

# 監査役の監査報告書の記載事項について

中 村 清

## 目 次

### (一) 序 説

(二) 旧商法による監査役の監査報告書の記載事項

(三) 改正商法への適用を受ける監査役の監査報告書の記載事項

(中会社の監査役の監査報告書の記載事項)

(四) 特例法への適用を受ける監査役の監査報告書の記載事項

(1) 大会社の監査役の監査報告書の記載事項

(2) 小会社の監査役の監査報告書の記載事項

〔参 考〕

「監査役の監査報告書の記載事項について」

## (一) 序 説

昭和三九年秋から、翌四十年の山陽特殊鋼その他の大型企業の粉飾決算による倒産事件をきっかけに、わが国の株式会社の監査制度の不備欠陥が明るみにでたことから、四一年秋から株式会社の監査制度の拡充強化問題を中心に検討されていた商法の改正が、本年三月十九日衆議院本会議での法案可決により、実に九ヶ年近くの長き年月を経過して、やっと本年十月一日から施行されることとなった。

この商法の改正は、つぎの三法からなつてはいるが、実質的には(1)、(2)の二法が改正法の内容を規定している。

- (1) 「商法の一部を改正する法律」(昭和四九年四月二日) (以下、△改正商法▽という。)
- (2) 「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」(昭和四九年四月二日) (以下△特例法▽という。)
- (3) 「商法の一部を改正する法律等の施行に伴う関係法律の整理等に関する法律」(昭和四九年四月二日) (法律第二三三号)

今回の商法の改正の要点には種々あるけれども、最も重要な点は、監査制度の拡充強化である。△改正商法▽が、株式会社における監査役の監査権限を、これまでの会計監査のみでなく業務監査をも行わせることとし、それに必要な権限を監査役に与えるとともに、その地位の独立性を保障しようとするものである。

つぎに、これに対して△特例法▽は、それとは別に、資本金の額が五億円以上の株式会社、いわゆる「大会社」に関する特例と、資本金の額が一億円以下の株式会社、いわゆる「小会社」に関する特例とを設け、特に「大会社」については、△改正商法▽による監査役監査のほかに、会計監査の専門家である会計監査人(公認会計士、または監査法人)の監査を強制し、また「小会社」については、監査役の監査範囲は、今までどおり会計監査のみを行うことと

規定している。

したがって今後の監査役の監査制度は、株式会社の資本金額(註)の規模にもとづいて、いわゆる大会社、中会社、小会社の三つに区分され、監査役としての監査範囲も、それぞれ異なることになったのである。これらの関係(資本金額、適用法、監査範囲)を図表にして示すと、つぎのようになる。

(註)この資本金額は、授權資本金額ではなく、払込済資本金額をさす。

	資 本 金 額 の 規 模	適 用 法	監 査 役 の 監 査 範 囲
中会社	資本金一億円を超え五億円未満の株式会社	〈改正商法〉	会計監査と業務監査
大会社	資本金五億円以上の株式会社	〈特 例 法〉	会計監査と業務監査 ◇会計監査人による会計監査
小会社	資本金一億円以下の株式会社	〈特 例 法〉	会計監査のみ

さて、本稿の目的である「監査役の監査報告書の記載事項」についてであるが、旧商法においても、監査役による監査報告書の作成・備置は要求されていたが(旧商法第二八二条第一項)、定時株主総会に監査役が提出すべき監査報告書の記載事項については何ら規定されていなかった。そのためこの報告書はきわめて簡単であるのが通常であって、この監査報告書だけでは、株主等は監査役がいかなる監査範囲・方法により、このような結論にいたったかを知ることができなかった。また、このように報告書の記載事項が何ら規制されていなかったために、監査役の監査がおざな

「監査役」の監査報告書の記載事項について」

りになっているという弊害がみられたのである。

しかし、今回の商法改正では、監査役監査が適正に行なわれることを確保し、株主等が監査役が行なった監査の範囲・方法および結果について熟知することができるようにするため、監査役の監査報告書の記載事項を法定したことは大きな特徴の一つである。

そこで本稿では、まず(二)において、旧商法時代の監査役の監査報告書の記載事項の実態について述べ、つぎに(三)で△改正商法△の適用をうける「中会社」の監査報告書の法定記載事項を詳細に解説し、最後に(四)で△特例法△の適用をうける「大会社」、「小会社」における監査報告書の記載事項について簡単に説述しようとするものであって、法定記載事項についても種々の疑問点はあるが、本稿では、まったくふれないことにする。

## (二) 旧商法による監査役の監査報告書の記載事項

従来、監査役の監査報告書は、株主等に配付されるいわゆる『営業報告書』という「パンフレット」のなかに、貸借対照表や損益計算書のように特別の名称も付されることなく、ただその末尾の部分に、監査役としての監査報告文  
言が簡単に記載されているのが普通であったのである。

### 〔営業報告書〕

営業報告書という名称は、一般に用いられているが、これには広狭の二義がある。

#### (1) 狭義の営業報告書

これは、商法規定上の営業報告書であり、 $\wedge$ 改正商法 $\vee$ 第二八一条第三号に掲げる営業報告書をさすのであって、その記載方法、その他様式については特別に規定されていない。

そしてこれには、貸借対照表、損益計算書などは含まれていないのである。

#### (四) 広義の営業報告書

これは、一般の会社が、定時株主総会などに提出され、株主等に配付されることが慣行になっている営業報告書をさすのである。

そしてこれは、商法上何らの規定のないものであり、かつ任意の書類である。いわば会社のPR用に用いられる営業報告書である。

このように「営業報告書」という同じ名称を用いながら、その内容が異なるので、別名を用いた方がよいともいわれる。その一例としては、横田教授は、狭義のものを「営業報告書」といい、広義のものは「営業報告」として区別し、(横田正雄稿、「新しい営業報告書の様式と内容」商事法務、六三五号) また、全国株懇連合会は、狭義のものを「営業報告書」といい、広義のものを「事業報告書」と区別されたいといわれている。(南忠彦稿「商法改正案による新しい営業報告書の記載内容について」商事法務、六五二号)

