

内部監査の機能的展開

早稲田大学大学院会計研究科 教授 友杉 芳正

1 はじめに

内部監査（internal auditing）は、社会的存在体としての企業社会責任（corporate social responsibility：CSR）を遂行するために、コーポレート・ガバナンス（corporate governance）が機能しているかを効率性と健全性の観点から追求し、企業価値創造と結び付く経営目的が有効に達成されているか否かを、企業経営管理のチェック・アンド・バランスを意識しつつ評価する上で必要不可欠な経営管理手段である。

日本内部監査協会が平成11（1999）年2月2日に発表した「内部監査の強化・推進のための提言」において、企業は21世紀のグローバル社会に向けて、市場原理に基づく自由経済競争の激化を前提に、経営活動の活発化を保証し、地球環境問題を意識した持続的発展を図るための重要なシステムとして有用な内部監査の本来的あり方を、次のように提言している

「内部監査は、経営諸活動が合法的・合理的に行われているか、経営管理組織・制度が経営目的に照らして適切であるかを客観的に検証・評価し、その結果および改善案を直接、経営者に対して報告する経営管理機能である。それは、経営的観点から、内部統制の有効性の評価を行うために不可欠な機能であり、経営内のコミュニケーションを促進し、内部経営コンサルタントの役割を果たすものである。

この機能が適切かつ有効に果たされることにより、経営者は自己責任を遂行するために有用な経営評価手段を得ることになる。それゆえ、経営者は善良なる管理者としての注意義務を果たし、リスク管理を志向した責任ある経営を実行するとともに、株主代表訴訟などにも対応し得ることができる。」

このように、内部監査は、熾烈を極めるグローバル社会において、自由競争が公正に行われることが保証されるために、事前統制から事後統制への規制緩和、それに伴う第三者評価が要求されるに従い、国際競争力が問われる経済経営環境の中で即座に対応できるように、内部監査機能もその基本的性格に大きな変革がみられるようになった。また、不正が従業員不正から経営者不正へと検討・評価範囲が広がり、IT技術の進歩に対応した複雑な経営体制の構築に弾力的な即応性が要求される中で、ビジネス・リスク、統制環境を意識した内部監査が、平成20年4月1日から日本で経営者による内部統制報告書の作成、それに伴う外部監査人による内部統制報告書の監査が開始されるに当たり、モニタリング機能を果たす有効な評価手段であると認識されるに至っている。

そのような内部監査は、アシュアランス（assurance）¹ 業務としての監査業務からコンサルティング（consulting）業務としての診断業務へと機能的に拡大している。そこでは、内部監査は、組織体のリスク・マネジメント、コントロール、ガバナンス・プロセスの評価を行うことが要求されている。それは組織体の目的が有効に実現できるように運営されているか、社会責任を果たす組織体のガバナ

1 アシュアランスは「保証」と訳されるが、「確信」「確証」の意味合いが強いともいえる。①assurance is a feeling of calm confidence in your own abilities, especially because you have a lot of experience. ②assurance is a promise that you will definitely do something or that something will definitely happen, especially to make someone less worried.

ンスが合理的であるか、どこに最大のリスクが存在しているのか、そのリスクへの対応策として十分なコントロールがなされているのか、コントロール手段が有効であるかなどを積極的に評価する必要があるからである。

ここに、内部監査は概念的には、組織体のアシュアランス業務としての監査業務のみに捉われず、コンサルティング業務としての診断業務をも含むようになり、機能的に拡大していることに留意しなければならない。それゆえ、内部監査に監査の用語をそのまま使用してよいのか、新しく別の用語を使用すべきなのかを視野に入れて論を展開することにする。

② コーポレート・ガバナンスと内部監査

コーポレート・ガバナンスは「企業統治」と訳されているが、カタカナ書きで使用される場合、その意味内容はいろいろな含みをもつため、曖昧さをもつ用語となり、正確な理解がなされなくなる傾向にある。用語のもつ本質は、企業文化・風土を意識し、「企業自治」としての自主性・自律性が求められる目的的な自助的規律性の思考・行動様式の貫徹にあるはずである。

コーポレートは、法的には会社機関である株主総会を当然含めることになるが、経営的には組織体内部としての発想が強いため、株主総会を除き、いわゆる経営内の管理組織制度が合法的・合理的・合目的に、また管理業務活動が経済的・能率的・効果的に行われているか、企業価値の長期的最適化がなされているかなどを対象とする。ガバナンスは、統治と訳されるが、コントロールとしての統制やモニタリングとしての監視などとは相違する。その意味では、コーポレート・ガバナンスは極めて便利な用語であるため曖昧さを内包しつつ多用されているが、本来、アクセル役の経営行動力とブレーキ役の経営監視力の良好なバランスのもと、健全な経営のあり方を求めているはずのものであると考えるべきである。

コーポレート・ガバナンスの本質理解には、前提となるコーポレートの捉え方、そこにおけるガバナンスのあり方はいかにあるべきかに関係するため、①受託責任と情報提供の観点から、委託・受託関係により、委託層から受託層に説明責任を求めるか、逆に受託層から委託層への情報提供に重点をおくか、②企業監視機構の観点から、指揮と監督が分離しているドイツ法的な二元機構を採用するか、指揮と監督が非分離の英米法的な一元機構を採用するか、その中間機構を採用するかの組み合わせから諸見解の展開がなされているが、結局、グローバル社会における自由競争の公正性を意識し、自国の風土に合った健全な経営のあり方を基本的に問うていることに注意しなければならない。

平成16(2004)年3月期より、企業組織の事業や財務報告の情報開示の充実、強化の一環として、有価証券報告書に「コーポレート・ガバナンス」の状況開示が義務づけられ、そこには会社機関の構成内容、内部統制システム・リスク管理システムの整備状況、役員や監査関係の報酬など以外に、内部監査の組織・人員・手続・他の監査との連携が記載されている。

平成18(2006)年6月20日、日本経済団体連合会が「我が国におけるコーポレート・ガバナンス制度のあり方について」を発表し、コーポレート・ガバナンスは、企業の不正行為の防止および競争力・収益力の向上という2つの視点を総合的に捉え、長期的な企業価値の増大のための実効性のあるコーポレート・ガバナンスのあり方について検討している。我が国のコーポレート・ガバナンス制度のあり方についての基本的考え方は、企業が社会の公器としての役割を担っているとの視点、各企業の多様な取組みを尊重し、有効と考える柔軟性の高い枠組みが必要との視点、実効性のある取組みを推進すべき視点、評価は市場の判断に委ねるべきであるとの視点に立つことを指摘しているが、社外取締役の導入義務化、社外役員の独立性強化には反対の立場を主張し、日本型のコーポレート・ガバナンス

