



Title	監査人による内部統制の評価の対象領域についての一考察:1950年代を中心に
Author(s)	栗濱, 竜一郎
Citation	経済學研究, 49(3), 93-104
Issue Date	1999-12
Doc URL	<a href="http://hdl.handle.net/2115/32173">http://hdl.handle.net/2115/32173</a>
Type	bulletin (article)
File Information	49(3)_P93-104.pdf



[Instructions for use](#)

# 監査人による内部統制の評価の対象領域についての一考察

—1950年代を中心に—

栗 濱 竜一郎\*

## 1. はじめに

監査人による財務諸表監査は、「財務諸表が一般に認められた会計原則に準拠して、財政状態および経営成績を適正に表示している」ということについての意見を表明することを目的として行われている。監査人は、このような財務諸表監査の目的を達成するために、監査証拠の収集・評価を実施して、監査意見を表明する「合理的な基礎」を形成している。

財務諸表監査は、監査人による証拠の収集・評価活動のさまざまな段階において、被監査会社の内部統制 (Internal Control) に大きく依存した仕組みを取っている。それゆえ、財務諸表監査は、内部統制への依存を前提として、その評価という問題を避けて通ることができないのである。

財務諸表監査において、内部統制に関する議論は大きく二つに分けることができる。第一に、内部統制の定義および概念そのものを明らかにしようという試み、第二に、財務諸表監査における内部統制の評価の対象領域をどのように規定するかというものである。

内部統制は、これまで一定の定義および概念によって明らかにされてきたのではなく、時代に応じてさまざまな定義および概念が模索されてきたものである。今日、アメリカにおいて、COSO (The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission) 報告

書が公表されて以降、第一に関する議論はとりあえず鎮静化していると考えられる。

元来、内部統制は、経営者が企業における業務の有効性および効率性、資産の有効な利用および保全、財務報告の信頼性、法規の遵守などの目的を遂行するために設定したすべての方針および手続から構成される仕組みである。内部統制を設定し、維持する責任は経営者にある。また、適切な内部統制の設定・維持は、経営責任を適切に解除 (discharge) するのに不可欠である。ところが、監査人は内部統制が財務諸表監査の目的達成に貢献することから、それを財務諸表監査において利用している。内部統制は、経営者が経営目的の達成のために、コストとベネフィットを考慮して設定したものであり、監査人が財務諸表監査の目的のために設定したのではない。

立場の違いによって、同じ対象も、異なる意味をもつことになり、違ったものの見方ができるために、財務諸表監査の立場と経営目的の立場とで、内部統制に対する関わり方が異なってくる。そこで、監査人が内部統制を正しく捉えるためには、財務諸表監査の立場から、監査人が内部統制のどの部分に関わるか、すなわち監査人による内部統制の評価の対象領域が、最も重要な課題として検討されなければならない。

ところで、内部統制の定義および概念をはじめて体系的に明らかにしたのは、1949年 AIA (American Institute of Accountants) が公表した特別報告書『内部統制』である。財務諸表監査の立場における監査人による内部統制の評

\* 日本学術振興会特別研究員

価の対象領域は、この『内部統制』をめぐる論争を土台にして、展開されてきたものと思われる。なぜならその後、監査手続書および監査基準書を中心に議論されることになるが、それらが示した財務諸表監査の立場における監査人による内部統制の評価の対象領域は、『内部統制』をめぐる論争を土台にして展開されたものと考えられ、これらの論争は意義深いものと思われるからである。そこで本稿では、『内部統制』をめぐる各論者の見解を中心に、財務諸表監査の立場から監査人による内部統制の評価の対象領域について検討するが、その際に、それがどのような要因によって規定されるのかという観点から考察する。そして、財務諸表監査の立場における監査人による内部統制の評価の対象領域を規定する要因の導出を試みることで、財務諸表監査の立場における監査人による内部統制の評価の対象領域に対する今後の考察の基礎を得ることとする。

## 2. 財務諸表監査と内部統制との関連

詳細な検証 (detailed verification) あるいは精査から試査 (testing) に移行した理由は、単に事業体の規模が拡大したことにより、監査人がすべての取引を検査するのはもはや無理であったからと考えられる。しかしながら、Dicksee (ed. Montgomery 1905, p. 54) はその著書の中で、「適切な内部牽制 (Internal Check) は、しばしば精査の必要性を省くことになるだろう」と記述している。この指摘は、詳細な検証の量を決定する基礎として内部牽制を認識し、内部牽制と監査との関係を最初に明らかにしたものであった (Brown, 1962)。その後、Montgomery (1912, p. 82) は、「満足な内部牽制が存在する場合には、監査人は、精査をするように期待されないし、またそうすべきではない」と述べている。

この時期の文献においては、内部統制の重要性は監査において十分に認識されており、試査

の範囲との関連性も十分に認識されていたといえるだろう<sup>1)</sup>。後に、さまざまな文献において、内部統制と実施される試査の範囲および監査計画との関係が記されるようになり、内部統制の評価は監査計画を設定する際の基本的なステップとして、監査人の間で広く受け入れられるようになった。内部統制と監査との関係の重要性は、古くから認識されており、監査において内部統制は大きな意味を持っていたといえるのである。

