



Title	財務諸表監査における内部統制の評価の意義
Author(s)	栗濱, 竜一郎
Citation	経済學研究, 50(1), 100-116
Issue Date	2000-06
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/32188
Type	departmental bulletin paper
File Information	50(1)_P100-116.pdf



財務諸表監査における内部統制の評価の意義

栗 濱 竜一郎*

1. はじめに

財務諸表監査の大きな特徴の一つは、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となっているという点である。たとえば、現在アメリカの一般に認められた監査基準(Generally Accepted Auditing Standards)に示されている実施基準の第二は、「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」と述べ、財務諸表監査における内部統制の重要性を示唆している。

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。内部統制は、内部牽制(Internal Check)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。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ものである(鳥羽, 1983, 270頁)¹⁾。

19世紀末ないし20世紀初頭以降から今日に至るまでの監査の歴史のなかで、内部統制の重要性は監査人の間で認識されてきたのである。また、財務諸表監査において内部統制の重要性は至極当然のごとく理解されている。しかしながら、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という内部統制の性質のために、「なぜ内部統制が財務諸表監査と関係するのか」、「なぜ財務諸表監査が内部統制へ依存する仕組みとなったのか」、「内部統制はどのように財務諸表監査の目的に貢献するものであるのか」、さらに「財務諸表監査において監査人はなぜ内部統制を評価するのか」といった疑問が生じるのである。

1) 河合秀敏教授は、「アメリカ監査は、1. Internal Check System (内部牽制), 2. Internal Check and Control System (内部牽制と統制), 3. Internal Control System (内部統制) という三つの発展段階を経て今日の内部統制を理解するようになった」(1966, 32頁)(カッコ内引用者)、と述べておられる。今日、アメリカにおいて、内部統制に関する議論は、COSO(The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)報告書の公表以降、とりあえず鎮静化している。なお本稿では、監査と内部統制との関係の歴史的考察において、内部統制の発展段階において生成した用語をそのまま用いることにする。

以上のことを踏まえて、本稿では、監査と内部統制との関係を歴史的に考察し、内部統制の評価が財務諸表監査においてもつ役割を解明することを目的としている。なぜなら、これを解明することによって、財務諸表監査における内部統制の評価の本質を捉えることができるのではないかと考えているからである。まずは、その準備作業として、主としてアメリカ監査における内部統制の重要性に対する認識を歴史的に概観する。それを行うことによって、内部統制がどのような要因によって財務諸表監査の仕組みに組み込まれ、重要なものとして位置づけられていったかを見出すことができると思うからである。そして、そのもとで、内部統制の評価が財務諸表監査においてもつ役割を解明していく。

2. 監査の展開と内部統制の重要性

2.1 監査人の内部統制に対する認識

アメリカの初期の監査は、周知のとおり、不正および誤謬の発見を目的とした精査の体系からなるイギリス監査の思考が流れている。この背景は、イギリスの投資家がアメリカの会社を投資先と考え、イギリス会計士をアメリカに派遣し監査を行わせたことに起因している(Moyer, 1951)。イギリス会計士がアメリカに渡ってきたことは、結果としてアメリカにおいて独立監査のもつ意味とその重要性をはじめて認識させることになり、ここにアメリカにおける独立監査の幕開けとなったのである(Anyon, 1925)。このイギリスの監査思考は、帳簿や記録を機械的に照合する監査(帳簿監査)であって、たとえばすべての現金収支に関する証書突合、合計調べ、転記調べなどを行うことであった(Montgomery, 1906; 1912)。しかしながら、会社法にもとづく受託責任監査を想定していたイギリス監査と違って、法律によって要請されていなかったアメリカの初期の監査は、その後独自の発展過程をとるようになって

たのであった。Littleton (1953) は、アメリカにおける初期の会計監査の発展過程をつぎのように述べている。

「1880年代におけるアメリカの会計監査は、大部分『帳簿監査』であり、会計係および現金出納係の誠実性に関するものであった。1890年代およびそれ以後において、公会計士は会社の合併ならびに併合の場合における発起人から、審議中の会社の資産、負債および営業を調査することを依頼された。これは株式会社が急速に発展を遂げた時期のことである。合併が達成された後においても、同じ会計士が、一般管理にあたる職員に対する資料として、継続企業としての会計ならびに報告方式を設定するように要求された。この同じ会計士が、年度監査のため営業活動における組織を観察し、記録された資料を検査するように依頼されるということは当然であった。これは経営者のための会計監査であった。」(p.107; 邦訳, 157頁)

ここで注目すべきことは、アメリカにおいて経営者のための会計監査が実施されていたということである。経営者のための会計監査において、不正および誤謬の発見を目的とする監査が全く行われていなかったわけではない。もちろん、監査人は不正および誤謬の発見を行っていたものと考えられる。しかし、それよりもむしろ監査人は、企業の帳簿組織をはじめとする会計システムの改善や指導を行うように依頼されており、いわゆる内部統制の整備に協力することも仕事の一部であったのである²⁾。また、監

2) Cleveland (1905) は、この当時の公会計士は、会計システムを工夫する際に、あるいは業務におけるシステムの改善に努める際に、企業における業務状態と同様に組織の計画および目的を調査するように依頼されていたと指摘している。また、Montgomery (1906) は、経営者は会計システムの不備への助言を求めており、自身の企業の状況を検査するために専門的会計士を雇うことを望んでいたと述べている。さらに、Littleton and Zimmerman (1962) は、アメリカの初期の監査において、会計士が不正および誤

査人は、経営者のために、不正および誤謬の発見を行う対象として従業員とりわけ会計係および現金出納係の誠実性の検証を主目的としており、従業員の不正および誤謬を発見または防止する手段としての内部牽制の整備に協力することも監査業務の一つであったと考えられる。経営者のための会計監査の時期において、監査人は内部統制の存在あるいはその機能を認識していたものと思われる。

さらに、1898年のアメリカスペイン戦争に続くビジネスの急激なる発展、企業規模の拡大およびかかる大企業を監査することが原因となって、監査においては、期間の全取引に関する検査よりもむしろ勘定についての一つの選択的テストが必要になってきた(Staub, 1942, p. 10; 邦訳, 15頁)。つまり、監査人がすべての取引を検査するのはもはや無理になったのである。また、法律によって要求されていなかったアメリカの初期の監査において、依頼人による監査費用の低減という要請によって、精査に代わって試査による監査が生まれたのであった(Short, 1940)。アメリカの監査が、イギリス監査の体系である精査から試査による監査に移行するという事態が生じたものと考えられる³⁾。そして、1905年までに、監査において実

