

C I Aフォーラム研究会報告

内部監査の高度化に向けた態勢整備と 人材育成の取組みについて

研究会No. h 1 (内部監査人育成ベストプラクティス研究会)

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. h 1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。

■はじめに

昨今の本邦企業を取り巻く環境を見ると、持続的な企業成長のほかにも、会社法や金商法で求められる内部統制システムの整備、E S Gへの対応、サイバーセキュリティへの対応、不正の検知・予防対応、厳格化される法規制への対応等企業経営者がステークホルダーから要求される事項の多さやその水準は年々高まる傾向にある。

こうした中、経営者の代わりに上記のような管理態勢のチェックや改善のための提言を担う内部監査部門に対しても期待される要求水準は高まってきており、その職責を果たすため、内部監査部門の態勢（部門運営プロセスや監査プロセス）整備や人材の確保・育成は、各社の内部監査部門にとって喫緊の課題となっている。

当研究会は「内部監査人育成のベストプラクティス」を主題としており、研究会メンバ

ーも自社の内部監査部門において、内部監査人の指導・育成に関与している者が多数である。こうした研究会メンバーの中でよく聞かれるのは、内部監査部門への要求が高まる一方で、優秀な人材を質・量ともに確保することが難しいという意見である。これは、内部監査の価値が社内で十分に認知されていないことが原因である。さらにその原因は、内部監査の態勢が整っておらず、組織体への付加価値提供が十分できていないためであると、当研究会では考えた。

そこで、今回の研究テーマを検討するにあたり、組織体への付加価値向上には、直接的な監査人教育・育成策と共に内部監査態勢の整備や継続的改善が重要と考え、内部監査の態勢整備や、内部監査品質改善の継続的取組、監査人育成の責を担う方々にとって人材教育面でも参考になるものを念頭に、以下①②の課題認識に立って見直すべき課題と対処方法を示すことを目的に取り組んだ。

<図表1>プロセス分類

A：部門運営プロセス		B：監査プロセス	
A-1	監査態勢整備含む要員確保	B-1	個別監査計画・予備調査
A-2	年度監査計画（リスク評価）	B-2	実地監査
A-3	監査総括報告・監査報告会	B-3	監査講評会・クローズミーティング
A-4	品質評価	B-4	監査報告書作成
A-5	監査人の教育・育成	B-5	フォローアップ

① 内部監査人のスキル向上にかかる育成や教育ツールは必要だが、それだけで十分なのか

② 育成の土台となる内部監査態勢（部門運営プロセスや監査プロセス）の整備も合わせて必要ではないか

当研究会では、今回研究を進めるにあたり、まずは組織体への付加価値提供の妨げとなるような内部監査態勢（部門運営プロセスや監査プロセス）上の問題事例を認識することが必要と考えた。そこで、最初に内部監査人協会（IIA）の内部監査の専門職的实施の国際フレームワーク（IPPF）の人的基準や実施基準を参考に、図表1のように「A：部門運営プロセス」、「B：監査プロセス」に分類して、各セクションで各社の内部監査部門が陥りがちな問題事例を課題として仮説設定し、それら課題に対する研究会メンバー各社の取組内容を検討してグッドプラクティスを見出して整理していく手法を採用した。

なお、今回テーマの検討を行うにあたり、最初に当研究会の所属メンバー20名を対象とした別表の、オープンクエスチョン方式のアンケート調査を実施した。アンケートには、図表1の「A：部門運営プロセス」、「B：監査プロセス」に沿って、ありがちな問題事例を仮説設定し、各社のこれまでの取組みや今後の認識課題等を回答してもらうことから始めた。そうして集計したアンケート結果を元に、毎回図表1のA1～B5の中から1テーマずつ取り上げ、課題を抽出し、その課題に対する考察を加え結論（解決策）に結び付けていく形でディスカッションしながら整理した。

A. 部門運営プロセス

1：監査態勢整備含む要員確保

■ 課題の抽出

監査態勢整備に関しては、共通課題として、以下の事例を仮説に設定して、各社の状況を検討した。

- ・優秀な人が来ない、要員不足と嘆いているばかり
- ・目指すべき監査の方向性のビジョンがない
- ・目指す監査実践に必要な要員スペックを明示していない
- ・社内の内部監査部門の位置づけが低い、上がりの部署化

その結果、「適性ある要員の確保」が一番の課題（20社中、5社）に挙げられた。

■ 課題に対する考察

課題を改善するために「内部監査要員のスペックの明確化」に取り組んでいる事例が見られる。また、「社内の内部監査部門の位置づけを引き上げる」ことにより、「質・量の確保」に取り組んでいるケースもある。内部監査部門の社内における位置づけが必ずしも高くないのは「内部監査の価値提供が十分に認知されていない」ためと考えられる。

会社の生命線である営業等の事業部門は、これまでに社長や経営層との強い関係性を築いている。内部監査部門は社長直轄の独立した部署であるものの、重大な不祥事・障害発生リスクがない限り注目されることはない。

内部監査部門の必要性の認識、およびその位置づけを引き上げるためには、IIA内部

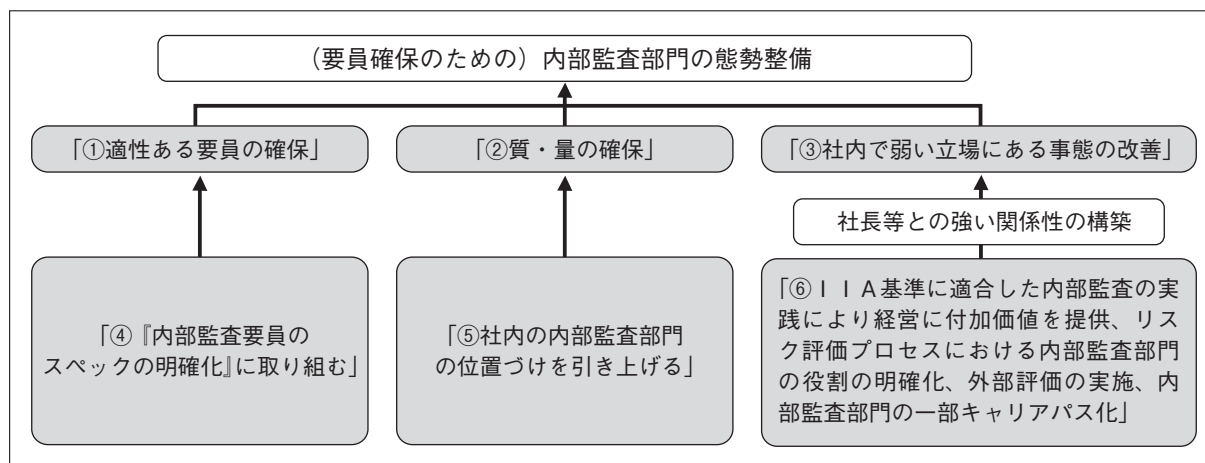
<別表> C I A フォーラム研究会 No. h 1 内部監査高度化のための監査体制整備・人財育成 事例共有

