

統制環境概念の生成と発展

富山職業能力開発促進センター 小 森 清 久

The Creation and Growth of the Control Environment Concept

Kiyohisa KOMORI

要約 1970年代に頻発した経営者による不正事件によって、内部統制概念の拡大化の必要性が認識されるに至り、アメリカ公認会計士協会は統制環境たる概念を誕生させた。内部統制に関するデファクト・スタンダードたるCOSO報告書は、取締役会を統制環境要因の一つに含めているにもかかわらず、最高経営責任者に内部統制に対する「所有権」を持たせるのみならず最終責任を負わせている。内部統制システムに対するこの論理展開は、下位の者（最高経営責任者）が上位の者（取締役会）を監督することを意味し、矛盾している。取締役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の上位たる取締役会に与えられるべきである。

同報告書において両者間の指揮命令系統を明確に示せなかったことが、コーポレート・ガバナンスの観点から見た統制環境概念の位置付けにおける不十分さに繋がっていると見える。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有するのであり、最高経営責任者に対する上位構造としてCOSO報告書において明確に位置付けられるべきであったと考える。

I はじめに

アメリカ公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants—以下AICPA）は、1972年の監査手続書（Statement on Auditing Procedure—以下SAP）54号までは、監査人の責任を明確化するために内部統制を狭く限定するという方向をたどってきた。しかし1970年代に頻発した経営者による不正事件によって、内部統制概念の拡大化の必要性が認識されるに至り、統制環境たる概念が誕生してきたのである。

COSO報告書において、内部統制とは「(1) 業務の有効性と効率性を高め、(2) 事業体の財務報告の信頼性を確保し、(3) 事業体に関連する法規の遵守を促すという目的を達成する、事業体の人々によって実施される一つのプロセスである」と定義されている。そして内部統制は①「統制環境」、②「リスクの評価」、③「統制活動」、④「情報と伝達」及び⑤「監視活動」という5つの要素によって構成されると述べられている。

統制環境はこの5つの構成要素の中で第1順位に挙げられていることでも明らかなように、最も重要な構成要素であり事業体の原動力となり基盤となるものであるとすることができる。

本稿では、統制環境概念がいつごろ発生し、いかなる変遷をたどってきたかを検討していくと共に、COSO報告書において内部統制とコーポレート・ガバナンスがどのように関連付けられたかを検討していく。

また同報告書において、統制環境概念が内部統制とコーポレート・ガバナンスを結び付けるに当たり、いかなる役割を果たしたかを明らかにしながら同報告書の問題点を究明していく。

II 統制環境概念の変遷

1 SAS16号

統制環境の重視は、1970年代末から見られる傾向である。海外不正支払防止法の成立を受けてAICPAの

監査基準書 (Statement on Auditing Standards—以下SAS) 16号は、SAP 30号以来採り続けてきた不正の問題に対する立場を見直し、標準的な監査報告書は、財務諸表全体として誤謬や不正による重大な虚偽記載はないという監査人の信念を暗示するものであるとした。そして不正の防止策として、取締役会 (監査委員会)、内部監査、会計統制、外部監査といった企業に対する統制のすべてを利用しようとした。

ただしSAS16号は、「経営者の誠実性」の確保の重要性を強調してはいるものの、「経営者は重要な虚偽記載を行っていないということや経営者は統制手続を無視していないということを監査人が前提とすることは合理的である」^(注1) と言っているように経営者性善説を採っている。つまりSAS16号は「経営者は誠実である」ことを前提にしているところに限界があると言える。

2 Minahan委員会報告書

さて、公式に統制環境の概念が現れたのは、Minahan委員会報告書^(注2)においてであった。Minahan委員会報告書では、初めて「内部会計統制環境」という用語が用いられており、これは、同報告書本文において例示されている内部会計統制環境にとって重要な要因としての、「組織構造」、「従業員」、「権限の委譲と責任の伝達」、「予算と財務報告書」、「組織上のチェック・アンド・バランス」及び「EDPに関する事項」をまとめて表現する上でふさわしい用語であり、後にSAS 55号において「内部統制環境」として評価されるものの原型と考えることができる。

3 SAS30号とSAS55号

SAS30号では、「内部会計統制についての報告」において「全般的統制環境」概念を導入し、内部会計統制に影響を与える全般的状態を意味し組織体の組織構造、責任及び権限を伝達するために用いられる方法、経営計画及び統制目的のために作成される主要な財務報告書、内部会計統制システムに対する経営管理者の監督、職員の能力、を含むとされ、これを内部会計統制の評価にあたって考慮すべきであるとした統制環境概念が提示されている。

