

# 監査基準書第78号と COSO 報告書の関係

## ——内部統制の構成要素を中心に

奥 西 康 宏

(受付 1998年5月20日)

- 1 はじめに
- 2 近年の内部統制論の展開
- 3 監査基準書第78号における選択
- 4 構成要素の展開
- 5 むすびに代えて

### 1 は じ め に

1995年12月、アメリカ公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants）は、監査基準書第78号「財務諸表監査における内部統制の検討：監査基準書第55号の改訂」（Statement of Auditing Standards No. 78, Consideration of the Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS No. 55）を公表し、以下のような内部統制の新たな定義が示された。

「内部統制は、(a) 財務報告の信頼性、(b) 業務の有効性と効率性、(c) 関連する法律と規則の遵守という範疇における目的の達成に関して合理的な保証を提供することを意図して、事業体の取締役会、経営者およびその他の人員によって遂行される一つのプロセスとして定義される。」

[AICPA, 1996, p. 85, par. 6]

さらに「内部統制は、五つの相互に関係ある構成要素（components）から構成されている。」[AICPA, 1996, p. 85, par. 7] とあり、次の五つが挙げられている。

- a. 統制環境 (control environment)
- b. リスク評価 (risk assessment)
- c. 統制活動 (control activities)
- d. 情報と伝達 (information and communication)
- e. 監視活動 (monitoring)

これは、従来の監査基準書第55号について、1992年公表の COSO 報告書「内部統制の統合的枠組み」(Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), Internal Control — Integrated Framework, 以下 COSO 報告書とする)における内部統制の定義を全面的に採用して改訂したものである。

内部統制は、財務諸表監査においてきわめて重視される存在であるにもかかわらず、その内容は様々に定義されてきており、歴史上大きく変化してきている。その流れは、議論の対象者を考えると、監査業務を行う監査人のための内部統制論と、内部統制を整備すべき経営者のための内部統制論に分けることができる。この二つの流れは、対立してきたわけではないが、後述する財務諸表監査目的の内部統制論において内部統制の評価方法が精緻化されていく過程で、経営者のための内部統制論と乖離する傾向が見られた。しかし近年、様々な利害関係者のニーズに有益な内部統制の共通の枠組みを設定することを意図した COSO 報告書の公表により変化が生じている。今回の監査基準書第78号における改訂について、次のように公表の理由が示されている。

「監査基準委員会は、COSO 報告書が、健全な内部統制について、アメリカ合衆国の事業体の間に広く認められた枠組みに急速になりつつあり、その認知と活用がさらに広がっていると信じている。よって、監査基準委員会は、監査人に適切な時期に有益な指針を提供するために、COSO 報告書に含まれる内部統制の定義と記述を認識し、監査基準書第55号を改訂することが適切であると信じている。」

[AICPA, 1996. p. 85]

これは、COSO 報告書の普及というアメリカの企業実務の展開が、監査基

## 奥西：監査基準書第78号と COSO 報告書の関係

準書の改訂をうながすような段階に達しているということを意味するものと考えられる。アメリカでは、いまや事業体の内部統制を、従来のように監査人の専門用語の中で認識し評価することは時代に合わなくなり、監査業務を行う監査人のための内部統制論と、内部統制を整備・運用する経営者のための内部統制論を一致させる試みが、内部統制概念を中心に実行されたのである。

監査人にとっての従来の内部統制は、監査基準書第55号において「内部統制構造」(internal control structure)<sup>1)</sup>と呼ばれ、「特定の事業体の目的が達成されるという合理的な保証を与えるために、確立された方針と手続から構成される。内部統制構造は、広範囲かつ多様な目的と、関連する方針と手続を含める場合があるにもかかわらず、これらのうちのいくつかのみが、企業の財務諸表監査に適切でありうる。」[AICPA, 1988, p. 4, par. 6]とされていた。そして「財務諸表監査の目的について、事業体の内部統制構造は、次の三つの要素 (elements) から成っている。」[AICPA, 1988, p. 5, par. 8]とされた。

- ・ 統制環境 (control environment)
- ・ 会計システム (accounting system)
- ・ 統制手続 (control procedures)

監査基準書第55号と第78号はともに財務諸表監査目的の内部統制論という性格は変わらないが、構成要素の項目について、大きな変化があったように思われる。監査基準書第78号について、石原助教授は、「COSOの報告書における五つの概念とSAS第55号で展開された三つの概念を比較すると、統制環境はそのまま統制環境として、会計システムは情報と伝達として、統制手続はリスク評価と統制活動と監視活動に細分されたものとして概念整理することができよう」[石原, 1998, p. 21]と述べている<sup>2)</sup>。他方、今回の改訂においては、監査人の内部統制の評価については、本質的に変化はないとされている<sup>3)</sup>。すなわち、この改訂は、内部統制についての共通の

枠組みである COSO 報告書の定義を、従来の内部統制の評価方法に影響を与えることなく採用したのである。

とはいえ、従来三つで考えてきたものを、五つの構成要素にそのまま置き換えたのではなく、その内容を詳細に検討していくと、COSO 報告書の内容を微妙に調整して監査基準書第78号に導入していることが明らかとなる。そこで本稿は、監査基準書第78号で導入された内部統制の五つの構成要素について、従来の監査基準書における内部統制の概念や COSO 報告書の内容と比較して、その内容を詳細に整理・検討していくことを目的としている。これらの整理・検討により、利害関係者を含めた経営者のための内部統制概念と監査人が監査上必要とする内部統制の認識が、その構成要素においてどのように調整されたかを明らかにしたい。

本来、内部統制は、経営者にとっても監査人にとっても同じ事業体を対象にして、認識し評価するものであり、その構成要素はまったく異質な内容ではない。今回の改訂も、内部統制の評価の拡大をもたらした内部統制概念の変化ではなく、従来の内部統制概念と構成要素の整理・再編である。今回の改訂で導入された五つの構成要素は、従来の内部統制観にも、明示的であれ黙示的であれ含まれていたわけであり、監査人は視点を再調整すればよい<sup>4)</sup>。この視点の再調整をここで問題としたい。また単なる概念の変化を追うのではなく、その調整を行う歴史的展開についても検討したい。

そこで本稿は、次の節において、まず近年のアメリカにおける内部統制をめぐる動向を、財務諸表監査目的の監査人のための内部統制論の流れと内部統制を整備しなければならない経営者のための内部統制論の流れの二つに分けて、整理する。ついで、第3節では、本稿の検討の対象である監査基準書第78号について、その改訂における選択の可能性を、監査基準書第55号や COSO 報告書と対比して考察する。ついで第4節では、本稿のメインとして、監査基準書第78号の五つの構成要素それぞれについて、監査基準書第55号や COSO 報告書と比較して、その導入における微妙な調整を明らかにし、このような調整が行われた歴史的展開を検討する。そして、

## 奥西：監査基準書第78号と COSO 報告書の関係

最後に監査基準書第78号の意味を考察し、むすびに代えたい。なお、本稿はあくまでも内部統制の構成要素を中心に検討することを主目的としており、関連する範囲で内部統制の評価を取り上げるが、内部統制の報告の議論は対象としない。

## 2 近年のアメリカ内部統制論の展開

近年、アメリカにおける内部統制論の展開の特徴の一つに、監査人のための財務諸表監査目的の内部統制論に加えて、経営者が整備しなければならない内部統制論<sup>5)</sup>の存在がある。本来、内部統制は、監査対象である事業体の内部牽制システムや内部監査の検討からはじまり、試査による監査業務の前提として、時代とともに変化しつつも、基本的には、監査人の評価する内部統制とは何か、それをいかに評価するか、さらにその結果の報告についてアメリカ公認会計士協会の監査基準書や委員会報告を中心に展開されてきた。しかし1970年代中頃以降、(1)財務諸表監査目的の内部統制論の展開に加えて、(2)それを整備する経営者のための内部統制論が展開されている。ここでは、両者を区分して、特に内部統制の概念を中心に近年のアメリカ内部統制論を整理する。

### (1) 財務諸表監査目的の内部統制論の展開

近年の財務諸表監査目的の内部統制論の起点となるのは、1972年の監査手続書第54号「監査人による内部統制の調査・評価」(Statement on Auditing Procedure No. 54, The Auditor's Study and Evaluation of Internal Control)である。監査手続書第54号は、従来の「会計統制」(accounting controls)と「経営統制」(administrative controls)に区別し調整してきた内部統制の議論を詳細に検討して、新たな指針を示した本格的なものである。

監査手続書第54号の内容は、まず従来の会計統制の目的であった「資産の保全」と「財務記録の信頼性」について、その内容の明確化をはかり、もう一度「会計統制」の意味を問いなおし、監査手続委員会としての「会

計統制」の解釈を提示している。そして、「会計統制」を「取引の流れ」(flow of transactions)における機能 (functions) との関連で、以下のように示している。

「会計統制は、資産の保全と会計記録の信頼性に関連する組織計画および手続や記録からなり、したがって次の事項について合理的な保証を与えるように設定されるものである。

- a. 取引は経営者の一般的あるいは特定の承認を得て遂行されること。
- b. (1)一般に認められた会計原則あるいはその他の適用可能な基準に従って財務諸表が作成されるように、また(2)資産に対する会計責任が明らかにできるように、取引が記録されること。
- c. 資産の取扱は、経営者の承認がある場合に限って認められること。
- d. 資産についての会計記録は一定期間ごとに実際の資産と比較され、差異があった場合には適切な措置がとられていること。」

[AICPA, 1972, par. 28]

監査手続書第54号の内容は、監査基準書第1号に引き継がれ、特に上記の会計統制の考え方は、「内部会計統制」(internal accounting control)とも呼ばれ、後述の海外不正行為防止法 (The Foreign Corrupt Practices of 1977) の会計規定に取り入れられたために、大きな影響を持つことになった。

また、監査手続書第54号は、内部統制の評価に関して、従来とは異なり「システムの検討」(review of the system)と「遵守性テスト」(tests of compliance)の二つに分けて、より具体的に内部統制の評価方法を規定している。前者は、定められた手続と方法についての知識と理解を得ることであり、後者は、その手続および方法が意図された通りに有効に運用されているかについての合理的な保証を確かめることである。監査手続書第54号は、両者の結果として「システムの評価」(evaluation of systems)がなされるとした。

監査手続書第54号で示された内部統制に対する評価方法は、1974年に設置された「監査人の責任委員会」(The Commission on Auditors' Responsibilities, 委員長の名前 (Cohen) からコーエン委員会と呼ばれる)の最終報告にお

奥西：監査基準書第78号と COSO 報告書の関係

いて、その他の多くの勧告と並んで次のように再検討されることになった。

「職業専門家としての技量と注意の基準は、不正の防止と発見に重要な関係をもつ内部統制の調査と評価を要求するように敷衍されるべきである」

[The Commission on Auditors' Responsibilities, 1978, p. 39: 訳文, p. 75]

「監査人の行う内部会計統制の調査と評価は、一般に認められた監査基準によって現在要求されている水準を超えるところまで拡大されるべきである。監査人は、内部会計統制全体を調査し評価すべきである。」

[The Commission on Auditors' Responsibilities, 1978, p. 61: 訳文, pp. 118-119]

