

コーポレート・ガバナンスにおける内部監査機能 — 独立性と客観性の視点からの内部監査機能の考え方 —

蓮 沼 利 建

1. はじめに

内部監査のアシュアランスおよびコンサルティングに関して、IIA（内部監査人協会）は、1999年に以下のように定義している。「内部監査は、組織体の運営に関し価値を付加し、組織の業務を改善するために設計された、独立した客観的なアシュアランスおよびコンサルティング活動である。これは、リスク管理、コントロール、およびガバナンス・プロセスの有効性を評価および改善するための、体系的で規律あるアプローチをもたらすことにより、組織体がその目的を達成するのに役立つ。」IIAはこの定義を、2017年の「専門職的实施の国際基準」（以下、「IIA2017基準」という。）まで継続して使用していた（日本内部監査協会 2013, 24；同左 2017, 31）。

そして、2024年「グローバル内部監査基準（Global Internal Audit Standards）」（以下、「IIA2024基準」という。）では、内部監査の目的として、「内部監査は独立した、リスクに基づく客観的なアシュアランス、アドバイザー、洞察、先見性を取締役会と経営者に提供することにより、組織の価値を創造、保護、維持する能力を強化する」としている（IIA 2024, 15）。

ここで、IIA2017基準でいう「コンサルティング」がIIA2024基準においては「アドバイザー」という用語に置き換えられているが、IIAの用語解説をみると、「アドバイザーは、コンサルティングとも呼ばれる」としており、二つの意味は同じである（IIA 2024, 10）。内部監査の組織体への貢献については、上記のように、1999年では「組織体がその目的を達成するのに役立つ」とし、IIA2024基準においては「組織の価値を創造、保護、維持する能力を強化する」としているので、内部監査は組織体の目的達成や、組織体の価値向上のために貢献するとされている。

また、内部監査はIIA設立の年の1947年に、「経営者や組織体に対するサービス」として規定されたが、1981年までは「独立評定活動」、1990年から「独立評定機能」とされ、内部監査を機能論的に取り扱うことになったとされている（友杉 2015, 9）。この考え方に基づけば、アシュアランス、コンサルティング（あるいはアドバイザー）は、内部監査の独立評定機能を構成していることになるが、以下の課題があるのではないかと考えられる。

第1の課題は、コンサルティング機能についてである。IIAは、「組織の業務を改善する」と定義しているが、「同一の監査人が同一の依頼人のためにマネジメント・サービスと監査を実施するのは、相反したサービスの結合であると考えられる」（マウツ&シャラフ 1987, 302）といわれており、内部監査の独立性の視点から、課題があるのではないかと考える。もちろん、マウツ&シャラフの著作（1987）は独立した監査人の監査である外部監査を対象としているが、外部監査に関する考え方は、内部監査に該当しないわけではなく、「内部監査の基本的な構造と機能は、一般的な監査と特に異なるところはないといってよい」（斎藤・蟹江 2022, 22-23）といわれている。そうであれば、同一の内部監査人が、独立した、リスクに基づく客観的なアシュアランスとコンサルティング（アドバイザリー）という機能を発揮することは、相反したサービスの結合になると懸念される。

第2の課題は、コーポレート・ガバナンスとの関係での、内部監査機能についてである。IIA2024 基準では、「内部監査が最も効果的なのは、内部監査基準への準拠、専門性、取締役会への直接説明責任を負う独立した立場」（IIA 2024, 10）と規定されていること、「ガバナンス」とは、「組織の目的達成に向けた活動を通知、指示、管理、監視するために、取締役会が実施するプロセスと仕組みの組み合わせ」（IIA 2024, 11）であるとされているからである。いずれも、ガバナンス機関としての取締役会との関係で、内部監査機能を考える必要があるといわれているが、取締役会と経営者に対する内部監査機能は同じなのかというのが、第2の課題である。

上記のように、組織体の価値向上のためには、内部監査は、アシュアランスおよびコンサルティングの双方が重要といわれており、「取締役会への直接説明責任を負う独立した立場」ということが内部監査に求められている。そうであれば、コーポレート・ガバナンスにおける内部監査機能を考える場合に、第1の課題でとりあげたように、独立性かつ客観性の点からコンサルティング機能は該当するのか、あるいは第2の課題で述べたように、経営者とガバナンス機関としての取締役会に対して、同じ内部監査機能でよいのか、というのが問題意識である。

研究目的は、内部監査のコンサルティング機能の課題をつうじて、内部監査に求められる「取締役会への直接説明責任を負う独立した立場」から、コーポレート・ガバナンスにおける内部監査機能を明確にすることである。

構成としては、まず、内部監査のアシュアランス、コンサルティング（アドバイザリー）の機能について、IIAの考え方および本来の言葉の意味をもとに定義と概念をまとめ、それに基づいて、コーポレート・ガバナンスと内部監査との関係を考える際の視点を整理する。次に、内部監査のアシュアランスおよびコンサルティング機能に関して、主要な先行研究で論じられている内容をレビューする。その結果、先行研究から示唆された、内部監査機能の課題と分析の視点を踏まえて、「取締役会への直接説明責任を負う独立した立場」から、内部監

査が、コーポレート・ガバナンスにおいて求められる機能について検討する。その際、内部監査機能の生成と発展の歴史の変遷という一つの視点から、どのような内部監査機能が発揮されていたのかを振り返り、コーポレート・ガバナンスにおける内部監査機能をまとめる。

