

博士学位論文 要旨

氏名 井上善弘

論題

我が国における内部統制監査に関する理論的検討

I 本論文の背景と目的

我が国の金融商品取引法に基づく内部統制報告制度は、上場企業等を対象とし、財務報告に係る内部統制の経営者による評価と監査人による監査をその内容とする。内部統制報告制度は、2008年4月1日以後に開始する事業年度から実施され、今日に至るまで実績を積み重ねてきている。内部統制報告制度のうち、本論文の主題である監査人による監査は、ディスクロージャーの信頼性を確保するために、開示企業における財務報告に係る内部統制の有効性に関する経営者の評価に対して、公認会計士等による保証を付与することをその目的としている。

我が国において内部統制報告制度を導入するに当たり、当初より制度設計者が考慮しなければならない問題があった。それは、制度を運用する上で、経営者及び監査人が負担しなければならないコストの問題であった。そこで、経営者による評価及び監査人による監査の基準の策定に当たって、評価・監査に係るコスト負担が過大とならないための方策が講じられた。ところが、経営者による評価及び監査人による監査の基準に組み込まれた評価・監査に係るコスト負担の軽減策、とりわけ、「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つ方策は、我が国の内部統制監査の特質を決定付ける主たる要因となった。と同時に、それらは、我が国の内部統制監査に、監査理論上及び監査実践上、看過することのできない課題を突き付けることになった。それ

ら課題は、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、広範な論点にわたるものである。

本論文は、以上の課題を、それらが生じた背景や理由を含めて、整理・分析すること、そして、その上で、我が国の内部統制監査の将来あるべき姿を、主として監査理論の観点から提言することを目的とする。

II 本論文の構成

本論文の構成は以下の通りである。

- 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た提言

III 各章の概要

1 序章「日本型内部統制監査の特質と課題」の概要

本論文の背景と目的を述べた後で、本論文が我が国の内部統制監査を批判的に検討し、その将来あるべき姿を提言する際の拠り所とする「監査理論」の意味内容について説明している。

続いて、我が国において内部統制報告制度が導入された背景と経緯について、本論文における議論に関係する事柄を中心にその概略を述べている。また、導入の後、二度にわたって行われた基準改訂の背景と概要について説明している。

さらに、内部統制報告制度を創設するに当たり経営者による評価及び監査人による監査の基準に組み込まれた、評価・監査に係るコスト負担の軽減策のう

ちで、特に我が国の内部統制監査の特質を決定付けた、「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つを取りあげ、それらの方策が我が国の内部統制監査をどのように特徴付けているか説明している。それと同時に、それらの方策の採用が惹起した課題について論じている。

2 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」の概要

企業会計審議会が公表した保証業務意見書の提示する保証業務の概念的枠組みの観点から、内部統制監査の意義と課題について考察している。その目的は、我が国の内部統制監査が保証業務意見書の提示する概念的枠組みに合う保証業務であるかどうかについて検証することにある。保証業務の概念的枠組みの中で本章が着目したのは、保証業務の実施の前提となる要件のうちの2つである。1つは、保証業務の構成要素のうちの「適合する規準」に係る要件の冒頭に掲げられている「自的適合性」であり、もう1つは、保証業務の実施主体である業務実施者に関する要件である外観的独立性及び精神的独立性である。

本章における検証の結果は次のとおりであった。「目的適合性」に関しては、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の規定するトップダウン型のリスク・アプローチが「適合する規準」の要件である本要件を満足させていないことが、明らかとなった。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。また、業務実施者である監査人の外観的独立性及び精神的独立性に関しては、内部統制実施基準には、内部統制監査の指導的機能を重視するあまりに、外観的独立性及び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することが明らかとなった。当該規定は、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起因する。

3 第3章「内部統制監査と財務諸表監査の関係性」の概要

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

に当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である。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る。それゆえ、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。本章は、そのような課題に取り組むことを意図するものである。

本章は、内部統制監査に関しては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討の段階を、財務諸表監査については内部統制の有効性の評価を、それぞれ検討対象として指定した上で、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。

監査対象については、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討に際し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、その論拠を示した上で明らかにした。

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を検討する際に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、すなわち、両監査とも、内部統制の整備状況の評価では質問・観察・閲覧・ウォークスルーといった監査手続を利用し、内部統制の運用状況の評価ではこれらの監査手続に加えて、内部統制の再実施が利用されることを明らかにした。

監査目的については、両監査の目的が相互に連結している、すなわち連続性を帯びていることを指摘した。上で述べたように、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、評価対象である内部統制の整備状況及び運用状況を評価するための監査手続は類似している。それゆえ、内部統制監査における内部統制の有効性の評価方法や結果を財務諸表監査の内部統制の有効性の評価に活用することができ

る。また、反対に、財務諸表監査における内部統制の評価方法や結果を内部統制監査の内部統制の有効性の評価に活用することができるのである。

4 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」の概要

本章は、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がいかなる命題であるかを確認・整理したうえで、その究極的要証命題の立証構造の解明を目指すものである。また、併せて、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もつと言えるのかについて、若干の私見を述べている。

