

監査役監査は内部監査か外部監査か

柴 田 英 樹

1. はじめに
2. 監査役監査の意義と問題点
3. 監査役会監査の意義と問題点
4. 内部監査の意義と問題点
5. 監査役監査と内部監査との両者の相違
6. 外部監査の意義と問題点
7. 監査役監査と外部監査との両者の相違
8. 監査役は内部監査に近い関係にある
9. まとめ

1. はじめに

監査には、監査役監査、内部監査、外部監査の3種類の監査があり、これらは三様監査と呼ばれる。これらの3種類の監査は、相互に依存関係があり、最近では3者間の連携やコミュニケーションの必要性が叫ばれるようになっている。

しかし、内部監査と外部監査は、法定監査か任意監査かの違いはあるものの、企業の内部の監査人が被監査会社の監査を行うか、企業の外部の監査人が被監査会社の監査を行うかによって分けられるのに対して、監査役は会社の制度上に必要な機関として設置されたものであり、内部監査や外部監査の範疇に入れることは少ないと思われる。しかも、企業の内部の重要な存在にも関わらず、経営者に直接帰属せず、経営者自体の行為の誠実性を監査するということから特殊で特別な存在であるとみなされることが多い。

このように監査役監査は三様監査と称されるごとく、内部監査と外部監査と区別して、別の監査と見ることもでき、会計・監査研究学会でもそうした考え方が主流である。しかし、内部監査と外部監査とは、企業の内部か外部かによって区分される名称であり、監査役監査がこのどちらにも属さない監査であると言い切ることには若干無理があると筆者は考える。

そこで監査役監査に注目し、よりその業務内容を厳密に検討することにより、監査役監査が内部監査なのか、それとも外部監査なのか、あるいは従来の考え方のように三様監査とされるように内部監査や外部監査のどこにも属さない監査とすることが適切なのかについて、本稿で検討していきたい。

2. 監査役監査の意義と問題点

監査役は取締役と同様に会社の機関である。また、監査役は取締役と同様に会社の役員でもある。取締役が企業の業務に関する重要な意思決定をするのに対して、監査役は経営者の行為の誠実性について検証することを自らの業務とする。その意味では業務監査に主眼点があるといえよう。

先にも述べたように監査役と経営者は主従の関係は存在しない。監査役は経営者から独立しており、経営者の判断に左右されないことになっている。ここに監査役の持つ強みがある。ここで我が国では株式会社は、監査役設置会社と委員会設置会社とがあるが、本稿では監査役設置会社に限定して論述する。というのは、上場会社においては、まだまだ委員会設置会社を採用している企業は少数であり、多数を占める監査役設置会社の方が日本の商慣習には適合していると解されるからである。また、委員会設置会社では監査委員会、報酬委員会、指名委員会の三委員会が存在するが、監査委員会の監査委員は取締役が行い、当該取締役は監査役と同様な業務を行うことになることから、監査役に焦点を当てて議論しても、それほど問題にならないといえるからである。

大会社の監査役は、常勤監査役と非常勤監査役に分けられる。常勤監査役といっても、毎日会社に通勤し、勤務する企業に勤務する必要はないが、非常勤監査役への定期的な連絡やコミュニケーションを取り、主体的に監査役業務を行う必要がある。

しかし、監査役が会社の機関として存在しており、企業が業務の効率的な運用を行っているかについて経営者を監視する役割を担っていることから、内部監査という側面を保持していることは明らかである。そのため、監査役と内部監査人との協調体制の構築が叫ばれている。一方、監査役は経営者と主従の隷属関係を持っておらず、独立的な存在であるという点では外部監査の側面も持っていることは否定することはできない。それでは監査役監査は内部監査の側面が強いのか、それとも外部監査の側面が強いのかといわれると、一長一短の状況にあり、どちらの側面がより強いのかといえ、議論は分かれるところである。

3. 監査役会監査の意義と問題点

監査役は独任制であり、監査役はそれぞれ1人ずつでも監査業務を遂行できるが、公開会社である大会社の場合には、監査役全員で構成される合議制の機関である監査役を置かなければならない(会社法第328条第1項、ただし、委員会設置会社の場合は監査役が存在しないので除く)。監査役

