

Internal Auditing

# 内部監査 No.11

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/>

Internal Auditing

# 内部監査

公益財団法人日本内部監査研究所

Public Interest Incorporated Foundation  
Japan Internal Audit Research Foundation

No. 11

SEPTEMBER-2025

## ■ 目 次 ■

<b>第5回内部監査学術研究発表大会</b> ※ .....	3
● <b>第2部 研究助成対象者報告—論文—</b>	
「内部統制の不備開示と監査報酬—連続開示、開示からの回復に焦点を当てて—」 上野 学（金沢学院大学経済学部 准教授・東北大学大学院経済学研究科 客員研究員）.....	5
「『グローバル内部監査基準』が日本企業に与える影響—ドメインII・IIIを中心として—」 齋藤 正章（放送大学教養学部教養学科 准教授）.....	17
<b>論文</b>	
◆「内部監査基準の進化と日本企業へ適用に関する事例研究—ソフトバンク株式会社の内部監査規程を中心に—」 梁 晟宇（立命館アジア太平洋大学 国際経営学部 教授） 近藤 正人（ソフトバンク株式会社 内部監査室 室長）.....	27
<b>2025年度「研究助成」助成金給付対象案件 審査結果</b> .....	41

※ 第1部 懸賞論文授賞式及び懸賞論文受賞者報告 報告1・安藤 光雄「内部監査における生成AI活用の可能性と課題：効率性・有効性の向上と役割変革に向けた考察」、報告2・山田 結稀「コーポレートガバナンスの中核を担う内部監査の高度化に向けて—委員会設置会社におけるその役割を見据えながら—」につきましては、報告と同内容の受賞論文を『内部監査 No. 9』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5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

2025年3月27日（木）～2025年4月24日（木）

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5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の報告1・報告2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、『内部監査 No. 9』「第4回（2024年度）懸賞論文 審査結果」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

2025年3月27日（木）～2025年4月24日（木）

### 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

- 報告1. 内部監査における生成 AI 活用の可能性と課題：効率性・有効性の向上と役割変革に向けた考察  
安藤 光雄（JCOM株式会社 監査企画部）
- 報告2. コーポレートガバナンスの中枢を担いうる内部監査の高度化に向けて  
－委員会設置会社におけるその役割を見据えながら－  
山田 結稀（明治大学法学研究科博士後期課程 明治大学法学部助手）

### 第2部 研究助成対象者報告

- 報告1. 内部統制の開示すべき重要な不備開示後の監査報酬の趨勢  
上野 学（金沢学院大学経済学部経営学科 准教授）
- 報告2. グローバル内部監査基準が日本企業に与える影響  
齋藤 正章（放送大学教養学部教養学科 准教授）
- 報告3. 損保ジャパンの拠点監査の高度化への取り組み  
村田 大学（大原大学院大会計研究科 准教授（収録当時のプロフィールとなります））

※所属先・役職名は大会開催現在です。

## 報告論文

# 内部統制の不備開示と監査報酬

## — 連続開示、開示からの回復に焦点を当てて —

上野 学

(金沢学院大学経済学部 准教授・東北大学大学院経済学研究科 客員研究員)

### 1. 目的

本稿では内部統制報告制度に係る内部統制の開示すべき重要な不備の記載に焦点を当てる。財務報告に係る内部統制報告制度は2008年4月1日から開始する事業年度から金融商品取引法をもとに上場企業において導入された制度である。米国でEnron事件などを発端に導入された企業改革法(Sarbanes-Oxley Act of 2002、以下、SOX法と略す。)を範として、内部統制に関する経営者の報告を求め、同時に会計監査人による内部統制報告書監査の実施が義務付けた。その背景にはわが国でも重大な不正事件<sup>1</sup>があり、それへの対応が内部統制報告制度の法制化の後押しとなった。

内部統制報告制度において、内部統制の開示すべき重要な不備(Material Weakness、以下、「MW」と略す。)が発せられることは、内部統制が有効でないことを示す。このことは、監査人が企業の内部統制を過信し、重要な虚偽表示リスクを低く見積もる可能性を排除することにつながる。これは経営者による宣誓であるが、MWを開示するにあたっては、追認する監査人のコストも他に比して高くなると考える(上野(2014))。

本稿は、MWの開示が連続している企業を対象

に監査報酬との関係の解明を目的とする。連続して開示をしていればそのさなかも多くは監査報酬が監査人に支払われ、米国を中心とする先行諸研究もMWの連続開示は高い監査報酬の水準と有意な正の関係性があるとしてきた。しかしながら、本稿の実証分析の結果はそのような見解を支持するものとなっていない。その背景には訂正報告書によるMWの開示にある。近年、数期にわたり連続してMWの開示を行う企業が増えている。不正を行った企業が、内部統制は「数期前も有効でなかった」として影響の及ぶ期までMWを訂正報告で遡及開示している。本稿はこの実態の影響が監査報酬にどのように表れているかを実証し、MW開示によって適切な監査資源の配分、手続量の調整が行われているか否かを明確にする。

以下、次節で先行研究について述べ、3節でリサーチデザインを示す。4節で結果を示し、5節で追加検証をし、6節で結論を述べた上で本研究の貢献を示す。

### 2. 先行研究と仮説の導出

先行諸研究では、連続したMWの開示企業の監査報酬は他に比して高い、との結果を得、かつ、MWの開示から回復した企業の監査報酬はこれも

他に比して高い、との結果を得ている (Hoag and Hollingsworth (2011)、Munsif et al. (2011))。

監査報酬研究の嚆矢である Simunic (1980) は、監査報酬は企業の事業規模、複雑性、負うリスクで表されるというモデルを立式している。

これに基づき、Raghunandan and Rama (2006) において早期の S O X 法による MW 開示と監査報酬の正の関係性が見いだされた。また、Hogan and Wilkins (2008) では、MW 開示と Significant Deficiency (以下、S D とする。重要な不備、任意開示である) を監査報酬モデルに導入し、両者とも監査報酬と統計的に有意な関係性があるとした。MW の方がより大きな影響を与えていると述べている。Hogan らが示した点で注目すべきは 4 大監査事務所か否かが、監査報酬の MW の開示とかかわっており、結果として 4 大監査事務所の方がより大きな影響を監査報酬にもたらしているとした点である。

Hoitash et al. (2008) では監査報酬と内部統制上の不備開示、MW と S D の監査報酬への影響の違い、S O X 法 302 条項と 404 条項のそれぞれの MW 開示が監査報酬へ与える影響を観察した。結果として、S D は統計的に有意な関係性を監査報酬とは見いだせず、404 条項は他に比して高い水準の監査報酬をもたらすものの、302 条項の時より低い水準で監査報酬との有意な関係性を持つことを示した。

また、Munsif et al. (2011) は MW 開示から回復した企業の監査報酬について観察し、MW 開示から回復することは当然にリスクプレミアムが下がり、監査報酬は下がるのではないかと考えた。しかし、MW 開示から回復したのちも、監査報酬は硬直的 (stickiness)<sup>ii</sup> であり、高止まりを続けるとの結果を得た。

先に示した Hoag and Hollingsworth (2011) は 4 期間の MW の開示と、MW 開示後の 4 期間 (データ変数としては 3 期間分を分析) の回復過

程の監査報酬を観察した。3 期間 MW を連続開示した企業、3 期間後までの回復過程にあった企業、それぞれの変数はすべて正で有意となった。

わが国でも藤原 (2014) において同様の枠組みの実証研究が行われている。藤原 (2014) は被説明変数に裁量的会計発生高を置き、継続企業の前提の注記の影響をコントロールした上で、2 期連続して MW 開示をした企業を識別するダミー変数を置いて回帰分析を行った。結果として、2 期連続の MW 開示企業は高い裁量的会計発生高 (絶対値) の水準となっていることが明らかとなった。本稿ではこのような結果を予測できる結果は得ていない。おそらくはサンプル期間の違いによると考えられる。

2009 年 3 月期、2010 年 3 月期、2011 年 3 月期で、類似した分析を行ったのは上野 (2014) である。新規に MW を開示したサンプル、連続を開示したサンプル、MW から回復したサンプルともに、統計的に正で有意な関係を監査報酬との間で確認できた。しかし、本稿のサンプルの分析が示す結果は、大きくサンプルの様相が変わったことを示している。

先行研究をもとにすると議論は、以下の 1、2、3 のように整理される。

1. 監査人は固有・統制リスクを認識し、発見リスクを、監査リスクを抑えるために一定程度低く設定する。
2. 固有・統制リスクが一定程度高い場合、追加の監査手続を必要とする。その分が監査報酬に上乘せされている。
3. 今回扱うサンプルの場合、多くが不正の発見後に遡及的に MW の開示という監査手続を増大させる開示を行った可能性が高い。また、先行諸研究に則ると、MW から回復してから数期間、監査報酬の水準が他に比して高いことが示されている。

よって、開示の初期、連続開示の結果として、監査報酬が他と差異があるか、回復の過程において監査報酬が他と差異があるかを仮説として設定する。以下のとおり、帰無仮説として提示する。

仮説1：MWを連続開示している企業の監査報酬水準は、そうでない企業、もしくはMWから回復した企業と比べ統計的に有意な差異がない。

仮説2：MWから回復した企業の監査報酬水準は、そうでない企業、もしくは連続開示をした企業に比べ統計的に有意な差異がない。

### 3. リサーチデザイン

#### 3.1 サンプルセレクション

以下の条件でサンプルの抽出を行った。

- ・2012年1月期から2018年12月期までのわが国上場企業
- ・金融業（銀行、証券）に属していない
- ・サンプル期間にわたって決算期変更を行っていない
- ・共同監査を行っていない
- ・データに欠損がない
- ・上場廃止企業でない<sup>iii</sup>

以上の条件で、17,107企業年観測値を得た。データは2018年6月期まで日経NEEDS一般企業データ及び日経企業基本データから得、残りの期間は日経NEEDS Financial Quest及び手入力で収集した。総サンプルの中から、MWの連続開示を行った企業年、その後、回復した企業年を抽出し、348企業年を得た。MWT（MW連続開示企業群と回復企業群を1とし、それ以外

を0とする変数）を被説明変数においてその決定要因でロジスティック回帰を行い、その期待値を傾向スコアと定義し、傾向スコアが近い企業群をマッチング（最近傍マッチング）した。

#### 3.2 傾向スコアマッチング

以下のモデルを用い、傾向スコアを算出、最近傍マッチングを行う<sup>iv</sup>。

$$MWT = \alpha + \beta_1 LNMKV + \beta_2 LNSub + \beta_3 FOREIGN + \beta_4 GROWTH + \beta_5 D\_Zs + \beta_6 Loss2 + \beta_6 RTRC + \beta_7 LNAGE + \sum Dym + \epsilon$$

標準的な傾向スコアを用い（ロジスティック回帰モデルによる傾向スコアの算出）、傾向スコア算定式は以下のような結果を得た。GROWTH、Loss2が非有意であるが、一定の決定要因を網羅したモデルであると考えられ、適切なマッチングができると考える。

【表1】傾向スコア算定式（ロジスティック回帰）結果

	Dependent = MWT (N=17,107)	
	偏回帰係数	z value
(Intercept)	-14.890	-0.008
LNMKV	-0.227	-4.601***
LNSub	0.443	5.638***
FOREIGN	0.340	2.856***
GROWTH	0.003	0.081
D_Zs	0.639	5.009***
Loss2	0.055	0.232
RTRC	3.123	2.491**
LNAGE	-0.238	-2.99**
Fiscal Year-end Dummy	Included	
Null deviance: 3399.8 on 17106 degrees of freedom Residual deviance: 3149.0 on 17015 degrees of freedom AIC: 3333		

### 3.3 回帰式

$$\begin{aligned}
 LNAF = & \alpha + \beta_1 DMW1 + \beta_2 DMW2 \\
 & + \beta_3 DMW3 + \beta_4 DMW4 \\
 & + \beta_5 DMW5 + \beta_6 DMW6 \\
 & + \beta_7 FMW1 + \beta_8 FMW2 \\
 & + \beta_9 FMW3 + \beta_{10} FMW4 \\
 & + \beta_{11} LNAsset + \beta_{12} LNSub \\
 & + \beta_{13} RECIINV + \beta_{14} Loss \\
 & + \beta_{15} Liq + \beta_{16} GC + \beta_{17} List \\
 & + \beta_{18} BIG4 + \sum Di + \sum Dym + \epsilon
 \end{aligned}$$

