

社外監査役の担い手としての公認会計士

甲南大学会計大学院 教授 古田 清 和

1 はじめに

(1) コーポレート・ガバナンスと企業不祥事

近年、大企業による不祥事が相次いでいる。監査役若しくは監査役会又は監査委員会¹は、そのような企業の不正を内部から監視し未然に防ぐという重要な役割を担っている機関である。かつては企業不祥事が発生しても、経営者が謝罪すれば済んでいた場合もあったが、現在では世論の厳しい反発やメディアの情報伝達により、トップが辞任する場合も少なくなく、不祥事発生における、監査役²の対応次第では監査役としての役割責任も問われることになる。特に会社法や金融商品取引法で内部統制システムの構築が経営者に義務付けられていることから、取締役の職務執行を監視する監査役のコーポレート・ガバナンスにおける役割は重要なものとなっている。

株式会社であれば従来は原則として監査役を置く必要があったが、会社法では、監査役の役割や設置義務についても柔軟化されている。会社法制に関しては、実務界からの要望または社会経済情勢の変化への対応を意図とし、短期間に多数回にわたり部分的な改正が行われてきた。平成18年度の改正にあたっては、実質的に大規模な改正が行われた。特に法制度の内実には踏み込んでおり、短期間で多数回にわたる部分的な改正による制度間の不整合をなくし全体的な整合性を図り、最近の社会経済情勢の変化である企業統治（コーポレート・ガバナンス）の実効性の確保、資金調達手段の改善、企業活動の国際化へのより一層の対応のため、各種制度について見直されている。

そこで、企業統治の中核に位置する監査役のうち、権限・責任が強化されてきている社外監査役について、その担い手として公認会計士が適任かどうか、また公認会計士が社外取締役に就任する場合の問題点について監査役制度を概観し社外監査役の実態を分析して論考する。

(2) 監査役制度

会社法（以下「法」という。）においては、非公開会社かつ非大会社と委員会設置会社を除いて、監査役は株式会社の常設機関となっている。監査役制度は第二次世界大戦以前から存在していたが昭和49年以降、昭和56年、平成5年、平成13年等の数次に亘る商法改正によって、監査役の権限は、企業不祥事や粉飾の発生に呼応する形でその防止の担い手として強化され、監査役制度は現在の会社法に引き継がれている。以下では、監査役会の設置が義務づけられている大会社（最終事業年度の貸借対照表上の資本金の額が5億円以上または負債の総額が200億円以上の株式会社。法第2条6項。）かつ公開会社（法第2条5項）を想定して述べることにする。

監査役の法制度を概観すると以下のようなになる。監査役は株主総会で選任（取締役の選任決議と同じく選任決議の定足数は総株主の議決権の3分の1を下回ることができない。取締役と同様の欠格事由があるほか、監査役は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

1 通常「監査役等」という。

2 本論考では特に断りのない場合「監査役」個人のことという。

はできない。)され、その役割は取締役の職務の執行を監視することが主である。

特に大会社については、監査役制度が強化されている。大会社かつ公開会社では、監査役は3名以上であることが必要で、かつ常勤の監査役を最低1名定めなければならない。また社外監査役(法第2条16項)が監査役の半数以上必要である。そしてこれらの監査役により監査役会が設置される。

監査役は、他の監査役の人選につき株主総会で意見を述べる権利を有し、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を有する。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、また監査役の選任議案の提案権を有する。監査役の任期は、取締役(通常2年)と異なり4年である。監査役の報酬は、取締役の報酬と別に、定款または株主総会決議で決定される。監査役と会社との関係は委任である。したがって、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。

監査役の行う監査には業務監査と会計監査とがある(なお、非大会社かつ非公開会社では会計監査に限定することができるが、この場合については省略する)。「業務監査」とは、取締役の職務の執行が法令・定款を遵守して行われているかどうかを監査することで、一般に適法性監査と呼ばれている。ただし、法令には善管注意義務も含まれるので、取締役の経営判断にかかわる事項についても、善管注意義務違反がないかどうかを監査することになる。一方「会計監査」とは、定時株主総会に提出される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、金融商品取引法上の監査とは異なり、定時株主総会の前に実施される事前監査という点に特徴がある。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る監査役会の監査報告書が記載される。定時株主総会の開催の招集通知時に、会計監査と業務監査の結果が記載された監査役の監査報告が提供される。金融商品取引法適用会社は同法により連結財務諸表の作成が義務づけられるが、会社法上も平成14年の商法改正で導入された連結計算書類についても監査役の監査が行われる。

(3) 内部統制

会社法における規律の強化については、わが国の経済活力の向上に資するため合理的な規制体系を構築するという観点より、関係者の利害調整を適切に行うため、実質的な規律の強化を図る改正が行われている。そのなかでも法令遵守の確保について、取締役の職務執行が法令・定款に適合することを確保するための体制構築と会社の業務の適正性を確保するための体制構築に関する基本方針いわゆる内部統制の構築が定められた(法第348条3項4号、4項、第362条4項6号)。旧商法においては内部統制システムの構築に関する決定は委員会設置会社に限り義務付けられていたが、大会社についても拡大された。その基本的な内容は次のようになる。

(a) 内部統制システムの構築の基本方針について、取締役会が設置された株式会社においては取締役の専決事項とすること、決議の概要を事業報告の記載事項とすることを義務付けること

(b) 大会社については、内部統制システムの構築の基本方針の決定を義務付けること

株式会社の業務の適正を確保する体制に関しては会社法施行規則(以下「施行規則」という。)第四章機関に吸収されている(施行規則98条、100条、112条)。会社法の規定により委任された株式会社の業務の適正を確保する体制の整備に関する下記の事項等について、必要な事項を定めているものである。

