
内部監査の回顧と展望（3）

檜田 信男

I 問題の所在

先に、「内部監査の回顧と展望(1)」⁽¹⁾で、陸軍省経理局監査課「工場内部監査制度ノ参考」(昭和17年4月15日)が内部監査をどのように理解していたかを監査のアプローチに関心を持ちながら、特に、その監査体系に注目して検討した。また、「内部監査の回顧と展望(2)」⁽²⁾では経済安定本部企業会計基準審議会中間報告「監査基準」(昭和25年7月、以下では「基準」という)及び通商産業省産業合理化審議会「内部統制の大綱」(昭和25年7月、以下では「大綱」という)に関連し、前者では「会計記帳」と「内部牽制」「内部監査」との相互関係をめぐっての内部統制組織のあり方についての理解のなかで内部監査はどのように把握されていたのか、そして後者では、経営合理化への貢献を目的とした内部統制組織において内部監査がどのように機能するようにされていたかを検討した。

これらの検討をつうじ、「工場内部監査制度ノ参考」での内部監査は経営管理論的アプローチを基本的な視座としており、「監査基準」での内部監査は、アカウントティング・コントロールを背景にしながら正規の簿記の原則に従った会計組織と内部牽制組織とを監査対象としていたことから財務会計との関連が、また、後者の「内部

統制の大綱」では、コントローラー組織に基づいて計算的統制とその機能状況を監査上重視するものですぐれて管理会計との関連が重視されることを明らかにした。

もっとも「工場内部監査制度ノ参考」においても「豫算統制ノ方針ニ基ヅキ豫算ト実績トヲ年次、月次、事業別、工場別、経営部門別ニ比較ス」(「十六 能率監査ノ方法及手續 イ 財務能率監査 (5)」)としている。ここには、科学的にあるべきものとして予測される事象に照らして存在する事実を説明するという考え方が看取される。このようなあり方は、内部監査において、たんに資本構成や資産構成、流動性、費用収益構成を期間別、事業別、事業場、工場別に比較するにとどまらず、科学的予測事象に基づいた予算を規準にして、非能率の排除を監査上の目標とした嚆矢といえるのではないであろうか。

ついでに今日の内部統制組織の解釈との関連で言及すれば、「大綱」は、内部統制組織をシステムとしてではなく、オーガニゼーションとして理解していた。「基準」での内部統制についての理解と著しく異にする点があった。「大綱」は、統制部門ないしはコントローラ部のような部門組織をもって内部統制組織とする。内部統制組織の理論的吟味のために検討すべき課題を残していた。これは、内部監査をしてシステム(「基

準」では、内部牽制システム)を監査の対象として取引の発生から帳簿への記帳、そして財務諸表の作成にいたる企業の全分野にまで監査範囲を拡張するのか、あるいは予算・会計・統計の各課の監査に対象範囲をとどめるかの理解の相違となってくる。「大綱」は、常務会の内部統制に役立つため、内部統制の事務および制度の成否、および妥当性を監査とするのみである。この種の理解の相違は、平成17年に制定された会社法のもとでの「業務の適正を確保するための体制」の解釈にもつながっているようにみられてならない。

また、「大綱」における内部統制は、方法上の特徴として、計算的統制の方法をあげている。これはより近代的な経営を志向するものとして評価され得る考え方であった。しかしながら、会計計数や統計計数に反映されない事象ないし行為をどのように内部統制のために考えてゆくべきか、それを無視するとするのかどうか。

企業目的を達成するための行為が、合理性(ときに能率性といってもよい)と合法性(ときに正確性といってもよい)とのバランスのもとで行われるからには、内部統制としては、なんらかの基準に照らして正しくないことは、例えどのように能率的であったとしても、アラームされるようにしておかなければならない。また、どのように立法の目的を倫理に照らして理想的に満たすような正しい行動であっても、企業にとって著しい損害となるような非能率なことは意思決定情報としてアラームされるようにしておかなければならない。

今日の内部統制の目的からすれば、会計計数や統計計数に反映されることにならない能率性の確保や法令の遵守にかかわる事象ないし行為が内部統制の対象とされ、当然に内部監査の対象とされることが求められる。

「基準」と「大綱」は、それぞれの特徴を有

しながら、わが国の内部監査に対し「参考」とは異なる大きなインパクトを与えた。⁽³⁾ところが、「大綱」での内部統制は、経理部をライン機能の財務とスタッフ機能の会計とに分離し、コントローラはスタッフ機能たる会計をのみ行うとしたことについて、実業界からは、この考えを全面的に受け入れそれぞれの企業に導入することに困難な事情が多くあることが主張された。他方、「基準」における内部統制について重視すべき「正規の簿記の原則にしたがって確立されるべき会計組織」に対しては前述のように実業界への浸透不足があった。

