

動的内部統制論

柴 田 英 樹

はじめに

第一章 2つの内部統制論

第二章 内部統制概念の変遷

第三章 静的内部統制論の意義と限界

第四章 動的内部統制論の意義と拡張

まとめとして

はじめに

現代は「内部統制の時代」と呼ばれている。内部統制は会計監査の見地から従来も重視されていたが、現在のように注目されてこなかった。では何故、最近、このように内部統制が注目されるようになったのだろうか。その理由は、内部統制報告制度が法制化¹され、上場企業に義務付けられるようになったからである。また、経営者の作成した内部統制報告書が単に報告されるだけでなく、その記載内容が外部監査人により監査されるようになった点も内部統制が社会的に注目されるようになった要因といえよう。

内部統制は企業の自主性に委ねることが当然であるにもかかわらず、その内部統制について実態をまとめた内部統制報告書がどうして法制化されるようになったか、また内部統制報告書制度の導入によってどのように内部統制が見直されるようになったかを調査・研究することは非常に重要である。本稿ではそうした点を含め、内部統制をどのような観点から考察するべきであるかについて検討することにしたい。

内部統制は「企業等の組織体にとっても効率的かつ効果的に組織が機能するために必要な仕組みないしはプロセス」である。内部統制は経営者によって構築されたシステムであり、経営管理システムと密接不可分の関係にある。内部統制概念がわかりにくい理由は、経営管理システムと切り離すことが難しいことが一因として挙げられよう。また、内部統制は外部監査人による会計監査にとっても非常に重要な概念であり、もし内部統制が存在し、有効に運用されていなければ、外部監査人

¹ 金融商品取引法で内部統制報告制度が義務付けようになった（第24条の4の4第1項）。

は試査²に基づく現在行なわれているような効率的な会計監査を実施することは不可能なことはないまでもない。近代監査では企業の大規模化とともに内部統制システムが充実し、これを基礎として経営管理や会計監査が発達・進歩してきたことはいうまでもないが、近年、内部統制はますます企業不正の防止の観点からその重要性が増大してきていることに注目する必要がある。このように内部統制の重要性が増大している理由は何故であるかについて明確に答えられる人は、現代監査の本質を習得している人であろう。

この答えは外部監査人が各企業等の組織体の内部統制を理解し、それに依存しなければ、不正を許さない会計監査が立ち行かなくなるからである。すなわち、外部監査人にとって内部統制の有効性の検証に会計監査の大半を要する事態になっているということである。そしてこのような内部統制への依存度は現代監査では7~8割に達してきているのである。こうした内部統制への依存が会計監査の大部分を占めるようになった理由は大きくは2つある。1つは内部統制に依存しないで会計監査を行うことは実質的に経済的にも、物理的にも不可能なためである。会計専門家である監査人の人数には限界があり、また監査人が投入することができる監査資源の1つである監査時間にも物理的な限界がある。実際に被監査企業にも多くの監査人が一度に監査に来られても対応することができる担当経理マンの人数に限界があり、さらには監査を行う場所（会議室や応接室など）にも限界があるという事情もある。こうした様々な限界がありながらも会計監査を有効に遂行するためには、内部統制の信頼性にかなりの程度依存しなければならないのが現状である。もう1つの理由は会計監査の結果である監査報告書の提出を迅速に求められるようになってきているからである。監査の結果をまとめた監査報告書の提出時期が早まれば、当然、その前に監査を終了していなければならない。そのためにはすべての事項を詳細に監査するのではなく、効率的な監査の実施が必要となり、重要な虚偽表示のリスクのある勘定科目などを重点的に監査するリスク・アプローチにならざるを得ない。そして重要な虚偽表示のリスクの監査を有効に行うためには内部統制の信頼性に依存しなければならなくなる。

第一章 2つの内部統制論

内部統制の再定義

内部統制は企業等の組織体にとって必要欠くべからざるものである。ここで内部統制とは何かについてもう一度考えてみたい。「内部」とは、その言葉の通り、企業等の組織体の内部のことである。企業等の組織体の内部の体制がその組織の目的を実現とする方向にしっかりと維持・運営されていないければ、その組織体は誤った方向に進んでいってしまう可能性がある。次に「統制」とは、企業等の業務が無秩序に行われるのではなく、組織が定めたルールに従って従業員が行動することを意味している。そこで組織体として企業の通常の業務が問題なく、その企業の目的とする正しい

²正式には試験的照査といわれる。全部の項目を検証するのではなく、一部の項目を母集団から抽出し、その妥当性を検証することにより、母集団全体の適切性を判断する手法である。

方向に向かって進んでいるかに関して経営者自らがチェック体制を充実させ、その状況を検討することが必要である。なぜならば、企業等の組織体の内部統制がしっかりと整備され、適切に運営されていないならば、企業等の組織体に生ずる業務上の問題が顕在化ないし潜在化してしまい、それらの問題点やリスクを改善ないし改良することが困難であるばかりか、組織体自体が時には一度に重要な虚偽表示のリスクに曝されたり、またある時は徐々に組織を浸食し、崩壊することにもなりかねないのである。つまり、「内部統制」とは、企業等の組織体の内部の体制がその組織の目的を達成するために、組織内での構成員である従業員に課したルールであり、その社内ルールの遵守状況や有効性を検証する組織体制のことであり、さらにはその検証プロセスをも包含した仕組みをいう。

経営者に内部統制の状況を十分にチェックする時間がないという問題点は、経営者がスタッフ組織である内部監査を充実させることにより回避することは可能である。ところが、こうした内部監査の充実は直接的に企業の収益の増大や経費の削減とは結び付かず、むしろ間接的な経費が嵩むことがあるために、従来は重視されず、ないがしろにされてきた側面がある。

