

2013年11月5日

フォーラム36

「内部監査の現場における今日的課題と内部監査組織運営の研究」

—最終報告—

C I Aフォーラム研究会 No.36 (以下、当研究会) では、①内部監査の現場で起きていること、②内部監査組織の動き、③各社の内部監査・リスクマネジメント・ガバナンスにおいて起きている動き、について調査並びに議論を行い、「内部監査の現場における今日的課題と内部監査組織運営の研究 中間報告」(以下、中間報告) としてまとめ、「月刊監査研究 2012年8月号(第38巻第8号)」に発表した。

内部監査に従事する者として、業務関連情報に対する機密保持の観点から、具体的な事例の紹介、特に問題点の例示については制約があるため C I Aフォーラムの研究対象としても限界がある。従って、フォーラムメンバーで議論を行い、内部監査の現場における今日的な課題を列挙し、内部監査を取り巻く変化の動向についての一般化を試み、中間報告において「内部監査を取り巻く7つの潮流」として提示した。

「内部監査を取り巻く7つの潮流」(以下、7つの潮流)

- I. 聖域からの脱却
- II. 専門化が進む監査対象
- III. 連結経営強化に伴うグループ監査体制の整備
- IV. 監査機能の効率化とダウンサイジング
- V. 集中から分散へ
- VI. 様々なモニタリング業務との連携・情報共有へ
- VII. リスクマネジメント・コンプライアンス部門との連携・統合

一方で、内部監査の活動は、各社の業種・業態そして各社が直面するリスクの状況に応じて、内部監査組織の目標・活動領域や組織運営体制が様々である。本報告では、中間報告における本論部分、すなわち「7つの潮流」、そしてこれら潮流に対する各社の対応事例を実証的に検証することを目的として、C I Aフォーラム研究会等のご協力により、その所属メンバーに対し2012年5月～10月に匿名アンケート調査を実施した。

アンケートは、当研究会メンバーが中間報告の概要とアンケートの主旨を説明した後に、記述式により、回答者が所属する内部監査組織の状況並びに監査現場に携わる監査専門家としての意見を求め、7グループ計26名より回答をいただいた。

所属する業界や会社の規模、内部監査組織の立場がそれぞれ異なる等の様々な要因から、「質問の意味・意図が分からない」との反応や、各社の内部監査活動の実績に拠り、様々な回答が寄せられた。この回答は多種多様な内部監査組織の現場における真摯な意見であることから、敢えてまとめることはせず、当研究会としての考えをもう一度整理して、中間報告の内容を見直す際の参考意見として活用させていただいた。なお、アンケートの回答の一部を、★印を付けて掲載させていただいた。掲載に当たっては、コメントの一部を省略したものもあるが、原則として原文のままとした。

アンケートでは、当研究会が議論の前提とした「7つの潮流」に対して下記のような意見があった。

- ★7つの潮流はその通りだと肌を感じております。
- ★7つの潮流については、感覚論的には理解できます。
- ★7つの潮流が独立したものなのか、相互に関連するものなのか、関連が不明で解釈に困惑する。
- ★このような潮流があるとは認識していない。(特に、「7つの潮流」のVとVII)

回答では、「7つの潮流」に肯定的な意見をいただいた反面、上記のように一部否定的な意見もあったことから、当研究会で改めて「7つの潮流」について議論した。その結果、各社の内部監査組織が置かれている状況や活動状況によって違いはあるが、内部監査の流れを大きく俯瞰すると、この潮流の存在が見えることを再確認した。また中間報告では、「内部監査組織の運営上の問題点」、「内部監査組織長」、「内部監査人」、「CIA」について考察したが、論点が多岐に亘って検討に時間がかかる、一方で「今日的な課題」をテーマに挙げていることから一定の期限内にまとめ上げる必要がある、との判断から「内部監査組織の運営」に論点を絞って、下記のようにまとめることとした。

- | |
|---|
| <p>① 内部監査を取り巻く7つの潮流
アンケート結果を整理し、説明の追加と見直しを行った。</p> <p>② 経営者が求める内部監査活動（経営者の期待）
内部監査の使命は「経営に資すること」であり、経営者が内部監査活動に何を求めているのか理解して組織運営することが重要である。中間報告「経営者が求める内部監査活動」で内部監査組織に対する経営者の要請として挙げた4点について、アンケート結果を踏まえて検証した。</p> <p>③ 内部監査組織運営上の課題
中間報告「組織変革の課題」で挙げた4点について、アンケート結果を踏まえて検証した。</p> |
|---|

④ 内部監査組織運営への提言

上記①、②、③より、内部監査組織が考えるべき行動について、当研究会メンバーの意見をまとめた。

【本 論】

① 内部監査を取り巻く7つの潮流

・内部監査を取り巻く構造的な課題と変革の動き

- ✚ SOX導入により内部監査組織・人員が急拡大。SOXで一定の内部統制整備が完了。内部監査組織に余剰感。
- ✚ 他部門の人員削減・効率化に対比して、内部監査組織の効率化・コスト削減努力に遅れ。
- ✚ 会社の事業変革（海外移転、事業の再編など）に伴い、リスクが大幅に変化。
- ✚ SOXによるCLC（全社的内部統制）の整備後、それまで未着手だった固有業務、現場におけるリスクなど、現場や子会社に監査対象が移行。リスクマネジメント、内部統制および監査体制も同時に現場組織や子会社へ移行。
- ✚ 内部監査組織長に対して、専門的な知識とマネジメント能力と、両方の向上要求が高まる。

中間報告で提示した上記の「内部監査を取り巻く構造的な課題と変革の動き」について、アンケート結果も踏まえて議論し、下記のように整理した。

・内部監査を取り巻く7つの潮流

- I. 聖域からの脱却
- II. 専門化が進む監査対象
- III. 連結経営強化に伴うグループ監査体制の整備
- IV. 監査機能の効率化とダウンサイジング
⇒ 監査機能の効率化と組織改革
- V. 集中から分散へ
- VI. 様々なモニタリング業務との連携・情報共有へ
- VII. リスクマネジメント・コンプライアンス部門との連携・統合
⇒ リスクマネジメント・コンプライアンス部門との連携

