

内部統制における統制環境について

森 實

1. はじめに

近年においては、わが国ばかりでなく、諸外国でも、多くの企業の経営破綻、倒産、経営者の不正、従業員による巨額の損失が発生し、一方において、企業統治の健全性を確保するためにコーポレート・ガバナンスが議論されるとともに、企業の内部において不正を防止し、摘発することが期待される内部統制が重視されるようになってきている。

したがって、内部統制の構成要素の一つである統制環境は、コーポレート・ガバナンスと密接な関係を有していると考えられるので、統制環境をとりあげて検討することは有意義であろう。なお、わが国では、平成3年の監査実施準則の改訂において、統制環境は、経営環境とよばれて導入されている。これは、米国の監査基準書の考え方にもとづくものであるので、米国における統制環境の概念、発展を研究することが必要である。

そこで、本稿では、まず、1995年に発表された米国監査基準書78号『財務諸表監査における内部統制の考慮』[AICPA (1995)]の基礎となったトレッドウェイ後援組織委員会(COSO)報告書『内部統制——統一的枠組み——』[COSO, (1993)]における統制環境の概念を検討する。つぎに、COSO報告書における統制環境の諸要素を検討する。また、統制環境の概念が最初に公的にあらわれたミナハン委員会報告書[AICPA (1987)]をとりあげて、統制環境の概念を検討する。そして、米国監査基準書における内部統制の概念の歴史的発展過程を明らかにし、内部統制の概念の限定の傾向と概念の拡張への転換を明らかにし、そこにおける統制環境の概念の生成の理由を検討する。さらに、統制環境の概念と不正財務報告問題との関連を明らかにする。最後に、コーポレート・ガバナンスと統制環境との関連を明らかにする。

2. 統制環境の意義

1995年に発表された内部統制に関する米国監査基準書78号は、多くの各種の利害関係者の共通の理解の形成のための内部統制の統一的枠組みとしてさきに発表されたCOSO報告書における内部統制に関する諸概念を導入するための改訂を意図するものである。そこで、

このCOSO報告書にもとづいて、統制環境の意義を明らかにすることにしたい。

まず、内部統制は、つぎの三つの種類の目的の達成の合理的保証を目的として、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る [COSO (1992), 同訳18ページ]。

- 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

そして、この内部統制は、統制環境、リスクの評価、統制活動、情報と伝達および監視活動の五つの構成要素によって構成されている [COSO (1992), 同訳28～24ページ]。

しかも、統制環境は、内部統制の構成要素のなかでも、もっとも重要なものとして最初におかれ、事業体の中心となるものであり、また原動力であり、さらに基盤であるとしている [COSO (1992), 同訳23ページ]。

さらに統制環境の要素として、二つの種類のものを認識している。一つは、事業体に属する人間であり、しかも人間の個々人の誠実性、倫理的価値観といった人間の属性である。もう一つは、人間が業務を遂行する場としての環境である [COSO (1992), 同訳23ページ]。

これは、内部統制の人的側面の認識である [森實 (1996), 4～11ページ]。すなわち、人間が、内部統制の主体として、内部統制に影響を与える側面と、逆に、人間が、内部統制の客体として、内部統制によって影響を与えられる二つの側面がある。統制環境は、このような内部統制の人的側面を環境としてとらえたものであるといえることができる。

また、統制環境は、人間が自己の活動を実施し、自己の統制責任を遂行する環境を提供するものであるとされる [COSO (1992), 同訳25ページ]。人間が活動する場が環境である。事業体に属する人間の活動は、常に統制責任を伴うものであるので、人間の活動の場は、統制環境であるとされるのである。

さらに、統制は、人間の他の人間に対する活動であるので、人間は、主体と客体の両面において活動および統制の場となるので、統制環境においては人間の属性が重視されなければならない。

統制環境は、人間の人間に対する統制の有効性に影響を与えるものである。人間の活動は、人間の意識によって大きく影響される。内部統制においても、事業体に属する人々の意識が、統制の有効性に重大な影響をおよぼす。さらに、事業体に属する人々の意識は、

事業体全体の意識によって大きな影響を受ける。したがって、統制環境として、事業体全体の意識が重視されなければならない。このような問題について、COSO報告書は、つぎのようにのべている。

