

# 三様監査の誤解を解く

青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科 教授  
博士（プロフェッショナル会計学）

八 田 進 二

【キーワード】 会計監査人監査、監査役等の監査、公認会計士又は監査法人の監査、三様監査（の連携）、内部監査

## 1. はじめに一混乱する監査担当者の呼称

1948年制定の証券取引法の下で導入された公認会計士による監査は、その後、1966年の公認会計士法の改正により創設された監査法人制度の導入を受けて、現在の金融商品取引法に至るまで、これを「公認会計士又は監査法人の監査」と称している。それを受けて、同法の適用を受ける会社は、「貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類」に対しては、公認会計士又は監査法人の監査証明を受けることが規定されている（金融商品取引法第193条の2第1項）。そのため、一般には、金融商品取引法の下での外部監査は、独立の第三者である公認会計士又は監査法人による財務書類ないしは財務諸表の監査と称している（注1）。

一方、会社法の下では、商法の時代から、会社の機関としての監査役による監査が義務付けられてきている。その後、1974年の商法改正および商法特例法（注2）の制定により、新たに、大会社（資本の額が5億円以上また

は最終の貸借対照表上で負債の部に計上した金額が200億円以上である株式会社（商法特例法1条の2第1項）に対してではあるが、外部監査としての会計監査人の監査が導入されたことで、金融商品取引法の「公認会計士又は監査法人の監査」とともに、国際的にも例のない2つの外部監査が併存することとなったのである。

ところで、監査役については、1950年の商法改正時に会計監査権限のみに限定していた（注3）ものを、1974年の改正により「取締役ノ職務ノ執行ヲ監査ス」（商法第274条第1項）と改正されたことで、監査役には会計監査権限に加えて業務監査権限も付与されたものと解されている。加えて新設された商法特例法では、新たに会計監査人制度を導入し、大会社については、監査役の監査のほか、「会計監査人の監査」を受けることが義務付けられたのである（同法第2条）。また、この会計監査人については、「公認会計士又は監査法人でなければならない」として、金融商品取引法（旧来の証券取引法）の下での監査担当者と同一の者が担当することが規定されたのである（同法第4条第1項）（注4）。

なお、会計監査人の監査が求められる大会社の監査役の場合、自らの監査報告書に、「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」について記載することが求められることとなり（同法第14条第2項第1項）、そのためにも、「監査役は、その職務を行うため必要があるときは、会計監査人に対してその監査に関する報告を求めることができる。」と規定されたのである（同法第8条第2項）。つまり、監査役は、自らの職務遂行の中で、特に、会計監査領域に関しては、全面的に会計監査人の監査に依拠することが企図されていることから、会計監査人の業務内容だけでなく、しかるべき情報交換をして効率的な監査を実施することが期待されたのである（注5）。

ところで、2003年改正の商法特例法（のちの会社法）により、監査役設置会社以外に、米国型のガバナンスに倣って指名委員会等設置会社（当時は、委員会設置会社）制度が導入され、業務の執行機能と監督機能の分離が図られたのである。しかしながら、この指名委員会等設置会社は、後継者指名のイニシアチブを現行の執行部が握れないこと等に対する不満もあって、実務社会においてはほとんど浸透しなかったのである（注6）。そのため、2014年の会社法改正では、監査役会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したのである。その結果、2015年の改正会社法の施行後、1年半しか経過していないものの、現時点ですでに、監査等委員会設置会社へ移行（表明を含む）した会社は、700社を超えている（注7）。

というのも、改正会社法では、有価証券報告書提出会社が社外取締役を置いていない場合に、置くことが相当でない理由を定時株主総会で説明する義務を取締役に課している（327条の2）ことに起因するものと捉えられている。つまり、改正会社法を受けて、2015年6月1日に運用開始された東京証券取引所の『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、「原則4-8. 独立社外取締役の有効な活用」において「独立社外取締役を少なくとも2名以上選任すべきである。」と規定しており、これを遵守するための方策として、監査等委員会設置会社への移行が図られたものと解される。確かに、監査役会設置会社においては、従来より社外監査役を最低2名設置する必要があるが、監査等委員会設置会社への移行と同時に、これらの社外監査役等を横滑りで社外取締役とすれば、コーポレートガバナンス・コードを形式上満たすことができるからである。

このように、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、本稿では、これらを総称して「監査役等」と表記することとする。

