

博士学位申請論文審査結果報告書

審査委員

主 査 伊藤 龍峰

副 査 工藤 栄一郎

副 査 長吉 眞一

以下に記載する者の学位申請論文について審査が終わりましたので、以下のように、審査結果報告書を提出する。

申請者氏名：井上 善弘（香川大学経済学部教授）

審査対象論文名：「我が国における内部統制監査に関する理論的検討」

I. 審査の経緯

本論文は、以下に記載のように、申請者に対して主査と副査 2 名の計 3 名(以下、審査委員会)による面接形式の予備審査を 2 回及び公開による最終審査を 1 回の計 3 回の審査を実施した。審査の過程では、申請論文の内容に関する疑問点の指摘を行い、審査委員による指摘に対する申請者の説明を受けるとともに、必要に応じて論文内容に修正が施された結果、審査委員会としての疑問点が解消し各審査委員の意見等も反映されたため、ここに審査を終了し、審査結果に係る報告書を作成・提出する次第である。なお、審査委員会による面接形式での予備審査及び公開審査以外にも、各審査委員は、必要に応じてメール等の手段を用いて申請者と連絡を取りながら、疑問点の指摘や意見の表明を行ったことを付言する。

(1)第 1 回「予備審査」 2019(令和元)年 11 月 29 日（水）15:30～18:30

・審査委員会による本論文に対する面接形式による口頭試問

(2)第 2 回「予備審査」 2019(令和元)年 12 月 11 日（水）15:30～18:30

・審査委員会による本論文に対する面接形式による口頭試問

(3)公開による最終審査 2020(令和 2)年 1 月 15 日（水）17:30～19:00

・公開による本論文に対する面接形式による口頭試問

II. 本論文の目的

本論文は、我が国の金融商品取引法に基づく内部統制報告制度について、制度化以前から問題視されていた、内部統制に係るコスト負担に対する軽減策として、「ダイレクト・レポーティングの不採用」・「トップダウン型のリスク・アプローチの活用」・「内部統制監査と財務諸表監査の一体的実施」の3つの方策を取り入れたことで、結果的に、我が国の内部統制監査の特質を決定付ける要因となったことを、その背景や理由を整理・分析することで明確化し、その分析結果を基に、監査理論の観点から我が国の内部統制監査のあるべき姿を提言しようとするものである。

我が国の内部統制報告制度は、上場企業等を対象として、2008(平成20)年4月1日以降に開始する事業年度から実施されている。本論文の主題である内部統制監査は、内部統制報告制度の一環として、上場企業等の経営者による財務報告に係る内部統制の有効性の評価に対して、監査人による信頼性の保証を付与することを目的としている。

ただ、我が国の内部統制監査は、その導入にあたって経営者や監査人が負担しなければならないコストの問題が批判の対象となったことにより、かかるコスト負担の軽減策として、監査の基準設定にあたっては、幾つかの方策が取り入れられることとなった。これらの方策が「ダイレクト・レポーティングの不採用」・「トップダウン型のリスク・アプローチの活用」・「内部統制監査と財務諸表監査の一体的実施」の3つであるが、申請者は、かかる方策の導入によって、我が国の内部統制監査が諸外国には見られない特質を有するものとなったとするのである。

そこで申請者は、我が国の内部統制監査の特質について理論的究明を行おうとするのであり、3つの方策が、内部統制監査にどのような影響を与えているのか、また、内部統制監査と3つの方策との関係を解明する理論構造は何かについて論究するのである。

以下では、本論文の各章の要約を述べた後に、審査委員会としての結論を記載することにする。

III. 各章の要旨

本論文の構成は次のとおりである。以下では、各章の要旨を記載することで、本論文に対する評価へと結び付けることとする。

- 序章 日本型内部統制監査の特質と課題
- 第2章 保証業務の概念的枠組みの観点からみた内部統制監査
- 第3章 内部統制監査と財務諸表監査の関係性
- 第4章 アメリカ内部統制監査における究極的要証命題の立証構造
- 第5章 内部統制監査の実効性確保のための方策
- 第6章 内部統制監査報告書の特徴
- 終章 内部統制監査のあるべき姿に向けての提言

