

「財務報告に係る内部統制の評価と監査」

Standards for Management Assessment and Audit Concerning Internal Control over Financial Reporting

小森 清久†

Kiyohisa KOMORI

Abstract : The Internal Control Committee issued an exposure draft of the Standard for Management Assessment and Audits of Internal Controls Over Financial Reporting in July 2005. In consideration of the public comments submitted it, the Committee published the “Draft Standards for Management Assessment and Audit Concerning Internal Control Over Financial Reporting” on December 8, 2005. Taking into account the public comments submitted for the exposure draft, the Council has undertaken discussion and published the following document, entitled “About the Setting of the Standards and Practice Standards for Management Assessment and Audit Concerning Internal Control Over Financial Reporting (Council’ Opinion)”. However, the Standards have a few problems to improve, using top-down/risk-based approach, and not adopting direct reporting.

1. はじめに

平成 16 年 10 月以降に発覚した一連の有価証券報告書不実記載問題は、証券市場に対する社会的信頼を著しく損ない、特に某鉄道会社による大株主の持ち株数の過少申告事件により、有価証券報告書を中核とした企業情報の開示制度は大幅な見直しを迫られることとなった。

金融庁は平成 16 年 12 月に取りまとめられた「金融審議会金融分科会第一部会報告」を踏まえて、同月、「ディスクロージャー制度の信頼性確保に向けた対応について」を公表し、財務報告に係る内部統制の有効性に関する経営者による評価と公認会計士等による監査に関して、現在、任意の制度として導入されている経営者による確認書制度の活用を促すと共に、経営者による評価の基準

†愛知工業大学 経営情報科学部 マーケティング情報学科 (豊田市)

及び公認会計士等による検証の基準の明確化を企業会計審議会に要請し、当該基準に示された実務の有効性を踏まえて、評価及び検証の義務化につき検討するとの対応策を講ずることとした。これを受けて平成 17 年 1 月に開催された企業会計審議会において、新たに内部統制部会が設置され、同部会が、同年 7 月 13 日に「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」と題する公開草案を公表し、これに対して寄せられた意見等を踏まえて、同年 12 月に同「基準案」を取りまとめ公表した。

さらに、「基準案」の取りまとめに際して、これを実務に適用していく上での実務上の指針（実施基準）の策定を求める意見が多く出されたことから実施基準案を策定し、公開草案の形を経て、平成 19 年 2 月、「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に

係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について(意見書)(以下「基準」と称す)を公表するに至った。

表 1. 内部統制報告制度の検討経緯

| | |
|-------------------------|--|
| 平成 16 年 10 月 同年 12 月 | 西武鉄道事件発覚 金融庁「ディスクロージャー制度の信頼性確保に向けた対応について」を公表 |
| 平成 17 年 1 月 同年 7 月 | 企業会計審議会総会において「内部統制部会」を新設 内部統制部会が「基準(公開草案)」を公表 |
| 同年 12 月 平成 18 年 11 月 | 同部会が「基準案」を公表 同部会が「実施基準(公開草案)」を公表 |
| 平成 19 年 2 月 | 企業会計審議会総会において「基準並びに実施基準」(意見書)を承認・公表 |

「意見書」は、「前文」に該当する部分と「本文」に該当する部分から構成されている。まず「前文」では、「意見書」公表に係る「審議の背景」、「基準の構成及び内容」、「実施基準の主な内容」、「適用時期」について述べられている。

2. 審議の背景

「審議の背景」においては、有価証券報告書の開示内容など証券取引法上のディスクロージャーを巡り不適正な事例が相次いで発生したことに伴う「内部統制の充実の必要性」が述べられている。そして、内部統制の充実を図っていくためには、任意の制度として既に導入されている、会社代表者による有価証券報告書の記載内容の適正性に関する確認書制度の一層の活用を促していくことが重要であるとしている。