ところで、一般企業においては、法定監査以外の任意の監査として、内部監査部門等による監査がある（注8）。この内部監査が明示的に理解されるようになったのは、わが国の場合、公認会計士監査導入に即して公表された、1950年の「監査基準」の中で取り上げられたことによるものと思われる。つまり、同基準の前文の「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が示され、これらが有効に機能することを前提に、試査による監査が可能になるとの理解を示していたのである。加えて、企業内の不正誤謬の摘発・発見および防止には、内部監査の果たす役割は極めて大きいと解しているのである。そのため、2007年の金融商品取引法の下で導入された内部統制報告制度においても、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

担うことが内部監査に対して期待されているのである（注9）。

このように、わが国企業における監査としては、公認会計士又は監査法人といった職業専門家による「外部監査」、内部監査部門等に属する内部監査人による「内部監査」のほか、監査役、監査委員および監査等委員による会社法上の「監査役等による監査」がある（注10）。そのため、それぞれに目的ないし役割の異なる3つの種類の監査を総称して「三様監査」と称するようになったのである。ただし、これら3つの監査については、監査対象や業務面においての重複もあり、共通する局面においては相互の協調化を図り、業務の有効活用や手続等の無駄を省くことで合理化を図ったり、それぞれに情報共有を図ることで実効性の高い監査が期待されるといった考えが意識されるようになったのである。

こうした問題意識については、戦後に公認会計士監査が導入されたときからずっと指摘されてきているのであるが、近時、再び、「三様監査の連携」ということが強く意識されてきているのはなぜなのであろうか。そこで、以下では、そもそもわが国に特有の「三様監査」の出自について考察するとともに、三様監査に包含されるそれぞれの監査の目的からして、それらが「連携」することの意味はどこにあるのか、さらには、そうした「連携」を強化することで、本当に、企業を取り巻く監査の品質は高まるのか等、三様監査を取り巻く諸課題について検討を行うこととする。

## 2. 三様監査とその調整および連携に向けた対応

日本監査役協会が2011年9月に発行した『新任監査役ガイド（第5版）』ミニ知識のコーナーにおいて、以下のように、三様監査についての解説を行っている。

- ・監査役監査、公認会計士監査、内部監査の3つを総称して、三様監査といます。
- ・「公認会計士監査」は、公認会計士や監査法人が行う主として法定（会社法・金商法）の会計監査です。
- ・「内部監査」は、取締役（会）の指揮下で内部統制システムのモニタリング等を行う任意の監査です。
- ・監査役、公認会計士、内部監査人（内部監査部門等）の3者は、それぞれに立場と目的は異なりますが、監査するという点では変わりがなく、3者が連携して監査を行うことにより、それぞれの監査の効率性・実効性を高めることが可能となります。

一見、至極当然のように受け取られる説明ではあるが、3つの異なる制度的背景を有する監査について、それらが「連携」することは、本当にそれぞれの監査の実効性および効率性を高めることに資するものといえるのであろうか。

その前に、そもそも、「三様監査」という表現が実際に用いられるようになった時期について振り返ってみるに、それは、少なくとも、監査役監査および内部監査に加えて、公認会計士監査が導入されたことに起源があるということである。

ただ、この点に関して幅広く文献検索等を行った結果、わが国特有のこの三様監査のあり方を真正面から議論したもっとも古いと思われる論稿「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—」を入手することができた（注11）。

それによれば、企業経営協会の「内部監査研究会」において割り当てられたテーマが、「三様監査の在り方」というものであったが、当時の「文献には用いられていない新語」であり、したがって、研究会関係者が作ったものではないかとの指摘がなされている（宮本、

18頁。)。そこでは、公認会計士監査導入間もない当時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。」(同上、20頁。)と指摘している。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つており」(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もなされている。

つまり、草創期のわが国監査の状況に対する本論での見方に従うならば、三者三様に実施されている監査形態のうち、とりわけ、その実効性が希薄な監査役監査(当時は、1950年改正商法の下での監査役監査が対象となっており、監査役の職務は会計監査にのみに限定されていたこと、そして、公認会計士による外部監査の導入により会計監査に対する役割は大きく低減したこと等も起因している。)については、殆んど形骸化してきているとの認識を示しているのである。したがって、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となると捉えている。しかし当面は、この三様監査を「調整」

