

内部監査人の独立性・客観性に関する実験研究と測定尺度の再検討

湯下 薫* (岡山理科大学経営学部)

要約:

本論文は、内部監査人の独立性及び客観性に関する実験研究を対象として、これらの概念がどのように測定・操作化されてきたのかを整理することを目的とする。Social Sciences Citation Index (以下、SSCI とする) 掲載論文のレビューを通じて、実験研究における内部監査人の独立性及び客観性の測定尺度が多様であり、研究目的に応じて異なる側面の独立性及び客観性が捉えられていることが示された。

キーワード:

内部監査, 独立性, 客観性, 実験研究, 測定尺度

1. はじめに

監査とは、「監査の主題に関連して識別された主張と確立された基準との合致の程度を確かめるために、これらの主張に関する証拠を客観的に収集・評価し、その結果を監査人の結論として関係者に伝達する組織的なプロセス」(鳥羽, 2009, p22)¹⁾ である。そのため、内部監査研究において内部監査人の独立性²⁾ 及び客観性³⁾ の概念を議論することは非常に重要である。その一方で、これらの概念に関する実験研究における操作的定義をめぐっては、研究者間で共通理解が十分に共有されていないのが現状である。内部監査人の独立性及び客観性に関して、実験により直接観察可能な形に操作化することで行われてきた研究は複数あるものの (Ahlawat and Lowe 2004; Dezoort et al. 2001 など) 、内部監査人の独立性及び客観性の測定方法については十分に整理されていない。また、内部監査人の独立性及び客観性に関する実験研究に焦点を当てた論文レビューもほとんど行われていないのが現状である。したがって、内部監査人の独立性及び客観性に関する測定尺度を体系的に整理し、理解を深めることが求められる。

* 責任著者 : yushita@ous.ac.jp

そこで本論文では、内部監査人の独立性及び客観性に関する測定尺度を整理することを目的とする。具体的には、1999年から2024年間にSSCIに掲載された論文を対象とし、内部監査人の独立性及び客観性に焦点を当て、この範囲内の論文を網羅的にレビューし、その概要を示す。その上で、実験研究における内部監査人の独立性及び客観性の測定尺度を整理し、新たな洞察を得る。

まず第2章では、内部監査人の独立性及び客観性に関する先行研究を概観し、第3章では、これまで行われてきた内部監査人の独立性及び客観性に関する実験研究及び尺度を整理する。最後に第4章では、整理の結果を要約する。

2. 内部監査人の独立性及び客観性に関する先行研究

本章では、内部監査における独立性及び客観性に関する実験研究の研究上の位置づけを明確にするために、内部監査における独立性及び客観性に関する研究全体を収集・分類する。

調査対象となる文献を収集するにあたり、Web of ScienceのSSCIから対象論文を抽出した。具体的には、1999年から2024年の間に掲載された「内部監査」に関する語（internal audit、internal auditor、またはinternal auditing）を含み、かつ独立性または客観性に関する語（independence、objectivity、またはintegrity）のいずれかがタイトルに入る英語論文（Article, Early Accesss, Review Aricle）を検索した。その結果として55論文が抽出された。このうち、公監査に関する3本及び外部監査に関する1本の合計4本を分析の対象から除き、51論文を対象としてレビューを行った。

最も古い論文はKrishnamoorthy（2001）及びSwanger and Chewning（2001）であった。これらの論文の刊行以降2000年代には9本、2010年代には25本、そして2020年代には17本の論文が公表されている。特に2020年から2024年までの間に17本の論文が公表されていることから、非常に注目を集めている分野であるといえる。

さらにレビュー論文3本及びディスカッション論文1本を除いた対象の論文47本を、研究手法上の偏りや未検証領域を明確化するため、研究手法別（6分類）及びテーマ別（5分類）に分類した（表1）。分類に当たっては、徳賀・大日方（2013）における財務会計研究の棚卸し方法を参考にしつつ設定した。研究手法によって分類すると、①アーカイバル研究が12本（25.5%）、②実験研究が11本（23.4%）、③インタビュー・質問票が13本（27.6%）、④分析的研究が5本（10.6%）、⑤規範が0本（0%）、及び⑥その他が6本（12.7%）であった。

研究テーマの分類の基準は、内部監査が影響を与える対象あるいは、内部監査が影響を受ける対象が何であるかで分類した。その結果、①外部監査との関係が 14 本 (27.7%)、②外部委託が 3 本 (6.3%)、③決定/阻害要因が 2 本 (4.2%)、④財務報告の質が 5 本 (10.5%) 及び、⑤その他が 22 本 (46.8%)⁴⁾ の 5 つに分類された。実験研究に限定して分類するとその内訳は、①外部監査との関係が 5 本 (45.4%)、②外部委託が 1 本 (9.0%)、③決定/阻害要因が 2 本 (18.1%)、④財務報告の質が 0 本 (0%) 及び、⑤その他が 3 本 (27.2%) であった。全体の割合とやや傾向が異なり、実験研究では決定/阻害要因に焦点が当てられている研究が多い。一方で、全体の割合と傾向と同様に、アーカイバル研究で大きい割合を占める外部監査との関係をテーマとする研究が多い。

