

「企業集団における不祥事防止を切り口とした 監査体制強化の在り方」

2020年12月16日
公益社団法人日本監査役協会
ケース・スタディ委員会

目次

1. はじめに	1
2. 本報告書における検討の前提について	
(1) 企業集団における内部統制の重要性	2
(2) 平成30年報告書における提言を踏まえて	2
(3) 小括	3
3. 企業集団不祥事事例の分析	
(1) 子会社による不正事例	4
(2) 事例分析から浮かび上がった問題点	6
4. アンケート結果から窺える実態	
(1) 回答会社の規模等	8
(2) 監査体制	10
(3) 子会社監査の主体	11
(4) 監査方法や頻度、リスクの把握	12
(5) 会計監査限定監査役設置会社の状況	14
(6) 子会社監査役等との連携	15
(7) 子会社情報の入手	16
(8) 監査役の属性等について	17
(9) 企業集団における不祥事防止の監査体制の在り方	18
5. 企業集団における不祥事防止を切り口とした監査体制強化に向けた提言	
(1) 監査役等が図るべき連携（コミュニケーション）の在り方	21
(2) 企業集団における監査の実効性向上に対する機能強化ポイント	23
6. おわりに	29
【添付資料】	
・【アンケート調査結果】	30

1. はじめに

近年、日本の産業構造や企業を取り巻く経営環境の急激な変化に伴い、事業の多角化や海外を始めとした M&A 等により日本企業のグローバル化が大きく進展してきた。一方で、子会社を契機としたグループ全体の企業価値を毀損するような不祥事が相次いで発覚したことを背景に、企業統治の在り方や親子会社に関する規律の見直しが検討され、平成 26 年には、企業集団の業務の適正を確保するために必要な体制に関する規律が会社法施行規則から会社法本体において改めて規定される改正が行われた。

当委員会としては、平成 26 年の会社法改正に先立って「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）」を取りまとめ公表したが、昨年、経済産業省から公表された「コーポレート・ガバナンス・システム研究会（第 2 期）報告書」において、グループ経営における実効的なガバナンスの在り方について改めて問題提起されていることを受け、平成 25 年に取りまとめた提言のフォローアップとして「親会社による企業集団の監査」について実態の変化を調査するためアンケートを実施し、結果を公表した。

他方、一昨年当委員会を取りまとめ公表した「企業不祥事の防止と監査役等の取組－最近の企業不祥事事案の分析とアンケート結果を踏まえて－」（平成 30 年）においても掲載したが、子会社に端を発する不祥事事例は枚挙にいとまがないことから、今回改めて不祥事防止の観点も合わせて企業集団の監査の在り方について検討することとした。

検討にあたり、特に子会社の不祥事防止の観点から親会社監査役等による子会社監査及び子会社における監査体制の在り方、親会社と子会社の監査上の連携の在り方のほか、企業集団の形態は千差万別であることから、企業規模別の監査の在り方や海外子会社の監査の在り方、さらにはグループ全体での三様監査の在り方などに留意した。

報告書の取りまとめに際しては、各社の監査体制や子会社に対する監査の実態についてアンケート調査を実施したが、調査対象については、複雑になることを避けるため、監査役（会）設置会社のみとした。

また、集計にあたっては、子会社数を集計区分として追加することも試みており、各社の実態に沿って適宜参考にしていただきたい。

2. 本報告書における検討の前提について

(1) 企業集団における内部統制の重要性

平成26年の会社法の改正では、主にコーポレート・ガバナンスの強化及び親子会社に関する規律等の整備を図ることを目的とし、企業集団の内部統制に関する改正が行われた。事業のグローバル化や多様化が進展し、グループ・リスクマネジメントの重要性の認識と株主保護の観点により、当該株式会社と子会社から成る企業集団の内部統制を整備する規律が従来は会社法施行規則で定めていたものが本改正で会社法に明記された。子会社に対する管理・監督責任は、一義的には親会社の取締役（会）にあるものの、場合によっては監査役等も善管注意義務違反を問われる可能性があることに留意すべきとされている。

また、会社法施行規則第100条第3項第4号ロでは、当該株式会社による子会社取締役、監査役等から親会社監査役へ報告する体制の整備について規定されており、当該株式会社の監査役としては執行側の体制整備の状況について監査するとともに、子会社監査役等及び関係者との連携を充実することが必要となっている。平成25年報告書においては、上記会社法施行に先立ち6つの項目について提言したが、5年以上経過した現在、各社の対応状況についても興味深いところである。

【平成25年報告書の主な提言内容】

- ①企業集団内部統制システムの監査のチェックポイント（権限の集中、人事の固定化、など）
- ②親会社の管理部門及び社外監査人との連携
- ③子会社監査役との連携
- ④親会社監査役による子会社調査
- ⑤不祥事の兆候の把握と適切な対応
- ⑥子会社監査役等に対する期待

(2) 平成30年報告書における提言を踏まえて

当委員会では、一昨年テーマとして度重なる企業不祥事を背景に「企業不祥事の防止と監査役等の取組」について検討したが、報告書では、業種や規模の違いはあるものの、アンケートの調査結果から伺える監査役等の共通した視点として、次のとおり取りまとめている。

【企業不祥事防止に向けた取組に対する監査役等の視点】

- ①自社及び同業種のリスク分析とリスク・アプローチによる企業不祥事防止策の検証
- ②企業不祥事防止に向けた経営トップからの発信、経営トップの姿勢
- ③コンプライアンスに関する研修制度の充実
- ④従業員からの情報を吸い上げる仕組みの構築

また、この4つの視点を踏まえ、監査役等が留意すべき7つのポイントについても触れられており、なかでも最も重視すべきポイントは、「経営トップのコンプライアンス重視の経営姿勢」となっている。企業のトップが内部統制を無視するなどコンプライアンスに対し真摯に取り組む姿勢がなければ、どのような施策を講じたとしても機能することもなく、他方、現場においても、経営トップからの発信等を受け入れる風土が醸成されていなければ同様に機能しないと考えられる。この点については、企業単体のみならず企業集団についても共通して留意すべき前提であると言える。

さらに、7つのポイント以外にも「企業集団を含めた企業全体として、社会・ステークホルダーが求める『品格』が維持され、意識改革と組織改革が継続的に推進されているか」についても監査役等の職務遂行に際しての留意点として重要であるとの認識で一致している。

【監査役等として常に留意しておくべきポイント】

- ①経営トップがコンプライアンス重視の経営姿勢を取っているか。
- ②本質的に強い現場力が確保されているか。
- ③全社的に内部統制部門の機能が発揮されているか。
- ④内部監査部門による組織的かつ効率的な監査が実施されているか。
- ⑤バッドニュースファーストの文化、風通しのよい企業風土となっているか。
- ⑥企業不祥事に関する兆候に対して、徹底した事実調査と事実に基づく対策の要請がなされているか。
- ⑦企業不祥事の発生後、再発防止に対して本質的に取り組む姿勢がとられているか。

(3) 小括

平成26年の会社法の改正により企業集団の内部統制に関する法的枠組みが整備されたが、前回報告書においても明らかなとおり、子会社発の企業不祥事は後を絶たないことから、子会社における不祥事防止の観点から、企業集団としてどのような体制を整備するのか、監査役等としてどのような事項に留意して監査するべきかについて検討するため、近年発生した子会社発の不祥事について第三者委員会等の調査報告書を基に分析し、不祥事の発生要因や共通する要素について整理するとともに、企業集団の監査体制や連携の状況等に主眼を置いたアンケートを実施し、実務に即した提言を取りまとめることとした。

3. 企業集団不祥事事例分析

(1) 子会社による不正事例

企業集団としてどのような体制を整備するのか、監査役等としてどのような事項に留意して監査するべきかの検討にあたり、まずは子会社で発覚した不祥事事例について、当該不祥事に関する第三者委員会等の調査報告書を基に分析し、企業集団のガバナンス上のリスク等の洗い出しを試みた。本項では、不祥事の概要及び発生原因について紹介するとともに、当委員会における考察の視点と浮かび上がってきた問題点に着目いただきたい（事例の詳細は別添資料としてホームページにのみ掲載しているため、ご参照願いたい）。

