

C I Aフォーラム研究会報告

企業文化に対する監査の現状と考察

研究会No. z 8

(企業文化 (カルチャー) に対する監査手法の研究会)

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. z 8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

エグゼクティブ・サマリー	28	2-1. 企業文化監査アンケート等実態調査の概要	32
第1章 企業文化の役割	29	2-2. アンケート結果	32
1-1. 企業文化とは	29	第3章 企業文化に対する監査手法についての考察	41
1-2. ビジネスにおけるストーリーとしての企業文化	29	3-1. 企業文化の監査	41
1-3. 企業文化に関する海外の動向、および国内において企業文化に対する監査が求められる背景	31	第4章 まとめ	44
第2章 企業文化に対する内部監査の状況	32	4-1. これまでの研究でわかったこと	44
		4-2. 今後の課題	45

*本報告書に書かれている内容は当研究会としての活動の成果であり、研究会メンバーが所属する会社や組織体の見解を代表するものではありません。

エグゼクティブ・サマリー

本研究は企業文化 (カルチャー) に対する

監査について、我々研究会メンバーが協議し、学び、さらに日本内部監査協会の協力を得て会員企業へアンケートを行った結果をまとめたものである。

企業文化は企業不祥事が起こるたびにその原因として、反対に企業が成長する原動力としても、再三言及される。企業文化という言葉は毎日のように新聞等で目にする程である

し、扱っている書籍や文献も多い。しかしながら、「企業文化に対する監査」となると、国内では先行研究や関連書籍が少ない。そのため、我々は企業文化を理解するために実際の企業の事例を調べるアプローチと、国内の企業文化に対する監査の取組状況を調べるアプローチを同時に進め、それらの結果を統合して洞察を得ることを試みた。

第1章では、BMC（ビジネスモデル・キャンパス）を使って、優れたビジネスモデルの実践において企業文化が果たしている役割を認識した。一方で企業文化は不祥事の原因として指摘されることもあり、国内外の監督当局からも注目されていることも確認している。第2章では、企業文化に対する監査について、各社の内部監査部門がどのように考え、取り組んでいるのかを、アンケートとインタビューにより調査した。第3章では、これらの研究結果や、内部監査人協会（以下「IIA」という）から発表されている専門職的実施の国際フレームワーク（IPPF）プラクティス・ガイド「Auditing Culture」を基に、企業文化に対する監査手法についての我々の気づきや洞察をまとめた。

本研究が、企業文化に対する監査に挑戦的に取り組まれている内部監査人の方々の参考となり、それを通じて企業における内部監査の高度化の一助となれば望外の喜びである。

第1章 企業文化の役割

1-1. 企業文化とは

企業文化とは、組織の役職員の間で築かれ共有されている共通の思考・判断、行動様式である。すべての組織には意識的、無意識的に築かれたかにかかわらず、それぞれの文化が存在する。企業文化は組織の役職員の認識の方法、思考パターン、価値観に影響を与える。そのため、健全な企業文化は組織の成果に大きな影響を与える強みとなり得る。

一方で、近年の不祥事においては、企業文化がその根本原因として指摘されることが多くみられる。悪しき企業文化により、不正を抑制する統制が機能しなくなることを指している。

現代経営学の父とも呼ばれるピーター・ドラッカー氏の言葉「企業文化は戦略に勝る」(Culture eats strategy for breakfast)にもあるように、企業文化は強い組織を作り上げる上でも、悪しき文化により企業が弱体化する上でも、影響を与える要素となるのである。

近年、ビジネスにおける企業文化の重要性が注目され、企業のトップがあるべき企業文化を示し、組織内に浸透させることが求められている。それにもかかわらず、各部門や組織内の様々な領域において、企業のトップがあるべきと考える文化とは異なる文化が形成される場合がある。そのため、企業のトップだけではなく、組織内のすべての役職員がオーナーシップを持ち、組織内のあらゆる領域において、あるべき企業文化を浸透、醸成させていく必要がある。

本章では健全な企業文化を醸成、進化させることで強い組織を作り上げている仕組みと、不祥事の原因が企業文化にあると指摘されている事例の両方の側面からアプローチをすることで、企業文化が組織に与える影響を示していく。さらに企業文化に対する内部監査部門の役割やその背景についても触れていく。

なお、本報告書全体においては、企業文化、カルチャー、組織風土などの言葉が登場するが、特に区別をせずに同じ意味で捉えている。

1-2. ビジネスにおけるストーリーとしての企業文化

第1章では、企業文化がビジネスにおける目標達成に影響を与えているということをも具体事例で考察するためのツールとして「BMC（ビジネスモデル・キャンパス）」を試行

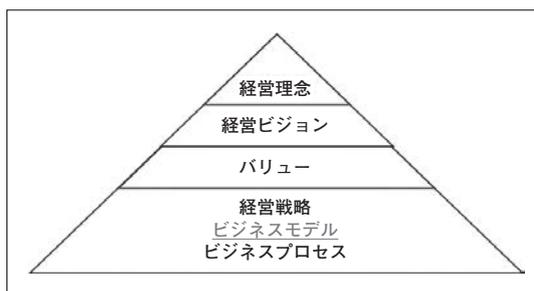
的に用いることとした。

1-2-1. BMC (ビジネスモデル・キャンバス)

多くの企業はその使命・存在意義を「企業理念」に、それに基づいて長期的に目指す姿を「企業ビジョン」に、企業理念や企業ビジョンに近づくための社員の行動基準を「バリュー」に定めている。その企業理念・企業ビジョン・バリューに基づいて「経営戦略」を立ててビジネスを行うが、「ビジネスモデル」はそれを具体的な「ビジネスプロセス」に落とし込むための仕組み・構造と位置付けられる。これらの関係を示したのが図表1である。

企業がビジネスを行う上で、企業文化が大きな役割を果たしていると考えられるが、ビジネスとの関係をわかりやすく整理する必要がある。本研究では、企業文化とビジネスモデルの関係を視覚的にとらえるため、ビジネスモデルを記述する標準的なモデルとして広

