

監査役会と内部監査部門の理想的な関係

研究会 No.38

(監査役会と内部監査部門の理想的な関係に関する研究会)

～ 目次 ～

はじめに～当研究会の狙いと提言の概要～	50
Ⅰ. コーポレートガバナンスに関する海外の評価	51
1. 海外からの主な批判	51
2. 批判に対する当研究会の見解	52
Ⅱ. 監査役会が抱えている課題	52
1. 海外で理解されていない監査役会制度	52
2. 広範囲に拡大している監査スコープ	53
3. 絶対的に不足している監査資源	53
4. 監査役会と内部監査部門のあいまいな関係	54
Ⅲ. 内部監査部門が抱えている課題	55
1. 経営への貢献度のバラつき	55
2. 社長からの独立性の欠如	55
3. 不十分な品質向上のための取り組み	56
4. 世界の標準的な考え方とのギャップ	56
Ⅳ. 課題を克服するための提言	59
1. 監査役会と社長への「2系統の報告経路」の確立	59
2. 監査役会と内部監査部門の真の協働体制構築	61
3. 日本内部監査協会と日本監査役協会の共同研究推進	62

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、一般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C I Aフォーラム研究会は、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.38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。

はじめに～当研究会の狙いと提言の概要～

当研究会は、日本型コーポレートガバナンスの質を向上するための重要な改革の一つが、監査役会と内部監査部門の位置付けを明らかにして、両機関の理想的な関係を構築することであると考えている。

この観点から、次の3点を中心に研究を続けてきた。

- ① 日本の上場会社において、ガバナンス機能（経営（者）の監視・監督機能）を

担う監査役会と、経営者（社長）に直属している内部監査部門はどのような関係が最も望ましいのか。

② 監査役会と内部監査部門の連携とは、具体的に何を指しているのか。単なる情報交換の域にとどまらない、真に必要な「連携」あるいは「協働」の実務とはどのようなものか。

③ 英米の内部監査部門は、監査機能上「Audit Committee（監査委員会）」の指揮下にあるが実際に機能しているのだろうか。もし機能しているとすれば、日本企業はそこから何を学ぶべきか。

研究の成果として、監査役会と内部監査部門がそれぞれに抱えている課題を克服して、期待されているガバナンス機能を十分に発揮するための提言をまとめた。提言の概要は、以下のとおりである。

1. 監査役会と社長への「2系統の報告経路」の確立

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（注1）（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（注1）」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。

2. 監査役会と内部監査部門の真の協働体制構築

内部監査基本規程の改定、内部監査計画の策定、内部監査部門長の異動などは、取締役会決議に先立って監査役会が承認するように改める。監査役会は、内部監査部門の活動を評価するとともに、必要な支援を行う。内部

監査部門は、監査役会が求める監査に取り組みなど、ガバナンス面でも経営に貢献する。

3. 日本内部監査協会と日本監査役協会の共同研究推進

両協会は力を合わせて、「2系統の報告経路」の確立および両機関の協働実務についての研究と普及に努める。

I. コーポレートガバナンスに関する海外の評価

I-1. 海外からの主な批判

わが国上場会社のコーポレートガバナンスについては、海外の機関投資家などから厳しい批判が寄せられている。主な批判は、ほぼ次の3点に集約される。

(1) 独立社外取締役の少ない取締役会

社内出身の業務執行取締役が圧倒的多数で、独立社外取締役がいない、いたとしてもその数は極めて少ない。このようなメンバーで構成されている取締役会は、ガバナンス機能（経営（者）の監視・監督機能）を発揮していないのではないのか。

(2) 議決権を有しない監査役

監査役会は、取締役会から独立したガバナンスの専門機関として設置されており、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というが、取締役会での議決権（代表取締役の選任・解任権を含む）がなければ無力ではないのか。

(3) 社長の全面指揮下にある内部監査部門

内部監査部門は、ほとんどの上場会社において社長直属の組織として設置されている。しかし、ガバナンス機関への報告経路が確立していないので、社長からの独立性が担保されておらず、ガバナンス機能の一部を担う役割を果たせていないのではないのか。

I-2. 批判に対する当研究会の見解

(1) 取締役会・独立社外取締役について

社内における最高意思決定機関である取締役会に、社外監査役に加え社外取締役の「社外の目」を入れることが事実上義務化された。

会社法の改正（2015年5月1日施行）とコーポレートガバナンス・コード（以下、「コード」）を含む上場規程の改定（2015年6月1日運用開始）を受けて、1部・2部上場会社では複数の独立社外取締役の選任が急速に進んでいる。

しかしながら、英米のように「独立社外取締役過半数」として取締役会を専ら監督機関（モニタリング型）とする日本の会社は少ない。

多くの日本企業の取締役会は、業務執行の意思決定を中心的な役割とする、いわゆるオペレーション型（マネジメント型とも言われている）で運営されている。日本の経営者は、「執行」と「監督」の分離の必要性は理解するものの、「（基本方針の）決定」と「執行」の分離には強い違和感を覚えている。なぜなら、業務執行取締役が自ら「決定」したことを、責任を持って「執行」という日本流の経営哲学と手法の良さを実感しているからである。

(2) 監査役（会）について

日本企業のガバナンス機能は、本来、取締役会＋監査役会が担うべきである。しかし、社長主導の取締役会（取締役の大半が業務執行取締役で社長の部下。議長は社長）を、最高のガバナンス機関として位置付けることには疑問が残る。多くの日本企業においては、監査役会をガバナンスの専門機関として位置付けて、複数の独立社外取締役などがその機能を補完している、というのがガバナンス体制の現状である。

