

仮想組織体に対する外部品質評価の事例検証

(日本版モデルによる発見事象・改善提言ケーススタディ)

1. はじめに ～ 活動及び着手経緯

C I Aフォーラム研究会N o b 4 (以下、N o b 4) は、当初C I Aフォーラム研究会N o 5 Eとして、2 0 0 9年2月に活動を開始しています。最初の2年間は「内部監査の品質評価マニュアル(第5版)」を用いて、参加メンバーの所属する内部監査部門の現状分析や、ベストプラクティスとの比較を行った成果を踏まえ、2 0 1 1年9月の内部監査推進全国大会や、2 0 1 2年8、9月の東西監査情報コースにおいて、「内部監査の有効性と効率性の測定」に関する研究発表などの実績を残してきました。

一方、N o b 4は設立以来、「実在する組織体の内部監査部門に対する外部評価を、フォーラム研究会の場で実施できないか」との意向を一貫して持ち続け、機会と方策を探ってきました。しかしながら、これには守秘義務上の問題等のハードルがあり、実現は難しいとの結論に到達せざるを得ませんでした。

そこで「実際には存在しない組織体であれば、研究会で品質評価の対象とすることは可能ではないか?」との仮説を立て、それまでの分科会活動で蓄積した品質評価に関する知見を基にメンバー間で議論を重ね、蓋然性の高い指摘の列举と、改善提案の導出に着手しました。

こうした議論を行ってみると、興味深い事実が判明しました。それは、内部監査における指摘事項は業種・業態により違う内容となるものの、内部監査部門に対する品質評価に際しての指摘事項や改善提案に、業種・業態の差異は殆ど見られないという点です。

例えば、年度ベースの監査計画策定に先立ってリスクの洗い出しを行う過程で、重要な項目と認識していた事象が、種々の制約を要因として実際の監査計画上では監査対象から漏れ落ちてしまうといった事例は、どのような業種・業態でも発生する可能性があります。

つまり、「内部監査部門を品質評価対象とする組織体を一つ具体的に想定すれば、評価実施者の所属する（していた）業種・業態といった属性に関係なく、評価プロセス・結果を共有することが可能である」との結論です。想定する組織体の内部監査部門に各メンバーが導き出した要改善点を当て嵌め、品質評価を実施する際のメルクマールとすれば良い訳であり、業種面でNo.4メンバーの所属がなく、中立的と判断可能な中堅商社を選択しました。

その後、外部評価を実施する際の前提として上場株式会社形態とするなど、極力蓋然性を伴うように実装することで、シミュレーション可能な環境を整えました。そして、2年間の検討を経て、2014年9月の内部監査推進全国大会において、「品質評価の対象とする組織体の設定～仮想組織体に対する品質評価の事例検証（日本版モデルによる品質評価ケーススタディ）」を発表しました。

2. 仮想組織体の設定

実在の会社で外部評価ができないので、仮想の「五井商事株式会社」という組織体を作り出し、内部監査の品質を評価するシミュレーションを試みました。仮想とはいえ一つの会社を作り、そこで実施される内部監査を想定し、これに対する品質評価を行う作業は相応のボリュームとなりましたので、本稿では添付のスライドにて一部を抜粋・紹介させていただきます。

尚、五井商事の事業報告書（アニュアルレポート）、監査部関連の資料や自己評価結果は、今

般の研究成果（リスト後掲）の構成要素として、日本内部監査協会のホームページに掲載されますので、興味のある方は是非ご参照下さい。

組織体の名称を決定し、日本内部監査協会の監査白書に書かれている会員企業の主要プロフィールやデータを集め、モザイクのように組み上げることで、何処かにありそうな、しかし何処にもない会社を作り上げています。「歴史が古いということ」と、「最近合併したばかりの会社」であるという所に、内部統制上の何らかのリスクを想定することができると考えています。プロフィールの次は、この会社の特徴として、各々の事業が独立的に運営される組織形態を準備しました。

取締役会と監査役会を置いた、標準的なガバナンス形態とする一方、営業本部傘下の各部門は、伝統的な重厚長大産業から、スピーディーな事業運営を要求される事業まで、多種多様な商材を扱っており、社内であっても部門が違えば異業種と思えるほど、思考からビジネススタイルまで違う想定としています。

事業拠点に関しては、国内は本社の他6支社、海外は欧米、中東アフリカからアジア豪州まで世界各地に展開しています。スライドではセグメント別の売上高しか表示していませんが、実はエリア別の売上高推移も作成しており、ここ3年間の推移では、欧米は停滞気味、国内が漸減し、その分をアジア地区の伸びで補う形としています。

3. 内部監査関連の設定

2014年発行の監査白書によれば、従業員数500名～1,000名未満規模の会社は内部監査部門の専任者2名が28.1%と最も多く、次いで3名が18.7%、4名が11.3%となっており、10名を超える専任の内部監査人を抱える会社は7.6%に過ぎません。

このデータから言うと、五井商事単体で989名の会社に15名の監査部というのは若干多く見える一方、5年前まで全く別々の上場会社だった2つの会社が統合したということを考えると、一時的に多くなっているとしても、それほど違和感はないと思料します。

また、情報システムの内部監査人2名の転入時期がごく最近になっています。5年前の合併に伴うシステム統合があり情報システム部門に人を取られ、情報システムの内部監査人の補充が遅れたことが原因であり、この点が五井商事の内部監査の実施に無視できない影響を及ぼしています。

内部監査規程、リスクアセスメント、個別の内部監査実施計画も作成し、その中に一般的に品質評価で発見事項となりそうな兆候を織り込んでいます。内部監査規程や監査計画は、適当な内容では現実性や実効性がなくなるので、様々な資料を集め、しかしメンバーのどの会社の様式とも重複しないように作成しています。

内部監査計画を作ったら、監査報告書やフォローアップが当然必要になります。あくまでシミュレーションながら、実際に五井商事で臨店監査したら、どのような指摘事項が出てくるか、フォローアップでどのような問題が生ずるか、ということを想定しながら、最終的に品質評価の発見事項に繋がりそうな監査報告書を作り上げています。

4. 外部評価関連の設定

ある程度資料が仕上がった所で、2011年9月に刊行された「内部監査の品質評価マニュアル（新訂第6版）」に従って品質評価ツールを作成しました。なお、同マニュアルは201

5年3月に改定され「新 内部監査の品質評価マニュアル」となり、ツールの名前も変わりましたので、本稿でも見直しを行っています。

旧ツール1「準備と計画」、旧ツール2「品質評価事前準備」、並びに旧ツール3「内部監査部門長質問書」、何れも一対一では新ツールに継承されていませんが、

- ・ A 0 「プランニングガイド：バックグラウンド情報と資料提出依頼チェックリスト」
- ・ A 1 「プランニングガイド：内部監査体制」
- ・ A 2 「プランニングガイド：内部監査要員」
- ・ A 3 「プランニングガイド：内部監査部門運営」
- ・ A 4 「プランニングガイド：内部監査の個々の業務のプロセス」
- ・ C 1 「インタビューガイド：内部監査部門長」

を合算すると略同じカバー領域になります。

同じ品質評価をテーマとして研究しているC I Aフォーラム研究会 No b 2 (旧No 5 C) で作成された旧ツール2と、会No b 5 (旧No 5 F) で作成された旧ツール3をベースに、五井商事版として微調整を加えています。

五井商事という会社の成り立ちや事業内容から、もしこの会社が実在するなら、例えば「内部監査部門の業務遂行状況を計測する基準は監査計画のみで、改善提案の数や重要度など結果の評価は行っていない」とか「内部監査部門の人事異動により人員減となり、監査計画を一部変更した事例がある」とか「監査実施からフォローアップまでのサイクル・タイムの短縮は重要な課題であるが、有効な改善策が見出せていない」などの問題点があると想定しています。

また、「重要な指摘事項ほど、具体的な改善に議論が及ぶと、監査対象部門との折り合いが難しく実施が困難となっている」や、「現在の監査報告書には『適切に対応済』の項目と『総合評価』は記載していない」といったポイントも織り込んでいます。

A 0～4 で主に、後の発見事項に繋がりそうな目星をつけた所で、関係者の証言などを集め、問題点を絞り込むのが次のプロセスになります。この手始めに B 1 「役員および監査対象部門長サーベイ」（旧ツール 4 「監査対象部門サーベイ」）と、B 2 「内部監査部門スタッフサーベイ」（旧ツール 5 「内部監査部門スタッフサーベイ」）があります。

