

監査役と内部監査の関わり

研究会No.32

C I Aフォーラムは、C I A資格保持者の研鑽及び相互交流を目的に活動する、社団法人日本内部監査協会（I I A－J A P A N）の特別研究会である。各研究会は、担当の座長が責任をもって自主的に運営し、研究期間、目標成果を設定し、研究成果を発信している。

当研究報告書は、C I Aフォーラム研究会No.32が、その活動成果としてとりまとめたものである。報告書に記載された意見やコメントは、研究会の「見解」であり協会の見解を代表するものではなく、協会がこれを保証・賛成・推奨等するものでもない。

序章（はじめに）——現場から見た内部監査と監査役監査の重複

昨今、企業における現場ライン部門では、様々な監査もしくはそれに類する調査・評価・モニタリング等が増え、その対応にますます工数を取られる傾向にある。例えば、営業部門であれば本来、営業活動を行うことが主たる業務であるべきであるが、ややもすると、監査対応のための証憑類の提出、説明資料作成、実査対応等の社内業務に多くの時間が費やされ、顧客に接する時間が十分確保できないケースも散見される。

通常、監査は監査役監査、会計監査、内部監査（いわゆる三様監査）を指すが、現場ライン部門からすると、その他にも税務調査、J－S O X評価なども監査ではないにもかかわらず、同様の監査と誤解されている側面もある。そこには要求される証憑類が同じであったり、質問される内容が似通っていたりして、監査間の重複感、負担感が増幅している現実があるようである。

今回、当研究会では、2009（平成21）年8月24日に公益社団法人（当時は社団法人）日本監査役協会本部監査役スタッフ研究会が発行した「監査役監査における内部監査部門との関係」（以下「スタッフ報告書」）をテキストとして討論するとともに、海外事例、他社事例、その他文献の検討を行い、内部監査と監査役監査の重複を避けながら、それぞれの監査をより効果的・効率的に行うための依拠、関係のありかたについて、内部監査人の視点から考察を行った。

第1章 内部監査と監査役監査の関係

1. 内部監査と監査役監査の関係の重要性

序章で述べた三様監査は、それぞれが固有の目的を持ち、独自の方法によって実施される。その一方で、補完的あるいは相乗的に機

能することによって、組織の運営や関係者との利害調整を支援することが期待されることから、三様監査の連係の重要性が古くから語られてきた。

日本監査役協会は、2004（平成16）年2月の監査役監査基準の改正において、内部監査との連係の重要性を従来以上に明確に打ち出した。

監査役監査基準（2011（平成23）年3月10日最終改正）

（内部監査部門等との連係による組織的かつ効率的監査）

第34条

1. 監査役は、会社の業務及び財産の状況の調査その他の監査職務の執行にあたり、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（本基準において「内部監査部門等」という）と緊密な連係を保ち、組織的かつ効率的な監査を実施するよう努めなければならない。
2. 監査役は、内部監査部門等からその監査計画と監査結果について定期的に報告を受け、必要に応じて調査を求めるとする。監査役は、内部監査部門等の監査結果を内部統制システムに係る監査役監査に実効的に活用する。（以下、省略）
（傍点は筆者）

また、日本内部監査協会は、2004（平成16）年6月に公表した改訂内部監査基準で、法定監査との連携の必要性について触れている。

内部監査基準（2004（平成16）年改訂）

〔7〕内部監査と法定監査との関係

（前略）特に株式会社の監査としての監査役監査または監査委員会の監査と、公認会計士または監査法人による監査においては、有効な内部統制がその監査の前提とされており、したがって、内部監査は、

これらの監査との情報交換、意見交換等の機会を持ち、さらには連携を図ることが望ましい。（傍点は筆者）

しかし、それぞれの基準から読み取れる連係（携）に対する両者のスタンスには違いが見られ、連係の推進は精神論で終わっているという議論もある。

2005（平成17）年の開示府令（企業内容等の開示に関する内閣府令）の改正で、有価証券報告書のコーポレート・ガバナンスの状況の記載の一部として「内部監査、監査役（監査委員会）監査及び会計監査の相互連携について具体的に、かつ、わかりやすく記載すること」が求められた。これを受けて、日本監査役協会と日本公認会計士協会は、「監査役若しくは監査役会又は監査委員会と監査人との連携に関する共同研究報告」（2005（平成17）年7月29日、最終改正2009（平成21）年7月9日）を取りまとめ、連係の進展を図ってきている。

監査役と会計監査人の連係に比べて遅れ気味の内部監査と監査役の連係であったが、2009（平成21）年8月に日本監査役協会の本部監査役スタッフ研究会が前述の「スタッフ報告書」を発表し、日本内部監査協会は2010（平成22）年の特別研修会で「内部監査と監査役の連携」をテーマに日本監査役協会の常務理事を講師に迎えるなど、両者の連係強化の機運が実務的にも高まりつつある（注）。

（注）2010年度第7回（7月26日東京開催）・第8回（7月28日大阪開催）特別研修会。

2. 監査役の年間監査活動における連係

前述の「スタッフ報告書」の第1章「監査役（スタッフ）の年間監査活動における連係」では「監査役と内部監査人との連係」につき、年間（期初・期中・期末）の監査活動におけ