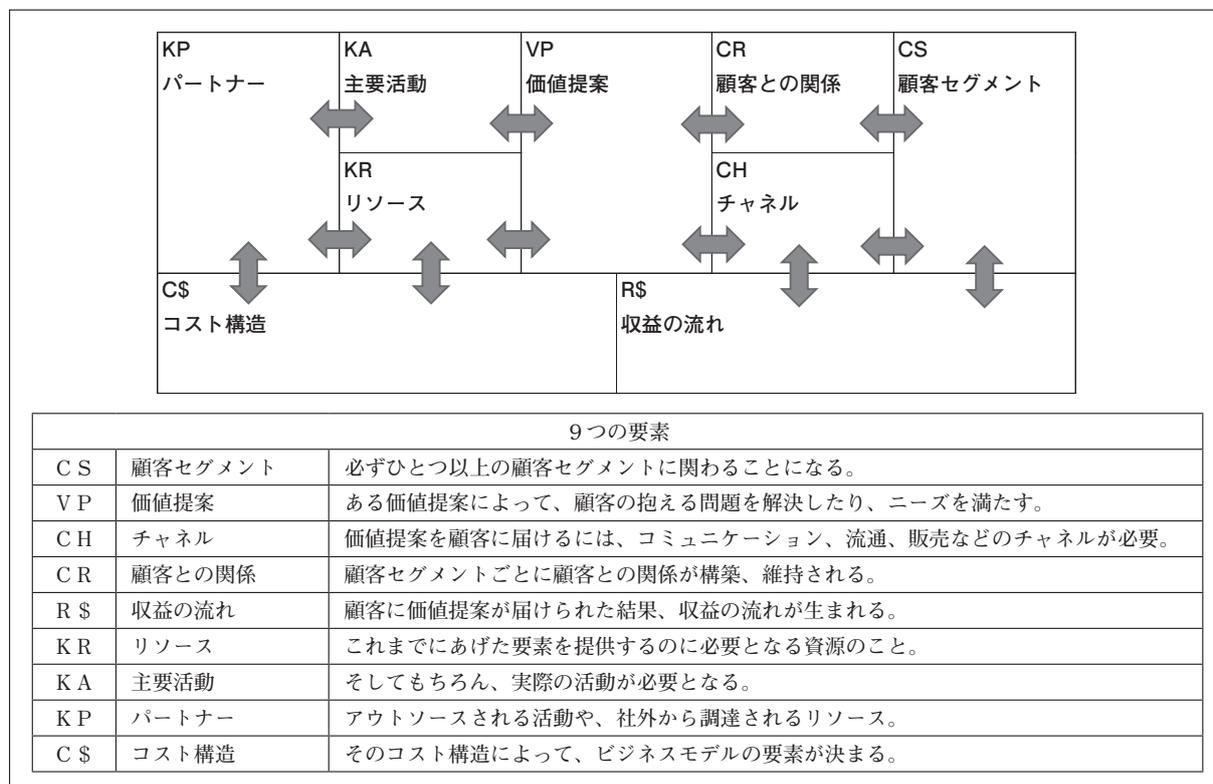
<図表1>

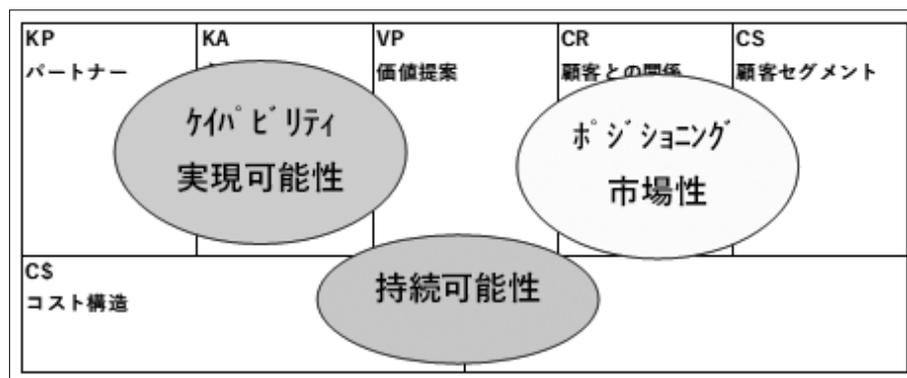


く認知、活用されているBMCを用いることとする。図表2のとおり、BMCは9つの要素が配置されたシンプルな図でありながら、あらゆる事業のビジネスモデルが記述できるものである。隣り合った要素はお互いに関連しあっており、そのつながりによりビジネスをストーリー（物語）として視覚的にとらえることが可能となる。

また、図表3にあるとおり、ビジネスモデルは大きく3つの視点で考えることも重要である。「実現可能性」は自社の経営資源はもちろん、法的制限等の外部環境の影響も考慮

<図表2> BMC (ビジネスモデル・キャンバス)



<図表3>NUCBビジネスモデル⁽¹⁾より

する必要がある。「市場性」はターゲットとする顧客セグメントのマーケットサイズ、競争・代替する商品やサービスの存在を考える必要がある。「持続可能性」は長期的な収支構造や社会的な存在として本当に持続可能性があるかという視点が重要である。企業のビジネスモデルはこの3つを意識しながら多面的にとらえる必要がある。

1-3. 企業文化に関する海外の動向、および国内において企業文化に対する監査が求められる背景

ビジネスにおける企業文化の重要性は海外および国内においても指摘されている。

1-3-1. 企業文化に関する海外の動向

2001年のエンロン事件や、2008年の金融危機など、企業による不祥事などを契機に、世界的にリスク・マネジメントの観点から企業文化を重視する動きが高まった。

その流れを受けて、2016年に英国のFRC（財務報告評議会）によって発表された“Corporate Culture and the Role of Boards”⁽²⁾では、“A healthy corporate culture is a valuable asset, a source of competitive advantage and vital to the creation and protection of long-term value.”（健全な企業文化は価値のある資産であり、競争優位の源

であり、長期的価値の創造と保全に不可欠なものである。（私訳*）と書かれている。

また、COSO・ERM2017においても、新しい視点としてカルチャーが加えられ、原則3.「望

ましいカルチャーを定義付ける」において、「組織は、事業体の望ましいカルチャーを特徴付ける望ましい行動を定義付ける」ことが大切であるとしている⁽³⁾。

さらに、企業文化の健全性を確認することは、取締役会の役割であるとして、2018年の英国のコーポレートガバナンス・コード⁽⁴⁾においては、“The board should establish the company’s purpose, values and strategy, and satisfy itself that these and its culture are aligned.”（取締役会は、会社のパーパス、価値観、戦略を確立し、これらと企業文化が一致していることを満たす必要がある。（私訳）と明記された。

1-3-2. 日本の改訂コーポレートガバナンス・コードによる要請

2018年には、日本の改訂コーポレートガバナンス・コードにおいても、「取締役会・経営陣は、これらのステークホルダーの権利・立場や健全な事業活動倫理を尊重する企業文化・風土の醸成に向けてリーダーシップを発揮すべきである。」（基本原則2）として、企業文化に対する取締役会の責任が明示された。取締役会の責任が明確になったことから、企業は健全な企業文化・風土の醸成について自らの責任において実施することが求められており、その結果として、内部監査において

* 当フォーラムによる私訳のこと。以下同様。

も企業文化をその対象とすることに関心が高まっていると考えられる。

1-3-3. 企業不祥事等に見る企業文化

多くの企業不祥事等において、発生後の第三者委員会等の調査により、不祥事発生の一因にその企業文化の問題があったことが指摘されている。

例えば、「製品事故・品質問題の事実が隠された問題や長期間に渡る不正会計が行われた問題の原因に株価至上主義の風土があった」との事例、「度重なるシステムトラブルは他人任せの組織風土に起因するもの」との事例などが挙げられる。

このような事例を通して企業不祥事の発生に企業文化が深く関わっていることが指摘されており、企業の自浄作用を求める声として、企業文化に対する監査の必要性が高まってきていると考えられる。

ここで、企業文化の監査を誰が行うべきかを考えた場合、企業の歴史、企業のビジネスと培ってきた文化との関係性など、企業内部を良く理解している内部監査部門は、独立性の観点からの注意が必要ではあるが、最も望ましい立場にいるのではないだろうか。

次章では、国内の内部監査部門の、企業文化に対する監査の取組状況を見ていきたい。

第2章 企業文化に対する内部監査の状況

本フォーラムの目的*の達成および内部監査のさらなる高度化を目指して、内部監査の実務（企業の内部監査部門における事例等）を調査するため、日本内部監査協会各会員様に企業文化に関するアンケート等を実施した。第2章ではこの結果を集約することで、

国内企業の内部監査部門における、企業文化に対する監査の実態を報告する。同調査の概要は以下のとおりであるが、ご多忙の中、アンケートおよびインタビューに、快くご協力いただいた企業様には、心より御礼申し上げます。

2-1. 企業文化監査アンケート等実態調査の概要

- ・実施期間 2020年12月10日～2021年1月31日
- ・実施方法 Webによる回答
- ・対象 日本内部監査協会 正会員、個人会員
- ・回答 有効回答289社（メールアドレス記載のもの）
- ・追加質問票 16社回答
- ・インタビュー 9社実施

2-2. アンケート結果

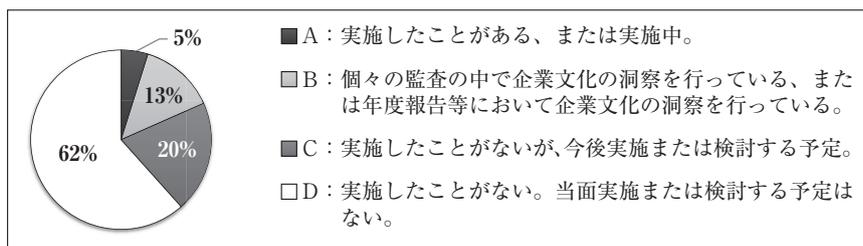
2-2-1. 企業文化監査の実施状況～2割が実施、関心は6割に上る～

有効回答先企業の5%の企業が企業文化をテーマとして監査を実施（以下「テーマ監査」という）しており、13%の企業が個々の監査の中で企業文化の洞察を行っている。また、20%の企業が今後の実施を検討している（図表4参照）。さらに、全体の62%の「実施する予定がない」と回答した企業のうち35%の企業は「企業文化を監査するノウハウがないから」と回答しており、この結果を含めると全体のおよそ60%もの企業で「企業文化の監査について、関心がある」という結果となった（図表5参照）。