表 1：内部監査人の独立性及び客観性に関する先行研究の概要

	研究テーマ					合計
	外部監査との関係	外部委託	決定/阻害要因	財務報告の質	その他	
① アーカイバル 研究	5	1	0	2	4	12 25.5%
② 実験研究	5	1	2	0	3	11 23.4%
③ 質問票・イン タビュー	3	1	0	3	6	13 27.6%
④ 分析的研究	1	0	0	0	4	5 10.6%
⑤ 規範研究	0	0	0	0	0	0 0%
⑥ その他	0	0	0	0	6	6 12.7%
合計	14	3	2	5	23	47
	27.7%	6.3%	4.2%	10.6%	46.8%	

3. 実験研究における独立性及び客観性尺度

第2章で行った内部監査人の独立性及び客観性に関する先行研究の概観を踏まえ、第3章では内部監査の独立性及び客観性に関する実験研究11本について整理していく。このレビューの目的は、各研究における内部監査人の独立性及び客観性の尺度について検討することである。まずは先行研究を、①内部監査人の独立性や客観性の決定要因についての実験研究、②内部監査人の独立性や客観性を与える影響に関する実験研究に分類し、さらにその中で被説明変数の尺度の測定の方法により3つに分類していく。

本研究では、実験研究を被説明変数の尺度の測定の方法により以下の3つに分類した。①被験者に内部監査人の独立性あるいは客観性の認識を直接聞いた結果を尺度として用いている研究、②心理学分野の尺度を独立性及び客観性の尺度として用いている研究、及び③内部監査人の判断や意思決定の結果を独立性及び客観性の尺度として用いている研究である。

3. 1. 内部監査人の独立性及び客観性の決定要因についての実験研究における独立性及び客観性尺度

本節では、内部監査人の独立性及び客観性に関する決定要因について検証した実験研究7本をレビューする。つまり、内部監査人の独立性や客観性を被説明変数（Y）として扱った研究を対象とする。先行研究の中では、独立性及び客観性の決定要因として考えられているものとして、内部監査の外部委託、上級管理職のトレーニングの場としての内部監査の利用（MTG:management training ground）、及び報告ラインの3点がある。上述の被説明変数の尺度の測定方法の3分類を用いて先行研究を整理するが、ただし、今回の調査では独立性や客観性のある判断の決定要因についての実験研究の②心理学分野の尺度を独立性あるいは客観性の尺度として用いている研究が見られなかったため、本項では省略する。

3. 1. 1. 被験者に内部監査人の独立性あるいは客観性の認識を直接聞いた結果を尺度として用いている研究

Dezoort et al. (2001) は内部監査人がインセンティブ報酬を受ける資格と、コンサルティングに参加する資格、すなわち、監査評価にバイアスをかけるインセンティブを与える2つの要素がある場合に、外部監査計画がどのような影響を受けるかを実験と多変量分散分析を行うことで検証した。この研究では、76名（平均監査経験年数5.75年）のビッグ5に所属する外部監査人を対象に実験を行った。インセンティブ報酬を受け取る機会があると、内

部監査人の業務への依存度が低くなり、監査時間の予算が多くなった。しかし、それは主観的なタスクに限られた。コンサルティングの役割は、内部監査人の客観性を低下させるが、監査計画の推奨には限定的な影響しか与えなかった。具体的には、コンサルティングは信頼性に影響を与えず、インセンティブ報酬が利用可能な場合にのみ、予算化された監査時間を増加させた。

この実験では、内部監査人の報酬（固定給かインセンティブ報酬か）、内部監査人が日常に行っている業務の種類（主に監査か、主にコンサルティングか）、監査業務の主観性（客観的な統制テストか主観的な在庫評価か）を操作した。客観性は、外部監査人の内部監査機能に対する依存度と、外部監査人の監査時間の調整の2要素で測定した。具体的には、各タスクについて、実験参加者は内部監査人が既に実施したテストへの依存度を示し、依存度を考慮した上で、既に予算化された外部監査時間を調整した。依存度と時間予算の推奨値は11段階尺度で測定された：依存なし（0）、中程度の依存（5）、広範な依存（10）；及び大幅に削減（-5）、調整なし（0）、大幅に増加（+5）である。