このために、内部監査は、個々の業務を断片的に対象とし、しかも直接に、不正・誤謬・非能率の発見と発生防止を目標とした監査をすることにより、マネジメントへの役立ちを意識する内部監査のあり方が主流であるかのようにみられた。管理のあり方を評価する監査は後退してしまったかのような印象が持たれた。(不正・誤謬・非能率の発見と発生防止を直接の目標とした監査といっても、内部監査人はその責任を強く意識すればするほど、管理の仕方、すなわち、内部統制組織の整備充実にむけての監査の方法を意識せざるを得なかったのであるが、不正・誤謬・非能率に対する監査上の責任の達成を管理の仕方の評価に結びつける理解が当時から、現在に至るまでも、多くの内部監査人に浸透するまでにいたっていなかった。)

要するに、「参考」での内部監査は、組織監査を実質的内容とする経営能率向上の監査に主点があった。これに対し「基準」での内部監査は、アカウンティング・コントロールを背景にした正規の簿記の原則に従った会計組織(会計記帳)と内部牽制組織とを対象とした適正な財務記録の監査(財務会計的)に主点があった。また、「大綱」での内部監査は、企業の全体的観点からの計算的統制の監査(管理会計的)に主点が

あった。それは、経営志向の内部監査から会計志向の内部監査への重点移行とみてよいのではないか。

では、今日の内部監査の主点はいずれにあるのであろうか。

II 昭和 30 年代前半頃のわが国の内部監査の方向性

昭和28年5月企業経営協会の特別事業部として設置された「内部監査研究会」の趣意書では、「わが国企業において内部統制(監査)制度の確立が要請されてより、企業はもとより各方面において鋭意その研究努力がなされ、今日においては程度の差こそあれ、企業内部に統制(監査)制度が導入され、実施化しつつある。」とされていた。当時、内部監査部門といった組織を設けていたかどうかはともかく、内部監査を実施していたのではないかとされる企業は100社から200社程度ではないかと先に述べた。⁽⁴⁾ これらの企業の内部監査組織設置に関する主要関心事は、「経営の合理化」87%、「会計制度の整備」55%、「会計監査の受入」41%、「不正誤謬の防止」39%とまとめられ、また、「内部監査組織の古い形態から現在の形態への変遷、変更の理由について、特にみてみると、そこにおいて強くみられた傾向は、当初は不正誤謬の発見防止や、会計制度の整備に重点を指向していた内部監査が、会計監査の受入ならびに経営管理の合理化へと強く意識を持つに至ったことである。」と説明されている。⁽⁵⁾

そして、この説明に続いて代表的具体例としてあげられているものを見ると次のようである。

例1 繊維関係の某社

第1段階 不正誤謬の防止

第2段階 不正誤謬の防止

会計制度の整備

第3段階 経営管理の合理化

会計監査の受入

例2 製紙関係の某社

第1段階 経営管理合理化を目的として臨時編成にて監査を行った。

第2段階 商法改正、会計監査受入態勢を整えるため、経理監査委員会を設定、事務担当課として経理部に監査課を作った。

第3段階 業務監査に進むため内部監査委員会(事務担当は経理部監査課)に組織を改定

例3 鉱山業某社

昭和24年 会計監査の受け入れ態勢の整備及び会計制度の整備を目的として調査室(監査兼務の他に企画業務及び一般的調査業務を担当)の設置。

昭和30年度下期初頭 経営管理の合理化を目的としてスタッフ部門の強化。監査業務のみを担当するものとして監査室の設置。

例4 繊維部門某社

昭和25年会社設立後次の目的のために、経理部監査課として内部監査業務のみ担当

① 会計制度の整備

② 外部監査の受入

昭和28年 下記の目的のために、管理部を新設し、管理下において内部監査を担当
内部統制の大綱の発表を契機とした経営管理の合理化

例5 造機関係の某社

イ 公認会計士監査の受け入れ態勢確立のため

ロ 経営管理の合理化を図るため

などがあげられている。⁽⁶⁾ これらの例から見られるように、「参考」での内部監査をベースとして「基準」「大綱」の考え方に基づいた内部監査のあり方が各企業において選択的にとられてい

たのではないかと考えられる。それは、監査対象を個別のかつ断片的に認識し、実質的な経営監査から会計記録の正確性監査、そして管理会計をも前提にした能率性の監査を指向するものとみてよいのではないか。

もっともこのような理解方法に対し、「参考」での内部監査が国家総動員法により強制的に軍需会社(工場)を主に実施される以前に、明治時代初期に新橋横浜間に鉄道が敷かれ開業されるとともに当時の英国鉄道技師から指導された摘発的内部監査、明治後期に持株会社を中心とした内部監査の実施なども考慮されるべきではないかとの批判もあるであろう。しかしながら、第2次大戦中において受検する軍需会社の緊張状況ないし事情を考慮するとき、敗戦後から昭和30年代前半の内部監査の一般的捉え方として以上のような理解も許されるのではないか。

第2次大戦後の内部監査は、そのことの当否はともあれ、「参考」での内部監査から受けたあり方を否定できない側面があったとともに、内部牽制組織、およびコントローラーとの関連における計数的統制の評価に軸足を置いた監査の側面があった。また、昭和25年に開始された公認会計士による外部強制監査の前提としての内部牽制組織との関連における内部監査のあり方は「会計制度監査準則」を背景にして無視することが出来ない。

