

《論 文》

# 監査制度における内部統制報告制度の位置づけと これからの展望について

松 本 尚 哲

はじめに

2001年に起こった米国の不正会計事件をきっかけとして企業改革法（通称SOX法）が成立し、それに伴って内部統制（Internal Control）の有効性を評価する内部統制報告制度が導入された。我が国においてもこの制度の導入が2008年度からようやく始まり、その事例が開始したところである。

本稿では、まず監査制度の概略から内部統制の意義について述べるとともに、内部統制を構築・維持することで初めてディスクロージャー制度が有効に機能すること、および内部統制の有効性を評価する内部統制報告制度の確立について述べる。

その上で、内部統制報告制度があくまで財務報告の信頼性に関する内部統制の有効性を対象としていることや、しかしながら内部統制の他の目的とも有機的に結びついているために総合的に理解する必要があることを述べる。また、内部統制の固有の限界が内部統制報告制度に関しても影響を与える可能性について言及する。

## 1. 財務諸表監査における内部統制の位置づけ

### 1-1 監査の意義

我が国において、公認会計士による財務諸表監査が証券取引法に基づき

制度として開始されたのは1951年以降のことである。その後、実務上の問題点が浮上するたびに制度は改正されており、連結財務諸表監査や中間財務諸表監査、四半期レビュー等、社会の新たな要請に応えた制度の拡充が行われてきた。

財務諸表監査制度自体はまだ歴史も浅く、我が国において監査という言葉が作られたのは明治時代で、監察審査という意味からきているとの説がある<sup>(1)</sup>。いずれにしても、我が国最初の商法において監査役という制度が設けられたことからこの言葉が定着していったと考えられる。もっとも、江戸時代には勘定吟味役という役職があり、現在の監査に相当する仕事を任されていたことから、こういった立場・職責の者は昔から必要とされてきたのであろう。

一般に、監査の意義について説明を求められた場合、「特定の経営体のある期間内の取引記録または会計記録の一部あるいは全般について、第三者が特定の目的をもって、その記録の正否または適否を調べて、その結果について報告する一連の行為である<sup>(2)</sup>」といった説明や、「経済活動と経済事象についての主張と確立された規準との合致の程度を確かめるために、これらの主張に関する証拠を客観的に収集・評価するとともに、その結果を利害関係をもつ利用者に伝達する体系的な過程である<sup>(3)</sup>」といった説明がなされる。つまり、独立した立場の第三者がある情報の信頼性をチェックするのが「監査」であり、財務諸表の信頼性をチェックするのであれば「財務諸表監査」である。

## 1-2 アメリカにおける監査制度の変遷

監査について述べるために、その歴史的な変遷を辿るべく、我が国より

---

(1) これには諸説あるが、ここではこれ以上言及しない。山浦 (2009) p. 3

(2) 久保田 (1978) p. 3

(3) 町田 (2006) p. 2

も先に監査制度が発達していったアメリカを例として少し挙げてみたい。まず、19世紀初頭のアメリカにおける監査は、従業員の不正防止及び摘発を目的としたもので、対象企業の会計システムにおいて現金・預金項目等に重点を置き、すべての取引記録・帳簿等を対象とした精密監査である<sup>(4)</sup>。これについては、

多くの被監査会社は適度な大きさであり、所有権は厳密に保持されて、しばしば、経営者がそれを握っていたこと。また、検査の主たる目的は、財務係、あるいは、現金出納係、もしくは、会社の資金を預かっている者の責任を、いわば解除（clearance）することであって、所有者は監査によりこの点について保証された<sup>(5)</sup>

という当時の事情によるところが大きいと考えられる。すなわち、企業において所有者であるオーナーが経営者を兼ねていることも多かった。それゆえ、「オーナー（＝経営者）」の関心が従業員による会社財産の不正な着服等であって、これを防止・摘発するために監査が実施されていたのである。加えて、当時の企業の規模はまだ大きくなかったため、イギリスより導入されていた対象企業のすべての取引や会計システムを監査対象とする精密（精細）監査が行われていたと考えられる。

これらに関しては、当時のアメリカの監査書において「監査対象としては、会社設立時における不正・誤謬をみるための資本項目の検査と営業活動における不正・誤謬をみるための現金出納帳の検査が、その二大支柱となっている。」ことや、「初期の監査書に示されている監査手続の基調も、また、イギリス式の精密監査方式である。」<sup>(7)</sup>ことから明らかであろう。

