
日本の会計実務における監査役機能

甲南大学大学院社会科学部研究科会計専門職専攻教授 古田清和

【キーワード】 監査役、監査等委員会会社、連結計算書類、相当性の判断、会計監査

(1) 総論：はじめに

企業を取り巻く主要な監査実施主体として、会計監査人監査、監査役監査および内部監査がある。会計監査人監査は、企業外部の利害関係者を保護するため、独立した第三者の立場にある公認会計士または監査法人が財務諸表の適正性を対象とするものである。これに対し、企業内においては、監査役監査と内部監査がある。監査業務を行う主体として監査役（監査役会・監査委員会。以下「監査役等」とする。）と内部監査人が存在する。監査役監査は、株主および債権者を保護するために、会社の機関ではあるが監査役等が一定の独立性を保持して取締役の職務遂行の状況等を対象とするものである。必ずしも財務諸表のみを対象にするものではないが、企業内における取締役の業務執行なども対象としている。内部監査は、監査の対象となる業務から組織的に独立し通常は経営者の指揮のもとに、企業内の業務処理がルールに則って従業員の業務遂行が実施されているかどうかをチェックするものである。これらの監査は企業内の業務の監視（モニタリング）機能を有している。これらの監査の結果が、保証するに足る状況であれば、適正な活動が行われていることになり、そこから生み出されてくる財務諸表も信頼することができることになる。それぞれの仕組みは異なるものであるが、必要性があるからこそ、機能しており、監査役監査は会社法で規定され、内部監査は上場規定や社内規則に定められている。

以上のように、監査役監査、公認会計士監査および内部監査は、三者三様の監査を行うので、三様監査とよばれ、いずれも会社業務を監査の対象とする点で共通している。そのため、それぞれがより効果的かつ効率的に監査を進める必要があり、公認会計士監査は監査および会計の職業的専門家であるという点で、内部監査は会社業務に精通しているという点で、監査役監査は経営者の職務執行をモニタリングする立場にあるという点で優位性があるといえる。そこで必要もしくは可能なら、これらの優位性を相互に利用し、相互に連携を図ることが必要となる。相互連携を行うことによる効果としては、監査の効率化や品質向上、コーポレート・ガバナンスの充実・強化などがあげられる。なお、コーポレート・ガバナンスの充実・強化を図る必要性から、会社法および金融商品取引法で、これら相互連携を含め、コーポレート・ガバナンスに関する情報開示が義務づけられている。

企業経営において最近とくに重視されている考え方にガバナンスがある。ガバナンスと

は、企業や企業集団を、法律を守りながらうまく運営していくこと（企業統治）といえる。ガバナンスを実行するには、コンプライアンス（法令遵守）を維持し、業務を円滑に進める仕組みを組織内に整備運用する必要がある。不正や不祥事を起こさず、また発生を防ぐ組織を作り維持していくことになる。このなかにはリスクに対してどのように対応管理していくかというリスク・マネジメントも含まれる。民間企業の場合、法令遵守や企業内の仕組みとしての報告・連絡・相談・承認・牽制など内部統制や内部監査、外部の株主や監査役の監視体制の意味で使用されることも多くなっている。ITでは、組織がITの導入や改善に当たりその目的を明確にして、費用対効果やリスクを測定し、ITを組織にとって最適な活用方法にしていくことを意味している。これらが、きちんと履行されているかを検証・監視していく過程のなかで監査役監査や内部監査も密接に関連してくることになる。

また、不正や粉飾の防止が最近脚光を浴びている。不正とは正しくないことを意味するが、企業の経済活動から考えると、ガバナンスがうまく機能していれば、不正は未然に防げる。しかしマスコミ情報などからも、不正はさまざまな局面で起こっており、水面下のものを含めると数多く起こっていると思われる。企業会計に限ると、「不正とは、財務諸表における意図的な虚偽の表示のことをいう。とくに、不当な利益を得るために、関係者を欺く行為を含んでいて、それを行うのは、経営陣である取締役等、監査役等、従業員または第三者であって、意図した行為」（監査基準員会報告240第10項）である。不正には通常、不正な財務報告と資産の流用などがある。資産の流用には、たとえば、会社の物品の持ち帰りから、金品の詐取まで種類・範囲が様々である。不当なまたは違法な利益を上げる意図があるため、なかなか撲滅できないといえる。

企業会計の側面ではとくに、不正な財務報告が問題になる。計上すべき金額を計上しないこと、または必要な開示を行わないことを含み、財務諸表の利用者を欺くために、財務諸表に意図的な虚偽の表示を行うことを意味している。この状態を粉飾といい、粉飾されている財務諸表に基づき意思決定する利害関係者は大きな損害を被るおそれがある。これらを防止する意味で、監査を機能させることになる。内部統制の構築・運用、内部監査部門による業務のチェック、監査役による監査や会計監査人による監査などに防止の役割を担わせることになっている。

なお以下の論考では、会計監査人設置会社かつ監査役会設置会社（いわゆる公開会社・大会社）を念頭に主に監査役としての視点からみていくこととする。

（２）監査役制度

1. 監査役監査の位置づけ

日本の会社法では、非公開会社かつ非大会社と委員会設置会社を除き、監査役は株式会社に設けなければならない機関である。監査役は商法のもとで制度化されていたが、昭和49年以来数次の改正によって、権限と独立性が強化され、平成17年の会社法に引き継がれている。なお、平成26年6月第185回国会で、社外取締役が過半数を占める監査等委員会が、取締役の職務の執行の監査を行うとともに、株主総会において取締役の選解任及び報酬に

ついて意見を述べることができる監査等委員会設置会社制度を新設する改正会社法が成立している。

監査役は株主総会で選任され、その役割として取締役の職務の執行を監査することである。監査役と会社とは委任関係にあり、監査役は、職務の遂行に際しては、会社に対して善管注意義務を負うことになる。監査役の職務は、取締役の職務の執行を監査することであり、ここでいう監査には、業務監査と会計監査の二種類がある（なお、非公開会社かつ非大会社では会計監査に限定することができる）。業務監査とは、取締役の職務の執行が法令・定款に遵守して行われているかどうかを監査することであり、適法性を監査することはもとより、著しく妥当性を欠く場合の善管注意義務違反等、妥当性の監査にまで及ぶものであり、会計監査とは、計算書類およびその附属明細書等を監査することであるが、定時株主総会の前に実施されるという点に特徴があり定時株主総会に提出される計算書類等について提出前に監査を行い、株主総会の招集通知に、業務監査と会計監査の結果が記載されている監査報告が添付される。監査役監査の集大成が監査報告書である。また、業務監査と会計監査とに区別されているが、明確に領域を分けるのではなく、日常の監査業務の中では、相互に関連していることを念頭に置く必要がある。

監査役には、取締役と同様の欠格事由があるほか、その会社または子会社の取締役・会計参与・執行役・使用人を兼務することはできない。監査役の任期は、4年であり取締役に比べて長くなっているのも公正性や独立性の観点からである。監査役の報酬については、取締役の報酬とは別に、定款または株主総会決議で支給可能な総額の範囲が決定される。公開会社かつ大会社では、監査役は3名以上であることが必要であり、常勤の監査役を定めるとともに、半数以上は、社外監査役であり、監査役会が設置される（なお改正会社法の内容については後述（4）参照）。

監査役には、職務を遂行するにあたって、法律上のさまざまな権限が与えられている。監査役の権利については、まず他の監査役の人選につき株主総会で意見を述べる権利がある。また、監査役を辞任した者は、その後最初に招集される株主総会に出席し意見を述べる権利も有する。さらに監査役会は、取締役会による監査役の選任議案について同意権を有し監査役の選任議案の提案権も有する。その他重要なものをまとめると次のようになる。

- ①取締役および使用人に対しての報告要求・調査権
- ②取締役の違法行為の阻止権
- ③会社・取締役間の訴訟の会社代表

監査役は、会社に対して善管注意義務違反その他の任務懈怠があれば損害賠償責任を負うほか、職務の遂行に際し悪意または重過失があった場合または監査報告に虚偽記載があった場合には、第三者に対しても損害賠償責任を負う。

2. 監査役と会計監査人の役割分担¹⁾

会計監査とは、計算書類およびその附属明細書を監査することであるが、公開会社かつ大会社では、公認会計士または監査法人を会計監査人として選任しなければならない（株主総会で選任するが、取締役会による選任議案には監査役会の同意を要し、また監査役会は選任議案の提案権を有する。なお今回の会社法の改正により、会計監査人の選解任等に

関する議案の内容の決定権を取締役又は取締役会が有するものとしている現行法を改め、その決定権を監査役又は監査役会に付与するものとしている)。従って、公開会社かつ大会社では、会計監査は第一義的には会計監査人が実施し、その監査報告は監査役会と取締役会に提出される。監査役は、会計監査人の監査の方法・結果の相当性を判断する。もし相当でないと認めた場合は、自ら監査したうえで、その結果について監査報告に記載する。なお、会計監査人は、取締役の職務遂行に関し不正行為や法令・定款違反の重大な事実を発見した場合には、遅滞なくそれを監査役会に報告しなければならない。また、監査役は、必要があれば会計監査人に報告を求める権限を有する。以上のように、公開会社かつ大会社では、監査役は、会計監査を実施させることが職務であるといえることができる。定時株主総会の招集通知時には監査報告が提供され、会計監査および業務監査の結果が記載される。監査報告は公開会社かつ大会社では監査役会が作成するが、各監査役は各自の意見を付記することができる。

3. 会社法監査制度²⁾

会社法は株主および債権者の保護を目的としており、取締役による適正な職務遂行を担保するための機関として監査役を定め、監査役は、取締役の職務遂行の状況の監査として会計監査および業務監査を行うものとされている。また、大規模企業については、利害関係者が不特定多数に及ぶことから、株主および債権者の保護のいっそうの徹底を図ることが必要であるとの観点から、1974（昭和49）年、商法（現在の会社法）は、株式会社の監査に関する特例として、会計監査人監査をその法的な制度として導入し、改正を加えながら現在に至っている。会社法は監査役に対して、取締役会への出席の権利と義務を定めているほか、業務および財産の状況を調査する権限や取締役からの報告聴取権、さらには違法行為差し止め請求権等を認めている。

会社法は、株式会社に対して、各事業年度に係る計算書類および事業報告ならびにこれらの附属明細書を作成することを義務づけ、監査役の監査を受けることを定めている。しかし大規模企業の場合には、多くの利害関係者が存在するため、とくに計算関係書類の社会的影響は大きく、また複雑な作成過程になるため、その監査について、会計に関する専門的能力を資格要件として法定化されていない監査役のみに委ねた場合には、時として実効性ある監査が行われることは保証されない。また、監査役の独立性についても、取締役、支配人その他の使用人等との兼任が禁止されているに過ぎず、計算関係書類に対する社会的な信頼を確保するには十分とは考えにくくなる。そこで、会社法は、いわゆる大会社（資本金5億円以上または負債200億円以上の株式会社）の計算関係書類については、監査役のほかに、公認会計士または監査法人を会計監査人として選任し、その監査を受けることを義務づけている。

4. 監査役監査のよりどころ（監査役監査基準と監査役協会）³⁾

会計監査人と異なり、監査役もしくは監査役会または監査委員会について監査のよりどころとなるものとして、(社)日本監査役協会が作成している監査役監査基準と監査委員会監査基準がある。これらの監査基準の基本的な目的は第1条に、「監査役職責とそれを果たすうえでの心構えを明らかにし、あわせて、その職責を遂行するための監査体制のあり

方と、監査にあたっての基準及び行動の指針を定めるものである。」「監査役は、企業規模、業種、経営上のリスクその他会社固有の監査環境にも配慮して本基準に則して行動するものとし、監査の実効性の確保に努めなければならない。」と定められている。

5. 独任制⁴⁾

監査役の独任制に関する、明確な法令上の規定がなく、独任性は、その会社に置かれる監査役の人数に関係なく、各監査役が会社の機関を構成し、各自、機関としてのすべての権限を行使でき、一人ひとりが監査全般につき職責を負うことになる。また、他の監査役の意見に拘束されず、各自が信念に基づいて適正な監査を行うことをいう。