(a) 体制の整備に際しての取締役の責務

(b) 各会社において決議等の対象となる体制の内容

(c) 事業報告における開示

(d) 業務の適正を確保するための体制に関する監査役等による監査

上記 (d) の事項については、監査役の業務と関連して注目すべきものである。また金融商品取引法においても、平成20年4月1日開始事業年度から内部統制報告制度が開始されている。

② 監査役制度

(1) 会社法における監査役

会社法の監査制度では機関設計の多様化が認められておりその概要は以下のようになる。しかし公開大会社においては機関設計の選択肢として監査役会設置会社と委員会設置会社しか認められていないため、多様化の中心は非公開大会社の機関設計についてのものである。

		大会社	大会社を除く	
		会計監査人設置会社	会計監査人設置会社	会計監査人非設置会社
公開会社		監査役会設置会社 委員会設置会社	監査役会設置会社 委員会設置会社 取締役会と監査役	監査役会設置会社 取締役会と監査役
非公開会社	取締役会設置会社	監査役会設置会社 委員会設置会社 取締役会と監査役	監査役会設置会社 委員会設置会社 取締役会と監査役	監査役会設置会社 委員会設置会社 取締役会と会計参与※
	取締役非会設置会社	取締役と監査役	取締役と監査役	取締役と監査役 取締役のみ

監査役会設置会社には取締役会と監査役会が必要である。

大会社において会計監査人は強制設置となる。

※の場合のみ会計参与は強制設置となり、その他は任意となるため類型は増加する。

①会社法で監査役が取るべき新たな行動

監査役が業務を遂行する上で最も問題となるのは、経営トップ等に対する罷免を含む人権が与えられているかどうかという点である。欧米の制度では与えられている場合があるが、日本の場合はまったく与えられておらず、監査役の意見や考え方が企業統治に反映されることは少なかった。このような状況を踏まえながら法律の改正が逐次行われてきていたが、今回の会社法の施行でも人事権までは認められていない。しかし、監査役の権限強化の方向性は継続されている。例えば、監査役の取締役会の出席と意見陳述の義務化がある。旧商法の「できる」規定からの権限の拡大への変更である。これは監査役が単なる名義職であって活動を行わないという旧来の実態を、責任のある立場であるという事実を確認させるものである。また監査役選任に関する監査役会の同意権・議題提案権も認められている。監査役制度は強化されているがその分責任も重くなっており、その役割を果たすには、監査役の思考・行動にも左右されることになるため③監査役の独立性と倫理観で考察する。

②監査役監査の中心的課題

監査役に期待されている活動についてその活動結果が集約される大会社の監査役会の監査報告書の記載事項³から見ていく。

3 http://www.kansa.or.jp/siryoku/houkokusho_hinagata.html

(a) 監査役及び監査役会の監査の方法及びその内容

旧商法では監査の方法の「概要」の記載が求められていたが、会社法では「概要」ではなく、実際に行った監査について、より具体的な方法・内容の記載を要することに留意すべきである（施行規則第129条1項1号、会社計算規則（以下「計算規則」という）第156条2項1号ほか）。

監査の職務内容として、取締役会その他重要な会議に出席し取締役等及び会計監査人からその職務の執行状況について報告を受け必要に応じて説明を求めたり、内部監査部門その他の使用人等と意思疎通を図り、情報の収集及び監査の環境の整備に努め、施行規則第100条3項3号により取締役会において決議されている「取締役及び使用人が監査役に報告をするための体制その他の監査役への報告に関する体制」⁴に基づいて、監査役が報告を受けた事項について言及し、さらに、会計監査人から「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」（計算規則第159条各号に掲げる事項）を「監査に関する品質管理基準」（平成17年10月28日企業会計審議会）等に従って整備している旨の通知を受け、必要に応じて説明を求めた旨等の事項が記載される。

(b) 監査の結果

事業報告等の監査結果については、事業報告及びその附属明細書が法令及び定款に従い会社の状況を正しく示しているかどうか、取締役の職務の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は認められないかどうか、内部統制システムに関する取締役会決議の内容は相当で当該内部統制システムに関する取締役の職務の執行について指摘すべき事項あるかどうか、事業報告に記載されている会社の財務及び事業の方針の決定を支配する者の在り方に関する基本方針については、指摘すべき事項は認められないかどうかについて記載される。事業報告に記載されている施行規則第127条2号の各取組みは、当該基本方針に沿ったものであり、当社の株主共同の利益を損なうものではなく、かつ、当社の会社役員の地位の維持を目的とするものではないということを記載する。

計算書類及びその附属明細書の監査結果及び連結計算書類の監査結果については会計監査人の監査の方法及び結果の相当性について記載がなされる。

上記に示した記載内容は強制されたものではないが、日本監査役協会の様式を参考に行っている。各社が監査の状況に合わせて独自色を出すこと妨げるものではなく、多くの会社の監査報告書は大部分を日本監査役協会の様式に準拠しているのが現状である。この記載内容は監査の結果であるので、記載されるすべての項目に監査役として客観的な事実により監査を行う必要がある。最近では独自の意見を記載する監査報告書も出て来ている。一例をあげると、食品大手のニチロが平成19年6月開催の株主総会に提出した監査役会の監査報告書において、「監査役吉田勇の意見」として「内部統制システムに関する判断には同意しない。」⁵と記載している事例がある。

