

## 監査報告書のひな型の改定について

社団法人 日本監査役協会  
平成 16 年 9 月 28 日  
監査法規委員会

### 一 経緯

#### 1. 監査役監査基準の改定

平成 16 年 2 月 12 日、監査役監査基準が全面改定された。この新しい監査役監査基準(以下、「新基準」と記す。)は、度重なる商法等改正のほか、会計基準の改正や連結経営への動き等の内外の環境変化に対応して、監査役に今日的に期待されている役割と責任を明確にし、「従前の監査役監査基準の理念・法的要請への対応に留まらず、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ことを目指した」ものである。

日本監査役協会は、従来より、監査報告書のひな型(以下、「ひな型」と記す。)を作成し、会員監査役に対して、監査報告書を作成するうえでの実務の参考に供してきた。監査役監査基準は、監査役が監査を行うにあたっての基準や行動の指針等を定めるものである。そのため、今般、監査役監査基準が大幅に見直されたことに伴い、監査役又は監査役会が作成すべき監査報告書の記載についても、新基準で想起された監査役監査に相応しい記載のあり方を検討すべきものと判断し、本監査法規委員会(以下、「本委員会」と記す。)は、ひな型の見直しを行った。

#### 2. ひな型改定の基本的スタンス

今回の改定は、新基準の制定を契機とするものであることから、その見直しの方向性としても、新基準が目指した理念、その改定要点等に基づく見直しを中心課題とするものとなったが、監査報告書の記載のあり方そのものを見直す機会を得たことから、本委員会は、監査報告書の体裁(例えば、送り状方式としていること)や構成(例えば、「監査の結果」の記載順序、内容等)を含め、考え得る一切の検討要素を俎上に上げ、抜本的な検討を行った。

言うまでもなく、監査役又は監査役会が作成する監査報告書は、いわば年間の監査活動の集大成として作成されるものであり、株主をはじめとする利害関係者に対して報告することが義務付けられた法定の作成書類である。その必要的記載事項についても、法令により定められている。当協会が従来から示してきたひな型についても、法令が要請する必要最小限の記載事項を充足しつつ、より監査の信頼性を正確に判断することができ(商法施行規則 128 条 2 項)かつ、監査の方法及び結果を正確に示すような明瞭な記載(同条 1 項)

とするため、とくに「２．監査の結果」の項については、監査意見を積極的に記載する立場がとられている（例えば、「取締役の職務遂行に関し不正の行為又は法令もしくは定款に違反する重大なる事実あるときはその事実」（商法 281 条の 3 第 2 項 10 号）の記載が求められているのに対して、「(5) 取締役の職務遂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。」として、該当する事実がないことを明示的に表明している）。また、「１．監査役の監査の方法の概要」については、通常実施されていると思われる最小限の監査の方法を具体的に示したうえで、必要に応じてひな型の文言を加除することにより、各社の実状を正確・忠実に反映した記載とするよう促してきたところである。本委員会は、こうした点を含め、従来から示してきたひな型については、体裁・構成については実務上の要請に応える機能的な役割を果たすものとなっている、記載内容としても、単に法令上の要請を満たすだけでなく、監査活動の透明性を高め、監査の信頼性を確保するとの監査報告書に要請される本質的な要件を基本的に充足するものとなっている、汎用性の高い記載内容として示すことにより、各社の創意工夫を促し易いものとなっている、記載の画一化を招くとの批判がある一方で、一定の様式を示すことにより各社間での比較可能性を持たせている、等の評価・認識を得るに至り、今回のひな型の改定にあたっては、基本的に従来までのひな型の提示方法を継承すべきことを確認した。

しかしその一方で、新基準で示されたいくつかの重要な視点、すなわち、内部統制システムの監視・検証、会計監査人の独立性の監視、内部監査部門等との関係等については、監査報告書の作成においても重要な視点であると判断したほか、監査報告書の情報開示機能に着目した記載の充実、例えば、重点監査項目を記載すること等については、前向きに記載のあり方を検討すべきものと判断した。さらに、平成 11 年商法改正に伴う子会社調査に関する記載については、実務の実態を踏まえつつ、その法的位置付けと記載上の実務感覚との整合を可能な限り確保すべきこと等を確認した。

