

フランス監査制度における内部統制 の意義と評定

伊 豫 田 隆 俊

I は じ め に

周知のように、現代の財務諸表監査は、内部統制の存在を前提とした試査にもとづいて実施されている。したがって、一般に効率的かつ効果的な監査が実施されるか否かは、ひとえに内部統制の整備の程度いかにかかっているといわれる。その意味で、財務諸表監査制度において内部統制の占める位置はきわめて重要であり、この概念についての理解や、その実務上の評定プロセスの把握が、財務諸表監査を体系的に理解するうえで不可欠であることは明らかである。とりわけ、内部統制にもとづく試査による監査が、単なる監査技術上の問題としてだけでなく、ある種の監査思考をも反映したものと⁽¹⁾して理解される限り、例えば一国の監査制度について体系的に理解するにあたっては、内部統制の意義とその評定プロセスを明確にすることが、きわめて重要であることはいうまでもなからう。そこで、本稿では、このような問題意識のもとに、フランス監査制度における内部統制の意義とその評定プロセスについてやや詳細に検討し、フランス監査制度の一端を明らかにすることにした。

(1) 内部統制にもとづく試査による監査のもつ意義については、森実『近代監査の理論と制度』中央経済社 昭和53年、第4章を参照のこと。

II 内部統制の意義と特質

1 内部統制概念の展開

内部統制なる概念については、フランスでもわが国同様、現在に至るまでにかんがりの変遷がみられ、多種多様な定義が付されてきた。

まず、B. Fair と V. Faure は、1948年に公刊された彼らの著者において、「内部統制は、誤謬および不正の予防、もしくは遅滞なくそれらを摘発することを目的とした合理的な会計帳簿組織と会計上のサービスとから成る⁽²⁾」と述べ、その内容を明らかにしているが、ここでは、内部統制が会計帳簿組織と会計上のサービスとからのみ構成されるとしている点にとくに留意する必要がある。すなわち、彼らの定義には、内部統制に介在するいかなる人的要素も考慮されておらず、その意味で、きわめて限定的な解釈がなされていると考えられる。

これに対して、フランス公認会計士協会（Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés : OECCA）が1962年に公刊した文献によれば、「会計上の内部統制は、誤謬あるいは不正の予防、もしくは遅滞なくそれらを摘発することを目的として企業が採用した固有の人的、物的手段や方法およびそれらの適用を意味する⁽³⁾」ものとされ、そこでは B. Fair と V. Faure の定義とは異なり、物的要素に人的要素をも加えたヨリ広義の解釈が試みられているのである。ただし、ここでは、内部統制は、あくまでも偶発的なリスクに対する企業の受動的な対応の一要素にすぎない⁽⁴⁾とされ、消極的な位置づけしかなされていない点に留意しておく必要があろう。

(2) G. Bénédicte, R. Keravel, *Evaluation du Contrôle Interne*, Foucher, 1986. p. 21.

(3) *Ibid.*, p. 21.

(4) *Ibid.*, p. 21.

続いて、フランス公認会計士協会は、1977年に公刊された文献において、「内部統制は企業の統制に貢献する安全装置の総体を指す。それは、一方において、財産および情報の質の保全、保護を目的とし、他方で、取締役の指揮の適用および業績の改善の促進を目指すものである。それは、企業の永続性を維持するための企業の活動ごとの方法および手続の組織化によって示されよう」と述べ、内部統制についてこれを情報および経営管理にかかわる安全装置と位置づけ、従来に比べて会計的側面と経営管理的側面とをより統合化した定義づけを試みたのである。⁽⁵⁾

さらに、1980年に全国会計監査役協会 (Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes; CNCC) が公表した「職務の遂行に関する勧告書」(Recommandation relatives a l'exercice des missions) によれば、「内部統制は、財産の保全、会計上の記帳およびその結果としての年次計算書の正規性と誠実性、企業活動の秩序的かつ効率的遂行、意思決定と経営方針との合致、を確実ならしめるために経営者とその責任のもとで明確にし、適用し、かつ監督する会計コントロールの方法およびその他の総体を指す」ものとされ、内部統制に関してより包括的な定義が付されたのである。そして、その後1987年には、「内部統制の評価に関する基準についての注釈書」(commentaire des normes de la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes relatives à l'appréciation du contrôle interne) の中で、全国会計監査役協会は、「内部統制は、企業財産の保全および会計上の記帳やそれにもとづいて作成される年次計算書の信頼性を確保するために、経営者とその責任のもとで明示し、適用、監督する会計上も⁽⁶⁾

(5) *Ibid.*, p. 22.

(6) *Ibid.*, p. 22.

(7) Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, *Recommandation relative à l'exercice des missions*, CNCC, 1980, point 2. 16.

