



監査役等による内部統制システムの評価と開示

宮 本 照 雄

宮 本 照 雄
コスモエネルギーホールディングス(株)
広島県出身
一橋大学院国際企業戦略研究科博士後期課程単位
取得退学

キーワード

内部統制の構築・運用状況の見える化

第一章 はじめに

近時、東芝不正会計事件をはじめとして、三菱自動車の燃費データ改ざん事件、東洋ゴム工業の免震ゴムデータ改ざん事件等の企業不祥事が絶えない。

振り返ると、昭和44年の山陽特殊製鋼事件⁽¹⁾を契機として、昭和49年の商法改正において、監査役に業務監査権を付与する商法の大改革が実施され、以降、企業不祥事が発生するたびに監査役の権限の強化が盛り込まれてきたが、不祥事は絶えることなく、近時、その内容も粉飾決算だけでなく、会社の存続自体も危ぶまれる事例もあり、日本のコーポレート・ガバナンス体制の信頼を大きく揺るがす事件が多発している。

このような中、平成26年5月には、コーポレート・ガバナンスの強化と親子会社に関する規律の整備を目的に会社法の一部を改正する法律及び会社法施行規則等の一部を改正する省令

(以下「改正会社法」とする)が施行された。改正会社法におけるコーポレート・ガバナンスの強化に係る改正事項としては、社外取締役及び社外監査役の社外要件の厳格化、社外取締役を置くことが相当でない理由の説明義務、責任限定契約の締結範囲の拡大、監査等委員会設置会社制度の創設、監査役会による会計監査人の選解任等に関する議案の内容の決定、取締役の職務の執行が法令及び定款に適合することを確保するための体制その他株式会社の業務並びに当該株式会社及びその子会社から成る企業集団の業務の適正を確保するために必要なものとして法務省令で定める体制の整備(以下「内部統制システム」とする)の開示の充実、支配株主の異動を伴う第三者割当増資に係る手続の見直しが挙げられる。

しかしながら、良質な企業統治の中核を担う内部統制システムの的確な運用は喫緊の社会問題となっているにも拘わらず、実務上は内部統制が有効に機能せず、企業不祥事が後を絶たない、あるいは経営者が不祥事の開示義務を怠る事態が多発している。

係る状況において、ゲート・キーパーの一人⁽²⁾で有りうる監査役及び監査役会、監査等委員会設置会社にあつては監査等委員会、指名委員会等設置会社にあつては監査委員会(以下「監査役等」とする)が、企業における不正、あるいは不祥事の防止において、最後の砦としての役割を果たすことはできないだろうか。この点、戦後、企業不祥事が発生する度に商法が改

正されてきたが、それは監査役の権限強化の歴史といっても過言ではなく、それにもかかわらず、ダスキンの大肉まん事件やオリンパス事件⁽³⁾のような特殊な事例を除けば、企業不祥事の責任が問われた折に、監査役の責任を問う声は聞かれなかったように、監査役等への期待はそれほど大きくないのも事実である。それでも監査役等は、取締役の職務の執行を監査する法的責任を負っており、そのために必要な強大な権限も持っている。その監査役等が、会社における内部統制システムの番人、言い換えれば株主をはじめとするステークホルダーに対して、専門の見地より信頼性の高い情報を開示すれば、職務の実効性を高めることができるのではないかと考えるところである。

そこで本稿では、内部統制システムの構築・運用の見える化に関してコーポレート・ガバナンス構築の一翼を担う監査役等がどのような役割を担えるのか、監査役等の視点から考察していきたい。

第二章 監査役等による内部統制の監査 —現状のおさらい

第一節 会社法の内部統制の監査

会社法では大会社、監査等委員会設置会社又は指名委員会等設置会社においては、会社及び企業集団の業務の適正を確保するための体制の整備に関する事項を取締役会が決議（以下「取締役会を置いていない会社の決定を含む」）しなければならないこととされ、またこれらの規定に基づき決議があるときは、その決議の概要及び当該体制の運用状況の概要を事業報告の内容としなければならないとされた。また、監査役等は、これ等の事項を内容とする事業報告を監査し、当該事項の内容が相当でないとき、その旨及びその理由を記載した監査報告書（以下、会社法上の「監査報告」については、実務で使用されている「監査報告書」とする）に記載することとされている。