スの構築を意図している。

平成19年2月15日に企業会計審議会から公表された、いわゆる内部統制監査基準に準拠し、金融商品取引法適用の会社においては、平成20年4月1日から日本においても内部統制報告書の監査が実施され、そこではモニタリング機能の独立的評価機能を果たす立場にある内部監査の役割が重視され、監査役、公認会計士との連携が強調されている。

要するに、企業経営の行動を一般的に規約化すれば、「Plan→Do→Check→Action」といわれる「計画→執行→統制」のサイクルを描くはずであり、「計画→執行」面は経営行動力に関係し、「統制」面は経営監視力に関係すると表現できるため、これらの良好なバランスの上に、質的・量的に充実したコーポレート・ガバナンスは成り立つべきものであると考えることができる。それは企業監視機構と関係しているため、会社法が規定する取締役会、代表取締役、監査役（会）、監査委員会以外に、経営管理のシステムとプロセスに関連する内部統制なども含まれることになり、独立的評価機能を発揮する内部監査が企業経営管理において重要な役割を果たすことになるので、内部監査はあらゆる組織体における統制面の統制の機能を本質的に内包していることに留意する必要がある²。それは内部監査なくして内部統制は存在しえないのである。

③ 内部監査機能の確立

一般的に、内部監査は関係者が3人以上集まり、一つの組織が形成されたときから、監査機能が認識されるため³、株式会社が組織的に制度化された古い時代から内部監査の機能は存在していたとみることが否定できないはずである。

日本では、内部監査の用語としては未だ存在していなかったが、吟味などの用語で内部監査機能に相当する検査や調査がなされており、それは江戸時代から老舗の経営にみられるし⁴、また「日本国有鉄道が、1872（明治5）年に新橋・横浜間で創業すると同時に、収入関係について独立の審査機関を設置し、駅などの現地監査を行い、収入関係の正確性を保持することに努めた⁵」といわれ、財閥系の某金属会社では、明治30年から昭和14までは「個別監査組織を有せず総本店の監査を受く」、昭和15年から昭和20年までは「総本店の監査の他に個別監査組織を作り、経理部長の指揮下に本社以外の監査を行う」、昭和20年からは「財閥解体に伴い、個別監査組織のみとなり、本店各工場の監査を行う」とあり⁶、平常時ではなく戦時下ではあるが、内部監査が陸軍省経理局『工場内部監査制度の参考』（1942年）にもみられ、そこでは「内部監査とは経営内部の一定の責任者によりて強行せらるる自己監査をいふ」とし、目的は「会計上の不正錯誤を予防し、経営の組織業務に対する自己批判を遂行し、以て経営の改善に資する」ためにあり、外部監査に協力するためにあるとしている。

また、内部監査白書によれば⁷、内部監査は昭和24年以前から存在していたとし、経営合理化、会計制度の整備、会計士監査の受入れ、不正・誤謬の防止などを目的として実施されていたとあり、それを補強する資料として、神馬新七郎氏の『経営組織の能率と内部監査制度』（産業能率増進叢書、

2 内部監査は「執行のための監査である」ため、「執行の側の自治機能としての評価機能であり」、「マネジメント・システムに組み込まれた内部統制の機能状況を評価するという意味で、内部監査部門は内部統制システムの評価者としての役割も果たしている」ので、「最高執行責任者への奉仕を目的としている」ものであるとの主張がある。鳥羽至英『内部統制の理論と実務－執行・監督・監査の視点から』国元書房、平成17年、173～174頁。

3 内部監査の機能論的展開では、関係者2人では上下関係から「監督」機能は芽生えるが、3者関係が必要な「監査」機能は芽生えないからである。

4 津田秀雄稿「明治三井家の内部監査制度の変遷」『関西大学商学論集』43巻4号、67～88頁。同「江戸幕府勘定吟味役制度の展開」『経済原論』234号、20～43頁。

5 内部監査研究プロジェクト著『組織の不祥事を防止するQ & A戦略的内部監査』清文社、2003年、9頁。

6 青木茂男『近代内部監査（改訂版）』中央経済社、昭和41年、58～59頁。

7 企業経営協会「昭和三十年度内部監査白書」『経営実務』、昭和三十二年二月号。

山海堂、昭和19年)、西野嘉一郎氏の『経営監査』(ダイヤモンド社、昭和23年)、外国ではブリंक(B.Z.Brink)の『内部監査』(Internal Auditing,1941年)、サーストン(J.R.Thurston)の『基本的内部監査』(Basic Internal Auditing,Principles and Techniques,1949年)などの著作があり、また昭和16(1940)年頃から独立した学として「内部監査論」も台頭するようになったとの指摘もあり⁸、昭和27年には日本会計研究学会で「内部監査」が統一テーマになっている。

要するに、一つの組織体が存在し、規模がますます拡大化するにつれて、人員が増え、業務が複雑化し、そこには権限と責任の明確化が必要となるため、経営管理上は不正防止の会計監査と効率的経営の能率監査の役割を果たすものとして、企業存続のために内部監査が必要とされたことを物語っており、日本では経営管理運営に必要な内部監査は、昭和20年代前半に確立したとみることができる。

④ 内部監査の発展段階と分類

内部監査は経済経営環境の変化とその組織対応によって変遷してきているが、ここでは投資者保護を意識した昭和23年の証券取引法、公認会計士法の制定を視野に入れ、主な見解を取り上げることにする。

(1) 久保田音二郎教授は内部監査の史的段階について、3類型があるとして次のように説明されている。

「第一の類型は、取引および帳簿記録上に発生した誤謬脱漏、虚偽不正などを摘発することを目的にした内部監査であって、これを内部監査の史的発展からみると、生成の段階に属するものである。したがって、この類型を内部監査の生成形態または第一形態と名づけられよう。これに対して第二の類型は、会計に関する事項を中心にして、その誤謬脱漏、虚偽不正などを取り上げる内部監査であるが、第一類型のように過去に発生した事実を摘発するというよりは、むしろ今後に発生する惧れのある会計事項を探り出し、それが発生せぬように防止する目的をもって実施せる内部監査である。…内部監査の成立形態ともいえるし、また第二形態ともいえる。…更に進んだ第三の類型になると、…広く業務・経営活動の全般を取り上げ、しかもその狙いは、経営能率の向上に支障ある個所を探り、これを改善する目的で内部監査を実施せるものである。しばしば、内部監査が経営監査・業務監査といわれ、また能率監査・責任監査といわれている～これを内部監査の発展形態ともいえるし、また第三形態ともいえるであろう。⁹」

つまり、内部監査は「第一類型・生成形態」、「第二類型・成立形態」、「第三類型・発展形態」に区分され、事後的会計監査から事前的会計監査へ、さらに経営能率の向上に寄与する内部監査へと進展しているとされる。

