

監査役・いたさんのオピニオン NO.16

※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。

<DF企業ガバナンス部会報告>

2018.9.19 板垣 隆夫

「体験的企業ガバナンス論(1)～監査役制度が直面する諸課題」

★内部監査部長及び監査役としての体験からみるガバナンス論

【全体構成】

①体験的企業ガバナンス論（基礎編(1) 監査役制度が直面する諸課題）

【2018年9月19日(水) 14～16時】

<はじめに～自己紹介・原点としての三つの攻防戦体験・監査役制度を論じるスタンス>

- (1) 監査役の人事的脆弱性について（特に子会社監査役）
- (2) 内部統制制度と監査役の役割
- (3) 三様監査の連携の深化（特に内部監査部門との連携）

②体験的企業ガバナンス論（基礎編(2) 『監査役の覚悟』にみる監査役・ガバナンスの問題）

【2018年10月17日(水) 14～16時】

<はじめに～自己紹介その2>

- (1) 出身会社の株主総会でのガバナンス問題の質問～OBとしての「覚悟」
 - (2) 厳格化する監査役の法的責任と有事における監査役の対応～セイクレスト事件、FOI事件
 - (3) 監査役が直面する新たな諸課題～監査報告改革（透明化）、ESG経営、企業倫理
- <最後に～『監査役の覚悟』とは何か>

前置きとして2点。資料はレジメというかメモというか文字だけごちゃごちゃ並んだ10頁の紙資料を使ってお話します。今時パワーポイントなどのプロジェクター投影を使わずに報告するというのは、時代錯誤と笑われそうですが、正直言ってパワーポイントというのは図表も入って見栄えも良く、分ったような気になるけれど、なんとなく嘘っぽく感じて馴染めません。そういうアナログ世代のお話だとご了承頂きたいです。

もう1点は、監査懇話会で話をするとき、声がか過ぎて耳ががんがんするとか、安眠妨害だとか言われて、マイクを使うなど忠告されることが多い。本日は会場も広いのでマイクを使いますが、話し始めるとついつい大きくなり過ぎるかも知れませんが、その際は注意いただければ有難い。

<はじめに～自己紹介>

■経歴

はじめに自己紹介の補足をおきます。1949年生まれの団塊の世代で、和歌山生れの阪神間育ちの関西人です。以前は小池百合子都知事と同じ芦屋市立岩園小学校の卒業ということ売り物にしていたのですが、残念ながらすっかりイメージダウンしてしまいましたので、最近あまり大きな声では言わないようにしています。1972年にS化学に入社して、愛媛県の新居浜製造所の査業課に配属され、原価計算や操業管理、設備投資計画取り纏めの仕事に従事しました。「査業課」というと体を動かして何か作業する部署と思われがちですが、「さ」は調査の査で、戦前からのSグループ独特の部署名です。S化学では本社と各工場毎に設けられ、事業全般のプランニング&コーディネーションを行う部署で、歴代の社長の多くはこ

の部署の出身です。以降主に石油化学関連の事業部で企画・管理業務と営業に従事してきました。定年前の数年間内部監査部門を経験して、それ以来内部統制や監査との関係が出来て、今日に至っています。

■現在

現在監査懇話会の理事を務めている外、日本経営倫理学会や日本内部統制研究学会、日本コーポレート・ガバナンス・ネットワーク等に所属して、ガバナンスや監査に関わる活動を行っています。監査懇話会というのは、現役とOB監査役三百数十人で構成する組織で、昭和29年設立と日本監査役協会よりも古い歴史を持っており、今でも小粒ながらも活発な活動を行っています。この監査懇話会のHPに「監査役・いたさんのオピニオン」ページを開設して、懇話会で行なった報告等を掲載していますので、もしご興味あれば一度覗いて見て下さい。因みに、山口利昭弁護士の「ビジネス法務の部屋」に随分以前から「いたさん」のハンドルネームで時々投稿しています。

2014年に監査懇話会編集で、新日本法規出版から『最新監査役の実務マニュアル』を出版しましたが、執筆者グループに私も参加して、企業集団監査や企業不祥事対応などの章を担当しました。この本は、実務家の立場から体系的網羅的に監査役の職務を記述していて、とても充実した内容だと自負しているのですが、なにせ千数百頁で枕にちょうどいいくらい部厚く、しかも定価が13000円ということですので、残念ながらあまり売れていません。

また2016年に北陸電力の監査役や朝日新聞の記者たち7人の仲間で、同文館出版から『監査役の覚悟』という本を出版しました。こちらは定価が安いこともあり、幸い好評を頂いて版を重ねているようですが、次回にこの本についても少し紹介したいと思います。なお、『最新監査役の実務マニュアル』は個人ではなく、会社に一冊備えておくような本ですが、もしご興味あれば執筆者割引価格での購入が可能ですので、ご連絡下さい。

■監査役を巡る状況と本日のテーマ

近年、肯定的か否定的かは別にして監査役制度が論ぜられる機会が多くなっています。象徴的だったのは、金融庁の「フォローアップ会議」で、例の声が大きいことで有名な富山和彦氏が監査役、とりわけ常勤監査役の会計・財務に関する知識の欠如を問題にした結果、CGコード改訂に「監査役には、必要な財務・会計・法務に関する知識を有する者が選任されるべきである」と盛り込まれました。8/20付日経新聞に「ガバナンス改革、次は監査役会 金融庁、開示ルール拡充へ」という記事が掲載されました。これは、金融審議会「ディスクロージャーワーキング・グループ」の報告で「監査役会等の活動状況（監査役会等の開催頻度・主な検討事項、個々の監査役等の出席状況、常勤監査役の活動等）の開示を求めるべきである。」とされたことが元になっています。また、現在進行中の経産省CGS研究会（コーポレート・ガバナンス・システム研究会）の審議の中で、守りのグループガバナンスとの関連で監査役の在り方が議論されています。ここでも、例の富山和彦氏が参加してまたまた監査役に関する持論を吠えまくっています。