以上の統制環境概念は人的側面を含んではいたが、それは従業員を中心とした人的側面の意味合いが強かった。すなわち経営者が従業員をいかに監督するかという問題として捉えられていたのであったが、不正事件を調査してみると、従業員の行為が不正事件の中心で

あることよりも経営者の不正行為がその原因になっていることが多かった。^(注3)

そこで、統制環境概念に経営者を含める必要性が認識され始め、1988年のSAS55号「財務諸表監査における内部統制構造の考慮」では、内部統制構造の構成要素として統制環境が示され、その中に経営者、取締役会 (監査委員会) が含まれるようになってきたのである。

企業は、内部環境、外部環境の中で行動するので、必然的に環境の影響を受ける。したがって、内部統制の有効性を評価するには、環境概念を重視する必要がある。そしてまた、企業は人間の集団であることを考えてみれば、内部統制は人間の遂行するプロセスであると理解でき、その中でも経営者の影響力の大きさを重視した統制が必要になってきたといえる。

4 Treadway委員会報告書

Treadway委員会報告書は、1977年の海外不正支払防止法の制定によって、内部会計統制の確立が企業に義務付けられたにもかかわらず、不正な財務報告が後を絶たなかったと述べている。^(注4) そして同委員会報告書によれば、「1981年から1986年にかけてSECが発した119の不正な財務報告に関する事例を調査したところ、こうした企業の経営者は内部会計統制に対する不当な干渉を行うことが可能であったことが判明した。また、重要な会計上の見積もりや判断を必要とする取引のように、経営者による直接的な統制を受け、内部会計統制の範囲内にはない取引が関係していた。したがって、不正な財務報告の発生を減少させるためには、海外不正支払防止法が規定した内部会計統制よりも広義な内部統制概念が必要になってきたのである。」^(注5) と述べ、海外不正支払防止法が要求していた内部会計統制よりも広い内部統制が必要になったことを明らかにしている。

すなわち、相次ぐ企業の不正な財務報告を調査した結果、従業員による不正・誤謬よりも経営者による不正・誤謬の重大性が認識されてきたのである。企業は識別された不正な財務報告リスクを最小にするための内部統制を設計し、実施することが必要であることを強調したのである。

しかもその際には、「業務担当役員、財務部長、及び内部監査人を含む企業のあらゆる職位の者が財務報告リスクの評価に関係していることを認識すべきである。最高経営責任者や最高財務担当役員は財務報告プロセスを監督しなければならず、監査委員会は不正な

財務報告リスクに対する企業の評価プロセスと、識別された重要な不正の財務報告リスクに対して経営者がいかなる対応を行ってきたかを定期的に検討しなければならないのである。」^(注6)と述べ、財務報告に直接影響する統制は内部会計統制だけではなく、内部監査や監査委員会などのように内部会計統制の一部として一般にみなされていない要素も含めている。かかる統制要素と企業の全般的な統制環境を形成するすべての要素は、内部会計統制と相俟って、不正な財務報告の防止と発見を可能にする内部統制を構成していることをTreadway委員会報告書は強調しているのである。

5 SAS55号

Treadway委員会報告書の勧告を受け入れて作成されたSAS55号の統制環境の細目を示すと次のとおりである。

- 経営者の哲学及び経営姿勢
- 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
- 権限と責任の委譲の方法
- 業務遂行に関する監視及び追跡のための内部監査を含む経営者の管理方法
- 人事の方針及び実践
- 企業の業務及び実践に与える様々な外部からの影響、例えば銀行の監督機関による検査

これらの統制環境の細目は、取締役会、経営者、所有者及び企業において統制の重要性に関連し、また統制を強調する人々の全体の態度、認識、活動を反映する。

III COSO報告書^(注7)における統制環境概念

1 SAS55号とSAS78号の統制環境

SAS55号の統制環境に対して、COSO報告書の勧告を取り入れたSAS78号の統制環境には次のような要因が含まれている。

- a. 誠実性と倫理観
- b. 遂行能力に対する責任
- c. 取締役会や監査委員会への参加
- d. 経営者の哲学と管理方法
- e. 組織構造
- f. 権限と責任の割り当て
- g. 人的資源に対する方針と実践

