

監査役会の実効性向上に向けた

監査役スタッフの業務

—社外監査役の活動及び三様監査会議の視点から—

2024年7月24日

公益社団法人日本監査役協会関西支部  
監査役スタッフ研究会



## 目次

はじめに	3
第1章 社外監査役の活動と監査役スタッフ	4
第1節 社外監査役制度	(4)
第2節 社外監査役の監査活動	(7)
第3節 監査役スタッフの役割	(13)
第2章 三様監査のあり方と監査役スタッフ	16
第1節 三様監査とは	(16)
第2節 内部監査部門との連携	(17)
第3節 会計監査人との連携	(20)
第4節 三様監査会議	(26)
第3章 研究の総括及び意見	32
おわりに	36
公益社団法人日本監査役協会関西支部 監査役スタッフ研究会名簿	37

※本報告書は監査役についてまとめておりますが、監査役の記述は自社の機関設計に応じて、監査等委員、監査委員等にお読みかえください。

※本報告書の研究は2023年時点の制度で行っています。

○本報告書で引用したアンケートの掲載先

- ・2007年アンケート「社外監査役の活動と監査役スタッフの役割」
- ・2016年アンケート「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－」
- ・2017年アンケート「監査役等と内部監査部門との連携について」
- ・2024年アンケート「監査役会の実効性向上に向けた監査役スタッフの業務－社外監査役の活動及び三様監査会議の視点から－」（本報告書）

○参考文献等

- ・「社外監査役の活動と監査役スタッフの役割」（2007年7月24日 日本監査役協会 関西支部 監査役スタッフ研究会）
- ・「監査役の会計監査と監査役スタッフの役割～会計不祥事の防止に向けた実効性のある監査とは～」(2016年8月5日 日本監査役協会 関西支部スタッフ研究会)

- ・「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11月24日 日本監査役協会 会計委員会)
- ・「監査役等と内部監査部門との連携について」(2017年1月13日 日本監査役協会 監査法規委員会)
- ・「監査役等と監査人との連携に関する共同研究報告」(2021年4月14日改正 日本監査役協会/日本公認会計士協会)
- ・「会計監査人との連携に関する実務指針」(2021年7月30日改定 日本監査役協会 会計委員会)
- ・「コーポレートガバナンス改革と監査役等スタッフの実態に関する考察」(2022年8月4日 日本監査役協会 関西支部監査役スタッフ研究会)
- ・「企業統治に関する取締役制度の見直しについて 一社外者の登用制度を中心に－」(東洋法学第62巻第2号(2018年12月))
- ・『情報センサー』2019年10月号 特別寄稿 高橋均「監査役と会計監査人との連携の在り方と実務 ～KAMの記載も見据えて～」
- ・『月刊監査役』No.759 (2024年2月) 樋口達「不正を防止するための内部監査部門と監査役・監査委員・監査等委員の連携の在り方」
- ・『新任監査役ガイド (第7版)』(2023年3月14日 日本監査役協会)
- ・「コーポレートガバナンス・コード」(2021年6月改訂版 東京証券取引所)
- ・日本監査役協会ホームページ
- ・日本公認会計士協会ホームページ

## はじめに

公益社団法人日本監査役協会関西支部 監査役スタッフ研究会では、これまでも監査役や監査役スタッフの監査活動の参考となるテーマを取り上げて報告書を作成している。

コーポレートガバナンス・コード（以下「CGコード」という。）において2度の改訂が行われ、持続的な成長と企業価値の向上を目指し、取締役会の機能発揮、企業の中核人材における多様性の確保、サステナビリティをめぐる課題等が各社で検討されている。監査に関しても、その信頼性の確保のため、内部監査部門や内部統制・全社的リスク管理に焦点を当てた取組が求められている。

監査に関する職務を担う機関である監査役もしくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会（これらを総称して「監査役」という。）は、独立した客観的な立場から、取締役の職務の執行の監査を行う必要があるため、監査役としての中核業務は広範に及ぶ。また、昨今のサステナビリティをめぐる課題を始め、監査役はガバナンス機関の一翼を担う者として、より中長期的なリスクにも目を向けることが求められる。以前にも増して監査役の注視すべき課題の範囲は拡大し、対処すべき課題の複雑性も高まっている。

このような状況下では、監査役が実効性を維持し、より効率的かつ効果的に責務を遂行するための計画を適切に策定し、その遂行状況を評価して改善につなげる取組を確実に実行するため、「監査役会の実効性評価」を始める会社も少しずつ出てきている。

また、2019年1月の「企業内容等の開示に関する内閣府令」の改正による有価証券報告書における「監査役会等の活動状況」の開示の義務付けにみられるように、監査役会の活動の実効性を判断するために必要な情報の開示が要求されており、監査役の説明責任も以前より重くなってきている。

以上のような環境の下、今般、関西支部監査役スタッフ研究会では監査役会の実効性の向上に向けた監査役スタッフの業務について、社外監査役の活動と三様監査会議の視点で研究を行った。関連するテーマで過去に実施したアンケートの項目と同様の項目でアンケートを実施し、過去との比較を行い状況の変化を読み取るほか、関連の文献、研究会参加会社の事例等も踏まえ、研究報告としてまとめた。

## 第1章 社外監査役の活動と監査役スタッフ

### 第1節 社外監査役制度

#### 1. 社外監査役制度の変遷

社外監査役制度は、1993年（平成5年）の商法改正により導入されている。この立法化には、1989年より開催された日米構造協議の中で、米国側から社外取締役により構成される監査委員会の設置を上場基準とすべきこと等を要求されたことに対する回答として、監査役制度の更なる強化を図る目的があった。具体的には、大会社において監査役会の設置を義務化し、これを組織する監査役の1人以上は、「その就任の前5年間会社又はその子会社の取締役又は支配人その他の使用人でなかった者でなければならない」（旧商法特例法18条）、いわゆる社外監査役でなければならない、と定めていた。

2001年（平成13年）の商法改正では、「1人以上」とされていた設置人数を「半数以上」に、「就任の前5年間」とされていた部分を「就任前に」と、各要件が厳格化された。なお、同改正において、社外取締役制度が新たに導入された。

2003年（平成15年）の商法改正により導入された「委員会等設置会社」（後の「指名委員会等設置会社」）においては、監査役の設定がなく、それに代わる機関として、監査委員会が置かれることとなった。監査委員会を構成する取締役の過半数は社外取締役である必要があり、監査役設置会社と同様に社外性の要件が課されている。

その後の2014年（平成26年）の会社法改正では、社外監査役に就任できない者の範囲を拡大する一方、過去に取締役等であった者については、就任禁止期間を設ける、といった要件の見直しが行われた。具体的な要件は以下の通りである（会社法第2条第16号）。

- i) 就任前10年間、当該会社又はその子会社の取締役、会計参与、執行役、支配人その他の使用人であったことがないこと
- ii) 就任前10年間のいずれかの時期において当該会社又はその子会社の監査役だった場合、当該監査役就任前10年間、当該会社又はその子会社の取締役、会計参与、執行役、支配人、その他の使用人であったことがないこと
- iii) 現在親会社等の取締役、会計参与、執行役、支配人その他の使用人でないこと
- iv) 現在兄弟会社の業務執行取締役等でないこと
- v) 当該会社の取締役、支配人、その他の重要な使用人又は親会社等の配偶者又は二親等内の親族でないこと

また、社外取締役においても同様の要件の見直しがなされており（会社法第2条第15号）、これらの要件については、現在の会社法においても維持されている。

直近の2020年（令和2年）の会社法改正では、社外監査役に関するものはなかった

が、上場会社において社外取締役の設置が義務化されたことから、「監査等委員会設置会社」への移行が進んでおり、社外監査役による監視・監督の期待が大きくなっていると考えられる。

## 2. 社外監査役に期待される役割

社外監査役制度導入時において、法は、社外監査役について、「監査の実を上げるため・・・(略)、経営執行部から一定の距離を置き、その影響を受けずに、より客観的な意見を表明すること」を期待していた。

社外監査役に期待される役割は、2015年6月から適用されているCGコード原則4-4において、『監査役及び監査役会に期待される重要な役割・責務には、業務監査・会計監査をはじめとするいわば、「守りの機能」があるが、こうした機能を含め、その役割・責務を十分に果たすためには、自らの守備範囲を過度に狭く捉えることは適切ではなく、能動的・積極的に権限を行使し、取締役会においてあるいは経営陣に対して適切に意見を述べるべきである。』と定められている。さらに、補充原則4-4①において、『監査役会は、会社法により、その半数以上を社外監査役とすること及び常勤の監査役を置くことの双方が求められていることを踏まえ、その役割・責務を十分に果たすとの観点から、社外監査役に由来する強固な独立性と、常勤の監査役が保有する高度な情報収集力とを有機的に組み合わせて実効性を高めるべきである。』とされている。

このように、CGコードの導入により、監査役、強いて言うならば、社外監査役への期待と役割は、制度導入時より極めて大きくなっていると考えられる。そこで、CGコードに基づき、社外監査役に期待されている3つの役割と責務について述べる。

