

**「改定監査役監査基準」における  
会計監査関連事項**

平成 16 年 9 月 28 日

(社)日本監査役協会・会計委員会

## 会計委員会報告書

『改定監査役監査基準』における会計監査関連事項」の公表にあたって

平成 16 年 9 月 28 日

(社)日本監査役協会 会計委員会委員長 中 條 邦 宏

本年 2 月、監査役監査基準（以下、「新基準」という）が全面的に改定された。ここで新たに示された監査役の責務は、「監査役は、独立の立場から取締役の職務執行を監査することにより、企業不祥事を防止し、健全で持続的な成長を確保・担保することが基本責務であると認識し、良質な企業統治体制の確立と運用を監査役の基本的な監査視点とする。」との一文に凝縮されている。新基準は、コーポレート・ガバナンスに対する監査役の役割を明示するなど、監査役監査の新機軸を示しているといえよう。

新基準には、監査役の会計監査の視点からも重要かつ新しい視点が幾つも盛り込まれた。内部統制システムの監査、会計監査人の独立性の監視などがそれである。そこで示されているように、企業情報開示の信頼性と透明性を確保するためには、まず、財務情報その他企業情報を適正かつ適時に開示するための内部統制システムが適切に整備されなければならない。この責務はもとより取締役が有するものであるが、監査役は、取締役が適切な内部統制システムを整備しているかを監視・検証することにより、内部統制システムに対する監査責任を果たしていく必要がある。

また、財務諸表・計算書類等の財務情報が経営実態を正確に反映したものとなるためには、会社の財産及び損益の状況等に重要な影響を与える会計方針の適用、すなわち、資産評価の方法、貸倒引当金の計上、繰延税金資産の回収可能性の判断等に関する見積り・予測が適切に行われることが重要な鍵となる。監査役は、常に経営環境の推移に留意して会社財産の実質価値の把握に努めるとともに、自らもこれらに対する主体的な監査判断が要請されていることを忘れてはならない。

一方、会計監査人との係わりにおいては、会計監査人が独立の立場を保持し、職業的専門家として適切な監査が可能となるようその環境を整備することは、監査役監査の要諦をなすといって過言ではない。監査役は、会計監査人が会社との間に利害関係を有することなく、公正不偏の態度を堅持する精神的独立性を有しているかを監視するとともに、その職務遂行が適切に行われているかを検証しなければならない。独立性の保持については、企業監査の前提であるほか、監査役が会計監査人監査の相当性を判断するうえでの基礎となることから、とりわけ留意が必要となる。

なお、新基準でいう情報開示にかかる内部統制システムは、財務情報のみならず、企業情報開示全般を指すものとされている。そのため、本報告書における情報開示にかかる内部統制システムについても、いわゆる会計監査事項に限らず、あらゆる企業情報開示を含

むものとして扱っている。監査役は、社会を構成する一員たる会社の機関であるので、会社が発信する企業情報の全般についてその適正性、透明性及び信頼性を担保することは自らの社会的責任であることを肝に銘じ、企業情報開示にかかる責務を果たしていく必要がある。

本報告書は、新基準で示された内部統制システムの監査、会計監査人の独立性の監視等、会計監査上の新しい視点を中心に解説を加えているほか、その他の会計監査に関する条文についても、近年の本委員会報告の要点を織り込みつつ、新基準で示された監査役の会計監査実務の提示を試みている。会計監査に関連が深い11の条文について会計監査の視点から四つの括りに構成し直し、それぞれについて「解説」及び「監査の留意点」を示している。このため、会員諸氏には、これを大いに実務に活用されるとともに、新基準で提示された監査役の職責を全うされることを切に願う次第である。

本報告書の作成にあたっては、鳩山勝郎専門部会長のもと、山口千秋委員（第1部）、権田知弘委員（第2部）、麻野浅一委員（第3部）、平野善昭が「ザ・パーク」（第4部）によるワーキングに基づき、大橋博行委員、麻野浅一委員を中心に綿密かつ精力的な検討を頂いたほか、会計委員会の委員各位には幾重にわたり積極的に議論に参画頂いた。さらに、当委員会の専門委員である弥永真生教授からは貴重なご指導を賜った。ここに氏名を掲げ、謝意を申し上げたい。

#### 会計委員会委員

委員長	中條 邦宏	本田技研工業(株)
専門委員	弥永 真生	筑波大学大学院教授
委員・専門部会委員	大橋 博行	加チユア・コビル・ニンス・クラブ(株)
委員・専門部会委員	鳩山 勝郎	三井情報開発(株)
委員・専門部会委員	権田 知弘	シャープ(株)
委員・専門部会委員	山口 千秋	トヨタ自動車(株)
委員	野村 高史	住友商事(株)
委員	高谷 卓	富士通(株)
専門部会委員	麻野 浅一	協立運輸倉庫(株)
専門部会が「ザ・パーク」	平野 善照	第一実業(株)
委員	高橋 弘幸	(社)日本監査役協会
事務局	新谷 清	(社)日本監査役協会
事務局	上遠野恭啓	(社)日本監査役協会
事務局	森山 良子	(社)日本監査役協会

( 検討時所属会社 )

## 目次

条文は監査役監査基準を表す。

はじめに	1
第1部 企業情報開示体制の監査	3
財務報告体制の監査（18条）	
【解説】	
1．財務報告体制監査の必要性	4
2．財務報告の目的と内容	5
【監査の留意点】	
1．財務情報作成プロセスの監査	7
2．財務報告体制の監査	7
3．財務情報の作成方針	8
4．その他の財務情報	8
5．作成・開示スケジュール	9
企業情報開示体制の監査（31条）	
【解説】	
1．企業情報について	10
2．企業情報開示体制の監査	11
【監査の留意点】	
1．情報収集体制と情報開示基準の明定	12
2．マイナス情報の開示	12
3．監査報告書への記載	13
4．定性的情報	13
5．後発事象	13
第2部 会計監査人との係わり	15
会計監査人の独立性の監視等（17条）	
【解説】	
1．会計監査人の独立性の監視	16
2．監査役の会計監査人選・解任権等	17
3．監査契約内容の検証	18
【監査の留意点】	
1．会計監査人の独立性の監査	19
2．専門性の監査	20
3．監査報酬等の監査	20

<p style="text-align: center;">会計監査人からの報告の監査（21条）</p>		
【解説】	1．会計監査人監査報告書の監査	22
	2．会計監査人監査の相当性判断	22
【監査の留意点】	1．会計監査人から説明を受ける事項	23
	2．相当性判断のポイント	23
<p style="text-align: center;">会計監査人との関係（35条）</p>		
【解説】	1．会計監査人との関係の必要性	26
	2．内部統制システムに関する連携関係	26
	3．会計監査人からの報告への対応	27
【監査の留意点】	1．会計監査人との関係の前提	27
	2．会計監査人との関係の実務指針	27
<p style="text-align: center;">第3部 計算書類等の監査、監査報告書の作成・提出</p>		
	31	
<p style="text-align: center;">会計方針の監査（19条）</p>		
【解説】	1．会計方針とその開示	32
	2．会計方針の変更とその開示	33
【監査の留意点】	1．会計方針の監査の前提	35
	2．会計方針の監査	35
	3．会計方針の変更の監査	36
	4．その他の監査の留意事項	36
<p style="text-align: center;">計算書類等の監査（20条）</p>		
【解説】	1．計算書類等の監査役監査の法的手続	38
	2．監査役による会計監査のスタンス	38
	3．計算書類等についての監査事項	39
【監査の留意点】	1．監査役の計算書類等の監査	40
	2．「結果の相当性判断」のための監査	42
	3．計算書類等の「非会計事項」の監査	44
	4．連結計算書類の監査	45

監査報告書の作成・提出（44条）	
【解説】	1．監査報告書の作成から提出までの法的手続 48
	2．監査報告書の作成 49
	3．監査報告書の例示 51
【監査の留意点】	1．監査報告書の重要性の認識 51
	2．監査報告書作成の前提 52
	3．「監査の方法の概要」の記載の留意点 52
	4．「監査の結果」の記載の留意点 53
	5．その他の留意点 53
	6．連結の監査報告書の留意点 54
第4部 会計監査関連事項	55
取締役及び使用人に対する調査（32条）	
【解説】	1．報告請求権と業務・財産調査権 56
	2．取締役の義務違反に関する調査 56
	3．調査非協力の制裁等 57
【会計監査の留意点】	1．予防監査に重点 58
	2．現場・現物の監査 58
	3．事前調査 58
会社財産の調査（33条）	
【解説】	1．会社財産とその管理 59
	2．監査役による会社財産の調査 59
【会計監査の留意点】	60
子会社の調査等（34条）	
【解説】	1．子会社等に対する親会社の監査役の権限 61
	2．連結経営の視点に立った監査 62
【会計監査の留意点】	63

## はじめに

本年 2 月、「監査役監査基準」が全面的に改定されたが、会計監査に関連する条文についても、予防監査、内部統制の重要性を一層明確にする中で、大幅に改定されている。

本報告書は、改定監査役監査基準（以下、監査役監査基準）の改定の視点である「具体的・体系的実務指針として、内外から評価される監査実務のあり方、責任のとれる監査のあり方を明示する」との考え方にに基づき、会計監査に対する監査役の実務の重要性に鑑み、会計関連の条文について分かりやすく解説するとともに、より具体的な実務指針を示した。

### 1．本報告書の目的と狙い

監査役の実務をサポートできるように、監査役監査基準の条文に従って、実務的かつ具体的な会計監査の指針を示した。

会計に精通していない監査役でも実務で利用できる内容とした。

近年の当会計委員会レポートの内容を説明の中に極力織り込んだ。

### 2．報告書の構成

監査役監査基準の各条文のほとんどは大なり小なり会計に関連しているが、中でも会計に関連の深い条文を取り上げ、各章に分かれて規定されている 11 の条文を次のように大きく 4 つの部に分類して、解説あるいは実務指針を示すことが監査役の実務に役立つと判断した。

#### 第 1 部 企業情報開示体制の監査

監査役監査基準第 18 条（財務報告体制の監査）

3 1 条（企業情報開示体制の監査）

#### 第 2 部 会計監査人との係わり

監査役監査基準第 17 条（会計監査人の独立性の監視等）

2 1 条（会計監査人からの報告の監査）

3 5 条（会計監査人との関係）

#### 第 3 部 計算書類等の監査、監査報告書の作成・提出

監査役監査基準第 19 条（会計方針・会計処理等の監査）

2 0 条（計算書類等の監査）

4 4 条（監査報告書の作成・提出）

#### 第4部 会計監査関連事項

監査役監査基準第32条（取締役及び使用人に対する調査等）

33条（会社財産の調査）

34条（子会社の調査等）

#### 3. 各条文ごとの記載内容

各条文ごとに、「解説」、「監査の留意点」、「関連条文」、「参考資料」の順序で記載し、特に、実務に直結する「監査の留意点」にポイントを置いた。

なお、監査役監査基準と同様に、商法特例法上の大会社を対象とし、主として公開会社を念頭において記述した。

監査役が実効性ある会計監査を実施するために、各社の内部統制システムの実態等に合わせ、本報告書を活用されることを切望する。

#### 【凡例】

商： 商法

商特： 株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律

証取： 証券取引法

商規： 商法施行規則

原則注解： 企業会計原則注解

財規： 財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則

連結財規： 連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則

開示府令： 企業内容等の開示に関する内閣府令

## 第 1 部 企業情報開示体制の監査

内部統制システムの確立が特に大規模公開会社の取締役の善管注意義務として認識されつつあることに鑑み、適切な内部統制システムが整備されているか否かを監視・検証することが監査役の責務であると監査役監査基準で明示された。

監査役監査基準第 15 条第 1 項は、内部統制システムの具体的内容として、次の 3 つを挙げている。

取締役及び使用人の職務執行が法令又は定款等に違反しないための法令等遵守体制  
会社の重大な損失の発生を未然に防止するためのリスク管理体制

財務情報その他企業情報を適正かつ適時に開示するための体制

上記のうち、会計監査事項として関わりの深い の財務情報その他の企業情報開示の体制については、第 18 条（財務報告体制の監査）と第 31 条（企業情報開示体制の監査）において、具体的に監査役の監視・検証の責務が規定されている。

財務情報その他企業情報の種類・内容は多岐にわたり、開示が要求されている法令・規則等も広範囲にわたっている。監査役は商法に基づく機関であることを理由として、商法上要求されている企業情報の開示だけを監査すれば足りるとするのではなく、商法以外の証券取引法などにより要求される情報開示も取締役の重要な職務執行の一つであるので、監査役はその適正性・適時性を監視・検証する義務があると考えべきである。

財務情報その他企業情報は、経営の透明性を確保し、株主・債権者・投資家などへの説明責任の中核をなすものであり、企業の健全性を含む必要十分な情報が適正かつ適時に開示されてこそステークホルダーにとって有用なものとなる。したがって、監査役は情報の作成プロセスに関わる内部統制が適正に機能していて、かつ、虚偽の記載等のない適正な財務情報・企業情報が形成され、それらが適時に開示される社内体制になっているかを監視・検証することが必要である。

## 財務報告体制の監査

### 第 18 条（財務報告体制の監査）

1. 監査役は、取締役が財務諸表及び計算書類等の適正な作成及び報告のために、必要かつ適切な財務報告体制を構築し運用しているかを監視し検証しなければならない。
2. 監査役は、会社が財務情報を開示するにあたり、会計監査人のほか担当取締役又は使用人に対しその重要事項について説明を求めるとともに、開示される情報に重要な誤りがなく、かつ、内容が誤解を生ぜしめるものでないかを検証しなければならない。

### 【解 説】

#### 1. 財務報告体制監査の必要性

##### （1）本条の趣旨

内部統制システムを規定した第 15 条 1 項 3 号を受け、財務報告体制が内部統制システムの構成要素の一つとして重要であり、必要かつ適切な体制が構築・運用されているかを監視・検証することが、監査役の職務であることを明記している。監査役自らが行うべき会計監査の重要な監査ポイントの一つである。

最も重要なことは、不適正な財務報告を看過せず事前に予防する仕組みを構築し、それが如何なる場合にも機能することである。監査役は、社内の事情に明るく、体制・仕組みの弱点やリスクを把握し得る立場にあることを十分認識して、予防監査に努めなければならない。

##### （2）不実の財務報告の賠償責任

財務情報開示に当たって、虚偽の報告をした場合には、作成者である取締役は損害賠償責任を問われる（商 266 の 3 、証取 24 の 4）。

監査役も商法計算書類等に虚偽記載があるものを適法として監査報告書を作成すれば、損害賠償責任が問われる（商 280 ）。証券取引法上の有価証券報告書の虚偽記載についても監査役は提出時の役員の一員として（証取 21 ）、賠償責任を問われることがある（証取 24 の 4）。

2004 年 6 月 2 日に成立した証券取引法の改正で、民事責任規定の見直しがなされ、有価証券報告書等の継続開示書類の他、広く開示書類一般につき、損害の推定規定が設けられ投資者の損害の立証も容易になった（改正証取 21 の 2 ）。