町田 (2012) をもとに、標準監査報酬モデルを導入し、そのモデルに検証変数を加えた。なお、変数の定義は Appendix に記載している。

## 4. 分析結果

### 4.1 記述統計量

LNAsset (総資産の自然対数値)、LNSub (連結子会社数 + 1 の自然対数値)、Liq (流動比率) の各変数の標準偏差が大きい。これらの数値は大きくばらついていることが示される。

MWT (処置) サンプルとコントロールサンプルでは大きく違う部分は限られる。LNAF、LNAsset、LNSub、Reclnv、Loss、List、BIG4 は全体として処置サンプルの方が大きい。補足的に平均値の差の検定を行い、処置サンプルとコントロールサンプルの差の有意性を見た。LNAF が処置サンプルとコントロールサンプルで有意に違い、処置サンプルの方が、LNAF が大きいとの結

【表 2】記述統計量 (N = 348)

Variable		Mean	Std. dev.	Min	Max
LNAF	0	<b>3.479</b>	0.638	2.197	6.267
	1	<b>3.619</b>	0.629	2.197	6.254
LNAsset	0	10.492	1.923	5.176	15.833
	1	10.634	1.606	7.341	16.746
LNSub	0	2.362	1.119	0.693	5.878
	1	2.415	0.948	0.000	5.342
Reclnv	0	0.323	0.203	0.000	1.919
	1	0.341	0.200	0.000	1.399
Loss	0	0.149	0.357	0.000	1.000
	1	0.187	0.390	0.000	1.000
Liq	0	<b>2.051</b>	1.674	0.186	14.637
	1	<b>1.671</b>	1.175	0.183	14.019
GC	0	<b>0.032</b>	0.175	0.000	1.000
	1	<b>0.011</b>	0.107	0.000	1.000
List	0	0.609	0.489	0.000	1.000
	1	0.649	0.478	0.000	1.000
BIG4	0	<b>0.690</b>	0.463	0.000	1.000
	1	<b>0.793</b>	0.406	0.000	1.000

\* 平均値について、太字は 5%水準または 1%水準で有意差が認められたものである。

果を得た。このことは処置サンプル（MW連続開示かMW開示から回復したサンプル）の方が、上記の最近傍マッチングを行ったサンプル（コントロールサンプル）より大きいとの結果を得た。Liq（流動比率）はコントロールサンプルの方が良好であるとの結果を得た。これはMW開示にかかわるサンプルの方が、財務的安全性が低いことを示す証左である。GC（継続企業の前提に関する注記がある企業は1、それ以外は0とするダミー変数）はコントロールサンプルの企業の方が、継続企業の前提に関する注記をしているという結果であり、多義的な結果である。短期間に急成長した企業が含まれている可能性がある。BIG4（4

大監査事務所による監査であれば1、それ以外は0のダミー変数）についてみると、4大監査事務所の方が、処置サンプルである傾向が高いことが示されている。他は有意性が見られなかったことから判断が難しい。

## 4.2 相関係数

LNAF と、DMW4、DMW5、DMW6、FMW1 が正の有意な相関を示している。また、DMW1 が負で有意な相関を示している。このことは以下にある重回帰分析の結果と整合している。そのほか、多重共線性を疑う水準の相関係数は見られない。

【表3】相関係数

	LNAF	DMW1	DMW2	DMW3	DMW4	DMW5	DMW6
LNAF	1						
DMW1	<b>-0.0802</b>	1					
DMW2	-MW0.0274	<b>-0.1154</b>	1				
DMW3	0.0424	<b>-0.0945</b>	<b>-0.0945</b>	1			
DMW4	<b>0.0794</b>	<b>-0.0758</b>	<b>-0.0758</b>	-0.0621	1		
DMW5	<b>0.1486</b>	-0.0569	-0.0569	-0.0466	-0.0374	1	
DMW6	<b>0.121</b>	-0.0289	-0.0289	-0.0237	-0.019	-0.0143	1
FMW1	<b>0.1014</b>	<b>-0.0872</b>	<b>-0.0872</b>	-0.0714	-0.0573	-0.043	-0.0218
FMW2	-0.0023	<b>-0.0695</b>	<b>-0.0695</b>	-0.057	-0.0457	-0.0343	-0.0174
FMW3	0.0172	-0.0569	-0.0569	-0.0466	-0.0374	-0.0281	-0.0143
FMW4	-0.0133	-0.0342	-0.0342	-0.028	-0.0225	-0.0169	-0.0086
LNAsset	<b>0.756</b>	-0.032	-0.0285	0.045	0.0605	0.0987	0.0588
LNSub	<b>0.6664</b>	-0.0133	-0.0135	0.0292	0.0261	0.0748	0.0345
RecInv	0.0624	0.0234	-0.017	<b>0.0748</b>	0.0454	0.0347	0.011
Loss	<b>-0.0888</b>	<b>0.0996</b>	0.0492	-0.0655	-0.0099	-0.0046	-0.0382
Liq	<b>-0.2094</b>	-0.0168	-0.0502	-0.0394	0.0088	-0.0186	-0.0184
GC	-0.1378	-0.0179	-0.0179	-0.0413	-0.0331	-0.0249	-0.0126
List	<b>0.4488</b>	-0.0128	-0.0128	0.0177	0.0173	0.0556	0.0301
BIG4	<b>0.4058</b>	0.039	0.0282	<b>0.0754</b>	0.0546	0.0587	0.0114

	FMW1	FMW2	FMW3	FMW4	LnAsset	LnSub	RecInv
FMW1	1						
FMW2	-0.0525	1					
FMW3	-0.043	-0.0343	1				
FMW4	-0.0259	-0.0206	-0.0169	1			
LNAsset	-0.0172	-0.007	0.0011	-0.017	1		
LnSub	-0.0134	-0.0095	-0.0016	-0.0182	0.7628	1	
RecInv	-0.0088	-0.0297	-0.0104	-0.0488	-0.0166	0.0004	1
Loss	<b>0.0761</b>	-0.0529	-0.0282	-0.0068	<b>-0.2488</b>	<b>-0.0958</b>	0.0189
Liq	-0.0731	-0.0277	-0.0423	-0.0204	<b>-0.2281</b>	<b>-0.1891</b>	<b>-0.0787</b>
GC	0.0441	-0.0304	-0.0249	-0.015	<b>-0.2538</b>	-0.096	0.0086
List	-0.0131	0.0057	0.0373	0.0475	<b>0.5705</b>	<b>0.4022</b>	0.0328
BIG4	0.0016	-0.0127	0.0184	-0.0391	<b>0.3622</b>	<b>0.2197</b>	0.0331
	Loss	Liq	GC	List	BIG4		
Loss	1						
Liq	-0.0397	1					
GC	<b>0.2508</b>	<b>0.1024</b>	1				
List	<b>-0.3073</b>	<b>-0.1129</b>	<b>-0.1729</b>	1			
BIG4	<b>-0.1118</b>	-0.0735	<b>-0.1383</b>	<b>0.2872</b>	1		

\*太字は5%水準または1%水準での有意であることを示す。

### 4.3 検証結果

すべての変数を導入した分析(表4左列)ではDMW5、DMW6、FMW1が正で有意な結果を得ている。連続開示は遡及的に行われていることに鑑みると、MWの開示の最終局面にあたって、監査手続量が増えている、また、MW開示から回復した期は監査手続量が増えていると考えられる。DMW1が負で有意になっているが、これは多義的な結果である。

FMW2からFMW4までは有意な結果を得られなかったことから、どのような影響があったかを推し量ることはできない。わが国では、本研究の枠組みを通じては、監査報酬の硬直性(stickiness)は1期しか現れなかった。

表4中央列の分析はDMW1からDMW6のみでマッチングをし、分析を試みている。DMW5、DMW6が正で有意な結果を得た。このことは、連続開示群と厳密にマッチングさせることで、連続開示数が大きく、かつ最後の期のみで監査報酬が他に比して高い水準であることを示し、最もシビアな状況下で監査報酬が高い水準となることを示唆している。

表4右列の分析はFMW1からFMW4のみでマッチングをし、結果を析出している。しかしながら、マッチングは傾向スコアが0又は1の確率を示したため、頑健な結果となっていない。不完全なマッチングの元であるため、十全な結果とはいえないが、FMW1のみが監査報酬が高い水準

となっている。

以上より、監査報酬の硬直性 (stickiness) はわが国では1期しか確認できないことが示されている。

## 5. 追加検証—4大監査事務所の監査か否かでサンプルを分けた分析

Hogan and Wilkins (2008) が示したように、監査報酬とMWの関係性は4大監査事務所か否かで大きく変質する可能性がある。本稿はサンプル抽出した時点から、4大事務所か否かでサンプルを分けて再度傾向スコアマッチングを再度行い、

【表4】 回帰結果

	Dependent=LNAF					
	coefficient	t-value	coefficient	t-value	coefficient	t-value
(Intercept)	0.942	4.438***	0.893	3.917***	0.993	2.244**
DMW1	-0.137	-2.617***	-0.147	-2.805***		
DMW2	0.000	-0.004	-0.012	-0.247		
DMW3	0.061	1.042	0.004	0.066		
DMW4	0.111	1.572	0.076	1.062		
DMW5	0.206	2.194**	0.158	1.624		
DMW6	0.550	3.171***	0.510	3.000***		
FMW1	0.331	5.134***			0.205	2.745***
FMW2	0.102	1.317			-0.007	-0.083
FMW3	0.039	0.42			-0.062	-0.600
FMW4	0.055	0.374			-0.027	-0.165
LNAsset	0.229	11.957***	0.217	9.951***	0.199	4.940***
LNSub	0.105	4.202***	0.099	3.415***	0.116	2.294**
RecInv	0.128	1.519	0.150	1.399	0.752	3.477***
Loss	0.106	2.476**	0.065	1.356	0.266	2.940***
Liq	-0.018	-1.621	0.000	-0.012	0.006	0.480
GC	0.169	1.551	0.192	1.541	-0.058	-0.225
List	0.011	0.27	0.019	0.402	0.012	0.150
BIG4	0.219	5.702***	0.307	6.889***	0.236	3.217***
Industry Dummy	Included		Included		Included	
Fiscal Year-end Dummy	Included		Included		Included	
	F=15.99*** Adj.R2=0.685 N=696		F= 12.85*** Adj.R2=0.690 N=502		F=7.41*** Adj.R2=0.666 N=194	

\*\*\*1%水準有意、\*\*5%水準有意、\* 10%水準有意を示す。

分析を行った。

BIG4 = 1 のサンプルは全体での結果と同様の結果を示していると考えられる。それに対して BIG4 = 0 のサンプルは偏回帰係数の統計的に有意な関係性が FMW1 以外ないことが示され、監査報酬の水準額との関係性を見いだすことができ

なかった。4 大監査事務所の被監査会社のみ、全体サンプルと同様の結果を得ており、このことは監査人の規模が大きい場合のみ、監査人は連続開示の際のコストをカバーする監査報酬を得ている可能性を示唆する。

【表 5】追加分析回帰結果

Dependent=LNAF				
	BIG4 = 1		BIG4 = 0	
	coefficient	t-value	coefficient	t-value
(Intercept)	0.729	2.949***	0.684	1.22
DMW1	-0.071	-1.175	-0.169	-1.174
DMW2	0.018	0.311	0.049	0.41
DMW3	0.074	1.167	-0.094	-0.524
DMW4	0.100	1.319	0.091	0.464
DMW5	0.243	2.511**	0.094	0.242
DMW6	0.830	4.323***	0.172	0.452
FMW1	0.284	3.808***	0.377	2.822***
FMW2	0.039	0.425	0.163	1.111
FMW3	-0.006	-0.059	0.213	1.033
FMW4	-0.107	-0.55	0.198	0.874
LNAsset	0.244	10.568 ***	0.156	3.313***
LNSub	0.111	3.725 ***	0.028	0.499
RecInv	0.102	0.855	0.177	0.894
Loss	0.106	2.164**	0.223	2.311**
Liq	-0.016	-1.158	0.009	0.439
GC	0.053	0.387	0.230	1.106
List	-0.002	-0.039	0.100	0.96
Industry Dummy	Included		Included	
Fiscal Year-end Dummy	Included		Included	
	F=10.87*** Adj.R2 = 0.627 N=552		F=2.88*** Adj.R2 = 0.428 N=144	