### (1) 独立した客観的な立場で適切な判断ができる監査役

社内の常識が必ずしも世間の常識でないことは言うまでもないが、社内では当たり前前に処理されている事柄でも、社外では問題にされることがあり得るため、社外監査役による、社外・専門家の立場からの客観的な評価が求められている。グループ内部統制システムの整備、運用状況を監査（特にグループガバナンス体制及びリスク管理体制に関して）する場合も、同様の視点での評価が望まれる。

さらに、社外・専門家として、社外取締役及び会計監査人との間で情報の共有を図り、より深い議論を行うことにより、監査の品質及び透明性の向上につなげることができる。

### (2) 能動的・積極的に権限を行使する監査役

社外監査役は、会社の業務内容について、社内監査役と比べて、必ずしも十分な情報を有していないというハンデがあり、適切な監査意見形成のためにも会社の業務内容への認識を深める必要がある。

監査役会の一員として監査計画の策定に参画し、監査方針や具体的な活動内容について自らの意思を反映させる。また、社内監査役との間で社外監査役としてのミッションを予め確認し、他の社外監査役との間でお互いの特色を活かした監査業務の分担を行うことも求められる。

今回のアンケートの設問にあった「非常勤社外監査役へ提供される情報」では、「取締役会の議案の検討のプロセスの議論や内容」68.8%、「非常勤社外監査役からリクエストまたは問い合わせがあった情報」65.6%、「自社のリスクや課題、問題点に関する情報」64.6%、「内部通報制度の利用状況」58.3%等、社内情報への関心が高いといった結果を見ると、社外監査役の会社業務に対する理解が着実に深化していることがうかがえる。

### (3) 適切な意見を述べる監査役

経営トップへ忌憚のない意見具申等をする事は、本来全ての監査役の責任でもある。しかし、新卒で採用された社員が昇格し役員に就任することが基本であった日本の経営の中では、これまでの関係性も影響し、社内監査役の経営トップへの対応は必ずしも十分な状況にあるとはいえないという指摘もあった。こうした中、日本的経営風土の弱点を補う働きが必要であり、強固な独立性がある社外監査役の担う役割は極めて大きいといえる。取締役会の場合だけでなく、経営トップとの定期会合等においても、社外監査役の適切な意見表明が期待されている。

以上、社外監査役が、自らの役割と責務に応えることで、健全で持続的な成長と中長期的な企業価値の創出を実現することにつながり、社会的信頼に応える良質な企業統治体制を確立し、ステークホルダーの期待に応えることができるものと考えられる。

## 第2節 社外監査役の監査活動

本節では、社外監査役の一般的な監査活動について述べた後、社外監査役の活動に関する各種アンケート結果に基づいた分析を行い、近年の社外監査役の監査活動に関する特徴、傾向について述べる。

### 1. 社外監査役の一般的な監査活動について

社外監査役の役割は、法的には社内監査役と同様であり、監査役の一人として独立した立場から取締役の職務執行を監査するほか、監査役会の一員として、監査の方針の決定、監査報告の作成、常勤の監査役の選定及び解職等を行っている。

社外監査役は弁護士や公認会計士等、様々な専門分野における経験と中立的・客観的な視点から監査を行うことによって経営の健全性の確保に寄与している。

### 2. 最近の社外監査役の活動に関する考察

最近の社外監査役の活動について、監査役スタッフ研究会に属している企業から情報収集を実施したところ、取締役会等の重要な会議体への出席や発言の機会は増加傾向にあり、活動が活発化していることがわかった。この結果の背景として、社外監査役は健全な経営を維持するために、会社にとって第三者的な立場の目線で経営状況を監査することが求められるが、その社外の目の重要性について多くの企業で高まっているものと考えられる。

### 3. アンケートの取り組み方と結果の分析

当研究会にて2024年に実施したアンケートと過去のアンケート（2007年、2017年）を比較し、社外監査役に関する項目のうち、顕著な変化が見受けられる11項目について、以下に記述した。

なお、過去のアンケートで選択肢がなかった項目については「-」で表記している。

<属性に関わる項目>

① 社外監査役の属性

	2024年	2007年	変化
弁護士	27.6%	20.5%	7.1pt
公認会計士	27.1%	8.7%	18.4pt
他社の経営者	18.1%	15.1%	3.0pt
金融機関	7.2%	10.3%	▲3.1pt
学識者	7.7%	5.4%	2.3pt
主要取引先	1.4%	1.1%	0.3pt
親会社関係者	2.7%	5.4%	▲2.7pt
株主	1.8%	1.1%	0.7pt
官公庁	3.6%	5.9%	▲2.3pt
その他	2.7%	15.7%	▲13.0pt

「弁護士」や「公認会計士」等の士業をバックグラウンドに持つ社外監査役が特に増加している傾向が読み取れる。

<活動の量及び質に関する項目>

① 社外監査役の取締役会への年間平均出席率

	2024年	2007年	変化
100%	78.1%	44.9%	33.2pt
80～99%	19.8%	41.1%	▲21.3pt
70～80%	1.0%	4.3%	▲3.3pt
50～70%	0.0%	5.4%	▲5.4pt
50%未満	0.0%	3.2%	▲3.2pt

2007年と比較して社外監査役の取締役会の出席率は増加しており、8割弱の社外監査役が全ての取締役会に参加していることが読み取れる。

② 社外監査役の取締役会での発言

	2024年	2007年	変化
毎回発言あり	33.3%	6.5%	26.8pt
必要に応じて発言あり	53.1%	71.4%	▲18.3pt
発言は少ない	11.5%	16.9%	▲5.4pt

社外監査役が取締役会で毎回発言する割合は2007年と比較して増加しており、「必要に応じて発言あり」の割合も含めると8割以上の社外監査役が発言をしており、積極的な参加がうかがえる。

③ 社外監査役の監査役会への年間平均出席率

	2024年	2007年	変化
100%	82.3%	54.6%	27.7pt
80～99%	15.6%	36.8%	▲21.2pt
70～80%	0.0%	3.2%	▲3.2pt
50～70%	0.0%	2.7%	▲2.7pt
50%未満	0.0%	1.6%	▲1.6pt

監査役会への年間平均出席率は、取締役会と同様に増加しており、8割程度の社外監査役が全ての監査役会に参加しており、積極的に活動していることがうかがえる。

④ 社外監査役の監査役会での発言

	2024年	2007年	変化
毎回発言あり	76.0%	53.8%	22.2pt
必要に応じて発言あり	20.8%	41.6%	▲20.8pt
発言は少ない	2.1%	3.9%	▲1.8pt

社外監査役が監査役会で毎回発言する割合は2007年と比較して大きく増加しており、監査役会への積極的な参加がうかがえる。

⑤ 取締役、内部監査部門その他使用人等との意思疎通に関して社外監査役が直接的に関与されている事項（複数回答可）

	2024年	2007年	変化
代表取締役との面談	82.3%	63.6%	18.7pt
監査計画・監査結果等の取締役会での報告の場への参画	76.0%	53.2%	22.8pt
取締役・執行役員等への面談・ヒアリング	63.5%	29.9%	33.6pt
監査計画・監査結果等の代表取締役への報告の場への参画	34.4%	24.7%	9.7pt
使用人（部長等）への面談・ヒアリング	32.3%	23.4%	8.9pt
内部監査部門からの監査計画・監査結果の聴取	74.0%	22.1%	51.9pt
経営会議（常務会）への参画	20.8%	15.6%	5.2pt
経理部門との会合への出席	20.8%	15.6%	5.2pt
グループ監査役との情報交換の実施等	25.0%	13.0%	12.0pt
コンプライアンス部門の会合への出席	12.5%	7.8%	4.7pt
内部監査部門との会合への出席	21.9%	6.5%	15.4pt
幹部会議（部門長会議・工場長会議等）への参画	6.3%	2.6%	3.7pt
社内委員会への参加（委員として）	16.7%	-	-
社内委員会への参加（オブザーバーとして）	16.7%	-	-
その他	6.3%	6.5%	▲0.3pt

「その他」を除く全項目のポイントが増加しており、特に「内部監査部門からの監査計画・監査結果の聴取」については50ポイント以上増加している。

⑥ 情報収集のため、社外監査役が直接的に関与されている事項（複数回答可）

	2024年	2007年	変化
代表取締役との定期会合への出席	66.7%	53.2%	13.5pt
自社の事業所等の往査	51.0%	33.8%	17.2pt
取締役・執行役員・使用人への面談・ヒアリング	57.3%	31.2%	26.1pt
重要書類や重要稟議書の閲覧	22.9%	24.7%	▲1.8pt
重要会議議事録の閲覧	28.1%	23.4%	4.7pt
取締役会以外の重要会議への出席	29.2%	22.1%	7.1pt
内部監査部門との会合への出席	27.1%	14.3%	12.8pt
子会社等の事業所往査	44.8%	13.0%	31.8pt
グループ監査役との情報交換の実施	20.8%	11.7%	9.1pt
内部通報制度の利用状況の報告受領	22.9%	7.8%	15.1pt
会計監査人との三様監査以外の会議への出席	35.4%	-	-
その他	2.1%	2.6%	▲0.5pt

