

財務報告に係る内部統制報告制度の下での監査報告書記載上の取扱いについて —文例集の作成に当たって—

平成 21 年 4 月 3 日
社団法人日本監査役協会
監査法規委員会

1. 本文例集は、金融商品取引法上の財務報告に係る内部統制報告制度の適用を受ける上場会社において、監査役、監査役会又は監査委員会（以下、本解説において「監査役」という）が会社法に定める監査報告書を作成するに当たり、財務報告に係る内部統制に関する監査活動等についての記載方法を検討する際の参考に供する目的でその文例を示すものである。便宜上、監査役会の監査報告書の文例のみを示しているが、各監査役が作成する監査報告書や監査委員会が作成する監査報告書についても適宜これを参考にされたい。
2. 会社の財務報告が適正に行われることは法令の遵守行為でもあるため、金融商品取引法上の財務報告に係る内部統制、すなわち「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。以下、本解説において「財務報告内部統制」という）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）等の一環であると考えられ、その構築と運用は取締役の重要な職務遂行である。監査役は、他の内部統制監査の項目と同様、会社法の要請に従い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」（当協会平成 19 年 4 月 5 日制定）等を踏まえ、財務報告内部統制の整備等に係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を行い、監査報告書を作成することが求められる（当協会「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）「はじめに」参照）。
3. 財務報告内部統制に係る経営者の評価結果と監査人の監査結果は、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）とも関連する。このことから、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も、内部統制監査報告書の内容を把握することが重要である。
4. 上記の通り、内部統制システムについての監査は監査役監査の中でも重要項目であり、財務報告内部統制の有効性確保は株主等の投資者さらには会社債権者にとっても大きな関心事である。こうした株主等の関心を踏まえて、監査役は監査報告書を通じてその説明責任を適正に果たしていくことが重要である。

財務報告内部統制に係る重要な欠陥の有無は期末日時点を基準として判定されるが、これについての経営者評価及び監査人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に係る内部統制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る。監査役としては、経営者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どうかなどを継続的に注視し監査活動を行っていくことで、経営者評価と監査人監査の状況について期中から適時に把握し、もって会社法に従って監査役としての監査意見を述べるまでに、重要な欠陥の有無に係る状況についても把握しておくことになる。

5. 本文例集では、監査報告書の構成を「監査の方法及びその内容」と「監査の結果」に分けた上で文例を示している。「監査の結果」については、①「重要な欠陥」がない場合、②重要な欠陥がある場合に事業報告にその旨の記載がある場合、③重要な欠陥がある場合に事業報告にその旨の記載がない場合、さらに、④監査報告書作成時点で重要な欠陥の有無に関する評価及び監査が未了の場合の4つの代表的な場合に分けて、それぞれについて文例を示している。なお、本文例集では、すでに現行のひな型でも監査役の監査の方法と結果についての記載において、財務報告内部統制も含めた内部統制についての言及がなされているとの理解のもと、現行のひな型に特に修正を加えない文例も掲げている。現行のひな型に特に修正を加えない文例を採用する場合でも、監査役としては、適正な説明責任を果たすことが求められていることに留意する必要がある。具体的記載方法については、「注記」も参考にしつつ各社の状況等に応じて適宜選択又は参照されたい。

6. 本文例集は、財務報告に係る内部統制報告制度の適用初年度を迎えた現時点における当面の対応について参考に供するものである。今後、同制度の下での実務運用、現に開示される重要な欠陥の内容等の諸状況を見極めつつ、見直しの必要が生じた場合には、適宜検討することとする。

監査報告書の文例

一 「監査の方法及びその内容」

監査報告書の「1. 監査役及び監査役会の監査の方法及びその内容」において、下記のとおり記載する。

【文例1-1】（現行のひな型の文章から特に修正を行わない場合）（注1、注2）

監査役会は、監査の方針、職務の分担等を定め、各監査役から監査の実施状況及び結果について報告を受けるほか、取締役等及び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。