更には、企業会計審議会監査部会で審議決定された監査基準の改訂において、監査報告書に「主要な監査上の検討事項」（KAM）の記載を求められ、そこでもいつの間にやら監査役が重要な責任を担うことになりました。有難いというか迷惑というか、いずれにしても監査役が注目される新たな状況が生まれています。

これらを踏まえて、今回と次回の2回で監査役の諸課題を検討して参りたい。今回が(1)監査役の人事的脆弱性について、(2)内部統制制度と監査役の役割、(3)三様監査の連携の深化を取り上げます。次回は、(1)出身会社の株主総会でのガバナンス問題の質問、(2)厳格化する監査役の法的責任と有事における監査役の対応～セイクレスト事件、FOI事件、(3)監査役が直面する新たな諸課題～監査報告改革（透明化）、ESG経営、企業倫理、最後に～『監査役の覚悟』とは何かを共に考えたいと思います。

■原点としての三つの攻防戦体験

本日は、私自身の内部監査部長や監査役としての経験を通して抱くに至ったガバナンスや内部統制に関する考えを出発点にして、より広く監査役や内部統制が抱える諸課題を共に考えていきたいと思えます。従って、理論的体系的な内容ではなく、実務家による体験的実践論としてお聞き頂けると有難い。以下のレジメで、四角枠で囲った部分が私自身の体験とその感想であり、その後により一般化した形で問題や課題を私なりに整理しています。

まずは原点として、三つの攻防戦の体験がベースになっています。工場・事業部門の管理部署において様々な監査の窓口を長く担当しましたが、そこでの被監査者として体験が第一です。些末な問題をあれこれ細かく指摘するが、我々が取り上げて欲しいと望む肝心のことは放置する監査役や内部監査部門に不信感を抱きながらの攻防というよりは一方的な防御戦がありました。管理者層を含む監査を受ける側の社員が抱く意識や期待や不信感はガバナンスを論じる時に、つつい軽視されがちですが、大変重要であると今でも考えています。

第二は、内部監査部長としてJ-SOXPJにおいて過剰な対応を迫る監査法人と激しい攻防を演じた体験です。部長の仕事の半分は監査法人と喧嘩をすることであったというのが実感で、この当時内部監査部門の責任者であった多くの方々の共通の体験だと思えます。

第三は、子会社の常勤監査役としての体験です。監査役は余計なことはしないで欲しいと公言する子会社経営者や親会社の事業部門担当とのこれまた厳しい攻防がありました。閑散役という言葉は、監査役の実態を表す言葉というよりは、むしろ経営者、特に子会社経営者が期待する監査役像であることがよく分かりました。

実は、これら以外にS化学時代の天敵3人との厳しい攻防が、私のガバナンス論に与えた影響も甚大ではありましたが、この点は次回の報告でご説明します。

■監査役制度を論じるスタンス

本論に入る前に、もう一つ確認しておきたいのは、監査役制度の課題を論じる際のスタンスです。

(1) 三つの機関設計の比較優位～監査役会・監査等委員会・指名委員会等 設置会社

第一は、三つの機関設計～監査役会・監査等委員会・指名委員会等設置会社の比較優位についてです。監査役批判という場合、委員会型と対比された監査役制度への批判と、会社法の監査機関全体の機能不全への批判が、入り混じった状況です。私は、監査役制度の意義は高く評価しており、監査役制度否定論には全く組みませんが、だからと言って、委員会型と対比して格別の優位性があるとも考えていません。それぞれメリット、デメリットがあり、各社が自らの状況に応じて選択すれば良い。現在厳しく問われているのは、機関設計の違いを越えた監査機関の機能不全や内部監査、会計監査を含めた三様監査全般の機能不全であり、それらへの社会的不信の拡がりこそが問題です。報告では、最も数が多い監査役制度を主な対象にして論じますが、委員会型も含めた共通の課題が非常に多いと捉えています。

(2) 監査役制度の最大の問題は制度（建前）の立派さと運用実態（本音）の頼りなさの乖離の大きさ

第二は、監査役制度の最大の問題は制度（建前）の立派さと運用実態（本音）の頼りなさの乖離の大きさにあるという点です。一連の法改正によって監査役の権限は手厚く充実強化されたにも拘わらず、期待された役割を果たしていないと評価されるのはこの乖離の大きさを示しています。『監査役の覚悟』という本の特徴は、そのことを実践を通して明確に示したことです。ということは、建前である制度（条文）だけを見ても本当の問題や課題は分からないということです。逆に、制度改革のメスを入れることなく監査役個人の精神主義的な「覚悟」頼みになっては本質的な解決にはなり得ないとも言えるでしょう。制度と実態の乖離にきちんと目を向け、それを縮めていく努力を積み重ねることが大切だと考えています。

(1) 監査役の人事的脆弱性について（特に子会社監査役）

◆一貫して取り上げてきた三つのテーマ

まず第一に取り上げるのは、監査役の人事的脆弱性について（特に子会社監査役）です。2012年に監査懇話会に入会して以来私が一貫して取り上げてきたテーマが三つあります。一つは内部統制、とりわけJ-SOXに代表される過剰統制の問題であり、もう一つはブラック企業など労働コンプライアンスの問題、そしてこの監査役の人事的脆弱性の問題です。いずれも、当時は監査役の中にあっては取り上げられることが少ない問題でしたが、繰り返し論ずる中で共感する人々も徐々に増えてきたと感じています。

◆子会社監査役人事への異議申し立て

出発点として、自ら経験した監査役不再任、それへの親会社に対する異議申し立てという事件がありました。当時「読売ジャイアンツ」で起きた「清武の乱」をもじって、一部では「板垣の乱」とも言われています。事実関係を簡単に上げると、前任の監査役が5年在職後に中途辞任した残り2年の任期を務め上げて、次の人事案の同意を行う監査役会の1週間前に突然再任しないとの通知がありました。形の上では任期満了による退任ですが、急な通知や関係会社役員の実質的なリタイアルールからは2年早いこと、その他諸々の状況証拠からして、異例の人事であったことは間違いないでしょう。