一般的に活動量が増加したことがうかがえる。特に、「子会社等の事業所往査」が30ポイント以上増加している。

⑦ 社外監査役へ提供される情報（複数回答可） ※2007年アンケートにはない項目

	2024年
取締役会の議案の検討のプロセスや議論の内容	68.8%
重要会議における議論の内容（議事録の閲覧）	65.6%
内部通報制度の利用状況	58.3%
事業の進捗状況	63.5%
社内の雰囲気等、日常の監査で気が付いた事項	42.7%
自社のリスクや課題、問題点に関する情報	64.6%
自社の事業内容や企業風土に関する情報	49.0%
社外監査役からリクエスト、問い合わせがあった情報	65.6%
その他	1.0%

取締役会や重要会議の議論内容や自社のリスクや課題、問題点に関する情報等、様々な情報が社外監査役へ提供されている。

⑧ 社外監査役の監査環境の整備に関して実施されている項目（複数回答可）

	2024年	2007年	変化
監査役スタッフへ直接指示ができる体制	50.0%	36.3%	13.7pt
取締役及び使用人からの監査役会への報告	38.9%	18.2%	20.7pt
監査役スタッフ以外の担当窓口（経営企画等）の設置	9.7%	3.9%	5.8pt
その他	1.4%	1.3%	0.1pt

全ての項目のポイントが増加しており、特に「監査役スタッフへ直接指示ができる体制」

が10ポイント以上、「取締役及び使用人からの監査役会への報告」が20ポイント以上増加している。

⑨ 社外監査役への監査の実施状況及び結果についての報告（複数回答可）

	2024年	2007年	変化
監査役会にて常勤監査役（監査役スタッフ）から報告	92.7%	97.4%	▲4.7pt
メールでの報告	39.6%	27.2%	12.4pt
フォルダへアクセスできる体制による情報共有	26.0%	16.9%	9.1pt
監査役会以外の報告の場を設定	16.7%	10.4%	6.3pt
定期的な情報提供は行っておらず、必要の都度実施	10.4%	-	-
その他	3.1%	0.0%	3.1pt

2007年の結果と同様に「監査役会にて常勤監査役（監査役スタッフ）から報告」が9割以上あり、またメールやフォルダ利用による情報共有は10ポイント程度増加している。

なお、「監査役会にて常勤監査役（監査役スタッフ）から報告」は過去アンケートよりも4.7ポイント減少しているが、メールやアクセス可能なフォルダによる報告や情報共有が増加したため減少したものと思われる。

⑩ 社外監査役の監査役会での発言状況・内容の記載

	2024年	2007年	変化
発言者・発言内容が具体的に分かるように記載	43.8%	35.0%	8.8pt
発言内容等は別途記録に記載	11.5%	20.8%	▲9.3pt
発言内容等の別途記録を作成しない	10.4%	24.7%	▲14.3pt
発言内容の要旨を記載し、詳細は別途記録に記載	24.0%	16.9%	7.1pt
その他	7.3%	-	-

「発言者・発言内容が具体的に分かるように記載」が増加していることから、監査役会での発言内容についても記録に残すようになった傾向が読み取れる。

4. アンケートの概括と考察

社外監査役の属性については、公認会計士・弁護士等の士業出身者が増加しており、特に、公認会計士が顕著に増加している。このことは、CGコードの「原則4-11. 取締役会・監査役会の実効性確保のための前提条件」において、「財務・会計に関する十分な知見を有する監査役の選任」が要求されていることが背景にあると推察される。

次に、社外監査役の活動については、会社の業務執行に関わる重要な意思決定の場である取締役会や、会社の経営、業務執行を監査・監督する監査役会への年間出席率及び会議出席時の発言回数が大幅に向上しており、会社の業務執行に対する客観的な助言が積極的になされている等、量的にも活動が増加していることがわかる。

また、社外監査役の活動について質的な観点から概括すると、自社・子会社の事業所等

への往査や、取締役等の執行側への面談やヒアリングを実施する機会が増加しており、第一線の現業部門の状況を踏まえた経営幹部層への直接的な意見具申を積極的に実施していることがわかる。加えて、内部監査部門への監査計画・監査結果の聴取や、内部通報制度の利用状況の報告受領等、様々な情報収集が行われていることがわかる。

### 第3節 監査役スタッフの役割

#### 1. 監査役スタッフ

監査役スタッフは、監査役会等の事務局機能、議事録等の作成、監査の事前準備、監査の同行等、監査役職務の補助を行う。監査役は、監査役スタッフの属する組織、監査役の指揮命令権、人事異動・人事評価に対する監査役の関与等といった独立性の確保や監査環境の整備に留意する。(新任監査役ガイド Q21 監査環境：補助使用人(監査役スタッフ))

#### 2. 監査役スタッフの設置状況

今般アンケートにより監査役スタッフの設置の状況を2007年の結果と比較したところ以下のような結果となった。

専任、兼務ともに0名の割合は減少しており、複数名のスタッフを設置する会社が増えている傾向が読み取れる。

監査役スタッフの員数（専任スタッフ）

	2024年	2007年	変化
0名	24.0%	28.5%	▲4.5pt
1名	30.2%	25.6%	4.6pt
2名	12.5%	22.1%	▲9.6pt
3名	13.5%	9.1%	4.4pt
4名	9.4%	5.2%	4.2pt
5名以上	6.3%	9.1%	▲2.8pt

監査役スタッフの員数（兼務スタッフ）

	2024年	2007年	変化
0名	55.2%	57.1%	▲1.9pt
1名	19.8%	31.2%	▲11.4pt
2名	9.4%	6.5%	2.9pt
3名	7.3%	5.2%	2.1pt
4名	1.0%	0.0%	1.0pt
5名以上	3.1%	0.0%	3.1pt

監査役スタッフを専任か兼務に関わらず設置することは、監査役の役割が時代とともに重要性を増していること、それに伴って活動内容も多岐にわたり、取締役等との連携、内部監査部門との連携等、活動が活発になった(第1章 第2節 参照)ことから、監査役スタッフの設置の必要性が高まったことが推察される。

### 3. 社外監査役の活動へのサポート

本章の第2節での分析を踏まえ、社外監査役の活動がどのように変化しているか、その変化から監査役会の実効性向上に如何に役割を果たすことができるかについて、監査役スタッフに求められる役割を確認した。

#### 【アンケート結果から見る、社外監査役の活動の変化】

(取締役、内部監査部門、その他使用人との意思疎通)

- ・取締役会、監査役会への出席率100%の割合が大きくなっている。
- ・取締役会、監査役会においても「毎回発言あり」の割合が大きく、自らの知見や経験に基づいた発言が増えていると思われる。
- ・法定出席義務以外の社内会議等への参加（内部監査部門との会合、グループ監査役会への出席、社内委員会への参加）が増えている。
- ・代表取締役を含む取締役や執行役員等への面談・ヒアリングへの参加も増えている。

(社外監査役自らが実施する情報収集)

- ・代表取締役を含む取締役や執行役員等への面談・ヒアリングへの参加
- ・事業所、子会社の往査への参加
- ・内部監査部門や会計監査人との会合への出席
- ・監査役スタッフへ直接指示ができる体制といった監査環境の整備

監査役の活動が活発になることにより、監査役スタッフに求められる能力も多様化し、監査役スタッフに対する期待も今まで以上に大きいものになっていることが推察される。過去の関西支部監査役スタッフ研究会報告書「コーポレートガバナンス改革と監査役等スタッフの実態に関する考察」（2022年8月4日）で、監査役スタッフに「監査役から職務上どのような能力等を取得することを期待されていると感じているか」という質問に対し、情報収集力や法務・会計の知識についての回答が多く見受けられ、様々な情報や知識を常時アップデートすることも求められている。

上記研究会で行ったアンケートの回答にあった「監査役監査に関するスキル」、「情報収集に関するスキル」を紹介する。

#### <監査役監査に関するスキル>

- ・監査役と同等の監査能力
- ・監査役会、監査等委員会の実効性の確保のための支援及び助言
- ・リスク管理及びリスク対応に関する能力、物事を俯瞰して判断できる能力

#### <情報収集に関するスキル>

- ・社内・社外の情報収集力
- ・法律等の知識・理解力
- ・社内の業務に精通していること（専門分野に限っても可）
- ・社内関係者との良好なコミュニケーション・信頼関係
- ・各部門との調整能力

#### 4. 本節のまとめ

監査役会の実効性向上において社外監査役への期待が高まる中で、取締役会及び監査役会における発言も増えており、各種社内会議への出席、取締役とのディスカッション等も行われるようになってきていることから、社外監査役として自身の経験や知見から意見を述べる機会が増えてきていると推察される。しかし、社外監査役は常勤監査役と比べ、社内の事情について情報が不足していると考えられる。常勤監査役と同等とまではいかなくとも、社外監査役自身がより現場に近い情報を得た上で、取締役会や監査役会において意見を表明することで社外役員としての役割を果たしたいと考えていると思われる。

