

コーポレート・ガバナンスの観点からみた監査役会 と内部監査部門の連携

Cooperation between Audit & Supervisory Board and Internal Audit Department
From the Viewpoint of Governance

小森 清久†

Kiyohisa KOMORI

Abstract : The cooperation between Audit & Supervisory Board and the Internal Audit Department is not always legally guaranteed, and it is not incorporated in the audit system. In this respect, the relative vulnerability in the cooperation between Audit & Supervisory Board and Internal Audit Department is undeniable in the three-pillar audit system. From the viewpoint that Audit & Supervisory Board effectively carry out their responsibilities and contribute to the improvement of corporate values, the cooperation between Audit & Supervisory Board and Internal Audit Department increasingly becomes important. This is the reason why Corporate Governance Code Supplemental Principle 4-13(3) requires cooperation between Audit & Supervisory Board and the Internal Audit Department.

One of the problems with the cooperation between both sides is that there are many companies where the Internal Audit Department is directly connected to the president of the company. In this situation, it is difficult to prevent management fraud. Furthermore, the companies having no staff for Audit & Supervisory Board slightly increase, which is a problem from the viewpoint of corporate governance. In order to not decrease the effectiveness of the audit by Audit & Supervisory Board, a significant increase in auditing staff who work in a committed manner under auditors is desirable.

1. はじめに

先号では内部監査人の立場からの総合実態調査として日本内部監査協会が公表している『監査白書 2014』を基に、コーポレート・ガバナンスの観点から分析を試みたが、今号では監査役の立場から内部監査を検討してみたい。

日本監査役協会は、2017 年 5 月に「役員等の構成の変化などに関する第 17 回インターネット・アンケート集計結果」（以下「第 17 回アンケート」という）を公表した。2014 年の会社法改正により大会社かつ公開会社は、監査役（会）設置会社、指名委員会等設置会社、及び監

査等委員会設置会社という 3 つの機関設計のいずれかを選択できることになった。前述のアンケートでは、この 3 つの機関設計それぞれについて集計結果を公表しているが、本稿では紙幅の都合上、3 つの機関設計の中では圧倒的に採用会社数が多い監査役（会）設置会社版を中心に検討していくことにする。

先号で検討した日本内部監査協会実施のアンケート対象会社と日本監査役協会「第 17 回アンケート」対象会社は同一であるとの保証はなく、アンケート項目も必ずしも同一ではなく、調査年度も異なるので比較するには限界があるが、両者とも内部監査部門に関するアンケート調査であるという意味で、先号において内部監査人の立場から行った分析結果を念頭に置きながら、今号で検討する監査役の立場からの日本監査役協会「第 17 回アンケート」を分析していきたい。

† 愛知工業大学 経営学科（名古屋市）

2. 日本監査役協会「第 17 回アンケート」の分析

2. 1 監査スタッフの有無

監査役（会）設置会社は、代表取締役と業務執行取締役が業務執行を行い（会社法 363 条 1 項）、これを取締役会や他の取締役が監督し（同法 362 条 2 項 1 号）、さらに監査役（会）が取締役の職務執行を監査する（同法 381 条 1 項）というわが国における株式会社の伝統的なガバナンス・モデルである。

公開会社かつ大会社では、監査役会を設置しなければ

ならない（同法 328 条 1 項）。そして監査役（会）設置会社においては、監査役は 3 人以上で、そのうち半数以上は社外監査役でなければならない（同法 335 条 3 項）。このように会社法は、独立性の高い社外監査役の監査が行われることで、業務執行者に対する牽制の実効性をより高めることを狙っている。

表 1 監査役スタッフ（監査役の補助使用人）の有無

（単位：社）

| | 全体 | | 上場会社 | | 非上場会社 | |
|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| | 2015 年 | 2016 年 | 2015 年 | 2016 年 | 2015 年 | 2016 年 |
| 1. いる | 1,475 | 1,534 | 879 | 800 | 596 | 734 |
| 2. いない | 1,895 | 1,988 | 936 | 814 | 959 | 1,174 |
| 回答社数 | 3,370 | 3,522 | 1,815 | 1,614 | 1,555 | 1,908 |

（出所：日本監査役協会「第 17 回インターネットアンケート集計結果」p.30 から抜粋）

表 1 によれば、監査役スタッフを設置する会社の割合は全体で 1,534 社（43.6%）となり、前回（43.8%）に比べ 0.2 ポイント減少した。前回は 1.1 ポイント減少し

