

内部統制報告の本質への接近

—会計のプロセス，機能，主体の観点から—

坂 井 恵

目次

はじめに

1. 監査対象としての内部統制報告
2. 内部統制報告のプロセス
3. 内部統制報告の機能
4. 内部統制報告の主体

おわりに

はじめに

2008年4月1日以降開始する事業年度より、財務報告に係る内部統制の経営者による評価と公認会計士等による監査の制度、いわゆる内部統制報告制度が、金融商品取引法に基づいてわが国の上場会社に適用されている。内部統制報告制度は、上場会社の財務報告に係る内部統制を充実させ、開示された企業情報の信頼性を確保し、ひいては証券市場に対する内外の信認を高めることを狙いとして導入されたものである⁽¹⁾。導入2年目には、大半の内部統制報告書提出会社の内部統制は有効と結論付けられ⁽²⁾、順調な制度適用がなされているように見られていた。同制度は、わが国に先行して導入された米国の内部統制報告制度⁽³⁾の運用状況を踏まえ、制度設計当初より会社のコスト負担を抑える配慮がなされていたが⁽⁴⁾、導入3年目を迎えた2011年には、制度の適用を受けている会社からの要望や意見等を踏まえて内部統制基準が改訂され、さらなる効率化が進められた⁽⁵⁾。会社の限られた資本を預る経営者は、内部統制の評価や監査のコスト負担を最小限に抑える責務を有していると言え、このため内部統制報告制度は効率的に運用されなければならないと言える。一方、2011年の後半に入り、オリンパスによる損失の飛ばしを目的とした

(1) 企業会計審議会 [2007] 意見書 一(1)を参照。

(2) 2010年3月から2011年2月の決算において内部統制報告書を提出した3,718社のうち、3,678社(98.9%)が、内部統制が有効であるとの結論を示している。町田 [2012] 75頁を参照。

(3) 米国の企業改革法 (The Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002, “Sarbanes-Oxley Act of 2002”, 以下「SOX法」とする) 404条に基づき、2004年から導入された制度を指す。なお、米国の金融機関を対象とした連邦預金保険公社改善法 (Federal Deposit Insurance Corporation Improvement Act of 1991) に基づく内部統制報告制度は、1992年から導入されている。町田 [2004] 187-197頁を参照。

(4) その代表的なものがトップダウン型リスク・アプローチである。トップダウン型リスク・アプローチについては、坂井 [2009] を参照。

(5) 企業会計審議会 [2011] 意見書 一(1)を参照。また、改訂の経緯及び主な改訂点については、池田 [2011] を参照。

粉飾決算や、大王製紙における巨額の資産流用といった内部統制の重要な不備の存在を示唆する問題が、社会から多くの注目を集めている。しかも、問題を起こした会社は、ともに直近の決算期の内部統制報告書で自社の内部統制を有効とする結論を示しており、内部統制報告制度の有効性や信頼性に対して疑義を抱かせる状況にあると言える。このため同制度は、効率化の議論を進めるだけではなく、制度の趣旨にしたがって適切に運用されているかどうかについて、慎重に検討することが求められていると言えよう。そして、制度の運用状況の検討にあたり、内部統制の評価や監査をどのように実施すればよいかといったことを適切に判断するためには、内部統制報告制度の本質的な意義を明らかにしなければならないであろう。

金融商品取引法に基づく内部統制報告制度は、企業会計制度に組み込まれて制度化されている。そして上述した通り、同制度は経営者による内部統制の評価と報告、すなわち内部統制報告と、かかる内部統制報告を対象とした証明業務、すなわち内部統制監査を求めている。したがって会社の経営者は、自社の内部統制を評価して、監査の対象となる内部統制報告書を作成しなければならない。内部統制監査は、財務諸表監査とともに公認会計士を外部監査人として実施されるため、財務諸表監査と同様に会計監査に含まれるものと解釈することが自然であろう。この場合、内部統制監査の対象である内部統制報告書を用いた内部統制報告は、財務諸表を用いた財務報告と同様に、会計監査の対象である「会計」と言えるのであろうか。果たして、企業会計制度において行われる内部統制報告の本質的な意義とは、如何なるものあろうか。本稿では、これらの問題に接近していくために、内部統制報告制度における経営者の内部統制報告を取り上げ、その意義について、会計のプロセス、機能、主体の観点に基づいて検討していく。

1. 監査対象としての内部統制報告

わが国の企業会計制度は、会社の経営成績や財政状態等の財務内容を示す財務諸表を、株主や将来株主を含む投資家に提供すること、すなわち財務報告を求めている。会計の歴史的研究を行っている渡邊によれば、18世紀における英国の産業革命期に出現した巨大企業が、巨額の資本を調達する必要性に迫られたことが、財務報告の実務が生成された契機とされる。それらの巨大企業は、自社に投資することが如何に有利で如何に安全であるかを広く知らせるため、帳簿を公開する代わりに会社の財務内容を知るために必要最低限の情報を要約した概要表を帳簿とは別の紙葉に作成し、将来株主に提供する方法をとるに至り、そのことが、財務諸表を生み出した要因であるとしている⁽⁶⁾。そして財務諸表は、現在に至るまで、その中身に修正を加えながら、株主や将来株主等に対する会社の財務報告の重要な手段となっている。

また、現代の企業会計制度では、会社の経営者が作成した財務諸表は、公認会計士等による監査の対象となっている。財務諸表監査では、財務報告は、財務諸表の適正な表示についての経営者の責任に関する言明として理解される⁽⁷⁾。すなわち、財務諸表において、実在する資産や負債または発生した取引のみを網羅的に記録し、会社に帰属する権利と義務を資産と負債に適正に反映させ、評価及び期間配分を適正に行い、各項目を適正に分類、

(6) 渡邊 [2005] 164-165頁を参照。

表示、開示していることを、経営者が述べていると解釈されるのである。つまり、財務報告とは、会社の財務内容が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して識別、測定、表示されていることに関する、経営者の言明であると理解することができる。

