

監査役の会計監査と監査役スタッフの役割
～会計不祥事の防止に向けた実効性のある監査とは～

平成 28 年 8 月 5 日

公益社団法人 日本監査役協会関西支部
監査役スタッフ研究会

目次

はじめに	2
第1章 監査役監査の役割	3
第2章 会計監査及び財務報告内部統制	6
第1節 会計監査人が実施する会計監査（6）	
第2節 監査役が実施する会計監査（9）	
第3節 財務報告内部統制（12）	
第3章 近年発生した会計不祥事	16
第1節 会計不祥事の類型化と傾向（16）	
第2節 会計不祥事の事例（17）	
第3節 子会社に係る会計不祥事例から（24）	
第4章 会計監査における監査役及び監査役スタッフの役割	31
第1節 監査役の会計監査の実態（31）	
第2節 監査役自らが実施すべき会計監査（35）	
第3節 会計監査人との連携（41）	
第4節 会計監査人の評価（46）	
第5節 内部監査部門との連携（48）	
おわりに	53
公益社団法人日本監査役協会関西支部 監査役スタッフ研究会 メンバー	54
参考資料（アンケート集計結果）	55

○本報告書における法令の略称

略称	正式名称
会	会社法
会施規	会社法施行規則
会計規	会社計算規則
金商法	金融商品取引法
民	民法
商	商法
旧商法	平成17年に改正される以前の商法

記載例：会社法第362条第4項第6号→会362④六

はじめに

公益社団法人日本監査役協会関西支部監査役スタッフ研究会(以下「スタッフ研究会」)では、監査役や監査役スタッフの監査活動の参考となるテーマを取り上げて議論し、報告書を取りまとめている。

会計不祥事に関しては、これまでも米国エンロン事件を始めとして、国内でもカネボウやライブドア等の粉飾決算が発生している。特にエンロン事件では、会計監査をしていた公認会計士が粉飾決算に加担していたことが発覚し、これを契機にSOX法が制定された。また、国内でも内部統制監査の導入や金融庁による会計監査人の品質管理体制の強化等、様々な取組みが行われてきた。

しかしながら、残念なことに昨年の上場会社における不適切会計問題等、金額の多寡や質的な違いはあるものの、今なお会計不祥事は後を絶たないのが現状である。

会計監査において最も重要な役割を果たすのは会計監査人による財務諸表監査、財務報告の内部統制監査であることは言うまでもないが、三様監査において監査役、会計監査人、内部監査部門が互いに連携することが期待されているように、このような不正会計を防ぐには、社内事情に精通した監査役や内部監査部門が必要な情報を適宜提供し、会計監査人が会計の専門家としての見地から適正な判断を下すという綿密な連携が大切ではないかと思われる。

そこで、今期のスタッフ研究会では、会計不祥事の防止に向けた実効性のある監査をテーマに会計監査において近年発生した会計不祥事の事例等も交え、監査役として会計監査人とどのように連携すべきか、また、監査役自ら実施すべき監査の範囲、方法はどうかについて調査、研究を行い、報告書を作成することにした。報告書では、近年発生した会計不祥事の概要を紹介し、その類型化について、会社本体の不祥事か、子会社による不祥事かに分けて論じている。捜査や処分が現在進行形の事例もあるため、実名を隠して紹介していることをご容赦願いたい。

なお、企業の不祥事という点では、この他に国内外における自動車業界での排ガス不正や燃費データ不正、建設業における杭打ち偽装等の不正事例もあるが、本研究会では不正会計に絞って研究を行った。

また、報告書作成においては、関西支部の監査実務部会にご登録の監査役に協力を仰ぎ、各社の会計監査の実態や監査役スタッフの役割等についてアンケートを実施するとともに、本報告書については山添清昭公認会計士に見ていただいている。ご助力いただいた皆様にこの場をお借りして謝意を表したい。会計不祥事防止に向けて、各社で工夫、検討されていることと思うが、本報告書がお役に立てば幸甚である。

以上

第1章 監査役監査の役割

1. 監査役監査の基本的役割

監査役は、取締役会と協働して会社の監督機能の一翼を担い、株主の負託を受けた独立の機関として取締役の職務の執行を監査することにより、企業及び企業集団が様々なステークホルダーの利害に配慮するとともに、これらステークホルダーとの協働に努め、健全で持続的な成長と中長期的な企業価値の創出を実現し、社会的信頼に応える良質な企業統治体制を確立する責務を負っている（監査役監査基準 第2条 第1項）。

また、監査役監査の職務には、取締役の職務執行を監査する業務監査と計算書類等を監査する会計監査がある。

2. 業務監査と会計監査

(1) 業務監査

監査役は、取締役の職務の執行を監査するために、以下の職務を行う。

- ①取締役会決議その他における取締役の意思決定の状況及び取締役会の監督義務の履行状況を監視し検証する。
- ②取締役が、内部統制システムを適切に構築・運用しているかを監視し検証する。
- ③取締役が会社の目的外の行為その他法令もしくは定款に違反する行為をし、又はするおそれがあると認めるとき、会社に著しい損害又は重大な事故等を招くおそれがある事実を認めるとき、会社の業務に著しく不当な事実を認めるときは、取締役に対して助言又は勧告を行う等、必要な措置を講じる。
- ④取締役から会社に著しい損害が発生するおそれがある旨の報告を受けた場合には、必要な調査を行い、取締役に対して助言又は勧告を行う等、状況に応じ適切な措置を講じる。

（監査役監査基準 第21条 第2項）

(2) 会計監査

計算書類及びその附属明細書を監査する。大会社かつ公開会社では、公認会計士又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、監査役会は選任議案の提案権を有する）。したがって、大会社では、会計監査は第一次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られた場合は、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、必要な場合には、会計監査人に報告を求める権限を有する。定時株主総会の招集通知時には監査報告が提供され、会計監査及び業務監査の結果が記載される。監査報告は大会

社かつ公開会社では監査役会が作成するが、各監査役は自分の意見を付記することができる（日本監査役協会HP「監査役とは」）。

3. 監査の実務

監査役監査は、各社それぞれ業態や企業規模等に応じ、監査役監査基準やその他の実施基準等に沿った内容で進められていると思われるが、主な実施事項は以下のものがある。なお、実務の詳細については、日本監査役協会「新任監査役ガイド」や「監査役監査実施要領」をご覧ください。

①監査方針及び監査計画の作成

監査対象の状況

監査体制及び監査環境

他の監査機能との連携

②期中監査の方法と内容

監査環境の整備

会社や子会社の取締役等との意思疎通・情報収集（報告・説明の聴取）

内部監査部門・会計監査人・子会社の監査役等との連携

取締役会その他重要な会議への出席

重要な決裁書類等の閲覧

本社・事業所・子会社等の業務・財産の調査

法令・定款違反の監視・検証

内部統制システムの監視・検証

四半期報告書等の検討、会計監査人の監査状況の監視・検証

中間配当の適正性の検討

③期末監査の方法と内容

決算関連日程の確認と調整、関係部門等との事前打合せ

事業報告及びその附属明細書の監査

計算関係書類の監査等

監査報告書の作成

決算短信等の確認

決算取締役会における確認事項

総会関連手続の確認

総会当日の確認事項

総会終了後の確認事項

4. 監査役監査を取り巻く様々な環境変化とその対応

(1) 業務監査に係る事項

取締役による不正や粉飾といった企業をめぐる最近の不祥事の発生やステークホルダーへのより適切な対応等の社会的要請に対し、平成 27 年 5 月に改正会社法及び改正会社法施行規則等が施行され、また同年 6 月にはコーポレートガバナンス・コードが適用されることとなった。

改正会社法及び改正会社法施行規則等では、株主総会における会計監査人の選解任の議案は、取締役会ではなく、監査役又は監査役会が決定権をもつこととなった。また、社外取締役、社外監査役の社外性要件厳格化の観点より上場会社等である監査役会設置会社が、社外取締役を置いていない場合は、置くことが相当でない理由を株主総会で説明する義務を設けた。

加えて、コーポレートガバナンス・コード原則 4-4. 監査役及び監査役会の役割では、「監査役及び監査役会は、取締役の職務の執行の監査、外部会計監査人の選解任や監査報酬に係る権限の行使等の役割・責務を果たすに当たって、株主に対する受託者責任を踏まえ、独立した客観的な立場において適切な判断を行うべきである。

また、監査役及び監査役会に期待される重要な役割・責務には、業務監査・会計監査をはじめとするいわば「守りの機能」があるが、こうした機能を含め、その役割・責務を十分に果たすためには、自らの守備範囲を過度に狭く捉えることは適切でなく、能動的・積極的に権限を行使し、取締役会においてあるいは経営陣に対して適切に意見を述べるべきである。」としている。

これらにより、取締役会の監督機能の更なる向上及び監査役監査の一層の実効性確保が求められることとなった。「監査役監査基準（平成 27 年 7 月 23 日最終改正）」にも「監査役監査のより能動的・より積極的な姿勢」を保持することが明記された。そして監査役監査はこの社会的要請に応えるべく、真の監査役の役割である健全で持続的な成長と中長期的な企業価値の創出を実現することによって、社会的信頼に応える良質な企業統治体制を確立し、ステークホルダーへの期待に応えることが求められている。

(2) 会計監査に係る事項

会社法が改正されこれによって株主総会における会計監査人の選解任議案の内容の決定権が監査役に与えられることとなり、会計監査人の取締役からの独立性が強化されることとなった。監査役は、会計監査人の監査の方法・結果の相当性判断に加え会計監査人の任命責任を負う事となり、会計監査人の評価が監査役の重要な業務となった。また、コーポレートガバナンス・コードを適用することで、会計監査人の選定及び評価の基準を設けること等が求められることとなった。これに呼応して日本監査役協会より「会計監査人の評価及び選定基準策定に関する監査役等の実務指針」が示された。

第2章 会計監査及び財務報告内部統制

第1節 会計監査人が実施する会計監査

1. 会社法、金融商品取引法における会計監査人

会社法は、大会社、監査等委員会設置会社及び指名委員会等設置会社に対して、計算関係書類を監査するために（会 436②一、441②、444④）、監査役（又は監査等委員、監査委員会）の他、職業的専門家である会計監査人（公認会計士又は監査法人）を置くことを義務付けており（会 328、327⑤）、それ以外の株式会社も定款で定めることによって、会計監査人を置くことができると規定している（会 326②）。

また、金融商品取引法において、上場有価証券の発行会社は、貸借対照表、損益計算書その他の「財務計算に関する書類」について、特別の利害関係のない会計監査人の監査証明を受けなければならないとされている（金商法 193 の2 第1項）。

会計監査人については、上記の通り、会社法及び金融商品取引法において規定されており、さらに構成員である公認会計士については、公認会計士法において、その使命、職責、資格等について定められている。

* 公認会計士法第1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、もって国民経済の健全な発展に寄与することを使命とする。

2. 会計監査人設置会社における会計監査

会計監査人の業務を規律する法律は上記の通り、会社法と金融商品取引法に大別される。その目的や対象等に基づき、両者を比較すると、以下の通りとなる。

	会社法	金融商品取引法
法律	会社法 436 条第 2 項第 1 号 会社法第 444 条第 4 項	金融商品取引法第 193 条の 2 第 1 項
対象先	大会社（必置）、 その他任意に設置可能	上場会社、有価証券届出書提出 会社等
目的	株主・債権者の保護	一般投資家を含む利害関係者 の保護
監査対象	計算書類、連結計算書類、 計算書類の附属明細書	財務諸表、連結財務諸表
監査報告の提出先	株主（総会）	各財務局

(1) 会計監査人による会社法監査

会社法では、会計監査人設置会社においては会計監査人が第一次的に会計監査を行い、計算書類等の適正性について監査意見を表明する。その後、監査役が自らの監査結果に基づいて会計監査人の監査の方法及び結果の相当性を判断することになっている。

会計監査人が会社外部の職業的専門家の立場で監査することに対して、監査役は会社内部の実態を熟知した企業人としての視点から、会計監査人の監査の相当性を判断するとともに、会計監査人の独立性をはじめとする監査環境に留意することを通して会計監査の適正性及び信頼性の確保に努めることとしている。

会計監査人は、会社の連結計算書類、計算書類及びその附属明細書を監査し、会計監査報告を作成しなければならない。会計監査報告は、会計監査人の監査の方法及びその内容、監査意見（計算関係書類が会社の財産・損益の状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかに関する意見）、追記情報及び監査報告の作成日等をその記載内容としている。

監査意見については、多くの場合、監査対象となった計算関係書類が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、財産・損益の状況をすべての点において適正に表示していると認められる旨の意見（無限定適正意見）が付せられるが、計算関係書類の一部に不適切な事項があるため、その事項を除き全ての重要な点において適正に表示している旨を付した意見（限定付適正意見）や不適切な事項が発見され、それが財務諸表全体に重要な影響を与える場合、不適正である理由を記載して、会社の財務状況を「適正に表示していない」旨の意見（不適正意見）が付せられるケースもある。

なお、会社法においては、会社の会計処理は「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従う（会 431）。」と包括的に規定されており、一般的には、企業会計審議会が公表する企業会計原則を始めとした会計基準や監査基準、監査に関する品質管理基準等が該当するとされている。

また、会計監査人は、取締役、監査役と同様に、任務懈怠による会社に対する損害賠償責任及び悪意・重過失があった場合の第三者に対する損害賠償責任を負う（ただし、職務を行うにつき善意でかつ重大な過失がないときは、定款で定めた額の範囲内で予め会社が定めた額と最低責任限度額とのいずれか高い額を限度とする契約を会計監査人と締結することができる旨を定款で定めることができる。）。

(2) 会計監査人による金融商品取引法監査

金融商品取引法では、その第1条において、国民経済の健全な発展と投資家の保護を目標に、有価証券の発行や売買その他の取引が公正に行われるようにすること及び有価証券の流通が円滑に行われるようにするという立法理念を示している。この理念に基づき、金融商品取引法第193条の2第1項において、金融商品取引所上場会社等

は、連単財務諸表について、特別の利害関係のない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とされている。すなわち、有価証券の発行者である会社が公表する財務諸表について、その会社と特別の利害関係がない公認会計士又は監査法人が監査を行い、その情報としての信頼性を高め、投資家が安心して財務諸表を利用して投資意思決定ができるようにすることで、投資家を保護することとしている。

金融商品取引法監査は、金融商品取引法第 193 条の 2 第 5 項で、監査証明は内閣府令で定める基準及び手続きによって行わなければならないとされており、実質的には企業会計審議会による監査基準や日本公認会計士協会の実務指針等にしながらって監査を実施することになる。

また、金融商品取引法監査では、第 193 条の 2 第 2 項において、会計監査とは別に内部統制監査について定められている。そこでは、「上場会社等が提出する内部統制報告書には、会社と特別の利害関係のない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。」とされており、これは頻発する会計不祥事に対応して、いわゆる J-SOX 制度として導入されたもので、上場会社等は、自らがその内部統制システムの有効性を評価し、その結果の適正性について会計監査人の監査証明を受けるという手続きが設けられている。

3. 会計監査人の会計監査実務

上述の通り、会計監査人の会計監査には、会社法監査と金融商品取引法監査がある。ただ、会社法における計算書類と金融商品取引法における財務諸表に実質的な違いはなく、事前に定める監査計画に基づき監査を実行し、それぞれの法律の観点を踏まえ、監査結果を監査報告書として表明することになる。一般的な会計監査人の会計監査実務は以下の通りである。

(1) 監査計画の策定

新年度の監査を実施するにあたり、まず、会計監査人は監査計画を策定する。実務的には 3 月期決算の会社の場合、6 月ないし 7 月が策定期限に当たる。現在、会計監査人の監査は試査（監査項目すべてをチェックするのではなく、一部の項目を抜き出して監査を行うもの）を前提としており、監査すべき対象のサンプルチェックに際しては、いわゆるリスク・アプローチの観点が重要となる。リスク・アプローチとは、リスクの大きさに応じて実務上の優先順を決めるもので、会計監査人は監査項目ごとにリスクを評価・識別した上でその内容に係る重要性を勘案し、各監査項目にかける人員・時間等を決定する。