◆何が問題か～子会社監査役の人事的脆弱性の典型的表れ

詳しい背景や経緯は省略しますが、子会社監査役の地位の脆弱性が如実に表れたものと思います。S化学の場合は、当時本社のワンマン会長の一存ですべての子会社役員の人事が決められるという特殊な状況がありましたが、何が問題かをより一般化して整理すると、次のようになります。

- ①僅か2年間だけの監査役従事期間。4年間と言う会社法の規定の趣旨は全く忘れ去られている。
- ②選任の基準が監査役としての適性や実績の正当な評価に基づいていない。
- ③「物を言い過ぎ、監査をやり過ぎる」目障りな監査役として、忌避、排除されるという問題です。

実はこれらはS化学に限らず多くの会社で広くみられる「現実」であり、殆どの場合おかしと感じても、企業人事とはそういうもので仕方ないと受け止められてきたものです。

◆異議申し立て～団塊の世代の反骨精神？ 単なる「暴走老人」「蠅螂の斧」？

団塊の世代というのは、数は多い割には頼りにならないとか、学生時代ろくに勉強もせずに暴れまわったくせに、会社に入ると体制にすんなり迎合し、バブルに浮かれまくった挙句に、後の世代にツケを回す、と甚だ評判がよくありません。しかし、全共闘世代でもありませんので、権力を笠に着た理不尽な押し付けに対しては、一応抵抗する程度の気概、反骨精神は持っています。そこで、本社に対して一戦交える覚悟で異議申し立てを行いました。単なる「暴走老人」とか「蠅螂の斧」（力のない者が、自分の実力も顧みずに強い者に立ち向かうカマキリのごとき者）とか冷ややかに見た人もいたでしょうし、又監査役に関するベストセラーも書かれたある大先輩からは「飛ぶ鳥は跡を濁さず」「黙して爽やかに去る男の美学」を懇々と諭されたこともありました。

サラリーマンの場合、仮に不当と思われる人事があっても、多少不平不満は言うとしても基本的には従うのが普通の行動でしょう。当然私もそれまでは同じでした。それでも、敢えてこの時そうした行動に出たのは、第一は、既に定年になっており気楽な立場にあったことで、現役時代では無理だったでしょう。第二は、単なる個人レベルの人事の当否にとどまる問題でなく、企業集団における子会社監査役の地位の脆弱性という、ある意味日本企業のガ

バランスや監査役制度の根幹に関わる問題であること。そして、第三の大きな理由は、企業風土を含めたS化学のガバナンス不全が背景にあることがはっきり見えていたことです。実はその数年前から、誰が見てもこれはおかしいと感じるような理不尽な人事や意思決定が頻発していたという事情がありました。

◆子会社監査役の恣意的任用への歯止めを掛けるための提案

そこで、今回を事前には承知しておらず、同情と憤りを露わにされていた親会社の常勤監査役の人と連絡して、子会社監査役の恣意的任用への歯止めを掛けるための二つの提案を親会社執行部に対して行いました。

- ①任期途中で就任の補欠監査役を含め、最短4年任期の保証(少なくとも常勤監査役は必須)
- ②関係会社監査役人事への親会社監査役の関与

直接の交渉は親会社の監査役にお願いしました。仔細は省略しますが、交渉の結果、執行側と一応の合意が得られました。すなわち上記の内の②についてはS化学監査役会に事前に意見を聞くことになりました。任期については明文でのルール化は難しいものの、監査役会が運用で4年任期に配慮して意見を述べれば、実質的に提案の趣旨はかなり果たせることになると判断しました。社外監査役を含む監査役会として責任をもって実行するとの約束も頂きました。

改善策を提案する際に、自分の処遇に関して条件闘争をするつもりは全くないことを明確にしていたので、親会社人事からは処遇に関して、懐柔のためのとってつけたような提案がありましたがお断りして、S化学での会社生活からは完全リタイアしたというのが事の顛末です。

■監査役の人事的脆弱性～組織における人事権の決定的役割

それでは、この体験が示す監査役の課題とは何でしょうか。監査役制度に関しては肯定論・否定論が今なお併存した状況ですが、両論に共通して指摘されている弱点は、「自分を選んでもらった経営トップにはモノ申せない」という人事的な脆弱性の問題です。現実問題として監査役を指名するのは経営トップであり、その選任基準は監査役に適格かではなく、自分にとって都合がいい人物かどうかの場合が多い。こうした点が、海外の投資家から日本の監査役制度が評価されない大きな理由となっています。とりわけ、企業集団における子会社監査役の場合、頻繁な途中交替の発生や、適性が基準でなく人事ローテーションの一駒として決定される等の実態はよく知られているところです。

一般的には、監査役制度の監査機能の強化策はほぼ出尽くしており、制度的な見直しは必要ないという意見が多数です。会社法では監査役の独立性確保のための規定が、独任制、4年任期の法定、監査役選任に関する取締役会議案への同意権、株主総会議題請求権、選任議案提出請求権など様々に存在します。或る意味では、商法改正の歴史は監査役権限強化の歴史であったといっても過言ではありません、逆から言うと、これだけ強化したにもかかわらず期待された役割を果たせていないことから、そもそもの存在意義に疑問符が投げかけられているとも言えるでしょう。しかし、サラリーマン経験のある方なら、組織社会における権力の源泉たる「人事権」の決定的役割は身に染みてご存知だと思います。そもそも監査にとって独立性や客観性は必須の条件であり、その保障のためには監査対象からの人事的独立性は決定的に重要です。しかるに、先程も申し上げた通り、多くの場合経営トップが実質的に監査役の選任権を持っているのが実情と言わざるを得ません。一連のガバナンス改革の中で、社外取締役の独立性要件があればどうさく議論されているのに、監査役について深い検討が行われないのは不可解としか言いようがありません。