また、エンロン会社事件等が契機となり成立したアメリカのいわゆる「企業改革法」においては、経営者に対して年次報告書の開示が適正である旨の宣誓書の義務付け(同法 302 条)と財務報告に係る内部統制の有効性を評価した内部統制報告書の作成の義務付けを行うと共に公認会計士による内部統制監査の義務付けが行われることとなった(同法 404 条)。こうしたアメリカでの一連の内部統制報告実務への対応が決められた時期とも重なり、わが国でも実効性ある内部統制の評価及び監査の基準の策定を目指す機運が盛り上がってきた。わが国においては、平成 18 年 6 月成立の金融商品取引法により、上場企業を対象に、財務報告に係る内部統制の評価と経営者による評価と公認会計士による監査が義務付けられ、平成 20 年 4 月 1 日以降開始する事業年度から適用されることとなったわけである。

3. 基準の構成と内容

基準の構成は、「内部統制の基本的枠組み」、「財務報告に係る内部統制の評価及び報告」、「財務報告に係る内部統制の監査」の 3 部から構成されている。

「内部統制の基本的枠組み」では、経営者が整備運用する役割と責任を有している内部統制それ自体についての定義、概念的な枠組みを示しており、「財務報告に係る内部統制の評価及び報告」と「財務報告に係る内部統制の監査」は、それぞれ財務報告に係る内部統制の有効性に関する経営者による評価及び公認会計士等による検証の基準を示している。

3. 1. 内部統制の基本的枠組み

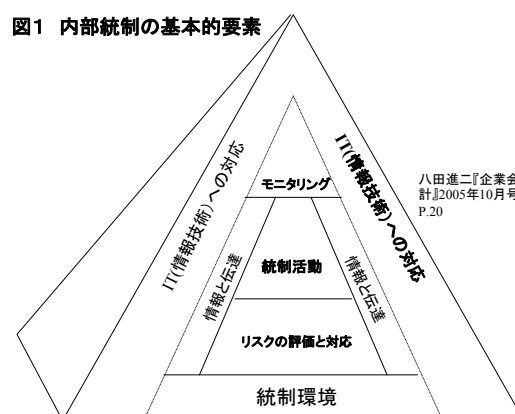
3. 1. 1. 内部統制の定義

内部統制とは、基本的に、企業等の 4 つの目的(①業務の有効性及び効率性、②財務報告の信頼性、③事業活動に関わる法令等の遵守、④資産の保全)の達成のために企業内のすべての者によって遂行されるプロセスであり、6 つの基本的要素(①・統制環境、②リスクの評価と対応、③統制活動、④情報と伝達、⑤モニタリング、⑥IT(情報技術)への対応)から構成されるとしている。COSO 報告書に規定されている 3 つの目的に「資産の保全」が加わったわけであるがその理由は、「会社法」において監査役又は監査委員会の有する、業務及び財産の状況を調査する権限(監査役は同法 381 条、監査委員会は同法 405 条)を明らかにする観点から「資産の保全」目的を明示したとされている。

3. 1. 2. 内部統制の基本的要素

内部統制の基本的要素をピラミッド状に描いたものが図 1 である。

図 1 内部統制の基本的要素

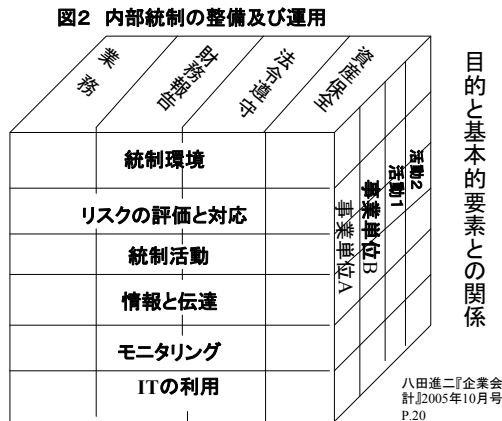


上記のように COSO の基本的要素(COSO では構成要素と呼んでいるが、基本的要素としたのは、これらの要素は例示であることを明確にしたからである。)に「IT(情報技術)への対応」を付加したものになっている。「IT(情

報技術)への対応」を付加した理由は、COSO 報告書が公表された 1990 年代初頭に比べ、IT の目覚ましい進歩が見られ、今日の企業を取り巻く環境下において IT を度外視しての議論は考えられなくなったからだとされている。

