

# 内部監査のインセンティブと 内部監査人の市場価値の変化

清水 武

一橋大学大学院国際企業戦略研究科

2017年度 博士後期課程単位修得退学



## 目次

序章 内部監査のインセンティブの要素と本稿のロードマップ	1
1. はじめに (1)	
2. 本稿の目的と概念定義 (3)	
(1) 目的 (3)	
(2) 概念定義 (4)	
3. ロードマップ (6)	
4. 本稿が依拠した情報ソースの概要 (13)	
(1) 自身の実務経験及び研究会活動 (13)	
(2) 日本内部監査協会等の各種調査結果 (13)	
(3) 「個別サーベイ」の概要 (14)	
5. 本稿のメッセージとして (16)	
<b>第 I 部 内部監査部門の独立性</b> . . . . .	<b>18</b>
第 1 章 内部監査人協会による独立性の定義とその変遷	18
1. IIA 「意見書」による独立性の定義の変化 (18)	
2. IIA 「内部監査の定義」による独立性 (21)	
第 2 章 わが国における独立性の捉え方の変化	22
1. 1960 (昭和 35) 年制定「内部監査基準」 (22)	
2. 1977 (昭和 52) 年改訂基準 (23)	
3. 1996 (平成 8) 年改訂基準 (24)	
4. 2004 (平成 16) 年改訂基準 (25)	
5. 2014 (平成 26) 年改訂基準 (25)	
第 3 章 独立性を巡る実務事例 <Anecdotes>	25
第 4 章 小括	28
<b>第 II 部 内部監査部門のミッションと役割</b> . . . . .	<b>30</b>
第 5 章 内部監査のミッションと役割の変化	30
1. IIA 「意見書」による内部監査の目標・範囲の変化 (30)	
2. IIA 「内部監査の定義」による内部監査の目標・範囲 (31)	
3. わが国における内部監査の目標・範囲の変化 (32)	

(1) 1960 (昭和 35) 年制定「内部監査基準」 (32)	
(2) 1977 (昭和 52) 年改訂基準 (33)	
(3) 1996 (平成 8) 年改訂基準 (33)	
(4) 2004 (平成 16) 年改訂基準 (34)	
(5) 2014 (平成 26) 年改訂基準 (34)	
4. 業務領域拡大等に伴う変化を巡る実務事例 <Anecdotes> (36)	
<b>第 6 章 内部監査の法制化</b>	<b>37</b>
1. ニューヨーク証券取引所の上場会社マニュアル (38)	
2. 証券取引所の有価証券上場規程 (39)	
3. 株式上場を巡る実務事例 <Anecdotes> (40)	
4. 金融商品取引法に基づく内部統制報告制度 (41)	
<b>第 7 章 ガバナンスプロセスの監査</b>	<b>43</b>
1. ガバナンスの定義の変化 (44)	
2. コーポレートガバナンスとガバナンス (45)	
3. ガバナンスの 2 つのレベル (45)	
4. ガバナンスに対する内部監査の役割 (46)	
(1) IIA 国際基準のガバナンスに関する監査の規定 (46)	
(2) 日米のガバナンス機関の違いが内部監査実務に与える影響 (46)	
(3) わが国におけるガバナンスプロセス監査の実情 (47)	
<b>第 8 章 小括</b>	<b>48</b>
<b>第 III 部 内部監査部門の直属関係</b> . . . . .	<b>50</b>
<b>第 9 章 IIA フレームワーク及び内部監査基準における内部監査部門の直属関係</b>	<b>50</b>
1. Reporting line の字義 (50)	
2. IIA フレームワークにおける内部監査部門の直属関係 (50)	
3. 内部監査基準における内部監査部門の直属関係 (52)	
(1) 1960 (昭和 35) 年制定「内部監査基準」 (52)	
(2) 1977 (昭和 52) 年改訂基準 (53)	
(3) 1996 (平成 8) 年改訂基準 (53)	
(4) 2004 (平成 16) 年改訂基準以降とその影響 (53)	

(5) わが国における内部監査部門の直属先の変化 (54)	
<b>第10章 わが国における内部監査部門の監査機関（監査役会等）との直属関係</b>	<b>54</b>
1. Reporting line と報告経路 (54)	
2. ニューヨーク証券取引所の上場会社マニュアルとわが国の有価証券上場規程 (56)	
3. 会社法における機関設計ごとの相違点の比較と内部監査部門への影響 (56)	
(1) 会社法の監査機関ごとの相違点 (56)	
(2) 監査委員会制度導入の経緯と内部監査部門への指揮命令権の関係 (58)	
(3) 日本監査役協会アンケートからの示唆 (60)	
<b>第11章 小括</b>	<b>61</b>
<b>第IV部 ガバナンス構造の違いが内部監査部門のインセンティブに与える影響</b>	<b>・・・ 63</b>
<b>第12章 監査機関との関係における内部監査部門のインセンティブ</b>	<b>63</b>
1. 内部監査部門がガバナンスのキープレーヤーを支えるための要件 (63)	
(1) 監査機関の補助使用人に特化した場合 (63)	
(2) IIA 国際基準に適合する場合 (64)	
(3) IIA 国際基準に適合しない場合 (65)	
2. 監査役会との「連携」による内部監査部門のインセンティブ (66)	
(1) 内部監査部門から監査役への報告 (67)	
(2) 内部監査部門への監査役の指示・承認 (68)	
(3) 内部監査部門長の人事への監査役の間与 (68)	
(4) 内部監査部門と監査役との協力・協働 (69)	
3. 内部監査部門のインセンティブからみる監査機関との関係 (70)	
<b>第13章 取締役会の類型により異なる内部監査部門のインセンティブ</b>	<b>71</b>
1. アドバイザリーモデルとモニタリングモデル (72)	
2. モニタリングモデルの取締役会の運営を巡る実務事例〈Anecdotes〉 (74)	
3. 独立社外取締役の存在 (75)	
4. 監査役等の専門的能力 (76)	
(1) 個別サーベイ結果からの示唆 (77)	
(2) 日本監査役協会アンケート結果からの示唆 (78)	
5. 新たな選択肢としての監査等委員会制度 (78)	

(1) 監査等委員会による監査等の実務事例<Anecdotes> (78)	
(2) 監査等委員会制度導入後の現状 (80)	
<b>第14章 小括</b>	<b>81</b>
<b>第Ⅴ部 内部監査関係者とその業務環境の属性によるインセンティブの違い . . . . .</b>	<b>83</b>
<b>第15章 所属会社及び内部監査部門の属性</b>	<b>83</b>
1. 所属会社の規模・業種と内部監査部門の員数の関係 (83)	
2. 内部監査部門の属性 (84)	
(1) 内部監査部門の規模と求められる監査業務量 (84)	
(2) 内部監査部門の成熟度 (87)	
<b>第16章 内部監査部門長及び内部監査人の属性</b>	<b>88</b>
1. 内部監査部門長の属性 (88)	
(1) 年齢層、経験年数及び公認資格の有無 (88)	
(2) 転職経験の有無と内部監査専門職としての意識 (89)	
(3) 内部監査業務に従事することのインセンティブ (89)	
2. 内部監査人の属性 (90)	
(1) 年齢層、経験年数及び公認資格の有無 (90)	
(2) 転職経験の有無と内部監査専門職としての意識 (91)	
(3) 内部監査業務に従事することのインセンティブ (91)	
<b>第17章 内部監査関係者のキャリアパスの実態及び業務上の課題</b>	<b>91</b>
1. 内部監査部門長のキャリアパス (92)	
2. 内部監査人のキャリアパス (94)	
3. 内部監査関係者としての業務上の課題 (96)	
(1) 社長との関係における課題 (96)	
(2) 監査機関との関係における課題 (97)	
(3) 監査対象先との関係における課題 (98)	
(4) 内部監査部門における課題 (100)	
<b>第18章 小括</b>	<b>101</b>

**第Ⅵ部 内部監査関係者の労働流動性及び市場価値の変化 . . . . . 104**

**第 19 章 内部監査関係者の労働流動性の変化 104**

- 1. 内部監査関係者の転職 (105)
  - (1) 転職した又は転職しない理由 (105)
  - (2) 転職者を受け入れるメリットとデメリット (105)
- 2. 転職を巡る実務事例 <Anecdotes> (106)
- 3. 労働流動性がもたらす意義 (107)

**第 20 章 内部監査関係者の市場価値の変化 110**

- 1. 市場価値又は認知度を高めた事象とその理由 (110)
- 2. 内部統制報告制度の功罪 (111)

**第 21 章 小括 112**

**第Ⅶ部 結論 . . . . . 113**

**第 22 章 内部監査部門の有効なインセンティブシステム 113**

- 1. 内部監査部門の独立性 (113)
- 2. 内部監査のミッションと役割 (113)
- 3. 内部監査部門の直属関係 (114)
- 4. 内部監査部門のガバナンスにおけるポジション (115)
- 5. 内部監査関係者とその業務環境の属性 (116)
- 6. 内部監査関係者の労働流動性と市場価値 (117)

**第 23 章 結語 118**

- 1. 内部監査部門 (118)
- 2. 内部監査部門長 (118)
- 3. 監査機関 (119)
  - (1) 3つの監査機関の比較 (環境・構成を含む) (119)
  - (2) 常勤者選定の要否 (119)
  - (3) 監査等委員会制度の位置付け (119)

**本文添付別紙：内部監査関係者へのサーベイ（個別サーベイ）結果 [30 頁]**

**参 考 文 献 [7 頁]**





## 序章 内部監査のインセンティブの要素と本稿のロードマップ

### 1. はじめに

筆者が一般事業会社に新卒で入社してから約40年が経過した。その会社での在籍期間30年弱の前半を経理部門で、後半を監査役の職務を補助すべき使用人（いわゆる監査役スタッフ）及び内部監査人として、実務に従事した。その後、別会社に移り、内部監査の実務経験を生かしながら、所属会社が出資する複数の会社の内部統制やコーポレートガバナンス（以下「ガバナンス」と略す）の構築を支援するとともに、別の出資先会社の非常勤監査役に就任した。そして5年を経過後、現所属会社の常勤監査役に就任した。2015（平成27）年5月施行の改正会社法で選択可能となった、監査等委員会設置会社へ同社が移行したことに伴い、監査等委員である社外取締役となり、引き続き「監査の世界」に身を置き、現在に至っている。さらに、2016（平成28）年12月には、同社が東京証券取引所市場第二部への上場（1年後に同第一部指定）を果たし、会社を取り巻く状況が大きく変わった。

その間の社会的な環境の変化に伴い、商法（会社法）が幾度も改正され、また、金融商品取引に関する法令も大改正されて、内部監査の従事者が増加するだけでなく実務対応も変化を遂げた。改正会社法の施行に加えて、2015（平成27）年6月からコーポレートガバナンス・コードが上場会社に適用（2018年6月に改訂）されたことも内部監査実務に影響を与えた。

その一方で、内部監査人が所属する内部監査部門は、依然として法定必置ではなく、会社組織の管理部門と称される中でも、人事、経理、総務、法務等の各部門より一段と地味な存在であることが否めない。地味であるがゆえに、その存在や活動内容が、社内で正しく理解されず、内部監査人のモチベーションに様々なネガティブな影響を与えることを筆者は実務に携わりながら経験し、周囲からも見聞した。それにもかかわらず、筆者自身が監査業務へのモチベーションを一貫して維持できたことを幸いに思う。それは、自身の生計維持や業務等に関する向上心、達成感への欲求のほか、何らかのインセンティブ<sup>1</sup>が働いたから、又はそれを求めて自ら動いたからだと考えられる。

---

<sup>1</sup> ロナルド・ドーア『誰のための会社にするか』43-44頁（岩波書店、2006）参照。人の内部にあって行動を引き起す内発的なものと、人の外部にあって行動を誘発する外発的なものによって構成され、それらをインセンティブ（動機付け）と総称する。なお、本稿では、個人に形成される意欲をモチベーション、組織全体の士気をモラルと定義して使用する。

## 「序章」

筆者は近年、『動機付けの仕組みとしての企業』（有斐閣、2006）に代表される宍戸善一教授のインセンティブシステムの法制度論に多大な示唆を受けているが、その著書におけるガバナンスに関する議論で、内部監査及び外部監査（監査法人等による会計監査）についての言及がほとんどないことに着目した。それは、監査役、監査等委員及び監査委員（後二者を以下「監査（等）委員」という）は、動機付け交渉の4当事者のうちの「経営者」に含まれず、経営者のモニタリングのサービス提供者として、ガバナンスのシステムの一翼を担い<sup>2</sup>、外部監査人及び内部監査人は、監査役（会）又は監査（等）委員会の監査の実効性向上を支援する位置付けであるからと考えられる<sup>3</sup>。

わが国の監査実務では、監査役監査、会計監査人監査及び内部監査を伝統的に「三様監査」と称し、相互にいわゆる連携<sup>4</sup>を行う関係がある。前二者は会社法上の大会社には法定監査であり、後者は任意監査であるが、それぞれ長い歴史を持つ。特に近年、金融商品取引法に基づく財務報告に係る内部統制報告制度（以下「内部統制報告制度」という）の導入により、上場会社にとっての内部監査は、事実上法制化されたとの見方もある。

そこで、本稿では、宍戸教授の動機付け交渉のフレームワーク<sup>5</sup>を基盤とし、動機付け交渉の4当事者に、経営者のモニタリングのサービス提供者である監査機関<sup>6</sup>（会計監査を行う外部監査人を除く）及び内部監査部門を加え、内部監査部門の位置付けを中心に再考するとともに、内部監査のインセンティブの仕組みを明らかにすることを企図した。

具体的には、欧米の先駆者が遺した内部監査の原点から最近の諸先輩の業績に至るまで

---

<sup>2</sup> 宍戸善一『動機付けの仕組みとしての企業』5頁（有斐閣、2006）参照。

<sup>3</sup> 宍戸・前掲注2 290頁参照。監査委員会の役割は、一般に、会計監査人の推薦、外部監査の範囲・結果の点検、内部監査の範囲・適切性・結果の点検等の責務を負うとされるが、この点においては、監査役（会）の責務も同様である。

<sup>4</sup> 日本監査役協会「月刊監査役 No. 644 別冊付録「監査役監査基準」等の改定（平成27年7月23日）」3-4頁（同協会、2015）参照。従来、日本監査役協会は、監査役の職務が会計監査人又は内部監査部門等が行う監査の相当性又は妥当性を判断するものであり、それらとともに手を携えて監査するのではなく、係わりあって監査するとの趣旨により「連係」を使用していたが、日本公認会計士協会等が「連携」を使用する等、混乱を招いていることを考慮し、統一しても前後の脈絡から理解できることから、「連携」に統一することとした。（傍点は筆者）なお、日本監査役協会については、本章注30を参照。

<sup>5</sup> 宍戸・前掲注2 3-4頁参照。企業活動を経営者・従業員・株主・債権者を当事者とする動機付け交渉と位置付ける。

<sup>6</sup> 会社法所定の監査役（会）、監査等委員会及び監査委員会を「監査機関」と総称する。なお、会計監査を担当する外部監査人は、内部監査人とはしばしば対で取り扱われる存在であり、会計監査人も会社法上の法定機関であるが、議論が複雑になることを避けるため、本稿では対象外とした。

## 「序章」

を分析し、監査に関する法制度と実務対応の観点で抽出した4つの要素、すなわち、内部監査部門の「独立性」、「ミッション・役割」及び「直属関係」並びにそれら全てに係る内部監査関係者（内部監査の実務従事者）の「属性・専門性」が、ガバナンスとの関係において、内部監査部門のインセンティブにどのように影響するのかを検証した。

その際、筆者が内部監査関係者に対して実施した個別サーベイ<sup>7</sup>（以下「個別サーベイ」という）の結果を始め、日本内部監査協会や日本監査役協会による各種調査結果のほか、筆者の実務経験や社外のネットワークから入手した実務事例〈Anecdotes〉に依拠した（情報ソースの概要を本章4.に記載）。

なお、本稿では、監査役及び監査役会を概念的に含める場合は監査役（会）とし、主に会社法上の大会社又は上場会社を想定して述べる場合には、監査役会と記載した。

## 2. 本稿の目的と概念定義

### （1）目的

監査とは、「他者の過誤を指摘すること」との理解が少なくないことから、社内組織の活動でありながら、法的強制力のない内部監査は、敬遠（忌避）されるだけで評価（感謝）されず、社業に対する価値を生まない（収益貢献しない）存在と認識されることが珍しくない。また、人事部門も、役職定年者や他部門で担当を外れた人材、さらには、時間外勤務制限者を内部監査部門に配属する例があり、本人のモチベーションだけでなく、部門内のモラルの低下を招くこともある。筆者は、自らの実務経験や監査人のネットワークからの見聞を通じて、この実態への問題意識を持つに至った。その問題意識には、内部監査実務経験者であれば、程度の差こそあれ共通の理解が得られるが、仲間同士で単に共感するだけでは、課題の解決や問題の解消につながらない。

そこで、監査人として過ごした日々を振り返り20年の節目を機に本稿をまとめ、発信することとした。すなわち、個別サーベイ等による裏付けに基づき、内部監査部門のインセンティブシステムを分析・整理して、どうすればそれが有効に機能するのかを内部監査部門のステークホルダー（利害関係者、業務上関連のある人々）に伝え、彼らに更なる理解と改善を促すことにより、内部監査関係者の役割及び活動実績が正しく評価され、業務環

---

<sup>7</sup> 日本内部監査協会事務局の協力を得て、主に同協会の異業種交流研究会であるSAM研修会登録会社に所属する内部監査関係者（経験者を含む）に対し、2016年8月にWeb調査ツールを使用して調査した。なお、本サーベイの詳細については、本文添付別紙「内部監査関係者へのサーベイ（個別サーベイ）結果」を参照。

境（監査環境）の良化に資することが本稿の目的である。

## （２）概念定義

内部監査部門は、内部監査部門長及び内部監査人によって構成され、内部監査実務に従事する組織である。図表 1 に示すように、「内部監査部門のインセンティブ」を三角錐の上部頂点に置き、前項 1. に記載の 3 要素、すなわち、「内部監査の本質である独立性（独立性）」、「内部監査のミッションと役割（ミッション・役割）」、及び「内部監査部門の直属関係（直属関係又は Reporting line<sup>8</sup>）」は、相互に密接な関係を持つとともに、ガバナンスとの関係において、内部監査部門のインセンティブに重要な影響を与えると考え、底面の三角形の各頂点に配置した。さらに、「内部監査部門に所属する人材（内部監査の人的資源）の属性及び専門性<sup>9</sup>（属性・専門性）」を 4 番目の要素として三角錐の底面に置き、「独立性」、「ミッション・役割」及び「直属関係」の 3 要素の確立が、それぞれ内部監査部門のインセンティブとして働く場合にも、4 番目の「属性・専門性」の在り方（有無、多寡等の違い）によっては、そのインセンティブを阻害し得ると想定した。

本稿では、3 要素及び内部監査部門とガバナンスの関係において、個々の文脈で、誰にとっての、どのようなインセンティブかを明らかにしながら検討した（次項 3. の下線部を参照）。そして、内部監査部門の監査活動におけるインセンティブは、内部監査部門における業務への取組意欲の向上や内部監査部門の業務目標<sup>10</sup>の達成を促すものと概括的に捉えることができるが、それらは、内部監査部門以外の部門にも共通するものであるから、内部監査部門に固有のインセンティブは何かとの観点で掘り下げた。

その結果、内部監査部門は、内部監査報告書という媒体を通じて、直属上司である社長と日常のコミュニケーションを行うことから、指摘すべき異常な事態を「発見するインセンティブ（＝発見インセンティブ）」と、発見した事態の指摘とそれを解消するための提言

---

<sup>8</sup> Reporting line を「レポートライン」と読み替える、又は「報告経路」と意識する実務慣習があるが、本来の「直属関係」（指揮命令関係）を必ずしも含意しないことから、本稿では英文表記を使用し、直属関係と同義であることを明示する。

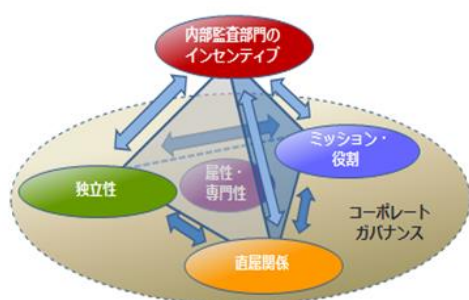
<sup>9</sup> IIA 国際基準 1210—熟達した専門的能力 が、内部監査人は、自らの職責を果たすために必要な「知識 (knowledge)、技能 (skills) およびその他の能力 (other competencies)」を備えていなければならないと規定していることを踏まえ、本稿では「専門性」を知識・技能・その他の能力と定義するとともに、「専門的能力」と同義として扱う。

<sup>10</sup> IIA 「内部監査の定義」（原文は第 1 章注 9 を参照）により、「内部監査の業務目標とは、体系的な手法と規律ある姿勢によって、所属する組織体（会社）の、リスクマネジメント、コントロール及びガバナンスの各プロセスの有効性を評価し、改善を促進することにより、その組織体の目標達成を支援すること」と解する。

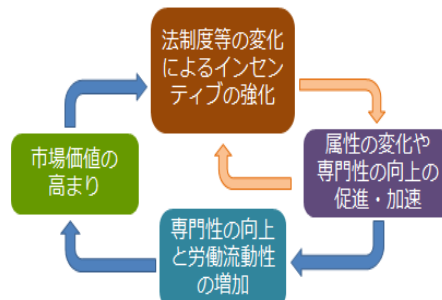
を適時的確に上司（社長）に「報告するインセンティブ（＝報告インセンティブ）」が内部監査部門固有のものであり、これらのインセンティブの両方又はいずれか一方が、本稿で考察する内部監査の主要なインセンティブであると考えた<sup>11</sup>。

内部監査実務においては、固有リスクに対してコントロール（内部統制）が施された結果、残るリスクが残余（統制）リスクであり、そのコントロール状況と残余リスクを監査人が評価する際、監査人が異常な事態を看過するリスクを「発見リスク」、その異常な事態を看過したことに気付かず、監査人が誤った監査意見を表明する（指摘及び提言を行わないことを含む）リスクを「監査リスク」といい、これら2つのリスクを合理的に低いレベルに抑えるために、監査資源（監査人のスキル、監査工数、監査のための情報・費用等）を適切に配分し、有効かつ効率的に監査を行う方法を「監査リスクベース」の監査と称する<sup>12</sup>。

〔図表1〕 内部監査部門のインセンティブと4つの要素の関係



〔図表2〕 インセンティブの強化と労働流動性・市場価値の高まりの循環



監査人が監査リスクベースの監査を実践するに際し、資源配分を適切に行い、監査技術を駆使することにより、上述の2つのリスクを最小化しようとするインセンティブ、つまり、重大な事実を見逃さず正しい監査意見を表明するインセンティブは、直属上司である社長に対して監査人が付加価値の高い監査報告書を提出し、経営に貢献しようとの取組を促す「発見インセンティブ」と「報告インセンティブ」に通ずると考えられる。

また、図表2に示すとおり、「法制度等の変化が、指摘すべき異常な事態を発見するイン

<sup>11</sup> 鳥羽至英＝秋月信二『監査を今、再び、考える』44－45頁（国元書房、2018）参照。米国会計学会が1973年に公表した研究報告書（Committee on Basic Auditing Concepts）の定義によれば、監査とは証拠の入手・評価（obtaining and evaluating evidence）とその結果の関係者への伝達（communicating the results to interested users）から成る概念であり、筆者が定義する「発見及び報告のインセンティブ」に結び付く発見及び報告とほぼ同義であると考えられる。

<sup>12</sup> 川村眞一『現代の実践的内部監査六訂版』289頁以下（同文館出版、2018）参照。

## 「序章」

センティブと、発見した事態の指摘とそれを解消するための提言を適時的確に上司に報告するインセンティブを強化し、内部監査関係者の属性の変化や専門性の向上を促進・加速し、更なる専門性の向上をもたらすとともに労働流動性を増加させ、結果として市場価値を高め、新たな循環につなげる」ことを、実務事例や統計データ等により検証した。

### 3. ロードマップ

監査の歴史は、古代文明発祥の時代に遡るといわれるが、外部監査人による会計監査と内部監査人による内部監査が、専門職として明確に区分されるようになったのは、第2次世界大戦前後であった。また、わが国固有の機関とされる監査役は、1890（明治23）年公布の旧商法<sup>13</sup>に明文化されて以降、今日に至るまで独自の変遷を遂げてきた。3者のうち最も長い明文規定の歴史を持つ監査役による監査であるが、現行会社法でも「監査役は、取締役の職務の執行を監査する。」と規定されているだけで、誰（どのような人）が監査するのかは明らかでなく、その意味で機関としての役職はあるが、専門職としての要件は明確であるとはいえない。

内部監査に関する文献としては、米国に本部を置く国際組織 The Institute of Internal Auditors<sup>14</sup>（内部監査人協会、以下「IIA」という）、及びわが国におけるIIAの支部でもある一般社団法人日本内部監査協会<sup>15</sup>に負うところが多く、それらの記録や統計資料等を主に使用した。それら以外の文献も参照したが、結果としてこれらの団体が関与したものに行き着くことになったからである。

第I部では、内部監査部門が「独立性」を確保することにより働くインセンティブを考察した。IIA及び日本内部監査協会の文献を参照し、IIA「内部監査人の責任に関する意見

---

<sup>13</sup> 浦野雄幸『株式会社監査制度論』81頁（商事法務研究会、1970）参照。また、高田晴仁「監査役の誕生－歴史の窓から－」月刊監査役 No. 640 42頁以下（2015年5月以降、同誌に隔月で連載）参照。

<sup>14</sup> 1941年11月、V. Z. Brink、R. B. Milne、J. B. Thurstonの3名が設立委員となって、米国ニューヨーク州に設立された。現在の本部は米国フロリダ州にあり、100以上の国と地域に代表機関がある。直近では175の国と地域から約200千名の会員が登録している。

(<https://global.theiia.org>)

<sup>15</sup> 日本内部監査協会は、1957年10月に「日本内部監査人協会」として設立され、1958年1月に現在の「日本内部監査協会」に名称を変更、2007年7月に社団法人として許可された。その後、2013年4月に一般社団法人となった。法人会員及びIIA個人会員から構成され、直近の定時社員総会参考書類によれば、2019年3月末時点で会員数は8,583名である。

(<http://www.iiajapan.com>)

## 「序章」

書<sup>16</sup>（以下「意見書」という）等の記載内容の変遷に触れながら、独立性の意味するところは何かを検討した。とりわけ、何（誰）から独立しているのかが重要であり、それは Reporting line とも表裏の関係にある。

社外役員の独立性については、わが国会社法所定の独立性要件<sup>17</sup>及び上場会社に適用される独立性基準<sup>18</sup>があり、両者が規定する独立性に若干の違いがあるものの、監査の要件としての「業務執行からの独立性」であることは共通している。

IIA 国際基準<sup>19</sup>1110 は、内部監査部門が組織上独立していなければならないとし、同条の解釈指針（Interpretation）では、同部門の責任を有効に果たすのに必要なレベルの独立性を確保するために、内部監査部門長は、最高経営者及び取締役会<sup>20</sup>の両者に、直接かつ制約なくアクセスできる関係（日本内部監査協会による dual-reporting relationship の意識）を持つことを求めている。

一方、わが国の「内部監査基準<sup>21</sup>」（日本内部監査協会制定）は、国内の制度的な事情を勘案し、内部監査部門は、組織上、原則として、最高経営者に直属し、職務上取締役会から指示を受け、同時に、取締役会及び監査役会又は監査委員会への報告経路を確保しなければならないとしている。

IIA 国際基準もわが国の内部監査基準も、社長に直属し、他の業務執行部門からの独立性を確保するとともに、取締役会からも重要事項の承認を受けることによる「社長に対する牽制」、換言すれば「社長からの独立性」を求めている。これは古典的な内部監査の位置付けである「社長の耳目」の域を超えており、ガバナンスのキープレーヤーである取締役会や監査役会等の監査機関を直接支援する、キープレーヤーに準ずる（いわゆるバイプレー

---

<sup>16</sup> 原題は Statement of Responsibilities of the Internal Auditors, 1947 で、後の改訂で Auditors が Auditing に改められた。

<sup>17</sup> 会社法第 2 条第 15 項を参照。

<sup>18</sup> 東京証券取引所「上場管理等に関するガイドライン」（2015 年 4 月 30 日改正）  
[http://jpx-gr.info/rule/tosho\\_regu\\_201305070043001.html](http://jpx-gr.info/rule/tosho_regu_201305070043001.html) III 5.（3）の 2 を参照。

<sup>19</sup> International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing が正式名称で、日本内部監査協会がこれを「内部監査の専門職的实施の国際基準」と訳しており、本稿では「IIA 国際基準」と称する。

<sup>20</sup> IIA 国際基準 1110—組織上の独立性 では、内部監査部門長が取締役会から職務上（functionally）の指示を受ける例として、内部監査基本規程の承認、内部監査部門の予算及び監査資源の計画の承認、内部監査部門長の任免及び報酬の決定の承認等を挙げ、かかる重要事項は社長ではなく取締役会の指示を受けると規定している。

<sup>21</sup> 2014（平成 26）年 5 月改訂のため、同年改正の会社法の内容は反映されておらず、したがって、監査等委員会は記載されていない。

## 「序章」

ヤーとしての) 役割を担うための独立性といえる。これは、内部監査部門が果たす役割として、わが国では従来あまり考えられなかったことであり、筆者が本稿で訴求したいことの一つであった。

社長から独立しているか否かはともかく、少なくとも、監査対象先である他の業務執行部門から内部監査部門が(監査人は精神的に)独立していれば、無用な圧力・干渉に影響されることなく、聖域なき監査の実施による指摘すべき異常な事態の発見インセンティブが、また、発見した事態の指摘(Findings)とそれを解消するための提言(Recommendations)等、社長の経営判断に役立つ情報を適時的確に提供する報告インセンティブが、内部監査部門及び監査人に働くと考えた。

第Ⅱ部では、「ミッションと役割」に言及した。第Ⅰ部でも取り上げた IIA 意見書には、「ミッションと役割」の変遷も見て取ることができる。特に 1999 年に IIA により公表された「内部監査の定義<sup>22</sup>」には、リスクマネジメントとコントロールとともにガバナンスの各プロセスの評価が取り上げられた。その背景には、内部監査を取り巻く環境の変化に加え、ガバナンスにおいて重要な役割を担う内部監査部門への実務界の期待が込められていると筆者は想定し、内部監査の定義に取り上げられ「IIA フレームワーク<sup>23</sup>」全体に採用されたことが、上述の内部監査部門の発見及び報告のインセンティブを強めたと考えた。

他方、ガバナンスを巡る議論は、これまで数多く繰り返され、積み上げられてきた。その定義も複数あり、近い将来収斂するか否かの論争も 1990 年代初頭から米国を中心に行われた<sup>24</sup>。最近の出来事としては、わが国上場会社へのコーポレートガバナンス・コードの適用(2015年6月、2018年6月改訂)があり、従来と異なる「攻めのガバナンス」を背景に持つガバナンスの定義が示され、概念矛盾の指摘<sup>25</sup>がある一方で、実務対応は同コードに沿

---

<sup>22</sup> 第1章注9を参照。

<sup>23</sup> IIA が公表している正式なガイダンスを体系化したもので、International Professional Practices Framework (専門職的实施の国際フレームワーク) と称し、Mission of Internal Audit (内部監査の使命)、Mandatory Guidance (必須のガイダンス) 及び Recommended Guidance (推奨されるガイダンス) から構成される。このうち、必須のガイダンスは、Core Principles for the Professional Practice of Internal Auditing (内部監査の専門職的实施の基本原則)、Definition of Internal Auditing (内部監査の定義)、Code of Ethics (倫理綱要) 及び International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (内部監査の専門職的实施の国際基準) から構成される。(日本語訳は日本内部監査協会)

<sup>24</sup> 宍戸・前掲注2 233頁以下参照。

<sup>25</sup> 江頭憲治郎「コーポレート・ガバナンスの目的と手法」早稲田法學 92 卷 1 号 (2016) 117 頁参照。「会社の持続的な成長」の実現は、主に経営者の力量に依存するものであって、…



って変化しつつある。

内部監査部門の立ち位置や役割も、それらの定義によって相違し、加えて IIA は近年、組織体のガバナンスを Board Level と Non-Board Level に区分して取り扱うようになった<sup>26</sup>。内部監査実務の対象領域によって、「ミッションと役割」が変わり得るということがここでの論点であった。

また、内部監査は、一般的には法定監査ではなく任意監査であるが、米国企業改革法 (Sarbanes-Oxley 法、いわゆる SOX 法) の施行と同時期に、上場会社に対して内部監査を義務付ける例<sup>27</sup>や、わが国でも事実上法制化されたとする考え<sup>28</sup>があり、これらの動きが内部監査部門のインセンティブを強めたとの仮説を検証した。

結果として、内部監査部門のミッションと役割が明確化され周知されることにより、内部監査部門の認知度が向上し、監査対象先からの理解・協力が得やすくなり、双方のコミュニケーションが改善される。さらに、開示統制の一端を担うことにより、積極的でコンフリクトの少ない監査実務遂行が可能になり、業務領域拡大と業務内容の高度化により、社長や監査の依頼者へのニーズ・期待に応えることができ、内部監査部門の発見及び報告のインセンティブが強化されることになる。

第Ⅲ部では、内部監査部門の「直属関係 (Reporting line)」の在り方によってインセンティブが相違することを取り上げた。わが国では 1890 (明治 23) 年の旧商法以来、監査役制

---

(中略) …「コーポレート・ガバナンス」の手法は、基本的に、“(株主の利益を) 裏切りかねない経営者を監督する” ための「守りの手法」なのであって、「コーポレートガバナンス・コード原案」が主張する“「攻めの」(コーポレート・) ガバナンス” は、概念矛盾に近い。(原文のまま引用)

[https://waseda.repo.nii.ac.jp/?action=pages\\_view\\_main&active\\_action=repository\\_view\\_main\\_item\\_detail&item\\_id=35900&item\\_no=1&page\\_id=13&block\\_id=21](https://waseda.repo.nii.ac.jp/?action=pages_view_main&active_action=repository_view_main_item_detail&item_id=35900&item_no=1&page_id=13&block_id=21)

<sup>26</sup> Dean Bahrman 『Evaluating and Improving Organizational Governance』23 頁 (IIA Research Foundation, 2010) 及び「Practice Guide: Organizational Governance in a Public Sector」5 - 6 頁 (IIA, 2012 年 7 月公表) 参照。ここでは業種業態や組織体ごとに異なるガバナンスのシステムとプロセスが存在することを前提に、Corporate Governance ではなく Organizational Governance を使用している。

<sup>27</sup> ニューヨーク証券取引所の上場会社マニュアルにより、内部監査機能を持たねばならないことが規定されている。「New York Stock Exchange Listed Company Manual」303A.07 Audit Committee Additional Requirements; (c) Each listed company must have an internal audit function. Amended: August 22, 2013 (NYSE-2013-40)

<http://wallstreet.cch.com/LCMTools/PlatformViewer.asp?selectednode=chp%5F1%5F4%5F3%5F8&manual=%2Ffcm%2Fsections%2Ffcm%2Dsections%2F>

<https://www.sec.gov/rules/sro/nyse/2013/34-70246.pdf> を参照。

<sup>28</sup> 金融商品取引法に基づく内部統制報告制度の内部統制基準・実施基準に、内部統制の独立的な評価者の例として、内部監査部門が記載されたことによる。

## 「序章」

度が継承され、同制度にとって大きな節目となった1950（昭和25）年、1974（昭和49）年及び1981（昭和56）年の改正を経て、現在に至っている。

昭和49年改正を機に、監査役に Reporting line を有する監査役スタッフ（現行会社法では補助すべき使用人、以下「補助使用人」という）の設置が実務対応として広がり始め、その出自は内部監査部門又は内部監査人であったようだ<sup>29</sup>。その後、2002（平成14）年の改正では、米国の機関設計にならった「委員会等設置会社」の監査委員会が監査役会のミラー組織的な位置付けで制度化された。ここにも補助使用人の設置が想定され、誰がその職責を担うかが実務対応の関心事となった。

監査機関の補助使用人は監査機関と直属関係にある一方で、内部監査部門は業務執行側に属し社長等に直属することから、両者は一線を画する必要がある。内部監査部門の直属関係に関し、内部監査部門に対して監査機関が指揮命令することを想定する日本監査役協会<sup>30</sup>の「監査役監査基準」と、日本内部監査協会が定める「内部監査基準」に若干のねじれがある。他方、会社（人事部門）は、人的資源の制約により、社長直属の内部監査部門に監査機関の補助使用人を兼務させたいとの意向を持つことがしばしばあるため、ここでの直属関係の交錯が内部監査部門のインセンティブに影響を与えていると考えた。

いわゆる会社共同体<sup>31</sup>の成員として、難度の高い業務に従事しながら、正しく評価されていない（冷遇されている）と不満を持つ内部監査人にとっても、社長直属組織に所属することは名誉であり、精神的充足が得られることから、監査機関の補助使用人よりも、内部監査部門に所属したいと考えるのは不自然ではない。つまり、会社共同体の長である社長

---

<sup>29</sup> 久保田音二郎『監査役監査制度』46－50頁（税務経理協会、1974）及び同『監査役監査の展開』35－37頁（税務経理協会、1977）参照。日本監査役協会「監査役監査の指針案」では、監査役は内部監査人の協力を求めながらも、監査役補助機関としての事務局の必要を強調しているが、実質的には今日の「監査役付内部監査人」に当たるものではなかったかとされる。また、補助者としての内部監査人の例として、監査役と内部監査人が「監査室」などの名称で同居して、内部監査人を補助者とする場合や、同居はしないが、特定の内部監査人をもって補助者とする場合がある。関西経済連合会の調査によれば、監査役補助者が内部監査部門内に所属している会社は51%（回答233社中118社）であった。

<sup>30</sup> 公益社団法人日本監査役協会は、1974（昭和49）年5月に設立され、第46回定時会員総会添付書類によれば、会員数は7,006社（法人6,923社、個人83名）、登録監査役・監査等委員・監査委員・監事数は8,840名（2019年8月末時点）である。（<http://www.kansa.or.jp>）

<sup>31</sup> 稲上毅「会社共同体のゆくえ」法政大学大原社会問題研究所雑誌 No. 599・600 47頁（同研究所、2008）参照。会社共同体の果たす役割として、運命共同体に属することの精神的充足、会社組織との一体感や帰属意識を挙げている。

<http://oisr-org.ws.hosei.ac.jp/images/oz/contents/599-06.pdf>

## 「序章」

に直属することにより、内部監査部門に名誉心や精神面の充足がもたらされ、社長方針の浸透度や諸課題への取組の進捗状況を監査活動により把握し、指摘すべき異常な事態を発見するインセンティブと、その事態の指摘とそれを解消するための提言を適時的確に社長に報告するインセンティブが働くと考えた。

第IV部では、ガバナンスの構造、特に監査機関との関係が、内部監査部門のインセンティブに与える影響を取り上げた。ここでのインセンティブは、ガバナンスのキープレーヤーである、業務執行の最高責任者としての社長、取締役会（これを構成する取締役を含む）及び監査機関の支援者（バイプレーヤー）として、ステークホルダーの期待に応えるために活動し、異常な事態を発見して、適時的確にそれを上司に報告することである。ステークホルダーとは、企業の活動によって直接・間接に影響を受ける利害関係者<sup>32</sup>であり、それぞれの利害が完全に一致することはないため、利害関係者の「期待」も一様ではないが、本稿ではそれらの掘り下げを控え、概括的に「企業価値の向上」と捉えて検討を進めた。

また、組織体（会社）の機関設計や風土、社長の方針や考え方によっても、組織体の仕組みと運用方法は異なることから、機関設計だけでなく、会社のガバナンスに関する志向がモニタリングモデル<sup>33</sup>か否か、いわゆる独立役員<sup>34</sup>が選任されているか否か等のパターンに分け、さらには、取締役及び監査役等<sup>35</sup>の監督・監査に係る専門的能力とそれを支える彼らの気力・体力（以下「専門的能力等」という）も考慮の上、それぞれが内部監査部門に

---

<sup>32</sup> 宍戸・前掲注2 3頁参照。具体的には、株主を始め、経営者、社員、仕入先や金融機関等の債権者のほか、顧客、弁護士等の専門家、官公庁、同業他社、社会活動団体、地域住民、マスメディアなどが考えられ、さらに、株主も、個人株主と機関投資家、国内投資家と海外投資家等に区分される。社員ほかについても同様であり、それぞれの利害が完全に一致することはない。

<sup>33</sup> 落合誠一「第I章 独立取締役とはなにか」一般社団法人日本取締役協会監修『独立取締役の現状と課題—社外取締役から独立取締役へ—（別冊商事法務No. 359）』5—7頁（商事法務、2011）参照。

<sup>34</sup> 東京証券取引所「有価証券上場規程施行規則」第436条の3第1項（平成22年6月30日追加）[http://jpx-gr.info/rule/tosho\\_regu\\_201305070041001.html](http://jpx-gr.info/rule/tosho_regu_201305070041001.html)、同「上場管理等に関するガイドライン」Ⅲ5.（3）の2 規程第436条の2の規定  
[http://jpx-gr.info/rule/tosho\\_regu\\_201305070043001.html](http://jpx-gr.info/rule/tosho_regu_201305070043001.html)、及び同「独立役員の確保に係る実務上の留意事項（2015年6月改訂版）」

<http://www.jpx.co.jp/equities/listing/ind-executive/tvdivq000008o74-att/20150513-2.pdf>に定める条件を満たす取締役及び監査役をいう。なお、同施行規則等による独立性要件と会社法のそれには若干の相違点（主要な取引先の該否判断ほか）があるが、本稿では厳格なつかい分けを行わず、会社法由来のものを除き、「独立社外取締役」と総称する。

<sup>35</sup> 本稿では、監査役、監査等委員又は監査委員である取締役を「監査役等」と総称する。

## 「序章」

与える影響を検討した。

第Ⅴ部では、第Ⅰ部から第Ⅲ部で述べた、図表1の三角錐の底面の頂点を構成する3要素に対し、内部監査関係者とその業務環境の属性の違いが、インセンティブとしてどのように働くかを考察した。ここまで、内部監査部門を一つの固まりとして取り扱ってきたが、同部門は「内部監査部門長」とその部下である「内部監査人」によって構成される。内部監査部門長は、内部監査人としての実務経験と実績を積み重ねて部門内昇格する場合と、組織体内（社内）のローテーション人事（若手の登龍門・幹部候補者の研修プログラムを除く）による異動で部門外から着任する場合があります、実際には後者が大半を占めると想定した。また、内部監査人も、社内外での経験年数やそれまでのバックグラウンドによって専門的能力<sup>36</sup>の相違があり得る。内部監査関係者のインセンティブを検討する際、それぞれの属性及び専門性の違いやばらつきを考慮する必要があり、加えて、内部監査部門の規模や成熟度の違い、内部監査関係者のキャリアパスの実態や業務上の課題の有無も彼らのインセンティブに影響すると考えた。すなわち、「独立性」、「ミッション・役割」、「直属関係」の3要素の確立が、それぞれインセンティブとして内部監査関係者に働く場合にも、4番目の要素と位置付けた「属性及び専門性」の有無や多寡等の違いによって、彼らのインセンティブを阻害し得ると考えたからである。

そして第Ⅵ部で、内部監査関係者の属性及び専門性の変化や向上が、3要素に係るインセンティブと相互に関連して、内部監査関係者の労働流動性及び市場価値に変化を与えることを検証した。近年、内部監査関係者の属性の変化や専門性の向上が見られる一方で、それらの質的な相違によるコンフリクトの変化も見られる。加えて、社内外での内部監査の認知度、内部監査関係者の労働流動性及び市場価値の向上の兆しも見られる。それらの高まりがあれば、内部監査関係者が自己の保身を優先することなく真実と良心に基づいて、その職責を全うすることが可能であり、監査意見を表明するインセンティブとなる。

以上を踏まえ、第Ⅶ部で本稿を締めくくり、内部監査部門の有効なインセンティブシステムとして、4つの要素がガバナンスに与える影響の観点から、内部監査実務に資する仕組み及び運用方法を示し、内部監査関係者の労働流動性の向上と市場価値の高まりにつながる私見を述べた。さらに、内部監査部門のインセンティブの視点でベストプラクティス

<sup>36</sup> 伍井和夫「日本企業の内部監査人の専門能力に関わる実証研究—内部監査の専門家はこうして作られる—」帝京経済学研究第50巻第1号（2016）参照。本稿では、専門的能力の内容に言及することを控え、内部監査の実務経験者による研究結果を参照するにとどめた。

をまとめ、結語とした。

#### 4. 本稿が依拠した情報ソースの概要

##### (1) 自身の実務経験及び研究会活動

- ①輸送用機器メーカー（1978年－2006年、計28年間）
  - ・経理部門（1978年－1997年、下記期間を除く計14年間）
  - ・監査役スタッフ（1987年－1989年、1994年－1997年、計5年間）
  - ・内部監査部門（1997年－2006年、計9年間）
- ②外資系投資ファンド会社（2006年－2011年、計5年間）
  - ・日本国内の投資先会社5社に対するPMI（内部統制及びガバナンスの再構築支援）
  - ・日本国内の投資先会社（上記5社以外の2社）の非常勤監査役
- ③商業施設内装企画・設計・施工会社（2012年－現在、計7年間）
  - ・上場準備段階の常勤監査役
  - ・2015年5月会社法施行後の社外取締役常勤監査等委員
- ④監査関係団体における各種研究会
  - ・一般社団法人日本内部監査協会（2001年以降現在まで）
  - ・公益社団法人日本監査役協会  
（1987年－1989年、1994年－1997年、2009年以降現在まで）
  - ・内部監査人協会（The Institute of Internal Auditors）（2007年以降現在まで）

##### (2) 日本内部監査協会等の各種調査結果

- ・日本監査役協会ケース・スタディ委員会「委員会設置会社のコーポレート・ガバナンスと監査実務の事例研究—アンケート調査と事例報告を踏まえて—」（平成23年10月27日）（日本監査役協会、2011）
- ・日本監査役協会監査法規委員会「監査役等と内部監査部門との連携について」（2017年1月13日）
- ・日本監査役協会「監査役スタッフに関するアンケート調査」結果報告（2017年1月）
- ・日本監査役協会「役員等の構成の変化などに関する第18回インターネット・アンケート集計結果」（平成30年4月27日）
- ・日本内部監査協会「昭和51年度監査白書」月刊監査研究1977年6月号（同協会、1977）
- ・日本内部監査協会「1994年度監査白書」（同協会、1995）

## 「序章」

- ・日本内部監査協会「1997 監査白書」(同協会、1998)
- ・日本内部監査協会「内部監査の専門職的实施の基準」月刊監査研究 No. 325 (同協会、2002)
- ・日本内部監査協会「2003 年度監査白書」(同協会、2004)
- ・日本内部監査協会「小規模内部監査部門の活動に関するアンケート調査結果 (CIA フォーラム研究会 No. 3-E)」月刊監査研究 No. 444 (同協会、2011)
- ・日本内部監査協会「小規模内部監査部門のベストプラクティス (CIA フォーラム研究会 No. 3-E)」月刊監査研究 No. 453 (同協会、2011)
- ・日本内部監査協会 SAM 研修会の内部研究会 (S-SAM 研修会シーズンIV「ガバナンス・プロセスの内部監査」) による調査結果 (2013 年 7 月)
- ・日本内部監査協会「内部監査の成熟度に関する調査 (第 3 回) 結果報告 (CIA フォーラム研究会 No. a1)」月刊監査研究 No. 510 (同協会、2016)
- ・日本内部監査協会「2017 年監査白書／集計編／全体版」(同協会、2018)
- ・IIA 「The IIA's Global Internal Audit Survey: A Component of the CBOK Study Characteristics of an Internal Audit Activity」(IIA Research Foundation, 2010)

### (3) 「個別サーベイ」の概要

筆者が、日本内部監査協会事務局の協力を得て行ったサーベイの方法と項目の概要は以下のとおりであった。本稿では、この個別サーベイの結果に多くを依拠し検証を行った。

なお、「内部監査関係者へのサーベイ (個別サーベイ) 結果」を別紙として、本稿の本文に添付した。

#### ① 調査方法

##### i. 調査対象

主に同協会の異業種交流研究会である「SAM 研修会」の登録会社に所属する内部監査関係者 (内部監査部門長、同部門管理職、内部監査担当者、及びそれらの経験者) を対象に調査した。同一の登録会社に複数の内部監査関係者が所属する場合にはそれらの回答を可とし、1 社 1 名の制約は設けなかった。調査対象数は約 260 社 (個人を含む) であった。

##### ii. 調査方法

Web 調査ツール (SurveyMonkey®) を使用した。設問総数は 38 問で、そのうち自由記述による回答を 4 問とし、そのほかは、Yes/No 又は選択肢からの回答とした。設問の最

## 「序章」

後には回答者の連絡先の記入欄を設けたが、匿名回答も可とした。

### iii. 調査期間

同協会事務局から、2016年8月1日に Web 調査ツールの使用方法を含め、回答要領を記載したEメールを調査対象者宛てに配信し、同年9月5日に締め切った。

### iv. 回答数

調査の結果、有効回答数は170件であった。このうち、記名回答が77件（45.3%）あった。

## ② 調査項目

以下の項目について、選択肢からの回答又は自由記述による回答を求めた。

### i. 回答者の属性

- ・年齢層（回答必須）
- ・通算経験年数（同上）
- ・現在の職位（同上）
- ・所属先グループの主な業種／売上高／子会社数（同上）

### ii. 内部監査の専門性

- ・内部監査従事前の専門領域
- ・内部監査に係る専門的資格
- ・内部監査の専門性を高めるために必要な能力（①知識、②スキル、③その他の専門的能力ごとに自由記述）
- ・内部監査の専門性を習得するために採った方法・手段

### iii. 内部監査部門におけるキャリアパス

- ・内部監査人の「あるべき姿」と「実態」
- ・内部監査部門長の「あるべき姿」と「実態」

### iv. 内部監査のステークホルダーとの関係

- ・内部監査部門の Reporting line の「あるべき姿」と「実態」
- ・直接報告経路（直接、意見交換・情報共有できる関係）の「あるべき姿」と「実態」
- ・内部監査関係者としての課題（苦労）（社長・監査機関・監査対象先との各関係及び内部監査部門内の4カテゴリー別に自由記述）
- ・社長及び取締役会又は監査機関との意見の不一致の有無とある場合の理由（自由

## 「序章」

### 記述)

- v. 内部監査部門の認知度
  - ・内部監査部門の認知度を高めた事象
  - ・内部統制報告制度（J-SOX）導入が内部監査部門にもたらした影響
- vi. 内部監査関係者の「転職」
  - ・転職経験の有無（ある／ない）
  - ・転職の回数（1回／2回／3回以上）
  - ・転職の理由・目的
  - ・1回目の転職による処遇の変化
  - ・給与等の処遇以外の転職の動機付け
  - ・転職時に説得力のあった実績
  - ・転職未経験者が転職時に有利と想定する事項
  - ・転職未経験の理由
  - ・転職者受入経験の有無
  - ・転職者受入れのメリット
  - ・転職者受入れのデメリット
- vii. 内部監査関係者の将来の目標と労働市場性
  - ・内部監査関係者として業務に従事することの将来的な目標
  - ・内部監査関係者の労働流動性の影響
  - ・内部監査関係者の市場価値の増加とその理由（自由記述）
- viii. 回答者のプロフィールと追加サーベイの可否
  - ・回答者の氏名と連絡先
  - ・今後の調査への協力可否

## 5. 本稿のメッセージとして

善意の社長から、専門的能力とそれを支える気力・体力を備えた、これも善意の内部監査部門長が、内部監査部門の立上げを全面的に任せられたら、どのように設計・運用すべきかという問いへの答えとして、本稿での考察に基づくベストプラクティスを述べ、メッセージとした。

内部監査部門が、他の業務執行部門からの独立性を確保するのは当然のこととして、第一義的には、社長の耳目として直属する。ただし、社長と取締役会及び監査機関と意見の



## 「序章」

齟齬・対立がない平時も、内部監査部門の基本計画や内部監査部門長の人事・評価等、重要事項は取締役会にも報告（report）し承認を受けることとして、社長に対する牽制と健全な緊張感の醸成を行う。そして、IIA フレームワークに適合して、コントロール、リスクマネジメント及びガバナンスの各プロセスを客観的に評価し、是正又は改善のための提言を行い、その是正・改善活動を適宜フォローアップして、会社に貢献することをミッション・役割とする。内部監査部門の体制は会社の規模にもよるが、若手・中堅・シニアから成る社内人材を中心に置きながら、実務経験・実績のある社外人材も積極的に登用する。前者は社内事情に詳しいという利点を生かし、後者は社内論理に影響されない立ち位置、内部監査の知見・実績に加え、経理財務、情報システム、法務等のバックグラウンドを活用できる構成とする。いずれも、専門的能力等を備えていることが要件である。

なお、内部監査部門のインセンティブに有効に機能すると考えられる内部監査部門長及び監査機関のベストプラクティスは、第Ⅶ部で述べることとする。

内部監査の発展の歴史は、米国を始め多くの国々で第2次世界大戦前後から本格化した。わが国でもその流れに沿いながら今日に至り、最近の統計データによれば95%超の会社に内部監査部門が設置されるようになった。しかし、その存在・ミッションの認知度、活動内容への理解度、活動結果の活用度、配置される人的資源の充実度などには、個々の会社によってばらつきがあり、それらの度合いは他の事業部門や管理部門に比べ総じて低い。

本稿では、内部監査実務における現状の課題を明らかにするとともに、内部監査部門及び内部監査関係者に働く様々なインセンティブシステムを検討した。これらの結果が、内部監査の実務従事者のみならず、彼らのステークホルダーへのメッセージとなり、内部監査が抱える課題解決へのインセンティブとなることを願っている。

## 第 I 部 内部監査部門の独立性

内部監査部門の独立性の変化を検討するに当たり、その対象として中心的な役割を担うのは、1941年に米国で設立された IIA である。1940年代の米国においては、経営管理のための内部統制機能が企業規模と活動範囲の拡大とともに重要性を増し、内部統制活動の一環として内部監査が発展した。そして IIA は、内部監査のグローバルセンターとして活動を拡充し現在に至っている。

一方、わが国においては、第 2 次世界大戦後の内部監査に関連する大きな動きとして、1950（昭和 25）年 7 月に制定された企業会計審議会「監査基準」により、財務諸表監査の前提として、内部統制組織<sup>1</sup>の整備状況を確認することが求められ、内部監査への一定の期待が示されたことがまず挙げられる<sup>2</sup>。この前後に、諸団体で内部監査の制度や実施方法の研究が始まった。そして、1957（昭和 32）年、内部監査実施会社を会員として、日本内部監査人協会（現・日本内部監査協会）が設立された<sup>3</sup>。

両団体の活動実績は、第 I 部の「独立性」のみならず、第 II 部以降を含め、本稿での検討対象の中核的な位置付けとなっている。第 1 章では IIA、第 2 章では日本内部監査協会の活動を内部監査部門の独立性の観点で眺め、その確保・強化が内部監査部門のインセンティブに与えた影響を考察する。第 3 章ではそれを裏付けるため、内部監査部門の独立性が侵害された結果、つまり、内部監査活動が物理的又は精神的に妨害・制限された結果、内部監査部門（内部監査人）が指摘すべき異常な事態を発見しようとするインセンティブ、そして、発見した事態の指摘とそれを解消するための提言を適時的確に上司（社長）に報告するインセンティブが阻害された実務事例〈Anecdotes〉を取り上げる。

### 第 1 章 内部監査人協会による独立性の定義とその変遷

#### 1. IIA「意見書」による独立性の定義の変化

IIA は、1947 年に公表した最初の意見書「Responsibilities of Internal Auditors」の Nature of Internal Auditing で、内部監査は、経営に対して保護的で建設的な役務を提供することを基

<sup>1</sup> 川村眞一『現代の実践的内部監査六訂版』64 頁（同文館出版、2018）参照。internal control system が「内部統制組織」と和訳された最初の例とされる。

<sup>2</sup> 檜田信男「内部監査の回顧と展望（1）」LEC 会計大学院紀要第 5 号 33 頁（2009）参照。

<sup>3</sup> 檜田・前掲注 2 34 頁及び日本内部監査協会「日本内部監査協会 60 年のあゆみ」54 頁以下（同協会、2017）参照。1986（昭和 61）年、IIA の National Institute（国別特別支部）としての日本内部監査協会（IIA-Japan）が正式発足した。

礎として、会計、財務、その他の業務をレビューするための組織体内部の独立的な評価活動であるとし、元来は主に会計及び財務に関する事項を取り扱うが、業務に関する課題を取り扱うこともある(筆者訳)と定義した<sup>4</sup>。その主旨は、「内部監査は、経営者(management)に対して提供する service<sup>5</sup>の基礎となる独立的な評価活動」であった。また、同意見書の後段では、独立性(Independence)に関し、内部監査部門長の要件として、内部監査活動による発見事項(Findings)や是正・改善のための提言(Recommendations)について、適切な考慮や措置が可能な立場の役職員がそれらを議論するに足る組織体内の地位にあること、また、監査対象となる他の業務執行部門の諸活動については、内部監査は責任を持つべきではない旨を述べている。

1947年意見書では、内部監査の対象は会計・財務に関する事項が主で、その他の業務に関する課題が従の位置付けであったが、1957年公表の意見書のNature of Internal Auditingではその記載が削除され、監査対象業務における主従はなくなり、業務全般を取り扱うことになった。独立性に関しては、有効な内部監査を行うための根本的(basic)なものから、不可欠なもの(essential)へと表現が強化されるとともに、監査人は、他の業務執行部門の諸手続の考案・導入や記録の作成、又は後日、監査対象となり得る諸活動に従事すべきではないと述べ、内部監査部門の独立性を担保するために監査人の完全な客観性の確保を求めた。

1967年には改訂意見書が準備されたが、従前の意見書のままで差し支えなく改訂不要と

---

<sup>4</sup> 青木茂男『新版現代の内部監査』15頁(中央経済社、1970)参照。Internal auditing is the independent appraisal activity within an organization for the review of the accounting, financial, and other operations as a basis for protective and constructive service to management. It is a type of control functions by measuring and evaluating the effectiveness of other types of control. It deals primarily with accounting and financial matters but it may also properly deal with matters of an operating nature.

