

日本における内部統制監査の現状と問題  
—日米の制度比較を通じて—

同志社大学大学院博士（商学）学位論文

同志社大学大学院商学研究科

商学専攻博士後期課程

飯田 亜子

## 目次

第1章 問題の所在 .....	1
第2章 内部統制監査に係る先行研究.....	3
—日本における内部統制監査への分析視点—	
2.1 アメリカにおける内部統制監査に係る先行研究.....	3
(1) 先行研究の抽出要件 .....	3
(2) 結果 .....	4
2.2 日本における内部統制監査に係る先行研究 .....	8
(1) 先行研究の抽出要件 .....	8
(2) 結果 .....	8
2.3 日本における内部統制監査への分析視点.....	11
第3章 アメリカにおける内部統制報告制度導入の歴史的考察.....	13
3.1 アメリカにおける試査と内部統制評価 .....	13
(1) 内部統制の認識.....	13
(2) 財務諸表監査の始まり—試査の範囲を決定するための内部統制評価—.....	16
(3) 内部統制の評価範囲の限定化.....	17
3.2 経営者不正と内部統制の評価範囲の拡大.....	19
(1) コーエン委員会の報告書 .....	19
(2) ミナハン委員会の報告書 .....	21
(3) トレッドウェイ委員会の報告書.....	22
(4) リスク・アプローチ監査—統制リスクの評価—.....	23
(5) COSO の内部統制フレームワーク .....	25
(6) 内部統制監査—全社的な内部統制の評価—.....	26
3.3 アメリカにおける内部統制報告制度の始まり .....	30
(1) FCPA の制定.....	30
(2) FDICIA の制定.....	32
(3) 企業改革法の制定.....	35
3.4 アメリカにおける内部統制報告制度導入の目的.....	36
第4章 日本における内部統制報告制度導入の歴史的考察.....	39
4.1 日本における試査と内部統制評価 .....	39
(1) 財務諸表監査の導入 .....	39
(2) 試査の範囲を決定するための内部統制評価.....	40

(3) 内部統制の評価範囲の限定化.....	42
4.2 内部統制の評価範囲の拡大.....	45
(1) リスク・アプローチ概念の導入.....	45
(2) リスク・アプローチ監査—統制リスクの評価—.....	47
(3) リスク・アプローチ監査—重要な虚偽表示のリスクの評価—.....	49
(4) 内部統制監査—全社的な内部統制の評価—.....	49
4.3 日本における内部統制報告制度の始まり.....	52
(1) 金融検査マニュアルの制定.....	52
(2) 内部統制の整備状況の開示.....	54
(3) 金融商品取引法の制定.....	55
4.4 日本における内部統制報告制度導入の目的.....	58
第5章 日本における内部統制監査の問題.....	61
—内部統制監査基準の日米比較を通じて—	
5.1 内部統制監査報告書における意見表明の対象.....	61
(1) アメリカ—ダイレクト・レポーティング—.....	61
(2) 日本—ダイレクト・レポーティングの不採用—.....	63
5.2 内部統制監査基準の特徴.....	65
(1) アメリカ—経営者不正に配慮した規定—.....	65
(2) 日本—実務上の対応に配慮した規定—.....	67
5.3 内部統制監査基準の日米における相違点.....	70
(1) 内部統制監査基準の構成.....	71
(2) 内部統制監査の目的.....	72
(3) 内部統制監査の計画.....	72
(4) 内部統制監査の実施.....	77
5.4 日本における内部統制監査の問題および内在的要因.....	81
第6章 日本における内部統制監査の現状.....	84
—インタビュー調査による日米比較を通じて—	
6.1 調査目的.....	84
6.2 調査方法.....	85
6.3 調査結果.....	87
6.3.1 監査計画（評価範囲の絞込み）.....	89
(1) 全社的な内部統制の評価範囲の決定方法.....	89
(2) 業務プロセスに係る内部統制の評価範囲の決定方法.....	90
(3) 財務諸表監査と内部統制監査の評価範囲.....	93
6.3.2 整備評価.....	93

(1) 全社的な内部統制の整備評価.....	93
(2) 業務プロセスに係る内部統制の整備評価.....	97
6.3.3 運用評価.....	101
6.3.4 個別論点.....	103
(1) 不正の取扱い.....	103
(2) 内部統制評価の省略.....	106
(3) 不備の検討.....	107
6.4 調査結果の含意.....	108
第7章 総括と展望.....	112
7.1 各章の要約.....	112
7.2 残された課題と今後の展望.....	118
(1) 残された課題.....	118
(2) 今後の展望.....	119
参考文献.....	121
付録A アメリカにおける内部統制監査に係る先行研究.....	134
付録B 日本における内部統制監査に係る先行研究.....	147

## 第1章 問題の所在

2006年6月に金融商品取引法が成立し、2008年4月以降開始する事業年度から、上場企業を対象に内部統制報告制度が導入された。そして、制度導入から10年以上が経過した現在、制度導入時の監査手続が踏襲され形式的な監査が実施されている印象も受けるが、内部統制監査の実効性は現実に実在しているのだろうか。

2015年10月に「会計監査の在り方に関する懇談会」（以下、「懇談会」）が金融庁に設置され、2016年3月には『「会計監査の在り方に関する懇談会」提言—会計監査の信頼性確保のために—』が公表された。そのなかで、高品質な会計監査を実施するための環境の整備として、「経営者の姿勢や取締役会等のガバナンス機能に関して実態を踏まえた具体的な評価の実施が徹底できているかなど、内部統制報告制度の運用状況については必要な検証を行い、制度運用の実効性確保を図っていくべきである<sup>1</sup>」と指摘がなされている。

また、2017年3月には、日本公認会計士協会近畿会が「懇談会」の提言を受け、「提言書～監査の諸問題に関するアンケート結果から～」を公表した。日本公認会計士協会近畿会はアンケート<sup>2</sup>を実施し、監査に関連する諸問題について会員・準会員が日頃どのような意識を持ち、またどのような点を問題視しているかについての意識調査を実施した。その調査の結果に基づき、公認会計士、監査法人が監査の信頼を回復するために何をすべきか、制度として何を求めていかなければならないかについて提言を行った。その一つとして、内部統制報告書および監査制度について抜本的な見直しを行うべきであるとの指摘がなされている<sup>3</sup>。

同じく金融庁の提言を受けて、2018年4月に公認会計士協会は監査・保証実務委員会研究報告第32号「内部統制報告制度の運用の実効性の確保について」を公表した。研究報告では、内部統制報告書における開示すべき重要な不備の半数程度が、有価証券報告書の訂正に伴って報告されていることを示し、内部統制監査の信頼性を得ることは難しい状況であることを指摘した。そこで、近年の内部統制報告書における開示すべき重要な不備の事例分析を糸口に、内部統制報告制度の運用状況に関する留意点を抽出し、内部統制報告制

---

<sup>1</sup> 会計監査の在り方に関する懇談会『「会計監査の在り方に関する懇談会」提言—会計監査の信頼性確保のために—』、2016年、13頁。

<sup>2</sup> アンケートは2016年11月1日から11月31日の期間に、近畿会・京滋会・兵庫会・東海会・北陸会の中日本五会の会員および準会員を対象とし、主にアンケートサイトにアクセスして回答する方法で実施された（約8,300人中、689名から回答を入手）。

<sup>3</sup> 日本公認会計士協会近畿会「提言書～監査の諸問題に関するアンケート結果から～」、2017年、「提言書の公表に当たって」、「はじめに」、「提言7. 内部統制報告・監査制度の抜本的見直し」。

度の実効性を確保するための提言を試みている<sup>4</sup>。

このように、「懇談会」による提言をはじめ、日本公認会計士協会近畿会、および日本公認会計士協会から内部統制報告制度への提言が行われていることから、今日の内部統制報告制度は改善の必要に迫られている。そこで本研究では、内部統制報告制度のなかでも、特に内部統制監査の実効性を確保するための改善策を提示する前提として、内部統制監査の現状と問題を把握し、今日の内部統制監査における内在的な要因を明らかにすることを研究目的とする。上に述べた日本公認会計士協会近畿会、日本公認会計士協会では、内部統制監査の問題を把握して改善の提言を試みている。しかし、双方とも今日の内部統制監査の実効性が担保されない内在的な要因については触れられていない。内部統制監査の改善策を提示するためには、改善が必要となるに至った歴史的経緯と、その根底に内在する要因をも明らかにしておくことが重要である。また、日本の内部統制監査の問題を論ずる上で、我が国における制度構築の範となったアメリカの内部統制監査と比較することも必要となろう。

以下、本研究の構成としては、第2章において内部統制監査に係る先行研究の棚卸しを実施して、日米の内部統制監査について現時点で明らかになっている論点を整理し、日本の内部統制監査への分析視点を明示する。第3章と第4章では、アメリカと日本に内部統制報告制度が導入された経緯についてそれぞれ歴史的な考察を行い、内部統制報告制度が導入された目的を比較検討する。第5章においては、両国の内部統制監査基準の比較分析を通じて、内部統制報告制度導入の目的が日米で相違していることが、内部統制監査基準に如何に反映されているかについて考察する。その上で、日本の内部統制監査における問題、およびそこに内在する要因を明らかにする。第6章では、とくに第5章で明らかにした日米の内部統制監査基準の相違が、監査実務において具体的にどのように反映されているのかについて監査実務経験者にインタビューを実施し、実務における日本の内部統制監査の現状と問題を把握する。その上で、日本の内部統制監査における内在的な要因について検証していく。最後に、第7章において本研究の総括を行い、残された課題および今後の展望について述べる。

---

<sup>4</sup> 日本公認会計士協会、監査・保証実務委員会研究報告第32号「内部統制報告制度の運用の実効性の確保について」、2018年、2頁。

## 第2章 内部統制監査に係る先行研究

### —日本における内部統制監査への分析視点—

本章においては、日本とアメリカの内部統制監査に係る先行研究の棚卸しを実施する。先行研究の棚卸しによって、一定の範囲内ではあるものの、日本およびアメリカにおける内部統制監査について現時点で明らかになっている論点を整理し、日本における内部統制監査への分析視点を見出すことがここでの目的である。

#### 2.1 アメリカにおける内部統制監査に係る先行研究

##### (1) 先行研究の抽出要件

###### ① 対象雑誌

本調査では抽出にあたって、以下の雑誌を対象とした。*Auditing: A Journal of Practice and Theory* および *The Accounting Review* は、アメリカの主要な研究機関の一つである American Accounting Association (アメリカ会計学会) の機関誌であり、また *Contemporary Accounting Research*, *Journal of Accounting and Economics* および *Journal of Accounting Research* は国際的な有力雑誌である。なお、これらの雑誌は ABDC (the Australian Business Deans Council: オーストラリアのビジネス分野の大学・学部校長等審議会) の雑誌ランキング (ABDC Journal Quality List) (2019) における A\* の雑誌となっている。

- *Auditing: A Journal of Practice and Theory*
- *The Accounting Review*
- *Contemporary Accounting Research*
- *Journal of Accounting and Economics*
- *Journal of Accounting Research*

###### ② 対象期間

企業改革法 (*Sarbanes-Oxley Act of 2002*)<sup>5</sup> が成立した 2002 年から 2020 年の雑誌を対象と

---

<sup>5</sup> 正式名称は、『証券諸法に準拠し、かつ、その他の目的のために行われる会社のディスクロージャーの正確性と信頼性の向上により投資家を保護するための法』(*An Act to protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes*) であるが、同法の基礎となっている 2 つの法案の提案者の名前を冠して、*Sarbanes-Oxley Act of 2002* とされている。町田祥弘『会計プロフェッションと内部統制』税務経理協会、2004 年、267 頁。なお、本研究においては企業改革法を Sox、

している。

### ③ 抽出のためのキーワード

論文タイトルに「Sox」「Sarbanes-Oxley」「Internal Control」「Section 404」「Auditing Standard No.2」「Auditing Standard No.5」「Auditing Standard No.2201」を含む雑誌を対象としている。なお、論文タイトルにキーワードが含まれていたとしても、書評に関しては抽出対象としていない。

## (2) 結果

本調査で収集した結果、総数で 147 本の論文が検出された<sup>6</sup>。それらのうち、アメリカの内部統制監査の特徴を論じているものにつき、その要点を示すと次のようである。

Bhaskar et al. (2019)<sup>7</sup>によると、財務諸表監査と内部統制監査を同時に実施する一体監査では、コスト効率のために財務諸表監査の実証手続を減らし、内部統制監査で要求されているコントロールテストに重点をおく傾向がある。しかし、監査人はコントロールテストで把握したリスクを実証手続に適切に反映することができていないため、結果として一体監査は単独の財務諸表監査よりも質が落ちていると指摘している。また、公開会社会計監視委員会 (Public Company Accounting Oversight Board, 以下 PCAOB) が 2011 年に調査した監査事例のうち、22%は内部統制監査の監査意見を結論づける十分な証拠がなく、そのうちの 82%は財務諸表監査の監査意見を結論づけるための十分な証拠が不足していた。これは、財務諸表監査で発見された誤謬の重要性を判断する際に、内部統制監査の失敗が発見されることを避けるバイアスが監査人に対して無意識に作用しているためであり、質の低い内部統制監査は財務諸表監査の質を低下させると結論づけている。

一方, Raghunandan and Rama (2006) , Ettredge et al. (2006) , Hoag and Hollingsworth (2011) , Hoitash et al. (2008) , Hogan and Wilkins (2008) , Munsif et al. (2012) の調査によると、企業の内部統制に問題が発見された場合、監査人は追加的な監査手続を実施するようになり、結果として監査報酬の増加や監査期間が長くなることを明らかにしている。それによって、監査人はコントロールテストで把握したリスクを適切に実証手続に反映していることが証明されている。

具体的には, Raghunandan and Rama (2006)<sup>8</sup>は、内部統制の重要な欠陥 (material weakness)

---

日本の金融商品取引法を J-Sox と一部表記している。

<sup>6</sup> 抽出したすべての論文は付録 A を参照。

<sup>7</sup> Bhaskar, L. S., Schroeder, J. H., and Shepardson, M. L., Integration of Internal Control and Financial Statement Audits: Are Two Audits Better than One? *The Accounting Review*, Vol.94, No.2, 2019, pp.53-81.

<sup>8</sup> Raghunandan, K. and Rama, D. V., SOX Section 404 Material Weakness Disclosures and Audit Fees, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.25, No.1, 2006, pp.99-114.



を開示している企業は、①追加的な手続や監査計画の変更、②経営者と監査チームのパートナーによる追加的な議論、③重大な不備（significant deficiency）ではなくて重要な欠陥に分類することとなった根拠の調書化といった追加の対応が必要となる。また、重要な欠陥が存在するという事実は、会計に係る問題が将来発生するリスクを伴うため、当該リスクに備えたリスクプレミアムが増えることとなり、これらによって監査報酬が高くなると説明している。Ettredge et al. (2006)<sup>9</sup>は、重要な欠陥を開示している企業は、監査範囲を広げ、実証手続を増やす必要があるため、決算日から監査報告書日までの期間がより長くなるとしている。また、特定の項目において重要な欠陥が発見された場合、欠陥が発見された項目にのみ実証手続を追加すれば監査の目的が達成される。一方、全社レベルの重要な欠陥は深刻であり、財務報告プロセスに広く影響をおよぼすため、内部統制監査および財務諸表監査ともに監査手続を増やす必要があり、結果として決算日から監査報告書日までの期間がより長くなると結論付けている。

Hoag and Hollingsworth (2011)<sup>10</sup>においては、重要な欠陥が改善されるとコントロールリスクが低くなり、実証手続を減らすことができるため、監査報酬は低くなるとしている。ただし、監査報酬は重要な欠陥を改善した後の2年間で下がるため、改善してすぐに監査報酬が下がることはないとし、また重要な欠陥を改善して監査報酬が下がったとしても、改善して3年経過した後の監査報酬は、重要な欠陥を開示していない企業よりも高いと説明している。さらに、重要な欠陥を改善せず連続して開示している企業は、固有リスクおよび監査法人のビジネスリスクが高くなるため、リスクに見合う監査報酬が追加されることも示している。またEttredge et al. (2006)と同様に、勘定レベルの重要な欠陥が発見された場合、監査人は欠陥が発見された項目にのみ追加の対応を実施すればよいが、全社レベルの重要な欠陥は深刻であり、財務報告プロセスに広く影響をおよぼすため監査対応が難しく、監査報酬がより高くなると結論付けている。

Hoitash et al. (2008)<sup>11</sup>は、内部統制の問題が重大になればなるほど、監査人は実証テストを増やす、あるいは残余リスクに対するリスクプレミアムを上乗せするため、監査報酬が高くなると主張している。Hogan and Wilkins (2008)<sup>12</sup>は、企業が内部統制の問題を開示している場合、監査人はコントロールリスクに対して監査手続を追加するため、監査報酬が

---

<sup>9</sup> Ettredge, M. L., Li, C., and Sun, L., The Impact of SOX Section 404 Internal Control Quality Assessment on Audit Delay in the SOX Era, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.25, No.2, 2006, pp.1-23.

<sup>10</sup> Hoag, M. L. and Hollingsworth, C. W., An Intertemporal Analysis of Audit Fees and Section 404 Material Weaknesses, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.30, No.2, 2011, pp.173-200.

<sup>11</sup> Hoitash, R., Hoitash, U., and Bedard, J. C., Internal Control Quality and Audit Pricing under the Sarbanes-Oxley Act, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.27, No.1, 2008, pp.105-126.

<sup>12</sup> Hogan, C. E. and Wilkins, M. S., Evidence on the Audit Risk Model: Do Auditors Increase Audit Fees in the Presence of Internal Control Deficiencies? *Contemporary Accounting Research*, Vol.25, No.1, 2008, pp.219-242.

高くなると説明し、また内部統制の問題が深刻になるにつれて、監査報酬はより高くなると結論付けている。Munsif et al. (2012)<sup>13</sup>は、内部統制に重要な欠陥がある場合、監査手続が追加されるため監査期間が長くなるとしている。また、Sox を適用している企業は相対的に内部統制の質が高く、監査人はより内部統制に依拠して監査手続を実施するため、内部統制の欠陥が発見された場合の影響は大きく、Sox を適用していない企業よりも、監査期間が長くなることを示している。そして、過年度の重要な欠陥を改善した企業の監査期間は短くなるものの、欠陥が何も開示されない企業よりは監査期間が長くなることも説明している。

同様に、Christensen et al. (2019)<sup>14</sup>においても、重要な欠陥を改善した後もリスクプレミアムを追加する、あるいは、重要な欠陥を改善した後も内部統制は完全に有効ではないとして、監査人として内部統制に依拠する割合が減り、実証手続を追加するため、監査報酬は高いままであり、監査期間も長いままであるとされている。そしてこのことから、監査人は内部統制の問題が改善された後に残留しているリスクを認識していると考えられるものの、適正か不適正かの監査報告書では、当該リスクを適切に伝えることができていないと結論付けている。

また、Schroeder and Shepardson (2016)<sup>15</sup>は、監査基準第2号「財務諸表監査に関連して実施される財務報告に係る内部統制の監査」(Auditing Standard No.2, *An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction with An Audit of Financial Statements*, 以下AS2)から監査基準第5号「財務諸表監査と統合された財務報告に係る内部統制監査」(Auditing Standard No.5, *An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements*, 以下AS5)へ内部統制監査基準を改訂したことで、内部統制監査にネガティブな影響をもたらしたと説明している。当該研究によると、監査手続が厳格であったAS2では内部統制システムの質が向上していたものの、AS5では内部統制監査にかかるコストを削減するために監査手続を緩和した結果、重要な欠陥の開示率が減り、内部統制監査の有効性が低下したと主張している。

それに対して、Krishnane et al. (2011), Doogar (2010) の調査によると、AS2からAS5への内部統制監査基準の変更は、内部統制監査にポジティブな影響を与えている。Krishnane et al. (2011)<sup>16</sup>は、AS2が適用された最後の2年とAS5が適用された最初の2年

---

<sup>13</sup> Munsif, V., Raghunandan, K., and Rama, D. V., Internal Control Reporting and Audit Report Lags: Further Evidence, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.31, No.3, 2012, pp.203-218.

<sup>14</sup> Christensen, B. E., Neuman, S. S., and Rice, S. C., The Loss of Information Associated with Binary Audit Reports: Evidence from Auditors' Internal Control and Going Concern Opinions, *Contemporary Accounting Research*, Vol.36, No.3, 2019, pp.1461-1500.

<sup>15</sup> Schroeder, J. H. and Shepardson, M. L., Do SOX 404 Control Audits and Management Assessments Improve Overall Internal Control System Quality? *The Accounting Review*, Vol.91, No.5, 2016, pp.1513-1541.

<sup>16</sup> Krishnan, J., Krishnan, J., and Song, H., The Effect of Auditing Standard No. 5 on Audit Fees,

を比較した結果、監査報酬は AS5 適用期間の方が少なくなっていることを明らかにした。また、AS2 適用時に不適正意見を受けた企業と比較すると、AS5 適用時に不適正意見を受けた企業は、リスクに見合って追加される監査報酬が少ないことを示している。よって、AS2 のボトムアップ型の監査ではなく、AS5 のトップダウン型のリスクに基づいた監査によって、より効率的な監査ができており、AS2 で問題視されていた過度な監査、過度な保守主義が解消されたと結論付けている。Doogar (2010)<sup>17</sup>は、内部統制監査基準が AS5 に改訂されたことで、全体的に監査報酬が少なくなっていることを示した。そして AS5 適用後は、不正リスクが低い企業はより監査報酬が少なくなり、不正リスクの高い企業はより監査報酬が多くなっていることから、AS5 に基づく内部統制監査ではよりリスクに基づいた監査を実施するようになり、効果的かつ効率的な監査が実施できていると説明している。

他には、Bedard and Graham (2011)<sup>18</sup>によると、監査人はコントロールテストを通じて、全体の 3/4 の internal control deficiencies (内部統制の不備) を発見しており、また、監査人が発見した material weakness (重要な欠陥) の 2/3 を発見していることを示している。このことから、監査人のコントロールテストによって、多くのコントロールの不備を明らかにすることができていると結論付けている。

これらの先行研究より、一部において、財務諸表監査と内部統制監査の一体監査によって財務諸表監査の質が落ちていること、監査報告書において適切にリスクを伝えることができていないこと、そして AS5 へ基準を改訂したことで内部統制監査の有効性が低下していることが指摘されている。しかし、他の多くの先行研究においては、内部統制監査で発見したリスクを適切に財務諸表監査に反映できていることが主張されている。そして、AS5 へ基準を改訂したことで効果的かつ効率的な監査が実施できるようになり、また内部統制監査のコントロールテストによって、多くの内部統制の不備を監査人が発見できていることも示されている。

このことから、アメリカにおいては完璧ではないにしても、リスクに基づいた効果的かつ効率的な内部統制監査が実施されており、コントロールテストで適切に不備を発見し、発見したコントロールのリスクを十分に財務諸表監査に反映できているのではないかと考える。

---

*Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.30, No.4, 2011, pp.1-27.

<sup>17</sup> Doogar, R., Sivadasan, P., and Solomon, I., The Regulation of Public Company Auditing: Evidence from the Transition to AS5, *Journal of Accounting Research*, Vol.48, No.4, 2010, pp.795-814.

<sup>18</sup> Bedard, J. C. and Graham, L., Detection and Severity Classifications of Sarbanes-Oxley Section 404 Internal Control Deficiencies, *The Accounting Review*, Vol.86, No.3, 2011, pp.825-855.

## 2.2 日本における内部統制監査に係る先行研究

### (1) 先行研究の抽出要件

#### ① 対象雑誌

日本の先行研究の抽出については、以下の雑誌を対象とした。現代監査および会計プロGRESSは、日本の主要な研究機関の一つである日本監査研究学会および日本会計研究学会の機関誌であり、その他の会計、企業会計および産業経理は国内の有力雑誌である。

- ・現代監査
- ・会計プロGRESS
- ・会計
- ・企業会計
- ・産業経理

#### ② 対象期間

金融商品取引法が成立した2006年から2020年の雑誌を対象としている。

#### ③ 抽出のためのキーワード

論文タイトルに「内部統制」「J-Sox」「Sox」「Sarbanes-Oxley」を含む雑誌を対象としている。なお、論文タイトルにキーワードが含まれていたとしても、書評等に関しては抽出対象としていない<sup>19</sup>。

### (2) 結果

本調査で収集した結果、総数で139本の論文が検出された<sup>20</sup>。それらのうち、日本の内部統制監査の特徴を論じているものにつき、その要点を示すと次のようである。

胡(2014)<sup>21</sup>によると、企業が開示すべき重要な不備を開示している場合、財務諸表監査で統制リスクが高いと判断され、監査人は監査手続を追加するため、監査報酬が高くなる

---

<sup>19</sup> 他に、産業経理における全17回の「内部統制モニタリング調査研究委員会記」については委員会の記録であるため抽出対象としていない。また、住田清芽「簡素化における監査上の留意点と今後の課題」『企業会計』第63巻第7号、2011年、58-67頁は、タイトルにキーワードを含んでいないが、内部統制監査に関連する内容であるため追加で含めている。

<sup>20</sup> 抽出したすべての論文は付録Bを参照。

<sup>21</sup> 胡大力「内部統制の質、監査クライアントの交渉力と監査報酬」『現代監査』第24号、2014年、137-148頁。

と説明している。同様に異島（2019）<sup>22</sup>においても、内部統制上の重要な欠陥、もしくは開示すべき重要な不備（以下、内部統制上の重要な問題）を開示した企業は監査報酬が高くなることを明らかにしている。しかし、監査報酬は内部統制監査に先立って決定しているため、監査人は内部統制上の重要な問題の兆候を把握していること、また有価証券報告書を訂正した期の決算時に内部統制上の重要な問題を開示する傾向にあることから、監査人は内部統制上の重要な問題が内在している被監査企業に対して、内部統制上の重要な問題の是正を適切に伝えることができていないと指摘している。

井上（2018）（2019）<sup>23</sup>では、全社的な内部統制に着眼して、日本の内部統制監査の問題点について述べている。経営者による全社的な内部統制の評価は、全社的な内部統制の不備の影響額を評価することの難しさ、あるいは、自らを規律するガバナンス機能の有効性を否定することの難しさなどから形式的になっていると説明している。また、監査人としても、経営者評価を否定して全社的な内部統制に開示すべき重要な不備があると判断することは、試査をベースとした財務諸表監査の実施可能性が危ぶまれることとなるため、結果として経営者の評価を追認する形となっており、監査が形式的になっていると指摘している。

加えて、前章で述べた日本公認会計士協会近畿会および日本公認会計士協会からの公表物においても、日本の内部統制監査について述べている。日本公認会計士協会近畿会による「提言書～監査の諸問題に関するアンケート結果から～」において実施されているアンケート結果によると、回答者である監査人の9割以上が、現状の内部統制監査制度等について何らかの改善が必要であると感じており、8割以上が、企業も監査人も前年と同じ手続きを形式的に実施しており、実効性が失われてきていると感じていることを明らかにした。また7割以上が、内部統制監査を現場で実施している監査人のビジネスの理解や経験が浅く、表面的な検討にとどまっていると感じているとしている。そして当該アンケート結果から、日本の内部統制報告制度は、企業環境が変化するなかで形式的な経営者評価が継続して行われているにもかかわらず、最前線で実感しているはずの現場の監査人の経験値が低下傾向にあり、繁忙も重なり、押印の有無のみを確認するといった類の表面的な検討に留まっているのではないかと結論づけている<sup>24</sup>。

また、日本公認会計士協会による監査・保証実務委員会研究報告第32号「内部統制報告制度の運用の実効性の確保について」では、開示すべき重要な不備の事例分析を通じて、内部統制報告制度の運用状況に関する留意点を抽出し、内部統制報告制度の実効性を確保す

<sup>22</sup> 異島須賀子「内部統制報告制度の現状分析」『現代監査』第29号、2019年、65-76頁。

<sup>23</sup> 井上善弘「全社的な内部統制に関する一考察」『産業経理』第78巻第2号、2018年、47-55頁。「内部統制監査の実効性を確保するための方策」『現代監査』第29号、2019年、77-86頁。

<sup>24</sup> 日本公認会計士協会近畿会「提言書～監査の諸問題に関するアンケート結果から～」、2017年、添付資料①、FQ1\_1、FQ1\_2\_MTを参照。

るための提言を行なっている。この留意点から、内部統制報告制度における経営者評価および監査人による内部統制評価は、手続が形骸化している側面があると予想される。具体的な内容は次の通りである。

日本公認会計士協会による事例分析（2018）の結果によると、不正事例に関して開示すべき重要な不備を報告している企業が半数以上を占めており、全社的な内部統制の課題となるものが多いことが明らかとなった<sup>25</sup>。そこで、取締役会の機能、役員および従業員のコンプライアンス意識、内部通報制度の実効性、内部監査部門の機能、業績管理、経営者によるリスク評価等について留意すべき事項を列挙している。例えば、取締役会議事録の閲覧においては、議事録を単に査閲するだけでなく、資料の十分性や取締役・監査役の発言状況も把握し、取締役会は既に実質的に意思決定されている事項を追認するだけになっていないかに留意することを指摘している<sup>26</sup>。また、財務諸表監査において監査人が特に留意すべき事項を発信している会長通牒平成 28 年第 1 号「公認会計士監査の信頼回復に向けた監査業務への取組」の内容を引用して、監査人は、企業が作成した評価シートの記載内容をなぞっているだけの形式的な評価に陥ることなく、全社的な内部統制の脆弱性や形骸化を見抜くような姿勢で実効性のある検討を行っているか再考すべきであるとしている<sup>27</sup>。

また、業務プロセスに係る内部統制の不正事例の分析結果から、主要三勘定では棚卸資産に関連する不正事例が最も多いことを明らかにした<sup>28</sup>。そこで、不正事例を想定した慎重な検討を行うことその他、深度ある整備状況の検討、形骸化した経営者評価および内部統制監査の見直しの必要性を示している<sup>29</sup>。また、決算・財務報告プロセスに係る内部統制については、非定型・不規則な取引や見積り・予測を伴う勘定科目に係る業務プロセスで発生した誤謬事例が多いことを指摘し、企業がチェックリスト方式により決算・財務報告プロセスを評価している場合には、チェック項目が表面的・抽象的で問題の有無に関わらずチェックマークが付くような内容になっていないか、経営者による見積りを評価する上で適しているかなど、慎重に検討する必要があるとした<sup>30</sup>。その他、内部統制報告制度の運用上の課題として、例えば、評価範囲の決定については機械的に実施基準の例示を用いて範囲を決定するのではなく、不適切な会計処理が発生する可能性を考慮した上で、監査人と適時に協議を行うことの有効性を示している<sup>31</sup>。

---

<sup>25</sup> 日本公認会計士協会、監査・保証実務委員会研究報告第 32 号「内部統制報告制度の運用の実効性の確保について」、2018 年、8 頁。研究報告では東証 1 部上場企業以外についても分析しているが、本研究においては東証 1 部上場企業の分析結果について記載している。

<sup>26</sup> 同上、34-35 頁。

<sup>27</sup> 同上、40 頁。

<sup>28</sup> 同上、42 頁。

<sup>29</sup> 同上、44-47 頁。

<sup>30</sup> 同上、8、48 頁。

<sup>31</sup> 同上、54-55 頁。



これらの先行研究より、内部統制監査で発見したリスクを適切に財務諸表監査に反映することはできているものの、把握している内部統制の潜在的なリスクを企業に適切に伝えられていないことが予想される。また、全社的な内部統制だけでなく、業務プロセスに係る内部統制や決算財務報告プロセスに至る内部統制の整備、運用評価とともに、形式的・表面的なものにとどまっている側面があることも予想される。

### 2.3 日本における内部統制監査への分析視点

これまでの先行研究の棚卸しによって、一定の範囲内ではあるものの、日本およびアメリカにおける内部統制監査について現時点で明らかになっている論点を整理した。

アメリカの内部統制監査では、一部において、財務諸表監査と内部統制監査の一体監査における失敗、監査報告書における情報開示の失敗、そして内部統制監査基準の改訂における失敗が指摘されている。しかし、他の先行研究においては、これらと反対の主張が行われていた。具体的には、リスクに見合っただけで監査報酬が変動していることなどから、内部統制監査で発見したリスクは財務諸表監査に適切に反映できており、また AS5 へ基準を改訂したことで、効果的かつ効率的な監査が実施できるようになったとされている。そして、内部統制監査のコントロールテストによって多くの内部統制の不備を監査人が発見できていると説明されている。このことから、アメリカでは、完璧ではないにしても、リスクに基づいた効果的かつ効率的な内部統制監査が実施されており、コントロールテストで適切に不備を発見し、発見したコントロールのリスクを財務諸表監査に十分に反映できているのではないかと考える。

一方、日本の内部統制監査では、アメリカと同様に、内部統制監査で発見したリスクを適切に財務諸表監査に反映できているものの、内部統制の潜在的なリスクを企業に適切に伝えられていないことが一部で指摘されている。また、全社的な内部統制の評価が、その難しさから形式的になっていると言われている。さらに、実務家へのアンケート調査、開示すべき重要な不備の事例分析から、内部統制監査が整備評価、運用評価ともに形式的なものになっていることが指摘されている。このことから、日本では、全社的な内部統制だけでなく、業務プロセスに係る内部統制や決算財務報告プロセスに至る内部統制の整備、運用評価とともに、形式的・表面的なものにとどまっている側面があると予想される。

本研究では、このような日米の内部統制監査の特徴を前提にして、日本の内部統制監査への分析視点を以下のように設定することにしたい。

先行研究の調査からは、アメリカの内部統制監査においては、完璧ではないにしても、リスクに基づいた効果的かつ効率的な内部統制監査が実施されており、一部において内部統制監査の失敗を問題視されてはいても、内部統制監査が形式的になっているという日本のような指摘は発見されなかった。このことから、内部統制監査が形式的になっているという問題は、内部統制報告制度の仕組みそれ自体に内在する問題ではなくて、日本におけ

る制度固有の問題である。また、アメリカを範として内部統制報告制度を導入したにもかかわらず、日米の内部統制監査の特徴が異なるということは、内部統制報告制度の導入時に、あるいは、制度を導入した後の運用時に何らかの相違があることが予想される。そして、その相違点に、先行研究では触れられていない日本の内部統制監査に潜む内在的要因があるのではないかと、その点の究明が必要となる。

そこで本研究では、日本における内部統制監査への分析視点を以下 2 点におき、日本の内部統制監査の現状と問題、およびそこに内在する要因について考察する。第一に、現状の内部統制監査に至る歴史的経過、すなわち、アメリカおよび日本において内部統制が認識されるようになり、内部統制報告制度が導入されるに至った経緯に着眼する。第二に、内部統制報告制度を導入した後の運用面、すなわち、アメリカおよび日本において実施されている内部統制監査の特徴に着眼し、その内在的要因を析出する。

具体的には、歴史的考察により日本とアメリカにおける内部統制報告制度の導入経緯を整理することで、内部統制報告制度が導入された目的を明確にする。次に、日本とアメリカの内部統制監査基準の比較分析を通じて、日米における内部統制報告制度導入の目的が内部統制監査基準にどのように反映されているかについて検討する。そして、監査実務経験者へのインタビューによる検証も踏まえた上で、日本の内部統制監査の現状と問題を把握して、そこに内在する要因を明らかにする。なお、本研究においては、日米の内部統制監査を比較するために内部統制監査基準を共通する指標としている。これは、監査基準は客観的な指標となり得ること、また、より詳細な監査手続レベルで内部統制監査の比較分析を実施できるためである。



## 第3章 アメリカにおける内部統制報告制度導入の歴史的考察

内部統制報告制度をアメリカで導入して以降、監査人は内部統制監査において内部統制を評価するようになったものの、既に内部統制監査が始まる前に財務諸表監査において内部統制評価を行なっていた。さらに歴史を遡ると、アメリカで監査制度が始まった当初、企業の内部統制は十分に整備されたものではなかったため、内部統制という概念は監査において認識されていなかった。そこで本章においては、内部統制が監査の局面で認識されるようになり、財務諸表監査において内部統制評価を実施するようになった経緯を明らかにする。その上で、新たに内部統制報告制度を導入し、内部統制監査における内部統制の評価という追加的な監査手続が実施されるようになった経緯について考察を行い、内部統制報告制度が導入された目的を検討する。

### 3.1 アメリカにおける試査と内部統制評価

#### (1) 内部統制の認識

1888 年末から 1889 年初めにかけて、スコットランドやイングランドの会計士が渡米した<sup>32</sup>。アメリカの会社を買収し、ロンドンの証券市場で証券を発行するために、イギリス人会計士がアメリカの買収先企業の調査に訪れたのである。そして、彼らは買収先企業の調査を行うと同時に、当時はまだ未成熟であったアメリカ人会計士に対して、熟練した会計士に求められる業務の本質および責任を教えるとともに、実際の業務方法を伝えた。イギリス人会計士が、買収調査を契機として、監査に結びつく教育的役割を果たしたのである。このような歴史的経緯のもと、アメリカで始まったのはイギリス式の精細監査であった<sup>33</sup>。

イギリス式の監査が導入されたにもかかわらず、アメリカで行われた監査とイギリスの監査ではその前提が大きく相違していることに留意する必要がある。イギリスの監査は経営者不正を摘発することを目的とし、経営者に対する監査人の独立性を非常に重要視している。それに対して、アメリカでは同族会社的色彩の非常に濃い閉鎖的な企業が多く、所有と経営の分離が行われていなかったため、出資者が経営者の受託責任を監視するために監査を必要としたのではなく、経営者が企業内の従業員の不正や誤謬の防止を目的として監査を必要としていた。そこでは経営者に従属する立場で、経営者のための監査が行われた

<sup>32</sup> 千代田邦夫『闘う公認会計士 アメリカにおける 150 年の軌跡』中央経済社、2014 年、8 頁。

<sup>33</sup> 百合野正博『日本の会計士監査』森山書店、1999 年、45-46、48 頁。

のである<sup>34</sup>。

そしてその当時のアメリカ企業では、内部統制が監査において利用できるほど整備されていなかったため、監査実務では内部統制を利用した監査を行うことは想定されておらず、監査人は会計システムという意味に限定した内部統制の立案、整備、運用を行っていた。この時代のアメリカの監査は、経営者に従属した立場で、経営者のための監査を行っていたことに鑑みると、監査人自らが会計システムの構築に携わっていたことは自然な成り行きである。そして初期の監査人が、アメリカ企業の発展段階において企業の内部統制の構築に携わっていくことは、企業側に対する基本的なサービスであり、さらに、次の時代において監査の過程で内部統制の利用を認識していくことに結びつく<sup>35</sup>。

19世紀末から20世紀初頭にかけて、アメリカでは企業合同運動が大規模に行われ、監査人は買収先の企業の財政状況を調査するという役割を果たした<sup>36</sup>。買収先企業の調査では、買収価格を適切に見積もるために、買収先企業の資産負債の価値を検証する作業を行い、貸借対照表に重点をおいた調査を実施した<sup>37</sup>。

そして企業合同運動が終息した後、アメリカでは全国的規模で信用大恐慌が起きた。それをきっかけに、銀行が貸付先に対し、貸借対照表を提出することを要求するようになり、提出される貸借対照表には、監査人による監査が実施された<sup>38</sup>。また1913年には、『連邦準備法』(*Federal Reserve Act*)が制定され、連邦準備銀行は、手形発行者が加盟銀行に財務諸表を提出しない限り、手形を再割引もしくは購入してはならないとしている<sup>39</sup>。それ以降、信用目的のための財務諸表の作成およびその監査が広く普及し<sup>40</sup>、いわゆる貸借対照表監査が始まった<sup>41</sup>。企業合同運動が盛んな時代に、監査人が担っていた貸借対照表の資産負債を調査する作業が、のちの貸借対照表監査の原形となったのである<sup>42</sup>。

貸借対照表監査に関する指針として、1917年に連邦準備委員会(Federal Reserve Board)が「統一会計<sup>43</sup>」(*Uniform Accounts*)、また1929年にアメリカ会計士協会(American Institute of Accountants, 以下AIA)が「財務諸表の検証」(*Verification of Financial Statements*)を公表した。そして、その指針では、監査業務のなかで内部統制の有効性を確かめることは「付随

---

<sup>34</sup> 同書, 46-48, 103-104 頁。

<sup>35</sup> 小西一正『内部統制の理論』中央経済社, 1996年, 2 頁。

<sup>36</sup> 千代田邦夫『アメリカ監査論 (第2版)』中央経済社, 1998年, 15-17 頁。

<sup>37</sup> 百合野, 前掲書, 55 頁。

<sup>38</sup> 同書, 57 頁。

<sup>39</sup> 千代田邦夫『貸借対照表監査研究』中央経済社, 2008a年, 314 頁。

<sup>40</sup> 百合野, 前掲書, 58 頁。

<sup>41</sup> 岩田巖『会計原則と監査基準』中央経済社, 1955年, 17-18 頁。

<sup>42</sup> 百合野, 前掲書, 56 頁。

<sup>43</sup> 翌年の1918年には表題のみを「貸借対照表作成の承認された方法」(*Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statements*)と変え、広く配布された。

的」(incidentally) に行う業務と捉えられている<sup>44</sup>。この付随的という表現からも明らかのように、内部統制の存在は少しずつ認識され始めてきたものの、当時においてはその重要性はまだ認識されていなかったといえよう。

Brown (1962) は、表 3-1 のように内部統制と試査の関係を体系的に明らかにしており、1905 年から 1933 年は内部統制が僅かに認識され始めた時期であると示されている。この間の監査は精査と試査が混合していた時代であった。

表 3-1 Brown の分類による内部統制と試査の関係

年	監査の目的	検証の度合い	内部統制の重要性
古代-1500	不正摘発	精査	認識されていない
1500-1850	不正摘発	精査	認識されていない
1850-1905	不正摘発 事務上の誤謬の摘発	若干の試査 原則として精査	認識されていない
1905-1933	報告される財政状態の適正性の確認 不正および誤謬の摘発	精査と試査	僅かに認識される
1933-1940	報告される財政状態の適正性の確認 不正および誤謬の摘発	試査	関心が次第に高まる
1940-1960	報告される財政状態の適正性の確認	試査	重大な強調

出所：Brown, R. G., Changing Audit Objectives and Techniques, *The Accounting Review*, Vol.37, No.4, 1962, p.696.

この Brown (1962) の表示のなかで注目すべき点は、当時行われていた試査は「項目の試査」と呼ばれるものであり、「会計記録の試査」とは性格を異にするということである。

「項目の試査」は、銀行融資との関連で貸付先の財政状態が判断できる貸借対照表の勘定を抜き出し、その勘定について実証手続を実施する。すなわち、信用目的の貸借対照表監査においては、貸付先の財政状態を判断するために必要と考えられる流動資産と流動負債という、貸借対照表の一部の項目についてのみ詳細な監査手続を実施し、期中取引に仮に不正や誤謬が存在していたとしても、それは貸借対照表監査の目的においては大きな問題とされなかった。そのためアメリカの実務家は、監査を実施しない取引記録のなかに不正や誤謬が存在しないことを保証する制度として、内部統制を認識し始めた。内部統制は監査を実施しなかった期中取引記録について、その正確性を担保するものであると考えられ

<sup>44</sup> AIA, *Verification of Financial Statements*, 1929, par.1. 小西, 前掲書, 10-11 頁。

た<sup>45</sup>。

## (2) 財務諸表監査の始まり―試査の範囲を決定するための内部統制評価―

1929年、ニューヨーク証券取引所の株価が大暴落し、損害を被った投資家は、証券取引所に対して市場破綻の責任を追及した。当時大統領であったフランクリン・ルーズベルト (Franklin D. Roosevelt) は市場の信頼を回復するため、1933年・1934年に有価証券二法を制定した。そこでは、「鉄道を除く全ての上場申請会社に対し、上場申請書に含まれる財務諸表は州法または外国で制定された法律により認められた独立公会計士、つまり公認会計士または勅許会計士による監査証明が必要なこと・・・さらに、会社が発行する将来の株主宛年次報告書の財務諸表に対しても公認会計士による監査が必要なこと<sup>46</sup>」を要求し、アメリカにおいて財務諸表監査が始まった。

AIAは1936年に「独立公会計士による財務諸表の検査」(*Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants*)を公表した。この基準では、「企業の会計および内部統制組織が広範なものであればあるほど、詳細な照合の必要とされる範囲はより狭くなるであろう<sup>47</sup>」として、試査と内部統制を理論的に結びつけている。企業の規模が大きくなると、すべての取引を検証する精査を行うとすれば、被監査会社が負担できないほど監査コストが多くなるため、精査には限界があるとし、内部統制に依拠した試査の有用性を唱えた。さらに仮に精査を実施したとしても、内部統制の機能に代替することはできないとして、内部統制を前提として監査を行うことの重要性を示している<sup>48</sup>。また、百合野教授は内部統制に依拠した試査を行うことになった背景を次のように説明されている。すなわち、当時の監査人は、経営者のために従業員不正を摘発する役割を担っていた。ところが、内部統制が構築されていくにしたがって、従来監査人が担っていた内部監査の役割を内部統制が担うようになった。そのため、監査人としては従業員不正を摘発するために取引記録を精査する必要がなくなり、内部統制に依拠した試査を行うようになったと考えられている<sup>49</sup>。

このように内部統制の重要性は高まり、内部統制評価は監査の付随的な位置付けではなく、監査計画の立案時に考慮すべき重要な事項となった<sup>50</sup>。そして監査人は、財務諸表監査において試査の範囲を決定するために内部統制を評価するようになったのである。Brown

<sup>45</sup> 百合野, 前掲書, 59-63頁。

<sup>46</sup> 千代田 (1998), 前掲書, 31頁。

<sup>47</sup> AIA, *Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants*, 1936. (加藤盛弘・鵜飼哲夫・百合野正博共訳『会計原則の展開』森山書店, 1981年, 114頁。)

<sup>48</sup> 小西, 前掲書, 21-22頁。

<sup>49</sup> 百合野, 前掲書, 50-51頁。

<sup>50</sup> 小西一正『内部統制の展開』税務経理協会, 1980年, 25頁。

(1962)によると、内部統制への関心は徐々に高まり、監査は試査で行われるようになったと示されている。

### (3) 内部統制の評価範囲の限定化

1938年、マッケソン・ロビンス社 (McKesson & Robbins, Inc. Case) が倒産した。倒産した際に、経営者層による長年の不正経理が表面化し、不正を摘発できなかったことについて、当時マッケソン・ロビンス社を監査していたプライス・ウォーターハウス (Price, Waterhouse) がその責任を追及された。調査の結果、従来慣行となっている監査手続に不備が認められ、その一つとして内部統制の検討が不十分であったことが指摘されている。監査人が監査対象会社の業務慣行に十分精通しておらず、業務を遂行する上で必要な内部統制の検討を行っていなかったと結論付けられた<sup>51</sup>。

この事件を受け、1939年にAIAは監査手続書第1号「監査手続の拡張」(Statements on Auditing Procedure No.1, *Extensions of Auditing Procedure*) を公表した。ここでは、内部統制が信頼できるかどうかの判断は、監査人の義務であるとし、監査人の責任を認めている<sup>52</sup>。しかし従業員不正に対しては、監査の過程で横領を発見することがあるかもしれないが、それを発見することを目的とはしないと、また、仮に適切な内部統制が整備・運用されていれば、従業員不正の摘発は内部統制がその役割を担うという考えを示している。さらに、経営者不正を含むあらゆる不正を摘発するためにすべての取引を監査した場合には、被監査会社が負担できないほど膨大な監査コストになってしまうとして<sup>53</sup>、経営者不正の摘発と監査との関係を一応は気にしつつも、監査コストを理由に、経営者不正の摘発問題についてはそれ以上の追求を避けた<sup>54</sup>。

こうして1930年代の終わりになると、監査の過程で内部統制を評価して試査の範囲を決定するという実務が浸透し、精査で監査を実施するよりも試査で監査を実施した方がより効果的な監査ができると考えられた。そして実務で内部統制が定着していくと、そもそも内部統制とは一体何か、監査人の評価すべき責任範囲はどこにあるのか、という議論が活発に行われた。

1949年にAIAは特別報告書「内部統制—調整された組織の諸要素とその経営者および独立公会計士に対する重要性」(AIA, *Special Report by the Committee on Auditing Procedure, Internal Control: Elements of a Coordinated System and Its Importance to Management and the Independent Public Accountant*) を公表し、内部統制を「①企業の資産の保全、②会計資料の正確性と信頼性の検証、③業務能率の増進、④定められた経営方針の遵守促進、の4つの目

<sup>51</sup> 岩田, 前掲書, 145-151頁。

<sup>52</sup> 小西 (1980), 前掲書, 27頁。

<sup>53</sup> AIA, *Statement on Auditing Procedure No.1, Extensions of Auditing Procedure*, 1939, pp.4-5.