設置会社の場合には、監査役は3人以上で、そのうち半数以上は社外監査役¹でなければならない（会社法第335条第3項）。

監査役会は、監査役の中から、監査の職務に選任する常勤監査役を選定しなければならない（会社法第390条第3項）。

このように大会社の場合には、監査役同士の意見をまとめるために定期的に監査役会が開催される。そうすることにより監査役一人一人の意見がまとまらないという事態が避けられ、監査役の総意としての意見を報告することになる。また、会計監査人から定期的に会計報告の監査結果を得ることにより、会計的側面でもある程度の専門知識が醸成されているといえよう。監査役に会計監査人の選任権を付与しようと会社法を改正しようとしているのは、妥当な考え方であると考えられる。なぜならば、会社側が会計監査人の選任に影響を与えることになると、会計監査人は自由な立場で会計監査を実施できない恐れがあるためである。

4. 内部監査の意義と問題点

会社の経営者が内部監査人を会社の業務の効率性、コンプライアンス、従業員不正などを検証する。内部監査人は経営者の部下であるので、経営者に対して誠実性を検証することができない。経営者の意向に沿った行動ができるのみである。ここに内部監査人の限界がある。

内部監査の本質は、ライン機能をより有効に機能させるためのスタッフ機能の充実にある。

内部監査の問題点としては、経営者の誠実性に関する検証は行うことができず、経営者の行動に関する規制やチェックは無力である。内部監査は業務監査だけでなく、必要な場合には会計監査も行う。ただし、会計監査は従業員の不正（業務上の横領など）の有無を検証することが主眼である。つまり、会計監査の一部を行うに過ぎない。これは全体的な会計監査は外部監査として財務諸表監査が会計監査人によって監査が行われるためである。

また、内部監査人は直属の上司である経営者には従属しているが、他の企業の部署からは独立しており、各企業内の部署に対しては独立性がある程度維持されているといえよう。内部監査は、内部監査室で実施され、内部監査室長がその責任者に当たる。内部監査室が充実している企業もあるが、一般的には数名で内部監査を実施している。内部監査室では、内部監査計画を立案し、年間を通して、それにしたがって監査を実施している。しかし、必要な場合には、抜き打ち監査なども行うことがある。さらに経営者に直属していることもあり、経営者から新たな緊急を要する監査テーマを指示された場合には、年間の監査計画を変更し、これに対応しなければならない。

¹ 過去にその会社または子会社の取締役、会計参与もしくは執行役または支配人その他の使用人となったことがないものをいう（伊豫田他〔2013〕、51頁）。

5. 監査役監査と内部監査との両者の相違

内部監査が経営者に直属しており、経営者に従属する会社の機関なのに対し、監査役監査は経営者の業務遂行が適切に行われているかを監査する。つまり、監査役は経営者に従属する機関ではないのである。また、監査役は実質的には経営者から選任されることが多く、経営者の行為の誠実性を本当に検証できるのかといわれることがある。

内部監査はスタッフ機能を有している。一方、監査役はスタッフ機能ということではできない。なぜなら、経営を監視する役割であるため、経営者に帰属するライン機能やスタッフ機能を持つものではないからである。しかし、ライン機能のように直接、営業に資することはないため、スタッフ機能に近い機能ということではできよう。

内部監査は内部統制システムが効率的に整備・運用されているかを検証することが必要である。一方、大会社において監査役監査は内部統制の構築の基本方針が決定されているかを確認しなければならない。これについてももう少し詳細に説明すると次のようになる。

2006（平成18）年5月施行の会社法²では、取締役会は、内部統制システムの構築について決定を行うこととされている（会社法第362条第4項第6号）。また、大会社については、内部統制システムの構築の基本方針の決定を義務づけている（会社法第362条第5項）。監査役の監査対象には、取締役会が構築する内部統制システムの評価が含まれる。

会社法では、「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その他株式会社の業務の適正を確保するために必要なものとして法務省令で定める体制の整備」を義務づけ、その「その他株式会社の業務の適正を確保するための体制」として、法務省令である会社法施行規則で、次のような体制が挙げられている（会社法施行規則第4条第1項）。

- ・取締役の職務の執行に係る情報の保存及び管理に関する体制
- ・損失の危険の管理に関する規程その他の体制
- ・取締役の職務の執行が効率的に行われることを確保するための体制
- ・使用人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
- ・当該株式会社並びにその親会社及び子会社から成る企業集団における業務の適正を確保するための体制

監査役設置会社の場合には、さらに次のような体制が含まれる（会社法施行規則第4条第3項）。

- ・監査役がその職務を補助すべき使用人を置くことを求めた場合における当該使用人に関する事項
- ・前号の使用人の取締役からの独立性に関する事項

² 従来は、監査役をおかない委員会設置会社のみに法的に義務づけられ、監査役設置会社では、取締役の善管注意義務とされていた内部統制の整備であるが、会社法では、大会社において、委員会設置会社、監査役設置会社を問わず、リスクマネジメント、コンプライアンスなどを含む内部統制の整備を要求している（大会社：資本金5億円以上または負債200億円以上を有する株式会社）。

