内部監査人協会（ＩＩＡ）情報／CBOK調査結果

倫理と圧力
― 内部監査専門職としてバランスをとる ―

著者：ラリー・Ｅ・リッテンバーグ（Ｐｈ.Ｄ，ＣＩＡ，ＣＰＡ）
ウィスコンシン大学マディソン校　名誉教授

訳者：堺　　咲　子
内部監査財団（Internal Audit Foundation）　評議員
インフィニティコンサルティング　代表
ＣＩＡ，ＣＣＳＡ，ＣＦＳＡ，ＣＲＭＡ，ＣＰＡ（ＵＳＡ）

ＣＢＯＫについて

内部監査の国際的共通知識体系（ＣＢＯＫ）は、内部監査の実務家とその利害関係者を対象にした内部監査の専門職の世界最大規模の継続的調査である。2015年ＣＢＯＫ調査の主な内容の１つは、世界中の内部監査人の業務と特徴を包括的に調べた実務家調査である。この実務家調査プロジェクトは、内部監査人協会（ＩＩＡ）調査研究財団（現：内部監査財団。以下同様）が2006年（回答数9,366）と2010年（回答数13,582）に実施した同調査を礎にしている。

本プロジェクトのレポートは、2016年の１年を通じて毎月のペースで発表される。これらのレポートは、個人、専門家組織、ＩＩＡ支部からの寄付のおかげで、無料でダウンロードできる。25以上のレポートを次の３つの形式で発表することが予定されている。

1）コアレポート：広範なテーマを扱うレポート
2）詳細レポート：重要なテーマを深掘りするレポート
3）早わかり：特定の地域やテーマを扱うレポート

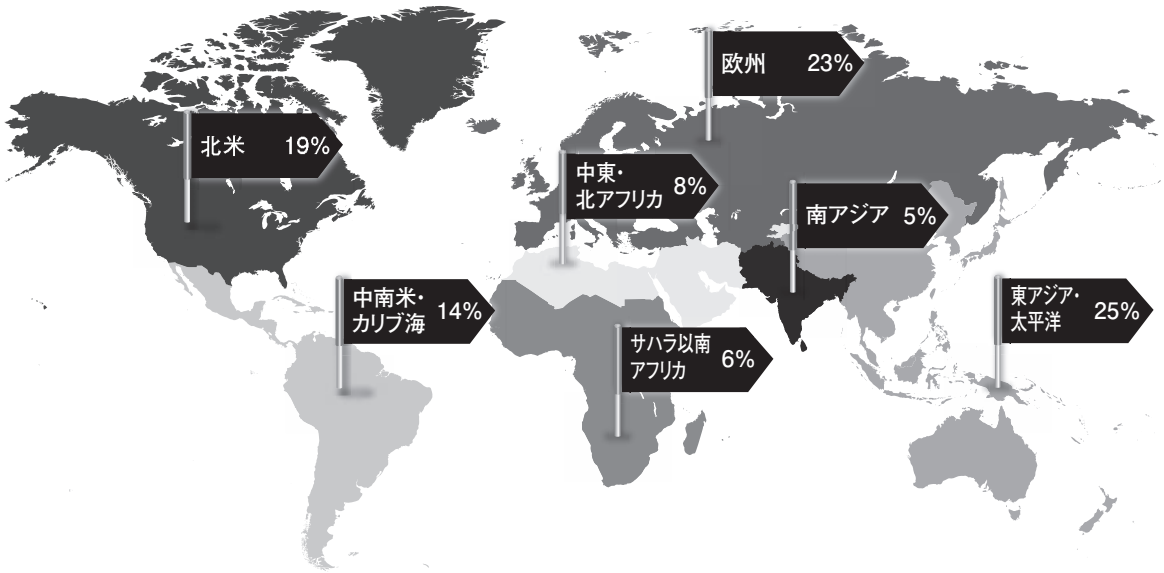
これらのレポートは、テクノロジー、リスク、素質等の８つの異なる側面から研究されている。本調査の質問と最新のレポートは、ＩＩＡのホームページ内のCBOK Resource Exchange（英語）からダウンロードできる。

調査データ	
回答者数	14,518*
回答国数	166
調査言語数	23
回答者階層	
内部監査部門長（ＣＡＥ）	26％
ディレクター	13％
マネージャー	17％
スタッフ	44％

＊回答率は質問ごとに異なる。

本レポートは、ＩＩＡ認定資格の継続的専門能力開発制度（ＣＰＥ）「倫理」学習支援講座の教材です。日本内部監査協会会員で公認内部監査人（ＣＩＡ）等の資格保持者の方は、当協会ホームページ会員サイト上のｅラーニング講座を受講して、「倫理」２単位を取得することが可能です。　＜編集＞

2015年ＣＢＯＫ実務家調査：地域別参加状況



注：地域区分は、世界銀行の分類によるものである。調査回答期間は、2015年２月２日から４月１日までであった。オンラインによる調査ページへのリンクは、ＩＩＡ支部の電子メールリスト、ＩＩＡのホームページ、ニュースレター、ソーシャルメディアなどから配信された。部分的回答については、回答者属性情報が揃っているものを分析対象としている。当レポートでは、ＣＢＯＫレポートの質問を、質問１、質問２と示している。

目次

エグゼクティブ・サマリー …… 23
はじめに …… 24
１．倫理、圧力および内部監査：フレームワーク …… 27
２．ＣＢＯＫ：ガバナンスの源と倫理ガイダンス …… 32
３．監査発見事項の変更またはもみ消しを求める圧力 …… 38
結論 …… 43

ＣＢＯＫの課題分野のマーク

将来　グローバルな視点　ガバナンス　マネジメント　リスク　基準と資格　素質　テクノロジー

エグゼクティブ・サマリー

内部監査人は、自らの判断や核となる倫理観に関する課題に直面することが多い。内部監査人がこれらの課題にどのように対応するかが、内部監査専門職の価値を決定付ける。本レポートでは、内部監査における倫理に関する2015年「内部監査の国際的共通知識体系

（ＣＢＯＫ）実務家調査」の結果の概要を説明する。さらに、内部監査専門職の倫理と関連する圧力の分析に使用できるフレームワークも提示する。

すべての内部監査人は、キャリアのある時点で倫理的圧力に直面する可能性が高いが、このＣＢＯＫ実務家調査データは、世界中の様々な地域で内部監査人に対する圧力に明らかな違いがあることを示している。また、内部監査人が倫理的なジレンマに直面した場合の、内部監査部門に対する支援の程度にも違いがある。

倫理綱要の強さと倫理綱要に関する内部監査の責任はともに、前回のＣＢＯＫ調査から５年間で増大しているが、2015年の調査は、倫理環境を改善するために多くの方法があることを示している。あまりにも多くの組織体、特に公共部門では、組織体の行動規範や倫理綱要がなく、内部監査人の多くは、ＩＩＡの「倫理綱要」に関する研修をほとんど、またはまったく受けていない。倫理の監査は比較的まれにしか行われておらず、組織体に倫理綱要がなければ倫理環境の監査を行うことは難しい場合がある､と調査データは示している。

理想的な環境では、内部監査人は常に、個人的な報復の脅威にさらされることなく、発見事項を示すことができるはずである。しかし残念ながら、内部監査人は、必ずしもこのような環境で業務を行うとは限らない。発見事項の変更を求める圧力に抵抗する内部監査人は、減給、不本意な人事異動、または解雇といった好ましくない結果を被ることがある。

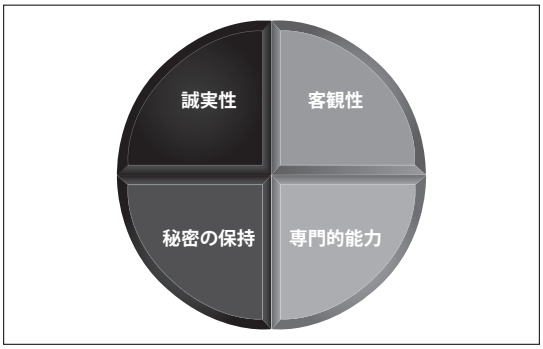
内部監査専門職は、倫理的行動へのコミットメントに基づく強固な基盤がなければ存在し得ない。本レポートが示すフレームワークは、すべての内部監査人が倫理的圧力に直面した際の職務遂行指針として、ＩＩＡの「倫理綱要」を採用する必要があることを明確に示している。

はじめに

「どんなに訓練されていても、すべての内部監査人は、自らの判断や核となる倫理観に対する諸課題に対応しなければならない。内部監査人がこれらの圧力にどのように対応するかが、内部監査専門職の価値を決定付ける。」

内部監査専門職は、倫理的行動へのコミットメントに基づく強固な基盤がなければ存在し得ない。ＩＩＡの「倫理綱要」（資料１参照）は、根幹となる４つの柱である誠実性、客観性、秘密の保持、および専門的能力（図表１参照）に基づいた倫理的規範を示している。ＩＩＡの「倫理綱要」の要素は、内部監査専門職の模範的な行動に繋がる。

＜図表１＞ＩＩＡの「倫理綱要」の主な原則



ではなぜこの４つの原則なのか？　内部監査人は、以下のためにこれらの強固な柱を活かしている。

１．ガバナンスに関わる者を含む､内部監査報告書の利用者の信用と信頼を構築すること。
２．内部監査人が自身の判断を妨げるような様々な圧力に直面した場合に、内部監査人の指針となること。
３．内部監査人が信用を損なうおそれのある活動に関与するのを防止すること。
４．オープンなコミュニケーションと監査発見事項の分析を確実にすること。

＜資料１＞ＩＩＡの「倫理綱要」

倫理綱要

原則

内部監査人は、以下の諸原則を適用し、支持することが求められる。

・誠実性

内部監査人が誠実であることによって信頼が築かれることから、誠実性は、自らの判断が信用される基礎となる。

・客観性

内部監査人は、検証の対象とされている活動およびプロセスについて、情報を収集、評価および伝達するに当たり、専門職としての最高水準の客観性をもって行う。内部監査人は、その心証の形成において、関連する状況のすべてについて調和ある評価を行い、自己の利害または他人から不当に影響を受けてはならない。

・秘密の保持

内部監査人は、入手する情報の価値およびその情報の所有権（ownership）を尊重し、法的なまたは専門職としての開示義務がない限り、適切な権限なしに情報を開示してはならない。

