

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 30 年 6 月 25 日現在

機関番号：32665

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2015～2017

課題番号：15K03787

研究課題名(和文) ガバナンスの変容に対応した内部統制の統合的研究 3つのセクターの統合化を目指して

研究課題名(英文) Toward the integrated study of internal controls: the transformation of governance in three sectors

研究代表者

石川 恵子 (Ishikawa, Keiko)

日本大学・経済学部・教授

研究者番号：70343647

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 3,500,000円

研究成果の概要(和文)：本研究は(1)パブリック、プライベート、ノンプロフィットの3つのセクターのガバナンス概念の体系化と内部統制の理論と制度の検討を通じて、共通性・異質性を明確にすること、(2)各セクターのガバナンス概念の相互作用による影響ならびに展開を検討することを目途とした。諸外国においてはプライベートセクターからパブリックセクターとノンプロフィットセクターへの影響ならびに展開がみられたが、日本ではその影響があまりみられなかった。また、全てのセクターにおいてRPA(Robotic Process Automation)・AIの台頭がガバナンスの充実強化に影響する可能性があることを明らかにした。

研究成果の概要(英文)：This study examined the internal control systems and theories of the public sector, the private sector and the third sector (non-profit sector), whose governance have been changed much. The purposes of this study were (1) to identify similarities and differences of internal control through discussions of each sector's governance systems and internal control systems and theories, and (2) to analyze the influences and developments from each sector's interaction.

We were not able to observe much developments on the internal control system of the public sector and the third sector in Japan, influenced by the private sector's development, although we observed such developments in foreign countries. We also pointed out the high possibility that the developments of RPA (Robotic Process Automation) and AI (Artificial Intelligence) would influence each sector's governance and internal control system.

研究分野：地方自治体の内部統制 地方自治体の監査 公監査 公会計

 キーワード：地方自治体の内部統制 地方自治体の監査 非営利組織体の会計 非営利組織体の監査 ガバナンス
 アカウンタビリティ 財務諸表監査 内部監査

1. 研究開始当初の背景

本研究開始当初の学術的背景は、現代社会の要請に対応して、ガバナンス概念が変容していることに伴い、内部統制の制度と理論を統合的に検討することの意義が認識されたことであった。

従前、パブリック、プライベート、ノンプロフィットの各セクターのガバナンスは、それぞれに異なる原理が貫かれ、その原理に基づいて、個別に運用がなされてきた。ところが、現代社会は、それぞれのガバナンスが相互に作用し、運用することを要請するに至った。

その背景には、パブリックセクターでは、財政難から、より効率的なサービスの提供のあり方が問われたこと、民間企業では、ステークホルダーが広範囲となり、社会的責任(CSR)が問われたこと、非営利組織体では、政府補助金には依存しない自律的経営が問われたことがある。

このため、各セクターが直面するこれらの問題を解決する手段として、各セクターのガバナンスが相互に作用し、各セクターが協働を図ることにより、新たな社会価値を創出することのニーズが認識されることとなった。

本研究では、このニーズに着目して、各セクターの内部統制の理論と制度を統合的に研究することにより、現代社会が要請する協働による社会価値の創出に資することを目的として、検討を進めた。

2. 研究の目的

本研究の主たる目的は、ガバナンスの変容に対応した内部統制の理論と制度をパブリック、プライベート、ノンプロフィットの3つのセクターの観点から研究代表者と分担者の経年の研究実績に基づいて、更なる理論展開を図ることにより、統合的に研究することであった。

すなわち、その目的とは(1)各セクターのガバナンス概念の体系化と内部統制の理論と制度の検討を通じて、共通性・異質性を明確にすること、(2)ガバナンスの変容に対応した新たな内部統制の基礎的概念を検討することであった。

(1) 各セクターのガバナンス概念の体系化と内部統制の理論と制度の検討を通じた共通性・異質性の明確化

本研究では、各セクターにおけるガバナンス概念の体系化と、これに関連する内部統制の制度と理論を検討するために、研究体系を以下の3つのアプローチを設定し、議論を進めた。

研究体系

- パブリック・ガバナンス論
 - パブリックセクターの内部統制の理論と制度についての検討
- コーポレート・ガバナンス論
 - プライベートセクターの内部統制の理論と制度についての検討
- 非営利組織体のガバナンス論
 - ノンプロフィットセクターの内部統制の理論と制度についての検討