<sup>54</sup> 千代田 (1998), 前掲書, 221-222頁。

的を達成するための組織計画や調整方法や手段を含む<sup>55</sup>」と定義している<sup>56</sup>。

監査人は専ら試査の範囲を決定するために内部統制を評価していたため、従来は、財務数値に直接関わる資産の保全や財務数値の信頼性に係る内部統制（上記①および②）を評価していた。ところが、特別報告書が公表されたことにより、内部統制の概念は広義になり、監査人は従来通り資産の保全と財務数値の信頼性に係る内部統制を評価するのか、それとも業務の能率性や経営方針の遵守に係る広義の内部統制（上記③および④）まで評価するのかという議論が始まった。

この議論に対する監査人の考えを示すものとして、アメリカ公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants, 以下 AICPA）は 1958 年に監査手続書第 29 号「独立監査人の内部統制の検閲の範囲」（Statement on Auditing Procedure No.29, *Scope of the Independent Auditor's Review of Internal Control*）, 1963 年に監査手続書第 33 号「監査基準と監査手続」（Statement on Auditing Procedure No.33, *Auditing Standards and Procedures*）を公表した。

監査手続書第 29 号では、内部統制は会計統制（accounting controls）と経営統制（administrative controls）の機能を有しているとして、会計統制は資産の保全と財務記録の信頼性に関連する内部統制（上記①および②）を意味し、経営統制は業務能率の増進と経営方針の遵守に関連する内部統制（上記③および④）を意味するとしている。その上で、会計統制は一般的に財務記録の信頼性に直接重要な影響を与えるので、監査人は必ず評価しなければならないとした。一方、経営統制については、財務記録の信頼性に重要な影響を与えると判断する場合には評価しなければならないものの、原則として財務記録に間接的にしか影響を及ぼさないため、監査人は評価する必要はないという考えを示している<sup>57</sup>。続く監査手続書第 33 号においても同様の考えを引き継いでいる<sup>58</sup>。このように、内部統制の概念は広義であることを認めつつも、監査人の評価する範囲はあくまでも財務数値に直接関連する会計統制、つまり資産の保全と財務記録の信頼性に係る内部統制（上記①および②）であるという従来の姿勢を貫いた。

そして、その後も議論は続き、監査人の評定責任となる会計統制をいかに限定するかという方向に展開された<sup>59</sup>。1972 年に AICPA は監査手続書第 54 号「内部統制に関する監査人の調査と評価」（Statement on Auditing Procedure No.54, *The Auditor's Study and Evaluation of*

---

<sup>55</sup> 小西（1996）, 前掲書, 46 頁。

<sup>56</sup> AIA, Special Report by the Committee on Auditing Procedure, *Internal Control: Elements of a Coordinated System and Its Importance to Management and the Independent Public Accountant*, 1949, p.6.

<sup>57</sup> AICPA, Statement on Auditing Procedure No.29, *Scope of the Independent Auditor's Review of Internal Control*, 1958, par.5 and 6.

<sup>58</sup> 千代田（1998）, 前掲書, 354 頁。

<sup>59</sup> 森實『現代監査論』白桃書房, 1989 年, 92 頁。

*Internal Control*) を公表した。監査手続書第 54 号では、企業活動の基本的要素は取引 (transactions) であるとし、内部統制もこの取引に焦点を当てて評価対象を絞り込むべきであるとしている。そこでは、監査人は資産の保全と財務記録の信頼性を確保するため、特定の取引に関連する個別的な会計統制に焦点を当てるとし、会計統制の一般的または全般的な評価は監査手続の範囲を決定するには有用ではないとされている。監査において利用する内部統制の評価範囲を、従来の会計統制からさらに具体的な評価範囲を示すことで、会計統制を限定化し、監査人の内部統制に対する責任も限定した<sup>60</sup>。

### 3.2 経営者不正と内部統制の評価範囲の拡大

#### (1) コーエン委員会の報告書

1970 年代に入ると、経営者層による巨額の粉飾が行われたウォーターゲート (Watergate) 事件、エクイティ・ファンディング (Equity Funding) 事件などの会計不正の発覚と、監査人に対する訴訟が増加した<sup>61</sup>。社会の人々が経営者不正に対して監査人に期待していることと、監査人が実際に遂行する職務の間にはいわゆる「期待ギャップ」が顕著に現れ始めた。このような状況の中、AICPA は法律事務所のパートナー、会計事務所のパートナー、会計学教授、経営者、公認会計士協会の元会長などを人選して、1974 年に「監査人の責任に関する委員会」(The Commission on Auditor's Responsibilities, 委員長 Manuel F. Cohen, 以下コーエン委員会) を設立した。この組織は、社会の人々が監査人に期待していることと、監査人が達成できることとの間にギャップが存在しているかどうかを検討し、もしギャップが存在しているならば、いかにしてそれを埋めるかについて調査し、そして独立監査人が負うべき責任に関して勧告することを目的としている<sup>62</sup>。

コーエン委員会は 1978 年に報告書を公表し、経営者は不誠実であるとの前提に基づいて監査を行うことは現実的でないにしても、経営者は誠実であると仮定してはならないとした<sup>63</sup>。また、職業的専門家としての懐疑心を保持して監査を実施すること、そして、経営者を不正に関与させる状況を認識し、これに対する監査手続を立案することを勧告している<sup>64</sup>。さらに現在の内部統制の評価は、監査人が実施しなければならない監査手続の適用範囲を決定するためだけに行われているが、不正の防止と発見に重要な関係をもつ内部統制

<sup>60</sup> AICPA, Statement on Auditing Procedure No.54, *The Auditor's Study and Evaluation of Internal Control*, 1972, par.67. 千代田 (1998), 前掲書, 355-359 頁。

<sup>61</sup> 末松義章「日米比較による主な粉飾事件と内部統制の変遷 (I)」『監査役』第 533 号, 2007a 年, 80-81 頁。

<sup>62</sup> The Commission on Auditor's Responsibilities, *Report, Conclusions, and Recommendations*, 1978, pp.xi and xiv. 千代田 (2014), 前掲書, 251 頁。

<sup>63</sup> *Ibid*, p.10.

<sup>64</sup> 千代田 (2014), 前掲書, 254 頁。

を評価することも必要であると指摘し<sup>65</sup>、監査人は現在要求されている範囲を超えて内部会計統制全体（*entire accounting control system*）を評価する必要があると勧告している<sup>66</sup>。

このコーエン委員会の動きを受け、監査人は経営者不正に対して徐々に向き合うように変わっていった。1977年にAICPAがコーエン委員会の議論を意識して監査基準書第16号「誤謬または不正の発見に関する独立監査人の責任」（*Statement on Auditing Standards No.16, The Independent Auditor's Responsibility for the Detection of Errors or Irregularities*）を公表した。監査基準書第16号では、財務諸表監査の目的は、財務諸表が一般に認められた会計原則に継続的に準拠して、財政状態、経営成績ならびに財政状態の変動を適正に表示しているか否かについての意見を表明することである。したがって、監査人は財務諸表に重要な影響を及ぼす誤謬または不正を摘発するための監査を計画することの責任を負い、かつ、そのような監査を行うに当たって専門家としての技術を発揮し、注意を払うことの責任を負うとしている。公式な文章において、初めて監査人として不正と向き合う姿勢を示した<sup>67</sup>。

そこでは、監査人は経営者の誠実性（*integrity of management*）が内部会計統制の有効性に重大な影響を与えることを認識し、経営者が不正な財務諸表を作成する状況があるかどうかを考慮しなければならないとされた<sup>68</sup>。森教授はこの監査基準書第16号を次のように説明されている。すなわち、監査人による内部統制の評価は、直接的かつ個別的関連性によってではなく、間接的かつ全般的関連性によって、より広い範囲に及ぶようになった。つまり、不正を摘発するためには、監査における内部統制の評価範囲を個別的な統制手続に限定するのではなく、間接的であったとしても個別的な統制に重要な影響を与える可能性のある全般的状況を考慮することが必要であると認識されている<sup>69</sup>。監査人の経営者不正に対する姿勢は前向きになり、それにともない、監査人の評価する内部統制の範囲が広範囲なものとなった。

ただし監査基準書第16号では、監査人による反証がない限り、経営者は重要な虚偽記載を行っていない、あるいは内部統制を無視していないということを監査人が仮定することは合理的であるとしている。このように、監査基準書第16号は経営者が誠実であることを前提としており、経営者不正に対する姿勢としてはコーエン委員会で期待されたものとはならなかった<sup>70</sup>。

---

<sup>65</sup> The Commission on Auditor's Responsibilities, *op. cit.*, p.39.

<sup>66</sup> *Ibid*, p.61.

<sup>67</sup> AICPA, *Statement on Auditing Standards No.16, The Independent Auditor's Responsibility for the Detection on Errors or Irregularities*, 1977a, par.5. 千代田（2014）, 前掲書, 255-256頁。

<sup>68</sup> *Ibid*, par.9.

<sup>69</sup> 森實『内部統制の基本問題』白桃書房, 2000年, 18-19頁。

<sup>70</sup> AICPA（1977a）, *op. cit.*, par.10. 千代田邦夫・鳥羽至英編『会計監査と企業統治』中央経済社, 2011年, 20頁。



## (2) ミナハン委員会の報告書

コーエン委員会の報告書が公表された後、1979年に「内部会計統制に関する特別諮問委員会」(Special Advisory Committee on Internal Accounting Control, 委員長 Eugene J. Minahan, 以下ミナハン委員会)が報告書を公表した<sup>71</sup>。この報告書において、内部会計統制環境(internal accounting control environment)という用語が使われている。内部会計統制環境の中には、企業の行為綱領、内部監査職能、従業員の能力や誠実性、組織構造や経営者が方針を伝達、実施そして強化する際の方法などが含まれる<sup>72</sup>。監査基準書第16号では、経営者不正に対処するために間接的かつ全般的関連性によって内部統制を評価すべきとして、多くの統制を評価対象とした。この多くの統制がミナハン委員会の報告書における内部会計統制環境に含まれている<sup>73</sup>。

ミナハン委員会の報告書では、仮に内部会計統制環境が脆弱であった場合、経営者が内部統制を無視した際に、周りの人たちが経営者への批判を躊躇するようになってしまうと指摘している。また、内部会計統制環境が十分に整備されていない企業において、個々の内部統制が機能していたとしても、適切な水準の統制意識が確立された環境の企業でなければ、内部会計統制の有効性について合理的な保証は得られないとした。このような内部会計統制環境の重要性から、必ず内部統制の評価の前に内部会計統制環境の全体的な評価を実施する必要があると示している<sup>74</sup>。森教授によると、経営者不正に対処するためには、企業の上位の組織階層の人々に対する内部統制が効果的であるため、内部統制をより広く捉える必要があり、内部会計統制環境が重要であると認識されたと考えられている<sup>75</sup>。

その後、1980年にAICPAは監査基準書第30号「内部会計統制についての報告」(Statement on Auditing Standards No.30, *Reporting on Internal Accounting Control*)を公表した。そこでは、業務の範囲を計画する際に考慮すべき全般的事項の一つとして全般的統制環境(overall control environment)を挙げている<sup>76</sup>。全般的統制環境についての定義はないが、千代田教授

---

<sup>71</sup> 従来の内部統制についての基準は財務諸表監査における試査の範囲を決定する際のガイダンスであり、経営者のための内部統制のガイダンスが必要であるとした。そこで、AICPAが財務担当役員、内部監査人、マネージメント・アドバイザー・サービスに従事する公認会計士および監査業務に従事する公認会計士によって構成されるミナハン委員会を設置して、当該報告書を作成した。千代田(1998)、前掲書、361頁。

<sup>72</sup> AICPA, *The Special Advisory Committee on Internal Accounting Control, Report of the Special Advisory Committee on Internal Accounting Control*, 1979. (鳥羽至英訳『財務諸表監査と実態監査の融合 結論と勧告』白桃書房、1991年、21頁。)千代田(1998)、前掲書、362頁。

<sup>73</sup> 森(2000)、前掲書、99頁。

<sup>74</sup> 同書、54頁。鳥羽訳、前掲書、21-22頁。

<sup>75</sup> 森(2000)、前掲書、54頁。

<sup>76</sup> AICPA, *Statement on Auditing Standards No.30, Reporting on Internal Accounting Control*, 1980, par.14.

によると、①組織構造、②責任と権限を伝達するための方法、③経営計画および統制目的のために作成される主要な財務報告書、④内部監査を含む内部会計統制システムに対する経営者の監督体制、⑤従業員の能力を含むとして、これはミナハン委員会の考え方を受け入れたものであるとされている<sup>77</sup>。従来は内部会計統制が個別的な統制手続に限定されたため、内部統制から排除されていた統制を、全般的統制環境の枠組みに含めている<sup>78</sup>。

また1982年に公表した監査基準書第43号「オムニバス監査基準書」(Statement on Auditing Standards No.43, *Omnibus Statement on Auditing Standards*)においても、監査人は内部統制評価の事前準備として、統制環境(control environment)と会計システムを通じての取引の流れを理解しなければならないとしている<sup>79</sup>。統制環境という用語が使用されているが、これは監査基準書第30号における全般的統制環境の5つの要素のうち中心となる3つの要素(組織構造、責任と権限を伝達するための方法、内部監査を含む内部会計統制システムに対する経営者の監督体制)で構成するとされ、監査基準書第30号の全般的統制環境を概ね反映したものであると考えられる<sup>80</sup>。

このように、試査の範囲を決定するために内部統制の評価を行っていた監査人であったが、たび重なる会計不正を背景に監査人の経営者不正に対する積極的な姿勢が社会から求められた。そして、監査人は経営者不正に対応できるように、評価する範囲を徐々に広げていった。コーエン委員会の報告書から監査基準書第43号までの流れを辿ることで、経営者不正に対処していくには統制環境を評価することが重要であり、また、統制環境は個々の内部統制の有効性に広く影響を及ぼすため、内部統制を評価する最初の段階で検討することが重要であると考えられていることがわかる。詳細は後に供述することとするが、この考えは内部統制監査における全社的な内部統制の評価へと繋がっていく。

### (3) トレッドウェイ委員会の報告書

1960年から1989年までの30年間において、全米16大会計事務所が訴訟を受けた件数は796件となった。年代別内訳としては1960年代が83件、1970年代が287件、1980年代が426件となっている<sup>81</sup>。この訴訟の件数からわかるように、1980年代には監査人の役割に対する社会の期待と、監査人が実際に遂行する職務の間の「期待ギャップ」が拡大している。そこでこの状況を打開するために、AICPAはアメリカ会計学会、全国会計士協会、内部監査人協会、財務担当経営者協会に呼びかけて「不正な財務報告に関する全米委員会」(The

<sup>77</sup> 千代田(1998), 前掲書, 365頁。

<sup>78</sup> 森(1989), 前掲書, 80頁。

<sup>79</sup> AICPA, Statement on Auditing Standards No.43, *Omnibus Statement on Auditing Standards*, 1982, par.52.

<sup>80</sup> 千代田(1998), 前掲書, 367-368頁。

<sup>81</sup> 千代田(2014), 前掲書, 194頁。

National Commission on Fraudulent Financial Reporting, 委員長 James C. Treadway, Jr., 以下トレッドウェイ委員会) を 1985 年に設立し, 1987 年に不正な財務報告の防止に向けての勧告を公表した<sup>82</sup>。

そこでは, 監査人は不正な財務報告のリスクを検討すること, および不正な財務報告の発見に対して合理的な保証が可能となる監査手続を立案することについて責任を負うべきであるとしている。不正に対する積極的な姿勢の重要性を示したのである。そして, 不正な財務報告の大部分は経営者が関与しているため, 監査人は, 経営者は誠実であると仮定するのではなく, 職業的専門家としての懐疑心を保持し, 経営者が誠実であるかを決定すべきであるとした。また, 強力な統制環境が整備されていなければ, 不正な財務報告が行われるリスクが増大するため, 強力な統制環境が不可欠であるとし, 監査計画を立案する際に経営者を含む統制環境を評価すべきと示している<sup>83</sup>。トレッドウェイ委員会の報告書においても, 経営者不正への対応として, 統制環境を評価することが強調された。

トレッドウェイ委員会の報告書を受けて, AICPA は 1988 年に監査基準書第 53 号「誤謬および不正の摘発と報告に関する監査人の責任」(Statement on Auditing Standards No.53, *The Auditor's Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities*) を公表した。先の監査基準書第 16 号では経営者不正を考慮しつつも, 監査を実施するにあたり「経営者は誠実である」との前提が示されており, コーエン委員会の理念が適切に引き継がれていなかった。しかし監査基準書第 53 号では, 経営者は不誠実であるということも, また誠実であるということも前提としてはならないとして, 適切に経営者不正に対応していく姿勢が明記されている<sup>84</sup>。

#### (4) リスク・アプローチ監査—統制リスクの評価—

1983 年に AICPA は監査基準書第 47 号「監査の実施における監査リスクと重要性」(Statement on Auditing Standards No.47, *Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit*) を公表した。監査基準書第 47 号では, 財務諸表の重要な虚偽表示を監査人が看過してしまうリスクを監査リスクと捉え, その監査リスクを合理的に低い水準に抑えることができる監査計画の立案と監査手続の実施を監査人に要求している<sup>85</sup>。

監査リスク水準の統制を中心とした監査計画の基本構造は, 一般にリスク・アプローチとよばれる。リスク・アプローチ監査における一般的なモデルは, 固有リスク(Inherent Risk,

<sup>82</sup> 千代田 (1998) , 前掲書, 74-75 頁。

<sup>83</sup> The National Commission on Fraudulent Financial Reporting, *Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, 1987, p.51.

<sup>84</sup> AICPA, Statement on Auditing Standards No.53, *The Auditor's Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities*, 1988a, par.16. 千代田・鳥羽編, 前掲書, 27 頁。

<sup>85</sup> 同書, 41 頁。

以下 IR)と統制リスク(Control Risk, 以下 CR)と発見リスク(Detection Risk, 以下 DR)の3つのリスクを考慮し、監査リスク (Audit Risk, 以下 AR) = $IR \times CR \times DR$  という式で表す<sup>86</sup>。これを  $DR=AR \div (IR \times CR)$ とおきかえることによって、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるために、IR と CR の評価によって適切な発見リスクを決定し、発見リスクに見合った監査手続を立案することが可能となる。そして、決定された発見リスクに見合った監査手続を適用することができれば、財務諸表には重要な虚偽表示がないという確信を得ることができ、同時に財務諸表は適正に表示されているという確信を得ることができる<sup>87</sup>。これは、「監査リスク」と「財務諸表の適正性」を補数の関係で表現し、「重要な虚偽表示を発見できないで誤った意見を述べる確率(監査リスク)を一定の水準以下に抑えることによって、結果として、財務諸表は会社の財政状態、経営成績ならびにキャッシュ・フローの状況を適正に表示しているという意見を保証(『1-監査リスク』)することができる<sup>88</sup>」と説明される。

ここで、アメリカでリスク・アプローチ監査が実施されるようになった背景には、内部統制には固有の問題があり、内部統制が有効に機能しないことがあると考えられていたことがあげられる。内部統制を整備・運用するのは経営者であるため、当初から経営者は内部統制の枠外である、あるいは、内部統制の弱点を利用して故意に逸脱することができるため、内部統制は経営者の犯す不正を発見・防止する機能を有していないと考えられた<sup>89</sup>。

しかしリスク・アプローチ監査の導入によって、監査人は、経営者不正を含めた財務諸表の重要な虚偽表示を看過しないように、監査リスクを一定限度内の水準に抑える必要があり、そのためには、固有リスクや統制リスクが高い領域に集中的に監査資源を投入して、リスクに対応した監査を実施すべきであるとされている。リスク・アプローチ監査は、内部統制から漏れる不正問題を主な対象として導入されたのである<sup>90</sup>。そして、このリスク・アプローチ監査を導入することで、試査の範囲を決定することを目的とした内部統制の評価から、不正問題も視野に入れた適切な監査手続を立案する一環として、統制リスクを見積もることを目的とした内部統制の評価へと変わっていった。

続いて1988年に、AICPAはリスク・アプローチの考え方を取り入れ、監査基準書第55号「財務諸表監査における内部統制構造の検討」(Statement on Auditing Standards No.55, *Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit*)を公表した。監査基準書第55号では、内部統制によって重要な虚偽記載を適切に防止または摘発することができないリスクを評価することの重要性を示し、従来の「内部統制の信頼性の評価」で

<sup>86</sup> 石原俊彦『リスク・アプローチ監査論』中央経済社, 1998年, 33-34頁。

<sup>87</sup> 千代田・鳥羽編, 前掲書, 21頁。

<sup>88</sup> 同書, 21頁。

<sup>89</sup> 町田祥弘『会計プロフェッションと内部統制』税務経理協会, 2004年, 238-240頁。

<sup>90</sup> 同書, 240-242頁。

はなく、「内部統制のリスクの評価」を行うことが必要であるとしている<sup>91</sup>。

また、監査基準書第 55 号では従来の内部統制という用語ではなく、内部統制構造 (internal control structure) という新しい用語を使用するようになり、内部統制構造とは統制環境 (control environment)、会計システム (accounting system)、統制手続 (control procedures) の三つの要素から構成されると説明している<sup>92</sup>。従来の監査基準書では統制環境は予備調査の段階で検閲されるものという位置付けであったが、監査基準書第 55 号では、統制環境は内部統制を構成する一部と捉えられた。その結果、経営者の信念 (management's philosophy) や行動様式 (operating style) などの統制環境を内部統制に含めることとなり、この統制環境を含めた内部統制を監査人が評価することで、財務諸表上の重要な虚偽記載などの不正の防止・摘発を意図した監査手続を行うようになった。そして同時に、監査人が評価する内部統制はより広範囲なものとなったのである<sup>93</sup>。

#### (5) COSO の内部統制フレームワーク

1980 年代後半から 1990 年代初頭にかけて、貯蓄金融機関 (Savings & Loan Association, 通称 S&L) が 700 社以上も倒産し、それとの関連で監査人はその責任を問われ、多くの訴訟が起こされた<sup>94</sup>。この金融機関の経営破綻を契機とし、『連邦預金保険公社改革法』(Federal Deposit Insurance Corporation Improvement Act of 1991, 以下 FDICIA) が制定された。そして資産 1 億 5,000 万ドル以上で連邦が保証している銀行と貯蓄金融機関に対して、1993 年 1 月 1 日以降に始まる事業年度から、内部統制に関して経営者が報告書を作成し、監査人は報告書を検証して意見を述べ、それらを外部に公表することが要求された<sup>95</sup>。

そして FDICIA を運用するにあたり、報告対象となる内部統制とは何かを明らかにするために、内部統制に関するさまざまな概念と定義を統一し、それを通じて内部統制に関係する人々の共通のフレームワークを設定することが必要となった<sup>96</sup>。その対応策として、トレッドウェイ委員会組織委員会 (Committee of Sponsoring Organization of Treadway

<sup>91</sup> 千代田邦夫「攻める監査役 アメリカの内部統制監査はいかにして導入されたか(下)」『監査役』第 547 号, 2008c 年, 60 頁。

<sup>92</sup> AICPA, Statement on Auditing Standards No.55, *Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit*, 1988b, par.8. 河合秀敏「アメリカ監査の変革—内部統制構造と監査リスク—」『会計』第 138 巻第 2 号, 1990 年, 58 頁。

<sup>93</sup> *Ibid*, par.9. 小西 (1996), 前掲書, 96-98 頁。

<sup>94</sup> 千代田 (1998), 前掲書, 92 頁。

<sup>95</sup> 同書, 374 頁。

<sup>96</sup> 町田, 前掲書, 122, 137, 139 頁。The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission, *Internal Control-Integrated Framework*, 1992, 1994. (鳥羽至英・八田進二・高田敏文共訳『内部統制の統合的枠組み 理論篇』白桃書房, 1996a 年, 162 頁。)

Commission, 以下 COSO)は1992年に「内部統制の統合的枠組み」(*Internal Control-Integrated Framework, 1992, 1994*, 以下 COSO の内部統制フレームワーク)を公表した。当該フレームワークでは、内部統制とは「業務の有効性と効率性」「財務報告の信頼性」「関連法規の遵守」の目的達成に関して合理的な保証を提供することを意図した、取締役会、経営者およびその他の構成員によって遂行される一つのプロセスであると定義している<sup>97</sup>。また、内部統制は「統制環境」「リスクの評価」「統制活動」「情報と伝達」「監視活動」の構成要素で組織されており、上記の三つの目的を達成するためにすべての構成要素が相互に関連すると説明している<sup>98</sup>。

COSO の内部統制フレームワークでは、トレッドウェイ委員会の報告書と同様に、統制環境は内部統制のすべての構成要素の基礎をなすものであるため最も重要であると捉え、構成要素の最初に位置付けられた<sup>99</sup>。また、統制環境のなかに、最高経営者に対する上部構造として位置付けられるコーポレート・ガバナンスを含めて、企業のトップを内部統制の枠内で監督して経営者不正に対応していくという構造を示している。すなわち、内部統制は経営者によって整備・運用されるものであるため、経営者の誠実性や倫理的価値観によって大きく左右される。また、経営者が内部統制を無視して不正をはたらくことも想定される。しかし、経営者の秩序および規律を維持するための最高経営者に対する上部構造としてのコーポレート・ガバナンスを内部統制の構成要素である統制環境に含めることで、経営者不正を内部統制の枠内の問題として対応すべきと考えられた<sup>100</sup>。

ミナハン委員会の報告書で初めて用いられた内部会計統制環境という概念は COSO の内部統制フレームワークのなかでも重要なものとして位置付けられている。そして経営者不正に対応するために、コーポレート・ガバナンスという立場から、その役割はますます強調された。

#### (6) 内部統制監査—全社的な内部統制の評価—

詳細は次節に譲ることとするが、この後、アメリカではエンロン (Enron) やワールドコム (WorldCom) といった大きな会計不正を契機として内部統制報告制度が導入され、監査人は内部統制を評価して、その有効性について意見を述べることを要求された。

内部統制報告制度が導入されるに当たり、PCAOB は2004年にAS2を公表した。AS2では、全社的な内部統制は、統制環境に係るコントロールを包含した広い範囲のコントロール (具体的には、統制環境に係るコントロール、経営者のリスク評価プロセス、シェアード

<sup>97</sup> 鳥羽・八田・高田共訳、前掲書、18頁。

<sup>98</sup> 同書、23-26頁。

<sup>99</sup> 森 (2000)、前掲書、96-97頁。

<sup>100</sup> 同書、96、100-101頁。八田進二「企業不正と内部統制との関わり」『会計プロフェッション』第7号、2012年、152頁。

サービス環境を含む集中処理およびコントロール、業務結果を監視するコントロール、内部監査機能・監査委員会・自己評価プログラムの活動を含む他の統制を監視するコントロール、決算財務報告プロセスに係るコントロール、重要な事業管理とリスクマネジメント実務に関する方針) であると説明している<sup>101</sup>。そして全社的な内部統制は、内部統制全体に広く影響を及ぼし、監査人の内部統制を評価する方針に影響を及ぼすため、内部統制を評価する最初の段階でその有効性を評価すると記されている<sup>102</sup>。

また、内部統制監査における不正の検討の一環として、不正を防止または発見するコントロールは不正リスクに広く影響を及ぼすことが多いため、監査人は、例えば倫理規則や行動規範の規定を留意して評価する必要があるとしている<sup>103</sup>。行動規範は統制環境に係るコントロールの一構成要素としてAS2では扱っていることから<sup>104</sup>、AS2においても経営者不正と統制環境は関連づけて考えられているのであろう。

そして2007年にAS2からAS5へと基準が改訂された。この改訂によって、内部統制の評価範囲をリスクに基づいて絞り込んでいくトップダウン・アプローチというものが採用された。内部統制の評価範囲を絞り込むためには、最初に全社的な内部統制を評価し、その後、重要な勘定や開示、関連するアサーションへと評価単位を詳細なものへと絞り込むというプロセスを示している<sup>105</sup>。AS2では、全社的な内部統制は内部統制全体に広く影響を及ぼすため、内部統制を評価する最初の段階で評価することが規定されていたことから、トップダウン・アプローチにおいても、評価範囲の絞り込みの最初の段階で評価することが要求されたと考えられる。

またAS5への基準の改訂においては、不正に対する内部統制の重要性が強調され<sup>106</sup>、会社の内部統制が十分に不正リスクに対応しているかを検証するために、全社的な内部統制を評価することが明記されている<sup>107</sup>。

以上から、アメリカの内部統制監査では、①個々のコントロールに重要な影響を及ぼすため、内部統制の評価範囲を絞り込む最初の段階で全社的な内部統制を評価することが重要であり、また、②不正リスクに対応するコントロールが含まれているため、全社的な内部統制を評価することが重要であると捉えられているのではないのだろうか。

ここで、前述した1979年のミナハン委員会の報告書においては、内部会計統制環境は他のコントロールの有効性に影響を及ぼすため、内部統制を評価する最初の段階で評価する

---

<sup>101</sup> PCAOB, AS2, par.53.

<sup>102</sup> *Ibid*, par.52.

<sup>103</sup> *Ibid*, par.24.

<sup>104</sup> *Ibid*, par.53.

<sup>105</sup> PCAOB, AS5, par.21.

<sup>106</sup> PCAOB, *Auditing Standard No.5: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements and Related Independence Rule and Conforming Amendments*, Release No.2007-005A, 2007, p.7.

<sup>107</sup> PCAOB, AS5, par.14.

必要があることを主張し、また、内部会計統制環境は経営者不正に関連する内部統制であるため、その評価の重要性が強調された。このことから、用語は異なるものの、内部統制報告制度導入に伴い用いられた「全社的な内部統制」は、ミナハン委員会の報告書における「内部会計統制環境」と基本的な考え方は同じであることがわかる。内部統制報告制度が導入されることで「全社的な内部統制」という用語が使用されるようになったものの、用語の根底にある概念は従来から大きく変わるものではなく、アメリカでは一貫した考え方が存在している。

なお、「全社的な内部統制」という用語は、内部統制報告制度導入に伴い、日本で公表された「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」のなかで初めて使用された。その語源である「Company-level controls」という用語は、AS2で使用されたものであるが、現行の監査基準第2201号「財務諸表監査と統合された財務報告に係る内部統制監査」(Auditing Standard No.2201, *An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements*, 以下AS2201)では「Entity-level controls」へと用語が変更されている。これは、AS2からAS5への基準の改訂に際して、AS2の「Company-level controls」という用語が、SECの公表物との用語統一のために「Entity-level controls」へと用語変更されことに伴うものである<sup>108</sup>。その後、2015年にAS5は現行のAS2201へと改訂されたが、これは単に基準を整理する改訂であるため、基準の内容自体はAS5を受け継いでおり<sup>109</sup>、「Entity-level controls」という用語も引き継がれている<sup>110</sup>。

最後に、表3-2において、不正摘発への監査人の姿勢と内部統制評価の目的を明らかにした年代別分類を示し、また表3-3において、アメリカにおける内部統制の評価範囲の拡大についての経緯を示す。

---

<sup>108</sup> PCAOB (2007), *op. cit.*, p.6.

<sup>109</sup> PCAOB, *Reorganization of PCAOB Auditing Standards and Related Amendments to PCAOB Standards and Rules*, Release No.2015-002, 2015, p.1, p.21.

<sup>110</sup> 日本公認会計士協会による翻訳によると、「Company-level controls」は「全社的なコントロール」、「Entity-level controls」は「事業体レベルのコントロール」と訳している。しかし用語の変更は、SECの公表物との用語統一のための形式的な変更であるため、本研究においては「Entity-level controls」も「全社的なコントロール」と同義であると考えられる。そして、日本における「全社的な内部統制」とアメリカにおける「全社的なコントロール」について本研究では使い分けることはせず、「全社的な内部統制」という用語に統一して使用している。



表 3-2 不正摘発への監査人の姿勢と内部統制評価の目的

年	基準・報告書等	不正摘発への 監査人の姿勢	内部統制評価の目的
1950   1976	1. SAP29 (1958) 2. SAP33 (1963) 3. SAP54 (1972)	責任は負わない	試査範囲の決定
1977   1982	1. SAS16 (1977) 2. コーエン委員会の報告書 (1978) 3. ミナハン委員会の報告書 (1979) 4. SAS30 (1980) 5. SAS43 (1982) 6. トレッドウェイ委員会の報告書 (1987)* 7. SAS53 (1988)*	徐々に向き合う	試査範囲の決定 (ただし経営者不正を考慮した広い範囲の内部統制を評価)
1983   1991	1. SAS47 (1983) 2. SAS55 (1988)	向き合う	統制リスクの評価
1992 以降	1. COSO の内部統制フレームワーク (1992) 2. AS2 (2004) 3. AS5 (2007) 4. AS2201 (2015)	積極的に関わる	財務諸表監査: 統制リスクの評価 内部統制監査: 内部統制の有効性評価

\* 報告書および基準の内容から上記に区分している。

(注) Statement on Auditing Procedure を SAP, Statement on Auditing Standards を SAS と表記している。  
表 3-3 においても同じ。

表 3-3 アメリカにおける内部統制の評価範囲の拡大

年	基準・報告書	評価対象 (日本語訳)	評価対象 (原文)
1977	SAS16	経営者の誠実性	Integrity of management
1978	コーエン委員会の報告書	内部会計統制全体	Entire accounting control system
1979	ミナハン委員会の報告書	内部会計統制環境	Internal accounting control environment
1980	SAS30	全般的統制環境	Overall control environment
1982	SAS43	統制環境	Control environment
1987	トレドウェイ委員会の報告書	統制環境	Control environment
1988	SAS55	統制環境	Control environment
2004	AS2	全社的な内部統制	Company-level controls
2007	AS5	全社的な内部統制	Entity-level controls
2015	AS2201	全社的な内部統制	Entity-level controls

### 3.3 アメリカにおける内部統制報告制度の始まり

財務諸表監査ではリスク・アプローチが導入され、統制リスクを見積もるために内部統制の評価が行われるようになり、また、一部の金融機関においては内部会計統制に関して経営者が報告書を作成し、監査人が報告書を検証して意見を述べ、それらを外部に公表するようになった。その後、アメリカではエンロンやワールドコムといった大きな会計不正を契機として、早期適用会社と呼ばれる大企業を対象に、2004年11月15日以降に終了する会計年度から内部統制報告制度が導入された<sup>111</sup>。ただし、会計不正を契機に突発的に内部統制報告制度が導入されたわけではなく、そこには重要なポイントとなる三つのメルク・マールがあった。すなわち、1977年の『海外不正支払防止法』(*Foreign Corrupt Practice Act of 1977*, 以下FCPA)の制定、1991年のFDICIAの制定、および2002年の企業改革法の制定である<sup>112</sup>。

#### (1) FCPA の制定

1972年に内部統制の制度化に大きな影響を与えることとなったウォーターゲート事件が起こった。この事件は、ウォーターゲートスキャンダルを発端として、特別検査官がアメ

<sup>111</sup> 千代田・鳥羽編、前掲書、378頁。

<sup>112</sup> 町田、前掲書、187頁。

リカ企業によるニクソン再選キャンペーンへの違法な献金を摘発したことに始まった<sup>113</sup>。調査の結果、アメリカを代表する多くの企業が、国内での違法な政治献金と、賄賂等の違法な支出を、外国の政府高官に対して行ったことが公になった<sup>114</sup>。また、この違法な支出を行うためには資金を捻出する必要があり、そのために企業が粉飾決算を行ったことも同時に明らかとなっている<sup>115</sup>。この事件を受け、立法当局と監督機関は、内部統制に対して大きな関心を払い始めるようになり、1977年にFCPAを制定した<sup>116</sup>。そして証券取引委員会 (Securities and Exchange Commission, 以下SEC) 登録企業の経営者に対して、企業の行う取引と資産の処分を正確そして適正に記載した帳簿を作成して保存すること、および、この目的を果たすための内部会計統制システムを設計し、維持することを義務付けている<sup>117</sup>。

このように、1977年にFCPAが制定されたものの、実はFCPAの審議に先立ち、1976年に「企業の違法な支払および活動に関する報告」(Report of the Securities and Exchange Commission on Illegal Corporate Payments and Practices)をSECが公表しており、適切な内部統制の設計・維持を求める法律の立法を議会に勧告している。このSECの意向を大きく反映するかたちとして、記帳とそれに対する内部統制システムの整備・運用を義務付ける規定がFCPAに含まれた<sup>118</sup>。そして、SECの内部統制の制度化に向けた積極的な姿勢や、FCPAが法定化された後における内部統制の整備の必要性、および企業の不正防止に対する社会的関心の高まりを受けて、AICPAも内部統制に関する基準書を整備している<sup>119</sup>。

まず初めに、FCPAが制定された1977年に監査基準書第20号「内部会計統制上の重大な弱点についての通知の規定」(Statement on Auditing Standards No.20, Required Communication of Material Weaknesses in Internal Accounting Control)を公表した。当該基準では、監査の過程で発見した内部統制の重要な欠陥(material weakness)を企業に通知することを義務付けている<sup>120</sup>。これにより、従来は任意のサービスであったマネジメント・レター(management letter)のうち、内部統制に関するマネジメント・レターは規制の対象となった<sup>121</sup>。次に、1980

<sup>113</sup> 松本祥尚「内部統制監査制度化の実効性」『現代社会と会計』創刊号,2007a年,73頁。

<sup>114</sup> 鳥羽・八田・高田共訳,前掲書,158頁。

<sup>115</sup> 松本,前掲論文,74頁。

<sup>116</sup> 鳥羽・八田・高田共訳,前掲書,158頁。

<sup>117</sup> 同書,158頁。八田進二「内部統制概念の変遷と国際的動向—米国とわが国の場合を中心に」『企業会計』第55巻第4号,2003a年,36頁。

<sup>118</sup> 町田,前掲書,173-174頁。

<sup>119</sup> 同書,160-161頁,174頁。

<sup>120</sup> AICPA, Statement on Auditing Standards No.20, Required Communication of Material Weaknesses in Internal Accounting Control, 1977b, par.1.

<sup>121</sup> 町田,前掲書,160,164頁。なお,マネジメント・レターとは,監査人が監査の過程で気づいた内部統制に関する改善事項等を経営者に伝達し,その改善を助言するために用いる書簡形式の報告書のことである。(同書,159頁。町田祥弘「内部統制報告の国際的動向」『企業会計』第55巻第4号,2003年,68頁。)

年に監査基準書第30号「内部会計統制に関する報告」(Statement on Auditing Standards No.30, *Reporting on Internal Accounting Control*)を公表し、レターの報告様式の統一を行なっている。さらに1988年には監査基準書第60号「監査中に認識された内部統制構造に関する事項の通知」(Statement on Auditing Standards No.60, *Communication of Internal Control Structure Related Matters Noted in an Audit*)を公表し、報告する対象を従来の「重要な欠陥」からより広い概念である「報告すべき状況」(reportable condition)へと変更している<sup>122</sup>。

このように、FCPAの制定を受けて、内部統制に関する監査人による通知を監査業務中の不可欠な手続として監査基準に規定した。町田教授によると、マネジメント・レターの制度化は、内部統制報告に対する規制の議論のなかで出てきた問題であり、内部統制報告への監査人の最初の関与であると説明されている<sup>123</sup>。

## (2) FDICIAの制定

1970年代になると、ウォーターゲート事件やエクイティ・ファンディング事件などの会計不正が後を絶たず、また監査人に対する訴訟が増え、期待ギャップが顕著に現れた。この期待ギャップを解消するために、コーエン委員会が1978年に報告書を公表した。そのなかで、①経営者は経営者報告書(a management report)において、内部統制の状況および監査人によって指摘された内部統制の欠陥に関する経営者の対応を開示し、②監査人は監査報告書において、経営者報告書の内容に同意するか、また改善されないままの内部統制の重要な欠陥が経営者報告書で開示されていない場合はそれについて言及することを勧告している<sup>124</sup>。当該勧告に伴い、自主的に経営者報告書の内容を年次報告書に記載する企業は増えたが、それでも内部統制に関する評価の記載は散見されるに留まっていた<sup>125</sup>。

そしてコーエン委員会の勧告を踏まえ、1979年にSECは「経営者による内部統制報告書」(*Statement of Management on Internal Accounting Control*)を公表した。当該報告書では、第一段階として、①SEC登録企業は株主およびSECに対する年次報告書において経営者による内部統制報告書を開示し、第一段階を導入して一年が経過した後に、第二段階として②経営者による内部統制報告書に対する監査人の関与を法的に義務付けることを要求した。

<sup>122</sup> 町田, 前掲書, 160-161頁。AICPA, *Statement on Auditing Standards No.60, Communication of Internal Control Structure Related Matters Noted in an Audit*, 1988c, par.2.

<sup>123</sup> 同書, 185頁。なお, 日本においては, アメリカのようなマネジメント・レターのような制度は存在していなかった。しかし, 2002年の監査基準の改訂において, 内部統制に係る欠陥の通知が実務指針に盛り込まれ, 日本においてもマネジメント・レターによる内部統制に関する通知が義務付けられるようになった。このことは, 日本における内部統制報告の制度化の第一段階と位置付けられるとも言われている。(同書, 185-186頁。)

<sup>124</sup> *The Commission on Auditor's Responsibilities, op. cit.*, p.62.

<sup>125</sup> 柿崎環『内部統制の法的研究』日本評論社, 2005年, 50頁。

これはコーエン委員会の報告書とほぼ同様の内容となっている<sup>126</sup>。これに対してAICPAは、内部統制の評価についての経営者の陳述を年次報告書に含めることには賛成したものの、監査人の責任が拡大するというを理由に、監査人の関与については反対した<sup>127</sup>。

ところが、1980年代になると監査人に対する訴訟件数が増え、期待ギャップは拡大した。この期待ギャップに如何に対応していくかについて検討するため、トレッドウェイ委員会が設立され、1987年に不正な財務報告の防止に向けての勧告を公表している。そのなかで、①経営者は、経営者報告書において内部統制の有効性についての経営者の評価を示し、②監査人は、監査報告書において監査人の実施した内部統制の評価についての説明と、経営者報告書における経営者の評価と監査人の評価が異なる場合にはそれについて言及することを要求している<sup>128</sup>。このように、トレッドウェイ委員会の報告書においてもコーエン委員会の報告書と同様に、内部統制の評価に監査人が関与することを勧告した。

しかし、コーエン委員会の報告書と同様に、トレッドウェイ委員会の報告書もまたAICPAによって受け入れられず、1988年に公表された監査基準書第60号においても、ほとんど反映されなかった<sup>129</sup>。ところが、当該報告書の公表以降に、SECおよび議会は次のような動きを見せている。

- ① 1988年に下院のエネルギ－・商業委員会の監視・調査小委員会（the Subcommittee on Oversight and Investigations of the Committee on Energy and Commerce）のディンゲル（Dingell, John D.）委員長が、現在の権限を行使することで、内部統制報告に関するトレッドウェイ委員会の勧告を実施することができるかを明らかにするようSECに要求した<sup>130</sup>。
- ② 1988年にSECは「経営者の責任についての報告」（*Report of Management's Responsibilities*）を公表した。当該報告において、経営者が経営者報告書において内部統制の評価を開示して、監査人がこれを証明することを要求している<sup>131</sup>。これは1979年の提案と同様の内容であったが、1988年の提案もまた報告コストの問題と監査人の責任に対する懸念から制度化へとは進まなかった<sup>132</sup>。
- ③ 1989年には会計検査院（General Accounting Office, 以下GAO<sup>133</sup>）が『貯蓄貸付組合救済法案』（*the Savings and Loan Association Bailout Bill*）を公表し、経営者と監査人に対し

---

<sup>126</sup> 同書, 54-55 頁。

<sup>127</sup> 町田, 前掲書, 175, 188, 271 頁。

<sup>128</sup> 同書, 177 頁。The National Commission on Fraudulent Financial Reporting, *op. cit.*, p.44, p.57.