- ・取締役及び使用人が監査役に報告をするための体制その他の監査役への報告に関する体制
- ・その他監査役の監査が実効的に行われることを確保するための体制

監査役監査と内部監査との両者の相違を比較すると、図表1のようにまとめられよう。ここで特に留意しなければならないのは、経営者との主従関係、監査目的、独立性の有無、専門性の充実、監査の依頼者、実態の監査か情報の監査かの区別等である。

図表1 監査役監査と内部監査との両者の相違

	監査役監査	内部監査
経営者との主従関係	なし ただし、経営者が気に食わない人物が監査役になることはないと考えられる。 また、長年、当該企業に勤務した従業員が監査役に選任されるケースが少なくない。	あり 企業内に内部監査室を設置し、内部監査人が監査計画に沿って組織的に内部監査業務を行っている。また、業務上で内部監査人が問題点を発見した場合には、即座に経営者に報告し、対処方法を求めなければならない。
監査目的	経営者の行為の誠実性の検証 経営の監視	業務効率の増進 コンプライアンスの重視 従業員不正の防止
独立性の有無	経営者からの独立性の保持 ただし、監査役は企業内部の機関であるために、外部監査人よりも独立性は低いと考えられる。	経営者以外の部署からの独立性の保持 経営者には直属しており、経営者に対する独立性はない。
専門性の充実	会計知識の専門性は要求されていない。 しかし、最近では被監査会社を監査している監査法人を退職した公認会計士が非常勤監査役になるケースが増加している。 業務監査の専門性も要求されていない。 つまり、監査役に関しては専門性に関する資格要件は存在しない。	業務監査の専門性が要求される。
監査の依頼者	株主総会	経営者または取締役会 ³ が決定する。 企業の必要不可欠の部門として、企業に設置されている。
業務監査か会計監査かの区別	業務監査を中心に会計監査も行う。	業務監査を中心に会計監査も行う。
実態の監査か情報の監査かの区別	実態の監査を中心に情報の監査も行う。 会計監査は会計監査人が行うが、監査役は会計監査人の監査の状況を確認する。	実態の監査を中心に情報の監査も行う。 内部監査の中心は業務監査であるが、従業員不正を発見・摘発するために情報の監査も行う。
監査人の選任	株主総会	経営者 企業の必要不可欠の部門として、企業に設置されている。

³ 八田 [2006]、233頁。

	監査役監査	内部監査
監査結果の利用者	株主	経営者
監査スタッフの充実度	監査役は監査スタッフを抱えていない場合が多く、監査スタッフがあまり充実しているとはいえない。	内部監査室のメンバーは数名の場合が多いが、内部監査に精通して、実務経験者が多くしていることが少なくないので、それなりに充実している。 しかし、人数はそれほど多く所属していないケースが多く点で、時間的人材的に余裕がないので十分に内部監査ができるわけではなく全般的な監査計画、監査実施、監査結果をまとめるのは困難である。全般的な監査を行った場合には、表面的にならざるを得ない。そこでもっと内容を充実するために優先順位を決定し、毎回、優先順位の高い監査テーマを決定し、その年度のテーマに沿って実施することが必要と考えられる。
法定監査か任意監査か	法定監査（会社法監査）	任意監査
非発見リスク（DR）	$DR = AR / (IR + CR)$ （AR=監査リスク、 IR=固有リスク、 CR=統制リスク） 監査役の非発見リスクは、内部監査人や会計監査人の非発見リスクよりも高い確率ではないと考えられる。なぜならば、監査役は定時取締役会に出席し、取締役の行動や業務意思決定をつぶさにみているからである。	$DR = AR / (IR + CR)$ （AR=監査リスク、 IR=固有リスク、 CR=統制リスク） 内部監査人の非発見リスクは、内部統制のリスクに大きく依存している。 内部統制が不備な状況にあれば、十分な内部監査を遂行することは困難になる。
監査の期待ギャップ	株主は監査役に企業の経営者の経営の監視を期待している。監査役はこの株主の期待にこたえようと努力している。	経営者は部下の不正が行っていないか、効率性は確保されているか、コンプライアンスは維持されているかを内部監査人に検証させようとしており、内部監査人は経営者の期待にこたえようと検証業務を行う。 したがって、期待ギャップは経営者の期待することと内部監査人の期待するところは、大きな乖離は生じていない。
監査計画の立案	監査計画が立案されなければならないことはもちろんであるが、監査役はスタッフを含めて、人材が豊富とはいえないので、できるだけ効率的に実施しなければならない。	経営者の要望を優先して、毎年度の監査計画を立案しなければならない。つまり、毎年、監査目標は異なってくることになる。例えば、コンプライアンスが十分に遵守されているかを経営者に監査するようにいわれたならば、この意向に沿った監査計画を立案する必要がある。
任期	選任後4年以内に終了する事業年度のうち最終のものに関する定時株主総会終結のときまで	任意