やがて、1890年代に入り、アメリカの経済が発展するにつれて企業の規

(4) 小西 (1996) p.4

(5) W.A.スタンプ (1966) p.14

(6) 大矢知 (1971) p.41

(7) 同上 p.42

模も拡大していくと、すべてを監査対象とする従来の精密監査を実施することが困難となってきた。そこで、精密監査の形式を取りつつも徐々に抜き取り検査等によって省略していく監査へと移行していったのである。これには、

イギリス方式に倣った精細な監査手続 (the detailed procedures) では依頼者にとって余りにも費用がかかることに留意し、その結果、集計や転記の照合に試査や抜取の方法 (testing or sampling methods) が導入されて広く採用されだした。とくに、監査時間を縮小することの必要性が企業の規模が拡大するにつれて顕著になってきたのである。<sup>(8)</sup>

という側面がある。

また、1898年の米西戦争の影響で企業の発展、大規模化が顕著となっていく中で、新たな監査の必要性も高まってきた。ここに、主な資金調達手段は、投資家から直接資金を調達する直接金融ではなく、金融機関から資金を借り入れる間接金融であったという当時のアメリカ特有の事情が関係している。買い手が約束手形を振り出して、それを受け取った売り手が手形の決済を待たずに銀行での割引等を用いて手形を早期に現金化するというのが南北戦争以前の商慣行であったのだが、戦争の影響により現金決済の重要性が高まり、手形決済に代えて現金決済を行えば寛大な現金割引が与えられるようになった。<sup>(9)</sup> そのため、買い手にしてみても単名手形によって金融機関等から前もって単期返済の資金を借り入れておき、これをもって現金決済を行う方が得策であった。しかし、そういった特殊な短期融資による借入が事業運営の前提となってくると、会社財産を一覧にした貸借対照表の提出とその貸借対照表の信頼性を保証する貸借対照表監査が資金を用立てる銀行側から要求され始めた。これを受け、融資を求める企業側

(8) 喜田 (1968) p.2

(9) 八田 (2006) p.17

(10) 大矢知 (1971) p.46

にも重要視されるようになったのは自然の成り行きであるといえる。いわゆる、信用監査の始まりである。

このようにして開始された貸借対照表監査が信用目的の監査である以上、監査上重要視されるポイントも「当座の支払い能力（current solvency）すなわち短期債権者のための安全性の限界（the margin of safety）<sup>(11)</sup>」であり、監査目的の変化はそのまま監査手続の変化にも現れてきた。上述の精密監査から抜取りによる試査監査、そして流動資産や流動負債といった貸借対照表項目の適正性を検証する貸借対照表監査へと移行していくことを後押ししたのだ。実際、貸借対照表監査においては、貸借対照表に記載されている資産・負債が実際に存在するかどうかという「実在性」や漏れ無く記載されているかどうかという「網羅性」が重要視された。初期の監査とは異なる部分である。また、この辺りから貸借対照表等の財務報告の信頼性を高める内部統制の萌芽も見られるが、この点については後述するのでここでは記さない。<sup>(12)</sup>

企業がさらなる事業規模の拡大を進めるためには、間接金融だけでは自己資本比率の低下等を含めリスクも高く、また調達できる資金にも限度があった。これを解決する手段として株式等の発行による投資家からの資金調達、いわゆる直接金融へと重心を移していったのだ。ただ、これにより所有者（オーナー）である株主と経営者が異なるという所有と経営の分離が顕著となってきたため、株主を保護する観点からも監査が必要となってきた。この点につき、「1900年の会社法（Companies Act of 1900）」による株主保護監査が広まったイギリスと異なり、アメリカでは「優良企業が自発的に外部監査をし始める」<sup>(13)</sup> こととなっているのは興味深い。

(11) 喜田（1968）p.4

(12) この点につき、アメリカの監査制度においては「企業側にも、会計士側にも」双方ともに精密監査から抜取試査へと移行するために「内部率制を監査において利用しようとする認識」が形成されつつあったとある。小西（1980）p.11

