

有効な組織ガバナンスを推進し支援する 内部監査の役割

著者：スリダハール・ラマモーティ（PhD, CIA, CFSA, CGAP, CRMA）
ケネソー州立大会計学準教授

著者：アラン・シーグフリード（CIA, CISA, CPA, CRMA, CCSA）
メリーランド大学内部監査担当非常勤教授

訳者：堺 咲子
内部監査人協会（IIA）国際本部 理事
Internal Audit Foundation（内部監査財団） 理事・評議員
CBOK2015運営委員会委員 実務家調査小委員会委員
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¹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7月まで毎月のペースで発表され、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。次の3つの形式で25以上のレポートが発表される予定である。

- 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

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のウェブサイト内のCBOK Resource Exchange（英語）からダウンロードできる。

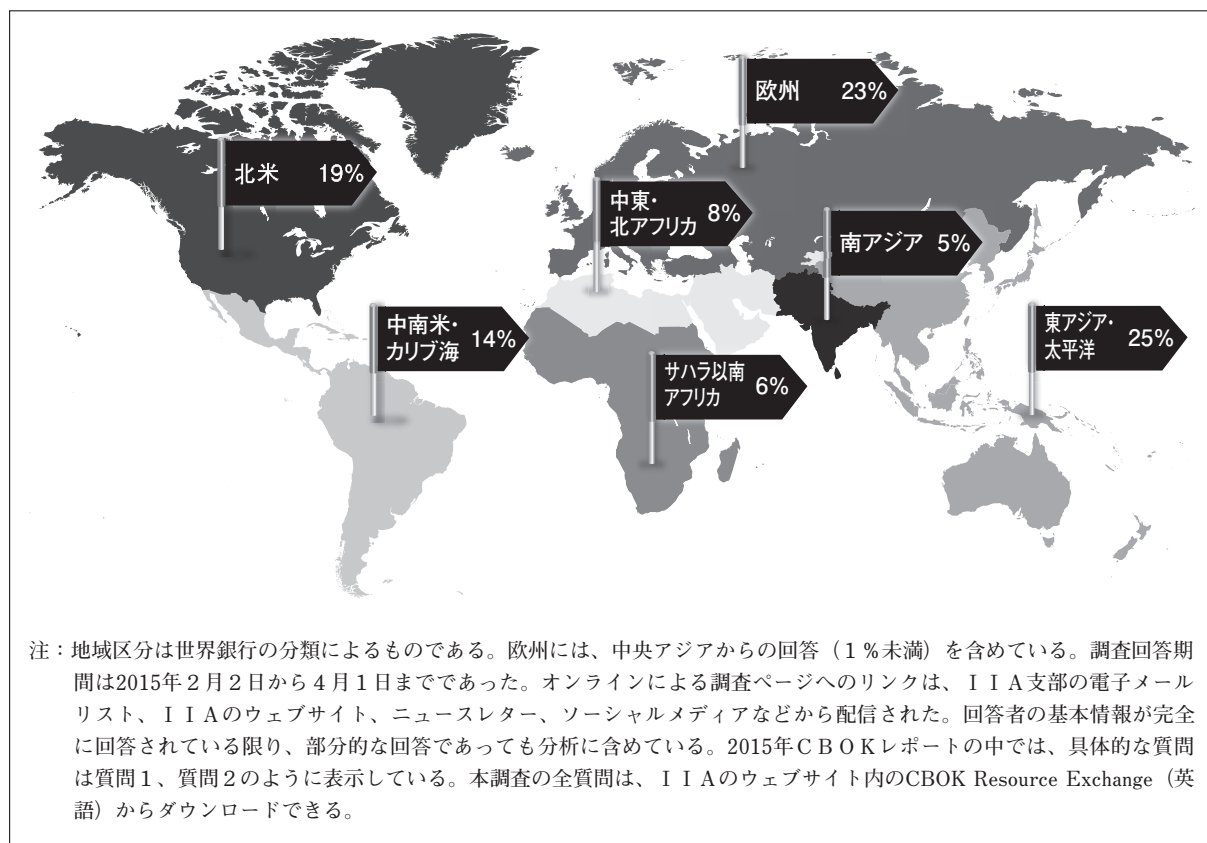
調査データ

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、質問によって異なる。

¹ 訳者注：2016年9月2日にInternal Audit Foundation（内部監査財団）に名称変更された。

2015年C B O K実務家調査：地域別参加状況



目次	
エグゼクティブ・サマリー	33
1. ガバナンス監査の重要性の高まり	33
2. ガバナンスと戦略のバランスを取る	35
3. ガバナンスを「小さくかじる」	38
4. 利害関係者は何を望んでいるか？	39
5. 内部監査は何を提供しているか？	40
6. 文化を監査するとはどういうことか？	44
7. ガバナンスと戦略の監査に立ちはだかる潜在的な障害を 内部監査はどうすれば克服できるか？	47
結論	49
付録A：コーポレートガバナンスの旅	50
付録B：参照文献	52

C B O Kの課題分野別のマーク



エグゼクティブ・サマリー

近年の世界金融危機および世界中の金融業界と公共部門での相次ぐガバナンスの失敗の結果、組織ガバナンスにおける内部監査の役割はますます重要になってきた。情報通の観測筋と評論家は、最初に「外部監査人はどこにいたんだ?」、次に「監査委員会はどこにいたんだ?」、そして最後に「一体全体内部監査はどこにいたんだ?」と質問した。

ガバナンスプロセスにおける内部監査の現在の役割を検討するために、さらに内部監査が有効な組織ガバナンスに貢献するためにより良く位置する方法を知るために、本レポートは166か国の内部監査人からの調査回答を利用している。調査回答者から得られた重要な発見事項には次のようなものがある。

- 所属組織にガバナンス規範があると回答した者はわずか4割である。
- 対照的に、所属組織に長期戦略計画があると回答した者は6割を超えている。
- 内部監査が組織ガバナンスの広範囲なレビューを行っているという回答した者は約27%である。
- しかし、内部監査が組織の戦略の広範囲なレビューを行っているという回答したのはわずか16%である。

内部監査は組織ガバナンスを推進し支援し、ひいては価値の創造（収益性と成長）と価値の保全（持続可能で長期的な業績）のバランスを取る支援をするのに相応しい位置づけにあると思われる。本レポートでは以下の重要な質問を取り上げる。

- 内部監査はガバナンスにどのように対応できるか?
- 利害関係者は何を望んでいるか?
- 内部監査は何を提供しているか?
- 文化を監査するとはどういうことか?
- 内部監査は潜在的な障害をどうすれば克服できるか?

- ガバナンス監査における今後の動向はどうか?

ガバナンスレビューは内部監査にガバナンスの失敗を防ぎ戦略的業績を向上する機会をもたらす。内部監査人はこれらの機会を活かすためにグローバルに適応し進化し続けなければならない。

1. ガバナンス監査の重要性の高まり

価値の保全と価値の創造のための二面的アプローチ

組織ガバナンスにおける内部監査の役割は世界中でますます重要性を増している。近年の世界金融危機および金融業界と公共部門での相次ぐガバナンスの失敗によって、利害関係者は組織のガバナンス体制と慣行をより詳しく確認するようになった。

2015年に企業の合併買収が劇的—その額は世界中で実に5兆ドルに増加したことも透明性と説明責任に対する要求を一層高め、今や多くの者が内部監査の支援を頼りにしている。その結果、内部監査の業務は戦略的業績の評価およびガバナンス体制とその関連プロセスのレビューに急速に集中している。

洞察

「企業のスキャンダルが世界中で続き、あらゆる組織で自社のガバナンスと文化のレビューを求める動きが高まっている。その結果、ますます多くの取締役会がこれらの重要分野に関するアシュアランスを内部監査に頼っている。内部監査人は自らのスキルを磨き、これらの不可欠な分野の監査業務を増やさなければならない。」

レイセオン社内部監査担当ヴァイスプレジデント CIA、QIAL、CRMA
ラリー・ハリントン氏

組織ガバナンスへの内部監査の関与の必要

性は長年IIAに認識されており、それは内部監査の定義の不可欠な部分である。内部監査人には、現行のアシュアランスや助言業務の一部としてガバナンスリスクの要素を特定し評価することによって所属組織に価値を付加する大きな機会がある。

この分野における内部監査の一对のゴールは、価値の保全を推進すること（取締役会がしばしば優先するガバナンス志向）と、戦略的成長と成功につながる価値の創造の取り組みを支援すること（経営幹部がしばしば優先する業績志向）である。組織にとっての課題は、これら2つの志向の最適なバランスを取ることと、長期的に優れた持続可能性のある業績を残すことによって関連性と競争力を維持することである。

価値の創造と価値の保全を推進し実現可能にする1つの重要かつ共通の基本的要素は組織文化である。組織文化は、組織的成功、優れたガバナンス成果の獲得、内部監査がこれらの成果の獲得に寄与するための関与方法や重要性に、広範で重要な影響を与えらるる。とも言ってもいいだろう。

したがって内部監査の役割は、ガバナンスの失敗回避および優れた業績と価値創造につながる成長志向戦略の効果的な遂行との両方において極めて重要なものとなり得る。ガバナンス監査とレビューに対する内部監査のアプローチは、次の二本柱に基づかなければならない。

- ガバナンス体制とプロセスの監査（主にハードコントロールに基づいており、分析的アプローチが有効）
- 組織文化の監査（主にソフトコントロールに基づいており、直観、常識、人間行動の理解が不可欠）

「コーポレートガバナンス業務の範囲を決める際は、期待が明確に伝達されるよ

うに複合的なモデルや見方が必要である。私が利用するモデルは、利害関係者の価値の原動力（リーダーシップ、パワーバランス、利害関係者の利益の保護、戦略的対話）と最終的な価値の原動力（必勝法、リスクと業績、トップの姿勢、法令遵守）である。」

ナイジェリア連邦共和国ラゴス州ビクトリアアイランド PwCパートナー
南アフリカ共和国在住 CIA、CRMA
ロブ・ニューサム氏

ガバナンスの刷新

ガバナンスの定義は数多くあるが、それらの多くにはある程度共通した要素がある [世界中の包括的なガバナンス規範のリストは、http://www.ecgi.org/codes/all_codes.phpを参照]。本質的にガバナンス刷新志向の法律である米国の2002年サーベインズ＝オクスリー法は、欧州諸国、カナダ、中国、日本など世界中の多くの国々で広く踏襲された。

