問

監査人は，監査役等にその企業に影響を及ぼす不正，不正の疑い又は不正の申立てを把握しているかどうかを質問しなければならない。これらの質問は，経営者の回答を補強するためにも行われる（240. 20)。不正の把握に関する質問は，不正の端緒を発見するためのものであるが，監査役等の不正の識別プロセスを確かめるという点で，監査役等の独立的評価が業務に適用されているかを理解するためのコミュニケーションともいえる。したがって，この質問は，実証手続にもなるとともに，リスク評価手続ともいえる。

監査契約の解除に関する協議

監査人は，不正または不正の疑いにより虚偽表示が行われ，監査契約の継続が問題となるような例外的な状況に直面した場合において，監査契約を解除する場合には，①監査契約の解除およびその理由に関して，経営者および監査役等と協議し，②企業または規制当局等に監査契約の解除およびその理由を報告する必要性について検討しなければならない（240. 37(3))。この協議は，監査証拠を入手するものではなく，監査契約上の手続である。

経営者による不正または不正の疑いの場合の協議

監査人は，不正を識別した場合には，適切な階層の経営者に適時にこれらの事項についてコミュニケーションを行う（240. 39)。監査人は，経営者の関与が疑われる不正又は不正の疑い（不正リスク対応基準で規定されている不正による重要な虚偽表示の疑義があると判断した場合を含む。）を発見した場合には，監査役等とコミュニケーションを行い，協議の上，経営者に問題点の是正等適切な措置を求めなければならない（240. F39-2)。

監査人は，企業に影響を与える，①経営者による不正又は不正の疑い，②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，③上記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，を識別した場合，適時に，監査役等とコミュニケーションを行わなければならない。監査人は，不正又は不正の疑い

に経営者の関与が疑われる場合，監査役等とコミュニケーションを行い，監査を完了するため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（240.40）。

不正リスク対応基準は，「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。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。（第二 17 監査役との連携）」としている。

監基報240が指示する是正等の措置（240. F39-2）や不正の疑い等（240. 40）に関する監査手続は，アサーションの不正リスクに直接対応する監査手続（実証手続）である。

監査人は，不正に関連するその他の事項で，監査役等の責任に関係すると判断した事項について監査役等とコミュニケーションを行わなければならない（240. 41）。このコミュニケーション事項には，①内部統制と虚偽表示の可能性の経営者の評価についての懸念事項，②内部統制の重要な不備および識別した不正に対する経営者の不適切な対応，③経営者の能力と誠実性を含む，企業の統制環境に関する監査人の評価，④不正な財務報告を示唆する経営者の行動，⑤通常の取引過程から外れている可能性のある取引の承認に関する懸念事項，等がある（240. A61）。

このような経営者の資質や行動に関する監査役等とのコミュニケーションは，監査人が監査役等の内部統制に対する監視を理解（240. 19）したり，実証手続を含む追加の監査手続を検討するのに役立つ。したがって，リスク評価とリスク対応の両方に関連している。

⑶　監基報250「財務諸表監査における法令の検討」

法令遵守についての質問

監査人は，財務諸表に重要な影響を及ぼすことがあるその他の法令[7]への違反の識別に資するため，企業がその他の法令を遵守しているかどうかについて，経営者及び適切な場合には監査役等へ質問をしなければならない（250. 14）。内部統制の整備状況に関連する質問であり，重要な虚偽表示リスクの暫定的評価に係わる監査手続といえる。

違法行為が疑われる場合の協議

監査人は，違法行為が疑われる場合，その事項について適切な階層の経営者および必要に応じて監査役等と協議しなければならない（250. 19）。監査役等から追加的な監査証拠を入手できる可能性がある（250. A19）ため実施するコミュニケーション（質問）であり，財務諸表数値（アサーション）が関連する場合には実証手続となる監査手続である。