【A社】

<p>事案の概要</p>	<p>業務用厨房機器販売会社の国内販売子会社にて不正行為が発生。内部通報により発覚。</p> <p>【不正の内容】</p> <ul style="list-style-type: none"> ①貸し借り：別の取引間での売上原価の付け替え ②仮想代理店販売 ③協力業者への架空販売 ④架空・水増し発注 ⑤売上の先行計上 ⑥撤去機等の無断売買及び売却代金の着服
<p>不祥事発生原因</p>	<ul style="list-style-type: none"> ①販社内における目標達成プレッシャーの増幅が招いた不正行為の蔓延 ②取締役の過剰な兼務と販社間の競争促進 ③販社管理部門の脆弱化 ④経営人材育成の不奏功 ⑤グループ内部統制の脆弱さ ⑥不正行為の組織的要因に踏み込まない対症療法的な行動パターン ⑦今回の危機管理における問題点
<p>当委員会における着眼点</p>	<ul style="list-style-type: none"> ①親会社取締役2名が子会社販社15社を兼務する特異な環境であり、販社で競わせるなど売上へのプレッシャーがあった。 ②コンプライアンス・リスク委員会が形式だけとなり、他の部署等においてもリスク管理が行われていない。 ③販社15社には内部監査機能はなく（親会社内部監査部門が実施）、さらに親会社内部監査部門の人員も限られている。子会社監査役も非常勤であり、グループ会社従業員が経験を積むために就任するなど監査役に求められる監査機能が果たされていなかった。 ④内部監査部門による内部監査計画では、「企業風土、組織運営」を挙げ改善が必要との認識があり監査を実施していたが、早期の改善には至らな

	かった。
--	------

【B社】

事案の概要	<p>通信販売子会社における不正が内部通報により発覚。さらに調査の過程で海外子会社でも不正が発覚。</p> <p>【不正の内容】</p> <p>①国内：在庫金額の水増しによる利益の嵩上げ</p> <p>②海外：売上の前倒計上及び架空売上による利益の嵩上げ、原価の付け替え等</p>
不祥事発生原因	<p>①低いコンプライアンス意識下での誤った予算達成企図</p> <p>②管理部門・管理システムの脆弱性</p> <p>③子会社固有の問題点</p>
当委員会における着眼点	<p>①スリーラインディフェンスの全てにおいて、体制が不十分。現場従業員に経理の知識がなく、不正の指示にも気づかない（1線）、さらに管理部門も機械的に作業しており機能していない（2線）、内部監査部門（3線）が2名と少数かつJ-SOX監査のみ注力している。</p> <p>②長年その会社のトップに就任しており、不正の指示を出していた社長へ権限や報告体制が集中している。</p> <p>③親会社執行役員が非常勤監査役として兼務しており、棚卸しへの立会いに参加しているが、業務全般の監査は行われていない。</p>

【C社】

事案の概要	<p>持株会社（HD）が有する子会社が統括する海外子会社によって発生した会計不正。さらに子会社はその不正を把握したが、隠蔽が行われた。</p> <p>【不正の内容】</p> <p>①リース取引の不適切処理</p> <p>②貸倒引当金の過少計上</p> <p>③在庫過大計上</p> <p>④売上架空計上</p>
不祥事発生原因	<p>【海外子会社】</p> <p>①不正を主導していた販売子会社社長への報告ラインの集中</p> <p>②売上至上主義と目標達成による多額のインセンティブ付与</p> <p>【統括部門】</p> <p>①内部監査部門のリソース不足及び独立性の欠如</p> <p>②経理部門の機能不全</p> <p>【子会社】</p>

	<p>①子会社に対する管理体制の不備、情報共有の体制の不備</p> <p>②役員による隠蔽体質</p> <p>【親会社】</p> <p>①子会社管理体制の不備</p> <p>②監査部門による監査体制の不備</p> <p>③情報共有体制の不備</p>
当委員会における着眼点	<p>①企業集団内に異なる統制体制を敷いていたことによる親会社の監督の不備（不正を行う機会を与えている）。グループといいつつ実質は別であった。親会社による芯の通った管理が必要。</p> <p>②利益を上げている子会社は、親会社の目が届き難いため聖域化されやすく、不正の温床となるケースが散見される。今後M&Aなど活発化することも考えられ、留意が必要。</p> <p>③親会社から離れたところ（さらには海外）で発生した事案では、発見することも難しい場合が考えられる。会計事項であれば、現地会計監査人などをいかに活用するか。</p> <p>④報告ラインが限られており、不正の端緒は見つけているものの、途絶えてしまっている。情報ラインの複線化が必要。</p> <p>⑤子会社役員の資質の問題がある。コンプライアンス意識の啓発や、監査役としても毅然とした対応を取らなければならない。</p>

（２）事例分析から浮かび上がった問題点

３社の企業不祥事事例について検討した結果、不正の内容は異なるものの、企業集団において子会社で不正が起きやすい主な要因として、下記①～④の傾向が見られる。

① コンプライアンスより収益を優先するグループ全体の風土

昨今の企業不祥事の傾向として、親会社社長が主導する不祥事も相変わらず目立つものの、子会社の経営陣や現場レベルによる不正も散見される。子会社は、親会社の利益に貢献することが求められることから、コンプライアンスよりも収益を上げることを重視する傾向にあり、親会社社長が自身のコンプライアンス意識をグループ全体に発信し、浸透させることを怠った場合、子会社責任者等による暴走や独断行動が許容され不祥事へと発展しているケースが見受けられた。

② 監査の体制不備と実効性の欠如

子会社には、業態や規模等により監査役や内部監査部門を置かずに、親会社の監査役や内部監査部門がその役割を担っている事例も少なくなく、大企業であっても限られたリソースのなかで監査を行っているケースが大半ではないかと考えられる。このような状況下で

多岐にわたるリスクや拡大する監査対象をカバーすることは困難であり、余儀なく形式的な監査しか実施できていない事例や、J-SOXに対応する監査が主目的となっている事例も散見された。

また、子会社に監査役を置いている場合であっても、親会社管理部門等の使用人が兼務している場合も多く、実質的に監査が実施されていないのではないかとの懸念も抱かされた。

③子会社管理（統制）部門の機能不全

親会社の子会社管理部門や子会社内の事業管理部門による管理・統制機能が不十分な場合には、親会社の目の行き届かない子会社の事業部門が不正の温床になりやすいと考えられる。資本関係や事業の親和性など親子会社間の関係性にも拠るが、当該部門が子会社内に潜むリスクをモニタリングし、改善指示等を行わなければならないものの、形式面のみの確認に留まって潜在的なリスクに踏み込めていないケースが散見された。

④子会社からの報告及び情報共有体制の不備

子会社が抱える問題や課題、予測不能な事故などの状況が親会社に報告として上がってこないことなどにより、親会社の対応が遅れる傾向が多々見受けられる。子会社の問題等は、可能な限り子会社内で穏便に処理しようという心理が働くことはわからないでもないが、その後の対応状況等が思わしくないなどの理由から隠蔽へつながったり、2次被害へ波及するなど、子会社だけでは対応できない大きな問題に発展するケースも見受けられた。

⑤小括

上記の要因が複数共存するような環境では、それに比例して不祥事が発生するリスクも高くなるといえる。昨今の経済環境下においては、このような要因への対応が会社の利益に直結しないなどインセンティブが働かないという認識で、十分なリソースが提供され難い場合もあると思われるが、不祥事の発生は企業の信頼を大きく毀損することになるわけで、その会社にとって必要十分な体制整備に努めることは、企業価値の維持や向上のためには不可欠である。

4. アンケート結果から窺える実態

当委員会では、企業集団の監査体制や連携の状況等の実態を明らかにするため、当協会会員のうち‘親会社または子会社（双方を有する場合も含む）を有する監査役（会）設置会社の監査役’を対象にアンケート（以下「アンケート」という）を実施し、結果として、1,925社（親会社1,082社、子会社843社）から回答を得た（以下、親会社を対象としたアンケート回答は「親会社回答」、子会社を対象としたアンケート回答は「子会社回答」とする）。本項では、アンケート結果を踏まえ、各社の監査体制や親子会社間の監査上の連携等に関する運用状況につき考察した結果について親会社回答の傾向を中心に紹介する（枠内の選択肢は抜粋のため、自由回答を除く回答結果は添付資料（30頁以下）をご参照願いたい。なお、自由回答については、別添資料としてホームページにのみ掲載している）。

