

監査懇話会・第300回監査セミナー

# 三様監査の誤解を解く ～三様監査の調整、関係、そして連携へ～

青山学院大学大学院  
八田進二

# 本セミナーでの問題意識

- ▶ 会計監査人監査の実効性と効率性を高めるとともに、監査の品質を高めるといった視点からも、監査役等の監査及び内部監査人の監査との連携をより一層推進することが求められています。こうしたそれぞれに異なる3つの監査をもって「三様監査」と捉え、旧来にもまして相互に密な連携を図ることが課題とされています。しかし、少なくとも監査役監査は、世界に例のないわが国特有の制度であるだけでなく、内部監査についても、確たる定義及び社内における位置づけ等も明確になっていないのが実情です。そこでまず、わが国において、すでに長い期間にわたって使用されている「三様監査」の本来の趣旨等について、それぞれの監査の役割期待と課題等を明確にしつつ検討することとします。
- ▶ そこには、「三様監査」とはいうものの、本来それらは「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ことがわかります。こうした背景を前提にしつつ、各種の報告書等が推奨する「三様監査」の課題及び「連携」することの当否等について考えてみることにします。

# 混乱する監査担当者の呼称と内容①

- 昭和25年改正商法(1950) 第274条第1項 ; 「監査役ハ何時ニテモ会計ノ帳簿及書類ノ閲覧若ハ謄写ヲ為シ又ハ取締役ニ対シ会計ニ関スル報告ヲ求ムルコトヲ得」(監査役の**会計監査権限**を規定)。
- 改正証券取引法 (1950)第193条の2第1項 ; 公認会計士による財務書類の監査を規定。
- 改正証券取引法監査(1966) ; 監査法人制度の創設により、「公認会計士又は監査法人の監査」と改正。
- 改正商法(1974)第274条第1項 ; 「監査役ハ取締役ノ職務ノ執行ヲ監査ス」(**会計監査権限**に加え**業務監査権限**を付加)。

## 混乱する監査担当者の呼称と内容②

- 昭和49年商法特例法(1974)第2条;大会社に対して、会計監査人の監査を導入。  
なお、同法第4条第1項;「会計監査人は、公認会計士又は監査法人でなければならない。」と規定。
- 同法第14条第2項第1項;監査役の監査報告として、「会計監査人の監査の方法又は結果を相当でないと認めたときは、その旨及び理由並びに自己の監査の方法の概要又は結果」の記載を規定。
- 改正商法特例法(2003);指名委員会等設置会社(当時は、委員会設置会社)の導入で、「業務の執行機能と監督機能が分離」

# 混乱する監査担当者の呼称と内容③

- 改正会社法(2014); 監査役設置会社と指名委員会等設置会社の中間的性格を帯びた第三の会社形態として、従来の監査役会が監査等委員会に置き換わったとされる「監査等委員会設置会社制度」を導入。
- 会社法における会計監査人以外の監査担当機関としては、監査役(会)、監査委員および監査等委員が混在しており、それぞれに異なった役割と権限はあるが、基本的には、取締役等(執行役を含む)の職務の執行を監査する役割を担っていることから、以下、これらを総称して「監査役等」と表記。

※会社法ないしは金融商品取引法の中での議論以外では、独立した外部の職業専門家が監査を担うときには、「監査人」といった表現を用いている。

# 外部監査と内部監査の識別①

## ▶ 「外部監査」と「内部監査」に対する伝統的な考え

外部監査とは、「被監査会社の外部に位する諸機関によって行われる監査である。例えば、公認会計士又は監査法人のような職業監査人の監査、監督官庁や税務署などの官庁監査人による監査である。外部監査は、被監査会社と直接利害関係のない独立の第三者によって行われるので、他の諸監査に比べてもっとも社会的信頼性が高く、本源的監査形態とされている。」

一方、「内部監査は、企業における内部統制の一環として、会計記録の正確性と妥当性を検証し、不正・誤謬を検出するとともに、広く経営者的見地から他の諸管理の有効性および各部門の業務活動を評定する経営者のための監査をいい、通常、監査課や監査室のような社内の一 定部門によって行われる。」(日下部與市『新会計監査詳説』1971年。)