内部監査組織は、内部監査に長年の歴史を積み重ねた企業では、執行部門とは隔離された聖域化された組織であるケースが多かったが（Ⅰ）、SOX導入が一段落した結果、上記Ⅰ～Ⅳの動きが始まっており、これらの動きの中で、監査組織の構造的な問題点や監査人への負担が高まってきている。企業経営が事業の複雑化、高度化、リスク対象も連結子会社・孫会社、海外拠点等と拡大・分散化、専門化が更に進む中で、内部監査組織だけでは対処できなくなっていることから、上記Ⅴ～Ⅶの流れが出てきている。この流れを「内部監査を取り巻く7つの潮流」とした。

なお今回の検討をふまえて、上記ⅣとⅦについては中間報告のタイトルを「⇒」のように修正した。

Ⅰ. 聖域からの脱却

内部監査組織は、社長等経営層直轄で独立した部門として、執行部門とは隔離され、実効性・効率性を深く追求されることがなく、企業によっては特別扱いされ聖域化していたのではないかと。特にSOX導入時の内部監査組織・人員の急拡大に伴い、常に人員削減・効率化が求められる執行部門とは異なった組織運営が見られたところもあり、特別視されていたことを「聖域」とした。

- ★監査部門が聖域とは考えていない。
- ★特にこれまで内部監査業務は聖域でもなく、若干ここは違和感あり。
- ★（もともと聖域ではなかったと思うが）実効性・効率性は求められる。

監査組織の社内での位置付けは企業により様々であり、アンケートでも上記の通り「聖域化していない」との回答も見られた。ここでは監査業務・監査組織もはや特別扱いはされずに、通常業務と位置付けられ、実効性と効率性そして、計画と結果並びに責任が求められることを述べたものである。

Ⅱ. 専門化が進む監査対象

監査対象が、標準業務から特殊・固有業務へ、本社業務から子会社業務へ、国内業務から海外業務へ、拡大・複雑化し、内部監査組織の負荷が高まっている。

- ★業務が拡大、複雑化しており、ここはそのとおり。
- ★その通りと思う。規制強化〔SOX、環境、情報セキュリティ、知的財産、独禁法、FCPA^(注1)等々〕、新興国との競争激化、社会・業務の多様性の増大などによりリスクが多様化しており、これらリスクを低減するための内部統制も多面化・複雑化

していると思う。

- ★IT、海外拠点、リスク管理等、専門性を必要とする監査領域が増えている。執行部門においても、専門性のある人材は不足している中、監査要員の確保が課題となっている。人事部に対する働きかけしているが、厳しい状況にある。HD^(注2)との役割分担も含め、対応を図る必要がある。

(注1) FCPA : The Foreign Corrupt Practices Act of 1977

海外不正（腐敗）行為防止法

(注2) HD : ホールデングス : 持ち株会社)

アンケートでは、概ね同様の動きがあるとの回答であった。業務が拡大・専門化・複雑化し、リスクも多様化しており、監査対象が広がっていることは各社内部監査組織の状況と認識されている。

またSOX導入を契機にその手法（アサーションの明確化、網羅性の確保、リスクコントロールマトリックスによるチェックリスト、IT全般コントロールなど）が、監査手法として取り込まれる等高度化してきている。

Ⅲ. 連結経営強化に伴うグループ監査体制の整備

生産・販売拠点の海外移転や連結経営の強化が進み、内部監査やリスクマネジメントにおいても、子会社監査体制の整備推進、教育・支援、監督などの取組みが始まっている。

- ★経営の関心事はやはりグループとしてのリスクの極小化にあると考えますので、グループガバナンスの強化とグループ監査品質の向上のために、グループ内部監査部門の組織統合を段階的に進め、グループ統合監査態勢の整備を進めています。しかし、統合そのものが目的ではありませんので、監査人のスキル向上や作業標準化等を進めグループ監査品質の向上を目指しつつ、人材の登用や事業部門への輩出の仕組みを作りたいと考えています。
- ★国内関係会社のうち、ある程度の規模の会社は内部監査部門を有している。今までは、独立に活動していたが、年間監査計画を共有し、一部監査は子会社の内部監査結果に依拠するなど、連携を深めることを今年度の課題として活動している。

アンケートでは、概ね同様の動きがあるとの回答であった。連結経営の観点でグループとして最も効率的な監査をすべきであることは認識するも、実際にはまだできていないとするものもあった。

IV. 監査機能の効率化と組織改革

相当の経営資源を投入してきたSOX導入が完了し、またCAAT^(注3)導入やCSA整備などの施策により、内部統制の整備や監査機能の効率化で一定の成果がでてきており、内部監査組織のダウンサイジングなどの組織改革が始まっている。

- ★ダウンサイジングという言葉が数か所で見られますが、無駄に「大きくなった」または「なっていた」監査組織を適切にするの意に感じられます。これは、今日的な潮流ではなく、本来の事だと考えます。
- ★ダウンサイジングについては、特に弊社には当てはまらない。内部監査部として人数は増加しているが、会社の規模拡大にそれが追いついていない状況。
- ★監査機能の一部をモニタリングとして現場に導入し、監査はよりハイレベルのコントロール機能に徹することで、効率化と肥大化を防いでいる。ただし、ダウンサイジングという言葉は不適切と考える。

(注3) CAAT : Computer Assisted Audit Techniques : コンピュータ利用監査技法

アンケートでは、中間報告で使用した「ダウンサイジング」という言葉に違和感を感じた人も多かった。「7つの潮流」のⅡ（専門化が進む監査対象）、Ⅲ（連結経営強化に伴うグループ監査体制の整備）で述べたように、監査組織の拡大に繋がる情勢がある中で、Ⅰ（聖域からの脱却）を図る上でも、一般の管理部門同様、効率化を図り、組織人員を減らしていくことも求められる。但し、この潮流が監査体制の整備（拡大）を必要としている小規模監査組織や業容が急拡大している企業については当てはまらないことは、ご指摘いただいたとおりである。

