

会社法監査に関する実態調査 - 不正リスク対応基準の導入を受けて -

平成27年9月17日
日本公認会計士協会

はじめに

近年相次いでいる不正による不適切な事例に対して、従来の監査基準では、不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況等がある場合に、どのように対応すべきかが必ずしも明確でなく、実務的にばらつきが生じているという指摘や、そうした状況等がある場合には、監査手続をより慎重に行うべきという指摘があり、監査をめぐる内外の動向を踏まえ、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。）が設定され、平成26年3月決算に係る財務諸表の監査から適用されている。財務諸表の監査においては、平成18年5月1日に施行された会社法及び関連する法務省令である会社計算規則に基づき、会計監査人の会社との関係で置かれている立場の弱さなどにより監査期間を短縮することを事実上求められることがないように、会計監査報告の通知期限を定めることによって、会計監査人による計算書類及びその附属明細書の監査期間を法律上保障するものとなつたとされている。

しかし、財務諸表の監査の実務においては、東京証券取引所（以下「東証」という。）による決算短信の開示早期化要請や、会社における取締役会などの各種会議体の開催スケジュールの踏襲、会社計算規則に定める「受領した日」の実務上の取扱いなどにより、必ずしも、会社法及び会社計算規則が保障している監査期間の確保という観点では十分ではないという状況も生じてきているものと考えられる。

このような状況を踏まえ、平成25年12月25日付けで当協会から会長声明「今3月期の「監査における不正リスク対応基準」への対応及び会社法監査における十分な監査時間の確保について」(以下「会長声明」という。)が会員向けに公表された。会長声明では、公認会計士の使命及び職責を全うすべく、不正リスク対応基準の意義や趣旨を十分に踏まえ適切な対応を図ることを求めるとともに、会社法監査においても監査品質の向上の観点から、十分な監査時間の確保に留意することを求めている。不正リスク対応基準を踏まえ、職業的懐疑心を発揮し、かつ被監査対象会社からの効率的・効果的監査の要請に対応しつつ、期末監査における膨大な監査手続を実施する監査時間を確保するためには、決算スケジュール等と監査期間の関係について、見直しも必要であると考えられる。

また、東証は、平成27年6月1日付けで「コーポレートガバナンス・コード」を有価証券上場規程（以下「上場規程」という。）の別添として定めたところであるが、その中で、外部会計監査人について、「外部会計監査人及び上場会社は、外部会計監査人が株主・投資家に対して責務を負っていること

を認識し、適正な監査の確保に向けて適切な対応を行うべきである。(原則3 - 2) としている。

本研究資料の目的は、不正リスク対応基準の適用を契機として実施した会社法監査に関する実態調査の結果を踏まえ、以上のような社会からの要請を受ける中での監査実務上の課題の把握とその考察を行うことにある。平成26年6月の会社法改正、「コーポレートガバナンス・コード」の適用を経て、今後、開示・監査に関する包括的な検討が進む中で、本研究資料が検討の一助となることを期待する。

我が国における会社法監査の監査期間等の実態調査

1. 会社法監査の制度概要

会社法及び会社計算規則において、会社法監査における会計監査人及び監査役等の監査報告並びに株主総会の招集通知に関して、以下のとおり規定されており、制度上は監査期間の確保が保障されている。

(1) 会計監査人の監査報告

会社計算規則第 130 条により、計算書類及びその附属明細書（以下「計算書類等」という。）に係る会計監査人の監査報告について、

計算書類の全部を受領した日から 4 週間を経過した日

附属明細書を受領した日から 1 週間を経過した日

特定取締役、特定監査役及び会計監査人の間で合意により定めた日があるときは、その日

のうちいずれか遅い日までに、特定監査役及び特定取締役に対し、その内容を通知しなければならないとされている。

また、連結計算書類に係る会計監査人の監査報告については、連結計算書類の全部を受領した日から 4 週間を経過した日（特定取締役、特定監査役及び会計監査人の間で合意により定めた日がある場合にあっては、その日）までに、特定監査役及び特定取締役に対し、その内容を通知しなければならないとされている。

(2) 監査役（会）の監査報告

会社計算規則第 132 条により、計算書類等に係る監査役（会）の監査報告について、

会計監査報告を受領した日から 1 週間を経過した日

特定取締役及び特定監査役の間で合意により定めた日があるときは、その日

のうちいずれか遅い日までに、特定取締役及び会計監査人に対し、その内容を通知しなければならないとされている。

また、連結計算書類に係る監査役（会）の監査報告については、会計監査報告を受領した日から 1 週間を経過した日（特定取締役及び特定監査役の間で合意により定めた日がある場合にあっては、その日）までに、特定取締役及び会計監査人に対し、その内容を通知しなければならないとされている。

(3) 株主総会の招集の通知

会社法第 299 条により、公開会社においては、取締役は、株主総会の日から 2 週間前までに、株主に対してその通知を発しなければならないとされており、それに加え、同第 437 条により、取締役は、定時株主総会の招集の通知に際して、計算書類及び事業報告（監査報告又は会計監査報告を含む。）を提供しなければならないとされている。

2. 会社法監査の実施状況の分析

次に、会社法監査の実施状況について、東証に上場する平成 27 年 3 月期決算会社（2,366 社¹）における、決算短信発表日、会計監査人の監査報告書日、監査役（会）の監査報告書日等について事例分析を以下のとおり実施した。

項目	決算日からの所要日数の平均
決算短信発表日	39.8 日
会計監査人の監査報告書日	44.3 日
監査役の監査報告書日	47.6 日
株主総会招集通知の発送日	66.9 日
株主総会開催日	85.1 日