一方、経営者は、内部統制監査の対象となる内部統制報告書の適正な表示についても、責任を有していると考えられる。このため、内部統制報告書を用いた内部統制報告も、経営者の責任についての言明として理解することが可能であろう⁽⁸⁾。内部統制基準は、財務報告に係る内部統制の有効性を評価し、一定時点の内部統制が有効であるか否か、また開示すべき重要な不備がある場合はその内容及び是正されない理由について、内部統制報告書に記載することを求めている⁽⁹⁾。内部統制は、目的が達成されているとの合理的な保証を得るために遂行されるプロセスと定義されるが、その機能は、目的達成のための行為について信頼を得ることにあると解釈できる⁽¹⁰⁾。したがって、内部統制の有効性は、目的達成のための行為の信頼性の程度によって判定されることになる。財務報告に係る内部統制の場合、適正な財務諸表を作成するための活動、すなわち財務報告プロセスが、目的達成のための行為に該当することになろう⁽¹¹⁾。つまり、内部統制報告書で示される財務報告に係る内部統制の有効性の評価結果は、財務報告プロセスの信頼性の程度を表していると言える⁽¹²⁾。したがって内部統制報告は、会社の財務報告プロセスの信頼性の程度

(7) 米国の財務諸表監査の基準では、言明 (assertions) は、財務諸表及び関連する開示の中で、経営者により暗示的または明示的に表明されるものであり、情報の識別、測定、表示及び開示に関するものとされる。AICPA [2006] par. 14. なお、わが国の財務諸表監査の基準では、経営者の言明は「監査要点」とされ、「実在性、網羅性、権利と義務の帰属、評価の妥当性、期間配分の適切性及び表示の妥当性等」に分類されている。企業会計審議会 [2010] 監査基準 第三、一、3。また、内部統制基準においても、「適切な財務情報を作成するための要件」として、同様の分類が示されている。企業会計審議会 [2011] 実施基準Ⅱ、3。(3)②イ。

(8) 米国の内部統制報告制度を定めている SOX 法404条は、外部監査人が経営者の言明 (assertions) について証明し、その結果を報告することを求めている。なお、2007年以降適用となった米国の内部統制監査基準 (AS5) は、内部統制の有効性についての意見表明、いわゆるダイレクト・レポーティングのみを求めており、これは非言明の監査と考えることもできる。鳥羽は、ダイレクト・レポーティングは非言明の監査であるが、当初求められていた内部統制報告書監査を補完する目的で導入されたとの見解を示している。鳥羽 [2007] 396-398頁を参照。

(9) 企業会計審議会 [2011] 基準Ⅱ、4。(5)。

(10) 内部統制を含むリスク管理体制の機能については、坂井 [2007b] 55頁を参照。

(11) わが国の内部統制基準は、財務報告プロセスを明確に定義していないが、米国の内部統制監査基準 (AS5) は、財務報告プロセスを、取引を開始、承認、処理、記録し、期末の財務報告を行うまでの一連の活動として捉えているものと考えられる。PCAOB [2007] par. 26 and 34. また、改訂前の内部統制監査基準 (AS2) は、財務報告プロセスを、取引を開始、承認、記録、処理、転記するプロセスと捉えていたと考えられる。PCAOB [2004] par. 9, 42, 73 and 74. なお、本稿では、財務報告プロセス以外にも、内部統制のプロセス、内部統制報告のプロセスなど、様々な「プロセス」を取り扱っているが、それらはいずれも「一定の目的達成のために行われる一連の活動」を指している。

(12) 内部統制基準において、財務報告に係る内部統制の有効性は、「開示すべき重要な不備」の有無、すなわち不備の重要性の程度により判定されることとされる。企業審議会 [2011] 基準Ⅱ、1。(3)。また、不備とは、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準及び財務報告を規制する法令に準拠して取引を記録、処理及び報告することを阻害」するものとされる。企業会計審議会 [2011] 実施基準Ⅱ、1。②イ。ここで言う、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準及び財務報告を規制する法令に準拠して取引を記録、処理及び報告すること」とは、財務報告プロセスを指していると考えられ、したがって不備の重要性とは、財務報告プロセスが阻害される程度であり、財務報告プロセスの信頼性の程度であると解釈することが可能であろう。

が、一般に公正妥当と認められる内部統制報告の基準⁽¹³⁾に準拠して識別、測定、表示されていることに関する、経営者の言明であると理解することができよう。

以上より、財務報告と内部統制報告は、いずれも企業会計制度において行われる経営者の言明として理解できることが明らかにされた。両者のうち、財務報告が経営者による会計行為であるとするに、あまり議論の余地はないであろう。しかしながら、内部統制報告もまた、経営者による会計行為であると言えるのであろうか。あるいは、内部統制報告はあくまでも財務報告プロセスの信頼性に基礎を与えるために行われる言明であり、いわば財務報告の補助的な行為に過ぎないのであろうか。次節で、この点について検討していくことにする。

2. 内部統制報告のプロセス

会計学の領域においては、財務報告を中心とした企業会計が従来からその主要な研究対象であったと言えるが、そこで用いられている「会計」の定義の代表的な例として、アメリカ会計学会（AAA）が1966年に公表した『基礎的会計理論』があげられる。そこでは、会計は、「情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行うことができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセスである⁽¹⁴⁾」とされ、その前段は会計の目的を示し、後段は会計の行為の内容を示していると考えられる。前段の目的については後述することとして、ここではまず後段の内容に着目したい。財務報告において、「経済的情報の識別」は取引の仕訳帳への記録、「測定」は元帳による企業損益の計算、また「伝達」は財務諸表による報告を意味すると解釈できる⁽¹⁵⁾。したがって財務報告は、取引を記録し、企業損益を計算し、財務内容を報告する、一連のプロセスとして理解することができよう。

一方、内部統制報告において、経営者は財務報告に係る内部統制の有効性の評価に関する報告を行うが、かかる報告を行うためには、内部統制の有効性を評価しなければならない。また、内部統制の有効性を評価するためには、評価の対象となる内部統制を特定しなければならない。したがって、内部統制報告は、①内部統制の特定、②有効性の評価、③評価結果の報告、の3つの活動からなり、それらは、一定の情報を識別し、測定し、伝達する、一連のプロセスとして理解することができるであろう。以下では、内部統制報告をそのようなプロセスとして理解した上で、内部統制報告が、財務報告と同様に会計行為に該当するかどうかについて検討していく。

