

〈研究ノート〉

内部監査部門の知覚された能力と内部監査の実効性

中 村 彰 良

I はじめに

一般的に、内部監査部門の担当者は、通常、会計等について専門知識を有していると経営管理者等に認識されているものと思われる。もし能力の高い者の見解を尊重する傾向があるならば、内部監査部門からの指摘は尊重されてもよさそうなものであるが、東芝の問題では、指摘は無視され、特段の対応がとられることはなかった¹⁾。

一方、実験では、高い(低い)能力を持つと判断された情報源から得られた情報を、人は過大(過小)評価する傾向があることが確認されている²⁾。これは、上述の内容と矛盾しているように見える。

以下では、IIで、Abdolmohammadi and Reinsteinの実験とその結果について検討し、IIIで、日本で行った同様の実験とその結果を検討する。

内部監査部門からの指摘が尊重されないというようなことが生じる一因として、報告者の能力が正当に認知されていない可能性もある。もしそうであるならば、どのような対策が考えられるかを、IVで検討した。

Vにおいて、要約を行う。

II Abdolmohammadi and Reinstein の実験とその結果

監査補助者の能力と顧客の能力が、監査責任者の判断に影響を与えるかどうかについて、Abdolmohammadi and Reinsteinの行った実験とその結果について、以下で見えていくことにする。

この実験に当たり、監査補助者の能力は、監査責任者の判断に影響を与えると想定している。つまり、高い(低い)能力を持つと判断された情報源から得られた情報を、監査責任者は過大(過小)評価すると想定した。また、監査補助者は、顧客(被監査会社側)が作成した書類や説明といった情報を監査責任者に伝えることになるので、監査補

1) 株式会社東芝 第三者委員会、2015年、『調査報告書』、<http://www.toshiba.co.jp/about/ir/jp/news/20150721>。

2) 監査補助者の能力と顧客の能力が監査責任者の判断に与える影響についての研究に、Abdolmohammadi, M., A.Reinstein,2015,Are There Interactive Effects of Subordinate and Client Competence on Audit Reviewers' Judgements? *Advances in Accounting Behavioral Research*,Vol.18,pp.69-97.がある。また、監査補助者の能力と財務諸表利用者への会計責任が監査責任者の判断に与える影響についての研究に、Ritch,J.S.,2004, 'Reveiwiers' Responses to Expectations about The Client and The Preparer. *The Accounting Review*, Vol79, pp.497-517.がある。

助者の能力と顧客の能力とその相互作用が、監査責任者の判断にどのような影響を与えるかについて、以下のような仮説を設定している。

監査補助者の能力について

この研究では、監査補助者が集めまとめた監査証拠を監査責任者が評価するというような階層的レビュー構造で特徴づけられる状況を想定している。監査責任者は、自分の監査判断を形成するのに、どの程度監査補助者の仕事を信頼するかを決定するため、監査補助者の能力を評価する。結局、監査責任者は情報源としての部下の信頼性を評価しなければならない。

このような状況で、監査責任者は、部下の知覚された能力が高い場合、部下の判断をあまり改訂しようとはしないと考えた。そして次の仮説が導かれる³⁾。

仮説 1

監査責任者は、監査補助者の能力が低い場合に比べて高い場合には、部下の監査意見を改訂しないであろう。

顧客の能力について

監査担当者は、顧客である経営者等の説明を、その能力が低い場合に比べて高い場合により信頼できるものと考えられる。このことから、顧客の能力が監査責任者の判断に影響を与えるであろう。そして次の仮説が導かれる⁴⁾。

仮説 2

監査責任者は、顧客の能力が低い場合に比べて高い場合には、部下の監査意見を改訂しないであろう。

情報源の能力の相互作用について

顧客の能力が低い場合に比べて高い場合、顧客から提供された説明は、より影響力があると考えられる。また、顧客の能力を踏まえて監査責任者がさらなる監査証拠を得るかどうかに影響を与える条件として、監査補助者の能力が働くと考えている。このようなことから、仮説は2つになる⁵⁾。監査補助者の能力が高ければ、監査責任者は顧客の能力にかかわりなく、部下の判断をあまり変えないだろう。

3) Abdolmohammadi, M. ,A.Reinstein, 2015, p.75.