\*\*\*1%水準有意、\*\*5%水準有意、\* 10%水準有意を示す。

## 6. 結論と本研究の貢献

MWの開示は先行諸研究を見る限り、監査人のリスク調整行動 (risk adjustment) の動機となる。MWの連続開示の終盤、監査報酬の水準は他に比して高くなり、開示からの回復後も1期間にわたって監査報酬の水準は他に比して高くなった。このことは、連続開示の最後と、回復期1期間の監査報酬の水準の高さを示す。恐らく多くの連続開示は訂正報告によるものと推測される。つまりは、MWの開示 (= 内部統制は有効でないとの開示) はそれを発した際、またはそこから回復した際に監査人にリスク調整行動を促すものと考えられる。このことはリスク・アプローチによる統制リスクの評価によってMWの開示につながるわけではないケースが連続開示の場合が多いことを含意している。

また、4大監査事務所の被監査会社のみ、全体サンプルと同様の結果を得た。このことは4大監査事務所のみ、コストをカバーする監査報酬を得ている可能性を示唆する。4大監査事務所以外の被監査会社は監査報酬と内部統制の開示すべき重要な不備の連続開示と監査報酬の間に統計的に有意な関係性が見いだせなかった。同時に、4大監査事務所以外の事務所はMW開示から回復した1期のみ監査報酬が他に比して高い。このことは連続開示の影響を非4大事務所は受けないことを示している。コスト構造がどのようになっているかについて、説明変数を増やすなどして何が決定要因であるか、より詳細な検討が必要であろう。

本稿は監査品質が、統制リスクが高いであろう企業において保たれておらず、監査人の規模により、最も品質が担保されるべき時でさえ、品質の保持ができていないことを示し、内部統制監査の在り方を問うている。外部監査、内部統制監査が現状で問題が顕在化していることを見いだした点で本研究は監査実務に貢献する。

本研究の問題点として、サンプルサイズが米国に比べ圧倒的に少ないことが挙げられる。MW開示が浸透している米国市場と比べ、わが国ではさもすると異常値としてとらえられてしまいかねない状態である。よりサンプル収集期間を長くとり、かつコントロール変数を増やすなど統計的妥当性を増す必要がある。今後の制度改正なども見つつ、観察を続ける必要がある。

同時にMWの情報価値を株価で測り、株主がMWの開示期に反応しているかを明らかにする必要がある。そもそも、遡及的にMW開示をした企業が、投資者が、不正が起こる可能性があると危惧していたと予測される企業があるのかを見極める必要がある。

## 参考文献

- 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) , pp.173-200.
- Hogan, C. E., & Wilkins, M. S. (2008) . Evidence on the audit risk model: Do auditors increase audit fees in the presence of internal control deficiencies?. *Contemporary Accounting Research*, 25 (1) , pp.219-242.
- 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) , pp.105-126.
- Munsif, V., Raghunandan, K., Rama, D. V., & Singhvi, M. (2011) . Audit fees after remediation of internal control weaknesses. *Accounting Horizons*, 25 (1) , pp.87-105.
- Raghunandan, K., & Rama, D. V. (2006) . SOX Section 404 material weakness disclosures

and audit fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 25 (1) , pp.99-114.

Simunic, D. A. (1980) . The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18 (1) , pp.161-190.

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) , pp.103-116

上野 学 (2014)「監査報酬決定枠組みの構築 - 統計的手法による実証的証拠を元にして」東北大学博士論文 (<https://core.ac.uk/reader/235948960>)

蟹江 章 (2024)「解題：内部統制報告制度の現在と課題」現代監査 2024 (34) 62-70 頁

藤原英賢 (2014)「内部統制の問題を開示した企業の性質と問題の深刻度に関する研究 (日本内部監査協会「2012 年度研究助成」助成金給付対象調査研究成果)」月刊監査研究 40 (3) 41-55 頁

町田祥弘 (2012)「わが国における標準監査報酬モデルの検討」監査人・監査報酬研究会著『わが国監査報酬の実態と課題』日本公認会計協

会出版局所収 185-19 頁

## 注

<sup>i</sup> 西武鉄道株式会社の有価証券虚偽記載事件、カネボウ、ライブドアの粉飾決算事件などが発端となった (蟹江 (2024))。

<sup>ii</sup> MW開示後も数期間、監査報酬が高止まりすることを指す。Munsif et al. (2011)、Hoag and Hollingsworth (2011) などで示されている。

<sup>iii</sup> 監査報酬の連続性の担保の観点から、データ収集時の上場廃止企業はサンプルに含まないこととした。

<sup>iv</sup> 傾向スコア算定式に産業ダミーを加えると傾向スコアが 0 又は 1 の確率となり、頑健な結果が得られなかった。よって、決算期のダミーのみ導入している。

<sup>v</sup> このようなサンプル分割を行う意図は連続開示サンプルと開示からの回復サンプルで性質が異なる可能性を考慮することにある。

(付記) 本稿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の一部である。第 5 回内部監査学術研究発表大会の発表資料をもとに加筆修正を加えたものである。

## Appendix

## 変数の定義

マッチングのための傾向スコアモデル、変数の定義			
<i>MWT</i>	DMW *もしくはFMW *のいずれかに該当すれば1、それ以外0	<i>D_Zs</i>	Altman (1968) のZスコアが1.81より小さい場合1、それ以外0
<i>LNMKV</i>	株式時価総額の自然対数値	<i>Loss2</i>	二期連続で当期純損失を計上していれば1、それ以外0
<i>LNSub</i>	連結子会社数+1の自然対数値	<i>RTRC</i>	特別損失を総資産で除したもの
<i>FOREIGN</i>	海外売上高があれば1、それ以外0	<i>LNAGE</i>	企業年齢の自然対数値
<i>GROWTH</i>	売上高成長率		

回帰式の変数			
<i>LNAF</i>	監査報酬の自然対数値	<i>RECINV</i>	(売掛債権+棚卸資産)を総資産で除したもの
<i>DMW*</i>	MW開示を*期連続開示している場合1、それ以外0	<i>Loss</i>	当期利益がマイナスなら1、それ以外0
<i>FMW*</i>	MW開示から*期に当たる場合1、それ以外0	<i>Liq</i>	流動資産 / 流動負債
<i>LNAset</i>	総資産の自然対数値	<i>GC</i>	継続企業の前提の注記があれば1、それ以外0
<i>LNSub</i>	連結子会社数+1の自然対数値	<i>List</i>	非新興市場に上場しているものを1、それ以外0
<i>BIG4</i>	あずさ有限責任監査法人、有限責任監査法人トーマツ、EY新日本有限責任監査法、PwC あらた有限責任監査法人なら1、それ以外0		

**上野 学 (うえの がく)**

金沢学院大学経済学部 准教授・東北大学大学院経済学研究科 客員研究員



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。

## 報告論文

# 「グローバル内部監査基準」が日本企業に与える影響

## ードメインⅡ・Ⅲを中心としてー

齋藤 正章

(放送大学教養学部教養学科 准教授)

### 1. はじめに

「グローバル内部監査基準」が2025年1月に適用された。この基準はIPPF（専門職の実施の国際フレームワーク）の3要素の1つという位置づけでもある。国内でも日本内部監査協会が定める内部監査基準は存在するが、この「グローバル内部監査基準」は国内の内部監査のあるべき姿についても示唆に富む内容となっている。内部統制制度に対応するために磨かれてきたわが国の内部監査が、どのように変化すべきかの道筋をこの基準から読み解いていく。

### 2. 「グローバル内部監査基準」とは

「グローバル内部監査基準」は、内部監査の世界的な専門職の実施の指針であり、内部監査部門の品質を評価、向上させる基礎となるものである。その中核をなすのは、有効な内部監査を可能にする15の指導的な原則である。これらは、5つのドメインに分類・整理

されている。各原則は、要求事項、実施に当たって考慮すべき事項、及び適合していることの証拠の例を含む複数の基準によって支えられている。これらの要素が一体となって、内部監査人が原則を達成し、「内部監査の目的」を果たすことを支援するものである。「グローバル内部監査基準」の構成を示せば図表1のとおりである。

ここで、海外展開する企業であれば当然必要だろうが、国内で事業を展開する企業なので「グローバル内部監査基準」は必要ないとする向きもあるだろう。果たしてそうであろうか。

わが国では、金融商品取引法により、2008（平成20）年4月1日以後開始する事業年度に適用された「内部統制報告制度」（上場会社を対象に財務報告に係る内部統制の経営者による評価と公

図表1 「グローバル内部監査基準」の構成

ドメインⅠ 内部監査の目的		
ドメインⅡ 倫理と専門職としての気質（原則1～5）		
ドメインⅢ 内部監査部門に対するガバナンス （原則6～8）	ドメインⅣ 内部監査部門の管理 （原則9～12）	ドメインⅤ 内部監査業務の実施 （原則13～15）

認会計士等による監査)が、16年ぶりに改訂され2024(令和6)年4月1日以後開始事業年度から改訂後の内部統制報告制度が適用となっている。

改訂に当たっては、企業会計審議会から2023(令和5)年4月7日に「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)」(以下、「意見書」という)が出されており、改訂の背景や趣旨が記されている。

「意見書」では、従前の内部統制報告制度について、「財務報告の信頼性の向上に一定の効果があったと考えられる。」としたうえで、「一方で、経営者による内部統制の評価範囲の外で開示すべき重要な不備が明らかになる事例や内部統制の有効性の評価が訂正される際に十分な理由の開示がない事例が一定程度見受けられており、経営者が内部統制の評価範囲の検討に当たって財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性を適切に考慮していないのではないか等の内部統制報告制度の実効性に関する懸念が指摘されている。」と述べ、「このような内部統制報告制度を巡る状況を踏まえ、2021(令和3)年11月、「会計監査の在り方に関する懇談会(令和3事務年度)論点整理」において、高品質な会計監査を実施するための環境整備の観点から、内部統制報告制度の在り方に関して、内部統制の整備・運用状況について分析を行い、国際的な内部統制・リスクマネジメントの議論の進展も踏まえながら、必要に応じて、内部統制の実効性向上に向けた議論を進めることが必要であるとされた。」「意見書」p.1」と改訂の背景が記述されている。

要するに、改訂の趣旨としては、「内部統制報告制度の実効性の確保」と「国際的な内部統制・リスクマネジメントの議論の進展も踏まえる」という2つのポイントをおさえることが重要である。

ここで、「意見書」における国際的な内部統制の枠組みとは、米国のCOSO(トレッドウェイ委員会支援組織委員会)の内部統制の基本的枠組みに関する報告書(以下、「COSO報告書」という)の改訂2013年版を指しているが、「グローバル内部監査基準」も当然、「COSO報告書」の内容が反映されている。そうすると、改訂された内部報告制度に対応するための内部監査のあり方として「グローバル内部監査基準」が国内展開の企業にも大きく参考となるはずである。本稿では、「グローバル内部監査基準」のドメインIIとIIIについて、改訂内部統制報告制度における内部監査のあり方について検討する。

### 3. ドメインII 倫理と専門職としての気質

「グローバル内部監査基準」では、ドメインIIの「倫理と専門職としての気質」におけるの原則と基準は、「IIAの旧「倫理綱要」に代わるものであり、内部監査部門長、その他の個人、及び内部監査業務を提供するあらゆる事業体を含む内部監査専門職に期待される行動を記載している。」とし、「これらの原則と基準に適合することで、内部監査という職業に対する信頼が生まれ、内部監査部門内に倫理的な文化が形成され、内部監査人の仕事と判断に対する信頼の基礎が提供される。」としている。