上記分析によると、平均的な会計監査人の監査報告書日は決算日後 44.3 日となり、決算日から約 6 週間程度のタイミングとなっている。当該期間に春の大型連休があることを考慮すると、会社計算規則における「計算書類の全部を受領した日から 4 週間」等の監査期間が実際に確保されるためには、3 月末日決算の会社の場合は 4 月の相当早いタイミングで会計監査人が計算書類を受領していることが必要となる。

また、後述のとおり、会社法における会計監査人の監査報告書日が決算短信発表の同日以前となっている会社が約 40%となっている一方で、会計監査人（監査役）の監査報告書が添付される株主総会の招集通知の発送日の平均は決算日後 66.9 日となっており、会計監査人の監査報告書日との間に 3 週間以上も期間が空いていることが分かる。

結果として、会計監査人及び監査役の監査報告書日は、法的には監査対象とはならない決算短信の発表タイミングの影響を受けており、決算短信の発表の早期化に呼応して監査期間の短縮が図られ、法定の期限前に会計監査報告の内容を通知している会社が多いことが推定される。

3. 決算短信の開示早期化等の影響分析

(1) 東証等の決算短信の開示制度の概要（傾向分析を含む。）

決算短信の開示時期の概要

上場会社は、上場規程により事業年度又は連結会計年度に係る決算の内容が定まった場合、東証所定の「決算短信（サマリー情報）」によって直ちにその内容を開示することが義務付けられている。さらに、上場会社の決算に関する情報は、投資者の投資判断の基礎となる最も重要な会社情報であることから、東証は、「決算短信・四半期決算短信の作成要領等」において、上場規程に基づく最低限の開示義務に加え、いくつかの要請事項を上場会社に課している。

この要請事項の一つに「決算発表の早期化の要請」がある。当該要請事項

¹ 平成 27 年 3 月 31 日時点の東証に上場する 3 月期決算会社数は 2,372 社であるが、同年 6 月 30 日までに上場廃止となった 4 社、同年 6 月 30 日時点で決算短信未発表の 2 社を除いている。

では、上場会社は、事業年度又は連結会計年度に係る決算について、遅くとも決算期末後 45 日(45 日目が休日である場合は、翌営業日)以内に内容の取りまとめを行い、その開示を行うことが適当であり、決算期末後 30 日以内(期末が月末である場合は、翌月内)の開示がより望ましいとされている。また、決算短信の開示時期が、決算期末後 50 日(50 日目が休日である場合は、翌営業日)を超えることとなった場合には、決算の内容の開示後遅滞なく、その理由(開示時期が決算期末後 50 日を超えることとなった事情)及び翌事業年度又は翌連結会計年度以降における決算の内容の開示時期に係る見込み若しくは計画について開示することが要請されている。

この「45 日」をメルクマールとした決算発表の早期化は、平成 18 年 8 月に公表された決算短信の様式・作成要領に基づき、平成 19 年 3 月期決算発表から要請されることとなった。これは、平成 18 年 3 月に決算短信に関する研究会(以下「研究会」という。)が公表した「決算短信に関する研究会報告～決算情報のより適切な開示に向けて～」(以下「研究会報告」という。)における提言により、決算短信の総合的な見直しがなされたことに基づく。

「決算発表の早期化の要請」の背景

平成 17 年頃、迅速な決算発表に対する要請が一段と高まっている一方で、開示内容の増大により迅速な決算発表が制約されているという指摘がなされていた。また、有価証券報告書の電子開示の進展により、投資者が有価証券報告書を容易に閲覧できるようになったことから、決算発表時に必要のない一部の情報を有価証券報告書による開示に委ねたとしても、必ずしも投資者の利便性が損なわれないような環境となっていた。そこで、決算発表時に投資者が必要とする決算情報が迅速かつ適切に開示されるべく、決算短信の開示内容の見直し、望ましい開示時期等について検討することとなり、平成 17 年 9 月に研究会が設置された。

研究会報告の公表当時、会社経営を取り巻く環境の変化は激しく、業績が短期間で大きく変動する状況となっていた。このため、迅速な決算発表に対する要請が一段と高まっていたが、平成 17 年 3 月期では、半数以上の上場会社が 5 月後半に決算発表を行っているという状況であり、研究会は早期開示の必要性を提言することとなった。研究会報告において、期末後 45 日以内の開示を行うことが適当である旨、提言されているが、これは、当時、既に四半期開示が定着してきたことから、第 1 四半期のおよそ半分が経過する日を目安としたことによる。また、迅速な情報開示の有用性という点から、期末後 30 日以内での開示が、より望ましい旨の提言もあった。

平成 27 年 3 月期における決算短信発表状況

平成 27 年 3 月期における上場会社が決算短信を発表するまでに要した期間は、平均 39.8 日となっており、平成 17 年 3 月期の平均 43.3 日に比較して、3.5 日ほど短縮されている。

【決算短信発表平均所要日数】

決算短信発表会社数	2,366 社
所要日数	39.8 日

また、決算短信発表の所要日数の分布は、次のとおりであり、決算日後 41 日から 45 日にかけての発表が最も多くなっている。

【決算短信発表所要日数の分布状況】

	～20日	～25日	～30日	～35日	～40日	～45日	～50日	50日超
社数	7	50	324	29	403	1,495	49	9
比率	0.3%	2.1%	13.7%	1.2%	17.0%	63.2%	2.1%	0.4%