■監査役の人事的独立性の確立を目指しての提案

これらの弱点を克服するためには、下記の改革が必要ではないかと思えます。

(A-1) 監査役選任議案の提案権を監査役会に専権的に付与する

実は、先程も見たように監査役（会）は監査役選任に関する選任議案提出請求権を持っているにもかかわらず、多くの場合は同意権の行使に留まっています。一部の学者は同意権というのは非常に強い権限であるからそれで充分であるなどと述べていますが、企業の現場を知らない人の主張であって、実際には同意権と提案権では大きな差があります。候補者の適性評価の点で余程の問題がない限り不同意にするのは困難ですし、そもそも経営トップにとって好ましくない人物は候補にリストアップしないことにより排除が可能です。そこで、「監査役（会）の監査役選任議案付議請求権（会社法 343②後段）で積極的イニシアティブもとれる仕組みになっている（江頭憲次郎教授）」わけですが、実際には殆どが同意権の行使に留まっています。そこで、監査役選任議案の提案権を監査役会に専権的に付与するよう法改正することが必要です。このことは、以前は有力な学者や弁護士が幾人も主張していました。ところが、経営者団体が強硬に反対したため、法改正は難しいとみなされて、今は専修大学名誉教授の新山雄三先生が月刊監査役等で孤軍奮闘の形で主張されている状況です。

それでは、監査役会へ選任提案権を付与した時のメリットとして、下記の点を挙げる事が出来ます。

- ①監査役として要求される専門性と資質（物申す気概）に適合した候補者の選定
- ②選んでくれた経営トップへの心情的従属感の払拭
- ③監査役の本来的役割を果たすことが次のポストを危うくすることへの不安の払拭

特に社内常勤監査役の場合、社内業務に精通しかつ日常的に社内情報に接する立場から、不祥事の兆候を早い段階から感知し得る強みがある一方で、経営トップとの従属関係や内部者意識が独立的で客観的な監査を阻害する弱点が指摘されてきました。人事的独立性の確立により、先程掲げた諸権限と合わせて、独立的立場からの監査が可能となり、とりわけ最も重要な役割たる経営トップの暴走の防止役を果たせるようになります。更に、内外の投資家、特に海外の投資家が監査役を見る目は大きく変わるのではないのでしょうか。様々な立場からの抵抗感が強い現実からは直ちに法改正は難しいとしても、まずは現行法の規定を活かして監査役会が監査役選任提案権を実質的に行使することをベスト・プラクティスとして明確に打ち出し、拡大することが重要であると思っています。

■(A-2) 監査役の名指について、独立社外取締役及び監査役を主要な構成員とする諮問委員会を設置することにより、監査役機能の独立性・客観性を確保する。

CGコードで強調されている任意の諮問委員会を活用することが、経営トップが実質的に監査役を選任するという最大の問題を回避するための有力な方策として考えられます。その際に監査役が社外取締役と共に諮問委員会に入って意見を反映させることが重要です。先のCGコード改訂のパブコメに際し、監査懇話会としてその旨の意見を提出しました。これに対し、東証からは例の曖昧な物言いながら、上場会社の事情を踏まえつつ検討したり、投資家と議論することはあり得るとの肯定的な回答があり、現実性は十分あると思われま

■(B) 子会社監査役選任には親会社監査役が関与する（事前協議等）

* 子会社監査役（常勤）の4年間の任期を最大限尊重させる

子会社監査役の人事を巡る問題点は、身をもって体験された方も多いのではないのでしょうか。さすがに上場会社の場合は、会社法の任期保障の規定が一定の牽制効果を持ちますが、非上場子会社の場合は、殆どは自発的辞任の形をとって、執行部の意向のままにいつでも「合法的」に交替させる事が出来ます。会社法の趣旨からは明らかに逸脱した状況が常態化しているということです。私の提案は、子会社監査役選任に親会社監査役が関与し、その中で子会社監査役、特に常勤監査役の4年間の任期を最大限尊重させるよう申し入れするという方法です。具体的な関与の方法は、各社の状況に応じて同意から事前協議等まで様々な形が

あり得ます。

親会社監査役が関与する場合のチェックポイントは①監査役として相応しい知見、資質を持っているか（経歴、活動実績）、②4年任期が守られているか、そうでない場合それはやむを得ない理由によるものかです。本案では、あくまで決定主体は執行側であり、監査役会は意見を述べるもしくは提案への同意権を行使することによりチェック機能を発揮するだけです。一部にある「親会社監査役の関与は業務執行権の侵害ではないか」という懸念は当たらないでしょう。本項目もベスト・プラクティスとして明確に打ち出し、拡大することが重要です。

一部には、4年間の任期保障について、役員定年制との関連で監査役だけ特別扱いはできないから実現は難しいという声もあります。そこで改めて4年任期保障がただ法定だからと云うことでなく、なぜ必要かを確認しておきます。

- ・4年間の地位を保証されることにより経営トップに対して耳の痛いことも直言できる
- ・短期的利益の視点でなく中期的企業発展の視点からのチェックと提言が可能となる
- ・経理や法務等専門部署出身者以外の新任監査役が必要最低限の知識を身につけるには1～2年の研鑽が必要となる ということだと思います。

役員定年とか役員全体のローテーションの関係で、本人は不本意なのに、任期途中で辞任せざるをえないケースが後を絶ちません。場合によっては、就任の条件として「2年で辞任する」という事実上の約束をさせられることもあります。しかし、役員定年の内規があるからといって、任期途中の辞任を事実上強要することは、会社法の趣旨からは是認されません。仮に定年内規は残すとしても、それは就任時にまだ定年に達していないことが条件であるという意味にとどめ、いったん選任されたあとは定年が到来しようとしまいと、任期満了まで職を全うするというでなければなりません。勿論実際に会社でこういう主張をしても簡単に通るものではないのが現実ですが、監査役自身本来のあり方は確認しておく必要があります。

