

# 内部統制システム監査の現状と今後の方向性

## —監査役スタッフからの提言—

平成22年7月27日

社団法人 日本監査役協会関西支部  
監 査 役 ス タ ッ プ 研 究 会



## 目 次

|                                  |    |
|----------------------------------|----|
| はじめに                             | 3  |
| 第1章 アンケート調査等から見た内部統制システムに係る監査の現状 |    |
| 第1節 内部統制システムに係る監査の実施基準           | 4  |
| 第2節 内部統制システムに係る監査の実施状況           | 6  |
| 1. 各体制に係る監査                      | 6  |
| 2. 監査進捗状況の管理                     | 8  |
| 3. 内部統制システムに係る監査報告の作成            | 9  |
| 4. その他                           | 10 |
| 第2章 内部統制システムに係る監査活動の提案           |    |
| 第1節 年間監査活動における内部統制システム監査のあり方     | 11 |
| 1. 内部統制監査計画の策定                   | 12 |
| 2. 代表取締役等との会合                    | 12 |
| 3. 取締役会等重要会議への出席                 | 13 |
| 4. 取締役等からの報告聴取                   | 14 |
| 5. 書類の閲覧                         | 15 |
| 6. 実地調査                          | 17 |
| 7. 重点監査の実施                       | 17 |
| 8. 内部統制システムに係る取締役会決議の見直し状況の確認    | 18 |
| 9. 内部統制システムの不備への対応               | 18 |
| 10. 内部監査部門との関係                   | 19 |
| 11. 会計監査人との関係                    | 20 |
| 12. グループ会社の監査役との関係               | 20 |
| 第2節 内部統制システム監査の確実な実施と監査証跡の保存     | 21 |
| 1. 「内部統制システム監査チェックリスト」の作成        | 21 |
| 2. 「内部統制システム監査進捗確認表」の作成          | 22 |
| 3. 「監査調書」の作成                     | 22 |
| 4. 「規程類確認表」の作成                   | 22 |
| 5. 「監査結果総括表」の作成                  | 23 |
| 第3節 内部統制システムに係る監査の実施基準例          | 24 |
| おわりに                             | 26 |

## 【参考資料】

|          |                                 |           |
|----------|---------------------------------|-----------|
| 資料 1     | 「内部統制システムに係る監査の現状に関するアンケート」集計結果 | — 2 7     |
| 資料 2     | 内部統制システムの内容                     | ————— 4 7 |
| 資料 3     | 「年間時系列監査活動と内部統制システム監査」          | ————— 4 8 |
| 資料 4     | 「内部統制システム監査の業務フロー」              | ————— 5 0 |
| 資料 5     | 「内部統制システムに関する監査結果の評価業務フロー」      | ———— 5 1  |
| 資料 6－1   | 「内部統制システム監査チェックリスト」             | ————— 5 2 |
| 資料 6－2   | 「内部統制システム監査においてチェックすべき項目の検討」    | —— 5 7    |
| 資料 7－1   | 「監査スケジュール表」                     | ————— 6 2 |
| 資料 7－2   | 「内部統制監査実施状況（進捗管理）表」             | ————— 6 3 |
| 資料 8     | 「内部統制システム関係確認表」                 | ————— 6 6 |
| 資料 9     | 「規程類確認表（例）」                     | ————— 7 3 |
| 資料 1 0   | 「内部統制システムに係る監査結果総括表」            | ————— 7 4 |
| 資料 1 1－1 | 関西支部監査役スタッフ研究会メンバー会社の実施基準例      | —— 7 5    |
| 資料 1 1－2 | 別表「監査役が監査上着眼すべき重大なリスクと評価項目の例」   | — 8 8     |



## はじめに

日本監査役協会（以下「協会」という。）関西支部監査役スタッフ研究会（以下「研究会」という。）では、監査役や監査役スタッフの監査活動の参考となるよう、年間を通じて1つのテーマを取り上げて研究を行い、報告書を取りまとめている。

（近年の研究テーマは26ページの一覧参照）

会社法施行後3年以上が経った現在では、各社それぞれ、会社法施行規則（以下「施行規則」という。）第100条で規定された業務の適正を確保するための体制（以下「内部統制システム」という。）を参考にして、会社独自の内部統制システムを構築し、運用しておられるであろう。また、施行規則第129条では、監査役に、内部統制システム構築に関する取締役決議の相当性の判断を求めているので、監査役は鋭意内部統制システムに係る監査を実施しておられることと思われる。

監査役が内部統制システムに係る監査を実施する場合に参考とすべきものは、協会の「内部統制システムに係る監査の実施基準」（以下「実施基準」という。）であるが、実施基準は公表から2年以上が経過した現在においても、「具体的にどのような監査を行うのか分りにくい」との声も聞かれる。そこで今回は、テーマを「内部統制システム監査の現状と今後の方向性―監査役スタッフからの提言―」として、監査役が効率的に内部統制システム監査を実施するためにはどうすればよいか、内部統制システム監査において監査役スタッフはどのようなことを行えばよいか、について検討を行った。

現状の把握については、関西支部監査役事業参加者及び関西支部監査役スタッフ事業参加者にご協力を仰ぎ、「内部統制システム監査の現状に関するアンケート」（以下「アンケート」という。）を実施した。なお、関西支部監査役事業参加者にご協力をいただくのは今回がはじめてである。ご協力いただいた皆様にはこの場を借りて御礼申し上げます。

研究会報告書の取りまとめは、研究会での議論やアンケート結果を踏まえ、メンバーが分担して原案の作成を行い、研究会においてさらに検討を重ねた。第2章では、研究会が考える年間の内部統制システムの監査の方法を提案するとともに、メンバー会社の実施基準例を紹介している。

会社法施行以後、内部統制システムの監査のあり方については、各社で検討を重ねておられることと思うが、各社の状況に応じて、本報告書を参考にさせていただけることがあれば幸甚である。

なお、報告内容の性格上、会社法上の大会社を想定していることをお含み置きいただきたい。

## 第1章 アンケート調査等からみた内部統制システムに係る監査の現状

本年2月及び3月に、関西支部の監査役実務部会及び監査役スタッフ実務部会参加者にアンケート調査を実施して、各社の実態把握を行った。アンケート調査の結果については、27ページ以降に資料1として掲載している。

アンケートは、197社の監査役と49社の監査役スタッフに配付して、76社の監査役、38社の監査役スタッフから回答を得た。回答率は、監査役が39%、監査役スタッフが78%、全体で46%であった。

アンケート回答会社の全体像をみると、ご回答いただいた会社のうち上場会社は68%<sup>注</sup>（76社）で、会社法上の大会社は85%（95社）であった。

アンケート回答会社のうち、内部統制システムの各体制の整備についての決定又は決議をしている会社は83%（93社、無回答2社）であり、大会社以外で決定又は決議をしている会社はなかった。

監査役員数をみると、1～2名の常勤社内監査役を設置している会社と2～3名の非常勤社外監査役を設置している会社がそれぞれ全体の約80%であった。監査役スタッフ員数については、専任スタッフがいる会社が32%（36社）、兼任スタッフのいる会社が27%（31社）であり、専任スタッフも兼任スタッフもない会社は41%（46社）であった（専任スタッフと兼任スタッフの双方がいる会社は2%（2社））。

また、監査役スタッフがいない会社の70%（32社）は、「現状では監査役スタッフは必要ない」という回答であった。

注）回答総数114社のうち、監査役と監査役スタッフの双方からご回答をいただいた会社が3社あったので、ここでは、重複した回答を除いた111社をベースに分析を行っている。

