
インターナル・コントロールの評価と 『一般に認められた会計原則』への 準拠性に関する心証形成

檜田 信男

I 問題の所在

S E Cは、その通牒「証券取引所法による定期的報告書での財務報告にかかるインターナル・コントロールに関するマネジメントの報告書及び開示の証明」において、「財務報告にかかるインターナル・コントロール」(internal control over financial reporting)を、次のように独自に定義した。

「財務報告の信頼性と一般に認められた会計原則に準拠した外部報告用の財務諸表の作成とに関し、合理的保証を提供するため、登録者の代表執行役(principal executive)、代表財務役員(officers)、ないし類似の機能を遂行する者(persons)によって、またあるいはそれらの監督下で設計され、当該登録者の取締役会、マネジメントその他の担当役員(personnel)によってその設計目標が達成するようにされるプロセスである。

これに含めれる方針と手続は、

- (1) 登録者の取引および資産の処分を、合理的な詳細さで、正確かつ適正に反映する記録の維持に関係する
- (2) 一般に認められた会計原則に従って財

務諸表が作成されるように取引が記録されること、および登録者の収入および支出が当該登録者のマネジメントおよび取締役からの権限授与に従ってのみ実施されること、の合理的保証を提供する

- (3) 財務諸表に重要な影響を有する登録者の資産について、権限が授与されないままに取得、使用または処分されることを防止または時宜適切に発見することの合理的保証を提供する」⁽¹⁾

(1)にあるような取引および資産の処分を正確かつ適正に反映する記録の維持、また(2)の後段に示されている企業の収入および支出が当該企業のマネジメントおよび取締役からの権限授与がないかぎり行われないうこと、(3)の重要な資産について権限が授与されないままに取得ないし使用、処分されることがないように防止または発見されるようにされていること、などはこれまでのインターナル・コントロールの目標にあげられていたことから差程に違和感を持たない。

しかしながら、(2)の『一般に認められた会計原則』に従って財務諸表が作成されるように取引が記録されることの合理的保証をイン

ターナル・コントロールの目標とされていることには、これまでのインターナル・コントロールの理解からは、素直に受け入れることに少なからず抵抗を感じ得ない。

なぜなら、これまでの大学等における監査論の講述において、インターナル・コントロール・システムは不正および誤謬の発生を防止し、潜在している事象についてはこれを発見するようにし、そしてこれの是正を促進するように機能することにより、不正および誤謬が会計記録に潜在する蓋然性を少なくするものであるように説明してきたからである。

そこで本稿では、インターナル・コントロールについて、「一般に認められた会計原則に従って財務諸表が作成されるように取引が記録される」との合理的保証が得られることが、なぜSEC等により期待されているのか、換言すれば、インターナル・コントロールのシステムを整備充実することにより、なぜ、『一般に認められた会計原則』に従って財務諸表が作成されるように取引が記録されることの合理的保証が得られるのかを、課題とし検討することにしたい。

(1) SEC, Final Rule: Management's Report on Internal Control Over Financial Reporting and Certification of Disclosure in Exchange Act Periodic Reports, SEC, Release Nos. 33-8238;34-47986

II SECのインターナル・コントロール通牒が公表されることになった背景

では、インターナル・コントロールに関する定義がSECによってなぜこのように示されることになったのであろうか。この背景を考察する必要がある。なぜなら、インターナ

ル・コントロール・システムは、それがシステムとされるように、それがなにを達成すべき目標としているのか、またその目標をどの程度に達成しようとするのかの水準によって著しく影響を受けることになるからである。すなわち、設定される目標によってシステムの内容はまったく異なったものとなるし、またその達成水準のいかんによってもシステム要素の結合関係は著しく相違することになる。そのことから、例えば、これまで「異なる目標に対しては異なる内部統制を」ともわが国ではいわれたこともある。それゆえ、特定のインターナル・コントロール・システムをみようとする場合、設定されている目標がどのようなニーズを満足するように選択されているのか、目標選択の理由を確かめておくことが重要である。システムへのニーズによってその体系は著しく内容が相違してくるからである。