■(C) 社外役員人材プール・斡旋制度を構築・整備する

* 監査役経験者の社外取締役任用への道を切り拓く。

監査役の独立性を確保するためには、監査役人材市場を形成し、人材の斡旋の仕組み等を整備・強化することが必要です。従来でも日本監査役協会や監査懇話会で取り組んでいます。正直言って小規模にとどまっています。この点では、DF（ディレクトフォース）さんが積極的に取組まれて、大きな成果を挙げてこられた認識しています。近年の社外取締役の急増という事態を踏まえて、監査役経験者の社外取締役任用への道を切り拓くことも極めて重要な課題です。社外取締役に求められる資質、知識、経験として「監査役経験者」は下手な取締役経験者よりは、はるかに相応しいポジションにあります。長年企業において様々な業務経験を積んだ後に、監査役に就任して4年ないし8年の在任期間中、日本監査役協会や監査懇話会等の教育・研修に参加して、法律・会計・監査・内部統制の基礎知識を身につけています。また経営者を相手に独立性と客観性を持った監査を実践する中で、経営トップに対しても言うべきことはきちんと物申す毅然とした精神性も日々涵養しています。監査役の本来的な職責を全うする人間には、退任後もその経験と知識を生かすより広い道が開けていることが重要です。残念ながら、現状ではそうはなっていませんが、監査役が関係する諸団体が力を合わせて現実化する必要があると思います。

(2) 内部統制制度と監査役役割

◆内部統制報告制度（J-SOX）体験、その評価の二面性

二番目のテーマは内部統制制度と監査役役割です。

私は、内部監査時代に約3年間J-SOXPJに従事して、初年度（2008年度）対応を一応

無事終えて定年退職しました。この制度に対しては、様々な評価がありますが、大きくは①殆どの経営者・ビジネスマンは本制度によって初めて内部統制を知るに至ったという啓蒙普及効果という側面からの肯定的評価と、②膨大な費用・労力の投入に対して、経営者を始めとした意図的不正は発見できないレベルの効果しかないという費用対効果の面からの否定的評価の両面の評価があります。当時J-SOXに関係された方はよくご存知だと思いますが、この制度対応には多大な工数と費用が投入されましたが、特に初年度は、初めてのこともあり監査法人側が過剰な対応を会社側に要求したために、大変激しい議論が行われました。ある意味ではそのお蔭で内部統制や会計監査への理解が深まったとも言えると思います。

◆「私の考える内部監査や内部統制をめぐる11の提起・提言（異論・暴論）」

そうした議論も踏まえて、内部監査部門での経験の総括として、2009年に企業研究会の40数社の内部監査部長が集まる研究会で報告したのが、「私の考える内部監査や内部統制をめぐる11の提起・提言（異論・暴論）」です。以下にその問題提起の11項目を記載しています。①から⑥までが、内部統制に関して、⑦から⑪が内部監査に関してです。内部監査に関しても、【内部監査部門の拡充は喜ばしいことではあるが、あくまで業務執行部門の支援組織であり自己増殖的拡大を避け効率的運営に努める必要がある】とか【内部監査部長にとってCIA資格は必要条件ではない】【内部監査部は年配者や異端児の会社生活での終着駅であっても良い】とか、かなり刺激的なことを述べていますが、本日は内部統制に関する部分を中心に簡単に紹介しておきます。

①【公認会計士は財務諸表監査の専門家ではあっても内部統制の専門家ではない】

②【内部統制報告制度は今のままでは長続きしない、早急に手直しすべきである】

★J-SOXは最低限下記の三点の見直しが必要である

(1) 外部監査人の位置付けを監査からレビューへ変更

(2) 財務諸表監査的手法の会社評価への持込みの見直し(アサーション、統計的サンプリング、ウォークスルー)

(3) 全社統制と決算財務報告統制を主体とし、業務プロセス統制は必要最小限に限定する

③【内部統制の最大の障害は経営者によるワンマン体制であり、経営者が従業員を監視するだけでなく、従業員が経営者を監視する内部統制が必要である～内部通報制度等】

➤ * 内部統制の分野では内部通報制度や内部告発がそれに当たります。ガバナンス分野では英国の新しいコーポレートガバナンス・コードのように従業員の経営への参画を謳う動きも注目です。

④【企業不祥事の多くは個人のためではなく組織のために引き起こされており、その防止には属人的企業風土の克服が鍵となる～「鶴の一声」「事大主義」「権威主義」「過度の忠誠心】

⑤【米国発の金融危機やサブプライムローン問題は内部統制論にも重要な問題を投げかけており真摯な受止めが必要である】

➤ * 米投資銀行リーマン・ブラザーズが破綻してから丁度10年。ガバナンスの分野でもリスクマネジメントの分野でも、金融危機から果たして十分な教訓を汲み取ってきたかについては疑問を拭えません。

⑥【最近の内部統制強化の動きは瑣末化と形式化に向かっており、より重要なリスクへの対応が疎かになる危険がむしろ高まっている】

タイトルに「異論・暴論」を付したように、当時研究会で指導を受けていた青山学院の某教授からは、まだ制度が始まったばかりなのに、制度見直しを主張するのは不見識である旨

のお叱りも受けましたが、今から考えればここでの主張はそれなりの正論であったかと思っています。最近改めて内部統制報告制度の在り方に疑問が呈されて、見直し議論が活発化しつつあることは、後で述べたいと思います。

■内部統制の定義と確認すべき重要事項

それでは、内部統制とはそもそも何か、世界標準となっているCOSOフレームワークをベースに一部手直しされたものが、J-SOX制定時に企業会計審議会から「意見書」の形で公表されており、そこでは4つの目的と6つの基本的要素が定式化されています。