(13) 大矢知（1971）p.83

このように株主を始めとする投資家から資金を調達するようになってくると、利害関係者の方でも企業の収益性に対して関心が高まってきて、企業の財政状態を表した貸借対照表だけではなく、企業の経営成績を表した損益計算書に対する監査も要求され始めた。アメリカでは、第一次世界大戦の後の世界恐慌を経て、健全な資本市場を確立すべく、証券法 (Securities Act of 1933) と証券取引法 (Securities Exchange Act of 1934) が制定された。これにより資本市場を管轄する証券取引委員会 (Securities and Exchange Commission : SEC) が設置され、資本市場で資金調達等を行う企業は、SECに対して、監査を受けた財務諸表を提出することが制度的に求められるようになった。このようにして、対象企業の信用を監査する貸借対照表監査から、市場に対して公表された貸借対照表や損益計算書を含む財務諸表全体を対象とした財務諸表監査へと変遷していったのである。ディスクロージャー (情報公開) 制度の本格的な始動ともいえる。

## 2. 内部統制の重要性

### 2-1 財務諸表監査の目的と内部統制

上述のような変遷を経て確立された現代の財務諸表監査において、その目的とするところは、財務諸表の表示の適正性について意見を表明し、利害関係者を保護することである。これについてわが国の監査基準では「第一 監査の目的」において

財務諸表の監査の目的は、経営者の作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することにある。

と示されている。つまり利害関係者に対して企業の状況を報告する財務諸表を作成する責任は経営者にあり、この財務諸表の信頼性を独自のスタン

スで利害関係者に対して保証するのが監査人の責任ということである。この責任を果たすために、監査人は企業の業務全体という膨大な監査対象を相手にする必要が生じるのである。

そこで、前段で述べた通り、今日の財務諸表監査においては、その監査対象の範囲の広さから試査が原則とされている。我が国の監査基準においても「第三 実施基準 一 基本原則」の第4項で

監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手するに当たっては、財務諸表における重要な虚偽表示のリスクを暫定的に評価し、リスクに対応した監査手続を、原則として試査に基づき実施しなければならない。

とされており、実施される監査手続は原則として試査によるものである。

<sup>(14)</sup> 試査 (Testing some selected items in a population) の定義は、「特定の監査手続の実施に際して、母集団 (監査の対象とする特定の項目全体をいう。) からその一部の項目を抽出して、それに対して監査手続を実施すること」となる。<sup>(15)</sup> 試査の方法のうち一般によく用いられる手法では、この際の抽出で統計的手法を用いてサンプリングを行うため、母集団の特性を反映する精度が高く、試査を原則としてもなお、監査の有効性は必要な保証水準に保たれるのである。

このように監査が原則として試査によることとされている背景には、<sup>(16)</sup> 以下のような理由が挙げられる。

- ① 監査を行う上で、限られた監査資源 (人員・費用・時間等) という制約が存在すること
- ② 現代の企業においては内部統制が有効に働いていることが監査の前提となっていること

(14) 英訳については現在の定義によるものである。なお、先述の同語については時代・文献等により異なるため割愛してある。

(15) 監査基準委員会報告書 (序) 「監査基準委員会報告書の体系及び用語」付録2：用語集より

(16) 南 (2010) pp.276-277

③ 統計技術や統計理論の発達により、試査によっても十分な意見形成が可能であるということ

④ 監査の目的が財務諸表の適正性について一定水準の保証を与えることにあるところ、試査によってもその目的が十分図れるという社会的合意があること

上記②の理由は、企業がコーポレート・ガバナンスの一環として行っている側面もある内部統制によって、監査の有効性・効率性が保たれているということの意味している。前章で述べたように、アメリカの監査制度においては1900年代前半から内部統制の萌芽が見られた。それは、1912年のモンゴメリーの監査書や1917年に連邦準備局が公表した『統一会計』(Uniform Accounting)<sup>(17)</sup>において内部統制に対する検討が見られることから明らかである<sup>(18)</sup>。その後の変遷を経て、現代においては内部統制が既に定着しているのであるが、だからこそ、これを前提として試査を実施することができるのである。

ここで、内部統制の意義について今一度確認しておく。我が国の「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」(以下、「内部統制の基準」)によれば、