しかしながら、実務上は、大多数が、相当であると判断した場合でも、その旨監査報告書に記載しているものの、その記載振りは、公益社団法人日本監査役協会⁽⁴⁾（以下「日本監査役協会」とする）のひな型をベースとした短文式の内容であり、株主をはじめとするステークホルダー等の期待ニーズに応えていないのではないかとの声も聴かれる。

具体的には、多くの会社の監査役会は、監査の方法として「事業報告に記載されている取締役の職務の執行が法令及び定款に適合することを確保するための体制その他株式会社及びその子会社から成る企業集団の業務の適正を確保するために必要なものとして会社法施行規則第100条第1項及び第3項に定める体制の整備に関する取締役会決議の内容及び当該決議に基づき整備されている体制（内部統制システム）について、取締役及び使用人等からその構築及び運用の状況について定期的に報告を受け、必要に応じて説明を求め、意見を表明いたしました。」、また監査の結果として「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あると認めます。また、当該内部統制システムに関する事業報告の記載内容及び取締役の職務の執行についても、指摘すべき事項は認められません。」と株主に報告している。加えて、財務報告の内部統制について記載した場合も、多くは「取締役等から財務報告の内部統制の評価の状況について報告を受け、必要に応じて説明を求めた結果、指摘すべき事項は認められなかった」と報告している。

こうした文言だけでは、株主は監査役等の監査プロセスを確認することができず、監査結果を正しく伝達することができているのか、すなわち監査役等が内部統制の番人としての役割を果たしているのか疑問の残るところである。

そのような中、平成26年5月の改正会社法により、事業報告で開示すべき内容に、新たに内部統制システムの運用状況が追加された。内部

統制システムは、構築するだけではその目的を達成できず、通常の業務プロセスに組み込まれたPDCA (plan, Do, Check, Action) のプロセスがうまく循環し、その運用が有機的に機能しているかを確認することが大切であることから、運用の開示が求められることとなった。

事業報告で開示すべき内部統制システムの運用状況の開示については、「会社法の改正に伴う会社更生法施行令及び会社法施行規則等の改正に関する意見募集の結果について（2015年2月）」（以下「法務省パブコメ回答」とする）が実務上の指針となっている。この法務省パブコメ回答によれば、「業務の適正を確保するための体制のとおり運用している」という程度の記載では足りず、ある程度具体的な運用状況として、例えば内部統制委員会の開催状況などが記載されるべきであるとされている。また、会社法上の内部統制に関する規律は、財務報告に係る内部統制に限らないものであり、運用状況の概要についても、この点を踏まえた記載が求められるとされている。そして、「当該体制の運用状況の概要」は、客観的な運用状況を意味するものであり、運用状況の評価の記載を求めものではない（なお、事業報告に運用状況の評価を記載することを妨げるものでもない。）ともされていることから、事業報告に運用状況の評価を記載している会社は極めて稀であるが、例えば、「リスクマネジメント委員会傘下の三分科会（財務リスク分科会、コンプライアンス分科会、事業リスク分科会）が、取締役会の定める活動計画に従ってグループのリスクマネジメント体制の整備・運用状況の評価し、その結果、重大な不備は認められず、リスクマネジメント委員会は、その旨をCEOおよび取締役会に報告した」ことを開示している事例もある⁽⁵⁾。

このように構築・運用状況の評価を行い、その結果も事業報告に記載することは、内部統制システムのPDCA (plan, do, Check, Action) の

サイクルを回して内部統制システムのレベルアップを図る中で重要なポイントであるが、この事例においても、監査報告書では、会社法の規定に従い、「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あると認めます。また、当該内部統制システムに関する事業報告の記載内容及び取締役の職務の執行についても、指摘すべき事項は認められません。」と監査報告書のひな型どおりに株主に報告している。この事例は、コーポレート・ガバナンスの向上が喫緊の課題である中、経営執行部門がリスクマネジメント体制の構築・運用状況を「評価」して、その結果をCEOおよび取締役会に報告したことを事業報告で開示したものであり、内部統制システムを機能させる取り組みとして評価できるものの、監査役等の果たした役割は分からないままである。

