

C I Aフォーラム研究会報告

コロナ禍を通じての内部監査(海外監査)における 今後のNew Normalについて

研究会No. e 19 (海外監査研究会)

C I Aフォーラムは、C I A資格保持者の研鑽及び相互交流を目的に活動する、一般社団法人日本内部監査協会（I I A－J A P A N）の特別研究会である。各研究会は、担当の座長が責任をもって自主的に運営し、研究期間、目標成果を設定し、研究成果を発信している。

当研究報告書は、C I Aフォーラム研究会No. e 19が、その活動成果としてとりまとめたものである。報告書に記載された意見やコメントは、研究会の「見解」であり協会の見解を代表するものではなく、協会がこれを保証・賛成・推奨等するものでもない。

目次

| | | | |
|---------------------------------|----|-------------------------|----|
| 1. はじめに | 34 | 4. 事前準備の充実 | 37 |
| 2. コロナ禍における内部監査手続きの現状について | 35 | 5. 監査計画のフレキシブルな修正 | 38 |
| 3. リモート監査の効果的・効率的な実施について | 36 | 6. 今後の内部監査部門について | 39 |
| | | 7. おわりに | 41 |

1. はじめに

2020年の春ごろより世界的規模のパンデミックとなったCOVID-19（いわゆる新型コロナウイルス感染症。以下「コロナ」）によって、あらゆる分野で変化が生じ、現在もそれは続いている。コロナが収束した後もその傾向は継続するものと思われ、我々「内部監査部門」においてもそれは同様と考えている。

例えば、内部監査の監査手法／活動などは昨年・本年で相応の変化が出てきている。そしてその動きは今後定着、あるいは変化を継続していくと思われ、コロナ収束後に2020年

以前の内部監査の姿に戻ることはないと考えている。

内部監査の手法／活動における代表的な変化として以下のようなものが挙げられる。

- ・出張制限（回数・人数・必要性など）
 - ・コミュニケーションの方法（Web会議の日常化）
 - ・エビデンスの入手（電子化の進展）
- など。

これらは「リモート監査の進展・定着」と要約できる。

内部監査部門の現状の強み・弱みの顕在化がこういった動きにより促進されたように思

われる。これを脅威ではなく機会と認識し、内部監査部門のレベルの向上、そして存在価値のより一層の向上につなげていく意識を持つことが重要と考える。

そうすることは内部監査部門におけるコロナ収束後への備えにもつながっていく。

当研究会では、2020年から2021年にかけての各メンバーの内部監査活動実績などをベースに、リモート監査を効果的・効率的に実施するための留意点・ヒントを実務目線で取りまとめた。

あわせてコロナ収束後の内部監査活動の姿・方向性についても取りまとめてみた。この成果物を作成している時点（2021年後半～2022年1月）ではコロナはまだ収束していないが、皆様に参考材料として活用いただければ幸いである。

なお今回の考察に際し、当研究会メンバーへのアンケート調査を活用した。

海外監査の研究が当研究会の主目的ではあるが、このアンケート調査では国内監査活動も調査対象としている。コロナによって生じ

た変化は国内監査と海外監査とで共通している部分が多いと考えられるためである（例：出張制限で現地往査が困難）。ご了承いただきたい。

2. コロナ禍における内部監査手続きの現状について

まず、コロナ禍における内部監査手続きの現状について当研究会メンバーに対してアンケート調査を実施した（2020年11月～2021年3月）。これら調査の内容・結果を以下の表1～表4に示す。

表1は、①当研究会メンバーの所属企業におけるリモート監査の実施状況、②メンバーが認識しているリモート監査の特徴（メリット、デメリット）、を記している。

リモート監査に対してメリットだけでなくデメリットを感じているものの、ほぼ全ての企業においてリモート監査を実施していることが分かった。コロナ禍における出張制限などの条件下にあって、内部監査を続けるため

<表1>リモート監査に関するアンケート—主な質問・回答

| No. | 質問 | 回答内容 | 回答社数 |
|-----|-----------------------|------------------------------|------|
| 1 | リモート監査の実施状況（国内&海外） | 実施済 | 10 |
| | | 未実施&近々に実施予定 | 1 |
| | | 未実施&実施予定なし | 2 |
| 2 | リモート監査のメリット | 参加人数の制限なし | |
| | | 新任内部監査人へのOJTがやりやすい | |
| | | 旅費等の経費削減 | |
| | | 定型的な監査には向いている | |
| 3 | リモート監査のデメリット | 特にメリットは感じなかった | |
| | | 非定型的な監査には限界がある | |
| | | 被監査会社／部門の事務対応力に左右される | |
| | | 被監査会社／部門とのコミュニケーションの難易度が上昇 | |
| | | 現地の雰囲気がつかめない | |
| | | 監査に要する時間が増える | |
| 4 | リモート監査に関する その他コメント | 内部監査はリモートで十分と経営層が誤解 | |
| | | I T面のリスク、情報セキュリティなどのリスクが高くなる | |
| | | コロナ明けに現地往査を再開するための理由付けが必要になる | |