・専門的能力

内部監査人は、内部監査業務の実施に当たり必要な知識、技能および経験を用いる。

倫理行為規範

１．誠実性

内部監査人は、

1.1. 自己の業務（work）を、正直に、勤勉に、かつ責任をもって行うこと。

1.2. 法令を遵守し、法令で要求される、および専門職として期待される開示を行うこと。

1.3. いかなる違法行為にも意図的に加担してはならず、内部監査の専門職または組織体の信用を傷付けるような行為に関与してはならない。

1.4. 組織体の適法かつ倫理的な目標を尊重し、その目標に貢献すること。

２．客観性

内部監査人は、

2.1. 自己の公正不偏な評価を侵害する、または侵害すると予想されるどのような活動や関係にも関与してはならない。このような関与には、組織体の利害と衝突する恐れのある活動や関係も含む。

2.2. 自己の専門職としての判断を侵害する、または侵害すると予想されるどのようなことも受容してはならない。

2.3. 開示されない場合には検討対象の活動の報告を歪める恐れのあるような重要な事実を知ったときには、そのすべてを開示すること。

３．秘密の保持

内部監査人は、

3.1. その職務の実施過程で知り得た情報の利用および保護には慎重を期すること。

3.2. 情報を、いかなる個人的な利益のためにも利用してはならず、また、法令に反する、または組織体の適法かつ倫理的な目標にとって望ましくないいかなる方法おいても利用してはならない。

４．専門的能力

内部監査人は、

4.1. 自らが当該業務に必要とされる知識、技能および経験を有している場合に限り、その業務に従事すること。

4.2. 内部監査業務を「内部監査の専門職的実施の国際基準」に従って行うこと。

4.3. 自らの能力、およびその業務の有効性と質を継続的に向上させること。

出典：The Institute of Internal Auditors Code of Ethics (2016).
https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/2010-06-16_10165_Code_of_Ethics.pdf（原文）
https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Code-of-Ethics-Japanese.pdf（日本語訳）

洞察：誠実性の番人

「組織体の誠実性は、インターナル・コントロールのシステムを構築、管理および監視する人々の誠実性の水準を決して上回ることはない」

バウンドレス社（内部監査アドバイザリー会社）　代表
マイケル・ブロゼッティ氏

内部監査実施に対する圧力

内部監査専門職は、価値の付加という概念を基礎としている。価値を付加することの重要性は、ＩＩＡの「専門職的実施の国際フレームワーク」（ＩＰＰＦ）全体にわたって示されており、その中で「内部監査の使命」を述べている。「内部監査の使命は、リスク・ベースで客観的なアシュアランス、助言および洞察を提供することにより、組織体の価値を高め、保全することである。」

価値を付加することは、内部監査にとって非常に基本的なことであることから、その概念はＩＩＡの公式な「内部監査の定義」に含まれている。

「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。」[1]

明らかに、効率的かつ効果的な内部監査部門は、組織体の価値を高め、保全するために極めて重要である。しかし、独立した内部監査部門を持つことが重要であるにもかかわらず、内部監査人はある種の監査発見事項の変更や削除を求める圧力に直面することが多い。内部監査部門長（ＣＡＥ）500名から回答が得られた最近の調査によると、回答したＣＡＥの54％が、少なくとも１回は重要な監査発見事項のもみ消しを要請されていたことが明らかになった。『The Politics of Internal Auditing』では、調査対象の内部監査人の49％が、少なくとも１回は内部監査計画に含まれていた高リスク分野の監査をしないよう要請されたと指摘している。さらに、２つのフォーカスグループが実施され、同様の結果が得られた[2]。

2015年ＣＢＯＫ実務家調査では、内部監査人の多くが、「内部監査の専門職的実施の国際基準」（『基準』）やＩＩＡの「倫理綱要」に関する研修をほとんど、またはまったく受けていないことが明らかになった。多くの組織体でＩＩＡの「倫理綱要」は、組織体の行動規範に対して二義的なものと考えられていた。おそらくそれは、悪いことではないだろう。例えば、組織体に優れたガバナンス、強固な文化と行動規範、および協力的な取締役会や監査委員会がある場合、倫理的ガイダンスとしては組織体の行動規範で十分であろう。これは特に、内部監査部門が組織体の価値を高め保全するために、完全なアクセス権限を付与されてリスクの高い分野を検証できる場合に当てはまる。ほぼすべての状況下で、ＩＩＡの「倫理綱要」と組織体の行動規範は、組織体の卓越性を高めるためにともに機能し得る。

既存の研究では、倫理的行動に影響する別の要素が認められている。文化は、容認可能な行動について、明文化されていない規則と

[1] https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/ Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx（原文および日本語）

[2] Patricia K.Miller and Larry E. Rittenberg, *The Politics of Internal Auditing*, The IIA Reserch Foundation, Altamonte Springs, FL, 2015

ともに組織体の気風を確立するが、組織体の文化はすぐに変化する可能性があると理解することが重要である。かつては高い倫理性があると考えられてきた組織体の多くが、短期的な収益を求める強い圧力を受けたときに、急速かつ劇的に変化した[2]。

倫理と圧力に関するグローバルな課題

ＣＢＯＫ調査では、倫理と圧力に関する多くの課題を世界規模で調査した。調査の質問は以下の項目に関係している。

部門運営上の指示・報告と組織体制

- 部門運営上の主な指示・報告経路
- 職務上の主な指示・報告経路
- 内部監査の業績評価の最終的責任
- 内部監査業務の利用に関する意思決定者
- ＣＡＥの任命に関する最終意思決定者

組織体による圧力

- 監査発見事項のもみ消しまたは著しい変更を求める圧力
- 監査発見事項のもみ消しまたは著しい変更を求める圧力の発生源

必要に応じて、内部監査の意思決定のための倫理的フレームワーク

- 組織体の行動規範または倫理綱要
- ＩＩＡの「倫理綱要」

回答者の属性分布

- 回答者の年齢
- 回答者の内部監査部門における職位

質問が包括的であることと回答者が多様な背景を持っていることから、調査結果は以下を示している。

(a) 世界的な専門職の状況

(b) 改善の余地がある分野

得られたデータをわかりやすく解釈するためには、分析用のフレームワークを策定することが重要である。本レポートは、2015年ＣＢＯＫ実務家調査データをフレームワーク内で分析し、専門職が倫理的行動を守り向上させるためにできることに関する著者の見解を付して締めくくる。

１．倫理、圧力および内部監査：フレームワーク

1.1　内部監査における倫理的行動

内部監査における倫理的行動を分析する前に、「倫理的行動」の定義から始めるとよい。より包括的な定義の１つが、「Business Dictionary」の中にある。

「社会や個人が一般的に考えるものと整合するやり方で行動することには、優れた価値がある。倫理的行動は、ビジネスにとって望ましいものであり、誠実性、公平性、平等、尊厳、多様性および個人の権利などの主な道徳原則を尊重していることを実践により示すことである。」[3]

図表２は、内部監査専門職の倫理と関連する圧力を分析するために使えるフレームワークを示している。このフレームワークは、倫理的状況（すなわち、倫理的行動は社会に関係し、市民が「優れた価値」と信じるものである）から始まる。倫理は、誠実性、公平性、平等、尊厳、多様性、および個人の権利などに関する道徳的判断に焦点を当てている。これらの概念は、組織体の行動規範の中で具体化されることが多い。

専門職の倫理綱要は、より広範な倫理規程から導き出されるものであり、通常、専門職およびその構成員がステークホルダーの信頼をしっかり確保するように作られている。職業倫理は、「Business Dictionary」で次のように定義されている。

「職業倫理は、専門職団体の構成員が健全で一貫した倫理原則に従って業務を遂行する指針とするために、専門職団体が定める場合

[3] http://www.businessdictionary.com/definition/ethicalbehavior.html#ixzz48JBB9Mhw

が多い。」[4]

組織体の行動規範と専門職の倫理綱要には、大きな違いがあり得る。大抵の場合、組織体の行動規範は、個人が組織体内でどのように行動すべきか、また組織体外の者にどのように対応すべきかを述べている。このような規範は、公正な取引、信頼、情報の守秘義務、職場における互いの尊重、誠実性などの課題について述べることが多い。他方、専門職の倫理綱要は、専門職のすべての構成員の行動に対する期待を述べている。これらの期待は、組織体の行動規範を超える場合がある。例えば、医学、法律、外部監査、および内部監査の専門職の倫理綱要は、各専門職の特殊な役割を十分意識するように策定されていることがわかる。

すべての組織体は、独自の文化と価値観を確立している。これらの価値観は行動規範に反映されることが多いが、単に行動規範を策定するだけでは不十分である。行動規範は効果的に伝達されなければならず、また、規範の遵守を確実にするためのプロセスが整備されなければならない。例えば、エンロン社（倫理観の欠如が広く報道されたことをきっかけに倒産した企業）には、以下を強調した行動規範があった。

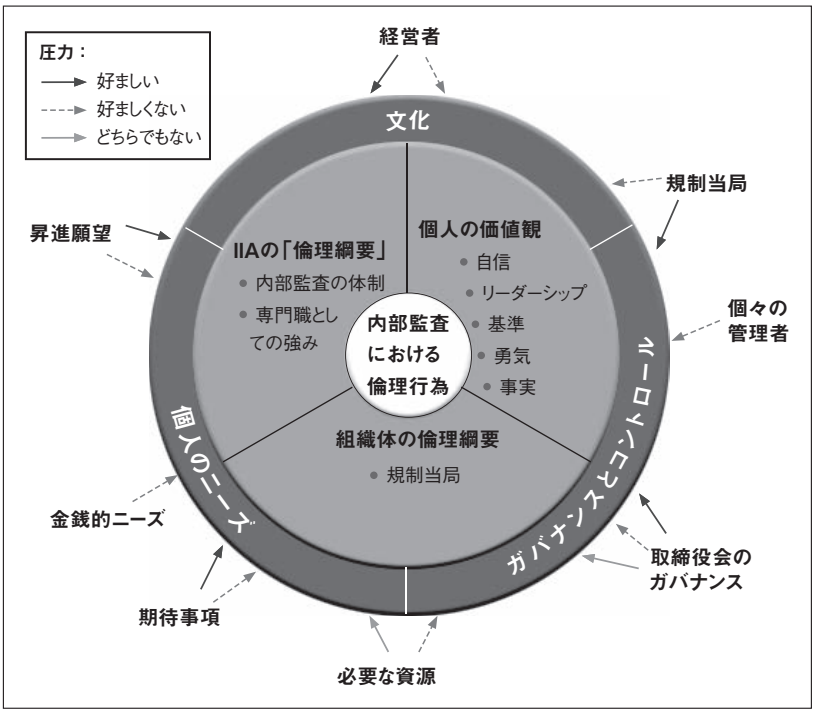
- 尊重
- 誠実性
- コミュニケーション
- 卓越性
- 秘密保持
- 会社への貢献