なお、営業報告書(広・狭)の様式および記載内容などについては、種々とむずかしい問題があるのであるが、本稿では紙幅の関係もあるので省略することにする。

そこで、つぎに、現在までの実際の監査役の監査報告が、いかに簡単であったか、また不明瞭であったかを実態分

「監査役の監査報告書の記載事項について」

「監査役の監査報告書の記載事項について」  
析してみることにする。

私が調査したものであり少し古くはなつたが、昭和四四年・四五年度決算の東京証券取引所第一部市場上場会社の二〇九社（第一表）が、株主に対して一般に発行した『営業報告書』（広義）を見ると、これらの「パンフレット」の末尾に、監査役が連名で簡単な監査報告文言が記載されているが、どれも同じような表現ではあるが、それぞれ多少の「ニュアンス」の差が認められると思われるので、そのうち数種を後に掲げておくが、その前に、この監査役の監査報告文言を、前記二〇九社中二〇〇社（九社は、監査役の報告記載がまったくない）について、(1) 前文用語（第二表）、(2) 監査用語（第三表）、(3) 意見用語（第四表）、(4) 終文用語（結語）（第五表）に分けて検討してみると、つぎのとおりになる。

（第一表）

業種区分	会社数
1 水産	2
2 鉱業	1
3 建設	14
4 食料品	13
5 繊維	8
6 パルプ・紙	3
7 化学工業	27
8 石油・石炭製品	3
9 ゴム製品	1
10 ガラス・土石製品	8
11 鉄鋼	9
12 非鉄金属	7
13 金属製品	1
14 機械	16
15 電気機器	26
16 輸送用機器	15
17 精密機器	3
18 その他製造	3
19 商業	17
20 金融・保険	8
21 不動産	2
22 陸運	6
23 海運・航空	3
24 倉庫	1
25 通信	1
26 電気・ガス	7
27 サブ	4
計	209

(1) 前文用語

(第二表)

<p>以上(の、を)・上記(の、を)・前記(の、を)          以上各項(目)・上記(の)各項・前各項(号)・前記(の)各(事)項(目)          以上の報告(各)書類・上記(の)書類・前記の書類・前掲書類          以上の会計に関する書類・前期各項中会計に関する書類          前記各(諸)計算          以上取締役提出(にかかる)の書類・上記取締役より提出の書類</p>	<p>九二社          七三社          二二社          二社          二社          六社          一九七社          三社</p>
<p>前文用語なし</p>	<p>二〇〇社</p>
<p>(小計)</p>	<p>二〇〇社</p>
<p>(合計)</p>	<p>二〇〇社</p>

(第三表)

<p>調査          監査          審査          精査</p>	<p>一五八社          二五社          九社          二社</p>	<p>検査          (小計)          用なし          (合計)</p>	<p>一社          一九五社          五社          二〇〇社</p>
---	--	--	---

(2) 監査用語

「監査役の監査報告書の記載事項について」

「監査役の監査報告書の記載事項について」

(3) 意見用語

適法・正確・適法(にして) かつ 正確・正確(かつ) 適法	一〇三社	正確(かつ) 妥当	一七社
正確	五五社	適法・正確(正確適法) かつ妥当	七社
正確適正	一社	適正	二社
適法妥当	一社	相違ない(もの)こと・相違あり ません	一三社
相違なく適法	一社	(合 計)	二〇〇社

(第四表)

(4) 終文用語(結語)

認めます。	一二九社
認証(いた)します。	二七社
認め(て)ここに(こ)報告(いた)します。	一九社
確認(いた)します。	八社
認め報告(いた)します。	四社
証します。	三社
証明いたします。	二社
承認します。	一社

(第五表)



認定いたします。  
……でありました。

(合 計)	二〇〇社
	一社 六社

(監査役の監査報告文言記載例)

- (1) 「以上調査の結果、適法正確であることを認めます。」
- (2) 「以上調査を遂げ、適法正確なことを証します。」
- (3) 「以上を監査した結果、適法かつ正確であることを確認します。」
- (4) 「前記各項を監査したところ適法正確でありました。」
- (5) 「上記の各項を調査しその適法正確なることを証明致します。」
- (6) 「以上各項検査の結果適法正確であることを認めます。」
- (7) 「前記各項中会計に関する書類を調査いたしましたところ、適法かつ正確であることを認めます。」
- (8) 「上記取締役より提出の書類を調査して、その適法かつ正確であることを認め、ここに報告いたします。」
- (9) 「前記諸計算を精査し、その適法・正確かつ妥当であることを認めます。」
- (10) 「前記の書類を調査してその正確であることを認証します。」

「監査役の監査報告書の記載事項について」

「監査役の監査報告書の記載事項について」

四七四

- (11) 「上記各項調査の上、その正確なことを認定いたします。」
- (12) 「以上監査の結果、その正確妥当であることを認めます。」
- (13) 「上記の監査を遂げ、その正確かつ妥当なることを認めここに報告いたします。」
- (14) 「以上監査したところ相違なく適法であることを認めます。」
- (15) 「以上の報告書類を審査しました結果相違ないものと認めます。」
- (16) 「前各号を調査しました結果相違ありません。」

以上述べてきたところにより、いままでの監査役の監査報告書の作成が旧商法においても規定されてはいたが、それがいかに簡単であり、株主等に対しては、まことに不親切であったかとともに、監査役監査が一般社会でもおざなりであるといわれた理由がわかるであろう。確かにこのような結果になった理由には種々なわけもあったであろうけれども、そのうちの重要な理由の一つは、監査役の監査報告書の記載事項について、なんら法定されていなかったことにあると思われる。

### (三) 〔改正商法〕の適用を受ける監査役の監査報告書の記載事項

(中会社の監査役の監査報告書の記載事項)

今度の商法改正においても、旧商法と同じく監査役が取締役に提出すべき監査報告書を、つぎの二種類と規定している。

- (1) 計算書類に対する監査報告書

(2) 附属明細書に対する監査報告書

さて、(1)であるが、この計算書類として旧商法では、財産目録、貸借対照表、営業報告書、損益計算書、利益処分案の五つが規定されていたが、 $\wedge$ 改正商法 $\vee$ では、財産目録が廃止されて、左記のとおり四つとなった。

〔第二八一条〕(計算書類の作成)