(2) ガバナンスの変容に対応した新たな内部統制の基礎的概念の検討

本研究では、上述した各セクターのガバナンス概念の体系化を図ることにより、各セクターの共通性と異質性を明確にすることで、更に、以下の2つのアプローチから新たな内部統制の基礎的概念を構築するための可能性を検討した。

プライベートセクターからパブリックセクター・ノンプロフィットセクターへの展開・応用はありうるのか、あるとすればいかなる可能性があるのか。

現状では、パブリックセクター・ノンプロフィットセクターにおいてはプライベートセクターのように、内部統制の整備・構築は義務づけられていないが、法制度化されるのであれば、導入にあたっては、いかなる課題があるのか。

3. 研究の方法

(研究体制)

本研究では、上述した研究目的を達成するために、パブリック、プライベート、ノンプロフィットの研究領域を超えて、内部統制を統合的に研究することとした。これを裏付けるために、各セクターのガバナンス及び内部統制について、経年の研究実績がある研究者が共同研究を行うことにより、効果的かつ効率的に研究を進めることができる研究体制を採用し、これを実践した。

研究者氏名	担当分野
石川(代表者)	パブリックセクター 地方自治体の内部統制
中村(分担者)	プライベートセクター 民間企業の内部監査
高原(分担者)	プライベートセクター 財務諸表監査
尾上(分担者)	ノンプロフィットセクター 非営利組織体の情報
藤岡(分担者)	ノンプロフィットセクター 医療法人等の監査

上記の研究体制に基づいて、各研究者の主たる研究方法は、文献調査とヒアリング調査により行った。

文献調査

各研究者が研究を進めるにあたっては、文献調査を利用した。COSO が 2013 年に公表され、比較的新しいものであることから、これに関連する海外文献(米国・英国)を入手し、パブリック及びノンプロフィットへの応用の観点から検討した。

ヒアリング調査

パブリックセクターにおいては、内部統制の整備・運用が制度上、義務づけられていないことから、とりわけ地方自治体においてその現状と課題を探るためにヒアリング調査を実施した。研究期間中、ヒアリング調査を実施した主たる団体として以下の団体がある。

当該団体を選択した理由は、既に独自の方法で内部統制の整備・運用を行っていたことである。

(主たるヒアリング調査団体)

都道府県	宮城県・鳥取県
政令市	大阪市・静岡市
その他市	豊橋市・岐阜市

研究会の開催

各研究者の研究成果を情報共有するために定期的に研究会を開催することにより、共同研究の効率化を図った。

4. 研究成果

(1) 諸外国とのガバナンス概念の違い

- パブリックセクター

(米国・英国)

米国・英国におけるガバナンス概念の構築は、プライベートセクターからの援用がみられた。このことは内部統制の整備・運用にも反映されており、パブリックセクターの内部統制の整備の構築の考え方は原則として、民間企業の整備・運用の考え方をモデルとしていた。

(日本)

一方、日本のパブリックセクター - (地方自治体)におけるガバナンス概念の考え方は、地方自治法・財政法を根拠とするものであり、独自の展開をしていることを明らかにした。このことは、地方自治体が内部統制の整備・運用するにあたっては、その独自の特性を活かした構築が必要となることを明らかにした。

(2) 公益等認定委員会(チャリティ委員会)

制度に係わる国内・諸外国にみられた制度上の違い

- ノンプロフィットセクター

2008年に公益法人制度改革関連3法が施行されたことに伴い、非営利組織体においては、ガバナンス・内部統制の強化が義務化された。

新制度においては、一般社団法人を除く、全ての一般財団法人及び公益法人に対して、監事監査による業務監査と会計監査を義務づけ(一般法第99条・一般法第124条)大規模な非営利組織体(一般法人・公益法人)に対して、会計監査人(監査法人または公認会計士)の計算書類等の監査を義務づけられた(一般法第107条)。

当該制度のもと、日本の公益法人制度では、公益法人の信頼性を定期的に保証するための仕組みとして、書類の提出と公益認定等委員会による定期的なチェックが義務づけられている。

これに対して、諸外国では、日本で行われているような定期的な書類の提出とチェックが、慣例的にあまり行われていないことが明らかになった。例えば、チャリティ委員会制度を採用している英国においても、このような詳細かつ厳密な仕組みがないことを明らかにした。