6. 内部監査部門との連携⁵⁾

監査役の監査実施面で、(親会社の)内部監査部門との連携の重要性が指摘される。監査役が監査の効果をあげるうえで、内部監査部門の協力を得ることは大切である。しかし、一般的にこの間の関係は、必ずしも上手くいっていない例が多いように見える。その理由の大半は、監査役の誤った専断さにあるように思える。監査役に比べると、会計監査人だけでなく、内部監査部門も、多くは監査のプロである。監査役が、体面にこだわらず、自らが直接担いうる監査活動の、限界や弱点を率直に認めて、内部監査部門との監査のうえでの望ましい補完関係を実現していくことを目指すのが実際的である。

(3) 会計監査人設置会社における監査役の監査

1. 監査と経営者⁶⁾

経営者は監査に関してどのような意識を持っているのか、あるいは持つべきなのか。会計監査について考えてみると、監査契約締結の際に会計監査人が経営者に挨拶する場面で、多くの経営者は「専門家からみて問題点や課題があればご指摘を」とのメッセージを伝えるであろう。しかし、このメッセージの真意は、経営者のガバナンスに対するスタンス次第で異なる。

例えば、経営の現状と課題を利害関係者に等身大に伝えようとする経営者であれば、会計監査人と経営課題等について情報を共有し、専門家である彼らからの指導や意見をディスクロージャーや経営の改善の参考にすると考えられる。また、社内の経理部門に頼りない印象を抱く場合も、会計監査を経営管理の重要な機会として活用しようとする。

ところが、自分にまたは会社に都合のいい情報だけみせておけばいいというスタンスの経営者であれば、「ご指摘を」とのメッセージは社交辞令であり、経営課題等から会計監査人を遠ざけようとする。財務諸表の本質を「自分で書ける通信簿」と理解していれば、会計監査人には決算書にサインだけさせておけばよく、詮索したり、決算に注文を付けたりする監査法人は煙たがられると考えられる。

経営者の実際のスタンスは、二分されるほど極端ではないが、経営者や自社がどういう構えで会計監査人と接しているかを振り返ってみてはどうか、特に、会計監査への期待が決算の「お墨付き」のみの場合は、監査の機能の経営への積極的活用も可能となる。

2. 経営課題への監査の対応⁷⁾

社内外の環境変化によって、様々な経営課題が発生し、経営者はそれらの経営への影響

的に的確に把握し、解決策を迅速に決定・実施しなければならない。環境変化のスピードが速く、事業や組織の規模が大きくなればなるほど、経営課題への対処は経営者の独力では難しくなり、集団で取り組む必要性が大きくなり、会計監査人、監査役、内部監査スタッフも参加することになる。

会計監査人がかかわる経営課題としては、法令・会計基準変更への対応、外部との事業・資本の提携、事業・事業所の再編、不正経理の防止、設備の想定以上の劣化にともなう大規模修繕や減損などがある。これらの経営課題への対処を会計監査人とともに進める場合を見ておく。

法令や会計基準の変更がある場合、これらの変更の財務諸表への影響を先入観や部署の利害に惑わされることなく、的確に把握することである。経営者は、信頼できる経理スタッフまたは会計監査人から、変更内容とその影響を確認する必要がある。経営者は納得がいれば、受け入れなければならない。仮に、損失計上を自分の任期より後に延期できないかなどと考えると、粉飾決算が発生しやすい風土ができかねない。

また、見積りから恣意性を排除することである。見積りは、将来の影響額を計算して予測することであり、計算のしかたによって結果が大きく変わる可能性がある。例えば、見積りができる専門家を活用すれば、見積りの結果は信頼でき、会計監査人による検証も比較的容易となる。一方専門家がない場合、社内の専門家が計算したプロセスが常識や関係書類に照らして合理的かどうかを確認することは会計監査人にはできるが、関係書類や証憑との帳尻あわせが行われていたり、見積りを的確に行うためのデータが現時点では揃っていないと言いつつたりすれば、会計監査人にとって専門家を利用して検証できない場合がある。この帳尻あわせや言いつつを行うべきかの判断は、経営者や経理スタッフの見識や職業倫理次第であるが、節度を越えた企業内見積りや見積りの放棄は、結局は、その後の財務諸表への悪影響や企業全体や経理部門に対する不信感を残すことになりかねない。

3. 日常の監査役監査の対応⁸⁾

日常の監査は、監査計画をあらかじめ定め、計画に基づいて、関係書類・現物の確認、関係者へのヒアリングを積み重ねていくことであり、これらの着実な実施が当然大切である。このプロセスにおいて、重視する点を指摘しておく。

監査を受ける側が事実を隠したり都合のいい情報のみを提供したりすることを諫めることである。事実が等身大に提供されなければ、ヒト・モノ・カネを監査に投入しても、目的は達成できない。さらに、監査で認識された企業の現状が、経営者の判断を誤らせかねない。しかし、事実をそのまま監査に提供することが徹底できない場合もありうる。例えば監査を受ける部署の従業員が自部署の利害や上司との関係を優先した場合である。監査役は、彼らにとっては部外者となる。もし、監査を受ける部署の幹部が監査に非協力的である場合は、この懸念を看過できなくなるので、彼らに対して、経営者は監査の重要性を説くとともに、厳しく対処することも必要である。

4. 監査役と会計監査人とのコミュニケーションのとり方⁹⁾

経営判断レベルでも、日常業務レベルでも、課題への対応に会計監査を活用するための必要条件は、監査役による会計監査人への十分な情報提供である。この情報提供を円滑に

行うには、会社のどの役員、従業員が、いつ、何について、会計監査人と情報のやりとりをするかというコミュニケーションの仕組みづくりが大切である。役員とのコミュニケーションについては、会社の経営に最終的責任をもつ経営者とフランクに話し合える関係を平穏な時期から築いておくことである。経営危機や経営の重要な分岐点に直面して初めて会計監査人と意見を交わしても、経営者が会計監査人の意見やアドバイスを即座に受容することは、実際には難しいと考えられる。監査役とのコミュニケーション機会も大切である。会計監査人とともに会社に警鐘を鳴らす役割を分担しているわけであるから、両者が話せる機会を決算期以外にも作っておくことが望まれる。監査基準では監査人と監査役の連携が明文化され、コミュニケーションの具体的内容については監査基準委員会報告書における監査役等との連携項目に記載されている。

5. 会計監査人に対する監査役の視点(会計監査人の監査の相当性レビューのポイント)¹⁰⁾

監査役による会計監査人の監査計画のヒアリングから始まるが、とおり一遍でなく、時間を充分かけて、監査計画の説明を聴取することである。特に、自社の監査環境を踏まえて適合した監査計画を作成しているか、前年度までの監査結果にもとづき着眼点を織り込んでいるか、監査方針や監査重点項目等は合理的か、といった観点から質疑を行うことになる。

会計監査人の監査の相当性レビューのポイントは、監査の方法の相当性の点検と監査の結果の相当性の点検である。監査役の立場で掌握している事実・情報や月次の数字の積み上げ、および監査役自身の経営実態認識と会計監査人の監査の結果との間で違和感はないかを確認することである。

(4) 平成26年改正企業法における監査役に関する論点

平成26年改正企業法において、監査等委員会会社が新たな機関設計の選択肢として認められた。改正会社法で規定されている監査等委員会設置会社とは、取締役3名以上（過半数は社外取締役）で構成する監査等委員会が取締役の業務執行を監査する株式会社をいう。現在の会社法では、大会社である公開会社は、委員会設置会社（改正後は指名委員会等設置会社という）を除いて、監査役会を設置しなければならないと規定されており（会社法328条第1項）、大半の会社が監査役会設置会社を選択している。ここに新しく監査等委員会設置会社という機関設計の選択肢が加わることになる。

1. 監査等委員会設置会社の主な内容

- ①監査等委員会設置会社は、取締役会および会計監査人を置かななければならないが、一方監査役を置いてはならない（会社法327条第1項3号、第4項、第5項）。
- ②監査等委員である取締役は、それ以外の取締役とは区別して、株主総会の決議によって選任する。その報酬等も、それ以外の取締役の報酬等とは区別して、定款または株主総会の決議によって定める（会社法329条第2項、361条第2項）。
- ③監査等委員会は、監査等委員3名以上で組織され、監査等委員は、取締役でなければならないが、かつ、その過半数は、社外取締役でなければならない。なお、常勤の監査等委員を置くことは義務付けられていない（会社法331条第6項）。

④監査等委員である取締役の任期は2年（短縮不可）であるのに対して、それ以外の取締役の任期は1年短縮可能である（会社法332条第3項、第4項）。

⑤監査等委員会は、監査等委員である取締役の選任に関する議案の提出について同意権を持つ。また、監査等委員である取締役は、監査等委員である取締役の選任等に関して意見を述べる事ができる。また、監査等委員会が選定する監査等委員は、株主総会において、監査等委員である取締役以外の取締役の選任等について、監査等委員会の意見を述べる事ができる（会社法342条の2第1項、第4項、会社法344条の2第1項、第4項）。

⑥各監査等委員は、株主総会において、監査等委員である取締役の報酬等について、意見を述べる事ができる。また、監査等委員会が選定する監査等委員は、株主総会において、監査等委員である取締役以外の取締役の報酬等について、監査等委員会の意見を述べる事ができる（361条第5項、第6項）。

⑦監査等委員である取締役を除く取締役との利益相反取引について、監査等委員会が事前に承認した場合には、取締役の任務懈怠の推定規定（会社法423条第3項）を適用しない（会社法423条第4項）。

⑧監査等委員会設置会社の業務を執行するのは、代表取締役または業務執行取締役（会社法363条第1項各号）であり、執行役は置かれない（会社法399条の13第3項）。

⑨監査等委員会設置会社の取締役会は、会社法362条4項各号に掲げる事項その他の重要な業務執行の決定を取締役に委任することができない。しかし、監査等委員会設置会社の取締役の過半数が社外取締役である場合には、当該監査等委員会設置会社の取締役会は、その決議によって、重要な業務執行の決定を取締役に委任することができる。

また、上記にかかわらず、重要な業務執行の全部または一部の決定を取締役に委任することができる旨を定款で定めることができる（会社法399条の13第4項、第5項、第6項）。

任期が異なる点を除いて、従来の監査役と同様の地位保障となっている。対応して、地位保障を担保するための権限も、従来の監査役と同様に付与されている。業務執行を行わない社外取締役を複数名おくことにより、業務執行と監督の分離を図り、社外取締役が監査を担うとともに、経営者の選解任等の決定への関与を通じて監督機能を果たす制度設計と考えられる。

2. 監査等委員会設置会社の特徴

監査等委員会設置会社は、取締役会の一機関として、取締役会のための監査を行うが、監査等委員となる取締役の地位は、独立性確保の必要性から、解任について株主総会の特別決議が必要になるなど、従来の監査役とほぼ同様である。

一方、内部統制システムを活用した監査を行うという点では、従来の委員会設置会社（改正後の指名委員会等設置会社）の監査委員会とほぼ同様である。

また、監査等委員会が取締役の利益相反取引について事前承認すれば、取締役の任務懈怠の推定を排除するとされている。この意味は、監査等委員会設置会社が、従来の委員会設置会社があまり採用されなかった意味を踏まえて、多くの会社に採用される誘因となると考えられる。さらに、監査役が4年の任期に対し、監査等委員である取締役の任期は2年のため、改選についての柔軟な対応が可能になる。

3. 社外取締役を置くことが相当でない理由の説明

改正会社法では、一定の要件を満たす株式会社において社外取締役を置いていない場合は、「社外取締役を置くことが相当でない理由」を株主総会において説明することを義務付けている。今回の改正で社外取締役の設置の義務化が見送られたが、間接的に社外取締役の選任の促進を図る観点から、開示の義務化（社外取締役を置いていない場合の特則）の規定が置かれることになる。

- ①事業年度の末日において社外取締役を置いていない監査役会設置会社（公開大会社に限る）、かつ、有価証券報告書提出会社は、当該事業年度に関する定時株主総会において「社外取締役を置くことが相当でない理由」を説明しなければならない（改正会社法372条の2）。
- ②社外取締役を置いていない監査役会設置会社（公開大会社に限る）、かつ、有価証券報告書提出会社は、事業報告に「社外取締役を置くことが相当でない理由」を記載しなければならない（会社法施行規則第124条第2項）。
- ③社外取締役を置いていない監査役会設置会社（公開大会社に限る）、かつ、有価証券報告書提出会社が、株主総会に、社外取締役候補者が含まれていない取締役選任議案を提出する場合、株主総会参考書類に「社外取締役を置くことが相当でない理由」を記載しなければならない（会社法施行規則第74条の2第1項）。

