

## 実務指針 6.0 内部監査の対象範囲

### [根拠とする内部監査基準]

#### 第 6 章 内部監査の対象範囲

**6.0.1** 内部監査は、原則として組織体およびその集団に係るガバナンス・プロセス、リスク・マネジメントおよびコントロールに関連するすべての経営諸活動を対象範囲としなければならない。また、組織体の目標を達成するよう、それらが体系的に統合されているかも対象範囲としなければならない。なお、対象範囲の決定にあたっては、監査リスクが合理的水準に抑制されていなければならない。

### [キーワード]

内部監査の対象範囲、組織体集団（企業集団等）、ガバナンス・プロセス、リスク・マネジメント、コントロール、体系的統合評価、3つのディフェンス・ライン、監査リスク

### [目的]

本実務指針の目的は、内部監査の対象範囲に関して、以下の点を明らかにすることにある。

- ① 内部監査の対象範囲の考え方
- ② ガバナンス・プロセス、リスク・マネジメントおよびコントロールの体系的統合評価
- ③ 内部監査の対象範囲の決定

### [指針]

#### 1. 内部監査の対象範囲の考え方

内部監査の対象範囲は、原則として組織体およびその集団に係るガバナンス・プロセス、リスク・マネジメントおよびコントロール（注 1）に関連するすべての経営諸活動である。この実際に監査を実施しなければならない可能性のある領域は、監査対象領域（Audit Universe）と呼ばれることもある。

組織体の基本目標はガバナンス・プロセスを通じて決定され、基本目標を達成するための下位目標はリスク・マネジメントのプロセスを通じて決定される。リスク・マネジメントは、目標達成のための戦略実施に伴うリスクを識別、分析および評価し、リスクへの対応を決定する。リスクを取って戦略を実施すると決定した場合、そのリスクが組織体にとって受容可能な水準に収まっているように行われるすべての活動がコントロールである。適切かつ十分なコントロールは、組織体の目標の達成を合理的に保証する。また、ガバナンス・プロセス、リスク・マネジメントおよびコントロールは、経営諸活動が効果的かつ効率的に機能しているかを監視および監督し、必要に応じて適切な措置を行うことによって継続的な改善を行う機能も発揮する。

通常は、ガバナンス・プロセス、リスク・マネジメントおよびコントロールのいずれにも関連しない経営活動は存在しないが、例えば組織体においてそのいずれにも関連しない経営活動が存在した場合には、その経営活動も内部監査の対象範囲に含める。

また、組織体集団を構成している場合、内部監査の対象範囲には、親会社のような組織体単体のみならず、企業集団のような組織体の集団も含める。

## 2. ガバナンス・プロセス、リスク・マネジメントおよびコントロールの体系的統合評価

ガバナンス・プロセス、リスク・マネジメントおよびコントロールのすべてが内部監査の対象範囲となることを上記1で示したが、内部監査人は、それらが組織体の目標達成に向けて、個別的ではなく体系的に統合された運用がなされているかについても内部監査の対象範囲としなければならない。

ガバナンス・プロセスにおける最高経営者および取締役会等の組織体運営に対する姿勢はリスク・マネジメントやコントロールに影響を与え、他方でリスク・マネジメントやコントロールが有効でない場合にはガバナンス・プロセスで適切な意思決定を行うための適切かつ十分な情報の入手が困難となる。ガバナンス・プロセス、リスク・マネジメントおよびコントロールは、組織体の監視および監督、ならびに業務執行の一連のプロセスである。

したがって、内部監査人は、ガバナンス・プロセスの評価結果をリスク・マネジメントおよびコントロールの内部監査に関連付けることが必要であるとともに、リスク・マネジメントやコントロールの評価結果をガバナンス・プロセスの内部監査に活かす必要もある。また、内部監査人は、コントロールの有効性および効率性の評価についてリスク・マネジメントの枠組みの中で行う必要があるとともにリスク・マネジメントの評価についてコントロールの評価を踏まえて行う必要がある。

### 【参考】 3つのディフェンス・ライン

組織体において効果的かつ効率的なリスク・マネジメントおよびコントロールの方法の一つとして3つのディフェンス・ライン（Three Lines of Defense）・モデルの活用が提唱されている。