ドメインIIは、5つの原則と13の基準から構成されており、具体的には図表2のようになっている。

5つの原則のうち、重要かつ一見分かりづらいのが原則1の「誠実性の発揮」であろう。「グローバル内部監査基準」では、この誠実性について「誠実性は、道徳的、倫理的原則を遵守することを特徴とする行為であり、ある行為をするようにという圧力に直面したときや、ある行為をするのが

図表2 ドメインIIの構成

原則	基準
1 誠実性の発揮	1.1 正直さと専門職としての勇気 1.2 倫理に関して組織体が期待する事項 1.3 適法かつ倫理的な行動
2 客観性の維持	2.1 個人の客観性 2.2 客観性の防御 2.3 客観性に対する侵害の開示
3 専門的能力の発揮	3.1 専門的能力 3.2 継続的な専門的能力の発揮
4 専門職としての正当な注意の発揮	4.1 「グローバル内部監査基準」への適合 4.2 専門職としての正当な注意 4.3 専門職としての懐疑心
5 秘密の保持	5.1 情報の利用 5.2 情報の保護

個人又は組織体に悪影響を及ぼす可能性があるときでも、正直さを示し、関連する事実に基づいて行動する勇気を示すことを含む。簡単に言えば、内部監査人は、たとえ不快や困難であっても、真実を述べ、正しいことを行うことが当然のこととして期待されている。」と定義し、また、「誠実性は、客観性、専門的能力、専門職としての正当な注意及び秘密の保持を含む、倫理と専門職としての気質の他の原則の基礎となる。内部監査人が誠実であることは、信頼を確立し、尊敬を得るために不可欠である。」とも述べている。

組織内のメンバーが内部監査人を含め、誠実であることは当然のように思えるが、実はそうではない。事実、先述の「意見書」でも内部統制の基本的要素の一つである「リスクの評価と対応」においては、COSO報告書の改訂を踏まえ、リスクを評価するに際し不正に関するリスクについて考慮することの重要性や考慮すべき事項が明示されるようになった。

誠実性は、組織が目標を達成するために最も古くかつ最も新しい概念なのである。この点をリス

クマネジメントの点から考えてみよう。

組織がリスクマネジメントに失敗し、リスクが顕在化することで、不正や不祥事が組織外部に露呈することを「外部失敗」という。それによる信用の失墜は、組織に金銭的・非金銭的なダメージを与えるが、一度失われた信用を回復することは困難である。この外部失敗については、ハインリッヒの法則によれば、1件の重大事故（外部失敗）の背景には29件の軽微な事故と300件のヒヤリハットが存在するとされる。つまり、外部失敗が露呈する前に組織内で発生するリスクマネジメントの失敗があり、これを「内部失敗」という。内部失敗は外部失敗を水際で防いでいる状態でもあるが、内部失敗そのものを回避する取り組みが必要となる。そのためにリスク評価を行い、リスク予防活動を行う。それを支えるのが内部監査であるが、不正リスクへの対処が重点課題になっているということである。

組織における不正は、小さな不正が発端となる。障子戸に空いた小さな穴を塞ごうとするとその穴が次第に大きくなっていく様に例えられる。

組織の不正を防止するために、嘘のない組織を目指すために内部監査人が率先して誠実性を発揮すべしというのが、原則1である。

「グローバル内部監査基準」では、誠実性の発揮が適合していることの証拠の例として、次の4点をあげている。

- ・倫理に関する教育及び研修を含む研修計画
- ・内部監査人が倫理に関する教育及び研修に出席又は参加したことを証明する文書
- ・正直さと専門職としての勇気を目標として示したパフォーマンス評価
- ・内部監査人の正直さと勇気に関する主要なステークホルダーからのフィードバック

また、信用を失墜させる行動の例としては、次のものをあげている。

- ・いじめ、嫌がらせ又は差別
- ・他人にうそをつくこと、だますこと、又は意図的に誤解させること
  - －自己の専門的能力又は認定を偽って伝えることを含む
- ・意図的に不正確な報告若しくはコミュニケーションを行う、又は他人にそうするよう許可又は奨励すること
  - －個々の内部監査業務の報告書又は総合評価から、内部監査の発見事項、結論又は評定を小さく見せる、隠す又は省くことを含む。
- ・組織体が容認又は黙認する可能性のある違法行為を見過ごすこと
- ・適切な許可を得ずに秘密情報を収集又は開示すること
- ・客観性又は独立性が侵害されていることを申告せずに内部監査業務を実施すること
- ・失敗に対する責任をとらないこと

原則2の「客観性の維持」については、「内部監査人は、内部監査業務の実施及び意思決定において、公正不偏な姿勢を保つ」とし、客観性について「客観性とは、内部監査人が専門職としての判断を行い、その責任を果たし、「内部監査の目的」を妥協なく達成するための公正不偏な精神的態度のことである。内部監査部門が独立した位置付けにあることによって、内部監査人は、客観性を維持できるようになる。」としている。なお、内部監査部門の独立性については次節で述べる。

基準2.1では個人の客観性について、「内部監査人は、内部監査業務のあらゆる局面で、専門職としての客観性を維持しなければならない。専門職として客観的であるためには、内部監査人が公正不偏な考え方を適用し、すべての関連する状況についての偏りのない評価に基づいて判断することが求められる。内部監査人は、潜在的な偏見（バイアス）を認識し、対処しなければならない。」とし、偏見（バイアス）の一例として以下のものをあげている。

- ・自己評価のバイアス－自分の仕事をレビューする際に批判的視点が欠如すること。間違いや欠点を見落とす可能性がある。
- ・親近性バイアス－過去の経験に基づいて思い込むこと。専門職としての懐疑心を損なう可能性がある。
- ・先入観又は無意識のバイアス－文化、民族、ジェンダー、イデオロギー、人種又はその他の特性に関する先入観に基づく、情報の誤った解釈。これによって、不正確な判断がもたらされる可能性がある。

また、基準2.2客観性の防御について、利益相反の例として、事実上又は外見上、以下のような状況、活動及び関係が含まれるとしている。

- ・組織体の利益と対立又は競合する
- ・不当な金銭的利益又はその他の個人的利

益を得る可能性がある

- ・潜在的又は現実的な損失や損害から身を守るためだけに生じる
- ・特定の個人を重用する又は優遇する

原則5の「秘密の保持」も重要である。これについては、「内部監査人は、情報を適切に利用し、保護する。内部監査人は、内部監査への負託事項を果たすために必要なデータ、記録及びその他の情報に無制限にアクセスできるため、秘密性のある、専有性のある、及び個人を特定できる、又はそのいずれかの性質を持つ情報を受け取ることが多い。これには、物理的及びデジタル形式の情報だけでなく、公式又は非公式な会議での議論などの口頭でのコミュニケーションからの情報も含まれる。内部監査人は、専門職としての承認された目的にのみ情報を使用し、承認されていない内部や外部のアクセスや開示から保護することで、受け取った情報の価値と所有権を尊重する。」としている。

基準 5.1 情報の利用では、「内部監査人は、情報を利用する際には、関連する方針、手続、法令及び規則に従わなければならない。情報は、個人的な利益のために、又は組織体の適法かつ倫理的な目的に反する若しくは有害な方法で使用してはならない。」としている。

情報の利用が適合していることの証拠の例として、次のものをあげている。

- ・効果的に整備され、運用されている、情報へのアクセス及び使用に関するコントロール
- ・情報の適切な利用に関連する方針、手続及び研修に関する文書
- ・情報の適切な利用を検討した会議の議事録
- ・情報の利用に関する研修の出席記録
- ・内部監査人が、関連する方針、手続、法令及び規制を理解していることを確認するための文書
- ・情報の利用に関する方針及び手続が遵守されていることを証明するパフォーマンス・レビュー

#### 4. ドメインⅢ 内部監査部門に対するガバナンス

「グローバル内部監査基準」で大きく注目されているのが、ドメインⅢである。その理由は、効果的な内部監査には適切なガバナンス体制が不可欠であるとして、取締役会等の役割を明確化したからである。

図表3 ドメインⅢの構成

原則	基準
6 取締役会による承認	6.1 内部監査への負託事項 6.2 内部監査基本規程 6.3 取締役会及び最高経営者の支援
7 独立した位置づけ	7.1 組織上の独立性 7.2 内部監査部門長の適格性
8 取締役会による監督	8.1 取締役会による対話 8.2 監査資源 8.3 品質 8.4 品質の外部評価

ドメインⅢは、3つの原則と9つの基準から構成されており、具体的には**図表3**のようになっている。

内部監査部門と他機関の連携については、これまでも三様監査や3ラインディフェンスという形で語られてきたが、取締役会とのコミットメントを明示している点が新しい。

ドメインⅢでは、「内部監査部門が有効であるためには、適切なガバナンスの取り決めが不可欠である。」とし、「このドメインは、内部監査部門を確立し、独立した位置付けにし、内部監査部門のパフォーマンスを監督するために、内部監査部門長が取締役会と緊密に協力するための要求事項を記載している。このドメインはまた、取締役会の責任を支援し、内部監査部門に対する強力なガバナンスを促進する最高経営者の責任について」記載している。

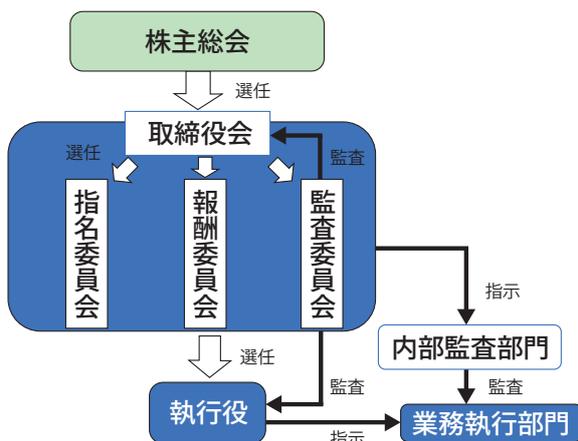
また、内部監査部門長の役割が重視され、「内部監査部門長はこのドメインの要求事項に責任を負う一方、取締役会と最高経営者の活動は、内部監査部門が「内部監査の目的」を果たすために不可欠である。これらの活動は、各基準において「必須条件」として識別されており、取締役会、最高経営者及び内部監査部門長との間の効果的な対話のために必要な基盤を確立し、最終的に有効な内部監査部門を実現する。」とされている。

ドメインⅢは、前述の「意見書」の主な改訂点とその考え方における（1）内部統制の基本的枠組みのうち、④内部統制に関係を有する者の役割と責任、⑤内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理に関係する[「意見書」pp.3-4]。さらに、「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」における（5）モニタリングにおいても、経営者、取締役会、監査役等、内部監査部門等の独立的評価について触れられているが、その精度を高めるための取り組みがドメインⅢであると考えられる [「意見書」 pp.3-4]。

次に、内部監査部門の独立性についてであるが、これについては原則7「独立した位置付け」において、「独立性とは、内部監査部門が公正不偏な方法で内部監査の責任を遂行する能力を侵害するような状態が存在しないことと定義される。」としている。また、「内部監査部門が「内部監査の目的」を達成できるのは、内部監査部門長が取締役会と直接的な指示・報告関係にあり、適格性を有し、組織体内で、内部監査部門が干渉を受けずに業務を遂行し、責任を果たすことができる階層に位置している場合のみである。」ともしている。

ここで、内部監査部門の独立性について、TOPIX Core 30 構成企業について筆者が2023年に行った調査結果を示しておこう。まず、統合報告書において内部監査に関する記述が充実している企業は30社中21社であった。次に独立性と関連する内部監査を行う部門の名称であるが、内部監査部門が21社中5社（23.8%）、内部監査室が3社（14.3%）、内部監査部が2社（23.8%）、内部監査グループ1社となっており、内部監査とつく部署は11社（52.3%）ある。他は監査部3社、監査部門・監査室が各2社、監査部・監査センター・業務監査部・経営管理監査部がそれぞれ1社となっていた。また、内部監査と記載のない企業も監査部等のなかに内部監査部門等を設けると別途記載している企業も多く、こうした会社は「監査部（室）＝内部監査」ととらえているようである。また、内部監査部門等と記載している会社でも内部監査部門等は内部統制部門やリスクマネジメント部門の一部門としている企業もあった。さらに、社長直属の機関としている企業もあり、「経営者のための内部監査」と明記している企業も2社あった。各企業における内部監査の独立性については様々な解釈があるが、「グローバル内部監査基準」における内部監査機能の独立性に照らせば、内部監査の独立性は概ね担保されていると言ってよいだろう。