2.1 ①内部統制の特定

内部統制は、目的が達成されているとの合理的な保証を得るために遂行される。目的が達成されているとの合理的な保証とは、「目的の達成を阻害する要因であるリスク⁽¹⁶⁾が、

(13) 内部統制報告は、企業会計制度に組み込まれて制度化されているため、企業会計審議会によって公表されている内部統制基準における内部統制報告の基準が、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に含まれると解釈することも可能であろう。

(14) AAA [1966] p.1 (AAA (飯野訳) [1969] 2頁)。

(15) 会計を、「取引を仕訳帳に記録し、元帳によって企業損益を計算し、その結果を財務諸表によって報告するプロセス」とする渡邊の定義を参考にしている。渡邊 [2005] 5頁を参照。

許容可能な水準に抑えられているとの保証」と換言できる。かかる保証は、内部統制を評価して、内部統制がリスクを十分に低減するように継続的かつ適切に機能する構造を有していることを確認することにより、はじめて得られるものである⁽¹⁷⁾。したがって、内部統制の評価にあたり、内部統制のすべての構成要素を特定し、その構造を理解する必要がある。また、内部統制はリスクを低減するための仕組みを含むものであり、それらの仕組みはリスクを識別した後にはじめて特定することが可能となるため、内部統制の特定に先立ち、リスクを識別する必要がある。低減の対象となるリスクは、目的達成のための行為であるプロセスに影響を及ぼして目的の達成を阻害する要因であることから、リスクを識別するためには、プロセスを理解しなければならない。したがって、財務報告に係る内部統制の場合、まずは適正な財務諸表の作成を目的とした財務報告プロセスを理解し、財務報告プロセスに影響を及ぼして財務諸表の虚偽記載を引き起こすリスクを識別する必要がある。そして、識別したリスクを低減する仕組みを特定し、それらの仕組みの構造を理解していくことになる⁽¹⁸⁾。

2.2 ②有効性の評価

続いて、特定された内部統制の有効性を評価することになる。内部統制基準は、全社的な内部統制と業務プロセスに係る内部統制のそれぞれについて、整備状況と運用状況の評価することを求めている⁽¹⁹⁾。上述した通り、内部統制の評価とは、内部統制がリスクを十分に低減するように継続的かつ適切に機能する構造を有し、リスクが許容可能な水準に抑えられているとの保証が得られるかどうかを確認することであるため、リスクが十分に低減されていなかったり、内部統制の構造に問題が認められたりする場合は、内部統制の不備として識別されることになる。そして、整備状況及び運用状況の評価を通じて識別された不備は、その重要性が影響度と発生可能性の二つの観点により判断されることになる。財務報告に係る内部統制の場合、不備の重要性は、低減できずに残存する虚偽記載リスクの重要性に基づいて判定されると考えられる。また、不備により一定の金額を上回る虚偽記載または質的に重要な虚偽記載をもたらす可能性が高いと判定された場合は、当該不備

(16) 内部統制基準では、リスクは「組織目標の達成を阻害する要因」とされる。企業会計審議会〔2011〕基準Ⅰ. 2. (2)。なお、リスクは、内部統制報告においてきわめて重要な概念であるが、米国 COSO の内部統制フレームワークは、リスクは経営体 (entity) の存続能力に影響を及ぼすものとしていくつかの例示を行っているだけで、その具体的な定義は示していない。COSO〔1992〕p.33 (COSO (鳥羽他訳)〔1996〕53頁)。COSO の内部統制フレームワークを発展させたリスク管理体制 (Enterprise Risk Management) フレームワークは、リスクを事象と関連付けて定義している。そこでは、事象は「内部または外部の要因から発生し、目的の達成に影響を及ぼす出来事」であり、プラス、マイナスまたは両方の影響を与えるものを含むとされ、リスクは「目的達成を阻害する影響を及ぼす事象が発生する可能性」であるとしている。COSO〔2004〕p.16 (COSO (八田監訳)〔2006〕20頁)。また、2011年に COSO が公表した改訂版内部統制フレームワークの公開草案においても、同様のリスクの定義が用いられている。COSO〔2011〕p.52。

(17) 内部統制が有効と評価され、合理的な保証が提供される状況については、坂井〔2010〕111頁を参照。

(18) なお、内部統制は、その評価の区分に合わせて、全社的な内部統制と業務プロセスに係る内部統制に区分して特定される。それぞれの特定方法については、坂井〔2010〕112-115頁及び坂井〔2007 a〕64-68頁を参照。

(19) 企業会計審議会〔2011〕実施基準Ⅱ. 3. (2)及び(3)。なお、全社的な内部統制の評価の方法や、全社的な内部統制の評価と業務プロセスに係る内部統制の評価をどのように総合していくかという点については、依然多くの技術的な問題が残されていると考えられる。坂井〔2010〕108-109頁を参照。

は開示すべき重要な不備とされ、内部統制を有効と結論付けることができなくなる⁽²⁰⁾。

2.3 ③評価結果の報告

内部統制の有効性についての結論が得られると、続いて、内部統制報告書を作成することになる。上述した通り、内部統制基準は、一定時点の内部統制が有効であるか否か、また開示すべき重要な不備がある場合はその内容及び是正されない理由について、内部統制報告書に記載することを求めている。内部統制報告書は、有価証券報告書の中で開示されることになるため、財務報告に係る内部統制の有効性の評価結果は、財務諸表と同様に、株主や将来株主を含む資本市場に対して報告されることになる。

なお、内部統制の有効性の結論は、開示すべき重要な不備の有無、すなわち内部統制により低減できずに残存するリスクが重要であるか否かにより導かれるものであり、開示すべき重要な不備がある場合はその内容が内部統制報告書に記載され、残存リスクの内容が報告されることになる。しかしながら、内部統制が有効であると結論付けられた場合はその結論しか示されないため、内部統制報告書の受け手が残存リスクの内容を知り、その重要性を確認することは不可能である点に留意しなければならないと言えよう。

