

監査役・いたさんのオピニオン NO.14

＜日本経営倫理学会ガバナンス研究部会 12 月例会報告＞

2017 年 12 月 22 日

三様監査の連携の一層の深化を目指して

板垣隆夫

※本稿は筆者個人の意見を記したものであり、一般社団法人 監査懇話会の公式な見解とは必ずしも一致致しません。

1. はじめに～問題の所在

1-1. 三様監査をめぐる活発な議論の展開

近年三様監査（監査役等監査(注 1)、会計監査人監査、内部監査）の連携をめぐる議論が、当事者である三者に限らず、学会から行政機関まで巻き込んだ形で活発化している。従来三様監査の連携の在り方をめぐっては、監査役等と会計監査人の連携が様々に議論されて、成果の蓄積も行われてきた。最近では、三様監査全体の連携関係や監査役等と内部監査人、会計監査人と内部監査人の連携もしばしば議論の対象となってきた。特に最近の特徴的な動きとして、ここ数年金融庁が金融機関を中心しつつも一般企業まで対象を広げて、三様監査（監督機関検査も含めた四様監査）の重要性を強調してきたことが挙げられる(注 2)。また三者の中では、近年日本監査役協会の積極的な提言が目立ち、それに呼応する形で日本内部監査協会や日本公認会計士協会でも様々な提言や議論が行われている。学会に目を向ければ、日本監査研究学会の 2016 年東日本部会の統一論題テーマは「不正に対する監査の在り方～三様監査の立場から～」であり、実務家を含む専門家による多様な立場からの報告が行われた（「現代監査 27 号（2017）」）。それ以外でも多くの論稿が発表されており、三様監査をめぐる議論は花盛りであると言っても過言ではない。

1-2. 八田進二教授の問題提起～「三様監査の誤解を解く」

こうした流れに一石を投じたのが監査学会の重鎮である八田進二青山学院大学院教授の「三様監査の誤解を解く」（監査研究 43(5), 2017-05 ほか）であった。三様監査をめぐる議論を歴史的に跡付けた上で、三様監査の連携の本来の趣旨に則った在り方を明らかにしている。

- ・ 「三様監査」は元々「三者三様」であり、本来「連携」することが意図されておらず、逆に「独自」の監査として個々の機能を履行する点に主眼が置かれていた。
- ・ 三つの監査は、いずれもが夫々に異なる明確な目的を有しており、権限と責任の範囲も異なることから、不用意に「連携」を強調する傾向は、国際的な視点と整合しない。
- ・ 求められる「連携」とは「円滑な双方向でのコミュニケーション」を促進することと解すべきである。
- ・ 特に内部監査は、取締役ないしは執行役の指揮命令下に置かれており、独立性を主眼とする外部監査とは別枠で捉えるべきであり、両者が「連携」を通じて接近することはかえって、監査の信頼性を削ぐことにもなりかねない。

三様監査の連携に安易に期待する最近の風潮に警告を發したものと言えるであろう。

1-3. 連携の新たな深化の段階へ

三様監査の提携の在り方は、1950 年代から議論されてきた問題であるが、スローガンの色彩が

強いと見なされてきた。しかし、近年の監査をめぐる状況には、実態の伴わないスローガンに止まることを許さない切実な事情が、三つの監査夫々に存在している。有体には、各々単独の監査活動だけでは手に負えない領域が多くなってきたと言える。したがって、三つの監査が各々の本来の職責たる監査を実効的に果たすためには、三様監査の連携の深化が不可欠となっているのである。そして、そうした新たな深化の段階に相応しい具体的な方策の探求が求められている。内部監査と監査役を経験した実務家の立場から、その実現のためには何が必要かを、八田教授からの批判も踏まえた上で検討することが本報告の目的である。

(注 1) 機関設計の違いにより監査担当機関として監査役（会）、監査委員会及び監査等委員会が存在し、制度上の権限が一部異なるが、実態的な監査機能という意味では共通性が非常に大きいことから、本報告では三者を合わせて「監査役等」と表記して、その課題を論じていく。

(注 2) 佐々木清隆「特別講演コーポレート・ガバナンスにおける四様監査」(現代監査 NO.25 2015.3)
古澤知之(金融庁審議官)「不正事案等を踏まえた三様監査の進化」日本内部統制研究学会 2016.10