(2) 決算短信の開示日と会計監査人の監査報告書日の関係

平成 27 年 3 月期における状況

前述のとおり、決算短信は、決算日から 45 日以内での発表が要請されているところであるが、会社法監査に係る監査報告書日の状況は、次のとおりであり、67.4%の会社で、決算日から 45 日以内に提出されている。

【決算日から監査報告書日までの所要日数の分布状況】

期 間	社数(社)	比率
15日以内	0	0.0%
16日以上30日以内	35	1.5%
31日以上45日以内	1,559	65.9%
46日以上60日以内	753	31.8%
61日以上	19	0.8%
添付なし	0	0.0%
計	2,366	

また、監査報告書と決算短信発表日の関係において、41.0%の会社で、決算短信の発表日まで（同日を含む。）に監査報告書が提出されている。

【監査報告書日が決算短信発表日以前である上場会社の分布状況】

決算短信発表時期	決算短信発表日と監査報告書日の関係	社数(社)	比率
4月	監査報告書日が決算短信発表日より前	23	1.0%
	監査報告書日が決算短信発表日と同じ	5	0.2%
	小 計	28	1.2%
5月	監査報告書日が決算短信発表日より前	777	32.8%
	監査報告書日が決算短信発表日と同じ	160	6.8%
	小 計	937	39.6%
6月	監査報告書日が決算短信発表日より前	4	0.2%

	監査報告書日が決算短信発表日と同じ	1	0.0%
	小 計	5	0.2%
	計	970	41.0%

決算発表の早期化が監査報告書日に与える影響

決算短信で発表される財務数値は、未監査であることが前提となっているものの、の分析によると、決算発表日以前に会社法における会計監査人の監査報告書を入手している会社が 970 社（41.0%）ある。これは、東証が、決算発表の早期化に関する要請において、迅速な発表だけでなく決算書類等の正確性も要望しており、これを実現するために、会計監査人と緊密に連携し、会計監査人から決算内容について「事実上の了承を得られた段階」で決算発表するよう、求めていることにも一因が考えられる。

東証からの最初の決算発表早期化に関する要請は、昭和 49 年の改正商法の施行に伴い行われた。これは、大会社の監査制度の強化充実を基本目的とした改正がなされることにより、従来に比べ、大幅に決算発表が遅れることが予想されたためであり、実際に、改正商法適用初年度の決算発表は、改正前と比べ、大幅に遅れることとなった（期末から決算発表までの平均所要日数：改正前 34 日、改正後 60.3 日）。そこで、東証は、昭和 51 年に再度早期化を要請しているが、このときは、単に早期に決算を発表することを求めるだけでなく、決算書類等の正確性も確保すべく、社内体制の充実、会計監査人との連絡の緊密化、会計処理上の問題点等に関する会計監査人との十分な事前調整に留意し、会計監査人から特に問題となる点がないとの「事実上の了承を得られた段階」において、速やかに決算発表を行うことを要望した。その後も東証は、通知文等により早期化の要請を行っており、「決算短信・四半期決算短信の作成要領等（2015 年 3 月版）」においても、決算発表の早期化を要請する中で、その内容の正確性・信頼性を確保すべきことに留意し、決算に関する社内体制の整備及び充実並びに財務諸表監査を行う公認会計士又は監査法人との緊密な連携の確保に努めるよう要望している。

これまでの決算早期化に関する要請において、東証は、決算発表以前に監査報告書を入手することは求めていないが、「事実上の了承を得られた段階」を会社が保守的に判断するならば、会計監査人の監査報告書を入手した時となると考えられる。よって、「事実上の了承を得られた段階」での決算発表という東証の要請が、会計監査人の監査報告書日が決算発表以前となることにつながっていると推測される。

決算発表の早期化が後発事象に与える影響

決算発表の早期化により、会計監査人の監査報告書が法令の想定よりも早い時期に提出されると、修正後発事象の取扱いにも影響を与えることとなる。修正後発事象が、会計監査人監査報告書日後に発生した場合、金融商品取引法（以下「金商法」という。）に基づいて作成された財務諸表においては、計

算書類との単一性を重視すべく、財務諸表を修正せず、開示後発事象に準じて取り扱われる。このため、法令が想定するよりも早い時期に監査報告書が提出されると、結果として、会社法の監査報告書日から金商法の監査報告書日までの期間が長くなり、修正後発事象が生じているにもかかわらず、有価証券報告書における財務諸表が修正されないこととなる。投資家保護という金商法の目的に鑑み、修正後発事象をできる限り財務諸表に反映させるためには、会社法の監査報告書日から、金商法の監査報告書日までの期間を短くすることが方法として考えられる。

また、債権者保護のための財産確保計算（分配可能額の計算）という会社法の会計の目的を達成するためにも、修正後発事象をできる限り計算書類に反映できることが望ましい。

このように会社の現状の開示スケジュールが大きく変わらないことを前提に置くと、会計監査人の監査報告書を法令が想定する時期よりも早くに提出することはできる限り避け、当該時期に提出することが望ましいと考える。

なお、会社法における会計監査人の監査報告書日後に発生した修正後発事象を、金商法に基づき作成される財務諸表においては開示後発事象に準じて取り扱うものとした事例として、以下の注記事例（単体）がある。

「当社は、当事業年度における業績等を勘案し、平成 年 月 日開催の取締役会において、平成 年 月に支給する予定である夏季賞与に係る会社業績係数につき、職位に応じ % ~ % とする旨決定しております。これに伴い、当事業年度において計上した賞与引当金及び賞与に係る未払法定福利費 百万円を取り崩し、翌期に特別利益として計上予定であります。本件は、会社法第 436 条第 2 項第 1 号の規定に基づく会計監査人の監査報告書作成日後に生じた事象であるため、後発事象として記載しております。」