図表4 指名委員会等設置会社



次に「グローバル内部監査基準」における取締役会の定義であるが、「取締役会 (board)」という言葉、ガバナンスを担う最上位の機関を示す言葉として使用している。具体的には、

- ・取締役会 (board of directors)
- ・監査委員会  
(中略)
- ・相応なガバナンス機能の権限を有する他の機関

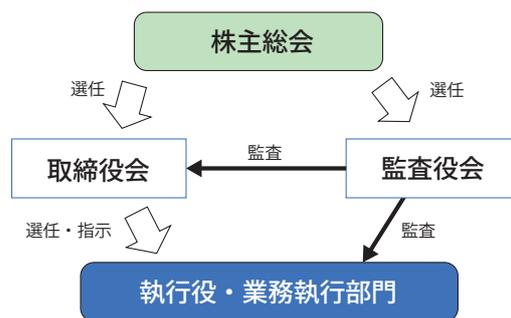
この記述は、わが国における指名委員会等設置会社を基本としていられると考えられる (図表4)。この場合、取締役会のなかに監査委員会があるので、特に問題はない。

しかし、多くの企業が監査役会設置会社であり、そうすると、取締役会の他に監査役会がある (図表5)。監査役会を「相応なガバナンス機能の権限を有する他の機関」に読み替える必要があるが、実務家のなかにはすっきりしないという印象を持つ方もいるようである。

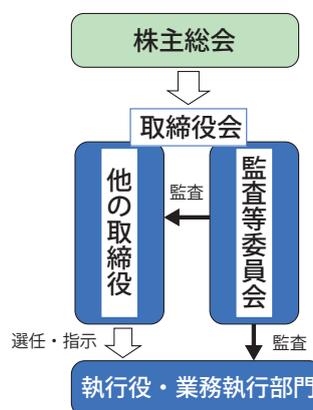
指名委員会等設置会社は、取締役の数が限られているために各委員会の兼任の負担が普及の障害となっている。そこで、考案されたのが、監査等委員会設置会社である (図表6)。

監査等委員会設置会社は、実態は監査役会設置会社であるが、呼称は取締役会と監査等委員会となっており、指名委員会等設置会社に近似してい

図表5 監査役会設置会社



図表6 監査等委員会設置会社



る。名称変更ととらえる企業にとって、監査役会設置会社から監査等委員会設置会社への移行は比較的容易であると考えられる。

ドメインⅢは、内部監査が経営のための監査、すなわち「経営監査」をすべきであることを示している。これは改訂された内部統制報告制度が内部監査に寄せる期待と呼応するものでもある。新しい内部監査のあり方を取り入れるということで、チャレンジングではあるが、ドメインⅢの内容を咀嚼し、ガバナンスに内部監査を活用することが企業価値の向上につながると期待される。

### 5. むすびに代えて—内部監査における第3の波

これまでわが国の内部監査には、2つの波があった。

第1の波は、戦後復興期における内部監査の啓蒙と普及であった。それからしばらくして第2の波がおとずれる。先述の上場企業に対する内部統制報告制度の導入を契機として、内部監査が再注目されたのである。多くの企業が制度に対応する一環として、内部監査を行う部門を設置して内部統制をサポートするというのがコーポレートガバナンスの重要な柱の一つとなったのである。一方で、内部監査は、三様監査の一翼を担いつつも任意監査であり、何を監査対象とするか、どのような監査手続を採用するか、監査の結果を誰にどのように報告するかは基本的に組織が任意に決定すればよいとされているため、その存在・役割が時として曖昧になることは否めなかった。その理由の一つが、守りのリスクマネジメントをどう評価するかが確立されてこなかった点にある。リスクが発現しないように予防するのがリスクマネジメントである。内部監査の本質はまさにこの予防にある。しかし、ある年度でリスクが発現しなかったことが、内部監査のお陰かそうでないかを判断することは難しい。この何もなかったかことをどう評価するかが守りのリスクマネジメントの難しさである。

しかし、今般の内部統制報告制度の改訂は、これまでの内部統制のあり方を問い、ひいては内部監査のあり方を問うものであった。それと同時に内部監査のポテンシャルに対して大きな期待が寄せられている。さあどうするか。基準が変わったのにこれまでと同じやり方では通用しない。そこにタイミングよく出されたのが「グローバル内部監査基準」である。原則1「誠実性の発揮」の文言は深く重い。不正の無い組織、嘘が無い組織、

ハラスメントの無い組織を目指さなくてはならない。そこに内部監査の価値がある。

「グローバル内部監査基準」を海外展開する企業のためと思わずに自社の内部監査に活用することが企業の発展に欠かせないを考える。内部統制報告制度の改訂と「グローバル内部監査基準」の適用を契機として、より洗練された内部監査を各企業が目指すとき、内部監査の第3の波が大きいうねりをあげて訪れると期待する。

## 参考文献

企業会計審議会「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）」金融庁、2023年（<https://www.fsa.go.jp/news/r4/sonota/20230407/1.pdf>）。

齋藤正章「統合報告書と内部監査－TOPIX Core 30構成企業（2022年度）のデータによる調査－」『内部監査』（内部監査研究所）No.5、2023年、62-69頁（<https://jiarf.org/wp/wp-content/uploads/2025/04/Naibukansa-No.5.pdf>）。

齋藤正章・蟹江章『改訂版 現代の内部監査（放送大学教材 5787）』放送大学教育振興会、2022年。

内部監査人協会『グローバル内部監査基準™－2024年版－』日本内部監査協会、2025年。

松井隆幸『基本テキスト・シリーズ 内部監査改訂版』同文館出版、2006年。

**齋藤 正章 (さいとう まさあき)**

放送大学教養学部教養学科 准教授



平成7年6月 放送大学教養学部専任講師

平成9年4月 放送大学教養学部助教授

平成23年1月より現職。早稲田大学商学部兼任講師、税務大学校講師



# 内部監査基準の進化と日本企業へ適用に関する事例研究

## －ソフトバンク株式会社の内部監査規程を中心に－

梁 晟宇

立命館アジア太平洋大学 国際経営学部 教授

近藤 正人

ソフトバンク株式会社 内部監査室 室長

### 1. 研究の背景・目的・方法

現代の企業組織を取り巻く環境は、競争激化、技術革新、グローバル化と地政学リスクの共存、規制強化等により複雑さと不確実性を増している。このような状況下において、組織の健全な運営と持続的な成長を支える上で、内部監査の役割は重要である。内部監査は、組織体のガバナンス、リスク・マネジメント及びコントロールの各プロセスに対する独立した客観的なアシュアランス並びにコンサルティング活動を提供する専門職としての活動である。この専門職としての信頼性と品質を確保し、世界中で一貫した高水準の実践を導くために内部監査基準が策定され、時代ごとの要請に応える形で進化を遂げてきたのである。

2025年1月に正式施行された内部監査人協会（IIA: The Institute of Internal Auditors、以降「IIA」と表記）の新しい内部監査基準である「グローバル内部監査基準」（GIAS: Global Internal Audit Standards、以降「GIAS」と表記）は、そのような社会的要請に応えるものである。GIASは多数のステークホルダーからの声を反映し

たグローバルな協議の成果物として誕生したもので、戦略的アプローチ、ステークホルダーとの関係、内部監査の成果や説明責任等を明確化している。

一方、本稿を執筆している時点（2025年6月）では、2026年1月に適用猶予期間が終了するGIASと、従来の「内部監査の専門職の実施の国際基準（Standards: International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing）」（2017年施行、以降「旧国際基準」と表記）と、日本内部監査協会による「内部監査基準」が共存しており、内部監査基準の共通点・相違点の整理と、監査実務への実践に関する具体的な検討が必要となっている。

研究の方法として、従来の内部監査基準とGIASの比較を行いつつ、ソフトバンク株式会社（以降「ソフトバンク」と表記）の内部監査体制においてどのような主眼で各基準が実践されているかを明らかにすることで、日本企業のアプローチを特定する。さらには、実務的な観点からグローバル基準の本質を日本的経営環境に適合させた高度化の方向性を模索する。

## 2. 内部監査基準の発展的变化

IIAは、旧国際基準において内部監査の世界的な専門職的実施の指針を提供してきた。旧国際基準の狙いは、広範な付加価値の高い内部監査業務を推進するための枠組みを提供すること、内部監査の実施状況を評価するための基礎を確立すること、そして内部監査プロセスや業務の向上を促すことにある<sup>1</sup>。旧国際基準は、世界中の内部監査の組織レベル及び個人レベルに適用される要求事項を明らかにしており、「属性基準」(Attribute Standards)と「実施基準」(Performance Standards)の二つの部分から構成されている。

まず、「属性基準」は内部監査を実施する組織や個人の属性に関するものであり、内部監査部門の目的、権限、責任、独立性と客観性、内部監査人の熟達した専門的能力と専門職としての正当な注意、そして品質のアシュアランスと改善のプログラム(Quality Assurance and Improvement Program、以降「QAIP」と表記)に関する要件を定めている。QAIPは、内部評価と外部評価の両方を含め、基準への適合性を評価し、部門の効率性と有効性を評価し、改善機会を明らかにするプログラムを作成・維持することが必須とされている。また、独立性については、内部監査部門長が最高経営責任者及び取締役会に直接かつ制約なくアクセスできること、取締役会から職務上の指示を受け、職務上の報告を行うことなどが強調されている。客観性については、内部監査人の公正不偏な精神的態度であり、利害の衝突を避けることが求められている。

次に、「実施基準」は内部監査の業務の内容を明らかにするとともに、内部監査業務の実施状況を測る質的規準となるものである。これには、内部監査部門の管理(計画策定、資源管理、方針と手続、連携と依拠、最高経営責任者及び取締役会への報告)、内部監査部門の業務の内容(評価と

改善への貢献)、個々の内部監査業務に対する計画の策定(目標、範囲、資源配分、作業プログラム)、個々の内部監査業務の実施(情報の識別、分析と評価、情報の文書化、監督)、結果の伝達(品質、誤謬と脱漏、適合の表明、不適合の開示、結果の周知、総合意見)、進捗状況のモニタリング及びリスク受容についての伝達といった項目が含まれている。

このように、旧国際基準は内部監査部門及び個々の内部監査人が備えるべき要件や具体的なプロセスに至る内容を網羅しており、専門職的実施の基礎を確立する役割を担ってきた。旧国際基準への適合は、必須構成要素が実践されていることを示すものであり、世界の内部監査実務における品質保証の根幹をなすものであった。

国際的な枠組みの動向と並行して、日本においても内部監査の専門職的実施を導くための基準が整備されてきた。日本内部監査協会が1960年に制定した内部監査基準は、その後複数回にわたる改訂を経て、現在の改訂版(2014年)となっている。この基準は、内部監査実務における基本原則を明らかにすること及び組織の目標達成のための内部監査フレームワークや運営要件の提供を目的としている。具体的には内部監査の独立性と客観性、内部監査部門の組織上の位置付け(最高経営責任者に直属し、取締役会や監査役会等への報告経路の確保)、内部監査人の能力と正当な注意、品質管理(内部評価・外部評価を含む品質管理プログラム)、内部監査部門の運営(計画策定、資源管理、連携、報告)、内部監査の対象範囲、個別の内部監査の計画と実施、報告とフォローアップといった、内部監査における主要な要素が、日本企業の状況を踏まえて網羅されている<sup>2</sup>。つまり、内部監査が組織体の持続のために果たすべき役割、その担い手である内部監査人が持つべき資質や独立性、他の部門等との関係性、内部監査部門が自らの業務の質を高める方法、そして組織体

に対する他の監査との関係性を明らかにすることで、日本国内における内部監査の専門職の実施のための明確な指針となり、組織体における内部監査機能の確立、維持、向上に貢献している。