また、企業文化監査の実施状況を業種別に見ると金融、機械・エレクトロニクス、サービス業で、多くの企業で実施、または実施を

* 先行研究や実際の事例の検証などを通じて、企業文化（カルチャー）に対する監査の実施に必要な条件や、成功要因等を明らかにすることで、「企業文化（カルチャー）に対する監査手法」における新しい洞察を提供すること。

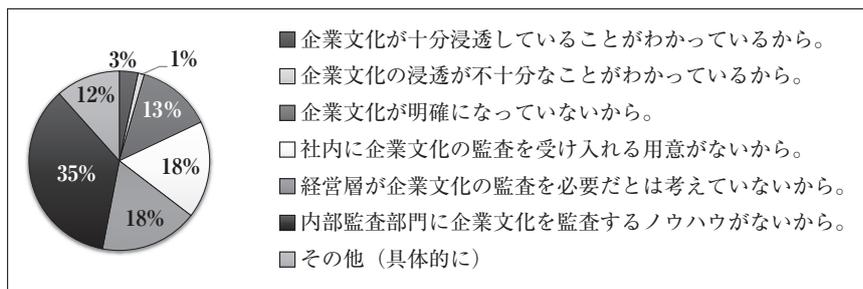
<図表4> 企業文化監査の実施状況



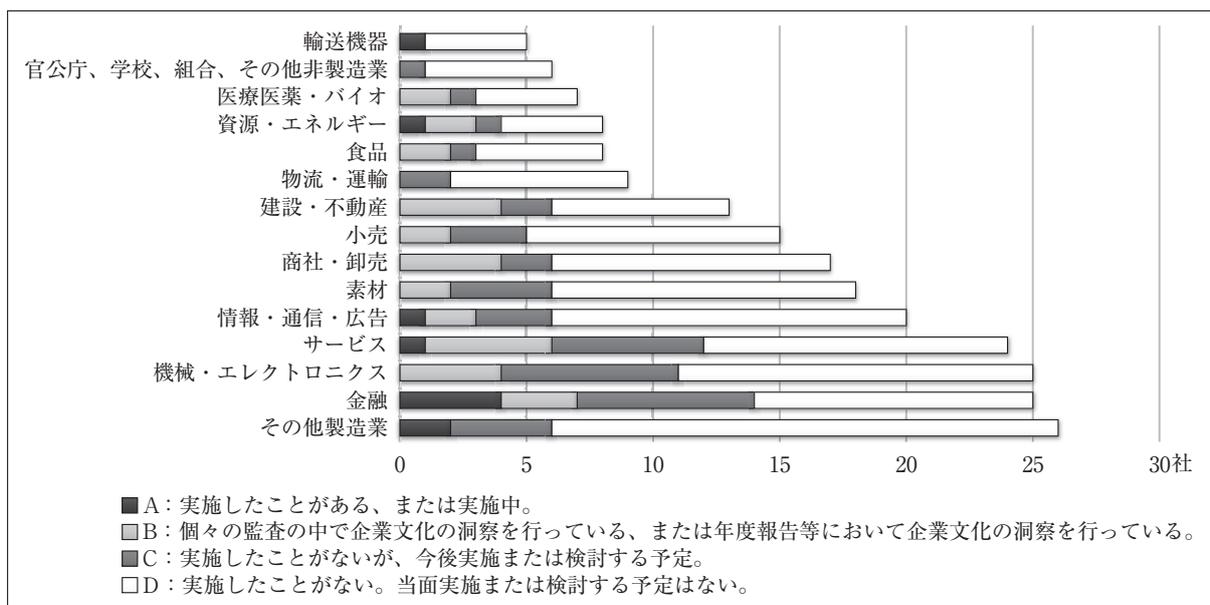
検討している（図表6参照）。

さらに、実施状況の割合を従業員数別に見ると5,001人～10,000人の企業で、実施の割合が高くなっているが、実施を検討している企業を含めると従業員数別では大きな差異は見られなかった（図表7参照）。

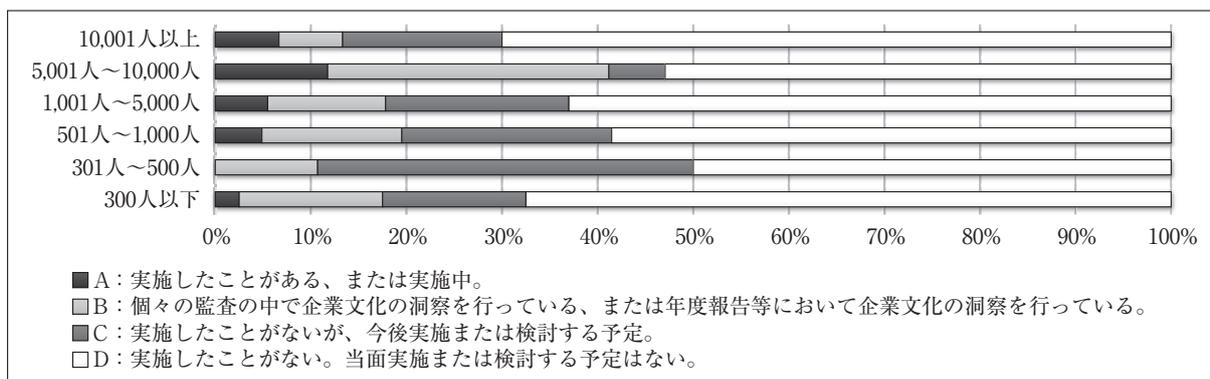
<図表5> 企業文化監査を実施しない理由



<図表6> 業種別企業文化監査実施状況



<図表7> 従業員数別企業文化監査実施状況

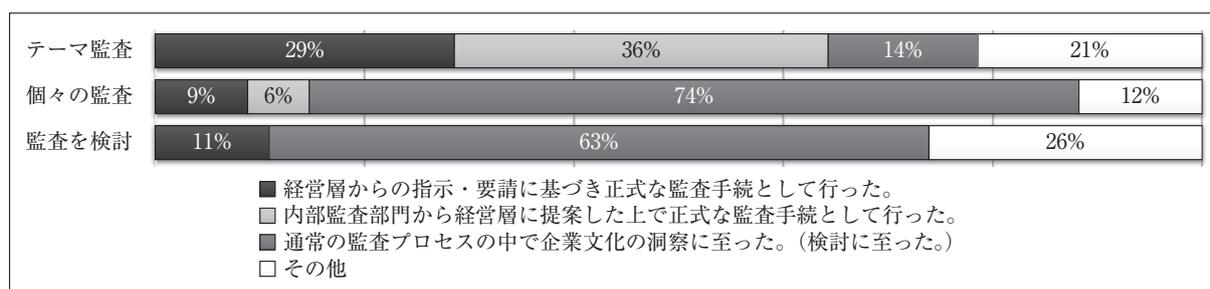


2-2-2. 企業文化監査の経緯と目的～「不祥事からの脱却」、「逸脱の根本原因」、「経営課題」の先に企業文化監査が～

・ 企業文化監査の経緯

監査実施の経緯として、テーマ監査として実施した企業の29%が「経営からの要請」、36%が「内部監査部からの提案」となっている。これに対して個々の監査の中で企業文化の洞察をしている企業では、74%が「通常の監査プロセスの中で企業文化の洞察に至った。」と回答している。また、今後監査の実施を検討している企業では、「経営からの要請」は11%で63%は「通常の監査プロセスの中で企業文化洞察の検討に至った。」と回答しており、今回のアンケート調査を機に検討