B 1 のサーベイは、外部評価では匿名性が完全に確保され、非常に正直で新鮮な、対象部署や現場の声が表れる様子です。今般の想定でも、「フィードバックが少ない（結果報告が限定的）」とか、「フォローアップが弱い」といった傾向をアンケート結果に表現することで、A 0～4 の結果を裏付けるデータとして作成を進めています。

B 2 も、内部監査部門の内側から見た時に現れる傾向を表現したものです。今回は「コンピュータ監査支援技術の利用は積極的か」という質問に対し、半数以上の者が「同意しない」と回答した前提で、その結果を評価に織り込んでいます。

次に C 1～4 （旧ツール 6～11）は取締役会メンバーや対象部門長本人等に対する直接のインタビュー、D 1～4 （旧ツール 12～17）は評価プログラムとなります。これまで集めた様々な情報から、F 1 （旧ツール 18）の発見事項と提言に繋げるプロセスです。

中でもリスク評価、監査の計画と報告に係る D 4 （旧ツール 13・17）が重要であり、内部監査部門長が、今後自らの監査の品質を上げて行く際に、評価を最も希望するクリティカルポイントへ結びつきます。

こうして事前や本番で集積・分析を行うのも、F1を作成するのが目的です。そして、F1の構成要件は発見事象とそれに対する改善提言であり、2014年9月の大会発表時から現在まで、五井商事を対象に行ってきた品質評価のシミュレーションを踏まえ、「いかなる発見事項と改善提案を見出したか」が、添付のマトリクスです。

5. 発見事象と改善提言の設定

具体的には発見事象と改善提言につき、2014年9月の大会発表時は、内部監査部門宛に4件を、各々不足事例と修正事例を対照的かつ具体的に提示しました。但し、経営陣に対しては、研究時間が足りず3件の提言候補を示唆するに止まりました。

その後、IIAが2009年時点で、外部評価の発見事象と改善提言の一覧集を刊行していることを確認し、2014年10月以降、No.4で五井商事に当て嵌め、次の視点でマトリクスの更なるブラッシュアップを図りました。

- ・発見事象に、問題となる焦点やリスクを明示しているか
- ・改善提言に対し、経営陣や内部監査部門から想起される照会やコメントを明示しているか
- ・発見事象と改善提言が、「鸚鵡返し」や「空論」「禅問答」とならないよう、具体性を明示しているか

ところで、組織体が内部監査部門の外部評価を受けるとは、どういう意味を持つのでしょうか。当然のこととして、外部評価は無償ではありません。外部評価を受けるとすれば高額の出費になる訳ですから、成果物として受領する改善提言は、1件につき相応の「価格」を有していなければなりません。

では、「プロダクト」である改善提言が価値を有する上で、具備すべき要件は何でしょうか。経営陣に対してであれ、内部監査部門に対してであれ、次の3点が挙げられると考えます。

1点目は「WHY～裏付となる目的・理由」であり、これは「何故そうしないとならないか？」との質問に、どのような効果が期待できるのか、つまり外部評価を受けた組織体や内部監査部門にどのようなメリットがあるのか示すことです。

2点目は「HOW～実現に向けた手段・方法」であり、これは「ではどのようにすれば良いのか？」との質問に対し、「こうやれば実際にできる」とプロセスを提示することで、これが欠けている事例が一番多いのではないのでしょうか。

3点目は「WHAT～具体的な対応・行動」であり、これは前述した「やっていないからやっ
て下さい」とのパターンを絶対に避けなければならない、即ち「何を」やったら良いか、目的と手段に基づいて丁寧に明示することが大前提となります。

上記を念頭に、No 4では発見事象と改善提言だけでなく、このままでは監査部門から予想される反論、そもそもの事象の背景・原因、並びに看過した場合に想定されるリスクにつき、五井商事に当て嵌め、やはり2年間に亘って議論を重ねた生の声を、マトリクスに細大漏らさず記載しました。

一定の想定を前提とした上での発言やコメントを原型のまま極力残しているため、多面的な事象に関し表現の重複や矛盾が見受けられますが、逆に敢えて総括も修正も行っていません。また、改善提言は「WHW」の3要素を主体に、まだまだ踏み込んだ記載が不十分かもしれません。この辺は残念ながら、机上研究の限界とご理解頂ければ幸甚です。

6. 外部評価結果の社長報告ロールプレイング

前章5. で述べた2014年9月の内部監査推進全国大会における発表時に、経営陣に対して提示した3つの項目と、1項目を加え改善提言として4件、これから五井商事社長と評価責任者のロールプレイング方式にて紹介します。

両者の対話だけでなく、社長は心境の変化や心の声を、評価責任者は心の声の推移を、各々並行的に追っています。また、評価責任者は、社長を筆頭とする経営陣が内部監査の外部評価を導入しようと決断した背景を理解しているか、それに対して評価結果が合致しているか、という点が、報告を成功させる決め手となると考え、以下のような前提を置いています。

- ・五井商事は東京証券取引所の一部上場企業であり、欧米機関投資家による株保有率が高まっている。一方、最近では日本の上場企業において不祥事が頻発しており、同社も外国人投資家からガバナンスや内部統制の強化を迫られている。また、東京証券取引所も「コーポレートガバナンス・コード」を発表し、株主との建設的な対話を要請している
- ・社長は、ガバナンス強化を目的とする監査委員会等設置会社への移行は当面考えていないものの、銀行出身であり監査部担当役員である専務から、内部統制強化の一環として、銀行は内部監査の外部評価を定期的に受けるようになっており、当社も検討してみても如何でしょうか？との提案が出てきた
- ・社長としては、商社が内部監査の外部評価を受けている事例は余り聞かないが、結果が出れば外国人株主への説明材料にもなると決断し、採用することとした。

このような社長の意識の許、様々な提言を行う訳ですので、「WHW」を社長が認識しやすく

説明できているかが、重要なポイントになります。

もう一つ、評価過程で実施責任者は、監査部長が社長と直接対話する機会が日常ほとんどない点に気づいており、五井商事内部監査部門の品質を改善するには、社長とのコミュニケーションの活性化と、内部監査に対する社長の関心や理解向上が不可欠と判断して、結果説明に臨んでいる点を念頭に置いて頂ければと思います。

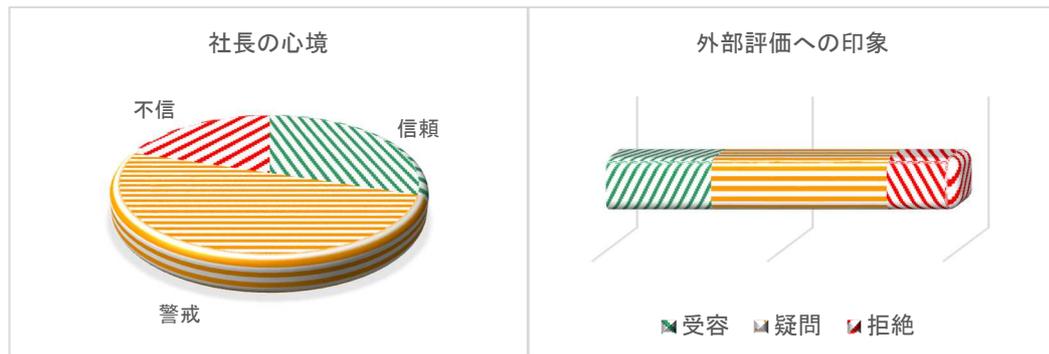
前置きが長くなりましたが、ロールプレイングが「WHW」を出し切れているか、読み手の方々に判定頂きたいと同時に、今回は社長と評価責任者の相対を想定しているのに対し、実際は経営陣と評価メンバー陣といった複数形式の講評会もありうる点、お含み置き下さい。

(評価者) 今般実施致しました、貴社監査部に対する外部品質評価結果をご報告させていただきます。最初に、準備段階から貴職をはじめ役員の皆様方、幹部スタッフの方々に、種々ご協力賜りましたことを深く御礼申し上げます。本日のご報告で貴社の内部監査体制に関してお伝えしたいのは大きく次の4点です。