6. 外部監査の意義と問題点

外部監査としては、業務監査と会計監査の両方がありうるが、本稿では会計監査人による会計監査について検討する。ただし、監査役監査による監査が外部監査として考えた場合には、会計監査の側面と業務監査の両者の側面を持っている（大会社の場合）。また、監査役監査による監査が内部監査として考えた場合にも、会計監査の側面と業務監査の両者の側面を持つことに留意が必要である。

また、従来において、会計監査人は外部監査の主体として会計監査に専念するだけでよかったが、金融商品取引法の導入により、内部統制報告書の監査を行うことが義務付けられ、業務監査の領域に外部監査は業務の幅が拡大したといえよう。

会計監査人になれるのは、公認会計士ないしは監査法人のみである。会計監査人は独立不羈の第三者として被監査会社に何ら影響されることなく、会計監査を行う会計の専門家である。会計監査人として大会社を会計するのは、ほとんどが監査法人であり、監査スタッフが充実しているといえよう。

7. 監査役監査と外部監査との両者の相違

外部監査として監査役監査を認識するとした場合には、監査役は会社外部の機関であるのかどうかを検討されなければならない。しかし、監査役は役員であり、会社の機関であることは疑う余地がない。そのため、監査役は会社の内部機関であると考えられ、外部監査のように会社外部の機関である会計監査人による外部監査とは区別しなければならない。外部監査人は特定の被監査会社からの報酬に余り依存しないようにしなければならない。なぜなら、特定の企業に収入が依存すると、適正な判断ができなくなる恐れがあるからである。

また、監査役会に参加するメンバーである監査役は3名以上でなければならない。

監査役監査と外部監査との両者の相違を比較すると、図表2のようにまとめられよう。ここで特に留意しなければならないのは、経営者との主従関係、監査目的、独立性の有無、専門性の充実、監査の依頼者、実態の監査か情報の監査かの区別等である。

図表2 監査役監査と外部監査との両者の相違

	監査役監査	外部監査
経営者との主従関係	なし ただし、経営者が気に食わない人が監査役になることはないと考えられる。 また、長年、当該企業に勤務した従業員が監査役に選任されるケースが少なくない。	なし 特別の利害関係があってはならない。 社会的な信頼性を確保するため、精神的独立性と経済的独立性が保持される必要がある。

	監査役監査	外部監査
監査目的	経営者の行為の誠実性の検証 経営の監視	財務諸表の適正性の有無に関する意見表明 会計不正の防止 内部統制報告書の監査
独立性の有無	経営者からの独立性の保持 (経営者に実質的に監査役の選任権があるため、精神的独立性、経済的独立性を保持し続けることは困難であるという向きもある) 独立性に問題点があると外部からみなされる恐れがあり、非常勤監査役を選任することにより、独立性をより確保しようとしていると考えられる。	経営者からの独立性の保持 (精神的独立性、経済的独立性を保持)
専門性の充実	会計知識の専門性は要求されていない。しかし、最近では被監査会社を監査している監査法人を退職した公認会計士が非常勤監査役になるケースが増加している。業務監査の専門性も要求されていない。	会計監査の専門性が要求される。継続的教育を実施しており、専門性が維持できるように努力している。
監査の依頼者	株主総会	株主総会で選任されるが、経営者が実質的には決定している。 企業の必要不可欠の部門として、企業に設置されている。
業務監査か会計監査かの区別	業務監査を中心に会計監査も行う。	会計監査が主たる監査であるが、経営者の作成した内部統制評価報告書についても監査を行う。
実態の監査か情報の監査かの区別	実態の監査を中心に情報の監査も行う。	財務諸表などの情報の監査を中心に行うが、実態の監査の範囲にも範囲を広げつつある。
監査人の選任	株主総会	株主総会
監査結果の利用者	株主	株主、投資家、債権者等の企業外部の利害関係者を中心に、従業員、経営者等の企業内部の利害関係者も含む。
監査スタッフの充実度	監査役は監査スタッフを抱えていない場合が多く、監査スタッフがあまり充実しているとはいえない。	大手監査法人の場合には、監査資源が豊富であり、監査スタッフは非常に充実しているといえよう。 また、中堅監査法人においても上場監査の会計監査を行っている場合には、それなりに監査スタッフが充実していると考えられる。
法定監査か任意監査か	法定監査（会社法監査）	法定監査（会社法監査・金融商品取引法監査）