ガバナンスプロセスを確立しモニターするという規制上の要件は、ガバナンス関連の条項を含む会社法を通して、英国やインドなど多くの司法管轄区域で既に存在している。強力なガバナンスの刷新に関する別の好事例には、南アフリカのコーポレートガバナンスに関するキングレポートがある。キングレポートはコーポレートガバナンス規範の中でも指標と考えられており影響力がある。キングI（1994年）、キングII（2002年）、キングIII（2009年）の3つのレポートが発表されており、キングIVは2016年後半に発表が予定されている。同様に、オランダのガバナンス規範も高く評価されている。

2007年から2009年の世界金融危機は透明性と説明責任に対する要求を煽った。米国では2010年にドッド・フランク法が成立し、また、オーストラリア（HIH保険会社、ワン

テル社等）やイタリア（パルマラット社）における企業倒産は当局による監視と規制措置の増加を促した。英国では2010年の賄賂防止法と金融行動監督機構の発足が道筋をつけた。ガバナンスに対する永続的な関心が金融サービス業界や米国を遥かに越えているのは明らかである。

コーポレートガバナンスとより一般的な組織ガバナンスは、世界中で規制当局の介入の焦点と重大な関心事になった。2015年に急増した企業の合併買収活動は、競争、革新、統合を増加し、リスクマネジメントの重視を余儀なくさせた。さらに今後数年は、規制遵守リスク、風評リスク、訴訟リスクにも対処する必要があるだろう。規制当局の要請は世界中で業種を越えて急増しており、利害関係者期待の高まりはガバナンス新時代の到来を予言している。

内部監査とガバナンスの今後

組織と内部監査の双方の今後の取り組みは徐々に拡大し、伝統的な財務報告重視（遅行指標・後ろ向き）や外部監査への依拠を超えらると思われる。戦略リスク、オペレーショナルリスク、業績データ（先行指標・前向き）への依拠と、有効なモニタリングとガバナンス監督のための内部監査機能への依拠がますます増えるだろう。オペレーション上のデータはビジネスで実際に起こっていることを詳細に示しているが、それらは注意して見れば新たなリスクの初期兆候も示しているのでビジネスモデルの重要かつ適時な評価を促すことができ、ひいてはビジネスとガバナンスの失敗に先手を打つか回避する可能性がある。同様に、例えば顧客の嗜好の変化に合わせて戦略を軌道修正するというように市場の状況変化に適応すれば、継続的な成長と成功を確実にすることができる。これらすべてにおいて組織文化は重要な原動力と実現手段であり注目に値する。その結果、今後は文化と倫理

の監査も重視されそうである。

2. ガバナンスと戦略のバランスを取る

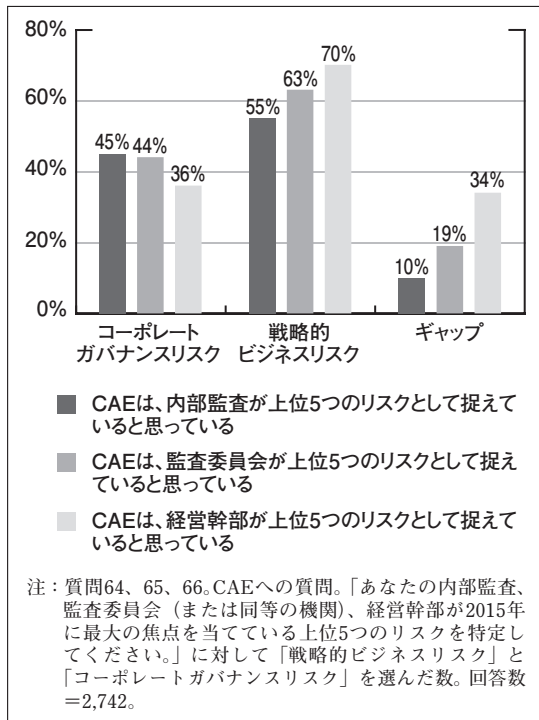
アシュアランス、コンサルティング、情報のインテグリティ（完全性）の重要性

既に述べた通りガバナンスとは価値の保全に関することであり、価値の創造を重視する業績と比較される。最大の課題は、リスクと見返りおよび価値の創造と価値の保全の最適なバランスを取ることである。

取締役会は当然のことながらガバナンスに焦点を当てているが、経営幹部は企業の業績に焦点を当てている。言い換えると、経営者は業績指標を志向しており取締役会はガバナンス評価（またはビジネスモデルの持続可能性）を志向している。内部監査と監査委員会の認識は、特にコーポレートガバナンスリスクに関しては大きな差はない。しかし、経営幹部は戦略的業績リスク（価値創造志向）を最も懸念しているようである。そのため、ガバナンスと業績に関するリスク認識に最も大きなギャップを示しているのは経営幹部である（図表1参照）。

ガバナンス重視対戦略重視が示唆するものは何か？ ガバナンスが非常に強力な場合はリスクテイクを抑制し、そのため経営幹部が計算ずみのリスクを取る柔軟さや自由を認めず業績にマイナス影響を与える場合がある。裏を返せばガバナンスが弱すぎると、経営幹部は時として無責任に行動し、憶測で議論し、無謀なリスクを取ることがある。このような状況では持続的かつ優れた業績を挙げる可能性が大きく減少するかかき消されてしまう。アシュアランス業務とコンサルティング業務の両方とも、どうすれば組織文化が有効なガバナンスと優れた業績の原動力と実現手段になれるかを深く理解することに依存している。

＜図表1＞コーポレートガバナンスリスクと戦略的ビジネスリスクを上位5つのリスクと考えている割合



洞察

「ガバナンスシステムと組織文化という現在のトップリスク分野について利害関係者に継続的にアシュアランスと助言を提供するためには、可能であればほぼすべての監査にガバナンスシステムと組織文化の一部を含めるよう、私の経験から個人的に勧める。」

スパルカッセン保険会社内部監査部門長
CIA、QIAL、CRMA
アンゲラ・ウィッツァーニ氏

情報のインテグリティ（完全性）

伝統的な内部監査の役割は、組織内のコントロールの有効性を評価することと、組織と組織の目的達成能力に影響を与え得るリスクを特定することである。しかし内部監査の役割は、他のコンサルティングや助言業務の一部として組織のガバナンス体制と慣行の評価も含め始めている。

ガバナンスの失敗の多くは、情報リスク、インテグリティ（完全性）リスク、またはその両方の不十分な管理に由来している（Ramamoorti & Nalar 2013）。情報リスクは、意思決定用の情報の質の低さ（信頼性が低い、不完全、関連性が低い、古いなど）が要因である。情報の質が低い場合は、取締役会や経営幹部が優れた意思決定をするのを阻まれても不思議ではない。インテグリティ（完全性）リスクは、情報が故意に操作または改ざんされた場合にガバナンスの失敗の原因となることがあり、結果として取締役会と経営幹部が不完全または手が加えられた情報を基に意思決定をすることになる。このような理由から、内部監査が提供できる最も価値のあるアシュアランス業務の1つは、情報リスクとインテグリティリスクを考慮して意思決定に関連する情報の完全性を検証することである。内部監査から得られる入力データとプロセスに関するアシュアランスは、取締役会と経営幹部が戦略的意思決定に情報を用いる際の安心感を高める。

アシュアランス業務

内部監査が組織ガバナンスに関するアシュアランスを提供する際は、関連性、信頼性、適時性のある戦略的意思決定用の情報を入手するプロセスを評価する。内部監査は、情報の正確性、一貫性、信頼性に関するアシュアランスを提供することによって情報インテグリティリスクの低減に大いに役立つことができる。つまり意思決定用の情報の質にアシュアランスを提供する内部監査業務によって、取締役会と経営幹部は自信を持って情報が利用できるようになる（Ramamoorti & Nalar 2013）。アシュアランス業務の例は図表2の通りである。

助言業務

内部監査は経営責任を引き受けずに、ガバ

ナンス向上のためにコンサルティングや助言業務を提供する。内部監査が提供できるコンサルティングや助言業務の種類には、意思決定プロセスについて取締役会と経営幹部に助言すること、ベストプラクティスに関する情報を提供すること、解釈や洞察を提供することなどがある。また、内部監査による取締役会や経営幹部の認識向上、啓発、ガバナンスのベストプラクティスの浸透、注目の話題の説明なども含まれる。例えば合併買収の状況では、内部監査は重要なデューデリジェンス業務を実施できる。コンサルティングや助言業務の例は図表2の通りである。

経営幹部は戦略的ビジネスリスクを優先し（業績と価値の創造志向）、取締役会を代表する監査委員会と内部監査はコーポレートガバナンスリスクを特に優先する（価値の保全志

向）。内部監査はアシュアランスと助言の両方の業務を引き受けることによって、有効なガバナンスの支援と推進に役立つことができる。アシュアランス業務は意思決定用の情報の質のアシュアランスに役立ち、取締役会と経営幹部が自信を持って情報を利用できるよう支援している。助言業務は「メタデータ」や背景情報とともに意思決定に関連する情報の分析や洞察も提供する。これらは、取締役会と経営幹部が戦略的意思決定用の情報を解釈し利用する能力を高める。さらに助言業務は、ガバナンスに関する話題への認識を高めること、ガバナンスのベストプラクティスについて啓発すること、取締役会の自己評価のようなガバナンスプロセスの補助的な支援を提供することなどにも役立つ。