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 (1992), 同訳33ページ]。

また、つぎのようにものべている。

統制環境は、事業体の活動を組み立て、事業体の目的を設定し、そしてリスクを評価する際の方法に広範な影響を及ぼす。それは、また、統制活動、情報システムと伝達システムおよび監視活動に対して影響を与える。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全体の姿勢を植えつけ、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 [COSO (1992), 同訳33ページ]。

さらに、COSO報告書は、統制環境の諸要因として、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、能力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等をあげて説明している。なお、すべての諸要因は重要であるがその程度は、事業体によって相違する [COSO (1992), 同訳34ページ]。

3. 統制環境の諸要因

3.1 誠実性と倫理的価値観

COSO報告書は、内部統制の有効性は、内部統制を設定し、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とする。そして、誠実性と倫理的価値観は、統制環境の不可欠の要素であり、内部統制のその他の構成要素の設計、管理および監視に影響を与えるとする [COSO (1992), 同訳34ページ]。

なお、誠実性は、企業の活動のあらゆる段階における倫理的な行動の前提であるとする。また、トレッドウェイ委員会報告書も、強固な倫理的環境は、企業の方針や統制の有効性を大きく高めるだけでなく、もっとも精巧な統制システムをもってしてもとらえることの

できない人間の微妙な行動にも影響を与えることができるとしている [AICPA (1987), 同訳30ページ]。

なお、倫理的価値観を決定することは困難であることが多いとする。それは、事業体の関係者の利害を考慮しなければならないが、それらの利害は対立することが多いからである。

さらに、倫理的行動と経営者の誠実性は、「企業文化」の産物であるとされる。それは、いかなる規則が守られ、曲げられ、あるいは無視されるかは、企業文化によって影響を受けるからである。そして、最高経営責任者が、企業文化を決定するのに重要な役割を演じることを強調する。それは、最高経営責任者は、一般的には、組織における支配的存在であり、一人で組織の倫理的環境を決定することが多いからである [COSO (1992), 同訳35～36ページ]。

3.2 不正な財務報告または非倫理的行為の誘因と誘惑

COSO報告書は、組織的要因によって、不正な財務報告の可能性が影響され、また、個人々の不正行為、違法行為または非倫理的行為の誘因が与えられる場合がある。

まず、不正な財務報告の誘因として、つぎのような例をあげている [COSO (1992), 同訳36ページ]。

- ① 非現実的な業績目標の達成を求める圧力——とりわけ短期的な業績について
- ② 過度の出来高給（報酬）制度
- ③ 賞与が上限または下限で打ち切られる仕組み

また、不正行為、違法行為、または非倫理的行為の誘因として、つぎのような例をあげている [COSO (1992), 同訳37ページ]。

- ① 必要な職務の分割が行われていないなど、統制手続がまったく欠除しているか、存在していても有効ではないため、会社財産の私消や悪い業績の隠蔽に対する誘惑を生み出していること。
- ② 分権化が過度に行われているため、経営組織の下部において行われている行動が最高経営者に知らされず、そのため、状況を把握する機会が少なくなっていること。
- ③ 内部監査機能が弱いため、不適切な行動を発見し、報告することができないこと。
- ④ 取締役会が無機能化しているため、最高経営者に対する客観的な監督が行われないこと。

⑤ 不適切な行動に対する処罰が甘かったり、あるいは、それが公表されないため、かかる行動の再発を防止する処罰としての意味が失われていること。

そこで、健全かつ効率的な経営によって、上記のような誘因と誘惑を減少させ、あるいは除去することが必要である。

3.3 道徳的指針の提供と伝達

COSO報告書は、無知も、また、不正な財務報告の原因であるとする。無知は、貧弱な道徳観や不十分な指針によって引き起こされる場合が多いからである。したがって、倫理的価値観は伝えられなければならないばかりでなく、行動の善悪について明示的な指針が伝えられなければならない。組織全体に倫理的行動についてのメッセージを伝えるもっとも効果的な方法は、最高経営者が、行動の善悪についての態度を従業員に示すことである。さらに、最高経営者は、事業体の価値観と行動基準を、企業の正式な行為綱領として示さなければならない。そして、最高経営者は、このような行為綱領の遵守を、自らの行動や手本で示さなければならない。このような最高経営者の行動が、メッセージとなり、企業文化に反映されていくのである [COSO (1992), 同訳37～39ページ]。

