

Internal Auditing

内部監査 No.7

公益財団法人日本内部監査研究所

Public Interest Incorporated Foundation
Japan Internal Audit Research Foundation

<https://jiarf.org/>

目次

第4回内部監査学術研究発表大会[※] 3

● 第2部 研究助成対象者報告—論文—

「内部統制の不備の開示に関する実証研究の展開」..... 5

上野 学（金沢学院大学経済学部経営学科 准教授）

「内部統制報告書の自動取得および有効でないと評価されたものの自動判別プログラムの開発—不正発生企業における監査報酬の分析のための足掛かりとして—」..... 15

長畑 周史（横浜市立大学 国際商学部 准教授）

小泉 和之（順天堂大学 健康データサイエンス学部 准教授）

根本 大地（横浜市立大学大学院 国際マネジメント研究科 共同研究員）

飯塚 大智

「公益通報者保護制度の役割と今後の展望」..... 23

日野 勝吾（淑徳大学 副学長／淑徳大学 高等教育研究開発センター長／

淑徳大学コミュニティ政策学部コミュニティ政策学科 教授）

論文

「内部監査の能力が利害関係者の評価に与える影響」..... 41

梁 晟宇（立命館アジア太平洋大学国際経営学部 准教授）

2024年度「研究助成」助成金給付対象案件 審査結果..... 69

「2021年度研究助成」研究結果（概要）報告..... 70

※ 第1部 懸賞論文授賞式及び懸賞論文受賞者報告 吉崎 敏樹「第2ラインと内部監査の協調と協働～現在において加重すべき具体的な内部監査活動の考察～」につきましては、報告と同内容の受賞論文を『内部監査 No. 6』に掲載しております。

公益財団法人日本内部監査研究所

第4回 内部監査学術研究発表大会

後援：一般社団法人日本内部監査協会

オンデマンド配信

2024年3月27日（水）～4月24日（水）

当研究所では、内部監査に関する学術研究の推進を目的とした事業の一環として、一般社団法人日本内部監査協会が2008年以来実施してきた研究助成制度を2021年度から引き継いで実施しております。また2021年度から新たに懸賞論文制度を実施しております。

両制度の対象者の皆様から研究成果を発表いただく大会として、このたび「第4回内部監査学術研究発表大会」を開催いたしました。

本大会のうち、第2部 研究助成対象者報告内容についてご執筆いただいた論文を掲載いたします。第1部の内容については、前号『内部監査 No. 6』をご参照ください。

大会プログラム（敬称略）

オンデマンド配信

2024年3月27日（水）～4月24日（水）

開会挨拶

公益財団法人日本内部監査研究所 所長
辻 正雄

第1部 懸賞論文授賞式及び懸賞論文受賞者報告

第2ラインと内部監査の協調と協働～現在において加重すべき具体的な内部監査活動の考察～
吉崎 敏樹（株式会社IHI 内部監査部フェロー）

第2部 研究助成対象者報告

報告1. 内部統制の問題開示に関する実証研究の展開
上野 学（金沢学院大学経済学部経営学科 講師）

報告2. 内部統制報告書の自動取得および有効でないと評価されたものの自動判別プログラムの開発
—不正発生企業における監査報酬の分析のための足掛かりとして
長畑 周史（横浜市立大学国際商学部 准教授）
小泉 和之（順天堂大学健康データサイエンス学部 准教授）
根本 大地（横浜市立大学大学院データサイエンス研究科 博士前期課程）

報告3. 公益通報者保護制度を通じた不正・違法行為に係る情報収集と内部監査の役割
日野 勝吾（淑徳大学コミュニティ政策学部コミュニティ政策学科長 教授）

※所属先・役職名は大会開催現在です。

内部統制の不備の開示に関する実証研究の展開

上野 学

金沢学院大学経済学部経営学科 准教授

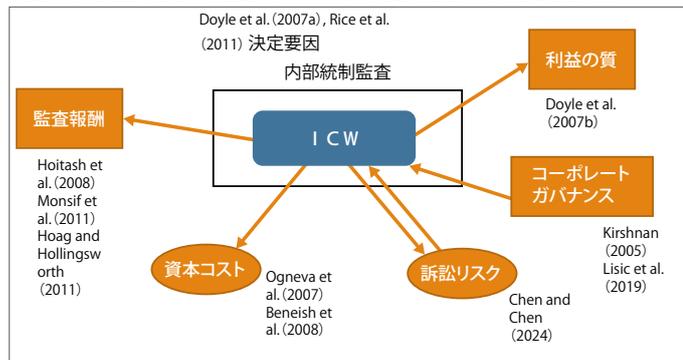
1. 目的

エンロン、ワールドコムなどの不正事案を受け、米国企業改革法、Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002（いわゆる Sarbanes Oxley Act of 2002: SOX法）が2002年に施行された。Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission: COSO（1992）のフレームワークをもとに財務報告に係る内部統制報告の制度が構築された。

まず、the American Institute of Certified Public Accountants: AICPA、米国公認会計士協会の内部会計統制特別委員会（ミナハン委員会）が1977年に制定された Foreign Corrupt Practices Act（海外不正支払防止法）を強く意識し、「統制環境」という概念が示された（鳥羽（2007））。ここでは主題から外れるため詳細は省くが、その後に様々な議論を経て、COSO（1992）が示された。COSO（1992）は内部統制のフレームワークを示すことを目的とする。具体的には財務報告の信頼性、業務の効率性、関連法令の遵守の3つの目的のもとに、統制

環境、リスク評価、統制活動、情報と伝達、モニタリングといった6つの構成要素から成るとした（鳥羽（2007））。これらを取り入れ、2002年にSOX法は制定された。特にインパクトが大きかったのは、302条（経営者による財務報告に係る内部統制に関する宣誓）及び後になって施行された404条（会計監査人による財務報告に係る内部統制に関する監査証明）である。302条、404条ともに、虚偽の宣誓・監査証明をした場合は刑事罰が科される。本稿では、特に302条、404条の比較が行われた初期の先行研究等について扱い、公認会計士による内部統制監査（報告）が様々な周辺の監査関連変数（監査報酬、株価、資本コスト、訴訟の有無、利益の質、コーポレートガバナンス）

（図1）実証研究の概要（ICWは内部統制の不備を指す。）



に影響を与えていることを明確にする。図1のよう
に表される。

2. 内部統制の不備にかかる研究の展開

開示がなされる内部統制の不備では、不備の
程度が軽い順に、Significant Deficiency（直訳を
すると「重要な不備」、以下、SDと略す。）と
Material Weakness（直訳をすると「重大な不備」、
以下、MWと略す。）に分けることができる。MW
は年次または四半期財務諸表上での重要な虚偽
の表示が防止または発見されない可能性がほとん
ど無いとは言い切れない結論につながる、重要な
問題、あるいは複数の重要な問題の組み合わせ
を言う（PCAOB Auditing Standards 2 para 10）。
MWの米国の事例はわが国の事例に比べ多いと言
える（Yazawa, 2015）。

近年のわが国におけるMW関連研究と本稿が扱
うMW関連研究は峻別される必要があると考えら
れる。わが国では不正会計の発生後、その不正の
及ぶ範囲まで遡ってMWの訂正開示を行っている
例が多く見受けられる。さらにわが国のMW事例
は米国のそれと比して非常に少ない。わが国制度
と本稿のレビュー対象となる米国のサンプル、そ
のもととなる制度は大きく性格の違うものと考え
られる。しかしながら、米国での実証研究は、ダ
イレクトレポートの採用などわが国では未
実施の内部統制監査の状況を観察でき、監査報酬
や資本コスト、利益の質、コーポレートガバナン
ス、訴訟などわが国でいまだに実証研究を行う余
地のある分野について多く研究がなされている。
したがって、本稿にてそれらを概観することは一
定の意義がある。

以上を踏まえた上で、MW（もしくは「内部
統制の不備」）¹に関する研究として、(1) MW
の決定要因分析、(2) 監査報酬研究、(3) 株価、
資本コストに関する研究、(4) 訴訟に関する研究、

(5) 利益の質に関する研究、(6) コーポレート
ガバナンスに関する研究、を挙げ、展開を追うこ
ととする。

3. MWの決定要因分析

Ge and McVay（2005）は主に予備的な統計解
析で、MW開示企業について検討を行った。MW
開示企業は会計コントロールの資源へのコミット
メントが脆弱であり、不十分な収益認識の基準、
職務分掌の不備、時期ごとの会計報告や会計方針
の不備、不適切な会計処理が見受けられたとして
いる。また、この研究ではMoody'sの作成した
MWの分類が使用された。分類は二つに分かれ、
一つは勘定特定型MWであり、もう一つは全社型
MWである。特に、勘定特定型のMWでは、売上
債権と棚卸資産の計上に不備がみられたとのこ
とである。2002年8月から2004年11月までに
公表された報告書に基づき、MWを開示した261
企業について分析を行った。一企業につき複数の
MWを開示する企業もあったため、493の事例を
得た。MWのタイプでサンプルを分割し、特に勘
定特定型MWについては売掛債権・仕入債務・棚
卸資産がMW開示の大きな要因となっていること
を突き止めた。経営者からのMW開示は、

1. トレーニングの欠如
2. 期ごとの報告プロセス、会計方針の不備
3. 不十分な収益認識方針
4. 職務分掌の欠如
5. 不十分な会計上の突合

に帰するとした。

これらの上で、GeとMcVayはMWの簡易的な
決定要因分析を行った。2005年にワーキングペー
パーであったDoyle et al.(2007a)を参照しており、
セグメント数、外貨建取引、企業年齢、簿価純資
産、株式時価総額、ROA、営業キャッシュフロー、
大規模監査事務所であるか否か、を変数として導

入している。MW開示企業はより複雑な事業を行い、より規模が小さく、減益傾向にあるとした。また、MWの開示は大規模監査事務所の方がより多く開示するとしている。この研究はこの後のさらなる実証研究の可能性を示唆している。

MWの決定要因を論じた嚆矢となる研究はDoyle et al. (2007a) となる。MW開示企業は以下のような特徴があるとDoyleらは論じた。

1. 資産規模が小さい。
2. 減益傾向である。
3. 事業が複雑である。
4. 成長が早い。
5. リストラクチャリングの中にある。

MWを開示する際の重要性の閾値 (threshold) は404条施行により公認会計士監査が導入されたことで大きく変わったことを示した。2002年8月から2005年11月までのMW開示サンプル645企業年、コントロール変数として2,943企業年を用いた。公認会計士監査が入ることで、今までMW開示がなかった企業でも公認会計士がリスクを認知するとMWを開示する傾向があるとしている。Doyleらは重回帰分析を行い、資産規模、企業年齢、累積損失、倒産リスク、特別目的会社数、セグメント数、海外取引ダミー、取得価値、急激な売上高成長、リストラクチャリング、ガバナンススコアのうち、ガバナンススコアを除いてすべて有意な結果(符号も予期したものと一致)を析出した。全社型MWの企業はより事業規模が小さく、企業年齢が若く、財務的により弱いことが明らかになった。それに対し勘定特定型MWについては、より事業が複雑ではなく、成長も急激ではない。一方、両グループで、リストラクチャリングの変化の度合い、ガバナンスの質について違いを見出すことはできなかった。勘定特定型のMWはより事業規模が大きく、企業年齢も高く、財務的により強い、より多様で複雑な組織となっている。また、内部的にあるいは買収によって大き

く成長している。その後、MWの決定要因分析はDoyleらの試みをもとに行われ、MWのサンプルが一定水準で推移していた米国では特にその結果が問題視されることはなかった。

そのような中、数年の後、Rice and Weber(2012)は、MW開示と似たような企業を比べることで、より明確にMW開示が行われた要因を見ようとした。2004年11月から2009年までの488企業年を用いた。似たような企業として修正再表示を行った企業に着眼している。以前に修正再表示があったかどうか、302条下かどうか、事業規模、損失、外部資金調達増分の増分、大規模監査事務所かどうか、監査報酬、非監査報酬、監査人交代、経営者交代、404条適用から何年たったかを決定要因と予想した。結果として、以前に修正再表示があったか、302条下であること、損失、監査報酬の多寡、監査人交代、経営者交代はMW開示の要因となるとした。事業規模、外部資金調達増分、大規模監査事務所かどうか、非監査報酬、404条の設置から何年たったかの年数はMW不開示をもたらすとした。すなわち経営者宣誓のみ、業績の悪化、監査コストが高い、もしくは監査人や経営者が頻繁に交代することはMW開示を引き起こす、とした。その上で、事業規模が大きいこと、外部資金調達をしっかりと行っている、大規模監査事務所の監査を受けている、非監査報酬を支払っている、404条の設置から年数がたっている(公認会計士監査を受けている)ことは、MWの開示の可能性を低くする、とした。

4. 監査報酬研究

Hoitash et al. (2008) は、監査報酬と内部統制の不備開示に関連があるのかを見ている。2004年11月から2005年10月までの2,501企業年を用いた。内部統制の不備の開示は監査報酬と正の関係性があった。MWは監査報酬と正の関係性が

あったのに対しSDは有意な関係性が認められなかった。さらにHoitashらは、先行研究に倣い、全社型MWと勘定特定型MWの比較をした。全社型MWと勘定特定型MWの比較を行ったが、どちらも監査報酬との間に関係性があった。勘定特定型MWの方が、監査報酬に与える影響は少ない、全社型MWの方が、より大きな影響を与える、と結論付けた。Bad newsも含め、すべてを開示しなかった企業の方がより高い水準の監査報酬を支払っている。同時に広範な問題に対するリスクを監査人が認識している企業、人的資本管理に問題のある企業は高い報酬を監査人に対し支払っていることを明らかにした。同時にHoitashらはSOX法404条下でより高い監査報酬が内部統制の不備があった企業によって支払われていることを示した。

MWと監査報酬の間にはリスク調整行動(risk adjustment activity)があるとされた。404条施行(2004年)以降、リスクが監査報酬に織り込まれることは示された。2010年以降には徐々に異時点間の監査報酬の監査報酬とMWの関係性や、特に連続してMWを開示した際の監査報酬の水準についての研究が行われるようになった。

Munsif et al. (2011)は、監査報酬と内部統制の不備開示からの回復の関連性を検証した。404条下、4年間のサンプル期間内で、

- ① 1度のみMWを開示した企業
- ② 2度いずれかの年度でMWを開示した企業
- ③ 3度いずれかの年度でMWを開示した企業
- ④ 4年連続でMWを開示した企業
- ⑤ 全くMWを開示しなかった企業

に分類して監査報酬を観察した。サンプルは1,610企業年であり、2004年11月の404条施行から4年間のサンプルを採っている。リサーチクエッションとして、監査報酬はMWからの回復を経ても持続的に高い水準となるのか、を検証した。重回帰分析の結果、MWは監査報酬とすべて

他と比べて高い監査報酬をもたらす、とした。このことは開示が連続する場合も、途切れた場合も関係がない。MW開示から回復しても、なお、他に比してMWから回復した企業の監査報酬は高い。しかし、その水準はMWから回復し、時を経るにつれ低くなっていることが分かった。このことは継続的な内部統制監査が、徐々に企業の持つ統制上のリスクを減じていることを示している。

Hoag and Hollingsworth (2011)は異時点間のMWの開示による監査報酬の変化を観察しようと試みている。Raghunandan and Rama (2006)、Krishnan et al. (2008)を踏襲し、MW開示と監査報酬は有意な正の関係性を持つことを前提とし、連続開示や、一定の枠内で何回かMWの開示を行っている企業を観察した。HoagとHollingsworthは2004年から2007年までのSOX法404条適用となった企業について観察を行った。彼らの研究で特徴的なのは、監査報酬の変化額にも着眼し、その趨勢を観察していることである。さらにMW開示からの回復(remediation)に関心を寄せ、MW開示からの回復は監査報酬の水準を低くするのではないかと、との大方の見方を覆した点で貢献が大きい。彼らは監査報酬の水準(又は変化額)が、連続してMWを開示している又はMWから回復をした企業とクリーンオピニオンを得ている企業でいかに異なるのかを明確にしている。サンプルとして監査報酬の水準監査額の分析で13,788企業年、変化額の分析で13,670企業年を得た。最初のMW開示の際は2004年から2006年までで38%他に比して高い監査報酬が支払われ、2007年には16%と下降するものの、いずれも有意な結果を得た。2005年から2007年までMW開示から1期間で回復した企業についても他に比して高い監査報酬が支払われているとの結果を得ている。連続してMW開示を行っている企業は約10%もの高い監査報酬を支払っていることが明らかになった。変化額の分析では24%

の監査報酬の増額が、MWの開示によってもたらされたとのことである。MW開示からの回復をした企業は監査報酬が減額しているという結果を得ている。連続してMWを開示した企業の監査報酬との関係性は非有意である部分もあるが、年度ごとに分けて回帰分析を行って、正で有意な関係性が示されている部分もある。連続でないマルチプルなMW開示に関しては正で有意な関係性がみられる（しかし、すべての分析において有意ではない）。全体を通して Hoag と Hollingsworth は MWの開示は高い水準の監査報酬をもたらすとし、その水準額はクリーンオピニオンを開示した企業と比べ、MW開示からの回復の場合でも高いが、変化額で見ると下降している。しかし、下降は必ずしも回復したその期に起こるものではない、とした。より深刻なMWの開示に対し、監査事務所は応分の報酬を要求することが示された。

5. 株価、資本コストに関する研究

Ogneva et al. (2007) は有効な内部統制は会計上のリスクを減じ、本質的に会計の質を向上させる、その上で、改善された会計の質は資本コストを減じる、とした。彼らは会計情報の質と資本コストの理論的關係を探求し、最終的に内部統制の不備が間接的に資本コストと関係しているメカニズムについて仮説を設定した。2004年11月から2006年1月までの2,515企業の404条の適用企業のデータを用いた。Ge and McVey (2005)、Doyle et al. (2007a)、Ashbaugh-Skaife et al. (2008) で用いられたMWの決定要因を用いて、分析を行った。内部統制の不備開示は、Value Line Investment Survey の資本コスト指標以外と有意な関連性はなかった。単変量分析では一定の結果を得ていたが、多変量分析では、上記のような限定的な結果を得ることとなった。Ogneva らは内部統制の不備と直接的な関係性は

株価、資本コストにはないとした。

MWが株価や資本コストにいかなる影響を与えうるかを明らかにしようと試みた研究のうち、SOX法302条と404条の比較を試みたのが Beneish et al. (2008) である。302条をもとにMWの開示を行った330企業年、404条をもとにMW開示を行った383企業年をもとに分析を行った。SOX法302条によるMWは株価に一定の負の影響をもたらすが、SOX法404条によるMWは株価に影響を与えないこと、むしろ302条によるMWの影響を弱めているとの証拠を示した。同時にMWを開示するほど、資本コストは高い、こちらについても上記と同様、SOX法404条下の方が、資本コストへの影響は弱められている。SOX法404条の運用はより豊富な情報の中からなされたため、市場の反応はいま一つのものとなった。言い換えれば、公認会計士監査は、株式市場の安定に寄与しており、内部統制監査を行うことは、それがなかった状況(302条下)より株価を動かすことがなく、情報の不確実性を減じていると言えるとした。具体的には、MWを開示した被監査会社の株価の変化率は302条下で-4.22%、404条下で-1.10%となった。Beneishらは三つの重要な研究のストリームへ貢献するとした。第一に、情報の不確実性の証券価格への効果、第二に監査人の検査の報告の信頼性への効果、第三にSOX法の資本市場への効果である。

6. 訴訟に関する研究

Chen and Chen (2024) は訴訟とMWの関係性を析出した。監査人の訴訟リスクは重要な虚偽表示と関係性がある可能性が高く、同時に内部統制の不備が修正再表示時に開示される可能性が高いことから、修正再表示企業をサンプルとして選択した。SOX法早期適用企業ではなく、内部統制監査を強制されていない大規模企業に限定した。

2004年から2014年までの1,361修正再表示サンプルを用いた。開示にかかる問題意識としては内部統制監査と財務諸表監査が統合された形で行われる中で、内部統制監査の質を要因として、財務諸表監査の結果から（投資家から）監査人は訴訟を起こされる恐れはあるか、との点にあった。(1) 監査人のタイムリーな内部統制上の不備の開示が財務諸表監査の失敗により訴訟を起こされるリスクに対し、増幅させるような効果をもたらす、(2) 事前に株主の訴訟リスクにさらされている監査人が訴訟の動きを察知し、タイムリーに内部統制上の不備を開示する、との二段階の動きを予期した。実証分析の第一段階として、被監査会社が訴訟を起こされる確率を計算した。訴訟が起きたか否かを示す被説明変数を設定し、説明変数にその決定要因を置く、ロジスティック回帰分析を行って、予測値を訴訟確率として抽出した。訴訟確率を三分位に分け、第一分位にあるサンプルを訴訟確率が高いとし、第二分位にあるサンプルを訴訟確率が中位のものとした。高位の訴訟確率、中位の訴訟確率をダミー変数化して、説明変数に置き、タイムリーな内部統制の不備開示を被説明変数に置いた。高位の訴訟確率はタイムリーな内部統制の不備開示（つまりは訴訟と同時に内部統制の不備開示を行う）と正の有意な関係性があることが分かった。さらにChenらは、重要な虚偽表示を行った後に内部統制上の不備を開示した方が訴訟を提起される可能性は低い、または事前に訴訟リスクが高い被監査会社は内部統制の不備の開示を行う可能性が高いと予期し、分析を行った。修正再表示企業を分析対象とした。分析の結果、修正再表示企業のうち、内部統制の不備を即時に開示している企業群は、開示していない企業に比して訴訟が行われる傾向が低いことが分かった。結果として、かねてから高程度に訴訟リスクがあることは内部統制の不備の開示を行う可能性が高いことが示された。

7. 監査（利益）の質に関する研究

Doyle et al. (2007b) は、裁量的会計発生高とMW開示についてSOX法404条の草創期に実証的にその関係性を明らかにした論文である。弱い内部統制は、(1) 意図的な利益調整を防げず、(2) 非意図的な会計発生高の誤謬を防げない、とした。MWを開示した企業とそうでない企業を用いて、監査（利益）の質が高いのはどちらかを見た。2002年から2005年の645企業年をMW開示企業として用いた。これに対し、2003年のコントロールサンプルとして2,943企業年を用いた。全社型MWと勘定特定型MWによる違いを観察し、全社型MWはより低い監査（利益）の質と関係性を持つとした。勘定特定型MWについては、関係性は認められないとした。全社型MWに302条下では監査（利益）の質の変数とMWは非常に強い関係性があった。それに対して404条下では比較的弱くなっている。すなわち、公認会計士監査を受けることにより、MWを付ける基準がより厳しくなり、以前より多くの被監査会社がMWの開示を求められるようになった、としている。

Ashbaugh-Skaife et al. (2008) は会計発生高と内部統制の不備の関連性をDoyleらとは異なる視座で論じた。概念として、会計発生高の質は(1) 会社が内部統制の不備の開示を行うか、(2) ビジネスの土台、経営上の特性、(3) 内部統制への投資、(4) GAAPの会計選択、(5) 会計的保守主義、を決定要因とする、としている。2003年から2005年までの内部統制の不備サンプル1,281企業年、コントロールサンプル6,497企業年を用い、分析を行った。裁量的会計発生高（以下、AQM変数と略す。）²の絶対値、会計発生高を営業関連に絞ったAQM変数の絶対値、その会計発生高の平均からの乖離を測った変数を作成し、それらを被説明変数に導入して回帰分析を行っている。AQM変数の符号を含めない分析では内部統

制の不備とAQM変数は正で有意な関係性が示された。AQM変数の正の値のみでの分析、負の値のみでの分析、それぞれに正で有意な関係、負で有意な関係性が示された。同時にAshbaughらは、異時点間の分析も行っており、連続してのMW(この部分では、AshbaughらはMWと記述している)を開示、もしくは回復したサンプルを特定し、ダミー変数で分析に導入している。連続開示は正で有意な関係を示し、開示からの回復は負で有意な関係性を示している。同様に、正のAQM変数、負のAQM変数ともに、予測した通りの結果を得ている。会計発生高の平均からの乖離を測った変数に関しても一貫して有意な結果を得た。

8. コーポレートガバナンスに関する研究

Krishnan (2005) は監査委員会の質と内部統制の質の関係性を析出している。監査委員会の役割の一つは内部統制をモニターすることである。独立した監査委員会、専門性の高い監査委員会を擁する被監査会社は内部統制の不備開示を行う可能性が低い、とした。