財務諸表監査と内部統制との関係は、アメリカの監査基準書の SAS (AICPA Statement on Auditing Standard). 78号の第1項で示されている実施基準の第2 (the second standard of field work) において、つぎのように明確に定められている。

「監査を計画し、実施すべきテストの性質、時期および範囲を決定するために、内部統制を十分に理解しなければならない。」

財務諸表監査は、内部統制への依存を前提として、試査でもって監査証拠を集めて、財務諸表の適正性に対して意見を表明するという仕組みとなっている。財務諸表監査は、被監査会社の内部統制を十分に考慮しながら計画され、そして実施されるのである。

内部統制の評価は、とくに監査計画を設定する際に行われる試査の範囲を決定する目的のために実施されるのである。つまり、内部統制の評価は、監査計画を設定する際に行われる試査の範囲を決定する基礎を提供するものである。

1) Brown (1962, p. 700) によると、「不幸なことに、文献は実際の実務よりも勝っていた。監査人は試査 (testing) の技術の利用を拡大したのであったが、試査の範囲の決定は、内部統制の評価を信頼して直接には実施されていなかった。つまり、まだこの時期において、試査の範囲の決定は、内部統制の評価に基づいて行われていなかった」ということである。この記述から言えることは、監査人は内部統制が存在していたから、それを基礎として実施される試査の範囲を決定していたという流れは必ずしも言えないということである。

このことは、監査計画を設定する際には、内部統制の評価結果を考慮し、その評価結果に基づいて最も適切な監査手続を選択し、また、その手続の最も適切な時期を予定することが要求されているということである。ただし、注意すべきことがある。Sprague (1956, p. 51) によれば、「監査基準において、監査計画は、内部統制の適切な評価によることになっている。一方、実際において、内部統制の有効性は、大部分監査計画の結果によって判断されなければならないのである」ということである。また、Levy (1957, p. 29) によると、「試査も多くの部分において、既存の内部統制が有効に機能しているということを監査人に満足させる手段として、役立っている」ということである。要するに、内部統制の有効性の評価は、監査計画の遂行過程において逐次実証される関係にあるということである(河合, 1967)。

監査計画を設定するために行われる内部統制の評価は暫定的であり、内部統制の有効性の評価が確定するのは、監査計画および試査の範囲が満足に決定され、財務諸表監査の目的が十分に達成されたという判断が行われたとき、すなわち監査の終了時に確定されるということに注意する必要がある。

監査を実施する上で、監査人が評価する内部統制は歴史的にも重要な位置づけがなされており、財務諸表監査においても、その重要性は変わらない。

さらに、監査人は、内部統制の評価において、重大な内部統制の欠陥を認識した場合には、その事実を経営者らに指摘し、これらの問題が解決されるように助言および指導するのである。もちろん、監査人による助言および指導が受け入れられるかどうかは、経営者の姿勢に任されるものである。

つまり、財務諸表監査の立場において、監査人はとくに監査計画を設定する際に行われる試査の範囲の決定のために内部統制を評価し、内部統制に重大な欠陥がある場合には経営者らに

助言および指導を行うものと考えられる。内部統制の評価は、財務諸表監査と不可分の関係にあると言える。

では、財務諸表監査の立場において、監査人は内部統制のどの部分に関わるのであろうか。財務諸表監査において、内部統制をどこまで評価するか、すなわち監査人による内部統制の評価の対象領域をどのように規定するかは大きな問題である。

### 3. 財務諸表監査における内部統制概念の変遷の起点

内部統制は、これまで一定の定義および概念によって規定されてきたものではなく、時代に応じてさまざまな定義および概念が規定されてきた。財務諸表監査において、監査人による内部統制の評価の対象領域はどのように規定されてきたのであろうか。内部統制は、内部牽制の考え方を基礎として発展してきた。内部牽制とは、業務や取引のはじめから完了までに至るすべての手続を一人の者に完全に任せるのではなく、適切な権限と責任をもとに複数の者に分担させ、相互にチェックさせることによってその業務や取引が正確に行われることを保証する仕組みである。そのもとで内部統制は、不正および誤謬を発見または防止し、そして不正および誤謬の情報をフィードバックし修正するという機能を有している。

内部統制は帳簿組織の自動検証機能から帳簿事務の分掌化さらには内部監査機能の追加といった内部統制要素の質的拡大、あるいは、現金を中心とした会計・財務機能から企業の経営機能全体への領域拡大にほぼ即応しながら変化し純化されてきた(鳥羽, 1983, 270頁)。

内部統制が、帳簿組織、内部牽制だけの段階、あるいは、それが主に会計事項に関連し、内部牽制と内部監査だけから構成されていたと捉えていた段階においては、その評価の対象領域を財務諸表監査の立場からどのように規定するか

という問題はあまり起らなかった。なぜならこの段階での内部統制の捉え方は、財務諸表監査の立場から財務諸表監査に役立つ内部統制を理解しようという接近方法であったからである。不正および誤謬の発見または防止、あるいは会計記録の正確性および信頼性という点から内部統制を理解しようとしていたことは、それを示していると思われる。