この事例で、仮に、会計監査人の監査報告書が、取締役会の決議よりも後に提出されていたならば、当該事業年度の計算書類及び財務諸表における当期純利益及び純資産額が決算数値より多く計上されていたこととなる。

投資家の意思決定に資するために、また、分配可能額をより適切に計算するためにも、本来、修正後発事象は計算書類及び財務諸表にできる限り反映することが望まれる。よって、修正後発事象の取扱いの観点からも、会計監査人は、法令が想定している監査期間を十分に利用することが望ましいといえる。

内部統制報告（監査）制度との関係

平成 20 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から、内部統制報告（監査）制度が導入されている。

内部統制監査は、原則として、同一の監査人により、財務諸表監査と一体となって行われるものである。一般に、財務報告に係る内部統制に開示すべき重要な不備があり有効でない場合、財務諸表監査において、監査基準の定める内部統制に依拠した通常の試査による監査は実施できないと考えられる（財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準 2）。

また、監査人は、内部統制監査の過程で発見された内部統制の開示すべき重要な不備については、会社法監査の終了日までに、経営者、取締役会及び監査役又は監査委員会に報告することが必要になると考えられる（財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準 3(5)(注)）。

このため、通常、会社法監査の終了日時点では、有価証券報告書の作成に係る決算・財務報告プロセスの評価の検討等の一部の手続を除き、大部分の内部統制監査の手続の実施も終了していることが想定され、内部統制報告（監査）制度の導入以前に比べ、会社法監査の終了日までの監査日程の確保の必要性は高まっているものと考えられる。

4. 会員へのアンケートによる監査期間等に関する会社法監査の実態調査

これまでのところで、会社法監査の実施状況及び決算短信の開示早期化等の影響を概観したが、こうした状況を理解した上で、不正リスク対応基準への対応と監査期間の確保の観点を含め、監査現場の実態を把握するため、上場会社の監査業務に携わる当協会の会員に対してアンケートを実施した。

アンケートの実施概要は以下のとおりである。

【実施期間】

平成 26 年 12 月 4 日から平成 27 年 1 月 22 日まで

【対象者】

次の要件を全て満たす会員

- ・ 会員登録後 10 年以上経過している。
- ・ 監査法人に所属している。
- ・ 上場会社の監査に従事している。

【回答者数、回答率】

平成 26 年 12 月 1 日時点で会員登録後 10 年以上経過しており、監査法人に所属している会員 4,915 人にアンケートへの協力依頼をし、回答者数は 484 人（約 9.8%）であった。このうち、上場会社の監査に従事していると回答があったのは、455 人（約 9.3%）である。

【アンケート項目】

- ・ 決算短信制度が監査実務に与える影響
- ・ 監査を取り巻く規制の強化が進む中で監査時間に影響を与える要因
- ・ 不正リスク対応基準の適用による影響
- ・ 監査期間の短縮化による監査実務への影響
- ・ 会社計算規則に定める計算書類等の「受領した日」の把握状況
- ・ 監査期間確保の方法

上記のアンケートを実施し、監査人の視点から見た監査を取り巻く実態についての評価を入手した。さらに、こうした監査を取り巻く実態を踏まえた上で、従来よりも監査期間を延長することが望ましいと考えるか、また望ましいと考える場合、制度改正まで求めるかといった質問を行った。

(1) 会社法監査日程の現状

- ・ 決算短信制度が監査実務に与える影響

【設問 - 1】

会社法監査報告書日と決算短信発表日は別個の制度上の要請によって決まるものですが、実務上は、決算短信発表日より前に会社法監査報告書日が決定される傾向があります。会社法監査報告書日の決定に際して、決算短信発表日が影響していると考えますか。

回答内容	回答数（件）	構成比率
(ア) 大部分	256	56.3%
(イ) 半数程度	124	27.2%
(ウ) ほとんどない	75	16.5%

【設問 - 2】

上記の質問で(ア)又は(イ)を選択した方への質問です。監査担当の上場会社について、会社法監査報告書日が決算短信発表日より以前となっていますか。

回答内容	回答数（件）	構成比率
(ア) 大部分	109	28.7%
(イ) 半数程度	118	31.0%
(ウ) ほとんどない	153	40.3%

会社法監査報告書日の決定に際して、決算短信発表日が影響していると考えるかという質問に対し、83.5%（設問 - 1 (ア)及び(イ)）の監査人が、影響があると回答し、うち 59.7%（設問 - 2 (ア)及び(イ)）は、担当する被監査対象会社において、会社法監査報告書日を決算短信発表日より前に設定しているという回答を得た。その理由についても質問したところ、決算短信の財務諸表数値と会社法計算書類等の財務数値に乖離がないようにしたいという会社からの要請があるということが大半(204件、89.9%)であり、その他、発表後の決算短信に修正の必要性が生じた場合の追加の対応(適時開示)をすることを会社が回避したいと考えているため(160件、70.5%)、決算短信発表時点で会社法監査を終わらせることで、株主総会招集通知の作成を早い時期から本格化させたいという会社からの要請があるため(20件、8.8%)という結果であった。

アンケートの結果から、実務において、会社法監査報告書日の決定には、別個の制度であるにもかかわらず決算短信発表日が影響していることが読み取れる。

(2) 監査現場への影響

監査を取り巻く規制の強化が進む中で監査時間に影響を与える要因

【設問】

近年、企業の国際化、監査基準や会計基準の国際化、監査を取り巻く規制の強化が進んでいますが、これらが監査時間に与える影響として、どのようなものが大きいと思いますか。