青木茂男『内部監査の理論と実際』14頁(中経文庫、1953)参照。これを青木茂男博士は

「内部監査とは経営に対して保護的及建設的奉仕をなすための基礎として、会計、財務および其他の活動を検閲する事業組織内の独立的評定活動である。内部監査とは其他の管理の諸形態の有効性を測定し、評価することによつて機能する管理の一形態である。また内部監査は元来会計および財務に関する事項を取扱うが、それはまた当然実施活動の性質をもつた事項を対象としてもよいわけである」と訳している(原文のまま引用、傍点は筆者)。

<sup>5</sup> 今日では service を役務又は用役と訳すことが適当と考えるが、青木博士は、経営者への「奉仕」と訳している。同博士を直接知る人にこの意図を尋ねたところ、社長のために奉仕する内部監査という表現に当時(1953年)は違和感がなかったとのことであり、一部の研究者に「奉仕」は継承されている(島崎主税『概説内部監査第2版』5頁(税務経理協会、2008)参照)。当時の内部監査部門が社長直属であることは近年に比べ少なかったことから、社長直属を望ましい姿と捉えて「奉仕」と訳出したものと筆者は推測する。

## [第 I 部]

の意見が出されたため、公表が見送られた。その後、1971 年公表の意見書での変化は、監査人は、「独立性を損なうと解釈されるような活動に従事すべきではない」ことが追記され、監査人の活動と内部監査部門の独立性の関係が織り込まれたことであった。

上述の意見書（1947 年制定後、1957 年と 1971 年に改訂）の後も、1976 年、1981 年、1990 年に同意見書は改訂されたが、基本的な趣旨に変更はなかった。ただし、1981 年の改訂以降、service の提供先が経営者（management）から組織体（organization）に変更された。この背景には、1977 年に米国で「Foreign Corrupt Practices Act（FCPA、海外不正支払防止法）」が制定され、その翌年、ニューヨーク証券取引所が上場基準の一つとして監査委員会の設置を求めるようになった結果、監査委員会に対する認識が高まったことが挙げられる。これを受けて IIA は 1981 年の意見書改訂で、内部監査部門の service を受ける者に取締役会メンバー（監査委員を含む）を追加し、組織体（organization）へ変更した<sup>6</sup>。多くの会社は、社外取締役を取締役に招請し、監査委員会を軸に取締役への監督機能を強化した。そして、内部監査部門は、経営者及び取締役会、特に監査委員会へ報告することになり、組織体（会社）の内部統制システムの妥当性等についての情報を提供する責務を負うことになった<sup>7</sup>。当時の調査によれば、FCPA の制定前後で、報告先としてのコントローラーが減少（28%→14%）し、監査委員会が増加（20%→31%）した。また、取締役会への直接の報告も増加（48%→67%）し、service の提供先が変化したことを裏付けている<sup>8</sup>。

上述のとおり、IIA 意見書の変遷の過程で、内部監査の service の提供先は、経営者（社長）から、社長以外の取締役、特に監査委員へ拡大され、内部統制システムの妥当性等についても情報提供を担うことになった結果、監査対象先（他の業務執行部門）からの独立性だけでなく、場合によっては社長への牽制力、つまり、社長からの独立性をも求められることになった。これは古典的な内部監査の位置付けである社長の耳目の域を超えており、ガバナンスのキープレーヤーである取締役会を直接支援する、キープレーヤーに準ずる（バイプレーヤーとしての）役割を担うための独立性といえる。

社長と取締役会との意見の齟齬・対立が生じた有事の際には、内部監査部門の社長からの独立性が確保・強化されることが、異常な事態を発見し、取締役会に適時的確に報告す

---

<sup>6</sup> 島崎・前掲 5 5 頁参照。

<sup>7</sup> 青木茂男「内部統制システムの見直しと監査役・内部監査人の関係強化」月刊監査研究 1983 年 12 月号 41-42 頁（日本内部監査協会）参照。

<sup>8</sup> Byron N. Baird=Alfred R. Michenzi 著、藤本孝幹訳「海外不正支払防止法の影響」月刊監査研究 1983 年 12 月号 67-69 頁（日本内部監査協会）参照。

るインセンティブとなったと考えられる。

## 2. IIA「内部監査の定義」による独立性

上述のとおり、1978年にニューヨーク証券取引所が監査委員会の設置を上場会社に義務付けたことにより、監査委員会設置が普及した。IIAは同年、意見書の詳細な指針の位置付けで、初めての内部監査基準である *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*（内部監査の専門職的实施の基準、以下「IIA 基準」という）を公表した。IIA 意見書と同様に、内部監査の目的を組織体への service の提供とするが、内部監査人は、監査対象の活動から独立していること、内部監査部門は、監査責任を遂行する上で、十分に独立した地位にあること、また、いかなる干渉も受けずに監査活動ができるように経営者（社長）及び取締役会の支持を得なければならないことが規定された。

IIAは1999年、「*Definition of Internal Auditing*<sup>9</sup>（内部監査の定義）」を公表した。それまでの意見書で *independent appraisal activity*（独立的な評価活動）と定義されていたものが、*independent, objective assurance and consulting activity*（独立にして客観的なアシュアランス及びコンサルティング活動）となり、また、*control functions*（コントロール機能）の一形態であったものが、*risk management, control, and governance processes*（リスクマネジメント、コントロール及びガバナンスの各プロセス）の有効性を評価し、改善するために行われると変更された。1990年代に入りガバナンスの議論が盛んになり、内部監査の付加価値向上に対する社会的要請を受けての変更と考えられる<sup>10</sup>。内部監査部門のミッション及び役割については、次の第II部で取り上げるが、従来の定義では、独立的な評価活動であったものが、独立かつ客観的なアシュアランス及びコンサルティング活動に変化し、加えてコントロール（いわゆる内部統制）機能から、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評価に拡張された。

ガバナンスが内部監査の対象に加わった結果、社長の耳目である内部監査に、ガバナンスの観点、すなわち株主を始めとするステークホルダーの視点で、経営者（社長）に対して牽制する役割も持つことになり、社長からの独立性を求められる場合があるということ

---

<sup>9</sup> Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.

<sup>10</sup> 有限責任監査法人トーマツ編『内部監査 実務ハンドブック』273頁（中央経済社、2009）及び 松井隆幸編『内部監査機能』41-43頁（同文館出版、2007）参照。

## [第 I 部]

になった<sup>11</sup>。

上記の変化は、内部監査部門の業務範囲拡大に伴い、その独立性の更なる強化の必要性を意味しており、2002年に改訂された IIA 基準では、内部監査部門及び内部監査人の独立性を確保するために、「独立性又は客観性の侵害」を設け、それらが事実として又は外観として損なわれた場合には、適切と認められる関係者にその詳細を開示しなければならないと規定された。これは、その後 2004 年に改訂され、グローバル展開を意図した International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing（内部監査の専門職的实施の国際基準、以下「IIA 国際基準」という）でも継承され、直近の改訂版まで踏襲されている。

### 第 2 章 わが国における独立性の捉え方の変化

1957（昭和 32）年に設立された日本内部監査人協会（現・内部監査協会）は、1960（昭和 35）年に初めて「内部監査基準」を制定・公表して以来、2014（平成 26）年に至るまで数次の改訂を重ねており、独立性の捉え方の変化を概観できる。

#### 1. 1960（昭和 35）年制定「内部監査基準」

1960 年制定の同基準によれば、内部監査は、経営組織内に設置された監査担当者によって、最高経営者（社長）及び部門管理者の経営管理に奉仕するために、会計の適正性と業務管理の妥当性の観点で行われると規定された。これは、IIA 意見書の service を奉仕と訳してわが国に紹介した青木茂男博士が、同基準の準備委員会のメンバーであったことから、その意向の反映であろうと推測される。独立性については、当時の内部監査人が置かれていた環境にも言及し、内部監査業務の性格上、監査対象先からとかく批判を受けがちであり、同僚の業務を監査するので遠慮気味になることがあるとした上で、内部監査人自身の自覚に基づく精神的独立性が必要であるとし、最高経営者も十分にこの事情を理解して内部監査人の独立性を保持できるように指示すべきであるとした<sup>12</sup>。

IIA 意見書の考え方に沿いながらも、当時の日本の内部監査実務の発展段階の環境に触れるとともに、精神的独立性を強調しているところに特徴がある。後述するとおり、この後、

---

<sup>11</sup> 第 5 章 2. を参照。2002 年改訂の IIA 基準で、社長が許容している残余リスクが、会社にとっての許容限度を超えていると内部監査部門長が判断した場合には、社長とその問題を討議し、解決できない場合には、内部監査部門長及び社長は、解決のために取締役会に報告（当時の原文は report）しなければならないことが追加された。

<sup>12</sup> 日本内部監査協会『改訂「内部監査基準」解説』149－152 頁（同協会、2015）第 4 部資料篇「内部監査基準 1960（昭和 35）年改訂」を参照。

## 〔第 I 部〕

他の業務執行部門及びその執行内容からの独立性が中心となるが、精神的な独立性こそがその普遍的な基盤を成すものであり、当時の内部監査部門及び実務担当者を啓発する狙いがあったと考えられる。ただし、最高経営者（社長）だけでなく、部門管理者（いわゆるライン管理職）も service の対象としていることがこの時期に限って特記されることであり、かつて、コントローラー制度における内部監査部門の業務対象領域の名残と考えられる<sup>13</sup>。

### 2. 1977（昭和 52）年改訂基準

その後、1974（昭和 49）年商法改正に伴う監査役監査制度の拡充強化及び会計監査人監査の実施、並びに証券取引法に基づく連結決算制度の導入等により、内部監査制度と実務に与える影響を考慮して、1977（昭和 52）年の改訂が行われた。ここでは、service の提供先は、最高経営者（社長）のみに絞られ、奉仕の訳語は踏襲された。会計・業務の区分はなくなり、管理諸活動の有効性と効率性の観点で評定すると変更された。提供する service の内容はこの時点で確立され、現在に至っているといえる。一方、独立性については、最高経営者（社長）の経営管理機能を補佐する位置付けとされ、最高経営者に所属することが適切であると変更された。同時に、その独立性を保持するために客観性への十分な配慮を求め、業務の諸手続の作成等に直接携わることを禁じた<sup>14</sup>。

この商法改正により、いわゆる大会社の監査役の権限が強化されて、員数 3 名以上かつ常勤監査役の設置が求められ、また、従前の会計監査限定が解除された。監査役監査の制度上の強化に伴った動きが、監査役の補助使用人（いわゆる監査役スタッフ）の設置であった。当時の統計資料<sup>15</sup>によれば、監査役スタッフを置いている会社のうち、専任者を置く会社の割合が 56.1%、内部監査部門の全員又は一部に監査役スタッフを兼務させている割

---

<sup>13</sup> 浦野雄幸『株式会社監査制度論』254－265 頁（商事法務研究会、1970）参照。1920 年代以降米国では、いわゆる合理化の時代が到来し、経営分析、予算統制、標準原価等の研究が進んだ。さらに、1940 年代には、内部統制と内部監査の概念が加わり、経営管理会計は著しい発展を遂げた。経営管理は、計画、組織及び統制（controlling）の職能に分けられることから、経営管理会計も経営計画、実施計画及び統制活動のそれぞれの分野で役割を果たすことになり、統制活動を組織的に支援する仕組みとして、コントローラー制度が生まれた。コントローラーによる内部統制は、内部監査そのものではなく、管理会計の目的に、会計、監査、組織等が合理的に組み合わせり、相互に密接な関係を持ちながら調整されるべきとの考えから、コントローラー機能を構成する一つの組織として内部監査が位置付けられた。

<sup>14</sup> 日本内部監査協会・前掲注 12 第 4 部資料篇「内部監査基準 1977（昭和 52）年改訂」161－166 頁参照。

<sup>15</sup> 日本内部監査協会「昭和 51 年度監査白書」月刊監査研究 1997 年 6 月号 44 頁（1997、同協会）参照。

## [第 I 部]

合が 41.3%であった。詳しくは、第Ⅲ部で述べるが、現在も続く、内部監査部門の補助使用人兼務という実務対応の起源がここにある。

service を奉仕と訳すか否かはおくとして、わが国では、内部監査は経営者（management、社長）の耳目であることが第一義であり、上司である社長からの独立性はない。一方で監査役は、社長を含む取締役の職務執行を監査するために、彼らから独立していなければならないから、内部監査人による監査役の補助使用人兼務は、その独立性が交錯し、両者から求められる要件を同時には満たせなくなる。そこで、両者との関係を考慮した実務対応が、経営者（社長）へ直属しながら、監査役と連携するということであった<sup>16</sup>。

ただし、内部監査部門が専ら監査役の補助使用人として活動する場合、部門名が内部監査部門であったとしても、監査役に直属するわけであるから、社長直属に比して、内部監査部門（に属する内部監査人）の名誉心や精神面の充足度は低く、指摘すべき異常な事態を発見するインセンティブの働きも少ないことが考えられる。加えて、社長直属の内部監査部門が、社長を含む取締役の職務の執行を監査する監査役の補助使用人として直属するのであるから、補助使用人を兼務する場合には、内部監査部門にコンフリクトが生ずることになる。

### 3. 1996（平成 8）年改訂基準

続く改訂は、約 20 年後の 1996（平成 8）年であった。既述のとおり、IIA 意見書も 1990 年まで改訂を重ねたが、1971 年改訂以降基本的な趣旨に変更はなく、1981 年の改訂で service の提供先が経営者（management）から組織体（organization）に変更された。これを受けて、内部監査は、組織体の経営目標の効果的な達成を支援するために、経営諸活動を合法性・合理性の観点から公正かつ客観的な立場で検討・評価し、助言・勧告を行う組織体内の独立的な機能であると定義された。独立性については、内部監査機能を独立部門として組織化（最高経営者へ直属）すること、監査の対象となる諸活動から組織的にも、精神的にも独立していることを求めた。

これら 2 つの改訂を通じて、内部監査部門の監査対象先からの独立性確保の方策として、社長直属の組織とすることが推奨されたが、社長直属の組織であることが現在に比べれば少なかったことが背景にあり<sup>17</sup>、社長直属の普及を促す意図であったと考えられる。

<sup>16</sup> 青木・前掲注 7 47-48 頁参照。

<sup>17</sup> 日本内部監査協会「1994 年度監査白書」38 頁（同協会、1995）及び同協会「1997 監査白書」40 頁（同協会、1998）参照。内部監査部門が社長直属と回答した会社数は、1994 年度



#### 4. 2004（平成 16）年改訂基準

次の改訂は、IIA 内部監査の定義公表（1999 年）後の 2004（平成 16）年であった。前回改訂された内容はそのまま踏襲されたが、監査業務のほかに特定の経営諸活動を支援する診断業務が追加された。これらの業務では、リスクマネジメント、コントロール及び組織体のガバナンス・プロセスの有効性について検討・評価し、助言・勧告又は支援を行うことが重視されることも追加された。これらは、明らかに IIA 内部監査の定義の内容を受けたものであり、わが国の実情を勘案して、アシュアランスを監査業務に、コンサルティングを診断業務に置き換えたものである。独立性及び客観性についても、定義の趣旨に沿って、最高経営者（社長）に直属することを求め、また、助言・勧告は公正不偏であり、内部監査活動も公正不偏な態度で、客観的に遂行し得る環境になくはならず、監査対象業務についていかなる責任を負うこともなく、組織的に独立し、精神的にも客観的であることが必要であるとした<sup>18</sup>。

#### 5. 2014（平成 26）年改訂基準

そして、2014（平成 26）年に行われた直近の改訂でも、内部監査部門の独立性及び内部監査人の客観性に関する考え方はそのまま踏襲され、文言の変更にとどまった。ただし、後者の実務対応について、それまで、内部監査人が以前に責務を負っていた業務に関する監査を特別の事情がない限り行ってはならないとしていたが、今回の改訂で、少なくとも 1 年間はアシュアランス業務を行ってはならないと変更された。これは、2004 年改訂の IIA 国際基準の規定に整合させたものである<sup>19</sup>。なお、ここでのアシュアランス業務とは、IIA 国際基準の assurance service に該当し、改訂前の基準で「監査業務」としていた文言から置き換えられたものである。

### 第 3 章 独立性を巡る実務事例〈Anecdotes〉

実地監査でのインタビューや現地での調査結果（速報）の説明、監査報告書最終案の合意等に際し、特に違反（不正）行為が絡む監査実務で、筆者は直接・間接の圧力を監査対

---

が 942 社中 622 社（66.0%）、1997 年度が 902 社中 609 社（67.5%）であった。その後、「2014 年監査白書」によれば、1,673 社中 1,324 社（79.1%）となり、さらに、「2017 年監査白書」によれば、1,588 社中 1,294 社（81.5%）が社長直属と回答した。

<sup>18</sup> 日本内部監査協会・前掲注 12 第 4 部資料篇「内部監査基準 2004（平成 16）年改訂」198－199 頁参照。

<sup>19</sup> 日本内部監査協会・前掲注 12 47－49 頁参照。

## [第 I 部]

象先から受けた経験がある。以下に、内部監査部門の（監査人の場合は精神的な）独立性が侵害された事例をいくつか取り上げる。内部監査部門（監査人）の発見リスク及び監査リスクが現実化し、発見インセンティブ及び報告インセンティブが阻害された事例である。参考までに当時の対処方法にも触れ、独立性確保のための示唆としたい。

- ✓ 監査対象先にたまたま在籍していたかつての上司が、元部下（筆者）に対して、「君はいつから監査ができるようになったのか、内部監査部門に所属すればできるようになるのか」などと話し、精神的な圧力をかけ問題点の指摘を回避しようとした。  
(☞ 当該監査の趣旨を再度説明するとともに、専門性を身に着けるためにどのようなことに取り組み、どのように予備調査を行ったかを示し、最終的には理解を得た。)
- ✓ 社長から、違反行為の疑義解明を依頼され、監査を行った際、監査対象先の管理職が、違反行為の指摘から自己を防衛するために、実地監査の途中で経過説明を執拗に求め、自身の意向に反する発見事項に対して監査手続に問題があると干渉した。  
(☞ 当該監査の依頼者である社長に事情を説明するとともに、中間報告を行い、その後の進め方を合意した。最終報告書提出後の人事異動で、監査対象先の当該管理職らはその職を解かれた。)
- ✓ ある子会社からの定例報告の内容が正確か否かを調べてほしいとの依頼を本社管理部門から受け、所定の手続を取って実地監査のために現地へ赴いたところ、資料の提出要請に応じない、監査人からの依頼に対し忘れたふりをする、別件を持ち出して時間を稼ぐ等、担当管理職の不作為による妨害を受けた。(☞ 2日間を過ぎても事態が改善しないため実地監査を打ち切り、当該監査の依頼者に事情を説明し、監査不能である旨を伝えた。改めて依頼することであったが、その後の依頼はないうまま、当該子会社の担当管理職は更迭された。)
- ✓ 業務プロセスを改善したいとの理由で内部監査を依頼したある部署は、監査実施に協力的であったが、自工程（自部署）の前工程（他部署）の業務品質が悪いことにより自部署が迷惑していることを明らかにし、前工程部署の責任を追及することがその真意・狙いであったため、監査人をその方向に誘導しようとした。(☞ 当該業務プロセスを改善すること自体は有意義であることから監査を継続したが、監査を依頼した部署も監査対象先として距離を置き、独立性を確保した。)
- ✓ 「不正（違法）行為に該当する」と内部監査報告書に記載すると、その報告書の提出先（社長）が知ることになり、その事実が社外に伝わった場合、会社ぐるみだと

## 〔第 I 部〕

マスメディアから指弾される可能性があるから、その記載を控えるべきだと監査対象先が主張した。(☞ 事実を記載した報告書の草案を社長に提示し、是非を確かめたところ、「そのような付度は無用であるだけでなく、内部監査部門が事実を隠せばその存在意義を失うことになる」とのコメントがあり、変更することなく報告書を提出した。)

- ✓ 所定の手続を経て、役員経費を監査するために閲覧対象の帳票の提出を求めたところ、機密事項が含まれていることを理由に、管理部署である秘書室から帳票閲覧を拒否された。その当時、内部監査部門は社長直属であったが、秘書室には趣旨が正しく理解されていなかった。(☞ 監査人には守秘義務があること、社長直属部署であり、監査実施の承認を得ていることを再度説明し、理解を得た。)

IIA 国際基準では、独立性が確保できなかった場合にその開示が求められており<sup>20</sup>、そこには、内部監査部門の活動結果を左右するような干渉をあらかじめ排除し、内部監査部門の独立性とそれに伴う監査人の客観性をできるだけ確保しようとの意図がある。また、監査対象にできない領域(=聖域)があれば有形無形の制約を受けていることになり、内部監査部門の独立性が損なわれる。無制限のアクセスがどの程度、実現・実行されているかによって、内部監査部門の発見及び報告のインセンティブは影響を受けることになる。

---

<sup>20</sup> IIA 国際基準 2431-「基準」等に不適合な場合の内部監査（アシュアランスおよびコンサルティング）の個々の業務の開示

「倫理綱要」または「基準」に不適合であることが、内部監査（アシュアランスおよびコンサルティング）の特定の個々の業務に影響を与えている場合には、その個々の業務の結果の伝達において、以下の事項を開示しなければならない。

- ・ 完全には適合できなかった、「倫理綱要」の「原則」もしくは「倫理行為規範」または「基準」の項目
- ・ 不適合の理由
- ・ 不適合であることが個々の業務そのものおよび伝達された個々の業務の結果に与える影響（以上、日本内部監査協会訳による）

また、上記「倫理綱要」の「原則」2.客観性には、「(中略) 内部監査人は、その心証の形成において、関連する状況のすべてについて調和ある評価を行い、自己の利害または他人から不当に影響を受けてはならない。(筆者による抜粋)」との規定があり、「倫理行為規範」2.客観性 2.1 には、「自己の公正不偏な評価を侵害する、または侵害すると予想されるどのような活動や関係にも関与してはならない。このような関与には、組織体の利害と衝突する恐れのある活動や関係も含む。」と規定されている。(同様に、日本内部監査協会訳による)

#### 第 4 章 小括

第 I 部では、内部監査部門の「独立性」が確保・強化されることにより、内部監査部門長及び内部監査人のインセンティブがどのような影響を受けるかを考察した。

第 1 章では、米国における実務慣行を事実上の基盤とする IIA の文献に基づき検討した。IIA 意見書及び基準又は国際基準は、内部監査部門が提供する service の相手先として、経営者（社長）だけでなく、監査委員を含む取締役会メンバーを加え、さらに組織体へ変更した。IIA が想定するガバナンス構造として、取締役会は業務執行に関与せず専ら監督に徹する位置付けであるから、当初、他の業務執行部門（監査対象先）からの独立性であったものが、service の提供先が組織体全体となった時点で、社長からの独立性も含まれることとなった。

これに対し第 2 章で、わが国の内部監査制度発展の基礎となった日本内部監査協会の内部監査基準を取り上げた。すなわち、同基準によれば、内部監査制度は最高経営者（社長）だけでなく、部門管理者も service の対象とすることから始まり、一定期間をおきながら IIA 国際基準等との整合性をとってきた。ガバナンス構造の違いに起因する、社長からの独立性への明確な言及がないまま現在に至っているが、内部監査部門の独立性に関する明文規定が内部監査を取り巻く環境と実務に浸透することは、独立性確保と充実につながったと考えられる。

第 3 章では、筆者の実務経験に基づき、独立性が侵害された事例を紹介し、当時の対処方法も併せて述べた。日常茶飯に起こることではないとはいえ、内部監査関係者には独立性確保のための参考となるはずである。

結論として、わが国の実務においては、社長からの独立性につき明確な言及がないことからここでは一旦おき、監査対象先である他の業務執行部門から内部監査部門が（監査人の場合は精神的に）独立していれば、無用の圧力・干渉を受けることなく、聖域なき監査の実施により、指摘すべき異常な事態を発見するインセンティブ、並びに発見した事態の指摘（Findings）とそれを解消するための提言（Recommendations）等、社長の経営判断に役立つ情報を適時的確に報告するインセンティブが、内部監査部門に働くといえる。

同章で検討した内部監査部門の独立性には、会社法等が定める（非業務執行の）社外取締役のそれと共通する部分がある。しかし、社外取締役の場合は、それ以外に経済的独立性も考慮しなければならない。米国における取締役は「常勤（full-time）」や「社内（inside）」でないことが前提であり、これらの概念は取締役になじまない。したがって、ここでの独

[第 I 部]

立性とは、非業務執行であることはもちろん、毎日出社するわけではないことから精神的に独立していることに加え、生計維持手段を他に有していて経済的にも独立していることを意味する。いずれも常勤・非常勤の違いに由来することであるが、内部監査部門の独立性を考える上で示唆的である。

## 第Ⅱ部 内部監査部門のミッションと役割

### 第5章 内部監査のミッションと役割の変化

第Ⅰ部で述べた内部監査部門の独立性は、同部門のミッション・役割と密接に関係することから、IIA 及び日本内部監査協会の考え方や取組の変化をミッション・役割の観点で述べ、それらの変化が内部監査部門の発見及び報告のインセンティブを強めたか否かを以下に考察する。

#### 1. IIA「意見書」による内部監査の目標・範囲の変化

第1章で取り上げた1947年IIA意見書では、内部監査の対象は会計・財務に関する事項が主であり、Objectives and Related Activities（目標及び関係する活動）の項では、内部監査の全般的な目標は、経営者（management）が実践する組織体の業務管理が最も効率的（efficient）に行われることを支援するとともに、組織体の利益を保護し、更に増進することであると想定した。管理会計のコントローラー部から発展した内部監査であるから、会計・財務に重点が置かれ、点検（review）、確認（ascertain）、評価（appraise）すべき監査対象先の業務が示されている。

その後1957年に公表された意見書では、会計・財務が主であるとの記載がなくなり、業務全般を取り扱うことになったことから、そのObjectives and Scope of Internal Auditing（内部監査の目標及び範囲）の項では、全ての経営者が有効（effective）に自らの責任を果たせるように支援することが内部監査の全般的な目標であるとし、また、経営者を支援できるのであれば事業活動のいかなる場面にも関係すべきであるとした。それまで、会計の正確性と財産の保全が中心であった内部監査が、業務管理の準拠性及び妥当性、並びに事業活動の効率性の評価を目標とするようになったといえる<sup>1</sup>。内部監査部門のインセンティブの観点でこの変化を捉えると、監査業務の範囲の拡大は、経営者への貢献機会の量的・質的な増加・増大をもたらし、同部門が異常な事態を発見し、上司に適時的確に報告するインセンティブを強化したと考えられる。

1971年公表の意見書でも「内部監査の目標及び範囲」は基本的に踏襲された。ただし、その目標を達成するための活動として、1957年の意見書と同様に、点検（review）、確認（ascertain）、評価（appraise）が挙げられていたが、このとき初めて、経営者による管理が合理的なコストで有効（effective）にできることの促進、経営管理資料の信頼性（reliability of management data）の確認、そして、業務上の改善に関する提言（recommend operating

<sup>1</sup> 青木茂男『新版現代の内部監査』20-21頁（中央経済社、1970）参照。

improvement) が加えられ、監査対象先へのより積極的な関与が明記された。これも、監査業務の量的・質的拡大を意味しており、内部監査部門の発見及び報告のインセンティブを強めたと考えられる。

## 2. IIA「内部監査の定義」による内部監査の目標・範囲

第1章で述べたとおり、1999年公表のIIA内部監査の定義<sup>2</sup>によれば、内部監査は、組織体の目標達成を支援することが第一義的な目標であり、組織体の運営に関し価値を付加し、改善するために行われると規定された。それまでの定義では、内部監査は独立的な評価活動であったが、独立かつ客観的なアシュアランス及びコンサルティング活動に変化し、コントロール（いわゆる内部統制）から、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評価に拡張された。

この内部監査の定義は、2009年に改訂されグローバル展開されたIIA国際基準とともに継承され、International Professional Practices Framework（専門職的实施の国際フレームワーク）を構成する重要な原則又は基準として2017年改訂版でも踏襲されている。

ガバナンスプロセスと内部監査の関係については、第7章で詳しく検討するが、ガバナンスが対象に加わった結果、従来、社長の耳目であった内部監査に、ガバナンスの観点、すなわち株主を始めとするステークホルダーの視点で、経営者（社長）を牽制する役割が追加された。第1章2.で述べたとおり、内部監査部門に対し社長からの独立性を求められる場合があることとなった。なお、時期が若干前後するが、2002年の改訂で、1978年制定のIIA基準に2600—経営者のリスク許容度 という条項が加えられた。すなわち、社長が許容しているリスクが、会社にとっての許容限度を超えていると内部監査部門長が判断した場合には、社長とその問題を討議し、解決できない場合には、内部監査部門長及び社長は、解決のために取締役会に報告（当時の原文はreport）しなければならないことが追加された。この条項の追加は、内部監査部門の社長からの独立性を求める動きの嚆矢であり、内部監査部門がガバナンスのキープレーヤーである取締役会及び監査機関を支えるためには、社長からの独立性が必要となることを第12章で取り上げる。

改訂の度に、担当業務の量的・質的拡大の一途をたどった内部監査は、経営者（社長）へのserviceの提供に始まり、会計・財務領域での適正性評価から、業務管理の準拠性・妥当性・効率性の評価・提言に進展し、組織体への貢献を求められることになった。加えて、社長の耳目としての伝統的な立ち位置を継続しながら、ガバナンスの観点では社長に対す

---

<sup>2</sup> 第1章注9を参照。

る牽制力をも持つことになった。これらの変化は全て、内部監査部門の業務領域拡大と認知度向上に影響を与え、発見インセンティブと、社長又は取締役会若しくは監査機関への報告インセンティブを強化したと考えられる。

### 3. わが国における内部監査の目標・範囲の変化

第2章で参照した日本内部監査協会の内部監査基準の変遷から、内部監査の目標・範囲（領域）の変化を見ることができる。わが国の内部監査基準は、IIAの意見書及び内部監査の定義の要旨を基本的に踏襲するとともに、わが国における法令改正の趣旨を反映している。したがって、監査対象としてのガバナンスの細かなつかい分け（ガバナンス全般とガバナンス・プロセス）を除き、わが国の基準はIIAフレームワークに沿ったものになっており、内部監査部門のインセンティブとして働く機能も、本章1.及び2.で述べたIIAフレームワークと同様である。以下に、年代順にそれらの変化を概観する。

#### （1）1960（昭和35）年制定「内部監査基準」

同基準では、内部監査は、最高経営者（社長）及び部門管理者の経営管理に奉仕するために、会計及び業務のコントロールが適正・妥当であるかを評定すると規定された。一方、最高経営者が内部監査部門に求めるもの、また、内部監査部門の人的資源や監査環境の整備状況によっても異なるが、内部監査の対象には、会計監査だけでなく、業務監査も含めるべきとされた<sup>3</sup>。

注目すべき点は、本章1.で既述のとおり、1971年公表のIIA意見書で内部監査部門の活動として明記された、業務上の改善に関する提言（recommend operating improvement）と同一の概念が、同基準の「内部監査報告書」の項で、「指摘事項と助言・勧告事項は明確に区分して記載すべきである」とこの時点で書かれていたことである。勧告はrecommendationの訳語として当時一般的であったことから、個々の監査で指摘するだけでなく、勧告（提言）することが監査活動として取り上げられ、さらには、指摘・勧告事項に対してどのような措置が取られたかを確認する「フォローアップ」の必要性も規定されている。長年、製造業に所属した筆者には、製造現場でボトムアップにより課題解決を図る活動が想起され、指摘・勧告事項だけでなく、フォローアップまでが一連の動きになったことが不自然でないと考えられる。

---

<sup>3</sup> 日本内部監査協会『改訂「内部監査基準」解説』149－152頁（同協会、2015）第4部資料篇「内部監査基準1960（昭和35）年改訂」を参照。



## 〔第Ⅱ部〕

### （２）1977（昭和52）年改訂基準

改訂された基準では、service の提供先は、最高経営者（社長）のみに絞られ、奉仕の訳語は踏襲された。会計・業務の区分はなくなり、管理諸活動の有効性と効率性の観点で評定すると変更された。他方、証券取引法（当時）に基づく連結財務諸表制度の導入に伴い、当該組織体の各部門だけでなく、子会社・関連会社の業務全般を内部監査の対象にできること、組織や管理方法の複雑化に伴い、個々の部門を対象とするのではなく、部門間にまたがる又は全社に関係する機能を評価（いわゆる業務プロセスを監査）すべきことが追加された<sup>4</sup>。

また、「内部監査と他の監査との関係」の項で、商法に基づく監査役監査及び監査特例法に基づく会計監査人監査、並びに証券取引法に基づく監査法人（公認会計士）の監査（法令名はいずれも当時）と内部監査の関係について言及された。この背景には1974（昭和49）年商法改正に伴い監査特例法が制定されたことがあり<sup>5</sup>、これら2者と内部監査は、それぞれの目的を本質的に異にするものであるとの記載がある。しかし、本質的な差異のあることを認識した上で重複を避け、監査役監査、会計監査及び内部監査が、可能な限り協調を図ることは必要であるとしており、いわゆる三様監査の連携が初めて取り上げられた<sup>6</sup>。

さらに、会計監査と業務監査の関係にも触れており、内部監査が会計監査と業務監査から成り立つのではなく、会計監査は業務監査の一環として考えられるとされた<sup>7</sup>。

### （３）1996（平成8）年改訂基準

同基準で内部監査は、組織体の経営目標の効果的な達成を支援するために、経営諸活動を合法性・合理性の観点から公正かつ客観的な立場で検討・評価し、助言・勧告を行う組

<sup>4</sup> 日本内部監査協会・前掲注3 第4部資料篇「内部監査基準1977（昭和52）年改訂」163頁参照。

<sup>5</sup> 鈴木竹雄『新版会社法全訂第1版』156頁以下（弘文堂、1974）参照。

<sup>6</sup> 日本内部監査協会・前掲注3 第4部資料篇「内部監査基準1977（昭和52）年改訂」165頁参照。内部監査は最高経営者の経営管理に奉仕するために、監査役監査は株主の利益代表として取締役の職務執行を監査するために、会計監査人（監査法人又は公認会計士）は投資家保護のために、と各目的を明らかにしている。また、内部監査と監査役監査には、実務面で重なり合う分野も少なくないが、制度的に両者を統合したり、内部監査を監査役監査の事務局としたりすることは本来好ましくない。ただし、組織体の実情によっては両者の目的と独立性を損なわない範囲での協調的な運用も考慮されてよいとしている。

<sup>7</sup> 日本内部監査協会・前掲注3 第4部資料篇「内部監査基準1977（昭和52）年改訂」163－164頁参照。会計監査とは、会計的な手続・技法により、経営計数の正確性、信頼性、妥当性を検証するものであり、ここから得られる会計的情報を活用すれば、会計監査は業務監査の有効な手段となる。

## 〔第Ⅱ部〕

織体内の独立的な機能であると定義された。

「内部監査の活動範囲と内容」の項で取り上げられている活動範囲に大きな変更はないが、活動内容として、組織体の業務活動全般に関し、改善実行に向けて具体的な助言・勧告を行うとし、「情報の信頼性と適時性の確保」、「法律、法規の遵守状況」、「業務実施の有効性と設定された目的・目標の達成状況」等の事項を検討・評価するとされた。これは1992年に公表されたCOSOフレームワーク<sup>8</sup>で取り上げられた、内部統制の3つの目標とほぼ一致しており、それらを意識したものであったと考えられる。

### （４）2004（平成16）年改訂基準

IIA 内部監査の定義の公表（1999年）後に行われた改訂では、それまでに加えられた内部監査の目標・範囲はほぼそのまま踏襲されたが、「監査業務」のほかに特定の経営諸活動を支援する「診断業務」が追加された。これは、IIA 内部監査の定義に記載された、*independent, objective assurance and consulting activity*（独立にして客観的なアシュアランス及びコンサルティング活動）の前者を監査業務とし、後者を診断業務として概念的に取り込んだものである。また、第2章4.で述べたとおり、これらの業務では、リスクマネジメント、コントロール及び組織体のガバナンス・プロセスの有効性について検討・評価し、助言・勧告又は支援を行うことが重視されることも追加された。

### （５）2014（平成26）年改訂基準

「組織体のガバナンス・プロセス」は、IIA 内部監査の定義を参考に、新しい概念として前回改訂時に導入されたものであったが、内部監査の対象範囲として明確化されたことは、内部監査部門のミッション・役割を考える上で重要な意味を持つ。

第1章2.で述べたとおり、IIA 内部監査の定義では、内部監査は *risk management, control, and governance processes*（日本内部監査協会による日本語訳は「リスクマネジメント、コントロール及びガバナンスの各プロセス」で、原文の下線及び日本語訳の傍点は筆者による）の有効性を評価し、改善するために行われるとしているのに対し、改訂基準では、ガバナンス・プロセス、リスクマネジメント及びコントロールに関連する経営諸活動の遂行状況

---

<sup>8</sup> トレッドウェイ委員会支援組織委員会（The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission）が米国で発表した「内部統制の基本的な枠組み」のことで、内部統制とは、組織体の目標達成に関して合理的な保証を提供することを意図した事業体の取締役会、経営者及びその他の構成員によって遂行されるプロセスであると定義され、その目標として、①業務の有効性と効率性、②財務報告の信頼性、③関連法規の遵守（コンプライアンス）が挙げられた。

を評価するとしている。

IIA 国際基準の用語一覧 (Glossary) よれば、ガバナンスは「構造とプロセスの組合せ」と定義されており<sup>9</sup>、IIA のフレームワークでは、リスクマネジメント及びコントロールの各プロセスには、それぞれシステム (体制又は構造) がセットで存在することが前提となっている。つまり、リスクマネジメント、コントロール及びガバナンスの各プロセスを評価することには、それぞれのシステムを評価することも概念的に含まれることになる。

これに対しわが国の改訂基準では、ガバナンスのみをシステムとプロセスに分け、「ガバナンス・プロセス」としてガバナンスのプロセスだけを評価の対象としている (リスクマネジメント及びコントロールは IIA と同様に、システムとプロセスの両方を対象としている)。

ここでの構造とは、組織体の統治形態であり、株式会社の例で示せば、会社の目的を達成するためにどのような機関設計を選択し、どのように機関を整備するかである。したがって、内部監査部門が、ガバナンスの構造 (システム) の適否を判断したり、妥当性を評価したりすることはないと考えられる。一方、ガバナンスに責任を持つ取締役会の方針・指示が社内に浸透しているか否か等のガバナンスのプロセスの運用状況の妥当性は、内部監査部門が評価する、つまり、ガバナンス・プロセスを監査対象とする必要があるとの考え方から、IIA 国際基準の定義とは異なり、わが国独自の用法となっている<sup>10</sup>。

他方、IIA 内部監査の定義で使用される「コンサルティング活動」は、前回改訂で「診断業務」として概念が導入されたが、今回の改訂で「アドバイザリー業務」に置き換えられた。これは、IIA 国際基準 (用語一覧) で、個々の内部監査とは別の業務として定義されている<sup>11</sup>にもかかわらず、しばしば一部の内部監査の実務家や学識経験者が、アシュアランス

---

<sup>9</sup> Governance (ガバナンス) : 取締役会が、組織体の目標達成に向けて、組織体の活動について、情報を提供し、指揮し、管理し、監視するために、プロセスと組織構造を併用して実施すること。(日本語訳は日本内部監査協会による)

<sup>10</sup> 日本内部監査協会・前掲注3 第2部 対談 改訂「内部監査基準」解説 73-74 頁 [松井隆幸発言] 参照。ガバナンスだけにプロセスを付けた理由を以下のように説明している。IIA 国際基準のガバナンスの定義が「構造とプロセスの組合せ」としており、ガバナンスを構造とプロセスに分けている。その一例として、機関設計及びその選択を挙げ、内部監査部門の対象領域に機関設計の選択 (判断) は含まれないとしている。一方、ガバナンスに責任を持つ取締役会の指示が社内に浸透しているか否かは内部監査の対象とすべきガバナンスのプロセスの例であり、内部監査の対象とする必要があることから、それを明確にするために「ガバナンス・プロセス」という表現を採用したとしている。

<sup>11</sup> Consulting Services (コンサルティング業務) : 助言およびそれに関連した依頼者 (client) 向けの業務活動であって、その活動の内容と範囲は、依頼者との合意によるものであり、

## 〔第Ⅱ部〕

業務（いわゆる個々の内部監査）において、発見事項に基づき、是正・改善のための提言を行うことをコンサルティング業務と称することがあり、この定義が正確に理解されず誤用されたことが背景にあると筆者は推測する。Consulting Services を「アドバイザリー業務」と英語由来の用語に置き換えることに違和感がないわけではないが、アドバイザリー業務の含意、すなわち、ある部門からの依頼に基づく個別の助言業務には適切であるといえる。

「診断業務」又は「アドバイザリー業務」は、用語がいずれであるかを問わず、通常のアシユアランス業務よりも、広範な領域と高い難易度が求められることから、有益な発見と質の高い助言（報告）を行う内部監査部門のインセンティブが強化される。

### 4. 業務領域拡大等に伴う変化を巡る実務事例〈Anecdotes〉

内部監査部門のミッションと役割が明確化され周知されることにより、内部監査部門の認知度が向上し、監査対象先からの理解・協力が得やすくなり、双方のコミュニケーションが改善される。また、業務領域拡大と業務内容の高度化により、社長や監査の依頼者へのニーズ・期待に応えることができる。

実地監査の現場では、監査人が異常な事態を看過する発見リスクや、その異常な事態を看過したことに気付かず、監査人が誤った監査意見を表明する監査リスクに常にさらされている。以下に紹介する事例は結果的に成功したものであり、当初から企図できるものではなかった。しかし、4事例のうち3事例は、いずれも実地監査の開始前に（予備調査段階で）監査対象先から監査人が相談を受けたものであり、前項記載のアドバイザリー業務のミニ版といえる。監査対象先との信頼関係があればこそ、このようなやり取りに発展し得たと考える。こうした経験を監査人が積み重ねていくことは、実効性の高い監査の実施につながり、発見及び報告のインセンティブを強化する。

- ✓ 新商品のヒット率が、同業他社に比べて低いのはなぜかを監査で明らかにしてほしいとの依頼があった。コントロール不能な市場環境や、開発プロジェクトリーダーの能力等との因果関係を調査しても有意ではないので、成功事例と失敗事例をそれぞれ複数選び、それらの商品開発プロセスを時系列に分析するとともに、プロジェクトメンバーの言動の記録を追い、新商品の企画に影響を与えたと考えられる要因を客観的に整

---

内部監査人が経営管理者（management）としての職責を負うことなく、価値を付加し、組織体のガバナンス、リスク・マネジメントおよびコントロールの各プロセスを改善することを意図したものである。例として、診断、助言、ファシリテーションおよび教育訓練が挙げられる。（原文は英語表記で、日本語訳は日本内部監査協会による。ただし、括弧内の英語表記追加は筆者による）

## 〔第Ⅱ部〕

理し、報告した。(☞ コントロールできない要因や属人的な事情以外に、プロジェクト開始時及び進行時に留意すべき点が明らかになり、それらが業務手順として標準化された。)

- ✓ ある子会社の総務部から、全社（役員を含む）の交際費の削減が進まないとの相談を受けた。使用実績の明細を閲覧したところ、特定の人物が特定の場所・目的で使用していることが判明したため、役得や死に金の交際費を使用することは趣旨に沿わないことを周知し、使用実績を定期的に同社総務部内で回覧することを提言した。

(☞ 総務部内での回覧が抑止力となり、交際費の私消が減った結果、発生総額が半減したことが、後日のフォローアップで判明した。)

- ✓ ある営業部門から、タクシーチケット利用の交通費（交際費）がどうしても予算額を超過してしまうとの相談を受けた。使用目的と実績を調査してみると、同部門が企画・実施するイベントへの招待客へ手渡すことが使途の大半で、同部門担当者から未使用分の返却がない上、半年から1年後に多額の金額発生を伴うことがしばしばあることが判った。タクシーチケットの券番管理を行い、同部門担当者への配付時に券番を控えるとともに、未使用分の返却を促し、未使用分相当額は翌期の予算策定時に考慮するとのルールに変更することを提言した。(☞ 同部門担当者が未使用分を私消することや、招待客に多めに渡すことがなくなり、使用実績は半額以下に削減された。)

- ✓ コンピュータセンターのシステム監査（情報セキュリティ監査）を実施した際、同センターの下層階（1階）に社員食堂及び火気を使用する厨房のあることを監査人が気付いた（同センターが後から上層階に移転したため）。また、同地域はいわゆる活断層破砕帯に近いことも判ったため、センターの移設とデータバックアップの遠隔地保管を行うために、可能な限り早い時点での設備予算計上を行うことを提言した。(☞ 時宜を得て、東日本大震災の発生よりも前にセンター移設と遠隔地保管が実施されたと仄聞する。多額の費用を要することが予想されたが、監査人が躊躇することなく的確に意見表明（提言）したことが奏功したといえる。)

## 第6章 内部監査の法制化

本稿で取り扱う内部監査は、米国及びわが国において、あくまで任意監査であって法定監査ではない。しかし、明文規定又はそれに準ずる位置付けにより事実上の強制力があり、上場会社は内部監査機能の設置を求められる。これを内部監査の事実上の法制化と呼ぶこ

## 〔第Ⅱ部〕

とも可能である。以下に、米国及びわが国の証券取引所の有価証券上場規程、並びに金融商品取引法に基づく財務報告に係る内部統制報告制度における内部監査機能（又は部門）の位置付けを検討する。

### 1. ニューヨーク証券取引所の上場会社マニュアル

2013年8月13日に改訂された New York Stock Exchange Listed Company Manual<sup>12</sup>（以下「上場会社マニュアル」という）には、上場会社は内部監査機能を持たねばならないことが規定されている。303A.07「監査委員会の追加要件」には、(a)監査委員会は3名以上により構成され、所定の独立性要件を満足しなければならないこと、(b)監査委員会は運用のための文書化された規程（a written charter）を定めなければならないこと、そして、(c)上場各社は内部監査機能を持たねばならないことが規定されている。

(b)項では、監査委員会の目的の一つとして、取締役会が内部監査機能及び独立監査人（independent auditors、外部会計監査人）の活動状況（performance）を監視（oversee）することを支援しなければならないとし、もしも、当該会社が内部監査機能の未整備のため経過措置が認められる場合には、その企画・導入の支援を明文化することが求められている。また、監査委員会は、経営者（management）、内部監査機能及び独立監査人と、個別かつ定期的に面談しなければならないと規定されている。

(c)項では、上場会社は、経営者及び監査委員会に対し、当該会社のリスクマネジメントプロセス及び内部統制システムの継続的な評価結果を提供するために、内部監査機能を維持しなければならず、経過措置が適用され、内部監査機能を未整備のまま上場を認められた会社は、遅くとも上場後1年を経過する前に内部監査機能を稼働させねばならないとされている。

わが国の上場関連規程を次項で、実務事例〈Anecdotes〉を次々項で述べるが、わが国では厳格な上場審査手続の一環として内部監査機能の設置が求められている。これに対し、米国の上場会社マニュアルでは、経過措置の適用を認め、後追いで内部監査機能を稼働させることも可とする一方で、上場後もその機能を維持しなければならないと明記されている

---

<sup>12</sup> 303A.07 Audit Committee Additional Requirements; (c) Each listed company must have an internal audit function. Amended: November 25, 2009 (NYSE-2009-89); August 22, 2013 (NYSE-2013-40).