<sup>129</sup> 同書, 177 頁。

<sup>130</sup> 同書, 190 頁。

<sup>131</sup> 同書, 178, 189 頁。柿崎, 前掲書, 95-96 頁。

<sup>132</sup> 町田, 前掲論文, 70 頁。町田, 前掲書, 189-190 頁。

<sup>133</sup> 2004年に「Government Accountability Office」と名称を変更している。（<https://www.gao.gov/about/what-gao-is/history/>）

て内部統制について報告することを要求したが、最終法案では削除された。しかし、この議論は後述する FDICIA の議論に展開され、大規模金融機関における内部統制報告の制度化へと繋がっていく<sup>134</sup>。

- ④ 1990 年に、ワイデン (Wyden, Ron) 下院議員、下院の通信・金融小委員会 (House Telecommunication and Finance Subcommittee) 委員長マーキー (Markey, Edward) , およびディンゲル議員が、『財務上の不正の発見および開示に関する法案』(*Financial Fraud Detection and Disclosure Act; H.R. 3159*) を議会に提出した。これもまた、経営者と監査人に、内部統制に関する報告を要求するものであった。当該法案は下院を通過したものの、上院においては支持を得ることができず成立することはなかった<sup>135</sup>。

このように、SEC および議会は幾度となく経営者による内部統制の評価の開示と監査人による証明を提案してきたが、その提案が採用されることはなかった。しかし、1980 年代後半から 1990 年代初頭にかけて貯蓄金融機関が 700 社以上も倒産した<sup>136</sup>。金融破綻が生じた場合には、その清算に税金である公的資金を投入する必要があるため、銀行の破綻によって損害を被る危険性から納税者を保護する必要性が生じた。そこで、GAO がイニシアティブをとって FDICIA を提案し、その後、議会がそれを承認している<sup>137</sup>。その結果、一定規模以上の金融機関は、内部統制に関して経営者が報告書を作成し、監査人は報告書を検証して意見を述べ、それらを外部に公表することとなった<sup>138</sup>。

ここで、銀行の破綻によって損害を被る危険性から納税者を保護するために、FDICIA を導入するに至った論理について、町田教授は次のように述べている。まず、金融機関が経営破綻する背景には経営者不正が存在していると考えられる。そして経営者不正は内部統制の枠外で起こると解される。そこで、従来のように内部統制を策定・維持するだけでは不十分であり、コーポレート・ガバナンスを確立して、内部統制の機能との整合化の上で、経営者不正に対処する必要があると考えられた。このように、FDICIA の内部統制報告規定は、コーポレート・ガバナンスを強化するという観点から出発しており、そのような視点に立つとき、①内部統制に対する経営者の責任の明確化を図り、それを外部に報告させ、②監査人をコーポレート・ガバナンス強化の一手段と位置付け、より積極的に内部統制の欠陥の発見に関与させるために内部統制報告が義務付けられたと説明されている<sup>139</sup>。

そして FDICIA を運用するにあたり、報告対象となる内部統制とは何かを明らかにする

<sup>134</sup> 町田、前掲書、179 頁、191 頁。

<sup>135</sup> 同書、191-192 頁。柿崎、前掲書、136-137 頁。

<sup>136</sup> 千代田 (1998) , 前掲書、92 頁。

<sup>137</sup> GAO, *The ACCOUNTING PROFESSION-Major Issues: Progress and Concerns*, 1996. (藤田幸男・八田進二監訳『アメリカ会計プロフェッション—最重要問題の検証：改革の経緯と今後の課題』白桃書房、2000 年、276-279 頁。) 町田、前掲書、192-193 頁。

<sup>138</sup> 柿崎、前掲書、152-153 頁。

<sup>139</sup> 町田、前掲書、192-193 頁。

ために、内部統制に関するさまざまな概念と定義を統一し、それを通じて内部統制に関係する人々の共通のフレームワークを設定する必要性が生じた<sup>140</sup>。これを受けて、1992年にCOSOの内部統制フレームワークが公表されている。

COSOの内部統制フレームワークが公表されるようになったこのような経緯から、当該フレームワークは当初から内部統制報告のための枠組みを提示するために策定されていることがわかる。これについて町田教授によると、内部統制報告は、内部統制を外部に報告することで、経営者の責任の明確化を図るとともに、株主等によるモニタリングのもとで、経営者に内部統制の改善を促すことが期待されている。COSOの内部統制フレームワークでは、経営者不正には機能しない場合があるという内部統制の固有の限界を認識しつつも、市場向けの報告書において内部統制についての開示を行うことで、内部統制の弱点を補強して経営者不正に対処しようと考えられていた<sup>141</sup>。

### (3) 企業改革法の制定

FDICIAは金融機関を対象に制定したが、実はこの規定は制定した当初から、一般公開企業に対する規定に展開することが予想されていた。具体的には、FDICIAを運用するにあたりCOSOの内部統制フレームワークが公表されたが、そのなかに内部統制報告についての他の法案が提出されることを期待する旨が記載されている<sup>142</sup>。また公共監視審査会(Public Oversight Board, 以下POB)も、SECがFDICIAと同様の開示を登録企業に求めるべきであるという立場をとり<sup>143</sup>、GAOが議会に提出した報告書においても同じ見解を示している<sup>144</sup>。ところが、監査人の責任が拡大することを理由に反対を受け、一般企業の内部統制報告は、自主的な開示および契約に委ねられた<sup>145</sup>。

ところが、投資家からの情報要求が高まってくると、AICPAは1994年に「ジェンキンス委員会報告書」(*Improving Business Reporting- A Customer Focus: Meeting the Information Needs of Investors and Creditors*)を公表して、内部統制報告に監査人が関与することの有用性を認めている<sup>146</sup>。また、1995年の監査基準書第78号「財務諸表監査における内部統制に関する考慮事項：SAS第55号の改正」(*Statement on Auditing Standards No.78, Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS No.55*)において、COSOの内部統制フレームワークを監査基準書に取り入れる改訂を行い、監査実務における内部統

---

<sup>140</sup> 同書, 122, 137, 139 頁。鳥羽・八田・高田共訳, 前掲書, 162 頁。

<sup>141</sup> 町田, 前掲書, 122-123, 273 頁。

<sup>142</sup> 同書, 198, 274 頁。

<sup>143</sup> 藤田・八田監訳, 前掲書, 63 頁。

<sup>144</sup> 柿崎, 前掲書, 153 頁。

<sup>145</sup> 町田, 前掲論文, 71 頁。

<sup>146</sup> 藤田・八田監訳, 前掲書, 64 頁。

制の評価が、COSO の内部統制フレームワーク概念と整合するものとなった<sup>147</sup>。

さらに、SEC は 1979 年と 1988 年に内部統制報告制度の導入を提案したものの、実施コストの面や監査人の責任が拡大することを理由に反対を受け、制度導入を見送ったが、1990 年代後半から積極的にコーポレート・ガバナンスの問題や不正な財務報告に関与しようとする動きが見受けられた。また、POB が 2000 年に公表した監査の有効性に関する報告書では、公開会社を対象として内部統制報告および監査人の報告を義務づけるよう勧告している。このように、FDICIA の制定によって金融機関に内部統制報告実務が導入されていくなかで、会計監査の制度に携わっている人々が内部統制報告制度の導入に柔軟な姿勢を見せた<sup>148</sup>。

そのような状況の中、アメリカでは歴史に残る会計不正が発生した。2002 年にエンロンやワールドコムといった巨大企業が会計不正を行った末に倒産した。この事件を受け、アメリカ議会が早急な対応策として企業改革法を制定することとなり、①経営者は SEC に提出する年次報告書に、財務報告に関する内部統制を整備・運用する責任があることを表明し、期末時点での内部統制の有効性に関する評価の結果を含む内部統制報告書を添付して、②PCAOB に登録した外部監査人が経営者の主張に対して証明と報告をすることが義務付けられている<sup>149</sup>。こうしてアメリカにおいて、一般企業を対象に内部統制報告制度が導入された。

### 3.4 アメリカにおける内部統制報告制度導入の目的

本章においては、内部統制が監査の局面で認識されるようになり、財務諸表監査において内部統制評価を実施するようになった経緯を明らかにした。その上で、新たに内部統制報告制度を導入し、内部統制監査における内部統制の評価という追加的な監査手続が実施されるようになった経緯について考察を行い、内部統制報告制度が導入された目的を検討した。

アメリカで監査制度が始まった当初、企業の内部統制は監査において利用できるほど整備されておらず、監査実務で内部統制を利用することは想定されていなかった。当時の監査人は、経営者に従属した立場で監査を行っており、監査人は企業の内部統制の構築を担っていた。その後、信用目的のための貸借対照表監査が行われるようになると、監査を実施しない期中取引の正確性を担保するために、内部統制を監査の過程で認識し始めた。

続く 1929 年のニューヨーク証券取引所の株価大暴落の後に、市場の信頼を回復するために財務諸表監査が始まった。そして企業規模が大きくなるにつれて、すべての取引を検

<sup>147</sup> 高原利栄子「内部統制概念におけるリスクの評価に関する研究」『関西学院商学研究』第 44 号、1998 年、25 頁。

<sup>148</sup> 町田、前掲書、275-276 頁。

<sup>149</sup> 松本、前掲論文、75-76 頁。



証するには限界があるとし、監査人は試査の範囲を決定するために内部統制の信頼性を評価するようになった。その当時においては、試査の範囲を決定するという意味に限定した内部統制の評価には責任を負うものの、経営者不正までを視野に入れた内部統制の評価には責任を負わないという姿勢を監査人はとっている。監査コストの増加と監査人の責任が増えることを懸念していたのである。

ところが、度重なる会計不正を受け、期待ギャップが広がるなかで、監査人として経営者不正までを考慮した内部統制の評価に責任を負うべきであるという姿勢へと変わっていった。以前は、試査の範囲を決定するために限られた範囲の内部統制の信頼性を評価していたが、財務諸表監査においてリスク・アプローチという考え方が導入されることで、経営者不正に対応するために統制環境までを含めた、広い範囲の内部統制のリスクを評価することが求められた。リスク・アプローチの考え方のもと、リスクの高い項目に監査資源を十分に投資することで、経営者不正までも視野にいれた効果的な監査へと変わっていった。

しかし、リスク・アプローチの監査を導入した後にも会計不正は後を立たず、会計監査の制度に携わっている人々によって多くの議論が行われている。そのなかで、2002年にエンロンやワールドコムといった巨大企業の会計不正を受け、アメリカ議会が早急な対応策として内部統制報告制度を導入した。そして、監査人は内部統制監査において内部統制の評価を実施し、内部統制の有効性についての監査意見を表明するようになった。

このような経緯から、アメリカでは、既に財務諸表監査において内部統制評価を行っていたなかで、内部統制監査における内部統制の評価を追加的に求めるようになったのは、財務諸表監査での経営者不正への対応とは別のアプローチによって、経営者不正に対応することが考えられていたのであろう。これについて、町田教授は次のように説明されている。すなわち、監査人は企業による不正が相次ぐなかで、企業の経営破綻などを防ぐ、あるいは少なくとも事前に察知して危険信号を発信させるには、従来の財務諸表監査における保証機能とは別に、実際の監査で得られた知識をもとに企業のガバナンスの強化の一端を担うことが期待された。そこで、企業のガバナンスに監査人が直接関与することで経営者不正へ対応していくためには、内部統制についての報告の枠組みを制度化する必要があり、内部統制報告制度が導入されたのである<sup>150</sup>。また、内部統制報告制度によって内部統制の有効性を外部に報告することで、市場を通じてガバナンスが改善され、有効な内部統制が構築される。それをもって経営者不正に対応することが期待されたと説明されている<sup>151</sup>。

アメリカの監査制度の変遷を歴史的に考察すると、監査人として如何に経営者不正に対応していくかについての議論が常に行われており、アメリカの監査を理解する上で、経営者不正はきってもきれない問題である。そして内部統制報告制度の導入においてもまた、

---

<sup>150</sup> 町田、前掲書、228-232頁。山浦久司「実態監査機能強化の要求と内部統制報告書の導入」『企業会計』第53巻第1号、2001年、79頁。

<sup>151</sup> 町田、前掲書、122-123頁。

経営者不正は最重要の課題であったのであろう。

## 第4章 日本における内部統制報告制度導入の歴史的考察

アメリカと同様に内部統制報告制度を日本へ導入して以降、監査人は内部統制監査において内部統制を評価するようになった。ところが、日本で初度監査が始まった1951年には、既に財務諸表監査において内部統制評価は行われていた。

そこで本章では、財務諸表監査において内部統制の有効性を評価するようになった経緯を明らかにする。その上で、新たに内部統制報告制度を導入し、内部統制監査における内部統制の評価という追加的な監査手続が実施されるようになった経緯について考察を行い、内部統制報告制度が導入された目的を検討する。

### 4.1 日本における試査と内部統制評価

#### (1) 財務諸表監査の導入

日本における財務諸表監査の始まりは、第二次世界大戦敗戦後の連合軍最高司令官総司令部（以下、GHQ）による占領政策の一環によるものである。GHQは、戦前の日本国民は貧しく国内消費能力が低かったため、販売活路を海外市場に求めざるを得ず、日本企業の海外進出を支援するために、日本政府と日本軍が第二次世界大戦で侵略戦争を行ったと考えた。そこでGHQは、日本国民の生活を豊かにすることが占領政策の重要な課題の一つであるとして、日本にアメリカと同様の証券市場を整備することで、配当金とキャピタル・ゲインを日本国民が得るようになり、生活が豊かになると考えたのである。その一環として、1945年に三井・三菱・住友・安田をはじめとする戦前の15財閥を解体し、保有していた株式や社債を一般に売り出し、いわゆる「証券の民主化」を実施した。そして、証券の民主化によって一般国民が大量の証券を取引することになるため、ディスクロージャー制度と公認会計士による財務諸表監査を導入した<sup>152</sup>。

1951年の初度監査に先立ち、1950年に経済安定本部企業会計審議会の中間報告として監査基準を公表した。当該監査基準の序論「財務諸表の監査について」の「二 監査の必要性」において、「企業の内部統制組織即ち内部牽制組織及び内部監査組織が・・・」と記載されており、初めて内部統制という用語が用いられている<sup>153</sup>。そして、会計記録の信頼性を支える内部統制こそが重要であり、内部統制は内部牽制（職務を分担し、相互に照合することで不正過失を発見防止する仕組み<sup>154</sup>）と内部監査のみで構成されると説明している。このこ

<sup>152</sup> 百合野正博『会計監査本質論』森山書店、2016年、88-90頁。

<sup>153</sup> 岩田巖『會計士監査』森山書店、1954年、347頁。

<sup>154</sup> 八田進二「わが国における内部統制議論の検証—『企業における内部統制の大綱』を中心に—」『南山経営研究』第11巻第2号、1996年、440頁。

とから、内部統制の概念は一般的には狭義に捉えられたものの<sup>155</sup>、この当時において、内部統制の概念について明確なものは確立していなかった。岩田教授によると、財務諸表監査のモデルとなったアメリカにおいても、内部統制に相当する「インターナル・コントロール」(Internal Control)という用語は使用するようになって間もないものであり、日本において内部統制についての一般に認められた定義が存在せず、その解釈が人によって一致しないことは仕方のないこととされている<sup>156</sup>。

例えば岩田教授は、①インターナル・チェック、②インターナル・チェック・アンド・アカウンティング・コントロール、③インターナル・コントロールというアメリカにおける用語の変遷を整理して<sup>157</sup>、「会計管理組織は企業の規模の拡大と内部の複雑化につれて、必然的要求から内部牽制組織と結合し、原価管理制度を吸収し、予算統制の制度を取入れ、内部監査制度を包摂しつつ管理制度としての自己完成をなしとげてきた<sup>158</sup>」と内部統制について説明されている。そして、内部統制は会計管理の自己完成であると考え、内部統制の概念を広義に捉えつつも、外部監査の受入体制として整備されるべきは、内部統制の中核的構成部分であるアカウンティング・コントロールであると説明された<sup>159</sup>。このことから、監査基準が導入されて内部統制という用語が用いられた当初から、その概念について個々に解釈の余地があったことがうかがえる。そしてこれ以降、日本では内部統制の概念についての議論が行われた。

## (2) 試査の範囲を決定するための内部統制評価

財務諸表監査を導入した当時の日本においては、内部統制について統一された概念がなかったものの、試査と内部統制の関係性については、財務諸表監査が開始された当初から一応のコンセンサスが得られていた。1950年の経済安定本部企業会計審議会の中間報告である監査基準の序論「財務諸表の監査について」の「三 監査実施の基礎条件」(二)において、「適当な内部統制組織が監査の前提として必要であつて、監査人はこれを信頼して、試査をなすにとどめ、精査を行わないのが通例である」と記している。また、「第二 監査実施基準」の四においては、「監査手続の適用範囲を決定するため、内部統制の制度及びその運営状態を調査し、その信頼性の程度を判定しなければならない」と規定している。このことから、日本において初めて監査基準が公表された当時から、財務諸表監査は試査を

<sup>155</sup> 日下部与市「日本会計研究学会会計監査特別委員会報告『財務諸表監査における内部統制の研究』について」『産業経理』第29巻第7号、1969年、130頁。

<sup>156</sup> 岩田巖、前掲書、347頁。

<sup>157</sup> 同書、348頁。

<sup>158</sup> 同書、360頁。

<sup>159</sup> 岩田巖「内部統制とは何ぞや」『産業経理』第11巻第10号、1951年、22頁。百合野正博『日本の会計士監査』森山書店、1999年、73-74頁。

前提としており、監査の受入体制として内部統制の有効性が重要であると考えられていた  
のであろう。

そして、1951年に通産省産業合理化審議会が「企業における内部統制の大綱」（以下、大綱）を公表した。「大綱」においても、試査と内部統制の関係についての理解は変わることはなかった<sup>160</sup>。「大綱」の「二 内部統制組織の必要」の四によると、「外部監査制度の導入によつて、企業自体においてはその受入体制として、一層内部統制組織の確立が必要となつている」と内部統制組織を確立する必要性を強調している。その上で、企業の内部統制組織が確立されている場合には、監査人は信頼して試査を実施することができると説明した。「大綱」においても引続き財務諸表監査は試査を前提としており、監査の受入体制として内部統制の有効性が重要であると考えられている。

また、経済不況のもとでの会社の倒産、財務諸表の粉飾、公認会計士の虚偽証明が多発したことを受けて、1965年に監査実施基準、そして1966年に監査基準・監査報告基準が改訂された<sup>161</sup>。改訂後においても、試査と内部統制についての理解は従来の監査基準等から変わることはなく<sup>162</sup>、むしろその関係性を強調している。

具体的には、1950年の監査基準では、「監査人は、監査手続の適用範囲を決定するため、内部統制の制度及びその運営状態を調査し、その信頼性の程度を判定しなければならない<sup>163</sup>」としている。また1956年の監査基準<sup>164</sup>では、「監査人は、監査の効果と犠牲とを比較評量するとともに、内部統制組織の信頼性の程度を判定して、監査手続適用の範囲、方法及び日数を合理的に決定しなければならない<sup>165</sup>」と記載した。このように従来の監査基準は、内部統制の有効性を評価して監査手続の範囲を決定することを示す文言ではあったものの、内部統制を評価して試査の範囲を決定するとは明記されていない。ところが、1966年の監査基準においては、「監査人は、内部統制組織の信頼性の程度を勘案して、試査の範囲を合理的に決定しなければならない<sup>166</sup>」として、監査が内部統制の信頼性を勘案した試査によることが言明されている。

また監査実施基準について言えば、1950年および1956年の監査実施基準では、「一般監

---

<sup>160</sup> 八田、前掲論文、437頁。

<sup>161</sup> 新井清光「不祥事件発生を契機とする監査制度の転換—監査基準・準則の改訂（昭和40年・41年）—」『現代監査』第3号、1992a年、25頁。例えば、1965年に軸受鋼などを製造する特殊鋼メーカーであった山陽特殊製鋼が倒産した。倒産後に過去7年余にわたり、約70億から130億円の架空の利益計上を行なっていたことが発覚し、調査の結果、当時監査を担当していた公認会計士は粉飾の事実を知らながら黙認していたことが明らかとなった。（吉見宏『ケースブック監査論 第2版』新世社、2003年、36頁。）

<sup>162</sup> 監査法人 中央会計事務所『内部統制の実際』中央経済社、1975年、4頁。

<sup>163</sup> 企業会計審議会、監査基準（1950）、「第二 監査実施基準」四。

<sup>164</sup> 正規の財務諸表監査の開始に備えて改訂した。

<sup>165</sup> 企業会計審議会、監査基準（1956）、「第二 監査実施基準」三。

<sup>166</sup> 企業会計審議会、監査基準（1966）、「第二 実施基準」二。

査手続の適用は、原則として、精査によらず試査によるものとする。精査とは・・・従つて、場合によっては精査を必要とすることもありうる<sup>167</sup>」と規定されており、原則として試査によるとしているものの、場合によっては精査になるケースも想定されている。一方、1965年の監査実施準則においては、「監査手続の適用は、試査による<sup>168</sup>」とされている。また、「内部統制組織が著しく不備であるため、監査実施の基礎条件が成熟していないと認められる場合には、監査契約の締結を見合わせるか又は一定期間を限り内部統制組織改善のための指導を行なうことが望ましい<sup>169</sup>」と規定されている。監査は試査によると明記されていることから、1965年の監査実施準則では、精査による監査は想定していないことが読みとれる。さらに、内部統制の不備が著しい場合には試査による監査が難しいため、監査契約を見合わせることもまでも基準のなかで示唆するようになった。

このような歴史的な考察から、監査実務のなかで試査と内部統制が徐々に結びついていったアメリカとは異なり、日本においては、財務諸表監査が導入された当時から試査と内部統制は紐づいて認識され、監査人は試査の範囲を決定するために内部統制を評価していたことが明らかとなった。そして、その後も試査と内部統制の関係性は変わることはなく、むしろ強調された<sup>170</sup>。

### (3) 内部統制の評価範囲の限定化

1951年の通産省産業合理化審議会による「大綱」の「一 内部統制の意義」では、「内部統制とは、企業の最高方策にもとづいて、経営者が、企業の全体的観点から執行活動を計画し、その実施を調整し、かつ業績を評価することであり、これらを計算的統制の方法によつて行うものである」と説明している。これについて八田教授は、「大綱」における内部統制の概念は、「企業経営全般に係る総合統制的な色彩の強いもので、原価管理制度および予算統制制度を組み込んだ業務全体の合理性および能率性等を評価して、適切な経営管理を補佐することを意図したもの<sup>171</sup>」であるとされている。経営管理を補佐することを意図していると解釈されていることから明らかなように、「大綱」では内部統制の概念を広義に捉えていることがわかる。

<sup>167</sup> 企業会計審議会、監査実施準則（1950）（1956）、「二 監査手続の選択及び適用」（二）。

<sup>168</sup> 企業会計審議会、監査実施準則（1965）、「第一 総論」三。

<sup>169</sup> 同上、「第一 総論」四。

<sup>170</sup> ただし、少数派ではあったものの試査と内部統制の関連性について疑義を呈する意見も存在していた。（百合野正博（1999）, 前掲書, 30-34 頁。）また、一部の学者のなかでは、内部統制の整備状況を確認する「予備調査の手続」、内部統制組織が有効に運用されているかを確認する「取引記録の監査手続」において、試査を適用するか否かについての議論が行われていた。（山柁忠恕『近代監査論』千倉書房, 1971 年, 136-141 頁。百合野（1999）, 前掲書, 8-16 頁。森實『会計士監査論』白桃書房, 1970 年, 114-117 頁。）

<sup>171</sup> 八田, 前掲論文, 442 頁。

ところで、「大綱」の作成には、1949年にAIAが公表した特別報告書「内部統制—整備された組織の諸要素とその経営者および独立公会計士に対する重要性」が少なからず影響を及ぼしていると言われている<sup>172</sup>。アメリカにおいても、試査の範囲を決定するために内部統制を評価すると考えられ、従来は内部統制の概念を狭義に捉えていた。ところが特別報告書が公表されると、内部統制は経営管理制度と同意義であると理解され<sup>173</sup>、「①企業の資産の保全、②会計資料の正確性と信頼性の検証、③業務能率の増進、④定められた経営方針の遵守促進、の4つの目的を達成するための組織計画や調整方法や手段を含むとする<sup>174</sup>」と広義に定義された。この点、「大綱」の「一 内部統制の意義」においては、「経営管理の一形態であるが、経営活動の執行について直接的になされる工程管理や品質管理などとは異なり、計算的数値にもとづいて行われる間接的統制である点に特徴がある」としていることから、古川教授によると、「大綱」における内部統制の概念は、1950年の監査基準よりは広義であり、特別報告書よりは狭義であるとされている<sup>175</sup>。

また「大綱」で特徴的なのは、内部統制組織を確立するための条件の一つとして、統制部門のうちに企業のコントローラー制度を設ける必要性を強調したことである<sup>176</sup>。その後、1953年に通産省産業合理化審議会の一般部会財務管理分科会が「内部統制の実施に関する手続要領」を公表して、「大綱」が重要視したコントローラー部の設置について詳細に説明をした<sup>177</sup>。しかし、その後日本においてコントローラー部の設置について浸透することはなかったことから、「大綱」における内部統制の概念は一般的な承認を得ることができず<sup>178</sup>、「大綱」発表後においても内部統制の統一された概念は存在しなかったと考えられる。

1956年になると監査基準等が改訂された。この改訂では内部統制について特に議論になるような変更は無かったものの、旧監査基準で示されていた内部統制の概念が改訂後には削除された<sup>179</sup>。次いで1965年に監査実施準則、そして1966年に監査基準・監査報告準則の改訂が行われた。しかし、改訂後の監査基準等においても内部統制の概念の定義はなく、注解などの形で説明しようと考えられていたものの、それが果たされることはなかった<sup>180</sup>。

---

<sup>172</sup> 同論文、441頁。

<sup>173</sup> 古川栄一「企業における内部統制について—内部統制の大綱の説明—」『産業経理』第11巻第8号、1951年、7頁。

<sup>174</sup> 小西一正『内部統制の理論』中央経済社、1996年、46頁。

<sup>175</sup> 古川、前掲論文、7頁。

<sup>176</sup> 通産省産業合理化審議会「企業における内部統制の大綱」、1951年、「三 内部統制組織の諸条件」二。

<sup>177</sup> 古川栄一「内部統制『手続要領』の要点」『産業経理』第13巻第2号、1953年、30頁。

<sup>178</sup> 八田、前掲論文、443頁。

<sup>179</sup> 経済団体連合会「正規監査の内容と手続」『経団連パンフレット』第37号、1957年。

<sup>180</sup> 日下部、前掲論文、130頁。

久保田教授によると、この当時においても「内部統制組織の意味するところは明確でないのが現状である<sup>181)</sup>」とされている。

そして、1968年および1969年の二年間にわたって、日本会計研究学会会計監査特別委員会は、財務諸表監査における内部統制に関して研究を行い、1969年に報告書「財務諸表監査における内部統制の研究」を公表した。当時の日本では、内部統制の統一的な概念が存在していなかったため、当該報告書では内部統制の概念と構成内容を明確にした。そして財務諸表監査を実施する監査人の監査範囲を明らかにして、内部統制の具体的な監査手続を明示することを目標とした<sup>182)</sup>。

そこで日本会計研究学会会計監査特別委員会では、1936年のAIAによる「独立公会計士による財務諸表の検査」、1949年のAIAによる特別報告書「内部統制—整備された組織の諸要素とその経営者および独立公会計士に対する重要性」、1961年のイングランド・ウェールズ勅許会計士協会 (Institute of Chartered Accountants in England and Wales) の監査意見書第1号「監査に関する一般原則」などの内部統制の規定を踏まえつつ、内部統制の一般的概念を整理している<sup>183)</sup>。

そして「財務諸表監査における内部統制の研究」の「二 企業における内部統制の諸概念」において、「内部統制とは、企業の資産を保全し、会計記録の正確性と信頼性を確保し、かつ経営活動を総合的に計画し、調整し、評定するために、経営者が設定した制度・組織・方法および手続を総称するものである」として、内部統制を資産管理、会計管理、業務管理の3つの領域に区分して説明している<sup>184)</sup>。前述した「大綱」では、内部統制は単に計算による間接的管理であったのに対して、この報告書では、内部統制は総合管理を意味し<sup>185)</sup>、直接的管理も含まれるとしており、内部統制の概念はさらに広義に捉えられた<sup>186)</sup>。ただし、「財務諸表監査における内部統制の研究」において、内部統制の一般的概念の整理を試みたものの、山榘教授、檜田教授によると、当該報告書の後においても内部統制の概念は確立したものととはならなかった<sup>187)</sup>。

一方、それに対して試査と内部統制の関係についての理解は、当該報告書においても従来から変わることはなく、監査の過程において両者は固く結び付けられていた。そして、内部統制を広義に捉えつつも、財務諸表監査は企業が作成した財務諸表の適正性について意

---

<sup>181)</sup> 久保田音二郎『近代財務諸表監査』同文館出版、1968年、57頁。

<sup>182)</sup> 三澤一「学会ルポルタージュ 日本会計研究学会第29回大会」『企業会計』第23巻第1号、1971年、152頁。

<sup>183)</sup> 日本会計研究学会会計監査特別委員会「財務諸表監査における内部統制の研究」、1969年、「二 企業における内部統制の諸概念」。

<sup>184)</sup> 同上、「三 内部統制の構成内容」。

<sup>185)</sup> 日下部、前掲論文、131頁。

<sup>186)</sup> 日本会計研究学会会計監査特別委員会(1969)、「二 企業における内部統制の諸概念」。

<sup>187)</sup> 山榘忠恕・檜田信男『監査基準精説』税務経理協会、1975年、104-105頁。



見を表明することを目的としているため、内部統制のすべての領域が監査上等しく重要となるわけではなく、財務諸表監査の目的に関係のある領域のみ、つまり、会計管理および資産管理の一部（具体的には資産管理に属する資産受払保管業務および資産保全の手続）が重要であると説明されている<sup>188</sup>。内部統制の概念は広義に捉えつつも、財務諸表監査において監査人が内部統制を評価するのは、内部統制によって会計記録の信頼性がどの程度保証されているかを把握して、監査手続の選択、適用に反映させるためであるとして<sup>189</sup>、当該報告書では、会計記録の正確性と重要な関連を有する内部統制が、監査人の評価範囲となることを明確にした<sup>190</sup>。

ところで、日本会計研究学会会計監査特別委員会による報告書において、内部統制が広義に捉えられたのは、アメリカやイギリスで内部統制が広義に解釈されたことに影響を受けている<sup>191</sup>。このことから、日本の監査人の評価範囲について明確化し、監査人の責任を限定していった背景には、内部統制を広義に捉えつつも、内部統制に対する監査人自らの評定責任を限定し、内部統制の評価範囲を限定していったアメリカの歴史的経緯を参考にしていたのではないかと推論される。

## 4.2 内部統制の評価範囲の拡大

### (1) リスク・アプローチ概念の導入

前章で説明した通り、アメリカではコーエン委員会の影響を受け、1977年の監査基準書第16号「誤謬または不正の摘発に関する独立監査人の責任」において、初めて公式文書で監査人が不正と向き合うことの重要性を示している。また、トレッドウェイ委員会の影響を受け、1988年の監査基準書第53号「誤謬および不正の摘発と報告に関する監査人の責任」等において、経営者不正に対する強い姿勢を示している。このようなアメリカの監査基準の改訂の動向や監査基準等の国際的調和、会計上の不正に対する適切な措置等監査規範の面での新たな対応が求められてきていることを背景に<sup>192</sup>、1989年から1991年にかけて監査基準等の見直しを行った<sup>193</sup>。

<sup>188</sup> 日本会計研究学会会計監査特別委員会（1969）、「五 監査人の調査範囲」（一）（二）。

<sup>189</sup> 日下部、前掲論文、132頁。

<sup>190</sup> 日本会計研究学会会計監査特別委員会（1969）、「五 監査人の調査範囲」（三）。

<sup>191</sup> 同上、「二 企業における内部統制の諸概念」。

<sup>192</sup> 企業会計審議会「監査基準、監査実施準則及び監査報告準則の改訂について」、1991年、二。中川隆進「監査基準・監査報告準則改訂の経緯及び見直しの背景等」『企業会計』第43巻第8号、1991年、28-29頁。

<sup>193</sup> 企業会計審議会「監査基準等の一層の充実に関する論点整理」、2000年、「一 経緯」。なお、1969年の「財務諸表監査における内部統制の研究」では、経営者が内部統制を無視する場合には、内部統制は有効に機能しないという限界があることについて、内部統制の付

1989年には、相対的にリスクの高い財務諸表項目に係る監査手続を強化して、財務諸表に重要な影響を及ぼす不正行為等の発生可能性に対処するために、監査実施準則の一部を改訂した<sup>194</sup>。その後、1991年には全面的な見直しが行われ、監査基準、監査報告準則、および残りの改訂について審議が終了した監査実施準則が公表された<sup>195</sup>。1991年の監査基準等の改訂では、不正に対する監査の充実強化について、新たな監査概念が導入されている。監査実施準則の五において、「監査計画の設定に当たり、財務諸表の重要な虚偽記載を看過することなく、かつ、監査を効率的に実施する観点から、内部統制の状況を把握するとともにその有効性を評価し、監査上の危険性を十分に考慮しなければならない」としており、監査上の危険性、つまり監査リスクを内部統制の評価とともに十分に考慮することが要求されている。この監査リスクに着眼する考え方は、アメリカで導入されたリスク・アプローチの考え方であり、アメリカにおいて経営者不正に対応していくために取り入れたリスク・アプローチの概念が、日本においても導入された<sup>196</sup>。

続けて監査実施準則の五において、「内部統制の有効性を評価するに当たっては、内部統制組織の整備と運用の状況のみならず、それに影響を与える経営環境の把握と評価を行わなければならない」とされている。この経営環境とは、内部統制組織に影響を与える経営者の企業経営に対する基本的な考え方や経営姿勢、企業の組織構造、取締役会や各種委員会の機能、権限および責任の委譲方法、各種業務や内部監査に対する経営者の統制方法などの、内部統制に包括される内部経営環境であると考えられた<sup>197</sup>。石原教授によると、1991年の監査基準等の改訂は、アメリカの監査基準書第55号に大きく影響を受けており、経営環境は監査基準書第55号の統制環境の概念に相当するものであると認識することが、1991年の監査基準における内部統制の概念を理解する上でとりわけ重要であるとされている<sup>198</sup>。

監査基準書第55号は、従来の監査基準書では予備調査の段階で検閲されるという位置付けであった統制環境を、内部統制を構成する一部であると捉えている。その結果、経営者の信念 (management's philosophy) や行動様式 (operating style) などの統制環境を内部統制

---

随的な問題として取り上げていた。そして、監査人は内部統制の機能に一定の限界があることに留意するとともに、内部統制の枠外において行われる判断の当否を確かめなければならないという姿勢を示した。このことから、「財務諸表監査における内部統制の研究」では付随的な問題としてではあるものの、経営者不正について考慮されていたことがうかがえる。(日下部、前掲論文、133-134頁。)しかし、ここで示されている姿勢は、1989、1991年の監査基準の改訂まで、監査基準に反映されることはなかった。

<sup>194</sup> 企業会計審議会「監査実施準則の改訂について」、1989年。

<sup>195</sup> 企業会計審議会「監査基準、監査実施準則及び監査報告準則の改訂について」、1991年、一。

<sup>196</sup> 新井清光、村山徳五郎、高田正淳、中嶋敬雄、脇田良一「座談会 監査基準・実施準則の改訂をめぐる」『企業会計』第44巻第3号、1992年、41頁。

<sup>197</sup> 三澤一『監査の基礎理論』中央経済社、1993年、57頁。

<sup>198</sup> 石原俊彦『リスク・アプローチ監査論』中央経済社、1998年、136-138頁。

に含めることとなり、この統制環境を含めた内部統制を監査人が広く評価することで経営者不正を意図した監査手続となった。このことから、1991年の監査基準において規定している経営環境の評価は、監査基準書第55号と同様に、経営者不正を意識したものであると考えられる。監査人は、経営者不正に対処していくために、経営環境をも含めた広い範囲の内部統制を評価するように変わっていった<sup>199</sup>。

このように、アメリカと同様に日本においてもリスク・アプローチの概念が導入され、経営環境という概念によって監査人の評価範囲は拡大した。しかし、その経緯については両国で大きく異なる点に留意が必要である。すなわち、アメリカでは監査人が経営者不正に如何に対応していくかという議論を重ねた結果として、リスク・アプローチや統制環境という概念が生まれている。それに対して日本では、当時の企業会計審議会第二部会部会長であった脇田教授によると、1991年の監査基準等の改訂時に欧米の監査実務を調査し、文献を参照して初めてリスク・アプローチという概念を監査過程に取り入れたものの、当時の監査基準の段階においては、リスク・アプローチの枠組みまでを十分に示すことができなかったとされている<sup>200</sup>。事実、後述する2002年の監査基準の改訂において、改めてリスク・アプローチの考え方を整理していることから、1991年の監査基準においてはリスク・アプローチ概念の導入は不完全なものであったと考えられる。また、経営環境という新しい用語の意味内容についても、1991年の監査基準上では明確に定義されていない。

このような監査基準の改訂の経緯から、日本においては、経営者不正に対処していくことを第一の目的としてリスク・アプローチや経営環境という新しい概念を取り入れたのではなく、どちらかといえば、監査制度の国際的な流れを受けて、リスク・アプローチや経営環境という概念を取り入れたのではないかと考える。当該基準の改訂で経営者不正に対処するように多少の方向転換はあったものの、経営者不正に対する意識はまだ高くはなかったのであろう。

## (2) リスク・アプローチ監査—統制リスクの評価—

資本市場や企業活動が国際化したことや、バブル崩壊以来、日本で会計不正が多発しており、期待ギャップが生じてきていることを背景に、①国際的な動向を踏まえ、遜色のない監査基準にすること、②社会からの期待に応えられるように公認会計士監査を充実させていくことを目的として、2002年に監査基準等が改訂された<sup>201</sup>。

1991年の監査基準等の改訂において、財務諸表監査にリスク・アプローチの概念を取り

<sup>199</sup> 小西, 前掲書, 248-249 頁。

<sup>200</sup> 脇田良一・山浦久司・友永道子・渡辺茂・多賀谷充・奥山弘幸「監査基準の改訂をめぐる」『JICPA ジャーナル』第14巻第3号, 2002年, 15頁。

<sup>201</sup> 脇田良一・山浦久司・八田進二・多賀谷充「座談会 企業会計審議会『監査基準の改訂に関する意見書』について」『企業会計』第54巻第4号, 2002年, 60頁。

入れたものの、リスク・アプローチの枠組みを明確に示すことができず、実務において浸透しなかった。そのため、改訂後の監査基準等ではリスク・アプローチの枠組みを明確に示して、再度リスク・アプローチを強調している<sup>202</sup>。そこでは、リスク・アプローチにおける一般的な監査モデル ( $AR=IR \times CR \times DR$ ) を示し<sup>203</sup>、「監査人は、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるために、固有リスクと統制リスクを暫定的に評価して発見リスクの水準を決定するとともに、監査上の重要性を勘案して監査計画を策定し、これに基づき監査を実施しなければならない<sup>204</sup>」と明確に監査プロセスが説明されている。

この監査基準等の改訂によって、監査人は、財務諸表の重要な虚偽表示が内部統制によって防止又は適時に発見されない可能性、すなわち、統制リスクを適切に見積もるために内部統制を評価するようになった<sup>205</sup>。そして、リスク・アプローチにおいては統制リスクの評価が重要となってくるため、アメリカの COSO の内部統制フレームワークを援用し、評価対象である内部統制の概念を整理している<sup>206</sup>。ここにきて、ようやく日本においても内部統制の標準的な概念が形成された<sup>207</sup>。

この監査基準の改訂に伴って、2002年に日本公認会計士協会が公表した監査基準委員会報告書第20号(中間報告)「統制リスクの評価」では、内部統制構成要素の一つとして統制環境を位置付け、誠実性と倫理観、職務遂行に必要な能力の定義と適切な人材の確保、取締役会や監査役等の経営者に対する監視機能および内部統制に対する姿勢、経営理念と基本的経営方針、経営組織と権限や職責の付与、人事に関する方針と管理が含まれると説明している。また、統制環境は他のすべての構成要素の基盤であることを示している<sup>208</sup>。このような統制環境の説明から、COSOの内部統制フレームワークと同様に、日本においても統制環境は最も重要な構成要素であると考えられており、また、統制環境のなかに取締

---

<sup>202</sup> 八田進二『「内部統制」—国際的な概念規定の導入』『企業会計』第54巻第5号, 2002年, 48頁。

<sup>203</sup> 山浦久司「リスク・アプローチ監査と内部統制」『企業会計』第55巻第4号, 2003年, 53頁。

<sup>204</sup> 企業会計審議会, 監査基準(2002), 「第三 実施基準」, 「一 基本原則」1。

<sup>205</sup> 企業会計審議会「監査基準の改訂について」, 2002年, 「三 主な改訂点とその考え方」3(2)③。

<sup>206</sup> 八田(2002), 前掲論文, 50頁。

<sup>207</sup> 町田祥弘「内部統制評定にかかる監査人の判断の国際比較」『産業経理』第65巻第3号, 2005a年, 70-71頁。

<sup>208</sup> 日本公認会計士協会, 監査基準委員会報告書第20号(中間報告)「統制リスクの評価」, 2002b年, 6項。(1991年の監査基準の改訂から、監査基準を補足する具体的な指針を示す役割は日本公認会計士協会に委ねられることとなった。その後、日本公認会計士協会によって監査に係る具体的な指針が相当整備されていることから、2002年の監査基準の改訂では各準則を廃止し、監査基準とこれを具体化した日本公認会計士協会の指針により、我が国における一般に公正妥当と認められる監査の基準の体系とすることとされた。)

役会や監査役等による経営者に対する監視機能を含めることで、経営者不正に対処するという内部統制の構造となっていることがわかる。当該基準の改訂によって、監査人は経営者不正を考慮し、広く統制環境を視野に入れた統制リスクを見積もるために内部統制を評価するようになった。

### (3) リスク・アプローチ監査—重要な虚偽表示のリスクの評価—

次いで、2005年には国際的な流れの影響を受け、より経営者不正に対処することができるように監査基準が改訂された。従来の監査基準では、財務諸表項目における固有リスクと統制リスクの評価、およびこれらと発見リスクの水準の決定との対応関係に重点が置かれ、監査人が自らの関心を財務諸表項目に狭めてしまい、このことが経営者の関与によりもたらされる重要な虚偽の表示を看過する原因となっていることが指摘された。そこで新基準では、リスク・アプローチにおけるリスク評価の対象を広げ、内部統制を含む、企業及び企業環境を十分に理解し、財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす可能性のある事業上のリスク等を考慮することを監査人に求めている<sup>209</sup>。さらにこうした観点から、新基準においては、「固有リスク」と「統制リスク」を結合した「重要な虚偽表示のリスク」という概念を用いた。そして広く財務諸表全体における重要な虚偽の表示を看過しないように、重要な虚偽表示のリスクを「財務諸表全体」および「財務諸表項目」の二つのレベルで評価することを規定している<sup>210</sup>。

この監査基準の改訂に伴って、2005年に日本公認会計士協会が公表した監査基準委員会報告書第28号「監査リスク」によると、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示のリスクは、財務諸表全般に広く関わりがあるとともに、経営者の主張の多くに潜在的に影響を及ぼすとされている。そして、多くの場合は統制環境に関連しており、不正による重要な虚偽表示リスクに関する監査人の検討に特に影響することがあると説明している<sup>211</sup>。このことから、2005年の監査基準等の改訂によって、監査人は財務諸表項目における統制リスクの評価から、経営者不正を考慮し、広く財務諸表全体レベルまでを視野に入れた重要な虚偽表示のリスクを見積もるために内部統制を評価するようになった。

### (4) 内部統制監査—全社的な内部統制の評価—

詳細は次節に譲ることとするが、この後、日本では西武鉄道の有価証券報告書における不実記載を契機として内部統制報告制度が導入された。その結果、監査人は経営者が内部

<sup>209</sup> 企業会計審議会「監査基準の改訂について」、2005年、「二 主な改訂点とその考え方」1,3。

<sup>210</sup> 同上, 1,2,3。

<sup>211</sup> 日本公認会計士協会、監査基準委員会報告書第28号「監査リスク」、2005a年, 10項。

統制を評価して作成する内部統制報告書の適正性について意見を述べることとなった。内部統制報告制度が導入されるにあたり、企業会計審議会は2007年に「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」を公表し、2002年の監査基準と同様に、COSOの内部統制フレームワークを活用して内部統制の概念を説明している<sup>212</sup>。

この基準では全社的な内部統制に含まれる項目について、アメリカのように明記されていないものの、実施基準における全社的な内部統制の評価項目の例示から、全社的な内部統制は統制環境に係るコントロールを含む、広い範囲の内部統制を含んだものと捉えられる<sup>213</sup>。そして、全社的な内部統制は連結ベースでの財務報告全体に重要な影響を及ぼす内部統制であるため、トップダウン型のリスク・アプローチを活用した内部統制監査における評価範囲の決定では、最初の段階でその有効性を評価すべきであるとしている。つまり、最初に全社的な内部統制を評価し、適切な統制が全社的に機能しているかどうかについて心証を得た上で、財務報告に係る重大な虚偽記載につながるリスクに着眼して、必要な範囲で業務プロセスに係る内部統制を評価すると規定されている<sup>214</sup>。

なお、財務諸表監査における財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示のリスクの評価と、内部統制監査における全社的な内部統制の評価の関係について、日本公認会計士協会による監査・保証実務委員会報告第82号「財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い」で整理されている。すなわち、「財務諸表監査においては、財務諸表全体レベルとアサーション・レベルの重要な虚偽表示のリスクを評価する際に、『全社的な内部統制』に相当する内部統制を評価しているものの、『全社的な内部統制』に含まれる内部統制の範囲や評価対象事業拠点の選定は監査人の判断に委ねられている<sup>215</sup>」。そのため、内部統制監査基準に基づいて、財務諸表監査と一体的に内部統制監査を実施する一体監査では<sup>216</sup>、全社的な内部統制の評価結果を、財務諸表全体レベルとアサーション・レベルの重要な虚偽表示のリスクの評価に反映させると説明されている<sup>217</sup>。このことから、財務諸表全体レベ

---

<sup>212</sup> 八田進二・都正二・森居達郎・町田祥弘「座談会 内部統制報告基準および実施基準の重要ポイント」『企業会計』第59巻第4号、2007年、22-23頁。

<sup>213</sup> 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に関する実施基準（2019）、「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」、（参考1）「財務報告に係る全社的な内部統制に関する評価項目の例」。

<sup>214</sup> 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並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について（意見書）」、2007年、「二 基準の構成及び内容等」(2)(4)。

<sup>215</sup> 日本公認会計士協会、監査・保証実務委員会報告第82号「財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い」、2020年、117項。

<sup>216</sup> 同上、7項。

<sup>217</sup> 同上、117項。

ルの重要な虚偽表示のリスクの評価と全社的な内部統制の評価は完全に一致した範囲ではないものの、類似した概念であるといえる。

ただし、以下の点において、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示のリスクの評価と全社的な内部統制の評価は相違している。すなわち、財務諸表監査における財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示のリスクの評価は、経緯者不正への観点から監査基準で要求されるようになった。それに対して、内部統制監査における全社的な内部統制の評価については、統制環境を包括した全社的な内部統制を評価することを規定してはいるものの、経営者不正への対応の観点から、監査基準上で強調されることはなかった<sup>218</sup>。

これは、アメリカの内部統制監査基準と比較すると特に顕著なものとなる。アメリカの内部統制監査基準では、不正リスクの取扱いに関する監査基準を設け、会社の内部統制が、十分に不正リスクに対応しているか検証するために、また経営者が内部統制を無視するリスクに対応しているか検証するために、全社的な内部統制を評価することを規定している<sup>219</sup>。しかし、日本の内部統制監査の基準においては、このような取扱いは見受けられない。最後に、表 4-1 において日本における内部統制の評価範囲の拡大の経緯を示す。

---

<sup>218</sup> 監査・保証実務委員会報告第 82 号「財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い」の 127 項において、「全社的な内部統制には、アサーション・レベルの重要な虚偽記載の発生するリスクを直接防止・発見するものと、そうでないものが含まれている。例えば、統制環境は不正リスクや財務諸表全体レベルの重要な虚偽記載の発生するリスクには重要な影響を及ぼすが、個々の取引、勘定残高、開示等におけるアサーション・レベルの重要な虚偽記載の発生するリスクを防止又は発見・是正するものではない」と記載されている。これは、全社的な内部統制とアサーション・レベルの重要な虚偽記載の発生するリスクの関係を説明しているだけであり、不正との関連で統制環境が強調されているわけではない。

<sup>219</sup> PCAOB, AS2201, par.14.