以上より、内部統制報告は、リスクを低減する仕組みを特定（識別）し、残存リスクの重要性を判定（測定）し、重要な残存リスクの有無を報告（伝達）するプロセスであると理解することが可能であろう。ここで、内部統制報告と財務報告のプロセスを比較すると、図表1の通りとなる。

図表 1

言 明 プロセス	財務報告	内部統制報告
識 別	取引の記録（仕訳帳）	リスクを低減する仕組みの特定 ①内部統制の特定
測 定	企業損益の計算（元帳）	残存リスクの重要性の判定 ②有効性の評価
伝 達	経営成績や財政状態等の財務 内容の報告（財務諸表）	重要な残存リスクの有無の報告 ③評価結果の報告

（筆者作成）

財務報告と内部統制報告は、ともに一定の情報を識別し、測定し、伝達するプロセスとして理解することができるが、両者の決定的な相違は、それらの取り扱う情報の質にあると考えられる。財務報告プロセスで識別される情報は、貨幣的価値に換算された取引に関する情報であり、AAAの定義における「経済的情報」に該当すると言える。一方、内部

⁽²⁰⁾ 企業会計審議会 [2011] 実施基準Ⅱ. 1. ②。

統制報告プロセスで識別される情報は、リスクを低減する仕組みに関する情報である。かかる情報には、リスクを低減するための活動に加えて、経営者の理念や組織文化、組織構造、あるいはITシステムなどの構造的な諸要因に関する情報も含まれることになり、それらは経済的情報に限定されないと言えよう。このため、上述したAAAの定義にしたがえば、内部統制報告は会計に該当しないことになろう。しかしながら、内部統制報告が非経済的情報を取り扱うために会計には該当せず、したがってあくまでも財務報告の補助的な情報提供行為に過ぎないと結論付けてしまってもよいのであろうか。この点について、会計行為の本質的側面より、以下でさらなる検討を試みたい。

会計の本質的意義を歴史的観点により研究している友岡は、会計行為を、「財産運用の受託者から財産運用の委託者への説明⁽²¹⁾」行為と定義している。さらに「受託者たる経営者は委託者たる株主を納得させなければならない」として、「会計という行為の目的は納得にある⁽²²⁾」ものとしている。内部統制報告は、財務報告と同様に、一定の情報を識別し、測定し、伝達するプロセスであり、株主や将来株主を含む資本市場に対する、会社の経営者による言明として理解できる。したがって内部統制報告も、企業資本の運用の委託者たる株主と受託者たる経営者の間の委託・受託関係を前提とした、受託者から委託者への説明行為と言えよう。また、内部統制報告で委託者に伝達される情報の内容は、財務報告プロセスの信頼性の程度である。これは、数々の粉飾決算や不正経理等の企業会計不正の発覚により、会社の財務報告の信頼性に疑義が生じたことを契機として要求されているものと言えよう。すなわち、内部統制報告は、会社の財務報告の信頼性に疑念を有する株主や将来株主の納得を得るために、経営者が行う説明行為であると理解することが可能であろう。そしてこのように考えた場合、内部統制報告もまた、会計行為に該当することになると言えよう。

株主の分散化、資本市場への参加者の多様化が高度に進展し、また事業活動の複雑化、大規模化が進んでいる今日の会社企業は、資本市場に対して財務諸表にとどまらない多様な情報を開示することが求められており、それらには多くの非経済的情報が含まれている⁽²³⁾。このため、会計の対象を経済的情報に限定する考え方は、もはや実態と乖離していると言えよう。したがって本稿は、会計行為を「委託者の納得を得るために受託者により行われる説明行為」とし、リスクを低減する仕組みに関する情報の識別、測定、伝達のプロセスを通じて実施される内部統制報告も会計行為と捉えて、議論を進めていくこととしたい。

3. 内部統制報告の機能

内部統制報告を会計行為と捉えてその意義を検討していくにあたり、会計機能の観点により考察していくことが有用であると考えられる。会計機能に関してはすでに数多くの研

(21) 友岡 [1995] 1頁。

(22) 友岡 [1995] 7頁。

(23) 内部統制基準が、財務報告に係る内部統制の不備の重要性の判定において質的重要性の判断を求めているのは、財務報告によって提供されている重要な情報が、もはや貨幣的価値に換算された経済的情報に限定されていないことの証と言えよう。質的重要性の判断については、企業会計審議会 [2011] 実施基準Ⅱ. 1. ②ロを参照。

究が行われており、様々な考え方が主張されているが、その代表的なものとして、意思決定有用性仮説とステュワードシップ（受託責任）仮説⁽²⁴⁾があげられよう。前者は、会計の機能を会計情報の有用性に求め、会計の目的が「経済的意思決定のための有用な情報を提供すること⁽²⁵⁾」にあるとするもので、会計情報の利用者の立場に立った考え方とされる。一方、後者は会計機能をステュワードシップ、すなわち「財産受託者の財産委託者に対する弁明義務であり、財産受託者の正直性ないしは誠実性を検証するプロセス⁽²⁶⁾」に求め、会計を受託責任を解除するための会計責任の履行と捉えるものであり、会計情報の作成者の立場に立脚した考え方とされる。高松は、ステュワードシップ仮説の考え方に基づく伝統的な会計における「会計の儀式化」に対する批判の解決策として、意思決定有用性仮説が重視され、1960年代に「ステュワードシップ志向から意思決定志向へ」と財務報告の役割が変化したことを指摘している⁽²⁷⁾。まさにこの流れを受けて1966年に公表されたのが、上述したAAAの『基礎的会計理論』である。再びその会計の定義における前段に着目すれば、「情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行うことができるように」とされるように、意思決定に有用な情報の提供を会計の目的としていることが明らかであると言えよう。そして、その後も現在に至るまで、会計機能の議論において意思決定有用性仮説が主流であると考えられる⁽²⁸⁾。