[序章]

本章では、本論文全体の背景と目的を述べた後に、我が国の内部統制監査を批判的に検討し、そのあるべき姿を提言する際の拠り所となる「監査理論」の意味内容について取り上げている。

わが国の内部統制監査を決定付ける特質として、「ダイレクト・レポーティングの不採用」「トッ

プダウン型のリスク・アプローチの活用」「内部統制監査と財務諸表監査の一体的実施」の3つの方策を抽出することができ、これらの方策が、わが国の内部統制監査をどのように特質付けているかについて説明するとともに、その特質によって惹起する課題について指摘している。

〔第2章〕

本章では、企業会計審議会の保証業務意見書で提示されている保証業務の概念的枠組みの視点から、内部統制監査の意義と課題について考察を加えている。保証業務の概念的枠組みを取り上げるのは、我が国の内部統制監査が保証業務概念的枠組みに適合する保証業務であるかどうかを検証する必要があるからであり、そのため申請者は、保証業務の概念的枠組みが提示している保証業務実施の前提となる2要件に着目している。2要件とは、1つは「目的適合性」であり、他の1つは保証業務の実施主体に関する要件としての外観的独立性と精神的独立性である。

検討の結果、申請者は、「目的適合性」については、我が国の内部統制監査を規制する内部統制基準と内部統制実施基準が規定している、トップダウン型のリスク・アプローチが「適合する規準」の要件を満足させていないことが明らかとなったとしており、それは、経営者による内部統制の評価範囲の決定に係る数値例を含む規定に起因していると述べるのである。また、内部統制監査の実施主体である監査人の外観的独立性と精神的独立性については、内部統制実施基準が内部統制監査の指導的機能を重視する規定となっている関係から、外観的独立性と精神的独立性の双方の面で、監査人の独立性の確保を困難にさせる危険性を孕んだ規定が存在していることが明らかとなったとしている。そして、その原因は、我が国の内部統制監査がダイレクト・レポーティングを採用しなかったことにあると結論付けるのである。

〔第3章〕

内部統制監査と財務諸表監査の一体的実施は、内部統制報告制度を創設するにあたり、監査人による監査の基準に組み込まれた監査に係るコスト負担の軽減策として導入された。ところが、両監査の一体的実施の実効性を確保するためには、前もって相互の関係性を明確にすることが不可欠であり、そのためには、内部統制監査と財務諸表監査との間の関係性を明らかにすることが重要な課題となるのであるが、申請者は、本章でかかる課題を取り上げて検討するのである。

本章では、内部統制監査における経営者による業務プロセスに係る内部統制の評価の妥当性の検証段階と、財務諸表監査における内部統制の有効性の評価の段階を、それぞれ検討対象と指定した上で、内部統制監査と財務諸表監査の関係性を各々の監査対象、監査手続及び監査目的の観点から明らかにしている。

まず、監査対象に関しては、財務諸表監査において監査人が評価の対象とする内部統制と、内部統制監査の業務プロセスに係る内部統制の評価の妥当性の検証にあたって監査人が評価の対象とする内部統制は、いずれもその役割ないし機能の観点からみると、アサーション・レベルの重要な虚偽表示を防止又は発見・是正する内部統制であることを明らかにしている。

また、監査手続に関しては、財務諸表監査の内部統制の評価に際して監査人が用いる監査手続と、内部統制監査の業務プロセスに係る内部統制の評価の妥当性の検証にあたって監査人が利用する監査手続は相互に類似しており大きく異なるところがないことを論証するのである。

そして、監査目的に関しては、両監査の目的が相互に連結するとともに、連続性を帯びている

ことを指摘する。両監査ともに、アサーション・レベルの重要な虚偽表示を防止又は発見・是正する内部統制を評価の対象としていることから、評価対象である内部統制の整備・運用状況に対する監査手続も類似するため、内部統制監査における内部統制の有効性の評価方法とその結果を、財務諸表監査の内部統制の有効性の評価として活用することができると結論付けるのである。