第二節 財務報告の内部統制の監査

平成18年6月、証券取引法の一部を改正する法律（金融商品取引法）（以下「金商法」とする）が制定され、財務報告に関する書類その他の情報の適正性を確保するために必要な体制について評価した報告書（以下「内部統制報告書」とする）を有価証券報告書と併せて内閣総理大臣に提出しなければならないこととなった⁽⁶⁾。また、内部統制報告書には、公認会計士又は監査法人の監査証明を受けなければならないことが規定され、開示書類の虚偽記載及び不公正取引の罰則強化等についても新たな規定が設けられた（以下「財務報告の内部統制」とする）。財務報告の内部統制の評価・監査は、会社法の内部統制システムの監査とは異なり、経営者にその有効性の評価を、そしてその評価結果が適正であるかどうかについて監査人にその監査を求めている。すなわち、金商法では、監査役等に、財務報告の内部統制に関する評価、監査を求めている。監査役等との関係においては、平成19年2月19日付にて金融庁・企業会

計審議会より公表された「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について（意見書）」及びその改訂に関する意見書⁽⁷⁾（以下「実施基準⁽⁸⁾」とする）によれば、「……本基準で示す内部統制監査において、監査人は、監査役が行った業務監査の中身自体を検討するものではないが、財務報告に係る全社的な内部統制の評価の妥当性を検討するに当たり、監査役又は監査委員会の活動を含めた経営レベルにおける内部統制の整備及び運用状況を、統制環境、モニタリング等の一部として考慮する。……」としているだけである。実施基準にいう、監査役又は監査委員会の活動を含めた経営レベルにおける内部統制の整備及び運用状況を、統制環境、モニタリング等の一部として考慮するとしている点につき、平成19年10月に金融庁総務企画局で策定された内部統制報告制度のQ&Aの間53では、監査人は、全社的な内部統制の整備及び運用状況の検討に当たって、監査役又は監査委員会における監視機能について、①監査役又は監査委員会の責任が記載された規定が存在しているか、②監査役又は監査委員会の開催実績の記録や議事録等が存在しているか、③監査役又は監査委員会の構成員は、内部統制の整備及び運用に関するモニタリングを実施するため、経営者を適切に監督・監視する責任を理解した上で、それを適切に実行しているか及び④監査役又は監査委員会は、内部監査人及び監査人と適切な連携を図っているかなどの点に留意して、確認することが重要であるとされている。但し、監査人には、監査役等が行った業務監査及び会計監査の内容の妥当性自体を検討することまでは求められていない。

しかしながら、財務報告の内部統制を整備・運用することは、取締役の善管注意義務の内容をなすものであり、また財務報告の内部統制は、会社法の内部統制構築義務の一環と考えら

れるものであることから、監査役等は、取締役の職務執行の監査（業務監査）の一環として、財務報告の内部統制の整備・運用等に関し、取締役の職務の執行に善管注意義務に違反する重大な事実がないか等について監視し検証することとなる⁽⁹⁾。

日本監査役協会の「監査役からみた財務報告に係る内部統制報告制度に関するQ&A⁽¹⁰⁾」の間5において、監査役等が取締役の職務執行を監査するに当たり留意すべきこととして、次のように指摘している。