4) Abdolmohammadi, M. ,A.Reinstein, 2015, p.76.

5) Abdolmohammadi, M. ,A.Reinstein, 2015, pp.76-77.

仮説3の1

監査補助者の知覚された能力が高い場合、監査責任者は顧客の能力の知覚されたレベルにかかわらず、重要な修正なしに監査補助者の監査意見を受け入れるだろう。

監査補助者の能力が低いと知覚された場合、監査責任者は、監査補助者の監査意見についてのウエイトを下げ、顧客の能力を含む他の監査証拠に重きを置くようになるだろう。そして次の仮定が導かれる。

仮説3の2

監査補助者の能力が低いと知覚された場合、監査責任者は、顧客能力が高い（低い）と知覚されたとき、監査補助者の監査意見を顧客に有利（不利）に修正する。

調査方法

顧客の能力（高い・低い）と監査補助者の能力（高い・低い）を操作して、2×2の実験デザインとしている。顧客の能力と監査補助者の能力を操作しないコントロールグループも取り入れた。顧客や部下の能力について情報を与えないコントロールグループは、監査責任者（実験参加者）の評価減要請が、監査補助者の主張する評価減要請と著しく異なることを確認するためのものである。

実験材料

実験参加者は、コンピューターメーカーであるマイクロクロン社の監査を率いる監査法人の監査責任者と仮定される。現在2百万ドルとされているその会社の完成品在庫の過大評価が発覚したと書かれた架空の監査補助者からのメモを、参加者はレビューする。メモには、第4世代コンピューター製品について40万ドルの過大評価があると伝えている。マイクロクロン社のコントローラー（顧客）は、評価減しなくいいようないくつかの説明を提供している。監査中に集められた証拠を引用して、監査補助者は在庫評価を20万ドル引き下げるように求める。メモを見た後で、監査責任者としての参加者は、最終的な評価減要請をするかどうか問われる。能力の操作については、それぞれ能力が高い場合の文章と能力が低い場合の文章を用意している⁶⁾。

データ

この研究では、中西部での会計士研修会の参加者からデータを集めるため、質問票を用いた。そして、2011年に、様々なバックグラウンドの参加者237人から回答を得た。こ

6) Abdolmohammadi and Reinsteinの研究をもとにして日本で行った実験で使った文章（Abdolmohammadi, M., A.Reinstein, 2015, pp.94-97.をベースにしている）を資料として載せている。人物名や貨幣単位以外は同様であるので、参照されたい。

の研究では、参加者に仮想的な部下の報告書等をレビューする監査責任者であると仮定することを求めているので、サンプルを管理者、上級管理者、パートナーに限定した。この基準で、5つの状況のうち4つについては十分なサンプルサイズが得られた。顧客の能力が高く監査補助者の能力は低いという状況については13のサンプルしか得られず、そのうち2人分については会計士の資格がなかった。顧客の能力が高く監査補助者の能力は低いという状況についてのサンプルを増やすため、2013年に会計士研修会で29の追加サンプルを集めた。29の追加サンプルのうち、13は、会計士である管理者、上級管理者、パートナーのものだった。

会計士研修会では、5つの質問票のバージョンのうち1つを配布した。参加者には質問票に解答するよう協力を要請し、会計士研修会終了後、後ろのテーブルに提出するか、郵送してくれるように要請した。

従属変数

従属変数は、「完成品在庫についてのメモを見て、マイクロクロン社の第4世代コンピューター在庫について、いくら評価減を要請しますか」という質問に対する監査責任者としての最終的な評価減要請額である。参加者は、監査補助者の推奨額である20万ドルの上下9つの選択肢から選択する。(0-5万ドル、5万1-10万ドル、10万1-15万ドル、15万1-19万9,999ドル、20万ドル、20万1-25万ドル、25万1-30万ドル、30万1-35万ドル、35万1-40万ドル)。従属変数の値としては、レンジの中央値をとった。(2万5千-37万5千ドル)。

