

監査役からみた財務報告に係る 内部統制報告制度に関するQ & A

平成20年9月29日

(社)日本監査役協会

財務報告内部統制委員会

監査法規委員会

会計委員会

目 次

- はじめに： 金融商品取引法上の「財務報告に係る内部統制」における監査役の職務と責任について・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 3
- Q 1. 会社法の内部統制システムの整備に関する取締役会決議において、金商法における財務報告内部統制の整備の基本方針は、別立ての項目とすべきですか？・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 5
- Q 2. 内部統制監査に関する監査人の監査報酬は、監査役・監査役会の同意対象ですか？・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 6
- Q 3. 財務報告内部統制の報告制度では、「監査役又は監査委員会の有する機能」が会社の統制環境の一つとされ、監査人の内部統制監査において考慮される事項となっています。これについてどう考えたらよいのでしょうか？・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 8
- Q 4. 監査人から、内部統制監査の過程で、監査役会の議事録の閲覧を要請されましたが、どう対応したらよいのでしょうか？・・・・・・・・・・ 9
- Q 5. 監査役が財務報告内部統制の報告制度における取締役の職務執行を監査するに当たり、留意すべきことは何ですか？・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 11
- Q 6. 監査役は、財務報告内部統制の報告制度において監査人が行う内部統制監査に関して、会社法において行う必要がある監査役の会計監査との関係で、どのようなスタンスで臨む必要があるのでしょうか？・・・・・・・・・・ 14

Q 7. 適用初年度だけでは財務報告内部統制を完全に整備することはできない見込みですが、監査役としてはどのように対応すべきでしょうか？・・・17

Q 8. 会社法の監査役監査報告と金商法の監査人の内部統制監査報告書の提出時期に差が生じることに對してどのように対応すべきでしょうか？・・・19

Q 9. 財務報告内部統制の報告制度とともに導入された四半期報告制度と確認書制度については、どのように対応すべきでしょうか？・・・・・・22

参考資料一覧・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・24

注) 以下、委員会設置会社においては、本文中「監査役」とあるのは「監査委員」に、「監査役会」とあるのは「監査委員会」に、「取締役」とあるのは「執行役」にそれぞれ読み替えるものとする。

はじめに：金融商品取引法上の「財務報告に係る内部統制」における監査役の職務と責任について

会社の財務報告が法令等に従って適正に行われることは法令の遵守行為でもあるので、「会社における財務報告が法令等に従って適正に作成されるための体制」（内部統制府令 3 条参照）である財務報告に係る内部統制（以下「財務報告内部統制」といいます）は、会社法に定める「取締役の職務の執行が法令及び定款に適合することを確保するための体制」（会社法 362 条 4 項 6 号）等の一環ともいえます。監査役は、業務監査の一環として「内部統制システムに係る監査の実施基準」（日本監査役協会平成 19 年 4 月 5 日制定）等を踏まえて監査を行い、財務報告内部統制の整備等にかかる取締役の職務遂行に善管注意義務に違反する重大な事実が認められるか否かなどについて、監査役監査報告において監査意見を述べることを求められます（会社法施行規則 129 条 1 項 3 号・5 号）。

なお、監査役が財務報告内部統制の整備及び運用を監視・検証していないと認められる場合などには、それが財務報告の重要な虚偽記載等の発生可能性に与える影響次第で、財務報告内部統制における「重要な欠陥」に該当する可能性が出てきます。監査役・監査役会が「内部統制システムに係る監査の実施基準」等を踏まえて適正に監査を行っているかどうか、会社の統制環境ひいては財務報告内部統制の有効性に大きな影響を及ぼすことを、改めて認識する必要があります。

さらに内部統制報告書は、金融商品取引法（金商法）の定めるところに従い監査人の監査証明を受ける必要があります（金商法 193 条の 2 第 2 項。内部統制監査）。財務報告内部統制の評価結果と内部統制監査の監査結果は、会社法に規定される計算関係書類が法令・定款に従い会社の財産及び損益の状況を正しく表示しているのかどうか（会社法 439 条）とも関連しています。従って、監査役が会社法の規定に従い会計監査人の監査の方法と結果の相当性等を判断

するに当たって、内部統制監査報告書の内容も重要となります。監査役は、監査人が内部統制監査の過程で発見した「重要な欠陥」についての報告を受領するなど、監査人と適時に連携して、会計監査に係る監査意見を形成していくこととなります。

監査役は、金商法において、財務報告内部統制について会社が評価した「内部統制報告書」（金商法 24 条の 4 の 4）に虚偽記載等がある場合、すなわち内部統制報告書のうちに重要な事項に虚偽の記載がある場合又は記載すべき重要な事項・誤解を生じさせないために必要な重要な事実の記載が欠けている場合、内部統制報告書の提出時の会社役員として、株主（当該虚偽記載等を知らないで株式を取得した者）に対して、当該虚偽記載等により生じた損害を賠償する責任を負うこととなります。