### ３．注記方式について

ひな型の提示にあたっては、当協会は、従来より、「各社の監査の実状に基づいて作成されることを期待しており、その記載内容が画一化されることを意図したものではない」（旧ひな型前文 1）として、監査報告書の記載内容の充実・多様化が望ましいとしてきたところである。今回のひな型の改定は、新基準の制定に伴う見直しを中心とするものであることから、上述のとおり、従来までのひな型の提示方法を維持しつつ、新基準の制定等に伴う新たな視点を盛り込めるようにするため、本委員会は、「注記方式」を採用して記載上の選択幅を十分に持たせることにより、各社の自主的判断と創意工夫に基づき監査の実状をより正確・忠実に反映し易くするようにした。注記事項とされている諸事項を本文扱いとしていないのは、記載の是非をあくまでも各社の自主性に委ねたいためである。したがって、実際に監査報告書を作成する際には、注記を参考としつつも、その内容を十分に吟味のうえ記載内容を検討されたい。

なお、本委員会のほか当協会レベルでの審議過程では、監査役（会）は、監査活動及び監査結果に対する透明性と信頼性を確保するため、期末に所定の監査報告書を作成・提出することのほか、その職務遂行の状況や監査の内容（監査方針、監査計画、重点監査項目の監査及び特別に実施した調査等の経過・結果など）を記した監査に関する附属資料を作成し、期末を含め、必要に応じて社内外に対して詳細な説明・報告をすることにより説明責任を果たすべきであるとの意見があった（新基準 41 条、43 条参照）。監査役は、監査報告・監査報告書の重要性を改めて認識する必要がある。

## 二 解説

以下では、今回のひな型の改定について、その主要な事項を中心に若干の解説を行うこととしたい。なお、改定の中心が大会社の監査報告書となったことから、大会社の監査報告書のひな型に基づく解説としていること、また、連結計算書類に係る監査報告書のひな型については、既に会計委員会報告（『連結計算書類の監査役監査要綱』平成 15 年 9 月 24 日）において示されているが、一本化したものとして示すことが会員各位の便利に資するものと判断し、会計委員会とも連携を図りつつ、本ひな型に含めていることを予めお断りしておきたい。引用している注記についても、大会社の監査報告書（ ）における注記に基づいている。

### 1. 「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、監査の方針、業務の分担等に従い」と記載することについて（注 4）

従来より、ひな型では、監査役又は監査役会が監査を行うにあたり、何に従って監査を行ったのか、その準拠としたものについて何等の言及がないものとなっていた。しかし、監査を行う者が何に基づいて監査を行ったのか、その基準となるものを示すことは監査の信頼性向上に大きく資するものと考えられ、こうした方向での記載のあり方については、当協会においても、従来より、少なからず意識されてきたところである。今般、新基準が制定されたことから、これを参考にして、各社において自社の監査環境等に適合した監査役監査基準が作成されることが予想される。監査役会において監査役監査基準を定めており、かつ、実際にこれに基づいて監査を実施している場合には、監査役又は監査役会が善管注意義務を履行したことを立証する拠り所として、監査役監査基準に則って監査を実施した旨を監査報告書に記載しようとの判断がなされることが予想される。そこで、本委員会は、各社で採択される監査役監査基準の総称として「監査役監査の基準」に準拠して監査を実施した旨明示できるよう、その記載方法を示すこととした。

なお、こうした記載を行うとした場合には、説明責任との関係にも留意が必要となる。株主より「監査役会が定めた監査役監査の基準」とは何かを問われたならば、自社で策定した監査役監査基準を公にすることまでは必ずしも必要ないものと思われるが、監査報告

書に対する信頼性確保の観点から、監査役（会）として合理的範囲内の説明を行う準備をしておくこととなろう。

他方、監査役会において「監査役監査の基準」を定めていない場合には、ひな型の本文のとおり「各監査役は、監査役会が定めた監査の方針、業務の分担等に従い、…」と記載することで足りよう。

## 2. 「当期の監査方針」、「監査計画」と記載することについて（注5及び注6）

「1. 監査役の監査の方法の概要」の冒頭部分において、「…監査役会が定めた監査の方針、業務の分担等に従い、…」としているのを、こうした記載に代えて、「…監査役会が定めた当期の監査方針、監査計画等に従い、…」と記載することもできることとした。

まず、「監査の方針」に代えて「当期の監査方針」とすることができるとしているのは、通常、期初の監査役会（通常、定時株主総会終了後早い時期に開催される監査役会）において当期におけるいわゆる「監査方針」を承認し、併せて、当該監査方針に基づく当期の「監査計画」を承認するのが一般的な実務となっていることに鑑み、当該監査対象期間における監査の状況をより具体的かつ明確に表すものとして、一般用語である「監査の方針」に代えて、「当期の監査方針」とすることもできることとしたものである（注5）。