3.1.3. 内部統制の整備及び運用

目的と基本的要素との関係は図 2 のように、立方体で表すことができる。



3.1.4. 内部統制の限界

内部統制は次のような固有の限界を有するため、その目的の達成にとって絶対的なものではないが、各基本要素が有機的に結びつき、一体として機能することで、その目的を合理的な範囲で達成しようとするものである、として次のような固有の限界が列挙されている。

- ・判断の誤り、不注意、共謀によって有効に機能しなくなる。
- ・想定外の組織内外の環境変化や非定型的な取引には対応しない場合がある。
- ・費用と便益との比較衡量が求められる。
- ・経営者が不当な目的のために内部統制を無視することがある。

3.1.5. 内部統制に関係を有する者の役割と責任

経営者と取締役会の関係については以下のように説明している。

- ・経営者（「経営者とは、代表取締役、代表執行役、などの執行機関の代表者を念頭に規定している。」）は、組織のすべての活動について最終的な責任を有しており、その一環として、取締役会が決定した基本方針に基づき、内部統制を整備・運用する役割と責任がある。
- ・取締役会は、内部統制の整備・運用にかかる基本方針を決定する。
- ・取締役会は、経営者の業務執行を監督することから、経営者による内部統制の整備・運用に対しても監督責任を有している。
- ・取締役会の状況は、全社的な内部統制の重要な一部で

あるとともに、業務プロセスに係る内部統制における統制環境の一部である。

- ・監査役又は監査委員会は取締役や執行役の職務の執行に対する監査の一環として、独立した立場から、内部統制の整備・運用状況を監視し検証する役割と責任を有している。
- ・内部監査人は、内部統制の整備・運用状況を検討、評価しその改善を図る職務を担っている。
- ・組織内のその他の者
内部統制は、組織内のすべての者によって遂行されるプロセスであることから自らの業務との関連において、有効な内部統制の整備・運用に一定の役割を担っている。

「基準」は、内部統制における統制環境のとらえ方や内部統制の関係者（すなわち経営者、取締役会、監査役又は監査委員会）の上下関係と責任が明確でない、という問題点を有している。これが COSO 報告書追随で不満が残るところである。

3.2. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告

3.2.1. 財務報告に係る内部統制の評価の意義

経営者は取締役会が決定した基本方針に内部統制を整備・運用する役割と責任を有している。特に、財務報告に係る内部統制については、その有効性を自ら評価しその結果を外部に向けて報告することが求められる。

3.2.2. 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲

財務報告に係る内部統制の有効性の評価は、原則として連結ベースで行うものとするとし、財務報告に対する金額的及び質的影響の重要性を考慮して合理的に評価の範囲を決定しなければならないとしている。

3.2.3. 財務報告に係る内部統制の評価の方法

経営者は、内部統制の評価に当たって連結ベースでの全社の内部統制の評価を行った上で、その結果を踏まえて、業務プロセスに係る内部統制を評価しなければならないとされ、発見された内部統制の不備及び重要な欠陥は適時に認識し適切に対応される必要があるとしている。

3.2.4. 財務報告に係る内部統制の報告

経営者は内部統制報告書を作成しなければならないとしている。そして報告書には（1）整備及び運用に関する事項、（2）評価の範囲及び評価時点、（3）評価手続及び評価結果、（4）付記事項を記載することとしている。

3.3.1. 財務諸表監査の監査人による内部統制監査の目的

内部統制監査の目的は、「経営者の作成した内部統制報告書が、一般に公正妥当と認められる内部統制の評価

の基準に準拠して、内部統制の有効性の評価結果をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、監査人自らが入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することにある。」とされている。これは、経営者の主張に対する保証業務ということになる。内部統制報告書において経営者が実施した内部統制の有効性の評価結果が適正に表示されているかどうかについて監査手続を実施して検証していくのである。

3.3.2. 内部統制監査と財務諸表監査の関係

「内部統制監査は、原則として、同一の監査人により、財務諸表監査と一体となっていくこと」と規定している。したがって内部統制監査の過程で得られた監査証拠は、財務諸表監査の内部統制の評価における監査証拠として利用され、また、財務諸表監査の過程で得られた監査証拠も内部統制監査の証拠として利用できる。

