



Title	監査役監査の本質と監査役監査基準
Author(s)	蟹江, 章
Citation	経済學研究, 46(1), 1-16
Issue Date	1996-06
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/32021
Type	departmental bulletin paper
File Information	46(1)_P1-16.pdf



監査役監査の本質と監査役監査基準

蟹 江 章

1. はじめに

会社による違法行為、あるいは違法ではないにしても社会通念上不公正であると考えられる行為が露呈するたびに、社会には監査の機能や役割に対する疑念や不信感が広がっているように思われる。商法上、取締役の経営執行行為を監査する機関として監査役が設けられている。しかしながら、会社による違法ないし不公正な行為が後を絶たないということが、商法上監査役に課せられた職務が必ずしも実効性をもって実施されていないという社会的評価を生んでいるのであろう。

監査役監査が、社会一般を含めた諸利害関係者の期待に応えるような形で実施されえないことの背景には、周知の通り、様々な要因が存在するといわれている。とくに、監査役を選任にかかわる問題は、監査の生命である独立性の確保に対する脅威となっている。また、監査スタッフの貧弱さも、有効な監査を実施する上では重大な障害である。例えば、ある調査によれば、多くの場合スタッフも与えられず、かなり劣悪な条件下での監査職務遂行を強いられているのが現状のようである¹⁾。つまり、監査役にとっての監査環境は、決して良好であるとはいえないのである。むしろ、このような厳しい条件下

にあるにもかかわらず、監査役が最大限の努力を傾注して監査を行っている結果、昨今明らかになっている程度の会社不正事件しか発生していないといってもよいくらいなのである。

そもそも監査役は、会社の経営に何ら問題がないときには、その存在がそれほど注目を浴びるものではない。逆に、いったん会社の不祥事が明るみに出ると、監査の失敗を厳しく追及される立場にある。また、経営者としての取締役の側が、監査役監査に対して十分な理解をもっていないという重大な問題も存在する。取締役の側に、「商法によって義務づけられているから、仕方なく監査役を選任しているに過ぎない」という意識がないということを、きっぱりと否定することはできないのではないだろうか。また、監査役的地位は、会社の人事政策上の単なる一つのポストとして扱われており、監査職務の遂行にかかわる能力を十分に考慮した人選がなされているかどうかは、はなはだ疑問であるといわざるをえない²⁾。また、監査役の監査は

1) 実態調査によれば、監査役が専任のスタッフをもっているケースは3割程度である。仮に専任スタッフがいても、その数は1名という場合がほぼ半数を占めている(高田正淳「わが国監査役監査の実態と分析」『商事法務』No.1296, 1992年, 6頁)。

2) 宮内康夫氏(前社団法人日本監査役協会会長)は、「不祥事が発生すると、監査役・会計監査人の機能を云々するが、平常は社会全体が、監査役という職務を重要視していないどころか、その存在価値すら認めていない」と述べ、監査の利用者の監査役監査に対する姿勢を批判する。また、監査役候補を選任する立場にある経営者についても、「端的に言うなら、要職にあった人とか、うるさい人間は選ばない」という考え方がはびこっていることを批判している(「これからの監査役像を考える—社会の期待に応える監査役とは—」『企業会計』Vol.46, No.10, 1994, 27頁)。

会社にとって直接利益をもたらすものではないし、内部監査のように取締役の業務遂行を支援するものでもないと考えられているのである。

こうした状況下で、監査役監査が有効に機能せず、会社による不祥事が発生すれば、当然マスコミなどによる大々的な報道が行われる。場合によっては、監査役監査の不備が厳しく追及されることになる。一つの重大な問題点として、会社の違法行為等の摘発が、多くの場合監査役の手によってではなく、マスコミによって行われているということである。つまり、監査役は、未然の防止はおろか、違法行為等の有無を認識し、それを監査意見に反映させることすらできていないということこそが最大の問題であるといわなければならないのである。

たとえどれほど厳しい監査環境下にあっても、監査役はその職務を誠実に遂行し、取締役による違法ないし不公正な行為の抑止、発見という社会の期待に応えなければならないのかもしれない。しかし、会社の利害関係者らが、監査役に対してすべての違法行為等の予防あるいは摘発を望んでいるとすれば、おそらくそれは余りにも過大な要求といえよう。また、不幸にして監査役に与えられた役割または課せられた責任が十分に果たされていないケースが散見されるとしても、それだけで監査役監査の存在を完全に否定することはできないであろう。とくにわが国では、株主総会が形骸化し、株主によるコーポレート・ガバナンスが有効に機能していない。また、アメリカ式の取締役会による経営執行取締役の監督も、わが国の会社における取締役会の構造がもつ特殊性（内部職階制の存在）のゆえに、ほとんど有名無実化しているのが現状のようである。

このような現実を放置したまま、さらに監査役監査をも否定してしまうと、取締役に對する監査はまったく存在しないということになってしまう。もちろん監査役監査を存続させればそれでことが足りるわけではない。それが有効に機能するようなより実質的な手だてを講じる

必要がある。また、長期的には、株主によるガバナンスの回復や取締役会制度の見直しなども十分に検討されなければならない。何よりも、取締役自身が自らの責任を再認識することが求められよう。しかし、当面、何度かの商法改正を経て、制度的には十分整備されつつある監査役に取締役の職務執行の監査を委ねるというのは、現実的な選択肢の一つであると考えられるのである。

2. 監査役監査基準の存在意義

監査役監査の実効性を阻害する一つの重大な要因は、監査を受ける側である取締役の理解の欠如ではないだろうか。取締役がその経営手腕を存分にふるい、株主をはじめとする直接的な利害関係者ならびに社会全体に対して経営上の責任を十分に果たすことができるのは、監査役監査があってこそである。監査役監査は、取締役の違法行為等を暴くことに主眼を置いているのではない。むしろ、取締役の経営執行行為に違法性や不公正な点が存在しないことを検証的に立証するものと考えられるべきである。取締役は、株主からの負託に基づいて経営方針を策定し、これに沿って経営業務を誠実に執行し、そして経営活動の成果を報告する。これらがいずれも法令や定款あるいは社会的公正性に照らして問題がなく、かつ株主の期待に応えるものであれば、監査役監査は取締役の経営上の責任が立派に果たされていることを広く知らしめるものとなるのである。監査役監査がこのような機能を果たすからこそ、取締役は利害関係者らの信頼をえて、自らの経営手腕を存分にふるう機会を与えられることができるのである。取締役は、この点を十分に認識し、理解する必要がある。