2. 内部監査機能の定義およびコーポレート・ガバナンスと内部監査との関係

2.1 内部監査機能の定義

まず、内部監査における、アシュアランス、コンサルティング（アドバイザリー）とは何か、IIA 基準での定義、および各々の用語の本来の意味について整理する。

IIA 基準では、内部監査のアシュアランス、コンサルティング（アドバイザリー）の各々を、「業務（services）」として定義している。

IIA2024 基準では、「アシュアランス」を、「確立された基準と比較することにより、問題、状態、主題、活動に関する組織体のガバナンス、リスク・マネジメント、コントロールのプロセスについて、利害関係者の信頼度を高めることを目的とした声明」とし、「アシュアランス業務」とは、「内部監査人が客観的な評価を行い、アシュアランスを提供するサービス」と規定している（IIA 2024, 10）。「コンサルティング」については、「内部監査人がアシュアランスを提供したり、経営責任を負うことなく、組織の利害関係者に助言を提供する業務で、関連する利害関係者と合意することを条件とし、関連する利害関係者との合意に従う」としている（IIA 2024, 10）。また、内部監査機能（internal audit function）とは、「組織体に、アシュアランス業務やアドバイザリー（またはコンサルティング）業務を提供する、専門的な個人またはグループ」（IIA 2024, 12）と定義されており、「内部監査業務を提供する内部監査人や内部監査部門」であるとしている。

しかしながら、元々「機能（function）」とは、「作用、働きで、システムの存続、維持にとって満足されなければならない必要条件への貢献という観点からみた、システムおよびその諸部分の作用をさす」（Encyclopedia Britannica）ので、アシュアランス、コンサルティング、アドバイザリーの機能とは、業務を提供する内部監査人や内部監査部門ではなく、内部監査人や内部監査部門が行うシステムおよび作用としての、アシュアランス、コンサルティング、アドバイザリーであると解釈できる。

次に、IIA の定義では、1. で述べたように、アドバイザリーとコンサルティングは同義であるとしている。ところが本来の意味をひも解くと、「advisory」は「特定の主題や活動分野について、人や組織体に定期的に提案や支援を提供すること」、「危険や問題について、人々に警告する公式の発表または報告」（コウビルド米語版英英和辞典）であるのに対し、「consulting」は「専門家の立場から、相談にのったり指導したりすること。また、企画・立案を手伝うこと」（デジタル大辞泉）である。すなわち、「advisory」は定期的な提案および問

題点に関する自主的な報告であるのに対し、「consulting」は依頼者からの相談に対する作業で、本来の意味からすると、二つの意味は異なるものとなっている。

そこで、以上のアシュアランス、コンサルティング、アドバイザリーの機能の各々の本来の意味に基づいて、コーポレート・ガバナンスと内部監査との関係を整理する。

2.2 コーポレート・ガバナンスと内部監査との関係の考え方

IIAは、1. で示したように、「ガバナンス」とは、取締役会が実施するプロセスと仕組みの組み合わせであり、ガバナンス機関としての取締役会との関係で、内部監査を考える必要があるとしている。さらに、「取締役会が経営者に方向性を与え、その方向性を達成するために必要な行動を起こす権限を付与し、業務運営の全体的な結果を監督するのがガバナンスであり、取締役会は、監督の役割の一部として、経営者が報告すべき閾値を設定しなければならない」と明記している。取締役会が設定する「経営者が報告すべき閾値」とは、「取締役会のリスク受容を超える重要なリスクまたは重大なリスクなど、どの問題を取締役にあげべきかを決定する基準」（日本内部監査協会 2017, 208-215）とされている。

内部監査は、内部統制との関連が重要であり、取締役会は、最高経営者による内部統制の整備が適切に行われているか、最高経営者が業務執行の責任者としての職責を十分に果たしているかどうかを監督するので、内部監査はそれらの有効性評価が必要になるといわれている。すなわち、内部監査は、「内部統制システムの検討・評価を通じて、経営者の職務執行を監督する取締役会に対し、リスク・マネジメントのプログラムやシステムの整備状況の適切性と運用状況の有効性を評価することである」という（青木 1982, 29）。

以上のガバナンスの定義および内部統制との関連から、2.1の内部監査機能の定義を踏まえて、コーポレート・ガバナンスにおける内部監査の役割を考えてみる。IIAの2006年CBOK調査を分析した論文（米国内部監査部門長782人の回答分析）によれば、「内部監査部門がリスクベースの監査計画を作成し、取締役会（内部組織の監査委員会）に報告し、ガバナンス上の課題を提言すること」、および「取締役会が内部監査部門の報告や活動が組織体の目標と一致しているかを監視すること」は、コーポレート・ガバナンスにおける内部監査機能の積極的な役割と極めて関連しているとしている（Sarens et al. 2012, 199-200）。これは、2.1で示したように、「定期的な提案および問題点に関する自主的な報告」が本来のアドバイザリー機能の意味であることから、内部監査部門がガバナンス上の課題を提言することは、問題点に関する自主的な報告に該当すると考えられる。

したがって、コーポレート・ガバナンスと内部監査との関係を考える際には、本来の意味にもとづいて、アドバイザリー機能を、コンサルティング機能と分離して考える視点が重要になる。そのうえで、必要な内部監査機能を改めて検討する必要があると考える。

3. 内部監査機能に関する先行研究

以上の内部監査機能の用語の定義、およびコーポレート・ガバナンスと内部監査との関係に関する考え方を踏まえて、次に、内部監査のアシュアランス、コンサルティングの各々に関する先行研究をフォローする。その際、先行研究で使われている「コンサルティング」の用語について、本来の意味としてのコンサルティングなのか、あるいは、アドバイザリーの意味で使用しているのかについても整理する。