（1）回答会社の規模等（設問F4、5、6、7、11、14、15、16）

●親会社回答

資本金	「5億円以上100億円未満」	571社（52.8%）
	「100億円以上1,000億円未満」	196社（18.1%）
上場区分	「1部上場」	567社（52.4%）
	「2部上場」	93社（8.6%）
	「新興市場」	139社（12.8%）
	「未上場（IPO準備中）」	107社（9.9%）
	「未上場」	176社（16.3%）
機関設計	「監査役会設置会社」	855社（79.0%）
	「会計監査人設置会社」	957社（88.4%）
子会社数	国内	平均10.74社
	「1～10社」	767社（70.9%）
	「101社～」	14社（1.3%）
	「海外子会社のみ」	101社（9.3%）
	海外	平均18.17社
	「1～10社」	487社（45.0%）
	「101社～」	24社（2.2%）
「国内子会社のみ」	401社（37.1%）	

【回答傾向】

上場大企業による回答が中心となった。子会社数は10社未満が多数を占めているものの、100社超の子会社を抱える場合や国内または海外のいずれかの子会社のみ有する場合など、企業集団が置かれている状況は様々である。子会社数の平均を見ると、海外子会社数が国内

子会社数を上回っており、海外展開の進展が窺える。

子会社の主な機関設計	「取締役会+監査役」	621社 (57.4%)
	「取締役会+監査役+会計監査人」	248社 (22.9%)
	「取締役」	130社 (12%)
子会社における 監査役非設置会社数	「0社」	901社 (83.3%)
	「1~10社」	165社 (15.2%)
会計監査人設置状況	国内「全ての子会社に設置している」	70社 (7.1%)
	「大会社以外の主要な子会社に設置」	138社 (14.1%)
	海外「全ての子会社に設置している」	242社 (35.5%)
	「主要な子会社に設置」	185社 (27.2%)
I Tシステム（基幹 及び会計システム） の設計	国内「親会社と統一」	266社 (24.6%)
	「主要な子会社は親会社と統一」	304社 (28.1%)
	海外「親会社と統一」	40社 (5.9%)
	「主要な子会社は親会社と統一」	92社 (13.5%)

【回答傾向】

子会社の機関設計では、おおむね子会社には監査役が設置されている状況となっている。会計監査人の設置状況では、海外子会社について任意設置している割合が高く、海外子会社の会計監査を重要視していることが窺える。

I Tシステムの統一状況については、主要子会社まで入れても国内でようやく半数、海外では2割に満たないことから、これからの課題と思われる。自由回答では、会計システムのみ統一されているという回答も散見され、親子会社間で全てのシステムは統一されていなくても、一部のシステムについては統一している会社も一定数あると考えられる。

●子会社回答

資本金	「5億円未満」	353社 (41.9%)
	「5億円以上100億円未満」	392社 (46.5%)
上場区分	「非上場」	744社 (88.3%)
機関設計	「監査役設置会社」	649社 (77.0%)
	「会計監査人設置会社」	620社 (73.5%)
子会社数	国内「1~10社」	389社 (81.0%)
	海外「1~10社」	221社 (46.0%)

【回答傾向】

親会社回答とは異なり、大企業以外の会社規模の割合が高くなる。

機関設計では「監査役設置会社」が多数を占めており、監査役会の設置が少数にとどま

っているのは、平成 26 年会社法による社外要件の厳格化が影響しているものと思われる。大企業以外が 4 割程度を占めるなかで、「会計監査人設置会社」の割合が一定数あるのは、多くの会社で任意機関の会計監査人を設置しており、連結会計等への対応のためであると思われる。

総回答会社数（843 社）からみて、子会社がさらに子会社（親会社からみて孫会社）を有するケースも一定数あるものと思われる。

（2）監査体制（設問 F 8、9、10、11、12、13）

●親会社回答

監査役数	「3 人」	565 社 (52.2%)
	「4 人」	323 社 (29.9%)
補助使用人	補助使用人あり	502 社
	「兼任スタッフのみ」	319 社 (63.5%)
子会社兼務監査役数	子会社兼務	786 名 (21.8%)
子会社数に対する兼務割合	「10 割」	173 社 (32.2%)
内部監査部門の有無	「専任スタッフのみ」	668 社 (66.7%)
	「専任・兼任双方」	161 社 (16.1%)
	「兼任スタッフのみ」	172 社 (17.2%)
内部監査部門スタッフ数	平均 5.64 名	
	「専任スタッフのみ」	6.02 名
	「専任・兼任双方」	
	専任スタッフ	5.35 名
	兼任スタッフ	2.23 名
内部監査部門スタッフ数	「兼任スタッフのみ」	2.37 名
	国内	平均 4.87 社 (平均子会社数 10.74 社)
	海外	平均 4.23 社 (平均子会社数 18.17 社)

【回答傾向】

監査役数は、4 名以下の会社が約 8 割を占め、監査役会設置会社の最低人数である 3 名が約半数となった。補助使用人を設置している割合はおよそ半数であるが、設置している場合でも「兼任スタッフのみ」が 6 割を超えるなど、監査役を取り巻く環境は充実しているとは言い難い結果となっている。さらに、子会社を兼務している監査役は全体の 2 割、また、兼務する子会社数の割合は、「10 割」（すべての子会社）という回答が最も多かった。

内部監査部門は 9 割超の会社にて設置されており、「専任スタッフのみ」、「専任と兼任スタッフがいる」を合わせると「専任のスタッフ」がいる会社は 8 割を超える。ところが、

内部監査部門の人数については、全体でも平均 5.64 名であり、子会社の監査も親会社内部監査部門が担っている状況から決して十分な人員とは言い難い。さらには、「兼任スタッフのみ」では、兼任にもかかわらず 2.37 名と平均人数を下回っており、一部の会社では内部監査部門の整備が形式的なものに留まってしまっていることが想定される。

子会社における内部監査部門設置状況では、半数以上は設置されておらず、海外子会社に至ってはさらに低い傾向となっている。

(3) 子会社監査の主体 (問 1、6)

●親会社回答

子会社の監査実施者	「親会社内部監査部門」	760 社 (70.4%)
	「親会社監査役」	618 社 (57.2%)
	「子会社監査役」	605 社 (56.0%)
	「親会社会計監査人」	453 社 (41.9%)
孫会社の監査実施者	「親会社内部監査部門」	195 社 (53.1%)
	「親会社監査役」	175 社 (47.7%)
	「子会社監査役」	139 社 (37.9%)
	「子会社内部監査部門」	100 社 (27.2%)
親会社内部監査部門による監査状況		
「子会社の監査も親会社の内部監査部門が実施」	国内	754 社 (76.9%)
「子会社の監査も親会社の内部監査部門が実施」	海外	452 社 (66.4%)

【回答傾向】

子会社の監査実施者は「親会社内部監査部門」が最も多く、次いで「親会社監査役」となり、親会社を中心に子会社の監査を実施していることがわかる。その理由は子会社に当該機関が設置されていないことや子会社の監査役が親会社兼務者のため、十分に監査が出来ないためであることも想定される。さらに、孫会社を有する場合の監査実施者についても、最終親会社である「親会社内部監査部門」及び「親会社監査役」が、親会社である「子会社監査役」や「子会社内部監査部門」より高い数値となっている。親会社内部監査部門の監査状況を見ても「子会社の監査も親会社の内部監査部門が実施」が多数あることから、最終親会社の内部監査部門が子会社(孫会社)の監査において重要な役割を果たしていることがわかる。

(4) 監査方法や頻度、リスクの把握 (F21、問2、19)

●親会社回答

往査先選定の重視項目 (国内)		
「売上高・総資産・営業利益等財務諸表上の指標で重要性判断」		379社 (70.4%)
「不祥事リスク」		272社 (50.6%)
往査先選定の重視項目 (海外)		
「不祥事リスク」		248社 (57.3%)
「会計監査人との調整」		152社 (35.1%)
データ利用した監査役監査及び	「導入済」	108社 (10.0%)
内部監査	「導入中」	67社 (6.2%)
監査頻度		
国内「毎年全社実施」		269社 (49.6%)
国内「主要な子会社は毎年、 その他はローテーションで2～3年で全社往査」		126社 (23.2%)
海外「毎年全社実施」		86社 (19.4%)
海外「主要な子会社は毎年、 その他はローテーションで2～3年で全社往査」		90社 (20.3%)