なお、当該虚偽記載等を知らずかつ「相当な注意」を用いたにも関わらず知ることができなかったことを立証した場合には損害賠償責任を負いません（金商法 24 条の 4 の 6・22 条・21 条 1 項 1 号・2 項 1 号）。

上記の監査役の損害賠償責任は、有価証券報告書の虚偽記載等があった場合に監査役が従来から負っている損害賠償責任と同様の内容です（金商法 24 条の 4・22 条・21 条 1 項 1 号・2 項 1 号）。監査役は、会社法が定める取締役の職務執行に対する監査（業務監査）の一環として「内部統制システムに係る監査の実施基準」等を踏まえて内部統制報告書作成の職務執行についても監査を行い、もって「相当な注意」（上記参照）を尽くすことが求められます。

財務報告内部統制における監査役の職務と責任を概観すると、以上の通りです。本「Q & A」は、財務報告内部統制の報告制度について、監査実務の現場から特に指摘の多かった事項をとり上げています。監査役が財務報告内部統制に関する監査を遂行するうえで直面するであろう具体的な監査対応を検討するにあたり、本「Q & A」が一つの参考として活用されることが期待されます。

Q 1. 会社法の内部統制システムの整備に関する取締役会決議において、金商法における財務報告内部統制の整備の基本方針は、別立ての項目とすべきですか？

A.

- (1) 内部統制システムの整備に関する会社法の規定（362条4項6号、416条1項1号ロ及びホ、会社法施行規則100条1項及び3項、112条）においては、財務報告内部統制について、条文上の文言としての言及はありません。財務報告内部統制の整備の基本方針を別立ての項目として決議することまでは、法律上要求されていないと考えられます（注）。
- (2) ただ、別立て項目で決議されていない場合であっても、財務報告内部統制は、会社法の定める「取締役の職務の執行が法令及び定款に適合することを確保するための体制」等の内部統制システムに係る取締役会決議の内容（会社法362条4項6号・会社法施行規則100条1項）に含まれていると考えられます。従って、別立て項目で決議されていない場合であっても、財務報告内部統制について業務監査の一環として監査を行い、会社法上求められている監査役・監査役会としての監査意見を述べるものが求められます。

(注) 株主に対するわかりやすさ等の観点から、内部統制システムに係る取締役会決議において、財務報告内部統制の整備の基本方針についてはある程度分別された形で決議しておくこともできます。

Q 2. 内部統制監査に関する監査人の監査報酬は、監査役・監査役会の同意対象ですか？

A.

- (1) 上場会社等においては、監査人（及び監査人と同一の者である会計監査人）に支払うべき監査報酬として、従来の会社法上の計算関係書類の監査（いわゆる「会社法監査」）の報酬と金商法上の財務諸表等の監査（いわゆる「財務諸表監査」）の報酬（注1）に加えて、内部統制監査に関する報酬が加わることになりました。
- (2) 会社法の明文の規定では、「会計監査人の報酬等」について監査役・監査役会の同意を得ることが求められています（会社法 399 条。以下上場会社を念頭に置いて「監査役会の同意」と言及します）。ここでいう「会計監査人の報酬等」とは、会計監査人が会社法に規定された職務執行（すなわち会社法監査）の対価として会社から受ける財産上の利益に限定され、会計監査人と同一の者である監査人が金商法の財務諸表監査、内部統制監査や非監査業務を行った場合の報酬については、会社法上、監査役会の同意等の法定の手続は設けられていません（注2）。
- (3) しかし、この会社法監査と金商法監査（財務諸表監査と内部統制監査）の実質的作業が相当程度重複しているため、多くの会社ではこれら双方について、同一の監査人に担わせています。また、財務報告内部統制の報告制度においては、内部統制監査と財務諸表監査は、同一の監査人により一体的に実施することとされ、それらの監査計画についても、一体的に策定することとされています。そのため、会社法監査並びに財務諸表監査及び内部統制監査の3つの監査に係る報酬額について、別立てで算定されず、明確に区分することができないものとなっていることが多いと考えられます。
- (4) さらには、監査役・監査役会としては、監査人から実際にどのような業務が提供され、それに対して総額でいくらの報酬が支払われているのかに

ついて十分に理解したほうが、監査人が独立の立場を保持し、会計監査人としてあるいは監査人として実施する法定監査が全体として効果的・効率的に行われ、かつ監査の質を確保するものであるか等、会社法上求められる監査役監査意見を適切に形成できると考えられます（注3）。

- (5) 従って、金商法監査に係る報酬を会社法監査の報酬と明確に区分できない場合は、監査報酬の総額について一括して同意の対象とする実務対応を行うことが望ましいと考えます（注4）。