3.1 アシュアランス、コンサルティングおよび、アドバイザリーに関する先行研究

内部監査は、アシュアランスを通じて、監査対象となる活動と基準との間の差異に基づき、重大な発見事項があるかどうかを見極め、個々の内部監査の監査結果を提供しているので、先行研究も、外部監査人の内部監査への依存度を調査する研究が多い。

たとえば、内部監査のアシュアランスとコンサルティングに関する研究として、Pulliam et al. (2024) がある。オーストリア、ドイツ、スイスの内部監査人協会の3期間（2014年、2017年、2020年）の調査データの解析により、外部監査人および最高経営者と内部監査機能との関係をまとめたもので、外部監査人が内部監査機能にどの程度依存するかは、最高経営者が内部監査のアシュアランス機能について、どの程度重要と考えているか、利用しているかどうかによるといわれている（Pulliam et al. 2024, 145–146）。また、外部監査人は、アシュアランス機能を推進する内部監査に対して、内部監査機能への依存度が高くなるとされている。

また、金融機関を除くフォーチュン1000社（売上高ベース）の内部監査部門長を対象とした、内部監査機能に関するアンケート調査結果によれば、アシュアランス機能を主体とした内部監査を推進している企業においては、外部監査人に対する内部監査人の支援が実施されているといわれている（Abbott et al. 2012, 5）。Bame-Aldred et al. (2013, 278–279) も、同様の研究結果を説明しており、Grant et al. (2009, 34–35) をはじめ、内部監査におけるアシュアランス機能の発揮に対して、最高経営者や外部監査人は、内部監査機能に対する信頼度が高くなるという先行研究が多い。

次に、コンサルティング機能に関する先行研究をみると、内部監査は、1999年以降、コンサルティング機能に大きくシフトし、最高経営者からは、監査における発見事項の指摘だけでなく、解決策を推奨するように求められることが増えているといわれている（Sarens and Beelde 2006, 238–239）。しかも、内部監査のコンサルティング機能は、リスクに対処し、業務の効率を評価し、組織行動を刺激するのに効果的であるとしている（Burton et al. 2012, 163–164）。このSarens and Beelde (2006) や Burton et al. (2012) の研究では、コンサルティングについて、最高経営者から内部監査部門は、具体的な解決策を提示し、組織体全体を刺激す

ることを求められるという意味で使用しているので、本来の意味として、取り扱っていると思われる。

さらに、内部監査におけるデータ分析の利用が進展してきており、それに伴い、コンサルティング機能の重要性も、いわれている。米国の内部監査部門長およびIIAメンバー82人を対象にした調査によれば、組織体のデジタル化に対応して、データ分析による内部監査をすれば、最高経営者は当該内部監査人を有能であると判断し、内部監査人のコンサルティング機能を適切であると受けとめるとしている。なぜなら、最高経営者は、新しいシステムの実装における、リスクの特定とリスクの軽減に関する内部監査の活動を、組織体にとっての付加価値があるとみなし、内部監査に対して、戦略的なリスク選好をサポートすることを望んでいるとされている(Betti and Sarens 2021, 209–211)。この先行研究では、戦略的なリスク選好をサポートするのが内部監査ということであるので、コンサルティングの本来の意味で使われていると考えられる。

これらの研究は、内部監査のコンサルティング機能が企業価値向上に役立っているという主張であるが、一方で、Brody et al. (2014) は、内部監査人の業務範囲は、多くの点で、サーベンス・オクスリー法(SOX法)導入前の外部監査人の業務範囲に類似しており、買収時の買収企業と被買収企業の双方の内部監査人の、コンサルティング機能に関する実験結果(対象69人)によれば、内部監査人の判断が、所属する企業の立場に偏っていることを実証している。ここから、内部監査部門のコンサルティング機能は、経営者との密接な関係につながるが、一方で、内部監査の独立性と客観性の喪失につながると主張している¹⁾。

以上のように、コンサルティング機能に関しては、上記のBetti and Sarens (2021) のように、組織体の価値向上への貢献として評価する研究と、Brody et al. (2014) のように、内部監査人の独立性や客観性の課題があるという否定的な見解の双方の研究がある。

3.2 内部監査のアシュアランスと他の機能との関係に関する先行研究

それでは、内部監査において、アシュアランスとコンサルティングおよびアドバイザリーの機能の間には、何か関係があるのだろうか。次に、それに関する先行研究をみていく。

組織体にて、内部監査のアシュアランスに機能に関して高い評価をしている場合に、経営者は内部監査部門のコンサルティング機能に依存する傾向があり、アシュアランスとコンサルティング双方の機能が、同程度に重要であるとする研究がある(Tang et al. 2017, 770)。また、アシュアランス機能は内部統制システムとリスク管理を、コンサルティング機能は内部統制の業務プロセスの有効性の評価を対象とし、相互に関連しているという研究もある(Pulliam et al. 2024, 145–146)。このPulliam et al. (2024) が述べているコンサルティング機能については、内部統制の業務プロセスの有効性の評価に基づく、定期的な提案および問題点に関する自主的な報告に該当し、アドバイザリー機能の意味ではないかと考えられる。つまり、内部