る具体例を通じて、その留意点、問題点等が論じられているが、内部監査部門の観点から考察を加えたい。

(1) 期初における関係

「スタッフ報告書」では、期初における監査役と内部監査部門の関係は、監査役と内部監査部門双方の年間監査実施計画を互いに提示することから始まるとされている（「スタッフ報告書」5頁。以下頁数のみ記入）。監査実施計画を受領し、監査項目、往査部門、往査時期の重複排除等により監査の有効性と効率性のバランスに注意を払うことで監査対象部門の負荷感を減らすことが期待できる（9頁）。しかし「スタッフ報告書」でも指摘のあるとおり、実際には両者の監査目的（監査役監査は「取締役の職務の執行」が対象）は異なり（1～2頁）、また監査計画作成時点の相違（3月決算会社の内部監査部門は通常3月～4月頃、監査役は通常6月～7月頃）があるため（10頁）、双方が他方の提示を受け実際に計画の修正を行えるかは疑問がある。

また監査役と内部監査部門の監査の重複を避けるためには、一方が他方の監査結果に依拠することが重要となるが、監査役が内部監査部門の監査結果に依拠する前提としては、「スタッフ報告書」では内部監査部門の体制、人員、スキル、資格取得状況、予算等を確認する必要があるとされている（6頁）。しかし、依拠するに際しての客観的な条件・基準が現時点では必ずしも明確になっておらず「今後の課題」であるとの指摘がなされている（28頁）。

このように依拠についての明確な条件・基準が示されていないとすれば、監査の現場では、その判断は、結局は監査役の心証に基づかざるを得なくなるのではないか。「スタッフ報告書」の中で引き合いに出される依拠の事例も、内部監査部門の監査への「立会い」と言ったことがほとんどであり、調書への具体的な依拠と言ったレベルのものではなく、

具体的なイメージがつかみにくい。

内部監査部門の立場としては、期初における監査計画書の確認で重要なのは、計画書の確認を通じて、会社が直面するリスクにつき監査役と十分な情報共有を行うことにあると言える。

(2) 期中における関係

期中での関係として、「スタッフ報告書」においては、内部監査部門は監査実施計画に基づく結果報告を定例、不定期の会議等で監査終了後のできるだけ早い時期に監査役に報告し（13頁）、また期中に発生した重大・突発の事案や、監査役が監査を実施する過程で特定のテーマについて懸念が生じたと判断した場合、監査役は内部監査部門に対し特定事項の調査と、その結果につき監査役に報告を求める（19頁）ことが挙げられている。また監査役は、上記特定事項の調査結果や、また監査役が重複排除の観点から監査役往査を実施していなかった項目等については、期中に受けた内部監査の結果報告をもって監査役監査の監査結果（証跡）として活用することも考えられる（内部監査結果に依拠する）（16頁）。監査役が、内部監査部門からの結果報告を期中にも確実に受領するためには定例会議等の何らかの能動的な対応も必要となるが、その意義を明確に当事者が認識していないと、定例的セレモニーとなってしまいう可能性も指摘されている（14頁）。

逆に監査役監査の結果の内部監査部門での活用は、「スタッフ報告書」では、その結果を参考に「予防目的だけでなく取締役のリスク認識などに即した実効的な内部監査を実施する」ことが例示されている（19頁）が、それでは実際に監査役監査の結果の内部監査部門への伝達はどの程度行われているのだろうか。

日本監査役協会「2007年における監査役及び監査委員会制度の運用実態調査」結果報告書によると、監査役の内部監査部門からの監

査結果受領は78.9%であるのに対し監査役監査結果の内部監査部門への伝達は32.2%に止まるとの調査報告が披露されている（いずれも「定期的な」報告・伝達の場合）。監査役監査の結果の開示には、その性質上限界があることは理解できるものの、本調査結果によれば監査役と内部監査部門との関係がやや片務的となっている可能性も否定できない。関係促進のためには双方向でのしっかりとしたフィードバックが重要である。

（3） 期末の連係

監査役は期末に監査報告をまとめるにあたり、内部監査部門と意見交換をよく行い、監査結果に齟齬や認識の相違がないかをよく確認する必要がある（26頁）。また後述4.（1）のとおり、内部監査部門の「財務報告に係る内部統制の監査結果」については、内部統制監査に係る監査役の監査意見形成の重要な基礎をなすため、モニタリングの実施状況などにつき詳細な確認が必要であることが指摘されている（27頁）。網羅的・体系的な監査が必要な内部統制監査については、マンパワーも含め監査役監査では限界があることが示唆されているようである。

3. 企業集団における内部監査部門との連係

過去の企業不祥事を個々に挙げるまでもなく、以前から企業集団ぐるみでの架空売上の計上や不良債権の飛ばし等が厳しく問題とされており、何度かにわたる会社法（旧商法）や金融商品取引法（旧証券取引法）等の改正も、こうした背景をにらんでのものが少なくない。

監査役については、1974（昭和49）年の商法改正で、親会社監査役に子会社調査権が付与されたが、2005（平成17）年に制定された会社法では、第381条第2項の事業報告請求権・業務財産調査権とともに、第3項に子会社調査権が定められている。更に会社法施行