施する試査の範囲を決定するための通常の基礎は、大企業において整備されていた会計システム、要するに内部統制であった(Brown, 1962, p. 699)。ただし、この時期における試査は、一部を抽出しその部分を検査して、他の部分の正否を推定するというものであり、精査を簡略するという抜取検査であったと思われる⁴⁾。監査人は、試査を正当化するものとして、大企業において整備された内部統制と整備に協力してきた内部統制の機能に着目し、監査において内部統制の重要性を認識しはじめたと思われる。意外なことに、監査人が内部統制の重要性および試査の範囲を決定する基礎としての関係性を十分に認識したのは、1933年以後であり(*ibid.*, p. 699)⁵⁾、まだこの時期においては内部統制の評価が試査と直接的には結びついていなかったのである。

しかしながら、この時期は、企業規模の拡大、依頼人による監査報酬の制限、監査時間の短縮によって、精査が不可能になり試査を実施する土壌が形成され、また監査人自ら内部統制の整備に協力しそして大企業において内部統制が整備されてきたことによって、その試査を正当化するものとして、監査において内部統制の重要性が認識される土壌が形成されていたという重要な時期であったと考えられる。

2.2 監査目的の変化と内部統制の重要性

アメリカの監査文献において、監査と内部統

謬の発見もさることながら、経営者を援助する会計システムの考案のために専門的知識をもった者として期待されており、これらのサービスに携わっていたと論じている。以上の指摘から明かなように、この当時、会計士の業務は会計システムの整備いわゆる内部統制の整備に協力することも一つの仕事であったと考えられる。ただし、現在理解されている内部統制よりも狭義であることに注意する必要がある。

- 3) Brown (1962) によると、アメリカの監査において最初に試査を暗示したのは、1896年のニューヨーク州会計士試験の問題である。そして、Moyer (1951) は、この問題の解答を列挙し分析して、試査の適用を認める記述があることを指摘している。詳しくは、p. 5 を参照されたい。また、Moyer の分析のなかに、監査時間を減らすために、試査の適用が認められる記述がなされている点も注目できると思われる。

- 4) ただし、Staub (1942) は、「勘定についての一つの選択的テスト」と述べているように、会計記録の試査ではなく、後述する項目を選び出してそれを重点的に検証するという意味での試査を念頭においていたものと思われる。しかしながら、この時期において、どちらの試査においても、精査を簡略するという抜取検査であったと思われる。

- 5) Brown (1962) によれば、1905年から1933年の間の時期においては、監査人による内部統制の重要性に対する認識はわずかなものであった。

制との関係を最初に明らかにしたものは、1905年に出版された Dicksee's Auditing のアメリカ版である。この文献のなかで、「適切な内部牽制は、しばしば精査の必要性を省くことになるであろう」(Dicksee, 1905, p. 54⁶⁾)という文言が記述されている。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、試査と内部牽制との関係を明らかにしているのである。しかしながら、このような文面にもかかわらず、この文献に書かれている監査目的は、「1. 不正の発見, 2. 技術的な誤謬の発見, 3. 原則上の誤謬の発見⁷⁾」(ibid., p. 22)であった。

これら三つの目的から分かるように、まだ監査が不正および誤謬の発見を目的としたものであり、そのために全取引を検査することすなわち精査が主な監査の立証形式⁸⁾であった。イギリス監査の思考すなわち精査がまだ残っていたのである。監査文献において試査と内部牽制との関係が記されていたが、監査人の中で監査における内部牽制の認識はまだ十分に浸透していなかったものと考えられる。このことについて、Montgomery (1906) もこの当時の監査人の業務は、主に帳簿および記録の機械的な照合を行っていたと述べていることから明らかである。

しかし、その後、イギリス監査との訣別は、アメリカにおいて企業が大規模化し、企業の資金調達方法が自国の銀行から借入を行うようになったことに起因している。その際に、借入を希望する企業に対して、銀行は、短期信用目的のために監査証明を添付した貸借対照表を提出するように要求した。ここに貸借対照表監査を育成する基盤が出来上がり、アメリカの監査形態が貸借対照表監査⁹⁾になったのである。貸借対照表監査は、信用目的に役立つ監査形態であって、信用目的のために監査証明が貸借対照表に添付されるようになったのは、だいたい1903年頃からであった(河合, 1967, 25頁)。この貸借対照表監査の生成の背景として、Littleton (1953) は、「当時の会計士が、会計士の立場として、帳簿の締切および転記の照合に費やした努力の多くは、(1)重要なすべての貸借対照表勘定、そして(2)帳簿係以上の上層権限者の行為による誤表示の可能性についての分析的調査によって、一層効果的に行われるという確信をもつに至った。このことは、借主の貸借対照表を独立に支持するものを必要とした銀行業者の要求にまさに合致するものであった。信用目的の貸借対照表監査は、このような情勢の結合関係によって生まれたものである」(p. 108; 邦訳, 158頁)、と述べている。銀行が最も関心を寄せたのは、貸付先企業の財務流動性であった。そして、アメリカにおいて、1913年頃になって、企業が監査証明を付して銀行に提出する際に行われる貸借対照表監査が一般化したのである(河合, 1967)。

この貸借対照表監査の目的は、「1. 出資者や株主、経営者、企業の有価証券を購入しようとしている銀行および投資家、企業の手形の割引ないし買取をしようとしている銀行のため

6) この本は、Montgomeryがアメリカの実情にそうように加筆・修正したDicksee's Auditingのアメリカ版である。Dicksee自身によって書かれた原著(1892年版)に、「internal check」(内部牽制)という用語が記述されており、また監査と内部牽制との関係が記されている。この時期にinternal checkなる用語が記述されており、そして十分とはいえないが監査と内部牽制との関係が述べられていることは注目すべき点であると思われる。たとえば、p. 17およびp. 56を参照のこと。

7) Dicksee's Auditing (1892, p. 6)にも同様の監査目的が記述されている。

8) 立証形式とは、監査の主題について監査人がいかなる証拠を確かめて、結論を導くかを規定する立証方法の基本的構造をいう(鳥羽, 1994, 248頁)。

9) 岩田巖教授は、「貸借対照表監査の名付親はMontgomeryである」と述べておられる。詳しくは、岩田(1955)の12—13頁を参照のこと。

に、企業の実際の財政状態および利益を確認すること、2. 不正および誤謬を発見すること」(Montgomery, 1912, p. 9—11)であり、2の目的は副次的なものと捉えたのであった。つまり、不正および誤謬の発見から信用目的へと監査目的が変化したのであった。

さらに、Montgomery (1912) は、以上のような目的を伴った貸借対照表監査の基本原則をつぎのように提示している¹⁰⁾。

- 「1. 帳簿に記録されたすべての資産が一定日に実在していたことを確かめること。
2. 帳簿に記録されていない資産が他にあったかどうかを確かめること。
3. 帳簿に記録されたすべての負債が一定日に実在していたことを確かめること。
4. すべての負債が実際に帳簿に記載されているかどうかを確かめること。
5. 帳簿に記録された負債は正当に発生したものであるかどうかを確かめること。」

10) Montgomeryは、1906年の論文のなかで、監査において貸借対照表の検討を示唆していた(p. 493)。この時点で、彼は貸借対照表監査をある程度念頭においていたものと思われる。そして、彼がこの論文のなかで、監査の基本的な原則をつぎのように提示していたことは興味深いことである。

