

C I Aフォーラム研究会報告

〔品質評価〕 発見力とクリティカルシンキング
— 監査品質の向上を目指して —

研究会No. b 3

(内部監査の品質のアシュアランスと改善のためのプログラム)

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. b 3（内部監査の品質のアシュアランスと改善のためのプログラム）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

序章	34
(1) 研究の経緯	34
(2) 本稿のロードマップ	35
第1章 要約報告書作成における課題	35
(1) I I A基準に適合する要約報告書の書式と品質の確保	35
(2) 「ダメ出し言葉」とその原因分析	36
第2章 標準チェックリストによる点検型監査からリスクベース監査への移行	39
第3章 仮想事例研究—監査人A・B・Cによる提言とその有効性の違い	42
(1) 工場監査での仮想事例及び各監査人の監査結果	43
(2) 各監査人のスキルに起因する監査結果の差異分析	46
(3) まとめ	47
第4章 監査人に求められるクリティカルシンキング	48
1. I I Aのコンピテンシーフレームワーク	48
2. クリティカルシンキングの全体像	49
(1) クリティカルシンキングのプロセスとスキル	49
(2) クリティカルシンキングを支える要素	50
(3) クリティカルシンキングを補完する要素	50
(4) クリティカルシンキングの全体像の図式化	51

第5章 クリティカルシンキングの内部監査への応用	52
1. 監査人のクリティカルシンキングと監査品質の内部評価活動の統合モデル	52
2. クリティカルシンキングを補完する要素が監査品質の内部評価活動に与える影響	53
(1) 監査人が陥りやすいバイアス	53
(2) メタ認知的活動による監査品質の向上	54
(3) 好意の原則に基づく共感的理解としてのSoft Heartの内部監査における重要性	55
終章 結論	55
[補足]	56
[参考文献]	58

序章

(1) 研究の経緯

当研究会は、2010年9月、日本内部監査協会主催の第44回内部監査推進全国大会の個別研究会で、「〔品質評価〕 I I A基準への適合性評価—監査報告書に改善計画を含めるには—」と題して発表した。寄せられた意見などを勘案の上、研究会メンバーでレビューしたものを最終報告として『月刊監査研究』2011年1月号（No.443 pp.51-81）に公表し、参考例の一つとして「改善提案書」の資料名を付して、監査結果の「詳細報告書」の3例を掲載した。

その後、別テーマの研究が一段落したことを機に、前回の研究で触れることができなかった「要約報告書¹」を品質評価の観点で取り上げることとし、2013年中頃から事例収集を始め、要約報告書の基本書式を整理した。しかし、要約報告書の形式を整えることはできても、品質問題を解消できないとの意見がメンバーから出されたことを受け、監査報告書にしばしば見受けられる文章表現や記載方法の好ましくない典型例を整理した。

さらに、リスクベース監査²で求められる品質レベルとは何か、求められる品質を達成するには監査人のスキルが鍵ではないか等の疑問が提起されたことから、2016年後半に、メンバーの経験に基づく仮想事例を作成し、監査人のスキルに起因する監査結果の差異を分析した。

そして、2017年以降、監査人のスキルの一つである発見力を磨くこと、そのためにはクリティカルシンキングが重要ではないか、監査人に求められる発見力につながるクリティカルシンキングとは何か等の議論を重ねながら、監査人の思考方法と監査品質の内部評価活動を統合したモデルを作成するに至った。

¹ 森田卓哉ほか著、森田卓哉訳「監査報告書：アシュアランス業務の結果の伝達」『月刊監査研究』2017年9月号15-16頁参照。エグゼクティブサマリーともいわれ、個々の内部監査結果の概要を簡明に伝え、説得力とキーメッセージに裏付けられた重要情報を効果的に提供すると説明されている。

² I I A基準は、内部監査部門の業務の優先順位を決定するために、リスクベースの監査計画の策定を定め（基準2010）、個別監査業務においても監査人にリスクベースによる計画の立案を求めている（基準2201、2210）。監査計画策定時には、実施可能な全ての監査候補（監査対象領域）の固有リスクと統制（残余）リスクの大きさをマトリックスなどにより評価し、重要度を決定する。優先付けや濃淡付けをして、監査資源の有効配分による重点検証をすることによって、改善すべき重要な事象を見落とすリスク（発見リスク）及び誤った監査意見を表明するリスク（監査リスク）を抑えて、基準に則った内部監査を実施することを本稿では「リスクベース監査」と称する。なお、発見リスク及び監査リスクに相当するリスクについては、実践要綱2120-2（2013年版）「内部監査部門のリスクを管理する」に詳述されている。

(2) 本稿のロードマップ

本稿は当研究会の月例会で議論した内容を時系列で取りまとめたため、標題の「発見力とクリティカルシンキング」に関する記述は主に本稿の後半にあり、前半はそれに至る過程となっている。そこには論旨の飛躍が若干あることをあらかじめお断りした上で、以下に本稿のロードマップを紹介する。テーマは、品質評価の観点で、監査品質向上を目指して監査人の発見力を強化するには、クリティカルシンキングをどのように位置付けるべきかを探ることであった。

序章に続く第1章では、IIA基準に適合する要約報告書の事例をインターネット検索により入手し、標準的な書式及び記載項目を明らかにした。しかし、表面的な形式を整えても、文章力・表現力の欠如や材料・調査不足などによって、内部監査部門長（Chief Audit Executive、CAE）によるレビュー以前の内容にとどまり、しばしば添削に終始してしまうという悩ましい実情が紹介された。そこで、使用に不向きな要注意用語の具体的な事例を発見事項と提言に分けて整理し、その原因分析と対応策を検討した。

第2章では、標準チェックリストによる点検型監査からリスクベース監査へ移行するに当たり、個別監査実施における監査目標の設定、監査プログラムの策定等、それぞれの特性と課題を整理し、内部監査の実効性を高めるとともに、有用な報告書を作成するにはどのような専門的能力が必要かを分析した。

第3章では、各メンバーの実務経験に基づき、監査人3名を登場人物とする仮想事例を取り上げ、監査現場での監査人の意識や思考展開、問題解決のための提言力の違い等、監査スキルの有無がどのように異なる監査結果をもたらすのかを検討した。

一方、内部監査人協会（IIA）が公表している、監査人に求められる個人的スキルの一つに「批判的思考（Critical Thinking、クリティカルシンキングと表記）」が挙げられていることから、監査品質の向上のための方策と位置付け、わが国の教育学の専門家による研究文献を参照し、第4章でクリティカルシンキングの全体像を整理した。

そして第5章では、第3章の仮想事例で図式化した監査人の思考展開図と、第4章のクリティカルシンキングの全体像の類似性に着目し、リスクベース監査の品質向上へのクリティカルシンキングの応用法を検討し、監査品質の内部評価活動の統合モデルを取りまとめた。

本稿の結びとして、当研究会からの提言を終章に記載した。本稿の公表を機会に、監査品質の向上を目指す実務家の方々と情報共有・意見交換ができれば幸いである。

第1章 要約報告書作成における課題

(1) IIA基準に適合する要約報告書の書式と品質の確保

要約報告書の書式例は『内部監査実務全書』（日本内部監査協会）などに記載があるが、わが国と欧米の内部監査の実務慣行の違いのため、『専門職的实施の国際フレームワーク』（International Professional Practices Framework、IPPF）との整合性は明らかではない。また、品質評価の観点で、IIA基準（以下「基準」という）に適合している要約報告書をイメージできる書式例が身近に見当たらなかった³。

³ 森田・前掲注1 7-40頁参照。その後（2016年10月）、Practice Guide: “Audit Reports” Communicating Assurance Engagement Resultsが公表され、日本語訳も公表された。

そこで、インターネット検索により、海外では、米国の州立大学、カナダの省庁、英国の生保会社など、国内では、独立行政法人や地方公共団体などの事例を、また、著名な文献である『ソイヤーの内部監査』及び『Internal Auditing⁴』の閲覧により記載例を入手した。それらを整理した結果、好事例と考えられる基本書式及び記載項目は図表1のとおりである。

<図表1> 要約報告書の基本書式及び記載項目

監査目標 (Objective)	
監査範囲 (Scope)	
監査概要 ⁵ (Background)	
発見事項 (Finding)	・「事実」
	・「原因」
	・「残余リスク」
是正又は改善のための提言 (Recommendation)	
監査対象先からの措置回答 (Management Response)	・受け止め
	・是正／改善のための計画

標準的な書式と記載項目が明らかになったが、研究会メンバーから、この「型」に合わせて書式を整えたとしても、基準2330—情報の文書化⁶及び同2420—伝達の品質⁷に規定される要約報告書の品質が直ちに確保できるわけではないとの指摘があり、同1311—内部評価⁸に規定される「継続的モニタリング」として、具体的に何をすべきなのか、何ができるのかが話題になり、意見交換と議論が続いた。

議論が進むにつれ、個別監査⁹チームが作る要約報告書素案が、表面的な形式は整えているものの、文章力・表現力不足や、材料・調査不足のために、理解しやすく説得力のある内容にまとまっていないこと、そして、内部監査部門長の仕事が、“赤ペン添削”に陥ることが珍しくない実態が明らかになった。内部監査部門長によるレビューが要約報告書の品質確保の要衝であることに疑いはないものの、最終工程であるにもかかわらず、初歩的な加筆修正に終始したり、監査手続の抑論^{そもそも}となったりすることがある。これをどうすれば回避・改善できるのかが、次の論点となった。

(2) 「ダメ出し言葉」とその原因分析

要約報告書に記載される「発見事項」及び「是正又は改善のための提言（以下「提言」という）」

⁴ 正式書名は『INTERNAL AUDITING: Assurance & Consulting Services』で、内部監査の実務及び教育の第一線で活躍する執筆者による I I A 調査研究財団発行の内部監査の教科書。日本語による全訳書（『内部監査：アシュアランス・サービスとコンサルティング・サービス』）が日本内部監査協会から刊行されている（現在は絶版）。

⁵ 監査概要には、監査結果（Conclusion）の概要を含む。

⁶ 2017年1月改訂の基準によれば、「内部監査人は、内部監査（アシュアランスおよびコンサルティング）の個々の業務の結果および結論を裏付ける、十分な、信頼できる、関連する、かつ有用な情報を文書化しなければならない」とされる。

⁷ 伝達は、正確、客観的、明確、簡潔、建設的、完全かつ適時なものでなければならない。

⁸ 内部評価には、以下の項目を含めなければならない。

- ・内部監査部門の業務遂行についての継続的モニタリング
- ・内部監査部門による定期的自己評価（以下省略）

⁹ 日本語版 I P P F では、原文のEngagementを「個々の業務」と訳しているが、本稿では、実務上しばしば使用される「個別監査」を同義で使用している。

は、監査対象先に事実を伝え、是正・改善活動を促すために最も重要な事項であり、読み手の理解や認識に誤解や齟齬が生じないように、使う用語・表現には最大の注意を払う必要がある。基準2420が示すとおり、伝達は、正確、客観的、明確、簡潔、完全であり、是正・改善活動の促進のためには、建設的であることが求められる。