ており、監査役スタッフを置いていない会社が増えていることは、コーポレート・ガバナンスの立場からして大きな課題を有している。

2. 2 監査スタッフの専属・兼任の別

表 2-1 監査役スタッフ（監査役の補助使用人）の設置状況別社数

（単位：社）

| | 全体 | | 上場 | | 非上場 | |
|----------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| | 2015 年 | 2016 年 | 2015 年 | 2016 年 | 2015 年 | 2016 年 |
| 専属スタッフ のみの会社 | 426 | 397 | 298 | 254 | 128 | 143 |
| 専属スタッフ と兼任スタッフ がいる会社 | 85 | 80 | 64 | 57 | 21 | 23 |
| 兼任スタッフ のみの会社 | 964 | 1,057 | 517 | 489 | 447 | 568 |
| 回答社数（スタ ッフ設置あり） | 1,475 | 1,534 | 879 | 800 | 596 | 734 |

（出所：日本監査役協会「第 17 回インターネットアンケート集計結果」p. 30 から抜粋）

表 2-1 によれば、前年最も多かった「監査役スタッフが兼任スタッフのみの会社」は全体で 93 社増加し、他方「専属スタッフのみの会社」は全体で 29 社減少しており、スタッフ活動が十分に実施できる環境が整備されている会社が増えているとは言い難い。

「兼任スタッフのみの会社」では、監査役は遠慮しながら監査業務を兼任スタッフに頼むことになるのではな

いだろうか。あるいは、監査役が積極的に監査を実施していないため業務量が少なく専任スタッフが必要ないのかもしれない。いずれにしても「兼任スタッフのみの会社」は、監査役監査の重要性を理解していない会社というべきであり、専任スタッフなしでは監査役も有効な監査を実施できているという自覚は持てないであろう。

同アンケート結果の「問 3-3 監査役スタッフの兼務

部署」によれば、圧倒的に内部監査部門との兼業が多いことが分かるが、内部監査部門は経営者に直属しているため経営者をチェックできないという内部監査固有の限

界があることを忘れてはならず、専属スタッフ中心の有効な監査役監査が実施できるような改善が望まれる。

表 2-2 監査役スタッフ（監査役の補助使用人）の人数

(単位:人)

| (平均人数) | | 全体 | | 上場 | | 非上場 | |
|------------------------|--------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| | | 2015年 | 2016年 | 2015年 | 2016年 | 2015年 | 2016年 |
| スタッフ設置あり | 専属スタッフ | 0.67 | 0.60 | 0.81 | 0.78 | 0.46 | 0.41 |
| | 兼務スタッフ | 1.19 | 1.19 | 1.11 | 1.08 | 1.30 | 1.31 |
| | スタッフ合計 | 1.86 | 1.80 | 1.92 | 1.86 | 1.77 | 1.73 |
| 専属スタッフのみの会社 | スタッフ合計 | 2.00 | 2.03 | 2.07 | 2.13 | 1.85 | 1.86 |
| 専属スタッフと兼任スタッフが いる会社 | 専属スタッフ | 1.61 | 1.49 | 1.52 | 1.42 | 1.90 | 1.65 |
| | 兼務スタッフ | 1.59 | 1.51 | 1.47 | 1.46 | 1.95 | 1.65 |
| | スタッフ合計 | 3.20 | 3.00 | 2.98 | 2.88 | 3.86 | 3.30 |
| 兼任スタッフのみの会社 | スタッフ合計 | 1.68 | 1.62 | 1.71 | 1.61 | 1.65 | 1.63 |

(出所: 日本監査役協会「第17回インターネットアンケート集計結果」p.30から抜粋)

表 2-2 によれば、監査役スタッフの平均人数は、全体で 1.80 人(前回 1.86 人)、内訳は専属 0.60 人(前回 0.67 人) 兼任 1.19 人(前回 1.19 人) とわずかではあるものの専属スタッフが増している。前述のとおり、専属スタッフ中心の有効な監査役監査が実施できるようにしていかなければならないことは前述のとおりであるが、専属・兼任スタッフの合計人員数も少なすぎると言わざるを得ない。

それでは何人のスタッフがいれば十分なのかについて

は、会社の規模に合わせて理想的な監査役スタッフ数を定式化することができればいいのだが、各業界の特異性もあることから、一概に売上高、資本金の大小や従業員数の多少で定式化することは、なかなか困難である。後述するように表 6 の内部監査部門等のスタッフ数にも不十分さを感じるが、それと比べても監査役スタッフ数は少なすぎる。監査役の手足となって働ける専属スタッフの大幅な増員が望まれる。