このような依拠する内部監査のあり方からもみられるように、昭和30年代前半におけるわが国の内部監査は、方向性を異にする矛盾する要素を含むものであった。しかしながら、それらは内部監査のその後における発展的展開の基礎となるものでもあった。

Ⅲ USA における内部監査「意見書」の展開

わが国における内部監査にひとつの方向性に大きな影響を有するとして認識されたのは USA における内部監査の発展であった。USA における内部監査の発展に影響を与えたとして注目されるのは、内部監査の実践に関する専門団体の設立であった。内部監査人の全国的な組織をつくることにわずか25名の賛同を得て、17名の出席者からなる会合を1941年9月に持ち、スタートした(法人としての登録は同年11月17日)米国内部監査人協会 IIA(Institute of Internal Auditors Inc. 1941. 11. 11)⁽⁷⁾ の研究成果であった。

IIAの活動は、たとえば、「今回米国内部監査人協会東京支部の結成されるに際し、わが国内部監査の各種活動を飛躍的に発展させ、国際的提携を深めていくうえには・・・(以下略)」(企業経営協会内部監査研究会企画委員会「決議文趣旨説明書」昭和32年1月22日)とされるように、わが国の内部監査の理論や実務の研究に大きな影響を与えた。

蛇足ではあるが、筆者による内部監査の分野に関する研究も、IIAが公表した文献の検討を避けて通ることは出来なかった。

当時、IIAが公表する文献の中でも「内部監査人の責任に関する意見書」(Statement of Responsibilities of Internal Auditors, 1947. 7. 15, 以下ではたんに「意見書」という)は、公認会計士による財務諸表の監査に当たっての判断の基礎とされる監査基準とは性格を異にするにしても、代表的存在とされていた。

「意見書」は、内部監査人がどのような責任を組織体のなかで果たすべきかについての会員間のコンセンサスを得るためといった性格が強い。内部監査人が会員間の内部監査に関するコ

ンセンサスを本質・目的と範囲・責任と権限・独立性についてまとめ、内部監査水準の向上を図る意図からすれば、監査目標を明らかにすることを本質的存在意義とし、達成規範と資質の測定尺度とを示すことに主眼があるAICPAの監査基準とは同じではない。

IIAの「意見書」は、1947年に最初に公表されて以降標題に「内部監査人」と付した「意見書」が公表されていた1976年までに、1957年、1971年、1976年と3回にわたる改訂が行われている。さらに、1978年には「内部監査の専門職的实施の基準」(Standards for the Professional Practice of Internal Auditing、以下たんに「基準」という))が公表されたのを受けて、1981年に改訂を行い、その標題を「内部監査の責任に関する意見書」(Statement of Responsibilities of Internal Auditing)とし、標題中の「内部監査人」を「内部監査」のように改め、1990年の改訂を経てこんにちになっている。

1947年の「意見書」では、内部監査の本質を、「内部監査は、マネジメントへの保護的及び建設的役立ちへの基礎として、会計、財務、その他の諸活動をレビューするための組織体の中での独立的評定活動である。それは、他の種類のコントロールの有効性を測定し評価することによって機能するある種のコントロールである。それは会計及び財務的事項を主に扱うが、業務的性質を持つ事項をも扱ってもよい。」としていた。

内部監査の本質に関し、1957年の改訂でとく注目される点は、①1947年「意見書」において「保護的及び建設的役立ち」とされている部分を削除し、たんに「マネジメントへの役立ち」としていること、および②「会計及び財務的事項を主に扱う」とされている部分が削除され「他のコントロール手段の有効性を測定し評価することにより機能する」としていることである。この改訂

はこれまで重視してきた会計監査とともに業務監査を強く意識していることのあらわれといつてよいであろう。

また、1964年に前書きの一部の改訂し、「最初の意見書を発行して以来の内部監査専門職の展開と成長が、現代内部監査のより広い概念を表すように、研究委員会に意見書の改訂を求めた。」とした。「内部監査専門職の展開と成長」への認識は、流動的な企業環境に適応するように絶え間なく変化する現実の内部監査を重視し、これを説明し矛盾の少ない論理体系の基になる理論的モデルとしての「現代内部監査」に着目してのことではなかったか。この表現は1971年「意見書」での前書きとされ引き継がれている。

1971年の改訂では、内部監査の本質に関し、1947年「意見書」で「会計、財務、その他の諸活動をレビューするための」が「諸業務をレビューするための」とされ、「会計、財務」の表現がとられなくなっている。1971年「意見書」は、「内部監査は、マネジメントへの役立ちとして諸業務をレビューするための組織体内における独立的評定活動である。それは、他のコントロール手段を測定し、評価することにより機能する一つの経営管理である。」としたのである。1976年の「意見書」はこれと大差がない。