しかしながら、企業規模の拡大と発展に伴って、内部統制の役割が不正および誤謬を発見または防止し、会計記録の正確性および信頼性を確かめるという点だけでなく、資産を有効に利用・保全し、業務を有効かつ効率的に促進し、さらには、定められた経営方針の遵守を図る上で役立つ経営管理の手段として認識されるにつれて、内部統制は広義に理解されるようになった。内部統制を財務諸表監査の立場から接近し理解しようとした考え方から、経営目的の立場から理解しようという考え方へ転換が行われたと考えられる。

内部統制の定義および概念がはじめて体系的に明らかにされたのは、1949年にAIAが公表した特別報告書『内部統制』である。今日の内部統制概念はこの報告書を出発点としているという意味において、歴史的にも意義深いものである(鳥羽, 1983, 272頁)。「内部統制」は、つぎのように内部統制を定義した。

「内部統制は、企業の資産を保全し、会計資料の正確性および信頼性を確かめ、業務能率を促し、定められた経営方針の遵守を促進するために、企業の内部において採用された組織計画およびすべての調整方法と手段を含むものである。」(p. 6)

上記の定義された内部統制の目的で明らかのように、『内部統制』は、経営目的の立場から定義されているものである。そして、それは、内部統制を設定し、維持する責任は経営者にあることを明確に示した。元来、内部統制は、経営者が経営目的を遂行するために設定したすべての方針および手続から構成される仕組みであ

る。財務諸表監査の立場においても、財務諸表監査のための内部統制という理解から、経営目的を遂行するために設定し維持される仕組みとして内部統制を理解するように明示したものである。

この『内部統制』は、内部牽制および内部監査に加え、予算統制、標準原価、内部報告制度、人事訓練計画、品質管理、時間研究、動作研究などを含むものである。内部統制概念は、会計・財務職能に対してだけでなく、その他の経営職能に対しても等しく拡大されているのである(鳥羽, 1983)。

この特別報告書の内部統制の定義は、これまで財務諸表監査が考慮してきた内部統制よりも広範囲であったため、この広義の報告書をもとに、財務諸表監査の立場から監査人による内部統制の評価の対象領域をどのように規定すべきかをめぐって、さまざまな見解が論じられるようになった。この『内部統制』が経営目的の立場から広義に理解された段階から、監査人が評価すべき内部統制の対象領域をどのように規定するかが財務諸表監査において重要な問題として認識されたと思われる。財務諸表監査の立場から、監査人による内部統制の評価の対象領域を明確にする必要が生じたものと考えられる。

そして、これらの論争を受けて、AICPA(アメリカ公認会計士協会)は、SAP(State-ment on Auditing Procedure) 29号『独立監査人の内部統制の検討の範囲』という公式的な意見を表明し、結着を図ろうと考えたと思われる。SAP29号は、会計統制と経営統制に二分する考え方を公表し<sup>2)</sup>、監査人による内部統制の評価

2) 会計統制とは、主として資産の保全と財務記録の信頼性に関連し、また、これらに直接関連する経営組織およびすべての方法と手続からなる。これらは一般に、権限と承認の制度、記録の作成や会計報告に関する職務と業務あるいは資産管理に関する職務との分離、資産の現物管理および内部監査といった統制を含んでいる。これに対して、経営統制は、主として経営能率および経営方針の遵守に関連し、また

の対象領域を主に会計統制に限定した。その後、SAP 29号が示した基本的な考え方は、SAP 33号『監査基準と監査手続』を経て、SAP 54号『監査人による内部統制の調査および評価』に受け継がれた。これらの監査手続書<sup>3)</sup>によって示された財務諸表監査の立場における監査人による内部統制の評価の対象領域は、これらの論争を土台にして展開されてきたものと考えられ、これらの論争は意義深いものと思われる。

監査基準書は、財務諸表監査の立場から、監査人による内部統制の評価の対象領域を規定しているものである。財務諸表監査において、内部統制の評価の対象領域をどのように規定するのかという問題が、時代に応じて、さまざまな模索が行われ規定されてきたのである。それは、監査基準書の変遷を見ても分かるであろう。そして、監査基準書の変遷が展開される起点として考えられるのが、1949年の特別報告書『内部統制』をめぐる論争であると思われる。

では、1949年の広義の『内部統制』をもとに、財務諸表監査の立場から、どのように監査人による内部統制の評価の対象領域を規定したのであろうか。

#### 4. 財務諸表監査における内部統制の評価の対象領域を規定する要因

内部統制は、本来、経営目的の立場から経営者が設定した経営管理の手段である。一方、財務諸表監査の立場において、監査人は、内部統制の仕組みが財務諸表監査の目的の達成に貢献することから、それを利用するために内部統制を評価している。しかし、その対象は、内部統