先にあげたSEC通牒におけるインターナル・コントロールの定義は、サーベンス・オクスリー法（以下ではたんにSOX法という）、セクション404、セクション302、セクション906の各条項での要請に対応するものであった。とくに、SOX法セクション404では次のような要請をSECに対して行っている。

「インターナル・コントロール手段のマネジメントによる評価

(a) ルールの要請 — 証券取引委員会は、1934年証券取引所法セクション13(a)または15(d)の定めによる各年次報告書に、次の各号に定める事項を内容としたインターナル・コントロール報告書を含めるようなルールを制定する。

(1) 財務報告のための妥当なインターナル・コントロール構造と手続とを設定

し、維持する責任はマネジメントにあることの陳述。および、

- (2) 発行者の直近の会計年度末日現在において、財務報告のためのインターナル・コントロール構造および手続の有効性に関する発行者による評価の記載。
- (b) インターナル・コントロールの評価および報告 — サブ・セクション(a)の定めによるインターナル・コントロールの評価に関し、発行者に対し監査報告書を作成し、交付する各登録公認会計士事務所は、発行者のマネジメントによって行われた評価をアテストする。また、このサブセクションに基づき行われる証明は、当審議会によって採択され、公示されている基準に従って行われることとする。このような証明のいかなるものも、別個な契約 (separate engagement) の対象になるものではない。」とした。

(a)はインターナル・コントロールに関するマネジメントの宣誓と評価を、(b)は公認会計士によるインターナル・コントロールに関する監査報告を、それぞれ年次報告書に包含することを求めるものである。SECは、この法により求められているルール（わが国での通達に類する）を通牒として示したのであった。

SOX法は、よく知られているように、この法律の共同提案者である民主党のサーベンス氏と共和党のオクスリー氏の氏名を冠して称されるサーベンス・オクスリー法の略称として一般に使用されているのであるが、この法律の本来の名称は、「有価証券法に従って、また、その他の目的で、行われる大規模会社のディスクロージャの正確性と信頼性を高めることにより投資家を保護するための法

律」(An act to protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities law, and for other purposes)である。

この法律の本来の名称のなかで示されているように、この法律の意図する主旨は、大規模会社のディスクロージャの正確性と信頼性を高めることにある。これは、ここにあってながながと触れるまでもなく、エンロン社(2001.11)およびワールドコム社(2002.7)の破綻を契機に露見された会計不祥事をはじめとした数多くの不正のために、資本市場のインフラとしての会計不信を招いたことへの緊急な対応であった。

この法律でのインターナル・コントロールへのニーズは、企業の外部に開示される財務情報の正確性と信頼性を確保する基盤を確実にしめることにある。インターナル・コントロール・システムは、それがどのように整備され、有効に運用されようとも、そのシステムの基本的性格と機能的限界から、企業外部に開示される財務情報が正確であり信頼されるとはいえない。しかし、その種の情報の正確性および信頼性を期待し得るという可能性を提供するものである。アメリカの国会をはじめ政府は、資本市場のインフラとしての会計への不信を払拭するために、インターナル・コントロールに期待しようというのであった。

III 1977年FCPAでの会計条項

通牒では、その「財務報告にかかるインターナル・コントロール」を定義するにあたり、1977年海外不正支払防止法(the Foreign

Corrupt Practices Act of 1977, FCPA) でのインターナル・アカウンティング・コントロールをも、参考にされた定義として示している。筆者の知るかぎり、インターナル・コントロールにかかわるコントロールの類を法文として条項化したのはこの法律をもって嚆矢とするけれども、その会計条項は、以下に示すような米国公認会計士協会監査基準書(SAS)No. 54 での文言をそのまま踏襲する内容であった。

しかもこの監査手続書の文言のなかでは、「財務諸表の作成を、一般に認められた会計原則にしたがって……」あるいは「報告書に適用できるなんらか他の基準に準拠して……」の表現が合理的保証の対象として言及されていた。それは、「財務報告にかかるインターナル・コントロール」において、『一般に認められた会計原則』に従った財務諸表の作成を可能にするように取引の記録が行われることの合理的保証を提供することと、同じような意味合いを有しているのではないかと推測させるような文言になっていた。