内部統制をコントロールする責任があるのは経営者であり、業務上のリスクが存在する場合において経営者はそのリスクが存在している事実を早期に気づき、適切な対応を迅速にとれば、業務上のリスクが大きく拡大し、企業が危機に直面していくことを防ぐことが出来る。しかし、現状として経営者は四六時中内部統制の状況だけをチェックしているわけではなく、多忙な経営者の時間のうちでかなりの少量の時間がこうした内部統制の状況を調査する時間として割かれているに過ぎない。経営者が消費する他の多くの時間は、経営上の戦略的な意思決定などの経営判断に使用されていると指摘できよう。

内部統制概念はここ最近で大きく見直され、概念的に大きく拡張してきている。従来は内部統制の概念の中に入っていなかったような概念も内部統制の中に組み込まれてきている。その例としては社長等の経営者の姿勢、資質あるいは経営方針などが挙げられる。これを統制環境³という。統制環境は、組織体の気風を決定し、組織体を構成する人々の統制に対する意識に影響を与える。それは内部統制の他のすべての構成要素の基礎をなすとともに、規律と構造を提供する⁴。

内部統制に対する2つの基本的な考え方

この章ではこうした内部統制概念の大幅な拡張を取り上げる前に、内部統制の基本的な考え方が2つに分別されることについて検討していきたい（内部統制概念の拡張に関しては第四章で取り上げる）。内部統制に対する2つの基本的な考え方とは、1つは静的に内部統制を見る見方である。もう1つは動的に内部統制を見る見方である。そこで前者を静的内部統制論と呼び、後者を動的内部統制論と呼ぶことにする（図表1-1を参照のこと）。

静的内部統制論とは、内部統制組織を構築し、さらに企業等の組織体の内部ルールを厳密に作成し、文書化することに主眼をおく考え方である。一方、動的内部統制論とは、企業等の組織体のルー

³従来は内部統制の構成要素として考えていなかったが、最近では内部統制の構成要素の1つであると考えられている。

⁴松井[2005]、29頁。

ルを文書化したものが有効にルール通りに従業員によって運用されているかに主眼をおく考え方である。このように定義すると、前者は内部統制の整備論であり、後者は内部統制の運用論とみられるかもしれないがそうではない。より厳密な定義については後述する。もちろんこれらの両者とも必要であることはいうまでもない。しかし、企業等の内部統制が有効に運用されていると見える場合であっても、企業等において内部ルールが適切に文書化されているかといえ、そうでないケースが少なくない。

特に日本企業は暗黙のルールなどで業務が遂行されていることが多い。重要な事柄であってもいちいち文書化せず口頭で伝えたりする日本的な文化が存在しているのである。こうしたケースにおいて内部統制の整備状況と運用状況の両者の検証が必要であるといってみるところでそれほど意味はない。まず文書化されていない重要なルールを分類・整理し、社内ルールの文書化を優先することが何よりも重要と考えられるからである。

一方、アングロ・サクソン企業では日本企業以上に契約社会を前提にして業務を遂行しており、社内ルールの文書化も進んでいる。ただ、社内ルールの文書化が進んでいることとその運用状況が従業員の業務の遂行上で有効に機能していることは別ものである。社内ルールの文書化が進んでいることをもって、内部統制の運用状況が優れており、社内ルールに従った運用状況の検証も十分に行われているかといえ、そうとはいいいきれない。つまり、形式面での内部統制に関しては、日本よりも以前に株式会社制度が発達してきたアングロ・サクソン企業に長幼の序があるに過ぎない。また、アングロ・サクソンの文化には、日本と比べて契約社会が根付いており、他者との関係において文書化の必要性や重要性が十分に認識されている（図表1 - 2を参照のこと）。

静的内部統制においても、社内の業務ルールの整備状況の他にルールの運用状況についても検証を行う。しかし、内部統制の運用状況のチェックといってもその運用結果をチェックすることに重点がある。一方、動的内部統制とは、プロセスを重視して業務ルールの運用状況が効率的かつ効果的に遂行されているかを検証する仕組みであるといえよう。結果よりもプロセスを重視することから「動的」という言葉を使用することにしたのである。動的内部統制論はプロセス思考内部統制論である。現在は、監査ばかりでなく、ISO⁵の認証取得においてもプロセス思考が重視されてきている。しかし、内部統制に関してSOX法やJ-SOX法⁶ではいまだ結果に重点がおかれている点についてその問題点を指摘せざるを得ない（金融商品取引法の中のJ-SOX法に関しては図表1 - 3を参照のこと）。ただ、内部統制の基本的構成要素としてモニタリングが入っている点で、プロセス思考を無視している訳ではないことは明確である。モニタリングとは、常時監視という意味である。モニタリングは次の2つの側面がある。1つは業務プロセスを継続的に監視することにより異常事態を発見する役割である。もう1つは常時カメラ等の機器で磁気的に記憶しておき、問題となる事象が発生した場合に、その時間帯の行動記録等を詳細に検証して、その事態が誰により、何故発生

⁵ここでいうISOとは国際標準化機構（Organization for International Standardization）によって公表されているシステム規格を意味する。具体的には、品質管理規格（ISO9000シリーズ）や環境管理規格（ISO14000シリーズ）などがある。

⁶金融商品取引法の中でJ-SOX法は内部統制報告書制度として取り入れられている（川村[2007]、28頁）。

したしたか等を事後的に調査することが可能になるようにすることである。

図表 1-1 2つの内部統制

静的内部統制論

- ・社内ルールの文書化に主眼（ルールがなければ運用できない）
- ・決算日時点の内部統制の状況を検証
- ・内部統制の運用状況については、その結果を重視する

動的内部統制論

- ・文書化したルールの適切な運用に主眼（ルールがあっても適切に運用しなければ意味はない）
- ・業務プロセスにおける内部統制の状況を検証
- ・内部統制の運用状況については、プロセス（途中経過）を重視する