- 「1. 帳簿に記録されたすべての資産が一定日に実在していたことを確かめること。
2. 帳簿に記録されていない資産が他にあったかどうかを確かめること。
3. 帳簿に記録された負債が一定日に実在していたことを確かめること。
4. すべての負債が実際に帳簿に記載されているかどうかを確かめること。
5. 記録された負債が正当に発生したものかどうかを確かめること。
6. 帳簿に記録された収益が適切に計上され、なおかつすべての利益が帳簿から漏れていないかどうかを確かめること。
7. 費用および損失が適切に計上され、そして裏づけがあるかどうかを確かめること。」(pp. 493—494)

上の1から5までの原則は、1912年の貸借対照表監査の基本原則と符合していることに注目できるものと思われる。

(p. 87)

この五つの原則から、貸借対照表監査の重点が、資産の実在性と負債の網羅性に置かれていたことが分かる。すなわち、その重点が会計記録および会計帳簿ではないということである。貸借対照表監査においては、その目的にとって重要な項目を選び出してそれを重点的に検証するという意味での試査が強調されているのである(鳥羽, 1983, 247—248頁)。それに対して、会計記録のなかから一部を抽出してその適否を検査し、その結果を他の未抽出部分にも適用して、この種の取引全体の正否を推定するという意味での試査がある(桜井, 1963)¹¹⁾。ここに、試査には二つの種類が存在することに注意する必要がある。貸借対照表監査においては、前者の意味での試査によって立証が可能ということである。

それでは、監査目的の変化によって、内部統制の重要性がどのように認識されていったのであろうか。Montgomery (1912) は、監査と内部牽制との関係を、「満足な内部牽制が存在する場合には、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」(p. 82)と指摘している。そして、この内部牽制はつぎのように定義されている¹²⁾。

「内部牽制は、一般に、会計記録および会計方法そして会計システムにおいて、ある一人の者が勘定のどの部分も完全に、また他から全く独立して支配することのないように設定された制度である。」(p. 82)

このように定義した内部牽制のもとで、彼は

11) 桜井弘蔵教授は、「ここで最も重要なことは、抽出し検査せる取引部分と他の未抽出にして未検査の部分とは同質の取引たる点である」(1963, 32頁)と述べておられる。

12) 鳥羽至英教授は、「内部牽制にはじめて的確な認識を与えたのは、Montgomeryであろう」(1983, 261頁)と述べておられる。

表 1

年 代	監 査 目 的	検証の範囲	内部統制の重要性
古代—1500	不正の発見	精査	認識しない
1500—1850	不正の発見	精査	認識しない
1850—1905	不正の発見, 事務上の誤謬の発見	主として精査, 時として試査	認識しない
1905—1933	報告された財政状態の適正性の決定, 不正および誤謬の発見	精査と試査	若干認識する
1933—1940	報告された財政状態の適正性の決定, 不正および誤謬の発見	試査	関心をもつようになる
1940—1960	報告された財政状態の適正性の決定	試査	重視する

(出所) Brown, 1962, p.696.

貸借対照表監査の基本的な方法をつぎのように述べている。

「監査人は、内部牽制が十分であると満足した場合には、他の者が適切に実施した業務を繰り返し検証し直すことはしないであろう。貸借対照表監査における監査人の義務は、資産および負債を検証することであり、そして損益勘定が適切に作成されていることを確かめるために損益勘定の分析を行うことである。」(p.82)

すなわち、貸借対照表監査の目的を達成するために、貸借対照表監査 (balance-sheet audit) を実施するか、精査 (detailed audit) を実施するかは、企業に整備された内部牽制が存在するかどうかによって決まる。さらに貸借対照表監査は、満足できる内部牽制を備えていなければ実施不可能であり、内部牽制が満足できる場合には、それに依拠して貸借対照表監査を実施することができるということである。このように、貸借対照表監査を実施するためには、内部牽制が不可欠であり、そして監査人は内部牽制が満足行くものであるかどうかを確かめる必要がある。貸借対照表監査の目的を達成するためには、満足できる内部牽制が必要であるということもいえる。また、試査の範囲の決定と内部牽制との関係も、この文献において十分に認識されていたものと思われる。すなわち、試査の範囲を決定する基礎として、内部牽制の重要性が認識されていたということである。

監査目的の変化は、監査の技法をも変化させるのである (Brown, 1962)。つまり、貸借対照

表監査に目的が変化したことにより、内部統制の重要性が十分に認識されるようになったものと思われる¹³⁾。ここにおいて、監査における内部統制の重要性への認識が監査目的の変化とかかわりあうことを指摘できるものと考えられる。

その後、1929年10月の大恐慌を契機として、投資家保護を念頭においた、1933年証券法 (Securities Act) および1934年証券取引所法 (Securities Exchange Act) が制定された。これらの法において、投資家保護を目的とする制度としての財務諸表監査が成立したのである。この財務諸表監査において採用された監査技術体系は伝統的な貸借対照表監査の体系をベースにしたものであった (山浦, 1977, 177頁; 1978)。ただし、財務諸表監査における立証形式である試査は、上述した二つの種類を含んでいることに注意する必要がある。

ここで注目されるのは、財務諸表監査において、内部統制の重要性がより強調される点である。それに関して、Brownは、監査目的と内部統制の重要性との関係を表1のように示してい

13) ただし、Brown (1962, p.700) は、「不幸なことに、文献は実際の実務より勝っていた。監査人は試査の技法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的には実施されていなかった。この直接的な関係は、何年か後のことである。監査目的が変化し、監査の技法も変化した。しかし、監査人の意識は、ゆっくりとした変化であった」と指摘している。

る。この表から、内部統制の重要性が強調されていく過程を読み取ることができるものと思われる。そして、財務諸表監査において内部統制の重要性がより強調されていることに注目する必要がある。

3. 監査制度と内部統制の評価

アメリカにおける財務諸表監査の変遷の軌跡を辿ってみると、その変遷過程を明確に示すいくつかの道標（公式見解）を見出すことができる。この公式見解は、アメリカにおける監査手続の発展過程を端的に示しているものであり、これらを通じて監査思考の変化を読み取ることができると思われる。したがって、ここでは公式見解の変遷を概観することによって、監査制度において内部統制の重要性がどのように認識されていったかを見ていくことにする。そして、財務諸表監査と内部統制とが公式見解の変遷過程において、どのように関連していくかを同時に検討していく。

まず、1917年に連邦準備局（Federal Reserve Board）は、『統一会計（Uniform Accounting）』を発表し、製造業ならびに商業に關係する会社の貸借対照表監査のための一般指針を示した¹⁴⁾。この『統一会計』のなかで、監査範囲に関してつぎのような記述がある。

「製造業ならびに商業会社の一会計年度あるいは他の営業期間にかかわる貸借対照表監査の範囲は、資産および負債の検証、損益勘定の全般的な検査、そしてそれらに付随して会計の本質的な事項の検査を含む。」（p. 404）