なお、証券取引所の有価証券上場規程（445条の4）が「上場内国株券の発行者は、取締役である独立役員を少なくとも1名以上確保するよう努めなければならない」と改められ、すでに平成26年2月10日に施行されている。現在でも、証券取引所のルールで、独立役員である取締役を選任することに努めることが要求され、さらに、今後は前記の理由の説明も必要となる。しかし、コーポレート・ガバナンス向上の観点からは、今回の上場規則の改正では不十分な点もある。まず、上場会社に確保の努力が求められるのは「少なくとも1名」の独立の社外取締役に過ぎず、コーポレート・ガバナンス向上の観点からは最低限の条件に留まっていることである。独立社外取締役が取締役会で力を発揮するためには複数置くことが必要である（さらに、独立社外取締役が取締役会の過半数を占めることが最終目標であるといえる）。さらに、今回の上場規則の改正は、「努力義務」に留まっており「設置義務」ではないことである。この点からも今回の改正は、「複数の独立社外取締役の義務付け」の今後の実現に向けた第一段階と考えるべきである。

実際に、平成25年11月6日に発表された新指数「JPX 日経インデックス400」において、銘柄選定の基準に、ROE等の定量的な情報に加え、定性的な項目として「独立した社外取締役の選任（2人以上）」が組み込まれており、独立社外取締役の導入として評価されるのは複数（2人以上）の選任であることが明確に示されている。今後の上場規則の改正は、「少なくとも1名以上」が「複数（2名以上）」に、また、「努力義務」ではなく「義務付け」となることが想定される。¹¹⁾

「社外取締役を置くことが相当でない理由」について、自民党法務部会の審議においても社外監査役2名がいるとただただ理由を説明（記載）したことになるはず、会社ごとの当該時点での理由を記載する必要があるとしている。独立した社外監査役が2名いることで十分とすることは、社外取締役を置く必要がない理由になり得ても、置くことが相

当でない理由にはならないと考えられる。置くことが相当でない理由となるのは、社外取締役を置くメリットよりもデメリットが上回るということであり、例えば、社外監査役に十分機能するガバナンス体制が構築されている、社外取締役を置くことは迅速な経営判断を行う上で支障になる、社外取締役を置くことがコスト等の点で非効率と考えられる、などが想定される。一般的な必要性として、不祥事に関する監視、株主価値を意識した経営の監視などが考えられるが、このような事情を考慮しても、自社にとって社外取締役を置くことが相当でない判断される理由を説明することになる。ただし、理由の開示は会社ごとに判断・検討する必要があると思われる。

3. 会計監査人の選解任等に関する議案の内容の決定

改正前の会社法では、取締役会が会計監査人の選解任議案の内容を決定する権限を持っており、監査役には同意権が与えられていた。監査を受ける取締役会が議案の内容を決定できるため、会計監査人が取締役から一定の影響を受け、経営陣の意向を配慮する監査を行う傾向がありうるとの見地から、改正会社法では、取締役の会計監査人に対する影響力を考慮し、会計監査人の独立性を高めるために、議案の内容の決定権を、監査される側の取締役会ではなく、監査する側の監査役や監査役会に付与するものとされた（改正会社法344条）。これは、企業の体制・意思について会計監査人候補者に関する意思決定過程を変更することを意味しているともいえる。¹²⁾

4. 監査等委員会設置会社への移行可能性について

現在の監査役会設置会社の場合、最低2名の社外監査役が必要となるが、さらに社外取締役を最低1名選任しないと、「社外取締役を置くことが相当でない理由」の説明が求められる。すなわち現行の監査役会設置会社を継続する場合は、社外役員を最低3名以上置くことになる。一方、監査等委員会設置会社に移行した場合は、監査役を置くことはできないため、社外取締役を最低2名以上選任する必要はあるが、会社全体で、社外役員を最低2名以上置けばよいということになる。

監査等委員会設置会社へ移行しやすくなるのではないかと考えられる理由として次の点が考えられる。

- ①役員が1名少なく済む
- ②社外取締役を置くことが相当でない理由の説明や開示が不要となる
- ③4年である監査役任期に対し、監査等委員である取締役の任期は2年であるため、改選について柔軟に対応できる。
- ④監査等委員会が取締役の利益相反取引について事前承認することにより、取締役の任務懈怠の推定が排除される。

(5) 会計監査人との関係における監査役の会計に対するポイント

1. 監査役が特に留意すべき点

以下の留意点は、現実と会社法とのギャップから生じていると考えられるが、主に次の四点があげられる。監査役の実務を考える場合に該当していないか検討しておく必要がある。

①日本監査役協会の監査役監査基準の適用¹³⁾

現行の協会の監査役監査基準は、上場大会社向けの基準で、監査役会と会計監査人設置を前提とした規定であるが、監査役会と会計監査人という機関設計に関する規定を除けば、現行の監査役監査基準の大半の規定は、会社法において全ての監査役に適用される規定に基づいているので、中小規模会社の監査役として明らかに不要という規定は少ない。

②内部統制システムの監査¹⁴⁾

大会社には、内部統制体制の整備の決定が義務付けられている。その決定がなければ事業報告に記載されず、監査役監査報告への記載も不要であり、内部統制体制のための特別な監査は必要がないことになる。しかし、全ての株式会社は、会社運営の必要から内部統制システムの整備が必要であり、会社法でも、内部統制システムの整備は、取締役会非設置会社では会社法348条第3項の取締役の職務に、また、取締役会設置会社では会社法362条第4項の取締役会の職務に含まれる旨規定しており、大会社に限った規定ではなく、中小規模会社においても内部統制システムの整備運用は、取締役の職務執行に含まれているので、中小会社の監査役は内部統制システムを監査することは、通常の実務執行の監査に含まれる。

③非常勤監査役の業務¹⁵⁾

他に常勤の監査役がいれば、分担の決め方次第で多くの活動を常勤監査役に任せることは可能だが、他に常勤の監査役がいなければ、常勤か非常勤かで監査責任が変わることはなく同じであるので、非常勤といえども他に必要な監査を行わなければならない。非常勤監査役であっても、例えば、取締役会への出席のみを業務とすることはできない。

④会計の専門家ではなく知見者でもない監査役の会計監査¹⁶⁾

会社法は、専門家でなければできない会計監査のレベルを要求しているのではなく、会計の専門家ではなく知見者でもない監査役であっても、監査役が業務監査で得た情報や計算書類の内容の説明を受けたことによって、計算書類が会社の状況を適正に表示しているか否かを確認できるレベルでよいとされており、全ての監査役にとって、会計監査は重要な監査事項であるため、会計監査は他の監査役に任せればよいというものではない。

2. 会計監査¹⁷⁾

改めて会計監査とは何か考察してみる。一言でいえば、会計監査とは「会社法に定める計算書類およびその附属明細書の正確性と信頼性を担保すること」であり、会計監査人設置会社の場合は、会計監査人が会社計算規則・会計基準等に照らして計算書類や会計帳簿等に対して行う監査の方法と結果についての監査役が相当性をレビューすることになる。

実務経験のないまたは財務会計の知見を有しない監査役が、監査役としての相当性のレビューについての責任を果たすためには、一番大事なことは専門家である経理部門（会計監査人を含む）の担当者と、忌憚なく話し合える土壌（コミュニケーション環境）を作りあげることである。そして、彼らの力を借り、責任をはたすことである。そのために、経理部門の人とできるだけ頻りに接触し、意思疎通を図り、情報を交換し、また監査役の立場からなしうる支援を行うことである。

会計監査人が設置されている場合でも、すべての監査役が、財務会計の高い知見を必ず

必要としているわけではないが、会計監査人の会計監査が、監査役が業務監査で把握した会社の実態に関する情報と照らし合わせて計算関係書類の内容に不自然なところはないかを判断することが求められる。

会計監査については、会計監査人が設置されている場合は会計監査人が第一次的に会計監査を行い、監査役は会計監査人の監査の方法と結果の相当性を判断するが、会社法における会計監査では、会計監査人には職業的専門家としての厳密さが要求され、計算関係書類に表示された情報と計算関係書類に表示すべき情報との合致の程度を確かめ、その結果を利害関係者に伝達するための手続を含む(会社計算規則121条第2項)とされ、監査役は、財務会計の高い知見を必要とするものではないが、監査役の監査の質が低いことを許容するものでもなく、監査役という職務に通常期待される程度の善管注意義務を尽くして会計監査を行うことが求められる。

3. 会計監査の要点

会計監査については、一義的には、監査役自らが行うわけではないが、会計監査人の計算書類等の監査にも限界があることを認識(リスク・アプローチの適用)し、会社のチェック機能に依拠しつつ、各担当者の陥りやすい弱点を理解して、そこに着目するのが、実際的である。また、取締役会などから必要な情報を入手して、それに基づいて各業務が実行されているかモニタリングすることも大切である。監査役が目や目を光らせていない場合には、手続の簡略化や形式化といった懸念もある。各部門から説明を聞くことに加えて、担当者が折々に作成する資料についても、適宜閲覧やコピー入手を試み、話し合うことが有益である。これらの資料は先方から進んで提出されることは、期待できないものである。もしもの時に備えて立ち入った要請もできるように各部門との良好な関係と雰囲気を作り出ししておく努力も大切である。

(6) 善管注意義務を果たす最低限実施すべき監査

1. 業務監査¹⁸⁾

監査役の業務監査については、会社法381条第1項に、「監査役は取締役の職務の執行を監査する」と規定されている。業務監査といわれるものは、「取締役の職務の執行を監査する」と定められているもの全体のなかから、「会計に関する部分を除いた」(会社法436条)残りすべてを指しているということは明らかである。これを端的に表せば、「業務監査」＝「監査役監査」－「会計監査」となる。業務監査に関しては、法令上、監査の具体的な枠組みがほとんど特定されていないので「何をどのように行うのか」、様々な手法が考えられる。監査役の業務監査の基本は、取締役の職務執行にあたっての、善管注意義務(民法644条)、報告義務(民法645条)等の履行状況を監視(モニタリング)することにある。具体的には、取締役の意思決定過程と業務執行過程を様々な方法により調査し、取締役に法令・定款違反や義務違反、あるいは不正行為等がないかを点検することである。意思決定過程の監査においては、経営上の重要な意思決定が行われる可能性のある会議(重要な会議)へ出席して、そこでの審議の過程と結果をつぶさに見届けるとともに「稟議文書等の閲覧」が重要であり、特に正規の手続きを省略した意思決定が行われていないかどうかに着目し、

意思決定の経過と結果を点検することである。このため、まず、重要な諸会議への監査役の出席の履行と必要な稟議文書へのアクセスの権限を確保することである。日本監査役協会の「監査役監査基準」においても、「取締役会等の意思決定の監査」として、最近の判例における「経営判断の原則」についての考え方にそって、点検項目を掲げているので、実際の監査に際しては、それを参照することができる。業務執行過程の監査においては、様々な監査の手法により実践するが、「取締役との面談（コミュニケーション）」が重要な監査の手法である。どんな手法・手続きを用いるにしても、ただ漠然とした監査では、実効性が薄くなる。監査の視点を整え、意識して監査を実践していくことが大切である。なお適法性だけでなく妥当性まで及ぶと考えるべきである。

実際の監査活動の中で、関係者から話を聴くこと（ヒアリング）と資料や重要文書を読み調べる閲覧が大きな比重を占めることになる。文書の閲覧については、稟議文書リストの集め方、閲覧する稟議の選別基準、稟議閲覧の基準等を定め、定例的に監査役へ回付されるように、それぞれの担当部門と取り決めておくことが有効である。その過程の中で資料を読み取る力を養うことである。

ヒアリングでは、辛抱強く相手の話に耳を傾けること（話を聴く力）が必要である。現地・現場へ赴き実情を見抜くことは、なかなか困難であるが、何も知らない者のように聴くことが有効である。単なる見学や視察のレベルに留まっていることがよくある。特に、非常勤監査役しかいない場合や常勤監査役が一人の体制で新しくその常勤監査役に選任された場合などは、「見学レベル」の往査や「学習レベル」のヒアリングをベースとした監査活動に拠ってでも、監査役の任務を果たしていかなければならないことになる。大事なことは、特に新任の頃には、自分が行っている「閲覧」や「ヒアリング」あるいは「事業所往査」が、仮に形式だけであっても、監査活動として絶えず自省しつつ取り組むことである。