規則第105条第2項・第4項では、親会社監査役は、子会社の取締役、監査役、会計参与、使用人等との意思疎通等を図るよう努めなければならないという規定が新たに定められている。また、日本監査役協会は、監査役監査基準の第35条で企業集団における監査の方法を規定しているが、同条第2項では「監査役は、その職務の執行にあたり、親会社及び子会社等の監査役、内部監査部門等及び会計監査人等と積極的に意思疎通及び情報の交換を図るよう努めなければならない。」とされている。

では、こうした法的枠組を定めただけで、親会社監査役は企業集団の内部統制システムが適切に機能しているかを確認できるのだろうか。まさに、「スタッフ報告書」のいう子会社監査役や内部監査部門との連係（50頁）が、実務上もきちんとワークすることが必要不可欠である。親会社監査役と子会社監査役や内部監査部門との役割分担や連係の仕方等が明確化されていなければ、実務は到底回らない。ただ、海外も含め、子会社監査役がない会社もあるし、内部監査部門がない子会社もある。「スタッフ報告書」では、子会社に内部監査部門がある場合（53～54頁）とない場合（54～56頁）とに分けて、留意点等が論じられているが、重要なことは子会社の独立した法人としての実情等も踏まえつつ、企業集団全体では内部統制が実効的に機能するものとして適切に構築・運用されているかを確認するという点である。

なお、内部監査部門については、内部監査人協会（IIA）や情報システムコントロール協会（ISACA）等による監査手法の実質的な「グローバル・スタンダード」が形成されているが、監査役については制度自体がない国も多く、「スタッフ報告書」のいうように、そうした国では監査役に関する理解・認識を深めてもらうところから、監査役監査の子会社側での受入基盤の醸成を図ることが

肝要である（56頁）。

また、「スタッフ報告書」では企業集団の範囲に関する言及があまりないが、「支配力基準」に基づく会社には監査役監査の権限が及ぶものの、関連会社等の持分法適用会社については、それらが連結計算書類の対象となっているにも拘らず子会社調査権の対象となっていない。ただ、この「領域」はある意味で不祥事の温床ともなりうる、まさに監査役がしっかりと目を光らせていないといけないうところであり、当該持分法適用会社の親会社所管部門に対する監査役監査や内部監査部門との関係等により、これを遂行することが必要である。他方で、持分法適用会社は、他の株主の影響も強くなるため内部監査でも同様であるが、この調整も適切に行いつつ、監査を進めることが重要である。

4. 財務報告に係る内部統制に関する監査役と内部監査部門の連係

(1) 監査役による財務報告に係る内部統制に関する監査の必要性

「スタッフ報告書」では、財務報告に係る内部統制は会社法に定める「取締役の職務の執行が法令及び定款に適合することを確保するための体制」等の一環であると考えられるとし、ゆえに財務報告に係る内部統制は監査役の監査対象であると述べている（58頁）。

更に、企業会計審議会『財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準』に、監査役は、「取締役及び執行役の職務の執行に対する監査の一環として、独立した立場から、内部統制の整備及び運用状況を監視、検証する役割と責任を有している」と記載されている（58頁）ことを挙げている。

したがって、監査役は、財務報告に係る内部統制が適切に整備・運用されているかについて、期初・期中からの監査を踏まえて、期末に確認を行うことにより、監査役としての最終的な監査意見を形成し、監査報告書を作

成する必要がある。

(2) 監査役にとっての内部監査との連係の必要性、重要性

「スタッフ報告書」では、監査役監査においては、経営トップをはじめとする取締役の（財務報告に係る内部統制への）十分な関与等の視点を中心に、監視し検証することが求められているが、「財務報告内部統制の整備・運用・監査の状況全てを詳細に確認することはできないし、また、求められてもいない」としている。したがって、「監査役の財務報告内部統制の監査においては、会社法内部統制の監査に比して、内部監査部門の監査（モニタリング結果）に依拠する度合いがより高くなる」としている（59頁）。そのような状況では、監査役の体制からして、内部監査との連係（報告、情報入手）が必要なことは言うまでもない。

更に、監査役は内部監査を含めた経営執行側を監視する立場にあり、必要があれば指摘し改善を求めることになる。したがって、「スタッフ報告書」でも触れられているように、監査役にとって、内部統制の監視・検証ならびに下記のような内部監査に対するモニタリングの両面で内部監査からの報告と情報入手は不可欠であると言える。

- 内部監査の年間計画の適切性、妥当性（61頁）
- 内部監査部門による内部統制に関するモニタリングの実施状況（63頁）
- 財務報告に係る内部統制のモニタリング結果と経営者による評価結果について確認（66頁）

また、内部監査への時々の立会いや内部監査部門、内部統制部門、その他執行側各部門の連絡会合等への出席も情報入手方法としては現実的かつ有用である。

以上、財務報告に係る内部統制に関する連係においては、監査役による一方的な内部監査の情報活用の色彩が強い。内部監査部門は

経営執行側の組織で監査役監査の対象であり、明らかに監査役とは立場を異にするため、一見、連係は内部監査部門にとってメリットがないように見える。しかしながら、監査役との連係により内部統制部門への牽制強化や改善促進が期待でき、またその結果、会社のガバナンスがより良くなるのであれば、内部監査部門にとってもメリットがあると言える。