内部統制とは、基本的に、業務の有効性及び効率性、財務報告の信頼性、事業活動に関わる法令等の遵守並びに資産の保全の4つの目的が達成されているとの合理的な保証を得るために、業務に組み込まれ、組織内のすべての者によって遂行されるプロセスをいい、統制環境、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング(監視活動)及びIT(情報技術)への対応の6つの基本的要素から構成され

---

(17) 1918年に『貸借対照表作成の承認された方法』(Approved Methods for Preparation of Balance Sheet Statements)と標題を替えている。

(18) 小西(1980) pp.12-13

なお、当初は「内部牽制制度」と呼ばれるものであった。

る。

- 業務の有効性及び効率性とは、事業活動の目的の達成のため、業務の有効性及び効率性を高めることをいう。
- 財務報告の信頼性とは、財務諸表及び財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のある情報の信頼性を確保することをいう。
- 事業活動に関わる法令等の遵守とは、事業活動に関わる法令その他の規範の遵守を促進することをいう。
- 資産の保全とは、資産の取得、使用及び処分が正当な手続及び承認の下に行われるよう、資産の保全を図ることをいう。

とされている。

すなわち、内部統制とは業務に組み込まれたプロセスであって、組織を構成するすべての人間がこれを遂行することで事業上の4つの目的を達成することが可能となるのである。

内部統制は経営者の手によって組織内に構築されるものであって、例えば内部規定やマニュアルのようなものも含まれ、企業内の業務を適正化するための様々なシステムである。この内部統制が有効に機能することによって従業員による業務上の不正や誤謬を防止・発見することが可能となり、企業の業務が自ずと適正化されることになる。この点、内部統制は上述の6つの基本的要素によって構成されており、これらが内部統制の有効性の判断の規準となる。以下は「内部統制の基準」における基本的要素の定義である。これらの基本的要素がそれぞれ有機的に結びついて機能することで、内部統制はその有効性を発揮するのである。

- i. 統制環境とは、組織の気風を決定し、組織内のすべての者の統制に対する意識に影響を与えるとともに、他の基本的要素の基礎をなし、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング及びITへの対応に影響を及ぼす基盤をいう。
- ii. リスクの評価と対応とは、組織目標の達成に影響を与える事象に

ついて、組織目標の達成を阻害する要因をリスクとして識別、分析及び評価し、当該リスクへの適切な対応を行う一連のプロセスをいう。

- iii. 統制活動とは、経営者の命令及び指示が適切に実行されることを確保するために定める方針及び手続をいう。
- iv. 情報と伝達とは、必要な情報が識別、把握及び処理され、組織内外及び関係者相互に正しく伝えられることを確保することをいう。
- v. モニタリングとは、内部統制が有効に機能していることを継続的に評価するプロセスをいう。
- vi. ITへの対応とは、組織目標を達成するために予め適切な方針及び手続を定め、それを踏まえて、業務の実施において組織の内外のITに対し適切に対応することをいう。

ただし、内部統制には固有の限界があり、「内部統制の基準」においても、以下のように指摘されている。

- (1) 内部統制は、判断の誤り、不注意、複数の担当者による共謀によって有効に機能しなくなる場合がある。
- (2) 内部統制は、当初想定していなかった組織内外の環境の変化や非定型的な取引等には、必ずしも対応しない場合がある。
- (3) 内部統制の整備及び運用に際しては、費用と便益との比較衡量が求められる。
- (4) 経営者が不当な目的の為に内部統制を無視ないし無効ならしめることがある。

したがって、これらの固有の限界は時として内部統制の有効性を脅かすこととなるため、内部統制の整備及び運用において留意する必要がある。特に、(3)は監査において試査が原則とされたのと同様に、内部統制においても費用対効果が求められていることを意味する。これについては、これまでの内部統制の萌芽を顧みれば当然の帰結ともいえる。監査対象が

膨大になってきたため抜き取りによる試査が原則となり、これをフォローするために内部統制が確立されていった経緯は既に述べた。ここで留意すべきは、より厳格な内部統制の整備・運用には相応に費用等の負担増加が伴うが、残念ながら効果の増減と比例するものではないということだ。つまり監査が試査を原則としたことで会計士および被監査会社の双方にもたらした負担の軽減という恩恵を、内部統制の徹底によって摘み取ってしまっただけでは意味がないということである。ただし、内部統制の受容できる程度の有効性が維持されていなければ、それもまた制度として機能していないことと同義である点を忘れてはならない。