各監査役は、監査役会が定めた監査役監査の基準に準拠し、・・・取締役、内部監査部門その他の使用人等と意思疎通を図り、・・・調査いたしました。また、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その他株式会社の業務の適正を確保するために必要なものとして会社法施行規則第100条第1項及び第3項に定める体制の整備に関する取締役会決議の内容及び当該決議に基づき整備されている体制（内部統制システム）の状況を監視及び検証いたしました。事業報告に・・・検討を加えました。子会社に・・・報告を受けました。以上の方法に基づき、当該事業年度に係る事業報告及びその附属明細書について検討いたしました。

さらに、会計監査人が独立の立場を保持し、・・・説明を求めました。また、会計監査人から・・・説明を求めました。以上の方法に基づき、当該事業年度に係る計算書類（貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書及び個別注記表）及びその附属明細書並びに連結計算書類（連結貸借対照表、連結損益計算書、連結株主資本等変動計算書及び連結注記表）について検討いたしました。

（注1） 金融商品取引法（以下、「金商法」という）上の財務報告内部統制も会社が整備すべき内部統制の一環であり、監査役としては他の内部統制監査の項目と同様、会社法が求めるところに従いしかるべき監査を行う必要がある。

ただ、内部統制に関する監査役としての監査の方法については、すでに現行のひな型においても「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その他株式会社の業務の適正を確保するために必要なものとして会社法施行規則第100条第1項及び第3項に定める体制の整備に関する取締役会決議の内容及び当該決議に基づき整備されている体制（内部統制システム）の状況を監視及び検証いたしました。」との言及がなされている。また、同一の監査法人が会社法上の会計監査人も金商法上の監査人も事実上兼ねていることから、現行の「取締役等及び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。」という記載において、財務報告に係る内部統制報告制度における金商法上の監査人とも連携を図った監査役監査の方法が説明されて

いるとの考え方もありえる。こうした考え方にに基づき、現行のひな型の文章から特に修正を行わなくとも、財務報告内部統制についての言及は既になされていると考えることもできる。

- (注2) 金商法上の財務報告内部統制に関する事項について、監査役が報告等を受ける主体は金商法上の「監査人」であって会社法上の「会計監査人」ではなく、また、金商法上の財務報告内部統制に関して監査役が監査人監査の方法と結果について相当性の意見を述べることが求められているものでもない。したがって、(文例1-2、1-3のような特段の記載を行うことなく) 現行の「取締役等及び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。」などと記載した場合には、この記載の意味は、金商法上の監査人を事実上兼ねている会計監査人から金商法上の財務報告内部統制に関する報告等を受けた事実行為を意味するに止まる。なお、「監査の結果」に係る文例2-1等における「会計監査人〇〇〇〇の監査の方法及び結果は相当であると認めます。」という記載も、金商法上の財務報告内部統制の監査人監査の方法と結果について監査役がその相当性について意見を述べているものではないことは言うまでもない。

【文例1-2】

監査役会は、監査の方針、職務の分担等を定め、各監査役から監査の実施状況及び結果について報告を受けるほか、取締役等及び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。

各監査役は、監査役会が定めた監査役監査の基準に準拠し、・・・取締役、内部監査部門その他の使用人等と意思疎通を図り、・・・調査いたしました。また、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その他株式会社の業務の適正を確保するために必要なものとして会社法施行規則第100条第1項及び第3項に定める体制の整備に関する取締役会決議の内容及び当該決議に基づき整備されている体制(内部統制システム)の状況を監視及び検証いたしました。

なお、財務報告に係る内部統制(注3)については、取締役等及び〇〇〇〇監査法人から当該内部統制の評価及び監査の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。(注4)