# 外部監査と内部監査の識別②

- ▶ 「外部監査」は、公認会計士又は監査法人といった職業専門家による監査。会計監査人の監査。

【参考】External Audit, Independent Audit, Professional Audit, CPA Audit

- ▶ 「内部監査」は、企業等組織の内部監査部門等に属する内部監査人による監査。Internal Audit
  - ・昭和25(1950)年の「監査基準」前文の「財務諸表の監査について」の「二 監査の必要性」において、内部統制組織の構成要素として内部牽制組織と内部監査組織を規定。この内部統制組織が機能していることを前提に、試査による監査が可能。
  - ・2007年金融商品取引法での内部統制報告制度では、内部統制の基本的要素の1つのモニタリングの中での独立的評価の一翼を担う。

# 外部監査と内部監査の識別③

- ▶ 「監査役等の監査」については、  
従来より、監査役の監査は、前記の「外部監査」ないしは「内部監査」  
の範疇では捉えることができず、また、ここにいう外部監査と内部監査  
の両面の性格を有しているものと解される。(日下部、同上)
- ▶ ここにいう、「監査役等の監査」には、  
監査役(会)の監査、取締役としての監査委員の監査、および、監査  
等委員の監査が混在している。

これら3つの類型の監査(すなわち、外部監査、内部監査、そして監査役等の監査)を受けて、わが国では、「三様監査」と呼称している。

# 「三様監査」の意義・課題とその連携

## ▶ 「三様監査」における課題

- ① 監査対象の業務面での重複の可能性
- ② 共通する監査局面での相互の協調化
- ③ 各監査の業務の有効活用、手続等の無駄の排除
- ④ 各監査での情報共有
- ⑤ 実効性の高い企業監査の確保

## ▶ 「三様監査の連携」について

- ① 連携することの意味
- ② 連携を強化することの意義
- ③ 連携により、監査の品質は高まるのか？

# 「三様監査」の出自・背景①

## ▶ 「三様監査」が流布された背景

少なくとも、監査役監査および内部監査に加えて、戦後、公認会計士監査が導入されたことに起源がある。

- ▶ 公認会計士監査導入間もない当時(1950年代)の監査制度の実情を踏まえ、「このように、監査役、公認会計士、内部監査と三様の監査が法的に統一されないまま、運用されているのみならず、更に、広い意味で監査の範疇に属すると思うが、税法に基づく税務調査官の監査と、大蔵省証券課の有価証券報告書による書類監査と、夫々異なつた目的を有しながら、技術的には殆んど同一の監査を実施している状態で、企業規模も小さく且つ、その合理化も進んでいない我が国の企業にとつては、著しい負担となつており、合理化の障碍とさえなつている点を考えれば、これら各種監査の整理統合と改善は極めて重要な問題と考えられる。」と指摘。

(出典; 宮本宏「三様監査の在り方—監査役、公認会計士及び内部監査人各監査の調整と将来」『実務者』第18集(1954年7月号)、18—23頁。)

## 「三様監査」の出自・背景②

➤ さらに、当時の監査役監査に対しては、

「その本来の目的は、株主、会社債権者の利益保護にあるのであるが、我が国に於いては、ドイツに於ける監査役の実態と著しく相異し、その大部分が取締役から独立した監督機関たる色彩を失い、実質的に殆んど取締役に従属しているか、或いは無用の機関となっており」(同上、20頁。)、一般株主保護といった目的を達成することは困難であるとの厳しい指摘。

➤ **三様監査の「調整」を提言**

①公認会計士による外部監査の導入により、監査役の会計監査に対する役割は大きく低減し、監査役監査は形骸化している。

②実質的に、内容面および人材面で内部監査の充実を図ることによって、内部監査が監査役監査の多くを代替することが可能。

③実定法上の解釈を離れて、「監査役が内部監査担当の長に」なることで効率的な監査活動が可能となり、また、これこそが合理的な経営方策」と指摘。

# 三様監査の「調整」問題①

➤ 昭和26(1951)年9月公表、経済安定本部(大蔵省企業会計審議会の前身)・企業会計基準審議会中間報告「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」

「証券取引法に基づき公認会計士の監査を受ける会社は、計算書類に関する監査役の監査を要しないものとする。」といった旨の提案

すなわち、

「公認会計士監査と監査役監査とは、監査機能としては若干の差異はあっても、計算書類の監査に関する限り実質上の差異は認められず、独立の職業的専門家たる公認会計士の監査をうけた場合において、更に監査役の監査を必要とする理由は見出されない。重複した監査を受けることは会社の営業の支障を来たさしめるおそれもあり監査の効果を却って減殺するものであるから、公認会計士の監査をもって監査役の監査に代らしめるべきである。」