(2) 高橋吉之助教授は内部監査を3類型として説明されている。

「第一類型は、取引の事後計算にもとづいて経営活動の事後的統制を行う会計管理に奉仕する内部監査である、これを会計管理のための内部監査と呼ぶ。

第二類型は、取引の事前計算にもとづいて経営活動の事前的統制をも併せて行う会計管理に奉仕する内部監査である、これを内部統制のための内部監査と呼ぶ。

第三類型は、経営活動の全般を対象とし、経営のあらゆる局面にその間接的管理の機能を発揮する

8 中西旭『監査論講義』三和書房、昭和29年、12頁。

9 久保田音二郎『内部監査』ダイヤモンド社、昭和32年、23～76頁。

10 高橋吉之助「内部監査の類型的研究」『三田商学研究』Vol.1、No.3、1958年9月、18～34頁。

内部監査である、これを経営管理のための内部監査と呼ぶ。¹⁰⁾

つまり、内部監査は「会計管理のための内部監査」から、「内部統制のため内部監査」へ、さらに「経営管理のための内部監査」へと3類型されている。内部監査は会計管理から経営管理への橋渡し役として内部統制が介在する形で理解されている。

(3) 青木茂男教授は内部監査を「①初期の内部監査、②インターナル・チェックとの関係における内部監査、③近代的内部監査」に3区分されている。

「①初期の内部監査」は「会計上の不正や誤謬がでないように内部牽制組織をよくするとか、会計組織をしっかりとするというように、組織、制度の改善、運営をとおして確実な実施を確かめるという感覚よりも、具体的に表面にあらわれた不正誤謬の指摘自体に重点がおかれたといえる。¹¹⁾」とされる。

「②インターナル・チェックとの関係における内部監査」は、「内部監査の二重管理的機能たる性格を明らかにする」とともに、「近代会計士監査にあっては、企業のインターナル・コントロールの整備を前提とするにいたり、かくしてこの意味のインターナル・コントロールを形成するインターナル・チェック・システムと内部監査とが要請され」ているとされる¹²⁾。

「③近代的内部監査」は、「内部統制組織の発展にともなって、事業の各部面への継続的かつ密接な接触をもちうる立場よりしても、その調整化と、内部統制組織における各管理制度の評定を行うものとして、内部統制組織の一環としての内部監査の重要性が強く認められるに至ったのである。¹³⁾」とされる。

つまり、内部監査は、不正誤謬の指摘という会計監査中心から経営管理へのサービスを行う二重管理機能¹⁴⁾を果たし、さらに内部統制組織の一環としての役割を果たすことに進展してきたとされる。

(4) 内部監査の発展段階と関連して、内部監査の分類がみられ、例えば、青木茂男教授は、内部監査には、「会計監査」と「業務監査」があり、前者の「会計監査」には「会計制度監査」と「会計処理監査」があり、後者の「業務監査」には「業務組織制度監査」と「業務活動監査」があるとされていたが、経営環境の変化に合わせた修正後は、内部監査には、対象として「組織・制度監査」と「運営監査」の2つがあり、目的として、前者の「組織・制度監査」には「妥当性監査」があり、後者の「運営監査」には「準拠性監査」と「会計資料の正確性監査・財産保全の監査・能率性の監査」があり、内容としては、「会計および財務活動」と「業務諸活動」があるとされ、内部監査は経営の組織・制度面と活動・運営面の両面を監査対象とするとされている¹⁵⁾。

江村稔教授は、財務諸表監査は個別的な会計処理業務監査を前提とする総合的な会計処理業務監査であるとの観点から、内部監査とは会計監査と業務監査の2分類ではなく、業務監査そのものであるとの見解を披瀝され、内部監査には、監査目的として合法性監査・能率性監査があり、監査対象には会計記録の監査・諸計数の監査、手続の監査・制度の監査があるとの立場を主張されている¹⁶⁾。

山榎忠恕教授は、内部監査を所有者的内部監査と経営者的内部監査に2分類され、所有と経営が高度に分離した会社では、経営者的内部監査は経営能率の向上を志向するとされている¹⁷⁾。

11 青木茂男、前掲書、57頁。

12 青木茂男、前掲書、69～71頁。

13 青木茂男、前掲書、79頁。

14 間接管理、間接統制、二重統制に対して、内部監査は三重統制を果たすとの見方が可能である。拙著『内部監査の論理』中央経済社、平成4年、23頁。

15 青木茂男、前掲書、148～155頁。

16 江村稔「内部監査」松本雅男編『管理会計』所収、巖松堂出版、昭和31年。同『財務諸表監査＝理論と構造＝』国元書房、昭和38年、70～71頁。

可児島俊雄教授は、会計と業務の相互関連、経営計量的接近と経営組織的接近との相互関係から、会計監査と業務監査を経て経営自体の評定を志向する経営管理監査、ひいては経営監査論を展開され、マネジメント・オウディットとして、オブ・マネジメントの監査とフォア・マネジメントの監査を通して経営評価論ともいべき経営監査論としての内部監査論を主張されている¹⁸。

このように、内部監査の分類はいろいろなものがみられるが、内部監査は会計制度・会計記録の正確性を求め、従業員不正の防衛的観点から予防的観点へ、二重管理機能を果たす内部統制組織の一環として認識され、監査対象としては会計監査と業務監査の両方が行われ、経営管理上は経営能率向上のためには必要な用具へと進展してきていること、さらに会計監査は会計業務監査であるとの立場から、会計監査は業務監査に包括され、業務監査そのものであるとなり、そこには制度面・システム面と活動面・プロセス面の両面の監査があるとの理解がなされ、内部監査が有効に機能するには、制度面と活動面のどちらに重点をおくべきかが議論され、経営計画と業績の評定に関係する経営監査論が展開されたのである。

要するに、日本では第二次世界大戦後の昭和23年以後、投資者保護の公認会計士監査制度の外部監査受入れ体制として、内部監査は会計管理の内部監査から内部統制の整備・充実を通して経営管理の内部監査へと進展し、監査対象は「組織監査、能率監査、経理監査」の3分類から、「会計監査、業務監査」の2分類へ、さらに「業務監査そのもの（組織面の監査、活動面の監査）」とする実質的な1分類への展開となり、内部監査は業務監査そのものであるとの理解において、「活動面の監査」より「組織面の監査」に重点をおくべきであるとする傾向がみられ、マネジメント・オウディット論、経営監査論に包括される統合的監査論として展開してきたといえる¹⁹。

5 アメリカ内部監査人協会の意見書等における内部監査機能

内部監査の機能について、1941年に設立されたアメリカ内部監査人協会（The Institute of Internal Auditors：IIA）のステートメント（意見書）等を参考に、その展開過程を辿ることにする。

(1) 1947年にステートメント（意見書）を最初に発表し、そこでは次のように内部監査を説明している。

「内部監査は経営者に対する防衛的かつ建設的サービスの基礎として、会計、財務およびその他の諸業務の検閲のための組織内の独立評定活動である。内部監査は他の統制手段の効果を測定し、評価することによって機能するひとつの統制である。内部監査は基本的には会計および財務事項を取り扱うが、業務的性質の事項も適当に取り扱ってもよい。」

