2019年1月31日

【監査懇話会　監査セミナー】

別府　正之助
beppu-yokohama@nifty.com

監査役会と内部監査部門の役割と指揮・命令関係を規定化しよう

1．日産の事件に思うこと

・トップによる会社の私物化は、誰が、どの機関がストップすべきか？
社外役員(非常勤)に抑止力を期待できるか？

・不正を許さない企業風土は？　　内部通報制度は？

・社内の監視・監督機関である監査役会と内部監査部門が真に機能する仕組みが必要ではないか？

2．残されているコーポレートガバナンス上の課題

（1） これまでのガバナンス体制改革

○ 複数社外取締役の導入　⇒　完全なモニタリング型へのシフトは少ない

○ 監査役会への会計監査人の選任・解任権付与　⇒　監査報酬はまだ同意権のみ

○ 監査等委員会の選択可　⇒　上場会社の約25%（905社）が導入

○ 取締役会の実効性評価　⇒　監査役会の評価はまだ不十分。

（2）残されているガバナンスの課題

○　社外取締役の機能発揮　⇒　トップの選任・解任に影響力を行使できるか？

○　監査役(会)の機能発揮　⇒　内部監査部門と会計監査人を束ねる仕組みが必要

○　内部監査部門の社内での位置づけ明確化　⇒特に、監査役会との関係明確化

・社長の全面指揮下にある内部監査部門では、社長の好まない監査はできないのではないか？　取締役会・監査役会へ監査報告は、社長が選別しているのか？

・監査役(会)は内部監査部門を指揮・指示できるのだろうか？

3．２０１８年の振り返り（内部監査に言及した報告書を中心に）

2017 年１月、日本監査役協会が初めて内部監査に関する報告書「監査役等と内部監査部門との連携について」を発表。
その後 2018 年には、内部監査に言及した報告書が数多く発表された。

（1） 2018 年３月、日本取引所自主規制法人「上場会社における不祥事予防のプリンシパル」を発表

［原則２］ 使命感に裏付けられた職責の全う
経営陣は、コンプライアンスにコミットし、その旨を継続的に発信し、コンプライアンス違反を誘発させないよう事業実態に即した経営目標の設定や業務遂行を行う。
監査機関及び監督機関は、自身が担う牽制機能の重要性を常に意識し、必要十分な情報収集と客観的な分析・評価に基づき、積極的に行動する。
これらが着実に実現するよう、適切な組織設計とリソース配分に配意する。

(解説)2-2　監査機関である監査役・監査役会・監査委員会・監査等委員会と**内部監査部門**、及び監督機関である取締役会や指名委員会等が実効性を持ってその機能を発揮するためには、必要十分な情報収集と社会目線を踏まえた客観的な分析・評価が不可欠であり、その実務運用を支援する体制の構築にも配意が必要である。また、監査・監督する側とされる側との利益相反を的確にマネジメントし、例えば、実質的な「自己監査」となるような状況を招かないよう留意する。
監査・監督機関は、不祥事発生につながる要因がないかを能動的に調査し、コンプライアンス違反の予兆があれば、使命感を持って対処する。
監査・監督機関の牽制機能には、平時の取組みはもちろんのこと、必要な場合に経営陣の適格性を判断する適切な選任・解任プロセスも含まれる。

（2）2018 年６月、日本取引所「コーポレートガバナンス・コード」の改定

① 内部監査に関する条文は以下の通りで変更なし。

補充原則 4-13③
上場会社は、**内部監査部門**と取締役・監査役との連携を確保すべきである。

補充原則 3-2②
取締役会及び監査役会は、少なくとも下記の対応を行うべきである。
(ⅲ) 外部会計部監査人と監査役(監査役会への出席を含む)、**内部監査部門**や社外取締役との十分な連携の確保

② 2018年6月の主な改定点

補充原則 4-3② 取締役会は、CEO の選解任は、会社におけるもっとも重要な戦略的意思決定であることを踏まえ、客観性・適時性透明性ある手続に従い、十分な時間と資源をかけて、資質を備えたCEO を選任すべきである。

補充原則「4-3③ 取締役会は、会社の業績等の適切な評価を踏まえ、CEO が「その機能を十分発揮していないと認められる場合に、CEO を解任するための客観性・適時性・透明性ある手続を確立すべきである。

原則4-11 ・・・また監査役には、適切な経験・能力及び必要な財務・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り、特に、財務・会計に関する十分な知見を有している者が1名以上選任されるべきである。