また逆に、金商法監査に係る報酬と会社法監査の報酬が区分されている場合には、会社法監査に係る報酬の同意に当たっては、金商法監査に係る報酬を考慮することが望ましいと考えます。

(注1) 金商法上の四半期財務諸表又は四半期連結財務諸表に対する監査人の四半期レビューに対する報酬を含みます。

(注2) 相澤哲ほか「論点解説 新・会社法 千問の道標」（商事法務、2006年）419頁（Q570）参照。

(注3) また会社法においても、会社法で定める会計監査人に対する報酬等の額を著しく低額とし、それ以外の監査報酬等を著しく高額等とすること等を防止し、会計監査人に対する報酬等が適切に決定されることを担保するため、会社が会計監査人に対して供与する一定の利益は事業報告で開示すべきものとされています（会社法施行規則 126条）。前掲注2「論点解説 新・会社法 千問の道標」（商事法務、2006年）419頁（Q570）参照。

(注4) なお、こうした監査報酬の総額について監査役会の同意を行う実務対応は、会社法等の規定に特に反するものではないと考えられます。

Q 3. 財務報告内部統制の報告制度では、「監査役又は監査委員会の有する機能」が会社の統制環境の一つとされ、監査人の内部統制監査において考慮される事項となっています。これについてどう考えたらよいのでしょうか？

A.

- (1) 財務報告内部統制においては、会社の統制環境がその有効性に重要な影響を与えるとされていますが、その統制環境には、統制環境の醸成に大きな影響を及ぼす取締役の職務の執行を監査する立場にある監査役の果たす機能も含まれるとされています。
- (2) 監査役は、会社法の規定に基づき、(監査人と同一の者である) 会計監査人の監査の方法及び結果の相当性を判断します。その一方で監査役は、財務報告内部統制の整備等に責任を負う取締役の職務遂行を監査する立場にある者として、監査人が金商法に基づく内部統制監査を行うために必要な範囲内で、監査役が取締役の職務執行に対する監視機能の状況について、監査人の確認を受ける(注) こととなります。
- (3) 今後は、監査役は監査人との相互の監査の独立性に留意しつつ、監査人が期中の監査で発見した財務報告内部統制の不備等についての報告を監査役が適時・適切に受領し、他方、監査役からも監査人監査に必要と思われる情報を監査人に提供するなど、相互の信頼関係を基礎とした双方向の連携のための具体的方策を実行することが重要となります。

(注) 監査人は、全社的な内部統制の整備・運用状況の検討に当たって、監査役の監視機能について、①監査役の責任が記載された規定が存在しているか、②監査役会の開催実績の記録や議事録等が存在しているか、③監査役は、経営者を適切に監督・監視する責任を理解した上で、それを適切に実行しているか及び④監査役は内部監査人及び監査人と適切な連携を図っているかなどの点に留意して、確認することが重要であるとされています。但し、監査人には、監査役が行った業務監査及び会計監査の内容の妥当性自体を検討することまでは求められていません(金融庁平成 20 年 6 月 24 日「内部統制報告制度に関する Q&A」Q53 参照)。

Q 4. 監査人から、内部統制監査の過程で、監査役会の議事録の閲覧を要請されましたが、どう対応したらよいのでしょうか？

A.

(1) Q 3にあるとおり、監査人は、全社的な内部統制の整備・運用状況の検討に当たって、監査役の監視機能について、①監査役の責任が記載された規定が存在しているか、②監査役会の開催実績の記録や議事録等が存在しているか、③監査役は、経営者を適切に監督・監視する責任を理解した上で、それを適切に実行しているか及び④監査役は内部監査人及び監査人と適切な連携を図っているかなどの点に留意して、確認することとされています（注）。従って、具体的な実務の場面では、監査役の監査活動の状況を把握する手段の一つとして、監査人から監査役会議事録の閲覧を要請されることがあります。

(2) 「監査役会の開催実績の記録や議事録等が存在しているか」どうかは監査人の内部統制監査の実施基準（すなわち、平成 19 年 2 月 15 日金融庁・企業会計審議会「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」）において明記されている項目であり、監査人が監査役の活動内容について何らの情報を得られない場合、財務報告内部統制を有効とする取締役の評価を適正であると意見を述べることができなくなるおそれがあります。

従って、監査役としては、監査役会議事録を閲覧に供することが基本になると考えられます。監査役会議事録は、会社法上の閲覧対象となることに加え、財務報告内部統制において閲覧対象となることも視野に入れて、適正な作成に努めていくこととなります。

但し、監査役会議事録の中には、会計監査人の選任・報酬に関する踏み込んだ議論の状況が詳細に記載されている場合など、監査人にそのまま開示することが、財務報告内部統制の監査の目的に照らしても適切でない事項が含まれている場合もあります。そのような場合には、該当箇所を限定