このなかの「会計の本質的な事項の検査」は、何を意味するか明らかにされていないが、内部牽制の検討を少なくとも意味しているとされて

いる（Silvoso and Bauer, 1965）。公式見解である『統一会計』が、監査範囲のなかに内部牽制の検査を含んでいたことは興味深いことである。また、総括（general）のなかに、つぎのような記述がある。

「たとえば、非常に多くの勘定あるいは受取手形をもつ大企業においては、指示されている詳細な手続は実施不可能であろうし、また内部牽制がそれらの手続を不必要にするであろう。このような場合には、試査を行うことができるであろう。」（p. 429）

この文面から分かるように、大企業において精査は実施不可能であり、内部牽制を前提として試査で監査を実施することが示されている。すなわち、これは試査を正当化するものとして内部牽制の重要性を認識していると思われる。この『統一会計』が、内部牽制と試査との関係に言及しているという点は注目できるといえる。この17年の段階では試案であった『統一会計』は、翌18年に『貸借対照表作成のための承認された方法（Approved Methods for Preparation of Balance Sheet Statements）』として一般に公表されたのである。

1929年になって、1918年の『貸借対照表作成のための承認された方法』は、より現実的な貸借対照表監査実務に応えるために、AIA（American Institute of Accountants）によって改訂され、連邦準備局から『財務諸表の検証（Verification of Financial Statements）』として公表されたのである。

『財務諸表の検証』の全般的指針（general instructions）のなかに、監査と内部牽制との関係についてつぎのような記述がなされている。

「これらの指針において示されている監査業務の範囲には、ある一定時点における企業の資産および負債の検証、当該会計期間の損益勘定の検証、そしてそれらに付随して内部牽制の有効性を確かめるという目的のために会計システムの検査を含んでいる。…検証の範囲は、各々の企業の状態によって決定される。ある場合に

14) この『統一会計』は、アメリカの最初の權威ある監査に関する公式見解である（O'Reilly et al., p. 9; 邦訳, 13頁）。

は、監査人は、帳簿に記録された取引の大部分あるいはすべてを検証する必要を認めるかもしれない。他方、内部牽制が良好である場合には、試査だけで十分である。必要とされる監査業務の範囲に対する責任は、監査人が負わなければならない。」(pp. 323—324)

さらに、総括 (general) において、つぎのような記述がなされている。

「ある企業において、これらの指針に示されている詳細な手続は実施不可能であるかもしれない。そして有効な内部牽制がそれらの手続を不必要にする。このような場合には、試査のみを必要とする。」(p. 350)

監査範囲に関して、『財務諸表の検証』は、『統一会計』において不明確であった「会計の本質的な事項の検査」を「内部牽制の有効性を確かめるという目的のための会計システムの検査」と明示し、付随的ではあるがより積極的に監査を実施する際の内部牽制の重要性を認めたと考えられる。また、内部牽制の存在は精査から試査に代替させる媒介物として公式的に認められたのである。そして、この『財務諸表の検証』が内部牽制を前提とした試査の範囲に対する監査人の責任を十分ではないが示したことは、監査における内部牽制の意義に対して新たな意識を反映したものと思われる。

1929年10月の株式恐慌後、投資家保護を目的として、1933年証券法および1934年証券取引所法が制定された。これらの法において、投資家保護を目的とする制度としての財務諸表監査が成立したのである。そして、AIAは、さきの『財務諸表の検証』を改正し、1936年に制度としての財務諸表監査を前提とした『独立会計士による財務諸表の検査 (Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants)¹⁵⁾』を公表した。この報告書において、

内部統制と監査との関係の新たな展開を読み取ることができる。内部統制と監査との関係に関する記述は、つぎのようになっている。

「監査の性質および範囲の決定に際して、会計士は、(a)監査目的、(b)財務諸表項目の詳細、(c)企業形態、(d)内部牽制および統制 (internal check and control) について考慮すべきである。…監査計画を設定する際に監査人が考慮すべき一つの重要な要因は、被監査会社における内部牽制および統制の性質および範囲である。被監査会社の会計システムならびに内部牽制および統制の範囲が広ければ広いほど、詳細な照合である精査はそれだけ少なくてすむであろう。…内部牽制および統制という用語は、簿記事務上の正確性を確かめること、なおかつ、現金および会社のその他の資産を保全するために被監査会社内で設定された方法および手段のことである。」(pp. 7—8)

まず、この報告書は、従来の「内部牽制」から「内部牽制および統制」という用語に代え概念的な拡大を図り、公式見解としてはじめて内部統制概念の定義を示したのである。ただし、今日理解されている内部統制の定義に比べて狭義であることに注意する必要がある。そして、さきに「付随として」と扱っていた内部統制の検査を、この報告書は、通常の財務諸表監査において調査 (review) しなければならない重要な要因として位置づけたのであった。さらに、

上場委員会との間で意見交換が行われ、それにもとづいて発表されたものである。この意見交換に関する書簡は、『会社会計の監査 (Audits of Corporate Accounts)』なる小冊子にまとめられている。そのなかに、監査と内部統制との関係が記されている。たとえば、この書簡は、「精査を実施しない場合には、内部牽制を調査することは監査人の職務である」(p. 26) と記述しており、『財務諸表の検証』において認識された監査と内部牽制との関係に関して、試査を実施する場合には、内部牽制の調査が不可欠であることを積極的に解釈しているのである。

15) 『独立会計士による財務諸表の検査』は、1932年から1934年にかけて、AIAとニューヨーク証券取引所

この報告書は、内部統制と監査計画の設定との関係を公式見解としてはじめて明確に示している。財務諸表監査において内部統制は、とくに監査計画の設定の際に行われる試査範囲決定の基礎として認識され、財務諸表監査が内部統制を前提として試査によって実施されることがより積極的に明示されたのであった。

その後、財務諸表監査における内部統制の評価に関して、重大な訴訟事件が発生した。それは、1938年のMcKesson & Robbins会社事件である¹⁶⁾。この事件は、アメリカにおける制度としての財務諸表監査史上画期的な事件であり、またさきの『独立会計士による財務諸表の検査』のもとでの監査実務に疑問を投げかけるものであった。とりわけ、棚卸資産の立会や売掛金の確認という監査手続の不備、および不十分な内部統制の評価などがこの事件によって明らかにされた。そして、財務諸表監査の目的を十分に達成するためには、内部統制の評価が決定的に重要な要因であることが明らかにされたのであった。

この事件に対応して、1939年10月にAIAの監査手続特別委員会は『監査手続の拡張 (Extensions of Auditing Procedure)』を公表した。この報告書は、この事件に対してのAIAの公式な弁明という点で重要である。この事件を教訓にこの報告書では、内部統制に関してつぎのように記述している。

「独立監査人は、監査範囲を決定するに際して、そして株主および債権者の利益がある特定の調査の拡張に要する時間と費用を正当化できるかどうかを決定するに際して、最善の判断を