2.3 内部監査部門の所属形態

表 3 内部監査部門等の組織上の位置づけ

(単位:社)

| | 2016年 | | | | |
|----------------|-------|-------|-------|-------|-------|
| | 全体 | 上場 | 非上場 | 大会社 | 大会社以外 |
| 1. 社長 | 2,370 | 1,305 | 1,065 | 1,845 | 508 |
| 2. その他の業務執行取締役 | 438 | 170 | 268 | 346 | 83 |
| 3. 執行役員 | 123 | 50 | 73 | 108 | 13 |
| 4. 取締役会 | 67 | 35 | 32 | 44 | 22 |
| 5. 監査役(会) | 7 | 1 | 6 | 5 | 2 |
| 6. その他 | 71 | 27 | 44 | 52 | 19 |
| 回答社数 | 3,076 | 1,588 | 1,488 | 2,400 | 647 |

(出所: 日本監査役協会「第17回インターネットアンケート集計結果」p.34から抜粋)

表 3 によれば、内部監査部門等の組織上の位置づけは、「社長」直属が全体で 2,370 社(77.0%) だった。「その他の業務執行取締役」や「執行役員」を合わせると 2,931

社(95.2%) が該当する。業務執行する社長、業務執行取締役、執行役員が、自らの業務執行を内部監査させ自分に報告させているという様相である。そのようなやり

方で経営者不正は防止できるのであろうか。

先号検討した『監査白書 2014』でも内部監査部門の所属形態を分類しているが、「社長（会長等）に直属」は、1,324 社（79.1%）と他の形態に対して抜きん出ている。『財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準』（以下、『内部統制の基準』という）や『内部監査基準』におい

て、経営者直属の内部監査人が予定されているため無理もないが、「経営者が不当な目的のために内部統制を無視しないし無効ならしめることがある」（『内部統制の基準』I.3）とあるように、社長直属では社長をはじめとした経営者の行為をチェックできないことを認識しなければならない。

2. 4 内部監査部門長の人事承認

表 4 監査役による内部監査部門等の部門長への人事同意権の有無

（単位：社）

| | 2016年 | | | | |
|------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|
| | 全体 | 上場 | 非上場 | 大会社 | 大会社以外 |
| 1. 人事同意権がある | 163 | 96 | 67 | 133 | 28 |
| 2. 人事同意権はないが、意見を表明している | 983 | 509 | 474 | 728 | 250 |
| 3. 人事同意権はなく、意見も表明していない | 1,930 | 983 | 947 | 1,539 | 369 |
| 回答社数 | 3,076 | 1,588 | 1,488 | 2,400 | 647 |

（出所：日本監査役協会「第 17 回インターネットアンケート集計結果」p.33 から抜粋）

表 4 によれば、監査役が内部監査部門等の部門長の人事同意権を有している会社は 163 社（5.3%）に過ぎないことが分かる。表 3 で「内部監査部門等の組織上の位置づけ」を見たところ、内部監査部門等が社長、業務執行取締役、執行役員に直属している会社が多い実態からして、内部監査部門長への人事同意権は彼らが掌握していることが推測できる。内部監査部門長の立場からすれば、社長、業務

執行取締役、執行役員に不正の疑いが生じても自分を解任できる彼らに対する監査を実施することは自らの職を賭して臨まなければならないことになる。

したがって内部監査部門等の部門長への人事同意権は監査役が有するのが望ましいと考える。望ましいというに留まらず、監査役（会）が内部監査部門長の推薦権、任命権、解任権を持つべきであると筆者は考える。

2. 5 内部監査部門等のスタッフ

表 5 内部監査部門等（監査部、内部監査室など）のスタッフ

（単位：社）

| | 全体 | | 上場 | | 非上場 | |
|------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| | 2015年 | 2016年 | 2015年 | 2016年 | 2015年 | 2016年 |
| 内部監査あり | 2,863 | 3,075 | 1,720 | 1,587 | 1,143 | 1,488 |
| 内部監査専属スタッフのみの会社 | 1,943 | 2,038 | 1,255 | 1,138 | 688 | 900 |
| 内部監査専属スタッフと兼任スタッフがいる会社 | 444 | 464 | 268 | 248 | 176 | 216 |
| 内部監査兼任スタッフのみの会社 | 476 | 573 | 197 | 201 | 279 | 372 |
| 内部監査なし | 507 | 447 | 95 | 27 | 412 | 420 |
| 回答社数 | 3,370 | 3,522 | 1,815 | 1,614 | 1,555 | 1,908 |

（出所：日本監査役協会「第 17 回インターネットアンケート集計結果」p.32 から抜粋）

表 5 によれば、大半の会社では内部監査部門を設置しており、比率はすべての会社区分で増加している（全体では 3,370 社中 2,863 社（85.0%）から 3,522 社中 3,075 社（87.3%）に増加した。）。しかし重要なのは内部監査部門に必要十分な専属スタッフがいるかどうかである。