<http://wallstreet.cch.com/LCMTTools/PlatformViewer.asp?selectednode=chp%5F1%5F4%5F3%5F8&manual=%2Fflcm%2Fsections%2Fflcm%2Dsections%2F> 及び

Securities and Exchange Commission (Release No. 34-70246; File No. SR-NYSE-2013-40) August 22, 2013 <https://www.sec.gov/rules/sro/nyse/2013/34-70246.pdf> を参照。

ことに彼我の大きな違いがある。

## 2. 証券取引所の有価証券上場規程

東京証券取引所の有価証券上場規程<sup>13</sup>第 207 条によれば、本則市場への新規上場申請会社及びその企業グループ（以下「上場申請会社」という）に対し、(1)企業の継続性及び収益性、(2)企業経営の健全性、(3)企業のコーポレート・ガバナンス及び内部管理体制の有効性、(4)企業内容等の開示の適正性等について審査するとし、審査に必要な事項は、上場審査等に関するガイドライン<sup>14</sup>によるとしている。

同ガイドラインⅡの4「内国会社における企業のコーポレート・ガバナンス及び内部管理体制の有効性」には、内部監査に関係するものとして、上場申請会社が経営活動を有効に行うため、内部管理体制が適切に整備・運用されていると認められることとの規定がある。そして、その裏付けとして、上場申請会社の経営活動の効率性及び内部牽制機能を確保するに当たり、必要な経営管理組織（社内諸規則を含む）が適切に整備・運用されている状況にあること、及び上場申請会社の内部監査体制が適切に整備・運用されていることを求めている。

東京証券取引所への1年間の新規上場会社数は、2009年に23社まで落ち込んだ後、2015年以降100社近くのレベルで推移し、株式上場の動きが順調に回復している。上場会社には、有価証券報告書の「コーポレート・ガバナンスの状況」及びコーポレートガバナンス・コードの適用による「コーポレート・ガバナンスに関する報告書」に、内部監査部門の活動状況を開示することが求められるが、上場後に内部監査部門を廃止する新規上場会社もあると仄聞する。内部監査部門があれば、企業不祥事を防止できるとの確証はないものの、昨今の企業不祥事の調査報告を読むと、内部監査部門が機能していなかったとの記述<sup>15</sup>を目

---

<sup>13</sup> 東京証券取引所「有価証券上場規程」[http://jpx-gr.info/rule/tosho\\_regu\\_201305070007001.html](http://jpx-gr.info/rule/tosho_regu_201305070007001.html)を参照。第207条は2012（平成24）年3月に一部改正。

<sup>14</sup> 東京証券取引所「上場審査等に関するガイドライン」Ⅱ 株券等の新規上場審査〔本則市場〕[http://jpx-gr.info/rule/tosho\\_regu\\_201305070042001.html](http://jpx-gr.info/rule/tosho_regu_201305070042001.html)を参照。当該条項は2009（平成21）年8月、同年12月に一部改正。

<sup>15</sup> 株式会社東芝第三者委員会「調査報告書」（2015年7月20日）283頁参照。同社は以前から指名委員会等設置会社（当時は、委員会等設置会社）であったが、社長も経営監査部も、ガバナンスにおいて内部監査部門が果たすべき役割を正しく理解し、実践することができなかつたと指摘された。[http://www11.toshiba.co.jp/about/ir/jp/news/20150721\\_1.pdf](http://www11.toshiba.co.jp/about/ir/jp/news/20150721_1.pdf)を参照。また、（同社歴代の）社長の中には、経営監査部に一般的な意味における「監査」の役割を期待していなかつた者もいた。（中略）経営監査部は、経営トップである社長が所管していたものであったことから、社長の意向に反すると担当者らが考える事項については、必要な指摘を行うことができなかった疑いが存在すると記載されている。（筆者による抜粋、括

## 〔第Ⅱ部〕

にするのは大いに示唆的である。直接の収益貢献がないからとの理由で内部監査部門を廃止する企業風土やトップの気風（Tone at the Top）には、ガバナンス機能不全の前兆があると考えべきである。

### 3. 株式上場を巡る実務事例〈Anecdotes〉

現所属会社は、筆者の入社とほぼ同時期に、社長の意向を受け本格的に上場準備を開始した。当時は資本金5億円未満かつ負債総額200億円未満であったため、会社法上の大会社の機関設計は不要であり、また、譲渡制限付株式のみの発行会社であったため、常勤の社外監査役1名、非常勤の社外取締役1名を置くユニークな体制が可能であった。準備開始後、幹事証券会社のアドバイスを受けながら、いわゆる会社法による内部統制の整備と運用、次項で述べる金融商品取引法に基づく財務報告に係る内部統制報告制度への対応、内部監査部門の整備等を順次進めた。そして、審査前年度になり、上場要件である大会社の機関設計を備えるために、2015（平成27）年5月、改正会社法施行と同時に監査等委員会設置会社へ移行した。

第Ⅳ部でガバナンス構造と内部監査部門の関係を考察するが、中小規模の現所属会社（連結売上高約300億円、同社員数約600名）には、現時点で最適な選択であったと考えている。その理由は、第23章結語で述べることとする。

上場準備と内部監査機能の整備に関し、米国における制度を前項で述べたが、それと対照的な事例を以下に紹介する。

およそ30年前、大手自動車メーカーとして「最後の上場」と話題になった三菱自動車工業株式会社は、当時から既に、内部監査組織の過年度の活動実績を上場審査書類に記載することが求められていたこともあり、内部監査部門を設置した。そして、1988（昭和63）年12月に東京証券取引所ほかへの上場を果たしたが、ほどなく内部監査部門を発展的に解消した。上場審査をクリアしたからとも推測されたが、グループ会社の三菱重工業株式会社の動きに沿ったものであったとの説明を関係者から聞いたことを記憶している。その後、同社では2000年と2004年の「リコール隠し」（道路運送車両法違反）や2016年の「燃費試験不正問題」（不当景品類及び不当表示防止法違反）が発覚し、経営不振に陥った。その結果、経営再建のために、外資を含む複数のビジネスパートナーとの連携を模索することになった。

中でも直近の大きな動きとして、日産自動車株式会社からの出資受入が挙げられる。三

---

弧内補足を除き原文のまま)



## 〔第Ⅱ部〕

菱自動車工業（株）では、内部監査部門が発展的に解消された後、しばらくして再設置された。出資受入後は、専門性を有する外部人材の招請を始め、パートナーである日産自動車（株）の内部監査部門との連携等、内部監査部門の本格的な強化が行われていると当事者の一人から聞いた。別の関係者からは、燃費試験不正問題の発覚当時、同社の内部監査部門内のモラルが低下していたとも聞いており、今般の新たな交流が人心を改める機会となり、内部監査部門の発見及び報告のインセンティブが強化される可能性がある。

### 4. 金融商品取引法に基づく内部統制報告制度

2006（平成 18）年 6 月に金融商品取引法が成立したことに伴い、同法に基づく財務報告に係る内部統制報告制度<sup>16</sup>（以下「内部統制報告制度」という）が、2008（平成 20）年 4 月 1 日以降に開始する事業年度から有価証券報告書提出会社に適用された。また、同法が定めるところの内閣府令所定の体制の評価基準として、2007（平成 19）年 2 月に企業会計審議会から「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について（以下「実施基準」という）が公表された<sup>17</sup>。

内部監査に関連する記述は、実施基準に多数見られるが、主要なポイントは以下のとおりである。

財務報告に係る内部統制のモニタリングを行う者として、内部監査人<sup>18</sup>の役割がある。モニタリングとは、内部統制が有効に機能していることを継続的に評価するプロセスであり、それにより、常に監視、評価及び是正されることになる。モニタリングには、業務に組み込

<sup>16</sup> 金融商品取引法第 24 条の 4 の 4（財務計算に関する書類その他の情報の適正性を確保するための体制の評価）第 1 項で、有価証券報告書提出会社は、内閣府令で定める体制について、同府令で定めるところにより評価した「内部統制報告書」を有価証券報告書と併せて提出しなければならないが、かつ、同法第 193 条の 2（公認会計士又は監査法人による監査証明）第 2 項で、当該内部統制報告書は、特別の利害関係のない監査法人等による監査証明を受けなければならないと規定している。

<sup>17</sup> 企業会計審議会「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について（意見書）」（平成 19 年 2 月 15 日）[http://www.fsa.go.jp/singi/singi\\_kigyuu/tosin/20070215.pdf](http://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyuu/tosin/20070215.pdf) 及び同「金融商品取引法に基づく内部統制報告制度の概要」（資料 1）

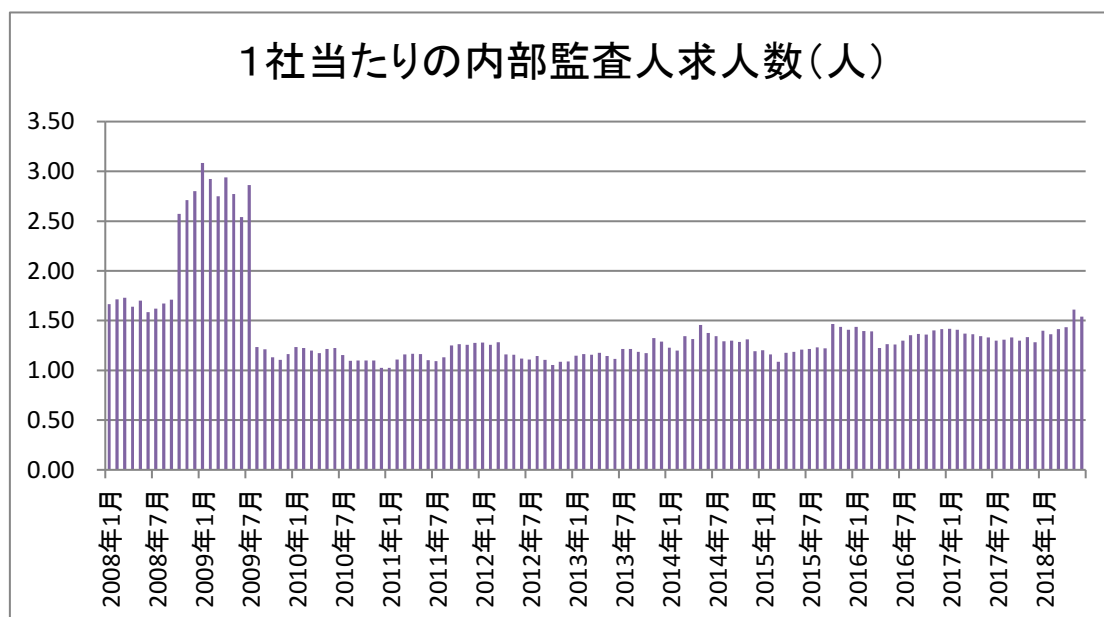
[http://www.fsa.go.jp/singi/singi\\_kigyuu/siryuu/naibu/20100521/01.pdf](http://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyuu/siryuu/naibu/20100521/01.pdf) を参照。

<sup>18</sup> 八田進二『これだけは知っておきたい内部統制の考え方と実務 評価・監査編』155－156 頁（日本経済新聞出版社、2007）参照。実施基準は「内部監査人は、内部統制の目的をより効果的に達成するために、内部統制の基本的要素の一つであるモニタリングの一環として、内部統制の整備及び運用状況を検討、評価し、必要に応じて、その改善を促す職務を担っており、組織内の所属の名称の如何を問わず、内部統制の整備及び運用状況を検討、評価し、その改善を促す職務を担う者及び部署をいう」と定義している。

まれて機能する日常的モニタリングと、業務から独立した視点で実施される独立的評価があり、後者は内部監査人の果たす役割と位置付けられる。同制度では、経営者が組織の代表者として内部統制の整備及び運用に最終的な責任を有しており、この観点から独立的評価を実施することになるが、経営者が直接実施できる活動に限界があることから、内部監査部門等に適切な指示を行い、その結果を監視することによって独立的評価を遂行している。

他方、わが国の内部統制報告制度導入の契機となった、2002年7月制定の米国の企業改革法（Sarbanes-Oxley Act、以下「SOX法」という）が、厳格であるがゆえに高コストを要するとの批判への対案として、SOX法では不採用であった「監査人と監査役・内部監査人との連携」を認め、監査人は監査機関と適切に連携し、必要に応じ、内部監査人の業務等を適切に利用できることとした。このことにより、監査法人等による検証の水準を確保し、コスト負担を軽減したとされる。

〔図表3〕



ここで、わが国における内部統制報告制度が内部監査人の需要に与えた影響を裏付けるデータの推移を取り上げる。図表3は、2008年1月以降の内部監査人の1社当たりの平均採用希望数（求人数）がどのように変化したかを示している<sup>19</sup>。クライアント企業から寄せ

<sup>19</sup> パーソルキャリア株式会社（DODA）の協力により、同社が2008年から継続記録しているデータの提供を受けた。この場を借りて御礼申し上げる。

（<https://www.persol-group.co.jp/corporate/group/index.html>）あわせて、第19章の図表7及び

## 〔第Ⅱ部〕

られた月ごとの採用希望総数（求人総数）を採用希望企業数（求人件数）で除したものである。2007年以前は同データが採取されていなかったため不明であるが、2008年1月から9月までは1.5人強で推移し、同年10月から2009年7月までは2.5人の水準となり、2009年1月には3人超を記録している。その後は直近に至るまで1人強、つまり1社1～2人で推移している。上述のとおり、2008年4月1日以降に開始する事業年度から同制度が適用されたことに伴い、各社で内部監査人の需要が急増し、適用初年度の内部統制報告書提出を終えた頃にその需要が一段落したと考えて差し支えないであろう。同制度が内部監査人の就業（異動・転職）機会増加の原因となったと考えられる。

上場会社にとって、内部監査部門を増強し、同制度に適合することが急務となり、そのための対応策として内部監査人を募集したことが、内部監査人の需要、すなわち労働流動性を高めることになり、専門性を有し、新たな就業機会を求める内部監査人には、結果的に異動・転職の決断を促すインセンティブとして機能したと考えられる。なお、同制度の功罪については、第20章2.で述べることとする。

### 第7章 ガバナンスプロセスの監査

第1章2.で述べたとおり、内部監査の役割にガバナンスプロセスの監査が含まれたのは、1999年公表のIIA内部監査の定義からであり、内部監査部門が組織体（所属会社）の目標達成に貢献するためには、内部統制やリスクマネジメント<sup>20</sup>だけでなく、ガバナンスが確立・維持され、そのプロセス<sup>21</sup>が有効に機能しているか否かを監査対象に含める必要があったからだと考えられる。

その裏付けとして、当時のIIAの機関誌<sup>22</sup>に、全般的なガバナンスプロセスに対する監査

---

8を参照。

<sup>20</sup> リスクマネジメントの定義を端的に示すと、「固有リスク」に対して内部統制（コントロール）を施し機能させた結果、残るリスクが「残余リスク」である。それを組織体の許容限度以下に抑制することがリスクマネジメントであり、コントロールと表裏の関係にあるといえる。

<sup>21</sup> 鳥羽至英＝八田進二＝高田敏文『内部統制の統合的枠組み理論篇』17－21頁（白桃書房、1996）及び第5章注8を参照。「プロセス」とは、特定の目標を達成する（結果を得る）ための一手段であり、それ自体が目標ではなく、「システム」の一つである方針を定めたマニュアルや書式を使って組織体に属する人間によって遂行される。システムの存在を前提にプロセスが存在することになる。なお、内部統制報告制度では、システムを「整備」、プロセスを「運用」と称する。また、システムを「体制」、プロセスを「態勢」と称することもある。

<sup>22</sup> IIA 「Where We're Going Internal Auditing Redefines Itself」 Internal Auditor（October 1999）

委員会の役割が拡張され、それに伴い、内部監査はガバナンスプロセスにおける鍵となる資源であり、そのことは監査委員会に承認された内部監査基本規程で裏付けられるべきであるとの記載がある。内部監査部門に対する期待は同部門にとって名誉なことであり、精神面の充足をもたらし、発見及び報告のインセンティブを強化すると考えられる。以下に述べるわが国固有のガバナンス構造との違いによる制約はあるものの、組織体への貢献の機会は増える方向にあり、これらの動きは内部監査部門の今後の進路を示しているといえる。

### 1. ガバナンスの定義の変化

これまでにいくつものガバナンスの定義が公表されてきたが、いずれも「組織体の目標達成のために規律付ける仕組み」と総括できる。それらの中でも、1999年に制定されたOECDコーポレート・ガバナンス原則は、公表以降、世界中の政策立案者、投資家、企業等にとって国際標準となっており、2004年の改訂を経て、今般の2016年改訂に至った。その直前には、わが国のスチュワードシップ・コード及びコーポレートガバナンス・コードの適用が開始された。それらとOECD原則（2016年改訂版）<sup>23</sup>とは極めて整合的であるとされており、両者の目的、すなわち「より力強い成長と包摂的な社会への支援」と「攻めのガバナンス」は一致している<sup>24</sup>。この積極的（proactive）なスタンスは従来の定義にはなく、これを機にガバナンスの定義の方向性が変わる可能性がある<sup>25</sup>。

---

33 頁参照。

<sup>23</sup> OECD「G20/OECD Principles of Corporate Governance」（February 17, 2016）7 頁 [http://www.oecd-ilibrary.org/governance/g20-oecd\\_9789264250659-ja](http://www.oecd-ilibrary.org/governance/g20-oecd_9789264250659-ja) 参照。コーポレートガバナンスの目的は、「長期的な投資、金融の安定及びビジネスの秩序を促進するために必要な信頼性、透明性及びアカウンタビリティに係る環境を構築することを手助けし、それによって、より力強い成長と包摂的な社会をサポートする」とされる。

<sup>24</sup> 神田真人「コーポレートガバナンス OECD原則と日本コード」ファイナンス2016年1月号12-14頁参照。コーポレートガバナンス・コードの「経緯及び背景」には、コードの策定に当たり、「OECDコーポレート・ガバナンス原則」の趣旨を踏まえたものとなっている旨が明記されている。また、OECD原則の策定責任者を有識者会議のアドバイザーとして招致し、整合性を確保したと説明されている。

[https://www.mof.go.jp/public\\_relations/finance/201601d.pdf](https://www.mof.go.jp/public_relations/finance/201601d.pdf) を参照。

<sup>25</sup> The Financial Reporting Council Limited, The UK Corporate Governance Code (July 2018) <https://www.frc.org.uk/getattachment/88bd8c45-50ea-4841-95b0-d2f4f48069a2/2018-UK-Corporate-Governance-Code-FINAL.PDF> を参照。

2018年8月公開の英国コーポレートガバナンス・コード改訂版では、会社の将来に向けての持続可能性を示す the long-term sustainable success of the company（筆者訳：長期的視点での持続可能な会社の成功）が数箇所で使用されており、改訂前より重視されるようになったと考えられる。

<https://www.frc.org.uk/getattachment/88bd8c45-50ea-4841-95b0-d2f4f48069a2/2018-UK-Corporate>

## 2. コーポレートガバナンスとガバナンス

一般的にはコーポレートガバナンスと称されるが、内部監査のフレームワーク等、IIA の文献では、単にガバナンスと記されていることが多い。これらに差異又はつかい分けがあるのかという問題意識があったが、以下の理由により同義であることが判明した。

IIA 加入会員の所属先カテゴリーに Private Sector と Public Sector があり、わが国における民間企業と官公庁に該当する。わが国の官公庁にも内部監査に相当する監督又は監察部局があるが、筆者の知る限り、それらの監査関係者が日本内部監査協会の活動に関与する事例はあまり多くない。これに対し、欧米では、国際連合等の国際組織を含め、官公庁の監査機能・部局の監査関係者が IIA に参画し、Public Sector を形成している。また、IIA の文献によれば、ガバナンスは、営利団体、官公庁、非営利団体、学校法人等に共通して当てはまる概念であり、Organizational Governance（組織体のガバナンス）と称するのが正確であるが、これを Governance と簡略化して使用している<sup>26</sup>。よって、本稿はそれに従い、コーポレートガバナンスをガバナンスと記載している。

## 3. ガバナンスの2つのレベル

伝統的なガバナンスの議論においては、主要な登場人物を「株主」と「経営者」のみに限定していたが、これら2者の関係として捉えるのは単純すぎるとの理由で、登場人物の範囲を債権者、社員、サプライヤー、顧客等、現在及び将来にわたり独自の利害関係を有するステークホルダーにまで拡大して議論され、企業は株主だけのものか、企業は誰のものか、そして、企業の所有権とは何か等の根本的な問題提起につながっている<sup>27</sup>。

さらに経営者は、社長と取締役会に分けられ、法令及び社会規範の枠組みの中で企業を発展させ、ステークホルダーの負託と期待に応えアカウンタビリティを果たすことが求められる。そのためには、役員層に限らず、社員層を含む企業全体で諸活動に取り組みねばならない。

役員層の取組を「経営レベル」のガバナンス、それより下位又は広範囲の取組を「業務執行レベル」のガバナンスに区分することができ、後者のガバナンスのシステムとプロセスは内部統制のそれらと同義であるといえる<sup>28</sup>。一方、IIA プラクティスガイド「民間企業

---

[-Governance-Code-FINAL.PDF](#) を参照。

<sup>26</sup> Dean Bahrman 『Evaluating and Improving Organizational Governance』 1 頁（IIA Research Foundation, 2010）参照。

<sup>27</sup> 宍戸善一 『動機付けの仕組としての企業』 14-15 頁（有斐閣、2006）参照。

<sup>28</sup> 有限責任監査法人トーマツ編 『内部監査 実務ハンドブック』 266-269 頁（中央経済社、

の組織体のガバナンスを評価する<sup>29</sup>(筆者訳)」には、類似の区分として Board level governance と Non-board level governance の記載があり、前者の例として、Board 及び委員会の組成及び活動並びに諸活動の監視が挙げられ、後者の例として、目標設定、戦略・実行計画の策定、内部統制・不正行為のリスク管理、業績の測定とモニタリング等が挙げられており、これらの区分の考え方・内容は上記の区分によるものと一致している。

#### 4. ガバナンスに対する内部監査の役割

##### (1) IIA 国際基準のガバナンスに関する監査の規定

IIA 内部監査の定義(1999年)と同時期に公表された IIA 基準 2130 にガバナンスの監査に関する規定があり、その趣旨は 2017 年改訂版の規定にも踏襲されている(ただし、項番は 2009 年改訂版以降、2110 に変更)。

今般の改訂により、一般的かつ抽象的ではあるが、ガバナンスに係るキーワードが整理され、活動内容や監査対象の例示列挙として充実したので、以下に引用・参照する(日本語翻訳は日本内部監査協会、括弧内英文表記は筆者による)。

##### 2110—ガバナンス

内部監査部門は、次の事項に係る組織体のガバナンス・プロセスを評価し、ガバナンス・プロセスの改善のための適切な提言をしなければならない。

- ・戦略的意思決定および業務上の意思決定
- ・リスク・マネジメントおよびコントロールの監督 (Overseeing)
- ・組織体における適切な倫理観と価値観の向上
- ・組織体の有効な業績管理とアカウンタビリティの確保
- ・リスクとコントロールに関する情報の、組織体の適切な部署への伝達
- ・取締役会、外部監査人、内部監査人、他のアシュアランスの提供者および経営管理者間の活動の連携 (Coordinating) と、これらの者の間での情報の伝達

##### (2) 日米のガバナンス機関の違いが内部監査実務に与える影響

本章 3. で述べたガバナンスの 2 つのレベルのうち、業務執行レベルのガバナンス (Non-board level governance) が内部監査の対象であることは明白である。また、取締役会

---

2009) 参照。

<sup>29</sup> IIA 「Practice Guide: Assessing Organizational Governance in the Private Sector」(July 2012) 6 頁  
<https://global.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/practice-guides/Pages/Assessing-Organizational-Governance-in-the-Private-Sector-Practice-Guide.aspx> を参照。

## 〔第Ⅱ部〕

が米国型のモニタリングモデル<sup>30</sup>である場合、内部監査部門は、組織体内で、他の業務執行部門からの独立性を保ち、組織横断的かつ客観的な視点で、短期的な利害関係に拘束されることなく、経営レベルのガバナンス（Board level governance）を監査することが可能である。よって、第1章1.で述べたとおり、内部監査部門は経営者（社長）直属でありながら、その service の提供先が組織体であることから、場合によっては社長への牽制力を持ち、経営レベルのガバナンスを評価することにより、その改善に寄与することができる。

ところが、第5章3.（5）で既述のとおり、わが国の内部監査基準 2014（平成 26）年改訂版によれば、会社がどのような機関設計を選択し、どのような権限・責任を持たせて機関を整備するかについて、内部監査部門が妥当性を評価することはなく、その監査対象は、ガバナンスのプロセスに限られる（システムを除く）としている。経営者（社長）への牽制は監査役会等の監査機関が行うことになっており、内部監査部門がこれに関与することは想定されていない。

### （3）わが国におけるガバナンスプロセス監査の実情

筆者がメンバーの1人として参画した日本内部監査協会のある研究会が、現状調査を行った<sup>31</sup>。その結果、IIA 国際基準 2110－ガバナンス の規定（前項4.（1）参照）の存在を知っているか否かを問うたところ、「知っている」が 65 社、67%（このうち上場会社は 41 社、63%）で、ガバナンスプロセスに関する監査を実施しているかとの質問には、「実施している」が 25 社、26%（同 14 社、56%）となった。「実施している」との回答には、内部統制とリスクマネジメントの監査実施により、結果としてガバナンス評価につながっていると考えるとのコメントが、また、「実施していない」との回答には、実施する必要のあることを認識してはいるが、具体的に何をどのようにすればよいかがわからないとのコメントが寄せられた。さらに、監査テーマの具体例を求めたところ、財務報告に係る内部統制の全社的な統制と回答したものが 34%、以下、コンプライアンス、経営方針、子会社管理との回答が 11%で並んだ。

---

<sup>30</sup> 落合誠一＝澤口実「社外取締役・取締役会に期待される役割—日本取締役協会の提言—」旬刊商事法務 No. 2028 20 頁（商事法務、2014）参照。モニタリングモデルは 1970 年代に米国で誕生し、米国の上場会社の多くで採用され、米国以外にも広がりつつある。取締役会によるモニタリングの中核を成すのは、取締役会が CEO の選定と解職を適切に行うことであり、CEO が策定した経営戦略・方針に照らして成果の当否を検討することである。

<sup>31</sup> 日本内部監査協会 SAM 研修会の内部研究会（S-SAM 研修会シーズンⅣ、研究テーマ「ガバナンス・プロセスの内部監査」）が、2013 年 7 月に質問書による調査を行い、SAM 研修会の当日出席者のうち 52 社、後日のメール調査により 45 社、計 97 社から回答を得た。

## 〔第Ⅱ部〕

この調査は、上場会社へのコーポレートガバナンス・コード適用前に実施されたものではあるが、当時のガバナンスプロセス監査の認識度と実務対応のレベルが、上場会社の内部監査部門でさえあまり高くないことを裏付ける結果となった。

その後、同研究会では、ガバナンスの構造（システム）とプロセスを、経営理念・経営方針、経営戦略、経営執行、ガバナンス機関の運営、グループ会社統制、ITガバナンス、コンプライアンス、リスクマネジメント、情報伝達等の大項目に分類し、それぞれに対するアシュアランス（合理的な保証）の提供者として、管理業務主管部門、財務報告に係る内部統制評価者、内部監査部門、監査役等、外部監査人をマトリクス形式で提示した。

上掲のIIA国際基準2110—ガバナンス に例示列举された事項と図らずも多くが符合しており、取締役会がモニタリングモデルでない監査役会設置会社においても、内部監査部門が監査対象と位置付け得るガバナンスプロセスの実務事例を示すことができた。このマトリクス表の掲載は、紙幅の関係で省略するが、同研究会の成果発表時には、実務対応に苦慮している内部監査人から、大変参考になったとの反響が寄せられ、ガバナンスプロセス監査実施への後押しができたと考える。

## 第8章 小括

第Ⅱ部では、IIA及び日本内部監査協会が公表する基準における内部監査部門のミッション・役割の変化と上場会社における内部監査の事実上の法制化が、そして、ガバナンスプロセスが内部監査の対象に加わったことが、内部監査部門のインセンティブを強めたか否かを検討した。

結論として、内部監査部門のミッションと役割が明確化され周知されることにより、内部監査部門の認知度が向上し、監査対象先からの理解・協力が得やすくなり、双方のコミュニケーションが改善される。さらに、開示統制の一端を担うことにより、積極的でコンフリクトの少ない監査実務遂行が可能になり、業務領域拡大と業務内容の高度化により、社長や監査の依頼者へのニーズ・期待に応えることができ、発見及び報告のインセンティブが強化されたといえる。

第5章では、IIA国際基準とわが国の内部監査基準とは時期・内容に若干のずれがあったものの、会計監査から業務監査へ拡大し、法令等への準拠性評価に効率性の観点での評価が加わり、評定・評価だけにとどまらず改善のための提言が含められ、アシュアランス（合理的な保証）にコンサルティングが追加されたことを概観した。加えて、筆者が経験した



## 〔第Ⅱ部〕

実務事例〈Anecdotes〉を取り上げ、専門的能力等を備えた内部監査部門（監査人）が、監査対象先との信頼関係が得られれば、業務領域の拡大と業務内容の高度化に対応しつつ、実効性のある監査の実施が可能になり、このような成功体験を監査人が積み重ね、経験値と専門的能力等を高めることが、発見及び報告のインセンティブを強めることを述べた。

第6章では、日米における上場会社に対する事実上の内部監査の法制化がもたらす影響を述べた。この法制化は、業務内容の変化よりも、開示統制の一端を担うことに意義があり、組織体内における内部監査部門の認知度を高めることになった。ここでも、筆者が経験又は見聞した、株式上場を巡る実務事例〈Anecdotes〉を紹介し、内部監査部門のガバナンスとの関係における課題を述べた。総じてこの法制化は、内部監査部門の活動に対してプラスの影響力として作用し、内部監査人の労働流動性にも影響を与えていることから、専門性を有し、新たな就業機会を求める内部監査人には、異動・転職を決断するインセンティブが働くことが認められた。

第7章では、取締役会の役割には日米間で相違があり、内部監査部門がガバナンスを監査対象とする場合の関わり方が異なることを述べた。わが国においては、経営者（社長）への牽制を含むガバナンス構造への関与は、内部監査部門ではなく、監査役等の職責であるとの切り分けが日本内部監査協会（内部監査基準）により行われている。彼我のガバナンス構造の違いに基づく「ガバナンス・プロセス」の定義（ガバナンスを構造とプロセスに分け、プロセスのみを内部監査の対象とする）がわかりにくく、わが国における内部監査のガバナンスプロセスへの関わり方への理解と内部監査の実践を妨げている可能性があるものの、内部監査部門の業務領域の拡大、業務内容の高度化、そして、認知度向上の観点から、ガバナンスプロセス監査が加えられたことが、同部門への発見及び報告のインセンティブを強化したといえる。

## 第Ⅲ部 内部監査部門の直属関係

### 第9章 IIA フレームワーク及び内部監査基準における内部監査部門の直属関係

#### 1. Reporting line の字義

直属関係とは、指揮命令下に属し、いわゆる上司部下の関係にあることを示しており、英語では S/he（部下） reports to her/his boss（上司）。の文例<sup>1</sup>が示すとおり、report という語で直属関係が表現される。

第Ⅰ部で内部監査部門の独立性を検討した際に参照した IIA 意見書では、その最終版である 1990 年改訂版にも report の使用は認められなかったが、意見書と併行して 1978 年に公表された IIA 基準には report 及び communicate が登場し、IIA フレームワーク<sup>2</sup>（2017 年改訂版）において現在も使用され、かつ、つかい分けられている<sup>3</sup>。そして、同基準の日本語版<sup>4</sup>では、内部監査部門長はその上司である取締役会及び最高経営者（Senior Management、業務執行の責任者である CEO など）に対し、定期的にその計画と実績を報告（report）しなければならず、また、「内部監査報告書」により監査結果を関係者に伝達（communicate）すると訳されている。ただし、同基準の日本語版では、他の communicate に該当する語に「報告」が当てられることがある。日本語の報告には必ずしも上司部下の関係を含意せず、単に伝えるだけを意味することもあるため、同基準でも日本語としてのわかりやすさを優先して意識したと考えられる。

加えて、内部監査部門の活動の主たる成果物が監査報告書であることから、両者の境界が不明瞭になることがしばしば見受けられる。しかし、筆者はこのつかい分けを厳格に行うことにより、内部監査部門の直属関係（Reporting line）における課題を明らかにできると考え、IIA フレームワークを参照する場合には「報告＝直属関係」と限定的に捉えて筆を進める。

#### 2. IIA フレームワークにおける内部監査部門の直属関係

IIA 内部監査の定義が公表された 1999 年当時の米国における内部監査部門長の直属関係

---

<sup>1</sup> 手元の英英辞典（Longman Dictionary of American English, 4<sup>th</sup> Edition）は report を to tell someone, especially your manager, about what has been happening or what you are doing, as part of your job. と説明している。

<sup>2</sup> 序章注 23 を参照。

<sup>3</sup> IIA「Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (1978)」の 2060—Reporting to the Board and Senior Management 及び 2400—Engagement Results を参照。

<sup>4</sup> 日本内部監査協会「内部監査の専門職的実施の基準」月刊監査研究 2002 年 2 月号 (No. 325) 20—30 頁（同協会、2002）参照。

の実態を示す調査結果として、個々の内部監査報告書は、CEO 等の Senior Management に提出されているが、Reporting line は、CFO (38%)、監査委員会又は監査委員会委員長 (29%)、CEO (26%) となっており、3者到大差はなかった<sup>5</sup>。当時の IIA 基準は、上述のとおり、内部監査部門長はその上司である取締役会及び Senior Management に対し、定期的にその計画と実績を報告 (report) しなければならないと規定しており、取締役会を監査委員会と事実上同一であると考えれば、同規定の趣旨には完全一致しないが、方向性は合っていたといえよう。Reporting に functional (職務上の) と administrative (業務運営上の) の区別<sup>6</sup>は当時なく、dual-reporting relationship (2系統の直属関係) の概念<sup>7</sup>もなかったが、内部監査実務における米国の足元の実態を考慮し、内部監査環境の整備・向上を目指して規定されたと考えられる。

なお、2010年実施の IIA によるグローバル調査の結果<sup>8</sup>を参照すると、法令はもとより、ガバナンス構造が国ごとに異なるため同じレベルで比較することはできないものの、組織上 (建前上) の Reporting line ではなく、上記の米国の事例同様、より実態に近い姿がここにあると考えられる。Administrative な reporting line は、CEO (又はそれと同等の governing body の長) が 43%、監査委員会 (又は同等のもの) が 34%、CFO が 12% となっており、1999年からの10年間に直属先としての CFO の位置付けが大きく後退した。

筆者もちょうどその期間、内部監査実務に従事し、その変化の過程を経験したが<sup>9</sup>、その

---

<sup>5</sup> 中央青山監査法人『コーポレートガバナンスと経営監査』75-77頁 (東洋経済新報社、2002) 参照。

<sup>6</sup> 2009年改訂で追加され、内部監査部門長は、Senior Management 及び Board に対し直接かつ無制限にアクセスすることができることによって、内部監査部門の独立性及び内部監査人の客観性が確保されると規定された (基準 1100—独立性と客観性)。

なお、Senior Management は CxO (Chief x Officer, C-suite) と同義で、業務執行役員として x に入る担当領域の最高責任を負う。そして、全社最高の経営責任を負う者が Chief Executive Officer (CEO、最高経営責任者) である。

<sup>7</sup> 2011年改訂で追加され、内部監査部門長は、組織上の独立性を確保するために、Board から職務上の指示を受け職務上の報告を行う (the Chief Audit Executive reports functionally to the board) と規定された。(基準 1110—組織上の独立性、日本語訳は日本内部監査協会の下線は筆者による。)

<sup>8</sup> IIA 「The IIA's Global Internal Audit Survey: A Component of the CBOK Study Characteristics of an Internal Audit Activity」34頁 (IIA Research Foundation, 2010)  
<https://global.theiia.org/iiaf/Public%20Documents/2010-CBOK-Characteristics-of-an-Internal-Audit-Activity.pdf> を参照。

<sup>9</sup> 当時の社外監査役が取締役会の席上で、内部監査部門が経理財務担当副社長の直下にあっては、経理部門を監査対象とできないことの可否を同副社長に質したことをきっかけに、社長が Reporting line の変更を決断し、社長直属となった経緯を当該監査役から説明されたことを記憶している。

### 〔第Ⅲ部〕

理由は明快である。すなわち、内部監査部門は管理会計担当（コントローラー部）から派生した歴史があり、会計監査の着眼点は、経理実務と共通するところが少なくない。しかし、CFO 直属であれば、CFO 管理下の経理部門を対象に内部監査を行い、是正・改善のために提言したとしても、経理部門と内部監査部門の上司が同一である場合、提言の採否判断時に CFO にはコンフリクトが起こり得ると考えられ、有効な提言とならない可能性（提言の無効化リスク）があるからである。

その一方で、CFO 管理下の業務を監査対象に新たに加えること等、対象領域の拡大は内部監査部門にとって実務的な困難を伴うこともあるが、提言の無効化リスクを回避するとともに、社内組織図において指揮命令系統を示す実線が CFO から CEO に変わり、内部監査報告書原本の宛先が CEO となることは、内部監査部門に名誉心や精神面の充足をもたらし、それらの困難を打開して監査業務に取り組み、異常な事態を発見し、それらを適時的確に CEO へ報告するインセンティブになると考えられる。

内部監査実務の先進国は 70 年前も現在も米国であり、IIA での主導的な立場を占め、いわゆる英連邦諸国がそれに続いている。さらに、その他の欧米諸国が追従する一方で、新興国も健闘し伸張が著しい。ビジネスのグローバル化により、例えばアジア諸国でも、ガバナンスや内部統制の強化が求められ、その一環として内部監査機能の充実が図られている例<sup>10</sup>が認められる。

### 3. 内部監査基準における内部監査部門の直属関係

ここで第 I 部と同様に、わが国における内部監査基準での直属関係の記載状況を時系列に追ってみることとする。

#### （1）1960（昭和 35）年制定基準

同基準の内部監査組織の項に、「内部監査担当部門は、その発見事項や勧告事項について十分に配慮をなしうる経営組織内の最高経営者層に属すべきである（傍点は筆者）」との記載があり、内部監査報告書の項には、「内部監査報告書は最高経営者に対して提出される」と明記されている。前項で検討したとおり、IIA 意見書よりも直属関係を明確に表していたといえる。

---

<sup>10</sup> Shi Xian and the Research Task Force 「Corporate Governance and the Role of Internal Audit in Asia」 29 頁以下（Asian Development Bank, 2010）及び ACIIA Task Force 「Governance, Risk Management and Control: Internal Audit Leading Practices Case Studies from Asia」 27 頁以下（Asian Development Bank, 2010）参照。

## （２）1977（昭和52）年改訂基準

この改訂で、「内部監査は、最高経営者に所属するスタッフであることが適当である」となり、内部監査報告書については、「詳細報告と要約報告に区分され、原則として詳細報告に要約報告を添えて最高経営者に提出するとともに、被監査部門ならびに関連部門にその写しを配付する（傍点は筆者）」と記載された。また、最高経営者層から最高経営者に絞り込まれ、詳細／要約の概念が追加されるとともに、監査対象先への写しの配付も記載された。ここで留意すべきは、監査報告書の原本が最高経営者（社長）宛てであり、その他の関係者には原本の写しが配付されることである。すなわち、原本は直属上司である社長のみ提出されることを意味する。前項で述べた IIA 基準の直属上司への報告（report）と関係者への監査結果の伝達（communicate）のつかい分けに通ずる考え方を見取ることができる。

## （３）1996（平成8）年改訂基準

この改訂により、「内部監査部門の組織上の位置付けは、原則として最高経営者に直属することが望ましい」との記載になったが、組織体の事情によりそれ以外に所属する場合には、監査活動の独立性が十分に確保され、監査業務の遂行や、その結果としての助言・勧告に対し、適切な措置を講じ得る経営層に属することが肝要であるとした。これに呼応して、内部監査報告書の項では、「内部監査の活動結果は、最高経営者および指摘事項等に関し適切な措置を講じ得る経営者に報告される必要がある」に変わった。なお、この時点で原本と写しの取扱い等、より具体的な実務対応は、実践要綱<sup>11</sup>に記載されるようになった。

## （４）2004（平成16）年改訂基準以降とその影響

その次の改訂では、「内部監査部門は、組織上、原則として、最高経営者に直属し、同時に、取締役会または監査役会もしくは監査委員会への報告経路を確保する（傍点は筆者）」と規定された。報告経路とは reporting line の意識であるが、直属関係に限定されないと解すべきである。内部監査報告書の項では「内部監査部門長は、内部監査の活動結果を、最高経営者、取締役会、監査役会または監査委員会、および指摘事項等に関し適切な措置を講じ得るその他の者に報告しなければならない（傍点は筆者）」となり、直属関係よりも広い意味合いを報告に持たせた。また、IIA 国際基準の Board を Glossary（用語一覧）の定義ど

<sup>11</sup> 1982（昭和57）年、内部監査基準の理念を基礎に実務的側面から再検討し、内部監査を強化充実することを目的に「標準的内部監査制度の実践要綱」が制定され、その後、実践のためのガイドラインとして「内部監査基準実践要綱」が制定・改訂され、現在に至っている。

おり広く捉え、取締役会だけでなく、わが国固有のガバナンス構造である監査役会も Board に当てはめた。これは、直近の 2014（平成 26）年改訂版にもそのまま継承されている。

このことが、内部監査部門と監査機関の関係についての実務上の解釈に影響を与えたと筆者は考えている。報告が本来持つ直属関係（指揮命令関係）だけで実務を整理できる場合には、内部監査部門のミッション・役割も複雑化しないが、内部監査部門の人的資源を活用しようとする第三者の存在が、内部監査部門における業務量の増大だけでなく、ミッション・役割の交錯をもたらし、内部監査部門の発見及び報告のインセンティブを阻害し得ることを次章以降で取り上げる。

#### （５）わが国における内部監査部門の直属先の変化

内部監査基準における変化は上述のとおりであるが、ここで、実務対応の変化を統計データで概観する。日本内部監査協会が定期的に行っている数年ごとの調査<sup>12</sup>によれば、内部監査部門が社長（総裁・理事長等を含む）に直属する割合は、1988 年が 49.9%であったが、1994 年に 66.0%に上昇し、2003 年までほぼ同水準で続いた。内部統制報告制度対応が視野に入った 2007 年には 76.8%となり、10 年後の 2017 年には 81.5%となっている。同制度への対応が内部監査部門の直属関係に影響を与えたことを示している。

### 第 10 章 わが国における内部監査部門の監査機関（監査役会等）との直属関係

2014（平成 26）年会社法改正により、従来の監査役会設置会社及び指名委員会等設置会社（改正前の委員会設置会社）に加えて、監査等委員会設置会社が認められた。上場会社のうち、指名委員会等設置会社は 76 社にとどまるが、監査等委員会に移行したものが 1,001 社（上場会社の 4 分の 1 強）に達した<sup>13</sup>。これら 3 つの監査機関の微細な差異が、内部監査部門との直属関係に影響すると想定し、3 者を対比しながら以下検討を進める。

#### 1. Reporting line と報告経路

わが国における 3 つの監査機関と内部監査部門の直属関係を比較したものが図表 4 である。その大きな違いは、IIA 国際基準の Board<sup>14</sup>の概念に監査役会を含め、dual-reporting

<sup>12</sup> 日本内部監査協会「2003 年度監査白書」9 頁（同協会、2004）、同協会「2017 年監査白書／集計編／全体版」集計－11 頁参照。

<sup>13</sup> 東京証券取引所「東証上場会社における独立社外取締役の選任状況及び指名委員会・報酬委員会の設置状況」（2019 年 8 月 1 日）15 頁参照。全上場会社（3,639 社）のうち、監査等委員会設置会社は 1,001 社（前年同期より 111 社増加）で、27.5%（同 2.8%増加）となった。<https://www.jpex.co.jp/news/1020/nlsgeu0000045rlr-att/nlsgeu0000045rou.pdf> を参照。

<sup>14</sup> 同基準の Glossary（用語一覧）では、審査機関、取締役会の訳語が与えられ、Board とは、

relationship（最高経営者と Board の両者に対する直属関係）を「2系統の指示・報告経路を持つこと」と解釈する一方で、わが国の内部監査基準では、「組織上、最高経営者に直属し、職務上取締役会から指示を受け、同時に、取締役会及び監査役会又は監査委員会への報告経路を確保しなければならない」と規定していることである。

〔図表 4〕 監査機関と内部監査部門の直属関係の比較

	監査役会	監査等委員会	監査委員会
IIA 国際基準における内部監査部門の直属関係	監査役会が Board に含まれ、CEO とともに dual-reporting relationship に該当すると <u>解釈する</u> 。	取締役である監査等委員は Board の構成員であり、CEO とともに dual-reporting relationship に該当する。	取締役である監査委員は Board の構成員であり、CEO とともに dual-reporting relationship に該当する。
内部監査基準（2014年改訂）における内部監査部門の直属関係	組織上、最高経営者に直属し、職務上取締役会から <u>指示を受け</u> 、同時に、取締役会及び <u>監査役会又は監査委員会への報告経路を確保</u> しなければならない。	監査委員会に同じ。（直近の会社法改正前に公表された基準であるため記載はないが、監査委員会と概念的に同等であると考えられる。）	組織上、最高経営者に直属し、職務上取締役会から <u>指示を受け</u> 、同時に、取締役会及び監査役会又は <u>監査委員会への報告経路を確保</u> しなければならない。

ここでのポイントは、IIA 国際基準の Board<sup>15</sup>に監査役会が含まれると解釈するために、同基

組織体の活動を指揮および監督し、またはそのいずれかを行い、最高経営者に結果に対する責任を果たさせる職責を負う最上位の統治機関と定義される。一般的に取締役会 (board) には、業務執行に携わらない者が含まれる。そのような取締役会 (board) が存在しない場合には、「基準」における「取締役会 (board)」という言葉は、組織体のガバナンスに責任がある集団や人物を意味する。さらに、(中略) 統治機関が一定の機能を委譲した、委員会やその他の機関 (例：監査委員会) を意味することもある (日本内部監査協会訳) としている。

<sup>15</sup> Board の定義について IIA 国際基準の Glossary (本章注 14 を参照) を詳しく見てみると、Board は、組織体の活動を指揮又は監督し、結果に対する責任を最高経営者に果たさせる職責を負う最上位の統治機関としている。しかし、後段に記載された、Board が存在しない場合は、組織体のガバナンスに責任がある集団や人物を意味するとの説明に対して、わが国の監査役会は、取締役会が存在する以上、これに該当せず、さらに、統治機関が一定の機能を委譲した委員会やその他の機関を意味することがあるとの説明もあるが、監査役会は

準の日本語版に reporting line の原義とは異なる「指示・報告経路」を充てることになり、他の2者（監査等委員会も概念的に同等とする）の直属関係に影響を与え、IIA 国際基準の原義では直属関係であるはずが、内部監査基準では、主たる監査機関が監査役会であるために「直属関係」でなく「指示・報告経路」となっていることである。

## 2. ニューヨーク証券取引所の上場会社マニュアルとわが国の有価証券上場規程

第6章1. で取り上げた New York Stock Exchange Listed Company Manual<sup>16</sup>（上場会社マニュアル）には、既述のとおり、上場会社は内部監査機能を持たねばならないことが規定されている。

監査委員会の基本規程へ記載すべき一項目である (b)「目的」(i)で、①上場会社の財務諸表の品質と誠実性、②コンプライアンス、③外部監査人の独立性と並び、④内部監査機能の活動状況 (performance) を取締役会が監視 (oversight) することを監査委員会が支援しなければならないことを求めている。また、同様に (iii)「義務と責任」の (H) には、監査委員会が、取締役会全体として上記①から④をレビューし、その結果を定期的に取り締役員会へ report することが明記されている。制度上、わが国の監査委員会と同様、取締役会に選定された監査委員であるから、取締役会の内部組織として report するのは当然であるが、取締役会が内部監査機能を監視し、それを監査委員会が支援するとの構図が理解できる。

ここには、内部監査部門が監査委員会に report すべきとの明文規定はなく、外部監査人と同様に、内部監査部門の活動状況が監視される対象であるにとどまる。

わが国における証券取引所の有価証券上場規程については第6章2. で述べたが、そこには内部監査部門の直属関係についての言及はなく、内部統制報告制度においても同様に触れられていない。

## 3. 会社法における機関設計ごとの相違点の比較と内部監査部門への影響

### (1) 会社法の監査機関ごとの相違点

会社法の監査機関ごとの相違点を整理すると図表5のとおりである。その内容で、内部監査部門に直接関係するのは、監査役会の監査が直接監査（実査あり）を前提としているのに対し、監査（等）委員会の監査は、内部統制の整備・運用が行われ、外部監査（会計監査）及び内部監査の結果に依拠する組織監査（間接監査）を前提としていることである。内部監査が法定監査でない以上、会社法等に規定がないのは当然である。