的に閲覧の対象外とすることについて監査人と協議することも考えられます。

- (3) なお、監査人には、監査役が行った業務監査及び会計監査の内容の妥当性自体を検討することまでは求められていません。従って、監査役会議事録が会社法の規定（会社法施行規則 109 条）に従って適正に記録・保存されている限り、監査役会議事録の閲覧をもって、監査役会がきちんと開催されていることや監査役及び監査役会が財務報告内部統制の整備及び運用の状況を監視・検証していることの評価・確認として十分な場合が通常であると考えられます。監査活動の細部にわたる監査役の監査調書等までは、特段の事情がない限り、監査人の閲覧に供する必要はないと考えられます。
- (4) いずれにしても監査役としては、監査人が行う内部統制監査に対して出来る限り協力することが、監査人との適切な連携のあり方であると考えられます。監査役としては、監査役が行う内部統制に関する監査の実施項目、内容及びその結果等を必要があれば監査役の判断に基づきいつでも監査人に説明・開示し情報・意見交換が行えるよう資料（たとえば社内で規定した「内部統制システムに係る監査の実施基準」など）を整理しておくなど、適切な連携関係の構築に向けた取り組みが必要となると考えられます。

- (注) 財務報告内部統制の有効性評価に影響を及ぼす重要な後発事象の発生の確認手続の一環として、監査役会議事録が閲覧対象となる場合もあります（金融庁・企業会計審議会「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」（平成 19 年 2 月 15 日）Ⅲ5(3)「内部統制報告書に記載する後発事象の検討」口）。

Q 5. 監査役が財務報告内部統制の報告制度における取締役の職務執行を監査するに当たり、留意すべきことは何ですか？

A.

- (1) 「はじめに」で述べたとおり、財務報告内部統制は会社法に定める「取締役の職務の執行が法令及び定款に適合することを確保するための体制」（会社法 362 条 4 項 6 号）等の一環ともいえます。従って、監査役は、業務監査の一環として「内部統制システムに係る監査の実施基準」等を踏まえて監査を行い、財務報告内部統制の整備等にかかる取締役の職務執行に善管注意義務に違反する重大な事実が認められるか否かなどについて、監査役監査報告において監査意見を述べることを求められます（会社法施行規則 129 条 1 項 3 号・5 号）。

すなわち監査役としては、財務報告内部統制の整備・運用に係る取締役の職務執行に対しても、「内部統制システムに係る監査の実施基準」等を踏まえ、自社にとってリスクの大きい業務分野を評価範囲とし（リスク・アプローチ）、いわゆる PDCA（Plan Do Check Action）のプロセスがうまく循環しているかどうか（プロセス・チェック）、さらに経営トップを始めとする取締役が十分な関与をしているかなどを、監視し検証することになります。

- (2) 取締役による内部統制報告書と監査人による内部統制監査報告書が作成されるのは、期末日以降です。しかし、それらを作成するための活動は、期末日以降に開始されるわけではなく、3 月決算会社であれば、前年の 4 月以降すでに開始されています。

取締役としては、実務上、財務報告内部統制の報告制度の適用の早い段階から監査人と評価範囲の決定等について協議・意見交換を行い、財務報告内部統制の整備・運用・評価の適切なスケジュールを作成し、計画的に実行することが望ましいと考えられます。そして、この前提として、取締役は、まず全社的な内部統制について評価を行い、その結果を踏まえて、

財務報告に係る重大な虚偽記載等につながるリスクに着目し、業務プロセスに係る内部統制を評価することが求められています（トップダウン型のリスク・アプローチ）。

- (3) 第一に、取締役が自社の事業等のリスクを十分に把握・分析し、それに基づき全社的な内部統制を中心として財務報告内部統制の整備の基本方針と整備計画を適切に作成し、かつ当該整備の取り組みが適切に進捗しているかどうか、さらには、整備された財務報告内部統制が適切に運用・評価されているかどうかを把握できる体制になっているかどうかを、監査役として監査することが重要です。さらに監査役としては、これらの取り組みが経営トップの十分な関与の下で行われているかを監査することが肝要です。
- (4) 第二に、監査役は、取締役（内部監査部門等を含む）からは評価実施状況を、監査人からは監査実施状況の報告・説明を受ける必要があります。これら取締役および監査人からの報告・説明の聴取は、事業年度を通じて、財務報告内部統制に係る整備計画又は監査計画の作成時に行うほか、期中においては評価又は監査の実施状況について、期末においては評価又は監査の実施結果について、それぞれ行うことが肝要です。
- (5) 第三に、財務報告内部統制に不備等が発見された場合には、取締役あるいは監査人から、随時速やかにその報告を受ける必要があります。その上で、当該報告を受けた後の当該不備等の是正に向けた行動が適切にとられるとともに、それらが期末日までにどのように改善・是正されるのかなど、期中を通じてその改善状況を監視・検証することが重要です。これら(4)及び(5)の報告は、そうした報告聴取の体制が整備され、かつ、その体制により現に報告聴取の運用が適切に行われることが不可欠です。
- (6) 財務報告内部統制は、組織内のすべての者がその業務の中で期中を通じて遂行する一連の動的プロセスです。従って監査役としても、期中を通じて、①内部統制に携わる従業員を中心に財務報告内部統制の報告制度の内容と意義を周知するよう取締役が努めているか、②現場に過度な負担や非