2019年8月

お名前

	ありがちな問題事例	自社事例		
		過去の状態 (現状と異なる 場合のみ記載)	現状	自社の取組み
A：部門運営				
監査人教育 育成	<ul style="list-style-type: none"> ・新人には、内部監査規程、マニュアル類の説明に終始 ・継続教育はOJT中心、具体的な育成計画がない 			
監査体制整備 含む要員確保	<ul style="list-style-type: none"> ・優秀な人が来ない、要員不足と嘆いているばかり ・目指すべき監査の方向性のビジョンがない ・目指す監査実践に必要な要員スベックを明示していない ・社内の内部監査部門の位置づけが低い、上がりの部署化 			
年度監査計画 (リスク評価)	<ul style="list-style-type: none"> ・年度計画は形式上経営承認を得ているが、策定にあたって経営者の関心事や意見を聴取・反映していない ・リスク評価がおざなり、毎年似たような監査計画 			
監査総括報告 経営向け 監査報告会	<ul style="list-style-type: none"> ・個々の問題事象を報告（発表） ・根本に横たわる問題（根本原因）や、それについての改善提言がない 			
品質評価	<ul style="list-style-type: none"> ・内部監査の品質評価・改善のPDCAの仕組みがない 			
B：個別監査				
個別監査計画 予備調査	<ul style="list-style-type: none"> ・予備調査不足でリスク把握が不十分 ・実施計画が監査項目の列記となっている ・監査要点と監査手続の記載がない 			
実地監査	<ul style="list-style-type: none"> ・実地監査が予備調査レベルで終わる ・実施記録がない（特に問題なしとした判断根拠が不明） ・分析した記録のない入手資料 			
監査講評会・ク ローズミーティ ング	<ul style="list-style-type: none"> ・講評会の議事録を作成していない ・意見交換の結果、検出事項から除外した理由の記録がない ・発見事項の表象だけを指摘、なぜその問題が起こったかについては踏み込み不足 			
監査報告書作成	<ul style="list-style-type: none"> ・監査意見を裏付ける証拠が不十分または未確保 ・重要性の低いものや、エラーをことさらに強調 ・文章が冗長的、何が言いたいかわからない ・監査結果の良し悪しが最後まで読まないとわからない ・制度に問題がある場合も、個人を批判 			
フォローアップ	<ul style="list-style-type: none"> ・指摘しっぱなし ・整備状況の改善状況のみを確認 ・適切なタイミングで運用状況の点検を行っていない 			

<図表2> 監査態勢整備の課題と解決策



監査の専門職的実施の国際基準（以下、IIA基準）に適合した内部監査の実践により経営に付加価値を提供することに加え、会社全体のリスク評価プロセスにおける内部監査部門の役割の明確化を図ることや、外部評価の実施等が挙げられる。

■ 結論

前述を鑑み、監査態勢整備の課題と解決策を整理すると以下のとおりとなる。

- ・「①適正ある要員の確保」⇒「④内部監査要員のスペックの明確化に取り組む」
- ・「②質・量の確保」⇒「⑤社内の内部監査部門の位置づけを引き上げる」
- ・「③社内で弱い立場にある事態の改善」⇒「⑥経営に付加価値を提供、リスク評価プロセスにおける内部監査部門の役割の明確化、外部評価の実施、内部監査部門の一部キャリアパス化」（図表2）

A. 部門運営プロセス

2：年度監査計画（リスク評価）

■ 課題の抽出

年度監査計画（リスク評価）に関しては、研究会で参加メンバーから報告された事例をもとに共通課題として以下の仮説を設定し、各社の状況を検討した。

- ・年度計画は形式上経営の承認を得ているが、策定に際し経営の関心事や意見を反映していない
- ・リスク評価がおざなり、毎年似たような監査計画を立てている

その結果、報告された20社中、9社で過去あるいは現状において「リスク評価ができていない」もしくは「リスクベースの監査ができていない」ことが課題として挙げられた。

こうした状況を反映し、4社で「ローテーションベースの監査を実施」、「全拠点監査の要請とのバランスに苦慮」などといった事例の報告があった。

リスク評価ができていない要因の一つに、経営とのコミュニケーションが不十分とする報告が6社あり、内部監査機能が組織内で生かされていない様子がうかがえる。

■ 課題に対する考察

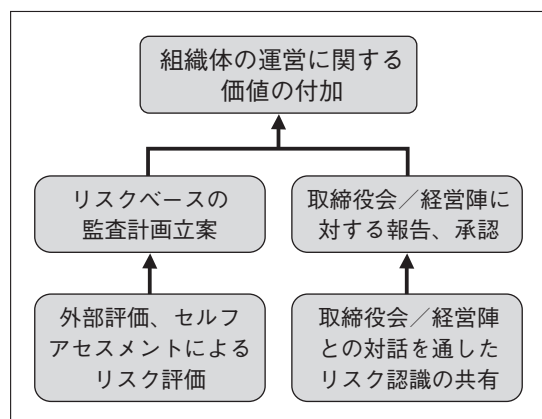
リスク評価ができていないという課題の主因である「経営とのコミュニケーション不足」に関して、なぜできないのか深掘りした。その結果、経営が何に関心を持っているのか、ヒアリングできていない、あるいはヒアリングしていても適切に経営の関心事をとらえきれていないことが挙げられる。事態改善のためには、インタビュー等により経営のリスク認識（ニーズ等の関心事）をタイムリーに把