- ・ 貴社における位置づけや報告ラインの確認
- ・ 貴職とのコミュニケーションの深化
- ・ 貴職及び経営陣による要望や期待の表明
- ・ 経営陣及び社内各部署による理解の促進

具体的な説明に入ります前に、何かお伺いすることはありますでしょうか。

(社長) 相当じっくりご覧頂いたようで大変でしたね。各項目とも興味深い一方、最終的に監査部に対する評価は如何でしたか。



(社長・心の声) 提言が4つも？結論は何だ！「予算を取りたい」と経営会議に掛かったし、インタビューも受けた。費用対効果に見合う報告が出てくるのか知らないが、細かい点で内部監査への興味や、貴重な資源を投入する意向は更々ない。今のままで何か問題あるのか？正直言えば聞く時間も勿体ない



(評価者・心の声) 社長は結論を速攻で知りたがっているのが明白(至当か)。面談時に、経営やビジネスに関する造詣は深い一方、内部監査には関心が薄い点があったので、改善点は時間を多目に取ってでも丁寧に説明・議論。それと今回は監査部長の意向を代弁することも忘れずに

(評価者) 尤もなご質問です。掻い摘んで申しますと、部長を先頭に、現有の人員でやれることをやっていらっしゃいますが、外部品質評価者の立場では、本来の内部監査部門に要請される役割に照らすと十分に機能しているとはいえない面もあるとの結論は否めず、その背景には組織的な要因もあるのではないかと思います。

(社長) それは我々経営に、ということですか。ならば聞かせて頂くこととしましょう。

(社長・心の声) 経営に要因とは思いがけない方向から球が飛んできた。一体何を言い出すのか行き掛かり上、取りあえず聞いてみるか



(評価者・心の声) やはり機嫌が悪くなったが、主張すべきは主張する方針を譲らずに対峙。まずは引かない、降りない

(評価者) 畏まりました。最初に申し上げますが、これから報告させていただきます4点は、どれも関連があり、キーワードは「伝達と疎通」ということかなと考えています。

それでは、1点目の位置づけと報告ラインから説明させていただきます。貴社において組織上、監査部は管理本部に属しており、担当専務が所管を兼任されています。これは何を意味するかと申しますと、監査部が経営企画部や総務部、人事企画部、マーケティング統括部といった管理本部の他の部署と同列にありますので、これらの部署に対する監査結果は兼任専務に報告されることになります。

(社長) 従来そうやってきましたが、何か問題はありますか。

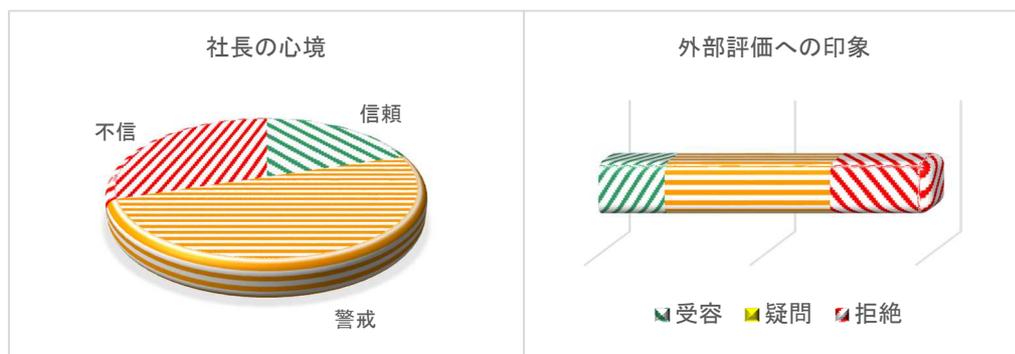
(社長・心の声) 報告ラインだと？どこに所属しようが結局は自分が見ているから十分ではないのか



(評価者・心の声) ピンと来ておらず、もう少し踏み込んでリスクを喚起

(評価者) 実際に発生するかは別として、可能性として万一、管理本部内の部署に内部統制上、好ましくない事態を監査部が発見した場合、報告を受ける兼任専務はご自身にとって不都合となることから、監査結果を認めない、あるいは監査対象部署の不備を内密に処理しようとする意向が働きかねないということです。他には、監査部長が報告系統である兼任専務を慮って、厳しいコメントを伝えにくく事態も想定されます。

(社長) 利益相反ということですか。理論的には正しいかもしれないけれど、経営者の一員として、そうした対応を専務が取るとは考えにくいですが。



(社長・心の声) 実際に発生する筈もないし隠蔽だと?あの専務がそんな風に動く訳がない

↓

(評価者・心の声) まだ反応乏しく、そろそろ理由 (監査の独立性) に言及

(評価者) 勿論、発生したら困った事態になります。けれども、内部監査の存在意義は組織体に価値を付加する提言を実施することであり、この場合は会社に対する損害の発生を未然に、最低限でも早期に食い止めることではないかと思われま。仮に警鐘が鳴らせないとすると、監査部門の独立性に対する最大の侵害となってしまいます。

(社長) では、他の業務を所管しない監査専担の役員を設けないとならないことになりま。組織上、そこまで経営資源の余裕はないのが現状です。

(社長・心の声) 独立性だと?結局は社内組織なのに、自分の直轄でないとは何故ならないのか?

↓

(評価者・心の声) 主張が曲がらず、方針を一部転換して対案を提示

(評価者) 本来、監査部は社長直轄があるべき姿です。但し、貴職もご多忙と思われ、経営会議メンバーに委嘱されるのも合理的ではありますが、その場合、該当する役員が所管される部門や業務を監査する際は、当該監査に関する一切の報告をその役員ではなく、貴職が受けられる恰好で、利益相反を回避頂ければと思います。

(社長) 経営管理上の課題として、実際にそういった対応は一般的ですか。

(社長・心の声) 対応に妥協の余地はあるのか?ともかく割く手間は最小限で

↓

(評価者・心の声) 漸く食い付いてきた。実際の他社事例等で説得力を増幅

(評価者) 外部評価を既往実施させて頂いた組織は、業種や規模も様々で、監査部も社長直属から専担役員ありの場合だけでなく、他部門役員の兼任となっているケースま

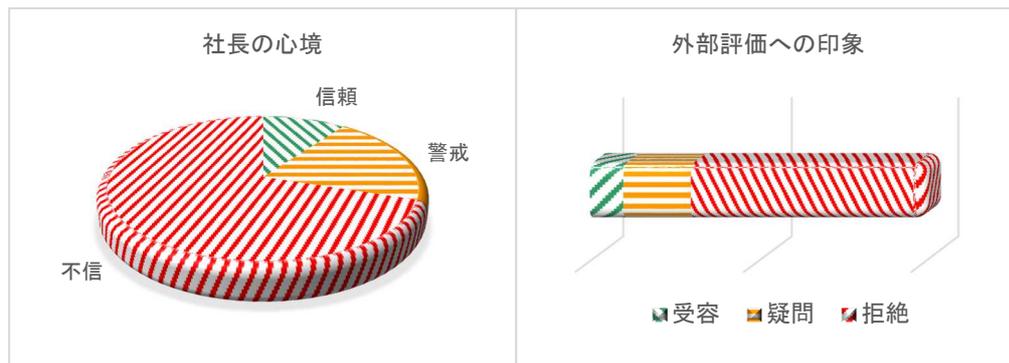
で見受けられました。それでも基本的には最低限、先程と同様の提言を申し上げて独立性の担保をお願いしています。また、仮に社長へのレポーティングラインが確保されたとしても、内部監査の性質上、もう一つ、経営を監督する主体への報告系統も確立頂くべきと考えます。

(社長) その話は別の論点というか、監査部は結局社内の部署なので、最後は私が引き取れば良いのではないですか。

(社長・心の声) 監督機関とか話が何か拡散して面倒な感じに。真意を問い質そう
↓
(評価者・心の声) 心底から納得している様子は当然なく、ブラフを掛けて経過観察

(評価者) 先程も申し上げました、組織体に価値を付加するという監査部のミッションは、飽くまで組織体が存続することが前提です。回りくどい言い方をして恐縮ですが、最高権限者は内部統制をオーバーライドする、つまり踏み躪ることができます。飽くまで可能性ながら、こうした最悪の場合は会社の存亡にも関わる事例に対処するために、監査部は経営に対する監視主体、つまり取締役会にも同じ以上の強度の報告ラインを有するべきと、米国内部監査人協会の基準に定められています。欧米の会社においては、経営の透明性を高める上でダブルレポーティングラインが常識となっているのです。