行使しなければならない。…組織がよく整備された企業において、不正の発見に対する基本的な信頼性は、適切な内部牽制および統制を備えた十分な会計システムの維持に置かれている。内部牽制および統制に置くことができる信頼の程度を決定するために、内部牽制および統制を調査するのは監査人の義務である。すべての不誠実あるいは不正の発見の可能性を調査するためには、独立監査人は、すべての取引を詳細に検査しなければならないだろう。これは多くの企業にとって禁止的費用—利益あるいは保証の合理的な期待の範囲をすべて超越する費用—になり、そして企業に過度な負担を課すことになる。」(pp.379—380)

『監査手続の拡張』は、内部統制の機能を、不正および誤謬が合理的に発見および防止されることの保証を与えるものであると改めて公的に認識したのである。そして、この報告書は、McKesson & Robbins 会社事件によって明らかにされたように、監査人による内部統制の不十分な調査によって不正が長期的に発見されなかったので、内部統制を調査する監査人の義務を徹底させることを明らかにした。また、禁止的費用の負担は、監査人をはじめ依頼人（企業）および財務諸表利用者が好まないものであり、その費用を回避するためには、内部統制が重要な要因であることを明示したのであった。

さらに、財務諸表監査における内部統制について、この報告書では、つぎのように記述されている。

「試査の範囲は、調査、検査、および質問の結果として到達した内部統制の有効性に関しての独立監査人の判断にもとづかなければならない。独立監査人は、この点に関する結論にもとづいて、詳細な検査の程度を拡大したり、縮小したりすべきである。結果として、ある場合において、内部統制の信頼性との関係を修正したりあるいは省略することが必要であるかもしれない。」(p.384)

試査の範囲を決定する基礎として内部統制を

16) この事件の詳細な説明および分析に関しては、つぎの文献を参照されたい。Securities and Exchange Commission (1939; 1940); 岩田 (1955), 第6章; Stettler(1961), Appendix B; 鳥羽 (1983), 付録など。

この報告書は改めて強調したのであった。すなわち、財務諸表監査は、内部統制を前提として、試査によっ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であることがここである程度確立されたものと考えられる。そして、この報告書は、試査の範囲は内部統制の有効性に関する監査人の判断にもとづかなければならないと述べていることから、財務諸表監査における内部統制の調査に対して監査人が責任を負うべきことを指摘していると思われる。このことは、現代の財務諸表監査においても重要な意味をもっているのである。最後に、この報告書は、監査報告書の雛形を示して、内部統制を調査した旨を記載するように勧告したのであった¹⁷⁾。

その後、財務諸表監査における内部統制の重要性は、AIAによって1947年に公表された『監査基準試案 (Tentative Statement of Auditing Standards)』によって、実施基準の一つとして承認され、制度として確立されたのである¹⁸⁾。

17) 監査報告書の雛形はp.385に例示されている。監査報告書に、内部統制を調査した旨を記載させることは、依頼人および財務諸表利用者にもその調査を実施したことを明らかにすることである。つまり、財務諸表監査において内部統制の調査は、監査関係者一監査人・依頼人・財務諸表利用者一との間に認識させることを意図したものと考えられるのである。その後、『監査基準試案』において、この文言は削除され、「一般に認められた監査基準」に吸収された。しかしながら、「一般に認められた監査基準」に内部統制の評価に関する実施基準が設けられていることから、現代の財務諸表監査においても内部統制の評価は、監査関係者の間で認識されているものと考えられる。

18) 職業会計人によって行われる財務諸表監査の特徴の一つは、それが監査基準に準拠して行われる、というところである(鳥羽, 1987, 51頁)。すなわち、監査基準は、制度としての財務諸表監査の枠組みを形成しているということである。監査基準が設定されたということは、財務諸表監査が制度として確立されたということがいえると思われる。アメリカにおける監査基準設定の背景については、たとえばつぎの文献が参考になる。岩田 (1955), 179—201頁; 鳥羽 (1984a; 1984b) など。

財務諸表監査における内部統制の重要性に関して、実施基準の第二はつぎのように規定した。

「内部統制の信頼性、また監査手続を限定する試査の範囲を決定するための基礎として、現存する内部統制を適切に調査および評価しなければならない。」(p.11)

監査基準の規定によって、監査人が実施する制度としての財務諸表監査における内部統制の評価が規定され、そしてその評価に対する監査人の責任がより明確化されたと思われる。これは、財務諸表監査における内部統制の重要性をより強調しているのである。また、『監査基準試案』は、実施基準の第二について詳しい説明を加えており、この他にも財務諸表監査における内部統制の重要性を強調している。つぎに簡単ではあるが、『監査基準試案』が説明している箇所(pp.25—29)に触れてみる。たとえば、『監査基準試案』は、内部統制の評価は適切な監査計画の設定にとって最も重要な段階の一つであること、内部統制の評価に際して内部統制の運用状況の重要性を指摘しその評価に応じて監査計画が修正されること、内部統制の調査および評価について具体的なアプローチを示していること、内部統制の構成要素を示し内部監査も重要な要素であることを、さらに内部統制には固有の限界があることを述べている。つまり、財務諸表監査における内部統制の重要性に関して、今まで以上に注目すべき考察が行われているといえるのである。そして、内部統制の評価を義務づけた実施基準の第二は、1954年に公表された『一般に認められる監査基準 (Generally Accepted Auditing Standards)』を経て、今まで受け継がれており、財務諸表監査における内部統制の重要性を示唆しているのである。

以上のように、アメリカの公式見解と内部統制の重要性を概観してみると、監査において内部統制の重要性が徐々に強調されていったことが分かるであろう。そして、1940年代に、財務諸表監査における内部統制の評価が制度として確立されたものと思われる。

4. 財務諸表監査における内部統制の評価

以上の考察から明らかなように、財務諸表監査において内部統制の重要性が強調されるのは、内部統制の評価が、主に、

①試査の範囲の決定

②監査計画の設定

と関係しているからである。このことから、財務諸表監査は、被監査会社の内部統制に大きく依存した仕組みであるといえるのである。しかしながら、内部統制の評価が①試査の範囲の決定および②監査計画の設定と関係しているということは、いかなる根拠にもとづいているのであろうか。また、監査人が財務諸表監査の目的達成に役立つために内部統制を評価する場合、監査人は①試査の範囲の決定および②監査計画の設定をどのように正当化するのであろうか。つまり、これらの問題に答えるためには、内部統制の評価が財務諸表監査においてもつ役割を解明する必要があると考えられる。

監査人が①試査の範囲の決定および②監査計画の設定を決定する際に、内部統制のどのような機能に関心をもっているのであろうか。まず、この点を明らかにしていこうと思う。

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。内部統制のこれらの機能は、会計記録の正確性および信頼性と資産の保全に大きなかわりをもっているものである(鳥羽, 1983)。監査人は、基本的に、会計記録の正確性および信頼性と資産の保全に影響を及ぼす内部統制を評価す