2. 監査役としての視点

監査役の業務を行っていく上で以下の3つの視点を意識的に働かせることが有効である。

①株主の視点

監査役監査の原点は、株主に代わって取締役が職務執行にベストを尽くしているか、善管注意義務や報告義務等を怠っていないかをモニタリング（監視）するところにある。

②法律の視点

取締役の職務執行を以下の3つの側面から監視するのが効果的であると思われる。

- 1) 取締役による会社の運営が法令・定款に準拠して適切に行われているか
- 2) 企業としての会社の活動に、法令に違反したり、抵触したりしているものはないか
- 3) 取締役に業務執行に関連した不正、利得行為、背任その他の違法行為はないか

必要に応じて外部の専門家（弁護士や公認会計士など）を利用することで、実務的には対処していくことになる。可能であれば、気軽に相談できるルートや人脈を作っておくほうが望ましく、さらに研修会への参加や実務書により対処できるような基礎力を養成しておくことである。

③利害関係者の視点

国、自治体、顧客、従業員、取引業者等の利害関係者としての外部の視点であり、監査役が、常に世の中がこれを許容するかとの視点から、社内における経営状況・業務執行状況や、会社自身の行動に注視しておくことである。それには監査役としての「職業的懐疑心」や「重要な虚偽表示につながる重大な事実を見逃さない」というスタンスである。

3. 取締役（業務執行者）との面談（コミュニケーション）

①取締役との面談でも、経営トップ（代表取締役）との面談が、重要である。毎年、少なくとも4～5回（四半期ごと）は監査役とトップとの面談の場をもつことを慣行化し、業務執行全般についてトップの方針や問題意識をヒアリングすることである。この面談では、できるだけトップの考えや方針、問題意識等を監査役のほうから聴取することに力を置き、相手方にも了解してもらうことが重要である。

②トップ以外の取締役の場合、事業部門等を所轄している場合は、それぞれの部門に自ら出向いて、各部門の運営方針や課題等を、聴取するのが实际的である。

③総務、人事、財務、企画、技術等いわゆる本社・管理部門担当の取締役とは、全社の業務執行の現状に関する最近のトピックスや当面の課題などの情報収集も兼ねて、定期的に会合をもつようにすると有効である。

4. 業務執行者との意思疎通による監査環境の整備

監査役がその職責を果たすためには、特に代表取締役社長を中心とする業務執行者は監査対象ではあるが、これら業務執行者とできる限りの意思疎通を図り、監査役の役割に関する理解を得ることが不可欠であり、監査役に対する報告や監査役による情報把握の活動及びそれに基づく監査役からの見解の伝達、相談、指摘、助言、勧告等を真摯に受け入れる風土や環境の整備を図ることが求められる。

一方で、取締役又は取締役会は、監査役が職務を執行するために必要な体制の整備に留意する義務が規定されている（会社法施行規則第105条2項）。これらの環境整備の努力の結果としての代表取締役はじめ業務執行者の監査役監査に対する認識・理解度についても、監査役は監査上のリスク要因として判断し、その協力度合いに応じて監査役自身の現実の監査活動を選択して実施する必要がある。

5. 関連情報を収集するうえでの工夫

①監査が、毎年同じ事項を繰り返し点検するという特性を活かして、点検の勘所を整理し、いわゆる「リスク・アプローチ」の工夫をすることである。

②総務、人事、経理等の該当事項を所轄する部門の人たちとの協調関係を築くことである。

③社外への寄付や支援の事例、子会社や親会社との取引の事例等について日常注意し、できれば、関係部門の協力を仰ぐことである。なお、会計監査人は企業集団の監査に関してグループ監査という手法を利用している。

競業取引や利益相反取引の問題は、サラリーマンの役員が多い場合には、業務命令による同業子会社等への役員就任のケース以外には、発生する可能性が少ないと思われる。従って、取締役の他社兼任状況を、会社が把握できる制度を整えることが大事である。さらに利益相反取引については、少なくとも取締役個人と会社との間で、社宅や社用自動車の提供、融資金の貸与、従業員兼務分の給与支払い等といった債権・債務の関係が発生する可能性があり、会計処理につながることを念頭に置いておくことである。

6. 期中監査と期末監査

期中監査と期末監査の意識的な棲み分けということである。監査役の監査活動は、「監査計画」、「期中監査」、「期末監査」、「監査報告書作成」、「株主総会での口頭報告」、「事後対応」の順に、1年を通じて展開される。

例えば、会計監査においては、期末監査では、会計数値の適正性に重点が置かれるのに対し、期中監査では、各部門の統制と業務支援に重点を置く、ということである。業務監査では、期末監査においては、期中監査の成果の取りまとめと補完、期末でなければ実施できない事項の監査に重点が置かれる。

7. 監査役と株主総会

株主総会は、監査役にとっても、株主から、アカウンタビリティを問われる場である。一年間の監査の結果と監査の方法についての報告義務を果たす責務と、株主総会が法令や定款の定めるルールに則って、適法・適正に開催・運営されているかの確認を行う責務である。従って、この説明義務を果たすために必要になる諸事項について、事前に調査し、準備のうえ株主総会に臨まなければならない。

取締役の職務執行が適法、適正の旨の監査報告を行うと、仮に発見できなかった事項や問題についての点検が不十分となるリスクは、監査役が負うことになる。実際問題として、少人数の監査役で、細部まで点検漏れのない精査を実現することは不可能であり、またそれは法律上求められてもいないと考えられる。任務懈怠を問われたいためには、世間並みの監査を実践することが必要で、一定の活動量と重要な事実は見逃さないことである。また、監査活動と判断の適切さを証し任務懈怠を問われたいために後日、立証し得る監査調査書の作成（文書化）が大事である。

（7）親子会社間の監査役監査

1. 親会社がある場合の子会社の監査役

親会社のある場合の子会社の監査役の職務は以下のようになる。なお、通常「執行」とは日常個々の事柄を行うこと、「遂行」とは一定期間を通じてまとまったことを成し遂げることに用いられる。

- ①子会社の取締役の職務執行の監査は子会社の監査役の職務である（会社法381条第1項第2項）。
- ②親会社の監査役は、その職務を行うため（即ち、「親会社の取締役の職務執行の監査」という監査役の職務を行うため）必要があるときに、子会社の調査をすることができる（会社法381条第3項）。
- ③監査役は、その職務の遂行（子会社は①の監査、親会社は②の調査）に当たり、必要に応じ、親会社及び子会社の監査役との意思疎通及び情報の交換を図るよう努めなければならない（会社法施行規則第105条4項）。

2. 親会社の役職員との兼任での実態上の非常勤の監査役の場合

親会社がある子会社の監査役で、親会社の役職員との兼任での実態上の非常勤の監査役として選任されている場合等は、子会社の監査役として子会社の監査を遂行することは当然の責務であるが、株主である親会社が自社における職務との兼任での非常勤であることを前提として選任しているのであるから、親会社の子会社管理組織やその他の親会社が有する子会社に関する諸情報等の経営資源を活用する等により監査方法を絞り込み効率的効果的に監査を行うことが可能となる。具体的に、親会社の子会社管理組織やその他の親会社が有する子会社に関する諸情報等の経営資源を例示しておく。

- ①親会社の関連事業部等の子会社管理部門が日常的に把握している子会社の経営状況
- ②親会社が企業集団内部統制システムとして構築するグループ内部統制の運用の状況
- ③親会社の内部監査部門が行う子会社の調査
- ④親会社の会計監査人が行う連結対象子会社の会計事項調査
- ⑤親会社の監査役が親会社の取締役の職務執行監査の一環として行う子会社の調査

3. 有価証券報告書提出会社の連結対象子会社の場合（親会社が上場会社の場合）

親会社が有価証券報告書提出会社で、金融商品取引法の「財務報告に係る内部統制」の適用を受けている場合の連結対象子会社においては、「四半期決算」並びに「財務報告に係る内部統制の有効性の評価」や「親会社の監査人による連結財務諸表監査の対象となる」こと等により、親会社の会計処理と実質的に同等の水準の会計処理や規律が求められ、親会社の監査人からは子会社の監査役による子会社の監視機能の状況についても確認が求められることがある。なお、「金融商品取引法に基づく監査証明を行う公認会計士又は監査法人」を会社法上の機関である「会計監査人」と区分して「監査人」という。

このような中で子会社の監査役は、会計関連事項については、自社の経理会計部門だけでなく、親会社の経理会計部門や経理会計機能を分担する子会社（いわゆる経理子会社）等とも連携し、その子会社に対する経理会計処理の指導の状況等の情報を得て、実態の把握を行う必要がある。

（8）会計監査人との連携及びグループ監査への対応

1. 不正リスク対応基準と監査基準の改訂

監査における不正リスク対応基準が平成25年3月に企業会計審議会によって制定された。近年、金融商品取引法上の開示をめぐる、不正による有価証券報告書の虚偽記載等の不適切な事例が相次ぎ、結果として公認会計士監査が有効に機能しておらず、より実効的な監査を求める指摘があった。この点に関し、国際的な監査基準の動向を見ても、重要な虚偽の表示の原因となる不正に対応した基準の見直しが継続的に行われており、また、職業的専門家としての懐疑心（職業的懐疑心）の重要性が再認識されている。不正に関しては、財務諸表作成者である経営者に責任があり、その対応として、公認会計士監査における監査手続等の充実とともに、企業におけるコーポレート・ガバナンスのあり方が重要である。また、平成20年4月より上場企業を対象に内部統制報告制度も導入され、企業においては適正な財務報告を作成するための取組みが継続して行われており、虚偽表示のリスクの評

備に当たっては、企業の内部統制の整備状況等が重要な要素となる。したがって、監査人は、企業における内部統制の取組みを考慮するとともに、取締役の職務の執行を監査する監査役等と適切に連携を図っていくことが必要である。

監査人は、不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合や経営者の関与が疑われる不正を発見した場合には、取締役の職務の執行を監査する監査役や監査委員会と適切に協議する等、連携を図ることが有効である。また、監査人は、監査の各段階において、監査役等との連携を図らなければならないことが明記されている。監査人は、監査の各段階において、不正リスクの内容や程度に応じ、適切に監査役等と協議する等、監査役等との連携を図らなければならない。監査人は、不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合には、速やかに監査役等に報告するとともに、監査を完了するために必要となる監査手続の種類、時期及び範囲についても協議しなければならない。また、監査実施の過程において経営者の関与が疑われる不正を発見した場合には、監査役等に報告し、協議の上、経営者に問題点の是正等適切な措置を求めるとともに、当該不正が財務諸表に与える影響を評価しなければならない。

2. 監査基準の改正による監査人と監査役等との連携

平成25年3月に企業会計審議会から公表された「監査基準の改訂及び監査における不正リスク対応基準の設定に関する意見書」により、不正リスク対応基準が制定され、改訂前の監査基準においては監査役等との連携に関する規定はなかったが、監査における監査役等との連携は、不正が疑われる場合に限らず重要であると考えられることから、監査人は、監査の各段階において、適切に監査役等と協議する等、監査役等と連携を図らなければならないことが明記された。なお今回の改訂以前の平成23年12月には監査基準委員会報告書260として「監査役等とのコミュニケーション」が公表されている。

監査基準における明文規定は以下のようになっている。

第三 実施基準

一 基本原則

- 7 監査人は、監査の各段階において、監査役等と協議する等適切な連携を図らなければならない。

この改訂を受け、また国際化の影響から、監査基準委員会報告書も改正（平成25年6月）され、さらに深耕する形で現行の連携の指針等が公表された。なお、ここでも監査役等とは監査役若しくは監査役会又は監査委員会をいう。

3. 監査基準委員会報告書260における会計監査人と監査役等との連携項目

会計監査人から見て監査役等とコミュニケーションを行うことが要求されている事項は以下の通りである（監査基準委員会報告書（以下「監基報」という）260（上記を受け最終改正平成25年6月））。