これらの勧告に従い、アメリカ公認会計士協会は、不正の発見・防止との関連で内部会計統制の評価を拡大し、従来の取引の流れとの関連で内部会計統制をとらえ、特定の統制手続を重視することを修正することになった。まず1980年、監査基準書第30号「内部会計報告に関する報告書」(Reports on Internal Accounting Control) を公表した。同基準書は、内部会計統制の意見を表明することについて企業等との契約に基づいての評価を対象とした、いわゆる MAS 業務の一環としてのもので、通常の財務諸表監査を対象としたものではない。ここで「全般的統制環境」(overall control environment) 概念 [AICPA, 1980a, par. 14. b] が導入されたが、これは将来の内部統制における環境概念の導入・拡大を先取りしたものであった<sup>6)</sup>。また「内部会計統制システム」と「会計システム」が区別されなければならないと主張され、「会計システム」の主たる目的は取引処理であるとされた [AICPA, 1980a, par. 19]。

ついで1982年の監査基準書第43号「監査基準に関する種々の基準書」(Omnibus Statement on Auditing Standards) の中では、財務諸表監査を対象に、これまでの内部統制への依拠を黙示的な前提とすることを改め、内部統制システムに依拠する場合と依拠しない場合を分けて、このような判断をするための最小限の内部統制の評価を示し、これまでの監査アプローチの見直しがなされた。また内部会計統制の検討が限定される場合の対象

として、取引の流れに加えて「統制環境」の理解が言及され [AICPA, 1982, p. 2, par. 2], また「会計システム」と「内部会計統制」の区別 [AICPA, 1982, p. 3, 注記1] についてもさらに詳しく述べられている<sup>7)</sup>。

さらに、アメリカ公認会計士協会の監査基準審議会は、期待ギャップ・プロジェクトと呼ばれる一連の監査基準書改訂の作業を、1985年から開始した。そして1987年2月に草案を公表し、これに対する意見を検討して、1988年4月に九つの監査基準書が公表された。この中の一つが、監査基準書第55号「財務諸表監査における内部統制構造の検討」である。その公表理由は、次の三つの理由とされている。

- ①従来要求された内部統制についての最低限の調査および評価は、監査計画の目的には不十分であること。
- ②内部統制を、「統制リスクの評価」と「財務諸表の主張」(assertion)<sup>8)</sup> の概念とに結びつける指針を示そうとしたこと。
- ③従来の内部統制関係の基準では、内部統制の信頼性および遵守性テスト等の不明確な概念を含んでおり、これらを明確に整理したこと。

[Temkin and Winters, 1989, p. 86]

これらが、いずれも財務諸表監査における内部統制の評価に関連するものであり、監査基準書第55号は、内部統制の評価について根本的に変えるものであった<sup>9)</sup>。用語の上でも、内部統制の評価に関係して、従来の監査基準に比べて、「内部統制の調査・評価」(study and evaluation of internal control) を、「統制リスクの評価」(assessing control risk) に、「システムの検討及び遵守性テスト」(review of system and compliance tests) を、「統制テスト」(tests of controls) に変更している。さらに、「内部統制への依拠」(reliance on internal control) を、「統制リスクの評価水準」(assessed level of control risk) に変更している [Temkin and Winters, 1988, p. 96]。その内容の詳細<sup>10)</sup> は、ここでは触れることができないが、監査リスク・アプローチの下での内部統制の評価を示すものであり、1) 内部統制構造の理解と2) 統制リスクの評価という2段階の形式をとっていた。



一方で、監査基準書第55号は、新たな内部統制を定義することを主目的とはせず、財務諸表監査において検討する必要がある内部統制の全体像を、「内部統制構造」という用語で整理している。そこで挙げられている三つの要素すなわち「統制環境」、「会計システム」、「統制手続」は、すでにMAS業務として財務諸表監査の枠外の監査基準書第30号（1980年）で登場しており、1982年の監査基準書第43号で、一応財務諸表監査に導入されているものである。

監査基準書第55号では、「統制環境」、「会計システム」、「統制手続」について以下のようにまとめて明確にしている。「統制環境」とは、特定の方針と手続の有効性を確立したり、拡大したり、または緩和したりする上での様々な要素の集合的な影響であり、その要素は、(1)経営者の哲学と行動様式、(2)組織構造、(3)取締役会とその委員会の機能、(4)権限と責任の割当方法、(5)経営者による統制方法、(6)内部監査機能、(7)人事方針と実践、そして(8)企業に関わる外的影響を含む [AICPA, 1988, p. 5, par. 9]。

「会計システム」とは、企業取引を認識、整理、分析、分類、記録そして報告するため、そして関連する資産と負債の会計責任を維持するために確立した方法及び記録のことである [AICPA, 1988, p. 6, par. 10]。「統制手続」とは、経営者が、事業体の特定目的が達成されるという合理的な保証を与えるために、統制環境と会計システムに加えて確立した方針と手続である [AICPA, 1988, pp. 6-7, par. 11]。

なお、財務諸表監査に関連しない内部統制構造の方針と手続の存在が指摘され、三つの構成要素を列挙しつつも、「監査人の主要な検討は、内部統制構造を、どの特定の範疇に分類するかよりも、むしろ内部統制構造の方針や手続が、財務諸表の主張に影響するかどうかである。」と明示している [AICPA, 1988, pars. 7-8]。財務諸表の主張との関連で、監査人の内部統制構造の検討がおこなわれることを強調しているのである。

監査基準書第55号は、内部統制の評価に関する部分は現在においても有効であるが、「内部統制構造」に関しては、次に触れる経営者のための内部

統制論の展開の結果、前述した1995年12月の監査基準書第78号において、見直されたのである。

## (2) 経営者のための内部統制論

財務諸表監査目的の内部統制論は、コーエン委員会報告書の勧告への対応により見直しが迫られたが、この時期は同時に、内部統制が経営者にとって従来以上に問題となった時期でもあった。そこでは、企業の利害関係者が内部統制を認識し、その整備・運用を経営者に期待し、また法規制により一定の内部統制の整備が義務づけられ、同時の内部統制の内容についてさらに議論され理解を深めていくのである。

その動きは、1970年代の経済犯罪の捜査が影響している。著名なウォーターゲート事件をきっかけに明らかになった企業の政治献金、賄賂、リベート等の違法・不正行為への批判が、その企業の整備すべき内部統制への関心を高めることになったのである。その結果、1977年に不正支払（賄賂）禁止規定と会計規定から構成された「海外不正支払防止法」が成立した。

そこでは、企業経営者に、取引と企業資産の処分を正確にそして適正に反映する帳簿、記録および勘定を作成・保存すること、および、以上の目的を果たすのは十分な内部会計統制を設計・維持することを求めている。そしてその内容は、前述の監査手続書第54号の内部会計統制をそのまま採用しているのである。これは経営者にとっては義務であり、法の求める内部統制の整備・運用のために、適切な内部統制に関する経営者のための指針が必要となった。

同時期、アメリカ公認会計士協会により設置された「内部会計統制に関する特別委員会最終報告書」(Report of the Special Advisory Committee on Internal Accounting Control, 以下、委員長の名前 (Minahan) よりミナハン委員会報告書とする) は、その審議において「海外不正支払防止法」を強く意識した。1978年9月に中間報告が示され、1979年の最終的な報告では、経営者に役立つ内部会計統制の指針を示している<sup>11)</sup>。そこでは、内部

奥西：監査基準書第78号と COSO 報告書の関係

統制の目的として、「承認」、「会計」、「資産の保全」を設定する。また「内部会計統制環境」(internal accounting control environment) という用語で、企業の会計統制手続と技法の選択およびそれらの有効性に重要な影響を与えるものを認識した。また、内部統制の評価については、次のような評価アプローチと詳細な具体例を示した。

「経営者が統制手続と技法を評価する際の効果的なアプローチは、(1)取引を、例えば機能、業務単位またはサイクルにしたがって分類するとともに、(2)内部会計統制の一般的統制目的(引用者—承認、会計および資産の保全)を、(1)で分類された取引に対応した個別的統制目的に転換し、さらに(3)実際に採用されている統制手続と技法に注意を払いながら個別的統制目的を満たしているかどうかを決定するため、内部会計統制環境に十分に考慮を払いながら、かかる統制手続と技法を識別・評価することである。」

[AICPA, 1979, p. 4 および p. 20: 訳文, p. 10 および p. 34。]

このような内部統制の動向は、他の関連団体による内部統制に関する議論を呼んだ。そのうち財務経営者研究財団 (Financial Executive Research Foundation) は、アメリカ企業の内部統制に関する実地調査を公表し、さらに個人名であるが、ミナハン委員会報告書とは違った視点で、経営者のための内部統制の評価の指針として「マネジメント・コントロール・システム規準」(Criteria for Management Control Systems) が公表された<sup>12)</sup>。ここでは、従来の監査人中心の内部統制論に異議を唱え、新たに次のような「マネジメント・コントロール・システム」という概念を提唱しその評価の指針を示した。

「どんな内部統制の完全なシステムでも、経営統制であれ会計統制であれ、4つの不可欠かつ相互に関係のある次の構成要素で構成されている。」

- (1) 内部統制環境,
- (2) 内部統制リスク分析,
- (3) 内部統制手続,
- (4) 内部統制の監視。

これらの構成要素のそれぞれは、識別され、記述され、そして他の構成要素に

関連づけが可能なものから構成される。」

[Mautz and Winjun, 1981, p. 3]

ここで示されている構成要素は、従来のものに比べれば経営者に理解しやすいものであったと見られる。

このような複数の内部統制概念の存在は、やがて問題視されることになった。1985年10月から1987年9月までの活動した「不正な報告全米委員会」(The National Commission on Fraudulent Financial Reporting, 委員長の名をとりトレッドウェイ委員会 (Treadway Commission) と呼ばれる) においてである。トレッドウェイ委員会の使命は、序章によると「不正な財務報告の原因となる要因を識別し、かつ、その発生を減少させるための方策を明らかにすること」[Treadway Commission, 1987, p. 1: 訳文, p. ix] であった。同委員会の勧告は、公開会社の経営者と取締役会、公認会計士とアメリカ公認会計士協会、証券取引委員会およびその他の監督機関、法の執行機関ならびの学会を対象としている。そこでは多くのことが勧告されたが、内部統制に関しては、「段階3 内部統制の設計と実施」として、公開企業に対し、「公開企業は、不正な財務報告の防止または早期防止について合理的な保証を与える内部統制を確立すべきである。」[Treadway Commission, 1987, p. 33: 訳文, p. 28] という勧告を行い、さらに具体的に「本委員会の後援団体は、内部統制に関する新たな統合的な指針の設定に協力すべきである。」[Treadway Commission, 1987, p. 48: 訳文, p. 56] という勧告を示した。

この勧告に基づいて、同委員会の後援団体であるアメリカ公認会計士協会、アメリカ会計学会 (American Accounting Association), 財務担当経営者研究財団、内部監査人協会 (Institute of Internal Auditors), 全米会計人協会 (National Association Accounting) は、「トレッドウェイ委員会組織委員会」の下に、内部統制に関する文献の調査に始まるプロジェクトが始まった。その結果、1992年、トレッドウェイ委員会組織委員会報告 (COSO 報告書) 「内部統制の統合的枠組み」が公表<sup>13)</sup> され、内部統制の概念を、