### 第1節 内部統制システムに係る監査の実施基準

施行規則においては、会社法第348条第3項第4号、第362条第4項第6号並びに第416条第1項第1号ロ及びホに規定する体制の整備についての決定又は決議があるときは、その決定又は決議の内容の概要を事業報告に記載することとされており（施行規則第118条）、監査役は、記載されたそれらの内容が相当でないと認めるときは、その旨及びその理由を監査報告に記載することとされている（施行規則第129条）。

協会の監査役監査基準（以下「監査基準」という。）においては、「会社の取締役会決議に基づいて整備される次の体制」を「内部統制システム」と定義して

- a) 取締役及び使用人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（以下「法令等遵守体制」という。）
- b) 取締役の職務の執行に係る情報の保存及び管理に関する体制（以下「情報保存管理体制」という。）

- c) 損失の危険の管理に関する体制（以下「損失危険管理体制」という。）
- d) 取締役の職務の執行が効率的に行われることを確保するための体制（以下「効率性確保体制」という。）
- e) 会社並びにその親会社及び子会社から成る企業集団における業務の適正を確保するための体制（以下「企業集団内部統制」という。）
- f) 監査基準第14条第2項に定める監査役監査の実効性を確保するための体制（以下「監査役監査の実効性確保体制」という。）

の6つの体制が規定されている（監査基準第21条第1項）。（なお、会社法に規定する内部統制システムについては、資料2参照。）

監査基準では、「内部統制システムに係る監査については、本基準に定める事項のほか、別に定める内部統制システムに係る監査の実施基準による」旨規定されており、監査基準とは別に、実施基準が定められている。実施基準では、内部統制システムの体制ごとに監査の着眼点や重要な統制上の要点を規定しているが、その規定の順序は、不備があることにより会社に与える影響が通常大きいと考えられる体制を先にしている。またこのほか、金融商品取引法に規定する「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」についても、会社法に規定する内部統制システムではないが、監査役監査の実務からの関心が高いことから、これを「財務報告内部統制」として、別立ての章を設けて規定している。

したがって、実施基準における内部統制システム監査は、(1)法令等遵守体制に関する監査、(2)損失危険管理体制に関する監査、(3)情報保存管理体制に関する監査、(4)効率性確保体制に関する監査、(5)企業集団内部統制に関する監査、(6)財務報告内部統制に関する監査及び(7)監査役監査の実効性確保体制【その内容は、a) 補助使用人に関する事項、b) 監査役報告体制、c) 内部監査部門等との関係体制等】に関する監査、の7つに分けて規定されている。

実施基準は、取締役が整備する内部統制システムや監査役が行う内部統制システム監査が、善管注意義務違反に問われないための一定の基準を示すものと考えられている。

今回のアンケート調査結果を見ると、47%（53社）の会社で会社独自の実施基準を制定していたが、その91%（48社）は、協会の実施基準の部門名称を自社版の名称に変更するなど協会の実施基準を微修正した（41社）ものか、協会の実施基準の詳細な規定を大まかな規定ぶりに変更した（7社）ものであった。独自の切り口で作成しなおした会社は、8%（4社）にとどまっていた。

社内への周知については、53%（28社）が取締役会等で説明しており、34%の会社（18社）では、社内NET等を活用して社員が閲覧できるようにしていた。文書によって通知している会社は17%（9社）であったが、まったく周知していないという会社も21%（11社）あった。

独自の実施基準を制定していない会社（検討中の会社を除く）は、39%（43社）

であった。独自の実施基準を制定していない理由は、a)制定している監査役監査実施要領の規定で十分である、b)監査の都度、監査方法を決定している、c)協会の実施基準に基づいて監査する旨を監査基準等において定めている、というものであった。

独自の実施基準を制定していない会社においては、65%（28社）が監査方針・監査計画に監査の視点として記載して社内に周知していた。

## 第2節 内部統制システムに係る監査の実施状況

各社において監査役が内部統制システムの監査をどのように行っているか、体制ごとにどのような監査を実施しているか、についてアンケート調査を行った結果、内部統制を所管する部門（以下「内部統制部門」という。）から報告を受けているという会社が67%（74社）と最も多かった。次いで、内部監査部門など内部統制システムを監視・検証している部門から報告を受けている会社が50%（56社）あり、監査役が直接取締役から報告を受けている会社も42%（47社）あった。内部統制部門や内部監査部門がその機能を果たすことによって監査役監査の補完ができると考えられるが、監査役の職務は取締役の職務執行の監査である。したがって、取締役の意向を踏まえた上で監視・検証された報告が、内部統制部門や内部監査部門からなされているか注視する必要がある。

具体的な内部統制部門はどこかという質問に対しては、管理部門（総務・法務）が所管しているという回答が50%（55社）で最も多かった。内部統制システムを監視・検証している部門はどこかという質問に対しては、内部監査部門が所管しているという回答が65%（73社）と最も多かった。

内部統制部門から取締役会に内部統制システムの運用状況を報告する頻度については、定期的に実施していないという会社も8%（9社）あったが、年1回の会社が32%（36社）で最も多く、次いで、2回の会社が24%（27社）、4回の会社が13%（14社）であり、概ね年間1～2回は報告が行われていた。報告内容については、取締役会決議の内容が遵守されているか否かを報告している会社が39%（43社）、取締役会決議の個々の項目ごとの遵守状況を報告している会社は23%（26社）であり、取締役会決議の見直しの要否を報告している会社は29%（32社）であった。

### 1. 各体制に係る監査

それでは、内部統制システムのそれぞれの体制ごとに、どのような監査が実施されているかをみていく。

#### （1）法令等遵守体制

代表取締役との会合を実施している会社が82%（91社）あり、監査役がいかに企業トップである代表取締役の考え方を把握することを重視しているかがわかる結果となっている。その他の法令等遵守体制に係る監査については、基本方針・行動基準の有

無を確認している会社（78社、70%）、内部通報制度の整備（構築、運用）状況を確認している会社（78社、70%）、法令等遵守に係る内部監査部門の活動状況を確認している会社（75社、68%）、役員や従業員への啓発活動の有無を確認している会社（73社、66%）が多かった。選択肢の全てにおいて、他の体制の実施項目より、全体的に高い回答となっている。

取締役自らが業務を適正に執行している旨を申告する書類としての「取締役業務執行確認書」については41%の会社（45社）で徴収していた。その活用方法については、主に善管注意義務に関する自己確認をした証跡としている会社が89%（40社）、競業取引、自己取引などのチェックに利用している会社が67%（30社）となっており、内容を内部統制に関するものとして取締役が内部統制システムの整備について自己確認をした証跡としている会社は35%（16社）であった。

## （２）損失危険管理体制

代表取締役との会合を実施している会社が73%（81社）と最も多く、次いでリスク管理規程の整備（構築・運用）状況を確認している会社が68%（76社）あった。そのほか、内部通報制度の整備（構築、運用）状況を確認している会社（68社、61%）、リスク対応計画とそのレビューの仕組みの整備（構築、運用）状況を確認している会社（65社、59%）、損失危険管理体制に係る内部統制部門の活動状況を確認している会社（49社、44%）などがあった。

監査役は主として、代表取締役が自社のリスクについて認識しているか、実際に規程が整備されているかどうかについて確認しているといえよう。

## （３）情報保存管理体制

情報の保存管理に関する規程等の整備（構築・運用）状況を確認している会社が81%（90社）と最も多かった。次いで、機密情報などの保存・管理状況を確認している会社が65%（72社）と多く、実際の運用状況を注視している傾向がみられる。そのほか、代表取締役との会合を実施している会社（66社、59%）、情報保存管理体制に係る内部統制部門の活動状況を確認している会社（57社、51%）、役員や従業員への啓発活動の有無を確認している会社（54社、49%）などがあった。