そこで、要約報告書で発見事項及び提言を述べる際に使用することが好ましくない用語などの具体例を洗い出し、要注意用語（以下「ダメ出し言葉」という）として整理してみた。以下に記載した「ダメ出し言葉」は、要約報告書の監査目標・監査範囲・監査概要で使われることにあまり支障はないが、発見事項及び提言において使う際には、正確、客観的、明確、簡潔の観点で留意すべき用語・表現である。また、特に提言で、具体性と説得力を欠く記述がなされると、是正・改善活動の確かな実行を担保できず、建設的な（実行しようという気になる）提言とならないので注意を要するとの結論に至った。

「ダメ出し言葉」を使った文に見られる特徴は、以下に集約された。

- 重要性や優先度が考慮されていないために、キーメッセージが判らない。
- 形だけで中身の無い提言にとどまっている。
- 抽象的又は曖昧な表現が使われている。
- 聴取内容が検証されずに、伝聞調で表されている。
- 監査人の推測（思い込み）に基づいて書かれている。
- 監査に関する基本的な知識・理解が不足している。
- そもそも文章力が乏しく、表現が稚拙である。

研究会メンバーがこれまでに見聞した「ダメ出し言葉」の具体的な事例を持ち寄り、「発見事項」及び「提言」に分け、好ましくない理由別に整理した結果は図表2のとおりである。

<図表2> 「ダメ出し言葉」の具体的な事例

I. 「発見事項」記載におけるダメ出し言葉の例	
<p>【不明瞭な表現】</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ おおむね適切だが…、<u>おおむね</u>問題なかったが… ■ <u>散見</u>される… ■ <u>十分機能</u>していない… ■ <u>不十分な管理</u>… ■ <u>一部</u>に問題あり… ■ <u>一部</u>に未改善がある… ■ 規定の内容が<u>曖昧</u>… ■ 未承認で処理した<u>可能性</u>がある… ■ <u>ほとんど未実施</u>… ■ <u>懸念</u>がある… ■ <u>ほぼ</u>… ■ <u>おそれ</u>がある… ■ <u>傾向</u>がある… 	<p>【受動態表現の多用／伝聞・類推／部分否定・二重否定】</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ …と思われる ■ …と考えられる ■ …と見受けられる ■ …とのことです ■ …しているようです ■ …は必ずしも十分とはいえない ■ …について懸念なしとはしない <p>【監査手続上の前提の記載を要する表現】</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ (帳票類を) 確認した ⇒どの監査範囲を何に準拠して確認したかの明示が必要。 ■ (不適合)を見つけた／発見した ⇒母集団からの抽出の前提記載が必要。 ■ 監査範囲を絞って監査した

I. 「発見事項」記載におけるダメ出し言葉の例（続き）	
<p>【動作の重複表現（サ変動詞）】</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 実施をする（⇒実施する） ■ 管理を実施する（⇒管理する） ■ 検討を行う（⇒検討する） ■ 監査／点検／検証を行った（⇒監査／点検／検証した） 	<p>【監査手続上の前提の記載を要する表現（続き）】</p> <p>⇒絞った目的とその方法と監査手続の記載が必要。</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ （監査範囲で）問題は認められなかった <p>⇒無条件に言い切れるかどうかの考慮が必要。</p>
II. 「提言」記載におけるダメ出し言葉の例	
<p>【具体性を欠く表現】</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 検討してください／検討する必要があります ⇒具体的な措置案と一体となって使われれば意味があるが、確実な改善策の実行を担保する表現としては弱い。 ■ 調整してください／調整する必要があります ⇒調整とは具体的に何をどうすることを明示しないと理解されない。 ■ 留意してください／留意する必要があります／留意願います ■ 望ましい／望まれます ■ 考慮してください／考慮する必要があります ■ …された方がよいのではないかと考えます ⇒監査手続の不備・探究不足により問題点を発見できず、推定に基づく提言に使われがちであり、具体的な改善の実行につながらない。 ■ 周知する／周知してください ■ 徹底する／徹底してください ⇒改善に必要な具体的な手段と組み合わせて使用すべき。 <p>【説得力を欠く表現】</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 改善策を講ずる／改善策を講ずる必要がある ⇒どんな改善策が有効なのかを明示しないと改善策の実行を担保できない。 ■ 管理態勢の強化を図る／管理態勢を構築する ⇒どんな管理態勢をどのようにして強化／構築するかを明示しないと建設的な提言にならない。 ■ 有効で実効性のある仕組みを導入する ⇒どんな仕組みが有効で実効性があるかを明示しないと建設的な提言にならない。 	

その後、これらの「ダメ出し言葉」が発生する原因及びその対応策を検討し、多少強引ではあったが、基準への紐付けを試みた（図表3参照）。

「ダメ出し言葉」を「発見事項及び提言に使用することが好ましくない表現」と改めて定義し、①内部監査部門長（又はリーダー）の職責、②内部監査人の職責、③内部監査部門外の職責にそれらの原因を分類した。その結果、①には基準2201-2230に規定される内容の不足又は不備が該当し、同様に②には、同2240、2310-2330、2410、2420と結び付けた。②内部監査人の職責を更に二分し、「表現力はあるが、表現するための材料が不足」と「表現力が不足」とし、材料を入手するためのスキルと的確に表現するためのスキルの不足に対応させた。なお、③は、組織体の環境であることから除外した。対応策は、①は同2340、②は同1210-1230を関連付け、①②③全

<図表3> 「ダメ出し言葉」の原因分析と対応策

〔ダメ出し言葉〕 監査報告書の品質不足	原因	〔根本原因〕 不足／不備の内容	対応策〔1〕	対応策〔2〕	対応策〔3〕	
【定義】 発見事項及び是正又は改善のための提言を記載するときに使用することが好ましくない表現 【例】 ・曖昧な表現 ・抽象的な表現 ・受動態、二重否定や部分否定の多用 ・伝聞や推定の表現 ・用語の誤用 ・監査手続の不備や理解不足による不適切な表現	【①内部監査部門長（又はリーダー）の職責】 監査人にとっての監査環境が未整備（他責）	・個別監査計画策定時に考慮すべき事項（基準2201） ・監査目標の明確化又は共有（基準2210） ・業務範囲（基準2220） ・資源配分（基準2230）		・個々の業務の監督（基準2340）	・品質のアシユアランスと改善のプログラム（基準1300）	
	【②監査人の職責】 (1)表現力はあるが、表現するための材料が不足	・監査プログラム（基準2240） ・情報の入手・識別（2310） ・分析・評価（基準2320） ・文書化（基準2330）	・専門的能力（基準1210） ・正当な注意（基準1220）			・継続的な能力向上（基準1230）
	【②監査人の職責】 (2)表現力が不足	・伝達の規準（基準2410） ・伝達の品質（基準2420）				
	【③部門外の職責】 (2)表現力が不足	・内部監査部門の伝統的なスタンス ・組織体のカルチャー				

体をカバーする対応策として、同1300—品質のアシユアランスと改善のプログラムを位置付けた。

図表3の内部監査人の職責のうち、「表現力が不足」を解消するための具体的なノウハウは市販の書籍¹⁰に譲り、「表現力はあるが、表現するための材料が不足」への方策に焦点を合わせて検討を進めた。その材料を入手するためのスキル不足の背景には、近年の監査のアプローチの変化があるのではないかとの提起が研究会メンバーからなされ、いわゆるリスクベース監査への移行を切り口に議論し、その過程でどのような変化が起こっているかについて、要点を整理することとした。

第2章 標準チェックリストによる点検型監査からリスクベース監査への移行

2004年9月にCOSO ERM（Enterprise Risk Management、2017年7月改訂）が公表されて以来、多くの内部監査部門においてリスクベース監査が順次導入されてきた。そこで求められるものは、組織体のリスクマネジメント及びガバナンスの各プロセスの有効性の評価と改善のための客観的なアシユアランスの提供を目的とした監査態勢の構築であるが、成熟途上の内部監査部門では、リスクベース監査の導入と個別監査業務の管理において、種々の課題に直面しながら試行錯誤を繰り返していることが多いと考えられる。

そこで、どのような課題が発生し、その原因は何なのか、また、有効なリスクベース監査を行うには、何を整備しなければならないのかを監査品質管理の側面から検討した。

リスクベース監査が導入される前の内部監査といえば、監査対象領域に関連する法令や社内規程、業務手順書などへの準拠性の検証であり、そのために作成した標準チェックリストによる点

¹⁰ その中でも、岩淵悦太郎『悪文（第三版）』（日本評論社、1979）が古典的な名著として、研究会の席上で話題になった。

検型監査（以下「点検型監査」という）が一般的であった。しかし、リスクベース監査のアプローチは、準拠性評価ではなく、準拠すべき規準の本質を見据えた上で、組織体のガバナンス態勢¹¹、リスクマネジメント、コントロール全般に拡大し体系的な検証・評価を監査目標とする。

準拠すべき多くの法令・規程類や業務手順書などは、組織目標の達成を阻害する様々なリスクの現実化を防止することを目的として策定されており、たとえ明文化されていなくても対処すべき重要なリスクがあればそれらのリスクなどをも含めて、コントロールの態勢とその有効性・効率性の本質的な評価がリスクベース監査の目標に含まれる。

ここで、点検型監査とリスクベース監査の特性及びそれぞれの課題を明らかにするために、基準の項目である「監査目標の設定」、「監査プログラムの策定」、「監査人の専門的能力の継続的な向上」及び「品質管理・個々の業務の監督」に分けて、以下のとおり比較した。

<図表4-1>点検型監査の特性と課題

項目	点検型監査	
	特性	課題
監査目標の設定	<ul style="list-style-type: none"> ◇ 監査対象領域に関連する規程類や法令、業務手順書などに対する準拠性の検証。 ◇ 目標達成のための監査資源管理が容易。 	<ul style="list-style-type: none"> ◇ ガバナンス態勢、リスクマネジメント、コントロールなどに関する評価をしない。 ◇ 監査対象領域のリスク評価をしない、又は濃淡をつけない。
監査プログラムの策定	<ul style="list-style-type: none"> ◇ 標準チェックリストによる網羅的な検証。 ◇ 監査対象領域の標準レベルのアシユアランスの確保。 ◇ 予備調査に時間をかけず、監査サイクルが短い。多くの対象業務の監査が可能。 	<ul style="list-style-type: none"> ◇ リスクの認識・評価・優先付けは求められない。 ◇ 監査対象領域に関連する技術・業界などのリスク変化のモニタリングまで行わない。 ◇ 表面的・形式的なエラーの指摘に留まりがち。
監査人の専門的能力の継続的な向上 ・熟達した専門的能力 ・専門職としての正当な注意	<ul style="list-style-type: none"> ◇ 標準チェックリストによる点検であり、経験の浅い監査人でも対応が可能。 	<ul style="list-style-type: none"> ◇ 監査人（チーム）の専門スキルの有無が問われない。 ◇ 個別監査業務の理解が浅いため、標準チェックリストで網羅しきれない多様で複雑な事象の深掘り・検証ができない。 ◇ 監査対象先の未対応・未措置の潜在リスクの発見力が弱い。
品質管理・個々の業務の監督	<ul style="list-style-type: none"> ◇ 監査人（チーム）による監査結果のばらつきを最小化できる。 ◇ 監査人（チーム）のスキルの差が顕在化しない。 ◇ 監査品質管理は比較的容易。 	<ul style="list-style-type: none"> ◇ リスクの現実化防止のための建設的な提言力が弱い。

