

《研究ノート》

## 内部統制に係る外部監査人の 役割について

—— サーベイを中心として ——

松 本 尚 哲

はじめに

今日の多くの企業は、組織的な活動をするうえで必須ともいえる内部統制を備えている。近年では、内部統制を適切に整備・運用することでより効果的な事業目的の達成やコーポレート・ガバナンスの充実が期待されている。一方で、それらの企業が企業情報を開示する際に受けることが義務付けられている財務諸表監査においては、外部監査人によって当該内部統制の整備・運用状況が評価され、その評価結果によって財務諸表監査の時期や範囲、実施すべき監査手続きなどが決定される。すなわち、企業内で整備・運用されている内部統制が有効であるとの前提で財務諸表監査は原則として行われているのである<sup>(1)</sup>。それゆえ、内部統制は外部監査人にとって財務諸表監査上の重要な要素であり、内部統制概念それ自体や監査上評価すべき範囲などが古くから議論されてきた経緯がある。

ところで、米国では2000年頃にエンロン、ワールドコムで相次いで米国史上最大規模の会計不正による倒産が明らかとなり、これを受けて

---

(1) なお、内部統制が有効でない場合でも監査が実施されることがあるが、ここでは議論しない。

2002年に企業改革法（通称 Sarbanes-Oxley 法；以下、SOX 法）が施行され、その 404 条によって経営者による財務報告に係る内部統制報告書の提出と、それに対する外部監査人による監査証明が義務付けられた。その結果、外部監査人は内部統制に対して財務諸表監査のための評価のみならず内部統制監査のために監査手続きを実施することとなり、その意味において外部監査人が内部統制に対して果たすべき役割は大きくなったといえる。我が国においても、2006年に金融商品取引法が成立して以降、内部統制監査が法的に義務付けられ、内部統制規制に対する外部監査人の役割が大きく注目されている。

本稿では、米国における内部統制に対する外部監査人の関わりについての歴史の変遷や内部統制監査に関する歴史的経緯とともに、我が国における内部統制に対する外部監査人の関わりについて、現在研究中の先行研究からサーベイすることを目的としている。

## 1. 内部統制に対する外部監査人の位置づけ

COSO が公表した内部統制の統合フレームワークに基づく内部統制の定義によれば、内部統制とは事業体の構成員によって事業目的達成のために実行されるプロセスであり、外部監査人は事業体の構成員ではないことから当該内部統制の枠内で直接求められる役割については明言されていない。しかしながら、内部統制の枠組みの外において求められる役割は当然にあると考えられる。それは、外部監査人が内部統制と関わる次の2つの場面において求められるものである。

- (1) 財務諸表監査における内部統制の評価
- (2) 内部統制監査における内部統制の評価

この点、財務諸表監査における内部統制の評価は、あくまで財務諸表

の適正性について外部監査人が意見表明する上で実施すべき監査手続きの範囲を決定するための評価であり、財務諸表監査上は直接的な監査の対象である財務諸表の適正な表示に対して間接的な監査の対象といえる。しかしながら財務諸表監査において内部統制の評価が重要とされるのは、松本 [2008] によれば、良好な内部統制は監査対象となる母集団の同質性を確保するものであるため、財務諸表監査において試査による監査手続きを実施する上での事前的要件であり、また、内部統制の信頼性に対する監査人の評価は最終的な監査意見を支える一種の監査証拠となるという事後的要件でもあり、それゆえ財務諸表監査において内部統制を調査・評価することは必須とされてきたとある。

これに対して内部統制監査における内部統制の評価は、その名が示す通り直接の監査対象であり、内部統制の有効性そのものが意見表明の対象である。いわば、財務諸表監査における内部統制の評価結果が間接証拠となるのに対して、内部統制監査においては直接証拠となるのである。当然、内部統制監査における内部統制の有効性の評価は非常に重要であるといえる。

もっとも、監査実務においては監査の効率性を高める観点から、財務諸表監査と内部統制監査に関する内部統制の評価は、いずれにおいても監査証拠として利用できるような調査・評価となるようにされているのが現状である。