するという視点から、実定法上の解釈を離れて、実質的には「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も考えられる」(同上、21頁。)としている。その結果、「アメリカ型の公認会計士による外部監査と内部監査人による内部監査の2本立てとするのが適当である」(同上、22頁。)と結論づけている(注12)。

一方、この「三様監査の調整問題」については、1951年9月に経済安定本部企業会計基準審議会(大蔵省企業会計審議会の前身)が中間報告として公表した「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」において、「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擁しないものとする。」といった旨の提案がなされたことで、「会計士監査と監査役監査との調整問題に口火をつけた」(日下部 a、40頁。)とされている(注13)。そして、「それ以来、監査役廃止論と存続論が盛んに討論され、昭和31年2月には大蔵省で『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。」(同上、40頁。)というのであった。

その後、1974年の改正商法では、「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 b、49-50頁。)というのである。

こうした監査役監査の業務の変容に伴っ

て、監査役サイドにおいては、会計監査の専門家である公認会計士又は監査法人との関係性の中で、「会計監査人との関係」(注14)ということが強く意識されるようになったものと解される。つまり、そこでの基本的要請事項としては、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であった。つまり、ここでは、監査役として、会計監査上必要な情報交換と情報共有を図る点に、「関係」ということの意義づけをしていたものといえる。

しかし、その後、2004年12月に、金融庁が公表した「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」が掲げられることとなった。これを受けて、2005年3月に改正の「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、以下の通りの指示がなされている(第二号様式(記載上の注意)(57b))。

「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。」

また、この開示に対応するため、日本監査

役協会と日本公認会計士協会は、2005年7月に「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」を公表したのである。かかる共同研究報告を取りまとめた趣旨として、以下のような解説がなされている(報告書の「1. はじめに」の「(1)共同研究報告取りまとめの経緯」)。

「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考えられる。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考えられる。」

かかる趣旨の下に公表された共同研究報告であるが、監査役等と監査人との連携の効果として、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・強化への寄与の3点が挙げられている(注15)。しかし、こうした連携の効果を認めつつも、「共同研究報告の『監査役等と監査人との連携の方法、時期及び情報・意見交換事項の例示』に示されている内容の多くは、監査人から監査役等への情報提供に関する事項であり、監査役等から監査人に対する情報提供の内容については、『監査役等の監査体制』、『監査役等による監査計画』、『監査役等監査の実施状況』という表現にとどまり、ほとんど具体的な内容が示されておらず、双方向での連携が必要であるとしながらも、明示された連携の効果をどのように上げるのか、という点についての検討は十分ではなかった。」(秋坂、251頁。)との指摘もある。

また、これを受け、日本監査役協会は、2006年11月に、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」として公表しているが、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となっており、言わば、一方通行での連携を標榜していたに過ぎなかったといえる。

### 3. 三様監査での本格的な連携の流れ—連携から連携へ—

その後、2009年に改正された「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」では、その改正の経緯について、以下のように説明している。

「金融商品取引法（以下「金商法」という。）の改正や公認会計士法等の一部改正が行われるなど、企業内容の開示・監査に対する信頼性の向上に向けた立法整備が立て続けに講じられた。まず金商法により、内部統制報告制度、四半期報告制度及び確認書制度が導入され、平成20年4月1日以後開始する事業年度から適用が開始されることとなった。また、同法において、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することとされた（金商法第193条の3、筆者挿入。）さらに、平成19年6月の公認会計士法等の一部改正においては、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や監査人の独立性と地位の強化が図られるなどした。

このほか、会社法により導入された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（会社法第340条、399条、筆者挿入。）や『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（会社

計算規則第130条、筆者挿入。）を含め、会社法の下での実務への展開が進められている。

このように、近時行われた法整備とその実務展開は、単に監査役等と監査人との連携のあり方に大きな影響を及ぼすにとどまらず、企業統治のあり方にも関わるという点で、経営者や内部監査部門等との関係を含め、両者の連携のあり方に新たな意義を提示することとなった。」

中でも、金融商品取引法の下での内部統制報告制度に関しては、2007年2月に金融庁・企業会計審議会が公表した、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」（注16）が挙げられていたのである。このように、金融商品取引法や会社法といった法的な場面において、監査役等と会計監査人との連携だけでなく、監査人と内部監査人との連携についても明示的な理解がなされるようになったのである。