また、「業務の分担」に代えて「監査計画」とすることができるとしているのは、「監査計画」とは、監査方針に基づき監査項目ごとに監査の方法、日程等を定めるものであり、したがって、常勤又は非常勤監査役の担当分野・範囲等を定める「業務の分担」は監査計画の一部をなすものと考えられることから、監査上の重要性を勘案し、「業務の分担」に代えて、より上位の概念である「監査計画」に従った旨を記載することもできることとしたものである（注6）。

## 3. 重点監査項目の記載について（注3）

法律上、大会社については、監査役会は、「その決議をもって、監査の方針、大会社の業務及び財産の状況の調査の方法その他の監査役の職務の執行に関する事項を定めることができる。」（商法特例法18条の2）として、「監査方針」、「監査業務の分担」等を定めることができることとされている。これを受けて、新基準22条（監査計画及び業務の分担）1項は、「監査役会は、内部統制システムの整備状況にも留意のうえ、重要性、適時性その他必要な要素を考慮して監査方針をたて、監査対象、監査の方法及び実施時期を適切に選定し、監査計画を作成する。」として、監査役会は、「監査方針」と「監査計画」を作成すべきことを定めている。実務的にも、監査役は、期初に作成する監査方針及び監査計画に基づいて監査を実施することが一般的であることから、ひな型の記載としても、従来より、監査役会が策定した監査方針等に従って監査を実施した旨述べていたところである。

しかし、監査役会が策定するこの「監査の方針」とは、監査役が当該監査対象期間において監査を実施するに当たっての基本方針として作成されるものであるため、その内容は

期ごとに異なっているのが通常である。さらに、監査方針の策定に当たっては、その一部をなすものとして、同時に、監査上の重要課題である「重点監査項目」が設定されているところである。そのため、「1. 監査役の監査の方法の概要」の記載にあたって、監査役が実際に実施した監査の手続きを具体的に表すものとして、重点をおいて実施した監査事項である「重点監査項目」を明記することは、監査の透明性を高め、かつ、信頼性を確保するうえで望ましいとの判断も十分にあり得る。そこで、本委員会は、各社の判断に基づき、当期の重点監査項目を具体的に記載できるよう、注記を付してその記載方法を示すこととした。

なお、重点監査項目の監査とも関わるが、「1. 監査役の監査の方法の概要」は、監査役が実際に行った監査の方法を記載する必要があることから、当期において特別の監査事項があった場合には、とくにその監査の方法を記載すべきことは言うまでもない。

#### 4. 内部監査部門等との関係に関する言及について（注7）

監査役制度は独任制を原則とするものであるが、法律上、大会社については、監査報告書の作成権限が各監査役から監査役会に移されている。そのため、監査役会は、実際に監査を行っている各監査役からの報告に基づいて意見形成を図り、監査報告書を作成することとされている（商法特例法14条2項乃至4項）。しかしながら、監査の責任主体はあくまでも独任機関たる各監査役を原則とすることから、ひな型の「監査の方法の概要」の見出しについても、「監査役の監査の方法の概要」としてその趣旨を表したものとしているほか、「監査役の監査の方法の概要」における主語は、「各監査役」としているところである。

ところで、新基準29条（内部監査部門等との関係）2項では、監査役は、効率的な監査を実施するため、「内部統制システムにかかわる状況とその監査結果の報告を求める」ほか、「必要に応じて、内部監査部門等に対して調査を求めることができる」（同条3項）として、内部監査部門等との関係を通じた監査の重要性が強調されている。とくに大規模公開会社のように監査対象・範囲等が広範なものとなる場合には、独任制を原則としつつも、監査役自身による直接的な監査に加えて、組織的な監査を行うことにより効率的な監査を実施する必要性がますます高まると考えられることから、内部監査部門等との関係を通じた組織的監査を実施している場合には、その状況を監査報告書において言及することは、監査役監査によって確保される監査の水準・質等を株主等に対してより容易に推察させるものとして、有効であろうと思われる。そこで、本委員会は、内部監査部門等と関係し効果的な監査を実施している場合には、「…重要な会議に出席するほか、取締役、内部監査部門等からその職務の執行状況を聴取し、…」などとしてその旨を表すことができるよう、注記を付して記載する場合の例示を示すこととした。

