

科学研究費助成事業（科学研究費補助金）研究成果報告書

平成24年 5月 16日現在

機関番号：10101

研究種目：基盤研究（C）

研究期間：2008～2011

課題番号：20530400

研究課題名（和文） 内部統制監査制度に関する日米仏比較研究

研究課題名（英文） A Comparative Study of Internal Control Audit - Japan, America and France

研究代表者

蟹江 章 (KANIE AKIRA)

北海道大学・大学院経済学研究科・教授

研究者番号：40214449

研究成果の概要（和文）：内部統制の内容についての有用な情報を提供し、その信頼性を監査するに際しては、合意されたフレームワークの存在が重要であることを明らかにした。また、内部統制報告およびその監査の進むべき方向として、内部統制の有効性に関する情報にとどまらず、内部統制の整備・運用状況に具体的な説明情報の提供と監査が検討されるべきであることを提言している。

研究成果の概要（英文）：We conclude that the appropriate reporting and auditing internal control needs the generally accepted framework of internal control. And for the prospects of the reporting and auditing internal control, we propose to consider providing and auditing the information about the structure and the operation of internal control, not only about its efficiency.

交付決定額

（金額単位：円）

	直接経費	間接経費	合計
2008年度	1,000,000	300,000	1,300,000
2009年度	700,000	210,000	910,000
2010年度	600,000	180,000	780,000
2011年度	500,000	150,000	650,000
年度			
総計	2,800,000	840,000	3,640,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：会計監査，内部統制監査，内部統制報告制度

1. 研究開始当初の背景

(1) アメリカにおいてエンロン等による会計不正事件への対応として企業改革法(SOX法)が制定され、経営者による内部統制の評価・報告と独立監査人による監査が制度化された。また、フランスにおいても、経営者による内部統制の整備・報告と会計監査役による監査が制度化された。わが国でも、有価証券報告書における虚偽記載事件の発生を発端に、内部統制監査の制度化が実現することと

なった。

(2) わが国における制度化に向けた議論は、証券市場規制を前提とするアメリカの制度を念頭に進められていたが、フランスのように会社法に基づく制度設計が行われた国もある。会社法における内部統制報告が先行して制度化されたわが国では、アメリカ型の内部統制の有効性評価報告にとどまらず、内部統制の整備・運用状況の報告に対するニーズも存在すると考えられる。

(3)こうしたことを背景として、わが国の内部統制報告制度をより有効かつ有用なものとするために、アメリカのみならずフランスの制度をも考慮しながらそのあり方を議論する必要がある。

2. 研究の目的

(1)わが国で新たに導入された「内部統制監査制度」を実効性あるものとするために、先行するアメリカおよびフランスの実情分析から得られる知見に基づいて、内部統制監査制度の進むべき方向性を示す。

(2)異なる理念に基づいて設計された内部統制報告・監査制度を比較分析し、その実態を浮き彫りにし、あるいは内部統制報告・監査制度のあるべき姿を示すとともに、内部統制監査がこれまでの監査研究ならびに監査制度にパラダイムの転換を迫るものであるとの認識の下で、内部統制の整備・運用に関して企業経営者が負うべき責任を明確にしながら、社会からの要求に応えられる監査のあり方を提示する。

3. 研究の方法

(1)日本、アメリカ、フランスの各国において内部統制報告・監査が制度化されるに至った背景とそのプロセスについて検討する。その上で、実際の内部統制報告書および内部統制監査報告書を入手して、その記載内容を詳細に分析する。これによって、各国の内部統制報告・監査制度の実情を明らかにし、それらの特徴や課題などを指摘する。

(2)分析に基づいて、内部統制監査の機能を説明するための理論を構築する。さらに、内部統制監査が、制度化の背景となった社会的要請によりよく応えるためにあるべき姿を提示する。また、内部統制が経営者の責任の下で整備・運用されることに鑑み、内部統制監査が経営者の責任遂行の監査として成立し得るかどうかを検証する。

(3)検証結果に基づいて、近い将来に、会計情報の監査としての財務諸表監査が、企業における情報作成プロセスとしての内部統制監査に代替され、企業監査として、単に情報だけではなく経営プロセス全体を対象とするものへと移行する可能性があるかどうかを検証する。

