

【巻頭言】

会計検査院検査における内部統制への着目

堀 江 正 之*

(日本大学商学部特任教授)

1. 会計検査院検査の特質の確認

会計検査院の検査は、検査対象機関の事業及び予算執行の実務等について、その正確性、合規性、経済性、効率性、有効性の観点から行われている。

会計検査の対象は、会計検査院法第22条及び同23条の規定からも明らかなように、会計経理が基本となる。あえて「基本となる」という言い方をしたのは、会計経理は検査対象機関の事業及び実務の遂行といった業務の結果として行われるものだから、会計経理の実務だけを検査の対象としているわけではないからである。

会計経理の処理は、事業や実務を写し撮った証憑や書類に基づいて行われることから、会計検査では事業や実務の実態にどこまで迫れるかがポイントになる。昨今の情報社会においても、検査や監査の世界で、三現主義（「現地」「現物」「現実」）が重要だと言われるのは、実態に直接触れることでしか真の課題が見えてこないからである。

また、検査対象の正確性や合規性だけでなく、経済性、効率性、有効性の視点をもって検査が行われるようになっている点も見逃すべきではない。これらの検査上の視点は、会計経理の実務ではなく、その原因となっている事業や実務の実態に触れてはじめて確かめることができる。

2. 内部統制の定義とその見方

(1) 内部統制の定義

上で周知のことをあえて持ち出したのは、まずは検査対象機関における事業や実務といった業務を効果的かつ効率的に行うためであり、くわえて会計検査院の検査も効果的かつ効率的に行うために、内部統制の重要性を再確認すべきことを主張したいからである。

* 日本大学大学院商学研究科博士後期課程満期退学。1996年4月から2024年3月まで日本大学商学部教授、博士（商学）。日本監査研究学会理事（前会長）、日本ガバナンス研究学会理事、システム監査学会副会長、日本会計教育学会副会長、日本会計研究学会監事。会計検査院情報公開・個人情報保護審査会委員。主な著書に『IT保証の概念フレームワーク』（森山書店）、『システム監査の理論』（白桃書房）、『ITのリスク・統制・監査』（同文館出版）、『鼎談 不正最前線』（同文館出版）など。

筆者は、内部統制をもって「組織体の業務の有効性と効率性、組織体内外への報告の信頼性と適時性、及びコンプライアンスの確保・向上のために、組織体の全ての構成員（ガバナンス機関、業務執行の最高責任者及びその他の構成員）が連携して実行すべきもので、業務プロセスに組み込まれて構築・運用される全組織的な管理機能」と定義している¹⁾。

内部統制は、検査対象機関の事業や実務といった業務に組み込まれて機能するものであるから、内部統制の構築及び運用の状況は、良くも悪くも業務の目的達成に影響を与えることになる。

この定義では、3つのポイントに着目してもらいたい。第1は、組織体の業務の有効性と効率性をはじめとした内部統制の目的の確保だけでなく「向上」という視点を盛り込んでいることである。第2は、ガバナンス機関による監視・監督の機能を含め、「全組織的」な管理機能と捉えていることである。第3は、内部統制の構築だけでなく「運用」を重視していることである。以下で、この点をもう少し敷衍してみたい。

(2) 内部統制の見方を変える

内部統制というと、会計経理の不正や誤謬を予防し、発見するための仕組みと捉えられることが多いように思う。業務に付加される牽制機能という捉え方も少なくない。理屈の上では、内部統制がなくても業務の遂行は可能だからである。したがって、内部統制とはもっぱら会計経理の正確性や合规性に着目するものに過ぎず、結果として不正等が起これなければ「内部統制などあってもなくても同じ」といった受け止め方になる。

会計経理の正確性・合规性確保など後回しにせよと言っているのではない。検査対象機関の業務がその目的を効果的かつ効率的に達成できるようにするための仕組みと、それを健全に動かすための組織体制や組織風土は会計経理の正確性・合规性の確保にもつながってくるはずである。「会計経理の正確性・合规性は確保できました。しかし、業務にブレーキをかけるばかりで効率が著しく低下し、業務目的の遂行すら脅かされている」では、何のために作った仕組みか分からなくなる²⁾。