監査役は取締役会での議決権を有しないものの、会社法上、強力な権限を与えられている。また監査役会という独立機関として形成

する意見には、社長への抑止力として十分な重みがある。

監査役会制度は、いくつかの課題は抱えているものの、日本の文化・社会や経営者の意識にマッチした優れた日本型ガバナンス体制の要であると考えられる。

(3) 内部監査部門について

社長の全面指揮下にある内部監査部門では、社長が望まない監査はできないのはいか、との批判には真摯に耳を傾けるべきである。

今回の東芝の調査報告書（注2）は、「経営監査部は経営トップである社長が所管していたものであったことから、社長の意向に反すると担当者らが考える事項については、必要な指摘等を行うことができなかつた疑いが存在する」と述べている。

「コード」の補充原則4-13③では、「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」と言及している。これは今後内部監査部門が広範囲に認知されていくうえでの重要な第一歩を記したものであるとして評価したい。

しかし、ガバナンス機能の重要な一翼を担っている点への言及は見当たらず、連携とは何を指しているのか、具体的に何をすれば連携が達成できるのかも明らかにされていない。

内部監査部門の位置付けの明確化と、監査役会と社長への「2系統の報告経路」の確立を早急に実現して、海外からの批判に応えることが必要である。

II. 監査役会が抱えている課題

II-1. 海外で理解されていない監査役会制度

日本の監査役会制度は、世界的に普及度の高い英米型一層式モデルや、ドイツに代表される垂直型二層式モデルとも異なり、取締役

会と監査役会が並列する独自のガバナンス構造に立脚する。この独自性は、業務執行に対する監視・監督が取締役会と監査役会の双方でなされ、かつ監査役会は取締役会に対しても監視・監督機能を持つという複雑性を生んでいる。また同制度は度重なる法改正に伴い、機能・権限が変遷してきた歴史が相乗し、海外ステークホルダーにとり分かりにくいものとなっている。更に取締役会での議決権の無い監査役的位置付けや、社外取締役の導入が進まない状況も、日本固有のコーポレートガバナンス上の論点として現在に至っている(注3)。

このような状況を改善するため、日本監査役協会は監査役の英文呼称を従前の Corporate Auditor から Audit & Supervisory Board Member に変更し(注4)、監査役(会)は取締役会と協働して Supervisory (監督)機能を担っていることを明らかにするとともに、各種英文資料を揃えるなど、その機能実態をより海外ステークホルダーに理解してもらうべく周知努力を継続している(注5)。

一連の周知努力に対して海外ステークホルダーの一部からは、独立かつ意識の高い監査役がコーポレートガバナンスの一翼を担っていること、監査役プラクティスの一部は英米の Audit Committee にも採用可能であること等の理解も出始めている。その一方で監査役に付与されている権限が強力すぎるために行使しにくいなどの点から、ガバナンス・モデルとしての Audit Committee の優位性を主張する論調が海外ではいまだ支配的と思われる(注6)。

II-2. 広範囲に拡大している監査スコープ

現在、監査役職務は、大きく業務監査と会計監査に類型化される。業務監査では会社法、金融商品取引法、業法、その他すべての法令に対して、取締役職務執行の遵守状況

を評価することが求められている。

また改正会社法では、海外子会社を含む企業集団の隅々まで張り巡らされた内部統制システムについて、従前の構築状況に加えて、運用状況もその監査対象となり業務負荷の拡大が予想されている。

会計監査では、会計監査人の監査の方法と結果に対する相当性判断と、会計監査人の職務の遂行が適正に実施されることを確保するための体制の整備評価が求められている。

監査役会と英米型 Audit Committee を比較すると、前者は後者に比べて取締役会議決権および代表取締役の選任・解任権は持たないものの、独立調査権や差止請求権など強力な権限が法的に保障されている。また監査実務の側面では、監査役には会計監査の相当性判断や業務監査における内部統制システムの有効性評価など、直接的な監査人としての役割が期待されている(注7)。一方、Audit Committee の取締役・監査委員はレビュー手続きを介して、会計監査人や内部監査人の監査報告に依拠する間接的な役割が期待されている(表1)。

以上のように、監査役は強力な権限の下、直接監査を実施する監査人としての職能が期待されており、英米の Audit Committee に比べてもその監査スコープは広範であり、今後更に拡大する方向にある。

II-3. 絶対的に不足している監査資源

会社法では、監査役会の構成として最低3名の監査役が要求されるとともに、そのうち半数以上が社外監査役でなければならない(注9)。しかし社外監査役は多くの場合非常勤であるため、日々の監査実務を担当するのは常勤監査役となる。直近の調査では、常勤監査役の平均人数は上場会社1社当たり1.47名である(注10)。

また監査役スタッフは、半数以上の上場会社で配置されていない。専属スタッフの配置

(表 1) 監査役会と英米型 Audit Committee の主な比較

比較項目	監査役会	Audit Committee
取締役会との関係 メンバー 常勤者の設置	取締役会から独立 半数以上が社外監査役 1名以上必須	取締役会の下部機関 全員が独立社外取締役 常勤者は不要
取締役会での議決権	無	有
代表取締役選・解任権	無	有
取締役に対する提訴権	有	無
独立調査権	有	無
差止請求権	有	無
会計監査人選・解任権	有 (注8)	有
会計監査 業務監査 内部監査部門との関係	会計監査報告の相当性判断 (直接) 内部統制システム監査等 (直接) 連携する先	会計監査報告のレビュー (間接) 内部監査報告のレビュー (間接) 監査機能上の指揮命令先

は5社に1社程度に過ぎず、その数も1社当たり1名か2名に留まっている(注10)。3社に1社程度は兼任スタッフのみを設置しているが、一般に兼任者は主務を抱えていることから、専属スタッフ並の時間を割くことは困難と推察される。