4. 研究成果

(1)内部統制フレームワークの重要性

①アメリカでは、SOX法によって内部統制報告制度が制定されたときには、すでにトレッドウェイ委員会支援組織委員会(COSO)

が設定した内部統制のフレームワークが存在していた。アメリカの内部統制報告制度は、対象となる会社に対してこのフレームワークに基づく内部統制の整備を求めた上で、その有効性を評価し結果を報告することを要求した。

②わが国では上場会社による有価証券報告書における虚偽記載をきっかけに内部統制基準が制定され、これがわが国における内部統制報告制度のフレームワークとなった(表1参照)。上場会社等、制度適用の対象となった会社は、このフレームワークに基づいてそれぞれ内部統制を整備し、その有効性を評価した上で結果を報告することを求められることになった。

表1「財務報告に係る内部統制の基本的枠組みに関する事項」の記載例

1【財務報告に係る内部統制の基本的枠組みに関する事項】

代表取締役社長××××及び取締役副社長××××は、当社の財務報告に係る内部統制の整備及び運用に責任を有しており、企業会計審議会の公表した「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設定について(意見書)」に示されている内部統制の基本的枠組みに準拠して財務報告に係る内部統制を整備及び運用している。

なお、内部統制は、内部統制の各基本的要素が有機的に結びつき、一体となって機能することで、その目的を合理的な範囲で達成しようとするものである。このため、財務報告に係る内部統制により財務報告の虚偽の記載を完全には防止又は発見することができない可能性がある。

③アメリカおよび日本では、内部統制報告制度の対象となった会社は、それぞれのフレームワークに沿って対応したため、内部統制の目的観や構成要素、有効性の評価および評価結果の報告方法などに高い統一性が得られた。

④フランスでは、内部統制の整備と内容説明のための合意されたフレームワークを欠いたまま制度が施行されたため、説明の内容や形式が会社ごとにまちまちとなり、内部統制報告書の記載内容が統一されておらず比較ができないという批判を招くことになった。現在ではフランス独自のフレームワークが設けられ、それに基づいて内部統制の整備と説明が行われるようになり状況が改善され

ている（表2参照）。

表2 内部統制の構成要素とCOSOの構成要素との対応

フランスのフレームワーク	COSO
責任についての明確な定義を含み、適切な資源と能力をもち、情報システム、操作手続または方法、道具ならびに適当な実務に支えられた組織	統制環境
知っていることが各自の責任遂行を可能にする適切で信頼できる内部での情報伝達	情報と伝達
会社の目標に関して識別された主要なリスクを調査、分析および処理するためのリスク管理のフレームワーク	リスクの評価
各プロセスに固有の問題点に適合し、目標の実現に悪影響を及ぼす可能性のあるリスクを制御するために必要な手段が取られていることを保証するために認識されている統制活動	統制活動
内部統制システムに対する継続的な監視ならびに運用の定期的な検査	監視活動

⑤以上から、内部統制のように会社の必要に応じて設定される仕組みについても、その内容についての有用な情報を提供し、また、その信頼性を監査するに際しては、合意されたフレームワークの存在が重要であることを改めて明らかにした。

(2)内部統制報告書の様式と記載内容

①フランスの内部統制報告制度では、わが国やアメリカのような定型的な報告書様式（表3および4参照）ではなく、各社が設定した内部統制の内容を具体的に説明する様式が採用されている。各社の内部統制報告書を詳細に検討することにより、リスク・マネジメントや内部統制のシステムがいかなる考え方の下でどのように構築されているかを具体的に知ることができる。また、システムを構成する要素の説明やシステムの主体が担っている役割が具体的に記述されており、株主等による会社のリスク・マネジメントや内部統制の理解を助けるものとなっている。ここに、内部統制の具体的な内容よりも内部統制の整備がもたらす結果や内部統制を整備する経営者の責任に注目する、日本やアメリカの制度との本質的な相違点がある。

表3 わが国の内部統制報告書の記載例
(株式会社資生堂, 2010年度)