---

これにも当てはまらない。

<sup>16</sup> 第6章1.の前段を参照。





応例からも、取締役として内部監査部門に指示を出しやすい前提にあるとされる<sup>18</sup>。

日本監査役協会が、今回の会社法改正前の2011（平成23）年に、委員会設置会社（当時）を対象に行った調査結果<sup>19</sup>によれば、執行役ライン下にある内部監査部門との連携がしやすいと52%相当の会社が答えた。その理由として、十分なコミュニケーションや「取締役の立場」によって依頼しやすいことが挙げられた。上述のとおり、監査委員は、取締役会を構成する取締役として内部統制システムの整備・運用状況を監督しなければならず、その手段として内部監査部門への指揮命令権が認められると筆者は推定するが、「取締役の立場」がそれと同趣旨か否かは明らかでない。

## （2）監査委員会制度導入の経緯と内部監査部門への指揮命令権の関係

監査委員会の内部監査部門に対する指揮命令の可否の裏付けを求め、監査委員会制度導入の経緯を以下に検討することとする。

第1章1.で述べたとおり、1977年に米国でFCPA（海外不正支払防止法）が制定され、その翌年、ニューヨーク証券取引所が上場基準の一つとして、経営者（CEO）から独立した取締役のみで構成する監査委員会の設置を求めたことにその起源がある。監査委員会の構成メンバーは全員が非常勤であり、外部監査人と内部監査人の活動状況を監視しながら、その監査結果に依拠する間接監査を前提としていることから、特に米国における実務対応としては、社内組織である内部監査部門との結び付きが強いと考えられる<sup>20</sup>。米国では、わ

<sup>18</sup> 塚本英巨『監査等委員会導入の実務』194－196頁（商事法務、2015）参照。

<sup>19</sup> 日本監査役協会ケース・スタディ委員会「委員会設置会社のコーポレート・ガバナンスと監査実務の事例研究—アンケート調査と事例報告を踏まえて—」（平成23年10月27日）12頁参照。制度の建て付けとして、監査役の場合は、内部監査部門等は代表取締役や担当取締役の指揮命令下でその職務が遂行されることから、内部監査部門等との連携には馴染みにくいと言われるのに対し、監査委員は、取締役としての立場を有することから、執行役の管理下にある内部監査部門等に対して具体的な指示を出すことができるとされている。その一方で、当委員会の議論においては内部監査部門等との連携がしやすいのは、監査委員が取締役であることより、委員会設置会社では組織監査という監査活動の形態を採っているため監査活動において必然的に内部監査部門等との連携がなされるとの意見もあった（以上、原文のまま引用。なお、内部監査部門等とは、内部監査部門や内部統制部門を指す）。本アンケートは、2011（平成23）年7月から8月に対象会社88社について行われ、50社（56.8%）から有効回答が得られた。（[http://www.kansa.or.jp/support/el\\_csi111027.pdf](http://www.kansa.or.jp/support/el_csi111027.pdf)）

<sup>20</sup> Robert H. Montgomery 原著、Vincent M. O'Reilly ほか著、中央監査法人訳『モントゴメリーの監査論』268頁（中央経済社、1993）参照。「取締役会および監査委員会の有効性は、取締役会の構成員が経営者（CEO）から独立しているかどうか、取締役会および監査委員会がどの程度の頻度で会議を開催し、かつ関連する会計情報および財務情報をどの程度正確に分析しているかによって明らかにされる。さらに、取締役会と外部および内部の監査人（内部監査人）との間の直接的な連絡の流れを促進する監査委員会の存在は、取締役会が経営者（CEO）を適切に監視していることの十分な目安となるものである。」（括弧内注

### 〔第Ⅲ部〕

が国の補助使用人に相当する内部監査人以外の補助使用人を置くことが一般的でなく、取締役会（監査委員会）による内部統制システムの監督及びガバナンス機能を支援する内部監査部門は、社内組織として連携できる唯一の存在であり、その連携の関係を発展させることと直属関係に至ることは不自然でない。

この米国の監査委員会制度にならい、2002（平成 14）年商法改正で、従来の監査役会と代替可能なオプションとして監査委員会制度がわが国に導入された。すでに、1974（昭和 49）年商法改正を機に監査役の補助使用人設置が普及し、監査委員会制度の導入当時には確立していたことから、わが国の監査委員会にも補助使用人を置くことは違和感なく受け入れられ、2005（平成 17）年会社法改正により監査機関の補助使用人が明文化され、現在に至っている。米国の実務では監査機関の補助使用人が一般的でないのに対し、わが国においては、「監査役スタッフ」に端を発する補助使用人の存在が、内部監査部門と監査機関の関係を複雑にしている。

直近の会社法改正で導入された監査等委員会制度を含め、監査（等）委員である取締役は、（他の）取締役の職務執行を監査するとともに、取締役会メンバーとして（他の）取締役を監督する。これに対し、監査役は取締役の職務執行を監査すると規定される。監督には指揮命令権が伴うが、監査には伴わないとする考えがある一方で、それらを区別することの意義を見いだせないとする意見もある<sup>21</sup>。これに対し、監査報告するためのプロセスが監査であるとする説、監査役の監査と監査委員である取締役が行う監査との違いを峻別する考え<sup>22</sup>や、監査は、執行はもとより、監督とも切り離して理解されねばならないとする意

---

記を除き、原文のまま引用)

<sup>21</sup> 坂本三郎ほか「平成 26 年改正会社法の解説〔Ⅱ〕」旬刊商事法務 No. 2042 20 頁（商事法務、2014）参照。「監査」及び「監督」という用語については、会社法上、定義は定められておらず、学説上も明確に両者の概念上の区別がなされてはいないが、「監査」とは業務執行の適法性を確保すること（違法・不正行為を防止すること）を主眼とし、「監督」とは、業務執行者の業績を評価し、業務執行の効率性を確保することを主眼とすると考えられる。また、前田雅弘「監査役会と三委員会と監査・監督委員会」江頭憲治郎編『株式会社法大系』254-255 頁（有斐閣、2013）参照。取締役会の監督の主たる対象は業務執行担当者の業務執行であり、監査役による監査とは異なり、違法な業務執行を監督是正することとどまらず業務執行の妥当性にまで及ぶ。会社法は、人事権の行使等を伴う監視を「監督」、それを伴わない監視を「監査」と称していると理解できる。しかし、これらの使い分けに重要な意味があるとは思われず、取締役会が行えば監督、監査役等が行えば監査という、現行法の状態を描写する以上の意味は得られない。（筆者による要旨抜粋）

<sup>22</sup> 上村達男＝清原健「会社法制の見直しとコーポレート・ガバナンス」Law&Practice No. 05（2011）84-89 頁〔稲葉威雄、清原健発言〕参照。  
[http://www.lawandpractice.net/files/gogou/uemura\\_kiyohara.pdf](http://www.lawandpractice.net/files/gogou/uemura_kiyohara.pdf)

見<sup>23</sup>もある。

内部監査の本質である、内部監査人の客観性とそれを支える内部監査部門の独立性になぞらえて、ここでの監査と監督の相違点を実務の観点で識別しようと試みたが、現段階では困難であった。更なる検討の余地があると考えており、今後の課題としたい。

### （３）日本監査役協会アンケートからの示唆

補助使用人の設置状況について、日本監査役協会が行った別のアンケート結果<sup>24</sup>によれば、補助使用人の専任比率が高まる傾向にあり、前回調査（2012年）の55.6%が63.1%に上昇した。しかし、兼務者も一定数おり、そのうち、内部監査部門との兼務は216社（66.1%）で、前回調査の264社（59.3%）から比率が増加した。さらに、その兼務状況を監査機関ごとに見てみると、監査役会設置会社が123社（62.1%）、監査等委員会設置会社が22社（73.3%）、指名委員会等設置会社が5社（83.3%）であった。前者に比べ後二者からの回答数が極端に少ないものの、前者に比べ後二者の割合が高いことは注目に値する。

監査機関の補助使用人の独立性の確保は会社法（会社法施行規則第100条第3項第2号ほか）の求めるところであるが、補助使用人の独立性は執行部門からのものであり、内部監査部門のそれと完全に一致するものではなく、特に監査役監査の場合には、上述のとおり、直接監査を前提としている以上、内部監査部門は監査役監査の対象先の一つであり、補助使用人とするには本質的に無理がある。歴史的には、内部監査人による補助使用人の兼務から始まったとされ<sup>25</sup>、また、現在の実務でも少なからず兼務が行われていることを筆者は見聞しているが、それは便宜上の対応策に過ぎないとする。

ここで、上記2件とは別に行われたアンケートに基づき、日本監査役協会から公表され

---

<sup>23</sup> 鳥羽至英＝秋月信二『監査を今、再び、考える』46－47頁（国元書房、2018）参照。監査概念のグローバルな理解であり、わが国の国語辞典に見受けられる「監督し検査すること（傍点は筆者による）」との説明は、国際的には通用しないとされる。

<sup>24</sup> 日本監査役協会「監査役スタッフに関するアンケート調査」結果報告 [http://www.kansa.or.jp/support/el005\\_170727\\_4.pdf](http://www.kansa.or.jp/support/el005_170727_4.pdf) を参照。調査期間は2017年1月16日から27日で、調査対象者は会員会社の監査役（会）／監査委員会／監査等委員会の補助使用人3,126名。回答数876名（730社）、回答率28.0%であった。なお、本調査では、企業統治の進展とともに監査役監査に対する企業側の認識が高まり、補助使用人の充実が図られているとの解釈が可能である一方で、前回調査時より回答率が低下していること、多忙な兼務補助使用人が回答時間を取れなかった可能性のあることや、補助使用人業務のウェイトを3分の1以下とする回答が兼務者の68.7%であることなどから、これらの結果は、専任者寄りのバイアスがあり得るとしている。

<sup>25</sup> 序章注29を参照。

### 〔第Ⅲ部〕

た提言<sup>26</sup>に含まれる調査結果を参照する。

内部監査部門を業務執行のトップ（社長等）直轄でなく、取締役会又は監査機関の直轄とすべきかとの問いに対し、賛否が2割ずつで拮抗した結果となり、賛否どちらともいえないとの回答が残る6割となった。賛成の理由<sup>27</sup>は、内部監査部門の社長からの分離・独立、つまり直属関係を外し社長への牽制機能の役割を担うとの趣旨であり、それは、社長の耳目として従来の役割を担う内部監査部門ではないことが判った。

## 第11章 小括

第Ⅲ部では、「報告」とそれに最も近い英語の **report** を結び付けながら、本来の「直属関係」をどのように捉えるかを IIA 及びわが国におけるフレームワークの変化を見ながら、内部監査部門のインセンティブに与える影響を考察した。結論として、社長に（上司として）直属する場合、社長方針の浸透度や諸課題への取組の進捗状況を把握し、指摘すべき異常な事態を発見するインセンティブと、その事態の指摘とそれを解消するための提言を適時的確に社長に報告するインセンティブが認められる。

第9章では、IIA フレームワークで使用される **Reporting line** が直属関係を示すのに対し、わが国の内部監査基準は、IIA フレームワークの趣旨を勘案しながら、わが国での実務への適合を図った経緯を取り上げた。米国でも IIA 内部監査の定義が公表された約20年前、内部監査部門の直属上司の比率は CFO が1位で、監査委員会と CEO をわずかながら超えていたが、その後の10年間で CFO が3位に後退したとのデータがあり、社長直属にシフトしたのは、彼我ともに同じであった。

わが国における監査機関は、監査役会制度が依然として主流を占め、約7割の上場会社で採用されている。わが国の伝統的な制度であり、商法（会社法）改正に伴う監査機関に係る制度変更に合わせて、内部監査基準の改訂及び実務対応が行われた。監査役会は常勤監査役を置き、独任制で直接監査を前提としており、監査役会が補助使用人の設置を求めた場合には置くとされている。そして、内部監査部門が補助使用人に指名される場合は、

---

<sup>26</sup> 日本監査役協会監査法規委員会「監査役等と内部監査部門との連携について」（2017年1月13日）28頁参照。2016年3月から4月にかけて、同協会の監査実務部会登録会員1,942社に対して行われ、有効回答者数650社（回答率33.5%）から得られた調査結果に基づいて、この提言は行われている。[http://www.kansa.or.jp/support/el001\\_170113.pdf](http://www.kansa.or.jp/support/el001_170113.pdf) を参照。

<sup>27</sup> その主な理由として、「社長から分離させることにより独立性が高まる」、「社長による恣意的な情報操作の抑止」、「社長による内部統制無効化リスク」等を挙げている。

### 〔第Ⅲ部〕

名称が内部監査部門のままであっても、実態は補助使用人の位置付けとなる。

これに対し、監査（等）委員は、第10章で述べたとおり、取締役会を構成する取締役として、会社法所定の「内部統制システム」の整備・運用状況を監督しなければならない、かつ、組織監査（間接監査）を前提としていることから、内部監査部門が社長直属であるとしても、監査（等）委員である取締役を含む取締役会と **dual-reporting relationship** を持ち、内部監査部門に適宜指揮命令することが可能であるとの考え方がある。

監査委員会制度の導入元となった米国では、取締役会（監査委員会）による内部統制システムの監督及びガバナンス機能を支援する内部監査部門は、取締役会（監査委員会）が連携できる唯一の社内組織であり、その連携が直属関係に発展することは不自然でない。一方、米国の仕組みに近いわが国の監査（等）委員会と内部監査部門は、監査役会に比べ連携しやすいとの実務家の意見があるものの、その違いの裏付けは明確ではない。

結果として、社長に直属関係を有する内部監査部門が、監査機関の補助使用人を兼務する場合には、内部監査と監査役会等の監査の目的の違い、つまり、内部監査人と補助使用人の立場の違い（社長が監査対象に含まれるか否かの違い）によるコンフリクトが発生する可能性があるため、内部監査部門の発見及び報告のインセンティブを阻害し得るといえるにとどまる。

## 第Ⅳ部 ガバナンス構造の違いが内部監査部門のインセンティブに与える影響

### 第12章 監査機関との関係における内部監査部門のインセンティブ

#### 1. 内部監査部門がガバナンスのキープレーヤーを支えるための要件

ガバナンスのキープレーヤーの定義に一定のものはないが、業務執行の最高責任者である社長、取締役会（及びこれを構成する取締役）、並びに監査役会等の監査機関（会計監査を担当する外部監査人を除く<sup>1)</sup>）を想定し、それを支える内部監査部門及び監査機関の補助使用人の要件を以下検討する。

本稿でこれまでに取り上げた、内部監査部門の「独立性」、「ミッション・役割」及び「Reporting line（直属関係）」が、あるべき姿を志向する制度設計になり運用されるとき、内部監査部門は、社長、取締役会及び監査機関に対して、平時は内部監査結果という service を提供するとともに、いわゆる社長の暴走に代表される有事の際には、取締役会及び監査機関への Reporting line を優先して是正・改善活動を支援する。

上記3者に意見の齟齬や対立のない平時には、社長の耳目として直属することによって名誉心と精神面の充足がもたらされ、内部監査部門に発見及び報告のインセンティブが働く。いわゆる会社共同体の果たす役割<sup>2)</sup>として、成員（経営者及び現業職を含む正社員）に対する生活保障、運命共同体に属することの精神的充足、会社組織との一体感と帰属意識の形成ほかが挙げられる。有事の際には取締役会及び監査機関が、ガバナンスのキープレーヤーとして社長と対峙する。内部監査部門には、自らを含む社員の生活保障を確保するために会社共同体を守ろうとし、ガバナンスのキープレーヤーを支えるバイプレーヤーとして取締役会及び監査機関を支えようとするインセンティブが働く。

#### （1）監査機関の補助使用人に特化した場合

監査役や監査（等）委員は、宍戸教授の「動機付け交渉」の4当事者のうちの経営者に含まれず、経営者へのモニタリングのサービス提供者としてガバナンスのシステムの一翼を担い、外部監査人及び内部監査人は、監査機関の監査の実効性向上を支援する位置付けであると考えられるが、第10章3.で検討したように、会社法所定のガバナンス構造を構

<sup>1)</sup> 会計監査を担当する外部監査人は、内部監査部門と一対で、又は対照的に監査機関との関係を論じられることが少なくない。外部監査人と内部監査部門は、内部統制報告制度の導入以降関係が深まっており、それぞれの持つインセンティブが相互に影響すると考えられる事項があるが、論点を絞り込むため、本稿での検討の範囲外とした。

<sup>2)</sup> 稲上毅「会社共同体のゆくえ」法政大学大原社会問題研究所雑誌 No. 599・600 47頁（同研究所、2008）参照。<http://oisr-org.ws.hosei.ac.jp/images/oz/contents/599-06.pdf>

成する監査機関の補助使用人は、それぞれの監査機関の一部とみなすことが相当である。

## (2) IIA 国際基準に適合する場合

IIA 国際基準が規定するところの Senior Management (最高経営者、CEO、社長) に対して administratively に、Audit Committee を含む Board には functionally に、内部監査部門が直属すること (dual-reporting relationship) が現実的な解であり、業務執行の最高責任者である社長に直属しない内部監査部門が、本来の存在意義を有することは困難である。加えて、特に米国では、非常勤取締役を中心に構成される取締役会はいわゆる会議体であることから、日常の直属関係を設定するのは不自然である。内部監査部門は、職務上の (functional な) 重要事項を取締役会 (監査委員会を含む) にも報告し承認を受け、社長との意見に齟齬がないことを確認することが実務上合理的である。すなわち、内部監査部門の持つ dual-reporting relationship によって、社長に対する監査機関の牽制力が働き、両者間に緊張感が醸成される関係である。

平時の内部監査部門の活動は、監査報告書記載の発見事項 (事実、根本原因及び残余リスク) とそれらを是正・改善するための提言の内容を社長自身が理解の上、監査対象先である業務執行部門にその提言の実行を社長が指示することにより、是正・改善の実効性を確保し、PDCA サイクルにつなげることである。換言すれば、社長が率先して、内部統制の構築・運用を推進することであり、それはわが国では会社法により求められていることでもある。

有事を想定して IIA 国際基準 2600<sup>3</sup>は、会社として受容できないレベルのリスクを社長が取ろうとしていると内部監査部門長が判断し、社長と話し合ってもその問題が解消しないときには、内部監査部門長はこれを取締役会に伝えなければならないとしている。つまり、平時には、内部監査部門長は社長に対して administrative に、監査委員会を含む取締役会に

---

<sup>3</sup> 筆者がかつて IIA 国際本部の小委員会で委員として活動した際、そのメンバーと意見交換したところ、IIA 国際基準 2600 に規定されるような事案が現実には起こることは、米国でもまれであり、かかる事態を想定し、行動指針として規定されているとのことであった。ただし、2002 年の米国ワールドコム事件は、同社の内部監査部門長 (VP of Internal Audit, Ms. Cynthia Cooper) の告発によって発覚し、社外取締役監査委員長 (Audit Chairman, Mr. Max Bobbitt) との連携により、不正会計の全貌が明らかになった。Cynthia Cooper 『Extraordinary Circumstances』 265-279 頁 (John Wiley & Sons, Inc., 2008) 参照。At 3:30 p.m. (June 25, 2002), WorldCom's management meets with SEC officials and informs them that the company has to restate its financials by \$3.8 billion. Soon after, the company issues a terse press release: "As a result of an internal audit of the company's capital expenditure accounting, it was determined that certain transfers...were not made in accordance with generally accepted accounting principles." (引用文の括弧及び下線は筆者による)



## 〔第Ⅳ部〕

は functional に直属する。めったに起こることではないとはいえ、両者の意見や行動に対立が生じた（有事の）際には、内部監査部門長は事実を取締役に伝え、その問題を解消するために是正・改善を促進するということである。

わが国における、指名委員会等設置会社の取締役会及び監査委員会は、IIA 国際基準の Board に該当し、監査等委員会設置会社の監査等委員会も、監査機能の面では、監査委員会と同一であり、取締役会によって選定された、取締役会の内部機関である監査委員会よりも、株主総会で監査等委員以外の取締役と区別して、監査等委員である取締役が選任される点から、取締役会に対しては、むしろ監査役に近い独立的な立ち位置にあるといえる。

### （３）IIA 国際基準に適合しない場合

第 10 章の図表 5 で比較・検討したとおり、わが国の監査役会制度は、各監査役の独任制を維持しながら監査役会という会議体を組織し、常勤監査役を必置としているにもかかわらず、非常勤監査役に同等の権限・責任を持たせ、各監査役が直接監査（実査を含む）を行う制度設計となっている。

この監査役会が、IIA 国際基準の Board の定義に適合するか否かであるが、第 10 章 1. で検討したとおり、該当しないというべきである。海外投資家からわが国の監査役制度のわかりにくさは既に指摘されており<sup>4</sup>、監査役が取締役会への出席義務を負うにもかかわらず、取締役会での議決権を有しないことが最大の理由とされる。

コーポレートガバナンス・コードが上場会社に適用されて以降、独立社外取締役を採用する事例が増えているが、過半数選任の事例はまだ限られている<sup>5</sup>。取締役会を社内出身取締役が占め、社長を頂点とした各部門の利益代表である業務執行取締役から構成される取締役会において、議決権のない監査役が、業務執行の最高責任者である社長をどれだけ牽

---

<sup>4</sup> 前田雅弘「監査役会と三委員会と監査・監督委員会」江頭憲治郎編『株式会社法大系』266-267 頁（有斐閣、2013）参照。業務執行担当者（筆者注：業務執行取締役）の監視を行うべき者が、業務執行担当者を選定・解職する権限を持たず、原則として業務執行の違法性だけを監視するという制度は、国際的に見て特異な制度であり、このような制度を外国の機関投資家等が理解することは相当に困難である。

<sup>5</sup> 東京証券取引所「東証上場会社における独立社外取締役の選任状況及び委員会の設置状況」（2017年7月26日）5頁参照。全上場会社（3,537社）のうち、過半数選任は81社（2.3%）、JPX日経400では23社（5.8%）であった。

<http://www.jpx.co.jp/news/1020/nlsgeu000002kmw2-att/nlsgeu000002kmyn.pdf> を参照。

また、東京証券取引所「東証上場会社における独立社外取締役の選任状況及び指名委員会・報酬委員会の設置状況」（2019年8月1日）6頁参照。全上場会社（3,639社）のうち、過半数選任は128社（3.5%）、JPX日経400では28社（7.1%）で、前年より微増した。

<https://www.jpx.co.jp/news/1020/nlsgeu0000045rlr-att/nlsgeu0000045rou.pdf> を参照。

## 〔第Ⅳ部〕

制できるか、すなわち、社長の暴走を制止できるかが課題となる。

この課題への対処法として、監査役の意見陳述義務が考えられる。取締役会に付議される議案について、適法性の観点での問題の有無、経営判断の原則適用の可否を確認し、その妥当性に問題が認められれば発言することが求められていることから<sup>6</sup>、このような発言は、取締役会での業務執行の意思決定に重要な役割を果たし、意見陳述により取締役会の違法決議を阻止でき、実務的には事実上の拒否権として機能し得るといえる。

IIA 国際基準の趣旨に沿いつつ、わが国の監査制度を勘案して制定・改訂された内部監査基準をこれまで何度も参照・引用した。同基準が定めるとおり、内部監査部門は、組織上、社長に直属し、取締役会からは職務上の重要な指示を受け、取締役会及び監査役会等への報告経路を確保して、平時の活動を行う。一方、有事の際には、社長の指示よりも取締役会からの指示を優先し、かつ、監査役会等との情報共有・意見交換を経て、問題解消を支援することになる。

これに対して内部監査部門はどのように実務対応すべきか。監査役会が、IIA 国際基準の Board に該当するか否かは別として、それを含む監査機関はいずれもガバナンスのキープレーヤーであり、内部監査部門はバイプレーヤーとして監査機関を支援すべきである。有事の際には、ガバナンスのキープレーヤーである取締役会及び監査機関を支援することにより、会社の存続を危うくするような事態から会社とその社員を救うために、いわゆる会社共同体を守り、生活保障を確保しようとするインセンティブが内部監査部門に働く。

### 2. 監査機関との「連携」による内部監査部門のインセンティブ

2017 年 1 月、日本監査役協会から「監査役等と内部監査部門との連携について」と題する提言<sup>7</sup>が公表された。その問題意識は、以下のとおりである。

監査役等と内部監査部門の連携は、内部監査が任意監査である以上、法的に担保されたものではなく、監査制度内にビルトインされたものではない。日本監査役協会が定める現行の監査役監査基準<sup>8</sup>には、監査役と内部監査部門の連携の規定があるものの、あくまで監査役の自己規律の域を出ず、会計監査人と内部監査部門の連携に比べ、監査役等との連携

<sup>6</sup> 高橋均「監査役の違法性監査と妥当性監査」情報センサー Vol. 131 (2018 年 4 月号) 12 頁参照。 <https://www.evjapan.jp/library/issue/info-sensor/pdf/info-sensor-2018-04-03.pdf>

<sup>7</sup> 第 10 章注 26 を参照。本提言では、監査役、監査等委員及び監査委員を「監査役等」、監査役会、監査等委員会及び監査委員会を「監査役会等」と称している。

<sup>8</sup> 監査役監査基準第 37 条による。

## 〔第Ⅳ部〕

の相対的な弱さは否めない。監査役等がその責務を実効的に果たし、企業価値の向上に資するという視点で、監査役等と内部監査部門の連携は重要になっており、コーポレートガバナンス・コード<sup>9</sup>が両者の連携を求めていることにもこうした背景がある。

また、同提言によれば、内部監査部門に専任者を設置している企業は全体の 82.9%に上り、内部監査部門との兼務者を置く 12.6%の企業と合わせると全体の 95.5%に及び、内部監査部門が多く企業の企業に定着していることが判る。内部監査部門の平均員数は、専任が 4.01 名、兼務が 0.77 名であった。一方、同協会が、ほぼ同時期に別途行ったアンケート調査<sup>10</sup>によれば、監査役等の補助使用人を置く会社は、回答会社 876 社中 730 社（83.3%）で、そのうち専任者が 1 名以上いる会社は 459 社（52.4%）であった。

すなわち、専任者のいる内部監査部門の普及率に比べ、監査役等の専任の補助使用人のそれが低く、5割強にとどまっているとの問題意識から、両者の連携の実態を踏まえ、連携の強化により現状の打開を図る、つまり、内部監査部門に対する指揮命令を可能にすることがこの提言の趣旨であった。

提言内容は次の 4 項目であり、以下各別に、根拠として記載されている内容を検討し、内部監査部門のインセンティブの観点で、その当否を判断する。なお、同提言は、監査役等及び監査役会等と称して、監査役会以外を含めて議論の対象としているが、ここでは便宜上、3つの監査機関のうち、監査役（会）に絞って検討することとする。

### （1）内部監査部門から監査役への報告

会社法第 381 条第 2 項は「監査役は、いつでも、取締役及び会計参与並びに支配人その他の使用人に対して事業の報告を求め、又は監査役設置会社の業務及び財産の状況の調査をすることができる」と規定している。これは、監査役監査のための報告徴求権で、内部監査部門もその監査対象先としての位置付けであり、これを指揮命令権の根拠とする同提言に首肯することはできない。また、ここでの報告とは、本稿で既に取り上げた、直属関係を示す **Reporting line** でないことは明らかであり、事業の報告を求めた全ての部門に対して監査役の指揮命令権が及ぶということは、監査役監査の制度的趣旨と整合しない。

他方、内部監査部門が監査役の補助使用人を兼務する場合、監査役は当該補助使用人に対する指揮命令権の行使として、当然に報告を求めることができるとしている。しかしこれは、あくまで補助使用人としての指揮命令権であって、業務執行責任者である社長に直

<sup>9</sup> コーポレートガバナンス・コード補充原則 4-13③による。

<sup>10</sup> 第 10 章注 24 を参照。

## 〔第Ⅳ部〕

属する内部監査部門に対して、監査役が指揮命令権を持つことはできない。補助使用人を兼務する実務対応事例を理由に、同提言は内部監査部門に対する指揮命令権があるとするが、監査役が指揮命令権を持てば、名称が内部監査部門であったとしても、補助使用人の位置付けである。

### （２）内部監査部門への監査役の指示・承認

同アンケートによれば、61.5%の企業は、監査役が内部監査部門に対する調査等を指示できるとの明文規定を有していないにもかかわらず、全体の5割強の監査役が内部監査部門に対して調査を依頼したことがあるとの結果になったという。

この結果に基づき、依頼の名目ではあるが、事実上の指示が監査役から内部監査部門に対して行われる実務慣行があると位置付け、監査役会設置会社の監査役がその職務を補助すべき使用人を置くことを求めた場合の当該使用人の独立性確保（会社法施行規則第100条第3項第3号）を根拠に挙げ、同提言は、監査役が内部監査部門に対して補助使用人の位置付けを求め、指示（指揮命令）できるとしている。

しかし、内部監査部門に調査を依頼することと、内部監査部門に対して指揮命令することは別物であり、内部監査部門という名の補助使用人であれば、前項（１）と同じ結論である。

### （３）内部監査部門長の人事への監査役の関与

同アンケートの回答会社のうち71.2%は、監査役は内部監査部門長の人事に特段関与していないが、22.7%において監査役等は事前の協議・相談を受けているとされる。内部監査部門が社長直属である傾向は年々増加し、直近の調査では81.5%となっており<sup>11</sup>、直属の場合、社長が人事権を持つのは当然である。そして、社長と監査役の日常のコミュニケーションで内部監査部門長人事について、事前にやり取りされるのも不自然なことではない。

一方、同提言では、内部監査部門長の人事権を監査役が持てることの根拠として、英米の諸規則において、監査規則、内部監査部門の予算・要員、監査計画、リスク評価、手法等の承認に加え、内部監査部門長の任免・人事評価が、内部監査部門に対する監査委員会の権限として規定されていることを挙げている。第9章2.でも参照した IIA 国際基準 1110—組織上の独立性 の項には、内部監査部門長が取締役に職務上の報告を行い（reports functionally）、指示を受ける事項が例示列挙されているが、今回、日本監査役協会監査法規

---

<sup>11</sup> 日本内部監査協会「2017年監査白書」によれば、回答総数1,588社中1,294社（81.5%）が社長（総裁・会長・理事長等）直属と回答した。

委員会がこの提言を行うに当たって調査した英米諸規則が、IIA 国際基準の規定と同趣旨であることを示しているにすぎない。

わが国実務において依然として主流である監査役会は、英米の監査委員会とは異なるものであり、監査役会を監査委員会に置き換えて、内部監査部門に対する指揮命令権を論ずるには無理があり、監査役会が内部監査部門に指揮命令できることの裏付けにはならない。

#### （４）内部監査部門と監査役との協力・協働

上述（１）～（３）とは異なり、内部監査部門と監査役の任意の協力・協働は、運用面での工夫である。監査役と内部監査部門の間で、年度監査計画や個別監査日程の調整が行われ、監査対象先や監査テーマによっては、監査役等と内部監査部門が共同監査を実施するなど、両者の連携が行われている回答数（割合）が少なくなく、内部監査部門との協働がある程度行われていることがうかがえ、四半期に１回以上の頻度で定期的情報交換を実施している企業が８割を超えたとのことである。

そして、内部監査部門から監査役への情報伝達に比べ、監査役から内部監査部門への情報伝達がそれぞれ 10 %以上低くなっていることから、双方向性を持つ連携において、情報伝達の強化を求められるのはむしろ監査役であると同提言は結んでいる。

ここでの結論として、監査役と内部監査部門の監査に関する情報共有や意見交換の頻度・レベルを高め、両者の任意の協力・協働の関係を量的・質的に改善することは、内部監査部門の監査環境の整備につながり、内部監査部門と監査役の良好な関係は、社長との直属関係以外に、監査役への直接の報告経路を有する **dual-reporting relationship** として機能するということである。社長と監査役に意見の齟齬・対立のない平時には、社長及び監査役に対する発見及び報告のインセンティブが内部監査部門に等しく働き、有事の際には、監査役への報告経路を優先して報告を行うインセンティブが働くと考えられる。

以上、提言内容の当否を内部監査部門のインセンティブの観点で一通り検討したが、この提言を受けて、業務執行部門に属する内部監査部門に対し、特に監査役が指揮命令権を持つことは基本的に受容できないとする意見もあり<sup>12</sup>、監査機関と内部監査部門の関係を巡

---

<sup>12</sup> 八田進二「三様監査の誤解を解く」月刊監査研究 No. 522 16 頁（日本内部監査協会、2017）参照。三様監査の連携について、監査役制度の存在意義を高めるための強い要請が潜在しており、わが国固有の解釈であって、基本的に国際的な視点では相容れないものであることに留意すべきであると述べ、わが国の監査役制度を維持・強化するために、内部監査部門に対する指揮命令権を認めるべきだとする解釈は、監査委員会制度を標準とする欧米には理解されにくく、説得力を持たないとして批判的な立場を取っている。

っては、今後も議論が続くであろうと推測する。

### 3. 内部監査部門のインセンティブからみる監査機関との関係

第10章では内部監査部門の監査機関との直属関係を取り上げ、IIA国際基準とわが国の内部監査基準の位置付けの微妙な違いを対比し、内部監査部門のインセンティブに与える影響を検討した。加えて本章では、内部監査部門がガバナンスのキープレーヤーを支えるための要件という着眼点でその影響を検討した。

内部監査部門は社長直属の組織であることが大前提であり、監査機関の補助使用人は監査機関の指揮命令を受ける。会社組織においては、これら2つの専任組織を別建てに持つことが望ましく、日本監査役協会のアンケート結果<sup>13</sup>によれば、専任スタッフを持つ会社の割合は60%超であった。他方、兼務スタッフの主務先が内部監査部門である割合も60%超で、いずれも前回調査時から増加傾向にある。

今般の改正会社法で選択肢が増えた監査機関の3類型に監査機能面での優劣はなく、内部監査部門とは連携の関係にあり、もとより指揮命令関係はない。その一方で、企業には経済合理性の観点から人的資源の配分を制約せざるを得ない事情がある。第10章3.(3)で述べたとおり、内部監査部門と監査機関の補助使用人の兼務が少なからず行われている<sup>14</sup>。

本章2.(1)から(3)で既述のとおり、業務執行責任者である社長に直属する内部監査部門に対して、監査機関が指揮命令権を持つことはできない。補助使用人を兼務する実務対応があるからといって、監査機関が指揮命令権を持てば、それはもはや内部監査部門ではなく、補助使用人の位置付けである。しかし、第10章1.で述べたとおり、IIA国際基準は「dual-reporting relationshipの確保」を、また、わが国の内部監査基準は「組織上、最高経営者（筆者注：社長）に直属し、職務上、取締役会から指示を受け、同時に、取締役会及び監査機関への報告経路を確保する」ことを求めており、社長、取締役会及び監査機関が内部監査部門のdual-reporting relationshipを了承し実践できれば、内部監査部門は、ガバナンスのキープレーヤーである社長、取締役会及び監査機関をバイプレーヤーとして支えることが可能になる。そして、社長、取締役会及び監査機関に意見の齟齬・対立のない平時には、社長、取締役会及び監査機関に対する発見及び報告のインセンティブが内部監査

<sup>13</sup> 第10章注24を参照。

<sup>14</sup> 筆者が所属した内部監査部門にも補助使用人の兼務者がいたことがあり、また、内部監査部門又はそこに所属する特定の内部監査人を上記の補助使用人として兼務させる事例をしばしば見聞きする。監査役補助使用人の所属する部署名を「監査役室」と称する例が多いが、「内部監査室」と「監査役室」の2枚の名刺をつかい分けるという実務対応である。

## 〔第Ⅳ部〕

部門に働き、有事の際には、取締役会及び監査機関への報告経路を優先して報告を行うインセンティブが働く。

内部監査部門が、社長、取締役会及び監査機関と dual-reporting relationship を持つ場合、2人のボスを常に戴く<sup>いただ</sup>のではない。あくまで社長との直属関係がメインでありボスは1人である。社長・取締役会・監査機関の3者の意見が一致している平時には、監査結果の直接報告先が複数あったとしても、コミュニケーションの量（頻度）がその分増えるだけである。しかし、社長、取締役会又は監査機関の間に意見の齟齬が発生した有事の際には、内部監査部門は、平時の社長への Reporting line（直属関係）を一時的に中断し（社長から独立し）、社長に対するガバナンスを支援するために取締役会又は監査機関の指揮命令を受けるわけで、ボスは社長から取締役会又は監査機関に替わり、結果的に1人のボスしかいないことになる。

2019年6月に経済産業省が策定・公表した「グループ・ガバナンス・システムに関する実務指針（グループガイドライン）」は、経営幹部の不正への関与が疑われる場合においても、内部監査部門の独立性機能が阻害されないようにすることが重要であるとしており<sup>15</sup>、内部監査部門が経営陣の関与が疑われる不正を発見した場合は、もみ消しを防ぐために監査役への報告を優先させる規定を設けるべきとマスメディアも報じた<sup>16</sup>。上述の有事の際の一つの典型として、経営幹部の不正への関与の疑義を位置付けることができ、筆者のこれまでの主張に本ガイドラインの内容は沿っているといえる。

### 第13章 取締役会の類型により異なる内部監査部門のインセンティブ

第12章では、監査機関との関係における内部監査部門のインセンティブを検討したが、ここではガバナンスの在り方の重要な鍵となる取締役会の類型を取り上げ、それとの関係で内部監査部門のインセンティブを以下に考察する。

---

<sup>15</sup> 経済産業省「グループ・ガバナンス・システムに関する実務指針（グループガイドライン）」（2019年6月28日策定）86頁参照。「雇用の流動性が高く、監査の専門人材の転職市場が形成されている米国等と異なり、日本では社内昇進が中心であり、人事ローテーションの一環として比較的短期間の配置がされたり、キャリアの最終段階で配置されたりすることも多いため、内部監査部門に所属する従業員の意識が経営者寄りになる傾向があり、経営者の不正をチェックするという役割意識が必ずしも十分ではないことが、その独立性を確保する上での課題であるとの指摘もあった」と説明している。

[https://www.meti.go.jp/press/2019/06/20190628003/20190628003\\_01.pdf](https://www.meti.go.jp/press/2019/06/20190628003/20190628003_01.pdf)

<sup>16</sup> 日本経済新聞（2019年5月20日付け朝刊3面）を参照。

## 1. アドバイザリーモデルとモニタリングモデル

アドバイザリーモデルとは、業務執行の最高責任者である社長が、適時的確に経営の意思決定を行い、実行を指示することを支援するために、必要なアドバイスを取締役会が行うという考え方であり、欧米でも伝統的な考え方であったとされる<sup>17</sup>。会社法所定の「取締役会による取締役の職務の執行の監督」に相当するが、わが国の労働慣行及び会社運営の実態を考慮すると、企業経営の主体である社長に対して、取締役会が命令するのではなく従属的立場で助言する役割を担うことは理解しやすく、社会・経済環境が安定していて、企業経営も順調に推移しているときには適したモデルといえる。

これに対して、モニタリングモデルは、アドバイザリーモデルの取締役会が制止できなかった社長の暴走による企業不祥事への反省として米国で形成された。欧米諸国だけでなく、わが国でも会社法改正<sup>18</sup>やコーポレートガバナンス・コード<sup>19</sup>の適用により、独立社外取締役の取締役会への招請の動きが活発になっていることと符合する。すなわち、社長の暴走を抑止することは当然のこととして、社長が企業価値の向上に尽くしているかをステークホルダーの視点で、監視・監督するモニタリング機能を持つべきであるとの考え方である。究極的には、社長を交代させる役割も担うことになる。

第12章では、社長の暴走を有事の端的な例として取り上げ、内部監査部門と社長、取締役会及び監査機関の関係における内部監査部門のインセンティブを論じたが、取締役会がモニタリング機能を持つか否かによって **dual-reporting relationship** の有効性が左右され、内部監査部門のインセンティブにも影響を与える。

取締役会がモニタリング機能を持つ場合、内部監査部門は社長直属として平時は活動し、重要事項は取締役会にも報告（report）し承認を受けて、社長への牽制力を働かせ緊張感を醸成する。そして、社長と取締役会の意見や行動に対立が生じた有事の際には、内部監査

<sup>17</sup> 落合誠一「第Ⅰ章 独立取締役とはなにか」一般社団法人日本取締役協会監修『独立取締役の現状と課題—社外取締役から独立取締役へ—』別冊商事法務 No. 359 5頁（商事法務、2011）参照。

<sup>18</sup> 会社法第327条の2により、社外取締役を置くことが相当でない理由の説明が求められ、**Comply or Explain** 原則の一つとされる。

<sup>19</sup> 中村慎二＝塚本英巨＝中野常道『コーポレートガバナンス・コードのすべて』144-147頁（商事法務、2017）参照。原則4-8は、「独立社外取締役は会社の持続的な成長と中長期的な企業価値向上に寄与するように役割・責任を果たすべきであり、上場会社はそのような資質を十分に備えた独立社外取締役を少なくとも2名以上選任すべきである」としている。資質とは生まれつきのものであり、この文脈での使用に筆者は若干の違和感を覚える。資質を「企業経営に関する経歴・経験・知識を有すること」に置き換えた開示事例が紹介されており、「専門的能力」と読み替えることもできる。



#### 〔第Ⅳ部〕

部門長は、その事実を取締役に伝え、是正・改善を促進すべく活動することになる。モニタリング機能を持つ取締役会と内部監査部門が報告経路を有する関係においてこそ、内部監査部門の発見及び報告のインセンティブが働き、同時に、同部門がガバナンスのキープレイヤーを支えるための要件を満たすといえよう。

従来、監査役会設置会社では、取締役が監督に専念しつつ、取締役会が業務執行の決定を取締役（社長）に委ねるには限界があり<sup>20</sup>、モニタリングモデルの取締役会を志向しようとする、改正会社法施行前は委員会設置会社（当時）を選択するしかなかったが、監査等委員会設置会社が追加され、選択の幅が広がった。

監査等委員会設置会社では、取締役の過半数が社外取締役であることが現実的には困難であるとしても、取締役会の決議によって重要な業務執行の決定の全部又は一部を取締役に委任することができる旨を定款に定め、業務執行に係る決定を社長又は特定の業務執行取締役委ねることが可能である。これにより、当該業務執行に関与しない取締役は、業務執行への監督に専念することができ、業務執行取締役への監督を強化できるとされる<sup>21</sup>。

監査等委員会設置会社は、指名委員会等設置会社のように三委員会必置でないため、より小さい規模で、モニタリング機能の強化が可能な制度であるといえる。独立社外取締役が取締役に与える影響については次項で述べるが、モニタリング機能強化の観点から、監査等委員会制度には、監査役会設置会社から移行するに当たって、社外取締役の増員等のガバナンス構造の大きな変更が不要という利点があるといえる<sup>22</sup>。

指名委員会設置会社における「執行役」は業務執行に専念する法定の機関であるが、類似の役職で「執行役員」が多くの人に普及している。元々の発想は、取締役の員数を絞り込み、業務執行と監督を区分し、意思決定の有効性と効率性を高めることを意図したと聞く。

昨今、「執行役員社長」という言葉を耳にするようになり、マスメディアでは、「抜擢人事を容易に」との見出しで扱われた例がある<sup>23</sup>。執行役員とは業務執行に専念する経営幹部

---

<sup>20</sup> 会社法第 362 条第 4 項。

<sup>21</sup> 会社法第 399 条の 13 第 5 項及び第 6 項。

<sup>22</sup> 塚本英巨『監査等委員会導入の実務』12-15 頁（商事法務、2015）参照。

<sup>23</sup> 日本経済新聞（2017 年 7 月 3 日付け朝刊 15 面）の記事は、「取締役会の監督機能強化が進む中で業務執行取締役の数が減り、社長交代時に後継者が取締役に昇進していない例が出やすくなった」との理由を掲載しているが、業務執行とその監督の分離という概念が普及しておらず、執行役員が昇格して取締役になるという考え方がまだ根強いことを示している。

であり、取締役会の監督を受けるが、必ずしも取締役の部下や下位の存在ではないはずだが、取締役を飛び越えて社長にという書きぶりは、執行役員制度が多くの人に普及しているにもかかわらず、執行役員の業務執行を取締役会が監督するというモニタリングモデルの発想がそこにはなく、執行役員とは、従前の業務執行担当のいわゆる平取締役であることを示している。

指名委員会等設置会社の執行役とは違い、執行役員制度自体は任意の存在である上、「執行役員社長」には法制度上の課題があるとの指摘もあり<sup>24</sup>、モニタリングモデルの真の理解と普及とを併せ、課題解決にはまだ時間を要すると考えられる。

## 2. モニタリングモデルの取締役会の運営を巡る実務事例 〈Anecdotes〉

以下に、筆者が現所属先で経験した実務事例を紹介する。

上場準備の一環として、会社法上の大会社の機関設計を選択する際の社長と筆者の対話においてであり、監査役会設置会社か、当時既に選択可能になっていた監査等委員会設置会社か、いずれを選ぶかが話題になった。社長には、できるだけ現有の人的資源で、内部監査部門を含め、内部統制システム及びガバナンスのレベルを維持・向上させたいとの意向があった。これに対する筆者の提案は、監査等委員会設置会社を選び、内部監査部門を社長直属のままとするが、重要事項については、監査等委員会及び取締役会にも Reporting line を設けることであった。監査等委員会は、監査委員会のように取締役会の内部機関でなく、制度設計上は監査役会と同様、取締役会と対峙することもあり得ることも伝えたところ、社長からは、「3者の意見に齟齬・乖離がなければ繁雑かもしれないが、3者の意見に食い違いや対立が生じたときにその Reporting line が意味を持つということで、その問題を解消することが経営そのものだ」とのコメントがあった。モニタリングモデルの取締役会に関する社長の意識の有無は定かではなかったが、ガバナンスとの関係における内部監査部門の Reporting line の理解はまさに正鵠を射たものであった。

筆者の所属会社（監査等委員である独立社外取締役3名、うち2名が非常勤、取締役総数9名）が監査等委員会制度へ移行する前の取締役会では、議案採決時に「異議なし」と監査役が答えていたが、移行後は、監査等委員である独立社外取締役3名が「賛成」と応ずるようになった。この違いは思いのほか大きく、議決権の存在を議場に意識させ、議長及び議案の提案者の発言は、無意識のうちに監査等委員である取締役に向けて行われてい

---

<sup>24</sup> 倉橋雄作「執行役員社長の登場と実務対応」旬刊商事法務 No. 2132 15 頁以下（商事法務、2017）

る。また、かつては事前の議題登録がないにもかかわらず、議案が席上で提出され審議されることが時折あったが、その場の提出では前もって議案を読み込めないとの指摘が非常勤監査等委員からなされ、取締役会への付議手続に慎重を期するようになった。これらをもって直ちにモニタリングが有効に機能しているとはいえないが、少なくともある種の緊張感が醸成され、これらは移行がもたらした変化であると所属会社の社内出身取締役に受け止められているようである。

### 3. 独立社外取締役の存在

前項で述べた、取締役会のモニタリング機能の前提となるのが、独立社外取締役の存在である。独立社外取締役のいない取締役会は、外部から招請された取締役がいたとしても、業務執行に関与する限り最高責任者である社長の部下であり、伝統的には、現社長に取り立てられた社内出身者、かつ、社内各部門の利益代表の集団であることが珍しくない。

取締役会が絶対的なモニタリング機能を発揮するためには、過半数の独立社外取締役が必要である。当然ながら、代表取締役の選定が取締役会の決議事項であり、その決議の要件が出席取締役の過半数であるからである。しかし、過半数でなければ独立社外取締役が無意味ということではなく、社長と独立社外取締役が相互理解を深めながら実績を積み重ね、徐々にそのウェイトを高めていくことが独立社外取締役の増加、ひいてはモニタリングモデルの取締役会の普及につながるとも考えられる<sup>25</sup>。

取締役会の運営状況やその背景は各社各様であろうし、もとより独立社外取締役の活動が話題になるような会社は問題がある<sup>26</sup>からで、的確な経営と適切なモニタリングが行われ、公正で効率的な運営が行われている会社に、独立社外取締役が華々しく活動する余地はない<sup>27</sup>といえよう。

経済界からは、当初、独立社外取締役の資格要件を問う声や、適格者不足の指摘があり、

---

<sup>25</sup> 落合誠一＝澤口実「社外取締役・取締役会に期待される役割—日本取締役協会の提言—」旬刊商事法務 No. 2028 24－25 頁（商事法務、2014）参照。取締役会の過半数を社外取締役が占めることは望ましい。（中略）しかし、過半数を占めない限り社外取締役に期待される「監督」ができないわけではなく、逆に、達していれば必ず果たせるわけでもない。（中略）過半数を占めなかったとしても、取締役会で審議されること自体、経営者（社長）に対して強い影響を与え、（中略）仮に1名であったとしても独立した社外取締役の反対を押し切り、社内取締役の賛成多数で決議することは、上場企業の経営者にとっては容易なことではない。（筆者による抜粋）

<sup>26</sup> セブン&アイ・ホールディングスにおける経営体制の変更は、独立社外取締役の動きを含め大きく報道された。（日本経済新聞 2016年4月20日付け電子版）

<sup>27</sup> 落合・前掲注 17 15 頁参照。

## 〔第Ⅳ部〕

立法当局との論議が続いたが、前項で述べたとおり、改正会社法の施行とコーポレートガバナンス・コードの適用を機に、独立社外取締役の選任は急速に進み、上場会社での複数の独立社外取締役の選任比率は70%超となっている<sup>28</sup>。加えて、同コードは、独立社外取締役の有効な活用やその独立性判断基準について、さらに、取締役会全体の実効性の評価結果をコーポレート・ガバナンス報告書に開示するよう求めている<sup>29</sup>。

これらの状況変化が内部監査部門に対して与える影響として、独立社外取締役の存在・言動が内部監査部門の活動を支援することが考えられる。次項で述べるとおり、独立社外役員を含む監査役等の専門的能力にもよるが、内部監査部門が重要事項を報告（report）し承認を受ける取締役会に、異なるバックグラウンドを持ち、相対的に社内事情の影響を受けにくい独立社外取締役が複数存在する場合、内部監査部門からは中立・独立の立場からの意見が期待され、内部監査部門にとってメリットとなり得るからである。それとは引き換えに、時間的制約がある中での、独立社外取締役との質の高いコミュニケーション力と内部監査報告を求められることになる。それを解くための鍵は、内部監査部門の専門的能力とそれを支える気力・体力（以下「専門的能力等」という）が、独立社外取締役のそれらと適度なレベルでバランスしていることである。

### 4. 監査役等の専門的能力

改正会社法施行規則<sup>30</sup>は、監査役等が財務及び会計に関する相当程度の知見を有する場合にその事実を事業報告に記載することを求め、コーポレートガバナンス・コード<sup>31</sup>も、適切な経験・能力及び必要な財務・会計・法務に関する知識を有する者が選任されるべきであり、特に、財務・会計に関する十分な知見を有している者が1名以上選任されるべきと規定している。しかし、これ以外に専門的能力の定義や具体的な例示が見当たらないことから、企業経営、財務・会計・法務や監査・監督に関する知識・経験を有するということになる。

実際には、他の企業経営経験者が約70%を占めるものの、弁護士、公認会計士、税理士等のいわゆる<sup>さむらい</sup>士業に従事する有識者が独立社外取締役の供給源になったともいわれる。公

<sup>28</sup> 東京証券取引所・前掲注5（後段）6頁参照。全上場会社（3,639社）のうち、独立社外取締役を選任していないのは191社（5.2%）、複数選任は2,764社（76.0%）であった。  
<https://www.jpx.co.jp/news/1020/nlsgeu0000045rlr-att/nlsgeu0000045rou.pdf>を参照。

<sup>29</sup> 同コードの原則4-8、同4-9及び補充原則4-11③。

<sup>30</sup> 会社法施行規則第121条第9号。

<sup>31</sup> 同コード原則4-11（ただし、2018年6月改訂で前半の規定が追加された）。

的な資格は、知見と実務能力の保有を裏付け、適格者であることを客観的に示す。これらに次いで、大学教授等の学識経験者も指名されることが多いとされる<sup>32</sup>。