(社長) おやおや、今度は私が悪者ですか。まあ当社の場合、取締役会は経営会議とメンバーが概ね同一で、社外の方は限定的です。それに監査計画や監査結果は経営会議だけでなく取締役会にも報告されていますが。



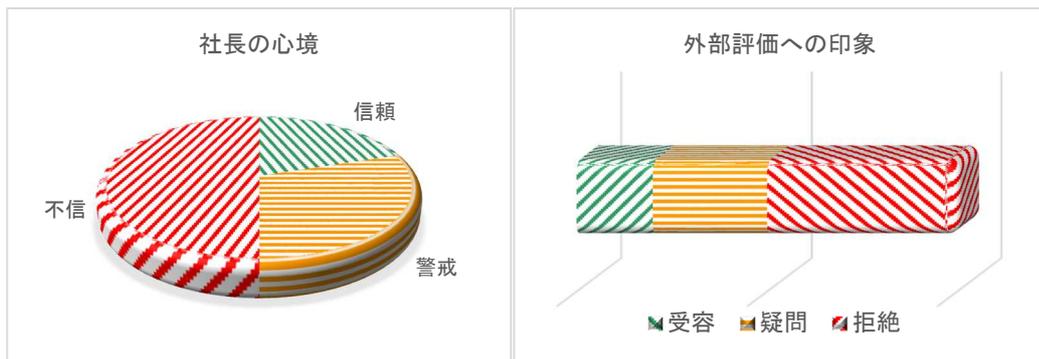
(社長・心の声) これは何だ！担当役員と監査部長を呼べ！とまで言わないが、今回の外部評価には一体幾ら払ったのか



(評価者・心の声) 虎の尾を踏み過ぎないように、でも譲歩は駄目！

(評価者) 実務的には対応されている一方で、残念ながら貴社の取締役会規程や内部監査規程には、取締役会に対する報告義務が明示されていないものと見受けられます。あと、これは実際ご対処頂けるかは少し別のお話ながら、監査部長の処遇や任免に係る取締役会の関与も言及なく、ご検討頂く余地があるものと思われま

(社長) 日本でも世間を騒がせたエンロンとかワールドコム of 事例ですか。これが米国なら、組織は倒れても監査人は残る、みたいな文化が浸透しているかもしれないけれど、日本はどうなのですかね。やはり組織あつての監査人ではないのかと。でも、担当役員が利益相反する事態は、内部統制を踏み躪る可能性に繋がり、会社や私自身にとってもリスクとなることすし、監査部の報告ラインの見直しは道理と思われるので、必要な情報が私に直接来るよう、組織や規程の改定を指示します。ただ、取締役会への報告内容の見直しや監査部長の処遇の件は、欧米では常識かもしれませんが、今回の評価結果のみで提言が出てくるのは、正直言って唐突感が否めず、即時に受け入れに同意する気はありません。少なくとも預からせて頂きます。



(社長・心の声) 結構食い下がってくる。国内外の失敗事例は一応教訓にしているし、ここは一旦降り気味と見せて、他にどんなことを言い出すか、少し餌を蒔いてみるか。しかし取締役会の話は何故出てくるのか面白くない

↓

(評価者・心の声) 依然として対応の態度は厳しいが、随分と本音が出るようになってきたし、こちらの覚悟は伝わりつつあると判断して、粘り強く押しを継続

(評価者) 畏まりました。ご高察頂き恐れ入ります。是非ともご検討下さい。2点目は、報告ラインとも関係ある事項ですが、監査部の貴職とのコミュニケーションです。ここでお尋ねしますが、監査部から監査計画や監査結果に関する説明や報告はどのように受けておられますか。

(社長) 経営会議ベースですね。計画は半年毎に、結果は原則毎月聞いています。

(評価者) では、そもそも監査を実施する前提として、ここが危ないといった、貴社を取り巻くリスクにどのようなものがあるか、監査部長から話を持って来られた例はありますかでしょうか。

(社長) うーん。それはどうなのかな。記憶する限りでは、特にそういうケースはなかったと思います。

(評価者) そうでしょうね。監査部長と議論させて頂いた際にも、やはりそんなことは行っていないと伺ったので、少なくとも年度計画を策定する前に、貴職をはじめ可能であれば主要な取締役会メンバーが、どのような事態が現実化した場合に、会社の屋台骨が揺るぎかねないと考えておられるか確認の上、反映して下さいと提言させて頂いています。

(社長) 全社的なリスク評価という訳ですか。しかし、それは監査部ではなくリスク所管部の仕事ではないですか。

(社長・心の声) 今度は監査と何の関係が？そんなことは役割として期待していない

↓

(評価者・心の声) 振れを再発させてしまったが、ある意味では想定内の反応

(評価者) はい。所謂、第二線である統括部署が、第一線である現場を管理・モニタリングする責任を負うのはその通りですが、例えば、経営管理やガバナンスであれば経営企画部、コンプライアンスであれば総務部、そしてリスク管理は信用や事務、システムといった各部が縦割りに担当していて、会社全体を見る第二線の部署は存在するでしょうか。

(社長) 待って下さい。一線とか二線とか耳慣れない言葉で、どういったことを指すのですか。

(社長・心の声) 煙に巻く気か？その手には乗らない

↓

(評価者・心の声) 連続失点。挽回には説明時間を取る必要あり

(評価者) これは失礼致しました。申し上げたのは、組織体の内部統制を担う3本の防衛線、つまりディフェンスラインを設定するもので、具体的には第一線は業務プロセスの所有者、即ちフロント部門が担当し、適切なリスクを取り収益を上げる要請を受けます。第二線は一口で申し上げるとミドル部門で、リスクを有効にコントロールすることにより、経営者を支援する目的で、ガバナンスやコンプライアンス、そしてリスク管理機能として整備されます。最後の第三線は、・・・

(社長) 途中で口を挟んで申し訳ないが、適切かは別として、例えばサッカーであるとするれば、一線はフォワードとか攻撃的ミッドフィルダー、二線は守備的ミッドフィルダーやディフェンダー、そして三線がゴールキーパーで、監査部という訳ですか。

(評価者) 流石社長、まさしく仰せの通りです。第三線である内部監査部門は、組織体の最後の砦として、第一線と第二線の両方が行っている業務の適切性を、貴職や取締役会に対して守り切る、つまり保証する責務を負います。また、先程も申し上げましたが、貴職をはじめ第一線や第二線に問題があった場合に備え、第三線は取締役会に対して直接的な報告経路を有するべきとされています。

(社長) そう言われてみると、雑誌とかで目にしたことがあるかもしれません。巷では一般的なのですか。でも、取締役会の件は先程話した通りで、曲げる気はありません。我々は商社という業態上、営業に経営資源を最も投入するのは必然であり、だからと言って内部管理を疎かにしている訳では決してありません。各所管部署から対応方針や結果は報告を受けています。

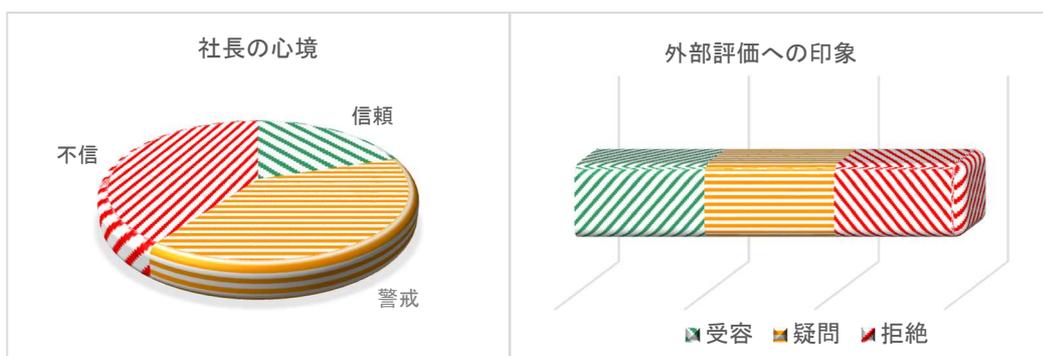
(社長・心の声) いい加減くどい！世間の事例を持ち出してくるが、経営としてやることはやっている。内部管理ばかり肥らせても意味はない