表 4-1 日本における内部統制の評価範囲の拡大

年	基準等	評価対象
1969	財務諸表監査における内部統制の研究	会計管理および資産管理の一部
1991	監査基準等の改訂	経営環境
2002	監査基準等の改訂	統制環境
2005	監査基準等の改訂	財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示のリスク
2007	財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準	全社的な内部統制

### 4.3 日本における内部統制報告制度の始まり

財務諸表監査では、監査の過程で経営者不正に対応できるようにリスク・アプローチ監査が導入され、重要な虚偽表示のリスクを見積もるために内部統制の評価が行われるようになった。その頃、アメリカではエンロンやワールドコムといった巨大企業の会計不正を契機として、新たに内部統制報告制度が導入されている。

アメリカの監査制度を歴史的に遡ると、企業不正の後には、監査人に対してその責任が問われ、監査人が果たすべき役割について議論が行われている。そしてその結果として、監査制度および実務が新たな制度へと進展しており、2002年の内部統制報告制度の導入においても、この流れは例外ではなかった。一方、日本では、アメリカのように議論の過程で制度が成熟するという文化は見られないものの、不正事件を契機として物事が進展していくという歴史的な流れは見受けられる<sup>220</sup>。

#### (1) 金融検査マニュアルの制定

1995年に大和銀行のニューヨーク支店において、巨額な損失の隠蔽が発覚した。この事件では、長年不正が隠蔽されてきたことで、内部統制の脆弱性が指摘された。また、銀行が事実を知ってから不正の隠蔽工作を図ろうとしたことで、アメリカ当局から厳しい処罰を受けている<sup>221</sup>。

<sup>220</sup> 町田祥弘『会計プロフェッションと内部統制』税務経理協会、2004年、251-252頁。

<sup>221</sup> 吉見宏「内部統制基準制定の契機—西部鉄道等の事例との関連—」『経済学研究』第58巻第4号、2009年、217-218頁。



事件発覚後、GAO が議会下院の銀行および金融サービス委員会からの要請に応じて、監督当局によって 1993 年 1 月から 1996 年 6 月の間に行われた処分事例 99 件をすべて調査するとともに、外国銀行等からのヒアリングを進めた。そして、1997 年に「外国銀行—アメリカの支店における内部統制と監査の脆弱性—」(*Foreign Banks: Internal Control and Audit Weakness in US Branches*, Report to the Subcommittee on Financial Institution and Consumer Credit, Committee on Banking and Financial Services, House of Representatives) を公表している。当該報告書において、アメリカにおける外国銀行は、内部統制および外部監査に脆弱性が認められた。その上で、アメリカにおける外国銀行に対する監督の改善策を提示するとともに、各国金融当局との国際的な協調のなかで、内部統制の脆弱性に対処していかなければならないと説明している<sup>222</sup>。

これを受けて、国際決済銀行 (Bank for International Settlements) の加盟金融機関に対する規則の決定機関であるバーゼル銀行監督委員会 (Basel Committee on Banking Supervision) は、1998 年に「銀行組織における内部管理体制のフレームワーク」(*Framework for Internal Control Systems in Banking Organizations*) を公表した<sup>223</sup>。当該フレームワークは FDICIA と同様に、COSO の内部統制フレームワークを用いている<sup>224</sup>。そして各国の監督当局に、当該フレームワークを金融機関に取り入れることを要請した。日本においては、1999 年に、金融機関における内部統制の構築について規定した「預金等受入金融機関に係る金融検査マニュアル」(以下、金融検査マニュアル) を公表し、当該フレームワークを導入している<sup>225</sup>。この検査マニュアルは、検査官が金融機関を検査する際に用いる手引書として位置付けられる<sup>226</sup>。

次いで 2001 年になると、金融庁は金融機関等に対して自己責任原則に基づく実効性のある内部監査・外部監査態勢の確立を促すために、金融検査マニュアルの内部監査・外部監査に関する記述を改訂して、「預金等受入金融機関及び保険会社に係る検査マニュアルの充実について」を公表した<sup>227</sup>。

この改訂では、内部監査については、内部監査のレベルによって金融検査の頻度を考慮

---

<sup>222</sup> 鳥飼重和監修・町田祥弘編著『内部統制の法的責任に関する研究』日本公認会計士協会出版局, 2013 年, 51-52 頁。

<sup>223</sup> 町田, 前掲書, 252 頁。

<sup>224</sup> 野村修也「金融検査 (リスク管理) から見た内部統制」『企業会計』第 55 巻第 4 号, 2003 年, 90-91 頁。

<sup>225</sup> コンプライアンス研究会編著・木村圭二郎監修『内部統制の本質と法的責任～内部統制新時代における役員の責務～』経済産業調査会, 2009 年, 10-11 頁。町田, 前掲書, 253 頁。

<sup>226</sup> 金融庁「預金等受入金融機関に係る金融検査マニュアル」, 1999 年, 「法令等遵守態勢の確認検査用チェックリスト」, 「本検査マニュアルにより検査を行うに際しての留意事項」。

<sup>227</sup> 内部監査・外部監査ワーキング・グループ「預金等受入金融機関及び保険会社に係る検査マニュアルの充実について (概要)」, 2001 年, 「1. 目的」。

するとして、金融機関の内部管理を促している<sup>228</sup>。また外部監査については、2001年に日本公認会計士協会が「金融機関の内部管理体制に対する外部監査に関する実務指針」を公表し、金融検査マニュアルに記載されているリスク管理体制に対する外部監査について、どのように関わることができるかを取りまとめている。当該実務指針によって、内部統制の有効性に関する経営者報告書の適正性について、監査人は意見表明することとされ、内部統制に対する経営者報告とそれに対する外部監査人による報告が実務で確立された<sup>229</sup>。すなわち、金融業界に限定しているものの、アメリカのFDICIAと同様に、日本において内部統制報告の実務が取り入れられた。

ただし、日本では監査以外の保証業務がほとんど行われていなかったため、内部統制についての保証という監査人の関与をすぐに実務に導入することは難しかった。そこで「財務報告目的内部統制」に監査人の関与の範囲を限定した。これにより、財務諸表監査のなかで従来行われてきた内部統制の評価に近い形で、内部統制報告へ監査人を関与させ、最小限の業務範囲および責任の拡大にとどめている<sup>230</sup>。また当該指針では、監査人による業務として、「内部統制の監査」あるいは「合意された調査手続業務」の二つがあるとしている。しかし実際には、ほとんどのケースで保証業務ではない「合意された調査手続業務」の提供が行われていた<sup>231</sup>。

## (2) 内部統制の整備状況の開示

政府は、経済と財政の改善傾向をさらに確実なものとするために、また国民が将来を安心できる経済社会を構築するために、「経済財政運営と構造改革に関する基本方針 2002」を2002年に公表した<sup>232</sup>。そのなかで、「直接金融へのシフトに向けて、個人投資家の証券市場への信頼向上のためのインフラ整備など、証券市場の構造改革を一層推進していく<sup>233</sup>」と表明している。

これを受けて、金融庁は同年に「証券市場の改革促進プログラム」を公表した。そして、投資家の信頼が得られる市場の確立のためには、投資対象である企業の信頼性を確保する必要があり、そのためには、ディスクロージャーの充実・強化や、投資家の立場に立ったコーポレート・ガバナンス（企業統治）の強化に取り組むことが必要であるとしている<sup>234</sup>。

<sup>228</sup> 町田、前掲書、261-262頁。

<sup>229</sup> 日本公認会計士協会「金融機関の内部管理体制に対する外部監査に関する実務指針」、2001年、5項、27項、44項。

<sup>230</sup> 町田、前掲書、279頁。

<sup>231</sup> 町田祥弘「内部統制報告への適用」『企業会計』第57巻第4号、2005b年、37頁。

<sup>232</sup> 内閣府「経済財政運営と構造改革に関する基本方針 2002」、2002年、1頁。

<sup>233</sup> 同上、35頁。

<sup>234</sup> 金融庁「証券市場の改革促進プログラム（証券市場の構造改革第2弾）」、2002年、1-2頁。

金融庁の提言を受け、金融審議会第一部会は同年に「証券市場の改革促進」を公表した。そこでは、投資家の信頼が得られる市場を確立するには、企業の事業や財務に関する情報の開示について、開示すべき情報の充実・強化を図るとともに、開示規則の整備を行うべきであるとしている。具体的には、コーポレート・ガバナンスの実体を積極的に開示して、企業統治の強化への取組みを市場に明示するとともに、企業の情報が正確かつ明瞭に投資家へ開示されることが重要であるとした<sup>235</sup>。

この金融審議会の提言の後、2003年の『企業内容等の開示に関する内閣府令等の一部を改正する内閣府令』によって、ディスクロージャー制度関係の内閣府令が改正された。ここでは、有価証券報告書および有価証券届出書の様式において①コーポレート・ガバナンスに関する情報、②リスクに関する情報、③経営者による財務・経営成績の分析（MD&A: Management's Discussion and Analysis of Financial Position and Results of Operations）についての項目が新設され、開示情報の充実が図られている。そして、コーポレート・ガバナンスに関する情報として記載すべき内容としては、提出会社の自主的な判断に基づき、できる限り幅広く具体的に記載することが望ましいとした上で、具体的な記載内容の一つとして、内部統制システムの整備状況を示している<sup>236</sup>。鳥羽教授によると、このことは、その後の本格的な内部統制報告実務の導入に向けての、大きな前進であると考えられる<sup>237</sup>。

### （3）金融商品取引法の制定

このように、内部統制の整備状況の開示が行われるようになったものの、内部統制の開示は任意の制度であったため、広く一般に導入された内部統制報告制度ではなかった<sup>238</sup>。ところが、2004年10月に西武鉄道による有価証券報告書の虚偽記載が発覚すると状況は一変した<sup>239</sup>。

金融庁は2004年11月に「ディスクロージャー制度の信頼性確保に向けた対応について」を公表した。そのなかで、全開示企業に対して開示内容の自主点検を要請したところ<sup>240</sup>、652社（全体の14.3%、総訂正件数1,330件）が訂正報告書を公表する結果となった<sup>241</sup>。こ

<sup>235</sup> 金融審議会第一部会「証券市場の改革促進」, 2002年, 4-5頁。

<sup>236</sup> 谷口義幸「ディスクロージャー制度の整備に伴う証券取引法施行令等の改正の概要」『JICPA ジャーナル』第15巻第6号, 2003a年, 11-12頁。

<sup>237</sup> 鳥羽至英『内部統制の理論と制度 執行・監督・監査の視点から』国元書房, 2007年, 330頁。

<sup>238</sup> 町田 (2005b) , 前掲論文, 37頁。

<sup>239</sup> 蟹江章「内部統制議論の変遷と課題」『企業会計』第57巻第3号, 2005年, 24頁。

<sup>240</sup> 金融庁「ディスクロージャー制度の信頼性確保に向けた対応について」, 2004a年, 「1. 有価証券報告書等の審査体制」(4)。

<sup>241</sup> 株式会社東京証券取引所・日本公認会計士協会「東証・協会による共同プロジェクト中間報告」, 2005年, 2頁。なお、集計作業は2004年11月16日から2005年1月31日までに

のような状況を踏まえ、金融庁は2004年12月に「ディスクロージャー制度の信頼性確保に向けた対応（第二弾）について」を公表し、開示制度の整備の一つとして、「経営者による評価の基準及び公認会計士等による検証の基準の明確化を企業会計審議会に要請し、当該基準に示された実務の有効性等を踏まえ、評価及び検証の義務化につき検討する<sup>242</sup>」と記している。このように、日本でディスクロージャー制度の信頼性を回復するための施策が検討された。そして時期を同じくして、アメリカでは内部統制報告制度導入への対応が図られており、それを受けて、日本においても内部統制報告制度導入に向けての制度作りが始まったのである<sup>243</sup>。

2005年1月に金融庁の要請を受け、企業会計審議会に内部統制部会を設置して、2005年2月から2007年1月までに16回の審議を経た。内部統制部会の審議では、アメリカの企業改革法と同様に、経営者の責任を明確化し、ディスクロージャー制度を担保するための仕組みとして、内部統制報告制度が必要であると考えられた。そして、当該制度に関する一連の基準作りが行われた。この一連の流れを受けて、2006年には『金融商品取引法』が成立し、経営者による内部統制の評価および監査人による監査が立法化されている。次いで2007年になると、「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」が公表され、上場企業を対象に2009年3月期決算から、日本においても内部統制報告制度が開始された。最後に、表4-2において内部統制報告制度導入に際して公表された基準等をまとめる。

---

提出された訂正報告書を対象としている。

<sup>242</sup> 金融庁「ディスクロージャー制度の信頼性確保に向けた対応（第二弾）について」、2004b年、「3. 開示制度の整備」(1)。

<sup>243</sup> 八田進二「本公開草案の意義と課題」『企業会計』第57巻第10号、2005a年、18-19頁。

表 4-2 内部統制報告制度導入に関する公表物

年月	公表物	公表主体	内容
2004年11月	ディスクロージャー制度の信頼性確保に向けた対応について	金融庁	全開示企業に開示内容の自主点検を要請する。
2004年12月	ディスクロージャー制度の信頼性確保に向けた対応（第二弾）について	金融庁	内部統制報告制度を企図する。
2005年7月	財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準（公開草案）	企業会計審議会 内部統制部会	内部統制の評価及び監査の基準のあり方について、広く各界の意見を求める。
2005年12月	財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準案	企業会計審議会 内部統制部会	寄せられた意見を取りまとめ、公開草案を一部修正して公表する。
2006年6月	金融商品取引法の成立	国会	経営者による内部統制の評価及び監査人による監査を立法化する。
2006年11月	財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準（公開草案）	企業会計審議会 内部統制部会	内部統制の評価及び監査についての実務上の指針を検討し、広く意見を求める。
2007年2月	財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について（意見書）	企業会計審議会 内部統制部会	寄せられた意見を取りまとめ、基準案及び実施基準の公開草案を一部修正して公表する。
2007年8月	財務計算に関する書類その他の情報の適正性を確保するための体制に関する内閣府令	金融庁	内部統制報告書の記載方法などについて規定する。
2007年10月	内部統制府令ガイドライン・企業内容等開示ガイドラインの公表	金融庁	内部統制報告制度に関連するガイドラインを公表する。

2007年10月	内部統制報告制度に関するQ&A (問1～問20)	金融庁	内部統制報告制度導入に伴う実務上の疑問を解消する。
2007年10月	監査・保証実務委員会報告第82号「財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い」	日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会	内部統制監査における実務上の取扱いとして、具体的な監査手続、留意すべき事項および監査報告書の文例等を取りまとめる。
2008年3月	内部統制報告制度に関する11の誤解、内部統制報告制度の円滑な実務に向けた対応	金融庁	企業側と監査人側の内部統制報告実務における混乱に対応して、改めて制度の趣旨を説明する。
2008年4月	内部統制報告制度の開始		

#### 4.4 日本における内部統制報告制度導入の目的

本章では、財務諸表監査において内部統制の有効性を評価するようになった経緯を明らかにした。その上で、新たに内部統制報告制度を導入し、内部統制監査における内部統制の評価という追加的な監査手続が実施されるようになった経緯について考察を行い、内部統制報告制度が導入された目的を検討した。

日本では、戦後の占領政策の一環としてアメリカから財務諸表監査が導入されている。導入当初から、試査と内部統制は紐付けて考えられており、監査人は試査の範囲を決定するために内部統制を評価していた。その後、アメリカの監査制度の変遷の影響を受けて、財務諸表監査にリスク・アプローチの考え方が取り入れられると、経営者不正を視野に入れた内部統制のリスクを評価するようにならっていった。

このように、リスク・アプローチが導入され、財務諸表監査において経営者不正を考慮するようになったものの、その後、西武鉄道による有価証券報告書の虚偽記載が発覚した。これを契機に、日本でディスクロージャー制度の信頼性を回復するための施策が検討されている。そして時期を同じくして、アメリカでは内部統制報告制度導入への対応が図られており、このアメリカの影響を受けて、日本においても内部統制報告制度の導入が進められた。その結果、監査人は財務諸表監査の評価とは別に、内部統制監査において内部統制を評価するようになった。

ここで、アメリカを参考にして日本へ内部統制報告制度を導入した経緯に鑑みると、アメリカおよび日本の内部統制報告制度の目的は同じであるかのように思われる。ところが、内部統制報告制度導入時の日本企業における内部統制の整備状況、および内部統制報告制度の導入に至るまでの議論を勘案することで、日米の内部統制報告制度がその導入に際し

て目的とする課題のウェイトは大きく相違しているといえる。

アメリカでは貸借対照表監査が行われていた際に、僅かながらではあるものの、既に内部統制の存在は認識されていた。そして財務諸表監査が行われるようになると、実務上の必要性から監査の過程で内部統制が強く認識されるようになり、また1977年にFCPAが制定されると、監査人だけでなく企業の経営者も、内部統制の整備運用に注力している。そして、同じく1977年にマネジメント・レターが制度化されると、内部統制報告の実務がアメリカで始まった。アメリカでは、この当時から会計監査の制度に携わっている人々によって、経営者不正に対処する手段としての内部統制報告制度について、幾度となく議論が交わされており、その最終的な結論として内部統制報告制度の実現に至っている。

一方、日本においては、アメリカから財務諸表監査を導入して、1950年に初めて監査基準を公表した当初から、試査を実施するための受入体制として内部統制を認識していた。しかし、アメリカのように、実務上の必要性から監査の過程で内部統制が認識され、さらにFCPAの制定によって内部統制が漸進的に実務社会に浸透していったという経緯は辿っていない。このような日本の背景から、内部統制報告制度導入時における企業経営者の内部統制に対する意識は相当に希薄であったとされ<sup>244</sup>、日本企業の内部統制は脆弱であったと考えられている<sup>245</sup>。日本において財務諸表監査が実施された当初から、内部統制という用語は形式上理解されていたものの、それを企業に適用して運用する実質的な意義については、実務社会から理解を得ておらず、内部統制は未だその実態を伴ったものではなかったのではなかろうか。

また、FDICIAと同様に金融機関の内部統制の評価に外部監査を導入した際に、日本では内部統制報告の実務が取り入れられるようになった。ところが、FDICIAの制定時のように、会計監査の制度に携わっている人々による議論の末に内部統制報告が実施されるようになったわけではない。日本においては、バーゼル銀行監督委員会の指示によって金融検査マニュアルが導入されたことを契機として、金融機関を対象とした内部統制報告の実務が始まっている。そして、一般企業を対象に内部統制報告制度を導入するに至った経緯についても、表4-2から明らかなように、アメリカのような会計監査の制度に携わっている人々による議論は行われていない。内部統制報告制度の導入がアメリカで図られていることに影響を受け、金融庁が内部統制報告制度の導入を企図し、その後、制度の導入に向けて積み掛けるように関係する基準等が設けられている。このことから、日本の内部統制報告制度は、長い年月の議論のなかで培った、経営者不正に対応していかなければならないという強い内需的要因によって制度化されたものではないことがうかがえる。

このような内部統制報告制度導入時の日本企業における内部統制の整備状況、および内

<sup>244</sup> 千代田邦夫・鳥羽至英編『会計監査と企業統治』中央経済社、2011年、392頁。

<sup>245</sup> 町田、前掲書、289頁。町田祥弘「日本における内部統制問題の特質」『現代監査』第16号、2006a年、35頁。町田（2005a）、前掲論文、70-71頁。

部統制報告制度の導入に至るまでの議論に鑑みて、日本では、アメリカのように経営者不正への対応を目的として内部統制報告制度を導入したのではなく、内部統制報告制度の導入によって、企業に内部統制を実質的に定着させることを中心目的として捉えていたといえる<sup>246</sup>。実際に、企業会計審議会の第18回内部統制部会議事録によると、企業会計審議会内部統制部作業部会委員の町田教授は「あくまでも日本の場合は内部統制の重要な部分に絞って、企業に、しかも上場企業に限って、上場企業であれば最低限整備すべき内部統制の定着を促進するためにこの内部統制報告制度は導入されたのだということです。また、そのときの内部統制監査というのは、内部統制報告制度への対応をしっかりとってもらうための裏打ちとして、ある程度強制力を持ってと言ってもいいのかもしれませんが、導入されたものだと、そういうふうに理解しているところです」と発言されている。

---

<sup>246</sup> 町田祥弘「内部統制報告制度の現状」『企業会計』第64巻第1号、2012a年、73頁。町田祥弘「内部統制評定における外部監査人の判断」『会計』第167巻第2号、2005c年、84頁。



## 第5章 日本における内部統制監査の問題

### —内部統制監査基準の日米比較を通じて—

前章では、内部統制報告制度が日本とアメリカに導入された経緯を歴史的なアプローチによって考察し、内部統制報告制度が導入された目的を明らかにした。アメリカでは、経営者不正に対応するための制度作りを目的として内部統制報告制度が導入された。それに対して日本では、企業に内部統制を実質的に定着させることを目的として内部統制報告制度が導入されたのであった。

そこで以下では、日米における内部統制報告制度導入の目的の相違が、内部統制監査基準にどのように反映されているかについて、両国の内部統制監査基準の比較分析を通じて考察する。その上で、日本における内部統制監査の問題、およびそこに内在する要因を明らかにする。本研究においては、日米の内部統制監査を比較するために、内部統制監査基準を共通する指標としている。これは、監査基準は客観的な指標となり得ること、また、より詳細な監査手続レベルで内部統制監査の比較分析を実施できるためである。

#### 5.1 内部統制監査報告書における意見表明の対象

##### (1) アメリカダイレクト・レポーティング

内部統制報告制度を導入するにともない、監査人が準拠する基準として PCAOB は AS2 を設定した。AS2 における内部統制監査の目的は、財務報告に係る内部統制の有効性についての経営者の評価に対して意見を表明することとされている。つまりそのことは、経営者の評価日において、重要なすべての内部統制を維持しているかについて合理的な保証を得ることである<sup>247</sup>。この AS2 に基づき、監査人は、「内部統制の有効性についての経営者の評価」および「内部統制の有効性」について監査意見を表明することが求められる<sup>248</sup>。

PCAOB は、内部統制報告制度を導入して2年のあいだ、制度の運用状況を調査した。その結果、内部統制報告制度の導入によって、経営者と監査人のコーポレート・ガバナンスへの関心が高まったとしている。また、会社の内部統制の質と効果が上がり、財務報告の正確性が向上していることから、内部統制報告制度の導入は大きなベネフィットをもたらしたと評価した。その一方で、AS2 に準拠するには多くの労力が必要となり、内部統制報告制度のベネフィットを得るためには、予想されるよりも多くのコストが必要となることを同時

---

<sup>247</sup> PCAOB, AS2, par.4.

<sup>248</sup> *Ibid*, par.167.

に明らかにしている<sup>249</sup>。そこで、監査人を最も重要な項目に集中させ、また PCAOB が有効な内部統制監査には必要ないと考える手続を削除するために、AS5 への改訂に着手した<sup>250</sup>。そして、AS2 における「内部統制の有効性についての経営者の評価」に対する監査人の意見表明は、必要のない手続の一つであると判断され、AS5 では削除された<sup>251</sup>。よって、アメリカでは「内部統制の有効性」にのみ監査意見を表明する、いわゆるダイレクト・レポートイングが採用されることとなった。

ここで、アメリカにおける内部統制報告制度導入の経緯について振り返る。アメリカでは経営者不正を契機として、①経営者に対して内部会計統制システムを整備および運用することを 1977 年に義務付け (FCPA)、②経営者不正を原因とした貯蓄金融機関の倒産が相次いだことを受け、1991 年に一定規模以上の金融機関に対して、経営者が内部会計統制について評価し、監査人が経営者の評価を検証して意見を表明することを義務付け (FDICIA)、③エンロン事件を契機として、一般企業に対して財務報告に係る内部統制について経営者が評価し、監査人が経営者の評価を検証して意見を表明すること、および財務報告に係る内部統制の有効性について意見を表明することを義務付け (企業改革法, AS2)、④そして基準の改訂によって、監査人が財務報告に係る内部統制の有効性について意見を表明することを義務付けるようになった (企業改革法, AS5)。

こうした歴史的な経緯から、アメリカでは経営者不正の防止および発見には、内部統制が効果的に機能すると当初から考えられていたことがわかる。そして、内部統制の整備運用に第一義的に責任を負うのは経営者であり、監査人は経営者が適切に責任をまっとうしていることを確かめるために「内部統制の有効性についての経営者の評価」を検証するようになったと考えられる。また、企業改革法が導入されるに先立ち、金融機関を対象に、経営者が内部会計統制について評価し、監査人が経営者の評価を検証して意見を表明することが既に行われていた。このことから、企業改革法が制定された当初の内部統制監査基準において、監査人が「内部統制の有効性」に対して意見を表明するだけでなく、「内部統制の有効性についての経営者の評価」に対しても意見を表明することが求められたのは自然な成り行きであったといえる。

ところが、AS2 で規定している「内部統制の有効性についての経営者の評価」に対して監査人が意見を表明する場合であっても、監査人は意見表明のために直接内部統制を検証しなければならない。そのため、監査人は経営者の評価の妥当性を検証せずして、有効な内部

---

<sup>249</sup> PCAOB, *Proposed Auditing Standard: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements and Related Other Proposals*, Release No.2006-007, 2006, pp.2-3.

<sup>250</sup> PCAOB, *Auditing Standard No.5: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements and Related Independence Rule and Conforming Amendments*, Release No.2007-005A, 2007, p.3.

<sup>251</sup> *Ibid.*, par.85. PCAOB (2006), *op. cit.*, p.4.

統制監査を実施することができると考えられた。また、監査人が「内部統制の有効性についての経営者の評価」に対して意見表明をすることで、①単に経営者による評価プロセスを検証するために、経営者が評価した項目を監査人が再実施するような詳細なテストを実施している、②監査人が、内部統制評価をいかに実施すべきかについて経営者に不適切な指示を行い、時に経営者に不必要なコストと努力を負担させることになっていると懸念された<sup>252</sup>。その結果、監査人は「内部統制の有効性」に対してのみ意見を表明することで、本来の内部統制報告制度の目的は達成できると考えられるようになり、今日のダイレクト・レポーティングの形となった。

## (2) 日本—ダイレクト・レポーティングの不採用—

他方、日本ではアメリカの企業改革法をモデルに内部統制報告制度を導入したものの、内部統制監査に係るコスト負担が過大なものとならないように、先行して制度が導入されたアメリカの状況を検証して、日本独自の方策を講じた。内部統制報告制度に係る基準を作成した、企業会計審議会内部統制部会の会議録によると、その方策の一つとして、アメリカで当時併用されているダイレクト・レポーティングを日本では採用しないこととしている。これは、アメリカではダイレクト・レポーティングを採用することで、監査人が非常に保守的になり、企業に過度のコスト負担を強いていることを根拠としている<sup>253</sup>。ところが実際にアメリカでは、内部統制の有効性についての経営者の評価までを対象にして監査意見を述べることは、監査コストが過度にかかってしまうため、ダイレクト・レポーティングに一本化するという議論が行われている最中であった。そのなかで、日本ではあえてダイレクト・レポーティングを採用しなかった理由について、疑問が残る。

さらに、ダイレクト・レポーティングを採用しなかった根拠に矛盾するかのよう、「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」の「Ⅲ 財務報告に係る内部統制の監査」の1に「しかしながら、内部統制監査において監査人が意見を表明するに当たって、監査人は自ら、十分かつ適切な監査証拠を入手し、それに基づいて意見表明することとされており、その限りにおいて、監査人は、企業等から、直接、監査証拠を入手していくこととなる」と記している。この実施基準の内容は、先に紹介したアメリカにおける AS5 への基準改訂時の論拠と同様である。結局のところ、ダイレクト・レポーティングを採用しなかったとしても、監査人は経営者評価の有効性を判断するために、内部統制の有効性について監査証拠を直接入手する必要があることを示している。この点に関して、企業会

<sup>252</sup> PCAOB (2006) , *op. cit.*, pp.15-16.

<sup>253</sup> 企業会計審議会「企業会計審議会第4回内部統制部会会議録」, 2005年, 7頁, 資料「内部統制の評価・検証に係る基準を設定する場合に考慮すべき論点」。企業会計審議会「企業会計審議会第7回内部統制部会会議録」, 2005年, 2頁。企業会計審議会「企業会計審議会第17回内部統制部会会議録」, 2010年。

計審議会内部統制部会作業部会委員である森居氏も、「経営者の結論が正しいことを確認し、監査人として十分な心証を得るためには、実際には、ダイレクト・レポーティングを行う時の手続と同じような詳細な手続が必要となる可能性もあります<sup>254</sup>」として、「実際の監査人の作業や、対応するための企業における整備のレベルといった観点から考えると、必ずしもコストが軽減されるとは限らないとも言えます<sup>255</sup>」としている。

また、企業会計審議会内部統制部会部長である八田教授は、ダイレクト・レポーティングを採用しなかった主な理由がコストの面であるとは考えていないとし、①仮にダイレクト・レポーティングを採用した場合、重要性の原則が働かないため、際限のない監査が求められるのではないかと、②経営者の主張を度外視したダイレクト・レポーティングは性悪説的な立場をとることになるため、企業との協調関係で円滑な監査が実施されなければならないであろうと考えている伝統的な財務諸表監査からいくと少し次元が異なり、日本の風土にそぐわないのではないかと等という点からダイレクト・レポーティングを外すことで特に問題は感じなかったと説明されている<sup>256</sup>。

これに関して、①については、どこまでのコントロールを評価対象とするかの評価範囲の決定の話、あるいはどの程度のエラーを内部統制の重要な欠陥とするかの不備の決定の話である。ところが、仮にダイレクト・レポーティングを採用しない場合であっても、経営者の評価範囲の妥当性を監査人が確かめ、また監査の過程で発見したエラーが内部統制の重要な欠陥に該当するかについて監査人が検討する必要があるため、結局のところ、ダイレクト・レポーティングを採用するかダイレクト・レポーティングを採用しないかの議論ではないと考える。また②については、監査人は従来の財務諸表監査において意見を出さないにしても、既にリスク・アプローチ監査の一環で内部統制の有効性を直接評価しており、後述するように内部統制監査と評価する範囲の違いはあれど、内部統制報告制度を待たずして既に財務諸表監査においてダイレクト・レポーティングに近い監査手続が採用されていた。このように、日本においてダイレクト・レポーティングを採用しなかった理由については諸説あるものの、明確に論拠づけた説明は見られない。

ここで、前章において、内部統制報告制度の導入は、日本の企業に内部統制を実質的に定着させることを目的としていると説明した。内部統制を実質的に定着させるためには、経営者が単に内部統制を整備運用するだけでなく、内部統制の有効性について自ら評価するという一連の工程までを確立させる必要がある。そこで、ダイレクト・レポーティングを採用した場合、仮に経営者評価が誤っていたとしても、監査人としては内部統制の有効性を評価するに留まるため、経営者評価が監査の過程で必ずしも改善されるとは限らない。

<sup>254</sup> 八田進二・都正二・森居達郎・町田祥弘「座談会 内部統制報告基準および実施基準の重要ポイント」『企業会計』第59巻第4号、2007年、25頁。

<sup>255</sup> 同論文、26頁。

<sup>256</sup> 伊豫田隆俊（座長）「円卓討論 内部統制の制度化をめぐる」『会計』第171巻第1号、2007年、132-133頁。

そのため、経営者評価が誤っている場合には、それを内部統制監査の過程で改善していくために、日本では経営者評価を監査対象として意見を述べる必要があったのではないだろうか。実際に監査基準<sup>257</sup>において、経営者が決定した評価範囲について適切でないと判断した場合には、経営者に追加的な対応を求めるとしており、監査人は経営者評価を改善することが求められている。このことから、日本では内部統制監査の役割として、監査人が指導的機能を発揮することが期待されていたと考えられる<sup>258</sup>。

## 5.2 内部統制監査基準の特徴

### (1) アメリカ—経営者不正に配慮した規定—

アメリカでは、経営者不正に対応することを目的として、内部統制報告制度が導入されたことから、その目的を達成できるような内部統制監査基準となっている。具体的には、監査人の判断が尊重されるように原則的な規定となっており、また不正について強調した規定となっている。このことはAS2 から AS5 への基準の改訂時に顕著に現れている。

内部統制報告制度が導入された当初の内部統制監査基準である AS2 は、あくまでも内部統制に係る監査基準であったものの、SEC 規則が明示しなかった経営者による評価の要素を非常に細かく示している<sup>259</sup>。企業会計審議会内部統制部会の会議録によると、この細かさ故に、AS2 に基づく内部統制報告制度はコストがかかるという認識が広まったとされる<sup>260</sup>。実際に、2005 年 4 月に SEC が主催者、企業・監査人および投資家を出席者として内部統制報告制度の実施状況に関するラウンドテーブルを開催し、当日の議論を踏まえて SEC および PCAOB がガイダンス等を公表したのであるが、そのなかでコストに関する内部統制監査の問題点などが指摘されている<sup>261</sup>。

SEC のガイダンスでは、内部統制報告制度は過度で、重複が多く、焦点が絞れていない作業によって、無視できない程のコストが生じていると指摘されている<sup>262</sup>。また、PCAOB

<sup>257</sup> 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に関する実施基準（2019）、「Ⅲ 財務報告に係る内部統制の監査」、「3. 監査計画と評価範囲の検討」（2）。

<sup>258</sup> 山田善隆「内部統制監査と財務諸表監査の関係性からの内部統制報告制度の将来像に関する一考察」『現代監査』第 25 号、2015 年、106 頁。

<sup>259</sup> PCAOB, AS2, par.40. 企業会計審議会「企業会計審議会第 2 回内部統制部会会議録」、2005 年、資料 1 「PCAOB 監査基準 2 号について」、4-5 頁。

<sup>260</sup> 企業会計審議会「企業会計審議会第 2 回内部統制部会会議録」、2005 年、5 頁。町田祥弘「内部統制報告制度導入の意義と課題」『証券アナリストジャーナル』第 44 巻第 11 号、2006b 年、105 頁。

<sup>261</sup> SEC, *Briefing Paper: Roundtable on Implementation of Internal Control Reporting Provisions*, 2005a. 企業会計審議会「企業会計審議会第 8 回内部統制部会会議録」、2005 年、資料 3 「アメリカにおける内部統制報告制度のガイダンス等について」。

<sup>262</sup> 同上、1 頁。SEC, *Commission Statement on Implementation of Internal Control Reporting*

のガイダンスでは、監査人は標準化されたチェックリストによって、すべての企業に同様の監査手続を適応しており、企業独自の問題やリスクが高い項目に重点をおいた監査ができていないとされている。そこで、リスクの高い項目に焦点を絞った監査が行えず、無駄な監査コストを発生させている従来のボトムアップ型の監査ではなくて、リスクに応じて監査の焦点を絞り、監査を効果的かつ効率的に行えるように、トップダウン型の監査（通称、トップダウン・アプローチ）に切り替える必要があることを示した。また、チェックリストを用いた監査は、監査人がリスクの低いところに重点をおくようになるため、リスクの高い項目に焦点を絞れるように、監査人の判断を重視した監査を実施すべきであるとしている<sup>263</sup>。

これらを受けて、PCAOBは2007年にAS2からAS5へと監査基準を改訂した。AS5の特徴は次の通りである。①監査基準の記述を短く、規定を少なく、読みやすくして、監査人がより職業的専門家として判断を行えるようにし<sup>264</sup>、②会社の規模や複雑性に応じた監査を実施できるようにして、③決算財務報告プロセスや不正を防止するコントロールなどのリスクが高い項目に重点を置いた監査が実施できるようにしている。また、④経営者による内部統制の評価に対する監査人の意見表明等、不要であると判断した監査手続を削除し、⑤監査において他者を利用する場合の時期および範囲の決定について、原則的な規定を設けている<sup>265</sup>。当該改訂によって、実施しなければならない監査手続の規定が少なくなり、内部統制監査基準は原則的な性格を有するものとなった。そして、監査人はトップダウン・アプローチによって、自ら判断して、リスクの高い項目に焦点を絞った監査が実施できるようになった<sup>266</sup>。

ここで、アメリカではトップダウン・アプローチを採用する際に、監査基準をどこまで詳

---

Requirements, 2005b.

<sup>263</sup> PCAOB, *Policy Statement Regarding Implementation of Auditing Standard No.2, An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction with An Audit of Financial Statements*, Release No.2005-009, 2005, pp.2, 4, 7-9. 八田進二「わが国の内部統制報告制度の課題と展望」『会計プロフェッション』第2号, 2006年, 139頁。企業会計審議会「企業会計審議会第8回内部統制部会会議録」, 2005年, 資料3「アメリカにおける内部統制報告制度のガイダンス等について」, 2頁。

<sup>264</sup> AS5で職業的専門家としての判断を強調している根拠として、AS2では“must”という単語が90回使用されていたのに対して、AS5では28回へと使用回数が減少している。Asare, S. K., Fitzgerald, B. C., Granham, L. E., Joe, J. R., Negangard, E. M., and Wolfe, C. J., Auditor’s Internal Control over Financial Reporting Decisions: Analysis, Synthesis, and Research Directions, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.32, Supplement 1, 2013, p.133.

<sup>265</sup> SEC, *Speech by SEC Chairman: Remarks to the Annual Meeting of the Association of Audit Committee Members*, 2007a.

<sup>266</sup> PCAOB (2007), *op. cit.*, pp.6-7., A4-2. Sin, F. Y., Moroney, R., and Strydom, M., Principles-Based versus Rules-Based Auditing Standards: The Effect of the Transition from AS2 to AS5, *International Journal of Auditing*, Vol.19, No.3, 2015, p.282.

細に設定するのか議論が行われている。具体的には、トップダウン・アプローチのステップとして、主要な取引群および重要なプロセスの識別を監査基準に含めるかどうかについて検討が行われた。その結果、一般的に、監査人はテスト対象のコントロールを適切に選定するために、会社のプロセスを理解する必要があるものの、そのプロセスを理解する方法について監査人に指示する具体的な要求事項は不必要であるとされた。仮に具体的な規定を設けてしまうと、会社の状況に精通している監査人にとっては、その規定は遵守すべきチェックリスト・アプローチ (checklist approach) になってしまう可能性があると考えられ、主要な取引群および重要なプロセスの識別は基準上に記載されることはなかった。そしてこの結論は、監査人がトップダウン・アプローチを通じて監査をする際に、さらなる職業的専門家としての判断を行うことを可能にするはずであると説明されている<sup>267</sup>。

この議論から、アメリカの内部統制監査基準には、監査人が単に遵守することとなる細則的な規定ではなく、監査人が職業的専門家として判断することができる原則的な規定を設けるべきであるという考えが根底にあることがわかる。アメリカの内部統制報告制度が経営者不正に対応することを目的として導入されたことに鑑みると、細則的な監査基準を設け、企業によって特有の問題やリスクがあるにもかかわらず、すべての企業に同じ内部統制監査を適用している状況では、その目的を達成することは困難であったのであろう。そこで、監査人の職業的専門家としての判断によって、企業のリスクに応じた内部統制監査が実施できるように、AS5へと内部統制監査基準を改訂し、トップダウン・アプローチのもと、原則的な規定が設けられるようになったと考えられる。

また、不正に対する内部統制を適切に強調すべき、あるいは、不正に対する内部統制の評価方法に関する十分な指針を監査人に提供すべきとされ、改訂後のAS5では不正に対する内部統制の取扱いが強調されている<sup>268</sup>。このことは、決算財務報告プロセスや不正を防止するコントロールなどのリスクが高い項目に、重点を置いた監査が実施できるようにしたとされるAS5の特徴に現れている。

## (2) 日本—実務上の対応に配慮した規定—

日本では、アメリカの企業改革法を範として内部統制報告制度を導入する際に、監査人のみならず、財務諸表作成者その他の関係者にとって過度なコスト負担とならないように、①トップダウン型のリスク・アプローチの活用、②不備の区分の簡易化、③ダイレクト・レポートの不採用、④内部統制監査と財務諸表監査の一体的実施、⑤内部統制監査報告書と財務諸表監査報告書の一体的作成、⑥監査人と監査役・内部監査人との連携といった方策を監査基準に講じている<sup>269</sup>。また実施基準についても、経営者の評価および監査人

<sup>267</sup> PCAOB (2007), *op. cit.*, pp.6-7.

<sup>268</sup> *Ibid.*, p.7.

<sup>269</sup> 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並びに財務報告に係る

による監査の双方にとって合理的な受入れが可能となるよう、日本独自の企業環境に即応する実施基準案を策定した。そこでは、監査人や経営者などにとって過度なコスト負担とならないように、内部統制評価の手續の絞込みが可能となる具体的な指針を示している<sup>270</sup>。

ここで、内部統制報告制度に係る基準について検討している、企業会計審議会内部統制部会の会議録を辿る。第10回の内部統制部会において、経営者が内部統制を評価するにあたり、その評価方法についてより具体的なガイドラインとなる実務指針が必要であるという意見があった。しかし一方では、実務的なガイドライン作成のために、経営者の評価基準について細かい議論をするのは、経営者が自ら考えて内部統制を構築していくという枠組みが崩れるため、詳細な基準は設けるべきではないという意見もあった。この議論に対して池田企業開示参事官は、経営者が自ら考えていくという思想であるものの、実務サイドの方からはより詳細な基準である実務指針を作成すべきという意見もあり、バランスをどのように取っていくかは検討しなければならないとしている。また、企業会計審議会内部統制部会部会長である八田教授は、経済社会を取り巻くさまざまな基準、規則のなかでは、規則主義なのか、あるいは原則主義なのかという議論があるが、日本は原則論の立場をとっており、その考え方は当然、全体の中に反映されると説明されている。

そして続く第12回の内部統制部会では、監査基準の公開草案へのコメントについて審議された。そこでは、具体的な評価範囲の決定方法等について実施基準で検討してはどうか、具体的な評価項目の内容について実施基準で明記してはどうか、監査人の具体的な監査方法について実施基準で検討してはどうかといった意見を多数受けた。その結果として、実務家である産業界の意見を十分に聴取すべく、実務精通者等をメンバーに入れた作業部会を設置して実施基準を作成することを決定した。

さらに、第13回の内部統制部会では、実際に実施基準の素案作成に向けて準備に入った作業部会より最初の報告が行われ、今後作業を進めていくなかでの主な検討事項について委員に意見を求めた。そこでは、監査人が過度に保守的にならないように数値基準を明確化する必要がある、ある程度はつきりしたものを前提に作成すべきであるという意見が企業サイドから寄せられている。また、監査人サイドの意見としても、制度作りのなかで企業負担を軽減する効果が一番大きいのは内部統制の評価範囲の決定のところであるが、評価範囲をどのように決定するかの話は監査にも関係してくるため、評価範囲の絞込みに関する数値的な明示が必要であるとしている。他には、アメリカの基準をそのまま適用するのではなく、日本的な状況を考慮すべきとの意見もあった。

これらを受けて、第14回および第15回の内部統制部会では、実施基準案について議論

---

内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について（意見書）」,2007年、「二 基準の構成及び内容等」(4)。

<sup>270</sup> 八田進二『「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」(公開草案)の要点解説』『会計・監査ジャーナル』第19巻第2号,2007a,28,35-36頁。



された。実施基準案では、日本の実態に即した視点でのコスト効率的な工夫を施し、定量的な数値基準や明確な判断指標を示した。内部統制のあるべき姿は個々の企業の特性等に応じて異なるものであることには留意しつつも、内部統制報告制度が実務に円滑に定着していくよう具体的な指針を示している<sup>271</sup>。

具体的には、全社的な内部統制の評価について評価項目を例示し、また業務プロセスに係る内部統制について、連結ベースの売上高等の概ね 2/3 程度を構成する事業拠点を評価範囲とするとし、売上・売掛金および棚卸資産の三勘定に係る業務プロセスを原則として評価対象とするといったような規定を設けている。さらに、内部統制の不備の重要性を判断する際の金額的基準として、連結税引前利益の 5% という数値基準を例示している。他には、運用評価でのサンプル件数として、90% の信頼を得るには、統制上の要点ごとに 25 件のサンプルが必要であることを示している。

そして、実際に制度を導入して 2 年を経過したところで、企業等から寄せられた制度負担軽減に対する要望等をもとにして、基準および実施基準等のさらなる簡素化・明確化等の検討を行った<sup>272</sup>。第 17 回の内部統制部会では、内部統制報告制度の実務が定着しつつあるため、数値基準を削除してはどうかという議論があった。しかし、数値基準を削除して実務に柔軟性がでると非常に面倒であり、また数値基準は基準を作るときの 1 つのポイントであって、それによってある程度のレベルを保つという意図があったと理解しており、削除することには反対であるとの意見を受けた。次いで第 18 回の内部統制部会においても、数値基準を削除すべきではないという大多数の意見を受けたため、数値基準は削除しないという方向で論点が整理されている。

続く第 20 回の内部統制部会における実施基準案においても、数値基準は削除されることはなかった。その上、全社的な内部統制の評価対象について、売上高で全体の 95% に入らない連結子会社は評価範囲から外すことができるといった数値基準が追加され、実施基準のさらなる明確化が図られている。また簡素化の一環として、一定の条件を明示し、それを満たせば内部統制の評価手続の一部について実施しないことを容認する規定が新設された。このような簡素化の動きは、経団連の要望が概ね反映された内容となっており、実務上の意見を大いに取り入れたものとなっている<sup>273</sup>。

このように審議を進めるなかで、監査人側だけでなく、企業側からの強い要望を受け、日本の実施基準は具体的な指針が示された。内部統制が定着する過渡期であった日本の企業に対して、内部統制の適切な整備、運用を促すことを目的として内部統制報告制度が導入されたことに鑑みると、このような基準の設定は、当時の日本においては最善の策であ

---

<sup>271</sup> 八田 (2007a) , 前掲論文, 35-36 頁。

<sup>272</sup> 住田清芽「簡素化における監査上の留意点と今後の課題」『企業会計』第 63 巻第 7 号, 2011 年, 58 頁。

<sup>273</sup> 阿部泰久「企業の立場からみた内部統制制度の簡素化」『企業会計』第 63 巻第 7 号, 2011 年, 54-56 頁。

ったと考えられる。

つまり、経営者が内部統制を構築して評価するには、具体的な指針となる評価基準が必要であった。また、内部統制報告制度の導入によって、日本の企業に対して内部統制を実質的に定着させるためには、新たに導入する内部統制報告制度がそもそも日本の企業に受け入れられるものでなくてはならない。そのためには、手続を絞り込んだ評価基準を設定して、コストを抑える必要があったのであろう。実際に八田教授によると、評価範囲の絞込みに関する基準設定は、制度の設計にあたり、ある程度コスト効率の良い制度を構築するためのものであったとされている。そのため、日本独自の基準の設定は理論の世界を離れており、それは制度作りの観点からの対応であって、少なくとも市場に関わっている関係当事者の、その時点における合意形成で受入れられるべき制度にするための対応である。よって、仮にこの制度で問題があるのであれば、その部分の見直し、あるいは制度改革が必要であると説明されている<sup>274</sup>。

### 5.3 内部統制監査基準の日米における相違点

アメリカの内部統制監査基準は、ダイレクト・レポーティングを採用しており、監査人の職業的専門家としての判断によって、企業のリスクに応じた内部統制監査が実施できるように原則的な規定となっている。また、不正の取扱いについても強調されている。それに対して日本の内部統制監査基準は、ダイレクト・レポーティングをとっていない。また、内部統制報告制度を導入する際の実務上の対応に配慮を示し、内部統制評価の手続の絞込みが可能となる具体的な指針を盛り込んだ監査基準となっている。

そこで以下では、日米における内部統制監査報告書の意見表明対象や内部統制監査基準の特徴が、両国の内部統制監査基準にどのように反映されているかについて、日米の監査基準を比較して考察する。なお、ここでいう内部統制監査基準の範囲は次の通りである。すなわち、日本については企業会計審議会による「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準<sup>275</sup>」、金融庁総

<sup>274</sup> 八田, 都, 森居, 町田, 前掲論文, 38-40 頁。

<sup>275</sup> 最終改訂 2019 年 12 月。財務諸表監査における監査報告書の「監査上の主要な検討事項」の記載に加え、国際的な監査基準で監査報告書の記載内容の明瞭化や充実を図ることを目的とした改訂が行われていることを踏まえ、2018 年 7 月に「監査基準の改訂に関する意見書」が公表された。財務諸表監査における監査報告書の記載区分等が改訂されたことに伴い、合わせて記載するものとされている内部統制監査報告書についても改訂する必要があることから、2019 年に「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」を改訂した。主な改訂点は、①監査人の意見を内部統制監査報告書の冒頭に記載することとし、記載順序を変更するとともに、新たに意見の根拠区分を設けた、②経営者の責任を経営者及び監査役等の責任に変更し、監査役等の財務報告に係る内部統制に関する責任を記載した。よって、2019 年の改訂は本

務企画局による「内部統制報告制度に関する Q&A<sup>276</sup>」、日本公認会計士協会による監査・保証実務委員会報告第 82 号「財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い<sup>277</sup>」（以下、実務上の取扱い）を対象としている。一方、アメリカについては PCAOB による AS2201<sup>278</sup>を対象としている。

ここで、「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」では、Ⅰ部において経営者が整備・運用する役割と責任を有している内部統制についての定義、概念的な枠組みを示し、Ⅱ部において経営者による内部統制の評価について規定し、評価範囲の決定方法や評価項目などの様々なプロセスを記載している。そしてⅢ部において、監査人による内部統制の評価について規定しているのであるが、Ⅲ部ではⅡ部で記載されている内容を参考にしている部分が大宗となっている。これは、企業会計審議会第 15 回内部統制部会会議録によると、内部統制報告制度は経営者が評価するというのが出発点であるので、そこにしっかりとした指針を示し、それに立脚して監査をしていくための構成とのものであり、「内部統制の有効性についての経営者の評価」に対して監査意見を表明する、日本ならではの監査基準の構造となっている。そこで、以下に記載の日本の内部統制監査基準の項目のなかには、監査人が参照することとなるⅡ部の経営者評価に係る監査基準が含まれている。

#### （1）内部統制監査基準の構成

日本およびアメリカの監査基準の構成は表 5-1 の通りである。この表から、日本とアメリカの監査基準は、監査手続の項目をどこで区切るかの多少の違いはあれど、両基準とも監査の流れに沿った構成となっており、①監査の目的、②監査計画、③監査の実施、④監査人の報告といった大枠は同じである。そこで、次項から上記の大枠で区切った項目で監査基準を比較して、日米で顕著な差が見受けられる箇所について説明する。なお比較対象には、監査人が必要な監査手続をすべて完了した後の話となる、④監査人の報告は含めていない。

---

研究の対象とする内部統制監査手続に影響を及ぼす改訂ではない。

<sup>276</sup> 最終改訂 2011 年 3 月。

<sup>277</sup> 最終改訂 2020 年 3 月。2019 年 12 月の「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」の改訂を受け、関連する実務指針の見直しを行った。よって、本研究の対象とする内部統制監査手続に影響を及ぼす改訂ではない。

<sup>278</sup> 最終改訂 2017 年 10 月。

表 5-1 日本およびアメリカの監査基準の構成

日本 <sup>279</sup>	アメリカ <sup>280</sup>
1. 内部統制監査の目的	01. Introduction
2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係	
3. 監査計画と評価範囲の検討	09. Planning the Audit
	21. Using a Top-Down Approach
4. 内部統制監査の実施	42. Testing Controls
	62. Evaluating Identified Deficiencies
	71. Wrapping -Up
5. 監査人の報告	85. Reporting on Internal Control

## (2) 内部統制監査の目的

前章で述べた通り、アメリカではダイレクト・レポーティングを採用し、日本ではダイレクト・レポーティングを採用していないため、内部統制監査の目的が相違している。アメリカの内部統制監査の目的は、財務報告に係る内部統制の有効性について意見を表明することである<sup>281</sup>。一方、日本の内部統制監査の目的は、「経営者の作成した内部統制報告書が、一般に公正妥当と認められる内部統制の評価の基準に準拠して、適正に表示されているかについて、監査人が意見表明する<sup>282</sup>」ことである。つまり、監査人は経営者の主張を前提とした監査を行うのであり、経営者の主張とは関係なしに直接内部統制を検証することは想定されていない。

## (3) 内部統制監査の計画

全社的な内部統制の評価を実施した後に、業務プロセスに係る内部統制の評価範囲を決定するというプロセスは日本とアメリカで一致している。しかし、表 5-2 に記載の項目については、日米の監査基準に相違が生じている。なお、アメリカの監査基準は「21. Using a Top-Down Approach」において全社的な内部統制の評価を規定しているが、日本の監査基準と比較するために次項で扱う。

<sup>279</sup> 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に関する実施基準（2019）、「Ⅲ 財務報告に係る内部統制の監査」の構成を示している。

<sup>280</sup> AS2201 の構成を示しており、数値は基準のパラグラフを示している。

<sup>281</sup> PCAOB, AS2201, par.3.