2016 年の調査における「内部監査専属スタッフと兼任スタッフがいる会社」と「内部監査兼任スタッフのみの会社」を合わせると 1,037 社（29.4%）にも上るが、有効な内部監査が実施できるよう専任スタッフを大幅に増員すべきである。

表 6 内部監査部門等設置状況別スタッフ数平均

(単位:人)

| (平均) | | 全体 | | 上場 | | 非上場 | |
|------------------------|---------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| | スタッフ種類 | 2015年 | 2016年 | 2015年 | 2016年 | 2015年 | 2016年 |
| 内部監査あり | 専属スタッフ数 | 4.71 | 4.17 | 5.16 | 4.89 | 4.04 | 3.39 |
| | 兼務スタッフ数 | 0.82 | 0.83 | 0.73 | 0.72 | 0.95 | 0.95 |
| | スタッフ数合計 | 5.53 | 5.00 | 5.89 | 5.62 | 4.99 | 4.35 |
| 内部監査専属スタッフのみの会社 | スタッフ数 | 5.94 | 5.38 | 5.95 | 5.82 | 5.93 | 4.83 |
| 内部監査専属スタッフと兼任スタッフがいる会社 | 専属スタッフ数 | 4.37 | 3.98 | 5.23 | 4.62 | 3.06 | 3.24 |
| | 兼務スタッフ数 | 2.75 | 2.60 | 2.87 | 2.89 | 2.55 | 2.28 |
| | スタッフ数合計 | 7.12 | 6.58 | 8.10 | 7.50 | 5.61 | 5.52 |
| 内部監査兼任スタッフのみの会社 | スタッフ数 | 2.36 | 2.37 | 2.49 | 2.15 | 2.28 | 2.49 |

(出所：日本監査役協会「第17回インターネットアンケート集計結果」p.32から抜粋)

表6によれば、監査部門スタッフの平均人数は、全体として5.53人から5.00人へ減少している。その内訳として専属スタッフ数は2015年の4.71人から2016年には4.17人に減少して、兼務スタッフ数は0.82人から0.83人に微増している。

「内部監査専属スタッフのみの会社」、「内部監査専属スタッフと兼任スタッフがいる会社」、「内部監査兼任スタッフのみの会社」の3区分を見ると、「内部監査専属スタッフのみの会社」ではスタッフ数が5.94人から5.38

人に減少している。「内部監査専属スタッフと兼任スタッフがいる会社」では専属スタッフ数が4.37人から3.98人に減少し、兼務スタッフも2.75人から2.60人に減少している。「内部監査兼任スタッフのみの会社」では微増している。

有効な内部監査の実施のためには専属スタッフが業務に必要十分な人数配置されていなければならないにもかかわらず、専属スタッフを減らし兼務スタッフを増やしているという傾向がうかがえる。

2.6 監査役(会)と内部監査部門との連携

監査役(会)監査と内部監査とでは、法定監査と任意監査の違い、それぞれの目的の違い(監査役(会)監査は株主及び債権者保護、内部監査は経営目的達成への貢献)、経営陣との距離(監査役はその法的義務・権限により経営陣と至近距離にあり、内部監査部門は監査役ほどには経営者に近くはない。)、といった種々の違いはあるものの、企業の健全で持続的な成長に貢献するという役割は共通している。したがって、それぞれ独自に活動しつつも連携して職務を遂行することが望まれる。

近年、不祥事が大型化していることから監査役監査と内部監査に期待される役割はますます大きくなっており、グローバル化の進展とともに海外に拠点を持つ会社は増えてきており、監査役、内部監査部門ともにこれらの拠点の往査を充実することも期待されている。このように、それぞれの監査に対する社会的責任は大きくなっており、負荷の増大にもつながっている。したがって負荷を軽減するためにも両者が連携して効率的な監査を行うことが求められる。

表 7 監査役(会)による内部監査部門への指示等

(単位:社)

| | 2016 年 | | |
|------------------------------------|--------|-------|-------|
| | 全体 | 上場 | 非上場 |
| 1. 社内規則で権限が規定されており、その権限を行使したことがある | 554 | 296 | 258 |
| 2. 社内規則で権限が規定されているが、その権限を行使したことはない | 499 | 257 | 242 |
| 3. 社内規則で権限が規定されていないが、依頼をしたことがある | 1,485 | 770 | 715 |
| 4. 社内規則で権限が規定されておらず、依頼をしたこともない | 507 | 250 | 257 |
| 5. その他 | 31 | 15 | 16 |
| 回答社数 | 3,076 | 1,588 | 1,488 |