誤解を与えないように、中間報告における「7つの潮流」のⅣ「監査機能の効率化とダウンサイジング」を「監査機能の効率化と組織変革」に変更した。

V. 集中から分散へ

監査対象の拡大や企業活動の複雑化・多様化に伴い、監査機能は、集中から分散へ、本社から子会社へ、監査部門から現業部門へ進む。

- ★複数の子会社に分散して内部監査組織を設置したけれども、組織としては一カ所に集めてトータル人数は減らしてでも、人材育成も含めて子会社群を効率的に監査した方が良いのではという議論も起きています。(集中してダウンサイジング)

- ★「集中から分散へ」については、一概に言えないと思います。こういう部分もあるのは分かりますが。Ⅲの「グループ監査体制の整備」との整理も必要と思います。
- ★C S A等で現場部門へ内部統制強化をゆだねることは必要だが、現場側は「やらされ感」が強く、理想と現実のギャップはある。

多くの企業で子会社業務の監査が強く意識され始めたのはS O X導入以降であるが、まず主要な子会社に本社の監査要員と業務に精通した子会社要員で監査組織を立ち上げることから始まっているように見受けられる。他方、グループ内監査組織の本社への集中化も見られるが、これは古くから子会社に監査組織があり、本社監査組織が子会社監査のポイント等を十分把握できている一部企業に留まると考えられる。

「集中から分散へ」については、一概に言えない等のアンケート回答もあったが、内部監査対象が子会社をはじめ専門分野・特殊分野へ拡大する動きは認識されている。この動きに対し、監査組織での人員体制やノウハウ整備等の課題が生じ、C S A等、現場でできるものは現場に任せる等の協力体制や、監査業務の外注の必要性検討等、企業全体として最も効率的、有効な監査をするための対応を考える必要がある。

VI. 様々なモニタリング業務との連携・情報共有へ

多様なリスク管理や企業活動の複雑化・多様化に伴い、モニタリング・監査活動の種類・頻度・実施関係者（部門）も増加している。実効性・効率性の観点から、各モニタリング活動との連携・情報共有が進む。

- ★連結ガバナンス体制の構築は納得できる記述だと思います。監査資源の制約から、全てを監査できないため、現場で発見したことをどのようにして会社全体に展開していくかが重要な課題だと思います。監査した現場だけが改善したのでは、効率的とは言えないと思います。
- ★「現場で行われる監査・モニタリング業務」という表現が分かりにくいです。監査部門は、現場のP D C Aがきちんと回っているかを検証する部署だと思います。その意味で、現場において「やりっぱなし」が横行しない様、現場が自分自身の活動をきちんとモニタリングする体制が出来ているかどうか、監査でみてゆくことが重要だと思います。
- ★小規模会社は監査役との連携（場合によっては事実上合同監査）を通じて内部統制を向上させるというアプローチが有効と思われる。
- ★組織的には無いが、会社の事業や業務の改善に取り組んでくれそうな人、問題意識を持ってくれそうな人（取締役や部門長）に、メッセージ発信している。（気付き、参考、問題点等。半分は非公式活動。）

★現実には、組織的な動きになっていない。

アンケートでは、連携・情報共有が必要という点は一致していたが、組織的なものになっていない実態も窺われた。

VII. リスクマネジメント・コンプライアンス部門との連携

各種モニタリング業務と監査業務の効率的な取り組みとして、リスクマネジメント・コンプライアンス部門との連携が進む。

- ★リスク全般の把握、打ち手の策定、遂行は執行部門の役割であり、経営の期待としては、リスクマネジメント・オフィサーの視点をもった、監査部門からのアドバイザリー機能ではないか。
- ★本社管理部門を含む一般的な間接部門への期待と内部監査部門固有への期待を明確にして論じた方が、更に本質に迫れるのではないかと思います。また、執行機能やリスクマネジメントは本来的にはやはり他の部門で担うべきと考えます。
- ★他組織との連携は必要であると感じますが一線を画する必要があると考えます。
- ★監査人はリスクマネジメントの執行者にはなりえない、というスタンス堅守の前提で、連携は大変重要と考えます。

アンケートでは、リスクマネジメント・コンプライアンス部門との連携については理解されていた。他方、監査業務の独立性の観点から、「統合」を潮流とすることは疑問とする意見をいただき、中間報告における「7つの潮流」のVII「リスクマネジメント・コンプライアンス部門との連携・統合」から「統合」を削除した。

現在は、事業活動（質的・量的・地域的）の拡大・縮小と多様化、管理組織の複雑化、変化のスピードへの対応等、経営者としてリスクマネジメントが難しい時代になっている。実態として企業のリスクマネジメントは財務・経理リスク、人事労務リスク、業務リスク、システムリスク等、それぞれ管理する組織が異なっていることも多く、全社的に統合されたリスクマネジメントとは程遠い状況も見られる。またリスクマネジメントやコンプライアンスにおいては導入の都度組織のルールを作成し、様々なレベルでモニタリングや監査が行われ、経営者に報告されている。その結果として、それぞれで業務の重複や監査・モニタリングの品質レベルの不統一、実施時期のズレに起因するリスクの埋没などが懸念される。全社的なリスクマネジメント・コンプライアンスの有効性・効率性の向上を図るために、リスク全体を見る部局として内部監査組織には、その橋渡しが求められる。加えて内部監査組織も関連部門の1つとして他部門との連携を図り、関連部門間の業務内容・分担関係の調整や監査・モニタリングの手法・品質レベルの向上等に向けて行動する必要がある。

ある。

② 経営者が求める内部監査活動（経営者の期待）

中間報告で、内部監査組織に対する経営者の要請などを調査した結果を集約した次の4点について、アンケートの回答を踏まえて検証した。

✚ 変化への対応

市場の変化、事業拠点の海外シフト、急激な経済環境の変化、に基づく、リスク環境の変革に対する内部監査組織の迅速且つ効果的な対応並びに実行能力。

✚ リスクマネジメント・コンプライアンス・内部統制執行機能

経営環境変化に伴うリスクマネジメントやコンプライアンスなどの態勢変革を、迅速且つ効果的に行うための、内部監査組織とモニタリング部門との連携。

✚ 効率化・コスト削減

SOXの導入の完了を受けて、内部監査組織の効率化、目標管理などの評価手法の適用。内部統制の導入によるリスクの減少に対応した監査組織のダウンサイジング。

✚ リスクの発見

ラインからの報告に含まれないリスク情報、社内風土・社員の意識、重要と見做されていない事業・部門での問題、海外や支店など遠隔地での問題など、に関する内部監査組織のレポート。

