

C I Aフォーラム研究会報告

〔品質評価〕 I I A 基準への適合性評価

—基礎資料としての内部監査基本規程雛形—

研究会No. 5 - C (内部監査の品質評価)

「C I Aフォーラム」は、C I A資格保持者の研鑽及び相互交流を目的に活動する社団法人日本内部監査協会の組織上の研究会の1つである。各研究会は、担当の座長が責任をもって自主的に運営を行い、研究期間と目標を設定し、研究成果を発信している。この研究報告は、C I Aフォーラム研究会No. 5 - C (内部監査の品質評価)が、その活動成果として取りまとめたものである。添付資料を含む本報告に記載された意見やコメントは、当研究会の見解であり、協会の見解を代表するものではなく、協会がこれを保証・賛成・推奨等するものでもない。

I. はじめに

当研究会は、わが国におけるI I A (内部監査人協会)「内部監査の専門職的实施の国際基準」(以下、I I A国際基準)に基づく内部監査の品質評価を研究することを目的に発足したC I AフォーラムNo. 5 - Aから、2005年2月に独立した。月例の研究会では、品質評価マニュアルにてらしてメンバーが各社の状況や経験について意見交換し、内部監査の品質向上に役立つ成果を模索してきた。

特に2009年度からは品質評価の中でも内部評価・定期的レビューにポイントを絞り、自社の中でどのように取り組めるかについてディスカッションをはじめ、その中の重要な基礎資料として、内部監査基本規程雛形の作成に取りかかった。

本報告は、2010年9月7日に開催された社団法人日本内部監査協会主催の第44回内部監査推進全国大会の個別研究会で、中間発表として公表した内部監査本規程雛形とその解説

について、寄せられた意見等を勘案しながら、メンバーで再度レビューを加えたものである。

II. I I A国際基準と内部監査基本規程雛形の関係

最初にI I A「内部監査の定義」及び「基準」と内部監査基本規程雛形との関係について説明する。

まずは、内部監査の定義である。

内部監査は、組織体の運営に関し価値を付加し、また改善するために行われる、独立にして、客観的なアシュアランスおよびコンサルティング活動である。内部監査は、組織体の目標の達成に役立つことにある。このためにリスク・マネジメント、コントロールおよびガバナンスの各プロセスの有効性の評価、改善を、内部監査の専門職として規律ある姿勢で体系的な手法をもって行う。

ポイントは以下の4つである。

- ① 組織体に価値を付加する。
- ② アシュアランスおよびコンサルティング活動である。
- ③ リスク・マネジメント、コントロールおよびガバナンスの各プロセスを対象とする。
- ④ 専門職としての規律ある姿勢、体系的な手法をもって行う。

次に I I A 国際基準の中の人的基準である。

-- I I A 国際基準（人的基準） --

1000 — 目的、権限および責任

1100 — 独立性と客観性

1200 — 熟達した専門的能力および専門職としての正当な注意

1300 — 品質のアシュアランスと改善のプログラム

ポイントは以下の4つである。

- ① 内部監査部門の目的、権限、責任は、I I A が定める内部監査の定義、倫理綱要、国際基準に適合し、内部監査基本規程において定義する。
- ② 組織上の独立性と内部監査人の客観性をもって業務を行う。
- ③ 内部監査の個々の業務は、熟達した専門的能力と専門職としての正当な注意とをもって遂行する。
- ④ 内部監査部門長は、品質のアシュアランスと改善のプログラムを作成、維持する。最後は I I A 国際基準の中の実施基準である。