3.4 能力に対する経営者の取り組み

COSO報告書は、能力は、個人の職務の達成に必要な知識と技能を反映しなければならないとする。そこで、経営者は、特定の職務に必要な能力の水準を具体的に定めるとともに、この能力の水準を、必要な知識と技能によって表現しなければならない。この知識と技能は、個人の知識、訓練および経験によって影響される場合がある。また、特定の職務に必要な判断の性格と程度は、知識と技能の水準の設定において考慮すべき要因の一つである [COSO (1992), 同訳39ページ]。

3.5 取締役会または監査委員会

COSO報告書は、統制環境と社風は、事業体の取締役会と監査委員会によって大きく影響を受けるとする。このような諸要因として、取締役会または監査委員会からの独立性、構成員の経験と能力、取締役会または監査委員会が関与・調査する活動の範囲およびこのような活動の適切性があげられる。また、経営者の計画または実行に関して、どのような問題を取り上げるかも、一つの要因であるとされる。さらに、取締役会または監査委員会

と内部監査人や外部監査人との間の相互作用も、要因であるとされる〔COSO (1992), 同訳39～40ページ〕。

3.6 経営者の哲学と行動様式

COSO報告書は、経営者の哲学と行動様式は、企業の経営方法に影響をおよぼし、そして統制環境に影響するとする。たとえば、これらの要因には、経営者が大きなリスクを受け入れようとしているか、フォーマルな経営を進めているか、さらに、財務報告に、保守的姿勢をとっているかなどが含まれる〔COSO (1992), 同訳41ページ〕。

3.7 組織構造

COSO報告書は、事業体の組織構造は、事業体の目的を達成するための活動を計画、実行、統制そして監視する場合の枠組みを提供するものであるとする。そして、事業体の目的に適合した組織構造を確立するためには、責任を権限を定め、適切な報告ラインを確立することが重要である。したがって、事業体によって、集権的または分権的に、産業別、製品別または地域別に、あるいは物流またはマーケット・ネットワーク別に、さらに職能別というように、様々な組織構造がある。なお、事業体の組織構造が適切であるかどうかは、規模や活動によっても影響される〔COSO (1992), 同訳41～42ページ〕。

3.8 権限と責任の割り当て

COSO報告書は、権限と責任の割り当ては、業務活動に対する権限と責任の割り当てと、報告ラインと権限規定の確立が含まれるとする。権限の委譲においてもっとも重要な問題は、目的の達成に必要な範囲内で権限を委譲することである。そのためには、リスクの識別とその最小化を図る健全な経営実践にもとづいて、リスクが受容されていることが保証されなければならない。

もう一つの問題は、すべての経営管理者が事業体の目的を理解していることを保証することである。各経営管理者が、自己の行動が事業体の目的にいかに関係し、また、いかに貢献しているかをすることは極めて重要である。

また、権限と報告責任を直接結びつけることは、仕事に対する積極的姿勢を個人に起こさせることを意図している場合が多い。さらに、統制環境は、事業体の構成員一人一人が報告責任を負っているということを、かれら自身がどの程度認識しているかによって大き

く影響を受ける。このことは、内部統制システムを含む、事業体におけるすべての活動に対して最終的責任を負っている最高経営責任者に至るすべての人間についていえることである〔COSO (1992), 同訳42~44ページ〕。

3.9 人的資源に関する方針と管理

COSO報告書は、人的資源に関していかなる管理を行うかは、誠実性、倫理的行動および能力について、事業体の期待水準を従業員に伝えるメッセージであるとする。人的資源に関する管理は、採用、入社時教育、研修、評価、カウンセリング、昇進、給与および懲戒処分後の救済措置に関連する〔COSO (1992), 同訳44~45ページ〕。