	監査役監査	外部監査
非発見リスク	$DR = AR / (IR + CR)$ (AR=監査リスク、 IR=固有リスク、 CR=統制リスク) 監査役の非発見リスクは、内部監査人や会計監査人の非発見リスクよりも高い確率ではないと考えられる。なぜならば、監査役は定時取締役会に出席し、取締役の行動や意思決定をつぶさにみているからである。	$DR = AR / (IR + CR)$ (AR=監査リスク、 IR=固有リスク、 CR=統制リスク) 会計監査人の非発見リスク は、重要な虚偽表示のリスク（固有リスクや統制リスク）に大きく依存している。そのため、経営者の作成する内部統制評価報告書を監査する責任が付与されたと考えられる。
監査の期待ギャップ	株主は監査役に企業の経営者の経営の監視を期待している。監査役はこの株主の期待にこたえようと努力している。したがって、期待ギャップは株主の期待することと監査役の期待することは、大きな乖離は生じていない。	監査人は財務諸表の適正性に関する意見を表明することを目的としているが、企業の利害関係者は粉飾が行われていないことを期待している。ここに期待ギャップが乖離しており、期待ギャップは両者の間で拡大している。
監査計画の立案	監査計画が立案されなければならないことはもちろんであるが、監査役はスタッフを含めて、人材が豊富とはいえないので、できるだけ効率的に実施しなければならない。	監査計画には、年度計画と基本計画とがある。外部監査においては、監査リスクを勘案して、監査計画の果たす役割が益々重視されてきている。すなわち、監査リスクの高いものから重点的に監査を行わなければならないことから、高いリスクのあるものを中心に監査計画を立案しなければならない。
任期	選任後4年以内に終了する事業年度のうち最終のものに関する定時株主総会終結のときまで	1年決算の場合には次期株主総会まで（会社法第338条第1項）、特段の決議がなければ再任となる（同第2項）。

8. 監査役は内部監査に近い関係にある

以上で行った図表1と図表2における比較分析による検討結果を勘案して監査役監査の本質を解明していくことにしたい。監査役監査を独自の監査であり、内部監査にも、外部監査にも属さないという通説的な見方に対して、一つの有力説としては、監査役監査が外部監査ではなく、内部監査と解する見解がある。その根拠としては、監査役は会社の内部機関であり、また役員であることから、企業外部の機関である外部監査人と解するには無理があることが挙げられるからである。ただし、内部監査に対する見方が従来のように経営者に直属するという考え方のままでは、監査役監査を内部監査として捉えることはできない。内部監査という考え方をもう一度見直すことが必要となる。

外部監査を行う会計監査人は、公認会計士法上で認められた企業外部の民間監査機関である。また、会計監査人が被監査会社から受領した監査報酬は、会計監査人にとって生活の糧となることは

間違いのない事実である。しかし、それだけで会計監査人は被監査会社に従属するわけではなく当該被監査会社からの監査報酬の金額はあくまでも、全体の監査報酬の収入の一部にしか過ぎない。つまり当該被監査会社の監査報酬の如何にかかわらず、会計監査人は会計監査の判断を会計監査人自らが自主的に行うことができることが重要である。これはいうならば、経済的独立性及び精神的独立性を保持されているということである。この点は非常に重要なポイントである。監査役だけでなく、取締役にも社外の人間を入れようとする最近の会社法の試みは、経営者からの独立性と密接に関係している。

ただ、監査役監査を内部監査とすると、経営者との主従関係が問題となるだろう。監査役監査は経営者と主従関係は表面上では存在しないが、内部監査は経営者の部下である内部監査人が業務を行うので、主従関係が存在している。この点は三様監査を主張する者にとって、監査役監査と内部監査とを分離する根拠の一つになっている。

監査役監査を実施するのは、常勤監査役及び非常勤監査役である。監査役会設置会社（委員会設置会社以外の公開会社である大会社においては監査役会設置義務、会社法第328条第1項）には3人以上おくことが必要であり、うち半数以上が社外監査役でなくてはならない（会社法第335条第3項）。