前項で見た広範な監査スコープの更なる拡大傾向を勘案すると、監査資源(数とスキル)は絶対的に不足していると言わざるを得ない。

II-4. 監査役会と内部監査部門のあいまいな関係

監査資源が不足している監査役会にとって、内部監査部門の活用は不可欠であるが、同部門との関係性(指揮命令関係)は明瞭ではない。

(表2) 監査役会は内部監査部門等を直接指揮できないとの見解

<p>Relationship with administrative sections, such as internal audit division</p> <p>Although A&S Board and respective administrative sections are expected to collaborate with each other, A&S Board has no authority to direct them because they are under the control of management.</p> <p>(以下、当研究会の訳)</p> <p>内部監査部門その他モニタリング機能を所管する部署(内部監査部門等)との関係</p> <p>監査役会と内部監査部門等は、相互に協働することを期待されているが、監査役会は経営者の指揮下にある内部監査部門等に対して直接指揮する権限を有しない。</p>
--

(出典) 日本監査役協会の海外向け英文説明書(注12)より抜粋(日本語は当研究会の訳)。

日本監査役協会の監査役監査基準では、「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」を内部監査部門等と定義して監査役会が連携すべき先としている。ここでいう内部監査部門等とは、本来の内部監査部門に加え、内部統制システムのモニタリングを部分的に所管する部署(例えば、内部統制部、コンプライアンス部、法務部など)も包含する広義のモニタリング機能部門の集合を示唆している(注11)。

このため、日本監査役協会は、監査役会は内部監査部門等に直接指示できる権限を有しないとの見解を海外に向けて公式に発表している(表2)。

監査役会は、経営者の全面指揮下にある内部監査部門の活動結果に依拠して経営(者)を監視・監督することはできない。また、「連

携」や「協働」というあいまいな関係では、表面的かつ部分的な情報交換の域を超えることは難しい。

合理的でかつ実効性があるのであれば、取締役会で決議して監査役会が内部監査部門を直接指揮できるように改めれば済むことであるが、日本企業の社長と監査役会双方の共通認識は、現時点では上記説明書のとおりである。

一方、英米の Audit Committee は、内部監査部門の監査機能上の報告先となり、同部門を自らの監査資源として明確に位置付けている。監査機能上の基本的な重要事項をレビューし承認している。

Ⅲ. 内部監査部門が抱えている課題

Ⅲ-1. 経営への貢献度のバラつき

内部監査機能は、会社法や上場規程で義務付けられておらず、その体制、要員、運営、実務は各社各様である。結果として、企業経営への貢献度にも大きな差が生じている。

上場会社で、まだ内部監査機能を有していない会社が約5%、組織はあるが専任者を配置していない会社が約10%存在している（注13）。しかし、「コード」は、内部監査部門の存在を当然の前提としているので、機能を有しない会社はそれだけでガバナンス不在と評価されかねず、今後は設置が進むものと思われる。

組織上の位置付けは、経営者直属が89%（社長直属83%、その他の役員直属6%）と圧倒的に多く、ガバナンス機関（取締役会、監査役会、監査委員会）直属は4%のみである（注14）。

要員数は近年急速に増加しているものの、上場会社の約51%がまだ1～3名、10名以上は20%弱である（注14）。一方、100名を超える要員数を開示している会社も見られる。

要員の多くは、社内ローテーションの一環

として、あるいは高年齢社員が配置されており、在任期間も数年と短い。内部監査の専門家は少なく、かつ専門家が会社間を移動することはまれであるので、部門の運営手法や監査実務はそれぞれの会社の中で長年踏襲してきたやり方を漸進的に改善しているのが現状である。世界のベストプラクティスを集大成した国際基準（注15）の考え方や手法を十分に取り入れている会社はまだ少ない。

ルール違反を指摘して是正を求めるだけのいわゆる準拠性検査の域にとどまっているところから、経営上の重要課題（ガバナンスのテーマなど）を果敢に取り上げて根本原因を追究し改善のための提言をしている会社まで、企業経営への貢献度の面では著しいバラつきがみられる。

このようなバラつきは、社長と監査役（会）が「内部監査を経営の重要なツールとして活用しよう」と、どの程度深く意識しているかによって生じている。

Ⅲ-2. 社長からの独立性の欠如

日本企業のほとんどの内部監査部門は、経営者（社長）直属の組織として位置付けられており、社長の目となり耳となって経営に貢献しようと努力している。

社長が後ろ盾になっているので、社内の各部門や子会社などの監査対象からは独立性を確保できているが、社長からの独立性は担保されていない。

内部監査部門が職責を果たす上で障害となる事例と、それを除去する手段は、表3のとおりである。

内部監査部門が社長直属であれば、表3の①と②のケースは問題にならない。しかし、③と④のケースを回避することはできない。

内部監査部門が社長から独立していなければ、社長が深く関与している取引や組織の監査、あるいは社長が望まないテーマの監査はできない。監査を実施できたとしても、その

(表3) 独立性のレベル

誰からの独立性か	監査業務遂行上の障害になる事例	障害除去 (=独立性確保) の手段
監査対象組織の長 (部門長や子会社社長) からの独立性	①監査対象組織の長が、内部監査人の人事に影響を与える立場、あるいはかつての上司である場合 ②監査対象組織の長が、内部監査の範囲や活動を制約する、あるいは内部監査の指摘・提言を無視する場合	・ 監査対象組織とは別の指揮命令下にあること。グループ内全組織からの独立性を確保するには、親会社の最高経営責任者 (社長) に直属すること。
経営者 (社長) からの独立性	③経営者が内部監査の範囲や活動を制約する、あるいは内部監査の結果を歪曲する場合 ④経営者が取締役会や監査役会への監査結果の報告を差し止める場合	・ ガバナンス機関の指揮命令下にあること。 ※子会社の内部監査部門は、親会社の内部監査部門の指揮命令下であれば、子会社社長からの独立性を確保することができる。