5. 監査役との連係に関するケーススタディ：A社の事例

昨今、上場会社の不祥事について、当該会社の第三者委員会報告書が数多く対外公表されている。不祥事の原因分析において共通するのは、内部監査部門、監査役、会計監査人のいずれも会社のゲートキーパーの役割を結果的に果たし得なかった点にある。これらの会社のうち、監査役が内部監査部門と連係して実働した過程が記載されているA社について、監査役と内部監査の役割の観点で、以下考察する。なお、同社の報告書で指摘されている会計監査人の機能が不十分であった点は、本稿テーマから外れるため扱わない。

2010（平成22）年8月、A社が水産飼料事業での不祥事を対外公表した。

同社の事件報告書によると、資金繰り余力の限界、天候によって大打撃を被る業界特有のリスク、当局の指導により使用禁止成分を含む可能性があるとされた製品の全品回収や養殖魚の廃棄処分を余儀なくされるなど、様々な要因が重なり水産飼料事業の業績は行き詰まっていた。加えて、積極的なM&Aを展開し多角化経営を志向するB社が新しい親会社となり、小規模であった同事業の売却案が浮上したことから、同事業の存続を目指して、架空の売上や在庫を計上する不適正決算を行った事例と考えられる。

同報告書によると、常勤監査役と内部監査部長が同行して地方倉庫に出向き、倉庫管理

者に対して質問を行うなどの調査活動を実施していた。両者は、倉庫関係者の仕組んだ隠蔽工作の不自然さを察知したようではあるが、結果的に、不適正決算を看破し改善策を実施させるまでには至らなかった。また事件の詳細が新しい親会社であるB社に対して知れ渡ると大変なことになる、と危惧したことも、両者の対応を曖昧にした背景であった、と読み取れる。これらの意味で、監査役監査と内部監査は、本事例に関して十分な成果を収めることはできなかった、と分析せざるを得ない。

だが、内部監査のあるべき姿という観点で、本事例を前向きに捉える余地がある。

同報告書によれば、事件発覚に遡る数年間の内部監査報告書において、水産飼料事業の過剰在庫や債権の長期化などの問題点が分析され経営者に対して報告された。複数回の監査報告が行われたほか、内部監査部要請として不良在庫処分と特定相手との直取引中止を求めるなど、指摘事項の改善を達成させるための意図が推察される。これらの内部監査部長の取組は内部監査の合理的な実践であり、更に常勤監査役が同行することで水産飼料事業に対する監査の姿勢を伝える効果があったはずである。

また監査役も一部の取締役に対して問題の所在を報告するなどの対応を取ったようである。現場スタッフを持たない監査役であれば、このように内部監査部長と連係して監査業務に取り組む機会は有意義であったと思われる。

6. 監査役スタッフの課題と内部監査の関わり

(1) 監査役スタッフと内部監査人の兼務

監査役監査を実効的に遂行するためには、実際に監査業務を実施する監査役スタッフの充実が重要と思われる。更に、そのスタッフも専任で配置できればより望ましい体制となるだろう。しかし、どの企業も、監査を専門

的に行える人的資源には制約があるため、企業内の他部門から調達し、兼務させることが次善の策となるかもしれない。

監査役スタッフの兼務については、内部監査人との兼務が最も一般的な兼務形態のようである。確かに、監査役スタッフの独立性や守秘義務遵守の観点からも、この形態が最も望ましいと思われる。

一方で、内部監査人が監査役スタッフを兼任した場合、被監査部門の立場からすると、監査役監査か内部監査かという混乱が生じる事態が起こりかねない(95頁)。そのような被監査部門の混乱を解消するためには、監査役監査、内部監査それぞれの監査プロセスにおいて、その背景説明を含めて被監査部門とのコミュニケーションを十分尽くすことが大切であろう。

(2) 利益相反の問題

監査役スタッフの独立性の観点から、内部監査人の兼務が望ましいとは言いながら、内部監査人が社長や担当取締役の直属している場合、監査役との間に利害の衝突が生ずる可能性があるだろう。

例えば、内部監査で知り得た監査情報が監査役へそのまま筒抜けではないのかと感じて、直属の取締役が不快に思うといった状況は、取締役と監査役との葛藤が如実に現れている(96頁)。更に、取締役側が監査役スタッフを異動させることができる人事権を持っている場合、「会社法に定められている『監査役監査が実効的に行われることを確保する体制』としての『職務を補助すべき使用人の独立性』に抵触して」しまう恐れがある(98頁)。

(3) 業務上のトレード・オフ

また、兼務スタッフには、どちらの業務を優先させるか、という問題も発生する。例えば、監査役監査を優先させると、他の内部監査部員に業務の臍寄せがいつてしまうというケースである(99頁)。

更に、直属の取締役が監査役スタッフ業務

に理解がなく、監査役と取締役との間でコミュニケーションもきちんと図られない、といったケースの場合、そもそもなぜ兼務をさせたのか、という基本的な疑問が生じてくる。コミュニケーションの問題では済まされない組織構造上の問題である。

そのような場合、監査役「スタッフとして活動する時、監査される取締役にあまり不利な監査結果にならないよう調整するように」、直属の取締役から指示されるような事態が生じかねない(100頁)。