監査役は、業務監査の一環として「内部統制システムに係る監査の実施基準」等を踏まえて監査を行い、財務報告内部統制の整備等にかかる取締役の職務執行に善管注意義務に違反する重大な事実が認められるか否かなどについて、監査役監査報告において監査意見を述べることを求められること（会社法施行規則130条第2項第2号）、すなわち監査役としては、財務報告の内部統制の整備・運用に係る取締役の職務執行に対しても、「内部統制システムに係る監査の実施基準」等を踏まえ、自社にとってリスクの大きい業務分野を評価範囲とし（リスク・アプローチ）、いわゆるPDCA（Plan Do Check Action）のプロセスがうまく循環しているかどうか（プロセス・チェック）、さらに経営トップを始めとする取締役が十分な関与をしているかなどを、監視し検証することを求めている。また、監査役は、取締役（内部監査部門等を含む）からは評価実施状況を、監査人からは監査実施状況の報告・説明を受ける必要があり、これら取締役及び監査人からの報告・説明の聴取は、事業年度を通じて、財務報告内部統制に係る整備計画又は監査計画の作成時に行うほか、期末だけではなく期中においても評価又は監査の実施状況について、それぞれ確認をすることが肝要である。したがって監査役としては、期中を通じて、①内部統制に携わる従業員を中心に財務報告内部統制の報告制度の内容と意義を

周知するよう取締役が努めているか、②現場に過度な負担や非効率が生じていないか、③IT統制のためのシステム投資等に係る経営判断と導入後の運用は適切であるか、④期初に定めた取締役の評価の対象範囲・評価方法についてその後の経営環境の変化等により見直すべき点はないか、⑤取締役が適時適切に監査人と協議を行っているか、などに留意して監査を行なうことが重要であると考えられる。

このように、財務報告の内部統制の監査については、監査役の活動を含めた経営レベルにおける内部統制の整備及び運用状況を、統制環境、モニタリング等の一部として考慮するとしているが、監査役等は、財務報告の内部統制の整備・運用等に関し、取締役の職務の執行に善管注意義務に違反する重大な事実がないか等について監視し検証する義務があることを認識する必要がある。

第三章 内部統制システムの評価 —監査役等の新たな役割の考察

内部統制システム構築・運用の究極の目的は次の二つである。一つが企業における不正、あるいは不祥事の防止（健全性の追求）と今一つが、それによる企業の健全な発展・繁栄（すなわち効率性の向上）である⁽¹⁾。この二つの目的を達成することで、企業は、統制環境が向上し、株主をはじめとするステークホルダーの信頼を得ることができる。

コーポレート・ガバナンスの強化を企図して、会社法の内部統制システムと財務報告の内部統制の二つの体制が整備され、改正会社法では内部統制システムの運用状況の開示の充実等が図られたが、企業不祥事の原因に鑑みるに、多くの場合経営理念を蔑ろにしている、経営トップ、特に社長に権限が集中しており他の役員、従業員が問題点を指摘する経営環境がない、言い換えれば社長が統制環境を自分の都合の良いようにコントロールしている等内部統制

システムが機能しておらず、内部統制システムの構築・運用の目的である「不祥事の防止（健全性の追求）」の達成には程遠い状況である。内部統制の目的を達成するためには、取締役が有効に機能する内部統制システムを構築し、運用することに加えて、内部統制システムを監査する監査役等が、その構築された内部統制が一定の水準を満たすものであるか、またそのシステムの運用に重大な問題点の有無につき評価を行い、その結果について、株主をはじめとするステークホルダーに開示することが考えられる。

本章では、内部統制システムを機能させるための一つ的手段として、監査役等が内部統制システムの評価を行い、その結果を取締役に会に通知するとともに、その通知において監査役等が指摘した「重大な指摘事項」等について監査報告書での記載事項⁽²⁾とすることを考察する。

第一節 どのように評価するのか

内部統制システムの評価に当たっては、内部統制システムの構築・運営の義務を有する経営者が評価することが考えられるが、これは自己評価となり株主をはじめとするステークホルダーの信頼を得ることができないのであり、内部統制システムの監査を行っている監査役等が評価するのが適切であると考えられる。

監査役等は、内部統制システムの構築・運用についての監査に当たっては、重要な会議への出席、取締役の業務執行の監視・検証、代表取締役、内部統制部門、内部監査部門等からの内部統制システムの構築・運用についての状況聴取、監査人からの状況聴取を行い、経営者の言明の確からしさを自らの監査結果等に照らして監査するが、その監査にあたっては、日本監査役協会の監査役監査基準⁽³⁾（以下「監査役監査基準」とする）、あるいは内部統制システムに係る監査の実施基準⁽⁴⁾といった監査の手続モデルに照らして監査を実施しており、日頃の監査