SOX法に始まる諸政策は、監査委員会の独立性や専門性を担保することを求めており、その政策の妥当性を本研究は示している、とした。KrishnanはSOX法ではなく、Form 8Kに記載された監査人交代時の内部統制評価指標(内部統制の不備記載)を使用して、内部統制の不備と監査委員会の質の関係性を見た。1994年から2000年までのForm 8Kで内部統制の不備を指摘された128企業年、コントロールサンプルとして、ランダムに監査人交代企業を三つのクライテリアを基準にサンプルを収集した。(1) 産業分類が同じもの、(2) 上場市場が同じもの、(3) 何かしらの公表、不同意がないこと、をもとに同数の128企業年サンプルを抽出した。監査委員会の独立性の高さ、監査委員会の専門家の数とともに内

部統制の不備開示と負の有意な関係性があるとした。最高財務責任者(CFO)の経験と、以前、GAAP違反で修正再表示を行った企業は、それぞれ、負の有意な関係性、正の有意な関係性を内部統制の不備開示と持つとした。

Lisic et al. (2019) は、内部統制の不備開示と監査委員会の専門性との関係性、内部統制の不備開示による監査人の解雇(dismissal)との関係性を析出した。内部統制の不備が存在するか存在可能性が高い被監査会社で、内部統制監査における不適正意見は、監査委員会の専門性と関係性があるのか(H1³)、また、内部統制監査での不適正意見に相当する事案に続けて、監査人の解雇が起きる場合、監査委員会の専門性と関係性があるのか(H2)、を検証した。MWを被説明変数に置き、監査委員会の専門性を表す変数を説明変数に導入し、Rice and Weber (2012) に倣って説明変数を設定している。2004年11月15日から2013年の5月31日までのサンプルを使用した。仮説ごとにサンプルを分けている。H2に関しては12,002企業年、H1に関してはSample Aとして1,611企業年、Sample B (Item 4.02のノンリライアンスの修正再表示を行っている企業年)として847企業年を用いた。H1の結果として、監査委員会の専門性が高いと、監査人は内部統制の不備を見つけ出す蓋然性が高くなるとした。H2として、監査人の解雇を被説明変数に置いた分析では、内部統制の不備記載が有意な正の関係を示し、監査委員会の専門性と内部統制の不備の交差項は負で有意な関係性を示した。このことは、監査委員会がより専門的であると、内部統制監査で不適正意見が出て、それを抑える方向に向くことを示す。

9. 結論

内部統制の不備が何で決まっているのか、を探索する試みは大方予測通りの実証結果を得た。企業の

財務情報、リストラクチャリングの状況、監査報酬等、決定要因を明確に示している。これらの研究に、新たな概念を加えることで、研究の発展が図られてきた。コーポレートガバナンス、訴訟リスクは内部統制の問題開示に影響を与えている、もしくは、監査報酬や監査（利益）の質、資本コストが内部統制の不備開示によって影響を受ける。

上記のような研究は、「内部統制の不備の決定要因追加研究」と、「内部統制の不備との関連性探索研究」に分けられると本稿では考える。

内部統制の不備の決定要因追加研究としては Ge and McVay (2005) から始まる Doyle et al. (2007a)、Rice and Weber (2012) の内部統制の不備の決定要因分析がまず挙げられる。その上で、訴訟について探求した Chen and Chen (2024) も同様の形式の研究と言えるであろう。コーポレートガバナンスについて扱った Krishnan (2005)、Lisic et al. (2019) も同様にこの分類に属する。

内部統制の不備との関連性探索研究としては利益の質の研究、Doyle et al. (2007b)、Ashbaugh-Skaife et al. (2008) は利益の質の変数を被説明変数としていることからこの分類となる。資本コスト等について扱った Ogneva et al. (2005)、Beneish et al. (2008)、また、Hoitash et al. (2008) に続く監査報酬研究は典型的なこの分類に属する研究である。さらに Chen and Chen (2024) はこの分類にも属する。

上記両研究の違いは、被説明変数に内部統制の不備を表す変数を置くか、説明変数におくか、の違いと言える。研究者の視点として、内部統制の決定過程に関心があるか、目的変数の決定過程に内部統制の不備が含まれるか、どちらかの視点に分けられると言えよう。内部統制の不備がいかんして形成されるか、との研究はその不備をいかに生み出すに至ったかを探求している。実務において不備を一掃したいと試みている経営者、会計監

査人に対する提言を示しているのである。

同時に、監査報酬決定や利益の質の決定過程に内部統制の不備が関連しているかを明確に析出することで、監査に関連する諸指標の一つに内部統制の不備が示される。そのことは学術的に抽象化された結果ではあるが、あるべき監査報酬や利益の質に近づけるよう努める経営者、会計監査人の一つの示唆を与える。

本稿では米国の研究のみを取り上げたが、わが国に関しては、米国に比較し、MWの開示数は低水準である。このことはより強力に公認会計士監査が行われており、結果として今後、多くの発見事項がもたらされる可能性が高い。本稿は比較的初期の内部統制の不備の開示の研究について扱ったが、どの研究も全く内部統制の不備を無視してはならないとの点は通底するものがある。今後わが国実務において内部統制について論じる際の一つのメルクマールを本稿は示す。

注

¹ 本稿では、MW、SDの開示をまとめて表す場合、もしくはは先行研究が明示的にMWのみを表さない場合、「内部統制の不備」とする。

² この表記は Ashbaugh らのものとは異なるが、説明の便宜上、このようにしている。

³ H 1 : 仮説 1、H 2 : 仮説 2 に対応する。Lisic et al. (2019) では帰無仮説の形で書かれている。

【参考文献】

- Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. W., Kinney Jr, W. R., & LaFond, R. (2008) . The effect of SOX internal control deficiencies and their remediation on accrual quality. *The Accounting Review*, 83(1), 217-250.
- Beneish, M. D., Billings, M. B., & Hodder, L. D. (2008) . Internal control weaknesses and information uncertainty. *The Accounting Review*, 83(3), 665-703.
- Chen, Kevin C. W. & Chen, Szu-fan (2024) . Disclosure

- of internal control weaknesses and auditors' litigation risk. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 43(1), 51-71
- Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission: C O S O (1992) Internal control-integrated framework (トレッドウェイ委員会組織委員会編 鳥羽至英, 八田進二, 高田敏文 共訳. (1996) . 内部統制の統合的枠組み ツール編・理論編, 白桃書房.)
- Doyle, J., Ge, W., & McVay, S. (2007a) . Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 44(1-2), 193-223.
- Doyle, J., Ge, W., & McVay, S. (2007b) . Accruals quality and internal control over financial reporting. *The Accounting Review*, 82(5), 1141-1170.
- Ge, W., & McVay, S. (2005) . The disclosure of material weaknesses in internal control after the Sarbanes - Oxley Act. *Accounting Horizons*, 19(3), 137-158.
- Hoag, M. L., & Hollingsworth, C. W. (2011) . An intertemporal analysis of audit fees and Section 404 material weaknesses. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 173-200.
- Hoitash, R., Hoitash, U., & Bedard, J. C. (2008) . Internal control quality and audit pricing under the Sarbanes - Oxley Act. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(1), 105-126.
- Krishnan, J. (2005) . Audit committee quality and internal control: An empirical analysis. *The Accounting Review*, 80(2), 649-675.
- Krishnan, J., Rama, D., & Zhang, Y. (2008) . Costs to comply with SOX Section 404. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(1), 169-186.
- Lisic, L. L., Myers, L. A., Seidel, T. A., & Zhou, J. (2019). Does audit committee accounting expertise help to promote audit quality? Evidence from auditor reporting of internal control weaknesses. *Contemporary Accounting Research*, 36(4), 2521-2553.
- Munsif, V., Raghunandan, K., Rama, D. V., & Singhvi, M. (2011) . Audit fees after remediation of internal control weaknesses. *Accounting Horizons*, 25(1), 87-105.
- Ogneva, M., Subramanyam, K. R., & Raghunandan, K. (2007). Internal control weakness and cost of equity: Evidence from SOX Section 404 disclosures. *The Accounting Review*, 82(5), 1255-1297.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2004) . *An Audit of Internal Control over Financial Reporting Performed in Conjunction with An Audit of Financial Statements*, PCAOB Release No. 2004-001 March 9, 2004 Washington, D.C.: PCAOB
- Raghunandan, K., & Rama, D. V. (2006) . SOX Section 404 material weakness disclosures and audit fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 25(1), 99-114.
- Rice, S. C., & Weber, D. P. (2012) . How effective is internal control reporting under SOX 404? Determinants of the(non -)disclosure of existing material weaknesses. *Journal of Accounting Research*, 50(3), 811-843.
- Yazawa, K. (2015) . The incentive factors for the(non -) disclosure of material weakness in internal control over financial reporting: Evidence from J - SOX mandated audits. *International Journal of Auditing*, 19(2), 103-116.
- 鳥羽至英 (2007) 内部統制の理論と制度: 執行・監督・監査の視点から, 国元書房

本研究は公益財団法人日本内部監査研究所 2023 年度研究
助成の研究成果である。

上野 学 (うえの がく)

金沢学院大学経済学部経営学科 准教授



東北大学大学院経済学研究科博士後期課程修了、博士（経営学）〔東北大学〕、東北大学会計大学院特任助教、助手、日本公認会計士協会事務局スタッフを経て2020年4月より金沢学院大学経済学部経営学科講師。2024年4月より同准教授。新潟県出身、専門は監査論。

内部統制報告書の自動取得および有効でないと 評価されたものの自動判別プログラムの開発 —不正発生企業における監査報酬の分析のための足掛かりとして—

長畑 周史

横浜市立大学 国際商学部 准教授

小泉 和之

順天堂大学 健康データサイエンス学部 准教授

根本 大地

横浜市立大学大学院 国際マネジメント研究科 共同研究員

飯塚 大智

1. 本稿の主題と目的

本稿では、内部統制報告書で有効でないと評価された企業を判別するプログラムの開発と利用方法について紹介することを主題とする。

本プログラムは、内部統制報告書を公衆縦覧に供されている直近5年以内のものはEDINETから自動取得し、それ以前のものについては利用権を有する方がeolより入手したデータを読み込ませることで、これまで各研究者が手動で判別していたデータセット（何らかの不祥事を起こした企業の抽出）を短時間で用意するという目的で開発された。

2. 開発の背景

本研究は、2021年度に採択された科研費（基盤C）課題「内部統制報告書制度の有効性の分析と他法人への応用可能性に関する研究」としてス

タートした。当初は内部統制報告書の有効性を実証し、非営利法人や地方自治体に制度拡充することの意義を検討する予定であった。しかし、内部統制報告書の有効性に関する研究は、（ガバナンス改善を通じた収益力向上という）積極的な効果を検証するものは存在していたが、（違法行為の未然防止という）消極的効果については外面に現れないため検証が困難であるという問題に直面した。会社法の研究者である長畑としては、同法が要求する内部統制は消極的効果への期待が同制度の主な設置理由であるとの考えから、消極的効果の実証は諦め、別の切り口から違法行為の未然防止に寄与する内部統制についての研究の切り口を模索した。

そこで内部統制報告書制度の形骸化という問題について着目した。2009年に導入された同制度は2018年で導入10年を迎えており、次の表1にまとめたように、制度の形骸化が指摘されていた。

表1

(1)	日本公認会計士協会近畿会監査問題特別委員会「提言書～監査の諸問題に関するアンケート結果から～」(2017年)10頁 ⇒制度の抜本的見直しを提言(アンケート回答者689名の9割超が現行制度に疑問を持っている)。
(2)	日本公認会計士協会「内部統制報告制度の運用の実効性の確保について」監査・保証実務委員会研究報告第32号(2018年)55頁 ⇒2011年改訂によって、「企業が評価作業の効率化・負担軽減を進めた結果、制度の趣旨にそぐわない形式的な運用が行われている懸念」と指摘。
(3)	日本内部統制研究学会第3回シンポジウムパネル討論会「制度導入10年を経て、内部統制報告制度は機能しているのか?」『内部統制』11号(2019年)73頁以下 ⇒前例踏襲、報告書・訂正報告書ですら他社の真似になっているなどの指摘。
(4)	温笑侗「内部統制報告制度の形骸化：内部統制の有効性に関する虚偽記載の原因を探る」『ソフトロー研究』31号(2020年)1頁 ⇒財務報告に虚偽記載が発覚した後に急遽訂正報告がされるケースが多い点を問題視。

内部統制報告書は、2009年度より提出が始まっており、現時点で2022年度分まで13年分のデータが利用可能となっている。なお、その間、表2に示したように、3回の制度改正が行われているが、その中心的な目的は、内部統制の構築と内部統制監査の負担軽減であったといえる。

以上のような背景の中で、制度導入時から監査報酬と内部統制との相関を検討する先行研究¹が存在していたことから、「不正が発生する企業では監査報酬を低廉に抑えているのではないか」という仮説を立てて検証を試みることにした。具体的には、不正が発生した企業に着目して、最新のデータを使い不正前後の監査報酬を比較する分析を行った。

3. 全体的なリサーチデザインと本報告の位置付け

全体的なリサーチデザインとしては、内部統制報告書から有効でないとの表明をしている企業と年度を抽出して、有価証券報告書から取得した監査報酬の前後比較を行う。当該研究では、①有効でないと表明された企業と年度を特定し、②不正が発生した企業は内部統制への非親和性が高いという経済モデルとして構築した上で、③不正企業の監査報酬の前後比較の成果について、研究会発表や実務家へのヒアリングも行いつつ、そこで指摘された各種の要素も考慮に入れて分析を行った。本報告では、上記研究過程で作成した、①有効でないと表明された企業と年度を特定する部分の成果を主題として扱う²。

表2

2009年	内部統制報告書提出開始
2011年	評価作業の隔年実施、効率的な評価方法等の導入(問題がない部分は昨年と同じ評価手法を認める、対象の絞り込み)、「重要な欠陥」⇒「重要な不備」に用語変更
2014年	上場後3年間は内部統制監査の免除を選択可能とする
2019年	内部統制監査報告書の特記事項等の変更

表3

<p>(1) 矢澤憲一「内部統制の実証分析」『インベスター・リレーションズ』4号（2010年）15頁 ⇒判別方法についての言及はなし。</p> <p>(2) 藤原英賢「内部統制報告書で開示された重要な欠陥と企業の財務情報との関係」『愛知淑徳大学論集（ビジネス学部・ビジネス研究科篇）』6号（2010）109頁 ⇒EDINETで検索期間を平成21年6月1日から30日とし、「重要な欠陥」を全文検索</p> <p>(3) 矢澤憲一「内部統制監査コストと効果—監査の質の解明に向けたニューアプローチ—」『証券アナリストジャーナル』50巻5号（2012年）45頁 ⇒判別方法についての言及はなし。</p> <p>(4) 監査人・監査報酬問題研究会『わが国の監査報酬の実態と課題』（日本公認会計士協会出版局・2012年）203頁（町田祥弘執筆部分） ⇒EDINETを用いて重要な欠陥があると開示した企業を抽出したとのみ言及されており、判別方法については明記されていない。</p> <p>(5) 高原利栄子「わが国の内部統制報告書における評価結果に関する実態分析」『産業経理』75巻3号（2015年）135頁 ⇒eolデータベースを利用し検索したとあるが、具体的な方法についての言及はなく、再現性なし。</p> <p>(6) 異島須賀子「内部統制報告制度の現状分析」『現代監査』29号（2019年）71頁 ⇒eolを利用し、重要な問題を開示した企業を抽出したとのみ言及されており、判別方法については明記されていない。</p> <p>(7) 町田祥弘「内部統制報告書の効果に関する研究（1）」『会計プロフェッション』15号（2020年）115頁 ⇒EDINETを通じて手作業で集計。</p>
--

本研究が上述の①だけの成果を切り出してプログラムの公表を行おうと考えた理由は、先行研究では内部統制報告書の内容の判別方法について具体的な説明がないか、キーワード検索あるいは手作業で行っているという問題点を解決する方法を後続研究者に提供できると考えたからである。

本プログラムは、社会科学研究者でも容易に利用できるよう配慮して設計しており、これまで研究者が個々に行ってきた有価証券報告書で有効でないと表明した企業のリストを短時間で用意できるようにすることで、研究時間や資金の縮減、データ利用の容易化、判別における客観性の増大を企図している。

4. 本プログラムの技術的説明

4.1 プログラム作成の経緯

内部統制報告書制度の有効性に関する分析を行うにあたり、内部統制報告書のデータの取得に加

え、約5万件の報告書に対して、当該企業の当該年度において内部統制が有効であると判断されたのか有効でないと判断されたのかを判別する必要がある。これに関して、目視で一件ごとに確認するには多大な人的コストがかかってしまうという問題点の改善を目指した。

初めは、特定のキーワードを指定することによるルールベースでの判別を試みたが、各企業によって表記法や表現が異なることが判明したことを受け、本研究では機械学習手法による分類を試みた。

なお、対象としたテキストデータは、2010年から2023年の間に提出された各内部統制報告書の本文に該当すると考えられる「評価結果に関する事項」に記載されている文章である。

4.2 TF-IDF

テキストデータを機械学習手法に適応するためには、一度数値データに変換する必要がある（ベ

クトル化という)。

今回は TF-IDF というベクトル化手法を用いて、内部統制報告書のテキストデータを数値に変換した。本手法は、あるテキスト文に登場する単語を、他のテキストに登場する単語と比較した希少度 (TF-IDF 値) を計算し、その値を用いるこ

とで、元のテキストデータの特徴が反映されている数値データに変換する手法である。特に文書の類似性を測る際に有用な手法であるという理由から採用した。

なお、文書 d における単語 t に対応する TF-IDF 値は次のように計算される。

$$\begin{aligned} TF\text{-}IDF(d,t) &= (\text{文書}d\text{での単語}t\text{の重要度}) \times (\text{単語}t\text{の一般的な希少度}) \\ &= (\text{文書}d\text{に含まれる単語}t\text{の数}) \times \left(\log \left[\frac{\text{文書の総数} + 1}{\text{単語}t\text{を含む文書数} + 1} \right] \right) \end{aligned}$$

4.3 k-means++ 法³

ベクトル化によって変換された数値データに対して、教師なし機械学習手法であるクラスター分析の内の一つである k-means++ 法という手法を用いる。

本手法は、教師なし学習であるクラスター分析法において代表的手法である k-means 法の初期値依存問題の改善を目指した手法であり、初期値となる各グループ (クラスター) の中心を、それぞれが離れるように設定するべきという考えに基づいている。

本手法を採用した理由は、一つ目に、内容判定のラベル付けがされていないデータに対して、大別して2つのグループに分類する必要があったためである。さらに二つ目として、機械学習等を専門としておらず、アルゴリズムに詳しくない人でも直観的に理解しやすいと考えたからである。

この手法により、似た特徴を持つもの (本研究においては、似た特徴を持つ内部統制報告書) を同じクラスターとしてまとめることで、各報告書に対して内部統制が有効であると判断されたクラスターと有効でないとは判断されたクラスターに分類するというプログラムになっている。

今回扱った例を挙げると、「有効であると判断しました」と「有効であると判断“いたしました”」のように、意味も表現も非常に似たものが同じク

ラスターとして判別される。一方で、「有効であり、重要な欠陥は認められない。」というものは、表現が前例とは少し異なるため、別クラスターとして判断される。

このように一度細かくクラスタリングした後に、各クラスターに対して条件指定を行うことで、有効であると判断されたのか否かの判別を実現した。

以下は、今回扱ったデータに対する判別の例である。

< 「有効である」とした例 >

「上記の評価の結果、当社代表取締役社長 * * * は、当事業年度末日時点において、当社グループの財務報告に係る内部統制は有効であると判断いたしました。」

「評価の結果、当社の内部統制は財務報告の信頼性に関して合理的な保証を得るように構築され運用されて有効に機能しており、統制上の重要な欠陥はないと判断いたしました。」

< 「有効でない」とした例 (各文一部抜粋) >

「下記に記載した事項は、財務報告に重要な影響を及ぼす可能性が高く、重要な欠陥に該当すると判断します。従いまして、当事業年度末日における当社グループの財務報告に係る内部統制は有

効でないと判断いたしました。』

「当社は、平成*年*月*日より純粋持株会社制に移行いたしました。平成*年*月*日に連結子会社となった2社について、財務報告の信頼性に関するリスクの評価と対応を完了させることができなかったため、全社的な内部統制に不備が存在します。当該内部統制の不備は、財務報告に重要な影響を及ぼす可能性が高く、重要な欠陥に該当すると判断いたしました。」

5. 本プログラムの仕様

本プログラムはPythonという、データの収集や加工、機械学習手法の実装に用いられることが多いプログラミング言語を用いて作成されている。

プログラムの実行にはGoogleが無料で提供しているGoogle Colaboratoryというサービスを利用することを前提とした。これは、Googleアカウントさえあれば、特別な設定などせずにブラウザ上でPythonが実行できるサービスであり、多くの人にとって利用障壁が比較的低いと考えたからである。本プログラムにおいて利用者として想定している社会科学研究者など、プログラミングや環境構築等の専門知識がない人でも利用できると思われる。今後の発展として、Webアプリケーション化によるさらなる利便性向上も検討している。

また外部データに関しては、eolから指定の形式で取得することを想定している。本プログラムの公開にあたり、eolの開発会社である株式会社アイ・エヌ情報センターの情報資産に配慮するため、eolから取得したオリジナルデータを配布ファイルに含まない形を取る必要があった。そのため機械学習モデルに関しては、外部で事前にモデルの学習を行い、そのモデルの機能のみをpickle

ファイル形式で保存し、本プログラムの実行時に読み込むという仕様にする。データの不逆性を担保した。したがって、EDINETでは入手できない過去5年よりも前のデータを扱う際にはeolの利用権を有する者が判別対象となる内部統制報告書の文章データを、それぞれ入手して用意する必要がある。

本プログラムを実行して内部統制報告書の内容判別を行う際に、一年度単位でのみデータが扱える仕様になっているのは、上記のような背景がある。一般的に、内容判別に扱いたい（プログラム実行の対象となる）データを機械学習モデルの学習用データにも扱うことは汎用性の点から不適切である。そのため、内容判別で扱えるデータを一年度単位にすることで、機械学習モデルの学習には対象年度以外のデータを選択して用いることができ、適切なモデルの運用を実現できるよう設計した。

6. 本プログラムの応用可能性

最後に、今回の研究で開発した技術の非財務情報への応用可能性を示しておきたい。すでに、有価証券報告書等を対象としたテキスト分析には先行研究が存在する⁴。今回の内容判別技術を応用する形で、内部統制報告書以外の非財務情報に関しても、内容の自動判別が可能となると考えられる（ただし、機械学習モデルの学習データは変更する必要がある）。

例えば、有価証券報告書の「監査の状況」、「サステナビリティに関する考え方及び取組」といった文章の質の評価を客観的に行える可能性がある。これらに対して、例えば、独自性が高い文章は、各社で適切に検討されているものと考えられるため高く評価し、一方で、ひな形と酷似する文章や自社の名前や数値だけ入れ替えたような独自

性が低い文章を低く評価するといった形で文章の品質評価として数値化できる発展可能性を有しており、今後、開発を進めていきたいと考えている。

<付記>

プログラムは、Research Map（長畑周史）の資料公開にて公開している。DOI は次の通り。
<https://doi.org/10.15015/0002000320>

<謝辞>

本研究は JSPS 科研費 JP21K01225 の成果の一部です。

注

¹ 後述の表 3 ①、②研究など。

² なお、②、③の研究成果は公表に向けて準備中である。

³ k-means++ 法のアルゴリズム全データ点を $X = \{\mathbf{x}_1, \dots, \mathbf{x}_n\} \subset \mathbf{R}^{d \times n}$ とし、あらかじめ分類したいクラスター数を整数 k とする。

1. 全データ点から、一様ランダムに一つ最初のクラスターの中心 \mathbf{c}_1 として選ぶ。

2. ある点 \mathbf{x}_i から、既に選択した最も近い中心点まで

の距離を $D(\mathbf{x}_i)$ としたとき、確率 $\frac{D(\mathbf{x}_i)^2}{\sum_{\mathbf{x}_i \in X} D(\mathbf{x}_i)}$ を