#### 5. 内部統制システムの監査に関する言及について（注8及び注13）

新基準では、「いわゆる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、会社の規模・事業の内容等に即した適切な内部統制システムが整備されているか否かを監査役監査基準に据える」(前文 2)として、内部統制システムの監査に関する条項が規定された。具体的には、15条(内部統制システムの整備状況の監査)1項において、「監査役は、取締役が次の諸事項を含む内部統制システムを会社の規模及び事業内容等に照らして適切に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」として、内部統制システムの構築・運用は監査役の監査対象であることが明確にされた。他方、平成14年の商法改正により導入された委員会等設置会社における監査委員会の監査については、コンプライアンス体制及びリスク管理体制を含むいわゆる内部統制システムが適切に構築・運用されているかどうかを監査する必要がある、そのために内部統制部門等と連携した組織的な監査が予定されていると考えられており、監査報告書において、監査委員会の職務の遂行のために必要な事項(すなわち、商法施行規則193条各号に掲げる事項)についての取締役会決議の内容が相当でない認めるときは、その旨及び理由の記載が求められた。委員会等設置会社であると監査役設置会社であるとを問わず、もはや大規模公開会社の監査役(会)又は監査委員会にとって、内部統制システムの構築・運用状況の監査は実務的にも看過することのできない重要な監査事項となっている。

こうした状況のもと、監査役(会)が監査報告書(とくに、大会社の監査報告書)において内部統制システムの監査について言及することは大きな意義があるものと思われるが、実際に内部統制システムの監査について言及することとした場合には、その言及のあり方が問題となる。第一に、「1. 監査役の監査の方法の概要」における言及に関しては、「監査の方法の概要」は監査役が実際に行った監査手続きを具体的に記載することが要請されるところ、内部統制システムは「監査の方法」というよりは「監査対象」の一部であり、かつ包括的な概念であるため、概して個別具体的に記述されている内部統制システムに関する事項以外の監査手続きに関する事項との記載上のバランスにとくに留意する必要があること、第二に、「2. 監査の結果」における言及については、内部統制システムの構築・運用は取締役の職務執行として行われることから、かりに内部統制システムの不備・欠陥があると判断した場合には、当該指摘は「取締役の職務遂行に関し不正の行為又は定款に違反する重大な事実があるときはその事実」(商法281条の3第2項10号)に関する指摘(具体的には、「2. 監査の結果」の(5)に関する指摘)として記載すればよいが、他方、内部統制システムに関する取締役の職務執行は適切であると判断したときには、どのように言及すべきかという点である。

これらの点について、本委員会は、まず、「1. 監査役の監査の方法の概要」における言及に関しては、内部統制システムの監査を監査役の基本的権限である会社の業務・財産状況調査権(商法274条2項)の調査対象の一部として捉え、「…本社及び主要な事業所において業務及び財産の状況(法令等遵守体制及びリスク管理体制等の内部統制システムを含む)を調査し、…」と記載することにより、内部統制システムに関する事項以外の監査

手続きに関する事項との記載上の均衡を保ち、内部統制システムに関する監査を実施した旨言及できるようにした（注 8）。なお、ここで法令等遵守体制とリスク管理システムを敢えて明示しているのは、監査役の内部統制システムの監査義務について規定している新基準 15 条 1 項に掲げられている内部統制システムの構成要素のうち、業務監査とかかわりの深い事項を特に取り上げたためであり、内部統制システムにかかる監査対象・範囲をこれらに限定する趣旨ではない。

次に、「2. 監査の結果」における扱いについては、内部統制システムの構築・運用は取締役の職務執行の一環として行われることから、取締役の職務執行一般の監査結果（商法 281 条ノ 3 第 2 項 10 号）の記載として、「2. 監査の結果」の(5)に含めて言及することも考えられるところである。しかし、そもそも、取締役の職務遂行に関して監査報告書に記載を要する事項とは、「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ときはその事実」（商法 281 条ノ 3 第 2 項 10 号）とされているところであり、取締役の職務遂行にこうした事実が認められない限り、記載の必要性を生じるものではない。ところが、今回、ひな型として提示を試みているのは、内部統制システムに関する取締役の職務遂行に問題がなかった旨を敢えて積極的に表明しようとするものであるため、商法 281 条ノ 3 第 2 項 10 号に基づく監査結果として言及すること、すなわち、「2. 監査の結果」の(5)において言及することは無理があるものと思われる。そこで、本委員会は、内部統制システムの監査結果に関する言及は「2. 監査の結果」の(5)と切り離して扱うべきものと判断し、(6)として独立項を立て「内部統制システムに関する取締役の職務遂行については、指摘すべき事項は認められません。」と記載することとした（注 13）。