<p>1 【財務報告に係る内部統制の基本的枠組みに関する事項】</p> <p>当社代表取締役執行役員社長の末川久幸及び執行役員の西村義典は、当社の財務報告に係る内部統制の整備及び運用に責任を有しており、企業会計審議会の公表した「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設定について（意見書）」に示されている内部統制の基本的枠組みに準拠して財務報告に係る内部統制を整備及び運用しております。</p> <p>なお、内部統制は、内部統制の各基本的要素が有機的に結びつき、一体となって機能することで、その目的を合理的な範囲で達成しようとするものであります。このため、財務報告に係る内部統制により財務報告の虚偽の記載を完全には防止又は発見することができない可能性があります。</p> <p>2 【評価の範囲、基準日及び評価手続に関する事項】</p> <p>財務報告に係る内部統制の評価は、当事業年度の末日である平成23年3月31日を基準日として行われており、評価に当たっては、一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠しております。</p> <p>本評価においては、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（全社的な内部統制）の評価を行った上で、その結果を踏まえて、評価対象とする業務プロセスを選定しております。当該業務プロセスの評価においては、選定された業務プロセスを分析した上で、財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼす統制上の要点を識別し、当該統制上の要点について整備及び運用状況の評価することによって、内部統制の有効性に関する評価を行っております。</p> <p>財務報告に係る内部統制の評価の範囲は、会社並びに連結子会社及び持分法適用会社について、財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性の観点から必要な範囲を決定しております。財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性は、金額的及び質的影響の重要性を考慮して決定しており、会社及び連結子会社33社を対象として行った全社的な内部統制の評価結果を踏まえ、業務プロセスに係る内部統制の評価範囲を合理的に決定しております。なお、連結子会社62社及び持分法適用関連会社3社については、金額的及び質的重要性の観点から僅少であると判断し、全社的な</p>

内部統制の評価範囲に含めておりません。

業務プロセスに係る内部統制の評価範囲については、各事業拠点の連結会計年度の売上高（連結会社間取引消去後）の金額が高い拠点から合算していき、連結会計年度の連結売上高の概ね3分の2に達している事業拠点を中心に8事業拠点を「重要な事業拠点」としております。選定した重要な事業拠点においては、企業の事業目的に大きく関わる勘定科目として売上高、売掛金及びたな卸資産に至る業務プロセスを評価の対象としております。さらに、選定した重要な事業拠点にかかわらず、それ以外の事業拠点をも含めた範囲について、重要な虚偽記載の発生可能性が高く、見積もりや予測を伴う重要な勘定科目に係る業務プロセスやリスクが大きい取引を行っている事業又は業務に係る業務プロセスを財務報告への影響を勘案して重要性の大きい業務プロセスとして評価対象に追加しております。

3 【評価結果に関する事項】

上記の評価の結果、当事業年度末日時点において、当社の財務報告に係る内部統制は有効であると判断いたしました。

4 【付記事項】

該当事項はありません。

5 【特記事項】

該当事項はありません。

表4 アメリカの内部統制報告書の記載例
(ボーイング社, 2010年)

われわれの経営者は、証券取引所法規則13a-15(f)に定められている財務報告に係る適切な内部統制を構築し維持する責任を負っている。われわれの経営者は、トレードウェイ委員会支援組織委員会によって設定された内部統制の統合的フレームワークに基づいて財務報告に係る内部統制の有効性の評価を行った。内部統制の統合的フレームワークにしたがったこの評価に基づいて、われわれの経営者はわれわれの財務報告に係る内部統制は、2009年12月31日現在において有効であると結論づけた。

われわれの2009年12月31日現在の財務報告に係る内部統制は、(中略)登録さ

れた独立会計事務所である Deloitte & Touche LLP によって監査された。

②フランスの内部統制報告書(表5参照)は、会社が設けた内部統制の内容やそこに見られる課題や問題点などを個別具体的に記載するものであり、株主をはじめとする利害関係者にとって重要な情報源となる。しかし、基準等の文言を繰り返すだけの一般論的記述が大半を占めるようでは、コーポレート・ガバナンスの強化という観点から期待された機能を果たすことが難しくなる。