## 2．財務報告の目的と内容

### (1) 財務報告の目的と会計監査

財務報告には大別して、商法の規定によるもの、証券取引法によるもの、証券取引所の規則等によるものがある。

それぞれ報告の目的とするところ及び報告対象者が異なっているので、おのずから報告内容や様式が異なっている。

商法に基づく財務報告は、株主並びに債権者の保護と両者間の利害調整を目的としており、報告の対象も主として株主と債権者を想定している。裏返せば、株主から経営を負託された経営者が委任者に対する受任責任とその責任解除の目的で行う報告でもある。報告の頻度としては、年間決算をベースにした年度報告である。

証券取引法は有価証券取引の公正さと円滑さを図ることを目的としており、証券取引法に基づく財務報告は、投資家（現在の株主だけでなく将来の株主も含む）の保護を主眼としたものである。投資家の投資判断に役立つ報告である必要があり、定期的な報告の頻度も年間のみでなく、半期ごとの報告も要求されている。

証券取引所は、取引所に上場されている会社の投資者の投資判断に役立つ財務情報などを適時に開示させることを主目的にして、「決算短信」、「四半期開示」<sup>(注1)</sup>、一定の決定事実あるいは発生事実についての「適時開示」等を要求している。

なお、財務報告の信頼性を担保する必要から、

の商法上の財務報告には、監査役の監査のほかに会計監査人の監査が法定されている（大会社又はみなし大会社の場合）<sup>(商特2)</sup>。

の証券取引法上の財務報告には、監査役の監査は要求されていないが、公認会計士又は監査法人の監査を受けることが法定されている（証取193の2）。

### (2) 財務諸表と計算書類等

貸借対照表や損益計算書などの財務報告を証券取引法では「財務諸表」と称し、商法では「計算書類」といっている。

監査役監査基準の前文の5及び本条第1項で、「財務諸表及び計算書類等」と財務諸表を先に出している趣旨は、商法上の計算書類等よりも情報の内容・領域ともに広さを持つ証券取引法上の財務諸表を前面に出すとのスタンスを取ったことによる。<sup>(注2)</sup>

財務諸表と計算書類とでは、次のような内容等の違いがある。

財務諸表の作成要領は、内閣府令である「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」によっており、計算書類等は法務省令である「商法施行規則」によっている。

「計算書類」に附属明細書を加え、「計算書類等」と一般に通称されるが、「財務諸表」には附属明細表も含まれる（財規1）。

キャッシュ・フロー計算書が計算書類には入っていない。

営業報告書が財務諸表には含まれていない。財務諸表を含む有価証券報告書には営業報告書に相当する部分は含まれているが、監査法人等の監査対象とはされていない。

計算書類としての利益処分案・損失処理案は議案の段階のものであるが、財務諸表としての利益処分（損失処理）計算書は株主総会の承認決議を経て確定したものである。

附属明細については、「書」と「表」という表題の違いのほか、情報の項目・情報量に違いがある。

商法上の連結計算書類は、連結貸借対照表と連結損益計算書のみである。

	【財務諸表】(証券取引法)	【計算書類等】(商法)
個 別	貸借対照表 損益計算書 キャッシュ・フロー計算書 利益処分（損失処理）計算書 附属明細表 (財規1)	貸借対照表 損益計算書 営業報告書 利益処分（損失処理）案 附属明細書 (商281)
連 結	連結貸借対照表 連結損益計算書 連結剰余金計算書 連結キャッシュ・フロー計算書 連結附属明細表 (連結財規1)	連結貸借対照表 連結損益計算書 (商規143)

(注1) 財務諸表の四半期開示は、2006年3月期から証券取引法上の法定開示として義務付けする動きにある。

(注2) 「監査役は商法をベースとした職務を行うことから、商法上の計算書類を第一に考え、それ以外の財務諸表などは従にすべきではないかという考えも当然ありうるわけですが、今回基準では、企業情報開示などは会計情報に限らず、会計情報以外の企業情報全般も含めて捉えており、監査役はこれらの開示情報全般に対する信頼性を確保せしめることを職務とする姿勢を強く打ち出しており、公開会社を念頭においていることもあり、商法上の計算書類よりも情報の内容・領域ともに広さを持つ証券取引法上の財務諸表を前面にだすというスタンスを取っており、…」(監査法規委員長大川博通「監査役監査基準の改定」月刊監査役 No.485 2004年3月号 P7)

## 【監査の留意点】

### 1．財務情報作成プロセスの監査

(1) 監査役として財務諸表・計算書類の信頼性を担保できるような作成プロセスになっているか検証する。

財務諸表・計算書類は、正規の簿記の原則に従って作成される正確な会計帳簿から誘導されて作成されなければならない。したがって、その作成過程では正規の簿記の原則や一般に公正妥当と認められた会計原則・基準が遵守されているか、そのための社内の経理規程などが整備されているか、それらに従って具体的に決算作業が行われているかを検証する。

(2) 財務諸表・計算書類は、企業の日常の経営活動を一般に公正妥当と認められたルールに従って会計取引として認識・測定し、その経営活動のプロセスと結果を貨幣価値で表現したものである。財務諸表・計算書類は企業の経営活動の実態をゆがめることなくそのまま適正に反映したものでなければならず<sup>(注)</sup>、そのためにはその作成過程において意図的な不正や意図せざる誤謬が自律的に防止されあるいは発見される内部統制システムが組み込まれていなければならない。

しかし、この内部統制システムは財務諸表・計算書類の作成責任者でもある経営者が自ら構築・運用するものであることから、経営者がシステムの目的にそった適正な運営をするかという経営者の意図が重要なポイントになる。運営意図のあり方によっては、財務諸表・計算書類が経営実態を正確に反映しない虚偽の開示(粉飾決算)となる可能性がある。監査役は、内部統制システムを無視したり、意図的にすり抜けて決算数値が決まるようなことはないか、監視・検証する。

(注) 経営活動の複雑化に伴い、財務諸表・計算書類の作成過程では「見積り・予測」を要する事項が多く発生しており(例えば、棚卸資産の陳腐化・不良化をどのように評価するのが適切か、退職給付債務の算定における割引率はいくらが適切かとか繰延税金資産の回収可能性の判断など)、財務諸表・計算書類は経営活動を言葉どおり「そのまま反映」したものとはいきり切れない現実があるので、監査役は、これらに関する経営者による将来予測・見積りが適切かどうかをチェックする必要がある。

### 2．財務報告体制の監査

(1) 監査役は、財務報告体制についての内部統制の構築・運用状況を監査する。整備された財務報告体制が、運用面で無視されたり、正規のプロセスでないバイパスで財務情報が確定してしまったりするリスクが内在していないか監視する。具体的には、次のような

点をチェックする。

財務情報を開示する前には、取締役会等の機関決定を経ているか

経営者は会計監査を無視して発表・開示してしまうようなことはないか

経理部門の要員は不足していないか

経理担当者の知識・能力・誠実性に問題はないか

経理部門の要職にある者が頻繁に交替する傾向はないか

会計情報処理システムのハード・ソフトウェア、ネットワークは企業集団の規模に照らして問題ないか

決算スケジュールは守られ、監査や機関承認に十分な時間が取れているか

(2) 会計監査人から財務報告体制に不備な点・改善すべき点はないか意見を聞く。

会計監査人は、監査事項についての内部統制システムの整備状況の如何によって調査に濃淡をつけ、リスクが高いと判断したものを重点的に監査するというリスク・アプローチに基づく監査手法を取っている。したがって、会計監査人は財務諸表・計算書類の作成・報告過程の内部統制システムには重大な関心を持ってチェックしているので、問題点・改善すべき点等を聴取する。必要な場合には、会計監査人と取締役との懇談の機会をセットしたり、監査役から改善の勧告を行う。

### 3．財務情報の作成方針

財務情報の作成に当たっての理念・方針や経営者の判断について、経営者・担当取締役等に対し説明を求めるとともに、会計監査人の見解も聴取する。

会計基準の国際化に伴い会計基準の選択的適用の幅は狭まる傾向にあるが、他方、貸倒引当金の計上、繰延税金資産の回収可能性、退職給付債務の算定などに見られるように会計判断は複雑化して、測定の不確実さも増大している。これら経営者が行う会計上の見積りが合理的に行われたか、その見積りの方法やプロセスにおいて恣意的な判断が入る余地のない社内の所定の手続きを経て行われているか否かを監視・検証する。

同時に、会計監査人から自らの見積りと経営者の見積りとの比較やそれに対する意見を聴取する。会計方針の変更についても同様である。これについては第3部を参照願いたい。

### 4．その他の財務情報

財務諸表・計算書類以外の財務情報の作成・開示過程を検証する。財務情報は、投資判断に必要な多種・多様な要請に応えるため財務諸表のみならず、セグメント情報、デリバ

ティブ取引等に係る時価情報、継続企業の前提に関する情報など多岐にわたっている。

セグメント情報などは、セグメント化が適切に行われていて、企業の実態に誤解を与えるような区分になっていないかなど、業務監査面からも監査役として監視・検証する。

## 5. 作成・開示スケジュール

財務諸表・計算書類の作成・承認・開示についてのスケジュールが守られる体制になっているか検証する。

財務諸表・計算書類についてはその承認・提出期限などが法定されている。最低限、これらの法定期限は遵守されなければならない。特に、商法への連結決算の導入に伴い、企業集団ベースでの体制整備が必要である。

決算発表の早期化の要請に応えるべく法定期限にとらわれることなく、十分な監査時間の確保のためにも決算体制のスピード化を図る必要がある。

### 【関連条文】

証券取引法 24 条の 4 (不実の有価証券報告書についての関係者の賠償責任) ほか

193 条 (財務諸表の用語、様式及び作成方法)

財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則 1 条 (一般原則) ほか

連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則 1 条 (規則の適用) ほか

企業内容等の開示に関する内閣府令 15 条 (有価証券報告書の記載事項) ほか

### 【参考資料】

日本公認会計士協会・監査委員会研究報告第 5 号「経営環境チェックリスト」1996,7,4

2002 年 7 月制定の米国のサーベインズ・オックスリー法 (SOA) 第 404 条

SOA 法第 404 条では、財務報告体制についての内部統制を構築・運用することを義務付けている。その主要事項は、次のとおりである。

財務報告に関する適切な内部統制の構築・維持についての経営者責任を明示

財務報告に関する内部統制の整備状況と運用状況の有効性についての経営陣の評価を年次報告書の中の内部統制報告書において表明することを義務付け

内部統制に重大な欠陥があった場合には、それを開示

## 企業情報開示体制の監査

### 第 31 条（企業情報開示体制の監査）

1. 監査役は、開示される企業情報の透明性と信頼性を確保するために、取締役が適切な情報作成及び情報開示の体制を構築し、明確な情報開示基準を制定し運用しているかを監視し検証しなければならない。
2. 監査役は、継続企業の前提に係る事象又は状況、重大な事故又は災害、重大な係争事件など、企業の健全性に重大な影響のある事項について、取締役が情報開示を適時適切な方法により、かつ、十分に行っているかを監視し検証しなければならない。

### 【解 説】

#### 1．企業情報について

##### （1）企業情報とは

企業情報は、前述の財務情報がその中核をなすが、財務情報以外で企業の経営実態あるいは経営動向などについてステークホルダーへの有用な情報として法令等で開示が要求されるもの並びに企業が任意で社外に発信を行う情報も含んだ広い概念である。

財務情報を除く企業情報には大別すれば次の4つの種類がある。

商法の規定による営業報告書、附属明細書の会計に関する部分以外の情報

証券取引法による有価証券報告書・半期報告書・臨時報告書等の記載事項のうち財務諸表の部分を除く情報

証券取引所の開示規則等により、一定の決定事実及び発生事実について速やかに開示しなければならないとされている適時開示情報のうち財務情報以外の情報

会社が任意で行うマスコミ発表や IR 活動をはじめ、CSR 報告書（企業の社会的責任報告書）環境報告書などによる企業が自主的に発信する情報

##### （2）企業情報開示の充実・強化

企業の透明性・信頼性の向上並びに証券市場の信頼性確立に向けて、企業情報の開示の充実・強化は年々加速してきている。最近の主なものは次のとおりである。

商法の営業報告書関連として、取締役等の責任減免を定款に規定した会社は取締役・監査役への報酬その他の職務遂行の対価である財産上の利益の額を営業報告書に記載しなければならないこととされた（商規 103 十）。その他の会社でも附属明細書での開示は要求されている（商規 107 十一）。なお、株主オンブズマンなどからは取締役報酬の個人別開示を要求する動きがでてきている。

連結特例規定適用会社（当分の間、有価証券報告書を提出する大会社）については、会計監査人に支払うべき金銭その他の財産上の利益の額について、ア）その連結グループでの総額、イ）アのうち会計監査の対価、ウ）イのうち親会社の分について、それぞれ営業報告書に記載しなければならないとされた（商規 105）。

委員会等設置会社においては、監査委員会の職務遂行のために必要な事項、報酬委員会の報酬決定方針、取締役・執行役への報酬その他の職務遂行の対価を営業報告書に記載しなければならないこととされた（商規 104）。

有価証券報告書・有価証券届出書に、「コーポレート・ガバナンスに関する情報」、「リスクに関する情報」、「経営者による財務・経営成績の分析」の3つの定性的情報を開示することが、2004年3月期から義務付けられた（開示府令第3号記載様式ほか）。

有価証券報告書・半期報告書・有価証券届出書の記載内容の適正性に関する代表者の確認書を添付することが、2003年3月から制度化（任意）された（開示府令 17）。

多くの企業が環境報告書を自主的に開示して来たが、企業の社会的責任（CSR）を意識して、環境問題のみでなく企業の社会的活動全般にわたる「CSR 報告書」に切り替える動きにある。

## 2．企業情報開示体制の監査

### （1）本条の趣旨

本条は、実際に監査を実施していく上での具体的指針の一つとして、企業情報の開示体制の監査方法を次のように具体的に規定している。

取締役が適切な情報の作成及び開示体制を構築しているか監視・検証する。

企業情報開示について基準の明確化が図られ、それが確実に運用されているか監視・検証する。

企業の健全性に影響する事項、すなわちマイナス情報についても適時・適切な方法で、かつ、隠蔽することなく十分に開示しているか監視・検証する。

なお、監査役監査基準第44条3項において、本条2項の企業の健全性に重大な影響のある事項にも留意して監査報告書の記載事項を検討しなければならないと規定している。

特に重要な点は、「会社の常識」ではなく「社会の常識」をベースに、開示の要否・タイミング等を判断することである。

### （2）不実の企業情報についての賠償責任

企業情報開示に当たって、虚偽の記載があり、重要な事項が欠けていたり、誤解を生じさせないための記載が欠けていたりした場合には、関係者は損害賠償責任を問われることは、財務情報の場合と同じである（商 266 の 3 、証取 24 の 4）。

改正証券取引法では、有価証券報告書等の虚偽記載等については、従前の作成者及び監査人の損害賠償責任に加え、提出会社そのものも損害賠償責任を負う旨が規定された（改正証取21の2）。また、その損害額の推定規定も新設され、投資者の損害の立証も容易になり、不実開示を理由とする損害賠償訴訟が増加することも十分予想される。

## 【監査の留意点】

### 1．情報収集体制と情報開示基準の明定

（1）企業グループベースの組織全体をカバーする情報収集・報告体制が確立しており、緊急時に的確に機能しているか監視・検証する。

（2）開示すべき情報、開示の方法、開示のタイミングなどにつき基準の明確化が図られ、それに従って適時・適切な情報開示が実行されるシステムになっているか監視・検証する。