なお、「1. 監査役の監査の方法の概要」において内部統制システムの監査について言及した場合であっても、特段の監査意見が無い場合には、上記のように指摘すべき事項が無い旨を明示的に記載することのほか、とくに言及しないということも考えられよう。

## **6. 子会社に対する営業報告請求及び業務・財産状況調査に関する監査の方法と結果の記載について（注 9）**

子会社調査に関しては、ひな型では従来より、「監査役の監査の方法の概要」において、「必要に応じて子会社から営業の報告を求めました。」との記載がなされてきた。子会社調査に関しては、平成 11 年の商法改正により、監査役が子会社調査権を行使した場合には監査報告書にその方法及び結果を記載すべきこととされたことに伴い、監査報告書において子会社調査に関する記載をすることの意味合いが改めて問われることとなったが、当協会より、子会社調査に関する監査報告書の記載に関する実務指針（「平成 11 年商法改正（親子会社法制）に伴う監査役の実務対応」平成 12 年 1 月 7 日）が示され、実務の参考に供されてきた。

しかしながら、ひな型そのものの改定には至っていなかったことから、今回の見直しでは、ひな型として示した場合における子会社調査に関する記載の法的位置付けや実態との

関係を改めて検討・整理する必要に迫られることとなった。ただ一方で、実務上の対応としては、平成 11 年の法改正を受けて、監査報告書の「監査役の監査の方法の概要」又は「監査の結果」の記載は、商法 274 条ノ 3 第 1 項に定める子会社調査権の規定を意識したと思われる記述が多数見られるようになってはいるものの、監査報告書の読み手にとり、その法的意味合いが判読し難いケースが少なくないという実態が現実としてある。そのため、子会社調査に関する記載については、その法的論拠を明確にしたひな型を示す必要がある一方で、実務感覚と乖離することのない記載方法をひな型として示すことは決して容易なことではない。

そもそも、監査役が実施する子会社調査とは、親会社の取締役の職務執行に関する義務違反の事実関係を明らかにするためのものであり、その調査の方法は多種多様である。また、子会社調査権を行使したときにはその調査結果を監査報告書に記載する必要があるが、その結果とは、親会社の取締役の職務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の有無についてである。この点、ひな型における「必要に応じて子会社から営業の報告を求めました。」との記載については、従来より、監査役が日常の一般的情報収集として行う子会社調査（したがって、商法 274 条ノ 3 第 1 項に定める子会社調査権限の行使には該当しない）を表したものであるとの考え方が有力であるものの、商法 274 条ノ 3 第 1 項の条文表記とも重なることから、同条に定める子会社調査権の行使を意味するものと解することも排除できず、その限りで曖昧性を内包していることも否定できないものとなっている。そのため、かりにひな型の記載を採用した場合にその法的位置付けを明確にするためには、必要に応じて監査報告書の作成主体である監査役（会）が説明義務の履行を通じて行うことのほか、「監査の結果」の記載にあたり、子会社調査の結果記載である旨を明確にして子会社調査の方法をさしている旨を推察させる等の必要があることに留意が必要であろう。

子会社調査権との関係で実務上の判断が分かれるのはとくに、監査役が日常の一般的情報収集として行っている子会社調査をどう捉えるかということである。つまり、子会社調査という場合、監査役の日常の一般的情報収集として行われる子会社調査と、商法 274 条ノ 3 第 1 項に定める子会社調査権の行使に分けて考えることができるが、この両者を分けて考えるのか、それとも、日常の一般的情報収集として行っている子会社調査についても子会社調査権の行使に含めて考えるのかということである。企業が行っている子会社に関する日常の一般的情報収集の中には、その態様次第では、商法上の子会社調査権の行使とは言えないものも現に存在していると考えられる。そこで、そのような一般的な情報収集の態様を示す文言につき、商法の規定の文言とあえて区別するならば「子会社に関する状況の説明を受け、…」なども考えられよう。

いずれにせよ、監査報告書にどのような位置付けをもってどのように記載するかはもとより各社の判断に委ねられる事項であるので、かりに商法 274 条ノ 3 第 1 項に定める子会社調査を行使した旨を明確に示す場合には、「1. 監査役の監査の方法の概要」については、