実績が評価の基礎となる。

しかしながら、取締役により適切な内部統制システムが構築されているのか、あるいはシステムが適切に運用されているのかを評価することは大変難しい。加えて、会社毎にその評価の指標や手法が異なる、あるいは定性的に評価することで評価のレベルにバラつきが生じることに鑑みるに、評価の指標として、品質管理の手法をベースに内部統制システムに係る項目を計数で定量的に評価するモデルを造ることが考えられる。

本節では、評価の指標とするモデルそのものを考察するものではないが、以下で内部統制システムを定量的に評価するための指標としての基本的な考え方を考察する。

内部統制システムは、取締役会で決議された事項が、通常の業務プロセスに組み込まれ、PDCA (Plan Do Check Action) のプロセスがうまく循環することで、その運用が有機的に機能して初めて意味をなすものであることから、

この目的の達成度を確認すべく、内部統制の基本要素とプロセス要素をマトリクスして評価する必要があると考える。

【図1】が内部統制システムを定量的に計数で評価するためのマトリクス評価表である。このマトリクス評価表は、以下三つの視点を基本としている。

第一の視点が、財務報告の内部統制が会社法の内部統制の一環であるとの考え方にたち、二つの内部統制を連携させて評価することである。そして第二の視点が、COSO フレームワークを基本として構成要素を組み立てることであり、第三の視点は、COSO フレームワークの考え方にに基づき内部統制要素の構成要素を、「基本要素」と「プロセス要素」に分類し、この二つの要素をマトリクスさせて評価することで、基本要素のどの項目が機能していないのか、あるいは有効に機能していると信頼し得るかといった評価を得ると同時に、基本要素のプロセスごとにその機能が有効であるか否かを知

【図1】 マトリクス評価表

基本要素		プロセス要素					
		統制環境	リスクの評価	統制活動	情報と伝達	監視・検証	ITへの対応
基本要素	(内部統制の目的)						
	コンプライアンス体制の整備						
	財務報告の信頼性を確保する体制						
	業務の効率性を確保する体制						
	(目的達成のための手段および環境整備)						
	情報の保存および管理体制						
	リスク管理体制						
	企業集団の業務の適性を確保する体制						
監査の実効性を確保する体制							

り得ることとなり、評価による改善のポイントをどこに置くかといった明確なメッセージを得ることができるものである。

第三の視点でいう内部統制システムの評価の基本要素については、「内部統制の目的となる事項」と、「その目的を達成するための手段及び環境整備に関する事項」に分類することで、内部統制システムの問題点を大局的にとらえることができるが、このうち、内部統制の目的となる事項は、「コンプライアンス体制の整備」、「財務報告の信頼性を確保する体制」、「業務の効率性を確保する体制」より構成し、内部統制の目的達成のための手段及び環境整備に関する事項としては、業務の適正を確保するために必要なものとして法務省令で定める事項を基本として構成している。

また、プロセス要素は、COSO フレームワークでの5つの要素を基本とし、それに財務報告の内部統制におけるプロセス評価項目の一つである「ITへの対応」を加えている。この要素は、COSO フレームワークの要素には無い項目であるが、重要な要素であることからプロセス要素の一つとしたものである。

本稿では、マトリクス評価表を用いてどのように計数評価するかについては考察しないが、例えば基本要素の各項目（7項目）を実務に添った具体的な「評価チェック項目」に落とし込み、次に、「達成度評価基準」を10点満点と置くといった手法で計数評価する方法が考えられる。これは、例えば日本監査役協会といった第三者機関での評価手法の確立が期待されるのである。

第二節 取締役会への通知と評価結果の開示について

監査役等は、日頃より、重要な会議に出席し、また支店・営業所・工場等を往査する折に聴取した情報等を基本として評価を実施することから、ある項目について、仮に低い評価とし

