

コーポレート・ガバナンスの観点からみた「監査白書 2014」

The Audit White Paper in 2014 which was seen from The Viewpoint of Corporate Governance

小森 清久†

Kiyohisa KOMORI

Abstract : The internal audit activity must be independent, and internal auditors must be objective in performing their work. The chief audit executive must report to a level within the organization that allows the internal audit activity to fulfill its responsibilities. The chief audit executive must confirm to the board, at least annually, the organizational independence of the internal audit activity. The chief audit executive must communicate and interact directly with the board. The chief audit executive must report periodically to senior management and the board on the internal audit activity's purpose, authority, responsibility, and performance relative to its plan and on its conformance with the Code of Ethics and the *Standards*. Reporting must also include International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (*Standards*). Significant risk and control issues, including fraud risks, governance issues, and other matters that require the attention of senior management and/or the board.

1. はじめに

日本内部監査協会は 3~4 年ごとに内部監査の総合実態調査としての『監査白書』を公表している。そこで本論文では、直近の『監査白書 2014』についてコーポレート・ガバナンスの観点から分析していきたい。

この白書作成の基礎となった調査においては、組織的に何らかの形で内部監査を担当する部門ないし人を定め、組織体のために、しかも組織体内部の者が責任を持って監査を実施しているとみられる組織体を可能な限り網羅するように努められている。したがって、事業目的や組織体、特に会社の形態の如何を問わず内部監査の実施が想定される株式会社を調査対象候補としている。

2. 『監査白書 2014』の内容分析

2・1 内部監査部門の所属形態

同白書では、内部監査部門の所属形態を次のとおり 3 つに分類している。(表 1) から分かるように、①の「トップ直属形態」によるものが 90.2%と最も多く、その中

でも特に「社長(会長等)に直属」は、79.1%と他の形態に対して抜きん出ている。次に②の「他部門と並列」のタイプを採用している会社は 64 社(3.8%)であった。③の「特定部門に所属」のタイプは、2000 年の調査の 81 社(9.4%)から今回(2014 年)の調査では 57 社(3.4%)にまで減少した。かつて通商産業省産業合理化審議会「内部統制の大綱」が公表されたころ(1951 年)には、コントローラーの下に内部監査を所属させるアメリカ式が一般的であり、1958 年の調査ではその形態が 38%を占めていたことを考えると大きな変化であると言える。

筆者が 2011 年に行った食品業界の分析でも内部監査部門は社長(会長)直属の場合が多く、誰に報告しているかを見ても、代表取締役社長がほとんどであった。『財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準(以下『内部統制の基準』)』や『内部監査基準』において、経営者直属の内部監査人が予定されているため無理もないが、「経営者が不当な目的のために内部統制を無視ないし無効ならしめることがある」(『内部統制の基準』I.3)とあるように、経営者の行為をチェックするには内部統制の限界が存在する。『内部統制の基準』が規定する「統制環境」には、経営者の誠実性及び倫理観が含まれている

† 愛知工業大学 経営学科(名古屋市)

ことから、経営者の構築する内部統制には経営者自身もその対象として含まれるというべきであるが、現実的な運用では往々にして経営者自身が内部統制の埒外に置かれやすく、内部監査の対象にもならないことが多いため、内部統制によって経営者の関与する不祥事を防止するに

は限界がある。経営者不正に対しては、経営者の構築する内部統制に依拠せずに監査をする必要があるが、現実にはそれも困難である。経営者主導の不正が頻発していることを考えると、独立性を保持した内部監査人が、独立取締役や独立監査役に直属する形が求められる。

(表 1) 内部監査部門の所属形態

所属形態	2014 年	2010 年	2007 年
①トップ直属形態			
※社長(会長)に直属	1,324 社 (79.1%)	1,619 社 (79.6%)	1,115 社 (76.8%)
※取締役会に直属	60 社 (3.6%)	82 社 (4.0%)	52 社 (3.6%)
※その他役員に直属	125 社 (7.5%)	141 社 (6.9%)	116 社 (8.0%)
②他部門と並列	64 社 (3.8%)	79 社(3.9%)	79 社 (5.4%)
③特定部門に所属	57 社 (3.4%)	60 社(2.9%)	51 社 (3.5%)