エンロン社では、社員は倫理綱要を読み、倫理綱要を遵守する旨の文書へ署名することが義務付けられていた。しかし、残念ながら、エンロン社における倫理的行動への影響は、包括的な倫理綱要の存在よりも組織体のリーダーシップスタイルや非言語的なコミュニケーションの方が大きいようであった。米国のウェルズ・ファーゴ社で起きた最近の出来事についても、同じことが言える。そこでは、企業文化が倫理綱要と矛盾していた[5]。

1.2　倫理的行動の促進：倫理観の源

倫理的な意思決定に影響を及ぼす要因は数多くある。図表２のフレームワークが示すように、幅広い社会的要因が、外円の項目に影響を及ぼす。外円の項目は、個人のニーズ、文化、およびガバナンスとコントロールとい

＜図表２＞倫理と圧力：内部監査のフレームワーク



[4] http://www.businessdictionary.com/definition/professionalethics.html#ixzz48JCVZW4R

[5] このようなコミュニケーションは、好ましいものにも好ましくないものにもなり得る。エンロン社の場合、コミュニケーションは好ましいものではなかった。なぜならば、「利益の達成と増加」が組織体の一義的な価値であることを強調していたからである。著者が実際に知っているものも含めた他の組織体では、倫理違反に対する措置は、非倫理的行動をまったく容認しないことを知らせる強力な手段であった。

う要素で構成されている。次に、これらの外円の構成要素は、内部監査の倫理的意思決定を左右する具体的な考慮事項に影響を及ぼす。

●個人の価値観
●組織体の倫理綱要
●ＩＩＡの「倫理綱要」

フレームワークの内円は、その構成要素が内部監査人による倫理的行動を促すために設計されているので重要である。理想的には、このフレームワークの３つの輪が互いに他の要素を補完し補強すべきである。例えば、個人の価値観は倫理的行動を確実にする上で不可欠であるが、正しいことよりも経済的利益を重視する（不正や他の悪事に関与することが多い）者もいるかもしれない。

個人間の価値観の違いを少なくするために、組織体は、従業員、仕入先、顧客、およびその他のステークホルダーに、組織体の基本的価値観を伝える行動規範を策定している。多くの場合、これらの規範は非常に大まかに書かれており、「卓越さを目指す」「自分がしてもらいたいように顧客に対応する」「新聞に書かかれるとまずいことをしない」などの言葉が使われている。このように、明確さを欠く行動規範が不適切な行動に繋がることが多い。

ＩＩＡの「倫理綱要」は、内部監査の中に信頼を確立し高めるために策定された。この「倫理綱要」は、個人の価値観や組織体の規程が十分でないかもしれない状況において、内部監査部門と組織体のステークホルダーの両方を守ることを意図している。

「成功する内部監査人は、ＩＩＡの『倫理綱要』の原則を自らの業務に組み込んでいる。内部監査人は、誠実性、客観性、秘密の保持および専門的能力を示す綱要に従うことによって価値を高める。一方で、職業倫理に忠実な内部監査部門がない組織体は、『正しいことをしたい』人の意欲を失うおそれがある。」

アーバン・アウトフィッターズ社
内部監査ディレクター
トーマス・オコーナー氏

1.3　倫理的行動に影響を及ぼす主な外部要因

図表２の外円にある３つの要素（個人のニーズ、文化、ガバナンスとコントロール）は、通常、好ましく作用するが、誤用された場合には重大なリスクをもたらす可能性もあることを示している。図表３は、３つの要素に関連する、好ましい影響、およびリスクと好ましくない行動をいくつか示している。

洞察：信頼されるアドバイザー

南米に拠点を置く国際企業の倫理・コンプライアンス担当役員、ミリアム・ペナ氏は、「内部監査は、チームとして働き、組織体のゴールに沿い、信頼されるアドバイザーとして見られなければならない」と提案する。ペナ氏は、「内部監査人は圧力のせいで、チームプレイヤーとして受け入れられるために、監査発見事項について折り合いを付けたり、丸く収めるための友好的で協力的なアプローチをとりたがる可能性がある」という状況におけるリスクを低減するためには、ＩＩＡの「倫理綱要」が不可欠であると考えている。さらにペナ氏は、内部監査人が監査対象者からの圧力や抵抗を感じた場合に適切な対応をするためには、対人スキルを身につけることが重要であると考えている。

内部監査専門職に惹かれる人は、通常、高い個人的価値観と倫理的基準を持っている。同様に、多くの内部監査人は、自らの価値観に沿った強固な組織文化に惹き付けられる。組織体のガバナンスとコントロール環境は、

＜図表３＞個人のニーズ、文化、およびガバナンスとコントロールの影響

個人のニーズ	
好ましい影響	リスクと好ましくない行動
●専門職として認められたいという願望	●金銭的な圧力
●倫理的行動に対するコミットメント（高い個人的規範）	●倫理的か否かを問わず、「成功」と見なされる行動を模倣する傾向
●キャリア志向の態度であるが、個人的な尊敬は犠牲にしない。	●正当化（例：「皆がそうしているから大丈夫に違いない。」）
	●内部監査人が問題を完全に理解していない場合、発見事項となり得る事項を「隠す」傾向

文化	
好ましい影響	リスクと好ましくない行動
●肯定的な見方を強める	●文化は非常に速く変わる可能性がある
●結果に対して「個々人の当事者意識」を促す	●文化は「短期的な成果」を重視することがある
●「正しいことをする」ように促す積極的な行動を公式に認める	●組織体は、倫理的でない行動に対して誤って報いるような業績評価指標（例えば、長期的な倫理的行動を考慮しないボーナスやストックオプション）を用いることがある
●社会的に責任ある組織体として認められることで、個人の倫理的行動へのコミットメントを高める	●組織文化が組織戦略とうまく整合しないことがある

ガバナンスとコントロール	
好ましい影響	リスクと好ましくない行動
●「トップの気風」と倫理的なコミットメントを強化する	●コントロール環境の弱点が広範囲に及ぶことが多い
●リスク・マネジメント、ガバナンスおよびコントロールを土台にした内部監査の使命がある	●文書化されていないが、実際のリスク選好は危険なものかもしれない

内部監査人の個人的なニーズと価値観、および文化の両方を支えるべきである。

「私たちは現在25万人以上を雇用しているが、誰一人として良からぬ行いをせずに一日が終わる可能性はゼロである。しかし、少しでも不正の気配がしたらすぐに対処することで、良からぬ行いを最小限に抑えるのに大きな効果を得ることができる。こうした問題に対して行動や言葉によって表される態度は、ビジネスの文化がどのように発展するかにおいて最も重要な要素になる。文化は、規則集以上に組織体の行動を決定付ける。」

バークシャー・ハサウェイ社
2010年年次報告書
ウォーレン・バフェット氏

組織文化は、組織体のコーポレート・ガバナンスや行動規範とは異なるものである。ウォール・ストリート・ジャーナル紙の記事は、次のように問いかけている。

「従業員に不適切な行動をさせないための規則を設ける方がより重要か。あるいは、そこで働くすべての人々が正しい行動を期待されていることを理解しているので規則を明確にしない企業文化を浸透させる方がよいか？」[6]

この議論で最も重要なのは、行動規範が規則のように書かれていることが多いという点である。議論は次のような前提で進んでいる。規則がある場合、規則の裏をかいたり自分に都合の良い解釈をしたりする傾向がある。ある意味では、包括的な原則は、同様な弱点を

[6] Ben, DiPietro, "What Matters More: Focusing on Rules or Creating Ethical Culture?" *The Wall Street Journal*, March 15, 2016.

抱える可能性がある（例えば、不適切な行動を「正当化」する解釈がされる）。

ＬＲＮ社の倫理・コンプライアンス・ソリューション担当プレジデントのジャン・マルク・レヴィ氏は、「価値観は行動を促し、行動は成果をもたらすので、リーダーは組織体内の文化の実情を把握するだけでなく、その文化に影響を及ぼす方法を知ることも重要である」と述べた。「それはまさに、労働者を価値観や倫理的な文化に従う気にさせるように影響する方法を見つけることである。」

文化は、グループ間で受け入れられる価値の集合であるため、職業倫理のあらゆる評価の際に取り上げるべきである。組織文化の重要性は、組織文化の監査を奨励するというＩＩＡの積極的なアプローチによって強調されている。組織文化と文書化された行動規範の間のギャップが大きいことが多く、内部監査人はこの点を考慮するべきである。

最後に、コーポレート・ガバナンスの質、特にコントロール環境とそれに関連するインターナル・コントロールは、組織体全体の強力な倫理的行動を支える源の１つとなり得るし、またそうあるべきである。内部監査人は、監査発見事項が監査対象者に受け入れられないという状況に直面することが多い。強力なガバナンスと倫理綱要があれば、このような状況における潜在的なリスクを軽減することができる。

1.4　圧力：様々な発生源

個々の内部監査人に対する圧力の発生源は様々である。最高経営者、業務部門の経営管理者、またはその他の従業員からの圧力に加えて、個人的な金銭問題のストレスや昇進願望などの要因が、ストレスレベルに影響を及ぼすことがある。多くの人々は圧力を好ましくないと捉えているが、図表２は圧力が好ましいものにも好ましくないものにもなり得ることを示している。例えばガバナンスは、昇進願望、経営陣からの支援、または規制当局の指導と同様に、強力で好ましい圧力となり得る。

好ましくない圧力は様々な形で現れ得る。『The Politics of Internal Auditing』は、組織体のリーダーによる内部監査予算の削減、内部監査の欠員の放置、ＣＡＥの不本意な人事異動、さらにＣＡＥ（および監査人）の疎外といった、より巧妙な形の圧力の例を報告している。

文化的価値観の監査

ＩＩＡの事務総長兼ＣＥＯであるリチャード・チャンバース氏は、組織文化の監査に関する2014年７月29日のブログで、「企業文化といったかつては考えられなかったテーマも、今では監査対象である。これがあるべき姿である。有害な企業文化のような重要な問題を無視すれば、十分に効果的なリスク・ベースの監査業務を提供することはできない。」と述べている。

チャンバース氏はＩＩＡ英国の報告書を引用して、内部監査人には以下が必要であると指摘している。

- プロセスとコントロールに焦点を当てることにとどまらず、文化的弱点を識別するための根本原因分析も行うこと。
- 文化や価値観がどの程度あらゆる経営判断の中核となっているかを判断するために、文化的指標を監査すること。
- 採用方針、研修、業績管理および報酬などの指標を含めること。
- トップの気風だけでなく、組織全体の気風も監査すること。
- 自らの判断を信じること。時にはそれが主観的なアプローチをとることを意味するとしても[7]。