用いて、 \mathbf{x}_i を次のクラスターの中心 \mathbf{c}_i として選ぶ。

3. あらかじめ決めた k 個の中心を選ぶまで、手順 2 を繰り返す。

4. 全サンプルに対して、 k 個の内一番距離の近い中心点のクラスターのラベルを付ける。

5. できたクラスターの平均値となる点を、次の中心点として更新する。

6. 以降、中心点がほとんど移動しなくなるまで 4 と 5 を繰り返す。

本研究においては、シルエット分析の結果から $k=30$ とした。

⁴ 加藤大輔 = 五島圭一「有価証券報告書のテキスト分析：経営者による将来見通しの開示と将来業績」IMES DISCUSSION PAPER SERIES, No. 2020-J-16. <https://www.imes.boj.or.jp/research/abstracts/japanese/20-J-16.html> (2024年5月2日閲覧)
風戸正行 = 黒崎哲夫 = 五島圭一「日本銀行による景気判断のトーン分析」IMES DISCUSSION PAPER SERIES, No. 2019-J-16. <https://www.imes.boj.or.jp/research/papers/japanese/19-J-16.pdf> (2024年5月2日閲覧)。

長畑 周史 (ながはた しゅうし)

横浜市立大学国際商学部 准教授



横浜市立大学国際商学部准教授。2008年慶應義塾大学大学院法学研究科 後期博士課程民事法学専攻単位取得退学。青森中央学院大学経営法学部 専任講師を経て2012年より現職。2022年4月ブリティッシュコロンビア大学ロースクール付属アジア法研究所客員教授(同年8月まで)。専門は会社法。

小泉 和之 (こいずみ かずゆき)

順天堂大学健康データサイエンス学部 准教授



順天堂大学健康データサイエンス学部准教授。2009年東京理科大学大学院理学研究科数学専攻博士後期課程修了(博士(理学))。東京理科大学理学部助教、横浜市立大学データサイエンス学部准教授を経て2022年より現職。東京理科大学データサイエンスセンター客員准教授、横浜市立大学大学院データサイエンス研究科客員准教授。専門は統計学。

根本 大地 (ねもと だいち)

横浜市立大学大学院 国際マネジメント研究科 共同研究員



横浜市立大学大学院国際マネジメント研究科共同研究員。2024年横浜市立大学大学院データサイエンス研究科データサイエンス専攻博士前期課程修了。同年より現職。

飯塚 大智 (いづか だいち)



2023年横浜市立大学大学院データサイエンス研究科データサイエンス選考博士前期課程修了。同年、株式会社インサイトテクノロジー入社、現在に至る。

公益通報者保護制度の役割と今後の展望

日野 勝吾

淑徳大学 副学長
淑徳大学 高等教育研究開発センター長
淑徳大学コミュニティ政策学部コミュニティ政策学科 教授

1. はじめに ～内部通報制度は活きているか～

「内部通報を行っても、監査部が直接事実確認することは無く、当該部署の部長・室長・GLに確認の連絡が行のみで、隠ぺいされるか、通報者の犯人探しが始まるだけです」（第三者委員会によるアンケート調査の回答者の発言内容）¹。

世間の耳目を集めたダイハツ工業株式会社（以下、「ダイハツ工業」という）による自動車の型式指定等に関する認証試験の不正問題（2023年4月28日公表²）では、内部通報制度の機能不全が指摘された。これまでダイハツ工業では、内部通報制度³として、2002年度より「社員の声」として制度化され、匿名による通報も可能となっていた。その上、ダイハツ工業の労働者等は、外部法律事務所とトヨタ自動車株式会社が運営窓口となっている「トヨタ連結ヘルプライン」も利用可能であり、国内販売子会社向けの「ダイハツ販売会社ヘルプライン」、それ以外の国内子会社向けの「ダイハツグループヘルプライン」が運営されていた⁴。本件は、こうした多様な内部通報ルー

トが複数にわたって予め用意されていたにも関わらず、上記の回答内容が物語っている通り、「絵に描いた餅」の如く、機能不全に陥っていたことの証左といえよう。

こうした指摘を踏まえて、ダイハツ工業は本件が世に明るみになって以降、再発防止を講じるため、「通報者からの信頼性向上にむけた内部通報制度の改善」と題して、「内部通報制度を再整備し、事案が発生している部署に調査を委ねている現状の運用を見直し、自部門以外のメンバーによる調査・対応を実施することで客観性を確保するとともに、専門性確保のため、人事・経理・調達・IT・技術部門など他部門との連携を強化する」と明言している⁵。他社の不祥事案⁶も同様に、第三者委員会等は当該事案を踏まえた内部通報制度の強化や通報者にとって心理的安全性を確保した制度の再構築等を提言するに至っている。

不正は許されない。しかし、不正はなくならない。組織内外の誰かが不正に気づき、違和感を覚えて躊躇なく声を挙げることができれば、その不正（及び不正による被害拡大）を止めることができ、ひいては、消費（生活）者の生命・身体・財

産に関わる被害を抑止・防止することができる。不正をはたらいだ組織（者）によって生み出された商品・役務であることを認識した際、はたして誰がこれを購入・受領するだろうか。そのことは、不正をはたらいだ組織（者）にとっても同様であろう。なぜなら我々は日々生活を営む消費者だからである。通報者の多くは労働者であるが、同時に、消費（生活）者なのである。

本稿では、こうした消費(生活)者の視点に立ち、誰もが躊躇なく声を上げることができる環境に向けて、内部通報制度を実効性あるものとするためにはどのような具体的方策が求められるのか、公益通報者保護法として心理的安全性を担保した公益通報者の保護の在り方はどうあるべきか、紙幅が尽きるまで論及してみたい。加えて、既存の不正行為を探知する制度、具体的には、組織内の不正・誤謬の発見の他、不正行為の未然防止の役割を有している内部監査制度と内部通報制度を有機的に融合することによるガバナンスラインの強化や持続可能な事業展開に向けた具体策についても、若干の管見を述べることにする。

2. 通報者の視点から「公益通報」を考える

2-1 問題の視点・問題意識

公益通報者保護法は、公益通報者の保護を図るとともに、「国民の生命、身体、財産その他の利益の保護に関わる法令の規定の遵守を図り、もって国民生活の安定及び社会経済の健全な発展に資すること」を目的（1条）として平成16（2004）年に成立した。その後、公益通報者保護法の実効性確保の観点から、事業者の法令遵守体制の維持・向上と通報者保護の拡充との両立を目指し、令和2（2020）年に公益通報者保護法が改正された（令和4（2022）年施行）⁷。法改正によって、通報者の範囲拡大（2条）や通報者保護に関する規定（6条、7条他）等が新設されたが、特筆すべ

き点は、事業者に対して内部公益通報体制整備義務の履行を求めた点である（11条）（常時使用する労働者の数が300人以下の事業者については努力義務）。事業者に対して、内部通報に適切に対応するために必要な体制の整備、具体的には、内部通報窓口の設置、公益通報対応業務従事者の指定、内部規程の策定等を義務づけている⁸。内部通報体制整備義務違反等の事業者には所管庁たる消費者庁による行政措置が講じられることとなり、例えば、助言・指導、勧告及び勧告に従わない場合の事業者名等の公表等が段階的に用意されている（15条、16条）⁹。

また、内部通報受理後における調査等に従事する公益通報対応業務従事者に対して、在職中のみならず退職後も通報者を特定させる情報の守秘を義務づけ（12条）、守秘義務違反の場合は30万円以下の罰金が科せられる（21条）。改正公益通報者保護法を通じて、内部通報体制の構築やその運用に関して事業者の「自主的取組」に委ねられるこれまでの方針から、法律上（行政措置付）の「積極的介入」への転換がなされたと評価できる。

こうした法改正が行われて2年が経過した現在においても¹⁰、改正後の施行状況や実態等¹¹に鑑みるならば、今なお公益通報者が確実に法的に保護されているとは言い難い。公益通報者保護法として、公益通報者が安心して通報できる環境を再構築するための具体的方策を改めて検討すべき時期に来ているものと考えられる¹²。

本来、内部通報制度は、事業者の法令遵守体制への労働者等の参画・協力を促すものであって、通報しようとするか否かは、労働者等の自由意思に委ねられるものと考えられる。敷衍しておく、通報義務の是非の論点¹³もあるが、公益通報・内部告発は表現行為として位置づけられるため（日本国憲法第21条第1項）、就業規則等によって通報義務を課すことは慎重に検討しなければならないといえる。基本的には、労働者等の主体的・

自発的な協力を得ることを通じて、事業者自身によって法令遵守体制の整備に努めるべきものと思料する¹⁴。

すなわち、改正公益通報者保護法による内部公益通報体制整備義務導入や会社法上の内部統制システムへの組み入れ（362条4項6号）といった法による要請に基づく制度導入と並行して、公益通報者の視点に立って、通報しようとする者が「通報することによって何を得るのか（何が得られるのか）」「通報者にとって、少なくともマイナスにならない」仕組みづくりが不可欠である。

要するに、組織においてステークホルダーとしての労働者等（＝公益通報者）の役割に応じた「保護」の在り方を再考することが求められる。今後は、諸外国における公益通報者保護制度の動向¹⁵はもちろん、国連の「ビジネスと人権に関する指導原則」における苦情処理メカニズムのための実効性の要件¹⁶との関連を考慮しつつ、人権侵害事案を含めた公正な手続の在り方の他、利用可能性や予測可能性を含めて手続上も担保しなければならない¹⁷。

ここで指摘しておきたい点は、「(大きなリスクを背負いながらも)何のために、公益通報をするのか(せざるを得ないのか)」を考えることが、通報者保護の在り方を考える第一歩であるという点である。公益通報を通じて、得られる事業者の利益(法令遵守(コンプライアンス)、自浄作用)や一般社会に対する公益を生み出すことになり、そうした貢献性が高い行為であるものの、通報者保護とのバランスは適切といえるのであろうか。より言及するならば、通報者が通報後にどのような職業人生・キャリアを築いているのか、通報後の通報者をとりまく就労環境等にも着目して、法制度全体を実証的に検証することが急務である。

加えて、不祥事に対して蛮勇を奮う労働者等が「個」(「孤」)であって、かつ、通報者に対する保護のみならず、「支援」体制も脆弱である点を指

摘しておきたい。また、最終的に公益通報者が法的保護を受けるには、民事裁判手続に委ねざるを得ない現実もあり、立証責任の転換の論点とともに、民事裁判手続前に未然に紛争化しないよう不利益取扱い等に対する行政措置(勧告、事業者名公表他)の導入の具体的検討が不可避であろう。なぜなら、通報者は通報後の裁判手続を想定して通報することは皆無であるからである。

2-2 「救済すべき通報者像」と改正公益通報者保護法

既述の通り、公益通報者保護法の目的は、「公益通報者の保護」と「事業者の法令遵守」を両立させ、ひいては「国民生活の安定・社会経済の健全発展」に資するところにある(1条)。また、制度の在り方を考える際、通報によって得られる利益(公益性)と、通報者が受ける法的保護(要保護性)との均衡性に着目しなければならない。こうした視座からすれば、私見として、公益通報者保護法が救済すべき通報者像は、「公益目的に基づき、何らかの契約関係に基づく役務提供先(職場等)において発見した法令違反行為を、不正の意図がなく組織内外に告げる(告げた)者」と定義することができる。

しかしながら、通報者が置かれている立場・環境等によっては、通報を躊躇せざるを得ないケースもあり得る。例えば、通報内容が事業者全体に影響を及ぼして倒産必至のケースや、通報者自身による違法が明るみになるケースの他、長期にわたって違法行為が常態化しているケース、経営層(組織的)による違法行為が慢性化しているケース等が挙げられよう。こうしたケースでは、内部通報制度による機能に期待することは困難といえ、他の法制度による機能に依拠せざるを得ないことになる。

先述の通り、不祥事事案における第三者委員会報告書等からも散見されるように、内部統制のさ

らなる機能向上の観点から、内部通報制度に対する期待感が高まりを見せるものの、上記の限界事例を含めて、法制度の方向性を具体的に検討する必要がある。この点からすると、内部通報制度とともに、内部監査制度や外部監査制度（社外取締役や監査役等のチェック機能強化を含む）など、他の関連する組織の自浄作用・是正につながる諸制度との連関が求められる。その上で、事業者が労働者等へ不正・違法行為に対する自発的な通報への協力を求める姿勢の他、事業者が労働者等に対して通報意欲を高揚させる工夫や仕組みづくり（通報内容が是正されたことを共有することや通報者に対して感謝の念を伝えることなど）が肝要である。

なお、法令遵守（コンプライアンス）に則った経営や公益に向けて行われる告発・通報に対する懲戒処分は、企業秩序定立権の限界（人事権濫用）として位置づけられる点にも留意すべきである¹⁸。

3. 「救うべき通報者像」を踏まえた主な具体的検討

3-1 通報者の範囲

既述の通り、私見として、「救うべき通報者像」を「公益目的に基づき、何らかの契約関係に基づく役務提供先（職場等）において発見した法令違反行為を、不正の意図がなく組織内外に告げる（告げた）者」と定義したが、安心して通報できる環境整備の一環として、保護される対象者を拡大するために、法令違反行為を関知したすべての者が通報できる制度とすることが求められる。

通報者の範囲に関連して、改正公益通報者保護法では、労働者、退職者（退職後1年以内）、法人の役員が規定されている（2条）。例えば、退職者（1号労働者～3号労働者）の期間制限について、労働者名簿の保存期間が5年間（労働基

準法（以下、「労基法」という）109条）とされており、一般的に、在職中よりも退職後による通報が不利益取扱いを受けるリスクが低減される¹⁹ことなどを考えれば、退職日が「当該通報の日前一年以内」の者に限定することは、その期間が経過したとしても不利益取扱いを受けるおそれがあるため、在職・在任中の通報と同様に等しく保護すべきであると考えられる。加えて、改正公益通報者保護法では保護対象となっていない退任役員等の法的保護の在り方についても、退職者と同様、均等に法的保護を及ぼすべきである²⁰。

なお、通報者の範囲を拡大するものとして、不正・違法行為を認知可能な者への法的保護の在り方、特に、取引先等事業者（ギグワーカーやフリーランス等を含む）の取扱いも検討すべきである。公益通報者保護法の趣旨・目的に照らして、労基法上の労働者性（9条）に拘泥することなく、通報可能な対象を幅広く設定すべきであろう。

3-2 通報対象の範囲

通報者にとって、通報対象事実、つまり、法的に保護される不正・違法行為か否かを判別することは困難である。通報対象を気にせず、気兼ねなく通報できる制度にするために、法的に保護される通報対象をより拡大する必要がある。

改正公益通報者保護法によると、行政罰の対象となる規制違反行為の事実も通報対象事実に含まれることになった。法目的による対象法律の限定列挙は維持されたが²¹、行政罰の対象を含めることにより対象法律は、例えば、食品関連法等を含め、約20本程度増加した²²。なお、事業者に課されている内部通報体制整備義務に関する法定指針の解説では、「経営上のリスクに係る情報が、可能な限り早期にかつ幅広く寄せられるように」すること、また、「敷居が低く、利用しやすい環境を整備すること」を要請している以上²³、公益通報者保護法においても限定された対象法律の見

直しを検討することが必要である。法的保護の「ツレ」が生じていると指摘せざるを得ない。法律の目的による限定を見直すことによって、通報対象が拡大することになり、気兼ねなく「通報しやすい」環境の整備に資するものと考えられる。

3-3 通報先の保護要件

通報しやすい環境を整備することは、公益通報の該当性の要件とともに求められる通報先の保護要件も検討すべき論点となる。改正公益通報者保護法は、通報先要件のうち、行政通報（2号通報）は書面による通報によって真実（相当性）を免除するとともに、外部通報（3号通報）は重大な財産損害、通報者の特定情報漏洩の特定事由を追加し、通報先の保護要件を拡大している（第3条第1項第3号）。

とはいえ、外部通報（3号通報）の真実相当性は、後述する公益通報を裏づける資料収集・持ち出しに関する論点と軌を一にしており、真実（相当性）の要件の緩和の是非、より具体的には、組織内部の不正・違法行為に係る情報開示の必要（公益性）と労働契約（懲戒権行使）との関係、真実相当性の立証負担の軽減の在り方、通報内容を裏づける資料の収集行為等の免責性等の考察が求められる。外部通報（3号通報）の真実（相当性）の要件の緩和によって、制度間競争がさらに機能し、内部通報の体制整備強化、つまり、通報先として選ばれる努力を事業者自身が努めるきっかけになると考えられる。なお、その前提として、外部通報（3号通報）における公益通報に適切に対応するために必要な体制整備の義務化も必要であるといえよう²⁴。

3-4 公益通報を理由とした不利益取扱いに対する行政措置等

通報後に通報者自身のキャリアデザインに影響を及ぼすことのないよう、安心して職業人生を歩

めること、また、公益通報に対して組織として感謝の意を示すことができる組織風土の醸成や環境整備が求められる。

公益通報を理由とした不利益取扱いに対する行政措置は改正法においても盛り込まれなかった。改正公益通報者保護法があくまで民事ルールを定めた法律であり、民事的な措置（不利益取扱いの禁止（5条²⁵））のみでは公益通報を理由とした不利益取扱いに対する抑止力として脆弱であるといわざるを得ない。公益通報を理由とした不利益取扱いに対する行政措置等の不存在（事後的な救済・回復制度の不存在）によって、通報後の組織による対応を懸念し、通報意欲が減退しているおそれがある。なお、行政措置の導入の検討にあたっては、後述の通り、行政措置を講じる所管庁たる消費者庁による執行体制整備の実現可能性を具体的に検討することが不可欠である²⁶。

加えて、通報者以外の者に対する組織からの不利益取扱いも想定されるため、この場合の行政措置の是非も併せて検討することが求められる。要するに、改正公益通報者保護法に対してよりいっそう不利益取扱いを未然抑止する機能を付与し、それとともに消費者庁の執行体制の整備が急務である。国として、公益通報を適切にキャッチアップし、国民の権利利益の擁護に結びつけることが求められる。その前提として、そうした重要な情報を通報した通報者に対する確実な法的保護が必要である。

3-5 公益通報をめぐる訴訟時の問題点

通報者が通報した後、仮に事業者より公益通報を理由とした不利益取扱い等を受けた場合は、確実に保護・救済される制度にすることが、公益通報者保護制度全体の信頼感向上にも資することにつながるといえよう。そうした意味において、仮に公益通報を理由とした不利益取扱い等によって訴訟となった際、通報者にとって予期せぬ紛争で

あることなどから、できる限り通報者にとって負担のない救済手続を用意する必要がある。例えば、訴訟に至る前に救済される仕組みとして、行政ADR²⁷等の活用もその一つであろう。

また、通報者の立証責任の負担を緩和することも重要な視点である。例えば、雇用の分野における男女の均等な機会及び待遇の確保等に関する法律（以下、「均等法」という）9条3項及び4項の規定のように立証責任の負担の軽減を予定する規定を参考にすることも必要である。また、労働事件訴訟実務上、解雇に関しては、使用者に解雇の理由について十分な主張立証を求めており、公平・中立な訴訟上の負担が求められる。

本来、公益通報を理由とした不利益取扱いに係る訴訟は、公益通報に関する証拠資料は組織側に有しているわけであり、後述の通り、証拠資料の収集・持ち出し行為が懲戒処分等の対象になる以上、他国のように推定規定を明文化するなどの方策を具体的に検討すべきである²⁸。

なお、不利益取扱いを禁止する規定は、均等法その他、労基法3条（国籍、信条、社会的身分の差別禁止）、労働施策の総合的な推進並びに労働者の雇用の安定及び職業生活の充実等に関する法律9条（年齢差別禁止）、障害者の雇用の促進等に関する法律34条、35条（障害者差別禁止）がある。そもそも公益通報を理由とした不利益取扱いは、こうした規定と同様、公益通報に関しても、「公益通報をした者」と「公益通報をしなかった者」との差別的取扱いの是正・除去を図る観点に基づくべきであり、通報者の立証責任の負担を緩和することが求められよう。

3-6 公益通報を裏づける資料収集・持ち出しの法的免責

証拠資料の収集・持ち出し行為の評価については、法政策の観点から、その是非に関して、これまでも様々な議論がなされてきた²⁹。裁判例の中

には、公益通報の一環として付随行為と位置づけ、不正・違法行為を適示する目的から民事責任の減免効果を及ぼすものがある³⁰。持ち出された証拠資料に係る情報が組織の外部の不特定多数の者に流布されるリスクが大きく、仮に機密情報等を想定するならばより慎重に検討を要する。しかし、少なくとも外部通報（3号通報）の通報先の保護要件において真実（相当性）を要件とするのであれば、これを緩和させるか、他国の例のように証拠資料の収集・持ち出し行為の免責措置を講ずる必要がある。

公益通報を裏づける資料収集・持ち出しが通報の障害にならないためにどのような方法策が考えられるか、次の2点が想定される。

第1に、裏づけ資料の持ち出し（真実（相当）性）を通報要件にしないことである。証拠がないまま通報しても、通報先において調査・是正措置へ着手することが難しいこと、また、通報対象事実を裏づける資料は組織内にあるはずであり、そもそも事業者側で探索すべき問題である。なお、事業者による証拠隠滅のおそれがある場合、外部通報（3号通報）へ結びつけることの他にも、証拠保全に関する規定も新設する必要が生じよう。

第2に、裏づけ資料の持ち出し行為について、公益通報を理由としたものと推定する規定の新設である。この点、公益通報の要件具備（2条）が前提³¹となるものの、通報者にとって心理的安全性を担保され、通報しやすい環境づくりの一助につながるといえよう。

4. 内部通報体制の整備に関する問題点

4-1 事業者にとっての内部通報制度の位置づけ

改正公益通報者保護法は、①公益通報対応業務従事者を定めること、②公益通報に適切に対応するために必要な体制整備を求めている（中小事業者（従

業員数300人以下)は努力義務(11条)³²。

①については、公益通報の受付、調査是正措置に関する業務に従事する者、例えば、法令遵守(コンプライアンス)部門等に所属する者や担当役員などが想定されている。公益通報者を特定させる事項について守秘義務に違反した場合、罰金30万円以下の刑事罰が科せられる(故意犯のみ(過失犯は処罰されない))(12条、21条)。

次に②については、公益通報に応じ、適切に対応するために必要な体制の整備その他の必要な措置(窓口設定、調査、是正措置、不利益取扱い及び通報に関する情報の漏洩の防止のための措置等)を講じることを求めている。前出の通り、具体的な事項は、法定指針や指針の解説にて定められている。実効性確保のために行政措置(助言・指導、勧告及び勧告に従わない場合の公表)を導入し、報告徴収について、報告をせず、又は虚偽の報告をした場合には、20万円以下の過料が科される(11条、15条、22条)。

こうした内部通報体制整備を通じて、事業者内部の不正を知る労働者等から経営上のリスクに係る情報を早期に入手することにより未然・早期に問題の把握・是正を図ることが可能となる。ひいては、組織の自浄作用の向上や法令遵守(コンプライアンス)経営の推進の他、社会的信用・企業価値の維持向上にもつながるといえよう。

また、改正公益通報者保護法は、行政機関等への外部事業者への通報(2号通報、3号通報)の要件緩和により(制度間競争)、選ばれる内部通報制度を構築する必要性が高まってきており、これまで以上に内部監査との連携の重要性が増していると考えられる。

4-2 公益通報対応業務従事者と監査役等との関係

後述する通り、内部通報窓口と内部監査との連携は重要な視点である。内部通報窓口が監査役等

との適切なコミュニケーションを図りつつ、監査役が内部通報窓口(外部窓口を含む)に関して、指針や指針の解説に則って対応・運用されているかのモニタリングが不可欠である³³。つまり、内部通報制度だけに頼ることなく、輻輳的に他の監視制度とのベストミックスを通じて自浄作用を高める必要があり、そうした制度の独立性を担保した監視の眼が求められる。

ところで、「改正公益通報者保護法施行に当たっての監査役等としての留意点—公益通報対応業務従事者制度との関係を中心に—」(2022年4月25日:公益社団法人日本監査役協会)³⁴は、監査役等が内部通報窓口の一つとなっている場合、監査役等が内部通報窓口となっていない場合の二つに分けて論点を整理した上で、消費者庁に照会した文書である。