効率は生じていないか、③ I T 統制のためのシステム投資等に係る経営判断と導入後の運用は適切であるか、④ 期初に定めた取締役の評価の対象範囲・評価方法についてその後の経営環境の変化等により見直すべき点はないか、⑤ 取締役が適時適切に監査人と協議を行っているか、などに留意して監査を行うことが重要であると考えられます。

Q 6. 監査役は、財務報告内部統制の報告制度において監査人が行う内部統制監査に関して、会社法において行う必要がある監査役の会計監査との関係で、どのようなスタンスで臨む必要があるのでしょうか？

A.

- (1) 監査人が財務報告内部統制の報告制度において行う内部統制監査は、会社法に従って会計監査人として行う監査と同一のものではなく、監査人が行う内部統制監査の結果に対して、制度上、監査役が監査意見を述べることは求められていません。
- (2) ただ、会計監査人が計算関係書類を監査するに当たってはリスク・アプローチに則った手続が採られる以上、財務報告内部統制に係る取締役の評価とそれに対する監査人の監査結果は、会計監査人による監査の方法と結果とも密接に関連しています。従って、監査役は、会計監査人の監査の方法と結果の相当性を判断するに当たって、会社法 381 条 1 項及び 397 条 2 項の規定に従い（注 1）、財務報告内部統制に係る取締役の評価結果とそれに対する監査人の監査結果について、期中から随時に聴取しておく必要があると考えられます。また金商法においても、監査人は重要な欠陥の内容及び是正結果を監査役に報告しなければならないとされています（「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」Ⅲ. 4. (3)）。
- (3) 監査人が行う内部統制監査との関係で監査役として特に留意すべき点としては、監査役が会社内部の実態・経営環境などについて把握している情報及び経理部門、内部監査部門等からの説明聴取により得た財務報告内部統制の有効性についての認識と、監査人の内部統制監査結果との間で、評価の異なる重要な問題がないか（「監査役監査実施要領」第 5 章第 4 項参照）があげられます。
- (4) 重要な欠陥の有無は期末日を基準として判定されます。しかし、監査人による内部統制監査の実質的作業は、期末日以降に開始されるわけではなく、各社における財務報告内部統制の報告制度の適用開始とともに、事業

年度の期初からすでに開始されています。

また、財務報告内部統制の報告制度の適用開始からあまり日が経過していない段階等から財務報告内部統制がすべての点において完全に整備されていることまで要求されているわけではありません。重要な欠陥となり得る不備が期中で発見された場合でも、期末日までに是正されていれば財務報告内部統制は有効であると認められます（注2）。また期末日までに重要な欠陥を是正できなかった場合でも、期末日後に実施した是正措置や是正に向けての方針等を内部統制報告書に記載することができます。

監査役としても、こうした期中で発見される不備について、それが重要な欠陥に該当するのかどうかの判定や重要な欠陥に該当する場合には是正に向けた措置のあり方等について、取締役と監査人の間で期中から円滑かつ適切なコミュニケーションが図られているかなどを注視していくことが求められます。

監査役は、こうした活動を期中から継続的に行っていくことで、重要な欠陥に係る評価結果と監査人監査意見について期中から適時に把握し（注3）、もって監査役としての監査意見を述べるまでに、重要な欠陥の状況について取締役と監査人から把握しておくこととなります。

（注1） 会社法 397 条 2 項は、監査役はその職務を行うため必要があるときは、会計監査人に対してその監査に関する報告を求めることができる旨を規定しています。

（注2） なお、重要な欠陥を是正した財務報告内部統制の実際の運用状況の評価の実施時期が期末日以降であっても問題はなく、当該評価の実施によって当年度の財務報告の信頼性を確保する内部統制について運用の有効性が確認できた場合には、評価時点（期末時点）において財務報告内部統制は有効であると判断することができます（金融庁「内部統制報告制度に関する Q&A」問 45 参照）。

（注3） なお、有価証券報告書の作成に係る決算・財務報告プロセスの取締役の評価と監査人の監査については、監査役の会社法上の会計監査終了時までには終了していないことが考えられます（金融庁「内部統制報告制度に関する Q&A」問 66

参照)。ただ、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と監査人の監査の最終結果について把握できていないとしても、監査役が会計監査人の監査の方法と結果の相当性を判断する上で特段の支障はないと考えられます。

Q 7. 適用初年度だけでは財務報告内部統制を完全に整備することはできない見込みですが、監査役としてはどのように対応すべきでしょうか？

A.