るのである。内部統制が良好に整備・運用され、その有効性が高い場合には、不正および誤謬の蓋然性は低くなるのである(Mautz and Sharaf, 1961)。そして、内部統制の機能は、会計記録の正確性と信頼性を保証するものであり、それらを均質化する機能を有している。会計記録の正確性および信頼性と資産の保全は、内部統制が十分に機能している場合には、信頼できるものとして扱うことができるのである。内部統制の信頼性と会計記録の正確性および信頼性との関係は、前者が高ければ後者も高いという正比例の関係にある(高田, 1980)。内部統制は十分に機能していると監査人が判断した場合には、会計記録は正確であり信頼できるものと監査人は推論することができる。

また、財務諸表の信頼性は、財務諸表の作成の基礎となる会計記録の正確性および信頼性と、財務諸表および会計記録の背後に存在する資産の保全によって影響を受けるものである。上述したように、内部統制は、会計記録の正確性および信頼性と資産の保全に大きなかわりをもっている。したがって、内部統制は、財務諸表の信頼性をその作成過程において保証しているのである。監査人は、財務諸表の信頼性を保証するために、会計記録の正確性および信頼性と資産の保全を保証する内部統制を評価しているということである。

つぎに、試査と内部統制との関係について考察していく。財務諸表監査の立証形式は、試査である。その試査の本質は、財務諸表監査における監査人の個別意見を形成する過程に不可欠な要素を構成するものであって、それは、監査対象のなかから、全体を代表する一部を選択し、これを深く吟味・検討し、その結果得られた確信の程度にもとづいて、監査人が監査対象全体の性質の信頼性を推定的に判断することである(河合, 1973, 6頁)。財務諸表監査の目的は、一部の証拠でも財務諸表全体に対する適正性意見を表明することができるから、試査が正当化されている。そして、財務諸表監査にお

いて、試査の範囲を決定する基礎として内部統制が評価されているのである。

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意見を表明することを目的として行われる。監査人が財務諸表監査において従事する立証活動は、財務諸表の適正性を立証のテーマ（基本命題）とする一連の証拠活動から構成されている（鳥羽，1994，220頁）。監査人が意見を表明するために立証する基本命題は、「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」である。この基本命題は直接立証することはできないのである¹⁹⁾。それゆえ、この基本命題を監査人が直接立証できる別の監査要点の集合に置き換え、監査要点を監査証拠で裏づけることによって、基本命題を間接的に立証する、という方式が採用されているのである（同上書，220頁）。

ところで、前節の考察から明らかなように、試査には二つの種類が存在する。一つは、その目的にとって重要な項目を選び出してそれを重点的に検証するという意味での試査であり、もう一つは、会計記録のなかから一部を抽出してその適否を検査し、その結果を他の未抽出部分にも適用して、この種の取引全体の正否を推定するという意味での試査である。財務諸表監査における立証形式である試査は、立証プロセスにおける監査要点の設定と証拠資料の入手という二つの段階で意味をもっているのである（鳥羽，1994）。立証プロセスにおける監査要点の設定における試査は、前者の試査の意味に、証拠資料の入手という試査は、後者の意味での試査に対応していると考えられる。財務諸表監査

における試査は、二つの段階で実施されるのである。つまり、財務諸表監査における試査概念は、二つの意味を内包しているということを理解することが重要である。

そこで、試査の範囲を決定する基礎として内部統制が評価されるならば、監査人による内部統制の評価は試査の二つの段階にかかわりをもつことになる。内部統制の評価は、まず第一に、監査人の立証プロセスにおける監査要点の選択にかかわりをもち、第二に、証拠資料の入手にもかかわりをもってくるのである（鳥羽，1983）。ここに、監査人による内部統制の評価が、試査の範囲の決定においてもつ役割を見出すことができるのである。試査の範囲を決定する基礎として内部統制を評価するということは、上述の二つの段階にかかわりをもっているということを監査人は十分に理解する必要がある。そのもとで、監査人は十分に内部統制の有効性について評価すべきである。また試査は、監査人によって十分な内部統制の評価が行われ、その有効性が確定されてはじめて正当化されるという関係を忘れてはならないのである。そして、内部統制の有効性が高い場合には試査の範囲は縮小され、反対に、内部統制の有効性が低い場合には試査の範囲は拡大されるという関係も有している。監査人による内部統制の評価は、試査の範囲の決定と不可分の関係にあるといえるのである。

しかしながら、監査人が財務諸表監査の目的を達成するためには、いかなるときに試査を実施するかという監査計画の設定が不可欠である。この監査計画を設定するに際して、内部統制の評価は監査人にとって重要な考慮事項である。すなわち、監査計画を設定する際には、監査人は内部統制の評価結果を考慮し、その評価結果にもと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実施時期を予定することが要求されているのである。まず第一に、監査人による内部統制の評価は、被監査会社の内部統制の整備および運用状況の程度を具

19) これに関する詳しい説明は、鳥羽（1983）を参照のこと。

体的に斟酌して、その有効性の程度に応じて十分な監査証拠を確保できるように監査計画の設定において監査手続を反映させるという点である。つまり、監査人による内部統制の評価は、内部統制のある部分における欠陥および不備を具体的に把握し、この部分については不正の蓋然性が高いと思われる場合には、それを監査計画の設定に反映させなければならないのである(Mautz and Mini, 1966)。つまり、監査人は、内部統制によって発見または防止されない財務諸表に重要な影響を及ぼす不正および誤謬を発見できるように、監査計画を設定しなければならないのである。

また、内部統制には固有の限界がある。たとえば、内部統制の固有の限界とは、コストとベネフィットとの関係²⁰⁾、意思決定における経営者の判断の失敗、経営者による不正、あるいは従業員等による共謀、突発的・例外的な取引などであり、これらによって内部統制が機能しなくなる可能性がある。財務諸表に重要な影響を及ぼす不正および誤謬は、この固有の限界によって引き起こされているものが多いのである。したがって、監査人は、この固有の限界を認識し、それに起因して生じる財務諸表に重要な影響を及ぼす不正および誤謬を適切に発見できるように、監査計画を設定しなければならないのである。これが、内部統制の固有の限界と監査計画の設定との関係である²¹⁾。とりわけ、経営者による不正および意思決定における経営者の判断の失敗は、財務諸表に及ぼす影響が重大である。したがって、監査人は、内部統制の有効性の程度にかかわらず、これらを発見できるよ

うに監査手続を監査計画の設定に反映させなければならないのである。そこで第二に、監査人による内部統制の評価は、内部統制の固有の限界を認識して、それによって生じる財務諸表に重要な影響を及ぼす不正および誤謬を監査計画に反映させるという点である。

これら二つの意味において、監査人による内部統制の評価が、監査計画の設定においてもつ役割を見出すことができると考えられる。監査人は、以上のことを踏まえて内部統制を評価し、監査計画の設定にとって有用な情報を得て、それを監査計画の設定に反映すべきなのである。