(2) 一般的な監査手続

会計監査人監査の実証的監査手続に関し、一般的に有効な方法として認められるものとして、現金預金、有価証券等の実査、債権債務等残高確認手続、在庫等棚卸立会、子会社・支店等往査等がある。会計監査人が実施する一般的な監査手続としては、残

高確認手続により取引先との間における売上の繰り延べや計上誤り等の不適正会計等を、在庫品等棚卸資産を確認することで不良在庫の有無等を、また、重要な子会社・支店等を往査することで、本社以外で発生する会計リスクの有無等を確認する等の監査手続が考えられる。

会計監査人は、このような実証的監査手続を行う中で、必要に応じ会社の取締役等に報告・調査等を求め、監査意見を形成するに足る監査証拠を入手した上で、監査意見を表明することになる。

4. 会計監査における会計監査人と監査役の連携

会計監査人と監査役は、同一の監査対象（計算書類等）に対して、それぞれが独立した立場で監査を行う責務を負っている。会計監査人が職業的専門家として監査した結果を、監査役は会社内部の事情を知る企業人として、会計監査人の表明した監査報告の内容が相当であるかどうかを監査する。

現在の会社法の下では、会計監査人の監査の結果に無限定適正意見を付した監査報告が発行され、かつ、監査役の監査報告に会計監査人の監査報告が相当でない旨の記載がない等一定の条件を満たせば、計算書類の株主総会での報告事項となる。加えて定款に取締役会決議により配当できる旨の定めがあり、かつ取締役の任期が1年であれば、剰余金の配当を取締役会で決議できることになる。

また、平成27年より対応が求められたコーポレートガバナンス・コードにおいても、外部会計監査人の監査体制や会社への報告体制の確保等に加え、外部会計監査人と監査役、社外取締役及び内部監査部門との連携について明示されている（原則3-2 外部会計監査人）。

会計監査人と監査役は、相互に信頼関係を保ちつつ、緊張感のある協力関係の下、双方からの積極的に連携することで監査品質の向上と効率化に努めていかなければならない。そのためには、日頃の業務監査において各々が得た情報を相互に交換し、情報共有した結果を、両者の監査業務に役立てることが重要である。

第2節 監査役が実施する会計監査

1. 法律等における適用範囲

すべての会社は、会社法にしたがって計算関係書類を作成し、監査役や会計監査人（監査法人等）が設置されている場合はその監査を受けることが求められる。

(1) 会計監査人を設置している会社の場合

- ・ 監査役は、計算関係書類を監査し、会計監査人の職務の遂行を監視・検証し、その監査の方法と結果の相当性を判断し、監査報告を作成する。
- ・ 計算関係書類は、株主総会における承認又は報告が必要である。

(2) 会計監査人を設置していないが監査役を設置している会社の場合

- ・監査役は、計算関係書類を監査し、監査報告を作成する。
 - ・計算関係書類は株主総会の承認が必要である。
- (3) 会計監査人も監査役も設置していない会社の場合
- ・計算書類の会計監査人や監査役による監査は行われず、計算書類は株主総会の承認が必要である。

2. 会社法の会計監査の対象になる計算関係書類

(1) 各事業年度の計算書類とその附属明細書（会 435②、436①②、会計規 59）

計算書類とは、貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書、個別注記表。すべての会社に対して作成が義務付けられている。

(2) 連結計算書類（会 444①④、会計規 60）

連結計算書類とは、連結貸借対照表、連結損益計算書、連結株主資本等変動計算書、連結注記表。有価証券報告書を提出している大会社は、作成が義務付けられている。その他の会計監査人設置会社は、作成することができる。

(3) 臨時計算書類（会 441①②、会計規 60）

臨時計算書類とは、臨時貸借対照表、臨時損益計算書。事業年度末日以外の日（臨時決算日）に作成する臨時計算書類で、期中配当を行う場合等に作成する。

3. 会計監査の必要性

取締役は、計算関係書類を株主に報告する前に、監査役の監査を受けることが義務付けられている（会 436、441、444）。そのため、監査役は計算関係書類が適法かつ適正に作成され、会社の実態を正確・明瞭に表示しているか否かを監査して、監査報告を作成しなければならない。

計算関係書類は、取締役が自分の職務執行の結果を報告するために、自らが「作成」する書類である。したがって、それだけでは報告を受ける人の信頼を得ることは出来ない。計算関係書類は独立の立場にある監査役等の「監査」を受け、その適正性・信頼性を担保されることによって、はじめて「報告」に値するものとなる。「監査」は計算関係書類を「報告（開示）」するための不可欠の条件である。これが会社法の規定する会計監査である。

4. 会計監査の基本

監査役の会計監査の目的は、計算関係書類の適正性・信頼性の確保にある。そのために、会社計算規則では監査役の会計監査の結果報告として、「計算書類が会社の財産・損益の状況を、全ての重要な点において適正に表示しているかどうかについての意見」を監査報告に記載することを求めている（会計規 122①二）。

監査役は「計算関係書類が会社法令と企業会計の慣行に準拠して作成されているか。」、

「計算関係書類が会社の財産・損益の状況を正しく表示しているか。」という2点について監査意見を表明できるように、監査をしなければならない。なお、このためには会社の経理関連規程が会社法令や企業会計の慣行に準拠して整備されているかの確認等を行なう必要があると考えられる。

5. 監査役に求められる知識

監査役が「計算関係書類が、会社法令と企業会計の慣行に準拠して作成されているか。」について監査するためには、作成基準である会社法の会計規定及び会社計算規則、企業会計の慣行についての基本的な知識が必要である。

また、「計算関係書類が、会社の財産・損益の状況を正しく表示しているか。」について監査するためには、業務監査を通じて会社の実態を把握していることが不可欠であるが、会社の財産の状況を表示している貸借対照表や、損益の状況を表示している損益計算書の仕組みを理解できる程度の会計の知識が求められる。

そのためには、計算関係書類作成の基準となっている会社法令の会計規定、会計の考え方、簿記の技法について、監査に必要な最小限の知識の習得が必要である。

そのような観点から、監査役及び監査役スタッフには財務及び会計に関する知見を有する人材を配置することが望ましい。

6. 会計監査人設置会社の会計監査の枠組み

会社法は、社会的影響力の大きい会社が公表する計算関係書類の信頼性を確保するために、大会社、指名委員会等設置会社、監査等委員会設置会社、任意に定款で会計監査人設置を定めた会社に対して職業的専門家である会計監査人を置くことを義務付けている（会 328、327⑤、326②）。

会計監査人設置会社の計算関係書類は、監査役の他、会計監査人の監査を受けなければならない（会 328、327⑤、326②）。会計監査人と監査役の監査は重層的、複眼的に役割が分担されている。

（1）会計監査人の会計監査

上記については、「第2章 第1節 2.（1）会計監査人による会社法監査」の記載を参照いただきたい。

（2）監査役の会計監査

監査役は、自らの監査結果に基づいて、「会計監査人の監査の方法・結果が相当であるか否か」について意見を表明しなければならない（会計規 127）。

監査役は、職業的専門家である会計監査人と同じ視点で重複監査するのではなく、日常の業務監査を踏まえた企業人としての総括的・実態的・重点的な視点から、会計監査人の監査方法が、監査基準等に準拠して職業的専門家としての善管注意義務を尽くして適正に行われ、会計監査人の監査の結果の相当性を自らの監査を通じて判断す

ることになる。ここで監査役が実施する会計監査において、もっとも重要なことは会計監査人監査の相当性を判断することを通して、計算関係書類の適正な開示を保証するという、会計監査の最終責任を負っていることである。

最後に、法的には監査役監査の会計監査の対象ではないが、業績等、重要な会社情報を外部に公表する資料については、作成プロセスや内容を確認している事例がある。例えば、金融商品取引法にしたがって有価証券報告書を会計監査人の監査を受け各財務局に提出する場合や証券取引所の規則にしたがって決算短信を提出する場合である。

そこで、参考までに監査役の有価証券報告書の監査と監査役の決算短信の監査について監査役のかかわり度合いを知るために、「役員等の構成の変化などに関する第 16 回インターネット・アンケート集計結果」（日本監査役協会 平成 27 年 12 月 15 日）のデータを引用する。

まず、金融商品取引法にしたがって有価証券報告書の作成の有無を見ると 3,370 社中 1,922 社（57%）が「作成会社である」と回答し、そのうち「監査役が有価証券報告書を監査している」と回答した会社は 1,400 社（72.8%）であった。監査の内容としては、「有価証券報告書のうち非財務情報を監査した」と回答した会社が 1,006 社（71.9%）と最も多かった。

次に、証券取引所の規則にしたがって決算短信の作成の有無を見ると 3,370 社中 1,857 社（55.1%）が「作成会社である」と回答し、そのうち「監査役が決算短信を監査している」と回答した会社は 1,330 社（71.6%）であった。監査の内容としては、「決算短信に関する取締役会決議等の承認プロセスを監査した」と回答した会社が 971 社（73%）と最も多かった。

【参考】

- ・「新任監査役ガイド（第 5 版）」（日本監査役協会 平成 23 年 9 月 29 日）
- ・「役員等の構成の変化などに関する第 16 回インターネット・アンケート集計結果」（日本監査役協会 平成 27 年 12 月 15 日）

第 3 節 財務報告内部統制

金融商品取引法の内部統制報告制度導入から約 9 年が経過した。導入当初の熱気も落ち着き、制度適用企業においては事業年度ごとに粛々と行うルーティン作業として定着しているようである。その一方、近年、企業不祥事が発覚する度に、「内部統制が機能しなかった」、「内部統制では不祥事は防げない」の声も繰り返される。

ここでは、財務報告内部統制の法制化の背景を振り返るとともに、現行制度の概要と制度運用における外部監査人、監査役、内部監査人それぞれの果たすべき役割を紹介し、わが国の財務報告内部統制について概観する。

1. 財務報告内部統制法制化の背景

(1) 米国SOX法の誕生

2001～2002年にかけて、エンロン、ワールドコムという米国の巨大企業が粉飾決算の発覚に端を発して倒産し、両社の会計監査をしていた当時世界5大会計事務所の一角を成すアーサー・アンダーセンも不正に積極的に関与したこと等により解散に追い込まれた。これを機に、証券市場の信頼回復のために財務報告の信頼性を取り戻すことが急務となった米国では、2002年7月に「上場企業会計改革及び投資家保護法」（通称SOX法）が制定された。米国証券取引委員会（SEC）に登録する企業とその連結対象子会社が対象とされた。

主な内容は、「経営者に対する年次報告書が適正である旨の宣誓書提出の義務付け」（302条）、「財務報告に係わる内部統制の有効性を評価した内部統制報告書の作成の義務付け、公認会計士による内部統制監査の義務付け」（404条）等である。

(2) 日本版SOX法の誕生

2004～2005年にかけて、わが国においても西武鉄道による有価証券報告書の虚偽記載事件、粉飾決算発覚に端を発したカネボウの倒産、カネボウの粉飾決算に関与した当時のわが国4大監査法人のひとつの解散等米国と同様に証券市場の信頼を失墜させる不祥事が続発した。このような状況を受け、証券市場の信頼回復のために、上場企業の財務報告に係る内部統制を強化し、ディスクロージャーの信頼性を確保することを目的とした内部統制報告制度に関する規定を含む「金融商品取引法」が2006年6月に制定された。この内部統制報告制度は米国のSOX法への連想から一般に日本版SOX法又はJ-SOX（以下15頁まで「日本版SOX法」という）と呼ばれることとなった。

なお、ガイドラインとして「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」（平成19年2月15日）が金融庁企業会計審議会より公表されている。

2. 日本版SOX法の概要

(1) 義務

上場会社等に課せられた義務は次の2点である。

- ・経営者が自己評価した内部統制報告書の提出義務（金商法24④4）
- ・内部統制報告書に対する公認会計士又は監査法人による監査証明の義務（金商法193②）

(2) 内部統制の基本的枠組

内部統制の基本的枠組は、4つの目的（「業務の有効性及び効率性」・「財務報告の信頼性」・「事業活動に関わる法令等の遵守」・「資産の保全」）と内部統制の有効性の判断の基準とされる内部統制を構成する6つの基本的要素（「統制環境」・「リスクの評価

と対応」・「統制活動」・「情報と伝達」・「モニタリング（監視活動）」・「IT（情報技術）への対応」）で構成される。

なお、日本版SOX法が経営者評価を求めているのは、4つの目的のうち「財務報告の信頼性」に関する内部統制である。

（3）財務報告の範囲

財務報告とは、金融商品取引法上の開示書類（有価証券報告書及び有価証券届出書）に記載される財務諸表及び財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のある情報をいう。

（4）連結ベース内部統制の評価

日本版SOX法における財務報告に関する内部統制の評価の範囲は、企業単体ではなく「連結ベース」で行うことが求められている。つまり、上場企業でなくとも上場企業の子会社や関連会社であれば、親会社の内部統制の影響を間接的に受けることになる。

（5）評価・報告の流れ

全社的な内部統制の評価

→ 決算・財務報告に係る業務プロセスの評価

→ 決算・財務報告プロセス以外の業務プロセスの評価

重要な事業拠点の選定、評価対象とする業務プロセスの選定、評価対象とする業務プロセスの評価

→ 内部統制の報告

内部統制の不備が発見された場合は、期末までに是正、開示すべき重要な不備が期末日に存在する場合には開示

（6）二重評価の回避

米国SOX法では、経営者自らが行う評価と公認会計士等が行う評価（ダイレクト・レポーティング）との「二重の評価」システムであるが、日本版SOX法では、監査人は経営者の評価結果についての監査に限定して、二重評価を回避している。

（7）財務報告に係る内部統制の監査（監査の一体化）

経営者による財務報告に係る内部統制の有効性の評価は、その評価結果が適正であるかどうかについて、当該企業等の財務諸表の監査を行っている同一の監査人（公認会計士等）が監査することになる。

（8）監査手順

監査手順としては、まず、評価範囲の妥当性を検討し、次いで、全社的な評価及び全社的な評価に基づく業務プロセスに係る内部統制の評価について検討する。監査人は、経営者による財務報告に係る内部統制の有効性の評価に対する意見等を「内統制監査報告書」として作成し報告するが、同報告書は、原則として、財務諸表監査における監査報告書と合わせて記載することとされている。

なお、日本公認会計士協会は、監査・保証実務委員会報告第 82 号「財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱いの改正について（最終改正 平成 24 年 6 月 15 日）」として、監査手続、留意すべき事項及び監査報告書の文例等を指針として公表している。

(9) 監査役の役割

監査役は、取締役及び執行役の職務の執行に対する監査の一環として、独立した立場から、内部統制の整備及び運用状況を監視、検証する役割を有している。

監査役は取締役の職務の執行を監査する（会 381 条①）。監査役は、業務監査の一環として、財務報告の信頼性を確保するための体制を含め、内部統制が適切に整備及び運用されているかを監視する。また、会社法上、監査役は、会計監査人が計算書類について実施した会計監査の方法と結果の相当性を評価する。一方、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。

なお、「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」（日本監査役協会 平成 20 年 9 月 29 日）において、「会社における財務報告が法令等にしがたって適正に作成されるための体制」（内部統制府令 3 条参照）は、会社法に定める「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」（会 362④ 6）等の一環であり、その構築と運用は取締役の重要な職務であるとしている。監査役は、他の内部統制監査の項目と同様、会社法の要請に従い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」（日本監査役協会 平成 19 年 4 月 5 日）等を踏まえ、財務報告内部統制の整備等に係る取締役の職務遂行に善管注意義務に違反する重大な事実の有無等について監査を行い、監査報告を作成することが求められる」としている。

(10) 内部監査部門の役割

内部監査部門は、内部統制の目的をより効果的に達成するために、内部統制の基本的要素の一つであるモニタリングの一環として、内部統制の整備及び運用状況を検討、評価し、必要に応じて、その改善を促す職務を担っている。