原則 5－2 自社の資本コストを的確に把握した上で、収益計画や資本政策の基本的な考え方を示すとともに・・・

（3）2018年1月、「監査役等と監査人との連携に関する共同研究報告」
2018年8月、「改正版会計計監査人との連携に関する実務指針」
・日本監査役協会と日本公認会計士協会が協働して発表。

（注2） 監査基準委員会報告書 260 では、監査人は、被監査会社の企業統治の構造に応じて、コミュニケーションを行うことが適切な「統治責任者」を判断しなければならないとされている。「**統治責任者」とは、企業の戦略的方向 性と説明責任を果たしているかどうかを監視（財務報告プロセスの監視を含む。）する責任を有する者又は組織を いい、**我が国では、取締役会、監査役等がそれに該当するが、**原則として、監査役等が監査人のコミュニケーシ ョンの対象とされている。**

（注3） 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－」で は、監査役等、内部監査部門、会計監査人の三者間の連携に当たって、**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**であるとされている。

（4）2018年5月、経済同友会「社外取締役の機能強化」を発表

実行性あるコンプライアンス体制の構築のためには、**監査の職務を行う会社法上の機関(監査委員会、監査等委員会、監査役)と内部監査部門との連携を担保することが必要**であり、例えば、以下のような仕組みが考えられる。

(監査の職務を行う会社法上の機関と内部監査部門の連携を担保する仕組みの例)

○ 監査の職務を行う会社法上の機関と内部監査部門は、自社にとって持続的な企業価値向上を脅かすコンプライアンス・リスクは何か、平時より認識を共有する。

○ 監査の職務を行う会社法上の機関は、内部監査部門が策定した社内監査実行計画について、潜在的リスクの発見、監査項目の適切性（社会経済や産業構造の変化、技術進歩等に応じた項目の設定）の観点から検証して助言を行う。

○ 内部監査部門からの監査結果は、内部監査部門担当役員や経営執行のみならず、監査の職務を行う会社法上の機関にも報告される体制を構築する。

○ 監査の職務を行う会社法上の機関は、内部監査部門からの監査結果を受け、定期的に取締役会に報告する。また、取締役会の議題検討に関与し、コンプライアンス・リスクの懸念が生じた場合、適時適切に取締役会に報告し議論を促す。

○ 内部監査部門長の人事や評価は、経営執行（内部監査管掌の執行役）のみならず、監査の職務を行う会社法上の機関にも同意をとる。

（5）2018 年 10 月、金融庁「コンプライアンス・リスク管理に関する 検査・監督の考え方と進め方 （コンプライアンス・リスク管理基本方針)」を発表

（3） 内部監査部門による検証

内部監査部門は、事業部門や管理部門から独立した立場で、コンプライアンス・リスクに関する管理態勢について検証し、管理態勢の構築やその運用に不備があれば、 **経営陣に対し指摘して是正を求め、あるいは管理態勢の改善等について経営陣に助言・提言をすることが期待されている。**

従来、内部監査については、経営陣の理解や後押しの不足等の理由から、その役割が限定的に捉えられ、リスク・アセスメントが不十分であり、また、事務不備の検証や 規程等への準拠性の検証にとどまる等の傾向がみられた。

内部監査の質を向上させるためには、ビジネスモデルに基づくリスク・アセスメント を実施して監査項目を選定することや、金融機関の経営陣への規律づけの観点から 内部監査を実施することが必要となる。

また、コンプライアンス上の問題事象が生じ、内部監査部門による調査等が実施される場合、経営陣の主導により、問題事象が生じた背後にある構造的問題に遡り、実効的な再発防止策を策定することが重要となる。

例えば、経営陣の収益至上主義的な姿勢が問題発生の主な要素となっている場合に、その問題を避けて根本的な解決に至ることは望めない。また、取り扱う商品・サー ビスが急激に増加し、それに事務運営や内部管理態勢が追いつかず、コンプライアン ス上の問題事象が生じた場合に、事務手続や内部管理のルールを強化するだけでは、かえって逆効果となりかねない。

このような根本的な原因の分析を行うためには、経営陣が中心となり、事業部門、 管理部門及び内部監査部門等の幅広い役職員による対話・議論を通じて、問題事象に至った背景・原因を多角的に分析・把握する企業文化を醸成することが重要となる。

このように、**内部監査が有効に機能するためには、経営陣に対して牽制機能を発揮できる態勢を構築するために十分な人材を質及び量の両面において確保するだけでなく、さらに、社外取締役、監査役（会)、監査等委員会、監査委員会、外部監査等との間で、制度的な特徴を活かしながら適切に連携し、実効的な監査を実施していくことも重要である。**