以下では、それぞれの監査における内部統制の取り扱い等について取りまとめるとともに、若干の考察を試みている。

## 2. 財務諸表監査における内部統制の評価について

米国において、かつて企業に内部統制が十分に整備されていなかった頃は、内部統制制度や業務組織の改善等の役割が会計士に求められてい

た<sup>(2)</sup>。これは、まだ監査が従業員不正を摘発する目的であったことから、従業員による不正そのものを抑止するための仕組みとして企業内に整備するようになっていったのが始まりである<sup>(3)</sup>。その後、米西戦争を経て経済活動が発展していく中で銀行からの借り入れで経営を行うようになり、借り入れに際して企業の財政状態を表す貸借対照表の提出とともにその信頼性に対する公共会計士の監査証明が求められるようになった。ここで、経済の発展に伴い企業規模が拡大していたこと等から、従来のような企業のすべてを監査対象とする精密監査を行うことは断念され、代わりに企業内において整備されつつあった内部統制（内部牽制）を利用することで部分的な抜き取り検査でも十分な信頼性を付与できるようになっていったのである。その後、試査とよばれる形で財務諸表監査が行われるようになったのは自然な成り行きであった。

このような経緯もあり、現在の財務諸表監査は原則として試査を前提としており、その試査の範囲を決定するためには内部統制の評価が必要である。米国の監査基準書（Statement on Auditing Standards；以下、SAS）No.1 では、監査手続を制限する試査の範囲を決定するための基礎として内部統制の調査と評価があるとしている。これは、内部統制に依拠して監査を行うことが前提であることを示している。

このように財務諸表監査において調査・評価される内部統制であるが、当該調査・評価の過程で監査人が気づいた内部統制の重要な欠陥（material weaknesses）については従来から監査報告書等で伝達することとされてきた。

米国における過去の監査基準書等の内部統制の報告や伝達については、小西 [1996] で検討されている。例えば、1971 年の監査手続書第 49 号『内部統制に関する報告』（Reports on Internal Control）では内部統

(2) 小西 [1989] 6-7 頁

(3) 当時は内部牽制（internal check）と呼ばれ、主に会計記録の正確性と資産の保全を目的とした現在より狭い概念であった。

制報告書の意義について、すべての利害関係者に対して有用性をもつ訳ではないとある。当時の財務諸表監査の観点から見れば、内部統制の評価によっても財務諸表の適正性に対する信頼性には付加的な真実性を与えるものではないとのことである。

これに対してSAS No.20では、上級経営者や取締役会、監査委員会に対して財務諸表監査において監査人が気づいた重要な欠陥を口頭または書面において伝達するとしている。そしてこの伝達が、財務諸表の適正性について意見形成する上で付随するものであり、また監査人の財務諸表監査の計画、実施において役立つとされる内部統制の調査と評価に付随するものでもあるとしているのである。

さて、わが国の監査基準では米国でのリスク・アプローチの手法を取り入れ、内部統制を含む企業の状況を理解することで、重要な虚偽表示のリスクの可能性について考慮することが求められている。監査基準委員会報告書（以下、監基報）315「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」によれば、この内部統制の評価により重要な虚偽表示リスクの識別・評価が可能となり、リスク対応手続の立案と実施に関する基礎が提供されるとある。

また、同じく監基報315では、監査に関連する内部統制のほとんどは財務報告に係る内部統制であるが、財務報告に係る内部統制がすべて監査に関連するとは限らないと述べられており、内部統制の理解は、監査人が、潜在的な虚偽表示の種類と重要な虚偽表示リスクに影響する要素を識別し、実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案することに役立つとなっている。

以上のことを勘案すると、次のようになる。すなわち、財務諸表監査に係る内部統制の評価は、監査人が財務諸表監査に関連すると判断した内部統制について行われるものであり、それは概ね財務報告に係る内部統制について行われるものである。これにより重要な虚偽表示リスクを

評価することができ、その結果、適切な種類・時期・範囲の監査手続を立案することが可能となるのである。一方で、財務諸表監査における内部統制の評価は重要な虚偽表示リスクを評価するために行われるものであり、監査意見の形成が主目的であるため、財務報告に係る内部統制がすべて監査に関連するとは限らない。

さて、このように財務諸表監査を行う中で、外部監査人が内部統制に対して果たすことのできる役割とは何であろうか。財務諸表監査において外部監査人による内部統制の評価に影響を与えるような、いわゆる重要な欠陥あるいはそれに準ずる事項を発見した場合に、経営者や取締役会、監査役あるいは監査委員会等に当該事項を報告して是正を促すことである。外部監査人にとっても、是正を促すことで事業体の内部統制をより良い方向へと導くことができ、以後の監査において負担を軽減することが可能になると考えられる。