では外部監査と監査役監査を考えるのは、適切なのだろうか。企業が経営者の名の下に業務活動を実施していることは疑問の余地はない。監査役は経営者の行動をよりよい方向に推進する役割を持っているといえよう。実際に監査役は取締役会でどのような活動をしているかといえ、定時取締役会に出席し、取締役会で自分の意見を述べることはまずなく、役会終了時にまとめた議事録に署名捺印しているだけに過ぎない。完全な傍観者のような存在といえよう。

しかし、場合によると、監査役が経営者の判断を正し、自分の意見を開陳する事例がないわけではない。企業の経営状況が厳しい状況になっている場合には、数年に1、2度はこうした事態も生じてはいる。これは監査役が後（企業倒産後など）に責任を回避するための方策であるとみられないこともない。だが、そうした事例はほとんどないといっても間違いではない。このように経営者に反対意見をいうということは覚悟がいるのは確かといえよう。企業の経営方針に異論を唱えるのであるから、内部監査と言いつけるのかという疑問も生じよう。監査役がこうした反対意見を言う際には、株主の立場に立って監査役は意見を述べているといえよう。株主が企業内部の存在なのか、それとも外部の存在なのかに関しても意見は分かれるかもしれないが、論者によっては企業外部の存在と考える立場がある。つまり、株主は企業の利害関係者と見る立場である。それゆえに監査役が株主の立場に立って取締役会で意見を陳述した場合には、監査役監査は外部監査とみなせるのではないと考えられるわけである。

では監査役は内部監査と考えるべきか、外部監査と考えるべきかに関して筆者の結論を述べることにしよう。

【結論】

監査役は外部監査と考えるよりも、内部監査と考えるほうが合理的である。ただし、監査役監査と内部監査とは、経営者の帰属関係等に差異が存在し、完全には一致しないことに留意しなければならない。新たな内部監査の考え方に立って、監査役監査と従来の内部監査を捉えることが必要になる。

以下、監査役を外部監査とするよりも内部監査とするほうが合理的である、と筆者の考えるその根拠について言及してみよう。

〔監査役を内部監査とする根拠〕

- (1) 監査役は企業内部の役員であり、監査役を企業の外部者とするのはふさわしくない。また、公認会計士法上において、被監査会社を監査している外部監査人である公認会計士は企業の役員にはなれない。ただし、非常勤監査役は外部の経営者等が就任することがありうる。これはより監査役に独立性を持たせるために、企業内部の者（従来、当該企業に勤務していた者を含む）だけから監査役を選任しないという会社法の立法精神から来ているものである。
- (2) 監査役の独立性に関しては、経営者に対して独立性が維持されているために、経営者の支配下にある企業内部にある内部監査とするには問題があるという意見もあるが、経営者に対する独立性があっても監査役が所属する企業自体に対する独立性はないと考えられるので、広義の意味で内部監査としても問題がないといえよう。
- (3) 企業を自動車で例えると、自動車の推進力となるアクセルが経営者であり、ブレーキが内部監査と監査役である。アクセルを噴かせるだけでは、スピードが出すぎてしまい、事故を起こしてしまう。やはり適度な速度で走行するためにはブレーキが必要である。監査役はこのブレーキの役目を果たしているといえよう。ブレーキは重要な自動車の内部の部品である。同様に監査役も企業にとって重要な企業内部の存在である。もちろん経営者はアクセルだけをかけるだけではない。内部監査室を設置し、業務の効率的な推進、コンプライアンスの遵守、従業員不正の摘発と発見にも尽力している。だが、経営者自身の決断がいつも正しいとは限らない。そこで監査役は経営者が誤った判断をした場合には、迅速に対応し、会社が間違った方向に行かないように善処することが必要になる。
- (4) 内部監査人は監査役とのコミュニケーションを行い、良好な連携を行うが求められている。内部監査人は監査役に頼まれて、監査役を援助し、また調査を助けることもありうるのである。この点は監査役と外部監査の役割を果たす会計監査人との間の大きな相違点といえよう。もちろん会計監査人と監査役とは連携、協力関係を保持しなければならないが、会計監査人側から監査役に企業活動に関する問題点や粉飾に関する相談されることがあっても、監査役の求めに応じて監査役を援助したり、経営者の判断に関する調査を行ったりすることにより、会計監査人が監査役の意向に沿って会計監査の業務を行うことは基本的にはない。この理由としては、

会計監査人はあくまでも企業外部の存在であることが挙げられよう。内部監査人と監査役のような親密な連携関係はお互いが同じ企業内部の存在であることから可能となるといえよう。もちろんお互いが対立するという立場ではないので、会計監査人から監査役に会社不正などを発見した場合には、早急に連絡することが必要であることはいうまでもない。また、監査役には自分の手足となって働いてくれる十分な監査スタッフが存在するケースが少ないので、その代わりとして内部監査人が協力してくれることは大いに助けになる。ただし、内部監査人をコントロールしているのはあくまでも経営者であり、監査役の部下ではないことを忘れてはならない。