4．　内部監査の最近のトッピクス

（1） 内部監査部門の人数や業務内容の開示が増加（有報、CG 報告書）

日産自動車　（18 年 6 月有価証券報告書）

（内部監査および監査役監査）

当社は、18 日、内部監査部署として、独立した組織であるグローバル内部監査機能（**当社 14 名、グローバルで約 90 名**）を設置している。各地域では統括会社に設置された内部監査部署が担当しており、具体的な監査活動を Chief Internal Audit Officer が統括することにより、グループ・グローバルに有効かつ効率的な監査を行っている。

監査は、エクゼキュティブコミッティで承認された監査計画に基づき実施され、その結果を関係役員へ報告している。また、監査役に対しても定期的に監査結果を報告している。

新日鉄住金　（18 年 12 月コーポレートガバナンス報告書）

（内部統制システムの運用体制）

当社は、当社グループにおける内部統制システムの運用体制として、内部統制企画及び内部監査を担当する内部統制・監査部（**専任 13 名**、兼務 20 名）並びに各分野毎のリスク管理を担当する機能部門（約 700 名）を設置しています。また、当社各部門・グループ会社における自律的内部統制活動の企画・推進を担当するリスクマネジメント担当者（当社約 150 名）並びにリスクマネジメント責任者（グループ会社約 550 名）を配置しております。

キヤノン　（18 年 3 月有報、１8 年 4 月 CG 報告書）

（内部監査部門の状況）

内部監査部門である経営監理室は独立した専任組織として、「内部監査規程」に則り，遵法や内部統制システム等の監査および評価と提言を行っております。また、品質や環境、情報セキュリティ等の監査は、経営監理室が中心となり、それぞれの統括部門と連携し、実施しております。

また、経営トップの方針に基づき、すべての業務について専門的な見地から監査を実施するべく、監査機能の強化を図り、現在の **70 名**体制から増員を計画しております。

（2） 日本内部監査協会の個人会員が年々増加（2,500 法人 vs. 5,500 人）

（3） 20 年経過して CIA 合格者累計数は 8,475 人（2017 年末現在）

（4） IIA 国際本部会長に初めて日本人（毛利直広氏）が就任（2018 年 5 月～）

（5） 内部評価（定期的自己評価）の実施と外部評価の受診が増加中

（6） 「国際基準」に準拠した内部監査の必要性が高まりつつある

5.　監査役会と内部監査部門の関係を明確化すべき理由

（1）　社内各層からの疑問の声にこたえ、効率的な組織運営を行うため

・「監査役と内部監査部門の違いが判らない。同じことを聞かれた。」

・「業務が重複しており、効率的な組織運営ができていないのではないか」

・「監査役が内部監査担当役員のように振舞っている。」

・「内部監査の往査に監査役が同行しているが、その立場が理解できない。」

（2）　監査役等が内部監査部門をフルに活用するため

・監査役等は、絶対的に監査資源が不足。

・監査役等だけでは、海外子会社を含むグループの内部統制を検証できない。

・内部監査部門に対して一定の範囲で指示できる公式な体制の確立が必要。。
「連携」の意味はあいまい。

（3）　社外取締役・社外監査役へ監査結果を的確に伝達するため

・経営企画部や秘書部などを通じた経営陣側からの情報提供だけでは不十分。

・社外役員に内部監査の結果を的確に伝える仕組みが必要。

（4）　内部監査部門の認知度と品質の向上に監査役等の支援を得るため

・社長とガバナンス機関への 2 系統のレポーティングラインの確立。

・内部監査部門への適切な人員配置とその活用について社長への助言。

・内部監査人の教育・訓練（CIA 資格の取得など）を支援。

・監査品質の向上を促すための支援―国際基準に基づく監査手法の導入など。

・海外子会社内部監査人の指揮と協働体制の確立を支援。

・内部監査部門を設置していない子会社監査役との協働体制確立。

6．内部監査に関する世界標準の考え方

（1）社長のためだけに設置される機能ではない

「参考」ニューヨーク証券取引所の上場規程:

303A.07 Listed companies must maintain an internal audit function to provide management and the audit committee with ongoing assessment of the listed company's risk management process and system of internal control.