【回答傾向】

親会社監査役が往査対象の子会社を決定している基準については、国内子会社では、「売上高・総資産・営業利益等財務諸表上の指標で重要性判断」が最も多く、「不祥事リスク」が半数程度であった一方で、海外子会社では、「不祥事リスク」や「会計監査人との調整」の割合が高く、リスクベースで監査対象を決定しているものと思われる。また、自由回答を見ると、経営トップが交代した場合やM&Aにより子会社化した場合など、経営環境に一定の変化があった子会社を対象として選定しているケースも見受けられた。

子会社が抱える監査上のリスクについて、自由回答を見ると、国内子会社では、子会社の管理部門や内部統制部門の人員不足など体制が不十分であるとの意見が散見され、他方、海外子会社では、法律や言語の相違などによる意思疎通など海外特有の問題が挙げられたことや従業員（現地）による不正が国内と比べ高い割合となった。

データを利用した監査は人員不足や網羅的な監査の実施に有効であると考えられるが、全体では、「導入済」と「導入中」を合わせて2割にも満たないが、国内または海外子会社数が101社超では、5割を超えており、導入が進んでいると考えられる。子会社数に比例して生ずる監査のリソース不足やコスト増加の問題を解消し、網羅的に監査を実施するためには、システムの統一と合わせてデータを活用した監査の導入を今後検討していくべきである。

親会社監査役による子会社監査の頻度については、国内では、「毎年全社実施」が半数

であり、ローテーションを組んでいる場合でもおおむね短い間隔で実施しているのに対し、海外では、「毎年全社実施」が約2割、ローテーションを組んでいる場合はスパンが長くなる傾向となっている。これらの傾向は、国内、海外ともに子会社数に比例している。

●親会社回答

子会社の監査項目	「内部統制状況」	521社 (84.4%)
	「経営目標の浸透状況・計画達成状況」	472社 (76.5%)
	「労務管理」	432社 (70.0%)
	「不祥事リスク」	430社 (69.7%)
監査方法	「代表取締役へのヒアリング」	558社 (90.9%)
	「現場確認」	482社 (78.5%)
	「書類の閲覧」	481社 (78.3%)
	「従業員へのヒアリング」	423社 (68.9%)
	「内部監査への同行」	249社 (40.6%)
	「会計監査人監査への同行」	209社 (34.0%)
監査結果の共有相手	「親会社代表取締役」	507社 (82.6%)
	「親会社内部監査部門」	473社 (77.0%)
	「子会社監査役」	200社 (32.6%)

【回答傾向】

親会社監査役による子会社監査を実施するうえで、「内部統制状況」が最も多く8割超となっており、子会社監査においては、J-SOX監査への対応が中心となっている可能性がある。監査の方法としては、「代表取締役へのヒアリング」が最も多く、限られた時間等で効率よく行うために、子会社の責任者を監査していると考えられる。また、三様監査の視点では、「内部監査への同行」、「会計監査人監査への同行」は少数にとどまっている。

親会社監査役が子会社監査結果を共有している対象については、「親会社代表取締役」が最多で、続いて「親会社内部監査部門」の順となり、重要な連携対象であると考えられる「子会社監査役」とは大きな差が見られた。

●子会社回答

子会社の監査項目	「内部統制状況」	707社 (92.3%)
	「経営目標の浸透状況・計画達成状況」	665社 (86.8%)
	「企業風土」	633社 (82.6%)
	「親会社の管理部門や統制部門からの統制の浸透度」	293社 (38.3%)

監査方法	「書類の閲覧」	740 社 (97.1%)
	「代表取締役へのヒアリング」	706 社 (92.7%)
	「報告の聴取」	698 社 (91.6%)
	「内部監査への同行」	405 社 (53.1%)
	「会計監査人監査への同行」	330 社 (43.3%)
監査結果の共有相手	「子会社（自社）代表取締役」	691 社 (90.3%)
	「親会社監査役」	503 社 (65.8%)
	「子会社（自社）内部監査部門」	489 社 (63.9%)
親会社から監査の指示がある場合の指示元	「親会社監査役」	192 社 (25.1%)
	「親会社管理部門」	93 社 (12.2%)
	「特にない」	496 社 (64.8%)

【回答傾向】

子会社監査役が実施している自社の監査項目については、「内部統制状況」が多数を占め、その他の選択肢も比較的高い傾向にあるが、「親会社の管理部門や統制部門からの統制の浸透度」については半数以下となり、子会社にとって、企業集団の内部統制に対する意識が希薄になっているのではないかという懸念が残る結果となった。子会社の立場を尊重してのことなのか、親会社から監査の方法や内容についての指示が「特にない」という回答が多く、企業集団全体における取組もあまり見受けられない。

(5) 会計監査限定監査役設置会社の状況（F11、14、問5）

●親会社回答

子会社のうち会計監査限定監査役設置数	「1～10 社」	208 社 (19.2%)
	「11～50 社」	27 社 (2.5%)
	「51～100 社」	2 社 (0.2%)
主な子会社の機関設計	「取締役会+監査役（会計監査限定）」	138 社 (12.8%)
	「取締役+監査役（会計監査限定）」	47 社 (4.3%)
業務監査の実施者	「親会社内部監査部門」	137 社 (63.4%)
	「親会社監査役」	114 社 (52.8%)
	「会計監査限定の子会社監査役」	73 社 (33.8%)
会計監査限定子会社の業務監査の実施割合	「10 割」	56 社 (28.7%)
	「1 割」	44 社 (22.6%)
	「2 割」	30 社 (15.4%)

【回答傾向】

一部ではあるが、子会社に会計監査限定監査役を設置している会社もある。会計監査限定

監査役は、法令上、業務監査権限を有していないため、当該機関設計を選択した親会社が補完することになると考えられるが、このうちの約 3 割強の会社で会計監査限定監査役が業務監査を実施していた。さらには、業務監査をどの程度実施しているかについては、全ての子会社で実施している会社は 28.7%にとどまり、多くの会計監査限定監査役設置会社では、業務監査を実施していないという結果となった。

(6) 子会社監査役等との連携 (問 9、10)

●親会社回答

子会社監査役との連携方法	「定期的に監査結果の報告を求めている」	320 社 (36.2%)
	「グループ監査役連絡会の実施」	298 社 (33.7%)
子会社監査役候補者決定者	「親会社執行部門」	573 社 (69.8%)
	「親会社管理部門」	126 社 (15.3%)
	「子会社執行部門」	47 社 (5.7%)
	「親会社監査役」	24 社 (2.9%)
子会社監査役候補者選定への親会社監査役の関与		
	「親会社または子会社の執行部門から打診があり、意見を述べている」	184 社 (22.7%)
	「子会社監査役の選定には関与していない」	505 社 (62.3%)
内部監査部門との連携	「内部監査結果の報告を受けている」	789 社 (90.6%)
	「内部監査に同行している」	369 社 (42.4%)
	「監査計画策定に関与している」	297 社 (34.1%)
	「監査項目選定に関与している」	212 社 (24.3%)
会計監査人との連携		
	「会計監査人の監査結果の報告を受けている」	751 社 (80.2%)
	「会計監査人監査に同行している」	336 社 (35.9%)

【回答傾向】

子会社監査役との連携状況については、「定期的に監査結果の報告を求めている」、「グループ監査役連絡会の実施」との回答が 3 割程度にとどまり、自由回答を見ると、子会社の監査役に対する指示や依頼の内容としては、気づき事項や監査結果などの情報共有及び往査への同行が多数であった。また、上述のとおり、親会社監査役から子会社監査役へ監査の方法や内容についての関与は少なかった。

さらに、子会社監査役候補者の決定主体は、「親会社執行部門」との回答が大多数であり、親会社監査役が意見を述べているケースも見受けられたものの、多くの親会社監査役が候補者の検討プロセスに関与していない状況であり、親会社監査役による子会社監査役の選考プロセスへの関与の状況がその後の親会社・子会社監査役間の連携状況にも少なからず影響しているものと推察される。