<4つの目的>①業務の有効性及び効率性、②財務報告の信頼性、③事業活動に関わる法令等の遵守、④資産の保全

<6つの基本要素>①統制環境、②リスクの評価と対応、③統制活動、④情報と伝達、⑤モニタリング（監視活動）、⑥IT（情報技術）への対応

業務の有効性及び効率性が目的の一つであること、従って過剰な統制は目的に反するおそれがあること、基本要素の中でも企業風土を含む統制環境が最も重要であることに留意が必要です。

これらを前提に、内部統制に関する基本事項として確認しておく必要があると思われるのは、下記の諸点だと私は考えています。

①内部統制は、そもそも企業経営者が自らの合理的な経営管理の観点から自主的・主体的に企業内部に設けるものである。内部統制自体は各企業一つ存在するものであり、それに関する評価・開示制度として会社法と金融商品取引法の二つの内部統制制度がある。

➤そもそも法律で内容を規制するものではないとあの八田先生も言われています

②二つの制度の存否に関わらず、経営者は適正な内部統制を構築・運用する義務があり、それを怠った結果会社に損害を与えた場合は善管注意義務違反となる。これは、機関設計の如何、上場会社か否か、大会社か否かを問わずすべての株式会社に当てはまる。ただし、どのような内部統制システムを整備するかについては、取締役に広い裁量が認められ、義務違反の審査には経営判断の原則が適用される。

③内部統制は、「業務に組み込まれ、組織内のすべての者によって遂行されるプロセス」という不定形の動的なものであり、かつ一旦構築すれば済む固定的なものではない。PDCAサイクルに基づき、絶えず改善・見直しを行うことが必要である。

④内部統制は、あくまで健全で効率的な事業運営を支援するための手段・道具であり、目的ではない。しかし、ややもすると内部統制自体が自己目的化して、本来の円滑な事業運営を阻害することがある。➤監査の重複や過剰統制の問題

⑤歴史的に、財務諸表監査の手法である「試査」の前提及び従業員不正を発見する経営者の内部牽制システムとして発展してきた。今日の内部統制は、従業員不正のみならず経営者不正にも対処できる内容が求められており、ガバナンスの中核としての機能が要請されている。

➤ガバナンスと内部統制の一体的整備が求められ、そのことにより内部統制の限界と言われるものを克服する必要がある

■日本の内部統制が抱える問題と課題

それでは、現在の日本の内部統制制度が抱える問題と課題は何か。

まずは、1. 二つの内部統制制度の併存です。多くの国では何らかの形で会社が内部統制の整備状況の評価・開示し、第三者（会計士）がチェックする制度は存在していますが、二つの内部統制制度が並列で存在しているのは、日本だけです。また、監査人が財務諸表監査と同じレベルで監査する制度は米国と日本だけです。

(2) 金商法内部統制報告制度の形骸化

第二は、2. 金商法内部統制報告制度の形骸化の問題です。

(A) 導入初期に指摘されたていた問題は、下記の点でしたが、一番のポイントは「過大なコストに対して効果が限定的である」点です。

(B) その後、一定の簡素化のための制度手直しがありましたでしたが、制度11年目を迎えた現時点では、制度運営のルーティン作業としての定着化が進んだ反面、制度の本質的弱点が、導入当初の緊張感が失われマンネリ化していく中で露呈、拡大し、制度の形式化、形骸化が進み、実効性を失いつつあると言われてしています。

(C) 制度の本質的問題点

最大の問題は、制度の実効性自体に疑問があることです。本来は内部統制の有効性を事前に評価する制度にかかわらず、不祥事が発生した後の後付けで、「開示すべき重要な不備」を記載した訂正報告書を提出する例が極めて多いことです。いわゆる後出しジャンケンですね。このことは即ち、相当の時間と人員を投入して評価、監査して「有効」となったものが、後でやはり重要な不備がありましたとシャッポを脱ぐわけですから、「評価」自体が有効でないということです。もちろん些末なミスや不備は発見されますから一定の意義はあるとしても、投下資源に見合うだけの効果がない。特に経営者が主導する経理不正には殆ど無力だと言われています。

私は、それは細かく規定された評価手法を含めた制度自体の形式主義に問題があると考えていますが、一方では簡素化（コストダウン）の行き過ぎによって手抜きが横行したことにより実効性が低下したので、より厳格な運用強化が必要との意見もあります。また、訂正報告書を出せば済んでしまうことがおかしいので、虚偽報告として何らかのペナルティを課すなどの事後規制を強化すべきとの意見もあります。いずれにしても、立場は異なれども、J-SOXの形骸化の実態と見直しの必要性は大方の関係者の共通認識と言えるでしょう。

(D) 内部統制報告制度再検証と見直しの動き

東芝事件を契機に金融庁が設置した「会計監査の在り方に関する懇談会」において、委員から内部統制報告制度の「形骸化」の言葉が語られ、「どうして機能しないのかということをも是非検討していただきたい」との要望が出されました。その結果、提言には「内部統制報告制度の運用状況については必要な検証を行い、制度運用の実効性確保を図っていくべきである」との文言が織り込まれたのも当然と言えるでしょう。

そして、やっと再検証と制度見直しの動きが目に見える形で出てきました。昨年3月に公表された日本公認会計士協会近畿会の「提言書～監査の諸問題に関するアンケート結果から～」の提言7で「内部統制報告書及び監査制度については、抜本的な見直しを行うべきである。」とされました。会計士のアンケートでは、9割を超える回答者が現行の制度に疑問を持っているとの結果が出ています。それを受けて、本年7月に開催された日本監査研究学会西日本部会の統一論題テーマが「内部統制報告制度の功罪－日本公認会計士協会近畿会監査問題特別委員会提言集から－」と設定され、議論が行われました。これらは如何にも関西らしくずばりの問題指摘を行っていますが、日本公認会計士協会全体でも本年4月に研究報告「内部統制報告制度の運用の実効性の確保について」を公表しました。金融庁に遠慮してか制度問題にはあまり突っ込んで言及していませんが、それでも「内部統制に重要な不備が存在し