## （４）効率性確保体制

代表取締役等との会合を実施している会社が73%（81社）と最も多かった。次いで、効率性確保体制に関する規程等の整備（構築・運用）状況を確認している会社が45%（50社）、内部統制部門の活動状況を確認している会社が44%（49社）あった。そのほか、過度の効率性の追求の有無を確認している会社（38社、34%）、役員や従業員への啓発活動の有無を確認している会社（36社、32%）などがあった。



#### （５）企業集団内部統制

特に回答が多いという項目はなかったが、代表取締役等との会合を実施している会社が５９％（６６社）と最も多かった。執行側の認識を確認することを重視しているものとみられる。その他はいずれも約半数程度の会社で実施している項目であったが、グループ監査役連絡会を実施している会社（５６社、５０％）、グループ会社の管理を担当する部門の活動状況を確認している会社（５６社、５０％）、企業集団全体で共有すべき理念・行動基準等の周知徹底状況を確認している会社（５５社、５０％）、企業集団内部統制に係る内部監査部門の活動状況を確認している会社（５２社、４７％）があった。このほか、少数ではあるが、グループ内統一の内部統制チェックシートでのチェックを実施している会社などもあった。

#### （６）財務報告内部統制

会計監査人の職務の遂行が適切に行われることを確保するための体制の整備状況を確認している会社が７６％（８５社）と多く、次いで、財務報告を所管する部門の業務執行体制の整備状況を確認している会社が７３％（８２社）、財務担当取締役との会合を実施している会社が６０％（６７社）となっており、会計監査人や財務報告を所管する部門と緊密に連係を取っているものと思われる。内部監査部門等による経営者評価状況を確認している会社（４７社、４２％）もあった。

#### （７）監査役監査の実効性確保体制

監査役監査の実効性確保体制については、今回はアンケート調査を行っていないが、昨年アンケート調査結果から見ると、監査役への報告事項について執行部門と何らかの取り決めをしている会社は５０％あり、そのうちの９３％については、定期的報告事項・臨時的報告事項の双方についての取り決めがあった。また、内部監査部門から監査役（会）への報告体制は、８６％の会社において整備されており、内部監査部門との連係が重視されていた。

### ２．監査進捗状況の管理

内部統制システム監査の進捗状況をどのように確認しているかについて、アンケート調査によると、チェックシートを作成して管理しているという会社が２３％（２５社）と思ったよりも少なく、チェックシートを作成せず「監査スケジュール表」などに必要事項を記載することなどによって管理しているという会社が３３％（３７社）あった。特段の管理は行っていないという会社も３２％（３６社）あった。

作成しているチェックシートの内容については、チェックシートを作成している会社の５２％（１３社）で協会の実施基準の「重要な統制上の要点」の項目と同程度の括り

で管理していた。協会の実施基準の「重要な統制上の要点」よりも更に細分化してチェックしている会社は32%（8社）、「重要な統制上の要点」よりも大きな括りでチェックしている会社は16%（4社）であった。

チェックシートへの記入についてみると、往査時に監査役が記入している会社が28%（7社）、往査対象部署の責任者が記入したものを往査時に監査役（又は監査役スタッフ）が確認している会社が20%（5社）、全部門から定期的に提出させて監査役（又は監査役スタッフ）が確認している会社が16%（4社）であった。

チェックシート記入時の確認先は、各社様々であったが、管理部門に確認しているケースが多かった。

監査役が記入した（又は、被監査部門が記入したものを監査役が確認した）チェックシートは、そのままの形で、あるいは集約した形で監査役会に報告され、内部統制システムの各体制における重大な欠陥の有無に関する全体的な評価が行われていた。

チェックシートは作成せず、「監査スケジュール表」などに必要事項を記載することなどによって管理しているという会社や特段の管理は行っていないという会社が全体の6割程度にのぼっているが、これは、先にみたとおり、内部統制システム監査といっても実施している内容は代表取締役等との会合や業務規程の整備（構築・運用）状況の確認、内部監査部門の活動状況の確認などであって、通常の業務監査で実施していることでもあり、「監査スケジュール表」などによって業務監査を確実に実施することがすなわち内部統制システムの監査を確実に実施することとなる、ということであると思われる。なお、会社の規模によっては、監査役が自らの業務スケジュールを明確に把握している場合には、特段の「監査スケジュール表」などの作成が不要な場合もあるかもしれない。

### 3. 内部統制システムに係る監査報告の作成

施行規則では、事業報告に記載された内部統制システムの各体制の整備についての決定又は決議の内容の概要が相当でないとき、監査役は監査報告に、その旨及びその理由を記載することとなっている（施行規則第129条）。

協会の監査報告書（ひな型）では、内部統制システムに係る取締役会決議の内容が相当であると認める場合及び取締役の職務執行について指摘すべき事項がない場合にもその旨を記載することとなっている。

アンケート調査の結果では、内部統制システムに係る取締役会決議の内容を相当であると認める場合の判断基準については、取締役会において決定又は決議をしている会社（93社）のうち30%（28社）が、相当性判断の基準を作成していたが、判断基準を作成している場合について、内容までは把握出来ていない。判断基準を作成していない会社は、内部統制システムに係る取締役会決議の内容はすべての監査役が把握しているということから、特に監査調書は作成せずに、監査役会において判断していた。取締役

の職務執行について指摘すべき事項がないと認める場合の判断基準については、18%の会社（17社）において判断基準を作成していた。判断基準を作成していない会社における指摘の要否の判断の根拠については、特に監査調書は作成せずに、その期の監査役監査の監査結果全体からみて監査役会において判断しているという会社が62%（43社）、内部統制システムに係る取締役の職務の執行に係る監査の証跡（監査調書）を取りまとめて監査役会等で判断しているという会社が36%（25社）であった。

#### 4. その他

監査役スタッフが行っている業務について、監査役及び監査役スタッフそれぞれが、どのように評価しているか、に関して訊いたところ、監査役スタッフは、自らが実施すべき業務はすでに実施していると考えていたが、監査役は下表のとおり、往査への随行、監査調書（議事録）の作成、指摘事項のフォローの3つについて、実施すべきであるが実施できていないとみていた。これは、監査役と監査役スタッフの意思疎通が不十分であることの表れという可能性もあることから詳しく調べたところ、主として、専任のスタッフを擁しない監査役の回答であることがわかった。兼務スタッフの業務上の制約や時間的制約が背景にあるとみられ、監査役の期待と実態に乖離があることが分かった。

| 区分<br>スタッフ業務   | 監査役     |          | 監査役スタッフ |          |
|----------------|---------|----------|---------|----------|
|                | 実施すべき業務 | 実施している業務 | 実施すべき業務 | 実施している業務 |
| ①往査対象箇所の選定     | 16      | 15       | 17      | 19       |
| ②日程調整          | 25      | 22       | 32      | 32       |
| ③往査随行          | 24      | 17       | 31      | 29       |
| ④監査役スタッフ単独での往査 | 5       | 3        | 8       | 7        |
| ⑤監査調書（議事録）の作成  | 27      | 19       | 27      | 28       |
| ⑥調査項目の選定       | 14      | 11       | 14      | 13       |
| ⑦指摘事項のフォロー     | 27      | 18       | 19      | 20       |



## 第2章 内部統制システムに係る監査活動の提案

### 第1節 年間監査活動における内部統制システム監査のあり方

実施基準やアンケート調査の結果を踏まえ、研究会において議論を行い、内部統制システム監査として実施すべき事項を「年間時系列監査活動と内部統制システム監査」（資料3）として取りまとめた。