③適法性監査と妥当性監査

内部統制監査が義務化されたため、監査役監査基準の改定により、従来の適法性監査に加え、経営者の意思決定の妥当性や内部監査体制のチェック等が必要となってきている。これは過去の粉飾決算を含む企業不祥事の判例を通じて経営者の経営責任が問われ、コーポレート・ガバナンスの構築について責任があり、構築した内部統制を適切に運用していく責任もある。監査役にはモニタリング機能を発揮して経営者の意思決定の妥当性の検証も含む「妥当性監査」も不可欠となってきている。内部統制は内部監査部門だけではなく業務の実態に基づいて広範に行われるため、内部統制の適正性を監視する責任は監査役の重大な役割となる。

4 会社法第362条4項6号による取締役会決議に基づいて現に整備されている体制を「内部統制システム」と言っている。

5 2007/11/28朝日新聞、http://www.maruha-nichiro.co.jp/ir/pdf/soukai_3sankou.pdf

(2) 監査役監査基準

監査役の監査規範と位置づけられる監査役監査基準は、社団法人日本監査役協会が昭和50年3月25日に制定後、昭和57年、平成5年、平成6年、平成12年、平成14年、平成16年と数次に亘り改正された後、平成19年1月12日に直近の最終改正がなされている。その目的は監査役監査基準第1条（目的）によると以下のようになっている。

1. 本基準は、監査役の職責とそれを果たすうえでの心構えを明らかにし、併せて、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。
2. 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。

特に、監査役監査基準の平成16年改正、平成19年改正については、以下のような経緯になっている、平成16年2月に、内外の環境変化に対応し、監査役が今日的に期待されている役割と責務を明確にすべく、構成も含め全面改正が行われ、さらに平成18年5月に施行された会社法及びその法務省令において、平成16年2月に改正された監査役監査基準において規定化された内部統制システムの整備状況の監査、監査役監査の環境整備等に関する規定が明記されるとともに、監査役の職責等に関連した新たな規定が盛り込まれることになったため、監査役監査基準の改正を平成19年1月に行い、前回改正以降の法改正及び環境変化等に対応している。

本基準の対象会社は会社法上の大会社を対象（従前の基準と同じ）とし、主として上場会社を念頭においている。大会社でない会社の場合には、それぞれの監査環境等に留意し、本基準を参考にして監査を実施することが望まれる、とされている。今回の平成19年1月改正を整理すると以下のようになる。

①内部統制

大会社である取締役会設置会社については、内部統制システムに係る基本方針を取締役会において決議することが法的に義務付けられたことから、当該決議内容及び取締役が行う内部統制システムの整備状況を監視し検証すること等について、会社法の規定に従って改定した。具体的な監査の方法等については、本基準に基づいて「内部統制システムに係る監査の実施基準」を定めている。

②監査体制

「監査役の監査が実効的に行われることを確保するための体制」が取締役会において決議すべき内部統制システムに係る基本方針の一部として位置付けられ、かつ、取締役及び取締役会は、監査役の職務の執行のために必要な体制の整備に留意する義務が規定されたことなどを踏まえ、監査役監査の環境整備について具体的・体系的な規定化を図っている。

③開示

監査役候補者に関する事項や社外監査役の活動状況など監査役に関する開示事項が拡充されたことなどを踏まえ、監査役候補者の選定手続・基準等のあり方、社外監査役の職責などについて所要の改定を行っている。

④会計監査人

会計監査人の報酬等に対する同意権が監査役に付与され、また、会計監査人は監査役に対し「会計監査人の職務の遂行に関する事項」を通知することが義務付けられたことなどを踏まえ、会計監査の適正性及び信頼性確保のために監査役が果たすべき職責について必要な規定化を図っている。

⑤事業報告

「会社の財務及び事業の方針の決定を支配する者の在り方に関する基本方針」が事業報告の内容となっているときは当該事項についての意見が監査報告の内容とされたことなどに対応し、当該基本方

針等に関して別章を立て、買収防衛策の適正性確保のために監査役が果たすべき職責について必要な規定化を図っている。

⑥株主代表訴訟

株主代表訴訟の重要性を踏まえ、株主代表訴訟への対応等について所要の改定を行っている。

(3) 監査役の独立性と倫理観

コーポレート・ガバナンスが実質的に機能するには、形式面にとらわれることなく、実質的に機能強化のための環境を整備する必要がある。監査役についてみると、監査役が独立性を保持して業務執行できる体制が整備されているかどうかである。報酬、スタッフ、内部監査人との連携が必要となり、また責任限定契約が結ばれることもある。さらにその内容が株主等に開示されていることである。また環境が十分に整備されたとしても、監査役自らが業務執行の際に高い倫理観を保持していなければならない。近年の企業不祥事をみれば不祥事を防止できなかったという意味では、当該企業において監査役が機能不全に陥っていたといわざるを得ない。

①独立性

独立性を確保するための規定が会社法には次のように定められている。

- ・資格等では兼務の禁止（法第335条2項）がありまた、社外監査役として、監査役設置会社において監査役は3人以上でそのうち半数以上（法第335条3項）が必要となる。これは自己レビューと馴れ合い⁶に対する防止規定であるといえる。

- ・公開会社の監査役の任期は4年（法第336条1項）とされており、取締役の任期より長くなっている。これは監査役の地位を強化するものである。

- ・選解任（法第343条、345条等）については厳しい規定を設けておりこれは監査役の職務の履行を阻害する要因から保護するためである。

これらは独立性を確保するための法定制度であるが、監査役が保持すべき独立性の内容についての明確な規定はない。参考になるのは施行規則第105条である。

（監査報告の作成）

第五十五条 法第三百八十一条第一項の規定により法務省令で定める事項については、この条の定めるところによる。

2 監査役は、その職務を適切に遂行するため、次に掲げる者との意思疎通を図り、情報の収集及び監査の環境の整備に努めなければならない。この場合において、取締役又は取締役会は、監査役の職務の執行のための必要な体制の整備に留意しなければならない。