監査役監査は、取締役がその経営上の責任を十分に果たし、株主からの負託に応えた経営を遂行していることを保証するものである。この保証行為の過程で、取締役による違法行為等が

発覚し、結果として取締役が経営上の責任を果たしていないことが明らかになることがある。この場合には、監査役はまず、当該違法行為等の是正を試みる必要がある。そして、不幸にして事態の改善がみられないときには、監査役の監査結果は、「取締役は、その経営上の責任を十分に果たしておらず、株主からの負託に応えた経営を行っていない」という主旨のものとなる。こうした意見を表明することが監査役の責任である。違法行為等を摘発すること自体に監査役の役割ないし責任を求めることは、必ずしも合理的ではないのではないだろうか。もし、利害関係者らが、監査役監査に対してすべての違法行為等を摘発すること自体を要請するとすれば、そこには過剰期待が存在するということになるように思われるのである。監査役の役割と監査上の責任の範囲を明確にし、これについて広く社会的な合意を形成することが不可欠である。

監査役監査に対しては、監査を受ける側である取締役に理解が不十分な点がある。また、監査結果を利用する側にも、監査役の役割や責任について必ずしも適切な共通認識が形成されているわけではないように思われる。監査役監査の有効性を回復するためには、こうした問題点を解消する必要がある。

しかし、もう一つ重要な問いかけを行ってみるべきではないか。それは、監査役自身がその職務の重大さについて十分な認識をもっているかどうかということである³⁾。監査役は商法上の会社の機関であり、その選任資格に特別な要件は求められていない。つまり、監査役は、監査の専門家である必要はないのである。監査役監査が素人監査といわれるゆえんである。しか

し、たとえ素人であろうとも、監査役は株主から相当額の報酬を与えられている。それが、監査職務を遂行することに対するものであることはいうまでもない。この意味においては、監査役は、職業監査人と同様の職業意識をもって監査職務を遂行すべき立場にあるといえるのである。つまり、監査役は、ある種のプロ意識をもってその責任を果たすべきなのである。監査役監査の有効性を回復するためには、監査役のプロフェッショナリズムが、もしかすると最も重要な鍵を握るのかもしれないとも思えるのである。

取締役、利用者そして監査役自身のそれぞれが、監査役監査の機能を阻害するような問題点を抱えていることを指摘した。実は、これらはすべて、監査役の役割や責任などについての、社会的な合意が形成されていないということの原因として生じているものにほかならないのである。では、何が合意形成の機能を果たすべきであろうか。一つの重要な要素として、監査役監査基準をあげることができる。社団法人日本監査役協会は『監査役監査基準』を公表している。果たしてそれが、監査役監査についての合理的な社会的合意を形成するという機能を果たしているかどうかを検討してみる必要がある。しかし、その前に、監査役監査についてどのような合意が形成されるべきかについて考えてみなければならない。

3. 監査役監査の本質

ここで、監査役監査の本質的な機能について、監査論の観点からもう少し整理しておこう。

「日本内部監査協会監査役制度等特別検討委員会」が平成4年10月28日に公表した『監査の本質と監査役制度の強化に関する意見書（中間報告）』によれば、監査役監査の本質は、「取締役の職務の執行について、それに利害関係をもつ株主、株主総会、取締役会、のために独立した立場にある監査役が取締役の行為を評定（評価・判断）し、必要に応じて取締役に助言又は

3) 宮内氏は、選任された監査役自身についても次のような批判を展開している。すなわち、「監査役に与えられた責任と義務の重要性を忘れて自分は現役を終わって、余生を会社が面倒見てくれているんだ」と考えていることに問題があるという（同上、27頁）。

勧告を行い、その結果について意見を表明することである」とされている。

この定義は、監査役監査についての一般的な認識を表現しているとみることができる。しかしながら、取締役の「行為」についてその中身が必ずしも明確ではないし、また、その評定の基準についても明らかではない。法律的な観点からすれば、それは自明のことなのかもしれない。しかし、監査論の視点から監査役監査の本質を再検討するにあたっては、取締役の「行為」の内容ならびに評定の基準を明確にしておく方がよいであろう。

アメリカ会計学会の「基礎的監査概念」(A Statement of Basic Auditing Concepts)、いわゆるASOBACは、監査を次のように定義している。すなわち、「監査とは、経済活動や経済事象についての主張と確立された規準との合致の程度を確かめるために、これらの主張に関する証拠を客観的に収集・評価するとともに、その結果を利害関係をもつ利用者に伝達する体系的な過程」であるとされている⁴⁾。

この定義は公認会計士による財務諸表監査を念頭に置いたものであり、本来、この枠組みにおいてのみ有効であると考えられるべきかもしれない。そもそも監査役監査は、わが国商法上の独特な制度である。主にアメリカで発展してきた公認会計士による財務諸表監査とは、性格ないし目的を異にする点を含んでいる。しかしながら、上記の内部監査協会による監査役監査の理解と照らしてみれば、両者の間には共通点もあるように思われる。というよりも、むしろ両者の認識について本質的な違いはないといってもよいのではないか。そこで、ここでは、この定義を取って監査役監査に適用してみようと思う。

本節では、ASOBACの定義に沿って、(1)

監査役監査における主張とは何か、(2)監査役は主張がいかなる規準と合致していることを確かめるのか、(3)監査役はどのような証拠を収集し、どのように評価するのか、そして(4)監査役は監査の結果をどのように報告するのか、という4点について考えることによって、監査役監査の本質を明らかにする手がかりを探ってみようと思う。

(1)監査役監査における「主張」

経営者たる取締役による経営業務は、株主からの委託に基づいて行われる。取締役は、株主から委託された財産をもとに、適切な経営方針を策定し、これを実行することによって株主からの負託に応える責任を負っている。取締役は、株主から委託された財産を適切に運用して、株主に対して最大限の利益をもたらさなければならないのである。これを経営業務執行責任と呼ぶことにしよう。

取締役は、自らの経営方針を具現化するために経営行為を行う。それが適切であり、かつ株主からの負託に応えうるものであるとき、取締役はその経営業務執行責任を果たしたことになるというよいであろう。つまり、取締役は、経営行為を適切に遂行するという形で、経営業務執行責任を果たしていることを主張するのである。

他方、取締役は、経営活動によってえられた成果を適切に報告する責任を負っている。この報告責任は、アカウンタビリティ(accountability)と呼ばれる。アカウンタビリティを果たすための手段として、取締役は計算書類を作成することになる。つまり、取締役は、計算書類によって経営活動の成果を報告することによって、自らの経営業務執行責任を果たしたことを主張するのである。