<図表2>組織ガバナンスのための内部監査のアシュアランス業務とコンサルティング業務

ガバナンスのアシュアランス (取締役会と経営幹部が自信を持って情報を利用できるよう支援する)	ガバナンスのコンサルティングや助言業務 (意思決定のための背景情報、解釈、洞察を提供する)
1. 長期にわたり、全般的なガバナンスシステム、全社的リスク管理（ERM）および内部統制の有効性に関する改善提言と意見を提供するような、包括的な全社的ガバナンス監査を実施する（大きくかじる）。	1. ガバナンス体制とプロセスを向上するための助言サービスの提供を目的として、包括的な全社的ガバナンスレビューを実施する。
2. 他の監査のアシュアランス業務の一部としてガバナンスを取り扱う（小さくかじる）。	2. 他の監査のコンサルティング業務の一部としてガバナンスを取り扱う（小さくかじる）。
3. 合意した戦略計画との適合性を確認するために戦略執行レビューを行う。	3. 監査委員会、指名委員会、ガバナンス委員会、リスク管理委員会のような、取締役会の委員会に改善提言を伝達する。
4. (全般的なガバナンスプロセスの一部として) ERMと内部統制システムが有効に機能しているかについてアシュアランスを提供する。	4. ガバナンスのベストプラクティスについて取締役会や監査委員会を啓発する。
5. トップの姿勢のようなガバナンスコントロールである全社レベルのコントロールを評価する。	5. 取締役会の指名委員会に助言し、また、新たな取締役等の選任に関与する。
6. 経営者を同席させない正式な会合を含め、取締役会と監査委員会との定期的で頻繁でオープンなコミュニケーションを確保する（CBOKレポート「Interacting with Audit Committees: The Way Forward for Internal Audit」10-11ページ、ラリー・リッテンバーグ著を参照）。	6. ガバナンスに関する傾向や進展について取締役会を啓発する。新たな不正リスク評価モデル、新たなテクノロジーツール（継続的モニタリング）、新たな公告（直ちに対応が必要なFSABとIFRSの2018年からの収益認識基準）のような業界の最新の進展や傾向について取締役会に伝える。
7. 情報インテグリティリスクを低減し、取締役会と経営幹部が意思決定用の情報を自信を持って利用できるようにする。	7. 取締役会のプロセスや活動を支援する（例えば、取締役会の自己評価プロセスの支援、取締役会の細則の更新の支援等）。

出典：著者の創作

3. ガバナンスを「小さくかじる」

「ナッジ²」アプローチ：道筋をつけるための小さなステップ

組織内の政治と文化の障壁のために、独立した包括的なガバナンス監査の計画承認を受けるのが難しい場合がある。内部監査部門長（CAE）は、「小さくかじる」戦略—他の一連の監査の一部としてガバナンスを少しかじってガバナンスに関する改善提案を一緒に出す方法—を用いた方がうまくいくことがある。最も創造的な解決策は常に「ナッジ」—行動経済学からの洞察—を足場にするものであり、必然的により現実的でより説得力がありより効果的になる（Thaler and Sunstein, 2008）。

内部監査人が「小さくかじる」アプローチを用いる場合は、全社的なガバナンス監査や包括的なガバナンスレビューのようにガバナンスを「大きくかじる」というよりは、むしろアシュアランスや助言業務の一部としてガバナンスを扱うことになる。「小さくかじる」方法はガバナンス監査やレビューの一部を提供することで組織内の業務部門の態度を変えるのに役立つ、後の包括的なガバナンス監査やレビューの基礎を築く助けとなる。「小さくかじる」方法でガバナンス監査を行うと組織全体にガバナンス監査のコンセプトが導入される。やがて機が熟せば、組織は必要に応じて本格的、包括的、全社的ガバナンス監査またはレビューの概念を受け入れるように「ナッジ」され得る。

コミュニティ・トラスト・バンコープ社の内部監査兼リスク管理部門長のスティーブン・E. ジェームソン氏は、「一部の組織では、内部監査人は経営者と取締役会の活動に関す

る正式なガバナンス監査を実施する必要性を経営幹部や取締役会にさえ納得させるのが難しいという状況に直面することがある。ガバナンスは経営者や取締役会の独占領域であり、他者からのレビューや質問のような干渉を受けないと思われていることがある。内部監査人には、既に確立された他の監査と併せてガバナンスの様々な要素をレビューしテストするという、ガバナンス監査への裏口からのアプローチがうまくいきそうである。ある種のガバナンス活動を伴っている取締役会の各種委員会基本規程や取締役会承認方針をレビューすることは、内部監査人にとってガバナンス領域への入り口となり得る。」と述べる。

洞察

「内部監査は無鉄砲なことをしないように注意すべきである。役員室での政治、取締役会の構成、役員の任命、役員の業績と報酬などは、注意すべき部類に入るコーポレートガバナンスの要素である。内部監査が優れた価値を提供できるコーポレートガバナンスの分野は他にもたくさんある。地雷原に足を踏み入れてしまうとすべての価値や監査人の信頼が吹き飛ぶ可能性がある。」

ナイジェリア連邦共和国ラゴス州ビクトリアアイランド PwCパートナー
南アフリカ共和国在住 CIA、CRMA
ロブ・ニューサム氏

「主要コントロールがガバナンス活動と結びついていることが多いサーベインズ＝オクスリー法のような法規制の対象となっている組織では、内部監査人はサーベインズ＝オクスリー法遵守プログラム

² 訳者注：ナッジ（Nudge）とは「人をひじで軽く押ししたりつついたりすること」で、行動経済学では「選択肢をうまく設計したり、初期設定を変えたりすることで、人々に特定の（望ましい）選択を促す」という意味がある。

の一部としてこれらのガバナンス活動のテストを正当化できることが多い。」

コミュニティ・トラスト・バンコープ社
エグゼクティブ・ヴァイスプレジデント
内部監査兼リスク管理部門長
CIA、CFSA、CRMA
スティーブン・E. ジェームソン氏

ガバナンスレビューと規制当局の監査を結びつける

規制の厳しい組織の内部監査人は、監査対象領域にガバナンスレビューを組み込むのは比較的容易だと気づいていることが多い。特に規制当局がガバナンス活動の実施とモニタリングに対して具体的な期待を表明している場合はそうである。

要約すると、組織文化に組み込まれている「ソフトコントロール」の監査は定量的測定や分析になじまない多くの無形のもので構成されているので、内部監査人がこの監査をうまくやるためには、関係構築力、政治的文化的知識、対人コミュニケーション能力、外交手腕、他人の心や状況を素早く正確に読む能力などのソフトスキルと能力が求められる。

4. 利害関係者は何を望んでいるか？

ガバナンス監査と戦略的業績監査の「需要側」

多くが不適切または欠陥のあるガバナンスシステムと許容できないほど高い意思決定用情報リスクに起因している近年のコーポレートガバナンス・スキャンダルや大失態によって、組織は自らのガバナンス体制とプロセスを精査し調整している。組織が成功するためには、正確で信頼性がありタイムリーな意思決定関連情報とともに有効かつ倫理的な方針と慣行を伴う健全なガバナンス体制を確実に備えることが不可欠である。透明性と説明責

任に対する信頼できる姿勢を含むこれらの複合要因は、企業の評判、利害関係者の満足度、全般的な成長と収益性に影響を与える。したがって、企業がより頻繁にガバナンス体制の健全性に対するアシュアランスを求めることと、しばしば内部監査に支援を求めることは理解できる。しかし、このプロセスの中で内部監査が果たすべき役割は様々である。

取締役会、監査委員会、経営者、規制当局、従業員、株主のすべてが、戦略的意思決定用の情報に対するアシュアランスと組織目的を達成し会社の利益と寿命を伸ばすために組織のガバナンスシステムが有効に機能しているというアシュアランスとを求める利害関係者グループである。内部監査は、ガバナンスリスクを特定して伝達する機会と関係者にベストプラクティスを助言する機会とを探し求めることが重要である。

しかし、このステップへの前提条件となるのはガバナンスレビューに対する経営幹部と取締役会からの支援である。CAEの過半数（57%）は取締役会または同等機関が内部監査によるガバナンス方針のレビューを支援していると回答しており、この認識は世界中の地域でかなり似ていて、最高が65%、最低が52%であった（図表3参照）。

洞察

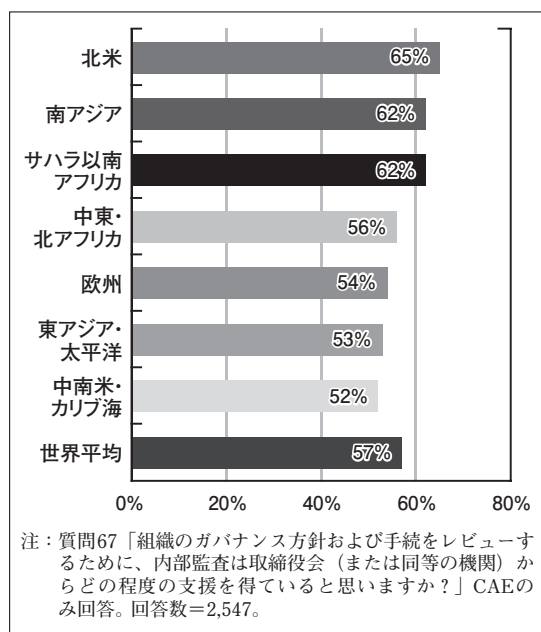
「内部監査は信頼構築の促進を支援する。内部監査の主なバリュープロポジションは信頼の提供である。内部監査は信頼の維持において、経営者と取締役会間の窓口である。」

ナイジェリア連邦共和国ラゴス州ビクトリアアイランド PwCパートナー
南アフリカ共和国在住 CIA、CRMA
ロブ・ニューサム氏

しかし、特定の地域内でも国によって状況に大きな違いがある。例えば日本と韓国では、内部監査が取締役会からガバナンスレビュー

の支援を受けているのは平均でわずか24%である。但しこの割合は、いくつかのアジア諸国に見られる独特な組織ガバナンス体制のためであることに注意すること。

＜図表3＞内部監査がガバナンスレビューをする際に取締役会から完全な支援を受けている割合



キリンホールディングス株式会社グループ経営監査担当シニアマネージャーでキリンの2つの子会社の監査役のリリー・ビー氏³とインフィニティコンサルティング代表の堺咲子氏の2人の監査リーダーは次のように説明する。「現在のコーポレートガバナンスシステムでは、大部分の日本企業は経営と監督の役割をほぼ同じ者が担っている。日本には、取締役会をモニターしコーポレートガバナンスの中で監督の役割を果たせる独立した立場の監査役という制度があり、株主に代わって監査役が取締役の職務の執行を監査する。監査役は内部監査人ではなく、内部監査人を指揮する権限はない。」

内部監査に対する利害関係者の期待は高まり続けている。彼らはガバナンス監査とガバナンスレビューへの内部監査の関与の増加を

求めている。このようなアシュアランスと助言の業務は、価値の保全と価値の創造の両方に良い影響を与えると利害関係者は認識している。ディッテンホファー氏等（2010年）が強調したように、内部監査人は適切なソフトスキルと能力を育み、関係を構築し、組織の収益性、成長、持続可能性に最適に貢献できる方法を学ぶことによって、利害関係者の期待に応える必要がある。