3.3.3. 内部統制監査の実施

・ 監査計画の策定

「監査人は企業の置かれた環境や事業の特性等を踏まえて、経営者による内部統制の整備・運用状況及び評価の状況を十分に理解し、監査上の重要性を勘案して監査計画を策定しなければならない。」としている。

・ 経営者が決定した評価範囲の妥当性の検討

「監査人は経営者が決定した評価範囲の妥当性を判断する必要がある。」

財務諸表監査においては、経営者が評価範囲を決定するという事はない。したがって内部統制監査は、経営者の判断に依拠する部分が大きいと云える。その意味でこの評価範囲の妥当性の検討は、内部統制監査において非常に大きな重要性を有するものである。

・ 経営者による全社的な内部統制の評価の検討

「監査人は、経営者による全社的な内部統制の評価の妥当性について検討しなければならないが、この検討に当たっては取締役会、監査役または監査委員会、内部監査人等、経営レベルにおける内部統制の整備運用状況について十分に考慮しなければならない。」としている。

経営者による全社的な内部統制の評価が、トップダウン型のアプローチによって、経営レベルでの内部統制の状況を十分に検討することに対応して、内部統制監査においても、業務プロセスの検討に先立って経営レベルにおける内部統制の評価の妥当性を検討することが求められているのである。

・ 業務プロセスに係る内部統制の評価の検討

「監査人は、経営者による業務プロセスに係る内部統制の評価の妥当性について検討する。監査人は、この検討に当たって、経営者による全社的な内部統制の評価の状況を勘案し、業務プロセスを十分に理解した上で、経

営者が統制上の要点を適切に選定しているかを評価しなければならない。」としている。

・ 内部統制の重要な欠陥や不正等の報告と是正

「監査人は、内部統制監査の実施において内部統制の重要な欠陥や不正等を発見した場合には、経営者、取締役会及び監査役会または監査委員会に報告して是正や適切な対応を求めると共に、内部統制の有効性に及ぼす影響の程度について評価しなければならない。また監査人は、内部統制の重要な欠陥や不正等の内容を取締役会、監査役又は監査委員会に報告しなければならない。」としている。

・ 監査役または監査委員会との連携

「監査人は、効果的かつ効率的な監査を実施するために、監査役又は監査委員会との連携の範囲及び程度を決定しなければならない。」としている。

・ 他の監査人等の利用

「監査人は、内部統制の基本要素であるモニタリングの一部をなす企業の内部監査の状況を評価した上で、内部監査の業務を利用する範囲及び程度を決定しなければならない。」としている。

3.3.4. 監査人の報告

・ 意見の表明

「監査人は、経営者の作成した内部統制報告書が、一般に公正妥当と認められる内部統制の評価の基準に準拠し、財務報告に係る内部統制の評価について、すべての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、内部統制監査報告書により意見を表明するものとする。」としている。

・ 報告書の記載区分

「監査人は、内部統制監査報告書に、内部統制監査の対象、実施した内部統制監査の概要及び内部統制報告書に対する意見を明瞭かつ簡潔に記載しなければならない。」としている。

・ 無限定適正意見の記載事項

「監査人は、経営者の作成した内部統制報告書が、一般に構成妥当と認められる内部統制の評価の基準に準拠し、財務報告に係る内部統制の評価について、すべての重要な点において適正に表示していると認められると判断したときは無限定適正意見を表明しなければならない。」としている。

・ 意見に関する除外

「監査人は、内部統制報告書において、経営者が決定した評価範囲、評価手続、及び評価結果に関して不適切なものがあり、無限定適正意見を表明することができない場合において、その影響が内部統制報告書を全体として虚偽の表示に当たるとするほどには重要でないと判断したときには、除外事項を付した限定付適正意見を表明しなければならない。」としている。

・ 監査範囲の制約

「監査人は、重要な監査手続きを実施できなかったことにより、無限定適正意見を表明することができない場合において、その影響が内部統制報告書に対する意見表明ができないほどには重要でないと判断したときには、除外事項を付した限定付適正意見を表明しなければならない。」としている。