図表 1-2 日本と欧米それぞれの内部統制

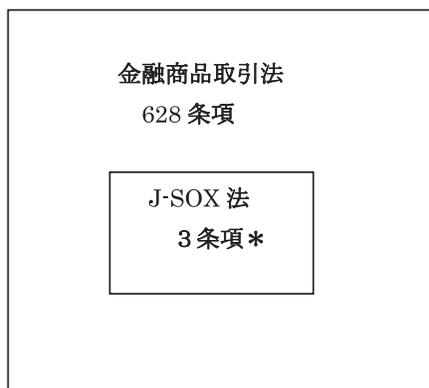
日本の内部統制

- ・業務ルールの文書化が不十分
- ・暗黙のルールによる運用は厳しく行われている（ただし、長年同一の業務を行っている人には甘くなる傾向がある）
- ・ボトム・アップ（根回し）重視

欧米の内部統制

- ・業務ルールの文書化はある程度できている
- ・ルール通りに十分に運用されていない側面がある
- ・トップ・ダウンによる意思決定

図表 1-3 金融商品取引法の中にあるJ-SOX法



- *第 24 条の 4 の 2 : 経営者に有価証券報告書の記載内容が適正であることを記載した「確認書」の提出の義務付け
- 第 24 条の 4 の 4 第 1 項 : 経営者に財務報告に係る内部統制の有効性評価および評価結果に関する内部統制報告書の提出の義務付け
- 第 193 条の 2 第 2 項 : 公認会計士または監査法人に内部統制報告書の監査および監査証明の提出の義務付け

第二章 内部統制概念の変遷

経営統制と会計統制

内部統制概念は大きく分ければ、経営統制と会計統制とに分けられる。経営の観点から重視されるのは、経営統制の方である。また、会計監査の観点からは、当然に会計統制が重視される。

内部統制は企業等の組織体の業務を効率的かつ効果的に遂行するために経営者によって構築された仕組みであるから、もともとは経営統制に重点がおかれていたと考えられる。しかし、会計監査の面が重視されてくるにつれて、会計統制の側面から内部統制を再構築することが必要となってきた。

内部統制の重要性に関しては50年近く前から会計監査において認識されてきた⁷。マウツ&シャラフは1961年に出版した著書“ The Philosophy of Auditing ”で「内部統制は人間である」としている⁸。しかし、現在は何も人間が関与していなくてもコンピュータにより内部統制を運用状況を検証することは可能である。ただ、このようなコンピュータ・システムを作るのは人間であるから、「内部統制は人間である」というマウツ&シャラフの考え方は最終的に正しい答えである。

そこで内部統制概念が現在までどのような変遷を辿ってきたかを検討することにより、最もふさ

⁷マウツ&シャラフは、『監査理論の構造』において、内部統制の監査に関する監査報告書の公表について言及している（近澤[1987]、200頁）。

⁸Mautz and Sharaf [1961]、p145

わしい現代の内部統制観は何かを解明することにしたい。

内部牽制システム

FRB (Federal Reserve Board : 連邦準備委員会) の要請に基づきAIA (The American Institute of Accountants : 米国会計士協会、現在のアメリカ公認会計士協会AICPAの前身) が1917年に公表した『統一会計』は、内部統制を内部牽制システムとして認識していた⁹。

AIAは、1929年に公表した『財務諸表の検証』において、「内部牽制システムとは会計システムであり、監査人は、内部牽制の有効性を確かめるために、会計システムの基本的な重要事項を付随的に検証する」と定義した¹⁰。

さらにAIAは、1936年に公表した『独立公監査人による財務諸表の検査』において、「内部統制は、内部牽制と統制システムから成る」と定義した。AIAは、その3年後の1939年に、監査基準書第1号『監査手続きの拡張』を公表した。そして従来の「内部牽制および統制システム」という用語を「内部統制システム (internal control system)」に変更した¹¹。

内部統制の概念の拡大

AICPA (The American Institute of Certified Public Accountants : アメリカ公認会計士協会) は、1949年に公表した特別報告書『内部統制 - 調整された組織の諸要素ならびに経営者および独立公会計士にとっての重要性』において、次のように定義した¹²。

内部統制は、資産の保全、会計データの正確性および信頼性の点検、業務効率の増進、経営方針の遵守を促進するために企業内部で採用されている組織計画ならびに調整のためにすべての方法および手段で構成される。

経営者は、これらの諸要素を整備し、定期的に点検し、欠陥を是正する責任を負っている。

当該特別報告書は、「資産の保全」および「会計データの正確性と信頼性」という従来の内部統制の概念である会計的領域に関する管理制度に「業務効率の増進」および「経営方針の遵守」という業務管理面を加えて内部統制の概念を大きく拡大した¹³。

この調査報告書は内部統制を広義に定義するとともに、財務諸表監査において、公認会計士が関与する内部統制の領域を明らかにした¹⁴。

⁹川村[2007]、33頁。

¹⁰川村[2007]、33頁。

¹¹川村[2007]、34頁。

¹²実際にAIAからAICPAになったのは、1957年6月であるが、一般に1949年の特別報告書はAICPAによって作成されたといふことが多い。日下部[1969]、80頁、173頁。近澤[1987]、188頁。

¹³川村[2007]、34頁。日下部[1969]、173頁。

¹⁴鳥羽[2005]、25頁。

AICPAは、1958年11月に公表した監査手続書第29号『独立監査人の内部統制』において、「内部統制は、経営管理の手段であり、会計的機能および経営的機能を有している」と定義した¹⁵。

