

平成 31 年 3 月 26 日

日本公認会計士協会 御中

一般社団法人日本内部監査協会
法令等改正対応委員会
委員長 柿崎 環

監査基準委員会報告書 315 及び 610 に対する意見書

平成 31 年 2 月 26 日付で意見募集された表記監査基準委員会報告書（以下、「監基報」という）につきまして、一般社団法人日本内部監査協会（以下、「当協会」という）は、当協会内の「法令等改正対応委員会」において、内部監査にとって重要と思われる事項を中心に検討いたしました。

以下はこの検討の結果であり、監基報 315 および 610 の改正に際しご活用いただきたく、当協会「法令等改正対応委員会」の意見として提出いたします。

I 意見の骨子

三様監査の連携強化の観点から、監基報 315 及び 610 の改正案が示されたことは高く評価する。しかし、監基報 315 及び 610 の改正案に対応する国際監査基準（以下「ISA」という）の内容は、2010 年頃の議論を前提にしていると考えられるところ、そうした ISA を基にした監基報 315 及び 610 の改正案の内容は、現在の内部監査に関する考え方に追いついていない面があるように思われる。また、外部監査人（以下「監査人」という）による監査とは異なる機能を持つ内部監査の重要性に対する配慮に欠ける部分などもあるように思われる。こうした点を踏まえた当委員会の主な意見の骨子は、次のとおりである。

- 内部監査機能の定義（監基報 610 改正案第 10 項）のうち「企業のガバナンス、リスク管理及び内部統制」の部分「企業のガバナンス・プロセス、リスク管理及び内部統制」とすべきである。また、同じく当該定義のうち「保証・助言活動を行う」の部分「独立した立場から客観的な保証・助言活動を行う」とすべきである。さらに、内部監査・内部監査機能・内部監査人・内部監査体制・内部監査部門などの用語をどのように使い分けているのか明確にし、文脈に応じて適切な語を用いるべきである。
- 監基報 610 のタイトルにもなっている「内部監査人の作業の利用」を「内部監査人の業務の

活用」にすべきである。また、監査人が内部監査人の業務を活用しないという判断をした場合、そのことから直ちに内部監査が有効でないという帰結になるわけではないことを監基報上も明確にするほか、監査人が内部監査人の業務を活用しない理由を内部監査人等との間で速やかに共有すべきである。

- 内部監査機能の評価（監基報 610 改正案第 11 項）に関し、三つの評価項目が挙げられているが、端的に、内部監査基準に準拠しているかどうかといった項目を挙げるべきである。また、例えば、監基報 315 改正案 A112 における「監査役等」の訳語の選択は慎重に行うべきである。
- 監基報 610 改正案第 8 項や第 20 項の文章では、内部監査が監査人による監査の対象となっていると読めてしまうため、そうならないように書きぶりを改めるべきである。

II 内部監査機能

監基報 610 改正案第 10 項は、内部監査機能を、「企業のガバナンス、リスク管理及び内部統制の有効性を評価・改善するために、保証・助言活動を行う企業内部の機能をいう。」と定義している。しかし、現在の専門職的実施の国際フレームワーク（以下「IPPF」という）における内部監査の定義では、「Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.」としており、また、日本内部監査協会・内部監査基準 1.0.1 では、「内部監査とは、組織体の経営目標の効果的な達成に役立つことを目的として、合法性と合理性の観点から公正かつ独立の立場で、ガバナンス・プロセス、リスク・マネジメントおよびコントロールに関連する経営諸活動の遂行状況を、内部監査人としての規律遵守の態度をもって評価し、これに基づいて客観的意見を述べ、助言・勧告を行うアシュアランス業務、および特定の経営諸活動の支援を行うアドバイザー業務である。」としている。今回の監基報の改正にあたっては、現在の内部監査に関する考え方を監基報に反映するのが望ましい。そこで、監基報 610 改正案第 10 項における内部監査機能の定義のうち「企業のガバナンス、リスク管理及び内部統制」の部分は「企業のガバナンス・プロセス、リスク管理及び内部統制」とすべきである。また、同じく監基報 610 改正案第 10 項における内部監査機能の定義のうち「保証・助言活動を行う」の部分は「独立した立場から客観的な保証・助言活動を行う」とすべきである。