1947年から1976年までの「意見書」における本質の部分についての変化を見てきた。これに関し青木茂男博士は「内部監査は元来会計および財務事項を取扱うが、その他の業務を取扱ってもよいとのべた1947年の意見書に対して、1957年の意見書では、その他の業務の監査を、会計、財務の監査と同列におき、内部監査は会計、財務及びその他の諸業務を検閲するものとした。けだし会計や財務という言葉をとりのぞいたのは、監査の対象となるべき業務領域の中で、特に会計、財務を指摘することは、歴史的な意味しかもたない。会計、財務を含むすべて

の業務が一様に監査対象たるべきものと考えてのことであると理解する。」⁽⁸⁾と端的に理解を述べられている。

この本質の改訂にともない、内容の区分名称について、1947年の「目的と関連活動」「権限と責任の範囲」「独立性」の構成をとりながら、1957年には「内部監査の目的と範囲」「権限と責任」「独立性」と表現を若干変更し、1971年には「目的と範囲」「権限と責任」「独立性」と殆ど同じ表現をとっている。そして、本質の改訂に必ずずるように内容の変更をしている。

この変更の中で、大きく内容を変え、後の「意見書」に影響を与えたのは1957年「意見書」である。以下に青木茂男博士の訳出にしたがいその内容をあげておきたい。

「内部監査の目的と範囲

内部監査の全般的な目的は、すべての経営管理者が、彼らの責任を最大の能率をもって果たしうるように、彼らに客観的な分析や評定や、勧告や、そしてまた検閲した諸活動に関連した意見を提供して、彼らの責任を遂行せしめることにある。それゆえ内部監査人は、そこにおいて経営管理者に奉仕しうる限りは、事業活動のいかなる面にも関連すべきものである。

経営管理者に対するこの全般的な目的の達成のためには、次のごとき諸活動が含まれるべきである。

- 会計、財務及び業務諸管理の健全性、妥当性及び適用の検閲と評定。
- 設定せられた諸方針、諸計画及び諸手続への準拠の程度を確かめること
- 会社の財産に対して負っている責任の程度、そしてまた、あらゆる種類の損失からの保護の程度を確かめること。
- 経営組織内でもたれている会計及びそ

の他の資料の信頼性を確かめること。

- 課せられた責任の遂行における実施の質を評定すること。

責任・権限の範囲

内部監査はライン機能というよりも、むしろスタッフ機能である。それ故に、内部監査係はその仕事を検閲する関係にある経営組織内のその他の人々に対して、直接的な権限を行うべきではない。内部監査係は諸方針、諸計画、諸手続および諸記録を検閲し、評定することにつき自由であるべきだが、彼の行う検閲および評定は、事業内のその他の人々に対して、彼らに課せられた責任をいかなる意味においても免除するものではない。

独立性

独立性は内部監査の有効性にとって本質的なものである。この独立性は次の二つの主要点をもつ。

- (1) 内部監査人の経営組織上の地位と、彼に対して経営者から与えられる支持は、経営管理者が内部監査機能から得る奉仕の範囲と価値の主要な決定要因である。それ故に、内部監査部門の責任者は経営組織内の十分な地位の幹部に対して責任をもつようにすべきである。そのわけは、これにより内部監査の活動の広い範囲を保証し、そしてまた、内部監査人が行った発見事項や勧告事項にもとづく妥当な考慮や有効な措置を、行ない易くし得るからである。
- (2) 完全なる客観性が監査機能にとって本質的なものであるから、内部監査人は、みずから諸手続を工夫し、設定したり、記録を作成したり、また後日検閲・評定が普通行なわれると考えられるようなそ

の他の諸活動に従事すべきではない。」

(9)

1957年「意見書」までは、監査の対象を会計・財務・その他の諸活動としていたから、「内部監査の目的と範囲」においてもその旨の表現をしていたが、「経営管理者に奉仕し得る限りは、事業活動のいかなる面にも関連すべきものである」と監査対象範囲を会計以外の分野にも拡張し、内部監査の対象に聖域を置かないような流れが強く受け取られる。しかも、管理の評価では、その妥当性、健全性、そしてその適用、方針・手続への準拠性、結果としての財産の存在状況、会計・業務上の資料の信頼性、業務遂行の質の評定など、内部監査のあり方をシステマティックに示していることで、後の「意見書」に影響を与えた。1971年および1976年の「意見書」はこれらと基本的に大きな相違はない。

IV 「基準」との関係における「意見書」 —1981年「意見書」

1981年に公表された「意見書」は、先に述べたように、「内部監査の責任に関する意見書」と表題を変更した。そして、その冒頭で「この意見書の目的は、内部監査の役割及び責任の一般的理解を、サマリーの形で提供することにある。読者は、より深く入った指針として、内部監査の専門職的実施の基準を参照するべきである。」として、「意見書」と「基準」との関係に触れる。「意見書」と「基準」との関係については、筆者が当時日本内部監査協会からの調査派遣団の一員として IIA 本部を訪問した際に私どもからの質問に対する IIA 執行部からの回答も同趣旨であった。(10)