FCP法とその影響

内部統制の領域における制度上の最大のメルクマールは、1977年12月のFCP法（海外不正行為防止法）の制定である¹⁶。その制定の背景には、ウォーターゲート事件を契機として、企業による政治に関する不正支払が大きな社会問題化していたという社会的状況がある。

FCP法は1934年証券取引所法の適用を受ける公開会社およびその経営者に対して外国の政府、公務員、政党職員への贈賄行為を禁止しただけでなく、SEC規制下にある企業に対して、記帳とそれに対する内部統制システムの整備・運用を義務づけた¹⁷。こうして内部統制の整備・運用が法定されることになったのである。

第三章 静的内部統制論の意義と限界

静的内部統制の意義

静的内部統制の意義としては、内部統制を時点で捉えるので分析が容易であることが挙げられる。そして詳細に検証することが可能になるメリットがある。ある特定の時点の監査に合致しているのは情報の監査¹⁸である。もちろん実態の監査¹⁹によって時点監査ができない訳ではないが、外部監査人が決算日において種々の業務の局面を監査するのは不可能である。

内部統制は有効に機能していることは経営者にとって必要であるばかりか、外部監査人にとっても重要なことである。なぜなら、外部監査人は内部統制が有効であるほど、それだけ多く内部統制の信頼性に依存することができるからである。

従来から内部統制の整備状況や内部統制の運用状況について外部監査人はその信頼性や有効性をチェックすることが必要とされ、実際に内部統制の信頼性や有効性の検証を実施してきた。まず外部監査人は内部統制の整備状況、すなわち経営者が社内ルールを明確な形で文書化し、内部統制が有効に機能するような組織体制づくりを行っているかを検証しなければならない。次に、外部監査人は内部統制の運用状況のチェックとして文書化された社内ルールが有効に運用されていることを確かめることが必要である。このようにいうと内部統制の整備・運用状況の検証は外部監査人が行うべき業務であるようだが、これには前提がある。つまり、内部統制の整備状況に関しても、あるいは内部統制の運用状況に関しても経営者が第一義的に検証することが必要であるということである。外部監査人は経営者の検証した内部統制の整備・運用状況に関する内部統制報告書を評価する

¹⁵川村[2007]、34～35頁。

¹⁶町田[2004]、173～174頁。

¹⁷町田[2004]、173～174頁。川村[2007]、36頁。

¹⁸経済実態を表した会計情報等の経営情報の適切性を検証することをいう。

¹⁹経済実態そのものが適切に機能しているかどうかを検証することをいう。

責任がある。すなわち、経営者がまとめた結果としての内部統制報告書の検証の義務がある。この検証に際してSOX法のように実態の監査を要求している場合とJ-SOX法のように情報の監査のみを要求している場合とがある。結果としてまとめた内部統制報告書の監査であるためどうしても静態的にならざるを得ない。また、「内部統制の検証が決算日で行う必要がある²⁰⁾」ことも内部統制が静態的となる根拠となる。

会計監査にとっての一番の使命は、企業等の組織体が公表する財務諸表が適正に表示されているかどうかについて外部監査人が批判的に意見を表明することであるとされてきた。すなわち、財務諸表に対する適否の意見表明が外部監査人の主たる目的とされてきたのである。そして財務諸表の虚偽表示を外部監査人が明らかにすることは副次的な目的であると言われてきた。このような考え方が大きく変化した一番の原因は、エンロン事件²¹⁾の影響であるといわなければならない。

静的内部統制の限界

静的内部統制の限界は、内部統制の整備状況や運用状況を結果の側面から見るために、プロセス上の問題点やリスクを見過ごす可能性が高いことである。これは静的内部統制が決算日時点での業務プロセスの結果を重視しているものの途中経過をそれほど重視していないことからくる限界である。つまり、現在では財務諸表への適否の意見表明と財務諸表に与える不正摘発とは主たる監査目的として考えられている。

また、経営者は内部統制に対して大きな支配力ないしは影響力があるために結果を模糊したり、偽装することが可能である。つまり、企業の財務内容を表した結果である財務諸表が経営者により粉飾されると同様に、内部統制も結果を模糊ないし偽装される危険性が残っているのである。内部統制監査は財務諸表監査と時期が重なり、効率的に監査が困難である。

内部統制報告書を作成する際に経営者が留意する必要がある業務は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よると次の3つである。

購買システム（仕入と買掛金管理）

販売システム（売上と売掛金管理）

在庫システム（在庫の入庫・出庫と残高管理）

これらの3つの業務プロセスに関して経営者が内部統制を構築し、従業員により効率的かつ効果的に内部統制が運用されているかどうかの状況を評価し、内部統制報告書に記載する必要がある。

これらの業務システムは財務報告においても重要な勘定科目（仕入れ、買掛金、売掛金、商品勘定）であることはいうまでもない。

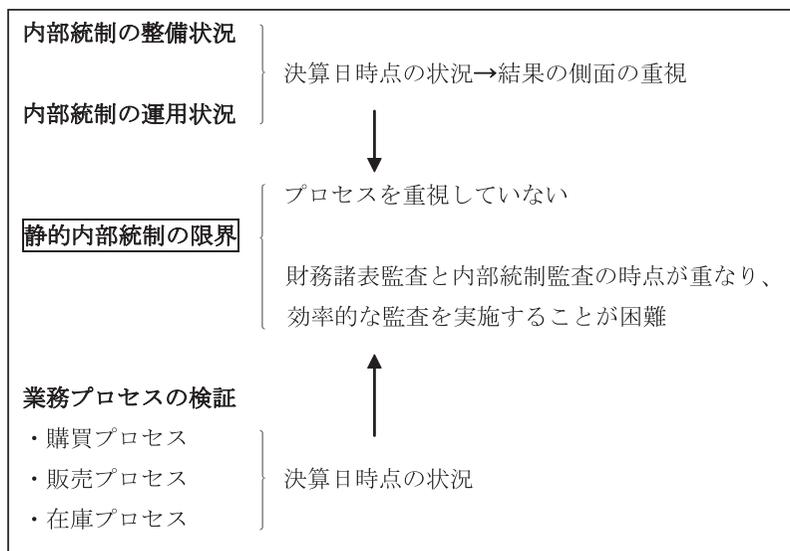
これら3つ以外にも重要な業務プロセスがあるにもかかわらず、3つの業務プロセスに焦点が当てられているため、静的内部統制には限界がある。従来の内部統制の信頼性の検証においては、こ