監査において、アシュアランスとアドバイザーの双方の機能が発揮されていれば、経営者も内部監査機能に対して、一定の評価をしていることになるのではないかと解釈できる。

一方、EUの経営委員会メンバーや内部監査部門長 29 人を対象にしたインタビュー結果では、同一の内部監査人がアシュアランス機能とともに、コンサルティング機能を行うことで、独立性の維持とコンサルティング機能によって生み出される付加価値との間で、かなり悩んでいるという結果が出ており、客観性の問題も発生しているという (Betti and Sarens 2021, 209)。他の文献レビューによる研究では、アシュアランスとコンサルティングの機能を同一内部監査人が実施することは、自己レビューになると論じられている (Stewart and Subramaniam 2010, 341–345)。ここでは、内部監査機能においては、アシュアランス機能とコンサルティング機能との機能分離、すなわち別部門にて実施することが必要と主張されているのである。

3.3 先行研究からの内部監査機能の課題と分析の視点

先行研究では、最高経営者からの内部監査への要請と期待は、最高経営者からの指示に基づく、コンサルティング機能に対してである。今後、経営面で、デジタル化への対応、および不正・不祥事防止などのための要求が高まるに伴い、最高経営者からは、益々本来の意味でのコンサルティング機能に対する要請が、強くなっていくことが予想される。

しかしながら、内部監査機能としてはあくまで、アシュアランスが基本であり、コンサルティングに対しては課題があることも、先行研究にて提起されている。同一内部監査人が、アシュアランスとコンサルティングの双方の機能を発揮しようとする、自己レビューという客観性の課題と、独立性の課題である。また、独立性の維持と、コンサルティングの付加価値との間での、内部監査人の悩みも発生する。ただし、このように、コンサルティング機能には課題がある一方、リスク管理を中心としたアシュアランス機能と、内部統制の業務プロセスの有効性評価に基づく提案・報告のアドバイザー機能とは相互に関連し、双方の機能が発揮されていれば、内部監査機能に対する一定の評価も得られることになるといわれている。

そのうえで、コーポレート・ガバナンスと内部監査機能との関係を考えると、以下のようになる。たとえば、ガバナンスの考え方の源流といわれる英国では、コーポレートガバナンス・コードに採択された「ハンベル委員会報告書」において、「企業の持続的繁栄を確実にするための必要な視点、仕組み」がコーポレート・ガバナンスであるといわれている。つまり、「経営トップの誠実性と倫理観から成る統制環境と継続的なモニタリングが機能していることが不可欠」とされているのである (八田 2024, 198–200)。その意味からすれば、コーポレート・ガバナンスにおける内部監査に対しては、二つの視点が求められることになる。第1は、「組織体の価値を創造、付加し、組織の業務を改善する」(IIA2017 基準)という、企業の持続的繁栄を確実にするための、経営トップの誠実性と倫理観から成る統制環境に貢献す

るための内部監査という視点である。これは、「組織体の目的達成に貢献する」内部監査であると考えられる。第2は、ガバナンスの主体である取締役会に貢献するための、「組織体の目的達成に向けた活動を監視する」(IIA2024 基準) 内部監査という視点である。これは、継続的なモニタリングであると思われる。これら二つの内部監査が、コーポレート・ガバナンスと内部監査機能との関係を考察するうえで、必要な視点と考えられる。

そこで、研究課題(リサーチクエスション)として以下を設定し、理論的に探究する。

研究課題:「組織体の目的達成に貢献し、かつ、組織体の目的達成に向けた活動を監視する」ためには、内部監査として、どのような内部監査機能が必要なのか。

この研究課題を考察する際に、元々、内部監査は組織体の中の一つの職務を担当する、組織内監査であるから、組織の中で評価されるためには、組織体の価値向上や目的達成、および目的達成に向けた活動を監視することに対して、何らかの貢献を実施してきたはずであり、何らかの内部監査機能が存在していたはずである。なぜなら、コーポレート・ガバナンスという視点は、前掲の英国にて1990年代から提言されてきた概念ではあるが、青木(1984)、友杉(1992)によれば、内部監査は1900年頃から存在していたといわれているからである。

したがって、まず、内部監査はどのような機能を発揮してきたのか、そこにはどのような課題があったのかを、内部監査機能の生成と発展の経緯、特にIIA本部を設置している米国での歴史を振り返ることにする。次に、コーポレート・ガバナンスの提言により、「組織体の目的達成に貢献し、かつ、組織体の目的達成に向けた活動を監視する」ためには、内部監査機能にとって、どのような機能が必要かを分析していく。

4. 内部監査機能の生成と発展の経緯とコーポレート・ガバナンスとの関係

4.1 米国における内部監査機能の発展の区分

20世紀の内部監査研究を牽引してきたV.Z.Brinkは、内部監査をそれまでの内部統制手続の実施機能とは別の機能としてとらえ、内部監査機能の発展(2000年まで)を4つに時期に分けて考察している。最初は1900年から1941年までで、この時期に初めて組織体内に内部監査部門が設立された。第2期は、1941年のIIAの組織化に始まり、1977年の海外腐敗行為防止法の成立および米国証券取引委員会の設立までで、第3期は、1977年以降1987年までの上場企業における効果的な内部統制の確立が特徴である。第4期は、不正報告防止における内部監査機能の重要性を強調した「トレッドウェイ委員会報告書」が発表された1987年から2000年までとなっている。