握し、リスク評価の結果を監査計画に反映させる「リスクベース監査」の枠組みを構築していく必要がある。

■ 結論

課題の解決に向けて、外部評価など第三者の意見を活用し内部監査部門内にリスク評価手法を確立、評価結果をもとに監査計画を立案する態勢を整備することが求められる。内部監査部門はモニタリング等を通じ組織内外のリスクにかかる情報を収集、さらに経営や執行部門各部署（第一線、第二線）の責任者へのインタビューを通じて把握したリスクを評価し、監査計画を策定できるようにする。こうして策定された監査計画は経営や監査対象組織に対し説得力があり、組織内の内部監査部門に対する見方を変え、監査活動への期待を醸成することにつながると思われる（図表3）。

＜図表3＞リスク評価とリスク認識の共有



A. 部門運営プロセス

3：監査総括報告・監査報告会

■ 課題の抽出

監査総括報告・監査報告会にありがちな問題として以下の事例を仮説として設定し、各社の状況を確認した。

- ・個々の問題事象を報告（発表）するにとどまる

- ・根本にある問題（根本原因）やそれについての改善提言がない

その結果、20社中7社で「根本原因の分析がない」が、3社で「報告先が限定的」が課題として挙げられた。

「根本原因の分析がない」という課題に関しては、「根本原因の分析結果を報告／改善提案に織り込み（3社）」、「根本原因の分析をマニュアル化・定型化（3社）」、「課題の重大性に応じた報告（2社）」の3つが主な取組みであった。この取組みでは、①重大な不備事実、②組織横断的な事項、③繰り返される同一の不備、に対し、共通して根本原因を分析することを要求あるいは実行している。

「報告先が限定的」という課題に関しては、「経営層の参画する会議体に一律に報告する取組み（2社）」と、「経営層の役割に応じた監査報告会を開催するという取組み（1社）」という対応があった。

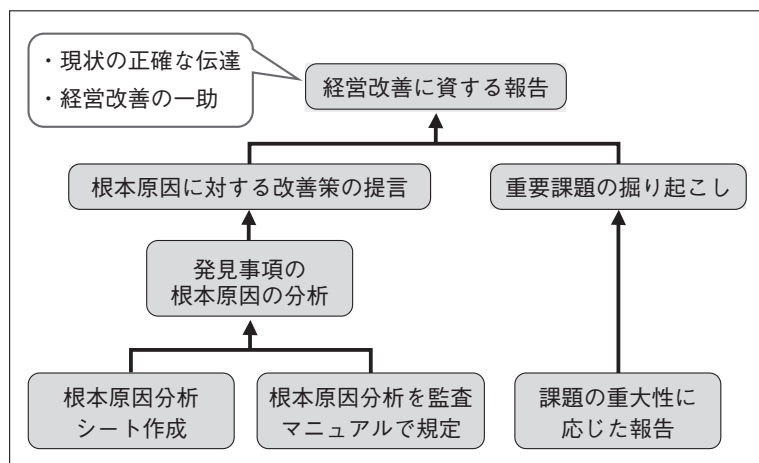
■ 課題に対する考察

以上の結果から、内部監査人が認識している経営層の要求は、①不備の根本原因を追究し、それに対する改善の提言を行うこと、および②重要課題の掘り起こし、と考えられる。これに応えるため、「根本原因分析シートの作成」、「根本原因分析の監査マニュアルでの規定」、「課題の重大性に応じた報告」など、様々な取組みを各社が行っており、経営層の要求に近づくべく努力している。

■ 結論

経営向け監査報告において重要なことは、現状を正確に伝え、経営改善の一助を示すことである。経営層が求めている「発見事項の根本原因の究明と改善策の提言」や「重要課題の掘り起こし」について、その期待に応えるべく、各社が改善に向けた変革に取り組んでいる状況がうかがえた（図表4）。

<図表4> 監査総括報告に求められる事項と対応



A. 部門運営プロセス

4：品質評価

■ 課題の抽出

当フォーラム参加会社は業種、会社規模、内部監査部門の規模等区々であり、品質評価の実施状況の調査結果として、内部評価・外部評価ともに実施している会社（6社）から、いずれも実施していない会社（5社）まで対応の幅が大きかった（図表5）。

内部評価を実施している会社は（14社）であり、実施内容は個別監査の継続的モニタリング、監査対象組織へのアンケート、年に1回の内部監査部門全体の定期的自己評価と取締役会や親会社への評価結果の報告が中心であった。

外部評価を実施している会社は（8社）であり、実施間隔は4、5年に1回、過去に2回程度実施した会社が多かった。

■ 課題に対する考察

内部評価、外部評価のいずれも実施してい

<図表5> 品質評価実施状況

調査対象数 20社		外部評価	
		実施	未実施
内部評価	実施	6社	8社
	未実施	2社	4社

ない会社においては、経営幹部やCAE（内部監査部門長）が品質評価の必要性、重要性を十分認識していない状況が見られた。

内部評価に取り組んでいる会社においても、形骸化させずに実効的に行うことや、IIA基準への準拠性にとどまらず、質的レベルの評価を行うことに腐心している状況が見られた。

取組みが進んでいる会社においては、専任の品質評価者を設置し

個別監査のレビューや品質評価結果のフィードバックを実施している例も見られた。

外部評価については、実施済み会社は約3割にとどまっているが、コストもかかり社内で理解を得るのに労を要するためと考えられる。まずは内部評価からの整備を志向している会社が5割と多かった。