取締役ハ毎決算期ニ左ノ書類及其ノ附属明細書ヲ作ルコトヲ要ス

1 貸借対照表

2 損益計算書

3 営業報告書

4 準備金及利益又ハ利息ノ配当ニ関スル議案

② 前項ノ書類ハ監査役ノ監査ヲ受クルコトヲ要ス

つきに、(2)であるが、旧商法では、この附属明細書の内容について、その「第二九三条ノ五」で規定されていたが $\wedge$ 改正商法 $\vee$ では削除された。

このように、監査役の監査報告書には二種あるのであるが、本稿では、前者の「計算書類に対する監査報告書」についてのみ述べ、後者の「附属明細書に対する監査報告書」については省略することにするので、よって以下、「監査報告書」というときは、前者をいうことにする。

〔計算書類に対する監査報告書の記載事項〕

旧商法では、前述せるように監査役の監査報告書の記載事項については、とくに規定してはいなかったのである

「監査役の監査報告書の記載事項について」

「監査役の監査報告書の記載事項について」

四七六

が、△改正商法▽では、左記のように法定記載事項を新設して示しているのであって、一つの大きな特徴である。

〔第二八一条ノ三〕（監査役の監査報告書）

監査役ハ前条ノ書類ヲ受領シタル日ヨリ四週間内ニ監査報告書ヲ取締役ニ提出スルコトヲ要ス

② 前項ノ監査報告書ニハ左ノ事項ヲ記載スルコトヲ要ス

1 監査ノ方法ノ概要

2 会計帳簿ニ記載スベキ事項ノ記載ナク若ハ不実ノ記載アルトキ又ハ貸借対照表若ハ損益計算書ノ記載ガ会計帳簿ノ記載ト合致セザルトキハ其ノ旨

3 貸借対照表及損益計算書ガ法令及定款ニ従ヒ会社ノ財産及損益ノ状況ヲ正シク示シタルモノナルトキハ其ノ旨

4 貸借対照表又ハ損益計算書ガ法令又ハ定款ニ違反シ会社ノ財産及損益ノ状況ヲ正シク示サザルモノナルトキハ其ノ旨及事由

5 営業報告書ノ内容ガ真実ナルヤ否ヤ

6 準備金及利益又ハ利息ノ配当ニ関スル議案ガ法令及定款ニ適合スルヤ否ヤ

7 準備金及利益又ハ利息ノ配当ニ関スル議案ガ会社財産ノ状況其ノ他ノ事情ニ照シ著シク不当ナルトキハ其ノ旨

8 取締役ノ職務遂行ニ関シ不正ノ行為又ハ法令若ハ定款ニ違反スル重大ナル事実アリタルトキハ其ノ事実

9 監査ノ為必要ナル調査ヲ為スコト能ハザリシトキハ其ノ旨及理由

右記のように監査報告書に記載すべき事項を法定したその理由は、旧商法では、前述せるように監査の方法や、監査意見等もまことに不明瞭で株主等に対しても不親切であったのである。したがって今回の改正により、これらの法定記載事項が監査役としての最低限度の監査すべき項目であると同時に、これらの記載事項についてのみ監査役としての監査責任を負うことになり、監査役自身の任務遂行の明確化ともなり、かつまた最終的には監査役としての責任解除の根拠とすることができるのである。

前掲のように、△改正商法√により「中会社」の監査役の監査報告書の法定記載事項は、第一号から第九号までの九事項であり、これらを簡単にいうならば、つぎのようにいえるであらう。

第一号 監査の方法の概要の記載

第二号 会計帳簿への記載もれ（脱漏）、不実記載の場合、または貸借対照表、損益計算書と会計帳簿との不一致の場合には、「その旨」の記載

第三号 貸借対照表および損益計算書が「適法である旨」の記載

第四号 貸借対照表または損益計算書が違法である場合には、「その旨」および「その事由」の記載

第五号 営業報告書の真実性の記載

第六号 利益処分案等の適法性の記載

第七号 利益処分案等が著しく不当なる場合には、「その旨」の記載

第八号 取締役の職務遂行上の不正行為、または重大なる違法行為があった場合には、「その旨」の記載

第九号 監査の為必要な調査ができなかった場合には、「その旨」および「その理由」の記載

「監査役の監査報告書の記載事項について」

「監査役の監査報告書の記載事項について」

さて、これら九つの記載事項を、三つの観点より分類してみると、つぎの図のようになっていることができると思う。

(イ)	会計監査に関係ある規定	第二号, 第三号 第四号, 第六号
	業務監査に関係ある規定	第五号, 第七号 第八号
	会計監査と業務監査との両者に関係ある規定	第一号, 第九号
(ロ)	監査方法の概要に関係ある規定	第一号, 第九号
	監査意見の表明に関係ある規定	第二号より 第八号まで
(ハ)	適法意見の監査報告に関係ある規定	第一号, 第三号 第五号, 第六号
	違法意見の監査報告に関係ある規定	第一号, 第二号 第四号, 第五号 第六号, 第七号 第八号
	意見差控えの監査報告に関係ある規定	第一号, 第九号

今後、△改正商法√が適用された後、実際には監査役が作成する監査報告書の大多数は、適法意見を表明する監査報告書となるであろうから、前記九項目のすべてが、一つの監査報告書に記載されることはない。

では、以下、前記各号について、それぞれを少し詳細に解説することにする。

### (第一号) 「監査ノ方法ノ概要」の記載

本号は、まず、はじめに監査役の行った監査方法はいかなるものであったかを記載すべきことを規定した条項である。

今回の△改正商法√により監査役の監査範囲は、会計監査のみならず業務監査の両者となったのであるから、両監査の範囲を具体的に示し、どのような監査方法を用いて監査を実施したかを簡単に記載すべきである。

この(第一号)の監査報告書上の記載文言例としては、最後に「参考」として掲げた「監査役の監査報告書例」(1)・(3)を参照されたい。

(第二号) 「会計帳簿ニ記載スベキ事項ノ記載ナク若ハ不実ノ記載アルトキ又ハ貸借対照表若ハ損益計算書ノ記載ガ会計帳簿ノ記載ト合致セザルトキハ其ノ旨」の記載

本号は、会計帳簿に記載もれがあったり、もしくは不実の記載があったり、または決算報告書(貸借対照表、損益計算書)と会計帳簿との記載の不一致があった場合には、「その旨」を記載すべきことを規定した条項である。