〔第4章〕

本章では、アメリカの内部統制監査において監査人が最終的に立証しなければならない究極的要証命題とは何かについて確認・整理し、その究極的要証命題の立証構造の解明を企図している。また、アメリカの内部統制監査における究極的要証命題の立証構造の特徴が、我が国の内部統制監査に対してどのようなインプリケーションを持つかについて申請者の見解を述べている。

アメリカ内部統制監査の究極的要証命題は、「会社は決算日において統制基準に基づき財務報告に係る有効な内部統制をすべての重要な点において維持している。」である。しかしながら、かかる要証命題を直接的に立証できる監査証拠は存在しないため、当該要証命題を監査証拠によって立証可能な下位命題へとブレイクダウンさせる必要がある。そのためには、アメリカの監査基準（AS No.5）が用意した、トップダウン・アプローチが有用であるとするのである。トップダウン・アプローチは、内部統制監査において監査人が検証すべき内部統制を選定する際の方法であるため、監査人にはこれを利用することが義務づけられているが、この「トップダウン・アプローチ」において極めて重要な位置を占めるのが「関連するアサーション」である。「トップダウン・アプローチ」とは、アサーションの中で、財務諸表における重要な虚偽表示をもたらす原因となる虚偽表示又は複数の虚偽表示が含まれる可能性のある財務諸表上のアサーションのことをいうが、監査人は、「関連するアサーション」の各々について評価した虚偽表示のリスクに対して、当該企業の内部統制が十分に対応しているかどうかについて検証しなければならない。

また、監査人は、「関連するアサーション」を識別するために、財務諸表の表示項目及び開示に関連する質的及び量的なリスク要因を評価しなければならないが、当該リスク要因は財務諸表監査の場合と同種であるため、「関連するアサーション」は、内部統制監査と財務諸表監査とで同じ対応で済むことになるとしている。そのため、「関連するアサーション」を通して財務諸表監査と内部統制監査が有機的に結合し、この点に、アメリカにおける内部統制監査の究極的要証命題の立証構造の特徴を観て取ることができるとするのである。

我が国の内部統制監査においても、「関連するアサーション」に相当するアサーションを通して財務諸表監査と結合すると考えられるのであるが、ダイレクト・レポーティングを採用しない我が国にあっては、それを採用するアメリカの場合と比して、より一層、両監査の有機的な結合が求められると結論付けるのである。

〔第5章〕

本章では、内部統制監査のプロセスの中で、経営者による全社的な内部統制の評価に対する監査人の検討の実効性を確保することが、現在なぜ、喫緊の課題となっているかについて、その背景を明らかにするとともに、経営者による全社的な内部統制の評価のプロセスの位置付けと特徴について取り上げている。また、経営者による全社的な内部統制の評価が形式的なものとなりかねないこ

とと、その理由について論証する一方、経営者による評価結果に対して、監査人が反証することが困難であることも明らかにしている。

かかる検討の結果、経営者による全社的な内部統制の評価の妥当性に対する監査人の検討の実効性を確保するための方策を提示するのであり、その際の主たる決定要因としては、内部統制監査が財務諸表監査と一体となって実施されることを前提として、両監査が有機的に結合することを促している。また、両監査の有機的な結合にあたっての鍵となるのは、内部統制監査において評価の妥当性の対象となる全社的な内部統制の存在と、財務諸表監査におけるリスク評価手続としての内部統制の存在であり、これらが、監査人による内部統制の実効性を判断する際に有機的に結合する必要があると指摘するのである。とりわけ、ダイレクト・レポーティングを採用していない我が国の内部統制監査では、財務諸表監査における内部統制の評価の過程で得られた監査証拠の活用が、より重要な意義を持つことになると論じるのである。

〔第6章〕

本章は、内部統制監査報告書について取り上げている。すなわち、内部統制監査の意見表明の対象である内部統制報告書は、投資者にとって直接的な関心の対象ではない。投資者にとっての直接的関心事は財務報告の信頼性であり、内部統制報告書は、財務報告の信頼性を確保するための内部統制の有効性について経営者が評価した結果を記載した報告書に過ぎないのである。