一方、監査役等と監査人との連携が、より強く認識されるようになったのは、止むことのない企業不正に対する処方箋として、実効性の高いコーポレート・ガバナンスを構築することであるとの認識に即して、日本監査役協会と日本公認会計士協会が、2012年3月に公表した共同声明「企業統治の一層の充実へ向けた対応について」においてであった。ここでは、以下のように、企業統治（コーポレート・ガバナンス）の充実のためにも、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している。

「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。」

このような認識の中で、企業会計審議会は、2013年3月に、監査基準の一環として「監査における不正リスク対応基準」を公表したのである。本基準の公表に際しては、2011年に発覚した、長期にわたる不正会計がなされたオリンパス事件や、創業家出身の会長による不当な資金貸付けがなされていた大王製紙事件等を踏まえ、コーポレート・ガバナンスのあり方の検討とともに、不正による有価証券報告書の虚偽記載等の不適切な事例を防止するために、「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」）との指摘がなされている。さらに具体的には、「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や経営者の関与が疑われる不正を発見した場合には、取締役の職務の執行を監査する監査役や監査委員会と適切に協議する等、連携を図ることが有効である。また、監査人は、監査の各段階において、監査役等との連携を図らなければならない」（同、「一 経緯 2 審議の経過等」）との観点から、「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」）と規定している。

本基準の公表を受け、2013年11月に、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」として公表されたのである。加えて、2014年4月には、「会計監査人との連携に関する実務指針」も改正され、結果として、日本監査役協会は、旧来一貫して主張してきた「連係」という表現を廃止し、一般に使用されている「連携」という表現に舵を切ったのである（注17）。したがって、これら改正された共同研究や実務指針を見ると、監査役等と監査人は、それぞれの監査目的を達成するために、相互の信頼関係を基礎としながら、緊張感のある協力関係の下での適切な連携を図ること、また、適切な連携には両者の有効なコミュニケーションを支えるための相互の連携こそが重要であるとの認識が示されているのである。

#### 4. 「コーポレートガバナンス・コード」により強化された連携

ところで、日本公認会計士協会は2004年11月に、会計監査人の立場からは、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」（注18）を公表して、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している。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。つまり、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」（同

報告書、2項。)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」であるとも規定している(同報告書、7項。)

その後、2015年5月、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、同報告書の改訂がなされ、「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」(同報告書、8項)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が追加されたのである。具体的には、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、さらには、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が含まれるとされている(同報告書Ⅲ適用指針、A22-2およびA22-3)(注19)。

なお、持続的な成長と中長期的な企業価値の向上を目指して、実効的なコーポレートガバナンスの実現に資する主要な原則をまとめたということで公表された、先の、『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、上場会社に対して、かかる原則の遵守を求めたのである。そうした原則の中で、所謂、三様監査の連携等に関しては、以下のような規定を置いている。

**【原則3-2. 外部会計監査人】**

外部会計監査人及び上場会社は、外部会計監査人が株主・投資家に対して責務を負っていることを認識し、適正な監査の確保に向けて適切な対応を行うべきである。

「補充原則3-2① 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、「(i) 外部会計監査人候補を適切

に選定し外部会計監査人を適切に評価するための基準の策定」

そして、

「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。

このように、コーポレートガバナンス・コードでは、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していることから、各監査における「連携」強化の流れは、より促進されることとなったのである。

なお、上記の「補充原則3-2①」を受けて、日本監査役協会は、2015年11月「会計監査人の評価及び選定基準策定に関する監査役等の実務指針」を公表し、監査役監査での多くの活動領域において、会計監査人との相互連携を推進することが規定されている。こうした実務指針の公表は、会計監査人の連携とも密接に係わりを有するものであり、監査の品質向上の観点からも「米国をはじめとして各国において会計監査人の評価及び選定に関する指針等が公表されている。」(同実務指針、「はじめに 第1本指針の趣旨及び位置付け」と解している。

さらに、日本監査役協会では、2016年11月「近年生じた会計不正事案等を契機として、改めて会計監査に対する信頼性が問われている。監査役、監査委員及び監査等委員(以下「監査役等」という)としても、会計監査に携わるものとして、会計不正防止に向けて果たすべき役割は大きい。」との認識の下、ついに、「三様監査の連携」を前面に掲げて「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」を公表したのである。本報告書では、特に、「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、次のように規定している。