また、取締役は、株主総会に対して、自らの経営方針ならびにそれらを具現化するために必要な様々な議案、また、経営業務執行の結果に関する議案を提出する。これが適切さを欠けば、

4) American Accountig Association, A Statement of Basic Auditing Concepts, 1973. 鳥羽至英訳『基礎的監査概念』(国元書房), 1982年, 3頁。

株主は損害を被る可能性がある。したがって、議案に反映されている取締役の行為ないしその背後にある意思についても、その適切さが問題とされるべきである。

このように、①経営方針の策定ならびに提案、②策定された方針に沿った経營業務の執行、および③経營業務執行の結果の報告という三つの局面を一組にして、取締役の経営責任として捉えることができよう。監査役は、これらの三つの局面にかかわる取締役の行為ないし意思を取締役の「主張」として把握する。そして、これらの「主張」は、すなわち取締役による「経営責任の全う」にかかわる主張であると認識されることができる。したがって、監査役は、これと確立された規準との合致の程度を確かめるといことになるのである。

(2)監査役監査における「規準」

ではこのとき、監査役は、取締役の主張がいかなる規準と合致している程度を確かめるのであろうか。一つの手がかりとして商法の規定をみてみよう。

まず、商法第275条は、「監査役ハ取締役ガ株主総会ニ提出セントスル議案及書類ヲ調査シ法令若ハ定款ニ違反シ又ハ著シク不当ナル事項アリト認ムルトキハ株主総会ニ其ノ意見ヲ報告スルコトヲ要ス」と規定している。すなわち、監査役は、株主総会に提出される議案等についてその違法性、定款違反ないし不当性についての調査と意見の表明を求められているのである。

また、第281条ノ3は監査役の監査報告書への記載事項について規定している。この中で、監査役の監査報告書には、貸借対照表、損益計算書ならびに営業報告書が「法令及定款」にしたがっているか否かについての意見を記載することが求められている（第3、4および6号）。また、利益の処分については、「法令及定款」への適合性が問われている（第7号）。それと同時に、利益処分の内容が「著シク不当」である場合には、その旨が記載されなければならない

い（第8号）。さらに、監査役は、取締役の職務遂行に関して、「法令若ハ定款ニ違反スル重大ナル事実」がある場合には、これを明らかにしなければならない（第10号）。

このように、商法上では、監査役は、取締役の経營業務執行行為ないしその結果の報告に関して、「法令及定款」に違反していないこと、ならびに「著シク不当」でないことについて監査することを求められている。つまり、監査役監査において監査役が合致の程度を確かめるべき規準として、法令および定款への準拠性ならびに妥当性を指定することができるのである。取締役の業務執行行為（経営方針の策定とその実行）ならびにその結果の報告がこの規準に合致していれば、取締役はその経営責任を誠実に果していると評価される。法令または定款に違反するか、あるいは著しく不当であると認められる事項があれば、それは、会社ひいては株主の利益を損なうものとなる。もし取締役がこのような行為を行ったとすれば、彼は自らに課せられた経営責任を果たしていないと判断されることになる。

一般に、「法令及定款」に違反していないことを主たる判断基準とする監査を「適法性監査」と呼び、他方「著シク不当」でないことを規準とするものを「妥当性監査」と呼んでいるように思われる⁵⁾。監査役監査が適法性監査に限定されるものであるのか、あるいは妥当性監査にまで及ぶのかについては、議論が分かれている部分もある。

監査役監査を適法性監査に限定する立場の論理は、取締役会制をとっている現行法の下では、社会・経済の変動に対応して会社運営・企業経営についての適時適切な判断をする職務・権限は、取締役会に集中されている。したがって、妥当性監査は、取締役会の専権事項であるとするものである。しかしながら、取締役会が、取

5) 居林次雄「適法な経営と監査役」『JICPA ジャーナル』No.485,1995年,54～55頁参照。

締役の業務執行を事前にチェックし、コントロールすることは監督にあたるものであり、監査役が行う監査はこれとは異なるとの解釈も可能である。すなわち、監査役の監査は、取締役が行った業務執行行為を調査・検証し、その判定結果についての意見を表明することであるとみるのである。こうした見解によれば、取締役会による取締役の業務執行にかかわる監査権限と監査役のものとは、やや性格を異にするものであるということになる。したがって、そもそも両者の間に権限の競合関係は存在しないというわけである⁶⁾。

他方、監査役監査は妥当性監査にまで及ぶとする考え方によれば、適法性監査を実施するに際して、取締役の業務執行に関しての妥当性にかかわる判断が必要になるとする。取締役が会社にとって不利な業務執行行為を取って行くとすれば、それは取締役に課せられた忠実義務に違反するものとして違法性を帯びる可能性がある。したがって、監査役が、結果として忠実義務違反になりうる取締役の行為について、適法性監査の観点から意見を述べるためには、職務執行行為の妥当性の観点からの監視ならびに意見表明が前提となるのである⁷⁾。

監査役監査の主題、すなわち監査役の意見が求められている立証の対象⁸⁾は、取締役が行った経営業務執行ならびにその結果の報告という形で表現される主張、つまり経営責任を誠実に果たしているという主張である。監査役は、この主張が「法令及定款」に違反しておらず、かつ、「著シク不当」でないことという規準に合致していることを検証的に立証する。そして、その結果を「監査意見」として表明するのである。したがって、この経営責任の遂行状況につ

いて立証し、意見を表明する監査役監査は、当然、適法性と妥当性の両方の観点を包摂するものであると考えるべきではないだろうか。

(3) 監査役監査における証拠の収集とその評価

監査役は、取締役の経営責任の誠実な全うにかかわる主張が、一般に適法性ならびに妥当性といわれる要素からなる規準と合致している程度を検証的に立証し、意見を表明する。このとき、監査役は、どのような証拠を収集し、それらをどのように評価することによって、自らの意見を支える基礎を形成するのであろうか。

商法によれば、監査役は、取締役に對して営業の報告を求め、業務および財産の状況を調査することができる(第274条第2項)。必要に応じて、子会社についても報告を求めることができ、もし報告がなされなければ直接調査することもできる(第274条ノ3)。このように、監査役は、自ら積極的に報告を求め、あるいは調査をする権限を与えられているのである。

取締役は、会社に著しい損害を及ぼす恐れのある事実を発見した場合には、監査役に対して直接報告することを義務づけられている(第274条ノ2)。また、「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」(商法特例法)の適用を受ける大会社⁹⁾にあっては、会計監査人は、その職務の過程で取締役の違法行為等を発見した場合には、これを監査役会に報告することを義務づけられている(第8条)¹⁰⁾。つまり、監