識別された違法行為のコミュニケーション

監査人は，監査の実施過程で気付いた違法行為またはその疑いに関連する事項を，明ら

かに軽微である場合を除き，監査役等とコミュニケーションを行わなければならない。また，その違法行為またはその疑いが，故意でかつ重要であると判断する場合には，その事項について，監査役等と速やかにコミュニケーションを行わなければならない（250.22, 23）。違法行為が疑われる場合と同様に，実証手続となりうる。

経営者等による違法行為の報告

監査人は，経営者または監査役等の違法行為への関与が疑われる場合，当該者より上位者等にその事項を報告しなければならない（250.24）。これは，経営者等による違法行為が疑われる場合の指示であり，アサーションに係われば実証手続となる。

このように，法令遵守についての考えや体制の質問は，内部統制を含む企業および企業環境を理解するための手続（リスク評価手続）に該当し，識別された違法行為等についての質問は，それが財務諸表に係われば，実証手続（リスク対応手続）と位置づけることができる。

⑷　監基報265「内部統制の不備に関するコミュニケーション」

内部統制の重要な不備の報告

監査人は，監査の過程で識別した重要な不備[8]を，適時に，書面により監査役等に報告しなければならない（450.8）。監査役等に重要な不備を書面により報告することは，当該事項の重要性を反映し，監査役等がその監視責任を果たすのに役立つ（450.A12）。

内部統制の重要な不備についてのコミュニケーションは，次年度以降の内部統制の改善を促したり，次年度の重要な虚偽表示リスクの評価に影響を与える要因となるが，その年度の監査業務に必要な監査証拠の性格や程度に影響を与えるものではないと考える。

⑸　監基報450「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」

未修正の虚偽表示の報告

監査人は，未修正の虚偽表示の内容と，それが個別にまたは集計して監査意見に与える影響について，監査役等に報告しなければならない。未修正の重要な虚偽表示がある場合には，監査役等が経営者に重要な虚偽表示の修正を求めることができるように，それを明示して報告しなければならない。また，監査人は，監査役等に過年度の未修正の虚偽表示の影響についても報告しなければならない（450.11, 12）。

未修正の虚偽表示は，監査役等がその年度の会計監査人の監査結果を相当と認めるか否かに関する重要な考慮事項であり，監査役等のガバナンスまたは財務報告に対する内部統制（監視）の観点からは，重要なコミュニケーション（報告）である。十分かつ適切な監査証拠を入手した後のコミュニケーションであるが，監査役等が修正を求めることがある

ことからも，業務管理と実証手続の両方に影響を与えると考える。

⑹　監基報505「確認」

確認に関する監査範囲の制約

監査人は，確認依頼の送付に経営者が同意しないことに合理性がないと結論付けた場合又は代替的な監査手続から適合性と証明力のある監査証拠を入手できなかった場合，監査役等に報告しなければならない（505. 8）。このコミュニケーション項目は，「監査上の重要な発見事項：監査期間中に困難状況に直面した場合－経営者が監査人に制約を課すこと（260. 14, A20）」に該当し，監査人は，監査役等へ報告するほか，監査の継続と監査意見への影響を判断する（505. 8）。監査人の作業の範囲に関する制約は，監査契約の締結前の確認事項でもあり（210. 5），このようなコミュニケーションは，監査証拠を入手する監査手続にはならないと思われる。

⑺　監基報510「初年度監査の期首残高」

初年度監査の場合の過年度の虚偽表示の報告

監査人は，期首残高に当年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のある虚偽表示が存在すると判断した場合，監査役等に報告しなければならない（510. 6，450. 11）。初年度監査とは，監査人が初めて締結する監査契約であり，前年度の財務諸表が，①監査されていないか，②前任監査人によって監査されているもの（510. 3）をいうが，監査人は，監査期間中に，当年度の財務諸表の期首残高，すなわち，前年度の財務諸表の勘定残高，に虚偽表示があると判断した場合には，その事項に関し，前任監査人を含め三者間で協議するよう会社に対し求めなければならない（⒃参照，710. 17）。監査人が監査を実施しているのは当年度の財務諸表であるため，その過年度の虚偽表示が，当年度の財務諸表に影響を与えない場合には，この報告は，当年度の監査証拠を入手するためのものとはならないと考える。