[7] https://iaonline.theiia.org/auditing-the- organizational-culture

1.5　フレームワークの概要

ここに示したフレームワークは、多種多様なリスクが、内部監査の倫理的行動に対して好ましい、または好ましくない影響を及ぼし得る圧力を伴っていること、さらに内部監査専門職の倫理綱要が極めて重要なことを表している。このフレームワークは、専門職の倫理綱要が組織体の倫理綱要とは異なることも示している。2015年のＣＢＯＫ実務家調査では、これら諸課題の多くを取り上げている。

２．ＣＢＯＫ：ガバナンスの源と倫理ガイダンス

2.1　ＣＡＥの報告責任と任命

適切な指示・報告経路は、内部監査人の倫理的行動に影響を与え奨励することができる。ＣＡＥは、２系統の指示・報告経路を有することが多く、それは部門運営上と職務上に分けられる。内部監査の部門運営上の指示・報告は、一般的に、内部監査部門の日次および月次の業務に焦点を当てている。職務上の指示・報告は、内部監査部門の最終的な責任に焦点を当てている。その最終的な責任には、監査計画と監査予算の承認、およびＣＡＥの人事に関する責任が含まれる。

図表４が示すように、大部分の内部監査部門は、最高経営責任者（ＣＥＯ）、最高財務責任者（ＣＦＯ）、顧問弁護士といった経営陣に対して部門運営上の報告を行っている。一方、内部監査部門の４分の３近くが、監査委員会または取締役会に職務上の報告を行っている。

洞察：経営陣は、状況が厳しくなると、顧問弁護士に頼ることが多い。

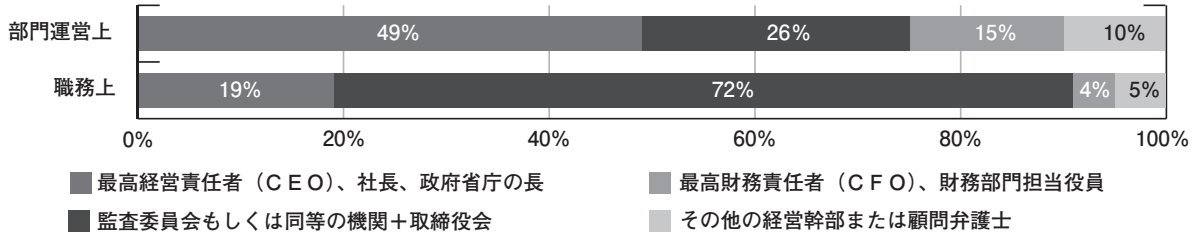
内部監査業務とレビューを専門とするコンサルティング会社ＹＣＮグループのＣＥＯであるスティーブ・マインダー氏は、状況が厳しい場合、経営陣は適切な行動を決めるために顧問弁護士に頼ることが多いと指摘する。残念ながら、法律の専門家はこのような好ましくない影響を排除または低減する方法について単に研修を提供するに過ぎない、とマインダー氏は述べる。そのようなアプローチは、好ましい倫理に基づいたアプローチが示唆するものと矛盾することが多い。倫理的行動に関する基準の多くは、重大な問題を対処する際に透明性と公開性を奨励している。

図表５が示すように、一般的な内部監査の指示・報告経路は、地域によって異なる傾向がある。

ＣＡＥの72％が監査委員会または取締役会に職務上の報告をしているが、東アジア・太平洋地域では62%と低く、サハラ以南アフリカ地域では87%と高かった。

『The Politics of Internal Auditing』によると、経営者からの圧力の影響を緩和するための重要な要件は、ＣＡＥと監査委員会委員長の強力な関係であることがわかった。しかし、

＜図表４＞内部監査の報告経路



注：質問「あなたの組織の中で、内部監査部門長（ＣＡＥ）または同等の職位の者の部門運営上の主な報告先はどこですか？」
回答数＝2,608。

＜図表５＞内部監査の報告責任（地域別比較）

報告経路	サハラ以南アフリカ		中東・北アフリカ		中南米・カリブ海		欧州		南アジア		東アジア・太平洋		北米		世界平均	
	職務上	部門運営上	職務上	部門運営上	職務上	部門運営上	職務上	部門運営上	職務上	部門運営上	職務上	部門運営上	職務上	部門運営上	職務上	部門運営上
最高経営責任者（ＣＥＯ）、社長、政府省庁の長	11%	75%	20%	61%	27%	54%	20%	45%	11%	39%	30%	53%	8%	33%	19%	49%
監査委員会もしくは同等の機関＋取締役会	87%	7%	75%	28%	63%	33%	71%	36%	79%	27%	62%	29%	80%	11%	72%	26%
最高財務責任者（ＣＦＯ）、財務部門担当役員	0%	11%	3%	5%	3%	7%	4%	11%	8%	23%	3%	6%	8%	36%	4%	15%
その他の経営幹部または顧問弁護士	2%	7%	2%	5%	6%	5%	6%	8%	2%	11%	5%	11%	4%	19%	5%	10%

注：質問74「あなたの組織の中で、内部監査部門長（ＣＡＥ）または同等の職位の者の職務上の主な報告先はどこですか？」
回答数＝2,599。

この要件が十分有効なのは、監査委員会が外観上も実質的にも独立している場合のみである。『The Politics of Internal Auditing』も、監査委員会が圧力を緩和するのに有効でない多くの状況として、以下を挙げている。(a) 監査委員会が悪い知らせを聞きたがらない、または、(b) 監査委員会は独立しているものの、委員長やＣＥＯに支配されていた。

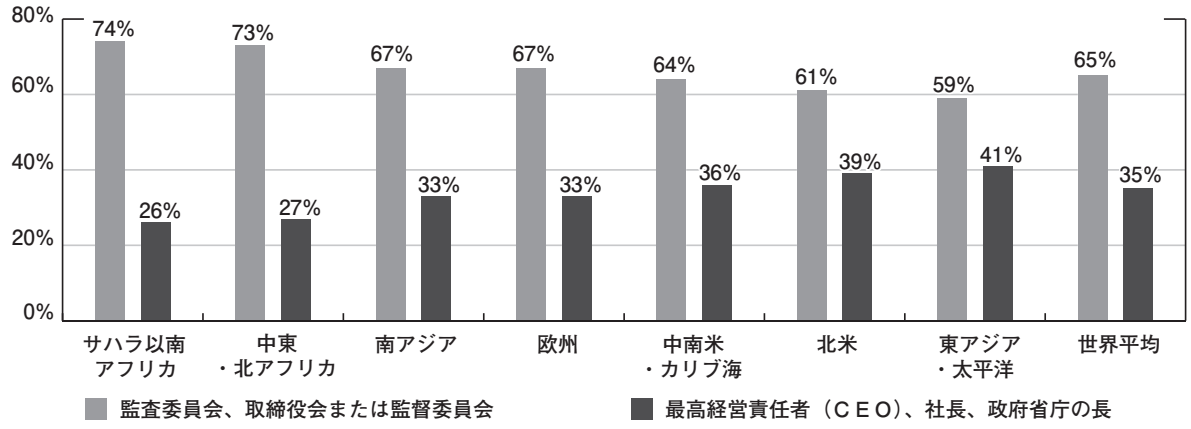
監督に密接に関連するのは、誰がＣＡＥの任免権を持つべきかである。大部分の内部監査人は、取締役会または監査委員会が最終的な人事権を持っていると回答している（図表６参照）。

ＣＢＯＫ実務家調査の結果によると、監査委員会または取締役会がＣＡＥを任命している傾向が強く一貫性があるが、北米および東アジア・太平洋地域だけは平均をやや下回っている。

業種別の任命関係をみると（図表７参照）、公共部門（政府機関）において監査委員会や取締役会によるＣＡＥの任命比率が低いことは驚きであり懸念される。ＣＡＥの任命責任は監査委員会または取締役会にあると回答した公共部門の組織体の割合は、半数に満たなかった。

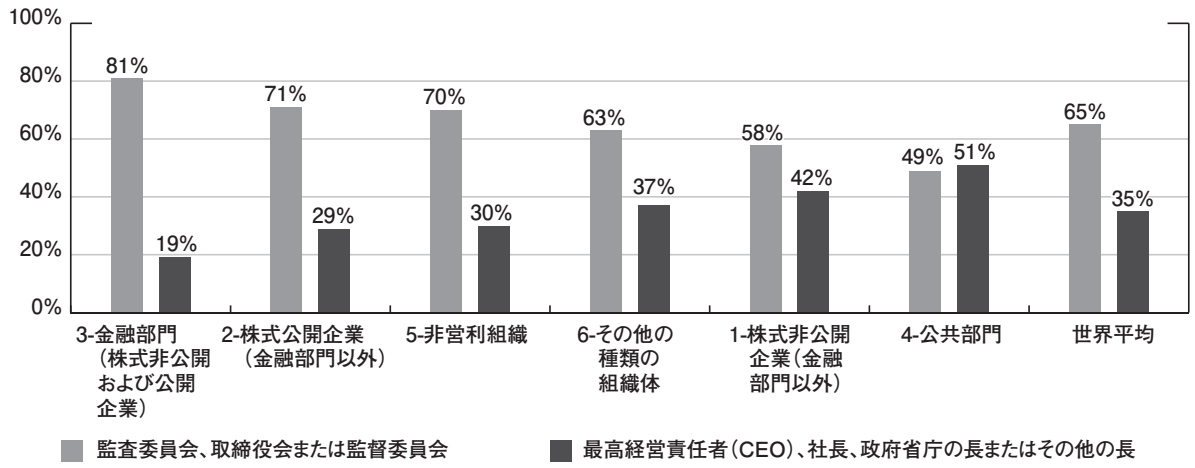
公共部門の組織体は多大な資源を消費しているので、これらの資源が効率的かつ効果的に使用されることを確実にするためには強力

＜図表６＞ＣＡＥの任命者（地域別比較）



注：質問75「内部監査部門長（ＣＡＥ）もしくは同等の者の任命の最終決定権は誰にありますか？」（ＣＡＥのみ）
回答数＝2,380。

＜図表７＞ＣＡＥの任命者（業種別比較）



注：質問75「内部監査部門長（ＣＡＥ）もしくは同等の者の任命の最終決定権は誰にありますか？」（ＣＡＥのみ）
回答数＝2,409。

なガバナンス手続が必要である。公共部門の組織体では、政治のプロセスから独立した監督機関が必要となることが多い。しかし、監査委員会に関する最近のＣＢＯＫレポートによると、公共部門の事業体のわずか65％しか監査委員会または同等のガバナンス機関を有していないことがわかった。ＣＡＥがいる公共部門の事業体の割合は、半数未満（49%）であった[8]。

監査委員会のような監督機関との指示・報告経路がないことは、不安である。対照的に、民間企業の大多数には、監査委員会または取締役会が任命を承認したＣＡＥがいる。これは本レポートの著者の意見であるが、公共部門の組織体のガバナンスは大幅な改善が必要であり、内部監査、および独立したレビュー機能である監査委員などが必要である。