## 奥西：監査基準書第78号と COSO 報告書の関係

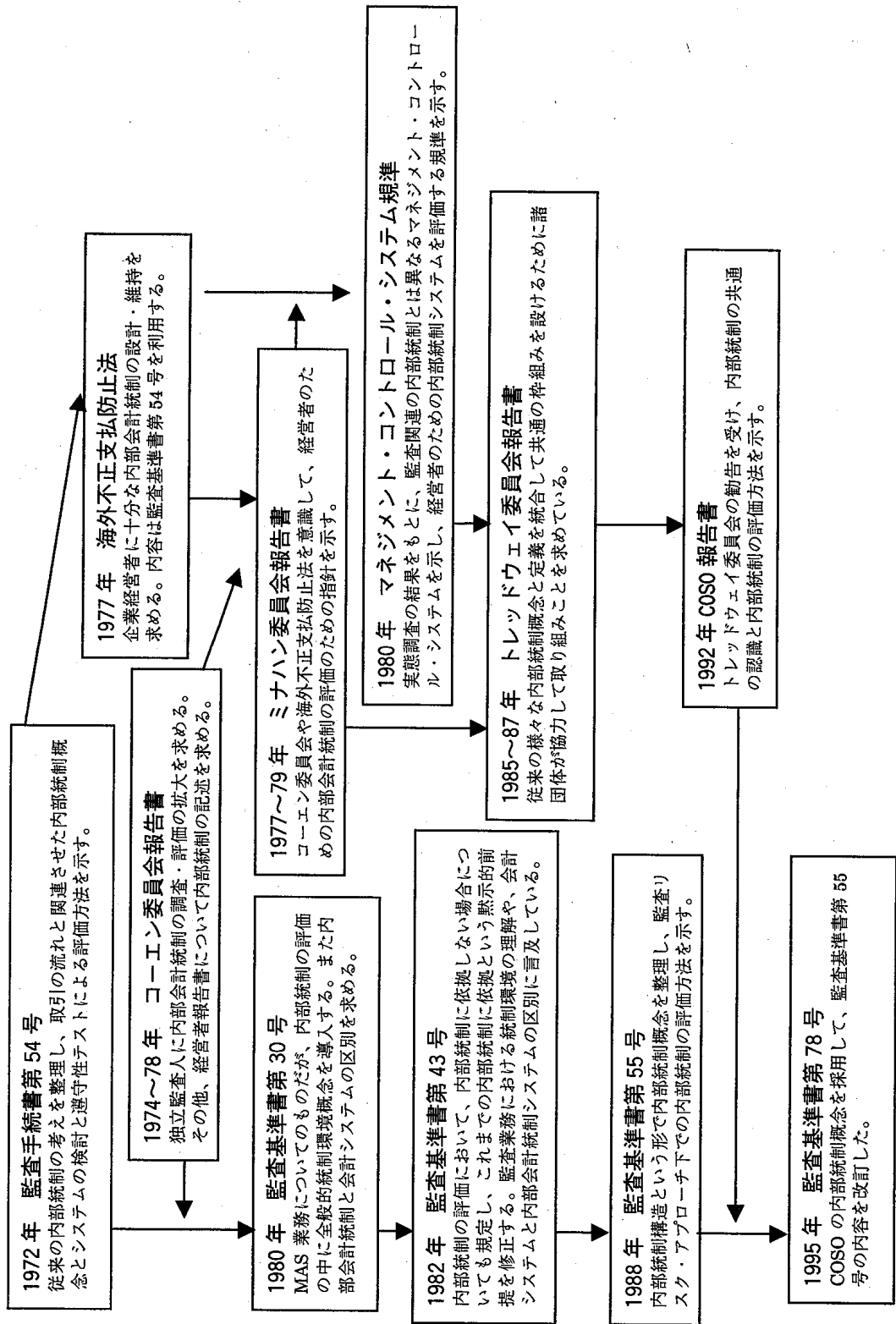
様々な利害関係者のニーズに役立つ共通の枠組みとして、「内部統制は、広義には、以下の範疇に分けられる目的（業務の有効性と効率性、財務報告の信頼性、関連法規の遵守）の達成に関して合理的な保証を提供することを意図した、事業体の取締役会、経営者およびその他の構成員によって遂行されるプロセスとして定義される」[COSO, 1994, p. 3: 訳文, pp. 3-4]とした。また、内部統制の構成要素として、「統制環境」、「リスクの評価」、「統制活動」、「情報と伝達」、「監視活動」の五つを挙げた。そして、この内部統制を評価するツールを提供している。

この COSO 報告書の内容は、前述したようにアメリカではかなり認知され、さらに普及すると判断され、監査人に有益な指針を提供するために、COSO 報告書に合わせて監査基準書を改訂したのである。それが、1995年の監査基準書第78号「財務諸表監査における内部統制の検討：監査基準書第55号の改訂」であった。ここにおいて、内部統制を整備するための経営者（利害関係者を含む）のための内部統制の内容が、財務諸表監査のための内部統制論に影響を与えたのであった。これまでの二つの流れは、監査基準書第78号において一致が図られることになったのである。これまでの内部統制の展開は、次の図1のように整理できるが、この最後にあたる監査基準書第78号の詳細について次節以降で触れる。

### 3 監査基準書第78号における選択

監査基準書第78号は、その作成においてさまざまな選択があったと思われる。まず、監査基準書第55号の改訂であり、当然同基準書の内容が問題となる。また、監査基準書第78号は、監査目的の内部統制でありながら、COSO 報告書という経営者のための内部統制論と一致させる意図があり、COSO 報告書の内容も重要である。ここでは、監査基準書第78号における実際の選択を、監査基準書第55号と COSO 報告書と対比しながら、次節の議論の準備として考えていきたい。

図 1 アメリカにおける内部統制論の動向



(1) 監査基準書第55号と第78号との関係

監査基準書第55号は、大きく分けると、1) 内部統制構造の理解と2) 統制リスクの評価について記述されている。基準書は、付録Cに示したフローチャート [AICPA, 1988, pp. 30-32] と関連させて、段階を追っての記述がされており、その最初の部分が、内部統制構造の三つの要素の理解として、内部統制の内容が示されている。そしてその後、内部統制の評価方法について詳細だが抽象的な記述がなされている。監査基準書第55号の内部統制の内容は、実質的には、最初の一部にすぎず、後の監査基準書第55号の本文では、評価すべき対象について「内部統制構造の方針と手続」という用語で示されている。ここでは、監査基準書第55号と監査基準書78号の関係を、①監査基準書第55号の内部統制の内容、②監査基準書第55号の内部統制の評価方法、③監査基準書第78号の改訂内容の三点から、検討する。

① 監査基準書第55号の内部統制の内容

内部統制の内容については、前述のように「統制環境」、「会計システム」、「統制手続」の三つの要素で構成される「内部統制構造」という形で、従来の議論が整理されて示された。「構造」という用語の意味については、監査基準書第55号は明確に定義せず、総括的に規定するにとどまっている<sup>14)</sup>。内部統制構造の三つの構成要素は、これまで内部統制関連の監査基準書の中で論じられてきた概念であり、今回新たに生み出された概念ではない。この基準書は、頻繁な改正で複雑になった内部統制の諸概念を整理している。以前の内部統制概念から内部統制構造への変化は、列挙されている構成要素細目に若干の変化はうかがえるものの、基本的には概念構成面での変化といえる。また監査基準書第55号の内部統制の内容は、内部統制の目的についての言及があまりないことと、三つの要素の関係が、前述したように「統制手続は、会計システムと統制環境に加えて確立された方針と手続」とあるが、はっきりしないという点も指摘できる。監査基準書第55号は、内部統制構造の三要素の分類よりも、むしろ財務諸表の主張との関連で内部統制を把握するという立場をとるが、これは、実務上適切であっても、監査人以

外の者には理解しがたい専門用語の中で内部統制を検討することとなった。

② 監査基準書第55号の内部統制の評価方法

つぎに、内部統制の評価方法についてであるが、いくつか指摘すべき事実がある。第1は、第55号を採用するにあたって、監査基準審議会の委員の多くが、留保意見を示したという点である。2人のメンバーが、公表に条件付きで賛成し、その他の4人が文書全体の公表に反対した。Kinney and Felixによると、「これは監査基準審議会の歴史において最終的な基準書に対する最多の人数が反対意見を示したことになっている。」[Kinney and Felix, 1993, p. 89] とのことである。第2に、監査人にとって、監査基準書第55号の内容は余りに概念的であり、理解し難いものであった。そのため、1990年にアメリカ公認会計士協会が具体例を示したガイドブックを作成している。以上の事実は、監査基準書第55号の一つの特質を示している。

このような特質を持つ監査基準書第55号の監査実務に与える影響について、Kinney and Felix の調査がある。彼らは、中間評価 (interim report) として、第55号についての文献とビッグ・シックスの一部およびそれ以外の大手事務所ならびに中小事務所の実務指針を検討した<sup>15)</sup>。その結果、彼らは、「監査基準書第55号が期待ギャップを狭くするうえでミックスされた成功 (mixed success) だったかも知れない。」と評価した [Kinney and Felix, 1993, p. 86]。彼らは、成功した点とともに、一つの興味深い事実を見つけたのである。それは、「監査基準書第55号の要件は、その前の基準書よりも多くのさまざまな解釈の適用を受けている。我々は、会計事務所間で実施指針が、特に統制テストについて多様であることを見いだした。」 [Kinney and Felix, 1993, p. 86] ということであった。彼らの調査から現在までさらに歳月が経過したので、その後変化があったかもしれない。しかし、監査基準書第55号は、その実務の適用において、当初の混乱と多様な解釈を経て、リスク・アプローチ監査の中に組み込まれて現在に至っているという解釈も可能である。このような経緯を経て、定着した内部統制の評価方法は、個々の解釈は理論的にどうであれ、実務上はよほどの問題点



奥西：監査基準書第78号と COSO 報告書の関係

がないかぎり、大きな手直しができないほどに根付いていると思われる。

③ 監査基準書第78号の改訂内容

監査基準書第78号は、このような監査基準書第55号を改訂する試みとなった。そこで求められたのは、実質的には従来の監査業務に影響させることなく COSO 報告書の枠組みを採用することであった。監査基準書第55号の構成を考えると、一部の修正によって内部統制の内容を変えることは可能であった。

実際どのような改訂がなされたか、このことについて石原助教授がまとめたものが下の表である。ここでは監査基準書第55号の前半を変えただけであり、後半の評価方法の構造をまったく変えることはなかったのである。

■SAS 第55号（旧 AU Section 319）と SAS 第78号との関係

節	内 容	第78号における取扱い
1	導入	文言修正と文章追加
2-5	要約	2は文言修正，3-5はそのまま（内容的に変化はない）
6-8	内部統制構造の要素	廃棄・新構成要素で新設
9	統制環境	廃棄・新構成要素で新設
10	会計システム	廃棄・新構成要素で新設
11	統制手続	廃棄・新構成要素で新設
12-15	三要素の全般的検討	廃棄・新構成要素で新設
16-18	監査計画における内部統制構造の検討	廃棄・新構成要素で新設。（ただし第16節の検討の目的は、新AU319, 19にそのまま移管されている。）
19	内部統制構造の理解	廃棄・新構成要素で新設
20	統制環境の理解	廃棄・新構成要素で新設
21	会計システムの理解	廃棄・新構成要素で新設
22	統制手続の理解	廃棄・新構成要素で新設
23-65	（統制リスクの評価の具体的な内容を中心とする）	用語上の変更のみ（内容的に変化はない）