「…必要に応じて子会社に対し営業の報告を求め、その業務及び財産の状況を調査いたしました。」などと記載し、「2. 監査の結果」については独立項目を立て、「(6) 子会社調査の結果、取締役の職務遂行に関し指摘すべき事項は認められません。」などと記載することが考えられよう。なお、子会社との間で行われる日常的・定期的な報告・情報交換についても監査報告書に記載することはもとより構わないし、また、そうすべきとの考えも十分にあり得るので、子会社調査に関する記載は、各社の判断に基づき検討されたい。

## 7. 会計監査人の独立性を監視した旨の言及について（注10）

新基準では、会計監査を取り巻く国内外の動向をも踏まえ、「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」（17条1項）として、監査役は、会計監査人の独立性及び職務遂行状況を監視すべきことが規定された。法律上、大会社の場合、会計監査については会計監査人が一次的な責任を負い、監査役（会）は、会計監査人が行った監査の方法及び結果の相当性を判断することによって会計監査の最終責任を果たすこととされている。具体的には、監査報告書において、「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、その旨及び理由並びに監査役の監査の方法の概要又は結果」（商法特例法14条3項1号）の記載を要することとされている。

法律上、大会社については、監査報告書における「監査の方法の概要」は、「会計以外の業務」に関する記載が求められているに過ぎず（商法特例法14条3項2号）監査役がいわゆる会計監査をどのように行ったのか、その方法については記載が求められていない。しかし、当協会のひな型では、従来より、「1. 監査役の監査の方法の概要」の末尾において、「会計監査人から報告及び説明を受け、計算書類及び附属明細書につき検討を加えました。」として、会計に関する監査の方法にも言及したもとしていた。ただ、この記載については、いわゆる監査役の会計監査の方法を述べたものではなく、監査役の一般的な監査の方法の概要（商法281条ノ3第2項1号）として会計監査人との関係について言及した意味であると捉えられてきたところである。会計について言及しているのは、法律上、営業報告書、附属明細書及び子会社調査に関する記載は、会計に関する部分以外の部分について記載しなければならないとされている（商法特例法14条3項3号）ところ、ひな型の場合には、会計に関する事項以外の部分に限定した記載とすることはせず、かつ、かりに記載すべき事項がないときであっても積極的に監査意見を表明するものとしたため、「1. 監査役の監査の方法の概要」の記載としても、会計に関する監査の方法にも一定程度言及すべきとの判断があったためである。

確かに、法律上、監査役による会計監査の方法については監査報告書への記載は求められていないし、従来からのひな型における会計に関する言及についても、基本的に会計監査に対する信頼性を確保するものとなっているものと思われる。しかし、会計監査の重要性に鑑み、監査役が会計監査人監査の方法と結果をどのようにして「相当である」又は「相

当でない」と判断したのか、その方法を監査報告書においてある程度具体的に示すことは、監査役の会計監査に対する信頼性を高めるうえで重要であろうと思われる。そこで、本委員会は、新基準に新たに盛り込まれた視点である「会計監査人の独立性の監視」については、監査役が会計監査人監査の相当性を判断するうえで重要な基礎となると判断し、「また、会計監査人の独立性を監視し、会計監査人から報告及び説明を受け、計算書類及び附属明細書につき検討を加えました。」などとして、会計監査人の独立性を監視した旨言及することができるよう、注記を付して記載文例を示すこととした。

なお、会計監査人の「独立の立場の保持」とは、監査人がその適格性の基準として保持すべき独立性の保持をさしている。「独立性」とは、一つは、会社との間に経済的あるいは身分的に特別の利害関係のないこと（外観的独立性）であり、もう一つは、監査の実施、意見の表明など、監査手続きの全般にわたって自己の信念に従い公正不偏でなければならないこと（精神的独立性）をいう（前者については、公認会計士法、同施行令、証券取引法および監査証明令において具体的な利害関係が定められている）。会計監査に関しては、新基準 17 条（会計監査人の独立性の監査等）1 項において、「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。」として、会計監査人の独立性のほか、「職業的専門家としての適切な監査」の実施状況を監視・検証しなければならないとされている。

「職業的専門家としての適切な監査」の実施とは、具体的には、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を行っているかどうかということである。監査役は、会計監査人による監査の実施状況を監視・検証のうえ、総合的な見地から会計監査人の監査の方法及び結果についてその相当性を判断しなければならない。