事業報告に・・・検討を加えました。子会社に・・・報告を受けました。以上の方法に基づき、当該事業年度に係る事業報告及びその附属明細書について検討いたしました。

さらに、会計監査人が独立の立場を保持し、・・・説明を求めました。また、会計監査人から・・・説明を求めました。以上の方法に基づき、当該事業年度に係る計算書類(貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書及び個別注記表)及びその附属明細書並びに連結計算書類(連結貸借対照表、連結損益計算書、連結株主資本等変動計算書及び連結注記表)について検討いたしました。

(注3) 「金融商品取引法上の財務報告に係る内部統制」と表記することも考えられる。以下同じ。

(注4) 金商法上の財務報告内部統制について監査役が行うべき監査活動について、端的に述べた文例である(文例1-3はさらに詳細に記載した文例である)。監査役として、期中及び期末において取締役及び監査人と適切に連携した上で自らの監査意見を形成することは、会社法の監査役監査報告書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いわゆる「期ずれ」問題への対応の観点からも重要となる(当協会「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)Q8参照)。

なお、会社法上の会計監査人と金商法上の監査人とは(事実上両者が兼ねられているとはいえ)厳密には法的地位が異なるため、本文例集では後者を単に「〇〇〇〇監査法人」と表記している(一方、前者については「会計監査人」や「会計監査人〇〇〇〇」と表記)。金商法上の財務報告内部統制に関する事項は会計監査人の職務に含まれていないため、この箇所について「会計監査人」や「会計監査人〇〇〇〇」と表記することは不正確である。なお、「監査法人」の箇所は公認会計士の場合もあるため、その場合には公認会計士の氏名を記載する。

【文例1-3】

監査役会は、監査の方針、職務の分担等を定め、各監査役から監査の実施状況及び結果について報告を受けるほか、取締役等及び会計監査人(注5)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。

各監査役は、監査役会が定めた監査役監査の基準に準拠し、・・・取締役、内部監査部門その他の使用人等と意思疎通を図り、・・・調査いたしました。また、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その他株式会社の業務の適正を確保するために必要なものとして会社法施行規則第100条第1項及び第3項に定める体制の整備に関する取締役会決議の内容及び当該決議に基づき整備されている体制(内部統制システム)の状況を監視及び検証いたしました。

さらに、財務報告に係る内部統制について、取締役等及び〇〇〇〇監査法人から、両者の協議の状況並びに当該内部統制の評価及び監査の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。

事業報告に・・・検討を加えました。子会社に・・・報告を受けました。以上の方法に基づき、当該事業年度に係る事業報告及びその附属明細書について検討いたしました。

さらに、会計監査人が独立の立場を保持し、・・・説明を求めました。また、会計監査人から・・・説明を求めました。以上の方法に基づき、当該事業年度に係る計算書類(貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書及び個別注記表)及びその附属明細書並びに連結計算書類(連結貸借対照表、連結損益計算書、連結株主資本等変動計算書及び連結注

記表)について検討いたしました。

(注5) 本文例の「さらに」以下等で「〇〇〇〇監査法人」という表記があるため、当該監査法人が(会計監査人を兼ねている)金商法上の監査人であることをわかりやすく表示するよう、この「会計監査人」の箇所に「会計監査人〇〇〇〇監査法人」という固有名詞を記載することなども考えられる。「監査法人」に関する用語の使い分けについては注4参照。

二 「監査の結果」

監査報告書の「2. 監査の結果」において、下記のとおり記載する。

1 監査役監査報告書作成時点で、重要な欠陥がなかったと経営者も監査人もある程度確定的に判定できている場合

【文例2-1】（現行のひな型の文章から特に修正を行わない場合）（注6）

(1) 事業報告等の監査結果

- 一 事業報告及びその附属明細書は、法令及び定款に従い、会社の状況を正しく示しているものと認めます。
- 二 取締役の職務の執行に関する不正の行為又は法令もしくは定款に違反する重大な事実は認められません。
- 三 内部統制システムに関する取締役会決議の内容は相当であると認めます。また、当該内部統制システムに関する取締役の職務の執行についても、指摘すべき事項は認められません。