<図表8> 企業文化監査の経緯



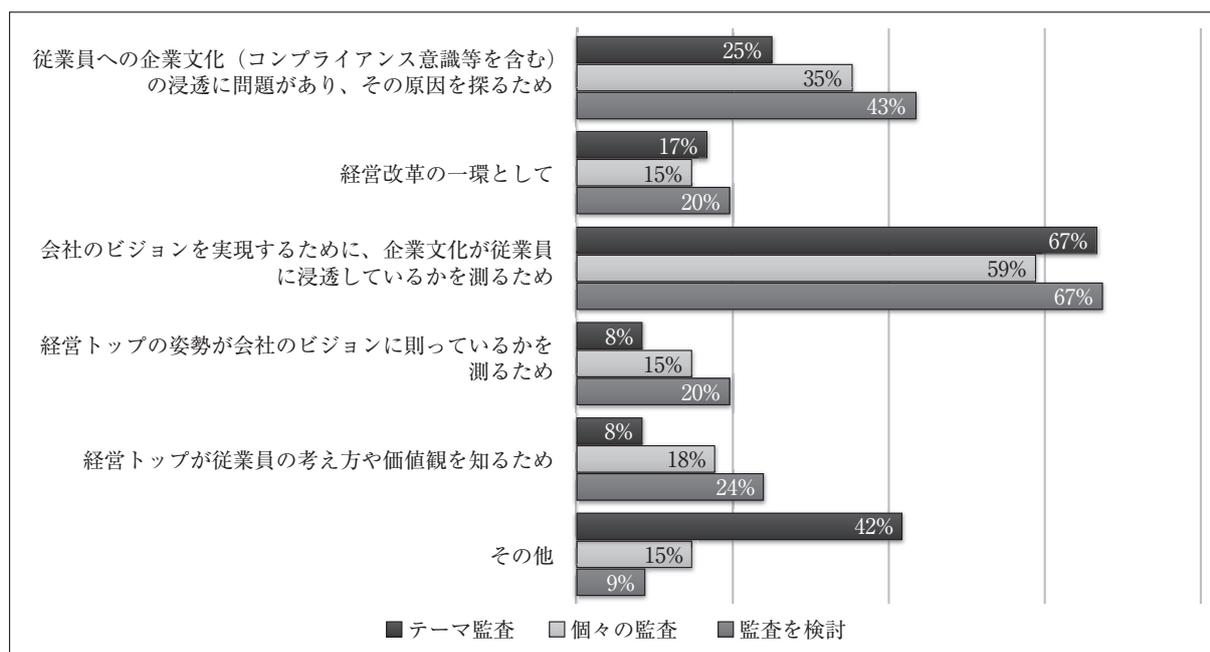
を開始した企業も複数社ある（図表8参照）。

・ 企業文化監査の目的

この項目の回答は複数回答であるものの、テーマ監査として実施した企業の67%、個々の監査の中で企業文化の洞察をしている企業の59%、監査を検討している企業の67%が監査の目的として「会社のビジョンを実現するために、企業文化が従業員に浸透しているかを測るため。」と回答している。また、テーマ監査として実施した企業の25%、個々の監査の中で企業文化の洞察をしている企業の35%、監査を検討している企業の43%が「従業員への企業文化（コンプライアンス意識等を含む）の浸透に問題があり、その原因を探るため。」と回答している（図表9参照）。

今回のアンケートでは、「他社の事例を知り

<図表9> 企業文化監査の目的



たい」という声が大変多く寄せられた。以下に、インタビューにご協力いただいた企業の企業文化監査の実施内容を補足する。インタビューを快く引き受けていただいた企業様には、この場を借りて改めて御礼申し上げたい。なお、監査の内容は、個々の企業に帰属する機密性の非常に高い資産である。インタビュー企業を特定することは本研究会の目的ではないため、回答内容は、多少汎用的な表現を用いている。

企業文化監査を実践している内部監査部門 インタビュー①

インタビューからは、企業文化監査の目的について、主に以下の4つが多く聞かれた。第1にリスク文化の検証、第2に企業がめざす新たな文化の浸透状況の検証、第3に経営課題の解決、第4に不祥事等の根本原因の究明である。

テーマ監査として実施した企業で「経営からの要請」を受けた企業からは、「経営層が従業員による不祥事の根本原因が企業文化に起因すると考え、内部監査部門に対して同監査の実施要請があった。その際、テーマ監査のみならず、個々の監査での提言の受入状況、管理者層のリスク認識を含む文化関連監査と併せて、総合的な評価を報告するよう指示があった」との声が聞かれた。

また、テーマ監査として実施した企業のうち、「内部監査部門からの提案」を行った企業からは、「度重なる会社の再編を受けて、新たな企業文化が策定され、内部監査部門が文化の浸透状況や浸透させるための態勢を確認するために、経営層に提案した」、「優秀な人材確保が困難になる時代。ベテランの定年退職の増加や社員のジェネレーションギャップによる価値観の違いなどを背景に、社員の人材育成が適切かを監査目的とした。企業文化に影響を与える人

事制度の課題まで探れないかという意識で監査に臨んだ」などの声が聞かれ、「不祥事からの脱却」や、経営環境が変化する中での「課題解決」に、企業文化監査が有効であるとする企業の見方が示された。

さらに、テーマ監査として実施した他の企業では、リスク文化の検証を目的とした企業と、企業がめざす新たな企業文化そのものの浸透状況の検証を目的とした企業があった。

次に、個々の監査の中で企業文化の洞察をしている企業からも同様に、「不祥事脱却後の再発防止」、「逸脱の根本原因究明」、「経営課題の解決」を目的とする声が聞かれた。例えば、「自社のシステム更改といった重要な経営課題に関する監査をITガバナンス評価のフレームワーク(COBIT)をベースに実施するプロセスの中で、組織内外(ステークホルダー)との連携不足といった企業文化に関する提言に至った」、「内部監査部門が社外をベンチマークとした自社の現状分析やリスクマップの中で洞察に至った」といった例は経営課題の解決を目的としたものだ。

また、「過去の不祥事の再発防止策として策定した行動規範に関する浸透状況やコンプライアンスに関する監査の中で文化的要素を検証した」、「社内の職務権限規程の遵守状況を監査目的として確認する中で、新たな企業文化構築の必要性を感じ取った」、「通常の業務監査の中で、基準からの逸脱事項が増え、小さな不正についても出ており、危機感が高まってきた。改善されない背景について、インタビュー対象者を広げて確認したところ、従業員のコンプライアンス意識の薄さや上司に意見が言いにくいなど、組織文化の問題に気づき、企業文化にかかわる問題に焦点を当ててインタビューを行うなど、根本課題の把握に努め

ている」など、不祥事の再発防止策の検証や逸脱の根本原因究明を目的とした声も聞かれた。

これらのように、様々な個々の監査プロセスの中で、企業文化の洞察に至った声が聞かれており、いずれの例からも、内部監査人が職場内で高い問題意識を持つと、提言が企業文化に及ぶことが確認された。

2-2-3. 企業文化のあるべき姿～8割が「明確」、監査部門による設定や、経営側への要請も～

企業文化のあるべき姿については、テーマ監査として実施した企業、個々の監査の中で企業文化の洞察をしている企業、監査を計画している企業ともに75%～79%が企業理念や経営層の日頃の発言で明確になっていると答えている。また、この監査を機に言語化した企業（例えば、テーマ監査の中で経営層に言語化してもらった企業、内部監査部門が監査基準として設定した企業など）も一定数存在している（図表10参照）。

企業文化監査を実践している内部監査部門インタビュー②

インタビューを実施したほとんどの企業で、グループを含めた企業理念や行動規範などが明確となっており、企業のあるべき姿が確立されていることが確認された。もっとも、一部からは、「文化は内外環境と

ともに変化する暗黙知の領域もある」とか、「行動規範がわかりづらく、従業員の行動指針としては落とし込めていない」、「監査基準の中で設定した」との声が聞かれており、企業文化のあるべき姿を、必ずしも明確にできない難しさも窺われた。

中には、「企業文化監査をきっかけに、経営側も企業文化を再構築する必要性を認識するようになった」など、目指すべき企業文化の発信を経営側に呼びかける役割を果たした例もあった。