以上、監査役スタッフに関する問題を考察してきたが、監査役監査の実効性を高めるためには、監査役の機能を実質的に発揮させるスタッフの充実が喫緊の課題である。この点については第3章でも取り上げ、更に論及したい。

7. 内部監査部門と監査役の関係の今後のあり方

「スタッフ報告書」は、監査役からみた内部監査部門との関係の重要性とその具体的ベストプラクティス及び関係の留意点を示している。監査役は広範囲に「内部監査部門」と関係を深め、特定の状況においては内部監査部門の監査結果に「依拠」するべきと主張している(31頁)。

内部監査人は、監査役との関係を受身として捉えることでなく、会社の重要な会議等から得られた監査役の重要度の高い情報を積極的に活用して自らの内部監査に役立て、関係を図っていくことが重要である。監査役監査の内部監査化や、内部監査部門の専門性が低い場合、また両者の法的な背景の違いから生じる組織内の立場、監査スコープの違いから関係の難しさを指摘する向きもあるが、お互いの監査スコープの違いを補完し合い、重複しない効率的かつ有効な内部統制システム監査を実施することが必要である。

三様監査の重要性の認識や会議開催の必要

性、監査役の内部監査部門への「依拠」が可能か否か等の議論と同時に、会社の内部統制システムを向上させていくという共通の目的を持つ以上、まず日常的に多頻度に相互に交流を持つことが重要であると考えられる。

第2章 監査委員会と内部監査

1. 米国の監査委員会と内部監査

日本の監査役の役割は米国上場企業では監査委員会が担っているため、米国の監査委員会と内部監査部門がどのような関係にあるかを知れば、監査役と内部監査の関わりについての参考になる。

米国では監査委員会への期待と権限・責任が拡大しており、それにつれて内部監査との関係のあり方についても関心が高まっている。Internal Auditor誌2011年10月号では「A stronger partnership」という記事が掲載されており、監査委員会と内部監査はイチゴとクレームの関係にたとえられており、「それぞれでもおいしいが、両方交わればもっとおいしくなる」と表現されている。

監査委員会は歴史的には、

- 1939年 ニューヨーク証券取引所（NYSE）は、経営に携わらない取締役から構成される特別委員会が外部監査人を選ぶシステムの構築を推奨。
- 1967年 米国公認会計士協会（AICPA）は、監査委員会の構成は外部取締役から構成されることを勧告。
- 1977年 NYSEは、上場企業に独立の監査委員会の設置を義務化。
- また同年の海外腐敗行為防止法（FCPA）は、監査委員会が良好な内部統制構築に責任があることを明示。
- 1992年 米国法律協会（ALI）が監査委員会のあるべき姿を提案。
- 1999年9月 ブルーリボン委員会（注）は監査委員会の更なる責任強化を勧告。

監査委員会の独立性、監査委員会の有効性の向上、監査委員会・外部監査人・経営者間の報告責任のメカニズムの明確化など10の勧告の発表。

- 2000年 米国証券取引委員会（SEC）は、監査委員会についての独立性、監査委員会規定整備の要求等を厳格化。
- 2002年 サーベンス・オクスリー法では監査委員会の権限を強化、明確化。

204条では外部監査人は、会計方針、経営者との会計処理に関するコミュニケーションの内容を監査委員会に報告すること、301条では監査委員会のメンバーの独立性の保持、監査委員会が内部通報の方法を確保すること、弁護士など助言者を雇用する権限などを要求している。407条では監査委員会の中には、最低一人の財務専門家がいることを要求している。

監査委員会と内部監査の関係では、先のブルーリボン委員会の報告書は監査委員会の有効性を向上させるための5つの原則を提示しているが、監査委員会と内部監査人の独立したコミュニケーションの重要性を指摘している。報告書によると、内部監査人は会社の中でユニークな立場にある。経営者に雇われる立場であるとともに、経営者から独立した立場で経営者の活動を評価する必要がある。内部監査人が客観的に経営者の活動を評価するためには独立性が必要であるが、一方で経営者に雇用される者として独立性につき葛藤が生じる。このことから、監査委員会は内部監査部門と意見を交わす報告ルートを持つことが重要であることがわかる。ブルーリボン委員会報告書の勧告4では監査委員会規定の作成を義務づけており、雛型も示している。その中には内部監査部門の監査成果をレビュー評価すること、内部監査部門と自由なコミュニケーションの機会を設けることが含まれている。

『ソイヤーの内部監査』の副読本ともなっ

ている、The audit committee handbookでは、具体的に監査委員会が内部監査部門に対して実施することとして、次のような監督とモニタリングの面を挙げている。

- 1) 内部監査規定のレビューと承認
- 2) 内部監査部門スタッフの能力とリソースの質と量のレビュー
- 3) 内部監査計画のレビューと評価
- 4) 内部監査報告書のレビュー
- 5) 内部監査人と外部監査人の連携の監視
- 6) 経営者の内部監査人の発見事項、指摘事項への対応のレビュー
- 7) 内部監査部門機能のモニタリングと評価
- 8) 内部監査部門の監査フィロソフィー、独立性、実施のレビューと評価
- 9) 内部監査部門長（CAE）が監査委員会のサポートを受けているかどうか
- 10) 監査委員会とCAEの報告、コミュニケーションラインの確保