[石原，1997年，p. 48，一部修正]

この表における23節から65節は、内部統制の具体的な評価方法に関連するものである。そこでは、内容的な変化はないが、次のような用語の変化が反映されている。

・「要素」(elements)	→「構成要素」(components)
・「統制手続」(control procedures)	→「統制活動」(control activities)
・「内部統制構造」(internal control structure)	→「内部統制」(internal control)
・「方針および手続」(policies and procedures)	→「諸統制」又は「統制手続」 (controls)

監査基準書第55号の本文では、評価すべき対象について「内部統制構造の方針と手続」という記述で示している。監査基準書第78号は、これを「諸統制」に置き換えている<sup>16)</sup>が、これらの変化は、石原助教授のいうように用語上の変化にすぎない。監査基準書第78号では、最終的に、内部統制の内容を全面的に改訂するが、評価方法は、実質的に変えないという選択が行われた。ここで問題となるのは、大きく改訂した前半と過去の監査基準書の内部統制の内容との整合性であり、それについては構成要素を中心に次節で検討する。

## (2) COSO 報告書と監査基準書第78号との関係

ここでは、COSO 報告書と監査基準書第78号との関係を、① COSO 報告書における監査人の位置づけ、② COSO 報告書の内部統制の目的の選択可能性、③ プロセスとしての内部統制と状況・状態としての内部統制、この三点から検討する。これによって、前者が、後者の議論をどのように制約するのかを考える。

### ① COSO 報告書における監査人の位置づけ

COSO 報告書は、過去の多くの内部統制論を検討しており、そこではアメリカ公認会計士協会の文献が大きな位置を占めていた。付録A「本研究に至るまでの背景と歩み」においては、第2節で触れた内部統制に関する

## 奥西：監査基準書第78号と COSO 報告書の関係

文献がまとめてある。さらに付録C「内部統制の定義についてのさまざまな視点とその利用」において、経営者、内部監査人に並んで独立監査人について次のように評価している。

「内部統制に対する公認会計士のこれまでの見方は、財務諸表の監査人としての役割を反映して、事業体が行う外部報告を支援し、または、それに影響を与える側面を主として強調するものであった。にもかかわらず、アメリカ公認会計士協会が公表した監査基準書は、……広義に定義している。」

[COSO, 1994, pp. 106-107: 訳文, p. 178]

ここでいう広義の定義とは、監査基準書第55号における内部統制を意味している<sup>17)</sup>。さらに内部統制の範囲について、監査実務との関連で次のように述べている。

「しかしながら、この広義な定義は、独立監査人の責任に関連して内部統制の範囲を識別する場合には、狭められる。……(一部略)……監査計画の編成のために、独立監査人が事業体の事業活動や業界についての知識——これには、経営目的、戦略そして市場における競争の状態についての情報が含まれる——を入手する場合でも、財務諸表の監査との関連において、内部統制の全体を取り上げる必要はない。このように、独立監査人が内部統制を取り上げる対象を限定することは、その他の多くの関係者がそれぞれの職務を果たすため、その範囲を限定しなければならない過程と同じである。」

[COSO, 1994, p. 107: 訳文, p. 178]

これは、監査人の内部統制の限定を、その職務上認めているのである。多様な利用者を想定して包括的な内部統制の枠組みを作ろうとするCOSO報告書の立場から、監査人の限定をその多様な考え方の一つとして認めることは当然のことである。これはまた、監査人の内部統制論は、職務の都合上限定的なものにすぎず、包括的な内部統制の枠組みの中で大きな位置を占めることはないとも解釈できる。事実COSO報告書の内部統制は、監査基準書第55号の「内部統制構造」とは異質なものであった。

次に、COSO 報告書の内容における監査人の位置づけについて考える。COSO 報告書の議論では、「内部統制には、事業体の取締役会、経営者または内部監査人を含むその他の経営管理者の行動は含まれるが、監督機関や外部監査人の行動は除外されることになるであろう。」[COSO, 1994, p. 105: 訳文, p. 176] と判断している。これは、内部統制に責任のある者について、事業体の内部にあることを優先し、外部者は間接的に内部統制の目的の達成に影響するが内部統制を構成しないという考え方をとっているためであり、外部監査人を含む外部者は内部統制の議論において、非常に限定されている。当然のことながら、COSO 報告書では、外部監査人はその議論の主たる対象ではない。

これは、次の COSO 報告書の専門職業団体に関する勧告にどう対処するかという問題と関連する。

「財務管理、監査および関連領域についての指針を提供する規則の設定機関およびその他の専門職業団体は、本報告書の枠組みに照らして、それぞれが定めた基準と指針を見直すべきである。」

[COSO, 1994, p. 9: 訳文, p. 14]

この勧告に対してアメリカ公認会計士協会には、事実上ほとんど選択肢がなかったと思われる。報告書の作成上、監査人のこれまでの内部統制の議論は限定的に位置づけられ、完成した報告書の内容では当然のことながら外部者である監査人に関するものは少ないという COSO 報告書に対応することは、これまでの監査人固有の議論を調整して、活用できるものを取り入れるしかないのである。

COSO 報告書の主目的は、1) 内部統制についての共通の認識を示すこと、2) 内部統制を評価する指針を示すことであった。このうち、共通の認識については、監査基準書第55号の内部統制に関する理解とは異なるものが示された。これに対して、内部統制を評価する指針については、すでに監査人にとって従来から実施してきたことであった。そしてその内容も組

織内部の者にとって有益なものであった。従来の基準を見直すにしても、評価の指針内容は、監査人にとっては次元が異なるものであった。必然的に、COSO 報告書の監査基準書に与える影響は、概念に関するものとなり、それをどのように調整して採用するかとなると思われる。

## ② COSO 報告書の内部統制の目的の選択可能性

COSO 報告書の内部統制の枠組みは、プロセスとしての理解と多くの利害関係者のニーズでの活用を考えている。その枠組みでは、「業務の有効性と効率性」、「財務報告の信頼性」、「関連法規の遵守」の三つの目的があげられていた。そして「以上三つの目的はそれぞれに独立しているが、重複した部分ももっている。それらはさまざまなニーズに応えることもできるし、また、特定のニーズに合うように一つの目的だけを取り上げることもできる。」[COSO, 1994, p. 1: 訳文, p. 4] とし、「第 2 に、上記の定義は、内部統制の一部を取り上げて、内部統制の個別的な定義を可能にする汎用性を持っている」[COSO, 1994, p. 14: 訳文, p. 18] として目的によって多様な活用が可能であるとしている。その例として「たとえば財務諸表に対する内部統制や法規の遵守に対する内部統制を個別に取り上げたい人にとって、上記の定義はそれを可能にする」[COSO, 1994, p. 14: 訳文, p. 18] のである。

このような統制目的の選択を認める定義に対して、監査業務を行う監査人にとっては、このうちの「財務報告の信頼性」が一番重要であり、監査基準書第78号の目的の記述では「(a)財務報告の信頼性、(b)業務の有効性と効率性、(c)関連する法律と規則の遵守」と順番を変えている。これは、COSO 報告書の内部統制概念を、財務報告の信頼性を優先して活用していくということであると見られる。これも目立たないが一種の調整である。

## ③ プロセスとしての内部統制と状況・状態としての内部統制

COSO 報告書は、内部統制をプロセスとして考えるという特徴があり、これはそのまま監査基準書第78号にも組み込まれているが、COSO 報告書においても次のような議論があった。

「内部統制は実際にプロセスであり、また、マネジメント・プロセスとの関係およびそのダイナミックな性格を伝えるためには、内部統制は、公開草案の場合と同様、プロセスとして定義されるべきである、と結論した。しかしながら、プロセスとは一時点ないし複数時点における特定の状況または状態を備えたものとして識別しうるとの認識に基づき、内部統制の状態に関する定義も示されるべきである、との結論が下された。以上の結論により、最終報告書では、次のような二つの定義が示されている。すなわち、一つはプロセスとしての内部統制であり、他の一つはプロセスの状況または状態である「有効な」内部統制である。」

[COSO, 1994, p. 112: 訳文, p. 185]

このように COSO 報告書の内部統制は、プロセスとしてのものと状況・状態としてのものという二つの姿をもっている。この二つの姿の内部統制を考える意味で重要な存在が五つの構成要素である。プロセスにおける五つの構成要素については、次の記述がある。

「以上に示した五つの内部統制の構成要素の間には相乗作用と連鎖関係があり、全体として環境の変化にダイナミックに対応する一つの統合されたシステムを形成している。……(一部略)……すべての内部統制の統制要素は、各統制目的の範疇との間で関連性を持っている、いずれか一つの統制目的——たとえば業務の有効性と効率性——を取り上げた場合に、業務に対する内部統制が有効であるとの結論を下すためには、五つの構成要素がすべて存在し、かつ、それらが有効に機能しなければならない。」

[COSO, 1994, p. 5: 訳文, p. 7]

外部監査人にとって重要なのは、当然財務諸表監査のための内部統制である。そのためプロセスとしての理解と現在の監査業務とを調整する事が必要である。そこで上記のようにプロセスにおいて重要な役割を果たしている個々の構成要素の存在とその有効性の評価によって、その調整を図るという選択もあったと思われる。

実際、監査基準書第78号では、プロセスとしての内部統制についても言及され、無視されているわけではないが、プロセスの状況または状態に近い意味で構成要素を重視し、これを従来の内部統制構造の要素の検討に置

き換えているのである（前述の石原助教授作成の表参照）。その際に、COSO 報告書の内容をそのもの持ってくるのではなく、従来の三要素との連続でこれを整理し、調整している。定義の置き換えの段階で、監査に必要な内部統制が選別・調整されているのである。以下、次節にて五項目のそれぞれについて検討する。

## 4 構成要素の展開

### (1) 内部統制の構成要素の展開

ここでは、監査基準書第78号に列挙された内部統制の構成要素の一つ一つについて従来の内部統制との対応関係や相違点について検討していく。監査基準書第78号は、内部統制を三つの目的についてのプロセスとして定義している。このプロセス思考は、COSO 報告書の重要な特徴であるが、評価する側としては、監査調書の項目となる次の五つの構成要素が重要となる。

- a. 統制環境 (control environment)
- b. リスク評価 (risk assessment)
- c. 統制活動 (control activities)
- d. 情報と伝達 (information and communication)
- e. 監視活動 (monitoring)

以下、この個々の要素について監査基準書第78号の記述を基点に、COSO 報告書の記述との異同、従来の監査基準書、とりわけ監査基準書第55号と対比し、内部統制の要素の変質の歴史的な展開について検討していく。なお、監査基準書第55号は、付録Aで統制環境の要素 (factor) が示されており、監査基準書第78号は、付録として内部統制の構成要素について解説している。

(2) 「統制環境」の展開

監査基準書第78号は、内部統制の構成要素の一つとして、まず次のように統制環境を示している。

「統制環境は、組織の基調をさだめ、その所属者の統制意識に影響を与える。これはその他の全ての内部統制の要素の基礎となり、秩序と構造を提供する。統制環境は次のものを含む。