ただし、内部統制を構築・維持する責任は経営者にあると言われており、このような是正の助言等を受け入れるかどうかは経営者の判断に委ねられている。そして、外部監査人の責任は財務諸表に対して表明する意見についてのみ有するものと解されている。したがって、財務諸表の適正性に関して意見表明を求められる財務諸表監査において、外部監査人が財務諸表監査に係る内部統制の評価において責任を問われるのは、当該内部統制の評価に起因して財務諸表監査それ自体が失敗してしまった場合であると考えられる。

また、今日の内部統制の定義においては広義な内部統制概念が採用されており、これを評価してリスク・アプローチ等に基づく監査を行う監査人の責任が質的には変化している可能性もあるが、財務報告に係る内部統制の範囲で評価を行うことが外部監査人の責任を果たすうえでは重要であろう。

### 3. 内部統制監査における内部統制の評価について

米国では2002年に施行されたSOX法により、財務報告に係る内部統制の監査、いわゆる内部統制監査が公開会社に対して義務付けられるようになった。また、この法律により公開会社会計監視委員会（Public Company Accounting Oversight Board；以下、PCAOBとする）が創立され、従来はアメリカ公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountant；以下 AICPA とする）が担ってきた監査基準等の設定権限を新たに担うこととなり、公開会社の監査を担当する会計事務所はPCAOBに登録の上、その監督下に置かれることとなった。

2004年3月9日にPCAOBが公表した監査基準（以下、PCAOB監査基準）第2号『財務諸表の監査とともに実施される財務報告に係る内部統制の監査』（An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction with An Audit of Financial Statements）において内部統制監査に関する監査基準が初めて設けられている。その後、2007年6月12日に前述の第2号を改訂したPCAOB監査基準第5号『財務諸表の監査と統合された財務報告に係る内部統制の監査』（An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements）が公表されている。両者を比較すると、PCAOB監査基準第2号では監査人の目的は経営者による内部統制の有効性の評価を監査することとされていたのに対して、改訂されたPCAOB監査基準第5号では監査人の目的は内部統制の有効性を監査することとされている。前者は経営者による内部統制の有効性の評価に対して監査を行うこと（インダイレクト・レポーティング）と、内部統制の有効性を監査人自らが監査すること（ダイレクト・レポーティング）の双方を意味するのに対して、後者は内部統制の有効性を監査人自らが監査することのみを意味するようになっている。この



辺りは、制度の導入当初に企業と監査人の負担が大きすぎるとの批判があり、ダイレクト・レポーティング方式のみに変更されたのである。既に紹介したように、米国では内部統制の報告制度について古くから検討されていた経緯があり、その結果ダイレクト・レポーティング方式のみに絞れたのである。

一方、わが国において内部統制監査が正式に導入されたのは2006年に証券取引法が改正されて成立した金融商品取引法からである。ただし、米国のようなダイレクト・レポーティング方式は採用されておらず、あくまで経営者が行った内部統制の有効性の評価結果に対して監査人が意見を表明するもの（インダイレクト・レポーティング）であり、経営者の作成した内部統制報告書には重要な虚偽の表示がないとする位置づけのものである。また、内部統制の監査を行う監査人は、原則として財務諸表監査を行う監査人と同一の監査人（監査事務所のみならず、業務執行社員も同一）により行われることとしている。同一の監査証拠をそれぞれの監査で用いることで効果的かつ効率的な監査が可能となるためである。

さて、事業体の内部統制を整備・運用する責任は経営者にあり、また、その内部統制の有効性を評価する責任も経営者が有している。そのため、内部統制が有効であるとの経営者の主張である内部統制報告書に対して、外部監査人は適正に表示しているかどうかを検討することとなる。その結果、外部監査人に求められる責任は、経営者による内部統制報告書が適正であるかどうかについて表明した意見に対してである。

外部監査人が内部統制監査の実施過程において内部統制の開示すべき重要な不備を発見した場合は、経営者に報告して是正を求めるとともに、その是正状況を適時に検討し、また当該開示すべき重要な不備の内容及びその是正結果を取締役会及び監査役又は監査委員会に報告することが義務付けられている。



#### 4. 内部監査人との連携

外部監査人が監査を行う上で、内部監査人の業務を利用することがある。米国では 2015 年 10 月に公表された SAS No.130『財務諸表監査と統合される財務報告に係る内部統制監査』(An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated With an Audit of Financial Statements)において、財務報告に係る内部統制の有効性を評価するために内部監査人の業務を利用することが認められている。これに関して、外部監査人と内部監査人の効果的なコミュニケーションは、外部監査人の業務に影響を与える重要事項を通知できる環境を作り出すとされている。