説明変数

説明変数は、顧客能力(高い・低い)と監査補助者の能力(高い・低い)とその相互作用である。

実験結果

仮説の検証

表1は、監査責任者の評価減要請額の平均を表している。表1を横に動いてみると、監査補助者能力によって、著しい違いがあることがわかる。t検定を行った結果、0.1%で有意な差があることがわかった。これは、監査補助者の知覚された能力が高い場合、監査責任者は顧客の能力の知覚されたレベルにかかわらず、重要な修正なしに監査補助者の監査意見を受け入れるだろうという仮説1を支持する。

顧客能力の効果については、t検定を行った結果、有意な差がないことがわかった。顧客能力の効果は見いだせないため、仮説2は支持されない。相互作用についてみると、仮説3の1については、監査補助者の能力が高い場合、顧客能力による影響はないので、

支持される。しかし仮説3の2については、監査補助者の能力が低いと知覚された場合、監査責任者は、顧客能力が高い（低い）と知覚されたとき、監査補助者の監査意見を顧客に有利（不利）に修正するという事は、認められない。顧客能力高・監査補助者能力低の状況での評価減要請額は、顧客能力・監査補助者能力ともに低い場合と有意な差がない。

表1 評価減要請額の平均

（括弧内はデータ数）

		監査補助者の能力		
		低い	高い	計
顧客の能力	低い	265,909 (22)	172,581 (31)	211,321 (53)
	高い	261,364 (22)	186,905 (21)	225,000 (43)
	計	263,636 (44)	178,365 (52)	217,448 (96)

出所：Abdolmohammadi and Reinstein (2015) p.82 一部省略

多重回帰と仮説の検証

監査補助者能力、顧客能力、その相互作用を説明変数として、評価減要請額を従属変数として最小二乗法で回帰分析を行った。表2には、回帰係数が示されている。回帰係数については、監査補助者の能力については有意であり、仮説1が支持された⁷⁾。しかし、顧客能力については有意でなく、仮説2は支持されない。また、相互作用についても有意でなかった。このことは、仮定3の1とは整合的であるが、仮定3の2とは整合的でないということになる。

表2 回帰分析の結果

	係数	t	P
切片		7.116	< 0.001
監査補助者の能力	0.296	2.028	0.023
顧客の能力	-0.057	-0.421	0.338
相互作用	0.063	0.379	0.705

出所：Abdolmohammadi and Reinstein (2015) p.84

7) 回帰係数はプラスで、監査補助者の能力が低いときの方が評価減要請額は大きくなっているため、能力の高低について、0と1を割り当てたとすると、能力が低いときを1としたと考えられる。

結論

知覚された情報源の能力が、監査責任者の判断に影響を与えるか検討した。仮説1については、監査補助者の能力が、監査責任者の判断に影響を与えていることが認められ、仮説が支持された。監査責任者は、部下の能力を低いと知覚した場合、同じ文書であったとしてもより厳しく判断を下すことになることも分かった。

しかしながら仮説2については支持が得られなかった。監査責任者は、顧客の能力を考慮しない。これは、SOX法以降、専門家としての懐疑主義が、重視されるようになったからかもしれないということである。

相互作用効果について、仮説3の1については、監査補助者の能力が高い場合、顧客能力による影響はないので、支持される。しかし仮説3の2については、監査補助者の能力が低いと知覚された場合、監査責任者は、顧客能力が高い（低い）と知覚されたとき、監査補助者の監査意見を顧客に有利（不利）に修正するという事は、認められない。これは、監査責任者は、顧客能力が高かろうと低かろうと専門家としての懐疑心を強く持っているということかもしれないということである。顧客能力が高い場合、意図的に在庫評価を歪める可能性も高くなると思われる。もし顧客が評価減に強く反対することがなければ、仮定3の2が支持されたかもしれないということである。

Ⅲ 日本における実験とその結果

Abdolmohammadi and Reinsteinの実験結果を確認するため、同様の実験を日本においてやってみることにした。

今回の実験ではデータ数が少ないこともあって、顧客の能力と監査補助者の能力を操作しないコントロールグループを取り入れなかった。そして仮説については、能力の高い情報源からの情報であれば、記述されている以上に評価減を要請するというような慎重な判断を下すことはないだろうと考えて、監査補助者の能力についての仮説1と顧客の能力についての仮説2については、以下のように若干変更した。