-- I I A 国際基準（実施基準） --

2000 — 内部監査部門の管理

2100 — 業務の内容

2200 — 内部監査（アシュアランスおよびコンサルティング）の個々の業務に対する計画の策定

2300 — 内部監査（アシュアランスおよびコンサルティング）の個々の業務の実施

2400 — 結果の伝達

2500 — 進捗状況のモニタリング

2600 — 最高経営者のリスク許容についての問題解決

ポイントは以下の7つである。

- ① 内部監査部門の有効な管理として以下が行われている。
 - ・内部監査部門の業務の結果が、内部監査基本規程に定められている目的と責任を達成している。
 - ・内部監査部門は、内部監査の定義および基準に適合している。
 - ・内部監査部門に所属する個人が、倫理綱要や基準に適合していることを実証している。
- ② リスク・ベースの監査計画を策定する。
- ③ ガバナンス、リスク・マネジメントおよびコントロールの各プロセスを評価し、改善に貢献する。
- ④ 個々の業務の目標、範囲、実施時期と資源の配分を含む計画の立案、文書化を実施する。
- ⑤ 内部監査の個々の業務の目標を達成するため、十分な情報の識別・分析・評価・文書化を実施する。
- ⑥ 内部監査の結果を、経営管理者へ伝達する。
- ⑦ 内部監査の結果への対応状況をモニタリングする仕組みを確立し、維持する。

このような「内部監査の定義」や「基準」に合った内部監査基本規程を作るためには何が必要かを検討した結果、「内部監査基本規程雛形」を作ることにした。

次項では、我々が作った「内部監査基本規程雛形」について紹介する。

Ⅲ. 内部監査基本規程雛形

本雛形は、「規程制定の目的」、「内部監査

の定義]、「I I A国際基準の人的基準」、「I I A国際基準の実施基準」、「遵守すべき関連規範（I I A国際基準、I I A倫理綱要）」の順で記載し、I I A「内部監査の専門職的実施の国際基準」との関連を明確にしつつ、日本の基本規程の様式に載せて構成している。本雛形を利用して自社の規程を作成する際は、各社の状況に応じて、適宜、文言・内容・項目の修正、追加等を行うことをお願いする。

以下、各々の項目と、利用上の留意点及びI I A国際基準の意図することについて関連付けて説明していく。

内部監査基本規程

〇〇年〇〇月〇〇日制定

1. 規程制定の目的

本規程は、当社の内部監査の目的と範囲及び内部監査部門の責任と権限を明確にするために定める。

【解説】

本項目は、日本の基本規程では一般的に最初の項目として記載されるものである。

2. 内部監査の目的と範囲

内部監査部門は、組織体のリスク・マネジメント・プロセス、コントロール・プロセス及びガバナンス・プロセス（注1）を対象に有効性を評価し改善を図ることを目的とし、アシュアランス活動とコンサルティング・サービス（注2）を行う。

【解説】 関連基準：内部監査の定義、I I A国際基準2100

本項目は内部監査の定義を引用した。本項目を利用して、内部監査がプロセスを対象とした監査であり、プロセスの改善に寄与することが目的であることを明確にしている。

また、内部監査業務としてアシュアランス業務とコンサルティング・サービスが存在することもあわせて明示している。しかし、日

本においてコンサルティング・サービスを行っている会社は少ないことから、この部分の記載については省略することも可能である。

なお、本雛形においては、I I A国際基準では「リスク・マネジメント、コントロールおよびガバナンスの各プロセス」と記載されているものを「リスク・マネジメント・プロセス、コントロール・プロセス及びガバナンス・プロセス」と書き換えることである。すべてのプロセスが監査対象であることを明確にした。

3. 内部監査部門長の活動報告

内部監査部門長は、監査結果を含む活動状況について、直接、定期的に、社長及び取締役会に報告を行う。また、監査役会に対しても定期的に説明を行う。

【解説】 関連基準：I I A国際基準1000、1100、2600

I I A国際基準の人的基準（1000、1100、2600）の規定に沿って、内部監査部門長の報告ラインを規定したものであり、内部監査人が独立性と客観性をもって内部監査を行うためのあるべき報告経路を示している。

I I Aの国際基準は、内部監査部門長の報告先について、他の業務執行部門からの干渉を受けない組織体内の一定以上の階層にある者に直属し、取締役会（監査委員会）への報告ラインを確保することを要求している。日本においては、取締役会に加え、ガバナンス機構として監査役（又は監査役会）が設置されている会社が一般的であるため、監査役（又は監査役会）への報告経路が必要と考え、監査役会に対しても定期的に説明を行うべきであることを付け加えた。