つまり、内部監査は組織内の独立評定活動であり、「統制手段を統制する」としての二重統制（control of controls）、間接統制（indirect control）を果たすものと説明されており、そこでは会計監査が主であり、業務監査が従であるとしている。時代背景としては、第二次世界大戦が1945年に終わり、その2年後の発表であるため、経済復興に向けて企業経営が活発に動き出した時期であり、不正防止を果たすものの、能率性の向上にも必要に応じて対応するものとして、内部監査が必要と認識され始めている。

(2) 10年後の1957年版では、「内部監査は経営者へのサービスの基礎として、会計、財務およびその

17 山根忠恕『近代監査論』千倉書房、昭和46年、2922～94頁。

18 可児島俊雄『経営監査論』同文館、昭和45年、90頁。

19 前掲拙著、28～34頁。

他の諸業務の検閲のための組織内の独立評定活動である。内部監査は他の統制手段の効果性を測定し、評価することによって機能する経営管理統制である。」としている。

内部監査は統制といっても経営管理レベルの統制であり、会計監査と業務監査は主従関係ではなく、同等に取り扱うことを指摘している。国際社会が朝鮮戦争の終結やソ連との二極対立構造からする経済活動に活気がみられ始め、人工衛星が打ち上げられ、宇宙開発の技術革新へと着目された時代である。まさに激動の経済発展に伴う経営管理のあり方として、内部監査が必要であると評価され始めた時代である。

(3) 1971年版では、「内部監査は経営者に対するサービスとして、諸業務の検閲のための組織内の独立評定活動である。内部監査は他の統制手段の効果性を測定し、評価することによって機能する経営管理統制である。」としている。

内部監査は、「諸業務の検閲」を行うとする業務監査そのものであり、会計監査はあえて取り上げず、業務監査そのものに包括されることになる。会計監査には会計制度監査・会計処理監査・会計報告監査の各局面があるが、それらはすべて会計業務監査であると考えするため、購買業務や販売業務と同じように、業務監査の1領域を形成する関係にある。内部監査が諸業務を検討・評価していけば、そこにおいて問題点や不当事項がもし存在するのであれば、当然にそれらに関連する会計業務監査に着手することになり、あえて会計監査領域を前面に押し出す必要がないとされるからである。

なお、1978年の内部監査の「職業的実務基準」では、「内部監査は組織体に対するサービスとして、組織活動を検査し、評価するために組織内に確立された独立評定機能である。内部監査の目的は組織体のメンバーの責任を効果的に解除するようにメンバーを援助することである。この目的のために、内部監査はレビューされた諸活動に関する分析、評定、勧告、相談、情報をメンバーに提供する。」としており、ここでも、内部監査は組織活動を検査し、評価する業務監査そのものであるとしている。

(4) 1981年版では「内部監査は組織体に対するサービスとして、組織体内に確立された独立評定活動である。内部監査は他の統制手段の適切性と効果性を検査し、評価することによって機能するひとつの統制である。」としている。

これを1971年版と比較すれば、内部監査が、①今までの「経営者に対するサービス」から「組織体に対するサービス」に変更していること、②「諸業務の検閲のための組織体内の独立評定活動」から「諸業務の検閲のための」が削除され、「組織体内に確立された独立評定活動」に変更していること、③「経営管理統制」から「経営管理」が削除され、単に「統制」に変更していること、④「内部監査人の責任」という「人間」中心思考から「内部監査の責任」という「機能」中心思考に変更していることに相違点がみられる。つまり、このような修正変更の動きは、内部監査があらゆる組織体に適合可能なものとして一般化を図ることを意図しているからであり、内部監査の一般理論化の構築が図られたのである。

(5) 1990年版では、さらに内部監査を発展的に定義し、「内部監査は組織体に対するサービスとして、組織体の諸活動を検査し、評価するために組織体内に確立された独立評定機能である。」としている。

これは、内部監査が組織体内に整備される統制手段を統制とする二重統制機能を果たすとして、今まで統制機能を意識して理解されてきた訳であるが、当然なことであるためその統制機能を果たすとする点が削除され、また独立評定活動を果たすものとされてきたが、活動が機能に変わり、独立評定機能を果たすものに変更され、内部監査を機能論的に理解することになったのである。

(6) IIA の「ガイダンス・タスクフォース」(1997年)において、内部監査基準と内部監査実務の間にギャップが存在しないかを検討したところ、内部監査基準と内部監査実務の間には、企業活動の急激なグローバル化、IT化、資本市場の変化によりギャップが存在すること、欧米の企業では内部監査に対する期待が高い生産性と付加価値を要求していることにより、期待ギャップの解消を図るため、内部監査の新しい定義、新しい実務フレームワークを発表することになった。1999年「職業的実務フレームワーク」(Professional Practices Framework: PPF)の中で、新しい内部監査の定義を発表している。

「内部監査は、組織体業務に付加価値をもたらす、改善するように設計された、独立的、客観的な保証およびコンサルティング活動である。内部監査は、リスク・マネジメント、統制およびガバナンス・プロセスの有効性を評価し、改善するためのシステマティックで規律あるアプローチをとることにより、組織体が目標を達成することを支援するものである。」

その特徴は、内部監査が保証活動とコンサルティング活動の両方を行い、そこでは、①付加価値の重視、②保証とコンサルティング機能の実施、③リスク・マネジメント・統制・ガバナンスの評価、の3点を実施することに集約される。内部監査が組織体内の監視機能であるため、組織体全体の企業評価を行い、付加価値を高めることに貢献し、経営活動が基準準拠性を充たしているかを検証・評価・助言するという保証機能を果たし、さらにシステム改善への診断を行うコンサルティング機能を果たし、そこにおいては企業存続のためにビジネス・リスクを評価し、統制環境やガバナンスのプロセスが妥当であるかを評価しなければならないとする役割を果たすべきものとしている。これは内部監査機能が概念的に拡充した新しい段階に突入していることを意味する。

(7) IIA の「専門職的実施の国際基準」(2002年1月1日適用、更新2006年8月1日)では、内部監査基準は属性基準(attribute standards)、成果基準(performance standards)、実施準則(implementation standards)の3つから構成されるとし、属性基準はすべての内部監査人に適用される組織的、人的属性に関する基準であり、成果基準は内部監査プロセスにおける成果を測定する品質管理の基準であり、実施準則は内部監査活動・業績を評価する質的規準であるとする。内部監査は次のように定義している。

「内部監査は、組織体の運営に関し価値を付加し、また改善するために行われる、独立にして、客観的なアシュアランスおよびコンサルティング活動である。内部監査は、組織体の目標の達成に役立つことにある。このために、リスク・マネジメント、コントロールおよび組織体のガバナンス・プロセスの有効性の評価、改善を、内部監査としての体系的手法と規律遵守の態度とをもって行なう。」