一方、ステュワードシップ仮説に立ち、会計責任の履行機能を重視した代表的な論者として、井尻があげられよう。井尻は、会計システムにおいて、意思決定に有用な情報だけでなく、すべての取引が記録されているという事実に着目し、その理由を会計責任に求めている。すなわち、「記録をつけるのは、必ずしもその情報が自分自身の意思決定のために役立つと考えられるからではなく、出資者の便益のために記録することが期待されているから」であり、経営者は「すべての取引について会計責任を負っている」と考えるものである⁽²⁹⁾。また、ここで言う「会計責任」とは、「事業に投資された …… 資金がどのように支出され、収益を得たかを、積明する（account for）契約上の（あるいは少なくとも、道義上の）義務⁽³⁰⁾」とされる。そして「会計責任こそ、会計を社会や組織における他の情報システムから区別するもの⁽³¹⁾」として、会計責任を会計の中心目的と位置付

(24) 高松 [2000] 40頁を参照。なお、ステュワードシップ仮説は、所得分配機能、所得分配裁定機能、あるいは会計責任機能などとしても説明される。また意思決定有用性仮説は、資源配分機能、証券投資分配機能などとして説明される場合もある。醍醐 [2000] 25-27頁を参照。

(25) 高松 [2000] 41-42頁。

(26) 高松 [2000] 44頁。

(27) 高松 [2000] 40頁を参照。

(28) 例えば、国際会計基準審議会（IASB）が2010年に公表した財務報告のフレームワークにおいて「一般的な財務報告の目的は、現在及び将来の投資家、融資者その他の債権者が、会社への資源の提供に関する意思決定に有用な、報告会社についての情報を提供すること」と述べているように、現在においても意思決定有用性仮説が会計機能の中心的な考え方であると言える。IASB [2010] Chapter 1, OB2.

(29) 井尻 [1975] 48-49頁。

(30) 井尻 [1975] 48頁。また、会計責任の関係は経営者と出資者に限定されず、企業内部においてや、企業と一般のパブリック、労働組合、消費者、国会や政府などの利害関係者との間にも存在するものとし、「現代の社会は、この会計責任の関係が、こまかく網のように複雑にからみあっている」として、様々な委託・受託関係が想定されることを示している。同志社大学 [1975] 40-41頁を参照。

(31) 井尻 [1975] 49頁。

けている。

上述した通り、意思決定有用性仮説とステュワードシップ仮説はそれぞれ、会計情報の側面と会計責任の側面に基礎をおいた考え方とも言えるが、両者のうちどちらか一方が正しく、他方が誤りという関係にあるものではないと考えられる⁽³²⁾。したがって会計行為は、委託者への会計情報の提供と、受託者による会計責任の履行という少なくとも二つの側面を持っていると理解することが可能であろう。また、会計行為である内部統制報告の意義を考察していくにあたって、この両者の観点から検討していくことが有用であると考えられる。以下で、内部統制報告の意義について、会計機能の二つの仮説に依拠して考察していく。

3.1 内部統制報告による会計情報の提供

内部統制報告が、財務報告プロセスの信頼性の程度に関する情報を、株主や将来株主を含む資本市場に対して提供するものであることは、既述の通りである。つまり、内部統制報告書によって提供される「内部統制の有効性」に関する情報は、財務報告を適正に行うための仕組みの信頼性の程度を示すものとも言える。かかる情報は、株主や将来株主にとって如何なる意味を持つのであろうか。内部統制が有効でない、すなわち適正な財務報告を行うための仕組みを有していないと報告された場合は、株式を売却して拠出資金を引き上げる、経営者を更迭する、あるいは投資を差し控える、といった意思決定につながり得るであろう。一方、内部統制が有効であると報告された場合はどうであろうか。おそらくは何か他に特段の情報がない限り、現在の行動を変更したり、あるいは新たな行動を起こすような意思決定にはつながりにくく考えられよう。したがって、会計情報としての内部統制報告が果たし得る機能は、安心して取引を継続する、ないしは安心して取引を開始するための基礎的な情報を提供することであり、情報の利用者の経済的な意思決定にとっては副次的ないしは限定的な役割しか期待できないと言えよう⁽³³⁾。

3.2 内部統制報告による会計責任の履行

会社の財務報告プロセスの信頼性の程度に関する経営者の言明である内部統制報告は、どのような会計責任を負っているのであろうか。財務報告における会計責任は、上述の通り、「事業に投資された資金がどのように支出され、収益を得たかを、積明する契約上あるいは道義上の義務」とされる。これは、株主と経営者との間で資金運用の委託・受託関係が存在し、受託者たる経営者の資金運用に関する受託責任に対する会計責任と考えられる。そしてそこでの会計は、配当や株式価値の向上を期待する資金運用の委託者に対する、資金運用の結果である経営成績や財政状態等の積明になるものとも言える。一方、内部統制

⁽³²⁾ この点について、高松は、「ステュワードシップ・アプローチと意思決定有用性アプローチは概念的に表裏の関係にあると考えてもよい」として、両者は「歴史的状況や場所的状況の産物」としている。高松 [2000] 47頁を参照。また井尻は、「一般に職業や学問分野の性格を記述した定義は、純粋に記述的であるよりも、それが発展してゆくべき目標を志向している場合が多い」として、どちらの仮説でも説明可能であることを示唆している。井尻 [1975] 46頁を参照。

⁽³³⁾ なお、内部統制報告書に記載されない不備をも知り得る経営者にとって、不備に関する情報は、内部統制の整備や運用に関する意思決定に有用な情報になり得ると言えよう。

報告における会計責任も、株主と経営者間での委託・受託関係の存在が想定できるが、そこでの受託責任の性質は、資金運用とは異なっていると考えられる。内部統制報告においては、財務報告プロセスの信頼性の程度が釈明されることになる。この場合、株主は適正な方法により財務諸表が作成され開示されること、すなわち公表財務諸表に虚偽記載がないことを期待していると考えられる。このように考えると、株主と経営者間の委託・受託関係には、適正な財務報告を行うために財務諸表の虚偽記載のリスクを低減する仕組みを会社に整備し、運用する受託責任が想定されていると言えよう。したがって、内部統制報告における会計責任は、井尻の定義を借用すれば、「財務諸表の虚偽記載リスクを低減する仕組みが、どのように整備され、運用されたかを、釈明する契約上あるいは道義上の義務」として理解することが可能であろう。