出所：「2014 年監査白書」11 ページ

2・2 「監査役(会)に直属」させている会社

内部監査と監査役監査の連携の重要性が増大しているにもかかわらず「監査役(会)に直属」させている会社は(表 2)のとおり数社である。

『内部監査基準』の「組織体のガバナンス・プロセスの有効性について検討・評価する」という内部監査の本質からすれば、内部監査の目的にはガバナンスのトップ、すなわち経営者たる社長の行為チェックを含むものと解すべきである。社長及び執行役を監督するのが、監査役設置会社では監査役(会)、委員会設置会社では監査委員会であるため、内部監査結果は社長にではなく、監査役(会)または監査委員会へ最優先に報告されるべきであると考えられる。また取締役会を構成する独立取締役にも優先的に報告されるべきであろう。ところが、わが国では業務執行と経営監督が分離していない会社が多く、経営者から独立した取締役が必ずしも多くはない。社長などの代表執行役が代表取締役を兼務している場合が多いというコーポレート・ガバナンス上の大きな課題が存在している。

わが国において有効なコーポレート・ガバナンスを実現するためには、取締役会議長(会長)と代表執行役(員)の分離を推進すべきであろう。社長(会長)をはじめとした経営者が実質的に監査役を選任し、その監査役が自分を選任してくれた恩ある経営者をチェックするという現状を改善していかなければならない。そのためには、内部昇進監査役ではなく独立性ある社外監査役が望ましいと言えるが、現実には社外監査役でも社長(会長)の

知人が就任するケースが少なくなく、コーポレート・ガバナンスの観点からは、社外監査役制度についての再検討が必要であると考えられる。

内部監査部門は、英米と同様、日本においても会社法、同施行規則等による法的位置づけはない。したがって監査役と内部監査部門との連携については、必ずしも法的に担保されたものではなく、また監査制度内に設計されているものでもない。現在でも監査役監査基準第 37 条には監査役と内部監査部門の連携の規定はあるものの、それはあくまで監査役の判断で行われている。したがって三様監査における監査役と内部監査部門の連携は、監査役と公認会計士(監査法人)の連携と比べた場合、相対的に脆弱である。

監査役会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は、監査役と内部監査部門の連携がますます重要になっており、コーポレートガバナンス・コード補充原則 4-13③が、監査役と内部監査部門の連携を求めているのもこうした背景がある。

『監査役監査基準』では、内部監査部門との連携について、次のような基準を設けてその重要性を強調している。(1)監査役は、会社の業務および財産の状況を調査、その他の監査職務の執行に当たり、内部監査部門と緊密な関係を保ち、効率的な監査を実施するよう努めなければならない。(『監査役監査基準』32 条 1 項)(2)監査役は、内部監査部門からその監査計画と監査結果について定期的に報告を受け、必要に応じて調査を求めるものとする。また、内部監査部門の監査結果を、内部統制シ

コーポレート・ガバナンスの観点からみた「内部監査白書 2014」

システムに係る監査役監査に実効的に活用すること。(同条2項)(3) 監査役は、取締役の他、コンプライアンス所管部門、リスク管理所管部門、経理部門、財務部門、その他内部統制機能を所管する部署(「内部統制部門」とい

う) から内部統制システムの整備状況について定期的かつ随時に報告を受け、必要に応じて説明を求めなければならない。(同条3項)

(表2) 監査役(会)に直属させている会社数

2014年	2010年	2007年	2003年
3社(0.2%)	3社(0.1%)	5社(0.3%)	7社(0.7%)

出所:「2014年監査白書」12ページ

2・3 資本金の大小による内部監査部門の組織上の所属形態

資本金の大小による内部監査部門の組織上の所属形態を(表3)で見ると、社長(会長)に直属している形態は、2010年と2014年を比べると、資本金100億円

未満の会社では924社(86%)から403社(85.6%)へと割合には大きな変化はない。一方、100億円以上の会社では、583社(71.4%)から793社(77.4%)に増大している。

