

会社法下の監査の流れ

制度調査部
横山 淳

会社法関連省令シリーズ - 11

【要約】

2006年2月7日、法務省は、会社法に関する一連の法務省令を公布した。

その中には、計算書類等の監査手続の細則も含まれている。

おおまかな流れは現行制度とほぼ同様だが、事業報告が会計監査人の監査対象から外されたこと、監査報告の通知期限など一部変更されている部分もある。

【目次】

会社法関連省令の公布.....	2
会社法の下での監査の流れ.....	2
1. 概要.....	2
2. 計算書類等の作成.....	4
3. 会計監査人による計算書類の監査.....	4
(1) 監査対象.....	4
(2) 会計監査報告.....	5
(3) 「会計監査人の職務の遂行に関する事項」.....	5
(4) 通知期限.....	6
4. 監査役会・監査委員会による監査.....	6
(1) 概要.....	6
(2) 監査役会設置会社の場合.....	6
(3) 委員会設置会社の場合.....	8
(4) 通知期限.....	9
5. 取締役会による承認.....	10
6. 定時株主総会への提出（承認・報告）.....	10
. 経過措置.....	11

．会社法関連省令の公布

2006年2月7日、法務省は、会社法に関する一連の法務省令を公布した¹。具体的な省令を列挙すると次のようになる。

会社法施行規則

会社計算規則

電子公告規則

2005年11月29日に公開された原案の段階では、合計9本の省令が制定される予定であったが、最終的には、上記の3本の省令に集約されることとなった。

本稿では、「会社法施行規則」及び「会社計算規則」の定める計算書類等の監査手続の細則を紹介する。なお、本稿では、説明を簡潔にするため、連結計算書類・臨時計算書類の監査手続については触れないこととする。

．会社法の下での監査の流れ

1．概要

公開会社かつ大会社（つまり、委員会設置会社又は監査役会設置会社）を前提に、会社法の下での計算書類等の監査の流れを示したのが、次のページの表である。

全体の大まかな流れは、現行制度とほぼ同様だが、一部変更されている部分もある。

主な変更点を挙げると次のようになるだろう。

会計監査人の監査対象から、事業報告が除外されている。

監査報告の通知期限が、「定時株主総会の 週間前まで」といった定め方から、「 の受領から 週間以内」という定め方に変更されている。

会計監査人による「会計監査人の職務の遂行に関する事項」（いわゆる会計監査人の内部統制システム）の通知制度が設けられている。

（監査役会設置会社について）監査手続と取締役会決議の前後関係が明確化されている。（委員会設置会社と同様に、監査手続を終えてから、取締役会決議を行うこととなる。）

以上を踏まえた上で、会社法の下での監査の大まかな流れを解説する。

¹ 2006年2月7日付官報(号外第25号)。なお、法務省のウェブサイト(<http://www.moj.go.jp/MINJI/minji107.html>)にも掲載されている。