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。

さらにこれを受けて、「2. 監査役等と内部監査部門との連携」「3. 監査役等と会計監査人との連携」の項において具体的な連携のあり方等についても規定している。さらには、「4. 会計監査人と内部監査部門との連携」の項においては、「監査役等は両者の連携を推進し、定期的に報告を受けることにより、両者の状況を適宜把握し、監査全体の実効性の向上に努めるべきである。」としている。こうした取組みからも分かるように、所謂、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している。

## 5. 終わりに—三様監査の連携の今後

会計監査人の立場からは、すでに、「監査基準」[第三 実施基準 一 基本原則]の7において、監査役等との連携については、「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。」と規定されている。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」という視点での対応を講じてきている。

さらに、2013年3月公表の「監査における不正リスク対応基準」において、不正の発見等には、監査役等との連携が有効であるということで、日本監査役協会が公表した「会計不正防止における監査役等監査の提言」における認識と同様の視点が示されている。

こうした経緯からも分かるように、会計不正の問題が露呈するたびに、監査の実効性が問われ続けており、とりわけ、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。一方、会計監査人のサイドからしても、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であると思われる（注20）。

このように、わが国の場合、監査制度の始まりから存在する「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、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。とりわけ、1974年の商法特例法の下で導入された会計監査人の監査に対しては、あくまでも、監査役監査の下に位するものとして位置付けられたことから、監査役は、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」を標榜するようになったように思われる。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あったように思われる。

つまり、現行の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。したがって、その場合には、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」という発想は生じてこない。それは、それぞれの監査目的の相違もさることながら、とりわけ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か

らである。

このように、わが国の企業監査の領域において、「連携」することを求めるようになった背景としては、監査役監査の実効性を確保するための方便としての意味合いが極めて強いのである。加えて、近時の経営者主導型の会計不正に立ち向かうために、会計監査人サイドにおいて、経営監視を主眼とする監査役等の業務監査に依拠ないしは活用することが有効であるとの理解が、この「連携」を促進させてきているのである。しかし、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ということである。というのも、本当に、三様監査の連携をより一層強化すること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ことになるからである。しかし、そうした荒唐無稽な理解は容認されるものではなく、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ろう。この点にこそ、三様監査が抱えている「誤解を解く」鍵が潜んでいるものと思われる。

ところで、国際会計士倫理基準審議会（IESBA）は、2016年7月「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）して、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。すなわち、「職業会計士が関与先又は雇用主による起こり得る違法行為、すなわち法令及び規則等への違反又はその疑いに気付いた場合に、公共の利益のために取るべき行動について職業

会計士に対して指針を示す、今までに類を見ないフレームワークを規定するものである。」として、具体的に、公認会計士に対して、「法令違反から生じる重大な損害から利害関係者と社会一般を守り、社会悪のウォッチャーや是正を促す役としての社会的役割が期待されている」（加藤、13頁）というのである。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、その点で、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ところである。

かかる動向に適切に応えることこそ、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要請にも応えることになるものと思われる。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なのであり、そうした視点を度外視したところでの「三様監査の連携」は、まさに画餅に過ぎないのではないだろうか。

(注1) 但し、金融商品取引法だけでなく、その他の法律によって義務付けられるようになった、公認会計士又は監査法人の監査について、現実問題としては、大半を監査法人が担っていることから、「監査法人の監査」と捉える向きも多い。

(注2) 1974年制定の「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」について、当初は「監査特例法」と通称されていたが、その後、監査以外の事項について追加されるようになったことから、「商法特例法」と称されるようになった。しかし、2005年の会社法の制定により、商法特例法で規定されていた条項は会

社法に盛り込まれたことで、商法特例法は廃止となった。

(注3) 1950年の改正商法第274条第1項では、以下の通り、監査役に対しては会計監査権限のみを規定していた。「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」

(注4) 会社法の下での外部の職業専門家による監査については、「会計監査人の監査」と呼称するのが通例であり、一般的に、独立した外部の職業専門家としての「公認会計士又は監査法人」を総称する「監査人」という表記は使用していない。しかし、本稿においては、特に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。

(注5) 日本監査役協会は、会計監査人監査制度導入後の1975年に、「監査役監査基準」を制定し、会計監査人との関わりを明示的に示すために「関係に関する規定が設けられ、実務指針として『監査役と会計監査人との間の実務指針第1号』（1980年（昭和55年））、『監査役と会計監査人との関係を保つための実務指針』（1988年（昭和63年））が定められた。」（秋坂、3頁。）