(表3) 資本金の大小による内部監査部門の組織上の所属形態

所属形態	2014年		2010年	
	100億円未満 (471社)	100億円以上 (1,025社)	100億円未満 (1,074社)	100億円以上 (816社)
① トップ直属形態				
※社長(会長)に直属	403社(85.6%)	793社(77.4%)	924社 (86.0%)	583社(71.4%)
※取締役会に直属	14社(3.0%)	38社(3.7%)	28社(2.6%)	46社(5.6%)
※その他役員に直属	13社(2.8%)	99社(9.7%)	42社(3.9%)	90社(11.0%)
② 他部門と並列	12社(2.5%)	44社(4.3%)	29社(2.7%)	47社(5.8%)
③ 特定部門に所属	23社(4.9%)	29社(2.8%)	35社(3.3%)	22社(2.7%)

出所:「2014年監査白書」13ページ

2・4 内部監査部門の人員数

(表4)を見ると『監査白書2014』では、内部監査部門の人員数は、他部門からの兼務者を除くと1名~3名の会社が調査回答会社数1,454社中801社(55.1%)であり、前回の調査結果57.4%より2.3%、前々回の調査結果58.9%より3.8%、2003年の調査結果59.5%より4.4%と若干低くなっている。つまり1~3名という少数の会社が多少減少していることを表わしている。また今回の調査では、1名と回答した会社が20.6%と、前回の調査結果21.3%より0.7%低下した。「6名以下」の会社は76.8%で、2003年の79.5%、2007年の77.9%、2010年の78.0%とほぼ同水準であった。

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・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いるわけであり、その作業には多大な時間と労力を必要とする。にもかかわらず内部監査部門の専任員数は多いとは言えない。『監査白書2007』のデータによれば1~3名の部分を合計したものが全体の58.9%と最も多い。わずか1~3名でどのような内部監査ができていたのだろうか。『監査白書2014』においても、1~3名の員数の会社は前述のとおり多少減少したとはいえ801社(55.1%)存在していることが明らかになっており、員数の増強が望まれる。

『監査白書2014』では、従業員数と内部監査担当部門所属員数との関係も示している(表5)が、1名しか配置されていないケースを会社の規模別に見れば従業員数500名以下の会社では479社中193社、501名以上1000名以下の会社でも62社存在する。さらに2,001名以上

10,000 名以下の会社でも 313 社中 15 社存在し、10,000 ~30,000 名の会社においてさえ 1 社存在しているが、これらの現実には驚きでさえある。内部監査などする気がないことを意思表示しているようなものである。

従業員何人に対して、あるいは売上高いくらに対して内部監査担当部門所属員数が何人必要かという理想像は、なかなか定式化できるものではないが、わが国の会社において有効な内部監査を実施できる体制ができあがっているとは言い難い状況である。内部監査部門の大幅な員数増強が望まれる。

2・5 内部監査部門長の人事承認者

(表 6)によれば、内部監査部門長の人事承認者は 60% 近くの会社で社長(会長)である。日本内部監査協会『内部監査基準』(2.2.1)によれば、「内部監査部門は、組織上、最高経営者に直属し、職務上取締役会からの支持を受け、同時に、取締役会および監査役(会)または監査委員会への報告経路を確保しなければならない。」とされている。「内部監査部門は、組織上、最高経営者に直属し」と明記されているので、内部監査部門長の人事承認者は社長(会長)であって当然なのかもしれないが、これでは社長(会長)といった最高経営者の指示による不正は防止できない。

2・6 内部監査部門と取締役会との関係

2・6・1 取締役会から内部監査部門への情報伝達

取締役会から内部監査部門へ直接に情報の伝達が行われているかについての調査結果は(表 7)のとおりであ

る。

取締役会と内部監査部門との機能的関係の程度について、取締役会から内部監査部門へ直接に情報の伝達が行われているかについては、22.1%が「行われている」であった。この数字は高いと受け止めるべきではなくもっと推進されるべきであると考ええる。