2. なぜ今三様監査なのか～各監査をめぐる状況と三様監査の位置付け

2-1. 監査をめぐる全体状況

(1) 後を絶たない不祥事と監査機能への深刻な不信

近年オリンパス、東芝や神戸製鋼に代表される企業不祥事が後を絶たない状況が続いている。その中で、内部統制報告制度（J-SOX）を含む監査全般の機能不全への深刻な不信感が社会的に広がっている。東芝が指名委員会等設置会社であったことから、それらは機関設計の枠を超えた監査そのものへの批判となっている。そうした厳しい世論を背景に、司法による監査役等を含む会社役員に対する刑事・民事上の責任追及もより厳格化する傾向が顕著である。特に会計不正に関しては、実行者たる経営者のみならず、それを見逃した会計監査人、監査役等が損害賠償責任を負わされたり、監査法人が監督官庁から厳しく処分されるケースが多くなってきている。

(2) 企業活動のグローバル化

規模の大小を問わず企業活動のグローバル化が大きく進展した。海外子会社を含む企業集団の管理体制は国際化し、複雑性を増している。一方で、企業集団を含む内部統制システムの整備（構築・運用）が会社法上でも金商法上でも要求されている。内部統制整備を含む業務執行の適法性を監視する監査の対象範囲が量的にも深度的にも拡大していくのに伴い、監査の困難性もますます高まらざるを得ない。単独の監査活動だけでは対応しきれない領域が多くなってきたと言える。

(3) CG改革の深化（形式 vs 実効性、ESG、開示改革、倫理）

東証のCGコードでは、三様監査や社外取締役の連携の確保が言及されたが、主には企業の稼ぐ力の向上のための「攻めのガバナンス」が強調されたこともあり、あまり注目されることはなかった。議論の深まりと不祥事頻発という深刻な現実を受けて、監査機能を中軸とした守りのガバナンスの重要性が再認識されてきた。その中でも、形式でない実効性あるガバナンスの構築こそ必要であるとの認識が多く企業の関係者の間で共通のものになった点は重要である。

CG改革の深化と連動した形で最近急速に注目されているのがESG投資（環境、社会、企業統治に配慮している企業を重視して行う投資）である。CGコードにおいて、ステークホルダー

との適切な協働の一環としてESGが取り上げられていたが、当初注目度は高くなかった。持続的な企業価値向上と中長期投資の促進とショートターミズムの克服が企業と投資家の共通の課題認識となる中で、欧米で近年顕著に拡大しつつあるESGやSDGs(持続可能な開発目標)などのグローバルな社会課題への戦略的取組みの議論が我国でも急速に高まってきた。足元の問題としても、働き方改革の中でクローズアップされた長時間労働等の労務コンプライアンスリスクへの対応は喫緊の課題となっている。監査とは規準に基づく独立的評価であるとするならば、これらは「社会的規範」として各監査の評価規準となり、したがってESG関連リスクへの対応は三様監査共通のテーマとなり得る。併せて、検討が進行中の外部監査人の監査報告改革(透明化・長文化)やESGにも関連した統合報告(財務情報と非財務情報の統合)などの企業情報開示改革の動向は、三様監査の連携にも大きな影響を与える可能性がある(町田祥弘「外部監査人と監査役等の連携の新たな可能性～外部監査役による監査報告書の改革の動向を踏まえて～」月刊監査役、NO637、2015.2.25)。以上の一連の動きが、「企業ガバナンスと企業倫理が表裏一体のものとして互いに同期する時代」(入山章栄早大准教授)の本格的な表出となるのか要注目である。

2-2. 監査役等の立場から

(1) 近年の不祥事と司法の役員責任追及厳格化(セイクレスト事件、FOI事件)

オリンパス事件や東芝事件など経営者が関与した会計不正事件の多くで、本来経営を監視するはずの監査役等の監査が有効に働いた形跡が見られないことから、その存在意義に疑問が投げ掛けられている。一方では、最近の裁判では、監査役等に対して大変厳しい判決が相次いでいる。セイクレスト事件では、真面目に監査役の職責を果たそうと努力したと考えられる非常勤社外監査役が、任務懈怠を問われ、損害賠償責任を認定された。経営者のルール違反が繰り返される有事では、個別的な内部統制構築や代表取締役解職の勧告義務が生じるとしたもので、従来以上のレベルの責任が認定されたことは、監査役に少なからぬ衝撃を与えた。FOI事件(有価証券届出書の虚偽記載)の判決では、粉飾を行った取締役や主幹事証券会社だけでなく、監査役についても金商法上の損害賠償責任が認められた。とりわけ、常勤監査役の問題ある職務執行状況を是正する対応を取らなかったなどの不作為による過失があったとして、常勤監査役のみならず非常勤社外監査役に対して損害賠償請求が全額認められたこともまた衝撃的であった。夫々の判決の結論や理由については、様々な問題があり安易に一般化すべきではないと考えるが、有事における監査役の責任追及の厳格化という流れは否定し難いものである。監査役は自らの身を守るためにも、監査の実効性の向上に向けた従来以上の真剣な取組みが求められている。