以上より、内部統制報告が、株主や将来株主に対して会計情報を提供する機能と、経営者の会計責任を履行する機能という二つの会計機能を有していることが確認された。しかし、内部統制報告が提供する会計情報の意思決定情報としての有用性は限定的であると言える。むしろ、内部統制報告でリスクを低減するための仕組みに関する情報を識別するのは、その情報が意思決定に役立つと考えられるからではなく、株主や将来株主の便益のために識別することが期待されているからであり、このため、内部統制報告が経営者の会計責任の履行であると理解した方が、その意義をより実態に即して説明し得ると考えられよう。したがって本稿では、内部統制報告を「経営者が株主や将来株主を含む資本市場に対して会計責任を果たすために行う会計行為」として捉えていく。

4. 内部統制報告の主体

これまで検討してきた通り、内部統制報告制度において行われる内部統制報告は、適正な財務報告を行うための仕組みの整備と運用を受託した経営者により、その委託者である株主や将来株主の納得を得るために、会社の財務報告プロセスの信頼性の程度に関する言明を通じて行われる、会計行為と言える。そして、かかる会計行為の目的を会計責任の履行として捉える場合には、会計行為の主体を如何に理解するかが問題になると言えよう。したがってここでは、内部統制報告の意義をよりの確に理解していくため、内部統制報告の主体について検討を加えていく。

会計行為の主体を考察するにあたり、財務会計の領域における会計主体に関する理論に依拠することが有用であると考えられる。会計主体については、会計主体論としてすでに数多くの研究がなされているが、中でも実践者主体理論と判断処理基準主体理論が、その代表的なものと言えよう⁽³⁴⁾。前者は、会計主体を会計実践を担当する者として解釈する立場であり、後者は、会計主体を会計行為の判断や処理についての観点ないし拠り所と考える立場である。以下で、会計の実践者主体と判断処理基準主体の二つの観点により、会計行為としての内部統制報告の主体を検討していく。

⁽³⁴⁾ なお大塚は、これら二つの理論に、会計主体を会計行為の実質的な支配者と理解する立場に立つ「支配者主体理論」を加えて、三つの理論に類型化している。また、「判断処理基準主体理論」を、資本主理論、代理人理論、企業主体理論などの「人格主体説」と、資金理論などの「物的主体説」に分類している。大塚 [1988] 9-11頁を参照。

4.1 内部統制報告の実践者主体

会計行為の実践者主体についての代表的な考え方として、経営者主体説⁽³⁵⁾があげられる。内部統制報告においても、その実践の主体として経営者を想定することに、あまり異論はないであろう。ここで問題とされるのは、実践者主体としての経営者を、如何なる主体として理解するかという点にある。上述したように、経営者は、会社の財務報告を適正に行うための仕組みの整備、運用を、株主や将来株主から受託していると言え、これまでの内部統制報告のプロセスや機能の検討においても、株主や将来株主から委託、信任ないしは信頼を受けた受託者としての経営者を想定し、議論を展開してきた。また内部統制基準は、会社の代表者や最高財務責任者を内部統制報告の責任者として想定しており⁽³⁶⁾、受託者たる経営者として最初に想定されるのは、会社の代表者層の経営者と考えられる。しかし、実際に会社組織において受託者としての機能を担い、また内部統制報告を実践するのは、これら代表者層の経営者には限定されないと見えよう。財務報告を適正に行うための仕組みである内部統制は、会社組織における多数の者の関与により整備、運用されるものと言え、また内部統制報告が会社の内部統制の特定、有効性の評価、評価結果の報告という一連の活動を経て行われるプロセスであることは、上述した通りである。したがってそこには、内部統制の識別と記録を行う者、統制活動を実施して評価を受ける者、内部統制の評価を行う者、内部統制の不備の是正活動を行う者、リスクの重要性や内部統制の有効性を判定する者、内部統制報告書を作成する者、そして内部統制報告に係る諸活動を調整する者などの関与が想定される。すなわち、内部統制報告は、受託者としての機能を担う多数の者に組織的に遂行されるプロセスであると言える。もちろん、これらの諸活動を調整する役割を担う者や諸活動の全体を代表する者を、経営者として特定することは可能であろう。しかしながら、とりわけ大規模な上場会社においては、会社の代表者層の関与は限定的であると考えられ、むしろ組織的に遂行される局面が大半を占めているものと言えよう。したがって、内部統制報告の実践者主体は、経営者個人と言うよりも、組織的な実践者としての経営者として理解した方が、より実態に即していると言えよう。

4.2 内部統制報告の判断処理基準主体

会計は、その実践において多くの判断を要求する行為である。内部統制報告も、リスクの識別や重要性の判定、内部統制の特定や評価範囲の決定、不備の識別や重要性の判定等において、多くの主観的な判断を伴うものとなっている。したがって、それら主観的な判断や処理の拠り所を如何なる観点に求めるか、すなわち判断処理基準の主体として如何なる者を想定するかは、内部統制報告の実践における重要な問題と言えよう。会計の判断処理基準主体に関する代表的な議論として、資本主または所有主の観点に求める考え方⁽³⁷⁾と、資本主などの利害関係者から分離独立した企業体に求める考え方⁽³⁸⁾がある。前者は特定の資本主や所有主を想定した伝統的な考え方であると言え、多数の分散した株主を抱え、将来株主を含む資本市場に対する会計行為を求められる上場会社は想定されていない