(3) 地方自治体の内部統制の整備・運用の義務化

- パブリックセクター

2017年6月に「地方自治法等の一部を改正する法律(以下、改正法と呼称する。)」が制定された。改正法には主たる2つの骨子がある。それは(1)全国の首長に対して、内部統制の整備・運用の義務を課したこと、そして(2)全国の自治体の監査委員に対して、監査基準の策定を義務づけたことである。

今後、地方自治体の内部統制の整備・運用にあたっては、民間企業の整備・運用の構築方法を援用しつつも、ガバナンスの概念とその下での従前の実務については独自性(例えば、会計は単年度主義であること・コンプライアンスを重視する実務であること)があることから、当該実務を可視化することにより進めることが重要であることを明らかにした。

(4) COSO が各セクターの内部統制の整備・運用に与える影響の確認

- パブリックセクター・ノンプロフィットセクター

(諸外国)

2013年にプライベートセクターの内部統制のフレームワークを提示するCOSOが改訂された。諸外国においては、COSOがプライベートセクターのみならず、パブリックとノンプロフィットにも影響を及ぼしていることを明らかにした。

例えば、EU加盟諸国のパブリックセクターにおいては、その影響がよく見られた。とりわけ、EU加盟年度が2004年以降の国(ブル

ガリア・ラトビアなど)ではその傾向があった。その一方で古くから加盟しているラテン系諸外国(イタリア・スペイン)では、日本と同様に独自の展開がみられた。

(日本)

日本ではパブリックセクターとノンプロフィットセクターにおいては COSO の影響が乏しいことを明らかにした。

ただし、地方自治体においても内部統制の整備・運用が義務づけられたことから、今後 COSO のフレームワークがどのように影響する可能性があるかを引き続き検討することも必要となることを明らかにした。

(5) 公会計情報がガバナンス概念に与える影響 - パブリックセクター

本研究の主たる目的はガバナンス概念を内部統制の理論と制度から検討することであったが、財務情報の観点からもガバナンス概念への接近を図った。というのも、2016年から2018年にかけて、すべての地方自治体に発生主義会計情報と複式簿記の導入・固定資産台帳の作成が総務省から要請されたことから、ガバナンス概念への影響があることが想定されたからである。

現状では、多くの地方自治体(人口10万人未満の団体)の多くは、発生主義会計情報と複式簿記の知識が乏しいことから、システムベンダーまたはシンクタンクに委託をして作成されていることが明らかになった。このため、当該情報を利用した意思決定を行っていない状況があることが明らかになった。

ただし、固定資産台帳については、将来の世代間負担の観点から、各自治体の原課の職員は利活用をしていることが明らかになった。その背景には、資産の廃棄・新設等を意思決定するにあたっては当該情報が有用であることが認識されていたことであった。

(6) RPA (Robotic Process Automation)・AI (Artificial Intelligence) の波及の可能性 - 全てのセクター

全てのセクターに共通して顕著なことは、さらなるガバナンスの変容を可能にし、今後の内部統制の整備・運用のツールとして RPA・AI が台頭してきたことであった。

民間企業の内部監査においては、AI を使用したリスクの特定と発見が可能であることがヒアリング調査を通じて明らかになった。また、一部の自治体においては AI を活用して認可保育施設を割り振ることを可能にしていた。

RPA と AI は(1)事務手続を飛躍的に効率化する可能性があるのみならず、(2)人口減少に伴う労働人口の補完となる可能性がある。これを推進するためには、内部統制の整備を前提とした組織内の実務の可視化が必要になることを明らかにした。

(7) 粉飾決算にみる不正の多様化 - プライベートセクター

近年、民間企業の粉飾決算においては、従来とは異なる特性の不正が増加しつつあることを明らかにした。

その一例が、民間企業の循環取引である。当該取引については、被監査会社と当該取引先の取引実態がグレーであることから生じていた。このため、内部統制の機能に着目して、監査の充実強化を図ることが求められていることを明らかにした。

引用文献

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, *Internal Control -Integrated Framework*, May 2013.

EC, *Compendium of the public internal control systems in the EU Member States Second edition*, 2014.