制全体ではない。監査人による内部統制の評価の対象領域は、財務諸表監査の立場から規定されるものである。

財務諸表監査における内部統制の評価の対象領域は、1949年の特別報告書『内部統制』をめぐる論争を土台にして、展開されてきたものと思われる。その後、これらの論争を受けて、内部統制の評価の対象領域は、監査手続書および監査基準書を中心に議論されることになる。もちろん、時代に応じて、財務諸表監査における内部統制の評価の対象領域は、さまざまな要因によって変遷を辿ることになる。しかし、広義の『内部統制』をめぐる論争が最も端的に財務諸表監査の立場から監査人による内部統制の評価の対象領域をどのような要因から規定すべきかを試みてきたという点で、意義があるものと思われる。したがって、Byrneをはじめとする各論者の見解を検討することは、規定要因を考察する上で有益であると思われる。さらに、これらの論争を受けて展開された監査基準書が、どのような要因によって監査人による内部統制の評価の対象領域を規定してきたかを見る上でも、これらの見解を考慮することは有益であると思われる。以下では、まず代表的な論者の見解を検討し、監査人による内部統制の評価の対象領域を規定する要因の抽出を試みる。

##### (1) Byrneの見解

Byrne(1957)は、1949年の広義の『内部統制』では、監査人の責任は広義の内部統制全般にわたるものと捉えられてしまうという危惧から、財務諸表監査の立場から監査人による内部統制の評価の対象領域を規定しようと試みた。彼は、内部統制を分類し、それらに適切な名称を採用しなければ、監査人の責任と監査計画との観点から、監査人による内部統制の評価の対象領域は誤解が生じてしまうと考へた。なぜなら監査人の責任と監査計画は内部統制のそれぞれの区分に関して大きく異なるからと述べている。その考え方から、内部統制に関して、つぎのよう

財務記録に対しては通常間接的な関係しかもたない組織計画およびすべての方法と手続からなる。これらは一般に、統計的分析、時間研究や動作研究、業務報告、従業員訓練計画および品質管理といった統制を含んでいる。(SAP No. 29, para. 5)

3) この当時は、監査基準書(SAS)ではなく、監査手続書(SAP)という名称で呼ばれていた。

な概念的な三つの区分を提唱して、それぞれを監査人の責任および監査計画とに関連づけて、分析を試みている。

「・内部経営統制—業務の効率性を促進し、定められた経営方針の遵守を促すために、企業において採用された経営計画およびすべての方法や手段は、内部経営統制と呼ぶ。

・内部会計統制—会計記録の正確性と信頼性を検証すること、いいかえれば、財務取引を正確かつ適切に記録し要約することを意図した統制方法は、理論的に内部会計統制と呼ぶ。

・内部牽制—それは、横領あるいはその他これに類似する不正から資産を保全する会計手続、統計手段、物理的統制、あるいはその他の統制手段として規定されるものである。」(p. 42)

ただし、彼は、このように監査人の責任と監査計画との関係において、内部統制を厳密に区分することは困難であるけれども、概念的に区分することは有用であると述べている。

では、彼が、監査人による内部統制の評価の対象領域を規定するために用いた監査人の責任と監査計画とはどのようなものであったのか。彼によれば、監査人は財務諸表が適正に表示しているか否かについての意見を表明することに対して責任を負っているが、横領その他これに類似する不正を発見する責任は限定される<sup>4)</sup>としている。すなわち、監査人の責任は、財務諸表が一般に認められた会計原則に準拠して正しく表示されているかどうかを確かめることに責任があると指摘している。したがって、財務諸表の適正性を表明することとの関係から、監査人は内部経営統制に対する評価の責任はなく、また内部牽制に対する評価の責任は限定される

との考え方から、監査人による内部統制の評価の対象領域を規定しようと考えたのである。

また、彼は、監査計画の設定に影響を及ぼす領域と影響を及ぼさない領域という点から、監査人による内部統制の評価の対象領域を区分しようとしたのであった。内部統制の評価は、その結果が監査計画の設定に影響するから、監査人はその評価を認めているということである。

これらの関係から、彼は、つぎのように監査人が評価する内部統制の対象領域を規定したのである。

「1. 内部経営統制に関しては、調査および評価の必要性はなく、また内部経営統制のあるなしは、監査計画に対して（少しは影響し、また例外的な場合はあるとしても）影響を与えるものではないということ。

2. 内部会計統制に関しては、監査人の第一次的な責任である財務諸表の適正表示に対して、内部会計統制が貢献する主たる統制であるから、それを調査および評価することに重大な責任があるということ。

3. 内部牽制に関しては、監査人は内部会計統制と同様の責任をもつけれども、横領その他の不正を発見する責任は限定されるので、そのために監査計画に対する影響は制限されることになるということ。」(p. 46)

上述をまとめると、①内部会計統制と内部牽制に対して監査人は評価する責任を負う（正しくは、内部牽制に対して監査人は限定的に責任を負う）が、内部経営統制に対しては責任を負わないこと、②内部会計統制の評価は監査計画に影響を及ぼし、内部牽制の評価は監査計画に対する影響は制限されるものであり、そして、内部経営統制の評価は監査計画に影響を及ぼさないということである。Byrne は、監査人の責任と、監査計画に影響を及ぼすかどうかという関係から、監査人による内部統制の評価の対象領域を規定したのである。