別言すれば、本号は、会計監査に関する意見の表明であり、それには会計帳簿関係の監査意見と、決算報告書(貸借対照表、損益計算書)に関する監査意見との二つの意見報告からなりたっている。

なお、会計帳簿の記載もれ、もしくは不実記載の問題および貸借対照表と会計帳簿との不一致問題は、△改正商

「監査役の監査報告書の記載事項について」

法Vの、前者は「第三条第一項」と、後者は「同条第二項」と密接な関係がある。

つぎに居林氏は、(1)記載もれ、(2)不実記載の事例として、左記のように示されているので引用させていただく。

(1) 記載すべき事項の記載がない事例

(イ) 棚卸資産が一〇億円在庫しているのに、そのうち八億円のみ記載し、二億円の棚卸資産が簿外資産となっている場合

(ロ) 機械装置が経済的に陳腐化しており、著しく減損しているにも拘らず、相当な減価償却引当金が計上されていない場合

(ハ) 長期借入金が二五億円あるにも拘らず、これを帳簿に全然記載せず、簿外負債としている場合

(ニ) 取引先に対する未払金が三〇億円あるのに、会計帳簿に全く記載していない場合

(2) 不実の記載の事例

(イ) 実際に資産がないにも拘らず棚卸資産や固定資産が沢山あるように会計帳簿に記載している(架空資産の計上)場合

(ロ) 純資産が一〇億円であるのに、四〇億円と偽わり、この分を架空資産の計上でつじつまを合わせている場合

(ハ) 得意先に対する売掛金が一〇〇億円計上されているが、そのうち三〇億円はA取引先の倒産により貸倒れとなっているにも拘らず貸倒償却をしていないとき

(1)、(2)の場合には、表と裏との関係でいずれか一方に該当すれば監査報告書に記載されることになる。しかし重要性の原則が常に働くので、その会社にとってあまり金額的に重要でない場合には監査報告書で指摘する必要がないと



述べておられる。(註)

(註) 居林次雄著「改正商法詳解」一三七—八頁

しかし、現実の問題となると、このような本号に規定されるような事実を監査役が監査上発見した場合は、必ずしも監査報告書に記載しなければならぬというのではない。

一般には、監査役がこのような事実を発見した場合は、ただちに取締役へ報告し、取締役は、監査役の報告により会計帳簿を修正、または決算書類(貸借対照表、損益計算書)の訂正を行なうことになると思われるので、結局実際にこのような事実が監査報告書に記載される例は、すなわち、違法であるという意見の監査報告はなからうと思われる。監査の最終的な結果、このような違法な事実がなくなつたならば、監査役としては、本号に規定するような記載事項を報告する必要はないことになるのである。

(第三号) 「貸借対照表及損益計算書法令及定款ニ従ヒ会社ノ財産及損益ノ状況ヲ正シク示シタルモノナルトキハ其ノ旨」の記載

本号は、決算書類(貸借対照表および損益計算書)が、法令および定款にしたがって会社財産および損益の状況を正しく示している場合には、「その旨」を記載すべきことを規定した条項である。

また本号は、つぎの(第四号)とともに、会計監査の監査意見報告としての重要な記載事項であり、(第四号)と異なり適法な計算書類である場合の総合意見報告の記載事項である。

では、「適法であるか」、「違法であるか」の判断基準であるが、それは法令と定款であり、法令のうち最も基本

「監査役の監査報告書の記載事項について」

となるものは「改正商法」である。また本号は、適法なるものは、適正であるとの前提のもとに規制されていると思われる。

ゆえに、適法である場合には、「適法である旨」だけを記載するだけでもよいが、その他この（第三号）の監査報告書上の適法である場合の記載文言例として、つぎに示させていただくことにする。

(1) 「何々会社の昭和何年何月何日までの第何期事業年度の貸借対照表および損益計算書は、法令および定款に従い、会社の財産および損益の状況を適正に表示しているものと認める。」(註)

(註) 黒沢清稿「監査報告書について」「会計」第一〇六巻、第一号

(2) 「貸借対照表及び損益計算書は適法かつ正確であります。」(註)

(註) 居林次雄著「前掲書」一四二頁

(3) 「貸借対照表及び損益計算書は法令及び、定款に従い会社の財産及び損益の状況を正確に示していると認めます。」(註)

(註) 居林次雄著「前掲書」一四二頁

(4) 「われわれは貸借対照表および損益計算書が法令及び定款に従って作成されており、××株式会社の昭和×年×月×日現在の財産状態及び同日をもって終了する事業年度の経営成績を正しく示しているものと認める。」(註)

(註) 中瀬宏通稿「監査役の監査報告書の作り方」「会計ジャーナル」第六巻、第六号

その他、本号に関する監査報告書上の記載文言例は、最後の「参考」として掲げた「監査役の監査報告書例」の諸例を参照されたい。

(第四号) 「貸借対照表又ハ損益計算書方法令又ハ定款ニ違反シ会社ノ財産及損益ノ状況ヲ正シク示サザルモノナルトキハ其ノ旨及事由」の記載

本号は、貸借対照表または損益計算書が法令または定款に違反し、会社の財産および損益の状況を正しく示していない場合には、「その旨」および「その理由」を記載すべきことを規定した条項である。

すなわち、本号は、前述せる(第三号)と同よう会計監査の総合意見の表明であり、重要な記載事項であるが、貸借対照表または損益計算書が違法であり、したがって会社の財産および損益の状況を不適正に表示している場合の意見報告である。ゆえに、(第三号)の適法な場合の意見報告と異なり、「違法である」のみの記載をすただけでは不十分であり、「その違法な理由」をも併せて必ず記載しなければならないのである。また、貸借対照表や損益計算書のどの個所に、どのような法令または定款違反があつて、その結果として会社の財産や損益が、どのように不適正に表示されているかを具体的に記載しなければならないのである。

では、つぎに、本号に係する違法である場合の監査報告書上の記載文言例を列举してみると、(註)

- (1) 「貸借対照表の売掛金中には、架空のものが五五〇万円含まれており、そのため、当期利益は五五〇万円だけ過大に表示されている。」
- (2) 「貸借対照表の棚卸資産は時価で評価されており、原価との差額××億円が過大であり、したがって当期利益は××億円過大である。損益計算書の営業外損益に資産評価益××億円が計上されている分も同様に商法第二八五条ノ二に違反している。」