⁽³⁵⁾ 大塚 [1988] 11頁を参照。

⁽³⁶⁾ 企業会計審議会 [2011] 実施基準 I. 4. (1)。

⁽³⁷⁾ 資本主理論及び代理人理論を指す。大塚 [1988] 13頁及び18頁を参照。

⁽³⁸⁾ 企業主体理論を指す。大塚 [1988] 34頁を参照。

と考えられる。このため、上場会社で実施されている内部統制報告の判断処理主体を考える場合、企業体に求めることになろう。吉田によれば、企業体とは「すべての利害関係者から独立した制度的実体⁽³⁹⁾」とされ、したがって企業体は株主や経営者から独立した存在であると同時に、様々な利害関係者が相互作用を行う社会的制度であるとして理解される。この場合、会計行為の判断や処理の拠り所となる企業体の観点とは、如何なるものとして理解すればよいであろうか。独立した存在としての企業体は、たとえその利害関係者に変動があったとしても存続していくものと言えよう。このため、企業体による重要な観点として「企業体の存続」があげられよう。企業体の存続の観点は、財務報告においては「継続企業」の概念に見られるものと言えよう。内部統制報告の場合も重要な判断基準になると考えられる。そして企業体が社会的制度として存続していくためには、多くの利害関係者にとって信頼できる制度として認知され続ける必要があると言える。このため、利害関係者にとっての公正性や客観性といった観点が、会計的な判断においても重要になると言えよう。財務報告に係る内部統制報告を行う場合、そこでは既存の株主に加え、資本市場に参加する将来株主を含む財務的利害関係者が、主たる利害関係者と考えられる。したがって、企業体の観点に立つ場合、特定の利害関係者の観点到偏ることなく、高度に発達して多様な参加者を抱える資本市場の見地からの、公正な観点到に基づく客観的な判断が求められると言えよう⁽⁴⁰⁾。さらに、企業体の存続にとっては、経済性の観点到も重要となるであろう。内部統制報告のコスト負担が問題となっていることから明らかなように、財務報告に係る内部統制の整備や運用、あるいは内部統制報告に関わる活動は、企業体の経済的価値を直接的に生み出す活動ではないと言える。したがって、企業体が利用可能な資源の範囲内における経済的合理性の観点到により、リスクの識別や重要性の判定等に関する判断が求められると言えよう⁽⁴¹⁾。上述した通り、内部統制報告は経営者による多くの主観的判断を伴うものとなっているが、それらは、多様な財務的利害関係者にとっての公正性の観点到や、企業体にとっての経済性の観点到等を含む複雑な判断であると言える。このため、内部統制報告における会計的判断の適正性を保つために、経営者は高度に専門的な判断が求められていると言えよう。

以上より、会計行為としての内部統制報告は、社会的制度としての企業体の観点到のもとで、組織的な実践者としての経営者により実施されるものとして理解できることが確認された。したがって、内部統制報告における経営者の会計責任は、企業体の立場で、多様な財務的利害関係者に対して履行されるものと考えられる。またこの場合、評価と報告の対象となる内部統制も、企業体の内部統制として理解されることになろう。

おわりに

本稿を通じて、内部統制報告の意義について会計のプロセス、機能、主体の観点到により

(39) 同志社大学 [1975] 61頁。

(40) 井尻は、会計責任には業績測定が必要になり、公正な会計責任の履行には、かかる測定値の硬度と客観性が求められるものとしている。井尻 [1975] 51頁及び54-57頁を参照。

(41) 内部統制の評価範囲を限定したり、内部統制の不備の開示を省略したりする際に用いられる「重要性」の概念は、まさに経済性の観点到に立つものと言えよう。

検討してきたが、その結果、以下の仮説が得られたものと考えられる。

第一に、財務報告に係る内部統制報告は、虚偽記載のリスクを低減するための仕組みに関する情報を識別し、測定し、伝達するプロセスを通じて実施される、受託者から委託者への説明、すなわち会計行為である。ここで言う受託者は企業体の経営者であり、また委託者は株主や将来株主を含む資本市場に参加する財務的利害関係者として理解できる。

第二に、財務報告に係る内部統制報告の主たる機能は、企業体の財務的利害関係者に対する会計責任の履行である。ここで言う会計責任とは、企業体の財務報告に係る内部統制の整備や運用に関して、積明する契約上あるいは道義上の義務である。また、経営者が企業体の財務報告に係る内部統制の整備や運用に関して会計責任を適切に履行することにより、委託者たる財務的利害関係者の納得を得ることや、企業体の信頼を向上させることが期待される。

第三に、財務報告に係る内部統制報告は、企業体の観点による判断に基づき、組織的な実践者としての経営者により実施される。ここで言う企業体の観点とは、企業体の存続、財務的利害関係者にとっての公正性、企業体にとっての経済性の観点を含むものである。

以上の仮説は、内部統制基準に対するわれわれの解釈や、内部統制報告の実務に対するわれわれの理解に基づいて導き出されたものである。しかし、内部統制基準に対するわれわれの解釈には誤りが含まれているであろうし、内部統制報告の実務に対するわれわれの理解にも不正確な部分が含まれていることが予想される。したがって、内部統制報告の本質的な意義をよりの確に理解するためには、本稿で導き出された仮説をさらに検証していく必要がある。しかしながら、そのような限界を自覚しつつも、これらの仮説から得られる若干の示唆と課題について、最後に述べておきたい。

本稿の検討を通じて、内部統制報告は経営者の会計行為であり、財務報告に係る内部統制の整備と運用に関する、経営者の会計責任を履行するために行われるものとして理解できることが確認された。かかる会計責任には、経営者が財務報告に係る内部統制を適切に整備し、運用する受託責任が前提されていると考えられる。つまり、内部統制報告制度を適切に運用するには、経営者が内部統制の整備と運用に関する受託責任を積極的に自覚していなければならないと言えよう⁽⁴²⁾。しかし、内部統制報告により会計責任を果たそうとするにあたり、留意しておかなければならない問題がある。それは、内部統制報告書で開示される情報が、限定されていることによる問題である。内部統制が有効であると結論付けられた場合、内部統制報告書では結論しか示されないため、委託者である財務的利害関係者は残存リスクの内容を知り、その重要性を確認する術を持たない。このため、内部統制報告により果たし得る会計責任もまた、限定的にならざるを得ないと言えよう。

また、内部統制報告においては、企業体の存続の観点、財務的利害関係者にとっての公正性の観点や、企業体にとっての経済性の観点などによる複雑な判断が求められることが確認された。しかしながら、そのような複雑な判断を、リスクの識別や重要性の判定、内部統制の特定や評価範囲の決定、不備の識別や重要性の判定等において行うための基準や手法は、十分には成熟していないと言え、その結果、適正な判断が行われぬおそれがある。

⁽⁴²⁾ なお、経営者の責任を responsibility (行為責任、意思決定責任) と accountability (会計責任、結果責任) の両者からなるとする考え方もある。森本 [1994] 31頁、谷口 [1990] 29頁を参照。