²⁰⁾J-SOX法である金融商品取引法第193条の2第2項。

²¹⁾2001年12月に倒産した全米第7位の売上高を誇る大手エネルギー会社エンロンは様々な手法を用いて、粉飾決算を行っていた。また、経営者だけでなく、監査法人や弁護士事務所もこの巨額の不正に加担していた。柴田[2002]、113～117頁。柴田[2007]、141～156頁。

れら3つの業務プロセス以外の現金預金、固定資産、給与などについても検証を行っていた。

図表3-1 静的内部統制の限界



第四章 動的内部統制論の意義と拡張

内部統制の位置づけの変化

エンロン事件の結果、内部統制の位置づけが大きく変化した。その変化はどのように見るべきだろうか。会計監査ではエンロン事件以前も内部統制の重要性は認識されていた。エンロン事件後に大規模な企業不正が二度と起こらないように米国ではSOX法²²が導入され、内部統制の監査が外部監査で義務付けられるようになった。これにより従来の内部統制の位置づけがどのように変化したのだろうか。

従来においては、外部監査人が内部統制を監査していたといっても、その内部統制の検証結果の適正性を外部に公表することはなかった。内部統制の信頼性が低い場合には、外部監査人は試査の範囲を拡大することにより財務諸表の信頼性の監査を実施してきたのである。しかし、SOX法により外部監査人が内部統制の監査を通常の監査報告書とは別に内部統制監査報告書の形で公表することが必要になった。これは重要かつ大きな変化である。つまり、従来であれば、内部統制がしっかりと整備・運用されていなくても外部監査人はそのことを特段取り上げて監査報告書上で指摘することはなかったのである。ところがSOX法以後は内部統制の監査が義務付けられたことにより、内部統制の整備・運用状況に問題があれば外部監査人は新たに公表が義務付けられた内部統制報告書

²²サーベンス・オクスリー法の略であり、2002年7月にブッシュ大統領が調印した企業改革法のことである。

に経営者により記載された内部統制の状況が適正に記載されているかについての監査意見を監査上指摘することになった²³。

こうした内部統制に関する問題点を外部監査人に指摘されないために、経営者は積極的に内部統制を整備し、有効に運用し、内部統制報告書に適切に記載することが必要になったのである。

経営者の内部統制観と外部監査人の内部統制観

経営者が内部統制として考えている領域と外部監査人が内部統制として考えている領域には大きな差異がある。もちろん経営者が内部統制と考えている領域が本来の内部統制の領域といえるものである。では監査人は経営者の考える領域と何故違うものを内部統制と考える必要があるのだろうか。1つは経営者の内部統制に対する期待と監査人の内部統制に対する期待とが異なっていることが挙げられよう。経営者はあくまでも企業の経営が効率的かつ効果的に行われるように内部統制を利用するのである。それに付随して法令への遵守や財務報告の信頼性の確保が行なわれるに過ぎない。一方、監査人は企業の経営を財務数値に写し出した財務諸表が適正に表示されているかを判断するために内部統制を利用するのである。

議論をより具体的にするためにCOSOレポート²⁴における内部統制の定義から考えてみよう。COSOレポートでは内部統制を「経営業務の有効性及び効率性の向上、事業活動に関わる法令等の遵守、財務報告の信頼性の確保のために、合理的な保証を提供することを意図した、事業体の取締役会、経営者およびその他の構成員によって遂行されるプロセスである」と定義している²⁵。これは経営者から見た内部統制の定義である。監査人から見た定義では「財務報告の信頼性の確保を目的としたプロセス」である。監査人にとって経営の効率性及び有効性や法令の遵守は財務諸表の信頼性の観点からだけ見るに過ぎない。このように監査人にとって内部統制はあくまでも財務諸表の適正性の観点から勘案されたものである。

そしてもう1つの両者の内部統制についての相違は決定的に異なる点がある。経営者の姿勢という通常の経営者が内部統制の範囲としては考えていないものを監査人は自らが勘案しなければならない内部統制の領域に入れていることである。経営者の姿勢は経営者にとって内部統制の範囲に入らないことは当然である。内部統制システムは企業の経営が効率的かつ効果的に行われることができるために経営者自身が構築した仕組みであり、そこに経営者の姿勢は入りようがないからである。ところが監査人の観点からは内部統制が有効に機能しているかどうかが重要であり、こうしたことを判断する材料として、内部統制システムそのものを検証の対象にするだけではなく、内部統制を取り巻く状況も重要な判断材料になる。そこで米国監査基準書(SAS)²⁶はこのような経営者の姿勢、資質や経営方針など内部統制を取り巻く状況を統制環境と名付け、監査人が勘案しな

²³金融商品取引法で経営者の作成した内部統制報告書を公認会計士または監査法人が監査することが制度化された(第193条の2第2項)。

²⁴アメリカにおいて、1992年と1994年に公表された、不正な財務報告をなくすために設けられたトレッドウェイ委員会の支援組織委員会が作成したレポートである。町田[2004]、135頁。