4. 内部監査部門の権限

内部監査部門は、内部監査活動において必要とするすべての記録、財産、人に対して無制限のアクセスを可能とする。

【解説】 関連基準：I I A国際基準1000解釈指針

I I A国際基準の人的基準（1000解釈指針）によって内部監査の基本規程への記載が義務付けられた内容である。I I A国際基準は内部監査の基本規程の中で、「内部監査（アシュアランスおよびコンサルティング）の個々の業務（engagement）の遂行に関連する、記録・人・物的な財産を活用する権限を認め、内部監査の活動の範囲を明確にする」ことを宣言し、内部監査部門の権限を明らかにすることを要求している。これを規程に盛り込むことにより、内部監査部門は組織体内ですべての記録、財産、人にアクセスする権限を得ることとなる。

5. 内部監査人の客観性

- 1) 内部監査人は以前（注3）に自らが責任を有した特定の業務についての評価を行わない。
- 2) 内部監査人は自社および関係会社の事業運営に関する業務を実施してはならない。

【解説】 関連基準：I I A国際基準1100、1130解釈指針、1130. A1、1130. A2

I I A国際基準の人的基準（1100）において、内部監査部門の組織上の独立性と内部監査人の内部監査業務遂行に対する客観性を求めている。また、（1130解釈指針）は組織上の独立性と個人の客観性の侵害について規定し、このような状況に内部監査人が陥らないよう、また陥った場合には開示することを義務付けている。本項目では、「内部監査人は、以前に自らが責任を有していた特定の業務についての評価をしない」（1130. A1）こと及び「監査以外のことで内部監査部門長が責任を有している職務」（1130. A2）を持たないことを規定することにより、内部監査人の客観性の確保をしようとしているものである。

6. 内部監査人の専門的能力の向上

内部監査部門長は、内部監査の品質の維持、向上の為、内部監査人の育成計画を作成し、実施する。

【解説】 関連基準：I I A国際基準1230

I I A国際基準の人的基準（1230）は、内部監査人に継続的な専門的能力の向上を通じ「知識・技能・その他の能力」を高めることを要求している。本項目では、内部監査部門長に、内部監査の品質の維持、向上のための内部監査人の育成計画を作成させ、実施させることにより、内部監査人の継続的な専門的能力の向上を実現しようとしたものである。

7. 内部監査部門外の人材の活用

内部監査部門長は、内部監査の実施に際し、組織体内外の要員に対し必要な協力を要請することができる。

【解説】 関連基準：I I A国際基準1210. A1

I I A国際基準の人的基準（1210）は、「内部監査部門は部門の責任を果たすために必要な『知識・技能・その他の能力』を、部門総体として備えているかまたは備えるようにしなければならない」と規定している。また、（1210. A1）では「個々のアシュアランス業務のすべてもしくはその一部を遂行するために必要な『知識・技能・その他の能力』を部門の内部監査人が欠く場合は、内部監査部門長は適切な助言と支援を部門外から得なければならない」として、内部監査部門外の人材を活用することにより必要な「知識・技能・その他の能力」を得ることを推奨しており、本項目はこの手段を提供するものである。

8. 内部監査の品質評価

- 1) 内部監査部門長は、内部監査の品質の維持、向上のため、内部監査人協会の定める「内部監査の専門職の実施の国際基準」に従って品質評価体制（注4）を構

築し、実施する。

- 2) 内部監査部門長は、品質評価の結果を社長、取締役会、監査役会に伝達する。

【解説】 関連基準： I I A 国際基準 1300、1310、1320

I I A 国際基準の人的基準 (1300) は、内部監査部門長に、内部監査部門を取り巻くすべての要素を網羅する、品質のアシュアランスと改善のプログラムを作成し維持することを求めており、これにより内部監査部門の部門としての品質向上を目指している。

更に、品質のアシュアランスと改善のプログラムでは内部評価（継続的モニタリングと定期的レビュー）と外部評価（少なくとも5年に一度）を求めており（1310）、これによってP D C Aのサイクルを回すとともに、外部からの客観的評価を加えることにより、内部監査の品質の向上を促すものである。また、（1320）では、内部監査部門長が品質評価の結果を最高経営者及び取締役会に報告することを求めている。