財務諸表の適正性について意見表明する監査においても、企業内の財務報告に係るプロセスの適正性を通じて財務諸表に関連する事項の適正性を押し量ることができる。そのため、内部統制の整備・運用状況、特に財務報告の信頼性に関する内部統制について注意を払う必要がある。そこで、監査上のプロセスの一環として、内部統制に関する評価が行われることとなる。これにより監査の効果および効率が向上するのは、言うまでもなからう。

## 2-2 内部統制報告制度導入の背景

上述のように効果的かつ効率的な監査を実施するため、監査上の手続きとして内部統制の整備及び運用状況についての評価が行われるのであるが、現在はさらに内部統制報告制度と呼ばれる内部統制の評価とそれに対する監査も行われている。これは、2001年・2002年に起こった米国会計史上最大の事件と言われるエンロンやワールドコム不正会計事件に端を発して制定された「公開会社会計改革と投資家保護法」(Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002)、別名「サーベンス・オクスリー法」(Sarbanes-Oxley Act; 通称SOX法)と呼ばれる法律により、米国で一足早く導入された制度であるが、わが国でも度重なる

粉飾やコンプライアンスの欠如による会計不祥事をきっかけとして、2008年4月1日以降開始の事業年度から上場会社<sup>(19)</sup>に対しては内部統制報告書の提出が義務づけられた。

この内部統制の充実の必要性は、証券市場がその機能を十全に発揮していくために、投資者に対する企業情報の適正な開示が欠かせないことから言われ続けてきた。そして、有価証券報告書の開示内容など証券取引法（現金融商品取引法）上のディスクロージャー制度をめぐる不適正な事例の発生によって、このディスクロージャー制度の信頼性を確保するため、開示企業における内部統制の充実を図る方策が真剣に検討されるべきであると考えられた。加えて、開示企業における内部統制の充実は、個々の開示企業の業務の適正化・効率化等を通じた様々な利益をもたらすと同時に、ディスクロージャー制度全体の信頼性、ひいては証券市場に対する内外の信用を高めるものであり、開示企業を含めたすべての市場参加者に多大な利益をもたらすという信念のもと、近年になってより声高に叫ばれ始めたのである。

これを受け、証券取引法からの改正によって誕生した金融商品取引法の第24条の4の4で

有価証券報告書を提出しなければならない会社のうち、金融商品取引所に上場している有価証券の発行者である会社その他の政令で定めるものは、事業年度ごとに、当該会社の属する企業集団及び当該会社に係る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に必要な体制について評価した報告書（内部統制報告書）を有価証券報告書と併せて内閣総理大臣に提出しなければならないこととする。また、内部統制報告書には、公認会計士又は監査法人の監査証明を受けな

---

(19) なお、内部統制報告書に関しては、米国において1971年11月にAICPA監査手続委員会によって公表された監査手続書第49号『内部統制に関する報告書』（Report on Internal Control）で既に言及されている。小西（1980）P.152

ればならないこととする。

と規定されている。すなわち、上場会社は自社の内部統制の4つの目的のうち財務報告の信頼性に関するものについて、前述の内部統制の6つの基本的要素の構築状況や運用状況を自ら評価して内部統制報告書として提出しなければならない、さらに監査人によって当該内部統制報告書の監査証明を受ける必要がある。

### 3. 内部統制報告制度の重要性

#### 3-1 内部統制報告制度の目的

このようにして開始された内部統制報告制度は、経営者による評価及び報告と監査人による監査を通じて財務報告に係る内部統制についての有効性を確保しようとするものである。そのため、財務報告の信頼性以外の他の目的を達成するための内部統制の整備および運用を直接的に求めるものではない。以下は「内部統制の基準」における文言である。

経営者は、内部統制を整備及び運用する役割と責任を有している。特に、財務報告の信頼性を確保するため、「内部統制の基本的枠組み」において示された内部統制のうち、財務報告に係る内部統制については、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、その有効性を自ら評価しその結果を外部に向けて報告することが求められる。

しかしながら、財務報告は、組織の業務全体に係る財務情報を集約したものであるから、組織の業務全体と密接不可分の関係にある。したがって、経営者が財務報告に係る内部統制を有効かつ効率的に構築しようとする場合には、目的相互間の関連性を理解した上で、内部統制を整備し、運用することが望まれる。