フランス監査制度における内部統制の意義と評定（伊豫田隆俊）

しくはそれ以外の手段の総体を指す⁽⁸⁾」との定義を付すとともに、それは次の事項について合理的な保証を与えるものでなければならない旨明らかにした⁽⁹⁾。すなわち、

・企業の取引が経営者の決定（認容および承認システム）に準拠して遂行されること。

・企業の行った取引についての記帳は、それにもとづいて作成される年次計算書が正規かつ誠実なものであって、企業の財産状況および成果について真実かつ公正な概観を与えるような方法で行われること（資料の処理および年次計算書作成の際の信頼しうる内部統制）

・企業資産保全のための安全装置（職務の分割、資産に対する物理的コントロール、内部監査 etc.）

このようにフランスにおいては、企業規模の拡大および経営の複雑化に伴う内部統制の高度な発展に呼応する形で、内部統制の定義にもかなりの変遷がみられることとなったのである。そして、このような変遷については、私見によれば、「経営管理的観点にもとづく物的、技術的側面重視の限定的定義」から「監査の観点を重視して人的、システムの側面をも考慮した包括的定義」への移行として理解することができるように思われる。もとより内部統制の定義をめぐるこのようなフランスの動向は、近年のアメリカにおけるそれとも軌を一にするものではあるが、アメリカでは、リスク指向監査の進展のもとで、監査思考や監査目的、さらに監査方法の見直しとの関連で内部統制概念について根底から再検討が行われてきたという点で、両者は明確に⁽¹⁰⁾

(8) G. Bénédic, R. Keravel, *Evaluation du Contrôle Interne dans la mission d'audit*, Foucher, 1990, p. 12.

(9) *Ibid.*, p. 12.

(10) アメリカにおける内部統制概念の展開については、小西一正『内部統制の展開——アメリカ監査における——』税務経理協会 1980年、を参照のこと。また、リスク指向監査の進展のもとでの内部統制概念の変化の詳細については、森実『現』

一線を画しているとも思われる。

2 内部統制の目的

ところで、上述のように、内部統制には種々の目的があるが、全国会計監査役協会の公表した情報ノートによれば、それらは年次計算書に直接影響を及ぼすものと、何ら影響を及ぼさないか、または間接的な影響を及ぼすに過ぎないものとに分類されるという⁽¹¹⁾。

ここで前者については、とくに企業資産および資源の保全、ならびに年次計算書の源泉である会計情報の正規性と誠実性の基礎となる記帳の信頼性と質の確保といった点があげられるが、ここに資産および資源の保全という場合、それが広義に用いられている点に留意する必要がある⁽¹²⁾。すなわち、情報ノートによれば、「それは単に物的な財の良好な保全や設備の管理ないし保護、それに資産のコントロールといったことだけを意味するのではなく、企業の継続性をも保障するために適用される手段にも関わりをもつ⁽¹³⁾」ものとされ、そこでは保全という言葉に対してヨリ積極的な意味が付されているのである。また、情報ノートは、資産および資源の保全に影響を及ぼすリスクについても触れ、それとの関連で内部統制の意義ないし有用性を明らかにしている。すなわち情報ノートは、「(災害など) 自然環境に起因するリスクはつねに予見可能であるわけではなく、したがって制御可能なわけでもない。このようなリスクに対しては、明示的な保全(システム)だけが保障を与え

『代監査』白桃書房 1989年、67～100ページを参照のこと。

(11) 年次計算書に何ら影響を及ぼさないか、または間接的にしか影響を及ぼさない目的として、情報ノートは、「経営方針およびその具体的指示の遵守」、「経営業績および効率性の増進」といった経営管理的要素を満たすことを挙げている。Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes. *Collection Note d'Information No. 3, Appréciation du Contrôle Interne*, CNCC, 1984, p. 20.

(12) *Ibid.*, p. 20.

(13) *Ibid.*, p. 20.

ることができるのである⁽¹⁴⁾」としたうえで、「その他のリスクは（得意先や従業員、それに業務執行者などの）人的要因に起因して生じる。誤謬、懈怠それに不正は、企業の資産もしくは資源に対して重大な影響を及ぼすが、これらのリスクについては効率的な内部統制システムの適用によって容易に制御することができよう。確かに、いかなるシステムにおいても、こうしたリスクから完全に企業資産を守ることはできないかも知れないが、それはもっとも迅速に（その事実を）明らかにするであろうし、また、それを改めさせることもできるにちがいない⁽¹⁵⁾」と述べ、良好な内部統制システムが、とくに人的要因に起因して生じるリスクに対する保護装置として有効に機能することを指摘しているのである。

続いて、年次計算書と直接的な関わりをもつ内部統制のもうひとつの目的である「情報の正規性と誠実性の確保」に関して、情報ノートは、とくに以下の6つの点が重視されるべきことを指摘している。すなわち、取引の認許の適切性（例えば、すでに未払のリスクが明らかになっている顧客に対する販売の回避）、取引の実在性の確認（架空の取引の記帳の回避）、記録の網羅性（実施されたすべての取引の記帳）、評価の適切性（一般に認められた会計原則に準拠した評価）、取引の正確性の確保（例えば、取引価格や数量のチェック、送り状の集計など）、それに取引の会計処理の適切性（例えば、⁽¹⁶⁾関連する勘定への繰入や適切な期間配分）である。つまり、これらの諸要件を満たすような会計システムを構築することにより、企業は、外部に対する（財務上、税務上それに社会政策上の）情報提供義務の遂行に必要な質的条件を備えた会計情報を作成することができるのである。

(14) *Ibid.*, p. 20.

(15) *Ibid.*, p. 20.

(16) *Ibid.*, pp. 20~21.