た場合には、なぜそのような判断をしたかの理由を監査役会¹⁵⁾で説明し、他の監査役等の意見も含めて監査役会で審議することが求められる。各監査役等が評価した考え方を基本的に監査役会で議論を重ねることによって評価が一定の方向に収斂することとなる。監査役会での審議においては、各監査役等が同じように低い評価結果とした要素項目については、共通の認識によりその改善策が策定されるが、各監査役等により評価が分かれた要素項目については、それぞれの評価の中間点を採用することなく、徹底した議論により監査役会としてあるべき改善策の方向性につき結論を得る必要がある。

このような審議を経て、一定の評価と内部統制システムの構築・運用に係る重要な指摘事項（以下「重要な指摘事項」とする）が整理された時点で、監査役会としては、その評価結果を代表取締役、あるいは問題となった要素項目を所管する取締役等と摺合せすることが望ましい。監査役会における審議結果を直ちに取締役会に通知するのではなく、監査役会として、代表取締役、あるいはその案件を所管している取締役がその問題をどのように認識しているか等の摺合せを経て監査役会としての最終決議をすることで、取締役会での内部統制システムに関する議論の深耕を企図するものである。この摺合せは、評価した監査役等が一方的な思い違いや、誤った理解をしていないかといった事実認識を防止することを目的とするものであり、取締役等の要望を評価に反映する趣旨ではないことに注意する必要がある。

また、監査役会の意見形成に当たっては、経営者による財務報告の内部統制にかかる評価とその評価に対する監査人の監査意見は、監査役会での最終評価の重要な要素となる。基本的には、監査役会での評価において重要な指摘事項が無かったにもかかわらず、経営者が不備を認識した場合、あるいは監査人が開示すべき重要な不備を指摘した場合、又はその逆の場合であ

る。このように監査役会での評価と経営者の評価、あるいは監査人の監査結果との間に相違が見られる場合は、監査役等は、経営者、並びに監査人と十分協議し、財務報告の内部統制についての評価に関する結論を得た後に、自らの内部統制システムの評価結果を導くこととなる。

これ等の手順を経て、監査役会は最終的に内部統制システムの評価結果を取り纏めるが、監査役会での評価取り纏めの決議にあたっては次の事項を明確にしたうえで取締役会に通知する。

- (1) 監査役会は、どのような議論を経て最終的な評価を得たのか。
- (2) 「重要な指摘事項」はあるか、あるとすればその内容。

一方、取締役会では、監査役会の評価を踏まえて、取締役会として内部統制システムの構築・運用の評価をどのように判断しているか、また重要な指摘事項への見解に対する意見を開示したうえで、形式的ではなく、実質的な審議をすることが求められる。取締役会においても、改善すべき不備を認識した場合には、内部統制システムの改善に係る新たな取締役会決議を行うこととなる。その際、形式的ではなく、実質的な審議をすることが求められる。

監査役会としては、監査報告書において、重要な指摘事項と、その改善に係る取締役会での審議プロセス、審議結果等を、株主をはじめとするステークホルダーに開示する。それが結果として、内部統制システムの目的である企業における不正、あるいは不祥事の防止（健全性の追求）と、それによる企業の健全な発展・繁栄（すなわち効率性の向上）に繋がると思われる。

ところで、監査人もまた、実施した監査の結果を同一の定型文言による監査報告書を用いて利用者に伝達しているが、それについては、近年の財務報告の複雑化や会計不正問題の発生を受けて、監査報告書の利用者の期待ニーズを満たしていないとの指摘があり、監査報告書の抜

本の見直しに関する国際的な議論がリーマンショック後の2011年ころから活発になってきた。

この監査報告書の透明化は、監査人の結論である監査意見を伝達することに主眼を置き、定型的内容となっていた従来の短文式の監査報告書に対して、より品質の高い情報を提供することを目的としている。監査報告書の透明化の中で重要な事項は、国際監査基準（ISA）701「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーション」で示されている「監査上の重要な事項」（Key Audit Matters: KAM¹⁶⁾）である。監査上の重要な事項（KAM）は、監査人が監査の過程で最も重要であると判断した事項とされ、その決定プロセスでは、企業統治責任者¹⁷⁾に重要な事項として伝達が求められている事項から、監査人が特に注意を払った領域を考慮して選択・決定するとされている。すなわち、監査上の重要な事項（KAM）は、企業統治責任者である監査役等とのコミュニケーションにより決定することとされている。

