監査品質の向上を目指して
～検査結果事例集の公表～

平成24年11月　日本監査役協会

公認会計士･監査審査会　会長
友 杉 芳 正

公認会計士・監査審査会の組織

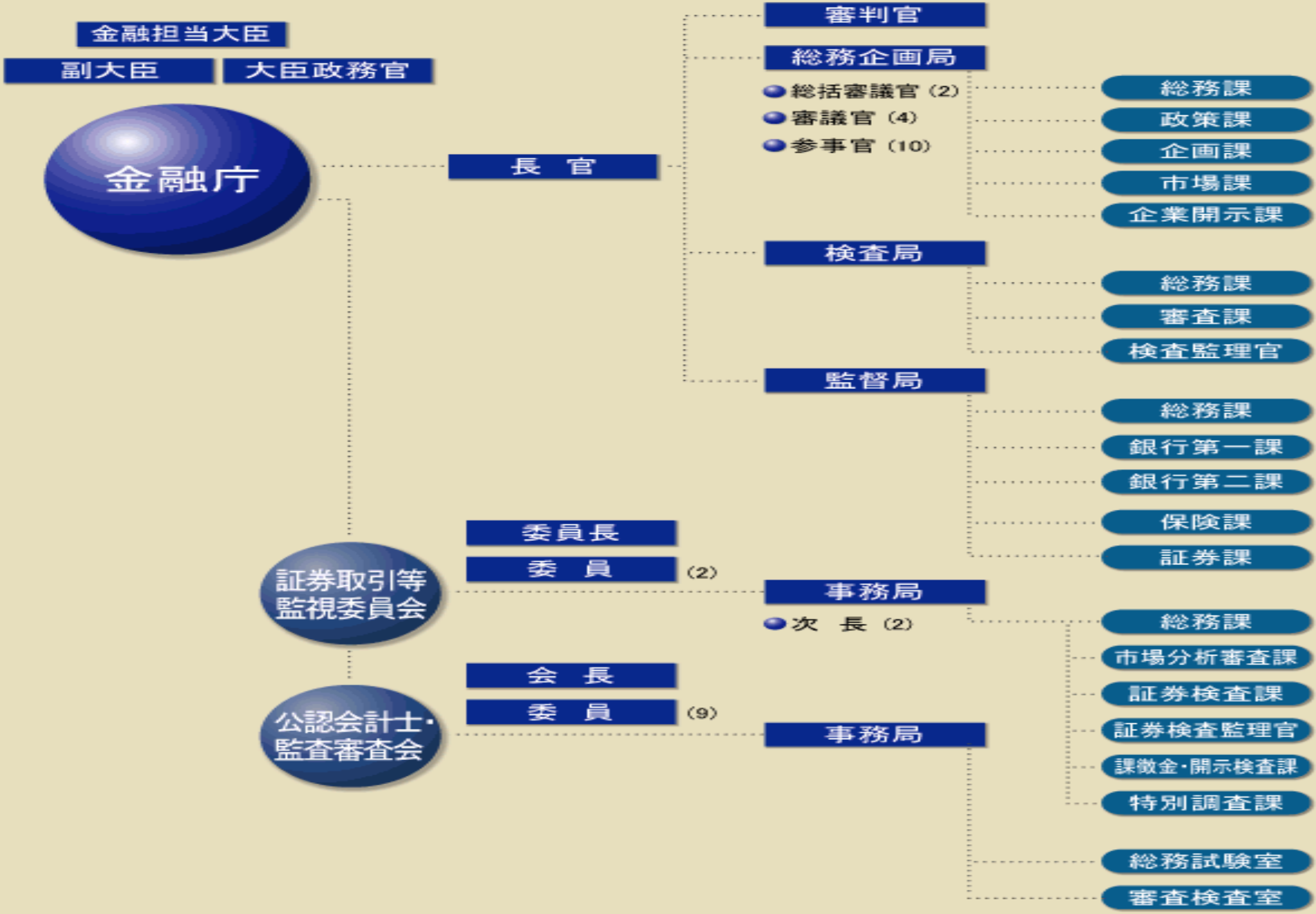
（1）公認会計士・監査審査会　⇒ 平成16（2004）年4月1日、金融庁に設置された合議制の行政機関。　構成は、会長1名、委員9名（常勤委員1名、非常勤委員8名）の計10名。　会長及び委員は、衆・参両議院の同意を得て、内閣総理大臣が任命。会長及び委員は、在任中、その意に反して罷免されない。

（2）事務局　⇒ ①事務局長、②総務試験室、③審査検査室、で構成される。

（3）総務試験室　⇒ ① 公認会計士試験の実施、 ② 公認会計士等の懲戒処分の調査審議、 ③ 事務局全体の総合調整

（4）審査検査室　⇒ ①監査法人等の監査業務の運営状況に関する審査・日本公認会計士協会の事務の適正性についての審査 、 ② 監査法人・外国監査法人等（監査事務所、被監査会社）及び日本公認会計士協会に対する検査。

金融庁の組織


金融担当大臣
副大臣
大臣政務官
金融庁
長　官
審判官
総務企画局
総括審議官（2）
審議官（4）
参事官（10）
総務課
政策課
企画課
市場課
企業開示課
検査局
総務課
審査課
検査監理官
監督局
総務課
銀行第一課
銀行第二課
保険課
証券課
証券取引等監視委員会
委員長
委　員
（2）
事務局
次　長（2）
総務課
市場分析審査課
証券検査課
証券検査監理官
課徴金・開示検査課
特別調査課
公認会計士・監査審査会
会　長
委　員
（9）
事務局
総務試験室
審査検査室

２１世紀の会計不正・粉飾の増加

- 2001年、エンロン破綻とアーサーアンダーセン会計事務所（2002年解散）
- 2004年、カネボウ粉飾と中央青山監査法人（2007年業務停止処分、解散）
- 2006年、ライブドア事件と港陽監査法人（2006年自主解散）
- 2011年、大王製紙と有限責任監査法人トーマツ、オリンパスと有限責任あずさ監査法人・新日本有限責任監査法人

◆ 企業不祥事の発生と監査対応の関係（① ⇒② ⇒③）は、
① 「監査基準の改訂強化」から
② 「ピアレビュー (peer review) の導入」へ、さらに
③ 「行政機関の検査・勧告・指示」への関与に進展した。

◆ ①②「自主規制」＋③「公的規制」＝「総合監視規制」へ

公的監視規制

★アメリカの直接方式

アメリカの「公開会社会計監督審査会」(PCAOB : Public Company Accounting Oversight Board) は、「 企業改革法 (SOX法) 」 に基づき、2002年に設立された非営利法人。 SECが監督。 エンロン事件が契機。 ⇒ ① 上場会社を監査する監査事務所の登録、 ② 監査基準、品質管理基準、倫理・独立性規則等の策定、 ③ 監査事務所に対する検査 (inspection)(大手監査事務所は毎年、その他は、少なくとも3年に1回)、 ④ 監査事務所等に対する調査 (investigation) 及び 懲戒処分(登録の抹消や停止、制裁金 (罰金)、改善勧告)、 ⑤ 企業改革法、PCAOB規則の遵守に関する執行

★ 日本の間接方式

日本では、西武鉄道事件、カネボウ事件などにより、公益保持・投資者保護のため、JICPAの品質管理レビューを前提に、公認会計士監査の品質管理を強制的にチェックすることになった。 ⇒ 平成16(2004)年4月1日に、公認会計士・監査審査会 (Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board : CPAAOB) が、金融庁に設置された。

●監査監督機関(44か国加盟)による監査監督機関国際フォーラム(IFIAR:International Forum of Independent Audit Regulators)開催