- a 誠実さと倫理観
- b 能力に対する取り組み
- c 取締役会あるいは監査委員会の参加
- d 経営者の哲学と行動様式
- e 組織構造
- f 権威と責任の割当
- g 人的資源の方針と実践」

[AICPA, 1996, p. 87, par. 25]

従来の監査基準書第55号においても統制環境は存在していた。そこでは「統制環境は、特定の方針と手続の有効性を確立したり、拡大したり、または緩和したりする上での様々な要素の集合的な影響を示す」[AICPA, 1988, p. 5, par. 9] と定義し、内部統制に影響を与える多くの要素を次のように認識していた。

- 「・経営者の哲学と行動様式
- ・企業の組織構造
- ・取締役会及びその委員会、特に監査委員会の機能
- ・権限と責任の割当方法
- ・内部監査を含む業績の監視と追跡のための経営者の統制方法
- ・人事の方針と実践
- ・銀行規制機関による検査のような企業の事業と実務に影響を与える外部からの様々な影響」

[AICPA, 1988, p. 5, par. 9]

両者は一見すると同じように見えるが、監査基準書第55号の統制環境は、



## 奥西：監査基準書第78号と COSO 報告書の関係

より限定されて監査基準書第78号に受け継がれている。監査基準書第55号において「様々な要素の集合的な影響」(collective effect of various factors)として様々な要素が含まれたが、監査基準書第78号においては、「組織の基調をさだめ、その所属者の統制意識に影響を与える」とされ、経営者が作り出すものに限定され、同時に「その他の全ての内部統制の要素の基礎」という位置づけとなった。後者は前者をより限定しており、当然前者の要素の中には、後者に含まれないものが生じている。

本来、統制環境は、コーエン委員会報告書による内部統制の評価範囲の拡大という勧告以後、重視された。内部統制は、それ自身単独で存在するものではない。しかしそれを明示的に扱ったのは、ミナハン委員会報告書においてである。ここでは、従来の内部会計統制概念の拡張が主張され、「内部会計統制環境」という用語が用いられた。ミナハン委員会報告書は、「内部会計統制は、真空状態のなかで評価することはできない。いくつかの要因が、企業の会計統制手続と技法の選択およびそれらの有効性に重要な影響を与えている。」[AICPA, 1979, p. 12; 訳文, p. 21.]とし、「内部会計統制環境」を、組織構造、従業員、権限の委譲と責任の伝達、予算および財務報告、組織上のチェック・アンド・バランスならび EDP に関する事項を含む、諸要因を説明する適切な用語とした。そこでは、この統制環境についての全般的評価を、個々の統制手続の評価前に実施するという提言がされていた。ミナハン委員会報告書は、経営者のための内部統制の指針であるが、この環境概念を含めて内部統制を評価するという認識は、その後の監査人の指針にも影響したのである。

さらに前述の1980年の監査基準書第30号における「全般的統制環境」を経て、監査基準書第43号において財務諸表監査に「統制環境」という言葉は導入された。ここでは、監査人にとって統制環境は、内部統制に影響するものを包括的に評価していくので実務上問題はなかった。

しかし、このような監査人の内部統制に影響を与えるものという概念とは異質の概念が、経営者のための内部統制論において見られた。有効な内

部統制を整備・運用することが求められる経営者にとっては、単なる「集合的な影響」としての環境概念ではなく、経営者自身にとって統制可能か否かということが重要となる。このことは「マネジメント・コントロール・システム規準」において最初に見られる。ここでは「統制環境」を経営者が統制可能なものに限定される。そして統制不能な内外の要因については、別の項目を新たにもうけ、対応することによって除外するのである。そして統制環境は、次のように純粹に企業の経営者が組織に対して積極的に関与するものに限定された。

「十分な統制環境とは、(1)全ての管理者と従業員に統制の性質と重要性を強く印象づけるために、適切な企業経営者が携わる積極的かつ継続的行動を含み、(2)統制手段をしばしば無視したり、統制について定められた方針を否定するような強制的な雰囲気組織内で防止するのである。」

[Mautz and Winjun, 1981, p. 25]

このような経営者に積極的に関与できるものに限定した「統制環境」のほうが、経営者にとっては認識しやすく、また実際に維持・改善においても有用であった。また、「マネジメント・コントロール・システム規準」では、経営者にとって統制不能なものは、次に触れる「リスク分析」という項目で、その発生の可能性や影響度を考え、必要に応じて対処するという整理が示されている。これによって、従来の統制環境は、経営者としては自己責任で積極的に組織に影響を与えるものと内外の環境変化への対応に分割されることになる。

COSO 報告書においてもこの考え方は保持されており、統制環境概念は、経営者が統制可能なものに限定されているのである。COSO 報告書では、「マネジメント・コントロール・システム規準」と同じ立場から、「統制環境」を、「組織の気風を決定し、組織を構成する人々の統制に関する意識に影響を与える。それは内部統制の他のすべての構成要素の基礎をなすとともに、規律と構造を提供する」[COSO, 1994, p. 4: 訳文, p. 5] と監査基準

## 奥西：監査基準書第78号と COSO 報告書の関係

書第55号よりも限定している。そこで COSO 報告書の統制環境概念を採用した監査基準書第78号においては、結果として、経営者にとって統制できない内外の環境変化はその範疇からはずれることになるのである。

例えば、前述の「銀行規制機関による検査のような企業の事業と実務に影響を与える外部からの様々な影響」は、監査基準書第78号では、後述する「リスク評価」というの中で認識されることとなった。その他に、監査基準書第55号における「内部監査を含む業績の監視と追跡のための経営者の統制方法」は、監査基準書第78号では、「監視活動」として新たに要素として認識されることとなった。これについても後述する。

なお、Frazier and Spraditing は、「統制環境」に関する COSO 報告書と監査基準書第78号の相違点として、取締役会の構成について COSO 報告書に求める多数の社外取締役の採用について、中小企業において経費上の問題から実施が難しいことから、「中小の事業体は、その取締役会に独立あるいは外部のメンバーを加えない場合がある。これらの状況は統制リスクの評価に与えない」[Frazier and Spraditing, 1996, p. 41] と指摘している。

監査基準書第78号は「統制環境」について、COSO 報告書の内容をほぼ全面的に採用し、監査基準書第55号の内容を分割・限定して導入したと言える。第78号の公表により、「統制環境」は、用語上同じでも内容がより限定・明確化されたことに注意しなければならない。そのため監査人は、従来の監査業務における統制環境の理解を、再整理して、「統制環境」として把握するものと他の構成要素に移動させるものを考える必要がある。この関係は、以下のように整理できる。

監査基準書第55号 統制環境	分割	統制可能	→	監査基準書第78号「統制環境」
		外部影響	→	「リスク評価」の一部
		業績監視	→	「監視活動」の一部

(3) 「リスク評価」の展開

監査基準書第78号において2番目に内部統制の構成要素として挙げられているものは、「リスク評価」である。

これは、監査基準書第55号において直接対応するものはないが、「統制環境」のところで述べたように、これは統制環境の整理・純化と関連している。COSO 報告書では「いずれの事業体も、事業体の内外で生じたさまざまなリスクに直面している。……リスクの評価とは、統制目的の達成に関するリスクを識別・分析することによって、そのリスクをいかに管理すべきかを決定することの基礎を提供することにある。経済の状況、業界の状況、規制の状況および事業活動の状況は変化し続けるであろうから、かかる変化に関連した特定のリスクを識別し、それに対処するための仕組みが必要である。」[COSO, 1994, p. 4: 訳文, p. 5] となっている。これは、従来の「統制環境」の中の内外の環境変化に相当するものを対象としながらも、経営者がより積極的な対応を可能とする視点ともなるものである。従来、経営者は、「統制手続」を設定しているが、それは静的な状況のもと統制目的と取引サイクルに関連して把握可能であったが、監査人にとっては与件として評価するものであった。そしてその設定の仕組みは、ブラックボックスの中にあっただが、今回、新たに「リスク評価」を設けることにより、統制手続の設定の視点が明確になり、プロセスとしての内部統制がはっきりする。

これをうけ監査基準書第78号では、基本的には COSO 報告書とは同じ立場をとりながらも、財務報告目的の「リスク評価」に限定している。

「事業体の財務報告目的のリスク評価は、一般に認められた会計原則に従って適正表示されている財務諸表を作成するのに関係するリスクをそれが認識し、分析し、管理することである。」

[AICPA, 1996, p. 87, par. 28]

「リスクは、次のような状況によって生じ、あるいは変化する。」

## 奥西：監査基準書第78号と COSO 報告書の関係

- ・経営環境における変化
- ・新入社員
- ・新情報システムあるいは改良された情報システム
- ・急速な成長
- ・新技術
- ・新生産ライン，新製品，および新たな活動
- ・会社のリストラ
- ・海外事業
- ・会計の公式見解 (pronouncement) ]

[AICPA, 1996, p. 87, par. 29]

これは、COSO報告書における「特別に注意を要する状況の項目」[COSO, 1994, pp. 44-45: 訳文, pp. 73-74] に、会計の公式見解を加えたものである。

この「リスク評価」も「マネジメント・コントロール・システム規準」において明示的に扱われたものである。そこでは、「十分なリスク分析とは、(1)産業，企業およびその人員の特徴により，さらに企業目標の達成の観点の全てから，人間が誤る可能性について生じて重圧の影響を，認識，識別，分析すること，(2)仮に認識されたリスクが実現するとして企業に与えるであろう影響を評価すること，(3)リスクが適切な統制手段によって減少するであろう程度を検討することを含む。」[Mautz and Winjun, 1981, p. 25] とされている。

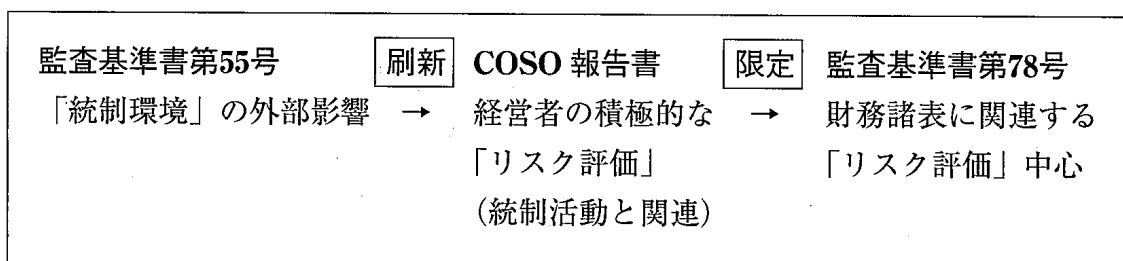
このリスクに対する考え方は，次に述べる「統制活動」と関連するが，監査基準書第78号では，監査人の立場から，次のように述べている。

「監査人は，どのように経営者が財務報告目的に関するリスクを検討し，これらのリスクを対象とする活動を決定するかを理解するために，事業体のリスク評価の十分な知識を入手しなければならない。この知識は，どのように経営者がリスクを認識し，リスクの重要性を見積もり，その発生の可能性を評価し，それを財務諸表に関連づけるかを理解することを含む。」

[AICPA, 1996, p. 87, par. 30, 下線部引用者]