そして、V.Z.Brinkの研究に引き続き、第5期として、21世紀での内部監査機能に関して、先行研究をもとにまとめる²⁾。

4.2 1900年からの5段階での米国内部監査機能の生成と発展の特徴

20世紀の最初の40年間（1900年から1941年）を通じて、内部監査人は、内部統制活動と内部統制モニタリングの双方を実施していた。1941年12月には、IIAの最初の会合が開催され、内部監査に関する基準を確立したが、内部監査が機能として発展したのは、外部監査人の役割の変化と密接な関係がある。経営者と外部監査人から、財務諸表に関する合理的なアシュアランス機能を要求されたことにより、内部監査機能が生成されたという。レポートラインは経営者に対してであり、内部監査人は、統制活動の実施という会計機能と、内部統制が有効かどうかを監視する機能の双方を実施していた。そのため、これら二つの機能を分離することに苦心し、この時期に、内部監査機能の監査対象からの独立性の課題も指摘されていた。この時期の内部監査人には、コミュニケーション能力、分析能力、調査能力に課題があったという（Brink 1941, 40-67, 485-506）。

第2期は、1941年から1977年の期間であり、内部監査プロセスの標準化が進展し、内部監査が提供する価値に対する関心が高まり、内部監査人は、一層の経営志向と独立した専門職としての付加価値との間を模索したが、専ら外部監査人に対する支援の役割であった。IIAの1957年の調査から、今日の内部統制システムの一部と考えられる機能がみられるという。この時期の終わりには、外部監査人の補助的役割から脱却するために、内部監査人は経営者の目標達成を支援し、ビジネス慣行や価格設定、賃金インセンティブ、広告宣伝等の機能に取り組むようになり、1957年にIIAも、内部監査は経営者へのサービスであり、内部監査機能を他の統制を測定・評価する経営統制として方向付けた。1964年に改訂されたIIAの内部監査の「責務に関する声明」では、内部監査機能は、経営に役立つ事業活動のあらゆる局面にまで拡大し、経営への奉仕を強調している（Brink and Cashin 1958, 12-24, 41-51）。

第3期は1977年から1987年までの10年間であり、海外腐敗行為防止法の成立に始まり、トレッドウェイ委員会の報告書の発表で終わる。この10年間に、内部監査機能は、業務監査（アシュアランス機能）やコンサルティング機能を通じて、経営者に奉仕するのか、それとも取締役会や株主に奉仕して、効果的な内部統制というアシュアランス機能を確保することが主な役割なのかについて、IIAや各組織体で検討がされている。この時期に数多くの不正・不祥事が発生し、効果的な監督には取締役会などの非常に高いレベルが必要であることもいわれていたので、不正や不祥事の防止にいかに関与するかに焦点が当てられるようになり、適切な内部統制システムを確保するための機能が、内部監査として必要とされた。この頃に、コーポレート・ガバナンスと内部監査との関係の議論が開始されている（Brink 1978, 1-14）。

すなわち、内部監査人が専門家としての認知度を高め、経営者に最も価値あるサービスを提供するのは、伝統的な内部監査の機能であるアシュアランス機能を通じてではないかという議論である。しかしながら、同一の内部監査人が、取締役会からはアシュアランス機能を、経営者からはコンサルティング機能を要求されるので、利益相反の可能性を解決すべきとい

う課題もあった。そこで、IIAは1978年に、最初の包括的な内部監査基準を発表し、内部監査の報告には経営者と取締役会の双方が含まれ、内部監査人は双方に対して責任を負うことになり、取締役会に対する内部監査の責任が初めて正式に認められたことを意味していたといわれている（Parker and Johnson 2017, 59–61）。

第4期は1987年から2000年までであり、1987年のトレッドウェイ委員会報告書が、取締役会における監査委員会の設置を勧告し、1992年には、トレッドウェイ委員会支援組織委員会が、効果的な内部統制を構成する5つの重要な要素の1つとして、内部統制のモニタリングをあげていた。しかしながら、この時期に、内部監査は組織体に付加価値を与えることに焦点が当てられ、内部監査人に対して、組織内でのコンサルティング機能を拡大することが再び奨励された（Ramamoorti 2003, 2–23）。米国はこの時期に、不正な財務報告や財務虚偽記載が発生し、最終的にSOX法の成立につながった。このよう問題が繰り返し発生したことで、トレッドウェイ報告では、内部監査人の潜在能力が十分に発揮されていないので、内部監査は客観性を高めるため、取締役会に直接報告することを推奨している。しかも、企業が効果的な内部監査機能を維持することの重要性をチェックするため、取締役会の中に、独立社外取締役から構成される、監査委員会の設置を勧告しているのである。この時点から、米国の取締役会は従来の社内取締役中心の構成から、独立性を重視する独立社外取締役が過半数を占める構成に変化したという（Parker and Johnson 2017, 61–64）。

第5期の2000年以降は、金融界のニーズが大きく影響し、内部監査に対して、財務報告の質に関するアシュアランス機能が求められることになり、内部監査の独立性を求める声が加速した。まず、1999年にIIAは、「内部監査機能は、組織体のリスク・エクスポージャーがよく理解され、監視され、コントロールされていることについて、アシュアランス機能を発揮することによって、価値を付加する」という調査結果を発表した。そのため、内部監査は、リスク管理およびコーポレート・ガバナンスに貢献するための、ガバナンス・プロセスに関する、アシュアランス機能を要求されるようになったという（Ramamoorti 2003, 11）。

そして、2002年に Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002（Sarbanes-Oxley Act, 以下「SOX法」という。）の制定により、内部監査に対して、会計監査人へのアウトソーシングが制限され、2006年にはニューヨーク証券取引所（NYSE）が上場企業に内部監査機能の維持を義務付けた（2006年NYSE規程）。2012年には、内部監査基準が改訂され、取締役会または監査委員会が内部監査部門の予算と人員計画を承認し、内部監査部門長の任命と解任に関する決定を承認することを義務付けているといわれている（Chambers 2014, 213–215；Moeller 2016, 5–9）。それとともに、取締役会にとっても、経営者を監視するために、各組織体に関する深い知識をもつ、内部監査の機能に依存することが必要になった。取締役会の監視の役割に対して内部監査が支援できるということが、内部監査の組織体への貢献であるとされていた（Parker and Johnson 2017, 64–65）。