監査人による監査報告書の透明化の動きは、監査役等の監査報告書にも影響を及ぼすと考えられ、本稿で述べる内部統制の評価の開示にもつながることが予測されるが、一方で日本の企業においては、監査役等は裏方に徹し、企業の内部事情を、株主をはじめとするステークホルダーに開示することはご法度とする風土がなお根強い。しかしながら、内部統制システムの構築・運用の目的を考えるならば、監査役等による内部統制システムの審議プロセスの開示は、不祥事の防止（健全性の追求）と、それによる企業の健全な発展・繁栄（すなわち効率性の向上）に繋がるとを認識し、それを妨げるような風土は変えていかなければならない。

第四章 おわりに

近時、コーポレート・ガバナンスをめぐる議論が活発となっており、その議論では、より良きコーポレート・ガバナンス構築の一翼を担う

監査役等の役割、責任のあり方も重要な論点となっている。コーポレート・ガバナンス改革の議論を受けて、平成18年5月に会社法が施行され、また平成26年5月には会社法が改正される等改革が進められている折に、東芝会計不正問題をはじめとする企業不祥事が大きな社会問題となっている。日本を代表する企業である東芝が、会計不正問題から上場廃止も懸念される事態となったことは、一企業だけではなく日本企業のコーポレート・ガバナンスに疑念の目が向けられことになっている。利益優先の社長に権限が集中し、人事権を握られた役員は問題の提起すらできない、すなわちトップ自らが統制環境、ひいては内部統制を蔑ろにした特異なケースであるが、一方では、ゲート・キーパーである監査役等が、その責務を果たしていたかについても考えねばならない問題である。

ところで、昭和49年に発足した日本監査役協会の初代会長に就任された鈴木竹雄東大名誉教授の講話¹⁸⁾は次のようなものであった。昭和49年に施行された商法における監査役の業務監査権復活を踏まえて、「今まで日陰の花だった監査役に日が差したというような趣旨の記事が週刊誌に載っておりましたが、私は今後も監査役がやはり日陰の存在であることは変わりがないだろうと思います。……商法は監査役の権限をいろいろ規定しておりますが、その権限が実際に行使されるようになったならば、その会社はおしまいだろうと思います。逆に申しますならば、あの会社の監査役はよく活躍していると外部から思われるような会社はろくなことがないだろうと思うので、その意味で、私は、監査役は今後も日陰の存在であるべきではないかと思えます。ただし、それは日陰の花のように静しているものではなく、やはり動いているものでなければならない。その意味では日陰の鳥でももうしまししょうか、そのようなものであるべきだろうと思うのであります。」と話されている。この話は、監査役監査の真髄を言い表し

たものであると同時に、ガバナンスの透明性に努力している監査役の実務内容は、社内の従業員でさえ、ましてや株主などのステークホルダーにとっても極めて分かりにくいものであることを示しているように思える。それは、多くの監査役が、監査報告書のひな型を参考に、同じような内容の監査結果を伝達していることもその一因といえるかもしれない。その意味では、日陰の鳥であっても、経営において改善を要することはしっかりささやき、それでも問題が改善しないと判断した折には、監査報告書において、その事実について勇気をもって正しく株主をはじめとするステークホルダーに伝達することを意識しなければならない。

本稿では、内部統制システムを機能させる一つの方法として、監査役等による内部統制システムの評価を監査報告書での記載事項とすることを考察したが、このことは、監査役等がゲート・キーパーとしての役割を果たすだけではなく、企業不祥事が起きた場合には、その問題から目を背ける、あるいは善管注意義務を果たすことなく見過ごした場合、監査役等も社会的な責任を有することを肝に銘じなければならないことを意味する。