3 内部統制の構成要素

ところで、上に述べた「企業資産および資源の保護」、「情報の正規性と誠実性の確保」という年次計算書に直接影響を及ぼす内部統制の目的を果たすためには、いかなる要件が必要とされるのであろうか。情報ノートは、これについて、組織のシステム、文書および情報システム、証拠システム、物的保全手段、訓練された従業員、それに監督システムという6つの要件を挙げている。⁽¹⁷⁾ただ、ここでは、これらの各要件が分離不可能な全体の構成要素を成すものとされている点に留意しておく必要がある。つまり、それらは企業の内部統制を構成する要素であるから、これらのうちのいずれかひとつだけが重視されるような場合には、内部統制は必ずしも良好なものとはならず、逆に、記帳された情報の正規性と誠実性を害してしまうようなアンバランスをすら生み出しかねないのである。したがって、これらの諸要件を過不足なく充足しうるようなシステムの確立が必要とされるのである。

さて、情報ノートは、上にみたように、有効かつ効率的な内部統制確立のための6つの要件を列挙したあと、それぞれの要件を充足するためにさらに達成すべき具体的事項について述べているので、これについて簡単にみておくことにしよう。

まず、「組織のシステム」についてであるが、情報ノートによれば、この要件を充足するためには、経営指揮にあたるメンバーの権限と責任が、目的に応じて企業内で作成された組織図を通じて明確にされ（責任の明確化）、周知をはかるべく公表されなければならないとされる。⁽¹⁹⁾また、同一人がある業務についてそれを単独ですべて処理することから生じる隠蔽の可能性のある誤謬や不正規性を回避するために、職務の実施に際しての相互牽制を行

(17) *Ibid.*, p. 22.

(18) *Ibid.*, p. 22.

(19) *Ibid.*, pp. 22~23.

うような措置がとられなければならない（職務および機能の分割）として⁽²⁰⁾いる。さらに、各職務レベルでの責任と権限を明示するために、各職務レベルで取り扱うべき情報資料、処理方法、処理のタイミングおよび（情報の）呈示先についてその詳細を明らかにしておく（機能の図式化）ことが必要とされる。

続いて、「文書および情報システム」についてであるが、情報ノートによれば、この要件を充足するためには、諸手続についての記述が必要であるとされ、それには情報の分類および処理方法、財務もしくは業務上の秩序についての分析と総括の仕組み、それに不注意に起因する逸脱の回避を可能にするコントロール、などに関する事項が明示されなければならないとされる⁽²¹⁾。また、情報ノートは、情報の正規性と誠実性を支える文書の証拠資料について、その分類と利用を容易ならしめる様式や方法にしたがってそれらが保持されるべきことを求めており、それらが、記帳に先立って、認容、比較、検証、承認といった必要なコントロールに服すべきことを明らかにしている（一般的には、これらの文書や資料について十分なコントロールが行われるよう予め番号を付しておくことが好ましいとされる⁽²²⁾）。さらに、企業の財政状態、経営成果、信用供与の状況、在庫水準、総原価および製造原価などに関する適切な情報を提供する財務もしくは経営に関する報告書を予め定められた所定の日に作成することが必要であるとされている⁽²³⁾。これらはタイムリーに作成されなければならない、経営、資金もしくは財務に関する活動に関わる短期および長期の見通しにも利用可能なものであり、しかも予め想定された

(20) なお、情報ノートは、ここにいう機能の分割に関して、「それは企業の規模によっても影響されるが、一般的には、営業、購買、生産および広報といった具合に、オペレーショナルに分割されなければならない」としている。*Ibid.*, p. 23.

(21) *Ibid.*, p. 24.

(22) *Ibid.*, p. 25.

(23) *Ibid.*, p. 25.

種々の関係者に配布されなければならないとされる。⁽²⁴⁾

続いて、「証拠システム」についてであるが、情報ノートによれば、この要件を充足するためには、記帳の妥当性についての証拠を提供するような方法、および証拠を可能な限りシステムティックに処理（すなわちコンピュータ処理）する方法で組織化された会計組織の構築が何よりも必要であるとされる。⁽²⁵⁾ また、情報ノートは、会計処理および記帳上の誤謬を回避するため、取引の認容、実施および記帳といった一連のプロセスに対して実施する具体的なコントロールについての完全かつ詳細な記述（コントロールの文書化）の必要性を指摘すると同時に、取引の正当性を確認するための検証を容易ならしめるような会計情報の分類と保全のシステムが内部統制の重要な一要素であることをも明らかにしている。⁽²⁶⁾

さらに、情報ノートは、「物的保全手段」について、頑丈な金庫、門、柵、塀といった資産の紛失や盗難を防止するための直接的な保全手段だけでなく、資産や資源、書類および文書などに対する従業員のアクセスを制限するといった間接的な保全手段が有効であることを指摘し、これらに対するアクセスが予め正式に認められた従業員に限定されているか否かによって資産の保全状況は異なる可能性があるとしている。⁽²⁷⁾

また、情報ノートは、自己に課された職務を忠実に遂行しうる適格性と能力をもった従業員の存在がなければすべてのシステムは必ずしも十分には機能しないと述べ、内部統制の信頼性が従業員の資質に大きく依存していることを明らかにしている。⁽²⁸⁾ すなわち、ここでは内部統制に介在する人的側面の重要性が強調されているのであり、情報ノートは、これに起因する諸問題を

(24) *Ibid.*, p. 25.

(25) *Ibid.*, p. 26.