消費者庁は、公益通報対応業務従事者(11条、12条)との関係性について、「監査役等が自らの権限行使によって、通報者特定情報を保有・管理していた業務従事者から当該情報を入手する際には、事業者の側において当該監査役等の業務従事者への指定が行われることになる。」、また、「法令に基づく情報提供として『正当な理由』が認められる場合であっても、当該情報提供により、監査役等を業務従事者に指定すべき条件を満たした場合には、当該監査役等を業務従事者に指定する必要がある。」との回答が示されている。

基本的に、監査役等であっても窓口において受理し、調査を経て、是正措置に至るまでの全部または一部に従事した場合は、公益通報対応業務従事者としての指定を受けるとともに、指定後は他の従事者と同様、法律上の守秘義務が課されることになりはしないといえよう。

4-3 内部(公益)通報対応体制整備に関する検討課題

公益通報対応業務従事者への守秘義務違反(12

条、21条)は、事業者側の体制整備義務違反であり、その他民法上の責任を負う可能性がある(使用者責任(民法715条)等)、この点、両罰規定化による秘密保持の強化が求められる。また、公益通報者を特定させる事項の漏洩防止とともに、内部通報制度は制裁のためのものではない点に留意しつつ、被通報者の守秘についても検討を図る必要がある。さらに、内部(公益)通報体制整備義務違反に対する罰則はなく³⁵、実効性確保のために罰則化が求められる。

加えて、通報ルート(経営幹部等からの独立)を複数用意することも重要である。例えば、外部弁護士、社外取締役で構成される監査委員会へ直接通報できる制度化や、外部弁護士らによる社外専門チームが受付から是正措置に至るまでシームレスに対応する方策などが考えられる。各業界団体に加盟事業者の外部窓口を設置することも効率的な運用に資するものと思われる。要するに、適切な運用を監視するためには、内部通報制度認証制度(第三者認証制度)³⁶による担保とともに、内部監査制度を利活用する方策が重要である。

なお、中小企業事業者(従業員数300人以下)への対応についても、先述の業界団体・上部団体における外部窓口化を含めて、段階的に法定義務化を行うことが望ましいといえる。

5. 改正公益通報者保護法施行後2年経過後の現況と課題

5-1 改正公益通報者保護法の法的性格と内部告発の正当性判断に係る裁判法理

前述の通り、改正公益通報者保護法は、事業者の法令遵守体制の維持・向上と通報者保護の拡充との両立を目指し、法的性質を変容させた。特に、通報者の保護に関する規定の実効性の有無については、裁判例や行政措置事例等、具体的事例の蓄積(立法事実)を待つほかないといえよう³⁷。

また、公益通報者保護法の関連領域について、通報者の範囲拡大によって労働法領域に留まらず、会社(企業)法領域へと広げた点は、労働法制と会社(企業)法制双方の領域に基づく交錯性からの作用にも期待することができる。例えば、会社(企業)法制からすれば、企業における内部統制整備の一環として内部通報制度を組み入れ、海外拠点を有する企業のグローバル内部通報制度導入による法令遵守体制構築等の有意性を確認することができる。他方、労働法制においては、改正前の公益通報者保護法では労基法上の労働者(9条)のみを通報者としていたため、労働者としての保護立法としての役割を有し、裁判例上、人事権(配転命令権や懲戒権等)の濫用法理をベースにして相互補完的にケースバイケースにより判断してきたといえる。

そうした法的性質の変容とともに、裁判例の蓄積³⁸によって、内部告発の正当性判断に係る裁判法理として形成されてきた(次頁の【表】を参照)。これまでの裁判例によると、内部告発の正当性判断にあたって、内部告発は、原則として労働契約上の誠実義務や使用者の企業秩序維持の観点から懲戒権行使の対象となる。しかし、労働者には企業外において言論・表現の自由(憲法21条)が保障されていることなどを踏まえ、告発内容が企業の利益に反することになったとしても、公益を一企業の利益に優先させる見地から、一定の範囲内において会社・使用者の批判等を目的とした内部告発を保護してきた³⁹。

内部告発の正当性の判断枠組みとしては、主に告発内容、告発目的、告発手段・方法等を総合考慮することで判断しているが⁴⁰、労働者が事業者内部において違法行為等の是正努力を考慮(内部通報を前置)する裁判例⁴¹もあって、内部通報を誘導させる傾向にある。とはいえ、現行法のように対象法律(法益)を限らず、労働者による内部告発を幅広く保護してきたといえる。

【表】内部告発に係る判例法理（一般法理）と改正法との関係性

法律要件 考慮要素	判例法理	原始法	改正法
属性 (告発者・通報者)	特になし（裁判例の多くの属性は労働者）	（労基法上の）労働者（公務員を含む）	労働者、退職者、法人の役員
真実性 (真実相当性)	主要部分（根幹的部分）が真実であること、一部誤認（多少の誇張）があっても大部分が真実であること	内部通報は要件なし 行政通報・外部通報に限り要件あり	内部通報（1号通報）は要件なし 行政通報（2号通報）は条件付ではあるが要件なし 外部通報（3号通報）は要件あり
公益性	違法行為等、社会的（公共的）に不相当な行為 公益の目的があること	不正な目的でないこと 国民の生命、身体、財産等の利益保護に関わる法令違反行為（犯罪行為）（通報対象事実）	不正な目的でないこと 国民の生命、身体、財産等の利益保護に関わる法令違反行為（犯罪行為）（通報対象事実）
手段・方法の 妥当性	原則、守秘義務違反。但し、取得情報の機密性、重要性、開示先、開示の必要性、緊急性等を総合考慮し、違法性阻却 内部通報・内部是正努力を経ていない場合は誠実義務違反（内部通報前置）	要件なし （保護にあたって、通報先の順序指定はなし）	要件なし （内部通報体制整備義務を通して内部通報が優先される可能性が高い）
組織にとっての 告発内容の重要性 (内部通報前置)	不正を明らかにすることによる使用者（組織）に対する重要度	要件なし （保護にあたって、通報先の順序指定はなし）	要件なし （保護にあたって、通報先の順序指定はなし）
正当性（保護）の 可否判断	上記の考慮要素を一部充足しない場合も、諸要素を総合考慮して判断（権利濫用（人事権濫用）、裁量権逸脱）	最終的に、各通報先の保護要件に充足しているか否かにより判断	最終的に、各通報要件を充足しているか否かにより判断

（筆者作成）

いずれにせよ労働法制、会社（企業）法制の各法領域による「通報者保護」を基軸とした連関的（学際的）研究が求められる。また、公益通報者保護法制定の背景にあった消費者の権利利益を脅かす不正・違法行為に係る事業者内部からの通報による発覚事案の多発化からすると、消費者法制としての位置づけも重視すべきであり、労働法、会社（企業）法、消費者法のハイブリッドな法的性格を十分に鑑みつつ、公益通報者保護制度の実効性を高めていく法政策的展開が必要となる。

5-2 事業者の内部通報体制整備義務と通報対応業務従事者の守秘義務

前述の通り、改正公益通報者保護法は、事業者の内部通報体制整備義務や通報対応業務従事者の刑事罰付守秘義務を規定し、改正前の公益通報者保護法のスタンスであった内部通報体制・運用に関する「自主的取組」の方針から、法律上（行政措置付）の「積極的介入」への転換を図ったといえる⁴²。

法律上（行政措置付）の「積極的介入」にあつ

ては、所管庁たる消費者庁の執行体制整備の強化が喫緊の課題である。具体的には内部通報対応体制調査官等による執行体制のさらなる強化が求められるところ、現状では、消費者庁への内部通報体制整備義務違反に関する情報提供の他、事業者による不祥事案の公表や第三者委員会による調査報告書の公表資料から内部通報体制整備義務違反の疑いを探知することになる。内部通報体制整備義務の履行状況を確認する枠組みの構築とともに、不履行情報をいかに効率的に収集するか、具体的な検討が求められる。この点、内部通報体制整備義務違反の疑いに関する情報収集の観点から、対象法律としての公益通報者保護法の違反行為についても行政通報（2号通報）⁴³として位置づけられる制度設計が求められよう。

また、行政通報（2号通報）の通報体制（受理・調査・是正措置・フィードバックの一連の体制）の整備・強化も喫緊の課題であろう。各行政機関のホームページ上の行政通報（外部の労働者等からの通報）に係る開示状況によると、自治体の規模の差はあるとはいえ、通報件数0件の自治体が多く見受けられる。改正公益通報者保護法によって通報体制整備は進んできているとはいえ（13条参照）、通報窓口を一元化されていない自治体の場合、各所管課が「通報対象事実について処分又は勧告等をする権限を有する行政機関」として通報窓口として対応しており、通報者による架電内容が「情報提供」や「クレーム」として取り扱われ、「公益通報」として取り扱われていない可能性があり得る。この点、各自治体において全庁にわたる継続的な通報対応実務上の教育・研修の実施とともに、各課が所管する権限と該当する対象法律の整理（一覧化）が重要である。

さらに、改正公益通報者保護法では外部通報（2号・3号通報）の保護要件については、一定程度緩和がなされたが、内部通報との制度間競争がどの程度通報者保護や組織の自浄作用の向上につな

がったか、より正確に実証的な考察を行う必要がある。内部通報対応や通報者保護が不十分なケースでは、行政通報・外部通報（2号・3号通報）へ向かいやすくなったことは明らかであり、内部通報対応や通報者保護が不十分な事実を消費者庁が適切に収集して、行政措置につなげることが求められる。

上記の点に関して、公益通報者保護法は実効性確保（情報収集、整理等）のための点検・検証が可能となっている（18条）。引き続き消費者庁が「内部通報制度を実効性のあるものとするためにはどのような方策が求められるのか」「公益通報者保護法として心理的安全性を担保した公益通報者の保護制度の在り方はどうあるべきか」といった視点に基づき、情報収集や検証等を行う必要がある。

5-3 内部監査制度から考える内部通報の役割

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、独立して客観的なアシュアランス及びコンサルティング活動である。また、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ガバナンスの各プロセスの有効性の評価、改善を、内部監査の専門職として規律ある姿勢で体系的な手法をもって行うこととなる⁴⁴。つまり、内部監査制度は、監査時点でのプロセスの適切性の点検・評価を主として担当するが、その一方、内部通報制度は、組織内部の労働者等からの不正・違法行為の告知・発見（端緒）から調査・是正措置・フィードバックに向けて組織の自浄作用を高める機能を有する。

不正・違法行為に関する端緒を受ける内部公益通報窓口を通じて、内部監査制度として、組織の改善・是正すべき点の評価（調査機能）の他、リスク回避のための積極的な関わりが不可欠となろう（中立・公平性担保、リスク把握）。したがって、

例えば、計算書類のチェック等の内部監査業務以外にも、内部通報制度を踏まえた組織運営全般の不正・違法行為のチェックも求められる。

また、コーポレートガバナンスの観点から、情報収集（伝達）力の確保の一環として、内部監査による内部（公益）通報制度の役割を再確認することが必要である。内部通報制度（受付、調査、是正措置、フィードバック）のPDCAサイクルに対する監査の他、守秘義務を徹底した上で、独立した見地から、ガバナンス・リスクマネジメント上の本質的課題を発見し、モニタリングを進める観点で、通報窓口担当部署からの件数や通報内容等の報告を受けたり、緊急性案件のチェック（顕名のみならず匿名通報も含む）を行うことも有効である。

さらに、調査方法についても、例えば、臨時監査と合わせて調査を実施する等、守秘義務を徹底した上で、内部監査部門（監査役等）と公益通報対応業務従事者が連携することが考えられる。内部監査の手法等を利活用し、是正措置等の質も向上させることも期待できる。

以上の観点を踏まえ、内部通報制度が有効に機能しているかどうかを内部監査の観点からチェックをすることが内部通報制度の信頼性を向上させることにつながる。つまり、内部監査の役割として、組織としてのガバナンスやリスク・マネジメントの観点から内部通報制度に対するコンサルティング機能を発揮することが求められる。

5-4 公益通報者保護法の今後の課題

公益通報者保護法の趣旨・目的に照らして、労働者等にとって通報意欲を高揚させるための具体的な方策を検討する必要がある。紙幅の関係上、以下では主要な3つの論点のみに留めておく。

1点目は、公益通報を理由とした不利益取扱いに対する行政措置等の導入である。先述した通り、公益通報を理由とした不利益取扱いに対する事後

的な救済・回復制度が存在しないため、不利益取扱いを懸念する通報者にとっては公益通報を躊躇させ、事業者にとっても早期に違法行為を発見・是正する機会を失わせる。公益通報を理由とした不利益取扱いに対する行政措置等の導入にあたっては、公益通報を理由とした不利益取扱いに係る事実確認や事実認定を行う消費者庁の執行体制の整備が喫緊の課題である。国（政府）として、公益的価値としての公益通報をどのように位置づけるかが問われている⁴⁵。

2点目は、証拠資料の収集・持ち出し行為の法的免責の是非である。改正公益通報者保護法によって行政通報の要件が緩和され、必ずしも真実（相当性）の要件を具備する必要はない。しかし、外部通報（3号通報）は真実（相当性）の要件を求めており、また、法人の役員が保護を受けるには、行政通報（2号通報）、外部通報（3号通報）いずれも真実（相当性）の要件が求められる。通報対象事実を裏付ける資料の収集・持ち出しがなければ、行政通報や外部通報をすることは困難である。通報先（内部通報）にとっても、通報対象事実に関する疎明資料がなければ、調査や是正措置を着手することが困難な場合も生じるといえる⁴⁶。

3点目は、組織の自浄作用をさらに高めるため、事業者に対する内部公益通報体制整備義務違反の罰則化である。改正公益通報者保護法では両罰規定化されていない。公益通報対応業務従事者のみに刑事罰付の守秘義務を課すことは、内部通報体制を整備する責務を有する事業者との間の均衡性を欠くといえる。まずは事業者の法令遵守体制として秘密漏洩防止策を十全に組み入れるべきである。また、刑事罰付の守秘義務によって公益通報対応業務従事者による調査業務等の萎縮のおそれも生じさせ、加えて、公益通報対応業務従事者であった者（過去に従事した者）についても同様の守秘義務が課され続けることになり、その範囲が退職まで続くとなれば、その他の労働者等との間

の均衡性も欠くといえよう⁴⁷。

なお、内部通報体制整備の適切な履行等を担保するため、第三者認証制度⁴⁸の再構築、通報運用実績の開示義務化（通報件数や概括的な通報内容の開示）等、通報対応の透明性（可視化）の確保も重要な視点であろうと思われる。

その他、公益通報者保護制度を支える組織的基盤の強化も急務である。所管庁である消費者庁参事官（公益通報・協働担当）の人材育成・人員増強も求められる⁴⁹。その上で、行政通報（2号）に係る一元的（相談・通報）窓口の構築や内部通報体制整備義務違反の早期の行政措置等、より通報しやすい環境の整備につなげることが可能となる。公益通報者保護制度に係る執行体制の構築が急務であろう。

6. むすびにかえて ～公益通報者保護制度の持続可能性～

本稿では、改正公益通報者保護法施行後2年が経過した現況と課題等について考察した上で、保護すべき通報者像を設定し、各論点を中心に論及した。また、内部通報制度と内部監査制度との有機的連携の必要性や、内部通報制度自体の実効性確保の具体的方策等に関して検討を図った。

内部通報制度の実務上の要点としては、「伝える」ことを躊躇させない制度にすること（通報者にとって通報しやすい環境）、現実に対して「逃避しない」通報体制にすること（通報内容を直視する対応と体制整備）、通報結果をマネジメントに「活かす」制度（適切に是正措置に結びつける組織風土）にすること、以上3点に収斂するものと思われる。

なお、紙幅の関係上、本稿で指摘した他の論点、例えば、立証責任の緩和⁵⁰、通報対象事実の範囲、取引先等事業者による通報等には具体的に触れることができなかったが、これらの点については、

別稿に期したい。

今後、附帯決議（衆議院・参議院）を踏まえた施行後3年（2025年6月）を目途とした見直し時期が近づいており（公益通報者保護法附則5条）、諸外国の公益通報者保護制度の趨勢を踏まえつつ、改めて通報しやすい環境整備に向け、法制度の見直しが急務であるといえる。加えて、改正公益通報者保護法の社会的な認知度向上とともに、法政策的観点から各論点に関する立法事実の収集が急務であるといえよう。現在、開催されている消費者庁の公益通報者保護制度検討会の動向も併せて注視しておきたい。

正義は心に宿る。

見て見ぬふりをしない、誰もが躊躇なく声を挙げられる社会に向けて。

公益通報者保護法は、正義を貫くための法律であるために。

（2024年8月16日脱稿）

注

¹ ダイハツ工業株式会社第三者委員会「調査報告書（2023年12月20日）」112頁及び113頁（https://www.daihatsu.com/jp/news/2023/report_2.pdf）。

² ダイハツ工業株式会社「側面衝突試験の認証申請における当社の不正行為について（2023年04月28日）」（<https://www.daihatsu.com/jp/news/2023/20230428-3.html>）

³ 本稿では、公益通報者保護法第3条第1項第1号に定める内部通報（1号通報）の他、各事業者が通報対象としている法定外の通報内容を含めて対応する制度を内部通報制度という。なお、内部公益通報制度は、公益通報者保護法第3条第1項第1号に定める内部通報（1号通報）をいい、上司等への報告が公益通報となる場合も含む。内部公益通報対応体制は、公益通報者保護法第11条第2項に定める、事業者が内部公益通報に応じ、適切に対応するために整備する体制をいう。

⁴ 前掲注1）報告書19頁以下参照。

- ⁵ ダイハツ工業株式会社「国土交通省への抜本的な再発防止策についてのご報告(2024年2月9日)」10頁(https://www.daihatsu.com/jp/news/2024/20240209-1_rport_2.pdf)。
- ⁶ 株式会社ビッグモーター「調査報告書(特別調査委員会)(2023年6月26日)」40頁以下(<https://www.bigmotor.co.jp/pdf/research-report.pdf>)、株式会社豊田自動織機「調査報告書(概要版)(特別調査委員会)(2024年1月29日)」59頁以下(https://www.toyota-shokki.co.jp/news/item/reference_summary.pdf) 他。
- ⁷ 公益通報者保護法の改正経緯や改正前の同法施行状況等の詳細は、日野勝吾『企業不祥事と公益通報者保護』(有信堂高文社、2020年)11頁以下及び135頁以下を参照。
- ⁸ 具体的に事業者がとるべき措置に関しては、法定指針である「公益通報者保護法第11条第1項及び第2項の規定に基づき事業者がとるべき措置に関して、その適切かつ有効な実施を図るために必要な指針(令和3(2021)年8月20日)」(内閣府告示第118号)(https://www.caa.go.jp/policies/policy/consumer_system/whistleblower_protection_system/overview/assets/overview_210820_0001.pdf)を参照。また、法定指針に関する具体的な解説については、消費者庁「公益通報者保護法に基づく指針(令和3(2021)年内閣府告示第118号)の解説」(令和3(2021)年10月)(https://www.caa.go.jp/policies/policy/consumer_partnerships/whistleblower_protection_system/overview/assets/overview_211013_0001.pdf)参照。
- ⁹ なお、消費者庁による是正指導件数は、令和4(2022)年度は0件、令和5(2023)年度は24件となっている。消費者庁「公益通報者保護法に基づく是正指導の件数について(令和6(2024)年4月15日)」(https://www.caa.go.jp/policies/policy/consumer_partnerships/whistleblower_protection_system/detail/private/assets/private_240415_0001.pdf)参照。
- ¹⁰ 施行後3年である令和7(2025)年6月を目途に公益通報者保護法の見直しの検討が行われる予定である(公益通報者保護法附則5条)。
- ¹¹ 2023年度を対象にして消費者庁による民間事業者及び労働者対象の調査が行われている。例えば、勤務先の内部通報窓口について、従業員数が「300人超1,000人以下」の場合は65.4%、「5,000人超」の場合は45.7%が未設置または認知していない結果が明らかになっている。消費者庁「内部通報制度に関する意識調査—就労者1万人アンケート調査の結果〈全体版〉—(令和6(2024)年2月29日)」(https://www.caa.go.jp/policies/policy/consumer_partnerships/whistleblower_protection_system/research/assets/research_240229_0002.pdf)、消費者庁「令和5年度民間事業者等における内部通報制度の実態調査報告書(令和6年4月)」(https://www.caa.go.jp/policies/policy/consumer_partnerships/whistleblower_protection_system/research/assets/research_240418_0002.pdf)参照。
- ¹² 現在、公益通報者保護法を所管する消費者庁参事官(公益通報・協働担当)室は、公益通報者保護制度をめぐる国内外の環境の変化の他、改正後の公益通報者保護法の施行状況を踏まえた課題について検討を行うため、有識者により構成される「公益通報者保護制度検討会」を開催し、2024年度中までに改正後の公益通報者保護法の施行状況を踏まえた主要な論点等について取りまとめがなされる予定である。詳細は、消費者庁ホームページ(https://www.caa.go.jp/policies/policy/consumer_partnerships/meeting_materials/review_meeting_004/)参照。
- ¹³ 詳しくは、日野勝吾『2022年義務化対応 内部通報・行政通報の実務～公益通報体制整備のノウハウとポイント～』(ぎょうせい、2022年)290頁以下参照。
- ¹⁴ なお、公務員は、刑事訴訟法第239条によると、「職務を行うことにより犯罪があると思料するときは、告発をしなければならない。」とされ、告発義務が課せられている。また、国家公務員は身分保障を受け、職員に対する事実上の行為を含む「免職その他不利益な取扱い」を禁止していることからすれば、公益通報者保護法(9条)はあくまで確認的に規定されているもの

- と考えられる。公務員の守秘義務と公益通報者保護の関係性をアメリカ法の示唆を受けて論じたものとして、牧本公明「公務員による公益通報の保護の現状と『表現の自由』」『松山大学論集』第24巻第6号（2013年2月）233頁以下参照。なお、鹿児島県警本部の元生活安全部長による情報漏洩事件で逮捕・起訴された件も、国家公務員法上の守秘義務と内部告発をめぐる正当性（正当行為性）判断が論点となっている（『南日本新聞』2024年6月18日朝刊他）。
- ¹⁵ 詳しくは、消費者庁委託 T M I 総合法律事務所「海外の通報者保護制度及び実態に係る調査業務最終報告書（2024年3月15日）」（https://www.caa.go.jp/policies/policy/consumer_partnerships/whistleblower_protection_system/research/assets/research_240604_0001.pdf）。
- ¹⁶ 国際連合広報センターホームページ「ビジネスと人権に関する指導原則：国際連合『保護、尊重及び救済』枠組実施のために(A/HRC/17/31)(2011年3月21日)」（https://www.unic.or.jp/texts_audiovisual/resolutions_reports/hr_council/ga_regular_session/3404/）。
- ¹⁷ 令和元（2019）年6月に開催された大阪サミットにおいて、G20 High-Level Principles for the Effective Protection of Whistleblowers（実効性ある公益通報者の保護に向けたG20ハイレベル原則）が制定されている（https://www.unodc.org/documents/corruption/G20-Anti-Corruption-Resources/Thematic-Areas/Public-Sector-Integrity-and-Transparency/G20_High-Level_Principles_for_the_Effective_Protection_of_Whistleblowers_2019.pdf）。例えば、「原則7：公益通報者に強固かつ包括的な保護が提供されることを確保する」（Principle 7: Ensuring robust and comprehensive protection for whistleblowers）こと、「原則8：報復行為を行った者に対し、効果的で、相応かつ抑止力のある制裁を科す」（Principle 8: Provide for effective, proportionate and dissuasive sanctions for those who retaliate）等、公益通報者に対する法的保護の拡充を指摘している。
- ¹⁸ 富士重工業事件・最三小判昭和52年12月13日民集31巻7号1037頁によると、「企業秩序は、企業の存立と事業の円滑な運営の維持のために必要不可欠」と判示しており、内部告発や公益通報は企業秩序維持・企業経営存続の前提となり、それを基礎づける情報提供行為として評価しうるから、労働契約上も保護される性質にあるものと考えられる。
- ¹⁹ しかし、退職金や年金が支払われないといった不利益取扱いの他、再雇用（再任用）の機会を奪取されるおそれもあり得る点に留意が必要である。
- ²⁰ 役員に課せられる「調査是正措置」（第6条第2項第1号イ、同条第3項イ）の要件解釈についても、役員保護範囲を狭めており、通報意欲が減退する可能性もあるため、再検討すべきであろう。
- ²¹ 公益通報者保護法第2条第3項により、公益通報者保護法の他、個人の生命又は身体の保護、消費者の利益の擁護、環境の保全、公正な競争の確保その他の国民の生命、身体、財産その他の利益の保護に関わる法律が掲げられている。
- ²² なお、公益通報者保護法がカバーする通報対象となる法律は、令和5年7月13日時点において500本である。
- ²³ 前掲注8）指針の解説7頁及び8頁参照。
- ²⁴ 過去には、TBSの番組内において内部告発者の身元が特定できた映像が放映されたケースがあり、放送倫理・番組向上機構（BPO）が放送倫理違反を認定したが、こうしたケースが発生しないよう、外部通報先においても、報道（取材）の自由等に配慮しつつ、外部通報体制整備義務を規定化すべきである（NHKホームページ（2024年1月11日20時03分）<https://www3.nhk.or.jp/news/html/20240111/k10014317821000.html>）。外部通報先に対する懸念や不信感は、公益通報者保護制度全体の信頼性を揺るがし、通報意欲の減退理由になりうる点に留意すべきである。
- ²⁵ 条文上、例示列举として、「降格、減給、退職金の不支給その他不利益な取扱い」が規定されている。
- ²⁶ 公益通報者保護法を所管する消費者庁に専門的処理機関を設ける提案を行う論稿として、越知保見「公益通