#### （１）個別サーベイ結果からの示唆

筆者が実施した個別サーベイで、内部監査関係者としての課題（苦勞）について、①社長、②監査機関、③監査対象先との各関係における課題、④内部監査部門内での課題に分けて自由記述で回答を求めたところ、有効回答者の回答者総数に対する各比率が、①65.2%、②65.9%、③68.8%、④70.0%であり、ほとんどばらつきがなかったが、「特になし」の各比率は、①31.5%、②39.3%、③10.3%、④7.6%で、①と②の回答率は相対的に高かった。

課題ありとする相手先の4つの類型のうち、②監査機関との関係では「特になし」の回答率が最多であったが、問題ありとする回答内容は非常に興味深く、最上位は、「両監査のすみ分け、業務効率と独立性のバランス」（16.1%）で、以下「双方の連携、コミュニケーション不足」（10.7%）、「内部監査結果の説明の難しさ<sup>33</sup>」、「監査役等の内部監査への期待過剰」、「監査役等の内部監査への無関心」と続いた。これらの回答の背景には、監査機関による監査及び内部監査の目的の相違が正しく理解されていないために両者の会話がかみ合わず、また、あくまで推測の域を出ないものの、内部監査結果の報告内容に監査役等の理解が得られにくいことが影響し、内部監査に対する関心が低下するという実態が、筆者のこれまでの経験・見聞から考えられる。

ここで必要なことは、いずれか一方のパワーが極端に勝ることなく、両者の専門的能力等が適度なレベルでバランスしていることである。監査機関との関係において、内部監査部門の発見及び報告のインセンティブが機能するためには、このバランスが重要であり、著しく不均衡な場合には逆に、内部監査部門のインセンティブを阻害することになる。

---

<sup>32</sup> 深澤寛晴「社外取締役の設置状況：人数と属性」シリーズ：成長戦略としてのコーポレートガバナンス（2016年2月4日、EY総合研究所）4頁参照。全体の64.4%を他企業の出身者が占める一方で、弁護士（13.9%）、公認会計士（5.9%）、税理士（0.9%）の「士業」が20%強を占め、学識経験者も9.5%となっており、わが国の特徴であるとされる。<https://www.shinnihon.or.jp/shinnihon-library/publications/issue/eyi/knowledge/fm/pdf/2016-02-04.pdf>を参照。

<sup>33</sup> この難しさの裏付けとして、「監査役がそもそも内部監査を正しく理解していないため、自己の都合だけでただの部下として使おうとする；監査役とは互恵関係にあるにもかかわらず、宿題という名の内部監査部門への指示が多すぎる；監査役は監査の専門性が低く、また、高めようとする意識もない；監査役の理解力不足のため、内部監査報告書の内容に過剰反応する」等の個別サーベイの回答例が挙げられる。

## (2) 日本監査役協会アンケート結果からの示唆

第10章で参照したアンケート<sup>34</sup>には、内部監査部門と監査機関の関係について意見を求めた質問及び回答があり、前項に記載した課題に関係するものを以下に抜粋・引用する。

- ✓ 両者の関係を密にすべきとは思いますが、内部監査部門に配属される人材のレベルが監査能力を十分に備えているわけではないので、期待どおりの連携ができない場合がしばしばある。
- ✓ 内部監査部門との連携をうまく行うには、会社法を含む監査についての一定レベルの知識があることが必要である。
- ✓ 内部監査部門長に営業出身者が就いた場合、監査役との連携についての認識・理解が薄く、監査役 of 職責を理解していないため、扱いに苦労することがある。
- ✓ 従前の会社で内部監査部門にいたが、その当時は監査役の監査に頼りなさを感じていた。現所属会社では逆に、内部監査部門に頼りなさを感じている。両者にそこそこのレベルがないと真の連携にはならず、単なる情報交換に終わってしまう。
- ✓ 監査役会と内部監査部門の関係においては、適度な距離を置いた牽制と信頼関係の構築が必要不可欠なものと考え、実践している。

内部監査部門と監査機関の専門的能力のバランスについての具体的な意見であり、両者のバランスを一定レベルに保つことの重要性を裏付けている。

## 5. 新たな選択肢としての監査等委員会制度

従来の監査役会設置会社及び指名委員会等設置会社（改正前の委員会設置会社）に加え、2014（平成26）年会社法改正により、新たな選択肢となった監査等委員会設置会社を含め、3つの類型と内部監査部門の直属関係を第10章で検討した。そこでは、監査委員会と監査等委員会を便宜上1つの類型（監査（等）委員会）として、監査役会と対比した。

以下に、筆者の実務上の経験を通じて、監査等委員会は、監査役会とは異なり、指名委員会等設置会社の三委員会の機能を代替できること示す事例を（1）で紹介し、その一方で、監査等委員会へ移行後の職務面（取締役会での監査役等の発言内容）での実態が、監査役会のそれに類似しているとのデータを（2）で示すこととする。

### (1) 監査等委員会による監査等の実務事例〈Anecdotes〉

現在、筆者が所属する会社は、2017（平成29）年12月に東証一部の指定を受けたが、資本金2億円、年間売上高300億円、従業員600名（いずれも連結ベースの概数）は、上場

---

<sup>34</sup> 第10章注26を参照。

#### 〔第Ⅳ部〕

会社として小規模である。東証二部への上場準備の過程で社内での議論を重ねた結果、改正会社法施行時に監査等委員会設置会社へ移行することを選択したが、指名及び報酬に係る任意の諮問機関は当初未設置であった<sup>35</sup>。以下に、監査等委員である筆者が当時、指名委員会の機能である取締役候補選定プロセスに関与した事例を紹介する。

月例の監査等委員会とは別に、毎年数回不定期に、委員3名（全員が社外取締役、うち常勤1名）は代表取締役（社長）と面談の機会を持ち、情報共有・意見交換を行っている。中でも「後継者育成計画（Succession Plan）」の検討は最も重要なテーマの一つとして共通認識されていたが、2016（平成28）年12月の面談の際、今後は後継者候補を社外から選ぶことも視野に入りたいとの意向が社長から切り出され、選定プロセスへの具体的な関与が始まった。

委員3名はその理由を聴取した上で、社長の意向を支持することが妥当であると判断し、まずは社外から選定する場合の方法及び内定までの大まかな日程を打ち合わせ、その後のマイルストーンを刻んだ。

人材紹介会社の選定とアプローチ、候補者の絞り込みと予備面談、候補者と委員3名との最終面談を経て内定までを、社長と常勤委員、常勤委員と非常勤委員との間で連携しながら進め、節目ごとに委員会を開催して進捗状況を確認した。その結果、幸いなことに取締役候補を絞り込むことができ、2018（平成30）年3月の定時株主総会での取締役選任にこぎ着けた。これに併せて、内定後は、役員報酬体系（算定式）の見直しや関係する社内諸規程の改訂の可否検討、社内外へのリリースの準備を人事部が行い、常勤委員がそのプロセスを適宜レビューした。

仮に任意の諮問委員会を設置していたならば、社長と委員3名に若干の役員クラスを加えた委員会メンバーが同様のプロセスでこの取締役人事を進めたであろう。逆に、任意の諮問委員会を置かなくとも、この会社の規模で社長とのコミュニケーションの量・質が伴えば、監査等委員会の役割として職責を全うすることができ、効率的な運用が可能である<sup>36</sup>。また過日、監査等委員である取締役候補の選定方針とそのプロセスについても、社長と委

---

<sup>35</sup> コーポレートガバナンス・コード補充原則4-10①の改訂により、独立した諮問委員会の設置が明示されたこと、また、最近発生した有価証券報告書虚偽記載事案の影響等も考慮し、指名及び報酬に係る機能を制度的に有するとされる監査等委員会設置会社ではあるが、指名委員会等設置会社への移行を視野に入れ、後に、任意の独立した諮問委員会を設置した。

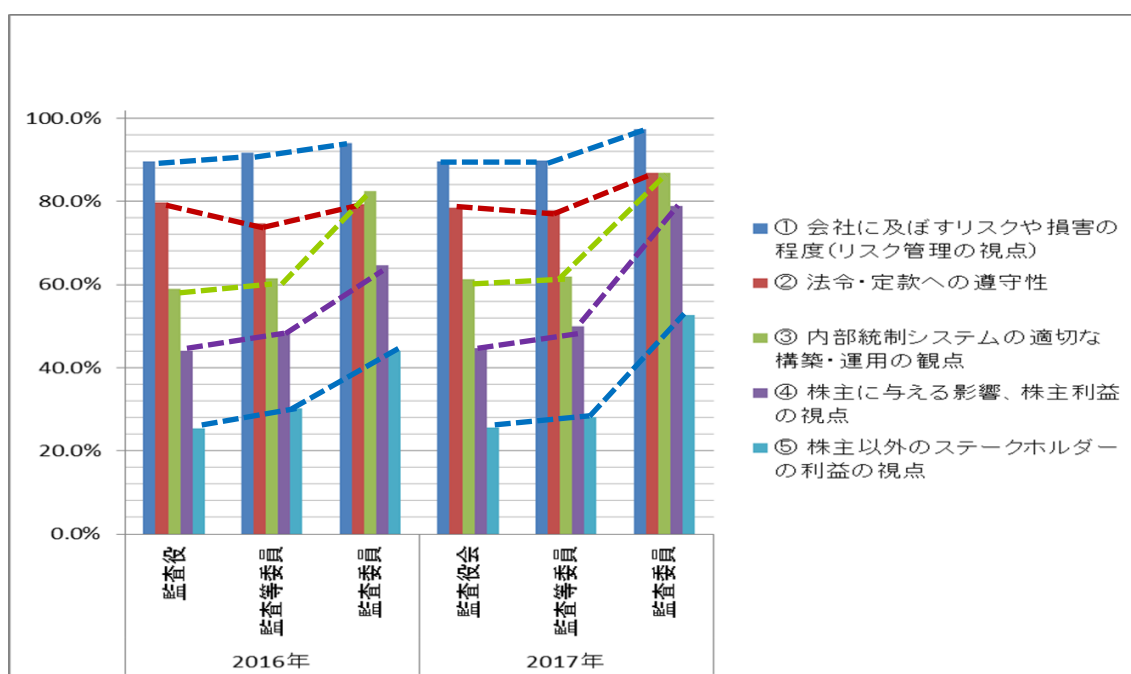
<sup>36</sup> 塚本英巨『監査等委員会導入の実務』237-238頁（商事法務、2015）参照。

員3名で打ち合わせ、加えて今後は、取締役及び執行役員の評価並びにそれらの候補者の育成計画の具体化も必要であるとの意見が一致した。

（２）監査等委員会制度導入後の現状

日本監査役協会のインターネット・アンケート<sup>37</sup>の結果に興味深いデータがあるので、以下に引用する。上場会社の取締役会における監査役等の発言内容を種類別に問うた（2017年を対象、複数回答可）もので、12の設問のうち、「①会社に及ぼすリスクや損害の程度（リスク管理の視点）」及び「②法令・定款への遵守性」が監査役・監査等委員・監査委員に共通して上位を占めた（以下、図表6を参照）。

〔図表6〕上場会社の取締役会における監査役等の発言内容



〔注〕日本監査役協会「役員等の構成の変化などに関する第18回インターネット・アンケート集計結果」に基づき、筆者が作成。

しかし、「③内部統制システムの適切な構築・運用の観点」、「④株主に与える影響、株主利益の視点」及び「⑤株主以外のステークホルダーの利益の視点」の設問に対しては、上場会社の監査役（③61.2%、④44.8%、⑤25.7%）及び監査等委員（③62.0%、④50.0%、⑤28.2%）が近似比率であったのに対し、監査委員は③86.8%、④78.9%、⑤52.6%で、

<sup>37</sup> 日本監査役協会「役員等の構成の変化などに関する第18回インターネット・アンケート集計結果」（平成30年4月27日）

<http://www.kansa.or.jp/support/library/secretariat/enqtotal18-1.html> を参照。

監査役（会）設置会社版 59 頁、監査等委員会設置会社版 62 頁、指名委員会設置会社版 39 頁参照。



後者の比率は前二者に対し1.5倍から3倍であり、異なる傾向を示した。2016年の調査結果でもほぼ同傾向（監査委員のみ、2017年にかけて④⑤が約10%上昇）であり、監査役と監査等委員の発言内容から両者の問題意識が近しく、横滑りした監査等委員の視点がこの結果に影響していると考えられる。

## 第14章 小括

第12章では、監査機関との関係における内部監査部門のインセンティブを取り上げ、監査役会を監査機関の例として、日本監査役協会による提言内容を検討した。その結果、内部監査部門と監査役会の関係において、会社法所定の監査役の報告徴求権は、監査役監査の対象先としての内部監査部門に対するものであり、指揮命令権の根拠とはならない。また、社長と監査役の日常のコミュニケーションで、内部監査部門長人事について事前にやり取りされることがしばしばあるとしても、監査役会にその任命権ありとすることはできない。よって、同提言が述べている根拠・理由では、監査役会による内部監査部門に対する指揮命令権は認められないものの、任意の協力・協働の関係を量的・質的に改善することは、内部監査部門の監査環境の整備につながり、社長の耳目としてだけでなく、監査機関への報告経路を有する内部監査部門の発見及び報告のインセンティブになると考えられる。

他方、IIA国際基準のBoardに該当する、監査委員会又は監査等委員会においては、社長及び監査（等）委員である取締役を構成メンバーとして含む取締役会に対して、内部監査部門がdual-reporting relationshipを持つことが可能である<sup>38</sup>。これに対し監査役会が、IIA国際基準のBoardに該当するか否かは別として、わが国の内部監査基準が定めるとおり、社長に直属し、取締役会から職務上の指示を受け、取締役会及び監査役会への報告経路を確保できれば、同様に要件を満たすことになる。

内部監査部門が、社長及び取締役会又は監査機関とdual-reporting relationshipを持つ場合、2人のボスを常に戴く<sup>いた</sup>くのではない。平時には、社長との直属関係をメインとし、有事の際には、社長との直属関係を一時的に中断（社長から独立）して、社長に対するガバナンスを支援するために取締役会又は監査機関の指揮命令を受けるわけで、ボスは社長から取締

<sup>38</sup> 第12章1.（2）を参照。平時は社長に対してadministrativeに、監査（等）委員である取締役を含む取締役会にはfunctionalに直属し、両者の意見や行動に対立が生じた有事の際には、内部監査部門長は、その事実を取締役会に伝え、是正・改善を促進すべく活動することを意味する。

#### 〔第Ⅳ部〕

役会又は監査機関に替わり、結果的に1人のボスしかいないことになる。

3つの監査機関に機能面の優劣はなく、会社組織においては、内部監査部門と監査機関の補助使用人の専任組織を別建てに持てば、両者のインセンティブの交錯はない。監査機関と内部監査部門は連携の関係にあり、もとより指揮命令関係が前提となっていないが、人的資源の制約から、内部監査部門と監査機関の補助使用人の兼務が少なからず行われている。

第13章では、取締役会の類型により異なる内部監査部門のインセンティブを検討した。取締役会のモニタリングが機能している場合、内部監査部門は社長直属として平時は活動し、重要事項は取締役会にも報告し承認を受けて、社長への牽制力と緊張感を維持する。そして、有事の際には、内部監査部門長は、取締役会と連携しながら、是正・改善を促進すべく活動する。

取締役会のモニタリング機能が弱ければ、社長に対する牽制力が弱いのは明らかである。取締役会がモニタリング機能を持つか否かによって **dual-reporting relationship** の有効性が左右され、内部監査部門のインセンティブにも影響を与える。社長、取締役会及び監査機関に意見の齟齬・対立のない平時には、社長、取締役会及び監査機関に対する発見及び報告のインセンティブが内部監査部門に働き、有事の際には、モニタリング機能の強い取締役会及び監査機関への報告経路を優先して報告を行うインセンティブが働く。

また、筆者の身近な出来事を実務事例〈Anecdotes〉として取り上げ、取締役会のモニタリング機能の課題を述べた。

監査機関の3つの類型のうち、監査等委員会、指名委員会等設置会社の三委員会の機能を代替できるとされ、監査役会と監査委員会の中間的な位置付けとされる。その一方で、監査等委員会が、監査役会と類似のマインドで運営されている可能性を示すデータを取り上げ、制度設計と実態の乖離を例示した。

コーポレートガバナンス・コードの適用を機に、独立社外取締役の選任が増加し、その存在・言動は内部監査部門の活動を支援する可能性がある。取締役会との関係において、内部監査部門の発見及び報告のインセンティブが機能するためには、両者の専門的能力等が適度なレベルでバランスしていることが鍵であり、著しく均衡を欠く場合には、内部監査部門のインセンティブが阻害されることになる。

## 第V部 内部監査関係者とその業務環境の属性によるインセンティブの違い

ここまで、内部監査という行為の主体を「内部監査部門」として、その独立性、ミッション・役割、Reporting line（直属関係）並びにガバナンスの構造の違いが、内部監査部門に与えるインセンティブについて述べた。

しかし、内部監査部門は常に一体として行為の主体となるわけではなく、組織的には主に、「内部監査部門長」、「内部監査部門管理職」及び「内部監査担当者」から構成され、また、個々の監査<sup>1</sup>においては、内部監査部門管理職クラスがリーダー（チーフ又は主査）となり、内部監査担当者とともに「内部監査人」として実務に従事する。これらの実務従事者を「内部監査関係者」と総称し、以下検討を進める。

### 第15章 所属会社及び内部監査部門の属性

#### 1. 所属会社の規模・業種と内部監査部門の員数の関係

日本内部監査協会が、3～4年に1度実施している実態調査の結果（以下「監査白書」という）の最新版<sup>2</sup>によれば、内部監査部門所属の専任者の員数は、1名が全体の20.6%を占め最も多く、次いで2名が17.0%となっている。会社の規模を表す指標として代表的なものは、売上高、資本金、社員数等が考えられるが、同白書によれば、資本金1,000億円未満（全体の73.6%に相当）の会社の内部監査部門の員数は1名から3名に集中し、社員数3,000名以下（全体の76.3%に相当）の会社のそれも1名から3名に集中している。一方、資本金1,000億円以上又は社員3,000名超の会社の内部監査部門の員数は10名以上50名未満のレンジに集中し、員数は二極分化している。これを会社の業種別に見ると、保険、金融及び電気・ガスに分類される会社の内部監査部門の員数が、資本金1,000億円以上又は社員3,000名超の会社のそれと同傾向にあり、10名以上50名未満のレンジに集中している。

これらの業種に属する会社は規模が相対的に大きいことから、結果的に内部監査部門の員数が多いと考えられるが、いわゆる規制業種であるか否かによって内部監査部門の位置付けが異なり、特に監督官庁による検査やそこで使用されるマニュアルの記載内容に、監

---

<sup>1</sup> IIA フレームワークでは engagement と称し、日本内部監査協会は「個々の監査」の訳を当てている。監査対象先又は監査テーマごとの監査業務のくくりを表し、実務上「個別監査」と称することがあり、以下、本稿もそれに従う。

<sup>2</sup> 日本内部監査協会「2017年監査白書／集計編／全体版」集計-17参照。内部監査部門の専任の員数1名は1,362社中281社（20.6%）、次いで2名が232社（17.0%）であった。

## 〔第Ⅴ部〕

査実務の内容及び業務量が影響を受けることも員数の多寡の一因であると考えられる。会社の規模と内部監査部門の員数が比例するとは単純にいうことができず<sup>3</sup>、会社規模が大きくなれば員数も増える傾向にあるといえるにとどまる。会社等の組織体の規模ではなく、むしろ業種の特徴が、内部監査の業務量、ひいては内部監査部門の規模に影響を与える。内部監査部門のインセンティブへの影響は、内部監査部門の規模の大小によって特定することはできない。

### 2. 内部監査部門の属性

内部監査部門の独立性については第Ⅰ部で、ミッション・役割については第Ⅱ部で、直属関係については第Ⅲ部でそれぞれ検討したが、それ以外に、内部監査部門のインセンティブに影響を与える属性として、内部監査部門の規模とそこで求められる監査の業務量、並びに成熟度が考えられる。

#### (1) 内部監査部門の規模と求められる監査業務量

2017年から遡る過去4回(2003年、2007年、2010年及び2014年)の監査白書によれば、前項で述べた専任者員数の実態や傾向に大きな変化はなく、1名から3名と回答した会社数の全体に占める割合が、2003年の59.5%以降、2017年の52.4%に至るまで毎回漸減し、4名以上を擁する内部監査部門の割合が全体的に増加していることがうかがえる程度である。

会社の経営判断で内部監査部門に充当する人的資源(員数)を決定する場合と、業法等の要請により監査業務の質が決まる場合、又はリテール銀行やチェーン展開する外食産業における、いわゆる店舗監査のように量を求められる場合があり、後二者は、業務の質・量から内部監査部門の所要員数が決まることになる。

内部監査部門の規模の大小が内部監査関係者に与えるインセンティブの違いを考えるに当たり、規模の定義を明らかにする必要がある。国内における実務家による小規模内部監査部門の定義は3名以下とされることがあり<sup>4</sup>、上述のとおり、わが国の内部監査部門の員数3名以下の会社等は、減少傾向にあるものの依然5割強を占めていることから、わが国

<sup>3</sup> 檜田信男(解説・所見)「第18回監査総合実態調査／解説編」18頁(日本内部監査協会、2015)参照。

<sup>4</sup> 日本内部監査協会「小規模内部監査部門の活動に関するアンケート調査結果(CIAフォーラム研究会 No. 3-E)」月刊監査研究 No. 444 58頁(同協会、2011)参照。本調査では、同協会の会員を中心とした約1,200社に対して質問書を送付し、内部監査部門の員数が10名以下に該当する186社から得られた回答を分析した。

## 〔第Ⅴ部〕

の内部監査部門の規模の典型の一つと捉えることができる。

ここで、小規模内部監査部門における内部監査関係者の業務環境を整理する。まず、監査業務量を表す指標の一つとして、監査対象先（部署）数<sup>5</sup>がある。日本内部監査協会に属する内部監査の実務家（公認内部監査人<sup>6</sup>資格保有者）によるある研究会が、2010年に行った調査<sup>7</sup>によると、内部監査人が1年間に担当する1名当たりの監査対象先数は、内部監査部門が1名の場合、約20部署であるが、2～3名の場合は約7部署となり、それ以上内部監査人の員数が増えても5部署前後に落ち着いた。また、一つの個別監査を担当する監査チーム当たりの監査人の員数は平均2.5名、所要期間は平均約5週間となった（約12.5人週）。

そして、小規模内部監査部門のうち最小のいわゆる一人<sup>ひとり</sup>監査人による内部監査部門の割合は、同様に監査白書によれば、2000年には35.1%であったが、その後漸減し、2010年は21.3%、2014年は20.6%にまで減少し、2017年も20.6%であった。2010年には僅差ながら2名が21.9%で最多となったが、それを除けば一人監査人の割合は最多で、これもわが国の内部監査部門の典型といえる。

第Ⅲ部で述べた、直属上司（Reporting line）が社長である割合は、監査白書によれば、2010年には79.8%（2017年は81.5%）であり、前出の研究会の調査<sup>8</sup>によれば、10名以下の小規模内部監査部門の場合、社長直属が75%、副社長又は担当役員直属が18%であった。そのうち、3名以下の内部監査部門の場合は、副社長又は担当役員直属の割合が12%、4名以上6名以下の場合は26%、7名以上の場合は27%となり、内部監査部門の員数が増えるに従い、社長以外の役員が直属上司である割合は高まった。監査白書のデータよりも若干ながら社長直属の割合が少ない傾向が見られるが、会社（組織体）の規模が大きくなればなるほど、組織上の位置付けとは別に、社長以外の役職者に業務運営上のReporting lineを持つ割合が増える。IIAフレームワークが、functional（職務上）<sup>9</sup>とadministrative（業務運営上）のReporting lineを想定していることからもうかがえ、筆者が経験・見聞した実態とも符合する。したがって、内部監査部門が小規模であればあるほど、社長とのコミュニケー

<sup>5</sup> 本章注1で記載した「個別監査」の数と、監査対象先（部署）数は実務上近似値である。

<sup>6</sup> 第16章1.（1）及び注17を参照。

<sup>7</sup> 日本内部監査協会・前掲注4 60－61頁参照。

<sup>8</sup> 日本内部監査協会・前掲注4 60頁参照。

<sup>9</sup> 同フレームワークは、内部監査基本規程の承認、内部監査部門の計画の承認、業務の遂行状況の伝達、内部監査部門長の任免の承認等をfunctional（職務上）のReporting lineに該当する行為として例示している。

## 〔第Ⅴ部〕

ションが量・質とも充実していると考えられる。

一人監査人の場合、個別監査に要する平均監査工数は2人週、つまり一つの個別監査に平均2週間をかけているとされる<sup>10</sup>。上述のとおり、内部監査人が1年間に担当する1名当たりの監査対象先数は、内部監査部門1名の場合、約20部署、2～3名の場合は約7部署で、それ以上の員数を擁する部門の場合が5部署前後であった。一人監査人が1年間に担当する監査対象先数が格段に多いのは、直属上司である社長ときめ細かなコミュニケーションが日常可能であるため、社長のニーズに応え、細分化されたテーマで個別監査を行うことにより、監査実施件数が多くなるからだと考えられる。社長の意向に沿った“耳目”としての内部監査といえよう。

その一方で、事業環境の悪化や業績の低迷等により上場への取組を断念したものの、近い将来の再挑戦に備え、上場準備の一環として設置した内部監査の活動を維持するために最少人員の監査体制でつなぐとの事例もある。その場合には、内部監査の活動実績を足で稼ぎながら、内部監査に対する社内の認知度を地道に高めることが意図されると聞く<sup>11</sup>。

小規模内部監査部門の特徴の一つは、経営者（社長）との距離が総じて近いことであり、直接かつ率直な意見交換ができる関係には、異常な事態を発見し、社長に適時的確に報告するインセンティブが働くと考えるのが適当である。

監査関係書類のうち最も重要なものは監査報告書であり、10人以下の内部監査部門でも80%～90%が定型化している。個別監査の結果である監査報告書に記載される意見を表明するために実施した監査手続及びその結果をまとめたものを監査調書と称するが、この調書を定型化している会社の割合は、一人監査人の場合は57%、2～3名の場合は67%、4～6名では78%となっており<sup>12</sup>、内部監査人の員数が増えるに従って調書の定型化による業務の標準化が行われている割合が高くなる。一人監査人の場合、調書標準化の割合が比較的低いのは、文書管理や部下の管理に時間を費やす必要がないからであり、管理業務よりも、社長との良好な関係やコミュニケーションを維持し、社長のニーズに沿って、柔軟に対応することを優先しているからだと考えられる。

一人監査人の専門的能力とそれを支える気力・体力（以下「専門的能力等」という）が備わっていれば、社長側近の存在として、彼らには発見及び報告のインセンティブが働く

<sup>10</sup> 日本内部監査協会・前掲注4 63頁参照。

<sup>11</sup> 日本内部監査協会「小規模内部監査部門のベストプラクティス（CIAフォーラム研究会No.3-E）」月刊監査研究No.453 38頁（同協会、2011）参照。

<sup>12</sup> 日本内部監査協会・前掲注4 64頁参照。

といえよう。

## (2) 内部監査部門の成熟度

IIA が公表しているプラクティスガイドに、内部監査部門の成熟度を示す 5 段階の指標の事例が記載されている<sup>13</sup>。他方、わが国の内部監査の実務家の研究報告もあり、レベル 0 : 「存在しない」から、レベル 5 : 「プロセスが改善されている」までの 6 段階を設定し、設問ごとに各レベルによる自己評価を求め、結果を分析している<sup>14</sup>。

いずれも、経営者（社長）や取締役会等との関係、監査対象先との関係、監査機関や外部監査人との連携状況、内部監査部門の運営等に関する調査項目を設け、客観的かつ固定的な指標に基づき自己評価することにより、内部監査部門及びその活動の質的な改善を支援することを目指すものである。

後者の調査結果によれば、銀行・保険会社は他業種に比して、また、内部監査部門の規模が大きいほど、成熟度は高い傾向にあり、10 名を境に大きく上昇する一方で、10 名以下の規模では大きな差はなく、逆に、1 名の内部監査部門は平均スコアが比較的高めになったとのことである。これらは前項で述べた、内部監査部門の発見及び報告のインセンティブの有無や大小と成熟度の高低に、相関する特性があることを示唆している。

さらに、同報告の調査結果から抽出された課題が興味深いのでここで取り上げる。これらの根底にある問題意識は、内部監査部門の発見及び報告のインセンティブや、後述する内部監査関係者の労働流動性及び市場価値の議論と共通していると考えたからである。

- ✓ 内部監査の成熟度は、社長及び内部監査部門長のそれぞれの属性と両者の関係で決まるのではないか。
- ✓ 社内ローテーション人事による内部監査部門長の異動が多いから、改善のための諸取組を始めても後任者に引き継がれないのではないか。
- ✓ 内部監査人の専門性が低いから、内部監査の成熟度が高まらないのではないか。

---

<sup>13</sup> 内部監査人協会「Selecting, Using, and Creating Maturity Models: A Tool for Assurance and Consulting Engagements (July 2013)」による一つの事例として、レベル 1 : Initial (初期段階)、同 2 : Infrastructure (基盤段階)、同 3 : Integrated (統合段階)、同 4 : Managed (管理段階)、同 5 : Optimizing (最適化段階) が挙げられている (括弧内日本語訳は筆者による)。

<sup>14</sup> 日本内部監査協会「内部監査の成熟度に関する調査 (第 3 回) 結果報告 (CIA フォーラム研究会 No. a1)」月刊監査研究 No. 510 49-77 頁 (同協会、2016) 参照。2014 年 7 月から 10 月にかけて、主に同協会会員会社約 2,200 社を対象とする調査を行い、458 社から有効回答を得た。

- ✓ 内部監査人の転職<sup>15</sup>が少ないから、監査実務の好事例が他社と共有されないのではないか。
- ✓ 内部監査の社会的な認知度が低いから、成熟度が高まらないのではないか。

## 第16章 内部監査部門長及び内部監査人の属性

### 1. 内部監査部門長の属性

#### (1) 年齢層、経験年数及び公認資格の有無

筆者が実施した個別サーベイ<sup>16</sup>の結果によれば、回答者170名のうち、内部監査部門長は68名であり、55歳以上60歳未満が最多の31名、次いで50歳以上55歳未満が21名で、これら2つの年齢層で全体の76.5%を占めた。これは内部監査部門に固有の状況でなく、他の部門でも同様の事象が起り得ると考えられるが、経験年数には特徴が認められた。すなわち、5年以上10年未満に68名中25名が集中し、それに次ぐレンジが1年以上3年未満であり15名であった。これは、社内ローテーション人事（若手の登龍門・幹部候補者の研修プログラムを除く）の影響と考えられる。

この15名のうち、内部監査の国際資格である公認内部監査人<sup>17</sup>（Certified Internal Auditor、以下「CIA」という）の資格保有者は1名であった（内部監査部門長68名のうちCIA資格保有者は24名、保有率35.3%）。同資格取得には、内部監査に関する専門知識を問う客観テストに合格し、かつ、監査に関する2年以上の実務経験を有することが条件となっていることから、1年以上3年未満のレンジに属するほとんどが社内ローテーション人事で着任した、実務経験のない内部監査部門長であったと考えられる。これらの内部監査部門長が、2～3年後にまた別部門に異動するか、その後しばらく在任するかで、実務経験を積み重ねながら、新しい取組を始めようとするインセンティブの働き方は異なる。前者と後者を比較した場合、前者は任期中大きな変革や課題解決にチャレンジすることにはより消極的で、管理業務に重きを置きながら大過なく過ごす傾向が認められる。これが原因で、内部監査部門内外の利害関係者と軋轢を生ずる可能性がある。

<sup>15</sup> 職業を変えることを「転職」と称することが日常少なくないが、ここでは、被雇用者がそれまでの雇用契約を解消し、別の雇用主と新たな雇用契約を結び雇用されること、すなわち、必ずしも職種を変更することを意味せず、雇用主だけを変更する意味で使用する。

<sup>16</sup> 個別サーベイの詳細は「本文添付別紙」を参照。

<sup>17</sup> 内部監査人協会（IIA）が主催する内部監査に関する国際資格の一つで、2016年時点で全世界に120千名、日本国内には直近で約8,500名の有資格者がいる。併せて、第20章図表9を参照。



## 〔第Ⅴ部〕

一方、上述の5年以上10年未満の内部監査部門長25名のうち、同資格を有する者は10名であった。このことから、一定期間在任することにより、専門性の証<sup>あかし</sup>として資格を取ることのインセンティブが働く裏付けとなろう。現に内部監査部門で、これらの公認資格取得のための金銭的支援プログラムを有する事例が増えており、公的な証を得ようとするインセンティブを後押しする制度となっている。

### （2）転職経験の有無と内部監査専門職としての意識

職業的な専門性の有無が転職機会の多寡に影響するのは、内部監査に限らず一般的にいえることであるが、個別サーベイでは、有効回答者140名のうち26名（18.6%）が転職経験ありと回答し、そのうち、内部監査部門長は11名（20.8%）であった。

経験ありと答えた内部監査部門長に1回目の転職の動機を問うたところ、内部監査の専門性発揮の機会追求が最多（過半数）で、次いで、物理的又は人的業務環境の改善、キャリア形成、地位向上との回答が続いた。2位以下は、内部監査の職種以外にも考えられる一般的な動機であることから、転職の動機として専門性発揮の機会を求めていることが特徴的であるといえる。なお、この傾向は、内部監査人（個別サーベイでの内部監査部門管理職及び内部監査担当者の総称）もほぼ同じ傾向であった。次に、転職の際の面接や職務経歴書で求人者に対して説得力があったと考えられる事項の上位2項目を尋ねたところ、①内部監査の専門知識（57.7%）、②公認資格（46.2%）、③内部監査の実績（評判）（34.6%）で、内部監査部門長の回答割合の順位は内部監査人のそれと同じであった。

また、転職未経験者は同じ質問に対し、①公認資格（59.3%）、②内部監査の専門知識（55.6%）、③内部監査の実績（評判）（33.3%）と回答した。公認資格の保有が転職に有利（専門性の裏付け）であると考えている割合が、転職経験者のそれより高かったことは示唆的である。他の専門的資格と同様、有資格者であることが一定レベルを満たしていることを示すものでしかなくとも、転職未経験者にとっては、資格取得が有利な転職機会を得ようとするインセンティブの一つとなっていると考えられる。

### （3）内部監査業務に従事することのインセンティブ

内部監査部門長及び後述する内部監査人を比較しながら、内部監査業務に従事することのインセンティブを検討する。

個別サーベイの結果から推計すると、内部監査部門長の平均年齢は55歳前後、内部監査部門管理職と内部監査担当者のそれらはいずれも52歳前後で、約3歳の差があった。各社により人事制度上の相違はあるものの、内部監査担当者には中堅社員がいる一方で、60歳

## 〔第Ⅴ部〕

を超えたいいわゆる役職定年者も含まれるため、内部監査部門管理職の平均年齢と大きな違いがないと考えられる。内部監査部門管理職及び内部監査担当者を内部監査人として一括し、個別サーベイの結果を見ると、内部監査部門長の有効回答者のうち 65.4%が「社内での貢献<sup>18</sup>」を目指す姿・目標であると回答した。これに対し、内部監査人のそれは 39.7%であった。逆に「社外での活動・貢献<sup>19</sup>」と回答した割合は、前者が 25.0%で、後者が 44.1%であった。

内部監査部門長と内部監査人の平均年齢の差と社内・社外志向の割合の差をどう考えるかであるが、役職定年をあと 5 年後に控えている前者と、8 年を残し、もうひと働きしたいと考える後者の目指す姿・目標の割合に違いがあるのは興味深い。内部監査人にもうひと働きへの意欲や強い外界志向があることは、転職に有利とされる公認資格の取得や専門性向上のための取組等、新たなチャレンジへのインセンティブとなるが、内部監査部門長が志向する割合は相対的に低いことが考えられ、内部監査部門長が他の内部監査人のチャレンジを積極的に支援しないこともあり得る。

筆者の実体験であるが、特に社内ローテーション人事で内部監査部門長に就いた場合には内部監査の専門性が乏しく、いずれその職位を離れ異動すると考えていることを想定すれば、自分以外の内部監査人の外界志向に無関心であるだけでなく、それを阻害することもある。また、内部監査実務家の社外交流・研究や、資格取得のための活動（自主的な勉強会や専門学校への通学等）に対して消極的な内部監査部門長の存在を、筆者は社外交流で少なからず耳にしたことがあり、新たなチャレンジを阻害する事例として挙げるができる。

## 2. 内部監査人の属性

### (1) 年齢層、経験年数及び公認資格の有無

個別サーベイの結果によれば、回答者 170 名のうち、内部監査人は 87 名であり、50 歳以上 55 歳未満が最多の 33 名で、それを頂点にほぼ正規分布となった。一方、経験年数は、5 年以上 10 年未満に 87 名中 34 名が集中し、それに次ぐレンジが 3 年以上 5 年未満の 23 名で、その後に 10 年以上 20 年未満の 14 名が続き、これもほぼ正規分布の形であった。

---

<sup>18</sup> 社内での貢献の例として、内部監査の経験を生かして、「アドバイザーとなる」又は「コンプライアンスチェックを行う」ことが挙げられた。

<sup>19</sup> 社外での活動・貢献の例としては、「内部監査の専門家」として活動したり、「内部監査の品質評価者（内部及び外部評価）」として監査実務の改善に貢献したりすることが想定される。

## 〔第Ⅴ部〕

内部監査人 87 名のうち CIA 資格保有者は 40 名（46.0%、内部監査部門長の保有比率は 35.3%）で、最多年齢層である 50 歳以上 55 歳未満に属する 33 名のうち 20 名（60.6%）が、また、最多経験年数である 5 年以上 10 年未満に属する 34 名のうち 20 名（58.8%）が有資格者であった。内部監査部門長の最多年齢層（55 歳以上 60 歳未満 31 名中 9 名で 29.0%）及び最多経験年数レンジ（5 年以上 10 年未満 25 名中 10 名で 40.0%）における有資格者比率がともに内部監査人のそれらより低かった。

上述のとおり、内部監査部門長には、社内ローテーション人事であることが専門性向上に対して消極的に作用し、逆に、内部監査人には、社内ローテーション人事で内部監査に従事するようになったとしても専門性向上へのインセンティブがより強く働き、その結果、有資格者の比率が高くなっていると考えられる。また、専門性向上を志向するから外界志向になるのか、外界志向が原因で専門性を高めたいと欲するかは判然としないが、両者があいまって、内部監査人の資格取得のインセンティブとなっている。

### （２） 転職経験の有無と内部監査専門職としての意識

上述のとおり、個別サーベイでは、有効回答者 140 名のうち 26 名（18.6%）が転職経験ありと答えた。そのうち内部監査人をみると、10 名（13.7%）が経験ありと回答しており、有効回答数に占める割合は内部監査部門長（11 名、20.8%）と比較するとやや少なかった。

しかし、転職の動機や転職時に説得力があったと考えられる事項については、内部監査部門長との比較において、内部監査人に固有の特徴は認められなかった。

### （３） 内部監査業務に従事することのインセンティブ

内部監査人のインセンティブについては、前項 1.（3）で内部監査部門長との対比で既述のとおりである。すなわち、役職定年までの残りの年数差による違いがあると考えられ、もうひと働きへの意欲があり外界志向が強いことは、転職に有利とされる公認資格の取得や専門性向上のための取組等、新たなチャレンジへのインセンティブとなる。

## 第 17 章 内部監査関係者のキャリアパスの実態及び業務上の課題

筆者は個別サーベイで、内部監査関係者のうち、内部監査部門長と内部監査人に関するキャリアパスのあるべき姿（期待像）と実態（経験に基づく実感）について、想定される選択肢を設定し上位 2 項目の回答を求めた。それは、あるべき姿と実態の乖離幅が大きい項目が回答者の期待や活動意欲に水を差しており、乖離幅を少なくする動きや取組は、彼らの期待感を高め活動意欲を刺激し、インセンティブになり得るとの考えに基づく。

## 〔第Ⅴ部〕

選択肢には、筆者がこれまでに携わった実務を通じ経験・見聞したことを整理・分類の上、管理系若手社員の登龍門や役員・上級管理職候補の研修プログラム、社内ローテーション人事や社内他部門との交流人事を設定し、シニア人事<sup>20</sup>も加えた。また、内部監査部門長のキャリアパスには、監査実務経験後の昇格を含めた。

### 1. 内部監査部門長のキャリアパス

あらかじめ設定した選択肢<sup>21</sup>のうち、内部監査部門長のあるべき姿の上位を占めた項目が、「内部監査実務経験を有する昇格者」（有効回答者の 68.6%、以下同じ）、次いで「役員・上級管理職候補者の研修プログラム」（64.2%）であった。これら2項目に係る実態はそれぞれ 29.4%と 8.1%で、後者に関するあるべき姿（64.2%）と実態（8.1%）のギャップは、あるべき姿として内部監査関係者からの期待値が高くとも、実践例はほとんどなく、内部監査部門の属する会社が、内部監査部門をどのように理解しどのように位置付けるかで大きな違いとなり、あわせて、幹部候補者育成のための研修プログラムが整備されていなければその実効性は期待できないことを示している。

一方、内部監査部門長のキャリアパスの実態の上位を占めた項目は「社内ローテーション人事」（59.6%）、次いで「シニア人事」（37.5%）であり、逆に、これら2つの選択肢に係るあるべき姿はそれぞれ 27.7%と 4.4%であった。ここで注目すべきは、「シニア人事」の乖離幅ではない。これはいわば、「役員・上級管理職候補者の研修プログラム」と対極にあるもので、幹部候補者の裏返しがシニアであるにすぎない。むしろ「社内ローテーション人事」のあるべき姿と実態の乖離幅がより重要であり、実態が上述のとおり 59.6%であるのに対し、あるべき姿が 27.7%である点である。あるべき姿のトップであった「内部監査実務経験を有する昇格者」（68.6%）と考え合わせると、実務経験のない社内ローテーション人事で着任した内部監査部門長に対する期待感のなさが浮き彫りになった。

さらに、内部監査部門長のキャリアパスについて、内部監査部門長（68名）と内部監査

---

<sup>20</sup> 2013年に施行された改正高齢者雇用安定法により、一般企業では原則として全社員に対し65歳までの雇用確保が義務付けられた。それまでは60歳であったため、5年間の雇用期間延長となった。この頃から“シニア人材”という用語が使われるようになり、上記の60歳から65歳までの社員を指す。（株）日本能率協会コンサルティング「用語集」<https://www.jmac.co.jp/glossary/2016/10/sinior.html> を参照。ここでは、役職定年社員（一定年齢に達し管理職ポストを外れた社員）を加え、社内で異動させることを「シニア人事」と称して使用する。

<sup>21</sup> 選択肢は、「役員・上級管理職候補者の研修プログラム」、「内部監査実務経験を有する昇格者」、「社内ローテーション人事」、「社内他部門との交流人事」、「シニア人事」及び「その他」（自由記述による回答）であり、該当する選択肢のうち上位2つの回答を求めた。

## 〔第Ⅴ部〕

人（87名）の「内部監査実務経験を有する昇格者」への回答率を掘り下げてみると、いずれも選択肢の中でのトップを占めるが、内部監査部門長の回答は33件（48.5%）に対して内部監査人のそれは51件（58.6%）であり、実務経験のある内部監査部門長を内部監査人が期待する度合いが高かったといえる。

筆者がこれまで内部監査実務に従事しながら、社外研究会等の交流を通じて他社の内部監査人から見聞した事例を傍証材料として以下に取り上げる。

すなわち、上司（内部監査部門長）の実務に対する理解不足、部門運営改善への消極性、公認資格取得への支援の弱さ、さらには、内部監査の意見表明にもより無難な見解を選ぶというようなスタンスが認められる場合、社内ローテーション人事で着任し遠からず他部門へ異動する内部監査部門長自身にとっては、会社全体に大きな影響を与える是正・改善のための提言には慎重になる（批判を受けるリスクを回避する）インセンティブが働く。このような内部監査部門長に対し内部監査人は、異常な事態を発見したにもかかわらず、適時的確に報告することを躊躇又は断念する可能性があり、ここでは報告インセンティブが阻害され得る。そのような状況が繰り返されれば、やがて異常な事態を発見しようとするインセンティブも喪失することになり、結果として、内部監査部門内のモラルの低下を招くだけでなく、内部監査部門の成長や社内での認知度向上の機会を逸することにもなる。

次に「シニア人事」を取り上げると、あるべき姿と実態の乖離幅は上述のとおりであるが、その選択肢が持つ語感をどのように捉えるかで、正反対の結果が導かれた。筆者の選択肢設定の意図がネガティブに伝わった場合は、いわゆる上りのポスト、終着駅の位置付けであり、逆に、ポジティブに受け止められたとすれば、社内での豊富な経験を内部監査部門管理や実務に生かしている事例が想起された。後者のポジティブな事例は、割合として非常に限られてはいるが望ましいといえる。他方、自分自身が上りのポストに置かれていると捉え、物事に積極的に取り組まない内部監査部門長のネガティブな態度が歓迎されることは一般的にはあり得ず、上述の社内ローテーション人事で着任した場合よりも与える影響は深刻である。両者の乖離幅の大きさがそれを裏付けているといえる。

なお、「社内他部門との交流人事」では、あるべき姿と実態の乖離はほとんどなく、上位にランクされないものの、内部監査の理解者増加につながるとの肯定的な受止めと考えられる。

また、「その他」を選択した回答者は少数であったが、あるべき姿には内部監査の専門家

を待望する意見が、実態には、抜擢人事等の積極的な事例と、上がりのポストに類するネガティブな内容が記され、社外人材の採用も少数ながら挙げられた。内部監査の専門家への期待は、上述の内部監査実務経験を有する昇格者に類似するが、社内人材だけでは賄いきれないと考えた結果、実務経験者・専門家を社外から求めようとするもので、社外人材への期待と解される。

## 2. 内部監査人のキャリアパス

前項で内部監査部門長のキャリアパスを考察した方法と同様に、内部監査人についてここで検討する。あらかじめ設定した選択肢は若干異なる<sup>22</sup>が、設定の趣旨は同様である。

あるべき姿の上位を占めたのは、「管理職候補者の研修プログラム」(69.1%)、次いで「社内ローテーション人事」(56.8%)、そして「管理系若手社員の登龍門」(48.9%)と「社内他部門との交流人事」(46.0%)がほぼ同割合で続き、「シニア人事」の支持は少なかった(18.0%)。

一方、それらの実態はというと、「社内ローテーション人事」と「シニア人事」がともに62.3%で同率トップ、次いで「社内他部門との交流人事」(36.2%)であり、「管理職候補者の研修プログラム」及び「管理系若手社員の登龍門」はそれぞれ5.1%と2.2%で、実践事例が極端に少なかった。

上述のとおり、あるべき姿と実態の乖離幅が最も少なかったのは「社内ローテーション人事」、次いで「社内他部門との交流人事」であった。この個別サーベイで、内部監査従事前の専門領域を回答者に問うたところ、それぞれ約2割が経理・財務又は営業で、法務、情報システム、開発・製造等がそれぞれ1割弱となった。これらの部門は、広範な監査領域と多様な監査テーマを網羅するために必要な人材の供給源となっており、かつ、社内ローテーション人事及び社内他部門との交流人事は、人材の確保・育成の方策として有効であることを示している。

あるべき姿の支持は多いが実践例の割合が極端に少ない「管理職候補者の研修プログラム」及び「管理系若手社員の登龍門」の回答結果は、内部監査部門長に関する設問（「役員・上級管理職候補者の研修プログラム」）と同様、当該内部監査部門の属する会社が、内部監査をどのように理解し、同部門をどのように位置付けるかで大きな違いとなること、管理

---

<sup>22</sup> 内部監査部門長のキャリアパスの選択肢として設定した「役員・上級管理職候補者の研修プログラム」及び「内部監査実務経験を有する昇格者」に替えて、「管理系若手社員の登龍門」及び「管理職候補者の研修プログラム」を設定し、他は同一とした。

## 〔第Ⅴ部〕

職候補者や有能な若手を育成するための研修プログラムの整備が内部監査部門に求められるが、実践され効果を挙げている例は、現実的には希少であることを示している<sup>23</sup>。それに加え、内部監査部門に対する他部門の信頼感がなければ、一定期間とはいえできる社員を預けることのトレードオフが成立することは難しいといわざるを得ず、一層ハードルを高めることになる。

他方、「シニア人事」については、あるべき姿の割合を実態のそれが大きく上回った。この選択肢は、内部監査部門長に関する設問でも使用し、上述のとおり同傾向の結果を得た。しかし、内部監査人における支持率は 18.0%であり、内部監査部門長のそれは 4.4%で4倍となった。これをどのように考えるべきか。シニア人事の持つ語感はどちらも同じである。ネガティブな受止めはここでも支持にはつながらないが、ポジティブな受止め、つまり、社内での豊富な経験を内部監査実務に生かせる人材は有用であるとの判断が推測される。次掲のあるべき姿の「その他」に記述された専門性ある外部人材への期待とも符合する。有用であるとの評価は、積極的に業務に取り組もうとする本人のインセンティブになると同時に、内部監査部門には有用な人材を受け入れようとするインセンティブとして働く。

あるべき姿の「その他」は 6.5%で割合は低く、それらの記述による回答のほとんどが専門性ある人材の外部からの受入れを挙げた。これに対し、実態の「その他」(26.1%)では、そのうち4割(最多)がシニア人材に関するネガティブな理由・事情を回答しており<sup>24</sup>、内部監査部門に固有のもの背景として、内部監査部門は、外観上、時間外勤務が少なく、いわゆるチェックリストによる定型的な監査には専門性を要しない(能力・体力に関係なく誰にでもできる)との誤解が社内、特に人事部門にあることが考えられる。

---

<sup>23</sup> その希少な成功事例として、キャノン株式会社経営監理室の取組が挙げられる。同室には 82 名(女性 12 名)が在籍し、監査実務に携わらず、監査企画(個別監査の計画、データ分析、部門内教育等)を専門に行う 10 名がいる。また、同室は、固定要員 59 名のほか、関係会社・事業部の幹部候補育成(キャリアパス)に 7 名、関係会社内部監査部門長の育成(教育出向者)に 10 名、専門分野のスキル向上・知見拡大のために他事業部から受け入れた 6 名(教育研修者)から構成される。多様な人材が在籍する一方で、社内での流動性も高く、これまでに内部監査のマインドを持つ社員累計約 80 名を育成・輩出したとのことである。関口統一「内部監査の将来像に向けて～キャノンに於ける戦略的経営監査の試み～」日本内部監査協会第 52 回内部監査推進全国大会個別研究会(2018 年 9 月 26 日)資料 27-28 頁参照。

<sup>24</sup> ネガティブな理由・事情に該当する事項として、協調性を欠く人材、他部門で浮いて行き場を失った人材、休職期間終了直後の復職者や時間外勤務制限者の受入れを挙げており、会社が人事異動決定時にキャリアパスを考慮していないとの回答もこれに含まれる。

## 〔第Ⅴ部〕

今回の個別サーベイの対象には含まれていないが、大手金融機関の内部監査部門<sup>25</sup>は、社外への出向・転籍待機者の人材プールの役割も併せ持つと聞く。そこに所属する個々人によって内部監査業務に臨むスタンスは異なるものの、所属する理由及び期間が限られていることから、専門性向上や公認資格取得に取り組もうとするインセンティブは働きにくいといえよう。