(26) *Ibid.*, p. 27.

(27) *Ibid.*, p. 27.

(28) *Ibid.*, p. 27.

事前に回避するために、例えば、リクルートの手続や報酬に関する方針の明示、継続的な人事移動や従業員教育、それに従業員の活動に対するコントロールの実施、といったことが行われるべきであると指摘しているのである。⁽²⁹⁾

最後に、情報ノートは、監督システムについて、「システムとしての内部統制は完全に自己制御的であるわけではなく、種々のコントロールが何ら問題なく機能し、かつ企業の必要性に適合し、修正の必要性が生じないようにするためには、監督のための手続を予め設けておくことが必要であろう」と述べて、監督システム確立の重要性を指摘している。そして、情報ノートは、これらのシステムが企業の規模に応じて確立されるべきことを明らかにしたうえで、一般的には、こうした機能は業務の監督を主たる任務とするサービス部門の長により遂行されるべきこと、大企業においてはこうした機能は内部の諸手続やコントロールが十分に機能することを確実にしめる責を負った内部統制部門により遂行されるべきこと、これとは反対に、小規模企業においては、こうした機能が企業活動およびコントロールのすべてを自ら監督している業務執行者自身によって遂行されるべきことを明示しているのである。⁽³¹⁾

以上みたように、情報ノートは、有効かつ効率的な内部統制システム確立のための諸要件を列挙し、さらに、これら諸条件を充足するために考慮すべき事項を具体的に明示しているのであるが、これらは監査実務上の指針として、實際上、少なからぬ役割を果たしている。

4 内部統制の限界

さて、内部統制が財務諸表監査の遂行にあたってきわめて重要な位置を占

(29) *Ibid.*, p. 27.

(30) *Ibid.*, p. 28.

(31) *Ibid.*, p. 28.

めることは明らかであるが、周知のように、内部統制には、その性質上避けることのできないいくつかの重要な限界がある。この点について、情報ノートは、有効かつ効率的な内部統制の確立と運用に制約をもたらす要因として、「内部統制に対する業務執行者の否定的な姿勢」、「あらゆる変化に抵抗しようとする従業員の態度」、「統制という言葉のもつネガティブなイメージ」、「コントロールのための費用」、「過剰なコントロールに起因する効率性の喪失」、それに「内部統制の有効性を損なう共謀の発生」といった事項を挙げ⁽³²⁾ている。そして、これらのうち、まず「内部統制に対する業務執行者の否定的な姿勢」と「あらゆる変化に抵抗しようとする従業員の態度」について、情報ノートは次のように述べ、その内容を明らかにしている。すなわち、「内部統制に対する業務執行者の考え方は、往々にして信頼しうる内部統制の設定に対する重要な障害のひとつになることがある。というのも、業務執行者は、時として効率性や創造的精神を損なう可能性のあるようなシステムの設置を不必要であると判断するほど、自己の企業について自ら熟知していると考える場合があるからである。また、一般的に、人間には、簡単には変化に従おうとしないような傾向があるし、すでに確立されたシステムのもとのコントロール手続の変更に伴って不可避免的に生じる仕事のやり方の変化や新たな責任の配分についてこれを容易には受け入れようとする傾向がある⁽³³⁾」としている。

このように情報ノートは、内部統制に限界をもたらす主たる要因として、まず、内部統制に関与する人的側面を指摘したうえで、次に「統制という言葉のもつネガティブなイメージ」について、その内容を次のように明らかにしている。すなわち、「業務執行者や従業員は、時として、コントロールの実施を自己に対する不信のあらわれと解釈し、これに対してネガティブに反

(32) *Ibid.*, pp. 28~29.

(33) *Ibid.*, p. 28.

応することがある。つまり、彼らには、内部統制が企業活動に対するコントロールではなく、自己に対するコントロールであるとする傾向がある」として⁽³⁴⁾いる。このことから、情報ノートは、内部統制の有効性と効率性の確保に不可決な要件のひとつである「職務の細分化」が従業員の士気を低下させる可能性があるということを指摘し、適切な「職務の細分化」を行うためには、一方で、こうした従業員のインセンティブの問題を考慮しながら、他方で、不十分な職務の細分化により生じるリスクを回避するために必要な事後的コントロールに要するコストを考慮し、両者の均衡をはかることが重要であると指摘しているのである。

また、情報ノートは、コントロールの実施に際して生じるコストについて、それは必ずしも第一義的な論点ではないとしながらも、「企業が遭遇するリスクに見合わないような費用を生じるシステムの設定を避けるべきである」⁽³⁵⁾と述べ、内部統制の確立に際してコスト＝ベネフィット的観点が見失われるべきでないことを明らかにしている。

最後に、情報ノートは、職務の分割を行うことによって従業員による不正をある程度未然に防止することは可能であるが、複数の従業員の共謀により、このような内部統制もつねに出し抜かれる危険性があることを指摘している。とはいえ、職務が適切に分割されている限り、このような従業員による共謀は発覚の可能性が著しく高くなるので、彼らにとって共謀を行うことはきわめて⁽³⁶⁾リスクの高いものになるとも述べている。

以上、みてきたように、内部統制には種々の欠陥が指摘されているので、こうした限界を克服するために、例えば、残高に対する監査手続の重視、経営者の行為や人格に対する監査人の注意、それに監査役監査の強化・改善な

(34) *Ibid.*, p. 29.