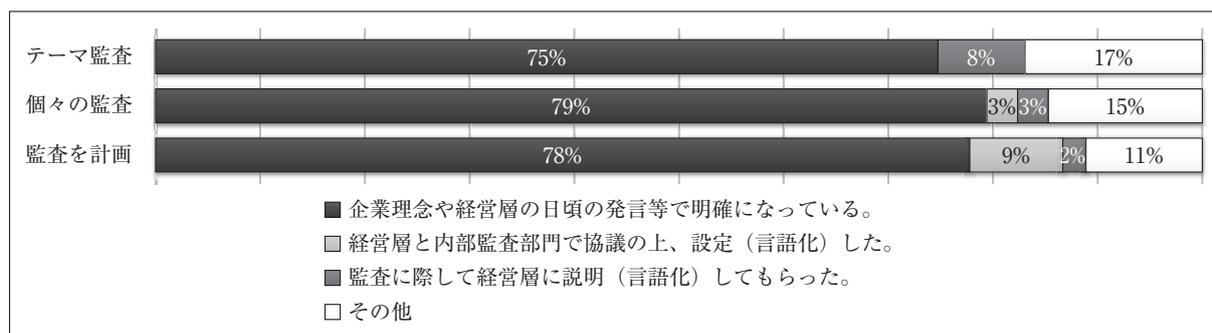
2-2-4. 外部の知見の活用

テーマ監査として実施した企業の33%がコンサルティング会社や監査法人の知見を活用している。また、個々の監査の中で企業文化の洞察をしている企業では、18%となっている。これから監査を予定している企業では、13%が活用を考えている。また、その他の外部の知見としては、親会社からの支援や日本内部監査協会、日本公認不正検査士協会などの資料を参考にしている企業もある（図表11参照）。

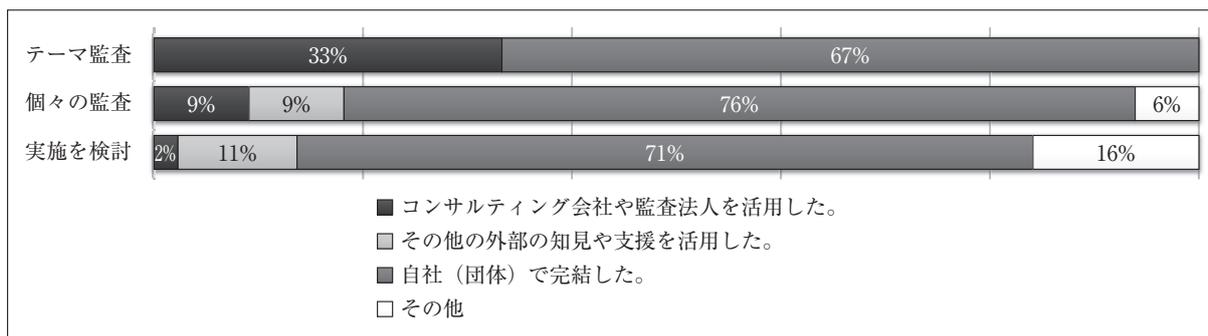
2-2-5. 監査手法～インタビューとアンケート、多くが試行錯誤～

テーマ監査として実施した企業の監査手法（複数回答）は、従業員へのアンケートが42%、従業員へのインタビュー67%、管理職へのインタビュー75%、経営層へのインタビュ

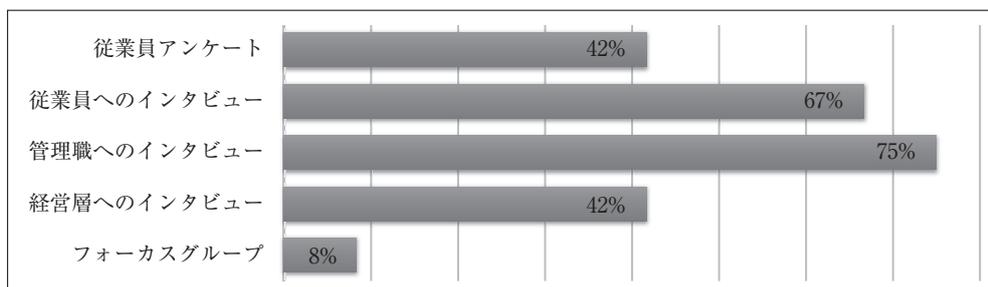
<図表10>企業文化のあるべき姿



<図表11>外部の知見の活用



<図表12>監査手法（テーマ監査）



—42%となっている（図表12参照）。

企業文化監査を実践している内部監査部門インタビュー③

インタビューを行った企業のうち、テーマ監査として実施した企業のほとんどが、「従業員アンケートと管理層や経営層へのインタビューを併用しており、特に、従業員アンケートについては、選択形式と自由記述形式の設問を組み合わせた」とのことであった。また、一部の企業からは、「本社他部署の社内アンケート結果も分析し、活用した」との声も聞かれた。一方、インタビューが内部監査部門の資源の制約から全社員に実施できない中で、管理層に絞る企業や無作為に従業員を抽出する企業、また契約社員や取引先にも幅広く聞く企業など、各社ともインタビューは試行錯誤しながら行っていた様子が窺われた。

ある企業では、内部監査部門が内部統制セルフチェックアンケートを全社員に行っていた。Yes/Noだけでなく、自由回答欄もあり、部門全体の傾向を見るだけでなく、

監査スコープの絞り込みに有効だとのことだった。アンケートの回数を重ねるごとに、内部統制やリスク文化の問題点についての意見が増えているとのこと、これらをもとに、様々な立場の従業員にインタビューを行っていた。

一方、コンプライアンス部門が行う従業員アンケートを活用しているという企業もあった。しかし、「100%本音だとは思っていない」と言う。「『コンプライアンスを意識して仕事をしているか』という質問に対し、意識の低い人は『できている』と答えるが、意識の高い人は『まだまだ』と答えるということを理解した上で、アンケート結果を参考にしている」とのことだった。

2-2-6. 監査において着目したもの～上位は「コミュニケーション」～

テーマ監査として実施した企業において、監査で着目したもの（複数回答）は、社内のコミュニケーションが75%、トップの姿勢と管理職や従業員の業務に対する意識が67%、

評価・昇進・報酬制度が42%、人材採用・育成方針が33%となっている。部内、部外とのコミュニケーションが円滑であることが、よい経営の土台だというのが多くの企業の共通認識だった（図表13参照）。

2-2-7. 企業文化監査の今後の意向～信頼されるアドバイザーを目指して～

テーマ監査として実施した企業の75%、個々の監査の中で企業文化の洞察をしている企業の78%が今後とも定期的・継続的に実施する予定と答えている（図表14参照）。

企業文化監査を実践している内部監査部門インタビュー④

インタビューした企業からは、企業文化監査と経営との結びつきがより強くなっている様子を思わせる次のような声が聞かれた。

「企業文化監査により、コンプライアンス

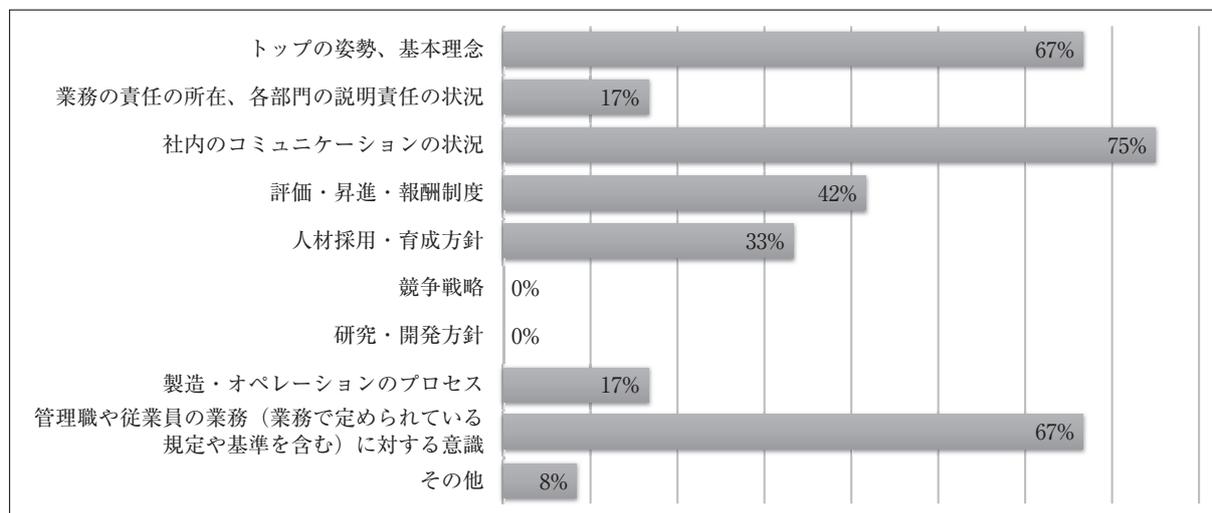
に関する問題は改善できている。今では、監査で社内の優良事例の背景にある企業文化にも目を向けるようにしており、経営執行側と監査部門側との歯車が合うようになってきた。」