¹¹ ここでの「態勢」はプロセスを意味し、「体制（システム）」と対比して使用する。

＜図表４－２＞リスクベース監査の特性と課題

項目	リスクベース監査	
	特性	課題
監査目標の設定	<ul style="list-style-type: none"> ◇ ガバナンス態勢、リスクマネジメント、コントロールの企業集団での体系的な内部監査を目指す。 ◇ リスクや業務内容の多様化・高度化・複雑化に対応して設定。 	<ul style="list-style-type: none"> ◇ 監査対象領域の多様化・高度化・複雑化への対応と監査目標達成のための監査資源（要員、専門的能力など）の管理が難しくなる。
監査プログラムの策定	<ul style="list-style-type: none"> ◇ 監査対象領域のリスクの識別と分析、並びにコントロールの状況と残余リスクの評価を実施。 ◇ 個別監査では網羅的な標準チェックリストも活用しつつ、リスクベースの評価に基づく検証要点¹²を作成、深掘り・検証を行う。 	<ul style="list-style-type: none"> ◇ 監査対象領域に関連する技術・業界などのリスク変化の常時モニタリングとそれに応じた監査計画の見直しが必要になる。 ◇ 予備調査に時間をかけるため、監査サイクルが長くなる。
監査人の専門的能力の継続的な向上 ・熟達した専門的能力 ・専門職としての正当な注意	<ul style="list-style-type: none"> ◇ 監査人のスキル向上が継続的に求められる。 ◇ 仮説推定¹³から導かれた多様で複雑な事象のリスクベースによる深掘り・検証を行う。 ◇ 未対応・未措置に伴う潜在リスクの発見力を強化。 ◇ 標準的チェックリストは自己点検（CSA）に移行し、第1線の意識の向上を図る。内部監査部門は、第3線のディフェンスラインとしての検証作業に移行。 	<ul style="list-style-type: none"> ◇ 一定レベル以上の監査人の養成に時間を要する。 ◇ 専門領域の監査に必要な人材を確保する。 ◇ 監査現場で監査人（チーム）の監査手続の修正などの適切な状況判断が求められる。
品質管理・個々の業務の監督	<ul style="list-style-type: none"> ◇ 定期的な品質評価と個別監査に関する品質管理態勢（継続的モニタリング）の存在。 ◇ リスクの現実化防止のための経営幹部への建設的な是正・改善提言。 ◇ 「総合意見」の形成が可能に。 	<ul style="list-style-type: none"> ◇ 監査人（チーム）の監査スキル差が顕在化する。 ◇ 監査結果が監査人（チーム）の深掘り・検証の程度により異なる。 ◇ 監査結果の品質評価と客観的な規準の設定が必要。

金融商品取引法に対応した財務報告に係る内部統制整備とその運用の検証が進展し、また、2015年5月施行の改正会社法で企業集団での内部統制の整備と運用が定められたこともあり、内部監査業務はリスクベースの高い品質の監査がますます求められるようになってきた。そして、

¹² 注15を参照。

¹³ 推量により仮説を設定すること。

これまでのアプローチに対する意識の切り替えが必要になり¹⁴、標準チェックリストに表れていない潜在リスクへの気付き、多様な思考展開、コミュニケーションや問題解決のスキルが求められるようになってきた。

こうした環境変化の過程で、内部監査業務に係る品質管理と業務を遂行する監査人（チーム）の専門的能力の向上が重要度を増している内部監査部門も多いと考えられる。

個別監査業務における具体的な重要課題は、上記のとおり、「監査目標の設定」、「監査プログラムの策定」、「監査人の専門的能力の継続的な向上」及び「品質管理・個々の業務の監督」であると考えられる。なぜならそれらによって、個別監査の品質レベルが決まると言っても過言でないからである。

第3章 仮想事例研究－監査人A・B・Cによる提言とその有効性の違い

そこで当研究会では、点検型監査からリスクベース監査への移行の過程における、監査現場での監査人の意識や思考展開、問題解決のための提言力の違い、ひと言で表すと、監査スキルの有無がどのように異なる監査結果をもたらすのか、各メンバーの実務経験に裏付けられた事象を仮想事例としてまとめ、要点を整理した。

第1章(2)で述べた「ダメ出し言葉」（図表3）の内容を再度取り上げ、①内部監査部門長（又はリーダー）の職責「監査人にとっての監査環境が未整備（他責）」及び②監査人の職責のうち「表現力はあるが、表現するための材料が不足」の原因を整理すると以下のとおりである。

原因(1) 適切な「発見事項」が得られない（＝発見力の不足）

- 監査計画の不備：監査の目標及び範囲が明確でない（基準2210/2220）。
- 監査プログラムの不備：検証要点¹⁵（監査で明らかにすべき点）が明確でない（基準2240）。
- 監査スキルの不足：監査対象先からの資料・説明を監査人が鵜呑みにしている（基準2320）。

原因(2) 適切な「提言」につなげられない

- 監査スキルの不足：原因分析が不足している（基準2320/2330）。

上記の原因を追究するために、以下の事例（製造会社の工場監査、監査人A・B・Cとそれぞれの監査結果）を設定し、差異を分析した。なお、これらはメンバーの実務経験に基づいているものの、仮想事例であり詳細を省いていることをあらかじめお断りする。

<前提>

監査人A：内部監査部門へ異動して間もない監査人

監査人B：監査経験が1～2年の監査人

監査人C：熟達した監査人

¹⁴ 点検型監査は、過去の意思決定・処理の適正性確保と企業価値の維持を目的としているのに対し、リスクベース監査は、持続的成長の促進と将来の企業価値向上を目的としている。なお、2017年1月に改訂された基準2100－業務（work）の内容の後段に、「内部監査人に先見性（proactive）があり、内部監査人による評価が新たな洞察（new insights）を提供し、将来への影響（future impact）に注意を払っている場合には、内部監査の信頼性と価値は高まる」の文言が追加された（かぎ括弧内の下線及び原文表記は当研究会による）。

¹⁵ 「監査要点」ということもあり、監査人が検証すべき具体的な要点で、本稿では「検証要点」と称する。

(1) 工場監査での仮想事例及び各監査人の監査結果

監査の前提

製造会社の内部監査部門が工場を監査するに当たり、監査テーマとして「労働安全衛生法の遵守状況・管理態勢」を取り上げることとなった。

- ▶ 同社は、機械類の重量物を扱う製造業で、本社が東京にあり関東・関西に2工場を保有し、ISO9001・14001を導入している。それぞれの工場は70名前後の従業員を抱えているが、ここ3～4年の業績が厳しく、リストラを継続している。

内部監査部門の監査計画

監査目標：労働安全衛生法の遵守に係る管理態勢の適正性の評価

監査手法：労働安全衛生管理に関する点検項目を網羅した監査プログラムにより、実地監査を行い責任者・担当者と面談して、業務の適正性を検証する。監査プログラムは、従来の業務監査で継続的に使用し、適宜修正を加えているが、最近はリスクベースの手法を取り入れ、想定される残余リスクに応じた濃淡を付けている。

監査手順：監査人は以下の書類の事前提出を求め、管理態勢に関する予備調査を実施した。

- ・ 同工場の職種別人員数推移（過去3年間）及び生産実績推移
- ・ 労働安全衛生委員会の議事録及び関連資料
- ・ ISO手順書（労働安全衛生法の管理手順該当部分）
- ・ 労働災害・事故発生報告とその対処
- ・ 自己点検結果報告
- ・ 操業に必要な資格保有者リスト
- ・ 設備機械保守計画
- ・ 労基署の立入検査があればその報告書

予備調査時の内部監査部門内ミーティングで、内部監査部門長から、当工場ではここ数年ベテラン作業員が相当数退職しており、工場運営に必要な資格保有者が不足していないか検証するよう監査人に指示があった。また、監査プログラムに、「操業に必要な各種資格の保有者リストを作成し、十分な有資格者を確保しているか」との項目がある。資格が必要な業務には、労働安全衛生法で定められたクレーン操作、玉掛^{たまかけ}、フォークリフト、電気取扱や危険物取扱などがあり、当工場では資格の内容を記載した資格保有者リストを作成しており、要求書類とともに監査人に提出された。

監査結果A—監査人Aのケース

監査プログラムに記載された内容に従い、ISOで定められた様式で作成された操業に必要な資格保有者リストをチェックし、毎年見直していることや、工場長との面談で保有者数は減少しているが操業上特に問題がないことを聴取し、その旨を調書に記載した。そのほか、監査プログラムの各項目に基づき、ISOの手順書に沿って管理されていることを入手資料の閲覧と面談により確認し、特段の問題なしとした。

監査結果B—監査人Bのケース

予備調査で毎年実施している自己点検シートを閲覧したところ「資格保有者は十分確保しているか」との質問の答えに△が付されているのに気付いた（自己点検シートは○、×、△方式）。念のため、過去3か年の自己点検シートを追加で取り寄せたところ、毎年同じ質問に△が付されているのに気付いた。なぜ△なのか、現場の職長から聴取すると、リストラでベテラン社員が早期退職し有資格者が減ったが、業務量はさほど減っておらず、季節的な繁忙があり、忙しいときには不足することもあるとのこと。資格を取るための技能講習会に行かせたいが、2～3日間の休みを取らせなければならず、恒常的に忙しい職員を休ませると業務が滞ってしまうことを聴取した。工場長から更に聴取した結果、同様の認識だが、現状の資格保有者の中でやり繰りせざるを得ないとの判断であった。

その結果、Bは以下の発見事項と提言を伝達した。

<発見事項と提言>

工場運営に必要な現状の資格保有者数は不足しており、有資格者が休暇や緊急な用件で休むと業務に支障が出る状況である。緊急の事態に備え、業務上の支障が生じないように資格保有者を日頃から確保することが必要である。工場長・職長は、作業員に技能講習会に参加できるよう業務調整し、積極的に資格を取るよう指導すべきである。

監査結果C—監査人Cのケース

Cは、ここ数年のリストラによる人員削減で、現場が多忙を極めており、特別条項付き三六協定を導入して同条項の適用を受けた残業が多いことを追加資料による予備調査で認識していた。Bと同様、自己点検シートに△が付されているのを見て資格保有者が不足していることに懸念を持った。