またIIAは2002年に実践要綱2060-2を公表し監査委員会と内部監査人の関係を強調している。実践要綱によれば監査委員会と内部監査部門の友好的な関係維持のための活動は主に、CAEにより行われるが、3つの分野がある。

- 1) 監査委員会の規定、活動、プロセスが責任を完遂するためにふさわしいことを確保することを手伝う。
- 2) 内部監査部門の規定、役割、活動につき、監査委員会と取締役会が明確に理解し、また、その必要な機能の発揮につき確認を行う。
- 3) 監査委員会及び委員長との開かれた、有効なコミュニケーションを維持する。

以上、米国における監査委員会と内部監査部門との関係に関する歴史的経緯や関係の具体的なあり方について整理してきた。これらは日本の監査役と内部監査部門との関係のあり方に対しても、有益な示唆を与えていると思われる。

2. 日本の委員会設置会社における監査委員会（委員会スタッフ）と内部監査の連係

次に日本における委員会設置会社について、C社の事例を紹介する。

C社の監査委員会は、3名の非常勤社外取締役で構成され、専任のスタッフが3名在籍する体制である。内部監査部門の人員は約35名となっている。

C社における監査委員会（事務局スタッフ）と内部監査部門との関わりは、次のとおりである。

年度末に、内部監査部門では、経営計画・内部評価結果・監査委員会での監査委員の意見等を考慮して監査計画を策定し、内部監査部門から監査委員会に年間計画を提出している。監査委員会では、内部監査部門の監査計画に沿った監査結果の報告が行われることを念頭において、監査委員会の監査計画を策定しているが、事務局では、事前に監査計画の案を入手し、会社の置かれている環境を踏まえた監査計画になっているか、また、これまでの監査委員会等で監査委員や事務局責任者が内部監査部門に対して提言した内容が計画に反映されているかを確認している。

期中では、内部監査部門は、内部監査部門長から監査委員会へ毎月報告を行い、更に、内部監査活動状況及び被監査部署の改善措置状況について、定期的に報告を行っている。また、CEO（Chief Executive Officer）等が出席する報告会において、内部監査部門から監査結果を報告している。監査委員会（事務局スタッフ）は、それぞれの機会に、監査委員及び監査委員会事務局スタッフが出席することで、内部監査部門の監査結果を入手するとともに、内部監査部門の活動状況を確認している。

期末には、前述のスキームにより入手した情報を元に、執行役の職務執行の状況等についての監査委員会の監査報告書を作成する

が、委員会設置会社においては、監査委員会の監査は基本的に内部監査部門の監査結果に依拠することとされているので、事務局スタッフ等による実査は行われていない。

内部監査部門長は監査委員会の存在や委員の発言を重視しているが、実際には監査委員の意見が直接的あるいは間接的にも内部監査部門全体に伝わることはあまりなく、監査委員会及びそれを補佐する監査委員会スタッフの存在は、内部監査部門には意識されることはあまりないようである。むしろ、内部監査部門にとっては、報告会でのCEO等の存在が大きく、その発言が監査実務に大きな影響を与えている。今後、C社においては、監査委員の発言や行動により、必要に応じて内部監査部門へ調査を指示することや内部監査部門と監査委員会スタッフとの交流を通じて、情報を共有することで一層の関係を図ることが必要と思われる。

日本の上場企業の98%は監査役会設置会社であり、委員会設置会社は数少ない存在である。監査役会設置会社における監査役と委員会設置会社における監査委員は、前者が常勤を置く必要がある一方で後者は常勤が強制されておらず、常勤の非常勤に対する存在感の相違があること、また監査役監査は監査役（又は監査役スタッフ）自身による実査をベースとするのに対して、監査委員会の監査は内部監査部門の監査結果に依拠する場合が多い等その監査手法にも異なる点があり、監査委員（会）の有効性については内部監査部門との関係及びコーポレート・ガバナンスの観点から更なる検証が必要ではないだろうか。

第3章 監査役制度と内部監査

本章では、監査役業務の特性や監査役に関する実態調査を整理した上で、監査役と内部監査の関係について考察を加える。

1. 監査役業務の特性

監査役業務には、次のような特性がある。

(1) 監査役の法令上の役割

定時株主総会の招集通知に参考書類として添付される「事業報告」は、財務報告以外の情報が主な開示内容であり、会計監査人の監査対象となっておらず、監査役のみ監査を行う責任がある。

また、監査役会の監査報告書において、取締役等の職務執行状況や会社法施行規則第100条第1項及び第3項の内部統制システムの状況、財務報告に係る内部統制の評価及び監査の状況を監査し、事業報告及びその附属明細書を検討し、監査結果を報告しなければならない。このように、各事業年度ごとに監査役会の監査結果を報告する法的責任があり、そのために、各監査役は監査を計画し、実施している。監査役の監査においても監査調書を作成し、記録するということは、他の監査機能と変わるところはない。