Desai et al. (2011) は、内部監査を外部委託する程度が、外部監査人の内部監査に対する評価（品質や信頼性）に及ぼす影響を実験と多変量分散分析を行うことで検証した。その結果、外部監査人は外部委託された内部監査機能の質を、社内の内部監査機能の質よりも高く評価することが明らかになった。被験者は、ビッグ4や地方の会計事務所に所属する105名の公認会計士である。この研究では、客観性を「与えられた情報（外部委託に関する5つのケース）に基づき、内部監査部門がコンプライアンス・テストや財務監査業務を行う際、どの程度客観的であると思いますか？」という質問を被験者に行い、11点尺度（0：全く客観的ではない、10：極めて客観的である）で回答することで測定した。

Desai et al. (2017) は Desai et al. (2010) の理論モデル（信念関数理論）が、外部監査人がクライアントの内部監査機能の強さ（業務パフォーマンス、能力、客観性）についてどのように判断しているかを、実験と実験により得られた変数の平均の差の検定を行うことで検証した。検証の結果、外部監査人は肯定的な証拠よりも否定的な証拠に敏感に反応する傾向があることを示唆する結果が得られた。

被験者は、クライアントの内部監査機能の強さについて判断を下した経験を有する、米国在住の外部監査人109名である。被験者は、無作為に割り当てられた実験条件に応じて、内部監査機能の業務パフォーマンス、能力、独立性)に関する肯定的証拠及び/または否定的証拠を評価し、その後、仮想クライアントの内部監査機能の強さを判断する。独立性の高低

は、①経営上の報告関係（例えば、内部監査機能は監査委員会に報告するのか、会社の最高財務責任者に報告するのか）、②調査範囲の広さと深さ（例：内部監査機能が計画を定義するか、最高財務責任者が計画をレビューし承認するか）、③勧告に対するフォローアップのレベル（例：監査委員会がフォローアップを担当するか、最高財務責任者を含む上級管理職グループがフォローアップを担当する）で操作する。被験者は内部監査機能の客観性について、仕事ぶりについて知っていることのみを0（極めて客観性に欠ける）から10（極めて客観的）の11点尺度で評価し、その中点を「客観的でも客観性に欠けるわけでもない」で評価する。

3. 1. 2. 内部監査人の判断や意思決定の結果を独立性/客観性の尺度として用いている研究

Ahlawat and Lowe (2004) は、内部監査人がどの程度まで雇用主/顧客を擁護するという役割を担っているか及び、その擁護が内部監査人自身の立場（社内人間か外部委託者か）からどの程度影響を受けるのかを実験と分散分析を行うことで検証した。彼らは、内部監査協会の実務家会員 66 名を対象に実験を行った。被験者の内部監査に携わった年数の平均は、およそ 63 か月であった。66 名の参加者のうち、35 名は企業（3 社・インハウス）出身者であり、残りの 31 名はビッグ 4 会計事務所（アウトソーシング）出身者であった。実験の結果、内部監査人の判断は、その擁護対象者（雇用主あるいは顧客）の立場によって大きく影響され、内部監査提供者のアイデンティティ（社内人間か外部委託者か）によってそれほど影響されないことが示された。

実験は企業買収（あるいは売却）のケースを用い、参加者は無作為に買い手側の内部監査人と、売り手側の内部監査人のいずれかの役割が割り振られた。具体的には、参加者はクライアント/雇用主が、在庫の陳腐化が交渉上の立場に与えるかもしれない悪影響を懸念していることを知らされた。ケースを読んだ後、参加者全員が在庫の陳腐化と評価減に関する判断を下し、その後、これらの判断を下す上でそれぞれがどの程度重要であったかに従って 9 つの項目をランク付けした。客観性は、次の 2 つの質問の回答から測定した。参加者は①「在庫の陳腐化問題が存在すると推定される場所に ×印を記入してください。(0%～100%)」、②「あなたが在庫評価減を提案する可能性が高いと思われる場所に×印を付けてください。(0%：間違いなく提案しない、100%：間違いなく調整を提案する)」の 2 つの質問に答えた。

Norman et al. (2010) では、不正リスクのレベルが異なる場合に、内部監査報告ライン（監査報告先が監査委員会か取締役会か）が内部監査人の実施する不正リスク評価へ、どのような影響を与えるかを実験と共分散分析を行うことで検証した。21 の組織に所属する、内部監査人 142 名（平均経験年数 9.6 年）を対象とした実験を実施した。