⑻　監基報550「関連当事者」

関連当事者取引についてのコミュニケーション

監査人は，監査期間中に発生した関連当事者に関連する重要な事項について，監査役等とのコミュニケーションを実施しなければならない（550. 26）。コミュニケーションすべき重要な事項には，意図的かどうかにかかわらず経営者が監査人に開示していない関連当事者又は関連当事者との重要な取引等が含まれる（550. A49）。関連当事者の開示の検討に監査役等とのコミュニケーションは効果的であり，これは実証手続ということができる。

⑼　監基報560「後発事象」

後発事象の監査手続としての議事録の閲覧または質問

監査人は，期末日の翌日から監査報告書日までの期間を対象として，「期末日の翌日から監査報告書日までの間に発生し，財務諸表の修正又は財務諸表における開示が要求される全ての事象を識別したことについて十分かつ適切な監査証拠を入手するために立案した監査手続（560.5）を実施しなければならない。その監査手続には，期末日後に開催された取締役会，監査役会等の議事録の閲覧，または，その会議で討議された事項についての質問，が含まれる（560.6）。監査役等とのコミュニケーションが後発事象に関する実証手続の一部となっている。

財務諸表発行前の事後判明事実の協議

監査人は，監査報告書の翌日から財務諸表の発行日までの間に，事後判明事実[9]を知るところとなった場合には，経営者（及び適切な場合，監査役等）とその事項について協議し，財務諸表の修正等が必要かどうか判断等しなければならない（560.9）。

財務諸表発行前の事後判明事実の不修正に対する通知

監査人が財務諸表の修正等が必要であると判断する状況において，経営者が財務諸表の修正等を行わない場合には，既に監査報告書を企業に提出している場合，監査人は，経営者及び監査役等に，必要な財務諸表の修正等を行うまでは，財務諸表を第三者に対して発行しないよう通知しなければならない（560.12）。

財務諸表発行後の事後判明事実の協議

監査人は，財務諸表が発行された後に，事後判明事実を知るところとなった場合には，経営者（及び適切な場合，監査役等）とその事項について協議し，財務諸表の訂正が必要かどうか判断等しなければならない（560.13）。

財務諸表発行後の事後判明事実の不訂正等に対する通知および措置

財務諸表に訂正が必要であると監査人が判断しているにもかかわらず経営者が財務諸表を訂正しない等の場合，監査人は，経営者及び監査役等に，財務諸表の利用者による監査報告書への依拠を防ぐための措置を講じる予定であることを通知し，なお経営者が必要な対応を行わない場合，その措置を講じなければならない（560.16）。

監査人は，監査報告書日後に，財務諸表に関していかなる監査手続を実施する義務も負わない（560.9）ため，事後判明事実に対応する監査人の手続は，監査証拠を入手するための監査手続ではない。

⑽　監基報570「継続企業」

継続企業の前提の疑義についてのコミュニケーション

監査人は，監査役等に，識別した継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況について，その事象又は状況が重要な不確実性を構成するかどうか，継続企業を前提として財務諸表を作成及び表示することが適切であるかどうか等の諸点を含むコミュニケーションを行わなければならない（570.24）。コミュニケーション項目が「継続企業の前提に関する注記」に直接関係しており，財務諸表開示に関する実証手続となっている。

⑾　監基報600「グループ監査」

グループ統治責任者とのコミュニケーション

グループ監査チーム[10]は，監基報260の要求事項に加えて，構成単位の財務情報について実施する作業の種類の概要，グループ監査チームの関与の概要やグループ経営者等による不正又は不正の疑いその他の事項についてグループ統治責任者とコミュニケーションを行わなければならない（600.48）。グループ統治責任者は，監査役等と異なることが多いが，構成単位のガバナンスに責任を有する者とのこのコミュニケーションは，監基報260と同様に，監査証拠の入手に係わる監査手続となると思われる。