1. 変化への対応

- ★業務も日進月歩、業務を取巻く法規制環境も変化しているので、恒常的に業務の理解、知識の更新、法規制の理解の向上が求められる。

アンケートでは、「変化への対応」に関する回答はあまりなかったが、社内外の変化に対応した監査を実施するのは当然と受け止められているものと思われた。

2. リスクマネジメント・コンプライアンス・内部統制執行機能との連携

- ★連携は必要だが、執行機能やリスクマネジメントは本来的には他の部門が担うべきで、内部監査部門長がリスクマネジメント・オフィサーとしての役割を期待されたとしても担うべきではない。
- ★現場への抑止・牽制機能の発揮

★期待を感じない。(それぞれのモニタリングは当然期待されているが)

中間報告では、経営者が内部監査組織長や内部監査活動に求めるものとして「リスクマネジメント・オフィサーの視点」「リスクマネジメント・コンプライアンス・内部統制執行機能」を挙げた。しかし、アンケートでは、監査組織が執行部署の一翼を担っていると誤解を与えかねないので「リスクマネジメント・オフィサーと同等の視点」等にするようにというアドバイスや、「連携は必要だが執行部門とは一線を画する必要がある。」といった意見をいただいた。一方で、内部監査組織はリスク全般を対象とすることから、そのアドバイスやノウハウは有用であると認識されている。全社的なリスクマネジメントにおいて、内部監査の役割は重要であるが、独立性を損なわないよう執行部門との関係には配慮する必要がある。

内部監査が執行機能を持つような誤解を与えないよう、中間報告の「リスクマネジメント・コンプライアンス・内部統制執行機能」を「リスクマネジメント・コンプライアンス・内部統制執行機能との連携」とした。

3. 効率化・コスト削減

★バックオフィス部門の一つとして効率化は当然であるのですが、その効率を測る基準が曖昧であること自体が構造的な課題の根幹と考えます。

アンケートでは、「効率化・コスト削減」は監査組織に限らず求められるものとして捉えられていた。特に内部統制を導入した結果として、リスクの減少が期待されることから、監査組織の効率化が求められる。

4. リスクの発見

★存在するリスクのみならずリスクの予兆、社内風土・社員の意識等についても幅広く報告することが求められている。

★アシュアランスだけでなくコンサルティング機能の発揮も期待されており、ベストプラクティスの水平展開、予防的な助言についても期待されている。

★ガバナンス機能の重要な一部機能を担う内部監査部門への期待は大きい。内部管理の専門家として経営が未認識の問題点等を“Forward looking”のアプローチで的確、適時に問題提起することが求められる。

上記のような「予防的な助言」「未認識の問題点」等の表現のものも含め、「経営者の期待」の回答には「リスクの発見」に関するものが多いと思われた。内部監査の重点を「リ

スクの発見」に置いて活動している企業が多いことが窺われた。

その他、全体的なものとして下記のような回答があった。中には、経営者から積極的な期待をかけられていない、あるいは聞き出せていないと思われるものもあった。

- ★経営者により、内部監査部門に対する期待は変わるとみており、いろいろな要求・期待があつていいと思います。これでなければ駄目だということではないと思います。
- ★「内部監査による有効な経営改善への貢献」：(中略) 平易な言葉で言えば「会社を守り、良くする」貢献を求められています。これに尽きると思います。
- ★経営の意思決定に貢献すること。どうすれば、会社が健全で儲かるかというコンサルティングをしてほしい。
- ★経営トップの意向は、緊密なコミュニケーションの中から把握していくしかない。
- ★制度対応上の必要性以上の期待はない。組織機能上の目的や、どう使うかという思いや関心はない。
- ★金融庁の検査に対応した監査。グローバルなHDのスタンダードに準拠した監査・報告様式。

④ 内部監査組織運営上の課題

中間報告では、内部監査を取り巻く大きな潮流に向けての組織運営上の課題を次の4点に整理した。この4点について、アンケートの回答を踏まえて検証した。

1. 分散化や効率化の中で、ダウンサイジングをどう乗り越えるか
⇒ 前述の通り「ダウンサイジング」は「組織変革」に変更。
 - ✚ 人材の確保
 - ✚ 監査ノウハウ・モニタリングの品質維持の仕組み
 - ✚ 他組織との統合・連携
2. 新たな監査領域（経営監査・海外監査・特殊・固有業務など）の拡大に対して監査体制をどう構築するか
 - ✚ 監査人材の確保・育成
 - ✚ 外部委託（コソース）
 - ✚ 集中から現場に分散へ
3. リスクマネジメント・コンプライアンス部門との連携の形態
 - ✚ リスクマネジメント組織と監査業務の連携と独立性確保
 - ✚ リスクマネジメント業務の推進へ

✚ 現場モニタリング活動と監査活動の連携

4. グループ連結監査体制の構築

✚ グループガバナンス・管理体制の整備に伴う監査機能の位置付け

✚ グループ監査体制の強化・監査人員の現場へ移管（分散化）

✚ グループ監査管理の仕組み（人材・品質・レポートイング）

1. 分散化や効率化の中で、組織変革をどう乗り越えるか

✚ 人材の確保

次の「2. 新たな監査領域（経営監査・海外監査・特殊・固有業務など）の拡大に対して監査体制をどう構築するか」の「監査人材の確保・育成」の項にまとめた。

✚ 監査ノウハウ・モニタリングの品質維持の仕組み

★グループ内部監査部門研修会を年2回開催して、相互啓発に努めている。

★グループ会社としての監査資源、ノウハウの共有により、態勢強化が望まれる。

★上の世代では不備の発見に注力する傾向が強く、若い世代ではリスクに応じた統制の強化を重視する傾向があり、世代間の認識のズレは避けて通れない問題。但し、解消は難しく静かに世代交代を待つのみ。