## 三様監査の「調整」問題②

- 昭和31(1956)年2月、大蔵省で『監査役監査と公認会計士監査との調整に関する要綱案』がまとめられ、また昭和45(1970)年3月に法務省で『商法改正案要綱』が立案されたが、「諸般の事情から陽の目を見るに至らず今日に及んでいる。」(日下部、40頁。)というのであった。
- 昭和49(1974)年の改正商法  
「第274条第1項を『監査役ハ取締役ノ職務ノ執行ヲ監査ス』と改め、従来の会計監査から脱皮して取締役の業務執行全体を監査し、株式会社の運営の適正化をはかる『監督役』にしようというのである。このため監査役に対して、『何時ニテモ取締役ニ対シ營業ノ報告ヲ求メ又ハ会社ノ業務及財産ノ状況ヲ調査スル』権限を与え(274条第2項)、自由にその手腕を発揮することができるようにしている。この点は、昭和49年改正の重要なポイントである。」(日下部、『新会計監査詳説〔全訂版〕』)

# 三様監査の「調整」問題③

## ▶ 調整問題に歯止め

昭和49年改正商法(1974)第274条第1項(監査役ハ取締役ノ職務ノ執行ヲ監査ス)の規定、および

同年制定の商法特例法の規定による会計監査人の監査の導入により、

大会社の場合の監査役の中核的業務は、業務監査となった。

つまり、会計監査については、会計監査人に全面的に依拠することが可能となり、この点で、内部監査や外部監査(会計監査人監査)との「調整」問題に歯止めがかかったのである。

# 監査役サイドからの要請

## 「会計監査人との関係」①

- ▶ 改正商法(1974)により、監査役監査の業務の変容(拡大)
- ▶ 昭和49(1974)年5月17日、法務大臣より許可を得て、「日本監査役協会」設立
- ▶ 1975年「監査役監査基準」の制定  
この中で、「内部監査部門との関係」と「会計監査人との関係」を規定
- ▶ 「会計監査人との関係」の要請  
監査役は、(1)会計監査人と会計監査上必要な情報交換を行い、効率的な監査を実施するよう努めること、および、(2)会計監査人と定期的会合をもつとともに、必要に応じ随時所要の連絡を行うこと。
- ▶ 会計監査上必要な情報交換と情報共有における「関係」。

# 「関係」の意味するところ

▶ 「連携」ではなく、「関係」と規定する意味

「監査役職務は、会計監査人あるいは内部監査部門等が行っている監査が妥当であるか、相当であるかを、独立した立場で監査するという職務であることから、会計監査人や内部監査部門等と一緒に手を携えて監査するのではなく、これらと係わり合っ

▶ 監査役は、会計監査人あるいは内部監査部門等の監査に対しては、それらの監査を評価・判断するということで監査役監査が上位に位するとの視点が伺えるとともに、これらの監査とは相応の接点を持つことで、必要に応じて情報の交換や共有を求める点に主眼が置かれていたものと解される。

# 「関係」から「連携」へ①

- 2004年12月、金融庁公表「ディスクロージャー制度の信頼性確保に向けた対応(第二弾)について」における「3. 開示制度の整備」の中の「(3)コーポレート・ガバナンスにかかる開示の充実」の一環として、有価証券報告書において開示すべき事項として「内部監査及び監査役(監査委員会)監査の組織、人員、手続。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」
- 2005年3月改正「企業内容等の開示に関する内閣府令」では、有価証券報告書の「コーポレート・ガバナンスの状況」において、以下の通りの指示。  
「内部監査及び監査役(監査委員会)監査の組織、人員(財務及び会計に関する相当程度の知見を有する監査役又は監査委員が含まれる場合には、その事実)及び手続について、具体的に、かつ、分かりやすく記載すること。また、内部統制部門、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、分かりやすく記載すること。」

## 「連係」から「連携」へ②

- ▶ 2005年7月、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」を公表。

「監査役等はその会計監査業務を行うに当たって、監査人の監査の方法と結果の相当性を判断する責務を負っている。また、監査人にとっても、監査役等の意見は、自らの監査意見形成の基礎に役立てることができることから、両者の関係は今後ますます重要性を増してくるものとする。両者の連携は、相互の信頼関係を基礎として築き上げられるものであり、具体的な連携の方法や密度をより高度化し、それぞれが担う監査業務の品質を高めることは、監査に対する株主・債権者・一般投資家等利害関係者の更なる期待に応えると同時に、企業活動の健全化に資することができるものとする。」