内部監査部門と取締役会の関係について『内部監査基準』(5.7.1)では、「内部監査部門長は、内部監査計画に基づいて実施された監査の目標、範囲およびその結果について、定期的に最高経営者および取締役会に報告しなければならない。また、これらに加えて、ガバナンス・プロセス、リスク・マネジメントおよびコントロールに係る問題点、その他最高経営者または取締役会によって必要とされる事項も報告しなければならない。」と規定されている。さらに『内部監査基準』(8.1.1)では、「内部監査部門長は、内部監査の結果を、最高経営者、取締役会、監査役(会)または監査委員会に報告しなければならない。」と規定されている。また『内部監査基準』(8.1.3)において「内部監査人は、意見の表明にあたって、最高経営者、取締役会のニーズを考慮しなければならない。」と規定されている。さらに『内部監査基準』(8.4.1)において、「内部監査部門長は、アドバイザリー業務の遂行課程において、ガバナンス・プロセス、リスク・マネジメントおよびコントロールに関しアシュアランス業務の対象とすべき問題が識別され、かつ、それが組織体にとって需要と判断される場合には、当該事項を最高経営者および取締役会に報告しなければならない。」と規定されている。このように両者には密接な連携が必要になって

(表 4) 内部監査部門の人員数(専任)

人員数(名)	2014年	2010年	2007年	2003年
1名	300社(20.6%)	381社(21.3%)	333社(24%)	276社(26.9%)
2名	295社(20.3%)	391社(21.9%)	319社(23.0%)	202社(19.7%)
3名	206社(14.2%)	255社(14.3%)	165社(11.9%)	132社(12.9%)
4名	133社(9.1%)	185社(10.3%)	132社(9.5%)	100社(9.8%)
5名	110社(7.6%)	100社(5.6%)	72社(5.2%)	51社(5.0%)
6名	73社(5.0%)	83社(4.6%)	60社(4.3%)	54社(5.3%)
7名	44社(3.0%)	51社(2.9%)	48社(3.5%)	38社(3.7%)
8名	34社(2.4%)	56社(3.1%)	31社(2.2%)	13社(1.3%)
9名	35社(2.4%)	27社(1.5%)	20社(1.4%)	18社(1.8%)
10名以上14名以下	82社(5.6%)	94社(5.3%)	87社(6.3%)	45社(4.4%)
15名以上24名以下	75社(5.2%)	79社(4.4%)	55社(4.0%)	43社(4.2%)
25名以上49名以下	49社(3.4%)	60社(3.4%)	43社(3.1%)	42社(4.1%)
50名以上	18社(1.2%)	27社(1.5%)	22社(1.6%)	11社(1.1%)

出所:「2014年監査白書」16-17ページ

コーポレート・ガバナンスの観点からみた「内部監査白書 2014」

くるわけである。

(表5) 内部監査部門の人員数 (専任)

人員数 従業員数	1名	2名	3名	4名	5名	6名	7名	8名	9名	10～ 24名	25～ 49名	50名 以上	合計
	(社)	(社)	(社)	(社)	(社)	(社)	(社)	(社)	(社)	(社)	(社)	(社)	(社)
100名以下	40	23	12	3	1	4	—	—	—	2	1	—	86
101～200名	53	30	20	9	4	1	—	1	—	4	—	—	122
201～300名	50	16	18	8	5	1	1	1	—	1	—	—	101
301～500名	50	46	26	18	13	6	4	2	1	4	—	—	170
501～1,000名	62	89	57	26	15	19	10	2	8	13	1	—	302
1,001～2,000名	22	50	35	36	23	16	8	5	6	24	4	—	229
2,001～3,000名	6	13	16	11	16	7	6	1	5	13	8	—	102
3,001～5,000名	7	16	14	4	14	10	9	8	4	33	7	2	128
5,001～10,000名	2	3	5	9	10	1	3	5	5	25	7	8	83
10,001～30,000名	1	2	2	3	4	4	2	6	6	19	16	5	70
30,000～100,000名	—	—	1	1	2	1	—	1	—	11	4	2	23
100,000名以上	—	—	—	—	—	—	—	—	—	3	1	—	4
合計(社)	293	288	206	128	107	70	43	32	35	152	49	17	1,420
比率(%)	20.6	20.3	14.5	9.0	7.5	4.9	3.0	2.3	2.5	10.7	3.5	1.2	