アメリカ内部統制監査における究極的要証命題は、「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、この命題を直接あるいは一度に立証できるような監査証拠は存在しない。そこで、当該命題を監査証拠によって直接立証可能な下位命題へと何らかの方法によりブレイクダウンさせる必要がある。アメリカの監査基準（AS5号）がそのために用意したアプローチがトップダウン・アプローチである。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テストすべき内部統制を選定する際の方法であり、監査人はこれを利用することを義務づけられている。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ているのが「関連するアサーション」である。これは、アサーションのうちで、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合理的な可能性のある財務諸表上のアサーションをいう。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会社の内部統制が十分に対応しているかどうか、の結論にとって重要な内部統制をテストしなければならない。

この関連するアサーションを識別するために、監査人は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様であるとされる。したがって、関連するアサーションは内部統制監査の場合と財務諸表監査の場合とで同じということになる。それゆえ、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する。ここに、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。

我が国の内部統制監査においても、この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内部統制監査が結合するものと考えられるが、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、それを採用しているアメリカの場合に比して、より一層両監査の有機的な結合が求められると考えられる。

5 第5章「内部統制監査の実効性確保のための方策」の概要

本章は、まず、内部統制監査の実効性を確保すること、とりわけ内部統制監査のプロセスのなか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なぜ今喫緊の課題となっているのか、その背景について説明した。続いて、全社的な内部統制の評価の、経営者による財務報告に係る内部統制の評価のプロセスにおける位置付けと、その特徴を明らかにした。そして、その結果を基に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る理由を述べた。さらに、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について、経営者による評価結果を監査人が反証することが困難であることを、その理由とともに明らかにした。

最後に、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示した。それは、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踏まえて、内部統制監査と財務諸表監査との有機的な結合を図ることを促すものである。その有機的な結合の鍵を握るのは、内部統制監査における全社的な内部統制の評価の妥当性の検討と、財務諸表監査のリスク評価手続における内部統制の理解に共通する主題の存在である。両監査に共通の主題が存在することで、財務諸表監査の内部統制の評価の

過程で得られた監査証拠を内部統制監査の全社的な内部統制の評価の妥当性の検討に係る監査証拠として活用する途が開かれる。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、財務諸表監査の内部統制の評価の過程で得られた監査証拠の活用は、とりわけ重要な意義を持っている。もっとも、そのためには、財務諸表監査において事業上のリスク等を重視したりリスク・アプローチを実効性あるものとするのが重要であると言える。

6 第6章「内部統制監査報告書の特徴」の概要

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とは言えない。つまり、投資者にとっての直接的な関心事は財務報告の信頼性であるのに対して、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、すなわち、財務報告に係る内部統制の有効性について経営者が評価した結果等を記載した報告書である。

そうすると、そもそも内部統制報告書に対する監査意見は、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間接的なメッセージを与えるものでしかない。また、監査意見の種類とそれが表明される状況によっては、監査意見の持つ意味が投資者に十分に伝わらない危険性がある。つまり、内部統制監査報告書の中核をなす監査意見だけでは、投資者にとって本来必要なメッセージが伝わらない場合があるのである。

内部統制監査報告書において、監査意見の投資者に対するメッセージとしての不十分さを補うのが追記情報である。我が国の内部統制監査の基準及びそれを実際に適用するための実務指針は、内部統制監査報告書において追記情報に重要な役割を担わせている。つまり、監査意見の種類とそれが表明される状況によっては、追記情報は内部統制監査報告書において極めて重要な役割を担っているのである。本来、監査人の責任は監査意見を表明にすることであり、内部統制監査報告書の中心は内部統制報告書の適正性に対する監査人の意見である。にもかかわらず、監査意見だけでは投資者にとって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はじめて、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情報を提供することができるのである。このことは、内部統制監査が財務諸表監査の前提となる監査であること、換言すれば、内部統制監査が財務諸表監査を下支えする役割を果たすものであることに起因している。

投資者は、内部統制監査のこのような役割に留意した上で、内部統制監査報告書で表明される監査意見のもつ意味、そして追記情報のもつ意味を理解しなければならない。また、制度設計者には、財務諸表利用者である投資者に対して、暗黙の裡にではなく、より明確な形で追記情報の果たす役割を知らしめること、つまりそれを啓蒙することが求められる。

7 終章「内部統制監査のあるべき姿に向けた提言」の概要

本章は、まず、これまでの議論と検討を踏まえ、コスト負担のための3つの軽減策、すなわち、「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」がいかなる意味において我が国の内部統制監査の特質を決定付けたのかについて、整理した形で示している。また、それに引き続いて、前章までの議論と検討の結果を踏まえて、我が国の内部統制監査のあるべき姿に向けて、以下の3つの観点から提言を行っている。

1 内部統制監査の保証業務としての構成要件の整備

内部統制監査は法律（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。内部統制監査は、保証業務として、保証業務を構成する要素のそれぞれに関して、保証業務意見書が定めた要件に適合である必要がある。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、本来、保証業務の構成要素のうちの「適合する規準」に相当するものであり、この適合する規準に関して定められた要件に適合である必要がある。しかし、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する。また、内部統制監査における業務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。つまり、保証業務の業務実施者の要件として、独立性が最も重要である。ところが、内部統制実施基準には、内部統制監査の指導的機能を重視するあまりに、外観的独立性及び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する。