監査役が求めるスキルの中には情報収集力に関するものもあったが、監査役スタッフとしては、自らのキャリア経験、社内におけるネットワーク（対人関係、社内ポータル等）により情報収集を行うことで、その役割を担うことが可能である。こういった監査役スタッフとしての能力をフルに活かし、常勤監査役や監査役会からの指示により収集した情報を社外監査役へ提供することで、社外監査役としての役割を果たすこと、監査役会の実効性の向上に寄与できるのではないかと考える。

## 第2章 三様監査のあり方と監査役スタッフ

### 第1節 三様監査とは

三様監査という言葉の意味を検索すると、監査には三つの種類があり、企業の監査役が行う「監査役監査」、企業にある内部監査部門が行う「内部監査」、そして外部の会計監査人が行う「会計監査人監査」のことを指し、これら三つを併せたものを「三様監査」というとある。

ただし、この三様監査とは極めて日本的なものであるといえる。実際、アジアの一部の国を除けば、監査役に当たる役職が存在しない国も多く、三様監査の一つが存在しない状態で、三様監査を言い表す英語が見当たらないのも無理がない。

一方、日本ではこの三様監査の重要性に焦点が当たっており、改めて三様監査の定義が何であるかを考えた。三つの監査は上述のようにそれぞれ異なった立場にある者が実施しており、それぞれの立場で監査する対象や目的も異なっている。この異なる三つの監査を併せることで、より網羅的で包括的な監査を可能とすると考えられ、これが三様監査の根本にある。しかしながら、三者の立場や監査の対象や目的が異なるというものの、それぞれの監査において重複している部分がないとは言い切れない。

ここで重要になってくるのは、三者が互いにコミュニケーションを取りながら連携していくことであり、その際に互いの監査内容や品質の確認を怠らないようにすることである。これらをしっかりと行うことで、効率的で有効な監査が実現できると思われる。三者の連携の重要性について述べたが、この連携はどのように行い、誰がリードしていくのがよいのかについては、監査全体を俯瞰することができる立場にある監査役が引っ張っていくべきというところに落ち着くであろう。そのことは、日本監査役協会が2016年11月に公表した「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－」から引用する以下の部分にその答えに当たるものが示されている。「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。」。

三様監査とは、異なる立場の三者がそれぞれの監査を行いながら、お互いに連携を取ることで、包括的な監査を効率よく行うための日本独自の仕組みであると定義付けることができ、その三者連携を上手に作り上げるためには監査役が主体的な役割を果たすことも必要であるといえる。

## 第2節 内部監査部門との連携

監査役と内部監査部門との連携について考えると、両者とも企業内の組織に属しているため、形の上では連携は取りやすいと考えるが、実際にどれくらい連携が取れており、また連携が取れている場合でも、連携の深度は企業によって様々であると思われるが、CGコード補充原則4-13-③において、内部監査部門と監査役との連携を確保すべきであると記載されており、連携を取ることは必須といえる。

### 1. アンケートの結果及び分析

2017年のアンケートでは、監査役と内部監査部門との情報交換等の頻度については、監査実施の都度が28.0%、ひと月に一回以上が45.0%あり、多くの企業で頻繁な情報交換が行われている（表1）。

なお、前回のアンケートから7年が経過しており、傾向等の変化を見る目的で、今回日本監査役協会関西支部に所属する企業に追加アンケートを実施した。その結果も併せて表示する。

（表1）内部監査部門との情報交換等の頻度

	2024年 (N=50)	2017年 (N=618)	変化
監査実施の都度	14.0%	28.0%	▲14.0pt
1月に一回以上	58.0%	45.0%	13.0pt
四半期に一回程度	14.0%	12.5%	1.5pt
半年に一回程度	0%	3.7%	▲3.7pt
1年に一回程度	0%	0%	0pt
その他	14.0%	8.4%	5.6pt

情報交換でどのような事項が伝達されているかに関しては、年度監査計画、監査結果、個別の監査日程、個別の監査テーマ、把握しているリスク情報等は共通している。

しかし、内部監査部門から監査役に対する情報伝達と監査役から内部監査部門への情報伝達の比率を比較すると、同じ情報交換項目であっても監査役から内部監査部門への比率は内部監査部門から監査役へのそれに比べると下回っており、例えば、監査結果や個別の監査テーマの項目においてはその差はさらに大きくなっていることがアンケートの結果から読み取れる（表2）。これは内部監査部門から監査役に対し情報が適宜報告されるケースが多いためと推測される。

監査役から内部監査部門への連携という面から考えると、特に、監査結果や監査のテーマをしっかりと内部監査部門と意思疎通を図り、発見された問題点に関して意見交換を行うことは、監査の品質の向上や次の監査計画の立案において重要な役割を果たすと考

えられ、より効果的な監査の実践には監査役の一步踏み込んだ連携へのアプローチが必要と考えられる。

(表2) 監査役と内部監査部門との情報伝達事項

○監査役から内部監査部門

	2024年 (N=50)	2017年 (N=618)	変化
年度監査計画	90.0%	80.9%	9.1pt
監査結果	70.0%	68.4%	1.6pt
個別の監査日程	52.0%	54.9%	▲2.9pt
個別の監査テーマ	42.0%	48.9%	▲6.9pt
把握しているリスク情報	64.0%	72.2%	▲8.2pt
その他	14.0%	3.9%	10.1pt

○内部監査部門から監査役

	2024年 (N=50)	2017年 (N=618)	変化
年度監査計画	98.0%	91.4%	6.6pt
監査結果	98.0%	96.9%	1.1pt
個別の監査日程	74.0%	70.2%	3.8pt
個別の監査テーマ	74.0%	67.8%	6.2pt
把握しているリスク情報	80.0%	77.7%	2.3pt
その他	4.0%	2.9%	1.1pt

監査役と内部監査部門との連携を考える上で、往査を共同で実施するかどうかという点がある。2017年のアンケート結果を見ると、監査役等と内部監査部門が共同で往査を実施しているのは、国内グループ会社に対して16.8%、海外グループ会社に対して13.6%と決して多くはないが、それぞれが別個に往査を実施しながらも必要に応じて共同で実施する場合があると答えた企業が、国内グループ会社に対して27.8%、海外グループ会社に対して22.0%ある(表3、表4)。この二つを合計すると、約3~4割の企業が必要に応じて共同で往査を実施する場合があることが読み取れる。また、2024年のアンケートでも同様の傾向が見られる。

(表3) 国内グループ会社の往査について

	2024年 (N=50)	2017年 (N=482)	変化
内部監査部門と監査役等の両方が別個に実施している	48.0%	41.3%	6.7pt
内部監査部門と監査役等が共同で実施している	12.0%	16.8%	▲4.8pt
基本的には両方が別個に実施しているが、必要に応じて共同で実施する場合もある	26.0%	27.8%	▲1.8pt
内部監査部門のみが実施している	4.0%	5.8%	▲1.8pt
監査役等のみが実施している	2.0%	4.1%	▲2.1pt
その他	8.0%	4.1%	3.9pt

(表4) 海外グループ会社の往査について

	2024年 (N=39)	2017年 (N=396)	変化
内部監査部門と監査役等の両方が別個に実施している	30.0%	29.0%	1.0pt
内部監査部門と監査役等が共同で実施している	8.0%	13.6%	▲5.6pt
基本的には両方が別個に実施しているが、必要に応じて共同で実施する場合もある	22.0%	22.0%	0pt
内部監査部門のみが実施している	2.0%	5.6%	▲3.6pt
監査役等のみが実施している	4.0%	8.6%	▲4.6pt
その他	34.0%	21.2%	12.8pt

※その他について、2024年アンケートは全て「海外子会社、拠点がない」等の回答

## 2. 本節のまとめ

これらのアンケート結果の情報交換等の頻度（表1）、情報伝達事項の内容（表2）から、監査役と内部監査部門との連携が行われていることが読み取れる。両者がこれからも密接な連携を行い、三様監査を効果的に実施していくに当たって、本音の意見交換やコミュニケーションを自由に行うことができる環境作り、協働がしやすい環境作りに監査役からの積極的なアプローチが重要になると考える。

### 第3節 会計監査人との連携

#### 1. 会社法等の規定に基づく連携について

監査役監査と会計監査人監査に内部監査を加えて、三様監査と呼ばれている。三様監査の中で、内部監査は任意監査であるのに対して、監査役監査と会計監査人監査は法定監査となる。三様監査間で連携を深めることは重要であるが、とりわけ法定監査を担う監査役と会計監査人は、相互に補完関係にあるとの認識の下、法定監査を全うする必要がある。

監査役は、取締役の職務執行を監査した上で、監査役監査報告を作成しなければならない（会社法第381条第1項）。監査報告を作成するために、監査役には、取締役や使用人に業務報告を請求したり調査する権限がある（会社法第381条第2項）。監査役は、執行部門から法的に独立した立場から監査を行うために、取締役や使用人との兼務はできない（会社法第335条第2項）。なぜなら業務執行者との兼務は自己監査となるからである。