Kobayashi, M., K. Yamamoto and K. Ishikawa, "The Usefulness of Accrual Information in Non-mandatory Environments: The Case of Japanese Local Government", *Australian Accounting Review*, Vol.28 No.4, 2016, pp.153-161

山本清『アカウントビリティを考える どうして「説明責任」になったのか』NTT 出版、2013年3月。

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文](計17件)
(2018)

Eliya Onoe, Annual Filing System of PICs in Japan: Preliminary Study for International Comparison of Annual Filing System of Charities, 研究年報(大原大学院大学) 査読なし、12巻、2018、141 - 148

藤岡 英治, 医療法人に関する監査と内部統制、大阪産業大学経営論集、査読なし、19巻2号、2018、85 - 100

中村 映美, 内部監査における統制環境の評価につて、月刊監査研究、査読なし、印刷中、2018、印刷中

石川 恵子, 地方自治体の内部統制 民間企業との対比の観点から、月刊監査研究、査読なし、印刷中、2018、印刷中

(2017)

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、産業経理、査読なし、77巻2号、2017、76 - 85

石川 恵子, 内部統制の整備・運用に向けての鳥瞰図(下) 内部統制の運用に

向けて、地方財務、査読なし、757号、2017、84 - 96

石川 恵子、内部統制の整備・運用に向けての鳥瞰図(中) 内部統制の整備に向けて、地方財務、査読なし、756号、2017、53 - 65

石川 恵子、小規模な市町村における監査手法の標準化に向けての視座、会計、査読なし、191巻6号、2017、28 - 39

石川 恵子、内部統制の整備・運用に向けての鳥瞰図(上) 内部統制の整備に必要性と運用に向けて、地方財務、査読なし、755号、2017、99 - 107

Eliya Onoe、Changes to the Accountability Concept in Japan's PIC Accounting Standard: Accountability to Whom, and for What?、研究年報(大原大学院大学)、査読なし、10巻、2017

中村 映美、内部監査によるガバナンス改善のための課題、現代監査、査読なし、27巻、2017、166 - 175

(2016)

石川 恵子、窓口業務の民間委託に向けての体制整備の視座 地方自治体の内部統制の整備・運用のあり方からの検討、青山経営論集、査読なし、51巻3号、2016、87 - 97

石川 恵子、地方自治体における内部統制の整備・運用の今日的意義、都市問題、査読なし、107巻、2016、63 - 71

尾上 選哉、米国地方会計における租税軽減に係わる情報開示、研究年報(大原大学院大学)、査読なし、10巻、2016、113 - 122

中村 映美、ガバナンスと内部統制、同支社商学、査読なし、67巻、2016、21 - 39

(2015)

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、産業経理、査読なし、75巻、2015、134 - 151

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、会計、査読なし、188巻5号、2015、56 - 69

〔学会発表〕(計4件)

(2018)

石川 恵子、地方自治体の内部統制 民間企業との違いの観点から、内部監査学術研究発表大会、2018

中村 映美、内部監査人の正当な注意と懐疑心について、内部監査学術研究発表大会、2018

(2017)

Eliya Onoe、Annual Filing System of PICs in Japan: Preliminary Study for International Comparison of Annual Filing System of Charities、The 10th Pacific Regional Conference of the

International、2017

Eliya Onoe、Changes to the Accountability Concept in Japan's PIC Accounting Standard: Accountability to Whom, and for What?、ISTR、2017

〔図書〕(計2件)

(2017)

石川 恵子、中央経済社、地方自治体の内部統制 少子高齢化と新たなリスクへの対応、2017。(総頁数: 192頁)

浦崎直浩、高原 利栄子、小西範幸、仙場胡丹、橋上徹、松崎堅太郎、同文館出版、中小企業の会計監査制度の研究、2017、125 ~ 139頁(総頁数: 320頁)

〔産業財産権〕

出願状況(計0件)

名称:

発明者:

権利者:

種類:

番号:

出願年月日:

国内外の別:

取得状況(計0件)

名称:

発明者:

権利者:

種類:

番号:

取得年月日:

国内外の別:

〔その他〕

ホームページ等

6. 研究組織

(1) 研究代表者

石川 恵子 (ISHIKAWA, Keiko)

日本大学・経済学部・教授

研究者番号: 70343647

(2) 研究分担者

尾上 選哉 (ONOE, Eliya)

大原大学院大学・その他の研究科・准教授

研究者番号: 00341199

藤岡 英治 (FUJIOKA, Eiji)

大阪産業大学・経営学部・教授

研究者番号: 50319828

中村 映美 (NAKAMURA, Emi)

大阪成蹊短期大学・経営研究学科・教授

研究者番号: 90330026

高原 利栄子 (TAKAHARA, Rieko)
近畿大学・経営学部・准教授
研究者番号：90330117