- ①財務諸表監査に関連する監査人の責任
- ②計画した監査の範囲とその実施時期
- ③監査上の重要な発見事項

経営者確認書の草案を含み、また企業の会計実務の質的側面のうち重要なものについて

の監査人の見解も含まれている。監査上の重要な発見事項に含まれている、会計実務の質的側面に関するコミュニケーションとしては以下の事項があげられる。

1) 会計方針

2) 会計上の見積り

3) 財務諸表の開示

4) その他の関連する事項

- ・係争中の訴訟等、財務諸表に開示されている重要なリスクやエクスポージャー及び不確実性が財務諸表に与える影響の可能性

- ・通例でない取引が財務諸表に与えている影響の程度及びどの程度財務諸表に開示されているか

- ・有形固定資産及び無形固定資産の耐用年数の決定根拠などの、資産・負債の帳簿価額に影響を与える要因

- ・利益が増加する効果のある虚偽表示は修正するが、利益が減少する効果のある虚偽表示は修正しない場合などの虚偽表示の選択的修正

④監査人の独立性

4. その他の委員会報告書等でコミュニケーションを行うことが要求されている特定の事項

その他、監査役等とコミュニケーションを行うことが他の委員会報告書等で要求されている特定の事項は以下の通りである

①内部統制の不備（監基報265第8項）

②監査チームの専任（品質管理基準委員会報告書第1号第29項）

③不正に関する質問・不正等による監査計画の継続の検討・不正の識別又は可能性（監基報240第20項、第37項、第39項から第41項）

④法令の遵守・違法行為（監基報250第13項、第18項、第21項から第23項）

⑤未修正の虚偽表示（監基報450第11項、第12項）

⑥確認依頼の送付に対する経営者の不同意（監基報505第8項）

⑦期首残高の虚偽表示の影響（監基報510第6項）

⑧関連当事者に関連する重要な事項（監基報550第26項）

⑨修正開示後発事象（監基報560第6項、第8項、第9項、第12項、第13項、第16項）

⑩継続企業の前提に重要な疑義（監基報570第22項）

⑪構成単位の財務諸表に重要な影響を及ぼす事項（監基報600第47項）

⑫監査範囲の制約・監査契約の解除・必要情報の非開示・除外事項付意見の原因と文言（監基報705第11項、第13項、第18項、第27項）

⑬強調事項の文言（監基報706第8項）

⑭前年度の財務諸表を前任監査人が監査している場合の影響事項（監基報710第17項）

⑮監査した財務諸表が含まれる開示書類におけるその他の記載内容（監基報720第9項、第12項、第15項）

5. 監査役等と監査人との連携に関する共同研究報告（最終改正平成25年11月7日）

日本監査役協会と日本公認会計士協会は平成24年3月に「企業統治の一層の充実に向けた対応について」と題する共同声明、更には平成25年4月に「『監査基準の改訂及び監査における不正リスク対応基準の設定に関する意見書』の公表に伴う監査役等と監査人とのより一層の連携について」と題する共同声明を公表しており、監査役等と監査人は、我が国のコーポレート・ガバナンスに携わる者として企業不祥事の発生を真摯に受け止め、コーポレート・ガバナンスの一層の充実に向けて、相互の連携に努め、それぞれの職責を果たしていく必要があるとしている。このような状況の変化を踏まえ、日本監査役協会と日本公認会計士協会は、「監査役等と監査人との連携に関する共同研究報告」¹⁹⁾（以下「研究報告」という）の見直しを行った。

①研究報告の位置付け

会社法により、監査役等は業務監査権限を有するとともに会計監査権限を有し、会計監査人の監査の方法と結果の相当性を判断する責務を負っている。会社法397条においては、監査役の会計監査人への報告請求権及び会計監査人の監査役に対する報告義務が規定されている。また、金融商品取引法においても、第193条の3に基づく監査人による監査役等への通知義務が規定されている。

これらの法令の趣旨を踏まえ、監査役等と監査人との相互の信頼関係を基礎として両者の連携の具体的な方法や密度をより高度化し、それぞれが担う監査の実効性を確保し、有効性及び効率性を高めることで、監査に対する株主・債権者・一般投資家等利害関係者の更なる期待に応えると同時に、企業活動の健全化に資することができるものとする。

このような認識のもと、研究報告は、監査役等と監査人の相互連携の考え方についての一助となるよう、会社法及び金融商品取引法に基づくそれぞれの監査において、どのような相互連携が望ましいかとの観点からまとめられたものである。なお、研究報告は企業集団における監査においても当てはまる。

研究報告に記載されている事項は、あくまでも実務の参考に供するための例示であり、実際に監査役等と監査人がどのように連携するかは、各個別会社の監査局面において両者の協議により決定されるべきものである。また、本研究報告の記載内容は基本的な事項にとどまり、両協会から公表されている指針等の全ての事項を網羅するものでもない。監査役等と監査人が連携のためのコミュニケーションを図る場合には、その前提として、監査役等、監査人それぞれに求められる指針等を相互に理解しておくことが有用である。

②監査役等と監査人との連携の必要性和効果

コーポレート・ガバナンスの充実を図るため、会社法においては監査役等の機能強化が行われてきており、他方、不正な財務報告に対する監査人の対応を強化するため監査基準が改訂されてきた。このため、監査役等と監査人は、それぞれの監査の目的を達成するために、相互の信頼関係を基礎としながら、緊張感のある協力関係のもとでの適切な連携を図ることが必要である。特に、経営者（企業集団から考えると子会社等の経営者も当然に含まれることになる）が関与する不正な財務報告を防止し、適切に対応するためには両者の連携が重要である。監査人が遵守すべき監査基準においても、監査基準第三実施基準一

基本原則7において規定され、また、日本監査役協会の監査役監査基準においても、会計監査の適正性及び信頼性の確保のために監査役が果たすべき職責が規定され、会計監査人との適切な連携を図るべきことが明確にされている。なお、最近の不正事例では、主流ではない事業部や子会社（特に海外子会社）等の親会社の監督が薄くなりがちなどに見受けられる傾向がある。

監査役等と監査人との適切な連携には両者の有効な双方向のコミュニケーションが不可欠である。監査役等と監査人は、監査上の必要な事項について情報提供と意見交換を行い、監査役等からは日常の業務監査等で知り得た情報を監査人に伝え、監査人からは会計監査で得た情報を監査役等に伝えることにより、それぞれの監査の有効性及び効率性を高めることができる。また、両者は連携が適切に行われるよう努めるとともに、それが適時かつ十分に行われたかを評価し、仮に連携が十分ではなく、その状況が解消できない場合には双方の監査意見にも影響する可能性がある点に留意が必要である。

③会社法と金融商品取引法における監査役等と監査人の連携に関連する規定

1) 会社法における関連規定

・監査役等による会計監査人の監査の方法と結果の相当性の判断に関する規定

会計監査に関しては、監査人が会計監査人として監査役等に会計に関する監査の方法とその結果である監査意見を含む会計監査報告の内容を通知し、これを受けて監査役等が会計監査人の監査の方法と結果の相当性を判断し、相当でないと認めたときは、取締役及び会計監査人にその旨及びその理由を含む監査報告の内容を通知する関係にある（会社計算規則第127条第2号、第128条第2項第2号、第132条第1項）。このため、会計監査人は、監査役等が会計監査人の監査の方法と結果の相当性を判断するために必要かつ十分な情報提供と説明義務を果たさなければならない。

・会計監査人による法令・定款違反発見時の報告義務

会社法397条第1項では、「会計監査人は、その職務を行うに際して取締役の職務の執行に関し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があることを発見したときは、遅滞なく、これを監査役に報告しなければならない。」としている。

・監査役等の会計監査人に対する報告請求権

会社法397条第2項では、「監査役は、その職務を行うため必要があるときは、会計監査人に対し、その監査に関する報告を求めることができる。」と規定されている（監査役会設置会社及び委員会設置会社における第1項又は第2項の適用については、同条第3項及び第4項に読替えの規定がある。）。

2) 金融商品取引法における関連規定

・監査人による法令違反等事実発見時の通知義務

金商法第193条の3では、公認会計士又は監査法人が「特定発行者における法令に違反する事実その他の財務計算に関する書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれがある事実（次項第1号において「法令違反等事実」という。）を発見したときは、当該事実の内容及び当該事実に係る法令違反の是正その他の適切な措置をとるべき旨を、遅滞なく、内閣府令で定めるところにより、当該特定発行者に書面で通知しなければならない。」として、その通

知を「監査役又は監事その他これらに準ずる者」が受けることとされている（財務諸表等の監査証明に関する内閣府令第7条）。これは、監査役等が、取締役の不正行為や法令・定款に違反する事実や著しく不当な事実があると認められるときは、取締役（取締役会）に報告する義務を負う立場にあることに照らし、法令違反等事実について監査役等に対する通知が確実になされることが必要と考えられたことによるものである。

・不正リスク対応基準における規定

監査における不正リスク対応基準（以下「不正リスク対応基準」という。）では、監査人は、監査役等に不正リスクに関連して把握している事実を質問しなければならない（不正リスク対応基準第二2）とされている。また「監査人は、監査の各段階において、不正リスクの内容や程度に応じ、適切に監査役等と協議する等、監査役等との連携を図らなければならない。」とされているほか、「不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合には、速やかに監査役等に報告するとともに、監査を完了するために必要となる監査手続の種類、時期及び範囲についても協議しなければならない。」（同17）とされている。さらに、「監査実施の過程において経営者の関与が疑われる不正を発見した場合には、監査役等に報告し、協議の上、経営者に問題点の是正等適切な措置を求めるとともに、当該不正が財務諸表に与える影響を評価しなければならない。」（同18）とされている。

・内部統制監査の基準における規定

財務報告に係る内部統制の監査の基準においても、監査人が内部統制監査の実施において開示すべき重要な不備を発見した場合には、当該開示すべき重要な不備の内容及びその是正結果を監査役等に報告すべきことが規定されている（「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」Ⅲ3(5)）。また、監査人が内部統制監査の実施において不正又は法令に違反する重大な事実を発見した場合には、監査役等へ報告して適切な対応を求めるととされている（同Ⅲ3(6)）。さらに、同基準では、監査人は、効果的かつ効率的な監査を実施するために、監査役等との連携の範囲及び程度を決定しなければならないとされている（同Ⅲ3(7)）。

④監査役等と監査人との連携の方法、時期及び情報・意見交換事項

監査役等と監査人の連携の方法には、会合、口頭又は文書による情報交換や、監査役・監査委員による監査人の監査現場への立会などがある。監査役等と監査人は、コミュニケーションに際して関係者全員に適切に情報が伝わるよう努める。具体的には、監査役等は、監査人の業務執行責任者に情報が伝わるよう配慮し、監査人は、常勤監査役のみならず、必要な場合は監査役会・監査委員会とコミュニケーションを行うよう配慮する。監査役・監査委員は、職務上知り得た情報を他の監査役・監査委員と共有するよう努める。コミュニケーションに当たって、監査役等と監査人は、以下の事項について協議を行い、両者の期待に相違が生じないようにする必要がある。

- 1) 監査契約の新規締結時、監査契約更新時又は業務執行社員若しくは監査役等の交代時における、それぞれの監査体制等に関する事項
- 2) 監査人から監査役等への報告事項や情報提供の範囲
- 3) 監査役等から監査人への情報提供の範囲

4) コミュニケーションのための文書を第三者へ提示する必要がある場合には、その同意手続

これらの協議事項には、当然ながら企業集団に関する事項も含まれる

⑤連携の時期及び情報・意見交換すべき基本的事項の例示

監査役等と監査人の連携の時期と情報・意見交換すべき基本的事項について、本研究報告に例示されている。しかしながら例示は、基本的に時系列になっており、財務諸表の種類（個別・連結）別になっていないが、企業集団においても適用されることに留意する必要がある。

なお、監査役等と監査人は、連携の時期と情報・意見交換すべき事項の決定に当たって、連携の方法も含め、会社の規模や業種その他両者の置かれている状況に応じて両者で協議を行い、連携の効果が上がるよう努める。なお以下の内容は研究報告に提示されている内容（P 5～9）から筆者が連結決算に関して特に留意すべき点（下線部）と考える部分を抜き出している。

(1) 監査契約の新規締結時

○ 監査契約の内容(監査見積時間数及び報酬額を含む。)及び非監査契約の有無及び内容

(3) 監査計画の策定時

① 監査人による監査計画(四半期レビュー計画及び内部統制監査計画を含む。)

○ 重要な会計方針(連結範囲を含む。)や会計処理に関する事項

○ 連結財務諸表の監査に関する事項

— 子会社等の構成単位の財務情報について実施する作業の種類の概要

— 重要な構成単位の財務情報について構成単位の監査人が実施する作業に関して親会社の監査人が予定している関与の概要

○ 往査先(事業所・子会社等)、往査時期、監査日数、監査従事者数

○ 内部統制の評価の方法及び実施時期

(5) 期末監査時

特に、会社法監査においては、会計監査人の監査の相当性を判断するに必要とされる十分な情報提供と説明・意見交換が必要となる。

⑥ 監査人が監査した財務諸表が含まれる開示書類におけるその他の記載内容に修正が必要であるが、経営者が修正することに同意しない事項

⑧ 会社法監査終了時点での財務報告に係る内部統制に関する監査人の監査の状況

⑨ 有価証券報告書及び内部統制報告書に関する事項

(6) 随時

⑦ 監査役等が監査人の監査に影響を及ぼすと判断した次の事項(監査役等は、その責任の範囲内において説明)