- (3) 「貸借対照表の△営業権√一〇億円は自家創設のもので貸借対照表能力がない。

「監査役の監査報告書の記載事項について」

「監査役の監査報告書の記載事項について」

四八四

また売掛金一〇〇億円のうち、取引先の倒産により一五億円が取立不能となったので控除する必要がある。よって当期利益は二五億円過大になっている。」

(4) 「会社は翌期の売上高に計上すべき××千円を当期の売上高に計上しており、それに対応する売上原価を差引いた××千円当期利益を過大に示している。

よって、われわれは、貸借対照表および損益計算書が××株式会社の昭和×年×月×日現在の財政状態及び日々をもって終了する事業年度の経営成績を正しく示しているとは認められない。」

(註) (1) 並木俊守著「改正商法(案)の逐条解説」一三三頁

(2)・(3) 居林次雄著「前掲書」一四五頁

(4) 中瀬宏通稿「前掲稿」「会計ジャーナル」

第六卷、第六号

ほかに、違法な事例として、居林氏は、次のような場合を示されている。(註)

(イ) 固定資産の減価償却を行っていないとき

(ロ) 有価証券につき投資先の会社の財産状況が著しく悪化しているにも拘らず、取得価額のまま据え置いているとき

(ハ) 商法上認められない繰延勘定を繰延資産として計上しているとき

(ニ) 資産の計上洩れ(簿外資産)があるとき

(ホ) 架空資産の計上があるとき

(ハ) 架空の売上高が計上されているとき

(ト) 貸借対照表や損益計算書の表示が計算書類規則に違反しているとき

(チ) 会社の定款で当期利益の一定割合を〇〇基金として積み立てることを定めているにも拘らず、その基金を当期利益が計上されているのに積み立てないとき

(註) 居林次雄著「前掲書」一四五—一四六頁

実際問題としては、本号は、(第二号)と同じく監査役が違法であることを発見した場合には、ただちに取締役に報告し、取締役は計算書類を修正するのが普通であるからして、最終的には監査役が「計算書類が違法である旨」を記載事項とすることは稀なことであろうと思う。

(第五号) 「営業報告書ノ内容ガ真実ナルヤ否ヤ」の記載

本号は、営業報告書の内容が真実であるか、どうかについて記載すべきことを規定した条項である。

本号でいう営業報告書は、前述の(二)において述べた狭義の営業報告書、すなわち商法上の営業報告書をいうのであり、この営業報告書の内容の真実性について監査意見を報告すべきことを規定したものである。

この報告は会計監査に係る意見報告ではなく、業務監査に係る意見報告である。

営業報告書が、真実であるときは、単に「真実である。」とのみの記載、例えば、監査報告書に『営業報告書の内容は真実であると認める。』だけでもよいのであり、最後に「参考」として掲げてある「監査役の監査報告書例」の諸例を参照されたい。

つぎに、もし営業報告書が不真実である場合には、単に「真実ではない。」とだけの記載だけではなく、どの個所

「監査役の監査報告書の記載事項について」

が真実でないのかを指摘して記載しなければならぬと思う。

そこで営業報告書が真実でない場合には、監査報告書上の記載文言例としては、つぎのようなものが参考となるであらう。(註)

- (1) 「営業報告書には、架空の新製品開発の記述があり、この点は真実に反する。」
- (2) 「営業報告書に記載されている売上高、利益の前期比較の伸び率には、当社ばかりでなく子会社及び関係会社の売上高、利益を含めて算出されているので、「××株式会社及び関係会社」、あるいは「××株式会社グループ」との表現がない限り真実とは認められない。」

(註) (1) 居林次雄著「前掲書」一五五頁

(2) 中瀬宏通稿「前掲稿」「会計ジャーナル」

第六卷、第六号

現在は、営業報告書の記載事項（内容、記載方法、記載様式、用語等）についてはなにも法定されていないから、いかなる事項を記載するかはまったく各会社の随意であり、それぞれ一般の慣行にまかせておるのが通常である。しかし、将来は営業報告書の最低限の必要記載事項を法定して、これらの法定記載事項を記載しているかどうかを、監査役は調査することにより、監査役としての監査意見を報告するようにすべきであると思う。

そこで監査役の任務としては、営業報告書に記載された事項についてのみ、真実か、不真実かを調査するのが監査上の問題となるのであって、もしも記載すべき事項の脱漏があったとしても、それは監査役の責任問題とはならないのではないかと思う。

つぎに、ここに「参考」として、全国株懇連合会が△案▽として制定した「営業報告書」(狭義)のモデルを示させていただくことにする。

(註) 南忠彦稿「商法改正案による新しい営業報告書の記載内容について」商事法務、第六五五号

〔参 考〕

### 営業報告書

商法第二八一条に定める営業報告書は、計算書類の一部として当該営業年度中の営業状況について文書をもってする報告書である。

従って、その内容は財務諸表とも関連付けられるほか会社の主要事項について記載するものであり、その要領は法令で別段の規定がある場合のほか概ね、次のとおりとする。

#### 1 表 題 営業報告書

#### 2 内 容

(1) 営業年度の業績について簡潔明快に報告する。例えば、各部門の受注、生産、販売等につき数値をあげ、前期との比較等も加味し重点的に記述する。

将来の見通し、会社の経営方針等について記述することも考えられるが、この場合は商法第二八一条ノ三による監査役の監査事項等を勘案しその記述に留意する。(事業報告書(筆者註)では記述する。)

(2) 重要資産の取得または譲渡があったときは、その概要を選択記述する。

(3) 新株発行、技術提携、特異事情の発生等があったときは、その重要性を勘案して適宜記述する。

「監査役の監査報告書の記載事項について」

「監査役の監査報告書の記載事項について」

四八八

(4) 報告者は、代表取締役とする。

(5) 報告年月日 会社の決算に関する取締役会開催日

(注)