結果は社長の意向を反映したものになりかねない。

内部監査部門には、本来、ガバナンス機能の重要な一部を担うことが期待されているが、社長からの独立性が担保されていないと経営 (者) の監視・監督面で貢献することはできない。

Ⅲ-3. 不十分な品質向上のための取り組み

内部監査部門は、内部監査の対象にならない唯一の部署であり、監査の品質について評価を受ける機会が少ない。一定の監査品質を維持し、さらに向上するためには、まずは日常的に監査業務をモニタリングするとともに、定期的な自己評価、または監査役等を含む社内適格者による定期評価を毎年実施しなければならない (注16)。

更に、少なくとも5年に1度は国際基準が求めている外部評価 (社外の適格にして独立した者による評価) を受けて、国際基準への適合性評価、内部監査部門の有効性と効率性の評価、そして改善のための機会を明らかにして、内部監査の高度化を目指すことが必要である (注16)。

評価の結果は、取締役会・監査役会および社長に報告して、改善につなげなければならない。また事業報告やアニュアルレポートな

どで評価結果を積極的に開示することが望まれる。

毎年の内部評価と、5年ごとの外部評価を通じて監査品質の高度化に真剣に取り組んでいる会社はまだ少数である。

Ⅲ-4. 世界の標準的な考え方とのギャップ

グローバル化が急速に進展し、製品も、サービスも、株式も国境を越えて取引されている今、内部監査業務は世界の標準的な考え方の下で国際基準に準拠して実施することが必要である。

内部監査部門の位置付けおよび、同部門と Audit Committee との関係については、以下のような世界標準の考え方が定着している。日本の考え方とのギャップを認識して、その縮小・解消に努めなければならない。

(1) 監督機能の一部として位置付けられている

IIA (内部監査人協会) によれば、内部監査部門の役割と権限は、次のように規定されている (表4)。

すなわち、内部監査部門は決して社長のためにのみ設置される部門ではなく、ガバナンス機関 (日本の監査役会を含む) の監督機能の一部としての役割を担うとの位置付けが世

(表4) 内部監査部門の役割と権限

<p>内部監査部門の役割</p> <p>内部監査部門は、取締役会、Audit Committee あるいはその他のガバナンス機関（以下、Board という）によって設立される。内部監査部門の責務は、Board の監督機能の一部として、Board によって明確に定められる。</p> <p>内部監査部門の権限</p> <p>内部監査部門は、Board に対して自由かつ無制限に意思疎通を図ることができる。</p>

(出典) I I A の Model Internal Audit Activity Charter (注17) より抜粋。

界の標準的な考え方である。

米国ニューヨーク証券取引所 (NYSE) の上場規則では、「上場会社は、会社のリスクマネジメントプロセスと内部統制システムの現状を評価してその結果を経営者と Audit Committee に提供するために、内部監査機能を備えなければならない」と定めている (注18)。また、Audit Committee の目的の一つとして、内部監査機能の業務遂行の監視を Audit Committee Charter に明示することを求めている。

なお、英米の Audit Committee に匹敵する日本の機関は、監査役会（監査役会設置会社の場合）、監査委員会（指名委員会等設置会社の場合）、監査等委員会（監査等委員会設置会社の場合）である。

(2) 「3つのディフェンスライン」の考え方が定着している

「The Three Lines of Defense (3つのディフェンスライン) モデル」の考え方が、効果的なリスク管理と内部統制のシステムとして世界中で広く認知されている (注19)。

1st Line は、日常のオペレーションに組み込まれた現場での管理の仕組みである。2nd Line は、1st Line の管理を支援あるいは監視するために経営者が設置する支社や本社でのモニタリング機能である。

内部監査部門は、3rd Line (3番目の防御線) として、最高レベルの独立性と客観性に基づいてガバナンス機関と社長に包括的なアシュアランスを提供する機能と位置付けられている。2nd Line (リスク管理部、コンプラ

イアンス部、品質保証部などのモニタリング部署) の活動に任せられるものは任せ、その活動が有効に機能しているのかを監査する立場である。

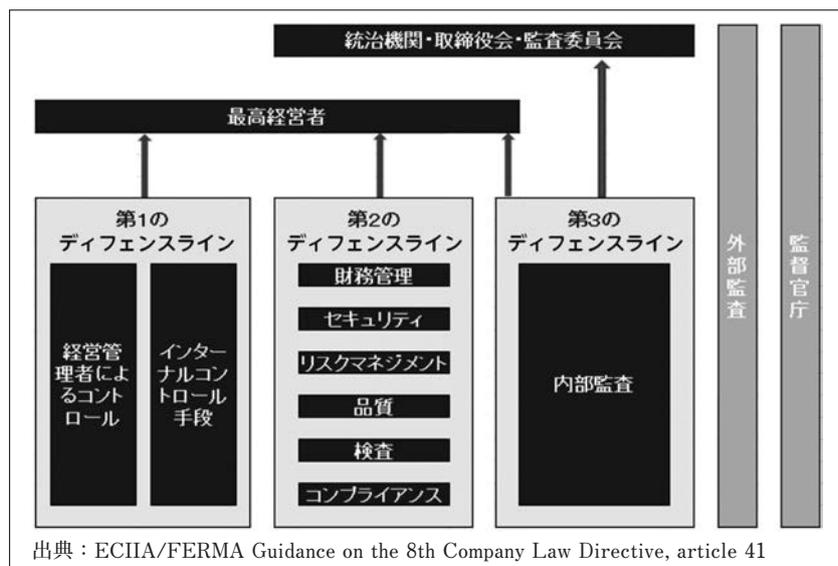
内部監査部門とその他のモニタリング部署を同列に並べる考え方 (注11) を採ると、モニタリング業務の重複が生じ、「何度も同じような監査を受けている。どこが違うのか理解できない」との監査対象部門の不満が広がる恐れがある (図1)。