○ 会社及び企業集団の経営環境の変化、業務執行方針・組織の変更、その他監査の過程で把握した情報

○ 事業所・子会社への監査役等の往査結果等

⑥「会計監査人との連携に関する実務指針」改正の公表

日本監査役協会は、日本公認会計士協会とともに、平成25年11月「共同研究報告」を改正し、共同研究報告の改正を受け、会計委員会では、今般、「会計監査人との連携に関する実務指針」（以下「実務指針」という。）の改正（平成26年4月）を行っている。本改正においては、共同研究報告の改正のポイントである不正リスクへの対応を追記したほか、当協会の近時の公表物のエッセンスや、監査人の品質管理レビュー等に対する監査役の実務対応を追記している。また、連携の相手方となる会計監査人が従うべき日本公認会計士協会が定める実務指針の参照も充実させている。

さらに、本改正においては、利用者の便宜を考え、これまでの実務指針から体裁を大きく変えることとした。最も大きな変更点は、共同研究報告と実務指針を表形式にして並列したことである。共同研究報告を基礎として表形式としたことにともない、実務指針の記載を一部並べ替えている。なお、共同研究報告と重複する内容については割愛し、さらに実務指針として記載すべき事項がない項目については、項目そのものを割愛している。利用に際しては、共同研究報告と実務指針を一体のものとして、両者を合わせて参照することになる。

（9）会計監査人（監査法人・公認会計士）からみた企業集団の監査 （グループ監査）

1. グループ監査の範囲

監査基準委員会報告書600「グループ監査」では、監査基準に定める他の監査人の監査結果の利用より適用範囲が広がり、新しい考え方が導入されている。監査基準委員会報告書は会計監査人の従うべき報告書であるが、監査役から見てもその内容を十分理解しておく必要がある。監基報600では構成単位の監査人を関与させる場合に特に考慮すべき事項を中心に、グループ監査に関する実務上の指針を提供している。グループ監査とは、複数の構成単位からなるグループが作成する財務諸表に対する監査のことであり、連結財務諸表の監査がこれに該当するほか、個別財務諸表が複数の構成単位から作成される場合（例えば、本店、支店でそれぞれ財務情報を作成している場合）も該当する。監査人に適用される規定であるが、企業集団からみて各監査役の監査にも有効な手法である。なお、グループ監査チームと構成単位の監査人という用語が用いられているが、グループ監査チームを、親会社の監査人として、構成単位の監査人を子会社・関連会社の監査人と捉え、グループ財務諸表を連結財務諸表と置き換えて考えると理解しやすい。

グループとはグループ財務諸表に含まれる財務情報の構成単位の総体をいう。グループは、常に複数の構成単位で構成される。よって、連結企業集団ととらえればよい。また構成単位とは、グループ財務諸表に含まれる財務情報の作成単位となる、企業又はその他の事業単位をいう。よって、連結子会社・持分法適用会社になる。

2. グループ監査の目的

グループ監査における監査人の目的は、グループ財務諸表の監査契約を新規に締結又は更新するかどうかを決定し、グループ財務諸表の監査人として業務を実施する場合には、

コミュニケーションと監査証拠の入手を実施することである。そのためには以下のことが必要となる。

- ①構成単位の財務情報に対する作業の範囲及び時期並びに発見事項について、構成単位の監査人と明確なコミュニケーションを行うこと
- ②グループ財務諸表が、すべての重要な点において、適用される基準に準拠して作成されまたは適正に表示しているかどうかについての意見を表明するために、構成単位の財務情報及び連結プロセスに関する十分かつ適切な監査証拠を入手すること

3. グループ監査の実施の前提

ある構成単位の監査人が、共通の品質管理及びその監視に関する方針及び手続並びに共通の監査手法に継続して従っている場合（同じネットワークファームの場合を想定）、又はグループ監査責任者と同じ国若しくは地域で業務運営を行っている場合（日本国内の場合を想定）には、構成単位の監査人を理解するための手続の範囲は、行っていない場合に比べてより狭くすることが可能であり、両者の置かれている状況により構成単位の監査人に関して行う手続の内容も異なってくることになる。

また、構成単位の監査人がグループ財務諸表の監査に関連のある独立性に関する規定を遵守していない場合、又は独立性以外の事項に関して重大な懸念（例えば能力不足）を抱いている場合には、グループ監査チームは、構成単位の監査人に作業の実施を依頼せずに、自らが、構成単位の財務情報に関する十分かつ適切な監査証拠を入手する必要がある。

4. グループ監査における重要性と評価

グループ監査チームは、グループ・レベルと構成単位レベルの重要性を決定し、構成単位の監査人の手続実施上の重要性の妥当性を評価しなければならない。

- ①グループ財務諸表全体としての重要性の基準値
- ②グループ財務諸表における特定の取引種類又は勘定残高、開示等に対する重要性の基準値
- ③構成単位の重要性の基準値（グループ監査チームが決定する構成単位の重要性の基準値をいい、構成単位の監査人がグループ財務諸表の監査のために構成単位の財務情報の監査又はレビューを実施する場合に使用し、グループ財務諸表全体としての重要性の基準値より低くなる）
- ④グループ財務諸表にとって明らかに僅少であるとみなすことができない虚偽表示の金額の基準

5. 構成単位の財務情報について実施する作業の種類の設定

実施する作業の種類の設定にあたり、構成単位が重要であるかどうかの識別が行われ、重要であれば実施する作業も多くなる。重要な構成単位とは、グループ監査チームが、以下のいずれかに該当すると識別した構成単位をいう。

- ①グループに対する個別の財務的重要性を有する場合：構成単位の重要性の基準値に基づいて、構成単位の財務情報の監査を実施する。
- ②構成単位の特定の性質又は状況により、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性がある場合：例えば、ある構成単位が外国為替取引に対する責

任を有する場合には、この構成単位に個別の財務的重要性がなくても、グループ全体を特別な検討を必要とするリスクにさらすことがあり得る。

6. 連結プロセス

連結プロセスとは、連結又は持分法若しくは原価法により、構成単位の財務情報をグループ財務諸表に認識、測定、表示及び開示するプロセスをいう。すなわち、連結財務諸表の作成から開示までの一巡をいう。グループ監査チームは、連結プロセスから生じるグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクに対応するリスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案し実施する。

- ①グループ財務諸表に含まれた構成単位の網羅性の評価
- ②連結修正及び組替の適切性、網羅性及び正確性の評価、不正リスク要因又は経営者の偏向が存在する兆候の評価
- ③構成単位の会計方針が異なる場合、グループ財務諸表の作成及び表示上での適切な修正の評価
- ④財務情報の同一を確認
- ⑤期末日の異なる構成単位の財務諸表の適切な修正の評価

7. 会計監査人が行うグループ監査におけるコミュニケーション

①グループ経営者とのコミュニケーション

グループ経営者とのコミュニケーション項目は内部統制の不備の判断、不正の適時報告及び構成単位の財務諸表に影響を及ぼす事項である。

グループ監査チームがグループ経営者に報告する内部統制の不備(監基報265内部統制の不備に関するコミュニケーション)の判断にあたっての考慮事項は以下の通りである。

- 1) グループ監査チームが識別した、グループ全体の内部統制の不備
- 2) グループ監査チームが構成単位の内部統制において識別した、内部統制の不備
- 3) 構成単位の監査人がグループ監査チームに報告した内部統制の不備

グループ監査チームは、不正を識別した場合、構成単位の監査人から不正について報告された場合、又は不正が存在する可能性があることを示す情報を入手した場合、適切な階層のグループ経営者に適時に報告しなければならない。

構成単位の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性がある事項で構成単位の経営者が把握していない事項(例えば訴訟の可能性・重要な事業資産の廃棄計画・後発事象・重要な契約)にグループ監査チームが気付いた場合、グループ監査チームは、当該事項を構成単位の経営者に伝達するようにグループ経営者に依頼しなければならない。

②グループ統治責任者とのコミュニケーション

グループ統治責任者(企業集団の戦略的方向性と説明責任を果たしているかどうかを監視する責任を有する者または組織をいい、監査役等が該当する)とのコミュニケーション項目は、計画・監査結果・随時緊急性のある事項となる。

グループ監査チームは、監基報260で要求される事項に加えて、以下の事項についてグループ統治責任者とコミュニケーションを行わなければならない。

- 1) 構成単位の財務情報について実施する作業の種類概要

- 2) 重要な構成単位の財務情報について構成単位の監査人が実施する作業に関してグループ監査チームが予定している関与の概要
- 3) グループ監査チームが構成単位の監査人の作業を評価したことによって判明した作業の品質に関する懸念事項
- 4) グループ財務諸表の監査に対する制約（例えば、グループ監査チームの情報の入手が制限されていること）
- 5) 不正又は不正の疑い
 - ・グループ経営者による不正又は不正の疑い
 - ・構成単位の経営者による不正又は不正の疑い
 - ・グループ全体統制において重要な役割を担っている従業員による不正又は不正の疑い
 - ・不正がグループ財務諸表の重要な虚偽表示となる場合には、上記以外の者による不正又は不正の疑い

(10) 連結計算書類に対する会計監査人監査の相当性判断のポイント

1. 会計監査人に対する監査役視点

一般的に、連結計算書類についても、監査計画のヒアリングから始まり、時間を充分かけて、監査計画の説明を聴取することである。特に、自社グループの監査環境を踏まえて適合した監査計画を作成しているか、前年度までの監査結果にもとづき着眼点を織り込んでいるか、監査方針や監査重点項目等は合理的か、といった観点から質疑を行うことになる。

会計監査人の監査の相当性レビューのポイントは、前述した監査の方法の相当性の点検と監査の結果の相当性の点検である。監査役立場で掌握している企業集団としての事実・情報や月次の数字の積み上げ、および監査役自身の経営実態認識と会計監査人の監査の結果との間で違和感はないかを確認することである。

では連結決算についてはどのように考えるべきであろうか。

監査役協会の「会計監査人の監査の相当性判断」に関するチェックリストを参考にして考察していくことにする。「会計監査人監査の相当性監査チェックリスト」も必要に応じて参照することになる。なお、以下のリストは、筆者が内容を維持したまま、特に連結計算書類に関して重要と考えているものである。

1. 「監査の方法」の相当性判断

(1) 会計監査人の独立性は確保されているか。

- ① 誠実性、客観性、公正不偏などの態度を保持しているか。
- ② 会社との利害関係者になっていないか。

(3) 監査の方法及び実施状況は適切か。

- ① 監査チームの編成（監査責任者のローテーション、監査担当者のレベル、人数等）は妥当か。
- ② 監査計画の内容（基本方針、重点監査項目、往査日数等）は妥当か。
- ③ 期中監査及び期末監査は、監査計画に基づき監査すべき事項について漏れなく実施されているか。

- ④ 社内の関係者（子会社を含む取締役・使用人等）との意思疎通を図っているか（施行規則110条）。
 - ⑤ 個々の項目に対する監査手続きは適正に実施されているか。
 - a. 監査、確認、立会等による十分な監査証拠の入手
 - b. 重要な虚偽表示の有無についての確認
 - c. 連結の範囲の妥当性の確認
- 2. 「監査の結果」の相当性判断**
- (1) 会計監査報告は適正に作成されているか。
 - ① 追記情報を含めた記載事項に漏れはないか。
 - ② 記載された事項の内容は適正か。
 - (2) 監査意見は妥当か。
 - ① 無限定適正意見
 - ② 除外事項を付した限定付適正意見
 - ③ 不適正意見
 - ④ 意見の不表明

これらの項目について1. (3) ④、⑤cのみ、連結に関連した記載になっているが、基本的には連結計算書類に対してもこれらのチェックリストは同様に該当すると考える。会社を企業集団と置き換えれば一部の例外を除いてほぼすべての項目について当てはめることができる。その上で監査人と監査役の置かれている立場や状況から判断していくことになる。