# (補足)共同研究報告

## 「2.監査役等と監査人との連携の必要性和効果」

「商法監査における監査役等と監査人とは、監査人が会計監査人として監査役等に監査報告書を提出し、監査役等が会計監査人の監査の方法と結果の相当性を判断する関係にある。会計監査人は、会計に関する監査の方法とその結果である監査意見を表明することが義務付けられており、監査役等が監査の方法と結果の相当性を判断するために必要かつ十分な情報提供と説明義務を果たさなければならない。

また、新会社法第 397 条第 1 項では、『会計監査人は、その職務を行うに際して取締役の職務の執行に関し不正の行為又は法令若しくは定款に違反する重大な事実があることを発見したときは、遅滞なく、これを監査役に報告しなければならない。』、第 2 項では『監査役は、その職務を行うため必要があるときは、会計監査人に対し、その監査に関する報告を求めることができる。』と規定されている(監査役会設置会社及び委員会設置会社における第 1 項又は第 2 項の適用については、同条第 3 項及び第 4 項に読み替えの規定がある。)。しかし、両者の連携の実を上げるためには、これらの規定は当然のこととして、むしろ、法律で規定されていない状況下においてどのように連携を図るかが重要である。」

# 「関係」から「連携」へ③

## ▶ 「連携」の効果

- ① 監査の品質向上
  - ② 監査の効率化
  - ③ コーポレート・ガバナンスの充実・強化
- ▶ 2006年11月、日本監査役協会は従前の「監査役と会計監査人との関係を保つための実務指針」を改正して、「会計監査人との関係に関する実務指針」として公表。但し、連携の具体的な例示においては、あくまでも、会計監査人からの報告という視点が中心。

# 本格的な「連携」の流れ①

- ▶ 2009年改正の「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」〈連携強化に向けた改正の経緯〉

## ①金商法の制定により

ア. 内部統制報告制度等の導入

イ. 監査人が被監査会社において法令違反等事実を発見したときは、当該事実の内容等を書面により監査役等に通知(法第193条の3)

## ②公認会計士法の一部改正

ア. 監査法人における品質管理・ガバナンス・ディスクロージャーの強化

イ. 監査人の独立性と地位の強化

## ③会社法での対応

ア. 会計監査人の報酬等の決定にかかわる監査役等の過半数の同意

イ. 「会計監査人の職務の遂行に関する事項」の監査役等への通知

## 本格的な「連携」の流れ②

- ▶ 2007年2月、金融庁・企業会計審議会公表の内部統制に関する一連の基準が盛り込まれた意見書の前文の「二 基準の構成及び内容等」の「(4)公認会計士等による検証の水準とコスト負担の考慮」において、その方策の1つとして、「監査人と監査役・内部監査人との連携」を提示。

「監査人は、監査役などの監視部門と適切に連携し、必要に応じ、内部監査人の業務等を適切に利用できることとした。」として、内部監査については、内部統制の基本的要素の1つであるモニタリングの中の「独立的評価」の一翼をなすものと正式に位置づけるとともに、監査人は、「…企業の内部監査の状況を評価した上で、内部監査の業務を利用する範囲及び程度を決定しなければならない。」と規定。

# 本格的な「連携」の流れ③

## ※止むことのない「企業不正」に対する処方箋

- ▶ 2012年3月公表、日本監査役協会と日本公認会計士協会の共同声明「企業統治の一層の充実へ向けた対応について」

「企業統治の一層の充実という要請に応えるために、監査役及び監査人は、相互の信頼関係と緊張感のある協力関係の下で真の連携をより深化させ、監査品質の更なる向上に取り組んでいく所存です。同時に、監査役及び監査人が、双方向からの積極的な連携を従前以上に強く認識し、それぞれの職務を確実に遂行することも重要であると認識しております。」

※双方の監査の連携が実効性あるものとなることが重要である、との認識を明確に表明。

# 本格的な「連携」の流れ④

- ▶ 2013年3月、企業会計審議会「監査における不正リスク対応基準」を公表  
「監査人は、企業における内部統制の取組みを考慮するとともに、取締役の職務の執行を監査する監査役等と適切に連携を図っていくことが重要である。」(意見書の前文、「一 経緯 1 審議の背景」)  
「監査人は、監査の各段階において、不正リスクの内容や程度に応じ、適切に監査役等と協議する等、監査役等との連携を図らなければならない。監査人は、不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合には、速やかに監査役等に報告するとともに、監査を完了するために必要となる監査手続の種類、時期及び範囲についても協議しなければならない。」(同基準の「第二 不正リスクに対応した監査の実施」の「17) 監査役等との連携」)