↓

(評価者・心の声) 流石に忘れていないか。無用の改組を提示する意向はない点や、内部監査に対する社内の評判等も持ち出して、反応を確認

(評価者) リスクを全社的に統括する部署を貴社に作って頂きたいと申し上げる意向はありません。一方で監査部をご覧下さい。第三線として組織全体のリスクをカバーする貌で、監査対象を決定し計画を策定しています。但し、今回拝見した処、リスクに対する評価が画一的で、社内の各部署や子会社が実際に有するリスク認識と合致していないとのコメントが、事前調査やインタビュー結果にも表れていました。

(社長) そこは私も気になっていました。漏れなく全支社や部署を回るのは公平で、比較できるのも事実ながら、監査計画や監査結果の報告を受けても、何に焦点を当てて策定し実施しているのか、今一つ浮かび上がってこない気がしていたのです。対応を指示しているのですが。



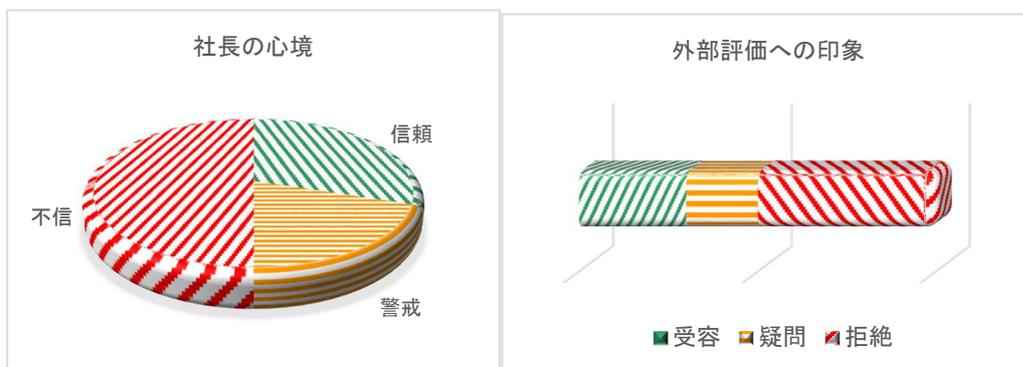
(社長・心の声) 監査を受けている側の不満に違和感はない。評価者に同意する訳ではないが、認識外ではない点は伝えておくとするか



(評価者・心の声) 随分と歩み寄り認められ、一段踏み込んで他社情報等を提供

(評価者) 実は監査部長も、監査計画を策定するに際して、貴職と全社的なリスクに関して話し合う機会は持っていない、との返答でした。であれば丸腰ではなく、監査部として会社の存続に関わると認識するリスクを両手、少なくとも片手くらい特定して持参の上、貴職と打ち合わせることを提言しました。

(社長) そんな話は監査部だけでなく、他の部署や役員としたこともないかもしれません。



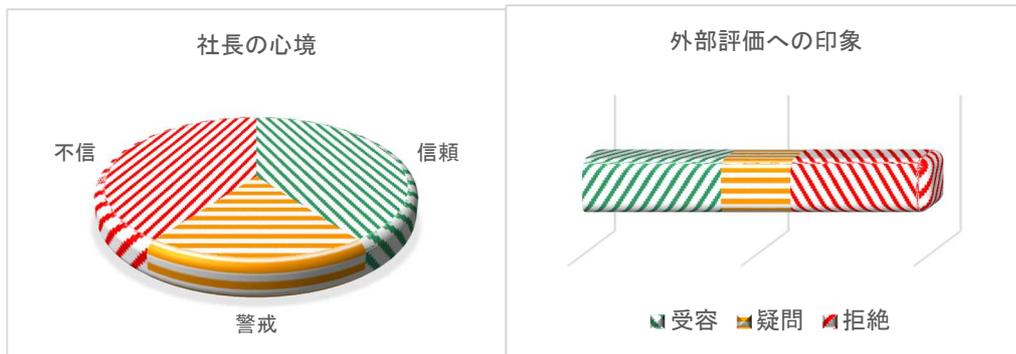
(社長・心の声) 相変わらず話が飛ぶというか、斜め上を行っている



(評価者・心の声) 逆効果だったか再度の揺り戻し。説明を若干噛み砕き、経営トップの意向を反映すべきとのトーンに持って行って、意識を擦ってみる

(評価者) 経営者でもない人間に高度なリスク判断はできないと思われていませんか。でも、これを外すと最悪の場合は会社が倒れるかもしれない、といった心配は、社員の方なら普段から3つ4つお持ちと思われる。それを糸口に監査の重点項目として貴職の同意を取り付けたり、更に重要なリスク情報を引き出ししたりすれば、経営に貢献するテーマを選定できます。経営トップの懸念事項が反映されていなければ、監査計画の実効性は根本から揺らぎます。

(社長) 私としては、監査部長が話を持ってきやすい雰囲気を作れば良い訳ですか。



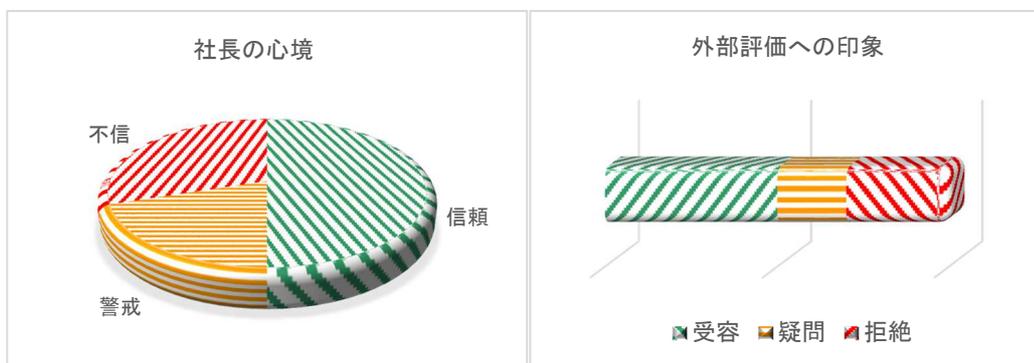
(社長・心の声) 危ない危ない！流石に会社として監査計画に自分の意向が反映されていないとは言えない



(評価者・心の声) 食い付いてきた。具体的なテーマも提示して同意を探る

(評価者) そうですね。貴職に申し上げるのは僭越ながら、コミュニケーションというのは双方向で初めて成立します。指示と報告の立場になるかもしれませんが、会社が最悪立ち行かなくなるケースって君達どう考える？との質問に回答を受け、コメントされるのでも構わないと思います。

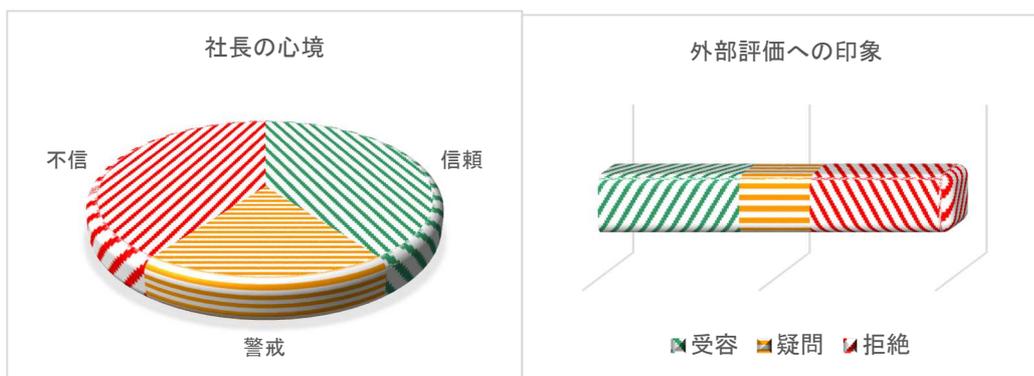
(社長) 分かりました。監査計画の見直しが今度ある筈なので、この計画どうやって作ってレビューしたの?と部長に聞いてみることにします。



(社長・心の声) 前から疑問に思っていた件でもあり、納得感ゼロの示唆ではない。面談の機会くらいなら設定しても良いか
↓
(評価者・心の声) 何とかクリア。次へ!