「意見書」や本部執行部の説明について、筆者自身必ずしもよく理解されない点がある。な

げなら、standard の語をあえて使用するのだから、1947 年以来伝統的に USA において尊重されてきている解釈に内部監査の分野への周知を求めるべきではなかったかと考えられるからである。本部執行部の当事者は、内部監査と会計士監査とは理解の基盤を異にするように述べていたけれども、この説明には満足しないものがある。当時、すでに USA においても、監査事象及び行為について普遍的概念を迫及する考え方が、integrated auditing とまでは主張しないけれども、イリノイ大学などを中心として論じられていたからである。standard の語の使用は、むしろ、内部監査へのプロフェッションたり得る要件の満足ほか、規範性の強化ということに真意があったのではないかとみたい。

「内部監査の責任及び役割の一般的理解」がサマリーの形で示されている「意見書」は、内部監査の本質をどのように示したのであろうか。その本質の部分に関する 1981 年「意見書」での内容はこうである。「内部監査は、組織体への役立ちとして、組織体内に設定されている独立的評定活動である。他のコントロール手段の妥当性と有効性を検査し、評価することにより機能するひとつのコントロールである」というのである。この本質の理解に関し 1976 年までの「意見書」と比較して注目される点は①「組織体内に設定されている」、②「組織体への役立ちとして」、③「ひとつのコントロールである」、④「他のコントロール手段の妥当性と有効性を検査し、評価する」とされていることなどである。

①は、1976 年までは「組織体内の」とあり、establish の語が新しく挿入された。この語がなぜ挿入されたのかに関する読み手の理解としては、かつてわが国の昭和 20 年代から 30 年頃にかけて行われたようなたんに内部監査の機能として存在するのみではなく、組織体における職務として組織上確立されていることを求めて

いるとみられる。

②「組織体への役立ち」が、内部監査の目標を「マネジメントへの役立ち」とすることと相違する点は、内部監査がマネジメントによる企業不祥事の発生防止にも最大限の努力を払うべきものとしていることである。わが国においても社長による会社財産の詐欺事件が発生したことがある。それまでの極端な事例を想定しないまでも、マネジメントがその責任を効果的に達成するように役立つ監査活動の展開は重要である。会社の目標の達成に向けてである。監査役や会計監査人の監査との連携も重要である。

③1957年以降1976年まで一貫して「ひとつの経営管理である（a managerial control）」としてきたが、1947年「意見書」では「ひとつのタイプのコントロール」に類似した「ひとつのコントロール」といった表現をとっている。これは、ガバナンスやリスク・マネジメントのプロセスとの関連を考慮しての表現ではないかと考えられる。監査対象について、「会計、財務、その他の諸活動をレビューする」（1947）から会計・財務の表現を削除して「諸業務をレビューする」（1971）として諸業務のみに変え、諸業務の監査としての内部監査といった考え方をとった。当時、「諸業務」として「会計、財務」をあえて示すことがないのは当然のことといったことであろうか。しかし、1971年の改訂「意見書」において「それは他のコントロール手段を測定し、評価する」としている点では1947年「意見書」と大差がない。ただ、ここで注目したいのは諸業務とは言わずコントロールとしていることが共通していることであり、それがより強調していると思われることである。

④「他のコントロール手段の有効性を測定し評価する」を「有効性」のほか「妥当性」をあげ、「測定し」を「検査し」に変更した。コントロール手段の評価ではその設計状況と運用状況の評価

が求められることはいまでもなく、そこでは目標を達成することが出来るように設計されているか、その妥当性の評価が重視される。また、コントロール手段の設計状況と運用状況の妥当性と有効性を確かめるには、測定ではなく検査が適当とされる。証拠の入手に結びつくからである。

要するに、これらの改訂をつうじ、1981年「意見書」は、マネジメントを超えたボードを意識して組織体への役立ちを目的とし、内部統制システムを中核にしながらかバナンスやリスク・マネジメントをも視野に入れ、保証機能を重視しているとみてよいのではないかと理解される。

このような内部監査の本質に対する考え方の変化は、「目的と範囲」「責任と権限」「独立性」の各項にも現れている。1981年「意見書」は、「内部監査の専門職的实施の国際基準」の存在を前提にしているだけに、その内容をここで視ておかなければならない。

「目的と範囲

内部監査の目的は、組織体の構成員の責任が効果的に果たされるように役立つことである。このために、内部監査は、それらの構成員に対してレビューした活動に関し分析、評定、勧告、助言、および情報を提供する。監査の目標には、合理的コストで効果的なコントロールを推進することを包含する。

内部監査の範囲には、組織体の内部統制システムの妥当性と有効性を、また課された責任を遂行するために行われる行為の内容を検査し評価することを含む。内部監査の範囲は次のごとくである。

- 財務および業務情報の信頼性とインテグリティ、およびこのような情報を識別、測定、分類、報告するために用いられる

手段をレビューすること

- 設定されているシステムを、業務や報告書に重要な影響を有する方針、計画、手続、法令への遵守を確保するようにレビューすること。また、組織体が遵守しているかどうかを確かめること。
- 資産保全の手段をレビューし、状況に応じ、このような資産の実在性を検証すること。
- 資源の使用にともなう経済性および能率性を評定すること
- 結果が設定されている目標やゴールに適合しているかどうか、オペレーションないしプログラムが計画したように遂行されているかどうか、を確かめるために、オペレーションないしプログラムをレビューすること