- (5) 監査役が外部監査人であるとする、業務監査及び会計監査に対するその専門性を保持しているかどうかが問題となろう。外部監査人は会計監査のプロとして、十分な業務に関する専門性が要求される。しかし、監査役にはこうした専門性を課す規定はないので、専門性が十分であるか疑問がある。一方、監査役監査には内部監査に比較して、専門性がなくてもよいというわけではないが、内部監査人が業務監査のスペシャリストであるのに対して、監査役はスペシャリスト的な側面よりも、被監査会社を俯瞰してみることができるジェネラリスト的な監査が必要とされることになる。経営者の暴走を止めるためにも、常識的な判断能力を持っていることが、なによりも監査役にとって重要な役割である。もちろん企業活動は年々複雑化しており、それに対応した業務監査を実施するためにも今後はジェネラリスト的な役割ばかりではなく、より専門性が要請されることになろう。
- (6) コーポレート・ガバナンスの観点から企業を見ると、経営者は非常に重要な役割を果たしていることがわかる。経営者が専制的に経営を行っている状況では、コーポレート・ガバナンスが機能しているとはいえない。また、CEO（最高経営責任者）や代表取締役などの一部の経営者だけ戦略的な意思決定や業務執行を決定する常務会や経営幹部会では十分なコーポレート・ガバナンスを遂行することは困難である。平取締役を含むより多くの経営者同士の健全な相互監視が必要といえよう。また、監査役はこの相互監視をより十分に機能させる機能を保持しているとみななければならない。
- (7) 会社法改正により、監査役が会計監査人を選任する権限も持つことになる。したがって、会計監査人は監査役との連携を現在以上に強化しなければならない。このことから監査役は外部監査人とはみなされないことになろう。監査役が外部監査人とする、外部監査人が外部監査人である会計監査人を任命するのは、自己矛盾と考えられるからである。つまり、監査役は企業内部の監査人であるが企業内に存在しながらも最も自社の活動を客観視できる人材であるがゆえに外部監査人を選任する権限を持つと考えられるからである。
- (8) 内部監査は業務監査が中心であるが、監査役監査も同様に業務監査が中心である。一方、外部監査である会計監査人による監査は会計監査つまり情報の監査である。こうしたことでも内部監査と監査役監査には共通点があるといえよう。ただし、監査役監査は法定監査であるが、内部監査は経営者のニーズから生まれた任意監査である。また、会計監査人監査は法定監査であ

る。内部監査は任意監査であることから、コンサルティング機能も保持しているといえよう。

- (9) 監査役監査と内部監査とは、両者を合わせると、広義の内部監査に該当する。内部監査が企業内部の従業員に関する業務を監査するのに対して、監査役は経営者の監視業務を行う業務を遂行しているといえよう。内部監査では、内部監査人が直属の上司である経営者に対しては無力であるため、経営者の行為の誠実性を検証することは困難である。そこで内部監査人に代わって監査役が企業上層部の人間の行動の妥当性や適法性を監視する役割をさせているのである。したがって、通常の内部監査は、狭義の内部監査といえよう。また、監査役監査と内部監査を統合することにより、広義の内部監査が完結するといえよう。

9. まとめ

我が国の監査役制度はドイツ商法典を参考にして、経営を関しする役割を持つ会社の機関として導入され、明治時代以降、法制度として100年以上もの長期間存在・維持され続けている⁴。株式会社においてもアメリカ型の委員会設置会社形態を採用することにより監査役の設置をしない場合もあるが、監査役制度の人気は根強くあり、今後とも日本独自の会社法の中で存在し続けていくことになると考えられている。もちろん法制度が変わり、監査役よりも優れた会社の機関が創造されることになれば、監査役のお役目は終わることになるかもしれない。しかし、監査役制度はその役割の重要性を鑑みた場合には、そう簡単に委員会設置会社の監査委員会などの別の機関に取って代わるものではないことも明らかである。

今回は、こうした監査役監査の役割を内部監査か外部監査か等という観点から議論してみた。そして監査役監査は業務監査が中心であるという観点及び企業内部の機関であることから、外部監査よりも狭義の内部監査により近い制度であるという結論に達した。ただし、監査役には監査役を支援する監査スタッフが充実していない場合が多く、経営者直属の内部監査室に所属する内部監査人の援助を仰ぐことがあり、今後、監査役が独自に差配できるさらなる監査スタッフ（監査役室）の充実が望まれる。