- (1) 財務報告内部統制に関する取締役の評価及びそれに対する監査人の監査は、期末日を基準として実施されます。従って、期末日時点で財務報告内部統制が有効と評価されるよう、事業年度を通じて鋭意取り組むことが肝要であり、それ以前の段階で財務報告内部統制が完全に整備・運用されていることまでは、金商法の観点からは必ずしも求められていないと考えられます。
- (2) 一方で、財務報告内部統制について、適用初年度だけでは解消しきれず、翌年度以降もさらに改善・是正を要するような不備が存在することも、あり得ると考えられます。そして、こうした不備について、適用初年度において取締役が自ら「重要な欠陥」として評価したり、あるいは監査人がそのように指摘することも、同様にあり得ると考えられます。
- (3) しかし、財務報告内部統制の報告制度において「重要な欠陥」の存在は、それ自体が直ちに法令違反になるということではなく、経営者がそれを開示することによって企業が抱える様々な経営上の課題の一つとして認識し、自社内の財務報告内部統制が有効となるように改善していくことが重要とされています（金融庁「内部統制報告制度に関する Q&A」問 48 参照）。また、重要な欠陥が期末日までに是正できなかった場合でも、期末日後に実施した是正措置や是正に向けた方針等を内部統制報告書に記載することができます（内部統制府令ガイドライン 4-5）。
- (4) 各事業年度末において財務報告内部統制に「重要な欠陥」が残った場合、監査役としては、当該「重要な欠陥」を是正しない状態であることが「取締役の職務の遂行に関し、不正な行為又は法令もしくは定款に違反する重大な事実」（会社法施行規則 129 条 1 項 3 号）に該当するのであれば、その旨を監査役監査報告に記載することが求められます。

「重要な欠陥」はそもそも財務報告に重要な虚偽記載等を発生させる可能性が高い内部統制の不備を意味しますが、取締役が評価し、又は監査人監査の結果指摘された「重要な欠陥」の存在がすべからく取締役の善管注意義務違反という法的責任に直結するとはいえません。そこで、監査役としては、当該重要な欠陥が取締役の善管注意義務に違反する重大なレベルか否かを判定するに当たっては、当該欠陥を是正しないことにより財務報告に重要な虚偽記載等が生じる可能性の高さと当該虚偽記載が会社又は株主等の利害関係者に著しい損害を与える蓋然性の程度、会社の経営資源の状況、事業年度に採用される財務報告内部統制の不備の是正策及びその計画などを踏まえて、総合的に判断することとなります。監査役としての具体的な行動基準は、「監査役監査基準」（平成 19 年 1 月 12 日最終改定）、「内部統制システムに係る監査の実施基準」、「監査役監査実施要領」（平成 19 年 4 月 5 日改定）などに規定されています。

監査役としては、取締役や監査人とも十分協議を重ねた上で、「重要な欠陥」の内容ごとに、必要となる改善・是正の取り組みが適切に講じられているか、滞りなく進捗しているかなどを監視・検証していくことが求められます。

- (5) なお、監査役監査報告の作成時点において既に取締役が自ら「重要な欠陥」として評価したり監査人が指摘していることが明らかな場合には、これを監査役監査報告において付記すべきかどうか、またさらに、内部統制システムに係る取締役会決議の内容の相当性への影響の有無を含め、十分に検討する必要があります。

Q 8. 会社法の監査役監査報告と金商法の監査人の内部統制監査報告書の提出時期に差が生じることに對してどのように対応すべきでしょうか？

A.

(1) 財務諸表及び監査人の監査証明の作成・提出に係る従来の実務を前提とする限り、会社法の監査役監査報告が作成・提出された後に内部統制報告書及びそれに対する監査人の内部統制監査報告書が作成・提出されることが予想されます。こうした会社法の監査役監査報告と金商法の内部統制報告書及び内部統制監査報告書の作成・提出の順序が時期的に前後する“時期のずれ”が生じること（これまでいわゆる“期ずれ”問題とも呼ばれてきた問題です）で、監査役は、その監査報告において内部統制について何らの問題指摘を行っていないにも関わらず、その後に提出される内部統制報告書又は監査人の内部統制監査報告書において「重要な欠陥」があると意見表明され両者の間に不整合が生じた場合には、株主・投資家の理解の妨げとなり、ひいては監査役監査の実務にも影響を及ぼすのではないかとの懸念が指摘されています。