✚ 他組織との統合・連携

「7つの潮流 VI、VII」で述べたとおり。また、後記「3. リスクマネジメント・コンプライアンス部門との連携の形態」も参照されたい。

効率化は、「経営者の期待」することでもあり、当然のこととして受け入れられている。「監査ノウハウ・モニタリングの品質維持の仕組み」については、相互啓発、ノウハウの共有、作業標準化が挙げられる一方で、世代間の継承は無理とするものもあった。前述の通り「ダウンサイジング」と「統合」について違和感を覚えた人もあり、各社の事情と異なるケースがあることも窺えたが、他組織との連携が組織変革に対応するための課題であることは認識されている。

2. 新たな監査領域（経営監査・海外監査・特殊・固有業務など）の拡大に対して監査体制をどう構築するか

✚ 監査人材の確保・育成

★監査人の能力育成。監査をすること自体のリスクを認識しているのか。

★監査部門要員の高齢化が課題と考える。監査部門の経験、視点をもって、執行部門

に異動すること（特に管理職として）は内部統制上、有効であると考えており、人事政策上、キャリアパスとしての監査部門への配置、要員の育成が望ましい。

- ★一線から退いた人でも、パワーは無理でも分析、洞察、熟考できる人はいる。それを見極めて使いこなせる人がいない。
- ★当社の構造的な課題は、部員の中に今後の成長があまり見込めない社員が混在していること。内部監査業務には定型業務などないため、向上心の無い社員は必要なく、そういった向上心の無い社員とどう向き合うかが課題となっている。
- ★弊社では、この1年、監査室メンバーの「品定め」を行い、「ガバナンス」「内部統制」「自主点検」等への取り組みに理解が及ばない旧メンバーは、その多くを転出させ、メンバーの刷新を図ってきている。単なる「監査部門の効率化・コスト削減努力」ではなく、アウトプットとの関連で捉える事象と思う。
- ★内部監査部門は社長直轄組織となっており、内部監査部門長（本社部長クラス）の人選で組織戦略が大きく変わり、長期的・継続的な進化が困難であること。

✚ 外部委託（コソース）

- ★人員削減圧力は無いが、特に海外子会社監査についてはベストプラクティスが確立できていない。状況によっては現地監査法人等に委託するほうが費用対効果が大きいかもしれない。

✚ 集中から現場に分散

「7つの潮流 V」で述べたとおり。

アンケートでは、「監査人材」に関する回答が多かった。変化へ対応できる人材確保・能力アップが必須であるが、不活性社員の活性化・戦力化に苦慮しているケースも散見された。

「外部委託（コソース）」については回答がほとんどなく、現状では外部委託はあまり実施されていないと思われた。

3. リスクマネジメント・コンプライアンス部門との連携の形態

- ✚ リスクマネジメント・コンプライアンス部門と監査業務の連携と独立性確保
- ✚ リスクマネジメント・コンプライアンス業務の推進へ
 - ⇒ リスクマネジメント・コンプライアンス業務のアドバイス活動
- ✚ 現場モニタリング活動と監査活動の連携

上記3点については「7つの潮流 V、VI、VII」で述べたとおり。なお中間報告での「リ

スクマネジメント・コンプライアンス業務の推進へ」は、監査組織が執行業務を担うように誤解を与える恐れがあるため「推進へ」を「アドバイス活動」に修正した。

経営環境の変化に伴い、リスクマネジメントやコンプライアンスなどの態勢変革が進み、これらを迅速且つ効果的に行うためには内部監査組織とリスクマネジメント・コンプライアンス部門との連携が必要、ということについては概ね同意されている。

現実には「連携」を超えて「統合」に踏み込んだ事例が報告^(注4)されている。このような執行部門が行うべき業務に内部監査組織が主体的に関われば、その後に行われる内部監査において公正適切な結論を望むべくもなく問題である。とはいえ、経営者が内部監査組織と内部統制推進部門との統合を求めるのは、内部監査組織に蓄積された知見や人材が問題解決に不可欠と判断しているからであり、實際上統合を拒否することは難しい。となれば、内部監査組織の独立性への影響を極小化することを検討し、経営者と真剣に話し合うことが重要である。具体的には、人材の提供だけで済まないか、あるいは統合組織における内部監査組織の役割を、そこに蓄積された知見の提供や、現場が行ったCSAのレビュー等極力補助的なものにとどめられないか等である。

このように、執行部門が行うべき業務に内部監査組織が深く関わることを経営陣が求めるようになったのは、「聖域からの脱却」と無縁ではないと思われる。内部監査組織の特別扱いをやめるのは自然な流れであろうが、「普通の部」扱いが行き過ぎて内部監査組織のレゾン・デートル（存在意義）まで失われては、企業にとってかえってマイナスである。内部監査組織のレゾン・デートルを維持するためには何が必要かを日頃から経営陣によく説明し、理解を求めておくことが重要である。この点は、内部監査組織の聖域化と無縁であった企業でも同様である。

(注4) SOX導入にあたって、ほとんどの企業が関連部署合同のプロジェクトチームを設け推進したようであるが、新日本監査法人が2007年9月にCIAに対し行ったアンケート調査によれば、当該導入推進組織を主導している部門が内部監査組織である割合は20.9%、プロジェクト推進上最も重要な決定の1つである「内部統制の評価責任」を内部監査組織に持たせた割合は53.5%にのぼっている。

出典：新日本監査法人「内部監査体制に関する調査報告」

PP13-14 2007年12月

<http://www.shinnihon.or.jp/shinnihon-library/publications/research/2008/pdf/survey-internal-control-2008-02.pdf>

4. グループ連結監査体制の構築

- ✚ グループガバナンス・管理体制の整備に伴う監査機能の位置付け
- ✚ グループ監査体制の強化・監査人員の現場へ移行（分散化）

✚ グループ監査管理の仕組み（人材・品質・レポーティング）

「7つの潮流 III」で述べたとおり。

グループ会社・関連会社の経営の独立性・事業内容のコア事業との相関度、本社の経営／業務管理の関与度、人材交流度などに応じて、監査側も適切なリスクの把握・監査対応を検討する必要がある。