「監査の視点で経営の相談役になればよい。今の方向で間違っていないと考えている。」

「企業文化監査の報告書を出すことで満足してはいけない。第2ラインを動かし、制度を変えて、会社が変わったという結果を出すことが重要である。」

これらの言葉は、企業文化監査を通じて、業務監査から、信頼されるアドバイザーを目指す監査に近づいていくことを意味しているのではないだろうか。それは、経営側からの期待もあれば、内部監査部門側の考えによるものもあるようだ。

<図表13> 監査で着目したもの



<図表14> 企業文化監査の今後の意向



2-2-8. 企業文化監査の評価～経営からは具体的な提言が求められる～

テーマ監査として実施した企業、個々の監査の中で企業文化の洞察をしている企業とにもおよそ半数の企業が、「企業文化の浸透に向けて提言ができ問題は生じなかった」と回答しているが、提言には至らなかったなど半数の企業は「課題が残った」と回答している（図表15参照）。

・ 企業文化監査の評価ポイント

テーマ監査として実施した企業では、「文化の浸透状況を経営陣に伝えることができた」、「各部署、年代別の意識の違いを把握することができた」、「監査をしたことで文化の浸透を進めることができた」また、「テキストマイニングツールを活用した分析ができた」などの回答があった。

個々の監査の中で企業文化の洞察をしている企業では、「企業文化での弱点を経営に伝える事が出来た」、「経営層の方針やポリシーの浸透状況を定点観測することができた」、「部門やグループ会社別の風土などを探ることができた」、「企業文化とコンプライアンスとの相関関係が浮かび上がった」、「従業員の内部統制の意識を高めることができた」などの回答があった。

企業文化監査を実践している内部監査部門インタビュー⑤

テーマ監査として実施した企業からは、「経営層に行動規範の浸透に関する全体像

が報告できたほか、対象の監査部署とも丁寧なコミュニケーションが図られ、監査目的は達成できた」

「文化に関する提言が従業員の給与制度の見直しにつながった」

「企業の永続的な発展のために健全な企業文化の醸成が極めて重要であることが、経営陣、執行側との理解が進む一助となった一方、従業員アンケートの回答者を限定したことや他の監査での気づきを有効活用できず、行動規範の浸透状況や意識の変化に関する全体的な検証が十分にできなかった」

「本社他部署の社内アンケートやコンプライアンスの状況との相関関係が見出せなかった」

との声が聞かれた。

また、個々の監査の中で企業文化の洞察をしている企業からは、

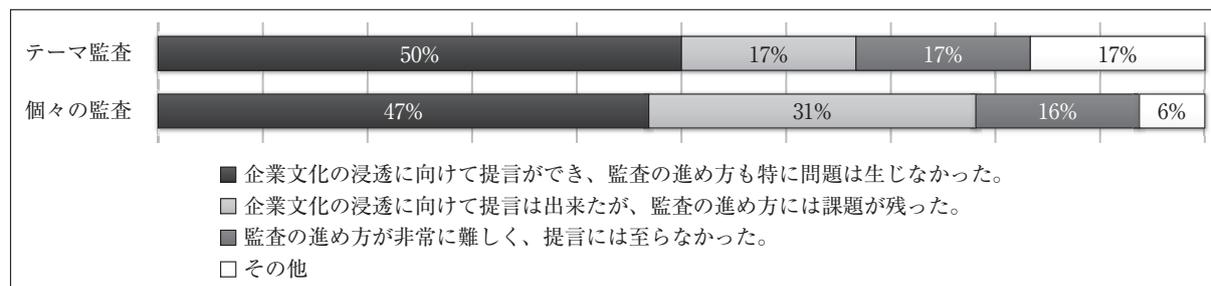
「監査結果が企業文化の課題に奥深く入ってくれた」

「経営陣や本社他部門と文化に関する問題意識が共有できて、全社的な改善へと進められた」と前向きな声が聞かれた一方で、

「経営トップの内部監査の使命に対する理解が弱いこと、本社管理部門への提言が資源の観点から受け入れてもらえず、提言には至らなかった」

「拠点から本社への要望や、発見事項に関する本社スタッフへの働きかけに課題が残った」、「大規模な事業所の全体の状況把握

<図表15> 企業文化監査の評価



のための時間が乏しかった」

「トップより監査部門が提言に基づく改善内容を本社管理部門と協議するよう指示を受けたが、大きな進展に至らなかった」

「企業文化の課題は見えても、その改善策として、何をどうすればよいかという具体策まで見えなくては、経営側の期待に応えられない」

と課題を語る声など、それぞれのインタビュー先企業で試行錯誤の中、評価が分かれており、テーマ監査として実施した企業においても、企業文化の監査が確立したとは言いがたいのが現状であることが確認された。

2-2-9. 企業文化監査等の今後の課題 ～その先、従来の業務監査を超えた役割も～

テーマ監査として実施した企業では、「文化浸透の評価基準が不明確」、「提言が抽象的で、具体的な対策につながっていない」、「文化の浸透には時間がかかる」、「カルチャー醸成の責任部署が不明確」などの課題が浮き彫りになっている。

企業文化監査を実践している内部監査部門 インタビュー⑥

テーマ監査として実施した企業からは、「リスク文化の評価のみならず、戦略目標を達成するための企業文化の変革を監査がどのように捉えていくべきかを試行錯誤している」

「一定の監査資源を長期間活用するため、頻度・手法・範囲の検討が必要。また、文化の浸透状況は、そもそも内部監査部門が担当するべきか整理も必要」

「経営側からの内部監査室への期待は高くなっている。第1線に対しては問題の要因と改善策を話し合ってもらえるが、人事部門など第2線に対して、どこまでの改善提

案をするかが悩みどころ」

「監査報告から全社的な活動へと導いていける手ごたえを感じているが、監査室としての役割を超えて大きく踏み込んでいるのではないかとも感じている。客観的立場の線引きに難しさを感じている」

といった具体的な課題が聞かれた。

また、個々の監査の中で企業文化の洞察をしている企業では、

「従業員に対する具体的浸透策がない」

「企業文化と実際の行動との関連性を測ることが難しい」

「企業文化そのものを発見事項として指摘することは難しい」

「個々の監査での洞察からどのようにしてテーマ監査につなげるか」

などを課題としている。ほかにも、

「行動規範の準拠性検証に割ける時間に限界があるほか、海外拠点や、国情によって行動規範遵守を義務付けることが難しい場合もあり、現地の専門家の意見も踏まえて考える必要がある」

「本社管理部門も文化関連の情報を収集し、横断的な分析には至らないため、全社の最適な対応には行き着かない」

「監査部門が実績を上げながら、経営層からの信頼を獲得していく必要がある」などの具体的な課題が聞かれた。

2-2-10. 企業文化監査を実施する企業 へのアドバイス～まずは経営ト ップの理解と協力・内部監査人 の経営戦略の理解～

テーマ監査として実施した企業、個々の監査の中で企業文化の洞察をしている企業ともにアドバイスとして多かった意見が、「監査に対するトップの理解」であり、次に「継続的な監査の実施」である。また、「文化は広範囲に及ぶため、目的や範囲などを明確にしてお

くこと]、「目指す企業文化が明確になっていること」、「インタビューのみならず、社内アンケートの実施など客観的に浸透状況を把握する手法を用いて実施すること」、「通常の拠点監査の中で実施するより、経営に提言するにはテーマ監査として実施した方が良い」との意見もあった。