一 当該株式会社の取締役、会計参与及び使用人

二 当該株式会社の子会社の取締役、会計参与、執行役、業務を執行する社員、法第五百九十八条第一項の職務を行うべき者その他これらの者に相当する者及び使用人

三 その他監査役が適切に職務を遂行するに当たり意思疎通を図るべき者

3 前項の規定は、監査役が公正不偏の態度及び独立の立場を保持することができなくなるおそれのある関係の創設及び維持を認めるものと解してはならない。

4 監査役は、その職務の遂行に当たり、必要に応じ、当該株式会社の他の監査役、当該株式会社の親会社及び子会社の監査役その他これらに相当する者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。

特に3項「監査役が公正不偏の態度及び独立の立場を保持することができなくなるおそれのある関係の創設及び維持を認めるものと解してはならない」という記載のみであり、その具体的内容について

6 日本公認会計士協会 倫理規則 定義参照 平成19年12月10日最終変更

ては関連法規等から見ていくことにする。独立性を見る場合、参考になるのが、独立した第三者として監査主体となる公認会計士（監査法人）の独立性である。日本公認会計協会倫理規則の第16条（独立性）（一部省略）に具体的な内容の定めがある。

- 3 会員は、次の精神的独立性と外観的独立性の双方を保持しなければならない。
- 一 精神的独立性
 専門家としての判断を危うくする誘因や圧力に影響されることなく意見を表明できる精神を持ち、誠実に行動し、公正性と専門家としての懐疑心を堅持できること。
- 二 外観的独立性
 適用される法律や規則をはじめすべての関連情報を知っている第三者から、会員又は保証業務チームの構成員の誠実性、公正性若しくは専門家としての懐疑心が損なわれていると合理的に判断される重要な事実及び状況がないこと。
- 7 会員は、この規則と別途に示す「独立性に関する概念的枠組み適用指針」に基づいて独立性の保持を判断しなければならない。

具体的な内容として3項に精神的独立性と外観的独立性として明示されている、精神的独立性は実質的独立性と言われ外観的独立性は形式的独立性と言われる。監査役としての独立性は監査人としての公認会計士の独立性と職務・地位が異なるため具体的な内容としては異なるが、独立性の内容を示す概念としては近接していると考えられる。なお公認会計士（監査法人）の場合は7項にある「独立性に関する概念的枠組み適用指針」では保証業務との関連を言及している。

では、監査役に期待される独立性はどのように考えられるであろうか。監査役が保持すべき独立性は社外監査役候補者の資格要件である、施行規則第2条3項8号「次に掲げるいずれにも該当する候補者をいう。イ 当該候補者が過去に当該株式会社又はその子会社の取締役、会計参与（会計参与が法人であるときは、その職務を行うべき社員）若しくは執行役又は支配人その他の使用人となったことがないこと。ロ 次のいずれかの要件に該当すること。（1）当該候補者を法第三百三十五条第三項又は第四百二十七条第一項の社外監査役であるものとする予定があること。（2）当該候補者を当該株式会社の社外監査役であるものとして計算関係書類、事業報告、株主総会参考書類その他株式会社が法令その他これに準ずるものの規定に基づき作成する資料に表示する予定があること。」に定められている。つまり、会社法には独立性について社外監査役について外観的独立性の要件規定しているのみである。外観的独立性・精神的独立性の確保に当たっては監査役の置かれている環境のなかでどのようにしていくかが課題となる。監査役に共通する具体的な外観的独立性に関する項目として、上記倫理規則から鑑み、金銭的独立性・自己レビューの禁止・親族関係が一般的に考慮されることになる。

②倫理観

監査役制度の実効性を高めるには、権限が付与されスタッフが整備されていたとしても、監査役自身が、職務を遂行していくためには、高い倫理観を持ち行動していくことが必要となる。特に最近の企業不祥事の事例は、経営者の業務をモニタリングしていくべき監査役がその抑制機能を果たすことによって、事前に何故食い止め得なかったかという疑問が残る。会社法にはその具体的な記述がないので、関連法規で見ていくと、公認会計士や弁護士法などに見られる。ここでは公認会計士法についてみる。倫理性の保持については、第1条に職業専門家としての具体的な規範がある。

(公認会計士の使命)

第一条 公認会計士は、監査及び会計の専門家として、独立した立場において、財務書類その他の財務に関する情報の信頼性を確保することにより、会社等の公正な事業活動、投資者及び債権者の保護等を図り、もつて国民経済の健全な発展に寄与することを使命とする。

(公認会計士の職責)

第一条の二 公認会計士は、常に品位を保持し、その知識及び技能の修得に努め、公正かつ誠実にその業務を行わなければならない。

さらに倫理規則において誠実性・公正性に関する規定を設けている。

(基本原則)

第2条 会員は、専門業務を遂行するに際し、次の基本原則を遵守しなければならない。

(誠実性)

2 会員は、常に誠実に行動しなければならない。次の情報の作成や開示に関与してはならない。

- 一 虚偽又は誤解を招くおそれのある情報
- 二 重要な誤謬を含む情報
- 三 重要な事項について省略又は隠蔽を含む情報

(公正性)