仮説1

監査責任者は、監査補助者の能力が低い場合に比べて高い場合には、より緩やかに判断（評価減要請額を小さく）するであろう。

仮説2

監査責任者は、顧客の能力が低い場合に比べて高い場合には、より緩やかに判断（評価減要請額を小さく）するであろう。

情報源の能力の相互作用についての仮説は、今回の実験のデータが少ないこともあり、

今回は考慮しないことにした。

調査方法

顧客の能力（高い・低い）と監査補助者の能力（高い・低い）を操作して、 2×2 の実験デザインをしたのはAbdolmohammadi and Reinsteinと同様である。顧客の能力と監査補助者の能力を操作しないコントロールグループは、今回はデータが少ないので、設けることができなかった。そのため、監査責任者の評価減要請が、監査補助者の主張する評価減要請と著しく異なることは、特に確認していない。

実験材料

参加者は、コンピューターメーカーであるマイクロクロン社の監査を率いる監査法人の監査責任者と仮定される。現在2億円とされているその会社の完成品在庫の過大評価が発覚したと書かれた架空の監査補助者からのメモを、参加者はレビューする。メモには、第4世代コンピューター製品について4千万円の過大評価があると伝えている。マイクロクロン社の経理部長（顧客）は、評価減しなくていいようないくつかの説明を提供している。監査中に集められた証拠を引用して、監査補助者は在庫評価を2千万円引き下げるように求める。メモを見た後で、監査責任者としての参加者は、最終的な評価減要請をするかどうか問われる。能力の操作については、それぞれ能力が高い場合の文章と能力が低い場合の文章を用意している⁸⁾。

データ

データについては、会計学のゼミの学生に対して、質問票を配布してデータを集めた。

2019年の1月から2月にかけて、38人から回答を得た。このうち1名の回答は、選択することを求めた範囲外の数値を記入していたため、除くことにした。参加者は、会計学のゼミの学生ではあるが、会計士の資格を持っているものはなかった。また、参加者には、管理者的な業務の経験もない。

ゼミにおいて、4つの質問票のバージョンのうち1つを配布した。参加者には質問票に解答するよう協力を要請し、記入後、提出するように要請した。

従属変数

従属変数は、「完成品在庫についてのメモを見て、マイクロクロン社の第4世代コンピューター在庫について、いくら評価減を要請しますか」という質問に対する監査責任者としての最終的な評価減要請額である。参加者は学生であり、あまり細かい判断は難しいと考えて、監査人の推奨額である2千万円の上下5つの選択肢から選択しても

8) 実験で使った文章は資料として載せてあるので、それを参照。

らった。(0円、1千万円、2千万円、3千万円、4千万円)。

説明変数

説明変数は、顧客能力(高い・低い)と監査補助者の能力(高い・低い)である。その他の変数は加えなかった。

実験結果

仮説の検証

表3は、監査責任者の評価減要請額の平均を表している。表2を横に動いてみると、監査補助者能力によって、著しい違いがないことがわかる。t検定を行った結果、P値は片側で0.365程度であり有意な差はなかった。これは、監査補助者の知覚された能力が高い場合、監査責任者は顧客の能力の知覚されたレベルにかかわらず、より緩やかに判断(評価減要請額を小さく)するだろうという仮説1を支持しない。

顧客能力の効果については、t検定を行った結果、P値は片側で0.008程度であり、有意な差があると言っていい結果となった。顧客能力の違いによって評価減要請額が変わると考えられ、仮説2は支持されることになる。

表3 評価減要請額の平均

単位：万円(括弧内はデータ数)

		監査補助者の能力		
		低い	高い	計
顧客の能力	低い	2,750 (8)	2,444 (9)	2,588 (17)
	高い	1,800 (10)	1,800 (10)	1,800 (20)
	計	2,222 (18)	2,105 (19)	2,162 (37)