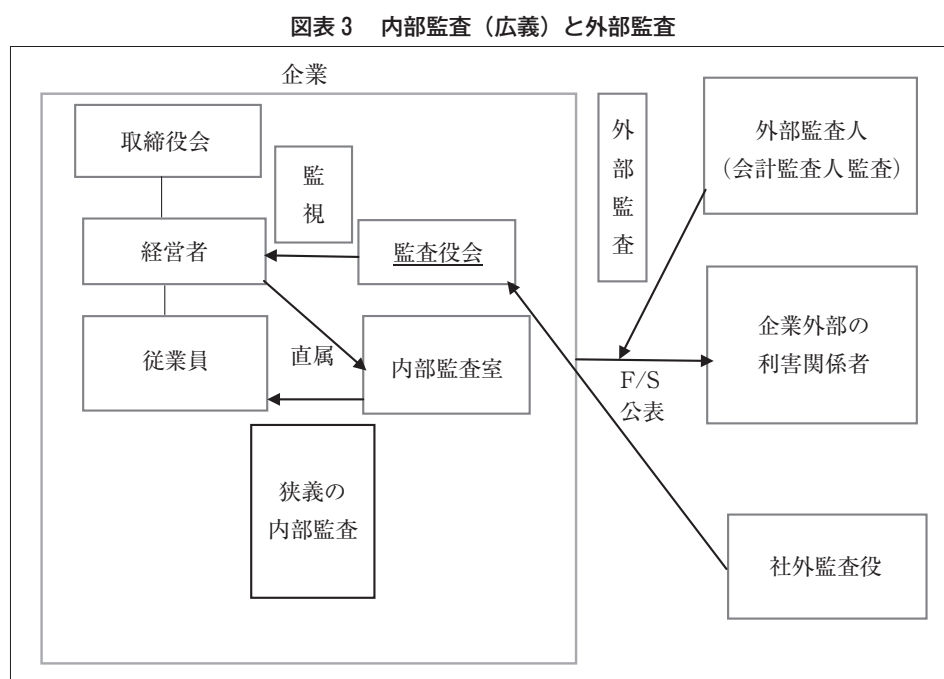
一方、会計監査人による外部監査は、被監査会社の経済実態を利害関係者（特に外部利害関係者）にわかりやすい形式で表した財務諸表（F/S）による情報の適正性に関して監査が中心であるが、これに対して監査役監査は経営者を中心とする企業の実態そのものに注目して、その有効性を監査する点で大きく異なっている点に注目しなければならない。

さらに、監査役監査と狭義の内部監査は、企業の実態を中心とする監査する点では同様であるが、企業全体のガバナンスの観点から経営者の行動の誠実性を監視するのが監査役監査であり、一方、狭義の内部監査は経営者に直属し、中間管理職及びその下部の従業員の業務に関して、不正行

⁴ 監査役制度はドイツ商法的な二元機構（監査役会の監視監督のもとに取締役を置く会社機構）をわが国にアレンジしたものでした（山浦〔2006〕）。

為を含むその企業の実態を明らかにするため、内部統制が良好な整備・運用状況であるかを検証する点に相違点がある。すなわち、経営者をも対象として企業実態を監査・監視することに監査役監査の意義はあるが、狭義の内部監査は経営者を監査の対象とせず、経営者以外の従業員の不正の有無、内部統制の整備・運用状況の評価、コンプライアンスの遵守等を監査することにより、内部監査人は経営者に報告義務を果たし、コンサルティング業務によりスタッフとして奉仕することに意義がある。

以上の関係を図示したものが、図表3である。



（注）監査役監査と狭義の内部監査（内部監査人監査）を合わせて、広義の内部監査とする。

【参考文献】

- 伊豫田他〔2013〕：伊豫田隆俊他『ベーシック監査論（六訂版）』同文館、2013。
 柴田〔1999〕：柴田英樹『監査風土の革新』清文社、1999年。
 柴田〔2006〕：柴田英樹『変革期の監査風土』プロGRESS社、2006年。
 柴田〔2007〕：柴田英樹『粉飾の監査風土』プロGRESS社、2007年。
 柴田〔2011〕：柴田英樹『会計士の監査風土』プロGRESS社、2011年。
 八田〔2006〕：八田進二編『新訂版 監査論を学ぶ』、同文館、2006年。
 山浦〔2006〕：山浦久司『監査論テキスト』中央経済社、2006年。