(評価者) ご了解ありがとうございます。3点目に移らせて頂きますと、コミュニケーションで指示と報告と申した内容に関係する件です。これも監査部長には伝えましたが、監査報告書を拝見すると記載内容は何れも指摘事項が大部分で、対象部署や業務の状況を正確に伝えきれていると判断するのは難しいとの評価に達しました。

(社長) 監査結果は経営会議で報告を受けていますが、私の処に報告書は一本一本来る訳ではないので、細かい内容まで了知していません。でも、監査っていうのは良くない点があって見つけたら、それを直させれば十分ではないのですか。やっていて当然という項目まで言及しなければならないのかなど。



(社長・心の声) 話が戻るといふか、また理解に苦しむ発言が出てきた



(評価者・心の声) 忙しい立場に鑑みれば分らないが、ここも対象部署の立場に言及して訴求

(評価者) 欠点を摘発するためだけに行うのが監査ではありません。これも口幅ったい言い方で恐れ入りますが、監査を受けた側は業務が忙しい中、資料提出やインタビューに時間を割いて下さっています。その結果として最終的に届いた報告書が、できていない点の羅列であれば、どんな印象を持たれるでしょうか。

(社長) まあ見つかった項目は別として、指摘されていないなら良かった程度かな。

(社長・心の声) 問題なければ触れる必要ないのは当然。時間の無駄



(評価者・心の声) そう来ると思った。対象部署のコメントと対応することに伴う利点を改めて提示

(評価者) 報告を受ける貴職をはじめ経営会議メンバーは、ノーニュース・グッドニュースで問題ないかもしれません。けれども、実際に対象部署にインタビューしてみると、自分達のやっていることが正当に経営に伝達されているのか、疑念さえ持たれている様子で、極論すると、こんなことなら監査部に情報を提供するのは嫌になるとか、そういった反応も見受けられました。

(社長) 腹を立てていますか。私が担当を持っていた頃は、社内監査って何のためにやっているのだろう？と思ったことはあるけれど、報告書は目を通す程度でしたね。

(社長・心の声) 何が聞きたいのか？迷走が再発してきた。社内監査の報告なんて、結果が余程悪かったりしなければ、真剣に見る奴はいるのか

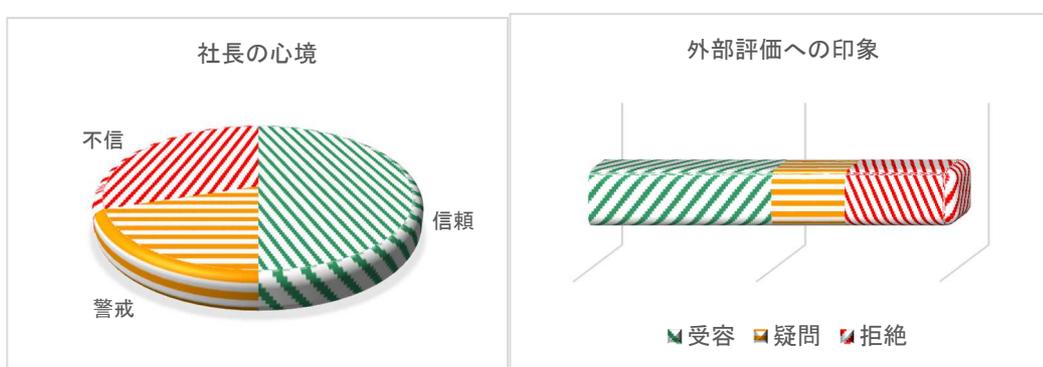


(評価者・心の声) 質問系を投げかけると明確な回答が得られない。ならば単刀直入で

(評価者) 監査報告が簡潔なのは重要ですが、一面的な記載になっては不味く、何よりも公

正さを欠きます。内部監査の最大の責務は、不備の摘発ではなく合理的なアシュアランス、つまり保証であり、安心して下さいと言える部分は明確に伝えるよう、貴社内で指示をお願いできればと考えています。これだけでも対象部署の次回以降の対応というか、監査部に見られて少なくとも悪くなかった、と印象付けることができ、内部監査の実効性が向上するものと思われま

(社長) 監査結果として、各部や各業務固有の運営面の評価も報告させるべき、ということですか。



(社長・心の声) 今度も対象部署の話か。しかしそこを突かれると否定はできないし



(評価者・心の声) あと一息。経営にもメリットある点を改めて主張して駄目押し

(評価者) 監査部の現状の行動背景として、貴職をはじめとする経営陣の関心は要改善点だけ、との認識があると思われま

それに対して、結果はどうだった？長所・短所とも両方伝えるように、と期待や関心をもって切り出されれば、監査部が臨店等で公正に対処することで対象部署との関係も円滑になり、例えば問題が起こりそのような場合は監査部に事前相談が行く等、予防的コントロールが作用する素地にもなると期待されま

(社長) 確かに、監査部の活動にスポットライトを当てることは余りなかったですね。内部

統制の強化という観点からも、各役員に指示してみることにします。

(社長・心の声) 仕方ない。取りあえず役員に下ろすか

↓

(評価者・心の声) 理由と方法を明示すれば相手は逃げられない。最後の1件へ

(評価者) 度々恐縮です。最後の4点目は、もう少し実務面に移りますが、貴職の期待や関心から導き出される内容として、先程申し上げた監査部に対する接し方がありません。監査対応への全社的な改善の余地は、勿論、監査部の活動状況に起因する一方、対象部署による内部監査への理解度も十分とは言いかねます。

(社長) 監査部だけでは処理しきれないということですか。

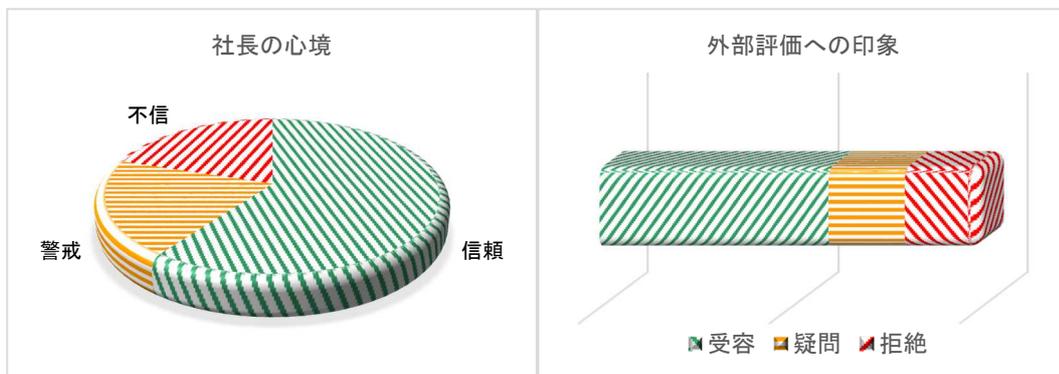
(社長・心の声) 監査部のやっていることを理解しろと言われても、手の内を明かさないと監査では？何が言いたいのか

↓

(評価者・心の声) 今一つ要領を得ない反応なので、ここも具体例を

(評価者) 具体例で申しますと、監査計画と監査結果を拝見した際、計画に上がっていた情報セキュリティ監査の報告が見当たりませんでした。事情を監査部長に確認した処、年度の途中でシステム監査担当が異動、交代要員もIT経験が乏しかったので、実施を見送った、との返答を受けています。

(社長) それは知りませんでした。情報セキュリティ監査の見送りは、昨今の世間事情に鑑みれば、理由によっては承諾しかねますね。



(社長・心の声) やられた！不知で済ますのは本来なら不味が仕方ない。こちら
も誘導して何を言い出すか聞くとするか

↓

(評価者・心の声) 話に乗ってきている流れが少しずつ出てきた。攻め時！

(評価者) 対象部署も、見に来るだろうと思っていたのに、との反応でした。監査部の人員
交替は分かりましたが、計画を変更するからには、一層重大なリスクを抱える事
案が他に発生したか、実施見送りが貴社のリスクプロファイルに影響を与えない、
と合理的に判断したかという点に関して、監査部の回答は何れもノーでした。や
はり仰せの通り、この監査は実施しなければならなかったと思います。