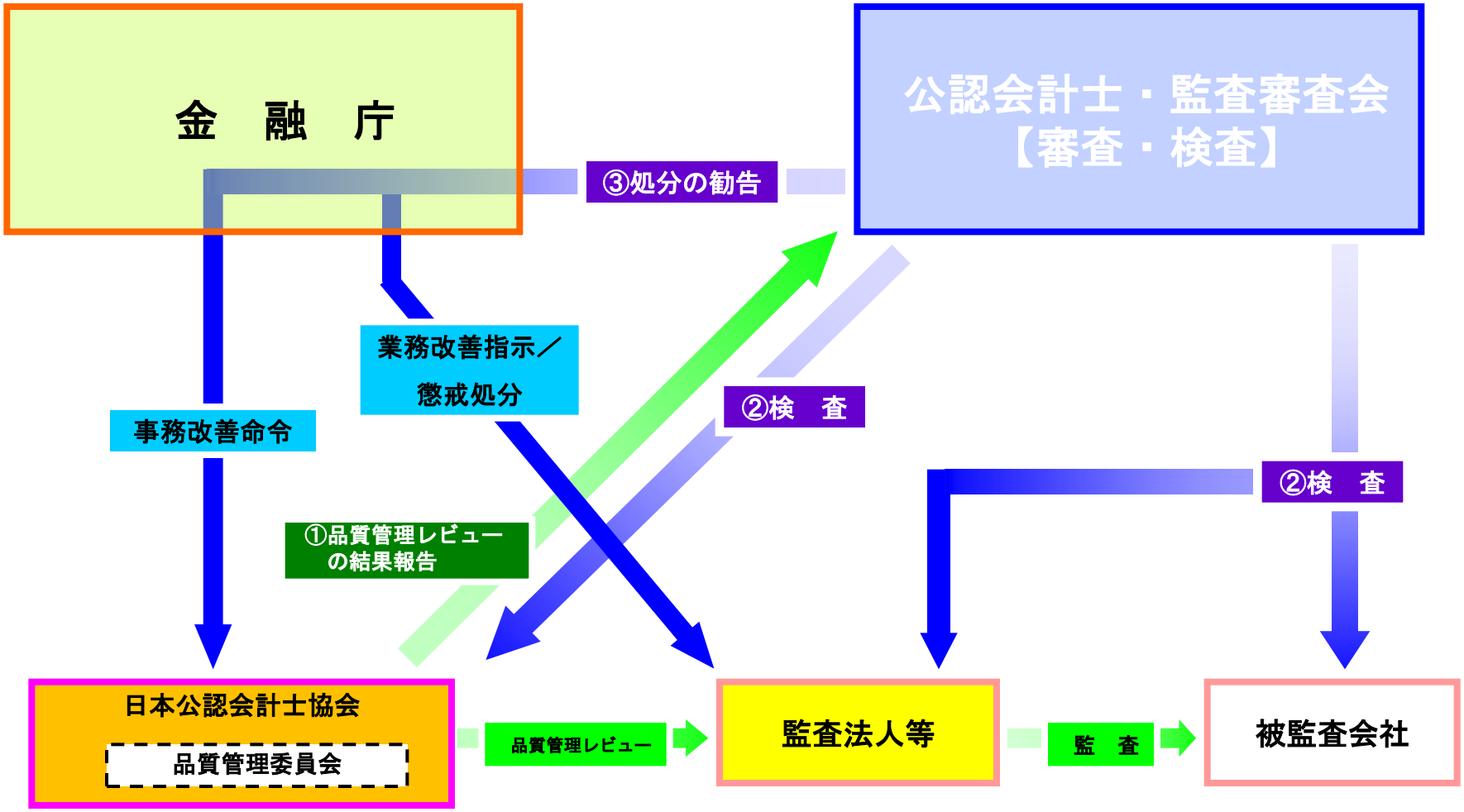
品質管理レビューに対する審査・検査

(1) 日本公認会計士協会による「品質管理レビュー」の実施を前提に、審査会の「審査・検査」が行われる補完形態。 ⇒「自主規制」の「私的コントロール」を尊重し、「公的規制」の「公的コントロール」が課せられる「二重チェック・システム 」。

(2) 審査会の職務権限は公認会計士法で規定 ⇒監査の公正性を確保するため、①「報告・検査」は「公益又は投資者保護のため、必要かつ適当であると認めるとき」、②「検査権限」は「犯罪捜査のために認められたものと解してはならない」、③「摘発性・批判性」ではなく「教導性・指導性」に重点。

(3) 審査会の「審査・検査」の要点は５点である。
⇒ ① 監査法人等が表明した「監査意見」そのものの適否を見るのではないこと、 ②「一般に公正妥当と認められる監査の基準」に準拠した監査業務がなされているかを確認すること、 ③ 日本公認会計士協会の「品質管理レビュー」の一層の機能向上を図ること、 ④ 監査事務所の業務の適正な運営の確保を図ること、⑤「監査品質を高める」ことを目的とする。

「品質管理レビュー」に対する審査及び検査



審査・検査の実施状況、勧告

審査の実施状況

	H16	H17	H18	H19	H20	H21	H22	H23
件数	94	140	139	131	120	83	99	86

検査の実施状況

	H16	H17	H18	H19	H20	H21	H22	H23
件数	2	12	13	11	5	7	9	9

金融庁長官への勧告

	H16	H17	H18	H19	H20	H21	H22	H23
件数		4	3	5	1	1	1	2

※H20年度までは事務年度（7月～翌6月）、H21年からは会計年度（4月～翌3月）

審査・検査の指針改正要点

① リスク・アプローチ の導入により 、監査事務所、監査業務のリスクに応じたメリハリある審査・検査の実施
② 検査結果通知後、「報告徴収」により、監査事務所の改善状況のフォローを実施　⇒ 外国監査法人にも実施
③ 監査人と監査役とのコミュニケーションの検査の実施 ⇒会社法397条（監査役等への通報）、会社計算規則127条4号（監査人の適正な職務遂行の確保）、同131条1号・3号（監査人は体制に関する事項の監査役への通知）、金融商品取引法193条の3（法令違反等事実の通知）
④ 監査法人の頻繁な交代・解散・新設、投資ファンドの監査、監査報酬依存度の実態把握　⇒ CPA5人で設立・登記で可。監査報酬のダンピング？
⑤ 原則、検査について全件、検査モニターを実施する。
⑥ 検査結果を踏まえて、審査会の検査官と協会レビュアーとの意見交換の実施、取引所・関係機関との意見交換の実施

監査事務所検査結果事例集

平成24年8月6日

★ 審査会は、監査法人の監査品質の向上のため、（1）検査における主な結果事例の公表、（2）各監査事務所における自主的取り組みの期待、（3）説明会・講演会など情報発信の強化、を行っている。 ⇒全文は公認会計士・監査審査会のウェブサイトを参照してください。

★ 大規模監査法人（監査対象上場会社企業100社以上または常勤監査実施者1000名以上）とその他中小監査法人 の主検査結果項目

① 品質管理編 ⇒「検査における着眼点」、「検査結果の概要」、「監査事務所の求められる対応」。

② 個別監査業務編 ⇒ リスク・アプローチに基づく監査計画の策定及びリスク対応手続、会計上の見積りの監査、財務報告に係る内部統制の監査に焦点を当て、「検査における着眼点」、「監査事務所に求められる対応」、「監査手続を実施する際の留意点」を記載。

★ 中小監査事務所 ⇒ 基本的には、人員不足。 複雑化した大量の監査基準等が要求する要件を充足することが難しく、責任者の割り当てなどに苦労する。 ⇒ 少人数でも立派に運営している事務所もあり、やればできると言わざるを得ない。 ⇒ 責任感、使命感の持ち方次第の問題か？