そこで、「財務報告にかかるインターナル・コントロール」で求められている『一般に認められた会計原則』に従って財務諸表が作成されるように記録が行われることの合理的保証の意味をより深く検討するために、FCPAで定められていた会計条項を再度検討することにしたい。

FCPAの会計条項およびこれと内容を同じくする SAS No. 54 で述べられていた内容は次のとおりである。

「アカウンティング・コントロールは、資産の保護と財務記録の信頼性とに關係し、結果的に、次の合理的保証を提供するように意図されている組織の計画、及び諸手続

と諸記録とからなる。

- a 取引がマネジメントの一般的ないし特別の権限授与にしたがって実施されること。
- b 取引は、(1) 財務諸表の作成を、一般に認められた会計原則にしたがってか、あるいはこのような報告書に適用できるなんらか他の基準に準拠して可能であるように、また、(2) 資産に対するアカウンタビリティを維持するように記録される。
- c 資産の受払いは、マネジメントの権限授与にしたがってなされる以外は認められないこと。
- d 資産に対し記録されたアカウンタビリティは、合理的間隔で現存する資産と比較され、なんらかの相違に対し、適切な措置がとられること。」⁽²⁾

この監査手続書に関し、その定義がアカウンティング・コントロールのそれであることにまず注目しておくなくてはならないであろう。アカウンティング・コントロールとインターナル・コントロールとの関係については、すでにこれまでの監査基準書において示されていたように、インターナル・コントロールの目標を資産の保護・財務記録の信頼性・業務能率の向上とするなかで、資産の保護と財務記録の信頼性の達成にかかるコントロールをアカウンティング・コントロールとし、業務能率の向上に関するコントロールをアドミニストレイティブ・コントロールとするとされていた。達成しようとする目標によりインターナル・コントロールは2つのコントロールからなるとしていた。FCPAは、インターナル・コントロールのうちアカウンティング・コントロールを法制化したのであった。

そして、アカウントティング・コントロールでは、その達成目標は資産の保護と財務記録の信頼性におかれているものの、あくまでも上述の a から d までの事項の合理的保証を提供することをつうじてであるとして、監査人がその責任においてインターナル・コントロールを評価すべき範囲を明らかにしていたのである。

(2) AICPA, SAS No. 54: The Auditor's Study and Evaluation of Internal Control, 1972, par. 28、山楯忠恕・檜田信男著「監査基準精説」(第3増補版) 税務経理協会、昭 62、103 頁

IV FCPA 会計条項とアカウントビリティのチャージ・ディスチャージ

FCPA 会計条項および SAS No. 54 でのアカウントティング・コントロールに関しその内容を検討することにしたい。

a では、「取引がマネジメントの一般的ないし特別の権限授与にしたがって実施されること。」とされている。ここに「一般的な権限授与(authorization)」は、例えば、販売取引において、売買単価の決定権限を、すでに設定されている「価格表」に基づいて行使し得るように決められていることなどのように解されるのに対し、「特別の権限授与」は、大口の販売であるかどうか(販売数量の大小)、代金の回収が現金・小切手・手形・掛け等のいずれか、手形・掛け等の時にはその期間はいかほどか等々の回収条件、当該取引先から今後の受注が見込めるかどうかなどの個別の条件を勘案して販売単価の決定権限を授与するなどのように理解されてきた。

要するに、取引の着手段階においては、そ

れが、一般的な条件にあるのかあるいは個別的特種な条件にあるのかのいかんをとわず、マネジメントからの権限の授与がなければ取引の実施に移されないことの合理的保証が組織の計画や、手続等の設計等をつうじ得られることを求めていると解してよいであろう。

b の段階は、マネジメントからの権限授与を受けて後に、取引行為の実施に応じ、その状況を記録する段階についてである。この記録には、取引を財務諸表に反映するためと、取引の実施にともなって変動する資産のアカウントビリティを維持するためのようにわけられて、「取引は、(1) 財務諸表の作成を、一般に認められた会計原則にしたがってか、あるいはこのような報告書に適用できるなんらか他の基準に準拠して可能であるように、また、(2) 資産に対するアカウントビリティを維持するように記録される。」のようにされている。