下線部の記述により、財務諸表に関連するものが中心と限定されながらも、経営者の「リスク評価」が監査人の評価する統制リスクの中に含まれることとなった。

監査基準書第55号において「統制環境」の中に含まれた統制不能な外部影響は、経営者にとっては、それに関連する特定のリスクを識別し、それに対処するための仕組みを考える「リスク評価」として、経営者の立場では整理されてきた。そして経営者は、この「リスク評価」を次節で触れる「統制活動」の出発点として考えるのである。監査人にとっては、このような経営者の「リスク評価」は、これまでの「統制環境」での一要素としての理解から、より積極的に経営者の判断に立ち入ることを求めることになるが、監査基準書第78号では COSO 報告書の考えを明示的に取り入れたのである。但し、範囲を財務諸表に関連するものに限定したのである。例えば、会計上の重要な見積りについて、これまで別の監査基準書でとりあげられてきたが、今後内部統制の「リスク評価」と関連する部分もあろう。なお、この「リスク評価」は、監査人がこれまで利用してきた監査リスク・モデルとは本質的に異なるものである。この関係は、以下のように整理できる。



#### (4) 「統制活動」の展開

監査基準書第55号における統制手続 (control procedures) は、「統制手続は、経営者が、事業体の特定目的が、達成されるという合理的な保証を与えるために、統制環境と会計システムに加えて確立した方針と手続である。」 [AICPA, 1988. p. 6, par. 11] とされている。一般にそれらは、

## 奥西：監査基準書第78号と COSO 報告書の関係

- 「・取引及び活動に対する適切な許認可。
- ・職務の分離
  - ・取引や経済事象の適切な記録を保証するのに役に立つ、適切な文書と記録の設定及び利用。
  - ・資産と記録に対する取扱い及び利用に関わる適切な保全。
  - ・業績と勘定記録の適切な評価についての独立のチェック。」

[AICPA, 1988, pp. 6-7, par. 11]

に属する手続として分類される場合がある。

これらは、従来の監査基準書では、むしろ「統制方針および手続」と認識されていたが、単なる手続よりも広い意味を指すという、COSO 報告書の公開草案に対する意見により「統制活動」に名称が変更され、次のように明確に述べられた。

「統制活動は、通常は、二つの要素、——すなわち、何をすべきかを定めた、もう一方の要素の基礎として役立つ方針と、かかる方針を実施させるための手続——からなる。」

[COSO, 1994, p. 51: 訳文, p. 85]

監査基準書第78号は、COSO 報告書の内容をうけ、「統制活動は、経営者の指示の実行を保証するのに役に立つ方針と手続である。それらは、事業体の目的の達成についてのリスクを対象として、必要な行動がとられることを確実にするのに役に立つ。統制活動は、様々な目的を持ち、様々な組織や機能レベルで適用される。」[AICPA, 1996, p. 87, par. 32] としている。このような一般的な記述の後、次のように述べている。

「一般に、監査に関係するような統制活動は、次の事項に属する方針と手続として分類される場合がある。

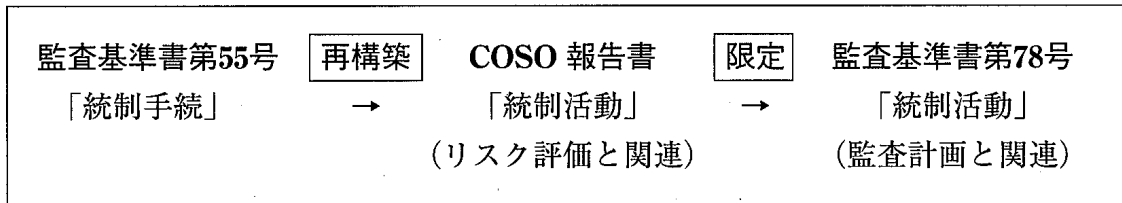
- ・業績評価
- ・情報処理
- ・物理的管理
- ・職務の分離」

[AICPA, 1996, p. 87, par. 32]

しかしよく読むと、微妙な調整が行われている。COSO 報告書では、「最高経営陣の段階で行われるレビュー」、「職能または活動の直接的管理」、「情報処理」、「物理的統制」、「業務指標」、「職務の分離」の六つをあげているが、監査基準書第78号では、上の四つに限定している。やや限定されているのである。またCOSO 報告書では、「リスク評価」との統合を強調し、評価についても「統制活動は、重要な活動ごとに設定された目的に関連するリスクに対処せよ、との経営者の命令に照らして評価されなければならない。」[COSO, 1994, p. 56: 訳文, p. 96] とあるが、監査基準書第78号では、「監査人は、監査計画に関係する統制活動の理解を得なければならない。」[AICPA, 1996. p. 87, par. 33] と監査計画に置き換えられている。

ここで確認しておきたいことは、「統制活動」が「リスク評価」に関連させて理解されるようになったことである。従来「統制手続」は、監査手続書第54号における取引に関連させた会計統制の定義の登場以来、「海外不正支払防止法」の成立もあり重視された。ミナハン委員会報告書においては「統制目的→取引サイクル→統制手続」の流れで理解する方法が提示されていた。ところが、「統制手続」に偏重した監査実務は、虚偽報告との関連で批判を受けることになった。虚偽報告は、典型的には取引ではなく不正な財務報告において存在するのであり、取引重視は監査の有効性から問題視された。また経済的に「統制手続」重視の弊害も指摘された。そして、内部統制における環境概念の導入などにより取引を基礎とした「統制手続」の重視は修正されてきた。しかし依然として「統制手続」あるいは「統制活動」は、依然として内部統制の運用状況を評価する上で重要な存在である。但し、Frazier and Spradling その評価においては、「内部統制の他の4つの構成要素の理解を得ることについての副産物として、監査人は統制活動の理解を得ることが多い。」[1996, p. 73] と指摘し、統制活動の理解の実務への影響を限定している。この関係は、以下のように整理できる。





(5) 「情報と伝達」への展開

内部統制の4番目の構成要素とされるのが、「情報と伝達」である。監査基準書第78号では、その内容を次のようにしている。

「財務報告目的に関係する情報システムは、会計システムを含むが、事業体の取引を（出来事や状況と同様に）記録、処置、要約、報告するため、さらには関連する資産、負債、持分についての会計責任を維持するために、確立された方法と記録によって構成される。システムが生み出す情報の品質は、事業体の活動を管理する際の適切な意思決定や信頼できる財務諸表の作成についての経営者の能力に影響を与える。」

[AICPA, 1996, p. 88, par. 34]

「伝達は、財務報告に関わる内部統制に固有の個人の役割と責任についての理解の提供に関係する。」

[AICPA, 1996, p. 88, par. 35]

これは、監査基準書第55号でいう「会計システム」を含むものであるが、今回の改訂により大きく変わった点であり、COSO 報告書の考え方と監査基準書第55号の考え方に大きな相違があった点である。

伝統的に財務諸表監査を行う立場にとって、「会計システム」は内部統制における評価対象の中心に位置していた。過去、「会計システム」と「内部会計統制」との区別が強調され、監査基準書第55号では、次のように内部統制構造の三要素の一つとして重要な存在であり、監査人は、取引の処理等を理解するために、「会計システム」の十分な知識を得る必要があった。

「会計システムは、企業の取引を識別、整理、分析、分類、記録し、そして報告

するために、そして関連する資産と負債の会計責任を保持するために、確立された方法と記録から構成される。有効な会計システムは、次のような方法と記録を確立するために、適当な検討を与える。

- ・全ての正当な取引を識別し、記録すること。
- ・財務報告のために、取引の適切な分類を可能とするように十分に詳細かつ適時に、取引を記述すること。
- ・財務諸表上で、正確な貨幣的価値の記録を可能にするような方法で、取引の価値を測定すること。
- ・適切な会計期間に取引の記録を可能とするように、取引の発生した時点を設定すること。
- ・財務諸表に、取引と関連する開示事項を適正に表示すること。」

[AICPA, 1988, p. 6, par. 10]

これに対して、内部統制の共通の準拠枠を目指す COSO 報告書では、情報処理技術の発展を背景に、「会計システム」をより広義の「情報システム」ととらえ拡大した。また整理の過程で、内部統制の運営に大きな影響を与える伝達と同じ範疇にまとめたのである。COSO 報告書は以下のように述べている。

「統制活動を取り巻いているものが、情報システムと伝達システムである。かかるシステムを通じて、事業体の人々は、業務の実施、管理および統制に必要な情報を捕捉し、交換することができる。」

[COSO, 1994, p. 18: 訳文, p. 24]

このような理解は、一部情報システムの革新を反映しているとはいえ、伝統的な会計システムとはかなり異質な理解である。そこで、監査基準書第78号は、COSO 報告書の定義を調整して導入しなければならなかった。監査基準書第78号は、「情報システム」について前述のように「財務報告目的に関係する情報システムは、会計システムを含むが、事業体の取引を（出来事や状況と同様に）記録、処置、要約、報告するため、さらには関連する資産、負債、持分についての会計責任を維持するために、確立された方法と記録によって構成される。」 [AICPA, 1996, p. 88, par. 34] と述べて、事

## 奥西：監査基準書第78号と COSO 報告書の関係

実上「会計システム」に限定した。またその評価においても従来の考え方をそのまま踏襲していると言える。「伝達」について、前述のように「伝達は、財務報告に関わる内部統制に固有の個人の役割と責任についての理解の提供に係る。」[AICPA, 1996, p. 88, par. 35]と述べるが、その評価については明示的には言及していない。このように、二つの異なる内容において、事実上用語は共通としたが、評価する対象としては従来と同じものとする事になったのである。

Frazier and Spradling は、監査調書の作成解説において、「情報システム」は「会計システム」と同義と考え、覚書やフローチャートを活用し理解を得て、「伝達」については、質問票により「経営者が財務報告の役割と責任をどのように伝達するか」の理解を得ると述べている [1996, p. 74]。

現実の企業の情報化は、単に外部報告用の会計処理に限定されておらず、「情報システム」という認識のほうがより実態を反映し、共通の理解としての内部統制の要素にふさわしいと言えよう。また「伝達」については、内部統制における人的要素の重要性は、従来から指摘されてきたが、これを明示的に扱うことは、内部統制の運用状況に関する理解をより明確にすることになると思われる。中小事業体における非公式な伝達形態の存在の指摘もまた適切と思われる。監査業務に与える影響は、ほとんどないが、用語の意味する内容が COSO 報告書と監査基準書第78号で大きくずれているため、認識ギャップが生じる可能性もあると言える。この関係は、次のように整理できる。

監査基準書第55号	刷新	COSO報告書	調整	監査基準書第78号
「会計システム」	→	「情報」(拡大)と 「伝達」(明示化)	→	「情報」(会計システム中心) と「伝達」(従来通り)

### (6) 「監視活動」への展開

監査基準書第78号では、監視活動は、次のように定義されている。

「監視は、時間の経過において内部統制の業績の品質を評価するプロセスである。それは、適時に諸統制の設定・運用を評価し、必要な修正行動がとられているかに関係する。このプロセスは、継続的な監視活動、独立した評価、あるいは両者の組み合わせを通じて達成される。」

[AICPA, 1996, p. 88, par. 38]

内部監査は、内部統制が監査基準に現れた頃から、内部統制の一部として重視されてきたが、内部監査関連の監査基準書を公表するにつれて、徐々に内部統制の枠外でその関係を考慮するようになってきた。特に、AICPA は、内部監査については、1975年の監査基準書第9号「独立監査人の検討の範囲に与える内部監査人の影響」(The Effect of an Internal Audit Function on the Scope of Independent Auditor's Examination)の公表により、結果的に内部統制とは別に評価することになってしまった。