²⁵COSOレポートは、鳥羽・八田・高田[1996]で翻訳され、内部統制の定義は17～18頁で記載されている。

なければならない内部統制の領域に加えたのである。

すなわち、会計監査の立場からは内部統制の領域が財務報告に関しては広く考えられている。これはあくまでも監査人にとって内部統制の枠内に経営者の姿勢を入れた方が内部統制自体を理解しやすいからである。言い換えれば、内部統制は経営者の思想や考え方そのものが制度化されたものであり、外部監査人にとって経営者の姿勢や考え方が理解できなければ内部統制を理解することが困難である。したがって、経営者自身が内部統制を検討する際において経営者自身の姿勢が内部統制に入っていないなくても問題はない。むしろ経営者が自身の姿勢を自己監査することになっていればそのこと自体に問題があるといえよう。

動的内部統制の意義

動的内部統制の意義は、業務プロセスを効率的かつ効果的に検証することである。内部統制には、静的側面と動的側面の両方があるが、動的内部統制論は動的側面を重視する考え方である。何故、動的側面を重視するかといえば、内部統制は動的側面を見なければその全貌を解明することができないからである。そのためには実態の監査を実施することが必要である。もちろん内部監査人は実態の監査を実施しているが、外部監査人も実態の監査を実施する必要がある。

従来の財務諸表監査では外部監査人に内部統制に関する何ら監査も義務付けていなかった。しかし、現代では企業が大規模化したこともあり、外部監査人が精密監査（精査²⁷）を行なうことは実際上、不可能である。したがって、内部統制の信頼性に依存した試査に基づいた会計監査を行ってきた。内部統制の信頼性の検証に際しては、外部監査人は情報の監査だけでなく、実態の監査を行ってきた。

ところが米国のSOX法においては、外部監査人は情報の監査と実態の監査を従来どおり行なうことになったが、日本のJ-SOX法では状況が一変した。これは二重責任の原則を厳格に解釈し、外部監査人が実態の監査を行なうことを禁止し、情報の監査のみしか行なわないことにしたためである。これは財務諸表監査や継続企業の前提の監査と共通した考え方である。

エンロン事件で監査が厳しくなったにかかわらず、日本では監査が縮小されたということは非常に不思議な現象といわねばならない。これは先にも述べたように二重責任の原則を守った結果であるが、外部監査人が行なう監査は情報の監査のみとするのは形式的な考え方になりつつあることを認識しなければならない。内部統制を情報のみ、すなわち経営者の作成した内部統制報告書のみを監査対象とするのでは、内部統制の全貌が検証できない危険性がある。この点はJ-SOX法の大きな問題点である。

²⁶SASNo.55 AU § 319 SASは財務諸表の利用者である投資家の期待ギャップを縮小するために新しいISASを次々と公表した。SASNo.55『財務諸表監査における内部統制構造の考察』における内部統制の概念の転換もその1つである（1988年4月にAICPAにより公表）。この監査基準書で、従来の内部統制システムという用語を内部統制構造に変更し、次のように定義した。「企業の内部構造は、特定の企業目的の達成に関して合理的保証を提供するためにデザインされた方針および手続きで構造されており、内部統制構造は、統制環境、会計システム、統制手続という3つの要素で構成されている。」

²⁷監査項目をすべて詳細に検証することをいう。

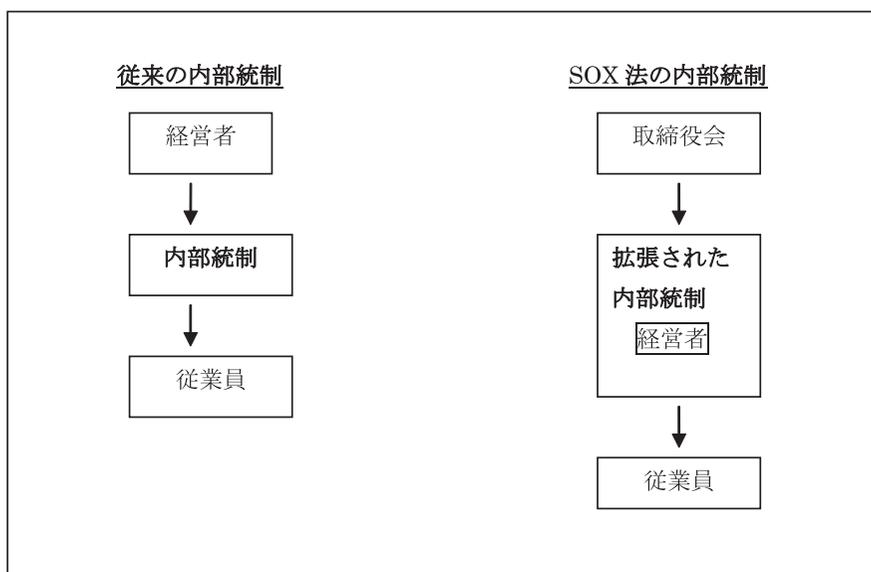
プロセス重視で内部統制を検証するという動的内部統制観は、結果重視で内部統制を検証する静的内部統制観に比べて問題の対処が迅速に行いやすいという大きなメリットが存在する。また、動的内部統制観はプロセスを重視するので経営者が恣意性を介入させている場合には、経営者はその事実を誤魔化することが困難であるので、その事実が明らかになる。ここに静的内部統制と動的内部統制の一番重要な相違がある。

内部統制概念の大幅な拡張

最近、内部統制概念はその概念を大きく拡張させている。これは従来は内部統制は経営者に従属していると考えられてきた。現在もこれを明確な形で否定している訳ではないが、内部統制の一部として経営者も考えられてきているように思う。これはSOX法で経営者不正も内部統制で防止することから推量することができる。従来の考え方であれば内部統制機能を強化しても、経営者不正は防止できないと考えられてきた。ところがSOX法は経営者不正を防止する方策として内部統制を中心に考えられている。これは従来のような内部統制に対する考え方が大きく変わったことを意味している。