(社長) 人を抜かれて対応することができなかった、というのが監査部長の言い分ですか。

(評価者) 実際その通りです。でも、内部監査に従事して良いのは、監査部のスタッフだけ
ではありません。専門性の観点でいえば、外部監査法人やコンサルタントに委託
する方法もあります。但し、これは予算手当が必要なので、期の途中で承認が取
れるか見極められなかったのでしょうか。あとはゲストオーディターという制度が
あります。社内のリスク管理やコンプライアンスの所管部署から、監査メンバー
を融通してもらって検証を行う方法です。

(社長) 社内から融通って、自分のやっている仕事を自分で見ることですか。詳しく分かり
ませんが、先程も出た監査の独立性はクリアできるのですか。

(社長・心の声) これも論理の飛躍ではないか？あまり気にならなくなってきたが

↓

(評価者・心の声) 内部監査規程には言及があるが分からなくて当然。繰り返し説明

(評価者) 第二線の皆さんもご多忙と思いますが、担当分野に関するリスク認識という点で
は社内で右に出る者はいない筈であり、会社にも貢献できるとの意識を共有する
ことで、対応頂けるのではないかと思います。ご自身が直接その業務に従事してい

ると流石に宜しくないものの、例えば監査で検証する項目を決める際のアドバイザーのように機能して頂いて、表は飽くまで監査部が立つこともできます。

(社長) 監査部が希望しても、社内とはいえ相手のある話ですからね。

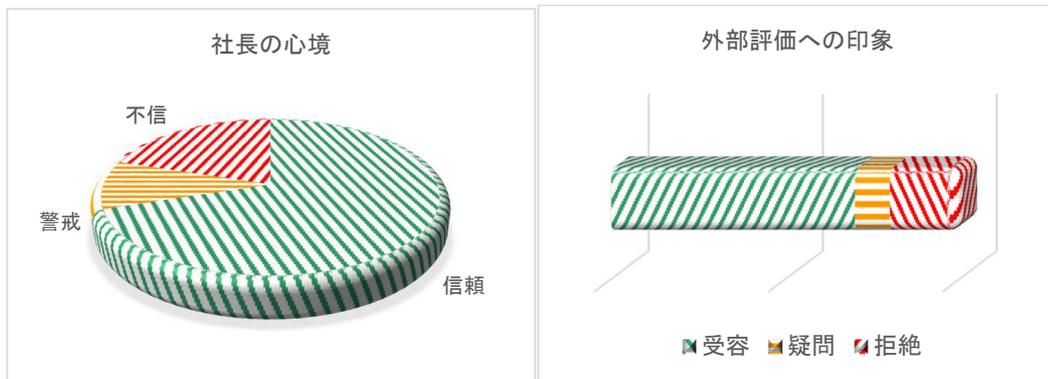
(社長・心の声) 実務的に本当に可能なのか釈然としない。しかし興味はある



(評価者・心の声) できることをすれば良いという点を理解させられればOK

(評価者) そうなのです。だから必要なのが組織的な対処であり、その前提として今後は、対象部署は監査を受けるだけでなく、組織を改善するために監査を行う立場となりうる点を経営から伝えて頂き、協力への理解を広めて頂ければと存じます。

(社長) 全社規模のシステム更改が続く等、所管部もリソースが逼迫していると報告を受けており、監査に参画する要員の捻出は簡単ではないものの、時間を限れば実務面で対応可能か、担当役員や部長に監査部と話させて、検討させてみることにします。



(社長・心の声) 社内での検討なら予算もいらないし、本来業務優先とはいえ、指示してみても損はないかもしれない。できなければできないで、聞かなかったことにするまで



(評価者・心の声) 監査部長の要望に対してゼロ回答ではなく、相応の了承を引き出したのでは

(評価者) 当方の報告は以上となります。なお、これまで申し上げました点は、基本的に米国内部監査人協会が定めた国際基準に則っていることをお伝えさせていただきます。お時間を頂きありがとうございました。言及しております通り、監査部に対する提言も出していますが、部長に別途お伝えしており、了解頂いています。今までの内容にご質問等ありましたらお願い致します。

(社長) 結論として、監査に関する組織対応が従前になく必要で、戦略的に変えるべき点はいえないとならない、との理解で良いですか。株主への説明材料にもなる大事な話です。

(社長・心の声) 結構どれも踏み込まれたが、押し付け感は不思議と希薄。駄目元で検討させたら、ひょっとすると化けるかも

↓

(評価者・心の声) 経営トップとして社内外の情勢に基づく状況判断力量は流石。追加的に具体的な説明を展開

(評価者) 外部から貴社監査部の品質を評価させて頂いた者として、そうした総括を頂けることを非常にありがたく存じます。経営を司る方に今更申し上げる内容ではありませんが、そもそも品質というのは製品やサービスに後工程で「付け加える」ものではありません。

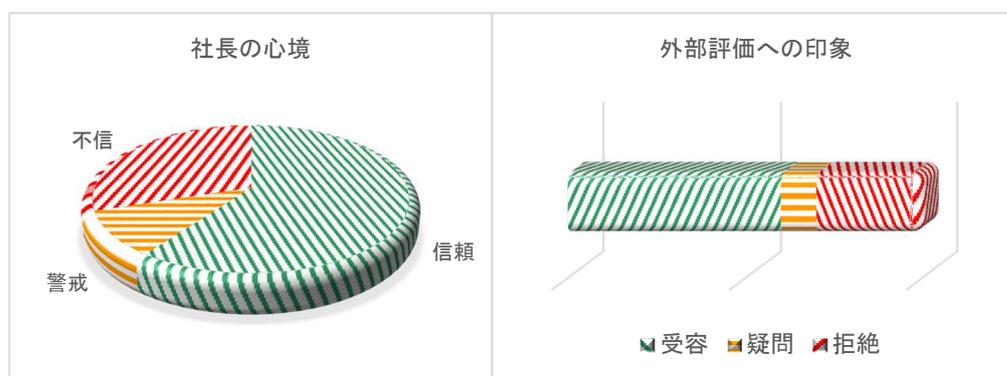
(社長) その点は商社という業態上、自分達でモノを作る訳ではないですが、国内外を問わず扱う商材のメーカーが品質に拘りをもって取り組んでいることを大前提として認識していますし、売る立場として顧客への責任も担うと自負しています。

(評価者) 実は内部監査の品質も同じで、日常業務として手掛ける過程で自然と「組み込まれる」、即ち、体制を作り運用を実際に行っていけば、要求される水準が担保されているということを、自ら検証するプログラムを作って頂くことが大切なのです。

(社長) 我々は単に商売の仲介を行うのではなく、プロジェクトを自前で遂行したり、出来上がったビジネスを買収して統合したりと、その過程で対象プロダクトの品質を維持する責務を負っています。

(評価者) 内部監査もその通りです。そして内部監査の品質を向上させるには、クライアントであるステークホルダー、つまり貴職、並びに役員や対象部署の方々からのフィードバックである、叱咤と激励の両方のメッセージが不可欠となります。さらに、ステークホルダーは社外株主を含む、との解釈が一般的です。

(社長) 監査の品質確保が組織としての説明責任に繋がる訳ですか。ただ、今回提示頂いた内容は、例えば監査部の改善提言であれば、対応の進捗状況の説明が経営会議に来るけれども、どのようにケア頂けるのか、これは別予算ですか。



(社長・心の声) 待て待て！監査部でも提言にはフォローアップを行っている筈。言い逃げか

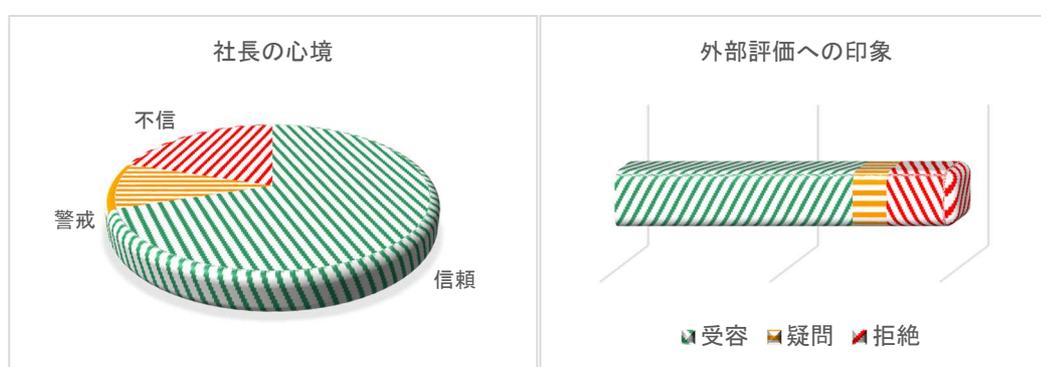
↓

(評価者・心の声) おっと！相談は受けるが、それ以上は別料金とも明言できないし、無難に流す

(評価者) 飽くまで社外の者として、各項目への具体的な方策はお任せ致しますが、監査部の品質評価に係る改善提言も、内部監査の改善提言同様、取締役会など然るべき

機関で改善状況をフォロー頂くなど、所謂PDC Aサイクルを回して頂くことをお勧め致します。決して言い放しとする意向はありません。疑問点などありません場合は、何なりとご相談下さい。