<仮説推定>

Cは、有資格者の不足により無資格者がクレーン操作¹⁶や玉掛をしていないか、状況によっては無資格操作があり得るのではと懸念し、仮説推定した（⇒検証要点）。

無資格操作があるとすれば、どのような監査手続をとれば発見できるかを以下のような手順を組み立てた。

- (i) 現場の作業員に面談し聴取する。しかし、聴取では無資格操作が禁止行為と知っている作業員が正直に話してくれるかどうか分からない。
- (ii) クレーン作業の業務日誌、事故報告やヒヤリハット報告を閲覧して、資格が必要な作業に無資格者が従事していないかを調べる。

Cはまず(ii)から調べ、もし無資格者の従事を発見できれば当該作業員と面談し、事実関係を確認することとした（⇒検証要点に基づく適切な監査手続の検討と採用）。

業務日誌を閲覧したところ、前年度に2件のクレーン作業事故報告があった。ともに労働災害ではないが、吊荷の荷崩れ報告と衝突報告であった。その衝突報告には、原料の重量物が夕方にトラックで運ばれてきたとき、通常担当しているクレーン運転資格者が別の作業で手を離せないで、急きょ入社2年目の倉庫作業員が代わって、重量物をトラックから降ろ

¹⁶ クレーンには大型・小型各種あり、それぞれに応じた免許・技能講習・特別講習が定められている（労働安全衛生法第61条）。本稿では小型クレーンの技能講習を前提に単に「資格」と称した。

すために小型クレーンを操作したところ、倉庫に保管してある他の貨物に重量物が衝突したと記載されていた。その倉庫作業員の資格を調べたところ無資格であることが判明した。貨物を吊り揚げる際の玉掛は有資格のトラック運転手が手伝っていた。

その作業をした倉庫作業員と面談したところ、無資格操作が法令違反であることは承知しているが、予定外のトラックの搬入時や有資格者が休みの場合には以前から無資格者が操作しており、ほかにもこれに該当する者が数名いることも聴取した。更に調査すると、フォークリフトにおいても緊急時には無資格者の運転がしばしば行われていることが判った。

これらの発見事項や聴取内容を踏まえ、工場長・職長の意見を聴取したところ、通常業務以外で無資格者が臨時で作業を行う場合のあることを黙認していることが判明した。

監査結果C—監査人Cの根本原因の究明と提言

このような無資格作業の原因と資格者管理ができていない理由をCは以下のように分析し整理した（⇒は監査人見解の整理）。

- 有資格者の退職により資格者が不足 ⇒事実としての認識
- リストラによる人員削減により、作業員に業務負荷がかかっており、休暇を取れないため、作業員は資格取得のための技能講習会に参加できない。
⇒操業時の法令遵守と労働災害リスクに対する意識が徹底されていない。
- 工場長・職長は有資格者不足を認識しており、無資格作業があることを知りながら、時間や経費の制限から対策を講じていない。
⇒無資格作業を生じさせているのは、工場長・職長の責任であるとの認識が不足し、加えて、経営幹部の問題意識が欠けていることによる。
- 労働安全衛生委員会（委員長は工場長）を月次で開催し議事録を残している。前年度2件の事故発生の実態は報告されているが、根本原因（法令違反に該当）が究明されておらず、経営会議にも報告されていない。
⇒労働安全衛生委員会の議事・報告の内容が形骸化している。
- 経営会議の議事録を閲覧すると、労働安全衛生委員会の内容や法令遵守上の課題などに関する報告が工場長から行われたことはなく、生産実績・原価管理などの業績に関する報告のみが記録されている。
⇒社長や他の経営幹部は工場運営の経験が少ないために、資格者管理や労働災害防止対策などの労働安全衛生法遵守に関する管理に関心が薄い。
⇒無資格作業があることを知らない経営幹部には、日本クレーン協会等から公開されている重大労働災害事故の最も多い原因が無資格作業によるものの知識がなく、現状の管理状態では労働災害事故が発生するリスクが高いとの認識がない。

以上の結果、Cは以下の発見事項と提言を伝達した。

<発見事項と提言>

労働安全衛生法で定められたクレーン・フォークリフトの操作・運転資格の保有者数がリストラにより減少したために、現状の資格保有者が対応できない場合や臨時の作業などにおいて、無資格作業がしばしば行われている。無資格作業が法令違反であることは認識されているが、時間や経費面の制約により資格取得の技能講習会へ作業員が参加する余裕がないこ

とから、無資格作業を余儀なくされている。工場長・職長も法令違反を認識しているが、通常業務外の臨時作業はやむを得ないと考えている。

これまでに労働災害事故は発生していないものの、前年度には2件のクレーン事故が発生した。うち1件は無資格者の操作によるものであったが、その原因などについて月次の労働安全衛生委員会で分析し対応策を検討したことがなく、その内容が経営会議に報告されたこともない。

リストラに伴う資格保有者の減少により無資格作業が行われていることへの適切な対策が講じられていないことから、重大な労働災害事故発生リスクがある。また、法令違反などの経営上の問題が経営会議に報告されていないために、経営幹部が適時適切に対策を講じられないリスクがある。ついては以下の対策を早急に行うことを提言する。

- 工場長は、法定資格が必要な作業の見直しと、技能講習会などへの参加に必要な作業員の業務調整を行い、積極的に資格を取るよう指導するとともに、無資格作業の禁止を徹底すること。
- 工場長は、月次の労働安全衛生委員会で報告された事故やヒヤリハットの原因分析を行い、対応策を決定し記録に残すこと。また、その対策の実施状況をフォローアップすること。
- 工場長は、経営会議において、労働安全衛生委員会での工場運営上の重要事項について定期的に報告し、経営幹部は内容を討議の上適切な指示を行うこと。

(2) 各監査人のスキルに起因する監査結果の差異分析

上述のとおり、監査人のスキルの違いによって、異なった監査結果に至ることを仮想事例で示した。

監査人Aは、監査スキルの不足により、監査対象先からの資料・説明を鵜呑みにして疑念を持たなかったことから、問題点を発見できなかった。

監査人Bは、入手した自己点検シートを見て疑念を持ち、過去3年間の追加の資料を請求して調査し（監査手続を追加）、資格保有者管理に改善すべき課題があるのではとの仮説推定を経て問題点を発見するに至った。

監査人Aのケースは論外だとしても、点検型監査では監査人Bのケースの段階に留まることが多い。他方、監査人Cは、問題の根本原因を経営幹部の管理責任にまで掘り下げて提言した。

では、このように異なる監査結果は、監査人のどのような監査スキル（思考展開と発見力）の違いに起因しているかを、監査人Bと監査人Cのケースを使って分析した。

【ポイント：発見力…監査人Bのケース】

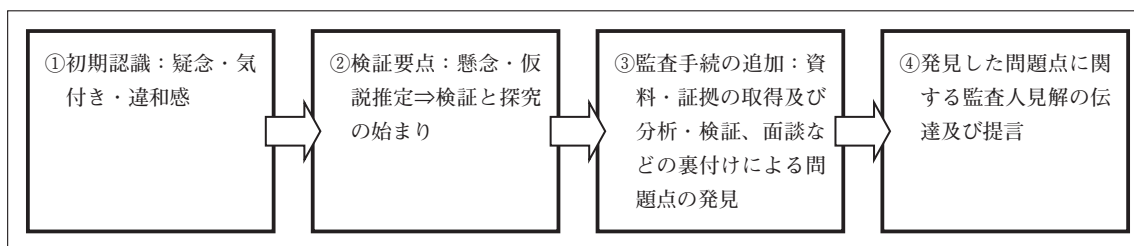
監査人Bの初期認識から有格者不足の問題点の発見及び提言までの思考の展開は、図表5のようになる。

①②予備調査や実地監査の過程で、疑念・気付き・違和感がきっかけとなって生ずる問いや懸念を基に仮説推定を交えて、対象となる事象の検証と探究が始まる。

→監査人Bは自己点検シートからの疑念がきっかけとなり、資格保有者管理に問題があるのではないかと仮説推定した。

③検証と探究に最適な監査手続を追加し、資料・証拠を入手し、分析・検証して、面談するこ

＜図表5＞監査人Bの思考展開図



とにより裏付け、問題点を発見する。

→監査人Bは、更に過去3年間の追加資料の提出を求めて検証し、工場長・職長との面談により資格保有者が不足している現状に問題点があることを発見した。

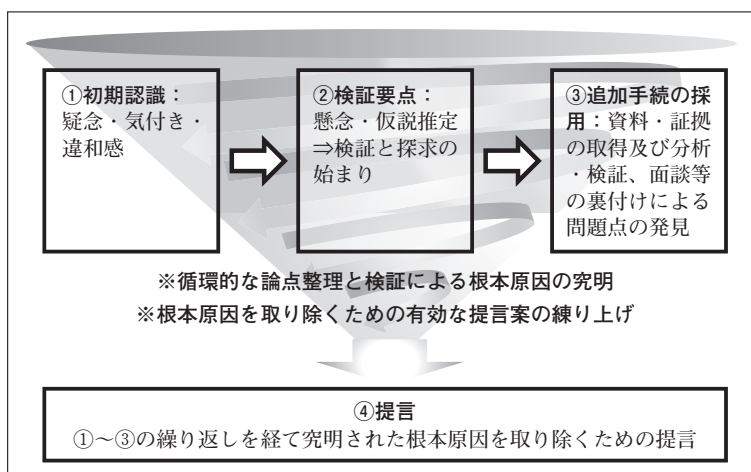
④発見した事実に基づき、問題となる事象に関する監査人見解を伝達し、改善措置に関する提言を監査対象先責任者に対して行う。

→監査人Bは、業務上支障が出ないように資格保有者を確保するための資格者管理の改善を提言した。

【ポイント：発見力と有効な提言案の練り上げ…監査人Cのケース】

「監査結果C－監査人Cの根本原因の究明と提言」に記載したように、監査人Cは、資格者不足の発見にとどまらず、仮説推定に基づく検証・探究により、経営幹部の未認識・未対応のリスクを発見し、さらに、その原因を「なぜなぜ」の思考展開により究明して、経営幹部のレベルにまで根本原因を掘り下げている。

＜図表6＞監査人Cの思考展開図



監査人Bとの大きな違いは、追加疑念の繰り返しによる循環的な論点整理と検証であり、図表6の※に該当する。有効な提言を行うためには、①～③に加えて※が重要であり、監査人Cは①～③及び※の思考を繰り返しながら、根本原因を取り除くために最も有効な提言案を練り上げている。

(3) まとめ

監査結果Cは、問題点の根本原因を経営幹部のレベルにまで掘り下げて提言しているが、監査結果Bのレベルでよいと考える経営幹部や内部監査部門長がいるかもしれない。しかし、当研究会としては、Cのレベルを目指すべきであるとの意見で一致した。