300近い企業のアンケートと9社へのインタビューを通じて、いずれの企業も試行錯誤しながら、より経営に資する企業文化監査に取り組みようという姿勢が強く感じられた。

ある少人数の監査部門の部門長は、「どこまでできるのか悩みながらも、少しずつやってきた。試行錯誤しながら、まずは取り組むことが重要」と語っている。まずは、内部監査部門長がリーダーシップを発揮し、個々の監査に文化的な評価要素を取り入れたり、テーマとして企業理念や行動規範の浸透状況を設定するなど、自社にどのような監査が馴染むのか考えて、組織内で行動することが重要とみられた。

企業文化監査を実践している内部監査部門インタビュー⑦

インタビューでは、上述の内容を補足するアドバイス内容として、

「経営陣の理解と協力に加えて、執行部門の話を良く聞くなど、経営陣および執行部門との丁寧なコミュニケーションが必要」

「監査を担当する人材は、インタビュー対象者の気持ちを汲み取れるスキルを身につける必要がある*」

「コロナ禍において、トップの姿勢が経営戦略を左右する今こそ、内部監査人は経営目標を十分に踏まえた上での、企業文化に関する監査が必要との認識に立っている」などの声が聞かれた。

* I P P F プラクティス・ガイド「Auditing Culture」(2019年)には、監査手法であるインタビュースキルに関する以下のような記載(抜

粋)がある。「文化に関する課題にはデリケートな面があるため、内部監査部門長は、内部監査の実施前に、内部監査人が経営陣に対してどのようにインタビューするか議論する必要がある。できれば、内部監査チームの中で経験豊富な者が、インタビューを行うことが望ましい。経験の浅いチームメンバーは、このような検討会に参加することによって、自らの足りないスキルを補い、向上させることができるだろう。」

第3章 企業文化に対する監査手法についての考察

3-1. 企業文化の監査

ここまで、第1章では企業文化はその企業のビジネスモデルを強化し、企業価値を高める働きがあることを説明した。また、その一方で、最近の企業不祥事に関する報道や第三者委員会等の調査結果により、望ましくない企業文化が不祥事の原因として指摘されていることや、それ故に企業文化に対する監査が求められることも確認した。第2章では国内企業の内部監査部門における、企業文化に対する監査については、まだ始まったばかりではあるものの、一部の内部監査部門においては、創意工夫や試験的な取り組みが行われていることを見てきた。そこで、第3章ではこれらの活動から得られた知見を、改めて企業文化に対する監査の手順に沿って検討することで、我々が得た気づきを共有していきたい。

検討にあたっては、2019年11月に I I A から公表されたプラクティス・ガイド「Auditing Culture」⁽⁵⁾で説明されている、「情報収集」、「リスク評価」、「個々の監査計画」、「個々の監査の実施」、「報告」の順番に沿って、その内容を理解しながら進めていくこととする。その際、「Auditing Culture」については日本語で書かれたものがなかったため、我々の研究会の有志メンバーと、本研究会以外の有識者の協力を得て翻訳を行った。以下では、「Auditing Culture」からの引用に際し

て、その内容を使用している。

3-1-1. 情報収集

「Auditing Culture」によると、「内部監査人は、組織がどのように組織の価値観を設定し、伝達し、表現しているかを十分に理解しておく必要がある」として、組織が公表している価値観に関する表明、リスク選好ステートメント、従業員意識調査結果など情報収集の際にレビューする文書が列挙されている。

我々が行ったアンケートでも、第2章2-2-3.にあるとおり、企業文化の監査を行っている企業の多くが、これらの文書に企業文化のあるべき姿を求めていた。一方で、我々は、このような文書に加えて、企業における内部監査人が実感している、文書にはなっていない企業文化も活用できると考えている。例えば、その企業のイメージを作り出す過去の象徴的な出来事、創業時の苦労話、事業が拡大する転機となったイノベーションなどの公式な場で語られるものから、ベテラン社員の武勇伝や、その企業ならではの慣習や伝統といった非公式なものなどがある。インタビューでも聞かれたように、企業文化には形式知の部分と暗黙知の部分があることに注意が必要である。

また、企業文化は企業によって異なっており、その企業の歴史、業界構造、ビジネスモデルなどのコンテキストに依存している。そのため、企業の一員として社内に人脈があり、その企業の置かれているコンテキストを実感している内部監査人は、あらゆる側面から企業文化に関する情報を収集できる立場にある。一方で、自らも組織の一員である内部監査人は客観性の確保という面では留意が必要である。実際、第2章2-2-4.で記載したとおり、我々が実施したアンケートでも、企業文化に関するテーマ監査を行った企業の3分の1がコンサルティング会社等の外部の知見を活用している。

3-1-2. リスク評価

企業文化に関するリスクとして、特定の企業文化に起因した不祥事の発生がある。また、不祥事には至らないまでも、ビジネスモデルや社会からの要請と整合しない文化は企業の活力を奪い、将来的に企業価値を減少させる可能性がある。前者が企業価値を損なうリスクだとすると、後者は企業価値が向上しないリスクである。

前者について、「Auditing Culture」では、「企業の価値観に一致しないインセンティブ」、「行動規範や関連する方針と手続きの不徹底」等が例として挙げられており、年次および個別の監査計画に取り入れるべきとしている。

一方で、我々は後者についても着目している。ビジネスモデルはその企業の企業文化の中でこそ有効に機能している。ビジネスモデルの一部を文化の異なる他社が真似をしても上手くはいかないと思われる。この場合、内部監査においても、当該企業の企業文化が損なわれるリスクを評価することが重要となると考えられる。

3-1-3. 個々の監査計画

「Auditing Culture」によると、内部監査の個々の業務の実施計画には、図表16にある3つのアプローチが紹介されている。

<図表16>

統合的アプローチ	文化リスク要因をすべての内部監査業務に組み込む。
ターゲット・アプローチ	監査対象として選択した領域について、対象を絞ったテストを実施する。
トップダウン・アプローチ	トップの姿勢から始まり、組織内のすべての階層を下方にたどり、個々の従業員にまで至るトップダウン型の文化評価を行う。

「統合的アプローチでは、すべての監査において文化のリスク要因を考慮する。ターゲット・アプローチでは、文化に関連する主要なプロセスとコントロールを選択し、組織全体にわたってそれらをテストする監査実施計画を作成することが含まれる。トップダウン・アプローチは、組織内のすべての文化に関連する活動を包括的に監査する。」⁽⁵⁾

例えば、統合的アプローチでは、すべての内部監査において、通常の内部統制上のコントロールの有効性評価の観点に加えて、監査対象部門に健全なリスク・カルチャーが醸成されているかという観点からも評価することが該当するだろう。評価の基準の例として、『金融機関のガバナンス』⁽⁶⁾では、次の①から④のどの行動を取るかの違いが挙げられている。

「ある職員が、自ら取り扱っている取引に金融機関内部のリスク管理規定ではうまく把握できていない重大なリスクが潜んでいるのではないかと気がついたとする。この職員が、

- ① リスク管理部門や幹部に報告し今後の対応を相談、関連する他の役職員に問題意識を伝える
- ② 上司にいったら「後ろ向きなことをしていないで成績をあげることを考える」と叱られそうなので黙っている
- ③ リスク管理規定にひっかからずにリスクをとって利益をあげることができる「ねらい目」と考え、その取引を拡大する
- ④ そもそもリスク管理はリスク管理部門の役割であるので他の業務の担当者が重大なリスクが潜むことに気づくということ自体がありえないし、たまたま知る機会があったとしても気にとめない

のどの行動をとるかによって、この金融機関の経営に大きな違いが生じることは想像に難くないところであろう。」

2つ目のターゲット・アプローチについて

は、例えば、人材採用手続きなどの特定のプロセスにおける課題の根本原因として、企業文化の存在を検討することなどが挙げられる。また、「Auditing Culture」では、特に「ターゲット・アプローチ」について、「サンプル抽出した従業員を対象とするインタビューで補完される場合がある」とされており、第2章2-2-5. で見たとおり、「テーマ監査」を実施したと答えた内部監査部門の多くが、管理職や経営層へのインタビューを実施していたことは、この内容とも整合していると言える。