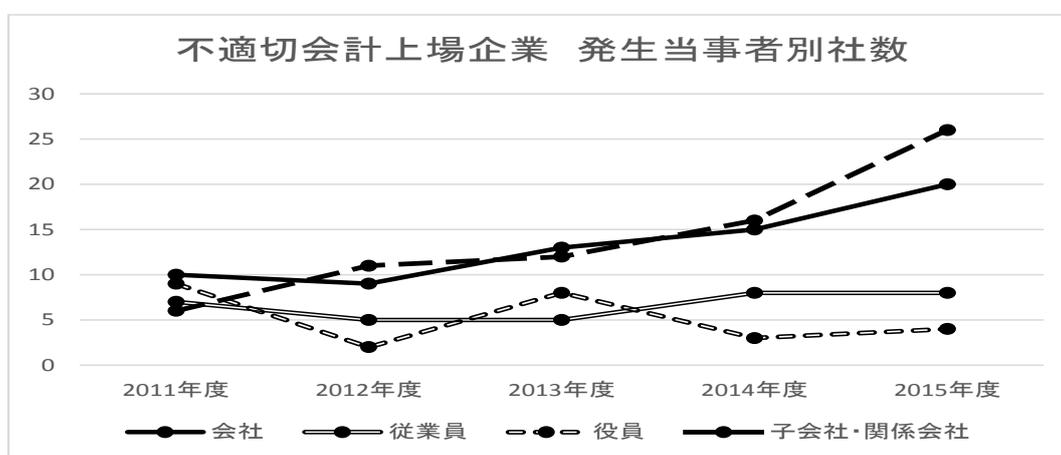
内部監査部門は、内部統制の整備及び運用状況を調査、検討、評価し、その結果を組織内の適切な者に報告する。内部監査部門は、経営者の直属として設置されることが多く、内部統制の独立的評価において重要な役割を担っている。また、内部監査の有効性を高めるため、経営者は、内部監査部門から適時・適切に報告を受けることができる体制を確保することが重要である。

第3章 近年発生した会計不祥事

第1節 会計不祥事の類型化と傾向

本章では、近年発生した会計不祥事の事例の内容を、調査報告書等の公表資料を基にまとめ、紹介している。会計不祥事については、捜査や処分が現在進行形の実例もあるため、紹介する社名や登場する事業部等の名称、年度は事例を特定できないように、記号に置き換えて標記している。また、事例についてのコメントは、研究会としての私見によるものであり、日本監査役協会の公式見解によるものではないことをご了承いただきたい。

会計不祥事の類型化について、会社本体の不祥事か、また子会社による不祥事かに分けて論じる。前者としては、最近の実例としてA社の事案及び非常勤監査役の責任が否定されたB社の事案、後者としては、C社等の事案を取り上げる。



『東京商工リサーチ』によれば、2014年度の不適切会計のうち、発生当事者が「子会社・関係会社」であるケースは16社38%と最多。薬局を経営する子会社が診療報酬を不正請求していたケースや、海外子会社が実体のない取引を行い、過年度決算の訂正で一気に債務超過に転落したもの（後述するC社）等、子会社が不適切会計の発生当事者となる件数が増えている。

また、2015年度も「不適切な会計・経理を開示した上場企業」は58件と前年を16件上回り過去最多を更新し、発生当事者別のうち「子会社・関係会社」も26件44.8%とさらに増加している。

【参考】

- ・「2014年度不適切な会計・経理を開示した上場企業調査」（東京商工リサーチ 平成27年4月22日）
- ・「2015年度同調査」（東京商工リサーチ 平成28年4月14日）

第2節 会計不祥事の事例

1. A社

(1) 事案の概要

A社による不適切会計処理では、平成X1年度からX5年度の5事業年度にわたり、利益のかさ上げが行われた。利益を先取りする、損失・費用の計上を先送りする等が実施されたが、いずれも当期の利益をかさ上げできる反面、次期以降に損失が発生することから、不適切会計処理の自転車操業に陥っていた。同社開示資料によると、平成X0年度以降の税引前利益の修正必要額の累計は2,248億円であった。

(2) 経緯

本件発覚の発端は、A社の社内から証券取引等監視委員会へ通報があり、同委員会が平成X7年2月に同社へ開示検査を行ったことである（A社にも内部通報窓口が設置されていたが、今回は活用されなかった。）。

同年4月にA社会長を委員長とする特別調査委員会が立ち上げられたが、事態の深刻さが増すにつれ、5月に社外有識者4名からなる第三者委員会が設置され、7月に同委員会調査報告書が公表された。

同年9月には、一部株主から会社法847条1項に基づく役員の実任を追及する訴えの提起請求が起こされた。同月、社外有識者3名からなる役員責任調査委員会が立ち上げられた。

(3) 不正の手口

① 4つの手口

A社の第三者委員会報告書によると、同社の不正会計の手口は、「W事業における工事進行基準案件に係る会計処理」、「X事業における経費計上に係る会計処理」、「Y事業における部品取引等に係る会計処理」、「Z事業における在庫評価に係る会計処理」の4項目に大きく分けられる。以下、順に説明する。

② 工事進行基準案件に係る会計処理

工事進行基準とは、多年度にわたる工事において、当該工事の完成以前に収益、原価及び決算日における工事進捗度を合理的に見積り、これに応じて当期の工事収益及び工事原価を計上する方法である。A社では、見積工事収益が10億円以上かつ工事期間が1年以上の長期請負工事又は見積工事収益が10億円以上で工期が3ヶ月以上1年以下の工事のうち、着工事業年度中に目的物の引渡しが行われない請負工事を工事進行基準適用案件として取り扱っている。

A社の受注工事では、競合他社への対抗上、原価割れで受注するといったケースや、受注当初の想定から工事費が大きく膨らむケースが発生していた。このような損失が明らかになった場合、会計のルール上は、即時損失引当金を計上する必要があったにもかかわらず、当該年度の収支を悪化させないため、工事原価を不当に低く見積もる、又は工事原価の改定を行わず、必要な損失計上を翌期以降に先送りするケースが発生していた。詳細は、下記「図表1」に、工事進行基準の不適切な処理について、仮定を用いて示しているので参照されたい。

図表 1

工事原価：1,200万円の工事を、請負額（工事収益）：1,000万円で受注した場合を仮定。

（200万円の赤字）

< A社が行った不適切な処理 >

N年度およびN+1年度において、工事原価を800万円と偽る。

完工時に、工事原価を1,200万円に変更。

	N年度(受注)	N+1年度	N+2年度(完工)
期末時点での進捗率 ①=⑤/③ ※	30%	75%	100%
工事収益見積り総額 ②	1,000	1,000	1,000
工事原価見積り総額 ③	800	800	1,200
当期工事収益 ④=①×② ※	300	450	250
当期工事原価 ⑤	240	360	600
工事損失引当金計上・取崩 ⑥	0	0	0
当期損益 ⑦=④-⑤-⑥	60	90	△ 350

< 本来の会計処理 >

	N年度(受注)	N+1年度	N+2年度(完工)
期末時点での進捗率 ①=⑤/③ ※	20%	50%	100%
工事収益見積り総額 ②	1,000	1,000	1,000
工事原価見積り総額 ③	1,200	1,200	1,200
当期工事収益 ④=①×② ※	200	300	500
当期工事原価 ⑤	240	360	600
工事損失引当金計上・取崩 ⑥	160	△ 60	△ 100
当期損益 ⑦=④-⑤-⑥	△ 200	0	0

< 差異 >

	N年度(受注)	N+1年度	N+2年度(完工)
当期損益	260	90	△ 350

※ 累計で計算するため、「N+1年度」、「N+2年度」では、数式の通りにならない。又、過程の表のため、事業年度はNを使って表した。

③経費計上に係る会計処理

X事業における経費計上に係る会計処理に関し、以下4項目の不適切会計処理が行われた。

- (i) 発生主義で処理すべき引当を現金主義で処理したもの。
- (ii) 広告費や物流費の計上時期を遅延したもの。

(iii) 在庫評価に関し、収支がマイナスとなる事業では、連結グループ間の取引において利益が出た場合でも、連結決算上で消去が行われないことを利用して、利益をかさ上げしたもの（例：原価 80 円の商品をグループ会社へ 100 円で販売した場合、本来連結決算では消去すべき 20 円の利益が出るが、当該事業部が赤字の場合、消去されない。）。

(iv) 部品等の仕入に関し、メーカーに対して、翌期以降の調達価格を増額することを約し、当期調達価格の引下げを依頼していたもの（例：本来の調達価格 100 円の商品を、来年度は 120 円で調達するから、本年度は 80 円で調達できるよう依頼する等）。

こうした 4 項目の会計処理は、X 事業部門内でキャリーオーバーと呼ばれ、それぞれの特徴を踏まえて、損益目標達成に必要な調整額等を考慮し、適宜選別して実行していた。

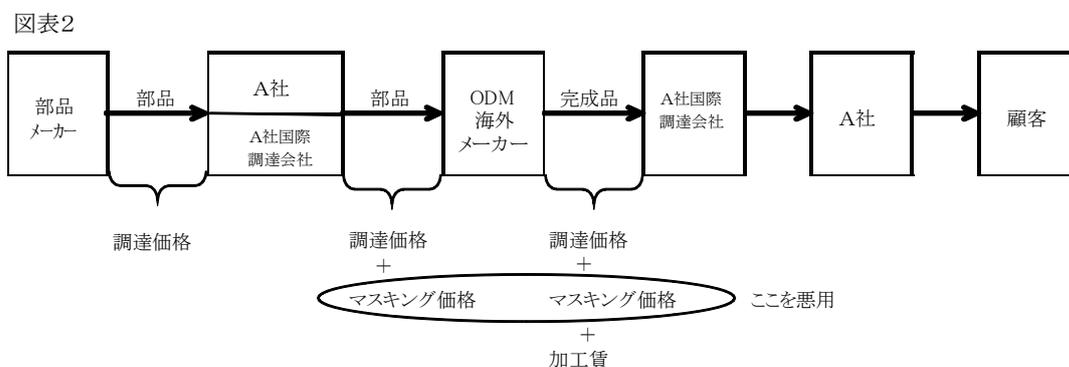
④部品取引等に係る会計処理

Y 事業における部品取引等に係る会計処理に関し、A 社では、部品メーカーから調達した部品を、製造委託先の海外のメーカーへ有償支給し、当該メーカーが組み立てた完成品を A 社が販売子会社を介して顧客に販売するスキームを採用している。

部品を製造委託先に有償支給する際には、調達価格を隠すため、同価格に「マスキング価格」と呼ばれる金額を加算して支給するケースが一般的である。しかし、A 社では、マスキング価格を製造原価のマイナスとして計上し、完成品を引き取る際に、マスキング価格を含めた製造原価を計上していた。このため、部品の有償支給日と製品納入日の間に決算日が挟まった場合、当期利益にマスキング価格部分がかさ上げされる一方、翌期には製造原価が高い製品が納入されることになる。

また A 社では、マスキング価格が通常考えられる値を大幅に上回っていたほか、数量も必要数を大幅に上回る、所謂「押込」を行っていた。さらに平成 X4 年度には、マスキング価格の設定が不必要な A 社の 100% 子会社に対しても当該取引を行っていた。

部品・完成品の流れは、下記「図表 2」を参照されたい。



⑤在庫評価に係る会計処理

Z事業における在庫の評価に係る会計処理に関し、以下の2項目の不適切会計処理が行われていた。

(i) 在庫評価減に関するもの

受注を見込んで製造した製品が、滞留在庫となった場合、本来、即時評価減を計上しなくてはならないが、物理的に廃棄するまで在庫の評価減を行わなかった。

(ii) 標準原価の改定に関するもの

A社ではZ事業の製造工程を「前工程」と「後工程」に分けて会計処理を行っている。期首に製品1個あたりの標準原価を設定し、期中に操業度低下等で標準原価への上乗せが必要となった場合、本来、前工程、後工程それぞれの原価を改定すべきであるが、A社では前工程のみ改定し、後工程について改定してこなかった。結果、当期完成品の製造原価を低く計上する一方、中間品（翌期以降の完成品）の製造原価を高く計上していた。

⑥まとめ

前記②～⑤の会計処理では、いずれも当期損益が見かけ上良くなるが、その歪が翌期以降に現れることとなり、一旦「自転車操業」状態になると、不正金額が雪ダルマ式に膨らむ可能性がある。多くの同社幹部は、一連の会計処理が不適切との認識を持ちつつも、自らの手で是正するには至らず、監督官庁への通報により露見することとなった。

なお、A社では平成X8年3月に「改善計画・状況報告書」を公表し、「（工事進行基準案件について）見積りに関しての規定の細目策定」、「（経費計上案件について）経費処理の推移分析による異常値管理や各種引当金算定結果の確認」、「（部品取引案件について）製造委託先への部品有償支給の廃止」、「（在庫評価案件について）標準原価改定時のルール明確化」等を再発防止策として挙げている。さらには、執行側の内部通報窓口に加え、監査委員会直通の内部通報窓口を設置し、社員への周知等を行っている。

(4) 発生原因

A社の第三者委員会報告書によると、今回の会計不祥事の発生原因は「直接的な原因」と「間接的な原因」に分けて分析されている。「直接的な原因」として、「当期利益至上主義」と「目的達成のプレッシャー」が挙げられる。A社では「チャレンジ」と称して収益改善の目標値が示され、経営トップから当該目標を必達するようプレッシャーがかけられていた。また、上司の意向に逆らうことが出来ない企業風土であり、一部の経営者は適切な会計処理に向けての意識又は知識が欠如していた。「間接的な原因」として、内部統制の機能不全が挙げられる。本件では、経営トップや幹部職員の間接により、内部統制機能が無効化していたが、本来であれば、これらの者の関与

により不適切な会計処理が行われることを防止する内部統制システムが構築されているべきだった。また、監視すべき取締役会や監査委員会による内部統制機能も働いていなかった。

前記2つの原因の他、部門をまたぐことがない人事ローテーション、内部通報制度の活用不足が挙げられている。

(5) 所見

最後に、A社第三者委員会及び役員責任調査委員会の調査報告書で、監査委員会に問われていることを紹介する。

①第三者委員会調査報告書

複数の監査委員が不適切な会計処理が行われていた事実、又は、引当金の計上等の会計処理が必要となることを裏付ける事実を認識しているにもかかわらず、監査委員会において問題点を審議する等の行動は行われず、また、監査委員会として業務執行側に問題を指摘したりする等の何らかの行動を行うことはなかった。(中略) これらの事実関係に徴すると、監査委員会による内部統制は機能していなかったと指摘しておかなければならない。

②役員責任調査委員会調査報告書

監査委員会は、執行役等の職務執行に関する違法性監査の権限を有することに加え、内部統制システムが適切に構成・運営されるかを監視し、必要に応じて内部統制部門に対し具体的指示をすることが任務とされる。したがって、監査委員である取締役は、監査委員会の構成員として、上記の権限及び任務を積極的に遂行する会社法上の義務を負うとともに、各監査委員が会社法上有する是正権限を行使することによって、自らが内部統制システムの運用の担い手として執行役又は他の取締役の違法・不法行為を阻止すべき義務を負うと考えられる。

各社監査役（監査等委員、監査委員会の委員も含む）は、これらの報告書の通り、内部統制システムの構築・運用の監視・検証に関する重要な職責を念頭に、本事例その他不正事例のケーススタディを深め、同システムの構築・運用に関し、できる限りの監査体制を取るべきことが、本事例の教訓と考えられる。

【参考】

- ・ A社 第三者委員会調査報告書
- ・ A社 役員責任調査委員会調査報告書
- ・ A社 改善計画・状況報告書

2. B社

(1) 事案の概要

B社はもともと合弁企業として発足した会社で、金融系のシステムインテグレーションサービスを得意としていた。

しかし、医療系サービス等で特別損失を計上したため、ファンドから第三者割当増資を受けて旧経営陣は退陣した。これを機に旧経営陣での不適切取引が発覚し、同社は平成X0年4月30日に民事再生法を申請した。