(3) ガバナンス機関と社長への「2系統の報告経路」が確立している

内部監査部門が監督機能の一部を担う以上、社長からの独立性確保は必須である。このため、ガバナンス機関である Audit Committee が内部監査部門に対して監査機能上の指揮命令 (Functional reporting) を、社長は部門運営上の指揮命令 (Administrative reporting) を行う、いわゆる「2系統の報告経路 (Dual reporting line)」システムの考え方が今や、世界中のデファクトスタンダードとなっている (注20)。

I I A の調査によれば、北米の内部監査部門の84%が Audit Committee を監査機能上の報告先 (指揮を受ける先) としている。また、90%以上の内部監査部門長が、報告先である Audit Committee の会合に常時出席している (注21)。なお、北米においても、10数年前までは、CEO あるいは CFO に直属している内部監査部門長が、Audit Committee メンバーと直接顔を合わせるようなことはほとんどなかった。Audit Committee が本来の役割を

(図1) 3つのディフェンスラインモデル



(出典) I I Aの Position Paper (2013年1月) より抜粋。訳は『月刊監査研究』2014年4月号2頁より。

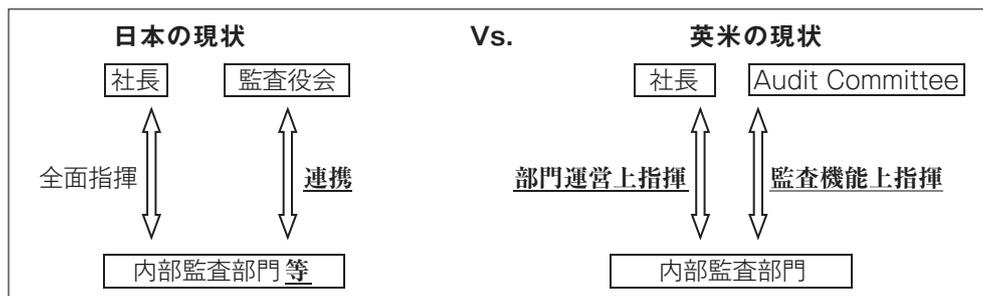
果たす上での必要性に迫られて、内部監査部門を監査機能上指揮する仕組みが徐々に定着したものである。

日本の内部監査部門は、多くが社長直属組織として社長の全面的な指揮下にあり、ガバナンス機関である監査役会との指揮命令関係は存在しないとしている点が、世界標準の考え方との最大のギャップである (図2)。

(4) 監査機能上指揮を受ける事項が明らかにされている

Audit Committee が監査機能上指揮する事項および、社長が部門運営上指揮する事項は、I I Aの国際基準で明らかにされている。I I Aの Model Internal Audit Activity Charter および Model Audit Committee Charter にも、監査機能上の指揮事項が記載されている。

(図2) 日本の監査役会・英米の Audit Committee と内部監査部門の関係



監査機能上の指揮とは、ガバナンス機関が内部監査部門の組織上の独立性を担保して、同部門に本来の機能を発揮させるための行為である。個々の内部監査実務の細部にまで口を出すのではなく、あくまでも重要事項についての指揮である。

一方、部門運営上の指揮とは、社長が社内組織の一つである内部監査部門が日々の業務を円滑に進められるように、社内の環境を整えることである。社内各層に内部監査への協力を指示するとともに、内部監査部門の予算や人事の管理あるいは内部監査の方針や手続の管理などを行う。

国際基準では、通常行われる二つの指揮の内容を、表5のように示している。特に重要なものは、ガバナンス機関による年間監査計画の承認である。今年は何のテーマを監査し、どのテーマを監査しないのか、リスク評価をベースにして決定する際に、社長の意向に加えガバナンス機関の意向が十分に反映されなければならない。

国際基準では、通常行われる二つの指揮の内容を、表5のように示している。特に重要なものは、ガバナンス機関による年間監査計画の承認である。今年は何のテーマを監査し、どのテーマを監査しないのか、リスク評価をベースにして決定する際に、社長の意向に加えガバナンス機関の意向が十分に反映されなければならない。

(表5) Functional reporting と Administrative reporting の通常の行為

Functional reporting (監査機能上の指揮・監督事項)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 内部監査基本規程を承認すること。 ・ 内部監査部門で実施するリスク評価およびそれに関連する監査計画を承認すること。 ・ 内部監査活動の結果などに関する内部監査部門長からの報告を受けること。これには、最高経営者が同席しない取締役会と内部監査部門長との非公開打合せや、内部監査部門の組織上の独立性にかかる年1度の報告が含まれる。 ・ 内部監査部門長の業績評価、任命または解任に関する、すべての決定事項を承認すること。 ・ 内部監査部門長の報酬を承認すること。 ・ 内部監査部門長がその責任を果たすことを阻害するような監査範囲や予算の制約が存在するか否かを判断するために、最高経営者および内部監査部門長に適切な質問をすること。
Administrative reporting (部門運営上の指揮・監督事項)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 予算の策定および実績の管理 ・ 内部監査人の人事評価や報酬を含めた人事管理 ・ 内部のコミュニケーションおよび情報交換 ・ 内部監査部門の方針および手続の管理