監査を取り巻く環境	回答数(件)	構成比率
(ア) 会計基準の国際化により会計基準が新たに設定され、財務諸表が複雑化、高度化している。	310	68.1%
(イ) 被監査対象会社の国際化により海外子会社等が増加し、グループ監査などの監査上の対応事項が増加している。	332	73.0%
(ウ) 監査基準の要求事項の増加（例えば、監査基準委員会報告書の要求事項の増加、不正リスク対応基準などの新しい基準の適用）により、以前と比べると監査上の検討事項の質的、量的な項目の増加や文書化の項目が増えている。	421	92.5%
(エ) 公認会計士・監査審査会などへの検査対応のため、監査調書への文書化等の作業量が増加している。	388	85.3%

アンケート結果から、監査時間に影響を与える要因として、監査基準の要求事項の増加、検査対応及びグループ監査対応などを挙げる意見が多く、要因が多岐にわたっていることがうかがえる。

不正リスク対応基準の適用による影響

【設問】

不正リスク対応基準の適用により、平成 26 年 3 月期決算監査において、監査報告予定日を変更しましたか。

回答内容	回答数(件)	構成比率
(ア) 大部分の会社で変更があった。	8	1.8%
(イ) 変更があった会社もあれば、変更がなかった会社もあった。	36	7.9%
(ウ) ほとんどの会社で変更はなかった。	411	90.3%

アンケートの結果、不正リスク対応基準の適用による変更はなかったという回答が 90%以上に達し、その理由についても質問したところ、不正を示唆

する状況等がない、及び不正リスク対応基準が適用されても従前の監査実務と大きく異なる点はないと判断したといった点が挙げられた。

一方で、直前の会長声明の影響もあったものと思われるが、10%程度の会員の監査業務において、不正リスク対応基準への対応による監査手続の増加等を受け、監査日程が変更されている点にも注目すべきである。

監査期間の短縮化による監査実務への影響

【設問 - 1】

近年の決算発表の早期化による監査期間の短縮化が会計監査の実務に及ぼす影響にはどのようなものがあると思いますか。

回答内容	回答数(件)	構成比率
(ア) 監査人による長時間の残業対応などにより監査時間をねん出することが必要になっている。	403	88.6%
(イ) 監査に必要となる人員がひっ迫する傾向がある。	393	86.4%
(ウ) 突発事項が生じた際、時間的余裕がなくなるリスクや見落としが起こるリスクが増加する。	410	90.1%

【設問 - 2】

現状の監査現場に鑑みて、十分な監査期間の確保の観点から監査期間を見直し、決算日後の監査期間を延長することが望ましいと考えますか。

回答内容	回答数(件)	構成比率
(ア) 延長することが望ましい。	384	84.4%
(イ) 延長は必要ない。	71	15.6%

監査環境の変化や不正リスク対応基準、監査期間短縮による影響に関するアンケートの結果から想定されることであるが、決算日後の監査期間を延長することが望ましいかどうかという質問に対し、多くの監査人から、監査期間を延長することが望ましいという回答が得られた。その理由についても質問したところ、監査人の短期集中的かつ過度な負担の軽減、人員ひっ迫の改善、監査手続の増加への対応、監査品質の確保及び深度ある監査の実施といった項目が挙げられた。

さらに、アンケートにおいては、監査期間を延長することが望ましいと考える回答者（設問 - 2 (ア)）に対し、監査期間を延長するための現行制度下での対応は難しく、制度改正が必要と考えるかという質問を実施したところ、88.5%が制度改正に賛成であり、その理由として、制度改正をしなければ実効性がない、現行制度では被監査対象会社からの理解が得られない、決算短信の位置付けを明確にして会社法監査との違いを明らかにする必要があ

るといった点が挙げられた。

(3) 会社計算規則に定める計算書類等の「受領した日」の把握状況と監査期間確保の方法

【設問 - 1】

例えば、計算書類等を形式的に完成とはいえないようなドラフト段階から入手する、代表取締役等から監査対象としての計算書類等の提供を正式に会計監査人が受けることが慣行となっていないなど、計算書類等の受領日の確定が実務上困難であることがありますか。

回答内容	回答数(件)	構成比率
(ア) 大部分	204	44.8%
(イ) 半数程度	171	37.6%
(ウ) ほとんどない	80	17.6%

会計監査人が特定監査役及び特定取締役に対し会計監査報告の内容を通知する期限については会社計算規則第 130 条に定めがあるが、特定取締役、特定監査役及び会計監査人の間で通知期限について合意して定めた日がある場合を除き、通知期限を特定するためには計算書類等を受領した日が明確になっている必要がある。

しかし、アンケートの結果、実務上、計算書類等の受領日の確定に困難を伴わないケースは少数である。

実務上困難である理由に関する質問に対しては、以下の点が挙げられている。

期限の問題からドラフト段階で入手

決算スケジュール上、計算書類等をドラフト段階で入手し、監査手続と並行して会社側の修正の確認が行われるのが実態であるため、計算書類等の受領日確定が困難である。

提出日の取決めの曖昧さ

提出日を明示した書類の授受や、提出の決議がなされないことにより、提出日の特定が困難である。

アンケートの結果から、実務上、計算書類等の受領日の確定が困難である理由として、タイトな決算・開示スケジュールを前提とした監査対応上、計算書類等をドラフト段階で部分的にでも入手していかなければ監査意見表明に支障を来しかねない実情に加え、そもそも何をもって計算書類等の正式な受領日とするのが不明確であるという問題点が存在すると思われる。