不備原因の分析ー根本原因

◆ 不備の根本原因分析

① 不備の性質、数はどうか、　② 特定の項目、実施者に限定されたものか、③ 事務所や実施業務全体に蔓延しているものか、　④ 人的要因か品質管理システムの問題か、　⑤ 改善策はどのようなものか

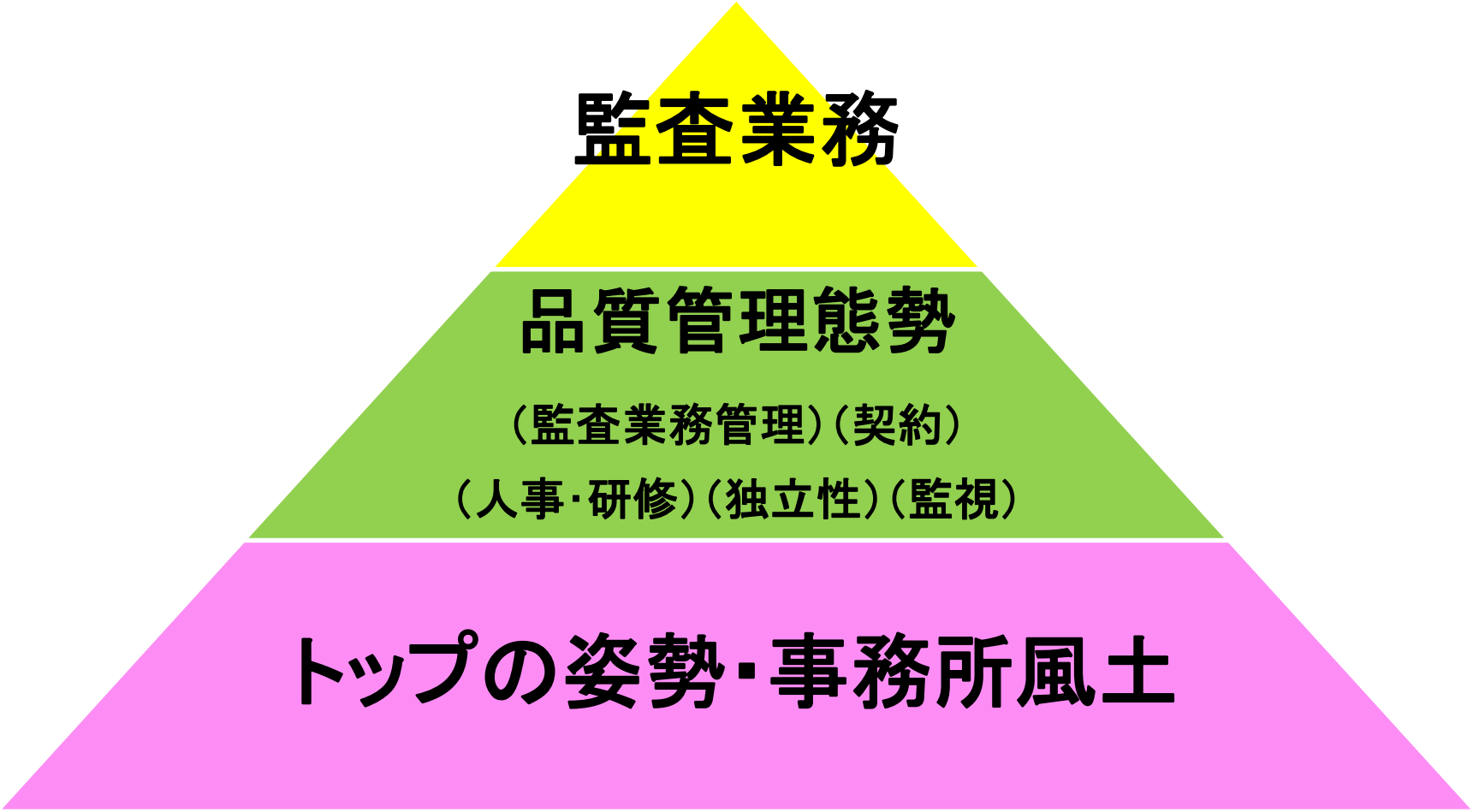
◆ 品質管理体制に関する原因の例

A　トップの消極的意識・姿勢　　B　組織風土、品質管理の軽視
C　品質管理責任者の能力、経験、責任感の欠如
D　品質管理担当者の関与時間不足　　E　非有効なシステム
F　不完全な審査　　G　監視の欠落

◆ 監査実施者に関する人的原因の例

1　専門知識（各種基準、業種知識等）の不足
2　監査経験の不足　　3　モチベーションの不足、正確性・丁寧さの欠如
4　正当な注意・職業的懐疑心の欠如　　5　関与時間の不十分
6　上位者による指導、監督の不徹底　　7　審査の不徹底

不備の原因分析図



株式会社数と利益法人等

（1）日本の法人数（平成22年度）は、約258万社。株式会社は約248万社（96%）。　利益法人は約71万（27%）、欠損法人は約187万（73%）である。　⇒ 繰越欠損金控除、連結納税制度による赤字・黒字相殺　⇒法人税額8兆5000億円

（2）2012（平成24）年9月30日現在　⇒ 日本の公認会計士は24,035名、準会員7,912名、監査法人は213法人（4大監査法人の寡占状態）。平成24年4月末日現在、税理士総数 72,483名

	上場会社	金商法開示企業	会社法大会社	その他株式会社
会社数	約3,500社	約1,000社	約10,000社	約250万社
連結	IFRS適用任意	日本基準	なし	なし
単体	日本基準	日本基準	日本基準	中小指針・要領
CPA監査	強制	強制	強制	なし

訴訟論理と監査対応

① 投資者保護のため、経営者が作成する会計情報の信頼性を保証する制度設計として、公認会計士が監査し、適正意見を表明する。 ⇒不正発覚、会社倒産、公認会計士監査批判

② 投資者は、公認会計士が表明した監査の「適正意見」を信用して、その会社に株式投資したと主張。

③ もし、「不適正意見」が表明されておれば、投資しなかったと主張し、投資者は、公認会計士を 相手取って 訴訟 を起こした。

④ 公認会計士の 敗訴が続き、大手会計事務所が 倒産 した。

★ 不正（経営者不正・従業員不正）を、いかに防止するかが監査で重要になった。それゆえ、不正発見の消極性から、「不正発見型監査」の重視へ。 ⇒ ①「内部統制監査」の導入

② 訴訟に勝つ「リスク・アプローチの監査理論」の構築

③「継続企業の監査」の採用

最近の不正の巧妙化と監査

（1）シニア コミュニケーションの粉飾　⇒ 信書開封罪 違反（公認会計士が投函した郵便を、間違って投函したとして回収し、自社に都合よく記載後、被監査会社の近くから投函）

（2）FOIの粉飾　⇒ 約118億円のうち、約115億円の粉飾。 ⇒ 公認会計士は、なぜ見抜けなかったのか？　⇒ 架空循環取引の不正発見は 難しいと言われる。 ⇒ 株主代表訴訟へ

（3）林原の30年間の粉飾　⇒ 2011年会社更生法適用。架空売掛金、簿外債務等の会計処理。 ⇒ 会計監査人監査を受けず、監査役監査が機能していない。 ⇒ 罰則は過料100万円以下（会社法976条）、会計監査人の設置は登記事項（会社法911条）、会計監査人未設置会社（推計500社程度？）、金融機関による信用リスク管理上の問題として、融資先の税務申告書は入手しても 監査報告書の未入手　⇒ 金融機関検査で確認へ