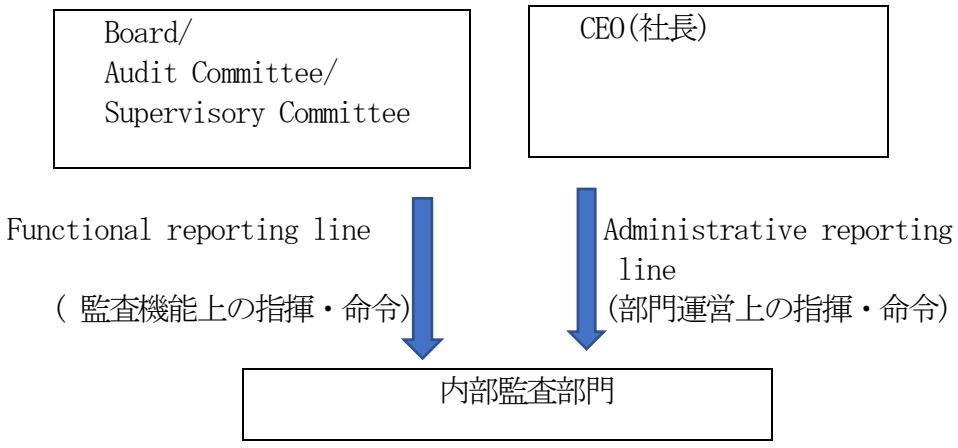
【筆者訳】上場会社は、リスク管理プロセスと内部統制システムの評価結果と意見を**経営者と Audit Committee に提供する**ための内部監査機能を維持しなければならない。

（2） 社長とガバナンス機関への２系統の報告経路（Dual reporting line）確立

・内部監査部門は、社内組織上は、社長直属。
しかし、ガバナンス機関（Board, Audit Committee, Supervisory Committee）に対しても Reporting line を有することが必要。（社長からの独立性確保）。

＊reporting line とは、直属する、指揮・命令・指示を仰ぐ、復命する（命令されたことの経過や結果を報告する）関係のこと。
単なる伝達や連絡（communicate）ではない。

・ガバナンス機関が内部監査部門の活動を Oversight（監視・監督）する。



・監査機能上の指揮・命令は、内部監査に関する重要事項の範囲にとどまる。
監査担当役員のような立場で、細部に至るまで（例えば、監査報告書の内容まで）口を出すことではない。

（3） Dual reporting line の内容を内部監査規程及び監査委員会規程に明示

【Model Internal Activity Charter （ 2017 IIA)からの抜粋】

Authority(権限)

The Chief Audit Executive will report functionally(監査機能上) to the [board/audit committee/supervisory committee] and administratively (i.e. day to day operations)(部門運営上) to the Chief Executive Officer.

To establish, maintain, and assure that XXX Company’s internal audit activity has sufficient authority to fulfill its duties, the[board/audit committee/supervisory committee] will:

- Approve the internal audit activity’s charter （ 内部監査規程)
- Approve the risk-based internal audit plan.(リスクベース監査計画)
- Approve the internal audit activity’s budget and resource plan. (予算と計画)
- Review communications from the chief audit executive on the internal audit activity’s performance relative to its plan and other matters.(監査結果報告のレビュー)
- Approve decisions regarding the appointment and removal of the chief audit executive. (内部監査部門長の選任・解任)
- Approve the remuneration of the chief audit executive (内部監査部門長の報酬)
- Make appropriate inquiries of management and the chief audit executive to determine whether there is inappropriate scope or resource or limitations. (監査制約の有無などについての問い合わせ)

The chief audit executive will have unrestricted access to, and communicate and interact directly with, the [board/audit committee/supervisory committee] ,including in private meetings without management present.(取締役・監査委員などへの直接アクセス)

【Model Audit Committee Charter(2017 IIA)からの抜粋】

＊SEC ルールで、3年ごとに招集通知の添付資料として開示必要。

Oversight of the Internal Audit Activity and Other Assurance Providers

Internal Audit Activity

To obtain reasonable assurance with respect to work of the internal audit activity, the audit committee will provide oversight related to;

Internal Audit Charter and Resources(内部監査規程、監査資源)

- Review and approve the internal audit charter at least annually.
- Advice the Board about increases and decreases to the requested resources to achieve the internal audit plan.

CAE Performance(内部監査部門長の選任・解任、評価)

- Advise the board regarding the qualifications and recruitment, appointment, and removal of the CAE.

.Provide input to management related to evaluating the performance of the CAE.
.Recommend to management or the governing body the appropriate compensation of the CAE.