ここに、内部監査がアシュアランスとしての監査業務という枠組み以外に、コンサルティングとしての診断業務という新しい枠組みを取り入れ、内部監査の概念が既存の概念より拡大し、診断業務も含む広義の概念として認識されるのである。

内部監査が行うアシュアランス業務とコンサルティング業務について、その差異を次のように説明している。

「アシュアランス業務は、プロセス、システム、ならびにその他の監査対象について意見ないし結論を提供するための内部監査人による独立にして客観的な評価を意味する。アシュアランス業務の内容と範囲は、内部監査人により決定される。一般的に、アシュアランス業務には、①プロセス、システム、その他の監査対象に直接関わる者ないしグループ——プロセスのオーナー、②評価を行う者ないしグループ——内部監査人、③評価の結果を利用する者ないしグループ——利用者、の三者が関連する。」

「コンサルティング・サービスは、本質的に助言的なものであり、一般的に依頼部門からの特定の依頼に基づいて行われる。コンサルティング・サービスの内容と範囲は、依頼部門との合意を得ることを前提としている。コンサルティング・サービスには、一般的に①助言を提供する者ないしはグループ——内部監査人、②助言を必要として、これを受け取る者ないしグループ——依頼部門の二者がある。コンサルティング・サービスを実施するにあたっては、内部監査人は客観性を維持すべきであり、また経営管理者としての責任を負ってはならない。」

このように、アシュアランス業務は「プロセスのオーナー、内部監査人、利用者」の三者関係において認識されるのに対して、コンサルティング業務は「内部監査人、依頼部門」の二者関係において認識される差異があるとしている。

その際、内部監査人はアシュアランス業務とコンサルティング業務の遂行において、「実施準則」の「2110ーリスク・マネジメント」では、内部監査部門は、重大な潜在的リスクの識別と評価により、また組織体のリスク・マネジメント・システムおよびコントロール・システムの改善に貢献することで、組織体を支援しなければならないこと、「2120ーコントロール」では、内部監査部門は組織体全般にわたるコントロール手段の有効性と能率性を評価し、継続的な改善を進めることにより、組織体が効果的なコントロール手段を維持するように支援しなければならないこと、「2130ーガバナンス」では、内部監査部門は、組織体の倫理関連の目的、プログラム、諸活動の設計、実施とその効果を評価し、目標を達成するガバナンス・プロセスを改善するための評価を行ない、適切な勧告をしなければならないことなどを取り上げて、内部監査の実施方法のあり方の注意を喚起している。

⑥ 日本内部監査協会の「内部監査基準」等における内部監査機能の展開

(1) 昭和35（1960）年に最初の「内部監査基準」が発表され、その中の「内部監査について」の「1．内部監査の意義と目的」では、次のように説明している。

「内部監査は、経営組織内に設置された監査担当者によって最高経営者、部門管理者の経営管理に奉仕するために行なわれる。

内部監査は、会計および業務のコントロールが適正、妥当であるかどうかを評定する。

ここにコントロールとは、執行活動の統制活動および統制のための手段たるべき諸組織・制度・手続などを含む。内部監査が主として執行活動そのものを監査対象とすることはいうまでもないが、執行活動の監査に最終目標があるとかく経営管理者の行う監督やチェックと重複したものとなりがちになるので、執行活動の監査は、結局は執行活動の管理の適否評定のための手がかりとなるべきものである。

内部監査担当者はこのような機能をとおして経営管理者のスタッフたるべきものである。したがって内部監査担当者みずからが執行活動についての指揮や監督を行うものではない。内部監査活動と経営管理者が行なう日常生活の指揮、監督、チェックとは明確に区分されるべきものである。」

つまり、内部監査は最高経営者、部門管理者の経営管理に奉仕するために行なわれるもの、会計および業務のコントロールが適正、妥当であるかどうかを評定するにあり、経営管理者のスタッフとして機能するべきものであることを主張している。

(2) 昭和52（1977）年の「内部監査基準」改訂版における「1．内部監査の本質」では、次のように説明している。

「内部監査は管理諸活動が設定された経営方針・計画および手続に準拠し、効果的かつ効率的に運

営されているか否かを評定することによって、最高経営者に奉仕するものである。したがって、内部監査の本質は、最高経営者に課せられた経営管理の遂行を補佐するために、そのスタッフとして、執行活動から独立した立場で間接管理機能を果たすものである。」

つまり、内部監査は最高経営者に積極的に奉仕するものであること、最高経営者の補佐役としてのゼネラル・スタッフであること、ライン組織の執行活動から独立した立場で間接管理機能を果たすことを主張している。

(3) 平成8(1996)年の「内部監査基準(改訂)」における「[1]内部監査の意義、1. 内部監査の本質」では、次のように説明している。

「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、経営諸活動の遂行状況を、合法性と合理性の観点から公正かつ客観的な立場で検討・評価し、これに基づき特に改善を重視して助言・勧告を行う組織体内の独立的な機能である。内部監査は、組織体の独自の判断に基づいて実施される。したがって内部監査は、組織体の要請に基づき、また経営環境に適応するように、弾力的に行われることが必要である。」

つまり、内部監査は合法性と合理性の観点から公正かつ客観的な立場で検討・評価、助言・勧告を行うこと、組織体内の独立的な機能であるため、組織体にとっての独自の判断に基づき、また経営環境に適応するように、固定的なものではなく、弾力的に行われる必要があることを主張している。

(4) 平成16(2004)年「内部監査基準」改訂における「[1]内部監査の意義、内部監査の本質」では、次のように説明している。

「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客観的な立場で、経営諸活動の遂行状況を検討・評価し、これに基づいて意見を述べ、助言・勧告を行う監査業務、および特定の経営諸活動の支援を行う診断業務である。

これらの業務では、リスク・マネジメント、コントロールおよび組織体のガバナンス・プロセスの有効性について検討・評価し、この結果としての意見を述べ、その改善のための助言・勧告を行い、または支援を行うことが重視される。」

つまり、内部監査は、①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、②合法性と合理性の観点から、③公正かつ独立の立場で、④経営諸活動の遂行状況の検討・評価・助言・勧告を行う監査業務であるとともに、⑤特定の経営諸活動の支援を行う診断業務であるとしている。ここで、重要な点は、内部監査とは、①経営諸活動を検討・評価し、意見を述べ、助言・勧告を行う監査業務のみならず、②特定の経営諸活動の支援を行う診断業務をも実施することである。これらの業務では、リスク・マネジメント、コントロール、組織体のガバナンス・プロセスの有効性について検討・評価・意見表明・改善のための助言・勧告を行うとともに、積極的な支援を行うことになる。内部監査は監査といえども、監査業務と診断業務の両方を実施するため、厳密には監査業務とは区別される診断業務をも実施することになるので、いわゆる監査の概念上は矛盾を抱えているといえる。