多重回帰と仮説の検証

監査補助者の能力、顧客の能力を説明変数として、評価減要請額を従属変数として最小二乗法で回帰分析を行った。表4には、回帰係数が示されている⁹⁾。回帰係数については、監査補助者の能力については有意でなく、仮説1が支持されなかった。しかし、顧客の能力については有意であり、仮説2は支持されることになった。

9) 能力の高低について、能力の高いときを0、能力の低いときを1とした。

表 4 回帰分析の結果
 （従属変数値は、千万円単位で入力）

	係数	t	P
切片		6.512	< 0.001
監査補助者の能力	0.140	0.444	0.659
顧客の能力	0.792	2.509	0.017

結論

知覚された情報源の能力が、監査責任者の判断に影響を与えるか検討した。仮説 1 については、監査補助者の能力が、監査責任者の判断に影響を与えていることが認められず、仮説が支持されなかった。

しかしながら仮説 2 については支持が得られた。監査責任者は、顧客の能力を考慮している。監査責任者は、顧客の能力を低いと知覚した場合、同じ文書であったとしてもより厳しく判断を下すことになることが分かった。

これは、Abdolmohammadi and Reinsteinの実験結果と比べ、仮説 1 と仮説 2 とで反対になっている。このような結果になった原因として考えられるのは、実験参加者の違いということである。Abdolmohammadi and Reinsteinの実験の場合には、実験参加者を、会計士研修会に参加した管理者、上級管理者、パートナーに限定している。一方、今回の実験では、実験参加者は、会計学のゼミの学生である。管理者等であれば、顧客は自分たちを欺こうとする可能性があることを熟知しているので、顧客の能力が高いからといって、顧客の主張に沿うような結論を下すことはないと考えられる。一方、学生の場合には、顧客が自分たちを欺こうとしている可能性についてはあまり実感がなく、能力の高い顧客の主張にナイーブに反応し、それを受け入れたものと思われる。また、監査補助者の能力に学生が反応しなかったことについては、学生には、部下に助けられたり、痛い目にあったりというというような経験があまりないということが、影響しているかもしれない。この点を検証するには、実験参加者を管理者等に限定するなど更なる実験を行う必要があるであろう。

しかしながら、参加者が状況をどのように認識しているかによって多少の違いはあるかもしれないが、能力の高い人物の主張を尊重する傾向があることが、両実験の結果から、ある程度分かる。

IV 内部監査の実効性を高める対策

内部監査部門の担当者は、通常、会計等について専門知識を有していると経営管理者等に認識されているものと思われる。もし能力の高い者の見解を尊重する傾向があるな

らば、内部監査部門からの指摘は尊重されてもよさそうなものであるが、東芝の問題では、指摘は無視され、特段の対応がとられることはなかった。東芝の場合は、経営管理者層が不正に関与していた可能性があり、意図的に無視したとも考えられる。しかし不祥事が起きた場合、以前から問題は指摘されていたというようなことも、頻繁に聞く話である。問題点の指摘があった場合、それを有効活用するために、どのような対策が考えられるか、東芝の第三者委員会の調査報告書の再発防止策を参考にしてみることにする。

東芝の第三者委員会の調査報告書では、さまざまな再発防止策を提言している。直接的な原因を除去するためとして、六つのものを挙げている¹⁰⁾。

- (1) 不適切な会計処理に関与した経営陣の責任の自覚
- (2) 関係者の責任の明確化
- (3) 経営トップの意識改革
- (4) 企業の実力に即した予算の設定と「チャレンジ」の廃止等
- (5) 企業風土の改革
- (6) 会計処理基準全般の見直しと厳格な運用

間接的な原因を除去するためのハード面からの再発防止策として、四つのものを挙げている。

- ア 強力な内部統制部門の新設
- イ 取締役会による内部統制（監督機能）の強化
- ウ 監査委員会による内部統制（監督機能）の強化
- エ 内部通報窓口の活用

さらに間接的な原因を除去するためのソフト面からの再発防止策として、二つのものを挙げている。

- ア 社外取締役の増員および構成員の見直し
- イ 適切な人事ローテーション等

このうち直接的な原因を除去するための再発防止策としては、企業風土の改革が重要であろうことは、拙稿でも指摘した¹¹⁾。

間接的な原因を除去するためのハード面からの再発防止策としての内部統制の強化に関する提言は、従業員の倫理観に期待しないならば、望ましいことであることも考えられる。しかし、管理、監視の強化は、従業員の倫理観に期待するという面から見ると、逆効果になることもあると考えられることも、拙稿で指摘した¹²⁾。