報者保護法改正の意義と今後の課題』『明治大学法科大学院論集』第26号(2023年3月)196頁以下参照。

²⁷ 行政ADRの例として、独立行政法人国民生活センター紛争解決委員会等が挙げられる。同委員会は重要消費者紛争の裁判外紛争解決手続を実施している機関であるが、公益通報による様々な不利益取扱いをどのように仲裁・あっせんしていくか、また、他の制度(労働審判制度等)との関係性も整理しておく必要がある。

²⁸ 例えば、ドイツでは、EU公益通報者保護指令(Directive (EU) 2019/1937)のもと、公益通報者保護法(Hinweisgeberschutzgesetz - HinSchG)が可決し(令和5(2023)年5月12日)、令和5(2023)年7月2日に施行されている。例えば、通報者の範囲を業務に関連する違法行為に係る情報を入手したすべての自然人(1条)、ファシリテーター(支援者)や通報者に関わりのある第三者(自然人・法人)(34条)にも拡大している。また、法的責任の免責(正当行為性を担保:民事刑事免責(証拠収集・持ち出し行為を含む))(35条)、報復行為禁止(解雇、降格、不当配転、職場いじめ、ブラックリスト掲載禁止等)(19条、36条)、損害賠償請求の禁止(37条)、被通報者による報復があった場合、通報者の立証責任が軽減される可能性とともに、発生した金銭的損害を通報者に賠償する義務を負う(36条2項、37条1項)等の保護規定を有する。なお、内部通報体制整備を使用者に対し義務づけ(従業員数50以上の事業者は内部通報窓口の設置、通報者の秘匿性確保による通報者保護)、適切な対応を要請(17条、18条)するとともに、外部通報ルートに関する情報提供も求められる(19条)。通報妨害、不適切な報復、守秘義務違反等の違反に対して、個人または法人およびそれに相当する団体に罰金が科されることがある(40条)。事業者が、故意または過失によって通報制度に対する適切な管理を行わなかったことも含まれている。

²⁹ 例えば、内閣府消費者委員会 公益通報者保護専門調査会「公益通報者保護専門調査会 中間整理」(平成30(2018)年7月)11頁以下(<https://www.cao.go.jp/consumer/history/05/kabusoshiki/koueki/>

[doc/20180730_koueki_chuukan.pdf](https://www.cao.go.jp/consumer/history/05/kabusoshiki/koueki/doc/20180730_koueki_chuukan.pdf))参照。

³⁰ 通報を裏づける資料の収集・持ち出しに関連する裁判例として、神戸司法書士事務職員事件・大阪高判平成21年10月16日自由と正義730号72頁、京都市児童相談所事件・大阪高判令和2年6月19日労判1230号56頁。

³¹ 公益通報目的以外の機密・顧客情報等の漏洩の懸念は生じる。

³² 国内外の社会的要請にも目を配る必要がある。例えば、株式会社東京証券取引所「コーポレートガバナンス・コード(2021年6月)」では、【原則2-5. 内部通報】として、「内部通報に係る適切な体制整備を行うべき」として、「取締役会は、こうした体制整備を実現する責務を負うとともに、その運用状況を監督すべき」と定める(<https://www.jpx.co.jp/equities/listing/cg/>)。またEU公益通報者保護指令(DIRECTIVE (EU) 2019/1937 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 23 October 2019 on the protection of persons who report breaches of Union law.)では、内部通報体制整備義務の猶予期間が終了し(令和5(2023)年12月)、加盟国に対しては、当該指令に基づき、内部通報体制整備義務規定を含めた法律を整備し、従業員数50人から249人の民間事業者に法定義務化を求めている。

³³ 監査役等による報告徴求権等(会社法357条1項、2項他)参照。

³⁴ 公益社団法人日本監査役協会ホームページ「改正公益通報者保護法施行に当たっての監査役等としての留意点—公益通報対応業務従事者制度との関係を中心に—(2022年4月25日)」(https://www.kansa.or.jp/wp-content/uploads/2022/04/el001_220425.pdf)参照。

³⁵ 公益通報者保護法22条は、消費者庁による報告の徴収に対し、未報告または虚偽の報告をした場合、20万円以下の過料と定める。

³⁶ 内部通報制度認証については、日野勝吾「公益通報者保護法改正に伴う内部通報制度認証の活用と与える影響」『生命保険論集』第217号(2021年12月)111頁以下参照。

³⁷ 詳しくは、前掲注) 13 著書 167 頁以下参照。

³⁸ これまでの裁判例の趨勢等に関しては、消費者庁「裁判例一覧表(令和4年度 公益通報等に関する裁判例の収集・分析業務)」(https://www.caa.go.jp/policies/policy/consumer_partnerships/whistleblower_protection_system/research/assets/research_230630_0002.pdf) 参照。なお、神社本庁事件・東京地判令和3年3月8日判判1260号50頁は、内部告発に係る事案であるが、「公益通報者保護法は、労働者による労務提供先の役員、従業員等についての法令違反行為の通報が、国民の生命・身体・財産その他利益の保護に関する法令の遵守を促し、国民生活の安定及び社会経済の健全な発展に資するものであることから、労働者が公益通報をしたことを理由とする解雇の無効等を定めることにより、労働者の公益通報の機会を保障し、もって、国民生活の安定及び社会経済の健全な発展に資することを目的とする法であり(同法1条)、公益通報をしたことを理由としてされた解雇の無効(同法3条)及び降格、減給などの不利益取扱いの禁止(同法5条1項)の定めは、これを具体化した法であり、その趣旨は、労働契約法15条に定める使用者の懲戒処分が懲戒権の濫用として無効となるかという判断においても、考慮されるべきものである(同法6条3項参照)からである。…これらの規定の内容、及び、公益通報者を保護して公益通報の機会を保障することが国民生活の安定及び社会経済の健全な発展に資するとの当該規定の趣旨に鑑みると、労働者が、労務提供先である使用者の役員、従業員等による法令違反行為の通報を行った場合、通報内容の真实性を証明して初めて懲戒から免責されるとすることは相当とはいえ、①通報内容が真実であるか、又は真実と信じるに足りる相当な理由があり、②通報目的が、不正な利益を得る目的、他人に損害を加える目的その他の不正の目的でなく、③通報の手段方法が相当である場合には、当該行為が被告の信用を毀損し、組織の秩序を乱すものであったとしても、懲戒事由に該当せず又は該当しても違法性が阻却されることとなり、また、①～③の全

てを満たさず懲戒事由に該当する場合であっても、①～③の成否を検討する際に考慮した事情に照らして、選択された懲戒処分が重すぎるといときは、労働契約法15条にいう客観的合理的な理由がなく、社会通念上相当性を欠くため、懲戒処分は無効となると解すべき」と判示している(なお、最1小決令和4年4月21日LLI/DB判例秘書登載(上告棄却))。

³⁹ 大阪いずみ市民生協事件・大阪地堺支判平成15年6月18日判判855号22頁、甲社事件・東京地判平成27年1月14日労経速2242号3頁他。なお、「たとえ公益目的でなされた場合であったとしても、誤った告発によって当該理事の名誉を傷つけるのみならず…学園の信用を害し、その業務に支障を生じさせる恐れがあることから、」告発者は「告発内容が真実であると信じるに足りる相当な根拠を有することが必要であり、このような根拠なく誤った告発を行った場合には…学園の運営及び業務に重大な支障となりうる行為といえ…学園の教職員としての資質・能力に重大な疑いを生じさせる行為」であるため、告発者に対する懲戒処分の有効性を是認している裁判例がある(学校法人G学園事件・東京高判平成28年12月7日判例時報2369号61頁)。

⁴⁰ 岡山県立大学事件・広島高岡山支判平成29年12月21日経法202号23頁他。

⁴¹ 学校法人田中千代学園事件・東京地判平成23年1月28日判判1029号59頁他。

⁴² 内部通報制度に関する実務上の問題点等については、前掲注13) 著書244頁以下参照。

⁴³ 現行法では、対象法律において犯罪行為の事実や過料の理由とされている事実、あるいは行政指導や行政処分の理由となる事実が通報対象事実となるところ、内部通報体制整備義務に係る行政措置に対する不履行(報告をせず、又は虚偽の報告をした場合)や公益通報対応業務従事者による守秘義務違反は通報対象事実になるが、それ以外の内部通報体制整備義務違反は含まれないことになる。

⁴⁴ 一般社団法人日本内部監査協会「内部監査の定義」(監訳: 檜田信男) (<https://www.iiajapan.com/pdf/guide/>)

IIAJ-final-Definition_of_Interna_Auditing.pdf)。

- ⁴⁵ 改正公益通報者保護法は、内部通報体制整備義務の中に、11条2項の「公益通報者の保護を図る」こともとるべき措置に含めており、公益通報を理由とした不利益取扱いについても行政措置の対象となる。しかし、勧告に従わなかった場合に公表することが「できる」(16条)とされ、事業者名公表の基準(公表内容、公表時期・期間等)は、最終的に消費者庁の判断によることから、基準の明確化が必要である。報告、助言、指導、勧告、事業者名公表いずれの行政措置を講じるにせよ、消費者庁の体制整備を早急に進める必要がある。拝師徳彦「公益通報者保護法改正法案の概要と課題」『消費者法ニュース』第124号(2020年7月)183頁以下も参照。
- ⁴⁶ 前掲注30) 裁判例を参照。
- ⁴⁷ 改正法制定に至る過程での罰則導入是非に係る議論状況について、山本隆司他「座談会 改正公益通報者保護法の実務上の論点」『ジュリスト =Monthly jurist』第1552号(2020年12月)32頁以下参照(島田陽一発言)。
- ⁴⁸ 過去に、消費者庁は、改正前の公益通報者保護法施行後、内部通報制度認証(自己適合宣言登録制度)制度を置いていた。消費者庁ホームページ「内部通報制度認証(自己適合宣言登録制度)の見直しについて」(https://www.caa.go.jp/policies/policy/consumer_partnerships/

[whistleblower_protection_system/research/review_meeting_002/](https://www.caa.go.jp/policies/policy/consumer_partnerships/whistleblower_protection_system/research/review_meeting_002/)) 参照。制度の詳細については、前掲注36) 論文111頁参照。

- ⁴⁹ 全国消費者行政ウォッチねっと「2023全国消費者行政ウォッチねっとによる消費者庁・消費者委員会・国民生活センター・総務省総合通信基盤局電気通信事業部料金サービス課消費者契約適正化推進室に対する評価」(25頁及び26頁)によると(<https://watch-net.jp/wp-content/uploads/2023/10/231013hyoka.pdf>)、消費者庁参事官(公益通報・協働担当)の定員は、2023年度は27名(常勤17名、非常勤9名)、2022年度は、23名(常勤16名、非常勤8名)、2021年度は、22名(常勤16名、非常勤6名)と年々増加しているものの(物価対策や消費者志向経営の推進等、公益通報者保護制度以外の所管も有している)、事業者による内部通報体制整備義務履行に係る執行体制を所管する部署としては脆弱といわざるを得ない。
- ⁵⁰ アメリカのサーベンス・オクスリー法(SOX法)における立証責任に関して、不利益取扱い(報復的措置)に関する立証責任を使用者へと転換した例として、Murray v. UBS Securities, LLC, 601 U.S. 23 (2024)がある。

日野 勝吾 (ひの しょうご)

淑徳大学 副学長

淑徳大学 高等教育研究開発センター長

淑徳大学コミュニティ政策学部コミュニティ政策学科 教授



1979年、愛知県生まれ。2011年、東洋大学大学院法学研究科博士後期課程単位取得満期退学。内閣府国民生活局、消費者庁企画課、独立行政法人国民生活センター紛争解決委員会事務局等を経て、2014年、淑徳大学コミュニティ政策学部助教。2017年、同准教授。2023年、同教授。2024年より現職。専門は社会法学（労働法、消費者法）。

著書として、『企業不祥事と公益通報者保護』（有信堂高文社、2020年）、『2022年義務化対応 内部通報・行政通報の実務』（ぎょうせい、2022年）、『よくわかる働き方改革 人事労務はこう変わる』（共編著、ぎょうせい、2018年）等。

内部監査の能力が利害関係者の評価に与える影響

梁 晟宇

立命館アジア太平洋大学国際経営学部 准教授

1. 研究の背景と目的

本研究は、内部監査のコンピテンシーと専門性が内部監査の利害関係者の評価に与える影響を明らかにするものである。

コーポレートガバナンスには、経営者(Management)、監査委員会、外部監査、内部監査といった4つの基礎がある(Gramling et al., 2004)。その中核には、内部統制の責任を負う経営者があり、その周囲に残りの3つの監査機能がある。不祥事等を防止する一次的責任は経営者にあるが、それを見守る重要なプレーヤーとして各監査機能が、近年、一層注目を浴びている。日本でもここ十数年間、内部統制報告制度の導入を契機に、様々な取り組みが進められている。日本はアメリカの制度に倣っていながらも、総監査コストの削減と企業の力量向上に焦点を当てユニークな制度として仕上げている。外部監査は、経営者が内部監査などの内部組織を用い評価した内容に対して監査し、監査報告を行うというIndirect Reportingがその核心的な規定である(梁, 2019)。さらには、外部監査と内部監査機能の連携、外部監査と監査委員会との連携、監査委

員会と内部監査との連携といった、シナジー効果発揮のためのガイドが提示されている¹。日本では、この3つの監査を示す言葉「三様監査」が重視され、最近のコーポレートガバナンス・コードの改定時にも関連原則が設けられている(補充原則3-2②(iii)、補充原則4-3④、補充原則4-13③)。

一方、3つの監査機能を法的側面から見ると、諸外国と同様、日本においても、外部監査と監査委員会は、公認会計士法と会社法に基づいた法定監査であるが、内部監査は依然として任意監査のままである。国際団体である内部監査人協会(IIA: The Institute of Internal Auditors)は、内部監査を規律する内部監査基準(The International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing)を定めている。また、内部監査基準と様々なガイダンスを含み、内部監査の総合的な概念体系として確立しているものがI P P F(The International Professional Practices Framework)である。一方、IIAの日本チャプターである日本内部監査協会(IIA-Japan)は、I P P Fに整合しながらも日本の事実を反映した国内基準を定めている。

日本には内部監査基準としてこれらが存在するものの、現状として監査部門の位置や監査の範囲、具体的な監査手続きなどは企業によって様々である。したがって、法定監査側から見ると、任意監査の監査結果をどのレベルまで信頼できるかという面で問題が浮上し、三様監査の連携を妨げる一つの壁となっている。外部監査の立場からは内部監査人の利用に際して、その適正性を判断する必要がある（ISA610 A5）。

そこで重要なこととして、内部監査の専門性を挙げるができる。能力のある内部監査人が、体系的な内部監査基準に則って専門的な内部監査を実施することができれば、他の監査機能は、内部監査をより信頼し、利用しやすくなるであろう。これは、実質的な三様監査連携の向上という好循環を生み出す（八田, 2017）。

他方、内部監査には、上記の3つの監査間の関係を含め、他の利害関係者が存在する。そのため、内部監査の成果や専門性も、各々の観点で評価されている。内部監査の枠組みから見ると、内部監査のカウンターパートである被監査部門（IPPF 2440.A1）、内部監査部門の監査報告を受領する取締役会並びに監査委員会（IPPF 2410.A1）、内部監査部門の運営に関わる責任のある経営者（IPPF 1110, 2020）が、最も重要な利害関係者である。

ここで、内部監査部門を管轄する監査委員会と経営者に関する日本の状況が、海外の場合と少し異なっていることを指摘しておく。海外で広く採択されているIPPFの規定においては、内部監査の計画や結果報告について、最高経営者のみならず取締役会にも報告するという、デュアル・レポーティングが確立している（IPPF 2020, 2060）。しかし、日本の場合は特殊で、経営者に第一義的な報告を行い、取締役会や監査委員会への報告は付随的なものになっている。日本内部監査協会の調査結果によると、内部監査報告書

の提出先が最高経営者のケースが81.2%（1,280社）、取締役会は9.1%（143社）、監査役会等は31.6%（498社）となっており（複数回答）²、海外の場合と異なり、取締役会への報告はかなり少ない状況である。

その原因について考えてみると、日本は欧米の考え方を取り入れながらも独自のガバナンス・システムを会社法に規定しており、その結果、上場企業は、監査委員会のみならず、監査等委員会、監査役会といった選択肢も存在する。もっとも古くから規定している監査役会を設置する場合、内部監査部門は、自然的に経営者に直属する傾向がある³。したがって、内部監査部門による監査指摘と改善依頼は、実質上業務命令に等しいものになる。以上の現況に鑑みると、日本の場合、ガバナンス機能を考える際には経営者の深い関与を常に考慮する必要がある。

以上を背景に、本研究は内部監査の利害関係者に焦点を当て、内部監査の力量と内部監査に対する評価とについて検討する。今までの研究は、内部監査のコンピテンシーが、個別の利害関係者が認識する効果に、どの程度影響を及ぼしているかに関するものなど、部分的な要素に集中するものが多かった。また、これらの因果関係において、内部監査基準と関連付けて専門性を扱ったものもなかった。本研究は、内部監査のコンピテンシーと監査専門性、そして複数の利害関係者が評価する内部監査の成果の影響度合いを一括検証する初めての研究である。

II. 理論と仮説の設定

1. 内部監査の成果

内部監査における成果の定義や概念について、研究者間の一致した見解は見られないが、内部監査の効果（Effectiveness）に関する議論が多く存在する。

Endaya et al. (2013) は、エージェンシー理論、制度理論などを用いて、内部監査の成果の概念化を試みた。まず、エージェンシー理論の側面では、企業の所有者は経営者に代理権を与えており、企業組織のみならず外部監査と監査委員会の透明性担保が重要と説明した。内部監査は、外部監査と監査委員会とは異なる利害関係を有することから、組織内部での責任、専門的な力量を中心に成果が測れると述べている。次に、制度理論の側面では、法規制をはじめとする規範的な圧力によって、組織構造および慣行がどのように形成されるかを検討することになるが、内部監査についても、組織内部・外部の両方の期待における固有の役割が、成果要素として検討できるとしている。

これらのことを背景に、量的研究として、具体的にどのような変数を用いることができるかについて検討していく。

まず、内部監査の活動の直接的な結果 (e.g. 監査指摘や内部監査報告書) であるアウトプットのみならず、そのアウトプットから派生する成果 (e.g. 監査指摘を受けての改善。またそれによるリスクの低減や利益の発生など) としてのアウトカムという、二段階の構造を認識しなければならない。しかしながら、アウトプットとアウトカム両方を正確に測定することは難解である。直接的なアウトプットを測定する方法として、最もわかりやすいのが、監査指摘事項に対する改善率 (Arena et al., 2009)、年間監査計画に対する監査進捗度と監査指摘事項に対する改善度 (Soh et al., 2011) が挙げられる。しかし、前述したとおり、日本におけるガバナンス構造は少し特殊で、内部監査部門による監査指摘と改善依頼は、実質上業務命令に等しいものになっている状況下で、改善件数や監査進捗の定量データを用いることは妥当ではない。筆者の予備分析においても、ほとんどの会社が両方とも 100% と答えており、統計的に有意ではなかった。

その次に挙げられるのが、利害関係者が評価した内部監査の成果である。経営陣と監査委員会が各々認識した満足度を測定する方法が代表的である (Erasmu et al., 2018)。一方、内部監査のプロセスから見ると、正式な内部監査報告書が作成される前に、内部監査の発見事項や改善の方向性について、被監査部門と議論することが求められる (IPPF 2410 A1,A2)。したがって、内部監査の初期アウトプットとして、被監査部門が評価した内部監査の効果を測定する方法もある (Alzeban et al., 2014)。これらは、直接的なアウトプットを受けた利害関係者の評価であるため、後続のアウトカムにつながる重要な時点であるといえる。つまり、内部監査の報告内容が妥当かどうか、また、監査指摘を受け入れるか受け入れないか、改善を促すことにするかしないか、などが決まるステップであり、内部監査の成果を間接的に測るよい方法でもあるといえる。

他方、内部監査の枠組みから見ると、内部監査は企業外部の者に情報を共有し、連携活動を行い、企業外部の者は内部監査結果の依拠を検討することができる (監査役監査基準 38 条, ISA610 A5, IPPF 2050)。したがって、監査法人や監査委員会の独立役員による内部監査の評価も考慮に入れる必要がある。

最後に、別の観点として、内部監査人の評価も挙げたい。内部監査基準は、内部監査人に体系的な方法に基づき自己評価するよう求めている (IPPF 1311)。なお、内部監査業務の大半は、組織内の様々な業務に対し客観性を保持しながら体系的に評価することであるため、全般的な内部監査機能を評価する自己評価の結果をも内部監査の成果の一つとして捉えることができる。

これらを踏まえ、本研究では、企業内部と外部、そして自己評価とに分け、内部監査の利害関係者が各々評価した監査成果を従属変数として扱うことにする。まず、内部監査のアウトプットを直接

受け取る被監査部門と経営者による評価を企業内部の評価と定義する。次に、内部監査のアウトプットと企業内部の評価を、企業から独立した立場で、直・間接的に受け取る取締役会・監査委員会・監査法人による評価を企業外部の評価と定義する。取締役会について、前述した通り、日本における多くの内部監査部門が経営者直属の位置にあり、取締役会からの影響が薄い点、会社法の規定により欧米型のガバナンス機関の設置が可能で、その場合、取締役の過半数以上が社外取締役になる点等に鑑み、本研究においては取締役会を外部と見做す。最後に、内部監査のアウトプットと体系的な方法論に基づき行われる内部監査人の自己評価の結果も成果として考える。

上記の3つの従属変数を測定するため、本研究では下記の質問項目をリッカート7点尺度で測定している。まず、①企業内部の評価は、内部監査結果に対する被監査部門の同意とフィードバック並びに最高経営者の同意とフィードバックとする。次に②企業外部の評価は、取締役会の同意とフィードバック、監査委員会のフィードバック、監査法人のフィードバックである。評価を同意とフィードバックに分けている理由は、先行研究で見られるような満足度という間接的な測定よりは、同意とフィードバックの度合いに分けた直接的な測定がより望ましいと判断したためである。つまり、内部監査の結果に対して、利害関係者としてどの程度納得しているか、次に、どのようなフィードバックをしたか（肯定的・否定的フィードバックの水準）を各々測定することで、全体としてより正確なものになると考えられた。

他方、日本では最近の会社法改正により、取締役会によるオーバースイトの役割が強調されつつあるが、監査役会を設置した企業の場合、取締役会がマネジメント上の執行機能を有することが多く⁴、内部監査の結果に対しても何らかの影響力が考えられる。したがって、本研究は現在の日本

企業の実情に合わせ、取締役会に対しても同意の項目を含めている。しかし、監査委員会や監査法人は、通常、内部監査結果を一方的に受け取るだけであるため、直・間接的なフィードバックのみを測定項目として含めている。