(2) この“時期のずれ”の現象は、会社法と金商法の両制度の関係にも絡んでおり、論点の整理や解決のあり方等に向けた議論も一部で行われています（注1）。実務的には、取締役による財務報告内部統制の評価及びそれに対する監査人の監査結果について、予め監査役が認識したうえで監査報告を行うことは、監査役監査にとっても重要な問題であることから、監査役としては、この時期のずれに伴う不整合をできる限り回避するよう対応することとなります。

具体的には、前記Q 6に記載したとおり、「重要な欠陥」の大半（注2）は計算関係書類の適正性と密接に関連するものであって、計算関係書類の適正性に関する会社法監査が終了するまでに、財務報告内部統制の評価とそれに対する監査人の監査の大方の方向性なり実質的な結論は固まりつつあるものと考えられます。従って、監査役としても、当該方向性なり結論

を（場合により下記注2の事項を除いて）会社法上の監査意見を述べるときまでに得ておくことは、実務対応として可能であると考えられます。

監査役としては、会社法381条1項及び397条2項の規定に従い、財務報告内部統制に係る取締役の評価とそれに対する監査人の監査意見の当該時点における認識及び最終結果の方向性を可能な限り随時聴取しておく必要があります。また、監査人側も、監査の過程で発見した財務報告内部統制の不備等については、取締役や監査役に適時・適切に報告する義務があります。

また「重要な欠陥」は、事業報告の「会社の現況に関する重要な事項」などに該当する事項が含まれている可能性がありますので、取締役側にとっても、事業報告を完成させるまでに内部統制報告書の作成をできる限り終えるよう対応しておくことが望ましいといえ、監査役としても取締役にそうした対応を求めていくことになると考えられます。

- (3) また監査役は、期中における取締役又は監査人からの報告体制を有効に運用することに加えて、監査役監査報告の作成時点において、取締役に再度内部統制の評価状況を確認するとともに、監査人から再度財務報告内部統制監査の状況について報告・説明を受けることとなります。なお、監査人は、会社法監査の終了日までに、経営者の内部統制報告書のドラフトを入手した上で、内部統制監査の経過報告を書面又は口頭で、監査役に対しても行うこととなっています（日本公認会計士協会「財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い」4. (9)）。その際、監査役としては、当該報告等について適切に対処したことを記録としても残しておくため、例えば監査役会の議事録において、当該報告等について審議した旨の記載をすることが考えられます。

以上のような状況を踏まえて、期中及び期末において取締役、監査人及び監査役が適切に連携した上で監査役自らの監査意見を形成することにより、会社法監査の終了後に重大な不備等が発見・指摘されるといった懸念を現実にはかなりの部分払拭することができるものと考えられます。

(注1) 例えば、日本監査役協会「コーポレート・ガバナンスに関する有識者懇談会」(座長 江頭憲治郎早稲田大学教授)においても議論がなされており、有益な議論や提言を期待するとともに(成果物は2009年春に公表予定)、協会としてその実現に取り組むことを表明しています。

(注2) なお「重要な欠陥」の中で、事業報告及び監査役監査報告の完成時期まで最終判定結果が得られない可能性がある事項として、前記Q6のとおり、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と監査人の監査結果がありません(金融庁「内部統制報告制度に関するQ&A」問66参照)。ただ、決算・財務報告のプロセスの評価については、必ずしも当期の期末日以降でなくても、適切な時期に評価をすることでも足りるとされています。また、これまでの実務慣行等に照らすと、こうした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が未確定であるとしても、監査役として会社法上の会計に関する監査意見を述べるに当たって特段の支障はないと考えられます。

Q 9. 財務報告内部統制の報告制度とともに導入された四半期報告制度と確認書制度については、どのように対応すべきでしょうか？

A.

- (1) 上場会社等については、平成 20 年 4 月 1 日以後開始する事業年度より、財務報告内部統制の報告制度とともに、四半期報告制度、確認書制度が導入されました。原則として、四半期報告書は確認書と併せて、各四半期終了後 45 日以内に提出しなければなりません。また、四半期財務諸表に係る監査人の監査証明は、四半期レビュー基準によります。
- (2) 従来から証券取引所においては、四半期財務・業績の概要の開示が求められておりましたが、四半期報告制度により、金商法に基づく責任及び監査人の監査証明を伴う法定開示となることなど、連結子会社を含む作業量の大幅な増加及びより厳格な法的責任を伴うため、会社としては体制の強化が必要となります。また、四半期報告に関する質の高い情報開示により、市場での情報活用が高められることから、経営行動の迅速化や変化への対応が一層求められることとなります。
- (3) 監査役としては、取締役の職務執行監査の一環として、子会社を含めた四半期報告体制の整備、確認書の記載内容及び提出に至る社内プロセスは適切か等に留意して監査を行うことが肝要です。また、監査人との関係においては、四半期レビューの内容を監査人に確認することも肝要です。監査役としては、それらを確認することを通じて、財務報告内部統制の整備状況に関する情報を四半期ごとに適切に把握し、取締役の評価と監査人の監査が円滑かつ効率的に行われるようにすることが重要です。
- (4) 四半期ごとの重要施策の把握や四半期レビューへの対応など、監査役の監査計画についても、四半期の経営サイクルに対応する必要があります。
- (5) 確認書制度は、上場会社における有効な財務報告内部統制の整備・運用を前提として、有価証券報告書等に記載された内容の適正性について取締役が自ら確認し、その旨を記載した確認書を有価証券報告書等に添付する