ところで、監基報の改正案では、「internal audit function」を、内部監査機能（例：監基報 610

改正案第 10 項) と訳すことを原則としているが、場面によっては内部監査(例: 監基報 315 改正案第 5 項)、内部監査人(例: 監基報 315 改正案 A9)、内部監査体制(例: 監基報 315 改正案 A112) などの訳語を当てている部分もある。他方で、内部監査機能という訳語をそのまま使っているため、日本語として意味が通じにくくなっていると思われる部分もある(例: 監基報 610 改正案第 3 項や第 11 項)。また、「internal auditor」は、基本的には内部監査人(例: 監基報 610 改正案のタイトル) と訳されているが、内部監査部門(例: 監基報 315 改正案付録 1 第 11 項) といった訳語が当てられている部分もある。文脈に応じて訳語を使い分けること自体に反対はしないが、現在公表されている監基報の改正案では、これらの訳語がどのように使い分けられているのか判然とせず、日本語として分かりにくい部分も残ったままとなっている。したがって、内部監査・内部監査機能・内部監査人・内部監査体制・内部監査部門などの用語をどのように使い分けているのか明確にし、文脈に応じて適切な語を当てるべきである。

Ⅲ 内部監査人の業務の活用

今回の監基報 315 及び 610 の改正案は、監査人による監査の観点から内部監査人の業務を活用できる条件等を明示したものであり、三様監査の連携強化を推し進める一方策として、高く評価できる。この改正により、監査人が不正または誤謬による財務諸表等の重要な虚偽表示リスクの評価に関連する情報を内部監査人から入手することが可能となることで、財務諸表監査の効率性が確保され、ひいては監査人による監査の品質向上に貢献することが期待される。と同時に、監査人が内部監査人の業務を活用できる条件等の明確化を図ることで、内部監査側の品質向上にもつながりうることを期待される。それぞれの監査が、それぞれの目的に沿う形で相互補完的に機能することで、監査全体の品質の向上、ひいてはわが国企業の健全性向上に資するものとする。

もともと、監基報 315 及び 610 の改正案はいずれも監査人目線で作成されているためか、「内部監査人の業務の活用」という監基報 610 のタイトルに対して、日本内部監査協会の会員の中には、内部監査人の業務が軽んじられていると受け止める者がいることも事実である。監査人も内部監査人もそれぞれの目的に従って業務を行っているのであり、内部監査人は監査人の下請けで作業をしているわけではない。また、監査人が財務諸表監査のために活用の可否を検討しているのは、内部監査人の単なる作業だけでなく、その判断も含めた業務であるはずである。そこで、監基報 610 のタイトルを「内部監査人の業務の活用」とすべきである(タイトル以外の部分も同様に修正すべきである)。

IPPF では、内部監査の使命を「リスク・ベースで客観的な、アシュアランス、助言および洞察を提供することにより、組織体の価値を高め、保全すること」としている。また、前述した IPPF における内部監査の定義や日本内部監査協会・内部監査基準 1.0.1 からも明らかとなっており、内部

監査は財務諸表等の重要な虚偽表示リスクだけを対象にしてその業務を行っているわけではない。したがって、監査人による監査の観点からある会社の内部監査人の業務を活用しない場合があるとしても、そのことから直ちに当該会社の内部監査が有効でないという帰結になるわけではないことを監基報上も明確にしておくべきである。そうでないと、内部監査の役割や有効性について誤解が生じかねない。また、監査人が内部監査人の業務を活用しなかった場合には、その理由を監査人と内部監査人および取締役会・監査役等との協議等を通じて速やかに共有すべきである。その理由の内容によっては、内部監査の品質向上につながりうるからである。

IV 内部監査機能の評価項目

監基報 610 改正案第 11 項（第 6 項についても同じ）は、内部監査人の業務を活用できるかどうかを判断する際の評価項目として、①「客観性」、②「能力」、③「専門職としての規律ある姿勢と体系的な手法」を挙げている。この点、日本内部監査協会の内部監査基準は、内部監査の本質（第 1 章）、内部監査の独立性と組織上の位置づけ（第 2 章）、内部監査人の能力および正当な注意（第 3 章）、内部監査の品質管理（第 4 章）、内部監査部門の運営（第 5 章）、内部監査の対象範囲（第 6 章）、個別の内部監査の計画と実施（第 7 章）、内部監査の報告とフォローアップ（第 8 章）、内部監査と法定監査との関係（第 9 章）から構成されており、こうした内部監査基準に準拠した内部監査が実施されているのであれば、上記①から③の 3 つの評価項目もクリアすることになると考えられる。上記①から③の 3 つの評価項目については、求められる①「客観性」とは何か、②「能力」とは何か、③「専門職としての規律ある姿勢と体系的な手法」とは何か（とりわけ③に対応する ISA610 の原文には「専門職としての」に相当する部分はないため、監基報にいう「専門職としての」とは何を意味するのか）という点が問題となるが、内部監査基準に準拠しているか否かを評価軸とすれば、これらの点の明確化を図ることができる。したがって、内部監査機能の評価（監基報 610 改正案第 11 項。第 6 項についても同じ）に関しては、端的に、内部監査基準に準拠しているかどうかといった項目を挙げるべきである。