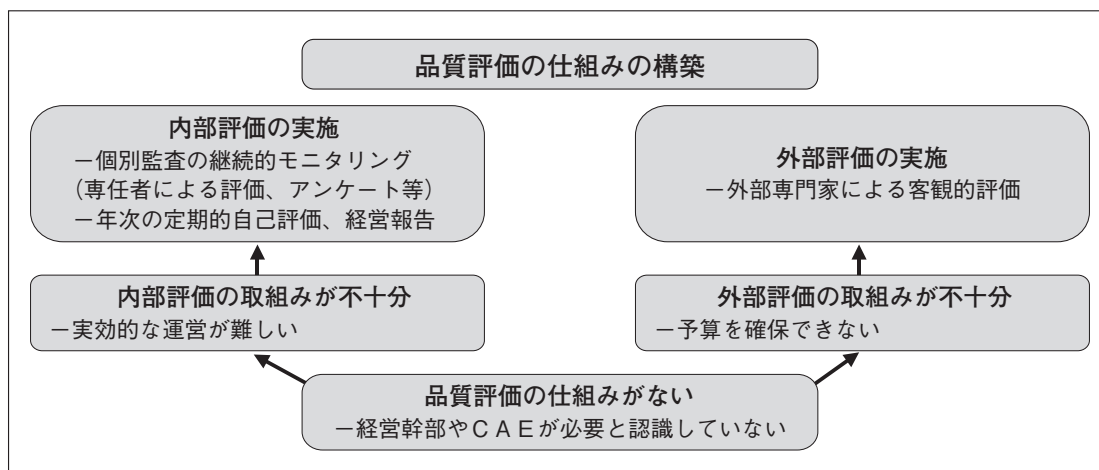
■ 結論

基本的に、内部監査部門は他の組織から監査や運営に対する助言を受けることがなく、自律的なPDCA管理によって品質の向上を図っていくことが求められる。そのため、品質評価の仕組みがない会社はまずは品質評価の必要性を社内や部内で共有化し、品質評価の仕組みを導入することが望ましい。

内部評価については、年次の定期的自己評価や個別監査ごとの継続的モニタリング、監査対象組織へのアンケート等が一般的であり、内部監査部門の規模や成熟度に応じて、実効的な取組みが見込まれる部分から取り組むことが考えられる。

外部評価については、実施済みの会社では、外部評価により内部監査部門の社内での位置づけや経営幹部との関係性、テーマ選定方法、監査手続等多岐に渡り多くの示唆を得たとの意見が多く、内部監査部門の発展に効果が大きいと考えられる（図表6）。

＜図表6＞品質評価の構造



A. 部門運営プロセス

5：監査人の教育・育成

■ 課題の抽出

当フォーラムの研究テーマである「内部監査人育成ベストプラクティス」の直接的な対象である監査人の教育・育成については、以下の事例を共通課題として、各社の状況を検討した。

- ・新人には、内部監査規程、マニュアル類の説明に終始
- ・継続教育はOJT中心、具体的な育成計画がない

その結果、上記課題等監査人の教育・育成対応が不十分と考えている会社が20社中4社。対応中あるいは対応しているが、効果不十分と考えている会社が8社。会社として態勢が整備され効果が出ている、あるいは当フォーラムのメンバーが責任者として取り組んでいる会社が8社、挙げられた。

全般的には各社とも取組みが強化される状況であったが、監査人教育の指導側、される側双方の認識やモチベーションが不十分で効果不足との認識や、内部監査部門への要求が急激に高まる中では、さらなる対応が必要との意見が多かった。

■ 課題に対する考察

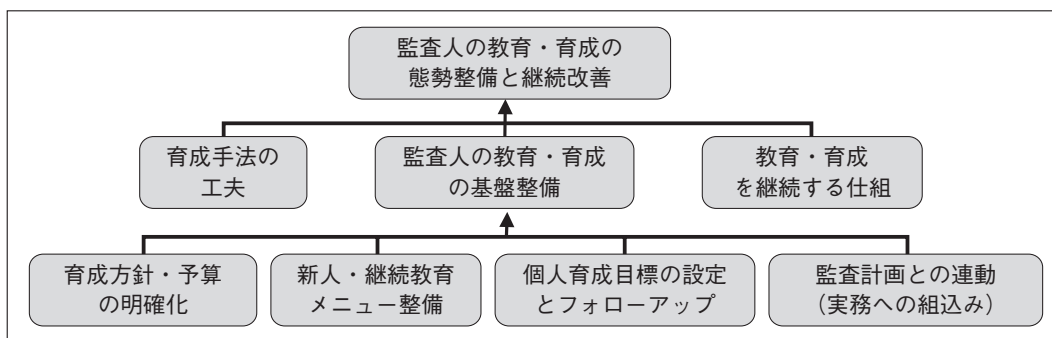
内部監査部門の置かれている企業内の位置づけによる環境差異が、教育課題の企業差に表れていると考える。多くの企業が対応不十分な状況である一方、すでに監査人教育・育成と監査プロセスの態勢が整備され、それが良い監査につながり、結果として内部監査の評価が高まった企業がある。これらの企業では、内部監査部門の付加価値を高める好循環が回っていると言える。

■ 結論

内部監査部門としての育成方針の明確化や教育のメニュー化、個人育成計画や監査計画との連動等、組織的な教育・育成基盤を構築することが適切な教育・育成を目指すには必要である。また、有識者による個別指導を実施する等、育成手法上の工夫を行う、あるいは週次での勉強会実施等、組織的な継続改善の仕組みを構築することにより、育成側とされる側の主体的参加を促すことが、状況によっては必要となる。

これに加えて、部門運営プロセス、各監査プロセスの態勢整備を行うことにより、経営や監査対象組織に付加価値を提供する監査が行われている状態を実現することが、監査人の成長と内部監査の付加価値向上を実現する好循環につながると考える（図表7）。

＜図表7＞監査人の教育・育成の構造



B. 監査プロセス

1：個別監査計画・予備調査

■ 課題の抽出

個別監査計画および予備調査に関するありがちな問題事例として、以下を仮説に置きながら各社（20社）の課題や取組状況を検討した。

- ・予備調査不足でリスク把握が不十分
- ・実施計画が監査項目の列記となっている

その結果、「計画・手続が具体的でない（6社）」、「固定的・前例踏襲に留まる（3社）」等の課題が挙げられた。また、それらとの因果関係もありそうであるが「属人的・標準化できていない（5社）」、「計画・手続策定のための情報不足（4社）」という点も挙げられた。