(35) *Ibid.*, p. 29.

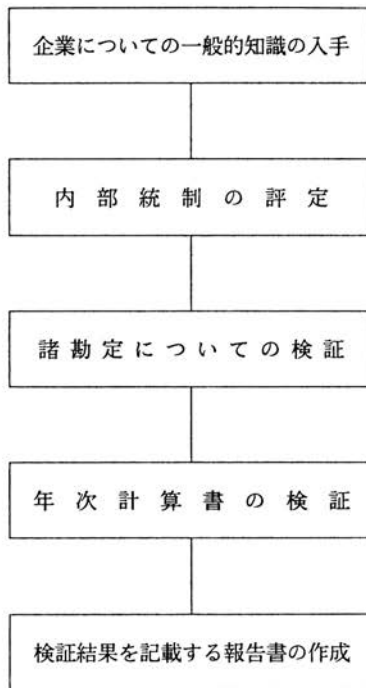
(36) *Ibid.*, p. 29.

⁽³⁷⁾
が必要とされることはいうまでもなからう。

III 会計監査役による内部統制の評定

1 監査実施プロセスにおける内部統制評定の位置づけ

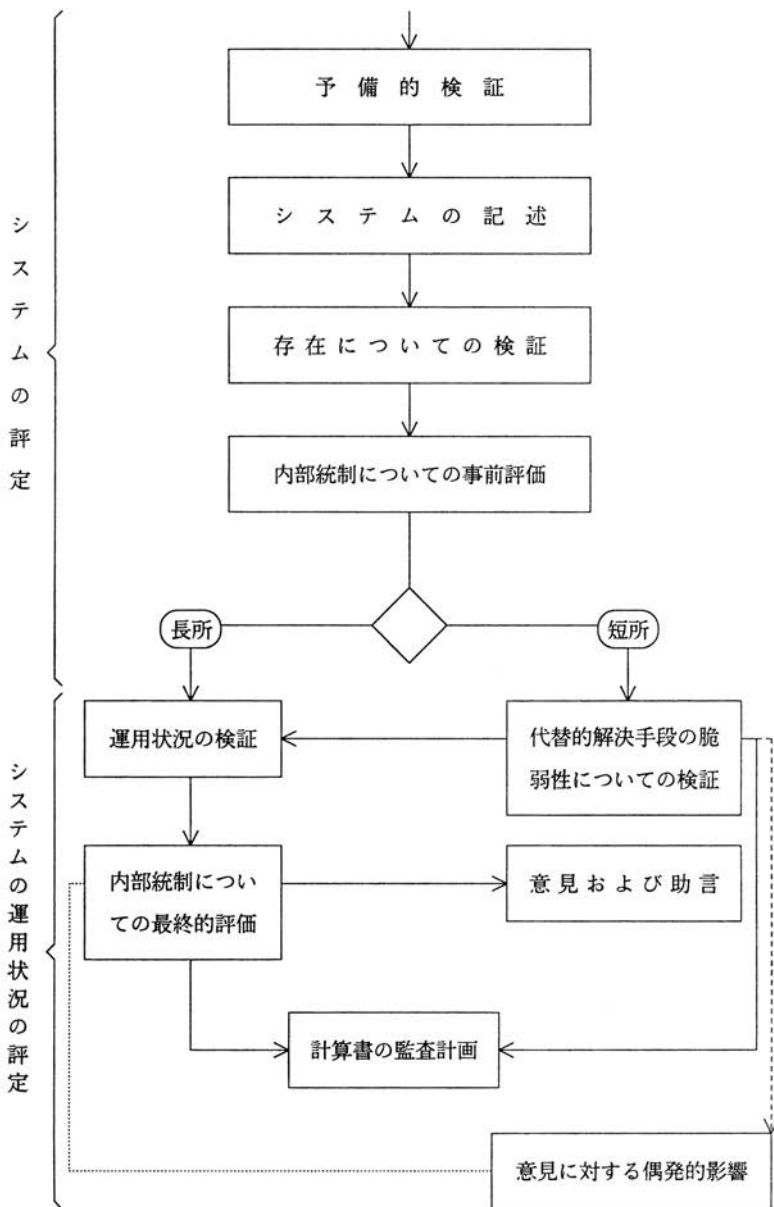
「職務の遂行に関する勧告書」によれば、会計監査役によって実施されるべき一般的な監査プロセスは、次のように簡単に図示される。⁽³⁸⁾



これら一連のプロセスのうち、内部統制の評定プロセスは、システムの評定とその運用状況の評定という2つの主要なプロセスに分けられ、以下のよ

(37) 高田正淳『最新監査論』中央経済社 1985年、158～159ページ。

(38) *Ibid.*, p. 33.