5. 内部監査は何を提供しているか？

ガバナンス監査と戦略的業績監査の「供給側」

内部監査人には、ガバナンスリスクを評価し組織ガバナンスのベストプラクティスを助言する複数の機会があるが、彼らは現在どのような業務を行っているのだろうか？ 2015年CBOOK実務家調査はこの質問への回答に役立つ。供給側の視点からどのようなガバナンス監査と戦略的業績監査が現在行われているかを知るのは有益である。

ガバナンスレビュー業務の概要

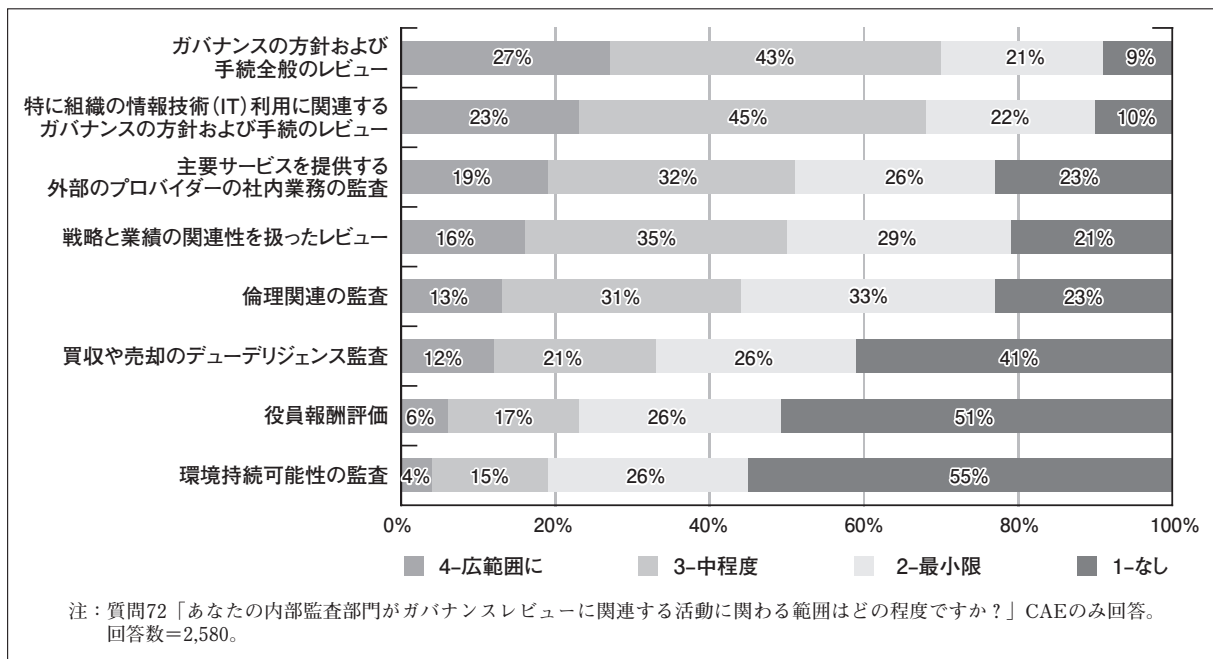
世界平均で内部監査人の70%が中程度から広範囲にガバナンスの方針および手続全般のレビューを行っており、68%が組織の情報技術（IT）利用に関連するガバナンスの方針および手続のレビューを行っている（図表4参照）。役員報酬評価と環境持続可能性の監査への注目度は低い。

洞察

「全社的ガバナンスは、組織の全体的な説明責任フレームワークを構成している。それは取締役会と経営幹部の責任と役割とともに、戦略的方向性の提示、目的の

³ 訳者注：現職はIIAのManaging Director, Global Exam Development。

<図表4> 組織ガバナンスのレビュー業務の概要



確実な達成、リスクの適切な管理の確認、組織資源の責任ある利用の検証というゴールを示すものである。内部監査人にとっては、組織において強固なガバナンスの管理人であることと、組織の利害関係者に対する有効性を客観的に示すことが極めて重要である。」

米国ノードストローム社内部監査担当ヴァイスプレジデント CIA、CRMA
ドミニク・ヴィンセンティ氏

ガバナンスレビューの実施と比較したガバナンス規範の存在

組織の戦略、業務、報告、コンプライアンスの活動に関連してガバナンスレビューの実施を考えることは理に適っている。一般にビジネスプロセスは自動化されているか否かに関わらず定量的に測定できる「ハードコントロール」で統制されていて、内部監査人による分析が可能である。しかし、組織文化と「ソフトコントロール」という側面もある。組織文化は企業行動を支えており組織ガバナンスをめぐる状況の様々な要素を結びつけてい

る。マッキンゼーの元リーダーで「近代マネジメントコンサルティングの父」として有名なマーヴィン・バウアー氏は、文化について「the way we do things around here（それがここでのやり方）」という名言を残している。ビジネスプロセスは定量的分析が可能な有用な情報をもたらすことがあるのに対して、文化にはほとんど無形で評価が難しい「ソフトコントロール」と非公式なコミュニケーションチャンネルが根づいている。内部監査人にとって文化の感化力と影響力を過小評価するのは賢明ではない。

正式なガバナンス規範や戦略計画があると、内部監査のガバナンスレビュープロセスへの関与は大きく促進され、さらに駆り立てられる。世界中の組織の39%にはガバナンス規範がある（図表5参照）が、ガバナンスレビューを広範囲に行っているのは平均で内部監査人のわずか27%である。このギャップは地域により異なる。ギャップが大きいのは、東アジア・太平洋、北米、南アジアであり、小さいのは、欧州、中南米・カリブ海、中東・北アフリカである。興味深いのはサハラ以南アフリカではギャップが逆になっていて、ガ

バナンスレビューを広範囲に行っている割合がガバナンス規範がある割合よりも高い。これらの相違の背景を本プロジェクトの範囲内で完全に究明することは出来ないが、いくつか所見を述べることは出来る。

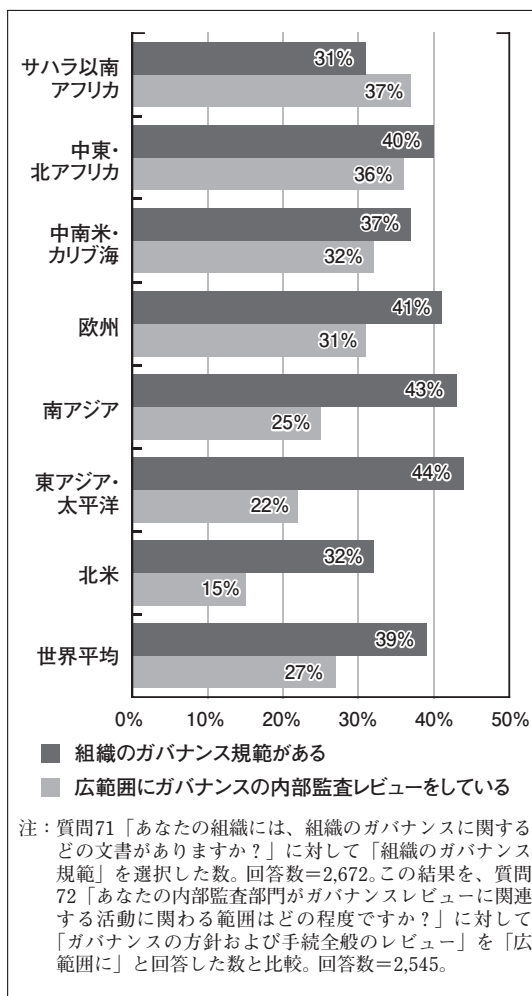
サハラ以南アフリカに関しては、ヨハネスブルク証券取引所に上場している企業はキングレポートの遵守が義務づけられている。有効なガバナンスのためのこの画期的なガイダンスとその実施要件により、南アフリカの内部監査人がガバナンスの監査とレビューを最も行っているのは当然である。本レポートで既に述べたように、日本には内部監査人とは大きく異なる「監査役」という役割を強調する環境がある。

他方、北米は全地域の中でガバナンスレビューの実施水準が最も低い。これは以下に掲げる中の1つ以上の理由によるものと推測される。

- 北米のC A Eは経営者と取締役会から広範囲なガバナンスレビューを行うための支援をあまり受けていない可能性があり、(既に述べたように) 主なビジネスプロセスの監査の一部として「小さくかじる」やり方でガバナンスに対応している。
- 北米の一部の内部監査機能は、広範囲なガバナンスレビューを行うには十分成熟していないか、十分な能力が身についていない。
- 長い歴史を持つ確立された組織では、北米のC A Eは一般的にはリスクベースの監査手法をとっている。ガバナンス全般が比較的低リスク分野であると思っていればあまり時間を割かないだろう。

また、北米は広く一般的に定義されたガバナンスよりはITガバナンスにより時間を割いているが、これは恐らく組織ガバナンスよりもITガバナンスによりリスクがあると認識(例えば、サイバーセキュリティへの攻撃やセキュリティ侵害という事件と組織の統制環境とを比較検討)しているからだろう。