<向上の視点>

業務の「向上」を目指すという内部統制の目的について、外部委託を例にしてみよう。外部委託は、人手不足を補うとかコストを削減するといった目的で行われることが多いと思う。しかし、専門的なスキルの活用が考慮されているか、組織内業務の改善やサービス品質の向上が考慮されているかという視点も持ち込むことである。外部委託に係る合规性の確保のみならず、いかに追加的な価値を生み出すかという視点を取り込むことも大切である。

¹⁾ ここで示した定義は、広く引用される COSO (トレッドウェイ委員会支援組織委員会) が公表している内部統制の統合的フレームワークと題するレポートにおける内部統制の定義などを踏まえたものである。ちなみに COSO レポートでは、「内部統制とは、事業体の取締役会、経営者及びその他の構成員によって実行され、業務、報告及びコンプライアンスに関連する目的の達成に関して合理的な保証を提供するために整備された1つのプロセスである。」としている。COSO, *Internal Control – Integrated Framework*, 2013, Framework and Appendices, p.1. (日本内部統制研究会・新 COSO 研究会訳『内部統制の統合的フレームワーク』日本公認会計士協会出版局, 2014年, フレームワーク篇, 29頁。)

²⁾ この点に関連し、実態調査結果に基づいた興味深いレポートがある。社会的規制や各種ルールに対応するための労働時間の総投入に占める割合はなんと20%にもなるという。コンプライアンス対応労働投入比率は、各種業種の中でも、公務(37.5%)及び官公庁(35.2%)がひとときわ高いという結果も示されている。このような調査結果を受けて、このレポートの筆者である森川氏は、社会的規制は、経済効率や生産性だけでその可否を判断できないが、中長期的な生産性上昇を抑制する可能性は否定できず、潜在的なトレードオフを孕むことには注意を要すると指摘している。森川正之「規制のコンプライアンス・コストと生産性」, RIETI Policy Discussion Paper Series 22-P-022, (独)経済産業研究所, 2022年8月。

<全組織的な視点>

全組織的な管理機能としての捉え方でのポイントは、組織長の運営方針、ガバナンスの機能状況、組織風土、組織構成員の倫理観など、内部統制の土台（統制環境ともいう）にこそ目を向けることである。我が国を代表する大企業でも、過度なプレッシャーやノーと言えない組織風土が不正の引き金となったことを想像してもらいたい。いくら厳密にリスク評価を行い、厳格な統制手続の仕組みを作っても、土台がしっかりとしていなければ砂上の楼閣である。

<運用重視の視点>

内部統制の整備を求められると、まずはその「かたち」の構築となり、様々な規程類の整備からはじまることが多い。しかし内部統制は適切に運用されてこそ意味がある。これまでの不祥事を振り返ってみたとき、内部統制が構築されていても適切に運用されていなかったことで起こるケースが少なくないと思う。また、内部統制の運用においては、業務にブレーキをかけるだけではなく、先に会計検査の特質として挙げた業務の経済性、効率性、有効性（3E）といった視点もあわせて考慮すべきである。

3. 全組織的リスク管理及びガバナンスとの連携

内部統制の効果的で効率的な構築と運用を実現するためには、内部統制を全組織的リスク管理及びガバナンスとうまく連携させることである³⁾。

(1) それぞれの意義と考え方

<全組織的リスク管理>

全組織的リスク管理とは、文字通り、組織体全体として取り組むべきリスク管理であって、その目的は組織価値の棄損防止のみならず、組織価値の向上を狙ったリスク管理と理解してよい。

COSOの全社的リスク管理に関するレポートでも、「組織が価値を創造し、維持し、実現する」という視点を明確にしている⁴⁾。このレポートでもう1つ注目すべきは、リスク管理を組織体のミッション（存在意義といってよいであろう）と関連付けて捉え、運用すべきとしている点にある。組織体のあるべき原点からリスク管理を考えるということである。