前述の第6項では内部監査人の専門的能力の向上を促しているのに対し、本項目では、I I A 国際基準の人的基準（1300）に則った品質評価を行うことにより内部監査部門の組織としての品質向上を図ろうとするものである。

9. 監査の実施

- 1) 内部監査部門長は、リスク評価に基づく年間監査計画を作成する。
- 2) 年間監査計画（期中の重要な変更を含む）は、社長及び取締役会の承認を得る。
- 3) 個々の内部監査は承認された年間監査計画に基づき実施する。
- 4) 内部監査実施に当たっては内部監査の範囲、目標、実施時期と資源の配分を内容とした監査計画を立案し、文書化する。
- 5) 内部監査の目標を達成するため十分な

情報を、識別・分析・評価及び記録する。

- 6) 内部監査の結果（目標とその範囲、適切な結論、勧告、及び是正の計画）を、相応の考慮を払うことができる関係者に対し、正確、客観的、明瞭、簡潔、建設的、完全かつ適時に伝達する。
- 7) 内部監査部門長は、伝達された結果についての対応状況をモニタリング（注5）する仕組みを確立し、維持する。

【解説】 関連基準： I I A 国際基準 2010、2010. A1、2010. A2、2020、2200、2300、2400、2500

本項目は内部監査が I I A 国際基準の実施基準（2000～2500）に従って行われることを担保したものである。

記載内容は以下のとおりである。

1) 年間監査計画の作成（ I I A 国際基準 2010、2010. A1、2010. A2）

I I A 国際基準の実施基準（2010）では内部監査部門が、リスク評価に基づき年間監査計画を作成することを求めている。リスク評価に基づき年間監査計画を作成することは、組織体のゴールと調和を図ることにつながり、限られた監査資源をより効率的に活用し、組織体に付加価値を与えるために必要なことである。

更に、I I A 国際基準の実施基準（2010. A1、2010. A2）では年間監査計画策定時、最高経営者及び取締役会からの意見を聞き、それを考慮しなければならないとしている。これは内部監査の対象が経営陣のリスク認識とかけ離れないようにするために必要なことであり、内部監査部門の実効性を挙げるために必須な行為である。

2) 年間監査計画の社長及び取締役会による承認（ I I A 国際基準 2020）

I I A 国際基準の実施基準（2020）では「内部監査部門長は、重要な中途の変更を含め、内部監査部門の計画および必要な監査資

源について、最高経営者および取締役会に伝達し、レビューと承認を受け」ることを求めている。年間監査計画策定時のみならず、期中に重要な変更を行う場合も、内部監査部門長は、社長及び取締役会の承認を得る必要がある。

3) 承認された年間内部監査計画に基づく、内部監査の実施（I I A国際基準2010. A1）

I I A国際基準の実施基準（2010. A1）では「個々のアシュアランス業務について、内部監査部門の計画は、少なくとも年に1度実施される文書化されたリスク評価に基づかなければならない」としており、内部監査が承認された年間内部監査計画に基づき実施されることを要求している。前の段落では年間内部監査計画がリスク評価に基づき行われることを担保し、本項目では、リスク評価に基づく年間監査計画に基づき実際の監査を進めていくことを規定している。

4) 個々の監査計画策定（I I A国際基準2200）

I I A国際基準の実施基準（2200）では「内部監査人は内部監査（アシュアランスおよびコンサルティング）の個々の業務に対して、個々の業務の目標、範囲、実施時期と資源の配分を含む計画を策定し文書化しなければならない」として、内部監査実施に当たって個々の監査についての監査計画を立案し、内部監査の範囲、目標、実施時期と資源の配分を明確にすることを要求している。本項目では、内部監査実施に当たって監査計画を立案し、文書化することと、内部監査の範囲、目標、実施時期と資源の配分を明確にすることを規定している。