(出典) I I A 実践要綱「1110-1：組織上の独立性」より抜粋。

IV. 課題を克服するための提言

監査役会と内部監査部門が抱える前記のような課題を克服して、日本企業のガバナンスを向上するため、以下の3点を提言する。

1. 監査役会と社長への「2系統の報告経路」の確立
2. 監査役会と内部監査部門の真の協働体制構築
3. 日本内部監査協会と日本監査役協会の共同研究推進

IV-1. 監査役会と社長への「2系統の報告経路」の確立

内部監査部門は、ガバナンスの専門機関である監査役会から内部監査機能上の重要事項について指揮を受け、社長からの独立性を担保する仕組みを確立する。以下の具体的な手順を経て、「2系統の報告経路 (Dual reporting line)」システムを導入する。

(1) 監査役(会)と内部監査部門長の合意

内部監査部門の位置付けについて意見交換し、あるべき姿を確認する。内部監査部門長には、次の点を理解してもらう必要がある。

- ① 内部監査部門は、ガバナンス機能の重要な一角を担う役割を期待されていること。
- ② 社長から組織上独立している必要があること。社長からの独立性を担保する後ろ盾は、監査役会と独立社外取締役であること。
- ③ 内部監査部門は、監査役会の活動に貢献する監査も求められていること。

(2) 社長の理解取得

まずは、内部監査機能の有用性について、社長の理解を得なければならない。その上で、Dual reporting line の意義を納得してもらう必要がある。

社長に説明して理解を得るのは、監査役会にしかできない仕事である。

- ① 内部監査はP D C A 経営のツールとして必要かつ、有効な機能であること。

社長は、自らの関心事や懸念事項を監査計画に反映させる。内部監査部門には、監査結果を踏まえて思い切った改善のための提案をさせ、監査対象部門には改善のための措置計画を策定させて実行を促す。

このような機能は、社長が経営を推進

する上での必須機能である。

② 経営に役立つ機能として活用するには、十分な監査資源（適正な人数と質）の確保と、内部監査の指摘・提言を前向きに受け入れる社風の醸成が不可欠であること。

③ 社内外から信頼されるガバナンス体制とするためには、Dual reporting lineを制度化して、内部監査部門の社長からの独立性を担保する必要があること。

なお、今回の改正会社法施行規則では、監査役補助使用人（監査役スタッフ）の独立性と指示の実効性確保について定めるように求められているが、内部監査部門長についても、補助使用人と同レベルの独立性を担保する。

④ 監査役会は、内部監査の重要事項について「監査機能上の指揮」を行うこと。以下の重要事項については、社長の合意を得た上で、監査役会が取締役会決議に先立って事前承認すること。

- ・内部監査基本規程の改定
- ・年度監査計画の策定とその期中変更
- ・内部監査部門長の異動
- ・その他内部監査活動について監査役会が重要と判断する事項

⑤ Dual reporting lineの導入を社内外にわかりやすく示すには、内部監査部門長（部門員ではなく）の監査役会スタッフ兼務の発令が有効であること。

(3) 取締役会の承認

社長の合意を得た後、取締役会でDual reporting lineの確立を正式に決議する。とりわけ、独立社外取締役に趣旨を理解してもらい、サポートを得ることが肝要である。

(4) 内部監査基本規程の改定

内部監査部門は、監督機能の一翼を担っていること、内部監査機能上の重要事項について監査役会からの指揮命令を受けることなどの基本事項を規程上明らかにしておく。なお、基本規程は、毎年、見直しして改定すべき点があれば監査役会の事前承認を得た後、取締役会で決議する。

(5) 監査役会規程の改定

IIAのModel Audit Committee Charterなどを参考にして、監査役会規程を改定する。監査役会の基本的な役割である「経営（者）の監視・監督機能」を担っていることや内部監査部門を監査機能上指揮する点を明記する。

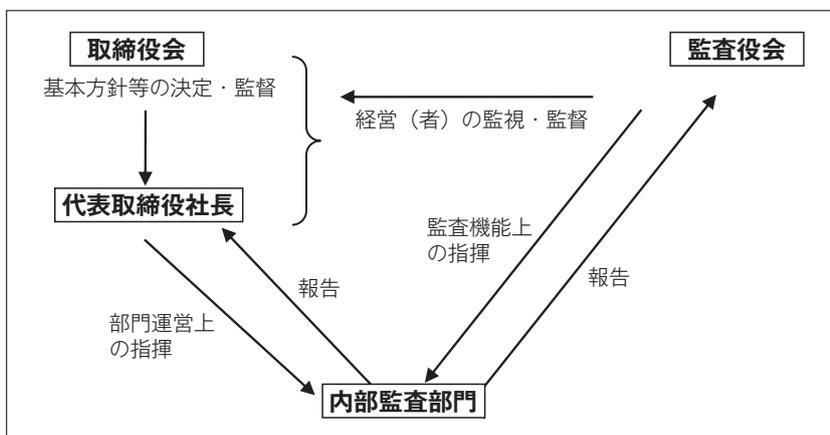
なお、監査役監査基準も、同様の趣旨で改定する。

(6) コーポレートガバナンス体制図への反映

従来のコーポレートガバナンス体制図では、監査役会と内部監査部門の関係について「連携」と記載されることが多かった。連携の意味するところは、あいまいで理解されにくい。

監査機能上の指揮命令関係を、「指揮」・「報告」と明記し、内部監査部門の独立性が担保されていること、および監査役会が同部門を監査資源として活用する関係にあることを明らかにする（図3）。

（図3）ガバナンス体制図の改定案



(7) 事業報告などでの開示

会社法施行規則の改正により、事業報告では「内部統制システム運用状況の概要」の開示が求められている。

内部監査部門は、監査役会へ監査機能上の報告経路を有していること、および監査役会と協働して積極的に活動していることをわかりやすく開示する。

加えて、諸開示資料（アニュアルレポート、有価証券報告書、コーポレートガバナンス報告書、社内報、イントラネットなど）にも、わかりやすい説明を記載する。

Ⅳ-2. 監査役会と内部監査部門の真の協働体制構築

監査役会及び内部監査部門の両機関は、お互いの強みを活かし、弱みを補完しながら期待されている監視・監督機能を発揮しなければならない。そのために真剣な対話と共同作業を通じて、実効ある協働体制を構築して実施する。