うに図示される⁽³⁹⁾。

いうまでもなく、内部統制評定の目的は、会計監査役が自己の業務の性質、範囲および日程を明確にするために当該内部統制にどの程度まで依拠しうるかを決定することであるが、情報ノートは、その際、とくに留意すべきポイントとして以下の事項をあげている⁽⁴⁰⁾。すなわち、

- ・企業の組織、リスクの性質、それに反復的性質をもつ取引の処理を検証するための手続の選択

- ・記帳された取引や残高に対する自己の判断を形成するにあたってヨリ経済的もしくは効率的な別の方法が存在するか否かについての決定

- ・システムの記述および評価のための技法の選択

- ・システムへの依拠の可能性に関する事前評価、もしくは諸勘定の検証結果にもとづいて監査の結論を導くにあたって内部統制が不十分でないかどうかについての評価

- ・手続の運用状況を検証するにあたって用いられる試査の技術の確立

- ・試査の結果および評価にもとづく最終的な決定

このように、情報ノートは、監査実施プロセスにおける内部統制評定の位置づけとその全体的な評定プロセスについて概説したあと、上の図で示された評定プロセスの個々の階階で実施すべき具体的事項についてやや詳しく示しているので、以下、これについて簡単にみておくことにしたい。

2 内部統制の評定プロセス

(1) 予備的検証

情報ノートによれば、この予備的検証は、会計監査役が、監査の実施に際して有用な資料や情報を収集する過程で得た当該企業についての一般的知識

(39) *Ibid.*, p. 34.

(40) *Ibid.*, p. 35.

フランス監査制度における内部統制の意義と評定（伊豫田隆俊）

の入手後に行われるものとされ⁽⁴¹⁾、それは、主に次のような情報の分類や解釈を通じて、とくに内部統制の評定に必要な当該企業についての予備知識の確立を目指すものと考えられる。

すなわち、

- ・主たる出資者
- ・企業の組織および構造
- ・企業の立地状況
- ・部門ごとの活動状況およびその傾向、一般的な経済環境
- ・企業グループの構造、主要な子会社および資本参加会社の活動状況なら

びにその立地状況

- ・企業の財務、営業ならびに社会政策
- ・今後の発展の見込
- ・当該企業に課されている法律上、税務上、社会上ならびに会計上の規制
- ・主要な顧客、仕入先

いうまでもなく、この段階の手続は、会計監査役がその検証にあたって効率的かつ経済的に依拠しうるシステムについての最初の評定を行うとの観点から、内部統制についての十分な知識を入手することを目的としたものである。もとより、これらの知識は様々な源泉から入手されるが、一般的には、各機能について詳述する企業の組織図、手続マニュアル⁽⁴²⁾、職務および機能に関する指針、およびその他の様々な印刷物などが有用であるとされる⁽⁴³⁾。いずれにせよ、会計監査役は内部統制システムに基礎をおいた検証方法および内部統制システムの欠陥や不備を補うために必要とされる検証方法を規定した

(41) *Ibid.*, p. 37.

(42) ここにいう手続には、一般に、職務遂行の委任、利用された文書の伝達および保存、認容と承認、企業の存続とそのコントロールに必要な情報処理手続が含まれるとされる。G. Bénédic, R. Keravel; *op. cit.*, p. 37.

(43) CNCC; *op. cit.*, p. 37.

基本的な監査計画を立案しなければならないが、その際には、年次計算書に重大な影響を及ぼしうる種々の不正および誤謬に対してとくに慎重でなければならないことはいうまでもない。

(2) システムの記述

会計監査役は、自ら検閲した内部統制システムについてその内容を記述しなければならないが、一般的には、こうした記述は叙述的であって、かつ標準化された様式を用いて行われるとされる⁽⁴⁴⁾。そして、このような記述を行うにあたって、企業の作成した手続マニュアルが十分かつ詳細である場合には、会計監査役は、これらのマニュアルをもとにしながら、企業の管理者や従業員との面談を通じて内部統制システムの記述を行うことができる。ただし、ここでは、会計監査役は記述の目的が単に企業の処理手続を記述することにあるのではないということにとくに留意する必要があるのであって、それは、あくまでも監査を実施するうえで必要な内部統制の有効性についての評価という視点のもとでなされなければならないのである。したがって、これについて過度に詳述することや、経営管理上の手続、およびあまり重要でないシステムの記述についてはこれを避けるべきであるとされる⁽⁴⁵⁾。

(3) システムの存在についての検証

この手続は、記述されたシステムが実際に存在していることを確認するために行われるものであって、実務上は、上に述べたシステムの記述と同時に行われる。ここでは、システム運用上の誤謬の発見ではなく、単に、記述されたシステムが記述されたとおりであることを確認することにその主眼がおかれる。

ところで、この手続は、まず限られた数の取引を選択し、これらについてその源泉から最終的な処理に至るプロセスを検討することにより行われるが、

(44) *Ibid.*, p. 38.

(45) *Ibid.*, p. 38.

その際、会計監査役は、すべての種類の取引について同様のチェックを行わなければならない。⁽⁴⁶⁾ もちろん、この手続の結果が良好な場合には、それはシステムの正確な記述に関して保証を与えるものとなるが、そうでない場合には、当該記述は実態に合わせて修正されなければならないことになる。いうまでもなく、前者の場合にのみ、会計監査役は、システムによって関連づけられ、システムによって統制される文書や資料に抛りながら自己の職務を遂行できることになるのであるから、⁽⁴⁷⁾ その意味で、この手続はきわめて重要なものと位置づけられる。