(社長) はいはい、分かりました。まずは本件に関する問題認識や対処に関して、社内で役員や監査部長の話聞く場を設けてみましょう。社外向けに説明する機会も必要になるのかな。「内部監査は社長の目であり耳である」との言葉に接したことがあるけれど、少し実感できた気がします。それに随分と食い下がられたし。



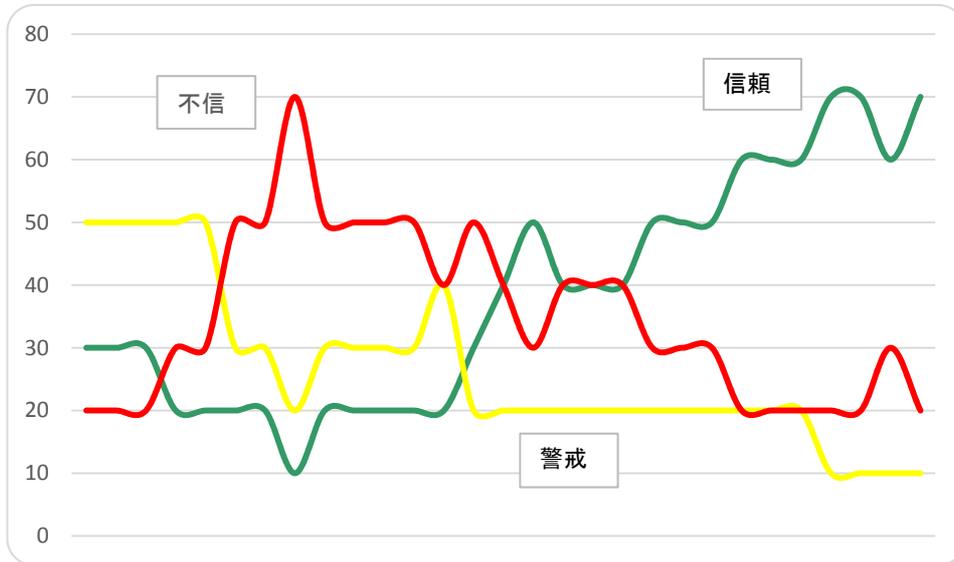
(社長・心の声) さては自分で言い出せない監査部長の作戦だったか。今後どうするかは一応社内で動かせみて、成果次第

↓

(評価者・心の声) 満点ではないものの、ミッション遂行。ではフィニッシュ

(評価者) 誠に恐れ入ります。品質評価チームとしては、今般の結果が貴社経営に、何らかの価値を付加させて頂くことができれば幸甚と存じます。頂いた時間を超過してしまいました点を含め、数々のご無礼本当に失礼致しました。また、本日は拙い説明をお聞き下さり、重ねてありがとうございました。

総括として、今回の報告開始から終了までの社長の心の動きをグラフ化してみました。



また、社長と評価者の認識は報告実施前後でどう変化したか、一覧に纏めます。

認識ギャップの遷移イメージ

(社長)

(評価者)

<最終報告実施前>

- ・そもそも内部監査に品質は必要なのか
- ・組織に関しては内部監査も含め、自分が全部見れば良い
- ・全社的なリスク評価とか事業評価とか、内部監査にそんなことは期待していない (問題点を発見してくれば良い)



監査部長に厳しいことも言っている手前、社長の理解がないと改善しない旨を不退転で伝える

<最終報告実施後>

- ・国内外を問わず、企業の蹉跎事例に話が行くと、突っ撥ねるには論拠がどうしても脆弱 (提案を受ければ保険にはなるか)
- ・社内資源の活用次第で、内部監査の品質も自前で向上できるなら儲け物か
- ・監査部長に一本取られたかもしれないが、説明に来させてみるか



心底から納得させられたかは兎も角、監査部長の社長との直接報告ラインは開通できた

7. おわりに

上記の事例で、評価者として自己採点は7～8割といった処でしょうか。実際の外部評価の場で、協会やプロバイダーの方々がどの程度、依頼主の要求を満たす改善提言を行っているのか、第三者に知る術はありません。しかしながら、提言に納得がいかない場合は極端な話、「対価を支払う価値はない」と拒絶される事例の発生も想定されます。

基本的な考え方は、内部監査を実施する際に経営者や対象部門へ負う責務と同じと考えられます。外部評価は内部監査部門に対する「アシュアランス及びコンサルティング」なので、ある意味これは当然と言えます。

今まで述べてきた内容は結局すべて仮想の域を出ていないのは事実です。「本物の中堅商社の内部監査部門は全然違う！」といった批判もあることでしょう。こうした点も踏まえ、No b 4では、本件が内部監査の外部評価に関する認識に対し一石を投じる機会になれば、と考えており、今後も外部評価に係る理解の深化に資する活動を継続してゆく所存です。

以 上

<成果物一覧> 掲載個所：<http://www.iiajapan.com/kenkyu/forum/report.html>

掲載対象	成果物	内容
月刊監査 研究・ 協会HP	① 仮想組織体に対する外部品質評価の事例検証（日本版モデルによる発見事象・改善提言ケーススタディ	2012年9月以降の研究会における活動の総括 ・着手・進捗経緯 ・仮想組織体・内部監査部門・自己評価結果の概要（*1） ・仮想組織体の内部監査部門に対する外部評価結果としての発見事象・改善提言の概要（*2） ・外部評価結果報告に係る社長と評価責任者のロールプレイング
	② 紹介スライド	（*1）の具体的内容（アニュアルレポートや自己評価結果のエッセンス）
	③ 発見事象・改善提言	（*2）の具体的内容（キーポイントのWHWに焦点を当てたマトリクス）
協会HP	④ アニュアルレポート2016	五井商事株式会社（仮想組織体である中堅商社）の事業報告書）
	⑤ 監査部員一覧	同社内部監査部門の陣容
	⑥ 内部監査規程	同社策定のルール
	⑦ リスクアセスメント案	同社内部監査部門実施のアセスメント概要
	⑧ 内部監査年度計画	同社内部監査部門策定の年度計画（3年分言及）
	⑨ 個別監査実施手順	同社内部監査部門策定の個別監査実施手順マニュアル
	⑩ 内部監査実施計画書	同社内部監査部門策定の個別監査実施計画（サンプル）
	⑪ アクセス権限管理業務フロー・RCM	同社内部監査部門策定の業務フロー図とテストプログラム（一部）
	⑫ 内部監査報告書	同社内部監査部門作成の個別監査報告書（サンプル）
	⑬ フォローアップ報告書	同社内部監査部門作成のフォローアップ報告書（サンプル）
	⑭ 品質評価ツール（A～F）	同社が内部監査の外部品質評価を受けるに際しての自己評価結果

＜C I Aフォーラム研究会N o b 4（内部監査の品質評価2008研究会）メンバー＞

（五十音順・敬称略）

氏 名	所 属
姉齒 公明	三井住友カード株式会社
魚野 晃子	株式会社シーアイシー
香川 正数	三菱ケミカル株式会社
加藤 仁史	株式会社三井住友銀行（座長）
櫛間 幸太郎	日化エンジニアリング株式会社
木本 淳司	三井生命保険株式会社
齋藤 隆	日本水産株式会社
寺本 一太	プルデンシャル ジブラルタ ファイナンシャル生命保険株式会社
西澤 征人	大同生命保険株式会社
松原 貴美	アコム株式会社
森田 卓哉	C I Aフォーラム研究会N o b 1～6（品質評価研究会） コーディネーター

（メンバーの氏名・所属は、2017年4月現在）