5) 十分な情報の識別・分析・評価および記録（I I A国際基準2300）

I I A国際基準の実施基準（2300）では「内部監査人は、内部監査（アシュアランスおよびコンサルティング）の個々の業務の目標を達成するため、十分な情報を識別・分析

・評価し、また文書化しなければならない」として、内部監査の実施時に監査の目的達成のために必要な情報の識別・分析・評価及び記録を要求している。本項目では、I I A国際基準（2300）の考え方に沿って、十分な情報を、識別・分析・評価及び記録することを規定している。

6) 内部監査結果の正確、客観的、明瞭、簡潔、建設的、完全かつ適時な伝達（I I A国際基準2400、2420、2440. A1）

I I A国際基準の実施基準（2400）では、「内部監査人は、内部監査（アシュアランスおよびコンサルティング）の個々の業務の結果を伝達しなければならない」とし、更に（2420）では「伝達は、正確、客観的、明確、簡潔、建設的、完全かつ適時なものでなければならない」と伝達内容の正確、客観的、明確、簡潔、建設的、完全性、適時性を要求している。更に（2440. A1）では「内部監査部門長は、個々のアシュアランス業務の結果について、相応の考慮を払うことができる関係者に対して最終結果を伝達する責任がある」として、個々のアシュアランス業務の結果が適切な関係者に伝達されることを要求している。本項目では、内部監査の結果が、適切な関係者に伝達され、その伝達が正確、客観的、明瞭、簡潔、建設的、完全かつ適時に行われるべきであることを規定している。

7) 対応状況のモニタリング（I I A国際基準2500）

I I A国際基準の実施基準（2500）では、「内部監査部門長は、経営管理者へ伝達された内部監査（アシュアランスおよびコンサルティング）の個々の業務の結果について、その対応状況をモニターする仕組みを確立し、維持しなければならない」として、内部監査の結果に対する対応状況をモニタリングすることを義務付けている。本項目では、内部監査部門長に、伝達された結果についての対応状況をモニタリングする仕組みを確立、維持

させることを義務付けている。

10. 他の監査機関との調整

内部監査部門長は、年間監査計画策定にあたって、監査役、外部監査人、社内のモニタリング部門との調整を行う。

【解説】 関連基準：I I A国際基準2050

I I A国際基準の実施基準（2050）では、「内部監査部門長は、適切な内部監査の業務範囲を確保し、業務の重複を最小限にするために、内部監査部門以外のアシュアランス業務やコンサルティング・サービスを行う組織体内部および外部の者と、情報を共有し活動の調整をすべきである」として、内部監査が他の監査業務やモニタリング活動と重複して、組織体の効率を低下させることを避けるために、関係組織との調整を行うことを要求している。本項目では、具体的に最も重複しやすい監査役、外部監査人、社内のモニタリング部門という具体的な組織を明示して、調整を行うことを規定した。

11. コンサルティング・サービス（関連部門の支援活動）の実施

内部監査部門は、関連部門より要請を受け、内部監査部門長が妥当と判断した場合、コンサルティング・サービス（関連部門の支援活動）を実施する。

【解説】 関連基準：I I A国際基準 序、1130.C2

I I Aの内部監査の定義では、「内部監査は、組織体の運営に関し価値を付加し、また改善するために行われる、独立にして、客観的なアシュアランスおよびコンサルティング活動である」と定義しており、内部監査部門がある一定の基準においてコンサルティング・サービスを行うことを認めている。更にI I A国際基準の実施基準（序）では、「コンサルティング・サービスは、性質として、助言の提供（advisory）であり、一般に依頼部門

からの具体的な要請に基づいて実施される。個々のコンサルティング業務の内容と範囲は、依頼部門との合意による。一般に、コンサルティング・サービスは、次の二者からなる。

- (1) 内部監査人：助言を提供する者ないしはグループ
- (2) 依頼部門：助言を必要として、これを受ける者ないしグループ

コンサルティング・サービスを実施するにあたって、内部監査人は、客観性を維持すべきであり、また経営管理者としての責任を負ってはならない」としてコンサルティング・サービスの形式や立場を明確にしている。