他方、会計監査人（金融商品取引法上は「監査人」、以下同法の文脈で使用するとき以外はまとめて「会計監査人」という。）は、株式会社の計算書類及びその附属明細書、臨時計算書類並びに連結計算書類を監査する責務があり、事業年度の会計監査の結果として会計監査報告の作成義務がある（会社法第396条第1項）。会計監査人はその職務を遂行するために、いつでも、会計帳簿又はこれに関する資料を閲覧・謄写し、取締役や使用人に対して、会計に関する報告を求めることができる（会社法第396条第2項）。会計監査人は、外部の会計の職業的専門家として、公認会計士又は監査法人（5名以上の公認会計士を社員として設立された法人）でなければならない（会社法第337条第1項）。

両者とも、一事業年度の監査業務を通じて、最終的に監査報告を作成し、株主総会の前に、招集通知や参考書類と同様に株主に通知される。監査役も会計監査人も共に会社とは委任関係にあることから（会社法第330条）、会社に対して善管注意義務を負うことになる（民法第644条）。したがって、両者ともその職務につき任務懈怠が認められる場合には、任務懈怠によって生じた会社の損害に対して、賠償する責任が生じることになる（会社法第423条第1項）。また、同様に第三者が被った損害に対しても、損害賠償責任を負う（会社法第429条1項）。仮に、会計関係の不祥事が発生したことによって、会社が損害を被ったときに、監査役と会計監査人が共に任務懈怠責任があると認められた場合には、会社に対して連帯責任を負うことになる（会社法第430条）。

このように、内部監査部門とは異なり、法定監査を担う会社法上の会社機関である両者は、法的責任が明定されていることから、法的権限を行使するに当たっても、会社法上の連携義務はもとより、その法的義務を踏まえた実務上の具体的な連携が重要となる。

監査役と会計監査人の連携に係る会社法の規定は下表となる。

会計監査人から監査役	<ul style="list-style-type: none"> <li>・取締役の重大な不正行為等の監査役への報告（会 397 条 1 項）</li> <li>・会計監査報告の通知（計則 130 条 1 項）</li> <li>・会計監査人の職務の遂行に関する事項の通知（計則 131 条）</li> </ul>
監査役から会計監査人	<ul style="list-style-type: none"> <li>・会計監査人の解任（会 340 条 1 項）</li> <li>・会計監査に関する報告請求（会 397 条 2 項）</li> </ul>
監査役の会計監査人に関する職務	<ul style="list-style-type: none"> <li>・会計監査人解任の株主総会での報告（会 340 条 3 項）</li> <li>・会計監査人の解任又は不再任の決定方針の事業報告での記載（会施規 126 条 4 号）</li> <li>・会計監査人の選解任、不再任議案の内容の決定（会 344 条）</li> <li>・一時会計監査人の選任（会 346 条 4 項）</li> <li>・監査役による会計監査人の報酬同意（会 399 条 1 項）</li> <li>・会計監査人の監査の方法又は結果の相当性判断（計則 127 条 2 号）</li> <li>・会計監査人の内部統制に関する監査報告への記載（計則 127 条 4 号）</li> </ul>

※会：会社法、会施規：会社法施行規則、計則：会社計算規則

## 2. 監査役と会計監査人との連携の必要性について

監査役と会計監査人双方における監査業務の品質及び効率を高めるために、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が求められている。

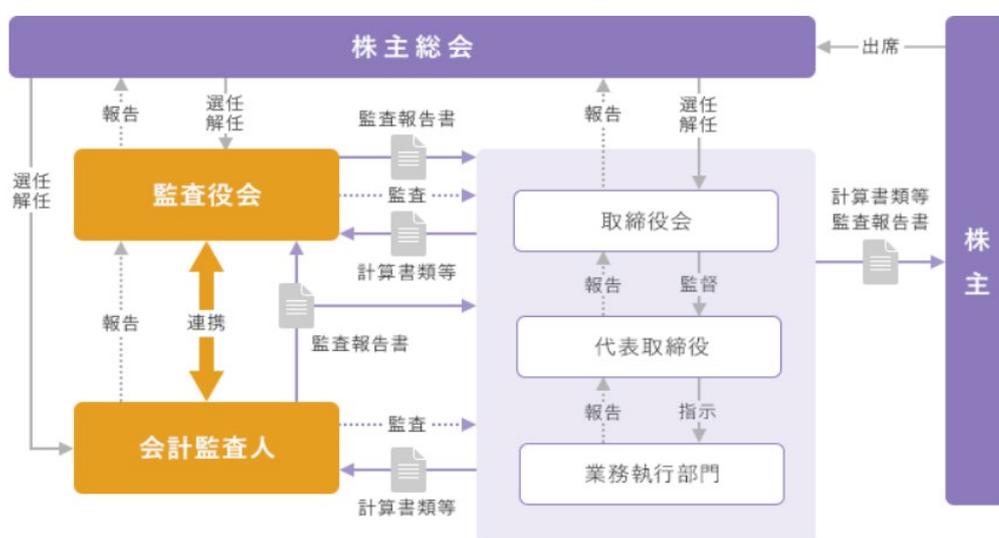
会社法において、監査役は、取締役等に対し事業の報告を求め会社の業務及び財産の状況の調査を行う権限を有し、取締役の職務の執行を監査することがその役割となっており、業務監査と会計監査とが含まれている。また、監査役は、会計監査人の監査の方法と結果の相当性を判断する責務を負っており、他方で、監査役の会計監査人への報告請求権及び会計監査人の監査役に対する報告義務が規定されている。さらに、金融商品取引法第 193 条の 3 においても、会計監査人による監査役への法令違反等事実の通知義務が規定されている。

監査役と会計監査人は、それぞれが担う監査の実効性を確保し、有効性及び効率性を高めるために相互の連携が求められており、また、その職務を通じて企業不祥事の発生防止を始めとした企業活動の健全化を図り、企業の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上に貢献することが期待されている。

また、日本公認会計士協会が公表している監査基準報告書 260「監査役等とのコミュニケーション」においても、有効な双方向のコミュニケーションは、以下のことを行う上で重要であるとされており、両者の連携はますます重要性を増している（監査基準報告書 260 原文まま）。

- ・監査人と監査役等が、監査に関する事項を理解し、効果的な連携をもたらすような関係を構築すること
- ・監査人が、監査役等から監査に関連する情報を入手すること
- ・監査役等が、財務報告プロセスを監視する責任を果たし、それによって、財務諸表の重要な虚偽表示リスクを軽減すること

なお、監査役会設置会社の場合における両者の関係性を示すと下表となる（出典：日本公認会計士協会ホームページ「監査役等の皆様へ」）。



### 3. 監査役と会計監査人との連携と効果について

監査役と会計監査人は、それぞれ監査をその職務とし、コーポレート・ガバナンスの一翼を担い、その職務を通じて企業不祥事の発生防止を始めとした企業活動の健全化を図り、企業の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上に貢献している。

会社法により、監査役は業務監査権限を有するとともに会計監査権限を有し、会計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。会社法第 397 条においては、監査役の会計監査人への報告請求権及び会計監査人の監査役に対する報告義務が規定されている。また、金融商品取引法においても、第 193 条の 3 に基づく監査人による監査役等への通知義務が規定されている。

近年では、子会社等における不祥事の多発を背景に、グループガバナンスの強化や監査の信頼性の確保等、企業集団の観点からのコーポレート・ガバナンスの体制の強化が重要となってきており、会社法及び金融商品取引法を始めとした法令等を踏まえて監査役と会計監査人がそれぞれの監査を行うに当たり、どのような相互連携が望ましいか、各社の

業容・規模や各社を取り巻く環境に応じ各社の監査局面において両者の協議により適切な対応がなされるべきである。監査役と会計監査人が連携のためのコミュニケーションを図る場合には、その前提として、監査役、会計監査人それぞれに求められる指針等を相互に理解しておくことが有用である。

また、監査全般の実効性向上に向けては、その前提として、監査役と会計監査人のそれぞれにおいて経営者との間で十分なコミュニケーションが図られている必要があることに加えて、内部監査部門等監査に携わる他の関係者も含めた連携も重要である。

コーポレート・ガバナンスの充実を図るため、会社法においては監査役の機能強化が行われてきており、他方、不正な財務報告に対する会計監査人の対応を強化するため監査基準が改訂されてきた。特に、経営者が関与する不正な財務報告を防止し、適切に対応するためには両者の連携が重要である。会計監査人が遵守すべき監査基準においても、「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。」（監査基準第三実施基準 一基本原則7）と規定され、また、日本監査役協会の監査役監査基準等においても、会計監査の適正性及び信頼性の確保のために監査役が果たすべき職責が規定され、会計監査人との適切な連携を図るべきことが明確にされている。

金融商品取引法では、「監査上の主要な検討事項」（以下、「KAM」という。）の選定に当たっては、会計監査人は、監査の過程で監査役と協議した事項の中から特に注意を払った事項を決定した上で、その中からさらに職業的専門家として特に重要であると判断した事項をKAMとして決定することとされている（監査基準第四報告基準 七 監査上の主要な検討事項1）。