表層的な問題点の発見と伝達にとどまりがちな点検型監査と異なり、リスクベース監査では、疑念・気付き・違和感をきっかけに確度の高い仮説推定¹⁷を繰り返し、多面的な検証により根本

¹⁷ 仮説推定は仮説推論（アブダクション）とも称され、重要な発見をもたらす探究のプロセスは、「アブダクション」、「演繹」及び「帰納」によるとされる。本文添付の【補足】を参照。

原因を掘り下げ、未認識・未対応の事象や隠蔽された事象を発見し、経営幹部へ建設的な提言を行うことに重点が置かれる。確度の高い仮説推定は深みのある調査と確実な証拠から得られ、重大な問題点の発見と提言に結び付くことに価値がある。一方、調査不足の仮説推定は外れることも少なくないので、一度設定した仮説推定にこだわりすぎないように注意する必要がある。

確度の高い仮説推定による発見力と、状況に応じて監査プログラムを柔軟に変更・調整できる判断力向上のため、監査人は意識や思考の持ち方に変革が求められる。

第4章 監査人に求められるクリティカルシンキング

1. IIAのコンピテンシーフレームワーク

IIAは「The IIA's Global Internal Audit Competency Framework」¹⁸で、図表7の10項目 (Ten Core Competencies) を公表しており、監査人に求められる個人的スキル (Personal Skills) として、「コミュニケーション (Communication)¹⁹」、「説得と協調 (Persuasion and Collaboration)」及び「批判的思考 (Critical Thinking)²⁰」の3つを挙げている。

<図表7> IIAのコンピテンシーフレームワーク

Improvement and Innovation			改善と革新		
Internal Audit Delivery			内部監査の実施		
Personal Skills			個人的スキル		
Communication	Persuasion and Collaboration	Critical Thinking	コミュニケーション	説得と協調	批判的思考
Technical Expertise			技術的専門知識		
IPPF	Governance, Risk, and Control	Business Acumen	IPPF	ガバナンス、リスク、およびコントロール	ビジネス感覚
Internal Audit Management			内部監査の管理		
Professional Ethics			専門職的倫理観		

©2013 Institute of Internal Auditors, Inc.

また、グローバルに共通して求められる監査人のスキルの上位2つに「分析的な批判的思考 (Analytical and Critical Thinking)」と「コミュニケーション・スキル」が挙げられている²¹。

¹⁸ IIA 「The IIA's Global Internal Audit Competency Framework」(2013)、堺咲子訳「IIA内部監査の国際的能力フレームワーク」について『月刊監査研究』2016年4月号45-51頁参照。

¹⁹ コミュニケーション・スキルについては、吉武一「効果的かつ効率的な内部監査実施のためのコミュニケーションの方法(上)」『月刊監査研究』2014年9月号1頁以下、及び「効果的かつ効率的な内部監査実施のためのコミュニケーションの方法(下)」『月刊監査研究』2015年5月号2頁以下参照。

²⁰ 堺・前掲注18 46頁参照。批判的思考 (Critical Thinking) は、「プロセス分析」、「ビジネスインテリジェンス」及び「問題解決法」を適用する個人的スキルである。

²¹ Richard Chambers & Paul McDonald 「7 Attributes of Highly Effective Internal Auditors」(IIA, 2013) 及びリチャード・F・チャンバース、パウル・マクドナルド著、山本明知訳「高度に役立つ内部監査人の7つの資質特性」『月刊監査研究』2013年8月号4頁以下参照。求められる監査スキルとして、分析的で批判的な思考能力(回答者の72%)、コミュニケーション・スキル(同57%)、IT全般のスキル(同49%)、リスク・マネジメント(同49%)、ビジネスに対する鋭敏さ(同43%)を挙げている。

監査品質の向上に関する議論を深めていくと、第3章の仮想事例研究に登場する3名の監査人A・B・Cの事例で示したとおり、発見力や判断力の課題に直面する。それは監査人の批判的思考(Critical Thinking)のスキルのレベルに、より深く関連するのではないかとの問題意識に基づき、当研究会は、更にその内容を掘り下げた。

なお、「批判的思考」という訳語からネガティブな印象を受けることがあることを考慮し、本稿では英語発音のまま、「クリティカルシンキング」と表記することとした。

2. クリティカルシンキングの全体像

クリティカルシンキングは、広範な思考を含む概念であり、欧米の哲学・教育分野の歴史の過程でも様々な定義がある²²。そのため、当研究会では、監査品質の向上を検討する目的に照らし、わが国の教育学の専門家によるクリティカルシンキングに関するいくつかの研究文献²³を参考にして、以下(1)~(4)のとおり取りまとめた。

(1) クリティカルシンキングのプロセスとスキル

クリティカルシンキングの主なプロセスとそこで適用されるスキルは、以下のとおりとされる。

① 情報の明確化

情報を正確に理解するためには、精読・傾聴して、情報の構造と内容を明確化するために、問いを発するスキルが重要である。

② 情報の分析

推論に先立って情報の分析をする際には、(a) 議論や推論を支える根拠となる情報源の信頼性を判断し、(b) 意見、事実、調査・観察やその報告の内容自体を評価するスキルが働いている。さらに、(c) (書き手や話し手の主張の背後にある) 隠れた前提やバイアスを明らかにする必要がある。

③ 推論

推論においては、演繹や帰納²⁴による判断、(過去の類似経験による) 類推、(背景事実、結果、倫理などを幅広く考慮しバランスのとれた) 価値判断などのスキルが働いている。

④ 行動決定と問題解決

上記のプロセスに基づいて結論を導き、置かれた状況を踏まえて、行動決定を行い、問題をありきたりでなく創造的に解決するスキルが求められる。

²² 道田教授は「見かけに惑わされず多面的にとらえて本質を見抜くこと」及び「何を信じ何を行うかの決定に焦点を当てた合理的で反省的な思考」と定義し、ロバート・エニスは、「Critical thinking is reasonable and reflective thinking focused on deciding what to believe or do.」と定義している。道田泰司「批判的思考から研究を考える」『日本化学会情報化学部会誌』第23巻第2号54頁及び55頁(2005)参照。また、Robert H. Ennis『Critical Thinking』17頁(Prentice Hall, 1996)及び同「The Nature of Critical Thinking: An Outline of Critical Thinking Dispositions and Abilities」1頁(May, 2011)参照。https://education.illinois.edu/docs/default-source/faculty-documents/robert-ennis/thenatureofcriticalthinking_51711_000.pdf?sfvrsn=7bb51288_2

²³ 楠見孝ほか編『批判的思考力を育む』8-11頁(有斐閣、2011)及び楠見孝、道田泰司編『批判的思考』18-21頁(新曜社、2015)参照。

²⁴ 「演繹」は、一般的・普遍的な前提からより個別的・特殊な結論を得る論理的推論で、「帰納」は、個別的・特殊な事例から一般的・普遍的な法則を見いだそうとする論理的推論。

(2) クリティカルシンキングを支える要素

クリティカルシンキングのスキルを持っていても、以下の態度と知識²⁵が備わっていなければ適切に発揮できない。その態度とは、

- ✓ 情報を鵜呑みにせず、じっくり立ち止まって考える「熟慮的態度」
- ✓ 様々な情報を求めようとする主体的で開かれた心に基づく「探究心」
- ✓ 公正でバイアスにとらわれない、バランスのある態度と柔軟性に基づく「客観性」
- ✓ 信頼できる情報源を利用し、明確な証拠に基づき判断しようとする「証拠の重視」
- ✓ 上記全てに関わる「論理的な思考を自覚して活用しようとする態度」

である。

また、知識とは、推論の方法に関する領域普遍的なものと、テーマに関わる領域固有のものがある。これらの態度と知識はクリティカルシンキングの支えとなっている。

(3) クリティカルシンキングを補完する要素

① メタ認知的活動²⁶

人は必ずしも論理的な思考を常に行うとは限らず、そこには系統的なバイアスが生じ、誤った判断をすることがある。そのため、自分の思考プロセスをモニターし、コントロールするメタ認知的活動が重要である。

上述(1)の各プロセスにおいて、議論や問題解決などが行われる際に、他者との相互作用が関わる。これは、他者からのフィードバックに基づいて、思考プロセスが正しく実行できているかをメタ認知的にモニターし、適切に修正することにつながる。メタ認知的なモニタリングとコントロールは、クリティカルシンキングを行うかどうかの判断から始まり、上述(1)の各プロセスにおいて働いている。また、上述(2)の態度と知識は、メタ認知的に自分の思考を意識し、コントロールすることに重要な影響を与える。

② 好意の原則に基づく共感的理解としてのSoft Heart

クリティカルシンキングのプロセスで遭遇する課題は、問いを寄せられた相手が自己の発言や行為を批判されたと認識（誤認）して、対立をもたらししてしまうことである。

この点に対し、琉球大学・道田泰司教授は、「批判することは対立することではない。問題を共有する者たちによって為される共同作業にほかならない。あえて波風を立てて、それによって足場を固める。この感覚がないと、対立するか馴れ合うかのどちらかになる²⁷」と主張し、クリティカルシンキングを適切に活用するためには、好意の原則に基づく共感的理解としてのSoft Heart（思いやりに満ちた心）が大切であると提唱している²⁸。道田教授の循環構造図²⁹をヒントに当研究会として、その構造を解釈した結果は以下のとおりである。

(a) 相手の発言の理解

クリティカルシンキングに最も大切な前提は、まず相手の発言を理解することから始まる。

²⁵ 楠見ほか・前掲注23 11頁及び楠見、道田・前掲注23 18-19頁参照。

²⁶ 日本認知心理学会編『認知心理学ハンドブック』360頁（有斐閣、2013）参照。メタ（meta-）とは、「高次の」「超えて」「後ろの」などの意味。自己の認知状態を客観的にモニターし、それを能動的にコントロールすることを認知科学で「メタ認知的活動」と称している。

²⁷ 野矢茂樹『論理トレーニングと101題』131頁（産業図書、2001）参照。

²⁸ 道田泰司「批判的思考におけるSoft Heartの重要性」167-170頁（琉球大学教育学部紀要第60集、2002）参照。

²⁹ 道田・前掲注28 167頁、図5「批判と批判的理解の循環構造」を参照。

(b) 好意の原則に基づく共感的理解

相手の発言を理解しようとするときには、その人の言っていること、考えていることは基本的に正しいかもしれないと想定する「好意の原則」に基づき、相手の言うことをつじつまが合うように解釈することを試みる「共感的理解」を持って、自分の理解に誤りがないだろうかと自分の理解自体を批判の対象とすることから始める。