そして、間接的な原因を除去するためのソフト面からの再発防止策として挙げられて

10) 株式会社東芝 第三者委員会、2015年、前掲書、pp288-292。

11) 中村彰良、2016年、「予算管理の問題点とその対策」『高崎経済大学論集』第58巻第4号、pp.17-30。

12) 中村彰良、2016年、前掲書、p.27。

いる人事ローテーションの重要性についても、拙稿で指摘している¹³⁾。しかし、それは異質の人間が入ってくることによって、緊張感が高まり、なれ合いを防止できるのではないかということを主に考えていたのであるが、別の面からも重要であるのではないかと思われる。

東芝の第三者委員会の調査報告書によると、財務・経理部門に配属される従業員は、入社から退社まで継続して財務・経理部門に配属されることが通常となっているため、仲間意識によって不適切な会計処理を是正することができなかつたとされている¹⁴⁾。東芝は、日本の代表的な大企業の一つであることから考えて、財務・経理部門に配属された従業員が他の部門を経験しないというようなことは、他の日本企業でも少なからずあると考えられる。また、日経新聞によると「日本企業はかねて事業部門が強く、経理や財務、内部監査という管理部門のチェックを受け付けられない体質が指摘されてきた。」ということである¹⁵⁾。事業部門が上で、経理、財務、内部監査などは下という意識もあるようである。このような状況では、財務・経理部門の人材の能力を正当に評価することは難しいかもしれない。

財務・経理部門が、他部門と隔絶された状態になっている場合には、財務・経理部門から何らかの問題点が指摘されたとしても、報告を受けた経営管理者等は、指摘した人物の能力を充分把握できていない可能性がある。場合によっては、問題点を指摘した人物の能力を過小に評価していることも考えられなくはない。

問題点を指摘した人物の能力が高いと認識されないならば、報告を受けた経営管理者等が、その見解を尊重しようという気になりにくいと考えられる。問題点を指摘した人物の能力がわからないのであれば、能力が高いとわかっている人物を、問題点を指摘するようなポジションに就けることはできないだろうか。一般に、ある事業部門で成果を上げた人物がいたとすると、次に不振事業の立て直しを依頼されるというようなことは、よく聞く話ではあるが、あえて内部監査部門に異動してもらうようなことを考えても良いのではないだろうか。いわゆるエース級の人物であれば、将来的に自分を飛び越えて上に立つ可能性も考えられ、経営管理者等もその指摘を真摯に受け止め、何らかの対応を取ろうとすることが期待できるのではないだろうか。

このような人事異動は、本人の望まないことである可能性もあるが、内部監査部門を経験することがキャリアとして評価されると認識されるようになれば、抵抗感は少なくなることも考えられる。

またこのような人事異動は、第三者委員会の調査報告書でいうところの監督機能の強化に近いものとも考えられる。しかし、必要以上に監視を強めるということではなく、既に明らかになっている指摘事項を有効活用することにつながるかと考えている。

13) 中村彰良、2016年、前掲書、p.29。

14) 株式会社東芝 第三者委員会、2015年、前掲書、p.287。

15) 日本経済新聞、2015年7月11日朝刊、投資情報面

V 結び

Abdolmohammadi and Reinsteinの実験によって、監査補助者の能力が、監査責任者の判断に影響を与えていることが認められ、仮説が支持された。監査責任者は、部下の能力を低いと知覚した場合、同じ文書であったとしてもより厳しく判断を下すことになることが分かった。

しかしながらもう一つの仮説については支持が得られなかった。監査責任者は、顧客の能力を考慮しない。これについてAbdolmohammadi and Reinsteinは、SOX法以降、専門家としての懐疑主義が、重視されるようになったからかもしれないとしている。