にリモート監査を実施する必要性は高いことが考えられる。

では、コロナ禍において実施する必要性が高いリモート監査をどのようにうまく実施するのかという観点で実施したアンケートの結果を取りまとめたものが表2である。

表2の「今後の対応策」を中心に、リモート監査をより効果的・効率的に実施するためのポイントが記されている。

表3はコロナ禍によって内部監査活動の実態にどのような変化が生じたかを取りまとめたものである。予備調査やスケジュールの見直しが増加しており、現地往査の制限やリモート監査の増加を反映する結果になっている。

表4は主に現地往査の現在・今後の位置付けを把握するために実施したアンケート結果

を記している。リモート監査と現地往査との比較、リモート監査を実施したことによる現地往査の位置付けを取りまとめている。これらは今後の内部監査部門の方向性を示していると考えられる。

以上の表1～4を踏まえて、リモート監査の実施や内部監査部門の今後の方向性について考察を進めていく。

3. リモート監査の効果的・効率的な実施について

ここからリモート監査の効果的・効率的な実施を考察していくが、その前に「リモート監査」の定義を次のようなイメージで設定した。

<表2>リモート監査へのスタンス・対応に関するアンケート—主な質問・回答

| No. | 質問 | 回答内容 |
|-----|----------------|---|
| 1 | リモート監査のポジティブな面 | 柔軟な監査スケジュールを計画できる |
| | | 移動時間を別の作業に充てることができる |
| | | 移動に伴う体力的疲労の軽減 |
| 2 | 今後の対応策 | 事前準備をしっかりと行う |
| | | 総括やフォローアップをしっかりと行う |
| | | 事前準備・総括・フォローアップは内部監査の基本。そのためやるべきことは変わらない |
| | | Web経由でのコミュニケーションの円滑化 |
| | | 直接対面なしの下での状況把握力・説明力の一層のレベルアップ |
| 3 | その他 | I T関連の操作スキルアップ |
| | | 事前準備の充実が被監査会社／部門の負荷増加につながらないのか？ これまでは現地往査時のインタビューの依存度が高かった。これからは予備調査時のエビデンスの重要性が高くなるのでは？ |

<表3>コロナによる内部監査活動の変化に関するアンケート—主な質問・回答

| No. | 質問 | 回答内容 |
|-----|--------------|---|
| 1 | コロナにより増えた活動 | 予備調査 |
| | | 被監査会社／部門との事前打ち合わせ |
| | | 年間スケジュールの見直し頻度 |
| 2 | コロナによって生じた変化 | これまで年次・半期で実施していた手順を月次・四半期で実施するようになった (監査実施機会を失うリスクを低減) |
| | | 在宅勤務の定着により、I T関連などのリスクが高まっていると認識するようになった |

＜表4＞現地往査の必要性・新たなリスクに関するアンケート—主な質問・回答

| No. | 質問 | 回答内容 |
|-----|------------------------|-----------------------------------|
| 1 | 現地往査がリモート監査よりも優れている点 | 直接顔を合わせられ、コミュニケーションが円滑になりやすい |
| | | 現地ですんなり方々に偶然に会える。やりとりできる |
| | | 現物チェックがしやすい |
| | | 現場の雰囲気を感じやすい |
| 2 | コロナによる社内の現地往査に対する認識の変化 | リモート監査で十分という声が出ている |
| | | 現地往査は必要な手続きという社内コンセンサスは取れている |
| | | 現地往査そのものは否定しないが、人数削減・日数削減などの改善が必要 |
| 3 | 新たなリスクについて | 在宅勤務の定着に伴うITセキュリティ |
| | | 在宅時のITインフラの脆弱性 |
| | | SNSやチャットを使った非定型な方法による業務の増大 |
| 4 | 新たなリスクへの対応 | まずはリスクの正確な把握をした上で対応を決めていく |
| | | ITリテラシーの向上 |
| | | IT関連リスクの発見スキルアップ |
| | | IT関連リスクのモニタリング充実 |