ことを義務づけた制度です。監査役としては、有価証券報告書等に記載された内容の適正性の前提となる財務報告内部統制が有効に整備・運用されているのかについて監査を行う重要性を、より認識すべきといえます。

参考資料一覧

- ・ 「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」（平成 19 年 2 月 15 日 企業会計審議会）
- ・ 「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」（同上）
- ・ 「内部統制報告制度に関する Q&A」（平成 19 年 10 月 1 日 金融庁）
- ・ 「財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い」（平成 19 年 10 月 24 日 日本公認会計士協会）
- ・ 「内部統制報告制度に関する 11 の誤解」（平成 20 年 3 月 11 日 金融庁）
- ・ 「内部統制報告制度の円滑な実施に向けた対応」（同上）
- ・ 「「財務計算に関する書類その他の情報の適正性を確保するための体制に関する内閣府令」の取扱いに関する留意事項について」（内部統制府令ガイドライン）（平成 20 年 6 月 金融庁）
- ・ 「内部統制報告制度に関する Q&A」（平成 20 年 6 月 24 日 金融庁）
- ・ 「内部統制の実務と監査役監査－内部統制法制を踏まえた新たな企業統治と監査役監査の方向性－」大川博通＝尾崎安央＝武井一浩編著（別冊商事法務 307 号）
- ・ 「会社法・金商法下の内部統制と開示」鈴木克昌＝浜口厚子＝児島幸良著（商事法務）

以上

財務報告内部統制委員会名簿

(順不同・敬称略)

	氏名	役職
委員長	近藤 祐	三井物産(株) 常勤監査役
委員	伊吹 尉	ニチハ(株) 常勤監査役
	坂本 伸一	本田技研工業(株) 常勤監査役
	谷内 博	OBARA(株) 監査役
	谷本 俊嗣	(株)テークスグループ 常勤監査役
	村上 元則	三井物産(株) 常勤監査役
	山岸 公夫	石光商事(株) 監査役
	伊藤 智文	(社)日本監査役協会 専務理事

監査法規委員会名簿

(順不同・敬称略)

	氏名	役職
委員長	大久保 博司	本田技研工業(株) 常勤監査役
専門委員	尾崎 安央	早稲田大学大学院法務研究科教授
	武井 一浩	西村あさひ法律事務所弁護士
委員	中島 洋	(株)千葉銀行 常勤監査役
	宮串 努	(株)オリエントコーポレーション 常勤監査役
	今里 政彦	阪神電気鉄道(株) 常勤監査役
	築館 勝利	東京電力(株) 常任監査役
	今井 晴夫	(株)エヌ・ティ・ティ・ドコモ 常勤監査役
	蒲生 邦道	東洋エンジニアリング(株) 常任監査役
	伊藤 智文	(社)日本監査役協会 専務理事

※所属は検討当時のもの

会計委員会名簿

(順不同・敬称略)

	氏名	役職
委員長	八木 良樹	(株)日立製作所 取締役
専門委員	弥永 真生	筑波大学大学院ビジネス科学研究科教授
委員	大橋 博行	カルチュア・コンビニエンス・クラブ(株) 常勤監査役
	権田 知弘	シャープ(株) 常勤監査役
	高谷 卓	(株)アドバンテスト 常勤監査役
	麻野 浅一	協立運輸倉庫(株) 監査役
	蛭崎 淳文	(株)島津製作所 常勤監査役
	中津川 昌樹	トヨタ自動車(株) 常勤監査役
	近藤 祐	三井物産(株) 常勤監査役
	伊藤 智文	(社)日本監査役協会 専務理事

※所属は検討当時のもの

事務局	田辺 悦雄	(社)日本監査役協会 事業部長
	上遠野 恭啓	(社)日本監査役協会 事業部企画課長
	佐藤 秀和	(社)日本監査役協会 事業部企画課

社団法人 日本監査役協会
Japan Corporate Auditors Association
<http://www.kansa.or.jp>

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 名古屋市中区栄 2-1-1 日土地名古屋ビル 9 階 電話 052 (204) 2131 (代)