3 会員は、偏見、利益相反の関係を持つてはならず、かつ客観性を損なうような他の者からの圧力に屈せず、常に公正な立場を堅持しなければならない。公正な立場の堅持は、業務上の判断における客観性の保持を求めるものであり、業務執行の目的の妥当性、業務執行に当たって裁量すべき事項の選定や判断についての偏りのないこと、さらに、これらの判断についての適正性が他の者により検証しうることを含む。

公認会計士はこれらの規定に違反した場合は処分の対象となるため、これらの規定に則った職務執行が必要となる。監査役として上記の関連法規等を参考に自らの倫理観を確立していく必要がある。

(4) 監査役会の運営と監査役スタッフ

監査役会には召集権者や議長といった法令上の規定はないので監査役間で協議して「監査役会規定」を決めておくことが望ましい。ただし監査役は独立して業務を行ういわゆる「独任制」であり、各人が同一の権利義務を持っている。ただ監査役会では会議体としての合議と独任制を調和させ運用していく必要がある。しかし監査役会議事録の作成（法第369条3項および監査役会への準用）は義務付けられているため訴訟提起等の対応から作成を失念すると善管注意義務や任務懈怠に問われる事になる。議事録は厳格に作成することにより抑止力がはたらくため内部統制の基本となるものであり重要である。

監査役スタッフ（監査役の補助使用人）は、会社法および関係法務省令の施行以後、監査役をサポートするために必要な体制としてクローズアップされてきている。日程の調整に始まり、監査計画の原案や監査資料作成など、監査役の業務の広範な範囲について補助する重要な役割を果たすことになる。特に「的確な判断のためには情報収集力が大事。いきなり監査役が動くより、スタッフを通した方がうまくいく」⁷といわれている。施行規則では監査に必要な具体的な体制として①監査役が求めた場合に、スタッフを置くこと②取締役から干渉されないようスタッフの独立性を確保すること③取締役や社員が監査役に報告する体制⁸を定めており、今後ますますその役割の重要度が高まってくるものと思われる。しかしながら、監査役スタッフの実態⁸は以下の通りである。

7 2007/11/29朝日新聞

8 日本監査役協会資料「2007年における監査役及び監査委員会制度の運用実態調査」結果報告書 平成19年10月30日 94-96頁より作成、2007/11/29朝日新聞

監査役スタッフ	2001年調査	2007年調査(全体)A	Aのうち大会社	Aのうち上場会社
設置している	32.9%	37.5%	41.5%	42.1%
設置していない	66.7%	61.3%	57.5%	56.7%
無回答	0.4%	1.2%	1.0%	1.2%

2001年調査に比べて「設置しているが」増加した。その要因として大会社においては内部統制システムの基本方針の決議又は決定が義務化されていることも、影響しているものと思われる。

会社法の施行で大会社・上場会社については監査役スタッフを設置する企業が増加しているということはコーポレート・ガバナンスの一翼を担う監査役制度が充実されてきている表れといえる。ただ、設置しているという会社でも、専属・兼務をあわせた補助使用人の平均人数1.8人（大会社1.9人）であり2001年調査の2.0人と比べて若干減少している。補助使用人を設置している会社でも専属者がいない会社が65.4%に上っている。これは、形式はある程度整備していることを意味しているが常勤監査役の平均人数1.3人（大会社1.4人）を合わせて考えると3.1人（大会社3.3人）であり、仮に年間240日稼動したとしても744人日（大会社792人日）にしかない。会社の規模や業態の多様性を考慮したとしても、リスク・アプローチを前提とする公認会計士による会計監査と比して十分な日数が確保されているとは言えない。コーポレート・ガバナンスや内部統制の重要な役割を担う監査役制度の設計について、執行側の取締役や株主がこの現実を直視してさらなる充実に努める必要がある。

③ 社外監査役

(1) 社外監査役の意義

次に、監査役制度の中で社外監査役について考察する。社外監査役の意義を考える場合に、監査役は、社外か社内かと常勤か非常勤かの関係性で以下のように分類できる。

	社内	社外
常勤	常勤社内監査役	常勤社外監査役
非常勤	非常勤社内監査役	非常勤社外監査役

社外監査役とは法第2条16項の規定「株式会社の監査役であって、過去に当該株式会社又はその子会社の取締役、会計参与（会計参与が法人であるときは、その職務を行うべき社員）若しくは執行役又は支配人その他の使用人となったことがないものをいう。」による。また従来「その就任前5年間、会社または子会社の取締役またはその子会社の取締役または支配人その他の使用人になったことがない社外監査役」という規定からその独立性を強化しているものである。

大会社1社あたりの平均監査役数3.46人を日本監査役協会の第7回インターネット・アンケートの結果（平成18年6月総会後の状況）⁹ から見ると以下ようになる。

区分	第6回結果	第7回	
		総会前人数	総会後人数
常勤社内監査役	1.13	1.04	1.06
常勤社外監査役	0.43	0.44	0.42
非常勤社内監査役	0.15	0.14	0.14
非常勤社外監査役	1.95	1.93	2.02
合計	3.65	3.55	3.46

9 http://www.kansa.or.jp/PDF/enquet7_061122-1.pdf より

監査役全体における社外監査役の構成比は70.5%（第6回65.2%、総会前66.8%）であり、監査役の3人に2人が社外となっている。社外監査役が、第6回に比べ0.06人、総会前に比べ0.09人増加している。社外監査役の中でも特に非常勤社外監査役が増加している（第6回比0.07人増、総会前比0.09人増）。社外監査役の大半は、社外監査役という側面だけでなく非常勤監査役であるという側面の二つを合わせ持つことになる。