以上を要するに、Byrne は、広義の『内部統制』をもとに、監査人の責任および監査計画

4) この時代は、横領その他これに類似する不正に対する監査人の発見責任は明らかに限界があるという立場をとっていた。財務諸表に意見を表明するための通常の検査は、横領などこれに類似する不正をしばしば発見するけれども、その発見を意図したものではないということであった。

とを関連づけて、監査人による内部統制の評価の対象領域を規定しようと試みたのである。ここでは、監査人の責任と監査計画が、監査人による内部統制の評価の対象領域を規定する要因として捉えることができると考えられる。

## (2) Levy の見解

Levy (1957) は、1949年の特別報告書『内部統制』は、内部統制を広義に定義しているもので、実際に監査人が行っている内部統制の評価よりも包括的なものであると述べている。この報告書を見ると、監査人による内部統制の評価の対象領域は、会計記録に関する統制を超越したものであると彼は指摘する。なぜなら監査基準書は監査人による内部統制の評価の対象領域を規定するものであるにもかかわらず、この報告書は十分に規定していないと考えたからである。

Levy は、監査人が内部統制を評価することは財務諸表の適正性に対して意見を表明するためのものであるから、監査人による内部統制の評価の対象領域は会計記録に直接関係する統制に限定して規定されるべきであるという考え方を主張している。つまり、財務諸表に意見を表明することに関連する事項に、監査人による内部統制の評価の対象領域は規定されなければならないということである。つぎの引用文は、広義の『内部統制』に対して、監査人による内部統制の評価の対象領域についての Levy の考え方を端的に表したものである。

「法的責任の見地からすると、監査人の責任の範囲を広く考えることは明らかに危険である。広義に定義された内部統制の目的は、不正を防止し、その発生を最小限にすることだけを意図したものではない。浪費や非効率から保全すること、また経営方針が有能で誠実な従業員によって遵守されていることを保証することも、内部統制の目的である。監査人による調査・評価の目的は、主として、監査計画の設定に役立てることに おかれており、それによって財政状態お

よび経営成績に関する意見を表明することが可能になる。しかしながら、監査は経営診断ではない。それゆえ、監査人の責任は会計記録に直接関係している統制手段や方法の調査に限定されるべきである。」(p. 33)

上述の引用から、Levy が、内部統制を監査人の責任および監査計画とに関連づけて、監査人による内部統制の評価の対象領域を規定していることが読み取れる。では、彼は、内部統制を監査人の責任および監査計画とに関連づけて、監査人による内部統制の評価の対象領域をどのように規定しようと試みたのであろうか。彼の論文に基づいて、検討を試みてみる。

まず、彼は、財務諸表の適正性を表明することとの関係から、監査人による内部統制の評価の対象領域を会計記録に直接関係する事項に監査人の責任は限定されるべきであると主張した。彼は、内部統制を監査人の責任とに関連づけて、監査人による内部統制の評価の対象領域を規定したのである。そして不正の発見は、主として適切な内部統制を伴った会計記録のシステムにおかれているという記述から、彼は、もし監査人が不正の発見に対する責任を負う場合でも、会計記録に直接関係する統制を見れば十分であると考えていたと思われる。

また、彼の根底にある考え方は、訴訟に対する法的責任であった。訴訟になると、内部統制の評価に対する明確な基準（監査人による内部統制の評価の対象領域）がない場合、素人の陪審員が監査人の責任を測定する基準を自ら作ってしまい、監査人にとって不幸な結果を招くというものである。したがって、Levy は、この点からも、監査人による内部統制の評価の対象領域を規定すべきであると考えたのであった。

つぎに、監査計画との関係である。内部統制の評価は、財政状態および経営成績に関して、監査人が意見を表明するのに役立つ監査計画を設定することを第一に意図していると、彼は指摘する。彼は、内部統制を評価する意義は、監査計画を設定する際に行われる試査の範囲の決



定に役立つかどうかという点を明示した。その考えをもとに、彼は、監査計画を設定する際に行われる試査の範囲の決定の判断に影響を及ぼすかどうかという関係から、監査人による内部統制の評価の対象領域を規定したのであった。それゆえ、監査人による内部統制の評価の対象領域は、会計記録に直接関係する統制手段や方法に規定されるべきであると主張した。

要するに、Levy は、広義の『内部統制』について、監査人の責任および監査計画との関係から、監査人による内部統制の評価の対象領域を規定しようと試みたと考えられる。多少の相違はあるが、Levy の考え方は、Byrne の考え方とはほぼ同じであると理解できると思われる。ここでは、監査人の責任と監査計画が、監査人による内部統制の評価の対象領域を規定する要因になると考えられる。