(注6) 2003年以降、2016年12月19日現在、指名委員会等設置会社に移行した企業は、69社に過ぎない。（日本取締役協会調べ。[http://www.jacd.jp/news/gov/jacd\\_iinkaiseccchi.pdf](http://www.jacd.jp/news/gov/jacd_iinkaiseccchi.pdf)）

(注7) 2017年2月10日までに、監査等委員会設置会社へ移行（表明を含む）した会社は、720社となっている。（『週刊 経営財務』No.3298、2017年2月20日、15頁。）

(注8) 日本内部監査協会の2016年6月改訂の「内部監査基準」の「第1章 内部監査の本質」では、内部監査について以下のように規定している。

「内部監査とは、組織体の経営目標の効果的

な達成に役立つことを目的として、合法性と合理性の観点から公正かつ独立の立場で、ガバナンス・プロセス、リスク・マネジメントおよびコントロールに関連する経営諸活動の遂行状況を、内部監査人としての規律遵守の態度をもって評価し、これに基づいて客観的意見を述べ、助言・勧告を行うアシュアランス業務、および特定の経営諸活動の支援を行うアドバイザー業務である。」

(注9) 内部監査の有効性評価のためにも、内部監査人として、知識、技能およびその他の能力等の適格性要件を充足していることが求められるが、そのための国際資格として、米国に本部のある内部監査人協会 (Institute of Internal Auditors ; IIA) 認定の公認内部監査人 (Certified Internal Auditor ; CIA) がある。

(注10) 外部監査とは、「被監査会社の外部に位置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、広く経営者の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、監査科監査室のような社内の一部門によって行われる。」(日下部 a、33頁。)しかし、わが国独自の監査役等監査については、上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。

(注11) 三様監査のあり方やそれらの連携の起源等について考察したいといった筆者の願いを、以前より、一般社団法人日本内部監査協会理事の土屋一喜氏にお伝えしておいたところ、

同協会の南部芳子氏のご助力の下、種々渉猟された結果見つけていただいたのが、下記の論稿である。ここに記して、お二人に感謝申し上げます。

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。  
(注12) (注10) での指摘の通り、監査に対する分類として、古くから、「内部監査」か「外部監査」かということでの分類がなされているが、わが国特有の監査役監査については、内部監査または外部監査のいずれに属するのかが明確に識別できないことも、監査役監査に対する信頼性が得られない理由と考えられる(柴田英樹「監査役監査は内部監査か外部監査か」を参照のこと。)

(注13) 本提案の理由として、意見書では以下のような説明している。

「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るとしても、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、更に監査役監査を必要とする理由は見出されない。重複した監査をう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監査に代らしめるべきである。」

(注14) 上記 (注5) を参照のこと。

なお、日本監査役協会の「監査役監査基準」では、1975年制定以来、「内部監査部門との関係」や「会計監査人との関係」ということで、すべて、一般に使用される「連携」ではなく、「関係」と表記されてきたが、2015年の改定の「監査役監査基準」では、すべてを、「連携」に変更されることとなった。なお、従来、あえて「関係」を使用してきた理由については、次のように説明している。

「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て監査するといった趣旨を踏まえたものである。」しかし、近時公表されている監査関連のあらゆる文書では、すべて「連携」で統一されていることもあり、今般の改定で用語の統一を図ったとされている。

なお、『広辞苑（第五版）』によれば、関係とは、「つながって次に及ぶこと。つらなり つながること。」とあり、また、連携とは、「同じ目的を持つ者が互いに連絡をとり、協力し合って物事を行うこと。」とされている。

こうした語句の本義から推察するに、「監査役監査基準」において、あえて、「関係」という語句に執着してきたということから見て、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・判断するという点で監査役監査が上位に位置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思われる。

(注15) 本報告では、「2. 監査役等と監査人との連携の必要性と効果」において、次のように述べている。

「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。」

(注16) ここでは、「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。」と規定している。

なお、本基準では、内部監査人について、次のように説明している（「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」 I. 内部統制の基本的枠組み 4. 内部統制に関係を有する者の役割と責任の項）。

内部監査人は、内部統制の目的をより効果的に達成するために、内部統制の基本的要素の一つであるモニタリングの一環として、内部統制の整備及び運用状況を検討、評価し、必要に応じて、その改善を促す職務を担っている。