実験者には内部監査人として仮想の企業の財務不正リスクを評価するというタスクを与え、参加者の半数は監査委員会へ、残りの半数は経営陣へそれぞれ直接評価を報告する設定にした。監査委員会報告群と経営者報告群のリスク評価の分散分析を行ったところ、監査委員会報告群が有意に低く不正リスクを評価していた。このことは、内部監査人が監査委員会へ直接報告することを義務付けると、経営陣に報告する場合と比べて低くリスク評価する可能性があることから、内部監査人の独立性と客観性を脅かす可能性があることを示唆するものである。この研究は内部監査人の客観性/独立性を直接測定はしておらず、リスク評価という設定により間接的に内部監査人の客観性を測定したものである。

Rose et al. (2013) は、将来の上級管理職のトレーニング（MTG）の場として内部監査機能を利用することが、内部監査人の客観性へどのような影響を与えるかを実験と共分散分析を行うことで検証した。被験者は、内部監査人 74 名（平均内部監査経験 10.07 年）である。その結果、内部監査人が上級管理職への昇進を期待される場合、内部監査がトレーニングの場として利用されない場合と比較して、内部監査人の客観性が低下することが示された。Rose et al. (2013) では内部監査人の客観性を測定するために、内部監査人に収益認識に関するシナリオを与え、現在の経営陣の積極的な収益認識方針に抵抗する意思をパーセンテージで回答してもらうことで客観性を測定した。

Suh et al. (2021) は同族会社であることと MTG が、内部監査人の客観性に与える影響を実験と共分散分析などの統計的手法を用いて検証した。メキシコにおいて、26 社の企業に勤務する 146 名の内部監査人（73 名（50%）が MTG を対象とする内部監査部門に勤務、91 名（62%）がファミリー企業に勤務）を対象として実験を実施した。その結果、MTG としての内部監査機能の活用が内部監査人の客観性を損なうことが明らかになった。一方、非同族会社では、内部監査機能が MTG として利用されても、同族会社の内部監査人の客観性は影響を受けないことが明らかになった。

実験では参加者に、同じ収益認識のシナリオ（仮想企業の背景情報を知らされ、会計年度の最終月に発生した収益認識の問題を分析するよう、監査委員会から指示された。）を与えた。その上で、非 MTG 企業や非同族企業で働く内部監査人の反応の違い（①経営者が財務

報告規則の解釈に疑問がある経営者予測を支持し、賞与を受け取る。②より保守的な会計処理を選択し、賞与を受け取らない) で客観性を観察する。この時、7段階尺度 (①を強く支持が-3、②を強く支持が3) を用いた。

3. 1. 3. 小括

3. 1. では、内部監査人の独立性及び客観性に関する決定要因について検証した実験研究7本を対象にレビューを行った。レビュー対象論文を抽出する際には独立性を表す語も含めて検索を行ったが、検索した結果、7本全てが客観性に関するものであった。また、この7本は、①被験者に内部監査人の独立性あるいは客観性の認識を直接聞いた結果を尺度として用いている研究の3本と、②内部監査人の判断や意思決定の結果を独立性及び客観性の尺度として用いている研究の4本に分けることが出来る。ただし、②に含まれる Norman et al. (2010) は内部監査人の客観性/独立性を直接測定はしておらず、リスク評価という設定により間接的に内部監査人の客観性を測定したものであった。Norman et al. (2010) を除く6本を実験対象、尺度、分析手法によって整理すると表2のようになる。

表 2：内部監査人の独立性及び客観性の決定要因についての実験研究

	実験対象	測定尺度	分析手法
Dezort et al. (2010)	外部監査人	外部監査人の内部機能に対する依存度と外部監査人の監査時間の調整（客観性）	多変量分析
Desai et al. (2011)	公認会計士	外部監査人による内部監査の客観性に対する評価（客観性）	多変量分析
Desai et al. (2017)	公認会計士	クライアントの内部監査機能の強さに関する評価	平均の差の検定
Ahlawat and Lowe (2004)	内部監査人	シナリオ（企業買収）に基づく内部監査人としての判断（客観性）	分散分析
Rose et al. (2013)	内部監査人	シナリオ（財務不正）に基づく内部監査人としての判断（客観性）	共分散分析
Shu et al. (2021)	内部監査人	シナリオ（収益認識）に基づく内部監査人としての判断（客観性）	共分散分析

3. 2. 客観性及び独立性が与える影響に関する実験研究における独立性尺度

ここでは、内部監査人の独立性及び客観性が与える影響に関する実験研究 4 本について整理していく。本節では、独立性及び客観性を帰結として検証した実験研究をレビューする。つまり、独立性や客観性を説明変数（X）として扱った研究を対象とする。先行研究では、内部監査人の客観性及び独立性が影響を与えるものとして、財務報告の質、外部監査、内部監査での沈黙そして経営者の判断が挙げられている。