会社法では、ほかにも監査役には会計監査人の選解任等に関する議案内容の決定権及び監査報酬の同意権が付与されているが、この権限を適切に行行使するためにも、監査役は会計監査人と十分なコミュニケーションを取ることが必要である。また、CG・コードでも、原則3-2において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、外部会計監査人の適正な監査の確保に向けての適切な対応を行うこと、及び原則4-4において監査役は外部会計監査人の選解任や監査報酬に係る権限などの行使等の役割・責務を果たすに当たって、株主に対する受託者責任を踏まえ、独立した客観的な立場において適切な判断を行うことが規定されている。

これらの規定は会計監査に関連した監査役と会計監査人の連携を前提としている。しかしながら、監査役と会計監査人の連携は会計監査が中心となるものの、監査役が業務監査から得る情報は会計監査人の監査にも有用である。一方、会計監査人から得られる情報は監査役にとって会計監査だけでなく業務監査にも有用である。したがって、連携の目的としては会計監査の観点にこだわることなく、監査役と会計監査人それぞれが担う監査の実効性を確保し、有効性及び効率性を高めるとの観点からも、相互の連携を強化することが求められる。

監査役と会計監査人との適切な連携には相互の信頼関係を基礎としながら、相互の改

善点等について随時意見交換を行う等、緊張感のある協力関係の下で両者の有効な双方向のコミュニケーションを図ることが不可欠である。監査役と会計監査人は、監査上の必要な事項について情報提供と意見交換を行い、監査役からは日常の業務監査等で知り得た情報を会計監査人に伝え、会計監査人からは会計監査で得た情報を監査役に伝えることにより、それぞれの監査の有効性及び効率性を高めることができる。特に、グローバル化等により、企業の活動が大規模かつ複雑になる傾向があるため、全ての活動を一律に監査するのではなく、リスクが存在すると思われるところを重点的に監査するリスク・アプローチの手法が取られてきており、リスクの把握が極めて重要となってきた。KAMの選定に向けた年間を通じての検討プロセスにおける議論を中心とした様々な機会を活用して、監査役と会計監査人それぞれが保有する情報を共有し、意見交換をすることにより、適切なリスクの把握につなげることができる。

また、両者は連携が適切に行われるよう努めるとともに、それが適時かつ十分に行われたかを評価し、仮に連携が十分ではなく、その状況が解消できない場合には双方の監査意見にも影響する可能性がある点に留意が必要である。

#### 4. 監査役から会計監査人への情報提供等による連携について

会社法等では、監査役から会計監査人への情報提供等について規定されていないが、監査役が監査を行う上で会計監査人へ情報共有し双方の監査の質的向上や効率化を図ることは必要不可欠である。ただ、その具体的な内容や方法等は各社の実態に即して行われており、以下はその連携の一例である。

- ・ 監査役監査計画及び重点監査項目等の説明・意見交換
- ・ 監査結果報告会において、会計監査での留意案件や慎重な監査が必要な事項についての意見交換
- ・ 期中の事業環境変化等を踏まえたKAM候補の追加等についての意見交換
- ・ 財務諸表監査のリスク・アプローチとJ-SOXの評価範囲の整合性についての意見交換
- ・ 会計監査人からの質問状に対する監査役の回答についての意見交換
- ・ 社内重要会議の議論において、会計上の論点となり得る事項についての共有・意見交換
- ・ 子会社等監査時の指摘事項に対する被監査先からのアクションプラン・改善プランの共有
- ・ 子会社に常勤監査役が選任されていない場合、親会社監査役が会計監査人の子会社往査に立ち会い、グループ会社として子会社の財務諸表監査対応を支援
- ・ 企業不祥事等の財務諸表監査及び内部統制監査へ影響がある、もしくは、あると思われる事案の報告

## 5. 本節のまとめ

監査役と会計監査人は会社法で定められているように法的責任があり、双方の監査を遂行するため、連携が必然となっている。会社法では会計監査人から監査役へ報告や通知等の情報提供が規定されているが、監査役からの情報提供に関する定めはなく、上述のように、各社各様で自社の監査の実効性や効率性を向上させるために取り組んでいる。監査役と会計監査人との定例会合（監査契約・計画、レビュー報告、期末監査等）は多くの会社で期待通りに実施されており、また、非定例会合として、三様監査会議、社外取締役を交えた意見交換会及び IESBA 非保証業務の事前説明等が実施されているケースもある。

さらに、金融商品取引法第 193 条の 3 において、監査人による監査役への法令違反等事実の通知義務が規定されているが、通知方法を明文化している会社は多くはない。ただ、遅滞なく監査役に報告しなければならないことは双方の共通認識となっており、当該事象が発生した際は、適時、情報を共有することや速やかに報告を受ける体制を構築している会社が見受けられた。

## 第4節 三様監査会議

今回の研究を行うに当たり、広く実例を収集するため、各社の実情を調査したアンケート結果に基づき各社の状況を確認する。

### 1. アンケートの分析

(アンケート①)

三様監査（監査役会と会計監査人と内部監査部門三者）による連携の方法や内容（分析）

アンケートでは、三様監査会議に限定せず、監査役会、会計監査人、内部監査部門の三者における連携について確認したが、半数以上の 59.4%の会社で、監査計画の意見交換や監査の実施状況について、必要の都度意見交換が行われている。また、監査計画の意見交換は行っているが監査の実施状況についての意見交換がない、意見交換の機会が不定期であるといった回答数が減少していることから、各社で三者の連携が進んでいると推察される。

(回答集計結果)

	2024年 (N=96)	2016年 (N=440)	変化
それぞれの監査計画について意見交換を行うとともに監査の実施状況についても必要の都度意見交換を行い、全体として効率性、実効性の高い監査が実現するよう連携している	59.4%	47.3%	12.1pt
全体として効率性、実効性の高い監査が実現するよう、それぞれの監査計画について意見交換を行っているが、監査の実施状況については特に意見交換はしていない	6.3%	18.2%	▲11.9pt
定期的に意見交換をしているが、都度テーマを設定しており、特に監査計画や実施状況に焦点を当てていない	16.7%	14.1%	2.6pt
意見交換の機会は不定期で、都度テーマを決めている	3.1%	10.2%	▲7.1pt
その他	11.5%	8.4%	3.1pt

(アンケート②)

監査役会と会計監査人と内部監査部門が一堂に会する情報交換やコミュニケーションは実施されているか。（三様監査会議の開催の有無）

(分析)

アンケート①では、三様監査での連携の有無を聞いたが、本設問では、三様監査会議として会議体での開催に限定して確認した。2024年のアンケートでは、「三様監査会議を実施している」は 59.4%であり、2016年のアンケートの 36.1%から大きく増加して

いる。

(回答集計結果)

	2024年 (N=96)	2016年 (N=440)	変化
実施している	59.4%	36.1%	23.3pt
今後、実施予定である	2.1%	8.0%	▲5.9pt
実施していない	38.5%	53.0%	▲14.5pt

(アンケート③)

アンケート②で「三様監査会議を実施している」と回答した会社(57社)の三様監査会議の主な内容

(分析)

三様監査とは、異なる立場の三者がそれぞれの監査を行いながら、お互いに連携を取ることで、包括的な監査を効率よく行うための日本独自の仕組みであることを、本章の第1節で述べたが、その連携方法の一つである「三様監査会議」では、監査計画や監査の実施状況、監査で感じた問題点等がテーマとして取り上げられており、それぞれの監査内容の共有が主な機能であると推察される。

(アンケートの自由記述の抜粋)

- ・ 隔月で三様監査会議を実施。三者がそれぞれ前回開催時から今回開催時までの期間の実施状況や実施計画を対面にて話す。
- ・ 会計監査人の監査計画説明、四半期レビュー報告、監査結果報告に全監査等委員と内部監査部門が参加、又、会計監査人、常勤監査等委員、内部監査部門との会合を必要に応じて随時、実施。
- ・ 事前に「質問書」を相互(会計監査人・監査役会)に作成・回答し、情報交換会の場で話し合っている。
- ・ 年1回、90分で開催。テーマは監査法人と監査役スタッフが相談して案を出し、監査役と内部監査部門に事前確認の上、決定している。これ以外にも二者が集まる会議があるため、三者が一堂に会して意見交換するにふさわしいテーマについて悩んでいる。
- ・ 不定期の開催であるが、会計監査人が主体となり勉強会を開催している。

(アンケート④)

アンケート②で「三様監査会議を実施している」と回答した会社(57社)の三様監査会議の年間の開催回数

(分析)

年間開催回数は「4回」の40.4%が最も多く、1回から4回と回答で全体の71.9%となり、これは概ね四半期決算期ごとに開催しているものと思われる。なお、開催回数

が12回と回答した会社もあり、これは毎月会議を開催していると推測される。

(回答集計結果) ※2016年アンケートにはない項目

	2024年 (N=57)	
1回	3	5.3%
2回	7	12.2%
3回	8	14.0%
4回	23	40.4%
5回以上(5回、6回、8回、12回、等)	16	28.1%

(アンケート⑤)

アンケート②で「三様監査会議を実施している」と回答した会社(57社)の三様監査会議の進行役

(分析)