FOI事件では、内部告発文を二度にわたり東証などに送付したのは、内部監査室長であったと言われているが、監査役には送られておらず、監査役と内部監査室長間の基本的な信頼関係が欠如していたことを窺わせる。三様監査会議を定期的開催していたと伝えられているが、会計監査人が無限定適正意見を出し続けて巨額の粉飾を見逃している点と合せて、三様監査の実質的な連携の決定的な欠如が、長期の粉飾を許した重大要因として浮かび上がってきている。

(2) 会計監査人と監査役の連携の成功事例(フタバ産業事件の教訓)

その一方で、フタバ産業事件(不正な金融支援&会計不正)のように経営者の不正の追及に監査役が大きな役割を果たした事例も少数ではあるが存在する。本件は、ブログ「ビジネス法務の部屋」で山口利昭弁護士が評したように「自己保身に走りたい状況の中で、それでも会社と株主

の利益を思って満身創痍で会社を救おうとされた監査役」の勇気とチームワークの成果であると共に、「会計監査人と監査役の連携によって経営者関与の不正が発見できた数少ない事例」であった。逆に、『監査役の覚悟』（2016年、同文館出版）で描かれた元トライアイズ常勤監査役の苦闘からの重大な教訓の一つは、会計監査人や他の監査役が会社側に取り込まれた時に、独任制に基づいて職責を果そうとする監査役が立ち向かわざるを得ない困難の大きさであった。

(3) 組織監査をめぐる議論

監査等委員会設置会社の導入を契機に組織（的）監査とは何かが改めて議論となっている。監査役等監査において、組織監査は二つの意味を持つ。第一は、監査役監査において監査役一人一人が権限を持って監査を行う（独任制）のに対し、監査（等）委員会監査では委員会が権限を持って監査を行うという意味での組織監査である。第二は、監査役監査において監査役自らが往査を含む調査、検証を行うのに対し、監査（等）委員会監査では内部監査部門などの内部統制システムを活用・依拠して監査を行うという意味での組織監査である。それが故に、法制度上監査役会設置会社においては、常勤監査役が必置とされているのに対して、監査（等）委員会設置会社では常勤者が義務付けられていない。一方、監査（等）委員会監査では、内部監査部門から報告を受け、必要に応じ、内部監査部門に対して具体的な指示を与えることが出来るのに対し、監査役監査では原則的に内部監査部門に対する指示命令権はないと考えられてきた。

しかし、現実の運用実態は制度的建前と大きな乖離を示している。すなわち、多くの監査（等）委員会で常勤委員が選任されている一方で、監査役監査においても組織的かつ効率的に監査を実施するため、監査役会は監査業務の分担を定め（日本監査役協会監査役監査基準第36条3項）、「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に努めている（同第37条1項）。また監査（等）委員会監査も、多くの場合内部監査部門は社長直属組織であり、実質的な指示命令の行使には困難が伴うのが実情である。執行部に対する説明のし易さの程度に差があるとしても、内部監査部門への実質的な指示命令権や内部監査部門長人事に関する人事権の確保という課題は監査（等）委員会監査にとってもなお重大な課題である。

(4) 日本監査役協会が相次いで公表した報告・提言

最近、日本監査役協会が相次いで三様監査の連携に関する報告・提言を公表した。

A. 「会計不正防止における監査役等監査の提言～三様監査における連携の在り方を中心に～」(日本監査役協会会計委員会 H28.11.24)

B. 「監査役等と内部監査部門との連携について」(日本監査役協会監査法規委員会 H29.1.13)

A は、監査役等は三様監査の連携に当って、三様監査全体を統括する意識を持って、主体的な役割を果たすことによって、会計不正防止に対応すべきとした意欲的な提言である。三者は一定の緊張感を保ちながら、リスク・アプローチに必要なリスクの分析等において、三様監査全体の実効性をたかめるよう連携すべきとした。