全組織的リスク管理の勘所は、おおよそ以下のように整理できるであろう。

まずはリスクの性質についてである。リスクは一般に損失にしか帰結しない事象を扱う。しかし、組織体の業務の有効性と効率性の向上という視点を組み込むと、プラスの側面も含めて考える必要がある。もちろんプラスの側面を「機会」としてリスクから区別してもよいが、いずれにせよプラスの側面をも意識した捉え方が重要である。

また、リスクは変化するだけでなく、あるリスクが原因となって別のリスクへと連鎖・派生する性質を持つことにも目を向けるべきである。このことは「全組織的」という形容を付したことと密接に関連している。リスクの連鎖・派生という性質に着目したとき、リスク管理は特定の部署で行うものではなく、組織長のリーダーシップのもと、組織横断的な連携のもとで対応すべきだからである。特定の部署の業務に

³⁾ 内部統制、全組織的リスク管理、及びガバナンスの関係については、さまざまな理解の仕方があり得る。ちなみにCOSOレポートでは、「内部統制は、全社的リスクマネジメント（筆者注：全組織的リスク管理と同義）に不可欠な一部分である一方、全社的リスクマネジメントはガバナンスプロセス全体の一部分である」とし、これら3つを包含関係として把握している。COSO, *op.cit.*, p.181. (訳書, 215頁。)

⁴⁾ COSO, *Enterprise Risk Management—Integrating with Strategy and Performance*, 2017, Vol.1, p.10. (日本内部統制研究学会・COSO-ERM研究会訳『COSO 全社的リスクマネジメント』同文館出版, 2018年, 51頁。)

関連したリスクが全組織として対応しなければならなくなることは十分にあり得る。ITに係るリスクなどは、組織横断的に管理しなければならなくなっており、リスクの顕在化を想定したとき、もはや技術のリスクではなく、経営のリスクとしての対応が必要となる。

さらに「管理」であるから、単なる統制手続の集合体として捉えるのではなく、PDCA サイクルによって、よりよい改善へとつながるような仕組みが求められる。なお、「改善」といっても管理体制や管理プロセスの改善ではなく、管理対象たる業務の改善である点に注意が必要である。業務の改善に結びついてはじめて管理の改善に意味が出てくるからである。

<ガバナンス>

ガバナンスの定義は、論者や機関によってまちまちである。狭い意味では、組織体の運営に対する規律付けの仕組みをいう。主に組織体のトップを対象として、透明で公正な意思決定と業務運営を担保するための牽制と影響力の行使を中心とした規律付けといった理解である。守りのガバナンスといったイメージになる。

一方、広い意味では、抽象的になってしまうが、組織体の目標達成に向けて、組織体の活動に影響を与える仕組みあるいはプロセスをいう。このような理解だと、狭い意味だけでなく、迅速で果敢な意思決定と業務運営を推進する、攻めのガバナンスといったイメージも含むことになる。

守りの機能だけだと組織体に委縮の論理が広がってしまう可能性があるので、ガバナンスは後者のように広義に理解することが望ましいかもしれない。ガバナンスは、あくまでも組織体の価値の保全と向上のための手段に過ぎないからである。

また、ガバナンスという概念がリスク管理や内部統制と決定的に異なる点として、外部のステークホルダーとの接点を持つかどうかがある。ガバナンスを広義に解釈すべきという観点からは、外部ステークホルダーのニーズを取り込むこと、そして適切かつ適時な情報開示を介したコミュニケーションが重要となる。

(2) 関連付けの重要性

内部統制の構築と運用で、全組織的リスク管理及びガバナンスとの関連付けが重要とされるのは、次の例で理解してもらえないのではないかと思う。

ルールを無視した承認手続の蔓延といった内部統制の不備が見つかりその原因を探ると、管理方針の不存在、そこからくるルールの不徹底、ルールの形式的な運営を重んじる管理体制といった全組織的リスク管理の不備に行き当たり、さらにその原因を追究すると、管理を軽視する組織体トップの姿勢、一方的な押し付けが横行する組織風土、あるいは倫理観の欠如からくるルール違反の正当化の蔓延といったガバナンスの不備に行き当たることが多い。