（3）開示する情報については、広報や法務などさまざまな角度から検討され、社内の関連部署に適時に情報伝達される仕組みになっているか監視・検証する。

### 2．マイナス情報の開示

マイナス情報も積極的に開示するようになっているか監視・検証する。

（1）継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況に対しては、経営者が自ら評価し、当該事象等を解消又は改善する経営計画等を開示しなければならず、会計監査人はその開示が適切に行われているか監査し、かつ、その監査報告書において注意喚起のための追記情報を記載することとされた（企業会計審議会「監査基準」、JICPA 監査委員会報告74号）。

証券取引法上の監査のみならず、商法上の監査にも適用されるので、会社が営業報告書及び有価証券報告書において情報開示を適切に行っているか、監査役は監視・検証する。

（2）企業に発生した一定の事実は、証券取引法に従って臨時報告書において開示し、また、証券取引所の「適時開示規則」に従って速やかに開示しなければならない。これらの発生事実のうち、重大な事故又は災害、重大な係争事件などの会社のブランドや株価にマイナスの影響を与えかねない情報については、隠蔽や躊躇することなく、「透明な開示こそが会社を救う」という考え方で十分な開示を適時に行う態勢にあるか監視・検証する。

### 3．監査報告書への記載

発生事実を監査報告書へ記載することを検討する。

監査役監査基準第 44 条 3 項で、企業の健全性に重大な影響のある事項について監査報告書に記載すべきかを検討する旨規定されている。既に取引所等の適時開示又は営業報告書等により開示している事項のみならず、未だ開示されていない事項についても、監査報告書のひな型にとられることなく、監査意見を記載すべきか監査役会で検討する。

### 4．定性的情報

3 つの定性的情報の記載内容は監査役も重大な関心をもって検討する。

2004 年 3 月期から、有価証券報告書等で開示を要求された 3 項目「コーポレート・ガバナンスに関する情報」、「リスクに関する情報」、「経営者による財務・経営成績の分析」の開示内容は、いずれも企業経営に重大な影響を及ぼす可能性を持っており、取締役の重大な意思表示（業績予想を含む）でもあるので、監査役も重大な関心をもってその草稿の段階から記述内容を検討する必要がある。

### 5．後発事象

後発事象についての報告体制を監視・検証する。後発事象は、決算の修正を行わなければならなかったり、そうでなくても次期以降の経営成績・財政状態に影響を与える可能性のある事象である。発生の時点により、営業報告書に記載したり、会計監査人の監査報告書に記載したり、監査役会監査報告書に記載したりすることが要求されている（商規 132）。

後発事象に該当する事実が発生した場合に備えて、取締役は適時に会計監査人及び監査役会に報告する体制を取っておく必要がある。監査役は取締役会や経営会議その他の重要会議に参加しているのであるから、自らも後発事象に該当する事象かどうかの判断をする自覚を持つことも必要である。

#### 【関連条文】

監査役監査基準第 44 条 （監査報告書の記載事項）

東京証券取引所「適時開示規則」

**【参考資料】**

日本監査役協会・会計委員会「改訂監査基準への監査役の対応 会計監査人監査の方法・結果の相当性判断の一環として 」2003,4,10 (月刊監査役 No.473 )

日本公認会計士協会・監査委員会報告第74号「継続企業の前提に関する開示について」

2002,11,6

## 第2部 会計監査人との係わり

監査役監査基準は、「改定の視点」5.で、「企業情報開示の適正性、透明性及び信頼性を確保するため、監査役は会計監査人の独立性を監視し、・・・」と述べている。監査の本質からいって、監査人の監査対象からの独立性は必須であるが、会計監査人の場合、監査によって影響を受ける経営者に選任され報酬を支払われている実情から、経営者からの完全な独立は言うは易く現実には難しいところがある。

加えて、ここ数年来、税効果会計、退職給付会計、減損会計、継続企業の前提など経営者の見積りをベースとする会計事項が増加して、会計監査人の職業的専門家としての能力不足というよりも情報量の違いなどから、ややもすると経営者の判断を追認する会計監査が行われやすい状況となっていて、独立性を堅持した厳しい監査が課題となっている。

このため、会計監査人との係わりにおいて、監査役は会計監査人の独立性の確保と的確な経営情報に基づく適正な会計監査が行われる監査環境の整備状況を最優先でモニターしなければならない。

他方、監査役の側からは、ますます複雑化し高度化する会計制度を理解する上で、また取締役の職務執行の監査が「取締役等から聴取する」といった直接的な監査に加えて、「内部統制システムの監査」を通じて監査する間接的な監査についてもその重要性が増しつつある状況の中で、この種の監査手法で先行し、組織的、理論的かつ合理的な監査ノウハウを有する会計監査人に学ぶ必要がある。

経営環境はますます複雑で変化が激しく、経営者には迅速で大胆な意思決定と強力なリーダーシップが求められており、これに対応した高水準の監査が実施されなければ、企業の健全で持続的な成長は期し難い。監査役監査の質の確保と実効性を高める上で、また会計監査人の監査の相当性判断を行う上でも、会計監査人との関係はますます重要なものとなっている。

なお、監査役は会計監査人や内部監査部門の職務を独立の立場から監査する職務を有することに鑑み、これらと手を携えて監査するのではなく、これらと係わりあって監査するという意思を込めて、監査役監査基準では、「連携」ではなく敢えて「関係」を用いていることに留意されたい。

## 会計監査人の独立性の監視等

### 第 17 条（会計監査人の独立性の監視等）

1. 監査役は、会計監査の適正性及び信頼性を確保するため、会計監査人が独立の立場を保持し、職業的専門家として適切な監査を実施しているかを監視し検証する。
2. 監査役は、会計監査人の再任の適否について、会計監査人の職務遂行の状況等を考慮し、毎期検討する。
3. 監査役会は、取締役に対し会計監査人の選任、解任もしくは不再任を株主総会の議題とすることを請求し、又は会計監査人の選任に関する議案を株主総会へ提出することを請求することができる。
4. 監査役は、会社が会計監査人と監査契約を締結する場合には、会計監査人に対する監査報酬及び非監査報酬の額、監査担当者その他監査契約の内容が適切であるかについて、契約毎に検証する。

### 【解 説】

#### 1. 会計監査人の独立性の監視

##### （1）「独立性」の必要性

代表取締役が作成する計算書類等の財務報告は、常に株主やその他の利害関係者の利害の対立を内包している。このため、計算書類等は、利害関係者の信頼を確保するために、会社から独立した立場にある会計監査人の監査を受けなければならない。

職業的専門家としての会計監査人には、高度な専門性と併せて不偏の独立性が要求される。企業会計審議会の「監査基準」でも、「監査人は、監査を行うに当たって、常に公正不偏の態度を保持し、独立の立場を損なう利害や独立の立場に疑いを招く外観を有してはならない」（第二一般基準 2）としている。

##### （2）「精神的独立性」と「外観的独立性」

「公正不偏の態度を保持」とは、会計監査人が監査に当たって、会社などの利害関係者からの懇請や圧力に屈せず、常に自己の良心に従って、客観的で公正な判断を維持する精神的独立性のことであり、監査に対する信頼を確保するための根幹をなすものである。

「独立の立場を損なう利害や独立の立場に疑いを招く外観を有してはならない」とは、会計監査人が、会社との間に特別の利害関係を持たず、経済的にも身分的にも独立している状態（外観的独立性）をいい、精神的独立性を支える支柱となるものである。外観的独立性については、商法特例法で会計監査人の欠格事由を規定しており（商特 4、5、7）、公

認会計士法でも具体的に規制している。

### (3) 「独立性」の監視

会計監査人は、職業的専門家として独立した立場から会社の会計監査を行う責務を有しており、監査役は会計監査人の職務遂行を監視する責任（会計監査の最終責任）を負っているが、そのポイントは、

会計監査人の独立性の確認

会計監査人の職務遂行に対する継続的なモニタリング

にある。

会計不祥事の典型は粉飾決算であるが、会計監査人が会計帳簿等を何の懐疑心も持たずに監査していたり、独立性を堅持することなく経営者の見解に迎合していたら、粉飾決算を発見又は防止したり、適正な会計方針・会計処理による決算は期待出来ない。監査役は日頃から会計監査人が独立の立場を保持しているか監視し、会計監査人の監査報告書は、その独立性保持を基礎として作成されたものであるかを検証しなければならない。

法も会計監査人の独立性を担保するため、会計監査人の欠格事由（商特4、5、7）や会計監査人への報酬等の額の開示（商規105）を規定している。

会計監査人の職務遂行のモニタリングについては、「一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査」しているかどうかということであり、具体的には、準拠すべき監査基準に従って適切な監査を実施しているかどうかを継続的、同時的に監視し、その結果を検証（確認）することである。

さらに、独立性の監視・検証に止まらず、会計監査人が独立性を堅持し続けられるように、会計監査の環境整備に心を配るなど、監査役による側面からのサポートが重要である。

## 2. 監査役の会計監査人選・解任権等

(1) 監査役には、会計監査人の職務遂行を監視する責任と併せて、会計監査人の選任議案の同意権、選任・不再任・解任の提案権、解任権が与えられており（商特3、5の2、6の2）これを適正に行使しないと監査役として任務懈怠責任を問われることになるので、会計監査人の独立性をはじめとする適格性について常に監視していなければならない。

(2) 適格性については、商法特例法第4条2項、5条、7条5項に規定する形式要件は当然として、会社の規模、事業内容などに照らして会計監査人としてふさわしいかどうか（専門的能力、識見、思考力、判断力、国際的視野と語学力、指導力など）幅広く検討し

なければならない。

なお、監査法人を会計監査人とする場合は、必要あると認められた場合には、監査法人そのものの変更には至らないまでも、メンバーの増員や交替を申し入れる必要がある。

(3) 会計監査人の任期は自動継続の規定があるものの(商特5の2)、原則は1年であるので(商特5の2)、監査役は毎期、会計監査人の再任・不再任(他の会計監査人の選任)について検討しなければならない。

### 3. 監査契約内容の検証

(1) 監査役は、会社が会計監査人と監査契約を締結するに際して、報酬その他の監査契約の内容が適切であるかについて、契約毎に検証しなければならない。

(2) 会計監査人への監査報酬の額は、業務内容に比して過大になれば経営者との癒着(経済的な依存による独立性の毀損)の原因となり、反対に過小になれば十分な会計監査ができなくなるおそれがある。

(3) 会計監査人は、監査業務と一定の非監査業務<sup>(注)</sup>を同時に提供することが禁止されているので(公認会計士法24の2)、監査役は会社と会計監査人との契約が適法かつ相当であるか契約毎に検証する必要がある。ここでいう「契約毎に」とは、監査業務、非監査業務を問わず会計監査人と会社(会計監査人を同じとする子法人等を含む)との間で交わす全ての契約について、報酬の額のみならず監査日程、監査従事者、業務内容、期間など契約の基本的事項を含めて調査するという意味である。

禁止された非監査業務がある場合は会計監査人として不適格であるのは勿論のこと、報酬等が不相当と思われるときは、それが会計監査にどのような影響を与えているか検証し、会計監査の相当性を判断することになる。こういった意味から、報酬等が不相当と思われるときは、経営者に対して速やかに是正するよう勧告する必要がある。

(4) 監査役による会計監査人の職務遂行のモニタリングと再任、不再任の検討並びに報酬等の検証は、執行部を牽制し、かつ、会計監査人の独立性を支えることにもなるので、監査役の積極的な取組みが望まれる。

(注) 同時提供が禁止されている非監査業務(「公認会計士等に係る利害関係に関する内閣府令」第5条)

(1) 会計帳簿の記帳の代行その他の財務書類の調整に関する業務

(2) 財務又は会計に係る情報システムの整備又は管理に関する業務

- ( 3 ) 現物出資その他これに準ずるものに係る財産の証明又は鑑定評価に関する業務
  - ( 4 ) 保険数理に関する業務
  - ( 5 ) 内部監査の外部委託に関する業務
  - ( 6 ) 証券取引法第 2 条第 8 項に規定する証券業
  - ( 7 ) 有価証券に係る投資顧問業の規制等に関する法律第 2 条第 2 項に規定する投資顧問業
  - ( 8 ) 上記のほか、監査又は証明をしようとする財務書類を自らが作成していると認められる業務又は被監査会社等の経営判断に関与すると認められる業務
- 上記 8 項目の詳細については、日本公認会計士協会「独立性に関する法改正対応解釈指針第 4 号 ( 中間報告 ) 」を参照願いたい。

## 【監査の留意点】

### 1 . 会計監査人の独立性の監査

#### ( 1 ) 外観的独立性

- 会社、取締役等との間に何らかの身分関係はないか ( 商特 4 )
- 会社の株式を保有していないか ( 商特 4 )
- 借入など会社と契約上の権利・義務関係を有していないか ( 商特 4 )
- 監査業務と同時提供が禁止されている非監査業務をしていないか ( 商特 4 )
- その他の法の規定する欠格事由に該当するものはないか
- 監査責任者のローテーションは適切に実施されているか ( 商特 4 )
- 自己審査 ( 審理 ) 体制は整っているか
- 監査報酬等の額は適当か
- 会社から支払われる監査報酬等が、会計事務所の重要な収入源となっていないか
- 経営者等との間で過大な接待供給が行われていないか

#### ( 2 ) 精神的独立性

- 問題点の指摘などにおいて経営者に気を使っていないか。例えば、
- イ) 継続企業の前提や後発事象の開示について、明確な見解を保持しているか
  - ロ) 繰延税金資産の回収可能性、退職給付会計の基礎率 ( 割引率・期待運用収益率等 )、減損会計のグルーピング、貸倒引当金の計上など、見積りや判断を必要とする会計事項について、経営者に追従していないか
  - 監査役 of の指摘した事項を、公正にきちんとフォローしているか

## 2．専門性の監査

- ( 1 ) 監査基準、会計原則、会計基準、実務指針、委員会報告（書）等の監査ルールや商法、証券取引法等の関連法規への理解は適切か（監査役自らが研究し、質疑応答の方法で確認する）
- ( 2 ) 会社が採用した会計基準、会計方針等を適切に評価しているか
- ( 3 ) 実務経験は十分か
- ( 4 ) 組織的監査（監査体制、監査計画等）は実施されているか
- ( 5 ) 監査責任者の監査従事者への監督または検閲は適切か
- ( 6 ) 監査チームに統一性があり、かつメンバーの独立性を重んじる雰囲気があるか
- ( 7 ) 監査手続書はあるか、監査手続書に従った監査を実施しているか
- ( 8 ) 使用または利用した帳簿・監査証憑は適切か
- ( 9 ) 会社の事業内容及び経営環境に関する理解は十分か
- ( 10 ) 重点監査を行っているか、その重点は適切か
- ( 11 ) 技術革新など監査環境の変化にうまく対応しているか
- ( 12 ) 常に監査品質の向上に努めているか