(c) 自分の理解のよりどころとなる規準の確保³⁰と暗黙の前提の検証

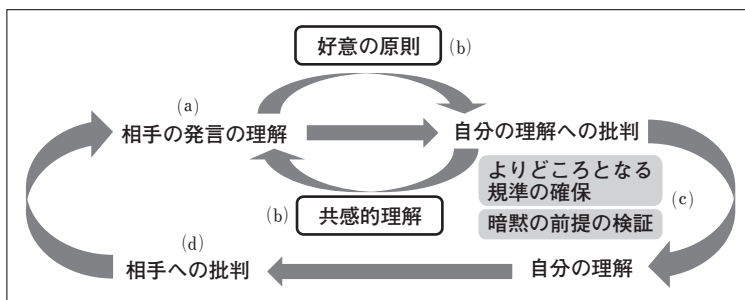
次に、自分の理解には判断の基礎となる疑う余地のない規準を固めておくことが必要である。そして、相手や自分が無意識に信じている暗黙の前提がないか検証する。例えば、自分に好都合な前提を相手に好都合なものに置き換えてみることにより、無意識や思い込みによる前提が浮き彫りになることもある。

(d) 自分の理解を足場とした相手への批判

上記(c)で確保されたよりどころとなる規準に立った自分の理解に基づき、相手を批判することにより、相手の発言の理解が深まる。

上記(a)から(d)までを図表8のように循環させることにより、相手の発言の理解と自分の理解の双方が深められる。このように、好意の原則に基づく共感的理解としてのSoft Heartは、クリティカルシンキングを適切に活用するために重要である。

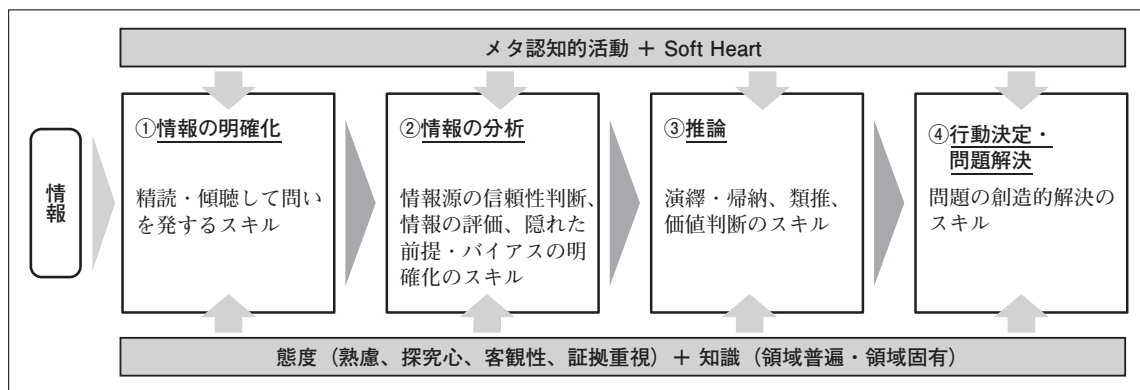
<図表8>批判と理解の循環構造



(4) クリティカルシンキングの全体像の図式化

(1)~(3)から、クリティカルシンキングの各プロセスとスキル及びそれらに求められる態度と知識、加えてそれらを補完する2つの要素を含めた当研究会の考える全体像を図式化すると図表9になる³¹。

<図表9>クリティカルシンキングの全体像



³⁰ 道田・前掲注28 166-167頁参照。疑うためには確固たる足場、つまり疑わない部分が必要であるとし、確固たる足場には常識を踏まえることが大切だとしている。

³¹ 楠見ほか・前掲注23 9頁及び楠見、道田・前掲注23 19頁「批判的思考の構成要素とプロセス図」から改変。

クリティカルシンキングの「プロセスとスキル」として、①情報の明確化から④行動決定・問題解決に至るまでを図表の中段（中央）に示し、そのプロセスと各スキルを支える要素として、「熟慮、探究心、客観性と証拠重視の態度」と「領域普遍・領域固有の知識」を図表の下段に置いた。

さらに、そのプロセスと各スキルに対し補完的に作用する内省的要素として、「メタ認知的活動」及び「好意の原則に基づく共感的理解としてのSoft Heart」を図表の上段に表した。

第5章 クリティカルシンキングの内部監査への応用

第4章で述べたクリティカルシンキングの内容は、監査人に求められる基本的な思考態度であり、監査人の専門職としての懐疑心（Professional skepticism）と偏見のない強い好奇心³²に支えられている。そして、公正不偏の態度を保持し（基準1120）、熟達した専門的能力（基準1210）を備え、専門職としての正当な注意（基準1220）を徹底して、業務を行うことに深く関係している。

個別監査の現場では、監査資料の閲覧、監査対象先との面談、データ分析、照合などの各種監査手続において、疑念・気付き・違和感がきっかけとなって生ずる問いを発し、それを動機としてクリティカルシンキングのプロセスに入り、問題点の発見力を高めて経営に資する創造的解決を提言することができると考えられる。

他方、基準1300（品質のアシュアランスと改善のプログラム）の1311（内部評価）は、「継続的モニタリングと定期的自己評価³³」を規定している。内部監査部門の日々の業務を監督しレビューする「継続的モニタリング」の体制は、部門管理上不可欠の構成要素とされ、個別監査の計画段階（基準2200番台）から、実施段階（基準2300番台）、結果の伝達段階（基準2400番台）、進捗状況のモニタリング（基準2500）まで、それぞれの段階で一貫して運用されることが求められている。

1. 監査人のクリティカルシンキングと監査品質の内部評価活動の統合モデル

当研究会では、リスクベースの個別監査の品質を高めるためにクリティカルシンキングをどのように応用すべきかを検討する過程で、第3章記載の仮想事例で図式化した監査人Cの思考展開図（図表6）と前章記載のクリティカルシンキングの全体像（図表9）が類似している点に着目し、両図の統合を試み、以下の統合モデル（図表10）を作成した。

図表10の①から④は、クリティカルシンキングの全体像にある4つのプロセスと適用されるスキルに、仮想事例で図式化した個別監査における監査人の思考展開図を重ね合わせたものである。

① 情報の明確化：「情報を明確化し問いを発するスキル」

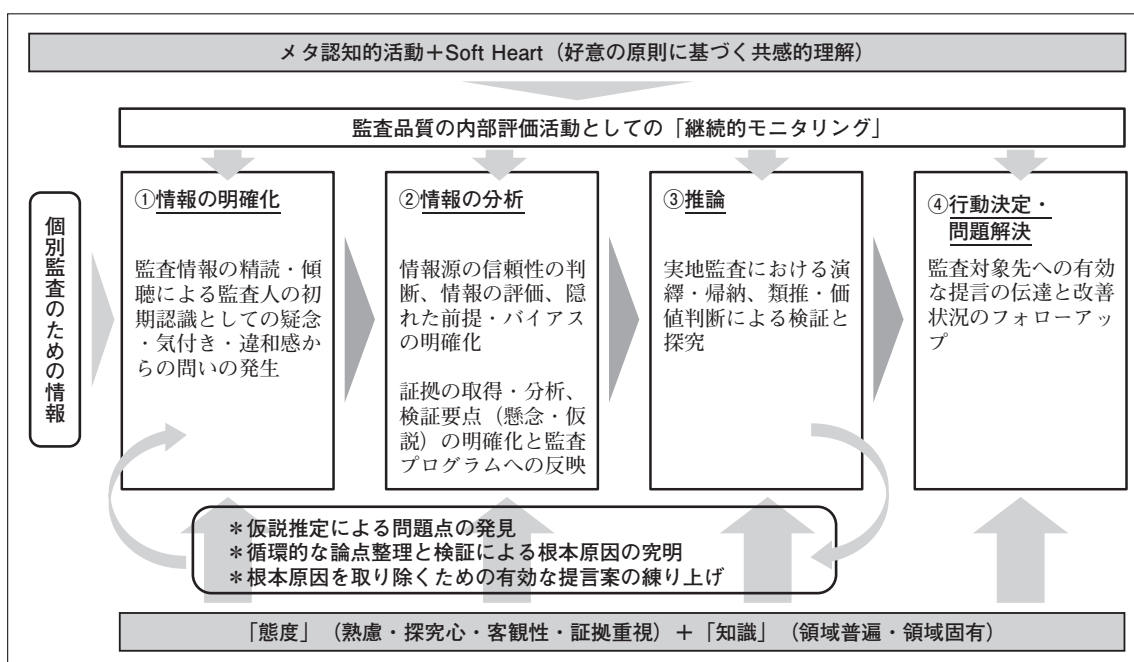
◇ 監査情報の精読・傾聴による監査人の初期認識としての疑念・気付き・違和感からの問いの発生

② 情報の分析：「情報を分析し評価するスキル」

³² 日本内部監査協会『専門職の実施の国際フレームワーク—2017年版—』111頁（同協会、2017）参照。実施ガイド1120—個人の客観性の「基準の実施に当たって考慮すべき事項」に、内部監査の方針の重要性を身に付けるための研修トピックとして例示されている。

³³ 注8参照。

<図表10>統合モデル



- ◇ 情報源の信頼性の判断、情報の評価、隠れた前提・バイアスの明確化
- ◇ 証拠の取得・分析、検証要点(懸念・仮説)の明確化と監査プログラムへの反映

③ 推論：「推論と価値判断のスキル」

- ◇ 実地監査における演繹・帰納、類推・価値判断による検証と探究

図表10の①から③の過程で、仮説推定により発見した問題点を掘り下げながら、論点整理と検証を繰り返すことにより根本原因を究明することは、実地監査で有効な提言案を練り上げるために重要であり、次の④の行動決定・問題解決(有効な提言の伝達と改善状況のフォローアップを含む)のステップにつながる。

④ 行動決定・問題解決：「行動を決定し創造的に問題を解決するスキル」

- ◇ 監査対象先への有効な提言の伝達と改善状況のフォローアップ

2. クリティカルシンキングを補完する要素が監査品質の内部評価活動に与える影響

監査品質を高めるために個別監査のプロセスにクリティカルシンキングを応用する場合、クリティカルシンキングを補完する要素とされているメタ認知的活動(50頁参照)と好意の原則に基づく共感的理解としてのSoft Heart(50-52頁参照)が、どのように監査人の陥りやすいバイアスを取り除き、監査品質の内部評価活動に貢献するのかを検討した。その結果は(1)~(3)のとおりである。

(1) 監査人が陥りやすいバイアス³⁴

リスクベース監査においては、第3章(3)で述べたとおり、監査人は確度の高い仮説推定により

³⁴ コミュニケーションにおける「認知バイアス」については、吉武・前掲注19(上)9頁及び25頁〔参考〕6ヒューリスティックの項を参照。

根本原因まで掘り下げ、経営幹部へ建設的な提言を行うことに重点が置かれる。

しかし、仮説推定が外れることも少なくない。その原因は、監査人の疑念・気付き・違和感から生ずる問いを検証すべき対象が明確でないことや、監査人の認識の誤りであることが考えられる。監査人は個別監査の過程で、経験に基づく直観的な判断をすることが多い。その判断には誤りが含まれることもあり、これらは一般にバイアスと言われている³⁵。