責任と権限

内部監査は、マネジメントや取締役会によって設定された方針に従って行なわれる。内部監査部門の目的、権限、責任は、マネジメントにより承認され、取締役会です承された公式の文書（規程）において明かにされていなければならない。規程では、内部監査部門の目的を明示し、その業務範囲には制約がないことを明かにし、監査人は、監査の対象とする諸活動に対しどのような権限ないし責任もないことを強調しておかなければならない。

内部監査の責任は、「内部監査の専門職的实施の基準」、や内部監査協会の倫理規程のような専門職の行為基準に準拠するような仕方で組織体に貢献することである。この責任には、組織体の目標と監査目標とを最もよく達成するような仕方で内部監査活動を他の活動と調整することも含んでいる。

独立性

内部監査人は、自ら監査する諸活動について独立であるべきである。内部監査人は、その監査業務をなんらの制約なく客観的に遂行出来るときに独立であるとされる。独立性は、内部監査人に正当な監査行為に欠けてはならない公平かつ偏見のない判断をさせることになる。それは組織上の地位と客観性とをつうじて得られる。

組織上の地位は、広い監査対象範囲、監査発見事項及び勧告への妥当な考慮と効果的な措置を確保するために十分でなければならない。

客観性は、内部監査人が、いずれにも偏しない精神的態度、及び監査業務の所産への真剣な確信を持つことを求める。システムへのドラフトの手続、設計、インストール、オペレーションは監査機能ではない。このような活動を行なうことは監査上の客観性を失うものと推定される。」

としている。この「意見書」についての筆者なりの理解を次に補足的に述べることにしたい。

「目的と範囲」では、合理的コストで効果的コントロールを推進するとの考え方(1976年「意見書」ではコントロールのレビューと評定に関連付けての記述)を前面に出し、強調しながら、監査の方法について、つぎのようにAとBとを方法上の柱とする。

A 内部統制システムの妥当性と有効性の検査・評価

B 実施内容の検査・評価

内部統制システム運用の結果を情報の信頼性、コンプライアンス、資産の保全、資源利用の経済性と能率性、目標及びゴールへの適合性の視点から検討するようにしているとみられる。

「責任と権限」では、内部監査はマネジメン

トと取締役会によって決められた方針のもとに機能するとして、内部監査部門の目的、権限、責任とマネジメントおよび取締役会との関連、規程で内部監査部門の目的・監査範囲に制約がないことおよび監査対象に対しいかなる権限や責任を負わないことを強調する。また、プロフェッションを意識し、「意見書」としてははじめて「基準」や「倫理綱要」に適合する仕方での組織体への役に触れたのであった。

「独立性」では、内部監査人が自由かつ客観的に監査業務を遂行できるときに独立であるとされ、それは形式独立性としての組織上の地位と精神的独立性としての客観性とが得られなければならないとする。

この1981年の「意見書」に次いで、1990年に「基準」との関連を強めながら「意見書」の改訂があった。この改訂した意見書では、①「本質」に関する記載の一部を「基準」および「意見書」の「目的と範囲」の項に移した。②「目的と範囲」では、1981年「意見書」で示していた監査の範囲や検討すべき事項を should とし、規範性を高めている。③「責任と権限」では、内部監査部門が組織体の欠けてはならない部分であるとし、シニアマネジメント(最高経営者)及び取締役会との結びつきを強調した。④「独立性」に関し、当然のことではあるが、監査対象活動に対し独立であることを should で結んだ。また、監査上の判断を他の事項の判断に従属させてはならず、システムの設計、インストーリング、運用は監査機能ではないと監査現場の実情を垣間見させるような記述もしている。

これらのほかに1990年「意見書」で注目したのは、国際化を意識していることである。IIAが国際的組織として生まれ変わったことによる。これに関連するこの「意見書」での記載はこうである。「全世界をつうじ、内部監査は、多様な環境で、しかも目的・規模・構造を異にする組織

体のなかで実施されている。さらに、種々の国における法律や慣行はそれぞれ相違している。これらの相違は、おのおのの環境のなかでの内部監査の実施に影響することもある。それゆえ、内部監査の専門職的实施の基準の施行は、内部監査部門がその与えられた責任を遂行する環境により支配されることになる。内部監査の専門職的实施の基準で明らかにされている諸概念の遵守は、内部監査人の責任が満足される以前に欠けてはならないことである。内部監査人協会の「倫理綱要」に述べられているように、内部監査人協会の会員および公認内部監査人は内部監査の専門職的实施の基準を遵守するために適切な手段を採ることになる。」という。

「基準」の規範性をたかめることから、いわゆるコンバージェンスにかかる問題が生じてくる。内部監査は、組織体のなかでの会計および会計以外の各種業務情報にかかわり、組織体の構造も各国の法律で定められているだけに、「基準」に反する内部監査の実施と報告が行なわれる可能性がある。そのための「意見書」としての措置であろうと考えられる。