SAS55号とSAS78号を比較すると、いずれも全体的に統制環境として人的要素を重視していることが分かる。しかも従業員たる人的要素よりは、「経営者の哲学と行動様式」及び「取締役会や監査役会の機能」といった表現に見られるように経営管理者、特に最高経営責任者を重視していると言える。またSAS78号では、統制環境の第1順位に「誠実性と倫理的価値観」という精神的属性を挙げていることから判断できるように、統制環境の中でも特に経営者の誠実性や倫理観が重視されていることが分かる。

2 COSO報告書の統制環境

COSO報告書では、「統制環境は、事業体の歴史と文化によって影響を受ける一方、事業体の構成員の統制意識に影響を与える。効果的な統制が行われている事業体は有能な人材を獲得しようと努め、誠実性と統制意識という事業体全体の姿勢を植え付け、かつ積極的な社風を形成する。このような事業体では行為綱領を含む適切な方針と手続が設けられている。かかる方針や手続は、事業体の目的を遂行する過程における価値観の共有とチームワークを促進させるものである。」^(注8)と述べられている。

統制環境は組織の気風を決定し、組織を構成する人々の統制に対する意識に影響を与える。それは内部統制における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。統制環境に関係する要因には、「事業体に属する人々の誠実性と倫理的価値観」、「不正につながる誘因と誘惑」、「道徳的指針の提供と伝達」、「従業員の能力向上のための経営者の取り組み」、「取締役会と監査委員会」、「経営者の哲学と行動様式」、「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」があるが、どの項目を取ってみても、誠実性、倫理性、道徳性が強調されていることから、内部統制における人的側面の重要性を規定しているということが出来る。

同報告書は、「企業の内外における多くの関係者による内部統制に対する支援が、内部統制の有効性を強化し、内部統制が最高経営責任者の下位組織であるために生じる内部統制固有の限界を補強することができるという全体的思考の中に、統制環境としてのコーポレート・ガバナンスの問題を位置付けている。」^(注9)のである。

そして、「事業体の内部統制システムに対して最終的責任を負っているのは最高経営責任者であるから、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。」^(注10)とし、「所有者責任を果たす際の最も重要な側面の一つは、積極的な統制環境が存在していることを保証することである。」^(注11)と述べている。最高経営責任者は統制環境の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ので、特にその責任が強調されているのである。

IV 統制環境と最高経営責任者

1 最高経営責任者の誠実性と倫理的価値観

統制環境は人々が統制を遂行する場であるばかりではなく、場を超えた人々の意識であり、統制意識である。したがって統制環境は、企業に属する人々の誠実性や倫理的価値観のような人間の属性である。一方において人間は統制の主体として内部統制に影響を与えると共に、他方において人間は内部統制に影響され、企業全体の統制意識を形成するのである。

COSO報告書は、最高経営責任者の存在が統制環境において特に重要であるとして次のように述べている。すなわち「内部統制の有効性は、それを設定し、管理し、そして監視する人々の誠実性と倫理的価値観の水準を超えることはできない。」^(注12)とし、「倫理的行動と経営者の誠実性は、企業文化の産物」^(注13)であり、「最高経営責任者は、組織における支配的存在であり、一人で組織における倫理的環境を決定している」^(注14)と最高経営責任者は企業文化を決定する上で重要な役割を演じていることを強調している。

また、同報告書は、最高経営責任者の誠実性と倫理的価値観が、組織全体の倫理的行動となるように積極的に働きかけなければならないとして、次のように述べている。「組織全体に倫理的な行動についてのメッセージを伝える最も効果的な方法は、手本を示すことである。したがって、最高経営責任者の誠実性の確保が最も重要になってきたのである。人は自分の指導者を手本にする。従業員は、行動の善悪そして内部統制について、最高経営責任者が示した態度と同じような態度を取ろうとするものである。さらに最高経営責任者は手本を示すだけでは十分ではない。最高経営責任者は、事業の価値観と行動基準を言葉で伝えなければならない。」^(注15)