## 3．監査報酬等の監査

- ( 1 ) 同時提供が禁止されている非監査業務に携わっていないか
- ( 2 ) 営業報告書、有価証券報告書などで他社の監査報酬等の額を調査し、規模や事業内容、監査の困難性などを加味し、自社の監査報酬額が妥当か調査する。
- ( 3 ) 自社の監査報酬・非監査報酬の額の比率が適切かどうか調査する。
- ( 4 ) 前年度の支払実績と比較して適切か
- ( 5 ) 監査等の内容（範囲、時間など）が大幅に変化した場合に監査報酬等の額を調整しているかどうか
- ( 6 ) 子法人等の会計監査人が自社の会計監査人と異なる場合、子法人等の会計監査人に支払う監査報酬等の額の相当性を確認する。

### 【関連条文】

- 商法特例法      4条（会計監査人の資格）
- 5条（会計監査人の職務を行うべき社員の指名）
- 7条（被使用者の制限）

- 5条の2 ・ (会計監査人の任期)
- 3条 (会計監査人選任議案に対する同意権)
- 3条 (会計監査人選任に関する議題提案権・議案提出権)
- 5条の2 (会計監査人の不再任に関する議案の同意権・議題提案権)
- 6条 (会計監査人の解任に関する議案の同意権・議題提案権)
- 6条の2 (会計監査人の解任権)

商法施行規則 105条 ・ (会計監査人に支払うべき報酬等の額)

**【参考資料】**

金融庁企業会計審議会「監査基準」2002,1,25

日本監査役協会・会計委員会「連結計算書類の監査役監査要綱」2003,9,24

(月刊監査役 No.479)

## 会計監査人からの報告の監査

### 第 21 条（会計監査人からの報告の監査）

1. 監査役会は、会計監査人から監査報告書及び監査に関する資料を受領する。監査役は、会計監査上の重要事項について説明を求め、会計監査人の監査報告書の調査を行う。
2. 前項において、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ときは、監査役は、自ら監査を行い、相当でないと認めたと旨及び理由並びに自ら行った監査の方法の概要又は結果を監査役会に報告する。
3. 監査役会は、第 1 項又は第 2 項の監査役の監査結果の報告を受け、会計監査人の監査の方法及び結果の相当性について審議する。
4. 第 1 項の書類等の受領者は、常勤の監査役とすることができる。

### 【解 説】

#### 1. 会計監査人監査報告書の監査

会計監査人は監査報告書を監査役会に提出しなければならず（商特 13）、監査役会は会計監査人監査報告書を受領する際に、会計監査に関する参考資料も併せて受け取り、重要事項について説明を受ける（商特 13）。

その場合の実務上の扱いとしては、会計監査人に監査役会への出席を求め、直接説明を受けることが望ましい。

#### 2. 会計監査人監査の相当性判断

（1）大会社の監査報告書は監査役会が作成することになるが（商特 14）、それに先立って、会計監査人監査報告書の調査は各監査役が独立して行い、自らの監査意見を形成し、監査役会に報告しなければならない（商特 14）。

（2）各監査役が期中を通じて行った業務監査や自らが実施した計算書類等の監査（第 3 部第 20 条参照）の結果に照らして、会計監査人の監査の方法又は結果の全部または一部について相当でないとの心証をもつに至った監査役は、相当でないとする証拠や情報を収集するなど当該事項の調査を行い、監査役会に対して自らの監査の方法又は結果を報告する。

（3）監査役会は、各監査役からの報告に基づき、会計監査人の監査の方法と結果の相当

性について審議し、相当でないと認められたときは、その旨及び理由並びに監査の方法の概要または結果を監査報告書に記載する（商特14）。

「相当である」と認めたときは、監査報告書への記載は義務付けられていないが、日本監査役協会の「監査報告書のひな型」は「…相当であると認めます。」としており、大部分の会社がこれに倣っていると思われる。

ただし、連結計算書類に係る監査報告書には、相当であると認めた場合にも、その旨を記載しなければならない（商規183－）。

（4）監査役会と異なる意見のある監査役の意見は、別に付記することができる（商特14）。

## 【監査の留意点】

### 1．会計監査人から説明を受ける事項

監査役が会計監査人から提出をうけるべき参考資料及び説明を受けるべき事項の具体例を示すと、以下のとおりである。

（1）会計監査人監査報告書

（2）監査実施状況報告書

1）監査従事者の資格及び氏名

2）監査実施状況： 監査事業所

監査時間数（計画時間との差異明細）

監査手続（確認、立会、実査）の概要

3）監査の結果： 内部統制の評価等

4）参考事項： 主要な監査項目

その他の事項（指摘事項等）

（3）会計監査人の内部審査（審理）の状況（聴取）

（4）監査調書、監査結果要約表（閲覧またはコピー入手）

### 2．相当性判断のポイント

会計監査人監査が相当であるかどうかの判断は、日常の業務監査や会計監査ならびに期中を通じての会計監査人との関係の総まとめとして行う。

## ( 1 ) 監査の方法の相当性

1 ) 会計監査は個々の会社の計算書類等を対象としているので、会計監査のあり方は個々の会社の経営実態や経営環境によって相違する。たとえば、一般的に製造業の減価償却費は重要な監査項目であるが、サービス業ではそれほど重要ではない。監査役は自らの会社にふさわしい会計監査の水準を定め、会計監査人の監査がその水準に達しているか(相当であるか)を監査し、判断しなければならない。

2 ) 会計監査人監査の相当性の監査方法や判断基準については、全ての会社に一律に該当する方法や基準が存在するというものではない。したがって、監査役は、会社の規模、業種等に照らして自社にふさわしい監査方法を確立し、相当性の判断基準を定めることが要請される。

なお、この点については、「 会計監査人との関係」の【監査の留意点】の「 2 . 会計監査人との関係の実務指針」に示した関係の具体的な内容を勘案して判断することになる。

3 ) 一般的には、次のような項目を監査して、監査方法の相当性を判断することになるう。

適格性(前述の法的適格性、独立性、専門性)

監査手続(日本公認会計士協会・監査基準委員会報告書第 26 号「監査実務指針の体系」を参考とする。)

監査計画(日程、陣容、重点項目など)の適否

監査実施状況(計画との齟齬、実査・確認状況、監査調書の内容など)

監査役による監査との整合性(監査立会、監査役による実地確認、業務監査で得た心証との突合せなど)

## ( 2 ) 監査の結果の相当性

会計監査人の監査の結果は、

適法意見

不適法意見

会計方針の変更に関する意見

として表現される。

それぞれについて、監査役自らが行った計算書類等の監査(第 3 部第 19、20 条参照)の結果と比較して相当であるかどうか判断することになる。

なお、連結計算書類にかかわる相当性判断については、「連結計算書類の監査役監査要綱」第 2 部、 会計監査人監査の相当性判断(月刊監査役 No.479 35~38 頁)を参照願いたい。

**【関連条文】**

- 商法特例法      8条 （会計監査人に対する報告請求権）  
13条 （会計監査人から監査報告書を受ける権限）  
14条 （監査役から会計監査人の監査報告書の調査の結果等の報告を受ける権限）  
14条 ~ （監査役会の監査報告書）

**【参考資料】**

岡本信久「会計監査人監査の相当性審査」(月刊監査役 No.393)

## 会計監査人との関係

### 第 35 条（会計監査人との関係）

1. 監査役及び監査役会は、会計監査人と定期的に会合をもつなど、緊密な関係を保ち、積極的に意見及び情報の交換を行い、効率的な監査を実施するよう努めなければならない。
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、会計監査人が把握した内部統制システムの状況、リスクの評価及び監査重点項目等について説明を受け、意見交換を行わなければならない。
3. 監査役は、必要に応じて会計監査人の往査及び監査講評に立ち会うほか、会計監査人に対し監査の実施経過について、適宜報告を求めることができる。
4. 会計監査人から取締役の職務執行に関して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がある旨の報告を監査役会において受けた場合には、審議のうえ、監査役は、必要な調査を行い、取締役に対して助言又は勧告を行うなど、必要な措置を講じなければならない。

### 【解 説】

#### 1．会計監査人との関係の必要性

（１）監査役と会計監査人との関係は監査品質と監査効率の向上に極めて有効であり、会計監査人監査の相当性判断にも資するものであることから、監査役の積極的な関与が求められる。ただ、監査役は会計監査人の監視責任を有しており、また会計監査人の独立性を保持するためにも、安易な情報提供や意見陳述にならないよう注意する必要がある。会計監査人に対して、どのような情報を、いつ、どのような方法で提供するかは、各監査役が自らの判断と責任において実施しなければならない。

（２）定期的会合の頻度としては、上場会社については四半期開示が要請され、かつ、将来的には簡易的な会計監査（レビュー）まで義務付けられる方向性にあることに鑑み、期初と期末のほか、四半期決算の前後にも会合を持つことが必要であろう。緊密な関係を図る意味では、定期的会合を持つまでもなく、何かあれば適宜報告を受け、意見を求める連絡体制が必要である。

#### 2．内部統制システムに関する関係

（１）関係すべき事項のうち、内部統制システムに関する関係がとりわけ重要となってい

る。会計監査人が準拠すべき監査基準は平成14年に大幅改訂されたが、その中で、「リスクアプローチに基づく監査」がより一層明確化され、内部統制の状況の把握・評価が会計監査人の監査手続として不可欠なものとされた。

(2) 会計監査人の「監査計画概要書」の受領にあたっては、会計監査人が監査手続上把握した内部統制システムの状況や、リスクアプローチを構成する各種リスク(固有リスク、統制リスク、発見リスク)の評価状況と「監査重点項目」などについて説明を受け、意見交換を行うことが重要である。

### 3. 会計監査人からの報告への対応

商法特例法第8条1項に定める「監査役会に対する会計監査人からの報告」を受けたときには、遅滞なく対応を協議するなど適切なアクションをとらないと、監査役として任務懈怠責任を問われる可能性が出てくるので、留意が必要である。

#### 【監査の留意点】

#### 1. 会計監査人との関係の前提

会計監査人は、外部の会計専門家として関係法令等に基づき会計監査を行うので、監査上のすべての問題を把握しているわけでない。監査役は、こうした会計監査人監査の特質をよく理解した上で、会社の業務に精通し、経営実態を把握している立場を十分に活用して、監査の対象を取捨選択しながら効率的な監査を行う必要がある。

#### 2. 会計監査人との関係の実務指針

以下に、会計監査人との関係の具体的な内容を示すが、運用に当たっては会計監査人と協議のうえ、会社の実情に沿った合理的な方法で実施する必要がある。

( 1 ) 会計監査人との定期的な会合

定期的会合の時期	協議等すべき事項	情報交換すべき事項
1) 期 初	年間監査計画協議 事業所・子法人等往査実施 要領協議 監査計画概要書 <sup>(注)</sup> 説明聴 取、監査契約書説明聴取	監査契約書締結前に経営者と 協議した重要な事項 会社を取り巻く経営環境 経営組織や内部統制等の内部 要因の変化 内部統制の有効性と監査上の リスク評価
2) 期 中 ( 中間・四半期 決算前後を含む )	中間決算監査実施要領協 議・説明聴取 中間決算監査実施状況報告 聴取	前期決算における懸案・会計監 査指摘事項の改善状況 統制リスクの評価 中間決算処理方針(原則とし て、中間期において採用した処 理方針は年度決算にも採用しな ければならないので、中間期に しっかりと確認しておく必要が ある。)
3) 期 末 ( 期末決算前後 )	決算監査実施要領協議・説 明聴取 決算監査実施状況報告聴取 会計事項確認書受領・説明 聴取 監査報告書受領・説明聴取 内部審査(審理)状況聴取	決算処理方針(懸案・会計監査 指摘事項の改善状況を含む) 統制リスクの評価 資産評価、引当金、減価償却、 繰延税金資産の回収可能性等 における経営者の見積の妥当性 偶発事象・後発事象 継続企業の前提に関する評価 と開示 不正、誤謬、違法行為 除外事項、追記情報 商法施行規則第 133 条監査関 連事項 当初の監査計画との相違点と その理由・原因

( 2 ) 会計監査人との臨時の会合

- 1) 会計監査人が監査の過程で知り得た重大な事項についての報告聴取
- 2) 経営上、重要な事項(吸収合併、重大な損害、経営環境の変化など)が発生した場合、またはその発生が予測される場合は、会計監査人との会合で意見交換する。

( 3 ) 会計監査人との随時の会合・監査立会い

- 1 ) 事業所・子法人等の往査結果の報告聴取
- 2 ) 棚卸資産等の実地棚卸監査結果の報告聴取

会計監査人の実査や往査に立ち会うことは、監査役にとって極めて有益である。

- 3 ) 研修会その他適宜にインフォーマルな場を通じてコミュニケーションをはかり、平素から良好な関係を保つことも必要である。

( 4 ) 日本公認会計士協会から、監査役会等とのコミュニケーションに関する実務指針が公表されている(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」)。この中で、会計監査人が監査役会等とのコミュニケーションの対象とする事項の例示として、監査計画に関する事項、内部統制に関する事項、重要な会計方針に関する事項、財務諸表に重要な影響を与える会計上の見積もりに関する事項など、監査役監査にとって重要な事項が示されている。

監査役と会計監査人との関係は、相互の信頼関係に基づき、日常的に緊密に関係のうえ、各々の監査の過程で得られた情報を相互に伝達し意見を交換することが大切である。しかし、会計監査人に対して、どのような情報を、いつ、どのような方法で提供するかは、各監査役が自らの判断と責任に基づいて自主的に行うべき事柄である。

なお、上記の日本公認会計士協会の実務指針には、「監査役等とのコミュニケーションは、口頭又は書面で行われる。口頭でコミュニケーションを行った場合にも、監査人はその内容を監査調書に記録する。」とある。監査役は、不用意なコミュニケーションを行わないよう留意するとともに、重要事項については監査役監査調書に記録しておく必要がある。

( 5 ) 会計監査人との関係を行う場合の具体的な実務指針として、【参考資料】に各種研究報告等を掲げたので、これらを参考とされたい。

(注)「監査計画概要書」の内容例

- 1 . 監査の目的
- 2 . 当年度の監査方針
- 3 . 監査対象計算書類等
- 4 . 監査報告書の提出予定日
- 5 . 監査の方法の概要(リスクアプローチ等)
- 6 . 実施する監査手続き(重点項目、主要な実証手続き等)
- 7 . 監査の実施時期及び往査内容(事業所別、子会社別等)

【関連条文】

- 商法特例法 8条 (会計監査人から報告を受ける権限)  
8条 (会計監査人に対する報告請求権)

【参考資料】

日本監査役協会

「監査役と会計監査人との関係を保つための実務指針」94,1,10 (月刊監査役 No.327)

日本監査役協会・会計委員会報告

(1) 「監査役監査基準における会計事項について」95,6,1 (月刊監査役 No.352)

(2) 「監査役と会計監査人とのさらなる連携・相互補完について」98,9,17

(月刊監査役 No.408)

(3) 「連結決算時代における監査役と他の監査主体との連携の実務」02,9,26

(月刊監査役 No.465)

(4) 「改定監査基準への監査役の対応」03,4,10 (月刊監査役 No.473)

日本監査役協会関西支部、公認会計士協会関西三会との共同研究会報告

(1) 「監査計画時・中間・期末監査における監査役と会計監査人との関係(中間報告)」

99,3,31 (月刊監査役 No.415)