これらの課題に対する取組みとして、各社工夫されているが、フォーマットの標準化等、「手順・ツールの整備（10社）」によって監査計画・手続策定に必要な情報を効率的に収集している会社や、「計画の部内承認・レビュー（6社）」により、監査計画や予備調査の品質向上を図っている会社が多く見受けられた。

■ 課題に対する考察

あるメンバーから「標準フォーマットの使用により、監査要点の絞り込み、監査手続の作成が相応にできるようになった」とのコメントが寄せられたが、そこから「手順・ツールの整備」は、一定程度の監査品質の確保に寄与できることが示唆される。経験が浅い監

査人にとっては有効な教育機会ともなり得るであろう。さらに、「計画の部内承認・レビュー」の場で真摯な議論を交わすことは、監査自体の品質向上に資するだけでなく、特に監査チームを率いる監査リーダーにとって、監査人としての成長機会になると考えられる。

■ 結論

個別監査計画は、監査の目的、対象、評価項目、手続、リソース等を具体的に定めるものであり、当該監査を方向付ける極めて重要なものである。また、予備調査は、個別監査計画に基づいて、監査対象組織の業務を理解する過程でリスクを把握し、重点監査領域を識別する大事なプロセスである。

今回各社から挙げられた上記課題を克服して、「リスク即応的」かつ「具体的」な個別監査計画を策定することができれば、その後の予備調査や監査手続を効果的・効率的に実施でき、結果として、的を射た発見事項や経営に資する監査報告につながりやすくなると期待される（図表8）。

B. 監査プロセス

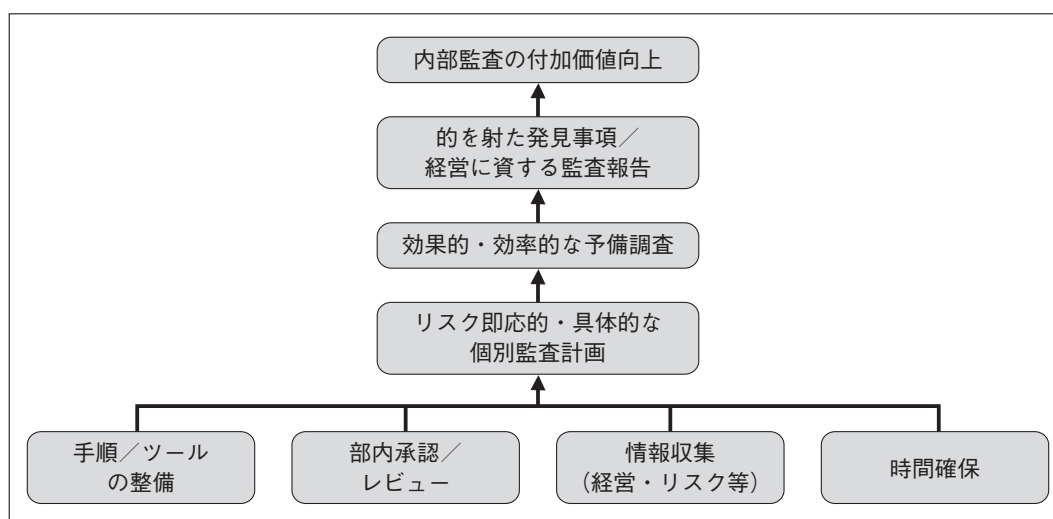
2：実地監査

■ 課題の抽出

「実地監査」におけるありがちな問題事例として次の事例を仮説として設定し、各社の状況を検討した。

- ・実地監査が予備調査レベルで終わる

＜図表8＞個別監査計画・予備調査



- ・実施記録がない、評価根拠が不明
- ・裏付け証跡の未確保、分析した記録のない
入手資料

その結果、全20社中、すべてで実地監査での検証結果の記録・保存や、問題点発見時の裏付け証拠確保の重要性についての異論はなかった。一方、うち16社にて、監査実施内容のバラツキによって実地監査の記録化や裏付け証拠の確保が十分でない、18社にて真因分析の実践が十分でないとの回答があった。真因分析が十分でない例としては、形式的な不備の羅列、指摘事項以外では記載内容が薄い監査実施記録、根拠の弱い判断や指摘等が挙げられた。また、多数の収集資料の点検や監査項目のチェックに追われ、実地監査でも整備状況の点検にとどまり、運用状況の評価まで十分に至っていないケースも示された。

これらの課題の解決について各社工夫を凝らして対応しているが、比較的良好な実地監査ができていないケースの要因について検討したところ、適切な実地監査を実行しやすい監査ツールを整備すること、その実践度をモニターしたうえでの監査人指導や監査プロセス・監査ツール（検出項目を発見事象・原因・リスク・改善提言に区分した検出事項一覧、真因分析シート等）の更なる改善につなげている点が成功要因とわかった。