(出所:日本監査役協会「第 17 回インターネットアンケート集計結果」p.33 から抜粋)

表 7 によれば、社内規則で権限が規定されている会社の比率は、項目番号 1 と 2 の合計で全体の 1,053 社 (34.2%) に留まるが、既定の有無を問わず、指示や依

頼をしたことがある会社は全体の 2,039 社 (66.3%) を占めている。

表 8 内部監査部門等からの報告(平時)

(単位:社)

| | 2016 年 | | |
|---|--------|-------|-------|
| | 全体 | 上場 | 非上場 |
| 1. 内部監査部門等を所管する役員(社長が所管している場合を含む)のみに報告される | 260 | 120 | 140 |
| 2. 取締役会のみで報告される | 81 | 36 | 45 |
| 3. 監査役(会)のみに報告される | 18 | 8 | 10 |
| 4. 上記「1」もしくは「2」が正式報告先であり、監査役(会)は報告の写し送付先である | 1,127 | 567 | 560 |
| 5. 監査役(会)が正式報告先であり、上記「1」もしくは「2」は報告の写し送付先である | 25 | 14 | 11 |
| 6. 上記「1」もしくは「2」は、及び監査役(会)ともに正式報告先である | 1,243 | 700 | 543 |
| 7. その他 | 322 | 143 | 179 |
| 回答社数 | 3,076 | 1,588 | 1,488 |

(出所:日本監査役協会「第 17 回インターネットアンケート集計結果」p.35 から抜粋)

表 8 によれば、何らかの形で内部監査部門から監査役(会)に対する平時の報告がなされている会社が 2,413 社 (78.4%) である。「監査役監査基準」第 37 条では「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当たり、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(内部監査部門等という)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努める。」と規定されているが、

内部監査部門等からの報告が「1. 内部監査部門等を所管する役員のみに報告される」が 260 社 (8.5%) もあり、「4.」の「1. 内部監査部門等を所管する役員」もしくは「2. 取締役会」が正式報告先であり、監査役(会)は報告の写し送付先である」という会社も 1,127 社 (36.6%) あるという現状においては「内部監査部門等と緊密な連携を保ち組織的かつ効率的な監査の実施」がなされているのか疑問視されるところである。

表9 内部監査部門等からの報告(有事)

(単位:社)

| | 2016年 | | |
|-----------------------|-------|-------|-------|
| | 全体 | 上場 | 非上場 |
| 1. 取締役会のみで報告される | 98 | 48 | 50 |
| 2. 取締役会及び監査役(会)に報告される | 2,172 | 1,141 | 1,031 |
| 3. 監査役(会)のみで報告される | 234 | 131 | 103 |
| 4. その他 | 572 | 268 | 304 |
| 回答社数 | 3,076 | 1,588 | 1,488 |

(出所:日本監査役協会「第17回インターネットアンケート集計結果」p.36から抜粋)

表9によれば、有事において「2. 取締役会及び監査役(会)に報告される」会社が全体の2,172社(70.6%)と最も多いが、「3. 監査役(会)のみで報告される」が

全体の234社(7.6%)となっている。平時の18社(0.6%)に比べて増えているところが興味深い。

表10 監査役と内部監査部門等との連携(複数回答可)

(単位:社)

| | 2016年 | | |
|--|-------|-------|-------|
| | 全体 | 全体 | 全体 |
| 1. 監査役主導で年度監査計画について調整している | 242 | 110 | 132 |
| 2. 内部監査部門等主導で年度監査計画について調整している | 780 | 371 | 409 |
| 3. 年度監査計画について調整しているが、どちらかが主導しているわけではない | 1,294 | 688 | 606 |
| 4. (個別の)監査日程について調整している | 1,030 | 551 | 479 |
| 5. 個別の監査テーマについて調整している | 846 | 417 | 429 |
| 6. 調整はしていない | 528 | 280 | 248 |
| 回答社数 | 3,076 | 1,588 | 1,488 |

(出所:日本監査役協会「第17回インターネットアンケート集計結果」p.36から抜粋)

表10によれば、「3. 年度監査計画について調整しているが、どちらかが主導しているわけではない」という会社が1,294社(42.1%)で最も多く、「監査役主導で年度監査計画について調整している」が、242社(7.9%)に過ぎない状況は改善されるべきであると筆者は考える。監査役(会)監査、内部監査、公認会計士監査といった三様監査において、経営者の最も近くにいるのは内部監査部門でも公認会計士でもなく監査役である。その意味で三様監査において中心的な地位を担うべきは監査役(会)監査であると考えからである。