こうした問題意識の下、会計監査報告の通知期限という重要事項について、法的安定性の観点から、実務上不明確な「計算書類等の受領日」を基準とするのではなく、全ての会社において明確な「決算日」を基準とすることの是非について、次の設問で質問を行った。

【設問 - 2】

計算書類等監査に必要な資料が適切な期間内に提出されることを前提として、計算書類及び連結計算書類に対する監査報告書の提出期限を法令等によって決算日から起算して定めること（例えば、決算日後 8 週間経過した日とすること）について賛成ですか。

回答内容	回答数(件)	構成比率
(ア) 賛成	297	65.3%
(イ) 反対	158	34.7%

監査報告書の提出期限を決算日から起算して定めることについて、65.3%の賛成を得たが、賛成理由としては、次のような回答を得た。

- ・ 十分な監査期間の確保が可能となる。
- ・ 監査が一定の期間に集中することを避けることができる。
- ・ 決算短信が非監査であることの周知徹底が図られる。

また、反対との回答ではあるものの、現行制度を変更する必要はないとの理由のほか、次のように対応すべきとの意見もあった。

- ・ 会社法と金商法の法定開示書類における財務情報の（実質的な）一元化等、開示制度の抜本的な改革が必要である。
- ・ 決算短信と計算書類等の違いを関係者が理解する土壌が必要である。

なお、決算日を基準として会計監査人の監査報告書提出期限を定めることにとどまらず、会計監査の期間を確保するための方法として、一定の日までは監査報告書の提出を禁止する旨を定めることについても以下の質問を行った。

【設問 - 3】

十分な監査期間を確保するための一つの方法として、会社計算規則の改正により、一定の日までは監査報告書の発行を禁止すると定めることが考えられますが、賛成ですか（例えば、決算日から起算した場合、計算書類等の会社確定版を決算日後約 4 週間で入手し、決算日後 8 週間経過した日以降に会計監査報告の内容を通知しなければならないと定められることを想定しています。）

回答内容	回答数(件)	構成比率
(ア) 賛成	272	59.8%
(イ) 反対	183	40.2%

以上のアンケートの結果、監査期間の確保については、現行制度の範囲内

においても可能であるとの意見がある一方で、決算日など客観的に判断できる日を基準として監査報告書の提出期限を定めることや、会社法と金商法の法定開示書類における財務情報の（実質的な）一元化等の開示制度に関する抜本的な改革など、制度改正も必要ではないかとの意見も多くあった。

(4) 考察

会員に対するアンケートの結果を踏まえると、以下のように考察される。

監査の品質を維持するために、適正かつ十分な監査期間の確保が必要である。

従来に比べ監査手続は増加し、それに応じて必要な監査時間も増加する一方、監査期間が短縮化傾向にある現状において、監査の品質を維持するためには、適正かつ十分な監査期間の確保が必要である。

監査基準の要求事項の増加、会計基準の国際化及び被監査対象会社の国際化などにより監査時間は増加するとの意見がアンケートでは多く聞かれた。一方、実際には上場会社の決算短信発表の早期化により、監査期間は短縮化する傾向にあるため、誤謬等を含む財務情報が開示され、株主や投資家といった多くの利害関係者が誤った情報に基づいて意思決定するリスクが高まっていると考えられる。また、監査の現場からは、想定外の検討事項が生じた際に誤謬等の見落としや監査の時間的余裕が欠如するリスクに対して、監査人による長時間の残業対応などにより監査時間をねん出することが限界にきているとの意見が聞かれた。監査期間の短縮化が、開示情報及び監査の品質に悪影響を及ぼすことを懸念する声が高まっている。

平成 27 年 6 月 1 日から適用されるコーポレートガバナンス・コードに、「外部会計監査人及び上場会社は、外部会計監査人が株主・投資家に対して責務を負っていることを認識し、適正な監査の確保に向けて適切な対応を行うべきである。」との原則があるが、アンケート結果からも、その必要性が改めて認識された。

実情に合った監査報告書日のスケジュールを会社と協議する必要がある。

アンケートの結果では、現在の制度においても、会社と監査のスケジュールを協議することにより、監査期間を適切に決めることは十分に可能であるとの意見もあった。

決算短信の早期発表に引きずられる形で会社法監査報告書日の早期化が進む傾向があるが、今般の監査人を取り巻く環境変化を踏まえ、監査実務の実情に合った監査期間について会社と協議し、会社の決算スケジュールに盛り込んでいくことが必要であると考えられる。

決算短信と計算書類等（監査報告書添付）の違い及び財務情報に信頼性を付与するための適正かつ十分な監査期間確保の必要性について、関係者が理解する土壌を醸成していくための取組が必要である。

アンケートの結果からも、決算短信と監査報告書が添付された計算書類等

との違いを関係者が理解する必要性があるとの意見があった。決算短信の速報性は、投資家にとって重要であり、今後も経済社会から求められることが想定されるが、一方で監査による財務情報への信頼性の付与も、経済社会から求められる重要な役割の一つである。

我が国の決算短信発表の実務では、決算短信発表日より前（同日を含む。）に監査報告書を提出している会社は約 40% であり、決算短信の早期発表に引きずられる形で会社法監査報告書日が早期化する傾向がある。しかし、監査報告書は決算短信の公表において制度上必要であるということではない²。

前述のように、決算短信の速報性及び財務情報への信頼性付与は、我が国の経済社会において、ともに重要な役割を負っている。財務情報に信頼性を付与するために適正かつ十分な監査期間を確保する必要性があることについて、今後、更に社会の理解を得ていくための取組が必要である。