またアンケートでは、経営者の期待に応えるために、内部監査組織が何をすべきかについて次のような回答があった。

- ★「経営に資する監査」の本質をそれぞれの内部監査組織が思想として熟成する必要があると思います。
- ★経営者が「内部監査部門」を頼りにするレベルまでもっていくことが、第一義的に必要だと考える。その為には、「データで語り」「従業員の本音にこだわり」「経営施策への賛否の声を整理して」次の施策遂行に反映させていくことが大切である。重要なステークホルダーの「駆け込み寺」となった時、「内部監査部門」のアウトプットは相当の重みを持つと思う。その重みを持ってこそ、「経営者への期待」も受け入れられる素地ができるのではないだろうか。
- ★経営者の期待を高めるためには、「力のある監査報告書」を発行し続けることだと思います。

㊦ 内部監査組織への提言

今回のアンケート結果を整理し議論した結果、内部監査組織の課題は、①経営者の期待の把握、②変化への対応、③他部門との連携（企業全体での効率化）、④人材育成に集約される。これらを踏まえて、内部監査組織への提言を次のようにまとめた。

1. 経営者の期待の把握：経営者の期待する監査への道しるべ

内部監査の使命は「経営に資すること」である。個々の企業によって経営環境は様々、リスクも様々であり、経営者の求めるものも異なる。その求めるものをどのように把握するかを考える。

2. 環境変化への対応：聖域からの脱却の次の手

内部監査組織自身を巡る環境変化への対応や内部監査人の今後の姿を考える。

3. リスクマネジメント・コンプライアンス部門との連携

環境変化への対応等で、分散化、多様化、複雑化したリスク管理・モニタリングを効果的・効率的に実施するための内部監査組織の連携について考える。

4. 人材育成：専門化が進む監査対象への対策

効果的、効率的な監査には、人材の確保・育成が重要である。また、専門化が進む監査対象への対応についても考える。

5. 内部監査組織運営の知恵

ステークホルダーの期待に応える監査とは、内部監査組織がさらに信頼を得るためにやるべきことを考える。

【参 考】：当研究会の中で出された身近で参考になるとと思われるチェックポイント。

1. 経営者の期待の把握：経営者の期待する監査への道しるべ

(1) 社長（経営者）との意思疎通

社長直属の内部監査組織なら社長の眼となり耳となり、現場に精通することが何より大切である。一方で内部監査人が社長の意向のみに左右されてよいのか、という議論も散見されるが、組織上社長の部下であれば、それは当然と言える。そもそも内部監査人の使命は「経営に資する」ことであり、個別企業の状況を踏まえた社長の関心・心配事がどこにあるのかを把握することが、有効な内部監査の実施には必須であり、重要となる。いかにして社長の関心を把握するかについては、被監査部門に対する悩みごと、心配ごと、不明な点・ブラックボックス、は何かを事前に聞いておくことが大切である。それは10分で良い、それは一言二言で良い、内部監査組織長が社長から聞いておき、それに沿って現場を監査することである。「そのお悩みのもととはこれが原因と思われまます。対策が急がれます。」「それは心配ないですよ、適切にやっていますよ。」「実態はこういうことが起こっていました。」との監査結果ができれば、社長の期待する監査となり、更なる積み重ねにより、信頼は高くなる。抽象正論の立派な監査報告よりは現場の実態を社長（経営者）の視点から報告することを心掛けるのが良いと考える。

社長（経営者）の悩みや心配事を察知・理解するには取締役会・経営会議・各種委員会

等の意思決定会議に内部監査組織長はオブザーバー出席を許可してもらうことである。出来るだけ社長の出席する社内会議に出席を許可してもらうことにより、最新の重要な経営動向が理解出来ることになり社長の発言が即座に理解出来る。

(2) 監査役との連携

アンケートでも「経営者から具体的な指示があることはほとんどない。」という回答があったように、実際には社長（経営者）との定期的な会議や指示が行われていない所も多いと思われる。経営動向を知る意味でも、監査役とのコンタクトを密にして、取締役会・経営会議等の情報やお互いの監査計画や結果等を共有しておくことも重要である。

(3) 日常活動からの情報収集

常に会社のリスクがどこにあるのか考え、歩き回っていればその一端に気づく時がある。噂話を小耳にはさんだり、誰も何か隠している訳ではないが、腑に落ちないエリアや何かしら違和感を覚える面を持っていたら、そこを日常会話や聴き取りで見つけ出し、日頃から少しずつ状況証拠や対象資料を集めていくのである。内部監査は素人でも、業務に詳しくシステムへのアクセスを苦にしないメンバーをスタッフ等として加えると、実態を数値等で速やかに実証できる場合が多い。こうして社長（経営者）が気付かない、または見落としているリスクや問題点の発見ができる。

2. 環境変化への対応：聖域からの脱却の次の手

(1) キャリア開発としての内部監査

アンケートでは、内部監査歴が若い企業などでは聖域など全くなく、寧ろ内部監査組織の発言力向上や魅力向上を図ることに苦慮している実態が窺えた。一方で内部監査組織が聖域化していた企業は、聖域化の解消により、それを生んでいた特権（強制力、処遇や資格要件）がなくなり、普通の部署並みになる変化が見られる。特権が内部監査の権威の源泉となっていた側面もあり、それが消滅した以降の権威維持の方法や組織の魅力向上を考え、優秀な人材確保とモチベーションの向上を図らなければならない。その道筋は、キャリア開発としての内部監査の職務であり、管理職への必須経歴、経営者への登竜門として位置付けられるよう努力することではないだろうか。

日系企業 101 社の C I A に対するアンケート調査（1 社 1 名）^(注5) では、「経営人材へのキャリアパスとして内部監査業務を経験させることは有効と思う」という回答は 95%であった。しかし、C I A から見て、「経営者がそのように考えている」とするものは 26%であり、まだまだ厳しい状況にある。