内部監査部門長と内部監査人の間に、前項で検討したようなインセンティブとそれを阻害する力が同時に働く事象はここでは認められなかった。しかし、内部監査の実務経験が、管理職候補者や有望な若手社員向けの研修プログラムとして有意義であると認められるようになるためにも、また、内部監査部門が、・・ 人材の受皿から脱却するためにも、会社、特に人事部門の内部監査に対する正しい理解を得ることが重要である。そのためには、活動実績や会社への貢献内容を内部監査部門から積極的に発信し続ける必要がある。人事部門と内部監査部門長のコミュニケーションにより、改善状況が実感・共有できれば、単に内部監査人のモチベーションと内部監査部門内のモラルの向上だけでなく、内部監査部門の成長や社内における認知度の向上にもつながる。

### 3. 内部監査関係者としての業務上の課題

第 13 章 4. (1) で参照した個別サーベイの結果をここで再度取り上げる。内部監査部門に業務上近いステークホルダーとして、①社長、②監査機関（監査役会等で、外部監査人を除く）、③監査対象先、及び④内部監査部門（内部監査関係者）を挙げ、①～④の相手先ごとに、業務上の課題（苦労）につき自由記述による回答を求めたものである。

その結果、回答者総数 170 名のうち、4 つの相手先の有効回答率はいずれも 65% から 70% でほとんどばらつきがなかったが、「特になし」に分類される回答の有効回答者数に占める割合は、①社長 31.5%、②監査機関 39.3% であり、③監査対象先 10.3%、④内部監査部門 7.6% となった。前二者と後二者は対照的であり、回答内容にもそれぞれに共通する質的な違いが認められた。いわゆる内部監査環境に関する課題と捉え、それらを内部監査関係者のインセンティブの観点で以下に考察する。

#### (1) 社長との関係における課題

回答内容をクラスター分析したところ、まず、①社長との関係における課題として上位

---

<sup>25</sup> 金融機関のうち特に銀行では、伝統的に「検査部」と称されることが一般的であった（本章注 29 を併せて参照）。「検査」と「監査」を峻別する考え方もあるが、ここでは内部監査部門に含める。



## 〔第Ⅴ部〕

に、信頼関係の確立及び期待・ニーズの把握（有効回答者の24.3%、以下同じ）、理解・関心不足（18.0%）、量的・質的なコミュニケーション不足（10.8%）が挙げられた。第Ⅲ部で既述のとおり、当該内部監査部門が社長との Reporting line（直属関係）を有するか否か、また、第15章で検討したとおり、当該内部監査部門及びその所属先会社の規模の大小で、社長との実質的な距離は異なる。社長との信頼関係が確立され、期待やニーズが明確になり、理解・関心を伴うコミュニケーションがあれば、積極的に業務に取り組む専門的能力とそれを支える気力・体力のある内部監査部門長及び内部監査人には、異常な事態を発見し、適時的確に社長に報告するインセンティブが働く。しかし、彼らに気力・体力・能力のいずれかを欠く場合には、そのインセンティブを阻害し得ることも本章で既に述べたとおりである。

### （2）監査機関との関係における課題

次に②監査機関については、監査役会等による監査と内部監査のすみ分け並びに監査業務効率と独立性のバランス（16.1%）、双方の連携及びコミュニケーションの不足（10.7%）に、監査結果等の伝達内容や説明のわかりやすさの不足、監査役等の内部監査への過剰な期待、監査役等の内部監査への無関心がほぼ同割合で続いた。ここでのポイントは、それぞれ目的を異にする両監査の在り方、並びに監査役会等の役員の専門的能力等と内部監査部門（内部監査関係者）のそれらとの適度なレベルでのバランスである。

両監査の目的の違いによる在り方の相違点及びすみ分けは、第7章4.（2）で述べたとおりガバナンスへの関与方法の違いによるものであり、それらが明確であれば、業務の有効性・効率性の観点から、監査機関へ報告経路を有する内部監査部門（内部監査関係者）に発見及び報告のインセンティブが働く。双方の連携とコミュニケーションが良ければ相乗効果も期待できる。一方、監査機関との関係においては、監査機関を構成する監査役又は監査（等）委員に公的な資格はなく、就任者が監査の知見を有しないときには、内部監査関係者が監査結果等を伝達・説明する際に苦慮することにも理由があり、彼らのモチベーションに影響を与える。内部監査への過剰な期待又は無関心もこの延長線上にあると考えられ、結果として内部監査業務の有効性・効率性にも影響を及ぼすことになる。

監査機関と内部監査の連携は、三様監査の一角を成す。しかし、その意図するところが、内部監査部門による監査機関への報告、内部監査部門への監査機関による指示・承認、内

## 〔第Ⅴ部〕

部監査部門長人事への監査機関の関与である場合<sup>26</sup>、そもそも社長等の業務執行部門長の指揮下に属する内部監査部門に対して、監査機関が直属関係を持つようとする事は、監査機関の枠組みと論理的に矛盾する<sup>27</sup>。補助使用人として業務執行部門長の指揮下から外れた内部監査人は、内部監査業務を実施できず、内部統制システムの整備・運用状況の改善に貢献する機会を失う<sup>28</sup>との指摘もある。

監査機関による監査と内部監査の本質・目的は異なり実務対応も相違することから、監査機関が内部監査部門に対して指揮命令権を持てば、名称はともかく、補助使用人の位置付けである。

### （３）監査対象先との関係における課題

さらに、③監査対象先との関係においては、内部監査の意義・目的の理解不足及び協力不足（27.4%）、内部監査への信頼感の不足又は抵抗感・嫌悪感・警戒感（17.9%）、指摘事項・提言への合意形成（14.5%）が課題の上位を占めた。そのほか、業務・日程調整や形式的な是正・改善活動を課題とする意見もあり、上述のとおり「特になし」の回答割合は10.3%で、次に述べる④内部監査部門における課題と同様に低く、①社長及び②監査機関との関係におけるそれらと対照的な結果となった。

これらの課題の背景には、内部監査業務固有の特性から、内部監査人の専門的能力とそれを支える気力・体力に由来することまで、多種多様な原因が考えられ、次項の内部監査部門での課題とも密接に関係する。筆者の内部監査の実務経験と内部監査人ネットワークから得た情報に基づき以下検討する。

銀行に代表される金融機関は、監督官庁の検査が義務付けられていることもあり、各金融機関では、監督官庁による検査で重大な指摘を受けることのないように日常から予備的に監査を実施することが組織的に定着している。検査で使用されるマニュアルがベースになっており、問題点の発見・指摘に重点を置くいわゆる検査で、10数年前までは大手都市

<sup>26</sup> 日本監査役協会法規委員会「監査役等と内部監査部門との連携について」（2017年1月13日公表）10頁参照。併せて第10章注26を参照。

<sup>27</sup> 八田進二「三様監査の誤解を解く」月刊内部監査研究 No. 522 16頁（日本内部監査協会、2017）参照。

<sup>28</sup> 武田和夫「監査役監査と内部監査の連携について」月刊監査研究 No. 533 15-16頁（日本内部監査協会、2018）参照。「監査役が取締役から独立した機関である以上、監査役とともに業務を行う補助使用人も取締役からの独立性が確保されることが必要であるからであって、一般には、監査役の業務を補助している間は、執行側から独立させ、その指揮・命令系統から外れる。このため、当該内部監査人は内部監査業務を実施できず、したがって内部統制システムの整備・運用状況は改善される機会を失う。」

## 〔第V部〕

銀行でも主に検査が行われ、組織名も「検査部」が一般的であった<sup>29</sup>。監査目的や方法はともかく、目的や意義の理解不足はあり得ず、社内的な強制力を伴うことから、監査対象先からの協力不足も考えにくい。したがって、ここでは内部監査の必要性が肯定的に捉えられ、異常な事態を発見し、適時的確に社長に報告する内部監査部門のインセンティブが働くといえる。

他方、TQMに代表される目標管理と改善活動（カイゼン）を経営ツールの一つとして採用している会社が多い製造業では、内部監査は屋上屋を架するものであるとの考えが伝統的に存在し、内部監査部門を設置する場合にも、問題点の発見・指摘にとどまらず是正・改善のための提言に力点を置くことが求められる。内部監査の付加価値は、業務プロセスの評価及びその改善への貢献であり、最近では、先見性、新たな洞察及び将来への影響への注意をも求められている<sup>30</sup>。しかしここでは、金融機関における必要性の認識とは対照的に、日常管理との重複感に由来する、内部監査の目的・意義を疑問視する声が無ではない。例えば、ISO 監査<sup>31</sup>や品質管理部門が担当する品質監査と内部監査とのすみ分けである。各監査はそれぞれのPDCAサイクルのC（チェック）を担っているわけで、内部監査はこれらのサイクルが適切に回っていることを独立性と客観性を持って評価する役割を持ち、おのずから立ち位置が異なるが、監査を受ける監査対象先からの理解の度合いは、上述の金融機関の場合と大きく異なる。よって、製造業を含む一般事業会社では内部監査部門に対する理解度・協力度は相対的に低い。

次に、内部監査への信頼感の醸成又は抵抗感・嫌悪感・警戒感の払拭、及び指摘事項・提言への合意形成の促進については、心理的な要素が強く、内部監査だけでなく、監査という行為の本質に由来する本能的な反応であると考えられる。これらを緩和し信頼を獲得するには、有意義な監査結果、すなわち有用な提言、経営に資する内部監査の実績の積み

<sup>29</sup> 日本内部監査協会「2003年度監査白書」69頁（同協会、2004）参照。内部監査部門の名称に検査が含まれるものは、1,084社中65社（6.3%）で、そのうち銀行・生損保等が44社であったが、2014年度版によれば、1,673社中6社（0.4%）のみである。

<sup>30</sup> IIA 国際基準（2017年改訂版）2100—業務（work）の内容では、「内部監査部門は、…（中略）…組織体のガバナンス、リスク・マネジメントおよびコントロールの各プロセスを評価し、各々の改善に貢献しなければならない。内部監査人に先見性（筆者注：原文は proactive）があり、内部監査人による評価が新たな洞察（同 new insights）を提供し、将来への影響（同 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。」と規定しており、後段は、今回の改訂で新たに追加された。（筆者による抜粋及び下線の追加）

<sup>31</sup> 国際標準化機構（International Organization for Standardization）が定める国際標準に基づき、自社の社員又は代理人（コンサルタント等）が内部監査員として任命され監査を行う。

## 〔第Ⅴ部〕

重ねしかないが、ここでの最大の難関は、全社最適解と部門最適解が同時に成立しないことが珍しくないことである。つまり、内部監査は全社最適解を目指した提言を志向するから、結果として、特定の部門に業務上の負荷や精神的負担を強いることもあり、たまたま内部監査部門が課題解決に関与したに過ぎなくても、当該部門には内部監査部門に対する否定的な印象が残る。

他方、内部監査関係者が全社最適解の発見と報告（提言）に取り組むインセンティブは、社長の耳目として、ひいては経営に貢献しようとする意欲により高まるが、負荷や負担を求められる部門のことを考慮すると板挟みになりその分減殺される。次項で述べる内部監査部門における課題とも関係し、個々の内部監査人の専門的能力等が、内部監査部門内のモラルにも影響を与える。内部監査への信頼感を醸成して抵抗感・嫌悪感・警戒感を払拭し、指摘事項・提言への合意形成を促進するためには、内部監査の実績積上げの途上では、精神論や抽象論だけで取り組んでも実効が上がらないことから、目標を具体化した上で、マイルストーン設定や進捗状況の可視化を行うことが必要である。

### （４）内部監査部門における課題

最後に、④内部監査部門における課題について触れる。人材確保・育成（21.0%）、モチベーション管理（14.3%）、人間関係・部門運営の維持と監査人相互の意見調整がともに10.9%で続き、監査人が所定の監査手順を守らないことに起因する不具合対応や監査品質の維持・向上も課題として挙がり、③監査対象先との関係と同様、「特になし」の回答割合は7.6%と低かった。本章2.の内部監査人のキャリアパスでも言及したとおり、上述の諸課題の背景には、内部監査人に係るネガティブな理由・事情の存在がある。協調性を欠く人材や他部門で浮いて行き場を失くした人材が所属する場合、人間関係・部門運営の維持、監査人相互の意見調整や、監査人の監査手順逸脱による不具合対応が必要となることが考えられ、他の業務執行部門で想定される課題とは趣を異にする。

IIA が 2013 年に公表したフレームワークは、監査人固有のスキルとして、コミュニケーション、説得力と協調性及び批判的思考を挙げている。これらに加えて、内部監査の専門性（Technical Expertise）を備えるべきであるとしており、これら全てを同時に満たすことは容易ではないが、それを目指すことを強く推奨している<sup>32</sup>。

---

<sup>32</sup> 内部監査人協会「The IIA's Global International Audit Competency Framework」（2013）は、Personal Skills として、Communication, Persuasion and collaboration, Critical thinking を、Technical Expertise として、International Professional Practices Framework; Governance, risk

## 〔第V部〕

筆者は、自己の経験や見聞した事象から、内部監査に必要なスキルや専門性、例えば、インタビューや監査報告書作成のスキル、IIA フレームワークや監査対象先のビジネスの理解は、一朝一夕に身に付けられるものではなく、知識の習得と実務の繰り返しから積み上げられるものとする。監査意見を表明する際には客観的かつ専門的な判断が求められ、それらは時間の経過や置かれた環境とともに変化し得るため、監査人固有の過去の経験値だけで意見形成することはできない。つまり、単にシニアであるだけでは職責を全うできない。そして、監査実務の現場においては多くの場合、監査対象先から歓迎されることはなく、監査対象先にとって耳障りな言葉から成る指摘や提言を伝え、合意にこぎ着けるのであるから、監査対象先とはもちろん、内部監査チームの監査人相互にもコンフリクトとストレスが生じ得る。

協調性を欠く訳あり人材の受皿や、休職から復帰直後の者又は時間外勤務制限者のリハビリ施設として、会社（人事部門）が内部監査部門を位置付け、その意識及び取組を変えない限り、内部監査関係者のモチベーションの改善は期待できない。むしろ視線を社外に転じて、専門性を有する人材開拓に注力することがここでの問題解消の近道かもしれない。既に述べたとおり、回答数は極めて限られているが、内部監査部門長及び内部監査人の「あるべき姿」の問いに対する「その他」の回答が、いずれも内部監査の専門家であったことが示唆的である。

### 第18章 小括

第15章では、内部監査部門が所属する会社及び内部監査部門の属性について、続く第16章で個別サーベイの結果に基づき、内部監査部門長及び内部監査人の属性について述べ、それらの属性の違いによるそれぞれのインセンティブの相違に言及した。

内部監査部門に充当する人的資源の量を会社の経営判断で決定する場合と、業法等の要請により監査業務の質や量を求められる場合があり、それらが内部監査部門の規模を左右する。

ある内部監査実務家グループの調査によれば、銀行・保険会社は他業種に比して、また、内部監査部門の規模が大きいほど、成熟度は高い傾向にあり、小規模とされる10名以下では大きな差はなく、逆に、1名の内部監査部門は成熟度の平均スコアが比較的高めになった。これらは、内部監査部門の発見及び報告のインセンティブの有無や大小と成熟度の高

---

management and control; Business acumen を挙げている。

## 〔第Ⅴ部〕

低に相関する特性があることを示唆している。

社内ローテーション人事で着任した、実務経験のない内部監査部門長には、2～3年後に別部門に異動するか、しばらく在任するかで、そのインセンティブの働き方が異なる。すなわち、内部監査部門長の職を遠からず離れる場合には、任期中の大きなチャレンジにはより消極的であると考えられ、これが原因で、内部監査部門内外の利害関係者との軋轢が生ずる可能性がある。個別サーベイの結果、転職経験のない内部監査部門長は、公認資格の保有が転職に有利であると考えている割合が転職経験者のそれより高かった。外界志向が強ければ、転職に有利とされる公認資格の取得は、新たな就業機会を求めるインセンティブとなるが、そうでない場合には、自分以外の内部監査人の外界志向に無関心であるだけでなく、それを阻害することもある。

第17章では、内部監査関係者のキャリアパスの実態と業務上の課題につき、同様に個別サーベイの結果を分析・検討した。

その結果、実務経験のない社内ローテーション人事で着任した内部監査部門長に対する期待感のなさが浮き彫りになった。一方、内部監査人の場合は、社内ローテーション人事又は社内他部門との交流人事を肯定的に捉える回答が多かった。広範な監査領域と多様な監査テーマを網羅するために、内部監査人の人材の確保・育成の方策として有効であることを示している。

シニア人事については、シニアの持つ語感の伝わり方により、正反対の結果が導かれた。内部監査部門長のそれがネガティブに伝わった場合は、いわゆる「上がり」のポストであるのに対し、ポジティブな受止めからは、社内での豊富な経験を内部監査部門管理や実務に生かしている事例が想起された。また、シニアな内部監査人へのポジティブな受止めの割合は、内部監査部門長のその4倍となり、シニア人材が有用であるとの評価は、積極的に業務に取り組もうとする本人のインセンティブになるとともに、内部監査部門の人材受入へのインセンティブとして働く。

さらに、内部監査関係者としての業務上の課題を、社長、監査機関、監査対象先、内部監査部門内に分けて整理・検討した。社長との信頼関係が確立され、期待やニーズが明確になり、理解・関心を伴うコミュニケーションがあれば、専門的能力等のある内部監査部門長及び内部監査人には、社長の耳目として、また、取締役会や監査機関へ報告経路を有する内部監査部門（内部監査関係者）として、発見及び報告のインセンティブが働く。

これらの諸課題の背景には、内部監査人に係るネガティブな理由・事情が共通して存在

## 〔第Ⅴ部〕

する。内部監査の意見表明時には客観的かつ専門的な判断が求められ、監査人固有の過去の経験値だけで意見形成することはできない。加えて監査実務の現場では、監査対象先から歓迎されることがあまりないことから、監査対象先との関係だけでなく、内部監査チームの監査人相互にもコンフリクトとストレスが生じ得る。訳あり人材の受皿として、会社（人事部門）が内部監査部門を位置付け、その意識及び取組を変えない限り、内部監査関係者のモチベーションの改善は期待できないと考える。

## 第VI部 内部監査関係者の労働流動性及び市場価値の変化

### 第19章 内部監査関係者の労働流動性の変化

内部監査部門のインセンティブに影響を与える4つの要素、すなわち「独立性」、「ミッション・役割」、「直属関係（Reporting line）」及び「属性・専門性」をここまで検討してきた。

最後に第VI部で、内部監査関係者、特に内部監査人の本質である客観性を支える独立性を担保するために必要なものとして、内部監査関係者の労働流動性及び市場価値の変化を取り上げ、そのインセンティブに与える影響を検討する。独立性には、監査対象先である他の業務執行部門からの独立性はもとより、精神的独立性、さらには、経済的独立性も含まれることを想定する必要がある。

IIA 内部監査の定義の前段に規定されるとおり、「内部監査は組織体の運営に関し価値を付加し、また改善するために行われる、独立にして、客観的なアシュアランス及びコンサルティング活動」であり、IIA 国際基準 2600—リスク受容についての伝達は、「内部監査部門長は、組織体にとって受容できないのではないかとされる水準のリスクを経営管理者（筆者注：いわゆるラインマネジメント）が受容していると結論付ける場合には、その問題について最高経営者（筆者注：社長）と話し合い、（中略）その問題が解決されないと判断した場合には、このことを取締役会に伝達しなければならない（日本内部監査協会訳）」と規定している<sup>1</sup>。

すなわち、組織体内（社内）で不正行為が発見され、社長にそれを伝えても解決策が実行されない場合には、取締役会にその事実を伝えることを内部監査部門長に課している。この場合には、内部監査部門長は、直属上司である社長からも独立していなければ、会社における生命を賭して（辞職覚悟で）取締役会に監査意見を表明することはできない。意見表明の結果、職を辞し、所属会社を去ることになっても、内部監査関係者の労働流動性及び市場価値があれば、自己の保身を優先することなく真実と良心に基づいて、その職責を全うすることが可能となる。つまり、内部監査関係者の労働流動性と市場価値の存在が、彼らの独立性を貫き、辞職覚悟で職責を全うするためのインセンティブとなることを個別サーベイの結果を参照しながら以下に論ずる。

---

<sup>1</sup> 併せて、第12章1.（2）を参照。



## 1. 内部監査関係者の転職

### (1) 転職した又は転職しない理由

第16章の1.(2)で既に述べたとおり、個別サーベイでは、有効回答者140名のうち26名(18.6%)が転職経験ありと回答した。1回目の転職の動機を問うたところ、内部監査の専門性発揮の機会追求が最多の11名で、2位以下は、内部監査の職種以外にも考えられる一般的な動機であり、専門性発揮の機会の存在が外界志向の源泉であるといえる。さらに、給与以外の処遇で転職のインセンティブとなったものを問うた(該当する選択肢上位2項目の回答を求めた)ところ、専門性発揮の機会との回答が17件(65.4%)で、転職して専門性を高めたいとの希望と転職機会の提供がインセンティブとなって相互に影響し、行動が引き起こされたことになる。

これに対し、転職しない理由についての問いには、有効回答者109名のうち、積極的理由を挙げた人が58名(53.2%)、消極的理由が29名(26.6%)、いずれでもない中間的な理由が22名(20.2%)となった。積極的理由のうち、「現在の所属先が気に入っている」が最多の36名(33.0%)、次いで「現在の処遇に満足している」が15名(13.8%)であった。これらは、積極的理由により転職しない意志が明確であることを示している。一方、消極的理由は、「転職を希望するがその機会がない」が18名(16.5%)、次いで「転職を希望するが内部監査の専門性や実績がない」が7名(6.4%)で、積極的理由を挙げた回答者の半数に及ばなかった。前者は、転職機会の提供の欠如、後者は、転職希望はあるが裏付けとなる自信の欠如と整理することができる。すなわち、転職希望と転職機会の提供がみ合わないことを理由に挙げた消極的理由による転職未経験者は、全体的には少数であることが判明した。

### (2) 転職者を受け入れるメリットとデメリット

次に、転職者の受入経験の有無を尋ねたところ、有効回答者139名のうち35名(25.2%)が経験ありと回答した。さらに、受入れのメリットを問うたところ、「転職者の専門性によって、業務の実践力が增強される」が24名(68.6%)で、2位以下の選択肢はそれぞれ5名以下の結果となった。逆に、デメリットについての設問に対しては、「専門性はあるが転職先の文化・風土になじめない」(8名、22.9%)、次いで、「過去の経験値による判断を優先するため柔軟な実務対応ができない」(7名、20.0%)の回答があり、「デメリットなし」は4名(11.4%)にとどまった。これらの結果からは、内部監査のレベル向上を図りたいとの意向を持つ内部監査関係者には、専門性のある社外人材に対し即戦力としての期待が

あり、人材受入のインセンティブとなるが、同時にそれはもろ刃の剣となることを示している。

## 2. 転職を巡る実務事例〈Anecdotes〉

これらを傍証する筆者の経験・見聞事例を3件紹介する。一つは、筆者が一般事業会社の内部監査部門に所属していたときのことである。体制強化のために外部人材を採用したところ、専門性・コミュニケーション力に優れ、職場や企業風土にもなじめたことから、近い将来、その内部監査部門を背負って立つ人材になると期待していたが、いち早くヘッドハンターの目にとまるところとなり、キャリア形成の希望と転職機会の提供というインセンティブがかみ合って、彼を送り出すことになった事例である。

次の事例は、上述の会社とは別の一般事業会社で筆者が見聞したもので、ここでも内部監査部門増強のために外部から人材を採用したことがあった。その彼には、複数会社の内部監査部門での業務経験・実績があり専門性は高かったが、それらは全て金融機関の業種に属する会社であったため、内部監査部門が置かれている会社では、内部監査が社内で相応に認知されているのが彼の前提であった。このことは金融機関にとっては当然であり、第15章1.で述べたことと符合する。しかし、その会社は当時、内部監査部門を立ち上げてから日が浅く、充実・強化の途上であったため、社内の認知度は低かった。彼が想定していた前提と現実とのギャップは彼のネガティブな言動となって現れ、結果として、自身の居場所を見いだす前に会社を去ることになった。上述の「専門性はあるが転職先の文化・風土になじめない」に該当し、転職先の環境がインセンティブを阻害した事例である。

最後に、社内公募制度<sup>2</sup>を利用して内部監査部門に応募した複数社員の事例を取り上げる。応募者はいずれも面談で、教科書どおりではあったが一通りの内部監査の知識を披歴しつつ、応募の動機と抱負を語った。これを受け掘り下げて彼らに質問したところ、現職場での不遇や能力発揮の機会逸失への不満、さらには、直属上司への嫌悪感が高じ内部監査活動を通じて復讐したいという潜在的な意図を感じ取るに至った。よって、採用を見合わせるとともに、人事部門に対して、応募者本人に気付かれないように彼らをケアすることを要請した。特に後者の例については、内部監査を誤解している社員がいることをこの際、人事部門に認識してもらいたい旨を付言した。

---

<sup>2</sup> 会社の人事部門からの指示ではなく、社内各部署が必要とするポストや職種等の条件を社内にあらかじめ公開して希望者を公募し、応募者への面接等により人事異動が決定される制度で、応募者が所属する直属上司の承認を受ける必要がないことが一般的である。

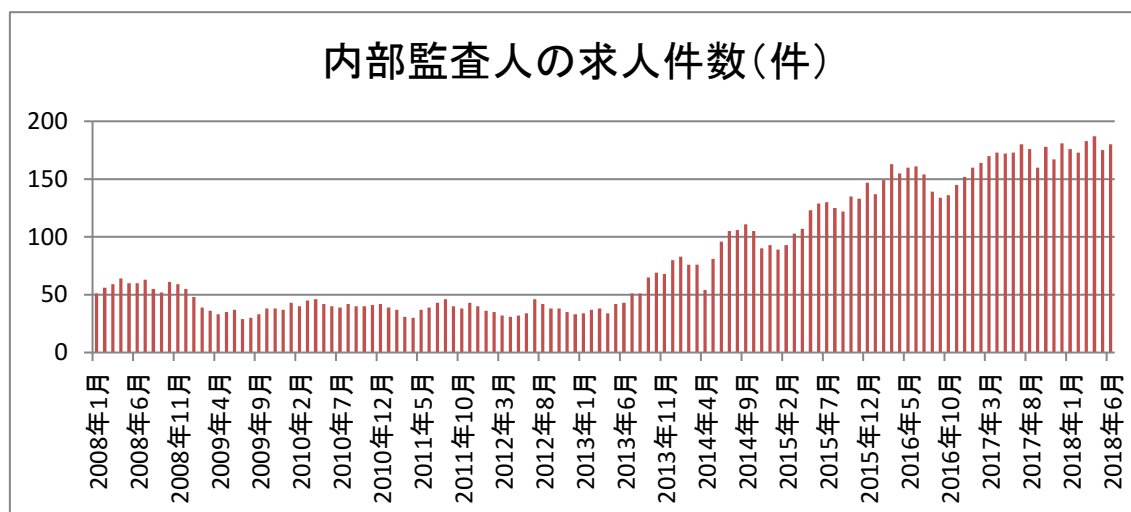
### 3. 労働流動性がもたらす意義

内部監査経験者の社内外への流動性（以下「労働流動性」という）が高まることにより、もたらされるものは何かと個別サーベイで問うたところ、有効回答者 137 名の回答は、次のような分布となった。

最多回答を集めた選択肢は、①社内の人材交流により経験者が増え、内部監査への理解が深まる（42 名、30.7%）であった。また、2位以下を順に挙げると、②社外出身者の増加により他社の監査手法を知る機会が得やすくなり、ベストプラクティスのヒント入手につながる（36 名、26.3%）、③社内外の人材の流動性が高まり、内部監査部門が上がりの部署でなくなる（22 名、16.1%）、④社外出身者は、社内の組織的な枠組みや人間関係に拘束されず、独立性・客観性に基づく意見形成・表明ができる（19 名、13.9%）であった。②及び④は社外人材への期待やニーズを述べたものであり、流動性が高まることを大多数が肯定的に捉え、否定的な意見は、「その他」を選択し自由記述した人を含め、7 名（5.1%）にとどまった。

これらの選択肢は、筆者の実務経験や内部監査人のネットワークから見聞した事象に基づいて設定されており、単なる想像ではないが、あくまで想定の域を出ない。そこで、内部監査人の労働流動性の変化を裏付けるデータを求めて心当たりに問い合わせたところ、大手人材紹介会社<sup>3</sup>の協力を得て入手することができた。

〔図表 7〕



同社から提供を受けた 2008 年 1 月から 2018 年 6 月までのデータの推移は図表 7 及び 8 のとおりである。「内部監査人の求人件数」は、クライアント企業からの求人件数、つまり

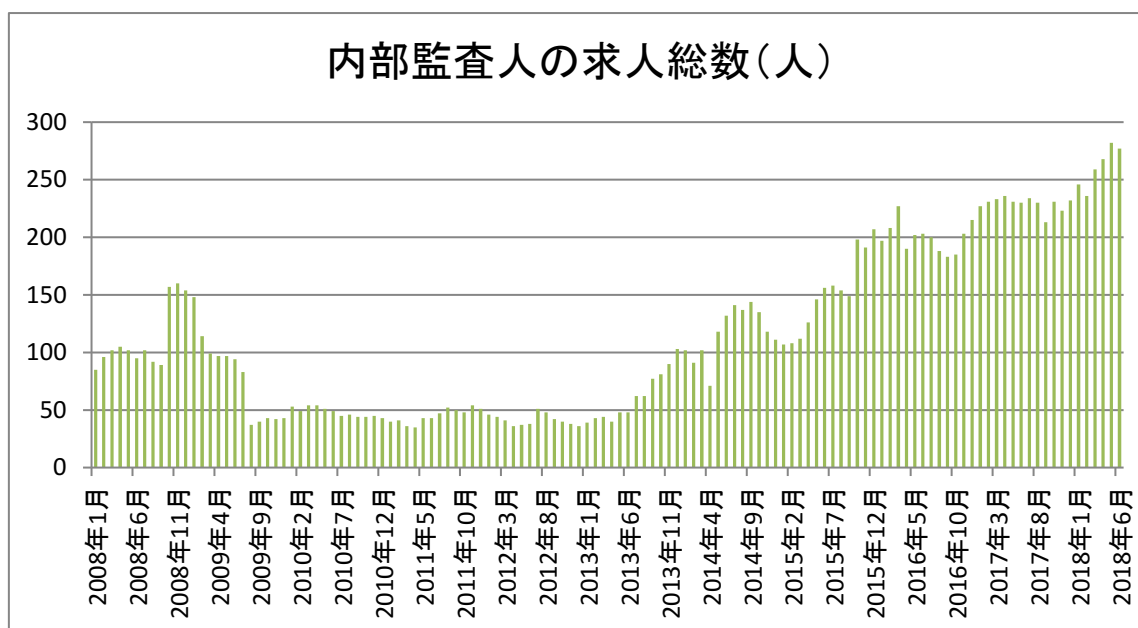
<sup>3</sup> 第 6 章図表 3 と同様、パーソルキャリア株式会社（DODA）の提供による。

〔第VI部〕

実需要であり、「内部監査人の求人総数」は、各社の求人数を件数に掛け合わせたものである。

2つの図表の増減を見てみると、同社がデータ採取を始めた2008年1月から2009年前半にかけて、月間の求人総数が100人以上で推移し、特に2008年10月から2009年1月にかけては150人超となった。これは、2008年4月1日以降に開始する事業年度から上場会社に適用された、内部統制報告制度の影響があったと考えられる。同様に、改正会社法が施行された2015年5月、そして、東京証券取引所等により上場会社にコーポレートガバナンス・コードが適用された2015年6月以降、求人件数においては100件、求人総数においては150人をコンスタントに超え、その後も緩やかに増加傾向をたどっている。これにより求人側の実需要が増加していること、つまり、内部監査の外部人材のニーズの高まりが裏付けられた。

〔図表8〕



第6章の図表3が示すとおり、2008年10月から2009年7月の間は、求人1件（1社）当たり平均2.5人を超え、内部監査関係者にとって特需期であった。即戦力強化のための求人が急増し、内部監査関係者の労働流動性が大幅に増加した。ただし、この動きに対する人材供給がどれだけあって、需給がバランスしたか否かは明らかではない。

本稿でこれまでに述べたとおり、専門的能力とそれを支える気力・体力のある内部監査関係者が、転職により自らの専門性を向上させたいとの意志を持つ場合、内部監査関係者の労働流動性の増加は転職による専門性向上のインセンティブとして機能する。本章冒頭

## 〔第VI部〕

部で取り上げたような不正行為を巡るやり取りはまれであるとしても、内部監査関係者の労働流動性があれば、大胆な指摘や提言、内部通報等へのインセンティブとなり、本来の職責を全うすることを支援する。仮に失職したとしても次の職に就ける見込みがあれば、自らの意志で（辞職覚悟で）取締役会へ意見表明することが可能と考えられるからである。

2018（平成 30）年 5 月、IIA 主催の国際大会（第 77 回）がドバイで開催され、筆者も出席した。1942（昭和 17）年に第 1 回年次総会がニューヨークで開催されて以降、毎年回を重ねている内部監査実務家の国際的な交流行事である。その期間中の個別セッションで、ある日本人実務家<sup>4</sup>が行ったプレゼンテーションでの質疑応答の一つが非常に印象的であったので以下に取り上げる。

ある質問者が「内部監査部門長として、監査結果に基づき、全社的かつ先見性のある（proactive）視点で提言しても、CEO/CFO がそれに理解を示さない場合はどうすべきか」と投げかけたのに対し、「そのことが正しく会社のためになると確信するならば、取締役会や監査委員会のメンバーにそれを伝えるべきであり、同時に他の選択肢として、あなたは現在の職を辞することも内部監査人の権利として持っている」と即答した。場内は爆笑に包まれたが、回答した当人は至って真剣であり、内部監査関係者の労働流動性と独立性・専門性における関係の本質を突いていると筆者は受け止めた。

序章冒頭部でも述べたとおり、筆者は、新卒で職に就いて以降約 40 年の後半を監査役補助使用人及び内部監査人として、最近の 7 年間は監査役（改正会社法施行以降は監査等委員である取締役）として、監査実務に従事している。その間、常勤職として複数会社を経験するとともに、非常勤監査役も複数経験した。筆者自身に転職経験者と監査専門職の意識が常にあるからかもしれないが、この 20 年間で、内部監査関係者が新たなチャレンジを求めて、別会社の内部監査人、監査役等、又は大学の教職者<sup>5</sup>等に転進する事例が身近で増えていることを実感する。個別サーベイでも転職経験ありとの回答が筆者の予想以上に

---

<sup>4</sup> 米国に本部を置く大手損害保険会社の Executive Vice President（Chief Auditor）の任にある彼は、米国で公認会計士（U.S.CPA）として監査法人で勤務した後、内部監査に転じ、外資系の銀行・生損保で内部監査部門長を歴任。IIA の Chairperson of Board（2018-2019）にアジア出身者として初めて就任した。筆者が内部監査実務に従事して間もないころに彼と面識を得て、その後も情報共有・意見交換を重ね刺激を受けたことが、筆者の内部監査の専門性を高めようとするインセンティブとなった。

<sup>5</sup> 筆者の知る限りではあるが、東洋大学総合情報学部島田裕次教授及び帝京大学経済学部伍井和夫教授はいずれも内部監査実務の経験者で、獨協大学法学部高橋均教授は、大手鉄鋼メーカーで監査役事務局部長を経験し、一橋大学大学院国際企業戦略研究科博士後期課程修了の後、同大学教授に就任した。

寄せられ、労働流動性増加が裏付けられたと考える。

## 第20章 内部監査関係者の市場価値の変化

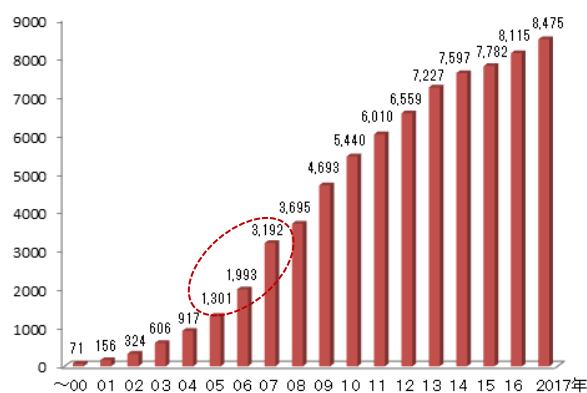
### 1. 市場価値又は認知度を高めた事象とその理由

第19章で検討した内容と密接な関係にある、内部監査関係者の市場価値の変化を最後に考察する。

個別サーベイの結果、内部監査部門の認知度を高めた事象は、内部統制報告制度が53名（39.3%）、次いで大手企業の不正事件が46名（34.1%）、さらに、いわゆる内部統制システムの導入が適用された2006（平成18）年施行の会社法が19名（14.1%）と続いた。内部統制報告制度の功罪については次項で述べるが、この10年余りの間で、内部監査に最も影響を与えた事象であることは間違いない。

ここで別の傍証データを2件取り上げる。日本内部監査協会の会員数は、1997年から2001年までの間は約1,000社（2000年以降は個人会員を含む）であったが、2005年に約1,900社に急増し、2006年には更に増加し約2,400社となった。同様に、CIAの国内認定者（合格者累計）数は、図表9に示すとおり、2005年に1,301名（前年比384名増）、2006年に1,993名（同692名増）、そして2007年には3,192名（同1,199名増）に急増した<sup>6</sup>。この変化は、企業としての内部監査の必要性和内部監査関係者の関心の高まりを示しており、上述の社会事象や法制度の変化と無関係でないことは明らかで、同協会関係者も追い風が吹いたと述懐している。

〔図表9〕CIA合格者累計数（単位：名）



<sup>6</sup> 日本内部監査協会「日本内部監査協会60年のあゆみ」34頁（同協会、2017）参照。また、図表9は、同協会ウェブサイト <http://www.iiajapan.com/certifications/CIA/>から引用。

## 〔第Ⅵ部〕

これに対し、個別サーベイにおける、内部監査関係者の市場価値増加の有無に関する質問への回答（自由記述）は、121名の有効回答者のうち、「増加した」が58名（48.0%）、「増加していない」が51名（42.1%）、「わからない」が12名（9.9%）であり、市場価値の増加を認めるか否かはほぼ同数で意見が分かれた。

増加を認める理由として、内部統制報告制度への対応、ガバナンス体制強化の要請、企業不正への是正策として、内部監査の必要性が高まったとする意見が24名（41.4%）、内部監査の認知度・理解度・位置付けの向上への実感を挙げた人が14名（24.1%）、そして、身近に転職者がいる、求人・求職情報や人材紹介を見聞する機会が増えたとの回答が11名（19.0%）であった。

これに対し、増加したことに否定的な理由としては、社会的に認知度や地位が依然として低い、転職しても他社の内部監査では使えない、市場価値の増加は理想又は期待の段階であるにすぎない等が挙げられたが、総じて具体性に乏しく、個々の回答者の受止めによるものと推測される。

### 2. 内部統制報告制度の功罪

内部統制報告制度対応が、内部監査部門に対する認識や内部監査関係者の市場価値にもたらした影響についての個別サーベイの結果は、以下のとおり、ポジティブな評価とネガティブな評価に二分された。同制度対応が、内部監査関係者の本来業務であるか否かの観点では、ネガティブな評価となることにも理由があるが、内部監査関係者の労働流動性及び市場価値の変化に大きな影響を与えたことに疑いはない。

内部監査部門の認知度を最も高めたと考えられる事象を問うたところ、前項に記載のとおり、内部統制報告制度対応が最多の回答となり、大手企業の不正事件がそれに続いた。同制度対応が内部監査部門に与えた最大の影響を別の設問で具体的に尋ねたところ、「内部統制の独立的な評価者として認知度が高まり、内部監査部門の体制が強化された」と肯定的に捉える回答が計43.1%、逆に「内部監査部門が内部統制の実質的な推進部署<sup>7</sup>となった」、「本来の内部監査業務に充てる時間が減った」と消極的に評価する回答が計33.8%となり、功罪相半ばする結果となった。

以上のことから同制度対応が、社内外における内部監査部門の認知度を高めた結果、内

---

<sup>7</sup> 内部監査部門は、内部統制の整備状況及び運用状況を独立的に評価する役割を担い、内部統制の整備・運用を推進する役割ではないが、実際には推進役も引き受けざるを得なかったことを意味する。

## 〔第VI部〕

部監査人の労働流動性を高める方向に働いたことが、内部監査関係者にとっては、専門性を高めながら新たな就業機会を求めるインセンティブとなったと考えられる。

### 第 21 章 小括

第 19 章では、内部監査関係者の労働流動性と市場価値の高まりが、自己の保身を優先することなく真実と良心に基づいて監査意見を表明するインセンティブとなることを個別サーベイの結果を参照しながら論じた。内部監査部門長が社内で不正行為を発見し、社長にそれを伝えても解決策が実行されない場合には、取締役会にその事実を伝えることが IIA 国際基準で求められており、内部監査部門長の直属上司（社長）からも独立していなければ、辞職覚悟で行動することはできない。仮に意見表明した結果、会社を去ることになっても、労働流動性及び市場価値があれば、その職責を全うすることが可能となる。

専門性発揮の機会を求めて転職したいとの希望者の意志と、専門性を有する転職者を受け入れ実践力を増強したいとの受入側の意志が、転職機会によって刺激される。一方で、両者の意志にはしばしば齟齬があり得ることを実務事例<Anecdotes>で示した。

内部監査関係者の労働流動性が高まることによる影響は、社内の人材交流により内部監査への理解が深まり、社外出身者の増加により他社の監査手法が共有されるなどの理由から、個別サーベイの回答者の多くから肯定的に捉えられた。そして、大手人材紹介会社提供のデータによっても、内部監査関係者の求人需要の高まりが裏付けられた。

第 20 章では、内部監査関係者の市場価値又は認知度を高めた事象を分析した。やはり、内部統制報告制度との回答が多く、次いで大手企業の不正事件が挙げられた。日本内部監査協会の会員数が、また、CIA の国内認定者数が、ともに同制度導入前後で大幅に増加していることによっても傍証された。同制度対応が内部監査人の労働流動性を高め、内部監査関係者には、専門性を高めながら新たな就業機会を求めるインセンティブとなったと考えられる。



## 第Ⅶ部 結論

### 第 22 章 内部監査部門の有効なインセンティブシステム

#### 1. 内部監査部門の独立性

歴史的に、経理部門の管理会計担当の発展形という系譜を持つ内部監査は、IIA 意見書で当初、社長に対して service を提供する位置付けであったが、提供する相手先が、社長から組織体が変わった。その後、米国ではガバナンス強化を目的に、取締役会が業務執行の最高責任者である社長を監督するモニタリングモデルに移行するに伴い、その影響を受けて IIA フレームワークでは、内部監査部門は、他の業務執行部門から独立するとともに、社長に対して牽制する役割も持つことになり、社長からの独立性を求められる場合があるという位置付けになった。

一方、わが国では、IIA フレームワークに追従しながらも、伝統的な監査役（会）制度の維持が所与として動き、内部監査基準及びそれに基づく実務で、内部監査部門の他の業務執行部門からの独立性確保は名実ともに浸透したが、社長からの独立性には明示的に触れられることなく現在に至っている。

統計データによれば、内部監査部門が社長直属である割合は 80%超、専任の内部監査部門を持つ会社の割合も 80%超となっている<sup>1</sup>。よって、ガバナンス上の課題である社長からの独立性を除き、他の業務執行部門（監査対象先）からの独立性がほぼ確保された。

社長から独立しているか否かはともかく、少なくとも、監査対象先である他の業務執行部門から内部監査部門が（監査人は精神的に）独立していれば、無用な圧力・干渉に影響されることなく、聖域なき監査の実施により、指摘すべき異常な事態を発見するインセンティブと、発見した事態の指摘 (Findings) とそれを解消するための提言 (Recommendations) 等、社長の経営判断に役立つ情報を適時的確に報告するインセンティブが内部監査部門に働く。

#### 2. 内部監査のミッションと役割

IIA 国際基準とわが国の内部監査基準とは、時期・内容に若干のずれがあるものの、会計監査から業務監査へ拡大し、法令等への準拠性評価に効率性の観点での評価が加わり、評定・評価だけにとどまらず改善のための提言が含まれ、アシユアランス（合理的な保証）にコンサルティングが追加された。これらは、内部監査部門に業務領域の拡大と業務内容の高度化を求めており、専門的能力等を備えた内部監査部門が更にスキルを高めようと取

<sup>1</sup> 第 9 章 3. (5) 及び第 12 章 2. 冒頭部を参照。

り組むインセンティブが強化された。

また、上場会社に対する内部監査の事実上の法制化は、業務内容の変化よりも、内部監査部門が開示統制の一端を担うことに意義があり、社内における内部監査部門の認知度を高めることになった。

一方で、取締役会の日米間での役割の相違によって、ガバナンスを監査対象とする場合の内部監査部門の関わり方が異なる。ガバナンスプロセスはガバナンス構造（システム）との組合せで働くと考えられるが、わが国においては、経営者（社長）への牽制を含むガバナンス構造への関与は、監査役会等の監査機関の職責とされている。ガバナンスプロセスの内部監査はわが国の監査実務では緒についたばかりで、ガバナンス構造の違いが理解と実践を妨げている可能性があるが、ガバナンスプロセスに対する内部監査の要求が、内部監査部門の業務領域と業務内容の高度化をもたらすことになる。

結果として、コンサルティング業務の追加、開示統制への関与、及びガバナンスプロセスの監査実施により、内部監査部門のミッションと役割が明確化され社内における認知度が向上し、監査対象先からの理解・協力が得やすくなり、双方のコミュニケーションが改善される。これらは総じて内部監査部門の活動にプラスの影響力があり、内部監査部門が社長や監査の依頼者へのニーズ・期待に応えることを後押しし、発見及び報告のインセンティブが強化されたといえる。

### 3. 内部監査部門の直属関係

IIA フレームワークで使用される Reporting line が直属関係を示すのに対し、わが国の内部監査基準では、IIA フレームワークの趣旨を勘案しながら、監査実務への適合を考慮し「報告経路」と意識された経緯を検討した。米国でも IIA 内部監査の定義が公表された約 20 年前、内部監査部門の直属上司の比率は CEO がトップではなかったが、最近では、わが国でも社長直属の比率が 80% 超となった。

報告経路という意識の背景には、監査役会制度の存在があり、監査等委員会制度への移行が注目を集めている昨今でも、監査役会制度が約 7 割の上場会社で採用されている。監査役会制度は、常勤監査役の必置、独任制及び直接監査を前提としており、監査役会が補助使用人設置を求めた場合には置くとしている。そして、内部監査部門に対して監査役会が指揮命令権を求める場合は、内部監査部門は監査役会の補助使用人と位置付けられる。

他方、監査（等）委員は取締役会を構成する取締役として、会社法所定の「内部統制システム」の整備・運用状況を監督しなければならないが、かつ、間接監査を前提としているこ

## 〔第Ⅶ部〕

とから、内部監査部門が社長直属であるとしても、取締役会又は監査（等）委員会と **dual-reporting relationship** を持ち、内部監査部門に指示することが可能であるとの考え方があ  
る。米国の仕組みに近いわが国の監査（等）委員会と内部監査部門とは、監査役会に比べ  
連携しやすいとの実務家の意見があるものの、その違いの裏付けは明確ではない。監査役  
会又は監査（等）委員会の補助使用人として内部監査部門が直属する場合は、補助使用人  
としての発見及び報告のインセンティブが働くことになる。

内部監査部門が社長に直属することによって得られるものは、社長方針の浸透度や諸課  
題への取組の進捗状況を把握し、指摘すべき異常な事態を発見するインセンティブであり、  
その事態の指摘とそれを解消するための提言を適時的確に社長に報告するインセンティブ  
であるといえる。

なお、内部監査部門が補助使用人を兼務する場合は、内部監査と監査役会等の監査の目  
的の違い、つまり、社長が監査対象に含まれるか否かの違いによるコンフリクト（インセ  
ンティブの阻害）が起こり得る。

### 4. 内部監査部門のガバナンスにおけるポジション

内部監査部門の「独立性」、「ミッション・役割」及び「**Reporting line**（直属関係）」が本  
来の制度設計を志向して運用されるとき、社長・取締役会・監査機関に対して、平時は内  
部監査の結果という **service** を提供し、有事の際には、取締役会及び監査機関への **Reporting  
line** を優先して是正・改善活動を支援する。

上記3者に意見の齟齬や対立のない平時には、社長の耳目として直属することによって  
名誉心と精神面の充足がもたらされ、内部監査部門に発見及び報告のインセンティブが働  
く。一方、有事の際には、ガバナンスのキープレーヤーである取締役会及び監査機関を支  
援することにより、会社の存続を危うくするような事態から会社とその社員を救うために、  
いわゆる会社共同体を守り、生活保障を確保しようとするインセンティブが内部監査部門  
に働く。

内部監査部門が、社長及び取締役会又は監査機関と **dual-reporting relationship** を持つ場合、  
2人のボスを常に戴く<sup>いた</sup>くのではない。平時には、社長との直属関係をメインとし、有事の際  
には、社長との直属関係を一時的に中断（社長から独立）して、社長に対するガバナンス  
を支援するために、取締役会又は監査機関の指揮命令を受けるわけで、ボスは社長から取  
締役会又は監査機関に替わり、そこには1人のボスしかいないことになる。

3つの監査機関に機能面での優劣はなく、また、会社組織において、内部監査部門と監

## 〔第Ⅶ部〕

査機関の補助使用人の専任組織を別建てに持てば、インセンティブの交錯はない。監査機関と内部監査部門は「連携」の関係にあり、もとより指揮命令関係が前提となっていないが、人的資源の制約から実務では、内部監査部門と監査機関の補助使用人の兼務が少なからず行われている。それは便宜上の対応であり、業務執行責任者である社長に直属する内部監査部門に対して、監査機関が指揮命令権を持つことはできない。

しかし、監査機関が内部監査部門に対して指揮命令権を持たずとも、平時・有事の際にかかわらず、監査機関は内部監査部門及び外部会計監査人から情報収集することが可能であり、加えて、監査機関の補助使用人を内部監査部門と別建てに持てば、彼らに対して指揮命令し、情報を入手できる。

内部監査部門がガバナンスのキープレーヤーを支えるためには、取締役会のモニタリング機能が強いことが要件となる。監査役は、取締役の違法行為の差止を請求できるにとどまるが、監査（等）委員はそれに加え、取締役として議決権を有し、取締役会は代表取締役を解職することができる。取締役会のモニタリング機能が弱ければ、社長に対する牽制力が弱いのは明らかであるが、モニタリング機能が強ければ、内部監査部門が、社長及び取締役会又は監査機関と **dual-reporting relationship** を持つことは、ガバナンスのキープレーヤーである社長・取締役会・監査機関の支援者（バイプレーヤー）として、ステークホルダーの期待に応えるために活動し、異常な事態を発見し適時的確に上司に報告するインセンティブとなる。

コーポレートガバナンス・コードの適用を機に、独立社外取締役の選任が増加し、その存在・言動は内部監査部門の活動を支援する可能性がある。取締役会との関係において、内部監査部門の発見及び報告のインセンティブが機能するためには、両者の専門的能力等が適度なレベルでバランスしていることが鍵であり、著しく均衡を欠く場合には、内部監査部門のインセンティブが阻害されることになる。

### 5. 内部監査関係者とその業務環境の属性

内部監査部門に充当される人的資源の量及び業法等の要請により、監査業務の質や量が内部監査部門の規模を左右する。銀行・保険会社は他業種に比して、また、内部監査部門の規模が大きいほど、成熟度は高い傾向にある。内部監査部門の発見及び報告のインセンティブの有無・大小と成熟度の高低に相関する特性がある。

個別サーベイの結果によれば（以下同様）、社内ローテーション人事で着・離任する内部監査部門長は、任期中の大きなチャレンジにはより消極的であった。そして、転職経験が

## 〔第Ⅶ部〕

ない場合、公認資格の保有が転職に有利であると考えている割合が高く、資格取得は新たな就業機会を求めるインセンティブとなるが、そうでない場合には、自分以外の外界志向に無関心なだけでなく、それを阻害することもある。