リモート監査：被監査会社／部門への現地往査を行わず、ITやWebを積極的に活用し、遠隔で行う内部監査のこと

表1と表2にリモート監査の実施状況、その特徴などが記されている。

まず実施状況について、概ね全ての会社においてリモート監査を実施している。業務監査においては現地往査での実施を優先する方針を採用した場合、コロナ収束まで一旦保留が可能かもしれないが、例えばJ-SOXなどの年次法定手続きにおいては、現地往査ができないのでコロナ収束まで保留という訳にはいかない。特に海外・遠隔地の事業所／子会社に対するJ-SOX監査ではリモート監査は重要な手続きとなっている。

次にリモート監査の特徴（メリット・デメリット）であるが、『月刊監査研究』などで既に取り上げられているものとほぼ同様の項目がアンケートにおいても回答されている。主な回答内容は以下の通りである。

- メリット：出張等のコスト減少、弾力的な監査実施
- デメリット：現地往査でないとできない領

域がある、雰囲気がつかめないなど。

そこで当研究会はリモート監査の特徴や2020年／2021年の実務経験等を踏まえ、以下の3点をポイントとして考えている。

- ① 事前準備の充実：コロナの有無に関係なく従来からの内部監査手続きを継続することに加え、より詳細に実施する。
- ② 監査計画のフレキシブルな修正：リモート監査の特徴に加えて、内部監査手続きの内容や被監査会社／部門の状況などを踏まえた上で、フレキシブルに内部監査活動を計画・実施する。
- ③ 新たなスキルの取得・レベルアップ：ITやWeb関連のスキルがリモート監査では一層求められている。

以降にて、これら3点の中から①②を掘り下げて、リモート監査の一層効果的・効率的な実施について考えていく。

4. 事前準備の充実

表2・表3で示す通りに、リモート監査によって従来よりも増えた手続きとして事前準備

備（予備調査）を挙げていることがアンケート結果に示されている。そこで、具体的にどのような事前準備を、どのような目的のために実施しているかを把握するために追加アンケートを行った（2021年7月実施）。その結果が表5である。

従来であれば現地往査時に確認していたエビデンスなどを早い段階で被監査会社／部門に依頼し、PDFなど電子データで入手することにウエイトを置いていた。

これまでの監査実績より必要となるエビデンス類は概ね分かっている。そこで、それらを被監査会社／部門に早めにリクエストし、それらを入手することで分析に多くの時間をかけることができる。

その結果、詳細な分析を実施することで、リスクベース監査の精度を上げることができ、監査の有効性が高まる。また、事前分析の結果を踏まえたアジェンダを早めに作成し、被監査会社／部門と共有することで、インタビュー等の監査手続きを効率的に実施することができるようになる。

ただし、エビデンスの早期入手は、被監査会社／部門への負荷を大きくする可能性がある。その場合は被監査会社／部門への依頼を丹念に行うなどの配慮を払うことが重要である。早期エビデンス提供が結果として監査手続きの効率化に寄与することなどを説明し、理解を得ることが大切となる。

5. 監査計画のフレキシブルな修正

当研究会で実施したアンケート調査や討議を通じ、2020年以降のコロナ禍において、メンバー各社で実際に行われた監査計画の変更や工夫を、下記の通り、確認することができた。

- ① 近隣に所在する会社組織に対する往査を優先
 (例：当初予定していた海外監査の監査リソースを国内監査へ、国内でも出張不要な監査先へ振替)
- ② 定型的なインタビューやチェックリストの利用等により、比較的、リモートでも実施が容易な監査を優先
 (例：主として法令等への準拠性を確認する監査、定型業務の多い組織への監査)
- ③ データ分析を中心とした手続きにより、比較的、リモートでも実施が容易な監査領域を優先
 (例：接待交際費調査)
- ④ 海外監査においては、時差の小さい地域の拠点、通訳などの第三者が不要な拠点に対するリモート監査を優先
 (例：北米拠点を対象とする監査から、アジア圏の拠点を対象とする監査へ切替)
- ⑤ 複数組織を対象とした同一テーマの監査は避ける（実施不能組織が発生すると監査が成立しなくなるため）

<表5>事前準備充実のための具体的取組に関するアンケート—主な質問・回答

| No. | 質問 | 回答内容 |
|-----|----------------------|---|
| 1 | 必要な資料・データの入手（より早く） | 監査目的や過去の実績などを踏まえ、必要な資料・データを早めに依頼 資料の電子化（PDF化）など、被監査会社／部門の負荷増に配慮が必要 |
| 2 | 入手した資料・データの分析（より詳細に） | 現地への移動がない分を資料・データの分析にウエイトを置く 必要に応じて、より詳細な資料・データの提供を被監査会社／部門に依頼するケース有 被監査会社／部門の負荷増に配慮が必要 事前の詳細分析がインタビュー手続きの効率化につながる |