4. 統制環境概念の生成

M. E. Haskinsの研究によれば、統制環境の概念が公的に最初に使用されたのは、1979年に発表された米国公認会計士協会の内部会計統制特別諮問委員会（ミナハン委員会）報告書においてであった〔Haskins (1984) p.62〕。

このミナハン委員会報告書が発表される当時の背景として、つぎの二つのことがあげられている。一つは、1978年の米国公認会計士協会の監査人の責任委員会（コーエン委員会）が、財務諸表に対する経営者報告書を作成し、会計システムと会計システムに対する統制についての経営者の評定を記載すべきことを主張したことである〔AICPA (1978), 同訳147~155ページ〕。

このことは、内部会計統制の概念を、経営者の観点から拡張するように影響したと思われる。すなわち、ミナハン委員会報告書も、監査人の内部統制の評定は、試査の範囲の決定の基礎をえるために行われるので、監査人の観点から、内部会計統制の範囲が限定されているが、経営者の関心は、内部会計統制のすべてにおよぶとしている〔AICPA (1979), 同訳6ページ〕。

また、もう一つの背景は、1977年に海外不正防止法が制定され、内部会計統制システムの整備が公開企業に義務づけられたことである。この海外不正支払防止法は、ロッキード会社事件という大企業の高い経営階層にいる者による不正事件を契機として、不正防止を目的として制定されたものであり、したがって内部会計統制も、このような不正問題を意識したものであったということである。

まず、内部会計統制の範囲については、これまでの米国公認会計士協会の監査基準書の

考え方を基礎にしている。1949年の米国会計士協会の監査手続委員会の特別報告書は、内部統制をつぎのように定義した。

内部統制は、資産を保全し、会計資料の正確性と信頼性を確かめ、経営能率を増進し、かつ定められた経営方針の遵守を促進するため、企業内部で採用された組織計画および調整のためのすべての方法と手段によって構成される〔AIA (1949)〕。

しかし、財務諸表監査を目的とする監査人の立場からは、このような内部統制の定義は広すぎるので、内部統制の評定の範囲を限定するために、内部統制を経営統制と会計統制とに分け、会計統制を監査人の責任範囲とし、経営統制を範囲外とした。しかし、経営統制と会計統制との区別は、必ずしも明確ではなく、また、相互に排他的ではない。何故ならば、会計統制に含まれる手続と記録のなかには、経営統制に含まれるものもあるからである。したがって、実務的にいえば、会計統制の定義は、財務諸表の信頼性に重要な関係をもつ経営統制を含むものとして、当時まで展開されてきたことを、ミナハン委員会報告書は明らかにしている〔AICPA (1979), 同訳17～18ページ〕。

しかし、このような内部会計統制の定義は、あくまでも、監査人が、自己の財務諸表監査のために設けたものであるから、内部統制の評定の責任の範囲を限定するため、内部統制の限定を意図するものであった。これに対して、さきの二つの背景は、一方において経営者のための有用性のために、他方において不正問題に対する有効性のために、内部統制の概念を拡張させるように方向転換の契機になったのである。

つぎに、内部会計統制環境の概念であるが、まず、第1に、内部会計統制環境は、内部会計統制が機能する場と考えられている。すなわち、ミナハン委員会報告書は、つぎのようにのべている。

内部会計統制は真空のなかで評定することはできない。というのは、さまざまな要因が内部会計統制手続と技法の選択および、その有効性に大きな影響を与えているからである〔AICPA (1979) 同訳21ページ〕。

第2に、内部会計統制環境は、個別的な内部会計統制手続と技法に対して、全体的概念である。すなわち、ミナハン委員会報告書は、各要因の重要性を測定することは困難であるが、内部統制環境を全体的に評定することは一般的に可能であるとする。そして、企業の内部会計統制環境についての全体的な評定は、個々の統制手続と技法を評定する前に行わなければならないものであるとする〔AICPA (1979), 同訳21ページ〕。したがって、内部統制環境は、内部会計統制手続の前提条件として位置づけられるので、内部会計統制手

