

機関番号：16201
 研究種目：基盤研究(C)
 研究期間：2008～2010
 課題番号：20530411
 研究課題名（和文） 内部統制監査における保証水準の確保に関する理論的及び実証的研究
 研究課題名（英文） Theoretical and empirical research on the level of assurance in the Internal Control Audit.
 研究代表者
 井上 善弘（INOUE YOSHIHIRO）
 香川大学・経済学部・教授
 研究者番号：60253259

研究成果の概要（和文）：

内部統制監査において内部統制報告書の適正性に関して監査としての保証水準で監査意見を表明するためには、監査人は財務報告に係る内部統制の有効性それ自体に関する合理的な保証が得られるように十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。また、財務諸表監査と内部統制監査が重要な勘定及び開示事項並びに関連するアサーションに係るリスク要因の評価を通じて有機的に結合することが、内部統制監査における保証水準の確保のために不可欠である。

研究成果の概要（英文）：

In the Internal Control Audit, external auditors should obtain sufficient and appropriate audit evidence on the effectiveness of internal control over financial reporting to opine the fairness on Internal Control Report in the Internal Control Audit Report. External auditors should combine the Internal Control Audit with the financial statement audit effectively through the evaluation of risk factor in the identification of significant accounts and disclosures and their relevant assertions.

交付決定額

(金額単位：円)

	直接経費	間接経費	合計
2008年度	500,000	150,000	650,000
2009年度	500,000	150,000	650,000
2010年度	500,000	150,000	650,000
年度			
年度			
総計	1,500,000	450,000	1,950,000

研究分野：監査論

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：内部統制監査，内部統制報告制度，財務諸表監査，保証水準

1. 研究開始当初の背景

平成18年6月に施行された金融商品取引法により、平成20年4月1日以降に開始される事業年度から上場会社等に対して内部統制報告制度が実施されることとなった。本制度は、上場会社等の経営者に対して財務報告に係る内部統制の有効

性を評価し、その評価結果を内部統制報告書として開示することを求めるとともに、当該内部統制報告書の適正性を公認会計士又は監査法人（以下、監査人という）が監査するものである。この内部統制報告書に対する監査（以下、内部統制監査という）については、財務諸表監査と同一の監査人

が財務諸表監査と一体的に実施するものである等の理由から、「監査」として保証水準を確保できるとされていた。

ところが、先行して実施されていた米国の内部統制報告制度では、経営者が開示する内部統制報告書の適正性の監査と併せて、監査人が経営者による内部統制の有効性の評価とは独立して、自ら直接内部統制の有効性を監査することが行われていた。その理由は、監査人が直接内部統制の有効性を監査しなければ、内部統制報告書の適正性を「監査」の保証水準で立証することはできないというものであった。しかしながら、我が国の内部統制監査は、制度上、監査人が内部統制の有効性を直接監査することなく、内部統制報告書の適正性を「監査」の保証水準で立証するという立て付けとなっている。

本研究は、以上のような制度的背景の下で、我が国の内部統制監査が真に「監査」としての保証水準を達成できるための理論的・実証的な基盤を解明することの必要性を、研究を開始する動機づけとしていた。

2. 研究の目的

本研究「内部統制監査における保証水準の確保に関する理論的及び実証的研究」は、内部統制監査において監査人が「監査」としての保証水準を担保するために必要な理論的・実務的な基盤を得ることを目的とする。

3. 研究の方法

本研究では、我が国の内部統制監査の特質とあるべき姿を、米国のそれと比較検討することを通して明らかにすることを試みた。そのため、我が国の企業会計審議会が公表している内部統制の評価及び監査の基準、日本公認会計士協会が公表している実務指針と、米国のPCAOBが公表している内部統制監査の基準及びSECが公表している内部統制評価のためのガイダンス、さらにはCOSOが公表しているモニタリングのためのガイダンス等を詳細に比較検討した。