る⁽⁴³⁾。このため、内部統制報告の実務は、内部統制の特定や有効性の評価のための判断基準の精緻化、内部統制評価者の判断能力の向上といった、きわめて困難な課題に取り組んでいかなければならないと言えよう。

参考文献

- AAA [1966]: American Accounting Association (AAA), *A Statement of Basic Accounting Theory*, Illinois. (アメリカ会計学会 (飯野利夫訳) 『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』 国元書房, 1969年。)
- AICPA [2006]: American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), *Statements on Auditing Standards No.106, Audit Evidence*.
- COSO [1992]: The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), *Internal Control - Integrated Framework: Framework*. (COSO (鳥羽他訳) [1996]: COSO (鳥羽・八田・高田共訳) 『内部統制の統合的枠組み 理論編』 白桃書房。)
- COSO [2004]: The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), *Enterprise Risk Management - Integrated Framework: Framework*. (COSO (八田監訳) [2006]: COSO (八田監訳・中央青山監査法人訳) 『全社的リスクマネジメント フレームワーク編』 東洋経済新報社。)
- COSO [2011]: The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), *Exposure Draft: Internal Control - Integrated Framework: Framework*.
- IASB [2010]: International Accounting Standards Board (IASB), *The Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- PCAOB [2004]: Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), *Auditing Standard No.2 (AS2) - An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction With an Audit of Financial Statements*.
- PCAOB [2007]: Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), *Auditing Standard No.5 (AS5) - An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements*.
- 池田 [2011]: 池田唯一「内部統制基準改定の経緯とポイント」『企業会計』第63巻第7号。

(43) 内部統制報告制度のコスト負担に対する批判の多くは、内部統制評価の技術が未成熟であり、その結果、適正な判断が行われないことによって引き起こされていると考えられる。例えば、内部統制報告制度のあり方に対して批判的な見解を示す吉村は、「内部統制には多様な方法があるが、その中である方法だけを定め、その採用を法律で強制すること」が、同制度によりもたらされる弊害の原因であると主張している。吉村 [2010] 441頁を参照。ある特定の手法だけしか有効と認めないのは、特定の手法を規範として用いて実態と比較する方法、いわゆるコントロール・アプローチによる評価方法だと言える。このような批判があつても絶たないのは、内部統制基準が求めるリスク・アプローチによる評価方法が、いまだ確立していない証と言えよう。また、内部統制評価の技術上の問題は、内部統制報告制度の有効性にも関わる問題である。つまり、内部統制評価の技術が向上していかなければ、内部統制を評価してもオリンパスや大王製紙のような問題を発見することができないおそれがある言えよう。なお、コントロール・アプローチの問題点については、坂井 [2010] 108-109頁を参照。

- 井尻 [1975]: 井尻雄士『会計測定の理論』東洋経済新報社。
- 大堺 [1988]: 大堺利實『会計主体論』創成社。
- 企業会計審議会 [2007]: 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設定について（意見書）」（平成19年2月15日）。
- 企業会計審議会 [2010]: 企業会計審議会「監査基準の改訂に関する意見書」（平成22年3月26日）。
- 企業会計審議会 [2011]: 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）」（平成23年3月30日）。
- 坂井 [2007 a]: 坂井恵「業務プロセスに係る内部統制の評価の要点—文書の品質管理と整備状況の評価における留意事項」『企業会計』第59巻第10号。
- 坂井 [2007 b]: 坂井恵「リスク管理体制の有効性の開示—リスク情報の開示の充実に向けて」『企業会計』第59巻第12号。
- 坂井 [2009]: 坂井恵「トップダウン型リスク・アプローチに基づく内部統制評価の要点—経営者評価の効率化に向けて」『企業会計』第61巻第9号。
- 坂井 [2010]: 坂井恵「全社的な内部統制の評価方法—コントロール・アプローチからリスク・アプローチへ」『企業会計』第62巻第2号。
- 醍醐 [2000]: 醍醐聡編『(新版) 財務会計論ガイダンス』中央経済社。
- 高松 [2000]: 高松正昭『現代財務会計の思想基盤』森山書店。
- 谷口 [1990]: 谷口照三「経営存在と経営責任—経営戦略論から経営責任論へ—」桃山学院大学『総合研究所報』第16巻第1号。
- 同志社大学 [1975]: 同志社大学会計学研究室編『会計学批判』中央経済社。
- 鳥羽 [2007]: 鳥羽至英『内部統制の理論と制度 執行・監督・監査の視点から』国元書房。
- 友岡 [1995]: 友岡賛『近代会計制度の成立』有斐閣。
- 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。
- 町田 [2012]: 町田祥弘「内部統制報告制度の現状」『企業会計』第64巻第1号。
- 森本 [1994]: 森本三男『企業社会責任の経営学的研究』白桃書房。
- 吉村 [2010]: 吉村典久「日本における内部統制報告制度の導入に関する一考察」和歌山大学経済学会『研究年報』第14号。
- 渡邊 [2005]: 渡邊泉『損益計算の進化』森山書店。

[抄 録]

内部統制報告の本質への接近 —会計のプロセス，機能，主体の観点から—

An Approach to the Nature of Reporting on Internal Control —From the Viewpoint of Accounting Process, Function and Entity—

坂 井 恵

2008年4月1日以降開始する事業年度よりわが国の上場会社を対象として導入された金融商品取引法に基づく内部統制報告制度は、制度設計当初より効率的な適用のための配慮がなされ、3年目を迎えた2011年には、さらなる効率化を図るために内部統制基準の改訂が行われた。しかしながら、同制度の導入後も内部統制の重要な不備の存在を示唆する問題が発覚しており、同制度の有効性や信頼性に対して疑義を抱かせる状況にあると言える。このため、同制度を適切に運用していくためには、その本質的な意義を明らかにする必要があると考えられる。

本稿は、内部統制報告制度における経営者の内部統制報告を取り上げ、内部統制報告が財務報告プロセスの信頼性の程度に関する経営者の言明であり、またリスクを低減するための仕組みに関する情報を識別し、測定し、伝達するプロセスであることを確認した上で、内部統制報告を経営者の会計行為と捉えている。そして、内部統制報告の機能及び主体について、それぞれ会計機能及び会計主体の観点により検討し、内部統制報告の意義についての仮説を提示している。