B は、三様監査における監査役等と会計監査人との連携と比較した場合の、監査役等と内部監査部門の連携の相対的弱さを指摘した上で、以下の4点について提言がなされた。①内部監査部門から監査役等への報告、②内部監査部門への監査役等の指示・承認、③内部監査部門長の人事への監査役等の関与、④内部監査部門と監査役等との協力・協働。

監査役・いたさんのオピニオン 三様監査の連携の一層の深化を目指して

本提案が目新しい点は、監査役等の内部監査部門への指示・承認と部門長人事への関与を含むデュアル・レポートラインの確立を目指して、その方策として①業務執行機関の決定により内部監査部門の職員を補助使用人にする ②取締役会で決議する内部統制基本方針に内部監査部門への指示・承認権と部門長人事への関与権を明記する を提起したことである。ただし、この提言に対し八田進二教授は前述の論文において「そもそも、内部監査部門自体、組織上の位置づけとして、一般に執行部門の長に帰属していることから、監査役が指示ないし承認を行うという関係については、基本的な視点で受け入れられないであろう」と批判的である。

2-3. 会計監査人の立場から

(1) 批判の矢面に立たされる公認会計士と監査法人

相次ぐ不祥事で最も矢面に立たされたのが公認会計士と監査法人であった。オリンパス事件では 2012 年金融庁は、新日本監査法人と前任のあずさ監査法人に対し、業務引き継ぎの体制が不十分だったなどとして公認会計士法に基づく業務改善命令を出した。経営者が子会社の巨額資金を引き出してカジノに使った 2011 年の大王製紙事件では、監査法人トーマツは処分は受けなかったがその対応に批判が集まった。東芝事件では、新日本監査法人が不正会計を見逃したとして、2015 年金融庁から「課徴金 21 億円」「3 カ月の新規業務の受付停止」「公認会計士法に基づく業務改善命令及び（東芝担当 7 人の）公認会計士に対する 1 カ月～6 カ月の業務停止措置」の 3 つの行政処分を受けた。

オリンパス事件等を受けて、2013 年には監査人の監査基準が改訂され、企業経営者による不正に監査がどう対応するのかを定めた「監査における不正リスク対応基準」が制定された。東芝事件を受けて、「監査法人のガバナンスのあり方」が議論され、その結果「監査法人の組織的な運営に関する原則 《監査法人のガバナンス・コード》」が制定された。「監査における不正リスク対応基準」では、監査人は不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合や経営者の関与が疑われる不正を発見した場合には、取締役の職務の執行を監査する監査役や監査委員会と適切に協議する等、監査の各段階において、監査役等との連携を図らなければならないと明記された。平成 26 年会社法改正で会計監査人の選解任等に関する議案内容の決定権が監査役に移行したのも、会計不祥事の背景としてしばしば指摘されてきた会計監査人の独立性の脆弱性を是正するのが主な目的であったが、報酬に関しては未だ執行側が決定権を握っている点で、なお課題が残る。

(2) 「指針」や「研究報告」での成果の蓄積

会社法において、監査役等は会計監査人の監査の方法と結果の相当性を判断することになっており、会計監査人はそのために必要かつ十分な情報提供と説明義務を果たす必要がある。また会計監査人は不正等を発見したときには、監査役等に報告しなければならない。こうした法制度上の密接な関係から、三様監査間で最も連携が進んでいたのが監査役と会計監査人の連携であり、多くの「指針」や「研究報告」が公表されてきた。直近では 2013 年に「監査役等と監査人との連携に関する共同研究報告」が改正され、2014 年には日本監査役協会は「会計監査人との連携に関する実務指針」を改正した。「共同研究報告」では従来、監査人から監査役等への報告が中心であったものから、双方向からの積極的なコミュニケーションへと連携の内容が変化しつつある。なお、「共同研究報告」は本年 12 月新たな改正公開草案が公表され、パブコメ募集された。

監査役・いたさんのオピニオン 三様監査の連携の一層の深化を目指して

(3) 監査役等の業務監査と会計監査の相互補完性

監査役等は、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があるが、その判断の基礎になるのは業務監査である。監査役等が業務監査で得る情報は、会計監査人の監査にとっても有用である。一方、不正不当な業務執行は、財貨の移動を伴い会計に反映されることから、会計監査は、業務監査の基礎・端緒とも言われている。すなわち、監査役等の業務監査と会計監査は相互補完性を持ち、その連携が有効に働けば不正の発見と防止に役立つ。