次に、③内部監査の自己評価は、I I Aの内部監査の品質評価マニュアルの内容から、統制強化、ガバナンス強化、業務効率化、リスク低減、組織全体への貢献度合いと、次年度監査計画時の活用度の6項目を選定している。

2. 内部監査のコンピテンシー

内部監査の成果は、内部監査人のコンピテンシーに大きく頼っている (Lenz & Hahn, 2015; Oussii & Boulila Taktak, 2018)。I I Aは、グローバルタスクフォースを構成し、「Internal Auditor Competency Framework」を定めている。そこにはコミュニケーション、マネジメント、リーダーシップ、コンフリクトマネジメント、チームワークに渡る様々な属性がまとめられている (IIA, 2013)。数多いものの中から、学歴、独立性、客観性、専門資格、経験年数、トレーニング、内部監査部門の規模などが研究者によって挙げられ、量的研究においても検証されている (Alzabane et al., 2014; Erasmu et al., 2018; Arena et al., 2009; Nurdiono & Gamayuni, 2018)。

筆者は、先行研究を踏まえ、日本企業において内部監査のコンピテンシーをもっともよく表れているものは何かを検討した。

まず、I I Aは内部監査を体系的に整理しており、I I A資格の取得者はこれらの内部監査の基本的枠組みや、独立・客観性、倫理性、専門性などに関する専門知識を保有する。したがって、複数のコンピテンシー構成要素を間接的に最もよく測定できるものがI I A資格であるといえる。I I Aが主管するC I A資格 (Certified Internal Auditor: 公認内部監査人) は、専門職の資格と

して世界的に広く認められており (Vadasi et al., 2020)、内部監査基準の理解やコンピテンシー向上の面で、大きな意味を持つ (Mubako, 2019)。また、I I A は C I A 以外にも専門領域を扱う、Q I A L (Qualification in Internal Audit Leadership)、C R M A (The Certification in Risk Management Assurance: 公認リスク管理監査人)、C C S A (The Certification in Control Self-Assessment: 内部統制評価指導士)、C F S A (The Certified Financial Services Auditor: 公認金融監査人)、C G A P (The Certified Government Auditing Professional: 公認公的部門監査人)などの資格を管轄しており、IIA-Japan は、より日本の実情に即した形で内部監査士、情報システム監査専門内部監査士、公認内部監査士 (いずれも英文名称は設定していない) の資格制度を運営している。

一方、監査対象部門の専門分野や、自社が属している産業に関連する専門的知識も内部監査において重要となる。これらは、内部監査の枠組みに直結する知識ではないが、自社の監査を遂行する際に欠かせない知識である。例えば企業が I T 産業に属している場合、情報システム関連の資格の保有は内部監査を実施時に大変役に立つ。

したがって、本研究では、内部監査の専門知識と特定分野の専門知識とを網羅的に測定するために、I I A の資格と、その他関連分野の専門資格の取得状況を把握することにした。実際に専門資格をコンピテンシーの証拠 (Evidence) として使用する研究は複数存在する (Sarens, 2009; Endaya and Hanefah, 2016; Vadasi et al., 2020)。なお、本研究では内部監査人個人ではなく、内部監査機能として部門に焦点を当てるため、内部監査部門が保有する I I A 資格と関連専門資格の数を質問項目として設定した。業種や監査対象分野が多種多様なため、関連専門資格の該当有無は回答者が判断することになっている。

次に、内部監査が効果的に機能するためには、内部監査部門長 (CAE: Chief Audit Executive) は、十分な内部監査リソースを確保する必要がある。リソースとして、予算や様々な支援が考えられるが最も重要なのが十分な内部監査人員の確保である。内部監査人が多ければ多くの領域を監査することができ、内部監査人が少なければ監査スコープも制限されてしまう。一方、東京証券取引所の上場規程においても内部監査部門の設置を求めているが、その適正人数等に関しては明確に定めていないため (東京証券取引所, 上場規程施行規則 第 222 条)、IIA-J の調査結果でも見られる通り、企業ごとのばらつきは大きいものとなっている。先行研究においても内部監査人数が使用されている (Alzeban et al., 2014; Jezovita et al., 2018)。

最後に、資格取得を通じ、専門的な知識を身につけたとしても、時間の経過とともに従来の知識は陳腐化してしまう。そのため、多くの企業では内部監査人に対してトレーニングの機会を設けている。内部監査基準においても内部監査人の継続的な自己研鑽を求めており (IPPF 1210)、トレーニングは内部監査の成果においても影響を及ぼすとの先行研究が複数見られている (Gras-Gil et al., 2012; Li et al., 2018; Prawitt et al., 2009)。

一部では、内部監査人の経験年数を研究で使用することもあるが、日本の場合、総合職として採用され、人事ローテーションで人事異動になることが一般的である。日本の内部監査担当者の平均経験年数の調査結果を見ても三人に一人は 5 年未満であることから⁵、本研究上の変数としては適していないと判断し、除外することになっている。筆者が予備分析を行った結果も経験年数は統計的に有意ではなかった。

したがって、内部監査のコンピテンシーを I I A 資格の数、専門資格の数、内部監査人の年間トレーニング時間、内部監査部門の人数で構成し、利害関係者毎の内部監査の成果と関連付け、次の

仮説を設定することとする。

【仮説 1】内部監査部門のコンピテンシーが高ければ高いほど、企業内部の評価も高くなる。

【仮説 2】内部監査部門のコンピテンシーが高ければ高いほど、企業外部の評価も高くなる。

【仮説 3】内部監査部門のコンピテンシーが高ければ高いほど、内部監査人の自己評価も高くなる。

3. 監査専門性

内部監査人には多面的な能力が求められるが、結局は、知識と行動 (knowledge and behavior) に収れんする (Cheng et al., 2002)。つまり、いくら内部監査の経験が多くあっても、内部監査の枠組みを深く理解していても、実際の監査遂行時に、内部監査基準に則ってその専門性を発揮しなければ意味がない。上述したコンピテンシーは主に内部監査の知識の測定に関するものであるため、これからは、実際の内部監査の行動に関する測定を考えなければならない。一方で、内部監査における行動は企業によって多種多様で、それらを網羅的に測定対象とすることは難しい。そのため、本研究では、内部監査基準に基づく専門性の発揮度合いを、内部監査人の行動として捉え、測定することにした。

そのため、筆者は、まず、内部監査の活動状況や内部監査基準の遵守度が把握できる公式ツール「内部監査の品質評価マニュアル」に着目した。これは I I A が I P P F と整合する形で作成しているものである。内部監査基準には「品質のアシュアランスと改善プログラム (Quality Assurance and Improvement Program)」として、内部評価 (IPPF 1311) と外部評価 (IPPF 1312) の規定があり、このマニュアルが活用できる。特に、本マニュアルと共に提供されている評価ツールは、I

P P F の基準ごとに調査や質問の内容が紐づいており⁶、これを利用することで内部監査の活動が網羅的に把握できるようになっている。筆者は、本マニュアル上の評価ツールの質問項目に基づき、内部監査基準における監査専門性を測定するための質問項目を設計した。内部監査の専門性を構成する測定項目として、リスク管理プロセス、ガバナンスプロセス、コントロールに関する評価能力、そして監査情報の識別・収集・検証能力といった、内部監査のミッションに最も関わる側面を選定し、リッカート 7 点尺度で測定した。因子分析を経て、内部監査における監査専門性という独立変数として用いた。監査専門性を上記の利害関係者ごとの内部監査の成果と関連付け、次の仮説を設定した。

【仮説 4】内部監査部門の監査専門性が高ければ高いほど、企業内部の評価も高くなる。

【仮説 5】内部監査部門の監査専門性が高ければ高いほど、企業外部の評価も高くなる。

【仮説 6】内部監査部門の監査専門性が高ければ高いほど、内部監査人の自己評価も高くなる。

4. 企業内部の評価に関する追加検討

上記にて内部監査の利害関係者ごとの評価 (企業内部、企業外部、内部監査) が存在すると述べているが、これらの前後関係をも考慮する必要がある。内部監査の枠組みから見ると、監査委員会や監査法人が認めた内部監査の成果は、内部監査報告に対する企業外部の評価であると読み替えることができる。つまり、内部監査報告の内容を確定するためには、まず、内部監査の指摘事項に対する被監査部門と経営者による同意とフィードバックが先行しなければならない (IPPF 2420 の解釈指針)。その後、内部監査報告の内容は直・間接的に取締役会・監査委員会・監査法人に伝達

されることになる。したがって、企業内部の評価がなければ、企業外部の評価は行われないうことである。

そのため、企業内部の評価が企業外部の評価にどの程度影響を及ぼしているかに関する検証が必要になる。さらに、品質評価マニュアルで見ると、内部監査人による自己評価の際には企業内部の評価も一部反映されるため、企業内部の評価が内部監査人の自己評価にどの程度影響を及ぼしているかに関する検証も必要となる。

他方、企業外部の評価から内部監査人の自己評価への経路が検討されないのは、内部監査基準によると、自己評価は企業の内部にて報告されるためである (IPPF 1320)。つまり、自己評価の結果は、外部からの影響を受けるものではない。

以上を検討した結果、企業内部の評価に関する直接効果と媒介効果の両方を検証する必要性が見られた。直接効果は、企業内部の評価が、企業外部の評価と内部監査の自己評価に与える影響である。次に、内部監査コンピテンシーと監査専門性から企業外部の評価と内部監査人の自己評価に至る間で、企業内部の評価の媒介効果の検定も必要である。したがって、追加検証として、次の仮説をも設定した。

(直接効果)

【仮説 7】 企業内部の評価が高ければ高いほど、企業外部の評価も高くなる。

【仮説 8】 企業内部の評価が高ければ高いほど、内部監査の自己評価の成果も高くなる。

(媒介効果)

【仮説 9】 企業内部の評価は、内部監査コンピテンシーと企業外部の評価の関係において正 (+) の媒介効果がある。

【仮説 10】 企業内部の評価は、内部監査コンピテンシーと内部監査の自己評価の関係において正 (+) の媒介効果がある。

【仮説 11】 企業内部の評価は、監査専門性と企業外部の評価の関係において正 (+) の媒介効果がある。

【仮説 12】 企業内部の評価は、監査専門性と内部監査の自己評価の関係において正 (+) の媒介効果がある。

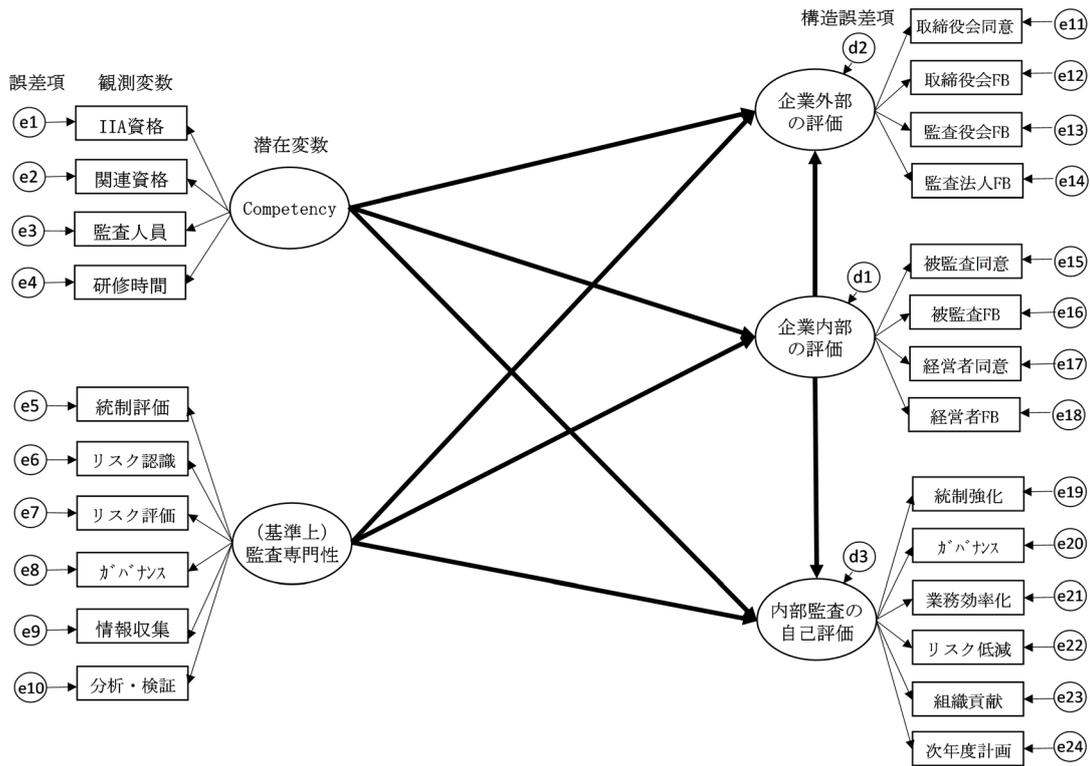
III. 研究の方法

1. 研究モデル

上述した仮説を一括検定するには、構造方程式モデリングが必要となるため、次頁の<図 1>の通りの研究モデルを設計した。先行研究からの示唆により内部監査のコンピテンシーに影響を及ぼすものを観測変数として設定した。なお、IIAの内部監査の品質評価マニュアルに基づき監査専門性を測定するようにしている。

一方、コンピテンシーを測定するため、内部監査の枠組みと専門的な知識の理解が欠かせない監査関連資格の取得数を選定している。しかし、任意監査である内部監査は、法定監査である公認会計士監査と違い、該当資格の取得は義務でない。また、日本内部監査協会の調査によるとCIA(公認内部監査人)の未取得者が実務を行っている場合が多く(取得者保有企業は42.2%)、筆者の予備分析の結果からも監査専門性と資格取得の間に因果関係は認められなかったため、研究モデルでは、コンピテンシーと監査専門性は独立して、各々①企業内部の評価、②企業外部の評価、③内部監査人の自己評価に影響を及ぼすという前提から始めることにした。

＜図1＞研究モデル



直接効果の検定対象は、「内部監査コンピテンシー→①企業内部の評価」「内部監査コンピテンシー→②企業外部の評価」「内部監査コンピテンシー→③内部監査人の自己評価」「監査専門性→①企業内部の評価」「監査専門性→②企業外部の評価」「監査専門性→③内部監査人の自己評価」「①企業内部の評価→②企業外部の評価」「①企業内部の評価→③内部監査人の自己評価」といった8通りの経路である。

最後に、前述した通り、②企業外部の評価は、内部監査の枠組みから見ると、まず、内部監査の指摘事項に対する①企業内部の評価が欠かせず、さらに、③内部監査の自己評価の際に①企業内部の評価が反映されるため、「内部監査コンピテンシー→①企業内部の評価→②企業外部の評価」「内部監査コンピテンシー→①企業内部の評価→③内部監査人の自己評価」「監査専門性→①企業内部の評価→②企業外部の評価」「監査専門性→①企

業内部の評価→③内部監査人の自己評価」の確認も必要で、この4通りの経路も検定する必要がある。

2. サンプルング

本研究での使用データは、東京証券取引所上場企業の内部監査部門からの回答データである。当該データは、筆者が以前行った内部監査基準遵守に関する研究⁷にて使用したことがあるが、本研究ではその際に識別された因子を活用すると共に、未使用のデータを用いることで、仮説設定通りのさらなる分析を進めていく。

筆者はサンプルとして、2021年度の時点でTOPIX Core 30、Large 70、Mid 400、Small 500を構成する全企業を選択した。次に、金融業等は、日本の規制当局のガイド等により他の事業会社とは統制環境が少し異なるため、銀行・保険・証券・その他金融に該当する82社を除いた。その分、

資本金が大きい順で追加の 82 社を選定している。1 社 1 回答・無記名の形で合計 1,000 社に対し質問票を郵送し、回答用紙を受領した（本研究にて使用した質問票は本論文末尾を参照）。回答企業は 176 社（17.6%）であるが、本研究では、構造方程式モデリングに使用できる 170 社の分析データを対象にしている。

IV. 実証分析

1. 記述統計と相関関係の分析

本研究の分析に使用された独立、媒介、従属変数の記述統計量は下記の<表 1>の通りで、平均、標準偏差、歪度及び尖度を示している。各変数は複数の質問項目の平均値を各々まとめたものである。ただし、コンピテンシーを構成する項目のうち、資格数や研修時間に 0 のケースが複数存在するため、ルート処理を行っている。従属変数として使うコンピテンシーのみならず、コンピテンシーを構成する内部監査部門の人員数、I I A

資格の保有数、他の専門資格の保有数、年間研修時間も各々提示している（a～d 参照）。West et al. (1995) によると、歪度は 3 以下、尖度は 8 以下であれば正規分布の仮定を満たすと判断される。そのため、下記においてもすべての変数に正規性に問題はないといえる。

次に、各変数に対して、ピアソンの相関分析（Pearson Correlation Analysis）を行った。相関関係の分析結果は、次頁の<表 2>の通りである。コンピテンシーは、監査専門性（ $r=.164, p<.05$ ）、企業内部の評価（ $r=.211, p<.01$ ）、企業外部の評価（ $r=.262, p<.01$ ）、自己評価（ $r=.260, p<.01$ ）と正の相関が見られた。監査専門性は、企業内部の評価（ $r=.519, p<.01$ ）、企業外部の評価（ $r=.518, p<.01$ ）、自己評価（ $r=.737, p<.01$ ）と正の相関が見られた。企業内部の評価は、企業外部の評価（ $r=.671, p<.01$ ）、自己評価（ $r=.592, p<.01$ ）で、企業外部の評価は自己評価（ $r=.569, p<.01$ ）と正の相関が見られた。また、クロンバックのアルファ係数を提示している。クロンバックのアル

<表 1>各変数の記述統計

	最小値	最大値	平均値	標準偏差	歪度	尖度
コンピテンシー	0.25	5.94	2.2060	1.08688	1.073	1.863
監査専門性	2.83	7.00	5.4919	0.81588	-0.417	0.281
企業内部の評価	2.88	7.00	5.8320	0.62428	-0.618	2.242
企業外部の評価	3.23	7.00	5.4680	0.81310	-0.165	-0.139
自己評価	3.50	7.00	5.6676	0.68359	0.031	0.216
a. 内部監査人員数 (ROOT)	1.00	8.72	2.9043	1.47383	1.585	2.903
b. IIA 資格数 (ROOT)	0.00	7.07	1.3756	1.37452	1.040	1.138
c. 他の専門資格数 (ROOT)	0.00	3.87	0.6563	0.90621	1.325	1.252
d. 年間研修時間 (ROOT)	0.00	14.14	3.8878	2.11804	0.928	2.804

(* $p<.05$, ** $p<.01$, *** $p<.001$)

(出所：筆者作成)

＜表2＞各変数の相関関係

変数	1	2	3	4	5
1. コンピテンシー	(.672)				
2. 監査専門性	.164*	(.881)			
3. 企業内部の評価	.211**	.519**	(.778)		
4. 企業外部の評価	.262**	.518**	.671**	(.803)	
5. 自己評価	.260**	.737**	.592**	.569**	(.895)

* $p < .05$, ** $p < .01$, *** $p < .001$ () の値はクロンバックのアルファ係数

(出所) 筆者作成

ファ係数が 0.6 以上の場合は一般的に受容可能なレベルと判断されるため、各変数の信頼度に問題はない。

一部の変数において比較的の高い相関関係が見られたため、多重共線性の有無を確認した。分析の結果、分散拡大要因 (Variance Inflation Factor: VIF) は 1.010 から 2.104 ですべて 10 未満となり、多重共線性の問題がないことが確認された。

2. コモン・メソッド・バイアスの検証

コンピテンシーを除き、本研究で使用されているすべての変数は同一の対象者から測定されているため、コモン・メソッド・バイアスの問題が生じる可能性がある (Podsakoff et al., 2003; Podsakoff & Organ, 1986)。したがって、統計的な事後手続きとして、ハーマンの単一因子検定 (Harman's one-factor test) を実施することとした。これは、すべての観測変数を対象に回転を伴わない探索的因子分析 (Exploratory factor analysis) を実施 (主因子法) し、固有値 1 以上の因子が 2 つ以上抽出され、第一因子の寄与率が 50% を超えない場合にコモン・メソッド・バイアスは問題とならないと判断するものである (Fuller et al., 2015; Podsakoff et al., 2003)。

この方法に従い、本研究で使用された 24 の観測変数を投入し、主因子法で分析した結果、固有

値が 1 以上の因子が 4 つ抽出され、そのうち第一因子の寄与率は 37.914% に留まっていることが確認された。この結果から、コモン・メソッド・バイアスの問題はないと判断される。

3. 仮説検定

仮説検定のために構造方程式モデリングを実施した。一般的にこの分析手続きは一般的にこの分析手続きは Anderson & Gerbing (1988) が提示した段階アプローチ (Two-step approach) が採用される。2 段階アプローチは、確認的因子分析を行う測定モデルを確認した上で、構造モデルを分析するものである (Byrne, 2001)。本研究でもこの 2 段階アプローチを適用し、まず、測定モデルの確認的因子分析を行った上で、構造モデル分析を通じて仮説を検定した。最後に、ブートストラップ法 (Bias Corrected Bootstrapping) を行い、企業外部の評価と内部監査人の自己評価に影響を与えると想定される、企業内部の評価の媒介効果も検定した。モデル上の母数の推定においては、最尤推定法 (Maximum likelihood method) を使用している。

① 測定モデルにおける確認的因子分析

確認的因子分析 (Confirmatory factor analysis) の結果 (<表 3> 参照)、潜在変数であるコンピテンシー、監査専門性、企業内部の評価、企業外

＜表 3＞ 確認的因子分析の結果

潜在変数	測定変数	Estimate		S.E.	C.R.
		B	β		
コンピテンシー	IIA 資格数 (ROOT)	1	0.71		
	他の専門資格数 (ROOT)	0.613	0.660	0.080	7.622***
	年間研修時間 (ROOT)	0.729	0.335	0.183	3.975***
	内部監査人員数 (ROOT)	1.328	0.879	0.160	8.283***
監査専門性	V.9. 分析_検証	1	0.716		
	V.8. 情報収集	1.036	0.848	0.098	10.566***
	V.5. ガバナンスの評価	1.234	0.668	0.148	8.335***
	V.6. リスク対応の評価	1.202	0.734	0.131	9.167***
	V.3. リスク認識	0.872	0.769	0.091	9.601***
	V.7. 統制の評価	1.028	0.813	0.101	10.137***
企業内部の評価	X.2. 被監査部門 FB	1.290	0.552	0.200	6.461***
	X.1. 被監査部門同意	1	0.638		
	X.3.CEO 同意	1.454	0.726	0.200	7.254***
	X.4.CEOFB	1.754	0.716	0.245	7.173***
企業外部の評価	X.5.BOD 同意	1	0.564		
	X.6.BODFB	0.956	0.561	0.072	13.234***
	X.7. 監査法人 FB	1.116	0.682	0.172	6.502***
	X.8.ACFB	0.905	0.768	0.130	6.954***
自己評価	XI.2. 統制強化	1	0.85		
	XI.3. ガバナンス強化	1.110	0.783	0.091	12.252***
	XI.4. 業務効率化	1.107	0.709	0.105	10.574***
	XI.5. リスク低減	0.932	0.854	0.066	14.074***
	XI.6. 組織貢献	0.881	0.801	0.069	12.699***
	XI.1. 次年度計画活用	0.761	0.694	0.074	10.275***

(*p<.05, **p<.01, ***p<.001)

(出所：筆者作成)

部の評価、自己評価を含む構造モデルの適合度は $\chi^2 = 428.472$ ($p < .001$)、 $TLI = 0.908$ 、 $CFI = 0.920$ 、 $RMSEA = 0.068$ ですべてが望ましい水準であった。なお、コンピテンシー、監査専門性、企業内部の評価、企業外部の評価、自己評価において $p < .001$ の水準で統計的に有意であった。

② 仮説検定（直接効果）の結果

続いて、構造モデルの分析を行った。まず、構造モデルの適合度は $\chi^2 = 434.486$ ($p < .001$)、 $TLI = 0.908$ 、 $CFI = 0.919$ 、 $RMSEA = 0.069$ ですべて望ましい水準であった。構造モデルの分析結果は<表4>の通りである。まず、コンピテンシーは企業内部の評価に正 (+) の有意な影響を及ぼしていることが分かった ($\beta = .200$, $p < .05$)。次に、監査専門性は企業内部の評価 ($\beta = .652$, $p < .001$) と自己評価 ($\beta = .613$, $p < .001$) に正 (+) の有意な影響を及ぼしていることが分かった。最後に、企業内部の評価は企業外部の評価 ($\beta = .804$, $p < .001$) と自己評価 ($\beta = .320$, $p < .001$) に各々正 (+) の有意な影響を及ぼしていることが明らかになった。