4.3 内部監査機能の生成と発展からのコーポレート・ガバナンスに関する知見

以上の米国の内部監査機能の生成と発展をみると、特徴として、20世紀の初期から、経営者と取締役会という対象の違いはあれ、独立性と客観性という内部監査機能の課題があり、現在まで残っていること、それに関連し、アシュアランスおよびコンサルティングという内部監査機能と、組織体内の位置付け（レポートライン）との議論が繰り返されていたことの2点があげられる。そこで、「組織体の目的達成に貢献し、かつ、組織体の目的達成に向けた活動を監視する」ための内部監査機能を考えるうえでは、以下の2つの論点がある。

第1の論点は、3.3で述べた「経営トップの誠実性と倫理観から成る統制環境」、すなわち内部統制活動に貢献する内部監査と継続的なモニタリングは、1900年初期の内部監査機能の生成時期に、既に存在していたことがあげられる。ただし、それはあくまで経営者から求められる内部監査機能であり、経営者の指示による内部統制活動の有効性評価という「組織体の目的達成に貢献する」内部監査機能であると考えられる。もう一つの、ガバナンスの主体である取締役会に貢献するための、「組織体の目的達成に向けた活動を監視する」内部監査機能の議論は、第3期の1977年から1987年の間に開始されているが、機能として確立されていくのは第5期の2000年以降にみられる。

しかもこの論点の背景にあるのは、内部監査の独立性に関するものである。20世紀初期の第1期では、監査対象からの独立性も確保できておらず、第2期の1941年以降、経営者からの指示のもとで、監査対象からの独立性が実施されている。それに対し、経営者からの独立性は、第5期の2000年以降の「リスク管理とコーポレート・ガバナンスへの貢献」として議論されてからとなる。そして、内部監査の経営者からの独立性の議論が促進された要因となったのは、取締役会側の要因もある。なぜなら、1977年から1987年の第3期で、内部監査の取締役会へのレポートラインに関する議論が開始されてはいたが、2000年以降、独立社外取締役が過半数を占める、独立性のある取締役会になってから、内部監査の経営者からの独立性も可能とされているからである（Parker and Johnson 2017, 61-64）。

第2の論点は、アシュアランス機能に関するものである。第5期の2000年以降、コーポレート・ガバナンスの議論が本格化されると、内部監査機能としては、アシュアランス機能が重視されることになる。しかしながら、それは第3期のように、経営者から求められるアシュアランス機能ではなく、取締役会との関係でのアシュアランス機能であるので、この両者はどのような違いがあるのかということが、論点としてあげられる。そして、第5期では、2006年NYSE規程により、取締役会の内部監査に対する監視とともに、内部監査の組織体に対する貢献は取締役会との関係で議論され、取締役会からは組織体に対する深い知識をもとに、組織体の目的達成に向けた活動を監視することを期待されている。

しかしながら、内部監査人側の課題も、第1期から読み取れる。第1期には、内部監査人

のコミュニケーション能力、分析・調査能力に課題があるにもかかわらず、第2期と第4期では経営者へのサービスとして、事業活動のあらゆる局面までのコンサルティング機能の拡大を要求されている。このことは、取締役会が組織体の目的達成に向けた活動を監視することに対して、内部監査は適していないことになると考えられる。

そして、これに関しては、2.2でとりあげた、コーポレート・ガバナンスにおける内部監査機能の役割の視点に関する、Sarens et al. (2012)の研究と関連する。内部監査が取締役会に報告する際に、ガバナンス上の課題を提言すること、および取締役会の内部監査に対する監視の双方が、コーポレート・ガバナンスにおける内部監査機能の積極的な役割と関連しているとされており、内部監査がガバナンス上の課題を提言すること、すなわち、アシュアランス機能とともに、アドバイザリー機能を発揮できているのかが、内部監査機能の課題となっていると考えられるのである。

実際に、このテーマを分析した、ほかの研究でも、同様の結果が読めとれる。コーポレート・ガバナンスにおいて、取締役会は通常、内部統制、財務報告、リスク評価、コンプライアンスの分野における監督責任の義務を果たすことが必要となるが、内部監査が、アシュアランス機能、および助言・勧告の監査機能により、取締役会に提言・報告している企業は、取締役会と内部監査により、ガバナンスに関する相乗効果が形成されるという研究結果もある (Johl et al. 2013, 809-810)。

4.4 コーポレート・ガバナンスとの関係からのアドバイザリー機能の考察

それでは、4.3で言われている「助言・勧告の監査機能」と、アシュアランス機能とはどういう関係にあるのか、「助言・勧告の監査機能」とは何を指すのかを次に考察する。

フリント (2018, 90-91) は「監査から生まれる監査対象事項に存在する欠陥事項に係る改善勧告は、「監査報告の拡張」であり、監査の独立性を害するものとみなすことは決してできない」としている。内部監査にあてはめると、内部監査報告書に示した改善・勧告事項（指摘事項）のフォローアップをつうじて、リスク管理、コントロール、ガバナンス・プロセスの有効性評価を実施するので、「指摘事項としての改善・勧告事項がなければ、内部監査報告書の価値が問われることになる」（堀江 2006, 169-172）、アドバイザリー（助言・勧告）機能において、「フォローアップ（適切に改善措置がとられているか）という手続も行われることも、内部監査の特徴とされている」といわれている（蟹江 2023, 15）。