（4）オリンパスの巧妙な不正取引（FA報酬、のれんの減損等）の発見の困難性の増加　⇒ 不正未発見に対する公認会計士監査への批判増加。 2012年6月から、不正対応の監査基準の改訂作業が開始。7月に、新日本とあずさの各監査法人に対し業務改善命令。

循環取引不正と懐疑心

(1)「金融商品取引法における課徴金事例集」(平成24年7月)　⇒証券取引等監視委員会事務局によれば、開示書類の虚偽記載等に対する課徴金の勧告事案が増加し、課徴金納付命令の開示企業数が増加している。

平成	18年	19年	20年	21年	22年	23年	24年
	3件	8件	11件	9件	19件	11件	4件

(2) 監査人の交代　⇒ ①交代の理由 :「任期の満了により」が大半(本当か？ ⇒ 監査報酬のダンピング問題、監査人による厳しい指摘問題？)
② 監査法人交代の際の引継ぎの受嘱リスク問題　⇒ 監査基準委員会報告書900(2012年4月1日から適用)　⇒ 監査意見判断部分は除く
(3) 公認会計士による確認書の信頼性問題　⇒ 金融機関等が取引先の被監査会社に聞いて回答しているケースが多い。
(4)「職業的懐疑心」の発揮では、公認会計士の会計監査実施の前提が、①「経営者が誠実である」から、②「誠実・不誠実に対して中立の態度」へ③「推定的疑い(presumptive doubt)の態度(疑ってかかる監査人の姿勢)」へと、変化してきている。⇒ 監査人は 誰のための監査か(経営者ではなく投資者のため)を再認識しなければならない。
(5) 不正発覚時、会計監査人は正当な注意を払い、職業的懐疑心を発揮したか、監査役監査の責任が問われる時代に入った。⇒ 訴訟リスク対応！

会社監視機構の類型

① 一元機構（one-tier system）⇒ 指揮と監視が未分離の水平型。取締役会が経営意思決定と経営担当者の監視監督にあたる 指導性監査。英米法型。　監査委員は、全員、社外取締役が担当。

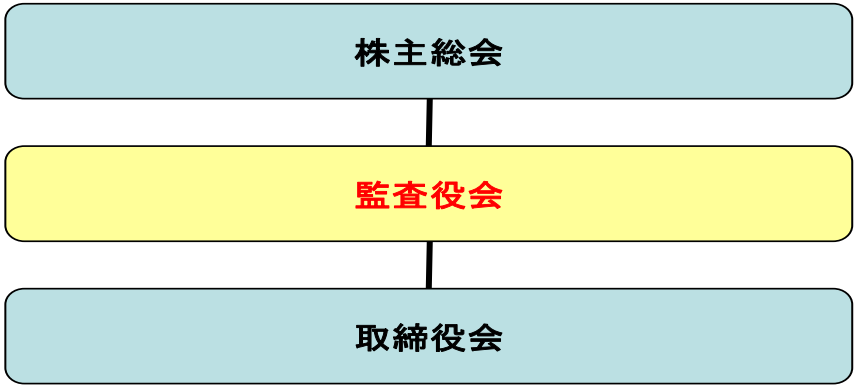
② 二元機構（two-tier system）　⇒ 指揮と監視が分離の垂直型。監視はラインとして監督権をもち、支配・命令・是正権限をもつ。 監査役会が取締役を監視する批判性監査。 監査役が取締役の選任・解任権限を持つ。大陸法（ドイツ）型。

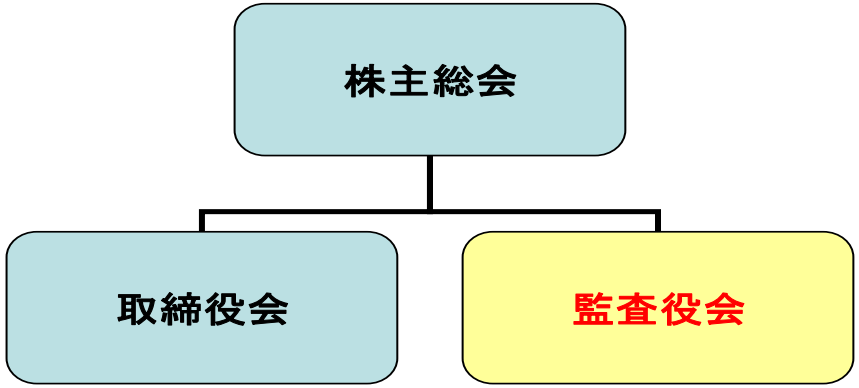
③ 中間機構（middle-tier system）　⇒ 監視機能をラインではなく、スタッフ化し、助言・勧告を果たすものとして監査権限を弱める。 監査役監査の日本型。批判性監査から指導性監査へ

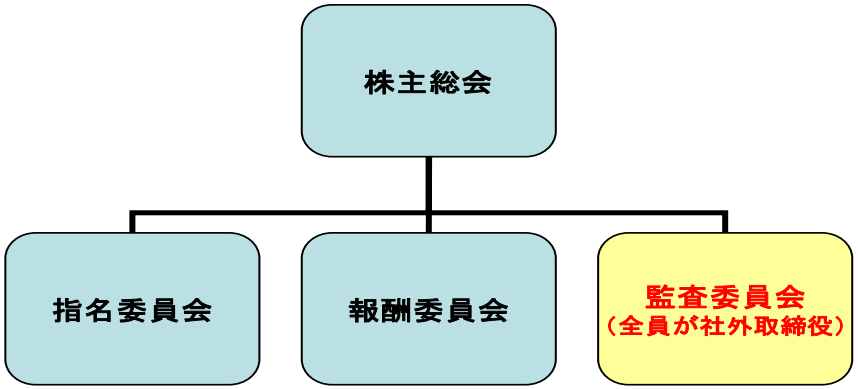
★　明治32年に、フランコ・ジャーマン法の「ドイツ法」を継受し、昭和25年には、アングロサクソン法の「英米法」を一部取り入れ、混在した独自の監査形態となり、 平成14年に、監査役監査と監査委員会監査の選択制となった。⇒日本の監査制度化では、監視力を弱める脆弱化の形となって導入

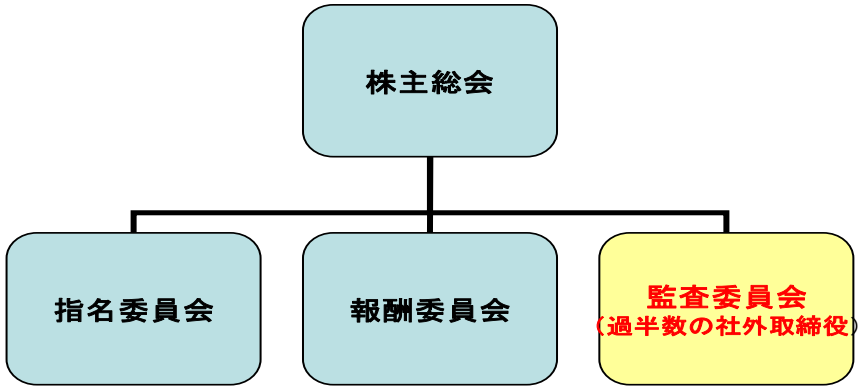
一元機構と二元機構（図）

組織図









内部監査と外部監査の区分

- 主体基準と目的基準による類型

	経営目的内部	経営目的外部
経営主体内部	A型 ・内部監査人監査 【内部監査】	C型 ・社内監査役監査 【外部監査の内在化監査】
経営主体外部	B型 ・委託内部監査 【内部監査の外在化監査】	D型 ・公認会計士監査 ・社外監査役監査 【外部監査】