その後、監査基準書第55号において統制環境の一つの「内部監査を含む業績の監視と追求のための経営者の統制方法」として、また「統制手続」の中で「業績と記帳された勘定の正確な評価との独立のチェック」が言及された。これに対して、COSO 報告書では、「監視活動」として新たに独立の要素として次のように認識されることとなった。

「内部統制システムは監視を必要とする。監視活動は、内部統制システムの機能の質を継続的に評価するプロセスである。……内部統制上の欠陥は経営上層部に、そして特に重要な事項については、最高経営者と取締役会に報告されなければならない。」

[COSO, 1994, p. 5: 訳文, p. 6]

監査基準書第78号では、COSO 報告書の内容をそのまま採用して、経営者の責任と関連させて、「監視は、時間の経過に従って内部統制の業績の品質を評価するプロセスである。……監査人は、財務報告に関して事業体が内部統制を利用する主要なタイプの活動について十分な知識を入手しなければならない。」[AICPA, 1996, p. 88, pars. 38-39]とされた。これにより、従来の統制環境と統制手続の一部としてのものよりも、より明確に把握さ

奥西：監査基準書第78号と COSO 報告書の関係

れるようになった。これは、より総合的に内部統制に見ることにつながる  
のである。内部監査については、監査基準書第65号「財務諸表監査におけ  
る内部監査機能の監査人の考慮」(The Auditor's Consideration of the Inter-  
nal Audit Function in an Audit of Financial Statements)が1991年に公表され  
ており、第78号では、その参照が求められ、従来の基準書との調整を図っ  
ている。この関係は、以下のように整理できる。

監査基準書第55号	再構成	COSO 報告書	そのまま	監査基準書第78号
「統制環境」の一部	→	「監視活動」	→	「監視活動」
「統制手続」の一部				

(7) 保全統制

従来から、内部統制を「資産の保全」と関連させて考えることは一般的  
であった。ところが、COSO 報告書は、これを内部統制において明示的に  
は扱わなかった。それに対して異議をとなえられ、COSO 報告書は1994年  
にそれについての追録を公表している<sup>18)</sup>。そこでCOSO 報告書は、「保全統  
制は主として業務に関係するにも関わらず、それらの特定の面が、同じく  
他の遵守と財務報告の範疇に該当することがある」[COSO, 1994, p. 154: 訳  
文, p. 252]と述べた。これに対し、監査基準書第78号は、財務諸表監査目  
的の立場から、監査人は保全統制の理解を財務報告に有用な統制に一般に  
限定すると述べている [AICPA, 1996, p. 86, par. 13]。

以上のように、監査基準書第78号は、利害関係者のための共通の枠組み  
である COSO 報告書の内部統制の構成要素を、微妙に調整して導入してい  
るのである。そして監査実務に与える影響としては、注で触れたように、  
Frazier and Spraditing によると、これらの5つの構成要素について監査調  
書を作ることが求められることになったのであった。

## 5 むすびに代えて

監査基準書第78号は、監査基準書第55号と比べるならば、内部統制の構成要素については大きな変化をもたらしたと言える。しかし監査業務としての内部統制の評価方法を重視する立場では、内部統制の構成要素を組み替え、評価方法については一部の用語が変わっただけであり、重大な変化ではないとみなすことができよう。しかし、本稿のように、近年の内部統制論を、財務諸表監査目的の内部統制論と経営者のための内部統制論の二つの流れがあると考える立場だと、別の評価が可能となる。すなわち、財務諸表監査のための内部統制と経営者のための内部統制を一致させる試みとしての評価である。これは、「海外不正支払防止法」以来、内部統制の整備・運用が経営者に義務づけられ、また不正な財務報告への対策としてトレッドウェイ委員会報告書の成果を広く活用していこうというアメリカの状況を反映している。そして監査目的の内部統制を経営者視点の内部統制に一致させる試みがなされたのである。それも単なる COSO 報告書の内容を監査基準書に引用するような単純なものではなく、これまで見てきたように、微妙な調整がほどこされているのである。この調整は、アメリカにおける内部統制論の展開として興味深いものである。

監査基準書第78号の公表は、アメリカ特有の状況を反映しているとはいえ、わが国についてもいくつかの示唆を与える。そのうちの一つは、内部統制の評価方法がどれほど確立しようとも、内部統制の概念や構成要素に関して明確にする努力が必要であるということである。内部統制は、非常に主観的であり、歴史的にも変化してきた概念である。一方、監査業務に当たる監査人にとって、検討する内部統制は、経験的にある程度限定されるものであろう。その評価対象を、監査人特有の専門用語で、抽象的に定義することも可能である。しかし、アメリカでは、現在では内部統制をオープンに議論する道を選んだのである。そして、監査人と経営者の間で異なる用語ではなく、同じ用語と構成要素を用い、監査調書においてもそれを

反映することにした。むしろ経営者と監査人とは当然関心が違うのであり、実務上微妙な調整がほどこされている。しかし最初からまったく異なる用語で使用するという閉鎖的な棲み分けは排除されている。

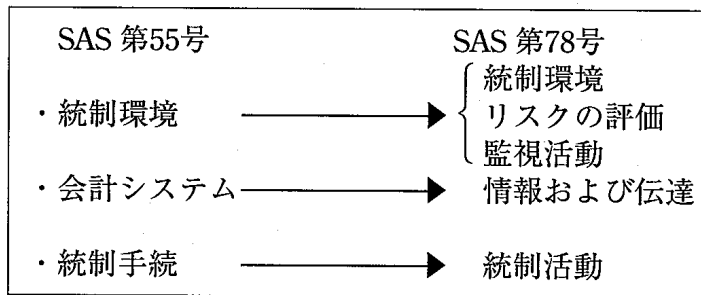
わが国においても、監査制度導入期ののぞいては、内部統制に関してさほど議論されず、用語自体もけっして一般的とはいえない状況にあった。しかし最近、金融機関に自己査定が導入され、そこで内部統制の整備が求められており、また一般企業においても内部統制の機能不全が原因と見られる従業員の不正が報道されている。時代的には、内部統制の充実が強調されても不自然ではないと言えよう。わが国でも日本公認会計士協会により近年内部統制に関する報告が公表されてきており、これはこれまでの実務を追認したものが含まれるとはいえ、より明確な内部統制の評価に向かったの努力がなされているところと言える<sup>19)</sup>。その道程には、やがて内部統制について専門用語ではなく、一般的に理解される枠組みの提示も含まれるかもしれない。そこでは、すでに確立しつつある内部統制の評価方法と、経営者等の利害関係者のための一般的な内部統制概念の関係が問われる可能性があり、そのような状況においてアメリカの監査基準書第78号の位置づけは大いに参考になると思われる。そのような状況に至らずとも、監査人が、訴訟等において監査業務を他者に説明する際に、外部者に理解されるように内部統制を明確にする必要があるかもしれない。また、新たに監査人を養成する場合、効率的に研修する上で、わが国の実状を加味したこれまで以上にわかりやすい内部統制の指針に対する需要があるかもしれない。

そこでアメリカの内部統制論における監査目的の内部統制と経営者視点の内部統制を一致させるという展開は、一つの参考となるのである。むしろ国情の違いを無視して、COSO 報告書の議論がわが国にあてはめるべきではないし、監査基準書第78号の枠組みも現段階では、十分なものかどうかは断言できない。COSO 報告書にしても関係者の意見により補足が公表され、かつて監査基準書第55号も、設定者の意図通りいかず、それを補足

するガイドを公表した経緯がある。監査基準書第78号においてもガイドがすでに公表されている。表面的には、構成要素の部分の改訂のようだが、その内容の真価は、さらなる実務の積み重ねとビジネス環境の変化によって検証されることになる。しかし、アメリカ公認会計士協会の監査目的の内部統制と経営者視点の内部統制を一致させるという選択は、その経緯はどうか、会計プロフェッションの一つのあり方として把握することが可能である。

注

- 1) 監査基準書第78号においても、「内部統制」と「内部統制構造」という用語は互換性を持つとされており [AICPA, 1996, p. 85, 注 1], 完全に「内部統制構造」という用語が排除されたわけではない。
- 2) 石原教授以外に、高原氏が、監査基準書第55号と第78号の構成要素の関係を次のように整理している。「リスク評価」と「監視活動」の位置づけが両者で異なる。



[高原, 1997年, p. 129, 図表 3]

なお, Frazier and Spraditing は, 監査基準書第78号の「リスク評価」と「監視活動」について, 形式的に, 第55号には相当するものがない (no equivalent) としている。 [Frazier and Spraditing, 1996, p. 41, 図1]

- 3) Frazier and Spraditing は, 従来の監査基準書を, 内部統制構造を定義し, 3つの構成要素を示した第1のセグメントと, 監査人が内部統制構造を理解し文書にする手続を扱った第2のセグメントに分けて, 「基本的に, 監査手続書第78号は, 上記の第1のセグメントだけを変える。第2のセグメントに対する変更は最小であって, そして主に用語の変更に関連している。本質的に, その改訂は, 企業の内部統制についての新たな視点を定めているために, 監査人が行う多くのことを変えることはない。」 [Frazier and Spraditing, 1996, p. 40] としている。
- 4) その根拠の1つとして次のような記述がある。



## 奥西：監査基準書第78号と COSO 報告書の関係

「監査基準書第55号の改訂によって生じた唯一の重大な文書化の変更は、監査人が内部統制の三つの構成要素ではなく、むしろ五つの構成要素の理解を得なくてはならないということであろう。これは監査人の文書化の構造に影響するであろうが、監査人の理解を得るための手続や監査人の文書化の方法に重大な影響は与えないだろう。」 [Frazier and Spradling, 1996, p. 74]

- 5) 経営者のための内部統制論の展開については、拙稿 [1998年 a] を参照のこと。
- 6) 「全般的統制環境」の内容としては、事業体の組織構造、責任と権限を伝達する手法、経営者のための計画統制目的の財務報告、経営者によるシステムの監視、人員の能力があげられている [AICPA, 1980, par. 14.b]。これは、後の1982年の監査基準書第43号の「統制環境の理解によって、監査人は、組織構造、責任と権限を伝達するために組織で利用されている方法、可能であれば内部監査の存在を含むシステムを監視するために経営者に利用される方法といった事項についての一般的な知識を得る」 [AICPA, 1982, p. 3. par. 52] という記述を先取りしていると思われる。
- 7) 「会計システム」と「内部会計統制システム」との区別を強調することは、結果として「システムの検討」の内容を明確にすることになる。従来の監査基準書第30号では、「取引の流れ」の項目で、両者の区別の必要性を強調し、「会計システム」の主要な目的は取引の処理にあることを指摘し、「会計担当者は、誤謬・不正の発生する可能性のある取引処理や資産取扱の要所を認識するために、会計システムの理解を得る。」 [AICPA, 1980, par. 19] としている。監査基準書第43号では、両者の区別の必要性を強調した後に、さらに次のような定義を示している。