一方で、コンサルティング機能は、2.1で解説したように、依頼者と内部監査人の2者が関係するので、依頼者からの要請に基づいて機能を発揮することになり、第三者が利用するための独立性を必要としないことが特徴である（日本内部監査協会 2022, 133-135）。また、コンサルティング機能の具体的な内容としては、「新しい方針、プロセス、システムおよび助言、フォレンジック業務、教育研修、リスクとコントロールに関する議論のファシリテーシ

ョン」があげられている（IIA 2024,10）³⁾。

このコンサルティング機能のうち、「助言」はコンサルティング機能の中のほかの例と異なり、アシュアランス機能と関係したものが多く、アシュアランス機能とほぼ同じプロセスとなることが多いという説明が、IIAの著作物でもされている（日本内部監査協会 2021, 15-14～15-19）。これが、上記の論考でいわれている、内部監査の指摘事項としての改善勧告事項やフォローアップという機能に該当するのではないかと考えられる。その他の「新しい方針、プロセス、システム、フォレンジック、教育研修、リスクとコントロールに関する議論のファシリテーション」は、コンサルティングの語源である「企画・立案を手伝ったりすること」に該当すると判断できる。

内部監査の「取締役会への直接説明責任を負う独立した立場」から考えると、継続的なモニタリングによる監視というアシュアランス機能と、アシュアランス機能による内部監査結果に基づき、指摘事項としての改善勧告事項や、フォローアップという助言・勧告を実施することが、内部監査機能にとって重要であるということが上記の考察で明らかである。

したがって、コーポレート・ガバナンスと内部監査との関係では、アシュアランス機能とともに助言・勧告のアドバイザリー機能も求められる。それに対し、コンサルティング機能は、経営者の視点からの価値向上や目的を達成するための機能であり、「取締役会への直接説明責任を負う独立した立場」として求められる機能、すなわち、「コーポレート・ガバナンスに貢献する内部監査機能」には、該当しないのではないかと考える。

5. おわりに

本稿は、組織体の価値向上のためには、内部監査は、アシュアランスおよびコンサルティングの双方の機能が重要といわれているが、コーポレート・ガバナンスにおける内部監査機能を考える場合に、独立性かつ客観性の点からコンサルティング機能は該当するのか、あるいは、ガバナンス機関としての取締役会と経営者に対して、同じ内部監査機能でよいのか、という問題意識をもち、内部監査のコンサルティング機能の課題をつうじて、内部監査に求められる「取締役会への直接説明責任を負う独立した立場」から、コーポレート・ガバナンスにおける内部監査機能を明確にすることが研究目的であった。

先行研究では、内部監査機能としてはあくまでアシュアランス機能が基本であり、コンサルティング機能に関しては、経営者の組織体の目的達成に貢献するという評価があるが、経営者からの独立性の課題と、同一の内部監査人にとっての客観性の課題もある。ただし、リスク管理のアシュアランス機能と、内部統制の業務プロセスの有効性評価に基づく提案・報告のアドバイザリー機能は互いに関連し、双方の機能が発揮されていれば、内部監査機能に対する組織体内の一定の評価も得られるとされている。

そして、コーポレート・ガバナンスにおいては、理論的に、組織体の目的達成に貢献し、かつ、組織体の目的達成に向けた活動を監視することが内部監査に求められるので、「取締役会への直接説明責任を負う独立した立場」から考えても、経営者からの独立性と内部監査人としての客観性を確保することが必要になるのではないかといえる。そうであれば、コーポレート・ガバナンスにおいて、内部監査に求められる機能とは、経営者から求められる、組織体の価値向上のためのアシュアランスおよびコンサルティングの機能ではないと考えられる。

米国の内部監査機能の生成と発展の経緯という、一つの視点からみると、内部監査は20世紀においては、経営者に対するアシュアランス機能や、経営者からの指示による、組織体の目的達成に貢献するコンサルティング機能が中心となっていた。しかしながら、その後、1990年代以降のコーポレート・ガバナンスの進展により、取締役会の独立性重視とともに、組織体の目的達成に向けた活動を監視する機能が内部監査に必要とされているのがわかる。

したがって、内部監査が「取締役会への直接説明責任を負う独立した立場」というIIAの規程から考察するならば、コーポレート・ガバナンスにおける内部監査機能としては、経営者からの独立性確保による、組織体の目的達成に向けた活動を監視するアシュアランス機能と、アシュアランス機能の結果に基づいて、内部監査人としての客観性確保による、ガバナンス上の課題を提言する助言や、指摘事項としての改善勧告事項およびフォローアップなどの勧告を行うアドバイザー機能の、二つの機能が必要となる。

注

- 1) IIAの「アシュアランスとコンサルティングという拡張された役割」を内部監査に求めることが適切なのかという問題提起もしている (Brody et al.2014, 231-233)。
- 2) 米国における内部監査機能の発展については、Brink (1941, 40-67, 485-506), Brink et al. (1958, 12-24, 41-51), Brink (1978, 1-14) 以外に、Ramamoorti (2003, 10-11), Chambers (2014, 198), Moeller (2016, 5-9), Parker and Johnson (2017, 59-64) も参照し、整理した。
- 3) フォレンジックとは、「不正調査の支援において行われる、特に不正行為を対象とした監査業務」(日本内部監査協会 2022, 135) をいう。

参考文献

- 青木茂男. 1982. 『現代の内部監査 (全訂版)』. 中央経済社.
- 青木茂男. 1984. 『現代の業務監査』. 中央経済社.
- 蟹江章. 2023. 「内部監査のコーポレートガバナンスへの貢献」『月刊監査役』752: 8-16.
- 斎藤正章・蟹江章. 2022. 『改訂版 現代の内部監査』. 放送大学教育振興会.
- 友杉芳正. 1992. 『内部監査の論理－妥当性監査の視点から』. 中央経済社.
- 友杉芳正. 2015. 「内部監査の機能的展開」『甲南会計研究』2: 3-18.
- 日本内部監査協会. 2021. 『内部監査：アシュアランス業務とアドバイザー業務 (第4版)』. 日本内

部監査協会.