一方、日本における同様の実験では、監査補助者の能力が、監査責任者の判断に影響を与えていることは認められなかった。しかしながら、監査責任者は、顧客の能力を考慮していると認められた。監査責任者は、顧客の能力を低いと知覚した場合、同じ文書であったとしてもより厳しく判断を下すことになることが分かった。

これは、Abdolmohammadi and Reinsteinの実験結果と比べ、それぞれの仮説の検証結果について、反対になっている。このような結果になった原因として考えられるのは、実験参加者の違いによるものであろうということを描した。日本における実験の参加者は学生であるので、顧客が自分たちを欺こうとしている可能性についてはあまり実感がなく、能力の高い顧客の主張にナイーブに反応し、それを受け入れたものと思われる。この点を検証するには、さらなる実験等が必要である。

しかしながら、参加者が状況をどのように認識しているかによって違いがあると思われるが、両実験の結果から、人は、能力の高い人物の主張を尊重する傾向があることが、ある程度、見て取れる。

一般的に、内部監査部門の担当者は、通常、会計等について専門知識を有していると経営管理者等に認識されているものと思われ、もし能力の高い者の見解を尊重する傾向があるならば、内部監査部門からの指摘は尊重されてもよさそうなものであるが、東芝の問題では、指摘は無視されている。

東芝の場合、財務・経理部門に配属される従業員は、入社から退社まで継続して財務・経理部門に配属されることが通常となっているということである。東芝以外の企業でも、財務・経理部門が、他部門と隔絶された状態になっている場合には、財務・経理部門から何らかの問題点が指摘されたとしても、報告を受けた経営管理者等は、指摘した人物の能力を充分把握できていない可能性があり、そのことが、その指摘が尊重されない一因になっていることも考えられる。

問題点を指摘した人物の能力がわからないのであれば、能力が高いとわかっている人物を、問題点を指摘するようなポジションに就けることが有効ではないかと考えられる。いわゆるエース級の人物であれば、将来的に自分を飛び越えて上に立つ可能性も考えられ、経営管理者等もその指摘を真摯に受け止め、何らかの対応を取ろうとすることが期

待できるのではないだろうかということを描した。

資料

実験参加者は、まず監査補助者の清水和夫について書かれた次の二つの文章のうち一つを読むことになる。

「清水和夫は、あなたの部下として監査業務を行っている。彼は、公認会計士の資格を持っており、ハイテク業界の監査に精通している。清水和夫に関する過去の評価は、好ましいもので、常に平均以上であった。評価資料には、彼は、専門的知識が豊富で、監査活動や監査上の判断に当たって注意深く検討していると記述されている。」

「清水和夫は、あなたの部下として監査業務を行っている。彼は、まだ公認会計士の資格を持っておらず、今回、初めてハイテク業界の監査をする。清水和夫に関する過去の評価は、好ましいものでなく、常に平均以下であった。評価資料には、彼は、専門的知識が十分でなく、監査活動や監査上の判断に当たって注意不足のところがあると記述されている。」

その後、実験参加者は、清水和夫が作成したとされる次のような文書に目を通すことになる。（目的から結論まで）

目的

この文書は、マイクロ社の第4世代コンピューターの在庫について実施された監査手続きに関するものである。

背景

マイクロ社では、将来の需要に備えて完成品在庫を保有している。年度末の在庫は、第4世代コンピューターが2,000台、第5世代コンピューターが6,000台だった。2,000台の第4世代コンピューターは、1台当たり製造原価の10万円で評価されており、総額2億円（10万円×2000台）である。

第4四半期の初めに、マイクロ社は第5世代コンピューターの出荷を始めた。これによって第4世代コンピューターの市場価値が、まもなく1台当たりの原価10万円を割り込むことが予想された。このことから、第4世代コンピューターの完成品在庫2,000台は、過大に評価されていると考えられる。

実施された監査手続き

さらなる監査証拠を得るため、この在庫評価の問題をマイクロ社の経理部長の高橋一郎と話し合った。高橋一郎は、ハイテク業界の会計に非常に精通しており、専門的な研修にも継続的に参加していて、公認会計士の資格も持っている。また高橋一郎は、マイクロ社に来る前、大手監査法人で監査責任者をしており、ハイテク関係の企業を主に担当していた。