# 本格的な「連携」の流れ⑤

- ▶ 2013年11月、日本監査役協会と日本公認会計士協会の「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」の改正がなされ、表題も改められて「**監査役等と監査人との連携に関する共同研究報告**」として公表。
- ▶ 2014年4月、日本監査役協会は「会計監査人との連携に関する実務指針」を改正。

※この2014年改正では、「本実務指針では、共同研究報告と平仄を合わせ『連携』と表記している。共同研究報告は、『企業内容等の開示に関する内閣府令』等を踏まえて作成されており、同内閣府令では『連携』という文言を用いている。」として、関連するその他の基準および規定等で一般に用いられている『連携』に統一。なお、「監査役監査基準」の中で使用されていた「連係」の標記が、すべて「連携」に変更されたのは、2015年の改正においてである。

# 「連携」の更なる強化の流れ①

- ▶ 2004年11月、日本公認会計士協会は監査基準委員会報告書第25号「監査役若しくは監査役会又は監査委員会とのコミュニケーション」を公表。
  - ①監査役等との関係について、これを「連携」という形で捉えるのではなく、国際標準に倣って、「コミュニケーション」という形での対応を規定。

すなわち、監査人は、監査上の重要情報等が存在する場合に、「専ら経営者に対するモニタリングの機能を担う監査役等を対象」として、監査役等とコミュニケーションを行うものとしている。
  - ②監査役等は、「財務情報などの作成過程の健全性の確保、経営者の職務執行の監視や内部統制システムの実効性に対するモニタリングなどの機能を果たす」と解されることから、コミュニケーションの範囲は、「一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して実施した監査において、監査人が判断した事項及び発見した事項のうち監査役等の職務遂行に関連して重要と判断する事項」と規定。

## 「連携」の更なる強化の流れ②

2015年5月、日本公認会計士協会は、平成26(2014)年6月の改正会社法の対応や監査役等とのコミュニケーション項目の明確化等のために、監査基準委員会「監査役若しくは監査役会又は監査委員会とのコミュニケーション」を改訂。

「監査人と監査役等が連携し、有効な双方向のコミュニケーションを行う」ことを前提に、監査事務所の品質管理システムの整備・運用状況の概要について監査役等に伝達することを追加。

〈伝達事項について〉

- ①日本公認会計士協会の品質管理レビュー結果の内容やその後の対応状況
- ②公認会計士・監査審査会の検査結果およびその後の対応状況等

# 「連携」の更なる強化の流れ③

▶ 2015年6月運用開始の東京証券取引所の『コーポレートガバナンス・コード～会社の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上のために～』では、監査役会だけでなく、取締役会に対しても、三様監査等の連携を確保することを要請。

【原則3-2. 外部会計監査人】の

「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。」として、

「(iii) 外部会計監査人と監査役(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」と規定。

# 「連携」の更なる強化の流れ④

2016年11月、日本監査役協会は、「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」を公表。

本報告書では、「Ⅱ 会計不正防止のための三様監査」として、「1.監査役会等の監査と三者間の連携」の中で、連携に際しての監査役等の役割について規定。

「監査役等として、日常の経営監査、業務監査、会計監査を踏まえた、総合的な観点で会計不正防止に対応していくべきである。

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。また、監査役等、内部監査部門、会計監査人はそれぞれの役割を理解し、相互に改善点について意見交換を行うなど一定の緊張感を保ちながら、リスク・アプローチに必要なリスクの分析等において三様監査全体の実効性を高めるよう連携すべきであり、監査役等としても必要な情報を積極的に発信していくべきである。

# 「三様監査」の連携の今後①

## ①会計監査人の立場から。

- 「監査基準」「第三 実施基準 — 基本原則」の7、「監査人は、監査の各段階において、監査役等と協議する等適切な連携を図らなければならない。」と規定。また、内部監査に関しては、「第三 実施基準 四 他の監査人等の利用」の3において、「監査人は、企業の内部監査の目的及び手続が監査人の監査の目的に適合するかどうか、内部監査の方法及び結果が信頼できるかどうかを評価した上で、内部監査の結果を利用できると判断した場合には、財務諸表の項目に与える影響等を勘案して、その利用の程度を決定しなければならない。」ということで、「連携」としてではなく、有効な「利用」という視点で対応。
- 有効な内部統制の整備・運用に責任を有する経営者の姿勢を評価し、かつ、経営者をも巻き込んだ会計不正を抑止ないしは早期に発見するためには、監査役等の監査の実態を的確に把握して、適時の情報交換ないし情報共有を促進させることが極めて重要。