注(1) 兵庫県姫路市に本社がある資本金73.3億円の
上場会社であったが、負債総額600億円で倒産
した。後に、経営陣の70億円のぼろ粉飾決算
が判明し、役員が商法、証券取引法違反、詐
欺・業務上横領で起訴された。小説「華麗なる
一族」のモデルでもある。

(2) ゲート・キーパーとは、監査法人、弁護士等
の専門的能力を有する第三者とされているが、
監査役等もゲート・キーパーと言い得るのでは
ないかと考える。

(3) オリパス(株)が過去のM&Aにおいて不透明
な取引と会計処理を行っていたことが平成23年
8月に雑誌で報じられたことをきっかけとし
て、平成23年4月に社長に就任したマイケル・
ウッドフォード氏がこの問題を調査し、同年10
月に一連の不透明で高額な企業買収により会社
と株主に損害を与えたとして、会長及び副社長

の引責辞任を促した。しかしながら、その直後に開催された取締役会でウッド・フォード氏は社長を解任されたが、平成23年11月に発表された「第三者委員会報告書」では、同社の経営幹部が主導した巨額損失の飛ばしの事実が明らかとなった。その後、平成24年2月16日に同社の元監査役を含む元経営者等7名が逮捕されるに至った事件。

- (4) 昭和42年5月の法制審議会商法部会において「監査制度に関する問題点A・B案」が公表され、監査役制度が強化される方向に向かっていく昭和44年1月に、社団法人商事法務研究会内に日本監査役協会の前身である「監査役センター」が設立された。その後、昭和49年の商法改正にともない社団法人日本監査役協会として発足した。なお、平成29年8月現在の会員数は、会社数で約6,502社、会員数で約8,308名である。
- (5) キヤノン(株)「第116期定時株主総会招集ご通知」2017年3月、34頁。
- (6) 平成21年12月に公布、施行された「連結財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令」により定時株主総会前の有価証券報告書等の提出が可能となったことから、有価証券報告書と併せて内閣総理大臣に提出しなければならない内部統制報告書も定時株主総会前の提出が可能となった。
- (7) 金融庁・企業会計審議会より平成23年3月30日付「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について（意見書）」が公表され、平成23年4月1日以後開始する事業年度における財務報告に係る内部統制の評価及び監査から適用されている。
- (8) 「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について（意見書）」及びその改訂に関する意見書は、「財務報

告に係る内部統制の評価及び監査の基準」と「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」より構成されている。

- (9) 前掲注(7)（意見書）のⅠ．内部統制の基本的枠組み4．内部統制に関係を有する者の役割と責任（3）監査役又は監査委員会参照。
- (10) 日本監査役協会、平成20年9月29日。
- (11) 神田秀樹他著「企業の内部統制—その問題点と最近の動き（2）新会社法と内部統制のあり方」40頁参照（商事法務 1766号、2006年5月）。
- (12) 企業行動の開示・評価に関する研究会「コーポレートガバナンス及びリスク管理・内部統制に関する開示・評価の枠組について—構築及び開示のための指針—」（案）54頁参照（経済産業省、平成17年7月13日）。
- (13) 日本監査役協会により昭和50年3月25日に制定された基準であり、以降監査役に期待される役割と責務を明確にすべく累次の改正が行われている。また、監査委員会監査基準、監査等委員会監査基準も制定されている。
- (14) 日本監査役協会において、監査役監査基準を基本として平成19年4月5日に制定された基準であり、以降累次の改正が実施されている。また、監査委員会制度、監査等委員会制度の実施基準も制定されている。
- (15) 指名委員会等設置会にあっては監査委員会、また監査等委員会設置会社では監査等委員会と読み替える。
- (16) 米国・公開企業会計監視委員会（PCAOB）の監査基準（AS3101）では、監査上の重要な事項をCAM（Critical Audit Matters）としている。
- (17) わが国の法制度の下では、企業統治責任者は監査役等である。
- (18) 鈴木竹雄著「監査役的使命」月刊監査役 第57号（日本監査役協会、昭和49年6月）。