内部監査部門との連携については、ほぼ全ての会社で親会社監査役が内部監査部門から子会社の監査結果報告を受けているものの、親会社監査役が監査に至るまでの計画や監査項目に関与しているケースは少数であることから、子会社監査に関しては、報告以外にはあまり連携の実態がないものと考えられる。

会計監査人との連携についても同様に監査結果の報告受領が主であり、監査役側からの情報提供は少ないものと思われる。企業集団監査の実効性の向上には、三様監査の連携強化が不可欠であり、監査役は三者の連携を主導する立場として、監査役自ら情報の発信を意識していくべきである。

●子会社回答

親会社監査役による監査時の 子会社監査役役割	「監査結果の報告」	151社 (54.1%)
	「資料の準備」	104社 (37.3%)
	「ヒアリング対象者の調整」	88社 (31.5%)
親会社監査役との連携方法	「グループ監査役連絡会の実施」	664社 (79.0%)
	「定期的に監査結果を報告している」	413社 (49.1%)
	「監査の方法等について指示がある」	74社 (8.8%)
	「一緒に監査を行っている」	69社 (8.2%)

【回答傾向】

親会社監査役との連携方法については、「グループ監査役連絡会」が約8割を占めており、親会社回答が3割程度であることからわかるとおり、親子会社監査役間で「連携」に関する認識にズレがあるとともに、子会社監査役にとっては「グループ監査役連絡会」が親会社監査役との重要な連携の機会として重視しているということが明らかである以上、親会社監査役としては、「グループ監査役連絡会」がより実効的な会合となるよう工夫していくべきである。

(7) 子会社情報の入手 (問13)

●親会社回答

子会社管理部門への 監査方法	「担当役員・担当者へのヒアリング」	888社 (82.5%)
	「報告書等の閲覧による子会社管理状況の確認」	642社 (59.7%)
子会社管理部門との 連携方法	「定期的に報告を受けている」	643社 (59.8%)
	「規程類や管理内容に変更あった場合の報告受領」	422社 (39.3%)
	「監査役監査結果(指摘事項・報告事項)の共有」	408社 (38.0%)

【回答傾向】

親会社監査役にとって、子会社監査役等との連携以外の情報の入手先としては、子会社を

管理している部門が考えられるが、当該部門に対する監査役監査では主にヒアリングが実施されており、当該部門との連携方法でも報告受領が半数を超えている。それに対し、監査役と子会社管理部門との連携においては「監査役監査結果（指摘事項・報告事項）の共有」は半数に満たず、上記のとおり情報入手が中心となり連携とまでは言い難い状況となっている。

（８）監査役の属性等について（問 15、31）

●親会社回答

常勤監査役の経歴	「経理・財務系」	454 社（42.4%）
	「総務・人事系」	349 社（32.6%）
	「営業系」	336 社（31.4%）
	「内部監査系」	261 社（24.4%）
	「法務系」	138 社（12.9%）
監査活動で必要と感じた知見	「経理・財務」	860 社（79.9%）
	「法律」	856 社（79.6%）
	「内部統制」	731 社（67.9%）
常勤監査役の出身	「自社内」	683 社（64.2%）
	「社外」	458 社（43.0%）
海外兼務経験ありの監査役	「いる」	354 社（33.0%）
	「いない」	720 社（67.0%）
監査役の平均在任年数	「4年」	421 社（41.1%）
	「8年」	194 社（18.9%）

【回答傾向】

企業集団内における不祥事を防止するためには、親会社子会社を問わず、執行側のみならず監査役も主導的な役割を果たすことが期待されており、個々の監査役の資質に加え、独立性を有していることが重要である。

常勤監査役の経歴については、「経理・財務系」が最多であるものの、割合としては半数に満たない結果であった。次いで「総務・人事系」、「営業系」と続き、「法務系」や「内部監査系」は少数であった。また、これまでの監査活動において必要と感じた知見については、「経理・財務」、「法律」がともに8割弱となり、海外子会社数が11社以上の会社では、「語学」が50%超となり、企業集団の状況により求められる監査役の人物像も異なってくるということが見て取れる。

常勤監査役の出身については、「自社内」が高いことは想定されたが、「社外」出身も新興市場やIPO準備中会社においては、4割を超える高い水準であった。また、海外勤務経験のある常勤監査役が就任している会社の割合は3割程度で、海外子会社数「11～50社」以

上では、5割を超え、「101社～」に至っては8割に上り、海外子会社を多数有する会社では海外勤務経験も考慮されているものと考えられる。

執行側からの独立性を確保しつつ、監査役としての職務を全うするためには、任期が保証されていることが必要となるが、過去に退任した監査役の平均在任年数は「4年」であり、次いで「8年」が多くなっており、1期または2期の任期を全うできている監査役が多いと考えられる。また、任期途中の退任理由としては、自由回答をみると年齢や健康上の理由のほか、役員定年内規や執行側への役員就任など、会社都合と思われる理由も散見された。

●子会社回答

常勤監査役の出身	「自社内」	318社 (39.0%)
	「企業集団内」	462社 (56.7%)
	「社外」	117社 (14.4%)
監査役の平均在任年数	「4年」	381社 (46.7%)
	「3年」	173社 (21.2%)
	「2年」	115社 (14.1%)

【回答傾向】

親会社回答と比べ、常勤監査役の出身は「企業集団内」という回答が半数を超えている。平均在任年数も「4年」が多いものの「3年」、「2年」と任期前に退任している場合も一定数見られる。退任理由については、自由回答を見ると、会社都合と考えられる回答が多数見受けられ、会社の人事上の都合等により、任期前に退任するケースが常態化するようであれば、子会社監査役として、その職務を真摯に全うするモチベーションに影響が生じてくるものと思われる。

(9) 企業集団における不祥事防止の監査体制の在り方

企業集団における不祥事防止の監査体制の在り方について、自由回答を見ると、意見の多くは3つに分類することができ、これらの課題に対して、執行側が適切に対応するよう監査役は働きかけていくことが必要である。

①三様監査の強化

●親会社回答

- ・子会社の規模が小さく、内部統制部門を有しない場合が多く、親会社の監査役、内部統制部門、会計監査人が適切に連携し、子会社の統制活動を支援していくことが必要。
- ・子会社に監査部門がないため、子会社管理部門との連携、親会社の管掌取締役との連携・リスク情報の共有、親会社の内部監査部門との連携強化。
- ・正確な環境認識・リスクアセスメントに基づく適切な重点監査項目の設定、各種連携に

よる監査態勢の強化（内部監査部門、内部統制部門各部、会計監査人、子銀行監査役、社外取締役、株主の監査委員会等）。

- ・子会社における監査役の役割の明確化、子会社監査役による監査機能の強化、監査品質向上につながる内部研修・外部研修への参加等。
- ・内部監査部門、子会社管理部門、会計監査人との連携を数多く行うとともに、関係会社の役員等との連携、現場への監査が必要だと思えます。

●子会社回答

- ・親会社の会計監査人の監査が数年に1回しかない。監査役の会計監査には限界がある（膨大な会計データを分析・調査することなどができない）ため、会計監査人の監査を強化することが必要だと考えている。
- ・企業集団においては、親子各社がバラバラでは効率が悪い。独任制とはいえ、グループ監査役連絡会等を通じてグループとして一貫した仕組みで効率的な分担の下で、監査活動が行われるべきと考えます。
- ・子会社監査役1名体制では出来ることに限界があるため、グループ監査役会の積極的な活動が必要と考える。
- ・企業グループぐるみの不祥事防止のためには、監査役の任命者を親会社監査役などとし、親会社の執行部門からの独立性を強化することが重要。