■ 課題に対する考察

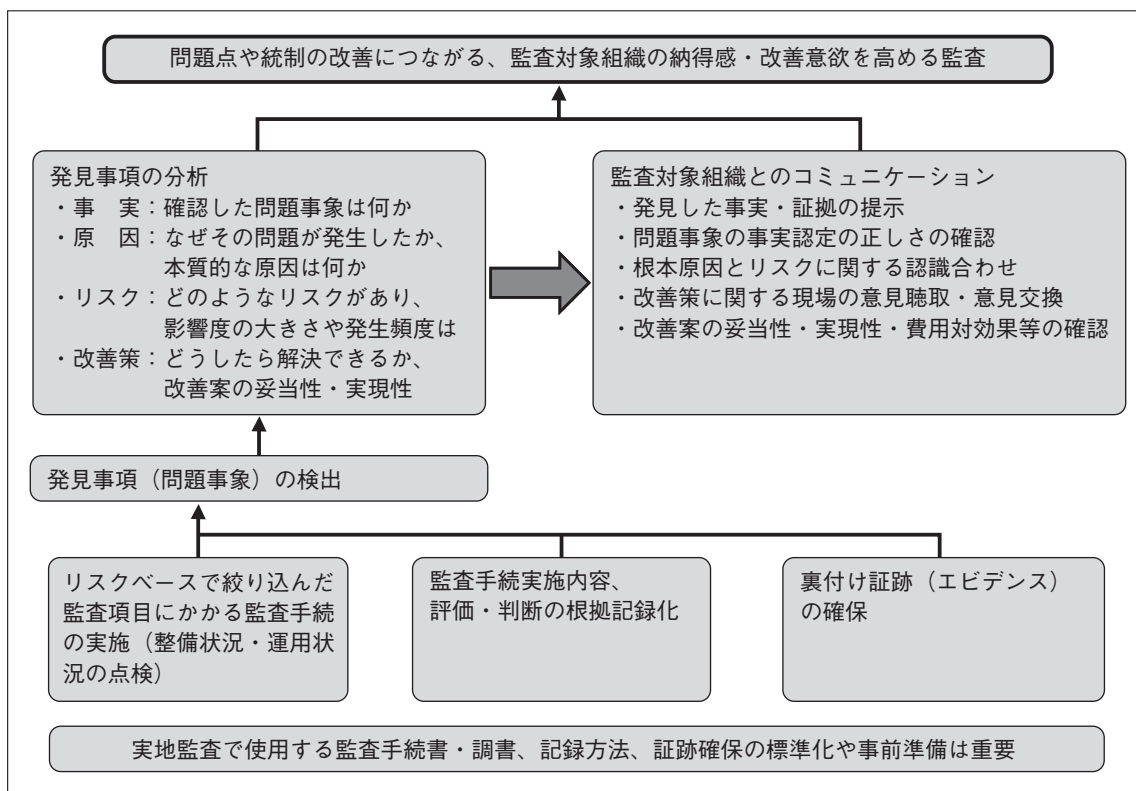
実地監査での要検証項目の絞り込み、監査手続、証拠確保やその整理方法、それらを記録化する監査調書等の基本的な監査プロセスや監査ツールが標準化されていないと、以下のような問題が顕在化しやすくなる。

- ・監査員のスキル・知見の個人的な力量に監査品質が左右される度合いが大きくなる
- ・実地監査の前にやること、実施監査ですべきことの整理がつかず、非効率的な監査になりやすい
- ・結果として、実地監査自体が予備調査レベルにとどまったり、表面的・形式的な監査で終わったりしてしまう

また、監査評価・判断の裏付けとなるエビデンスや記録を残していないことは、監査対象組織とのコミュニケーション上、監査評価や監査意見説明において根拠を示せず、納得感を得る説明が難しくなることが予想され、検索しやすく整理して判断根拠となる記録を残しておくことは重要と考える。

なお、根本原因の十分な分析がないと、表面的な準拠性点検による指摘や事象対応型の改善指導にとどまりやすく、問題の本質に焦点を当てた質の高い改善提言を行うことは難しい。

<図表9> 実効を高める実地監査のプロセス



■ 結論

実地監査の時間は有限であり、その制限時間内で監査の実効を上げる必要がある。それには、リスク評価に基づいて、実地監査での要検証項目の絞り込み、評価検証手続や入手すべき証拠等をまとめた監査手続書等の事前準備が有用である。これらに基づき、有効なアシュアランスを提供するためには、実地監査で「問題あり」と評価して指摘する場合はもちろん、「問題なし」と評価する場合も、何を根拠に評価を下したかが後からでも確認できるよう、証拠確保や監査評価手続の実施結果を記録・整理しておくことは、監査の説明責任を果たして信頼に応える基礎となる。

また、監査の付加価値は、組織体に如何に有益な改善提言ができるかに依るところが大きいが、深堀や真因分析が甘いと、表面的な指摘や的外れな改善提言になりがちとなる。その解決策として、検出事項の記載内容を「発見事実」、「(発生)原因」、「問題点(リスク)」、「改善提言」等に分解して提示し、監査対象

組織と根本原因・リスク・解決策についての十分な意見交換や認識合わせを行うことは、真因を押さえ、納得感のある改善提言を行ううえでも有益と考える。なお、真因分析は簡単に身につくスキルではないため、実例に基づくケーススタディや意識的な実践を監査人に促すことが必要である。

こうした、一連の監査手法を標準化して実地監査を行うことは有用であるが、それを正しく運用して機能させるには、品質評価者、上位者、相互レビュー等の日常的モニタリングによる実践度評価や指導が極めて重要と考える(図表9)。

B. 監査プロセス

3: 監査講評会・クローズミーティング

■ 課題の抽出

「講評会」、「クローズミーティング」については、主に以下の課題が抽出された。

- ・根本原因の掘り下げができていない
- ・監査対象組織の納得感が無い。反発がある
- ・会議記録における記載内容ポイントが充分でない。記録を残していない

実査最終日・翌日にミーティングを実施している社が多く、内容吟味・すり合わせ後に後日実施しているケースもあった。監査報告書の事後的通知のみ実施し講評会としては実施していない会社も20社中1社あった。

リスクや真因分析・改善対応例などを講評会前に練ったうえで議論を深めているケースも多くみられる一方で、それらが不十分で監査対象組織の納得感が得られない、または反発されるケースがあるとして、指摘内容・真因分析での踏込み不足を課題として挙げる社も6社あった。

講評会前に管理者が関与してあらかじめ内容をレビューしたり、事前に監査対象組織と「発見事項確認会」、「意見交換会」等を開催するなど、指摘事項や対応策等についての事実確認・合意・すり合わせを終え、または改善策・計画を事前に提出を受けているケースも5社あった。これらの社では講評会での意見相違や反発といった事例は無く、講評会の中身が今後の課題・改善についてのより深い議論になっていると言える。

講評会記録は、ほとんどの会社でルール化が進むが、6社で未実施または完全には実施されていないとした。記録には議論過程、監査対象組織の反応、真因分析、監査対象組織の意見や取り下げ案件について記載され、意見相違や監査対象組織の反応・やりとりを詳細に残している社もあった。

■ 課題に対する考察

監査対象組織と健全な協議を行いスムーズに改善対応に結びつくよう、監査講評会を意義あるものとするためには、講評会前に指摘事項や課題・改善例などについて監査対象組織と意見交換・すり合わせができていない