社内ローテーション人事で着任した内部監査部門長への期待感は低いが、内部監査人の社内ローテーション人事はおおむね肯定的に捉えられた。広範な監査領域と多様な監査テーマを網羅するために、内部監査人の人材の確保・育成の方策として有効であるからだと考えられる。

シニア人事については、内部監査部門長の場合、ネガティブには上がりのポストであり、ポジティブには、社内での豊富な経験を内部監査部門管理や実務に生かせるとの受止めであった。一方、内部監査人の場合は、シニア人材が有用との評価が多く、積極的に業務に取り組もうとする本人のインセンティブになるとともに、内部監査部門がシニア人材を受け入れるインセンティブとなる。

内部監査関係者の業務上の課題を調査したところ、社長や監査機関との関係よりも、監査対象先との関係や内部監査部門内に関する課題が多かった。これらの背景には、内部監査人に係るネガティブな理由・事情が共通して存在する。内部監査人の過去の経験値だけで意見形成できない上、監査対象先から歓迎されることがあまりないことから、監査対象先との関係だけでなく、内部監査チームの監査人相互にもコンフリクトとストレスが生じ得る。訳あり人材の受皿として、会社が内部監査部門を位置付け、その意識及び取組を変えない限り、内部監査関係者のモチベーションの改善は期待できない。

### 6. 内部監査関係者の労働流動性と市場価値

内部監査部門のインセンティブに影響を与える4つの要素を満たし、内部監査人の本質である客観性を支える独立性を担保するためには、内部監査関係者の労働流動性及び市場価値が必要であり、それによって、監査対象先である他の業務執行部門からの独立性はもとより、精神的独立性及び経済的独立性も担保できると想定した。

IIA フレームワークは、内部監査関係者が社内で不正行為を発見し、社長にそれを伝えても解決策が実行されない場合には、取締役会にその事実を伝えることを内部監査部門長に課している。この場合には、内部監査部門長は、直属上司である社長からも独立していなければ、辞職覚悟で取締役会に監査意見を表明することはできない。仮に意見表明した結果、その会社を去ることになるとしても、労働流動性及び市場価値があれば、自己の保身を優先することなく真実と良心に基づいて、その職責を全うすることが可能であり、内部

監査関係者が監査意見を表明するインセンティブとなることを論じた。

個別サーベイや人材会社提供のデータ分析の結果、内部統制報告制度を一つの契機として内部監査関係者の労働流動性が大幅に増加したことが明らかになった。内部監査関係者の労働流動性があれば、大胆な指摘や提言、内部通報等へのインセンティブとなり、本来の職責を全うすることを支援する。

また、内部監査部門の認知度を高めた事象として、内部統制報告制度以外に、大手企業の不正事件や2006（平成18）年施行の会社法による「内部統制システム」が個別サーベイで挙げられており、内部監査に強く影響を与えたことは間違いなく、特に内部統制報告制度導入の影響は、日本内部監査協会の会員数やCIAの国内認定者数の急増によっても裏付けられた。

## 第23章 結語

本稿での考察に基づき、内部監査部門のインセンティブの観点からベストプラクティスを述べ、本稿の結語とする。

### 1. 内部監査部門

内部監査部門は、監査対象先である他の業務執行部門からの独立性を確保するのは当然のこととして、社長の耳目として直属する。ただし、平時も、重要事項は取締役会にも報告（report）し承認を受け、社長に対する牽制と健全な緊張感の醸成を行う。そして、IIAフレームワークに適合して、コントロール、リスクマネジメント及びガバナンスの各プロセスを客観的に評価し、是正又は改善のための提言を行い、その是正・改善活動を適宜フォローアップして、会社に貢献することをミッション・役割とする。内部監査部門の体制は会社規模や業態にもよるが、社内人材を中心に置きながら社外人材も積極的に登用する。前者は社内事情に詳しいという利点を、後者は経理財務、情報システム、法務等の知識・経験・実績を生かせる構成とする。いずれも、専門的能力等を備えていることが要件である。

### 2. 内部監査部門長

内部監査部門長は、転職経験の有無、社内ローテーション人事による着任であるか否かを問わないが、内部監査人としての実務経験・実績を有することが期待される。加えて、経理財務、情報システム、法務等、内部監査と業務上の関係が深い実務経験を有することが望ましい。もちろん、CIAを始めとする公認資格を保有することもその市場価値を高める。

さらに、日本内部監査協会等の監査実務家や研究者のネットワークへの積極的な参画と露出があれば、自ずと転職機会に遭遇する可能性も高まる。

### 3. 監査機関

#### (1) 3つの監査機関の比較（環境・構成を含む）

監査機関が、監査役会、監査等委員会、監査委員会のいずれであるかにかかわらず、取締役会が強いモニタリング機能を有することが必要である。また、監査機関を構成する監査役等には専門的能力等が求められるが、内部監査部門のそれとの適度なレベルでのバランスがより重要である。

監査機関の3つの類型に機能面での優劣はないが、監査機関の補助使用人と内部監査部門の兼務を含め、監査機関が内部監査部門に対し指揮命令権を持つことにはコンフリクトが起こり得る。監査役会と比べ、監査等委員会及び監査委員会の方が内部監査部門と連携しやすいとの実務家の意見があるが、検証できなかった。更なる検討の余地があると考えており、今後の課題としたい。

#### (2) 常勤者選定の要否

中小規模で社歴が浅い会社では、コスト面から設置済みの常勤制度を廃止する例があると仄聞する。非常勤者の報酬は常勤者の半額相当であり、社員をもう1名雇用できるとの理由によるようだ。非常勤者であれば、精神面・経済面での独立性が確保される。しかし、会社法は監査（等）委員の常勤者選定を義務付けないものの、会社法施行規則で、選定の有無とその理由の事業報告への開示を求めており、常勤者の選定を促しているといえる。

確かに常勤者の存在は、日常の社内情報の収集や実査を含む監査活動に適している。逆に、常勤者を置かない場合には、監査機関と内部監査部門のコミュニケーションの量と質その成否の鍵を握る。コスト低減が上述のメリットに優先されるか否かは各社の判断によるが、常勤監査役制度の沿革や筆者の実務経験を踏まえ、常勤制度はコスト面のデメリットを十分補うことができると筆者は考える。

#### (3) 監査等委員会制度の位置付け

最後に、監査委員会制度と監査等委員会制度の相違点及び後者の位置付けを述べ、本稿を締めくくる。

結論から述べれば、内部監査部門が、監査（等）委員会の補助使用人とは別に、社長直属の組織として位置付けられる場合、内部監査部門の発見及び報告のインセンティブへの影響に差異はなく、この観点からの優劣は認められない。

## 〔第Ⅶ部〕

したがって、両制度のいずれが有利かは個社の持つ特性と事情によるということになる。経営資源が許せば、指名委員会等設置会社（三委員会設置会社）を選び、監査委員会に専属の補助使用人と社長直属の内部監査部門をそれぞれ別個に置くことが望ましい。

監査等委員会設置会社を選択した上場会社が 1,000 社を超えている。各社の規模・業容にばらつきがあることから、上場会社とはいえ、経営資源に制約のある会社が少なくなかったことが推測される。筆者が所属する日本監査役協会の監査等委員会設置会社の研究会でも、具体的な監査等の実務についての議論が続いている。

巷間、数合わせと揶揄されるものの、監査等委員会制度において社外取締役 2 名でコーポレートガバナンス・コードの要件<sup>2</sup>をクリアできることは重要なポイントである。しかしそれ以上に、三委員会設置会社の指名委員会及び報酬委員会を一定程度代替する機能として、取締役候補選定及び取締役の報酬等の決定プロセスのモニタリングが可能であるとの監査等委員会のハイブリッド型の利点<sup>3</sup>がより重要であり、認識されつつあると考える。

3つの類型から監査機関を選ぶに当たっては、もとより器（監査機関の種類）ではなく、中身（運用方法）を議論すべきであり<sup>4</sup>、監査役会設置会社であることが当然の選択肢でなくなった<sup>5</sup>ともいわれる。

海外投資家からは、長きにわたり、監査役会制度が理解されにくいと指摘され、今回の会社法改正で選択肢に加わった監査等委員会制度の機能を疑問視する声もある<sup>6</sup>。施行から 4 年が経過し、同制度が追加導入された時期・経緯を知らない監査等委員である取締役が、上述の研究会に増えつつある。そのような研究会への参加者であるから、意識や関心は高いはずであるが、改正会社法施行前後にあった変革への期待や積極的な取組姿勢は感じられず、既に安定期に入ったとも考えられる。

監査等委員会制度は、三委員会制度をカバーする運用が可能であり、実務的にも効率的

---

<sup>2</sup> 同コード原則 4－8 に「独立社外取締役を少なくとも 2 名以上選任すべき」との規定がある。

<sup>3</sup> 宍戸善一『ベーシック会社法入門〈第 7 版〉』98 頁（日本経済新聞出版社、2015）参照。

<sup>4</sup> 江頭憲治郎『株式会社法第 6 版』574－575 頁（有斐閣、2015）参照。監査等委員会設置会社には、指名委員会・報酬委員会はないが、監査等委員会が一定程度それらの代替機能を果たす。（中略）同制度が、経済的効率性と関係者の公正とを確保する良い形で広く利用されるか否かは、運用の在り次第であろう。（筆者による抜粋）

<sup>5</sup> 田中亘「新しい企業統治と監査役のあり方」日本コーポレート・ガバナンス・ネットワーク第 212 回講演会（2018 年 7 月 9 日）資料冒頭部参照。

<sup>6</sup> 中西和幸「監査等委員会設置会社の監査等委員による監査・監督—制度創設 2 年を経過して—」日本監査役協会監査等委員会設置会社向け講演会（2017 年 8 月 28 日）資料 38 頁以下参照。



## 〔第Ⅶ部〕

である。加えて、ガバナンスの観点でも、三委員会制度に準ずる要件を備えていると考えられる。

しかし、第13章5.(2)で取り上げたアンケート結果を見る限り、監査等委員会制度へ移行後も大きな意識の変化がないまま、監査役会制度に近い意識で取締役会が運営されている現状を推測できる。それらの実態を勘案すれば、監査等委員会制度は中小規模の会社のコンパクトな運営に適しているといえるにとどまり、三委員会制度への「通過点」と考えられる。三委員会制度では、指名委員会が機能することにより社外取締役の独立性が担保され、社長が事実上の社外取締役の任免権を持つことに対しても牽制力が働き、社外取締役が職責を全うするインセンティブが機能することによるガバナンス強化が期待される。

以上



**内部監査関係者へのサーベイ（個別サーベイ）結果**

【目次】

<b>I. サーベイの概要</b> .....	<b>1</b>
<b>II. サーベイ項目</b> .....	<b>1</b>
1. 回答者の属性 (1)	
2. 内部監査の専門性 (2)	
3. 内部監査部門におけるキャリアパス (3)	
4. 内部監査のステークホルダーとの関係 (4)	
5. 内部監査部門の認知度 (5)	
6. 内部監査関係者の「転職」 (5)	
7. 内部監査関係者の将来の目標と労働市場性 (8)	
8. 回答者のプロフィールと追加サーベイの可否 (9)	
<b>III. サーベイ結果</b> .....	<b>9</b>
1. 回答者の属性 (9)	
2. 内部監査の専門性 (13)	
3. 内部監査部門におけるキャリアパス (16)	
4. 内部監査のステークホルダーとの関係 (19)	
5. 内部監査部門の認知度 (23)	
6. 内部監査関係者の「転職」 (23)	
7. 内部監査関係者の将来の目標と労働市場性 (28)	
8. 回答者のプロフィールと追加サーベイの可否 (30)	

## I. サーベイの概要

### (1) 調査対象

日本内部監査協会事務局の協力を得て、主に同協会の異業種交流研究会である「SAM 研修会」の登録会社に所属する内部監査関係者（内部監査部門長、同部門管理職、内部監査担当者、及びそれらの経験者）を対象に調査した。なお、本サーベイでは、内部監査部門管理職及び同担当者を「内部監査人」と称する。

同一の登録会社に複数の内部監査関係者が所属する場合には、それらの回答を可とし、1社1名の制約は設けなかった。調査対象数は約260社（個人を含む）であった。

### (2) 調査方法

Web 調査ツール（SurveyMonkey®）を使用した。設問総数は38問で、自由記述による回答を4問とし、そのほかは、Yes/No 又は選択肢からの回答とした。後述Ⅱ.のサーベイ項目のうち、冒頭の3問は回答必須（他は回答任意）とした。選択肢は、筆者の経験・見聞に基づいて設定し、「その他」の選択肢には具体的な記入欄も設けた。設問の最後には回答者の連絡先の記入欄を設けたが、匿名回答も可とした。

### (3) 調査期間

日本内部監査協会事務局から、2016年8月1日にWeb 調査ツールの使用方法を含め、回答要領を記載したEメールを調査対象者（SAM 研修会の代表登録者等）宛てに配信（複数の内部監査関係者が所属する場合には転送可と）し、同年9月5日に締め切った。

### (4) 回答数

調査の結果、有効回答数は170件であった。このうち、記名回答が77件（45.3%）あり、当初の予想を大きく上回る結果となった。さらに、面談又は詳細調査への協力については、記名者のうち68名（88.3%）が可と回答した。本サーベイへの関心の高さの一つの裏付けと考えられる。

## Ⅱ. サーベイ項目

### 1. 回答者の属性

以下を選択肢とし、年齢層、通算経験年数及び現在の職位は回答必須とした。

#### (1) 年齢層〔Q1〕

30歳未満及び65歳以上以外は、5歳刻み（例：30歳以上35歳未満）とした。

(2) 通算経験年数〔Q2〕

1年未満及び20年以上のほか、3年、5年、10年のそれぞれに、以上・未満の間隔を設け、選択肢とした。

(3) 現在の職位〔Q3〕

内部監査部門長、同部門管理職、内部監査担当者、監査役等のスタッフ、監査役又は監査委員、自営業、その他（具体的に）の選択肢を設けた。

(4) 所属先グループの主な業種〔Q4〕

建設、製造、食品・飲料、商社・小売、金融・保険、IT関連、通信、サービス、不動産、民間事業会社以外（自営業を含む）、その他（具体的に）の選択肢を設けた。

(5) 所属先グループの売上高〔Q5〕

100億円未満及び5兆円以上のほか、100億円、500億円、1000億円、5000億円、1兆円、5兆円のそれぞれに、以上・未満の間隔を設け、選択肢とした。

(6) 所属先グループの子会社数〔Q6〕

5社未満及び500社以上のほか、10社、50社、100社のそれぞれに、以上・未満の間隔を設け、選択肢とした。

## 2. 内部監査の専門性

(1) 内部監査従事前の専門領域〔Q7〕

経理・財務、法務、情報システム、営業、総務、開発・技術・製造、その他（具体的に）の選択肢を設けた。

(2) 内部監査に係る専門的資格〔Q8〕

内部監査に係る資格として、CIA（公認内部監査人）・CISA（公認情報システム監査人）・CFSA（公認金融監査人）・CCSA（内部統制評価指導士）・CRMA（公認リスク管理監査人）・CFE（公認不正検査士）・内部監査士・その他（複数資格名の記載可）を選択肢とし、該当するものを複数回答可とした。

(3) 内部監査の専門性を高めるために必要な能力〔Q9〕

内部監査の専門性を高めるために必要な能力として、①知識、②スキル、③その他の能力で最も重要と考えるものはそれぞれ具体的に何かを自由記述で求めた。

(4) 内部監査の専門性を習得するために採った方法・手段〔Q10〕

内部監査の専門性を習得するために採った方法・手段について、以下の選択肢を設け、該当するもののうち上位3つの回答を求めた。

- ・OJT（内部監査部門内教育を含む）
- ・外部セミナー
- ・日本内部監査協会主催の定例研究会
- ・専門学校
- ・自己啓発・独学
- ・特になし
- ・その他（具体的に）

3. 内部監査部門におけるキャリアパス

(1) 内部監査人の「あるべき姿」と「実態」〔Q11〕

内部監査人のキャリアパスの「あるべき姿」と「実態」のそれぞれについて、以下の選択肢から、上位3つの回答を求めた。

- ・管理系若手社員の登龍門
- ・管理職候補者の研修プログラム
- ・社内他部門との交流人事
- ・組織体内（社内）ローテーション人事
- ・シニア人事
- ・その他（具体的に）〔Q12〕

(2) 内部監査部門長の「あるべき姿」と「実態」〔Q13〕

(1)と同様に、内部監査部門長のキャリアパス（ポジション）の「あるべき姿」と「実態」のそれぞれについて、以下の選択肢から、上位2つの回答を求めた。

- ・役員・上級管理職候補者の研修プログラム
- ・内部監査実務経験を有する昇格者
- ・組織体内（社内）ローテーション人事
- ・社内他部門との交流人事
- ・シニア人事

- ・その他（具体的に）〔Q14〕

#### 4. 内部監査のステークホルダーとの関係

##### （1）内部監査部門の Reporting line の「あるべき姿」と「実態」〔Q16〕

内部監査部門の Reporting line の「あるべき姿」と「実態」のそれぞれについて、以下の選択肢から、上位3つの回答を求めた。

- ・社長
- ・経理財務担当役員
- ・取締役会
- ・監査機関
- ・監査担当役員
- ・その他（具体的に）〔Q17〕

##### （2）直接報告経路（直接、意見交換・情報共有できる関係）の「あるべき姿」と「実態」〔Q18〕

「直接報告経路（直接、意見交換・情報共有できる関係）」の「あるべき姿」と「実態」のそれぞれについて、以下の選択肢から、上位3つの回答を求めた。

- ・社長
- ・経理財務担当役員
- ・取締役会
- ・監査機関
- ・監査担当役員
- ・その他（具体的に）〔Q19〕

##### （3）内部監査関係者としての課題（苦勞）〔Q15〕

内部監査関係者としての課題や苦勞の具体的な事例を求めて、以下の4つのカテゴリ一別に自由記述による回答を求めた。

- ・社長との関係
- ・監査役等、監査機関との関係
- ・監査対象先との関係
- ・内部監査部門内において

(4) 社長及び取締役会又は監査機関との意見の不一致の有無とある場合の理由〔Q22〕

社長及び取締役会又は監査機関との意見の不一致について、経験の有無と、ある場合の具体的内容を自由記述で尋ねた。

5. 内部監査部門の認知度

(1) 内部監査部門の認知度を高めた事象〔Q20〕

組織体（会社等）内外の内部監査部門の認知度を最も高めたと考えられる近年の事象は何かを以下の選択肢から求めた。

- ・ 内部統制フレームワーク（COSO I、1992年）公表
- ・ 全社的リスクマネジメント（COSO II、2004年）公表
- ・ 会社法（「内部統制システム」導入、2006年）施行
- ・ 金融商品取引法（内部統制報告制度導入、2007年）施行
- ・ 大手企業の不祥事
- ・ 未上場会社の株式公開
- ・ その他（具体的に）

(2) 内部統制報告制度（J-SOX）導入が内部監査部門にもたらした影響〔Q21〕

いわゆる J-SOX 導入が内部監査にもたらしたと考えられる最大の影響は何かを以下の選択肢から求めた。

- ・ 内部監査部門が社長直属になった。
- ・ 「独立的な評価者」として、内部監査部門の認知度が上がった。
- ・ 内部監査部門の体制が強化された。
- ・ 内部監査部門が、内部統制の実質的な推進部署となった。
- ・ 通常（従来）の内部監査業務に充てる時間が減った。
- ・ その他（具体的に）

6. 内部監査関係者の「転職」

転職経験の有無とその理由を問い、経験がある場合の動機付けや説得力のあった実績、逆に、転職未経験者が転職時に有利と考える事項を尋ねるために、まず、転職経験の有無を尋ね、経験がある場合の回数を尋ねた。



(1) 転職経験の有無 (ある/ない) [Q23]

(2) 転職の回数 (1回/2回/3回以上) [Q24]

(3) 転職の理由・目的 [Q25]

転職経験のある回答者に1回目の理由を問うた。

(4) 1回目の転職による処遇の変化 [Q26]

1回目の転職を機に給与等の処遇が変化したか否か (改善した/変わらない/改善しない) を問うた。

(5) 給与等の処遇以外の転職の動機付け [Q27]

給与等の処遇以外に転職の動機付けとなったものに該当する上位2つの回答を求めた。

選択肢は以下のとおりである。

- ・ 物理的又は人的業務環境の改善
- ・ 内部監査の専門性発揮の機会
- ・ キャリア形成
- ・ 地位 (ポスト) 向上
- ・ 転職先の実績 (評判)
- ・ その他 (具体的に)

(6) 転職時に説得力のあった実績 [Q28]

転職時に説得力があったと考えられる内部監査経験者としての実績に該当するものの上位2つの回答を求めた。選択肢は以下のとおりである。

- ・ 内部監査の専門知識
- ・ 内部監査の実績 (評判)
- ・ 公認資格
- ・ 最終学歴
- ・ 転職前の所属先の評判
- ・ 英語等のコミュニケーション力
- ・ その他 (具体的に)

(7) 転職未経験者が転職時に有利と想定する事項 [Q29]

転職する際に重視されると想定される事項 (転職に有利なこと) につき、上位2つの回答を求めた。選択肢は以下のとおりである。

- ・内部監査の専門知識
- ・内部監査の実績（評判）
- ・公認資格
- ・最終学歴
- ・転職前の所属先の評判
- ・英語等のコミュニケーション力
- ・その他（具体的に）

（8）転職未経験の理由〔Q30〕

転職未経験の理由について、以下の選択肢から回答を求めた。

- ・現在の処遇に満足しているから
- ・現在の所属先（会社）が気に入っているから
- ・社内ローテーション人事であり、内部監査部門の業務を長く続けないから
- ・希望するが転職の機会がないから
- ・希望するが、内部監査の専門知識や実績（評判）がないから
- ・定年が近いから
- ・その他（具体的に）

（9）転職者受入経験の有無〔Q31〕

転職者受入れのメリット・デメリットを尋ねるに当たり、まず、受入経験の有無を問うた。

（10）転職者受入れのメリット〔Q32〕

転職者受入れの最大のメリットと考えられることについて、以下の選択肢から回答を求めた。

- ・経験のある転職者の知見やスキルによって、業務の実践力が増強される。
- ・転職者の他社での経験を通じて、自社業務のレベル感が判る。
- ・転職者が持つ特別なスキルの活用によりそれまでの不足を増強できる。
- ・既存の枠組みや人間関係に拘束されない発想や視点で監査ができる。
- ・次代の内部監査部門の幹部候補者を確保できる。
- ・社外出身者との人材交流により、内部監査の標準化が進む。
- ・その他（具体的に）

#### (11) 転職者受入れのデメリット〔Q33〕

逆に、転職者受入れの最大のデメリットと考えられることについて、以下の選択肢から回答を求めた。

- ・過去の経験値による判断を優先する結果、柔軟な実務対応ができず、内部監査部門としての活動に貢献できない。
- ・内部監査の専門性や特別なスキルはあるが、転職先（会社）の文化・風土になじめない。
- ・独立性や客観性を重視するあまり観点が画一的になり、監査対象先の問題を掘り下げられない。
- ・個人プレーが多く、監査チームのメンバーとして活動できない。
- ・内部監査部門の既存のメンバーが、転職者の受入れに積極的でない。
- ・その他（具体的に）

### 7. 内部監査関係者の将来の目標と労働市場性

#### (1) 内部監査関係者として業務に従事することの将来的な目標〔Q36〕

内部監査関係者として業務に従事することの将来的な目標について、以下の選択肢から回答を求めた。

- ・内部監査実務に習熟し、内部監査部門の「トレーナー」になる。
- ・内部監査の経験者として、内部監査部門の「リーダー」になる。
- ・社内のコンプライアンスの「番人」になる。
- ・社内の「アドバイザー」として頼られる存在になる。
- ・内部監査ほか、監査の「専門家」としての評価を得て、社外でも活動する。
- ・社内外で内部監査の「品質評価者」として、監査実務の改善に広く貢献する。
- ・その他（具体的に）

#### (2) 内部監査関係者の労働流動性の影響〔Q34〕

会社等の組織体内外における内部監査関係者の労働流動性が高まることにより、もたらされると考えられることについて、以下の選択肢から回答を求めた。

- ・社内の人材交流により内部監査経験者が増え、内部監査への理解が深まる。
- ・社外出身者の増加により他社の監査実務や手法を知る機会が得やすくなり、ベス

トプラクティス入手のヒントにつながる。

- ・社外出身者は、社内の組織的な枠組みや人間関係に拘束されず、独立性・客観性に基づく意見形成・表明ができる。
- ・社内外の人材の流動性が高まり、内部監査部門が“あがりのポスト”でなくなる。
- ・若手の登龍門・幹部候補者として迎えられた異動者が増えると、監査が形式的になり、保守的（無難）な意見が形成される。
- ・内部監査の専門的な知見やスキルが内部監査部門内に蓄積されにくくなる。
- ・その他（具体的に）

### （3）内部監査関係者の市場価値の増加とその理由〔Q35〕

近年、内部監査経験者の労働市場性（市場価値）が向上した、又は転職の機会が増加したと考えるか否か、また、その理由は何かを自由記述で問うた。

## 8. 回答者のプロフィールと追加サーベイの可否

回答者の氏名と連絡先〔Q37〕及び今後の調査への協力可否〔Q38〕を尋ねた。

## Ⅲ. サーベイ結果

### 1. 回答者の属性

#### （1）年齢層〔Q1〕

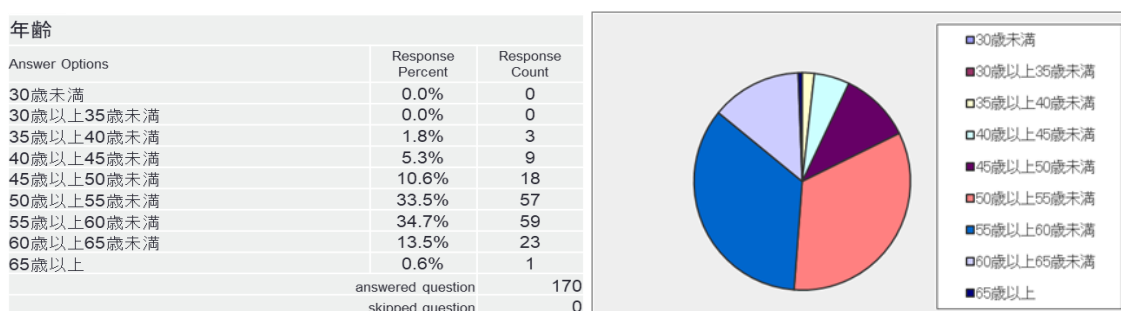
層別には、55歳以上60歳未満が59名（34.7%）で最も多く、次いで50歳以上55歳未満が57名（33.5%）で、45歳以上50歳未満の18名（10.8%）と60歳以上65歳未満23名（13.5%）となり、50歳以上60歳未満を中心にほぼ正規分布の形となった。業種・業態によるものの、企業の平均年齢又は中央値は一般的に40歳台にあると考えられるが、今回の回答者のそれは、50歳台半ばにあると推定された。これは内部監査部門に新卒入社で配属されるケースがまれであり、いわゆる中堅の域に達してからの異動が多いことによる。本サーベイでも35歳未満は0名で、35歳以上40歳未満が3名（1.8%）であり、平均的な年齢層とおよそ10歳年長であると推測された。

筆者は、欧米のある製造会社で、大学卒業後入社し、管理系部門に配属された社員の約半数が、その会社の内部監査部門でJunior Auditorとしてトレーニングを受ける事例を見聞した。内部監査の専門職を養成するアプローチの違い（わが国企業の伝統な入社

後の OJT によるか、潜在的な能力を考慮した上で専門性を習得させるか) を示しているといえよう。

後述 (3) 現在の職位 の回答結果によれば、内部監査部門長は 68 名で、上記の結果を職位別に分けると、55 歳以上 60 歳未満が最多の 31 名 (45.6%)、次いで 50 歳以上 55 歳未満が 21 名 (30.9%) で、これら 2 つの年齢層で全体の 76.5% を占めた。

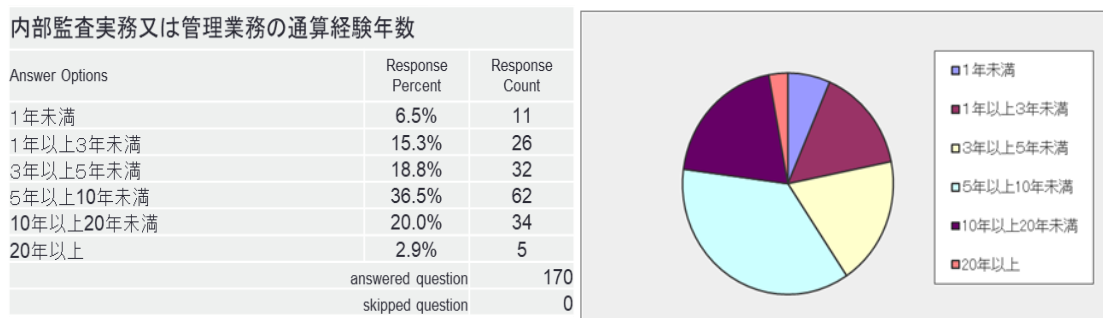
一方、同様に、内部監査人 (内部監査管理職及び内部監査担当者) は 87 名で、50 歳以上 55 歳未満が最多の 33 名 (37.9%)、次いで 55 歳以上 60 歳未満が 23 名 (26.4%) で、これら 2 つの年齢層で全体の 64.3% を占めた。



内部監査部門長及び内部監査人の最多年齢層が、55 歳以上 60 歳未満 (45.6%) と 50 歳以上 55 歳未満 (37.9%) であったことは、一般的に前者の方が後者よりも年長であることから、違和感のない結果であるといえる。

## (2) 通算経験年数 [Q2]

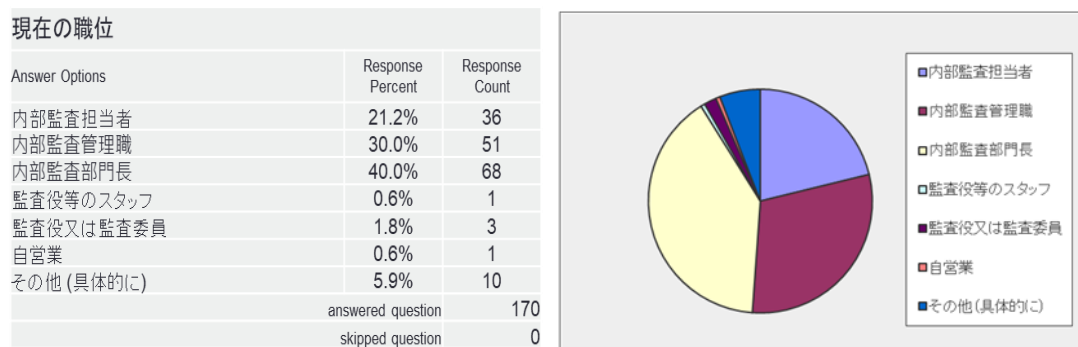
通算経験年数は、5 年以上 10 年未満が最多の 62 名 (36.5%)、次いで 10 年以上 20 年未満が 34 名 (20.0%)、僅差で 3 年以上 5 年未満 32 名 (18.8%) となった。これを職位別に見てみると、内部監査人は、5 年以上 10 年未満が 34 名 (39.1%)、次いで 3 年以上 5 年未満が 23 名 (26.4%) であり、全体の傾向と同様であったが、内部監査部門長は、5 年以上 10 年未満が 25 名 (36.8%) であったものの、それに次いだのが 1 年以上 3 年未満 15 名 (22.1%) であった。これは、多くの会社での内部監査部門長のポストが、社内ローテーション人事の位置付けであり、2~3 年で次の異動先に転出することを示唆している。



### (3) 現在の職位〔Q3〕

現在の職位は、内部監査部門所属者が155名で全体の91.2%を占め、その内訳は、内部監査部門長が68名(40.0%)、内部監査部門管理職が51名(30.0%)、内部監査担当者が36名(21.2%)であった。監査役等やその補助使用人(スタッフ)が若干名いたほか、自営業(内部監査セミナー講師等に従事)がいた。その他10名の内訳は、大学教員1名、内部統制関係業務3名、コンサルタント1名、その他の部門勤務者5名であった。

本稿ではこれらのデータのうち、内部監査部門長と内部監査人(内部監査部門管理職と内部監査担当者の計)を切り口に分析した。



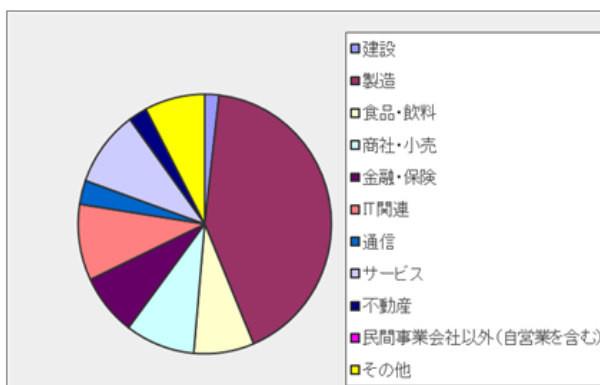
### (4) 所属先グループの主な業種〔Q4〕

製造に分類される会社が71社で、全体の42.0%を占める結果となったが、東京証券取引所の本則市場及びマザーズ上場会社約2,600社(金融を除く)のうち、製造が約46%であることを考え合わせると、平均的な割合であるといえる。このほかは、IT関連とサービスがそれぞれ16社(9.5%)、商社・小売15社(8.9%)、食品・飲料と金融・保険が13社(7.7%)と続き、特定の業種に偏ることのない母集団となった。なお、冒頭でも述べたとおり、調査対象の日本内部監査協会の「SAM研修会」は、異業種交流研究会であり、内部監査体制に量的な特徴があるいわゆるメガバンク等の金融・証券は同会に

登録がなく、上記の金融・保険に含まれていない。

所属先グループの主な業種

Answer Options	Response Percent	Response Count
建設	1.8%	3
製造	42.0%	71
食品・飲料	7.7%	13
商社・小売	8.9%	15
金融・保険	7.7%	13
IT関連	9.5%	16
通信	3.0%	5
サービス	9.5%	16
不動産	2.4%	4
民間事業会社以外(自営業を含む)	0.0%	0
その他	7.7%	13
answered question		169
skipped question		1

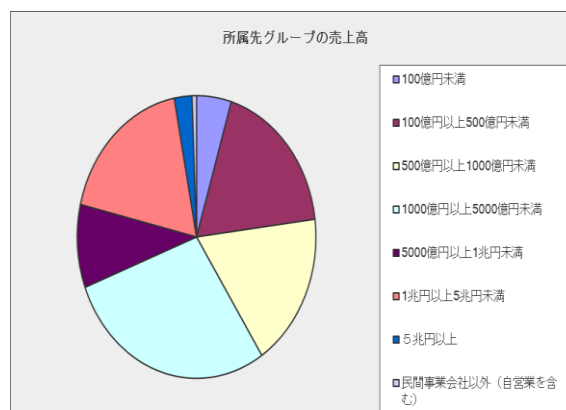


### (5) 所属先グループの売上高〔Q5〕

内部監査部門の体制は、売上高との相関があるといわれることから、所属先グループの売上規模を尋ねた。その結果、1000億円以上5000億円未満が48社(28.4%)、次いで100億円以上500億円未満と1兆円以上5兆円未満がそれぞれ31社(18.3%)、500億円以上1000億円未満が30社(17.8%)であった。このことからいえることは、特定の売上規模への偏在がないことであった。

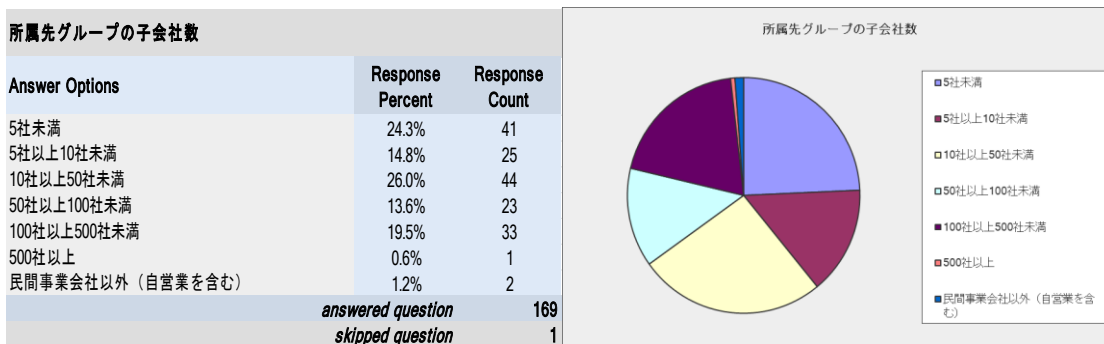
所属先グループの売上高

Answer Options	Response Percent	Response Count
100億円未満	4.7%	8
100億円以上500億円未満	18.3%	31
500億円以上1000億円未満	17.8%	30
1000億円以上5000億円未満	28.4%	48
5000億円以上1兆円未満	9.5%	16
1兆円以上5兆円未満	18.3%	31
5兆円以上	2.4%	4
民間事業会社以外(自営業を含む)	0.6%	1
answered question		169
skipped question		1



### (6) 所属先の子会社数〔Q6〕

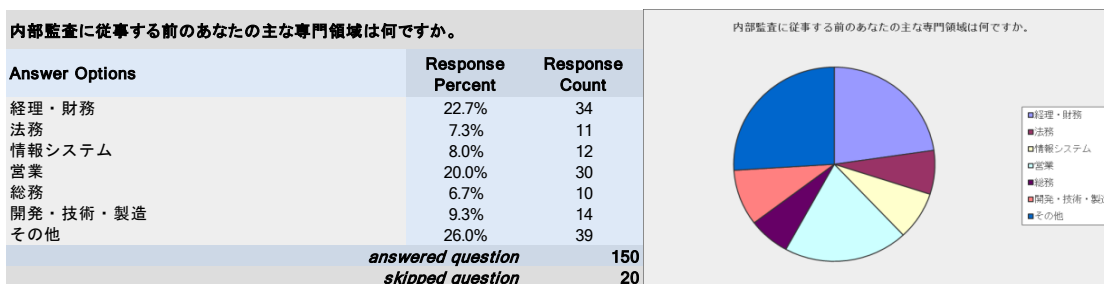
グループの規模を示すものとして子会社数があり、これも内部監査部門の体制に影響を与えるといわれることから、所属先グループの子会社数を尋ねた。その結果、10社以上50社未満が44社(26.0%)で最も多く、次いで5社未満が41社(24.3%)、100社以上500社未満が33社(19.5%)、5社以上10社未満が25社(14.8%)、そして、50社以上100社未満が23社(13.6%)との分布となり、500社以上は1社(0.6%)で、ここにも大きな偏りはなかった。



## 2. 内部監査の専門性

### (1) 内部監査従事前の専門領域〔Q7〕

経理・財務が 34 名 (22.7%) で最も多く、次いで、営業が 30 名 (20.0%) で、開発・技術・製造が 14 名 (9.3%)、情報システムが 12 名 (8.0%)、法務が 11 名 (7.3%)、総務が 10 名 (6.7%) とほぼ同数で続いた。かつては、経理・財務出身者が多数を占め、情報システムがそれに次ぐ位置にいたが、営業職や技術職をバックグラウンドとする内部監査人が増えてきたのは、内部監査が会計監査だけでなく、幅広い業務領域を対象とすることが必要になっているからであり、その他 39 名中に人事との回答が 6 名あったことも最近の傾向と考えられる。



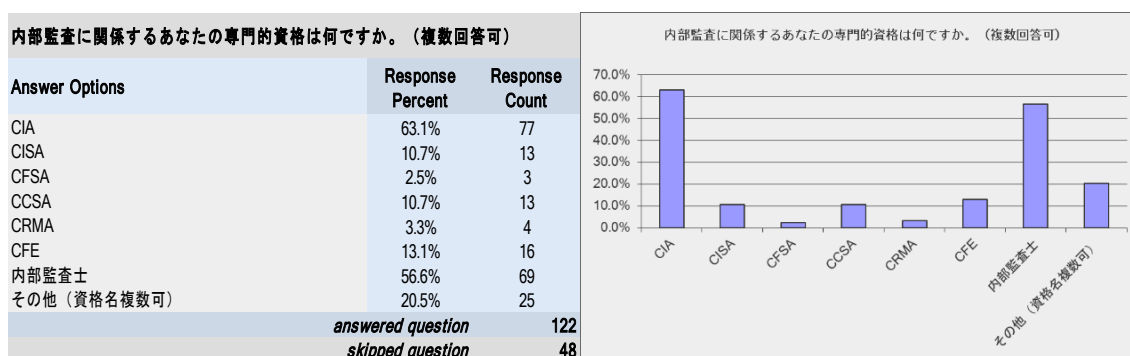
### (2) 内部監査に関する専門的資格〔Q8〕

内部監査に関する資格として選択肢に掲げたもののうち、内部監査士は、日本内部監査協会が主催する認定講習会（計 50 時間）を受講し、課題論文を提出し審査を受け、合格すれば称号が与えられる資格である。そのほかの資格は、CFE（公認不正検査士）を除き、IIA（内部監査人協会）が主催する国際資格である。

調査の結果、最多が CIA（公認内部監査人）77 名（回答者数の 63.1%）で、次いで、内部監査士 69 名（同 56.5%）、CFE が 13.1%、CISA（公認情報システム監査人）と CCSA（内部統制評価指導士）がそれぞれ 13 名（同 10.7%）であった。



内部監査士及び CIA は、内部監査の専門的資格として標準的なものであり、前者は内部監査実務に従事しはじめて比較的に浅い時期に、内部監査のエキスパートから分野別に実践的な講義を聴くもので、いわば入門編であるのに対し、後者は内部監査等の実務経験 2 年を有することが要件となっていることから、中級編と位置付けることができる。CIA 取得のための課程が専門学校に複数開かれ、通信教育のコースも併設されており、内部監査の専門性を裏付ける公認資格の中核的な存在となっている。



CIA の有資格者の現在の職位別内訳は、内部監査部門長が 24 名、内部監査部門管理職が 25 名、内部監査担当者が 15 名であった。それら 64 名を通算経験年数別に見ると、3 年未満の有資格者は 4 名（うち、内部監査部門長は 1 名）にすぎないが、3 年以上 5 年未満が 7 名、5 年以上 10 年未満が 30 名、10 年以上が 23 名となり、経験年数と実績を積み重ねるにつれ、専門性の裏付けを求め資格取得にチャレンジするインセンティブが、内部監査部門に所属する者に働いた結果と考えられる。

### (3) 内部監査の専門性を高めるために必要な能力〔Q9〕

内部監査の専門性を高めるために必要な能力として、①知識、②スキル、③その他の能力で最も重要と考えるものはそれぞれ具体的に何かを自由記述で求めた。キーワード又は文意からくみ取った内容により分類した結果（重複回答あり）は以下のとおりである（総回答者数：131 名）。

#### ①知識（回答者数：130 名）・IIA 国際基準を含む内部監査

- ・内部統制（リスクマネジメント・ガバナンスを含む）の知識が最多で 56 件、次いで、経理・財務・会計が 43 件、法務が 32 件、IT が 11 件であった。これに対し、所属先又は監査対象先の業務知識が 37 件であった。
- ・内部監査・内部統制等に一般的な知識だけでなく、自社に固有の業務知識も、内部監査実務遂行上、重要との認識があると考えられる。

## ②スキル（回答者数：129名）

- ・インタビュー・監査報告書作成・監査結果の伝達のためのコミュニケーション力が最多の71件、これに次いだのが、洞察力・分析力・読解力等を含む論理的思考力で30件であった。
- ・回答者の半数以上がコミュニケーション力を挙げているのは示唆的で、この中には、英語等の語学力7件も含まれており、海外グループ会社に対する監査を含め、内部監査人が有効で効率的な実務遂行のためには、コミュニケーション力が最優先であるとの見方が主流を占める。

## ③その他の能力（回答者数：114名）

- ・ここでも、コミュニケーション力が41件で最多であった（英語等の語学力7件を含む）が、②で2番手であった論理的思考力がほとんどなく（3件）、好奇心・探求心・異常を察知する力や、職業的懐疑心が12件挙げられたことが特筆される。
- ・職業的懐疑心は、IIA「内部監査の専門職的实施の国際フレームワーク」（以下「IIA国際フレームワーク」という）でもしばしば取り上げられることから、内部監査人にかなり浸透していることがうかがえる。

## （4）内部監査の専門性を習得するために採った方法・手段〔Q10〕

内部監査の専門性を習得するために採った方法・手段について選択肢を設け、該当するもののうち、上位3つの回答を求めた結果は以下のとおりである（総回答者数：139名）。

・外部セミナー	102件
・OJT（内部監査部門内教育を含む）	100件
・自己啓発・独学	87件
・日本内部監査協会主催の定例研究会	81件
・専門学校	22件
・特になし	0件
・その他（他社監査人との交流5件ほか）	10件

わが国の伝統的な教育訓練方法といわれるOJT（100件）よりも多かったのが、外部セミナー（102件）で、日本内部監査協会が多くのセミナーを企画・開講しており、内部監査の専門性向上に有益であると受け止められていることがわかる。これらに次ぐも

のが、自己啓発・独学（87件）、そして、日本内部監査協会主催の定例研究会（81件）であった。最多件数であった外部セミナーとこの定例研究会の違いは、前者がそのとき限りの教室形式であるのに対し、後者は、一定期間、メンバーがある程度固定して情報共有や意見交換が継続可能であることが挙げられる。その道の諸先輩の中から、私淑を含め、師と仰ぐ人々に出会い、様々な課題や悩みを解決する場をできるだけ多く持つことが、内部監査人のスキル向上だけでなく、モチベーション維持にも大きな役割を果たす。

近年、内部監査の専門性向上に関し存在感を高めているのが専門学校である（22件）。筆者がCIA受験に取り組みはじめた頃（1999年）、一部の会計専門学校にCIAコースを併設する事例がいくつかあったが、当時はやはり自己啓発・独学が主流であった。しかし、今回のサーベイでは一定の回答があり、しかも、22件の回答のうち、17件がCIA資格保有者によるものであったことから、CIA資格取得の方策として支持されているといえる。

### 3. 内部監査部門におけるキャリアパス

#### (1) 内部監査人の「あるべき姿」と「実態」〔Q11〕

内部監査人のキャリアパスの「あるべき姿」と「実態」のそれぞれについて、選択肢から上位3つの回答を求めた結果は、以下のとおりであった。

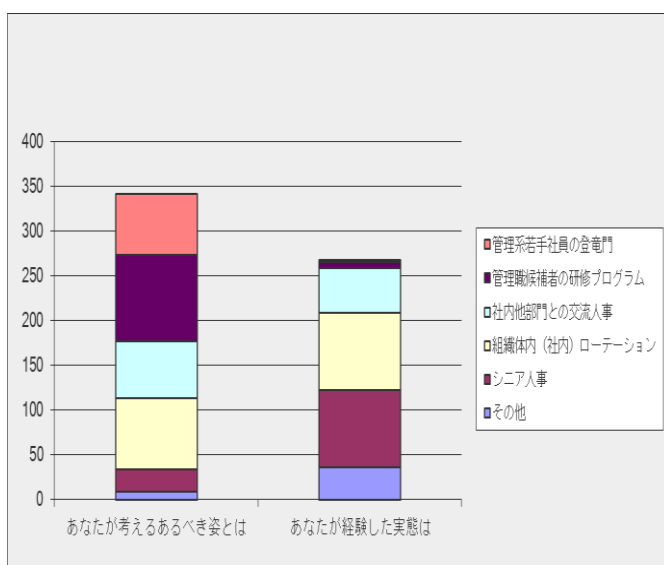
「あるべき姿」の最多が、管理系若手社員の登龍門 96件（有効回答者の69.1%、以下同じ）、次いで、組織体内（社内）ローテーション人事が79件（56.8%）、そして、管理職候補者の研修プログラムが68件（48.9%）、社内他部門との交流人事64件（46.0%）と続き、シニア人事の支持は25件（18.0%）と少なかった。これに対し「実態」は、シニア人事と社内ローテーション人事がともに最多の86件（62.3%）で並び、これらに次いで、社内他部門との交流人事が50件（36.2%）で、管理職候補者の研修プログラムは7件（5.1%）、管理系若手社員の登龍門は3件（2.2%）で実践事例が極端に少ない結果となった。

「あるべき姿」と「実態」の乖離が少なかったのは、社内ローテーション人事で、社内他部門との交流人事も同様であり、人材確保の手段として有効であると理解されていることを示している。一方、「あるべき姿」の上位にランクされた、管理系若手社員の登

龍門と管理職候補者の研修プログラムであったが、「実態」における回答数はそれぞれ、3件（2.2%）と7件（5.1%）であり、乖離幅が極端に大きかった。

なお、その他9件（6.5%）の具体的な内容〔Q12〕は下表枠内に記載のとおりであり、「あるべき姿」が他社からの専門職の採用又は他社へ転職可能な専門職の育成が6件あったのに対し、「実態」の回答36件（26.1%）のうち14件（38.9%）はネガティブなもので、社内でほかに行き場所のない人材、いわゆる余剰人員、休職から復職者の受入れ等が記入され、内部監査部門の人的運営面の難しさが示される結果となった。内部監査部門は、外観上、時間外勤務が少なく、いわゆるチェックリストによる定型的な監査が専門性を要しないとの誤解が社内、特に人事部門にあることがその背景にあると考えられる。

内部監査担当者のキャリアパスの「あるべき姿」と「実態」について（該当するものうち上位3つを回答）							
Answer Options	管理系若手社員の登龍門	管理職候補者の研修プログラム	社内他部門との交流人事	組織体内（社内）ローテーション人事	シニア人事	その他	Response Count
あなたが考えるあるべき姿とは	68	96	64	79	25	9	139
あなたが経験した実態は	3	7	50	86	86	36	138
						<i>answered question</i>	139
						<i>skipped question</i>	31



#### 「あるべき姿」のその他〔Q12〕

- ・ 他社からの専門職の採用、他社への転職可能な専門職の育成 **6件**

#### 「実態」のその他

- ・ 行き場のない人材／余剰人員／休職からの復職者等 **14件**
- ・ 他社からの採用、希望又は社内公募 **7件**

## （2）内部監査部門長の「あるべき姿」と「実態」〔Q13〕

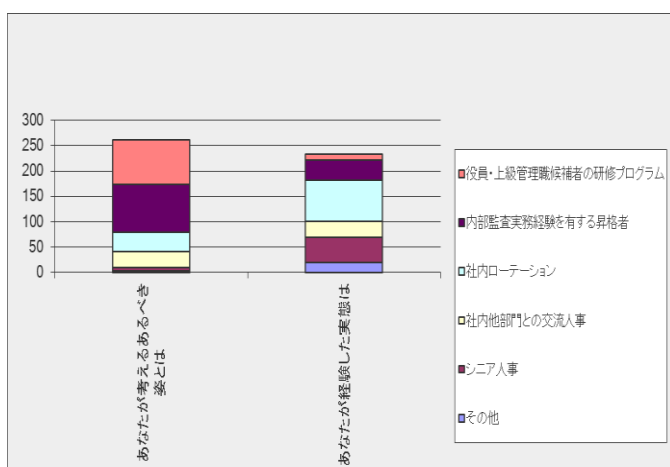
（1）と同様に、内部監査部門長のキャリアパス（ポジション）の「あるべき姿」と「実態」のそれぞれについて、選択肢から上位2つの回答を求めた結果は以下のとおりであった。