東京証券取引所は2015年6月に「コーポレート・ガバナンスコード」(以下「CGコード」という)を制定し

た。会社法は従来から会計監査人の独立性を担保するという観点から監査役の役割を強化してきたが、CGコードでは、さらに会計監査人による監査の実効性を高めるため、監査役会・取締役会に一定の役割を果たすことを求めている。CGコードの補充原則3-2②では、十分な監査時間の確保、あるいは内部監査部門・社外取締役との十分な関係の確保が求められている。これは会社法では定められていなかったことである。

「監査役監査基準」第37条では、「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。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。」と規定しているが、監査役等と内部監査部門との連携については、必ずしも法的に担保されたものではなく、監査制度内に組み込まれたものでもない。もちろん現在でも上記のとおり「監査役監査基準」第 37 条には、監査役と内部監査部門との連携の規定はあるものの、あくまで監査役の自己規律の域を出ず、三様監査における監査役等と内部監査部門の連携の

相対的な脆弱さは否めない。監査役（会）がその責務を実効的に果たし、企業価値の向上に資するという視点では、監査役等と内部監査部門の連携はますます重要になってきており、CG コード補充原則 4-13③が監査役と内部監査部門の連携の強化を求めているのもこうした背景がある。

3. 両者の連携による効果

両者の連携により（1）弱点の相互補完、（2）監査の効率化（3）監査対象部門の負担軽減を図ることができる。

- （1） については、監査役側から見ると、不足がちなスタッフ態勢の補完手段として内部監査の結果を有効に活用することができるようになる。すなわち内部監査結果を活用することによって、内部統制の状況について独自に調査するより、はるかに広範に把握することが可能となる。一方、内部監査部門から見ると、内部監査に有用な経営者情報を監査役より入手することが可能になる。
- （2） については、両者の連携により監査結果を相

互に活用することや、可能な範囲で監査対象の重複を避けることができ、監査の効率化を図ることができるようになる。

- （3） については、監査を受ける側からすれば、監査役監査と内部監査との相違について、ほとんど認識がないことが多く、特に同一年度等短い間隔で双方の監査を同時並行的に受ける場合、重複感を招きかねない。そこで両者が連携して監査の実施時期を調整する、あるいは同行往査を実施すること等により重複感の排除ができ、監査を受ける側からの反発を招かない。

4. 監査役等監査への提言

日本監査役協会は、2016 年 11 月に「会計不正防止における監査役等監査の提言」（以下、「提言」という）を公表した。「提言」は監査役等（監査委員会委員、監査等

委員を含み「監査役等」と称す）と内部監査部門との連携について次のように述べている（「提言」p.12）。

監査役等は内部監査部門と緊密な連携を保ち、内部監査部門の監査内容、監査範囲、陣容等を考慮した上で、監査の有効性及び効率性向上に向け、監査計画、監査方法、監査実施状況等の情報共有とそれぞれの監査への活用を図るべきである。

内部監査部門が業務監査及び内部統制監査に加え会計監査も行っている会社もあるが、大半は業務プロセス監査の観点から会計監査を行っている。監査役等は、業務の有効性と効率性、財務報告の信頼性等の内部統制の有効性を確保するため、内部監査部門による監査の有効性を把握するとともに、会計監査人とも連携を図り、必要に応じて内部監査部門の充実などについて、執行側に改善を促すことも重要である。

そして「提言」（p.13）では、「内部監査部門は各社により監査内容、監査範囲、陣容等が異なり、また監査役等との合同監査の実施や、内部監査部門長の人事に監査役等が一定の関与をしている会社もあるなど、監査役等との関与の方法も異なる。そこで各社の状況に応じて監査役等と内部監査部門が緊密な連携を保ち、適宜情報交換の機会を持つことによりお互いの役割を理解しながらそれぞれの監査活動を進める必要がある。内部監査部門

の組織上の位置づけは社長直属の会社が多い。会計監査に限ることではないが、内部監査部門の組織上の位置づけに関わらず、監査計画の策定・変更、監査方法の確認、事業リスクや事業運営リスクの抽出、往査内容の決定と分担を含む監査の実施について積極的に情報・意見交換すべきであり、可能な限り一体感のある運用を行うことが望ましい。また、情報の共有のため、内部監査部門のレポートラインは監査役等にも平時・有事に関係なく確