実施基準第6条第1項では、監査役は、内部統制システムの各体制について、「本条に定める監査活動その他日常的な監査活動を通じて」重大なリスクに対応しているか否かを監視し検証するべき旨を定めている。そして具体的な監査活動として、同条第2項以下において、

- a) 内部統制システム監査計画の策定と見直し（実施基準第6条第2項）
- b) 取締役会その他重要会議への出席（実施基準第6条第3項）
- c) 代表取締役等との会合の実施（実施基準第6条第3項）
- d) 代表取締役等からの報告（実施基準第6条第3項）
- e) 内部監査部門との関係（実施基準第6条第4項）
- f) 内部統制システムのモニタリング機能の実効性の検証（実施基準第6条第5項）
- g) 内部統制部門からの報告の聴取（実施基準第6条第6項）
- h) 会計監査人との関係（実施基準第6条第7項）

を挙げている。

基本的に、「内部統制システム監査」という特別な監査を意識するのではなく、日常の監査を積み重ね、その監査結果によって内部統制システムが適切に構築・運用されているか否かについて監視し検証することができるよう、日常の監査に内部統制システム監査という視点を取り入れることが必要になる。

研究会で検討した「内部統制システム監査」として実施すべき事項は、①内部統制システム監査計画の策定、②代表取締役等との会合、③取締役会等の重要会議への出席、④取締役等からの報告聴取、⑤書類の閲覧、⑥実地調査、⑦重点監査の実施、⑧内部統制システムに係る取締役会決議の見直し状況の確認、⑨内部統制システムの不備への対応、⑩内部監査部門との関係、⑪会計監査人との関係、⑫グループ会社の監査役との関係である。⑧、⑨を除けば、すべて通常行われている業務監査である。

これらの内部統制システム監査に関する業務の流れを図示すると、「内部統制システム監査の業務フロー」（資料4）のとおりとなる。

本節では、通常行っている監査の各局面において、内部統制システムという視点から、どのような点に留意するべきかについて検討を行った。

## 1. 内部統制システム監査計画の策定

実施基準第6条第2項では、「監査役は、各事業年度の内部統制システム監査の開始にあたり、当該時点における内部統制システムに係る取締役会決議の内容及びその整備状況を把握し、内部統制システム監査の計画を策定」し、「事業年度中に取締役会決議の内容に修正があった場合には、それに応じて監査計画等の必要な見直しを行う」旨規定している。

内部統制システム監査は「内部統制システムの重要性に対する代表取締役その他の取締役の認識及び整備に向けた取組みの状況並びに取締役会の監督の状況など、会社の統制環境を監査上の重要な着眼点として」（実施基準第4条第2項）行うのであるから、内部統制システム監査の計画を策定する際には、会社の経営資源、経営環境、監査計画策定時点における内部統制システムに係る取締役会決議の内容及びその整備状況に加え、統制環境についても踏まえておく必要がある。

会社の内部統制システムの状況が把握できれば、実施基準において39項目（実施基準第13条第2項第3号のイ～ヌをそれぞれ1項目とみれば48項目）が例示されている「重要な統制上の要点」のうち、特に重要なものはどれか、何に力を入れて監査し、何を簡略化すべきかが見えてくるので、実施項目を取捨選択・評価・検討したうえで、事業年度のどの時点でどのような監査を行うかを決定することになる。

各社の統制環境と整備されている内部統制システムの状況により、内部統制システム監査をすべて日常監査として実施できる場合もあれば、重点監査項目として設定して取り組まなければならない場合もでてこよう。

## 2. 代表取締役等との会合

実施基準は「重大なリスクに対応しているか否かを監査上の重要な着眼点として」いることから、第8条において、「代表取締役等が、会社経営において法令等遵守及びその実効的体制の整備が必要不可欠であることを認識しているか」を含む重要な統制上の要点を特定のうち、重大なリスクに対応しているか否かを判断するよう規定している（同様の規定は、実施基準第9条～第12条にある）。

会社を取り巻くリスクに関しては、重要な統制上の要点として、「代表取締役等が、会社の事業内容ごとに、信用・ブランドの毀損その他会社存続にかかわるリスクを認識しているか」（実施基準第9条第2項第3号）などの規定がある。

監査役は、代表取締役等との会合において、「代表取締役の経営方針を確かめるとともに、会社が対処すべき課題、会社を取り巻くリスクのほか、監査役監査の環境整備の状況、監査上の重要課題等について意見を交換」（監査基準第13条）するが、内部統制システム監査という観点からは、代表取締役等が内部統制システムの各体制の整備が会社経営において必要不可欠であることを認識しているかどうかを確認することが必要である。

アンケート調査の結果を見ると、内部統制システム監査として代表取締役等との会合を実施しているという会社が多かった。

会合を行うに際しては、開催頻度、出席者、テーマ設定の有無が問題となる。開催頻度としては、半年に1回（年2回）または四半期に1回（年4回）など、各社の状況に応じて決定すればよい。監査役監査計画に明記する必要もある。なお、昨今の企業経営を取り巻く環境・状況の変化の速さ等を考えると、年1回では、実効性のある会合を実施しているとはいえないであろう。出席者については、常勤監査役に限る場合と、非常勤監査役も含む全監査役が出席する場合など、これも各社の状況に応じて決定すればよいが、監査役は常勤・非常勤の別なくその職責は同一であること、監査役（会）監査報告書を作成する義務があること等から、非常勤監査役を含む全監査役で会合を行うことが望ましい。テーマ設定については、フリートランキングの場合であっても、内部統制システムの整備・運用状況について、代表取締役のコメントを求めるなど、監査役側に工夫が求められる。

### 3. 取締役会等重要会議への出席

監査基準第36条では、「監査役は、取締役会のほか、重要な意思決定の過程及び職務の執行状況を把握するため、経営会議、常務会、リスク管理委員会、コンプライアンス委員会その他の重要な会議又は委員会に出席し、必要があると認めたときは、意見を述べなければならない」と規定している。

実施基準においても、次の事項を含む重要な統制上の要点を特定のうえ、判断するよう規定している。

- a) 取締役会その他重要な会議等における意思決定及び個別の業務執行において、法務部及び外部専門家に対して法令等遵守に関する事項を適時かつ適切に相談する体制など、法令等を遵守した意思決定及び業務執行がなされることを確保する体制が整備されているか（実施基準第8条第2項第2号）
- b) 会社に著しい損害を及ぼすおそれのある事象への対応について、取締役会その他重要な会議等において、十分な情報を踏まえたリスク分析を経た議論がなされているか（実施基準第9条第2項第2号）
- c) 経営計画の策定、経営資源の配分、組織の構築、管理体制のあり方、ITへの対応等が、適正に決定・実行・是正される仕組みが整備されているか

（実施基準第11条第2項第2号）

内部統制システム監査という観点からは、監査役は、会社に著しい損害を及ぼすおそれのあるリスクに対応した内部統制システムのあり方について適切に議論がなされているかなどの重要な意思決定の過程などをみていくことになる。また、内部統制システムは決議するだけでは足りず、その後の構築及び運用が重要であることから、取締役会に対して運用状況の報告を行っているかについても確認していくべきである。アンケー

ト結果では、年間1～2回の報告がなされている会社が多いが、定期的に報告していないとの回答もある。取締役会のメンバーである取締役としても自社の内部統制の運用状況について把握する必要があるため、取締役会の場で、執行部門から報告を行うよう監査役から要請することも重要である。