⑿　監基報610「内部監査人の作業の利用」

内部監査に依拠すべきでない状況

監査役等とのコミュニケーションが指示されていないため省略する（610.14）。

監査計画への内部監査の組込み

監査人は，監査役等と，計画した監査の範囲とその実施時期に関するコミュニケーションを行う際に，内部監査人の作業の利用をどのように計画したかについてコミュニケーションを行わなければならない（610.16）。内部監査の利用状況に関するコミュニケーションは，内部統制の理解（315.11,22）および運用評価手続の立案（330.9）に係る手続の一環と考えられ，重要な虚偽表示リスクの暫定的評価に関する監査手続となる。

⒀　監基報701「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」

監査上の主要な検討事項の決定

監査上の主要な検討事項とは，当年度の財務諸表の監査において，監査人が職業的専門家として特に重要であると判断した事項をいう。監査上の主要な検討事項は，監査人が監査役等とコミュニケーションを行った事項から選択される（701.7）。法令により監査報告書において監査上の主要な検討事項の記載が求められる監査[11]においては，監査報告書において監査上の主要な検討事項を報告しなければならない（700.28）。

監査人は，①監査上の主要な検討事項と決定した事項，②監査報告書において報告すべ

き監査上の主要な検討事項がないと監査人が判断した場合はその旨，に関して監査役等とコミュニケーションを行わなければならない（701. 16）。

監査人は，監査役等とコミュニケーションを行った事項の中から，監査を実施する上で監査人が特に注意を払った事項を決定しなければならない。その際，監査人は以下の項目等を考慮しなければならない（701. 8）。

①特別な検討を必要とするリスク又は重要な虚偽表示リスクが高いと評価された領域

②見積りの不確実性が高いと識別された会計上の見積りを含む，経営者の重要な判断を伴う財務諸表の領域に関連する監査人の重要な判断

③当年度に発生した重要な事象又は取引が監査に与える影響

監査人は，監査を実施する上で監査人が特に注意を払った事項の中から更に，当年度の財務諸表の監査において，職業的専門家として特に重要であると判断した事項を監査上の主要な検討事項として決定しなければならない（701. 9）。

監査上の主要な検討事項は，監査人と監査役等（ガバナンスに責任を有する者）との双方向のコミュニケーションに有効と考えられている（701. A61）。また，監査上の主要な検討事項の監査報告書の記載内容には，「決定した理由および監査上の対応」が含まれている（701. 12）ことから，アサーションとの関連性も強く，「特別な検討を必要とするリスク」が個別に対応する監査手続を指示してきたことと同様に，より慎重な監査の実施により，質的量的により相応しい監査証拠を入手するための監査手続となる。結果として，監査報告の透明化とともに，リスク対応手続，特に実証手続の強化になると考えられる。

⒁　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」

経営者による監査範囲の制約除去の拒否

監査契約を締結した後に経営者による監査範囲の制約に気付き，その制約を取り除くように要請した場合において，経営者が，その制約を取り除くことを拒否した場合，監査人は，監査役等にその事項を報告するとともに，十分かつ適切な監査証拠を入手するための代替手続を実施できるかどうかを判断しなければならない（705. 11）。

契約解除の事前報告

監査人は，経営者による監査範囲の制約により十分かつ適切な監査証拠を入手できず，監査契約を解除する場合には，監査契約を解除する前に，監査の過程で識別した除外事項の原因となる虚偽表示に関する事項を，監査役等に報告しなければならない（705. 13）。

開示に関する不適正への対応

財務諸表に開示することが必要な情報が開示されていない場合，監査人は，監査役等と必要な情報が開示されていないことについて協議等しなければならない（705. 22）。

除外事項付意見の事前報告

監査人は，監査報告書において除外事項付意見の表明が見込まれる場合，その原因となる状況と除外事項付意見の文言について，監査役等に報告しなければならない（705. 29）。

これらは，除外事項原因に対する対応を検討したり，その除外事項原因を監査契約解除や限定意見等に反映する場合の事前の手続であり，追加的な情報を入手することもあるが，十分かつ適切な監査証拠を入手するための監査手続とはいえないと考える。