## 8．会社の状況に関する重要な事実についての開示状況の監査について（注 12）

新基準では、31 条（企業情報開示体制の監査）2 項において、「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がある事項について、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。」として、監査役は、企業情報開示が適正かつ適時に行われているかを監査すべきことが規定された。また、監査報告書の作成・提出について規定する 44 条 3 項では、「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。」として、監査報告書作成にあたり、監査役会は、取締役による企業情報開示の状況にも留意すべきことが定められた。ここでいう企業情報開示とは、商法上のものであるか証券取引法上のものであるか、または上場規則等の適時開示基準によるものであるかのほか、財務情報であるか否かを問わない。監査役には、取締役による情報開示の状況を日常的に監視・検証することのほか、監査報告書の作成に際しては、取締役が適時適切な方法によ

り十分に情報開示を行っているかを検討のうえ、監査報告書において監査意見を記載すべきかを検討することが求められたのである。

商法上、取締役は、貸借対照表日における会社の状況を正しく示すものとして、営業報告書その他の計算書類及び附属明細書を毎決算期に作成しなければならない(商法 281 条 1 項)。取締役は、これらの書類の作成時において株主等に対して開示すべき事項がある場合には、適法かつ適正に記載することを要する。企業情報開示は取締役の職務執行責任において為されるものであるため、監査役は、監査の過程において開示が十分ではない、又は開示されていない事項があると判断したときには、取締役に対して是正を求める必要があり、監査役による是正要求・勧告によっても適法かつ適正に開示されないときには、当該事項について監査報告書において指摘することを検討しなければならない。監査役は、監査報告書作成の前段として、取締役から受領した営業報告書をはじめとする計算書類等の記載内容について十分な監査を実施することになるが、このうち、営業報告書については、「会社の状況に関する重要な事項」を記載しなければならないとされている(商法施行規則 103 条 1 項)。そのため、監査役会は、監査報告書の作成にあたっては、とくに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、会社の状況に関する重要な事項が営業報告書その他において十分かつ適切に開示されているかを検討するとともに、既に開示され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、監査意見を記載すべきかを検討する必要がある。

本件は、後発事象とも深く関わる。ひな型の前文 6 にもあるとおり、決算期後に生じた会社の状況に関する重要な事項であって営業報告書に記載されていない事項について取締役から報告があったときには、会計監査人の監査報告書に記載があるものを除いて、監査役会は、監査報告書にその事実を記載しなければならない(商法施行規則 132 条)。取締役から報告があった場合に記載を要するとされているが、監査役は、後発事象に該当する事象であるかについて調査のうえ、自らも記載の要否を判断する必要がある。なお、後発事象について記載する場合は、ひな型に明示しているとおり、「2. 監査の結果」の中に含めて記載するのではなく、独立の項を設けて記載することは言うまでもない。

### 三 その他(ひな型本文の字句修正について)

今回の改正では、ひな型の本文についても修正を施した箇所がいくつかある。いずれも字句上の修正であり実質変更を伴うものではないが、従来のひな型に変更を加えているので、ここに示すこととしたい。

修正箇所および修正の理由は、次のとおりである。

#### 1. 「監査役の監査の方法の概要」関係

(1) 取締役の職務執行の監査の方法について「取締役等から『営業の報告』を聴取し」と

していたのを、「取締役等から『その職務の執行状況』を聴取し」に変更したことについて

旧ひな型では、監査役の営業報告請求権・業務財産状況調査権（商法 274 条）を意識して、「取締役等から営業の報告を聴取し」としていた。この「営業の報告」については、商法上、「会社活動全般」を示す意味として使用されているが、他方、一般的用法では、「営業・販売」のように、概して狭義の意味で用いられているところである。

そこで、取締役等から聴取する内容をより明確に示すため、「営業の報告」に代えて「その職務の執行状況」に改めることとしたものである。

中会社の監査報告書（ ）についても同様である。

(2) 子会社に関する監査の方法について「必要に応じて子会社『から』営業の報告を求めました。」としていたのを、「必要に応じて子会社『に対し』営業の報告を求めました。」に、同様に商法施行規則 133 条 1 項各号に定める監査の方法について「必要に応じて取締役等『から』報告を求め」としていたのを、「必要に応じて取締役等『に対し』報告を求め」に変更したことについて

報告を「求める」という行為と報告を求める相手方との関係を明確に表すため、改めることとしたものである。

前者については、連結計算書類に係る監査報告書（ ）の注 7、中会社の監査報告書（ ）についても同様である。

(3) 商法施行規則 133 条 1 項各号に定める監査の方法について「…『当該取引の状況を』詳細に調査いたしました。」としていたのを、「…詳細に調査いたしました。」に変更したことについて