逆の方向からみると、ガバナンスが有効に機能していれば、全組織的リスク管理に良い影響を与え、それが効果的で効率的な内部統制にも結び付くといった好循環が生まれる可能性が高い。翻って、ガバナンスに不備があるとそれが全組織的リスク管理を通じて、内部統制にもマイナスの影響を与えることになるから、正の影響のみならず負の影響もあり得る。

このように、会計検査においても、業務運営に組み込まれて機能する内部統制に目を向けるとき、内部統制の構築と運用に際しては、全組織的リスク管理とガバナンスへの目配せが重要となる。あえて言えば、これらは三位一体のものとして構築・運用することが肝要なのである。

4. 内部統制運用のための鍵

内部統制は仕組みとして構築すればそれで終わりではなく、適切に運用することこそが重要である。会計検査からみたポイントを示せば次のようになるであろう。

<リスクへの着目>

第1は、リスクへの着目である。内部統制は通例、各種規程類として整備される。そこで内部統制への着目という点、業務が規程類に準拠しているかどうかを確かめることに傾注しがちとなる。しかし、検査ではリスクの種類と大きさに基づいて内部統制の機能状況をみるのが大切である。内部統制はリスクに対処するための一手段だからである。リスク評価は内部統制の重要な構成要素であって、統制手続や日常的なモニタリングはリスク評価の結果に基づいて構築・運用される必要がある。したがって、検査担当者にとって、リスク感性はとても重要な資質だと思う⁵⁾。

<推進的視点の導入>

第2は、内部統制では、禁止的・抑制的視点だけでなく、推進的視点も必要である。例えば、コンプライアンスは、法令の遵守、組織内ルールへの遵守、社会規範の遵守に留まらず、模範行為の推進という視点も大切であろう。この点に関連して、禁止的倫理よりも推進的倫理を重視すべきという主張がある⁶⁾。このような視点で見れば、会計検査においても、不備を指摘するだけでなく、良い点があったら褒めるべきといった考え方にもつながってくるのではないだろうか⁷⁾。良い点、優れた点は、組織体として共有すべきであるから、非公式でもよいから、そのような発想があってもよいと思う。

<引き算の視点の取り入れ>

第3は、足し算の視点だけでなく、引き算の視点も取り入れることである。不正やそのヒヤリハットが起こると、通例、統制手続の追加又は強化が行われる。統制手続はその水準を一旦引き上げてしまうと、元に戻すのが現実には難しくなる。そこで、統制手続の追加の前に業務プロセスや業務手順を見直すことで対応できないか、また、その際に、重複した同一種類の統制手続の削除又は軽減が可能かどうかの検討があってもよい。足し算ばかりで、たとえて言えば10万円の財産を守るために100万円の金庫を購入したのでは、何のための内部統制か分からなくなる。

<助言機能の発揮>

第4は、改善のための助言機能の発揮である。すでに会計検査院の検査でも、指摘だけでなく改善の視点も取り入れられており、損失の回復や再発防止のための改善措置等を内容とする検査報告事項のフォローアップが行われている。ところがこれは不適切な事項を前提とした対応である。内部統制には組織体の業務の有効性と効率性の向上も求められているとすれば、検査過程で改善した方がよいと思われた事項について積極的に助言する姿勢があってもよいであろう。

⁵⁾ リスク感性として重要なのはforward-lookingの視点を持つこともあるが、「何かおかしい」という気づき、日常の常識を疑うことも大切だと思う。絵本作家の五味太郎氏のたとえがとても分かりやすい。「遠足に行ったら感想文を書きなさい」というのは小学校で常識となっているかもしれない。しかし、感想文なんて誰も書きたくないし、感想文を書くために遠足に行くわけでもない。「当たり前を疑うこと」、「これはおかしいと感じる自分を信じること」が大切だという。『朝日新聞』2006年12月20日朝刊。