最後のトップダウン・アプローチについては、トップの発信するメッセージや、会社として掲げるパーパス、ミッション、ビジョン、バリューなどが、従業員に浸透しているかどうかを確認するため、従業員サーベイやアンケートを実施することなどが該当する。

第2章で記載した我々のアンケート結果にあった「テーマ監査」を行っている内部監査部門には、上記の「トップダウン・アプローチ」と「ターゲット・アプローチ」の両方が含まれていると考えられる。また、「通常の監査プロセスの中で企業文化洞察の検討に至った」というケースは、もともと意図されていたものではないが、結果として、「統合的アプローチ」や「ターゲット・アプローチ」と同様の効果が得られているということも、今回の我々の研究における気づきである。

さらに、我々は、この個々の監査の計画において、経営トップからのサポートを取り付けることが必要と考えている。なぜなら、企業文化に対する監査手続は従来のものとは異なっており、内部監査の計画段階で、監査結果に対する経営トップの期待と、内部監査ができることのレベルについて擦り合わせをしておく必要があるためである。そして、その場合には、内部監査部門長が重要な役割を果たすと考えている。我々が行ったインタビューにおいても、企業文化に対する内部監査が上手くいっている企業では、経営トップから

の支援が行われていたケースが多かった。

3-1-4. 個々の監査の実施

リスク評価において、「企業価値が向上しないリスク」を認識している場合、統合的アプローチ、ターゲット・アプローチ、トップダウン・アプローチのいずれの手法を選択するとしても、自社のビジネスと企業文化の関係性にも着目しなければならない。企業文化とビジネスモデルには密接な関係があり、企業文化はビジネスモデルの潤滑油になっているためである。実際、英国のFRCによって2018年に発表されたコーポレートガバナンス・コードにおいては、第1章1-3-1.に記載のとおり、「取締役会は、会社のパーパス、価値観、戦略を確立し、これらと企業文化が一致していることを満たす必要がある。(私訳)」と書かれている。

一方で、現在の内部監査部門では、ビジネスモデルや戦略と企業文化が一致しているかという観点で、企業文化に対する監査を行っているケースはほとんどないようである。我々のアンケート調査においても、第2章2-2-6.にあるとおり、「監査で着目したもの」として、「競争戦略」、「研究・開発方針」と回答した企業は皆無であった。しかしながら、多くのステークホルダーは、企業不祥事による企業価値の低下とともに、企業文化がビジネスモデルや戦略と一致しないことによって、企業価値が向上しないリスクにも関心があると考えられることから、今後の監査においても検討の余地がある領域であると考えられる。

3-1-5. 報告

企業文化に対する内部監査において、報告・提言の内容に苦慮するケースは多いと思われる。第2章2-2-8.にあるとおり、我々のアンケートにおいても、経営陣から具体的な提言を求められる中、約半数の内部監査部

門において、何らかの課題が認識されていた。実際、企業文化に関する問題は、直接数値化することが難しく、兆候だけだったり、目に見えないものだったりして、従来の監査手法が通用しない難しさがあると考えられる。

一方で、「Auditing Culture」においては、「組織文化に関する課題については、従来の報告書に代わるものを検討してもよいだろう。組織文化に関する報告事項は、慎重に取り扱うべきものである場合があるが、内部監査部門長は、最高経営者や取締役会に対して率直に報告する責任がある。」とされている。IIA公表資料でも述べられているとおり、「文化を扱う場合は、より主観的な判断と高度なコミュニケーションスキルを用いて、監査委員会委員長やCEOと通常とは違った類の対話をする必要があるかもしれない⁽⁷⁾」ということであり、内部監査人にとっては、コミュニケーションの方法を工夫していかなければならない領域である。

第4章 まとめ

4-1. これまでの研究でわかったこと

これまで見てきたとおり、企業文化は、企業価値を高めることも、棄損させることもある。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」ことであることから、内部監査部門が企業文化に対する監査を実施するのは当然の流れだと考えられる。アンケート結果でも、まずはやってみることの重要性が指摘されており、企業文化に対する監査に取り組む企業が増えることは、内部監査の高度化の観点からも望ましいと考えられる。しかしながら、国内においては、「企業文化に対する監査」についての事例や先行研究が少なく、内部監査部門においても知見が蓄積されていな

い分野でもある。そのため、多くの内部監査部門において、監査を実施できない、あるいは試行錯誤しながら実施している実態が、アンケートやインタビューの結果から見えてきた。

企業文化が企業経営と強く結びついているとすれば、それに対する監査を行う内部監査人にも、ビジネスモデル、競争戦略、組織、リーダーシップなどの企業経営に関する見識、さらには個人としての価値観が問われてくる。企業文化に対する監査の難しさの本質は、この部分にあると考えられる。

今回の研究活動においては、企業文化の重要性、国内の内部監査部門の取組状況に焦点を当て、その成果として本報告書をまとめたが、我々の研究はこれで完結したわけではない。引き続き、企業文化の醸成に、内部監査部門がどのように貢献できるのかを検討し、内部監査の発展に貢献していきたいと考えている。

4-2. 今後の課題

引き続き、内部監査部門の取組状況の継続的な調査や、国内外の事例研究も行う必要があると考えている。アンケートにおいては、多くの内部監査部門や内部監査人の方々からご回答をいただき、企業文化に対する監査への関心の高さを実感した。そういった意味からも、今回の我々の発表が、高度化を目指している内部監査部門の参考になれば幸いである。

今後は、アンケートでご回答いただいた内容と、認識された課題等を深掘りし、企業文化に関する具体的な監査アプローチ・手法等の対応策を引き続き検討していきたいと考えている。また、もう一步進めて、企業経営に貢献するという観点から、企業文化が醸成する仕組みについての研究も深めたい。そのためには、広く経営学の知見を活用することが有効だと考えている。内部監査部門が試行錯

誤の経験を通じて獲得してきた知見には価値があるが、これまでおそらく多くの人々によって研究されてきた経営学にも、内部監査に役立つ多くのヒントが存在しているはずである。(当研究会の中の一つのチームでは『世界標準の経営理論』⁽⁸⁾ などにより、経営理論を研究してきた。) 具体的には、知識創造理論のSECIモデル、センスメイキング理論、ダイナミック・ケイパビリティ、ティール組織⁽⁹⁾などの考え方で、企業文化の醸成の理論を説明し、監査の提言に活かす方法を検討したいと考えている。

<参考文献>

- (1) 小山龍介『ケースメソッドMBA実況中継 03 ビジネスモデル』名古屋商科大学ビジネススクール、2020。
- (2) Financial Reporting Council, “Corporate Culture and the Role of Boards”, 2016.
- (3) 神林比洋雄『今さらきけない内部統制とERM』同文館出版、2020。
- (4) Financial Reporting Council, “The UK Corporate Governance Code”, 2018.
- (5) IIA, Practice Guide: Auditing Culture in Implementing the IPPF Standards of Internal Auditing, 2019.
- (6) 天谷知子『金融機関のガバナンス』金融財政事情研究会、2013。
- (7) IIA、堺 咲子訳「組織文化の監査—ソフトなことをハードに調べる」『月刊監査研究』2017年6月号。
- (8) 入山章栄『世界標準の経営理論』ダイヤモンド社、2019。
- (9) フレデリック・ラルー著、鈴木立哉訳『ティール組織：マネジメントの常識を覆す次世代型組織の出現』英治出版、2018。

<CIAフォーラム研究会No. z 8 (企業文化(カルチャー)に対する監査手法の研究会)メンバー>

(順不同・敬称略)

氏名	勤務先・所属
佐藤 貴彦 (座長)	EYストラテジー・アンド・コンサルティング株式会社
青木 博史	株式会社三菱UFJフィナンシャルグループ
井田 美樹	AIGジャパンホールディングス株式会社
河岸 謙治	朝日生命保険相互会社
高瀬 浩幸	NECマネジメントパートナー株式会社
高野 円	川崎信用金庫
津田 康子	日本放送協会 (NHK)
新倉 達郎	損害保険ジャパン株式会社
西村 武士	株式会社DTS
松木 英男	明治安田生命保険相互会社
義若 研二	株式会社ニッピ

(メンバーの氏名、勤務先・所属は、2021年7月現在)