③ 仮説検定（媒介効果）の結果

<表5>は直接効果の分析結果と間接効果（太枠部分）の分析結果をまとめたものである。ここで注目するのは、企業内部の評価による媒介効果である。コンピテンシーから企業外部の評価と自己評価に至る経路、並びに監査専門性から企業外部の評価と自己評価に至る経路において、企業内部の評価の媒介効果の検定を行った。この媒介効果が統計的に有意であるかを確認するためにブートストラップ法（Bias Corrected Bootstrapping）を用いている（Preacher & Hayes, 2008）。分析の結果、企業内部の評価の媒介効果は、コンピテンシー→企業外部の評価 ($\beta = .161$)、コンピテンシー→自己評価 ($\beta = .064$)、監査専門性→企業外部の評価 ($\beta = .524$)、コンピテンシー→自己評価 ($\beta = .209$) すべてにおいて、 $p < .05$ の水準で有意であった。つまり、これら4つの経路すべてにおいて、企業内部の評価による媒介効果が認められる。

以上の検定結果を要約すると<表6>の通りで、仮説 H1、H4、H6～H12 は採択、仮説 H2、H3、H5 は棄却された。

<表4> 構造モデルにおける直接効果の分析

経路	Estimate		S.E.	C.R.
	B	β		
コンピテンシー → 企業内部の評価	0.076	0.200	0.033	2.273*
コンピテンシー → 企業外部の評価	-0.003	-0.005	0.052	-0.063
コンピテンシー → 自己評価	0.076	0.113	0.040	1.922
監査専門性 → 企業内部の評価	0.331	0.652	0.054	6.176***
監査専門性 → 企業外部の評価	0.181	0.208	0.110	1.65
監査専門性 → 自己評価	0.553	0.613	0.081	6.808***
企業内部の評価 → 企業外部の評価	1.381	0.804	0.321	4.296***
企業内部の評価 → 自己評価	0.569	0.320	0.170	3.356***

(* $p < .05$, ** $p < .01$, *** $p < .001$)

(出所：筆者作成)

＜表5＞直接効果と間接効果の分析結果

経路			標準化係数 β		
			Direct Effect	Indirect Effect	Total Effect
コンピテンシー	→ 企業内部の評価		.200*	—	.200*
コンピテンシー	→ 企業外部の評価		-.005	—	
コンピテンシー	→ 企業内部の評価	→ 企業外部の評価	—	.161*	.156
コンピテンシー	→ 自己評価		.113	—	
コンピテンシー	→ 企業内部の評価	→ 自己評価	—	.064*	.177
監査専門性	→ 企業内部の評価		.652***	—	.652***
監査専門性	→ 企業外部の評価		.208	—	
監査専門性	→ 企業内部の評価	→ 企業外部の評価	—	.524*	.732
監査専門性	→ 自己評価		.613***	—	
監査専門性	→ 企業内部の評価	→ 自己評価	—	.209*	.822***

(*p<.05, **p<.01, ***p<.001)

(出所：筆者作成)

＜表6＞仮説の検定結果

No.	仮説の内容	結果
H1	内部監査部門のコンピテンシーが高ければ高いほど、企業内部の評価も高くなる。	採択
H2	内部監査部門のコンピテンシーが高ければ高いほど、企業外部の評価も高くなる。	棄却
H3	内部監査部門のコンピテンシーが高ければ高いほど、内部監査人の自己評価も高くなる。	棄却
H4	内部監査部門の監査専門性が高ければ高いほど、企業内部の評価も高くなる。	採択
H5	内部監査部門の監査専門性が高ければ高いほど、企業外部の評価も高くなる。	棄却
H6	内部監査部門の監査専門性が高ければ高いほど、内部監査人の自己評価も高くなる。	採択
H7	企業内部の評価が高ければ高いほど、企業外部の評価も高くなる。	採択
H8	企業内部の評価が高ければ高いほど、内部監査の自己評価の成果も高くなる。	採択
H9	企業内部の評価は、内部監査コンピテンシーと企業外部の評価の関係において正 (+) の媒介効果がある。	採択
H10	企業内部の評価は、内部監査コンピテンシーと内部監査の自己評価の関係において正 (+) の媒介効果がある。	採択
H11	企業内部の評価は、監査専門性と企業外部の評価の関係において正 (+) の媒介効果がある。	採択
H12	企業内部の評価は、監査専門性と内部監査の自己評価の関係において正 (+) の媒介効果がある。	採択

(出所：筆者作成)

V. 分析結果と考察

まず、構造モデルの直接効果について、コンピテンシーは企業内部の評価に、また、監査専門性は企業内部の評価と自己評価に影響を及ぼしていることが分かった。なお、企業内部の評価は、企業外部の評価と自己評価に影響を及ぼしていることが分かった。

この結果を受け、第一に、コンピテンシーと監査専門性の両方が企業内部の評価に、影響を与えている点に注目したい。Changらは、内部監査の形式要件の面では経験年数や専門資格が重要であるが、実際の監査業務の遂行においては、様々な能力やスキルが多面的なコンピテンシーとして作用すると説明している (Chang et al., 2019)。今回の分析結果からも、コンピテンシーと監査専門性の両方は、内部監査人の総合的な能力を表す要素でありながらも、依然として別々の側面があり、その影響力も異なっていることが確認できた。標準化係数 β の大きさを比較すると、コンピテンシー ($\beta = .200$) に対して監査専門性 ($\beta = .652$) は3倍以上となっている。つまり、対外的に認識されやすい専門資格などのコンピテンシーは、企業内部の様々なステークホルダーに対して内部監査機能の信頼感を与える要素になりえる。一方で、内部監査の対象者である被監査部門は、内部監査人のテストや事実確認に至るすべての監査プロセスを詳細に経験しているため、専門資格などの外面的な側面よりは、実質的にどの程度の専門性を発揮しているかを重視している可能性がある。さらに、被監査部門とのコミュニケーションを経てまとめられる内部監査報告書にも、内部監査プロセスの全貌と組織への貢献度合いが表れており、経営者への報告といったコミュニケーションを通じて、経営者は内部監査人の専門性を総合的に判断することになる。

第二に、監査専門性は自己評価に影響を及して

いるが、コンピテンシーはそうでないことが明らかになった。したがって、内部監査人は、外見的なコンピテンシーの向上より実質的な監査専門性の向上を重視しているといえる。例えば、専門資格の取得は、内部監査の枠組みを理解し専門職としての基盤づくりに役立つものでありながらも、限界があることが、内部監査人には分かっていることを意味する。それで、専門職としての一定の知識の習得 (= 専門資格の取得) は、その知識を監査の過程で実質的に活用しなければ、知識習得の価値も半減してしまうという示唆が得られる。一方、日本の企業では、人事ローテーションにより内部監査を数年間経験して他の部門に異動する場合が多く、I I A資格未取得者や監査経験年数の浅い人員による内部監査の実施が多い。これらを総合すると、監査現場では、外見的なコンピテンシーより実際の監査遂行能力が重視されており、内部監査人自らがその事実をよく知っているといえる。この認識が、自己評価に際しても影響しているものと考えられる。

第三に、企業内部の評価が企業外部の評価と自己評価に各々影響を及ぼしている点について考える。

内部監査の枠組みから見ると、企業外部の評価と内部監査人の自己評価は、企業内部の評価を踏まえて行われるもので、両方とも統計的に有意な影響が見られた本結果とも整合している。一方、標準化係数 β を比較してみると、企業内部の評価は企業外部の評価に、非常に大きい影響 ($\beta = .804$) を及ぼしている一方、自己評価に対しては、相対的に低い影響力となっている ($\beta = .320$)。多くの利害関係者にとって、内部監査の成果を評価する際に、内部監査報告書が決定的な情報源となる。また、内部監査報告書を確定する際には、監査指摘事項に対する被監査部門の同意や、最終的な経営責任を負う経営者の理解が欠かせない。企業外部の評価は、それらを踏まえて

のものであるため、自然的に企業内部の評価に大きく影響されるものと見られる。他方、内部監査人による自己評価の場合、企業内部の評価のみならず、I I Aの品質評価マニュアル上の様々な内部監査の規範が尺度になり、複数の考慮と合わせて判断されるものである。即ち、自己評価に際して企業内部の評価は、決定的な要素ではなく、一部の評価として内部監査人に利用されているといえる。

次は、構造モデル上の間接効果（企業内部の評価による媒介効果）について考える。

第四に、企業内部の評価による媒介効果について、4つの経路を検定した結果、すべてが $p < .05$ の水準で統計的に有意であることが明らかになった。これを、コンピテンシー→企業外部の評価、監査専門性→企業外部の評価の直接効果が有意でなかったことと合わせて考えると、企業内部の評価は、完全媒体の効果があることが分かる。したがって、企業外部の評価が高くなるためには、必ず企業内部の評価が先行して高くなければならないといえる。

第五に、企業内部の評価による媒介効果の軽重である。分析結果を見ると、コンピテンシー→企業内部の評価→企業外部の評価（ $\beta = .161$ ）、コンピテンシー→企業内部の評価→自己評価（ $\beta = .064$ ）、監査専門性→企業内部の評価→企業外部の評価（ $\beta = .524$ ）、監査専門性→企業内部の評価→自己評価（ $\beta = .209$ ）となり、外見的なコンピテンシーと実際の監査専門性の両方が影響していることが分かる。しかし、直接効果の分析結果で見た通り、コンピテンシーより監査専門性に重みがあり、監査専門性が十分担保されない限り、企業内部、外部、自己評価のすべての面において高い評価を得ることは難しいといえる。

以上、第一から第五までの考察に基づき、実務への示唆を検討すると、利害関係者が内部監査人に求めていることや対応の優先順位が明確にな

る。

法定の財務諸表監査の場合、公認会計士の資格がなければ、監査補助人としての役割しかなく、自立した監査人として監査を完遂することはできない。その反面、内部監査は、任意監査であるが故に、公認内部監査人の資格を取得しなくても十分な知見があれば、監査業務を遂行するには問題ない。望ましい姿として、両者とも結局は資格取得とそれに見合う実際の能力を兼備しなければならないが、監査キャリアのスタート時点における資格取得の有無の面では、両者に大きな違いが見られる。

また、十分な研修時間や内部監査人員の確保といった他のコンピテンシーの要素についても、現場での監査専門性の発揮に比べると、その重要性は相対的に低くなる。

分析結果で見た通り、様々な利害関係者から高い評価を得るためには、監査専門性の向上が絶対的に必要となる。C I Aなどの専門資格の取得や十分な研修は、専門性を高めることに一定の意味はあるものの、企業の内部で監査を遂行する際には、実質的な監査専門性の発揮がもっと重要である。

したがって、新任の内部監査人の場合、まずは内部監査の枠組みを理解することから始めるが、O J Tなどの実践的なトレーニングを優先し、実際の監査の際に必要な専門性をいち早く高めることが急務である。また、各国の内部監査協会は、独自のビジネス環境を踏まえ、実際の内部監査プロセスが体験できる集中シミュレーション・プログラムの開発することもできる。心理的な圧迫のない状況下で、新任の監査人が主な手続きを十分熟達できるようにサポートできれば、短時間に即戦力のある監査人の育成が可能となる。

専門資格の取得や理論を中心とする座学トレーニングについては、長期的な内部監査人の育成の観点で考慮される必要がある。他方、内部監査の

正式な結果は、組織の内部と外部に報告されるが、報告の際に専門資格保有の事実が開示されれば、監査指摘事項や提案事項に対して、一定の信頼感醸成に役立つであろう。

VI. 結論

本研究は、日本の上場企業を対象に、複数の利害関係者が評価する内部監査の成果について、その全体構図を解明したことで学術的に貢献している。

今までの研究は部分的な要素に焦点が当てられていたが、本研究は、内部監査におけるコンピテンシー・監査専門性と、企業内部・外部・内部監査人が各々評価する内部監査の成果とを関連付けて、構造モデルとして発展した点、そのモデルを日本の上場企業に適用した点、企業内部の評価による媒介効果を検定した点、さらに、分析結果に基づき、内部監査人の育成における実務的な提案を行った点で、独自性がある。

一方、課題も残っている。本研究では、内部監査部門におけるコンピテンシーとして、専門資格数、研修時間、部門人員数を使用している。しかし、別の観点で、内部監査の本来のコンピテンシーを測定するためには、多くの先行研究が言及している時間や数といった単純データ以外にも、内部監査部門の組織内の位置づけ、規程類の整備の度合い、レポーティングラインの運用状況、内部監査人の業務に対する実際の理解度といった定性的な側面も検討に入れる必要がある。今後、企業内外の様々な利害関係者によって認識される内部監査コンピテンシーの全体像を、網羅的に整理するための研究が必要となる。

注

¹「実施基準」p.85の統制項目の例として、統制環境において、「監査役等は内部監査人及び監査人と適切な連携

を図っているか。」というものを挙げている。

²日本内部監査協会（2019）『第19回監査総合実態調査（2017年監査白書）』解説-55頁、集計-277頁

³日本内部監査協会の調査によると、内部監査部門が最高経営者に直属する場合は81.5%（1,294社）、取締役会に直属する場合は3.0%（48社）、監査役会等に直属する場合は1.3%（21社）である。日本内部監査協会（2019）前掲書、解説-12頁、集計-11頁

⁴監査役会設置会社はドイツのガバナンス構造に類似しており、取締役会はマネジメントの性格が強い。一方、アメリカのガバナンス構造に類似する指名委員会等設置会社、監査委員等設置会社の場合、取締役会のオーバースイト機能がより強調される。

⁵内部監査担当者の平均経験年数について、5年未満は、2017年の調査結果では61.9%、2007年の調査結果では90.5%であった。日本内部監査協会（2019）『第19回監査総合実態調査（2017年監査白書）』、pp.解説-23-24

⁶日本内部監査協会（2019）『内部監査の品質評価マニュアル 2017年版』51頁以降（付録A～F）

⁷「内部監査基準の遵守が内部監査の成果に及ぼす影響－基準遵守の測定と基準適合表明の調整効果を中心に－『日本経営学会誌』52号、2023年6月、pp.3-16。当該研究は日本内部監査協会の助成（2020年度）を受けたものである。

<参考文献>

企業会計審議会（2019）「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに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の改訂について（意見書）」

東京証券取引所「コーポレートガバナンス・コード」2021年6月11日

日本監査役協会「監査役監査基準」、2022年8月1日

日本公認会計士協会（2021）「監査基準委員会報告書610 内部監査人の作業の利用」

日本内部監査協会（2013）『International Professional Practices Framework (IPPF) 2013 Edition 専門職の実施の国際フレームワーク－2013年版－』改訂新版

- 日本内部監査協会 (2017) 『International Professional Practices Framework (IPPF) 2017 Edition 専門職的実施の国際フレームワークー 2017 年版ー』
- 日本内部監査協会 (2019) 『内部監査の品質評価マニュアル : for the internal audit activity.』
- 日本内部監査協会 (2015) 『新 内部監査の品質評価マニュアル : for the internal audit activity』
- 日本内部監査協会(2019)『第 19 回監査総合実態調査(2017 年監査白書)』
- 日本内部監査協会 (2014) 「内部監査基準」
- 日本内部監査協会 (2014) 「内部監査基準改訂の背景および主な改訂点」
- 日本内部監査協会 (2006) 「内部監査基準実践要綱ー平成 18 年 6 月ー」
- 日本内部監査協会 (2017) 「内部監査基準実務指針ー平成 29 年 3 月ー」
- 日本内部監査協会 (2010) 「内部監査品質評価ガイド」
- 八田 進二 (2017) 「三様監査の誤解を解く」『月刊監査研究』43 巻 5 号 (2017 年 5 月)、pp.1-16、日本内部監査協会
- 梁 晟宇 (2018) 「日本と韓国の内部統制報告制度に関する比較研究ー監査機能間の連携の観点からー」『政策情報学会誌』12 巻 1 号 (2018 年 12 月)、pp.5-17
- 梁 晟宇 (2023) 「内部監査基準の遵守が内部監査の成果に及ぼす影響ー基準遵守の測定と基準適合表明の調整効果を中心にー」『日本経営学会誌』52 号、2023 年 6 月、pp.3-16
- Alzeban, A. and Gwilliam, D. (2014) Factors affecting the internal audit effectiveness: a survey of the Saudi public sector, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol.23 No.2, pp.74-86.
- Anderson, J. C., & Gerbing, D. W.(1988) Structural equation modeling in practice: A review and recommended two-step approach, *Psychological Bulletin*, Vol.103 No.3, pp.411-423.
- Arena, M. and Azzone, G. (2009) Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness, *International Journal of Auditing*, Vol.13 No.1, pp.43-60.
- Byrne, B. M.(2001) Structural equation modeling with AMOS: Basic concepts, applications, and programming, Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates.
- Chang, Y. T., Chen, H., Cheng, R. K., & Chi, W. (2019) The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, Vol.15 No.1, pp.1-19. <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2018.11.002>
- Cheng, R., Engstrom, J. H., & Kattelus, S. C. (2002) Educating Government Financial Managers: University Collaboration between Business and Public Administration. *The Journal of Government Financial Management*, Vol.51 No.3, pp.10-15.
- Endaya, K.A. and Hanefah, M.M. (2013) Internal audit effectiveness: an approach proposition to develop the theoretical framework, *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol.4 No.10, pp.2222-2847.
- Endaya, K. A., & Hanefah, M. M. (2016). Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness, and moderating effect of senior management, *Journal of Economic and Administrative Sciences*, Vol.32 No.2, pp.160-176. <https://doi.org/10.1108/JEAS-07-2015-0023>
- Erasmus, L.J. and Coetzee, P. (2018) Drivers of stakeholders' view of internal audit effectiveness: management versus audit committee, *Managerial Auditing Journal*, Vol.33 No.1, pp.90-114.
- Fuller, C. M., Simmering, M. J., Atinc, G., Atinc, Y., & Babin, B. J. (2015) Common methods variance detection in business research. *Journal of Business Research*, Vol.69 No.8, pp.3192-3198. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2015.12.008>
- Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2004) The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal

- auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, Vol.23, pp.194-244.
- Gras-Gil, E., Marin-Hernandez, S., & de Lema, D. G. P. (2012) Internal audit and financial reporting in the Spanish banking industry. *Managerial Auditing Journal*, Vol.27 No.8, pp.728-753. <https://doi.org/10.1108/02686901211257028>
- Humpherys, S. L., Moffitt, K. C., Burns, M. B., Burgoon, J. K., & Felix, W. F. (2011) Identification of fraudulent financial statements using linguistic credibility analysis. *Decision Support Systems*, Vol.50 No.3, pp.585-594. <https://doi.org/10.1016/j.dss.2010.08.009>
- IAASB (2013), ISA 610 (Revised 2013) Using the work of internal auditors and related conforming amendments
- Institute of Internal Auditors (IIA) (2009) Internal Auditor Competency Framework.
- Institute of Internal Auditors (IIA) (2013) Internal Auditor Competency Framework.
- Institute of Internal Auditors (IIA) (2013) International Professional Practices Framework (IPPF) 2013 Edition.
- Institute of Internal Auditors (IIA) (2017) International Professional Practices Framework (IPPF) 2017 Edition.
- Jezovita, A., Tusek, B., & Zager, L. (2018) The state of analytical procedures in the internal auditing as a corporate governance mechanism. *Management Journal of Contemporary Management Issues*, Vol.23 No.2, pp.15-46.
- Lenz, R., & Hahn, U. (2015) A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, Vol.30 No.1, pp.5-33. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1072>
- Li, H., Dai, J., Gershberg, T., & Vasarhelyi, M. A. (2018) Understanding usage and value of audit analytics for internal auditors: An organizational approach. *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol.28, pp.59-76. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2017.12.005>
- Mubako, G.(2019) Internal audit outsourcing: A literature synthesis and future directions. *Wiley Online Library*, Vol.29 No.3, pp.532-545. <https://doi.org/10.1111/auar.12272>
- Nurdiono, & Gamayuni, R. R. (2018) The effect of internal auditor competency on internal audit quality and its implication on the accountability of local government. *European Research Studies Journal*, Vol.21 No.4, pp.426-434. <https://doi.org/10.35808/ERSJ/1132>
- Oussii, A. A., & Boulila Taktak, N. (2018) The impact of internal audit function characteristics on internal control quality. *Managerial Auditing Journal*, Vol.33 No.5, pp.450-469. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2017-1579>
- Preacher, K. J., & Hayes, A. F.(2008) Asymptotic and resampling strategies for assessing and comparing indirect effects in multiple mediator models. *Behavior Research Methods*, Vol.40 No.3, pp.879-891.
- Podsakoff, P.M.,& MacKenzie, S.B.,Lee, J.Y., & Podsakoff, N.P.(2003) Common method variance in behavioral research: A critical review of the literature and recommended remedies. *Journal of Applied Psychology*, Vol.88 No.5, pp.879-903.
- Podsakoff, P.M., & Organ,D.W.(1986) Self-reports in organizational research: Problems and prospects. *Journal of Management*, Vol.12 No.2, pp.531-544.
- Prawitt, D. F., Smith, J. L., Wood, D. A. (2009) Internal Audit Quality and Earnings Management, *The Accounting Review*, Vol.84 No.4: 1277-1278. <https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.4.1255>
- Preacher, K. J., & Hayes, A. F. (2008) Asymptotic and resampling strategies for assessing and comparing indirect effects in multiple mediator models. *Behavior Research Methods*, Vol.40 No.3, pp.879-891.
- Sarens, G. (2009). Internal Auditing Research: Where are we going? Editorial. *International Journal of Auditing*,

Vol.13 No.1, pp.1-7. <https://doi.org/10.1111/J.1099-1123.2008.00387.X>

Soh, D.S.B. and Martinov-Bennie, N. (2011) The internal audit function: perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26 No. 7, pp.605-622.

Vadasi, C., Bekiaris, M., & Andrikopoulos, A. (2020) Corporate governance and internal audit: an institutional theory perspective. *Corporate Governance (Bingley)*,

Vol.20 No.1, pp.175-190. <https://doi.org/10.1108/CG-07-2019-0215>

West, S.G., Finch, J.F. and Curran, P.J. (1995) Structural Equation Models with Non-Normal Variables: Problems and remedies. In: Hoyle, R.H., Ed., *Structural Equation Modeling: Concepts, Issues, and Applications*, Sage, pp.56-75.