6) 倉澤康一郎「監査役と取締役会」『商事法務』No.1296,1992年,14頁。

7) 同上,15頁。

8) 鳥羽至英「実態監査理論序説—「業務」概念との決別—」『JICPA ジャーナル』No.485,1995,48頁。

9) 「商法特例法」の適用を受ける「大会社」とは、資本金の額が5億円以上であるか、または、最終の貸借対照表の負債の部に計上した金額の合計額が200億円以上である株式会社をいう。これに該当する会社は、監査役による監査のほか、会計監査人(公認会計士または監査法人であることが資格要件(第4条))による会計監査を受ける必要がある(第2条)。

10) 商法特例法第8条は次のように規定している。「会計監査人がその職務を行うに際して取締役の職務遂行に関して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

査役は、取締役ならびに会計監査人からの報告によって、取締役の経営責任にかかわる重大な問題点を知ることができるのである。

他方、監査役は、取締役会に出席して意見を述べることができる(第260条ノ3)。たとえ意見を述べなくても、取締役会に出席してそこで議論を傍聴することも可能である。また、取締役会以外の重要な会議にも出席できるように求め、実際にも積極的に出席すべきである。取締役会をはじめとする経営トップによる諸会議は、経営方針の決定やこれに沿った経営業務執行に関する報告がなされる場である。したがって、そこに臨席することは、取締役の経営責任に関する証拠を収集するのに不可欠であると考えられるのである。

このように、監査役は、実地調査、取締役や会計監査人からの報告あるいは取締役会をはじめとする重要な会議への出席を通じて、監査意見の基礎を形成するのに必要な証拠を収集することができる。ただし、前掲のアンケート調査によれば、監査役による実地調査は必ずしも十分に行われていないという結果が出ている¹¹⁾。つまり、監査役自身が現場に赴いて、そこで行われていることを直に観察するという形での証拠の収集は、必ずしも十分ではないということになる。監査役が自らの目で確かめた上で入手された証拠は、最も高い証拠能力をもつものである。商法は、監査役に対して、業務および財産の状況を直接調査する権限を与えている。報告を受けるだけでなく、自らの目で確かめるという形での証拠の収集に、より一層意を払う必要があるのではないかと。さもなければ、監査の有効性という観点から重大な問題を残すことになってしまうであろう。また、監査役の善管注意義務との関連で、場合によっては、責任の追及を免れえないことにもなる。

監査役は、以上のような手段によって証拠を収集することになる。では、具体的にどのような証拠を収集すべきであろうか。この点については、一般論を述べることは必ずしも容易ではない。個々の監査対象ごとに事情が異なり、画一的な解答を用意できないからである。しかし、一ついえることは、監査役の監査については、公認会計士による財務諸表監査のように、取締役の主張が規準に合致していることを積極的に保証するというスタンスで証拠を収集することは困難であり、また必ずしも合理的ではないのではないかということである。むしろ、主張が、規準と合致しない点を明らかにするような証拠の発見という観点が求められるべきではないだろうか。

つまり、取締役がその経営責任を誠実に果たしていることに関する主張が、合理的に保証できるかどうかについて証拠を収集して評価するというのではなく、経営責任が果たされていない点を浮き彫りにする形での証拠の収集ならびに評価が重要になってくるのである。いわば、消極的保証ということを目指した証拠の収集と評価、すなわち監査手続が実施されるべきなのである¹²⁾。

12) 鳥羽教授は、監査役監査を「実態監査」として捉えた上で、次のように主張される。すなわち、「実態監査は、基本命題から一組の観察可能命題を導き、この観察可能命題を立証することによって、基本命題を立証するという命題論証型アプローチ (proposition-demonstrating oriented approach)ではなく、基本命題の立証に関連して実施した監査手続の範囲と内容を特定の限定したうえで、基本命題に反する事実が発見された場合には、その事実のみを記載し、反対にかかる事実が発見されなかった場合には、記載した監査手続の範囲内では発見できなかった旨を記載する事実発見型アプローチ (fact-finding oriented approach)として構想されるべきである」(「実態監査理論序説—実態監査の理論的構造—」『会計』第148巻第6号、68～69頁。)と。

たときは、その会計監査人は、これを監査役会に報告しなければならない。」

11) 高田,前掲論文,8頁。

(4) 監査役監査における「監査意見の表明」

監査役による監査結果の報告は、監査報告書によって行われる。

監査役の監査報告書に記載すべき事項は、商法第281条ノ3第2項によって規定されている。それによれば、監査役の監査報告書には、貸借対照表、損益計算書ならびに営業報告書が「法令及定款」にしたがっているか否かについての意見を記載することが求められる（第3,4および6号）。また、利益の処分についても、「法令及定款」への適合性が問われている（第7号）。それと同時に、利益処分の内容が「著シク不当」である場合には、その旨が記載されなければならない（第8号）。さらに、監査役は、取締役の職務執行に関して、「法令若ハ定款ニ違反スル重大ナル事実」がある場合には、これを明らかにしなければならないとされている（第10号）¹³⁾。

ただし、「商法特例法」の適用を受ける大会社にあっては、貸借対照表や損益計算書などの計算書類の監査は、もっぱら会計監査人によって行われる。監査役（会）は、会計監査人の監査の方法または結果を相当でないと認めたときに、その旨および理由を記載するに過ぎない（商法特例法第14条第3項1号）¹⁴⁾という点には注意しなければならない。この場合、監査役は、計算書類という形で表される取締役の主張を直接監査するのではなく、会計監査人の監査手続と監査意見の評価を行っていることになるから

である。この意味では、大会社については、会計報告という形で表現される取締役の主張と規準との合致の程度は、原則として、会計監査人によって確かめられることになる。したがって、監査役監査にあっては、主に取締役の経営業務執行責任の全う状況という側面に目が向けられることになるのである。

監査役は、取締役の職務の執行に関して法令若しくは定款に違反する重大な事実がある場合には、これを監査報告書に記載しなければならない。この規定をもって、監査役は、取締役の違法行為等を摘発する責任を課せられていると解釈されている。ただし、監査役が監査報告書に記載すべき事実は、監査手続の実施過程において発見したものにかぎられると解釈すべきではないだろう。