出所：「2014年監査白書」18ページ

(表6) 内部監査部門長の人事承認者

承認者	会社数(比率)
社長(会長)	981社(59.1%)
取締役会	528社(31.8%)
常務会・経営会議	97社(5.8%)
監査担当役員	24社(1.4%)
監査役(会)または監査委員会	4社(0.2%)
執行役	4社(0.2%)
その他	22社(1.3%)

出所：「2014年監査白書」30ページ

(表7) 取締役会から内部監査部門への情報の伝達

行われている	366社(22.1%)
行われていない	1,290社(77.9%)

出所：「2014年監査白書」75ページ

2・6・2 内部監査部門長の取締役会陪席頻度

(表 8) によれば、内部監査部門長の取締役会陪席頻度については、約 3 分の 1 の会社が「すべての取締役会に陪席する」または「取締役会からの要請がある場合の

み陪席する」と回答している。2・6・1 でも述べたように、内部監査部門と取締役会の関係は、密接な協力関係を維持しなければならないことが分かる。

(表 8) 内部監査部門長の取締役会陪席頻度

すべての取締役会に陪席する	235 社 (14.4%)
取締役会からの要請がある場合のみ陪席する	282 社 (17.2%)
取締役会には陪席しない	1,054 社 (64.4%)

出所：「2014 年監査白書」75 ページ

2. 6. 3 社外取締役制度の設置の有無

社外取締役制度の設置の有無については(表 9) のとおり、「設置している」という回答が 68.5%であった。2015 年 6 月に東京証券取引所が「コーポレートガバナ

性の高い社外取締役 2 人以上の選任を求めるようになったことで、今後は社外取締役が大幅に増加していくことが予想される。

(表 9) 社外取締役制度の有無

設置している	1,135 社 (68.5%)
設置していない	521 社 (31.5%)

出所：「2014 年監査白書」76 ページ

ンス・コード」を導入した。これにより上場企業に独立

2・7 内部監査部門と監査役(会)との関係

2・7・1 監査役(会)から内部監査部門への情報伝達の有無

(表 10) によれば、「監査役(会)から内部監査部門への情報提供が行われているか」という設問に、「行われている」916 社(57.8%)、「一部について行われている」470 社(29.7%)という結果が示されている。これはおおむね満足できる結果ではあるが、「行われていない」という会社が 199 社(12.5%)あることは無視できない。

『内部監査基準』(5.5.1)において、「内部監査部門長は、適切な監査範囲を確保し、かつ、業務の重複を最小限に抑えるために、外部監査人、監査役(会)、または監査委員会等との連携を考慮しなければならない。」と規定されている。両者には密接な連携・協力関係が必要であ

る。両者間における情報交換は、さらに積極的に行っていく必要がある。さらに『内部監査基準』2.2.1 では、「内部監査部門は、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、取締役会および監査役(会)または監査委員会への報告経路を確保しなければならない。」と規定されている。

平成 29 年度の第 84 回監査役全国会議のテーマは「コーポレート・ガバナンスの実効性確保に向けて一内部監査部門との連携強化に向けた取り組み」となっていることから分かる通り、監査役監査の側面からしても内部監査部門の重要性は大きい。

(表 10) 監査役(会)から内部監査部門への情報伝達の有無

情報伝達の有無	2014 年	2010 年	2007 年
行われている	916 社 (57.8%)	1,141 社 (59.4%)	1,137 社 (82.2%)
一部について行われている	470 社 (29.7%)	562 社 (29.3%)	—
行われていない(全般的)	199 社 (12.5%)	218 社 (11.3%)	247 社 (17.8%)