当然のことながら、組織体の規模が大きくなるにつれて、監査委員会や取締役会によって任命されるＣＡＥの割合は増加する。ＣＢＯＫ調査に参加した組織体のうち最も大規模と区分された組織体の80%超では、ＣＡＥは監査委員会または同等のガバナンス機関によって任命されていた（図表８参照）。

洞察：ＣＡＥにとって重要な要素

デポール大学の臨床学教授で元ＣＡＥのリチャード・アンダーソン氏は、次のような見解を述べている。指示・報告経路、監査委員会の期待事項、およびＣＡＥの人事評価者といった、倫理的文化を構築し支える上で本当に重要な課題は、ＣＡＥ候補者がＣＡＥ職の採用面接のあらゆる過程において十分検討すべき事項である。これらの重要な要素のいずれかが存在しないことは、潜在的な危険信号であり、これは強力で有効なＣＡＥを支援することにつながらない環境であることを示している。ＣＡＥに就任した後でこれらの基本的な要素のいくつかが欠けているとわかった場合、前述の多くの圧力を受けやすくなる可能性がある。

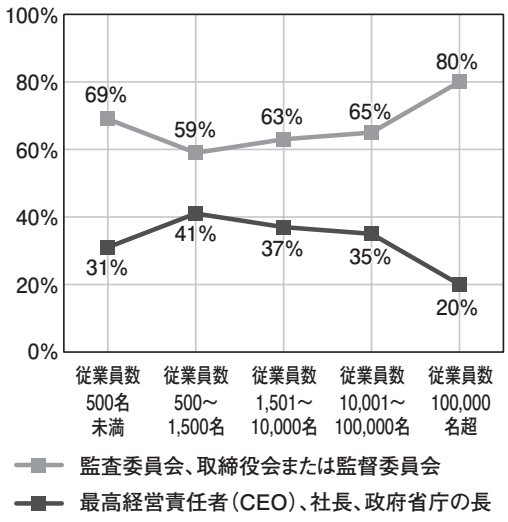
「公共部門では、51%がＣＡＥの任命をＣＥＯ、社長、政府省庁の長またはその他の経営陣が行っているという結果であるが、これは、監査委員会が設置されていない公共部門の監査部門が多いことが

[8] Larry E. Rittenberg, *Interacting with Audit Committees: The Way Forward*: A Component of the CBOK Study (Altamonte Springs, FL: The IIA Research Foundation, 2016)

要因であると思う。監査委員会が設置されていない組織のＣＡＥ任命の大半は、機関の長またはＣＡＥが報告する政治的監督機関（例：指定された委員会、市長、市議会）によって行われる。」

アメリカ政府監査センター長
ジョン・ウゼラキー氏

＜図表８＞ＣＡＥの任命者（組織規模別比較）



注：質問75「内部監査部門長（ＣＡＥ）もしくは同等の者の任命の最終決定権は誰にありますか？」
回答数＝2,409。

ＣＡＥの任命に焦点が当てられることが多いが、ＣＡＥの業績評価者を理解することも重要である。図表９は、この責任を担っているのが経営陣と取締役会とでほぼ同じ割合であることを示している。大きな例外は北米であり、ＣＡＥの61%が経営陣によって正式に評価されている。しかし、この評価は監査委員会によってレビューされることが多い。欧州などの先進諸国では、監査委員会、取締役会または監督委員会がＣＡＥの業績評価を行う割合が高い。一般に活発な監督委員会がある地域の組織体は、そのような委員会に内部監査の業績評価を委ねることが多い。

洞察：二君に仕える

内部監査は、経営陣と取締役会という二君に仕える。大抵の場合、二君の目的は同じであるが、経営陣の実績に関する公正な見解を取締役会が必要とする場合、または内部監査の発見事項がもみ消されないという保証を内部監査が必要とする場合、監査委員会または取締役会がＣＡＥの任免に関する最終決定権を持つことが極めて重要になる。

洞察：評価の実施

ジンバブエ国メタロン・ゴールド・ジンバブエ社のグループ内部監査責任者サイモン・ニャゼンガ氏は、経験上、ＣＡＥの業績を評価し、その評価を監査委員会に報告しているのは経営陣であることが最も多い、と指摘する。監査委員会は通常、経営陣によるレビュー結果をそのまま受け入れるが、ＣＡＥをさらに評価しようと判断する場合もある。つまり、監査委員会は経営陣によるレビュー結果を受け入れる場合もそうでない場合もあるが、そのプロセスは、監査委員会が行う全面的で独立した評価とは異なる。

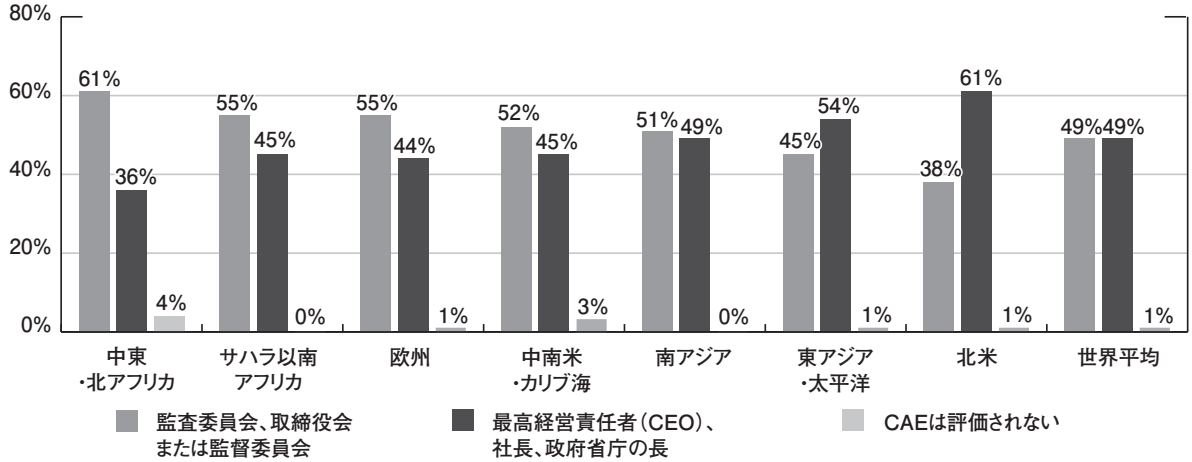
2.2　倫理綱要および内部監査基本規程*

2015年ＣＢＯＫ実務家調査では、各調査参加者の属する組織体に倫理綱要と内部監査基本規程があるかを調査した。図表10に示すように、各地域の大部分の調査参加者は、内部監査部門の行動規範・倫理綱要および内部監査基本規程の両方があると回答した。

調査参加者の約69%は、内部監査の倫理綱要があると回答している。「行動規範・倫理綱要がある」と回答した調査参加者の割合が

* 訳注１　原文のタイトルでは"Codes of Ethics and Audit Committee Charters"となっているが、記載内容はCodes of Ethics とInternal Audit Charterについての説明となっているため、本資料では「倫理綱要および内部監査基本規程」とした。

＜図表９＞ＣＡＥの評価者（地域別比較）



注：質問76「あなたの組織で、内部監査部門長（ＣＡＥ）または内部監査の長の業績評価に最終責任を負っているのは誰ですか？」　回答数＝2,387。

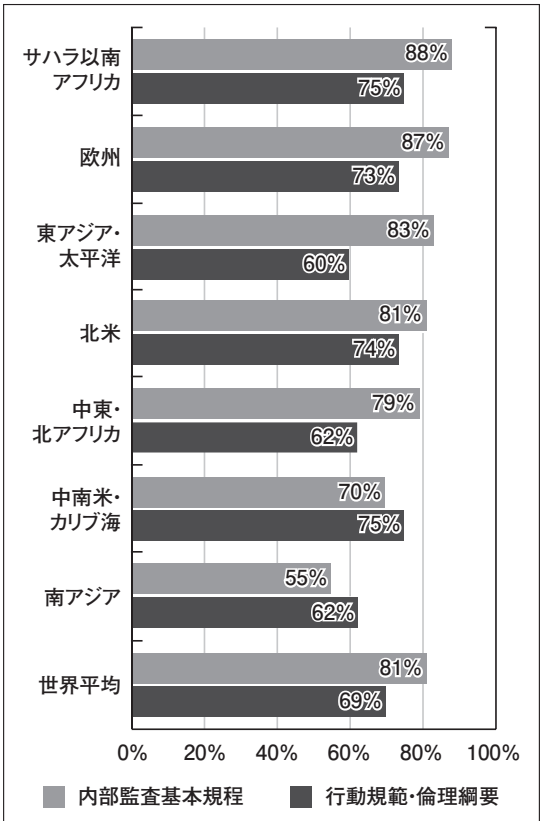
最も低かったのは、東アジア・太平洋地域（60%）であった。

調査結果によると、内部監査基本規程があるのは、世界平均で81%であった。これは素晴らしいが、残念な地域もある。例えば南アジア地域では、内部監査基本規程があると回答した割合は55％に過ぎなかった。中南米・カリブ海地域は、70%であった。

洞察：アジアおよび南アジア地域の倫理環境

チャイナ・アドバイザリー・サービス社の元マネージング・パートナー、ビジネス・リスク・サービス社の元グローバル・リーダー、および国立台湾大学の現教授であるステンレー・チャン氏は、中国における内部監査実務の構築に過去20年を費やした。チャン氏は、アジアの組織体は、文化や行動に関する問題について他者との区別をしない傾向があり、つまり、一般的な倫理観や道徳的信念はどちらかと言うとマクロ的な問題であり、社会全体の人々に影響を与える、と考えている。むしろ、倫理は国中で同質であるとの考えで組織文化を構築することに重点が置かれている。しかし経験上、組織体がグローバル市場で競争するにつれて、倫理的風土において同質であるとの考えを再検討する必要があるかもしれない。

＜図表10＞行動規範・倫理綱要および内部監査基本規程の存在



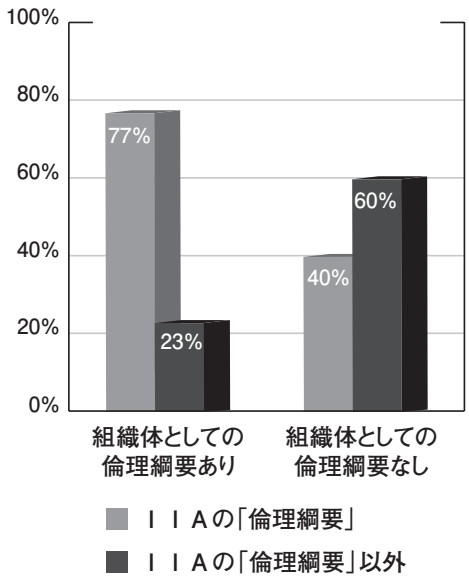
注：質問29「あなたの組織にある内部監査の方針または文書は以下のどれですか？（該当するものすべてを選んでください。）」　回答数＝13,032。