なお、取締役会については、秘書部、総務部等の取締役会の事務局が、定款や取締役会規程に基づいて、招集、運営、議事録の作成・備置・閲覧等の対応を行い、総務・法務部門がその手続きや内容に関して、法的なチェックを行っているので、監査役又は監査役スタッフは、執行側がどのような手順で準備やチェックを行っているかを把握し、ルールどおりの運営が行われていることを確認することとなる。その他の重要会議に関しては、監査役スタッフが、出席する会議の範囲を監査役と相談し、各会議事務局とスケジュール調整を行い、監査役の分担等を決定する。監査役スタッフは、可能な限り事前に議題や資料を収集し、あるいは内容によっては原局から監査役への事前説明の機会を設けるなどして、「経営判断原則」に沿って意思決定がなされているか否かの情報を監査役に提供する。

#### 4. 取締役等からの報告聴取

上記2. 3でみたように、「監査役は、取締役会、コンプライアンス委員会、リスク管理委員会その他関連する会議又は委員会等（以下「会議等」という）への出席及び代表取締役を含む業務執行取締役（以下「代表取締役等」という）との定期的会合等を通じて、各体制の整備状況とそれに対する取締役（社外取締役を含む）の認識について把握し、必要に応じ各体制の整備状況等について代表取締役等に対して報告を求める。」（実施基準第6条第3項）ことが基本となる。

取締役及び使用人が監査役に報告をするための体制の整備は、監査役監査の環境整備に関する事項のなかの「監査役への報告体制」に該当し、内部統制システムに係る取締役会の決議又は決定事項の一項目である。監査基準では、監査役は、取締役との間で、監査役又は監査役会に対して定期的（又は臨時的）に報告を行う事項及び報告を行う者を、協議して決定しておくべき旨を規定している（監査基準第17条第3項）。

また監査役は、「内部統制部門に対して、各体制の整備状況及び各体制の実効性に影響を及ぼす重要な事象について、それに対する対応状況を含め定期的かつ随時に報告を受け、必要に応じて説明を求める」（実施基準第6条第6項）ことも必要である。

ここでは、取締役が、各体制の整備が企業経営にとって必要不可欠なものであるとの認識を有しているか否かを確認するとともに、内部統制システムの運用状況についても意見を交換することが必要である。不祥事が発生している場合は、内部統制システムの構築及び運用に何らかの瑕疵があるといえるため、再発防止策について重点的にヒアリングし、意見を交換することも必要である。

## 5. 書類の閲覧

内部統制システム監査においては、当該システムの各体制の整備状況を把握し、運用状況の実効性を確認するため、関係書類の閲覧や実地調査を行うことになる。

監査役監査実施要領（以下「実施要領」という。）第8章第4項では、「監査役は、取締役の意思決定、業務執行及び内部統制システムの整備状況に係わる重要な書類（電磁的記録を含む）を閲覧し、必要と認めたときは、取締役及び使用人に対しその説明を求め、意見を述べ、助言・勧告を行う」こととされている。

研究会で検討した体制ごとの閲覧すべき書類と閲覧の視点については、次のとおりである。

### a) 法令等遵守体制

- ・「経営基本方針」、「経営理念」、「行動基準」、「法令等遵守に関する規程」、「経営計画」等を閲覧して整備状況を確認する。また、「社内研修実施報告書」や社内NETを閲覧して役職員への周知、浸透状況を確認する。
- ・「官庁等への届出書・報告書」、「内部監査実施報告書（改善措置実施報告書を含む）」及び「内部通報の受付、調査、対応記録」を閲覧して運用状況の実効性を確認する。
- ・重要会議（取締役会、経営会議・常務会、内部統制委員会、コンプライアンス委員会、グループ会社連絡会等）に出席し、又は議事録を閲覧して統制環境全般の整備・運用状況を確認する。

### b) 損失危険管理体制

- ・「リスク管理に関する規程（災害・事故等の対策規程含む）」、「リスク評価表」及び「リスク対応計画とレビュー記録」等を閲覧して整備状況を確認する。また、「社内研修実施報告書」及び社内NETを閲覧して役職員への周知、浸透状況を確認する。
- ・「内部監査実施報告書（改善措置実施報告書を含む）」を閲覧するとともに、「内部通報の受付、調査、対応記録」を閲覧して運用状況の実効性を確認する。
- ・重要会議（取締役会、経営会議・常務会、リスク管理委員会、懲戒委員会）に出席し、又は議事録を閲覧して統制環境の整備・運用状況を確認する。

### c) 情報保存管理体制

- ・「情報の保存・管理に関する規程」等を閲覧して整備状況を確認する。また、「社内研修実施報告書」や社内NETを閲覧して役職員への周知、浸透状況を確認する。
- ・「内部監査実施報告書（改善措置実施報告書を含む）」を閲覧するとともに、「内部通報の受付、調査、対応記録」を閲覧して運用状況の実効性を確認する。
- ・「重要な契約書」、「重要な議事録」、「重要な営業秘密」、「ノウハウ」、「機密情報」、「個人情報等（法定の作成資料）」及び「決算財務報告情報、IR情報（重



要な開示情報)」の保存・管理状況を閲覧して統制環境全般の整備・運用状況を確認する。

d) 効率性確保体制

- ・「効率性確保に関する規程（「組織規程」、「取締役会規程」、「経営会議規程」、「決裁規程」等）」及び「経営計画（中期経営計画、年度予算）」を閲覧して整備状況を確認する。また、「社内研修実施報告書」や社内NETを閲覧して役職員への周知、浸透状況を確認する。
- ・「組織表」、「経営計画の進捗管理表」及び「内部監査実施報告書（改善措置実施報告書を含む）」を閲覧して運用状況の実効性を確認する。
- ・取締役会及び経営会議に出席し、又は「稟議書」を閲覧して統制環境全般の整備・運用状況を確認する。

e) 企業集団内部統制

- ・「企業集団の統制に関する基準、規程（経営基本方針、企業集団全体と子会社単独で作成された行動基準）」及び「グループ会社管理規程」等を閲覧して整備状況を確認する。また、「社内研修実施報告書」や社内NETを閲覧して役職員への周知、浸透状況を確認する。
- ・「内部監査実施報告（改善措置実施報告書を含む）」及び「グループ会社統括部門の活動記録」を閲覧して運用状況の実効性を確認する。
- ・グループ監査役連絡会を開催して内部統制環境の整備・運用状況を確認するとともに、グループ会社における統制の促進を図る。

f) 財務報告内部統制

- ・「財務報告に係る規程」「各種引当・減損等の見積り計算及び会計基準や制度の改正等の情報収集記録」を閲覧して整備状況を確認する。また、「社内研修実施報告書」や社内NETを閲覧して財務報告所管部門内への周知、浸透状況を確認する。
- ・「組織表」、「経営者評価結果書（改善措置実施報告書を含む）」、「四半期レビュー結果報告書」、「期末監査結果報告書（J-SOX 含む）」、「財務担当取締役と会計監査人との情報共有・意見交換会議事録」及び「官庁等への届出書・報告書」を閲覧するとともに、「内部通報の受付、調査、対応記録」を閲覧して運用状況の実効性を確認する。
- ・「内部統制（J-SOX）委員会議事録」を閲覧し、会計監査人との会合に出席し、又は、「決算財務報告に係る稟議書」を閲覧して統制環境全般の整備・運用状況を確認する。

## 6. 実地調査

「実地調査は、本・支店・工場その他の事業所の業務の実情を現場において把握し、その業務が適法かつ適正に行われていることを確認するとともに、内部統制システムの整備状況を監視し検証するために実施」する。（実施要領第8章第5項）