「会計システムとは、営利事業体の外部との資産やサービスの取引、事業体内部における資産やサービスの移転または使用が認識され、それらの取引、移転、使用を示すデータが集計、処理、分析、報告されるという調整機能を意味する。内部会計統制システムは、資産の保全ならびに会計システムによって作成される財務記録の信頼性に関わる組織計画および手続と記録を意味する。」

[AICPA, 1982, p. 3. 注記 1]

- 8) ここでいう「財務諸表の主張」とは、監査基準書第31号「監査証拠」(Evidential Matter) で述べられているもので、例えば、貸借対照表に「売掛金 60,000ドル」とあれば、経営者が「貸借対照表日に、当社は売掛金が60,000ドルあります」と主張していると考えるのである。監査基準書第31号は、「財務諸表に関する意見を形成する際、独立監査人の仕事の大部分は、当該財務諸表においてなされた財務諸表の主張に関する証拠の入手と評価から構成される」として、財務諸表の主張との関係で、監査証拠の有効性の判断をなすことを求めている [AICPA, 1980 b., par. 2]。なお、財務諸表の主張は、次のカテゴリーに分類でき

る。

- ・実在あるいは発生 (existence or occurrence)
- ・完全性 (completeness)
- ・権利及び義務 (rights and obligations)
- ・評価あるいは配分 (valuation or allocation)
- ・表示及び開示 (presentation and disclosure)

また、監査基準書第31号の付録では、「財務諸表の主張、監査目標の実例並びに実証性テストの例示」が示されている。

- 9) 千代田教授は、次のように内部統制の問題の変質を整理している [千代田, 1998年, p. 384]。

「1980年代までの内部統制の問題は、監査人にとって、監査手続の範囲の決定問題として展開してきた。しかし、現在では、それに止まらず、有効かつ効率的な監査を実施する基礎として、監査人は内部統制を調査し評価しなければならない。つまり、監査人は、虚偽記載のタイプを識別し、内部統制がそれらをタイムリーに防止または摘発できないリスク（内部統制リスク）を評価し、その評価レベルを一つの重要なベースとして、監査リスクをローレベルに抑えるための摘発リスクを計画しなければならないのである。したがって、内部統制の理解と内部統制リスクの評価は、リスク・アプローチ監査の中心的な課題である。」

- 10) 内部統制の評価に関する改正点は、用語の変化に従って次のようにまとめられる。

「内部統制への依拠」から「統制リスクの評価水準」への変化は、従来の内部統制への依拠は、これまでの監査基準が統制手続についての依拠を重視したために、依拠できるか、依拠できないかというオール・オア・ナッシングな存在であるという誤解がしばしば見受けられた。この点について、統制リスクを導入し、監査人がそのリスクを、最高から最低までの間の水準と評価することによって、誤解を避け、有効な監査計画に役だたせようとしたのである。

「内部統制の調査・評価」から「統制リスクの評価」への変化には、これは、監査基準書第47号「監査を実施する上での監査リスクと重要性」(Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit) で導入された監査リスク・モデルにおける統制リスクに対して、従来の内部統制に対する監査手続の調整を図ったものである。これは、同時に、監査基準書第31号「監査証拠」で導入された「財務諸表の主張」とも調整を図っている。

「システムの検討及び遵守性テスト」から「統制テスト」への変化は、従来の監査基準、特に監査手続書第54号では、内部統制の評価の基礎を得る調査は、「システムの検討」と「遵守性テスト」によることになっていた。その結果、内部統制システムの評価がなされるのである。しかしながら、遵守性テストは、監査手

## 奥西：監査基準書第78号と COSO 報告書の関係

統書第54号以降の監査基準の改正により、しばしば取引の監査あるいは特定取引に適用される統制手続に限定して考えられるようになってしまった。監査基準書第55号は、統制手続に限定せず、統制環境及び会計システムを含めて内部統制構造を構成しており、従来の「遵守性テスト」という用語に変えて、「統制テスト」という用語を用いて、取引以外に適用する監査を含めている [Temkin and Winters, 1988, p. 98]。「統制テスト」とは、財務諸表の重大な虚偽表示を防止したり摘発したりする上で、内部統制構造の方針や手続の有効性を評価するために、当該内部統制構造の整備運用を対象としたテストと定義されている。

- 11) 「ミナハン委員会報告書」の詳細については、拙稿 [1998年 a] の pp. 143-152 を参照のこと。
- 12) 「マネジメント・コントロール・システム規準」の詳細については、拙稿 [1998年 a] の pp. 152-162 を参照のこと。
- 13) COSO 報告書については、例えば、拙稿 [1998年 a] の pp. 162-172 を参照のこと。
- 14) 鳥羽教授は、監査基準書第55号の内容について、問題点として「内部統制概念そのものを放棄してしまったことである」と判断している [鳥羽, 1994年, p. 283]。
- 15) 彼らは、実務指針の検討以外に、監査基準書第55号について支持する見解と反対する見解を検討しまとめている [Kinney and Felix, 1993, p. 94, 表 3]。そこで成功した点とされているのは、統制リスクの評価へより焦点を当てていること、財務諸表の主張に基づいていること、EDPの認識、取引の遵守性テストを強調しないこと、諸統制への黙示的な依拠を減少させたこと、諸統制への多様な依存関係の5項目をあげている。一方、成功しなかった点として、統制の有効性と実証性テストの関係、「証拠」の不明瞭な定義、「統制リスク」の不明瞭な定義、厳格ではない統制テスト、有効性の不明瞭な奨励、経営者確認書への過大依存の奨励の6項目をあげている。
- 16) 諸統制の訳語については、COSO 報告書の翻訳に携わった諸先生による次のような指摘がある。

「後者（引用者注，controlsのこと）については、基本的には「統制手続」——統制のための手続・手段・仕組みなどを総称しているものと思われるが、「コントロールズ」という訳語を当てている学者もいる——という訳語を当てている。しかし、前後の文脈によっては「統制」したほうが、分かりやすい場合もある。」

[COSO 訳書, 1996年, p. iv]

専門用語を使いわけると語感の違いを説明することは容易ではなく、今後の課題にしたいが、次の用語の使い分けを整理することは可能である。

文 脈	監査基準書第55号	監査基準書第78号
構成要素としての統制手続	「統制手続」 (control procedures)	「統制活動」 (control activities)
監査基準書で評価対象を示す用語として利用されるもの	「方針および手続」 (policies and procedures)	「諸統制」あるいは「統制手続」 (controls)

- 17) 監査基準書第55号について、さらに別のところで「この監査基準書は、事業体の内部統制構造の要素をより明確に定義するとともに、内部統制の実情に精通しなければならぬ監査人の責任を拡大し、さらに財務諸表監査を行う際の内部統制上のリスクの評価に関する指針を明らかにした。」[COSO, 1994, p. 97: 訳文 p. 163] と評価している。
- 18) 米国会計検査院等の一部の関係者による。資産保全に対する内部統制を十分に取り上げておらず、それゆえ1977年海外不正支払防止法の要件に十分に答えていないというもの。[COSO, 1994, p. 153: 訳文 p. 251]
- 19) 例えば、拙稿 [1998年 b] 参照。

### 参 考 文 献

—英語文献—

- American Institute of Certified Public Accountants, *Statement on Auditing Procedure No. 54, The Auditor's Study and Evaluation of Internal Control*, (AICPA, 1972).
- , Special Advisory Committee on Internal Accounting Control, *Report of the Special Advisory Committee on Internal Accounting Control*, (AICPA, 1979). (鳥羽至英訳『財務諸表監査と実態監査の融合』白桃書房, 1991年。)
- , a. *Statement of Auditing Standards No. 30, Reports on Internal Accounting Control*, (AICPA, 1980a). (日本公認会計士協会国際委員会訳, 「監査基準第30号 内部会計統制に関する報告書」『JICPA NEWS』, 329号, 1983年7月。)
- , *Statement of Auditing Standards No. 31, Evidential Matter*, (AICPA, 1980b). (日本公認会計士協会国際委員会訳, 「監査基準第31号 監査証拠」, 『JICPA NEWS』 345号, 1984年10月。)
- , *Statement of Auditing Standards No. 43, Omnibus Statement on Auditing Standards*, (AICPA, 1982). (日本公認会計士協会国際委員会訳, 「監査基準第43号 監査基準に関する種々の基準書」『JICPA NEWS』, 334号, 1983年11月。)
- , *Statement of Auditing Standards No. 55, Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit*, (AICPA, 1988).

奥西：監査基準書第78号と COSO 報告書の関係

- , Control Risk Audit Guide Task Force, *Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit*, (AICPA, 1990).
- , Statement of Auditing Standards No. 78, Consideration of the Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS No. 55, *The Journal of Accountancy*, February 1996.  
(※本基準書は、アメリカ公認会計士協会より1995年12月に公表されている。)
- , Control Risk Audit Revision Task Force, *Consideration of the Internal Control in a Financial Statement Audit* (New Edition as of April 1, 1996), (AICPA, 1996).
- The Commission on Auditors' Responsibilities, *Report, Conclusions, and Recommendations*, (AICPA, 1978). (鳥羽至英訳『コーエン委員会報告書 財務諸表監査の基本的枠組み 見直しと勧告』白桃書房, 1990年。)
- Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission, *Internal Control — Integrated Framework*, Volume 1, 1994. (鳥羽至英・八田進二・高田敏文共訳『内部統制の統合的枠組み 理論編』白桃書房, 1996年。)
- Frazier, D. R. and L. S. Spradling, "The New SAS No. 78", *The CPA Journal*, May 1996.
- Kinney, W. R. and W. L. Felix, "Implementing SAS No. 55: An Interim Report Expectation Gap", *The Expectation Gap Standards: Progress, Implementation Issues, Research Opportunities* (Proceedings of the Expectation Gap Roundtable, May 11-12, 1992), (AICPA, 1993)
- Mautz, R. K. and J. Winjun, *Criteria for Management Control Systems* (New York: Financial Executive Research Foundation, 1981)
- The National Commission on Fraudulent Financial Reporting, *Report of National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, (AICPA, 1987). (鳥羽至英・八田進二協訳『トレッドウェイ委員会報告書不正な財務報告 結論と勧告』白桃書房, 1991年。)
- Temkin, R. H. and A. J. Winters, "SAS no. 55: The Auditor's Responsibility for Internal Control", *The Journal of Accountancy*, May 1988.
- 和文文献——
- 石原俊彦「アメリカ監査基準書 SAS 第78号の課題」『JICPA ジャーナル』, 1997年10月。
- 石原俊彦『リスク・アプローチ監査論』中央経済社, 1998年。
- 奥西康宏「経営者のための内部統制の展開の検討——米国文献を中心に」『修道商学』, 第38巻第2号 (1998年3月 a)。
- 奥西康宏「内部統制の有効性の評価に関する考察——統制手続の位置づけの変化を中心に——」『現代監査』, 第8号 (1998年3月 b)。
- 小西一正『内部統制の理論』, 中央経済社, 1996年。

高原利栄子「財務諸表監査における内部統制概念の拡大——特に SAS 第55号と SAS 第78号の対比を中心として」『関西学院商学研究』第42号, 1997年。

千代田邦夫『アメリカ監査論』(第2版) 中央経済社, 1998年。

鳥羽至英『監査基準の基礎』(第2版) 白桃書房, 1994年。

八田進二「企業の内部統制をめぐる新たな指針」『経営行動』第9巻第4号, 1994年。