(2) 「連結決算における監査役と会計監査人との連携(中間研究報告)」01,3,31

(月刊監査役 No.444)

日本公認会計士協会・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」04,2,1

### 第3部 計算書類等の監査、監査報告書の作成・提出

代表取締役が毎決算期に作成する計算書類等は、監査役の監査を受けなければならないが(商281)、商法特例法上の大会社等の場合は、職業的専門家である会計監査人の監査も受けることが必要である(商特2)。会計監査人が第一次的に会計監査を行うが、監査役は、会計監査人の監査の相当性の判断並びに会計監査人の監査範囲となっていない非会計事項の監査を含めて、総括的に計算書類等の監査を行わなければならない(商特14)。

この場合、監査役は、職業的専門家である会計監査人と同じ視点で重複的な監査を行う必要はない。計算書類等は、会社の実態(会社の状況、財産及び損益の状態)を正確に報告するために作成されるものであるから、会計監査人が外部の専門家の目で監査することに対して、監査役(特に常勤監査役)は、会社内部の実態を熟知した企業人の目で総括的・重点的な監査をすることが必要である。

また、監査役は、計算書類等の監査に当たっては、商法の求める事後監査にとどまらず、会社の健全で持続的な成長を確保するための予防監査の視点に立つことも必要である。

各監査役が監査した内容に基づいて、監査役会で審議され、監査報告書が作成される。監査報告書は、監査役の一年間の職務遂行の集大成であり、株主に対して、監査役としての善管注意義務履行の状況及び監査の結果を報告して説明責任を果たすものである。

そのため、監査報告書は、法の規定に従って作成することは勿論であるが、監査の方法及び結果を正確・明瞭に、かつ、監査の実態に即して具体的に記載することが必要である。

以上述べたことは、個別の計算書類等の監査だけでなく、連結計算書類の監査についても同様である。

## 会計方針の監査

### 第 19 条（会計方針・会計処理等の監査）

1. 監査役は、会計方針、会計処理の方法等が、会社財産の状況、計算書類等に及ぼす影響、適用すべき会計基準及び公正な会計慣行等に照らして適正であるかについて、会計監査人の意見を徴して検証しなければならない。また、必要あると認めるときは、取締役に対し助言又は勧告をしなければならない。
2. 会社が会計方針、会計処理の方法及び計算書類等の記載方法を変更する場合には、監査役及び監査役会は、あらかじめ変更の理由及びその影響について報告するよう取締役に求め、その変更の当否についての会計監査人の意見を徴し、その相当性について判断しなければならない。

### 【解 説】

#### 1．会計方針とその開示

##### （1）会計方針の適正性

会社は、計算書類等の作成に当たっては、利害関係者に対し必要な会計事実を明瞭に表示し、会社の状況に関する判断を誤らせないようにしなければならない（企業会計原則の「明瞭性の原則」）。そのため、貸借対照表または損益計算書には重要な会計方針を注記しなければならないとされている（商規 45）。

「会計方針」とは、会社が貸借対照表・損益計算書の作成に当たって、その財政状態・経営成績を正しく示すために採用した、会計処理の原則及び手続き並びに表示の方法（記載方法）その他計算書類作成のための基本となる事項をいう。

したがって、これらの会計方針は一般に公正妥当なものでなければならないし、財政状態・経営成績を正しく示すような適正なものでなければならず、かつ、それらは原則として継続的に適用されなければならない（企業会計原則の「継続性の原則」）。

重要な会計方針の例としては、次のようなものがある（原則注解 1 - 2）。

有価証券の評価基準（原価法・時価法など）及び評価方法（総平均法・移動平均法など）

棚卸資産の評価基準（原価法・低価法など）及び評価方法（総平均法・先入先出法など）

固定資産の減価償却方法（定率法・定額法など）

繰延資産の処理方法（支出時全額償却・均等償却）

外貨建資産・負債の本邦通貨への換算基準（「外貨建会計処理基準」に定めのない事項）

引当金の計上基準（貸倒引当金・退職給付引当金・商規 43 条の引当金など）

費用・収益の計上基準（出荷基準・割賦販売基準・工事完成基準・工事進行基準など）

## （２）会計方針の開示

一つの会計事象や取引について二つ以上の代替的な会計処理が認められている場合には、どの会計処理を採用するかによって、財産及び損益の数値が異なってくる。それぞれの会社は業種・業態の相違等に基づいて会計方針を採用しており、各会社の会計方針は必ずしも同一ではない。したがって、株主・債権者等の利害関係者が、貸借対照表や損益計算書によって会社の財産及び損益の状態を正しく判断するためには、その会社がどのような会計方針を採用しているかを開示することが必要である。

重要な会計方針についての開示方法は、貸借対照表又は損益計算書に注記する方法で行われる。ただし、その採用が原則とされている会計方針は注記の必要はない（商規 45 、 153 ）

また、連結計算書類には、会計方針の注記として、上記のほか次の事項を記載しなければならないとされている（商規 153 ）

連結子法人等の資産・負債の評価方法

連結調整勘定の償却の方法、期間

その他の連結計算書類の作成に関する重要な会計方針

## （３）開示の範囲

開示の対象となる会計方針は、次の３つである。

一つの会計事実について二つ以上の会計基準が存在している場合に、現在採用している会計方針（例えば、減価償却方法における定率法・定額法など）

ある業種に特有な会計方針（例えば、建設業などで、開発期間中の支払利息を資産の取得原価に算入する場合など）

その他、株主・債権者等の利害関係者が会社の財産及び損益の状態を正確に判断するために、特に有用と認められる会計方針

## ２．会計方針の変更とその開示

### （１）「会計方針の変更」とは

会社は、計算書類等の作成に当たっては、会計処理の原則及び手続を每期継続して適用し、みだりにこれを変更することは許されない（企業会計原則の「継続性の原則」）。会計方針をみだりに変更することによって、財産及び損益の期間比較が困難になり、会社の経営状態の適切な判断ができなくなるからである。「みだりに」とは、「正当な理由がない」とい

うことである。

したがって、貸借対照表・損益計算書の作成に関する会計方針は、継続して適用することを原則とするが、正当な理由がある場合は、これを変更することが認められている（原則注解3）。

「会計方針の変更」とは、次に示すように、従来採用していた会計処理または表示方法から、他の会計処理または表示方法に変更することをいう。

複数の会計処理が認められている場合に、正当な理由によって、従来から採用している「認められた会計処理」から、他の「認められた会計処理」に変更すること。

「表示方法」とは、貸借対照表・損益計算書の科目分類、科目配列、報告様式をいうが、そのうち、流動資産から固定資産に区分を変更する、あるいは営業外損益区分から営業損益区分に変更するなど、区分を超えることにより財務情報に重要な影響を与えるような表示方法の変更をすること。（勘定科目の統合、科目の区分掲記、科目名の変更は、会計方針の変更として取扱わない。）

会計基準又は法令の改正・新設に伴い、強制的に会計方針を採用又は変更すること。次のような事項は会計方針の変更には該当しない。

- イ) 会計上の見積りの変更
- ロ) 重要性が増したことに伴う本来の会計処理への変更
- ハ) 新たな事実の発生に伴う新たな会計処理の採用

## （2）会計方針変更の「正当な理由」

会計方針の変更が認められる「正当な理由」とは、次のような場合をいう。

会計基準又は法令の改正・新設に伴い、強制的に会計方針を採用又は変更すること。

会計方針の変更が、会社の事業内容及び会社内外の経営環境の変化に対応して行われるものであること。

会計方針の変更が、会計事象等を計算書類により適切に反映するために行われるものであること。

上記 ~ のような正当な理由で変更する場合であっても、次の条件を備えていなければならない。

変更後の会計方針が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に照らして妥当であること。

会計方針の変更が、利益操作等を目的としていないこと。

## （3）会計方針の変更の注記

正当な理由によって会計方針を変更したときは、「その旨」及び「その変更による増減額」を貸借対照表又は損益計算書に注記し（商規 45、153）、「変更の理由」を附属明細書に記

載しなければならない(商規 106 )。貸借対照表又は損益計算書の記載の方法(表示の方法)を変更したときも、注記が必要である。

これらの注記は、貸借対照表・損益計算書の利用者に注意を喚起するとともに、変更前との比較ができるようにするためである。したがって、その変更又は変更による影響が軽微であるときは、注記は必要ない。

なお、重要な会計方針に該当しない場合であっても、会社の財産・損益の状態を正確に判断するために必要な事項は、「追加情報」として、貸借対照表又は損益計算書に注記しなければならない(商規 47、155)。

連結計算書類の会計方針を変更したときも、上記と同様である(商規 153 、 )。

## 【監査の留意点】

### 1．会計方針の監査の前提

監査役は、会社がどのような会計方針を採用するかによって、財産・損益の数値が異なってくることを理解する必要がある。

また、株主・債権者等の利害関係者が貸借対照表や損益計算書によって会社の財産及び損益の状態を正しく判断するために、どのような会計方針を採用しているかを知らせることが、計算書類を開示する際の最重要事項であることを理解する必要がある。

### 2．会計方針の監査

監査役は、現在採用されている会計方針が、

法令及び適用すべき会計基準等に照らして問題はないか

会社の実態を適正に反映する合理的なものであるか

財産・損益の数値に及ぼす影響はどうか

について、会計監査人に質問してその意見を聞き、加えて、自分の業務監査等によって会社内部の実態を熟知している観点に立って自らの意見を形成し、会社の会計方針の相当性を判断しなければならない。

その結果、会社が採用している会計方針について異なる意見を持つに至ったときは、取締役に助言又は勧告をしなければならない。

### 3．会計方針の変更の監査

会計方針の変更が、相当であるか否かを監査し、その旨及びその理由を監査報告書に記載するのは、会計監査人の職務であり（商特13 二、商281の3 五）、監査役はそれを含めて会計監査人の監査の方法・結果の相当性を判断しなければならない。

しかし、会計方針の変更は、計算書類に記載される財産及び損益の数値に影響を与える重要な事項であるので、監査役は、事前にその変更の相当性を判断する必要がある。

そのため、監査役及び監査役会は、

あらかじめ変更の理由及びその影響について、取締役から報告を求め（商274 ）

その変更の相当性についての会計監査人の意見を徴して

自らの業務監査等によって知り得た会社の実態から見て

「正当な理由に基づく相当な変更であるか否か」を判断しなければならない。

その結果、会計方針の変更について異なる意見を持つに至ったときは、速やかに取締役に意見を述べる必要がある。

### 4．その他の監査の留意事項

（1）会計方針の変更が、会社の事業内容及び会社内外の経営環境の変化に対応して行われる場合には、為替相場や金利水準の動向などの社会的要因と、社内の管理システムの整備や事業目的の変更などの会社内部の要因を総合的に勘案して、「正当な理由」に基づく変更であるかどうかを判断することが必要である。

（2）変更後の会計方針が、他の類似の会計事象等に適用されている会計方針と首尾一貫したものであることを確認する。

（3）会計方針の変更が利益操作を目的としていないことは勿論であるが、個別的には正当な理由による会計方針の変更と認められるものであっても、他の会計方針と総合して見るとき、計算書類に著しい影響を与えることを目的としていることが明らかであると認められる場合は、「正当な理由」による変更とは認められないことに留意する。

（4）会計方針の変更による増減額が、当期は軽微であっても、将来の期に与える影響も考慮に入れて判断する必要がある。

（5）通常行われる中間期決算は、期末決算に適用される会計処理の原則及び手続と首尾一貫していなければならないとされている。したがって、正当な理由があるときは、会計

方針の変更は中間期決算から実施されることになるので、監査役は、中間期決算の段階から当期の会計方針の変更の有無について、取締役に報告を求めることが必要である。

**【関連条文】**

- 商法施行規則 45 条 (重要な会計方針の注記)  
(会計方針の変更の注記)  
(記載方法の変更の注記)
- 106 条 (附属明細書への変更理由の記載)
- 153 条 (連結計算書類の重要な会計方針の注記)  
(連結計算書類の会計方針の変更の注記)  
(連結計算書類の記載方法の変更の注記)

**【参考資料】**

企業会計原則注解 1 - 2 (重要な会計方針の開示について)

日本公認会計士協会・監査委員会報告第 78 号「正当な理由による会計方針の変更」

2003,3,25

日本公認会計士協会・会計制度委員会「商法の計算書類における重要な会計方針の開示について」1983,7,7

日本公認会計士協会・監査委員会報告第 36 号「中間財務諸表と年度財務諸表との会計処理の首尾一貫性」2000,7,27

日本監査役協会・会計委員会「連結計算書類の監査役監査要綱」2003,9,24

(月刊監査役 No.479 56 頁)

日本監査役協会・会計委員会「監査役監査基準における会計事項について」1995,6,1

(月刊監査役 No.352 47 頁)

## 計算書類等の監査

### 第 20 条（計算書類等の監査）

1. 監査役会は、取締役から貸借対照表、損益計算書、営業報告書、利益処分案又は損失処理案及び附属明細書を受領する。監査役は、これらの書類を監査し、その方法と結果を監査役会に報告する。
2. 監査役会は、前項の監査結果の報告を受けた後、審議を行い、監査役会としての監査意見を形成する。
3. 第 1 項の書類等の受領者は、常勤の監査役とすることができる。

### 【解 説】

#### 1 . 計算書類等の監査役監査の法的手続

代表取締役は、毎決算期に計算書類等を作成し（商 281 ）、監査役会及び会計監査人に提出して、監査を受けなければならない（商 281 、商特 12）。

監査役会は、代表取締役から提出される計算書類等の受領者を、常勤監査役と定めることができる。

会計監査人は、代表取締役から提出された計算書類等を監査して、その監査報告書を監査役会及び代表取締役に提出する（商特 13 ）。

各監査役は、代表取締役から提出された「計算書類等」及び会計監査人から提出された「監査報告書」（商特 13）を監査し、その方法と結果を監査役会に報告する（商特 14 ）。

監査役会は、各監査役から報告された内容について審議を行って、監査役会としての監査意見を形成する。

監査役会は、形成された監査意見を、監査報告書で表明する（商特 14 ）。

なお、連結計算書類の監査役監査の法的手続きについても、上記の個別計算書類等の監査の場合と同様である（商規 182 、183 ）。

#### 2 . 監査役による会計監査のスタンス

（ 1 ）代表取締役が毎決算期に作成する計算書類等は、「監査役の監査を受けなければならない」（商 281 ）が、商法特例法上の大会社の場合は、「監査役の監査のほか、会計監査人の監査を受けなければならない」（商特 2 ）と規定されている。すなわち、監査役の監査は自明の理であり、そのほかに、職業的専門家である会計監査人の監査を受けることが必要

であるとしている。

したがって、会計監査人が第一次的に会計監査を行うが、監査役は、会計監査人の監査の方法・結果の相当性の判断並びに会計監査人が監査の対象としていない非会計事項の監査を含めて、総括的に計算書類等の監査を行わなければならない(商特14)。

(2) 会計監査人は、計算書類等が法令や会計基準等に準拠して作成され、会社の財産・損益の状態を正確に示しているかどうかを、企業会計審議会の「監査基準」及び日本公認会計士協会の実務指針に従って、職業的専門家の立場から監査している。