【会社法の下での監査の流れ】

	【計算書類等の作成】 計算書類、事業報告、附属明細書を作成 作成した計算書類、事業報告、附属明細書は、監査役、監査委員会に提供 作成した計算書類（及びその附属明細書）は、会計監査人にも提供	会社法 435 計算省令 153
	【会計監査人による監査】 会計監査人は、会計監査報告を作成 会計監査報告を特定監査役（ 1 ）、特定取締役（ 2 ）に通知 「会計監査人の職務の遂行に関する事項」も通知	計算書類受領から 4 週間以内、又は附属明細書受領から 1 週間以内（ 3 ） 会社法 436 計算省令 154、158
-A	【監査役による監査】 監査役は、計算書類、事業報告、附属明細書、会計監査報告を受領したときは、監査役監査報告を作成 【監査役会による監査書】 監査役会は、前記の監査役監査報告に基づき監査役会監査報告を作成	監査役設置会社の場合 会社法 436 計算省令 155、156 会社法施行規則 129、130
-B	【監査委員会による監査報告】 監査委員会は、計算書類、事業報告、附属明細書、会計監査報告を受領したときは、（監査委員会による）監査報告を作成	委員会設置会社の場合 会社法 436 計算省令 157 会社法施行規則 131
	【（事業報告についての）監査報告の取締役等への通知】 監査役会、監査委員会は、（事業報告についての）監査報告の内容を、取締役、執行役、会計監査人に通知	事業報告受領から 4 週間以内、又は附属明細書受領から 1 週間以内（ 3 ） 会社法施行規則 132
	【（計算書類についての）監査報告の取締役等への提供】 監査役会、監査委員会は、（計算書類についての）監査報告の内容を、取締役、執行役、会計監査人に通知	会計監査報告受領から 1 週間以内（ 3 ） 計算省令 160
	【計算書類等の取締役会承認】 取締役会は計算書類、事業報告、附属明細書を承認	会社法 436
	【株主への計算書類等の交付】 定時株主総会の招集通知に際して、計算書類、事業報告、監査報告、会計監査報告を株主に提供 一定の事項については、定款の規定に基づくウェブ開示も認められる。	定時株主総会の 2 週間前（ 4 ） 会社法 437 計算省令 161 会社法施行規則 133
	【計算書類の定時総会提出（報告・承認）】 定時総会で計算書類を承認（一定の要件を充たせば報告のみで可） 事業報告を定時総会に報告	会社法 438

- (1) 特定監査役とは、会計監査報告の通知を受けるべき者として定められた監査役・監査委員（監査役会設置会社でそうした者を定めていない場合はすべての監査役）を意味する（計算規則 158 ）。
- (2) 特定取締役とは、会計監査報告の通知を受けるべき者として定められた者（そうした者を定めていない場合は計算書類等を作成した取締役・執行役）を意味する（計算規則 158 ）。
- (3) 別途、当事者間で合意により定めた日がある場合は、その日。
- (4) 株式譲渡制限会社の場合は、短縮できる場合がある（会社法 299 ）。
- (5) この表は、公開会社かつ大会社を想定して作成している。

2．計算書類等の作成

会社は、各事業年度についての計算書類等を作成することが義務付けられている（会社法 435）。実際に作成に当たるのは、基本的に、担当の取締役・執行役ということになるだろう²。

なお、会社法の下で作成すべき計算書類等は、次のようになっている（会社法 435、計算省令 91）。

計算書類 - 貸借対照表 - 損益計算書 - 株主資本等変動報告書 - 注記表 事業報告 附属明細書
--

これらのうち、会社法の下で「株主資本等変動報告書」「注記表」が新たに設けられた「計算書類」である。

「事業報告」は、現行制度の「営業報告書」に該当するものである。ただし、「計算」に関するものではないという理由から、「計算書類」とは呼ばれなくなっている。

なお、現行制度における「利益処分（損失処理）案」は、会社法の下では廃止されている。

3．会計監査人による計算書類の監査

(1) 監査対象

作成された計算書類（及びその附属明細書）は、会計監査人による監査の対象となる（会社法 436 一）。

現行制度では「営業報告書」のうち「会計に関する部分」については、会計監査人による監査対象とされていた（商法特例法 2）。それに対して、会社法の下では「営業報告書」に該当する「事業報告」は監査対象とはならないことが明確にされている。

これは「会計に関する部分」の意味が不明確であることなどから、「会計監査人の責任を負う範囲を明確にする」趣旨と説明されている³。

² 相澤哲（法務省大臣官房参事官）・岩崎友彦（法務省民事局付）「株式会社の計算等」（商事法務 No.1746）p.28 など。なお、理論上は、会計参与というケースも考えられるが、いわゆる中小企業以外では現実には考えにくいだろう。

³ 前出相澤・岩崎 p.29。

(2) 会計監査報告

会計監査人は、受領した計算書類（及びその附属明細書）について監査⁴を行い、会計監査報告を作成する（計算省令 154 ）。

会計監査報告の具体的な内容は、次のように定められている（計算省令 154 ）。

監査の方法及びその内容

計算書類が会社の財産・損益の状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについての意見がある場合は、イ～ハの意見に応じてそれぞれ次の事項