### (3) Grady の見解

Grady (1957) は、財務諸表監査において内部統制の評価の対象領域を限定的に捉えた Byrne や Levy の見解に対して、「狭義の見解は会計職業にとって健全な立場ではないと信じる」(p. 36)、あるいは、「会計士職業の地位ならびにその有用性を増大させた主要な理由の一つは、会計士の責任について広義の見地を進んで選択し、この責任に応えることのできる有用な人物を多数教育し訓練したことである」(p. 39)と述べ、評価の対象領域を広く捉えることを提唱する。彼は、Byrne らの狭義の見解に対して、主に「①内部統制に関する狭義の見地は、われわれが監査業務の効果を増大させるか、減少させるか。そして、財務諸表監査にどのような危険をもたらすか。②内部統制の評価に対する狭義の責任概念は、公共会計職業の現在の地位および将来の可能性に合致するものであるのか。」(p. 37)、という点から分析され、検討されるべきであると指摘する。

そして、彼は、監査計画の設定にあたり、相当の事前の知識を必要とするので狭義の見地は

危険であると述べている<sup>5)</sup>。つまり、彼は、役立つ知識を制限することは適切な考え方ではなく、監査人による評価の対象領域を狭義に規定することは知識の制限につながり、かえって内部統制の適切な評価を制限してしまうことになる」と指摘している。なぜなら会計部門以外で行われる統制にも重要な情報が含まれている場合があるからである。監査計画を設定する際に行われる試査の範囲の決定の判断に影響を及ぼすかどうかを決定するためには、監査人による内部統制の評価の対象領域を過度に制限するべきではないということである。

つぎに、はじめから内部経営統制を評価の対象として考慮しないという考え方や、あるいは不正との関係で内部牽制の評価を制限する考え方は、監査の基礎を危うくするものであると彼は述べている。監査人が試査の範囲を決定する場合や財務諸表に対して意見を表明する場合に行使される専門的な判断という見地からは、このような考え方は取るべきではないという指摘である。つまり、監査人は会計部門を超えた内部統制についても評価すべきであるということである。Byrne や Levy が主張した内部統制の評価に対する狭義の責任概念を、Grady は否定したのである。一方で、動作研究、時間研究、および品質管理は、財務諸表の適正性に重要な影響を与えるものではないので含まれないということである。

しかしながら、Grady の見解は、Byrne や Levy の見解に比べると、監査人の責任および監査計画の設定に関して広く捉えられているが、内部統制を監査人の責任および監査計画とに関連づけて、監査人による内部統制の評価の対象

5) Grady は、Byrne によって定義された内部経営統制と内部牽制に関係する部分が試査の範囲の決定に影響を及ぼすかどうかを分析した。その結果、内部経営統制と内部牽制は、試査の範囲の決定に重要な影響を持っており、それらに対する知識を監査人が持つ必要があると指摘している。

領域を規定しようとしている点では変わらないと思われる。なぜなら彼は、経営者の立場から定義された1949年の『内部統制』の内部統制要素を、監査人の責任および監査計画とに関連づけて、財務諸表監査の立場からの内部会計統制概念<sup>6)</sup>(監査人による内部統制の評価の対象領域)を規定したからである。ただし、この内部会計統制概念は広義であるので、監査人が必要であるかどうかを判断する余地が残されたものである。

以上、Grady の見解においても、監査人による内部統制の評価の対象領域を、監査人の責任と監査計画とに関連づけて論じている。ただ、ここで注意すべきことは、Byrne や Levy のように狭く監査人の責任や監査計画の設定を捉えていないということである。しかしながら、ここでも、監査人の責任と監査計画が、監査人による内部統制の評価の対象領域を規定する要因になると思われる。

#### (4) Mautz の見解

Mautz (1958) は、監査人による内部統制の評価の対象領域を明確にする必要があると述べている。彼の論文は、現行の監査基準は内部統制の評価の対象領域を明示していないという考え方から、五つの暫定的な基準を提示し、その対象領域を規定しようというものである。その中で、彼は、監査人による内部統制の評価の対象領域を、①監査人の責任と、②監査計画の設定との関係から、明確にしようとしたのである。

彼は、監査契約は完全な組織調査(system survey)を企図することはできないので、内部統制の評価に対する監査人の責任は、制限されるべきであると述べている。これは、監査人の法的責任の限界からも重要であると指摘している。この考え方は、Levy の監査人の責任に対する考え方と同じである。監査人による内部統制の評価の対象領域は、監査人の責任との関係から、規定されなければならないと考えたのである。

また、Mautz は、財務諸表監査は、財務諸表に対して意見を形成し表明するのに十分な情報を監査人が得る必要があると考えた。彼は、監査人が解決すべき一つの問題は、監査計画の基礎として必要な内部統制の評価の対象領域に関係するものを識別することであると指摘する。そこで、彼は、内部統制を評価する目的は、監査計画の設定に基礎を提供するものであるから、監査人は組織、方針、諸活動、財務および会計部門の職員に関して結論に至るのに十分な程度に、対象領域を拡張すべきであると述べている。そして、彼は、監査計画の設定の基礎を提供するのに必要な内部統制の評価の対象領域を指摘した。つまり、監査計画との関係から、監査人による内部統制の評価の対象領域は規定されるということである。

要するに、Mautz は、彼が提唱する五つの暫定的基準を述べる際に、監査人の責任と監査計画との関係から、まず監査人による内部統制の評価の対象領域が規定されるべきことを指摘したのである。ここでも、監査人の責任と監査計画が、監査人による内部統制の評価の対象領域を規定する要因であると考えられる。

