

序 文

学問的にも実務的にも非常に重要な概念でありながら、財務諸表監査に従事する公認会計士の視点からの接近がもっぱら行われ、少なくとも大きな学問的・実務的な広がりや制約を受けていた概念がある。それが内部統制 (internal control) である。

内部統制が社会的な概念として、コーポレート・ガバナンスや経営の枠組みに関連する概念として脚光を浴び始めたのは、奇しくも、バブル経済期に行われた放漫経営とそれに関連した経営者不正がバブル経済崩壊過程で噴出し始めた頃からである。これは、アメリカ、イギリス、そして日本等、主要資本主義国共通の現象である。バブル経済の落し子、その1つが内部統制である。

内部統制なる概念に対する社会的関心が広がったきっかけの1つは、トレッドウェイ委員会組織委員会 (通称COSO) が公表した報告書であった。この報告書は、内部統制概念をとらえる従来の視点を、コーポレート・ガバナンスとの結びつきを取り込む視点に一変させ、しかも、内部統制システムの有効性についての評価に役立つ具体的な規準を内部統制のフレームワークのなかで明らかにしたことにより、一気にその啓蒙力を増した。イギリスやカナダ等の国においても、内部統制に関する独自の議論は展開されているが、そのルーツはCOSO報告書である。本書においても、COSO報告書の立場を踏襲するとともに、同報告書が内部統制に関する議論に果たした貢献について、著者自身の理解を示している。

本書は内部統制に関する純粋な学術書ではない。本書は、企業経営における内部統制の意味を強調しつつ、内部統制システムの構築や内部統制システ

ムの評価に責任をもつ関係者に対して、内部統制を理論的に、そして実務的にどのように理解したらよいか、という「原点」に焦点を絞った内部統制の基本書である。文献引用・注は最小限に抑え、反対に、企業経営における内部統制の意味を社会のさまざまな動きのなかで理解できるよう、新聞報道された内部統制に関する記事を可能な限りに汲み取るように努めている。

本書の第1の特徴は、「経営」を構成する3つの要素——「執行」・「監督」・「監査」——の視点から内部統制への接近を試みていることである。関連文献が少ないため、最も苦勞した部分でもある。コーポレート・ガバナンスと内部統制との関係を理解するうえでも、この視点からのアプローチは有効であると考ええる。

第2の特徴は、内部統制の相を可能な限り多面的にとらえて説明するというアプローチを採用していることである。立場によって、内部統制をとらえる視点や関心は違うからである。その意味では、従来の関連文献のように、公認会計士の視点からの内部統制論だけを取り上げているわけではない。

第3の特徴は、「内部統制」と「マネジメント・システム」・「リスク・マネジメント・システム」・「ISO 認証取得」との関係を明らかにする、というアプローチを採用していることである。内部統制の理解を深めることは、容易ではない。というのは、内部統制自体が抽象的な概念であるだけでなく、それを理解するためには、「マネジメント・コントロール」や「マネジメント・システム」といった周辺領域の既存の諸概念との間の関係を整理して理解することが必要であるからである。内部統制システムの構築は喫緊の経営上の課題である。内部統制システムの構築には、企業の経営トップから現場の業務管理者に至るまで、「内部統制システムを構築することはいかなることであるのか」・「なぜ内部統制システムの構築を急がなければならないのか」・「内部統制システムを構築することは、リスク・マネジメント・システムを構築することではないのか」といった疑問が払拭されていなければならない。本書はこのような問題意識も基礎にして執筆されている。

第4の特徴は、内部統制が破綻していた事例、十分に機能していなかった事例を付録（CD-ROM）に収録していることである。内部統制システムの構築の必要性が叫ばれているものの、内部統制システムの機能不全による経営の失敗や不正・コンプライアンス違反が絶えない。株式会社だけでなく、病院・学校等の公益法人や行政の出先機関においても、然りである。本書では、内部統制システムの構築がいかに企業経営や業務管理にとって重要であるかを、事例を通じて明らかにしていきたいと考えている。

著者が「内部統制」概念に注目した時期は非常に早い。当初は「財務諸表の適正表示」という財務諸表監査の基本命題を構成する認識意味という視点からの接近であったが、その後、「監査証拠」概念、「経営者の受託責任」という視点、さらには「取締役ノ職務ノ執行」との関連において、内部統制をとらえる視点を徐々にではあるが拡大してきた。多少専門的になって恐縮であるが、内部統制は財務諸表監査の理論における基礎概念の1つを構成するはずであると考え始めた著者にとって、その位置づけが非常に弱いマウツ・シャラフの *The Philosophy of Auditing* (1961) やほとんど考察の対象から外されているアメリカ会計学会・基礎的監査概念委員会報告書 *A Statement of Basic Auditing Concepts* (1973) は驚きであった。その一方で、財務諸表監査における内部統制の意義を最大限に強調し、「期待のギャップ」という視点から内部統制への監査人の関与を強く提案したアメリカ公認会計士協会・監査人の責任委員会報告書（通称「コーエン報告書」）は、奇しくも、かかる監査理論書の対極にあった。著者のこれまでの監査研究は、「内部統制」という概念を「財務諸表の適正表示」の枠組みのなかに取り込むための模索であった。その取り込みは少なくとも制度的には完全ではない。しかし、その直前の段階には到達したように思われる。2002年の米国企業改革法は内部統制を財務諸表監査の枠組みのなかで止揚させるための“序曲”にすぎない。