(1) 定期会合の開催

① 頻度・メンバー

監査役（社外監査役を含む）、監査役スタッフ、内部監査部門長（主要な部門員を含む）は、少なくとも毎月1回、定期会合の場を設け、緊密なコミュニケーションを図る。

常勤監査役だけでなく、社外監査役も出席できるように配慮して開催日時を決定する。

② 話し合うべきテーマ

・協働の必要性確認

ガバナンス機能を担っている役割の認識を新たにして、なぜ両機関の協働が会社の持続的な成長にとって重要か、を確認する。

・リスク認識の共有

会社が抱える重要リスクについて意見交換して、相互認識を深める。

特に、会社にとって許容できないのではないかと思われる水準のリスクを社長が許容していないか、を検討する。

・年間監査計画の策定

年間監査計画策定時には、内部監査部門長が社長の意向や関心事を十分に聴取した上で、その意味するところを監査役と吟味することが望ましい。監査役会が求める監査テーマ（例えば、取締役会の意思決定プロセス、社長のコンプライアンス意識の社内浸透度などのガバナンスに関するテーマ）を計画に織り込むことを検討する。

社長の了解を得る必要があれば、監査役会が必要に応じてサポートする。

・監査結果の報告

相互に監査結果を報告して意見交換する。報告書に記載されなかった事項、フォローアップすべき事項、社長に伝えること、取締役会へ伝えることなどについて話し合う。

・情報交換

監査役会からは、取締役会・経営会議など重要会議の審議結果、グループ会社監査役会の状況、会社法・上場規程の改定などの情報を提供する。

内部監査部門からは、海外におけるガバナンスや内部統制の最新動向、グループ会社（海外子会社を含む）内部監査部門長会の状況などを伝える。

(2) 監査役会から内部監査部門への支援

① 内部監査の品質向上

個々の報告書を通じて、あるいは継続的モニタリングと定期的自己評価の実施状況を聴取して、改善のための措置を支援する。

国際基準で求められている最低でも5年に1度の外部評価を受けることを促すとともに、社長を含む社内関係部署の理解取得を支援する。

② 内部監査実施面での障害排除と改善提言

のフォローアップ支援

監査対象部門の協力が得られない場合、監査役（会）が必要な支援を行う。

③ 予算・要員の確保を支援

適切な人員を確保できているか、部門員教育の予算は十分か、などを検証し、社長に対して必要な進言を行う。

④ 内部監査部門長および部門員の成長を支援

監査役にとって、内部監査部門員は一番身近にいる大事な社員である。社外セミナーへの出席、他社との交流、CIA（公認内部監査人）資格の取得などを後押しして、成長を促す。内部監査部門長は将来の監査役候補者の一人であり、部門員は監査役スタッフに異動することもあり得る。

なお、上場会社の社内出身監査役の10.7%は、前職が内部監査関係部長である（注22）。この比率は、2006年の6.8%から年々増加している。

⑤ 内部監査部門長への激励

内部監査部門長は、役目上孤独感を覚えることも少なくない。監査役からの激励は、何よりの励みになる。

(3) 非業務執行役員と内部監査部門長の対話促進

複数の独立社外取締役導入が進むとともに、監査役（会）および内部監査部門との対話を制度化する必要が高まってきた。

監査役会メンバー（社外監査役を含む）は、独立社外取締役が自らの役割（特に経営（者）の監視・監督役割について）をどのように認識しているのかを確認した上で、「非業務執行役員会」などの定期開催の必要性を判断する。開催する場合は、内部監査部門長も参加させ、

「ガバナンス体制は機能しているか」、「必要な情報が社外役員に伝達できているか」などを確認する場として活用する（図4）。

IV-3. 日本内部監査協会と日本監査役協会の共同研究推進

上記の「提言1. 監査役会と社長への「2系統の報告経路」の確立」、および「提言2. 監査役会と内部監査部門の真の協働体制構築」を実現するためには、日本内部監査協会と日本監査役協会が協力して関係者の理解取得と普及に尽力しなければならない。

まずは、共同研究の場を設定し、以下に着手することを提言したい。

(1) 共同研究推進についての両協会の理事会承認

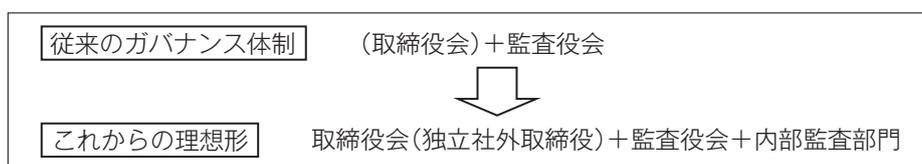
提言1、2とも、従来の考え方を変革するもので、社長をはじめとする関係者の理解を得るには相当の時間とエネルギーが必要である。

しかし、いずれも日本企業のガバナンスを向上するためには避けて通れない課題であるので、両協会の理事会で、共同研究の推進を機関決定する。

なお、今回の会社法改正を受けて、「監査等委員会」を採用した会社が既に200社ほどに達しているが、同委員会は、自ら監査するというよりも、会社の内部統制システムを活用して役割を遂行することが前提になっている。まさに、内部統制システムの監査を担当する内部監査部門の活用が前提と言い換えることもできる。