1 この営業報告書は、商法第二八一条に定める報告書として定時株主総会招集通知に同封して送付（商法第二八三条）するものとする。

2 この営業報告書は、概ねA五版二頁程度が標準とならう。

3 現在、一般的に作成されている営業報告書の内容のうち、この報告書に記載されないものは別の事業報告書に記載される。

(筆者註) ここでいわれる「事業報告書」は、前述の「広義の営業報告書」である。

(第六号) 「準備金及利息又ハ利息ノ配当ニ関スル議案ガ法令及定款ニ適合スルヤ否ヤ」の記載

本号は、利益処分案等（準備金および利益または利息の配当に関する議案）が、法令および定款に適法であるか、どうかについて記載すべきことを規定した条項である。

簡単にいえば、利益処分案等の適法性に関する監査意見の報告に関する規定であり、かつこの意見報告は每期必要記載事項である。

また「適法である」場合には、単に「適法である」または「適合するものと認める」とだけ記載すればよいのである。このように適法である場合の、監査報告書上の記載文言例については、最後に「参考」として掲げてある「監査役

の監査報告書例」の諸例を参照されたい。

つぎに、もし違法である場合には、単に「違反している」という報告だけではなく、違反している内容を具体的に



明確に記載した方がよいと思う。

さて、本号は、「準備金及利益又ハ利息ノ配当ニ関スル議案」と規定されてはいるが、単に、利益準備金（改正商法第二八八条）と、利益の配当（同法第二九〇条）、または利息の配当（同法第二九一条）等の法令に係る部分に限らず、定款等に規定されている任意準備金、役員賞与金、繰越利益金その他を含めて、実際に作成される利益処分案等の内容のすべてについて適法性に関する意見報告を記載した方がよいと思う。

そこで、本号に係るような違法なときの監査報告書の記載文言例として、つぎの例を掲げさせていただく。（註）

- (1) 「準備金および利益配当に関する議案は法令（または定款）に違反するものと認める。」
- (2) 「配当議案は、商法第二九〇条第一項の配当可能利益を超過し違法である。」
- (3) 「準備金及び利益配当に関する議案は、利益配当に関する商法第二九〇条第一項に違反するものと認める。」
- (4) 「準備金及び利益配当に関する議案中、退職準備金を取崩すのは定款に違反する。」

（註）(1)・(3)・(4) 並木俊守著（前掲書）一三四―三五頁

(2) 居林次雄著（前掲書）一五五頁

しかしながら、本号の規定による利益処分案等の違法な場合の監査報告書が、実際に作成されることは、前述せる（第二号）、（第四号）と同ような理由によりあまり報告されることはないであろうと思われる。

（第七号） 「準備金及利益又ハ利息ノ配当ニ関スル議案が会社財産ノ状況其ノ他ノ事情ニ照シ著シク不当ナルトキハ其ノ旨」の記載

本号は、利益処分案等が会社の財産の状況その他の事情に照して著しく不当なる場合には、「その旨」を記載しな

「監査役の監査報告書の記載事項について」

ければならないことを規定した条項であり、簡単に言えば、利益処分案等の不当性についての監査意見の報告に関する規定である。

(第六号)が、利益処分案等の会計監査上の適法性についての監査意見報告に関する規定であるのに対して、本号は、利益処分案等の業務監査上の妥当性についての監査意見の報告に関する規定である。

ここで「妥当性」を判断する基準が問題のあるところであり、適法性の判断基準と異なって明確ではないので「著しく不当」とは、一体いかなる場合か、これを決定することは非常に難かしい問題である。この「著しく不当」であるか、どうかを決定する尺度としては、監査役が、利益処分案等の内容が、会社の財産の状況（おもに資金繰り、資産の流動性、その他）、その他の事情（経済情勢、同業界の動向、将来の景気動向、その他）に照らして判断することになるであろう。しかし、監査役が利益処分案等が妥当でないと監査意見を表明しなければならない場合は「著しく不当」の場合に限られていることである。

本号の監査報告書上の記載文言例としては、つぎの例が参考となろう。

「配当議案は、会社を支払い不能に陥れるので著しく不当である。」(註)

(註) 居林次雄著(前掲書)一五五頁

しかしながら、現実には、本号に関するような意見が表明されることは、前述せる条項、第二号、第四号と同様にあまりないであろうと思われる。

(第八号)「取締役ノ職務遂行ニ関シ不正ノ行為又ハ法令若ハ定款ニ違反スル重大ナル事実アリタルトキハ其ノ事実」の記載

本号は、取締役の職務遂行に關して不正行為、または法令もしくは定款に違反する重大なる事実があった場合にはその事実を記載すべきことを規定した条項であり、いわゆる監査役が業務監査を行った結果の監査意見の報告規定である。

すなわち、取締役の職務遂行に關して、(1)不正行為があった場合、(2)違法行為があった場合の監査役の監査意見の報告規定であり、(1)については、すべてを報告しなければならないのであるが、(2)については、重大なる違法行為があった場合だけ報告し、重要度の低いものについては、その記載を省略することができるのである。

(2)の場合である取締役の違法行為の事例として、居林氏は、つぎのような場合を示されておられる。(註)

(イ) 会社の定款の目的外の行為をして会社に損害を与えたとき

(ロ) 自己株式につき、商法の禁止規定を破って、多額の自己株式を会社が保有しているとき

(ハ) 自己株式の株価操作によって取締役が利得したとき

(ニ) 新株の発行にあたり、第三者に市場価額よりもとくに有利な価額で新株引受権を割り当てたにもかかわらず、これにつき株主総会の特別決議を得ていなかったとき

(ホ) 取締役が刑事罰を受け懲役に処せられ、当営業年度中一日も会社に出勤できなかったにもかかわらず、高額な報酬を得ているとき

(註) 居林次雄著(前掲書)一五六頁

もし、監査役がこのような事例のとき監査報告書において指摘することになるとすれば、多くは、商法第二一〇条違反、第二六四条違反、第二六五条違反であろう。

本号に關係する場合の監査報告書上の記載文言例としては、つぎがある。(註)

「取締役Aは会社との營業避止義務に違反して、当社と競業關係にある××製品の製造会社を設立し、この製造会社において当社の特許を無断で使用し、以て当社に△億円の損害を与えた。」