<sup>282</sup> 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に関する実施基準（2019）、「Ⅲ 財務報告に係る内部統制の監査」1。

表 5-2 内部統制監査の計画における日米監査基準の相違

	日本	アメリカ
① 評価範囲の絞込み	<ul style="list-style-type: none"> <li>・全社的な内部統制：全体売上高の95%を構成する拠点を対象</li> <li>・重要な事業拠点：売上高等の2/3を構成する事業拠点を対象</li> <li>・評価対象とする業務プロセス：売上、売掛金および棚卸資産を対象</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・全社的な内部統制：評価範囲を示す数値基準の例示なし</li> <li>・重要な勘定及び開示並びにそれらに関連するアサーションを識別して評価範囲を決定</li> </ul>
② 不正リスクの取扱い	強調した記述なし	内部統制監査の計画・実施時に不正リスクを考慮することが重要であると強調
③ 財務諸表監査と内部統制監査の関係	財務諸表監査と内部統制監査における内部統制の評価範囲は一致しないことがある	財務諸表監査と内部統制監査における内部統制の評価範囲は一致する

### ① 評価範囲の絞込み

#### ア 評価範囲の絞込みにおける前提

日本とアメリカでは、ダイレクト・レポーティングを採用しているかどうかの違いがあるため、評価範囲の絞込みにおける前提が異なる。ダイレクト・レポーティングを採用していない日本では、監査人が内部統制の評価範囲を決定するのではなく、あくまでも第一義的には経営者が評価範囲を決定することを前提としている。そして監査人は、経営者が内部統制の評価範囲を決定した方法及びその根拠の合理性を検討した上で、経営者により決定された内部統制の評価範囲の妥当性を判断する<sup>283</sup>。一方、ダイレクト・レポーティングであるアメリカでは、内部統制の評価範囲は監査人が第一義的に決定することを前提としている<sup>284</sup>。

#### イ 評価範囲の絞込みに関する指針

日本では、経営者が決定した評価範囲の妥当性を検証する際には、「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」の「II 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」

<sup>283</sup> 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（2019）、「III 財務報告に係る内部統制の監査」3(2)。

<sup>284</sup> PCAOB, AS2201, par.21.

に照らして、経営者が適切に評価範囲を決定しているかを検証するとされている<sup>285</sup>。監査人の判断基準となる「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」においては、内部統制報告制度導入時の実務上の対応に配慮し、表 5-2 に記載の通り、具体的な数値基準等を用いて評価範囲の絞込みに関するプロセスを示している。

もちろん、具体的な数値基準等はあくまでも例示であるものの、①重要な事業拠点の選定指標としては、例示されている通り、売上高の指標を用いるのが適切であると考えられる、②仮に売上高以外の指標を用いたとしても、2/3 という割合が参考になる、③評価対象とする業務プロセスについて、製造業や物品販売業等の一般的な事業会社の場合は、通常例示されている売上、売掛金および棚卸資産の三勘定で足りる、と実務上の取扱いで示されている<sup>286</sup>。このことから、数値基準等は例示としつつも、実務で利用するレベルの具体的な指標となっており、この指標を参考にして、監査人は経営者が決定した評価範囲の妥当性を検証する取扱いとなっている。

なお、全社的な内部統制の評価については、「原則として、全ての事業拠点について全社的な観点で評価する<sup>287</sup>」とされている。ただし、「財務報告に対する影響の重要性が僅少である事業拠点に係るものについて、その重要性を勘案して、評価対象としないことを妨げるものではない<sup>288</sup>」としている。その上で、『財務報告に対する影響の重要性が僅少である事業拠点』の判断については、例えば、売上高で全体の 95%に入らないような連結子会社は僅少なものとして、評価の対象からはずすといった取扱いが考えられる<sup>289</sup>と説明している。一方、「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」の「Ⅲ 財務報告に係る内部統制の監査」3(2)では、全社的な内部統制の評価範囲の検討については記載されていない。ただし、「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」の「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」2(2)において、全社的な内部統制の評価範囲の決定について、経営者は必要に応じて監査人と協議すべきであると示されていることから、監査人は全社的な内部統制の評価範囲の妥当性についても検討していることが予想されるため、表に含めている。

一方、アメリカにおける内部統制の評価範囲の決定プロセスとしては、重要な勘定及び開示並びにそれらに関連するアサーションを識別し、その後に関連するアサーションに対

---

<sup>285</sup> 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に関する実施基準（2019）、「Ⅲ 財務報告に係る内部統制の監査」3(2)。

<sup>286</sup> 日本公認会計士協会、監査・保証実務委員会報告第 82 号「財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い」、2020 年、91,92,99 項。

<sup>287</sup> 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に関する実施基準（2019）、「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」2(2)。

<sup>288</sup> 同上。

<sup>289</sup> 同上。

応するコントロールを選定することとなっている<sup>290</sup>。この重要な勘定及び開示並びにそれらに関連するアサーションを識別するには、財務諸表の個別項目及び開示に関連する質的および量的なリスク要因を評価する（例えば、勘定の金額的大きさ及び構成、誤謬又は不正による虚偽表示にさらされる度合など）<sup>291</sup>。そして、重要な勘定及び開示並びにそれらに関連するアサーションを識別する一環として、財務諸表に重要な虚偽表示をもたらすことになるかもしれない潜在的な虚偽表示の原因を考慮しなければならないとされている<sup>292</sup>。また複数の事業所を有している場合には、連結財務諸表に基づいて重要な勘定及び開示並びにそれらに関連するアサーションを決定した後に、事業所に関連する財務諸表項目に与える重要な虚偽表示のリスクを評価して、評価対象となる事業所の範囲を決定するという取扱いになっている<sup>293</sup>。

このような評価範囲の決定プロセスより、アメリカでは財務諸表上の虚偽表示のリスクに繋がる重要な勘定及び開示並びにそれらに関連するアサーションを識別することで評価範囲を絞り込んでいることがわかる。すなわち、アメリカでは評価範囲の絞込みについて詳細な規定を設けるのではなく、職業的専門家としての監査人の判断によって、リスクに応じた監査範囲を決定できる規定となっている。

## ② 不正リスクの取扱い

日本では、「内部統制監査は、不正の発見をその直接の目的としているわけではないが、監査人が不正等を発見した場合は、内部統制の有効性に問題があることが予想されるため、経営者に報告するとともに当該事象に関わる内部統制の有効性評価への影響を検討する必要がある<sup>294</sup>」と記載しており、内部統制監査を実施する過程で不正を発見した場合の取扱いを示している。

一方、アメリカでは不正に対する内部統制を強調すべき、あるいは、不正に対する内部統制の評価方法に関する十分な指針を監査人に提供すべきとして、不正に対する内部統制の取扱いが強調されている。具体的には、トップダウン・アプローチにおいてリスクを評価する際には、不正を考慮することが重要であると強調するため、「不正リスクの取扱い」(Addressing the Risk of Fraud)の項目を監査計画の規定に設けている<sup>295</sup>。そして、経営者不正はリスクの高い領域であり、監査人は注意を払う必要があるとして、不正リスクに対応する内部統制の追加的な取扱いを示している<sup>296</sup>。

<sup>290</sup> PCAOB, AS2201, par.28-41.

<sup>291</sup> *Ibid*, par.29.

<sup>292</sup> *Ibid*, par.30.

<sup>293</sup> *Ibid*, par.33, B10.

<sup>294</sup> 日本公認会計士協会 (2020) ,227 項。

<sup>295</sup> PCAOB (2007) , *op. cit.*, p.7.

<sup>296</sup> PCAOB, AS2201, par.11 and 14. PCAOB (2007) , *op. cit.*, p.7.

このことから、日本では内部統制監査の過程で不正を発見した場合の規定となっているのに対して、アメリカでは内部統制監査を通して不正を意識するための規定となっていることがわかる。このような不正リスクの取扱いにおける日米の相違は、内部統制報告制度導入の目的の違いから生じていると予想される。つまり、日本の内部統制報告制度は、企業に内部統制を実質的に定着させるために導入されたのに対して、アメリカの内部統制報告制度は、経営者不正に対応するために導入されている。そのため、アメリカの内部統制監査基準は、日本よりも不正リスクを監査の過程で考慮する取扱いとなっているのであろう。

### ③ 財務諸表監査と内部統制監査の関係

財務諸表監査と内部統制監査を統合して実施する、いわゆる一体監査であるという点で日本とアメリカは一致している<sup>297</sup>。ただし、財務諸表監査と内部統制監査における内部統制の評価範囲は、次の通り相違している。

アメリカの内部統制監査では、重要な勘定及び開示並びにそれらに関連するアサーションの識別からテスト対象となるコントロールを選定している。そして、重要な勘定及び開示並びにそれらに関連するアサーションの識別において評価しなければならないリスク要因は、財務諸表監査と内部統制監査は同じであるとされており、重要な勘定及び開示並びにそれらに関連するアサーションは両監査で一致しているとされている<sup>298</sup>。よって、アメリカの財務諸表監査と内部統制監査では、同じ範囲の内部統制を評価している。

一方、日本においては、財務諸表監査とは切り離して内部統制監査の評価範囲を決定している。そのため、財務諸表監査の観点から、経営者が評価対象としていない事業拠点や業務プロセスに係る内部統制を評価の対象とすることがあり得るとしており<sup>299</sup>、財務諸表監査と内部統制監査における内部統制の評価範囲が異なることが想定される。財務諸表監査および内部統制監査で得られた証拠を相互利用することで、効果的かつ効率的な監査を目的とする一体監査を実施するのであれば、日本においても財務諸表監査と同じ内部統制の評価範囲を内部統制監査の対象とすべきであろう。しかし、制度導入に伴う実務上の対応に配慮して、コスト効率の良い制度を作る必要があったため、数値基準等を用いて評価範囲を絞り込む必要があり、結果として日本においては財務諸表監査と内部統制監査における内部統制の評価範囲が異なっている。

---

<sup>297</sup> 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（2019）、「Ⅲ 財務報告に係る内部統制の監査」2。PCAOB, AS2201, par.6.

<sup>298</sup> PCAOB, AS2201, par.31.

<sup>299</sup> 金融庁総務企画局「内部統制報告制度に関する Q&A」, 2011 年, (問 49)。日本公認会計士協会（2020）, 30 項, 37 項(3)②, (4)②, 59 項, 73 項。



#### (4) 内部統制監査の実施

全社的な内部統制および業務プロセスに係る内部統制の整備状況を評価した後、運用状況を評価するという一連の流れは、日本とアメリカで一致している。しかし、表 5-3 に記載の項目については日米の監査基準は相違している。なお、アメリカの監査基準は、「21. Using a Top-Down Approach」において、全社的な内部統制の評価を規定しているが、日本の監査基準と比較するために以下で扱う。

表 5-3 内部統制監査の実施における日米監査基準の相違

	日本	アメリカ
① 全社的な内部統制の評価	実施基準の 42 項目の例示に照らして評価	統制環境と決算財務報告プロセスの評価に関しては留意すべき点を明示
② ウォークスルーの実施	経営者の利用した記録等を追跡する	会社担当者が実際に利用している資料を入手してウォークスルーを実施・重要な処理手続が生じるポイントで、会社担当者に内部統制の理解について質問
③ 運用評価手続	90%の信頼度を得るには 25 件のサンプルが必要	サンプル数の例示なし
④ 内部統制評価の省略に関する取扱い	<ul style="list-style-type: none"> <li>・全社的な内部統制：一定の条件を満たせば運用評価を省略可能</li> <li>・業務プロセスに係る内部統制：一定の条件を満たせば、整備・運用評価を省略可能</li> </ul>	業務プロセスに係る内部統制は、過年度よりもリスクが低くなると判断できる場合は、テスト件数を減らすことができる
⑤ 内部統制の不備の検討	開示すべき重要な不備の金額的な判断は、連結税引前利益の 5%	金額的判断に数値基準の例示なし

#### ① 全社的な内部統制の評価

日本の内部統制監査基準によると、監査人が全社的な内部統制を評価する際には、経営者による全社的な内部統制の評価の妥当性について、例えば「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」の「II 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」の参考 1 (財務報告に係る全社的な内部統制に関する評価項目の例) に照らして適切であるかを確認

認することとなっている<sup>300</sup>。この実施基準の参考1には、42項目にわたる具体的な評価項目が例示されている。これは、内部統制報告制度導入時の実務上の対応に配慮をした結果、各企業等が適宜活用できるように示されたものである<sup>301</sup>。当該評価項目は例示としつつも、実務上の取扱いにおいて、「内部統制評価の実施基準（参考1）『財務報告に係る全社的な内部統制に関する評価項目の例』に示された評価項目に留意し、経営者の実施した全社的な内部統制の整備及び運用状況の評価の妥当性について検討する<sup>302</sup>」とされており、実務で利用するレベルの具体的な指標となっていることがわかる。

一方、アメリカにおいては、全社的な内部統制のなかで統制環境と決算財務報告プロセスについては、内部統制や財務諸表に関する監査意見に重要な影響を及ぼすため評価すべき内容を示している<sup>303</sup>。ここで、統制環境の評価すべき内容としては次のように規定している。統制環境を評価する際には、①経営者の信念（management's philosophy）および行動様式が財務報告に係る有効な内部統制の構築を促しているか、②特にトップ・マネジメントの強い誠実性および倫理的価値観が熟考され、理解されているか、③取締役会又は監査委員会が財務報告および内部統制に係る監視責任を理解し、その責任を果たしているか、といった内容について評価すべきであると示されている<sup>304</sup>。この統制環境の評価項目から、アメリカの内部統制監査基準では、統制環境は経営者不正に対応する内部統制であるため、慎重に評価すべきと考えられていることがうかがえる。

## ② ウォークスルーの実施

日本の内部統制監査基準では、評価対象となった業務プロセスごとに、代表的な取引を1つあるいは複数選び、取引の開始から取引記録が財務諸表に計上されるまでの流れを、経営者が実施した評価の記録等によって追跡する、いわゆるウォークスルーという監査手続が、整備状況を理解する上で有用であるとされている<sup>305</sup>。

そして、アメリカにおいても同様に、整備状況を理解する手法としてウォークスルーが有用であると考えられている<sup>306</sup>。ただしアメリカでは、経営者が実施した評価の記録等によって追跡するのではなく、会社担当者が実際に利用している資料を監査人は利用すると規定されている（通常は、質問、観察、関連資料の閲覧、コントロールの再実施）<sup>307</sup>。さら

<sup>300</sup> 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に関する実施基準（2019）、「Ⅲ 財務報告に係る内部統制の監査」4(1)。

<sup>301</sup> 企業会計審議会（2007）、「三 実施基準の内容等」(2)①。

<sup>302</sup> 日本公認会計士協会（2020）、37項。

<sup>303</sup> PCAOB, AS2201, par.25 and 27.

<sup>304</sup> *Ibid*, par.25.

<sup>305</sup> 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に関する実施基準（2019）、「Ⅲ 財務報告に係る内部統制の監査」4(2)。日本公認会計士協会（2020）、146項。

<sup>306</sup> PCAOB, AS2201, par.43.

<sup>307</sup> *Ibid*, par.37.

に、重要な処理手順が生じるポイントにおいては、会社担当者が内部統制の目的を適切に理解しているかについて、監査人が直接質問することが要求されている<sup>308</sup>。このようにアメリカでは、会社担当者が実際に利用している資料を監査人が入手してプロセスを追跡し、重要なポイントにおいては会社担当者に直接質問するといったように、日本の内部統制監査基準よりも一歩踏み込んだ監査手続となっている。

これは、日本ではダイレクト・レポーティングを採用せず、経営者評価の妥当性について監査意見を表明するため、ウォークスルーでは経営者が実施した評価の記録等を追跡することが想定されているのであろう。またダイレクト・レポーティングを採用していない日本では、第一義的に経営者が評価範囲を決定し、監査人としてはその評価範囲の妥当性を検証した後に、整備状況の有効性を確かめるためにウォークスルーを実施する。ところが、ダイレクト・レポーティングを採用しているアメリカでは、整備状況の有効性を確かめるだけでなく、ダイレクト・レポーティングの一環として、リスクを見つけ出して評価範囲を決定するためにもウォークスルーを実施することが想定されている<sup>309</sup>。そのためアメリカでは、ウォークスルーを日本よりも重要な監査手続と位置付けているのではないかと考える。

### ③ 運用評価手続

日本の内部統制監査基準では、運用評価を実施する際のサンプル件数について、「例えば、日常反復継続する取引について、統計上の二項分布を前提とすると、90%の信頼度を得るには、評価対象となる統制上の要点ごとに少なくとも25件のサンプルが必要になる<sup>310</sup>」と具体的なサンプル数を例示している。これは、内部統制報告制度導入時の実務上の対応に配慮した取扱いである。

一方、アメリカでは運用評価手続は質問、観察、関連する文章の閲覧、およびコントロールの再実施の組合わせを含んでいると規定しているに過ぎず<sup>311</sup>、日本の内部統制監査基準のような数値基準は例示していない。

### ④ 内部統制評価の省略に関する取扱い

日本の内部統制監査基準では、一定の条件を満たした場合、内部統制の評価手続の一部について実施しないことを容認する取扱いをしている。具体的には、「全社的な内部統制の評価項目（財務報告の信頼性に特に重要な影響を及ぼす評価項目を除く。）のうち、前年度の評価結果が有効であり、かつ、前年度の整備状況に重要な変更がない項目については、

<sup>308</sup> *Ibid*, par.38.

<sup>309</sup> *Ibid*, par.34 and 37.

<sup>310</sup> 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に関する実施基準（2019）、「Ⅲ 財務報告に係る内部統制の監査」4(2)。

<sup>311</sup> PCAOB, AS2201, par.45.

前年度の運用状況の評価結果を継続して利用することが可能である<sup>312</sup>」としている。また、業務プロセスに係る内部統制について、「前年度の評価範囲に入っていた重要な事業拠点のうち、前年度の評価結果が有効であり、整備状況に重要な変更がない等の場合、当該事業拠点を本年度の評価対象としないことができる<sup>313</sup>」とした。さらに、「全社的な内部統制の前年度の評価結果が有効である場合には、財務報告の信頼性に特に重要な影響を及ぼすものを除き、整備状況に重要な変更がないときには、運用状況についても前年度の評価結果を継続利用することが可能である<sup>314</sup>」と規定している。

これらの規定は、内部統制監査基準を簡素化するために、2011年に監査基準が改訂された際に新設されている。この基準の簡素化は、実際に制度を実施した経験等を踏まえて、上場企業等から制度の簡素化・明確化に対する要望があり、また、金融庁から制度導入後の結果を踏まえ、必要に応じて基準の見直しや更なる明確化等を検討することが求められたために実施されたものである<sup>315</sup>。このように、内部統制評価の省略に関する取扱いは、評価範囲の絞込みについて具体的な指針を内部統制監査基準に設けたのと同様に、実務上の対応に配慮を示したものとなっている。

一方、アメリカでは、次期以降の監査で追加的に入手した情報によってリスクが低くなると判断できる場合には、監査手続を減らすことができるとしているものの<sup>316</sup>、実務上の手続の簡素化を理由として、一定の条件を満たした場合に監査手続を減らすことは容認されていない。

#### ⑤ 内部統制の不備の検討

日本の内部統制監査基準では、内部統制の不備を検討する際のプロセスを次のように規定している。すなわち、①業務プロセスから発見された内部統制の不備がどの勘定科目等に、どの範囲で影響を及ぼしうるかについて検討し、②その影響が実際に発生する可能性について検討する。そして、①と②で求めた金額と発生可能性を勘案して、当該不備が財務報告に及ぼす潜在的な影響額について検討し、その潜在的な影響額が「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」の「Ⅱ 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」、「1 ②開示すべき重要な不備の判断指針」に照らして、質的・金額的に重要なため「開示

<sup>312</sup> 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並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について（意見書）」、2011年、「二 主な改訂点等とその考え方」（2）①。

<sup>313</sup> 同上。

<sup>314</sup> 同上。

<sup>315</sup> 池田唯一「内部統制基準改訂の経緯とポイント」『企業会計』第63巻第7号、2011年、18頁。

<sup>316</sup> PCAOB, AS2201, par.59.

すべき重要な不備」に該当するか否かについて判断すると規定している<sup>317</sup>。そして、「1 ② 開示すべき重要な不備の判断指針」では、内部統制報告制度導入時の実務上の対応に配慮を示し、金額的重要性の判断指針として連結税引前利益の概ね5%という数値が例示されている。

一方、アメリカでは日本のような数値基準は示されていない。具体的には、内部統制が虚偽表示を防止または発見することができない合理的可能性、および、内部統制の不備から生じる潜在的な虚偽表示の大きさを考慮して不備の重要性を評価し、重要な欠陥（material weaknesses）となるかを判断すると規定している<sup>318</sup>。

#### 5.4 日本における内部統制監査の問題および内在的要因

本章においては、日米における内部統制報告制度導入の目的の相違が、内部統制監査基準にどのように反映されているかについて、両国の内部統制監査基準の比較分析を通じて明らかにした。

アメリカでは、経営者不正に対応していくという目的のために内部統制報告制度が導入されことから、内部統制監査基準は経営者不正に応じた監査が実施できるような規定となった。そこでは、監査基準が細則的な規定であると、標準化されたチェックリストを利用した内部統制監査が実施され、企業によって特有の問題やリスクがあるにもかかわらず、すべての企業に同じ内部統制監査が適用されてしまうことになると考えられた<sup>319</sup>。そのため、経営者不正に対応できるように、監査人の職業的専門家としての判断によってリスクに応じた内部統制監査を実施するべく、原則的な規定が設けられている。よって、日本の内部統制監査基準にみられるような、評価範囲の絞込みや不備の検討における数値基準等の例示、全社的な内部統制の評価項目の例示は、アメリカの内部統制監査基準では見受けられない。

また、「不正リスクの取扱い」という項目を監査基準上に設け、監査人は、リスクの高い領域である経営者不正に注意を払う必要があるとして、不正リスクに対応する内部統制について追加的な取扱いを示している。さらにアメリカの内部統制監査基準では、全社的な内部統制のなかでも統制環境については別途規定を設け、統制環境の評価すべき内容を示している。これは、統制環境は経営者不正に対応する内部統制となるため、慎重に評価すべきと考えられているためであろう。

一方、日本では、企業に内部統制を実質的に定着させることを目的として内部統制報告

<sup>317</sup> 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に関する実施基準（2019）、「Ⅲ 財務報告に係る内部統制の監査」4(2)④。

<sup>318</sup> PCAOB, AS2201, par.63.

<sup>319</sup> PCAOB（2005）, *op. cit.*, pp.2, 7-8. 八田（2006）, 前掲論文, 139 頁。Sin, F. Y., Moroney, R., and Strydom, M., *op. cit.*, p.282.

制度が導入された。そこでは、企業に内部統制の機能を構築するために監査人が指導的機能を求められたこと、また監査コストへの配慮から、アメリカのダイレクト・レポーティングは採用されなかった。そして、企業に内部統制を実質的に定着させるためには、新たに導入される内部統制報告制度がそもそも企業に受け入れられるものでなくてはならなかった。そのため、経営者が内部統制を自ら構築して評価しやすいように、また、コストをある程度抑えることができるように、内部統制評価の手続を絞り込むことができる具体的な例示を規定した監査基準が設けられた。具体的には、①評価範囲の絞込み、②全社的な内部統制の評価項目、③運用評価手続におけるサンプル数、④不備の検討、についての数値基準等が例示されている。また、一定の条件を満たせば、全社的な内部統制や業務プロセスに係る内部統制の評価を一部省略することができることも示されている。

このように、内部統制監査基準の比較分析を通じて、内部統制報告制度導入の目的の相違が、日米の内部統制監査基準に反映されていることを明らかにした。これを踏まえて、次に日本における内部統制監査の問題、およびそこに内在する要因について考察する。

上述の通り、日本では企業に内部統制を実質的に定着させることを目的として、内部統制報告制度を導入したことから、ダイレクト・レポーティングは採用されず、また、内部統制監査基準に内部統制評価の手続を絞り込むことができる具体的な指針が設けられた。ダイレクト・レポーティングを採用していない日本の内部統制監査では、第一義的に経営者が内部統制の評価範囲を決定し、テスト対象のコントロールを選定して内部統制を評価することを前提としている。監査人としては、経営者の評価範囲等で改善が必要と判断される場合には改善を要求することとなっているが、あくまでも第一義的な評価者は経営者が位置付けられている。このことは、第一義的に監査人が内部統制の評価範囲を決定し、テスト対象のコントロールを選定して内部統制の評価を行うといったアメリカのダイレクト・レポーティングと比較すると、内部統制監査における監査人の判断プロセスが少なくなっていることが予想される。

そして、内部統制監査基準に具体的な例示を多く設けている取扱いもまた、監査人の判断プロセスを少なくさせている一つの要因と考えられる。すなわち、アメリカにおいてAS2からAS5へ基準を改訂する際の議論のなかで、監査基準に詳細な規定を設けてしまうと、その規定は遵守すべき「チェックリスト・アプローチ (checklist approach)」になってしまう可能性がある<sup>320</sup>と捉えられていた。日本の監査基準はAS2のような詳細な規定ではなく、具体的な規定を設けているという違いはある。しかし、具体的な例示を盛り込んだ規定を示すことで、監査人は監査基準の例示に沿った監査を実施することが慣例化してしまい、その結果、監査人の職業的専門家としての判断を要するプロセスが少なくなり、企業のリスクの異同に関わらず、標準的な内部統制監査が実施されるという現状をまねいているのではないのだろうか。

---

<sup>320</sup> PCAOB (2007) , *op. cit.*, p.6.

そしてこの状況が、金融庁から内部統制報告制度の運用の実効性確保を図っていくべきであると指摘され、日本公認会計士協会や日本公認会計士協会近畿会から内部統制の評価が形式的にならないよう、内部統制報告書および監査制度について抜本的な見直しを行うべきであると提言される、日本の内部統制監査がもつ内面の問題を現しているのではないかと考えられる。

## 第6章 日本における内部統制監査の現状

### —インタビュー調査による日米比較を通じて—

#### 6.1 調査目的

前章では、日本とアメリカの内部統制監査基準の比較分析を通じて、日本における内部統制監査の問題、およびそこに内在する要因を考察した。

アメリカでは、経営者不正に対応するという目的のために内部統制報告制度が導入されたことから、内部統制監査基準は経営者不正に応じた監査が実施できるような規定となっている。具体的には、経営者不正に対応できるように、監査人の職業的専門家としての判断によってリスクに応じた内部統制監査を実施するべく、原則的な規定が設けられた。そして「不正リスクの取扱い」という項目を監査基準上に設け、経営者不正はリスクの高い領域であるため監査人は留意すべきとして、不正リスクに対応する内部統制について追加的な取扱いを規定している。さらに、全社的な内部統制のなかでも統制環境については別途規定を設け、監査人が評価する際の留意点を示している。

他方、日本では、企業に内部統制を実質的に定着させることを目的として内部統制報告制度が導入されたことから、企業に内部統制の機能を構築するために監査人が指導的機能を発揮できるように、また監査コストをある程度抑えることができるように、ダイレクト・レポーティングは採用されなかった。そして、経営者が自ら内部統制を構築して評価しやすいように、またコストをある程度抑えることができるように、監査基準には内部統制評価の手の絞込みが可能となる具体的な例示が設けられている。

このように、ダイレクト・レポーティングを採用していない日本の内部統制監査基準では、第一義的には経営者が内部統制の評価範囲を決定し、テスト対象のコントロールを選定して内部統制を評価することを前提としている。また、経営者および監査人が内部統制を評価する際に準拠する基準には、制度導入に伴うコスト負担や実務上の制度対応への負担に配慮をして、具体的な例示が規定されている。その結果、日本では監査人の職業的専門家としての判断を要するプロセスが少なくなり、企業のリスクの異同に関わらず、標準的な手続が実施されるという現状をまねているのではないかと考えた。そしてこのことが、各方面から日本の内部統制監査の実効性に疑問を投げかけられている内部統制監査の問題を現しているのではないかと予想した。

そこで以下では、第5章で明らかにした日米の内部統制監査基準の相違が、監査実務において具体的にどのように反映されているかについて、監査実務経験者へインタビューを実施する。そして当該インタビューから、実務における日本の内部統制監査の現状と問題



を把握し、その上で、日本における内部統制監査の内在的な要因について検証する。

## 6.2 調査方法

調査は半構造化インタビューによって実施する。これは、クローズドクエスションで得た回答に質問を重ねていき、監査人が内部統制監査において、いかなる判断を行なっているかについて掘り下げ、監査人の判断プロセスを明らかにするためである。インタビューの対象者としては、4大監査法人<sup>321</sup>のマネジャー以上の公認会計士7名で、SEC登録企業の内部統制監査を経験したことのある者を対象としている。マネジャー以上としているのは、ある程度監査経験の長い監査人にインタビューを実施することで、経験の相違による回答の多様性を引き出すためである。なお、今回のインタビューにおいては、可能な限り日米の監査実務の比較可能性を確保するために、日本の上場企業の大部分を占めている製造業に特化している公認会計士にインタビューを実施する<sup>322</sup>。また、SEC登録企業の内部統制監査の経験としては、①SECに登録している日本企業の日本での監査経験、および②SECに登録している米国企業のアメリカでの監査経験を含んでいる。表6-1にインタビュー対象者の情報を示す。

表6-1 インタビュー対象者

No.	職階	監査経験 (年)	監査経験 (年)	
			US-Sox	J-Sox
1	パートナー	23	5	12
2	マネジャー	17	8	11
3	マネジャー	16	9	6
4	マネジャー	10	4	8
5	マネジャー	12	4	12
6	マネジャー	8	2	6
7	マネジャー	12	9	2

インタビューを実施するにあたり、インタビュー対象者へ質問項目を記載した用紙を事

<sup>321</sup> 有限責任監査法人トーマツ、有限責任あずさ監査法人、PWC あらた有限責任監査法人、EY 新日本有限責任監査法人。

<sup>322</sup> 日本取引所グループが公表している東証上場銘柄一覧（2020年10月末）を利用して、証券コード協議会が定めている「業種別分類項目」の33中分類をもとに東証一部に上場している企業を集計した結果、最多の業種は製造業であり、全体の42%（915社）であった。（<https://www.jpx.co.jp/markets/statistics-equities/misc/01.html>, <https://www.jpx.co.jp/sicc/sectors/01.html>）

前にメールで送付している。質問項目の内容は表 6-2 の通りである。またインタビュー期間は 2020 年 7 月～2020 年 12 月となっている。インタビューは対面・オンライン（Zoom または Teams）・電話によって実施しており、インタビュー時間は 1 時間～1 時間 30 分となっている。追加でインタビューが必要な場合は、対面、電話、またはメールにて実施している。

表 6-2 質問項目

1. 内部統制監査の評価対象会社・勘定の決定方法
<ul style="list-style-type: none"> <li>一定の数値基準を用いて評価対象会社・勘定を決定するケースはあるか。（日本基準には、全社的な内部統制については売上高の指標を用いて連結合計の 95%を構成する子会社を評価範囲にし、また業務プロセスに係る内部統制については連結売上高の 2/3 を構成する子会社を評価範囲として、売上・売掛金・棚卸資産を評価勘定とすると例示されている。）</li> </ul>
2. キーコントロールの選定方法
<ul style="list-style-type: none"> <li>US の内部統制監査における全社的な内部統制の評価では、COSO の内部統制フレームワークに例示されている 17 個の原則に対する実務上の着眼点に従い、その一つ一つに対応するコントロールをキーコントロールとして選定しているか。</li> <li>ダイレクト・レポーティングである US の内部統制監査では、会社側が選定したキーコントロールを参照するケースはあるか。また、監査人が選定したキーコントロールを会社側とすり合わせるケースはあるか。</li> </ul>
3. 業務記述書等の資料入手方法
<ul style="list-style-type: none"> <li>ダイレクト・レポーティングである US の内部統制監査では、監査人が内部統制を評価する際に会社の評価シート（業務記述書・フローチャート・リスクコントロールマトリクス・評価に必要な資料）を事前に入手しているか。</li> </ul>
4. 評価方法（ウォークスルーと内部統制評価の省略）
<ul style="list-style-type: none"> <li>ウォークスルー実施時には自ら資料を入手し、重要な手続に係る内部統制の目的を適切に理解しているかについて担当者に質問をしているか。（日本基準では、経営者が実施した評価の記録等を追跡してウォークスルーを実施すると記されている。）</li> <li>内部統制評価の一部について、前年度の評価結果を利用するケースはあるか。（日本基準では、一定の条件を満たせば、内部統制評価の一部について前年度の監査証拠を利用できるという取扱いになっている。）</li> </ul>
5. 不正リスクへの対応
<ul style="list-style-type: none"> <li>不正リスクへの対応として、具体的にどのような対応をしているか。（例えば、運用評価テストのサンプル数を増やすなど。）</li> </ul>

6. 不備に関する検討
<ul style="list-style-type: none"> <li>発見された不備の金額的重要性を判断する際に、一定の数値基準を用いて評価するケースはあるか。(日本基準では、発見された不備の金額的重要性の検討については、連結税引前利益の5%という指標が例示されている。)</li> </ul>

(注) 質問の内容から派生してインタビューできる項目については、事前に送付した質問事項に記載していない。

### 6.3 調査結果

インタビュー調査の結果は表 6-3 の通りである。なお、表中のパーセンテージは、(回答者数 / インタビュー対象者数) で算出している。

表 6-3 調査結果

1. 監査計画 (評価範囲の絞込み)	日本 (%)	アメリカ (%)
(1) ELC の評価範囲の決定方法		
<ul style="list-style-type: none"> <li>売上高の95%を利用する</li> </ul>	67	0
<ul style="list-style-type: none"> <li>売上高の95%を利用しつつも、監査人の判断で決定する</li> </ul>	33	0
<ul style="list-style-type: none"> <li>監査人の判断で決定する</li> </ul>	0	100
(2) PLC の評価範囲の決定方法		
<ul style="list-style-type: none"> <li>重要な事業拠点について、連結売上高の2/3を利用する</li> </ul>	33	0
<ul style="list-style-type: none"> <li>重要な事業拠点について、連結売上高の2/3を利用しつつも、監査人の判断で決定する</li> </ul>	67	0
<ul style="list-style-type: none"> <li>評価対象とする業務プロセスは、三勘定を利用する</li> </ul>	100	0
<ul style="list-style-type: none"> <li>重要な勘定に紐付けて、監査人の判断で決定する</li> </ul>	0	100
(3) 財務諸表監査と内部統制監査の評価範囲		
<ul style="list-style-type: none"> <li>財務諸表監査と内部統制監査の評価範囲は一致している</li> </ul>	0	100
2. 整備評価	日本 (%)	アメリカ (%)
(1) ELC の整備評価		
<ul style="list-style-type: none"> <li>会社の決定した ELC が記載されている資料を入手する</li> </ul>	100	100
<ul style="list-style-type: none"> <li>会社の決定した ELC に対して整備評価を実施する</li> </ul>	100	100

<ul style="list-style-type: none"> <li>● 実施基準の例示に従って、会社のコントロールの適切性と有効性を評価する</li> </ul>	100	0
<ul style="list-style-type: none"> <li>● COSOの内部統制フレームワークに従って、会社のコントロールの適切性と有効性を評価する</li> </ul>	0	100
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 会社と監査人のコントロールは一致する</li> </ul>	100	17
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 会社と監査人のコントロールは一致しないことがある</li> </ul>	0	83
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 独立して整備評価を実施する</li> </ul>	33	100
<ul style="list-style-type: none"> <li>● リスクによっては、内部監査人が利用した資料をもとに整備評価を実施する</li> </ul>	17	0
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 内部監査人が利用した資料をもとに整備評価を実施する</li> </ul>	50	0
(2) PLC の整備評価		
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 業務記述書、フローチャート、リスクコントロールマトリクスを入手する</li> </ul>	100	100
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 会社の決定した PLC に対して整備評価を実施する</li> </ul>	100	100
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 会社と監査人のコントロールは一致する</li> </ul>	100	29
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 会社と監査人のコントロールは一致しないことがある</li> </ul>	0	71
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 独立して整備評価を実施する</li> </ul>	50	100
<ul style="list-style-type: none"> <li>● リスクによっては、内部監査人が利用した資料をもとに整備評価を実施する</li> </ul>	33	0
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 内部監査人が利用した資料をもとに整備評価を実施する</li> </ul>	17	0
<ul style="list-style-type: none"> <li>● ウォークスルー時にインタビューを実施する</li> </ul>	67	100
<ul style="list-style-type: none"> <li>● ウォークスルー時にインタビューを実施しない</li> </ul>	33	0
3. 運用評価	日本 (%)	アメリカ (%)
<ul style="list-style-type: none"> <li>● サンプル数は統計に基づいて決定</li> </ul>	100	100
4. 個別論点	日本 (%)	アメリカ (%)
(1) 不正の取扱い		
<ul style="list-style-type: none"> <li>● サンプル数を増やす</li> </ul>	100	100
<ul style="list-style-type: none"> <li>● ELC の評価およびコントロールの選定時に、不正リスクを考慮する</li> </ul>	0	29
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 統制環境を重視する</li> </ul>	0	14
(2) 内部統制評価の省略	17	0

(3) 不備の検討		
• 監査人の判断に基づいて検討する	83	100
• 連結税引前利益の5%を利用する	17	0

(注1) 不正の取扱いについて、前章では監査計画に分類していたが、ここでは個別論点にまとめてインタビューを実施している。

(注2) インタビュー対象者 No.2 においては、SEC 登録企業の全社的な内部統制について、またインタビュー対象者 No.4 においては、SEC 登録企業の不備の検討について、覚えていないとの理由で回答を得ることができなかった。また、インタビュー対象者 No.7 においては、直近9年間 SEC 登録企業に従事していること、また日本の内部統制監査では金融業に従事していたことから、日本の内部統制監査についてのインタビューは行っていない。これらの回答を得ていない項目については、割合(%)の母集団となるインタビュー対象者数が他の項目と異なっている。

(注3) 本章においては、全社的な内部統制を ELC (Entity Level Controls の略)、業務プロセスに係る内部統制を PLC (Process Level Controls の略) と一部表記している。

### 6.3.1 監査計画 (評価範囲の絞込み)

#### (1) 全社的な内部統制の評価範囲の決定方法

##### i. 日本における ELC の評価範囲の決定方法

日本の内部統制監査基準は、制度導入に伴うコスト負担や実務上の制度対応への負担に配慮をして、内部統制評価の手の絞込みが可能となるように具体的な例示を盛り込んだ規定となっている。ELC の評価範囲については、原則としてすべての事業拠点を対象にするとしつつも、財務報告に対する影響の重要性が僅少である事業拠点、例えば、売上高で全体の95%に入らないような連結子会社は評価対象からはずすといった取扱いが考えられるとされている<sup>323</sup>。当該規定は、経営者評価で利用する内部統制評価の実施基準に規定される。しかし、ダイレクト・レポートングを採用していない日本では、監査人は経営者の評価範囲の妥当性を検討する必要があり、売上高の95%という数値基準は、監査人の評価範囲の検討においても利用されると考えられる<sup>324</sup>。

監査人へのインタビューの結果、売上高の95%という数値基準を利用しているとの回答は67%、売上高の95%を利用しつつも、監査人の判断で評価範囲を決定するとの回答は33%であった。このことから、日本の ELC の評価範囲の決定においては、監査人の判断で追加的に評価範囲を増やしているケースも一部で見られるものの、多くの場合は、売上高の

<sup>323</sup> 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に関する実施基準 (2019)、 「II 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」 2(2)。

<sup>324</sup> 日本公認会計士協会、監査・保証実務委員会報告第82号「財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い」、2020年、78項。

95%という数値基準を利用して評価範囲を検証していることが明らかとなった。主な回答は下記の通りである。

売上高の95%を利用する（67%）
<ul style="list-style-type: none"> <li>一時的な変動のために必ず95%にならないこともあるが、J-Sox にしてから長い期間が経過しており、ルーティンワークの一つとして形式的に95%できている面は多分にある。</li> <li>実務指針の例示、売上高の95%に明確に従っている。</li> </ul>
売上高の95%を利用しつつも、監査人の判断で決定する（33%）
<ul style="list-style-type: none"> <li>基準で求められているところは最低限クリアしないとイケないため、95%は目処にしている。その後、会社の不正リスク、あるいは不正リスク以外にも、他のリスクが出てきた場合に追加で評価範囲に入れる。</li> </ul>

## ii. アメリカにおける ELC の評価範囲の決定方法

アメリカの内部統制監査基準は、監査人の職業的専門家としての判断によって、リスクに応じた内部統制監査を実施するべく原則的な規定となっており、ELC の評価範囲について日本のような例示規定は設けられていない。

監査人へのインタビューの結果、特に準拠する規定はないため、監査人の判断で評価範囲を決定しているとの回答が100%であった。主な回答は下記の通りである。

監査人の判断で決定する（100%）
<ul style="list-style-type: none"> <li>全社を評価範囲とするが、規模が極めて小さい会社は ELC の対象から外している。</li> <li>全社を評価範囲とするが、小さな規模のところは ELC の評価を簡素化している。</li> <li>実質的に親会社の統制が全社に効いているという整理をしている。そのため、日本のように子会社ごとの ELC の評価は実施しない。例えば、取締役会の開催状況を個別にみていくことはせず、親会社としての取締役会や監査役会の開催状況を見ることで、全社を対象とした ELC の評価を実施している。</li> </ul>

## (2) 業務プロセスに係る内部統制の評価範囲の決定方法

### i. 日本における PLC の評価範囲の決定方法

日本の内部統制監査基準は、制度導入に伴うコスト負担や実務上の制度対応への負担に配慮をして、内部統制評価の手続の絞込みが可能となるように具体的な例示を盛り込んだ規定となっている。PLC の評価範囲については、まず始めに重要な事業拠点を選定し、次に評価対象とする業務プロセスを識別する。この重要な事業拠点を選定する場合には、例

例えば本社を含む各事業拠点の売上高等の金額の高い拠点から、一定の割合（例えば連結ベースの売上高等の概ね 2/3 程度）に達している事業拠点を評価の対象とする。また、評価対象とする業務プロセスの識別については、企業の事業目的に大きく関わる勘定科目、例えば一般的な事業会社の場合、売上、売掛金および棚卸資産に至るプロセスは原則としてすべてを評価対象とすると記されている<sup>325</sup>。当該規定は、経営者評価で利用する内部統制評価の実施基準に規定される。しかし、ダイレクト・レポーティングを採用していない日本では、監査人は経営者の評価範囲の妥当性を検討する必要がある、連結売上高の 2/3、売上、売掛金および棚卸資産という 3 つの勘定（以下、三勘定）の例示は、監査人の評価範囲の検討においても利用されると考えられる<sup>326</sup>。

監査人へのインタビューの結果、①重要な事業拠点について連結売上高の 2/3 という数値基準を利用しているとの回答は 33%で、連結売上高の 2/3 を利用しつつも、監査人の判断で決定するとの回答は 67%であった。また、②評価対象とする業務プロセスは三勘定を利用しているとの回答は 100%であった。主な回答は下記の通りである。

① 連結売上高の 2/3 を利用する (33%)
<ul style="list-style-type: none"> <li>J-Sox 対応としては売上高の 2/3 という数値基準を満たす。その他不正リスクがある場合には、J-Sox の対象とは別に関連する内部統制を評価する。</li> </ul>
① 連結売上高の 2/3 を利用しつつも、監査人の判断で決定する (67%)
<ul style="list-style-type: none"> <li>売上高の 2/3 に含まれない会社で不正が起きたため、内部統制の評価範囲に追加したことがある。</li> <li>基本的に売上高の 2/3 を指標とするが、会社の理解が得られる場合には、期末業績が傾き評価範囲が不足すると手数がかかるため、保守的に少し多めに評価範囲とする。その他、年度間で評価範囲に含めたり、含めなかったりするの、実務上は困難が生じるため、継続的に、できるだけ変更が生じないようにプランニングすることが多い。</li> </ul>
② 三勘定を利用する (100%)
<ul style="list-style-type: none"> <li>業務プロセスの識別については三勘定となっている。特別な検討を必要とするリスクを識別した場合には、内部統制は当然評価することとなるため評価対象に入るが、それは内部統制監査の枠組みではなくて、財務諸表監査のアプローチとして実施するという傾向が強い。</li> <li>三勘定は内部統制監査基準にあるので対象となる。それとは別に、特別な検討を必</li> </ul>

<sup>325</sup> 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に関する実施基準（2019）、「II 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」2(2)。

<sup>326</sup> 日本公認会計士協会（2020）, 91, 92, 98, 99 項。

要とするリスクは内部統制の有効性のテストが必要となるため、財務諸表監査上は内部統制の評価対象とする。内部統制監査上は財務報告プロセスに紐付けて整理している。

- 減損関係でエラーがあったため、減損に係るコントロールを追加で内部統制の評価範囲としたが、これは財務諸表監査の特別な検討を必要とするリスクに紐づく監査対応である。
- 日本の企業で、三勘定以外を評価範囲としたことがない。

以上の回答より、日本の PLC の評価範囲の決定では、連結売上高の 2/3 という数値基準を利用して重要な事業拠点を決定しているケースがあるものの、当該数値基準のみで評価範囲を決定することはなく、監査人の判断で追加的に評価範囲を増やすケースが多いことが明らかとなった。また、評価対象とする業務プロセスの識別については、三勘定以外も内部統制の評価範囲とするケースもあるが、それは財務諸表監査基準に紐づいた内部統制の評価であり、内部統制監査基準に紐づく監査対応としては、三勘定を評価範囲としていることが確認できた。

## ii. アメリカにおける PLC の評価範囲の決定方法

アメリカの内部統制監査基準は、監査人の職業的専門家としての判断によって、リスクに応じた内部統制監査を実施するべく原則的な規定となっており、PLC の評価範囲については、日本のような例示規定は設けられていない。

PLC の評価範囲については、重要な勘定及び開示並びにそれらに関連するアサーションを識別し、その後に関連するアサーションに対応するコントロールを選定する。そして、この重要な勘定及び開示並びにそれらに関連するアサーションを識別するには、財務諸表の個別項目及び開示に関連する質的および量的なリスク要因を評価すると規定されている<sup>327</sup>。つまりアメリカの内部統制監査では、リスク要因を考慮して重要な勘定を決定し、この重要な勘定に紐づくコントロールを内部統制監査の評価範囲にしていると考えられる。

監査人へのインタビューの結果、重要な勘定に紐付けて、監査人の判断で決定しているとの回答が 100%であった。具体的には、財務諸表に影響を及ぼすリスク要因を考慮して重要な勘定を決定し、重要な勘定についてはすべて内部統制の評価範囲とする。そして、どこまでの事業拠点を評価対象とするのかは、監査チームの判断によるとのことであった。主な回答は下記の通りである。

<sup>327</sup> PCAOB, AS2201, par.28, 29, 39.



重要な勘定に紐付けて、監査人の判断で決定する（100%）

- 監査計画で金銭的・質的側面を考慮して重要な勘定を決定する。各重要な勘定について重要な虚偽表示が発生しないことを数値的に現せるように、未監査の残余金額が一定の重要性未満になるまで金額の高い事業体から評価範囲に含める。
- 監査計画で重要な勘定を決定した後、勘定科目ごとに必要なカバレッジに達するまで重要な会社から評価範囲に含める。ただし、規模の小さな会社をいくつも集めないと目的とするカバレッジに到達しない場合には、残余の部分にリスクがあるかをもう一度評価し、そこまで含める必要がなければ評価範囲から外すという取扱いをする。

### （3）財務諸表監査と内部統制監査の評価範囲

日本の内部統制監査基準は、財務諸表監査で決定した重要な勘定と紐付けることなく、内部統制監査で業務プロセスを識別するため、財務諸表監査および内部統制監査における内部統制の評価範囲は一致しないと考えられる。

一方、アメリカの内部統制監査基準では、重要な勘定及び開示並びにそれらに関連するアサーションの識別において評価しなければならないリスク要因は、内部統制監査と財務諸表監査は同じであるため、重要な勘定及び開示並びにそれらに関連するアサーションは両監査で同じであると規定されている<sup>328</sup>。よって、財務諸表監査と内部統制監査では同一の重要な勘定を設定し、それに紐づくコントロールを業務プロセスとして識別するため、財務諸表監査および内部統制監査における内部統制の評価範囲は一致していると考えられる。

監査人へのインタビューの結果、予想通りの回答を得ることとなった。そして日本では、財務諸表監査および内部統制監査における内部統制の評価範囲は一致しないため、内部統制監査とは別に、財務諸表監査目的のために内部統制を追加的に評価していることが明らかとなった。

## 6.3.2 整備評価

### （1）全社的な内部統制の整備評価

#### i. 日本における ELC の整備評価

日本の内部統制監査基準は、企業に内部統制の機能を構築させるため監査人が指導的機能を発揮できるように、また監査コストをある程度抑えることができるように、ダイレクト・レポートを採用していない。そして、制度導入に伴うコスト負担や実務上の制

<sup>328</sup> PCAOB, AS2201, par.31.