問題として、両者の力関係における法の建前と実態の乖離と監査に関わる専門性のレベルの相違が存在する。制度的には監査役等が上位者として主導権を発揮すべき立場にあるが、一部を除いて会計の専門知識に乏しい監査役等は現実には会計プロフェッションたる会計監査人との双方向でのコミュニケーションが難しく、一方的に報告を聴く受け身的な関係に陥り易い。経営監査を含めた業務監査から得られたリスク情報を監査役等が日常的に的確に把握できている場合は、双方に有益な情報共有が可能となる。その意味で現状では監査役等の理解と関心が充分とはいえない「不正リスク対応基準」の啓蒙と本格的浸透が必要である。

(4) 会計監査人と内部監査部門の連携

会計監査人と内部監査部門の関係は、2008年の内部統制報告制度導入を契機に大きく変化した。それまで殆ど接点のなかった両者が、財務報告に係る内部統制の経営者評価担当と監査人として、頻繁に意見交換を行い、協議することが求められた。内部統制監査においては、内部監査部門による評価結果に監査人が依拠、活用する部分が拡大してきている。社内プロセスや事業に精通した内部監査部門の知見は内部統制監査以外の財務諸表監査においても活用可能である。

2-4. 内部監査の立場から

(1) 内部監査の地位

三様監査の中で、内部監査だけは法定監査でなく、組織体制や監査内容は各社区々である。日本の内部監査部門は内部統制報告制度の導入を契機に、質的にも量的にも大きな発展を遂げた。とはいえ、米国に比した時には小規模であるばかりでなく、社内的な地位が低く、若くて優秀な人材の確保に苦労しているのが実情である。

(2) 組織内の位置付け（レポーティングライン）

従来日本の内部監査部門は経営トップ直属の独立組織がベストとされ、そのことが監査の被監査部門からの独立と監査の客観性の確保を保障すると考えられた。大きな転機は、内部統制報告制度において経営者評価を内部監査部門が担い、統制環境を始めとした全社統制評価が職務となったことである。これは企業のガバナンスそのものの評価に繋がり、経営者の活動が評価対象にならざるを得なくなった。そこから、経営トップからの独立が課題として意識され始め、デュアルレポートライン（経営トップと監査役等あるいは取締役会両方へのレポーティング）の確立の必要性が語られるようになる。

平成 26 年に改定された日本内部監査協会の内部監査基準においては、次の通り規定された。

「第 2 節 内部監査部門の組織上の位置づけ 2.2.1 内部監査部門は、組織上、最高経営者に直属し、職務上取締役会から指示を受け、同時に、取締役会および監査役（会）または監査委員会

監査役・いたさんのオピニオン 三様監査の連携の一層の深化を目指して

への報告経路を確保しなければならない。」

(3) 三様監査の連携からデュアルレポートライン確立の提案へ

同基準では、三様監査の連携について下記の通り規定されている。

「5.5.1 内部監査部門長は、適切な監査範囲を確保し、かつ、業務の重複を最小限に抑えるために、外部監査人、監査役（会）または監査委員会等との連携を考慮しなければならない。」

最近のC I Aフォーラムの報告では更に踏み込んだ提案が行なわれている。下記のような主張は現段階では、日本内部監査協会内の共通認識にはなっていないが、今後広がる可能性がある。

「現在、社長の全面指揮下にある内部監査部門を、監査機能上は監査役会を報告先（指揮・監督を受ける先）とするように改める。内部監査部門は、監査役会（監査機能上の報告先）と社長（部門運営上の報告先）への「2系統の報告経路（Dual reporting line）」を確立する。内部監査部門は職責としてガバナンス機能の一部を担っていること、および社長から組織上独立していることを社内・外に明確に宣言する。」（C I Aフォーラム研究会報告「監査役会と内部監査部門の理想的な関係」月刊監査研究 2016. 1 (No.506)）

(4) 東芝の内部監査部門の体制改革の意味するもの（監査委員会直属の内部監査部門）

東芝では、会計不正事件の教訓、すなわち内部監査部門が経営監査に傾斜し過ぎたことにより本来の適法性監査が疎かになったという反省から打ち出された「ガバナンス体制改革策」（2015.8.18）において、内部監査部門の体制改革を実施した。経営監査部を廃止し、内部監査部を創設し会計監査、適法性監査、妥当性監査及び内部統制監査に限定する一方で、事業性監査は執行側に移した。内部監査部長（執行役）は監査委員会が任命し、内部監査部は各カンパニーに数名常駐する。更に内部監査部の陣容を 100 名体制とし、外部の専門家も活用すると発表した（2016.3.15）。ただし監査委員会直属の内部監査部門の是非については賛否両論がある。