ただし、試査の範囲を決定および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点で確定されるのである。すなわち、監査人による内部統制の評価は、監査計画および試査の遂行プロセスにおいて逐次確かめられるという関係にあるということを理解しておく必要がある。

以上の考察から、内部統制の評価が①試査の範囲の決定および②監査計画の設定とに関係していることが分かった。そして、監査人が財務諸表監査の目的を達成するためには、内部統制の評価が不可欠であることが分かった。すなわち、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いえる。しかしながら、内部統制の評価が、本来財務諸表監査においてもつ役割は、それだけのものなのであろうか。

Cohen委員会(1978)²²⁾(正式名称は、The Commission on Auditor's Responsibilityである)

20) この関係は、内部統制へのコストがそれにより得られると期待されるベネフィットを超えるべきではないという意味である。

21) Mautz and Mini (1966) および鳥羽 (1983) は、内部統制の固有の限界と監査計画の設定との関係を指摘している。

22) Cohen委員会の根底には、監査を社会統制であるとする考え方がある。

は、内部統制の評価に関してつぎのように勧告した。

「不正の発見に対する監査人の責任を明確にするうえで、われわれが本質的なこととして認識しておかなければならないことは、財務諸表利用者が、監査済財務諸表は不正に歪められていないこと、ならびに、経営者は資産を保全するために適切な内部統制を維持していることを、当然のことと考えているということである。監査は、財務諸表が重大な不正による影響を受けていないこと、ならびに、重要な金額の企業資産に対して経営者の受託責任が適切に遂行されていることについて、合理的な保証を与えるものでなければならない。」(p.36; 邦訳, 69頁)

「内部統制の調査と評価は、監査における重要な局面である。しかしながら、現在の一般に認められた監査基準のもとでは、それは、監査人が実施しなければならない監査手続の適用範囲を決定する、という目的のためだけに行われるものとされている。職業専門家としての技量と注意基準は、不正の防止と発見に重要な関係をもつ内部統制の調査と評価を要求するように敷衍されるべきである。」(p.39; 邦訳, 75頁)

ここで注目すべきことは、内部統制の評価が、試査の範囲を決定するという監査手続的な要請だけでなく、重要な企業資産に対して経営者が受託責任を誠実に遂行しているかどうかを確かめるという意味合いを帯びてくるという指摘である。内部統制を整備および運用するのは経営者の責任である。経営者が内部統制の整備および運用に対してどのような姿勢をもって望んでいるかによって、内部統制の有効性は左右されるのである。監査人は、経営者が会計記録の正確性および信頼性を確保し、そして資産を保全するために、内部統制を適切に整備および運用しているかどうかを評価するのである。つまり、監査人による内部統制の評価は、重要な企業資産に対して経営者が受託責任を誠実に遂行しているかどうかを確かめるという役割を担うことになる。したがって、内部統制の整備お

び運用状況が良好な場合には、監査人は、「経営者は重要な企業資産に対して受託責任を誠実に遂行している」という心証を得るであろう。反対に、内部統制の整備および運用状況が著しく不備な場合には、監査人は、「経営者は重要な企業資産に対して受託責任を誠実に遂行していない」という心証を得るであろう。この場合、内部統制が適切に整備および運用されているかどうかは、監査人が意見を表明するために立証する基本命題から演繹される監査要点の一部を構成することになる。

財務諸表の信頼性は、財務諸表の作成の基礎となる会計記録の正確性および信頼性と、財務諸表および会計記録の背後に存在する資産の保全によって影響を受けるものである。内部統制が、会計記録の正確性および信頼性と資産の保全に大きくかかわりをもっており、財務諸表の信頼性をその作成過程において保証しているのである。監査人は、財務諸表の信頼性を保証するために、会計記録の正確性および信頼性と資産の保全を保証する内部統制を評価しているということである。

また、監査人が意見を表明するために立証する基本命題は、「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」というものである。財務諸表の信頼性が、会計記録の正確性および信頼性と、資産の保全によって影響を受けるものであれば、監査人はこの基本命題を立証するためには、それらを確かめなければならないであろう。そのための手続が内部統制の評価に他ならないのである。したがって、内部統制の評価は、財務諸表の信頼性を保証するという基本命題の立証に本来結びついているものと理解できる。

内部統制の評価は、財務諸表監査において①試査の範囲の決定および②監査計画の設定の基礎として理解されてきた。しかしながら、内部統制の評価が財務諸表監査においてもつ役割はこれら二つだけに限定されるものではないと考

えられる。本来、内部統制の評価は、財務諸表の信頼性を保証するという基本命題の立証と結びついている、すなわち監査要点の一部になるという点も強調されるべきであると思われる。監査人は、内部統制の評価がこのような役割を本来有していることを改めて再認識すべきであると考ええる。

5. むすびにかえて

本稿では、監査における内部統制の重要性に対する認識、ないしは財務諸表監査と内部統制との関係を明らかにするために歴史的な考察を行い、内部統制の評価が財務諸表監査においてもつ役割を検討した。そこでまず明らかになったことは、監査を取り巻く環境の変化によって、内部統制の重要性に対する認識が徐々に強まっていったということである。このような環境のもとで、財務諸表監査において内部統制の重要性が強調されるのは、内部統制の評価が、主に、①試査の範囲の決定および②監査計画の設定と関係しているからである。そのもとで、監査人による内部統制の評価が、試査の範囲の決定および監査計画の設定においてもつ役割に関して分析した。まず、内部統制の評価が試査の範囲の決定においてもつ役割は、監査人の立証プロセスにおける監査要点の選択と、証拠資料の入手という二つの段階にかかわりをもっているということを見出すことができる。つぎに、内部統制の評価が監査計画の設定においてもつ役割は、第一に、被監査会社の内部統制の整備および運用状況の程度を具体的に斟酌して、その有効性の程度に応じて十分な監査証拠を確保できるように監査計画の設定において監査手続を反映させるという点と、第二に、内部統制の固有の限界を認識して、それによって生じる財務諸表に重要な影響を及ぼす不正および誤謬を監査計画に反映させるという点であるということを見出すことができる。しかしながら、監査人による内部統制の評価が、本来財務

諸表監査においてもつ役割はこれだけではないのである。

財務諸表の信頼性は、会計記録の正確性および信頼性と、財務諸表および会計記録の背後に存在する資産の保全によって影響を受けるものである。一方、内部統制は、会計記録の正確性および信頼性と資産の保全に大きなかかわりをもっている。内部統制は、財務諸表の信頼性をその作成過程において保証しているのである。監査人は、財務諸表の信頼性を保証するために、会計記録の正確性および信頼性と資産の保全を保証する内部統制を評価しているということである。