⒂　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」

追記情報に関する草案説明

監査人は，監査報告書に「強調事項」区分又は「その他の事項」区分を設けることが見込まれる場合，その旨とその区分の文言の草案について，監査役等にコミュニケーションを行わなければならない（706. 11）。追記情報に関する説明という監査報告のための手続であり，監査証拠を入手するための手続として位置づけられるものではない。

⒃　監基報710「過年度の比較情報－対応数値と比較財務諸表」

前任監査人の過年度の虚偽表示の報告

監査人は，前任監査人が以前に無限定意見を表明した前年度の財務諸表に影響を及ぼす重要な虚偽表示が存在すると判断する場合，その虚偽表示について適切な階層の経営者及び監査役等に報告するとともに，前任監査人を含め三者間で協議するよう求めなければならない（710. 17）（⑺参照，510. 6）。その前年度の重要な虚偽表示が，当年度の財務諸表および比較財務諸表に影響を与えない場合には，この報告は，当年度の監査証拠を入手するものとはならないと考える。

⒄　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」

監査報告書日前の重要な相違の不修正に対する報告

監査人は，その他の記載内容[12]を通読することにより重要な相違を識別した場合，監査した財務諸表又はその他の記載内容を修正する必要があるかどうかを判断しなければならない（720. 7）。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場合，監査人は，監査役等にその事項を報告するとともに，監査報告書での取扱い（重要な相違の記載（706. 7），監査報告書を発行しない），監査契約の解除などを行わなければならない（720. 9）。これは，監査上の重要な発見事項（Ⅳ 4 参照⑥）にも該当する（260. A24）。

図表 2　監査役等とのコミュニケーションと監査リスクの監査手続

基準	項	リスク評価	実証手続	業務管理	備考
監基報260	12			○	監査人の責任
	13	○			監査計画の概要と特検リスク
	14		○		監査上の重要な発見事項
	15			○	監査人の独立性
	16			○	品管システムの整備・運用
品管報 1	29			○	監査チーム設定の伝達
監基報240	20	○	○		不正把握に関する質問
	37			○	契約解除の場合の協議
	F39-2		○		経営者等による不正の疑い
	40		○		不正に関する質問項目
	41	○	○		監査役等の責任項目
監基報250	14	○			法令遵守に関する質問
	19		○		違法行為が疑われる場合
	22		○		識別された違法行為
	23		○		識別された故意違法行為
	24		○		経営者等の違法行為
監基報265	8			○	内部統制の重要な不備
監基報450	11		○	○	未修正の重要な虚偽表示
	12		○	○	過年度未修正の影響
監基報505	8			○	確認業務への制約
監基報510	6			○	初年度監査の過年度虚偽
監基報550	26		○		関連当事者取引協議
監基報560	6		○		議事録の閲覧質問
	9			○	FS 発行前事後判明事実
	12			○	事後判明事実の不修正
	13			○	FS 発行後事後判明事実
	16			○	事後判明事実の不修正
監基報570	24		○		GC 疑義についての協議
監基報600	48	○	○		グループ統治責任者協議
監基報610	16	○			計画への内部監査の組込
監基報701	16		○		KAM の決定
監基報705	11			○	経営者の監査範囲の制約
	13			○	契約解除の事前報告
	22			○	不適正開示の協議
	29			○	除外事項意見の事前報告
監基報706	11			○	追記情報の草案説明
監基報710	17			○	前任監査人の過年度虚偽
監基報720	9			○	AR 前重要な相違の不修正
	12			○	AR 後重要な相違の不修正
	15			○	重要な虚偽記載の不修正

監査報告書日後の重要な相違の不修正に対する扱い

監査した財務諸表の修正又は訂正が必要な場合，監査人は，「事後判明事実」((9)参照)に関する要求事項を行う（720. 10)。その他の記載内容に修正又は訂正が必要であるが，経営者が修正又は訂正することに同意しない場合，監査人は，監査役等にその他の記載内容に関する監査人の懸念を知らせるとともに，適切な措置を講じなければならない