2-5. 三様監査の温度差

以上見たように、各監査とも三様監査の連携強化が迫られる状況があるが、温度差の存在も否定できない。監査役と会計監査人との連携が最も進み、監査役と内部監査部門の連携は相対的に遅れており、内部監査部門と会計監査人の連携は未だ議論が進んでいない。そこで、三者を束ねる調整者が求められた結果、監査役が要の役割を果たすべきである旨が主張されるようになったが、必ずしもその点での合意が成立しているわけではない。また日本監査役協会の提言は、日本内部監査協会との十分なすり合わせの上公表されたものではなく、八田教授のように近時の三様監査の連携の主張は監査役制度生き残りのための方便に過ぎないと冷ややかに見る向きさえある。

3. 三様監査の連携の深化を阻むものは何か

3-1. 内部監査部門の高度化と独立性強化の二つの志向性の矛盾と両立

近年、内部監査の充実強化の方策として、準拠性監査からの脱却が意識され、単なる問題指摘から規定そのものの妥当性評価を含む改善提案型内部監査、更には経営者のための経営問題に関する提言を中心とした経営監査が追求されるようになる。経営監査の主張の背景には、内部監査部門を将来のキャリアパスと位置付けることにより、社内での地位を高め、ひいては優秀な人材を集めたいという人事戦略がある。その一方で、前述したとおり内部統制報告制度を契機に経営

者の活動そのものを対象とする必要性から、経営者からの独立性を確保するためのレポートラインの追求という新たな方向性が存在する。こうした二つの志向性の交錯点として、前述の東芝の経営監査部があったと言える。問題は、こうした内部監査の「高度化」（経営トップのための提言）と「経営トップからの独立性」はしばしば相矛盾することである。同社では不正会計という異常事態を受け、内部監査部は監査委員会直属として、コンプライアンス中心の監査活動に集中することになった。これに対しては、下記のような懸念の声も出ている。『会社法改正により、「内部統制システムを利用した組織的監査」「攻めのガバナンス」が求められている一方、「守りのガバナンス」と称して（または真の意味を誤解して）内部監査組織を監査等委員会や監査委員会の直属にする動きが見られますが、内部監査人に経営者の監視業務を担わせると会社の企業価値の長期持続的な拡大が不可能となります。』（川村眞一氏 元三菱商事(株)監査部部長）

東芝のように二つの内部監査部署を並行して持つことは、人員・費用面で効率性に欠けるので一般的な普及は難しいであろう。この二つの志向性をどう両立させるかは、なお内部監査部門が立ち向かわざるを得ない重要課題である。

3-2. 一方通行的なコミュニケーション

これは専ら監査役の問題である。しばしば指摘されるのは、監査役は情報を受け取るだけで、発信することが極めて少ないこと、上から目線の対応で対等の会話が成り立ちにくい、というものである。背景にあるのは、①監査役は会社役員であるという上位者意識、②会計監査と内部監査をあくまで監査役の監査・評価対象としか見ない一面的姿勢、③監査役の専門性の低さから来る情報発信力の弱さである。

また監査役自ら対話を阻む壁を作り上げている。すなわち、会計監査人に対しては外部者と見なす壁であり、内部監査部門に対しては経営機密を守秘せんとする壁である。とはいえ、2008年スタートの内部統制報告制度において、監査役等は内部監査部門が担当する経営者評価及び外部監査人監査の評価・監査対象とならざるを得なくなって、意識は徐々に変わりつつある。

3-3. 独立性の脆弱性

監査にとって何より大切なのは被監査部門からの独立性であり、それによって監査の客観性と有効性が保障される。にもかかわらず、三つの監査は各々実態面において独立性に致命的な欠陥を抱えている。監査役には、実質的に経営トップによって指名、選任されているという重大な人事的脆弱性がある。会計監査人も監査対象から選任されるという弱点を長年抱えていた。平成26年会社法改正で監査役（会）が議案決定権を持つことになり相当程度改善されたが、なお報酬議案決定権は執行側に残されたことから、完全に独立性が保障されたわけではない。内部監査部門は、本来的な成り立ちから経営トップからの独立性は限定的にならざるを得ない。いずれも経営者が関わる事案の場合、経営トップからの干渉や制約を受け易いという実態がある。また、三者がお互いの独立性に疑念を抱いた場合、緊密な信頼関係が築かれず結果的に分断されてしまう。前述のFOI事件で内部告発した内部監査室長が監査役や会計監査人には情報を提供しなかったという問題の背景には、独立性の脆弱性からくる相互不信が潜んでいた可能性が高い。