度対応への負担に配慮をして、内部統制評価の手續の絞込みが可能となるように具体的な例示を盛り込んだ規定となっている。

ELC の整備評価については、経営者が第一義的に特定したコントロールが、例えば「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」の「II 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」の参考 1（財務報告に係る全社的な内部統制に関する評価項目の例）に照らして適切であるかを確認して、コントロールの有効性を評価すると規定されている<sup>329</sup>。

そこで、ELC の整備評価方法についてインタビューを行った結果、①会社の決定した ELC が記載されている資料を入手し、実施基準の 42 項目の例示に従って当該コントロールの適切性と有効性を評価しており、会社と監査人のコントロールは一致しているとの回答が 100%であった。また②評価方法としては、独立して整備評価を実施するとの回答は 33%で、リスクによっては内部監査人が利用した資料をもとに整備評価を実施するとの回答は 17%で、内部監査人が利用した資料をもとに整備評価を実施するとの回答は 50%であった。主な回答は下記の通りである。

① 会社の決定した ELC に対して、実施基準の例示に従って整備評価を実施する (100%)
<ul style="list-style-type: none"> <li>会社から入手した資料には、実施基準の 42 項目の例示に従ってコントロールが置かれており、監査人は当該コントロールに対して整備評価を実施する。</li> <li>実施基準の例示に従って作成されたリスクコントロールマトリクスを会社から入手して、当該コントロールに対して整備評価を実施する。</li> </ul>
① 会社と監査人のコントロールは一致する (100%)
<ul style="list-style-type: none"> <li>内部統制報告制度の導入時に会社とコントロールをすり合わせており、会社と監査人が実施する手續は、基本的に同じになるように整理されている。</li> <li>会社と監査人のコントロールが一致せず、会社に指導をした経験はない。</li> </ul>
② 独立して整備評価を実施する (33%)
<ul style="list-style-type: none"> <li>ELC は、取締役会の議事録など、監査の過程で入手している資料で評価することが多いため、独立して整備評価を実施する。</li> </ul>
② リスクによっては、内部監査人が利用した資料をもとに整備評価を実施する (17%)
<ul style="list-style-type: none"> <li>評価範囲の例示規定である売上高の 95%をカバーするため、重要性のない子会社の ELC を評価することがある。この場合、すべて証憑を集めるのは困難であり、会社が実施した ELC の評価結果を利用するケースがある。あるいは、会社が実施した ELC の評価結果と会社が集めた資料を入手して監査人が再実施し、会社が実施した結果を利用することに問題ないとするケースがある。一方で、重要性の高い</li> </ul>

<sup>329</sup> 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に関する実施基準（2019）、「III 財務報告に係る内部統制の監査」4(1)。日本公認会計士協会（2020）、37 項。

子会社は独立して整備評価を実施する、あるいは再実施と独立テストを混ぜて整備評価を実施する。
② 内部監査人が利用した資料をもとに整備評価を実施する (50%)
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 会社の ELC の評価結果および会社が集めた資料を入手し、それに基づいて整備評価を実施する。</li> <li>● 会社が集めた資料を利用するというケースが多い。</li> </ul>

ii. アメリカにおける ELC の整備評価

ダイレクト・レポーティングであるアメリカの内部統制監査では、監査人が第一義的に ELC を特定し、コントロールの有効性を評価する。また内部統制監査基準は、監査人の職業的専門家としての判断によってリスクに応じた内部統制監査を実施するべく、原則的な規定となっており、ELC の整備評価について、日本のような例示規定は設けられていない。

ELC の整備評価方法についてインタビューを行った結果、①会社の決定した ELC が記載されている資料を入手し、COSO の内部統制フレームワークに従って当該コントロールの適切性と有効性を独立して評価するとの回答が 100%であった。その場合の会社と監査人のコントロールは、②一致するとの回答は 17%で、一致しないことがあるとの回答は 83%であった。主な回答は下記の通りである。

① 会社の決定した ELC に対して整備評価を実施する (100%)
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 会社が内部統制を整備しているということは、内部統制が文章化されているということ。この文書化にあたるものが、コントロールが記載されている資料となる。会社が文書化したコントロールを無視して、監査人がありもしないコントロールを特定していくことは実務上想定されず、存在するコントロール、つまり会社が整備したコントロールに限って特定することができる。よって、監査人としては内部統制を文書化した資料を会社から入手して、各内部統制の記述に誤りがないかを確認し、コントロールを特定することとなる。</li> <li>● ダイレクト・レポーティングだからといって監査人が ELC を勝手に決定し、評価することはしない。あくまでも日本の内部統制監査と類似しており、会社の作成した資料を入手して、コントロールは適切であるかを確認しつつ、整備評価を実施する。</li> </ul>
① COSO の内部統制フレームワークに従って整備評価を実施する (100%)
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 会社は、COSO の内部統制フレームワークに従って ELC を設定している。監査人は、会社の ELC がフレームワークの 17 個の原則に従っているか、網羅性を確保しているかについて確認する。</li> <li>● 会社は、COSO の内部統制フレームワークに従って ELC を決定しており、監査人は</li> </ul>

当該 ELC がフレームワークに準拠しているかという視点で評価する。
① 独立して整備評価を実施する (100%)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• ダイレクト・レポーティングのため、すべて独立で評価する。</li> <li>• 監査人が依頼した資料を使ってすべて独立で評価する。よって日本よりも証憑をしっかりと検証している。例えば、倫理行動規範があるというコントロールを確認する場合は、倫理行動規範に従業員が携帯しているかまで確認する。日本の内部統制監査では、会社が評価した結果を確認して手続を終わらせている。</li> </ul>
② 会社と監査人のコントロールは一致する (17%)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 基本的に監査の過程で会社とコントロールをつめている。追加すべきキーコントロールについては、その必要性を会社に説明し、会社の納得を得た上でコントロールを合わせるため、結果として整合している。</li> </ul>
② 会社と監査人のコントロールは一致しないことがある (83%)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• ダイレクト・レポーティングであるため、会社が現状のコントロールで十分であると判断するならば、それまでであり、結果としてコントロールがずれる場合もある。</li> <li>• 会社と監査人のコントロールが一致しない場合は、整合するように試みるが、会社の理解が得られなかった場合にはコントロールがずれることとなる。</li> </ul>

以上の回答より、アメリカにおける ELC の整備評価については、ダイレクト・レポーティングを採用しているため、必ず監査人が独立して整備評価を実施する。そして場合によっては会社と監査人が必要と判断するコントロールが一致しない可能性があるということが明らかとなった。

日本ではダイレクト・レポーティングを採用していないので、多くの場合、内部監査人が集めた資料を確認して整備評価を実施している。これに対して、アメリカではダイレクト・レポーティングを採用しているため、必ず監査人がサンプルを選び、自ら資料を入手して整備評価を行なっている。この点において、日本と比較するとアメリカの内部統制監査の方が深度の深い監査となっていることが予想される。

しかし、それ以外は予想とは異なり、ダイレクト・レポーティングであっても、経営者が第一義的にコントロールを特定している。また監査人は、COSO の内部統制フレームワークに記載されている 17 個の原則に基づいて、コントロールの有効性を評価しているということが明らかとなった。ここで、日本の実施基準には、ELC の評価に利用する 42 項目の例示規定があり、そのことがアメリカの監査実務との差になっているのではないかと想定していた。ところが、実施基準の例示あるいは COSO の内部統制フレームワークという違いはあるものの、どちらに準拠するかによって日米の監査実務に大きな差は生じていない

との回答を得た。

また、結果として会社と監査人が必要と判断するコントロールが一致しない場合はあるものの、コントロールが一致しない場合は、監査人が指導的機能を発揮して会社にコントロールを調整するように説得しており、その意味において、日本との顕著な実務差となっていないことが確認できた。

これらの回答を勘案して、整備評価を必ず独立で実施するか否かという違いはあるものの、日米のELCの整備評価に特筆すべき顕著な実務差は生じていないのではないかと考えた。これに関して追加で質問をしたところ、概ね予想通りの回答を得ることができた<sup>330</sup>。主な回答は下記の通りである。

- 日米の監査実務に温度差はあまり感じられない。コントロールの内容が記載されている資料ありきで、会社が設定しているコントロールの妥当性を確認する。会社が設定していなくても重要なコントロールがあれば、それを会社に指導するというのはダイレクト・レポーティングであろうと、インダイレクト・レポーティングであろうと同じである。
- 日米に監査実務の差はない。整備評価をして、リスクを見つけて、リスクに対するコントロールがあるかを確認するというアプローチは日米で同じである。
- ダイレクト・レポーティングとインダイレクト・レポーティングは、特に監査を進めていくなかではあまり変わらない。どちらであろうと、会社とコントロールを合意して監査を進めていく。監査人だけが必要だと思って評価するコントロールについても、会社の協力がないと評価できないので、それであれば会社とコントロールを合わせられるように説明していく。

## (2) 業務プロセスに係る内部統制の整備評価

### i. 日本における PLC の整備評価

日本の内部統制監査基準は、企業に内部統制の機能を構築させるために監査人が指導的機能を発揮できるように、また監査コストをある程度抑えることができるように、ダイレクト・レポーティングをとっていない。よって PLC の整備評価については、経営者が第一

---

<sup>330</sup> ただし、アメリカはダイレクト・レポーティングであるが故に、PCAOB のレビューが厳しく、内部統制にかなり切り込んだチェックを受ける。結果として監査の深度が深くなっており、その点に関しては日米の整備評価の差になっているとの回答があった（インタビュー対象者のうち 2 名）。ダイレクト・レポーティングを採用しているかどうかによって、監査手続自体に顕著な差は発見されなかったが、日米の監査手続の深度には影響を与えていることが予想される。この点に関して、本研究では検討を行わないが、別途考察すべき点である。

義的にコントロールを特定し、その有効性を評価する。

PLCの整備評価方法についてインタビューを行った結果、①業務記述書、フローチャート、リスクコントロールマトリクスを会社から入手し、会社の決定したPLCの適切性と有効性を評価する。よって会社と監査人のコントロールは一致しているとの回答が100%であった。また②評価方法としては、独立して整備評価を実施するとの回答は50%で、リスクによっては、内部監査人が利用した資料をもとに整備評価を実施するとの回答は33%で、内部監査人が利用した資料をもとに整備評価を実施するとの回答は17%であった。そして③ウォークスルー時に、必ず担当者にインタビューを実施するとの回答は67%で、インタビューを実施しないとの回答は33%であった。主な回答は下記の通りである。

① 会社の決定したPLCに対して整備評価を実施する (100%)
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 会社が作成した業務記述書、フローチャート、リスクコントロールマトリクスを入手して、そこに記されているコントロールに対して整備評価を実施する。</li> <li>● キーコントロールについて記載されている業務記述書、フローチャート、リスクコントロールマトリクスを会社から入手し、それに基づいて整備評価を実施する。</li> </ul>
① 会社と監査人のコントロールは一致する (100%)
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 内部統制報告制度が導入された時に、コントロールを会社とつめている。日本ではインダイレクト・レポーティングであるため、仮に会社と監査人の考えにずれが生じた場合には、会社に説明をしてコントロールを整合させる。</li> <li>● コントロールを見直していくなかで、コントロールの不足に気づく場合もある。その場合は、期末日が評価日になるので、それまでの期中を通じて会社と協議し、コントロールを一致させる。</li> </ul>
② 独立して整備評価を実施する (50%)
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 現場の人と直接話をしながら一連の資料を入手する。</li> <li>● 独立して整備評価を実施することが一般的である。</li> </ul>
② リスクによっては、内部監査人が利用した資料をもとに整備評価を実施する (33%)
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 重要だと特定しているものの、そこまで内部統制をしっかり評価する必要性がない場合は、評価シートおよび内部監査人の資料を入手して再実施あるいは依拠によって評価する。売上のこのコントロールはリスクが高い、去年も不備だったためリスクが高いなどと想定される場合には、サンプルを依頼して独立テストで評価する。</li> <li>● ウォークスルーを独立で実施するケースもあるが、会社によっては内部監査人が利用した資料をそのまま監査証拠として使うケースもある。</li> </ul>
② 内部監査人が利用した資料をもとに整備評価を実施する (17%)

- 内部監査室の資料を利用して整備評価を実施する。

③ ウォークスルー時にインタビューを実施する (67%)

- 去年から重要な変更がないことを確認するために、インタビューを実施する。
- 前期から変更がないかについて、前年踏襲の確認ではあるものの、インタビューは実施する。

③ ウォークスルー時にインタビューを実施しない (33%)

- 資料を入手してチェックするレベルで完了している。

ii. アメリカにおける PLC の整備評価

ダイレクト・レポーティングであるアメリカの内部統制監査では、監査人が第一義的に PLC を特定し、コントロールの有効性を評価する。また、ウォークスルー実施時には、会社担当者が実際に利用している資料を利用すること、さらに重要な処理手順が生じるポイントにおいては、会社担当者が内部統制の目的を適切に理解しているかについて、直接質問することが監査基準上で要求されている<sup>331</sup>。

PLC の整備評価方法についてインタビューを行った結果、①業務記述書、フローチャート、リスクコントロールマトリクスを会社から入手し、会社の決定した PLC の適切性と有効性を独立して評価するとの回答が 100%であった。また、②会社と監査人のコントロールについては、一致するとの回答は29%で、一致しないことがあるとの回答は71%であった。そして③ウォークスルー時は、必ず担当者にインタビューを実施するとの回答が 100%であった。主な回答は下記の通りである。

① 会社の決定した PLC に対して整備評価を実施する (100%)

- 会社の設定したキーコントロールに対して整備評価を実施する。日本と違うのは、会社が設定したキーコントロールをベースにするものの、監査人の目で本当にこのキーコントロールでいいのか検討して、每期見直しをする。
- すべてヒアリングで整備評価が始まるというのは現実的ではない。会社が作成した業務記述書、フローチャート、リスクコントロールマトリクスが最初のスタートラインとなる。

① 独立して整備評価を実施する (100%)

- ダイレクト・レポーティングなので、独立で整備評価を実施する。
- 独立で整備評価を実施して、その結果を会社と共有する。監査人の整備評価において不備が発見された場合、当該不備について会社と情報共有する。

<sup>331</sup> PCAOB, AS2201, par.37 and 38.

② 会社と監査人のコントロールは一致する (29%)
<ul style="list-style-type: none"> <li>ダイレクト・レポーティング, インダイレクト・レポーティングどちらであっても, 目指すべきゴールは会社と監査人で概ね変わらない。外部の監査人が評価するか内部の監査人が評価するかの違いはあれど, 本質的なゴールは一緒であるため, 会社と監査人のキーコントロールを合わせている。</li> </ul>
② 会社と監査人のコントロールは一致しないことがある (71%)
<ul style="list-style-type: none"> <li>労力を最小限にしたいため, 基本的に会社とコントロールを合わせるが, 会社の理解が得られない場合には整合しないこともある。</li> <li>コントロールが会社と異なる場合は, 当然会社に伝えて指導を行うが, 会社に断られたらそれまでである。</li> </ul>
③ ウォークスルー時にインタビューを実施する (100%)
<ul style="list-style-type: none"> <li>ウォークスルーでは担当者に質問をして, 実際にどういったプロセスで処理しているのか確認し, 関連する資料を入手する。</li> <li>ウォークスルー実施時には, 担当者はどこを見て, 何をしているのかについて必ずインタビューを行う。日本よりも詳細に質問している。</li> </ul>

以上の回答より, アメリカにおける PLC の整備評価については, ダイレクト・レポーティングを採用しているため, 必ず監査人が独立して整備評価を実施する。そして場合によっては会社と監査人が必要と判断するコントロールが一致しない可能性があるということが明らかとなった。

日本ではダイレクト・レポーティングを採用していないので, 内部監査人が集めた資料を確認して整備評価を実施している場合もある。これに対して, アメリカでは, ダイレクト・レポーティングを採用しているため, 必ず監査人がサンプルを選び, 自ら資料を入手して整備評価を行なっている。また, アメリカではコントロール担当者に必ずインタビューをしており, 日本のように去年からの変更の有無を確認するだけでなく, コントロールをどのように理解しているかまで質問を行なっている。この点において, 日本と比較するとアメリカの内部統制監査の方が深度の深い監査となっていることが予想される。

しかし, それ以外は予想とは異なり, ダイレクト・レポーティングであっても, 経営者が第一義的にコントロールを特定している。そして監査人は, 経営者が特定したコントロールに対して整備評価を実施していることが明らかとなった。また, 結果として会社と監査人が必要と判断するコントロールが一致しない場合はあるものの, コントロールが一致しない場合は, 監査人が指導的機能を発揮して会社にコントロールを調整するように説得しており, その意味において日本との顕著な実務差とはなっていない。

これらの回答を勘案して, 整備評価を必ず独立で実施する, ウォークスルーの際には必



ずインタビューを実施するという違いはあるものの、日米のPLCの整備評価に特筆すべき顕著な実務差は生じていないのではないかと考えた。これに関して追加で質問をしたところ、概ね予想通りの回答を得ることができた<sup>332</sup>。ただし、次の点においては留意すべきである。第一に、アメリカでは会社が設定したキーコントロールに対して整備評価を実施するものの、キーコントロールの妥当性をしっかり検証し、コントロールを毎期見直している。第二に、アメリカでは整備評価を行う際に、キーコントロール以外のコントロールまで必ず確認している。よって、監査手続自体は日米で同じであっても、実施する手続の深度はアメリカの方が日本よりも深いものとなっていることが予想される。この点に関しては、内部統制監査基準の日米差以外に起因する内部統制監査実務の差となっていると考えられる。主な回答は下記の通りである。

- 監査人は、ウォークスルーを実施して会社のすべてのコントロールを把握し、その上でキーコントロールになるものを特定して評価する。このキーコントロールを特定する方法、すなわちウォークスルーと整備評価に関しては日本とアメリカは同様である。
- 基本的には整備評価において日米の差はない。ただし、日本ではウォークスルー調書が薄い傾向にある。すなわち、整備評価で対象になるキーコントロールの資料しか内部監査人が残していないことが多く、それを監査人が利用して評価するため、キーコントロール以外のコントロールを監査人もほとんど評価できていない。アメリカの内部統制監査では、必ずキーコントロール以外の資料も確認して、何月何日にどのような資料を確認したと調書にドキュメントを残す。また、ウォークスルーは、リスクがどこにあるかを見つけてコントロールを選定するためのものであるが、日本ではリスクをあぶり出さずに最初から整備評価調書を作成することが多い。

### 6.3.3 運用評価

日本の内部統制監査基準は、制度導入に伴うコスト負担や実務上の制度対応への負担に配慮をして、内部統制評価の手続の絞込みが可能となるように具体的な例示を盛り込んだ規定となっている。運用評価については、そのサンプル数について、「日常反復継続する取引について、統計上の二項分布を前提とすると、90%の信頼度を得るには、評価対象となる

---

<sup>332</sup> ただし、アメリカはダイレクト・レポーティングであるが故に、PCAOBのレビューが厳しく、内部統制にかなり切り込んだチェックを受ける。結果として監査の深度が深くなっており、その点に関しては日米の整備評価の差になっているとの回答があった（インタビュー対象者のうち2名）。ダイレクト・レポーティングを採用しているかどうかによって、監査手続自体に顕著な差は発見されなかったが、日米の監査手続の深度には影響を与えていることが予想される。この点に関して、本研究では検討を行わないが、別途考察すべき点である。

統制上の要点ごとに少なくとも 25 件のサンプルが必要になる<sup>333</sup>」としている。

一方、アメリカの内部統制監査基準は、監査人の職業的専門家としての判断によって、リスクに応じた内部統制監査を実施するべく原則的な規定となっており、運用評価のサンプル数について、日本のような例示規定は設けられていない。

そこで、これらの監査基準の相違によって運用評価の監査実務にいかなる差が生じているか確かめた結果、日本もアメリカも統計に基づいてコントロール毎にサンプル数を決定しており、特に基準による実務の差は生じていないことが明らかとなった。主な回答は下記の通りである。

サンプル数は統計に基づいて決定（100%）

- サンプル数も、内部監査人への依拠や再実施の割合も監査人の判断で決定している。そこは日米で変わらない。
- サンプル数は統計学に基づいているため、日米で一緒である。また、独立・再実施・依拠を監査人の判断で決定して、再実施や依拠は内部監査人と連携して実施するという点で日米の差はない。ただし、アメリカでは PCAOB による指摘が厳しいため、ウォークスルーを実施するにしても、整備評価や運用評価を実施するにしても、重要と判断したのであれば、そこから出てくる財務報告に使う資料はすべて網羅性が確保されているかまで検証するのがアメリカの内部統制監査である。日本の内部統制監査では、そこまで検証できていないことが多い。
- サンプル数に関しても、内部監査人への依拠割合の決定方法も日米で差はない。ただし、アメリカの内部統制監査は、運用評価に利用するサンプル母集団の網羅性のドキュメントが相当厳しく実施されている。

以上の回答より、運用評価時のサンプル数の決定は、日米ともにコントロール毎に統計に基づいて監査人が決定しており、日本とアメリカの監査実務に相違はないということが明らかとなった。また、運用評価時には内部監査人と連携して監査を進めていくことになるが、内部監査人へ依拠する割合の決定も、日米ともに監査人の判断に基づいており、その点についても監査実務に相違はないことが追加的に確かめられた。ただし、実施する手続自体は日米で同じであっても、アメリカの内部統制監査では運用評価で利用する資料の網羅性までも厳しく検証されており、実施する手続の深度は日本よりも深いものとなっていることが予想される。この点に関しては、内部統制監査基準の日米差以外に起因する内部統制監査実務の差となっていると考えられる。

<sup>333</sup> 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に関する実施基準（2019）、「Ⅲ 財務報告に係る内部統制の監査」4(2)。

### 6.3.4 個別論点

#### (1) 不正の取扱い

##### i. 日本における不正の取扱い

日本の内部統制報告制度は、企業に内部統制を実質的に定着させることを目的として導入されている。そのため、日本の内部統制監査基準は、内部統制監査の過程で不正を発見した場合の取扱いについて規定してはいるものの<sup>334</sup>、アメリカの監査基準のように、不正に対して積極的な規定<sup>335</sup>となっていない。

そこで、内部統制監査における不正の取扱いについてインタビューを実施した結果、不正リスクを認識した場合には、当該リスクに紐づくコントロールの運用評価テストのサンプル数を増やすとの回答が100%であった。また他の回答として、サンプル数を増やすこと以外に、不正リスクを認識した勘定を内部統制の評価範囲に追加的に含めているとの回答があった。しかし、これは内部統制監査ではなく、財務諸表監査に紐づいた対応とのことである。主な回答は下記の通りである。

サンプル数を増やす (100%)
<ul style="list-style-type: none"><li>内部統制監査上は、運用評価テストのサンプル数の増加によって対応することが一般的である。内部統制監査の範囲内においては、不正リスクを特定した内部統制に対し、サンプル数を増やすこと以外に不正リスクを考慮する方法は考えられない。</li><li>内部統制監査の不正対応として考えられるのは、運用評価のなかで件数を増やすことくらいである。</li><li>不正リスクがあるコントロールに対しては、運用評価テストのサンプル数を増やすという対応をしている。それ以外だと、不正リスクがあるものは特別な検討を必要とするリスクを認識することとなるので、三勘定以外でも内部統制の評価対象とするという対応をしている。ただし、それは財務諸表監査に紐づいた対応である。</li></ul>

##### ii. アメリカにおける不正の取扱い

アメリカの内部統制報告制度は、経営者不正に対応することを目的として導入されている。そのため、アメリカの内部統制監査基準は、経営者不正に応じた監査が実施できるような規定となっている。具体的には、AS2201のPar.14に「不正リスクの取扱い」の項目を設けて次のように記している。すなわち、内部統制監査を計画・実施する際には、不正リスク評価の結果を考慮すべきである。そして、ELCの評価およびテスト対象となるコントロー

<sup>334</sup> 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に関する実施基準（2019）、「Ⅲ 財務報告に係る内部統制の監査」4(4)。

<sup>335</sup> PCAOB, AS2201, par.14.

ルの選定時には、会社のコントロールが不正による虚偽表示リスクを十分に発見できるようになっており、また経営者が内部統制を無視するリスクに対応しているかについて評価しなければならないとしている。そして Par.25 では、全社的な内部統制のなかでも、有効な内部統制にとって重要な要素である統制環境<sup>336</sup>については別途規定を設け、監査人が評価する際の留意点を規定している。

そこで、内部統制監査における不正の取扱いについてインタビューを実施した結果、①不正リスクを認識した場合には、当該リスクに紐づくコントロールの運用評価テストのサンプル数を増やすとの回答は100%で、②ELCの評価およびテスト対象となるコントロールの選定時には、会社のコントロールが不正による虚偽表示リスクを十分に発見できるようになっており、経営者が内部統制を無視するリスクに対応しているかについて評価しているとの回答は29%で、③統制環境は他のELCと比較すると監査手続が手厚くなっているとの回答は14%であった。主な回答は下記の通りである。

① サンプル数を増やす (100%)

- 日本と同様に、不正リスクのあるコントロールには、運用評価テストのサンプル数を増やすという対応をしている。

② ELCの評価およびコントロールの選定時に、不正リスクを考慮する (29%)

- 監査計画の段階で、不正に関する特別な検討を必要とするリスクを認識した場合、関連するコントロールは必ず評価する。ただし、これは財務諸表監査に紐づいた対応であり、日本でも同様の監査手続を行っている。
- 不正を防止するための内部統制について、各部長に質問する。例えば、反不正統制という形で、通例でない取引が起きた場合にどういう報告経路になっているのか、決算整理仕訳に関して内部統制がどうなっているのか、関連当事者との取引が発生した場合にどういう承認経路になっているのか、重要な見積り項目が発生した場合にその過程および過程の適切性を確認する統制がどうなっているのかについて質問するといったように、不正に対応する内部統制の有無を確認して評価している。
- 不正リスクに留意してウォークスルーを実施したということを、ウォークスルー調書に記載している。ただし、これはPCAOBレビューへの対応として調書に記している側面が強い。

③ 統制環境を重視する (14%)

- 企業風土がしっかりできているかを評価するために、従業員名簿からランダムに選

<sup>336</sup> 他には、決算財務報告プロセスもその重要性から別途規定が設けられている。PCAOB, AS2201, par.26 and 27.

んだ者に対して、企業の価値観について適切に認識しているか質問をする。他の ELC の評価では、統制環境のようにサンプルをとって評価することはなかった。

以上の回答より、アメリカの監査実務における不正の取扱いは、日本と同様に、運用評価テストのサンプル数の増加によって対応している。そして、不正に関する特別な検討を必要とするリスクを認識した場合に、関連するコントロールを必ず評価するという対応を行なっていることが明らかとなった。しかし、この取扱いは日本と同じく財務諸表監査に紐づく対応とのことである。

また、アメリカでは、「不正に対応する内部統制の有無を確認して評価するために、不正を防止するための内部統制について各部長に質問を実施する」、「不正リスクに留意してウォークスルーを実施したということを、ウォークスルー調書に記載する」、「統制環境を重視した監査手続を実施する」といった対応がなされている。これらに関しては、内部統制監査基準に基づく監査実務の差として認識される。と言っても、「不正リスクに留意してウォークスルーを実施したということを、ウォークスルー調書に記載する」という監査手続は、PCAOB のレビュー対応として調書上に記述を残すという側面が強いとの回答であるため、積極的に監査実務の差になっているということは難しい。また、「不正に対応する内部統制の有無を確認して評価するために、不正を防止するための内部統制について各部長に質問を実施する」「統制環境を重視した監査手続を実施する」といった回答は、一部の回答者から得られたものである。特に統制環境については、統制環境の監査手続に日米で差はなく、ELC のなかで特別に重視した手続を実施しているわけではないとの回答を多数得ている。

これらの回答より、当初の予想からは外れるように、不正の取扱いに係る内部統制監査実務において、日米に特筆すべき顕著な差は発見されなかった。ただし、上記の回答以外に、マネジメントレビューコントロールに対する監査手続を手厚く実施する<sup>337</sup>、全社的な内部統制の評価時に内部通報制度を重視している<sup>338</sup>、パートナーも踏まえてのプレウォークスルーの実施・マネジャーやパートナーも参加しての全社的な内部統制のインタビューの実

<sup>337</sup> マネジメントレビューコントロール (Management Review Controls) とは、①収益予想や経費予算の月次における予実分析、②売上高利益率や売上高費用比率のような指標の分析、③四半期貸借対照表のレビューといったものを監視するコントロールであり、マネジメントが監視する対象について予測を行い、予測と実績を比較分析して、その結果生じた重要な差異については調査を実施し、そして適切な対応を行うといったコントロールである。

(PCAOB, Staff Audit Practice Alert No.11, *Considerations for Audits of Internal Control Over Financial Reporting*, 2013, p.19, p.23.)

<sup>338</sup> 内部通報制度については、子会社からの情報も適切に吸い上げているかまで、細かく評価しているとのことであった。

施によって、不正への対応を行っているとの回答を得た<sup>339</sup>。このことから、アメリカでは AS2201 で規定されている不正への対応以外に、内部統制監査手続の深度を深めることで不正に対応しているものと予想される。よって、この点に関しては、内部統制監査基準の日米差以外に起因する内部統制監査実務の差となっていると考えられる。

## (2) 内部統制評価の省略

日本の内部統制監査基準は、「全社的な内部統制の評価項目（財務報告の信頼性に特に重要な影響を及ぼす評価項目を除く。）のうち、前年度の評価結果が有効であり、かつ、前年度の整備状況に重要な変更がない項目については、前年度の運用状況の評価結果を継続して利用することが可能である<sup>340</sup>」とされている。また PLC について、「前年度の評価範囲に入っていた重要な事業拠点のうち、前年度の評価結果が有効であり、整備状況に重要な変更がない等の場合、当該事業拠点を本年度の評価対象としないことができる<sup>341</sup>」としている。さらに「全社的な内部統制の前年度の評価結果が有効である場合には、財務報告の信頼性に特に重要な影響を及ぼすものを除き、整備状況に重要な変更がないときには、運用状況についても前年度の評価結果を継続利用することが可能である<sup>342</sup>」と規定されている。

これは、基準の簡素化を目的とした、「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」の改訂の際に、内部統制の効率的な運用方法を確立するための見直しの一環として、企業において可能となる基準の簡素化・明確化を行うために導入されたものである。よって、アメリカの内部統制監査基準においては、日本のような取扱いが設けられていない。

そこで、これらの取扱いについてインタビューを実施した結果、日本の内部統制監査で、評価手続の省略を適用した企業を担当したという回答者は 1 名（かつ、1 社）のみであり、その他の回答者においては経験がないとのことである。よって、内部統制評価の省略に係る監査実務について、日米に特筆すべき顕著な差は発見されなかった。ただし、昨今のコロナ禍において、すべての子会社の内部統制の評価が難しく、当該規定を適用することを考えている企業があるとのことであった。

---

<sup>339</sup> プレウォークスルーでは、ウォークスルーでインタビューを実施する前に、パートナーも踏まえたミーティングを開き、プロセスを適切に理解した上で、どこにリスクがあるかを事前に把握しているとのことであった。

<sup>340</sup> 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並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について（意見書）」, 2011 年, 「二 主な改訂点等とその考え方」(2)①。

<sup>341</sup> 同上。

<sup>342</sup> 同上。

### (3) 不備の検討

日本の内部統制監査基準は、制度導入に伴うコスト負担や実務上の制度対応への負担に配慮をして、内部統制評価の手續の絞込みが可能となるように具体的な例示を盛り込んだ規定となっている。内部統制の不備の検討については、不備を検討する際の金額的重要性の判断指針として「連結税引前利益の概ね5%」という数値を具体的に示している<sup>343</sup>。

一方、アメリカの内部統制監査基準は、監査人の職業的専門家としての判断によって、リスクに応じた内部統制監査を実施するべく原則的な規定となっており、内部統制の不備の検討について、日本のような例示規定は設けられていない。

そこで、不備の検討についてインタビューを実施した結果、日本では、監査人の判断に基づいて検討をしているとの回答は83%で、連結税引前利益の概ね5%を判断指針として利用しているとの回答は17%であった。それに対してアメリカでは、監査人の判断に基づいて検討しているとの回答が100%であった。

以上の回答より、日本では連結税引前利益の5%を判断指針として利用しているとの回答が一部あったものの、多くの場合は、アメリカと同様に監査人の判断に基づいて検討していることが確かめられた。よって、不備の検討に係る監査実務において、日米に特筆すべき顕著な差は発見されなかった。主な回答は下記の通りである。

監査人の判断に基づいて検討する
<ul style="list-style-type: none"><li>日米ともに、量的と質的な側面で判断し、不備が <b>material weakness</b>、開示すべき重要な不備になるかどうかを検討する。量的側面では、監査チームで決定した重要性を判断基準として不備を検討しており、その後、補完統制があるかまで確認する。</li><li>重要性の基準値に基づいて量的に判断し、また質的に判断する。そこで日米の差はない。それ以外には、不備を経営者が2年連続直さない、あるいは、ある程度の不備が続く場合、経営者がその不備に対応して整備を改善しないということで <b>material weakness</b>、開示すべき重要な不備に該当するというものはある。</li><li>結果として、不備の量的側面の判断基準が連結税引前の5%となることはあるものの、一概に5%を使っているわけではない。考え方に日米の差はない。</li></ul>
連結税引前利益の5%を利用する
<ul style="list-style-type: none"><li>日本の場合、重要な不備に該当するかは、あくまでも連結税引前利益の5%で判断している。</li></ul>

<sup>343</sup> 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に関する実施基準（2019）、「II 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」1②、「III 財務報告に係る内部統制の監査」4(2)④。日本公認会計士協会（2020）、189項。

## 6.4 調査結果の含意

本章では、監査現場に携わっている監査人にインタビューを実施し、第5章で明らかにした日米の内部統制監査基準の相違が、監査実務において具体的にどのように反映されているのかについて確かめた。これを踏まえ、以下において日本における内部統制監査の現状と問題、および、その内在的な要因について検証する。

インタビューの結果、主な監査実務の相違点になっているのは、監査計画時の評価範囲の絞込みであることが確認できた。アメリカでは、リスクを考慮して決定した重要な勘定に基づいて内部統制の評価範囲を決定するため、企業によって対象となる評価範囲は異なってくる。一方、日本においては、全社的な内部統制の評価範囲や業務プロセスに係る内部統制の重要な事業拠点の決定に関しては、実施基準の例示規定を参考にしつつも、過年度に不正が発生した等の事情を考慮して監査人の判断で評価範囲を広げる場合もある。ところが、評価対象にする業務プロセスについては、財務諸表監査の基準に紐づいて評価範囲を増やすことはあるものの、内部統制監査基準に紐づく対応としては、実施基準の例示である売上・売掛金・棚卸資産の三勘定を評価範囲としていることが明らかとなった。

もちろん、監査計画時の評価範囲の絞込み以外にも、日米の監査実務に異なる点はいくつか発見された。以下の通りである。

- アメリカはダイレクト・レポーティングであるため、ウォークスルーおよび整備評価を実施する際には、必ず監査人が独立して手続を実施する。また、会社と監査人の間で必要と判断するコントロールに相違が生じた際に、会社の合意が得られない場合は、両者のコントロールが一致しないことがある。一方、日本はダイレクト・レポーティングを採用していないため、リスクが低いと判断される場合には、内部監査人が利用した資料に基づいてウォークスルーおよび整備評価を実施することがある。また、会社と監査人の間で必要と判断するコントロールに相違が生じた場合には、必ず会社と調整して両者のコントロールを一致させる。
- アメリカのウォークスルー実施時には、重要な処理手続が生じるポイントについて、会社担当者が内部統制の目的を適切に理解しているか必ず直接質問をしている。一方、日本では、インタビューを実施して去年からの変更点の有無を確認する場合もあるが、インタビューを実施しないで資料の確認のみで終える場合もある。
- アメリカでは、内部統制監査における不正リスクの対応として、一部ではあるものの、運用評価手続のサンプル数を増やすこと以外に、全社的な内部統制の評価およびコントロールの選定時に不正リスクを考慮する、あるいは、統制環境を重視した監査手続を実施している。一方、日本では、運用評価手続のサンプル数を増やすことのみで対応している。
- 日本では、一定の条件を満たせば、内部統制の評価手続を一部省略することができる



という独自の取扱いがある。実際に1名(かつ、1社)のみであるものの、当該取扱いを適用した経験があるという回答を得た。

- 内部統制監査において不備が発見された場合には、アメリカでは監査チームで決定した重要性を量的側面の判断指標としている。一方、日本では、多くの場合はアメリカと同様に監査チームで決定した重要性を量的側面の判断指標としているものの、実施基準に記載の連結税引前利益の5%を判断指針としているとの回答が一部あった。

このように、日米の監査実務の相違点はいくつかあげることができる。しかし、これらの相違点は、場合によっては日米の監査実務の差になるというものであり、積極的に主張できる明確な日米差ではないと判断した。

そして、上記以外の内部統制監査手続については、日本とアメリカで相違がないことが明らかとなった。整備評価については、日米ともに会社の決定したコントロールが記載されている資料を入手し、当該コントロールに対して整備評価を実施する。運用評価については、運用評価時のサンプル数の決定は、日米ともにコントロール毎に統計に基づいて監査人が決定する。また、運用評価時には内部監査人と連携して監査を進めていくことになるが、内部監査人へ依拠する割合の決定も、日米ともに監査人の判断に基づいて決定していることが確かめられた。

なお、アメリカの内部統制監査では、会社が決定したコントロールの内容を毎期検討して見直している、整備評価の際にはキーコントロール以外のコントロールもすべて確認している、運用評価の母集団の網羅性のドキュメントが日本よりも厳しくなっている、不正の取扱いとして、例えば内部通報制度に係るコントロールを詳細に検討しているとのことであった。このことから、日米で実施する監査手続自体は同じであっても、監査手続の深度の深さについて日米で差が生じていることが明らかとなった。しかし、これらの実務の差は、内部統制監査基準の日米差以外に起因する内部統制監査実務の差となっていると考えられるため<sup>344</sup>、内部統制監査基準を切り口として監査実務の差を考察する本研究においては、検討の対象外としている。

以上から、日米の内部統制監査実務で顕著な差となっているのは、監査計画時の評価範囲の絞り込み、特に日本において、業務プロセスに係る内部統制の評価範囲を決定する際に三勘定に絞るプロセスであると考えられる。ここで、日本の監査実務で三勘定に絞るのは、三勘定が重要だと監査人が判断した結果なのか、あるいは内部統制監査基準に例示されている結果なのか、追加的にインタビューを実施した。その結果、日本の監査実務で三勘定に

---

<sup>344</sup> 日米の内部統制監査における深度の差は、監督官庁の指摘の厳しさによるものであると多くの回答を得た。つまり、日本の金融庁による指摘よりも PCAOB による指摘の方が厳しいため、アメリカの監査の方がより深度の深いものとなっているのではないかと予想される。

絞るのは、制度としての慣行によるものであるとの回答をすべてのインタビュー対象者から得た。主な回答は下記の通りである。

- 三勘定に絞るのは制度対応である。
- 業務プロセスに係る内部統制の評価範囲を三勘定とするのであれば、財務諸表のレビューなどをする過程で三勘定以外にリスクがないと判断したことを明確に調書に残す必要がある。しかし、日本では特に判断しないで、単に三勘定でよしとしている傾向が強い。三勘定に絞っているためリスクに対する意識が低くなり、実務では、リスクがどこにあるかを適切に評価することができていないと感じる。
- 内部統制報告制度導入時の指針をもとに、監査法人が作った内部統制評価がベースにある。監査基準自体が変わらなければ、不正などの問題がない限り、おそらくこのまま三勘定を評価範囲とする慣習的なもので進んでいく。
- 実施基準に示されているため三勘定を評価範囲にしている。ここをみておけば監査上は問題ないという視点から評価範囲を三勘定に決定し、三勘定に関するコントロールについて何かは評価しないといけないため、会社の中にあるコントロールの中から、キーコントロールを決定しているという実務の傾向がある。本当にリスクがあるかどうかという視点で評価範囲を絞り込んだり、広げたりということが日本の監査実務は弱い。
- 実施基準に書かれているので慣行的に三勘定を使っている。本来であれば、リスクを把握して、監査人が十分と判断したもので評価範囲を決定すべき。例示が記されていることで、監査人がそれに頼ってしまっている。

最後に、内部統制報告制度の歴史的考察、内部統制監査基準の比較分析、および今回のインタビューで得た回答を勘案して、次のような推論が可能となる。すなわち、日本では企業に内部統制を実質的に定着させることを目的として内部統制報告制度が導入されたことから、経営者が自ら内部統制を構築して評価しやすいように、またコストをある程度抑えることができるように、ダイレクト・レポーティングは採用せず、内部統制評価の手續の絞り込みが可能となるように具体的な例示を盛り込んだ監査基準が設定された。

インタビューから、監査現場においてはダイレクト・レポーティングを採用するか否かで大きな差は発見されず、また、程度の差はあれど、多くの監査手續においては例示規定を考慮しつつも、監査人の判断で追加的な対応が図られていることも確かめられた。ただし、業務プロセスに係る内部統制の評価範囲を決定する際の三勘定の例示については、制度対応として慣習的に利用している側面があることが明らかとなった。このことから、監査基準に業務プロセスに係る内部統制の評価範囲を絞り込むための三勘定を例示することによって、監査人の職業的専門家としての判断プロセスが減り、企業によって異なるリスクがあるにも関わらず、制度の慣行として評価対象を三勘定とする傾向があると推論可能

である。そして、この状況が、各方面から日本の内部統制監査の実効性に疑問を投げかけられている内部統制監査の問題を具現しているものとして位置付けられるといえよう。

## 第7章 総括と展望

本章では、本研究の総括を行い、残された課題および今後の展望について述べる。

### 7.1 各章の要約

金融庁に設置された「会計監査の在り方に関する懇談会」による提言をはじめ、日本公認会計士協会および日本公認会計士協会近畿会から、内部統制報告制度への提言が行われていることを受け、日本の内部統制報告制度は改善の必要に迫られている。そこで第1章では、内部統制報告制度のなかでも、特に内部統制監査の実効性を確保するための改善策を提示する前提として、内部統制監査の現状と問題を把握し、その内在的な要因を明らかにすることを本研究の目的として示している。

第2章では、日本およびアメリカの内部統制監査に係る先行研究の棚卸しを実施している。これは、一定の範囲内ではあるものの、両国の内部統制監査について現時点で明らかになっている論点を整理するなかで、日本における内部統制監査への分析視点を見出すことを目的としている。

アメリカの先行研究によると、一部において、財務諸表監査と内部統制監査の一体監査における失敗、監査報告書における情報開示の失敗、そして内部統制監査基準の改訂における失敗が指摘されている。しかし、他の先行研究では反対の主張が行われていた。具体的には、リスクに見合っただけで監査報酬が変動していることなどから、内部統制監査で発見したリスクは財務諸表監査に適切に反映できており、また、AS5へ基準を改訂したことで、効果的かつ効率的な監査が実施できるようになったとされている。そして、内部統制監査のコントロールテストによって多くの内部統制の不備を監査人が発見できていると説明されている。このことから、アメリカでは、完璧ではないにしても、リスクに基づいた効果的かつ効率的な内部統制監査が実施されており、コントロールテストで適切に不備を発見し、発見したコントロールのリスクを十分に財務諸表監査に反映できていることが推測できる。

一方、日本の先行研究では、アメリカと同様に、内部統制監査で発見したリスクを適切に財務諸表監査に反映できているものの、内部統制の潜在的なリスクを企業に適切に伝えられていないことが一部で指摘されている。また、全社的な内部統制の評価が、その難しさから形式的になっていることが示されている。さらに、実務家へのアンケート調査、開示すべき重要な不備の事例分析からは、内部統制監査が整備評価、運用評価ともに形式的なものになっていると指摘されている。このことから、日本では、全社的な内部統制だけでなく、業務プロセスに係る内部統制や決算財務報告プロセスに至る内部統制の整備、運用評価もともに、形式的・表面的なものにとどまっている側面があると予想される。

日米の内部統制監査の特徴からみると、日本の先行研究で指摘される内部統制監査が形

式的になっているという問題は、内部統制報告制度の仕組みそれ自体に内在する問題ではなくて、日本における制度固有の問題であると考えられる。また、アメリカを範として内部統制報告制度を導入したにもかかわらず、日米の内部統制監査の特徴が異なるということは、内部統制報告制度の導入時に、あるいは、制度を導入した後の運用時に何らかの相違があるのではないかと予想される。そして、その相違点に、先行研究では触れられていない日本の内部統制監査に潜む内在的要因があるのではないか。

そこで本研究では、日本における内部統制監査への分析視点を以下 2 点におき、日本の内部統制監査の現状と問題、およびその内在的要因について検討している。第一に、現状の内部統制監査に至る歴史的経過、すなわち、アメリカおよび日本において内部統制が認識されるようになり、内部統制報告制度が導入されるに至った経緯に着眼した。第二に、内部統制報告制度を導入した後の運用面、すなわち、アメリカおよび日本において実施されている内部統制監査の特徴に着眼し、その内在的要因を析出しようとした。

具体的には、歴史的考察により、日本とアメリカにおける内部統制報告制度の導入経緯を整理することで、内部統制報告制度が導入された目的を明確にした。次に、日本とアメリカの内部統制監査基準の比較分析を通じて、日米における内部統制報告制度導入の目的が内部統制監査基準にどのように反映されているのかについて検討している。そして、監査実務経験者へのインタビューによる検証も踏まえた上で、日本の内部統制監査の現状と問題を把握して、その内在的要因を考察した。

第 3 章では、アメリカにおいて内部統制が監査の局面で認識されるようになり、財務諸表監査において内部統制評価を実施するようになった経緯を明らかにした。その上で、新たに内部統制報告制度を導入し、内部統制監査における内部統制の評価という追加的な監査手続が実施されるようになった経緯について考察を行い、内部統制報告制度が導入された目的を検討している。

アメリカで監査制度が始まった当初、企業の内部統制は監査において利用できるほど整備されておらず、監査実務で内部統制を利用することは想定されていなかった。当時の監査人は、経営者に従属した立場で監査を行っており、監査人は企業の内部統制の構築を担っていた。その後、信用目的のための貸借対照表監査が行われるようになると、監査を実施しない期中取引の正確性を担保するために、内部統制を監査の過程で認識し始めた。

その後、財務諸表監査が始まり、企業規模が大きくなると、すべての取引を検証するには限界があるとして、監査人は試査の範囲を決定するために内部統制の信頼性を評価するようになった。その当時においては、試査の範囲を決定するという意味に限定した内部統制の評価には責任を負うものの、経営者不正までを視野に入れた内部統制の評価には責任を負わないという姿勢を監査人はとっている。監査コストの増加と監査人の責任が増えることを懸念していたのである。

ところが、度重なる会計不正を受け、期待ギャップが広がるなかで、監査人として経営者不正までを考慮した内部統制の評価に責任を負うべきであるという姿勢へと変わってい

った。財務諸表監査ではリスク・アプローチという考え方が導入され、以前は試査の範囲を決定するために限られた範囲の内部統制の信頼性を評価していたものが、経営者不正に対応するために統制環境までを含めた広い範囲の内部統制のリスクを評価することが求められた。リスク・アプローチの考え方のもと、リスクの高い項目に監査資源を十分に投資することで、経営者不正までも視野にいれた効果的な監査へと移り変わっていった。

しかし、リスク・アプローチの監査を導入した後にも会計不正は後を立たず、会計監査の制度に携わっている人々によって多くの議論が行われている。そのなかで、2002年にエンロンやワールドコムといった巨大企業の会計不正を受け、内部統制報告制度が導入された。そして、監査人は内部統制監査において内部統制の評価を実施し、内部統制の有効性についての監査意見を表明するようになった。

このような経緯から、アメリカでは、既に財務諸表監査において内部統制評価を行っていたなかで、内部統制監査における内部統制の評価を追加的に求められるようになったのには、財務諸表監査のなかでの経営者不正への対応とは別のアプローチによって、経営者不正に対応することが考えられていたと推論される。

第4章では、日本の財務諸表監査において内部統制の有効性を評価するようになった経緯を明らかにした。その上で、新たに内部統制報告制度を導入し、内部統制監査における内部統制の評価という追加的な監査手続が実施されるようになった経緯について考察を行い、内部統制報告制度が導入された目的を検討している。

日本では、戦後の占領政策の一環としてアメリカから財務諸表監査が導入された。導入当初から、試査と内部統制は紐付けて考えられており、監査人は試査の範囲を決定するために内部統制を評価していた。その後、アメリカの監査制度の変遷の影響を受けて、財務諸表監査にリスク・アプローチの考え方が取り入れられると、経営者不正を視野に入れた内部統制のリスクを評価するようにならなくなっていった。