三様監査会議の進行役については、「監査役が主体となって会合を進めている」が47.4%と最も多く、2016年のアンケートから変化は見られないが、「会計監査人に会合を進めてもらっている」が35.0%と割合が大きく増加している。これは、KAM、倫理規則等、会計監査人から提供される情報が増えていることも影響して、会計監査人が情報交換の主体となっていることが推察される。

(回答集計結果)

	2024年 (N=57)	2016年 (N=159)	変化
監査役が主体となって会合を進めている	47.4%	47.8%	▲0.4pt
内部監査部門が主体となって会合を進めている	3.5%	9.4%	▲5.9pt
会計監査人に会合を進めてもらっている	35.0%	18.9%	▲16.1pt
特に主体となるものを決めずに都度協議をしながら進めている	8.8%	16.4%	▲7.6pt
その他	5.3%	4.4%	0.9pt

※その他について、2024年アンケートは全て「監査役スタッフが調整」

(アンケート⑥)

監査役会と会計監査人と内部監査部門による連携の強化に向け、必要と考える事項や、連携のあり方について

(分析)

三者間の連携強化に向けて、三者間での疑問点や問題点の共有におけるタイムラグをなくす、共通するテーマでの情報の共有、速やかな情報交換が可能な環境作りと

た取組がなされている一方で、連携の必要性に関する考え方の違いや組織間の壁があるといった悩みの回答も見られた。

(アンケートの自由記述の抜粋)

- ・タイムラグなく事実や疑問点、問題点の共有
- ・連携において表面的かつ部分的な情報交換に留まらず実効性のある体制や仕組みを構築すること、又、内部監査部門と会計監査人との間での直接的な対話の実施について検討の余地があること。
- ・報告主体とならず、議論を交わせる場の醸成
- ・定期的なミーティングも必要であるが、形式にこだわらない相互間の情報共有が速やかに実施できる環境を作る。
- ・定期会合以外のコミュニケーションの取り方
- ・本音で情報交換できるような形が理想だが、実際の意見交換ではお互い牽制しながら共有情報の選択をしている。
- ・年度計画のすり合わせ等に幅を広げること。監査法人は内部統制以外の内部監査への関心が薄いようである。

(アンケート⑦)

三様監査会議の実施や三様監査体制の整備が会社にとってメリットとなった事例等(分析)

三様監査会議は、会議体で実施する三様監査の一つの手段であり、そこでは、監査計画や監査結果の共有、課題認識のすり合わせ等が行われている。

(アンケートの自由記述の抜粋)

- ・監査計画や監査報告を共有することで、それぞれが持つ課題認識等をすり合わせることができている。
- ・会計監査人と内部監査部門との連携・意見交換がスタートし、各々のリスク認識の共有・具体的な連携等ができた。
- ・会計監査人、監査役、内部監査部門で、グループ全体の決算等に係る情報共有ができる。
- ・情報交換や意見交換を行うことにより、監査していない部分の状況や情報を得ることができ、自己の監査の参考になるのではないかと。又、違う立場や視点からの見方、考え方も参考にすることができる。
- ・定期的なコミュニケーションが取れる。不定期のコミュニケーションのハードルが下がり、普段から気兼ねなくコミュニケーションが取れる。
- ・情報交換や意見交換を行うことにより、監査していない部分の状況や情報を得ることができ、自己の監査の参考になるのではないかと。又、違う立場や視点からの見方、考え方も参考にすることができる。

(アンケート⑧)

三様監査会議の実施に当たり、監査役スタッフとして苦勞していること

(分析)

アンケートでは「監査役スタッフの苦勞」を聞いたが、自由記述における回答を見ると、効率的なタイミングでの情報共有の実施や実効性を上げるためのスケジュール調整、実効性向上につながるテーマ設定やコミュニケーションのあり方等の運営面に関する回答が多く見られ、これらの回答内容は三様監査会議の実効性を向上させていくため、各社でも共通する課題ではないかと考えられる。

(アンケートの自由記述の抜粋)

- ・三様監査会議の実効性を上げるためのアジェンダ選定及び実施時期の調整
- ・四半期ごとにしていますが、共有するに相応しいネタをどれにするか少し苦勞します。
- ・会計監査人はどうしても執行側（経理部門）とのコミュニケーション中心になり、監査等委員向けは儀礼的なものという印象を長年持っている。コミュニケーションの取り方は工夫の余地がある。
- ・社外監査役が持つ専門的知識、会計監査人の意見調整
- ・効率的なタイミングで情報共有を実施すべく早めのスケジュール調整に努めている。
- ・会計監査人のスケジュールがタイトで、スケジュール調整が大変である。
- ・監査等委員会設置会社への機関設計変更後、内部監査部門との連携方法を模索中。
- ・三者が一堂に会して意見交換するにふさわしいテーマについて悩んでいる。
- ・内部監査が監査役スタッフを兼務しているため、立場の区分が難しい。

## 2. 本節のまとめ

まず、アンケート結果によれば、監査役、内部監査部門、会計監査人の三者が一堂に会して情報交換やコミュニケーションの機会を持つ（三様監査会議）を実施しているのは59.4%であった。三様監査会議を実施することで、それぞれが持つ監査における課題認識のすり合わせ、リスク情報の共有が、監査をしていない部分の状況や情報を得ることができる等に加えて、定期的なコミュニケーションの機会を確保できるといった連携の強化を図ることが可能になる。また、普段から気兼ねなくコミュニケーションを取ることができるようになったという効果も生まれているようである。

次に、三様監査会議でのテーマについて具体的に見ていくと、会計監査人の監査計画や四半期レビュー報告、監査結果報告等といった会計監査人による監査結果の共有、KAM、不正事案、経営者ヒアリングの結果、内部統制の状況やリスク評価といった社内情報の関係者間での共有、さらに監査役、会計監査人、内部監査部門それぞれの監査の進捗状況や監査から得た見解等を共有して相互に連携を深めているという回答もあった。また、監査役スタッフの役割については、効果的なタイミングでの情報共有の実施やテーマ設定、ス

スケジュール調整に留意している回答とのが多く見られた。

最後に、三様監査会議を開催する会社が増えている中、多くの会社でテーマ設定やスケジュール調整、本音での意見交換ができる雰囲気作り等に苦勞しているというアンケート結果が見られた。三様監査会議の実効性を高めていくために、監査役が主体となって会議を運営する場面が増えていくことから、監査役を補助する立場にある監査役スタッフの果たす役割も大きいと考えられる。

### 第3章 研究の総括及び意見

現行の法令やCGコード等において明確に監査役会の実効性評価を求めるものはないが、近年、監査役会の実効性評価を実施する企業も増えている。実効性評価の方法は様々であるが、評価する項目としては、監査役会の構成や運営、取締役会やその他重要会議への出席、社外取締役との連携、三様監査の連携、監査活動等について、監査役へのインタビューを実施している事例が多いと思われる。

今回、監査役会の構成や運営については社外監査役の活動に、三様監査の連携については三様監査会議に、それぞれ焦点を当てて研究を行った。アンケートや研究会での意見交換から得られた事例を以下に示す。

#### 1. 社外監査役

##### (1) 社外監査役制度

- ・社外監査役制度は、1993年の商法改正で導入され、その後の2001年の商法改正、2014年の会社法改正にて就任用件が厳格化されていった。
- ・指名委員会等設置会社、監査等委員会設置会社の制度導入もあり、社外取締役の活動が注目されているが、社外性を有することは社外監査役も同じであり、権限の多少の違いはあるが、社外監査役も独立した客観的な立場で判断が求められる。
- ・社外監査役が判断するに当たり、会社の情報を十分に有していないため、常勤監査役や監査役スタッフから提供される情報が重要である。

##### (2) 社外監査役の監査活動の変化

- ・取締役会、監査役会といった法定出席義務以外の会議（内部監査部門との会合、社内委員会等）への参加が増えている。
- ・取締役会、監査役会での発言機会が増え、「毎回発言あり」の割合も増えている。
- ・取締役や執行役員等への面談・ヒアリングの実施、事業所や子会社往査への参加等、社内情報に触れる機会が増えている。
- ・監査役スタッフへ直接指示ができる体制、取締役や使用人からの監査役会への報告、社内フォルダへのアクセス権の付与といった監査環境の整備が進んでいる。

##### (3) 監査役スタッフの役割（研究会での事例を追加）

- ・社外監査役が期待される役割を發揮できるよう、不足していると思われる社内情報を提供する。
- ・より多くの情報を収集できるよう、社内におけるネットワーク（対人関係、社内ポータル等）を活用した体制を構築する。
- ・監査役会議事録や執行部門へのインタビューのメモの原案をスタッフが作成することになるが、その発言内容をしっかり記載することが重要である。