新経営陣が主導して設置された調査委員会の報告書によると、B社では次のような不適切取引が行われていた。

①実体が無いとみられるスルー取引

他社製品を右から左に流すだけのいわゆるスルー取引では、本来利ざや分だけを収益計上すべきところ、全額を売上計上し、結果として売上高がかさ上げされていた。

②粗利益5%以上を計上したセール&リースバック取引

セール時点で一時に利益の計上が先行して行われる一方、その後のリース料の支払に応じて徐々に費用計上が行われるため、計上した期の利益が実態に対して過大になる。

③リース契約（会社）を利用した不適切な循環取引

売上利益の獲得又は損失計上の回避を目的として、滞留在庫、他のプロジェクトで経費計上していなかったSE作業コスト、自社における設備投資物件に係る製品等を売上原価として一旦売上計上し、売却先又は転売先経由で会社がリース会社からリース資産又は買取資産として計上するスキームである。

④売上の先行計上とその後の失注処理、買戻しによる循環取引

売上の計上基準を満たしておらず、実際には販売先が「預かって」いる状況にもかかわらず、先行して売上を計上した取引において、結果として販売先と成約に至らなかった場合に、会社は売上の取消しを回避するため、別の転売先を見つけ、最終的には、製品名称を変更する等して、この転売先もしくは複数の転売先を経由した後に、会社が買い戻すスキームである。

⑤不適切なバーター取引による売上

自社保有のライセンス商品等を市場での実際の水準からかさ上げされた価格で相手方に売却し、相手方又は転売先から別の商品を購入する取引であるが、相手方への当該自社製品の売却が実需に基づいておらず、売却した商品の価格のかさ上げ分が購入する別商品の価格に上乘せされる、というスキームである。

このうち、特に③、④及び⑤については、意図的に行われた会計不正と言ってよいものであり、旧経営陣の元会長及び元副会長については刑事事件で有罪が確定している。

また、前記調査委員会報告書では、不適切取引の背景として、(i) 一部の旧経営陣による独断専行とそれに歯止めをかける経営管理体制の未整備、(ii) 業務プロセス管理体制の不備（独立の審査部門が存在しなかった。）、(iii) 一部社員のコンプライアンス意識の低さ（売上及び利益の重視）、にあった、と結論付けている。そして (i) については、監査役会についても、「例えば平成X2年6月期においては2回開催されているのみであり（平成X1年9月21日、平成X2年2月21日）、このような状況では監査役会としての監督機能が十分に機能していなかったものといわざるを得ません。」と指摘されている。

(2) 訴訟

旧経営陣に対しては、株主から金融商品取引法に基づく有価証券報告書の虚偽記載責任を問う損害賠償請求訴訟が相次いで提起された。このうち非常勤社外監査役に対しては、その責任を認めない判決がなされた。

判決は、次の4つの理由を挙げて、相当な注意を用いて監査役としての職務執行を行っていた、としている。

- ① B社の監査役の職務分担は、常勤監査役が日々の社内の会議等に出席し、非常勤社外監査役は常勤監査役から監査状況について報告を受けるというものであり、これは効率的な監査を可能にするため合理性を欠くとはいえず、このような職務分担が行われたことをもって善管注意義務違反になるとはいえない。
- ② 非常勤監査役は、監査役会（年3回から4回開催）にすべて出席し、常勤監査役の実施した監査の内容の報告を受けていた。
- ③ 監査役会として必要に応じて担当取締役から説明の聴取を行っていた。
- ④ 重要な事項に関する意思決定については代表取締役に意見の具申等をしていた。

(3) 所見

不正の端緒を把握するため、監査役はいかに行動すべきか。本件判決は、3つの切り口を与えている。

① 常勤監査役との役割分担

監査役会設置会社では、各監査役は独任制である一方、常勤者以外に非常勤の監査役が選任されることも予定されている。監査時間や接する情報量は常勤監査役の方が非常勤監査役より圧倒的に多いことから、非常勤監査役としては、常勤監査役をまずは監査にあたらせ、報告を受け、その監査方法や監査内容について意見を述べるのが求められているといえよう。

② 監査役会への出席

監査役会設置会社では、各監査役は独任制であるものの、監査方針、監査計画や監査業務の分担を協議決定し、また監査意見を形成する場として監査役会が設けられている。①の通りまずは常勤監査役が監査するとしても、他の監査役とともに議論する場として監査役会が重視されているといえ、非常勤監査役は議案を事前に検

討する等十分な準備をして臨む必要がある。

なお、本判決では、前記調査委員会報告書で指摘された監査役会の開催回数に言及しつつ、「監査役会以外においても、被告らは、常勤監査役と各取締役会の前後の時間帯に協議の場を設けたり、連絡を取り合ったりする等して情報共有を行っていたことや、監査役会として取締役から事情を聴取したり、執行部に対する助言や要請等も行っていたことが認められる。」として「監査役会が形骸化していたとか、機能していなかったということはできない。」と結論づけている。したがって、監査役会を形式的に開催するだけでは足りず、むしろ実質的に十分な監査を行うことの方が重要であるといえよう。

③代表取締役への意見の具申

経営者による不正の場合、非常勤（社外）監査役が果たすべき役割は高く、独立した立場から監査を行うことはもちろん、忌憚のない意見を直接代表取締役に述べるのが求められるところである。

第3節 子会社に係る会計不祥事例から

1. C社

(1) 事案の概要

C社はP国市場で売上を大幅に拡大し、平成X6年3期には売上高約2,200億円に達したが、P国子会社元総経理（現地人）等による不適切会計が発覚し、平成X7年4月に民事再生法を申立した（売上高 平成X1年3期 660億円が平成X6年3期に2,191億円へ。海外売上比率 30%から 77%へ）。

平成X6年10月 業績下方修正発表

P国子会社の一部得意先の資金繰り悪化により、貸倒引当金を約9億円計上した。

平成X7年1月 第3四半期決算発表遅延を公表

P国子会社における売掛金の回収可能性に疑義が生じ、大口得意先に対する貸倒引当金の積み増しを検討せざるを得ない状況となる。

平成X7年2月 P国子会社における追加調査

【調査内容及び方法】

- ① P国子会社にて滞留している売掛債権に係る取引の妥当性について外部弁護士事務所が調査
- ② P国子会社における売上の実在性について監査法人が調査
- ③ 重大な内部規則違反調査を内部コンプライアンス委員会と外部弁護士事務所が調査

平成X7年3月 有価証券報告書を訂正

P国における主要得意先の殆どに対し、約463億円の貸倒引当金を特別損失として計上し、第3四半期において、約235億円の大幅な債務超過となった。平成X2年3期から平成X7年第2四半期まで5期にわたり有価証券報告書を訂正し、継続企業の前提に関する事項について注記がついた。

平成X7年4月 民事再生法申立し倒産
負債総額は約711億円。

C社の業績推移とキャッシュ・フロー及び主要勘定推移 (単位：億円)

	(参考) X1/3期	X2/3期	X3/3期	X4/3期	X5/3期	X6/3期	5期間累計と増減
売上高	660	659	954	1,167	1,447	2,192	1,532
営業利益	15	19	24	27	32	57	42
当期純利益	8	10	14	17	19	33	25
営業CF	16	▲7	▲67	▲69	▲27	▲52	▲222
投資CF	▲3	▲4	▲4	▲6	▲10	▲3	▲27
財務CF	▲19	19	100	89	35	120	363
現預金残高	20	27	54	67	74	151	131
売上債権残高	144	183	248	337	438	684	540
有利子負債残高	89	112	209	306	366	518	429

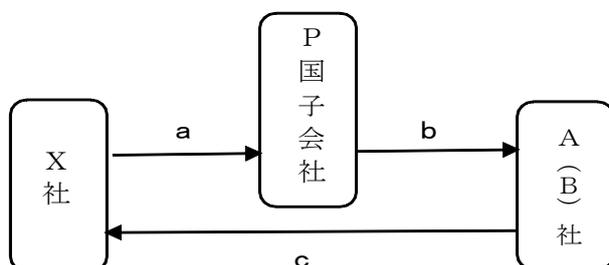
(訂正前の有価証券報告書を基に作成)

(2) 不正の手口 (C社調査結果報告による)

- ① 実態は最終販売先が仕入先となっている売戻し取引～実態は仕入先への貸付取引
- ② P国子会社元総経理の親族が関与する企業との往復の売買取引
- ③ 役員提供手数料のみを純額として計上すべきところ、商品販売の様に売上・仕入総額を計上している取引

※ 仕入先への売戻し取引の商流イメージ (矢印の方向は販売を示す)

取引 a で X社から仕入れた商品が、取引 c で X社に再販売 (売戻し) されている。



(3) 発生要因 (C社調査結果報告による)

- ① 実在性が疑われる不適切取引が生じ易かった

関連会社取引やP国子会社における実在性が乏しい取引、P国子会社が物流に関与しない取引等を行っていた。

②与信管理上の問題

社内決裁手続きを経ない取引の実施、適切な社内決裁手続きを経ない支払期日の延長、取引の実態を隠した取引、不明瞭な担保価値評価、不十分な取引信用保険の運用等。

(4) 今後の対応

C社の調査結果報告によると、今後の対応策として、以下の記述があるので、参考とされたい。

①ガバナンス

グループ・ガバナンスを推進する部門を新設し、各地現地法人でのガバナンス監視責任者を配置し、ガバナンス強化を図る。子会社に委譲する権限の範囲を明確化し、親会社への承認・報告ルートを改善することで、親会社による統制を有効なものとし、内部監査におけるモニタリング体制を強化することによって、不適切な行為を早期に発見できる体制を構築する。

②コンプライアンス

P国子会社におけるコンプライアンス意識の低さが今回の会計不祥事につながったと考え、P国子会社においてコンプライアンス研修の実施や内部通報ホットラインを開設する等によって、コンプライアンス体制の構築を進める。

グループのコンプライアンスを所管するコンプライアンス委員会の組織を充実拡充することで、より有効な機関としての定着させていく。さらに、内部通報制度については、社員への啓蒙と周知徹底を行うことで有効性を高める。コンプライアンス委員会の活動により明らかになった事実に基づいて、監査役会とさらなる連携を図り、適宜必要な対応策や処分を実施する。

③内部統制

管理体制やモニタリング体制の不足等により牽制が有効に機能していなかったことが、不適切な取引や計上の原因となったことから、業務プロセスや承認プロセスを見直し、曖昧さや人為的な関与を排除した仕組みを構築し、内部統制を支えるITシステムの改善を行い、内部統制の適正な運用を担保できる体制を図る。

④与信管理

本節(3)発生要因に挙げた問題が、P国子会社における滞留売掛金の発生の要因の一つとなったことから、親会社の積極的関与の下、与信管理規程の見直し、大口取引の決済権限の親会社への移管等、子会社の与信管理体制の改革を行う。

⑤P国子会社の改革

P国子会社については、(i) 売掛債権回収の徹底、(ii) 事業領域の集約化・適正化、(iii) リストラクチャリングによるコストダウンの3つの重点方針による社内改革に取り組む。

2. その他の子会社に係る会計不正事例

公表されている直近の「調査報告書」や「改善報告書」等の資料に基づいて、子会社に係る、その他の会計不正事例について、以下に紹介しているので、参考にされたい。

(1) D社

- 事態 平成X7年6月、M&Aで子会社化した海外会社において不正会計が発覚、当該会社は破産し、特別損失約330億円を計上。
- 内容 買収先の子会社が***市場に上場し、監査を受けていたにもかかわらず財務書類が改ざんされていた。
- 問題点 買収以前から元のオーナー一族が経営権を渡すことについて様々な抵抗をしてきた。また、買収スキームから外部監査法人が複数層となっていた。

(2) E社

- 事態 平成X7年5月、M&Aで子会社化した海外会社における不適切な会計が発覚し、特別損失約338億円を計上（子会社は***証券取引所に上場していた。）。
- 内容 平成X1年12月に株式取得し、連結子会社化。平成X6年12月期に、監査法人を本社と統一する過程で子会社のCEO及びCFO（現地人）が現地の警察に逮捕される事態となり、不適切な会計（売上債権等の資産の回収性及び健全性の疑義）が発覚。
- 問題点 買収時のデューディリジェンス報告書における売掛金の長期化傾向及び回収リスクが指摘されていたが、現地での商慣習の一種等の説明によりリスクは小さいと判断。また、資本参加時にCOO及びCFOを派遣するとしていたが、現地の抵抗により実現せず。当時の会計監査人による会計監査の適正意見の表明があり、相当程度の安心感を持った。

(3) F社

- 事態 平成X7年4月、F社100%子会社の元社員が架空在庫の作出及び在庫の循環取引等を行っていたことが発覚。約43億円の損失処理を行った。
- 内容 平成X2年頃から、取引上の損失の穴埋めに実際の商品を動かさず伝票上だけで売買し、売上を水増しする「循環取引」を繰り返した。複数の取引先と営業担当が結託して行っていた。
- 問題点 取引先と営業担当が証憑類の取得・偽造等の隠蔽工作を行っていた。実地棚卸等の在庫の管理方法に厳密さを欠いた。長期にわたり営業ローテーションが行われておらず、不正が発見されにくい環境だった。

(4) G社

- 事態 平成X4年10月、金融庁の証券取引等監視委員会から子会社における不適切な会計処理の疑義について指摘を受け、子会社における押込売上及び架空売上約20億円計上等の不正会計が発覚。平成X5年3月に過年度の有価証券報

告書等訂正を行い、課徴金の納付及び、東証へ改善報告書を提出した。

内容 当該子会社については減損の判断を行うことになっていたため、子会社幹部が親会社からの圧力を受け、債務超過回避のために押込・架空売上の計上と、本来売上原価に計上すべき金額の一部を仕掛品として原価に計上する等により、利益を捻出した。

問題点 第三者委員会の調査報告書によれば、親会社・子会社ともにコンプライアンス意識が欠如していたこと、子会社幹部から送られたメールの調査等から、親会社社長や監査役が不正会計を防止あるいは早期に是正できた可能性があること、会計監査人についても隠蔽工作はあったものの、慎重な検討と十分な監査が必要であったと結論付けている。

3. 子会社に係る会計不正事例からの考察

(1) 子会社監査の実態

平成28年4月に実施したスタッフ研究会アンケート結果より、監査役監査や内部監査の頻度、監査役から内部監査部門の子会社監査について要請をしているか否かについて、以下の図に集計結果をまとめている。

	監査役監査の頻度		内部監査の頻度		監査役から内部監査部門の子会社監査について要請をしているか
	国内子会社	海外子会社	国内子会社	海外子会社	
100%	58%	20%	44%	16%	要請している 36% 要請していない 64%
50～100%	18%	17%	21%	28%	
0～50%	24%	63%	35%	53%	

アンケート結果によれば、子会社の監査頻度は内部監査部門より監査役のほうが総じて高く、また海外子会社の監査は監査役監査及び内部監査ともに、数年に一度の実施である会社が過半数であった。

また、監査役と内部監査部門との連携や情報交換は行われているが、子会社監査についての要請は行われていないところの方が多かった。

(2) 子会社における不正リスクへの対応

子会社に係る会計不正事例を考察した結果、子会社における不正リスクへの対応として、留意が必要である点を、以下にまとめているので、参考にされたい。

- ①海外子会社では、言語や商慣習の相違があることから、現地の経営者に経営を委ねるケースも多いかと思われるが、被買収企業に対するガバナンスや内部統制のレベルを本社とどう合わせていくかが重要になってくる。CFO等は本社側から送り込むことを条件とする、監査法人を本社と同一グループに合わせる等の本社で確実にコントロールできる体制づくりが必要である。
- ②国内での事例も、業績目標へのプレッシャーが要因となっているものが多い。人員不足等から人事の固定化や、会計に知見のある人材がいない、管理部門のモニタリング不足等がこうした隙を生み出していると思われる。したがって、適切な

人事ローテーションと財務担当以外の経営陣の会計知識の習得や本社管理部門が適切にモニタリングをする体制づくりが必要である。

- ③これまで記載した事案のいくつかは内部通報により端緒が開けており、会計不正の牽制としては有効であること、一方、内部通報に対する対応の誤りや遅れが問題を大きくしかねないことから、内部通報制度について、「執行側が内部通報制度に適切に対応できる体制を構築しているか、そして親会社が受けた通報が迅速に監査役に報告されるシステムが構築・運用されているか」「子会社役職員の内部告発を受け止めるシステムを親会社が構築・運用しているか」について監査していく必要がある。
- ④監査役としては、「子会社の内部統制システムの構築・運用において、親会社の執行部門が不足する部分を的確に把握し、改善に向けて支援しているかどうかを子会社往査等での発見事項等を通して確認することが必要となる」。したがって、内部監査部門と親会社の会計監査人及び子会社の会計監査人との連携強化が非常に重要である。