3-4. 内部統制評価制度における監査役等の位置付けの不明確性

三様監査が共通の課題として取り組むべき重要な領域の一つは内部統制の評価・監査である。監

監査役・いたさんのオピニオン 三様監査の連携の一層の深化を目指して

査役は会社法の内部統制システムの監査を職務としており、平成26年会社法改正後は構築状況のみならず運用状況の評価も監査報告に記載せねばならなくなった。また、企業集団の内部統制システムの監査の重要性もますます大きくなっている。会計監査人にとっては、内部統制評価は元々財務諸表監査における試査の範囲と方法をきめるために実施されてきたが、金商法の内部統制報告制度によって財務報告に係る内部統制に関する経営者評価を監査することが新たな職務となった。内部監査部門は、本来の業務監査の一環として、財務報告に限定されない内部統制全般を監査対象としていたが、多くの企業において内部統制報告制度による財務報告に係る内部統制に関する経営者評価を担当することになった。

殆どの上場企業とその子会社では、制度対応のための経営資源は主に金商法対応に投入され、会社法は取締役会決議の形式的フォローに留まっている会社が多い状況であると思われる。また、会社法で内部監査部門が法的に位置づけられていないことから、会社法内部統制評価での内部監査部門の役割や監査役との連携が不十分という問題がある。そうした状況の中でも、最大の問題は内部統制報告制度の中で、監査役等に正当な位置付けが与えられていないことである。全社統制の統制環境の評価対象として現れるのみであり、監査役は会社法上財務報告に係る内部統制を含む内部統制全般の監査を行うものの、内部統制報告制度に関しては極めて限定的にしか関与できていないという実態がある。このことが、内部統制報告制度の有効性を低下させるだけでなく、会社全体としての内部統制の評価・監査の実効性・効率性を著しく損なっている。

4. 三様監査の深化のための具体的方策

4-1. 共通して取り組むべき領域を絞り込み設定する

各々の監査には独自の目的があり、権限と責任の範囲も監査の手法も異なることから、あらゆる領域で連携することはあり得ず、絞り込みが必要である。前述したような現在の日本企業のガバナンスと監査が置かれている状況から、下記が共通して取り組むべき重要な領域となるであろう。

①内部統制の構築・運用状況の評価・監査

とりわけ、多くの経営資源が投入されておりながら、形骸化・空洞化が指摘されている金商法の内部統制報告制度(J-SOX)の実効化が重要課題となる。従来、十分参画できていない監査役等も、会社法内部統制監査との統合的運用を念頭に積極的に取り組むべきである。親会社の場合、海外を含む企業集団内部統制の観点からの三様監査の取組みが重要となる。また内部統制の三つの目的の内の業務の有効性・効率性の観点からの監査、とりわけ監査を含む内部統制体制そのものの効率化(過剰統制の監視)は三者の重要テーマである。

②不正リスクと不正の兆候に関する意見交換と対応策の検討

黄色信号(または赤信号)を各々が察知したときに情報を持ち寄り、共有化した上で、更なる調査活動など対応策の検討を行うことは不正対応策として有効となろう。特に、経営者が関与する不正リスクについては、三者の連携は必須である。

③企業のESG関連リスク管理及び企業情報開示対応の方針と取組み実践の評価

ESGやSDGsなどのグローバルな社会課題への戦略的取組みと統合報告書などの企業情報開示充実のための取組みの評価は今後ますます重要となる。広い意味の社会規範への適切な対応に対する監視活動を通して長期的企業価値向上への貢献も少なくない。

④各々の監査環境の整備のための相互援助

各監査環境の整備は一義的には、取締役会と各監査主体の責務であるが、監査機能総体の実効性向上の観点から、三様監査がお互いに協力援助することが有効である。

4-2. 三様監査の定期的会合の開催（双方向のコミュニケーションの場合）

2-2(4)で取り上げた日本監査役協会提言Aが述べるように、「監査役等は三様監査を統括する意識を持って、主体的な役割を果たすべきである。」ので、三様監査会議は監査役が三様監査の要として主宰するのが望ましい。ただし、「要」というのは三者をまとめる中心的役割という意味で、上位者という意味ではないことは忘れてはならない。会合で話し合うのは、定例的な監査計画や監査実績の報告の外、上記 4-1 の共有領域に関する情報共有であり、相互批判も含めた双方向のコミュニケーションとすることが肝要である。