が決定的に有効であると言える。また、監査意見そのものが納得感を得られやすいものとするために、事前調査での仮説設定や実査での検証・真因分析を深め、指摘事項・改善提案のレビューを受けるなど、監査意見・指摘事項そのものの質を高める努力をすることも必要と言える。

■ 結論

監査対象組織と課題・真因・対応策についての共通認識を持ち、スムーズに実効性ある対応策・改善を促すためには講評会での有意義なやりとりが重要である。そのためには以下が有効・必要であろう。

- ・「講評会」前に発見事項・指摘事項・対応策等について監査対象組織と事実確認・意見交換を進めておく。
- ・「講評会」では、それをもとにより深度ある、本質的な講評、改善への実効的方策の協議に重点を置く。
- ・監査対象組織意見や議論過程、取り下げとなった事項等を含めた議事録を残すようルール化し、監査人材育成への活用も含め、後に活用する。B 2. 実地監査と内容が重複するが、講評会でも図表10のステップは重要。

B. 監査プロセス

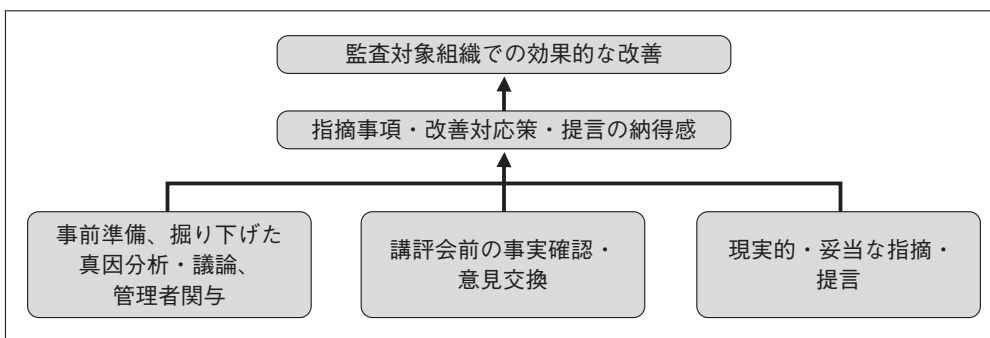
4：監査報告書作成

■ 課題の抽出

監査報告書の作成については、ありがちな問題事例として、次の事例を仮説として設定して、各社の状況を検討した。

- ・監査意見を裏付ける証拠が不十分または未確保
- ・重要性の低いものや、エラーをことさらに強調
- ・文章が冗長的、何が言いたいのかよくわからない

<図表10>実効的な監査講評会



・監査結果の良し悪しが最後まで読まない
わからない

・制度に問題がある場合も、個人を批判
その結果、20社中、7社で文章力の問題、重要性を考えた指摘が挙げられた。また同6社で証拠の確保が課題として挙げられた。

このような課題の解決策としては、各社それぞれで工夫がされているが、特に監査報告書のレビュー制度が20社中9社で導入されている。さらに、同6社で監査マニュアルやガイドラインを整備して、監査報告書のひな形を示したり、監査証拠の確保を明記したりして、監査品質の向上に取り組んでいる。

■ 課題に対する考察

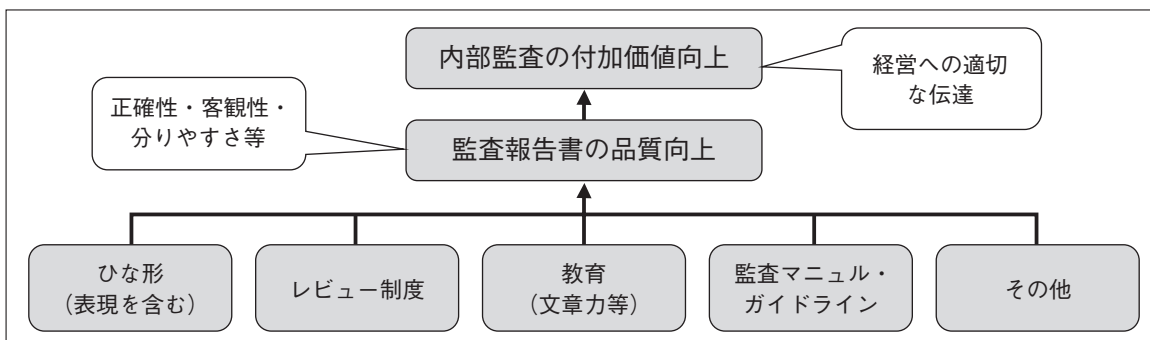
監査報告書のレビュー制度には、監査チーム内や監査部内でのレビュー、管理者や上位者によるレビューなど各社で工夫されているが、分かりやすい監査報告書、監査証拠に裏付けられた監査報告書の作成において一定の効果が上がっている。さらに、監査報告書のレビュー制度は、監査報告書に記載する指摘

事項や改善提案の重要度の検討に役だっている。また、監査報告書のひな形を示すことによって、監査報告書の文章水準の確保に貢献している。

■ 結論

監査報告書は、内部監査人の重要な成果物であり、内部監査の価値を左右するものである。如何に優れた監査手続を行って、組織にとって有益な指摘や改善提案を行おうとしても、それを経営者に適切に伝えられなければ意味がない。優れた監査報告書の作成には、内部監査人のプレゼンテーション能力（文章力）の向上が不可欠であり、それをサポートする仕組みとして、監査報告書のひな形の提示、表現の定型化、箇条書きによる監査報告書の作成、監査報告書のレビュー制度が有効である。特に小規模内部監査部門では、監査報告書をレビューする品質管理担当者を配置することが監査リソースの点から難しいので監査チームによるレビュー制度には一定の効果がある（図表11）。

<図表11>監査報告書の品質向上



B. 監査プロセス

5：フォローアップ

■ 課題の抽出

フォローアップにありがちな問題事例として、次の仮説を設定し、各社の状況を検討した。

- ・フォローアップが実施できていない
- ・フォローアップにおいて、整備状況の評価のみが行われ、運用状況が評価されていない
- ・運用状況評価のタイミングが適切でない