＜図表5＞内部監査による（広範囲な）ガバナンスレビューの実施と比較したガバナンス規範の存在

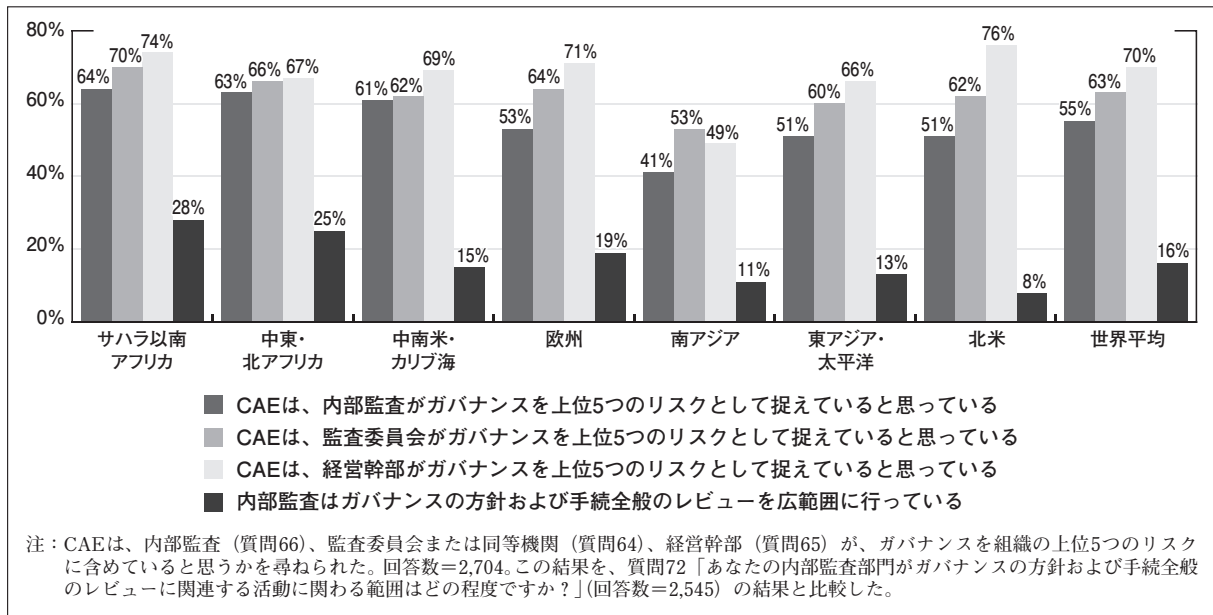


ガバナンスレビューの実施とガバナンスリスクに対する認識との関係

リスクに対する認識と広範囲なガバナンスレビューの実施にはどのような相関関係があるだろうか？ 北米はガバナンスリスクに対する認識割合が最も低く、それと対応してガバナンスレビュー活動割合も最も低い。しかし世界の他の地域では同様の関係性は見られない。実際、東アジア・太平洋と南アジアはリスクに対する認識が非常に高いが、意外なことにガバナンス活動の割合は低い（図表6参照）。

「先を見越すこと！ 倒産してから原因

<図表6> 内部監査によるガバナンスレビューの実施と比較したガバナンスリスクに対する認識



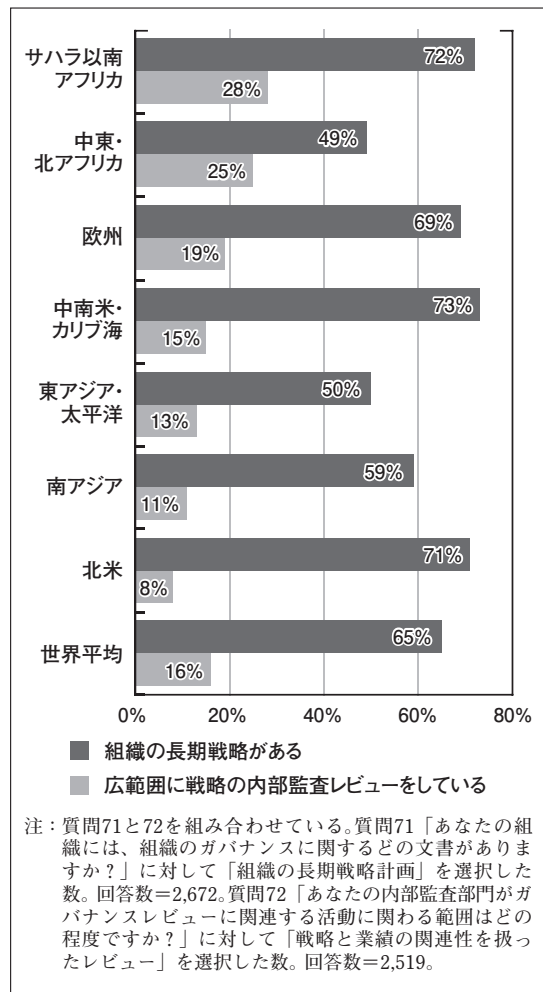
を調べても意味がないし後の祭りだ。リアルタイムで意見を述べること。」
オランダ王国在住、元PwCパートナー
ナイエンローデ大学理事、学部長
R A、R O、C I A リーン・ペープ博士

戦略レビューの実施と比較した戦略計画の存在

長期戦略計画がある場合でも、内部監査が戦略レビューを行う割合には大きなギャップがあると言える。C B O K調査データによると、世界中の回答者の組織の50%以上に長期戦略計画があるのに、内部監査が戦略レビューを行っている割合は最も低い南アジアの11%から最も高いサハラ以南アフリカの28%である（図表7参照）。サハラ以南アフリカと中東・北アフリカはガバナンスレビューを行うのと同様に業績と関連した戦略のレビューを行う割合が高い。

最も意外な発見があったのは北米である。回答者の平均71%には長期戦略があるのに、内部監査人のわずか8%しか組織の戦略計画を実際にレビューしていない。この「広範囲な戦略レビューの実施と比較した戦略計画の

<図表7> 内部監査による広範囲な戦略レビューの実施と比較した戦略計画の存在



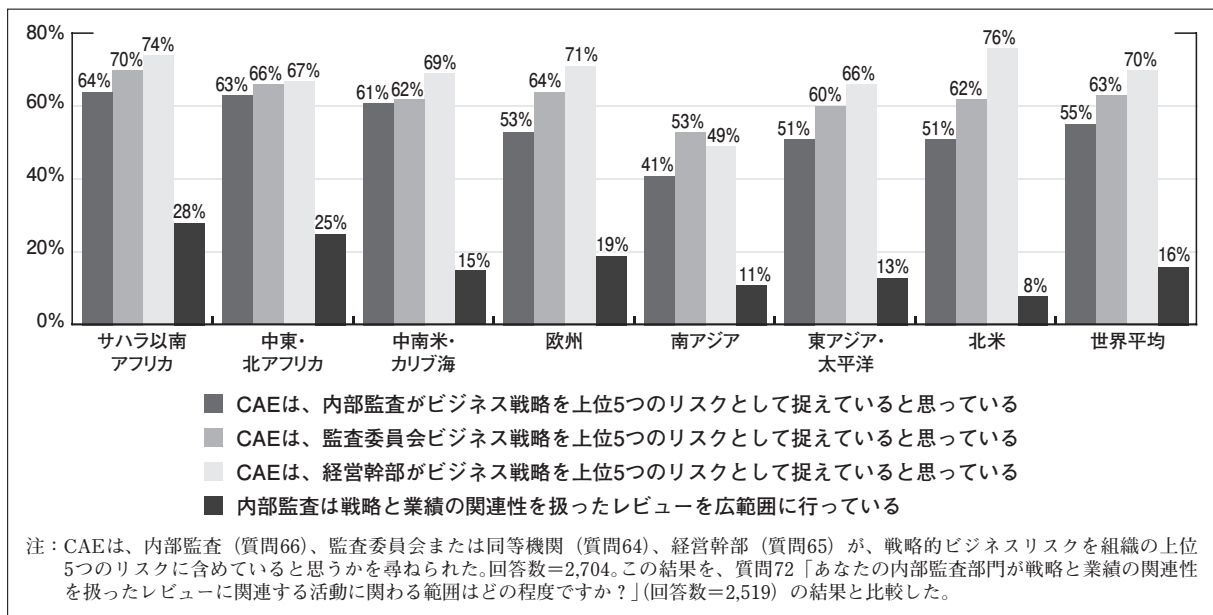
存在」の大きなギャップの理由は、戦略レビューを包括的でなく「小さくかじる」方法で行っている、未成熟または未経験な内部監査機能であるため十分な支援があると感じていないか戦略レビューを行う自信がない、または戦略リスクはそれほど重要問題でないため優先順位が低い、ではないかと推測している。

戦略レビューの実施と戦略リスクに対する認識との関係

世界中の内部監査は、戦略的業績やオペレーショナルリスクの要因に関する指標よりも、財務報告に係る内部統制の実際の弱点またはその疑いを示すリスク指標に対してより多くの措置を講じているようである。このような状況は内部監査が戦略リスクの重要性を認めており、また内部監査が経営者と取締役会も戦略リスクに高い優先順位を置いていると信じていても起こっている。

図表8が示すように、世界平均で回答者の55%は内部監査が戦略をその年の上位5つのリスクのうちの1つとして捉えていると回答している。回答者が監査委員会(63%)と経営幹部(70%)について尋ねられた場合の数字はさらに高い。戦略がこれほ

<図表8>内部監査による戦略レビューの実施と比較した戦略的ビジネスリスクに対する認識



ど重要と思われている割には内部監査の関与水準は非常に低いようである。

既に述べた通り、財務報告の指標は定義上は過去のもので後ろ向きであるため遅行指標である。しかしガバナンス監査とレビューに対する内部監査の関与が増えれば、内部監査の専門職の関心は今後数年間の戦略遂行に関連する業績とリスクの指標（先行指標）へと移行すると思われる。

6. 文化を監査するとはどういうことか？

ハードコントロールとソフトコントロールに目を向ける

組織文化と「トップの姿勢」は、内部監査機能が組織ガバナンスをレビューし価値を付加する際の関与方法に重大な影響を与える。

IIAの事務総長兼CEOリチャード・チャンバース氏は、2016年のGeneral Audit Management (GAM) Conference（内部監査管理者大会）における「When Culture Is the Culprit」という題名のプレゼンテーションで組織文化を重視した。彼は、内部監査部門が組織文化を監査する場合、ハードコントロ

ールとソフトコントロールの両方が監査できると述べた。これは組織ガバナンスの監査にも当てはまる（Organizational Culture, 2015, Chartered Institutes of Internal Auditors at <https://www.iaa.org/uk>）。

組織ガバナンスを向上するために監査できるハードコントロールには次のようなものがある。

- 倫理綱要・行動規範
- 人事方針と手続
- その他の方針、規則、定められた手続
- 組織体制
- 定められた役割、責任、権限レベル

これらのハードコントロールの監査は内部監査人が安心して行える範囲であり、多くの内部監査機能がこれらの種類の監査を日常的に行っている。したがって、これらの監査によってガバナンスプロセスに価値を付加することは内部監査にとってさほど難しくはないことが多い。しかし、ソフトコントロールを監査しようとして重大な判断を迫られる場合は課題が生じる（Organizational Culture, 2015, Chartered Institutes of Internal Auditors）。

洞察

「不健全な文化は、組織的な惨事につながる。」

インド共和国アディティア・ビルラ・グループ FCA、CIA

N. G. シャンカー氏

特に「文化は戦略を食う」という言葉を残したマネジメントの世界的な第一人者の故ピーター・ドラッカー氏の見解は注目に値する。どんなに綿密に練られた戦略でも、建設的で健全な文化がなければ、あるいは組織文化が戦略を支援するものでなければ、努力が報われる見込みはない。実際に多くのビジネスリーダーは文化の力を過小評価して、組織文化のかかわりと影響を無視したために戦略