なお、「内部監査基準」では、内部監査の対象範囲には、原則として組織体内のすべての業務活動が網羅される必要があり、また、次に掲げる事項についての監査業務または診断業務が含まれていないとされており、「リスク・マネジメント、コントロール、ガバナンス・プロセス」について、基本的な諸点を次のように説明している。

(1) リスク・マネジメントについて、内部監査部門は、重大な潜在的风险の識別と検討・評価により、またリスク・マネジメントおよびコントロール・システムの改善に貢献することで、組織体の

維持・発展に寄与しなければならないものであるとして、次の諸点が重要であるとしている。

①内部監査部門は、組織体のリスク・マネジメント・システムの有効性を評価しなければならない。
②内部監査部門は、組織体のガバナンス、業務の実施および情報システムに関連する潜在的リスクを「財務および業務上の情報の信頼性とインテグリティ・業務の有効性と効率性・資産の保全・法律、規則および契約の遵守」の視点から検討・評価しなければならない。③内部監査人は、診断業務を通じてリスク情報を得た場合には、それを組織体の重大な潜在的リスクを識別し、検討・評価するプロセスに反映させなければならない。

つまり、リスク・マネジメントの監査は、リスクが会社全体、業務、財務などに与える影響を把握し、潜在的リスクの識別・評価・対応を行い、リスク・マネジメントのシステムよりはプロセスに重点をおいて検討・評価すべきことを主張している。

(2) コントロールについて、内部監査部門は、組織体のコントロール手段の妥当性、有効性および効率性の検討・評価と、組織体内の各人に課せられた責任を遂行するための業務諸活動の合法性と合理性の検討・評価とにより、組織体が効果的なコントロール手段を維持するように貢献しなければならないものとして、次の諸点が重要であるとしている。

①内部監査活動は前記のリスク評価の結果に基づき、組織体のガバナンス、業務の実施および情報システム全般にわたるコントロール手段の妥当性と有効性を評価しなければならない。②内部監査人は、業務および実施プログラムの目標が設定され、それらが組織体全体の目標と適合している程度を確かめなければならない。③内部監査人は、業務および実施プログラムが意図したように遂行され、業績が得られているかどうかを確かめるため、設定された目標が達成されている程度について、業務および実施プログラムをレビューしなければならない。④コントロールを評価するためには適切な評価規程が必要となる。内部監査人は、経営管理者が業務目標の達成度合いを確かめるための妥当な評価規程を設定しているかどうかを確認しなければならない。⑤診断業務においては、内部監査人はその業務目標に適合したコントロール手段に配慮し、コントロールに重大な欠落がないかどうかに注意を払うべきである。⑥内部監査人は、組織体の重大な潜在的リスクを識別し、検討・評価するプロセスに、診断業務で得られたコントロール手段についての知識を用いるべきである。

つまり、コントロールの監査は、ビジネス・リスクの発生を予防するためのコントロール手段である内部統制が、整備・運用において適切に行われているかを検討・評価することを主張している。

(3) ガバナンス・プロセスについて、内部監査部門は、組織体が「倫理観と価値観の高揚、効果的な組織的業績管理とアカウンタビリティの確保、リスクとコントロールに関する情報の組織体内の適切な部署に対する有効な伝達、最高経営者・取締役会・監査役会または監査委員会・外部監査人および内部監査人の間におけるそれら活動の効果的な調整と情報の伝達」の各目的を達成するために、ガバナンス・プロセスの改善に向けた検討・評価を行い、適切な是正措置を提言しなければならないものとしている。また、内部監査部門は、組織体の倫理上の目的、倫理プログラムと倫理活動の設計、その実施と効果について評価しなければならないものとしている。

つまり、ガバナンス・プロセスの監査は、会社の存続に有効なガバナンスが適切に働いているか、ステークホルダーに対して情報提供が適切であるか、経営内の計画・執行が適切であるか、統制が制度・活動を通して適切であるかを検討・評価することを主張している。

このように、内部監査は監査業務と診断業務の両方において、リスク・マネジメントの評価では、固有リスクといわれる潜在的リスクの識別・検討・評価が十分になされているか、コントロールの評価では、コントロール手段の妥当性・有効性・効率性の検討が十分になされているか、ガバナンス・プロセスでは、会社機関が有効に機能しているか、また倫理面の設計・評価が十分になされているか

について、内部監査人が内部監査業務として実施しなければならない性格のものであるため、内部監査は総合経営評価機能を果たすものであるといえる。

ちなみに、「内部監査基準実践要綱」(平成18(2006)年6月改訂)では、「〔1〕内部監査の意義、1. 内部監査の本質」の個所で、診断業務は次のように4分類しており、業務の内容と範囲は、対象部門との合意によって決定されるとしている。

それは、①正式な診断業務(対象部門との書面による合意を前提にしたもの)、②アドバイザーとしての日常的な診断業務(常設の委員会、特設プロジェクトの委員会、業務実施上のミーティング、定期的情報交換会等の運営への支援)、③特別な診断業務(合併および買収チーム、システム移行チーム等への支援)、④緊急診断業務(災害その他の突発的事象の発生後に、復旧または業務維持管理のために組織されたチーム、または特別な要求や異例な達成期限への対応を一時的に支援するために組織されたチームへの支援)の4つがあるとしている。

つまり、注意すべき点は、内部監査がアシュアランス業務としての監査業務以外にコンサルティング業務としての診断業務をも積極的に実施するため、いわゆる内部監査人としての純粋な監査業務よりは守備範囲が広く、経営総合評価人としての経営相談助成業務という診断業務を行うことになり、内部監査が行うコンサルティング業務は、外部監査では独立性の保持の観点から厳しく禁止されている点で、内部監査と外部監査は相違する。

それゆえ、内部監査は総合経営評価の要素をもつため、組織全体に関係する会計監査、業務監査、経営監査、環境監査等にまで関与すべきであり、コンプライアンスとしての違法性・適法性問題を始め、組織・制度の適合性の評価以外に経営活動の妥当性をも当然対象とするはずのものである。内部監査がいわゆる監査業務以外にコンサルティング業務として診断業務にも関与するため、組織体のあるべき姿の経営助成を行うことになり、監査業務の検証・評価・助言にみられる保証の枠を超え、理想とする姿へと指導する総合経営評価を行うことになる。

〔7〕 内部統制と内部監査の関係

2002(平成14)年、日本の監査基準は、諸外国の内部統制概念の考え方を参考にして、「内部統制とは、企業の財務報告の信頼性を確保し、事業経営の有効性と効率性を高め、かつ事業経営に関わる法規の遵守を促すことを目的として企業内部に設けられ、運用される仕組み」であると改訂した(平成14年1月25日「監査基準の改訂について」三5「内部統制の概念について」)。内部監査は内部統制を評価する立場にあるとするものの、内部統制と内部監査の関係がそれほど明確ではなかった。