日本の監査役（会）制度の変遷

① 明治17年ロエスレル法案、株主総会・頭取・取締役の三権分立。

② 明治23年商法、株主総会・取締役・監査役。

③ 明治32年法、監査役は会計監査権限と業務監査権限を持つ。

④ 昭和25年法、監査役は会計監査権限のみ。業務監査権限は取締役会に移譲。

⑤ 昭和49年法、監査役は業務監査権限が復活し、会計監査権限と業務監査権限を持つ。 大会社に会計監査人監査が導入。 監査役の相当性判断

⑥ 昭和56年法、常勤監査役制度。

⑦ 平成 5年法、社外監査役制度。

⑧ 平成14年法、委員会等設置会社との選択制。

⑨ 平成17年 会社法 ⇒ 監査役は株主から直接選任され、取締役・会計参与・使用人等との兼任禁止。 ・独任制（自らの権限で監査を行い、意見を表明 ⇒ 会社計算規則128条2項「監査役監査報告は・・・内容が異なる場合・・・付記することができる」。 ・監査役は、取締役の職務の執行の監査を行う。 ・監査役は、計算書類等の監査、臨時計算書類の監査、連結計算書類の監査を行う。 ・監査役会の半数以上を社外監査役としなければならない。 ・常勤監査役を1名以上選任しなければならない。

適法性監査と妥当性監査

（1）適法性監査　⇒ 取締役の職務執行が法令・定款に準拠して実施されているか否かを検討する。
⇒ 取締役の職務執行の法令・定款への準拠性に限定する狭義説以外に、広く法の精神からみての妥当性にまで及ぶ広義説がある。

（2）妥当性監査　⇒ 取締役の職務執行が経営方針等に準拠して合理的であるか否かを検討する。
⇒ 妥当性監査にも、経済的・効率的であるか否かの消極的妥当性監査以外に、効果的・目的的であるか否かの積極的妥当性監査がある。

（3）監査役監査は、① 適法性監査に限定する、② 適法性監査を主とするが、必要な場合には妥当性監査に及ぶ、③ 妥当性監査に及ぶ、見解がある。

監査役監査の乖離

（1）理論と実践の乖離がある。 ⇒ 実践には、監査役監査制度と監査役監査事実が含まれる。

- A：理論としての監査役 ⇒ 理論としてあるべき監査役像。立法者の法論理と監査論理に差異がある。 ⇒ 会社法における監督の監査の差異概念が不明確
- B：制度としての監査役 ⇒ 制度上の期待される監査役像。適法性監査と妥当性監査の適用範囲の解釈に差異がある
- C：事実としての監査役 ⇒ 自社の監査役の現状像。会社の文化・風土・環境などから差異が大きく出る可能性がある

（2）乖離した差異解消 ⇒ 理論の精緻化問題、制度と事実の調和問題、各会社のベスト・プラクティス問題の解消は、「監査理論に裏打ちされた監査制度化へ」の実現努力。

日本監査役協会の提言

「重大な企業不祥事の疑いを感知した際の監査役等の対応に関する提言」（平成24年9月27日）（2,988人/7.689人＝38.86%）

① 黄色信号を感知したときの毅然とした対応が求められると指摘。

②「会計関連の不適切若しくは不自然な情報を感知した時点で、会計監査人と連携を十分に図る必要がある。」提言

③「長期滞留在庫が存在する疑い」について内部通報があるとき、「会計士等の外部専門家に相談する」は0.5%

④「上場会社の場合、決算発表の遅れが上場廃止につながる恐れがある等により、調査に時間をかけずに問題がないとの結論を出すように 圧力がかかることが十分想定される」と指摘。

⇒「事態の重大性によっては、『 決算発表スケジュールを 変更させて調査し、不祥事を財務諸表に的確に反映させる 』、『 疑義が消えない以上は、監査役監査報告に 留保意見を付す 』 といった毅然とした対応が求められる」との提言。

監査の用語の出現

◇ 監査（ Audit ）の用語

① 日本では、明治14年（1881年）、会計検査院（ Board of Audit of Japan ） の章程第3条に「 監査 」の用語が現れる。 それ以前には、文献上、「監査」の用語は、今のところ、見当たらない。中国語にもない言葉である。

② 三井家 享保九(1724)年の「大元方勘定目録」に、監査に相当する記録がある。 ⇒「右勘定立会相改、相違無御座候」

③ 現在、監査は、「 監督＋検査 」、「 監察＋審査 」、「 監視＋調査 」などを圧縮した造語といわれる。

④ 監査概念の定義は、法律学は 「委任・受任（委託・受託）関係」から 、経営学は「計画・執行・統制関係」から 、 経済学はエイジェンシー理論により「保証関係、情報関係、保険関係」 から説明している。

⇒ 監査論では「上位者・下位者・第三者関係」 から説明か？

監督と監査の概念差異

◆３人（上位者・下位者・第三者）の存在が前提◆

上位者（委託者・株主総会・Plan）

評価（監査）

監督権限 ↓ ↑ 報告義務 ←―――― 第三者（See）

（監査役・公認会計士）

下位者（受託者・取締役会・Do）

① 監督 機能は「ライン関係」のため「支配命令是正権」

② 監査 機能は「スタッフ関係」のため「助言・勧告権」

⇒監査には司法警察権、捜査権、監督権はない。

③ 第三者性は「独立性・専門性・意見表明性」の３要件

④ 監査（audit）は合理的保証業務・肯定の「適正である」意見表明・証明。⇒レビュー（review）は限定的保証業務・「否定の否定=肯定」の「不正は存在しない」結論表明・疎明。

監督と監査の法的差異（1）

★ 第362条（取締役会の権限等）　⇒監督権

２　二　　取締役の職務の執行の監督 ⇒ 受託者（取締役）としての監督権には、人事・労務・財務などの経営判断権限がある

★ 第381条（監査役の権限）　⇒監査権

監査役は、取締役（会計参与設置会社にあっては、取締役 及び会計参与）の職務の執行を 監査する。監査役は監査報告を作成。

★ 第385条（監査役による取締役の行為の差止め）⇒差止請求権

監査役は、取締役が監査役設置会社の目的の範囲外の行 為その他法令若しくは定款に違反する行為をし、又はこれらの行為をするおそれがある場合において、当該行為によって当該監査役設置会社に著しい損害が生ずるおそれがあるときは、当該取締役に対し、当該行為をやめることを 請求することができる。

★ 第340条（監査役等による会計監査人の解任）　⇒解任権

監査役は、会計監査人が次のいずれかに該当するときは、その会計監査人を解任することができる。 職務上の義務違反・・・。

監督と監査の法的差異（2）

（1） 取締役が会計監査人の「選任議案・報酬の決定権」をもち、監査役は「同意権」をもつ（「インセンティブのねじれ」問題） ⇒ 平成24年9月7日、会社法制の見直しに関する要綱案公表 ⇒ ① 監査・監督委員会の設置案（委員は非常勤執行取締役・3人以上・過半数が社外）。 ② 監査役は会計監査人の「選任権・解任権・再任権」を持つが、監査報酬権は持たない案。 ③ 監査報酬の「決定権」は今まで通り取締役が持つので現状維持。
⇒「監査概念の監督概念化への変容か？」