本節でも 3.1 と同様に、実験研究を被説明変数の尺度の測定の方法により 3 つに分類した。すなわち、①被験者に内部監査人の独立性あるいは客観性の認識を直接聞いた結果を尺度として用いている研究、②心理学分野の尺度を独立性あるいは客観性の尺度として用い

ている研究、及び③内部監査人の判断や意思決定の結果を独立性あるいは客観性の尺度として用いている研究である。ただし、今回の調査では独立性や客観性に与える影響に関する実験研究の③内部監査人の判断や意思決定の結果を独立性及び客観性の尺度として用いている研究が見られなかったため、本節では省略する。

3. 2. 1. 被験者に内部監査人の客観性/独立性の認識を直接聞いた結果を尺度として用いている研究

Glover et al. (2008) は外部監査人が内部監査に依拠する際に、内部監査が社内または外部委託であるかが意思決定にどのような影響を与えるかを実験と分散分析により検証した。ビッグ 4 の 127 名の外部監査人が対象の実験を実施した。外部監査人は、内在リスクが低い場合には、内部監査人と外部委託された内部監査人の業務に依存する可能性がほぼ同等であることが示された。しかし、内在リスクが高い場合には、社内の内部監査人よりも外部委託された内部監査人の業務に依存する可能性が有意に高い。また、外部監査人は、内在的リスクが高い場合には、主観的な業務よりも客観的な業務について内部監査人の業務に依存するが、内在的リスクが低い場合には、そうではないことが分かった。この研究では、客観性の尺度として被験者に、「全く客観的でない」(0) と「極めて客観的である」(10) の 11 点尺度で評価させた。

Burton et al. (2012) は経営者が内部監査人の勧告を、①勧告が経営者の意向と一致しているか否か、②勧告した内部監査人が社内の人間か社外の人間か、③勧告が量的か質的か、の 3 パターンにおいて信頼するかを実験とカイ二乗検定等を行うことで検証した。被験者は MBA 卒業生 138 名である。分析の結果、経営者が社内監査人と外部委託内部監査人に同程度依存していることを示唆する結果が得られた。Burton らはこの結果を、社内内部監査人の優れた組織固有の知識が、外部委託された内部監査人の優れた技術的能力を相殺しているためではないかと解釈した。

この研究では、「被験者はプラスチック会社の部門責任者の立場で、機械のメンテナンスを延期するか否かの意思決定をする」というタスクが参加者に与えられた。その後、経験豊富な内部監査人の作成した詳細な報告書を読んだ上で、参加者にメンテナンスを延期するか、予定通り実施するかを最終決定を行ってもらった。経営者の内部監査人への信頼度は、「内部監査人のプレゼンテーションをどの程度信頼しましたか？」という問いに対する各参加者の回答を 11 点満点 (0 ; 全く信頼しなかった、10 : 完全に信頼した) で測定する。

Pike et al. (2016) は、内部監査部門の作業計画策定への外部監査人の関与が、否定的な監査発見⁵⁾の前後で内部監査部門への外部監査人の依拠がどのように影響するかを実験と共分散分析により検証した。107名の外部監査人（公認会計士は65.42%、平均外部監査経験年数は3.36年）を対象に実験を実施し、その結果、内部監査の監査計画策定に関与した外部監査人は、内部監査をより客観的なものとして認識し、関与しなかった外部監査人と比較して、内部監査機能への信頼が高いことを示した。客観性は被験者の、「全く客観的ではない(0)」、「極めて客観的である(10)」という回答で測定した。

3. 2. 2. 心理学分野の尺度を独立性/客観性の尺度として用いている研究

Ebrahimi et al. (2023) は、内部監査人の沈黙⁶⁾に影響を与える要因を実験と部分最小二乗法構造方程式モデル分析を行うことで検証した。彼らが検証した要因は沈黙の風土、専門職としてのコミットメント、独立性コミットメント（内部監査人が監査人の独立性を専門職の重要な特徴と考えている程度）、役割の葛藤、及び役割の曖昧さである。217名の内部監査人（イラン内部監査協会会員であり実際に内部監査部門に勤務する内部監査人あるいは、監査法人に勤務する独立監査人であり内部監査部門での勤務経験を有する者）を対象として実験を実施した。その結果、独立コミットメントは内部監査人の沈黙に負の影響を与える、つまり内部監査人が独立性や客観性を重視するほど沈黙を守る可能性は低くなるという結果が得られた。被験者に4つの要素⁷⁾に関して5点リッカート尺度（1：強くそう思わない、5：強くそう思う）で回答してもらい、独立性コミットメントを評価、測定した。