組織において内部統制の目的が達成されるためには、前述の6つの基本的要素、すなわち統制環境、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、

モニタリング、ITへの対応がすべて適切に整備され、かつ運用されることが重要である。特に、統制環境は他の基本的要素の基礎をなし、それらに影響を及ぼす基盤であるため重要であるといわれている。

### 3-2 内部統制の評価の手続きの概要

内部統制報告制度では、評価の実施プロセスを規定する上で、内部統制をその関わる範囲の広さにより2つに分類している。「内部統制の基準」の「3. 財務報告に係る内部統制の評価方法」によれば「全社的な内部統制」と「業務プロセスに係る内部統制」である。

このうち、「全社的な内部統制」とは、企業集団全体に関わり「連結ベースでの財務報告に重要な影響を及ぼす内部統制」を指し、基本的には企業集団全体を対象とするものである。ただし、企業集団内の子会社や事業部等に独特の歴史、慣習、組織構造等が認められ、当該子会社や事業部等を対象とする内部統制を別途評価対象とすることが適切と判断される場合には、個々の子会社や事業部等のみを対象とする「全社的な内部統制」を評価することもある。

一方、「業務プロセスに係る内部統制」とは、「業務プロセスに組み込まれ一体となって遂行される内部統制」を指し、重要な事業拠点における企業の事業目的に大きく関わる勘定科目に至る業務プロセスは、原則としてすべてを評価の対象とするものである。また、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については個別に評価対象に追加することとなる。

経営者による内部統制の評価においては、まず企業集団全体へのアプローチとして「全社的な内部統制」を評価し、その評価結果を踏まえて「全社的な内部統制」では重要な虚偽記載を防止・発見できないと判断された個別レベルの「業務プロセスに係る内部統制」について評価する、いわゆるトップダウン型のリスク・アプローチに基づく内部統制の評価を実施する

ことが求められている。

「全社的な内部統制」の評価の流れは、初めに何をどこまで評価するかという評価範囲と評価項目の決定をする。その後、「全社的な内部統制」の整備状況の評価を行い、続いてその運用状況の評価を行う。さらに、「全社的な内部統制」の評価結果が個別レベルの「業務プロセスに係る内部統制」に与える影響を検討して、最後に期末日における有効性の確認を行うのである。

また、「業務プロセスに係る内部統制」の評価の流れは、上記の「全社的な内部統制」の評価と同様、まず評価範囲を決定し、次に整備状況の評価を行う。さらに、運用状況の評価をし、最後に期末日における有効性を確認するという手順である。

以上のような手順をもって、経営者は自社の内部統制が有効に機能しているかどうかについて自ら評価する。基本的には全体としての有効性を見るために「全社的な内部統制」を重視しながら、個々に「業務プロセスに係る内部統制」についても必要に応じて評価するという二段構えで、企業の負担を軽減しつつ効果的な内部統制の評価を行うという趣旨である。

内部統制の評価の結果、「内部統制の不備」と呼ばれるものが発見されることがある。この「内部統制の不備」は、「整備上の不備」と「運用上の不備」の2つから構成されている。前者は、内部統制がそもそも存在しない、または規定されている内部統制では本来の目的を十分に果たすことができないという整備不十分によるものを指す。他方、後者は整備段階で意図したようには内部統制が運用されていないという組織上の問題や運用上の誤りが多く発生しているという人為的なミスによるもの、あるいは内部統制を実施する者がそもそも統制内容や目的を正しく理解していないという錯誤や思い込みに起因するもの等を指す。

「内部統制の基準」によれば、「財務報告に係る内部統制が有効である」とは、「当該内部統制が適切な内部統制の枠組みに準拠して整備及び運用

されており、当該内部統制に開示すべき重要な不備がない」ことをいう。ここで「開示すべき重要な不備」とは、「財務報告に重要な影響を及ぼす可能性が高い財務報告に係る内部統制の不備」のことを指し、一定の金額を上回る虚偽記載、又は質的に重要な虚偽記載をもたらす可能性が高いものをいう。それゆえ経営者は、「内部統制の不備」が「開示すべき重要な不備」に該当するかどうか判断する際には、金額的な面及び質的な面の双方について検討を行うことが求められるのである。なお、財務報告に係る内部統制の有効性の評価は原則として連結ベースで行うので、重要な影響の水準も原則として連結財務諸表に対する影響で判断することに留意する必要がある。