(720.12)。

事実の重要な虚偽記載の不修正に対する扱い

監査人は，その他の記載内容に事実の重要な虚偽記載が存在すると判断したが，経営者がそれを修正又は訂正することに同意しない場合，監査役等にその他の記載内容に関する監査人の懸念を知らせるとともに，適切な措置を講じなければならない（720.15)。

これらの手続は，監査対象外の事項について経営者が修正に同意しない場合に行われるが，そのようなコミュニケーションは，監査証拠を入手するための監査手続ではない。

3　監査役等とのコミュニケーションの監査手続のまとめ

図表2は，これまでに検討した監査役等とのコミュニケーションの監査手続について，監査リスク・アプローチの観点からリスク評価，リスク対応（実証手続）および業務管理に3分類してまとめたものである。

Ⅵ　監査役等とのコミュニケーションの監査手続の性格

これまでに検討した監査手続の分析から，監査役等とのコミュニケーションの中でも，監基報が個々に指示する特定のコミュニケーションの監査手続（Ⅴ参照）は，契約を含む監査業務管理上の手続，および，アサーションに直接対応する監査手続（実証手続）となることが多いことがわかる。アサーションに直接対応する監査手続は，監査リスク・モデルによるリスク評価に応じて監査手続（実証手続）の種類，範囲および時期を決定するのではなく，関連する監査役等とのコミュニケーションを端緒として，監査手続（実証手続）の種類，範囲および時期を決定するような監査手法となるものである。

監査手続を特に指示するような実務指針等の公表物[13]は，監査強化が特に求められる時に発出されているが，監査手法としての整理は明確ではない。

このように見ると，アサーションに関連する監査役等とのコミュニケーションは，監査リスク・モデルに基づいて適正性を立証するというよりも，適正性を欠く要素を発見することに役立つ監査手続の性格が強いものと考えられる。

監査役等とのコミュニケーションの監査手続は，監査リスク・モデルに基づく監査リスクの評価・監査計画の基本的な手続である（260.13）が，むしろその特徴は，リスク対応手続（実証手続）の強化にある。これは，監査上の不正対応から探索的な手続を増さなければならないような監査制度の現状も反映していると思われる。

注

1）本稿では，監査基準委員会報告書を「監基報」と略称し，現行体系の監基報は（報告書番号.項番）で引用・参照する。また，品質管理委員会報告書を「品管報」と略称する。「監査役等」は，「監査役もしくは監査役会，監査等委員会または監査委員会」をいう（260. 1）。

2）外部監査と言われる監査人については，いわゆる大会社においては監査人が株主総会において選任され，監査を担っていることなどにかんがみれば，監査人は，被監査企業のコーポレート・ガバナンスの重要な担い手としても位置づけられる（金融審議会［2002],【各論】2(1)）。

3）会社法令は，次の略称により引用・参照する。会社法－法，会社計算規則－計規。

4）計算書類は，定時株主総会の承認を受けなければならない（法438②）が，これを適用せず，定時株主総会の報告とする扱いを承認特則といい（法439），その要件を承認特則要件（計規135）という。承認特則要件には，監査役会の監査報告に「会計監査人の監査の方法又は結果を相当でないと認める意見がないこと（計規135二）。」があり，この明示のため，監査役会の監査報告に，会計監査人の監査の方法及び結果が相当であったか，についての監査結果が付される。

5）国際監査・保証基準審議会（IAASB）の新起草方針案に基づくISAの改正プロジェクトで2004年に開始された。①目的（Objective）の記載，②要求事項（Requirements）と適用及びその他の説明資料（Application and Other Explanatory Material）の区分記載等の基準文書の構成変更がなされた。