＜アンケート調査票＞

I. 御社と内部監査組織の概要についてお伺いします。

1. 回答者の現在の職責を教えてください。 ※該当するものに○をつけてください。

①内部監査部門長 ②内部監査中間管理者 ③内部監査スタッフ ④その他（ご記入）_____

2. 回答者の業務経験年数を教えてください。

①内部監査業務 経験年数 _____年

②その他の業務 経験年数 _____年

3. 御社の企業概要を教えてください（直近の年度決算基準）。

①従業員数（連結基準・人）：_____人 ②決算期（決算月）：_____月

③総資産（連結基準・億円）：_____億円 ④売上高（連結基準・億円）：_____億円

⑤業種 ※該当するものに○をつけてください。

サービス業、情報・通信業、小売業、卸売業、電気機器、化学、機械、建設業、食料品
 不動産業、輸送用機器、その他製品、陸運業、金属製品、繊維製品、医薬品、精密機器
 ガラス・土石製品、鉄鋼、非鉄金属、倉庫・運輸関連業、電気・ガス業、パルプ・紙、ゴム製品
 石油・石炭製品、海運業、水産・農林業、鉱業、空運業、その他（_____）

4. 御社の内部監査組織の規模を教えてください。

①人員数（連結基準・人）：_____人 ②平均経験（内部監査）年数（年）：_____年

③監査部門の内部監査協会（IIA, IIA-Japan）資格の保有数（部門全体の個数）：_____個

④監査関連専門資格（会計士、情報セキュリティ等）の保有数（部門全体の個数）：_____個

⑤監査関連 年間平均研修時間（一人当たり・時間）：_____時間

⑥内部監査部門は財務報告に係る内部統制（J-SOX）の関連業務を担当している。 はい いいえ

⑦内部監査業務 年間平均稼働時間（一人当たり・時間）：_____時間

（該当時のみ）J-SOX 関連業務 年間平均稼働時間（一人当たり・時間）：_____時間

5. 御社の内部監査活動の概要について教えてください。

① 2018 年度の監査指摘の件数：_____件

上記に対する改善件数（改善中と改善済みの合計）：_____件

② 2019 年度の監査指摘の件数：_____件

上記に対する改善件数（改善中と改善済みの合計）：_____件

③ 2020 年度の監査指摘の件数：_____件

上記に対する改善件数（改善中と改善済みの合計）：_____件

④最高経営者との年間平均のミーティング回数：_____回

⑤取締役（会）との年間平均のミーティング回数：_____回

⑥会計監査人（監査法人）との年間平均のミーティング回数：_____回

⑦監査役会等との年間平均のミーティング回数：_____回

※ 監査役会等は、監査役・監査役会・監査委員会・監査等委員会などを意味する。

⑧内部監査の品質評価について教えてください。 ※チェックを入れてください。

・内部評価： あり なし

・内部評価の頻度_____年に_____回

評価結果の報告有無： 最高経営者 取締役会 監査役会等 ※該当するものすべてにチェック

・外部評価： あり なし

・外部評価の頻度_____年に_____回

評価結果の報告有無： 最高経営者 取締役会 監査役会等 ※該当するものすべてにチェック

・監査報告書などに「内部監査基準に適合している」と表明している。 はい いいえ

II. 内部監査部門の管理全般についてお伺いします。

【設問】それぞれ当てはまるものを1つ選んでください。 (設問毎に右側の数字に○をつける)	全く そう 思わない	そう 思わない	あまり そう 思わない	どちら とも いえ ない	やや そう 思う	そう 思う	非常 に そう 思う
①内部監査の規程には、内部監査部門の目的と権限が明確に定義されている。	1	2	3	4	5	6	7
②内部監査の規程には、日本内部監査協会（IIA-J）の「内部監査基準」、または、内部監査人協会（IIA）の「国際フレームワーク」上の要求事項が反映されている。	1	2	3	4	5	6	7
③内部監査部門は、内部監査の規程に定められている目的と責任を達成している。	1	2	3	4	5	6	7
④内部監査の資源は、監査計画を達成するため、有効に配備されている。	1	2	3	4	5	6	7
⑤個々の内部監査業務は、上位者（または同僚）によって監督（レビュー）される。	1	2	3	4	5	6	7
⑥内部監査部門は、文書化の対象、管理方法、保存期間に関する方針を定めている。	1	2	3	4	5	6	7

Ⅲ. 監査の報告ラインについてお伺いします。

【設問】それぞれ当てはまるものを1つ選んでください。 (設問毎に右側の数字に○をつける)	全くそう 思わない	そう 思わない	あまり そう 思わない	どちら とも いえ ない	やや そう 思う	そう 思う	非常 に そう 思う
①内部監査部門長は、取締役会に対し直接伝達し、意思疎通を図っている。	1	2	3	4	5	6	7
②内部監査部門長は、最高経営者に対し直接伝達し、意思疎通を図っている。	1	2	3	4	5	6	7
③内部監査部門長は、監査役会等に対し直接伝達し、意思疎通を図っている。	1	2	3	4	5	6	7
④内部監査部門長は、内部監査の計画と重要な変更、監査資源などについて、最高経営者および取締役会に報告し承認を受けている。	1	2	3	4	5	6	7
⑤内部監査部門長は、内部監査の業務遂行状況について、定期的に最高経営者および取締役会へ報告している。	1	2	3	4	5	6	7
⑥内部監査部門長は、監査品質の評価結果を最高経営者および取締役会に報告している。	1	2	3	4	5	6	7

Ⅳ. 監査の独立性・客観性についてお伺いします。

【設問】それぞれ当てはまるものを1つ選んでください。 (設問毎に右側の数字に○をつける)	全くそう 思わない	そう 思わない	あまり そう 思わない	どちら とも いえ ない	やや そう 思う	そう 思う	非常 に そう 思う
①内部監査部門の能力や公正不偏な職務を脅かす要因は存在しない。	1	2	3	4	5	6	7
②内部監査人は、監査上の諸問題に関する判断を他人に委ねていない。	1	2	3	4	5	6	7
③内部監査部門は組織体内の一定以上の階層に直属し、現場部門から独立している。	1	2	3	4	5	6	7
④内部監査部門長は内部監査以外の役割や職責を有しない。	1	2	3	4	5	6	7
⑤内部監査人は、過去1年以内に自らが担当していた業務に対し、監査を行わない。	1	2	3	4	5	6	7

V. 監査専門職の要件についてお伺いします。

【設問】それぞれ当てはまるものを1つ選んでください。 (設問毎に右側の数字に○をつける)	全くそう 思わない	そう 思わない	あまり そう 思わない	どちら とも いえ ない	やや そう 思う	そう 思う	非常 に そう 思う
①内部監査の個々の業務は、専門職としての正当な注意をもって遂行されている。	1	2	3	4	5	6	7
②内部監査部門は、必要な知識や能力を、部門総体として備えている。	1	2	3	4	5	6	7
③内部監査人は、組織目標、業務などに影響を及ぼすおそれのあるリスクに注意している。	1	2	3	4	5	6	7
④内部監査人は、継続的な専門的能力の研鑽を通じて、知識や能力を高めている。	1	2	3	4	5	6	7
⑤内部監査部門は、意思決定に係る組織体のガバナンスプロセスを評価し、改善の提言をしている。	1	2	3	4	5	6	7
⑥内部監査部門は、リスク・マネジメント・プロセスの有効性を評価し、改善の提言をしている。	1	2	3	4	5	6	7
⑦内部監査部門は、コントロール手段の有効性と効率性を評価し、改善の提言をしている。	1	2	3	4	5	6	7
⑧内部監査人は、個々の発見事項や改善提案の基礎となる有用な情報を、十分収集、識別している。	1	2	3	4	5	6	7
⑨内部監査人は、監査情報を、客観的な方法を用いて分析、評価（検証）している。	1	2	3	4	5	6	7

VI. 監査の品質管理についてお伺いします。

【設問】それぞれ当てはまるものを1つ選んでください。 (設問毎に右側の数字に○をつける)	全くそう 思わない	そう 思わない	あまり そう 思わない	どちら とも いえ ない	やや そう 思う	そう 思う	非常 に そう 思う
①内部監査部門は、監査品質の評価を行い、その結果に基づき改善している。	1	2	3	4	5	6	7
②監査品質の評価には、内部評価と外部評価の両方が含まれている。	1	2	3	4	5	6	7
③内部評価は、内部監査基準（日本または国際）のすべての要素を理解している人によって実施されている。	1	2	3	4	5	6	7
④外部評価は、独立した外部専門家（個人・チーム）によって実施されている。	1	2	3	4	5	6	7

Ⅶ. 監査計画についてお伺いします。

【設問】それぞれ当てはまるものを1つ選んでください。 (設問毎に右側の数字に○をつける)	全くそう 思わない	そう 思わない	あまり そう 思わない	どちら とも いえ ない	やや そう 思う	そう 思う	非常 に そう 思う
①内部監査部門は、組織目標と調和するようなリスク評価に基づく監査計画を策定している。	1	2	3	4	5	6	7
②内部監査部門は、監査の手引きや手続などを文書化している。	1	2	3	4	5	6	7
③必要に応じ、他部門・外部組織との情報共有、共同作業、結果の依頼などを検討する。	1	2	3	4	5	6	7
④内部監査部門は、監査目標、範囲、期間、資源配分を含む監査計画を文書化している。	1	2	3	4	5	6	7
⑤内部監査部門は、監査計画の策定に当たって、組織体及び部門の戦略と目標、リスクと該当コントロールを勘案している。	1	2	3	4	5	6	7

Ⅷ. 監査コミュニケーションについてお伺いします。

【設問】それぞれ当てはまるものを1つ選んでください。 (設問毎に右側の数字に○をつける)	全くそう 思わない	そう 思わない	あまり そう 思わない	どちら とも いえ ない	やや そう 思う	そう 思う	非常 に そう 思う
①内部監査人は、監査の目標・範囲・結果に加え、改善提案と課題の重大性も関係者に伝達している。	1	2	3	4	5	6	7
②内部監査人による伝達は明確で、容易に理解でき、論理的で、不必要な専門用語を排除し、重要性が高い情報を提供している。	1	2	3	4	5	6	7
③内部監査の結果は、被監査部門や関連部門のみならず、最高経営者、取締役会、監査役会等の適切な利害関係者にも伝達される。	1	2	3	4	5	6	7
④監査総合意見を表明する際に、最高経営者、取締役会およびその他の利害関係者の期待をも考慮に入れている。	1	2	3	4	5	6	7

IX. 改善モニタリングについてお伺いします。

【設問】それぞれ当てはまるものを1つ選んでください。 (設問毎に右側の数字に○をつける)	全くそう 思わない	そう 思わない	あまり そう 思わない	どちら とも いえ ない	やや そう 思う	そう 思う	非常 に そう 思う
①内部監査部門は、被監査部門の改善状況を、組織的にモニタリング（フォローアップ）している。	1	2	3	4	5	6	7
②内部監査部門は、被監査部門の改善状況を文書化している。	1	2	3	4	5	6	7
③内部監査部門は、被監査部門の改善状況を関係者に報告している。	1	2	3	4	5	6	7
④被監査部門が高いリスクを受容する場合、内部監査部門は、その問題について最高経営者や取締役会に相談または報告している。	1	2	3	4	5	6	7

X. 内部監査活動に対する各ステークホルダーの認識度についてお伺いします。

【設問】それぞれ当てはまるものを1つ選んでください。 (設問毎に右側の数字に○をつける)	* 該当 なし	全く そう 思 わ な い	そう 思 わ な い	あ ま り そ う 思 わ な い	ど ち ら と も い え な い	や や そ う 思 う	そ う 思 う	非 常 に そ う 思 う
* 該当ステークホルダーとのコミュニケーションがない場合のみ、「該当なし」を選択してください。								
①監査の結果を、被監査部門も同意している。	0	1	2	3	4	5	6	7
②被監査部門からの内部監査結果に対するフィードバック（公式・非公式を問わず）は肯定的である。	0	1	2	3	4	5	6	7
③監査の結果を、最高経営者も同意している。	0	1	2	3	4	5	6	7
④最高経営者からの内部監査結果に対するフィードバック（公式・非公式を問わず）は肯定的である。	0	1	2	3	4	5	6	7
⑤監査の結果を、取締役（会）も同意している。	0	1	2	3	4	5	6	7
⑥取締役（会）からの内部監査結果に対するフィードバック（公式・非公式を問わず）は肯定的である。	0	1	2	3	4	5	6	7
⑦会計監査人（監査法人）からの内部監査結果に対するフィードバック（公式・非公式を問わず）は肯定的である。	0	1	2	3	4	5	6	7
⑧監査役会等からの内部監査結果に対するフィードバック（公式・非公式を問わず）は肯定的である。	0	1	2	3	4	5	6	7

XI. 内部監査活動の自己評価についてお伺いします。

【設問】それぞれ当てはまるものを1つ選んでください。 (設問毎に右側の数字に○をつける)	全くそう 思わない	そう 思わない	あまり そう 思わない	どちら とも いえ ない	やや そう 思う	そう 思う	非常 に そう 思う
①監査の結果は、次の監査計画に活用されている。	1	2	3	4	5	6	7
②監査の結果は、関連コントロールの強化に貢献できている。	1	2	3	4	5	6	7
③監査の結果は、ガバナンスの強化に貢献できている。	1	2	3	4	5	6	7
④監査の結果は、関連業務の効率化に貢献できている。	1	2	3	4	5	6	7
⑤監査の結果は、関連リスクの低減に貢献できている。	1	2	3	4	5	6	7
⑥監査の結果は、組織全体に対し、有用である。	1	2	3	4	5	6	7

XII. 上記の設問には言及されていないが、監査成果に関連すると思われる内容がもしございましたら、ご記入ください。

その他、コメントなどがございましたら、ご記入ください。

梁 晟宇 (ヤン ジョンウ)

立命館アジア太平洋大学国際経営学部 准教授



韓国ソウル生まれ。立教大学大学院ビジネスデザイン研究科修了（経営学修士）。立命館アジア太平洋大学国際経営学部准教授。総合系コンサルティングファームや東証一部上場企業にて内部監査等の業務に従事し、現在は関連研究を行っている。公認内部監査人（C I A）、内部統制評価指導士（C C S A）、公認リスク管理監査人（C R M A）、公認情報システム監査人（C I S A）、米国公認会計士（U S C P A）。

2024 年度「研究助成」

助成金給付対象案件

(研究課題及び申請者)

審査結果

2024 年度の「研究助成」助成金給付対象は下記の 4 件に決定いたしました。

1	「継続疑義がある企業による行政処分を受けた監査法人の選定とその後の企業への影響」 大越 寛史 氏 (京都大学 経営管理大学院 みずほ証券寄附講座特定准教授)
2	「日本における独立行政法人と英国におけるエージェンシーの比較検討ー内部統制の視点等を中心としてー」 木村 行雄 氏 (宇都宮大学地域創生推進機構 イノベーション支援センター 准教授)
3	「有価証券報告書の非財務情報に対する質の評価方法の検討」 長畑 周史 氏 (横浜市立大学 国際商学部 准教授)
4	「小規模内部監査部門の内部監査基準遵守に関する研究」 梁 晟宇 氏 (立命館アジア太平洋大学 国際経営学部 准教授)

当法人は、内部監査及び関連諸分野に関する調査研究を行っている研究者（准教授、助教等〈特任教員を含む〉）に対し、その研究を奨励し、もって内部監査の理論及び実務の研究を推進することを目的として、研究助成制度を実施いたします。

本研究助成制度は、2008 年より一般社団法人日本内部監査協会によって実施されてきたものですが、2021 年度より当研究所が引き継ぎ実施しております。

「2021 年度研究助成」研究結果（概要）報告

研究助成は、2008 年より一般社団法人日本内部監査協会が、内部監査あるいは内部統制に関する調査研究を奨励し、もって内部監査及び関連する諸分野の理論及び実務の研究を推進することを目的として運営を開始したものです。2021 年度からは、公益財団法人日本内部監査研究所が引き継ぎました。

2021 年度に助成金給付対象となった下記 3 件について、研究結果の概要を、対象者からご報告いただきましたので、ここにご紹介いたします。

「2021 年度研究助成」助成金給付対象案件（敬称略）

申請者（所属先・職位：2021 年 9 月現在）	研究課題
會澤 綾子（東京大学大学院経済学研究科 ものづくり経営研究センター 特任助教）	組織的な不正行為の常態化メカニズム
岡野 泰樹（北海道大学大学院経済学研究院 准教授）	非財務情報に対する内部監査の研究
日野 勝吾（淑徳大学コミュニティ政策学部 准教授）	内部通報制度を通じた内部監査機能の実効性確保に関する理論的研究—改正公益通報者保護法における内部通報体制整備義務を契機として—

研究テーマ：組織的な不正行為の常態化メカニズム

明治大学商学部 専任講師

會澤 綾子

キーワード：不正行為、逸脱行為、規範化、正統性、定性分析

本研究は、内部監査を含めた様々な企業内制度を構築した企業であっても、「なぜ、不正行為が止められないのか」「なぜ、その不正行為は、長期的に継続するのか」という問題への解を探るべく、様々な視点・方法からのアプローチを行った。

2016 年以降に多発した燃費不正行為を題材とし、専門職集団で技術的に継承され、組織的かつ処罰が曖昧な不正行為は、組織の中で正統性を付

与された規範的行為である場合があることを指摘した。技術的問題であり、定量的に確認できるゆえに、行為者自身が不正行為に正統性を見出し、不正行為が長期化すればするほど、強固なものとなっていく。「不正行為によって問題が起きない」という結果が繰り返されるほど、その行為は既成事実化し、行為の正統性を高めていくと考えられるからである。そして、長期化した不正行為は組織内で常態化し、規範としても強固なものになっていく。この場合の不正行為は、従来の視点が想定していたような不正行為＝逸脱行為ではない。

不正行為は、一般的には公式規則から外れた行為であると考えられている。また、公式規則は良いルールであることが前提であり、その良いルールから外れた逸脱行為は、誤ったパフォーマンスや、ときには組織事故を生み出すと考える。しかし、燃費検査のような不正行為は、誤ったパフォー

マンスを生み出すとは限らず、逸脱の定義も普遍的なものではない（国による手法の異なり）。逸脱しているはずの組織慣習に正統性が付与され、結果的に、公式規則と組織慣習の二重性において組織慣習が優先され、不正行為が止められなくなるのである。

本研究の発見事項は、様々な抑止・発見制度が整備され、技術的に優秀な企業であっても、不正行為が常態化してしまう可能性があることを示し

ている。なぜなら、たとえ行為者自身に倫理的な問題がなくとも、行為者にとっての特段の利点がなくとも、組織の規範に従った慣習的行為として、不正行為が継承され続けてしまうからであり、技術的な問題だからこそ起きうるのである。これこそが昨今、多くの企業、特に製造業の検査体制等で、組織的に常態化した不正行為が発覚し続けている理由であろう。

研究テーマ：非財務情報に対する内部 監査の研究

北海道大学大学院経済学研究院
准教授

岡野 泰樹

キーワード：内部監査、非財務情報、統合報告、
統合保証、サステナビリティ

本調査研究の目的は、非財務情報の信頼性確保において、(1) 内部監査がどのように関与しう
るのかを明確にした上で、(2) その現状と課題
を明らかにすることにあつた。

まず、(1) の目的を達成するために、非財務
情報に対する内部監査の関与のあり方を検討し
た先行研究（e.g. Chartered IIA [2015], ECIIA
[2015], IIA [2013], IIA [2021]）を整理した。そ
の結果、内部監査が多様な保証活動・助言活動に
よって、非財務情報の信頼性確保に貢献可能と考
えられていることが明らかになった。より具体的
には、保証活動としては、非財務情報の目的適合
性や正確性の評価、関連する法規制等の遵守の評
価、報告プロセスの有効性の評価などが可能であ
ると考えられていること、助言活動としては、関
連する業務実施者への教育・訓練、報告プロセス

の設計、報告する指標の推奨、統制環境の構築な
どを実施することが可能と考えられていることが
明らかとなった。

次に、(2) の目的を達成するために、非財務
情報の開示・保証実務が進展している南アフリカ
の上場企業（ヨハネスブルグ証券取引所上場企
業）が公表している統合報告書の内容分析を行っ
た。そこではとくに保証活動の現状に焦点を当
て、収集した統合報告書に記載されている内部
監査の活動が分析された。その結果、内部監査
が、①統合報告書に含まれる一部の非財務情報
を保証している事例（e.g. Absa Group Limited,
Aspen Pharmacare Holdings Limited, Grindrod
Limited）、②統合報告プロセスを保証している事
例（e.g. Absa Group Limited）、③統合報告書の「国
際統合報告 <IR> フレームワーク」への準拠性
を保証している事例（e.g. Standard Bank Group
Limited, Transaction Capital Limited）が発見さ
れ、先行研究で指摘されていたような多様な内部
監査による非財務情報の信頼性確保が行われてい
ることが明らかとなった。

また、多くの組織が内部監査（内部保証）単
独ではなく、内部保証と外部保証を統合・連携さ
せる統合保証（combined assurance）による統合
報告書の信頼性確保を試みていたが、付与されて
いる保証を羅列しただけと思われる事例も少なく

く、より有用な保証の付与に向けた統合・連携のあり方が今後検討される必要性が示唆された。

[参 考 文 献] Chartered Institute of Internal Auditors(Chartered IIA)[2015]*The Role of Internal Audit in Non-Financial and Integrated Reporting.*, European Confederation of Institutes of Internal Auditing(ECIIA)[2015]*Non-Financial*

Reporting: Building Trust with Internal Audit., IIA[2013]*Integrated Reporting and the Emerging Role of Internal Auditing.*, IIA[2021]*Internal Audit's Role in ESG Reporting – Independent Assurance Is Critical to Effective Sustainability Reporting.*

研究テーマ：内部通報制度を通じた内部監査機能の実効性確保に関する理論的研究—改正公益通報者保護法における内部通報体制整備義務を契機として—

淑徳大学コミュニティ政策学部
教授

日野 勝吾

キーワード：公益通報者保護法、内部（公益）通報体制整備義務、コーポレートガバナンス（企業統治）、内部監査制度、コンプライアンス（法令遵守）

本研究（2021年度研究助成）は、2022（令和4）年6月に施行された改正公益通報者保護法（以下、「改正法」という）を踏まえ、企業統治（以下、「コーポレートガバナンス」という）や法令遵守（以下、「コンプライアンス」という）体制の維持・向上に向けて、内部（公益）通報制度を通じた内部監査機能の実効性を確保するための具体的な方向性を研究することを目的とし、2021年10月乃至2023年9月、計画通り実施した。

上記の目的に基づき、助成期間開始以降、改正法を所管する消費者庁や民間事業者等に対して改

正法に係る施行状況や関連する裁判例等の調査の他、民間事業者、行政機関に対して実態調査（ヒアリング）を実施した。改正法では、内部（公益）通報に適切に対応するために必要な体制の整備（受付窓口の設定、調査、是正措置等）を企業等に義務付けており（以下、「内部（公益）通報体制整備義務」という）、受付窓口の設置から調査、是正措置、フィードバック等に至るまで、公益通報者の保護の観点から具体的な措置を講じることが企業等に求められており（11条2項、消費者庁による指針等）、所管官庁である消費者庁の協力を得ながら、内部（公益）通報体制整備義務の履行状況等を把握した。

実務上、民間事業者は、例えば、内部監査室内に内部（公益）通報窓口を設置して、シームレスに不正・違法行為等に対処したり、外部（公益）通報窓口を設置し、調査や是正措置等についても外部の監査関係者によって対応しているケースが確認できた。しかしながら、民間事業者によっては、内部（公益）通報制度を周知できていないケースも散見された。また、通報しようとする者は不利益取扱いのおそれがあり通報すること自体、躊躇するケースや、是正措置が期待できないため通報意欲が減退しているケース等も確認された。

本研究によって得られた点は、次の通りである。第1に、内部監査制度と公益通報制度は制度的枠組みを異にするとはいえ、最終的な到達点は共通化しており、不正・違法行為の未然予防と迅速な

事後的解決に向けたシームレスな総合的通報制度の構築が求められることである。第2に、通報者の特定や探索を回避するために、内部（公益）通報体制整備義務として内部監査制度や社外取締役制度（外部監査制度）とも連携しながら、企業内のコンプライアンスの維持や不正・違法行為の除去を早期に図る必要があることである。第3に、通報しようとする者が何ら躊躇せず、内部（公益）通報を行うことができるよう、また、通報者の秘匿性を確保するため、内部監査制度や社外取締役制度（外部監査制度）等といった外部性・独立性を担保する通報ルートの確保することである。

本研究で得られた成果を踏まえて、引き続き企業不祥事を探知した公益通報者が報復を恐れるこ

となく、安心して公益通報が可能な持続可能性のある内部通報制度の構築に向けて、公益通報と内部監査・外部監査との有機的連携策を検討して参りたい。内部監査制度は、企業内の不正・誤謬の発見の他、未然防止の役割を有しており、こうした内部監査機能をさらに実効性を向上させるためにも内部（公益）通報制度に寄せられる公益通報は内部監査を進めるにあたって重要な端緒となる情報である。引き続き、ガバナンスラインとして貴重な情報を集約できる仕組みとして、公益通報者保護制度と内部監査制度の有意性を確認しつつ、相互作用をさらに向上させる持続可能な事業運営に資する研究を進める所存である。

内部監査 No. 7 (通巻第7号)

2024年9月30日発行

編集・発行：

公益財団法人日本内部監査研究所 【URL】 <https://jiarf.org/>

〒104-0044 東京都中央区明石町1-3 明石町ツインクロス 404

電話 (03) 6264-3652

ISSN 2759-7474

※無断転載を禁じます



内部監査 No. 7

2024年9月30日発行 第7号

公益財団法人日本内部監査研究所

Public Interest Incorporated Foundation
Japan Internal Audit Research Foundation

<https://jiarf.org/>