研究会で検討した各体制の監査として求められる独自の実地調査事項は次のとおりである。

- a) 法令等遵守体制
  - ・ 競業取引、会社間取引、利益相反取引の状況
- b) 効率性確保体制
  - ・ 経営計画の目標設定、進捗管理状況に関する問題（達成困難な経営計画・ノルマ等）の有無
- c) 企業集団内部統制
  - ・ グループ会社統括部門が課題としている事項への対応状況
- d) 財務報告内部統制
  - ・ 経営者評価での指摘事項、財務担当取締役と会計監査人との意見の相違点への対応状況
  - ・ 財産（金銭、有価証券、製・商品、原材料、設備備品、土地・建物等）の取得、保全、運用、売却、除却及び廃棄等の処理状況
  - ・ 財産の実在性、遊休資産の管理状況

## 7. 重点監査の実施

内部統制システムの整備状況の評価は、日常の監査結果等を踏まえて行うことになるが、その評価を効率よく実施するためには、重点監査項目を設けて監査を行うことが有効である（実施要領第4章第3項）。

重点監査項目の設定には、

- ・ 過去の監査結果等から、当期に焦点を絞って監査すべき課題をあらかじめ定める
- ・ 期中に、問題発生の予兆を手掛かりとして、予防監査的な視点から定める
- ・ 具体的な問題発生を受けて、内部統制上の課題を浮彫りにするために定める

などが考えられる。

いずれにしても、日常の監査活動において、今、自分が監査している内容が、内部統制のどの項目のどの視点に該当しているのかという意識を持つことが重要であり、その積み重ねがあつて初めて、内部統制システムの整備状況を判断できることになる。

なお、会社を取巻く環境は刻々と変化しており、内部統制システムの整備にはゴールはないため、重点監査の実施にあたっては、経営への影響度合いも考慮のうえ、内部統制に定める各体制の監査が数年で一巡するように監査項目を設定するなどの工夫も必要である。



## 8. 内部統制システムに係る取締役会決議の見直し状況の確認

実施基準第5条第1項では、取締役会決議について、「取締役会において、会社に著しい損害を及ぼすおそれのあるリスクに対応した内部統制システムのあり方について、適切に議論がなされたうえで、内部統制システムの整備に係る決議がなされているか」、「当該取締役会決議の内容について、必要な見直しが適時かつ適切に行われているか」などの観点から監視し検証する旨規定されている。

したがって、監査役は、内部統制システム全般を統括する部署に対して、現時点の状況認識及び取締役会決議の見直しの検討状況についての報告を求めることが必要となる。

監査役（及び監査役スタッフ）は、報告を受けた現時点の状況認識及び取締役会決議の見直しの検討状況を評価し、取締役会決議の変更の要否を判断し、内部統制システムに係る取締役会決議の内容の妥当性を判断しなければならない。

## 9. 内部統制システムの不備への対応

実施基準第7条では、「監査役は、内部統制システムの監査において実施した監査手続の内容、発見した不備、助言又は勧告を要すると判断した論拠及び結論等について、監査役会に報告」し、監査役会は、「その内容を検討し、代表取締役等又は取締役会に対して助言又は勧告すべき事項を審議する」旨規定している。「助言又は勧告にもかかわらず、代表取締役等又は取締役会が正当な理由なく適切に対処せず、かつその結果、各体制の整備状況に重大な欠陥があると認められる場合には、監査役は、必要に応じ監査役会の審議を経て、監査報告においてその旨を指摘する」こととなる。

内部統制システムの不備には、構築にあたっての不備と運用にあたっての不備がある。これらの不備は、実際の業務において、問題やその予兆が発生した際に明らかになる場合が多いが、誰も気付かないための不作為が原因となることもありうる。

こうした不備を生じさせないためには、執行部側における内部統制システムの整備に関してPDCAサイクルが確実に回される仕組みが構築されているかどうかを監査する必要がある。

また、日常の監査において発見した問題を、内部統制システムの問題として関連付けて捉えることも重要である。

不備が発見されてもその不備が監査報告作成時点までに解消した場合や、不備によって内部統制システムの各体制の整備状況に重大な欠陥があるとは認められない場合であっても、将来重大な問題につながることを防ぐように、不備が生じた原因を十分に検討し、適切な対策を行うことを執行部側に求めることが必要である。

## 10. 内部監査部門との関係

内部監査部門の監査は、法令・定款違反等の業務全般を監査するという点では監査役監査と同じであることから、内部監査部門の監査が有効に機能していることが、監査役監査を補完することになる。したがって監査役は、内部監査部門の監査が有効に機能しているか否かについて確認を行わなければならない。実施基準第6条第4項では、「監査役は、内部監査部門等に対して、内部監査計画その他モニタリングの実践計画及びその実施状況について適時かつ適切な報告を求める」旨、規定している。監査役は、内部監査部門に対して監査役のニーズを織り込んだ監査の実施を求め、その結果の報告を求めることとなる。

内部監査部門に監査役のニーズを織り込んだ監査を実施してもらうためには、監査役が内部監査部門に求めるものを明確にするために、内部監査部門の監査計画を聴取し、意見交換を行う必要がある。場合によっては、内部監査部門が行う重要な調査に、監査役もしくは監査役スタッフが立会うこともある。

内部監査部門の監査の進捗状況については、定期的に報告を受け、各体制における重大なリスクへの対応状況その他各体制の整備状況に関する事項について把握しておくことが望ましい。

また、内部監査部門が行った調査が仮に不十分であると認める場合には、内部監査部門に対して追加調査等を求めることも必要である。

内部統制システム監査に関して内部監査部門が有効に機能しているということは、内部監査部門が各体制の整備状況を継続的に検討・評価を行い、それを踏まえて代表取締役等が必要な改善を実施しているということであるから、その状況を確認するため、監査役は、内部監査部門との定期的な意見交換の場などを通じて、次のような項目について確認を行う必要がある。

- a) 内部監査部門の内部統制システムに係る監査の方法の妥当性
- b) 内部監査部門の内部統制システムに係る各体制（仕組み）の整備状況に関する監査結果（指摘事項等）
- c) 内部監査部門の指摘事項に対する改善措置の実施状況
- d) 内部統制部門が疑念を持った取引・活動など会社のモニタリング部門として把握しておくべき情報について、関係部門から内部監査部門に対して適時かつ適切に伝達する体制の整備状況
- e) 内部監査部門が財務報告に係る内部統制の経営者による評価を行っている場合には、その評価活動の進捗状況及び評価結果

監査役は、内部監査部門から確認した結果を、自ら行った内部統制システムに係る監査の結果に加味して、総合的に、監査役としての内部統制システムに係る監査意見を形成することとなる。

## 1 1. 会計監査人との関係

会計監査人は会社法上の制度であるとともに、金融商品取引法における監査人であり、内部統制システムの有効性に関する会計監査人の客観的な意見等は重要である。

会計監査人との関係は、実施基準では次のように規定されている。

- a) 監査役は、会計監査人との定期的会合等を通じて、内部統制システムの整備状況に関する会計監査人の意見等について把握し、必要に応じて報告を求める（実施基準第6条第7項）。
- b) 監査役は、会計監査人に対し、財務報告内部統制における重大なリスクへの対応状況その他財務報告内部統制の実効性に重要な影響を及ぼすおそれがあると認められる事項について、適時かつ適切に監査役又は監査役会に報告するよう要請し、情報の共有に努める（実施基準第13条第3項）。
- c) 監査役は、財務担当取締役と会計監査人との間で、監査の方法又は会計処理等について意見が異なった場合には、財務担当取締役及び会計監査人に対し、適時に監査役又は監査役会に報告するよう要請する（実施基準第13条第4項）。