Internal Audit Strategy and Plan(方針、監査計画、監査資源)

.Review and provide input on the internal audit activity's strategic plan, objectives, performance measures, and outcomes.
.Review and approve proposed risk-based internal audit plan and make recommendations concerning internal audit projects.
.Review and approve the internal audit plan and engagement work program, including reviewing internal audit resources necessary to achieve the plan.
.Review the internal audit activity's performance relative to its audit plan.

Internal Audit Engagement and Follow Up(報告書、フォローアップ)

.Review internal audit reports and other recommendations to management.
.Review and track management's action plans to address the results of internal audit engagements.
.Review and advise management on the results of any special investigations.
.Inquire of the CAE whether any internal audit engagements or non-audit engagements have been completed but not reported to the committee; if so, inquire whether any matters of significance arose from such work.
.Inquire of the CAE whether any evidence of fraud has been identified during internal audit engagements and evaluate what additional actions, if any, should be taken.

Standards Conformance(国際基準の順守、外部評価)

.Inquire of the CAE about steps taken to ensure that the internal audit activity conforms with The IIA's International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing(Standards).
.Ensure that the internal audit activity has a quality assurance and improvement program and that the results of these periodic assessments are presented to the audit committee.
.Ensure that the internal audit activity has an external quality assurance review every five years.
.Review the results of the independent external quality assurance review and monitor the implementation of the internal audit activity's action plans to address any recommendations.
.Advice the board about any recommendations for the continuous improvement of the internal audit activity.

7．日本における世界標準の考え方の導入

（1）Board の意味について関係機関の合意形成

・国際基準では内部監査部門を Oversight （監視・監督）する機関を Board/Audit Committee/Supervisory Committee としている。
Board と総称することが多いが、単純に「取締役会」と理解すべきではない。
英米では、一般的に Audit Committee（監査委員会）を指す。

・日本では、監査等委員会及び監査委員会が Audit Committee に匹敵する機関であることに異論はあるまい。
では監査役会はどうか？

・日本のガバナンス機関は、取締役会と監査役会とされている。
しかし、独立社外取締役が過半数に満たず、業務執行の決定を行う日本の取締役会は、真の意味のガバナンス機関とは言い難い。
監査役会設置会社のガバナンス機関（業務執行に携わらない機関）は監査役会であり、これを補完するのが独立社外取締役と考える。

・以上より、日本においては、Supervisory Committee に匹敵する機関は監査役会（Audit and Supervisory Board）であり、Dual reporting 先の一方と位位置付けられるべき。
監査役会が内部監査機能を Oversight することについて、関係機関（日本監査役協会、監査懇話会、日本内部監査協会など）の合意形成が必須である。

（2） 社長の同意取り付け

・世界標準の考え方について、社長の理解を得るのは、監査役（会）の仕事。
世界の潮流やコーポレートガバナンス・コードの目指している点を丁寧に説明すれば、社長には必ず趣旨を理解してもらえると確信している。

・社長の同意を得る前に、内部監査部門長の理解を得ておく。
また、社外監査役・社外取締役の全面的な賛同を得ておくことも大事である。

・監査役会が関与する重要事項の範囲と関与の仕方を、社長と話し合い納得を得る。
そのうえで、内部監査規程上、明文化する。

① 内部監査規程の改定-監査役会の承認事項
社長と監査役会が承認し、取締役会で決定する。

② リスクベースの年間監査計画-監査役会の承認事項
社長と監査役会が承認し、取締役会で決定する。

③ 予算と要員計画-監査役会への報告事項
内部監査部門長と意見交換したうえで、監査役会としての意見を社長と面談時などの場を通じて社長に伝える。

④ 監査結果の報告受領―監査役会への報告事項
個々の監査結果、年度末の総括報告、品質評価の結果報告などの報告を受けて、内部監査部門長と細部にわたり意見交換する。

⑤ 内部監査部門長の異動（選任・解任）-監査役会との協議事項
社長が立案し、監査役会に協議意見を求める。
なお、内部監査部門長の交代時期、次の候補者、退任後の異動先について、日ごろから社長と監査役会が意見交換しておく。

⑥ 内部監査部門長の報酬―監査役会の関与は原則として不要
日本では内部登用が一般的であり、報酬について監査役会が関与する必要性は低い。

（3） 基本規程の改定

・世界標準のモデル規程を参考にして、まず自社の内部監査規程を見直す。
監査役会へ監査結果を報告する旨の条文が見当たらない会社が多い。 ・

・次に、関連規定（監査役会規則、監査役監査基準、取締役会規程など）を改定する。
監査役会規則に、内部監査の結果報告を受ける旨が明示されていない会社が多い。
（監査役会の内規である監査役監査基準に示しているだけでは不十分。）