4. 研究成果

(1) 内部統制監査において監査人は財務報告に係る内部統制の有効性それ自体に関する合理的な保証が得られるように十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならないこと

我が国のように会社の「財務報告に係る内部統制の有効性に関する経営者の評価」に関する意見表明のみが監査人に求められる場合であっても、監査人には、その

ような意見表明の基礎として、財務報告に係る有効な内部統制がすべての重要な点において維持されているかどうかについて合理的な保証を得ることが求められている。つまり、経営者評価に対して（監査としての）高水準の保証を付与するためには、内部統制の有効性そのものについて合理的な保証を監査人は得なければならない。結局、監査人は、財務報告に係る内部統制の有効性に関する意見表明が可能でなければ、内部統制報告書の適正性に関する「監査」の保証水準での意見表明ができないということになる。

以上の研究成果は、より詳細な論拠とともに下記に挙げた『産業経理』第68巻に掲載された「ダイレクト・レポートとしての内部統制監査」で展開されている。

(2) 内部統制監査報告書における追記情報は監査意見の投資者に対するメッセージとしての不十分さを補う重要な役割を果たしていること

我が国の金融商品取引法に基づく内部統制監査では、監査人は、財務報告に係る内部統制の有効性それ自体ではなく、財務報告に係る内部統制の有効性に関して経営者の作成した内部統制報告書に対して意見を表明する。しかしながら、内部統制報告書は投資者にとって直接的な関心の対象とは言えない。投資者にとっての直接的な関心事は財務報告の信頼性、ないし財務報告に係る内部統制の有効性であり、内部統制報告書に対する監査意見は、投資者の立場からするとそれらについて間接的なメッセージを与えるものでしかない。また、監査意見の種類とそれが表明される状況によっては、監査意見の持つ意味が投資者に十分に伝わらない危険性がある。このような監査意見の投資者に対するメッセージとしての不十分さを補うのが追記情報である。監査人の責任と表裏の関係にある監査意見が持つ意味の重さや、追記情報が本来負うべき役割を鑑みれば、我が国の内部統制監査制度が内部統制監査報告書において追記情報に負わせようとするとする役割は、非常に重いものと言わざるを得ない。

以上の研究成果は、より詳細な根拠とともに下記に挙げた雑誌『商経学叢』第56巻に掲載された「内部統制監査報告書の特徴について」において展開されている。

(3) 財務諸表監査と内部統制監査が重要な勘定及び開示事項並びに関連するアサーションに係るリスク要因の評価を通じて

有機的に結合することが、内部統制監査における保証水準の確保のために不可欠であること

ダイレクト・レポーティングの形で実施される場合の内部統制監査における究極的要証命題の立証構造の特徴は、そこで採用されているアサーションベースのリスク評価アプローチにある。ここでアサーションとは、財務諸表における重要な虚偽表示をもたらす原因となる虚偽表示または複数の虚偽表示が含まれる可能性のある財務諸表上のアサーションをいう。この関連するアサーションを識別するために、監査人は財務諸表の個別項目及び開示に関連する質的及び量的なリスク要因を評価しなければならないが、当該リスク要因は財務諸表監査の場合と同様であるとされる。したがって、関連するアサーションは内部統制監査の場合と財務諸表監査の場合とで同じということになる。内部統制監査においては、テストの対象とすべき内部統制をどうやって選定すべきが極めて重要となるが、米国の AS 5 号はその選定の基礎に関連するアサーションに係るリスク評価を置いていることになる。このように、テストすべき内部統制を関連するアサーションに係るリスク評価に基づき選定することで、関連するアサーションを通して財務諸表監査と内部統制監査が有機的に結合することになる。本来、財務報告に係る内部統制が有効であるか否かは、それが財務諸表におけるアサーションに存在する可能性のある重要な虚偽表示を防止または発見できるかどうかによって判断されるべきである。したがって、関連するアサーションに係るリスク評価に基づいた内部統制の選定は、内部統制監査の目的に適うアプローチであると言える。