(注5) 池田 晋 「経営人材育成の場として機能する内部監査部門への変革

（2）経営者目線でのリスク「感性」

企業を取り巻く社会情勢は日々変化しており、それに応じた経営方針等が策定され、それに対応した内部統制が求められる。内部監査組織として常に社会情勢や業界の動き等を意識して捉える努力をし、被監査部署の方針・計画等を十分に理解して監査に望み、的確な視点からの検証ができれば信頼感がさらに高まる。さらに、内部監査人には経営者目線でのリスクとその予兆を見出す相応の「感性（洞察力）」がなければならない。この「感性」は単に技法を取得することとは異なる性質のものであるが、業務知識に裏打ちされた内部監査業務を通じた「経験値」を積み重ねることで習得できるものと思われる。内部統制理論や監査手法は基本スキルとして必須である。しかし、最終的には、業務知識と会社を成長させる強い思いをもった内部監査人が持ち得ている「感性」を磨いていく必要がある。

内部監査を通じて内部統制を見る視点や押えておくポイントを学習し、さらに「感性」を磨き、執行部門に戻った時に現場での内部統制や子会社の管理、M&A等にノウハウを活かして、それぞれの部門で会社全体の内部統制のレベルアップに活かしていくことが大切だと考える。また、それがキャリアデベロップメントに繋がることにもなる。

3. リスクマネジメント・コンプライアンス部門との連携

（1）関連部門との情報の共有

リスクマネジメントやコンプライアンス部門との情報共有が必ずしもなされていない実態もみられ、内部監査組織には、リスク全体を見る部局としてその橋渡しが求められる。連携の第一歩として情報の共有は重要であり、関連部署との定期的な情報交換の場の設定に内部監査組織が主体的に動くことも必要と思われる。

（2）連携の形態

会社及びグループ会社全体の業績を向上させるという大きな目標を達成するため、リスクマネジメント部門やコンプライアンス部門との連携を強める必要があるが、連携の形態についてはどの企業にも当てはまるような解はない。しかし、リスクマネジメント・コンプライアンスの進捗レベルや解決すべき当面の課題、各部門の職務遂行能力や要員数等、様々な要因を総合的に勘案し最適なものを自ら探し出す努力を積極的に支援することは必要である。またリスクマネジメント報告や内部統制質問書等のデータの蓄積と分析解明は大いに活用されるべきである。その際、執行部門からの監査業務の独立性の確保に注意し、前述（図-3）したように内部監査組織の存在意義を損なわないようにしなければならない。

4. 人材育成：専門化が進む監査対象への対策

(1) コア人材の育成

環境変化への対応と監査の効率化の実現には、それが可能な人材が必要である。内部監査でもコア社員の人材育成は欠かせないが、間接部門であることから潤沢な育成予算を確保することは現実的ではなく、世代を通じたコア社員の確保は難しい。そこでベテラン社員が自らの後継者を育成することになる。ベテラン社員の使命感に負うところが多いのが現場の実態であり、組織的な人材育成の取組みになっていない所も多いと推測する。内部監査を担当する者として、本来はQ I A（内部監査士）やC I Aを目標として学び実践していくのが望ましい。内部監査組織長やC I Aが中心となり、会社の支援を得て、組織的に内部監査人のレベルアップを図ることを期待したい。

(2) 専門化への対応

業容の拡大や新分野展開に伴って専門分野への対応が必要とされる。業務が拡大・専門化・複雑化し、リスクも多様化していることについては認識されていたが、その対応についてのアンケート回答はほとんどなかった。執行部門においても、これら専門分野の人材が不足している現状がある中で、監査組織で専門知識を持った人材を確保することは難しい。当面の対策として、I Tについては情報システム部、知的財産については法務部に臨時の内部監査人を依頼する等、関連部署の理解を得て、それぞれの監査対象分野に精通した専門家を一時的に借りられるように、社内の仕組として制度化し、会社を挙げての監査ができるよう監査組織から働きかける必要がある。

(3) 監査統括業務への対応

監査対象の専門化や広がりに応じて、現場でのモニタリングツールの活用、現場監査体制の整備支援、外部監査の活用などが進むことから、内部監査組織では、監査実務に加えて他部門や他組織が行う監査・モニタリング活動の方針策定、プログラム策定、ツール整備、評価業務など、全社で行われている様々な監査・モニタリングのまとめ役としての業務（監査統括業務）の重要性が増している。これを積極的に推進するためのインフラ整備・人材育成を進める必要がある。

5. 内部監査運営の知恵：有効な内部監査のための方策

内部監査は直属上司（社長直轄が多い）以外にも社内ステークホルダーが存在し、C F O、C C O、C I O、監査役や財務経理部門、リスク管理部門及び被監査部門などとも深く関与するので、その期待に応えることが尊敬される内部監査の位置付けに引き上げてい

くことになると思う。

(1) 基本の徹底

全ての業務に通じることでもあるが、内部監査においても「基本の徹底」が重要である。「監査を全て事実に基づいて行い、判断および意見表明の際に常に公正不偏の態度を保持」し、正しく説得力のある監査を行うこと。そして力のある監査報告書を作成すること。「力のある報告」とは経営者の期待に応え、経営者の見落しているリスクや問題点を発見し、取締役会でも取り上げられるような会社を良くする提言を含んだ報告である。これらの実績を積み重ねることで、自ずと社長（経営者）や内部監査ステークホルダーの信頼も高まり、次の監査への期待感に繋がると思われる。

(2) リスクアプローチによる効果的な内部監査

基本的には、内部監査の手法には①リスクアプローチと②内部統制質問書をベースとするやり方の二つがある。一つの監査対象の組織が多岐にわたるものや、監査人に十分な知識がない場合、②の内部統制質問書を使って基本的にコツコツ調べていくのが有効である。あるべき姿に対し実際の姿を比べていくので、問題を浮き彫りにして論理的な監査は可能である。難点は被監査部門を含めて非常に工数がかかること、及び背後にある見えにくいリスクには到達しない可能性があることである。内部監査組織設立直後ならともかく、多くの内部監査組織は①のリスクアプローチを取っていると思われる。内部監査組織として会社のリスクマップを作っておき、優先順位の高い方から監査していくのは自然な流れと思うが、現実問題として必ずしも励行されてはいない。日々の業務の「検査」的監査をルーチン的に遂行している監査組織には、是非ともリスクマップ作成に挑戦し、監査においては重要な監査資源をリスクの高い部分に投入し、発見リスクを低減させるよう、リスクアプローチをすることをお勧めする。