・しかし、個々の規定の改定は、実務上時間がかかり遅々として進まないことが危惧される。対応策として、個々の規定の上位規程を新設し、その中に新しいガバナンスの考え方を明記するのが実践的。

・上位規程として「コーポレートガバナンス基本方針」を新設し、その中の内部監査の項に、社長と監査役会への２系統の報告経路や、監査役会が関与する重要事項を明示する。
（内部統制システム基本方針の名称では、上位規程であることが明確に認識されないことが懸念される。）

・コーポレートガバナンス基本方針は社外役員の賛同を得て、取締役会で決議する。

（4） 基本方針の開示

世界標準の考え方を織り込んだ基本方針を社内に周知するとともに、アニュアルレポート、事業報告、有価証券報告書、コーポレートガバナンス報告書、ホームページなどを通じて積極的に開示する。

８．内部監査の充実に向けての監査役（会）の支援

（1） 社長への進言

・PDCA 経営に不可欠な機能、役に立つ機能であることを折に触れて伝える。

・鍵は、内部監査部門長の人選。
監査役会側からも、積極的に候補者を推薦する。

・適正人員（質と量）の配置
監査役会スタッフの増員よりも、内部監査部門の増員を優先。
特に、海外子会社を監査できるスタッフの養成と配置が急務。

> **【東芝の内部管理体制の改善報告**（2017 年 10 月 20 日）からの抜粋】
> 子会社（特に海外子会社）管理の脆弱さ・・・グローバル経営管理に関する基本的な考え方が不明確であり、特に M&A により取得した海外大規模子会社を中心に、情報連携・ガバナンス体制に不十分な点があった。

・社長と内部監査部門長の定期会合（毎月１回程度）。
実際に監査に当たった責任者が社長へ直接報告する。内部監査責任者のモチベーションをアップする一番の方法。

・内部監査部門の社内認知度アップのために社長のサポート。
役員会などの場で監査結果を報告させる。

。

・社長直属組織であることが一目でわかる組織図の開示。

（2）内部監査部門へのサポート

・経営に役立つ監査への期待を伝える。「検査係ではない」

・J-SOX 作業偏重から、本来の内部監査業務へのシフト。

・拠点別・組織別監査に加え、テーマ監査への取り組みを促す。

・世界標準の監査手法と考え方の習得を促す。

・思い切った改善のための提言を求める。
改善のための提言のフォローアップをサポートする。

・研修・資格取得費用の会社補助を働きかける。

・毎年の内部評価の実施と、5 年ごとの外部評価の受検を支援する。

9. グループ監査体制の責任者は本社の監査役会

（1） グループ全体としての監査資源の棚卸（量と質の両面で）

○ 本社：
常勤監査役・非常勤監査役、監査役スタッフ、内部監査部門、会計監査人

○ 国内子会社：
常勤監査役、非常勤監査役、監査役スタッフ、内部監査部門、会計監査人

○ 海外子会社：
内部監査部門、会計監査人

（2） グループ監査体制の評価

○ 内部監査機能を設置すべき子会社はないか？

○ 会計監査人を起用すべき子会社はないか？

○ 子会社(特に海外)の内部監査部門に対して、本社の内部監査部門はどのように指導あるいは関与しているか？

○ グループ内部監査規程は策定されているか？

○ 国内・海外子会社社長の部下として内部監査部門を設置配置している場合、本社の内部監査部門長は各子会社の内部監査計画と個々の監査報告書を入手して閲覧しているか？

○ 国内子会社に内部監査部門が設置されていない場合、子会社の常勤（または非常勤）監査役にどのような監査活動を求めているのか？
監査報告書を本社監査役会は入手して閲覧できているか？

○ 本社の監査役または内部監査部門が海外子会社に出向いた時、会計監査人と面談し、マネジメントレターを入手してその説明を聴取しているか？

（3） グループ監査体制と活動内容の開示内容の充実

コーポレートガバナンス報告書、事業報告、アニュアルレポートなどで、監査役、内部監査部門、会計監査人によるグループ監査体制とその活動内容を詳しく開示する。開示の充実は、ステークホルダーの信頼を得る一番の良策。

監査役の皆さまから、社長及び内部監査部門長に規定化を話しかけてもらいたい。

以上