SAS では、記録の目的を(1)と(2)とに分けているけれども、財務諸表に取引を反映するように記録することは、資産の増減とその結果を記録することと同じようにアカウントビリティの維持ではないのかという疑問もある。(2)はあえて資産のアカウントビリティと表現しているので、資産以外の取引要素についてのアカウントビリティについてはどうなのかとも考えたくなる。おそらく、米国公認会計士協会監査基準審議会の当時のメンバーは資産の増減との関連において他の取引要素についてのアカウントビリティを考えていたのではなかろうか。

アカウントビリティを外部アカウントビリティと内部アカウントビリティとに分けるとすれば、(1)の内容は外部アカウントビリティのための記録であり、(2)は内部アカウント

リティのための記録であるともいえずもない。けれどもそのように断定してよいかどうかについてはなお検討の余地がある。

c では、取引実施の権限授与の段階、記録を対象とする段階を経て、資産の授受の段階に入り、「資産の受払いは、マネジメントの権限授与にしたがってなされる以外は認められないこと」とされている。

ここでは、「資産の受払い」とされていて、資産それ自体の物理的存在に関し、その移動や在高に対するマネジメント能力の浸透の確保を求めていると解される。これも b におけると同じように、資産以外の取引要素の増減については触れていない。

d では、取引実施の権限授与の段階、記録を対象とする段階、資産の授受の段階を経て、資産についてのアカウンタブルな記録が資産それ自体と一致することを確保する段階に関して、「資産に対し記録されたアカウンタビリティは、合理的間隔で現存する資産と比較され、なんらかの相違に対し、適切な措置がとられること」とされている。

資産についてアカウンタブルな記録が維持されるように取引の実施にともなう証憑の信憑性の保証、真実な証憑に基づいた記録作成の保証が確保されながら、しかも記録と現存する資産との照合が資産の性質に応じ、定期的にかつ適時に実施され、記録が実在する資産を反映することが確かめられているのであれば、記録の信頼性が確保されているとはいえない。したがって、両者の間に差異があるときには、差異の原因が明らかにされ、それが合理的な範囲で説明可能であることが必要である。

上述の「資産に対し記録されたアカウンタビリティは、合理的間隔で現存する資産と比

較され、なんらかの相違に対し、適切な措置がとられること」とされているのはこのことを求めていると考えられる。ただ、ここで「適切な措置がとられること」としているけれどもこれはどのような方法を求めているのかについては明らかでない。なぜなら、「なんらかの相違」についての適切な措置が、

- ①「相違」を、照合する者みずからの責任としてただちに是正することを求めているのか、それとも
- ②「相違」が存在することの事実を関連する責任者に通報することを求め、照合する者はみずからの判断において是正することの意思決定はしないとするのかどうかである。

すなわち、前者の①は、直接的是正を内容とするのであり、後者の②は、「相違」があることの情報を提供するとどまり、情報を受けた者がみずからの責任において是正を判断することにするものである。

COSOでは、インターナル・コントロールの枠組みとして組織体の目標の決定や是正措置をインターナル・コントロールの機能とはしていない。インターナル・コントロールの枠組みのなかでは、組織体の目標を前提とし、インターナル・コントロールの目標としてのオペレーションの有効性と能率性・財務報告の信頼性・適用され得る法令への準拠性の達成をつうじ、その組織体の目標を満足させるようにする。また、インターナル・コントロールの目標の達成を阻む行為や事象が発見されてもそれらをただちにインターナル・コントロールの枠組みのなかで是正するのではなく、それらをマネジメントに可及的速やかにコミュニケーションし、意思決定のための情報の提供にとどめるようにされている。⁽³⁾