監査人が注意しなければならない誤りの例として、以下が挙げられる。

- ◇ 無意識のうちに自分が持っている期待や予測に合う情報を求めようとし、期待・予測に反した情報には注意を払わない。期待に合う情報や予測に一致する例を選択し誤った判断に陥ってしまう（確証バイアス³⁶）。
- ◇ 自己の仮説検証などの関心事や知見のある分野に気をとられ、他の重要な事象に耳目を向けているにもかかわらず、見落とししたり聞き逃したりする（非注意による見落とし³⁷）。

(2) メタ認知的活動による監査品質の向上

上述(1)のバイアスに陥らないために、以下のメタ認知的活動が重要である。

① 監査人によるメタ認知的活動

リスクベース監査においては、監査人は個別監査の過程で、その時々判断に基づき様々な意見形成を行う。(1)で述べた、監査人が無意識のうちに陥りやすいバイアス（「確証バイアス」や「非注意による見落とし」）を避けるために、監査人は自らの考えをメタ認知的活動によりモニターし、適宜修正しながら監査意見を練り上げることが欠かせない。

② 監査チームメンバー相互のフィードバックによるメタ認知的活動

監査人が無意識のうちに陥りやすいバイアスを避けるために、また、より深度のある有効な提言を含む高品質の監査結果を生むために、監査人自らのメタ認知的活動だけでなく、監査チーム内でのコミュニケーションを通じたフィードバックによるメタ認知的活動も欠かせない。

③ 「継続的モニタリング」の実効性を高めるメタ認知的活動

継続的モニタリングの実効性を高めるためには、部門管理上の外観的な体制を整備・運用す

³⁵ ダニエル・カーネマン著、村井章子訳『ファスト&スロー（上）』14頁及び177頁（早川書房、2014）参照。ノーベル経済学賞を受賞した認知心理学・行動経済学者の著者は、バイアスとは「特定の状況で繰り返し起きる系統的なエラー」としている。そして、直観的な推論による判断を「ヒューリスティック」と呼び、「困難な質問に対して、適切ではあるが往々にして不完全な答えを見つけるための単純な手続」と定義して、様々なバイアスに人は陥りやすいことを証明した。

³⁶ 楠見、道田・前掲注23 57-58頁参照。また、池田まさみほか「錯思コレクション」(Collection of Cognitive Biases)を参照。人が陥りやすいバイアスが多数リストアップされている。http://www.jumonji-u.ac.jp/sscs/ikedacognitive_bias/

³⁷ 日本認知心理学会・前掲注26 90頁参照。認知心理学では、「非注意による見落とし（盲目状態）」(inattentive blindness)と呼ばれる。クリストファー・チャプリス、ダニエル・シモンズ著、木村博江訳『錯覚の科学』16-27頁及び57頁（文藝春秋、2011）参照。著者は、バスケットボールのパス回しをしている選手の動画を学生に提示し、何回パスが行われたかを数える課題を与えた。その動画の中でゴリラのぬいぐるみを着た女子学生が選手の間を横切ったにもかかわらず、多くの学生がそれに気付かなかった「非注意による盲目状態」の実験を紹介している（インターネット動画で閲覧可能。<https://www.youtube.com/watch?v=vJG698U2Mvo>）。また、えひめ丸に衝突した米原子力潜水艦の艦長は、潜望鏡で目を向けていても見えていない「非注意による盲目状態」による事故であったことを紹介している。この実験の応用範囲は、視覚的な注意力に限らず、人の五感全てに当てはまり、日常のできごとに幅広く応用が利くとしている。脳が情報を選択的に処理することをアテンション（注意）といい、注意を向ける先は選択的であることが証明されている。エイミー・E・ハーマン著、岡本由香子訳『観察力を磨く一名画読解』50-52頁（早川書房、2016）参照。

るだけでは不十分であり、監査人自身及び監査チームメンバーによるコミュニケーションに加えて、監査品質の内部評価者（内部監査部門長を含む）とのコミュニケーションを通じたフィードバックによるメタ認知的活動が有効に機能することが必要である。監査人はこれらのメタ認知的活動を受け入れ、監査品質の向上に積極的に取り組むことが欠かせない。

(3) 好意の原則に基づく共感的理解としてのSoft Heartの内部監査における重要性

内部監査の対象先との関係のみならず、監査人相互や監査品質の内部評価者と監査人とのコミュニケーションにおいて、問いを寄せられた相手が自己の発言や行為を批判されたと認識（誤認）して対立をもたらすことが想定される。

統合モデル（図表10）に表したように、個別監査及び継続的モニタリングにおいて、無用な誤認・対立を回避する上で、好意の原則に基づく共感的理解としてのSoft Heartが重要である。

終章 結論

当研究会では、2007年の発足以来、内部監査の品質評価の研究を続けている。今回は、2013年以降約7年にわたり調査・議論を重ね、本稿を取りまとめた。具体的には、日常の内部監査業務と監査品質の内部評価活動の視点から、リスクベース監査を推進するに当たって必要な監査スキルとは何か、根本原因の発見に有効とされる探究的思考とは何か、重要な監査スキルの一つであるクリティカルシンキングとは何か、さらに、リスクベースの個別監査の品質を高めるために、クリティカルシンキングをどのように応用すべきかを検討した。

第1章では、要約報告書の書式や記載内容の調査に始まり、発見事項及び提言で使われがちな「ダメ出し言葉」をメンバーの経験に基づき抽出・分析した結果、不明瞭な表現や伝聞・推定表現、具体性や説得力を欠く表現に陥る主たる原因は、監査人の材料入手のスキル不足にあると特定した。

そして、そのスキル不足が顕在化した背景には、監査のアプローチが変化し、リスクベース監査へ移行したことによる影響があるのではないかと考えに立ち、第2章で旧来の点検型監査とリスクベース監査の違いを「監査目標の設定」、「監査プログラムの策定」、「監査人の専門的能力の継続的な向上」及び「品質管理・個々の業務の監督」に分け、両者の特性と課題を比較・整理した。その結果、有効なリスクベース監査を行うために監査人は、旧来のアプローチに対する意識を切り替え、標準チェックリストに記載されていない潜在リスクへの気付き、多様な思考展開、コミュニケーションや問題解決のスキルを身に付ける必要があることを明らかにした。

第3章では、リスクベース監査への移行の過程で直面する監査人のスキルの有無が、どのような監査結果をもたらすのかを各メンバーの実務経験に基づく仮想事例としてまとめた。仮説推定による検証と探究や、循環的思考による根本原因の究明と提言のプロセスを分析し、望ましい監査人の思考展開を検討した。そこから、リスクベース監査の実効を高めるには、疑念・気付き・違和感をきっかけに、確度の高い仮説推定を繰り返し、多面的な検証により根本原因を掘り下げ、未認識・未対応の事象や隠蔽された事象を発見し、経営幹部へ建設的な提言を行うことが重要であることを導いた。

IIAは、監査人に求められる3つの「個人的スキル」を公表しているが、そのうちの「クリティカルシンキング」に焦点を合わせ、学術的な先行研究の参照結果を第4章で述べた。ク

リティカルシンキングの「プロセスとスキル」並びにそれを支える「態度と知識」の内容を明らかにし、さらに、クリティカルシンキングを補完する要素として、「メタ認知的活動」と「Soft Heart」が欠かせないことを認識した。基準では、公正不偏の態度を保持し、熟達した専門的能力を備え、専門職としての正当な注意を徹底して実務に当たることが求められており、クリティカルシンキングはそのための基本的な思考態度といえる。

続く第5章では、第3章で明らかにした望ましい監査人の思考展開のプロセスとクリティカルシンキングのプロセスを重ね合わせ、個別監査のプロセスと監査品質の内部評価活動としての「継続的モニタリング」を加えて図式化を試みた（図表10）。

結論として、個別監査の現場で適用される各種監査手続において、疑念・気付き・違和感をきっかけに仮説推定を行い、クリティカルシンキングのプロセスに入り、問題点の発見力を高め、論点整理と検証を繰り返して根本原因を明らかにすることにより、経営に資する創造的解決を提言できると考えた。ただし、調査不足により仮説推定が外れることも少なくない。また、監査人は経験に基づく直観的な判断をすることが多く、その判断には陥りやすいバイアスが含まれることもある。それらに陥らないために、個別監査に携わる監査人は、メタ認知的活動を受け入れ、監査品質の向上に積極的に取り組むとともに、個別監査及び継続的モニタリングにおいて、無用な誤認・対立を回避する上でSoft Heartを重視することも欠かせない。

本稿を結ぶに当たり、以上を内部監査の実務家に対する当研究会からの提言（Recommendation）としたい。本稿に対する忌憚のないご意見をお願いするとともに、記述内容が日々の内部監査の品質向上の一助となることを期待している。

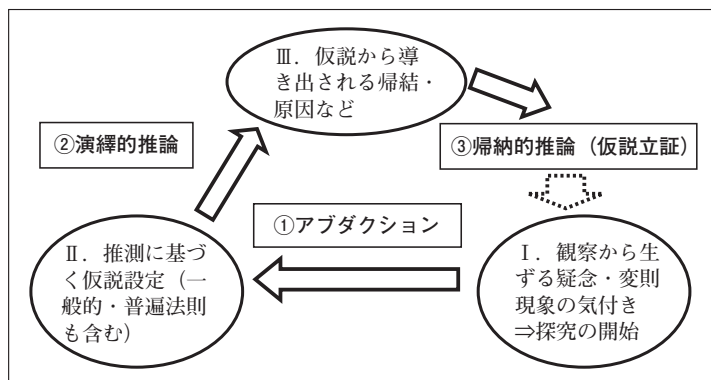
【補足】

科学的探究における推論プロセスとリスクベース監査のプロセスに関する考察

(1) 科学的探究における推論プロセス

探究の推論には「演繹」、「帰納」、「アブダクション」がある³⁸が、重要な発見をもたらす多くの科学的探究のプロセスは、「アブダクション」、「演繹による帰結の導出」及び「帰納による立証」の3種類の推論が段階的に行われる³⁹。その内容を以下の図表Aを参照しながら説明する。

<図表A>



第1段階（Ⅰ→Ⅱ）

観察から生ずる疑念・変則性に気付き、その原因などを見出すことにより合理的説を求めようとし、探究が始まる。そのために、疑念や変則事象が起きている理由への説明が可能な様々な仮説を検討し、最も確度の高い有効な仮説を立てる〔＝アブダクション〕。

³⁸ 米盛裕二『アブダクション—仮説と発見の論理』103-111頁（勁草書房、2007）参照。「演繹」及び「帰納」については、注24参照。「アブダクション」は、個別の事象の帰結・原因を最も適切に説明を導出する論理的推論で、プラグマティズムの哲学者パース（1839-1914）により提唱された。