（2） 監査役の英文表記

「監督機能 （supervisory board）」に、取締役会と監査役会があるとし、「監督の一翼としての監査」と位置づけている。

平成 元年 ⇒ 監査役（KANSAYAKU、Statutory Auditor）

平成 5年 ⇒ 監査役 （Corporate Auditor）

監査役会（Board of Corporate Auditors）

平成24年 ⇒ 監査役（Audit & Supervisory Board Member）

監査役会（Audit & Supervisory Board）

委任事務の内容

（1）会社法第326条（株主総会以外の機関の設置） ⇒ 監査役も会計監査人も会社機関である。

（2）株式会社と監査役、会計監査人との関係は「委任関係」である。 ⇒「株式会社と役員及び会計監査人との関係は、委任に関する規定に従う。」（会社法第330条）

（3）「受任者は、委任の本旨に従い、善良なる管理者の注意をもって、事務の委任を処理する義務を負う。」（民法第644条）
⇒監査役、会計監査人は善管注意義務を負う。

（4）監査役への委任事務には、次のものがある。

① 業務監査＝第381条第1項前段

② 会計監査＝第436条

③ 監査報告の作成＝第381条第1項後段

同意権

★ 第344条（会計監査人の選任に関する監査役の同意等）

監査役設置会社においては、取締役は、次に掲げる行為をするには、監査役（監査役が二人以上ある場合にあっては、その過半数）の同意を得なければならない。

会計監査人の選任に関する議案を株主総会に提出すること。
二会計監査人の解任 を株主総会の目的とすること。
三会計監査人を再任しないことを株主総会の目的とすること

★ 399条（会計監査人の報酬等の決定に関する監査役の関与）

取締役は、会計監査人又は一時会計監査人の職務を行うべき者の報酬等を定める場合には、監査役（監査役が二人以上ある場合にあっては、その過半数）の同意を得なければならない。

責任追及の提訴

★ 第386条（監査役設置会社と取締役との間の訴えにおける会社の代表）

　第349条第四項、第353条及び第364条の規定にかかわらず、監査役設置会社が取締役（取締役であった者を含む。以下この条において同じ。）に対し、又は取締役が監査役設置会社に対して訴えを提起する場合には、当該訴えについては、監査役が 監査役設置会社を代表 する。

２ 第349条第四項の規定にかかわらず、次に掲げる場合には、監査役が監査役設置会社を代表 する。

　一　監査役設置会社が第847条第一項の 訴えの提起の請求（取締役の責任を追及する訴えの提起の請求に限る。）を受ける場合

　二　監査役設置会社が第849条第三項の訴訟告知（取締役の責任を追及する訴えに係るものに限る。）並びに第850条第二項の規定による 通知及び催告（取締役の責任を追及する訴えに係る訴訟における和解に関するものに限る。）を受ける場合

監督概念（広義説・狭義説）

「監査役・監査役会の職責は、取締役会と協働して、取締役の職務執行の監督機能を含む企業統治の一翼を担う機関として・・・」（「重大な企業不祥事の疑いを感知した際の監査役等の対応に関する提言」日本監査役協会H24・9・27。2頁）

⇒ 取締役会と監査役会は広義の監督であり、狭義の監督は、取締役会が有している業務執行者への人事権の行使等を含んだ会社法第362条第2項第2号である。

⇒ 取締役の職務執行を監督するために必要な監査役の監査（具体的には必要な情報収集及び業務執行者や取締役会への報告を含む各種提言等）

⇒ 業務執行取締役への提訴は監査役によって、業務執行取締役の解職は取締役会によって、それぞれ発動される。

⇒「取締役の不正行為・法令定款違反行為があったとき」及び「内部統制システムの不備」について監査報告に記載して株主に報告することも、監査役の監督機能の一部と捉えることは可能である。

監督以外に監査が必要される理由

① 取締役がすべて誠実な人であり、不正を行わず、投資者保護のために行動し、受託責任を果たすのであれば、本来、監査は不要となるはずである。

② しかし、企業規模の拡大、所有と経営の分離、人数の増加により、目が行き届かなくなり、不正が発生する。

③ 経営は常に不確実性の大きいリスクに遭遇しており、リスク管理（個別リスク、複合リスク）を誤る場合も無きにしもあらずである。

④ 受託者の誠実性、受託責任を第三者が評価を行うため、監督を補完する 公認会計士監査・監査役監査 が必要とされる。
⇒ 会計監査、業務監査が必要である。
⇒ 経営者は経営向上のために内部監査人監査を実施する。

監査人と監査役のコミュニケーション

① 会社計算規則127条4号　⇒ 監査役は、監査人の適正な職務遂行を確保するための体制に関する事項を内容とする報告書を作成する義務。

② 会社計算規則131条1号、3号　⇒ 会計監査人は、独立性・法令・規程の遵守に関する事項、監査人の適正な職務遂行を確保する体制に関するその他の事項を監査役に通知する義務

③ 日本監査役協会・ 日本公認会計士協会共同声明「企業統治の一層の充実に向けた対応について（平成24年3月29日）」　⇒ 監査役と監査人の双方向からの積極的な連携の重要性

★（監査報告書ひな型）（抜粋）

⇒ （各監査役は）会計監査人が独立の立場を保持し、かつ、適正な監査を実施してるかを監視及び検証するとともに、会計監査人からその職務の執行状況について報告を受け、必要に応じて説明を求めました。 また、会計監査人から「職務の遂行が適正に行われることを確保するための体制」（会社計算規則第131条各号に掲げる事項）を「監査に関する品質管理基準」等に従って整備している旨の通知を受け、必要に応じて説明を求めました。

三様監査会議

① 三様監査は、「監査役（会）監査・公認会計士監査・内部監査人監査」の3者をいう。

②「三様監査会議」の必要性　⇒ 二者による「監査役と公認会計士との会議」、「監査役と内部監査人との会議」、「公認会計士と内部監査人との会議」以外に、三者の会議が必要

③ 三者には、監査対象にレベル感があるが、企業不正、経営効率性への目標対象は相違しないはずであるので、忌憚のない意見交換が積極的になされるべきである。

⇒「情報の共有化」・「経営の効率化」・「監査品質の向上化」の3点を目指すべきである。

④ いかに「三様監査会議」の実効性を高めるかが重要である。

業務監査の重複

取締役会の業務監査 と 監査役の業務監査の重複がないかの問題

① 昭和25年商法改正において、明治32年法から、監査役が持っていた「会計監査権限」と「業務監査権限」のうち、「会計監査権限」のみを残し、「業務監査権限」が取締役会に移譲された。

② 昭和49年商法改正により、商法特例法が設定されたとき、監査役に「業務監査権限」が復活したが、取締役会に移譲された「業務監査権限」が残置された。

③ そのため、監査役の「業務監査権限」と取締役会の「業務監査権限」との差異が問題となった。

⇒業務監査には、「適法性監査」と「妥当性監査」がある。

⇒監査役は「適法性監査」を主目的とするものの、「妥当性監査」も必要に応じて行うが、取締役会は「妥当性監査」を主目的とするものの、必要に応じて「適法性監査」も行う棲み分けへ。

④ 両者の業務監査は、同一ではないかの批判がある。 ⇒ 監査役監査の廃止論への危惧は？

⑤ 取締役会は監督、監査役は監査であるので、重複しないのでは？

実質一元化

① 公認会計士と会計監査人の会計監査の重複
⇒ 会社法第431条「 企業会計の会計処理は、 一般に公正妥当と認められる 企業会計の慣行に 従うものとする。」 の遵守規定により、財務諸表と計算書類の会計判断基準が一致した。

②「会計判断基準 」の統一化により、財務諸表と計算書類との会計判断基準が一致したことになるため、会社法の会計監査人の監査も「適法性監査」から「適正性監査」に変更された。

③ 有価証券報告書の提出時期の見直し について、株主総会前に、財務諸表が確定し、招集通知が発送された後、有価証券報告書の提出 へ。
個別財務諸表の開示は、連結ベースの分析を補完する財務情報の利用から、引き続き開示のため、 開示項目や様式の簡潔化を図る方法へ。