監査役は、自らに課せられた注意義務に基づいて、その職務を誠実に遂行しなければならない。つまり、取締役の職務の執行にかかわる適法（違法）性についての判断をすることができるとような監査を実施する義務を負っているのである。そして、こうした監査の過程で、もし取締役の違法行為等を発見すれば、これを監査報告書に記載しなければならないのである。たとえば監査役といえども、取締役によるあらゆる経営業務の執行状況を観察し、熟知するというわけにはいかないであろう。そうであるならば、会社の経営に重大な影響を及ぼしうるような事項に対して、あるいは、重大な違法行為等が発生する危険性の高い事項について特別な注意が向けられるべきであろう。すなわち、取締役の経営責任の誠実な全うを疑わせるような事実が発生する可能性のある事項について、重点的な監査が実施されることになるのである。このような事項を的確に識別しなければならないとすれば、監査役の監査上の責任は、実は極めて重いといわなければならないのである。

このとき、監査役による監査意見は、監査役自身が必要と認めた監査の対象とそれに対して実施された監査手続を前提としたものになる。

13) 監査役の監査報告書には、これらのほかに、監査方法の概要（第1号）、会計帳簿の記載事項についての意見（第2号）、会計方針の変更についての記載（第5号）、附属明細書の記載事項についての所見（第9号）ならびに場合によっては、監査上必要な調査ができなかった旨（第11号）を記載する必要がある。

14) もっとも、会計監査人の監査の方法又は結果を相当でないとした場合には、監査役が自ら計算書類の監査をする必要がある。このとき、監査役会の監査報告書には、監査役の監査の方法の概要又は結果が記載されなければならない（商法特例法第14条第3項1号）。

監査役の監査報告書には、監査の対象となった事項ならびに実施された監査手続等が、個別・具体的に、そしてできるだけ詳細に記載されるべきである。その上で、いわゆる消極的保証という観点から、監査意見が表明されることになるのである。

一般に、消極的保証(negative assurance)形態の場合、監査人の意見は、「当該事項が特定の基準を満足していないことを監査人に確信させるいかなる事由も生じなかった」旨を表明するという形をとる¹⁵⁾。これを監査役の監査意見に当てはめてみると、個別・具体的な監査手続ならびにその対象についての記載を受けて、「以上の監査手続を実施した限りにおいて、法令および定款に違反し、もしくは著しく不当である事実が存在すると確信させるようないかなる事由も存在しなかった。ゆえに取締役はその経営責任を誠実に果たしていると認められる」との意見、あるいは、場合によっては、「以上の監査手続を実施した結果、以下のような法令または定款に違反する事実ないし著しく不当な事実が存在することが判明した。ゆえに取締役はその経営責任を誠実に果たしていないと判断する」といった意見が表明されることになる¹⁶⁾。

監査役監査に対して、取締役のあらゆる違法行為等の予防ないし摘発を期待することは、必ずしも合理的ではないように思われる。いわば過剰期待であるということになる。それは、かえって監査役監査の機能不全に拍車をかけることにもなりかねない。むしろ、取締役にその経営責任にかかわる情報の開示をより厳格に行わせることによって、株主総会自体が積極的な監視・監督態勢を整えることの方が重要である。その際、監査役の監査意見は、重要な参考資料として位置づけられることになる。

4.『監査役監査基準』の検討

監査役監査は、取締役がその経営責任を誠実に果たしているとする主張について検証し、そこに法令または定款に違反しているか、あるいは、著しく不当な事実が発見されなかったことについての意見を表明するものである。これが、監査役監査の本質的な機能であり、監査役の役割である。そして、監査論の観点からすれば、監査役は、自らが表明した監査意見について全面的に責任を負うことになる。この点をまず明確に認識する必要がある。

監査役監査の本質をこのように理解すべきことについて、利害関係者らに共通の認識ないし合意が形成されているであろうか。利害関係者らが監査役監査に対して取締役によるすべての違法行為等の予防ないし摘発を期待しているように思われる現状を考えると、答えは残念ながら「否」ということにならざるをえないのではないだろうか。こうした状況は、監査役監査が期待に応えていないとの失望感を増幅するものであり、放置されうべきものではない。監査役の側から、利害関係者らに対して自らの役割や責任を適切に理解してもらうための方策を講じる必要がある。そのための一つの重要な手段が、監査役監査基準であるといつてよいであろう。

一般に、監査基準とは、文字通り監査を実施する際の基準を構成するものである。これは、監査実践上の手続に関する指針にとどまらず、監査の主体たる監査人の役割ならびに責任などについても定めるものでなければならない。そして、監査に関わりをもつあらゆる者が、監査の本質を正しく理解し、監査の機能について合意を形成するに際して重要な役割を演じることが期待されるべきものである。このことは、監査役監査基準についても当然にあてはまる。監査役監査基準は、監査役監査の実践上の指針であるとともに、監査の主体である監査役の役割ならびに責任について規定し、監査役監査に対する合理的な合意を形成できるものでなければ

15) 古賀智敏『情報監査論』(同文館)、1990年、229頁。

16) 鳥羽、前掲論文、69頁参照。

ならない。つまり、監査役監査基準は、監査役監査の実践規範の基準、監査役についての役割基準ならびに責任基準などといった様々な性格をもつべきなのである¹⁷⁾。

(1)『監査役監査基準』の役割基準性

監査役監査基準が備えるべき性格のうちでも、とりわけ監査役の役割についての基準という性格は、監査の利用者が監査役にどのような役割期待をもつことができるのかを明確にするうえで極めて重要である。監査役が演じるべき役割が明確にされれば、実施されている監査が十分な水準に達しているかどうかという点を的確に評価することができる。もし、監査役が水準以下の役割しか果たしていないとすれば、利用者からの批判にさらされることになる。こうした批判は、監査役監査の水準を向上させるのに大いに役立つであろう。

逆に、利用者の間に監査役監査に対する過剰な期待が存在するとすれば、それは、役割基準としての監査役監査基準が規定する水準へと修正されなければならない。そうすることによって、監査役が本来果たすべき役割が適正に評価され、監査役監査に対する信頼性が確保されるとともに、監査役監査に対する利用者の期待が、真の意味で高まることにもつながるのである。そして、適正に高まった期待が、さらに監査役監査の水準自体を押し上げるという相乗効果の発現が期待できるのではないだろうか。

では、監査役の役割を明確にするためには、具体的にどのような規定が要求されるのであろうか。それには、監査役監査の本質ないし監査役の基本的な職務を明らかにする規定が必要であらう。すなわち、監査役監査が、いかなる目的で、何をどのように監査し、そして何を明ら