6）https://jicpa.or.jp/specialized_field/download/audit/contract/　2020年8月17日閲覧。

7）企業及び企業が属する産業に対して適用される法令および財務会計に関連する法令以外の法令をいう（250. 12(1), A11）。

8）「内部統制の不備」および「重要な不備」の定義については，次のとおりである（265. 5）。内部統制の不備：内部統制の不備は，①内部統制の整備及び運用が不適切であり，財務諸表の虚偽表示を適時に防止又は発見・是正できない場合，または，②財務諸表の虚偽表示を適時に防止又は発見・是正するのに必要な内部統制が存在しない場合，のいずれかの場合に存在する。重要な不備：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判断した内部統制の不備または不備の組合せをいう。

9）「事後判明事実」とは，監査報告書日後に監査人が知るところとなったが，もし監査報告書日現在に気付いていたとしたら，監査報告書を修正する原因となった可能性のある事実をいう（560. 4）。

10）「グループ監査チーム」とは，グループ財務諸表の監査の基本的な方針を策定し，構成単位の監査人とコミュニケーションを行い，連結プロセスに関する作業を実施し，グループ財務諸表に対する意見形成のため監査証拠から導かれた結論を評価する，グループ監査責任者及び専門職員をいう（600. 8）。

11）上場会社および会社法の大会社のうち一定のものが提出する有価証券届出書および有価証券報告書等に係る監査証明に適用される。（監査証明府令. 4⑨, 3④）

12）「その他の記載内容」とは，監査した財務諸表及び監査報告書が含まれる開示書類のうち，財務諸表及び監査報告書以外の法令等又は慣行に基づき作成された情報をいう。なお，その他の記載内容には財務情報及び非財務情報が含まれる（720. 4(1)）。その他の記載内容に含まれ

る誤りには，「相違」と「事実の虚偽記載」がある。「相違」とは，その他の記載内容が，監査した財務諸表に含まれる情報と矛盾していることをいう。「重要な相違」は，それまでに入手した監査証拠から導き出した監査の結論や，場合によっては，財務諸表に対する意見表明の基礎に疑問を抱かせる場合がある（4(2)）。「事実の虚偽記載」は，その他の記載内容のうち，監査した財務諸表に記載された事項と関連しない情報が，不正確に記載又は表示されていることをいう。事実の重要な虚偽記載は，監査した財務諸表が含まれる開示書類の信頼性が損なわれることがある（4(3)）。

13）たとえば，日本公認会計士協会監査第一委員会報告「相対的に危険の高い財務諸表項目の監査手続の充実強化について」（昭和63年10月４日公表，平成14年１月17日廃止），会長通牒「循環取引等不適切な会計処理への監査上の対応等について」（2011年９月15日公表）等多く発出されている。後者は，循環取引等が行われている場合に考えられる監査上の対応等から循環取引等が疑われる場合において適切な対応をとるよう要請する通知であり，特定の虚偽表示リスクに個別に対応するものである。

参　考　文　献

International Auditing and Assurance Standards Board（IAASB）[1999], ISA 260 Communication of Audit Matters with Those Charged with Governance.

IAASB [2003], IAASB Project Proposal － Communication of Audit Matters with Those Charged with Governance.

IAASB [2004], ISA 260, Communication of Audit Matters with Those Charged with Governance － Issues Paper.

IAASB [2015], ISA 260 Communication with Those Charged with Governance.

企業会計審議会［2013a］「監査における不正リスク対応基準の設定について」平成25年３月。

企業会計審議会［2013b］「監査基準の改訂について」平成25年３月。

金融審議会［2002］「公認会計士制度部会報告公認会計士監査制度の充実・強化」平成14年12月。

東京証券取引所［2004］「上場会社コーポレート・ガバナンス原則」2004（平成16）年３月。

東京証券取引所［2015］「コーポレートガバナンス・コード」2015（平成27）年６月。

日本監査役協会［2015a］「監査役監査基準」平成27年７月。

日本監査役協会［2015b］「監査報告のひな型について」平成27年９月。

日本公認会計士協会［2004］監査基準委員会報告書第25号「監査役若しくは監査役会又は監査委員会とのコミュニケーション」平成16年２月。

日本公認会計士協会・日本監査役協会［2018］「監査役等と監査人との連携に関する共同研究報告」平成30年１月。