しかしながら、これら①～⑤のいずれについても、監査実施の容易性に着目した監査であり、多くの会社では、工夫と言うよりも、リスクベースの監査計画を余儀なく修正せざるを得なかった、というのが実態であったと考えられる。

このほか、メンバー会社の中には、時差の大きい地域の拠点に対するリモート監査であっても、監査アジェンダの事前共有等により効率化を図って実施したケース、あるいは、オンラインによるインタビューに加え、リモートによる工場見学や棚卸の立会等を組み合わせることで監査を実施したケース、さらには、統制自己評価（CSA）の有効性を再評価し、リストのブラッシュアップを行うことで、リモート監査の効率化を図った取り組みも見られた（表6）。

当研究会では、こうしたメンバー各社における工夫を踏まえてアフターコロナを見据えたときに、大きな環境の変化に対して、監査計画をいつでも柔軟に変更することができるマインドを保持することが必要と考え、さら

<表6> コロナ禍における各社の対応例

| No. | 対応例 | 詳細 |
|-----|-----------------|--|
| 1 | CSAの積極活用 | 現地往査の補完としてCSAを積極活用 CSAリストをブラッシュアップし、国内外に展開 CSAで対応できる監査領域を明確化 |
| 2 | 状況を踏まえた監査計画及び実施 | リモート監査を実施しやすい領域（定型業務など）を優先して監査を計画・実施 |
| | | 事前分析がしやすい領域、事前分析の有効性が高い領域を優先して監査を計画・実施 |
| | | 現地往査なしでも十分な領域（例：チェックリストやインタビューで十分に代替可能）を優先して監査を計画・実施 |
| | | 実施タイミングへの縛りを減らし、できる時に監査手続きを計画・実施する（例：実棚は年度末実施ではあるが、コロナ禍で実施できないリスクあり。そのため四半期で実棚監査を計画・実施し、リスク低減） |
| 3 | 時差など不可避要素を考慮 | アジア圏での時差は概ね1～2時間 一方で欧米との時差は6～12時間が多い |
| | | 時間制約が高いことを前提に効率的な監査活動を重視。十分な事前分析をベースに、アジェンダを被監査会社／部門に早期共有。効率的なインタビュー実施 |

には、ITやWebコミュニケーションのスキルの向上を怠らないことも大切だと考える。

また同時に、リモート監査が今後はNew Normalなものとして定着していくと予想される中で、そうした監査の実効性についても、検証を行っていく必要があるものと思う。

6. 今後の内部監査部門について

ここまでは2020年から2021年のコロナ禍における実際の対応を取りまとめてきた。

ここからはコロナ後について取り上げていく。コロナ禍はいまだ現在進行形であり、いつ収束するかは予想は難しいのが現状である。その一方でアフターコロナの姿を想定した取り組みが具体化していくとも思われる。今後の内部監査部門のあり方をどのように考えているのか、アンケート調査を行った（表7—2021年7月実施）。

まだコロナ禍の真っ最中ということもあり、「各社の意向」についての質問では回答が

分散している。「その他」「分からない」といった回答が多くなっているのはそのためだと思われる。

しかしながら「コロナ前の手法で内部監査を実施することにはならない、この2年の変化は受け入れる」というのが大きな流れになっていると思われる。

アンケートの回答では「コロナ前に戻す」が2件あったが、リモート監査をやめてコロナ前の状態そのままに戻す「完全回帰」、ではなく「部分回帰」を想定している。また「その他」についても詳細を確認する限りはむしろ「引き続き改善」に近い方向性を志向していると考えられる。

またこのアンケートを通じ、経営層の内部監査への思い・期待を確認できた。「内部監査の位置付け・重要性は変わらない」という基本方針は保持している一方で「より効果的・効率的な内部監査」への期待を持っていると思われる。

しかしながら、表1の3「リモート監査のデメリット」との質問に対し、内部監査はリモートで十分と経営層が誤解しているとの回答があった。「より効果的・効率的な内部監査」への期待が、費用面にのみ焦点を当て、交通費・出張費を使ってまで現地往査（or往査）する必要がないとの考えに基づく意見と思われる