ていたにもかかわらず、内部統制報告書において重要な不備が開示されていなかったケースが存在することを示唆しており、内部統制報告制度及び内部統制監査制度の信頼性が問われかねない。」という本制度の抱える基本問題を改めて指摘し、形骸化、形式化の実態と問題点がかなり詳しく述べられている点は大きな前進だと思います。

(3) 会社法内部統制～態勢の整備が追い付かない中での拡充強化

第三の課題は、会社法の内部統制の拡充強化への対応の問題です。近年会社法の内部統制に関する規定が強化拡充されてきました。主要なポイントは①企業集団内部統制の重視、②内部統制の運用状況の開示と監査、③監査役監査環境の整備です。ここで重要なのは、構築状況のみならず運用状況の評価が、取締役会と監査役に求められることです。内部統制報告制度（J-SOX）では、経営者評価として内部監査部門が中心になって運用状況が評価されてきました。実は日本監査役協会の監査役監査基準では、以前から運用状況の監査を行うことが規定されていました。しかし、多くの会社では取締役会決議の形式的フォローに留まって、運用状況の評価や監査は体系的には実施されず、内部統制報告制度の報告を確認することで代替されてきたと思われます。今回法令で規定された運用状況の評価・監査を真面目に行うとすれば、三様監査の連携の深化を含めたそれなりの態勢作りが必要となります。

■内部統制制度が今後進むべき方向と監査役役割

それでは、こうした状況を踏まえ内部統制制度が今後進むべき方向と監査役の役割を検討したいと思います。まずは、当然のことではありますが、内部統制軽視論の克服です。「所詮事業活動あつての内部統制で、事業環境が悪い以上内部統制どころではない」とか「監査役はとにかく何もしないのが会社への最高の貢献で、余計なことはしないで欲しい」と公言する経営者が、特に子会社・中小会社に未だに少なくないという事実がなお存在します。そうした内部統制・監査軽視の化石的思考と有効に戦い克服するためにこそ、形式的な過剰統制を是正し、効率的で実効的な内部統制を構築する必要があります。最終的には会社法と金商法の内部統制制度の一元化が目指されるべきですが、まずは現行の制度の枠内での、二つの内部統制制度の統合的運用、すなわち①内部統制報告制度の全社的統制評価と監査役の内部統制監査の一体的運用と②内部統制報告制度の業務プロセス評価及び子会社評価と内部監査部門の業務監査の一体的運用が目指されるべきでしょう。

青山学院の町田祥弘（よしひろ）教授が日経文庫「内部統制の知識」の2015年発行の第三版で初めて、二つの内部統制制度の統合について言及しました。運用上の統合に加え、「また、企業側だけではなく、制度としても、いつまでも会社法と金融商品取引法の両制度による別々の規制を課しているのは効率的とはいえません。少なくとも、上場会社である大会社については、統合的な内部統制の制度を検討する必要があると思われます。」と制度統合を主張されましたが、残念ながら無視されてしまいました。J-SOX生みの親である八田進二先生が言われるのは、「最大の壁は、二つの官庁（法務省と金融庁）の面子と省益確保という役所特有の本能であり、これは簡単な問題ではない。」（あなたがそんなことを言っていないんですかと詰め寄りた気分ですが）まさにここが政治の出番ではないかと思います。攻めのガバナンスと守りのガバナンスの両面を促進するものとして、成長戦略の重要な一環と位置付けて取り組むべきであると思います。

最後に、監査役が果たすべき役割について、下記の3点を指摘しておきたいと思います。

- ①監査役が要となって、内部監査部門と会計監査人が連携できる体制整備
- ②全社的統制評価に監査役の経営全般に関する識見を活かす
- ③個別のプロセス評価は会計監査人や内部監査部門監査に基本的に依拠する

★特に監査役にとっては、いままで関与出来ていない内部統制報告制度にどう積極的に関わっていくのが、次のテーマである三様監査の連携をどう深化させるかと共に重要な課題となります。

(3) 三様監査の連携の深化（特に内部監査部門との連携）

◆S化学内部監査部門の立場から

三つ目のテーマは三様監査の連携の深化（特に内部監査部門との連携）です。

まず、S化学の内部監査部門での体験から始めましょう。当時の監査役はとても職務熱心で優秀な方でしたが、それでも監査役からの情報提供が殆どなく、内部監査部門からの情報の一方的な提供が多いのが実態でした。その一方で、会計監査人との関係はJ-SOXを契機に大きく変わりました。多くの企業で経営者評価を内部監査部門が担い、監査人（監査法人）が導入アドバイス業務と監査を担当したことから、内部監査部門と監査人との関係が飛躍的に緊密化しました。そうした変化を踏まえ、S化学ではこの時期、すなわち2007年から三様監査会議がスタートしました。主としてJ-SOXの準備状況や内部統制テストに関する情報共有を目的にしたもので、以降有益なコミュニケーションの場として定着しました。

◆監査懇話会監査セミナー2017年9月 八田進二青山学院教授(当時)「三様監査の誤解を解く」

三様監査に絡んだもう一つの体験は、監査懇話会の2017年9月監査セミナーでの八田進二青山学院教授(当時)の「三様監査の誤解を解く」というタイトルの講演です。これは、近年日本監査役協会が三様監査の重要性を強調していることを意識された非常に挑発的な内容で、三様監査の連携に安易に期待する最近の風潮に警告を発するものでした。その論旨は以下のようものです。

- ・「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」を促進することと限定的に解すべきである。
- ・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。

これに対して、ホンマにそれでエエんですかという気持ちで、まとめたのが日本経営倫理学会・ガバナンス研究部会例会での報告「三様監査の連携の一層の深化を目指して」です。