ところで、監査役監査基準第5条（社外監査役）において社外監査役は以下のようになっている。

1. 社外監査役は、監査体制の独立性及び中立性を一層高めるために法令上その選任が義務付けられていることを自覚し、積極的に監査に必要な情報の入手に心掛け、得られた情報を他の監査役と共有することに努めるとともに、他の監査役と協力して監査の環境の整備に努めなければならない。
2. 社外監査役は、その独立性、選任された理由等を踏まえ、中立の立場から客観的に監査意見を表明することが特に期待されていることを認識し、代表取締役及び取締役会に対して忌憚のない質問をし又は意見を述べなければならない。
3. 社外監査役は、法令で定める一定の活動状況が事業報告における開示対象となることにも留意し、その職務を適切に遂行しなければならない。

会社法上は社内監査役と社外監査役では権限について差異はない（法第381条、383条、385条、386条、387条、388条等）が、責任（法第423条、847条）については、会社に対する損害賠償責任の免除（いわゆる社外監査役の責任限定契約 法427条1項）を除いて差異はない。上記1項では情報不足を補いつつ最小限の努力義務が、2項では代表取締役及び取締役会に対する発言を、3項では活動状況の開示が定められている。これは、会社法において法的な定義を行い、独立性を強化したこと、監査役会設置会社において、半数以上を要件としたことなど重視していることの現れである。

次に常勤監査役と非常勤監査役であるが、「常勤の監査役について」「監査役会は、監査役の中から常勤の監査役を選定しなければならない」（法第390条3項）とあるのみでこれも会社法上明示されていない。しかし常勤監査役を選定するのは、監査の対象が広範かつ複雑になることを想定し監査の実効性を向上させるためであると考えられる。ここから非常勤監査役は常勤以外の監査役となる。¹⁰

監査役監査基準第4条（常勤監査役）において常勤監査役は以下のようになっている。

1. 監査役会は、監査役の中から常勤の監査役を選定しなければならない。
2. 常勤監査役は、常勤者としての特性を踏まえ、監査の環境の整備及び社内の情報の収集に積極的に努め、かつ、内部統制システムの構築及び運用の状況を日常的に監視し検証する。
3. 常勤監査役は、その職務の遂行上知り得た情報を、他の監査役と共有するよう努めなければならない。

会社法上は常勤監査役と非常勤監査役では社内監査役・社外監査役と同様、権限について差異はなく（法第381条、383条、385条、386条、387条、388条等）、責任（法第423条、847条）についても、責任限定契約の可否を除いて差異はない。上記1項においては常勤監査役選定という法令と同一であり、監査役会を機能させるために常勤監査役を設置する趣旨である。2項では常勤監査役のなすべき事項を例示列挙したものであり、情報収集という役割に重点を置くことになる。3項は収集した情報を非常勤監査役と共有化することを意味している。

10 江頭憲治郎 「株式会社法」有斐閣 2006年 479頁～480頁

(2) 非常勤社外監査役の職務

非常勤社外監査役に求められる職務としての役割について見ていくが、まず社外監査役に求められる役割を考えてみる。監査役設置会社で半数以上が社外監査役であることが義務付けられていることは、監査役地位の安定を図り監査役の発言を強化するためのものであるといえる。しかし社外監査役には情報と時間に制約がある、この状況で社外監査役はどのような努力をする必要があるのか。会社の営業の状況を理解する、取締役会等の重要な会議に出席し業務の執行状況や意思決定内容を把握する、監査役会に出席し意見や情報の交換を図る、社内事情に捕われず社外の視点で代表取締役に見る、監査報告の内容について調査する、などが考えられる。

非常勤社外監査役に求められる役割としては、常勤監査役と比較して企業に関する情報量が少ないということから考慮する必要がある。会社法上はコーポレート・ガバナンスの重要性が強化されたことから企業価値・株主価値の増大につなげるために、独立性を有する社外監査役の知見に期待している。また非常勤であれば、監査報酬に依存しない独立性も期待する。経営者からは専門的知識に基づいた助言等を求められている。独立性を維持しながら会社の内容を把握している信頼のおける立場の人物から忌憚のない意見を求めている。株主や取引先からは会社が株主や取引先の利益に反する行為を行わないように監視することが求められていると言える。

④ 社外監査役の経歴と公認会計士の適任性

(1) 社外監査役の経歴と適任性

社外監査役の経歴について、最近の状況は以下のとおりである。¹¹

(網掛け筆者)(単位：%)

経 歴	全体2001年	全体2007年	大会社	大会社以外	その他	上場	非上場
合計人数(人)	6,385	8,733	7,695	947	52	4,994	3,717
1 親会社の役職員	25.6	21.2	21.5	19.5	5.8	8.6	38.1
2 大株主の役職員	10.6	10.9	11.5	6.2	0.0	11.5	10.0
3 取引銀行の役職員	9.7	7.5	7.9	4.4	5.8	9.8	4.5
4 取引先の役職員	5.0	6.3	6.5	5.1	5.8	7.4	4.8
5 会社と無関係な会社の役職員	—	16.5	15.3	27.0	23.1	17.7	15.0
6 公認会計士	4.0	7.5	7.3	9.6	3.8	9.4	5.1
7 税理士	4.4	4.9	4.7	7.0	3.8	6.3	3.1
8 弁護士	9.1	13.2	13.8	7.9	15.4	18.0	6.7
9 大学教授	0.9	2.1	2.2	1.2	5.8	2.7	1.3
10 官公庁	2.5	2.5	2.6	1.5	5.8	2.7	2.3
11 1～10以外	—	6.3	5.8	9.5	23.1	5.1	7.9
無回答	1.2	1.0	1.0	1.1	1.9	0.8	1.3