内部監査基本規程には、通常、監査領域へのアクセス権限、内部監査部門の体制、および実施する業務の範囲が記載されている。もしも、内部監査基本規程がＩＩＡの『基準』や「倫理綱要」への適合を明記していなければ、内部監査部門は、一般に認められた専門職的実施基準に従った運営がされない可能性がある。

組織体を分析したところ、倫理綱要や行動規範の有無に関して、組織体の種類による差はほとんどないことが明らかになった。しかし、ここでも政府機関は例外で、調査参加者の31％が倫理綱要と行動規範のどちらもないと回答した。

2015年ＣＢＯＫ実務家調査では、さらに組織体の倫理綱要と、内部監査の倫理綱要の関連性を調査した。調査データは、強力な組織文化とＩＩＡの「倫理綱要」の支持との間に関連性があることを示している。図表11に示すように、倫理綱要のある組織体の77%は、ＩＩＡの「倫理綱要」も支持している。倫理綱要のない組織体のうち、ＩＩＡの「倫理綱要」を支持していたのは、わずか40%であった。言い換えれば、組織体が独自の倫理綱要を通じて倫理的行動を支持している場合、内部監査部門もＩＩＡの「倫理綱要」を支持している可能性が高い。

＜図表11＞組織体としての倫理綱要の有無と内部監査の倫理綱要に対する支持の関連性



注：質問71「あなたの組織には、組織のガバナンスに関するどの文書がありますか？（該当するものすべてを選んでください）。」　回答数＝2,710。

> 「簡潔に言えば、倫理監査に対する最善のアプローチは、組織体がどのようにして言葉を実行に移すかを評価することである。倫理監査では、このような企業の価値観が本当に企業活動に反映されているか、また、この価値観を高めるとともに、価値観の低下に気づいた場合に検知して改善措置を講じるための適切なシステムが整備されているかを判断しなければならない。」
>
> バウンドレス社（内部監査アドバイザリー会社）代表
>
> マイケル・ブロゼッティ氏

2.3　倫理環境の監査

ＣＢＯＫ調査では、内部監査人が倫理環境の監査を実施しているかを調査した。調査データによれば、倫理関連の監査はほとんど行われていない。また、組織体に倫理綱要がない場合は、倫理関連の監査を行うことが困難であるという傾向も示されている。

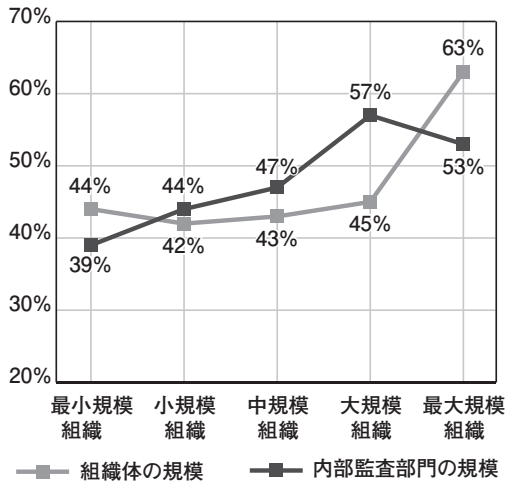
内部監査部門が倫理関連の監査を実施しているかを尋ねた際、回答は「広範囲に」、「中程度」、「最小限」、または「なし」に分類された。「広範囲に」を選択した回答者は非常に少なく、また、調査対象者の20％しかこの質問に回答していなかった。したがって調査結果は、倫理関連の監査が実施されている程度を過大に示している可能性が高い。この質問への回答を、組織体の規模別および内部監査部門の規模別に分類すると、図表12のようになる。

調査データは、予想と一致している。組織

体の規模が大きいほど、また内部監査部門の規模が大きいほど、組織体の倫理風土の監査を実施する可能性が高くなる。大規模な組織体は、企業倫理に関する定期的なレビューが求められる政府との契約を締結することが多い。倫理関連の監査の数が比較的少ない理由として、以下が考えられる。

- 倫理関連の監査は、コンプライアンス部門が担当している。
- 組織体に倫理綱要がない。
- コントロール環境が弱い。
- 内部監査部門は、倫理関連の監査を実施するためのスキルを磨いていない。

＜図表12＞組織体の倫理関連の監査



注：質問72「あなたの内部監査部門がガバナンスレビューに関連する活動に関わる範囲はどの程度ですか？」のうち「倫理関連の監査」と回答した割合。回答数＝2,465。

３．監査発見事項の変更またはもみ消しを求める圧力

2015年ＣＢＯＫ実務家調査では、監査発見事項の変更またはもみ消しを求める圧力に関する３つの質問を行った。

１．内部監査の正当な発見事項または報告をもみ消したり著しく変更するよう指示されるような状況を経験したことがありますか？

２．内部監査の正当な発見事項または報告をもみ消したり著しく変更するように日常的に（少なくとも年１回）指示されていますか？

３．内部監査の正当な発見事項や報告をもみ消したり著しく変更するようにあなたに指示するように圧力をかけるのは誰ですか？

これらの質問は、監査スタッフ、マネージャー、およびＣＡＥを含む調査参加者全員に対して行われた。調査参加者の大部分は、最初の２つの質問に「はい」と回答した。圧力の発生源に関する第３番目の質問には、意外な回答がいくつかあった。

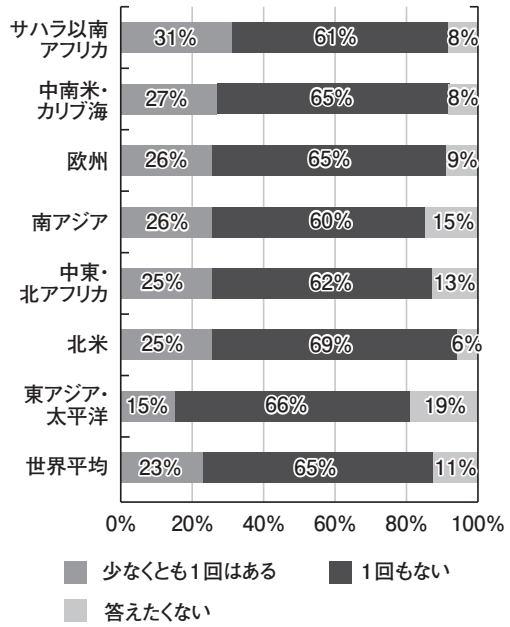
3.1　監査発見事項のもみ消しまたは変更を求める圧力

『The Politics of Internal Auditing』では、調査対象の内部監査人の50%超の者が、重要な監査発見事項のもみ消しまたは変更を求められたと報告していた。ＣＢＯＫ調査の結果は、この報告を裏付けるものである。すべての地域にわたって、内部監査人に監査発見事項の変更またはもみ消しを求める大きな圧力がかかっている（図表13参照）。

概して、回答傾向は地域間で一貫しており世界平均は23%であるが、多くの調査参加者が「答えたくない」と回答していた。「発見事項の変更を求める圧力を受けた」と回答した者と「答えたくない」と回答した者の合計は、調査参加者の34%であり３分の１強に過ぎない。

東アジア・太平洋地域の結果は特に興味深い。重要な監査発見事項のもみ消しまたは変更を求める圧力を受けたことが少なくとも１回あると答えたのはわずか15%であったが、「答えたくない」と回答した19%と合わせると34%であり、他の地域の回答の平均値と同じであった。１つの解釈として、調査参加者が「答えたくない」と述べた場合、組織体内外から回答しないようにという圧力がかかっている可能性を示すことが多い。

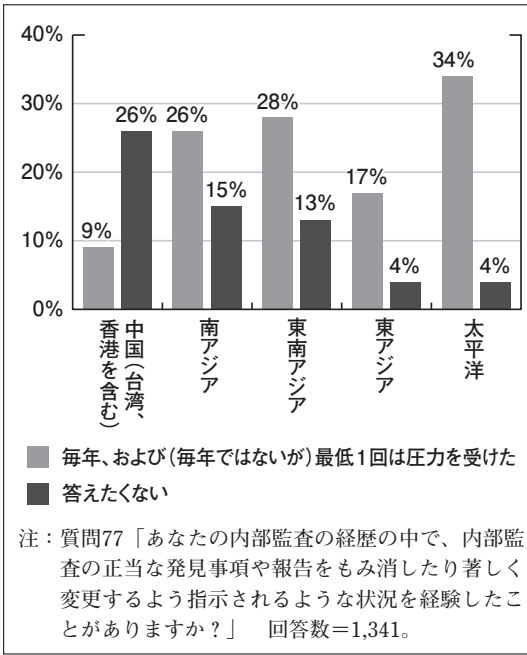
＜図表13＞監査発見事項に対する圧力



注：質問77「あなたの内部監査の経歴の中で、内部監査の正当な発見事項や報告をもみ消したり著しく変更するよう指示されるような状況を経験したことがありますか？」　回答数＝10,055。

「答えたくない」と回答した割合が最も大きかったのは東アジア・太平洋地域であったため、図表14に示すように追加分析を行った。興味深いことに、（台湾、香港を含む）中国の監査人は、「答えたくない」と回答した割合が圧倒的に最も高く（26%）、発見事項の変更を求める圧力があったと回答した割合はわずか９%であった。

＜図表14＞監査発見事項に対する圧力（アジア地域の回答者）



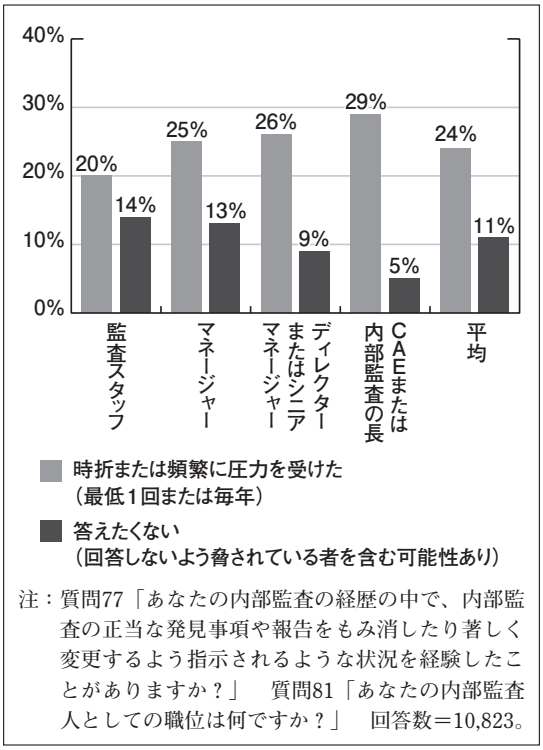
注：質問77「あなたの内部監査の経歴の中で、内部監査の正当な発見事項や報告をもみ消したり著しく変更するよう指示されるような状況を経験したことがありますか？」　回答数＝1,341。