(3) これに対し、監査役は、職業的専門家である会計監査人と同じ視点で重複的な監査を行う必要はない。商法は、すべての監査役が会計の専門家であるという前提で、監査役に計算書類等の監査義務を課し、会計監査人の監査の相当性の判断を要求しているのではない。

計算書類等は、会社の実態(会社の状況、財産及び損益の状態)を正確に報告するために作成されるものであるから、会計監査人が外部の専門家の目で監査することに対して、監査役は、取締役会等の重要な会議に出席し、稟議書等の重要書類を閲覧し、日々の業務監査を通して、会社の状況についての情報を得ているので、会社内部の実態を熟知した企業人の目で総括的・重点的な監査をすることが求められている。

### 3. 計算書類等についての監査事項

上述のように、計算書類等については会計監査人が第一次的に監査を行うが、監査役も総括的に監査し、意見表明をする責務がある。監査役(会)並びに会計監査人が計算書類等について監査すべき事項については、商法第281条の3、商法特例法第13条及び14条で、それぞれの監査報告書に記載すべき事項として明示されている。

#### (1) 会計監査人の監査事項(商特13 二)

計算書類等は、次の作成基準に基づいて作成されている。

商法の計算規定(商32~34、281~293の5)・・・会計の基準、配当規制を規定

商法施行規則(商規27~126、142~179)・・・財産の評価、表示・記載方法を規定

「公正なる会計慣行」の斟酌(商32)・・・企業会計原則、会計基準など

会計監査人は、次に掲げる事項が、上記の作成基準に準拠しているかどうかについて職業的専門家の視点から検証する。

「会計帳簿」に記載漏れ・不実の記載がないか。貸借対照表・損益計算書の記載が会

計帳簿の記載との不一致はないか(商 281 の 3 二)

「貸借対照表・損益計算書」は、法令・定款に従って、会社の財産及び損益の状況を正しく示しているか(商 281 の 3 三、四)

「会計方針の変更」は、相当であるか(商 281 の 3 五)

「営業報告書」(会計事項に限る)は、法令・定款に従って、会社の状況を正しく示しているか(商 281 の 3 六)

「利益処分案または損失処理案」は、法令・定款に適合しているか(商 281 の 3 七)

「附属明細書」(会計事項に限る)は、記載漏れ、不実の記載または会計帳簿・貸借対照表・損益計算書・営業報告書の記載との不一致はないか(商 281 の 3 九)

## (2) 監査役の監査事項(商特 14 一、三)

監査役は、次に掲げるように、会計監査人の監査が相当であるかどうか、並びに計算書類等の会計事項以外の部分について、会社の実態を知る企業人の視点から監査し、その方法及び結果を監査役会に報告しなければならない。

会計監査人の監査報告書に記載されている監査の方法と結果が相当であるか(商特 14 一)

「営業報告書」(非会計事項に限る)は、法令・定款に従って、会社の状況を正しく示しているか(商 281 の 3 六)

「利益処分案または損失処理案」は、会社の財産の状況その他の事情に照らして、著しく不当でないか(商 281 の 3 八)

「附属明細書」(非会計事項に限る)は、記載漏れ、不実の記載または会計帳簿・貸借対照表・損益計算書・営業報告書の記載との不一致はないか(商 281 の 3 九)

監査役会に対する報告の方法は、文書でも口頭でもよいが、独任制である監査役の責任を明確にするためには、文書による方法が望ましい。

## 【監査の留意点】

### 1. 監査役の計算書類等の監査

#### (1) 会計監査の前提

1) 計算書類等は、監査役会及び会計監査人の監査報告書を添付することによって、はじめて開示に値する書類として認められるという、監査の重要性を自覚すべきである。

2) 計算書類等の監査を効率的に行うためには、会計にかかわる内部統制システムが構

築され有効に運用されていることが前提となるので、会計監査人と連係してその有効性を確認することが必要である。このことについては、「第1部 企業情報開示体制の監査」第18条（財務報告体制の監査）を参照されたい。

3) 計算書類等の監査は、会社の状況、財産・損益の状態を、正確かつ明瞭に示しているかどうかを確認することを目的としているが、監査役は、計算書類等の監査に当たって、次の2点を自覚する必要がある。

計算書類等のうち会計に関する部分については、第一次的に会計監査人の監査に委ねるが、会計監査人の監査の方法と結果が相当であるか否かについての判断をするために、監査役独自の立場から意見表明ができる程度の監査をしなければならない。

これは、会計監査人監査との重複監査ではなく、会社の実態を把握した企業人の目で総括的・重点的な監査をすることである。

計算書類等のうち会計以外の部分については、会計監査人の監査範囲ではないので、監査役が、業務監査等を踏まえて、会社の状況を正確かつ明瞭に示しているか否かについて、監査をしなければならない。

## (2) 会計監査人監査の相当性の判断

1) 「会計監査人監査の相当性の判断」には、「監査方法の相当性」と「監査結果の相当性」の判断がある。

2) 「監査方法の相当性」については、会計監査人が監査報告書に記載している「この監査に当たって、一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠し、通常実施すべき監査手続を実施した」という監査の方法の内容について、具体的に監視・検証して、相当性を判断することになるが、その詳細については、「第2部 会計監査人との係わり」第21条（会計監査人からの報告の監査）で述べられているので、それを参照されたい。

3) 「監査結果の相当性」については、会計監査人の監査報告書に記載されている監査の結果の相当性が確認できる程度の、かつ、監査役自身が意見表明に自信を持てる程度の監査が必要である。そのために、監査役は、業務監査による実態把握の上に立って自ら調べ、あるいは会計監査人及び執行部門から報告を受けて、計算書類等の重点的な監査を行い、監査役としての意見形成をしなければならない。

その事例を、以下に掲げるが、これは一例に過ぎず、会社の規模、業態、内部統制システムの有効性などによって、取捨・追加すべきものであることはいうまでもない。

## 2. 「結果の相当性判断」のための監査

### (1) 期中での監査役の会計監査

計算書類等の監査は、期末に計算書類等を受領してから始まるのではなく、期中から会計監査を心掛けるべきである。例えば、

毎月の月次決算資料等（月次B/S・P/L、月次計画実績分析、原価分析、損益分析など）に基づいて、財産の変動、損益状況の内容や推移を監視する。

期中に、非経常的取引や特別のプロジェクトがあったときなどの会計処理をチェックする。

業務監査の過程で把握した、不良債権や不良棚卸資産などの特定科目の重点的な監査をする。

### (2) 期末での監査役の会計監査

期末監査を始めるに当たっては、経理部門及び会計監査人から決算処理方針及び計算書類等の十分な説明を受け、重点事項や疑問点について質問する。

特に、期末決算に特有な経理処理事項の内容の確認が必要である。

計算書類等の記載事項について、前期と比較してその異同を把握し、異同の理由を確認する。

重要な会計方針及び会計方針の変更が、会社の実態から見て相当といえるかどうかについて判断する。（前出「会計方針の監査」第19条（会計方針・会計処理等の監査）を参照）

貸借対照表・損益計算書の各科目の金額を前年度と比較して、大きな増減額があるときは、その内容を確認し、業務実態を把握している監査役の目で判断する。これは、各科目の主要な項目についても実施することが望ましい。

貸借対照表・損益計算書の記載方法が、法令の要件を満たしているかについては、会計監査人が監査しているが、監査役も、主要点や変更箇所のチェックを行うことが望ましい。

### (3) 貸借対照表の内容の監査

「監査役監査基準」第33条3項では、「監査役は、会社財産の実質価値の把握に努めるよう心掛ける」としている。常日頃の監査においても、会社財産（貸借対照表科目の内容）の実質価値の変動に留意すべきである。

貸借対照表の監査では、計上されている（イ）資産が実在しているか、（ロ）負債が網羅されているか、（ハ）資産及び負債の評価の方法が妥当か、という3つの観点を監査のポイントとして、重点的な項目について実態的な確認をする。例えば、

現預金、受取手形、売掛金、棚卸資産、有価証券などについての会計監査人の実査・

確認の内容を聴取して、実在性を確認する。

受取手形、売掛金、貸付金などの債権で滞留しているものはないか、回収可能性に問題はな  
いか。貸倒引当金の計上は、適正に債権分類されて、実態に即した計上がされて  
いるか

有価証券で、時価が著しく下落したこと等による減損処理の必要なものはないか  
デリバティブ取引、ヘッジ会計が適正に行われ、恣意的に損益の先取り・先送りがな  
されていないか、会計監査人の意見を聴取したか

棚卸資産の品質不良・販売困難・過剰在庫はないか、評価減処理の必要はないか  
有形固定資産の現物状況から見て、遊休・減損・廃棄等の処理が適切になされてい  
るか。減価償却の不足は生じていないか、あるいは減損処理の必要はないか

固定資産の減損会計について、減損認識及び資産のグルーピングが適切に行われてい  
るか

税効果会計による繰延税金資産の具体的内容を把握しているか。その回収可能性は予  
防監査の観点から見ても問題はな  
いか。会計監査人の判断は適正といえるか

退職給付債務算定の基礎率等の妥当性、特に割引率は毎事業年度ごとに見直されてい  
るかについて、会計監査人の意見を聴取したか

保証債務・担保設定などの注記事項を、取締役会議事録や稟議書などで確認したか

#### (4) 損益計算書の内容の監査

損益計算書の監査では、(イ) 収益は実現主義に基づいて計上され、当期に帰属すべきも  
のか、(ロ) 費用は発生主義に基づいて計上され、当期の収益に対応しているか、という観  
点から、重点的な項目について実態把握の上  
に立って確認する。例えば、

月次決算資料の累計と損益計算書の金額に大きな乖離はないか。その理由は何か  
期末近くに計上された収益はすべて当期に帰属すべきものか、期末の費用の計上に漏  
れはないか

営業損益・営業外損益・特別損益は適正に区分計上されているか

営業外損益と特別損益の重要と思われる科目及び特殊なもの(例えば有価証券や固定  
資産の売買損益など)については、その内容をチェックしたか

法人税等調整額の内容について、会計監査人や執行部門から説明を受けたか

注記されている子会社との取引について、商法施行規則第 133 条の監査と関連させ  
て、内容を調査したか

### 3. 計算書類等の「非会計事項」の監査

#### (1) 営業報告書の監査

営業報告書については、法令・定款に従って、会社の状況を正確に示しているか否か(商特14 三、商281の3 六)を監査しなければならないが、これは、業務監査によって会社の実態を把握している監査役が主役である。

営業報告書記載事項のうち、会計事項については会計監査人の監査が要求されている(商特13 二)。監査役は主として非会計事項を監査することになる(商特14 三)が、総体的な視点から、営業報告書の記載の正確性・明瞭性・網羅性(商規44 など)について監査することが必要である。例えば、

会計監査人との間で、会計事項と非会計事項の区分に関する確認を行っているか  
営業報告書が商法施行規則第103条～105条に従って記載されており、記載事項の欠落はないか

「営業の概況」は、会社の実態を正確に判断できるように、明瞭に記載されているか。  
記載内容が不十分でなく、不実の記載がないか。会社が対処すべき課題の記載はどうか

「会社の概況」は、事実に即して正確に記載されているか

イ)「企業結合の状況」は、連結計算書類の内容と合致しているか

ロ)「自己株式の取得等」の記載は正確か

ハ)責任軽減の定款規定を設けた会社の「取締役等の報酬」の記載は適正か

「後発事象」については、重要な後発事象の発生とその内容を確認しているか  
営業報告書と貸借対照表、損益計算書、附属明細書との間で記載内容が合致しているか

#### (2) 利益処分案(損失処理案)の監査

利益処分案(損失処理案)が法令・定款に適合しているか否かについては、会計監査人が適法性の監査を行う(商特13 二、商281の3 七)が、違法配当は重大な法律違反となるので、配当可能利益が潤沢でない会社にあつては、監査役も、利益処分案が商法290条1項の配当財源規制に違反していないか否かをチェックする。

監査役は、利益処分案(損失処理案)について、それが会社の財産の状況その他の事情に照らし、「著しく不当でないか否か」という観点から監査をしなければならない(商特14 三、商281の3 八)。

これは、監査役のみに課せられた重要な妥当性監査である。監査役は、会社財産の状況、当期損益の状況、連結計算書類の配当可能利益の算定額、来期以降の業績予想、資金繰り、業界の状況などを勘案して、来期以降の経営に大きな影響を及ぼす可能性がある懸念したときは、担当部門からの状況説明、取締役からの配当政策の説明を求めて、その妥当性

を判断しなければならない。

### (3) 附属明細書の監査

附属明細書には、貸借対照表・損益計算書・営業報告書の記載を補足する重要な事項が記載されていない(商規 106 )ので、記載すべき事項の欠落、不実の記載、会計帳簿・貸借対照表・損益計算書・営業報告書と合致しない記載がないか否かを監査しなければならない。

附属明細書の記載事項についても、会計事項は、会計監査人の監査が要求されており(商特 13 二)、監査役は非会計事項を監査することになる(商特 14 三)が、総体的な視点から、記載の正確性・明瞭性・網羅性(商規 44 など)について監査することも必要である。

例えば、

会計監査人との間で、会計事項と非会計事項の区分に関する確認を行っているか  
附属明細書が商法施行規則第 106 条～108 条に従って記載されており、欠落はないか

「会計方針の変更の理由」の記載は相当か。会計監査人の説明を求めたか(前記第 19 条 2 項の解説参照)

「保証債務」について、取締役会の承認を確認したか。その担保状況を確認したか

「取締役等との取引」について、取締役の利益相反取引の取締役会承認・報告内容を確認したか。支配株主との取引の内容を確認したか

「取締役等の兼務の状況」について、役員の兼務状況と競業避止義務の取締役会承認・報告内容を確認したか

「販売費及び一般管理費の明細」は、無償の利益供与の監査の参考となるように記載されているか

記載の内容は、貸借対照表・損益計算書・営業報告書・附属明細書の他の項目の記載内容・数値と整合しているか

## 4. 連結計算書類の監査

### (1) 会計監査人の監査

1) 連結計算書類は、連結貸借対照表と連結損益計算書の二つである。

2) 連結計算書類の監査についても、会計監査人が第一次的に監査をし、「監査の結果」として、次の 2 点について意見を表明する。

連結計算書類が法令・定款に従って作成され、企業集団の財産及び損益の状況を正しく示しているか否か(商規 182 二、三)

連結計算書類の作成に関する会計方針の変更が、相当であるか否か（同項四）

（２）会計監査人監査の「相当性の判断」

１）監査役は、連結計算書類について直接監査意見を表明するのではなく、個別計算書類の場合と同様、会計監査人の監査の方法と結果の相当性の判断を通して監査意見を表明することとされている（商規 182、183）。

２）会計監査人の「監査方法の相当性」の判断については、「第２部 会計監査人との係わり」第 21 条で述べられているので、それを参照されたい。

３）「監査結果の相当性」については、会計監査人の監査報告書に記載されている上記の監査の結果の相当性が確認できる程度の、そして監査役自身が意見表明に自信を持てる程度の監査が必要である。

４）連結計算書類の作成には高度な会計専門知識が要求されるので、その監査に当たっても職業的専門家である会計監査人の監査に依拠せざるを得ない。

しかし、監査役はその責務として、業務監査による実態把握の上に立って自ら調べ、あるいは会計監査人及び執行部門から報告を受け、また子法人等・関連会社の監査役との情報交換に努めるなどして、連結計算書類の重点的な監査を行った上で、会計監査人の監査結果の相当性を総合的に判断しなければならない。