イ 無限定適正意見

- 監査の対象となった計算書類（及びその附属明細書）が一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に準拠して、その計算書類（及びその附属明細書）に係る期間の財産・損益の状況をすべての点において適正に表示していると認められる旨

ロ 除外事項を付した限定付適正意見

- 監査の対象となった計算書類（及びその附属明細書）が除外事項を除き一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に準拠して、その計算書類（及びその附属明細書）に係る期間の財産・損益の状況をすべての点において適正に表示していると認められる旨
- 除外事項

ハ 不適正意見

- 監査の対象となった計算書類（及びその附属明細書）が不適正である旨
- その理由

前記 の意見がないときは、その旨およびその理由

追記情報（ ）

会計監査報告を作成した日

() 具体的には、次に掲げる事項その他の事項のうち、会計監査人の判断に関して説明を付す必要がある事項、又は内容のうち強調する必要がある事項とされている（計算省令 154 ）。

- 継続企業の前提に係る事項
- 正当な理由による会計方針の変更
- 重要な偶発事象
- 重要な後発事項

(3) 「会計監査人の職務の遂行に関する事項」

会計監査人は、前記(2)の会計監査報告の内容を通知する際に、次の事項も担当の監査役・監査委員に対して通知することが求められる⁵（計算省令 159）。

独立性に関する事項その他監査に関する法令及び規程の遵守に関する事項

監査、監査に準ずる業務及びこれらに関する業務の契約の受任及び継続の方針に関する事項

会計監査人の職務の遂行が適正に行われることを確保するための体制に関するその他の事項

⁴ なお、次の条件に該当する場合は、会計監査人は過年度事項の修正についても監査しなければならないものとされている（計算省令 154 ）。

- 過年度事項が会計方針の変更その他の正当な理由により修正されている。
- 当事業年度の計算書類が、上記の修正後の過年度事項を前提としている。

⁵ 通敵密には3頁（ 1 ）の「特定監査役」が通知対象となる。なお、全ての監査役（委員会設置会社の場合は監査委員会）が、通知すべき事項を知っている場合は、通知は不要とされている。

これは会計監査人の内部統制に関する事項と理解されている⁶。

(4)通知期限

会計監査人による会計監査報告の通知期限は、次のイ～ハのいずれか遅い日までとされている。

- イ 計算書類の全部を受領した日から4週間を経過した日
- ロ 計算書類の附属明細書を受領した日から1週間を経過した日
- ハ 当事者間で合意により定めた日

現行制度では「(株主総会の)会日の 週間前」までといった期限の定め方がなされていた。これが会社法の下では「 を受領した日から 週間」以内といった定め方となっている。

その結果、会計監査人など各監査機関での監査のために一定の期間を確保した上で、監査が早期に終了した場合には、定時株主総会を早期に開催することも可能となっている⁷。

なお、上記の通知期限までに会計監査人から通知がない場合には、会計監査人による監査を受けたものとみなして、次の監査手続に入ることが認められる(計算省令158)。

ただし、ここで「みなされる」のは、あくまでも「監査を受けた」ということであって、「適法意見を付された」という効果までは生じないものと解されているようである⁸。

4. 監査役会・監査委員会による監査

(1)概要

監査役(会)・監査委員会では、会計監査人から通知を受けた会計監査報告も踏まえて、計算書類(及びその附属明細書)の監査を行うことになる(会社法436 一)。

また、会計監査人の監査対象となっていない事業報告(及びその附属明細書)についても、監査役(会)・監査委員会は、取締役・執行役から受領して監査が行う必要がある(会社法436 二)。