このようなインターナル・コントロールの理解のもとでは、その構成要素としてあげている「コントロール環境」「リスク評価」「コントロール・アクティビティ」「情報とコミュニケーション」「モニタリング」のなかでも「情報とコミュニケーション」が非常に重要視されることになる。

これまで a から d にいたる各項目をひとつの流れとしてみてきた。この流れの底流に、アカウントビリティのチャージとディスチャージの考え方があるのではないかと仮定するとき、a では取引の実施についての権限授与に基づくアカウントビリティの設定、b ではアカウントビリティのディスチャージを意識しながらの取引の記録、c はアカウントブルな取引の履行としての資産の授受が確保されることの条件の整備、d は記録が資産と符号することの確認による、チャージされたアカウントビリティのディスチャージ、という一連のながれにそって記述されているようにみられる。

F C P Aが全面的に依拠している SAP, No. 54 は、インターナル・アカウントティング・コントロールの枠組みのなかでそのフローを示そうとするものであった。このようにみてもこの監査手続書を作成した米国公認会計士協会監査基準審議会のメンバーの間では、アカウントティング・コントロールについてアカウントビリティのチャージとディスチャージとをその核として理解するようにしていたのではなかったともみられないでもない。

さらにいわせていただければ、インターナル・アカウントティング・コントロールズは、アカウントビリティのチャージとディスチャージとをつうじ会計記録の正確性・信頼性の確保、資産の保全についての合理的保証を提供するシステムであるとする考え方が、この

文章の行間にあったのではないかと考えられる。

(3) COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), Internal Control-Integrated Framework, 1992, p. 17

V インターナル・アカウントティング・コントロールの評価と『一般に認められた会計原則』

次いで、われわれは、このような理解にたつて F C P A の会計条項、さらにはこれが全面的に依拠している SAP No. 54 におけるインターナル・アカウントティング・コントロールによって合理的に保証されるべきとされている、b の「取引は、(1) 財務諸表の作成を、一般に認められた会計原則にしたがってか、あるいはこのような報告書に適用できるならほかの基準に準拠して可能であるように… (中略) …記録される。」とされていることの意味を検討する必要がある。

そこで問題とされるのは、①不正誤謬が会計記録に潜在する蓋然性の程度を合理的レベルにまでさげることにより、財務諸表の作成への基盤を確固とし、それは財務諸表への読者の依存程度(信頼度)の高い財務諸表を作成することになるという意味においてであるのかどうか。監査人からすれば、財務諸表の作成にあたって行われた会計判断の恣意性の有無を確かめるにあたり、その前提としてインターナル・アカウントティング・コントロールへの信頼度の評価を行うということであるのかどうか。また、②インターナル・アカウントティング・コントロールが整備され効果的に運用されているときには『一般に認められた会計原則』に従った財務諸表の作成が可能

になるというように解してよいのかどうかである。監査人からすれば、インターナル・アカウントィング・コントロールの評価をすることにより財務諸表が『一般に認められた会計原則』に準拠して作成されるように記録が保持されていると判断してよいかどうかである。

しかし、①が意味していることは、基本的に、bの(2)で「資産に対するアカウントィビリティを維持するように記録される。」としていることと同じと解してよいであろう。なぜなら、特定の資産勘定についてのアカウントィビリティが維持されるためには、資産にかかる取引の正当性・証憑の真実性・記録の真実性が確保されるように記録されていなければならないからである。

したがって、ここでは②の解釈について、インターナル・アカウントィング・コントロールの評価によって『一般に認められた会計原則』に従った財務諸表の作成を可能にする記録が確保される合理的保証が得られるとの文意のように読まざるを得ないとすれば、これがいかなる意味においてであるのか、また、『一般に認められた会計原則』への準拠性の確証とインターナル・アカウントィング・コントロールをつうじての合理的保証に関する心証形成との関連はいかようにあるのかが検討の課題となる。