の遂行に失敗した。「戦略対文化」という考え方は誤ったジレンマを引き起こす。これは「二者択一」の質問ではなく、むしろ文化と戦略は調和し連携することが非常に重要である。このことから、企業が現在のオペレーションモデルと外れた新戦略を提案する場合は、戦略を行動に移すために従業員の思考過程や行動様式の多くを変更する必要がある。

ドラッカー氏の指摘の裏側にある意味は、文化を無視したり思い込みをすべきではないということである。それどころか特にガバナンス体制、プロセス、慣行について監査する際は、文化を考慮し、原動力や実現手段としての文化の価値を認め、有利に持っていくべきである。

文化には「ソフトコントロール」を含む多くの無形物が根付いている。組織ガバナンスを向上するために監査できるソフトコントロールには次のようなものがある。

- 経営者と取締役会の能力、哲学、スタイル
- 相互信頼と寛容さ
- 強力なリーダーシップと力強いビジョン
- 高い業績と品質に対する期待
- 共通の価値観と理解
- 高い倫理観

これらは大部分の内部監査人が監査上経験不足の分野であり、正式な研修やツールが少ない分野でもある。

文化リスクと3つのディフェンスライン

内部監査には、ガバナンス文化を評価することと、優れた戦略と優れた業績を推進する価値観と行動を組織中に組み込む方法を評価することに関して、3つのディフェンスラインを維持する大変重要な役割がある。倫理オフィスのような監督機能は文化に関連するリスクをモニターする。その他の第2のディフェンスライン機能には、コンプライアンス、リスクマネジメント、環境、品質保証などがある。図表9は、3つのディフェンスライン

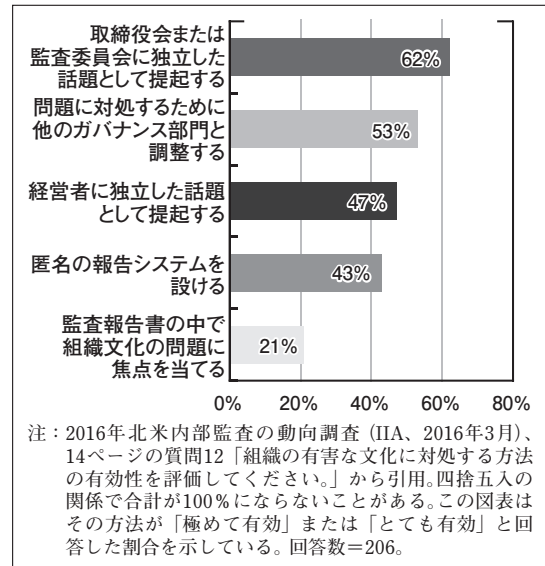
モデルを文化リスクに当てはめたものである。3つのディフェンスラインに代わるものとして5つのディフェンスラインモデルがあり、第1のラインは企業の姿勢、第2のラインは事業部門管理者・プロセスオーナー、第3のラインは独立したリスク管理・コンプライアンス部門、第4のラインは内部監査部門、第5のラインは取締役会のリスク監視と経営者である。出典：「Applying the Five Lines of Defense in Managing Risk」(Protiviti, *The Bulletin*, volume 5, issue 4, 2013)。

有害な文化への対処に関する注記

文化への対処が急務となる時や、文化が害を及ぼす時がある。IIAの2016年北米内部監査の動向調査では、CAEに組織の「有害な文化」にどのように対処しているかを尋ねた。このような状況で最も有効であると回答された選択肢は、「取締役会または監査委員会に独立した話題として提起する」であり、有害な文化への対処方法としてこれが極めて有効な方法であると62%が回答した。「監査報告書の中で組織文化の問題に焦点を当てる」という選択肢は最も支持率が低く（21%）、

非常に秩序が乱れた環境では、文化の問題は通常の監査プロセスを通すよりはトップに向ける必要があることを示唆している。図表10を参照のこと。

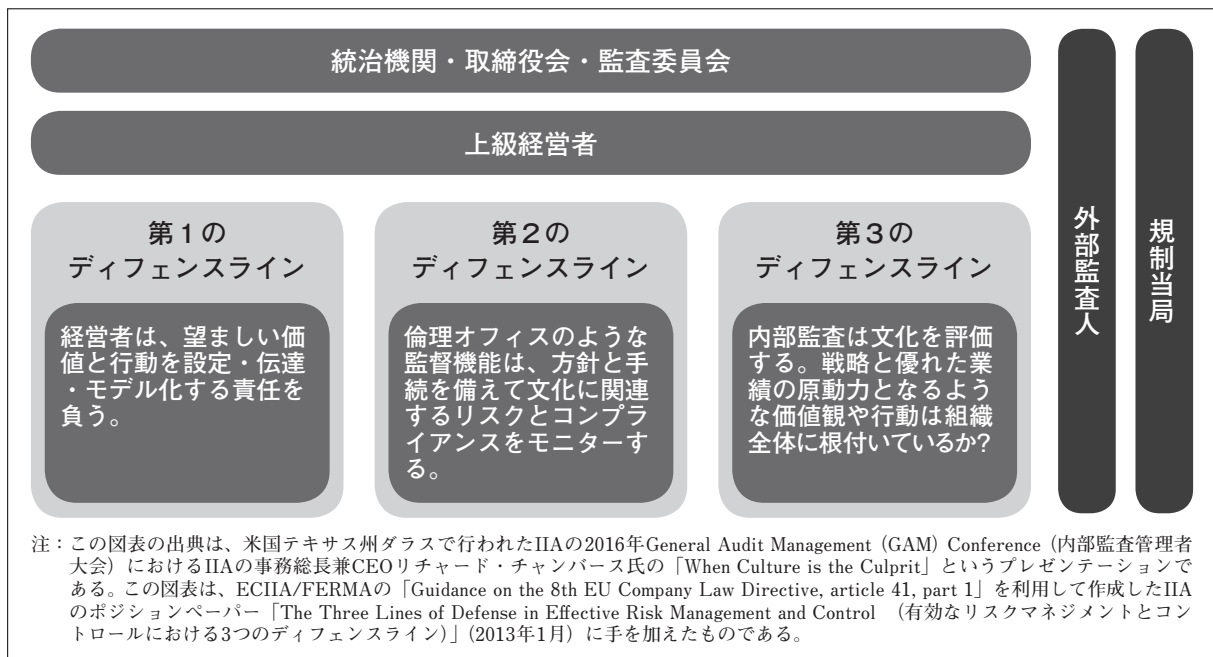
<図表10>有害な文化に対処する有効な方法



文化に対処するための戦略

最後になるが、内部監査がガバナンス監査を実施するためには全員を巻き込んで適切な期待値を定めることが重要である。これを達成するための最初のステップとして以下を推

<図表9>文化リスクに着眼して変化させた3つのディフェンスラインモデル



奨する。

- 経営幹部とガバナンス文化に関する考えについてコミュニケーションをとる
- 監査委員会との信頼関係を構築して主観的判断ができるようにする
- 組織ガバナンスの監査を支援してくれる擁護者を見つける
- 組織ガバナンスの改善を支援するために内部監査が果たせる役割を定義する
- 内部監査の基本規程にガバナンス監査の文化を組み込むことを検討する

このステップに従えば、内部監査が有効な組織ガバナンスの監査に関与できる可能性が高まり、ガバナンスの失敗予防に役立ち、組織の戦略的業績の改善を促進する。（本章の出典は、2016年G A M（内部監査管理者大会）におけるチャンバース氏の「When Culture is the Culprit」。

7. ガバナンスと戦略の監査に立ちはだかる潜在的な障害を内部監査はどうすれば克服できるか？

位置づけ、取締役会の支援、法規制の影響を考察する

内部監査人としては、ガバナンスや戦略のレビューや監査を行うための手段を講じる際は潜在的な障害を克服する方法を検討しなければならない。内部監査機能がIIAの「内部監査の専門職的实施の国際基準（基準）」の下で負う様々な義務、現実的で達成可能なゴール、および取締役会と経営幹部の関心事との間の望ましいバランスを取ることは難しいかもしれない。本章では、内部監査にガバナンスへの関与を促す以下の状況と戦略を取り上げる。

- 位置づけ
- 取締役会の支援、監査委員会、内部監査基本規程

- 法規制または義務づけ

位置づけ

近年起こった危機と予測される傾向のために、内部監査は組織体制の不可欠な部分になった。多くの組織は内部監査が組織の目的達成とリスク低減を支援するために存在しているという。しかし一旦内部監査が導入されたら、組織はどのように内部監査の目的に応えているのだろうか？ 内部監査が自らの責任を果たすためには、経営幹部や取締役会と効果的にコミュニケーションでき、さらに、価値を付加するサービスが提供できるように、組織のガバナンス体制の中で位置づけられなければならない。また、内部監査が機密情報を提供したり必要に応じて組織政治について助言するためには、独立性と客観性があると見なされなければならない。しかし組織内でこの地位を得るには、容認（または賛同）が求められる。内部監査に独立性と客観性があると見なされるためには、CAEが職務上取締役会に直接報告しかつ部門運営上最高経営者に直属することを確実にしなければならない。このような組織体制でなければ、内部監査は真に独立的かつ客観的であるとは言えない可能性があり、したがって、組織のガバナンスと戦略のプロセスの必要な監査を提供できない場合がある（Gramling et al. 2013）。

2015年C B O K実務家調査結果はIIAの専門職的实施の国際フレームワーク（I P P F）を支持している。世界中の内部監査人の72%はCAEが職務上監査委員会（もしくは同等機関）または取締役会のいずれかに直接報告していると回答している。さらに、75%はCAEが部門運営上CEO・社長または監査委員会・取締役会のいずれかに直属していると回答している。監査委員会がない組織よりもある組織の方がガバナンスレビューに深く関与している。

洞察

「組織戦略、ガバナンスシステム、および組織文化に監査活動の焦点を着実に当てていくことが、今後の成功への鍵となる。これは困難なことだが始める価値がある！ 綱渡りのようなものかもしれないが、取締役会と堅固な基盤を築いており信用と信頼の文化環境があれば、それらの労力や仕事は利害関係者からより一層認められ支援される。」