ただし、その監査の流れは、その会社が、監査役会設置会社か、委員会設置会社かで異なっている。

(2)監査役会設置会社の場合

監査役会設置会社の場合、監査は次のような流れで進められる。

⁶ 相澤哲・弥永真生・西川郁生・永井智亮・中西敏和「座談会 会社法関係法務省令案の論点と今後の対応」(「商事法務」No.1754) p.29 中西発言など。

⁷ 法務省「会社法施行規則、会社計算規則及び電子公告規則について」(<http://www.moj.go.jp/MINJI/minji107.html>) 弥永真生(筑波大学大学院教授)「会社法法務省令(案)の重要ポイント」(「経理情報」2006年1月1日号) p.10 など。

⁸ 前出相澤哲・弥永真生・西川郁生・永井智亮・中西敏和 p.29 相澤発言。

監査役（個人）が監査役監査報告を作成（計算省令 129）

上記 で作成された監査役監査報告に基づいて、監査役会としての監査役会監査報告を作成（計算省令 130）（ ）

- （ ）監査役会としての監査役会監査報告を作成するに当たっては、次のいずれかの方法で1回以上の審議を行うことが求められている（計算省令 130 ）。
- 会議を開催する方法
 - 情報の送受信により同時に意見の交換をすることができる方法

イ) 監査役による監査役監査報告

監査役が作成する監査役監査報告の記載内容は、計算書類（及びその附属明細書）と事業報告（及びその附属明細書）のそれぞれについて、次のように定められている（計算省令 155、会社法施行規則 129）。

【計算書類（及びその附属明細書）についての監査役監査報告】

監査役の監査の方法及びその内容

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、その旨及びその理由（ 1 ）

重要な後発事象（ 2 ）

会計監査人の職務の遂行が適正に実施されることを確保するための体制に関する事項

監査のために必要な調査ができなかったときは、その旨及びその理由

- （ 1 ）会計監査人から会計監査報告を受領していない場合は、その旨。
 （ 2 ）会計監査報告の内容となっているものを除く。
 （ 3 ）監査役のみで監査役会は設置していない会社の場合は、「監査報告を作成した日」も記載する必要がある。

【事業報告（及びその附属明細書）についての監査役監査報告】

監査役の監査の方法及びその内容

事業報告及びその附属明細書が法令又は定款に従い、その会社の状況を正しく示しているかどうかについての意見

取締役の職務の遂行に関し、不正の行為、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

監査のため必要な調査ができなかったときは、その旨及び理由

業務の適正を確保する体制（いわゆる内部統制システム）についての決議事項（ 1 ）の内容が相当でないと認めるときは、その旨及び理由

会社の支配に関する基本方針（いわゆる買収防衛策）に関する事項（ 2 ）についての意見

- （ 1 ）本稿では大会社を前提としているため、当然、内部統制システムについての取締役会決議があるものと想定している（会社法 362 ）。
 （ 2 ）いわゆる買収防衛策を導入している場合には、事業報告において「会社の支配に関する基本方針」として開示することが求められている（会社法施行規則 127）。
 （ 3 ）監査役のみで監査役会は設置していない会社の場合は、「監査報告を作成した日」も記載する必要がある。

基本的には、現行法（商法 281 / 3 、商法特例法 14 など）を踏まえているが、「内部統制システムの整備」や「買収防衛策の開示」など、会社法やその関連省令による実質改正にも対

応した内容となっている。

ロ) 監査役会による監査役会監査報告

前記イ)の監査役が作成した監査役監査報告に基づいて、監査役会が作成する監査役会監査報告の記載内容は、計算書類(及びその附属明細書)と事業報告(及びその附属明細書)のそれぞれについて、次のように定められている(計算省令 156、会社法施行規則 129)。

【計算書類(及びその附属明細書)についての監査役会監査報告】

監査役及び監査役会の監査の方法及びその内容

会計監査人の監査の方法・結果を相当でないとしたときは、その旨及びその理由(1)

重要な後発事象(2)