統の評定の前に、予備調査として評定されなければならない。

第3に、より本質的な要件として、内部会計統制環境は、内部会計統制手続の有効性に影響を与えるものであると規定される。したがって、それらの要因のなかには、影響が明確なものもあれば、はっきりしないものもあり、また、企業によってさまざまなものがある。たとえば、ミナハン委員会報告書は、内部会計統制環境のなかには、正式に定められた企業の行為綱領や内部監査職能のように、はっきりと目で確認できるものもあれば、従業員の能力や誠実さといったように形ではとらえることができないものもあるとする。また、組織構造や経営者が方針を伝達、実施そして強化する際の方法のように、企業によって大きく異なり、それゆえ、比較するよりも、むしろその違いを強調するほうが容易なものもあるとしている〔AICPA (1979), 同訳21ページ〕。

また、内部会計統制環境と内部会計統制手続の有効性との関係について、ミナハン委員会報告書は、つぎのように説明している。

統制環境が不十分であれば、当初予定したとおりに、あるいは目的どおりに機能しない会計統制も出てくるであろう。というのは、たとえば、個々の従業員は、個別的統制手続に対する経営者の干渉に抵抗しようとはしなくなるからである。その反対に、たとえば予算統制が整備・確立され、また内部監査職能が有効に機能している統制環境は、個別的会計統制手続と技法を相当程度補完することができる。

統制環境が不十分な企業においても、会計統制手続と技法が機能することが可能であるが、委員会は、統制に対する意識が十分に浸透している環境が企業になれば、内部会計統制の一般的統制目的が達成されていることについて、経営者が合理的な保証を得ることはできないであろう〔AICPA (1979), 同訳21ページ〕。

したがって、第4に、上にもあるように、統制環境は、単なる場ではなく、その場の人間の意識の存在が問題になるのである。ミナハン委員会報告書は、統制に対する意識が十分に高揚される環境を作り出し、それを伝達することは、取締役会と最高経営者が率先して行わなければならないことであるとしている〔AICPA (1979), 同訳22ページ〕。

つぎに、ミナハン委員会報告書は、内部会計統制環境の重要な諸要因として、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・バランスおよびEDPに関する事項をあげて説明している。

ミナハン委員会報告書は、内部会計統制環境の諸要因を、組織構造とこれを有効にするための諸要因の二つの段階に分けている。すなわち、企業の組織構造は、企業活動の計画、

方向および統制のための全体的枠組みを与えるものであるとし、そして、組織構造の有効性に関する諸要因として、従業員、権限の委譲と責任の伝達、予算と財務報告書および組織上のチェック・アンド・バランスがあげられるのである〔AICPA（1979）、同訳22～23ページ〕。

まず、従業員について、ミナハン委員会報告書は、内部会計統制環境と統制手続それ自体は、企業の従業員の能力と誠実性に大きく依存しているとし、したがって、経営者は、採用、職務評価、給与、昇進、研修などに関する企業の方針と手続が、有能で誠実な従業員の雇用に結びついているかどうかを検討しなければならないとする〔AICPA（1979）、同訳23～24ページ〕。

権限の委譲と責任の伝達について、ミナハン委員会報告書は、まず、経営者は、経営者の責任が効果的に遂行されているとの保証が得られるような方法で、権限を委譲し、または権限を制限すべきであるとする。そして、個別的な事項にかかる権限の割り当てや制限は、下された意思決定の是非を効果的に検討できるような方法で行われるべきであるとする。

また、組織の各階層ごとに、委譲された権限と、個人が組織における他の者との間で有する関係とを明確に理解することが必要であるとする。個人の責任に直接的に、あるいは間接的に影響を与える方針、手続および活動についても承知しておく必要がある。それゆえ、十分な伝達が行われているかどうか、統制に対する意識に極めて大きな影響を与えるとするとする〔AICPA（1979）、同訳24～25ページ〕。

予算と財務報告書について、ミナハン委員会報告書は、企業の目標と目的が正式に設定され、伝達されることによって、経営管理者は行動の方針を提案し、承認と指示を受け入れ、自分達に対して何が期待されているかをしり、そして相互補完的に、かつ統一された方法で業務を遂行することが可能になるが、予算と財務報告書は、かかる過程において利用されている手段であるとする〔AICPA（1979）、同訳25～26ページ〕。