『一般に認められた会計原則』は、わが国では、「一般に公正妥当と認められる会計基準」といわれ、この表現は平成3年の監査報告準則の改訂以来一般的な用語法になってきている。これは従来監査報告書において使用されていた「企業会計原則」の語に代わって用いられており、法令の会計規制にも関連づけられている。

他方、F C P AやS A Sでの『一般に認められた会計原則』は、SAS.No. 69によって示されている次のような内容として理解してよいであろう。⁽⁴⁾それは、監査人による財務諸表の適正性について意見の形成に関連して、(a) 選択し適用される会計処理の原則は一般的許容性を有すること、(b) 会計処理の原則は事情において適切であること、(c) 財務諸表は、関連の注記を含め、その利用、理解、解釈のために十分な開示をしていること、(d) 財務諸表において示されている情報は合理的な方法で分類、要約されていること、(e) 財務諸表は、それが達成に合理的かつ実際的な限度で、財政状態、経営成績、キャッシュフローを示す仕方、基本的取引や事象を反映すること、を先ずもって判断すべきことのみで捉えられるべきものというのである。

SAS.No. 69 における会計処理の原則は、財政状態、経営成績、キャッシュフローの状況を財務諸表に反映するための原則であり、これがインターナル・コントロールの評価をつうじ準拠性が確かめられることとなる『一般に認められた会計原則』なのである。

さらに、『一般に認められた会計原則』のソースを、

- ① A I C P A職業倫理規定ルール 203 により、会計原則設定機関としてA I C P Aカウンシルから指名されているものが公表した会計原則（F A S B財務会計基準書、同解釈、A P B意見書、A I C P A会計研究公報）
- ② 専門的に熟達した会計士を構成員とする機関の公表物（F A S B専門公報、A I C P A業種別会計、監査指針、A I C P Aポジション・ステートメント）
- ③ aの機関と専門的に熟達した会計士か

らなる機関の公表物（FASB緊急問題特別調査委員会のコンセンサス・ポジション、AICPA実務公報）

- ④ 一般に受け入れられているとひろく認識されている実務ないし公表物（AICPA会計解釈書、FASBのスタッフによって公刊されている質疑応答集、業種として、あるいは一般的に広く認められ行われている実務慣行）

の4つのカテゴリーに分けて示している。

そして、これらのソースで適切な会計原則がみられないときには、他の会計の文献（FASB財務会計概念意見書、APBステートメント、AICPAイシューズ・ペーパー、IASB国際会計基準、GASBステートメント・解釈・専門公報、他の専門職業団体ないし監督機関の公表物、AICPAの Technical Practice Aids にある専門情報サービス質疑応答、会計学の文献、ハンドブック、論文）を考慮してもよいとされている。

これらの内容を情報の視点で理解するか、あるいは計算の視点で見るとかによって捉え方は異なるであろうけれども、FCPAやSASでの『一般に認められた会計原則』は、財政状態および経営成績、キャッシュフローが示す経済的事実を財務諸表の読者に誤解を与えないようにするための財務会計の方針および手続を指しているとみてよいのではないか。これはわが国の「企業会計原則」ないし「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」においても同様である。それらはまさしく外部アカウントビリティをディスチャージするための方針および手続である。（それらは内部アカウントビリティのチャージと無関係ではないが）

監査人は、これまで、財務会計の方針およ

び手続の選択（判断）に恣意性が介入していないか否かを確かめることこそが最も重視されるべき社会的役割とされてきたし、期間利潤計算の相対的客観性を保証するためのスキームでもあった。インターナル・アカウンティング・コントロールの信頼性の評価はそのための前提であるとされてきた。