<表7> これからの内部監査活動の方向性—主な質問・回答

| No. | 質問 | 回答内容 | 回答社数 |
|-----|-----------------|------------------------------------|------|
| 1 | 各社の意向 ※推定を含む | コロナ前に戻す | 2 |
| | | 今の方法を維持 | 6 |
| | | 引き続き改善を進める | 2 |
| | | その他 | 3 |
| | | 分からない | 2 |
| 2 | 「コロナ前に戻す」の詳細 | 戻す方向性だが、リモート監査ゼロということにはならない | |
| | | リモート監査における被監査会社／部門の負荷を考慮 | |
| 3 | 「その他」の詳細 | この1年の変化を受け入れつつ、DX導入を検討（更なる進化をイメージ） | |
| | | リモート監査と現地往査の有効な併用を模索（更なる進化をイメージ） | |
| | | 当面は現状維持までは見えている。しかし、今後のことはまだ判断できない | |

れるが、以下の理由で抗弁すべきと考える。

まず、現地往査でないと得られない情報を入手できないリスクがあることである。

例えば、個々の証憑では分からない課題が当該資料全部を綴じたファイルの閲覧で気づいた例や、食事時の雑談で新興国駐在者の給与支払通貨の課題が見つかった例など、現地へ赴き、実際に現場状況を見たり、監査対応者以外との何気ない会話から発見できることがある。

次に、リモートでは議論をしにくく、根本原因などの深掘りができない、直接対面に比べて、監査対応者が本音を話さないことがあるなども、埋めがたいリモートのデメリットである。

また、現地往査でないとできない監査領域があるのも事実である。

さらに、日本経済新聞に、「日本公認会計士協会によると、2021年3月末までの1年間で粉飾決算などの会計不正を公表した企業は25社で、前の年度に比べて46%減った。本来なら不正の減少は前向きな面がある。ただ、専門家からは新型コロナウイルス禍で対面の機会が減り、不正が発見しにくくなったとの見方が出ている」、との記事が掲載されており（2021年8月25日（水））、現地往査の必要性、有効性の証左と考えられる。

「より効果的・効率的」のためには、例え

ばリモート監査と現地往査とを併用することで往査日数や往査関与者を削減し、出張旅費削減を図るといった取り組みを提案することや、事前準備／分析をさらに深化させることで監査の質を改善して「経営に資する監査」の実施を示していくことが考えられる。またリモート監査を通じ、Webインタビュー等のITスキルが一層重要視されている。それらスキルのレベルアップを図ることが経営者の期待に沿える内部監査につながると思われる。

7. おわりに

以上で述べてきた事項を踏まえ、コロナによる変化をポジティブにとらえて次のようなアクションを行い、内部監査のレベルアップ（≒今後のNew Normal）を構築していく必要があると考えている。

① 基本に忠実に取り組む

コロナの有無に関係なく、十分な予備調査・被監査会社／部門との普段からのコミュニケーション・フォローアップといった基本事項の重要性は変わらないことが再確認でき

た。基本がしっかりとしていれば多少の環境変化があったとしてもムダに左右されなくなり、腰の据わった・安定感のある監査活動ができると思われる。

② 変化に対しての柔軟性を高める

従来の常識に囚われ過ぎずに環境変化を受け入れ、被監査会社／部門の状況の把握を踏まえてフレキシブルな内部監査活動を計画・実施することが求められる。またITやWebに関連する知識・ノウハウへの感度を高め、監査実施の柔軟性を高めていく必要があると考えている。

③ 経営層に内部監査部門をアピールする

リモート監査などが定着する流れの中で、経営層がそのメリットの1つである効率性・経費削減にフォーカスし、費用の面から現地往査の必要性がないと判断する可能性がある。そのような場合、内部監査部門は、経営層との間で現地往査の意義を提示し共有する必要がある。また、リモート監査の特徴と現地往査の特徴を正しく理解し、両者を融合させ、より効果的・効率的になった内部監査活動を経営層にアピールする必要がある。

<CIAフォーラム研究会No. e19（海外監査研究会）メンバー>

（順不同・敬称略）

| | | |
|----|--------|-----------------------|
| 座長 | 野中 里樹 | モリト株式会社 |
| | 田村 正人 | 株式会社演算工房 |
| | 友本 まどか | パナソニック株式会社 |
| | 原田 博史 | 大日本塗料株式会社 |
| | 吉川 英之 | 株式会社ダイセル |
| | 松井 達也 | 川崎重工業株式会社 |
| | 若杉 晋輔 | 象印マホービン株式会社 |
| | 福長 成夫 | 株式会社ノーリツ |
| | 山田 初実 | 株式会社ジーエス・ユアサ コーポレーション |
| | 佐藤 亮子 | 株式会社エーアイティー |
| | 吉井 敏憲 | アルインコ株式会社 |
| | 藤重 古都美 | 田辺三菱製薬株式会社 |
| | 今中 敬志 | 株式会社アーク |
| | 坂本 和己 | 大阪ガス株式会社 |

（メンバーの氏名・所属先は、2022年2月現在）