５）連結計算書類の信頼性及び有用性を担保する最大のポイントは、連結されるべき会社がすべて連結され、持分法を適用すべき会社のすべてに持分法が適用されて、連結計算書類が企業集団の実態を正確に反映していることである。したがって、企業集団の実態を把握している監査役の目で、連結の範囲と持分法適用の範囲を監査することが、監査役の連結監査の最重要事項である。

（３）監査役の連結監査の事例

監査役の連結監査の事例を、次に掲げるが、これは一例に過ぎず、企業集団の規模、集団の内部統制システムの有効性などによって、取捨・追加すべきものであることはいうまでもない。

連結の対象としなかった子法人等で、役員派遣、財務支援、取引関係等から見て、実質的に支配していると思われるものはないか（商特 1 の 2、商規 142、財規 8）

連結の範囲から除かれた非連結子法人等については、その理由が相当と判断できるか  
連結会社各社の会計処理の原則及び手続は、原則として統一されているか（連原第三・三）

会計方針の変更は、監査役の業務監査の観点からみても、相当であるか  
連結子法人等の個別計算書類は適正で、かつ、連結に際して必要な修正がされているか

決算期が連結決算期と異なる連結子法人等の個別計算書類は、必要な対応がなされているか（商規 145、151）

必要あるときは、連結子法人等に対して会計に関する報告を求め、業務・財産の調査を行ったか（商 274 の 3 、商特 19 の 3 ）

重要な後発事象（商規 154 条）について、会社・子法人等の取締役等にその有無を確認したか（商規 183 五）

連結計算書類における繰延税金資産の回収可能性の判断は適正に行われていることを確認したか（連原第四・七、注解 15、16）

修正後の個別計算書類の単純合計と連結計算書類の金額の差異の理由を確認したか  
連結計算書類の各科目を前年度と比較して、大きな増減金額の内容を確認したか

#### 【関連条文】

商法	281 条（計算書類等の作成規定） 281 条の 3（監査役 of 監査報告書の本則規定）
商法特例法	13 条（会計監査人の監査報告書に記載する事項） 14 条（監査役会 of 監査報告書に記載する事項）
商法施行規則	182 条（会計監査人の連結監査報告書に記載する事項） 183 条（監査役会 of 連結監査報告書に記載する事項）

#### 【参考資料】

金融庁企業会計審議会「監査基準」02,1,25

日本監査役協会・会計委員会「連結計算書類の監査役監査要綱」03,9,24

（月刊監査役 No.479 56 頁）

日本監査役協会・会計委員会「監査役監査基準における会計事項について」95,6,1

（月刊監査役 No.352 47 頁）

## 監査報告書の作成・提出

### 第 44 条（監査報告書の作成・提出）

1. 監査役会は、各監査役から業務監査及び会計監査についての報告を受け、審議のうえ、正確かつ明瞭に監査報告書を作成しなければならない。
2. 監査役会は、取締役から営業報告書その他の書類を受領するにあたり、法定記載事項のほか、開示すべき事項が適切に記載されているかを確認、必要に応じ取締役に対し説明を求め、又は意見を述べなければならない。
3. 監査役会は、監査報告書を作成するにあたり、取締役の法令又は定款違反行為及び後発事象の有無等を確認するとともに、第 31 条第 2 項に掲げる事項にも留意のうえ、監査役会として監査報告書に記載すべき事項があるかを検討する。なお、異なる意見がある場合には、その監査役の意見を記載しなければならない。
4. 監査役は、監査役会の監査報告書に作成年月日及び常勤の監査役にあつてはその旨を付し、署名押印しなければならない。
5. 監査役会は、前項の監査報告書を取締役に提出し、かつ、その謄本を会計監査人に送付しなければならない。
6. 大会社である有価証券報告書提出会社については、監査役会は、連結計算書類に係る監査報告書を作成しなければならない。

### 【解 説】

#### 1. 監査報告書の作成から提出までの法的手続

各監査役は、業務監査及び監査役監査基準第 20 条 1 項による会計監査を終えたときは、監査役会に対し次頁の 2 . ( 3 ) に掲げる事項について報告しなければならない(商特 14 )。

監査役会は、各監査役の報告を受け、その内容を審議した上、監査役会としての監査意見を形成し、監査報告書を作成しなければならない(商特 14 )。

監査役会の監査報告書は、法定の期限までに取締役に提出し、その謄本を会計監査人に送付しなければならない(商特 14 )

監査報告書の作成及び提出は、電磁的記録の作成(商 281 )及び電磁的記録での情報提供(商 281 の 2 )によることができる(商特 14 )。

監査報告書の謄本は、取締役によって、計算書類とともに定時総会の招集通知に添付して、株主に報告される(商 283 )。

なお、連結計算書類についても監査報告書が必要であり、その作成から提出までの法

的手続きについては、上記の個別の監査報告書の場合と同様であるが(商規183)、招集通知に添付することは各社の任意とされている(商特19の2)。

## 2. 監査報告書の作成

### (1) 監査役の監査報告書の意義

監査報告書は、監査役の一年間の職務遂行の集大成である。

監査役は、監査を委任した株主に対して、監査役としての善管注意義務の履行の状況及び監査の結果を報告するという説明責任を負っており、そのために監査報告書を作成するのである。特に、取締役の職務遂行に関する不正の行為、法令・定款に違反する重大な事実を監査し、その結果を報告することは重要である。

### (2) 監査報告書作成の基本原則

監査報告書は、記載すべき事項ごとに、監査の方法及び結果を正確に示すように明瞭に記載しなければならない(商規128)。

また、監査の方法の概要は、監査の信頼性を正しく判断することができるように実態に即して具体的に記載しなければならない(商規128)。

### (3) 監査報告書に記載すべき事項

#### 1) 監査の方法と結果

監査報告書には、監査役の監査の方法と結果について、次の事項を記載しなければならない(商特14)。この場合、監査役会と異なる意見のある監査役の意見は、別に付記することができる。

会計以外の業務の監査の方法

会計監査人の監査の方法又は結果を相当でないと認めたときは、その旨・理由及び監査役の監査の方法の概要又は結果

営業報告書が法令・定款に従い会社の状況を正しく示しているか否か

利益処分案又は損失処理案が、会社財産の状況その他の事情に照らし著しく不当なときはその旨

附属明細書に、記載すべき事項の欠落、不実の記載、会計帳簿・貸借対照表・損益計算書・営業報告書の記載と合致しない記載、があるときはその旨

取締役の職務執行に、不正の行為又は法令・定款に違反する重大な事実があるときはその事実

子会社に対し営業の報告を求め又は業務・財産の状況を調査(商274の3)したと

きは、その方法及び結果

監査のための必要な調査ができなかったときは、その旨及び理由

## 2) 後発事象

営業報告書に記載されていない決算期後に生じた重要な事実について、取締役から報告があったときは、その事実を監査報告書に記載しなければならない。ただし、会計監査人の監査報告書に記載があるものについては、その必要はない(商規 132)。

## 3) 商法施行規則第 133 条監査

上記 1) で、取締役の職務執行について記載する場合は、次に掲げる事項について取締役の義務違反があるときは、その事実を各別に記載し、その事項ごとに監査の方法の概要を記載しなければならない(商規 133)。

取締役の競業取引(商 264)、取締役と会社間の利益相反取引(商 265)

会社が行った無償の利益供与(商 295)

子会社又は株主との非通例的な取引

自己株式の取得、処分又は株式失効の手続(商 210、211、212 ほか)

## (4) 連結計算書類の監査報告書に記載すべき事項

監査役が行う連結計算書類の監査は、非会計事項はなく、もっぱら会計監査人の監査の相当性を判断するために監査が行われる。

監査報告書に記載する法定事項は次のとおりである(商規 183、189)。この場合、監査役会と異なる意見のある監査役の意見を付記することができる。

会計監査人の監査の方法・結果を相当と認めたときは、その旨

会計監査人の監査の方法・結果を相当でないと認めたときは、その旨及び理由、監査役の監査の方法の概要又は結果

子会社・連結子会社に対して、会計に関する報告を求め又は業務・財産の状況を調査したとき(商特 19 の 3)は、その方法及び結果

監査のために必要な調査ができなかったときは、その旨及び理由

重要な後発事象(商規 154)について、会社又は子法人等の取締役・執行役等から報告があったときは、その事実(ただし、会計監査人の監査報告書に記載があるものを除く)

## (5) 監査報告書の署名

監査報告書には、各監査役が自署押印しなければならない。常勤の監査役はその旨を記載しなければならない。(ただし、監査報告書を電磁的記録で作成する場合は、各監査役は電子署名を行わなければならない。)(商規 134)

連結計算書類の監査報告書には、商法施行規則 134 条（署名等）の規定が適用されない（商規 183 ） 自署押印あるいは電子署名は要求されていない。しかし、商法施行規則で作成が求められている法定書類であるので、大会社以外の会社の監査役の監査報告書と同様に、記名捺印（押印）は必要であろう。

### 3 . 監査報告書の例示

上述した監査報告書の作成に関する事項は、法定された最小限のものである。日本監査役協会では、これらの規定に従って、次のような監査報告書の一例を公表している（注）。しかし、各社の監査役会は、監査報告書の作成に当たっては、監査役の説明責任を十分に果たせるように、独自の工夫をして、それぞれの会社の監査の実情に基づいて、正確かつ明瞭な監査報告書を作成することが望ましい。

個別の監査報告書のひな型

連結の監査報告書の例示・・・「月刊監査役」No.479 39～41 頁

委員会等設置会社の監査報告書のひな型・・・「月刊監査役」No.483 46～54 頁

委員会等設置会社の連結の監査報告書のひな型・・・「月刊監査役」No.489 14～15 頁

（注）平成 16 年秋発行予定の「監査役小六法（平成 17 年版）」及び「監査役監査資料集（平成 17 年版）」において、上記 ～ 全てが掲載の予定。

#### 【監査の留意点】

##### 1 . 監査報告書の重要性の認識

（1）監査報告書は、監査役の一年間の職務遂行の集大成であり、監査役の善管注意義務の履行を前提として作成されるものである。監査役の説明義務を果たすために、監査役に期待されている責務を自覚して作成する姿勢が必要である。

（2）監査報告書の作成は、監査役の姿を会社の内外に示す最もよい機会である。形式的・画一的な記載内容にとどまらず、各社の監査の実情に即した監査報告書の作成に心掛けるべきである。

（3）監査報告書は、貸借対照表及び損益計算書が株主総会の承認事項となるか報告事項となるかを左右し（商特 16 ）、また、監査報告書に瑕疵がある場合は、総会決議取消の訴え

(商 247 一)の対象になるという、重要な機能を持つことを認識すべきである。

(4) 監査報告書に記載すべき記載をせず又は不実の記載をしたときは、監査役は百万円以下の過料に処せられ(商 498 十九)、また、重要事項に虚偽の記載をして第三者に損害を与えたときは、監査役はその第三者に対して損害賠償責任を負う(商 280 、266 の3 )ことになる。

## 2 . 監査報告書作成の前提

(1) 監査役会は、監査報告書に記載すべき「取締役の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」(商 281 の3 十)がないかについて取締役等に確認のうえ監査役会において検討するほか、後発事象の有無について確認しなければならない。

また、継続企業の前提に関する事項や重大な事故・災害などのような企業の健全性に重大な影響を及ぼす事項についても、適時適切な方法によって情報開示が行なわれているかを検証し、監査報告書に記載すべき事項を判断しなければならない。

(2) 監査役会は、監査報告書を作成する前に、営業報告書等に法定記載事項のほかに開示すべき事項が適切に開示されているかについて確かめ、必要に応じて、取締役に説明を求め、各監査役は意見を述べなければならない。これを踏まえ、監査役会は、監査報告書への記載の必要性について審議する。

(3) 監査報告書の作成に際しては、監査役の善管注意義務履行を裏付けるために、監査の基準を定め、監査の記録、監査役会の議事録等を整備しておくことが必要である。

## 3 . 「監査の方法の概要」の記載の留意点

(1) 監査報告書に「監査の方法の概要」を記載するのは、監査役の善管注意義務履行状況を報告することに加えて、実際に行った監査の方法を具体的に記載することによって、「監査の結果」についての信頼性を確保するためである。

したがって、監査の方法の概要は、監査の信頼性を正しく判断することができるように(商規 128 )、具体的かつ簡潔に記載しなければならない。

(2) 商法は、監査役に監査職務遂行のために多くの権限を与えている。その法律上の権限を十分に行使して監査することが監査役の善管注意義務の履行である。したがって、監

査役が、法の規定に従って実際に行った方法を、「監査の方法の概要」として具体的に報告することが必要である。特に商法施行規則第 133 条の監査事項については、取締役の義務違反があるときは、その事項ごとに監査の方法の概要を記載しなければならないことに留意する（商規 133 ）。

（ 3 ）監査の重点事項は、各年度によって異なり得るので、毎年同じ監査の方法を記載するのでなく、その年度に行った監査の実態に合わせた記載をすることが望ましい。

#### 4 . 「監査の結果」の記載の留意点

（ 1 ）「監査の結果」のうち、会計監査人の監査の相当性の判断、及び計算書類等の監査の留意点については、「 計算書類等の監査 」で述べたが、取締役の職務執行に関する不正行為、法令・定款に違反する重大な事実の指摘は、監査役監査に最も期待されている事項であり、日常の業務監査の中で注力することが必須であるのはいうまでもない。

（ 2 ）49 頁で「（ 3 ）監査報告書に記載すべき事項」として掲げたもののうち、1）会計以外の業務の監査の方法、3）営業報告書の監査の結果の 2 項目以外の事項は、該当事実がないときは記載が要求されていない。

この点、日本監査役協会が示している監査報告書のひな型は、法定された必要最小限の記載事項に留まらず積極的な監査結果を表明したものとなっている。しかし、監査活動と監査報告の透明性・信頼性を確保するため、監査役は、ひな型にとらわれることなく監査報告書の記載内容の更なる充実に努めることが望ましい。

#### 5 . その他の留意点

（ 1 ）監査報告書は、実質的な委任者である株主に対する説明義務を果たすための書類であるので、実質的な提出先は株主である。しかし、監査報告書は、まず代表取締役に提出して、その謄本が株主に提示されるので、監査報告書原本には、宛名を記載せず、送り状に実際の提出先（代表取締役社長）を記載する方法が一般的である。

（ 2 ）法定の書類に作成または提出年月日を記載するのは当然のことであるが、監査報告書は、会計監査人の監査報告書を受領してから 1 週間以内に取締役に提出することが義務づけられており（商特 14 ）また、監査役の責任の時間的限界を明確に示すためにも、作成年月日を記載することが必要である。

(3) 社外監査役が全員欠席した監査役会で作成された監査報告書は、瑕疵を帯びるとされているので、署名者のうち誰が社外監査役であるかを欄外に注記することが望ましい。

## 6. 連結の監査報告書の留意点

連結計算書類の監査報告書についても、上記で述べた留意点と同じであるが、特に、重要な後発事象(商規 154)については、子法人等の取締役・執行役等からの報告を待たず、監査役のほうから、その有無の情報を求めるべきである。