2024年には、旧国際基準を全面刷新した形でG I A Sが発表された。個別要件の多くは従来の旧国際基準の内容と大同小異であるが、「属性基準」と「実施基準」等の区分けを廃止している。「ドメイン→原則→基準」といった階層構造により、コーポレートガバナンス・コード類によく見られるような体系的な整理が行われ、さらには様々な詳細内容が補強されている。まず、各領域を示すドメインには、「Ⅰ. 内部監査の目的」、「Ⅱ. 倫理と専門職としての気質」、「Ⅲ. 内部監査部門に対するガバナンス」、「Ⅳ. 内部監査部門の管理」、「Ⅴ. 内部監査業務の実施」がある。ドメインⅡ～Ⅴには、複数の原則と基準が設けられている。原則は、関連する要求事項及び考慮すべき事項を概括的に記述したもので、基準はより具体的かつ詳細な内容を包含し、次の三つの要素で構成される。第1に「要求事項」であり、これは内部監査における必須の実務を規定したものである。第2に「実施に当たって考慮すべき事項」であり、要求事項を実施する際に考慮すべき一般的かつ望ましい実務を明示している。第3に「適合していることの証拠の例」であり、G I A Sの要求事項が実際に実施されていることを立証するための具体的手法を例示したものである。

このような階層的構造により、内部監査基準は抽象的な原則から具体的な実施手法まで、体系的かつ実践的な指針を提供している。

G I A Sの狙いは、有効で高品質な内部監査活動を支える基本的な要素と、それを実現するための具体的な要求事項並びに適合根拠をより体系的かつ明確に示すことにある。

G I A Sの第1の主眼点は、内部監査専門職の倫理と気質の強調にある。内部監査人は、正直さ、

誠実性、客観性、専門的能力並びに正当な注意といった専門職としての気質を発揮することが強く求められる。特に客観性の維持は内部監査の目的達成に不可欠であり、利害関係の排除やバイアスへの認識と回避が詳細に規定されている。さらに、継続的な専門的能力の開発と専門職としての懐疑心の適用が、質の高い業務遂行のために重視されている。圧力に屈しない勇気や秘密情報の保護も専門職としての責任として強調されている。

第2の主眼点は、内部監査部門の独立性のさらなる強化である。内部監査部門長は、取締役会と緊密に協力し、取締役会の承認を得て内部監査部門の負託事項（権限、役割、責任、範囲）を内部監査基本規程で文書化することが必須とされる。組織上の独立性、特に取締役会への直接的な指示・報告関係が内部監査の有効性の基盤であり、この独立性が侵害される状況とその防御策が具体的に示されている。取締役会による内部監査部門長の人事（任命・解任）や評価への積極的な関与も、独立性を担保する重要な要素である。

第3の主眼点は、内部監査部門の管理・品質向上のための一層の努力である。内部監査部門長は、内部監査部門全体の品質を合理的に保証し、継続的に改善するための品質アシュアランスと改善のプログラムを策定、実施、維持しなければならない。G I A Sでは新たにパフォーマンス目標の設定や、監査業務のパフォーマンス維持が品質向上の重要な取り組みとして提示された。継続的モニタリング、定期的自己評価及び外部評価については、これらの結果を取締役会と最高経営責任者に報告することは引き続き求められている。組織体のガバナンス、リスク・マネジメント及びコントロールの各プロセスを深く理解し、その理解とリスク評価に基づいて内部監査の戦略と計画を策定して、動的に向上することは重要な管理活動である。計画の遂行に必要な監査資源（人員、テクノロジー、予算）の適切な管理と確保及び他のアシュ

アランス提供者との連携による業務重複の最小化と価値向上も重要である。

第4の主眼点は、内部監査機能による業務改善のさらなる実践である。個々の監査業務はリスク評価に基づき計画され、適切な目標と範囲が設定される。評価規準（方針、法令、実務慣行等）の適切性の判断が、発見事項の識別と評価の基礎となる。十分かつ適切な証拠を収集し文書化することや、発見事項の原因、影響、重大性を分析し、経営管理者と協議することは旧国際基準でも規定されているが、G I A Sでは改善措置計画の検討から要請・意見相違時の対応、実現可能性の判断に至るまで、複数の詳細事項が定められている。監査結果は、正確、客観的、明確、簡潔、建設的、完全かつ適時な形で、適切な関係者（経営管理者、取締役会等）にコミュニケーションされるべきである。また、提言された改善計画の実施状況を、継続的にモニタリングするプロセスが求められる。経営管理者が受容できないレベルのリスクを受け入れたと判断した場合の、最高経営責任者や取締役会への上申手続きも明確にされている。

これらの要件は旧国際基準の要件が維持・強化・拡張されたものであり、G I A Sは世界中の内部監査人がその役割を効果的に果たし、組織体に貢献するための専門職的な活動の最新の枠組みを詳細に示している。

### 3. 新旧の国際基準とソフトバンクの対応

内部監査の専門職的实施に関して、旧国際基準とG I A Sは内部監査の実務に指針を与える重要なグローバル基準である。これら新旧の基準では、内部監査の目的と役割、内部監査人に求められる資質、そして内部監査プロセスの各段階における要求事項が定められている。しかし、時代の変遷や内部監査を取り巻く環境の変化に応じて、その構成や詳細性には違いが見られる。本章では、新

旧の国際基準に対するソフトバンクの対応について、監査システムの根幹である内部監査規程を中心とした主要な項目の比較により具体的に検討する。ソフトバンクは、継続的な品質向上のために規程やマニュアル類を複数回改訂しており、G I A Sの各基準における要求事項への適合を図るため、2025年5月の時点でさらに規程を改訂している。なお、本稿では紙幅の制約により、分析対象を規程に限定して論じることとする。

#### (1) 目的、権限、責任

旧国際基準からG I A Sへの移行は、内部監査機能の役割と価値提案の根本的な変化を反映している。G I A Sでは内部監査への「負託事項(Mandate)」という概念を用いて、権限や責任が取締役会や法令等によって付与されることをより具体的に示し、内部監査の存在意義とその貢献を明確に打ち出している。

こうした基準変遷を受けて、ソフトバンクは内部監査の目的と機能を拡張し、現代的な経営環境に適応した規程の改訂を実施した。最も注目すべきは「インサイト」と「フォーサイト」概念の導入である。これらは従来のアシュアランスと助言機能を超えて、洞察的分析と将来予測的視点を内部監査の中核機能として位置付けるものである。この変更により、内部監査は過去の事象検証から現在の状況分析と将来のリスク・機会予見へと、その役割を目指すこととなった。さらに重要な変化として「価値を創造、保全、維持する能力を高める」という表現の採用がある。従来の「目標の達成に役立つ」という受動的表現から、価値の創造・保全・維持という能動的かつ包括的な役割への転換により、内部監査機能の戦略的重要性が明確に示された。この変化は、内部監査が単なる統制評価機能から企業価値向上の推進者へと進化していくことを宣言している。

また新規程では「ステークホルダーからの評判

旧国際基準	ソフトバンクの 内部監査規程 (旧)	G I A S	ソフトバンクの 内部監査規程 (新)
基準 1000 として位置付けられるが、提供された抜粋では詳細な基準要求事項は含まれていない。内部監査部門は、組織体に価値を付加し、運営を改善することに貢献する。	<p>【目的】(前略) 内部監査は、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用い、リスク・マネジメント、コントロール及びガバナンスの各プロセスの有効性の評価及び改善を行い、もって<u>当グループの目標の達成に役立つことを目的とする。</u>(第 2 条)</p> <p>【権限】監査上必要とする帳票・記録その他各種の資料の提出及び、その説明を求めることができる。(中略) 各種会議への出席、施設・場所へ立入、監査通知書で通知していない事項であっても必要な調査を行うことができる。(第 13 条)</p> <p>【責任】(前略・後略) 誠実性・正当な注意・守秘義務・個人及び部門としての専門的能力の確保</p>	ドメイン I (パーパス・ステートメント) では独立・客観的なアシュアランス、インサイト及びフォーサイトを提供する内部監査の企業価値への貢献が求められている。 ドメイン III (内部監査部門に対するガバナンス) に含まれる原則 6 (取締役会による承認) において、内部監査部門の負託事項 (権限、役割、責任、範囲) を取締役会の承認を得て内部監査基本規程に文書化することが必須とされる。 また、基本的な考え方として、組織体の目標達成、公共の利益への貢献を目指すことが示されている。	<p>【目的】内部監査とは、取締役会及び代表取締役社長に、独立にして、リスク・ベースで、かつ客観的なアシュアランス、助言、<u>インサイト及びフォーサイトを</u>提供することによって、<u>当社が価値を創造、保全、維持する能力を高めることを目的とする。</u>内部監査は、当社の目標の成功裏な達成に向けた取り組み、ガバナンス、リスク・マネジメント及びコントロールの各プロセス、意思決定及び監督、<u>ステークホルダーからの評判と信頼性を高める取り組み、ならびに公共の利益に資する能力を強化する。</u>(第 2 条)</p> <p>【権限】同左 【責任】同左</p>

※下線は筆者追記

と信頼性を高める取り組み」が明示的に追加された。これは内部監査の対象範囲が内部統制から外部ステークホルダーとの関係性にまで拡張されたことを示している。ESG 対応やステークホルダーの重要性が高まる今日の企業経営において、内部監査機能がこれらの課題への対応役割を担うことが期待されている。さらに「公共の利益に資する能力を強化する」という文言の追加は、ソフトバンクが G I A S において重視されている「公共の利益」に対し、内部監査機能として積極的に貢献する方針を明確化したことを示している。これは従来の株主価値の最大化に限らず、より広いステークホルダーへの貢献を内部監査の重要な使命として認識する姿勢の表れである。

## (2) 独立性と客観性

内部監査の有効性と信頼性を確保するために、内部監査部門の組織上の独立性と個々の内部監査

人の客観性が必須であるという点は、新旧の基準に共通する根幹的な要件である。

旧国際基準では属性基準 1100 として独立性と客観性が規定され、内部監査業務の技術的側面に焦点が当てられていた。評価実施者の利害衝突回避や公正不偏な伝達といった実務的要件が中心であり、独立性侵害は業務遂行上の制約として理解されていた。一方、G I A S では客観性がドメイン II (倫理と専門職としての気質) の原則 2 (客観性の維持) において、独立性がドメイン III 「内部監査部門に対するガバナンス」の原則 7 (独立した位置付け) において各々定義され、組織統治の基盤的要素として位置付けられた。特に重要な変化は、取締役会が内部監査部門の独立性を確立し、保護する責任を負うことが強調された点である。

この基準の変遷を受けて、ソフトバンクの規程改訂で最も顕著な変化は、内部監査室の組織的位

旧国際基準	ソフトバンクの 内部監査規程 (旧)	G I A S	ソフトバンクの 内部監査規程 (新)
<p>属性基準 1100 として位置付けられ、独立した客観的なアシュアランス・コンサルティング業務の提供が求められる。</p>	<p>【活動】この規程において内部監査とは、当社の運営に関し価値を付加し、また改善するために行われる、独立にして、客観的なアシュアランス及びコンサルティング活動をいう。(後略) (第2条)</p> <p>【独立性・客観性】 内部監査室は組織上独立。内部監査人は客観的に内部監査の業務を遂行。(第5条1項) 直接指示・命令を下してはならない(第5条2項) 内部監査人は過去1年以内に自ら従事した業務に関し、アシュアランスを目的とした監査を行ってはならない。(第5条3項)</p>	<p>ドメインⅡ(倫理と専門職としての気質)の原則2(客観性の維持)及びドメインⅢ(内部監査部門に対するガバナンス)の原則7(独立した位置付け)として明確に示されている。取締役会が内部監査部門の独立性を確立し、保護する責任を負う。内部監査部門が取締役会と直接的な指示・報告関係にあることが独立性の基盤であり、組織体内の適切な階層に位置付けられることが重要である。客観性は公平な考え方が必要であり、潜在的な偏見(バイアス)を認識し、対処すること、利益相反を避けることが求められる。</p>	<p>【活動】上記の【目的】を参照(取締役会及び代表取締役社長に、独立にして、リスク・ベースで、かつ客観的なアシュアランス、助言、インサイト及びフォーサイトを提供する。)</p> <p>【独立性・客観性】 内部監査室は、<u>代表取締役社長直下の独立した組織</u>。内部監査室 室長は内部監査室以外の部門の業務についてどのような責任をも負ってはならない。内部監査人は、<u>潜在的な偏見を認識し、客観的に内部監査の業務を遂行</u>。(第5条1項) (第5条2項・3項は左記同様)</p> <p>【取締役会への報告】内部監査室の<u>独立性の確保の状況を年に1度以上報告</u>(第10条2項(5))</p>