3つのディフェンス・ラインとは次のディフェンス・ラインを意味する。

第1のディフェンス・ライン：業務執行の現場における管理および監督

第2のディフェンス・ライン：コンプライアンスやリスク管理等を所管する部署による管理および監視

第3のディフェンス・ライン：内部監査部門による監視および監査

3つのディフェンス・ライン・モデルとは、この3つのディフェンス・ラインが適切に連携するときリスク・マネジメントおよびコントロールが効果的かつ効率的に機能するという考え方に基づくモデルである。

この3つのディフェンス・ライン・モデルによると、内部監査人は第1のディフェンス・ラインと第2のディフェンス・ラインの有効性を検証および評価することを通して、効果的かつ効率的に監査を行うことができる。

### 3. 内部監査の対象範囲の決定

内部監査部門長は、組織体および組織体集団において内部監査を実施しなければならない可能性のある内部監査の対象範囲（監査対象領域）に基づいて内部監査計画（中・長期、年次、個別）における具体的な監査範囲を決定する際に、組織体にとって受容できないリスクまたは重要なリスクが存在する可能性があるとは合理的に推測できる範囲（組織、業務プロセス等）をすべて内部監査の対象範囲に含めなければならない、その決定の合理性を説明できなければならない。

#### （１）監査リスク

内部監査人がガバナンス・プロセス、リスク・マネジメントおよびコントロール上の重要な不備を看過することによって誤った意見を形成する可能性を監査リスクという。組織体にとって受容できないリスクおよび重要なリスクが存在する範囲を内部監査の対象範囲に含めない場合、それらのリスクを内部監査人は発見できず、監査リスクが発現することとなる。

#### （２）監査リスクの抑制

##### ①組織体集団における範囲の決定

組織体集団に対する内部監査においては、親組織体における組織体集団管理態勢を内部監査の対象範囲とするとともに、内部監査の対象範囲とする子組織体等の範囲を合理的に決定する必要がある。

##### ②リスク・アプローチ

合理的に監査の対象範囲を決定するためには、組織体および組織体集団に係る、内外環境、戦略、監査活動の結果および組織体におけるその他の様々な監視活動の結果、ならびに最高経営者、取締役会および経営管理者の意見等の情報を検討したリスク評価に基づく必要がある。リスク評価に基づいて監査の対象範囲を決定し、監査計画を策定し、監査を実施することによって、監査リスクを合理的に低い水準に抑える手法は、リスク・アプローチと呼ばれている。

内部監査に期待される監査の網羅性と効率性を両立させる手法としてリスク・アプローチは有用である。リスク評価に基づき組織体にとって受容できないリスクが存在すると予見できる範囲に具体的な監査範囲を絞り重点的に監査を実施することにより、監査の効率化を実現でき、組織体にとって受容できないリスクが存在すると予見できる範囲のすべてを内部監査の対象範囲に含めることによって、監査の網羅性を達成できる。したがって、リスク・アプローチは、リスク評価の適切性確保を前提とする。適切なリスク評価は、内部監査部門長が内部監査の対象範囲を合理的に決定したことを説明する際に有益である（「実務指針 5.2-リスク評価に基づく計画の策定」参照）。

#### （注 1）

ガバナンスのみに「プロセス」を付けて「ガバナンス・プロセス」とし、リスク・マネジメントおよびコントロールには「プロセス」を付けていないのは、ガバナンス体制（指名委員会等設置会社、監査等委員会設置会社、監査役設置会社の選択等の機関設計等）の決定は株主総会等の範疇であって内部監査の範疇を超えているとの前提で内部監査基準が制定されているからである。一方、例えば「ガバナンス体制決定のために、適切に

情報が伝達されているか」はガバナンス・プロセスに属するものであり、内部監査の対象範囲となりうる。したがって、内部監査の対象範囲は、厳密には、ガバナンス体制の決定を除くすべての経営諸活動である。

なお、本実務指針は最高経営者および取締役会等の指示や依頼等に応えるために、ガバナンスについてのより広い領域を内部監査の対象範囲に含めることを制限するものではない。