なお、I I A国際基準の人的基準（1130.C2）では「依頼を受けたコンサルティング・サービスに関連して、内部監査人が独立性または客観性を損なう可能性がある場合は、個々のコンサルティング業務を引き受ける前に、依頼した部門にその事実を知らせなければならない」ことを求めており、規程にコンサルティング・サービスについて記載する場合は、当該事項を追記することも検討すべきである。

12. 遵守すべき規範

- 1) 内部監査部門は、内部監査人協会の定める「内部監査の専門職の実施の国際基準」に適合した形で活動を行う。
- 2) 内部監査人は、内部監査人協会の定める倫理綱要を遵守する。

【解説】 関連基準：I I A国際基準、倫理綱要

I I A国際基準の実施基準（序）で「内部監査は、目的、規模、複雑さ、および構造を異にした組織体のなかで、また、組織体の内部の人または外部の人により、法的および文化的に多様な環境のもとで行われる。内部監査の実務に影響を及ぼすこのような相違があるにしても、内部監査人と内部監査部門がその責任を果たすために、『内部監査の専門職

的实施の国際基準』に従うことが肝要である」としているとおおり、内部監査はI I A国際基準に則って行われることが必要である。また、I I Aの定める倫理綱要（はじめに）で「倫理綱要は、ガバナンス、リスク・マネジメント、およびコントロールに対する内部監査による客観的保証への信頼の基礎となる。したがって、内部監査の専門職にとって倫理綱要は必要であり、適用されなくてはならない」としているとおおり、I I Aの定める倫理綱要の遵守は内部監査にとって必要不可欠な要素である。

IV. おわりに

今回の研究では、内部監査の品質評価を行う際の基礎資料としての内部監査基本規程雛形について検討し、「規程制定の目的」、「内部監査の定義」、「I I A国際基準の人的基準」、「I I A国際基準の実施基準」、「遵守すべき関連規範（I I A国際基準、I I A倫理綱要）」の順で記載し、I I A「内部監査の専門職的実施の国際基準」との関連を明確にしつつ、日本の基本規程の様式に載せた雛形を作成した。

本雛形を参考に、日本の内部監査部門が自社の内部監査基本規定の基準との整合性を確認し、内部監査の品質向上につなげていただければ幸いである。

また、このような個々の基準との比較が将来の内部監査の品質評価体制構築への一助になることを期待している。

（注1）内部監査部門は、次に掲げる目標を達成するためのガバナンス・プロセスを評価し、その改善のための適切な提言をしなければならない。ガバナンス・プロセスの目標は次のとおり。

- ・組織体において、適切な倫理観と価値観を高める。
- ・組織体の業務遂行に有効なマネジメントとアカウントビリティを確保する。
- ・リスクとコントロールに関する情報を、組織体の適切な部署に伝達する。
- ・取締役会、外部監査人、内部監査人および経営管理者間の活動をコーディネートし、それらの間の情報を伝達する。

（注2）コンサルティング・サービスは、I I A国際基準の序にて定義されている。この定義に基づくコンサルティング・サービスの制度を確立し維持している日本の監査部門はまだ多くはないと考えられる。それぞれの内部監査部門の制度の確立状況に応じて規程への記載可否を判断する。本雛形では採用する場合に備えて記載しておく。

（注3）過去1年以内に自らが責任を有した活動を対象として個々のアシュアランス業務を行う場合、その客観性は損なわれているものとみなされる。

（注4）「内部評価継続的モニタリング」、「内部評価定期的レビュー」、「外部評価」の3つの評価が国際基準に沿って行われるように体制を整備する必要がある。

（注5）改善提案に対するアクションプランのフォローアップ

＜C I Aフォーラム研究会No.5-C（内部監査の品質評価）メンバー＞（順不同・敬称略）

〔統括座長〕 森田 卓哉

〔座長〕 北村 秀二

〔メンバー〕 飯野 恭子、大石 充、小黒 恒成、片山 清一、川崎 英昭、金城 久美子、
後藤 恵子、近藤 誠、中西 悟司、平岡 正和、平尾 啓、吉田 久志

（以上14名）