会計監査人の職務の遂行が適正に実施されることを確保するための体制に関する事項

監査のために必要な調査ができなかったときは、その旨及びその理由

監査役会監査報告を作成した日

- (1) 会計監査人から会計監査報告を受領していない場合は、その旨。
- (2) 会計監査報告の内容となっているものを除く。
- (3) 監査役は、監査役が作成した監査役監査報告と、監査役会が作成した監査役会監査報告の内容が異なる場合、その事項についての監査役監査報告の内容を付記することができる。

【事業報告(及びその附属明細書)についての監査役会監査報告】

監査役及び監査役会の監査の方法及びその内容

事業報告及びその附属明細書が法令又は定款に従い、その会社の状況を正しく示しているかどうかについての意見

取締役の職務の遂行に関し、不正の行為、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

監査のため必要な調査ができなかったときは、その旨及び理由

業務の適正を確保する体制(いわゆる内部統制システム)についての決議事項(1)の内容が相当でないとしたときは、その旨及び理由

会社の支配に関する基本方針(いわゆる買収防衛策)に関する事項(2)についての意見

監査役会監査報告を作成した日

- (1) 本稿では大会社を前提としているため、当然、内部統制システムについての取締役会決議があるものと想定している(会社法 362)。
- (2) いわゆる買収防衛策を導入している場合には、事業報告において「会社の支配に関する基本方針」として開示することが求められている(会社法施行規則 127)。
- (3) 監査役は、監査役が作成した監査役監査報告と、監査役会が作成した監査役会監査報告の内容が異なる場合、その事項についての監査役監査報告の内容を付記することができる。

基本的には、前記イ)の監査役が作成する監査役監査報告を踏まえた内容となっている。

(3)委員会設置会社の場合

委員会設置会社の場合、監査委員会がその決議によって、(監査委員会の)監査報告を作成することとなる(計算省令 157、会社法施行規則 131)

監査委員会が作成する監査報告の記載内容は、計算書類(及びその附属明細書)と事業報告(及びその附属明細書)のそれぞれについて、次のように定められている(同前)。

【計算書類(及びその附属明細書)についての監査報告】

監査委員会の監査の方法及びその内容

会計監査人の監査の方法・結果を相当でないとしたときは、その旨及びその理由(1)

重要な後発事象(2)

会計監査人の職務の遂行が適正に実施されることを確保するための体制に関する事項

監査のために必要な調査ができなかったときは、その旨及びその理由

- (1) 会計監査人から会計監査報告を受領していない場合は、その旨。
- (2) 会計監査報告の内容となっているものを除く。
- (3) 監査委員は、監査報告の内容が自身の意見と異なる場合、その意見を付記することができる。

【事業報告(及びその附属明細書)についての監査報告】

監査委員会の監査の方法及びその内容

事業報告及びその附属明細書が法令又は定款に従い、その会社の状況を正しく示しているかどうかについての意見

取締役の職務の遂行に関し、不正の行為、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

監査のため必要な調査ができなかったときは、その旨及び理由

業務の適正を確保する体制(いわゆる内部統制システム)についての決議事項(1)の内容が相当でないとしたときは、その旨及び理由

会社の支配に関する基本方針(いわゆる買収防衛策)に関する事項(2)についての意見

監査報告を作成した日

- (1) 本稿では大会社を前提としているため、当然、内部統制システムについての取締役会決議があるものと想定している(会社法 362)。
- (2) いわゆる買収防衛策を導入している場合には、事業報告において「会社の支配に関する基本方針」として開示することが求められている(会社法施行規則 127)。
- (3) 監査委員は、監査報告の内容が自身の意見と異なる場合、その意見を付記することができる。

(4)通知期限

監査役会・監査委員会による計算書類(及びその附属明細書)についての監査報告の通知期限は、次のイ、ロのいずれか遅い日までとされている(計算省令 160)。

イ 会計監査報告を受領した日から1週間を経過した日

ロ 当事者間で合意により定めた日

また、監査役会・監査委員会による事業報告(及びその附属明細書)についての監査報告の通知期限は、次のイ～ハのいずれか遅い日までとされている(会社法施行規則 132)。