・追記情報

「監査人は、次に掲げる事項を内部統制監査報告書に情報として追記するものとする。

- (1) 経営者が、内部統制報告書に財務報告に係る内部統制に重要な欠陥がある旨及びそれが是正されない理由を記載している場合において当該記載が適切であると判断して無限定適正意見を表明する場合には、当該重要な欠陥並びにそれが是正されない理由、及び当該重要な欠陥が財務諸表監査に及ぼす影響。
- (2) 財務報告に係る内部統制の有効性の評価に重要な影響を及ぼす後発事項。
- (3) 期末日後に実施に実施された是正措置等。」としている。

4. 「基準」の特徴

「基準」の特徴として次のような点が挙げられる。

(1) トップダウン型のリスク・アプローチの活用(PCAOBの「方針書」)(コスト増加の回避)

「トップダウン型のリスク・アプローチ」の活用とは、経営者は内部統制の有効性の評価に当たって、まず連結ベースでの全社的な内部統制の評価を行い、その結果を踏まえて財務報告に係る重大な虚偽の表示につながるリスクに着目して、必要な範囲で業務プロセスに係る内部統制を評価することとしたことである。これは、SEC主催で行われた「企業改革法」404条関連の円卓会議「総括」の中で、「内部統制報告制度は多大なコストを生じさせている。過度で重複が多く、又は、焦点が絞れていない作業によって無視できない額のコストが生じている。」との反省を込めて改善を表明したことを取り入れたものである。「経営者と監査人が合理的な判断を行使して、「紋切り型の積み上げ式のチェックボックスアプローチ」ではなく、「トップダウン型のリスク重視のアプローチ」を採用し、他の専門家等の利用を図れば不要の作業が回避できる。」とSECが表明したことを受けている。

(2) 内部統制の不備を2区分

アメリカでは内部統制の不備を「重要な欠陥」「重大な不備」「軽微な不備」の3つに区分しているが、「基準」では「重要な欠陥」と「不備」との2つに区分することとし、現場での「重大な不備」と「軽微な不備」に分類する判断上のトラブルを回避することとしたわけである。

(3) ダイレクト・レポーティングの不採用

監査人は、経営者が実施した内部統制の評価についてのみ監査を実施し、ダイレクト・レポーティングは採用しないこととした。この結果、監査人は経営者の評価結果を監査するための監査手続きを実施し、監査証拠等を入手すれば良いとしている。

(4) 内部統制監査と財務諸表監査の一体的実施(PCAOBの「方針書」)(コスト増加を回避)

内部統制監査は、財務諸表監査と同一の監査人が実施することとした。すなわち、監査法人が一緒であるのみならず監査業務担当者も同一であることを求めているのである。これは、アメリカでは、いわゆる「企業改革法」において、財務諸表監査と同一の会計事務所が内部統制監査を実施することが要請されていたものの、同一の監査業務担当者が実施すると規定されていなかったために、同法が監査人の独立性の厳格化を規定していたこともあって、会計事務所内で、財務諸表監査とは異なる部門が内部統制監査に当たるというケースが多く見受けられ、そのことが企業側の負担やコストの増加を招いたことの反省に立つものである。

これにより内部統制監査で得られた監査証拠及び財務諸表監査で得られた監査証拠は、内部統制監査と財務諸表監査との双方で利用することが可能になり、効果的かつ効率的な監査の実施が期待できコストは大幅に削減できるわけである。内部統制報告制度における過大なコスト削減策として、PCAOBの「方針書」の中にも述べられている。

(5) 内部統制監査報告書と財務諸表監査報告書の一体的作成(コストの増加を回避)

内部統制監査報告書については、財務諸表監査報告書と合わせて記載することを原則とした。

(6) 監査人と監査役(監査委員会)、内部監査人との連携(PCAOBの「方針書」)

監査人は、監査役などの監視部門と適切に連携し、必要に応じ、内部監査人の業務等を適切に利用できることとした。

監査人の独立性規定違反になることを恐れてアメリカでは、監査人と監査委員会のコミュニケーション不足が指摘されているが、監査人と経営者や監査委員会が頻繁かつ率直に対話することは内部統制及び財務報告の改善という目標の実現のために重要であり、経営者が内部統制の構築を経営者自身の意思決定で行う限り監査人の独立性違反とはならないというべきだからである。