会計監査人との定期的会合の開催は、会計監査人の監査計画策定時、四半期決算の前後、期末決算監査時、内部統制報告書監査時等に必要である。その他必要に応じて開催すればよい。会計監査人の監査結果が相当であるためには、会計監査人が独立性を保持して監査を行っていることが前提となるから、監査役は日頃から会計監査人と率直に意見を交換できる信頼関係を構築して、監査の状況を確認しておくことが必要となる。

## 1 2. グループ会社の監査役との関係

実施基準第12条第2項では、監査役は、企業集団内部統制について、重大なリスクに対応しているか否かを、「子会社に監査役が置かれている場合、当該監査役が、当該子会社の内部統制システムについて適正に監査を行い、会社の統括本部等及び会社の監査役との間で意思疎通及び情報の交換を適時かつ適切に行っているか」といった重要な統制上の要点を特定のうえ判断する旨規定している。

子会社監査役が会社の監査役との間で行う意思疎通及び情報の交換の場がグループ会社監査役連絡会等（以下「連絡会」という。）であり、実施要領においても、「子会社・関連会社を有する場合、連結経営の視点から、企業集団内における内部統制システムの整備及び監査役監査の環境整備に留意し、グループ全体の監査役監査の質的向上・均質化・効率化を図るため、適時に、親会社監査役を中心に主要な子会社・関連会社の監査役をメンバーとするグループ監査役連絡会を開催して、子会社・関連会社の監査役との緊密な関係を図る」旨規定している（実施要領第3章第4項）。

連絡会は、監査方針・監査計画策定時、期中監査の意見交換、期末決算監査前等を開催することが必要である。連絡会を通じて関係すべき事項としては次の項目が挙げられる。

- a) 親会社の監査方針・監査計画の説明
- b) グループ会社の業務監査の結果聴取及び意見交換
- c) グループ会社のリスク管理等の状況の把握とグループ会社監査役への助言

親会社の監査計画は、各グループ会社の監査計画作成の一助となるようにするとともに、親会社からグループ会社に派遣している非常勤監査役に説明することなどを通じて、各グループ会社への浸透を図ることが重要である。

監査役スタッフを擁しないグループ会社においては、親会社の監査役スタッフがグループ会社監査役のサポート機能を果たすことが必要となる場合もあろう。グループ会社数が多い場合には、会社の重要度等に応じて個別に対応する必要がある。

## 第2節 内部統制システム監査の確実な実施と監査証跡の保存

内部統制システム監査計画を策定することによって、どの時点でどのような監査活動を行うかを決定すると、次は、その監査活動を確実に実施することとなる。

そのためには、監査の進捗状況を管理することが必要となると思われるが、研究会で議論したところ、実施すべき事項を記載したチェックシートを活用して管理しているという会社が半数ほどあった。アンケート調査では、特段の管理は行っていないという会社も32%（36社）あったが、56%（62社）の会社では、チェックシートの活用（25社）や「監査スケジュール表」の消し込み（37社）など、何らかの管理を行っていた。

内部統制システム監査の結果は監査報告としてまとめられるが、個々の内部統制システム監査の結果を踏まえて監査報告において内部統制システムの相当性判断を行うためには、個々の監査結果が監査報告に集約されるように業務フローを明らかにしておくことが望ましい。

個々に内部統制システム監査を実施してその都度監査調書を作成し、最終的に、それらをまとめたものを監査結果評価表として作成するとすれば、その業務フローは、「内部統制システムに関する監査結果の評価業務フロー」（資料5）のとおりとなる。監査調書を作成しておけば、何をもって相当だと判断したかを記録することができるとともに、何かしらの不備があった際の証跡にもなると思われる。

監査計画を策定してから監査報告を作成するまでの業務を、どのような帳票を用いて実施すべきかについての、研究会からの提案は以下のとおりである。

### 1. 「内部統制システム監査チェックリスト」の作成

まず、監査計画策定時に、「内部統制システム監査チェックリスト」（資料6-1）を作成する。これは、過去の監査結果等を踏まえて現時点の内部統制システムの整備状況の評価し、内部統制システムの体制ごとにチェックすべき項目を選択し、その項目をどの時点で（どの監査で）チェックするかを決定するものである。

内部統制システムの整備状況の評価して「内部統制システム監査チェックリスト」に

記載すべきチェック項目を選定する場合には、「内部統制システム監査として監査すべき事項検討表」（資料６－２）を活用する。実施基準で例示されている重要な統制上の要点は３９項目（実施基準第１３条第２項第３号のイ～ヌをそれぞれ１項目とみれば４８項目となる。）であるが、各社の内部統制システムの整備状況によって、項目の付加又は削除を行えばよい。

「内部統制システム監査チェックリスト」に監査結果評価欄を付加すると「内部統制システム監査チェックリスト兼監査結果評価表」となり、監査結果の取りまとめ時にも活用することができる。

## ２．「内部統制システム監査進捗確認表」の作成

内部統制システム監査の進捗状況の管理は、「内部統制システム監査チェックリスト兼監査結果評価表」に記入していくことによっても実施することができるが、「監査スケジュール表」（資料７－１）、「内部統制システム監査進捗管理表」（資料７－２）等を作成して、様々な監査活動の一年間の計画と実績を管理することも有効である。

「内部統制システム監査進捗確認表」は、様式を工夫することによって何らかの指摘事項があった際のフォローのための帳票としても活用することができるし、データベース化して、監査役や監査役スタッフが同時に閲覧できるようにすることもできる。

## ３．「監査調書」の作成

監査調書には、「日付」、「場所」、「被監査部門」、「実施方法」、「行った監査において監査役が感じたこと」、「指摘事項」及び「監査概要（結果）」を記載する。問題があった事項について「フォロー」することなく放置して、そのまま期末を迎えることを避けるためには、監査実施後の「フォロー」についても記載できるようにしておくことも必要である。また、明らかな法令違反でなくても、重大なリスクに関連する場合もあるため、指摘事項があれば所管の取締役及び部門長等に連絡し、重要度に応じて、再確認、報告をさせることも必要である。

監査を実施する際に、「内部統制システム関係確認表」（資料８）を作成しておくこと、監査時の調査漏れを防ぐことができる。これは、「内部統制システム監査チェックリスト」を監査局面ごとに編集したものであり、これによりそれぞれの監査局面においてチェックすべき事項を一覧することができる。

## ４．「規程類確認表」の作成

規程に基づく業務の遂行が強く求められることから、社内の規程をまとめた「規程類確認表」（資料９）を作成し、実地調査の際などに参照して確認することも必要である（縮小して手帳等に添付等すれば常時参照することができる。）。

また、現在（監査時点）と規程改正日に乖離がある場合に、その内容が最新のもののか



確認する目安にできるほか、関連法令等の改正日と対応させることで、見直しの必要性も確認することができる。

#### 5. 「監査結果総括表」の作成

「内部統制システム監査チェックリスト兼監査結果評価表」に特段手を加えずに監査役会に報告するという方法もあるが、それでは内容が詳細にすぎ適切でないという場合は、「内部統制システム監査チェックリスト兼監査結果評価表」を集約して体制ごとの監査結果を総括的に記載した「監査結果総括表」（資料 10）を作成して監査役会に報告する。