保されるべきである。」と述べているが筆者も同感である。

「提言」の2.「監査役等の構成」では、「監査役会等のメンバーは多様な経験等を踏まえた構成にすべきであり、特に、社外取締役等はリスクの抽出・分析において社内監査役等とは異なる観点から貢献できる経営経験者、専門家が望ましい。また、会計不正防止の観点からは、財務及び会計に関する相当程度の知見を有する監査役等を少なくとも1名以上選定すべきである。常勤者の設置

が義務付けられていない指名委員会等設置会社においても常勤者を置くべきである。」と述べられているが、この提言は傾聴に値する。監査役就任に際しては特別な経験や資格や技術は必要とされないため、一般的には体系的な監査訓練を受けていない場合が多い。そこで社外監査役には「財務及び会計に関する相当程度の知見を有する監査役」として公認会計士を、そして法律の専門家として弁護士を必須要件とすべきではないかと筆者は考える。

5. 社外監査役の課題

表 11 社外監査役の前職または現職

(単位：人)

| | 全 体 | | 上 場 | | 非 上 場 | | 大 会 社 | | 大会社以外 | |
|--------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| | 2015 年 | 2016 年 | 2015 年 | 2016 年 | 2015 年 | 2016 年 | 2015 年 | 2016 年 | 2015 年 | 2016 年 |
| 1. 親会社の役職員 | 1,011 | 586 | 169 | 77 | 842 | 509 | 815 | 430 | 195 | 154 |
| 2. 親会社以外のグループ会社役職員 | 330 | 318 | 92 | 76 | 238 | 242 | 285 | 279 | 38 | 39 |
| 3. 大株主の役職員 | 594 | 522 | 354 | 283 | 240 | 239 | 550 | 480 | 41 | 41 |
| 4. 取引銀行の役職員 | 508 | 482 | 398 | 360 | 110 | 122 | 461 | 432 | 46 | 48 |
| 5. 取引先の役職員 | 399 | 336 | 290 | 233 | 109 | 103 | 355 | 287 | 32 | 31 |
| 6. 会社と無関係な会社の役職員 | 908 | 974 | 670 | 652 | 238 | 322 | 678 | 675 | 229 | 294 |
| 7. 公認会計士または税理士 | 1,224 | 1,273 | 998 | 953 | 226 | 320 | 1,013 | 1,006 | 203 | 255 |
| 8. 弁護士 | 1,183 | 1,149 | 967 | 867 | 216 | 282 | 1,048 | 974 | 127 | 163 |
| 9. 大学教授 | 159 | 154 | 125 | 111 | 34 | 43 | 146 | 133 | 8 | 15 |
| 10. 官公庁 | 140 | 123 | 105 | 85 | 35 | 38 | 128 | 109 | 10 | 10 |
| 11. その他 | 364 | 348 | 239 | 201 | 125 | 147 | 275 | 244 | 79 | 90 |
| 合計人数 | 6,820 | 6,265 | 4,407 | 3,898 | 2,413 | 2,367 | 5,754 | 5,049 | 1,008 | 1,140 |

(出所：日本監査役協会「第17回インターネットアンケート集計結果」p.18から抜粋)

表 11 の「社外監査役の前職または現職」については、全体として「1. 親会社の役職員」が前回に続き減少し5.4ポイント減で9.4%となった。これは厳格化された社外要件の適用につき、経過措置が満了したためと思われる。一方、「7. 公認会計士または税理士」が2.4ポイント増加して20.3%となり、最も多くの割合を占めている。

また「8. 弁護士」及び「6. 会社と無関係な会社の役職員」についても増加傾向にあり、会社法の改正により「社外」要件が厳格化され、親会社の役職員は「社外」要件を満たさなくなったことが影響しているものと考えられる。

表 12 社外監査役の兼務社数

(単位:人)

| | 2016年 | | | | |
|------|-------|-------|-------|-------|-------|
| | 全体 | 上場 | 非上場 | 大会社 | 大会社以外 |
| 0社 | 3,307 | 2,119 | 1,188 | 2,615 | 640 |
| 1社 | 1,510 | 959 | 551 | 1,257 | 233 |
| 2社 | 750 | 460 | 290 | 616 | 133 |
| 3社 | 357 | 206 | 151 | 298 | 57 |
| 4社 | 129 | 66 | 63 | 101 | 28 |
| 5社以上 | 212 | 88 | 124 | 162 | 49 |
| 合計人数 | 6,265 | 3,898 | 2,367 | 5,049 | 1,140 |

(出所:日本監査役協会「第17回インターネットアンケート集計結果」p.19から抜粋)

表 12 によれば、兼務が 0 社の比率が 3,307 社(52.8%)で最も多いということが重要なのではなく、社外監査役で 3 社兼務が 357 人、4 社兼務が 129 人、5 社以上の兼