出所：「2014 年監査白書」77 ページ

2・7・2 監査役（会）が内部監査部門に対し伝達している情報の内容

監査役（会）が内部監査部門に対し伝達している情報の内容を 2010 年の回答と比較すると次のようになる。「監査方針」については 1,170 社（70.4%）から 839 社（61.6%）に、「監査結果」については 1,156 社（69.5%）から 917 社（67.3%）に、「監査日程」については 981

社（59.0%）から 739 社（54.3%）に、「監査箇所」については 944 社（56.8%）から 689 社（50.5%）にそれぞれ減少している。複数回答が原因でもあるかもしれないが、両者間における情報伝達が停滞しているとすれば問題であろう。

（表 1 1） 監査役（会）が内部監査部門に対し伝達している情報の内容（複数回答）

情報の内容	2014 年	2010 年
監査方針	839 社 (61.6%)	1,170 社 (70.4%)
監査結果	917 社 (67.3%)	1,156 社 (69.5%)
監査日程	739 社 (54.3%)	981 社 (59.0%)
監査箇所	689 社 (50.5%)	944 社 (56.8%)
監査範囲・項目	650 社 (47.7%)	—
取締役会関連の情報	505 社 (37.1%)	—
その他	35 社 (2.6%)	37 社 (2.2%)

出所：「2014 年監査白書」77 ページ

2・7・3 内部監査部門が監査役（会）に対し伝達している情報の内容

内部監査部門が監査役（会）に対し伝達している情報の内容を 2010 年の回答と比較すると次のようになる。（表 11）に続き（表 12 でも）両者間での情報伝達が盛んになっていないことがうかがえる。「監査計画」は 1,518 社（89.8%）から 1,339 社（84.9%）に、「監査状

況」は 1,256 社（74.3%）から 1,112 社（70.5%）に、「監査結果」は 1,681 社（99.5%）から 1,534 社（97.3%）に減少している。さらに「伝達していない」が 5 社（0.3%）から 31 社（2.0%）に増加していることが気がかりである。

（表 1 2） 内部監査部門が監査役（会）に対し伝達している情報の内容（複数回答）

情報の内容	2014 年	2010 年
監査計画	1,339 社 (84.9%)	1,518 社 (89.8%)
監査状況	1,112 社 (70.5%)	1,256 社 (74.3%)
監査結果	1,534 社 (97.3%)	1,681 社 (99.5%)
伝達していない	31 社 (2.0%)	5 社 (0.3%)
その他	18 社 (1.1%)	—

出所：「2014 年監査白書」78 ページ

2・7・4 内部監査部門が監査役（会）へ「監査結果」を伝達している場合の時期

内部監査部門が監査役（会）へ「監査結果」を伝達している場合の時期を 2010 年調査時と比較すれば、（表 13）の通りである。「監査実施の都度」に内部監査部門が監査役（会）へ「監査結果」を伝達している場合は、1,047 社（63.6%）から 882 社（57.8%）に減少している。その一方で「四半期ごと」は 158 社（9.6%）から 192 社（12.6%）に増加している。「1 か月ごと」は 280 社（17.0%）から 275 社（18.0%）と、ほぼ横ばいであった。「監査実施の都度」が減少してしまった原因は、頻

繁すぎて煩雑だということなのか、それは内部監査部門がそう思うのか、監査役（会）がそう思うのか、知りたいところである。「1 年に 1 回」しか内部監査部門が監査役（会）へ「監査結果」を伝達している会社が、45 社（2.7%）から 51 社（3.3%）に増加しているのも気になることである。

(表 1 3) 内部監査部門が監査役(会)へ「監査結果」を伝達している場合の時期

時期(頻度)	2014年	2010年
監査実施の都度	882社(57.8%)	1,047社(63.6%)
1か月ごと	275社(18.0%)	280社(17.0%)
四半期ごと	192社(12.6%)	158社(9.6%)
半年ごと	97社(6.4%)	91社(5.5%)
1年ごと	51社(3.3%)	45社(2.7%)
その他	28社(1.8%)	26社(1.6%)