②親会社、子会社における管理部門の強化

●親会社回答

- ・3線ディフェンスの構築とその運用を実効性のあるものにする。加えて、当該子会社を管理する事業部の関与ならびにリスク情報が直ぐに上層部へ報告される仕組みの構築。
- ・各子会社の事業を主管する親会社役職者の子会社情報の掌握度のモニタリング。親会社管理部門における子会社情報の掌握度のモニタリング。
- ・親会社の管理部門の影響力を高める。現地経営トップの統制力（不正の機会をつくらせない）を高める/それを支援、モニタリング、対話する任に堪えうる特別チームを編成する。
- ・親会社と子会社第2線のレポートライン構築と一体運用 ・グループ全体でのスタッフ機能の横串化 ・親会社籍付本部の積極的な関与 ・グループ全体としての経営、管理人材の計画的育成。
- ・親会社における管理部門の子会社の管理に対する理解度を深める必要がある。親会社における子会社統括部門の役割が重要。
- ・経営層によるコンプライアンス・リスク管理の実効性強化と管理部門・内部統制部門を含めた三線管理の強化。

●子会社回答

- ・大抵の場合、企業不祥事の後から調べればかなり広範囲に長期間にわたって行われていたことが判明し、なぜ監査役はこれに気が付けないかと思うことが多いが、実際これに気が付くためには第1次ディフェンスラインのさらに現場から情報を得ないといけないと思う。しかしそこをカバーするにはリソースがあまりにも足りず、第2次ディフェンスラインや第3次ディフェンスラインとの連携でそれをカバーする方策が必要と思う。
- ・第2次ディフェンスラインのデイリーオペレーションにおけるリスクマネジメント機能の強化。

③企業集団内の情報共有

●親会社回答

- ・親会社の常勤監査役としては子会社をいつも見ている状態にすることと、子会社の悩みごとを聞いて親会社の執行部門を動かして改善すること。
- ・管理部門担当者は、かなりの確率で不祥事があれば、気になっている。親会社の取締役に付度し、気になったことを言えない場合もあると思われるので、監査役としては、日頃から、現場管理担当者と意思疎通を図り、ちょっと気になった程度のことでも、相談しやすい関係を築いておくことが重要だと考える。
- ・子会社の執行部門・管理部門とのコミュニケーションや、プロパー従業員からの意見聴取、現場確認など、足を運んでの監査が大切であると考えます。
- ・自社のグループ管理部門および子会社との連携強化と情報の共有化、入手ソース確保とバッドニュースファースト徹底、子会社監査時に現場の雰囲気を感じ取るよう努めるなど。
- ・子会社とコミュニケーションを取る。それも経営陣だけでなく、現場担当者も含めて。あと、子会社個社の事情をよく知ること。

●子会社回答

- ・子会社監査役から親会社管理部門、親会社監査役への情報連携ルートの確保（信頼関係）。
- ・企業集団グループ内の不祥事発生事例（詳細）の情報共有、内部通報制度の会社内、さらには取引先等関係先への徹底。
- ・各事業本部マターの業務管理体制で、全社的な情報共有、水平展開が十分でない。
- ・親子で情報共有（不祥事予防体制の監査やコンプライアンス・リスク管理委員会等）。

5. 企業集団における不祥事防止を切り口とした監査体制強化に向けた提言

子会社に端を発した不祥事の事例研究や各社のアンケート調査結果を通じて、当委員会では企業集団における不祥事を防止の観点から、監査役等が意思疎通を図るべき様々な連携先とのコミュニケーションが不可欠であること、さらに連携の実効性を向上させるためには、それぞれの機能を強化することが重要であるとの認識に至り、以下のように提言を取りまとめる。

(1) 監査役等が図るべき連携（コミュニケーション）の在り方

監査役は職務を適切に遂行するために当該株式会社及び子会社の業務執行者等との意思疎通を図り、情報収集や情報交換に努めなければならない¹。企業集団における不祥事防止の観点において監査役はどのような点に留意し連携すべきか、連携先ごとに整理する。

① 経営者と監査役等のコミュニケーション

不祥事事例の分析結果においても明らかなように、不祥事が発生した会社では経営者による企業集団内部統制の整備・運用への理解は浸透しているとは言い難く、監査役等としては、仏作って魂入れず、とならないよう、親会社・子会社にかかわらず、経営者の内部統制に対する正しい理解を促していくことに努めるべきである。

また、過去の報告書の提言のなかでも繰り返し言及してはいるが、不祥事防止の観点からコーポレート・ガバナンスについて考えるうえで重要なことは、経営者によるコンプライアンス遵守や内部統制の整備・構築・運用の重要性に関する考え方を現場従業員に繰り返し発信し、現場を統括する経営陣は現場において経営者による発信が正しく受け止められるよう日頃から現場風土の醸成に配慮すべきであり、監査役等は常に経営者や経営陣とのコミュニケーションを通じて監視する役割を担っていることを自覚すべきである。

特にM&Aにより子会社化した会社については、ポスト・マージャー・インテグレーション（PMI）の実施状況も含め企業価値向上に資する体制となっているか、バッドニュースファーストが徹底されているかなど、子会社の成り立ちも勘案したうえで、監査役等は子会社役員とコミュニケーションを図るべきである。

② 親子会社間の監査役等のコミュニケーション

今回のアンケート結果では、親会社監査役と子会社監査役の監査結果の共有や親会社から監査項目や監査方法への関与もあまり見られなかった。親会社監査役等は、子会社が複数ある場合に全ての子会社を監査することは難しい場合もあり、子会社監査役等と適切に連携を図ることが出来れば子会社の情報入手も容易となる。親会社監査役、子会社監査役等がそれぞれ自社の監査を実施し監査結果を執行側のみと共有していたのでは、企

¹ 監査役監査基準第3条第4項、監査委員会監査基準第3条第7項、監査等委員会監査等基準第3条第7項

業集団内において同様の不祥事が発生していても、その発見や対応が遅れてしまうことが考えられるため、親会社監査役と子会社監査役間で緊密に連携を図るべきである。

多くの会社で実施されているグループ監査役連絡会等では、監査方法や監査結果を共有することを通じて、親子会社間のみならず兄弟会社の状況も把握できる。特に親会社役職員が子会社監査役等を兼務している場合には、当該監査役等の監査上の知見や経験が乏しいことも想定されるため、グループ監査役連絡会の開催は、企業集団における監査品質の向上に大きな効果をもたらすものと考えられる。

③内部監査部門との連携

企業集団という大きな監査対象に対して、限られた体制で監査を行うためには、それぞれがその役割を発揮して得た情報を相互に共有し補うことが不可欠である。監査役等、会計監査人、内部監査部門はそれぞれの役割や視点は異なるが、監査の範囲や内容が重複している場合もあるため、各監査計画の策定時には、緊密なコミュニケーションを通じて問題点や課題を共有し擦り合わせを行うなど調整を図るべきである。当該部門や子会社等で認識される問題点や課題は他の部門や子会社等においても認識される可能性が高いため、情報共有により効率性やリスクの発見可能性の向上につながるものと考えられる。例えば、訴訟案件や労務上の問題などは、監査役等が現場責任者へのヒアリングを行った際に親会社や自社の管理部門に情報として上がってきていないことが判明することがあるが、そのような場合には、監査役等は内部統制部門や内部監査部門と連携することにより横展開の監査や課題への対応が可能と考えられる。

④管理部門と監査役等のコミュニケーション

不正は突発的に発覚するというよりも、水面下で長期にわたり継続されたことにより、その影響が大きくなり表面化するケースが多いと考えられる。こういった状況下では、早期に不正の芽を発見し対応することがダメージコントロールとして有効であると考えられる。このような観点から、現場の情報を把握している第2線：セカンドライン（以下「管理部門」）との緊密な連携を図ることで、不正の発見に向けて効率的・効果的な監査が実現できると考えられる。

⑤会計監査人と監査役等のコミュニケーション

企業不祥事の原因は様々であるが、一般的に会計不正に関するものが多い。リーマンショックやコロナ禍のように景気が下降傾向にある時期には、業績をよく見せようとする経営者心理が働きやすく会計不正が頻発する懸念がある。

会計の不正において悩ましいのは、見積りが伴う会計処理等では経営者に一定の裁量を与えられているため、ともすれば経営者バイアスが働きやすく会計不正に発展する可能性もある。会計監査人は会計の専門家ではあるが、必ずしも会社の内情等に精通してい

るわけではないため、会計監査人が重要性に乏しいと判断する情報のなかでも、監査役等とのコミュニケーションを通じて知り得た情報とを掛け合わせるにより不正の端緒を発見できるということも考えられることから、相互に形式にこだわらない連携の在り方を模索すべきである。