このように、リスク・アプローチが導入され、財務諸表監査において経営者不正を考慮するようになったものの、その後、西武鉄道の有価証券報告書における不実記載が発覚した。これを契機に、日本ではディスクロージャー制度の信頼性を回復するための施策が検討されている。そして時期を同じくして、アメリカでは内部統制報告制度導入への対応が図られており、このアメリカの影響を受けて、日本においても内部統制報告制度の導入が進められた。その結果、監査人は財務諸表監査の評価とは別に、内部統制監査において内部統制を評価するようになった。

このように、アメリカを参考にして、日本へ内部統制報告制度を導入した経緯に鑑みると、アメリカおよび日本の内部統制報告制度の目的は同じであるかのように思われる。ところが、内部統制報告制度導入時の日本企業における内部統制の整備状況、および内部統制報告制度の導入に至るまでの議論を勘案することで、日米の内部統制報告制度がその導入に際して目的とする課題のウェイトは大きく相違しているといえる。

アメリカでは貸借対照表監査が行われていた際に、僅かながらではあるものの、既に内

部統制の存在は認識されていた。そして財務諸表監査が行われるようになると、実務上の必要性から監査の過程で内部統制が強く認識されるようになり、また1977年にFCPAが制定されると、監査人だけでなく企業の経営者も、内部統制の整備運用に注力している。そして、同じく1977年にマネジメント・レターが制度化されると、内部統制報告の実務がアメリカで始まった。アメリカでは、この当時から会計監査の制度に携わっている人々によって、経営者不正に対処する手段としての内部統制報告制度について、幾度となく議論が交わされており、その最終的な結論として内部統制報告制度の実現に至っている。

それに対して日本では、アメリカから財務諸表監査を導入して、1950年に初めて監査基準を公表した当初から、試査を実施するための受入体制として内部統制を認識していた。しかし、アメリカのように、実務上の必要性から監査の過程で内部統制が認識され、さらにFCPAの制定によって内部統制が漸進的に実務社会に浸透していったという経緯は辿っていない。このような日本の背景から、内部統制報告制度導入時における企業経営者の内部統制に対する意識は相当に希薄であったとされ、日本企業の内部統制は脆弱であったと考えられた。すなわち、日本において財務諸表監査が実施された当初から、内部統制という用語は形式上理解されていたものの、それを企業に適用して運用する実質的な意義については実務社会から理解を得ておらず、内部統制は未だその実態を伴ったものではなかったのではなかろうか。

また、FDICIAと同様に金融機関の内部統制の評価に外部監査を導入した際に、日本では内部統制報告の実務が取り入れられるようになった。ところが、FDICIAの制定時のように、会計監査の制度に携わっている人々による議論の末に内部統制報告が実施されるようになったわけではない。日本においては、バーゼル銀行監督委員会の指示によって金融検査マニュアルが導入されたことを契機として、金融機関を対象とした内部統制報告の実務が始まっている。そして、一般企業を対象に内部統制報告制度を導入するに至った経緯についても、アメリカのような会計監査の制度に携わっている人々による多くの議論は行われてはいない。内部統制報告制度の導入がアメリカで図られていることに影響を受け、金融庁が内部統制報告制度の導入を企図し、その後、制度の導入に向けて畳み掛けるように関係する基準等が設けられている。このことから、日本の内部統制報告制度は、長い年月の議論のなかで培った、経営者不正に対応していかなければならないという強い内需的要因によって制度化されたものではないことがうかがえる。

このような内部統制報告制度導入時の日本企業における内部統制の整備状況、および内部統制報告制度の導入に至るまでの議論に鑑みて、日本では、アメリカのように経営者不正への対応を目的として内部統制報告制度を導入したのではなく、内部統制報告制度の導入によって、企業に内部統制を実質的に定着させることを中心目的として捉えていたといえる。

第5章では、日米における内部統制報告制度導入の目的の相違が、内部統制監査基準にどのように反映されているかについて、両国の内部統制監査基準の比較分析を通じて考察

した。その上で、日本における内部統制監査の問題、およびそこに内在する要因を明らかにしている。本研究においては、日米の内部統制監査を比較するために、内部統制監査基準を共通する指標としている。これは、監査基準は客観的な指標となり得ること、また、より詳細な監査手続レベルで内部統制監査の比較分析を実施できるためである。

アメリカでは、経営者不正に対応していくという目的のために内部統制報告制度が導入されたことから、内部統制監査基準は経営者不正に応じた監査が実施できるような規定となっている。そこでは、監査基準が細則的な規定であると、標準化されたチェックリストを利用した内部統制監査が実施され、企業によって特有の問題やリスクがあるにもかかわらず、すべての企業に同じ内部統制監査が適用されてしまうことになると考えられた。そのため、経営者不正に対応できるように、監査人の職業的専門家としての判断によってリスクに応じた内部統制監査を実施するべく、原則的な規定が設けられている。

また、「不正リスクの取扱い」という項目を監査基準上に設け、監査人は、リスクの高い領域である経営者不正に注意を払う必要があるとして、不正リスクに対応する内部統制について追加的な取扱いを示している。さらにアメリカの内部統制監査基準では、全社的な内部統制のなかでも統制環境については別途規定を設け、統制環境の評価すべき内容を示している。統制環境は経営者不正に対応する内部統制となるため、慎重に評価すべきと考えられていることがわかる。

一方、日本では、企業に内部統制を実質的に定着させることを目的として内部統制報告制度が導入された。そこでは、企業に内部統制の機能を構築するために監査人が指導的機能を求められたこと、また監査コストへの配慮から、アメリカのダイレクト・レポーティングは採用されなかった。そして、企業に内部統制を実質的に定着させるためには、新たに導入する内部統制報告制度がそもそも企業に受け入れられるものでなくてはならなかった。そのため、経営者が自ら内部統制を構築して評価しやすいように、また、コストをある程度抑えることができるように、内部統制評価の手続を絞り込むことができる具体的な例示を規定した監査基準が設けられた。具体的には、①評価範囲の絞り込み、②全社的な内部統制の評価項目、③運用評価手続におけるサンプル数、④不備の検討についての数値基準等が例示されている。また、一定の条件を満たせば、全社的な内部統制や業務プロセスに係る内部統制の評価を一部省略することができることも示されている。

このように、内部統制監査基準の比較分析を通じて、内部統制報告制度導入の目的の相違が、日米の内部統制監査基準に反映されていることを明らかにした。そしてこれを踏まえて、日本における内部統制監査の問題、およびその内在的な要因を検討した。

上述の通り、日本では企業に内部統制を実質的に定着させることを目的として、内部統制報告制度が導入されたことから、ダイレクト・レポーティングは採用されず、また、内部統制監査基準に内部統制評価の手続を絞り込むことができる具体的な指針が設けられた。ダイレクト・レポーティングを採用していない日本の内部統制監査では、第一義的に経営者が内部統制の評価範囲を決定し、テスト対象のコントロールを選定して内部統制を評価



することを前提としている。監査人としては、経営者の評価範囲等で改善が必要と判断される場合には改善を要求することとなっているが、あくまでも第一義的な評価者は経営者が位置付けられている。このことは、第一義的に監査人が内部統制の評価範囲を決定し、テスト対象のコントロールを選定して内部統制の評価を行うといったアメリカのダイレクト・レポートングと比較すると、内部統制監査における監査人の判断プロセスが少なくなっていることが予想される。

そして、内部統制監査基準に具体的な例示を多く設けている取扱いもまた、監査人の判断プロセスを少なくさせている一つの要因と考えられる。すなわち、アメリカにおいてAS2からAS5へ基準を改訂する際の議論のなかで、監査基準に詳細な規定を設けてしまうと、その規定は遵守すべき「チェックリスト・アプローチ (checklist approach)」になってしまふ可能性があることと捉えられていた。日本の監査基準はAS2のような詳細な規定ではなく、具体的な規定を設けているという違いはある。しかし、具体的な例示を盛り込んだ規定を示すことで、監査人は監査基準の例示に沿った監査を実施するようになってしまい、その結果として、監査人の職業的専門家としての判断を要するプロセスが少なくなり、企業のリスクの異同に関わらず、標準的な内部統制監査が実施されるという現状をまねいているのではないのだろうか。

そしてこの状況が、金融庁から内部統制報告制度の運用の実効性確保を図っていくべきであると指摘され、日本公認会計士協会や日本公認会計士協会近畿会から内部統制の評価が形式的にならないよう、内部統制報告書および監査制度について抜本的な見直しを行うべきであると提言される、日本の内部統制監査がもつ内面の問題を現しているのではないかと考えられる。

第6章では、監査現場に携わっている監査人にインタビューを実施し、第5章で明らかにした日米の内部統制監査基準の相違が、監査実務において具体的にどのように反映されているかについて確かめた。その上で、実務における日本の内部統制監査の現状と問題、および、その内在的な要因について検証した。

インタビューの結果、主な監査実務の相違点になっているのは、監査計画時の評価範囲の絞込みであることが確かめられた。アメリカでは、リスクを考慮して決定した重要な勘定に基づいて内部統制の評価範囲を決定するため、企業によって対象となる評価範囲は異なってくる。一方、日本においては、全社的な内部統制の評価範囲や業務プロセスに係る内部統制の重要な事業拠点の決定に関しては、実施基準の例示規定を参考にしつつも、過年度に不正が発生した等の事情を考慮して監査人の判断で評価範囲を広げる場合もある。ところが、評価対象にする業務プロセスについては、財務諸表監査の基準に紐づいて評価範囲を増やすことはあるものの、内部統制監査基準に紐づく対応としては、実施基準の例示である売上・売掛金・棚卸資産の三勘定を評価範囲としていることが明らかとなった。

ここで、日本の監査実務で三勘定に絞るのは、三勘定が重要だと監査人が判断した結果なのか、あるいは内部統制監査基準に例示されている結果なのか、追加的にインタビュー

を実施した。その結果、日本の監査実務で三勘定に絞るのは、制度としての慣行によるものであるとの回答をすべてのインタビュー対象者から得た。

このような回答から、次のような推論が可能となる。すなわち、日本では企業に内部統制を実質的に定着させることを目的として内部統制報告制度が導入されたことから、経営者が自ら内部統制を構築して評価しやすいように、またコストをある程度抑えることができるように、ダイレクト・レポーティングは採用せず、内部統制評価の手續の絞込みが可能となるように具体的な例示を盛り込んだ監査基準が設定された。

インタビューから、監査現場においてはダイレクト・レポーティングを採用するか否かで大きな差は発見されず、また、程度の差はあれど、多くの監査手續においては例示規定を考慮しつつも、監査人の判断で追加的な対応が図られていることも確かめられた。ただし、業務プロセスに係る内部統制の評価範囲を決定する際の三勘定の例示については、制度対応として慣習的に利用している側面があることが明らかとなった。このことから、監査基準に業務プロセスに係る内部統制の評価範囲を絞り込むための三勘定を例示することによって、監査人の職業的専門家としての判断プロセスが減り、企業によって異なるリスクがあるにも関わらず、制度の慣行として評価対象を三勘定とする傾向があると推論可能である。そして、この状況が、各方面から日本の内部統制監査の実効性に疑問を投げかけられている内部統制監査の問題を具現しているものとして位置づけられるといえよう。

## 7.2 残された課題と今後の展望

### (1) 残された課題

本研究において、残された課題は次の二点である。

第一に、本研究におけるインタビュー調査は、主に製造業に特化している監査人に対して実施している点である。もちろん、本研究において製造業に焦点を絞った経緯には、日米の監査実務の比較可能性をできるだけ確保するために、日本の上場企業の大部分を占めている製造業に絞ってインタビューを実施したというところである。しかし、母集団の網羅性という観点においては、小売業や情報・通信業などの他の業種に特化している監査人にも幅広くインタビューを実施する必要がある。

第二に、日米の監査実務を比較分析するにはいくつかの切り口が考えられるなかで、本研究においては、日米の内部統制監査基準を切り口としている点である。例えば、一般的によく指摘されるのは、監査報酬を切り口とした監査実務の相違である<sup>345</sup>。他にも、今回のインタビューの回答のなかで出てきた、財務諸表監査と内部統制監査へかける監査コストのバランスの違い、監督官庁の指摘レベルの違い、パートナーの責任の重さの違い、訴訟頻

<sup>345</sup> 例えば、監査人・監査報酬問題研究会『わが国監査報酬の実態と課題』日本公認会計士協会出版局、2012年、227-230頁。

度の違い、内部監査人の能力の違いなどが日米の内部統制監査実務の相違点を整理する切り口になりうる。なかでも、財務諸表監査と内部統制監査のコストバランスの違いについては多くの回答者が指摘する事項である。日本の監査では内部統制監査への意識が低く、財務諸表監査を重視する傾向がある。この状況でたとえ監査報酬が増えたとしても、結局は財務諸表監査へかける監査コストが増えるだけであり、内部統制監査の改善へとはつながらないという意見が見られた。このように、監査報酬などの数値だけを単純に比較しては気付くことができない問題が日本の内部統制監査制度には潜んでおり、新たな制度設計へ役立つ研究を行うには、幅広い切り口から実務家への検証作業を行うことが必要となろう。

## (2) 今後の展望

本研究において、日本とアメリカでは内部統制報告制度を導入する目的が異なることから、内部統制監査基準にいくつかの相違点が発見された。また、この監査基準の相違が日米の監査実務の実質的な相違に繋がっていることが明らかとなり、その検討を通じて、日本の内部統制監査における問題の所在をより明確にすることができた。

日本の内部統制報告制度は、企業に内部統制を実質的に定着させることを目的として導入されたことから、経営者が自ら内部統制を構築して評価しやすいように、またコストをある程度抑えることができるように、内部統制評価の手続を絞り込むことができる具体的な例示を盛り込んだ監査基準が設定された。そして、なかでも業務プロセスに係る内部統制の評価範囲を決定する際の実施基準における三勘定の例示については、実務でも明確に準拠されていることがインタビューで明らかとなった。このことから、三勘定を監査基準に例示することによって、監査人の職業的専門家としての判断プロセスが減り、企業によって異なるリスクがあるにも関わらず、制度の慣行として業務プロセスに係る内部統制の評価対象を三勘定とする傾向があるのではないかと予想し、また、このことが各方面から日本の内部統制監査の実効性に疑問を投げかけられている内部統制監査の問題を具現しているものとして位置付けた。

ただし、本研究は今日の内部統制監査基準のあり方を問題視してはいるものの、内部統制監査基準のすべてを否定するものではない。つまり、内部統制報告制度の導入が、企業への内部統制の実質的な定着を目的としていたのであれば、経営者が自ら内部統制を整備運用し、評価がしやすいようにできるだけ具体的な監査基準を作る必要があったろうし、また円滑に内部統制報告制度を導入するために、コストを可能な限り抑えることができるよう評価範囲を絞り込んだ監査基準を作る必要があったのかもしれない。そして内部統制報告制度が導入された結果として、今日においては上場企業で内部統制という概念が十分に

浸透していることから判断すると、当初の導入目的は適切に達成されている<sup>346</sup>ということも可能であろう。

しかし、内部統制報告制度が導入されて10年以上が経過した現在、内部統制監査の実効性が厳しく問われている状況からすると、内部統制監査基準は目的を果たし終えた後、何ら変化のないままに適用され続けることで陳腐化してしまっており、今現在求められている目的には対応できていないのではないかと考える。すなわち、企業に内部統制を実質的に定着させることを目的としていた内部統制報告制度における内部統制監査の当初の役割は十分に果たし終えており、次のステップとして従来とは異なる役割が内部統制監査に求められるようになってきていることは無視しえない。そこで、内部統制監査の実効性を確保するために、内部統制監査を実施して監査意見を表明する目的を再度検討し、今日において求められる内部統制報告制度の目的に見合った内部統制監査基準へと改訂していく必要がある。

ここで、内部統制報告制度の目的を再度検討する際には、内部統制報告制度導入の原点に回帰することが重要となろう。日本では、西武鉄道の有価証券報告書における不実記載など、証券取引法上のディスクロージャーをめぐる不適正な事例が多発していたことを受けて、ディスクロージャーの信頼性を確保する必要性に迫られていた。そして、ディスクロージャーの信頼性を確保するためには、開示企業における内部統制の充実を図る方策を検討すべきとして、アメリカを参考に日本へ内部統制報告制度を導入したのであった<sup>347</sup>。ただし、その当時の日本企業では内部統制というものが十分に浸透している状況ではなかったため、まずは内部統制を実質的に定着させることを目的とした制度作りが行われた。そのため、経営者や監査人が混乱することなく、内部統制を整備運用そして評価ができる工夫を施した日本独自の内部統制監査基準が設けられたのである。

しかし、制度導入から月日が経過し、内部統制が日本の上場企業に浸透してきたのであるならば、内部統制報告制度導入時の本来の目的である、ディスクロージャーの信頼性を確保するための内部統制報告制度へと変わっていく必要がある。そのためには、多くの例示規定を含むことで、リスクの異なる企業に同じような内部統制監査が行われてしまう危険性のある内部統制監査基準ではなくて、監査人の判断を駆使して、企業のリスクに見合った内部統制監査が促されるような内部統制監査基準へと改訂していくべきである。

その際に、内部統制監査基準を切り口として日本の内部統制監査が有する内面の問題を明らかにしようとした本研究の成果は、今後の内部統制報告制度の改訂に向けての重要な論点を提起し得たと考える。

---

<sup>346</sup> 町田祥弘「内部統制報告制度の現状」『企業会計』第64巻第1号、2012a年、76-77頁。

<sup>347</sup> 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並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について（意見書）」、2007年、「一審議の背景」(1)。

## 参考文献

- 阿部泰久「企業の立場からみた内部統制制度の簡素化」『企業会計』第63巻第7号,2011年,52-57頁。
- 新井清光「不祥事件発生を契機とする監査制度の転換—監査基準・準則の改訂(昭和40年・41年)—」『現代監査』第3号,1992a年,24-34頁。
- 新井清光「監査基準・準則の改訂について」『企業会計』第44巻第3号,1992b年,17-22頁。
- 新井清光・村山徳五郎・高田正淳・中嶋敬雄・脇田良一「座談会 監査基準・実施準則の改訂をめぐる」『企業会計』第44巻第3号,1992年,32-47頁。
- 池田唯一「金融商品取引法上のディスクロージャー整備における内部統制報告制度の位置づけ」『企業会計』第59巻第5号,2007年,18-25頁。
- 池田唯一「内部統制基準改訂の経緯とポイント」『企業会計』第63巻第7号,2011年,18-26頁。
- 石原俊彦「監査意見形成における内部統制構造の検討—米国における監査危険評価の観点から—」『現代監査』第2号,1991年,25-32頁。
- 石原俊彦『リスク・アプローチ監査論』中央経済社,1998年。
- 異島須賀子「内部統制報告制度の現状分析」『現代監査』第29号,2019年,65-76頁。
- 井上善弘「ダイレクト・レポートとしての内部統制監査」『産業経理』第68巻第4号,2009年,63-74頁。
- 井上善弘「全社的な内部統制に関する一考察」『産業経理』第78巻第2号,2018年,47-55頁。
- 井上善弘「内部統制監査の実効性を確保するための方策」『現代監査』第29号,2019年,77-86頁。
- 伊豫田隆俊(座長)「円卓討論 内部統制の制度化をめぐる」『会計』第171巻第1号,2007年,95-141頁。
- 岩田巖「内部統制とは何ぞや」『産業経理』第11巻第10号,1951年,16-22頁。
- 岩田巖『会計士監査』森山書店,1954年。
- 岩田巖『会計原則と監査基準』中央経済社,1955年。
- 会計監査の在り方に関する懇談会「『会計監査の在り方に関する懇談会』提言—会計監査の信頼性確保のために—」,2016年。
- 柿崎環「『大和銀行』事件判決の意義」『企業会計』第55巻第4号,2003年,100-104頁。
- 柿崎環『内部統制の法的研究』日本評論社,2005年。
- 加藤盛弘・鶴飼哲夫・百合野正博共訳『会計原則の展開』森山書店,1981年。
- 蟹江章「内部統制議論の変遷と課題」『企業会計』第57巻第3号,2005年,18-25頁。
- 蟹江章「内部統制監査期待ギャップ」『JICPA ジャーナル』第18巻第11号,2006年,87-93

頁。

蟹江章「財務諸表監査と内部統制監査」『経済学研究』第56巻第4号,2007年,47-57頁。

蟹江章「内部統制監査の意義と課題」『会計』第174巻第6号,2008年,13-26頁。

蟹江章・盛田良久「内部統制報告制度の実態と課題」『企業会計』第61巻第10号,2009年,75-88頁。

株式会社東京証券取引所・日本公認会計士協会「東証・協会による共同プロジェクト中間報告」,2005年。(https://jicpa.or.jp/specialized\_field/post\_541.html)

河合秀敏「アメリカ監査における内部統制の発展的理解」『産業経理』第26巻第8号,1966年,32-37頁。

河合秀敏「アメリカ監査の変革—内部統制構造と監査リスク—」『会計』第138巻第2号,1990年,55-65頁。

監査人・監査報酬問題研究会『わが国監査報酬の実態と課題』日本公認会計士協会出版局,2012年。

監査の品質に関する研究会編『監査の現場からの声—監査品質を高めるために—』同文館出版,2018年。

監査法人 中央会計事務所『内部統制の実際』中央経済社,1975年。

企業会計審議会「監査基準等の一層の充実に関する論点整理」,2000年。

企業会計審議会「第1回内部統制部会会議録」,2005年2月23日開催。

「第2回内部統制部会会議録」,2005年3月2日開催。

「第3回内部統制部会会議録」,2005年3月10日開催。

「第4回内部統制部会会議録」,2005年3月23日開催。

「第5回内部統制部会会議録」,2005年4月21日開催。

「第6回内部統制部会会議録」,2005年5月12日開催。

「第7回内部統制部会会議録」,2005年5月19日開催。

「第8回内部統制部会会議録」,2005年5月26日開催。

「第9回内部統制部会会議録」,2005年6月9日開催。

「第10回内部統制部会会議録」,2005年6月24日開催。

「第11回内部統制部会会議録」,2005年7月6日開催。

「第12回内部統制部会会議録」,2005年11月10日開催。

「第13回内部統制部会会議録」,2005年12月8日開催。

「第14回内部統制部会会議録」,2006年11月6日開催。

「第15回内部統制部会会議録」,2006年11月20日開催。

「第16回内部統制部会会議録」,2007年1月31日開催。

「第17回内部統制部会会議録」,2010年5月21日開催。

「第18回内部統制部会会議録」,2010年6月10日開催。

「第19回内部統制部会会議録」,2010年10月28日開催。

「第20回内部統制部会会議録」, 2010年11月25日開催。

「第21回内部統制部会会議録」, 2011年2月14日開催。

([https://www.fsa.go.jp/singi/singi\\_kigyuu/top\\_gijiroku.html](https://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyuu/top_gijiroku.html))

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並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について(意見書)」, 2007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並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について(意見書)」, 2011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並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について(意見書)」, 2019年。

金融審議会第一部会「証券市場の改革促進」, 2002年。

金融庁「証券市場の改革促進プログラム(証券市場の構造改革第2弾)」, 2002年。

金融庁「ディスクロージャー制度関係『内閣府令』及び『ガイドライン』の改正案の概要」, 2003年。

金融庁「ディスクロージャー制度の信頼性確保に向けた対応について」, 2004a年。

金融庁「ディスクロージャー制度の信頼性確保に向けた対応(第二弾)について」, 2004b年。

金融庁総務企画局「内部統制報告制度に関するQ&A」, 2011年。

日下部与市「日本会計研究学会会計監査特別委員会報告『財務諸表監査における内部統制の研究』について」『産業経理』第29巻第7号, 1969年, 130-134頁。

久保田音二郎『近代財務諸表監査』同文館出版, 1968年。

経済団体連合会「正規監査の内容と手続」『経団連パンフレット』第37号, 1957年。

胡大力「内部統制の質, 監査クライアントの交渉力と監査報酬」『現代監査』第24号, 2014年, 137-148頁。

小西一正『内部統制の展開』税務経理協会, 1980年。

小西一正『内部統制の理論』中央経済社, 1996年。

コンプライアンス研究会編著・木村圭二郎監修『内部統制の本質と法的責任～内部統制新時代における役員の責務～』経済産業調査会, 2009年。

末松義章「日米比較による主な粉飾事件と内部統制の変遷(I)」『監査役』第533号, 2007a年, 77-81頁。

末松義章「日米比較による主な粉飾事件と内部統制の変遷(II)」『監査役』第535号, 2007b年, 48-53頁。

住田清芽「簡素化における監査上の留意点と今後の課題」『企業会計』第63巻第7号, 2011年, 58-67頁。

高原利栄子「内部統制概念におけるリスクの評価に関する研究」『関西学院商学研究』第44号, 1998年, 25-36頁。

高原利栄子「わが国内部統制監査の理論的検討課題」『商経学業』第55巻第1号, 2008年,

- 371-376 頁。
- 多賀谷充「平成 14 年 1 月 25 日公表『改訂監査基準』の解説」『経理情報』第 977 号, 2002 年, 32-34 頁。
- 谷口義幸「ディスクロージャー制度の整備に伴う証券取引法施行令等の改正の概要」『JICPA ジャーナル』第 15 巻 6 号, 2003a 年, 11-21 頁。
- 谷口義幸「ディスクロージャー制度の整備に伴う政令, 内閣府令等の改正について」『企業会計』第 55 巻第 7 号, 2003b 年, 102-112 頁。
- 千代田邦夫「内部統制概念の変容—経営者不正の摘発とリスク分析との関連において—」『會計』第 138 巻第 6 号, 1990 年, 104-118 頁。
- 千代田邦夫『アメリカ監査論 (第 2 版)』中央経済社, 1998 年。
- 千代田邦夫『貸借対照表監査研究』中央経済社, 2008a 年。
- 千代田邦夫「攻める監査役 アメリカの内部統制監査はいかにして導入されたか(上)」『監査役』第 546 号, 2008b 年, 90-92 頁。
- 千代田邦夫「攻める監査役 アメリカの内部統制監査はいかにして導入されたか(下)」『監査役』第 547 号, 2008c 年, 59-61 頁。
- 千代田邦夫『闘う公認会計士 アメリカにおける 150 年の軌跡』中央経済社, 2014 年。
- 千代田邦夫・鳥羽至英編『会計監査と企業統治』中央経済社, 2011 年。
- 通産省産業合理化審議会「企業における内部統制の大綱」, 1951 年。
- 手塚仙夫「財務報告に係る内部統制の監査」『企業会計』第 59 巻第 5 号, 2007 年, 41-49 頁。
- 鳥羽至英『内部統制の理論と制度 執行・監督・監査の視点から』国元書房, 2007 年。
- 鳥飼重和監修・町田祥弘編著『内部統制の法的責任に関する研究』日本公認会計士協会出版局, 2013 年。
- 内閣府「経済財政運営と構造改革に関する基本方針 2002」, 2002 年。
- 内部監査・外部監査ワーキング・グループ「預金等受入金融機関及び保険会社に係る検査マニュアルの充実について (概要)」, 2001 年。
- 中川隆進「監査基準・監査報告準則改訂の経緯及び見直しの背景等」『企業会計』第 43 巻第 8 号, 1991 年, 28-30 頁。
- 長吉眞一「内部統制監査の本質と公認会計士業務の多様化」『企業会計』第 60 巻第 9 号, 2008 年, 4-12 頁。
- 日本会計研究学会会計監査特別委員会「財務諸表監査における内部統制の研究」, 1969 年。
- 日本公認会計士協会「金融機関の内部管理体制に対する外部監査に関する実務指針について」, 2001 年。
- 日本公認会計士協会, 監査基準委員会報告書第 5 号 (中間報告)「監査リスクと監査上の重要性」, 2002a 年。
- 日本公認会計士協会, 監査基準委員会報告書第 20 号 (中間報告)「統制リスクの評価」, 2002b 年。



- 日本公認会計士協会, 監査基準委員会報告書第 23 号 (中間報告) 「企業の事業内容及び企業内外の経営環境の理解」, 2002c 年。
- 日本公認会計士協会「報告書『国際比較に基づく監査時間数増加の提言』の概要」, 2004 年。
- 日本公認会計士協会, 監査基準委員会報告書第 28 号「監査リスク」, 2005a 年。
- 日本公認会計士協会, 監査基準委員会報告書第 29 号「企業とその環境の理解及び重要な虚偽表示リスクの評価」, 2005b 年。
- 日本公認会計士協会「平成 21 年 3 月期の内部統制監査に関するアンケート調査結果」『会計・監査ジャーナル』第 22 巻第 3 号, 2010 年, 47-88 頁。
- 日本公認会計士協会, 会長通牒平成 28 年第 1 号「公認会計士監査の信頼回復に向けた監査業務への取組」, 2016 年。
- 日本公認会計士協会, 監査・保証実務委員会研究報告第 32 号「内部統制報告制度の運用の実効性の確保について」, 2018 年。
- 日本公認会計士協会, 監査・保証実務委員会報告第 82 号「財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い」, 2020 年。
- 日本公認会計士協会近畿会「提言書～監査の諸問題に関するアンケート結果から～」, 2017 年。
- 野村昭文「本公開草案の背景と経緯」『企業会計』第 57 巻第 10 号, 2005 年, 23-26 頁。
- 野村修也「金融検査 (リスク管理) から見た内部統制」『企業会計』第 55 巻第 4 号, 2003 年, 90-91 頁。
- 橋本尚「内部統制の基本的枠組み」『企業会計』第 57 巻第 10 号, 2005 年, 27-30 頁。
- 橋本尚「基準・実施基準の考え方及び内部統制の基本的枠組み」『企業会計』第 59 巻第 5 号, 2007 年, 26-34 頁。
- 八田進二「わが国における内部統制議論の検証—『企業における内部統制の大綱』を中心に—」『南山経営研究』第 11 巻第 2 号, 1996 年, 435-446 頁。
- 八田進二「『内部統制』—国際的な概念規定の導入」『企業会計』第 54 巻第 5 号, 2002 年, 48-53 頁。
- 八田進二「内部統制概念の変遷と国際的動向—米国とわが国の場合を中心に—」『企業会計』第 55 巻第 4 号, 2003a 年, 35-45 頁。
- 八田進二「『会計不信』払拭に向けた企業会計の新たな枠組みの検討—米国『企業改革法』を手掛りとして—」『会計』第 163 巻第 4 号, 2003b 年, 54-71 頁。
- 八田進二「本公開草案の意義と課題」『企業会計』第 57 巻第 10 号, 2005a 年, 18-22 頁。
- 八田進二「『財務諸表に係る内部統制の評価及び監査の基準 (公開草案)』をめぐって」『企業会計』第 57 巻第 9 号, 2005b 年, 104-114 頁。
- 八田進二「わが国の内部統制報告制度の課題と展望」『会計プロフェッション』第 2 号, 2006 年, 131-146 頁。
- 八田進二「『財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準』 (公開草案) の要

- 点解説『会計・監査ジャーナル』第19巻第2号,2007a年,28-36頁。
- 八田進二「わが国の内部統制報告制度の概要と実務上の課題」『会計プロフェッション』第3号,2007b年,97-113頁。
- 八田進二「企業不正と内部統制との関わり」『会計プロフェッション』第7号,2012年,147-158頁。
- 八田進二「ガバナンスをめぐる最新動向と内部統制問題」『会計プロフェッション』第10号,2015年,139-151頁。
- 八田進二監訳・あらた監査法人訳『全社的リスクマネジメント フレームワーク篇』東洋経済,2006年。
- 八田進二監訳・みすず監査法人訳『全社的リスクマネジメント 適用技法篇』東洋経済,2006年。
- 八田進二・都正二・森居達郎・町田祥弘「座談会 内部統制報告基準および実施基準の重要ポイント」『企業会計』第59巻第4号,2007年,18-53頁。
- 林隆敏・松本祥尚・町田祥弘・佐久間義浩・高田知実「監査報酬の実態調査結果について」『会計・監査ジャーナル』第28巻第2号,2016年,18-25頁。
- 藤原英賢『内部統制の有効性とコーポレート・ガバナンス』同文館出版,2017年。
- 古川栄一「企業における内部統制について—内部統制の大綱の説明—」『産業経理』第11巻第8号,1951年,7-11頁。
- 古川栄一「内部統制『手続要領』の要点」『産業経理』第13巻第2号,1953年,30-38頁。
- 古川栄一・野田信夫・金子佐一郎・松本雅男「通産省産業合理化審議会の『内部統制の実施に関する手続要領』は如何にして適用さるべきか」『企業会計』第4巻第13号,1952年,43-51頁。
- 町田祥弘「内部統制報告の国際的動向」『企業会計』第55巻第4号,2003年,67-74頁。
- 町田祥弘『会計プロフェッションと内部統制』税務経理協会,2004年。
- 町田祥弘「内部統制評定にかかる監査人の判断の国際比較」『産業経理』第65巻第3号,2005a年,69-81頁。
- 町田祥弘「内部統制報告への適用」『企業会計』第57巻第4号,2005b年,34-41頁。
- 町田祥弘「内部統制評定における外部監査人の判断」『會計』第167巻第2号,2005c年,81-95頁。
- 町田祥弘「財務報告に係る内部統制の監査」『企業会計』第57巻第10号,2005d年,35-39頁。
- 町田祥弘「不正な財務報告と内部統制」『JICPA ジャーナル』第17巻7号,2005e年,63-69頁。
- 町田祥弘「日本における内部統制問題の特質」『現代監査』第16号,2006a年,28-35頁。
- 町田祥弘「内部統制報告制度導入の意義と課題」『証券アナリストジャーナル』第44巻第11号,2006b年,101-113頁。

- 町田祥弘「内部統制報告制度の現状」『企業会計』第64巻第1号,2012a年,72-78頁。
- 町田祥弘「監査時間の国際比較に基づく監査の品質の分析」『會計』第181巻第3号,2012b年,54-67頁。
- 町田祥弘『監査品質の指標（AQI）』同文館出版,2017年。
- 町田祥弘『監査の品質—日本の現状と新たな規制』中央経済社,2018年。
- 町田祥弘『わが国監査規制の新潮流』同文館出版,2019年。
- 松本祥尚「事業上のリスクを重視した監査のしくみ」『企業会計』第57巻第10号,2005年,60-64頁。
- 松本祥尚「内部統制監査制度化の実効性」『現代社会と会計』創刊号,2007a年,69-84頁。
- 松本祥尚「財務諸表監査と内部統制監査の統合化」『會計』第171巻第1号,2007b年,27-41頁。
- 三澤一「学会ルポルタージュ 日本会計研究学会第29回大会」『企業会計』第23巻第1号,1971年,150-160頁。
- 三澤一『会計監査の理論』中央経済社,1981年。
- 三澤一『会計士監査論（二訂版）』税務経理協会,1989年。
- 三澤一『監査の基礎理論』中央経済社,1993年。
- 村山徳五郎「監査実施準則の主な改訂内容」『企業会計』第44巻第3号,1992年,23-30頁。
- 目黒謙一・栗原俊典『金融規則・監督と経営管理』日本経済新聞出版社,2014年。
- 持永勇一「財務報告に係る内部統制評価と監査結果の報告」『企業会計』第57巻第10号,2005年,40-44頁。
- 森實『近代監査の理論と制度』中央経済社,1967年。
- 森實『会計士監査論』白桃書房,1970年。
- 森實『監査要論』中央経済社,1978年。
- 森實『現代監査論』白桃書房,1989年。
- 森實「内部統制に関する一考察—社会的期待と監査人の論理との調整—」『国民経済雑誌』第165巻第3号,1992年,1-18頁。
- 森實「現代内部統制概念の特質について」『大阪学院大学流通・経営科学論集』第23巻第1号,1997年,5-27頁。
- 森實『内部統制の基本問題』白桃書房,2000年。
- 山浦久司「実態監査機能強化の要求と内部統制報告書の導入」『企業会計』第53巻第1号,2001年,75-80頁。
- 山浦久司『「実施基準」の構成と意図』『企業会計』第54巻第5号,2002a年,28-33頁。
- 山浦久司「新監査基準とわが国監査の構造変革—リスク・アプローチの明確化をめぐる—」『會計』第162巻第3号,2002b年,1-14頁。
- 山浦久司「リスク・アプローチ監査と内部統制」『企業会計』第55巻第4号,2003年,53-59頁。

- 山浦久司「内部統制概念の拡充と財務諸表監査機能の進化」『明治大学社会科学研究所紀要』第42巻第2号, 2004年, 205-217頁。
- 山浦久司「監査基準の改訂：品質管理基準と新しいリスク・アプローチ」『企業会計』第57巻第10号, 2005年, 46-52頁。
- 山浦久司『会計監査論（第5版）』中央経済社, 2008年。
- 山田善隆「内部統制監査と財務諸表監査の関係性からの内部統制報告制度の将来像に関する一考察」『現代監査』第25号, 2015年, 104-112頁。
- 山地秀俊編著『アメリカ不正会計とその分析』神戸大学経済経営研究所, 2004年。
- 山柰忠恕『近代監査論』千倉書房, 1971年。
- 山柰忠恕・檜田信男『監査基準精説』税務経理協会, 1975年。
- 百合野正博『日本の会計士監査』森山書店, 1999。
- 百合野正博『会計監査本質論』森山書店, 2016年。
- 吉見宏『ケースブック監査論 第2版』新世社, 2003年。
- 吉見宏「内部統制基準制定の契機—西武鉄道等の事例との関連—」『経済学研究』第58巻第4号, 2009年, 217-222頁。
- 脇田良一・山浦久司・友永道子・渡辺茂・多賀谷充・奥山弘幸「監査基準の改訂をめぐって」『JICPA ジャーナル』第14巻第3号, 2002年, 11-25頁。
- 脇田良一・山浦久司・八田進二・多賀谷充「座談会 企業会計審議会『監査基準の改訂に関する意見書』について」『企業会計』第54巻第4号, 2002年, 60-80頁。
- AIA, *Verification of Financial Statements*, 1929.
- AIA, *Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants*, 1936. (加藤盛弘・鶴飼哲夫・百合野正博共訳『会計原則の展開』森山書店, 1981年。)
- AIA, *Statement on Auditing Procedure No.1, Extensions of Auditing Procedure*, 1939.
- AIA, *Special Report by the Committee on Auditing Procedure, Internal Control: Elements of A Coordinated System and Its Importance to Management and the Independent Public Accountant*, 1949.
- AICPA, *Statement on Auditing Procedure No.29, Scope of the Independent Auditor's Review of Internal Control*, 1958.
- AICPA, *Statement on Auditing Procedure No.33, Auditing Standards and Procedures*, 1963.
- AICPA, *Statement on Auditing Procedure No.54, The Auditor's Study and Evaluation of Internal Control*, 1972.
- AICPA, *Statement on Auditing Standards No.16, The Independent Auditor's Responsibility for the Detection on Errors or Irregularities*, 1977a.
- AICPA, *Statement on Auditing Standards No.20, Required Communication of Material Weaknesses in Internal Accounting Control*, 1977b.
- AICPA, *The Special Advisory Committee on Internal Accounting Control, Report of the Special Advisory Committee on Internal Accounting Control*, 1979. (鳥羽至英訳『財務諸表監査と実態監

- 査の融合 結論と勧告』白桃書房, 1991 年。)
- AICPA, Statement on Auditing Standards No.30, *Reporting on Internal Accounting Control*, 1980.
- AICPA, Statement on Auditing Standards No.43, *Omnibus Statement on Auditing Standards*, 1982.
- AICPA, Statement on Auditing Standards No.47, *Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit*, 1983.
- AICPA, Statement on Auditing Standards No.53, *The Auditor's Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities*, 1988a.
- AICPA, Statement on Auditing Standards No.55, *Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit*, 1988b.
- AICPA, Statement on Auditing Standards No.60, *Communication of Internal Control Structure Related Matters Noted in an Audit*, 1988c.
- AICPA, Statement on Auditing Standards No.78, *Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS No.55*, 1995.
- Asare, S. K., Fitzgerald, B. C., Graham, L. E., Joe, J. R., Negangard, E. M., and Wolfe, C. J., Auditor's Internal Control over Financial Reporting Decisions: Analysis, Synthesis, and Research Directions, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.32, Supplement 1, 2013, pp.131-166.
- Ball, R., Market and Political/Regulatory Perspectives on the Recent Accounting Scandals, *Journal of Accounting Research*, Vol.47, No.2, 2009, pp.277-323.
- Bedard, J. C. and Graham, L., Detection and Severity Classifications of Sarbanes-Oxley Section 404 Internal Control Deficiencies, *The Accounting Review*, Vol.86, No.3, 2011, pp.825-855.
- Bentley-Goode, K. A., Newton, N. J., and Thompson, A. M., Business Strategy, Internal Control over Financial Reporting, and Audit Reporting Quality, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.36, No.4, 2017, pp.49-69.
- Bhaskar, L. S., Schroeder, J. H., and Shepardson, M. L., Integration of Internal Control and Financial Statement Audits: Are Two Audits Better than One? *The Accounting Review*, Vol.94, No.2, 2019, pp.53-81.
- Bierstaker, J. L., Hunton, J. E., and Thibodeau, J. C., Do Client-Prepared Internal Control Documentation and Business Process Flowcharts Help or Hinder an Auditor's Ability to Identify Missing Controls? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 28, No.1, 2009, pp.79-94.
- Bronson, S. N., Hogan, C. E., Johnson, M. F., and Ramesh, K., The unintended consequences of PCAOB auditing Standard Nos. 2 and 3 on the reliability of preliminary earnings releases, *Journal of Accounting and Economics*, Vol.51, No.1-2, 2011, pp.95-114.
- Brown, R. G., Changing Audit Objectives and Techniques, *The Accounting Review*, Vol.37, No.4, 1962, pp.696-703.
- Charles, S. L., Glover, S. M., and Sharp, N. Y., The Association between Financial Reporting Risk and Audit Fees before and after the Historic Events Surrounding SOX, *Auditing: A Journal of Practice*

- and Theory*, Vol. 29, No.1, 2010, pp.15-39.
- Christensen, B. E., Neuman, S. S., and Rice, S. C., The Loss of Information Associated with Binary Audit Reports: Evidence from Auditors' Internal Control and Going Concern Opinions, *Contemporary Accounting Research*, Vol.36, No.3, 2019, pp.1461-1500.
- Coates, J. C., The Goals and Promise of the Sarbanes-Oxley Act, *Journal of Economic Perspectives*, Vol.21, No.1, 2007, pp. 91-116.
- Cohen, J, Krishnamoorthy, G., and Wright, A., Corporate Governance in the Post-Sarbanes-Oxley Era: Auditors' Experiences, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 27, No.3, 2010, pp.751-786.
- Cohen, J. R., Joe, J. R., Thibodeau, J. C., and Trompeter G. M., Audit Partners' Judgements and Challenges in the Audits of Internal Control over Financial Reporting, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.39, No.4, 2020, pp.57-85.
- Defond, M. L. and Lennox, C. S., Do PCAOB Inspections Improve the Quality of Internal Control Audits? *Journal of Accounting Research*, Vol. 55, No.3, 2017, pp.591-627.
- Donelson, D. C., Ege, M. S., and McInnis, J. M., Internal Control Weaknesses and Financial Reporting Fraud, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 36, No.3, 2017, pp.45-69.
- Doogar, R., Sivadasan, P., and Solomon, I., The Regulation of Public Company Auditing: Evidence from the Transition to AS5, *Journal of Accounting Research*, Vol.48, No.4, 2010, pp.795-814.
- Earley, C. E., Hoffman, V. B., and Joe, J. R., Reducing Management's Influence on Auditors' Judgments: An Experimental Investigation of SOX 404 Assessments, *The Accounting Review*, Vol.83, No.6, 2008, pp.1461-1485.
- Ettredge, M. L., Li, C., and Sun, L., The Impact of SOX Section 404 Internal Control Quality Assessment on Audit Delay in the SOX Era, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.25, No.2, 2006, pp.1-23.
- GAO, *THE ACCOUNTING PROFESSION-Major Issues: Progress and Concerns*, 1996. (藤田幸男・八田進二監訳『アメリカ会計プロフェッション—最重要問題の検証：改革の経緯と今後の課題』白桃書房, 2000年。)
- Ge, W. and McVay, S., The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control after the Sarbanes-Oxley Act, *Accounting Horizons*, Vol.19, No.3, 2005, pp.137-158.
- Hoag, M. L. and Hollingsworth, C. W., An Intertemporal Analysis of Audit Fees and Section 404 Material Weaknesses, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.30, No.2, 2011, pp.173-200.
- Hogan, C. E. and Wilkins, M. S., Evidence on the Audit Risk Model: Do Auditors Increase Audit Fees in the Presence of Internal Control Deficiencies? *Contemporary Accounting Research*, Vol.25, No.1, 2008, pp.219-242.
- Hoitash, R., Hoitash, U., and Bedard, J. C., Internal Control Quality and Audit Pricing under the Sarbanes-Oxley Act, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.27, No.1, 2008, pp.105-126.
- Jiang, W. and Wu, J., The Impact of PCAOB Auditing Standard 5 on Audit Fees, *The CPA Journal*,

- Vol.79, No.4, 2009, pp.34-38.
- Kizirian, T. G., Mayhew, B. W., and Sneathen, L. D., The Impact of Management Integrity on Audit Planning and Evidence, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.24, No.2, 2005, pp.49-67.
- Krishnan, G. V. and Visvanathan, G., Reporting Internal Control Deficiencies in the Post-Sarbanes-Oxley Era: The Role of Auditors and Corporate Governance, *International Journal of Auditing*, Vol. 11, No.2, 2007, pp.73–90.
- Krishnan, J., Krishnan, J., and Song, H., The Effect of Auditing Standard No. 5 on Audit Fees, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.30, No.4, 2011, pp.1-27.
- Lisic, L. L., Myers, L. A., Seidel, T. A., and Zhou, J., Does Audit Committee Accounting Expertise Help to Promote Audit Quality? Evidence from Auditor Reporting of Internal Control Weaknesses, *Contemporary Accounting Research*, Vol.36, No.4, 2019, pp.2521-2553.
- Munsif, V., Raghunandan, K., and Rama, D. V., Internal Control Reporting and Audit Report Lags: Further Evidence, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.31, No.3, 2012, pp.203-218.
- Munsif, V., Raghunandan, K., Rama, D. V., and Singhvi, M., Audit Fees after Remediation of Internal Control Weaknesses, *Accounting Horizons*, Vol.25, No.1, 2011, pp.87–105.
- Patterson, E. R. and Smith, J. R., The Effects of Sarbanes-Oxley on Auditing and Internal Control Strength, *The Accounting Review*, Vol.82, No.2, 2007, pp.427-455.
- Patterson, E. R. and Smith, J. R., The Strategic Effects of Auditing Standard No. 5 in a Multi-Location Setting *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.35, No.1, 2016, pp.119-138.
- PCAOB, *An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction with An Audit of Financial Statements*, Release No.2004-001, 2004.
- PCAOB, *Policy Statement Regarding Implementation of Auditing Standard No.2, An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction with An Audit of Financial Statements*, Release No.2005-009, 2005.
- PCAOB, *Proposed Auditing Standard: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements and Related Other Proposals*, Release No.2006-007, 2006.
- PCAOB, *Auditing Standard No.5: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements and Related Independence Rule and Conforming Amendments*, Release No.2007-005A, 2007.
- PCAOB, *Auditing Standards Related to the Auditor’s Assessment of and Response to Risk; And Related Amendments to PCAOB Standards*, Release No.2010-004, 2010.
- PCAOB, *Auditing Standard No.16: Communications with Audit Committees; Related Amendments to PCAOB Standards; And Transitional Amendments to AU SEC. 380*, Release No.2012-004, 2012.
- PCAOB, Staff Audit Practice Alert No.11, *Considerations for Audits of Internal Control Over Financial Reporting*, 2013.