「意見書」の1981年までの改訂に関連して、IIA東京支部や日本内部監査協会における研究会で、話題となったことは、『other controlsの「有効性の評価」(1947)、「有効性を測定し評価」(1957, 1964, 1971, 1976)、「妥当性と有効性を検査し、評価」(1981)することにより機能する managerial control (1947, 1957, 1964, 1971, 1976)、control (1981)である』とされていることに関し、内部監査をして「諸統制の統制」とか「統制の統制」とすることはどういうことであろうかということであった。

1957年「意見書」のように、「レビューした活動に関し客観的分析、評定、勧告、適切なコメントを提出する」(同趣旨1971, 1976, 1981, 1990)という「レビューした活動」に基づく情

報の提供ないし監査報告であればあまり疑問が出なかったかもしれない。controlsの妥当性なり、有効性の評価に基づく情報の提供ないし監査報告であり、しかもそれが managerial control あるいは control であるというので理解を困難にしているのではないか。

今日においてもこのような疑問は内部監査人のあいだでいっこうに解消されていないきらいがある。しかしながら、1981年「意見書」の「目的と範囲」において「内部監査の範囲には、組織体の内部統制システムの妥当性と有効性を、また課された責任を遂行するために行なわれる行為の内容を検査し評価することを含む。」として内部監査の方法を示していることにより、この疑問は解消の方向にあるとみているけれどもどうであろうか。

V 「基準」の制定

1978年にIIAは「基準」を公表し、現在は、「内部監査の専門職的实施の国際基準」(International Standards for the

Professional Practice of Internal Auditing、以下「国際基準」という)として内部監査の実施に適用されている。社団法人 日本内部監査協会による「内部監査基準」の改訂時においても、「国際基準」を可能な限り尊重するように心がけられている。なぜなら、わが国の「内部監査基準」に準拠しているとされる企業が「国際基準」に準拠していないとされることは、企業における内部監査の国際的評価の視点から好ましくないとの意見が多いことによる。特に内部監査の外部品質評価を受けている企業が、ニューヨーク証券取引所に上場されているような場合、提出する年次報告書に「内部監査が内部監査の専門職的实施の国際基準にしたがって行なわれている」旨の記載をするためには、少なくとも5年に1度以上の外部品質評価を受けなければならないとされているからである。

そこで、日本内部監査協会が実態調査をした結果によれば、「内部監査基準」は「国際基準」の内容を勘案しているということで、「内部監査に関する基準」の遵守状況を調査した結果は次のとおりである。

	2007年	2003年	2000年
遵守している	320社 (22.0%)	165社 (16.2%)	594社 (69.0%)
遵守するようにしている	930社 (63.9%)	586社 (57.6%)	248社 (28.8%)
全く配慮していない	205社 (14.1%)	267社 (26.2%)	19社 (2.2%)

この調査結果が示すように、「遵守している」「遵守するようにしている」とする回答会社が2000年842社(97.8%)、2003年751社(73.8%)、2007年1,250社(85.9%)とあって意外に多い。

(iii) 上述したような「監査が内部監査の基準に従って行なわれた。」旨の記載が出来るような水準での理解を求めての質問であれば、あるいは

この「遵守している」あるいは「遵守するようにしている」との回答割合はよりさがるのかもしれない。しかし、調査への回答会社においては「内部監査基準」への周知の割合は高い。

VI 「国際基準」での内部監査機能

先に、わが国の日本内部監査協会による「内部監査基準」の内容が「国際基準」から大きな影響を受けたことおよびその背景について簡単に触れた。実態調査の結果ではほぼこの10年のあいだ、「内部監査基準」が周知されてきていることが明らかになった。

「国際基準」の内容に入る前に、その現在の位置づけに触れておきたい。IIAは、これまでの「専門職の実施のフレームワーク」(PPF)を、「国際的専門職の実施のフレームワーク」(IPPF)へと変更するに当たり、その内容を強制的グループと強く推薦されるグループとに分け、強制的グループは「内部監査の定義」(以下「定義」という)「倫理綱要」「内部監査の専門職の実施の国際基準」からなるとした。そのなかでの「内部監査の定義」は、これまでの「国際基準」の中で示されていたのと同じで変更はない。他の要綱や「国際基準」のほか強く推薦されるグループにも適用されるということで「定義」を「国際基準」から抜き出したのかどうかは定かでない。属性基準の1010(内部監査規程のなかにおける内部監査の定義、倫理綱要、基準の認識)は、「内部監査の定義、倫理綱要、基準の強制的性格が、内部監査規程のなかで認識されなければならない。内部監査部門長は、内部監査の定義、倫理綱要、基準を、最高経営者及び取締役会と協議しなければならない」としているにとどまる。

「定義」では、「内部監査は、組織体の運営を改善し、価値を高めるために設計された独立にして客観的な保証及びコンサルティング活動である。内部監査は、システマティックで規律遵守の姿勢で、リスク・マネジメント、コントロール、ガバナンスのプロセスを改善し、評価することにより、組織体はその目的を達成するの