最終的に文書に残すものについてはチェックを受けて承認を得た文章が残るが、原案段階では重要な発言等を可能な範囲で記録に残すことが必要である。

- ・ 監査役スタッフ自身が社外監査役とコミュニケーションをしっかりと行う。
- ・ 自社の事業等を理解していただくための拠点訪問、ヒアリングなど積極的に提案する。
- ・ 社外監査役の専門性からの疑問、懸念は当該部門と直接ヒアリングする機会を持つ。
- ・ 監査活動を通じて、社外監査役が感じている課題やリスク等の把握に注力するとともに、そういったことを発言しやすい環境整備に努める。
- ・ 社外監査役、内部監査部門、経理・財務部門、監査法人が出席するミーティングを設定し、情報交換、意見交換等によりコミュニケーションを深めるようにしている。
- ・ 社外監査役が会議等に参加しやすいように、経営企画や秘書等と事前打合せや日程調整等を行うようにしている。
- ・ 社外監査役には、議案や会議資料をメール等で事前配布している。また、会議の議事録の確認依頼を迅速に行う等、連絡を密にしている。
- ・ 社外監査役が会議で話しやすい雰囲気作りに配慮している。
- ・ 会社として、社外監査役に何を期待しているか。監査役スタッフとしても、常勤監査役の指示の下、社外監査役の活動をサポートすることが求められる。
- ・ 監査役は任期があるため、監査役スタッフの方が監査役業務を長く経験していることもあって、監査役スタッフが主体的に動く場面もあり得るかもしれない。
- ・ 社外監査役が資料を自由に閲覧できるようにしている。資料がどこに格納されているかをメールにて伝えている。
- ・ 社外監査役が社内規程について意見する場面があり、他社動向も含め、監査役スタッフが情報収集を行った事例もある。
- ・ 取締役会での決議は取締役の職務執行で、監査役の監査対象であり、意見ができるように情報提供を行うことが必要である。
- ・ 取締役会等の会議において、社外監査役が意見（発言）できるような環境作りが重要になる。

例：資料の事前送付に加えて議案内容の説明、社内情報の提供、内部通報の件数・内容を共有。資料を社外からでも社内システムにアクセスして閲覧が可能。

## 2. 三様監査

### (1) 三様監査とは

- ・ 「監査役監査」、「内部監査」、「会計監査人監査」の三つを併せたものをいう。
- ・ 三者が互いにコミュニケーションを取りながら連携し、連携の際に互いの監査内容

や品質の確認を行う。

- ・三様監査において、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ことを意識する。

#### (2) 内部監査部門との連携

- ・監査役と内部監査部門の情報交換は各社で頻繁に行われていて、年度監査計画、把握しているリスク情報、監査結果といった情報が共有されている。
- ・国内外のグループ会社の往査は、監査役と内部監査部門が個別に実施することが最も多く、その結果が情報交換の場で共有されていると思われるが、必要に応じて共同で実施することもある。
- ・連携を図っている上で、本音の意見交換やコミュニケーションを自由に行える環境整備がこれからも重要になる。

#### (3) 会計監査人との連携

- ・監査役と会計監査人の連携は、会社法等に定められており、法的な連携義務はもとより、その法的義務を踏まえた実務上の具体的な連携が重要となる。
- ・それぞれが担う監査の実効性を確保し、有効性及び効率性を高めるために相互の連携（情報の共有）が求められていて、その職務を通じて企業不祥事の発生防止を始めとした企業活動の健全化を図り、企業の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上に貢献することが期待されている。
- ・双方の監査の質的向上や効率化を図ることは必要不可欠であるが、その具体的な内容や方法等は各社の実態に即して検討する必要がある。

#### (4) 三者間の連携

- ・三者が一堂に会する「三様監査会議」を実施している割合は6割近くと、増加傾向にあるが、三様監査会議という会議体ではなくても情報共有等の連携はほとんどの企業で実施されている。
- ・「三様監査会議」では、監査計画や監査の実施状況、監査で感じた問題点等が取り上げられており、それぞれの監査内容の共有が主な機能であると推察される。
- ・三者間の連携強化のため、速やかな情報交換が可能な環境作り等の取組がなされ、それにより三者間での疑問点や問題点の共有におけるタイムラグが解消される
- ・隔月で三様監査会議を実施。三者がそれぞれ前回開催時から今回開催時までの期間の実施状況や実施計画を対面にて話す。
- ・会計監査人の監査計画説明、四半期レビュー報告、監査結果報告に全監査役と内部監査部門が参加、また、会計監査人、常勤監査役、内部監査部門との会合を必要に応じて実施している。

(5) 監査役スタッフの役割（研究会での事例を追加）

- ・三様監査会議の実効性を上げるためのアジェンダ選定及び必要なデータ等の収集、資料作成を行う。
- ・効率的なタイミングで情報共有を実施するためのスケジュール調整を行う。
- ・三者の課題認識の把握と効果的な意見交換、情報共有を企画。
- ・三者が緊張感を持った意見交換となる監査役主導の関係性作り。
- ・監査役スタッフは、社外監査役、会計監査人、内部監査部門とのミーティングを財務部門と連携して実施している。（各四半期に2回程度）
- ・監査役スタッフは必要に応じて、会計監査人、内部監査部門に監査役会議事録、監査役監査の報告書、ヒアリング議事録を提供している。
- ・内部監査部門の内部監査報告書や監査調書、往査資料、レポートは、内部監査部門の了解の下、必要に応じて、監査役、会計監査人に提供している。
- ・三者間の情報交換を密にして、内部監査部門や会計監査人の監査効率を上げて、改善効果を出すようにしている。
- ・三者の監査計画、監査結果を共有している（四半期レビュー等、定例会合に合わせて行う）。これらの情報を共有することで、その後の監査計画を修正することができる。
- ・不正に関する情報、リスク情報は関心の高いテーマである。
- ・監査役スタッフとしても会計監査人とやり取りをできるよう、ある程度の知識が求められる。
- ・三様監査会議を行っていない会社でも、監査等委員会設置会社であれば、内部監査部門が監査等委員会スタッフを兼務している場合、監査等委員会と会計監査人の定例会合に監査等委員会スタッフが同席していることで三様監査会議が行われていると考えられる。

## おわりに

近年の会社法改正及び諸規定の改訂では、ガバナンス強化を目的に監査役の独立性を確保する法整備や監査役会の実効性向上に向けたCGコードの改訂も実施されている。これらの動きは「監査に対する信頼性の確保」に向け、独立した機関としての監査役会への期待が高まっていると言えるだろう。

本報告書では、こうした背景から期待が高まっている「社外監査役の監査活動」と監査内容は違うが、会社の“監査”を実施する監査役、会計監査人、内部監査部門の三者間の連携が、近年どのように強化され、変化しているのか、三者連携の象徴として「三様監査会議」の運営についてアンケートを実施した。現状を研究する上で、過去からの変化を確認するため過去に実施したアンケートとも比較し、変化した部分に着目した。

アンケートでは、独立した“外部の目”への期待の高まりから、様々な専門性と多様な経験や知見を持った社外監査役を選任する会社が増加していることが明らかとなった。しかし、これまでは社外監査役の員数や専門性等、どのような社外監査役を設置するかという論点であったが、今後は社外監査役の監査活動の充実や実効性向上へと、論点は活動内容に変化していくと考えられる。

そのような変化の中で、私たち監査役スタッフは「三様監査会議」を“実のある”会議へと深化させるよう取り組んでいくことや、投資家等から「外部の目」として期待が大きい社外監査役には、社外監査役が持つ専門性から関心が高い分野の監査活動が実施できるようにサポートすることも重要な役割となることは言うまでもない。近年の動きをきっかけに、これまで以上に形式的ではない“実効性のある”監査活動をどのようにサポートできるかが、今後の監査役スタッフの大きな課題になると考えている。

近年の監査役会への期待の高まりにより、監査役スタッフの責務も増しているといえる。“会社の健全な成長”に向け、意識高く、日々の活動に取り組まれている監査役スタッフの皆様に向けて、第3章には研究の総括に加え、「(3) 監査役スタッフの役割」にアンケート結果だけでなく、研究会メンバーで意見交換した内容も追記しており、皆様にとって、本報告書が少しでも“実効性のある”監査活動の一助になれば幸いである。

最後に、アンケートにご回答いただいた監査役スタッフの皆様には、御礼を申し上げますとともに、関西支部の監査役スタッフ実務部会メンバーには、お忙しい中で緊急のアンケートにもご回答いただいた。この場を借りて厚く感謝を申し上げます。

以上

公益社団法人日本監査役協会関西支部 監査役スタッフ研究会名簿

2024年7月現在

	会社名	氏名
1	株式会社アシックス	足立 雅宏
2	大阪いずみ市民生活協同組合	小林 映里香
3	近鉄グループホールディングス株式会社 (幹事)	池本 昌平
4	小泉製麻株式会社	吹田 憲昭
5	サノヤスホールディングス株式会社	久下 鉄也 2024年6月まで
6	参天製薬株式会社	長野 靖
7	ダイキン工業株式会社 (幹事)	鶴崎 眞一
8	西日本電信電話株式会社	内田 優
9	西日本電信電話株式会社	小柳 伸介 2024年7月まで
10	株式会社不二越	堀岡 淳
11	株式会社船井総研ホールディングス (幹事)	貴島 康一郎
12	ローム株式会社	峠 智也
13	株式会社ロック・フィールド	増田 久樹
14	公益社団法人日本監査役協会 (事務局)	時田 武明