(註) 居林次雄著「前掲書」一五七頁

しかしながら、本号も、現実に監査役が報告しなければならない場合は、あまりないであろうと思う。

(第九号) 「監査ノ為必要ナル調査ヲ為スコト能ハザリシトキハ其ノ旨及理由」の記載

本号は、監査役が監査(會計監査および業務監査)を行うために必要な調査をすることができなかった場合には、「その旨」および「その理由」を記載すべきことを規定した条項であり、これは、いわゆる監査に関する意見差控え報告に相当するものである。

本号、すなわち、意見差控え監査報告書は、いままで述べてきた、(第二号)から、(第八号)までの記載事項を、監査役として監査意見を報告することができなかった場合に適用されることになるであろう。

なお、監査手続が実施できないケースとして、居林氏は、つぎのような、例を示されているので引用させていただきます。(註)

- (イ) 取締役が監査役や會計監査人の監査に協力しないとき
- (ロ) 取締役は協力的であるが、会社の會計帳簿や財務諸表が充分に完備されておらず、監査手続の進めようがないとき、
- (ハ) 会社の内部統制組織が完備しておらず、結局、株主総会開催時点までに監査を完了できなかったとき

(二) 会社に犯罪行為があつて、檢察当局に諸帳簿を押収されて監査手続を充分に進めることができないとき

(ホ) 地震、火事、爆発などによつて会社の帳簿類が一部又は全部滅失して、監査手続を全うすることができないとき

(註) 居林次雄著「前掲書」一三六頁

最後に、本号に関係する場合の意見差控え監査報告書上の記載文言例としては、つぎのような例がある。(註)

(1) 「昭和〇年〇月〇日から同年〇月〇日迄の間に開かれた取締役会については、会社より招集通知が到達しなかつたため、出席することができなかつた。」

(2) 「〇〇工場の会計帳簿および書類を閲覧しようとしたが、地方檢察庁に押収されていて閲覧できなかつた。」

(3) 「当社は〇〇台風の水害によつて、本社の会計証憑を全部毀損されたため、監査手続は工場部門について実施するにとどまり、監査意見を表明することができない。」

(4) 「当社の会計帳簿類は、独占禁止法違反の嫌疑により公正取引委員会ならびに檢察当局に大半が押収されており監査手続を進めることができなかった。」

(註) (1)・(2) 並木俊守著「前掲書」一三七—一三八頁

(3)・(4) 居林次雄著「前掲書」一三七頁

#### (四) △特例法▽の適用を受ける監査役の監査報告書の記載事項

つぎに、△特例法▽の適用を受ける大会社、および小会社の監査役の監査報告書の記載事項について簡単に述べることにする。

「監査役の監査報告書の記載事項について」

(1) 大会社の監査役の監査報告書の記載事項

大会社の場合、監査役の監査報告書は、商法改正により、△特例法▽の規定により作成しなければならないので(三)で述べた△改正商法▽の適用を受ける中会社の監査役の監査報告書の記載事項とは若干異なるのである。すなわち、大会社では、会計監査には、会計監査の専門家である会計監査人(公認会計士または監査法人)が選任されることになったのであり、まず、会計監査人が監査報告書を作成し、この報告書が取締役および監査役に提出され、その後監査役が、監査役自身として監査報告書を作成することになるのである。

そこで大会社の場合には、(A)、今まで述べてきたところにはなかった新しい「会計監査人の監査報告書」と、(B)、監査役の監査報告書との二種類が作成されることになることになる。

(A) 会計監査人の監査報告書の記載事項

△特例法▽・第二三条・第二項

前項の監査報告書には、商法第二八一条ノ三・第二項第一号から第四号まで、第六号及び第九号に掲げる事項を記載しなければならない。

右記条項のように、「会計監査人の監査報告書」の必要的記載事項を法定している。これをみればすぐわかるように、(三)で述べた△改正商法▽第二八一条ノ三・第二項の第五号、第七号、第八号の業務監査に係る規定が、この「会計監査人の監査報告書」から、すなわち監査対象から除かれたわけである。

つぎに、会計監査人が適法正確であると監査意見を表明する場合の、「会計監査人の監査報告書」例を示させていた。 (註)

(註) 居林次雄著「前掲書」二八七—二八八頁

## (B) 監査役の監査報告書の記載事項

### 〈特例法〉・第一四条・第二項

前項の監査報告書には、次に掲げる事項を記載しなければならない。

一 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自己の監査の方法の概要又は結果

二 会計以外の業務の監査の方法の概要

三 商法第二八一条ノ三・第二項第五号及び第七号から第九号までに掲げる事項

大会社の場合、監査役の監査範囲は、さきに、(三)の「中会社」のところで述べたと同よう会計監査と業務監査との両者であるが、会計監査については、(A)において述べたように、会計監査の専門家である会計監査人にまかせて、監査意見を報告しないでもよいわけであるが、それは決して無条件に、「会計監査人の監査報告書」を是認するということであってはならないのである。

そこで、本条第二項第一号において会計監査人の監査方法、または結果が「相当でない」と認めるときは、「その旨」および「その理由」、さらに監査役自身が実際に行った監査の方法の概要、または結果を監査報告書に記載しな

「監査役の監査報告書の記載事項について」

監 査 報 告 書

××××株式会社

代表取締役社長 ○○○○殿

公認会計士 △△△△印  
(監査法人 ×××××)  
(関与社員 ××××印)

私は「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」第2条に基づく監査証明を行なうため、××××株式会社の昭和49年4月1日から昭和50年3月31日までの第×期事業年度の貸借対照表、損益計算書ならびに利益処分案について監査を行なった。

1 監査方法の概要

この監査に当って、私は、一般に認められた監査基準に準拠して、通常実施すべき監査手続および私が必要と認めたその他の監査手続を実施した。

2 総合意見

監査の結果、貸借対照表および損益計算書が法令および定款に従い会社の財産および損益の状況を正しく示しているものと認める。

3 利益処分案

準備金および利益の配当に関する議案は法令および定款に適合しているものと認める。

4 利害関係

当社と私との間には利害関係はない。

昭和50年5月25日

以 上

「監査役の監査報告書の記載事項について」



ければならないと規定しているのである。

つぎに、本条第二項第二号および第三号においては、監査役の監査すべき事項を規定している。すなわち、(イ) 会計以外の業務監査の方法の概要、(ロ) 営業報告書の真实性(第五号)、(ハ) 利益処分案等の適法性(第六号)、これら三事項についての監査意見は必要記載事項であり、さらに場合によっては、(ニ) 利益処分案等が「著しく不当」であった場合(第七号)、(ホ) 取締役の職務遂行に不正行為または重大なる違法行為があった場合、「その旨」を記載しなければならない(第八号)等である。