かにするのかといった点を明確にしなければならないのである。

日本監査役協会による『監査役監査基準』は、その第2条で「監査役の基本的職務」について規定している。それによれば、監査役は、「取締役とはその職責を異にする独立した機関であることを自覚し、会社の健全な経営と社会的信頼の向上に留意し、株主の負託と社会の要請に応えなければならない」（第1項）。そして、「取締役の職務執行が法令・定款に違反するおそれがあると認めた場合には、取締役に對し必要な助言又は勧告等を行い、かつ、重大な損失の発生を未然に抑止するために、的確にその職務を遂行しなければならない」（第2項）のである。

第1項は、監査役の職務というよりは、むしろその心構えを示したものとみることができよう。この規定はやや抽象的な表現にとどまっており、ここから監査役監査の本質ないし監査役の役割について、具体的なイメージを描くことは必ずしも容易ではないだろう。ただし、ここに規定されている内容は、監査役監査が目指すべき絶対的な目標を示しているとみることでもできる。この意味で、監査役の職務を理念的に規定したものとみるならば、これはこれなりに意義があるといえよう。監査役の職務ないし役割について、基本的・理念的な枠組みを用意しておくことは重要なことである。会社が置かれる状況や監査役監査に対する社会的な要請に変化が見られる場合でも、監査役監査の本質的な職務ないし役割が見失われないようにするためである。

他方、第2項は、重大な損失の発生を未然に防止することこそが、監査役の基本的職務であるとの趣旨から設けられたものであるとされて

17) 監査基準がもつこのような様々な性格については、鳥羽教授が詳細な分析を行っている（鳥羽至英『監査基準の基礎（第2版）』（白桃書房）1994年、62～75頁参照）。なお、鳥羽教授の分析

は、財務諸表監査にかかわる監査基準に限定されているが、これを監査役監査基準に応用することも可能であるように思われる。本小稿は、こうした立場で議論を展開するものである。

いる¹⁸⁾。このために、取締役の職務執行が法令・定款に違反するおそれがあると認められる場合には、必要な助言または勧告等を行うよう求めているのである。そして、状況に応じて的確な助言または勧告を行うことによって、監査役はその職務を的確に遂行したと認められると解されている¹⁹⁾。つまり、監査役監査は、取締役の職務執行における法令・定款違反を事前に監査し、当該違反事項を修正させ、会社に損害が発生することを未然に防止することをもってその本質とし、これを行うのが監査役役割であるということになる。

この解釈にしたがえば、監査役監査の本質は、取締役の職務執行の「事前監査」にあるということになる。しかし、前述したように、取締役の職務執行を事前にチェックし、これをコントロールすることは、取締役会の権限に属するものであり、監督にあたると考えるべきであろう。監査役監査はこれとは異なり、取締役が行った職務執行行為を調査・検証し、そこに法令・定款違反あるいは著しい不当性がないかどうかについての意見を表明することである。本小稿においては、こうした立場から監査役監査の本質を明らかにし、監査役役割についての合意の形成を試みるものである。つまり、監査役は、取締役の職務執行状況すなわち経営責任の全う状況を、主に事後的に検証し、その結果を監査意見として報告することをその本質的な職務とすると考えるのである。もちろん、このための監査は継続的に実施されるものであるから、その過程で重大な損失を発生させるおそれのある事実を発見した場合には、これを正すべきことはいうまでもない。しかし、このこと自体が監査役監査の目的ではなく、あくまでも意見の表明にこそその本質があると理解すべきである。

そもそも、社会が、監査役に対して、取締役

のあらゆる不正の予防ないし摘発といった過剰な期待を抱いていることが、監査役監査に対する批判の背景にあると考える。そうであるならば、こうした必ずしも合理的ではない期待を修正し、より適切な役割期待、つまり監査役監査の本質は取締役の職務執行行為にかかわる意見の表明にあるということに関する社会的な合意を形成すべきである。ところが、『監査役監査基準』は、監査役の基本的な職務をむしろ取締役の違法行為等の予防ないし摘発に求め、利用者の過剰期待をより増大させるものとなっている。こうした点から、『監査役監査基準』は、監査役の役割に関する合理的な社会的合意の形成にとって、残念ながら必ずしも有効な手段となっていないように思われるのである。

(2)『監査役監査基準』の責任基準性

監査役監査上の責任は、監査役役割と密接に関連しており、監査役役割をどのように捉えるかによって、責任の範囲が規定される。監査役は、その役割の枠内でのみ監査上の責任を負うことになる。したがって、もし監査役役割が過大に評価されているとすれば、これにともなって責任の範囲も不当に拡大されてしまうであろう。本来あるべき範囲を超えて過重な責任を課するのは好ましいことではない。適正な責任の範囲内でこれを誠実に果たしてこそ、監査役監査がその利用者の適正な期待に応えることになる应考虑すべきであろう。それゆえに、監査役責任の範囲が適切に規定され、これについての明確な合意を形成することが求められるのである。監査役監査基準は、合意形成の手段として、監査役責任基準としての性格をも備えなければならないのである²⁰⁾。

18) 鈴木進一「監査役監査基準の逐条解説」『経理情報』No.709,1994年,90頁。

19) 同上,90頁。

20) 鳥羽教授は、「監査基準は、監査人が財務諸表監査のもとで負うことのできる責任の範囲を規定する責任基準としての機能を果たして」おり、「財務諸表利用者や監査依頼人が監査人の責任を追及する際の拠どころとして、また反対に、

上でみたように、日本監査役協会の『監査役監査基準』は、取締役の職務執行における法令・定款違反を事前に監査し、当該違反事項を修正させ、会社に損害が発生することを未然に防止することを監査役の基本的な職務、すなわち監査役の役割であると捉えているように思われる。こうした立場は、むしろ監査役監査の利用者に過剰な期待を抱かせるものであり、必ずしも適当でないと考えられるのである。もちろん、監査役の側において、こうした利用者の期待を受け入れ、これに対応する準備ができていのであれば、敢えてこれを否定する根拠はないのかもしれない。

しかしながら、実際には、監査役監査は、利用者が現在抱いている期待に必ずしも十分に込めているとは思われない²⁰⁾。監査の対象とされる取締役の側が監査役監査の意義について十分理解していないこと、また、身内からも批判がでるほど意識の低い監査役が多いことなどをその理由としてあげることできる。とはいえ、いずれにしても、利用者の目には監査役監査が機能不全に陥っているとしか映らないであろう。監査役は必然的に批判にさらされ、そしてその責任を厳しく追及されることになる。たとえ過剰な役割期待であろうとも、監査役の側がこれを受け入れた以上、期待に応えることができないれば批判され、場合によっては責任を追及されることがあってもやむをえないであろう。