組織上のチェック・アンド・バランスについてミナハン委員会報告書は、それは、内部会計統制環境のすべての側面に、本質的に関連しており、それを評定するにあたっては、とりわけ財務統制機能と内部監査機能という二つの機能が注意深く考慮されるべきであるとする。両機能の目的は、企業内の統制に対する意識を適切な水準に高揚させ、それを維持することにあるという意味において、組織構造における他の機能と異なっているとするとする〔AICPA（1979）、同訳26～28ページ〕。

これまで説明してきたミナハン委員会報告書における内部会計統制環境の概念が、さきあげた最近のCOSO報告書における統制環境の概念に、その後の多くの米国監査基準書の発展を経て発展したのであるが、このような内部会計統制環境の概念が、何故あらわれなければならなかったのか、その理由を、つぎに明らかにすることにしたい。

5. 統制環境概念の生成の理由

さきに明らかにしたところであるが、米国公認会計士協会の監査基準書の内部統制の概念は、基本的には、監査人の立場における概念として発展してきた。すなわち、内部統制は、監査人が、財務諸表監査のために試査の範囲の決定のために行う内部統制の評定において、責任の範囲を明確にするための概念として使用されてきた。したがって、監査人は、責任を限定するために、内部統制を限定する傾向にあった。

しかし、内部統制は、基本的には、経営者の経営管理の手段として、企業の状況に合わせて、経営者によって設定され、運用されるものである。したがって、経営者の立場による内部統制は、監査人の立場によるものより非常に広いものになるであろう。

さらに、企業の多くの利害関係者の内部統制に対する関心も、監査人の関心と必ずしも同一ではなく、それぞれの立場から、種々の範囲を含むであろう。

米国監査基準書における内部統制概念の発展は、大まかに言えば、1972年の監査手続書54号までは、内部統制を狭く限定する方向に進んだが、1977年の監査基準書16号から内部統制を拡張する方向に転換したといえることができる[森實（1989）67～104ページ、森實（1992）89～106ページ]。そこで、米国監査基準書における内部統制概念の歴史的変化を簡単に説明しておこう。

1927年の信用監査のための標準的監査手続を示した『財務諸表の検証』は、財務諸表監査において内部牽制システムの有効性を確かめることを要求した[AIA（1927）]。そして、1936年の『財務諸表の検査』は、内部統制を、内部牽制システムと内部監査によって構成されるものとした[AIA（1936）]。さらに、1947年の『監査基準試案』は、財務諸表監査において、内部統制に依存して試査によって監査を行うために、監査人は、内部統制を評定すべき責任を有することを公式に認めるに至った[AIA（1949）]。

このように内部統制の評定が監査人の責任であることが公式に認められるようになると、つぎに、内部統制の評定の責任の範囲を明確にすることが必要になる。ところが、1949年に発表された米国会計士協会の『内部統制特別報告書』は、非常に広範囲におよぶ内部統

制の概念を提示したので、監査人の内部統制の評定の範囲を限定することが必要になってきた[AIA (1949)]。

そこで、1958年の監査手続書29号の『独立監査人の内部統制の検討の範囲』は、さきに表示された広範囲な内部統制を、経営統制と会計統制に分けて、評定責任の範囲を明確にするように工夫しはじめた[AICPA (1958)]。

すなわち、会計統制は、資産の保全および財務記録の信頼性に主に、あるいは直接的に関連する組織計画および方法と手続のすべてを意味し、これらは一般に授権と承認の制度、記録および会計報告書作成業務と営業または資産保全業務との分離、資産の現物管理および内部監査のような統制を含むものとした。

これに対して、経営統制は、経営能率の増進および経営方針の遵守に主に関連し、また財務記録に通常間接的にしか関連しない組織計画および方法と手続を意味し、そして、これらは一般に統計的分析、時間および動作研究、業績報告、従業員訓練計画、品質管理のような統制を含むものとした。

このように、内部統制は、経営統制と会計統制に分けられ、会計統制が監査人の評定責任の範囲であり、経営統制は、評定責任の範囲外とされる。

ところが、会計統制と経営統制の区分は、人為的区分であるにすぎず、これらを明確に区分することは困難であるばかりでなく、経営統制のなかにも、財務諸表監査のために有用なものがあるので問題が生じる。そこで、1972年の監査手続書54号の『内部統制に対する監査人の調査および評定』は、財務諸表監査のために評定が必要な経営統制を会計統制に含め、これを内部会計統制とよぶようになった。