実態調査から見られるとおり、監査役等と会計監査人とのコミュニケーションは、会計監査人からの監査結果の報告が中心であり、監査役等から会計監査人への情報提供はあまり多くみられないが、監査役等の監査や内部監査を通じて知り得た社内情報を会計監査人に提供することにより、会計監査人のリスク・アプローチの精度向上につながるものと考えられる。他方、監査役等としても会計監査人（監査人）から提供されるマネジメントレーター等から潜在的なリスクを把握することや、会計監査人（監査人）との監査上の主要な検討事項（KAM）に関するコミュニケーションのなかで共有したリスク情報等を踏まえて、監査役等の重点監査項目の設定や内部監査部門との連携上の参考とすることなどが考えられる。すなわち、三者間の連携の深度を深めて情報の格差をなくすことによりさらなる相乗効果を生むことができると考えられる。一方、コロナ禍の影響により、従来の連携を図ることが困難となっているとの意見も見られる。リモート環境等を活用するなど、連携に支障が発生しないよう緊密に情報共有すべきである。

また、海外子会社については、海外子会社の監査を担当するネットワークファームの監査人との連携（海外往査の際、ネットワークファームの現地監査人とのミーティングや日本の監査法人が各国のネットワークファームの監査人を招いてのミーティングに監査役等も参加するなど）を深化させることにより現場の状況把握に努めるべきである。

⑥三様監査の充実

三様監査は監査役等、内部監査部門、会計監査人の三者の連携をいう場合が多いなかで、企業集団における監査の観点としては、親会社における三様監査と子会社における三様監査として個々に完結するものではなく、親子会社間の監査役等、内部監査部門、会計監査人においてそれぞれ子会社の三者との連携が図られることが重要である。また、親会社監査役等と子会社内部監査部門の連携など、4者、5者間の連携を視野に入れるべきである。

さらに、三様監査の重要性はこれまでも議論されているところではあるが、いくつかの課題があると考えられる。三様監査をより充実するためには、監査役等がリーダーシップを取り、主体的に双方へ働きかけることで連携の深度を深めていくべきである。

（2）企業集団における監査の実効性向上に対する機能強化ポイント

上記（1）では、監査役等がそれぞれの相手との連携を通じて不祥事の防止や早期発見につなげていくことに触れたが、本項では、連携の実効性の向上を図るための体制強化について提言する。あくまで各体制を整備するのは経営者であり、経営者はその趣旨を理解し整

備・運用しなければ、「仏作って魂入れず」となり意味をなさないことに留意しておかなければならない。

①管理部門の強化

企業集団に含まれる子会社数が多くなれば比例して不祥事の発生リスクも増すと考えられるが、限られた経営リソースのなかで、執行部門とのバランスも考えれば不祥事の防止に対応することにも限界があると思われることから、不祥事の芽を摘む、発生した不祥事の影響を最低限に抑えられる仕組みの構築が重要であり、そのためには、管理部門の強化が必要である。

平時においては、第2線が常に子会社の情報を入手しリスクの把握に努めることが早期の対応につながる。監査役等としては、親会社の事業部門が子会社を管轄する場合や子会社統括部門などが管理する場合など各社各様であるものの、不祥事が発生した企業では管理部門の事業部門からの独立性に疑義がある場合もみられるので、当該体制におけるモニタリングに漏れがないか、事業部門の意向に沿った形式的な確認のみとなっていないか等についても留意すべきである。

また、事業の多角化やグローバル化の進展に伴い、様々な業態や業種の子会社を管理する企業も少なくないため、後述のITを活用したモニタリングを行うことも有用である。会計システムについては、連結会計の観点から統一化されている企業が比較的多い印象を持ったが、業務等の基幹システムについては、業態や業種などの違いにより統一化が進んでいない場合も多く、今後の検討課題であると考えられる。

さらに子会社にも管理部門の充実を図ることが可能な場合は、適宜親会社の管理部門と連携を図るべきである。部門の独立や買収など子会社の成り立ちは様々であるが、特に企業買収などの資本関係の変化によって子会社化された場合には、子会社独自の運用や、海外子会社の場合は言語、文化や法制度、商習慣の違いなどもあるため、まずはそのようなベーシックな部分での相互理解と信頼関係の構築などに努めるよう経営陣の動向を注視すべきである。

子会社で不祥事等が発覚した際の対応については、子会社の独立性を考えるあまりに問題把握の所管や対応が曖昧にならないよう、監査役等としては、情報収集を含めた報告体制や指揮命令などの対応方針について、親会社から適切に指示が行き届いているか注視すべきである。

②内部監査部門の強化と品質向上

アンケート結果からも分かるように、内部監査部門として配置された人員は限られており、兼務も含め数名という企業が大半である。さらに、親会社の内部監査部門が自社に加えて子会社の監査も実施しているという会社が多数であり、まずは当該体制で十分であるか再確認すべきである。特に内部監査部門が財務報告内部統制の監査を中心として

いる場合には、業務監査まで網羅出来ているのか、監査役等として必要十分な体制ではないと判断した場合には、執行側に改善を求めるべきである。

多くの不正は現場の組織の綻びから発生することが多い。内部監査部門が不正の端緒に気づくためには、従業員の心理状況等をよく理解するなど現場感覚が必要である。そのためには、内部監査部員は固定化するのではなく、定期的に社内で様々な部門を経験または各部門の経験豊富な人材を配置するようローテーションを行うべきである。さらに、グループ子会社に内部監査部門がある場合には、人事交流などコミュニケーションの充実を図ることで、グループ間で同様の問題が発生していないかなど、不正防止には有用であると考えられる。

内部監査部門において定期的なローテーションを実施するためには、監査経験が豊富でありかつ監査スキルの高い(資格保有者や監査の専門家)人材を内部監査部門長として登用し、内部監査部員に対し監査知識や監査スキルの向上を図るため教育や研修を施すことにより一定の監査品質を担保することが必要である。今後はITデータを活用する監査も必要となることから、ITの知見に明るい人材も確保するべきである。

執行側は内部監査部門を最後の砦として、その重要性を再認識し、機能強化に努める一方で、内部監査部門は不備の指摘のみでなく、マネジメントの視点を持った監査を実施し経営に貢献することで、その価値も向上する。

監査役等は、全社を俯瞰できる内部監査における経験を将来の経営幹部候補のキャリアパスとして位置づけるよう推奨し、会社における内部監査部門のプレゼンスの向上及び待遇等のインセンティブを強化するよう執行側へ働きかけ、監査水準や能力を向上させ内部監査部門との連携強化を図るよう努めるべきである。

③報告ラインの複線化(報告ルートの確保)

当委員会では、不正に関する情報に限らず、必要な情報を漏れや遅れがないよう的確に収集するためには、一つの報告ルートではなく複線化することも必要であるとの認識に至った。上記①②の体制が強化されたとしても、必要な情報が然るべき部門に上がってこなければ、その対応は遅れてしまう。報告ラインが複線化されていれば、いずれかの報告ルートに漏れや遅れが生じていたとしても、他のルートからの情報により対応可能となる。また、複数ルートから情報にアクセスすることができるよう環境整備に努めることは、いわゆる不正トライアングルの一つである「機会の防止」や隠蔽リスクへの対応にもなる。明確な不正に関する情報でなくとも「おかしい」という声が上がってくるような風通しの良い環境を整備しておかなければ不正の端緒をつかむことは難しい。

特に内部監査部門は、代表取締役の直轄下に置かれることが多いため、影響の大きい経営陣による不正に対応するには、代表取締役から恣意的な指示が行われないう、担当役員だけではなく、取締役会と監査役等双方への報告ルートを確保し、内部監査部門の独立性を確保することも有用である。さらに、子会社の内部監査部門が不正の端緒に気づいて

いても、親会社に報告されず発覚が遅れて影響が拡大してしまったケースもあり、子会社に内部監査部門が設置されている場合には、バッドニュースに関して直接親会社の内部監査部門にも報告され親会社内部監査部門が取りまとめる体制などを整備すべきである。

また、不正の端緒を発見する手段の一つとして有効な内部通報制度についても、単体ではなく、速やかに親会社の経営層まで情報が上がるよう、グループ全体を対象とする内部通報体制として整備しておくべきである。