「あるべき姿」の上位は、内部監査実務経験を有する昇格者が 94 件（68.6%）、次いで、役員・上級管理職候補者の研修プログラムが 88 件（64.2%）となりこの 2 つに集中した。これに対し「実態」は、社内ローテーション人事に 81 件（59.6%）が集まったものの、シニア人事 51 件（37.5%）、内部監査実務経験を有する昇格者 40 件（29.4%）、社内他部門との交流人事 31 件（22.8%）と分散する結果となった。「あるべき姿」と「実態」の乖離幅が大きいのは、期待過大の例として、役員・上級管理職候補者の研修プログラムの「あるべき姿」94 件（68.6%）に対して「実態」11 件（8.1%）、逆に期待しないのに実態は多いという項目がシニア人事で、「あるべき姿」6 件（4.4%）に対して「実態」51 件（37.5%）であった。

なお、その他の具体的な内容〔Q14〕のうち、「実態」（19 件、14.0%）の内訳は下表枠内に記載のとおりであり、個別事情を勘案した人事にも、抜擢人事等、積極的な理由（6 件）がある一方で、会社生活における“終着駅”等、消極的な理由が挙げられ、社内人材によらない社外人材の採用（3 件）も少数ながら回答があった。

内部監査部門長のキャリアパス(ポジション)の「あるべき姿」と「実態」について(該当するものうち上位2つを回答)

Answer Options	役員・上級管理職候補者の研修プログラム	内部監査実務経験を有する昇格者	社内ローテーション人事	社内他部門との交流人事	シニア人事	その他	Response Count
あなたが考えるあるべき姿とは	88	94	38	32	6	4	137
あなたが経験した実態は	11	40	81	31	51	19	136
							<i>answered question</i> 138
							<i>skipped question</i> 32



「実態」のその他〔Q14〕

- ・ 個別事情による人事
  - 積極的 6 件
  - 消極的 4 件
- ・ 他社からの採用 3 件

#### 4. 内部監査のステークホルダーとの関係

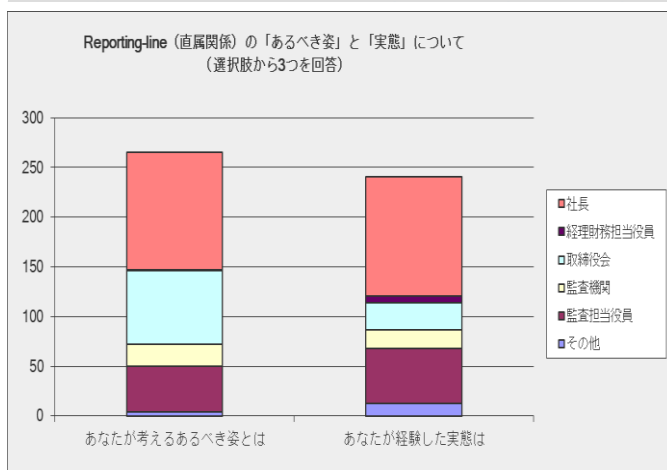
##### (1) 内部監査部門の Reporting line の「あるべき姿」と「実態」〔Q16〕

内部監査部門の Reporting line の「あるべき姿」と「実態」のそれぞれについて、選択肢から上位3つの回答を求めた結果は以下のとおりである。

「あるべき姿」の上位は、社長が 118 件、次いで、取締役会が 74 件、監査担当役員が続き 46 件であった。これに対し、「実態」は上位から、社長が 120 件、監査担当役員が 55 件、取締役会が 27 件となった。データが示すとおり、社長の「あるべき姿」と「実態」はほとんど同数で、理想と現実が一致し、監査担当役員も同様に大きな乖離はなかった。取締役会に関していえば「あるべき姿」の3分の1強の「実態」となった。IIA 国際フレームワークで、Dual-reporting relationship が求められているが、わが国の内部監査実務では難しい現状がデータに表れている。

なお、その他の具体的な内容〔Q17〕のうち、「あるべき姿」に記入された内容から監査役（会）に属すると考えられるものが4件あり、「実態」には、管理系取締役やその他の役員に該当するものがそれぞれ3件あった。

Answer Options	社長	経理財務担当役員	取締役会	監査機関	監査担当役員	その他	Response Count
あなたが考えるあるべき姿とは	118	1	74	22	46	4	138
あなたが経験した実態は	120	7	27	19	55	13	137
							answered question 138
							skipped question 32



##### 「あるべき姿」のその他〔Q17〕

- ・ 監査役（会）4 件を監査機関に加えると 26 件

##### 「実態」のその他

- ・ 管理系取締役 3 件
- ・ その他の役員 3 件
- ・ 監査役（会） 2 件
- ・ その他の部長 2 件

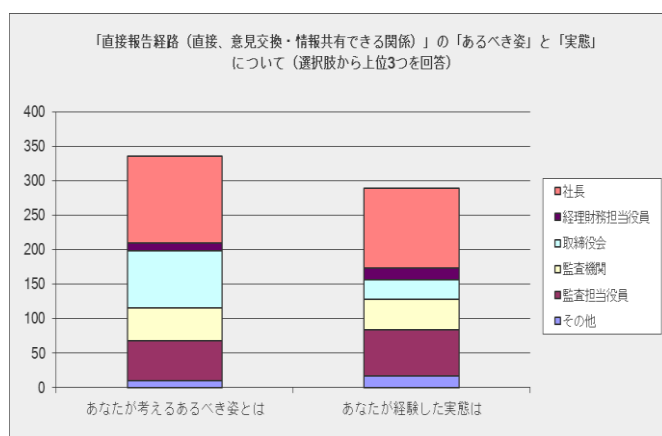
##### (2) 直接報告経路（直接、意見交換・情報共有できる関係）の「あるべき姿」と「実態」〔Q18〕

直接報告経路（直接、意見交換・情報共有できる関係）の「あるべき姿」と「実態」のそれぞれについて、選択肢から上位3つの回答を求めた結果は以下のとおりである。

「あるべき姿」の上位は、社長が 126 件、次いで、取締役会が 82 件、監査担当役員が 58 件となった。これに対し、「実態」は、社長が 116 件、監査担当役員が 67 件、監査機関が 44 件の順になった。「あるべき姿」と「実態」の乖離幅の観点では、社長、監査担当役員、監査機関とも大きくなく、唯一、取締役会の「あるべき姿」82 件に対し「実態」28 件で乖離幅が大きかった。直属関係と直接報告経路は厳密には異なるが、実務的な効果においては同値であり、(1)と同様に、わが国の内部監査実務では難しい現状がデータに表れている。

なお、その他の具体的な内容〔Q19〕のうち、「あるべき姿」と「実態」の双方に 8 件ずつ監査役（会）に該当するものがあつた。選択肢の監査機関に足し合わせると、「あるべき姿」が 56 件、「実態」が 52 件となるが、乖離幅の大きさに影響を与えるものではないと判断した。

「直接報告経路(直接・意見交換・情報共有できる関係)」の「あるべき姿」と「実態」について(選択肢から上位3つを回答)							
Answer Options	社長	経理財務担当役員	取締役会	監査機関	監査担当役員	その他	Response Count
あなたが考えるあるべき姿とは	126	12	82	48	58	10	137
あなたが経験した実態は	116	17	28	44	67	17	136
							<i>answered question</i> 137
							<i>skipped question</i> 33



「あるべき姿」のその他〔Q19〕

- ・ 監査役（会）8 件を監査機関に加えると 56 件

「実態」のその他

- ・ 監査役（会）8 件を監査機関に加えると 52 件
- ・ 経営会議・執行役員会等 4 件

### (3) 内部監査関係者としての課題（苦勞）〔Q15〕

内部監査関係者としての課題や苦勞の具体的な事例を得るべく、4つのカテゴリー別に自由記述による回答を求め、クラスター分析した結果は以下のとおりである。

回答者総数 170 のうち、4つの相手先の有効回答率は以下のであるが、いずれも 65% から 70% でほとんどばらつきがなかった。しかし、「特になし」に分類される回答の有効回答者数に占める割合は、①社長 31.5%、②監査機関 39.3%であり、③監査対象先

10.3%、④内部監査部門 7.6%となった。前二者と後二者は対照的であり、回答内容にもそれぞれに共通する質的な違いが認められた。

① 社長との関係

・信頼関係の確立、期待・ニーズの把握	27 (24.3%)
・理解・関心不足	20 (18.0%)
・量的・質的コミュニケーション不足	12 (10.8%)
・報告書の説得力・わかりやすさ不足	11 (9.9%)
・その他	6 (5.5%)
・特になし	35 (31.5%)
・無回答	59

有効回答数 111 名 (65.2%)、回答総数 170 名

② 監査役等、監査機関との関係

・両監査のすみ分け、業務効率と独立性のバランス	18 (16.1%)
・双方の連携、コミュニケーション不足	12 (10.7%)
・説明のわかりやすさ不足	8 (7.1%)
・監査役の期待過剰	7 (6.2%)
・業務・日程調整	5 (4.5%)
・内部監査への無関心	5 (4.5%)
・その他	13 (11.6%)
・特になし	44 (39.3%)
・無回答	58

有効回答数 112 名 (65.9%)、回答総数 170 名

③ 監査対象先との関係

・内部監査の意義・目的への理解不足、協力不足	32 (27.4%)
・内部監査への信頼感不足、抵抗感・嫌悪感・警戒感	21 (17.9%)
・指摘事項・提言への合意形成	17 (14.5%)
・業務・日程調整	10 (8.5%)
・形式的な是正・改善活動	9 (7.7%)
・その他	16 (13.7%)



- ・特になし 12 (10.3%)
- ・無回答 53

有効回答数 117 名 (68.8%)、回答総数 170 名

④ 内部監査部門内において

- ・人材確保・育成 25 (21.0%)
- ・モチベーション管理 17 (14.3%)
- ・人間関係維持・部門運営 13 (10.9%)
- ・監査人間の意見調整 13 (10.9%)
- ・監査手順を守らないことによる不具合対応 8 (6.7%)
- ・監査品質の維持・向上 7 (5.9%)
- ・その他 27 (22.7%)
- ・特になし 9 (7.6%)
- ・無回答 51

有効回答数 119 名 (70.0%)、回答総数 170 名

(4) 社長及び取締役会又は監査機関との意見の不一致の有無とある場合の理由〔Q22〕

社長及び取締役会又は監査機関との意見の不一致について、経験の有無と、ある場合の具体的内容を自由記述で尋ねた結果は以下のとおりである。

- ・意見の不一致の経験なし 80 名 (84.2%)
- ・意見の不一致の経験あり 14 名 (14.7%)

(内訳：社長と明記 5 名、文意から社長と判断 8 名、計 13 名；監査役等 1 名)

- ・その他 1 名 (1.1%)
- ・無回答 75 名

有効回答数 95 (55.8%)、回答総数 170 名

Q15 の設問①から④に対して、同数程度 (51~59 名) の「無回答」があったが、「特になし」の有効回答数に対する回答率が、①社長との関係は 31.5%、②監査機関との関係は 39.3%であり、③監査対象先の 10.3%、④内部監査部門内の 7.6%に比べ高かったことを考慮すると、(4) における意見の不一致の経験がないとの回答率が高いこと (有効回答数に対して 84.2%) は、傾向的に整合しているといえる。

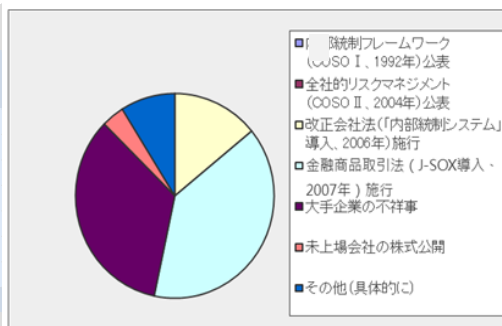
## 5. 内部監査部門の認知度

### (1) 内部監査部門の認知度を高めた事象〔Q20〕

内部監査部門の認知度を最も高めたと考えられる事象を問うたところ、内部統制報告制度対応が最多の回答（39.3%）となり、大手企業の不正事件（34.1%）がそれに続き、会社法「内部統制システム」の導入（14.1%）以下と大差がついた。

組織体(会社等)内外の内部監査部門の認知度を最も高めたと考えられる近年の事象は何ですか。

Answer Options	Response Percent	Response Count
内部統制フレームワーク（COSO I、1992年）公表	0.0%	0
全社的なリスクマネジメント（COSO II、2004年）公表	0.0%	0
会社法（「内部統制システム」導入、2006年）施行	14.1%	19
金融商品取引法（J-SOX導入、2007年）施行	39.3%	53
大手企業の不正事件	34.1%	46
未上場会社の株式公開	3.7%	5
その他(具体的に)	8.9%	12
<i>answered question</i>		135
<i>skipped question</i>		35

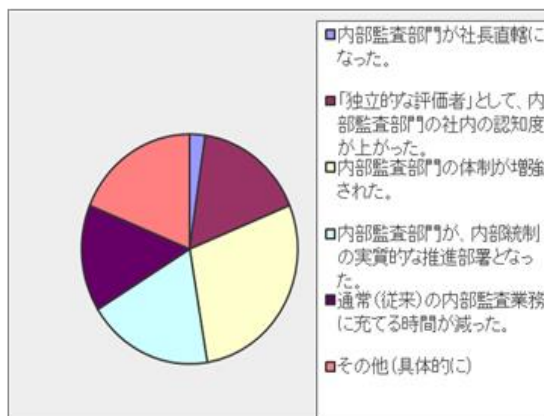


### (2) 内部統制報告制度（J-SOX）が内部監査部門にもたらした最大の影響〔Q21〕

いわゆる J-SOX 対応が、内部監査部門にもたらした最大の影響を別の設問で具体的に尋ねたところ、「内部統制の独立的な評価者として認知度が高まり、内部監査部門の体制が強化された」と肯定的に捉える回答が計 43.1%、逆に「内部監査部門が内部統制の実質的な推進部署 となった」、「本来の内部監査業務に充てる時間が減った」と消極的に評価する回答が計 33.8%となり、功罪相半ばする結果となった。

いわゆるJ-SOX導入が内部監査にもたらしたと考えられる最大の影響は何ですか。

Answer Options	Response Percent	Response Count
内部監査部門が社長直轄になった。	2.3%	3
「独立的な評価者」として、内部監査部門の社内の認知度が上がった。	16.5%	22
内部監査部門の体制が強化された。	28.6%	38
内部監査部門が、内部統制の実質的な推進部署となった。	18.8%	25
通常（従来）の内部監査業務に充てる時間が減った。	15.0%	20
その他(具体的に)	18.8%	25
<i>answered question</i>		133
<i>skipped question</i>		37

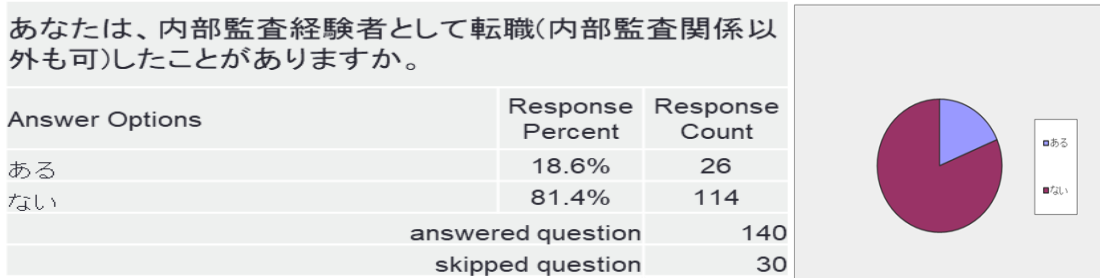


## 6. 内部監査経験者の「転職」

### (1) 転職経験の有無〔Q23〕

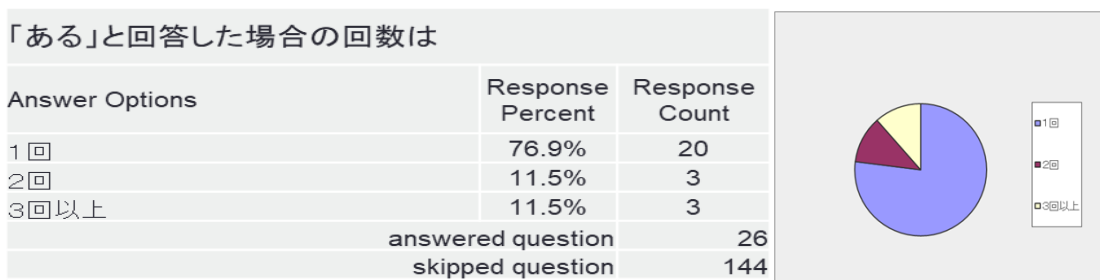
内部監査経験者として転職したことがあるか否かを尋ねたところ、有効回答数 140 名

のうち、26名（18.6%）が経験ありと回答した。有効回答数の内訳は、内部監査部門長が53名、内部監査人が73名、それ以外が14名で、経験ありの回答の内訳は、内部監査部門長が11名（有効回答数の20.8%）、内部監査人が10名（同13.7%）、それ以外が5名（同35.7%）であった。



#### (2) 転職の回数〔Q24〕

経験ありと回答した26名にその回数を尋ねたところ、1回が20名、2回及び3回以上がそれぞれ3名となった。



#### (3) 転職の理由・目的〔Q25〕

転職経験ありと回答した26名に、1回目の転職の動機を問うたところ、内部監査の専門性発揮の機会追求が最多で、2位以下は、内部監査の職種以外にも考えられる一般的な動機であった。

- ・専門性の向上 11
- ・定年退職 6
- ・家庭の事情・会社都合 6 回答総数 26 (名)

#### (4) 1回目の転職による処遇の変化〔Q26〕

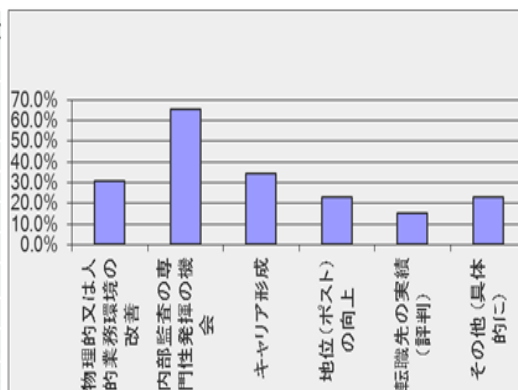
- ・改善した 11
- ・改善しない 14
- ・変わらない 1 回答総数 26 (名)

### (5) 給与等の処遇以外の動機付け〔Q27〕

転職経験ありと回答した 26 名に、給与以外の処遇で転職のインセンティブとなったものを問うた（該当する選択肢上位 2 項目の回答を求めた）ところ、専門性発揮の機会の回答が 17 件（65.4%）、キャリア形成が 9 件（34.6%）、物理的又は人的業務環境の改善が 8 件（30.8%）であった。

給与等の処遇以外にあなたにとってインセンティブ(動機付け)となったものは何ですか(該当するもののうち上位2つを回答)

Answer Options	Response Percent	Response Count
物理的又は人的業務環境の改善	30.8%	8
内部監査の専門性発揮の機会	65.4%	17
キャリア形成	34.6%	9
地位(ポスト)の向上	23.1%	6
転職先の実績(評判)	15.4%	4
その他(具体的に)	23.1%	6
answered question		26
skipped question		144



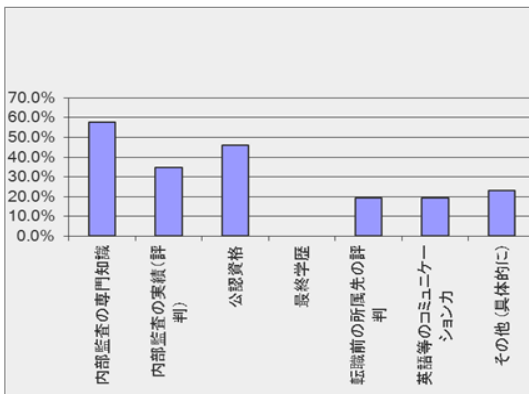
### (6) 転職時に説得力のあった実績〔Q28〕

転職時に説得力のあった実績を同様に 26 名に尋ね、選択肢のうち該当するもの上位 2 つの回答を求めた結果は以下のとおりであった。

内部監査の専門知識 15 件（57.7%）が最多で、次いで、公認資格 12 件（46.2%）、内部監査の実績（評判）9 件（34.6%）が続いた。

転職時に説得力があったと考えられるあなたの内部監査経験者としての実績は何ですか(該当するもののうち上位2つを回答)

Answer Options	Response Percent	Response Count
内部監査の専門知識	57.7%	15
内部監査の実績(評判)	34.6%	9
公認資格	46.2%	12
最終学歴	0.0%	0
転職前の所属先の評判	19.2%	5
英語等のコミュニケーション力	19.2%	5
その他(具体的に)	23.1%	6
answered question		26
skipped question		144



### (7) 転職未経験者が転職時に有利と想定する事項〔Q29〕

転職する際に、重視されると想定する事項の上位 2 項目を転職未経験者に尋ねたところ、

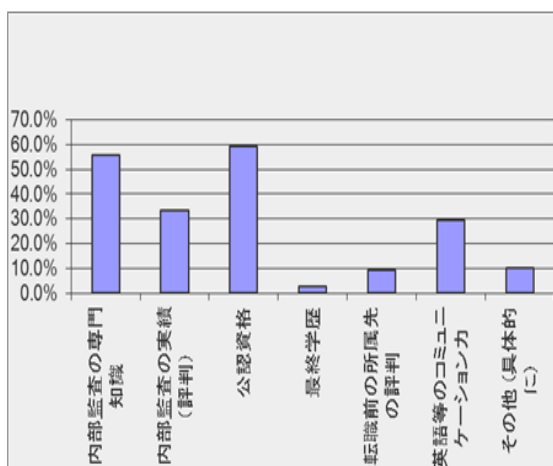
①公認資格(59.3%)、②内部監査の専門知識(55.6%)、③内部監査の実績(評判)(33.3%)と回答した。

公認資格の保有が転職に有利（専門性の裏付け）であると考えている割合が、転職経験

者のそれより高かったことは示唆的である。他の専門的資格と同様、有資格者であることが一定レベルを満たしていることを示すものでしかなくとも、転職未経験者にとっては、資格取得が有利な転職機会を得ようとするインセンティブの一つとなっていると考えられる。

転職する際に重視されるとあなたが想定する事項(転職に有利なこと)は何ですか(該当するものうち上位2つを回答)

Answer Options	Response Percent	Response Count
内部監査の専門知識	55.6%	60
内部監査の実績(評判)	33.3%	36
公認資格	59.3%	64
最終学歴	2.8%	3
転職前の所属先の評判	9.3%	10
英語等のコミュニケーション力	29.6%	32
その他(具体的に)	10.2%	11
	answered question	108
	skipped question	62



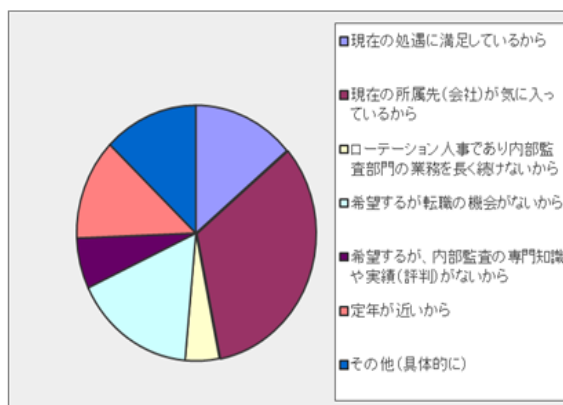
#### (8) 転職未経験の理由〔Q30〕

転職しない理由については、有効回答者 109 名のうち、積極的理由を挙げた人が 58 名(53.2%)、消極的理由が 29 名(26.6%)、いずれでもない中間的な理由が 22 名(20.2%) となった。

積極的理由のうち、「現在の所属先が気に入っている」が最多の 36 名(33.0%)、次いで「現在の処遇に満足している」が 15 名(13.8%) であった。これらは、転職しない意志が明確であることを示している。一方、消極的理由は、「転職を希望するがその機会がない」が 18 名(16.5%)、次いで「転職を希望するが内部監査の専門性や実績がない」が 7 名(6.4%) で、積極的理由を挙げた回答者の半数に及ばなかった。

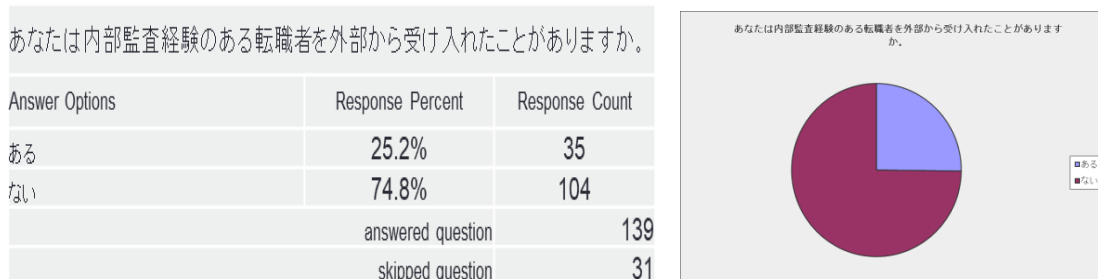
転職未経験の理由は何ですか。

Answer Options	Response Percent	Response Count
現在の処遇に満足しているから	13.8%	15
現在の所属先(会社)が気に入っているから	33.0%	36
ローテーション人事であり内部監査部門の業務を長く続けないから	4.6%	5
希望するが転職の機会がないから	16.5%	18
希望するが、内部監査の専門知識や実績(評判)がないから	6.4%	7
定年が近いから	12.8%	14
その他(具体的に)	12.8%	14
	answered question	109
	skipped question	61



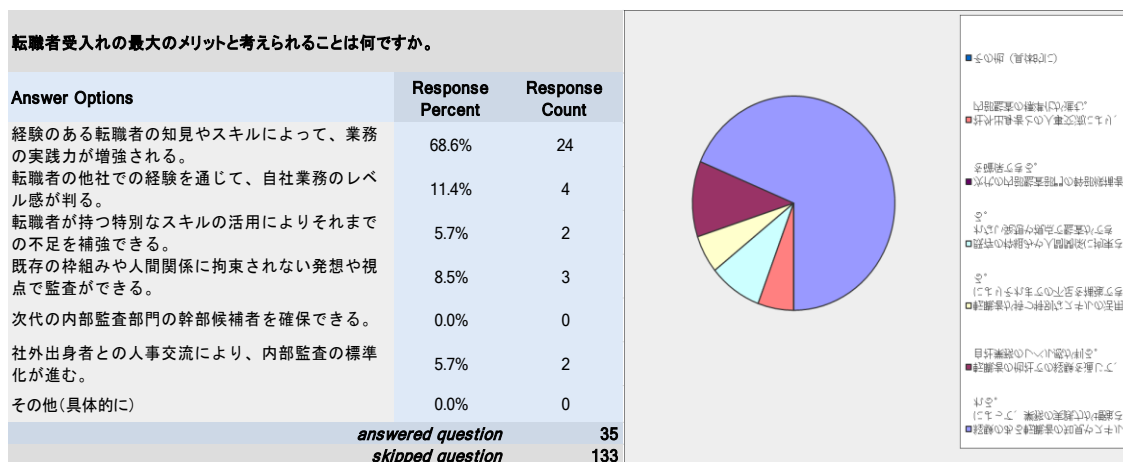
### (9) 転職者受入経験の有無〔Q31〕

内部監査経験のある転職者を外部から受け入れたことがあるか否かを尋ねたところ、有効回答数 139 名のうち、35 名（25.2%）が経験ありと回答した。



### (10) 転職者受入れのメリット〔Q32〕

転職者の受入経験のある 35 名にそのメリットを問うたところ、「転職者の専門性によって、業務の実践力が增强される」が 24 名（68.6%）で、2 位以下の選択肢はそれぞれ 4 名以下に分散する結果となった。

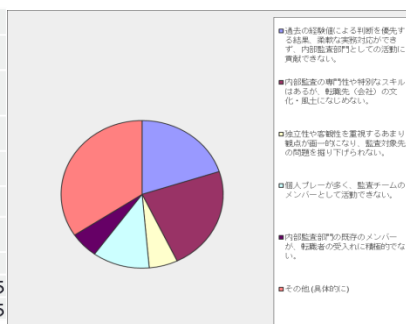


### (11) 転職者受入れのデメリット〔Q33〕

逆に、デメリットについての設問に対しては、「専門性はあるが転職先の文化・風土になじめない」（8 名、22.9%）、次いで、「過去の経験値による判断を優先するため柔軟な実務対応ができない」（7 名、20.0%）の回答があり、「デメリットなし」は 4 名（11.4%）にとどまった。これらの結果からは、内部監査のレベル向上を図りたいとの意向を持つ内部監査関係者には、専門性のある社外人材に対し即戦力としての期待があり、人材受入のインセンティブとなるが、同時にそれはもろ刃の剣となることを示している。

受入れの最大のデメリットと考えられることは何ですか。

Answer Options	Response Percent	Response Count
過去の経験値による判断を優先する結果、柔軟な実務対応ができず、内部監査部門としての活動に貢献できない。	20.0%	7
内部監査の専門性や特別なスキルはあるが、転職先(会社)の文化・風土になじめない。	22.9%	8
独立性や客観性を重視するあまり観点が画一的になり、監査対象先の問題を掘り下げられない。	5.7%	2
個人プレーが多く、監査チームのメンバーとして活動できない。	11.4%	4
内部監査部門の既存のメンバーが、転職者の受入れに積極的でない。	5.7%	2
その他(具体的に)	34.3%	12
answered question		35
skipped question		135



7. 内部監査関係者の将来の目標と労働市場性

(1) 内部監査関係者として業務に従事することの将来的な目標〔Q36〕

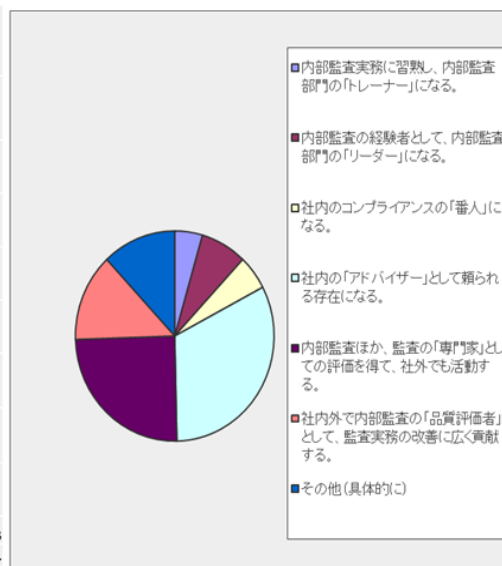
内部監査関係者に対し、内部監査業務に従事することの将来的な目標について、選択肢から回答を求めた結果は以下のとおりであった。

社内の「アドバイザー」が最多の43名(32.3%)で、監査の「専門家」が33名(24.8%)、社内外で活動する「品質評価者」が18名(13.5%)と続いた。

このグラフには表れていないが、内部監査部門長の有効回答者のうち65.4%が「社内での貢献」を目指す姿・目標であると回答した。これに対し、内部監査人のそれは39.7%であった。逆に「社外での活動・貢献」と回答した割合は、前者が25.0%で、後者が44.1%であった。平均年齢と所属先での在籍可能残余年数との関係が背景にあると推測される。

あなたが内部監査関係者として業務に従事することの目標は何ですか。

Answer Options	Response Percent	Response Count
内部監査実務に習熟し、内部監査部門の「トレーナー」になる。	4.5%	6
内部監査の経験者として、内部監査部門の「リーダー」になる。	7.5%	10
社内のコンプライアンスの「番人」になる。	5.3%	7
社内の「アドバイザー」として頼られる存在になる。	32.3%	43
内部監査ほか、監査の「専門家」としての評価を得て、社外でも活動する。	24.8%	33
社内外で内部監査の「品質評価者」として、監査実務の改善に広く貢献する。	13.5%	18
その他(具体的に)	12.0%	16
answered question		133
skipped question		37



## (2) 内部監査関係者の労働流動性の影響〔Q34〕

最多回答を集めた選択肢は、①社内の人材交流により経験者が増え、内部監査への理解が深まる（42名、30.7%）であった。また、2位以下を順に挙げると、②社外出身者の増加により他社の監査手法を知る機会が得やすくなり、ベストプラクティスのヒント入手につながる（36名、26.3%）、③社内外の人材の流動性が高まり、内部監査部門が上がり部署でなくなる（22名、16.1%）、④社外出身者は、社内の組織的な枠組みや人間関係に拘束されず、独立性・客観性に基づく意見形成・表明ができる（19名、13.9%）であった。②及び④は社外人材への期待やニーズを述べたものであり、流動性が高まることを大多数が肯定的に捉え、否定的な意見は、「その他」を選択し自由回答を記入した人を含め、7名（5.1%）にとどまった。

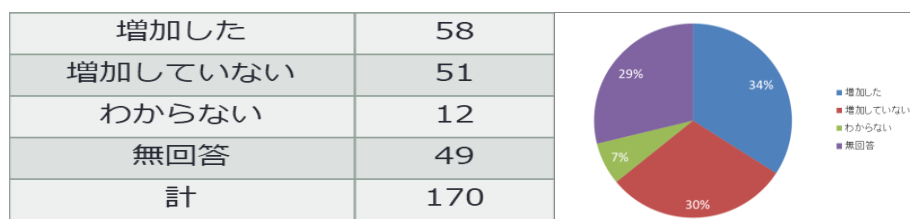
なお、「若手の登龍門・幹部候補者として迎えられた異動者が増えると、監査が形式的になり、保守的（無難）な意見が形成される」を選んだ回答者は1名であった。

## (3) 内部監査関係者の市場価値の増加とその理由〔Q35〕

内部監査関係者の市場価値増加の有無に関する質問への自由記述による回答は、121名の有効回答者のうち、「増加した」が58名（48.0%）、「増加していない」が51名（42.1%）、「わからない」が12名（9.9%）であり、市場価値の増加を認めるか否かはほぼ同数で意見が分かれた。

増加を認める理由として、内部統制報告制度対応、ガバナンス体制強化の要請、企業不正への是正策として内部監査の必要性が高まったとする意見が24名（41.4%）、内部監査の認知度・理解度・位置付けの向上への実感を挙げた人が14名（24.1%）、そして、身近に転職者がいる、求人・求職情報や人材紹介を見聞する機会が増えたとの回答が11名（19.0%）であった。

これに対し、増加したことに否定的な理由としては、社会的に認知度や地位が依然として低い、転職しても他社の内部監査では使えない、市場価値の増加は理想又は期待の段階であるにすぎない等が挙げられたが、総じて具体性に乏しく、個々の回答者の受止めによるものと推測される。





増加したと考える理由

・ J-SOX 対応・ガバナンス体制強化・企業不正の発覚等に伴い 内部監査の必要性が増大した	24 件
・ 内部監査の認知度・理解度・位置付けが向上した	14 件
・ 身近に転職者がいる、求人・求職情報や人材紹介を目に することが増えた	11 件
・ その他	9 件
	計 58 件

8. 回答者のプロフィールと追加サーベイの可否

(1) 回答者の氏名と連絡先〔Q37〕

- ・ 記名 77 名 (45.3%) / 無回答 93 名 (54.7%)

(2) 今後の調査への協力可否 (記名 77 名のうち)〔Q38〕

- ・ 情報交換 58 名 (75.3%)
- ・ 詳細調査 12 名 (15.6%)
- ・ 協力不可 7 名 (9.1%)

以上



## 参考文献

- 青木茂男『内部監査の理論と実際』（中央経済社、1953）
- 青木茂男『新版現代の内部監査』（中央経済社、1970）
- 青木茂男「内部統制システムの見直しと監査役・内部監査人の関係強化」  
月刊監査研究 1983年12月号（日本内部監査協会、1983）
- 石井裕介＝金村公樹「グループ内部統制システムの構築・運用と監視・監督」  
旬刊商事法務 No. 2157（商事法務、2018）
- 稲上毅「会社共同体のゆくえ」法政大学大原社会問題研究所雑誌 No. 599・600（同研究所、2008）参照。<http://oisr-org.ws.hosei.ac.jp/images/oz/contents/599-06.pdf>
- 上村達男＝清原健「会社法制の見直しとコーポレート・ガバナンス」Law&Practice No. 05（2011）[http://www.lawandpractice.net/files/gogou/uemura\\_kiyohara.pdf](http://www.lawandpractice.net/files/gogou/uemura_kiyohara.pdf)
- 浦野雄幸『株式会社監査制度論』（商事法務研究会、1970）
- 江頭憲治郎『株式会社法第6版』（有斐閣、2015）
- 江頭憲治郎「コーポレート・ガバナンスの目的と手法」早稲田法學 92巻1号（2016）
- 落合誠一著、一般社団法人日本取締役協会監修「第I章 独立取締役とはなにか」  
『独立取締役の現状と課題—社外取締役から独立取締役へ—』別冊商事法務 No. 359  
（商事法務、2011）
- 落合誠一＝澤口実「社外取締役・取締役会に期待される役割—日本取締役協会の提言—」旬刊商事法務 No. 2028（商事法務、2014）
- 株式会社東芝第三者委員会「調査報告書」（2015年7月20日）  
[http://www11.toshiba.co.jp/about/ir/jp/news/20150721\\_1.pdf](http://www11.toshiba.co.jp/about/ir/jp/news/20150721_1.pdf)
- 川村眞一『現代の実践的内部監査六訂版』（同文館出版、2018）
- 神田眞人「コーポレートガバナンス OECD原則と日本コード」  
ファイナンス 2016年1月号 [https://www.mof.go.jp/public\\_relations/finance/201601d.pdf](https://www.mof.go.jp/public_relations/finance/201601d.pdf)
- 企業会計審議会「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について（意見書）」（平成19年2月15日）[http://www.fsa.go.jp/singi/singi\\_kigyousin/20070215.pdf](http://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyousin/20070215.pdf)
- 企業会計審議会「金融商品取引法に基づく内部統制報告制度の概要」（資料1）  
[http://www.fsa.go.jp/singi/singi\\_kigyousin/siryounaibu/20100521/01.pdf](http://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyousin/siryounaibu/20100521/01.pdf)
- 北川哲雄『スチュワードシップとコーポレートガバナンス』（東洋経済新報社、2015）

- 経済協力開発機構「G20/OECD Principles of Corporate Governance」(February 17, 2016)  
[http://www.oecd-ilibrary.org/governance/g20-oecd\\_9789264250659-ja](http://www.oecd-ilibrary.org/governance/g20-oecd_9789264250659-ja)
- 経済産業省「グループ・ガバナンス・システムに関する実務指針（グループガイドライン）」(2019年6月28日策定)  
[https://www.meti.go.jp/press/2019/06/20190628003/20190628003\\_01.pdf](https://www.meti.go.jp/press/2019/06/20190628003/20190628003_01.pdf)
- 倉橋雄作「執行役員社長の登場と実務対応」旬刊商事法務 No. 2132 (商事法務、2017)
- 伍井和夫「日本企業の内部監査人の専門能力に関わる実証研究—内部監査の専門家はこうして作られる—」帝京経済学研究第50巻第1号 (2016)
- 小平龍一郎『企業の真価を問うグローバル・コーポレートガバナンス』  
(日本経済新聞出版社、2016)
- 坂本三郎ほか「平成26年改正会社法の解説〔Ⅱ〕」旬刊商事法務 No. 2042 (商事法務、2014)
- 佐久間信夫『コーポレート・ガバナンスの国際比較』(税務経理協会、2007)
- 宍戸善一『動機付けの仕組みとしての企業』(有斐閣、2006)
- 宍戸善一『「企業法」改革の論理』(日本経済新聞出版社、2011)
- 宍戸善一『ベーシック会社法入門<第7版>』(日本経済新聞出版社、2015)
- 宍戸善一＝後藤元『コーポレート・ガバナンス改革の提言』(商事法務、2016)
- 島崎主税『概説内部監査〔第2版〕』(税務経理協会、2008)
- 鈴木竹雄『新版会社法全訂第1版』(弘文堂、1974)
- 関口統一「内部監査の将来像に向けて～キヤノンに於ける戦略的経営監査の試み～」  
日本内部監査協会第52回内部監査推進全国大会個別研究会(2018年9月26日)講演資料
- 高田晴仁「監査役誕生—歴史の窓から—」月刊監査役 No. 640 (以降、同誌に隔月で連載) (日本監査役協会、2015)
- 高橋均「監査役の違法性監査と妥当性監査」情報センサー Vol. 131 (2018年4月号)  
<https://www.ejapan.jp/library/issue/info-sensor/pdf/info-sensor-2018-04-03.pdf>
- 武田和夫「監査役監査と内部監査の連携について」月刊監査研究 No. 533 (日本内部監査協会、2018)
- 田中亘「新しい企業統治と監査役のあり方」日本コーポレート・ガバナンス・ネットワーク第212回講演会(2018年7月9日)資料
- 中央青山監査法人『コーポレートガバナンスと経営監査』(東洋経済新報社、2002)

- Ram Charan=Dennis Carey=Michael Yusim 著、川添節子訳『取締役会の仕事』（日経B P社、2014）
- 津田秀雄『コーポレートガバナンスと内部監査機能』（中央経済社、1999）
- 塚本英巨『監査等委員会導入の実務』（商事法務、2015）
- 塚本英巨『監査等委員会設置会社移行会社の事例分析』（別冊商事法務 No. 399）（商事法務、2015）
- 東京証券取引所「東証上場会社における独立社外取締役の選任状況及び委員会の設置状況」（2017年7月26日）  
<http://www.jpx.co.jp/news/1020/nlsgeu000002kmw2-att/nlsgeu000002kmyn.pdf>
- 東京証券取引所「東証上場会社における独立社外取締役の選任状況、委員会の設置状況及び相談役・顧問等の開示状況」（2018年7月31日）  
<https://www.jpx.co.jp/news/1020/nlsgeu000003931r-att/nlsgeu000003934o.pdf>
- 東京証券取引所「東証上場会社における独立社外取締役の選任状況及び指名委員会・報酬委員会の設置状況」（2019年8月1日）  
<https://www.jpx.co.jp/news/1020/nlsgeu0000045rlr-att/nlsgeu0000045rou.pdf>
- 東京証券取引所「有価証券上場規程施行規則」  
[http://jpx-gr.info/rule/tosho\\_regu\\_201305070041001.html](http://jpx-gr.info/rule/tosho_regu_201305070041001.html)
- 東京証券取引所「上場審査等に関するガイドライン」  
[http://jpx-gr.info/rule/tosho\\_regu\\_201305070042001.html](http://jpx-gr.info/rule/tosho_regu_201305070042001.html)
- 東京証券取引所「上場管理等に関するガイドライン」  
[http://jpx-gr.info/rule/tosho\\_regu\\_201305070043001.html](http://jpx-gr.info/rule/tosho_regu_201305070043001.html)
- 東京証券取引所「有価証券上場規程」  
[http://jpx-gr.info/rule/tosho\\_regu\\_201305070007001.html](http://jpx-gr.info/rule/tosho_regu_201305070007001.html)
- 東京証券取引所「独立役員の確保に係る実務上の留意事項（2015年6月改訂版）」  
<http://www.jpx.co.jp/equities/listing/ind-executive/tvdivq0000008o74-att/20150513-2.pdf>
- 有限責任監査法人トーマツ『内部監査 実務ハンドブック』（中央経済社、2009）
- 富山和彦=澤陽男『決定版これがガバナンス経営だ！』（東洋経済新報社、2015）
- 鳥羽至英=八田進二=高田敏文『内部統制の統合的枠組み 理論篇』（白桃書房、1996）
- 鳥羽至英=秋月信二『監査を今、再び、考える』（国元書房、2018）
- 中西和幸「監査等委員会設置会社の監査等委員による監査・監督—制度創設2年を経過して—」日本監査役協会監査等委員会設置会社向け講演会（2017年8月28日）資

料

- 中村慎二＝塚本英巨＝中野常道『コーポレートガバナンス・コードのすべて』  
(商事法務、2017)
- 中村直人＝倉橋雄作『コーポレートガバナンス・コードの読み方・考え方』  
(商事法務、2015)
- 日本監査役協会「月刊監査役 No. 644 別冊付録「監査役監査基準」等の改定  
(平成 27 年 7 月 23 日)」(日本監査役協会、2015)
- 日本監査役協会監査法規委員会「監査役等と内部監査部門との連携について」  
(2017 年 1 月 13 日)(日本監査役協会、2017)
- 日本監査役協会「監査役スタッフに関するアンケート調査」結果報告(2017 年 1 月)
- 日本監査役協会ケース・スタディ委員会「委員会設置会社のコーポレート・ガバナンスと監査実務の事例研究—アンケート調査と事例報告を踏まえて—」(平成 23 年 10 月 27 日)(日本監査役協会、2011)
- 日本監査役協会監査法規委員会「監査役等と内部監査部門との連携について」(2017 年 1 月 13 日)
- 日本監査役協会「役員等の構成の変化などに関する第 18 回インターネット・アンケート集計結果」(平成 30 年 4 月 27 日)  
<http://www.kansa.or.jp/support/library/secretariat/enqtotal18-1.html>
- 日本取締役協会著、宍戸善一＝広田真一編『委員会等設置会社ガイドブック』  
(東洋経済新報社、2004)
- 日本取締役協会『監査委員会ガイドブック』(商事法務、2006)
- 日本取引所グループ「新規上場基本情報」ほか  
[https://www.jpx.co.jp/equities/listing-on-tse/new/basic/04\\_archives-04.html](https://www.jpx.co.jp/equities/listing-on-tse/new/basic/04_archives-04.html)  
<https://www.jpx.co.jp/equities/listing-on-tse/new/basic/tvdivq000001nt2d-att/IPO20012012.pdf>
- 日本内部監査協会「昭和 51 年度監査白書」月刊監査研究 1977 年 6 月号(日本内部監査協会、1977)
- 日本内部監査協会「1994 年度監査白書」(日本内部監査協会、1995)
- 日本内部監査協会「1997 監査白書」(日本内部監査協会、1998)
- 日本内部監査協会「内部監査の専門職的実施の基準」月刊監査研究 No. 325(日本内部監査協会、2002)

- 日本内部監査協会「2003年度監査白書」（日本内部監査協会、2004）
- 日本内部監査協会『専門職的实施のフレームワーク』（日本内部監査協会、2006）
- 日本内部監査協会『専門職的实施の国際フレームワーク』（日本内部監査協会、2011）
- 日本内部監査協会「小規模内部監査部門の活動に関するアンケート調査結果（CIA フォーラム研究会 No. 3-E）」月刊監査研究 No. 444（日本内部監査協会、2011）
- 日本内部監査協会 SAM 研修会の内部研究会（S-SAM 研修会シーズンIV「ガバナンス・プロセスの内部監査」）による調査結果（2013年7月）
- 日本内部監査協会「小規模内部監査部門のベストプラクティス（CIA フォーラム研究会 No. 3-E）」月刊監査研究 No. 453（日本内部監査協会、2011）
- 日本内部監査協会『専門職的实施の国際フレームワーク』（日本内部監査協会、2013）
- 日本内部監査協会『改訂「内部監査基準」解説』（日本内部監査協会、2015）
- 日本内部監査協会『2014年監査白書』（日本内部監査協会、2015）
- 日本内部監査協会「日本内部監査協会60年のあゆみ」（日本内部監査協会、2017）
- 日本内部監査協会「2017年監査白書／集計編／全体版」（日本内部監査協会、2018）  
[http://www2.iiajapan.com/members/pdf/view\\_material/2017-hsz.pdf](http://www2.iiajapan.com/members/pdf/view_material/2017-hsz.pdf)
- 日本内部監査協会「内部監査の成熟度に関する調査（第3回）結果報告（CIA フォーラム研究会 No. a1）」月刊監査研究 No. 510（日本内部監査協会、2016）
- 花崎正晴『コーポレート・ガバナンス』（岩波書店、2014）
- 八田進二『これだけは知っておきたい内部統制の考え方と実務評価・監査編』（日本経済新聞出版社、2007）
- 八田進二「三様監査の誤解を解く」月刊監査研究 No. 522（日本内部監査協会、2017）
- 檜田信男「内部監査の回顧と展望（1）」LEC会計大学院紀要第5号（2009）
- 深澤寛晴「社外取締役の設置状況：人数と属性」シリーズ：成長戦略としてのコーポレートガバナンス（2016年2月4日）（EY総合研究所、2016）  
<https://www.shinnihon.or.jp/shinnihon-library/publications/issue/eyi/knowledge/fm/pdf/2016-02-04.pdf>
- Byron N. Baird=Alfred R. Michenzi 著、藤本孝幹訳「海外不正支払防止法の影響」月刊監査研究 1983年12月号（日本内部監査協会、1983）
- 前田雅弘「監査役会と三委員会と監査等委員会」江頭憲治郎編『株式会社法大系』（有斐閣、2013）

- 松井隆幸『内部監査機能』（同文館出版、2007）
- 松浪信也『監査等委員会設置会社の実務』（中央経済社、2014）
- 宮島英昭『日本の企業統治』（東洋経済新報社、2011）
- Robert H. Montgomery 原著、Vincent M. O'Reilly ほか著、中央監査法人訳『モントゴメリーの監査論』（中央経済社、1993）
- ロナルド・ドーア『誰のための会社にするか』（岩波書店、2006）
  
- ACIIA Task Force, *Governance, Risk Management and Control: Internal Audit Leading Practices Case Studies from Asia* (Asian Development Bank, 2010)
- Bahrman, Dean, *Evaluating and Improving Organizational Governance* (IIA Research Foundation, 2011)
- Cynthia Cooper, *Extraordinary Circumstances* (John Wiley & Sons, Inc., 2008)
- The Financial Reporting Council Limited, *The UK Corporate Governance Code* (July 2018)  
<https://www.frc.org.uk/getattachment/88bd8c45-50ea-4841-95b0-d2f4f48069a2/2018-UK-Corporate-Governance-Code-FINAL.PDF>
- The Institute of Internal Auditors, *Where We're Going, Internal Auditing Redefines Itself*, Internal Auditor (October 1999)
- The Institute of Internal Auditors, *The Professional Practices Framework* (IIA Research Foundation, 2004)
- The Institute of Internal Auditors, *International Professional Practices Framework* (IIA Research Foundation, 2009)
- The Institute of Internal Auditors, *The IIA's Global Internal Audit Survey: A Component of the CBOK Study Characteristics of an Internal Audit Activity* (IIA Research Foundation, 2010)
- The Institute of Internal Auditors, *International Professional Practices Framework* (IIA Research Foundation, 2011)
- The Institute of Internal Auditors, *Practice Guide: Assessing Organizational Governance in the Private Sector* (2012)  
<https://global.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/practice-guides/Pages/Assessing-Organizational-Governance-in-the-Private-Sector-Practice-Guide.aspx>  
<https://global.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/2010-CBOK-Characteristics-of-an-Internal-Audit-Activity>



[pdf](#)

- The Institute of Internal Auditors, *International Professional Practices Framework* (IIA Research Foundation, 2013)
- The Institute of Internal Auditors, *The IIA's Global International Audit Competency Framework* (2013)  
The Institute of Internal Auditors, *Selecting, Using, and Creating Maturity Models: A Tool for Assurance and Consulting Engagements* (July 2013)
- The Institute of Internal Auditors, *International Professional Practices Framework* (Internal Audit Foundation, 2017)
- New York Stock Exchange, *New York Stock Exchange Listed Company Manual*  
303A.07 Audit Committee Additional Requirements  
<http://wallstreet.cch.com/LCMTools/PlatformViewer.asp?selectednode=chp%5F1%5F4%5F3%5F8&manual=%2F1cm%2Fsections%2F1cm%2Dsections%2F> ;  
Securities and Exchange Commission <https://www.sec.gov/rules/sro/nyse/2013/34-70246.pdf>
- Xian, Shi, and the Research Task Force, *Corporate Governance and the Role of Internal Audit in Asia* (Asian Development Bank, 2010)

\* \* \*