※下線は筆者追記

位置付けの明確化である。従来の「組織上独立」という抽象的表現から、「代表取締役社長直下の独立した組織」という具体的な組織階層の明示へと変更された。この変更は原則7の要請に対応し、内部監査室が組織体内の適切な階層に位置付けられることの重要性を反映している。さらに「内部監査室 室長は内部監査室以外の部門の業務についてどのような責任をも負ってはならない」という明文規定が導入された。この規定は内部監査部門長の独立性を構造的に担保し、利益相反の発生可能性を制度的に排除する。従来暗黙的に理解されていた要件を明文化することで、独立性の確保がより確実なものとなった。

客観性の概念においても、ソフトバンクはG I A S の要請を踏まえた重要な改訂を行った。従来の「客観的に内部監査の業務を遂行」という一般的表現から、「潜在的な偏見を認識し、客観的に内部監査の業務を遂行」という具体的要件への変

更は、客観性概念の深化を示している。G I A S 基準 2.1 (個人の客観性) が求める「潜在的な偏見(バイアス)を認識し、対処すること」の要請に対応し、内部監査人の自己認識と継続的な客観性維持への責任を明確化した。なお、ソフトバンクでは2022年の規程改訂時に「内部監査室の独立性の確保の状況を年に1度以上報告」する旨を明記しており、運用は既に定着している。これはG I A S が求める取締役会による独立性確立・維持責任を実効的なものとする具体的な仕組みである。新規程により独立性の状況が定期的に検証・報告される体制が構築された。これにより、独立性の確保が一時的な状態から継続的なプロセスへと転換され、恒常的な監視と改善が可能となった。

こうした一連の改訂により、ソフトバンクは内部監査の独立性と客観性を企業ガバナンス全体の枠組みに統合する土台を築いた。G I A S が示すドメイン構造に対応し、独立性を単なる内部監査

部門の属性から、組織全体のガバナンス要素へと発展させている。

### (3) 品質のアシュアランスと改善プログラム

内部監査機能における品質のアシュアランスと改善プログラムは、内部監査の専門性と信頼性を持続的に向上させる重要な仕組みである。旧国際基準からG I A Sへの変遷において、この領域は技術的要件から戦略的な品質管理の概念へと発展した。

旧国際基準では品質のアシュアランスと改善プログラムが属性基準 1300 として位置付けられ、継続的モニタリング、定期的自己評価、外部評価という三つの基本形態が提示されていた。外部評価の最低5年ごとの実施と結果の最高経営者・取締役会への伝達が主要な要件であり、品質管理は主として適合性の確認に焦点が当てられていた。

これに対してG I A Sでは、原則 12（品質の向上）にて品質の概念が拡張された。G I A Sの革新的要素は、品質を基準への適合とパフォーマンス

目標の達成を組み合わせることで測定すると定義したことにある。この定義により、品質管理が単なる基準適合の確認から、継続的なパフォーマンス向上を目指す戦略的活動へと発展した。さらに内部監査部門長が基準への適合と継続的なパフォーマンス向上に明確な責任を負うとされ、品質向上が組織的責任として位置付けられた。

こうした基準の変遷を受けて、ソフトバンクの規程改訂で注目すべきは品質管理に関する条項の拡充である。旧規程では「内部監査品質評価に関する事項を年に1度以上、取締役会に報告」という簡潔な規定のみであったが、新規程では内部監査品質の継続的な向上を目指した「内部監査の品質のアシュアランスと改善のプログラムを維持」という要件により、継続性のある仕組みとしての品質管理が強調されている。

なお、内部評価の年1回実施という要件は、G I A Sが求める継続的モニタリングと定期的自己評価の統合的实施に対応している。また外部評価の5年に1回実施は、旧国際基準の要件を維持す

旧国際基準	ソフトバンクの 内部監査規程（旧）	G I A S	ソフトバンクの 内部監査規程（新）
属性基準 1300 として位置付けられ、継続的モニタリング、定期的自己評価、外部評価が含まれる。外部評価は最低5年ごとに実施される。これらのプログラムの結果は、最高経営者及び取締役会に伝達されなければならない。	【取締役会への報告】内部監査品質評価に関する事項を年に1度以上、取締役会に報告（第10条2項（5））	原則 12（品質の向上）として示され、内部監査部門長が基準への適合と継続的なパフォーマンス向上に責任を負うとされる。品質は基準への適合とパフォーマンス目標の達成を組み合わせることで測定される。プログラムには、継続的モニタリング、定期的自己評価、少なくとも5年ごとの独立した評価者による外部評価が含まれ、これらの結果を取締役会と最高経営者に報告することが必須とされる。パフォーマンスの測定（基準 12.2）、個々の内部監査業務のパフォーマンスの監督及び改善（基準 12.3）なども品質向上の取り組みとして含まれる。	【取締役会への報告】左記同様（第10条2項（6））  【内部監査品質の継続的な向上】 内部監査室は内部監査の品質のアシュアランスと改善のプログラムを維持し、第4条に定める監査基準への適合性の評価を定期的に行うこととし、評価の結果は第10条に定めるとおり取締役会への報告を行う。 なお、 <u>少なくとも1年に1回は内部監査部門の内部評価を実施し、少なくとも5年に1回は内部監査部門の外部評価を受けることとする。</u>

※下線は筆者追記

るもので独立した評価者による外部評価を意味する。これらの評価制度の明文化により、ソフトバンクは内部監査の品質管理を継続的かつ客観的に実施する体制を確立した。ソフトバンクは2013年、2018年、2023年の3回にわたって外部評価を受審し、各回において基準適合（Generally Conforms）の認定を受けている。評価過程において指摘された改善提案については、継続的な対応を実施してきた。その結果、2023年の評価においては改善提案件数が0件となり、ソフトバンクの品質管理体制の向上が確認された。

次に「第4条に定める監査基準への適合性の評価を定期的に行う」という規定は、品質評価の客観性と透明性を確保する重要な仕組みである。この規定により、品質評価が主観的判断ではなく、明確な基準に基づいて実施されることが保証される。また定期的な評価の実施により、基準から

の逸脱が早期に発見され、迅速な改善措置が可能となる。さらに、監査基準への適合性の評価結果は、定期的に取り締役に報告されることになっており、企業ガバナンスにおける内部監査の有効性が審議される。ソフトバンクの今回の規程改訂は、内部監査機能の継続的向上を制度的に保証する取り組みとして評価される。

#### (4) 監査計画と監査部門の管理

監査計画と監査部門の管理は、内部監査機能の戦略的価値を実現するための基盤的要素である。旧国際基準からG I A Sへの変遷において、この領域は技術的な管理業務から戦略的な経営支援機能へと進化した。旧国際基準では内部監査部門の管理が実施基準2000として位置付けられ、主として実務的な管理要件に焦点が当てられていた。年に1度の文書化されたリスク評価に基づく計画

旧国際基準	ソフトバンクの内部監査規程（旧）	G I A S	ソフトバンクの内部監査規程（新）
実施基準2000「内部監査部門の管理」に位置付けられ、計画の策定（2010）は、少なくとも年に一度実施される文書化されたリスク評価に基づかなければならない。計画及び必要な監査資源については、最高経営者及び取締役会に伝達され、承認を受けなければならない（2020）。	【取締役会への付議・報告】年度監査計画について取締役会へ付議。進捗状況、発見事項等に関する事項を取締役に報告（第10条）  ※リスク評価は、「内部監査運営マニュアル」にて定義	ドメインIV（内部監査部門の管理）に含まれる。原則9（戦略的な計画策定）に基づき、組織体の戦略目標と成功を支援し、ステークホルダーの期待に沿う内部監査部門の戦略を策定、実行することが求められる。ガバナンス、リスク・マネジメント、コントロールの各プロセスを理解することが計画策定の基礎となる（基準9.1）。原則10（監査資源の管理）として、財務的、人的、テクノロジーに係る資源が十分であるか評価し、不足時は取締役会等に報告する責任が明記されている。内部監査計画は組織体全体のリスク評価に基づき、動的に更新される（P9.4）。	【取締役会への付議・報告】左記に加え、内部監査の結果に共通する会社のガバナンス、リスク・マネジメント及びコントロールに関する課題も報告する。（第10条2項（3））  【リスク評価】同社における内部監査の定義と目的にリスクベースの活動との明示（第2条）  【監査資源】内部監査室 室長は、内部監査を実施する上で必要な人員、予算及びテクノロジーを含む資源を特定し、それらの資源を現に充足しているかを確認するとともに、不足がある場合は、取締役会を含む関係部門との協議を通じて、その充足に向けた具体的な計画を策定し、実施する。（第12条2項）

※下線は筆者追記

策定と、計画及び必要な監査資源の最高経営責任者・取締役会への伝達・承認が中核的要件であった。これに対してG I A Sでは、原則9（戦略的な計画策定）により、組織体の戦略目標と成功を支援し、ステークホルダーの期待に沿う内部監査部門の戦略策定・実行が求められるようになった。この変化は、内部監査部門の管理が、受動的な業務管理から能動的な戦略実現手段に発展したことを示している。

こうした基準の変遷を受けて、ソフトバンクの規程改訂で注目すべき変化の一つに、取締役会報告内容の大幅な拡充がある。従来の「年度監査計画について取締役会へ付議。進捗状況、発見事項等に関する事項を取締役に報告」という基本的な報告要件に加えて、「内部監査の結果に共通する会社のガバナンス、リスク・マネジメント及びコントロールに関する課題も報告する」という、基準11.3の要求事項（課題）を踏まえた報告義務が追加された。さらに、リスク・ベース・アプローチの規程上の明記により、組織のリスク・プロファイルと戦略目標が密接に連携された監査計画であることが、全社的に認識されるようになった。

また、監査資源管理に関する詳細な規定の新設も重要である。「内部監査室 室長は、内部監査を実施する上で必要な人員、予算及びテクノロジーを含む資源を特定し、それらの資源を現に充足しているかを確認するとともに、不足がある場合は、取締役会を含む関係部門との協議を通じて、その充足に向けた具体的な計画を策定し、実施する」という包括的な規定が導入された。この規定は原則10（監査資源の管理）が求める「財務的、人的、テクノロジーに係る資源」が十分であるかを評価し、不足時は取締役会等に報告する責任を具体化したものである。注目すべき点は、資源の特定、充足状況の確認、不足時の対応という一連のプロセスが体系化され、内部監査室 室長の明確な責

任として位置付けられたことである。これにより、内部監査部門の管理において資源制約が戦略実現の阻害要因とならないよう、予防的かつ積極的な対応が制度化された。

## (5) 監査結果のコミュニケーション

監査コミュニケーションは、内部監査の価値実現において最も重要なプロセスの一つである。どれほど優れた監査が実施されても、その内容が適切にコミュニケーションされなければ組織の改善や価値創造には寄与しない。旧国際基準からG I A Sへの変遷において、この領域はコミュニケーションの技術的側面から戦略的なステークホルダー・エンゲージメントへと発展した。旧国際基準では監査結果のコミュニケーションが実施基準2400「結果の伝達」として位置付けられ、主として技術的な伝達要件に焦点が当てられていた。正確、客観的、明確、簡潔、建設的、完全、適時という7つの品質要件が明示され、適切な関係者への伝達、組織体外への開示時の制約明示、基準不適合時の開示方法、総合意見の伝達方法が規定されていた。この枠組みでは、コミュニケーションは主として監査業務の最終段階における情報伝達として理解されていた。