スパルカッセン保険会社内部監査部門長
CIA、QIAL、CRMA
アンゲラ・ウィッツァーニ氏

取締役会の支援、監査委員会、内部監査基本規程

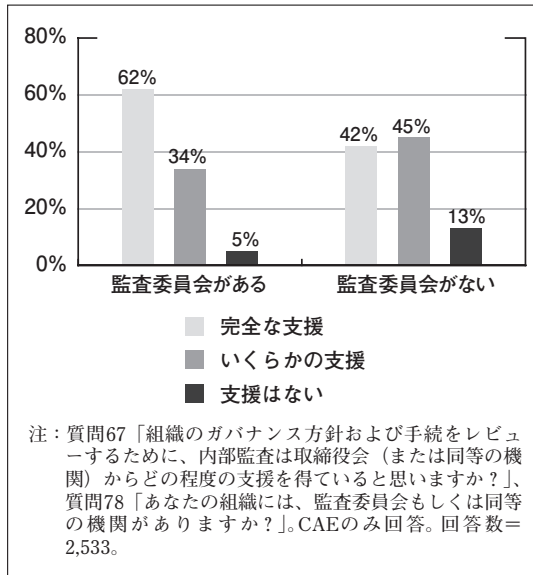
組織内の内部監査の地位は重要であるが、それは内部監査の有効性に向けた一歩に過ぎない。有効な監査委員会もけん制機能を支援するのに役立つ。しかし、監査委員会の設置を文化や規制当局が求めていると、内部監査にとってその設置は難題となることが多い。

一方で、成熟した内部監査機能のある組織では、ガバナンス監査を行うために取締役会と監査委員会が強力に支援する傾向が非常に強い（図表11参照）。また、より成熟した内部監査機能は、ガバナンスレビューの必要性を明示した有効な内部監査規程がある傾向が強い。

「私は比較的新しい組織で働いている。この環境のおかげで、経営者と統治機関の双方との強力なコミュニケーションへの初期投資、組織内での内部監査機能の良好な位置づけの達成、および経営者と統治機関との信頼関係の構築が行えた。その結果、私は潜在的な障害を克服してコーポレートガバナンス監査の実施に必要な支援を獲得した。」

ボツワナ共和国ボツワナ国際工科大学内部
監査ディレクター CIA、QIAL
レセディ・レセテディ氏

＜図表11＞組織ガバナンスのレビューに対する取締役会からの支援

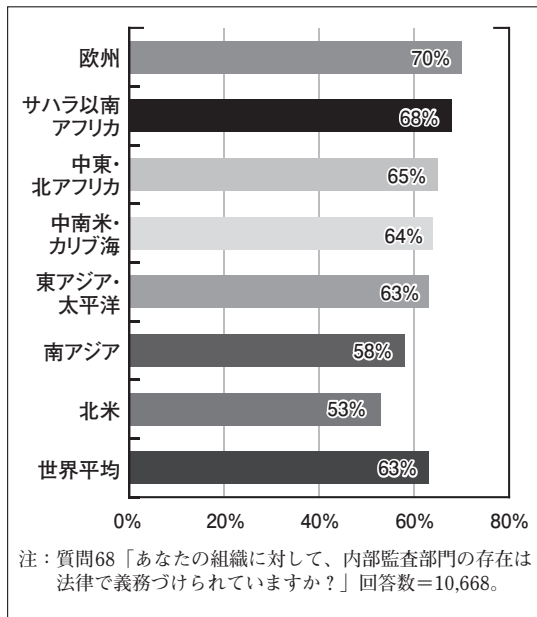


法規制または義務づけ

内部監査機能の義務づけに関しては地域平均に注目し値する類似性が見られ、53%から70%が内部監査機能は法律で義務づけられていると回答している（図表12参照）。義務づけの割合が最も低い2つの地域は北米（53%）と南アジア（58%）である。内部監査機能が法律で義務づけられており監査委員会がある業種では、ガバナンスの監査やレビューの擁護者の存在や支援が期待できるのは明らかである。

しかし義務化の分野では、金融業を除く株式非公開（非上場）会社は世界平均を大きく下回っていること（63%に対して29%）に注意することが重要である（図表13参照）。内部監査機能の存在を明確に義務づけているのは、株式非公開会社のわずか3分の1のみである。公共部門はその名の通り公金で事業を行い、利益の最大化よりはサービスの提供と遂行を重視して公益のために活動する義務が

<図表12>内部監査の義務化（地域別）



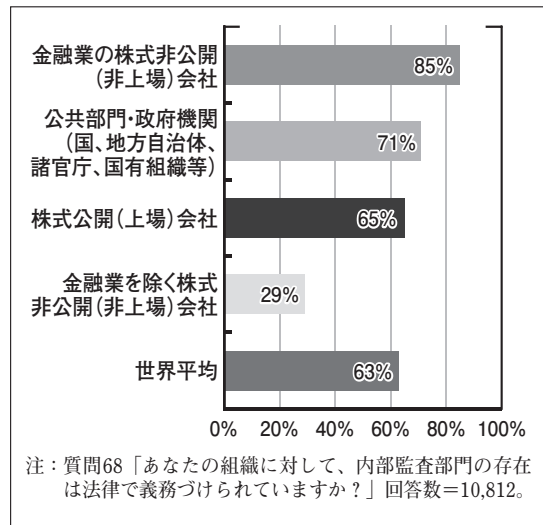
ある。したがって、透明性と説明責任に対する公共部門のコミットメントはしばしば法制化されるか基本規程で定められており、それにより透明性と説明責任を生じさせている。そのような状況では内部監査が必然的に組織上の義務化を推進する重要な役割を持つようになり、ガバナンス監査とレビューに関与する。

要約すると、ガバナンス監査とレビューを行うことは、克服すべき多くの課題、障壁、障害があるため容易ではない。特に内部監査機能とCAEは、ガバナンス監査を成功裏に引き受け完了するための組織上の位置づけ、地位、信用があるかを検討しなければならない。ガバナンス監査やレビューを行うためには、CAEと内部監査機能には「利害関係者の擁護者」の存在および取締役会と経営幹部の支援が大変重要である。内部監査機能の義務化と強力で支えとなる監査委員会の存在は、ガバナンス監査とレビューの実施を支持する大きな効果がある。

結論

有効な組織ガバナンスを推進し支援するこ

<図表13>内部監査の義務化（業種別）



とは、優れた業績、成長、競争力、コンプライアンス、長期持続可能性という組織目的の達成のために不可欠である。しかし、業績と適合性のバランスを取ることは多くの組織にとって容易ではない。幸いに、内部監査は組織のガバナンスプロセスに価値を付加するサービスを提供するのに適した位置づけにある。

現在全組織的ガバナンスレビューに関与していない内部監査機能は、できれば他の分野のアシュアランスや助言サービスの一部として組織のガバナンス体制と慣行の評価を徐々に含めていくという「小さくかじる」方法から始めるとよい。行動経済学ではこれを「ナッジ」戦略という(Thaler and Sunstein, 2008)。内部監査は、取締役会の委員会が監督責任を果たす支援をすることや、取締役会の業績自己評価の手助けさえできる(Ramamoorti, 2011a, 2011b)。

また統治機関と内部監査の両者は、組織文化が良好な業績と有効なガバナンス成果の両方の主な原動力であり実現手段であることを認識すべきである。一般に、ビジネスプロセス、内部統制および方針と手続はハードコントロールを特徴づけるものである一方で、組織文化は本質的に多くの無形物と行動の問題で特徴づけられていてソフトコントロールを

必要とする。しかし、ソフトコントロールの監査は格段に難しいことが証明されている。組織文化の監査は、グローバル組織の民俗学的調査を用いて、組織の健全性と倫理風土の評価に対する組織の意向を探るために「文化」と「倫理」を監査することによって成し遂げることができる（Rammamoorti & Evans, 2011）。

内部監査機能の組織上の位置づけ、地位、信用は、ガバナンス監査とレビューを行う状況では間違いなく重要である。CAEは「関係構築感覚」とコミュニケーションスキルに秀で、さらに、ガバナンスのレビューと監査を成功裏に引き受け完了することに精通していることが重要である（Abdolmohammadi et al., 2013; Dittenhofer et al., 2010）。

近年の相次ぐガバナンスの失敗により、ガバナンス体制とプロセスの監査は世界中の組織で復活したテーマになった。そのため組織と内部監査の両者は、利害関係者の期待を認識して徐々に活動の範囲を広げることが避けられないようである。特に、伝統的な後ろ向きの財務報告重視と外部監査への依拠から戦略的オペレーションと業績データという前向きな姿勢を重視することへの展開が予想されるが、このため一層有効なモニタリングとガバナンスの監督への内部監査の関与が増えることになるだろう。今後現れるガバナンスの新たな世界では、内部監査はガバナンス監査とレビューを実施し、組織文化の重視を含めたハードとソフト両面のコントロールを監査し、ひいては有効な組織ガバナンスを推進し支援することによって、価値を付加する絶好の機会が得られる。

付録A：コーポレートガバナンスの旅

「ガバナンスはマニュアルではなくプロセスである。」

パナマ共和国在住 アーンストヤングパナマ事務所 金融サービスオフィスパートナー、金融サービス・リスクマネジメント担当
CIA、CFSA、CRMA、CCSA
ビスマルク・ロドリゲス氏

注：この付録では、アラブ首長国連邦（UAE）のある石油エネルギー企業でUAEを拠点にしている内部監査部門がガバナンスレビューへの道を開いた方法を紹介する。この事例は、ドバイのエミレーツ国営石油会社の内部監査ディレクターでCIAのアリ・ラザ氏の厚意により提供されたものである。

洞察

「結局、私はいつも自社のコーポレートガバナンスを、途切れることのない旅のようなものだと考えている。それは優れたガバナンス成果を生み出すために、多くの車両（主な利害関係者、内部・外部監査）を伴い、専属運転手（擁護者、委員会、方針のオーナー）がいて、複数のルート（評価、ワークショップ、ベンチマーキング、方針ツール等）を使い、いくつかの目的地（大小のマイルストーン）に到達するように設計されている。」

アラブ首長国連邦ドバイ エミレーツ国営石油会社 最高倫理・コンプライアンス責任者 内部監査・ビジネス倫理担当ディレクター CIA アリ・ラザ氏

大手石油エネルギー企業におけるガバナンスレビューの導入

ガバナンスレビューを導入したい会社であれば、コーポレートガバナンス（CG）擁護者が必要であるが、これはコンプライアンスオフィサーやコーポレートセクレタリーだけに限る必要はない。最高財務責任者（CFO）やCAEでも構わない。CAEは内部統制環境とガバナンスのギャップに精通しているの