2006(平成18)年6月に金融商品取引法の成立・公布を受け、企業会計審議会・内部統制部会は、2007(平成19)年2月15日に、「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」および「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」を公表した。これは内部統制の意義や構成要素の枠組みを規定するものであり、経営者は内部統制の有効性の評価を実施し、その評価結果を「内部統制報告書」として作成し、それに対して監査人が監査し、その結果が記載される「内部統制監査報告書」の監査の手順についての判断基準となるものである。

金融商品取引法が2007(平成19)年9月30日に施行されたことに伴い、この内部統制監査制度は2008(平成20)年4月1日以後の開始事業年度から適用されることになった。

いわゆる内部統制監査基準では、「内部統制とは、基本的に、業務の有効性及び効率性、財務報告の信頼性、事業活動に関わる法令等の遵守並びに資産の保全の4つの目的が達成されているとの合理的な保証を得るために、業務に組み込まれ、組織内のすべての者によって遂行されるプロセスをいい、

統制環境、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング（監視活動）及び IT（情報技術）への対応の 6 つの基本的要素から構成される。」としている。そこでは、内部統制に関して、アメリカはダイレクト・レポーティング（direct reporting：直接報告業務）を採用しているが、日本はダイレクト・レポーティングを採用せず、連結ベースでの全社的な内部統制の評価から入るトップ・ダウン型のリスク・アプローチを活用し、財務諸表監査と内部統制監査の一体的実施と両監査報告書の一体的作成を原則として行うとしている。

ちなみに、内部統制監査基準設定において参考とされたものの一つに、1992年のアメリカの COSO（Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission「Internal Control－Integrated Framework」）があり、そこでは、内部統制は、「統制目的」として「①業務の有効性と効率性・②財務報告の信頼性・③関連法規の遵守」の 3 目的を、「統制構成要素」として「①統制環境・②リスク評価・③統制活動・④情報と伝達・⑤監視活動」の 5 要素を、「統制評価対象」として「①職能単位・②部門単位」の 2 単位を予定し、それらの立体的構図（キュービック型）として把握できるとしている。COSO の内部統制は、マネジメント・プロセスとして統合され、それ自体を多数のプロセスの集合として捉えるため、ダイナミックな内容を持つものと把握している。構成要素の監視活動には、内部統制の機能を継続的に評価する管理活動や監督活動があるが、日常的監視活動と独立的監視活動があり、内部監査が含まれるとされる。しかし、内部監査が「アシュアランス業務」から「コンサルティング業務」をも包含する現在では、監視レベルはアシュアランス業務が関係し、コンサルティング業務は直接的には関係しない。

日本の監査制度上の内部統制概念は、1992年の COSO 報告書のものと比較すると、「資産の保全」の目的を追加し、構成要素では「リスク対応」と「IT への対応」の 2 つの基本要素を追加した日本版として、内部統制の拡充が図られている。モニタリングの「内部監査部門等による独立的評価」において、「内部監査は、一般に、経営者の直属として設置された内部監査人が、業務活動の遂行に対して独立した立場から、内部統制の整備及び運用の状況を調査し、その改善事項を報告するものである。」としている。内部統制の整備・運用状況を評価する内部監査が独立的評価を果たすとともに、取締役会、監査役、監査委員会などによっても独立的評価がなされるが、実質的な独立的評価は内部監査に大きく依存することになる。それゆえ、誤解を恐れずに表現すれば、指導機能を発揮する内部監査なくしては内部統制が無機能化するといえる。

内部統制の目的は、①業務の有効性及び効率性（事業活動の目的の達成のため、業務の有効性及び効率性を高めること）、②財務報告の信頼性（財務諸表及び財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のある情報の信頼性を確保すること）、③事業活動に関わる法令等の遵守（事業活動に関わる法令その他の規範の遵守を促進すること）、④資産の保全（資産の取得、使用及び処分が正当な手続及び承認の下に行われるよう、資産の保全を図ること）の 4 つを指摘している。内部統制の目的が 4 つ取り上げられているが、これらは内部統制の目的ではなく、組織体自体の目的ではないのかとの見方があり、また資産の保全は、業務の有効性及び効率性に含まれるとする COSO の考え方以外に、財務報告の信頼性に含まれるのではないのかとの考え方もあるが、日本独自のものとして取り上げている。

なお、内部統制について、金融商品取引法以外に、会社法第362条第4項第6号（取締役会の権限等）でも規定している。その内部統制は、財務報告に限定するものではなく、事業経営全体の統制と関連する広義のものであり、法務省令で定める体制の整備として、コンプライアンス体制や社内通報制度の構築が必要であるものである。会社法施行規則第100条（業務の適正を確保するための体制）は、一般に内部統制システムといわれ、情報管理規程・文書保存期間規程等、リスク管理規程・委員会等、職務権限規程・取締役会規程等、企業行動規範等、グループ会社管理規程・子会社管理規程等、

監査役室の設置・独立性の確保・報告体制の確保・内部監査部門との連携等が必要である。取締役会が内部統制システムの決議を行い、監査役がその相当性判断を行うことを規定している。つまり、事業経営全体の内部統制の評価においては、内部監査部門との連携において機能する必要があることを指摘している。

⑧ 内部監査機能の高揚策

内部監査の機能を高めるには、①内部監査の独立性の保持、②品質保証の実施、③基幹業務以外では内部監査のアウトソーシングの有効活用、④フォローアップの徹底、が重要である。

①内部監査の独立性には、組織的地位の独立性（組織的独立性）と不偏性（精神的独立性）の二つがある。組織的独立性は、最高経営者の取締役会または代表取締役に直属する形態が望ましく、精神的独立性は、内部監査人の判断の独立性、偏見からの脱却、公平な判断が要求される。現行「内部監査基準実践要綱」（平成18年）では、精神的にも客観的である必要があり、「内部監査人が業務の結果について十分な確信を持ち、かつ重大な質的妥協を行わなで業務を遂行する精神的態度」の客観性を保持することを指摘している。経営への建設的機能を果たすために参加チームワーク・アプローチが重視される内部監査が実質的に機能するには、独立性の確保が極めて重要である。その際、内部監査人は「倫理綱要」（2000年）で規定する、①誠実性（自らの判断が信用される基礎となる。）、②客観性（専門職としての最高水準の客観性をもって行い、その心証の形成において、関連する状況のすべてについて調和ある評価を行い、自己の利害あるいはその他によって不当に影響されてはならない。）、③秘密の保持（開示への法的または専門職としての義務がないかぎり、適切な権限なしに情報を開示してはならない。）、④専門的能力（内部監査業務の実施に当たり必要な知識、技能、経験を用いる。）を保持することが重要である。