3. 2. 3. 小括

3. 2. では、内部監査人の独立性及び客観性を与える影響に関する実験研究4本についてレビューを行った。この4本のうちBurton et al. (2012) 及びEbrahimi et al. (2023) の2本が内部監査人の独立性に関する研究であり、Glover et al. (2010) 及びPike et al. (2016) の2本が内部監査人の客観性に関する研究であった。また、被験者に内部監査人の客観性あるいは独立性の認識を直接聞いた結果を尺度として用いている研究がGlover, et al. (2010)、Burton et al. (2012) 及びPike et al. (2016) の3本であり、心理学分野の尺度を用いて内部監査人の独立性を測定している研究がEbrahimi et al. (2023) である。これらの研究を実験対象、尺度、分析手法によって整理すると表3のようになる。

表3：内部監査人の独立性及び客観性が与える影響についての実験研究

	実験対象	測定尺度	分析手法
Glover, et al. (2010)	外部監査人	外部監査人による内部監査業務へ依拠する程度 (客観性)	共分散分析
Burton et al. (2012)	MBA 卒業生	シナリオ (機械のメンテナンス) に基づく経営者としての判断 (独立性)	カイ二乗検定
Pike et al. (2016)	外部監査人	外部監査人による内部監査業務へ依拠する程度 (客観性)	共分散分析
Ebrahimi et al. (2023)	内部監査人	独立性コミットメント (独立性)	部分最小二乗法構造 方程式モデル分析

3. 3. まとめ

本章では、内部監査研究において、独立性及び客観性がどのように測定されているかを明らかにするため、内部監査における独立性及び客観性に関する実験研究のレビューを行った。まずは先行研究を、内部監査人の独立性及び客観性に関する決定要因について検証した実験研究と内部監査人の独立性及び客観性が与える影響に関する実験研究とに分類した。前者が7本であり後者が4本であることから、現時点では独立性や客観性に関する決定要因について検証した実験研究の方が盛んに行われていると考えられる。また今回レビューを行った11本のうち内部監査人の独立性に関する研究は2本であり、残りの9本が内部監査人の客観性に関するものであった。内部監査人の独立性に関する研究が、客観性に関する研究と比較して少ない理由としては、独立性が「組織的独立性」(森田, 2020, p123)として定義されることにより、客観性に比べて観察可能性が高く、実験以外の手法による検討が相対的に容易である点が考えられる。

3.1.及び 3.2.では内部監査人の独立性及び客観性を説明変数とする研究と被説明変数とする研究に分類した上で、さらに実験研究を被説明変数の尺度の測定の方法により、①被験者に内部監査人の独立性あるいは客観性の認識を直接聞いた結果を尺度として用いている研究、②心理学分野の尺度を独立性の尺度として用いている研究、及び③監査人の判断や意思

決定の結果を独立性及び客観性の尺度として用いている研究の 3 つに分類した。①は間接的に内部監査人の独立性及び客観性を測定・観察した研究であり、②及び③は直接的に内部監査人の独立性及び客観性を測定・観察した研究である。以下で、内部監査人の独立性に関する研究と内部監査人の客観性に関する研究に分けてそれぞれ尺度について考察を行う。

まず内部監査人の独立性に関する研究は、Burton et al. (2012) 及び Ebrahimi et al. (2023) の 2 本であった。この 2 本は内部監査人の独立性が与える影響に関する研究であったが、それぞれが用いている独立性の尺度は異なっている。Burton et al. (2012) では、被験者に経営者の立場からシナリオに基づき内部監査人の独立性を評価させることでこれを測定しているのに対し、Ebrahimi et al. (2023) では、心理学分野の尺度である独立コミットメントを用いてこれを測定している。これらの研究は、内部監査人の独立性の測定方法が、シナリオに基づく評価と既存の心理尺度の適用という 2 つのアプローチに大別されることを示唆している。

次に内部監査人の客観性に関する研究は、9 本あった。このうち内部監査人の客観性に関する決定要因に関するものが 7 本、内部監査人の客観性が与える影響に関するものが 2 本であった。これらの研究の中で用いられる内部監査人の客観性の尺度は、被験者に外部監査人の立場からシナリオに基づき内部監査人の客観性を評価させた結果を尺度として用いている研究 (Dezoort et al. 2010; Desai et al. 2011; Desai et al. 2017; Glover et al. 2010; Pike et al. 2016) と、内部監査人の判断や意思決定の結果を客観性の尺度として用いている研究 (Ahlawat and Lowe 2004; Norman et al. 2010; Rose et al. 2013; Shu et al. 2021) である。被験者にシナリオに基づく評価を行わせ、その結果を尺度とする研究においても、内部監査人の独立性を測定する場合とは異なり、客観性を測定する場合には外部監査人の立場からの評価が用いられている点に特徴がある。また、内部監査人の判断や意思決定の結果を客観性の尺度として用いる研究では、企業買収や収益認識に関する意思決定など、客観性の発揮が期待される状況を設定することで、その測定が試みられている。ただし、Norman et al. (2010) は客観性を直接測定しているのではなく、企業の財務不正リスクの評価を通じて間接的に測定している。