- イ 事業報告を受領した日から4週間を経過した日
- ロ 事業報告の附属明細書を受領した日から1週間を経過した日
- ハ 当事者間で合意により定めた日

なお、いずれの場合も、上記の通知期限までに監査報告についての通知がない場合には、監査役会・監査委員会による監査を受けたものとみなして、次の手続（取締役会による承認など）に入ることが認められる（計算省令160、会社法施行規則132）。

5. 取締役会による承認

監査役会・監査委員会による監査（計算書類及びその附属明細書については会計監査人による監査も）を完了した計算書類・事業報告・附属明細書は、取締役会の承認を受ける必要がある（会社法436）。

現行法の下では、監査役会設置会社の場合、監査手続と取締役会決議の前後関係が必ずしも明確でなかった。それが会社法では、監査手続を終えてから、取締役会決議が行われるという形で、両者の前後関係が明確化されたのである。これは現行法の下での委員会等設置会社の取扱いと同様である（商法特例法21の26）。

従来の実務慣行としては、監査役会設置会社の場合、計算書類を監査役会・会計監査人に提出する前に（3月決算会社の場合、4月中～下旬頃）、取締役会での承認を受けるとするのが一般的だとされている⁹。会社法の下では、こうした取扱いは見直す必要がある。

ただ、従来から、監査役会・会計監査人の監査完了後にも（3月決算会社の場合、5月中～下旬頃）、取締役会（いわゆる決算取締役会）を開催し、定時株主総会の招集事項や付議議案の決定を行っていた。その意味で、「どの時点で計算書類等の承認があったか」という法律上の効力はともかく、実務上の手続の流れやスケジュールそのものについては実質的な変更は不要だという指摘もある¹⁰。

6. 定時株主総会への提出（承認・報告）

取締役会の承認を受けた計算書類と事業報告は、定時株主総会の招集に際して、（監査報告・会計監査報告とともに）株主に対して提供する必要がある¹¹（会社法437）。

定時株主総会においても計算書類と事業報告を提出し（会社法438）、計算書類については株主総会の承認（決議）を受け（同）、事業報告については内容の報告（同）を行う必要がある。

⁹ 「平成17年版 株主総会日程」（別冊商事法務No.280）pp.170-171など。

¹⁰ 太田達也（新日本監査法人・公認会計士）「平成18年3月決算における会社規模別決算スケジュール」（「経営財務」No.2761）p.26。

¹¹ なお、会社法関連省令の下では、新た定款規定に基づきウェブサイトによる開示を行うことにより、注記表の全部及び事業報告の一部の提供を省略することが認められている（計算省令161、会社法施行規則133）。

なお、次の条件を充たす場合には、計算書類についての株主総会の承認（決議）は不要で、内容の報告のみで足りるものとされている（会社法 439、計算省令 163）。

会計監査報告の内容が、「無限定適正意見」であること

監査役会・監査委員会の監査報告の内容として、会計監査人の監査の方法・結果を相当でないと認める意見がないこと

前記 の監査報告に、監査役・監査委員による「会計監査人の監査の方法・結果を相当でない」とする報告・意見が付されていないこと

監査役会・監査委員会による監査報告の通知期限が満了したことに伴って、（実際には監査が完了した訳ではないにも関わらず）「監査を受けたもの」とみなされたものでないこと

（ ）本稿では大会社かつ公開会社を前提としているため、明記していないが、厳密には、取締役会を設置していることも要件とされている（計算省令 163 五）。

これは基本的には現行の大会社についての取扱いとほぼ同様である（商法特例法 16 など）。

．経過措置

会社法の施行日前に到来した直前決算期における計算書類等の監査手続については、なお従前の例による、つまり、旧法（＝現行の商法・商法特例法）に基づいて行われるものとされている（整備法 99 条）。

言い換えれば、会社法に基づく監査手続が最初に適用されるのは、（会社法が予定通り 2006 年 5 月に施行されるとすれば）5 月決算の会社が最初ということになるだろう。