なお、例えば、監基報 315 改正案 A112 において、「内部監査人が監査役等に直接報告するように位置づけられていると考えられる場合、監査人は、当該企業の内部監査機能の作業を利用できる可能性が高い。」とあるが、当該規定に対応する ISA315 (A117) の原文は、「Auditors may be more likely to be able to use the work of an entity's internal audit function when it appears... that the entity has an internal audit function that...has a direct reporting relationship to those charged with governance.」となっている。「those charged with governance」が「監査役等」と訳されているわけであるが、他の箇所では「取締役会」と訳されている場合や（例：監基報 315 改正案第 3 項）、「取締役会や監査役等」と訳されている場合がある（例：監基報 315 改正案付録 1 第 1 項）。監基報 315 改正案 A112 の書きぶりが維持されると、内部監査人が例えば取締

役会に直接報告するよう位置付けられている場合はどうなるのかといった懸念が生じかねない。日本内部監査協会・内部監査基準 2.2.1 では、内部監査部門の組織上の位置づけについて、「内部監査部門は、組織上、最高経営者に直属し、職務上取締役会から指示を受け、同時に、取締役会および監査役（会）または監査委員会への報告経路を確保しなければならない。」としており、監基報 315 改正案 A112 における「監査役等」は、「取締役会および監査役等」とするのが妥当である。英語を日本企業のガバナンス構造に合わせて日本語にした場合、もともとの英語の意味とは異なる形で理解され誤解を招いてしまうおそれがあるため、訳語の選択は慎重に行うべきである（このことは監基報 315 改正案 A112 に限らない）。

V 監査人による監査の対象

監査人が、内部監査人の業務の活用の可否について判断を下す際に、内部監査が監査人による監査の対象となっていると読めてしまう監基報の規定が散見される。これは、今回の改正の趣旨とは異なることから、そのような誤解が生じないように留意すべきである。たとえば、監基報 610 改正案第 8 項に「本報告書は、監査の目的に照らして内部監査人の作業が適切かどうかについて、十分かつ適切な監査証拠を入手するために必要な手続を記載している。」とあるが、内部監査人の作業（業務）の適切性について「十分かつ適切な監査証拠」の入手を求めると、内部監査人の作業（業務）の適切性が監査要点であり、場合によっては監査意見に影響する可能性があるとの誤解を招く恐れがある。また、監基報 610 改正案第 20 項の書きぶりも、内部監査の在り方がアサーション（監査要点）となっているように読まれかねず、これは監基報 610 の改正の趣旨に沿ったものとは思われない。したがって、内部監査が監査人による監査の対象になっていると読めてしまう監基報の規定を、そうならないような書きぶりに改めるべきである。

VI その他

今回改正される監基報に基づき、内部監査人が例えば内部監査報告書の提出を監査人から要求された場合には、「内部監査結果の組織体外部への開示」となる可能性もあることから、日本内部監査協会・内部監査基準 8.3.1 に定める手続について留意する必要がある。

監査人が内部監査人の業務を活用できない場合に、そのことが監査人の監査報酬を高くする論拠とされるのではないかと、他方で、監査人が内部監査人の業務を活用する場合に、監査人の監査報酬は低くなるのかという疑念がある。監査人が監査報酬の維持・高額化を図るために、内部監査人との連携を進めないということになれば、本末転倒である。監査報酬の適切性については、取締役会や監査役等による十分なチェックが行われる必要がある。

以上

平成 31 年 3 月 26 日現在

敬称略・五十音順

| | 氏 名 | 現 職 |
|---------|-------|--|
| 委 員 長 | 柿崎 環 | 明治大学法学部 教授 |
| 副 委 員 長 | 河村 賢治 | 立教大学大学院法務研究科 教授 |
| 委 員 | 角田 善弘 | ボアソナードコンサルティング 代表 |
| | 蟹江 章 | 北海道大学大学院経済学研究院 教授 |
| | 兼田 克幸 | 岡山大学大学院社会文科学研究科 教授 |
| | 土屋 一喜 | 一般社団法人日本内部監査協会 専務理事 |
| | 毛利 直広 | AIG, Inc. Executive Vice President and Chief Auditor |
| | 吉武 一 | 太陽誘電株式会社 常勤監査役 |

| | | |
|-------|--------|------------------------------|
| 事 務 局 | 川 口 潤 | 一般社団法人日本内部監査協会 理事 |
| | 南 部 芳子 | 一般社団法人日本内部監査協会 日本内部監査研究所 副所長 |
| | 高 木 菜帆 | 一般社団法人日本内部監査協会 日本内部監査研究所 |