4. 不正会計を見逃さない会計監査上の留意点

ここまで会計不祥事の事例を見てきたが、不正を見逃さないという観点から会計監査上の留意点をまとめてみた。紹介した会計不祥事の事例で検出される主なものは、以下の通りである。

(自社)

- ①工事進行基準や減損処理等見積りによる会計は、恣意性があり不正が起こり易いという認識を持つ必要がある。したがって、客観的なエビデンス（業者見積り、固定資産評価額等）を確認するとともに、将来見通しの妥当性検証、前期比較や計画との差異分析、現地確認等も必要である。
- ②有償支給やセール&リースバック取引等、特殊な会計処理に関しては、それぞれの会計基準を正しく理解しておく必要がある。また、一般的な収益、費用の計上時期に関しても、期中にサンプルチェック（検収処理等）を行うことは牽制の意味で有効である。
- ③月次決算の推移、計画との差異分析等、モニタリングにより異常値が見えてくる。
- ④新規事業への進出や会計方針が変更された場合（会計基準の変更に伴うものは除く）は、取引のスキームや変更内容を十分に把握しておくべきである。

不正会計を大きく区分すると、収益の架空計上や繰上げ、債務の未認識、費用の先送り等がある。このうち計上時期の期ずれについては、一定の期間においては帳尻が合うため特に発見するのが難しいと思われるが、上述のような観点を踏まえ、監査役自らも

会計監査に深く関わることで、執行部門への牽制にもなり未然防止につながるのではないか。

(子会社)

- ①黒字であるが営業キャッシュフローの赤字が連続している場合は要注意。すなわち会計上は利益を計上していても、お金が足りない状況が続いている財務面のリスクとして認識する必要がある。
- ②バランスシートから見る。貸借対照表を前期比較だけではなく、5期間分析等で見てみると、売上債権や棚卸資産、無形固定資産等を膨らませている場合、異常値が見えてくる。
- ③証憑類が整備されているだけではなく、常識で判断する大切さが必要。モノやサービスとお金の流れが正しいか、商流から見て判断し、現地の慣行であるといった説明に過度に依存しないことが必要である。
- ④監査法人の監査報告があるからといって過信は出来ない（海外市場に上場していた子会社でも不正会計が複数、現実に起こっている。）。

循環取引や架空の在庫等の不正会計では、黒字であっても営業キャッシュフローが赤字となるため、監査役監査においては、上述のような異常値、連続したキャッシュフローの赤字等がある場合、執行部門や会計監査人に対し要因等の報告を求めることが牽制になる。

【参考】

- ・「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」（日本監査役協会 平成 25 年 11 月 7 日）

第4章 会計監査における監査役及び監査役スタッフの役割

第1節 監査役の会計監査の実態

監査役が実施すべき会計監査については、本章の第2節で後述するが、監査役の会計監査の実態について、監査役協会関西支部登録会社を対象としたアンケートを実施し、監査役監査の実態について調査を行った。本章ではアンケートの回答から監査役の会計監査の実態について取りまとめる。

1. 監査役が実施している会計監査の実態

アンケートでは、監査役は会計監査について、月次・四半期・期末の各計算書類に分類し、「報告を受けない」、「報告を受ける」、「監査役自ら実施」の3つから選択し、報告を受ける内容・自ら実施する監査の内容を自由記述とした。

質問項目は以下の通りである。

質問2-1：監査役は会計監査について、いつ頃報告を受け、誰から報告を受けていますか。

- ・月次：月次決算報告
- ・四半期：四半期レビュー、決算短信、四半期報告書
- ・期末：計算書類、事業報告、会社法監査結果概要書（会計監査人の監査報告書）、有価証券報告書
- ・J-SOX：財務報告に係る内部統制（中間）、財務報告に係る内部統制（期末）

質問2-2：監査役及び監査役スタッフを実施している会計監査（現金実査、売掛金残高確認等決算、業務プロセスで監査を実施している）があれば、具体的に事例を記載してください。

アンケート結果を見ると、期末監査（会計監査人の監査報告書・計算書類・事業報告・有価証券報告書）では全ての会社で報告を受けており、期末以外のタイミングでは、下記の図に示す通り、月次の決算報告や四半期レビュー・決算短信等でも報告を受けている。また、J-SOX（財務報告に係る内部統制）については、次頁の図に示す通り、70%以上の会社が内部監査部門と連携を取り報告を受けていた。しかし、月次・四半期での報告を受けておらず、期末のみ監査を行っている会社は16%あり、監査役監査の実施状況について会社によって差がある。

月次の報告 (月次決算報告)	四半期の報告 (四半期レビュー・決算短信・四半報)	月次、四半期 両方での報告	報告を受けない
7%	41%	36%	16%

期末監査 (会計監査人の監査報告書、 計算書類、事業報告等)	J-SOX 財務報告に係る内部統制 (中間)の報告	J-SOX 財務報告に係る内部統制 (期末)の報告
100% (※)	70%	77%

(※) 上記の内、いずれか一つでも報告のあった場合を含む。

また、上記以外に監査役及び監査役スタッフが実施している会計監査については、約50%の会社で何らかの形で監査役自らが監査を行っており、実地棚卸監査の立会、現預金、有価証券等の実査、売掛金、買掛金の残高確認や貸倒引当金等の会計処理の確認、稟議書や各種会議議事録の確認、会計監査人の監査の立会等が主な内容となっている。

月次・四半期・期末の会計監査でも棚卸の立会や現預金等の残高確認の監査を行っている監査役が多い傾向となっており、監査役の立会や実査を行うことにより内部牽制機能を働かせていることが窺える。また、取締役による経費の使用状況や無償の利益供与の監査といった監査が行われている会社もあった。

2. アンケート結果の事例 (質問2-2に対応)

監査役が報告を受ける内容や監査役自ら実施する監査方法の傾向と特徴的な事例を紹介する。

(1) 月次

①月次決算報告

取締役会や月次の定例会議、及び経理部門からの報告を受け内容の確認を行っているとの回答が多く見られた。また、内容の確認を行った後、質問やヒアリングを行っているとの回答も複数あった。

- ・ 経理・財務部門から、残高試算表の前年同月との差異とその理由の報告。
- ・ 取締役会にて報告を受け、内容を確認している。必要に応じて経理部門等にヒアリングを実施している。
- ・ 毎月、定例様式(貸借対照表、損益計算書)の資料を受け取り、経理部マネジャーから説明を受ける。内容確認し、質問する。

(2) 四半期

①四半期決算報告(四半期レビュー)

会計監査人から直接レビュー結果の報告を受けているとの回答が多くみられたが、会計監査人からではなく経理部門等の執行部門から報告を受けているとの回答も一部に見られた。

- ・ 会計監査人から口頭では往査最終日、正式には四半期報告書提出後に報告を受ける。
- ・ 執行部(財務部門)から監査法人へ提出された同じ情報を受領し、監査法人と並行して業務監査結果を踏まえて確認する。

- ・取締役会開催前の監査役会において、取締役会審議案件として経理部門から説明を受ける。

②決算短信

決算開示前に取締役会や監査役会、月次の定例会議で経理部門から報告を受け内容の確認を行っているとの回答が多く見られた。

- ・ 執行部（経理部門）からバックデータ等を受領し、当該四半期の業務監査結果を踏まえて確認。
- ・ 監査役スタッフが前年同期との対比資料を作成し監査役が確認。
- ・ 決算発表前に経理部長の報告を受ける。誤謬の有無、数値を確認。
- ・ 財務情報の根拠は会計監査人の監査結果、財務データ以外の記載内容は監査役自身で監査

③四半期報告書

報告を受けるタイミングは異なるが、決算短信と同様に取締役会や監査役会、月次の定例会議で経理部門からの報告を受け内容の確認を行っているとの回答が多く見られた。

- ・ 経理スタッフより四半期報告書提出前に概要説明を受ける。
- ・ 執行部より会計監査人と同時に報告を受ける。

(3) 期末

期末に作成される書類関係は、ほぼ全ての会社で監査役へ報告が行われていた。監査役監査の対象ではない有価証券報告書についても、監査役が報告を受けるケースは僅かに減るが、その場合でも監査役が自ら実施し内容の確認が行われている。

①計算書類

- ・ 貸借対照表、損益計算書の増減内容精査、注記事項の正確性・妥当性。
- ・ 計算書類、附属明細書、試算表、勘定内訳明細、見積科目根拠資料等をドラフト段階から受理し、証憑との突合、検算等を実施。監査役協会の研修会等で受領したテキストを参照している。
- ・ 執行部（財務部門）から監査法人への提出された同じ情報を受領し、監査法人と並行して1年間の業務監査結果を踏まえて確認する。

②事業報告

- ・ 事業報告及びその附属明細書について計算書類等で受領した証憑との整合性を確認するとともに、1年間の取締役会等の議事内容等とも確認し、経営全般に亘る記載内容確認を行っている。
- ・ 担当取締役から原稿入手のうえ、監査調書（チェックリスト方式）を使って監査する。
- ・ 作成された事業報告の内容を自身が実施した業務監査内容と照らし合わせてその内容を確認する。

③会社法監査結果概要書（会計監査人の監査報告書）

- ・ 監査法人から財務調査結果に関して説明を受け、報告書を受け取る（会計監査は監査役自ら行う。）。財務調査とは監査役の会計監査をサポートしてもらう作業のこと。
- ・ 監査役スタッフが前年同期との対比資料を作成し、監査役が確認。
- ・ 監査意見・報告事項の要約の他に、監査人の責任や独立性、監査の方法、監査重点領域、個別報告事項、グループ監査、監査スケジュール、監査時間等についても確認。

④有価証券報告書

- ・ 担当取締役が確認した報告書を入手し、監査調書（チェックリスト方式）を使って監査する。
- ・ 1年間の業務監査結果を踏まえ内容を確認するとともに、事業報告、計算書類と照合する。
- ・ 会議体への付議前に決算担当役員から主要事項について報告を受け内容を確認。また、監査役スタッフが前年同期との対比資料を作成し監査役が確認する。

（4）J-SOX

内部統制を担当する部署から内部統制監査の進捗状況として問題点や改善取組み内容について報告を受ける、もしくは、内部統制委員会に監査役が出席し、監査結果を聞いている、との回答が多く見られた。

①財務報告に係る内部統制（中間）

- ・ 内部監査室よりJ-SOX会議にて（節目毎、年5回程）報告を受ける。
- ・ 財務報告に係る内部統制の有効性評価のための内部統制監査に監査役として立会を実施している。
- ・ 内部統制委員会に常勤監査役が参加し、意見聴取する。状況によって外部監査、内部監査に常勤監査役が立会を行う。

②財務報告に係る内部統制（期末）

- ・ 内部監査と会計監査人が連携して財務プロセスに関する内部統制を確認していることを監査等委員会は報告をもらい、業務全般の内部統制を内部監査と監査等委員会監査で確認していることに取り込んで、内部統制システム監査調書をまとめている。
- ・ 内部監査部門長が毎月開催の監査役会に招聘され、内部統制の状況を毎月報告する。年間サマリー報告も実施。

（5）監査役及び監査役スタッフが実施している会計監査

各社で監査役及び監査役スタッフがどのような会計監査を行っているか調査したところ、棚卸の立会や現金・手形・有価証券の実査を行っているとの回答が多く見られた。それ以外にも、無償の利益供与の監査、親会社等及び子会社との取引の監査、売

掛金の滞留調査、取締役の経費使用状況の監査を行っているとの回答も見られた。また、少数ではあるが、中には引当金等の決算整理事項を中心に、経理部門より根拠資料を入手しスタッフが決算値の確認を行っている会社もある。

①監査役が行っている会計監査

- ・ 第2四半期決算、第4四半期（期末）決算の会計監査（各勘定のチェックリストに基づき、確認実施）。
- ・ 棚卸実査立会、滞留売掛金の状況、内部統制監査報告、滞留在庫明細とその対策等。
- ・ 無償の利益供与の監査、親会社等及び子会社との取引の監査、期末の現金実査。
- ・ 計算書類監査の一環として、預金・借入金残高の照合、買掛金・売掛金台帳の確認等。
- ・ 売掛金年齢調査、与信管理表と売掛金残高対比。
- ・ 取締役による経費使用状況。

②監査役スタッフがやっている会計監査

- ・ 決算のバックデータを入手し、対前年比較や主要諸元の確認を行い決算値に誤りがないことを確認。
- ・ 内部監査室が各部門往査により実施、四半期ごとに内部監査室より監査役会にて聴取。
- ・ 原則、監査役の監査に同席もしくは同一書類を閲覧。
- ・ 事業場往査時に現預金の実査確認、長期売掛金残高の内容確認。
- ・ 事業部門や支店以下で処理される主要な取引等について期中監査を実施し、処理の適切性を確認。

第2節 監査役自らが実施すべき会計監査

ここでは、本報告書第3章で取り上げた会計不祥事を分析し、監査役自らが実施すべき会計監査とは何かを考えてみる。

まず、監査役の役割と責任を以下に整理する。

- 監査役は、会社に対する一般的な義務として善管注意義務を負うとともに、その任務を怠った監査役がいる場合や当該損害に関し会社に対して責任を負う取締役がいるときは、その者と連帯して損害賠償責任を負う。
- 株主は、会社のために、監査役に対する責任を追及する訴えを提起することができる（株主代表訴訟）。また、ある会社の最終完全親会社等の株主は、一定の要件を満たした場合、その会社のために、当該会社の監査役に対する責任を追及する訴えを提起することができる（多重代表訴訟）。
- 監査役は、①その職務を行うにつき悪意又は重過失のあった場合（会 429 条1項）、②監査報告に記載すべき重要な事項について虚偽の記載をした場合（同条2項3号）

には、第三者に対して損害賠償責任を負う。

○監査役は、一定の会社法違反の行為を行った場合、民事上の責任の他に、懲役刑を含む刑事上の責任を問われうる。

このように、監査役は“取締役の職務の執行を監査”することを役割とし、会社に対し善管注意義務を負っている。その役割を果たせずに善管注意義務違反や任務懈怠があったと認められた場合には損害賠償責任を負うこととなる。

監査役としての役割を果たすために、会計不祥事を防止するために、どのような監査活動を行うべきか、第3章で取り上げた会計不祥事の事例の要因を分析する。

1. 過去の会計不祥事から見える要因

(1) 不正行為者の類型

日本公認会計士協会より公表の「経営調査会研究報告第40号『上場会社の不正調査に関する公表事例の分析』」では、不正事例を不正行為者の類型に応じて、以下のマトリックス表に分類することを提案している。第3章で紹介した会計不祥事の実例について、不正行為者の類型マトリックス表に当てはめると、以下図に示す配置となる。

経営者	A社 B社 G社	C社	
上位管理者			
その他従業員		F社	
	単独	内部共謀	外部共謀

今回取り上げた会計不祥事のうち、被買収会社の事例（D社、E社）を除く5社を分類した結果、いずれの事案も経営者自らもしくは上位管理者が不正行為者となり、内部もしくは外部と共謀して会計不正を行っていることが分かる。

(2) 不正の要因

5社の事例について不正のトライアングルを参考に3つの要因に分類した。

※不正のトライアングルとは3つの条件（動機・機会・正当化）が揃ったときに不正は起きるという理論、米国の犯罪社会学者ドナルド・R・クレッシーが確立した。

5社の事例とも、業績、予算達成のプレッシャーから、会社のために内部統制を無視した行為で不正会計が行われていたことが分かる。

そのような会計不祥事に対し、監査役はどのような監査を実施すべきなのか。本節では、監査役による会計監査の実態も参考に考えてみる。

	A社	B社	C社	F社	G社
動機	経営目標達成のプレッシャー 社内派閥争い	達成不可能な予算	事業拡大	仕事の損失隠し	債務超過回避 減損処理回避
機会	適切な会計処理の意識欠如 内部統制の不備	内部統制の欠如	P国事業へ傾注 内部統制の欠如	在庫管理の不備 外部業者と結託	コンプライアンス意識の欠如
正当化	利益至上主義 会社の対外的な評価	売上及び利益の至上主義	会社の対外的な評価	会社からの評価	会社の対外的な評価