5. COSO 報告書

5.1. COSO 報告書の内部統制の定義と統制環境

COSO 報告書では、内部統制は、(1) 業務の有効性と

効率性 (2) 財務報告の信頼性 (3) 関連法規の遵守といった範疇に分けられ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た、事業体の取締役会、経営者及びその他の構成員によって遂行されるプロセスであるとされている。

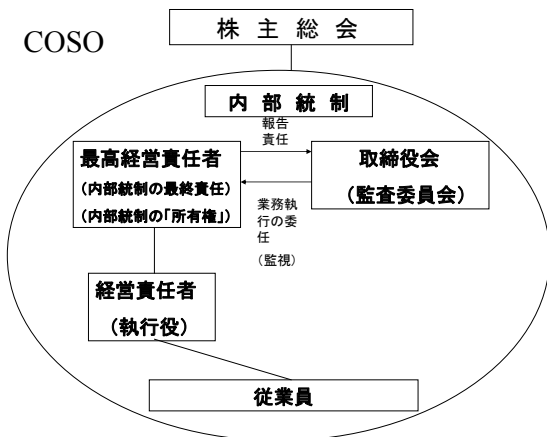
そして COSO 報告書における最高経営責任者と取締役会の関係については、「最高経営責任者は内部統制に対して最終的責任を負い、また内部統制システムに対する「所有権」を持たなければならない。」(『COSO 報告書』訳書 P. 139)、「最高経営責任者は、統制環境に係る諸要因や内部統制の構成要素に影響を与える『社風』の決定に大きな影響力を行使できる立場にある。」、(同上訳書 PP. 140-141)、「最高経営責任者は取締役会の構成員の選任に対して影響力を有している。」(同上訳書 P. 141)、「最高経営責任者の責任の中には、内部統制の構成要素がすべて適切に運用されているかどうかを監視することが含まれている。」(同上訳書 P. 141)、「最高経営責任者は、取締役会(監査委員会)に対して報告責任を負っている。(アメリカの監査委員会は自ら監査しないカッコ内は報告者注)(同上訳書 P. 143)、取締役会とその監査委員会は、内部統制システムに対して重要な監視を行っている。」(同上訳書 P. 139)

5. 2. COSO 報告書の問題点

最大の問題点は、取締役会(監査委員会)は、最高経営責任者の上部構造として認識されるべきにもかかわらず「統制環境」の要素の一つに含められており、しかも「統制環境」を含む内部統制全体の最終的な責任と内部統制の「所有権」を最高経営責任者に持たせていることである。

COSO 報告書は、取締役会(監査委員会)も統制環境を構成するとしている(COSO 報告書訳書 PP. 39-40)。

図 3



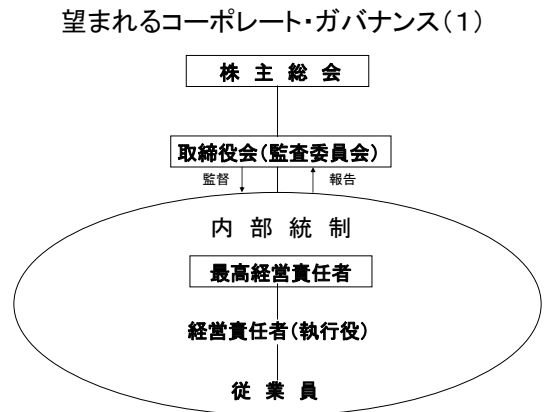
最高経営責任者と取締役会(監査委員会)の両者が統制環境に含められるとすれば、内部統制に対する最終責

任者は最高経営責任者なのか、それとも取締役会なのかという疑問が生じる。取締役会(監査委員会)は、最高経営責任者の業務執行を監督・監視するのであるから、最高経営責任者の上部構造として存在するはずである。しかるに COSO 報告書は、最高経営責任者に内部統制に対する最終責任を負わせ、内部統制システムに対する「所有権」を持たせている。最高経営責任者にとっての上部構造である取締役会(監査委員会)を統制環境に含め、統制環境を含めた内部統制全体の最終責任を最高経営責任者に負わせ、内部統制システムに対する「所有権」を持たせている論理展開は、下位の者が上位の者を管理・監督することを意味し、矛盾していると言わなければならない。