内部統制の概念を拡張し、経営者も内部統制を支配することが困難である形にしたことにより、SOX法の精神は生きてくるのである。では内部統制を支配するのは誰であろうか。これは取締役会になると考えられる。つまり、経営者を監視する役割の取締役会が内部統制をコントロールすることになるのである。こうして従来以上に取締役会の機能が強化されることになったのである。そこでコーポレート・ガバナンス（企業統治）はこれまで以上に重要性を増している。

図表 4 - 1 内部統制の概念の大幅な拡張



まとめとして

本稿では、内部統制を決算日時点でみる静的なタイプとプロセスの観点からみる動的なタイプの2つの基本的な考え方に大別し、内部統制の本質を解明するように試みてきた。こうした筆者の意図が十分に言及することができたかはわからないが、内部統制を見る考え方はある程度示すことができたのではないかと考えている。

また、静的内部統制論を重視している現状に対して、動的内部統制論を展開する必要性を説いた。このような考え方に對し、異議を差し挟む論者もいるだろう。その根拠としては次のようなことが考えられる。財務諸表の見方は、企業の大規模化や投資家の増大により静態論²⁸中心の考え方から動態論²⁹中心の考え方に変化してきた。その意味では財務諸表に関する考え方に対して動態論を中心に考えるのであれば、それにふさわしい内部統制システムとは動的なタイプといえよう。

しかし、現在は動態論的な考え方から投資家などの企業の外部利害関係者に対する利用者指向に沿った情報提供という観点到進し、また旧来の静態論的な考え方とも異なる新静態論的な考え方が主流になりつつある。こうした現状を勘案すれば新静態論的な考え方に適合する内部統制システムは静的なタイプではなかろうか。それを動的なタイプが適合しているとするのは誤った見方であり、理論構築を再検討する必要があるという批判である。

確かにこのような批判はある程度、新静態論的な会計学の新潮流を見ながらも、内部統制の本質観を検討しており傾聴に値すると思う。しかし、国際的な会計の潮流が新静態論的な考え方になるなら、内部統制の考え方も同じように静的タイプの内部統制観が正しいとするのはあまりにも形式的な判断に過ぎないのではなかろうか。

以上をまとめると次のようになる（図表5 - 1参照の事）。静態論は貸借対照表中心の考え方であり、これに対して動態論は損益計算書中心の考え方である。投資家などの企業の外部利害関係者にとっては企業に投資するかどうかの意思決定に際して企業の収益力を判断することができる損益計算書が重視されてきたこともあり、動態論が脚光を浴びようになったのである。

ところが、損益計算書は経営者の恣意性の介入により損益の金額が歪められる事が多くなり、投資家等の企業の外部利害関係者にとって投資意思決定の判断材料として必ずしも優れた会計情報とはいえなくなってきた。そしてこれまで取得原価主義会計を中心とする財務諸表の主役の座から降ろされていた貸借対照表が再度、脚光を浴びることになったのである。この理由は貸借対照表が企業の価値を表わしており、貸借対照表情報の方が企業を買収するに際して有用な会計情報を提供できる点にある。ただし、これまでの貸借対照表は過去情報が中心であった点を改善することが必要である。従来のまま取得原価主義を金科玉条のようにして維持し続けることは最新情報の提供の見地から有用な情報を企業が提供しているとはいえず、取得原価主義会計では迅速な判断するために必要な情報として投資家にはあまり役立たない。そのため、貸借対照表に時価会計情報を一部導入し、有価証券等

²⁸財産目録を中心とする考え方である。貸借対照表を財産目録の様に使用する。

²⁹損益計算書を中心とする考え方である。貸借対照表は当期の損益には関わらない残余が計上されており、次期以降に損益となるものが表された当期と次期とを結ぶ連結環として考える。

における評価原則とすることにより、貸借対照表は再び主役の座に復帰したのである。

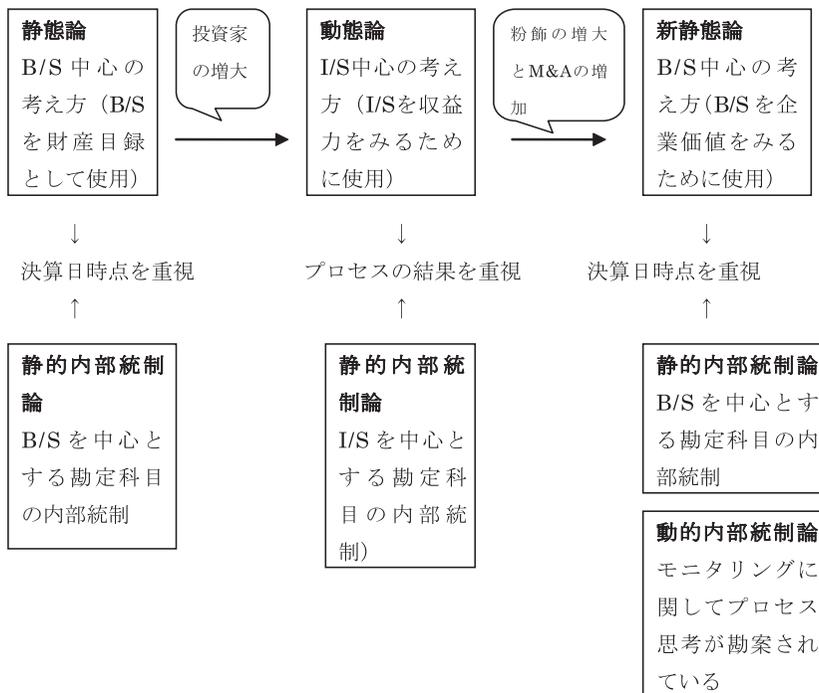
こうした背景は内部統制の見方においても同様に静的内部統制が必要であるということには直接的に結びつかない事柄である。