(3) 被監査部門・部署の負担の軽減

最大のステークホルダーである被監査部署に過剰な負担を掛けないよう、むやみに事前の資料作成や請求をしないようにすべきと考える。被監査部署が監査漬けと言われる、たび重なる監査を負担に感じ、また高じて嫌悪感や監査嫌いになりかねない状況があるならば、特に対策を講じる必要がある。それが、目的が異なる、担当部署が異なるなどと説明しても、被監査部署からすれば大同小異で負担であることに変わりはない。社内外の監査、検査、審査、調査、内部統制質問書等の、内部監査に活用出来る資料と結果が内部監査組織に集まって来る仕組みを作り、その資料を事前に読み込むことで重複する監査は避けるか、せめて確認程度に止め、依拠出来る監査関連は全て依拠することを前提にして、出来るだけ被監査部署の精神的、時間的な負担を軽減させる努力が必要である。内部監査組織は、どの管理部署がどのような監査関連業務をしているのかを把握して、その実施状況とその

結果報告をリアルタイムで集めることが可能になる仕組みにする必要がある。

(4) 監査結果指摘事項のフォローアップの徹底

折角監査して指摘したにも拘らず要改善事項が一定期間内に対策が取られない、改善実施事項が曖昧のまま直らない、要検討事項の本質的な検討がなされていない、と意味が無い。監査やモニタリング活動では、指摘事項が改善されてこそその成果であると強く意識することが重要である。監査によって会社が良くなった（なって来た）と社員に実感させることが尊敬される監査への重要なステップとなる。指摘事項の対策が取られるまで、監査組織としてウオッチしていくことが求められる。

(5) 小規模監査組織の運営

小規模監査組織については、中間報告で「組織運営の課題」「1人監査組織の監査レベルと補完する仕組み」「人材育成と支援」について述べているので参考にさせていただきたい。少人数だからと言っても悲観する必要は全くなく、それぞれの内部監査の立ち位置やその規模に応じて、身の丈に合った内部監査の仕組みを構築していただきたい。その時に、本報告書の中から1件でも2件でも参考にさせていただければ幸甚に思う。

以上述べてきた他にも、レポートラインの複線化、内部統制の良好事例の横展開・最悪事例の反面教師指導、過去現在の監査ではなく近未来監査への挑戦、事業計画・目標を阻むリスクの特定洗出しの監査、その最悪のシナリオは何か・その最悪リスクが実現した時にどう対応するかの監査、等経営陣が期待する監査を繰り返すことで、内部監査の認知度は上り、同時に持続的な成長を支える重要な機能となる。

【参 考】：身近で参考になると思われる内部監査のチェックポイント

- ① 指摘内容が現象として見つけやすいものだけになっていないか。
指摘事項がないことで満足していないか。
- ② 内部統制システムの有効性を評価するチェックリストの内容となっているか。
チェックリストの見直しを怠り、古いまま使用され続けているか。
- ③ 被監査部署の説明のまま、確認をせずに指摘事項としていないか。
- ④ 指摘事項の真の原因が究明されているか。
うっかりミス、認識・自覚が足りなかった等人為的な原因だけになっていないか。
- ⑤ 再発防止策は原因の除去となっているか。原因と対策は対応しているか。
- ⑥ 再発防止策の有効性が評価されているか。指摘事項が再発していないか。
- ⑦ 発見された指摘事項について、他部門・組織に対する注意喚起を実施しているか。

- ⑧ 監査人の力量向上策がとられているか。
教育計画が具体的に立案されているか。また、計画通り実施されているか。

【結 語】：内部監査がその機能を十分に発揮するために

当研究会は世の中の動きがますます速く、変化する時代に入っていきにあたり、内部監査組織が直面する今日的な課題を整理し、「内部監査を取り巻く7つの潮流」を提示し、この潮流に対する内部監査組織運営の在り方を実態研究してきた。

「7つの潮流」と内部監査組織の課題については概ね俯瞰することができたが、監査現場における固有の問題解決では、それぞれの企業の・業態・規模・リスクの所在と内部統制環境等々で、内部監査の位置付けと活動体制が異なるため、規範的な一般論を述べるだけでは不十分と考えた。内部監査がその機能を十分に発揮するために、当研究会の提言では、できるだけ一般論は避けて、フォーラムメンバーの経験談を踏まえた監査現場の視点で記載したつもりである。それぞれの企業で参考となるものがあれば、それを取込んで活用頂ければ、当研究会の所期の目的は達成できると考えた。

また、CIAフォーラムメンバー等の協力を得て匿名ベースのアンケートを実施したが、監査現場からの監査に対する想いや非常に有益なコメントを多数いただいた。貴重な生の情報であるので、匿名性に留意しつつ、本報告書に含めたので、これらコメントも参考にいただければ幸いである。

以 上

<アンケート調査等にご協力戴いた関係者>

[日本内部監査協会]

C I Aフォーラム 3-A

C I Aフォーラム 3-F

C I Aフォーラム 3-G

C I Aフォーラム 4-A

C I Aフォーラム 5-A

C I Aフォーラム 6-B

[その他]

システム監査関連の研究グループ

上記グループの座長・メンバーの方並びに特別講師の方々や日本内部監査協会関係者には、多大なるご協力の下で、ご意見やご指摘を戴きましたこと、深謝いたします。

<CIA フォーラム研究会 No.36> (順不同)

座長	大庭 勝彦	ダイヤモンド・リアルティ・マネジメント株式会社
メンバー	阿部 茂	キョーリン製薬ホールディングス株式会社
	内之倉太志	ユニカミノルタビジネスソリューションズ株式会社
	荻原 真	株式会社 船場
	北川 尚史	株式会社 SKK テクノロジー
	高田 政美	株式会社 NTT 東日本一埼玉
	中川 哲央	企業リスクコンサルタント
	村田 一	株式会社ジャステック
	守田 一徳	コンサルタント
	米本 薫	YK コンサルタンツ

以上