⁶⁾ 前野隆司「ポジティブな倫理と幸せ」『日本機械学会誌』第121巻、第1194号、2018年5月、33-35頁。本論考では、本文でいう禁止的倫理を「予防倫理（preventive ethics）」、推進的倫理を「志向倫理（aspirational ethics）」と呼び、後者の重要性を説いている。

⁷⁾ 例えば次のような指摘がある。およそ70年も前に書かれた本である。「内部監査を実施するにあたって、監査される部課の協力をえなければ、その所期の目的をはたすことができない。・・・これよりも大切なことは、監査課員もまた監査にあたり、検察官としてではなく協力者として臨むことである。内部監査員は検察官ではないのであるから、欠点を摘発するよりも長所を見出し、欠点の改善に対し積極的な勧告、助言をなすことに努め、・・・」（古川栄一編著『現代 内部監査』春秋社、1954年、35頁。）これは内部監査について書かれた内容であるから、会計検査院の検査にはそのまま当てはまらないかもしれないが、検査結果を踏まえた業務改善という点で参考になるかと思う。

「検査対象機関との信頼の確立が検査の前提」と言われることがある。それは秘密の保持などといった形式的なものではない。上で述べたように、リスクへの着目、推進的視点の導入、引き算の取り入れ、そして助言機能の発揮を通じて、検査対象機関から信頼を得ることが大切ではないだろうか。このことは検査の独立性とか客観性と矛盾するものではない。現場での問題意識を検査で把握し、どのように改善に結びつけるかという点でも重要なことである。検査対象機関から「余計なお世話」と思われないような、そんな信頼関係の構築こそが重要だと思うのである。

5. IT の利活用を踏まえた内部統制の重要性

会計検査院の検査でも、IT に係る事業や業務を対象とした検査はこれからも増えてくるであろう。また、会計検査への IT の利活用が進みつつあるようにも聞いている。

繰り返し述べてきたように、内部統制は組織体の業務に組み込まれて機能するものであるから、業務における IT の利活用は内部統制の構築と運用に大きな影響を与える。

(1) リモート環境における対応

コロナ禍がきっかけとなって、リモート技術の活用が一気に広がった。そこでリモート対応のための内部統制のあり方について、会計検査の視点でどのような点に留意すべきか振り返ってみたい。

リモート環境で最も難しいのが現物・現場の確認である。しかし、コロナ禍の時とは異なり、今では現地検査は難しいことではない。また、ドローン撮影などの技術も広く活用できるようになっている。やむなくリモート対応せざるを得ない場合には、まずもって検査対象機関と検査対象を取り巻く環境条件や、これまでの検査対象機関での問題点の検出状況等を前提にリスクアプローチ（リスクが大きい箇所に重点的に検査のための資源を配分するアプローチ）を徹底することが肝要である。

そこで以下では、主に検査業務の効率化という視点で、リモート環境での承認手続とヒアリングのケースを考えてみよう。

<リモート環境における承認手続>

リモート技術を使った承認手続は、厳格な本人認証を含むアクセス制御やアクセスログの取得・分析の徹底、さらにはブロックチェーン技術を使えば改ざんの防止まで可能となるので、手作業による承認手続よりも強固な仕組みとすることができる。

とはいえ現実には、承認すべき対象が問題となることがある。いまだ手作業で起票された証憑等を PDF 処理した電子データに対する承認手続も少なからずあるのではないだろうか。その場合、検査対象部署で PDF 処理されそこで保管されているものか、あるいは組織外部で PDF 処理されたものが検査対象部署で保管されているものか、さらには組織外部で PDF 処理されて組織外部で保管もされていたものか等によって、改ざんリスクは異なってくる。

そこで、承認手続がリスクに見合ったものとなっているかどうか重要である。あわせて業務の効率化では、承認手続を合理化できる余地がないかどうかポイントとなる。その際、例えば法令やルールへの違反を予防又は発見するための承認か、内容の正確性や適切性を確かめるための承認か、経済性をチェックするための承認か、あるいはすでに行われた承認が適切であったかどうかを再確認するための承認かなど、承認の目的に照らして重複感がないかどうかを検討してみるのもよいであろう。