4-3. 内部監査部門のデュアルレポートライン（部門長の人事同意権含む）の確立

内部監査部門の二重の性格、すなわち社長のため／社長をも対象とした監査、経営監査／コンプライアンス監査、高度化／独立性志向を勘案した時、社長直属だけではなく、かつ監査役会や監査（等）委員会直属でもない、デュアルレポートライン（人事同意権を含む）の確立が望ましい。具体的な態様は、各社の状況に応じて執行打門と監査役等が協議の上決定し、それを取締役会による内部統制基本方針決議に監査役監査の実効性確保の体制の一環として織り込むことが、合意形成の有力な方策となる。

4-4. 合同監査の拡大、特に海外子会社監査

監査の目的とスコープの違いを明確に認識した上で、監査計画策定段階のみならず実監査においても、合同往査や合同講評会を実施し、監査全体の効率性と有効性の向上を図るべきである。とりわけ、不正リスクが高い海外子会社監査の本格的な実施を行う場合は三者の緊密な連携が必須となる。

4-5. 内部監査部門の充実強化を支える

金商法の内部統制報告制度の発足以降、日本企業の内部監査部門は量的・質的に充実強化されたが、制度対応が一段落するのに伴い再び縮小する動きも一部存在する。とりわけ、中小規模の会社では内部監査部門の体制の脆弱性が目立つ。監査役等は、自らの課題として内部監査部門の整備を積極的に執行側に働き掛ける必要がある。その場合も取締役会決議の活用が有効である。

5. 終わりに～監査機能の更なる実効化のための課題

現行の制度の枠内でも、今まで述べてきた諸方策を実施すべく、まずは一歩前に踏み出さねばならない。しかし、それでもなお制度上の制約に起因する課題は残るであろう。本当に実効性ある監査機能確立するためには、中長期展望を持って下記の制度改革にも取り組む必要がある。

- ①各監査の経営者からの独立性を確固としたものにする施策（特に監査役等の任命権の抜本改革）
- ②内部統制報告制度の見直し（注）
- ③監査役的能力向上策（資格制度導入も含めて）

監査役・いたさんのオピニオン 三様監査の連携の一層の深化を目指して

(注) 内部統制報告制度の見直しについては、昨年のガバナンス部会(2016.12.26)報告「内部統制における過剰対応と二つの内部統制制度の統合」で論じたので参照頂きたい。

以上

【参考文献】

- ・秋坂朝則編『監査役監査と公認会計士監査との連携のあり方』(2016年、同文館出版)
- ・佐々木清隆「特別講演コーポレート・ガバナンスにおける四様監査」(現代監査 NO. 25, 2015. 3)
- ・高桑幸一ほか『監査役 of 覚悟』(2016年、同文館出版)
- ・町田祥弘「外部監査人と監査役等の連携の新たな可能性～外部監査役による監査報告書の改革の動向を踏まえて～」月刊監査役、NO637、2015. 2)
- ・松井隆幸「三様監査の要は、監査役」(青山アカウンティング・レビュー第2号、2012. 11)
- ・八田進二「三様監査の誤解を解く」(『月刊監査研究』43, 2017. 5、『会計プロフェッション』第12号 2017. 3)
- ・日本監査研究学会「現代監査 NO. 27」(2017. 3)
- ・日本監査役協会・日本公認会計士協会「監査役等と監査人との連携に関する共同研究報告」(2013. 11 最終改正)
- ・日本監査役協会「会計監査人との連携に関する実務指針」(2014. 4 最終改正)
- ・日本監査役協会「会計不正防止における監査役等監査の提言～三様監査における連携の在り方を中心に～」(2016. 11. 24)
- ・日本監査役協会「監査役等と内部監査部門との連携について」(2017. 1. 13)
- ・日本監査役協会「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」(2017. 10)
- ・日本監査役協会・日本公認会計士協会共同声明「『監査基準の改訂及び監査における不正リスク対応基準の設定に関する意見書』の公表に伴う監査役等と監査人とのより一層の連携について」(2013. 3)
- ・日本公認会計士協会・監査基準委員会報告書 260「監査役等とのコミュニケーション」(2015. 5)
- ・日本内部監査協会・C I Aフォーラム研究会報告「監査役と内部監査の関わり」(月刊監査研究 2012. 1 (No. 468))
- ・日本内部監査協会・C I Aフォーラム研究会報告「監査役会と内部監査部門の理想的な関係」(月刊監査研究 2016. 1 (No. 506))