②内部監査が高度な独立性を有し、有効度の高さを保持するには、監督の強化、内部検閲にみられるピア・レビュー、外部検閲による内部監査の品質保証が必要となるはずであるが、アメリカの IIA にみられるような外部評価制度は、日本にはまだみられない。内部監査の「専門職的实施の国際基準」（2006年）の「1312—外部評価」において、「外部評価は、組織体外の適格にしてかつ独立なレビュー実施者またはレビュー・チームによって、最低でも5年に一度は実施されなければならない。内部監査部門長と取締役会は、外部評価をより頻度を高めて行う必要があるか否かを、また、さらに、レビュー実施者またはレビュー・チームの適格性と独立性（潜在するかもしれない利害関係も含む）も話し合わなければならない。そのような討議では、レビュー実施者またはレビュー・チームの経験に照らし、組織体の規模、複雑性、業種が勘案されるべきである。」としており、内部監査の品質保証の重要性を指摘しており、それが実施されない内部監査は評価が低いことになり、許されないことである。

③内部監査のアウトソーシングが可能な領域として、内部監査は企業内秘密と専門職としての識見が要求される分野であり、内部監査の人材を育成には内部監査の理論と実務を習得する時間とコストがかかるため、基幹事業以外の分野では、豊富な監査知識と実務経験をもつ外部の職業的専門家の力を借りる内部監査のアウトソーシングの形態がとられる場合がある。アウトソーシングは、外部の独立した監査人が職業的専門家としての専門知識を生かした内部評価を行い、経営者に対して忌憚のない公正な意見を述べる、外部者による内部監査機能の遂行であるが、そこには秘密保持という守秘義務が守られることは、当然に必要なことである。

④内部監査ではフォローアップ（follow up）により監査機能の強化を図ることが重要であり、内部監査報告書による改善事項の助言勧告を行ったのち、それが後日改善されているか否かの有無を確

かめる方法には、文書、実地調査、その両者併用があり、時期としては一定期間経過後または次回内部監査実施時などがあるため、徹底したフォローアップの確認は極めて重要である。

9 規範概念の検討

平成16(2004)年の「内部監査基準」(改訂)における「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客観的な立場で、経営諸活動の遂行状況を検討・評価し、これに基づいて意見を述べ、助言・勧告を行う監査業務、および特定の経営諸活動の支援を行う診断業務である。」と定義されている。

この本意を理解するには、「目的」「合法性」「合理性」「公正」「客観的」の用語の意味関係を明確にしておく必要がある。

「目的」「合法性」「合理性」の諸関係についてみれば、組織・制度面と活動面のどちらに関連するかである。合法性と合理性は組織・制度面に関係するとみると、経営活動面は効率性と有効性が関係することになる。その場合、「目的」面からは、「合法性・合理性・合目的性」は「組織・制度面」に関係し、「コスト」面からは「経済性・能率性・有効性」は「経営活動面」に関係することになるとみることができる。しかし、「合法性」「合理性」は「経営活動面」に関係するとの理解もないわけではないが、それは経営活動自体の内的な特性に関係するのではなく、経営活動を規制する意味合いが強いとみることが可能である。

全体枠から部分枠へと概念枠を絞り込むとき、「合法性→合理性→合目的性」、「経済性→能率性→有効性」の流れを辿るとみることができる。それゆえ、「合法性→合理性→合目的性」の3要件が重なる統合領域は「適合性」判断領域であり、「経済性→能率性→効果性」の3要件が重なる統合領域は「妥当性」判断領域であるとみることができるはずである。これに対し、組織・制度面においても、統合領域は「適合性」判断ではなく「妥当性」判断が相当すると考える見方もあり、「能率性」が「効率性」に、「効果性」は「有効性」とも訳され、「合法性」は組織・制度面に関係し、「合理性」は経営活動面に関係する見方もないわけではない。

目的(objective)はそのサブとして目標(goal)があるとの立場をとることができ、コストは経済性に関係するといえる。経済性は効率性の1構成要素とする見方もあるが、ここではコストと能率性はレベルが相違する立場をとっている。

公正かつ客観的な立場についてみれば、「公正(fair)」概念はレベルを合わせた競争を意識するため、許容範囲が狭められるものの、文化、風土が異なると、国や組織において相違がみられるので、形式的にも実質的にも偏らない中立性が必要である。「客観的」は「主観的」に対立する概念であり、関係者から内部監査行為を納得してもらうためには説得力ある不偏性が必要である。内部監査では「公正かつ客観的な立場」は、独立性概念でいうところの組織上の独立性(外観的独立性)と精神的独立性(公正不偏性)に帰着することになる。独立性は倫理とも密接な関係にあり、内部監査人は内部監査の「倫理綱要」(2000年)を遵守しなければならない。

内部監査で取り上げられる効率性監査と公正性監査について²⁰、両者の調和の必要性の観点からみれば、内部監査が常に新しい経営環境に対処するには、「公正性」と「効率性」の実質的判断が要求されることに注意する必要がある。それは経営目的が社会経済的にみて、公正性に内包される効率性を志向する必要があるからである。「能率性」の拡充概念の性格をもつ「効率性」とアンフェアを拒

20 拙著『スタンダード監査論(新版第2版)』中央経済社、平成18年、263～264頁。

絶する「公正性」の概念は、公正性志向の中に効率性志向をいかに組み込み、調和させるかが重要であり、そこでは「適合性」と「妥当性」の統合判断を意識した評価機能を果たす内部監査の積極的関与が要求されるのである。

このように、内部監査において、「目的・目標」、「合法性・合理性・合目的性」、「経済性・能率性・効果性」、「適合性・妥当性」、「効率性・公正性」の各用語が、企業経営の目的行動体系志向のもとにおいて、企業経営の制度面・システム面で使用されるべきものなのか、活動面・プロセス面で使用されるものなのかを明確にしておくことが、内部監査機能の深度ある理解には必要なことである。

10 むすびに代えて

内部監査はコーポレート・ガバナンスにおける企業監視機構の健全性を追求し、アシュアランス業務とコンサルティング業務を担当し、そこではリスク・マネジメント、コントロール、ガバナンス・プロセスの検討・評価を行う有用な経営管理手段であるとされ、平成20年4月1日から内部統制報告書の作成とその監査が日本で制度上実現するため、独立的評価機能を果たす内部監査が、必要不可欠な手段として極めて高く期待されている。

内部監査はトップ・マネジメントの積極的支持のもと高度な独立性を保持し、公正性監査の中に効率性監査を調和させ、指導性を発揮する第三者評価機能を高めていくことが重要である。そのような内部監査が、アシュアランス業務を果たす「問題発見型」の内部監査とコンサルティング業務を果たす「問題解決型」の内部監査として、また経営監視機能を果たす内部監査と経営診断機能を果たす内部診断を包括する内部評価として、いわば「総合経営評価」を果たす機能的役割を重視する必要がある。

内部監査が監査業務以外に診断業務を行うことの強調は、いまや内部監査人が監査担当者以外に、内部経営コンサルタント、組織内利害関係調整者、最適企業価値実現促進者などの役割を果たすとともに、経営システム・プロセスの評価者の立場からビジネス・パートナーとしての役割が期待されているはずであるため、内部監査は機能的観点から内部総合評価論として位置づける必要があるといえる。