商法施行規則 133 条に定める監査報告書記載事項のうち、「取締役の競業取引」、「取締役と会社間の利益相反取引」および「子会社又は株主との通例的でない取引」については「取引行為」といえるものの、「会社が行った無償の利益供与」および「自己株式の取得及び処分等」については、取引行為と捉えることは疑問なしとしない。また、実務的にも、「当該取引」に代えて「当該事項」と記載したり、「当該取引」との文言を省く事例が見られるところである。

そこで、「当該取引の状況」との文言を削除し、単に「詳細に調査いたしました。」とすることとしたものである。

## 2. 「監査の結果」関係

(1) 「(5) 取締役の職務遂行に関する不正の行為又は法令『若しくは』定款に…」としていたのを、「(5) 取締役の職務遂行に関する不正の行為又は法令『もしくは』定款に…」に変更したことについて

新基準における表記との平仄を合わせるものである。

中会社の監査報告書( )についても同様である。

### 3. その他

- (1) 署名における常勤の監査役である旨の記載について「監査役(常勤)」としていたのを、「常勤監査役」に変更したことについて

新基準 4 条の条文表記を「常勤監査役」としたこと、また、実務的にも「常勤監査役」と記載するケースが多くなっており実務に定着した用語であること等を勘案し、改めることとしたものである。

連結計算書類に係る監査報告書( )、中会社の監査報告書( )についても同様である。

- (2) 中会社の監査報告書( )における会計監査の方法について「計算書類及び附属明細書につき『検討を加えました。』」としていたのを、「計算書類及び附属明細書につき『検討いたしました。』」に変更したことについて

中会社については、大会社とは異なり、会計監査人制度の適用がなく監査役が自ら会計監査を実施しなければならないため、大会社の監査報告書( )における会計監査の方法の記載(「計算書類及び附属明細書につき検討を加えました。」)に比してより直接的な会計監査への関与を表すべきものと判断し、改めることとしたものである。

## 四 参考文例

以下に、本ひな型に付している注記(ただし、実質内容にかかわるものに限る)をすべて盛り込む場合の大会社の監査報告書の記載例を参考文例として示すこととしたい。

### 大会社(商法特例法第2章の適用を受ける会社)の場合

(下線部分は注記適用部分)

		平成 年 月 日
株式会社		
代表取締役社長	殿	
		監査役会
<b>監査報告書の提出について</b>		
当監査役会は、株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律第 14 条第 2 項の規定に基づき、別紙のとおり監査報告書を提出いたします。		

以上

## 監 査 報 告 書

当監査役会は、平成 年 月 日から平成 年 月 日までの第 期営業年度の取締役の職務の執行に関して各監査役から監査の方法及び結果の報告を受け、協議の上、本監査報告書を作成し、以下のとおり報告いたします。

### 1. 監査役の監査の方法の概要

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、当期の監査方針、監査計画等に従い、 \_\_\_\_\_ を重点監査項目として設定し、取締役会その他重要な会議に出席するほか、取締役、内部監査部門等からその職務の執行状況を聴取し、重要な決裁書類等を閲覧し、本社及び主要な事業所において業務及び財産の状況（法令等遵守体制及びリスク管理体制等の内部統制システムを含む）を調査し、子会社に関する状況の説明を受け、必要に応じて子会社に対し営業の報告を求め、その業務及び財産の状況を調査いたしました。 さらに、会計監査人の独立性を監視し、会計監査人から報告及び説明を受け、計算書類及び附属明細書につき検討を加えました。

取締役の競業取引、取締役と会社間の利益相反取引、会社が行った無償の利益供与、子会社又は株主との通例的でない取引並びに自己株式の取得及び処分等に関しては、上記の監査の方法のほか、必要に応じて取締役等に対し報告を求め、詳細に調査いたしました。

### 2. 監査の結果

- (1) 会計監査人 \_\_\_\_\_（監査法人の名称又は公認会計士の事務所名もしくは氏名）の監査の方法及び結果は相当であると認めます。
- (2) 営業報告書は、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。
- (3) 利益処分に関する議案は、会社財産の状況その他の事情に照らし指摘すべき事項は認められません。
- (4) 附属明細書は、記載すべき事項を正しく示しており、指摘すべき事項は認められません。
- (5) 取締役の職務遂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。

なお、取締役の競業取引、取締役と会社間の利益相反取引、会社が行った無償の利