④ 計算書類と財務諸表の「形式二元・実質一元」の一元化案として、
「金商法の公認会計士監査を持って、会社法の会計監査人監査がなされたとみなすとする」考えを、会社法に「みなし規定」の導入。

⑤ 監査役は業務監査に特化すべきか？ ⇒ 監査役と取締役会の業務監査とが重複とすれば、監査役監査は不要とならないか？

相当性監査

① 昭和49年の商法特例法により、「大会社」には、監査役監査以外に会計監査人監査を導入、その重複を回避するため、会計監査人が実質的に監査し、監査役がその監査の方法または結果を相当か否かを判断する二段論法が取り入れられた（14条3項1号）。

② 監査役による会計監査人監査の相当性判断　⇒ 会社計算規則第127条「会計監査人の監査の方法又は結果を相当でないと認めたときは、その旨及びその理由」　⇒ 実務的には、法規定とは反対に記載。 ⇒「会計監査人のA監査法人の監査の方法及び結果は相当であると認めます」

③ 監査役のレビュー説・第一次的監査説から、監査役の優位な立場からの相当性監査の実施と説明される。　⇒ 監査役と会計監査人との間に、会計監査の内容説明、意見交換などの監査連携が必要となる。

④ 会計監査人監査は、「請負説・準委任説」から「委任説」へ変わった（会社法第330条）　⇒ 監査役の会計監査を、会計監査人の会計監査に全面委任すれば、それでも、監査役の会計監査は必要か？

⑤ 監査役による職業的専門家に対するレビューの意味？　⇒「非職業専門家」の監査役が、「職業専門家」の会計監査人に対する相当性判断を行うのは、論理として逆ではないか？

⑥ 金商法の公認会計士の内部統制報告監査では、統制環境として監査役監査を対象にしており、相当性判断とは相互判断監査か？

相当性判断のポイント

（1）相当性判断　⇒「監査」か「レビュー」か？消極的妥当性？

① 会計監査人の適格性判断
② 会計監査人が監査基準に準拠して監査手続を実施したかの判断
③ 関係監査人の監査計画の当否判断
④ 監査の実施状況の適否判断
⑤ 会計監査事項、業務監査事項、内部統制事項の妥当性判断
⑥ 監査報告の妥当性判断

（2）チェック・シートによる確認

1．監査の方法の相当性判断　⇒ ①会計監査人の適格性、独立性の保持 ②監査計画の妥当性、 ③ 内部統制システム評価判断、 ④ 監査の方法・実施状況の妥当性判断（監査チーム編成・監査計画・監査の実施、監査手続等）、 ⑤ 監査役への報告義務の履行判断、 ⑥ 監査連携の妥当性判断　⑦ 監査報告書の妥当性判断

2．監査の結果の相当性判断　⇒ ①計算書類等の妥当性判断、② 会計監査報告の適正作成判断、 ③ 監査意見の妥当性判断

法令違反等事実の通知

① 金融商品取引法 第193条の3の新設　⇒公認会計士監査を充実・強化する観点から、強固な地位に基づき適正に監査を行うことが出来るよう措置されたもの とされる。

②「法令に違反する事実その他の財務計算に関する書類の適正性確保に影響を及ぼすおそれがある事実」＝「 法令違反等事実 」

③ 監査役に書面で通知　⇒ 公認会計士から確実に監査役に通知がなされる必要性からの設置条文と説明される。　⇒ 監査役と公認会計士（会計監査人）との連携の重要性の強調

④ 内閣総理大臣には、書面で通知義務（第193条の3第2項）
⇒違反する場合、30万円以下の過料（第208条の2）

⑤ 公的監視規制の妥当性　⇒ 内閣総理大臣への書面による 通知義務は、「監査」概念の枠内か否か？

⑥「 法令違反等事実 」は 、「違法行為」に 限定すべきではないか？
⇒ 諸外国は 違法行為に限定しているのでは？

⑦第397条（監査役に対する報告）　⇒ 会計監査人は、その職務を行うに際して 取締役の職務の執行に関し不正の行為又は法令若しくは定款に違反する重大な事実があることを発見したときは、遅滞なく、これを監査役に報告しなければならない。 ２　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。

インセンティブのねじれ問題

① 被監査人が監査人の選任議案を決定し、監査人の報酬を決定している。　⇒会社法では、取締役が会計監査人の選任議案・報酬を 決定し、監査役は会計監査人に対する同意権のみが認められている。 ⇒ 端的には、監査を受ける立場の人間が、監査をする人間を選任し、その報酬を決定しているのは、「独立性に反しないか」、「利益相反取引ではないか」？

② 委員会設置会社の監査委員会は、監査人の報酬議案・決定権を持っている。　⇒　監査役にも、「決定権」を持たせるべきとの議論

③ 衆議院・参議院の附帯決議、日本公認会計士協会、日本監査役協会は、業務執行者と会計監査人との利益相反の排除のため、非業務執行会社役員である監査役に、会計監査人の選任議案および監査報酬の決定にかかる権限と責任を負わせる枠組みの整備 が極めて重要と提言している。

⇒ しかし、日本経済団体連合会は意思決定の二元化をもたらすと反対意見を表明している。

インセンティブのねじれ解消案

第399条・会計監査人の報酬等の決定に関する監査役の関与
「取締役は会計監査人又は一時会計監査人の職務を行うべき者の報酬等を定める場合には、監査役（監査役が二人以上ある場合にあっては、その過半数）の同意を得なければならない。

★平成24年9月7日、会社法制の見直しに関する要綱案公表
①監査・監督委員会の設置案（委員は非常勤執行取締役・3人以上・過半数が社外）。 ② 監査役は会計監査人の「解任権」以外に「選任権」を持つが、監査報酬権は持たない案。 ③監査報酬の「決定権」は今まで通り取締役が持つので現状維持。

★監督（supervision）と監査（audit）の差異（「支配命令権」と「助言勧告権」の差異）概念から、取締役権限の決定権を、監査役に譲ることは、概念上の変容となり、論理的に無理ではないか？ ⇒「広義の監督」による監査概念の制度的問題

コーポレート・ガバナンスと監査

① CGは「企業統治」と訳されるが、「会社自治」（autonomy）」ではないか？
⇒ マネジメント・サイクルの「 P・D・C・A 」の「 P・D 」面は、「 経営行動力（management behavior power） 」 と考えるのに対して、「 C・A 」面は 、「経営監視力 （management monitoring power）」と考えると、 両者の調和バランス保持が重要となる。 ⇒「アクセルとブレーキの良好な調和関係の維持」、「最高権力者の暴走を止めれる健全経営」

② 会計ビッグバンと関係するが、20世紀までのコーポレート・ガバナンス（corporate governance ： CG ）は、「企業不祥事の防止」に重点が置かれたが、21世紀に入り、「企業業績の向上」に重点が移り、現在は両方の調和バランスが要求され、「経営の健全なあり方」が議論されている。

③「外部監視力の強化」 ⇒ 組織規律として、「組織の常識」が「社会の非常識」とならないように、組織を腐敗させず、活性化させるため、「外部性」・「公開性」・「透明性」が必要。 ⇒ 説明責任を増す健全経営の実現のため、「社外独立取締役 」の導入要求がみられる。 ⇒ 取締役の員数は、最低 3人以上要求。 ⇒ 取締役会のうち、外部員数は「 1/3 」を目指し、さらに「 1/2 」へ増強を図る。任期も最長10年までの要求。
⇒ ジョン・アクトン卿の法則：英国の歴史学者（1834～1902）「権力は腐敗する。絶対権力は絶対に腐敗する。」 ⇒「絶対権力 → 絶対腐敗」のルート切断へ。