- PCAOB, *Auditing Standard No.18: Related Parties; Amendments to Certain PCAOB Auditing Standards Regarding Significant Unusual Transactions; And Other Amendments to PCAOB Auditing Standards*, Release No.2014-002, 2014.
- PCAOB, *Reorganization of PCAOB Auditing Standards and Related Amendments to PCAOB Standards and Rules*, Release No.2015-002, 2015.
- PCAOB, *The Auditor's Report on An Audit of Financial Statements When the Auditor Expresses An Unqualified Opinion; And Related Amendments to PCAOB Standards*, Release No.2017-001, 2017.
- Raghunandan, K and Rama, D. V., SOX Section 404 Material Weakness Disclosures and Audit Fees, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.25, No.1, 2006, pp.99-114.
- Schipper, K., Principles-Based Accounting Standards, *Accounting Horizons*, Vol.17, No.1, pp.61-72.
- Schroeder, J. H. and Shepardson, M. L., Do SOX 404 Control Audits and Management Assessments Improve Overall Internal Control System Quality? *The Accounting Review*, Vol.91, No.5, 2016, pp.1513-1541.
- SEC, *Management's Report on Internal Control Over Financial Reporting and Certification of Disclosure in Exchange Act Periodic Reports*, 2003. (<https://www.sec.gov/rules/final/33-8238.htm>)
- SEC, *Briefing Paper: Roundtable on Implementation of Internal Control Reporting Provisions*, 2005a. (<https://www.sec.gov/spotlight/soxcomp/intcontreport0405.htm>)
- SEC, *Commission Statement on Implementation of Internal Control Reporting Requirements*, 2005b. (<https://www.sec.gov/news/press/2005-74.htm>)
- SEC, *Briefing Paper: Roundtable on Second-Year Experiences with Internal Control Reporting and Auditing Provisions*, 2006. (<https://www.sec.gov/spotlight/soxcomp/soxcomp-briefing0506.htm>)
- SEC, *Speech by SEC Chairman: Remarks to the Annual Meeting of the Association of Audit Committee Members*, 2007a. (<https://www.sec.gov/news/speech/2007/spch060107cc.htm>)
- SEC, *Public Company Accounting Oversight Board; Order Approving Proposed Auditing Standard No.5, An Audit of Internal Control Over Financial Reporting that is Integrated with an Audit of Financial Statements, a Related Independence Rule, and Conforming Amendments*, Release No. 34-56152, 2007b.
- SEC, *Public Company Accounting Oversight Board; Order Approving Proposed Rules on Auditing Standards Related to the Auditor's Assessment of and Response to Risk and Related Amendment to PCAOB Standards*, Release No.34-63606, 2010.
- SEC, *Public Company Accounting Oversight Board; Order Granting Approval of Proposed Rules on Auditing Standard No.16, Communications with Audit Committees, and Related and Transitional Amendments to PCAOB Standards*, Release No.34-68453, 2012.
- SEC, *Public Company Accounting Oversight Board; Order Granting Approval of Proposed Rules on Auditing Standard No.18, Related Parties, Amendments to Certain PCAOB Auditing Standards*



- Regarding Significant Unusual Transactions, and Other Amendments to PCAOB Auditing Standards*, Release No.34-73396, 2014.
- SEC, *Public Company Accounting Oversight Board; Order Granting Approval of Proposed Rules to Implement the Reorganization of PCAOB Auditing Standards and Related Changes to PCAOB Rules and Attestation, Quality Control, and Ethics and Independence Standards*, Release No.34-75935, 2015.
- SEC, *Public Company Accounting Oversight Board; Order Granting Approval of Proposed Rules on the Auditor's Report on an Audit of Financial Statements When the Auditor Expresses an Unqualified Opinion, and Departures from Unqualified Opinions and Other Reporting Circumstances, and Related Amendments to Auditing Standards*, Release No.34-81916, 2017.
- Seetharaman, A., Gul, F. A., and Lynn, S. G., Litigation risk and audit fees: evidence from UK firms cross-listed on US markets, *Journal of Accounting and Economics* Vol.33, No.1, 2002, pp.91–115.
- Sin, F. Y., Moroney, R., and Strydom, M., Principles-Based versus Rules-Based Auditing Standards: The Effect of the Transition from AS2 to AS5, *International Journal of Auditing*, Vol.19, No.3, 2015, pp.282-294.
- The Commission on Auditor's Responsibilities, *Report, Conclusions, and Recommendations*, 1978. (鳥羽至英訳『財務諸表監査の基本的枠組み 見直しと勧告』白桃書房, 1990年。)
- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, *Internal Control-Integrated Framework*, 1992, 1994. (鳥羽至英・八田進二・高田敏文共訳『内部統制の統合的枠組み 理論篇』(1996a年), 『内部統制の統合的枠組み ツール篇』(1996b年), 白桃書房。
- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, *Internal Control-Integrated Framework*, 2013. (八田進二・箱田順哉監訳, 日本内部統制研究学会新 COSO 研究会訳『COSO 内部統制の統合的フレームワーク 外部財務報告篇』(2016a年), 『COSO 内部統制の統合的フレームワーク ツール篇』(2016b年), 『COSO 内部統制の統合的フレームワーク フレームワーク篇』(2016c年), 日本公認会計士協会出版局。
- The National Commission on Fraudulent Financial Reporting, *Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, 1987. (鳥羽至英・八田進二共訳『不正な財務報告 結論と勧告』白桃書房, 1991年。)
- Wang, D. and Zhou, J., The Impact of PCAOB Auditing Standard No.5 on Audit Fees and Audit Quality, *Accounting Horizons*, Vol.26, No.3, 2012, pp.493-511.
- Zhao, Y., Bedard, J. C., and Hoitash, R., SOX 404, Auditor Effort, and the Prevention of Financial Report Misstatements, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.36, No.4, 2017, pp.151-177.

## 付録 A アメリカにおける内部統制監査に係る先行研究

### *Auditing: A Journal of Practice and Theory*

No.	著者	論文タイトル	該当箇所
1	Jensen, K. L. and Payne, J. L.	Management Trade-Offs of Internal Control and External Auditor Expertise	2003, 22(2), 99-119.
2	DeFond, M. L. and Francis, J. R.	Audit Research after Sarbanes-Oxley	2005, 24(Supplement), 5-30.
3	Carcello, J. V.	DISCUSSION OF Audit Research after Sarbanes-Oxley	2005, 24(Supplement), 31-40.
4	Raghunandan, K. and Rama, D. V.	SOX Section 404 Material Weakness Disclosures and Audit Fees	2006, 25(1), 99-114.
5	Eitredge, M. L., Li, C., and Sun, L.	The Impact of SOX Section 404 Internal Control Quality Assessment on Audit Delay in the SOX Era	2006, 25(2), 1-23.
6	Bronson, S. N., Carcello, J. V., and Raghunandan, K.	Firm Characteristics and Voluntary Management Reports on Internal Control	2006, 25(2), 25-39.
7	DeZoort, F. T., Hermanson, D. R., and Houston, R. W.	Audit Committee Member Support for Proposed Audit Adjustments: Pre-SOX versus Post-SOX Judgments	2008, 27(1), 85-104.
8	Hoitash, R., Hoitash, U., and Bedard, J. C.	Internal Control Quality and Audit Pricing under the Sarbanes-Oxley Act	2008, 27(1), 105-126.
9	Krishnan, J., Rama, D., and Zhang, Y.	Costs to Comply with SOX Section 404	2008, 27(1), 169-186.
10	Chan, K. C., Farrell, B., and Lee, P.	Earnings Management of Firms Reporting Material Internal Control Weaknesses under Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act	2008, 27(2), 161-179.
11	Bierstaker, J. L., Hunton, J. E., and Thibodeau, J. C.	Do Client-Prepared Internal Control Documentation and Business Process Flowcharts Help or Hinder an Auditor's Ability to Identify Missing Controls?	2009, 28(1), 79-94.
12	Huang, H.-W., Raghunandan, K., and Rama, D.	Audit Fees for Initial Audit Engagements Before and After SOX	2009, 28(1), 171-190.

13	Ghosh, A. and Pawlewicz, R.	The Impact of Regulation on Auditor Fees: Evidence from the Sarbanes-Oxley Act	2009, 28(2), 171-197.
14	Hernanson, D. R. and Ye, Z. S.	Why Do Some Accelerated Filers with SOX Section 404 Material Weaknesses Provide Early Warning under Section 302?	2009, 28(2), 247-271.
15	Charles, S. L., Glover, S. M., and Sharp, N. Y.	The Association between Financial Reporting Risk and Audit Fees before and after the Historic Events Surrounding SOX	2010, 29(1), 15-39.
16	Hoag, M. L. and Hollingsworth, C. W.	An Intertemporal Analysis of Audit Fees and Section 404 Material Weaknesses	2011, 30(2), 173-200.
17	Krishnan, J., Su, L. N., and Zhang, Y.	Nonaudit Services and Earnings Management in the Pre-SOX and Post-SOX Eras	2011, 30(3), 103-123.
18	Poel, K. V. and Vanstraelen, A.	Management Reporting on Internal Control and Accruals Quality: Insights from a “Comply-or-Explain” Internal Control Regime	2011, 30(3), 181-209.
19	Krishnan, J., Krishnan, J., and Song, H.	The Effect of Auditing Standard No. 5 on Audit Fees	2011, 30(4), 1-27.
20	Stefaniak, C. M., Houston, R. W., and Cornell, R. M.	The Effects of Employer and Client Identification on Internal and External Auditors’ Evaluations of Internal Control Deficiencies	2012, 31(1), 39-56.
21	Hammerstley, J. S., Myers, L. A., and Zhou, J.	The Failure to Remediate Previously Disclosed Material Weaknesses in Internal Controls	2012, 31(2), 73-111.
22	Munsif, V., Raghunandan, K., and Rama, D. V.	Internal Control Reporting and Audit Report Lags: Further Evidence	2012, 31(3), 203-218.
23	Knechel, W. R. and Sharma, D. S.	Auditor-Provided Nonaudit Services and Audit Effectiveness and Efficiency: Evidence from Pre- and Post-SOX Audit Report Lags	2012, 31(4), 85-114.
24	Krishnan, G. V. and Yu, W.	Do Small Firms Benefit from Auditor Attestation of Internal Control Effectiveness?	2012, 31(4), 115-137.
25	Chen, L. H., Krishnan, J., Sami, H., and Zhou, H.	Auditor Attestation under SOX Section 404 and Earnings Informativeness	2013, 32(1), 61-84.
26	Munsif, V., Raghunandan, K., and Rama, D. V.	Early Warnings of Internal Control Problems: Additional Evidence	2013, 32(2), 171-188.

27	Asare, S. K., Fitzgerald, B. C., Graham, L. E., Joe, J. R., Negangard, E. M., and Wolfe, C. J.	Auditors' Internal Control over Financial Reporting Decisions: Analysis, Synthesis, and Research Directions	2013, 32(Supplement1), 131-166.
28	Graham, L. and Bedard, J. C.	The Influence of Auditor and Client Section 404 Processes on Remediation of Internal Control Deficiencies at All Levels of Severity	2013, 32(4), 45-69.
29	Schroeder, J. H. and Hogan, C. E.	The Impact of PCAOB AS5 and the Economic Recession on Client Portfolio Characteristics of the Big 4 Audit Firms	2013, 32(4), 95-127.
30	Choi, J.-H., Choi, S., Hogan, C. E., and Lee, J.	The Effect of Human Resource Investment in Internal Control on the Disclosure of Internal Control Weaknesses	2013, 32(4), 169-199.
31	Myllymaki, E.-R.	The Persistence in the Association between Section 404 Material Weaknesses and Financial Reporting Quality	2014, 33(1), 93-116.
32	Shaw, W. H. and Terando, W. D.	The Cost of Compliance to Sarbanes-Oxley: An Examination of the Real Estate Investment Industry	2014, 33(1), 177-186.
33	Desir, R., Casterella, J. R., and Kokina, J.	A Reexamination of Audit Fees for Initial Audit Engagements in the Post-SOX Period	2014, 33(2), 59-78.
34	Kao, J. L., Li, Y., and Zhang, W.	Did SOX Influence the Association between Fee Dependence and Auditors' Propensity to Issue Going-Concern Opinions?	2014, 33(2), 165-185.
35	Campbell, J. L., Hansen, J., Simon, C. A., and Smith, J. L.	Audit Committee Stock Options and Financial Reporting Quality after the Sarbanes-Oxley Act of 2002	2015, 34(2), 91-120.
36	Patterson, E. R. and Smith, J. R.	The Strategic Effects of Auditing Standard No. 5 in a Multi-Location Setting	2016, 35(1), 119-138.
37	Chen, Y., Knechel, W. R., Marisetty, V. B., Truong, C., and Veeraraghavan, M.	Board Independence and Internal Control Weakness: Evidence from SOX 404 Disclosures	2017, 36(2), 45-62.
38	Donelson, D. C., Ege, M. S., and Melnis, J. M.	Internal Control Weaknesses and Financial Reporting Fraud	2017, 36(3), 45-69.

39	Fan, Y., Li, C., and Raghunandan, K.	Is SOX 404(a) Management Internal Control Reporting an Effective Alternative to SOX 404(b) Internal Control Audits?	2017, 36(3), 71-89.
40	Bentley-Goode, K. A., Newton, N. J., and Thompson, A. M.	Business Strategy, Internal Control over Financial Reporting, and Audit Reporting Quality	2017, 36(4), 49-69.
41	Zhao, Y., Bedard, J. C., and Hoiyash, R.	SOX 404, Auditor Effort, and the Prevention of Financial Report Misstatements	2017, 36(4), 151-177.
42	Keune, M. B. and Keune, T. M.	Do Managers Make Voluntary Accounting Changes in Response to a Material Weakness in Internal Control?	2018, 37(2), 107-137.
43	Basu, S., Krishnan, J., Lee, J. E., and Zhang, Y.	Economic Determinants and Consequences of the Proactive Disclosure of Internal Control Weaknesses and Remediation Progress in IPOs	2018, 37(4), 1-24.
44	Caplan, D. H., Dutta, S. K., and Liu, A. Z.	Are Material Weaknesses in Internal Controls Associated with Poor M&A Decisions? Evidence from Goodwill Impairment	2018, 37(4), 49-74.
45	Elder, R. J. and Yebba, A. A.	The Introduction of State Regulation and Auditor Rendering in School Districts: Local Audit Market Structure, Audit Pricing, and Internal Controls Reporting	2020, 39(2), 81-115.
46	Cohen, J. R., Joe, J. R., Thibodeau, J. C., and Trompeter, G. M.	Audit Partners' Judgements and Challenges in the Audits of Internal Control over Financial Reporting	2020, 39(4), 57-85.

### *The Accounting Review*

No.	著者	論文タイトル	該当箇所
1	Krishnan, J.	Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical Analysis	2005, 80(2), 649-675.
2	Patterson, E. R. and Smith, J. R.	The Effects of Sarbanes-Oxley on Auditing and Internal Control Strength	2007, 82(2), 427-455.
3	Abbott, L. J., Parker, S., Peters, G. F., and Rama, D. V.	Corporate Governance, Audit Quality, and the Sarbanes-Oxley Act: Evidence from Internal Audit Outsourcing	2007, 82(4), 803-835.

4	Doyle, J. T., Ge, W., and McVay, S.	Accruals Quality and Internal Control over Financial Reporting	2007, 82(5), 1141-1170.
5	Ogneva, M., Subramanyam, K. R., and Raghunandan, K.	Internal Control Weakness and Cost of Equity: Evidence from SOX Section 404 Disclosures	2007, 82(5), 1255-1297.
6	Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. W., Kinney, W. R., Jr., and LaFond, R.	The Effect of SOX Internal Control Deficiencies and Their Remediation on Accrual Quality	2008, 83(1), 217-250.
7	Beneish, M. D., Billings, M. B., and Hodder, L. D.	Internal Control Weaknesses and Information Uncertainty	2008, 83(3), 665-703.
8	Cohen, D. A., Dey, A., and Lys, T. Z.	Real and Accrual-Based Earnings Management in the Pre- and Post-Sarbanes-Oxley Periods	2008, 83(3), 757-787.
9	Earley, C. E., Hoffman, V. B., and Joe, J. R.	Reducing Management's Influence on Auditors' Judgments: An Experimental Investigation of SOX 404 Assessments	2008, 83(6), 1461-1485.
10	Naiker, V. and Sharma, D. S.	Former Audit Partners on the Audit Committee and Internal Control Deficiencies	2009, 84(2), 559-587.
11	Hotiash, U., Hotiash, R., and Bedard, J. C.	Corporate Governance and Internal Control over Financial Reporting: A Comparison of Regulatory Regimes	2009, 84(3), 839-867.
12	Wolfe, C. J., Mauldin, E. G., and Diaz, M. C.	Concede or Deny: Do Management Persuasion Tactics Affect Auditor Evaluation of Internal Control Deviations?	2009, 84(6), 2013-2037.
13	Brochet, F.	Information Content of Insider Trades before and after the Sarbanes-Oxley Act	2010, 85(2), 419-446.
14	Masli, A., Peters, G. F., Richardson, V. J., and Sanchez, J. M.	Examining the Potential Benefits of Internal Control Monitoring Technology	2010, 85(3), 1001-1034.
15	Cassar, G. and Gerakos, J.	Determinants of Hedge Fund Internal Controls and Fees	2010, 85(6), 1887-1919.
16	Petrovits, C., Shakespeare, C., and Shih, A.	The Causes and Consequences of Internal Control Problems in Nonprofit Organizations	2011, 86(1), 325-357.

17	Burks, J. J.	Are Investors Confused by Restatements after Sarbanes-Oxley?	2011, 86(2), 507-539.
18	Bedard, J. C. and Graham, L.	Detection and Severity Classifications of Sarbanes-Oxley Section 404 Internal Control Deficiencies	2011, 86(3), 825-855.
19	Goh, B. W. and Li, D.	Internal Controls and Conditional Conservatism	2011, 86(3), 975-1005.
20	Dhalwal, D., Hogan, C., Trezevant, R., and Wilkins, M.	Internal Control Disclosures, Monitoring, and the Cost of Debt	2011, 86(4), 1131-1156.
21	Kim, J.-B., Song, B. Y., and Zhang, L.	Internal Control Weakness and Bank Loan Contracting: Evidence from SOX Section 404 Disclosures	2011, 86(4), 1157-1188.
22	Gordon, L. A. and Wilford, A. L.	An Analysis of Multiple Consecutive Years of Material Weaknesses in Internal Control	2012, 87(6), 2027-2060.
23	Feng, M., Li, C., McKay, S. E., and Skafte, H.	Does Ineffective Internal Control over Financial Reporting affect a Firm's Operations? Evidence from Firms' Inventory Management	2015, 90(2), 529-557.
24	Rice, S. C., Weber, D. P., and Wu, B.	Does SOX 404 Have Teeth? Consequences of the Failure to Report Existing Internal Control Weaknesses	2015, 90(3), 1169-1200.
25	Simone, L. D., Ege, M. S., and Stomberg, B.	Internal Control Quality: The Role of Auditor-Provided Tax Services	2015, 90(4), 1469-1496.
26	Newton, N. J., Persellin, J. S., Wang, D., and Wilkins, M. S.	Internal Control Opinion Shopping and Audit Market Competition	2016, 91(2), 603-623.
27	Guo, J., Huang, P., Zhang, Y., and Zhou, N.	The Effect of Employee Treatment Policies on Internal Control Weaknesses and Financial Restatements	2016, 91(4), 1167-1194.
28	Schroeder, J. H. and Shepardson, M. L.	Do SOX 404 Control Audits and Management Assessments Improve Overall Internal Control System Quality?	2016, 91(5), 1513-1541.
29	Harp, N. L. and Barnes, B. G.	Internal Control Weaknesses and Acquisition Performance	2018, 93(1), 235-258.

30	Bhattacharjee, S. and Brown, J. O.	The Impact of Management Alumni Affiliation and Persuasion Tactics on Auditors' Internal Control Judgments	2018, 93(2), 97-115.
31	Bauer, A. M., Henderson, D., and Lynch, D. P.	Supplier Internal Control Quality and the Duration of Customer-Supplier Relationships	2018, 93(3), 59-82.
32	Tan, H.-T. and Yu, Y.	Management's Responsibility Acceptance, Locus of Breach, and Investors' Reactions to Internal Control Reports	2018, 93(6), 331-355.
33	Bhaskar, L. S., Schroeder, J. H., and Sheppardson, M. L.	Integration of Internal Control and Financial Statement Audits: Are Two Audits Better than One?	2019, 94(2), 53-81.
34	Anantharaman, D. and Wans, N.	Audit Office Experience with SOX 404(b) Filers and SOX 404 Audit Quality	2019, 94(4), 1-43.
35	Weber, D. P. and Yang, Y. S.	The Debt-Equity Choice When Regulatory Thresholds are Based on Equity Values: Evidence from SOX 404	2020, 95(2), 339-364.

### *Contemporary Accounting Research*

No.	著者	論文タイトル	該当箇所
1	Jain, P. K. and Rezaee, Z.	The Sarbanes-Oxley Act of 2002 and Capital-Market Behavior: Early Evidence	2006, 23(3), 629-654.
2	Hogan, C. E. and Wilkins, M. S.	Evidence on the Audit Risk Model: Do Auditors Increase Audit Fees in the Presence of Internal Control Deficiencies?	2008, 25(1), 219-242.
3	Cook, K. A., Huston, G. R., and Omer, T. C.	Earnings Management through Effective Tax Rates: The Effects of Tax-Planning Investment and the Sarbanes-Oxley Act of 2002	2008, 25(2), 447-471.
4	Krishnan, G. V. and Visvanathan, G.	Does the SOX Definition of an Accounting Expert Matter? The Association between Audit Committee Directors' Accounting Expertise and Accounting Conservatism	2008, 25(3), 827-857.



5	Goh, B. W.	Audit Committees, Boards of Directors, and Remediation of Material Weaknesses in Internal Control	2009, 26(2), 549-579.
6	Cohen, J, Krishnamoorthy, G., and Wright, A.	Corporate Governance in the Post-Sarbanes-Oxley Era: Auditors' Experiences	2010, 27(3), 751-786.
7	Johnstone, K., Li, C., and Rupley, K. H.	Changes in Corporate Governance Associated with the Revelation of Internal Control Material Weaknesses and Their Subsequent Remediation	2011, 28(1), 331-383.
8	Lu, H., Richardson, G., and Salerio, S.	Direct and Indirect Effects of Internal Control Weaknesses on Accrual Quality: Evidence from a Unique Canadian Regulatory Setting	2011, 28(2), 675-707.
9	Asare, S. K. and Wright, A.	The Effect of Type of Internal Control Report on Users' Confidence in the Accompanying Financial Statement Audit Report	2012, 29(1), 152-175.
10	Hotiash, R., Hotiash, U., and Johnstone, K. M.	Internal Control Material Weaknesses and CFO Compensation	2012, 29(3), 768-803.
11	Prawitt, D. F., Sharp, N. Y., and Wood, D. A.	Internal Audit Outsourcing and the Risk of Misleading or Fraudulent Financial Reporting: Did Sarbanes-Oxley Get It Wrong?	2012, 29(4), 1109-1136.
12	Goh, B. W., Krishnan, J., and Li, D.	Auditor Reporting under Section 404: The Association between the Internal Control and Going Concern Audit Opinions	2013, 30(3), 970-995.
13	Arping, S. and Sautner, Z.	Did SOX Section 404 Make Firms Less Opaque? Evidence from Cross-Listed Firms	2013, 30(3), 1133-1165.
14	Gong, G., Ke, B., and Yu, Y.	Home Country Investor Protection, Ownership Structure and Cross-Listed Firms' Compliance with SOX-Mandated Internal Control Deficiency Disclosures	2013, 30(4), 1490-1523.
15	Balsam, S., Jiang, W., and Lu, B.	Equity Incentives and Internal Control Weaknesses	2014, 31(1), 178-201.

16	Wu, Y.-J. and Tuttle, B.	The Interactive Effects of Internal Control Audits and Manager Legal Liability on Managers' Internal Controls Decisions, Investor Confidence, and Market Prices	2014, 31(2), 444-468.
17	Bova, F., Minutti-Meza, M., Richardson, G., and Vyas, D.	The Sarbanes-Oxley Act and Exit Strategies of Private Firms	2014, 31(3), 818-850.
18	Dhaliwal, D. S., Lamoreaux, P. T., Lennox, C. S., and Mauler, L. M.	Management Influence on Auditor Selection and Subsequent Impairments of Auditor Independence during the Post-SOX Period	2015, 32(2), 575-607.
19	Bauer, A. M.	Tax Avoidance and the Implications of Weak Internal Controls	2016, 33(2), 449-486.
20	Gao, X. and Jia, Y.	Internal Control over Financial Reporting and the Safeguarding of Corporate Resources: Evidence from the Value of Cash Holdings	2016, 33(2), 783-814.
21	Lisic, L. L., Neal, T. L., Zhang, I. X., and Zhang, Y.	CEO Power, Internal Control Quality, and Audit Committee Effectiveness in Substance Versus in Form	2016, 33(3), 1199-1237.
22	Darrough, M., Huang, R., and Zur, E.	Acquirer Internal Control Weaknesses in the Market for Corporate Control	2018, 35(1), 211-244.
23	Fitzgerald, B. C., Omer, T. C., and Thompson, A. M.	Audit Partner Tenure and Internal Control Reporting Quality: U.S. Evidence from the Not-For-Profit Sector	2018, 35(1), 334-364.
24	Cheng, Q., Goh, B. W., and Kim, J. B.	Internal Control and Operational Efficiency	2018, 35(2), 1102-1139.
25	Cheng, S., Felix, R., and Indjejikian, R.	Spillover Effects of Internal Control Weakness Disclosures: The Role of Audit Committees and Board Connections	2019, 36(2), 934-957.
26	Lisic, L. L., Myers, L. A., Pawlewicz, R., and Seidel, T. A.	Do Accounting Firm Consulting Revenues Affect Audit Quality? Evidence from the Pre- and Post-SOX Eras	2019, 36(2), 1028-1054.
27	Christensen, B. E., Neuman, S. S., and Rice, S. C.	The Loss of Information Associated with Binary Audit Reports: Evidence from Auditors' Internal Control and Going Concern Opinions	2019, 36(3), 1461-1500.

28	Lisic, L. L., Myers, L. A., Seidel, T. A., and Zhou, J.	Does Audit Committee Accounting Expertise Help to Promote Audit Quality? Evidence from Auditor Reporting of Internal Control Weaknesses	2019, 36(4), 2521-2553.
29	Mcquire, S. T., Neuman, S. S., and Rice, S. C.	Interim Effective Tax Rate Estimates and Internal Control Quality	2020, 37(1), 603-633.

*Journal of Accounting and Economics*

No.	著者	論文タイトル	該当箇所
1	Zhang, I. X.	Economic consequences of the Sarbanes–Oxley Act of 2002	2007, 44(1-2), 74-115.
2	Engel, E., Hayes, R. M., and Wang, X.	The Sarbanes–Oxley Act and firms' going-private decisions	2007, 44(1-2), 116-145.
3	Leuz, C.	Was the Sarbanes–Oxley Act of 2002 really this costly? A discussion of evidence from event returns and going-private decisions	2007, 44(1-2), 146-165.
4	Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. W., and Kinney, W. R., Jr.	The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audits	2007, 44(1-2), 166-192.
5	Doyle, J., Ge, W., and McVay, S.	Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting	2007, 44(1-2), 193-223.
6	Leone, A. J.	Factors related to internal control disclosure: A discussion of Ashbaugh, Collins, and Kinney (2007) and Doyle, Ge, and McVay (2007)	2007, 44(1-2), 224-237.
7	Feng, M., Li, C., and McVay, S.	Internal control and management guidance	2009, 48(2-3), 190-209.
8	Bargeron, L. L., Lehn, K. M., and Zutter, C. J.	Sarbanes-Oxley and corporate risk-taking	2010, 49(1-2), 34-52.
9	Dey, A.	The chilling effect of Sarbanes–Oxley: A discussion of Sarbanes–Oxley and corporate risk-taking	2010, 49(1-2), 53-57.
10	Atamuro, J. and Beatty, A.	How does internal control regulation affect financial reporting?	2010, 49(1-2), 58-74.
11	LaFond, R. and You, H.	The federal deposit insurance corporation improvement act, bank internal controls and financial reporting quality	2010, 49(1-2), 75-83.

12	Li, C., Sun, L., and Eitredge, M.	Financial executive qualifications, financial executive turnover, and adverse SOX 404 opinions	2010, 50(1), 93-110.
13	Bronson, S. N., Hogan, C. E., Johnson, M. F., and Ramesh, K.	The unintended consequences of PCAOB auditing Standard Nos. 2 and 3 on the reliability of preliminary earnings releases	2011, 51(1-2), 95-114.
14	DeFond, M. L. and Lennox, C. S.	The effect of SOX on small auditor exits and audit quality	2011, 52(1), 21-40.
15	Skaife, H. A., Veerman, D., and Wangerin, D.	Internal control over financial reporting and managerial rent extraction: Evidence from the profitability of insider trading	2013, 55(1), 91-110.
16	Cheng, M., Dhalival, D., and Zhang, Y.	Does investment efficiency improve after the disclosure of material weaknesses in internal control over financial reporting?	2013, 56(1), 1-18.
17	Alexander, C. R., Bauguess, S. W., Bernile, G., Lee, Y.-H. A., and Marietta-Westberg, J.	Economic effects of SOX Section 404 compliance: A corporate insider perspective	2013, 56(2-3), 267-290.
18	Li, X.	The Sarbanes-Oxley act and cross-listed foreign private issuers	2014, 58(1), 21-40.
19	Ge, W., Koester, A., and McVay, S.	Benefits and costs of Sarbanes-Oxley Section 404(b) exemption: Evidence from small firms' internal control disclosures	2017, 63(2-3), 358-384.

***Journal of Accounting Research***

No.	著者	論文タイトル	該当箇所
1	Piotroski, J. D. and Srinivasan, S.	Regulation and Bonding: The Sarbanes-Oxley Act and the Flow of International Listings	2008, 46(2), 383-425.
2	Lang, M. H.	Discussion of Regulation and Bonding: The Sarbanes-Oxley Act and the Flow of International Listings	2008, 46(2), 427-433.
3	Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. W., Kinney, W. R., Jr., and Lafond, R.	The Effect of SOX Internal Control Deficiencies on Firm Risk and Cost of Equity	2009, 47(1), 1-43.

4	Hart, O.	Regulation and Sarbanes-Oxley	2009, 47(2), 437-445.
5	Gao, F., Wu, J. S., and Zimmernan, J.	Unintended Consequences of Granting Small Firms Exemptions from Securities Regulation: Evidence from the Sarbanes-Oxley Act	2009, 47(2), 459-506.
6	Hayes, R. M.	Discussion of Unintended Consequences of Granting Small Firms Exemptions from Securities Regulation: Evidence from the Sarbanes-Oxley Act	2009, 47(2), 507-518.
7	Hochberg, Y. V., Sapientza, P., and Vissing-Jorgensen, A.	ALobbying Approach to Evaluating the Sarbanes-Oxley Act of 2002	2009, 47(2), 519-583.
8	Karolyi, G. A.	Discussion of ALobbying Approach to Evaluating the Sarbanes-Oxley Act of 2002	2009, 47(2), 585-595.
9	Doogar, R., Sivadasan, P., and Solomon, I.	The Regulation of Public Company Auditing: Evidence from the Transition to AS5	2010, 48(4), 795-814.
10	Wang, X.	Increased Disclosure Requirements and Corporate Governance Decisions: Evidence from Chief Financial Officers in the Pre- and Post-Sarbanes-Oxley Periods	2010, 48(4), 885-920.
11	Costello, A. M. and Wittenberg-Moerman, R.	The Impact of Financial Reporting Quality on Debt Contracting: Evidence from Internal Control Weakness Reports	2011, 49(1), 97-136.
12	Kinney, W. R., Jr and Shepardson, M. L.	Do Control Effectiveness Disclosures Require SOX 404(b) Internal Control Audits? A Natural Experiment with Small U.S. Public Companies	2011, 49(2), 413-448.
13	McVay, S. E.	Discussion of Do Control Effectiveness Disclosures Require SOX 404(b) Internal Control Audits? A Natural Experiment with Small U.S. Public Companies	2011, 49(2), 449-456.
14	Gao, Y.	The Sarbanes-Oxley Act and the Choice of Bond Market by Foreign Firms	2011, 49(4), 933-968.

15	Rice, S. C. and Weber, D. P.	How Effective Is Internal Control Reporting under SOX 404? Determinants of the (Non-)Disclosure of Existing Material Weaknesses	2012, 50(3), 811-843.
16	Deng, M., Melumad, N., and Shibano, T.	Auditors' Liability, Investments, and Capital Markets: A Potential Unintended Consequence of the Sarbanes-Oxley Act	2012, 50(5), 1179-1215.
17	Lee, E., Strong, N., and Zhu, Z(J).	Did Regulation Fair Disclosure, SOX, and Other Analyst Regulations Reduce Security Mispricing?	2014, 52(3), 733-774.
18	Defond, M. L. and Lemnox, C. S.	Do PCAOB Inspections Improve the Quality of Internal Control Audits?	2017, 55(3), 591-627.

## 付録 B 日本における内部統制監査に係る先行研究

### 現代監査

No.	著者	論文タイトル	該当箇所
1	町田祥弘	日本における内部統制問題の特質	2006, 16, 28-35.
2	山崎秀彦	内部統制の現代的課題と将来 —内部統制の有効性の開示と監査人によるその評価を中心に— 内部監査からみた内部統制の課題	2006, 16, 36-43.
3	毛利直広	わが国における内部統制監査の課題	2006, 16, 44-46.
4	井上善弘	内部統制を有効にするためのビジネス・プロセスの計画と統制	2006, 16, 47-54.
5	秋山純一	日本的内部統制監査の特質	2007, 17, 9-15.
6	井上善弘	企業不正とコーポレート・ガバナンス —不正への監査上の対応と内部統制の整備—	2007, 17, 16-23.
7	橋本尚	内部統制の質, 監査クライアントの交渉力と監査報酬	2007, 17, 37-43.
8	胡大力	内部統制監査の現状と課題—監査理論の観点から—	2014, 24, 137-148.
9	高原利栄子	内部統制監査と財務諸表監査の関係性からの内部統制報告制度の将来像に関する一考察	2015, 25, 95-103.
10	山田善隆	監査役監査における内部統制システム監査	2015, 25, 104-112.
11	亀井信吾	内部統制監査と内部監査	2015, 25, 113-123.
12	武田和夫	内部統制報告制度の現状分析	2015, 25, 124-132.
13	異島須賀子	内部統制監査の実効性を確保するための方策	2019, 29, 65-76.
14	井上善弘	内部統制監査の実効性を確保するための方策	2019, 29, 77-86.

## 會計

No.	著者	論文タイトル	該当箇所
1	堀江正之	内部統制情報の開示と監査の論点	2006, 169(3), 16-27.
2	安達巧	会計監査人による内部統制監査 内部統制の制度化をめぐる諸問題	2006, 170(1), 80-90.
3	伊豫田隆俊	—理論的・実務的・制度論的視点から検討すべき論点— 内部統制監査	2007, 171(1), 1-13.
4	手塚仙夫	—監査人から見た課題—	2007, 171(1), 14-26.
5	松本祥尚	財務諸表監査と内部統制監査の統合化	2007, 171(1), 27-41.
6	八田進二	内部統制報告制度の課題と展望 —内部統制のモニタリング機能の担い手の視点から—	2007, 171(1), 42-55.
7	(座長) 伊豫田隆俊	円卓討論 内部統制の制度化をめぐる	2007, 171(1), 95-141.
8	内藤文雄	内部統制報告制度のもとでの監査の特徴と新たな展開方向	2008, 173(5), 35-54.
9	松本敏史	財務会計と管理会計の新たな融合 —ISOX 法, 減損会計, 包括利益概念の特徴を考える—	2008, 173(5), 55-69.
10	加藤達彦	内部統制の透明化が市場の信頼性に及ぼす影響	2008, 173(6), 106-120.
11	堀江正之	内部統制の構成要素としての統制環境の意味	2008, 174(4), 129-141.
12	大下丈平	内部統制を介したフランス・コントロール論へのガバナンス概念の 包摂	2008, 174(5), 75-90.
13	蟹江章	内部統制監査の意義と課題	2008, 174(6), 13-26.
14	堀江正之	内部統制から ERM への転換が企業監査に及ぼす影響	2009, 176(4), 125-138.



15	須田一幸, 佐々木隆志, 中島真澄, 奥田真也	内部統制とガバナンスに関する日米比較 (一) —サーベイ調査の結果—	2011, 179(6), 122-138.
16	須田一幸, 佐々木隆志, 中島真澄, 奥田真也	内部統制とガバナンスに関する日米比較 (二・完) —サーベイ調査の結果—	2011, 180(1), 115-129.
17	孫美隼	中国における内部統制制度の導入 —アンケート調査による導入コスト分析—	2012, 181(6), 70-83.
18	堀江正之	再委託先の内部統制評価を巡る課題	2014, 186(5), 29-41.
19	石川恵子	わが国の地方自治体における内部統制の整備 —現状と課題の見える化に向けて—	2014, 186(5), 72-85.
20	石川恵子	わが国の地方自治体における内部統制の制度設計の意義 —地方自治体監査の効率的かつ効果的な運営に向けて—	2015, 188(5), 56-69.

## 企業会計

No.	著者	論文タイトル	該当箇所
1	多賀谷充	内部統制をめぐる今後の展望	2006, 58(1), 59-67.
2	佐藤弘康	会社法あれこれ 会社法・会社法施行規則上の内部統制	2006, 58(5), 94-96.
3	持永勇一	「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準案」について	2006, 58(2), 97-101.
4	野村修也	内部統制への企業の対応と責任	2006, 58(5), 98-103.
5	相澤哲	会社法及び会社法施行規則にみる内部統制の考え方	2006, 58(5), 104-110.
6	高橋弘幸	内部統制システムと監査役役割	2006, 58(5), 111-115.
7	土田義憲	内部統制システムに対する取締役及び監査役の取組み	2006, 58(5), 116-123.
8	飛田光雄	帝人の内部統制への取組み	2006, 58(5), 124-134.

9	小西一正	近年の内部統制の展開について	2006, 58(7), 4-11.
10	小磯孝二	内部統制, そして企業価値	2006, 58(8), 110-112.
11	石綿学	相談室 会社法務 内部統制システム	2006, 58(10), 151-153.
12	野村裕昭	経理・財務最前線 内部統制システム整備奮闘記	2006, 58(11), 86-87.
13	戴内史子	日本版 SOX 法を見据えた IT 統制ツールの体系	2006, 58(12), 33-40.
14	朝川充	企業における IT 統制の構築に係る実務上の課題 —米国企業改革法 (SOX 法) への対応にみる AIG の IT 統制	2006, 58(12), 56-62.
15	今福愛志	財務報告問題から内部統制をみる	2007, 59(1), 120-121.
16	持永勇一	「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準案」について	2007, 59(2), 97-103.
17	八田進二・都正二・森居達郎・町田祥弘	座談会 内部統制報告基準および実施基準の重要ポイント	2007, 59(4), 18-53.
18	池田唯一	金融商品取引法上のデイトスクロージャー整備における 内部統制報告制度の位置づけ	2007, 59(5), 18-25.
19	橋本尚	基準・実施基準の考え方及び内部統制の基本的枠組み	2007, 59(5), 26-34.
20	野村昭文	内部統制の評価と報告	2007, 59(5), 35-40.
21	手塚仙夫	財務報告に係る内部統制の監査	2007, 59(5), 41-49.
22	太田道人	経理・財務最前線 「財務報告に係る」内部統制—アメリカのコピーにしないために	2007, 59(6), 86-87.
23	高畑修一	経理・財務最前線 内部統制 「はじめの一歩」	2007, 59(7), 86-87.

24	尾崎安典	内部統制システムに係る監査役監査基準について	2007, 59(7), 97-104.
25	坂井恵	業務プロセスに係る内部統制の評価の要点 —文書の品質管理と整備状況の評価における留意事項—	2007, 59(10), 64-71.
26	桃塚高和	経理・財務最前線 米国 SOX 法 404 条への取組み	2007, 59(10), 102-103.
27	野村昭文	「内部統制報告制度」及び「確認書制度」に係る政令・内閣府令の解説	2007, 59(12), 36-41.
28	鈴木輝夫	財務報告に係る内部統制評価における決算・財務報告プロセスの事前評価の重要性	2008, 60(2), 68-77.
29	牧野隆一	「財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い」の公表について	2008, 60(2), 78-85.
30	柳橋勝人	経理・財務最前線 SOX 法対応の先にあるもの	2008, 60(3), 102-103.
31	松本芳彦	経理・財務最前線 内部統制の構築について	2008, 60(4), 86-87.
32	政木進久	帝人グループの内部統制と内部監査 —内部監査のゾーナル展開を含めて—	2008, 60(5), 37-42.
33	橋本勉	オムロングループにおける J-SOX 法対応と内部監査	2008, 60(5), 71-78.
34	土田義憲	内部統制の継続的評価体制と発展的活用 (第 1 回)	2008, 60(6), 124-130.
35	土田義憲	内部統制の継続的評価体制と発展的活用 (第 2 回)	2008, 60(7), 76-83.
36	森田弥生	内部統制と財務報告不正 —マネジメント・オーナーライトについて	2008, 60(8), 106-107.
37	土田義憲	内部統制の継続的評価体制と発展的活用 (第 3 回・最終回)	2008, 60(8), 113-119.

38	長吉眞一	内部統制監査の本質と公認会計士業務の多様化	2008, 60(9), 4-12.
39	野村昭文	「内部統制報告制度に関するQ&A」(追加Q&A) について 経理・財務最前線 内部統制の有効性評価への課題	2008, 60(9), 97-103.
40	岡恭彦	内部統制報告書の制度化について —アンケート調査からの現状と問題点	2008, 60(11), 102-103.
41	小西一正	経理・財務最前線 内部統制と企業価値向上	2008, 60(12), 89-94.
42	佐々木信雄	経理・財務最前線 内部統制報告書制度の発行初年度にあたって	2009, 61(2), 118-119.
43	都正二	学会ルポ 統一論題『プロセス・マネジメントと会計—ものづくり経営と内部統制の観点から』	2009, 61(4), 102-103.
44	土田義憲	ISOX の手法を活用した法令等遵守体制の整備 (第1回)	2009, 61(4), 119-122.
45	平賀正剛	企業価値の向上と内部統制システムの役割 —オムロンとクボタの事例研究を中心として	2009, 61(4), 123.
46	姜相熙	ISOX の手法を活用した法令等遵守体制の整備 (第2回)	2009, 61(4), 136-141.
47	土田義憲	ISOX の手法を活用した法令等遵守体制の整備 (第3回・完)	2009, 61(5), 129-133.
48	土田義憲	時価測定における内部統制・監査上の問題	2009, 61(6), 141-145.
49	池田公司	「財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い」の改正について	2009, 61(7), 31-37.
50	牧野隆一	金融商品取引法に基づく内部統制評価及び監査の1年目の結果について	2009, 61(7), 91-97.
51	住田清芽		2009, 61(9), 18-25.

52	品川陽子・土田義憲	内部統制評価の品質向上のポイント	2009, 61(9), 26-32
53	坂井恵	トップダウン型リスク・アプローチに基づく内部統制評価の要点 —経営者評価の効率化に向けて	2009, 61(9), 33-41.
54	蟹江章・盛田良久	内部統制報告制度の実態と課題	2009, 61(10), 75-88.
55	蟹江章	内部統制報告制度はどこへ向かうのか?	2010, 62(1), 132-133.
56	土田義憲	リスクベースの監査と内部統制の有効性監査の相違	2010, 62(2), 75-80.
57	坂井恵	全社的な内部統制の評価方法 —コントロール・アプローチからリスク・アプローチへ	2010, 62(2), 108-119.
58	米澤勝	経理・財務最前線 内部統制システムの不備と取締役の責任	2010, 62(3), 134-135.
59	大崎貞和	内部統制報告制度見直しの視点	2010, 62(8), 2-3.
60	関口和治	経理・財務最前線 再考「内部統制報告制度」と「四半期報告制度」	2010, 62(8), 86-87.
61	松浦洋	経理・財務最前線 コーポレートガバナンス・内部統制と監査役	2011, 63(2), 102-103.
62	池田唯一	内部統制基準改訂の経緯とポイント	2011, 63(7), 18-26.
63	持永勇一・山中彰子	改訂内部統制基準および同実施基準の解説	2011, 63(7), 27-35.
64	西田裕志	監査・保証実務委員会報告第82号「財務報告に係る内部統制の監査 に関する実務上の取扱い」の改訂案について	2011, 63(7), 36-43.
65	飯室進康	内部統制簡素化における実務上の留意点	2011, 63(7), 44-51.
66	阿部泰久	企業の立場からみた内部統制制度の簡素化	2011, 63(7), 52-57.
67	住田清芽	簡素化における監査上の留意点と今後の課題	2011, 63(7), 58-67.
68	土田義憲	J-SOX—評価結果の継続利用	2011, 63(11), 80-87.

69	町田祥弘	内部統制報告制度の現状	2012, 64(1), 72-78.
70	太田康広	Sarbanes-Oxley 法の事後検証	2012, 64(3), 4-5.
71	藤原俊雄	企業集団内部統制の開示と監査役・監査人監査	2012, 64(4), 115-120.
72	田中智徳	学会ルポ 統一論題 「大震災後の内部統制環境の变革と展望」	2012, 64(4), 133.
73	結城秀彦	受託業務に係る内部統制の保証報告書業務	2012, 64(9), 119-127.
74	奥田真也・佐々木隆志・中島真澄・中村亮介	内部統制システムと監査の質の決定要因	2012, 64(10), 102-108.
75	尾山哲夫	資金管理の透明化による内部統制の強化	2013, 65(5), 70-74.
76	小池聖一・パウロ	不正リスクに対応する内部統制・内部監査	2013, 65(7), 63-70.
77	後藤恵子	経理・財務最前線 自立的な内部統制を目指して	2014, 66(5), 100-101.
78	小池聖一・パウロ	内部統制システムの整備運用状況の再点検	2015, 67(3), 40-48.
79	大村広樹・熊谷和哉	実務指針 91 号からヒントを得る 建設業関係の監査・内部統制整備の勘どころ	2015, 67(8), 18-25.
80	柴谷哲郎	実務指針 91 号からヒントを得る ソフトウェア業関係の監査・内部統制整備の勘どころ	2015, 67(8), 26-33.
81	藤原英賢	内部統制を整備する意味を考える	2015, 67(9), 6-7.
82	藤原英賢	内部統制報告制度の改正に対する批判的検討	2015, 67(10), 6-7.
83	山口利昭	内部統制システムの構築義務：2つの裁判から考える法的責任論	2016, 68(8), 62-68.
84	清水剛・猪熊浩子	コーポレートガバナンス 内部統制	2017, 69(5), 74-75.
85	葦田英人	改正会社法における企業グループ内部統制の考え方 ——子会社監督責任の範囲は？	2017, 69(8), 133-137.

86	記虎優子	内部統制システムが開示の適時性に与える影響 内部統制対応の留意点： キーコントロール、全社統制・業務プロセス統制の見直し 経理・財務最前線 内部統制を強化する異文化理解～海外シェアードサービスセンターよ り～	2017, 69(10), 6-7.  2018, 70(3), 66-73.  2019, 71(4), 68-69.  2020, 72(4), 91-92.
87	高田康行		
88	久保寺大悟		
89	伊神智江・山崎優子・菅野直人	財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係 る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について	

## 産業経理

No.	著者	論文タイトル	該当箇所
1	小松義明	ドイツ監査基準にみる内部統制システムの概念	2006, 66(1), 43-50.
2	堀江正之	内部統制の「有効性」とはなにか —内部統制の有効性をめぐる理論上の壁—	2006, 66(2), 57-66.
3	財団法人 産業経理協会	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に関する 実施基準（公開草案）』に対する意見の提出について	2007, 66(4), 145-150.
4	河野正男	環境財務会計とサーベインスマークスリー法	2007, 67(2), 4-12.
5	内藤文雄	財務諸表監査, 内部統制監査および四半期レビューにおける保証内 容の差別化について	2008, 68(2), 53-64.
6	佐久間義浩	財務報告に係る内部統制の検証—委員会設置会社と監査役会設置会 社における裁量的会計発生高の比較をうけて—	2008, 68(2), 96-106.
7	姜相熙	知的資産としての内部統制と企業価値の創造 —オムロングループの内部統制構築を中心として—	2008, 68(2), 123-130.

8	井上善弘	ダイレクト・レポーターインゴとしての内部統制監査	2009, 68(4), 63-74.
9	町田祥弘	内部統制報告実務における焦点と課題	2009, 69(1), 65-77.
10	高田敏文・李袁琳	監査リスクファクターの識別 —内部統制監査の失敗事例を手掛かりとして—	2011, 71(2), 32-58.
11	清水涼子	地方公共団体のガバナンスに関する考察 —監査と内部統制—	2015, 75(3), 54-64.
12	高原利栄子	わが国の内部統制報告書における評価結果に関する実態分析	2015, 75(3), 134-151.
13	田端哲夫	経営者の内部統制によるアサーテイブ・マネジメント	2017, 77(2), 20-31.
14	石川恵子	包括外部監査の効率的・効果的な実施に向けてのアプローチ —内部統制の視点から—	2017, 77(2), 76-85.
15	井上善弘	全社的な内部統制に関する一考察	2018, 78(2), 47-55.
16	高原利栄子	内部統制報告と保証業務の課題	2019, 78(4), 138-145.