(2) 計算書類及びその附属明細書の監査結果

会計監査人〇〇〇〇の監査の方法及び結果は相当であると認めます。

(3) 連結計算書類の監査結果

会計監査人〇〇〇〇の監査の方法及び結果は相当であると認めます。

(注6) 考え方については、注1参照。

【文例2-2】

(1) 事業報告等の監査結果

- 一 事業報告及びその附属明細書は、法令及び定款に従い、会社の状況を正しく示しているものと認めます。
- 二 取締役の職務の執行に関する不正の行為又は法令もしくは定款に違反する重大な事実は認められません。
- 三 内部統制システムに関する取締役会決議の内容は相当であると認めます。また、当該内部統制システムに関する取締役の職務の執行についても、**財務報告に係る内部統制を含め**、指摘すべき事項は認められません（注7）。

(2) 計算書類及びその附属明細書の監査結果

会計監査人〇〇〇〇の監査の方法及び結果は相当であると認めます。

(3) 連結計算書類の監査結果

会計監査人〇〇〇〇の監査の方法及び結果は相当であると認めます。

(注7) なお、内部統制システムに関する取締役会決議において、財務報告内部統制について別立ての項目として決議している場合などには、次のように記載すること

も考えられる。

「三 内部統制システムに関する取締役会決議（財務報告に係る内部統制を含む。）の内容は相当であると認めます。また、当該内部統制システムに関する取締役の職務の執行についても、指摘すべき事項は認められません。」

【文例 2-3】

(1) 事業報告等の監査結果

- 一 事業報告及びその附属明細書は、法令及び定款に従い、会社の状況を正しく示しているものと認めます。
- 二 取締役の職務の執行に関する不正の行為又は法令もしくは定款に違反する重大な事実は認められません。
- 三 内部統制システムに関する取締役会決議の内容は相当であると認めます。また、当該内部統制システムに関する取締役の職務の執行についても、指摘すべき事項は認められません。

なお、財務報告に係る内部統制については、本監査報告書の作成時点において有効である（注8）旨の報告を取締役等及び〇〇〇〇監査法人から受けております。

(2) 計算書類及びその附属明細書の監査結果

会計監査人〇〇〇〇の監査の方法及び結果は相当であると認めます。

(3) 連結計算書類の監査結果

会計監査人〇〇〇〇の監査の方法及び結果は相当であると認めます。

(注8) 「有効である」という箇所を「重要な欠陥はない」と記載することも考えられる。なお、いわゆる「期ずれ」問題への対応については注4参照。

2 監査役監査報告書作成時点で、重要な欠陥があったと経営者も監査人も認識していて、かつ事業報告にその旨の何らかの言及がある場合

【文例 2-4】

(1) 事業報告等の監査結果

- 一 事業報告及びその附属明細書は、法令及び定款に従い、会社の状況を正しく示しているものと認めます。
- 二 取締役の職務の執行に関する不正の行為又は法令もしくは定款に違反する重大な事実認められません。
- 三 内部統制システムに関する取締役会決議の内容は相当であると認めます。また、内部統制システムに関する取締役の職務の執行についても、指摘すべき事項は認められません。

なお、事業報告に記載のとおり、財務報告に係る内部統制について有効でないおそれがありますが（注9）、取締役はその改善に取り組んでおり、また、当期の計算書類及びその附属明細書並びに連結計算書類の適正性に影響が生じておらず（注10）、取締役の善管注意義務に違反する重大な事実（注11）は認められません（注12）。

(2) 計算書類及びその附属明細書の監査結果

会計監査人〇〇〇〇の監査の方法及び結果は相当であると認めます。

(3) 連結計算書類の監査結果

会計監査人〇〇〇〇の監査の方法及び結果は相当であると認めます。

なお、会計監査人〇〇〇〇から、事業報告に記載のとおり、財務報告に係る内部統制が有効でないおそれがある（注13）ことを踏まえた上で、会計監査を行った旨の報告を受けております（注14、注15）。