内部統制監査報告書に記載される監査意見は、投資者の立場からすると、関心の対象である財務報告に係る内部統制の有効性については間接的なメッセージを与えるものでしかなく、申請者は、監査意見の種類とそれが表明される状況によっては、監査意見が有する意味内容が、投資者に十分には伝わらない危険性があることを指摘するのである。

内部統制監査報告書の監査報告書としてのかかる不備を補うものとして追記情報があり、監査人による追記情報の利用が促されるとしている。実務指針が内部統制監査報告書における追記情報に重要な役割を担わせているのは、この点に理由があると述べるのである。財務諸表監査であれ、内部統制監査であれ、監査人の責任は監査意見の表明にある。ただ、内部統制監査報告書の中心テーマが内部統制報告書の適正性に対する監査人の意見の表明であるが、かかる意見の表明だけでは、投資者に対して内部統制に関する重要なメッセージを伝達することができない。追記情報を記載することで初めて、内部統制監査報告書が全体として投資者のニーズに応える内容を持つ情報として提供されることになるのである。このことは、内部統制監査は、財務諸表監査の前提となる監査であることを示すものであり、それは、内部統制監査が財務諸表監査を下支えする役割を有する監査であることに起因すると断じるのである。

投資者は、内部統制監査のかかる役割に留意して、内部統制監査報告書で表明される監査意見と追記情報について、それぞれが持つ意味を理解しなければならないのであり、加えて、内部統制報告制度の設計担当者にとっては、財務諸表利用者である投資者に対して、より明確な形で追記情報が果たす役割を知らしめることが求められると強調するのである。

〔終章〕

本章では、これまでの議論と検討結果から、コスト負担のための3つの軽減策である、「ダイレクト・レポーティングの不採用」・「トップダウン型のリスク・アプローチの活用」・「内部

統制監査と財務諸表監査の一体的実施」が、我が国の内部統制監査の特質を決定付ける要因として整理した後に、我が国の内部統制監査のあるべき姿に向けて、次のように3つの視点から提言を行っている。

第1提言：「内部統制監査の保証業務としての構成要件の整備について」

内部統制監査は、金融商品取引法による規制の対象となる保証業務であるため、保証業務を構成する要素のそれぞれについて、保証業務意見書が定めた要件に適合していなければならない。この点、我が国の内部統制監査を規制する内部統制実施基準は、保証業務の構成要素の1つである、「適合する規準」に相当するため、「適合する規準」で定められている要件を満たす必要がある。しかしながら、内部統制実施基準には、この「適合する規準」の満たすべき要件のうち、「目的適合性」の要件を満たさない規定が存在している。さらに、内部統制監査実施者としての監査人には、独立の立場から公正不偏の態度を保持することが最も重視されるが、この点に関しても、内部統制実施基準が、指導的機能を重視するあまりに、監査人の独立性の確保を困難にさせる危険性を孕んだ規定が存在するのである。かかる点で、第1提言として、内部統制実施基準中のかかる規定を削除し、内部統制監査の保証業務としての構成要件を整備することを求めている。

第2提言：「内部統制監査と財務諸表監査の有機的結合の促進について」

財務諸表監査と内部統制監査のそれぞれの過程で収集された監査証拠を、両監査が相互に利用することで、両監査の有機的結合を実現させるという方法と基本的思考について、全社的な内部統制の評価の妥当性の検討段階と、業務プロセスに係る内部統制の評価の妥当性の検討段階とに区分して提言している。

前者は、財務諸表監査において事業上のリスク等を重視したリスク・アプローチが実効性あるものとなっていることが前提であるとしており、後者は、両監査における内部統制の評価は、その監査対象が同質であること、実施する監査手続が類似していること及び監査目的が連続性を帯びていることを理由として、有機的に結合する素地が存在することを指摘するのである。かかる視点から、両監査の有機的結合を促進するための一体監査としての基本的思考の必要性について提言している。