(2) 監査役の情報共有と独任制

監査役会設置会社においては、監査役会を定時及び必要に応じて開催し、各監査役間の情報共有を図るとともに、議案の審議が行われる。しかしながら、各監査役は、独任制であり、他の監査役と意見を同じくする必要はないという特性がある。つまり、監査役会としての監査活動や意見表明ではなく、最終的には各監査役の意見を表明することができるのである。監査役会という組織としての意見をまとめることで、少数の監査役の監査意見が排除されることがないようにしたものと思われる。

内部監査部門や監査法人は、組織として統一された監査結果の表明となっている。

2. 監査役の実状

日本監査役協会が実施した2011（平成23）年9月29日付け「定時株主総会前後の役員等の構成の変化などに関するアンケート集計結

果 第12回インターネット・アンケート（監査役設置会社版）」（以下、「アンケート」）を参考にし、監査役の経歴・経験、環境等を概観する。

（1）監査役の経歴

- 社内監査役の経歴では、「監査関係以外の部長等」が最多であり、次いで「取締役」「専務・常務」が多い。「取締役」「専務・常務」を合わせると3割を超える（「アンケート」問1-3、以下問数のみ）。
- 社外監査役の経歴では、独立性が比較的低いと見られる「親会社の役職員」「大株主の役職員」「取引銀行の役職員」「取引先の役職員」の合計で半数弱、一方、独立性が比較的高いと見られる「会社と無関係な会社の役職員」「公認会計士又は税理士」「弁護士」の合計も半数弱を占める（問1-2）。

（2）監査役の資格要件

会社法施行規則には、監査役に「財務会計的知見があるときはその旨」を事業報告に記載させる等の定めはあるが、会社法の定めに従い、株主総会で選任されれば、監査役に就任することとなり、弁護士・公認会計士等のような専門家としての資格要件はない。

（3）監査役監査とその体制

世界各地に拠点を展開する大会社であっても、その体制は、数名の監査役並びに数名の監査役スタッフ程度と思われる。監査役スタッフを設置する会社は、半数弱であり、その監査役スタッフ総数は約2名である。また、他部署と兼務している監査役スタッフの兼務先は、半数弱が「内部監査部門系」である（問1-8、問1-9）。

3. 内部監査と監査役監査の関わり

監査役監査の実効性向上の要請の高まりの中で、監査役は、それぞれの経験・知見を踏まえ、監査役間・関係部署・専門家等との関係の強化等、監査役監査の一層の充実が求められているものと理解される。

（1）現状における関係と協力の建前と本音

通常、関係や協力という場合、お互いの機能を尊重し、上下関係の立場の違いを感じることはないが、監査役と内部監査部門の間では、実態としてどのように機能しているのだろうか。監査役監査と内部監査は、同様の監査プロセスや評価による場合には、類似性や重複感がある。監査結果も同じようなものとなりがちである。これは見方を変えれば、互いの品質や妥当性に問題がなければ、監査結果を相互に利用することにより、重複がなくなり効果的なものとなることを意味する。

しかしながら、監査結果のみが一方的に利用されるのであれば、形式的には内部監査の上位に監査役監査が置かれているわけではないものの、本音として内部監査人の意識に不満が残るのではないかと思う。

（2）ガバナンス機能としての内部監査と監査役監査との関わり

経営者の不正に関わる問題への対応において、内部監査は監査役監査と関わりを深く持つことになると思われる。しかしながら、監査役も内部監査人も経営者と対峙して、毅然とした態度で、期待された機能を発揮することができるのだろうか。法的な強化がされている監査役においても、また、経営者に直属する内部監査部門においても、どちらも実際にその不正に直面した場合には、個人の行動規範に大きく依存するものであると思われる。

つまり、なぜ、関係や協力を行うことが必要であるのかを、もっと本音で議論することが必要ではないか。取り敢えず、一方の機能が他方の機能を利用するということでは、本質的な関係や協力ができないと考える。なぜ、法的に強化されているのか、なぜ、内部統制システムの充実が必要とされているのかを考え、有効に関係・協力することが望まれる。

4. 監査役スタッフの充実と内部監査

監査役監査の実効性を高めるためには、監査役の法的な権限を実際に行使できる環境を整備することも必要であるが、同時に監査役の機能を実質的に発揮させるスタッフの充実もまた喫緊の課題である。

このことは、監査役設置会社の内部統制の整備に含まれる事項として、会社法施行規則第100条第3項1号及び2号に、監査役の職務を補助すべき使用人及びその取締役からの独立性に関する事項が規定されていることから明らかである。

また、2011（平成23）年12月に法制審議会会社法制部会が取りまとめた「会社法制の見直しに関する中間試案」では、監査役の監査機能の見直し策として、「監査の実効性を確保するための仕組み」の項を設け、「株式会社の業務の適正を確保するために必要な体制について、監査を支える体制や監査役による使用人からの情報収集に関する体制に係る規定の充実・具体化を図る」ことが提案されている。

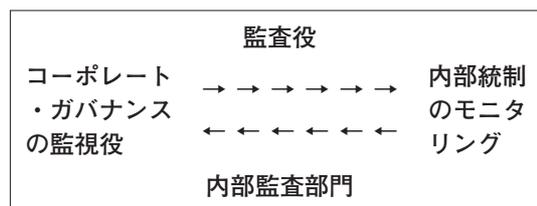
要するに、監査役が適切に職務を遂行するための情報収集や有効な監査を実施できる環境整備の一環として、必然的にスタッフを配置することが求められている、ということであろう。そうであるならば、監査役スタッフの重要性は自明のことであって、兼任スタッフという発想が出てくる余地はなく、スタッフは専任であるべきではないだろうか。