日本内部監査協会. 2022.『ソイヤーの内部監査：組織体の価値の向上と保全(下巻)』. 日本内部監査協会.

八田進二. 2024.『憂国の会計・監査・ガバナンス』 同文館出版.

堀江正之. 2006.『IT保証の概念フレームワーク－ITリスクからのアプローチ』. 森山書店.

Abbott, L.J. and S.Parker and G.F.Peters. 2012. Internal audit assistance and external audit timeliness.

Auditing: A Journal of Practice and Theory 31 (4) : 3-20.

Bame-Aldred, C.W. and D.M.Brandon and W.F.J.Messier and L.E.Rittenberg and C.M.Stefaniak. 2013. A summary of research on external auditor reliance on the internal audit function. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 32 (Supplement 1) : 251-286.

Betti, N. and G.Sarens. 2021. Understanding the internal audit function in a digitalized business environment. *Journal of Accounting & Organizational Change* 17 (2) : 197-216.

Brink, V. Z. 1941. *Internal Auditing*. New York, NY : Ronald Company.

Brink, V. Z., and J. A. Cashin. 1958. *Internal Auditing*. New York, NY : Ronald Company.

Brink, V. Z. 1978. Internal auditing: A historical perspective and future directions. *Internal Auditor* 35 (6) : 23-35.

Brody, R.G. and C.M.Haynes and C.G.White.2014. The impact of audit reforms on objectivity during the performance of non-audit services. *Managerial Auditing Journal* 29 (3) : 222-236.

Burton, F.G. and S.A.Emett and C.A.Simon and D.A.Wood.2012. Corporate managers' reliance on internal auditor recommendations.*Auditing: A Journal of Practice and Theory* 31 (2) : 151-166.

Chambers, A. D. 2014. New guidance on internal audit – An analysis and appraisal of recent developments. *Managerial Auditing Journal* 29 (2) : 196-218.

Flint,D..1988. *Philosophy and Principles of Auditing:An Introduction*. The Macmillan Press. (デヴィッド・フリント. 井上善弘訳. 2018.『監査の原理と原則』創成社.)

Grant,C.and N.Park andS.Wheeler.2009. Nonaudit,external audit,and internal audit services in a post-SOX world. *Internal Auditing* 24 (1) : 28-35.

Institute of Internal Auditors (IIA). 2013. *International Professional Practices Framework (IPPF) 2013 Edition*. Institute of Internal Auditors (IIA). (日本内部監査協会. 2013.『専門職的実施の国際フレームワーク 2013 年版』 日本内部監査協会.)

Institute of Internal Auditors (IIA). 2017. *International Professional Practices Framework (IPPF) 2017 Edition*. Institute of Internal Auditors (IIA). (日本内部監査協会. 2017.『専門職的実施の国際フレームワーク 2017 年版』 日本内部監査協会.)

Institute of Internal Auditors (IIA). 2024. *Global Audit Standards*. Institute of Internal Auditors (IIA).

Johl, S.K. and S. Kaur and N.Subramaniam and B.Cooper. 2013. Internal audit function, board quality and financial reporting quality evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal* 28 (9) : 780-814.

Mautz, R.K.and H.A.Sharaf. 1961. *ThePhilosophy of Auditing*. (Sarasota:American Accounting Association, 1961) (マウツ&シャラフ. 近澤弘治監訳. 関西監査研究会訳. 1987.『監査理論の構造』中央経済社.)

Moeller, R.2016. *Brink's Modern Internal Auditing*. Wiley.

Parker, S. and L.A.Johnson.2017. The Development of Internal Auditing as a Profession in the U.S. During the Twentieth Century. *Accounting Historians Journal* 44 (2) : 47-67.

Pulliam, D.B. and M.Eulerich and N.R.Sakel. 2024. The effect of the internal audit function's perceived

- assurance versus advisory purpose on the external auditor's reliance decision. *Managerial Auditing Journal* 39 (2) : 138-165.
- Ramamoorti, S. 2003. Internal auditing: History, evolution, and prospects. *In Research Opportunities in Internal Auditing*, edited by Bailey, A., A. Gramling, and S. Ramamoorti, 2-23. Altamonte Springs.
- Sarens, G. and I.D.Beelde.2006.The Relationship between Internal Audit and Senior Management:A Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions. *International Journal of Auditing* 10(3) : 219-241.
- Sarens, G. and M.J.Abdolmohammadi and R.Lenz. 2012. Factors associated with the internal audit function's role in corporate governance. *Journal of Applied Accounting Research* 13(2) : 191-204.
- Stewart, J.and N.Subramaniam. 2010. Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities. *Managerial Auditing Journal* 25(4) : 328-360.
- Tang, F. and L.Yang and H.Gan. 2017. Internal auditors' reputation and managers' reliance decision. *Managerial Auditing Journal* 32(8) : 768-787.

(はすぬま としたけ・青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科博士後期課程)