以上の研究成果は、下記の「内部統制監査における究極的要証命題の立証構造～ダイレクト・レポーティングの場合～」においてより詳細な根拠とともに展開されている。

(4) 監査人が経営者によるモニタリング機能の評価結果の妥当性を判断する上で、監査人と経営者との間で十分な協議が必要となること

外部監査人の視点から見た内部統制のモニタリング機能に関して、外部監査人は、経営者による財務報告に係る内部統制（以下 ICFR）の有効性の評価に関して十分な裏付け（証拠）が存在することを確かめたい。COSO のモニタリングガイダンスが提唱する「説得力ある情報」によるモニタ

リングは、ICFR の有効性に関する十分な裏付けを提供する。経営者は、組織目標に対するリスクを識別し、それらの優先度を設定し、優先度の高い重要なリスクに対応する「鍵となる内部統制」を識別する。そして、当該内部統制が有効に運用されているかどうかを、「説得力ある情報」により裏付ける。経営者と外部監査人との間で、何が「説得力ある情報」を構成するののかについて合意がなされてはじめて、外部監査人は経営者による ICFR 評価に十分な裏付けが存在すると判断できる。ところが、「鍵となる内部統制」の識別について経営者と外部監査人との間で意見が一致したと仮定しても、何が「説得力ある情報」を構成するかについて両者が合意するとは限らない。例えば、「説得力ある情報」の属性とみなされている、適合性や信頼性について、両者の間で各々の立場を反映してその解釈や重点の置き方が異なる可能性がある。外部監査人の立場に立てば、情報の適合性の観点からすればより適合性の高い「直接情報」を、信頼性の観点からすればより客観性の高い評価者によるモニタリング手続の実施を志向することになる。経営者の立場からすると、可能な限りコスト効果的な制度対応を図るため、「直接情報」と「間接情報」とのバランス考えるとともに、内部統制の自己評価を有効に利用したいと考えるかもしれない。このように、外部監査人の視点から見た内部統制のモニタリング機能と、経営者の視点から見たそれには重点の置き方に差異があるため、監査人が経営者によるモニタリング機能の評価結果の妥当性を判断する判断する上で、監査人と経営者との間で十分な協議が必要となる。

以上の研究成果は、下記の学会発表「内部統制のモニタリング機能と外部監査」（関西監査研究学会、2009年12月28日、有馬グランドホテル）で披瀝された。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕（計6件）

①井上善弘，内部統制監査における究極的要証命題の立証構造～ダイレクト・レポーティングの場合～，The institute of economic research working paper series Kagawa University，査読無

No. 165, 2011, 1-17.

②井上善弘，原則主義にもとづく会計基準

の下での監査の役割期待，現代監査，査読無，NO. 21, 2011, 75-83.

- ③井上善弘，内部統制監査報告書の特徴について，査読無，商経学叢（近畿大学商経学会），56巻，2009，147-163.
- ④井上善弘，ダイレクト・レポーティングとしての内部統制監査，査読無，産業経理，68巻，2009，63-74.
- ⑤井上善弘，四半期レビューの論理と課題，査読無，会計，175巻，2009，168-181.
- ⑥井上善弘，SECによる内部統制評価のための解釈指針～原則ベースのアプローチ，査読無，香川大学経済論叢，2008，81巻，61-90.

[学会発表] (計3件)

- ①井上善弘，原則主義にもとづく会計基準の下での監査の役割期待，日本監査研究学会第33回西日本部会，2010年7月3日，同志社大学今出川キャンパス。
- ②井上善弘，内部統制のモニタリング機能と外部監査，関西監査研究学会，2009年12月28日，有馬グランドホテル。
- ③井上善弘，四半期レビューの論理と課題，日本会計研究学会全国大会，2008年9月9日，立教大学。

6. 研究組織

(1) 研究代表者

井上 善弘 (INOUE YOSHIHIRO)
香川大学・経済学部・教授
研究者番号：60253259