で、CGの文化が比較的新しくてあまり発達していない場合、CAEは通常この役割を引き受けるのに非常に適している。CAEは大抵監査委員会に直接報告するので（そしてCAEを擁護者に任命するには監査委員会とCEOの賛同があるので）、当然ながらこの「擁護者役」は取締役会レベルから普通は十分な支援を受けることになり、全般的なガバナンスとコントロールのフレームワークの改善がずっとやり易くなる。監査委員会は結果として取締役会に代わって最初のCG改善プログラムを正式に採用することができ、さらに経営者が自社のガバナンスとコントロールの体制にそのプログラムを組み込むためのガイダンスを与える（監査委員会の代わりにCG擁護者としてCAEが助言という支援をすることができる。なお、CAEがCG擁護者として引き受けられる主なステップには、次のようなものがある。

- CGプログラム運営委員会（CEOが委員長となりCFO、法務部長、コーポレートセクレタリー、CAEが委員に含まれるのが最もよい）および最初のプロジェクトチーム（6～9か月）を立ち上げる。適切なプラットフォームを構築しガバナンス文化を徐々に築くために、定期的に監査委員会、経営委員会、取締役会に報告する。
- レベルの高いCG改善プログラムを策定するために上記のプロジェクトチームを活用し、そのプログラムにガバナンスのベストプラクティスを組み込むために—通常は上場企業か規制の厳しい企業と—ベンチマークする。
- CGプロジェクトチームを活用して、利用可能なCGガイドライン、規範、ベストプラクティスに基づいたCG評価を実施する（内部監査は他者ととともにこのチームの一員となること）。この多様なチームはアシュアランスや監査だけでなく幅広い役割と責任を持っているため、経営者により受け入れられやすかった。
- 新たなCG方針やガイドラインの導入のために、意識向上、啓発的ワークショップ、組織全体の自動化に関して、開始時点で多くの時間と労力を投入する。これにより経営者は前もって短期間で成功と成果を目にすることができるので、経営者からの信頼が得られる。例としては、委員会や基本規程を策定するための（必要に応じて外部のサービスプロバイダーを利用するという選択肢のある）ファシリテーション付きワークショップ、コーポレートセクレタリー機能・役割、指導者養成プログラム、権限の義務化、倫理規範、ERM、ITプラットフォーム上にナレッジ共有のためのCGポータル作成、（指導者ハンドブックのような）CG評価と推進のツールキットの作成などがある。いくつかのツールの中で私が会社で個人的に利用しているものは大変評判が良い。CGの旅が利害関係者全員にとってより楽しく、興味深く、やる気が起きるものとなるように、大小両方のマイルストーンを認識することを覚えておくように。
- 最終的には、責任と権限を割り当てた何らかのCGガイドライン（または規範やプログラム）—取締役会の承認があれば上出来—という形でプロジェクトを終了する。この時点でCAEは「プロジェクト擁護者」から卒業してもよいが、CAEは組織において永遠にCG専門家であり、これが最終的には今後監査を実施し監査委員会のアシュアランス要求を満たすのに役立つのである！ CAEはまた一方で、あらゆるガバナンスやリスクコンプライアンスの委員会の助言者としての仕事を続けるべきである。

付録B：参照文献

- Abdolmohammadi, M. A., S. Ramamoorti, and G. Sarens. 2013. Chief Audit Executive (CAE) Strategic Relationships: Building Rapport with the Executive Suite. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Chambers, Richard. 2016. When Culture Is the Culprit. General Audit Management (GAM) Conference presentation. Used with permission.
- Chartered Institute of Internal Auditors. 2015. Culture and the Role of Internal Audit: Looking Below the Surface. Accessed at <https://www.iiia.org.uk/media/598939/0805-iiia-culturereport-1-7-14-final.pdf>.
- Dittenhofer, M. A., S. Ramamoorti, D. E. Ziegenfuss, and R. L. Evans. 2010. Behavioral Dimensions of Internal Auditing: A Practical Guide to Professional Relationships in Internal Auditing. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation. Global Perspectives and Insights: Auditing Culture — A Hard Look at the Soft Stuff. 2016. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.
- Global Perspectives and Insights: Auditing Culture — A Hard Look at the Soft Stuff. 2016. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.
- Gramling, A. A., M. J. Maletta, A. Schneider, and B. K. Church. 2004. The role of the internal audit function in corporate governance. *Journal of Accounting Literature*, 23: 194–244.
- Gramling, A. A., S. Ramamoorti, and D. Street. 2013. Auditing Governance Structures and Processes: An Agenda for Research. Working paper. Kennesaw State University.
- IIA Position Paper, The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control. 2013. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.
- Marks, N. 2007. Internal Audits of Governance. *Internal Auditor*, 64 (6) : 31–32.
- Overmyer, C., and N. Purcell. 2010. The quiet revolution: Kaiser’s internal audit expands governance role. *Directorship*, 36 (5) : 44–47.
- Protiviti. 2013. Applying the Five Lines of Defense in Managing Risk. *The Bulletin*, Volume 5, Issue 4, 2013.
- Pulse of the Profession 2016 Survey. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors. Accessed at <https://na.theiia.org/services/Pages/Pulse-of-the-Profession-Study.aspx>.
- Ramamoorti, S. 2011a. Role of Internal Auditing at Board Committee Level. *QFinance: Internal Audit Best Practices*, pp. 43–47. United Kingdom: Bloomsbury Press.
- Ramamoorti, S. 2011b. Should Internal Audit Assess Board Performance? *QFinance: Internal Audit Best Practices*, pp. 103–107. United Kingdom: Bloomsbury Press.
- Ramamoorti, S., and M. K. Nayar. 2013. The Importance of Information Integrity. *Internal Auditor*, February: 29, 31.
- Ramamoorti, S., and R. Luke Evans. 2011. The Corporate Ethics Audit. *Internal Auditor*, August: 25, 27.
- Rittenberg, Larry E. 2015. Interacting with Audit Committees: The Way Forward for Internal Audit. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, pp. 10–11.
- SAICA. 2016. King Committee Reports on Governance. South African Institute of Char-

tered Accountants (SAICA). <https://www.saica.co.za/Technical/LegalandGovernance/King/tabid/2938/language/en-ZA/Default.aspx> (Draft King IV Report is also available for download from this website.)

Thaler, Richard H., and Cass R. Sunstein. 2008. *Nudge: Improving Decisions about Health, Wealth, and Happiness*. New Haven, CT: Yale University Press.

著者について

スリダハール・ラマモーティ博士は、CIA、CFSA、CGAP、CRMA、ACA、CPA、CFE、CFF、CGMA、CITP、CGFM、MAFFの資格を有しており、ケネソー州立大学の会計学準教授兼コーポレートガバナンスセンターのディレクターである。彼は、ガバナンス、リスクマネジメント、コントロール、コンプライアンス業務に特化した専門職サービス会社であるケツァールGRC社の創業者兼マネージングディレクターでもある。教育者と実務家の経験を併せ持つラマモーティ氏は、イリノイ大学で教鞭をとり、また、アンダーセン、アーンストヤング、グラントソントン、インフォジック社などに勤務した。30年近くIIAの会員であり、IIA調査研究財団の評議委員と2010年のCBOK調査共同委員長を務めた。現在は米国の公開会社会計監督委員会（PCAOB）の基準アドバイザーグループの一員である。多くの著書の中には、IIAの内部監査の教科書である「Internal Auditing: Assurance & Advisory Service, 3rd Edition」（共著）があり、15か国で専門家としてプレゼンテーションを行った。

アラン・N. シーグフリード氏は、MBA、CIA、CISA、CPA、CITP、CBA、CCSA、CFSA、CGAP、CGMA、CRMAの資格を有しており、彼がM

BAを取得したカレッジパークのメリーランド大学の内部監査担当非常勤教授である。彼は、ガバナンス、リスクマネジメント、コントロール、コンプライアンス業務に特化した専門職サービス会社であるケツァールGRC社の創業者兼マネージングディレクターでもある。熟達した内部監査の実務家として30年以上の専門職経験を持つシーグフリード氏は、4大会計事務所のうちの2つでパートナーを務め、また、中南米開発銀行の内部監査責任者とファースト・メリーランド・バンコープ社のCAEを務めた。IIAでは、元IIA北米会長であり資格試験審議委員会委員を務め、現在は教育関係委員会の委員である。彼はミッド・アトランティック・ファーム・トラストバンクやユニセフなどで理事や監査委員会委員を務め、数か国で専門家としてプレゼンテーションを行った。2015年には、American Hall of Distinguished Audit Practitionersの殿堂入りを果たした。

CBOKプロジェクトチームについて

レポートレビュー委員会

アルビン・バーネット（パナマ）

セザール・ボツカス・カヤオグル（トルコ）

ダニエラ・ダネシュー（オランダ）

スティーブ・ジェームソン（U.S.A.）

ヴィダヤダーラン・クリシュナスワミ（インド）

アリ・ラザ（U.A.E.）

謝意

本プロジェクトの期限を巧みに管理し、またレビューチームからのコメントを迅速に転送してくれたセルマ・クーストラ氏に感謝の意をささげたい。また、本レポートの草稿の内容とスタイルに対して細部まで行き届いた熱心な助言をくださったデボラ・ポーラリオ

ン氏、スーザン・ハント氏、リー・アン・キャンベル氏に特にお礼を申し上げます。最後に、レビューチームの洞察および自社での組織ガバナンスレビューの導入について詳細なコメントをくださったアリ・ラザ氏にも謝意を表したい。

後援者

I I A 調査研究財団は、本レポートの後援者であるレイセオン社に謝意を表する。

献辞

90歳代まで専門職に多大な貢献を続けた内部監査の傑出した先駆者である「永遠のモート」モーターマ・A・ディッテンホファー氏（1914-2016）を追悼して。

I I A 調査研究財団について

C B O K を運営している I I A 調査研究財

団（I I A R F）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。I I A R F は、現在の課題、新たな傾向、将来のニーズを検討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。

C B O K 開発チーム

C B O K 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)

I I A 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：ポージェー・チェン博士
コンテンツ開発者：デボラ・ポーラリオン
プロジェクトマネージャー：セルマ・コーストラ、ケーラ・マニング

編集主任：リー・アン・キャンベル