そこで大会社の場合には、監査役が、会計監査人の監査意見と一致する場合ならば、特に監査役自身の会計監査意見を報告しなくてもよいわけである。それは前述したが、監査役自身で会計監査を自ら行なうよりも専門家である会計監査人にまかせ、その結果の報告である監査報告書を信用して、監査役はそれを確かめる程度にして、会計監査に関する監査意見は省略して、業務監査についてのみ監査報告をした方がよいのではないかと思う。

大会社における監査役の監査報告書上の記載文言例としては、最後に「参考」として掲げた「監査役の監査報告書例」(2)・(4)を参照されたい。

## (2) 小会社の監査役の監査報告書の記載事項

〈特例法〉・「第二二条」において、「資本の額が一億円以下の株式会社の監査役は、取締役が株主総会に提出しようとする会計に関する書類を調査し、株主総会にその意見を報告しなければならない」と規定されており、このように、いわゆる「小会社」の監査役の監査範囲は、会計監査のみで業務監査は含まないのであり、旧商法における規

定と同ようである。

また、小会社の監査役の監査報告書の、記載事項については、 $\wedge$ 特例法 $\vee$ においては、何も規定されず、前述せる(三)の $\wedge$ 改正商法 $\vee$ の監査報告書の記載事項(第二八一条ノ三・第二項)は適用されないのである。これは、小規模の事情にそくした規制であり、ゆえに現行の監査役の監査報告文言のように簡単でもよいと解されるのである。以上まことに大会社および小会社については簡単であったが、紙幅の関係上詳細は省略することにする。

〔参 考〕

昭和四八年九月二〇日

(1) 日本内部監査協会監査役監査研究会

(監査役監査の指針) 「附表一二」

(2) 右

同

「附表一一」

昭和四九年八月二日

(3) 社団法人・日本監査役協会・監査役監査基準起草委員会

(監査役監査基準) (案)

監査役の監査報告事例

(4) 右

同

1

2

(1)

監査報告書の例示（資本金1億円超の会社で、会計士監査をうけないもの）

「監査役  
の監査報告書の記載事項について」

監 査 報 告 書

〇〇株式会社株主 殿

昭和 年 月 日

監査役 〇〇〇印

監査役 〇〇〇印

1 監査の方法の概要

われわれは、〇〇株式会社の昭和〇〇年〇〇月〇〇日から昭和〇〇年〇〇月〇〇日までの第〇期事業年度の会計帳簿、貸借対照表、損益計算書、営業報告書および利益処分案、並びに会計以外の諸業務について監査した。

この監査に当りわれわれは、監査役として通常実施すべき監査手続およびその他の必要と認めた監査手続を実施した。

2 監査意見

- (1) 貸借対照表および損益計算書は、法令および定款に従って会社の財産および損益の状況を正しく示していると認める。
- (2) 営業報告書の内容は真実であると認める。
- (3) 利益金処分案は、法令および定款に適合していると認める。

(2)

監査報告書の例示（会計士監査適用会社）

監 査 報 告 書

〇〇株式会社株主 殿

昭和 年 月 日

監査役 〇〇〇印

監査役 〇〇〇印

われわれは、〇〇株式会社の昭和〇〇年〇〇月〇〇日から昭和〇〇年〇月〇〇日までの第〇期事業年度の会計および会計以外の諸業務を監査した。この監査に当りわれわれは、監査役として通常実施すべき監査手続を実施し、会計監査人の方法および結果についても十分に検討した。

監査の結果、(1) 会計監査人の監査の方法および結果は相当であり、また、(2) 営業報告書の内容は真実であると認める。

「監査役の監査報告書の記載事項について」

監査役の監査報告書例

(資本金1億円超の株式会社で <特例法> の適用を受けない会社)

「監査役の監査報告書の記載事項について」

監 査 報 告 書

われわれ監査役は、昭和××年×月×日から昭和××年×月×日までの第××期営業年度における会計および会計以外の業務の監査を行い、次のとおり報告する。

1 監査の方法の概要

- (1) 会計監査のため、帳簿・書類を閲覧し、計算書類につき慎重に検討を加え、必要と思われる実査・立会・照合・取締役からの報告聴取その他の合理的方法をもちいて調査した。
- (2) 会計以外の業務執行を監査するため、取締役会およびその他の会議に出席し、取締役から営業の報告を求め、決裁書類を閲覧し、その他の必要と思われる方法を用いて調査した。

2 監査意見

- (1) 貸借対照表および損益計算書は、会計帳簿の記載と合致し、法令および定款にしたがって会社の財産および損益の状況を正しく示していると認める。
- (2) 営業報告書の内容は真実であると認める。
- (3) 準備金および利益の配当に関する議案は法令および定款に適合し、かつ妥当である。
- (4) 取締役の職務執行に関する不正の行為または法令もしくは定款に違反する重大な事実はない。

昭和××年×月×日

監査役 ○○○○印

監査役 ○○○○印

(4)

監査役の監査報告書例

(資本金5億円以上の株式会社で〈特例法〉の適用を受ける会社)

監 査 報 告 書

われわれ監査役は、昭和××年×月×日から昭和××年×月×日までの第××期営業年度における会計および会計以外の業務の監査を行い、次のとおり報告する。

1 会計に関する監査

会計監査人〇〇会計事務所(または公認会計士〇〇〇〇氏)の監査の方法および結果は相当であると認める。

2 会計以外の業務の監査

- (1) 会計以外の業務執行を監査するため、取締役会およびその他の会議に出席し、取締役から営業の報告を求め、決裁書類を閲覧し、その他必要と思われる方法をもちいて調査した。
- (2) 営業報告書の内容は真実であると認める。
- (3) 準備金および利益の配当に関する議案は会社の財産の状況その他の事情に照らし妥当である。
- (4) 取締役の職務執行に関する不正の行為または法令もしくは定款に違反する重大な事実はない。

昭和××年×月×日

監査役 〇〇〇〇印

監査役 〇〇〇〇印

「監査役  
の監査報告書  
の記載事項  
について」