# 「三様監査」の連携の今後②

## ①監査役等の立場から。

- 経営者を巻き込んだ不正の場合には、経営監視を旨とする監査役等における業務監査の実効性を確保するためにも、監査役等としては、会計監査人だけでなく内部監査部門による監査を有効活用することが求められることもあり、より積極的に他の監査との「連携」を標榜するようになったものと解される。

# 「三様監査」の連携の今後③

## ▶ 日本監査役協会の視点

三様監査の実効性を高めるためには、監査役こそが主体的な役割を担うべきであると捉えており、また、会計監査人と内部監査部門との連携についても、監査役等が両者の連携を推進し、かつ、定期的に報告を受けることで監査全体の実効性を高めるべきであると主張。

## ▶ 2017年1月、日本監査役協会は、「監査役等と内部監査部門との連携について」を公表。

三様監査における監査役等と会計監査人との連携と比較した場合の、監査役等と内部監査部門の連携が相対的に弱い。

内部監査と監査役監査は、その内容が必ずしも同一ではないかもしれないが、相互の連携を図ることにより、各々の実効性を高めることが可能。

# 「三様監査」の連携の今後④

- ▶ 我が国企業の監査制度の始まりは、「監査役制度」にあり。
- ▶ その「監査役制度」の実効性を高めるために、他国に例のない形での、監査役と「他の監査との連携」ということが俎上に載せられるようになったものと解される。
- ▶ しかし、会計監査人監査導入後は、会計監査人監査の評価を行うための手段として、「会計監査人との関係」を標榜。
- ▶ それは、会計監査権限のみに特化した監査を要請されていた1974年改正前の商法の下では、公認会計士又は監査法人による外部監査と内部監査部門等による内部監査との狭間において、すでに無機能化しているとの批判の中で、三様監査の「調整」の流れに歯止めをかける狙いも。

# 「三様監査」の連携の課題①

- 指名委員会等設置会社のように、会社の執行業務の監視・監督を主眼とする取締役会の場合には、監査委員会の指揮命令下に内部監査部門が設置されていて、社内モニタリングを行うとともに、外部監査との役割分担の下、相互にコミュニケーションを円滑にして、それぞれの監査目的を的確に遂行することが期待されている。
- その際、内部監査と外部監査が、必要かつ重要な情報を共有するために「コミュニケーション」を推進することはあっても、両者が、互いに「連携」するという発想は生じてこない。
- 内部監査の場合には、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ものであり、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。

## 「三様監査」の連携の課題②

- ▶ 留意すべきは、監査役等の監査、会計監査人の監査、そして内部監査部門等の監査は、いずれもが、それぞれに異なる明確な目的を有しており、また、それぞれに権限と責任の範囲も異なることから、不用意に「連携」を強調するという傾向には、国際的な視点とは整合しない。
- ▶ 三様監査の連携をより一層強化することのみが推奨されるのであれば、これら3つの種類の監査を一本化することで、より効率的な監査が期待される というのか？
- ▶ そこで求められている「連携」とは、少なくとも現時点での状況を踏まえるならば、「円滑な双方向でのコミュニケーション」を促進することと解すべきものである。

# 「三様監査」の連携の課題③

- 2016年7月、国際会計士倫理基準審議会(IESBA)は、「違法行為への対応」を公表(なお、適用は2017年7月15日からで、早期適用可能)。  
全ての公認会計士を対象に、かつ、財務諸表に直接関係のない法令違反についても、しかるべき対応を講ずべきとの要請がなされている。
- このような動向からみて、会計監査人監査では、企業における健全な業務運営の監視ないし監督を踏まえた監査が強く要請されるようになってきているということであり、わが国の場合、会計監査人が監査役等の監査の実態等を踏まえた、より密接かつ円滑なコミュニケーションが促進されることが強く望まれる。
- そのための前提として、有効活用が可能となる信頼性の高い内部監査が実践されており、かつ、厳格な経営監視を実践している監査役等の監査が存在していることが極めて重要。

# 参考文献

- ▶ 八田進二「三様監査の誤解を解く」『会計プロフェッション』（青山学院大学大学院会計プロフェッション研究学会・会計プロフェッション研究センター）第12号（2017年3月）、123-140頁。
- ▶ 八田進二「論壇 三様監査の誤解を解く」『月刊監査研究』（一般社団法人日本内部監査協会）第43巻第5号（2017年5月）、1-16頁。