(注) 本基準において、内部監査人とは、組織内の所属の名称の如何を問わず、内部統制の整備及び運用状況を検討、評価し、その改善を促す職務を担う者及び部署をいう。

(注17) 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」に統一されることとなったのである。

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った（注4）を参照のこと。

しかし、ここで留意すべきことは、監査役等の視点からは、今もって、他の監査、すなわち会計士監査であれ、内部監査部門等の監査であれ、いずれも監査役等の監査対象であり、それらを評価・判断するとの意向が強く、その意味からしても、相互連携といった実質的な意味での「連携」については、必ずしも合意を得ているとは言い難いのである。

(注18) 本報告書については、その公表に当たり、監査人と監査役又は監査役会（委員会設置会社の場合は監査委員会）とのコミュニケーションに関し、国際監査基準（ISA）260「統治責任者とのコミュニケーション」および米国の監査基準書（SAS）AU380「監査委員会とのコミュニケーション」を参考の上、実務上の指針としてコミュニケーションの目的やコミュニケーションの範囲と内容などについて取りまとめたものとの説明がなされている（同報告書の前文）。

(注19) こうした状況を背景に、三様監査の間での連携だけでなく、コーポレートガバナンスが有効に機能するために、公認会計士・監査審査会といった当局による検査をも巻き込んだ「四様監査」なるものを指向する主張も見られる（佐々木、「コーポレート・ガバナンスにおける四様監査（内部監査・監査役監査・会計監査・当局検査）の現状とその連携の方向性—金融検査と監査法人検査の視点か

ら—）。

(注20) かかる理解の下、別稿、次のような指摘をしている（八田、17頁）。

「現行の会計監査人による監査において強調されるべきことは、客観的ないしは公正な目を持って、経営者の誠実性を見抜く力を磨くとともに、適切な経営監視を行うべき監査役ないしは監査委員との密接な連携を踏まえて常に正確な情報を入手できる体制を強化すべきである。」

#### <参考文献>

- \* 秋坂朝則編著『監査役監査と公認会計士監査との連携のあり方』同文館出版、2016年8月。
- \* 大川博通「監査役監査基準の改定」『監査役』No.485（2004.3.25）、6—24頁。
- \* 可児島俊雄「日本の会計学と世界の会計学—監査役と公認会計士の監査連携を強めて—」『監査役』No.331（1994.3.25）、22—29頁。
- \* 加藤 厚「内外で頻発する企業不正事件に、公認会計士は如何に対応すべきか～新国際倫理規程『違法行為への対応』が日本に与える影響～」『週刊 経営財務』No.3287（2016.11.28）、8—14頁。なお、本基準“Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations”の翻訳については、日本公認会計士協会が、「違法行為への対応」として公表している（2016年10月20日）。
- \* 金融庁企業会計審議会「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について（意見書）」平成19（2007）年2月15日（平成23（2011）年3月30日改訂。）
- \* 金融庁企業会計審議会「監査における不正リスク対応基準の設定に関する意見書」平成25（2013）年3月26日。
- \* 日下部與市 a 『新会計監査詳説』昭和46年7月、中央経済社。
- \* 日下部與市 b 『新会計監査詳説〔全訂版〕』昭和50年6月、中央経済社。