④子会社監査役等候補者の選定に関する親会社監査役等の関与

子会社監査役等の執行側からの独立性確保の観点から、親会社の監査役等が子会社の監査役等候補者の選定について何らかの関与をすべきである。子会社の監査役等の候補者の選定にあたっては、比較的子会社の規模が大きい場合は、親会社の役員又は従業員が兼務するなど、様々な形態が考えられる。一方で、過去の不祥事事例によると、親会社の従業員が子会社監査役等を兼務するケースでは、本業務が優先されることにより十分な監査が実施されなかったり、経験を積むことを目的として選任した結果として本来監査役等に求められる職務が疎かになることも少なからず見受けられる。親会社監査役等としては、子会社監査役等との連携の実効性を担保するためにも子会社監査役等を親会社から派遣する場合、親会社監査役等が資質等含めた明確な選任方針などの策定に関与することが望まれる。執行側の人事により頻繁に子会社監査役等が入れ替わっている場合にも留意すべきである。

また、子会社数が少ない場合で実効性が担保される見込みがあるならば、親会社監査役等が子会社監査役等を兼務することも考えられる。親会社監査役等が兼務できるのであれば、効率性や情報収集体制においてもメリットがあり、企業集団全体のガバナンスの向上にもつながるものと考えられる。

⑤会計監査限定監査役設置会社のあり方

子会社に会計監査限定監査役を設置している会社は少数ではあるものの、その多くの子会社では、業務監査が実施されていないという実態が明らかとなった。子会社に会計監査限定監査役を設置する目的は、取締役会を設置することのほか、業務監査まで実施できる人材が不足しているからという理由も想定される。業務監査が実施されなければ、不正の温床として利用されることも想定されることから、子会社に会計監査限定監査役を設置するのであれば、親会社監査役等が企業集団監査の観点により業務監査を実施することが前提となる。そのため、子会社の監査役に会計監査限定の定款変更を行う際には、親会社監査役会等は親会社執行部門又は親会社監査役によって子会社の業務監査が担保されるよう、その是非の判断に関与するべきである。

⑥監査役等の候補者育成

企業集団の観点から子会社の監査役等のレベルの向上を図ることは、グループ全体の企業価値向上につながるものと考えられる。監査役等の監査に必要な知識や経験があまりないと考えられる親会社従業員が子会社の監査役等を兼務している場合には、役員である監査役等としての経験と知識の不足に加え意識が欠如していることも想定されるため、親会社監査役等としては、グループ監査役連絡会等を通じて、子会社監査役等に対し意識の向上や専門知識と監査手法の習得を目的とした研修等の充実を図ることが重要であると考えられる。さらには、親会社監査役等や他の子会社監査役等とのリスクの共有、工場や事業所等の往査を通じた実査の経験などは、親子会社間の監査役等の監査に関する相互理解につながるものと思われる。

また、子会社の監査役等については、親会社監査役補助使用人を子会社監査役等として兼務又は常勤監査役として派遣をすることにより一定の知識や経験を有する子会社監査役等を担保することも可能である。加えて、監査役の育成とは異なるが、将来の経営幹部候補を親会社監査役補助使用人や内部監査部門に配属し、子会社監査役を兼務させることで、経営の視点や企業グループ全体を俯瞰する経験を得るための仕組みとして設けている会社も見られる。

昨今CGコード等により取締役のサクセッションプランにフォーカスした議論が関係各所にて展開されているが、取締役と監査役等では、求められる役割や資質は異なるものの、経験や知識は共通するところもあり、取締役候補の選考過程において当該候補者のなかから監査役等の候補者を検討することも可能であると考えられる。企業集団という観点では、監査役等として求められる経験や資質について、業種や規模等に応じて事前に検討しておく必要があり、求める人物像について方針が固まっていれば、監査役会から具体的に候補者を推薦することも考えられる。

⑦新たな監査手法の導入

監査リソースが限られた状況のなかで、効果的な監査を実施するためには、ITシステムの整備と活用を検討すべきである。ITシステムを活用する監査上のメリットとしては、システムを標準化することにより、グループ統制を一元化することが可能となり、不正の発見と抑止効果が期待できるものと考えられる。さらに、モニタリングでは、従来からリスクや不正等の発見のための手法としてサンプリング等の手続を実施することが主流であるが、データを活用すれば、サンプルではなく全数をモニタリングすることができるため、不正の兆候になり得る異常値の発見を容易にすることが可能となる。また、実査を行うためにわざわざ現地へ赴かなくても、データ抽出することにより監査が可能となるため、効率化にもつながる。例えば、買掛金のなかから例外的な取引先のデータを見つけて証憑を取り寄せて確認する等、現地に往査しなくても各社の買掛金について網羅的に確認することも可能である。

当委員会の委員会社でも内部監査においてIT活用の導入を検討している事例があり、例えば交際費について前年からの多額の増加、特定の相手に対する多額な計上の検出及び時間外勤務時間などの労務管理上のデータ異常値を分析するなど、データを活用した監査が進められていた。限られたリソースのなかで監査を実施している会社も少なくないという現状に照らせば、内部監査等の人員不足の解消のほか、監査役監査活動の実効性及び効率性の実現も可能にするものと考えられる。また、様々なデータを把握していることで、不正を行おうとする者に対して一定の牽制効果にもなると考えられる。

さらにIT環境については、新型コロナウイルスの影響により、各社においてリモートシステムが飛躍的に導入・整備が進展したものと推察するが、これをリモート監査に応用することは、今後の検討課題になると考えられる。遠隔地にある工場や事業所の従業員等にオンラインでヒアリングを行うことが可能となったり、映像を通じて現場の状況を確認することができるなど、オンラインのメリットを最大限に活用することで監査役監査の実効性の向上を図ることも可能と考えられる。ただし、ITシステムは整備して完結するものではなく、そこから得られる情報から判断するのは人であるため、監査に活用するためのITリテラシー能力の向上は不可欠である。

6. おわりに

今回、アンケート調査で明らかとなったことは、半数以上の親会社監査役と内部監査部門が子会社監査を実施しているという状況下において、その人員は必ずしも余裕があるものではなく、限られた体制で監査を実施しているという実態が明らかとなった。また、子会社に監査役等や内部監査部門が設置されている場合であっても、親会社の監査役と子会社の監査役等との連携は形式的なものに留まっているという状況も見受けられた。

子会社に端を発する不祥事を防止するためには、親会社が子会社におけるガバナンス上の不備、不祥事リスクや問題・課題等について適時・適切に把握するための体制の整備が不可欠ではあるが、子会社とはいっても別法人であるため、管理や情報共有も容易ではない。さらに、昨今の日本企業を取り巻く経営環境を踏まえれば、人員の充実などの体制強化を期待することは難しい場合も多いであろうから、本報告書では、現状の親会社及び子会社の監査体制を前提にリスクの評価と監査の効率性や実効性の向上を図るという観点から提言を取りまとめた。

企業集団の規模等によって取るべき対応は様々であり、監査役等は管理部門や監査に携わる関係者それぞれと連携を図り、リスクを絞り込み脆弱な点から対応していくなど当該企業ごとの環境に配慮していくことが重要である。企業集団の多様化及びグローバル化が避けられないゆえ、改めて企業集団全体の管理体制を構築・運用する「守りのガバナンス」の確保に向け、監査役等はリスク管理部門と緊密な連携を図ることが求められる。「攻めのガバナンス」及び「守りのガバナンス」の双方が適切に構築されることで健全な企業価値が創造される。昨今の経済環境下では、「攻めのガバナンス」に議論が集中しているところであるが、当委員会では改めて「守りのガバナンス」の重要性を再認識し、本テーマを取り上げたことも言及しておきたい。

また、当委員会の議論の過程においては、新型コロナウイルスの感染拡大に伴い、企業活動が制限されるなかで監査役等の監査の方法等も大きな転換期を迎えている。テレワークの拡充など、役職員の業務を把握することが従来以上に困難となるなか、本文でも取り上げたITシステムを活用した統制やモニタリング、リモート監査は検討すべき喫緊の課題であると言える。

最後に、本報告書が企業集団における良質な企業統治体制が確立されるよう監査役等の皆様の職務遂行の一助となることを期待したい。