表5 内部統制報告書の構成例

1. 範囲および組織化と形式化の原則
 2. リスク・マネジメントの一般原則
 - ①定義および目的
 - ②リスク・マネジメントの組織および構成要素
 - ③ERICA(全社的リスクおよび内部統制評価)システムの形式化
 - ④リスク・マネジメントと内部統制の連係
 3. 内部統制の一般原則
 - ①定義および目的
 - ②内部統制の構成要素
 - ③内部統制の全般的環境
 - ④リスク管理
 - ⑤統制活動、手続および文書化
 - ⑥情報および伝達システム
 - ⑦内部統制システムの継続的モニタリング
 4. リスク・マネジメントおよび内部統制の主体
 5. 財務報告に係るリスク・マネジメントおよび内部統制
 - ①組織
 - ②会計および管理の原則
 - ③連結プロセス
 - ④管理報告
- 結論

③フランスの内部統制報告書は、現在株主だけでなく金融市場に対する情報公表という役割も担っている。現在株主と金融市場の情報に対する利害が対立したり、両者が報告書に異なる役割を期待していたりする可能性もある。フランスの内部統制報告制度には、対立する利害や異なる情報要求を調整し、また、内部統制報告制度のグローバル展開をにらみながら有効な制度として存続させるために克服すべき課題も残されている。

④今後の内部統制報告およびその監査の進

むべき方向として、内部統制の有効性の評価結果とその信頼性の保証を情報として提供することとどまらず、内部統制の整備・運用状況を具体的に説明する情報の提供がひとつの可能性として検討されるべきである。わが国で現在進められている会社法の改正作業においても、こうした情報提供に対する規定を盛り込むことが多方面から要望されている。一般投資者にとっても有用な情報提供についてより積極的な議論が求められるが、その際、本研究の成果が重要な貢献を果たすものとする。

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 11 件)

- ①蟹江章「フランスにおける内部統制報告の現状」『月刊監査役』(公益社団法人日本監査役協会) No.599, pp.29-38, 2012, 査読無。
- ②蟹江章「監査意見の意義と監査報告書の役割—新起草方針による監査基準委員会報告書に基づく再検討—」『産業経理』71(4), pp.41-50, 2012, 査読無。
- ③蟹江章「フランスにおける内部統制報告制度の運用と事例」『経済学研究』61(3), pp.3-19, 2011, 査読無。
- ④蟹江章「フランスにおける内部統制とリスク・マネジメントのフレームワーク」『経済学研究』61(1・2), pp.23-40, 2011, 査読無。
- ⑤蟹江章「監査の手法と目的の関係に関する一考察」『会計』178(2), pp.52-65, 2010, 査読無。
- ⑥蟹江章「内部統制報告制度の現在地と目的地」『月刊監査役』(社団法人日本監査役協会) No.569, pp.48-55, 2010, 査読無。
- ⑦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』61(10), pp.75-88, 2009, 査読無。
- ⑧盛田良久, 蟹江章「内部統制報告制度の実態分析」『週刊経営財務』No.2929, pp.40-46, 2009, 査読無。
- ⑨蟹江章「インサイダー取引の未然防止と内部統制」『月刊監査研究』(社団法人日本内部監査協会) 35(4), pp.16-22, 2009, 査読無。
- ⑩蟹江章「内部統制監査の意義と課題」『会計』174(6), pp.13-26, 2008, 査読無。
- ⑪蟹江章「不正経理と内部監査」『企業会計』60(5), pp.25-31, 2008, 査読無。

[学会発表] (計 3 件)

- ①蟹江章「リスク・アプローチ監査モデルの再検討」日本会計研究学会第 69 回全国大会,

2010 年 9 月 9 日, 東洋大学 (東京)。

- ②蟹江章「内部統制報告制度の意義と課題」日本会計研究学会北海道部会, 2008 年 5 月 17 日, 小樽商科大学 (小樽)。
- ③蟹江章「内部統制報告制度の意義と動向」第 24 回日本管理会計学会九州部会, 2008 年 4 月 19 日, 西南学院大学 (福岡)。

6. 研究組織

(1) 研究代表者

蟹江章 (KANIE AKIRA)

北海道大学・大学院経済学研究科・教授

研究者番号: 40214449

(2) 研究分担者

なし

(3) 連携研究者

なし