（４）内部統制についての事前評価

会計監査役は、この段階において、企業の内部統制システムの質についての最初の評価を行うことになる。いうまでもなく、この質的水準についての評価は、手続の運用状況を検証するためのプログラムの内容やその適用範囲に直接的な影響を及ぼすだけでなく、諸勘定の監査プログラムに対しても、⁽⁴⁸⁾ 大なり小なり直接的な影響を及ぼすことになる。つまり、会計監査役は、システムの存在を検証した後、職務の分割、職務の相互牽制、コントロールの質および水準についての自己の評価をその後の監査手続に反映するのである。このことは、会計監査役をして組織の長所と短所とを明らかならしめると同時に、有効かつ効率的な監査を行うための計画を立案せしめるうえで重要な意義をもっている。さらに、ここでとくに留意すべきは、上に述べたように、内部統制システムに関する最初の評価がその後の監査プロセス全体に少なからず影響するところから、会計監査役はシステムに加えられたあらゆる修正についての情報を企業から速やかに入手しなければならないということである。⁽⁴⁹⁾ 会計監査役は、これにもとづいてシステムの記述を補足するとともに、

(46) *Ibid.*, p. 38.

(47) *Ibid.*, p. 39.

(48) *Ibid.*, p. 39.

当該修正が企業の内部統制システムの長所や短所についての彼らの評価に及ぼす影響を検討しなければならないのである。

(5) 運用状況の検証

内部統制システムについての最初の評価が行われた後、続いて、それらが実際に良好に運用されているか否かについての検証が行われることになる。それは、通常、システムのもつ長所が監査対象となる期間全体にわたってうまく機能しているかどうか、明らかにされたシステムの短所についてそれが何らかの手段によってバックアップされているかどうか、およびそれにもかかわらず何らかのシステム上の弱点が存在する場合にそれが諸勘定についての監査計画にいかなる直接的影響を及ぼすか、といった点に主眼を置いて行われる。このような内部統制システムの運用状況の検証は、いくつかの取引について、それが記述され、存在の確認された手続にしたがって処理されているか否か追跡的に検証することによって実施されるが、職務の遂行に関する報告書は、「会計監査役は、状況によく適合した試査の技術によってその検証手続を行うべくサンプルを選択する。その際、サンプルは専門家としての判断もしくは統計的試査にもとづいてランダムに選択される⁽⁵⁰⁾」と述べ、それが試査により実施されることを明らかにしている。

(6) 最終的評価および諸勘定の監査計画に及ぼすその影響

会計監査役は、内部統制システムおよびその運用状況について自ら実施した検証結果にもとづいて、当該システムが一定の質的水準に達しているか否かを決定した後、その質的レベルに応じた監査計画を立案することになるが、その際、会計監査役は、内部統制に固有の限界を認識すると同時に、評定結果と監査計画との一貫性を保持するよう心がけなければならないとされる。そして、とくに後者との関連で、会計監査役は、職務を遂行するすべてのス

\ (49) CNCC; *op. cit.*, point 2. 25.

(50) *Ibid.*, 2.37.

フランス監査制度における内部統制の意義と評定（伊豫田隆俊）

スタッフが常に証明の対象（物）に注意を向けるよう留意すること、諸勘定に影響を及ぼすすべての発見事項や結論を業務ファイルの中に編纂すること、および手続の評定の後、すみやかに諸勘定に対する監査計画のアウトラインを構築すること、が必要であると指摘されている。⁽⁵¹⁾とくに、内部統制システムの事前評価や運用状況についての検証の際明らかになった当該システムに固有の弱点については、これを詳細に分析すると同時に、業務ファイルに記載して、これを監査計画に反映しなければならない。いずれにせよ、この内部統制システムの評定の適切性が、その後の監査プロセスの適否にきわめて大きな影響を及ぼすことは明らかであるから、会計監査役は、このことを考慮しながら、慎重かつ的確に評価するよう心がけなければならない。

3 内部統制評定の具体的手段

ところで、上でみたような内部統制の評定を行うにあたっては、一般に「インタビュー」、「手続のチャート化」、それに「質問書などの利用」が有益であると指摘されている。これらのうち、インタビューは、もっともインフォーマルな情報を入手するための技術であって、脆弱な証拠によることなく現行の手続についての把握を可能ならしめるものである。⁽⁵²⁾これは、通常、口述筆記によるメモランダムを作成という形で行われるが、相手との会話の状況に応じてその内容を臨機応変に展開できるという弾力的性格をもつ点、および利用可能な他の方法によっては決して明らかにされなかった事実についてもこれを通じて知ることができるという点にそのメリットがあるとされる。⁽⁵³⁾他面、この方法には、相対的に複雑な手続や事実については適用しにくいという短所がある。実際、口頭で収集された大量の情報についてはこれを

(51) G. Bénédic, R. Kervel; *op. cit.*, p. 38.

(52) *Ibid.*, p. 38.

(53) *Ibid.*, p. 38.