外部監査人は内部統制をどのように検証しているのだろうか。この検証の方法には2つの方法がある。1つは内部統制を間接的に検証する方法であり、もう1つはそれを直接的に検証する方法である。

従来の内部統制の検証がどうだったかを考えてみよう。外部監査人は内部統制を検証し、内部統制の実態の監査を行っていた。ところがJ-SOX法では、内部統制は間接的に検証することになってしまった。つまり、経営者が内部統制の検証を行なった結果をまとめた内部統制報告書を検証することになったのである。これは二重責任の原則を死守するための措置ではあるが、従来よりも後退した形になってしまった感は否めない。

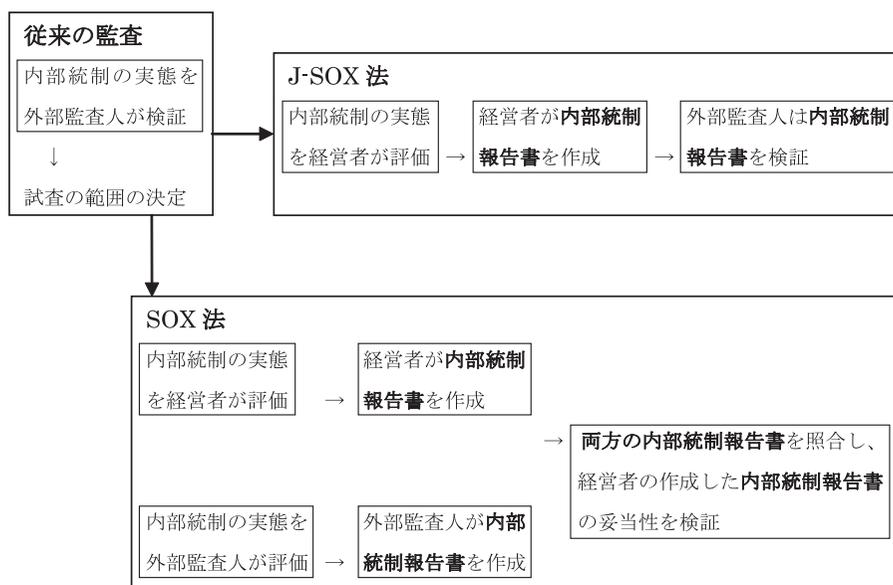
一方、SOX法を最初に導入したアメリカでは、ダイレクト・レポーティング³⁰の実施がなされている。つまり、外部監査人自らが内部統制の実態を監査するのである。これは従来の会計監査と変わらないため、内部統制の監査が後退したことはない。むしろ内部統制の監査結果を内部統制監査報告書の形で公表することになったため、監査が前進したと言えよう。以上の点をまとめてみると、図表5-2のようになる。

図表5-1 会計学の変遷と内部統制の関係



³⁰監査人が自ら財務報告財務報告に係る内部統制の有効性を評価して直接に意見を表明する (川村[1997]、78頁)。

図表 5 - 2 内部統制の監査の変遷



今後の課題として日本の内部統制システムと欧米の内部統制システムの調査・研究を進めていきたい。特に日本では見える形でなくても内部統制システムが構築・運用されている場合がある。このようなことは外部から検証することが難しく、今後は認められなくなるであろう。日本の内部統制システムの特殊性について十分に検討し、あるべき方向を考察することが必要である。

欧米では見える形で内部統制システムが構築・運用されているが、今後、どのように欧米の内部統制システムが進化していくかを検討することが必要である。なぜならば、日本の内部統制システムの未来図を見ることができるからである。

これらの検討においては日本の内部統制システムと日本文化、特に日本文化が多様な構造を有し、それ故に特有の柔軟性を持つという認識³¹は重要ではないかと考えている。また、欧米の内部統制システムと欧米文化、特に欧米社会は多様な民族文化の存在を前提とした多文明社会であり、多様な価値体系の確立³²との関係についても考察していくことを今後の課題としたい。

³¹佐々木[1997]、25頁。

³²佐々木[1997]、325頁。

【参考文献】

- ・ Mautz and Sharaf [1961] : R.K.Mautz and Hussein A.Sharaf “ The Philosohey of Auditing ” ,American Accounting Association No.. 6 ,1961 (近澤[1987] : マウツ&シャラフ著、近澤弘治監訳 『監査理論の構造』 中央経済社、1987年11月。)
- ・ 川村眞一 『内部統制と内部監査』 同文館出版、2007年6月。
- ・ 日下部[1969] : 日下部與市 『新会計監査詳説』 中央経済社、1969年2月。
- ・ 佐々木[1997] : 佐々木高明 『日本文化の多重構造』 小学館、1997年3月。
- ・ 柴田[2007] : 柴田英樹 『粉飾の監査風土』 プロGRESS、2007年7月。
- ・ 柴田[2002] : 柴田英樹 『変革期の監査風土』 プロGRESS、2002年12月。
- ・ 鳥羽・八田・高田[1996] : 鳥羽至英・八田進二・高田敏文共訳、トレッドウェイ委員会組織委員会 『内部統制の統合的枠組み 理論篇』 白桃書房、1996年5月。
- ・ 鳥羽[2005] : 鳥羽至英 『内部統制の理論と実務』 国元書房、2005年4月。
- ・ 町田[2007] : 町田祥弘 『内部統制の知識』 日本経済新聞社、2007年3月。
- ・ 町田[2004] : 町田祥弘 『会計プロフェッションと内部統制』 税務経理協会、2004年3月。
- ・ 松井[2005] : 松井隆幸 『内部監査』 同文館出版、2005年5月。