以上を踏まえると、内部監査人の独立性及び客観性を測定する研究は、①経営者や外部監査人としての立場・実務経験を有する被験者にその認識を直接回答させる方法と、②被験者の行った内部監査人としての判断や意思決定の結果を内部監査人の独立性及び客観性の尺度として用いる方法の 2 つに整理される。①の方法では、内部監査人の独立性および客観性

が、内部監査人本人ではなく、経営者や外部監査人といった他者の視点から評価される。この場合、測定されているのは必ずしも内部監査人の独立性および客観性そのものではなく、「他者から見て独立的、あるいは客観的とみなされる程度」である。内部監査人に求められる独立性および客観性の内容や水準は、評価主体の立場によって異なり得るため、こうした評価結果を解釈する際には、評価主体の属性を踏まえる必要がある。

他方、②の方法では、内部監査人としての判断や意思決定を通じて独立性および客観性を把握しようとするため、これらの概念の行動的側面を比較的直接に測定できるという利点がある。しかしその一方で、シナリオの設定、被験者の属性、実験状況の現実性といった要因が判断結果に影響し得るため、観察された行動を直ちに独立性および客観性の発現とみなすことには慎重さが求められる。

したがって、先行研究を整理する際には、各研究が独立性および客観性のどの側面を対象としているのか、また、それをどのような指標によって把握しているのかを区別して理解する必要がある。今後は、概念定義と測定方法との対応関係をより明確にすることにより、内部監査人の独立性および客観性の操作化の妥当性について、より精緻な検討が求められる。

4. おわりに

本論文では、内部監査人の独立性及び客観性に関する実験研究を対象として、これらの概念がどのように測定・操作化されてきたのかを整理した。SSCI 掲載論文のレビューを通じて、内部監査人の独立性及び客観性に関する実験研究は一定の蓄積が見られるものの、測定尺度の選択や操作化の方法は研究間で一様ではないことが確認された。

特に、実験研究において用いられている測定尺度は、被験者による認識評価、心理学分野の尺度の援用、及び判断や意思決定の結果を用いる方法など多様である。これらの測定方法はそれぞれ理論的背景や研究目的に応じて採用されており、一概に優劣を論じることは困難である。一方で、測定対象としている独立性及び客観性の側面が研究ごとに異なる点には留意が必要である。

以上の整理から、今後、内部監査人の独立性及び客観性を対象とした実験研究を行う際には、どの側面の独立性及び客観性を捉えようとしているのかを明確にした上で、測定尺度を選択することが重要であることが示唆される。なお、本研究で行ったレビューは SSCI に掲載された英語論文を対象としており、非英語論文や未収録の研究は分析の対象外となっている点には留意が必要である。

本研究は測定尺度の妥当性を評価することを目的とするものではないが、既存研究における測定アプローチを整理することで、今後の実験研究における研究設計や尺度選択に関する基礎的な視座を提供するものである。今後は、本研究で整理した測定尺度を踏まえ、内部監査人の独立性及び客観性の形成要因やその影響について、さらなる実証的検討が期待される。

注

- 1) この定義は、アメリカ会計学会の基礎的監査概念委員会が公表した『基礎的監査概念報告書』（A Statement of Basic Auditing Concept :ASOBAC）が示した監査の定義を、鳥羽氏が若干修正したものである。ASOBAC が示した定義（American Accounting Association, 1973, p2）を、青木（1982）では、「監査とは、経済活動や経済事象について主張と確立された基準との合致の程度を確かめるために、これらの主張に関する証拠を客観的に収集・評価するとともに、その結果を利害関係をもつ利用者に伝達する体系的な過程である。」と訳している。したがって、鳥羽（2009）の定義の方が対象を経済活動や経済事象に限定していない分、広い定義であると言える。
- 2) 森田（2020）によると、内部監査における独立性とは組織的独立性を指し、「内部監査の職務を遂行するにあたり、内部監査人がその職責を円滑に果たしうる状況または環境が組織内で整えられている状態」（森田，2020，p123）としている。
- 3) 森田（2020）によると、内部監査における客観性とは精神的独立性と外観的独立性の和で表され、「内部監査人が個人として内面的な公正不偏性を保持しており、その保持にマイナスの影響を及ぼしたり、内部監査に対する周囲からの信頼性を損なう可能性のある利害関係のない状態」（森田，2020，p123）としている。
- 4) その他の含まれるものとしては、制度解説に関するものや企業統治組織決定に関するものなどが含まれていた。
- 5) 彼らの実験の中で否定的な監査上の発見を、外部監査人が実態テスト中に重要な棚卸資産の誤りを発見した場合として想定している。
- 6) Van Dyne et al.（2003）では従業員の沈黙を、「組織の問題に対する意見や懸念を差し控えること」と定義しており、Ebrahimi et al.（2023）でもこれを採用している。
- 7) 具体的には、「①内部監査人が関与するあらゆる活動領域において、専門職の独立性要