に役立つ。」⁽¹²⁾という。

内部監査をもって保証活動に重点があるとするのか、コンサルティング活動に重点が移行するように理解するのかについて理解が分かれる。しかしながら、「国際基準」では、コンサルティング活動の実施を、これまでの業務監査における能率監査のようではなく、相手側からの申し出により相手側のために双方の納得のうえで行うようにしているから、監査の要件を満たしえない。

「国際基準」においては、「保証の用役は、組織実体、運営、機能、プロセス、システム、またはその他の対象事項に関し、独自の意見または結論が得られるような内部監査人による証拠の客観的評価からなる。保証業務の性質及び範囲は、内部監査人によって決められる。一般に、保証業務には、次の三当事者、(1) 組織実体、運営、機能、プロセス、システム、その他の対象事項に直接に関わる人またはグループ — プロセスのオーナー、(2) 評価を行なう人またはグループ — 内部監査人、(3) 評価を利用する人またはグループ — ユーザがともなう。」との理解に立っている。⁽¹³⁾

これは、アカウントビリティのチャージとディスチャージとを背景にしての、監査人・監査対象・監査サービス利用者の社会関係の存在を意識してのことではないであろうか。このような社会関係の存在を前提にした緊張状況は、企業組織のなかでの特有の閉鎖的社会関係においても企業と外部社会とは異なる態様において存在し、そのもとで行なわれる監査が内部監査という事象である。

このような三当事者の社会関係の存在は、内部監査についてではないが、企業会計審議会「財務情報等に係る保証業務の概念的枠組みに関する意見書」(平成16年11月29日)においても、保証業務を定義し「保証業務とは、主題に責任

を負うものが一定の規準によって当該主題を評価または測定した結果を表明する情報について、又は、当該主題それ自体について、それらに対する想定利用者の信頼の程度を高めるために、業務実施者が自ら入手した証拠に基づき規準に照らして判断した結果を結論として報告する業務をいう。」(二 保証業務の意味 1) とされている。

むすび

これまで、「内部監査の回顧と展望」として3回にわたり検討してきた。「工場内部監査制度ノ参考」に続き旧監査基準、通商産業省産業合理化審議会「内部統制の大綱」に続いて、本稿では、IIAの「意見書」の展開過程を早足で検討し、ワールドワイドな企業環境において、市場競争に耐える体質の保持を志向する内部監査に向けて、一足飛びに「国際基準」そして IPPF

へと論をすすめてきた。

結論として、内部監査は、こんにち、アカウンタビリティのチャージとディスチャージを背景とする社会関係を意識し、保証機能(監査担当者が監査対象についてみずから信じていることを利害関係者に対し意見として述べる)を重視しているとした。

「工場内部監査制度ノ参考」の内容を検討し経営管理の考え方によって比較的大きく影響されているとした。また、「監査基準」での内部監査は財務会計の考え方が、「内部統制の大綱」に関する内部監査は管理会計考え方がそれぞれ重視されているとした。これに対し、「内部監査の専門職的实施の国際的基準」では監査理論的思考が強く打ち出されているといえる。

これからの内部監査はどのような展開が期待されるかの展望について述べられていない。この部分についてはさらに近いうちに明らかにしなくてはならないと思う。

< 注 >

- (1) 拙稿、「内部監査の回顧と展望(1)ー内部監査の理解へのアプローチの変遷に関連してー」、LEC 会計大学院紀要 第5号、2009.3、33頁～49頁、同「内部監査の回顧と展望(2)」、LEC 会計大学院紀要 第6号、2009.12、37頁～50頁
- (2) 拙稿、上掲稿「内部監査の回顧と展望(1)」42頁～43頁参照
- (3) 拙稿、「上掲稿」33頁～34頁参照
- (4) 拙稿、「上掲稿」34頁～35頁参照
- (5) 企業経営協会、「昭和30年度 わが国企業における内部監査制度の実態調査」経営実務 37号1956年1月 16頁
事務局長が、「序」で「取りまとめと解説を煩

わした早稲田大学教授 青木茂男氏・・・」としているから、この部分も青木茂男先生の執筆とみてよいのであろう。

- (6) 企業経営協会、上掲稿、16頁～17頁
- (7) Victor Z. Brink, Foundations For Unlimited Horizons, The Institute of Internal Auditors Inc., 1941-1976, IIA, 1977, pp. 5-6
- (8) 青木茂男稿「内部監査最近動向」企業経営協会内部監査研究会 内監研資料 No. 678, 1972 (早稲田商学第230号より転載)、2頁
- (9) 青木茂男稿、上掲稿、3頁～6頁
- (10) 第3次派遣団報告書「アメリカにおける内部統制の実態」日本内部監査協会、昭57年9月

(11) 拙稿、解説編、「2007 年度監査白書—第
16 回監査総合実態調査」社団法人日本内部
監査協会、2008.5、32 頁

(12) IIA, International Professional
Practices Framework (IPPF), 2009, p. 2

(13) IIA, *ibid.*, pp12~13