さらに、この内部会計統制を、より明確に限定しようとする方向に進んだ。そこで、内部会計統制は、資産の保全および財務記録の信頼性に、より明確に関連するものに限定された。そのために、資産の保全に関する統制を、意図的および無意識的誤謬と意図的不正に関連するものに限定し、経営能率の増進に関連するものを排除した。また、財務記録の信頼性に関する統制については、内部管理目的のものを排除し、外部報告目的のものに限定した。

さらに、経営統制と会計統制の区分をより明確にした。まず、経営統制は、経営者の承認に導く決定過程に関連する組織計画および手続と記録を含む。このような承認は、組織目的の達成の責任と直接的に結びつく経営者の機能であり、かつ取引に対する会計統制を確立する出発点であるとした。

これに対して、会計統制は、資産の保全および財務記録の信頼性に関する組織計画および手続と記録を含み、取引の承認、実行および記録、さらに資産の会計責任について合理的保証を与えるものであるとした。

ここで、重要な考え方として注目しなければならないことは、この監査手続書54号が、会計統制の全体的または一般的評定は、監査手続を限定するためには有用ではないとしたことである。そして、内部会計統制は、特定の種類の取引およびこれに関連する資産についての特定の種類の不正および誤謬とその可能性に対する統制とされた。このように、内部会計統制は、特定化できる統制手続という極限にまで限定されてしまったことになる。しかし、このことは、全般的に、あるいは間接的に財務諸表監査に関連のある内部統制の多くの要素を、経営統制として排除する結果になった。

そこで、この反動として、内部統制概念を拡張して、統制環境の概念があらわれなければならないようになったのである。この契機になったのは、多数の経営者の不正または違法事件を原因として制定された海外不正防止法であった。この法律に内部会計統制の概念が導入され、これを公開会社に義務づけたことが、1977年の米国監査基準書16号『誤謬または不正の摘発に対する独立監査人の責任』に影響を与え、米国監査基準書において内部統制を拡張させる方向に転換させたということが出来る[AICPA (1977)]。

同監査基準書は、内部統制を、これまでのように個別的に考えるのではなく、逆に全体的に考えるように方向を転換している。すなわち、企業は、多くの統制の体制下にあり、このような統制として、法的統制、取締役会および監査委員会による経営者の監視、内部監査職能、内部会計統制および独立監査人の監査があげられる。そして、このような多くの統制が重なりあって、企業を統制し、財務諸表に重大な不正がないという合理的な保証を与えるように機能しているとする。

また、内部統制の人的側面を重視して、内部会計統制の目的が有効に達成されるかどうかは、会計職員の適格性に相当程度依存するとし、また、経営者の誠実性が、内部会計統制手続の有効な適用に重大な影響を与えることを認識し、監査人は、経営者が不正な財務諸表を作成するような傾向を生じる状況があるかどうかを検討しなければならないとしている。

このように、同監査基準書があげている諸統制あるいは諸要因の多くは、その後の1979年に発表されたミナハン委員会報告書やその後の米国監査基準書において統制環境とよばれるものに含まれるものである。いずれも、全体的あるいは間接的な統制あるいは要因で

あり、他方においては、人的要素が強調されるものである。したがって、同監査基準書の考え方が展開されて、ミナハン委員会報告書において統制環境の概念が公的にはじめてあらわれ、さらにこれがその後の米国監査基準書にとりいれられたとすることができる。

すなわち、1980年の監査基準書30号『内部会計統制についての報告』において、統制環境の概念が使用された。ここでは、全般的統制環境という用語を用い、組織構造、責任・権限の伝達方法、経営計画および統制のための財務報告書、内部会計統制システムに対する経営管理者の監督、職員の適格性などを含むとしている [AICPA (1980)]。

このような統制環境の概念の一つの意味は、さきにものべたように監査人の内部統制の評定責任の明確化のために、内部会計統制が個別のかつ特定の統制手続に限定された結果として、そこから排除されたものの、財務諸表監査のために有用な諸要素を収容するためであると考えられる。