更に、スタッフの独立性を担保するためには、スタッフの監査役に対する補助業務について、取締役や執行役員等の指揮命令を受けないこと、スタッフに対する人事権の発動には監査役の事前同意を要することなどの配慮や制度設計が求められるだろう。

一方で、内部監査部門においては、ビジネス・アシュアランスから全社的リスクのモニタリングへと機能の拡大が要請されている。

言うなれば、監査役はコーポレート・ガバ

ナンスから内部統制へと役割が拡大し、内部監査部門は逆に内部統制からコーポレート・ガバナンスへと広がっているのだとすれば、両者の機能はいずれ収斂してくるのではないだろうか。



特に、内部監査部門の立場からみると、その機能拡大の要請は止まることを知らず、それは反面で内部監査機能の法的根拠の脆弱さから生まれているとも言えるのではないか。際限のない役割期待は、基盤を持たない機能麻痺に陥る危険を秘めているのではないか。

したがって、監査役と内部監査の関係の取り組みは、監査役監査における内部監査への「依拠」という形態をとるか、内部監査の監査役監査への「統合」という形態になるのか、いずれにしろ検討に値する重要な課題である。

終章（おわりに）

序章で述べたように、当研究会では同じ社内に併存する2つの監査の重複感から出発し、両監査の関係のあり方を、「スタッフ報告書」の検討等を通じて議論してきた。

両監査の存在根拠、目的は異なるものの、実態的領域は相当程度重複していることも事実であり、重複監査の排除、両者のコミュニケーション強化等、両者の関係は監査の効率性、有効性を増進させることが期待できる。

一方で、関係の必要性が古くから叫ばれてきたにもかかわらず、その具体的なあり方についての共通的な認識が関係者に共有されてきたとは必ずしも言えない。特に、スタッフが手薄な監査役が内部監査部門と関係する場合の「関係」は、一方的な依拠に終わるのではないかとの危惧が議論の中で出た内部監査

部門の側の率直な気持ちであった。

また、関係の具体的な方法についても、「計画の調整」と「結果の活用」、そのための「密接な情報交換」＝「定期的な会合」といった従来から指摘されてきた方法を超えるものを見出したわけではない。しかし、少なくとも関係と言えるためには、一方的な依拠・被依拠の関係ではなく双方向に依拠する関係を構築する必要があると思われる。

今後も2つの監査が併存する限り、監査の重複排除が必要であるが、それに止まらず、それぞれの監査が補完的・相乗的に機能するような有効な関係のあり方を模索して行かなければならない。

今回、監査役制度について研究した中で改めて認識を深めたことは、コーポレート・ガバナンス重視の流れの中で、会社法における監査役(会)ないし監査委員会の権限が各国に比較しても強化されてきたことである。監査委員会は内部監査部門に依拠することが暗黙の前提となっていると言えるが、監査役についても監査役監査の環境整備請求権があり、自前の監査組織を組成する権限を持っている。前章で触れたように監査役監査と内部監査は、関係を超えて融合に向かう可能性を秘めているとも言える。

こうした中で日本における内部監査の姿がどのように変わっていくのか、今後も更に考えていきたい。

<参考文献>

* 日本監査役協会 本部監査役スタッフ研究

会「監査役監査における内部監査部門との関係」2009(平成21)年8月24日

* 日本監査役協会「監査役監査基準」2011(平成23)年3月10日最終改正

* 日本内部監査協会「内部監査基準」2004(平成16)年6月改訂

* 松本茂外志「『歩き回る監査役』のすすめ(中)」『月刊監査役』558号、25頁、2009年、日本監査役協会

* 日本監査役協会「定時株主総会前後の役員等の構成の変化などに関するアンケート集計結果 第12回インターネット・アンケート(監査役設置会社版)」2011(平成23)年9月29日

* Blue Ribbon Committee report

* The audit committee handbook 5th. edition (Louis Braiotta Jr.)

* 「A stronger partnership」*Internal Auditor* 2011年10月号

* Sawyer's Internal Auditing、『ソイヤーの内部監査——現代内部監査の実践』(社)日本内部監査協会

* The Institute of Internal Auditors “International Professional Practices Framework (IPPF)” Practice Advisories 2060-2、内部監査人協会『専門的実施の国際フレームワーク』(社)日本内部監査協会

* Sarbanes-Oxley Act of 2002

注) Blue Ribbon Committeeは1998年9月にSEC、NYSE、National Association of Securities Dealers (NASD)により設立され、監査委員会の権限強化を勧告した。

<CIAフォーラム研究会 No.32メンバー>

(順不同・敬称略)

座長：高山 朗

メンバー：石澤 康孝、伊藤 俊彦、大島 誠、小川 泰、沖本 勝、小畑 健介、角田 善弘、倉地 元、佐藤 昌樹、柴田 聖彦、滝川 雅直、竹中 裕昭、田中 久男、塚本 健男、吉田 健一郎

(注：メンバーの氏名は、2012年5月現在)