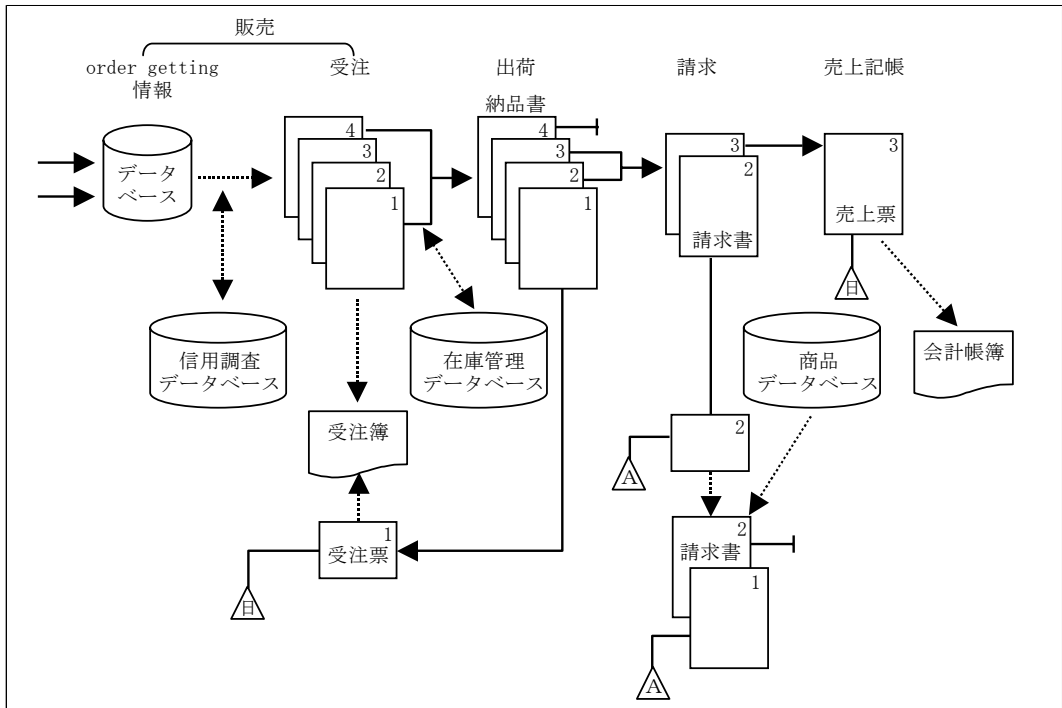
(4) AICPA, SAS No.69, The Meaning of Present Fairly in Conformity with Generally Accepted Accounting Principles in the Independent Auditor's Report, 1992.1

VI インターナル・アカウンティング・コントロールの評価により『一般に認められた会計原則』に従っているとの判断が得られる要件

インターナル・アカウンティング・コントロールの妥当性と有効性の評価を売上サイクルを例としてみてゆくことにしよう。

売上について、例えば、次のような流れをとるものとする。この売上に関する手続の流れが確保されていることを確かめるために、監査人は、それぞれのステップでの手続が現実に存在し、手続の流れが目標の達成のために妥当であり、各担当者が定められた手続を遵守していることを存在する証憑により実証するとともに、定められたフローのように手続が流れていることをウォークスルーによりシステムとしての有効性を評価することが求められる。

このような手続により、インターナル・アカウンティング・コントロールの有効性が評価されたときには、コントロールのもとに記帳されている売上記録はすべて収益認識基準としての実現要件を満たし、『一般に認められた



会計原則』に従った財務諸表の作成を可能にするということが出来る。この評価のために、インターナル・コントロールの構成要素とされているコントロール環境、リスク評価、コントロール・アクティビティ、情報とコミュニケーション、モニタリングの視点から検討が行われることがあってもよい。

注目しておきたいことは、『一般に認められた会計原則』に従った記録が確保されるのは、あくまでも、(イ) 記録の作成自体がシステムとして処理され、しかも (ロ) 『一般に認められた会計原則』が求める会計基準がコントロール規範としてシステムに組み込まれている

かあるいはシステムの流れのなかでコントロール規範の要件が満足されている場合においてであるということである。

また、インターナル・アカウントィング・コントロールがシステムとしてコンピュータ化されればされるほど、システムをつうじて作成される記録は『一般に認められた会計原則』に従って財務諸表が作成されることを可能にするとともに、財務諸表を作成するためのシステム・ベースによる記録の範囲も大となる傾向を持つことになる。