わが国の監基報 610「内部監査の利用」においても、内部監査機能が財務諸表監査に関連する可能性があると判断する場合に、利用の可否や利用の程度を判断することが求められている。加えて、利用する場合には内部監査人の特定の作業が財務諸表監査の目的に照らして適切かどうかの検討も求められている。

なお、外部監査人の責任は表明した監査意見に対して負うものであって、これは内部監査人の業務を利用したとしても軽減されるものではない。

#### むすびにかえて

わが国では 2008 年度から内部統制監査が導入されており、もうすぐ 10 年になろうとしている。一足早く内部統制監査が導入された米国ではダイレクト・レポーティングへの一本化など早くも改正が行われ、その影響等についても研究が進んでいるところである。また、財務諸表監査についても、米国はもちろんわが国においても定着してそれなりの年月を経ているが、ときに大企業による会計不正が大きな問題となってお

り、その都度監査制度の意義について議論されている。

いずれの監査制度も社会的な要請に応える形で制度化されたものであり、企業情報開示制度の下、信頼できる財務諸表の開示が適切になされるための実効性を求められるものである。それゆえ、社会的な期待に応えなければならない側面があり、ときに期待ギャップと呼ばれる問題も生じることがあるが、それを解消しなければ社会的な信頼を失い制度そのものの基盤が損なわれるおそれがある。

こういった期待ギャップ解消の観点から制度の意義や新たな仕組みを検討することも必要であり、財務諸表監査と内部統制監査の統合化も議論されている。今後はそれらの先行研究も取り入れつつ、外部監査人が果たすべき役割についてさらなる研究を続けていくことになるだろう。両監査制度のさらなる発展を期待する次第である。

#### [参考文献]

AICPA [1971], Statement on Auditing Procedure No.49, *Reports on Internal Control*

AICPA [1972], Statement on Auditing Standards No.1, *Codification of Auditing Standards and Procedures*

AICPA [1977], Statement on Auditing Standards No.16, *The Independent Auditor's Responsibility for the Detection of Errors or Irregularities*

AICPA [1977], Statement on Auditing Standards No.20, *Required Communication of Material Weaknesses in Internal Accounting Control*

AICPA [1980], Statement on Auditing Standards No.30, *Reporting on Internal Accounting Control*

AICPA [1988], Statement on Auditing Standards No.55, *Consideration of*

*the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit*

AICPA [1995], Statement on Auditing Standards No.78, *Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS No. 55*

AICPA [2015], Statement on Auditing Standards No. 130, *An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated With an Audit of Financial Statements*

Committee on Auditing Procedure [1949], Special Report, *Internal Control*

Committee on Auditing Procedure [1947], Special Report, *Tentative statement of auditing standards*

COSO [1992], *Internal Control - Integrated Framework*

COSO [2013], *Internal Control - Integrated Framework*

PCAOB [2004], Auditing Standard No.2, *An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction with An Audit of Financial Statements*

PCAOB [2007], Auditing Standard No.5, *An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements*

The Commission on Auditors' Responsibilities [1978], *Report, Conclusions, and Recommendations*

The National Commission on Fraudulent Financial Reporting [1987], *Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*

大倉雄次郎・乙政正太・大和正史編著 [2009] 『内部統制の構築』 関西大学出版部

小西一正 [1980] 『内部統制の展開』 税務経理協会

小西一正 [1996] 『内部統制の理論』 中央経済社

- 小西一正 [2004] 「財務報告に係る内部統制の検討—サーベインス・オクスリー法に関わる内部統制を中心として—」『奈良産業大学紀要』第 20 巻、2004 年 12 月、39-56 頁
- 千代田邦夫 [1984] 『アメリカ監査制度発達史』中央経済社
- 鳥羽至英 [1991] 『財務諸表監査と実態監査の融合』白桃書房
- 鳥羽至英・八田進二・高田敏文共訳 [1996] 『内部統制の統合的枠組み』白桃書房
- 日本公認会計士協会 [2011] 監査基準委員会報告書 315 「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」
- 日本公認会計士協会 [2011] 監査基準委員会報告書 610 「内部監査の利用」
- 八田進二・箱田順哉監訳 [2014] 『内部統制の統合的フレームワーク』日本公認会計士協会出版局
- 松本祥尚 [2007] 「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、2007 年 1 月、27-41 頁