さらに同報告書では、倫理的価値観は従業員や経営者個人の道徳観といったものから始まって、組織体の

社会的責任論にまで発展させられている。すなわち、「事業体の目的とそれを達成する方法は、経営者の選好、価値判断、そして経営方針に基づいて決定される。経営者の選好、価値判断は、行動の基準に翻訳される。またそれは、経営者の誠実性と倫理的価値観に対する経営者の社会に向けての姿勢を反映している。事業体の名声は非常に大切なものであるため、行動の基準は法の遵守だけに終わるものではない。社会は、名声を優良企業に授けるにあたって、それ以上のことを期待している。」^(注16)と述べている。この中で「社会はそれ以上のことを期待している」の部分こそが、社会的責任の重要性を企業に訴えかけていると言えるのである。

COSO報告書は、内部統制手続は「企業の下位構造に組み込まれて企業に不可欠になっている場合にもっとも有効である。そして内部統制手続は業務に付け加えられるものではなく、むしろその中に組み込まれるべきものである」^(注17)と述べている。それまで内部統制は、最高経営責任者にとっての経営統制手段として位置付けられてきた。同報告書でも、「従来、内部統制は最高経営責任者の経営管理手段としてのみ考えられてきた。すなわち内部統制は、最高経営責任者が計画、設定、運用するため、最高経営責任者の支配下であり、最高経営責任者の下位組織として位置付けられてきた。したがって、内部統制で最高経営責任者をチェックすることはできなかった。最高経営責任者による内部統制の無視や不当な干渉によって内部統制の機能が無効にされるという問題は内部統制の固有の限界として認識され、監査人も最高経営責任者の問題は内部統制への依存の限界として認識せざるを得なかった。」^(注18)と述べている。

しかし、同報告書は内部統制を、「内部統制は、業務の有効性と効率性、財務報告の信頼性、関連法規の遵守といった3つの目的」^(注19)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。」^(注20)と定義している。

この定義においては、最高経営責任者の上位構造である取締役会（監査委員会）も内部統制を構成するとされている。そこで、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のであれば、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。

この点につき同報告書は、前述のとおり、最高経営責任者は内部統制に対して最終責任を負い、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としている。^(注21)すなわち、同報告書は「いかなる組織においても、最終的な決定権限は最高経営責任者にある。最高経営責任者は、内部統制システムに対して最終的な所有者としての責任を負っている。」^(注22)と主張するのである。また「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用されているかどうかを監視することが含まれている。」^(注23)とも述べている。

2 内部統制の固有の限界

このように、企業の最高経営責任者は、内部統制の最終責任者として内部統制の構成要素に大きな影響を与えることができる立場にあるので、それが逆に内部統制固有の限界の重要な一つになる。すなわち「最高経営責任者による内部統制の無視」の問題である。

同報告書は、「内部統制の有効性は、その機能に責任を負っている人に依存するものであり、その人を超えて発揮されるものではない。内部統制が有効に機能している事業体—すなわち、全体として非常に高い水準の誠実さと統制意識を持った事業体—においてさえ、最高経営責任者が内部統制を無視することは可能である。」^(注24)と述べている。そして、最高経営責任者による内部統制の無視とは、「個人的利益を図る目的で、あるいは企業の財政状態や法規の遵守の状況をよく見せかけるためといった不当な目的のために、定められた方針や手続を無効ならしめること」^(注25)を意味すると述べている。

このように、同報告書も伝統的な考え方と同様に、内部統制システムを最高経営責任者の下位組織と位置付けており、そのために最高経営責任者によって内部統制システムの有効性が制約されるという内部統制システムに固有の限界を認識している。

3 最高経営責任者と取締役会

取締役会、そしてその中に設置される監査委員会は、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位構造として存在すると言える。しかるに同報告書は前述のとおり、最高経営責任者に内部統制に対する最終責任を負わせると同時に、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位構造である取締役会及び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」を最高経営責任者

に持たせている論理展開は、下位の者が上位の者を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。

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」を持たせるという立場を採るならば、取締役会及び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否かを、内部統制から独立した外部の立場から監視すべきであると言える。

一方、取締役会及び監査委員会を統制環境に含めるという立場に立脚するならば、内部統制の所有権と最終責任は最高経営責任者より上位に位置する取締役会及び監査委員会が持つべきであり、株主総会への内部統制報告書も最高経営責任者と取締役会及び監査委員会の連名で提出されるべきであろう。

「COSO報告書が最高経営責任者の下位組織である内部統制と上位構造であるコーポレート・ガバナンス（引用論文の著者は「コーポレート・ガバナンス」を取締役会及び監査委員会の意味で使用している一筆者注）を、統制環境というソフトな概念を利用して結合させた。」^(注26)とする見解があるが、「ソフトな概念を利用して結合させた」内部統制の最終責任者が、取締役会及び監査委員会の下位構造たる最高経営責任者であるというのは経営監督制度上の上下関係からすれば統制が取れず、やはり説得力を持たないというべきである。