(注9) 「財務報告に係る内部統制について有効でないおそれがありますが」の箇所は、事業報告における記載内容に応じて、「財務報告に係る内部統制について重要な欠陥がありますが」、「財務報告に係る内部統制については重要な欠陥があり有効ではありませんが」などの記載も考えられる。この部分をどのように表現するかは、重要な欠陥に関する最終的な判定結果が監査役監査報告書の作成時点でどの程度入手できているのかにもよる。

(注10) 重要な欠陥の中でも、たとえば、見積要素を伴う会計処理（減損会計、繰延税金資産、退職給付引当金その他の各種引当金等）についてその見積手続に重要な欠陥があるなど、計算関係書類の適正性にも影響を与えうるものが指摘されることがある。こうした類の重要な欠陥が指摘された場合には、（当期の計算関係書類が適正に作成されていても）来期以降の計算関係書類も適正に作成されていく体制が整備されていくことが重要となる。その重要性等によっては事業報告において「対処すべき課題」等として具体的に記載されることが望まれる。

なお、仮に重要な欠陥が当期の計算関係書類の適正性に影響を及ぼしているとすれば、通常、それは計算関係書類の監査において対応すべき問題となる。

(注 11) 善管注意義務に違反する重大な事実が認められるのであればその旨及びその事実を具体的に記載する（会社法施行規則 129 条 1 項 3 号「取締役の職務の遂行に関し、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ったときは、その事実」）。

(注 12) さらに、「今後とも継続的な改善状況について注視してまいります。」等の記載を加えることも考えられる。

(注 13) 注 9 参照。

(注 14) 会計監査に係る「監査の方法及びその内容」の箇所に書くことも考えられる。

(注 15) 金商法上の財務報告内部統制は連結決算に関連していることから、連結計算書類の監査の結果についてだけこうしたなお書きを付しているが、単体の計算書類の監査結果についてもなお書きを付すことは考えられる。以下同様。

【文例 2-5】

(1) 事業報告等の監査結果

一 事業報告及びその附属明細書は、法令及び定款に従い、会社の状況を正しく示しているものと認めます。

二 取締役の職務の執行に関する不正の行為又は法令もしくは定款に違反する重大な事実は認められません。

三 内部統制システムに関する取締役会決議の内容は相当であると認めます。また、**事業報告に記載のとおり、財務報告に係る内部統制について取締役は有効でないおそれがある（注 16）と評価しておりますが、取締役はその改善に取り組んでおり、また、当期の計算書類及びその附属明細書並びに連結計算書類の適正性に影響が生じておらず、内部統制システムに関する取締役の職務の執行についても、指摘すべき事項は認められません。**

(2) 計算書類及びその附属明細書の監査結果

会計監査人〇〇〇〇の監査の方法及び結果は相当であると認めます。

(3) 連結計算書類の監査結果

会計監査人〇〇〇〇の監査の方法及び結果は相当であると認めます。

なお、会計監査人〇〇〇〇から、事業報告に記載のとおり、財務報告に係る内部統制が有効でないおそれがあることを踏まえた上で、会計監査を行った旨の報告を受けております。

(注 16) 注 9 参照。

3 監査役監査報告書作成時点で、重要な欠陥があったと経営者も監査人も認識しているが、事業報告には何らの言及もない場合

【文例 2-6】

(1) 事業報告等の監査結果

一 財務報告に係る内部統制について、取締役は〇〇〇〇の点で有効でないおそれがあると評価しておりますが、事業報告には当該評価に係る記載はありません。しかし、当該評価に係る事項は事業報告に記載すべき事項であると考えます。上記のほかは、事業報告及びその附属明細書は、法令及び定款に従い、会社の状況を正しく示しているものと認めます。(注 17)