監査の結果は、

a) 事業報告に記載された内部統制システムの各体制の整備についての決定又は決議の内容の概要が相当か

b) 内部統制システムに関する取締役の職務執行について指摘すべき事項がないかについて総括する。

監査役は、内部統制システムに係る取締役会決議の内容が相当でないと認めた場合及び内部統制システムに関する取締役の職務執行について指摘すべき事項があると判断した場合には、その理由が必要である。しかし、研究会の中では、内部統制システムに係る取締役会決議の相当性及び取締役の職務執行に関し指摘すべき事項の有無についての判断基準を作成している会社は少数であった。そして、その判断基準の内容は、

a) 事業報告に記載された内部統制システムの各体制の整備についての決定又は決議の内容の概要が相当か否かについては、「実施基準」の第 5 条に準拠している。

b) 内部統制システムに関する取締役の職務執行についての指摘すべき事項の有無については、「実施基準」の第 6 条及び第 7 条に準拠している。

というものであった。研究会の議論の中では、「実施基準」の第 5 条～第 7 条の規定以上の判断基準は具体的にイメージできないという意見も多かった。

特に判断基準を作成していなくても、「実施基準」の第 5 条～第 7 条で、監査の方法と発見した不備への対応について規定しているので、「実施基準」に準拠して監査を行っていれば、判断基準を作成している場合と実質的に大きな違いはないということかもしれない。



### 第3節 内部統制システムに係る監査の実施基準例

以上のように、研究会では、内部統制システム監査のあり方や監査証跡として保存される調書等の作成について議論するとともに、それらの活動のベースとなる実施基準の制定の経緯などについて協会本部事務局から説明を受けた。

実施基準は、

第1条 (目的)

第2条 (内部統制システムの定義等)

第3条 (内部統制システム監査の対象)

第4条 (内部統制システム監査の基本方針)

第5条 (内部統制システムに係る取締役会決議に関する監査)

第6条 (内部統制システムの整備状況に関する監査の方法)

第7条 (内部統制システムの不備への対応)

の各条が総論部分を構成しており、第3章(第8条)以下で内部統制システムの各体制についての監査方法を規定している。

第3章(第8条)以下の規定を要約すると、内部統制システムの各体制が、重大なリスクに対応しているか否かについて、規定に例示している事項を含む重要な統制上の要点を特定のうえ判断する、ということである。このうち、各規定の相当部分を占めるのが例示であって、「会社の事業内容、規模その他会社の特性に照らして過不足のない要点に絞る」こととなっている(実施基準第8条第2項但書)。

しかしながら、「以下の事項を含む重要な統制上の要点を特定のうえ、判断する」という規定については、前文Ⅱの「制定の趣旨と主要な事項」の6に、「各体制の監査に当たって留意すべきチェック・ポイント(重要な統制上の要点)」とあり、前文を読んだから実施基準本文を読めば「以下の事項」が「重要な統制上の要点」であることがわかるが、実施基準本文を一読しただけでは「以下の事項」が「重要な統制上の要点」なのか、「以下の事項」とは別に「重要な統制上の要点」を特定する必要があるのかが分かりにくいという意見を聞くこともある。たとえば、「以下の事項」とは別に「重要な統制上の要点」を特定する必要があると考えてしまうと、「以下の事項を含む」という規定によって例示している「以下の事項」はすべて「重要な統制上の要点」に含めなければならないことから、付加することはできても省略することができなくなってしまうからではなかろうか。

以上のような議論を展開する中で研究会メンバー会社から紹介されたのが、資料11-1に示す実施基準例である。この実施基準例では、内部統制システムの整備状況によって「重要な統制上の要点」が増減することを前提として、自社に不要と思われる部分を割愛しやすいようにするために、協会の実施基準第6条の「第3章各条第1項に掲げる重大なリスクに対応しているか否かを監視し検証する」という規定を、「すべての重要な点において別表に掲げる重大なリスクに対応しているか否かを監視し検証する」と

いう規定に修正して、「重要な統制上の要点」の例示に換えて「重大なリスク」のみを「別表」で記載している。

各社で「重要な統制上の要点」を明確に規定しておきたい場合には、「重要な統制上の要点」を「評価項目の例」などと改めて「監査の着眼点とすべきリスク」と対比させる形で別表（資料 1 1－2 参照）を作成しておく方法もあると思われる。

なお、この実施基準例では、「財務報告内部統制の監査」については、会社法上の内部統制システムでは当該体制に関する規定がなく、法令等遵守体制や損失危険管理体制に含まれている。これらの事項について調査又は確認が必要な場合には、「財務報告内部統制の監査」は金融商品取引法に基づく「財務報告に係る内部統制報告書」の作成部門からの聴取が中心となることから、協会の実施基準第 1 3 条第 2 項で例示する「重要な統制上の要点」を、第 2 節の 1 で説明した「内部統制システム監査チェックリスト」（資料 6－1）又は第 2 節の 3 で説明した「内部統制システム監査のチェック項目確認表」（資料 8）に記載して、当該部門に対して確認することで補うことも可能である。監査役が財務報告担当部門に対して直接調査する場合も同様である。

協会の実施基準の「重要な統制上の要点」については、それぞれの会社において、会社の事業内容、規模その他会社の特性を踏まえて検討し、「過不足のない要点」（実施基準第 8 条第 2 項但書）に絞ったうえで、第 2 節の 1 で説明した「内部統制システム監査チェックリスト」（資料 6）などに落とし込み、それに基づいて監査を行えば、漏れや重複もなくなり、効率的な監査が実施できると思われる。

## おわりに

今回の研究会では、協会本部から講師を招いて実施基準の勉強会を実施したり、例年監査役スタッフのみを対象としていたアンケート調査の対象を監査役にも拡大してお願いするなどの新しい取組みを試みた。その結果、実施基準を自社の「実施基準」として取り込む場合の要点を理解することができたほか、アンケート調査では監査役の方々から監査役スタッフに倍するご回答をいただくことができた。これらは、今回の研究会報告書に反映されている。

アンケート集計結果の中で気になったのは、往査への随行、監査調書（議事録）の作成、指摘事項のフォローの3項目に関して、監査役がこれらは本来監査役スタッフが実施すべきであるが実施できていないと見ていたことである。この理由は監査役と監査役スタッフのコミュニケーションの問題ではないかと考えたが、専任のスタッフを擁しない監査役の期待ということがわかった。監査役スタッフがどのような業務を実施すべきかについては、監査役と監査役スタッフは、各社において監査計画を策定する時などに、よく議論をしていただきたい。

内部統制システムの監査は、実施基準第6条で規定しているとおり、「日常的な監査活動を通じて」監視し検証するものであるから、第2章では、内部統制システムの体制ごとではなく、日常監査の監査活動項目ごとに区分して実施すべき事項を提案している。

また、今回紹介した実施基準例は、現在会社独自の実施基準の制定を検討しておられる会社が実際に制定する場合や、すでに会社独自の実施基準を制定しそれに基づき監査を実施している会社においても、参考になるかもしれない。

監査活動項目の提案や実施基準例の紹介などの内容は、あくまで一例であるので、各社の状況に応じてアレンジしていただき、監査役スタッフのみならず新任の監査役の方にも、使っていただける部分があれば幸いである。

以 上

## 【近年の関西支部監査役スタッフ研究会報告】

|                                                |            |
|------------------------------------------------|------------|
| ○「新会社法における『業務監査』実務」                            | 平成17年7月21日 |
| ○「会社法の下における監査役会のあり方 ―監査役スタッフからの提言―」            | 平成18年7月20日 |
| ○「社外監査役的活動と監査役スタッフの役割」                         | 平成19年7月24日 |
| ○「企業集団における監査役監査とスタッフの役割<br>―内部統制システム監査の視点を中心に― | 平成20年7月22日 |
| ○「監査役監査の環境整備と監査役スタッフの役割」                       | 平成21年7月31日 |