また「COSO報告書は、企業の内外における多くの関係者による内部統制に対する支援が、内部統制の有効性を強化し、内部統制が最高経営責任者の下位組織であるために生じる内部統制固有の限界を補強することができるという全体的思考の中に、統制環境としてのコーポレート・ガバナンスの問題を位置付けた。」^(注27)とする見解があるが、内部統制を無視した経営者の不正な行動が、企業の内外における多くの関係者による内部統制に対する支援（具体的には、内部監査、監査委員会監査、外部監査人監査—筆者注）によって、内部統制が最高経営責任者の下位組織であるために生じる内部統制固有の限界を補強することができるかどうかは疑問である。なぜならば、内部統制に対する支援行動は、経営者に従属している内部統制の存在を前提にしているからである。

V 内部統制固有の限界克服策と課題

1 取締役会による監視

COSO報告書が内部統制システムの固有の限界をいかにして克服しようとしているのかを考えてみるに、統制環境の中に取締役会を含めて捉えることによって解決しようとしていることが分かる。すなわち、内部統制は最高経営責任者の下位組織であるので、その有効性は最高経営責任者の誠実性及び倫理的価値観によって大きな影響を受けるのに対し、取締役会は最高経営責任者の上位構造として最高経営責任者の誠実性及び倫理的価値観を確保して内部統制システムの有効性を強化することが期待できるからである。

同報告書が取締役会を統制環境に含めたのは、取締役会及び監査委員会が内部統制に大きな影響を与えることを認識しているからである。同報告書第2章「統制環境」の中で、「統制環境と社風は、企業の実務取締役会や監査委員会によって大きく影響を受ける」^(注28)と強調し、その要因として(1)取締役会や監査委員会が経営者から独立しているか、(2)構成員の経験と能力、(3)取締役会や監査委員会が関与・調査する活動の範囲と活動の適切性、を挙げている。また「取締役会及び監査委員会と、内部監査人及び外部監査人との相互作用も統制環境に影響を及ぼす」^(注29)としている。さらに同報告書は、「積極的で熱心な取締役会は、その重要な機能を考えた場合、有効な内部統制になくはならないものである」^(注30)と述べている。

同報告書は、取締役会には社外取締役が必要であるとも訴えている。その理由は、「取締役は、経営者の行動について問題点を指摘すると共に、それについて徹底的な調査を行ない、他に採り得る考え方があればそれを提示し、さらに不正であることが明らか場合には行動を起こす勇気がなければならない」^(注31)からであり、そのためには経営者から独立している社外取締役が必要だということである。

しかし同報告書は、前述のとおり取締役会を最高経営責任者に対する上位構造と捉えることなく、統制環境という広範囲な概念を採用して両者を統制環境に属する上下関係の不明確な存在として位置付けてしまったのである。その原因は、最高経営責任者が取締役会議長を兼任しているという例がアメリカでは少なくなく、取締役会と最高経営責任者の一体化という現実の姿が無意識的に反映された結果であると考えざるを得ない。両者の指揮命令系統を明確に示せなかったことが、コーポレート・ガバナンスの観点から見た統制環

境概念の不完全さに繋がっていると言えるのではなからうか。

取締役会は、最高経営責任者の業務を監督・監視する役割を有するため、最高経営責任者に対する上位構造として明確に位置付けられるべきである。同報告書においても「経営者は、統治、指揮、及び監視を行う取締役会に対して報告責任を負う」^(注32)ものとして位置付けている箇所も見受けられるのであるからなおさらである。

また「取締役会は、経営者の選考を通じて、誠実性と倫理的価値観に関して期待していることを明らかにするという主要な役割を負っており、また、その監視活動を通じて取締役会の期待が達成されているかどうかを確かめることができる。同様に、特定の重要な意思決定事項に関する権限を留保することにより、取締役会は高次元での目的設定と戦略的計画の編成に役割を果たすことができる。取締役会は、その監視活動を通じて、内部統制に広範囲に関与している」^(注33)としていることから、内部統制における取締役会の役割の重要性を強調していることが分かる。