2001年調査と比べて「親会社の役職員」がやや減少した一方(25.6%→21.2%)、「弁護士」(9.1%→13.2%)、「公認会計士」(4.0%→7.5%)、「大学教授」(0.9%→2.1%)の増加が目立つ。上記の変動から会計士や弁護士などの有資格者を監査役に迎える会社が急増している。この傾向は、監査という仕事が専門知識を必要とすることからも当然であり時代の流れであると言える。

11 日本監査役協会資料「2007年における監査役及び監査委員会制度の運用実態調査」結果報告書平成19年10月30日88頁より作成

会社法における社外監査役制度による「社外」の要件は、会社法第2条16項に定められており、仮にこの要件を満たしていたとしても、社外監査役制度導入の背景から、社外監査役制度の導入が外部からの経営監視の強化を求めるためであるので、それぞれの経歴別にその適任性について検討しておく。

①親会社の役職員

社外監査役の顔触れを見ると親会社の役職員の比重が最も高い。「独立した外からの眼」として期待される社外監査役には、その出身母体としての親会社の役職員が圧倒的に多い。親会社からの監視の意味合いが強くまた兼任の比率が高いことが上げられる。社外監査役制度の立法の趣旨に照らして実態は離れているといえよう。

②大株主の役職員

次に比重が高い大株主の役職員としては、我が国最大の機関投資家、生命保険会社が典型であり、多くの社外監査役を送り込んでいる。監査役個人の問題とは言えないまでも、大株主という立場を利用して保険契約、投融資に関する貸付行為による金利確保、相手先企業からの情報の入手、監査役だけではなく取締役等の役員を派遣するなど、強い利害関係があるとも言える。企業グループとして多くの企業に監査役を派遣している。これらの監査役は本業も含め、兼務としての監査役であれば、果たして制度が求める職務遂行が可能であろうか。社外監査役導入前に、立法者側は複数兼務について危惧を示しながらも、企業経営者の見識に大きく期待するとしたのが趣旨であろうが、上場会社に於ける招集通知には、社外監査役候補者の兼務状況を全て明確に記載することなど株主の意思決定に資する今後の開示が望まれる。

③取引銀行の役職員

取引銀行（メインバンク）という強い利害関係にある人物では、監査役としての独任制を發揮しえないといえる。メインバンク、もしくはそれに準ずる取引銀行であれば、言うまでもなく企業に資金を貸し付け、回収することによって利益を上げる業務を行っている銀行は、企業にとって大株主と同様の利害関係者といえる。とすれば、独立的な立場を求められる監査役としての資格に疑問持つ一部投資家の主張は是認できる。バブル期にみられた利益至上主義の過剰融資により企業自体の存続が危うくなり、倒産にまで追い込まれた事実、バブル崩壊後の時点で、債権保全に奔走する金融機関の利益の為の監視役と見られても致し方ない事例も見受けられた。

④専門家

社外監査役制度導入により、新任として増加しているのが、弁護士、税理士、公認会計士、大学教授であり、いわゆる専門職を兼任しているものである。弁護士を社外監査役に選任することは、資格要件にてらして異論はないところであるが、当該企業もしくは企業集団の顧問弁護士を兼務していかどうか問題となる。顧問弁護士の監査役兼務禁止は、賛否が分かれるところであるが、実態として企業の側に立つ局面がないかどうかである。会社との顧問契約を継続しながら、監査役としての独任性は發揮出来ないのではないかとということである。公認会計士の就任についても同様のことが言える。当該企業の会計監査人からの推薦で、一旦辞職した形はとっていても監査法人に関連した社外監査役でないかどうかである。また、社外監査役として、官公庁出身者がいる。特に、警察官僚を社外監査役に迎え入れる企業が、今後起り得る不祥事の处理的役割を担わせようとするリスク回避の考えがあるならば、趣旨から乖離している可能性が指摘される。

以上のような経歴別の適任性をみると、2007年で会社と無関係な会社の役職員が16.5%を占めるに至っていることは、独立性の観点から社外監査役の経歴として注目される。

監査役監査基準第10条（監査役候補者の選定基準）において監査役候補者の選定基準（一部省略：

ゴシック筆者)は以下のようになっている。

2. 監査役候補者の選定に際しては、監査役会は、任期を全うすることが可能か、業務執行者からの独立性が確保できるか等を勘案して、監査役としての適格性を慎重に検討しなければならない。なお、監査役のうち最低1名は、財務及び会計に関して十分な知見を有する者であることが望ましい。

また施行規則第121条8号には株式会社の会社役員に関する事項(一部省略:ゴシック筆者)が以下のように規定されている。

第119条第2号に規定する「株式会社の会社役員に関する事項」とは、次に掲げる事項とする。
8. 監査役又は監査委員が財務及び会計に関する相当程度の知見を有しているものであるときは、その事実

上記監査役監査基準の2項では監査役候補者の適格性としての事項とさらに望ましい体制について3つに分け、任期、業務執行者からの独立性の確保、財務及び会計に関する相当程度の知見を示している。監査役には会計と関係がない経歴から就任する場合もあるが、監査役には毎年の監査の実施と報告という義務がある。監査役にとっては会計の適正性を表明する業務また会計監査人との連携は重要である。そのためには経営者・取締役が作成する計算書類を理解する能力が必要となる。在任中の監査役と監査役候補者の中から最低1名は財務及び会計に関する十分な知見を有することが望ましいといえる。知見を有しているものはある程度の実務経験を持つものも該当するといえるが、会計の有資格者で専門家を理想とするところである。また施行規則にも知見を有しているものの開示規定があることから、専門家としての公認会計士の適任性について検討する意味がある。