ここで、経営者による内部統制の評価は期末日を評価時点として行うものとされている。そのため、開示すべき重要な不備が発見された場合であっても、それが報告書における評価時点（期末日）までに是正されていれば、財務報告に係る内部統制は有効であると認めることができる。すなわち、内部統制は業務に組み込まれたプロセスであることから、期中のある時点において不備が発見されたとしても適切な対応が図られ、期末においては是正されているようであれば内部統制は有効であると認めることができるのである。

このようにしてなされた経営者による評価に対して、次に監査人による内部統制監査が行われることになるのだが、端的に言えば、それは財務諸表監査と同じく、経営者が行った内部統制の評価の適正性について監査人の意見が表明されるということである。「内部統制の基準」においても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、内部統制の有効性の評価結果をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、監査人自らが入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明す

ることにある。

とされている。内部統制の有効性を監査人が直接評価するダイレクト・レポート（直接保証）の形式ではなく、あくまで間接的な保証である点を理解しておく必要がある。

むすびにかえて

我が国の内部統制報告制度は、先に導入されたアメリカでの反省を踏まえ、当初からダイレクトレポートの形式を取らなかった。これは、監査における試査の台頭の経緯と、それを受けて企業および会計士が試査の有効性を高めるために模索してきた内部統制の性質から考えれば、理解できることであろう。すなわち、企業活動が利益獲得を目的としている以上、費用対効果を重視して制度が組み上がらなければ、それまでの有効性と効率性の両立という意図が薄らいでしまうのである。

また、内部統制には固有の限界があり、特に内部統制を構築・維持する責任を有する経営者がこれを無効化できるという点は、内部統制報告制度をもってしても、経営者がまず評価するという点において一抹の不安が残る。あるいは、この固有の限界に関しては、他のアプローチによって未然に防ぐか、または早期に発見する必要があるとも言えよう。この点に関しては、今後の研究を待たねばならない。

内部統制報告制度はまだ発足して間もないことから、制度として十分ではないところがあるのは当然である。しかし、内部統制が現代の監査において重要であることを念頭に置けば、今後この制度が発展改良されていくことで、よりよいディスクロージャー制度の確立に寄与することは明白である。内部統制報告制度の今後の展開に期待するものである。

参考文献

大矢知浩司（1971）『会計監査—アメリカにおける生成と発展—』中央経済社。

- 喜田義雄（1968）『アメリカ監査論』森山書店。
- 久保田音二郎（1978）『会計監査』同文館出版。
- 小西一正（1980）『内部統制の展開 —アメリカ監査における—』税務経理協会。  
———（1996）『内部統制の理論』中央経済社。
- 千代田邦夫（1984）『アメリカ監査制度発達史』中央経済社。
- 日本公認会計士協会編（2012）『新起草方針に基づく監査実務指針集』日本公認会計士協会出版局。
- 八田進二（2006）「第2章 財務諸表監査の生成と発展」八田進二編『新訂版 監査論を学ぶ』同文館出版，pp.15-29。
- 町田祥弘（2006）「第1章 財務諸表監査の枠組み」八田進二編『新訂版 監査論を学ぶ』同文館出版，pp1-14。
- （2011）「第10章 内部統制監査の課題と展望」千代田邦夫・鳥羽至英編『体型現代会計学 第7巻 会計監査と企業統治』中央経済社，pp.371-420。
- 松本祥尚著（2011）「第2章 監査の保証機能とその発現形態」千代田邦夫・鳥羽至英編『体型現代会計学 第7巻 会計監査と企業統治』中央経済社，pp.51-83。
- 南成人（2010）「第8章 実施基準と試査」盛田良久、蟹江章、友杉芳正、長吉真一、山浦久司編『スタンダードテキスト 監査論』第2版 中央経済社，pp.267-295。
- 山浦久司（2009）『監査論テキスト（第2版）』中央経済社。
- アメリカ会計学会著、鳥羽至英訳、青木茂男監訳（1982）『基礎的監査概念』国元書房。
- W.A.スタウプ著、大矢知浩司訳（1966）『会計監査発達史』中央経済社。