3.2　圧力を受ける頻度

2015年ＣＢＯＫ実務家調査の回答者の大部分は、監査発見事項の変更を求める圧力を日頃から感じていると回答した。圧力を受ける頻度は図表15に示すとおりである。

「変更を求める圧力」に関するデータは、回答者の職位によって興味深い結果となった。ＣＡＥは、内部監査の他の職位の者よりも「答えたくない」という割合が低く、当然のことながら、圧力を受けているという回答が他の職位よりも多かった。一方、圧力を感じた監査スタッフ（20%）は、「答えたくない」と回答した者（14%）と合わせて、「圧力を受けた割合」が34%となり、ＣＡＥの平均と同程度であり、他のすべての内部監査職位の「圧力を受けた割合」とも極めて一貫性がある。

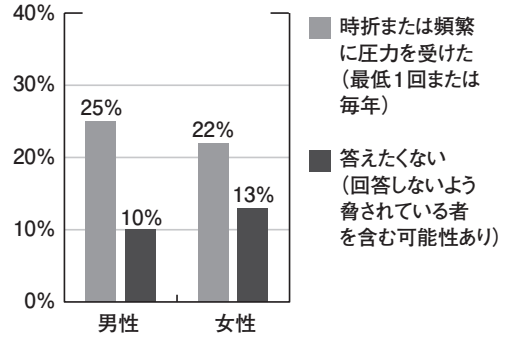
＜図表15＞監査発見事項に対する圧力 - 全回答者



注：質問77「あなたの内部監査の経歴の中で、内部監査の正当な発見事項や報告をもみ消したり著しく変更するよう指示されるような状況を経験したことがありますか？」　質問81「あなたの内部監査人としての職位は何ですか？」　回答数＝10,823。

図表16のとおり、回答に性別による有意な差異は認められず、特に「圧力を受けた」と「答えたくない」の合計では大きな差はなかった。平均して女性の内部監査人は、圧力を経験している割合が男性の内部監査人よりもわずかに少ないが、「答えたくない」と回答する傾向は男性より高かった。

＜図表16＞監査発見事項に対する圧力（性別による比較）

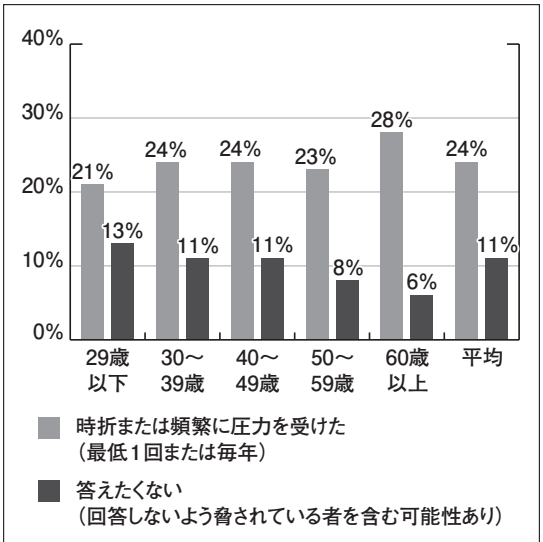


注：質問77「あなたの内部監査の経歴の中で、内部監査の正当な発見事項や報告をもみ消したり著しく変更するよう指示されるような状況を経験したことがありますか？」　質問４「あなたの性別は？」
回答数＝10,935。

調査データは、内部監査人の年齢が上がるに連れて、監査発見事項の変更を求める圧力を受けたとの認識がはるかに小さくなることを示している。この違いの一部は、年齢と職位の相関関係（図表17参照）による可能性がある。

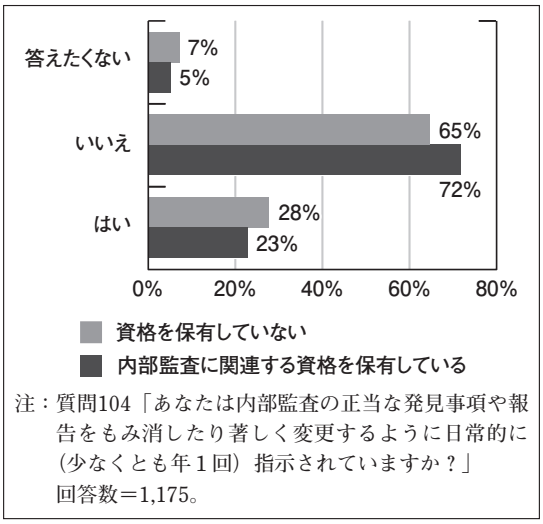
ＣＢＯＫ調査では、公認内部監査人（ＣＩＡ）のような専門資格を保有することによって、発見事項の変更を求める内部監査人への圧力の受け止め方に違いがあるかも検証した。図表18に示すように、資格保有率と圧力の受け止め方には有意な相関関係があった。資格保有者の約23%は監査発見事項の変更を求められたことがあり、「答えたくない」と回答したのはわずか５%であった（圧力を受けた割合は合計で28%）。資格未保有者の28%は監査発見事項の変更を求められたことがあり、７%は「答えたくない」と回答した（圧力を受けた割合は合計で35%）。

＜図表17＞監査発見事項に対する圧力（年齢による比較）



注：質問77「あなたの内部監査の経歴の中で、内部監査の正当な発見事項や報告をもみ消したり著しく変更するよう指示されるような状況を経験したことがありますか？」　質問３「あなたの年齢は？」
回答数＝9,809。

＜図表18＞専門資格と監査発見事項への圧力

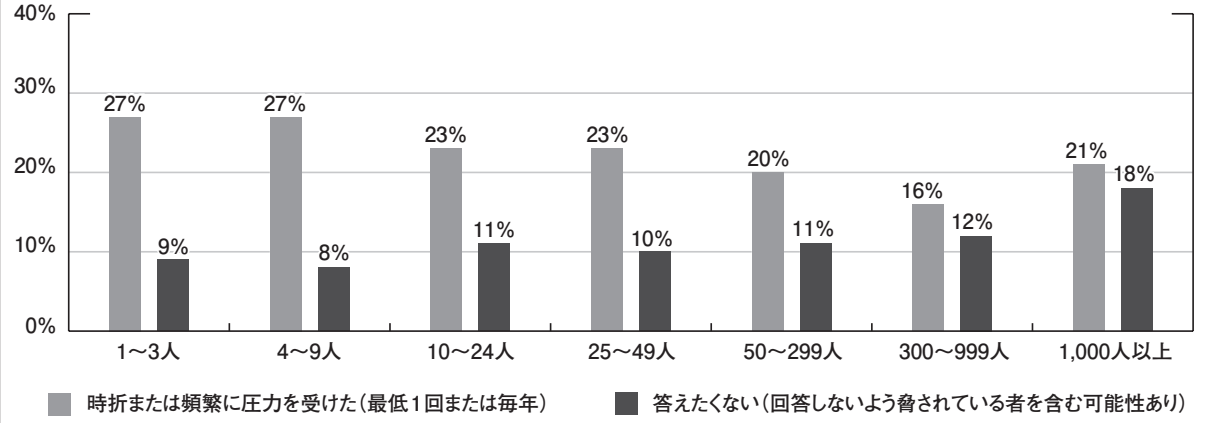


注：質問104「あなたは内部監査の正当な発見事項や報告をもみ消したり著しく変更するように日常的に（少なくとも年１回）指示されていますか？」
回答数＝1,175。

図表19は、圧力の受け止めレベルが内部監査部門の規模と関係していることを示している。内部監査部門が大きい（そしてより成熟している可能性が高い）ほど、発見事項の変更またはもみ消しを求める圧力を受ける割合が小さくなる。しかしここでも、圧力を受けたとの回答が少なくなるにつれて、「答えたくない」という回答が増加している。

このように圧力が蔓延していることは、筆

＜図表19＞監査発見事項への圧力（内部監査部門規模による比較）



注：質問77「あなたの内部監査の経歴の中で、内部監査の正当な発見事項や報告をもみ消したり著しく変更するよう指示されるような状況を経験したことがありますか？」　質問24「あなたの内部監査部門のフルタイム換算の従業員数は約何人ですか？」　回答数＝10,092。

者の見解では、関連する２つの要素を向上させる必要があることを示唆している。それらは、⑴ガバナンス、および内部監査に対する全般的な支援、⑵内部監査業務の品質と価値を常に向上させる考え方、である。そうは言うものの、圧力は決してなくならないことを認識することも重要である。圧力は、監査発見事項に対する論理的な意見の相違によって存在する場合もあれば、単に好ましくない結果を見たくないという人間の本質によって存在する場合もある。これらの圧力は決して排除できないため、内部監査報告書では、すべての発見事項の背景を十分に示し、報告された各問題点の潜在的な影響を記述しなければならない。

3.3　監査発見事項の変更またはもみ消しを求める圧力の発生源

2015年ＣＢＯＫ実務家調査における次の質問は、監査発見事項の変更を求める圧力の様々な発生源に関するものであった。回答は図表20にまとめられている。調査参加者は複数の圧力発生源を選べるため、回答の合計が100%にならないことに留意されたい。

予想どおり、ＣＡＥに発見事項の変更を求める圧力の大部分は、経営陣または他の内部者であり、最も一般的な３つの発生源は、ＣＥＯ、ＣＦＯ、および業務部門の経営管理者であった。回答したＣＡＥの87%が、この３つの発生源の少なくとも１つを挙げていた。驚くべきことに、ＣＡＥは取締役会と監査委員会からの圧力も経験していた（18%）。興味深いことに、ＣＡＥよりも監査スタッフの方が「答えたくない」と回答した割合が多い。

ディレクターとマネージャーからの回答は、ＣＡＥと監査スタッフの回答の間である。ディレクターとマネージャーは、(a) 内部監査部門内の者―おそらくＣＡＥから発見事項の変更を求める圧力を受けることがあり、さらに (b) ＣＡＥが経験した他のすべての発生源からの圧力を受けることがある。

予期せぬ結果であったのは、内部監査部門を第一の圧力発生源として挙げた監査スタッフ（44%）とディレクター・マネージャー（34%）が多かったことであった。データでは、この結果の理由は明らかにならなかった。筆者の過去の経験から、監査スタッフが受ける内部監査部門内からの圧力は、以下の要素の組み合わせによって起こる可能性がある。