(2) 公認会計士の適任性

公認会計士(監査法人)は、法定の監査業務を通じて、関与企業の企業環境・経営環境・会計等の知見をもっており、監査役等とのコミュニケーション¹²・経営者等とのディスカッション¹³などから、監査役制度に対する理解を有し社外監査役の要件を満たすものと言える。この意味からも適任であるといえる。しかしどんな公認会計士でも適任であるとはいえない。個人の公認会計士で開業している場合は、上場会社監査事務所登録制度¹⁴から認定監査業務は事実上困難になってきておりコンサル業務や税務業務が主体となるため、法定監査業務を通じての企業に対する知見が十分であるかという点で脆弱である。また監査法人在職者についても兼務禁止規定が働くため事実上困難である。次に監査法人に在籍して退職後に就任する場合(関与していた公認会計士が関与先の社外監査役に就任する場合を想定)が考えられる。監査法人の職階が、スタッフ・シニア・マネージャ・シニアマネージャ・社員・代表社員という一般的な場合を想定すると、業務経験や習熟度からみて少なくともマネージャ以上の職階が必要になる。マネージャは監査現場の主査として、取り仕切っており、また責任者としての社員・代表社員は企業に対する監査意見の表明に責任を持つため、その職責は重たいものがある。

一連の会計不祥事で公認会計士に対する規制は強化されており、また監査法人内での内規による自主規制も一層強化されている。公認会計士としての独立性・職業倫理から社外監査役就任の適任性について限界があると考えられる。

公認会計士法第28条の2に公認会計士の就職の制限規定(ゴシック筆者)がある。

12 監査基準委員会報告書第25号(日本公認会計士協会 平成16年2月17日)

13 監査基準の改訂に関する意見書(企業会計審議会 平成14年1月25日)

14 上場会社監査事務所登録規則(日本公認会計士協会 平成18年12月11日)

第28条の2 公認会計士が会社その他の者の財務書類について第2条第1項の業務を行った場合には、当該公認会計士（公認会計士であつた者を含む。）は、当該財務書類に係る会計期間の翌会計期間の終了の日までの間は、当該会社その他の者の役員又はこれに準ずるものに就いてはならない。ただし、当該会社その他の者の役員又はこれに準ずるものに就くことにつきやむを得ない事情があると認められるときその他の内閣府令で定める場合において、内閣総理大臣の承認を得たときは、この限りでない。

注）第2条第1項の業務とは財務書類の監査または証明をいう。

上記規定より「役員又はこれに準ずるもの」を規制の対象としている。また倫理規則上は「独立性に関する概念的枠組み適用指針」Ⅶ第42項において独立性が脅かされる可能性があるとされている。また監査法人の場合は関与社員の就職の制限として公認会計士法に以下の規定がある。

第34条の14の2 第28条の2の規定は、監査法人が会社その他の者の財務書類について第2条第1項の業務を行った場合における当該業務を執行した社員について準用する。

この制限の趣旨は「近い将来に関与先としての被監査会社等に招聘された後の経済的又は社会的地位・ポスト等を見込むことによって、監査が不当に歪められることを排除するためのもの」¹⁵であるといえる。監査法人に在籍していた社員の場合は「当該財務書類に係る会計期間の終了の日までの間」¹⁶という期間を経過した場合が当てはまってくる。つまり、社員が監査証明を行った企業の監査役に就任するには制限があり、一方行っていない企業の監査役に就任するには知見はあるとしても、企業に対する理解等についての優位性はない。仮に公認会計士法第28条の2に定める期間が経過していても実質的な独立性が保たれるのか、また受け入れ側の企業・株主が是認できるものなのか、就任する公認会計士自身立場と受け入れ側の企業、そして株主等の現状認識の問題となる。公認会計士が社外監査役として就任することの適任性は、財務及び会計に関する相当程度の知見を有していることから、また監査業務を通じて独立性や倫理観を具備していることから大いに是認できる。しかし受け入れ企業の経営者が株主に適任であるという事実を開示して、社外監査役の環境を整備していく必要がある。社外監査役制度が有効に機能することにより、社外監査役がガバナンスの一翼を担い、今後の日本の発展に寄与することが望まれる。

5 おわりに

上記のように、最近の企業統治から社外監査役への期待は高まっており、その候補者としての公認会計士は有資格者としての知見や専門家としての経験を鑑みると適任であるといえる。しかし法的な制限もあり、日本国内では監査役が単なる名義職であって活動を行っていないのではないかという「閑散役」から抜け出してきたところであり、また一連の会計不祥事から公認会計士制度や公認会計士自身に対して十分に機能していないのではないかという厳しい批判もあり、社外監査役に対して公認会計士は適任であるといえるが、公認会計士が社外監査役に就任する場合が急増するという環境が現在整備されているとはいえず、今後、公認会計士自身が倫理観・独立性を保持し、社外監査役に就任するという方向性が出てくればより良いガバナンスが構築されていくものと考えられるため、今後の経緯を見守っていくことになる。

15 会計監査ジャーナル630号 47頁 JAN.2008

16 同上

(参考文献)

- 1) 監査役の役割と監査行動 鈴木進一著 商事法務 2007年11月
- 2) 非常勤社外監査役の理論と実務 大阪弁護士会・日本公認会計士協会近畿会編 商事法務2007年4月
- 3) 監査役の仕事 島村昌孝著 日興企画 2007年4月号
- 4) 会計学実践講義 古田清和・村田智之編著 同文館 2007年4月
- 5) 日本監査役協会第65回監査役全国会議資料 2007年11月