5. その他の制度等と会計監査人の監査報告書日の関係

会計監査人の監査報告書日に影響を及ぼす可能性のある制度としては、決算短信のほか、招集通知の発送実務やウェブ開示によるみなし提供の制度などがある。

(1) 招集通知の実務上の要請と会計監査人の監査報告書日の関係

株主に出席の機会と準備の時間を与えるため、取締役は、株主総会の日²の 2 週間前までに、株主に対し招集通知を発しなければならない（会社法第 299 条第 1 項）。また、取締役会設置会社においては、定時株主総会の招集の通知に際して、株主に対し計算書類及び事業報告（監査報告又は会計監査報告を含む。）を提供しなければならない（同第 437 条）。

この招集通知の作成・発送過程において、印刷会社（校正・印刷）や信託銀行（発送）等の業務日程を確保することは実務上も要請されており、監査役（会）による監査時間の確保のみならず、印刷会社や信託銀行などの業務日程の確保をも考慮した上で会社法監査報告書日を設定する必要があるものと思われる。

この点について、平成 23 年 4 月 28 日に経済産業省から公表された「当面の株主総会の運営について」によれば、株主総会の招集に係る取締役会決議から招集通知等及び議決権行使書面の発送までは、一般的に、印刷・製本に約 1 週間、封入作業に約 1 週間の合計 2 週間程度を要するとされており、参考となる。

(2) ウェブ開示によるみなし提供の制度と会計監査人の監査報告書日の関係

会社は、定款に定めることにより、株主総会参考書類、事業報告、計算書類など招集通知添付書類の一部をウェブサイト上で開示することで、書面による提供を省略することができる（会社法施行規則第 94 条第 1 項及び第 133 条第 3 項、会計計算規則第 133 条第 4 項及び第 134 条第 4 項）。

この制度により、連結計算書類の全てについては、書面での提供を省略でき

² 座談会「会社法監査における十分な監査時間の確保に向けて ～「監査における不正リスク対応基準」の適用を踏まえて」（会計・監査ジャーナル No.707 Jun.2014）において、「会社と監査人の信頼関係から了解をもらえれば公表しても大丈夫だという自信がある会社は、監査報告書の受領前であってもどんどん積極的に公表していただければと思います。」との東証関係者の発言もある。

るが、計算書類については、省略できる範囲は株主資本等変動計算書及び個別注記表に限定されており、さらに事業報告についても、「株式会社の現況に関する事項」等は省略できる範囲が限定されていることを踏まえると、依然として、会社法監査報告書日の設定に当たっては印刷会社等の業務日程を考慮する必要がある。

今後、「日本再興戦略」改訂 2015 に掲げられた招集通知添付書類提供の原則電子化の検討が進み、これが実現することにより書面送付のための印刷量が相当程度減少すれば、会社法監査報告書日の設定に当たって考慮すべき印刷会社等の業務日程の短縮につながるものと思われる。

諸外国の監査期間等の実態調査

日本と比べ、諸外国の開示制度や監査期間等の実態については、以下のような違いがあると考えられる。

1. 米国における開示制度

(1) 決算発表は未監査の財務数値であるとの共通認識

会社が実施する決算発表は未監査の財務数値であると会社経営者、監査人及び一般投資家も認識していると考えられる。

米国 1934 年証券取引所法(The Securities Exchange Act of 1934)では、上場会社に対し定期的かつ適時な報告を要求することによって、投資家に対する情報を開示させて投資家の保護を図っている。また、SEC (Security Exchange Commission) 及び証券取引所の規則は、会社の証券価格又は証券市況に重要な影響を及ぼすことが予測される場合及び市場の風説が流布された場合については、速やかに意見表明をすることを要求している。具体的には、企業買収や主要な経営陣の交代などの早期公表が規定されている。しかし、日本における決算短信のようなフォームの規定は特に存在せず、また、業績予想の公表も義務付けられていない。12 月末日決算会社の場合、翌年の 1 月下旬又は 2 月上旬に業績に関するプレスリリース(決算発表)が会社の自主的な決定として公表されているのが実態である。

(2) 米国における企業規模による監査意見の提出日の相違

米国の場合、上場会社全てに対して統一した取扱いがなされているのではなく、年次報告書(Form 10-K)の提出期限は会社の規模によって取扱いが異なっている。「早期提出大規模会社」(Large Accelerated Filers)は、会計年度の終了から 60 日以内に、「早期提出会社」(Accelerated Filers)は、会計年度の終了から 75 日以内に、「その他の登録者」(Non-Accelerated Filers)は会計年度の終了から 90 日以内に年次報告書を提出しなければならないとされている。すなわち、上場会社であってもその会社の規模・時価総額等により提出日が異なる取扱いとなっており、その結果、監査報告書の提出期限も異なっている。

(3) 米国における監査報告書の提出時期

米国においては、監査報告書は年次報告書が提出される直前に提出されている。

「早期提出大規模会社」で 12 月末日決算会社の場合、60 日以内が提出期限ということは、うるう年でない場合には提出期限は 3 月 1 日となる。例えば、米国 I 社の 2013 年 12 月期決算の場合、年次報告書の提出日は 2014 年 2 月 25 日であり、監査報告書日も同日の 2014 年 2 月 25 日となっている。なお、会社の決算発表は 2014 年 1 月 22 日に実施されている。

(4) 監査調書の完了要求の厳格化と SOX 法の適用開始による影響

2004 年から適用されている PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) の AS 3 (Audit Standards No.3) により監査報告書提出前の監査調書の