二 取締役の職務の執行に関する不正の行為又は法令もしくは定款に違反する重大な事実は認められません。

三 内部統制システムに関する取締役会決議の内容は相当であると認めます。また、内部統制システムに関する取締役の職務の執行についても、上記(1)一のほかは、指摘すべき事項は認められません。なお、財務報告に係る内部統制に関する上記(1)一の事項については、取締役はその改善に取り組んでおり、また、当期の計算書類及び附属明細書並びに連結計算書類の適正性に影響が生じておりません(注 18)。

(2) 計算書類及びその附属明細書の監査結果

会計監査人〇〇〇〇の監査の方法及び結果は相当であると認めます。

(3) 連結計算書類の監査結果

会計監査人〇〇〇〇の監査の方法及び結果は相当であると認めます。

なお、会計監査人〇〇〇〇から、上記(1)一に記載のとおり、財務報告に係る内部統制が有効でないおそれがあることを踏まえた上で、会計監査を行った旨の報告を受けております。

(注 17) 事業報告は会社の状況を正しく示しているとは認められない場合の文例である。

「重要な欠陥」が「対処すべき課題」(会社法施行規則 120 条 1 項 8 号)又は「当該株式会社の現況に関する重要な事項」(会社法施行規則 120 条 1 項 9 号)に該当する場合には本文例によることになる。仮に当該重要な欠陥の内容や重大性等に照らして、「対処すべき課題」又は「当該株式会社の現況に関する重要な事項」等として事業報告に記載する必要がないと監査役として適正に判断できた場合には、現行のひな型どおりの記載も考えられる。

(注 18) さらに、「取締役としての善管注意義務に違反する重大な事実は認められず、今後とも継続的な改善状況について注視してまいります。」等の文章を追記することも考えられる。

4 監査役監査報告書作成時点で、財務報告に係る内部統制の評価及び監査が未了の場合 (注 19)

【文例 2-7】(注 20)

(1) 事業報告等の監査結果

一 事業報告及びその附属明細書は、法令及び定款に従い、会社の状況を正しく示しているものと認めます。

二 取締役の職務の執行に関する不正の行為又は法令もしくは定款に違反する重大な事実は認められません。

三 内部統制システムに関する取締役会決議の内容は相当であると認めます。また、当該内部統制システムに関する取締役の職務の執行についても、指摘すべき事項は認められません。**なお、財務報告に係る内部統制の評価及び監査は未了です(注 21)。**

(2) 計算書類及びその附属明細書の監査結果

会計監査人〇〇〇〇の監査の方法及び結果は相当であると認めます。

(3) 連結計算書類の監査結果

会計監査人〇〇〇〇の監査の方法及び結果は相当であると認めます。

(注 19) 通常、監査役監査報告書の作成時点で、経営者による評価は実質的に終了していることが多いと考えられるが、監査人との調整等がまだついていないことも考えられる。なお、経営者による内部統制報告書の作成は、監査役監査報告書の作成後となることが多いと想定されることから、本文例では、監査役監査報告書作成時点における状況を表す記載方法として、このような場合を含むものとして扱っている。

(注 20) 「なお、財務報告に係る内部統制の評価及び監査は未了です。」等の記載がなくても、「事業報告が会社の状況を正しく示して」おり、また、内部統制システムに関する監査意見等を適正に述べることができると監査役として判断できた場合には、現行のひな型の通りの記載とすることも考えられる。

(注 21) 注 20 参照。「財務報告に係る内部統制については、取締役等と〇〇〇〇監査法人から本監査報告書の作成時点の状況について報告を受けましたが、その評価及び監査は未了です。」「財務報告に係る内部統制については、取締役等と〇〇〇〇監査法人との間で有効と認められるか否かについて精査中です。」などの記載も考えられる。その後に財務報告内部統制の評価及び監査の状況が判明した場合、必要があれば、定時総会の場等において監査役監査報告書の内容を補足的に説明することも考えられる。

以上