³⁹ 米盛・前掲注38 103-106頁参照。

第2段階（Ⅱ→Ⅲ）

アブダクションにより立てた仮説が正しいとするならば、経験的に検証可能な予測（帰結・原因などの導出）がどのように導かれるか演繹的に推論する〔＝演繹的推論〕。

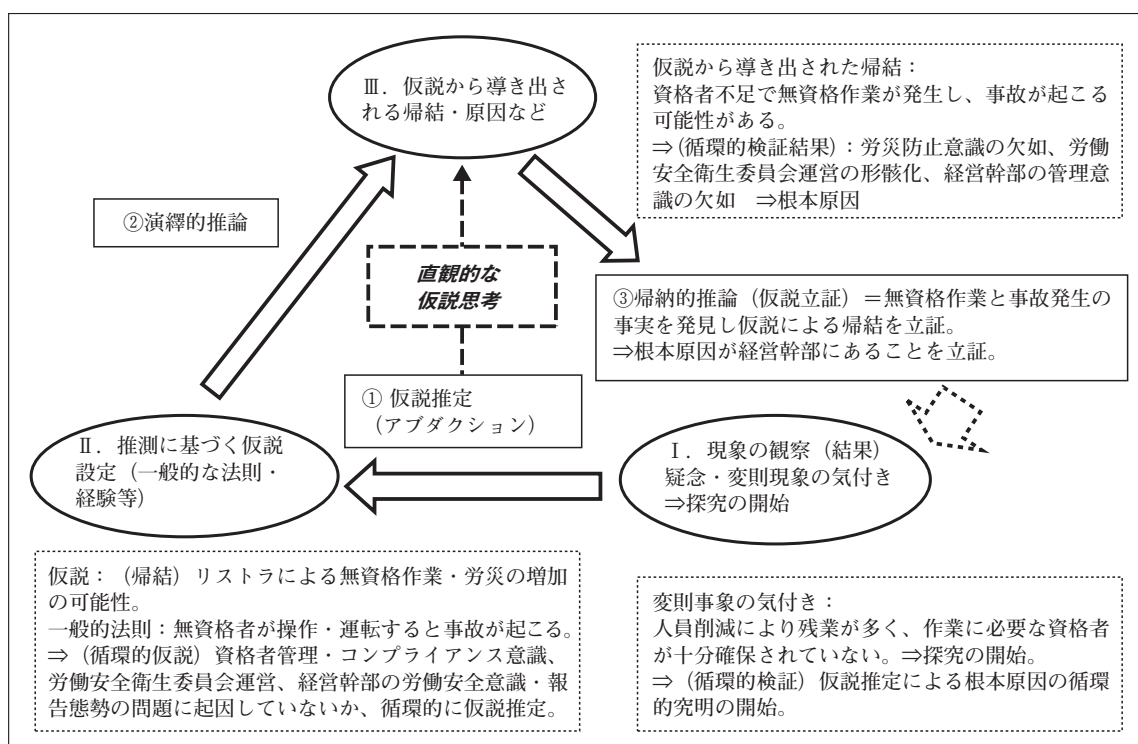
第3段階（Ⅲ→Ⅰ）

導き出された検証可能な予測（導出された帰結・原因など）の正しさが経験的事実と一致するか否かを確認する。その結果、観察から生じた疑念・変則性を合理的に説明できる帰結・原因であることを証明する〔＝帰納的推論〕。

(2) 本稿の仮想事例における個別監査業務の推論プロセス

上記の図表Aと本稿の仮想事例における監査人Cの思考プロセスを図表Bとして重ね合わせるると以下ようになる（仮想事例では「アブダクション」を「仮説推定」と称す）。

<図表B>



第1段階（Ⅰ→Ⅱ）

監査人CはⅠ. 観察現象（結果）「人員削減により残業が多く、作業に必要な資格者が十分確保されていない」との変則事象から、Ⅱ. の推測に基づき、無資格作業や労災の増加などの可能性を仮説推定した。また、一般的法則として「無資格者が操作・運転すると事故が起こる」ことがあり、これが正しければ、更に様々な根本原因が仮説推定される。

第2段階（Ⅱ→Ⅲ）

演繹により推定される帰結・原因から、Ⅲ. の「資格者不足で無資格作業が発生し事故が起こる可能性がある」と仮説推定した。もしこのようなことがあるとすれば、それを立証するために、発生しているであろう事象等を経験的に洗い出した（事故報告、業務日誌の操作記録、ヒヤリハット報告、作業管理の態勢など）。

第3段階（Ⅲ→Ⅰ）

監査人Cは、それを立証するために業務日誌や事故発生報告、労働安全委員会議事録などを閲

覧し（帰納立証）、その結果「無資格操作の事実を発見し、無資格者が操作・運転すると事故が起こる」ことを証明した。さらに、推定される根本原因を立証するために、発生しているであろう事象の仮説検証を循環的に繰り返し、証拠（経営会議報告、委員会議事録など）を収集し、聴取等により裏付け、経営幹部による管理の徹底が不足していることを明らかにした。

すなわち、変則的な事象の気付きからの推測に基づき仮説を設定し、一般的な法則・経験（監査においては規範・規準・規則などが含まれる）から演繹的に帰結・原因を導出し、それを閲覧による帰納法で立証したことになる⁴⁰。

監査人Cは無資格操作による事故を発見した後、その根本原因を立証するために、仮説に基づく検証と探究を図表6のように循環的に繰り返し、記録などの証拠を確保しながら工場長を含む経営幹部の労働安全衛生管理態勢の欠陥を究明して、改善を提言した。その探究プロセスは、図表Aで述べたⅠ→Ⅱ→Ⅲを循環的に繰り返す科学的探究の推論プロセスと実質的に同じである。

このように個別監査での根本原因を発見するためのプロセスは、科学的探究のプロセスとして提唱されているⅠ.「アブダクション」、Ⅱ.「演繹による帰結の導出」及びⅢ.「帰納による立証」と類似している。仮説検証に基づく監査プログラムを作成し、リスクベース監査を行っているスキルのある監査人は、監査人Cのように、個別監査の過程で熟慮を重ねるものの、上記のような推論プロセスをあまり意識せず、ほとんど直観的に仮説思考を行っていると考えられる。

根本原因を究明するために、しばしば引き合いに出されるトヨタ自動車の「なぜを5回繰り返せ」という方法は、なぜを繰り返す過程で状況固有の因果関係を発見することが趣旨であるが、その過程では直観的な仮説思考により、個々の事象から得られる多くの推論に基づいている。このプロセスは直観によるアブダクションから生み出された様々な仮説に基づいて、現場での観察と検証を繰り返すこと（図表A・Bの循環的繰り返し）により、根本原因を発見しようとするものにほかならない。このようなアブダクションを演繹的・帰納的推論と一般的に称するのに対し、実践的な直観的仮説推論とする考えもある⁴¹。

【参考文献】

- 池田まさみほか「錯思コレクション」(Collection of Cognitive Biases) http://www.jumonji-u.ac.jp/sscs/ikedacognitive_bias/
- 岩淵悦太郎『悪文（第三版）』（日本評論社、1979）
- エイミー・E・ハーマン著、岡本由香子訳『観察力を磨く一名画読解一』（早川書房、2016）
- 菊池聡『錯覚の科学』（放送大学、2014）
- 楠見孝、子安増生、道田泰司編『批判的思考力を育む』（有斐閣、2011）
- 楠見孝、道田泰司『批判的思考』（新曜社、2015）
- クリストファー・チャブリス、ダニエル・シモンズ著、木村博江訳『錯覚の科学』（文藝春秋、2011）

⁴⁰ 個別監査の実務では、一般的に閲覧による立証作業（帰納推論）が多いが、その背景には立証すべき命題として検証要点がある。検証要点としての仮説設定には、普遍・一般的法則や監査判断に必要な規範・規準などに基づく演繹的推論から導き出される帰結や原因が表明されていることが重要である。これらの仮説により表明された帰結や原因を立証又は反証することによってアジュアランスを提供することが個別監査の重要な目標である。

⁴¹ 野中郁次郎、紺野登『美徳の経営』88-90頁（NTT出版、2007）参照。論理学による演繹・帰納による論理的推論に対する実践的推論としてのアブダクションの実践知について述べられている。

- ジェームス・ローズ著、堺咲子訳「キャリアプランを描く—卓越した内部監査に必要な能力—」『月刊監査研究』2016年4月号（日本内部監査協会）
- ダニエル・カーネマン著、村井章子訳『ファスト&スロー（上）（下）』（早川書房、2014）
- チャールズ・サンダース・パース、ウィリアム・ジェイムズ、ジョン・デューイ著、上山春平、山下正男訳『世界の名著（48巻）』（中央公論社、1968）
- 日本内部監査協会『専門職の実施の国際フレームワーク—2017年版—』（同協会、2017）
- 日本認知心理学会編『認知心理学ハンドブック』（有斐閣、2013）
- 野中郁次郎、紺野登『美徳の経営』（N T T出版、2007）
- 野矢茂樹『論理トレーニングと101題』（産業図書、2001）
- 道田泰司「批判的思考におけるSoft Heartの重要性」琉球大学教育学部紀要第60集（2002）
- 道田泰司「批判的思考から研究を考える」『日本化学会情報化学部会誌』第23巻第2号（2005）
- 森田卓哉ほか著、森田卓哉訳「監査報告書：アシュアランス業務の結果の伝達」『月刊監査研究』2017年9月号（日本内部監査協会）
- 吉武一「効果的かつ効率的な内部監査実施のためのコミュニケーションの方法（上）」『月刊監査研究』2014年9月号（日本内部監査協会）
- 吉武一「効果的かつ効率的な内部監査実施のためのコミュニケーションの方法（下）」『月刊監査研究』2015年5月号（日本内部監査協会）
- 米盛裕二『アブダクション—仮説と発見の論理』（勁草書房、2007）
- リチャード・F・チャンバース、パウル・マクドナルド著、山本明知訳「高度に役立つ内部監査人の7つの資質特性」『月刊監査研究』2013年8月号（日本内部監査協会）
- Chambers, Richard & Paul McDonald, *7 Attributes of Highly Effective Internal Auditors* (IIA, 2013)
- Ennis, Robert H., *Critical Thinking* (Prentice Hall, 1996)
- Ennis, Robert H., *The Nature of Critical Thinking: An Outline of Critical Thinking Dispositions and Abilities* (May, 2011) https://education.illinois.edu/docs/default-source/faculty-documents/robert-ennis/thenatureofcriticalthinking_51711_000.pdf?sfvrsn=7bb51288_2
- IIA, *The IIA's Global Internal Audit Competency Framework* (2013)
- IIA Research Foundation, *INTERNAL AUDITING: Assurance & Consulting Services* (2008)
- IIA Research Foundation, *International Professional Practices Framework* (2013, 2017)

<CIAフォーラム研究会No. b3

(内部監査の品質のアシュアランスと改善のためのプログラム) メンバー>

(順不同・敬称略)

座長	清水 武
メンバー	小野 信行 (退会後逝去)、小畑 健介、金谷 幸治、鎌子 健 (途中退会)、小松 直也、田井恵美子 (途中退会)、新美 昌昭、布村 秀夫、三浦 俊

(メンバーは、2020年12月1日現在)