務者が 212 人もいるということの問題視すべきである。社外監査役は監査役会に出席するだけでいいと勘違いしていないだろうか。

6. むすび

日本監査役協会の「第 17 回アンケート」を基にして監査役(会)監査と内部監査の連携について以下に感想を述べる。

監査スタッフを置いていない会社が若干増えていることは、コーポレート・ガバナンスの立場からして大きな課題を有している。そして「兼任スタッフのみの会社」では監査役監査の重要性が理解されていないというべきである。専任スタッフなしでは監査役も有効な監査を実施できているという自覚は持てない。

「監査役スタッフの兼務部署」のアンケート調査によれば、圧倒的に内部監査部門との兼業が多いが、内部監査部門は経営者に直属しているため経営者をチェックできないという内部監査固有の限界があることを忘れてはならず、専属スタッフ中心の有効な監査役監査が実施できるよう改善が望まれる。専属スタッフ中心の有効な監査役監査が実施できるようにすべきにもかかわらずスタッフの人員数が少なすぎる。この点については、会社の規模に合わせて理想的な監査役スタッフ数を定式化することができればいいのだが、各業界の特異性もあることから、一概に売上高、資本金の大小や従業員数の多少で定式化することはなかなか困難である。内部監査部門等のスタッフ数にも不十分さを感じるが、それと比較してさえ監査役スタッフ数は少なすぎる。監査役の専属スタッフの大幅な増員が望まれる。

「監査役監査基準」第 37 条では、内部監査部門等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努める。」と規定されているが、内部監査部門等から

の報告が「1. 内部監査部門等を所管する役員のみ」に報告される」会社や、「内部監査部門等を所管する役員」もしくは「取締役会」が正式報告先であり、「監査役(会)」は報告の写しが送付されるだけという会社においては、「内部監査部門等と緊密な連携を保ち組織的かつ効率的な監査の実施」がなされているのか疑問視されるところである。

監査役(会)監査、内部監査、公認会計士監査といった三様監査において、経営者の最も近くにいるのは内部監査部門でも公認会計士でもなく監査役である。その意味において三様監査で中心的な地位を担うべきは監査役であろう。

東京証券取引所の CG コードでは、さらに会計監査人による監査の実効性を高めるため、監査役会・取締役会に一定の役割を果たすことを求めている。CG コードの補充原則 3-2②では、十分な監査時間の確保、あるいは内部監査部門・社外取締役との十分な関係の確保が求められている。これは会社法では定められていなかったことである。

監査役等と内部監査部門との連携については、必ずしも法的に担保されたものではなく、また、監査制度内に組込まれたものではない。もちろん現在でも「監査役監査基準」第 37 条には、監査役と内部監査部門との連携の規定はあるものの、あくまで監査役の自己規律の域を出ず、三様監査における監査役等と内部監査部門の連携の相対的な脆弱さは否めない。監査役(会)がその責務を実効的に果たし、企業価値の向上に資するという視点

では、監査役等と内部監査部門の連携はますます重要になってきている。

「提言」の2.「監査役等の構成」では、「監査役会等のメンバーは多様な経験等を踏まえた構成にすべきであり、特に、社外取締役等はリスクの抽出・分析において社内監査役等とは異なる観点から貢献できる経営経験者、専門家が望ましい。また、会計不正防止の観点からは、財務及び会計に関する相当程度の知見を有する監査役等

を少なくとも1名以上選定すべきである。社外監査役は「財務及び会計に関する相当程度の知見を有する監査役」として公認会計士を、そして法律の専門家として弁護士を必須要件とすべきではないかと筆者は提案したい。

また社外監査役に対する課題としては、5社以上の兼務者が212人もいるということの問題視すべきであり、一定の兼職数上限を設けるべきであろう。

【参考文献】

- 1.小森 清久「内部統制と内部監査」、『愛知工業大学経営情報科学』第3巻2号、愛知工業大学大学院経営情報科学研究科。
- 2.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年。
- 3.日本監査役協会「監査役会・監査委員会の実態」、『別冊商事法務』、商事法務研究会、322号、2001年。
- 4.日本監査役協会「『監査役監査基準』等の改訂」、2015年。
- 5.日本監査役協会「監査役制度の再評価と今後の監査報告等について」、2013年。
- 6.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年。
- 7.日本監査役協会「役員等の構成の変化などに関する第8.17回インターネット・アンケート集計結果（監査役（会）設置会社版）」、2017年。
- 8.日本内部監査協会『2014年監査白書』、2015年。

(受理 平成30年3月10日)