

I 監査計画の必要性

前出の日本内部監査協会が策定した内部監査基準では、監査計画について次のように記述されている。

「内部監査人は、個々の内部監査について目標、範囲、実施時期および資源配分を含む計画を策定し、これを文書としておかなければならない。(中略)内部監査人は、内部監査の目標を達成するための内部監査実施計画を策定し、これを文書としておかなければならない。内部監査人は、内部監査実施計画書において、監査業務の遂行過程で必要な情報を識別、分析、評価し、これを記録するための手続を定めなければならない。実施計画は内部監査の開始に先立って承認されなければならない。また、その修正についてもすみやかに承認されなければならない。」

1 年次監査計画

年次監査計画を策定する際には、内部監査基準によると次の諸点を考慮しなければならないとされている。

- ・対象部門の業績を管理する手段
- ・対象部門の目標及び経営資源に対する重大なリスク
- ・上記重大なリスクの潜在的な影響を受容可能な水準に維持するための活動・手段
- ・対象部門のリスク・マネジメント及びコントロール・システムの有効性
- ・上記リスク・マネジメント及びコントロール・システムについての改善勧告

「東京大学内部監査実施要綱」では、第14条(内部監査年次計画書)で「監査室長は、あらかじめ監査の方針、監査の基本計画、監査事項を記

載した内部監査年次計画書を作成し、総長の承認を得なければならない。(以下省略)」と規定されている。また、同第15条にて「監査室長は、監査を実施するときは、前条の内部監査年次計画書に基づき、あらかじめ監査方針及び監査項目、監査実施手続、監査日程(実施日・部局名)、監査員名、その他必要事項を記載した内部監査実施計画書を作成し、総長及び監事に提出するものとする。」とされており、内部監査遂行プロセスがコントロールされている。

2 中期監査計画

年次での監査計画の基礎となる3年から5年程度の期間をタームとする監査計画を策定することも考えられるが、内部監査基準には中期監査計画という概念は定められていない。

しかし、組織の大規模化や運営環境の変化に伴う業務処理の複雑化により、監査領域が地理的な意味だけでなく、監査項目においても拡大することが予想される。このような監査対象の拡大に対して、外部監査の世界では監査法人の大規模化及びそれに伴う専門化により社会的な要請に対応しているのであるが、組織内の内部監査担当部署の資源には限りがある。

したがって、経営層の要請を満たす効果的な内部監査を実施可能とするには、毎年度の監査計画を方向付ける中期的な監査計画の策定が望まれる。循環的に往査箇所を選定して内部監査を実施するような場合や、監査項目自体を複数年に分けて実施せざるを得ないような場合には、このような中期的な計画の作成が必要になるものと思われる。ただし、中期監査計画は運営環境の変化に応じて適時、適切な見直しがなされ、年度計画に反映させることが不可欠である。

国立大学法人の内部監査においては中期的な監査計画に関して明確な定めはない(中期目標や中期計画は監査計画ではない)。今後、さまざま

なテーマにおける内部監査の手法が確立した時点で、更に効果的かつ効率的な内部監査の実現のために中期監査計画の必要性を検討することが考えられる。

II リスク・アプローチによる内部監査

内部監査基準では、「リスク・アプローチ」という手法は明示されていない。「リスク・アプローチによる監査」とは、会計監査人による財務諸表監査の枠組みにおいて用いられる概念であり、以下のように定義される。

財務諸表に重要な虚偽記載が生じるリスク(「重要な虚偽表示リスク」)は、経営環境による影響を受ける種々のリスク、特定の取引記録及び財務諸表科目が本来有するリスク(「固有リスク」)とそれを内部統制によって防止できないリスク(「統制リスク」)に区分できる。財務諸表監査の手続等は、これら固有リスクと統制リスクの水準に応じて決定することにより、リスクが高い項目には重点的に監査資源を投入し、効果的かつ効率的な監査が可能となる。

このように、固有リスクと統制リスクの識別、評価により財務諸表に重要な虚偽表示が生じるリスクを把握し、そのリスクに応じたレベルでの監査手続、その実施時期及び範囲が決定する監査の手法を「リスク・アプローチによる財務諸表監査」という。

- ・固有のリスクとは、関連する統制が存在していないとの仮定の上で、財務諸表に重要な虚偽の表示がなされる可能性のことである。
- ・統制リスクとは、財務諸表の重要な虚偽の表示が、内部統制によって防止または適時に発見されない可能性のことである。
- ・発見リスクは、内部統制によって防止又は発見されなかった財務諸表の重要な虚偽の表示が、監査手続を実施してもなお発見されない可能

性のことである。

(日本公認会計士協会 監査基準委員会報告書第28号より)

内部監査においてもこのような財務諸表監査における「リスク・アプローチ」の手法を取り入れることによって、より効果的かつ効率的な監査が実践できるものと考えられている。リスク・アプローチによる内部監査は以下のような考え方になるものと考えられる。

1 内部監査における「リスク」

公認会計士協会の監査基準委員会報告書第15号「内部監査の実施状況の理解とその利用」によれば、「内部監査は、主として独立的評価による監視活動として機能し、内部統制が有効でかつ効率的であるかどうかについてこれを継続的に監視するために、内部統制の整備状況を評価し、運用状況を検証して、内部統制の改善に関して助言し、勧告すること等を業務とする」ものであるとされている。

また、同報告書では、内部監査には、通常、次のような活動を含んでいると記述されている。

- (1) 財務情報及び業務情報の信頼性の評価
- (2) 業務の経済性、効率性及び有効性の評価
- (3) 法令、規則、その他の規制、経営方針等への準拠性の評価

内部監査には上記の各種評価活動だけではなく、その改善活動まで含まれるとすると、内部監査における「リスク」とは、例えば次のような状況が組織内に生じることではないだろうか。

- (1) 財務情報及び業務情報の信頼性が低下すること
- (2) 業務の経済性、効率性及び有効性が欠如すること
- (3) 法令、規則、その他の規制、経営方針等への準拠性違反が生じること