- 経験が浅かったため、監査スタッフは監査にとって重要でない問題を指摘した可能性がある。

＜図表20＞監査発見事項に対する圧力の発生源（職位による比較）

圧力の発生源	ＣＡＥ平均	ディレクター・マネージャー平均	監査スタッフ平均	全体の平均
内部監査部門	9%	34%	44%	31%
最高経営者（ＣＥＯ）	38%	24%	15%	25%
業務部門の経営管理者	25%	26%	21%	24%
最高財務責任者（ＣＦＯ）	24%	18%	11%	17%
その他の組織体内の者	10%	16%	14%	13%
組織外の者	2%	3%	3%	2%
取締役会	12%	9%	7%	9%
顧問弁護士	6%	6%	4%	5%
監査委員会	6%	5%	5%	5%
最高コンプライアンス責任者（ＣＯＯ）	3%	3%	3%	3%
最高リスク責任者（ＣＲＯ）	3%	4%	2%	2%
答えたくない	8%	10%	15%	11%

注：この図表は前述の質問で内部監査の発見事項への圧力を感じたことのある回答者のみを示している。　回答数＝2,564。

洞察：ＣＡＥとスタッフのコミュニケーション

ＹＣＰグループのＣＥＯであるスティーブ・マインダー氏は、ＣＡＥは物事を変える必要性をもっとうまく伝える必要があると指摘した。ＣＡＥは、あらゆる面にわたって監査スタッフのメンタリングと研修に、特に組織体にとって非常に重要な問題の識別と伝達に、より多くの時間を費やす必要がある、とマインダー氏は考えている。

- 監査報告書の草案で問題点を適切に伝達していなかった（文章力不足）。
- ＣＡＥと監査スタッフとのコミュニケーションが不十分であった。
- 監査スタッフの政治的判断が甘かった。
- 経験の浅い監査スタッフは、潜在的な監査発見事項に繋がる業務上の問題を発見できなかった。

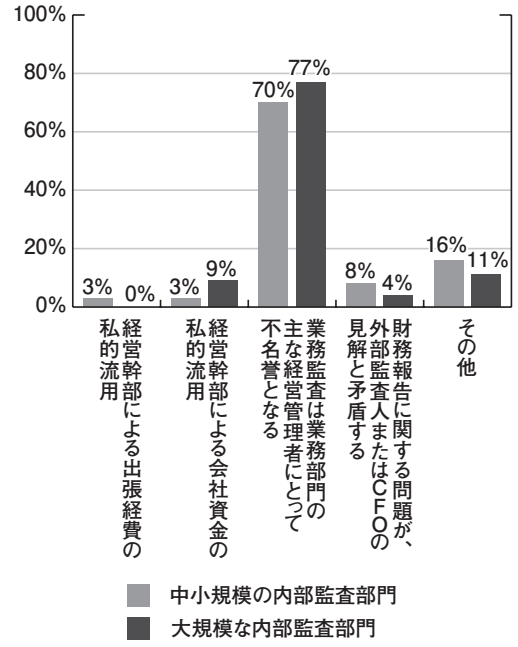
2015年ＣＢＯＫ実務家調査には、監査発見事項の変更を求める圧力に関するその他の興味深い結果が多くあった。それらは、次のとおりである。

- 監査スタッフは、ＣＥＯ、ＣＦＯ、業務部門の経営管理者、およびその他の組織体内の者からかなりの圧力（すべて２桁のパーセンテージ）を感じていた。
- ＣＡＥの約12%は、取締役会から圧力を受けたと回答しており、さらに６%は、監査委員会から圧力を受けたと回答している。
- ディレクターとマネージャーは、ＣＥＯ、業務部門の経営管理者、ＣＦＯ、顧問弁護士、その他の組織体内の者を含む、内部の発生源からかなりの圧力を受けたと回答した。
- 全職位の監査人が、ＣＥＯよりもＣＦＯから圧力を受けた方が少ないと回答した。

3.4　圧力の理由

経営陣または取締役会が内部監査人に監査発見事項のもみ消しまたは変更を求める圧力をかける状況とは何であろうか。明らかに、これは重要であるが、単に事実または事実が意味するものについて意見の相違があるという理由で、何らかの圧力が生じる可能性がある。『The Politics of Internal Auditing』では、これを「グレーゾーン」と呼んでいる。調査参加者の多くは、「発見事項が経営陣にとって不名誉である」というような問題を指摘した（図表21参照）。

＜図表21＞内部監査人への圧力の理由



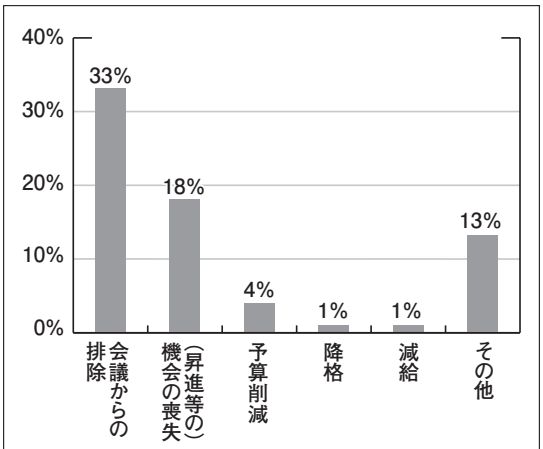
注：質問「あなたは内部監査の正当な発見事項や報告をもみ消したり著しく変更するよう指示されるような状況を経験したことがあると回答されました。以下の記述で最も状況に当てはまるものはどれですか？」　回答数＝278。

3.5　圧力の影響

理想の世界では、内部監査人は監査発見事項に関する「事実」について常に自信があり、監査委員会（または同等の機関）の支援を受けて、すべての発見事項は適時に対処されることになる。しかし、理想の世界に生きているのではないことはわかっている。図表22に示すように、監査発見事項の変更を求める圧力に抵抗した場合は、何らかの影響が生じる可能性がある。これには、(a) 減給、(b) 人事異動、(c) 解雇または退職勧奨、(d) 予算削減、(e) 重要会議からの排除、または (f) 組織体内での疎外などがある。

「その他」と回答した13%の調査参加者の回答を分析すると、興味深い回答がある。各状況に違いはあるが、典型的な理由には次のようなものがある。

＜図表22＞監査発見事項への圧力に抵抗した場合の影響



注：質問「あなたまたは内部監査部門のメンバーが、監査で問題を発見した結果、以下のいずれかの状況を経験したことがありますか？」**

- 経営幹部からのコミュニケーションの減少
- ゴシップや勘繰りによる差別
- 業務の廃止
- 監査部門のアウトソーシング
- 健康を害するような過酷な勤務条件やストレス
- 内部監査人のみ昇給を凍結
- 内部監査部門の増員要請を却下

結論

内部監査は、ビジネス知識、組織体に関する知識、および高いレベルの個人的能力を必要とする独特の機能である。内部監査人に対する潜在的な圧力を考慮すると、監査部門は、洞察に富んだ分析とともに価値を付加する、というステークホルダーの期待を満たすように設計することが最も重要である。理想的な環境では、内部監査人は常に、個人的な報復の脅威なしに発見事項を提示できるはずであるが、2015年ＣＢＯＫ実務家調査の回答は、

**訳注２　この図は原文に回答数が未記載であったが、本レポート（26ページ参照）に「内部監査部門長（ＣＡＥ）500名から回答が得られた最近の調査によると」と書かれているので、500名もしくはそれ以下であると思われる。

内部監査人が常にそのような環境で活動しているのではないことを示している。

また、調査結果は、倫理環境を改善できることも示している。行動規範や倫理綱要がない組織体が多すぎる。倫理的行動を促進するためのフレームワークは、倫理的圧力に直面した場合の行動指針とするために、すべての内部監査人がＩＩＡの「倫理綱要」を採用する必要があることを明確に示している。

著者について

ラリー・Ｅ・リッテンバーグ博士（ＣＩＡ、ＣＰＡ）は、ウィスコンシン大学マディソン校名誉教授であり、内部監査、ガバナンス、インターナル・コントロール、リスク・マネジメントおよび外部監査の分野で教育と研究を行っている。

博士は、2004年から2009年までトレッドウェイ委員会支援組織委員会（ＣＯＳＯ）の会長を務めた。また、パトリシア・Ｋ・ミラー氏との共著『The Politics of Internal Auditing』（2015年）や、ＣＢＯＫ研究の一環である「Interacting with Audit Committees - The Way Forward for Internal Audit」など、内部監査人協会（ＩＩＡ）調査研究財団の多くの研究結果の著者である。

内部監査人協会（ＩＩＡ）調査研究財団（IIA Research Foundation）について

ＣＢＯＫを運営している内部監査人協会（ＩＩＡ）調査研究財団（現：内部監査財団 = Internal Audit Foundation。以下同様）は、過去40年間にわたり内部監査の専門職のために革新的調査研究を行ってきた。ＩＩＡ調査研究財団は、現在の課題、新たな傾向、将来のニーズを探索する取り組みを通して、専門職の進化と発展を支える原動力となっている。

ＣＢＯＫプロジェクトチーム

ＣＢＯＫ共同委員長：ディック・アンダーソン（U.S.A.）、ジャン・コロラー（フランス）
実務家調査小委員会委員長：マイケル・パーキンソン（オーストラリア）
ＩＩＡ調査研究財団ヴァイス・プレジデント：ボニー・ウルマー
主任データ分析官：ポージュー・チェン博士
コンテンツ開発者：デボラ・ポーラリオン
プロジェクト・マネジャー：セルマ・クーストラ、ケーラ・マニング
品質レビューおよびデータ分析官：タメカ・アレクサンダー

レポートレビュー委員会

カルロス・イバニエス（ペルー）
デビ・ロス（U.S.A.）
デボラ・ポーラリオン（U.S.A.）
クラース・ウェスターリング（オランダ）
マイケル・ブロゼッティ（U.S.A.）
ミリアム・アリシア・ペナ（コロンビア）
ラシッド・アルラショウド（サウジアラビア）
リチャード・マーティン（U.S.A.）
サイモン・ニャゼンガ（ジンバブエ）
スティーブ・マインダー（U.S.A.）

後援者

ＩＩＡ調査研究財団は、本調査に協力いただいた元ＩＩＡ国際本部会長（2015-2016年）ＣＩＡ、ＣＲＭＡ、ＱＩＡＬ、ラリー・ハリントン氏に心より感謝する。

責任制限

ＩＩＡ調査研究財団は情報提供と教育目的だけのために本資料を発行している。ＩＩＡ調査研究財団は法律上または会計上の助言の提供は行っていない。本資料の発行は、法的または会計上の結果について保証するものではない。法律上または会計上の問題が発生した場合は、各専門家に相談することを推奨する。