また、監査人が意見を表明するために立証する基本命題は、「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」である。財務諸表の信頼性が、財務諸表の作成の基礎となる会計記録の正確性および信頼性と、資産の保全によって影響を受けるものであれば、監査人はこの基本命題を立証するためには、財務諸表の信頼性に影響する会計記録の正確性および信頼性と、財務諸表および会計記録の背後に存在する資産の保全を確かめなければならないであろう。そのための手続が内部統制の評価に他ならないのである。したがって、内部統制の評価は、財務諸表の信頼性を保証するという基本命題の立証に本来結びついているものと理解できる。内部統制の評価は、財務諸表監査において①試査の範囲の決定および②監査計画の設定の基礎として理解されてきた。しかしながら、内部統制の評価が財務諸表監査においてもつ役割はこれら二つだけに限定されるものではない。本来、内部統制の評価は、財務諸表の信頼性を保証するという基本命題の立証と結びついているという点も強調されるべきであると思われる。

監査人による内部統制の評価が、財務諸表監査においてもつ役割は、本来、①試査の範囲の決定、②監査計画の設定、そして③財務諸表の信頼性を保証するという基本命題の立証、と結

びついているものである。監査人による内部統制の評価が真の意味で財務諸表監査の目的達成に貢献するためには、これら三つの役割を有していることを理解する必要があると思われる。ここに、財務諸表監査における内部統制の評価の本来の意義が見出せるのである。

(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御助言を頂いています。併せて厚く御礼申し上げます。

参考文献

- American Institute of Accountants, "Verification of Financial Statements" *The Journal of Accountancy*, May 1929, pp.321—354.
- American Institute of Accountants, *Audits of Corporate Accounts*, 1934.
- American Institute of Accountants, *Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants*, 1936.
- American Institute of Accountants, Committee on Auditing Procedure, *Tentative Statement of Auditing Standards-Their Generally Accepted Significance and Scope*, 1947.
- American Institute of Accountants, Special Committee on Auditing Procedure, "Extensions of Auditing Procedure", *The Journal of Accountancy*, December, 1939, pp.377—385.
- American Institute of Certified Public Accountants, Special Report by the Committee on Auditing Procedure, *Generally Accepted Auditing Standards-Their Significance and Scope*, 1954.
- American Institute of Certified Public Accountants, 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.
- Anyon, James T. "Early Days of American Accountants" *The Journal of Accountancy*, March 1925, pp.161—169.
- Brown, R. Gene, "Changing Audit Objectives and Techniques", *The Accounting Review*, October 1962, pp.696—703.
- Cleveland, F. A., "The Scope of the Profession of Accountancy", *The Journal of Accountancy*, November 1905, pp.40—56.
- Dicksee, Lawrence R., *Auditing: A Practical Manual for Auditors*, Gee and Co., 1892, reprinted by Arno Press, 1976.
- Dicksee, Lawrence R., *Auditing: A Practical Manual for Auditors*, edited by Robert H. Montgomery, The Ronald Press, 1905.
- Federal Reserve Board, "Uniform Accounting" Federal Reserve Bulletin, April 1917, reprinted in *The Journal of Accountancy*, June 1917, pp.401—433.
- Littleton, A. C., *Structure of Accounting Theory*, American Accounting Association, 1953. (大塚俊郎訳『会計理論の構造』東洋経済新報社, 1955年。)
- Littleton, A. C. and Zimmerman, V. K., *Accounting Theory: Continuity and Change*, Prentice-Hall, 1962. (上田雅通訳『会計理論—連続と変化—』税務経理協会, 1976年。)
- Mautz, Robert K. and Sharaf, Hussein A., *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, 1961. (近澤弘治監訳 関西監査研究会訳『監査理論の構造』中央経済社, 1987年。)
- 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., "The Work of Auditor", *The Journal of Accountancy*, April 1906, pp.492—500.
- Montgomery, Robert H., *Auditing Theory and Practice*, The Ronald Press, 1912.
- Moyer, C. A., "Early Developments in American Auditing", *The Accounting Review*, January 1951, pp.3—8.
- O'Reilly, V. M., McDonnell, P. J., Winograd, B. N., Gerson, J. S., and Jaenicke, H. R., *Montgomery's*

- Auditing*, (12th edition), John Wiley & Sons, 1998.
(中央監査法人訳『モントゴメリーの監査論 [第2版]』, 中央経済社, 1998年。)
- Securities and Exchange Commission, Report on Investigation, *In the Matter of McKesson & Robbins, Inc.*, United States Government Printing Office, 1940, reprinted by Garland Publishing, 1982.
- Securities and Exchange Commission, Testimony of Expert Witnesses, *In the Matter of McKesson & Robbins, Inc.*, United States Government Printing Office, 1939, reprinted by Garland Publishing, 1982.
- Short, Frank G., "Internal Control from the Viewpoint of the Auditor", *The Journal of Accountancy*, September 1940, pp.225—231.
- Silvoso, Joseph A. and Bauer, Royal D. M., *Auditing*, (2nd edition), South-Western Publishing, 1965.
- Staub, Walter A., *Auditing Development During the Present Century*, Harvard University Press, 1942. (大矢知浩司訳『会計監査発達史』中央経済社, 1966年。)
- Stettler, Howard F., *Auditing Principles*, Prentice-Hall, 1961.
- The Commission on Auditor's Responsibilities, *Report, Conclusion, and Recommendations*, 1978. (鳥羽至英訳『財務諸表監査の基本的な枠組み—見直しと勧告—』白桃書房, 1990年。)
- 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。)
- 岩田巖『会計原則と監査基準』中央経済社, 1955年。
- 河合秀敏「アメリカ監査における内部統制の発展的理解」『産業経理』, Vol.26 No.8, 1966年, 32—37頁。
- 河合秀敏『監査理論の基礎』同文館, 1967年。
- 河合秀敏「監査上の試査の論理」『法経論集』経済・経営篇(愛知大学法経学会), 第72号, 1973年9月, 69—93頁。
- 桜井弘蔵「「試査」の理論的根拠」『産業経理』, Vol.23 No.11, 1963年, 30—35頁。
- 高田敏文「内部統制システムの評価に関する一考察—財務諸表監査における内部統制システム評価の意義を中心として—」『商学論集』(福島大学経済学会), 第48巻第3号, 1980年, 1—47頁。
- 鳥羽至英『監査証拠論』国元書房, 1983年。
- 鳥羽至英「監査基準論—監査基準と監査手続—」『専修商学論集』(専修大学), 第38号, 1984年a, 1—15頁。
- 鳥羽至英「監査基準論—アメリカにおける監査基準設定の背景—」『会計学研究』(専修大学会計学研究所), 第10号, 1984年b, 63—78頁。
- 鳥羽至英「監査基準研究所説I—一般に認められた監査基準とは何か—」『會計』, 第132巻第5号, 1987年, 51—66頁。
- 鳥羽至英『監査基準の基礎 [第2版]』白桃書房, 1994年。
- 山浦久司「米国独立会計監査小史—19世紀末葉より1940年まで—」『創立50周年記念論文集』(千葉商科大学), 1977年, 157—181頁。
- 山浦久司「米国財務諸表監査の技術的体系の形成過程」『會計』, 第113巻第2号, 1978年, 105—119頁。