【参考】

- ・「監査役ガイドブック 全訂第3版」(経営法友会会社法研究会編集 商事法務 平成27年6月)

2. 会計不祥事の再発を防止するための方策

アンケート結果から上場企業の場合、約8割の企業が財務報告に係る内部統制の評価報告を監査役に行っている。しかしながら、財務報告に係る内部統制の評価(J-SOX)は平成20年の制度導入から8年が経過し、今やルーティン作業として定着している。

全社的な内部統制とは、企業集団全体に係り連結ベースでの財務報告全体に重要な影響を及ぼす内部統制(例えば、コンプライアンス体制のような企業倫理の取組み、会計方針の決定プロセス、組織全体に係る規程、あるいは業務のモニタリング等)を指すが、内部監査部門が行う全社的な内部統制の整備状況及び運用状況の評価は、一般的に質問書やチェックリストを各部門の所属長に送付し、その回答をベースに質問に対する証跡を確認するケースが多い。したがって、企業不祥事が起こった場合、全社的な内部統制が機能していないことが推測できる。再発防止策としては、監査役が全社的な内部統制に積極的に関与し、各部門に対する牽制機能を充実させることが考えられる。また、子会社についても、重要性が高い場合は、同様に全社統制の評価に関与する必要がある。

また、内部統制の限界として、『内部統制は、判断の誤り、不注意、複数の担当者による共謀によって有効に機能しなくなる場合がある。経営者が不当な目的のために内部

統制を無視ないし無効ならしめることがある。』(41 頁※1)といわれている。実際に起こっている会計不祥事の内容から考えると財務データや経営情報を隠蔽している場合は複数の人間が共謀しているため、非常に発見することが困難であることも事実であり、また、経営者が個人の利益獲得や経営状況を良く見せかけるといった不当な目的のために、定められた方針や手続を無視していることもある。

しかし、企業内部の自浄作用を高めることを目的とした組織のモニタリングの仕組みとして、内部通報制度を設ける場合がある。内部通報制度は、重要な企業倫理に違反する行為の職場内からの告発・通報に基づいた違反行為の拡大の防止と再発防止を目的としており、社内外の相談専用窓口で直接情報を伝達できるようにするものである。まず、内部通報制度を有効に機能させるために、経営者は通報者が不利益な取り扱いを受けないように保護する仕組みを整備することが重要であるが、一方で内部通報制度を整備されている企業でも、内部通報の情報を監査役に伝達する仕組みが整備されていない場合がある。内部通報の情報を迅速かつ事実通りに監査役に伝達することが内部統制の高度化を促し、再発防止に繋がると考えられる。

次に、決算・財務プロセスとは、主として経理部門が担当する月次の合計残高試算表の作成、個別財務諸表、連結財務諸表を含む外部公表用の有価証券報告書草案を作成する一連の過程をいうが、全社的な観点から評価するには連結会計方針の決定や会計上の予測、見積りなど経営者の方針や考え方のように性質上全社的な内部統制に近いものが含まれ、個別財務諸表に当たっての決算整理手続のように業務プロセスに係る内部統制に近いものも含まれる。(41 頁※2) また、決算・財務プロセスや業務プロセスにおいて、キーコントロールとしている項目は決裁権限や担当者・承認者の確認印等が多いが、権限や押印の証跡を確認するだけでは、会計不祥事を発見することは非常に難しい。

財務諸表に影響するような不正会計を行った場合、財務諸表のどこかに歪が生じるため、まず数字の組み立てを理解し、決算・財務プロセスや業務プロセスそのものの適切性の確認と再構築が必要である。

【ポイント】

◇財務報告に係る内部統制の評価（J-SOX）の高度化による再発防止

- ・ 監査役の全社的な内部統制への関与による、各部門に対する牽制機能の充実。
アンケートでは、全社統制評価について内部監査部門から監査役会が報告を受け問題や課題を確認している企業、内部統制に関する委員会等に監査役が参加し意見聴取している企業等があった。
- ・ 全社的な内部統制の仕組みの1つである内部通報制度の充実。
- ・ 決算・財務プロセス及び業務プロセスの適切性確認と再構築。

3. 会計不祥事を予防するための監査役による会計監査

アンケート結果から上場企業の場合、決算期末に作成される計算書類及びその附属明細書・事業報告・会計監査人の監査報告書・有価証券報告書については、全ての企業が執行部門または会計監査人から、いずれかの報告を受けている。四半期決算においても四半期レビュー・決算短信・四半期報告書について、同様に約7割の企業が報告を受けている。しかしながら、月次決算報告については約6割の企業が報告を受けておらず、監査役が現金実査や棚卸の立会等の具体的な会計監査を行っている企業も約半数である。また、監査役スタッフが専任で配置されている企業は、事業規模が大きく、大半が従業員数5,000人以上であるが、その中で監査役スタッフが決算値の確認や現金実査、売掛金残高確認等の具体的な会計監査を実施している企業は非常に少ない状況であった。

監査役は、企業の中で様々な活動を監視する重要な役割を果たしており、取締役会の他、重要な意思決定の過程や業務の執行状況を把握するため必要に応じて経営会議等の重要会議に出席するとともに、主要な稟議書その他業務執行に関する重要文書を閲覧し、取締役及び従業員等に対して説明を求める。また、経営者と定期的に会合を行い、経営上重要と判断する事項について意見交換も行っている。こうした監査活動を通じ、監査役は事業上のリスクに関する情報をより多く入手することができる。

したがって、情報収集した内容について会計監査人との間で定期的に意見交換を行い、会計監査人が、会計上、どの部分が重要な領域か、リスクがある領域かを認識しやすくし、会計監査人が識別したリスク及び監査手続について協議し決定することが重要である。

次に、会計監査人が一次的に会計監査を実施するが、監査役としての計算関係書類監査の義務が免除されるわけではないため（会436）、少なくとも会計方針や重要な決算処理については監査役としても十分検討を行う必要がある。アンケート回答では、監査役（監査役スタッフを含む。）が実施する具体的な会計監査は現金実査や棚卸の立会等が大多数であり、会計不祥事を防止するためには、项目的に十分とはいえないものであった。会社の規模やスタッフの体制等により実施範囲は異なるが、監査役にも計算関係書類の監査が求められている以上、そして近年の会計不祥事の実態を考えると、引当金等の見積りによる会計処理や重要な取引の実在性、後発事象等については、前期比較等による数値の検証や、考え方の合理性・妥当性等を自ら確認することが重要である。特に見積りによる会計処理は、実際の契約行為や金銭の授受がない場合でも、会社の意思決定や交渉状況等により処理されるため、会計監査人に十分な情報が提供されなければ損失処理や債務認識の必要性を見落とす可能性もある。このことから、前述した社内情報をより多く把握している監査役が自ら確認することが重要であり、疑義があれば会計監査人に情報提供し判断を求めるべきである。

効率性の観点から重複監査は避けるべきであるが、少なくとも重要な経理処理については会計監査人からの報告を受けるだけでなく、自ら執行部門から情報を入手し確認するという姿勢が大切である。

また、会計監査人は会計監査を行う上で、監査範囲を金額的及び質的重要性で判断している。具体的には、会計監査人は全ての経理処理を確認するわけではなく、金額の大きなものや質的重要性のある会計処理を中心にサンプリングにより監査（金額が些少でも不正リスクの観点から、承認プロセスが不審な経理データ等についてはサンプリングするケースもあるが）を行うのが一般的である。

ただ、金額的には重要性の乏しい取引でも、例えば第三者への損害賠償や補償、貸倒れ処理等、主に現場レベルで発生する処理は直ちに問題とならなくても、長期間不適切な処理が続けば不正の温床につながる可能性もある。したがって、このような取引については業務監査の視点も含め、定期的に監査役（監査役スタッフ含む。）がモニタリングすることで、牽制機能を働かせることも重要である。小さなほころびを事前に発見出来れば不正防止にもつながるはずである。

さらに、個々の取引から識別することは難しくても、予算の進捗状況や月次または四半期決算のトレンド比較等、期中の傾向を分析することにより異常値を発見することも可能である。四半期、期末決算固有の決算整理事項（引当処理、税効果会計等）により、月次と四半期等で大きく利益水準が変わるケースはあるが、不適切な会計処理を行った場合にも異常値として著しく月次決算と差が出るケースがある。特に、月次決算で赤字が続いているのに四半期、期末では大きく利益が改善するケース等は注意が必要であるが、このような分析を管理会計の観点から事業部門ごとに確認するのが有効であると思われる。

会計監査人の監査対象ではない月次決算の報告を受けていない企業がアンケートでは約6割もあり、管理会計としての月次決算を監査役に報告している会社は少ない。しかし、報告を受けていない場合でも、監査役が期中の段階から対予算の進捗や月次決算の推移等について内容の精査を行い、不自然なケースは執行部門に確認することで牽制につながると考える。

以上であるが、これで不正会計を必ず防げるわけではない。また、監査役スタッフの体制や会社の規模等の違いにより実際に対応出来る範囲は異なり、現実的には難しい面も多々あると思われる。したがって、実施するに当たっては会計監査人とも十分に協議し、各社の事業の特性や体制に応じたやり方で効率的で実効性のある監査をご検討いただきたいが、会計監査人に依拠するだけでなく、これまで以上に監査役が会計監査に積極的に係っていくという姿勢を見せることが重要ではないかと考える。また、監査役スタッフの役割として、監査役の補助業務だけでなく、監査役と同様に実質的な会計監査を行うことを期待したい。

【ポイント】

◇会計不祥事防止に向けた監査役（監査役スタッフ）の会計監査

・監査役が情報収集した内容について会計監査人と意見交換を行い、会計監査人が企業

のビジネスを見て、会計上、どの部分が重要な領域か、リスクがある領域かを認識できるように対応し、監査手続を協議し決定する。

- ・期中の段階から、月次決算における対予算の進捗や推移等の内容精査を監査役自らが実施し、執行部門への牽制と異常値の発見に努める。
- ・会計上の見積り等が発生する重要性の高い項目及び取引の実在性について、可能な限り監査役が自ら確認する（特に資産の評価〔減損、繰延税金資産等〕や負債の網羅性〔引当金等〕）。
- ・重要性の乏しい会計監査人の会計監査の対象範囲以外の取引については、監査役が自ら監査することにより執行部門への牽制機能を働かせる。

【参考】

- ・（※1）「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改訂について（意見書）」（企業会計審議会 平成23年3月30日）
- ・（※2）「実務詳解・内部統制の評価マニュアル」（あずさ監査法人編集 中央経済社 平成20年7月）

第3節 会計監査人との連携

監査役は、取締役等に対し事業の報告を求め会社の業務及び財産の状況の調査を行う権限を有し、取締役の職務の執行を監査することがその役割となっており、業務監査と会計監査とが含まれている。また、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責務を負っており、他方で、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。さらに金融商品取引法においても、監査人による監査役等への通知義務が規定されている。

一方、会計監査人は、主として会社の財務報告書類の会計監査を行うことを主な職務・権限とされているが、会計監査の枠内で、あるいは経営者が作成した内部統制の整備状況や有効性の評価に係る内部統制報告書の監査を通じて、内部統制の有効性の評価を行うこともその役割とされている。

監査役と会計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期待されている（日本公認会計士協会HP「監査役等と監査人との連携の必要性」）。

なお、日本監査役協会の「会計監査人との連携に関する実務指針」（平成26年4月10日）では、連携の必要性について以下のように述べられている。

- ・ 会計監査人の選解任の決定・報酬の同意等の権限を適切に行行使するための判断
- ・ 監査役・会計監査人双方向からの積極的な連携による監査の有効性及び効率性の向上

- ・ 会計監査人が職業的専門家として遵守すべき、監査基準、品質管理基準、監査実務指針、監査法人の内規等の準拠状況や会計基準改正等に関する情報についての確認
- ・ 会計監査人の独立性保持を確認するために監査環境の状況を監視
- ・ 会計監査人に任務懈怠が生じないように配慮

ここで、アンケート結果から、会社法監査結果概要報告と四半期レビュー結果報告、内部統制監査報告、監査計画の概要説明、会計監査人の監査の立会、監査役からの情報提供、会計監査人への要請事項の6点に分類し要約する。

また、監査役と会計監査人との連携すべき場面を、会計監査計画時点の連携、期中監査における連携、期末監査における連携に区分し、それぞれの場面で重要と思われる内容についてとりまとめた。

1. アンケート要約

(1) 会社法監査結果概要報告と四半期レビュー結果報告

会計監査人との連携において、監査役にとって一番重要な報告は、会社法監査結果概要報告と四半期レビュー結果報告であり、報告回数は各四半期と期末の年4回実施している会社が多い。また、報告時期は四半期レビューでは決算発表前（決算取締役会前）、監査結果は5月（3月期決算の場合）に実施している会社が多いが、監査結果については、決算発表前に何らかの形で事前報告を受けている会社が多いと推測される。

また、報告を受ける対応者は、監査役のみならず、内部監査責任者、取締役、内部監査部門が同席等会社によって様々である。

(2) 内部統制監査報告

「財務報告に係る内部統制（J-SOX）」の報告は、年1回が多く、次に年2回となっており年間を通じて複数回の報告は少ない。報告時期は、上記の四半期レビューや監査結果報告に併せて報告があるケースが多いと思われる。

(3) 監査計画の概要説明

監査計画の概要説明を受ける時期は、株主総会終了後の翌月、翌々月が大半である。ここでは、監査計画全般の説明だけでなく、重点監査項目やリスク認識についての意見交換が行われている。

(4) 会計監査人の監査の立会

会計監査人の監査の立会は、棚卸及び本社監査（現預金等実査）については大半で実施されているが、工場・支店往査、子会社往査等への同席は一部の会社で実施されている。

(5) 監査役からの情報提供

監査役から会計監査人への情報提供については、約6割弱の会社でしか実施されていない。個別に情報提供する場を設けているケースや適宜実施している会社もあるが、

会計監査人からの報告時に実施している会社が多い。内容は、監査役の監査計画や監査結果の説明の他、内部統制上の懸案事項等である。

(6) 会計監査人への要請事項

全体の4割程度の会社が、会計監査に対して何らかの要請をしている。具体的には、コミュニケーションの向上（会計監査人、財務経理部門、グループ会社監査役、海外子会社の会計監査人）、リスクやマネジメントへのアドバイス要請、明確・迅速な会計処理に資する指摘事項の明確化、子会社会計監査人への指導、事業所・子会社への往査時の報告書の提出等である。

2. 会計監査人と連携すべき場面

(1) 会計監査計画時点の連携

監査役は、会計監査人から監査計画の概要を受領し、財務報告に係る内部統制に関するリスク評価等について報告を受ける他、以下の監査重点項目等について説明を受け、意見交換を行う。

- ・ 前期からの会計・監査上の懸案事項及び内部統制上の問題点
- ・ 経営環境や事業内容の変化及び監査上のリスク
- ・ 当期の監査上の重要課題
- ・ 内部統制の評価方法及び実施時期
- ・ 重要な実証手続の内容及び実施時期
- ・ 新たな会計基準の適用、重要な会計方針・処理
- ・ 監査体制（時間、従事者数等）

監査役にとって、会計監査の相当性の判断、監査報酬を同意する上で、会計監査人の監査計画を知ることは重要である。

監査役が、会計監査人の監査計画を受ける時期は、株主総会後の新しい体制に移行した頃が一般的である。また、不正防止も含めた会計監査の品質維持・向上を図るうえでも、事業環境の変化や子会社も含めたリスク管理に対して計画段階で十分な意見交換を行う必要があり、少なくとも前年の監査役監査の中で、会計に関して監査上指摘した点や改善を求めた点に対しては、監査役から会計監査人に対し重点的な監査を要請すべきである。