- \*小西範幸「統合リスクマネジメントと統合報告—三様監査の重要性—」『月刊監査研究』2014.2 (No.483)、1—8頁。
- \*国際会計士倫理基準審議会 ( I E S B A ) は、2016年7月「違法行為への対応 ( Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations )」を公表している。なお、仮訳については日本公認会計士協会において公表されている (2016年10月20日)。
- \*佐々木清隆「コーポレート・ガバナンスにおける四様監査 ( 内部監査・監査役監査・会計監査・当局検査 ) の現状とその連携の方向性—金融検査と監査法人検査の視点から—」『現代監査』No.25 (2015.3)、15—25頁。
- \*重泉良徳「三様監査の連携と監査役の課題」『監査役』No.434 (2010.10.25)、34—41頁。
- \*柴田英樹「監査役監査は内部監査か外部監査か」『人文社会論叢』第33号 (弘前大学人文学部)、2015年2月、17—30頁。
- \*塚辺博崇「三様監査に関する一考察—監査役・公認会計士・内部監査部門の連携の視点から—」『新潟経営大学紀要』2014.3、103—110頁。
- \*手塚仙夫「会計監査人監査の現場から① これからの監査役と会計監査人との連携」『監査役』No.507 (2005.12.25)、26—27頁。
- \*株式会社東京証券取引所『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～』2015年6月1日。
- \*日本監査役協会「監査役と会計監査人との関係を保つための実務指針」平成6 (1994) 年1月10日。
- \*日本監査役協会・会計委員会「会計監査人との連携に関する実務指針」平成26 (2014) 年4月10日最終改正 (平成18 (2006) 年5月11日制定)。
- \*日本監査役協会・日本公認会計士協会「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」平成17 (2005) 年7月29日。
- \*日本監査役協会・日本公認会計士協会「監査役等と監査人との連携に関する共同研究報告」平成25 (2013) 年11月7日最終改正。
- \*日本監査役協会・会計委員会「会計監査人の評価及び選定基準策定に関する監査役等の実務指針」平成27 (2015) 年11月10日。
- \*日本監査役協会・会計委員会「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」平成28 (2016) 年11月24日。
- \*日本公認会計士協会・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」平成16 (2004) 年2月17日。  
なお、同報告書は、その後、監査基準委員会報告書第52号 (中間報告)「監査役等とのコミュニケーション」 (平成23 (2001) 年12月22日) に改訂の後、新起草方針に基づいて、標記についても、監査基準委員会報告書260「監査役等とのコミュニケーション」 (平成27 (2015) 年5月29日最終改訂) となった。
- \*日本内部監査協会・C I A フォーラム研究会報告「監査役と内部監査の関わり」『月刊監査研究』2012.12 (No.468)、49—61頁。
- \*八田進二「企業監査の新たな地平」『商学論究』 (関西学院大学商学研究会)、第63巻第1号 (2016年3月)、1—18頁。
- \*町田祥弘「外部監査と内部監査の関係の新たな展開—内部監査人による外部監査の直接支援に関連して—」『月刊監査研究』2012.6 (No.462)、1—8頁。
- \*南野達郎「監査機能『連携』の意味するところ」『企業会計』Vol.69 No.1 (2017.1)、100—101頁。
- \*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)、18—23頁。
- \*山口利昭「会計監査人・監査役の連係 (連携) と『監査見逃し責任』」『ビジネス法務の部屋』

2014.4.6。

【補遺】

本稿脱稿後の2017年1月13日、日本監査役協会の法規委員会は、『監査役等と内部監査部門との連携について』と題する報告書を公表し、今後、監査役等と内部監査部門との連携強化が図られることを提言しているのである。つまり、「監査役会等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益々重要になっている」（報告書、2頁）ものの、「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の相対的な脆弱さ」（同上、2頁）が見られることから、あるべき連携を目指して、以下の4点についての提言がなされている（同上、10頁）。

- (1) 内部監査部門から監査役等への報告
- (2) 内部監査部門への監査役等の指示・承認
- (3) 内部監査部門長の人事への監査役等の関与
- (4) 内部監査部門と監査役等との協力・協働

この内、(2)に関する具体的な提言として、「監査役等の補助使用人に対する指揮監督権の行使として、内部監査部門の職員の補助使用人としての活動について指示・承認をすることができるようにするため、内部監査部門の職員を監査役等の補助使用人とする（他部署との兼務とすることを含む）ことを内部統制基本方針等で定

めることを検討すべきである。その際、内部監査部門長も補助使用人を兼務させれば、監査役等は内部監査部門長を通じる等して、内部監査部門に対して適切に指示・承認を行うことができる。」（報告書、15頁）と述べている。

しかし、こうした理解は、現在の指名委員会等設置会社ないしは監査等委員会設置会社の場合には適合するものの、旧来から存在する監査役（会）設置会社の場合には、そもそも、内部監査部門自体、組織上の位置づけとして、一般に執行部門の長に帰属していることから、監査役が指示ないし承認を行うという関係については、基本的な視点で受け入れられないであろう。このことから明らかなように、本稿で縷々検討したように、三様監査における連携については、あくまでも、監査役制度の存在意義を高めるための強い要請が潜在しているということ、まさにわが国特有の解釈であり、基本的に、国際的な視点とは相容れないものとなっている点に留意しなければならない。

※本稿は、『会計プロフェッション』No12（2017年3月、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）に掲載された論文をご厚意により転載させていただくものです。掲載にあたり、一部加筆・修正が行われています。 <編集>