以上、代表的な論者が、どのように監査人による内部統制の評価の対象領域を規定してきたかを見てきた。そして、監査人による内部統制の評価の対象領域を規定する要因を導出した。これらの要因を整理する必要がある。その前に、これらの論争を受けて、発表された SAP 29号

6) Grady は、つぎのように内部会計統制を定義した。「内部会計統制は、(1)不正または意図的でない誤謬による損失から資産を保全するために、(2)経営者が意思決定を行う際に利用する会計資料の正確性と信頼性を確かめるために、および(3)経営能率を促進し、また、会計および財務部門が直接あるいは間接的に責任を負うそれらの分野において定められた方針への遵守を促すために、企業内部において採用された組織計画や調整された手続を含むものである。」(p.40)

が、どのようにこれらの論争を収斂させたかを検討する必要がある。なぜなら監査基準書はこれらの論争を土台にして、監査人による内部統制の評価の対象領域を規定してきたからである。

SAP29号は、財務諸表の適正性についての意見を表明するための監査人による内部統制の評価の対象領域を規定しているものである。SAP 29号は、これらの論争を受けて、内部統制を会計統制と経営統制に二分する考え方を公表したのである。この手続書は、会計統制は財務諸表の信頼性に直接影響を与えるので、監査人が必ず評価しなければならない領域であり、経営統制は監査人が必ず評価すべき領域ではないが、監査人が財務諸表の信頼性に影響を及ぼすと判断する場合には、その評価が考慮されるという見解を示しているのである。このように、この手続書は、監査人の責任を主に会計統制に限定しようとしている。しかし、会計記録の正確性と信頼性に関連して必要と判断する場合には、経営統制も評価の対象としている。

かくして、Byrne の示した内部牽制は SAP 29号においては会計統制に統合され、また経営統制については、SAP 29号は「ある特定の場合には」その評価は可能であるとして、Grady の見解にもある程度の支持を示した(鳥羽, 1983, 278-279頁; 河合, 1967)。このことは、監査人の責任との関係において、Byrne や Levy による会計記録の正確性と信頼性に直接関係する事項を監査人の責任とする考え方に、Byrne の主張した資産を保全するための監査人の責任を加えて、主に監査人による内部統制の評価の対象領域を会計統制として規定したと考えられる。また、「ある特別な場合には」というフレーズから、Grady や Mautz の見解も経営統制で考慮されているものと思われる。

また、監査計画との関係から、監査計画の設定に影響を及ぼす内部統制の評価の対象領域を主に会計統制と規定し、基本的には監査計画の設定に影響を及ぼさないと思われる内部統制の評価の対象領域を経営統制と規定したのである。

この会計統制の考え方は、Mautz の見解が考慮されているものと思われる。ただし、この時期の財務諸表監査の目的は、「適正に表示している」という文言に、重要な虚偽記載がないことを意味するとは解釈されていなかったことに注意する必要がある。

この SAP 29号が示した基本的な見解は、SAP 33号、SAP 54号に受け継がれた。その後、資産の保全などのように、会計統制と経営統制の両方に関係する部分もあり、両者を明確に区分することが難しい場合が多く存在した。そして、監査人の責任をより明確にするためという関係と、監査計画の設定に影響を及ぼす内部統制の評価の対象領域を一層明確にするという関係から、監査人による内部統制の評価の対象領域はより明確に規定するように工夫された。そこで、内部統制について監査人の責任と監査計画との関係から、経営統制のうち財務諸表の信頼性に関する部分と会計統制を合わせた内部会計統制という概念が設定され、これを監査人による評価の対象領域として規定したものと考えられる<sup>7)</sup>。このような考え方は、上で考察した Grady や Mautz による広く捉えた監査人の責任と監査計画の考え方が考慮されているものと思われる。

以上、監査人の責任と監査計画の設定は、財務諸表監査において監査人による内部統制の評価の対象領域を規定する要因と考えられる。ただし、監査人の責任という要因、および監査計画の設定という要因は、時代に応じて、多少意味が異なっていることに注意する必要がある。

7) 鳥羽 (1998, 279頁)は、「従来の財務諸表監査の枠組みのもとで内部統制を評価する意義は、もっぱら監査計画を編成する時点において行われる試査範囲の合理的な決定に役立つという点におかれていた。監査人の試査判断に影響を及ぼさないとと思われる内部統制の領域(内部経営統制)と、監査人が試査判断に直接影響を及ぼす領域(内部会計統制)とを峻別しようとする考え方は、内部統制の評価に対するこのような立場を反映するものであった」と述べている。

## 5. 結びと今後の課題

本稿では、監査人による内部統制の評価の対象領域がどのような要因によって、規定されているのかという点から考察を行った。まず、財務諸表監査と内部統制との関係を検討し、財務諸表監査において、内部統制を議論する際に、監査人による内部統制の評価の対象領域を規定することが重要であることを示した。さらに、1949年の特別報告書『内部統制』をめぐる各論者の見解を中心に、監査人による内部統制の評価の対象領域がどのように規定されるのかという観点から、監査人による内部統制の評価の対象領域を規定する要因の導出を行った。