結論的には、取締役会は、最高経営責任者の業務を監督し監視する役割を持つため最高経営責任者に対する上部構造として明確に位置付けられるべきであると考えられる。また取締役と執行役の兼務を禁止を検討すべきである。

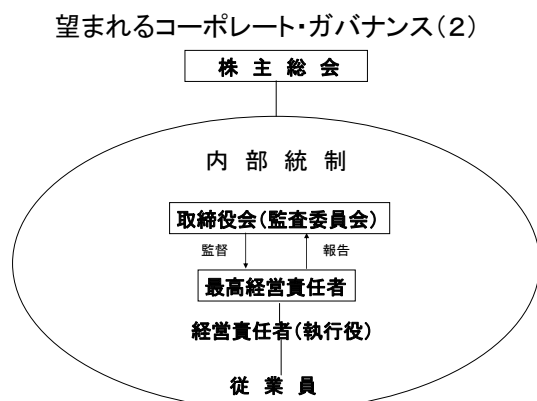
最高経営責任者に内部統制に対する最終責任を負わせ内部統制に対する「所有権」を持たせると言うならば、取締役会(監査委員会)は統制環境の中に入ってはならず、最高経営責任者が所有権を持ち最終責任を負って整備・運用している内部統制が有効に機能しているかどうかを、上層の独立した立場から監視すべきである。

図 4



仮に、取締役会(監査委員会)を統制環境に含めると言うならば、内部統制の所有権と最終責任は最高経営責任者より上層部の取締役会(監査委員会)が持つべきである。COSO 報告書が言うように、内部統制の有効性を決定する最終要因が、最高経営責任者の誠実性と倫理的価値観である(COSO 報告書訳書 P. 34)とすれば、内部統制が有効に機能するためには、最高経営責任者の誠実性や倫理的価値観を確保するために取締役会、監査委員会が統制環境の中に置かれ内部統制の有効性について最終責任を持つべきなのである。

図 5



6. 「基準」の課題—実行可能性を優先

「基準」の課題として次のような点が挙げられる。

(1)ダイレクト・レポート不採用により、内部統制監査の結果が、財務諸表監査の内部統制評定にどこまで貢献できるか。

「監査人は企業の内部統制の状況を把握して統制リスクを暫定的に評価し、固有リスクも勘案した上で監査計画を策定し、実施すべき監査手続、実施の時期及び範囲を決定しなければならない。」(監査実施基準二の3)

監査基準は、「監査人は、職業的専門家としての正当な注意を払い懐疑心を保持して監査を行わなければならない」(監査一般基準の3)ことを特に強調している。

(2)取締役会(監査委員会)は経営者の上部構造として認識されるべきにもかかわらず「統制環境」の一つに含められている。

| COSOの統制環境 | 「基準」の統制環境 |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ・誠実性及び倫理的価値観 ・職員の能力と職務に対する経営者の取り組み ・取締役会または監査委員会 ・経営者の哲学及び行動様式 ・組織構造 ・権限と責任の割り当て ・人的資源に関する方針と管理 | <ul style="list-style-type: none"> ・誠実性及び倫理観 ・経営者の意向及び姿勢 ・経営方針及び経営戦略 ・取締役会並びに監査役又は監査委員会の有する機能 ・組織構造及び慣行 ・権限及び職責 ・人的資源 |

4.2. で述べたように、COSO 報告書は取締役会(監査委員会)も統制環境を構成するとしている。最高経営責任者と取締役会(監査委員会)の両者が統制環境に含まれるとすれば、内部統制に対する最終責任者は最高経営責任者なのか、それとも取締役会なのかという疑問が生じる。取締役会(監査委員会)は、最高経営責任者の業務執行を監督・監視する立場であることから、最高経営責任者の上部構造として存在するはずである。しかるに

COSO 報告書は、最高経営責任者に内部統制に対する最終責任を負わせ、内部統制システムに対する「所有権」を持たせている(COSO 報告書訳書 P. 139)。最高経営責任者にとっての上部構造である取締役会(監査委員会)を統制環境に含め、統制環境を含めた内部統制全体の最終責任を最高経営責任者に負わせ、内部統制システムに対する「所有権」を持たせている論理展開は、下位の者が上位の者を管理・監督することを意味し、矛盾している。