<リモート環境におけるヒアリング>

リモート技術が導入されはじめた当初は、対面の代替としての利用が主流であったと思う。内部統制との関係では情報漏洩リスクが問題とされてきた。会話等の内容の盗聴や不正に録音されるリスクに十分な留意が必要であることは言を俟たない。

しかし、効果的で効率的な業務運営とその内部統制という観点からは、リモート技術のメリットを生かした利活用こそがポイントとなる。例えば同時に遠隔地を通信ネットワークで結んだ「1対n」、「n対n」のヒアリングなど、対面では難しいことへの適用である。

このように、リモート技術の活用に関する内部統制の構築と運用では、セキュリティ対策とあわせて、効果的で効率的な業務の実現にも十分に配慮することが大切である。

(2) サイバー攻撃を想定した内部統制

最近では、サイバー攻撃の脅威も高まっており、会計検査への影響のみならず、会計検査院の各種業務への影響についても配慮しなければならなくなっている。

いかに重装備なセキュリティ対策を構築しても、攻撃を完全に防ぐことが難しい。そこで、あらかじめ侵入が起こった場合の対応を事前に想定しておく必要がある。

つまり、できるだけ早期に発見することで影響の広がりを防ぎ、かつ、回復のための対応を事前に準備しておくことである。内部統制という未然防止の機能を想定しがちであるが、サイバー攻撃ではむしろ内部統制の発見機能と回復機能に目を向ける必要がある。レジリエンスという言葉がもてはやされているように、検査をする側も受ける側も、平時から、強靱な回復力を得るための準備を怠っていないかどうかという中長期的な視点をもつことも重要である。

(3) 今後のテクノロジー活用

定型的で単純な業務処理では、その効率化を狙って、検査対象機関においても、日常の業務処理をソフトウェアが代替してくれるRPA (Robotic Process Automation) が活用されていることであろう。その活用局面では、管理が行き届かない状態での導入・運用・保守のリスクが想定され、それに対応する内部統制の構築と運用が必要となる。RPAはどうしても現場任せとなって属人化が進む傾向があり、組織的な活用や管理が弱くなりがちである。

さて、RPAは一例に過ぎないが、組織体の現場業務の自動化が進んでくると、会計検査も業務処理の連続的モニタリングという考え方にシフトする可能性が高い。

<連続的監査>

公認会計士監査の領域では、連続的に取引処理をモニタリングし、異常な取引を抽出して監査人がそれを重点的に検証する実務が広がりつつある。連続的監査 (Continuous Auditing) という考え方は、1999年、当時のカナダ勅許会計士協会と米国公認会計士協会によって提唱された概念モデルである⁸⁾。当時の技術ではその実現は夢物語に過ぎなかった。ところが今では、AI (人工知能) の組み込みによって、異常性の

⁸⁾ この小冊子では、連続的監査を次のように定義している。「監査対象事項の基礎となる事象の発生と同時に、又は事象の発生直後に、独立監査人が連続的な監査報告書を用いて、ある特定の対象事項についての書面での保証を可能とする手法をいう。」(CICA&AICPA, *Continuous Auditing*, 1999, p.5) これは、生成される情報の信頼性が内部統制を含むシステムの信頼性に依存することを前提としたモデルと見てよい。

ある取引の絞り込みの精度も高まり、監査人の専門的な判断をサポートしてくれるようにもなってきている。内部統制自体の有効性の連続的モニタリングへの応用も考えられる。

検査対象機関のデジタル化が前提となり、また現物や現場の確認までできるわけではないから限定的な活用になろうが、業務処理の検査ではそのような方向に進んで行くことは容易に想像できる。