第3提言：「内部統制監査報告書における追記情報の役割に関する啓蒙について」

我が国の内部統制監査を規制する内部統制基準及び内部統制実施基準並びに実務指針は、内部統制監査報告書における追記情報に重要な役割を担わせている。申請者は、監査意見の種類やそれが表明される状況によっては、追記情報は監査意見と同様の重要な役割を果たすことがあると指摘するのである。なぜならば、追記情報は、内部統制監査と財務諸表監査との間の関係性を投資者に伝達する役割を果たすため、監査意見の種類やそれが表明される状況によっては、追記情報の記載が無ければ、投資者が内部統制監査の監査意見の意味内容を十分に理解することができないからである。そのため、監査意見の表明だけでは、投資者にとっての重要なメッセージを伝達することができず、追記情報を記載することで初めて、内部統制監査報告書が投資者のニーズに応える情報内容を有するものとして提供されることになるとしている。そのため、申請者は、追記情報が果たすかかる役割について投資家に明確に知らされなければならないこと、また、必要であれば、投資家を啓蒙しなければならないことを強調するのであり、第3提言は、今後の内部統制報告制度にかかる

制度設計者に求められる要諦である。そのため、内部統制監査のあるべき姿の検討にあたっても重要な意味内容を持つことを理由に、提言の1つとしている。

IV. 本論文の意義と貢献

本論文は、我が国が内部統制報告制度を導入するにあたって、経営者による内部統制の評価や監査人による内部統制に対する監査実施に係るコストが過大とならないための方策が講じられたことに着目したことが議論の出発点となっている。講じられた方策とは、「ダイレクト・レポーティングの不採用」「トップダウン型のリスク・アプローチの活用」「内部統制監査と財務諸表監査の一体的実施」の3つであり、これらの方策の導入によって、我が国の内部統制報告制度を特質付ける決定的な要因になったとするのである。

かかる方策の導入が、内部統制監査に関わる監査実施の前提条件、財務諸表監査との関係性、監査の実効性、監査報告の理解可能性等の広範な領域で問題を惹起していることを指摘するとともに、かかる方策が我が国の内部統制監査にもたらした新たな課題とその解決のための理論的根拠を示すのである。また、申請者は、検討の結果として、我が国の内部統制監査に対して3つの提言へと結び付けている。

監査論における、かかる視点からの研究は、この領域に関するこれまでの文献等に見出すことができず、ここに本論文の意義を認めることができるのである。

また、本論文が有する学問的価値と監査論研究への貢献については、次の点に見出すことができるかと考える。

- (1) 我が国の内部統制監査の特質を、それをもたらした要因を辿りながら明らかにしていること
- (2) 内部統制監査を独立した監査形態とは捉えずに、監査実施及び監査報告の観点から、内部統制監査と財務諸表監査とが一体性を持つものとして解明していること
- (3) 内部統制監査と財務諸表監査との間の有機的な結合を基礎にして、内部統制監査の実効性を確保するための方策を提示していること
- (4) 我が国の内部統制監査のあるべき姿の検討にあたっての、新たな視点について提言していること

V. 本論文の評価

本論文は、我が国の内部統制報告制度を対象として批判的に検討するものであり、その論旨は明快かつ論理的である。また、本論文の作成にあたって必要な文献・資料等についても十分な渉猟が行われており、それらを適切に読み込んでいることが十分に伺える。そのため、本論文の主題である、内部統制監査の特質がもたらす問題の解決策と内部統制監査のあるべき姿としての提言内容が、説得力ある主張となっている。

これまでの監査論研究において、内部統制監査を対象とする研究文献は多いが、本論文が持つ視点から論及する文献は非常に少ない。これまでの内部統制報告制度研究に係る主題は、内部統制報告制度の解説や、我が国への内部統制監査の円滑な導入を図ることを主眼とするものが中心となっているからである。本論文のような視点から内部統制報告制度を取り上げ、監査理論を立脚点とし

た説得力ある結論を導き出したことは、大きく評価しなければならないとともに、ここに本論文の独創性を見出せるのである。

私たち審査委員一同は、以上の評価に加え、申請者に対して実施した予備審査及び公開による最終審査における口頭試問等を含めて総合的に判断したところ、本申請論文「我が国における内部統制監査に関する理論的検討」は、博士の学位論文として相応しい内容を備えていると結論付けた次第である。

かかる理由から、私たち審査委員一同は、申請者 井上善弘氏に対して、博士(経営学)の学位を授与することが適切であるとの合意を得たことを報告する。

以 上