社外取締役と監査役

① 「公開会社でかつ大会社」の監査役設置会社のうち、発行株式の有価証券報告書を提出しなければならない会社は、「社外取締役を置かないことが相当な理由」ではなく、「社外取締役を置くことが相当でない理由」の記載が必要である ⇒「遵守せよ、そうでなければ説明せよ」（comply,or explain）のイギリスの考え方が導入された。 ⇒ 成文法に慣習法の導入

② 委員会設置会社（2012年6月1日）は90社（日立グループ11社、野村グループ4社など）、監査役設置会社に再移行した会社は50社。

③ 上場会社には取引所ルールで独立役員確保の義務化 ⇒2012年7月東証1部の社外取締役選任企業は54.2%、独立性の強い非執行取締役の独立取締役選任企業は37.5%

④ 監査役が監査品質を高め、閑散役の評判の悪さを排除し、トップの理解・支持と監査役の自助努力が必要。 ⇒ 監査役はNOと言える自律心のもと、ご意見番として、伝家の宝刀として、監査役の存在意義・役割の遂行。

⑤ グローバル社会に通用する監査役人材の必要性 ⇒「専門プラスワン」から、英語、IT、IFRS（国際財務報告基準）、ISA（国際監査基準）などにも精通し、大所高所から判断する、期待され、信頼される監査役が理想。

統合報告のフレームワーク

① 国際統合報告委員会（IIRC：International Integrated Reporting Committee ⇒2013年 4月 フレームワークの コンサルテーション・ペーパー［公開草案］、2013年12月フレームワークの完成予定）の統合報告は、組織が事業を行う上で、産業上、社会上及び環境上のコンテクストを反映しつつ、組織の戦略、ガバナンス、業績及び見通しに関する重要な情報をまとめ上げ、組織のスチュワードシップの遂行、企業価値創造・維持を体系化したものである。

② 統合報告（integrated reporting） ⇒財務情報と非財務情報の統合開示へ進展しているが、「業績情報 + 予測情報」、「定量情報 + 定性情報」の意味関連性開示は、 有用な企業全体把握情報の開示になるように、理解可能性、有意義性を意図する。 ⇒統合報告に「リスク」の観点から接近の重要性

③ 非財務情報には、「知的資産情報」（人材、ブランド、無形資産など）と、「環境・社会責任情報」（環境、倫理、ガバナンスなど）がある。⇒ ESG情報 （ガバナンス情報、社会情報、環境情報）の記載は、事業リスク、意思決定有用性、企業価値を把握するために必要。

統合報告の要点

① 財務情報は、企業価値の表現では短期志向的であり、その欠点を補う非財務情報は中長期志向的である。

	短期志向性	中長期志向性
財務情報	○	×
非財務情報	△	○

② 財務情報は公認会計士が評価・判断としての監査を実施するが、非財務情報は公認会計士が評価・判断できるのか？
⇒ 信頼性の保証は監査役監査、内部監査人監査が担当。

③「統合」の意味　⇒ 単なる合算・加算ではなく、そこに新しい意味内容の創出を意図。 ⇒ 融合とは違い、次元を超えた新しいレベルの昇華を意味する。⇒ 財務情報と非財務情報が合算・加算されることによって、「１＋１＝２＋アルファ」のアルファとしての 創造的付加価値 の本質・内容を探る必要性。⇒信頼性の確保のあり方の重要性。

監査の原点確認（1）

① 監督と監査の差異の確認

監督は「支配命令権」、監査は「助言勧告権」の差異　⇒監査は「独立性・専門性・意見表明」の３点セット ⇒監査は強制権のない第三者評価⇒「それなくしてそれといえないそれ」の本質追究

② 総合監視規制の方向への確認

私的自治の「自主規制」に、公的監視の「公的規制」が加わり、総合監視のダブル・チェックにより、監査品質の向上を図る。
⇒「自主規制(品管レビュー)＋公的規制(検査)」＝「総合規制」

③ 目的（指導性）と手段（批判性）の確認

監査は批判性を手段として指導性を目的とする。　⇒「強圧的・摘発的な批判的観点」ではなく、「教導的・善導的な指導的観点」から、真実に迫り、真相を明らかにし、本来の姿へ導くことが重要であり、目的・理念は「指導性」、手段・プロセスは「批判性」である。　⇒ ３導性（指導性・教導性・善導性）

監査の原点確認（2）

④ 簿記依存の会計・簿記離脱の会計の確認
混合会計システムから全面公正価値会計へ、会計判断と監査判断の乖離、価格計算か価格計算か？
⑤ 統合報告への確認　⇒創造的付加価値創出と監査役・内部監査人による非財務情報の信頼性確保の監査が必要となる。
⑥ リスク・ベース・アプローチ監査の確認
JICPAの品質管理レビュー（原則3年に1回）、金融庁の審査会の重点的検査（検査権限、報告徴収権限）のリスク志向。
⇒監査役監査、内部監査人監査にもリスク監査が必要
⑦ 監査人3分類の確認
「未熟監査人」にならないように、レベルアップ志向・自助努力が必要。 ⇒「倫理観」を堅持し、誘惑に負けない「コンプライアンス遵守」の「優良監査人」を目指すべき。⇒「悪徳監査人」のレッテルを貼られないよう。

監査の原点確認（3）

⑧ 専門職的懐疑心の発揮の確認

公認会計士は、「職業的懐疑心」を堅持することが求められている。
⇒ JICPAは、「監査提言集」の中で「監査手続実施に際しての留意点」では、監査人の経験不足、監査基準等の知識不足、重要事象の注意不足、監査リスクの重要性の認識不足等による不正未発見が多いと指摘。

⇒「未熟監査役」、「未熟内部監査人」と言われないための自助努力が必要

⑨ 監査の機能と限界の確認

1. 誰のための監査か　⇒ 経営者ではなく、公益性・投資者のための監査
2. 監査固有の限界　⇒見積り・予測・リスク評価の不確実・時間制約監査
3. 監査報酬を被監査会社から受け取っている関係　⇒ 独立性の欠如

⑩ 有用性と信頼性を戒律とする科学の確認

「意思決定有用性」の論理から、予測要素を取入れ、「有用性（usefulness）」を追い求めすぎており、「信頼性（reliability）」を軽視していないか？

科学化には、「合法性・合理性・合目的性（⇒3合理論）」、「経済性・効率性・有効性（⇒3性理論）」、「在る・在るべき・在るはず（⇒3在理論）」の模索
⇒「適合性 と 妥当性 と 規範性」による理論展開

監査の信頼性確保

（1）監査の信頼性保持のため、「監査の監査化」＝「ダブル・チェック」の評価（内部評価・外部評価）が実施されている。

1．公認会計士　⇒ ① 監査法人内の審査・モニタリング　⇒ ② 日本公認会計士協会の品質管理レビュー　⇒ ③ 金融庁の公認会計士・監査審査会の審査・検査　⇒ ④ PCAOBの検査（関係法人のみ）

2．内部監査人　⇒ ① 内部評価　⇒ ② 5年に1回の外部評価

3．監査役　⇒「独任制」も絡み、「内部評価・外部評価」制度がない。
⇒ 監査役は、会計監査人の相当性判断の外部評価を実施している。

（2）資格

公認会計士には、国家試験が実施されている。
内部監査人には、協会などが資格試験を実施している。
監査役には、協会などによる資格試験の実施可能性は？
⇒「財務・会計の知見のある者」の必要性は？

期待！

ますますグローバル社会へ進展するため、会計監査・業務監査の理論・政策対応を戦略的・効果的に実施する必要があります。

ご清聴ありがとうございました。