出所:「2014年監査白書」78ページ

2・7・5 内部監査部門と監査役(会)の情報交換頻度

内部監査部門と監査役(会)の情報交換頻度については、表14のとおりである。「必要な際にはいつでも」という回答が最も多かったが、そのことは裏を返せば必要と思わなければほとんど実施しないというケースになっていないか気に

なるところである。

(表 1 4) 内部監査部門と監査役(会)の情報交換頻度

必要な際にはいつでも	1か月ごと	四半期ごと	半年ごと	1年ごと	その他
892社(57.4%)	374社(24.1%)	156社(10.0%)	76社(4.9%)	19社(1.2%)	36社(2.3%)

出所:「2014年監査白書」78ページ

3 内部監査の定義の変遷

3・1 内部監査協会(IIA)『意見書』と日本内部監査協会の『内部監査基準』

内部監査は従来、内部統制の有効性評価機能として理解されてきた。すなわち内部監査は、経営体の枠内における特定の者(特に経営者)または集団に奉仕することを目的とした同一経営体に属する他の者または集団に対する監査であった。したがって会社の従業員としての内部監査人が、経営者の行為をチェックすることは皆無であった。しかし、内部監査協会(IIA)『意見書』における定義の変遷を見ると、内部監査に求められるものは、大きく変貌してきていることが分かる。

1957年改訂の『意見書』では、「内部監査とは、経営管理者への奉仕の基礎として、会計、財務、及びその他の諸業務を検閲するための経営組織内の独立評定活動である。」と定義されていた。それが、1978年の『内部監査の職業的実務基準』では、「内部監査は組織体への奉仕として、組織活動を検査し、評価するために組織内に確立された独立評定機能である。内部監査が支援する組織体内

の構成員は経営管理者と取締役会メンバーとからなる。内部監査人は、これらの双方に対して組織体の内部統制システムの妥当性や有効性、及び執行部門に課せられた責任遂行上の成果の検討・評価を提供する責任を負う。」というように、「経営者への奉仕」から「組織体への奉仕」に変化した。さらに、1999年の『内部監査の専門職の実施の基準』においては、「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、保証及びコンサルティング活動である。内部監査は、組織体の目標の達成に役立つことにある。このために、内部監査は体系的手法と規律遵守の態度とをもって、リスク・マネジメント、コントロール及び組織体の統治プロセスの有効性を評価し改善する。」とされた。

2004年に改訂された日本内部監査協会の『内部監査基準』も、IIAの1999年『基準』の影響を受けている。同協会の『内部監査基準』は(1)1.「内部監査の本質」において、「内部監査とは、組織体の経営目的の効果的な

コーポレート・ガバナンスの観点からみた「内部監査白書 2014」

達成に役立つことを目的として、合法性と合理性の観点から公正かつ独立の立場で、経営諸活動の遂行状況を検討評価し、これに基づいて意見を述べ、助言・勧告を行う監査業務、及び特定の経営諸活動の支援を行う診断業務である。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、この結果としての意見を述べ、その改善のための助言・勧告を行い、または支援を行うことが重視される。」としている。ここに「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」するとは、ガバナンスのトップ、すなわち経営者たる社長の行為のチェックをも含むものと解すべきではなからうか。そう解するならば『内部監査基準』（2）1. 「内部監査の独立性と客観性」において、「内部監査機能は組織的に独立し、また、精神的にも客観的である必要がある。」との規定における、「組織的に独立し」とは、被監査部門に明制度の行政的措置は、内部統制への知識を組織体及びその集団に対して劇的に広めた。第2に挙げられるのは、2004年以降の多数の会計不正事件の露見である。ここに内部監査においても不正リスクの識別を再考し、それに対する制度的対応を考慮せずにはいられなくなってきた。