一方、企業会計審議会監査部会より公表された不正リスク対応基準では、会計監査人は不正による重要な虚偽表示を発見した場合、あるいは疑義があると判断した場合に、監査役と連携することとなっている。しかしながら、会計監査人の監査は不正を発見することを主目的としていないため、監査役からも不正につながる恐れのあるリスクや社内環境変化（リストラ、組織改正、過大な利益目標等）等を情報提供するとともに、不正が疑われる状況があれば随時監査役に報告を行うよう、連携の時期や方法についても予め取り決めておく必要がある。

何れにせよ、監査役と会計監査人の連携は、会計監査人から一方的に監査計画の説明を受けるのではなく、相互に意思疎通を図った上で要望や要請、意見交換を行うことが重要である。

(2) 期中監査における連携

四半期レビューにおいては、次の事項を含む内容について、会計監査人から説明を受ける。

- ・ 前期からの会計・監査上の懸案事項及び内部統制上の問題点の改善状況
- ・ 会計監査人が発見した不正、誤謬、違法行為及び内部統制上の不備
- ・ 四半期財務諸表に対する結論
- ・ 継続企業の前提に関する事項
- ・ 重要な後発事象

期中における会計監査人の監査活動は、会社法において「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も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（会397①）。」と定められている。

また、「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（会397②）。」とある。

これらの点から、監査役と会計監査人は取締役の不正行為等の疑いに対して、日常的に連携ができる体制を確立しておかなければならないが、それ以外にも、下記のような取組みが必要と思われる。

- ・ 期中に監査役からも監査の経過報告を行い、懸案事項等についての情報共有を図る
- ・ 会計監査人が経営執行部門から十分な情報、説明が得られない等、何らかの制約により監査に支障があると認識した場合には、監査役から執行部門に改善を要望し、監査環境の整備に努める
- ・ 社内を取り巻く内的・外的環境変化に対する監査役の認識や日常の監査活動を通じて得られた情報を提供する
- ・ 期中に発生（又は発見）した社内外の不適切事象に関する情報提供するとともに子会社監査等への展開を要請する
- ・ 内部統制上の懸案事項について情報共有する

そのためには、監査役と会計監査人の定例的な意見交換の他に、非定例でも相互に連絡、連携できる体制を常日頃から整えておくことが大切である。

重要なことは、日頃から監査役と会計監査人の信頼関係が構築されているということであり、両者の関係を円滑に取り持つことは、監査役スタッフの重要な役割である。

(3) 期末監査における連携

期末監査においては、監査の実施状況について、当初の監査計画との相違点とその

理由も含めて説明を受ける。

- ・ 内部統制の整備・運用状況の評価手続き及び不備の状況
- ・ 重要な不正及び違法行為に関する対処の状況
- ・ 経営者とのディスカッションの状況
- ・ 会計上の見積りの監査の状況
- ・ 継続企業的前提に関する事項
- ・ 重要な後発事象
- ・ 会計監査人の独立性に関する事項

期末監査は、事業年度終了後から監査報告作成日までの1ヶ月～2ヶ月程度の間であるが、この間に監査役は、会計監査報告を受領して自身の監査報告に反映させる必要がある。

四半期レビューや会計監査の経過報告を期中で受けているものの、期末監査は会社法監査の最終局面であり、また、会計上の見積り等不正会計につながり易い処理も期末に多いことから、この時点で会計監査人の監査結果に至るプロセスについて十分に確認する必要がある。アンケートでは5月に会計監査の結果説明を受けるという会社が多かったが、少なくともその前に、期末監査に向けての課題や残っている懸案事項等について、会計監査人と十分な意見交換を行う必要があると考える。

具体的には、会計上の見積り（繰延税金資産の回収可能性、固定資産の減損会計、棚卸資産の評価減等）に関する監査手続や実査・確認に関する実証手続について説明を求めるとともに、内部統制上の課題の有無、問題があった場合の改善の見通しについても、この時期に意見交換を行うのが望ましい。なお、最終的には監査役自らが行った監査結果と齟齬がないかを確認する必要があることは言うまでもない。

やや乱暴な表現になるが、これらを実施することにより、万が一、期中に会計に関する不正又は不適切な処理があったとしても、期末の計算書類では是正することが可能となり、水際で食い止めることができるのではないだろうか。

3. 本節のまとめ

監査役と監査役スタッフが会計監査人と連携することで、双方から複眼的に会社の活動を捉えることが重要であり、そのためにも、日頃から円滑な連携が図れるよう監査役と会計監査人の信頼関係が構築されていなければならない。

会計監査人との連携を考える上で、監査役及び監査役スタッフが会計監査人との連携を日本公認会計士協会監査基準委員会報告書240（報告書：第40号）に規定されている定義を確認することをお勧めしたい。

第4節 会計監査人の評価

監査役は、会計監査人の各事業年度の計算関係書類の監査の方法と結果の相当性を判断し、かつ、会計監査人の職務の遂行が適正に実施されていることを確保するための体制に関する事項について、監査報告に記載しなければならない。また、平成26年の会社法改正により、会計監査人の選解任権が監査役に移行され、上場企業に適用されるコーポレートガバナンス・コードにおいても会計監査人の選定及び評価の基準を設けることが規定されている。したがって、今後は会計監査人の監査の相当性を判断するだけでなく、品質管理体制や独立性、専門性等の会計監査人の評価についても監査役が主体的に行う必要があるが、当然のことながらその中には不正リスクへの対応等も含まれる。

本項では、現状の会計監査人の評価方法（アンケートの要約）と不正会計防止の観点から見た評価のポイントについてとりまとめた。

1. 現状の評価方法について

(1) アンケート要約

- ①会計監査人の監査の相当性判断に関しては、半数を超える会社で明確な基準がないと回答しているが、多くの会社での「会計監査人の評価及び選定基準策定に関する監査役等の実務指針（日本監査役協会 平成27年11月10日）」（以下、「実務指針」）を準用し判断している。各社、改正会社法やコーポレートガバナンス・コード（補充原則3-2①）への対応の中で、何らかの基準を作成し評価しているようである。
- ②会計監査人の評価における監査役スタッフの役割は、主に評価に必要な資料、情報の収集や経理部門等へのヒアリング等、調査・聞き取りを含めた証跡の収集である。
- ③参考であるが、過去5年間で会計監査人を変更した会社は75社中3件であった。何れも、親会社の会計監査人に合わせた、あるいは上場準備のためといった前向きな理由であるが、大部分は会計監査人の変更を検討したことは無いとの回答であった。

(2) 会計監査人の監査の相当性判断の実態

スタッフ研究会メンバー会社における、会計監査人の監査の相当性や職務遂行状況に関する主な確認項目は次のとおりである。

①監査法人の監査品質

- (i) 会社計算規則131条の通知が適切か。
- (ii) 日本公認会計士協会からの品質管理レビュー結果及び公認会計士・監査審査会の検査結果の確認。
- (iii) 審査部門は、独立して審査し、審査結果は妥当か。

②監査チームの評価

- (i) 独立性、専門性の確保ができているか。
- (ii) 事業内容を理解した適切なメンバーによりチーム体制が確保されているか。
- (iii) 監査計画の内容は妥当か。
- (iv) 監査計画通り、監査を実施したか。
- (v) 監査方法・手続の適正性を現場立会（棚卸や工場監査等）にて確認。

③監査報酬

- (i) 監査報酬が妥当であること。過年度監査実績等の確認。

④監査役等とのコミュニケーション

- (i) 会計監査人の職務執行状況について報告を受け、必要に応じて説明を求めて確認。
- (ii) 会計監査人から報告された監査結果と監査役自らの監査結果に大きな齟齬がないかの確認（主に、繰延税金資産の回収可能性、減損処理、各種引当金、後発事象等）。
- (iii) 内部監査部門及び経理部門からの報告事項の情報共有。

⑤会計監査人の監査の結果

- (i) 監査役の会計監査の結果と会計監査人の監査の結果との間で、見解は概ね一致しているか。

2. 不正会計に対応した会計監査人評価の具体的ポイント

一般的に、これまでは不正会計のリスクが低いことを前提として、基本的な品質管理体制や監査手続きを中心に会計監査人の監査品質を監視・検証してきたのが実情ではないかと推察される。しかしながら、今後は監査の相当性だけでなく会計監査人の評価を行う必要があり、昨近の状況に鑑みれば不正会計のリスクが存在するということを前提に、会計監査人の職業的懐疑心や不正リスクに関する品質管理体制等にも焦点をあて評価する必要があると思われる。

評価にあたっては「実務指針」を活用することが考えられるが、具体的には「実務指針」の各評価項目について会計監査人の対応状況を詳細に確認し改善を求めることで、監査の実効性・有効性を高めることが可能になる。また、会計不祥事防止の観点からは、特に「実務指針」の不正関連項目について重点的に確認及び改善要求していくことが重要であるが、活用できる評価項目を例示すると以下の通りである。

(1) 会計専門的領域に起因する不正への対応

会計の専門的領域に起因する不正（例えば、会計方針の無断変更、減損会計や工事進行基準、引当金等の見積り、循環取引等）への対応としては、監査計画策定に際し、会社の事業内容や管理体制等を勘案して不正リスクを適切に評価・分析しているか、また、当該監査計画が適切に実行されているかを確認することが重要となる。具体的には、以下の通りである。

- ①監査チームは、監査計画策定に際し、会社の事業内容や管理体制等を勘案して、不正リスクについて十分な分析を行っているか。
- ②監査実施者の業務の監督及び査閲に関する方針及び手続に不正リスクへの対応が適切に扱われているか。
- ③監査チームは、不正の兆候と判断される事項を発見した場合に、速やかに監査役等とその対応について協議が行えるよう、期中を通じて監査役等との連携を密にし、双方の認識するリスクについて、随時共有を図っているか。

(2) 経営者による内部統制の無効化への対応

社外取締役、社外監査役との情報共有により、内部統制を無効化させることを防止する。監査実施の責任者及び現場責任者は経営者や内部監査部門等と有効なコミュニケーションを行っているかを確認する。

【参考】

- ・「会計監査人の評価及び選定基準策定に関する監査役等の実務指針」（日本監査役協会 平成27年11月10日）

第5節 内部監査部門との連携

1. 連携及び活用の必要性

当節では、会計不祥事防止のための、監査役と内部監査部門の連携について考察し、併せて、これに係る監査役スタッフの役割についても検討する。

監査役と内部監査部門は、社内での監査業務の両輪である。「会社の健全な持続的発展を目指して経営を監視する」という共通の役割を持ち、それぞれの立場で、会社のリスクを低減し、かつ業務の効率化を図るために協力・連携することが求められている。

具体的な連携の内容について、日本監査役協会「監査役監査基準」では、次のように規定されている。

【第37条】（内部監査部門等との連携による組織的かつ効率的監査）

- ①監査役は、（中略）監査職務の執行に当たり、内部監査部門その他内部統制システムにおけるモニタリング機能を所管する部署（本基準において「内部監査部門等」という。）と緊密な連携を保ち、組織的かつ効率的な監査を実施するよう努める。
- ②監査役は、内部監査部門等から監査計画と監査結果について定期的に報告を受け、必要に応じて調査を求める。監査役は、内部監査部門等の監査結果を内部統制システムに係る監査役監査に実効的に活用する。
- ③④（省略）

また、監査役会は、会計監査人の再任の適否及び不再任時の新たな会計監査人候補者を検討する際、社内関係部署から必要な資料を入手し、かつ報告を受ける（第34条）。

さらに、会計監査人の報酬等の同意手続において、社内関係部署から必要な資料を入手し、かつ報告を受け、妥当性を検証する（第35条）。この「社内関係部署」に内部監査部門が含まれ、相当の役割を果たすことは、論を俟たない。

2. 連携の実例

連携について、スタッフ研究会メンバー各社の事例及びアンケート調査結果等をもとに、事例紹介を中心に述べる。なお、事例は、監査役（及び監査役スタッフ）と内部監査部門の「(会計不祥事防止を含む) 監査活動上の一般的な連携」と、「会計不祥事防止に向けて効果的・特徴的と思われる連携」に大別し、紹介する。

(1) 子会社監査

近時、会計不祥事の傾向として、親会社の監督が届きにくい会社での発生が増加していることは、本報告書の第3章第1節にて述べた。そこで、まずは、子会社監査における連携の工夫等を見ていく。

①監査役及び監査役スタッフと内部監査部門の連携

一般的に、子会社は親会社に比べて規模が小さく、人員も少ない。そのため、スムーズな監査のためには、より効率的かつ子会社に過度な負担のかからない形が望ましい。

まず、監査役と内部監査部門の子会社監査を合同で実施することが、子会社にとっての負担軽減となる。両者があらかじめ監査計画を情報共有し、日程を合わせて同行することがベストであろう。

ある会社では、監査役は業務監査を、内部監査部門は会計監査及び財務報告に係る内部統制監査を実施し、内部監査部門の監査結果講評に監査役が同席している。また、同日実施ではない場合には、「監査終了の都度、結果を共有する。」といったルールを決めている会社もある。このように、監査結果の共有が監査の実効性を高めることにつながる。

【一般的な連携】

- ・ 監査役監査の際、当該子会社の監査役及び内部監査部門との合同監査を実施している。
- ・ 内部監査部門のメンバーが子会社監査役を兼務しており、監査役の子会社監査の際、子会社監査役の立場で内部監査部門のメンバーが同行している。監査役スタッフがグループ監査役連絡会において、監査役の役割・責務等を教育・啓蒙しており、監査役スタッフと内部監査部門（つまりグループ監査役）との連携が図られている。

【会計不祥事防止への連携】

- ・ 社内規定で「内部監査部門は基本的な会計業務を、会計監査人のように重要性や金額等の上限を設けず、全般にわたり監査する。」としている。年1回実施

する子会社監査において、経理部門の経験が豊富な監査役スタッフが内部監査部門のメンバー2名（経理部門未経験）と同行。監査役スタッフは監査役の代行を務めると同時に、架空残高の有無のチェック方法等を指導し、内部監査部門の業務レベル向上にも寄与している。

②監査役から内部監査部門への要請

アンケート結果では、「要請している」との回答が約4割、「要請していない」との回答が約6割であった。要請している内容は、「監査テーマ・対象」と「普遍的な事項」に大別される。

（i）監査テーマ・対象

テーマとしては、内部統制システム全般に係る「ガバナンス体制の確認」、「規程類の整備・改訂状況の確認」や「個人情報・機密情報の取扱い実態調査、マイナンバーに関する規程整備・運用状況の確認」があった。これらは会社法改正で求められている『企業集団における内部統制』充実を踏まえ、監査役が子会社の体制強化に重点を置いていると考えられる。

また、特定の対象部門としては、「購買部門等（不正リスクの監査）」、「出先機関」が挙げられた。前者については会計監査上、最もリスクの発生しやすい部門に重点を置く考え方である。後者については、親会社から遠隔地にある子会社の出先機関で、親会社の監視が届きにくくリスクが内在する部門に焦点を当てた監査を要望するものである。

（ii）普遍的な事項

- ・内部監査計画策定の時点で監査役が指摘した点
- ・過去の指摘事項の定着化に向けた改善状況の確認
- ・子会社監査は従来未実施。監査役が必要と考える子会社に対しての実施
- ・内部監査への立会日程調整
- ・当該子会社に関する情報共有

これらは、監査役が内部監査部門との連携により、徹底・充実を図ろうとする意思の表われと考えられる。さらに「監査を通じた、社内各部門の内部統制・コンプライアンスに対する意識・知識の向上」を望む声もあり、内部監査部門に期待するところが大きいと感じられた。

（2）会計監査人に関する監査役と内部監査部門の連携

子会社監査以外の連携として挙げられる「会計監査人との連携」、「会計監査人の監査の相当性判断」等について考える。

①会計監査人との連携

定例的な報告聴取（四半期及び期末監査結果等）の実効性向上と、それ以外のコミュニケーションの機会をいかに持つかが、会計不祥事につながるリスクの早期発見・未然防止の大きな鍵となる。

【会計不祥事防止への連携】

- ・定期的なコミュニケーションの場に、常に内部監査部門の同席を求めている。
- ・内部監査部門は会計監査人との連絡窓口となっており、会計監査人の往査予定等種々の情報提供を受けている。
- ・会計監査人とは、基本的には直接緊密な情報交換を行い、連携を図っているが、補足的に内部監査部門を通じ、具体的な監査内容、日程等の調整を行っている。
- ・四半期ごとに三様監査会議を開催している。