従来、監査人による内部統制の評価の対象領域は、監査基準書の内部統制概念に焦点を合わせて研究されてきた。これに対して本稿は、先行研究が、どのような要因によって内部統制の評価の対象領域を規定してきたのかという観点から、規定する要因の考察を行った。そこでは、監査人の責任および監査計画の設定という要因によって、監査人による内部統制の評価の対象領域は規定されていたと考えられる。

今後は、現代の財務諸表監査における監査人による内部統制の評価の対象領域が、どのような要因によって規定されているかを考察する必要がある。監査人による内部統制の評価の対象領域は、時代に応じて、さまざまに規定されるものである。したがって、現代の財務諸表監査における監査人による内部統制の評価の対象領域は、どのような要因によって規定されているのかを明らかにする必要があると考えるからである。

(謝辞) 本稿の執筆にあたっては、北海道大学経済学部蟹江章先生の御指導を賜りました。深く感謝申し上げます。また、同学部早川豊先生ならびに吉見宏先生からは、日頃から多くの貴重なご助言を頂いています。あわせて厚く御礼申し上げます。

## 参考文献

- AIA, Special Report by the Committee on Auditing Procedure, *Internal Control-Elements of a Coordinated System and its Importance to Management and the Independent Public Accountants*, 1949.
- AICPA, Committee on Auditing Procedure, Statement on Auditing Procedure No. 29, *Scope of the Independent Auditor's Review of Internal Control*, 1958.
- AICPA, Committee on Auditing Procedure, Statement on Auditing Procedure No. 33, *Auditing and Procedures*, 1963.
- AICPA, Committee on Auditing Procedure, Statement on Auditing Procedure No. 54, *The Auditor's Study and Evaluation of Internal Control*, 1972.
- AICPA, Auditing Standards Board, Statement on Auditing Standard No. 43, *Omnibus Statement on Auditing Standards*, 1982.
- AICPA, Auditing Standards Board, Statement on Auditing Standard No. 55, *Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit*, 1988.
- AICPA, Auditing Standards Board, Statement on Auditing Standard No. 78, *Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS No. 55*, 1995.
- Bower, James B. and Schlosser, Robert E., "Internal Control-Its True Nature", *The Accounting Review*, April, 1965, pp. 338-344.
- Brown, R. Gene, "Changing Audit Objectives and Techniques", *The Accounting Review*, October 1962, pp. 696-703.
- Byrne, Gilbert R., "The Independent Auditor and Internal Control", *The Journal of Accountancy*, January 1957, pp. 41-46.
- Defliese, Philip L., "Auditing When Internal Control is Inadequate", *The Journal of Accountancy*, September 1959, pp. 37-43.

- Dicksee, Lawrence R., *Auditing*, ed. Montgomery, Robert H., The Ronald Press, 1905.
- Grady, Paul, "The Broader Concept of Internal Control", *The Journal of Accountancy*, May 1957, pp. 36-41.
- Konrath, Larry F., "The CPA's Risk in Evaluating Internal Control", *The Journal of Accountancy*, October 1971, pp. 53-56.
- Levy, Saul, "Internal Control and Legal Responsibility", *The Journal of Accountancy*, February 1957, pp. 29-33.
- Mautz, Robert K. and Schlosser, Robert E., "Techniques of Internal Control", *The Journal of Accountancy*, October 1957, pp. 43-48.
- Mautz, Robert K., "Standards for the Review of Internal Control", *The Journal of Accountancy*, July 1958, pp. 27-31.
- Mautz, Robert K. and Sharaf, Hussein A., *The Philosophy of Auditing*, America Accounting Association, 1961. (近澤弘治監訳 関西監査研究会 訳 マウツ&シャラフ 『監査理論の構造』中央経済社, 1987年。)
- Mautz, Robert K., *Fundamentals of Auditing*, John Wiley & Sons, Inc., 1964.
- Mautz, Robert K. and Mini, Donald L., "Internal Control Evaluation and Audit Program Modification", *The Accounting Review*, April 1966, pp. 283-291.
- Montgomery, Robert H., *Auditing Theory and Practice*, The Ronald Press, 1912.
- Short, Frank G., "Internal Control from the Viewpoint of the Auditor", *The Journal of Accountancy*, September 1940, pp. 225-231.
- Sprague, William D., "Testing the Adequacy of Internal Control", *The Journal of Accountancy*, March 1956, pp. 49-55.
- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, *Internal Control-Integrated Framework*, Framework, September 1992. (鳥羽至英・八田進二・高田敏文訳 『内部統制の統合的枠組み—理論編—』白桃書房, 1997年。)
- 河合秀敏『監査理論の基礎』同文館, 1967年。
- 近澤弘治『会計士監査の基礎理論』森山書店, 1961年。
- 鳥羽至英『監査証拠論』国元書店, 1983年。
- 鳥羽至英『監査基準の基礎[第2版]』白桃書房, 1998年。
- 日本会計研究学会会計監査特別委員会「財務諸表監査における内部統制の研究」『會計』, 第96巻第1号, 1969年, 95-109頁。