その結果、20社中3社でフォローアップの内容が不十分、2社でフォローアップが適時に実施されないという問題が挙げられた。また1社からは、フォローアップの対象となる措置回答が表面的という問題が挙げられた。

解決策として、フォローアッププロセスの明確化、ならびにプロセスに沿った実施要領やテンプレートの整備を新たに行った会社が20社中4社あった。2社は、重要度に応じてフォローアップの実施内容を変えていた。また、監査対象組織が主体的に改善を報告するとの回答が3社からあった。

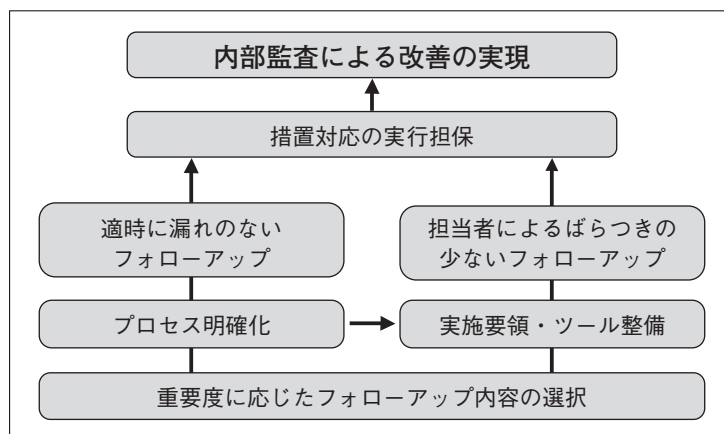
■ 課題に対する考察

フォローアップのプロセス明確化やツール、テンプレートの整備は、適時に、かつ担当者によるばらつきの少ないフォローアップ実施に資する。このような仕組みやツールが整備され、運用できている会社がある一方で、問題を抱えている会社もあり、その多くは適時性に関する問題である。重要度に応じたフォローアップの実施内容の選択や、監査対象組織が主体的に報告するルールの導入は、重要な指摘事項のフォローアップに十分なリソースを振り向けることを可能とする。

■ 結論

優れた監査指摘を提示しても、限られたり

<図表12>有効なフォローアップ



ソースで業務を遂行している監査対象組織において、その指摘に対する措置の実行が滞ることは多々ある。その実行を担保する活動がフォローアップであり、内部監査部門が組織体へ付加価値を提供するために必要不可欠な活動である。

リソースや人的スキルの制約により、フォローアップに課題がある場合は、指摘事項の優先順位付け、監査対象組織が主体的に報告するルールの導入といった取組みにより、まず重要な指摘事項に対する措置を確実にフォローアップする事が有用である。重要な指摘事項の継続的改善により、内部監査の付加価値が十分に認知、質・量ともに十分なりソースを確保しやすくなるを考える（図表12）。

■おわりに（まとめ）

内部監査部門による組織体への付加価値向上のためには、直接的な監査人の教育・育成策と共に、内部監査態勢の整備や継続的改善が重要と考え、内部監査の部門運営プロセスや監査プロセスが抱える課題を認識、考察し、どのように取り組むべきかを見てきた。

その結果、部門運営プロセス、監査プロセスの項目ごとに、以下が主に重要との結論を得た。

◇部門運営プロセス

- ① 監査態勢整備含む要員確保

- －監査要員のスペックの明確化、内部監査部門の位置づけの引き上げ
 - ② 年度監査計画（リスク評価）
 - －外部評価、自己評価によるリスク評価
 - －取締役会、経営陣との対話を通したリスク認識の共有
 - ③ 監査総括報告・監査報告会
 - －根本原因分析、重要課題の掘り起こし
 - ④ 品質評価
 - －品質評価の仕組みの確立、外部評価による知見の導入
 - ⑤ 監査人の教育・育成
 - －育成方針の明確化、個人育成計画や監査計画との連動、組織的な教育・育成基盤の構築
- ◇監査プロセス
- ① 個別監査計画、予備調査
 - －リスク即応的・具体的な個別監査計画の策定、監査手続書の事前準備
 - ② 実地監査
 - －根本原因・リスク・解決策についての十分な意見交換・認識合わせ

- ③ 監査講評会、クローズミーティング
 - －講評会前の事実確認・意見交換、真因分析に基づく深度ある本質的な講評、改善への実効的方策の協議
 - ④ 監査報告書作成
 - －ひな形の提示、表現の定型化、箇条書きの徹底、第三者によるレビュー制度
 - ⑤ フォローアップ
 - －重要度に応じたフォローアップ内容の選択、プロセス・ツールの整備
- これまでの検討を通じ、内部監査態勢（「部門運営プロセス」と「監査プロセス」）上の問題点の認識を共有し、継続的改善を図ることが、課題検討や改善活動を通じた監査人の成長につながり、結果として、価値の高いより良い監査をするための組織的な教育や優秀な人材の確保が期待できることが見えてきた。
- 監査人の教育・育成という普遍的なテーマに対する絶対的な解を出すことは難しいが、今回の研究成果が、内部監査の品質評価や態勢整備、監査人育成の責を担う方々にとって一助となれば幸いである。

＜CIAフォーラム研究会No. h 1（内部監査人育成ベストプラクティス研究会）メンバー＞
（順不同・敬称略）

小林 一希（座長）	日産自動車株式会社
島田 裕次（統括座長）	東洋大学
城内 将人	農林中金ファシリティーズ株式会社
渡辺 雅博	三菱UFJリース株式会社
別所 俊男	ルネサスエレクトロニクス株式会社
高木 正也	T I S トータルサービス株式会社
犬塚 重夫	株式会社ハナツアーージャパン
黒田 浩史	株式会社S M B C 信託銀行
濱田 研輔	明治安田生命保険相互会社
真野 雄一	M U S 情報システム株式会社
中西 太一	株式会社ウテナ
犬塚 伸司	第一三共株式会社
渡辺 一史	テルモ株式会社
宮本 幸治	日本生命保険相互会社

（メンバーの氏名、所属先は2020年12月末現在）