2 監査委員会の課題

COSO報告書は、取締役会の中に設置される委員会の中でも、とりわけ監査委員会を重視している。

経営者が内部統制を無視した場合に、これに対応する最善の立場にあるのが監査委員会であり、監査委員会の存在が内部統制を強化するとして、次のように述べているのである。

「監査委員会は、最高経営責任者が財務報告責任をいかに遂行しているかについてその経営者に尋ねることのできる権限を持っている。また、是正措置が講じられていることを確かめる権限も有している。監査委員会は内部監査部門と連携を保ちながら、最高経営責任者が内部統制を無視する場合や、財務業績を偽って報告しようとする場合を識別し、そのような事態が起きた場合は何らかの措置を講じなければならない」^(注34)。そして「場合によっては監査委員会または取締役会が重大な事象や状況に直接対処できるところまで、その監視的役割を拡張しなければならない」^(注35)。

しかし、監査委員会には最高経営責任者の誠実性及び倫理的価値観を確保して内部統制システムの有効性を強化するという役割が期待されると言っても、実際には期待通りに運営されているとは言い切れない。それは2001年～2002年に発生したEnron、WorldComの経営破綻が雄弁に物語っている。

理論上はともかく現実には、(1) 監査委員会委員の非常勤体制、(2) 年数回だけの監査委員会開催、(3) 監査委員の複数企業掛け持ち、(4) 自らの足で監査せず内部監査人監査、外部監査人監査の結果を検討するのみである、というような問題点を抱えているのである。

VI むすびに代えて

SAS55号及びSAS78号を検討するに、以前のSASに比べ統制環境として人的要素を重視するようになったと言える。しかも従業員たる人的要素よりは、経営管理者、とりわけ最高経営責任者を重視している。従来、内部統制は最高経営責任者が計画・設定し運用するため最高経営責任者の支配下にあると位置付けられてきたからである。

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から、最高経営責任者の上位構造として存在するはずであるが、COSO報告書は、最高経営責任者と取締役会（監査委員会）の上下関係を曖昧にしたまま両者を統制環境に含めた。その上で同報告書は、最高経営責任者に内部統制に対する最終責任を負わせ、また、内部統制システムに対する「所有権」を持たせた。

最高経営責任者にとっての上位構造である取締役会（監査委員会）を内部統制の構成要素の一つである統制環境に含め、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、また、内部統制システムに対する「所有権」も最高経営責任者に持たせるという論理展開は、下位の者が上位の者を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。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の上位たる取締役会（監査委員会）が有すべきである。

同報告書において両者間の指揮命令系統を明確に示せなかったことが、コーポレート・ガバナンスの観点から見た統制環境概念の位置付けにおける不十分さに繋がっているといえる。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有することから、取締役会を最高経営責任者に対する上位構造としてCOSO報告書においても明確に位置付けられるべきであったと考える。

[注]

(注1) AICPA, Statement on Auditing Standards
No.16, "the Independent Auditor's Responsibility

for the Detection of Errors or Irregularities", para. 10. Journal of Accountancy. April 1977, p.103.

(注2) AICPA "Report of The Special Advisory Committee on Internal Accounting Control", 1979, pp.V-5.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、3-11頁。

1977年8月に設置されたAICPAの「内部会計統制特別諮問委員会（The Special Advisory Committee on Internal Accounting Control）」は、「従来の監査基準書を含む監査に関する専門的意見書に示された内部会計統制についての広範な指針は、ある特定の目的（監査人による試査範囲決定目的一筆者注）のために作成されたものであり、経営者に役立つ内部会計統制についての指針が提供される必要がある、との認識に至った」¹ ために設置された。AICPAは、かかる指針を作成するため、財務担当役員、内部監査人、経営指導業務に従事している公認会計士及び監査実務に従事している公認会計士から構成される諮問委員会を任命したのである（この諮問委員会はE.J. Minahan委員長の名前を取ってMinahan委員会と称されている）。

本来は、「経営者に役立つ内部会計統制についての指針の作成」を目的としており、1977年「海外不正行為防止法」が公開企業に内部会計統制の整備を義務付けたことに直接対応して設置された委員会ではないが、「特別諮問委員会の設置はこの法律の制定を受けて行われたものではない。しかし、本委員会が作成したこの最終報告書は、企業が上記の法律に示された内部会計統制に関する規定を遵守しているかどうかを、経営者及び取締役会が判断する上で役立つものであった。」と序文で述べているように、1979年の最終報告書では、同法をかなり意識して、経営者のための内部会計統制の評価方法を示したことが窺える。