<生成 AI>

最近では、生成 AI の活用局面も広がりつつある。生成 AI は論理的に思考しているわけではないので、誤った回答の出力（ハルシネーション・リスク）や著作権等の権利侵害リスクもある。国際的にも、AI の活用を巡る倫理の構築が急務となっている。しかし、文字情報だけでなく音声・画像・映像等も利用でき、既存のアプリケーションシステムにも組み込むことができるので、その活用には大きな広がり期待されている。

生成 AI の組織内業務への活用としては、企画書等の作成、戦略の立案支援、メールの自動返信や電話への自動応答、さらには業務データ分析、アプリケーション開発などへの応用が可能となっている。会計検査業務への当面の応用としては、検査計画の策定、該当法令検索とそれに照らした判断結果の出力、発見事項の分析、各種文書の草案作成・校正・要約、さらには改善事項のアイデア出しなどに活用できそうである。

今後、単なる業務補助の道具としてではなく、専門的判断の支援や独創的な思考支援への活用が浸透してくると、会計検査担当者に期待される技能のみならず、その役割も影響を受けそうである。

6. むすびにかえて

会計検査院の検査においても、検査対象機関の内部統制には十分に配慮されていることと思う。そうではあるが、業務の実態に迫ることに集中してしまうと、内部統制への目配せが疎かになりがちとなるように思う。しかし、業務の実態に迫ることと、内部統制への着目は決して矛盾するものではない。

内部統制には、不適切な業務を「予防」する働きがある。また、業務の有効性と効率性の「向上」という目的もある。したがって、正確性及び合規性の確保という観点からは内部統制のブレーキ機能（事故を未然に防ぐための制御機能）が利いているかどうか、一方、経済性、効率性、及び有効性の観点からは「向上」というアクセル機能（目的を加速するための機能）が利いているかどうかということに、十分な注意が払われるべきと思う。とりわけ「向上」という観点では、検査対象となった業務の不備が是正されればよいと考えるのではなく、どうすればより良い業務運営となるかという見方を含めて考えることが大切ではないだろうか。

また、すでに述べた通り、内部統制は、全組織的リスク管理及びガバナンスと一体となって機能するものであるから、会計検査で内部統制に目を向けることは、検査対象機関の組織全体としての業務運営のあり方に迫ることにもつながってくるはずである。

議論をいたずらに拡張するつもりはないが、検査対象機関が外部のステークホルダー（とりわけ国民）に対して適切なアカウンタビリティを果たしているかどうかという視点でみると、内部統制には組織体内外への「報告の信頼性と適時性」という目的があることにも着目する必要があるようである。その際、「報告」という用語が持つ一方通行のイメージではなく、IT を利活用した一段の工夫がこれからは求められてくるであろう。

内部統制は、検査対象機関が自主的に構築し運用する仕組みである。したがって、内部統制にも目を向けた検査は、検査対象機関の自律性を促すことにつながってくるはずである。昨今、会計検査院の検査結果が世間の注目を集めていることはとても喜ばしいことである。それだけに、厳格な検査によって不適切な業務を指摘し改善を促すことはもちろんのこと、検査対象機関の健全な業務運営とその向上に資する検査であって欲しいし、そうでなければならないと思っている。

参考文献

朝日新聞 (2006) 「オーサー・ビジット 2006」 2006年12月20日朝刊。

古川栄一編著 (1954) 『現代 内部監査』 春秋社。

前野隆司 (2018) 「ポジティブな倫理と幸せ」 『日本機械学会誌』 第121巻, 第1194号。

森川正之 (2022) 「規制のコンプライアンス・コストと生産性」 『RIETI Policy Discussion Paper Series 22-P-022』
(独) 経済産業研究所。

CICA&AICPA (1999) *Continuous Auditing*.

COSO (2013) *Internal Control –Integrated Framework*. (日本内部統制研究学会・新COSO研究会訳 (2014)
『内部統制の統合的フレームワーク』 日本公認会計士協会出版局。)

COSO (2017) *Enterprise Risk Management –Integrating with Strategy and Performance*. (日本内部統制研究学会・
COSO-ERM研究会訳 (2018) 『COSO 全社的リスクマネジメント』 同文館出版。)