しかし、監査役の役割は、取締役がその経営責任を誠実に果たしているかどうかについて批判的に検証し、これに関して意見を表明するこ

とであると考えられる。監査役の監査上の責任は、本来、この枠組みの中でのみ問題とされるべきものである。つまり、監査役は、取締役の経営責任の全う状況について表明した監査意見に関して監査上の責任を負うのである。そして、監査意見を形成する過程において、取締役の法令・定款違反行為を発見した場合にはこれを指摘し、会社が被るおそれのある損失を未然に防止するべく努めなければならないのは当然である。ただし、これはあくまでも監査意見の表明という役割を果たすためのプロセスにおいて行われるものであり、あたかも警察権の如く、違法行為等を予防ないし摘発すること自体が監査役監査の目的ではないという点に注意しなければならない。

こうした点を考慮すると、『監査役監査基準』において、監査役の基本的な職務として監査意見の表明という重要な要素が識別されていないことが、極めて重大な問題であるということがわかる²⁰⁾。「監査役の心構え」として、「監査役は、監査意見を形成するにあたり、よく事実を確かめ、判断の合理的根拠を求め、その適正化に努めなければならない」（第3条第4項）との規定がみられる²⁰⁾。監査意見の形成は、単な

20) 前節に掲げた「日本内部監査協会監査役制度等特別検討委員会」の「意見書」においては、監査意見の表明が監査役の本質を構成するものとして明示的に識別されている。

21) ここでいう監査意見とは、監査報告書に記載する場合に限らず、提言、助言、勧告などの場合も含まれると解説されている。また、合理的根拠とは会社にとっての合理的根拠のみを指すものとは違い、法令を含む絶対的または相対的基準をいうとされている（鈴木、前掲論文、91頁）。監査報告書に記載される監査意見はいうに及ばず、たとえ提言や助言あるいは勧告であろうとも、これらが監査意見の表明という目的をもった監査のプロセスにおいて行われるものである以上、すべて監査上の本質的な要請である合理的な基礎の形成に基づくものでなければならない。したがって、単に心構えとして合理的根拠を求めるというのではなく、監査証拠に裏づけられた基礎が形成されなければならないのであ

監査人が自己の責任を防御する際の拠どころとして機能する」として、監査基準の責任基準性について解説している（鳥羽、前掲書、65頁）。ここでいわれていることは、財務諸表監査と監査人との関係にかぎらず、監査役監査と監査役との間にも認められることであると考えられる。

21) 監査役監査がその機能を発揮していないことを指摘する新聞記事が多くみられることは、監査役監査が期待に必ずしも十分に込めていないことを示す一例ではないだろうか。

る心構えに支えられた根拠に基づいてなされれば十分なのであろうか。そのような脆弱な基礎に基づく意見に対して、監査役は本当に責任を負うことができるのであろうか。この点については、十分な再検討が求められるところである。

以上要するに、『監査役監査基準』は、監査役の基本的な職務として、監査意見の表明という重要な要素を識別していないことから、監査役の監査上の責任について、その範囲を適切に示していないように思われるのである。監査の利用者に対して、監査役の役割は取締役の法令・定款違反等の予防ないし摘発にあるとの期待を抱かせ、これに応えることこそが監査役の責任であるという誤解を導いてしまっているのではないか。こうした誤解は、監査役に対して過重な責任を課するものであり、むしろ監査役監査に対する社会的な期待と信頼を損なう方向に作用してしまうのではないかと危惧するものである。責任基準性という観点からも、『監査役監査基準』は、監査役監査についての合理的な社会的合意を形成するための手段として必ずしも十分に機能していないように思われるのである。

(3)『監査役監査基準』の実践規範性

一般に、監査基準は、監査が具体的にどのように実施されるのかについて、監査人を指導するという役割を果たす必要がある。それと同時に、どのようにして監査が実施され監査意見が形成されたのかに関して、監査の利用者に対して正しい理解をもたらしうるものでなければならない。こうした条件が整ったとき、監査基準は、実践規範として機能することになる。そして、実施された監査の質が一定の水準を満たすものであり、監査人がその役割と責任を十分に果たしていることを保証することになるのである。

る。このとき、はじめて監査役は自らの監査意見に全責任を負うことが可能になるのである。

実践規範性という観点から『監査役監査基準』をみた場合、その大半が「実施基準」と題される節によって占められていることから明らかに、監査役による監査の実施を導く基準としての役割が強く意識されているようにみえる。

そこではまず、会計監査人や内部監査部門と連携して効率的な監査を実施すべき旨が規定されている(第10条、第12条)。また、監査の実施に関しては、監査方針の設定、調査の対象および方法の選定、そして監査計画作成の必要性が認識されている(第14条第1項)。さらに、取締役会をはじめとする重要な会議等への出席(第15条、第16条)、文書の閲覧(第17条)、あるいは財産の調査(第19条)や実地調査(第22条)など、証拠の収集にかかわる手続についての規定がみられる。

こうした規定に加えて、これらを補足するような形で、日本監査役協会の手によっていくつかの実務指針や研究報告などが作成・公表されている²⁴⁾。こうした指針等が、実際に監査を実施する際に監査役にとって有用であることはいうまでもない。これらをも含めて実践規範とみなせば、『監査役監査基準』の実践規範性はかなり充実したものであるということもできる。

ただし、監査役による監査意見の表明は、監査役自身がとくに必要と認めて識別した、ある

24) 日本監査役協会によって公表されている実務指針等は、その一部が『監査役監査資料集』としてまとめられ、市販されている。したがって、監査役となる者は誰でも、実際に監査を行うに際してこれらを参考にすることが可能である。なお、最近では、「監査役監査基準における会計事項について」(1995年6月)、「中小会社・小会社の会計監査について」(研究報告、1995年9月)、「監査報告書の規則第7条の監査についての留意事項」(1996年1月)、「営業報告書および附属明細書の監査についての留意事項」(1996年1月)などが公表されている。さらに、監査役協会の役員による論文などの発表も、監査役監査の実務に対して少なからぬ影響力をもつものと考えられる。

程度限定された監査対象とそれについて実施された監査手続を前提として行われるものと考えられる。監査役にとっては、いかなる監査対象を識別し、これについて監査証拠を形成するにはどのような手続を実施する必要があるのかを的確に判断することが極めて重要になる。こうした点を考慮に入れて改めて『監査役監査基準』をみると、そこに規定されている内容は、個々の監査技術をどのように実施すべきかという点については参考になるものであるとしても、監査役が本当に必要とする判断の基準を示すものではないように思われる。もちろん、監査が実施される状況は千差万別であり、それらすべてに個別に対応しうる判断基準を提示することは無理である。また、監査基準とは、そもそも個別・具体的な判断基準を網羅的に提供するという意図をもって作成されているわけではないのかもしれない。