### 【関連条文】

商法	281 条の 3 ( 監査役の監査報告書の本則規定 )
商法特例法	13 条 ( 会計監査人の監査報告書に記載する事項 ) 14 条 ( 監査役会の監査報告書に記載する事項 )
商法施行規則	182 条 ( 会計監査人の連結監査報告書に記載する事項 ) 183 条 ( 監査役会の連結監査報告書に記載する事項 )

### 【参考資料】

日本監査役協会「監査報告書のひな型について」04,9,28 最終改正

日本監査役協会・会計委員会「連結計算書類の監査役監査要綱」03,9,24

( 月刊監査役 No.479 39 頁 )

## 第4部 会計監査関連事項

第1部から第3部までは、「改定監査役監査基準」のうち会計監査に係わりの深い条文について、監査実務に対応した説明を試みたものである。

しかし、それ以外にも、業務監査に関する条文であるが会計監査に際して留意しなければならない条文がある。ここに取り上げる第32条（取締役及び使用人に対する調査等）、第33条（会社財産の調査）、第34条（子会社の調査等）などがそれである。

監査役職務は、取締役職務の執行を独立の立場から監査することであるが、これは、取締役職務執行の実態を監査の対象にした「業務監査」と、会計に関する書類等の開示情報を監査の対象にした「会計監査」に大別される。

しかし、「会計」とは、企業又は企業集団が継続して営む経済活動の結果を利害関係者に報告する行為であり、企業の経営活動の中で日々発生するすべての経済事象を映した鏡であるともいえる。そして取締役職務執行の多くは会計事象となって現れる。

したがって、監査役監査は業務監査と会計監査を分けて考えるのではなく、表裏一体のものとして行われるべきものである。監査役は、日々の業務を監査している視点に立って、会計監査に臨むことが必要である。

## 取締役及び使用人に対する調査

### 第 32 条（取締役及び使用人に対する調査等）

1. 監査役は、取締役及び使用人に対し営業の報告を求め、又は会社の業務及び財産の状況を調査する。
2. 監査役は、必要に応じ、ヒアリング、往査その他の方法により調査を実施し、十分に事実を確かめ、監査意見を形成するうえでの合理的根拠を求めなければならない。

### 【解 説】

#### 1．報告請求権と業務・財産調査権

（１）監査役は、取締役の職務執行の状況を監査するため、いつでも、取締役だけでなく使用人に対しても業務全般についての報告を求めることができ、また、会社の業務や財産の状況を実際に調査することができる（商 274 ）。

これは、監査役に与えられた権限の中核となるものであり、その権限を積極的に行使することは監査役の義務でもある。

（２）監査役は、監査役スタッフや内部監査部門等を活用することによって監査を行うことも効率的な監査を実施するうえで有効な監査方法であるが、事実を確認するために必要なときは、自ら取締役や使用人に対してヒアリングを行ったり、各事業所などの現場に足を運んで実態を調査することによって、監査意見を形成するための合理的根拠を求める積極性が必要である。

（３）取締役等の監査非協力などにより監査のため必要な調査をすることができなかった場合には、監査役は、監査報告書において必要な調査を実施することができなかった旨と理由を記載すべきこととされている（商特 14 三、商 281 の 3 十二）。監査役の報告請求権と業務・財産調査権は、監査報告書記載の側面からも担保された権限であるので、監査役には、納得のいくまで十分な監査を実施することが求められる。

#### 2．取締役の義務違反に関する調査

（１）取締役の職務遂行に関して、不正の行為又は法令・定款に違反する重大な事実があったときは、その事実を監査役（会）監査報告書に各別に記載しなければならないことと

されている（商特 14 三、商 281 の 3 十、商規 133）。

（ 2 ）会計関連事項としては、監査役監査基準第 16 条第 1 項（競業取引等の監査）に規定されている無償の利益供与と子会社もしくは株主との通例的でない取引に特に留意が必要である。

#### 1）無償の利益供与

無償の利益供与とは、対価が全く伴わないか、反対給付があっても著しく少ない財産上の利益の供与であり、具体的には次の 2 つがある。

株主の権利行使に関する財産上の利益供与（商 295）

商法はこれを禁止し、利益供与があった場合は、当該利益を受けた者はこれを返還しなければならない。また、利益を供与した者のみならず利益供与の要求をした者についても罰則を設けている（商 497）。

寄付金、政治献金など対価が全く伴わないか、反対給付があっても著しく少ないものについては、政治資金規正法など法令違反はもちろんのこと、会社の状況に照らして妥当なものであるか調査する必要がある。

#### 2）通例的でない取引

子会社もしくは株主との通例的でない取引とは、通常取引に比べ数量・金額・取引条件などが異常な取引をいい、このような取引は不正・不当なものとなる虞があり、粉飾決算に結びつきやすいので調査が必要である。

例えば、仕切価格の恣意的変更、無利息融資、買戻条件付取引などのような取締役の義務違反に結びつく危険性の高い取引については、注意して調査する必要がある。

### 3．調査非協力の制裁等

（ 1 ）取締役が、監査役の報告請求に応じなかったり、業務・財産の調査を拒否したときは、百万円以下の過料に処せられる（商 498 四）。

（ 2 ）監査役は、監査報告書にその旨及び理由を記載することになり（商特 14 三、商 281 の 3 十二）、取締役は損害賠償責任を負うことがある。

## 【会計監査の留意点】

### 1．予防監査に重点

報告請求権や業務・財産調査権の行使に際しては、いわゆる事後監査にとどまらず、会社の健全で持続的な成長を確保するための予防監査に重点を置くことが必要である。

### 2．現場・現物の監査

監査役による会計監査は、最終的には計算書類等の開示情報の監査に帰着するが、計算書類等は経営活動の実態を投射したものであるから、書類の適正さを検証するためには、現場・現物による実態の監査が不可欠であることを認識する。

### 3．事前調査

各事業所などでの調査に際しては、予め会計関連資料等から調査事項を検出しておくことと、調査によって得た情報を会計帳簿等の書類で確認するという相互補完作業が必要である。

## 【関連条文】

商法            274 条（取締役の職務執行監査権、会社業務・財産調査権）  
                  281 条の 3 十二（監査報告書への記載事項）

## 会社財産の調査

### 第 33 条（会社財産の調査）

1. 監査役は、重要な会社財産の取得、保有及び処分の状況について調査しなければならない。
2. 監査役は、取締役が会社の資産及び負債を適切に管理しているかを調査しなければならない。
3. 監査役は、会社財産の実質価値の把握に努めるよう心掛ける。

### 【解 説】

#### 1．会社財産とその管理

##### （1）会社財産とは

会社の財産の状態は、貸借対照表で次のように表示されている。

積極財産（資産）＝ 消極財産（他人資本）＋ 純資産（自己資本）

つまり、株主持分である純資産は、積極財産と消極財産から構成されている。

純資産（株主持分）＝ 積極財産（資産）－ 消極財産（負債）

##### （2）会社財産の管理

会社財産の所有者は株主であり、取締役は、株主から財産の管理を委託され管理責任を負っている。

取締役が管理すべき財産には、資産として所有している積極財産だけでなく、負債として支払・返済義務を負っている消極財産も含まれる。

財産の「管理」とは、それを「運用し」「保全する」ことである。取締役は、株主から受託した株主の資金（自己資本）を「管理」するために、その資金を流動資産・固定資産という形態で有効に運用するとともに、その保全に努めなければならない。

#### 2．監査役による会社財産の調査

監査役は、取締役が財産管理について、受託者としての善管注意義務を果たしているかを監視・検証するために、次のような調査を行う必要がある。

重要な会社財産の取得・保有・処分が受託にふさわしいものとなっているかどうか、更には会社の経営方針や投資計画・販売計画などに基づいて、かつ、社内手続・取扱規定に従って統一的、計画的に行われているか

金融資産・棚卸資産・固定資産・負債などの日常の管理が、内部統制システムの機能する中で、それぞれの管理規定に従って適切に行われているか

取締役の財産管理のポイントは、受託した財産価値の増殖を図り、低下を防ぐことであるが、監査役は、常日頃からそれらの財産の実質価値の把握に留意して、貸借対照表上で正確に評価されていることを確かめなければならない。

財産の実質価値の把握のためには、貸借対照表に計上されている

イ) 資産が実在しているか

ロ) 負債が網羅されているか

ハ) 資産・負債の評価は妥当といえるか

という観点から調査することが必要である。

#### 【会計監査の留意点】

(1) 会社財産の実質価値の把握については、第3部「計算書類等の監査」第20条(計算書類等の監査)の【監査の留意点】に記載された「2.(3)貸借対照表の内容の監査」を参考にされたい。

(2) 現預金、金銭債権、有価証券、棚卸資産、固定資産が執行部門で実地調査されるときは、監査役も立会って、財産の管理状況を把握するとともに、諸帳簿の整備や内部統制の構築・運用状況を監視・検証することが必要である。

(3) 負債の各項目については、会社の帳簿及び計算書類等に計上されるべきものはその全てが漏れなく網羅されていて、適切に管理されているか検証する。

(4) オフバランス取引として、計算書類等に表示されない取引についても、その全体像を会社としては適切に把握し、管理しているかを監視・検証する。

## 子会社の調査等

### 第 34 条（子会社の調査等）

1. 子会社、連結子会社及び重要な関連会社（本条において「子会社等」という）を有する会社の監査役は、連結経営の視点を踏まえ、監査職務を遂行する。
2. 前項の監査役は、取締役の職務の執行を監査するため必要があるとき又は連結計算書類に関する職務を行うため必要があるときは、子会社等に対し営業の報告を求め、又はその業務及び財産の状況を調査しなければならない。
3. 第 1 項の監査役は、子会社等に対して営業の報告請求又は調査を行ったときは、その方法及び結果を監査報告書に記載しなければならない。
4. 第 1 項の監査役は、内部統制システムが企業集団内においても適切に整備されているかに留意して監査職務を遂行するとともに、企業集団全体の監査環境の整備にも努める。
5. 第 1 項の監査役は、子会社等の監査役等と緊密な関係を保ち、効率的な監査を実施するよう努めなければならない。

### 【解 説】

#### 1. 子会社等に対する親会社の監査役の権限

##### （1）子会社等の調査権

前出「取締役及び使用人に対する調査」第 32 条の解説で述べたとおり、監査役は、取締役の職務執行状況を監査するため、取締役・使用人に対して営業の報告請求権と会社の業務・財産調査権を持っている（商 274 ）。

その会社だけでなく、議決権の過半数を所有している子会社がある場合は、親会社の取締役の職務執行を監査するために必要あるときは、その子会社に対しても、営業（業務全般）の報告を求め、業務・財産の状況を調査することができる（商 274 の 3 ）。

なお、連結経営を中心とした企業経営が一般化している実態に鑑み、法的な権限は有していないまでも、監査の実効性を確保する観点から、上記と同様に重要な関連会社に対しても、必要あると認めたときは調査を実施することが望ましい。

連結計算書類を作成する会社にとっては、連結計算書類を監査するために必要があるときは、連結子会社（商特 1 の 2 ）に対しても、会計に関する報告を求め、業務・財産の状況を調査することができる（商特 19 の 3 ）。

子会社・連結子会社自体を監査するのは、その子会社・連結子会社の監査役の権限・責任

であり、子会社・連結子会社は、正当な理由があるときは、親会社の監査役に対して、その報告又は調査を拒むことができる（商 274 の 3 、商特 19 の 3 ）ことに留意する。

なお、子会社・連結子会社の取締役等が、正当な理由なく親会社の監査役の調査を妨げたときは、百万円以下の過料に処せられる（商 498 四、商特 30 四）。

## （２）監査報告書への記載

子会社・連結子会社に対して営業もしくは会計に関する報告請求又は業務・財産の調査を行ったときは、その方法及び結果を、個別の監査報告書又は連結の監査報告書に記載しなければならない（商 281 の 3 十一、商規 183 三）。

## （３）本条における「子会社等」

本条では、「子会社 + 連結子会社 + 重要な関連会社 = 子会社等」と位置付け、商法及び商法特例法上の子会社・連結子会社のほか、「重要な関連会社」についても子会社・連結子会社に対するのと同様の調査義務を負うものとしている。これは、実態的には連結を主体とした経営が行われていることに鑑み、法令の枠組みに縛られることなく、企業集団全体の監査環境の実効性を確保する観点から連結ベースでの内部統制システムの整備とその監査の必要性を要求したものである。

## ２．連結経営の視点に立った監査

### （１）グループとしての内部統制システム

連結経営の下では、企業集団を構成する個々の会社の業績の向上を図ることが基本であるが、より重要なことは、グループ全体の企業価値を高めることにある。

そのため、監査役は、親会社の取締役の子会社等に対する職務執行を監査するに当たっては、適法性の監査に止まらず、企業集団全体にわたるガバナンスの仕組みや、その基本的インフラとしての内部統制システムの構築と運用が企業集団内で有効に機能しているかについて、連結経営の視点に立った監査をすることが必要である。

### （２）グループ全体の監査環境の整備

親会社の監査役は、常にグループ全体の効率的・効果的監査を念頭に置いて、企業集団全体の監査環境の整備に努めなければならない。

親会社の監査役は親会社の取締役の子会社等に対する職務執行を監査し、子会社等の監査役は自社の取締役の職務執行を監査するという基本に立って、監査役間の関係を緊密に保ち、役割分担を明確にして効果的な監査を行うべきである。

## 【会計監査の留意点】

( 1 ) 親会社の監査役の子会社調査権は、親会社の取締役の職務執行を監査するために必要な範囲に限られ、連結子会社調査権は、連結計算書類監査のために必要な範囲に限られることに留意する。

( 2 ) 親会社の取締役の職務執行に関して子会社等を監査する場合は、親会社子会社間の仕入・売上などの取引に異常な取引はないか、取締役の利益相反取引は適法か、親会社の不良資産を子会社等に負担させていないかなどに留意する。

( 3 ) 親会社の取締役の子会社等に対する職務執行を監査するに際しては、連結経営の基盤として内部統制が適切に整備され、違法行為・不正行為その他のリスクを未然に防止するシステムとして有効に機能しているかを重点に監査する。

( 4 ) 親会社の監査役は、企業グループの監査役の監査環境を確認し、各監査役がそれぞれの職務を適切に遂行していることを確認する。特に親会社の役職員が子会社等の監査役を兼務している場合や、監査役相当のポストのない海外法人については、留意が必要である。

( 5 ) 子会社等の監査役との関係を保つためには、企業集団内にグループ監査役の定期的な会合と随時連絡手段を持つことが有効である。

( 6 ) 連結計算書類の信頼性の確保は、その出発点となる企業集団各社の個別計算書類の適正性に依存するので、日常の監査活動を通じて連結各社の営業の状況や業務・財産に関する情報収集に留意することが必要である。

## 【関連条文】

商法	274 条の 3 ( 監査役の子会社調査権 )
	281 条の 3 十一 ( 監査報告書への記載事項 )
商法特例法	19 条の 3 ( 監査役の連結子会社調査権 )
商法施行規則	183 条 三 ( 監査報告書への記載事項 )

社団法人 日本監査役協会  
Japan Corporate Auditors Association

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