完了要求が厳格化されたこと及び SOX 法 (Sarbanes-Oxley Act of 2002) の適用開始により、監査報告書提出日のスケジュールが実務上延長されている。

PCAOB は、2004 年 6 月 9 日に AS 3 を公表し、監査人の監査意見形成に至る過程の監査調書の文書化及び必要な証憑書類の入手並びに監査チームメンバーによるレビューを実施することが厳格に要求され、監査報告書を提出する時点までに全ての監査手続を完了し、監査意見表明のための十分な証拠を入手することの要求も厳格化された。また、監査報告書提出後 45 日を超えて監査調書を修正することは禁止された (AS 3 paragraph 15)。当該 AS 3 は、12 月決算会社の場合、2004 年 12 月期決算から適用され、同決算期より SOX 法による内部統制監査も実施されている。

このような AS 3 の要求事項の厳格化及び SOX 法による内部統制監査の実施により、監査報告書の提出日が従来に比べて大幅に延長されている。すなわち、2003 年 12 月期決算時点までは、会社の決算発表を実施するタイミングで監査人が監査報告書を提出している実務も見受けられたが、2004 年 12 月期からは、会社が年次報告書を提出する直前に監査報告書が提出されている。

例えば、前述の I 社の場合、2003 年 12 月期の決算発表は 2004 年 1 月 15 日に実施され、監査報告書日も同日の 2004 年 1 月 15 日となっている。しかし、2004 年 12 月期の決算発表は 2005 年 1 月 18 日に実施されているが、監査報告書及び年次報告書の提出は 2005 年 2 月 22 日まで延長されている。

2 . 英国における開示制度

英国の場合は、金融サービス機構 (Financial Service Authority) が発行する上場規則 (Listing Rules) 及び開示透明性規則 (Disclosure Rules and Transparency Rules, DTR) で開示が要求されている。

開示透明性規則では、各事業年度の終了から 4 か月以内に年次報告書を公表することを義務付けている。しかし、上場会社の多くは、法令等で特に要求されているものではないが、未監査の財務諸表を事前に公表している。

例えば、12 月末日決算会社である英国 B 社の場合、2013 年 12 月期の決算発表は 2014 年 2 月 4 日に実施されているが、年次報告書は 2014 年 3 月 6 日に公表され、監査報告書日も同日の 2014 年 3 月 6 日となっている。各事業年度の終了から 4 か月以内に年次報告書を公表することが義務付けられているにもかかわらず、会社によっては独自に公表時期を早めているようであるが、その場合でも同社のように、決算日後、監査報告書の提出までに 2 か月が経過していることが多い。

おわりに

本研究資料では、会社法監査の監査期間等の実態について考察してきたが、監査を取り巻く規制の強化が進む中で、法務省令が保障する監査期間が十分に確保されていないのではないかという事例が存在するようである。

すなわち、近年の会計基準の国際化による複雑化・高度化、企業のグローバル化・国際取引の増加による海外子会社を含めたグループ監査の対応事項の増加、監査基準の要求事項の増加等により、監査人による期末監査時の恒常的な残業の実施や監査人員のひっ迫という現状があり、その結果、期末監査時点での想定外の検討事項に対する十分な対応を図ることが実務上困難ではないかというリスクの増加が監査現場での実態となっている。

そのような環境の下で、法務省令が保障する監査期間として、計算書類の全部を受領した日から4週間を経過した日を会計監査人の監査報告書日とする監査期間が確保されることなく、決算発表のスケジュールを勘案して監査報告書日が決定されているという実務が存在している。また、監査現場の実態として、計算書類の全部を受領した日が必ずしも明確とはなっていないという状況である。その結果、会計監査人の監査報告書の提出日を計算書類の全部を受領した日ではなく、決算日を基準とするような制度改正を望む意見も多数存在している。

現状の法制度の下で、監査現場において重要なことは、各社の実情に合った監査報告書提出のスケジュールについて監査担当者と会社の役職担当者との間で十分な話し合いが実施されることと、決算短信による業績発表と計算書類等の違いが各社の関係する役職担当者から十分に理解されるような話し合いを継続していくことであると考えられる。十分な話し合いの結果、監査品質の維持・向上のために適正かつ十分な監査期間が確保されることを期待したい。

以 上

【参考】平成 26 年 3 月期における決算短信発表状況

【決算短信発表平均所要日数】

決算短信発表会社数	2,372 社
所要日数	39.3 日

【決算短信発表所要日数の分布状況】

	～ 20 日	～ 25 日	～ 30 日	～ 35 日	～ 40 日	～ 45 日	～ 50 日	50 日超
社数	8	180	195	38	719	1,161	68	3
比率	0.3%	7.6%	8.2%	1.6%	30.3%	49.0%	2.9%	0.1%

【決算日から監査報告書日までの所要日数の分布状況】

期 間	社数(社)	比率
15 日以内	0	0.0%
16 日以上 30 日以内	36	1.5%
31 日以上 45 日以内	1,479	62.4%
46 日以上 60 日以内	846	35.7%
61 日以上	10	0.4%
添付なし	1	0.0%
計	2,372	

決算短信 発表時期	決算短信発表日と監査報告書日の関係	社数(社)	比率
4 月	監査報告書日が決算短信発表日より前	23	1.0%
	監査報告書日が決算短信発表日と同じ	5	0.2%
	小 計	28	1.2%
5 月	監査報告書日が決算短信発表日より前	809	34.1%
	監査報告書日が決算短信発表日と同じ	133	5.6%
	小 計	942	39.7%
6 月	監査報告書日が決算短信発表日と同じ	0	0.0%
計		970	40.9%