監査役会、監査等委員会、監査委員会にとって、本提言の実現は共通の課題と認識すべきと考える。

(図4) 日本型ガバナンス体制の理想形



(2) 共同研究のテーマ

① 両協会員（監査役および内部監査部門員）への趣旨説明文書

監査役と内部監査部門の本来の役割、業務内容、法的根拠、課題、あるべき姿などを解説した説明文書を作成する。

Dual reporting line などについては社長の理解を得る必要があるので、社長も念頭に置いたわかりやすい文書とする。

② 監査役会規程、監査役監査基準、内部監査基本規程などのひな型

IIAのモデルを参考にしながら、関係規程のひな型を作成する。

③ 監査役会と内部監査部門の協働指針

日本監査役協会は、これまでに監査役会と会計監査人の連携に関する指針を数度発信しているが、これにならい、内部監査部門との協働実務のベストプラクティスを集めて指針をまとめる。

④ 英米の Audit Committee と内部監査部門の関係の実態調査

特に、Functional reporting と Administrative reporting の実例を、英米の企業から集めて、日本企業が採用できるベストプラクティスをまとめる。

⑤ 「コード」の改定案

「コード」は、これからも更に改定が加えられるものと思われる。監査役会と内部監査部門の役割やお互いの関係を織り込むための改定案を前もってまとめておき、タイミングを見計らって関係機関へ提言する。

(3) 両協会でのセミナー開催

両協会の共催で、セミナーを開催し、会員への周知を図る。

なお、日本内部監査協会は、「内部監査と監査役の連携についての研修会」を2010年から毎年、開催している（東京、大阪、名古屋で延べ11回開催）が、これを今後とも継続する。

<注記・引用文献>

(注1) 「report to」は、「報告する」と訳されることが多く誤解を招きやすい。本来の意味は、直属する、指揮・監督を受ける、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こと）。IIAは、単なる伝達や連絡は「communicate」と表現して「report to」と区別している。

ここでいう「報告先」とは、単に内部監査結果を伝達している先ではなく、指揮・監督を受ける先を指している。

(注2) 株式会社東芝第三者委員会「調査報告書」283頁、2015年7月20日

(注3) 「シンポジウム、監査役制度の正しい理解のために—各界から見た日本のコーポレートガバナンスと監査役制度」、『月刊監査役』No.613、4～32頁、2013年5月25日

(注4) 日本監査役協会ニュースリリース「新『監査役の英文呼称』を推奨」、2012年9月4日

(注5) 日本監査役協会ホームページ、<http://www.kansa.or.jp/system/post-2.html>

「監査役制度説明資料」、「監査役の理念」、「日本監査役協会の理念」の各英文資料を揃えるなど、その機能実態を海外ステークホルダーに理解してもらうべく周知努力を継続している。

(注6) 「The Roles and Functions of Kansayaku Boards Compared to Audit Committees」, Asian Corporate Governance Association (ACGA), Hong Kong, October 2013

(注7) 「監査役職務—業務監査、会計監査」、『新任監査役ガイド（第5版）』、16～17頁、2011年9月29日、日本監査役協会

(注8) 改正会社法第344条により、会計監査人の選任・解任に関する議案の決定権が監査役会に付与された。監査報酬については同意権のまま不変。

(注9) 会社法第335条3項

(注10) 「第15回インターネットアンケート集計結果」、2015年1月、日本監査役協会

(注11) 「監査役監査基準」第37条、2015年7月

- 23日最終改正、日本監査役協会
 (注12) 監査役制度説明資料 (英文) 7頁、2013年7月11日、日本監査役協会
 (注13) 「第15回インターネットアンケート集計結果」、2015年1月、日本監査役協会
 (注14) 『2010年監査白書』、2011年6月、日本内部監査協会
 (注15) I I A (Institute of Internal Auditors) の『内部監査の専門職的实施の国際基準 (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing)』
 (注16) I I A国際基準1310 (内部評価)、1312 (外部評価)
 (注17) I I Aのモデル内部監査基本規程、2013

- 年5月改定
 (注18) The Listed Company Manual 303A.07, NYSE
 (注19) Position Paper 「The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control」, 2013年1月、I I A
 (注20) 「銀行のためのコーポレート・ガバナンス諸原則」第10原則「内部監査」、2015年7月、バーゼル銀行監督委員会
 (注21) Tone at the Top (Issue 58, Oct/Nov, 2012) 「The Value of independence」, IIA
 (注22) 「第15回インターネットアンケート集計結果」、2015年1月、日本監査役協会

C I Aフォーラム研究会No.38メンバーの氏名と職務経験 (順不同・敬称略)			
氏名	監査役・監事	監査役スタッフ	内部監査部門長・部門員
別府 正之助 (座長)	○		○
内海 文男		○	○
大島 誠	○		○
米本 薫	○		○
成繁 新治			○
内田 知男	○		
西中間 裕	○		○
大谷 剛	○		○
大嶋 正博			○

(メンバーの氏名は、2015年12月現在)

【座長の所感】

当研究会のメンバーは、豊富な職務経歴を持ち監査役会と内部監査部門の両業務を深く理解していたので、3年間にわたり活発かつ有意義な議論ができた。この間、2013年9月の日本内部監査協会第47回内部監査推進全国大会の全体研究会で、(株)日本取引所グループ 齊藤惇取締役兼代表執行役グループCEO (当時) が“日本の内部監査部門は経営トップにつながっており、社長からの独立性を制度的に確立できていない。ガバナンス上、日本は特異な国であると言われている理由の一つだ”と指摘されたことが思い出される。

また、2015年7月20日に東芝の調査報告書が発表され、再発防止策の一つとして「内部監査部門は、社長やCFOを統括責任者とせず、経営トップからの独立性を確保すべきである」と述べられていた。我々の提言の核心である監査役会と社長への「2系統の報告経路」と同じ考えであることがわかり、意を強くした。

多くの会社で「2系統の報告経路」が定着して、社長と監査役の双方に貢献する内部監査部門が増えることを願っている。本論文がその契機となれば望外の喜びである。