同報告書の意図は、上述のとおり経営者のための内部会計統制の指針として具体的なアプローチを示すことであったが、内部統制の歴史的経緯から、本委員会では外部監査人が内部統制の一部として規定した内部会計統制を対象としている点に留意しなければなら

い。また、「かくして本委員会の報告書は、AICPAが内部会計統制上の要件を研究するための、企業、会計事務所、学会、及び専門職業団体による継続的で相互に調整された作業はいかなるものであるべきか、を示す最初の試みなのである。」¹ という表現から分るように、AICPAが企業経営者などと共同で検討した最初の報告書であるという点も大きな特徴である。

(注3) Loebbecke, James K., Martha M. Eining, and J. Willingham, "Auditor's Experience with Material Irregularities : Frequency, Nature, and Detestability", Auditing, Fall 1989, pp. 1 - 28.

(注4) The National Commission on Fraudulent Financial Reporting, "Report of The National Commission on Fraudulent Financial Reporting", p.34. (鳥羽至英・八田進二 (共訳)『不正な財務報告』白桃書房、1987年、28頁。)

(注5) *Ibid.*, p.34. (同上訳書、28頁。)

(注6) *Ibid.*, p.33. (同上訳書、27頁。)

(注7) Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), Internal Control-Integrated Framework, AICPA, 1992 and 1994. p.23. (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、平成8年。)

(注8) *Ibid.*, p.23. (同上訳書 33頁。)

(注9) 森實『内部統制の基本問題』白桃書房、2000年、100頁。

(注10) COSO, op.cit., p.83. (前掲訳書、139頁。)

(注11) *Ibid.*, p.84. (前掲上訳書、140頁。)

(注12) *Ibid.*, p.23. (前掲訳書、34頁。)

(注13) *Ibid.*, p.24. (前掲訳書、35頁。)

(注14) *Ibid.*, p.24. (前掲訳書、36頁。)

(注15) *Ibid.*, p.26. (前掲訳書、38頁。)

(注16) *Ibid.*, p.23. (前掲訳書、34頁。)

(注17) *Ibid.*, p.14. (前掲訳書、19頁。)

(注18) 森實、前掲書、100-101頁。

(注19) 3つの目的の関係についてはCOSO報告書「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「上記の3つの目的はそれぞれ独立しているが、重複した部分も持っている。また、一般的に言ってさまざま

なニーズに応えるものである。一般的には、内部統制の有効性を評価する場合には、各目的範疇を別個に取り上げることが最も適切である。内部統制における3つの目的範疇のいずれか1つ、あるいはすべての目的範疇に関して、内部統制が有効である場合もあれば、有効でない場合もある。取締役会と経営者が、以下の諸点、すなわち、

- 事業体の業務目的がどの程度達成されているかを理解していること。
- 公表財務諸表は信頼しうる方法で作成されていること。
- 関連法規が遵守されていること。

について合理的な保証を得ている場合には、内部統制は以上3つの範疇それぞれについて有効である、と判断することができる。」と述べている。

(*Ibid.*, P.108.同上訳書180-181頁。)

(注20) Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), Internal Control-Integrated Framework, AICPA, 1992 and 1994. p.13. (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、平成8年、18頁。)

(注21) *Ibid.*, p.83. (同上訳書、139頁。)

(注22) *Ibid.*, p.84. (同上訳書、140-141頁。)

(注23) *Ibid.*, p.84. (同上訳書、141頁。)

(注24) *Ibid.*, p.80. (同上訳書、134頁。)

(注25) *Ibid.*, p.80. (同上訳書、134頁。)

(注26) 森實、前掲書、100頁。

(注27) 森實、前掲書、100頁。

(注28) Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), Internal Control-Integrated Framework, AICPA, 1992 and 1994. p.26. (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、平成8年、39-40頁。)

(注29) *Ibid.*, p.26. (同上訳書、39-40頁。)

(注30) *Ibid.*, p.26. (同上訳書、40頁。)

(注31) *Ibid.*, p.27. (同上訳書、40頁。)

(注32) *Ibid.*, p.86. (同上訳書、144頁。)

(注33) *Ibid.*, p.86. (同上訳書、144頁。)

(注34) *Ibid.*, p.86. (同上訳書、145頁。)

(注35) *Ibid.*, p.86-87. (同上訳書、146頁。)