要約するのが困難であろうし、取り上げられたテーマが拡散的なものになってしまったり、本質的なものとそうでないものが混同されてしまうことも少なくない⁽⁵⁴⁾のである。また、特定の重要な側面が見落とされてしまうこともあるので、この方法は、とくにその内容がシンプルな場合にしかその適用を推奨することはできないとされる⁽⁵⁵⁾。

続いて、「手続のチャート化」についてであるが、これは企業のシステムを複数の表や図式に記述することにより、上に述べた「システムの記述」をビジュアルならしめるものである。これは、ひとつのシステムについて、これを本質的に同質的な機能ごとに分割し、そのそれぞれを図式化するものであって、情報ノートによれば、これにより過度に複雑な記述を避けることができる⁽⁵⁶⁾とされる。とくに、情報ノートは、種々のシンボルを用いて、その構造や特質をできるだけ平易に表現するよう推奨している。

最後に、「質問書などの利用」に関してであるが、情報ノートは、「チャート化による方法が専門家をしてシステムの長所と短所の評価を可能ならしめるものであるとすれば、そのような評価をヨリ洗練されたものとすべく、さらに適切な手段を利用することが有用である⁽⁵⁷⁾」と述べ、このような手段として内部統制についての質問書や一覧表が存在するとしている。質問書は、主要な機能ごとに作成され、それには機能を構成する個々の職能に関してその仕組みやコントロールおよびその運用状況を正確に把握するのに有用な質問が設けられており、これに対する回答にしたがって会計監査役の判断が記入されることになっている。また、質問書には、「観察事項」を記入する欄が設けられており、補足的情報が記載されるとともに、必要な場合には、関連する業務ファイルへの言及がなされることになっている。なお、このよう

(54) *Ibid.*, p. 39.

(55) CNCC; *op. cit.*, p. 44.

(56) *Ibid.*, p. 49.

(57) *Ibid.*, p. 49.

フランス監査制度における内部統制の意義と評定（伊豫田隆俊）

な質問書が内部統制システムの評定のための手段にすぎないことはいうまでもないが、情報ノートによれば、この点をとり違えるとそれは何ら有益なものではなく、むしろ不便なものとなってしまうかねないと言われる。

IV む す び

さて、これまでフランス監査制度における内部統制の意義とその評定手続、および評価にあたって利用される技術についてみてきたが、ここで最後に、会計監査役が内部統制の評定プロセスにおいて発見した種々の事項の取扱について簡単に述べ、本稿の結びとしたい。

すでにみたように、内部統制の評定は年次計算書の証明を行う会計監査役の重要な職務のひとつであるが、会計監査役は、このプロセスで彼らが見出した事項についてはこれを企業に勧告し、その経営システムや管理組織の改善に役立てるよう留意すべきものとされている⁽⁵⁸⁾。というのも、会計監査役は、その専門的知識と経験の故に、企業の経営管理システムについて広範な意見を与えることができるのみならず、会計監査役としての職務の範囲内で、自ら望ましいと考える改善策を明らかにし、業務執行者に対してその採用を勧告することができる立場にあるからである。したがって、会計監査役は、取締役等に対して行うことが望ましいと自ら判断した事項についてはこれを口頭もしくは文書をもって伝達すべきものとされるのである。もちろん、こうした伝達の名宛人は、当該会社の内部構造および特質にしたがって、それぞれの場合ごとに会計監査役がこれを決定すべきものであることはいうまでもない。

ところで、このような伝達が文書をもって行われる場合には、とりわけ同

(58) 職務の遂行に関する勧告書は、この点について、「会計監査役は、内部統制に関して明らかになった事項を業務執行者に通知しなければならない。この通知は、当該事項の重要性に応じて、口頭もしくは文書をもって適切な形式で行われなければならない」としている。CNCC; *op. cit.*, point 2.2

一の報告書が複数の名宛人に送付される場合には、ヨリ効率的で、可能な限り明確な形でこれを行うことが望ましいとされる。⁽⁵⁹⁾そのため、情報ノートは報告書の作成に際して考慮すべき要件として以下の事項を掲げている。⁽⁶⁰⁾

・主たる業務執行者の利用に応じて、主要なポイント別に簡単に総括して表示すること。

・特定の事項について伝達するために、区分された章もしくは節において、会社の業務ごとに固有の事項を詳細に表示する。

・会社が手続を改善するための手段として報告書を利用するのを可能ならしめるために、個々の弱点について論理的かつ建設的に分析を行うこと。

また、情報ノートは、報告書の構造について、それが総括的記述、要約、詳細な記述および附録から成ることを明らかにし、内部統制の評定プロセスにおける会計監査役の観察事項が取締役等に対して適切に伝達され、かつ、それを企業の経営システムの改善に役立たしめるよう配慮しているのである。

さて、これまで述べてきたことから明らかなように、フランス監査制度においても内部統制の評定は年次計算書の監査プロセスの中でもきわめて重要な地位を占めており、その適否が監査の帰趨を決定するといっても過言ではない。それ故、フランスでは、全国会計監査役協会が「情報ノート」なるガイドラインを公表し、これについて明確な解釈を付して、実務上、一定の方向づけを行っているのである。ただ、周知のように、内部統制なる概念は多分に相対的なものであって、その含意および評定手続等は時代とともに変化していく可能性があるから、会計監査役は、必ずしもこれらのガイドラインのみに拘束されることなく、企業の実態や、社会、経済状況なども考慮しながら、専門家としての知識および経験を駆使して、柔軟に対応していく必

(59) CNCC; *op. cit.*, p. 65.

(60) なお、本稿では取り上げなかったけれども、情報ノートには詳細な具体的適用例がいくつか示されているので、実務上はこれらも参照することになる。

フランス監査制度における内部統制の意義と評定（伊豫田隆俊）

要があろう。その意味で、会計監査役は、内部統制の評定にあたっては、細心の注意を払うことが要請されるのである。