これに対してG I A Sでは、監査結果のコミュニケーションが原則15（個々の内部監査業務の結論のコミュニケーション及び改善措置の計画のモニタリング）と原則11（効果的なコミュニケーション）として位置付けられ、個別業務のコミュニケーションと部門全体のステークホルダー・コミュニケーションが統合的に捉えられた。G I A Sでは、従来の要件を維持しつつ、取締役会及び最高経営責任者への定期的・適宜のコミュニケーション、最終コミュニケーションに含むべき具体的内容の明示、アシュアランス業務の結論におけるガバナンス・リスク・コントロールの有効性判断の組み込みといった戦略的要素が強化された。

旧国際基準	ソフトバンクの 内部監査規程 (旧)	G I A S	ソフトバンクの 内部監査規程 (新)
<p>実施基準 2400 「結果の伝達」に位置付けられ、伝達は正確、客観的、明確、簡潔、建設的、完全、かつ適時である必要性が明確に示されている (2420)。結果は適切な関係者に伝達されなければならない (2440)。組織体外の者への開示時は、その制約を明示する (2410.A3)。基準等に不適合な場合の開示方法も規定されている (2431)。総合意見の伝達方法や必要事項も示されている (2450)。</p>	<p><b>【発見事項・事実の現場確認】</b> 最終的な監査報告書の作成前に、監査対象プロセスの責任者または関係者に対して内部監査の過程で発見した事実の確認を行う (第 18 条 1 項)</p> <p><b>【監査結果の開示】</b> ・ 監査報告書を社長に提出・報告するとともに、監査対象プロセスの責任者に通知する (第 20 条) ・ 監査報告書の写しの全部または一部を関連部門へ配布することができる。(第 21 条)</p> <p><b>【改善計画の伝達】</b> 監査対象プロセスの責任者は、改善の実施可否、内容及び期限等について改善報告書を作成、内部監査室へ提出 (第 22 条)</p> <p><b>【改善結果の確認】</b> 改善報告書の対応状況について、監査またはその他の方法で調査・確認を行う (第 23 条)</p>	<p>ドメイン V (内部監査業務の実施) の原則 15 (個々の内部監査業務の結論のコミュニケーション及び改善措置の計画のモニタリング) 及び、ドメイン IV (内部監査部門の管理) の原則 11 (効果的なコミュニケーション) に包括される。コミュニケーションの品質 (正確、客観的、明確、簡潔、建設的、完全、適時) に関する要求事項が詳細に記述されている。個々の業務の結果及び重要な問題について、定期的にかつ適宜、取締役会及び最高経営者にコミュニケーションをとることが求められる (基準 11.3, 15.1)。最終的なコミュニケーションには、目標、範囲、発見事項、提言、結論等を含まなければならない。個々のアシュアランス業務の結論には、ガバナンス、リスク、コントロールの有効性に関する判断を含める必要がある。重大な誤謬または脱漏が含まれる場合は、訂正された情報を速やかに伝達する (基準 11.4)。経営管理者が受容できないレベルのリスクを受け入れた場合、最高経営者と議論し、解決されない場合は取締役会に上申しなければならない (基準 11.5)。</p>	<p><b>【発見事項・事実の現場確認】</b> 左記同様 (第 19 条)</p> <p><b>【外部への開示】</b> 監査調査を含む内部監査業務を実施する中で作成する資料、及び内部監査業務を実施する中で入手する情報は内部監査室 室長の承認なく内部監査室の外部へ開示してはならない。(第 17 条 2 項)</p> <p><b>【監査結果の開示】</b> 左記同様 (第 21 条 2 項) (第 22 条)</p> <p><b>【改善計画の伝達】</b> 左記同様 (第 23 条)</p> <p><b>【改善結果の確認】</b> 左記同様 (第 24 条)</p> <p><b>【公式及び非公式なコミュニケーション】</b> 内部監査の責任者は、様々なステークホルダーに対し、公式及び非公式なコミュニケーションを促進する役割がある。(第 12 条 6 項)</p>

特に重要な進歩は、経営管理者が受容できないレベルのリスクを受け入れた場合の、取締役会上申義務の明文化である。この要件により、内部監査のコミュニケーションが単なる情報提供から組織ガバナンスの重要な構成要素へと発展したことが示されている。

ソフトバンクの規程改訂においては、監査結果のコミュニケーションに関する基本的な枠組みを維持しつつ、重要な追加要素が導入された。まず、外部への開示に関する規定が新設され、監査情報

の管理統制が明確化された。次に、「内部監査の責任者は、様々なステークホルダーに対し、公式及び非公式なコミュニケーションを促進する役割がある」という規定により、監査責任者の役割が従来の業務管理から戦略的なコミュニケーション促進に拡張された。この規定は原則 11 (効果的なコミュニケーション) の要請に対応するものである。

ソフトバンクは、外部開示の統制強化により情報管理の安全性を確保する一方で、公式・非公式

なコミュニケーションの促進により、内部監査の影響力と価値提供能力を向上させる仕組みを構築した。

## 5. 考察

内部監査基準の変化を背景に、ソフトバンクの規程改訂の事例を検討した結果、多面的な取り組みが確認できた。まず、独立性・客観性の制度的強化において、ソフトバンクは組織的な位置付けを代表取締役社長直下の独立した組織として明確化し、潜在的な偏見を認識し、客観的に業務を遂行するという具体的要件を明示している。独立性の確保状況については、以前より取締役会に定期的に報告しており、適切な内部監査機能の維持を制度的に担保できるようになっている。

次に、品質管理システムの包括的構築の面では、従来の適合性確認から継続的パフォーマンス向上を目指す戦略的活動への発展を実現している。従来の内部評価（年1回）、外部評価（5年1回）の評価制度に加え、監査基準への適合性評価等の定期的実施とそれらの取締役会への報告を明文化し、品質の客観性を制度的に保証する仕組みを強化した。

また、管理機能の戦略化という観点では、取締役会への報告内容として、ガバナンス・リスクマネジメント・コントロールを含む統合的な課題にまで拡充している。さらに、リスク・ベース・アプローチの明文化による動的な監査計画の実現を目指していることが挙げられる。加えて、監査資源管理の体系化と内部監査室 室長の責任の明確化により、戦略実現に必要な体制整備も行っている。なお、コミュニケーションの統合的発展として、外部開示の統制強化と公式・非公式コミュニケーションの促進を両立させ、情報管理の安全性確保と積極的な関係構築の同時実現を図っている。

これらの改訂の戦略的意義は、内部監査機能を従来の第3の防衛線から戦略的パートナーを目指して昇華させた点にある。これは単なる基準適用を超えて、組織の価値創造プロセスの中核に内部監査を位置付けるアプローチである。特に日本企業の文脈では、監査役会設置会社というガバナンス構造が多い中で、三様監査の連携を実現しながら、取締役会への直接報告制度と独立性強化を同時に実現し、グローバル基準と日本の経営環境の融合モデルとして重要な意義を持つ。

まだG I A Sに対応していない日本企業の内部監査部門にとって、ソフトバンクの事例は重要な示唆を提供している。

第1に、段階的アプローチの有効性である。ソフトバンクは一気に全面改訂を行うのではなく、既存の強みを生かしながら段階的に高度化を図るアプローチを採用している。内部監査基準の各要求事項については、その重要度及び取り組みレベルに応じて、規程のみならず関連する各種マニュアルにも体系的に反映している。特に品質管理や独立性確保において、既存の実務慣行との連続性を保ちながら、内部監査規程を中心にシステム化していく方法論が参考になる。

第2に、戦略的価値提案の明確化である。内部監査の存在意義を経営陣に理解してもらうため、価値創造・保全・維持という具体的な提案を規程上で明文化することの重要性が浮き彫りになった。

第3に、取締役会並びに監査役会との関係強化について、独立性確保状況の定期報告や統合的報告により、企業ガバナンスレベルで内部監査の認知度と影響力を高める方法が効果的である。

第4に、品質管理の体系化について、継続的モニタリング及び定期的評価を規程上で明文化することにより、内部監査の専門性と信頼性を全社的に担保する仕組みの構築が可能となる。これにより、関連予算の確保についても合理的根拠が提示

でき、組織的な支援体制の整備が促進される。

第5に、リスク・ベース・アプローチの明文化により、ガバナンス機関に内部監査の真の価値を理解させる必要がある。それをより高い精度で実施可能とするAI(人工知能)やデータアナリティクスの活用を見据えた内部監査の高度化を、段階的に進めることが可能となる。

これらの示唆は、各企業が自社の組織文化、事業特性、ガバナンス構造を踏まえて独自のG I A S 適応戦略を構築する際の有効なアプローチとなる。

## 6. 結論

本稿では、内部監査における国際基準の新旧比較とともに、ソフトバンクの内部監査規程の改訂事例を詳細に検討し、グローバル基準と日本的経営環境の融合による内部監査の発展を模索した。ソフトバンクの事例は、監査役会設置会社という日本独自のガバナンス構造の中で、グローバル基準の本質を維持しながら日本的経営文化との調和を実現した点において、他の日本企業への示唆に富む事例として位置付けられる。特に、独立性確保と取締役会への直接報告体制の構築、品質管理システムの体系化、リスク・ベース・アプローチの明文化という主要軸を通じて、段階的かつ実践的な変革を実現している。

他方、内部監査の将来像は、G I A S が内部監査機能を「過去の検証」から「未来の洞察」へと根本的に転換させる考え方から推測できる。旧国際基準での事後的な評価活動から、G I A S が掲げる価値創造・保全アプローチへの転換が実現されつつある。この変革において最も注目すべきは、内部監査の目的と機能の戦略的転換である。「インサイト」と「フォーサイト」概念の導入により、洞察的分析と将来予測的視点を中核機能と

して位置付け、企業価値を創造、保全する能力を高めるといった能動的役割への転換を図っていくことになる。この機能転換は、デジタル化の進展やE S G 経営の浸透といった現代的課題への対応力強化という側面も有している。これは不確実性が増す今日のビジネス環境において、内部監査が単なるチェック機能を超えて、組織の戦略的パートナーとしての社会的責任を果たすことを意味している。今後、この変革モデルがいかに日本企業に展開されていくかが重要な課題となる。

## 注

<sup>1</sup> 日本内部監査協会(2018)、40頁。

<sup>2</sup> 日本内部監査協会(2014)「内部監査基準改訂の背景及び主な改訂点」1-3頁。

## 参考文献

- ソフトバンク株式会社「内部監査規程」2024年5月1日付  
 ソフトバンク株式会社「内部監査規程」2025年5月1日付  
 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—』  
 日本内部監査協会(2014a)「内部監査基準」  
 日本内部監査協会(2014b)「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(2018)『International Professional Practices Framework (IPPF) 2017 Edition 専門職の実施の国際フレームワーク—2017年版—』  
 IIA(2024a)「Global Internal Audit Standards」  
 IIA(2024b)「Global Internal Audit Standards(日本語版)」

## 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 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士課程修了（経営学修士）。九州大学大学院経済学府博士後期課程修了（経済学博士）。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10年以上従事し、現在は立命館アジア太平洋大学国際経営学部にて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）。

**近藤 正人 (こんどう まさと)**

ソフトバンク株式会社 内部監査室 室長



中央大学卒業後、清水建設入社。営業・営業企画を経て監査部に配属。その後、上場を目指す30人程度のベンチャー企業の執行役員経営企画室長に就任。2008年にソフトバンクBB（現ソフトバンク）入社、業務監査室に配属。2018年から現職。内部監査経験年数は20年を超え、内部監査関連の研修講師・寄稿など、経験を社会に還元する活動にも取り組んでいる。中央大学大学院戦略経営研究科専門職学位課程修了（経営学修士（MBA））、公認内部監査人（CIA）、公認不正検査士（CFE）。

# 2025 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

2025 年度の「研究助成」助成金給付対象は下記の 2 件に決定いたしました。

1	「比較制度分析と行動経済学の観点から見た企業の内部統制制度：日本とカナダの企業 サーベイ」 朝岡 大輔 氏 (明治大学大学院商学研究科 准教授 京都大学経営管理大学院 客員准教授)
2	「明治期における日本の内部監査機能の形成に関する研究」 篠藤 涼子 氏 (大阪経済大学 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。

内部監査 No.11 (通巻第 11 号)

2025 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) 6264-3562

ISSN 2759-7474

※無断転載を禁じます



## 内部監査 No.11

2025年9月30日発行 第11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/>