しかしながら、多くの監査役は監査については素人であり、どのような調査対象を設定すべきか、設定した対象をどのような手続によって検証することができるのかに関する判断の拠りどころとなるものを求めているのではないだろうか。また、監査役監査の結果を利用する者の側からすれば、どのような基準に基づいて調査の対象や方法が設定されたのかについてのできるだけ明示的な判断基準が示されることが望ましいのではないか。これは、監査役監査に関する社会的な合意形成にとっても重要な意味をもつように思われるのである。困難な課題ではあるが、今後の検討が求められる領域であろう。

最後に、『監査役監査基準』についてどうしても指摘しておかなければならない一つの重大な問題点がある。それは、監査報告に関する規定が実施基準のなかに埋没させられてしまっているということである。監査報告すなわち監査意見の表明ということは、まさしく監査の本質である。すでに繰り返し述べているように、このことは監査役監査についても何ら変わることはない。監査報告が監査実施上の終着点である

ことは事実であり、この意味では実施基準のなかで取り扱われてもよいのかもしれない。しかし、『監査役監査基準』が監査報告をこのように取り扱っている背景には、監査意見の表明を監査役の基本的な職務として識別していないという事実があるように思われるのである。

もちろん、『監査役監査基準』が監査報告について一切触れていないわけではない。監査報告書の作成および提出についての規定が設けられ(第29条)、監査報告書の雛形も掲げられている。しかし、監査結果の報告は、単に監査実施の終着点という以上の意味をもっているにもかかわらず、これに関する規定が独立に扱われていないことは、監査における監査意見の表明という職能の重要性に鑑み重大な問題であるといわなければならない。

監査意見の表明は、監査役の役割を具現するものであると同時に、その責任の所在を明確化するものである。監査役監査についての社会的な認識を向上させ、信頼性を高め、合理的な期待を醸成するためには、監査役監査の基本的な職務として監査意見の表明を明確に識別する必要がある。監査報告についての基準を独立した形で設定すべきことは、必然的な帰結と考えられるのである。そこに盛り込まれるべき規定は、単に監査報告書の形式を定めるにとどまらず、監査役監査の本質を反映した監査意見の表明へと導くことができるようなものでなければならない。具体的には、監査役の監査意見は、いわゆる消極的保証という形式を取るものであることを明確にするべきである。つまり、実施された監査手続をできるだけ具体的に記述した上で、その範囲内では、取締役がその経営責任を誠実に果していることを否定するような事実が見出されなかったという形での保証をするものである旨を規定するのである。監査役監査における監査意見のもつ意味を明らかにすることが是非とも必要である。

以上の点を考慮すると、『監査役監査基準』は、監査報告の重要性に対する認識の点で重大

な問題を抱えているといわざるをえない。したがって、とくに監査意見の報告に関する側面からみた場合、監査役監査に対する合理的な社会的合意を形成するための機能を必ずしも十分に果たしていないように思われるのである。

5. むすびにかえて

本小稿では、監査役監査の本質についての考え方を示した上で、監査役の役割および責任の明確化ならびに合理的な合意形成の必要性を主張してきた。これを達成するための最も重要な手段が、日本監査役協会による『監査役監査基準』であるとの認識から、その規定内容を検討した。その結果、『監査役監査基準』は、監査役の基本的な役割として監査意見の表明という監査上最も重要な職能を識別しえておらず、逆に、取締役によるあらゆる不正行為等の予防・摘発こそが監査役監査の本質であるとの認識をもっていることが明らかになった。

繰り返して述べてきているように、監査役監査の目的は、取締役がその経営責任を誠実に果たしていることの主張と法令および定款ないし「著しく不当でないこと」という規準との合致の程度を批判的に検証し、その結果について意見を表明することであると考えられる。その過程において、主張そのものに重大な違法性や不当な事実がみられればこれを是正すべきである。しかしながら、すべての違法行為等の予防ないし摘発自体を目的とするならば、いわば警察権的な職能を要求することになり、それは監査の本質的職能から逸脱することになる。したがって、違法行為等の予防・摘発に関する監査役の責任は、あくまでも監査職務の遂行過程において発見されたものに限定すべきであろう。それ以上の役割を期待することは、過剰期待であるといわざるをえないのである。

とはいえ、監査役に取締役の違法行為等を予防ないし摘発する責任がないというのではない。法令および定款への準拠性を確かめることは、

取締役の経営執行行為に違法性がないことを確かめることにほかならない。また、著しく不当でないということを保証することは、妥当な経営執行行為が行われたことを保証することになるのである。したがって、監査役は、正に取締役による経営責任の全うに関して違法ないし不公正な事実がないことを確かめるのであり、決して不正の予防・摘発と無縁であるわけではない。むしろ、通常の監査職務を遂行する過程で、取締役の経営執行行為の中に潜んでいる違法行為等を発見できなければならないのである。そして、それが是正されないときには、その事実を監査意見に反映させることを要請されているのである。この意味においては、取締役の違法行為等の発見に関する監査役の監査上の責任は極めて重いともしえるのである。

監査役は、取締役の経営執行行為に違法性または不当性が存在しないことを批判的に検証して、これを立証する。そのためには、取締役自身が自ら違法行為等を犯さないということを前提としてこそ、基本的な監査職能が実行可能になると考えるべきであろう。経営執行行為に違法性または不当性が存在すれば、まず第一に責任を問われるべきは取締役である。取締役は、この責任を棚に上げて、監査役の責任を云々することはできないはずである。また、監査の利用者も、取締役自身の経営責任と監査役の監査上の責任を混同してはならないし、その軽重を十分に認識する必要がある。さらに、とくに業務執行取締役の経営執行行為について、事前監督にかかわる権限をもち責任を負っている取締役会の機能をも問い直す必要がある。監査役のチェック以前に、取締役会によるチェックとコントロールが適切に実施されるべきなのである。

いわゆる経営者不正の問題について、監査役に監査上の責任が全く存在しない訳ではない。しかし、それはあくまでも意見表明という本質的な監査職務の遂行上における責任であり、不正の全面的な予防・摘発自体を監査役の役割と

認識すべきではない。監査役は自らの役割を明確にし、これを誠実に遂行する。そして、その範囲内で自らの責任を厳格に果たす覚悟が必要である。監査役の役割および責任を明確にし、

これらについての合理的な合意を形成するために、監査役監査における監査意見の重要性を再確認した上で、『監査役監査基準』のより一層の整備・充実が望まれるところである。