②会計監査人の監査の相当性判断等

【会計不祥事防止への連携】

- ・ある事業拠点で会計不祥事が発生した場合、経理部門がその拠点を直接調査する一方、内部監査部門は各拠点に横串を通して調査し、双方の結果は全て監査役に入るようにしており、情報収集上、非常に有益かつ効率的である。
- ・会計監査人の監査の相当性評価に当たり、内部監査部門の意見を聴取している（内部監査部門が会社側の会計監査人窓口となっている会社のケース。研究会メンバーでは、経理部門が窓口である会社が多く、内部監査部門が窓口である会社は少数派であった。）。
- ・財務報告に係る内部統制システム監査で同部門が会計監査人と連携しているため、監査報酬の交渉窓口を内部監査部門が担う。

③その他

【一般的な連携】

- ・監査役と内部監査部門が一緒になって会社の規程類について勉強会を行い、内部統制システムの妥当性について意見交換する。
- ・監査役が、内部監査部門の人員の適正な人数や構成について、同部門から意見を聞き、必要に応じて執行側に進言する。

(3) 監査役スタッフの役割

内部監査部門との連携における監査役スタッフの主な役割は以下の通りである。

【一般的な連携】

- ・内部監査部門に対し、業務の正当性（リスクマネジメント）、内部統制の構築の精度確認と運用状況のチェックを要請。
- ・内部監査部門と共同し、子会社について期末に重要な勘定科目の会計記録・残高の整合性を確認。
- ・会計監査人の評価（相当性判断含む）について、内部監査部門の意見を聴取。
- ・専任の監査役スタッフが置かれていない場合、内部監査部門兼務のスタッフが、執行側の会議で得られた情報を適時に監査役へ報告し、質疑に対して調査、回答（専任スタッフが在籍している会社に比べ、とかく不利に思われがちだが、兼任スタッフが執行部門所属という立場を活用し、必要な情報を、よりスピー

ディーに監査役へ提供する工夫がなされている。)

【会計不祥事防止への連携】

- ・内部監査部門と共同し、子会社について期末に重要な勘定科目の会計記録・残高の整合性を確認。

3. 本節のまとめ

以上、見てきたように、監査役（監査役スタッフ含む）と内部監査部門は、会計監査に限らず、相互の監査活動に関する情報交換・共有を密に行い、実効性を上げるとともに、会計不祥事を起こさない仕組みづくりを行うことが必要である。

また、内部監査部門は、前述の通り会計監査人に対する会社側の窓口となるケースもあることから、会計監査人の評価基準の策定あるいは改訂に当たっては、最も重要な情報取得先の一つであると言える。

監査役と内部監査部門、ひいては会計監査人も含めた三様監査には、様々な工夫の余地があり、これらの連携及びコミュニケーションを通じて、会社における会計上のリスクを限りなく低減し、会計不祥事の防止につなげていくことが肝要である。

おわりに

スタッフ研究会では、後を絶たない会計不祥事や不正会計問題の発生等を見るにつけ、三様監査の観点から何か解決策がないものかという問題意識から、今回のテーマを設定した。1年足らずの間、メンバー各自が総力を挙げて取り組んだものの「監査」にとって永遠の課題の一つと言ってもよいテーマだけに本報告が皆様の期待にお応えできたかどうか甚だ心許ない。それでも本文中で考察したように、限界はあるにせよ三様監査のそれぞれが、それこそ「三者三様」に活動しながら、積極的に連携することで大きな相乗効果が生じ、会計不祥事や不正会計の防止のための大きな抑止力が働くことは間違いない。

改めて本文を振り返ってみると、まず、第1章では、既にご承知の方々にとっては今更の内容であるが、監査役監査の役割について、昨今のトレンドを加えて概観している。

第2章では、会計監査及び財務報告内部統制について、第1章よりやや詳しく紹介した。第1章と併せて、以降の展開のご理解を助けることが目的である。

第3章では、近年発生した会計不祥事の概要を紹介し、その類型化について、会社本体の不祥事か、子会社による不祥事かに分けて論じた。捜査や処分が現在進行形の事例もあるため、実名を隠して紹介していることをご容赦願いたい。

第4章は、第1節ではスタッフ研究会で実施したアンケートの集計内容を紹介し、以降、監査役自らが実施すべき会計監査、会計監査人との連携、会計監査人の評価、内部統制部門との連携と続く。

本文で近年発生した会計不祥事の事例をいくつも紹介したので明らかだが、会計不祥事はひとたび発生すると、たとえ、それが大企業や伝統ある企業であっても存続が危ぶまれる事態に追い込まれたり、それまでの業績を大きく下回る経営危機に陥ったりする。そのことで、多くのステークホルダーや関係者の人生を狂わせてしまうことになる。このことは誰もが分かっている筈であり、不正が発覚するたびに法律や制度が厳しくなるが、当事者は決して発覚しないと信じているのか、不正が後を絶たない。

その中で、我々監査役スタッフには、内部監査部門その他の執行サイドは勿論、会計監査人と監査役の架け橋となったり、フットワークを活かして情報収集に努めたり、不正を起こさせない企業風土の形成に対して大きな役割を演じられる可能性がある。そのことを信じて、これからの監査役スタッフの益々の活躍を期待しながら、我々は一旦ここで筆を置くことにしたが、とても大きなテーマだけに、ここで浮かび上がった問題意識を継承し、今後も研究会活動を続けていきたいと思う。

最後に「はじめに」にも記したが、多くの企業が期末監査や株主総会を控えたご多用の時期、煩雑なアンケート回答にご協力頂いた会員企業の監査役の皆様方のご協力なしに本報告書は完成しなかった。改めてご協力に感謝の意を表したい。

以上

公益社団法人日本監査役協会関西支部 監査役スタッフ研究会 メンバー

会社名	氏名	備考
関西電力(株)	猪早 明彦	幹事
ニチュ三菱フォークリフト(株)	手島 慎哉	幹事
パナソニック(株)	樋口 善久	幹事
(株)エスケーエレクトロニクス	西澤 成浩	
(株)エディオン	中田 育志	
オムロン(株)	三浦 武	
近鉄グループホールディングス(株)	伊藤 剛志	
(株)近鉄百貨店	平岡 敏	
グローリー(株)	長野 宏昭	
ダイキン工業(株)	鶴崎 眞一	
(株)ドウシシャ	今井 康裕	
(株)トリドール	新熊 聡	
日本金銭機械(株)	財津 素理	
(株)ノーリツ	鶴亀 俊之	
阪和興業(株)	江口 隆男	
三ツ星ベルト(株)	中川 伸夫	
(公社)日本監査役協会	時田 武明	事務局

(順不同・敬称略)

参 考 资 料

アンケート集計結果

対象：関西支部監査役対象の監査実務部会登録 363 社に配布（平成 28 年 4 月 6 日実施）

回答数 78 社 回答率 21.4%

以下に示しているものは、アンケート集計結果のうち、参考にしていただきたい回答の集計結果を記載したものです。したがって、集計結果の一部記載を省略している部分があります。

1 貴社グループの概要について

1-1 上場区分

上場区分	回答社数	上場区分	回答社数
上場会社	51	非上場会社	27

1-2 業態区分

業態	回答社数	業態	回答社数
①水産・農林業	1	⑦不動産業	2
②鉱業	1	⑧運輸・情報通信業	4
③建設業	7	⑨電気・ガス業	1
④製造業	41	⑩サービス業	10
⑤商業	8	⑪その他	2
⑥金融保険業	1		

1-3 機関設計

機関	回答社数	機関	回答社数
①監査役会設置会社	58	④取締役会＋監査役＋会計監査人	10
②指名委員会等設置会社	0	⑤取締役会＋監査役	8
③監査等委員会設置会社	2	⑥その他	0

1-4 資本金規模

資本金	回答社数	資本金	回答社数
①500 億円以上	9	④50 億円以上 100 億円未満	33
②200 億円以上 500 億円未満	6	⑤10 億円以上 50 億円未満	6
③100 億円以上 200 億円未満	5	⑥10 億円未満	19

1-5 従業員数

従業員数	回答社数	従業員数	回答社数
①5,000人以上	15	④300人以上 500人未満	9
②1,000人以上 5,000人未満	21	⑤100人以上 300人未満	15
③500人以上 1,000人未満	15	⑥100人未満	3

1-6 売上高

売上高	回答社数	売上高	回答社数
①1,000億円以上	23	③100億円以上 500億円未満	32
②500億円以上 1,000億円未満	13	④10億円以上 100億円未満	10

1-7 子会社数

子会社数	回答社数	子会社数	回答社数
①300社以上	1	④30社以上 50社未満	1
②100社以上 300社未満	4	⑤10社以上 30社未満	18
③50社以上 100社未満	5	⑥0社以上 10社未満	49

国内子会社数

子会社数	回答社数	子会社数	回答社数
①300社以上	0	④30社以上 50社未満	5
②100社以上 300社未満	1	⑤10社以上 30社未満	12
③50社以上 100社未満	2	⑥0社以上 10社未満	58

海外子会社数

子会社数	回答社数	子会社数	回答社数
①300社以上	0	④30社以上 50社未満	1
②100社以上 300社未満	3	⑤10社以上 30社未満	8
③50社以上 100社未満	3	⑥0社以上 10社未満	63

1-8 監査役

(1) 監査役の総数

総数	回答社数	総数	回答社数
1名	8	4名	28
2名	3	5名	4
3名	33	6名以上	2

(2) 内訳

常勤社内監査役				非常勤社内監査役			
員数	回答社数	員数	回答社数	員数	回答社数	員数	回答社数
0名	14	3名	2	0名	66	3名	1
1名	41	4名	0	1名	8	4名	0
2名	21	5名以上	0	2名	2	5名以上	0

常勤社外監査役				非常勤社外監査役			
員数	回答社数	員数	回答社数	員数	回答社数	員数	回答社数
0名	14	3名	0	0名	14	3名	8
1名	16	4名	0	1名	6	4名	1
2名	1	5名以上	0	2名	49	5名以上	1

1-9 監査役スタッフの体制

(1) 監査役スタッフの総数

総数	回答社数	総数	回答社数
0名	34	3名	7
1名	20	4名	1
2名	14	5名以上	2

(2) 専任スタッフ

員数	回答社数	員数	回答社数
1名	6	4名	1
2名	3	5名以上	2
3名	2		

(3) 兼任スタッフ

員数	回答社数	員数	回答社数
1名	17	4名	0
2名	12	5名以上	0
3名	4		

兼務先の部署

内部監査、総務部、グループ監査室、品質監査部 監査G、総務人事部、監査室、企画部、 経理部、秘書室、総務G（法務、IR）、監査関係部署、コンプライアンス統括部
--

1-10 契約監査法人

監査法人名	回答社数	監査法人名	回答社数
①新日本有限責任監査法人	14	④PwC あらた監査法人	1
②有限責任あずさ監査法人	27	⑤その他	6
③有限責任監査法人トーマツ	28	契約していない	2

2. 監査役が実施する会計監査について

質問2-2「監査役及び監査役スタッフが実施している会計監査の具体的な事例」については、報告書本文32頁に記載しているので、そちらを参考にしてください。

2-1 監査役は会計監査について、いつ頃報告を受け、誰から報告を受けていますか。

・月次決算報告

監査役への対応	回答社数	監査役への対応	回答社数
①報告を受けない	42	①③の両方	0
②報告を受ける	22	②③の両方	6
③監査役自ら実施	6	回答なし	2

・四半期レビュー

監査役への対応	回答社数	監査役への対応	回答社数
①報告を受けない	22	①③の両方	0
②報告を受ける	41	②③の両方	2
③監査役自ら実施	4	回答なし	9

・決算短信

監査役への対応	回答社数	監査役への対応	回答社数
①報告を受けない	23	①③の両方	0
②報告を受ける	29	②③の両方	4
③監査役自ら実施	5	回答なし	17

・四半期報告書

監査役への対応	回答社数	監査役への対応	回答社数
①報告を受けない	25	①③の両方	0
②報告を受ける	31	②③の両方	3
③監査役自ら実施	8	回答なし	11

・計算書類

監査役の対応	回答社数	監査役の対応	回答社数
①報告を受けない	9	①③の両方	0
②報告を受ける	52	②③の両方	6
③監査役自ら実施	10	回答なし	1

・事業報告

監査役の対応	回答社数	監査役の対応	回答社数
①報告を受けない	8	①③の両方	0
②報告を受ける	46	②③の両方	8
③監査役自ら実施	14	回答なし	2

・会社法監査結果概要書（会計監査人の監査報告書）

監査役の対応	回答社数	監査役の対応	回答社数
①報告を受けない	6	①③の両方	0
②報告を受ける	65	②③の両方	1
③監査役自ら実施	2	回答なし	4

・有価証券報告書

監査役の対応	回答社数	監査役の対応	回答社数
①報告を受けない	14	①③の両方	0
②報告を受ける	34	②③の両方	6
③監査役自ら実施	7	回答なし	17

・財務報告に係る内部統制（中間）

監査役の対応	回答社数	監査役の対応	回答社数
①報告を受けない	18	①③の両方	0
②報告を受ける	38	②③の両方	1
③監査役自ら実施	2	回答なし	19

・財務報告に係る内部統制（期末）

監査役の対応	回答社数	監査役の対応	回答社数
①報告を受けない	14	①③の両方	0
②報告を受ける	46	②③の両方	2
③監査役自ら実施	1	回答なし	15

3. 会計監査人との連携

3-1 会計監査人からの報告

・四半期レビュー結果報告

連携の対象者	回答社数
①監査役	58
②スタッフのみ	0
回答なし	20

・内部統制監査報告

連携の対象者	回答社数
①監査役	55
②スタッフのみ	1
回答なし	22

・会社法監査結果概要報告

連携の対象者	回答社数
①監査役	68
②スタッフのみ	0
回答なし	10

・監査計画概要説明

連携の対象者	回答社数
①監査役	69
②スタッフのみ	1
回答なし	8

○会計監査人の監査立会

・本社監査立会

連携の対象者	回答社数
①監査役	38
②スタッフのみ	5
回答なし	35

・工場・支店往査立会

連携の対象者	回答社数
①監査役	24
②スタッフのみ	3
回答なし	51

・子会社往査立会

連携の対象者	回答社数
①監査役	28
②スタッフのみ	0
回答なし	50

・棚卸往査立会

連携の対象者	回答社数
①監査役	48
②スタッフのみ	2
回答なし	28

・その他

海外往査、会計監査人と内部監査室の合同監査の講評時に常勤監査役が同席、現金実査、貸金庫実査立会、工場現場視察、現預金・有価証券・ゴルフ会員権等の実査

○監査役からの情報提供

・監査計画

連携の対象者	回答社数
①監査役	44
②スタッフのみ	2
回答なし	32

・その他

監査役業務監査結果報告、リスク事項・具体的懸念事項の報告、監査役会議事録の閲覧・監査意見書、取締役会議事補足説明、内部統制の懸念事項、監査役監査の実施結果、子会社概況

3-3 監査役から会計監査人へ会計監査に関して特に要請していることはありますか。

要請の有無	回答社数
①要請している	30
②要請していない	45
回答なし	3

4 会計監査人の監査の相当性について

4-1

(1) 会計監査人の監査の相当性を判断する基準がありますか。

基準の有無	回答社数
①明確な基準がある	32
②明確な基準がない	43
③回答なし	3

(2) (1) で①基準がある場合、基準を文書化していますか。

基準の文書化の有無	回答社数
①文書化されている	27
②文書化されていない	10
③回答なし	41

4-4

(1) この5年間で会計監査人を変更した、もしくは、変更を検討したことがありますか。

変更、変更の検討の有無	回答社数
①変更した	3
②検討したが変更しなかった	4
③変更を検討したことはない	67
④回答なし	4

5 監査役と内部監査部門の連携について

5-3

(1) 監査役から内部監査部門の子会社監査について特に要請していることはありますか。

要請の有無	回答社数
①要請している	23
②要請していない	39
③回答なし	16