経理部長の高橋一郎は、マイクロ社では、過去に旧世代のコンピューターを新世代が発売された後でも、原価割れで販売したことはないと主張し、在庫の評価減に強硬に反対した。販売部門の書類で、この主張の裏付けをとったが、過去の例で保有されていた旧世代のコンピューターの在庫より、当年度末の旧世代のコンピューターの在庫は50%程多かった。

高橋一郎は、第4世代コンピューターが海外市場では、従来の価格で販売されていることも付け加えた。彼は、第4世代コンピューターには、まだ需要があるという販売責任者のメモを示した。これを裏付けるため、現在の受注状況を調査した。この結果、顧客は第5世代コンピューター発売後も第4世代コンピューターの購入を続けていることが分かった。しかし、第5世代コンピューター登場後、第4世代コンピューターの売り上げは、下降してきていた。

販売部門の調査の過程で、マイクロ社の顧客であるコンプ社との契約書が見つかった。この契約書は、次年度に第4世代コンピューターが売れ残ったら、1台当たり8万円で引き取るという内容であった。契約では、配送費などの付随費用は、コンプ社が負担することになっている。このため1台当たり8万円が、実際に入ってくる（正味実現可能額）ということである。このため、評価減は最大で4千万円（2万円×2,000台）ということになる。年度末の時点で、第4世代コンピューターに関する他の契約はなかった。

高橋一郎によると、過去において、マイクロ社は、最大の卸業者であるミリニ社に旧世代コンピューター1,000台を原価で、第1四半期に販売してきている。過去の販売記録から、ここ4年間については、それは事実であることが分かった。契約書はないが、第4世代コンピューター1,000台（在庫の半分）を原価（10万円）で引き取るというミリニ社との口約束はあるという。

結論

第5世代コンピューターの発売によって、第4世代コンピューターの在庫は、過大に評価されている。コンプ社との契約によって、評価減は最大で4千万円（2万円×2,000台）ということになる。しかし、過去の状況から4千万円の評価減は必要ないと思われる。ミリニ社との口約束が有効であれば、1,000台は原価で引き取られることになる。しかし証拠としては弱く、マイクロ社が、在庫全部を原価以上で販売できる

とは考えにくい。

第4世代コンピューターは、1台当たり、原価の10万円と最小販売価格である8万円の間で評価されるべきと考えられる。過去の販売状況やミレニ社との口約束などから、1台当たり、9万円の評価額とするのが合理的であると考えられる。この場合、マイクロ社の第4世代コンピューターの在庫の評価減は2千万円（1万円×2,000台）ということになる。

以上の手続きと証拠から、私はマイクロ社の第4世代コンピューターの在庫の評価額を2千万円引き下げ、2億円から1億8千万円にすべきであると提案します。」

上の文書の中で記述されている顧客の経理部長である高橋一郎の能力は、高いという内容になっている。高橋一郎の能力が低い場合の文章は次のようになっている。

「さらなる監査証拠を得るため、この在庫評価の問題をマイクロ社の経理部長の高橋一郎と話し合った。高橋一郎は、ハイテク業界の会計について経験が浅く、専門的な研修にも継続的に参加しておらず、公認会計士の資格も持っていない。また高橋一郎は、マイクロ社に来る前、会計事務所に勤務していたが、ハイテク関係の企業を担当することはなかった。」

その後、実験参加者は、在庫の評価額をどれくらい下げるべきか答えることになる。

（なかむら あきよし・高崎経済大学経済学部教授）

Perceived Ability of Internal Audit Department and Effectiveness of Internal Audit

Nakamura Akiyoshi

Summary

The experimental research conducted in the USA shows that the information provided by highly capable sources tends to be respected. If this is the case, the suggestions about the problems given by the internal audit department, which is deemed to have a great deal of expertise, deserve to be respected. However, such suggestions were ignored in Toshiba accounting fraud case.

This paper presents the results of the experiments conducted in Japan to confirm whether information from highly capable sources tends to be respected. And the paper also discusses the measures to enhance the effectiveness of internal audit in the case the above mentioned tendency is seen.