第1の提言は、これらの規定を内部統制実施基準から削除することで、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る内容となっている。

2 内部統制監査と財務諸表監査の有機的結合の促進

財務諸表監査の過程で得られた監査証拠を内部統制監査の監査証拠として利用することで、また、内部統制監査の過程で得られた監査証拠を財務諸表監査の内部統制評価における監査証拠として利用することで、内部統制監査と財務諸表監査の有機的結合を実現させる方法ないし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の段階と、業務プロセスに係る内部統制の評価の妥当性の検討の段階に分けて提言を行っている。

全社的な内部統制の評価の妥当性の検討に関しては、財務諸表監査における内部統制の評価（リスク評価手続における内部統制の理解）との間に共通の主題が存在することで、内部統制監査と財務諸表監査を有機的に結合させる素地はととのっていること、ただし、そのためには、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ことを主張した。

業務プロセスに係る内部統制の評価の妥当性の検討に関しては、内部統制監査と財務諸表監査における内部統制の評価は、その監査対象は同質で、実施する監査手続は類似し、監査目的は連続性を帯びていること、それゆえ、内部統制監査と財務諸表監査は、その一体的実施を通して有機的結合をする素地が存在することを指摘した。そして、2つの監査の有機的結合を促進するためには、一体監査をこのような基本的思考のもとで実施すべきことを提言した。

3 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

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いて追記情報に重要な役割を担わせている。監査意見の種類やそれが表明される状況によっては、追記情報は内部統制監査報告書において、監査意見に勝るとも劣らない極めて重要な役割を果たすことがある。

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。監査意見の種類やそれが表明される状況によっては、追記情報なしでは、投資者は内部統制監査の監査意見の意味を理解することができない。また、監査意見だけでは投資者にとって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はじめて、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情報を提供することができる。暗黙の裡ではなく、より明確な形で追記情報の果たす役割を投資者に知らしめること、つまりそれを啓蒙することが、制度設計者に要求される。これを内部統制監査のあるべき姿に向けた提言の1つとした。

IV 本論文の研究手法

本論文は、我が国において金融商品取引法に基づく法制度として存在する内部統制監査について、監査理論の観点から批判的な検討を試みた理論的研究である。批判的検討の拠り所あるいは基盤とした「監査理論」は、監査に関わる制度を策定する際に制度設計者が本来参照すべき、また監査実務において監査人が依るべき、監査に関する基本的な考え方や思考を指す。この「監査理論」にいう「監査」は、今日において社会的に最も影響力のある財務諸表監査を念頭に置いている。財務諸表監査に関する基本的な考え方や思考は、それが凝縮された形で『監査基準』（金融庁企業会計審議会公表）の中に反映されている。そこで、本論文における「監査理論」は、主として、『監査基準』に示されている財務諸表監査の基本的な考え方や思考を意味する。財務諸表監査の基本的

な思考や考え方を内部統制監査に対する批判的検討の拠り所とするのは、内部統制監査と財務諸表監査が一体的に実施されるからである。一体的に実施される場合には、基本的な考え方や思考は、監査実施の前提条件から監査報告のあり方まで、両監査において共通する内容を有するものでなければならない。

本論文は、内部統制監査を規制する基準（内部統制基準及び内部統制実施基準）と実務指針を批判的検討の主な対象としている。内部統制監査の担い手である監査人は、職業的専門家として、当該基準及び実務指針に従って監査を実施しなければならない。したがって、監査人が実践する内部統制監査の内容や特質は、これらの基準や実務指針によって決定されることになる。もし、これらの基準や実務指針に上述の「監査理論」の観点からみて問題となるのであれば、その問題点はそのまま内部統制監査の実践的内容に反映されることになる。本論文が内部統制監査を規制する基準及び実務指針を批判的検討の対象として措定した理由は、ここにある。

V 本論文の意義

本論文は、まず、我が国において内部統制報告制度を導入する際に、経営者による評価及び監査人による監査の基準の策定に当たり、評価・監査に係るコスト負担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。

その上で、経営者による評価及び監査人による監査の基準に組み込まれた評価・監査に係るコスト負担の軽減策、とりわけ、「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つ方策が我が国の内部統制監査の特質を決定付ける主たる要因となったことについて、各方策が具体的に内部統制監査のいかなる側面を特徴付けているかを示しながら、明らかにした。

また、それら3つの方策が、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、広範な論点にわたる課題を惹起していることを、各方策と課題との関連性を示しつつ、明確な形で指摘した。

さらに、上記の課題を解決するための処方箋となるべく、内部統制監査の将来あるべき姿に向けた提言を行った。本論文における提言は、我が国の内部統制監査が情報監査の枠組みで実施されることを前提に、財務諸表監査の基本的な思考や考え方を拠り所にしながら、内部統制監査と財務諸表監査との間の関係性を基礎にした両者の有機的結合を志向する内容となっていることに、その特徴があると言える。

以上