■監査をめぐる全体状況と三様監査の位置づけ～三つの強調点

ここで、私が特に強調したかったのは下記の諸点です。

まずは、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あるということです。三様監査という言葉は以前から使われていましたが、スローガンの色彩が強かった。しかし、近年の監査をめぐる状況には、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いうことです。あれこれの解釈論云々ではなく、現実の状況から出発すると、連携の更なる深化が具体的な方策として求められていることが分かります。

各監査が抱える切実な事情については、ここでは詳論する余裕はありませんが、主なポイントは下記の諸点です。

■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

第一は、後を絶たない不祥事と監査機能全般への深刻な不信です。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り、それ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・民事上の責任追及がより厳格化しています。この点は、次回セクレスト事件とFOI事件を題材に詳しく見ていきます。

第二は、企業活動のグローバル化の進展です。海外子会社を含む企業集団の管理体制は国際化し、複雑性を増すのに伴い監査の困難性も大幅に増加しています。それぞれの監査単独ではとても対処しきれない状況があります。

第三は、CG改革の進展と深化の動きの影響です。当初軽視されているように見えた監査機能を中軸とした守りのガバナンスは不祥事頻発という深刻な現実から重要性が再認識されてきたのは当然と言えるでしょう。加えて、KAM導入を柱とする監査報告改革や統合報告などの企業情報開示改革、それと連動したESGやSDGSなどのグローバルな社会課題への戦略的取組みなどは、従来の延長線上にはない新たな課題であり、ある意味難問が突き付けられていると良いでしょう。

■連携の深化を阻む壁の克服に積極的に取り組む必要性

第二に強調したいことは、三様監査をスローガンに止めてきたもの、すなわち連携の深化を阻む壁を明確に意識して、その是正、克服に積極的に取り組む必要があるということです。

その第一は、監査役と内部監査部門とのレポーティングラインの問題です。これは、監査役側にとっては独任制と組織監査の関係の問題であり、内部監査側にとっては社長直轄組織に留まってよいのかという問題です。

<監査役側の問題>

まず監査役側の問題。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があります。また、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、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があります。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、委員会設置会社では常勤者が義務付けられていません。それに伴い、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いう考えが従来有力でした。

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ます。すなわち、多くの監査（等）委員会では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、協会の監査役監査基準が規定する通り「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ます（同第37条1項）。」また委員会監査でも、多くの場合内部監査部門は社長直轄組織であり、実質的な指示命令の行使には困難が伴うのが実情です。その意味では、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、人事権の確保という課題は監査役監査のみならず、委員会監査にとってもなお重要な課題であるのが紛れもない実態です。

<内部監査部門側の問題>

一方での、内部監査部門側の問題。従来日本の内部監査部門は経営トップ直轄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ていました。大きな転機は、内部統制報告制度において経営者評価を多くの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した。これは企業のガバナンスそのものの評価に繋がるものであり、経営者の活動が評価対象にならざるを

得なくなった訳です。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トライン）の確立の必要性が語られるようになります。

その一方で、内部監査にはもう一つの流れ、経営監査志向があります。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程そのものの妥当性の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ります。2番目のテーマでご紹介した企業研究会の内部監査部長の集まりの名前も「これからの経営監査を考える会」というものでした。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ります。実は、東芝では会計不正事件の反省として、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の下に、ガバナンス体制改革策が実施されました。

このように、内部監査部門には内部監査の「高度化」＝経営監査と「経営トップからの独立性」という二つの志向性が錯綜した形で存在しており、問題はこれらはしばしば相矛盾することがある点です。そこで、この問題の解決策として提起されているのが、デュアルレポートラインの確立という提案です。この提案にも様々なバリエーションがありますが、「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。」（CIA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)）というのが一つの代表的なモデルです。

最近はやりの「3つのディフェンスライン（防衛線）」論においては、いわゆる検査（典型的には法令遵守や社内規則についての準拠性の監査）を第1線の業務執行部門や第2線のリスク管理部門に移管することにより、第3線の内部監査部門はより高度な観点から会社・組織全体の課題や戦略目標達成に係る重要なテーマについてフォワードルッキングな（先行きを見据えた）監査を志向する傾向が見られると言われているのも、高度化志向の表れだと思います。この理論が流布している欧米では、第三線のレポート先は社外取締役を中心とした監査委員会となりますが、日本では監査役会がその役割をどう担うかが課題となります。

■その他連携の深化を阻む壁

(1) 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す。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、というものです。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す。

(2) 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ます。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ます。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ました。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ありません。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ません。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ります。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恐れが強い。FOI事件での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と思います。

(3) 内部統制報告制度における監査役の位置付けの不明確性

問題は内部統制報告制度の中では、監査役等には正当な位置付けが与えられていないことです。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です。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・監査の実効性を著しく損なっています。

■三様監査の連携の深化のための具体的方策

第三に強調したかったのは、三様監査の連携の深化のための具体的方策、とりわけ共通して取り組むべき領域を絞り込み設定することが重要ということです。今迄述べてきたようなガバナンスと監査が置かれている現在の状況から、下記が共通して取り組むべき重要な領域となると考えています。

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の実効化が重要課題となります。そのためには、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す。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ります。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す。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ります。

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です。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す。

③企業のESG対応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。広い意味の社会規範への適切な対応に対する監視活動となります。

④各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すが、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す。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にも質的にも充実強化されたが、制度対応が一段落するのに伴い再び縮小する動きも少なからず存在します。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ります。

⑤三様監査の要としての監査役が主宰の役割

双方向のコミュニケーションの場としての、三様監査の定期的会合の開催。その際、三様監査の要として、監査役が主宰するのが望ましいと思います。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ありません。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、上記の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す。

なお、次回10月17日は引き続き体験的ガバナンス論の②として、(1)出身会社の株主総会でのガバナンス問題の質問～OBとしての「覚悟」、(2)厳格化する監査役の法的責任と有事における監査役の対応～セイクレスト事件、FOI事件、(3)監査役が直面する新たな諸課題～監査報告改革(透明化)、ESG経営、企業倫理、<最後に～『監査役の覚悟』>などを取り上げる予定です。

以上