『内部監査基準』の主な改訂点は、次のとおりである。

第1には、内部監査の独立性に関し、これまでは「組織上、原則として、最高経営者に直属し」とされていたが、これを「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」『内部監査基準』（2.2.1）とした。ガバナンスを重視する最近の外部環境を意識してのことである。第2には、内部監査人の責任および権限について、従来、「組織体の基本規定として明らかにされなければならない。」とされていたが、これを「組織体の基本規定として明記されなければならない。」『内部監査基準』（2.3.1）とし、内部監査部門長の責任として「当該基本規定を適時に見直し、最高経営者および取締役会の承認を得なければならない。」『内部監査基準』（2.3.2）とした。内部監査基本規定において内部監査人の責任および権限が明確にされ、常に適用可能であるようにすることを求めた。第3には、内部監査の品質管理は、これまでの内部監査基準においてもそれを実施することが求められていたが、定期的内部評価を「少なくとも年に1回、実施されなければならない。」『内部監査基準』（4.2.2）としたほか、外部評価についても「5年ごとに実施されることとする。」を「少なくとも5年ごとに実施されなければならない。」『内部監査基準』（4.2.3）と改め、内部監査部門自体のリスクに対応するために、内部監査の品質を向上するための一方法として内部評価と外部評価

対してのみならず、社長はじめ執行役に対しても独立性を保持していることが必要であるということになる。それで初めて経営者不正をチェックできる体制が確立できるはずである。したがって内部監査は、社長やCEOに直属であってはならず、独立取締役または独立監査役に直属させるべきものであると筆者は考える。

3・2 日本内部監査協会『内部監査基準』の改訂

日本内部監査協会は2014年に『内部監査基準』を改訂した。改訂の背景として第1に挙げられるのは、内部監査の法的環境の変化である。まず会社法が2005年に制定され、企業統治をめぐる機関設計のあり方、業務の適正を確保するための体制、より高い透明性の要請等は、それらへの前提として内部監査が果たすべき役割への理解を強めた。これとともに金融商品取引法での内部統制報告書に対する公認会計士または監査法人による監査証の実施を求めることにした。

4. おわりに

『監査白書 2014』を検討した結果、次のことを指摘したい。まず、経営者主導の不正が頻発していることを考えると、内部監査部門は社長（会長）やCEOの直属であってはならず、独立取締役または独立監査役に直属させるべきである。また、わが国において有効な内部監査を実施するに足る人員体制ができあがっているとは言い難い状況であるため、内部監査部門の大幅な員数増強が望まれる。そして内部監査結果を最優先に報告すべきは社長（会長）ではなく、独立した監査役および独立した取締役に対してであると考えべきである。内部監査は社長（会長）など最高経営者に対する監視もなすべきであると筆者は考えることから、監査対象に含まれるべき社長（会長）に最優先で内部監査報告をするのは好ましくないからである。

【参考文献】

- アメリカ会計学会・監査セクション作業部会（著）松井隆幸（訳）『独立性と客観性』、2002 年。
- 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』、2007 年。
- 小森清久『アメリカ内部統制論』、白桃書房、2008 年。
- 「内部統制と内部監査」、『愛知工業大学経営情報科学』第 3 卷 2 号、愛知工業大学大学院経営情報科学研究科、2008 年。
- 「内部監査とコーポレート・ガバナンスーわが国の食品業界を例として」、『大学院高度化推進経費研究成果』愛知工業大学大学院経営情報科学研究科、2010 年。
- 佐藤敏昭『監査役制度の形成と展望』、成文堂、2010 年。
- 島崎主税『概説内部監査』、税務経理協会、2007 年。
- 関孝哉『コーポレート・ガバナンスとアカウントビリティ』、商事法務研究会、2006 年。
- 日本監査役協会（編）「監査役会・監査委員会の実態」、『別冊商事法務』、322 号、2001 年。
- 日本取締役協会『「CEO に関するアンケート調査」報告』、2003 年。
- 日本内部監査協会『内部監査基準』、2014 年。
- 『2000 年監査白書』、2001 年。
- 『2007 年監査白書』、2008 年。
- 『2014 年監査白書』、2015 年。
- 松井隆幸（編著）『内部監査機能』、同文館出版、2007 年。
- 若杉敬明（監修）『コーポレート・ガバナンスマニュアルー21 世紀日本企業の条件（第 2 版）』、中央経済社、2008 年。

（受理 平成29年3月10日）