件を厳格に実施する必要があると思う。」、「②独立性は会計及び内部監査専門職の主要な基盤の一つであると思う。」、「③公的な業務に携わる内部監査人に対する独立性の要件がより厳格になれば、専門職の評価はより高まると思う。」、「④内部監査における専門職の独立性要件がより厳格になれば、利害関係者全般（経営者や株主など）が恩恵を受けると思う。」の4要素である。

参考文献

- Ahluwat, SS.& Lowe, D. (2004) . An Examination of Internal Auditor Objectivity: In-house Versus Outsourcing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23 (2) , 147-158.
- American Accounting Association. (1973) . Committee on Basic Audit Concepts, A Statement of Basic Auditing Concepts. (青木茂男監訳・鳥羽至英訳 『アメリカ会計学会基礎的監査概念委員会 基礎的監査概念』 国元書房, 1982).
- Burton, FG., Emmett, SA., Simon, CA. & Wood, DA. (2012) . Corporate Managers' Reliance on Internal Auditor Recommendations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31 (2) , 151-166.
- Desai, NK., Gerard, GJ. & Tripathy, A. (2011) . Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30 (1) , 149-171.
- Desai, R., Desai, V., Libby, T. & Srivastava, RP. (2010) . An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions. *Contemporary Accounting Research*, 27 (2) , 537-575.
- Desai, R., Desai, V., Libby, T. & Srivastava, RP. (2017) . External Auditors' Evaluation of The Internal Audit Function: An Empirical investigation. *International Journal of Accounting Information Systems*, 24, 1-14.
- Dezort, FT., Houston, RW. & Peters, MF. (2001) . The Impact of Internal Auditor Compensation and Role on External Auditors' Planning Judgments and Decisions. *Contemporary Accounting Research*, 18 (2) , 257-281.
- Ebrahimi, F., Sarikhani, M. & Rostami, A. (2023) . Modeling the Factors Affecting the Internal Auditor Silence Behavior. *Managerial Auditing Journal*, 38 (7) , 1053-1081.
- Glover, SM., Prawitt, DF. & Wood, DA. (2008) . Internal Audit Sourcing Arrangement and the External Auditor's Reliance Decision. *Contemporary Accounting Research*, 25 (1) , 193-213.

- Krishnamoorthy, G. (2001). A Cascaded Inference Model for Evaluation of the Internal Audit Report. *Decision Science*, 32 (3) , 499-520.
- 森田佳宏 (2020). 「内部監査の独立性と客観性」 蟹江章 (編著) 『ガバナンス構造の変化と内部監査』 (pp.121-141). 同文館出版.
- Norman, CS., Rose, AM. & Rose, JM. (2010) . Internal Audit Reporting Lines, Fraud Risk Decomposition, and Assessments of Fraud Risk. *Accounting Organizations and Society*, 35 (5) , 546-557.
- Pike, BJ., Chui, L., Martin, KA. & Olvera, RM. (2016) . External Auditors' Involvement in the Internal Audit Function's Work Plan and Subsequent Reliance Before and After a Negative Audit Discovery. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35 (4) , 159-173.
- Rose, AM., Rose, JM. & Norman, CS. (2013) . Is the Objectivity of Internal Audit Compromised when the Internal Audit Function is a Management Training Ground? *Accounting And Finance*, 53 (4) , 1001-1018.
- Suh, I., Masli, A., & Sweeney, J. T. (2021) . Do Management Training Grounds Reduce Internal Auditor Objectivity and External Auditor Reliance? The Influence of Family Firms. *Journal of Business Ethics*, 173 (1) , 205-227.
- Swanger, SL. & Chewning, EG. (2001) . The Effect of Internal Audit Outsourcing on Financial Analysts' Perceptions of External Auditor Independence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20 (2) , 115-129.
- 鳥羽至英 (2009). 『財務諸表監査 理論と制度—基礎篇』 国元書房.
- 徳賀義弘・大日方隆編著 (2013). 『財務会計研究の回顧と展開』 中央経済社.
- Van Dyne, L., Ang, S. & Botero, IG. (2003) , Conceptualizing Employee Silence and Employee Voice as Multidimensional Constructs, *Journal of Management Studies*, 40 (6) , 1359-1392.