2. 連結計算書類に対する相当性レビューのポイント

連結計算書類についてのポイントは以下のように整理できる。以下の項目を組み合わせ、監査役にとって違和感なく、連結決算が出来上がっているかどうかである。

①親会社監査役の子会社調査権

親会社の監査役には、子会社に対する報告請求権および調査権が認められる（会社法381条第3項）。これは監査の実効性をあげるための措置である。手続順序としては、まず親会社の監査役はその職務を遂行するのに必要であるときに、子会社に対し事業の報告を求め（会社法381条第2項）、これに対して子会社が遅滞なく報告をしなかったとき、または、その報告の真否を確かめるために必要があるときに、更に進んで、報告を求めた事項に関して、子会社の業務および財産の状況を調査することができる。報告があってもそれが不完全であった場合にも同様である。この調査権行使に対して、子会社は自己の保護の観点から、監査役の恣意にわたる権限濫用の場合等、正当な理由があるときはこれを拒むことができる（会社法381条第4項）。権利だけではなく、実施結果と監査人とのコミュニケーション結果に差異がないかを検証することになる。さらに、監査役協会では、「企業集団における親会社監査役等の監査の在り方についての提言」（平成25年11月 ケース・スタディ委員会）が公表されている。

（参考）平成26年会社法改正による、取締役の子会社監督義務の拡大

平成26年6月に成立した改正会社法は、取締役・取締役会の業務適正確保体制（いわゆ

る内部統制システム)の設置義務の範囲を拡大した。改正会社法では、自社の業務の適正を確保するための体制を構築するだけでなく、「子会社からなる企業集団」をも対象にして業務の適性を確保するための体制を構築することを取締役に法的に義務づけている。本来なら、親会社は、子会社にとって株主であるが、事業活動という視点では、「子会社からなる企業集団」の業務を管理監督していることが多いのも事実である。例えば、親会社から子会社に役員を派遣して、子会社の業務内容を監督する。子会社での重要な業務については、親会社の取締役会の決裁を得るか、親会社の取締役会に報告する。また、子会社の実態が親会社の一事業部にすぎない場合もある。こうした背景を元に、「親会社は子会社の株主」という形式論に留めず、親会社の取締役・取締役会は子会社からなる企業集団の業務の適正を確保する体制を構築しなければならないと義務づけている。親会社の取締役・取締役会は、子会社の業務が適正に行われているかを監督しなければならないという監督義務の対象が拡大したとも理解することができる。

②親子会社間の監査役との連携

監査役全体会議などの開催や、子会社監査情報での連携が有効に機能しているかどうかである。

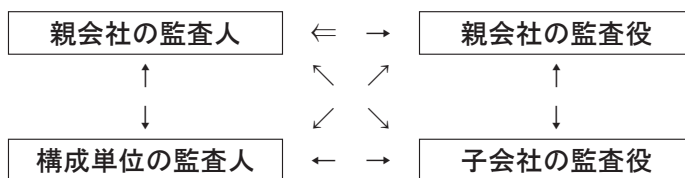
③子会社監査人との連携

構成単位の監査人との連携(親会社監査役から見た場合)であるが、子会社でも会計監査人が設定されている場合には相互の連携があり、その内容から必要に応じて親会社の監査役との連携となる。

④親会社の監査人と親会社の監査役との連携

この連携が基本となるが、期末時だけではなく、子会社等の往査の期中においても、必要になる。

すなわち、矢印が連携の方向を示しているが、相互に連携が機能した上で、会計監査人の連結計算書類の相当性の判断(←)は総合的に積み上がるべきものである。



なお、連結決算に関しては、連結決算短信、連結計算書類(株主総会)、連結財務諸表(有価証券報告書)等が開示されるので、監査役としては連結計算書類だけではなく、当然ながら、他の関連開示書類にも留意する必要がある。

3. 決算日程(3月期決算)における監査役監査のアプローチ

3月期決算にあたり、監査役としての連結決算に対するどのようなアプローチが考えられるか、整理すると以下ようになる。

連結決算については、監査役自らが専門家である場合は限られるため、期中から期末後の監査人との連携、企業集団における経理部門・子会社への業務監査結果や得られた情報が、連結財務諸表にどのように反映されているのかを検証しておく必要がある。その内

容としては、子会社等について、収益性の観点から、収益の増減の理由・利益の増減（特に黒字から赤字への転換・赤字の継続・赤字から黒字への転換となっている会社・債務超過の会社）について、その会社数・影響額及び変動要因については独自に把握して、監査人からの報告結果や連結決算への反映について、違和感がないかが最終的に、相当性をレビューするポイントとなる。また、個別財務諸表と連結財務諸表を比較する連単倍率の推移も有効である。さらに、リスクが高いと考えられる子会社等について、監査人がどの程度のグループ監査を実施（日数・時間・報酬等）しているかなどが具体的に考えられる。

4. 監査役が行うべき具体的な手続きと結果

企業集団の置かれている状況について監査役は、どのように把握するかを一例として具体化して提示する。このような整理をして、決算時に連結計算書類に対する相当性のレビューを行うために、会計監査人からの連結計算書類に関する監査結果の報告を受け、把握内容との相違などについてコミュニケーションを行うことが必要と考えられる。なお説明のため金額数値は小さくしてある。

①関係会社の状況：当社の当年末の関係会社の状況は以下の通りである。

以下、子会社122社には支配力基準による子会社1社を含んでいる。また連結対象子会社65社には支配力基準による子会社1社（F社）を含んでいる。なお、前期末と比較して連結対象会社数は合併により1社減となっているが（R社）、N社が持分法適用会社から連結子会社になり、結果として当期の連結子会社数は前期と同じになっている。なお、次期は新規連結対象予定の子会社（T社、S社）が2社ある。

	前 期	当 期
子 会 社	1 1 5 社	1 2 2 社
関 連 会 社	1 5 社	1 8 社
計	1 3 0 社	1 4 0 社
連 結 対 象 会 社	7 0 社	6 9 社
内 子 会 社	6 5 社	6 5 社
内持分法適用会社	5 社	4 社

②連結対象会社の損益の状況

1) 連結対象子会社の当事業年度と前事業年度の最終損益の推移について示すと以下の通りとなる。

前年度	当年度	会社数	会 社 名	(注)
黒字 ～ 赤字	5 社	A社、C社、N社、F社、M社	※T社は、持分法投資損益として連結決算上反映されているが、連結子会社となっていることから上記に含めている。	
赤字 ～ 赤字	2 社	T社、H社		
赤字 ～ 黒字	3 社	O社、P社、Q社		
黒字 ～ 黒字	5 5 社			
計	6 5 社			

2) 黒字から赤字へと転換した会社別の主な要因は以下の通りである。

A社	売上は増加しているが、固定資産除却費の計上により赤字
C社	売上の減少と固定資産除却損の増加により赤字
N社	修繕工事関連損失の計上により赤字
F社	子会社清算に伴う負担等の計上により赤字
G社	売上の減少により赤字

3) 赤字が継続している会社の状況は以下のとおりである。

T社	依願退職募集による特別退職金等の計上により大幅な赤字
H社	前年同期比でほぼ同水準の赤字

4) 持分法適用会社の当事業年度と前事業年度の最終損益の推移はすべて黒字～黒字となっている。なおT社は、連結子会社となったため除いている。

前年度	当年度	会社数	会社名
黒字	～ 黒字	4社	Y社、W社、Z社、U社

持分法適用会社の最終利益は、各社で増・減収はあるもののトータルでほぼ横ばいの状況にある。

③連結子会社のうち会計上の欠損金があるもの（利益準備金+剰余金が△）は以下の13社である。なお単位未満は0としている。

以下では、税効果会計適用による繰延税金資産を計上している場合を○、計上していない場合を×で表示している。なお、有価証券評価差額金に対してのみ繰延税金負債を計上した場合は△で表示している。

なお、大会社であるE社は、債務超過の状況にあることから同社の財務諸表において「継続企業の前提」に関する注記がなされている。

会社名	資本金+資本準備金	利益準備金+剰余金	債務超過額	当期利益	税効果	備考
	××円	××円	××円	××円		
A社	6	△1	—	△1	○	
B社	6	△1	—	1	○	当期より税効果認識
C社	0	△0	△0	△1	△	減損済
D社	0	△1	△0	0	○	減損済
E社	2	△2	△0	1	○	支援中
F社	0	△1	△1	△0	×	減損済
G社	0	△0	△0	0	○	当期より税効果認識・減損済
H社	0	△0	—	△0	×	赤字の継続
I社	0	△0	—	77	○	
J社	18	△3	—	1	○	
K社	2	△1	—	0	○	
L社	3	△1	—	△0	○	
M社	5	△0	—	△0	×	支援中

連結子会社のうち税効果会計適用による繰延税金資産を計上していない会社は上記の4社（×と△）と以下の1社の合計5社である。

会社名	資本金＋ 資本準備金	利益準備金＋ 剰余金	当期利益	税 効果	備 考
	××円	××円	××万円		
P社	0	0	0	×	将来の利益確保が困難

T社に対する議決権比率は、第三者割当増資を当期の12月に引受たこと及び株式の買取りにより、33.3%から65.0%となったため、従来の持分法適用関連会社から連結対象子会社となっている。

④連結財務諸表作成にあたって主な考慮事項は次のとおりである。

・ T社の決算日は12月31日でありこの日付をもって、T社の子会社30社と持分法適用関連会社1社を連結しT社としての連結財務諸表を作成している。

一方、当社の決算日は3月31日であるため決算日に差異がある。この場合企業会計基準第22号（連結財務諸表に関する会計基準）（ASBJ最終改正平成25年9月13日）第15項・注4で決算日の差異が三か月を超えない場合には、子会社の正規の決算を基礎にして、連結決算を行うことができるとしている。また、決算日の差異から生ずる会計記録の重要な不一致については、必要な整理を行うことになる。

・ T社の場合は当期の12月5日に子会社に該当することとなっているが、同基準第20項・注5で支配獲得日が子会社の決算日以外である場合には当該日の前後いずれか近い決算日に支配獲得が行われたとみなすことになる。この結果連結上は当社の決算日である当期末に支配獲得があったとみなして決算を行っている。

その結果、当社の連結財務諸表上、貸借対照表についてはT社の12月末現在の貸借対照表を連結し、1月から3月までの取引のうちV社株式の当社からT社への移動を考慮している。また損益計算書にはT社の12月31日までの損益に基づき持分法損益として連結している。

・ T社の財務諸表を当社の連結に反映させるにあたり、上記に記載した事項を考慮しT社の子会社等の当社の連結財務諸表に与える重要性が低いこと及び海外子会社も含んでいることから事務処理の簡便性迅速性も考慮して個別財務諸表のみを連結している。

⑤親会社と子会社の財務諸表の合算、並びに投資と資本の相殺消去、内部取引高等の相殺消去、未実現利益の消去等

親会社と連結子会社65社の単純合算と投資と資本の相殺消去等のプロセスは次のようになっている。

【連結貸借対照表】

(単位：××円)

項 目	親会社	子会社計	単純合算	相殺消去	連結貸借対照表
流 動 資 産	102	234	336	△122	214
有 形 固 定 資 産	1,793	282	2,075	△11	2,064
無 形 固 定 資 産	7	3	10	0	10
投 資 等	214	112	326	△183	143
資 産 計	2,116	631	2,747	△316	2,431
流 動 負 債	454	185	639	△121	518
固 定 負 債	1,252	281	1,533	△80	1,453
純 資 産 の 部	410	165	575	△135	440
(少数株主持分)	—	—	—	20	20
負債及び純資産計	2,116	631	2,747	△316	2,431

・債権債務の相殺消去：親会社と子会社間及び子会社間の債権債務残高の相殺消去の主要な項目は次のとおりである。

(単位：××円)

項 目	相殺消去等	主な内容
流 動 資 産	△122	受取手形及び売掛金△33、短期貸付金△75、未収金△8
投 資 等	△183	投資と資本の相殺消去△112、保証金△40、長期未収金△24、長期貸付金△8、その他投資△6、固定資産に含まれる未実現利益の消去に伴う繰延税金資産の計上5、持分法適用による投資等勘定の増加累計額5
流 動 負 債	△121	短期借入金等△73、未払金△36、未払費用△4
固 定 負 債	△80	保証金△41、長期未払金△296、長期借入金△8

【連結損益計算書】

(単位：××円)

項 目	親会社	子会社計	単純合算	相殺消去	連結損益計算書
営 業 収 益	849	520	1,369	△204	1,165
営 業 費 用	746	500	1,246	△203	1,043
営 業 外 収 益	5	2	7	△1	6
営 業 外 費 用	47	4	51	△1	50
特 別 利 益	43	2	45	△1	45
特 別 損 失	41	5	46	△0	45
法 人 税 等	38	6	44	—	44
法人税等調整額	△8	△1	△9	△0	△9
少数株主損益(減算)	—	—	—	1	1
当 期 純 利 益	33	10	43	△2	41