結論的には、取締役会は、最高経営責任者の業務を監督し監視する役割を持つため最高経営責任者に対する上部構造として明確に位置付けられるべきであると考えられる。この点について、「基準」の4(2)において「取締役会は、経営者の業務執行を監督することから、経営者による内部統制の整備及び運用に対しても監督責任を有している。」と明確に規定していることは、COSO 報告書の欠点を克服したとも言えるが、同じく「基準」4(2)において「取締役会は、全社的な内部統制の重要な一部であるとともに、業務プロセスにかかる内部統制における統制環境の一部である。」と規定するに留まり、統制環境の最高責任者であるとの明確な位置づけがなされていない恨みがある。

(3)内部監査人や監査役、取締役会(監査委員会)が内部統制によって経営者不正をチェックできるか。—「意見書」というよりは「会社法」の問題点ではあるが—

経営者の構築する内部統制には経営者自身も含まれるのであるが、現実的な運用では往々にして経営者自身が内部統制の埒外に置かれやすく、内部監査の対象にもならないことが多いため、内部統制で経営者の関与する不祥事を防止するには限界がある。経営者不正に対しては、経営者の構築する内部統制に依拠せず監査をする必要があるが実際には困難である。

表2 経営者が関与する不祥事の場合(内部統制の基本的要素に該当させると)

| 統制環境 | 経営者がワンマンであったり、モラルが欠如していたり、あるいは極端な売上至上主義に陥ると、常務会・取締役会が有名無実化し、形骸化しやすくなる。この状況下では不祥事は極めて予防しにくい。 |
|--------|---|
| リスクの評価 | 経営者の意思決定で会社が動くため、リスクの評価が正当に行われにくい。法令遵守感覚が麻痺している場合、リスク顕在時の対応を誤ることが多い。 |
| 統制活動 | リスク評価が適切に行われにくい結果、統制が及ばない領域で会計処理が歪められたり、制度の欠陥 |

| | |
|----------------|--|
| 情報と伝達 | が利用されたり、取引先等が悪用される。 企業の内部・外部に網羅されている伝達ルートは遮断されやすく、真の情報が流れなくなる。仮に情報が伝えられたとしても、握りつぶされるケースが多くなる。 |
| 監視活動 | 内部監視機能は徹底せず、ついには機能不全となる。 |
| IT (情報技術) への対応 | 経営者不正の実行に都合の良い IT 環境が構築される可能性ある。 |

(「企業不祥事防止と監査役役割」(P.8) 日本監査役協会ケーススタディ委員会(平成 15 年 9 月)に「IT (情報技術) への対応」を追加して筆者作成)

7. むすび

以上考察してきたように、「基準」によってわが国の企業における内部統制は格段に充実し、ひいてはそれが不正の撲滅に繋がると期待されている。しかし、敢えて難点を指摘するならば、ダイレクト・レポーティングを採用しないことによって、内部統制監査の結果が、財務諸表監査の内部統制評価にどこまで貢献できるかという点や、取締役会(監査委員会)が経営者の上部構造として、統制環境の中で最高責任者たる位置づけがいま一つ明確になされていないことなどに不満が残ると言えなくもない。さらに、経営者に忠誠を尽くす内部監査人

や監査委員会が内部統制によって経営者不正をチェックできるかという問題も解決したとは言えないのではないだろうか。

(参考文献)

1. 企業会計審議会「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」(公開草案)、2005 年 7 月。
2. 企業会計審議会「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について」(意見書)、2007 年 2 月。
3. 八田進二(他 6 名)『財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準』の解説『企業会計』2005 年 10 月号、pp.18-44。
4. AICPA, Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), Internal Control -Integrated Framework, 1992. 鳥羽至英、八田進二、高田敏文(訳)『内部統制の統合的枠組み』白桃書房、1996 年。
5. 日本監査役協会ケース・スタディ委員会「企業不祥事防止と監査役役割」2003 年 9 月。

(受理 平成 20 年 3 月 19 日)