なお、参考までに、連単倍率でみると、営業収益で1.37（前年度1.37）、最終利益で1.24（前年度1.40）となっている。

・内部取引高の相殺消去等：親会社と子会社間及び子会社間取引の相殺消去の主な内容は次のとおりである。

(単位：××円)

項 目	相殺消去等	主な内容
営業収益	△204	内部取引高の相殺△204
営業費用	△203	内部取引高の相殺△204、未実現利益2、未実現利益の実現△1
営業外収益	△1	内部取引高の相殺△1、配当金相殺△0、持分法投資利益0
営業外費用	△1	内部取引の相殺△1
特別利益	△0	固定資産売却益△0、有価証券売却益消去△0
特別損失	△0	
法人税等調整額	△0	連結上の相殺消去に伴う調整
少数株主損益	1	
当期純利益	△2	

・未実現利益の調整：棚卸資産に含まれる未実現利益が△円、固定資産に含まれる未実現利益が□円であり、このうち□円を少数株主持分に配分している。

・貸倒引当金の調整：債権債務の相殺消去により減少した債権額に対応する貸倒引当金の調整により短期分▽円と長期分◇円の減額調整となっている。

連結決算については、会計監査人は熟知して監査をしているが、監査役にあっては、必ずしも十分な知識があるといえない場合が多いことも事実である。企業内の機関としての監査役の立場から、会計監査人と異なった視点で連結決算を概観し、会計監査人の連結計算書類に対する監査の相当性を判断すべきである。

(11) 終わりに：まとめ

1. 監査役の悩み

就任直後の監査役は、とりあえず「手探りで」仕事を始めることを余儀なくされ、違和感をもつことになる。業務監査については、法律上、取締役の職務の執行を監査する、と定められているだけであり、具体的な内容が明確ではない。そこで、過去に体験した仕事とまったく異なる、抽象的な概念のみであり法律の定めが不明確、形式上の株式会社である、建前論的監査役ガイドや独任制などで監査役は悩むことになる。

名前は「株式会社」となっているものの、実態を十分備えていない形式だけの株式会社も少なくない。こうした会社では、会社運営上の重要事項を決定する実質的な仕組みや、総会のあり方などで、通常の株式会社の標準的な形には、そのままあてはめ難い側面をもっているのが実態である。監査役の取り組みの重点は、内部チェック機能と株主サイドの視点からのモニタリングの機能に置くことである。100%子会社の場合は、経営の最重要事項の決定権を親会社が単独でもつことになり、こうした企業の場合、一般の株式会社に比べて、経営トップにとって株主の存在感が一段と大きいので、株主の意向を軽んじたり、独断専行したりする事態が発生する可能性は、非常に少なくなる。自社の実態を直視して、法制上どのような形の監査機能かを考慮しながら自社での監査役のあり様を見定めて行く

ことが大事だと思われる。自社の実態から離れて、やみくもに株式会社の建前にそった会社運営のあり方を模索しようとしたり、典型的な監査役業務を実施して、経営サイドと衝突し、そのあげく欲求不満から無気力に陥ってしまったりすることのないようにしたい。取締役と監査役は、同じ会社役員といっても、異なった機能の異質な存在であり、比較してあれこれ考えることは意味がないと明確に認識することが解決策だと考えられる。

取締役が株主からの委託の趣旨に則り職務執行にあたっているかを一年間モニタリングし、期末にその結果を株主等に報告するのが監査役役割である。監査役が会計期間中に見聞きしてきた諸事情に照らして、帳簿や勘定の報告が適正であるかどうかの判断を、株主に伝えることになる。これが「会計監査」にあたるといってよい。会計的な側面以外の面で、株主の目に見えないところで、取締役が委託の趣旨を踏み外した重大な行為がなかったか、就任期間を通して職務執行にベストを尽くしてきたか等の観点から行う監視活動が「業務監査」にあたるのではないかとと思われる。これらの監査を単独で行うべきではなく、相互に連携していることを認識しておけばよい。

2. 監査の阻害要因と除去努力

監査のステップごとに、監査の阻害要因の事例を示し、除去のための工夫例は以下のよう

監査のステップ	監査の阻害要因の事例	除去のための工夫例
情報の収集・事実の調査	<ul style="list-style-type: none"> ・スタッフの不足や組織の弱体化 ・重要会議への出席や社内情報へのアクセス等での制約の存在 ・執行組織に組み込まれていないことによる情報の遮断 ・被監査サイドからの消極的非協力 	<ul style="list-style-type: none"> ・他部門スタッフの活用 ・制約排除 ・取締役の法定報告義務の合意と報告事項の監査役からの明示 ・監査役連絡会の充実と相互信頼の強化努力
事実の認定・処理の判断（監査の判断）	<ul style="list-style-type: none"> ・情報、事実の網羅性の不安 ・非専門領域や未経験領域への自信のなさ ・取締役の執行責任への配慮と妥当性に踏み込むことへの逡巡 	<ul style="list-style-type: none"> ・情報交換や専門部署、関係部署からのヒアリング等の実施 ・社外の視点の積極的活用
意見の表明	<ul style="list-style-type: none"> ・重大な結果につながるケースでの重圧感 ・多数の関係者の中での孤立感 	<ul style="list-style-type: none"> ・監査役間の権限の共同行使により重圧感、孤立感に対処 ・構えない形での意見表明の場として代表取締役との定例ミーティング等の場を設定

監査という仕事には、被監査側に、潜在的な抵抗感が生まれることを否定できない。また、監査する側にもその感覚が反映して戸惑うことがある。このため、様々な形で、「監査の阻害要因」となって表われる。そのことを予見し、あらかじめ対処を考えておくことが有益である。上記事例を参考にして、自社の実態に照らした取り組みを監査役自身が考えることが望まれる。

3. 想定される監査役としての機能と状況

私見であるが、監査役の、就任期間の進捗状況に応じた、機能について整理してみる。

①新任監査役（第一段階：就任一期目前半（1～2年））

手探り感と戸惑いのなか、あるべき姿を模索し、関係知識の習得と監査日程に追われる

②中堅監査役（第二段階：就任一期目後半（2～4年））

監査に慣れ自信が生れ、監査役としての意識は高揚し、意識的に監査を展開し監査の充実を図るようになるが、一方で、力みが生ずる懸念がおり、経常的監査活動への関心が低下する

③ベテラン監査役（第三段階：二期目以降（5年～））

監査役の役割が身につき、職業的懐疑心や監査役の視点が機能する。また、力みが消え自然体になり、立場を前面に出さなくても監査の実効があがり、一歩下がって見る円熟した監査役となる

監査役に就任して、数年の経験を積むと、監査役監査について、必要なことは一通りマスターしたような気持ちになる時期がある。この時期に初心を忘れると、過度な監査意識がでてしまい、地道な活動を軽視する傾向を見せる等、中堅なるがゆえの過ちが発生しやすい。数年の経験にもかかわらず、監査役監査の深さを見失わずに、ベテラン監査役への監査を模索していく姿勢を堅持することが大切である。

4. 目標とする監査役監査

監査の日常の情報での目標を示しておく。

①的確な重要性の判断：豊富な事例経験から判断の軽重ができ、監査効率の向上により、重大な事項は見逃さず、未然防止できるようになる。

②監査役の立場にこだわらず結果を重視：監査役の主導にこだわらず、他の部門等との協力、取締役会の活性化や監督機能の強化などを指向し、結果として会社の成長に貢献することを目指す。

③俯瞰による実態把握：部門監査の積み上げによる監査や、個々の取締役の職務執行のモニタリングから、経営全体を目配りする監査スタンスが生まれ、大局的な観点からのモニタリングが可能となる。

④リスク・アプローチの実践：経営トップとの距離が縮まり、自然体で接触することも増えるなかで、経営状況とトップの置かれた立場を推し量り、経営の脆い箇所や安定している箇所が見分けられるようになり、その結果、監査の効率も大幅に向上する。

⑤揺るぎない監査の判断：多数の類似事例の体験や人脈の広がりによる多面的な情報の活用等により、端緒の適確な判別と、自信に裏付けられた揺るぎない監査の判断を実現する。

5. 監査役のあるべき姿

最後に、監査役のあるべき姿をまとめておく。

①監査役は、その役割の特異性や、独任制の重圧等から、就任したとき悩みはつきもの、特に非常勤や常勤一人体制の会社などでは悩みが深いと思われる。情報交換や、意見交換することが有益である。

②あるべき監査役像を、最初から求めても到達できない。そこで、陥りやすいパターンや

望ましくない姿を認識し、それらを反面教師としながら、常に監査役監査の枠組みや株主の期待するものを念頭に置き、一方で建前論ではなく、自社の実態に即した監査スタイルを工夫することが肝要である。また、監査役に徹することは、結構難しいが、監査役に必要なのは、人徳、見識、存在感、そして必要なときの勇気であると考えられる。

③監査役に求められる諸条件を、個々の監査役が十分に充たすことは容易ではない。独任制のもとでも、監査のベースとなる情報収集や事実の把握をできるだけ充実させ、監査の判断をできるだけ広い視野から行い、また、会社や取締役個人にとっても重大な結果をもたらすような事態に対処する場合の重圧感に耐えるために、監査役全体での意見交換や権限の共同行使を考えるのが实际的である。そのためにも、日頃から、各部門との相互理解のうえで、監査役相互間のコミュニケーションを良好にしておくことが、きわめて重要である。

④有能な監査役に求められる能力としては、監査を構成する機能の面に着目すると、「事実の調査・情報の収集に関する能力」、「監査の判断に関する能力」及び「意見の表明に関する能力」の3つの側面がある（監査の阻害要因と除去努力：監査のステップ参照）。第1の側面では、フォーマルな情報に加えて、インフォーマルな情報が集まってくる、人脈と信望が、最も大事なように思われる。内部告発が、外部に向かう前に、監査役に対してなされるような状態になっていると、かなりのレベルである。第2の側面では、正確な事実の認定と他に影響されない処理の判断を行い得る能力と精神力が基本のように思われる。第3の側面では、潜在的に抵抗感を持たれる監査役の立場からの意見表明を円滑に行い得るコミュニケーション能力と「受容」が得られる信頼感、特に取締役との間の信頼関係の強さが、やはりポイントである。いずれも、かなり高いハードルであるが、監査役の役割を与えられた者として、真摯に受け止め、自己改革に努めたいものである。監査役監査では、最小限クリアしなければならないラインを設定して、如何に達成するかを指針とすることのほうが、実在する平均的監査役にとって、重要度が高いのではないかということである。

以 上

参考文献

会社役員・財務経理担当者のための監査入門 古田清和他著（同文館）

月刊監査役 No.621 （日本監査役協会）

会計監査人と連携に関する実務指針（日本監査役協会）平成26年4月10日

参照

日本監査役協会（電子図書館ほか協会資料）<http://www.kansa.or.jp/>

財務会計基準機構（企業会計基準委員会）<https://www.asb.or.jp/asb/top.do>

日本公認会計士協会<http://www.hp.jicpa.or.jp/>

注

-
- 1) 会社役員・財務経理担当者のための監査入門（同文館）（P 68）
 - 2) 同 （P 42）
 - 3) 同 （P 76～78）
 - 4) 同 （P 71）
 - 5) 同 （P 93）
 - 6) 同 （P 22～24）
 - 7) 同 （P 24～26）
 - 8) 同 （P 26～28）
 - 9) 同 （P 28～29）
 - 10) 同 （P 68～69）
 - 11) 「独立性の高い社外取締役の確保に関する上場制度の見直しについて」に関するCGネットの意見（日本コーポレート・ガバナンス・ネットワーク 理事長 牛島 信）
平成25年12月27日
<https://www.cg-net.jp/pdf/news/20131227opinion.pdf>
 - 12) 旬刊商事法務2040号（2014年8月5日号）26頁以下
 - 13) 会社役員・財務経理担当者のための監査入門（P 77）
 - 14) 同 （P 33）（P 99）
 - 15) 同 （P 68）
 - 16) 同 （P 74～75）
 - 17) 同 （P 22～29）（P 68～69）
 - 18) 同 （P 67～68）
 - 19) http://www.kansa.or.jp/support/el002_131107_02.pdf