そして、もう一つの意味は、海外不正防止法が意図する企業の経営者による不正の防止のためには、統制環境が重要であることが認識されていることである。統制環境は、内部統制の人的側面を重視するものであり、企業における統制の意識に影響する要因に注目するものである。しかも、統制環境において、企業の経営階層のより上位の者の意識が重視される。

さらに、もう一つの意味は、近年における企業の内部統制の重要性の認識が増加し、経営者およびその他の利害関係者からは、監査人の観点よりもより広範囲の内部統制が重要であることが認識されるようになったことである。

そこで、1988年の期待ギャップ基準の一つである米国監査基準書55号『財務諸表監査における内部統制構造の考慮』は、より広範囲の内部統制を提示している。すなわち、内部統制を内部統制構造とよび、統制環境、会計システムおよび統制手続によって構成されるものとしている [AICPA (1988)]。

ここにおける統制環境は、経営者の哲学および行動様式、組織構造、取締役会およびその委員会とくに監査委員会、責任と権限の割り当ての方法、業績の監視およびフォローアップのための経営者の統制方法（これには内部監査が含まれる）、人事の方針および慣行、組織体の業務および慣行に影響を与える種々の外部的影響、たとえば銀行監督機関による検査を含んでいる。

これに対して、最初にあげた最近のCOSO報告書では、内部統制の構成要素を統制環境、リスクの評価、統制活動、情報と伝達および監視活動の五つに分けている。そして、統制

環境の諸要因として、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、能力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をあげている。

これまでのべてきたように、統制環境の概念の生成の理由は、まず、全体的あるいは間接的な諸要因として内部会計統制から排除された統制を収容する概念であった。つぎに、統制環境は、内部統制における人的側面の精神的要素を強調するものであった。さらに、統制環境は、内部統制の報告における内部統制に対する経営者および多くの利害関係者の関心に対応するものであった。

COSO報告書は、このような方向を、さらに進めたものということができる。すなわち、統制環境は、事業全体であり、そのすべての人間であり、その人々の全体的意識である。そして、人的側面においては事業体の最高経営者が重視され、精神的要素においては、より高度な倫理、道徳、誠実性などが強調される方向に進んでいる。

6. 不正な財務報告問題と統制環境

統制環境の概念は、1977年の海外不正支払防止法が、その防止を意図する経営者による不正事件を契機として生成した。しかし、その後も不正な財務報告事件が多発し続けたので、統制環境がより重視され、そしてその人的側面において精神的により高次元のものに展開されてきた。このことは、1987年の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』にもあらわれ、海外不正支払防止法が公開に対して義務づけた内部会計統制よりも広い内部統制の概念が必要であるとして、つぎのように主張した。

同報告書は、海外不正支払防止法の規定によって、十分な内部会計統制の確立が企業に義務づけられているにもかかわらず、不正な財務報告が後を絶たないとする。そこで同委員会は、1981年から1986年にかけて証券取引委員会が告発した119の不正な財務報告に関する事例を調査したが、その結果、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何度も行うことが可能であったことが判明した。また、不正な財務報告に関する他の事例では、重要な会計上の見積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の下で予定されている内部会計統制よりも広義な内部統制が必要であるとしている [AICPA (1987) 同訳28~29

ページ]。

また、同報告書は、この不正な財務報告問題に対する統制環境の重要性について、つぎのようにのべている。

同報告書は、財務報告に直接影響を及ぼす統制は、内部会計統制だけではないとする。それには、内部監査職能や監査委員会のように、内部会計統制の一部としては一般にみなされていない要素も含まれている。かかる統制要素と企業の全般的な統制環境を形成するそれ以外のすべての要素は、内部会計統制とともに、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のであるとする。

そして同報告書は、企業の統制環境とは、内部会計統制が適用され、かつ財務諸表が形成される状況であるとする。企業の統制環境には、経営者の経営哲学と経営のやり方、組織構造、割り当てた権限と責任を伝達し、遂行する方法および人事管理の方法が含まれる。これらの統制環境は、企業の財務報告書が作成されるプロセス全体に対して広範囲な影響を及ぼしているとする [AICPA (1987) 同訳29ページ]。

また、同報告書は、不正な財務報告の原因を論じた箇所において不正な財務報告が、環境的な原因から生じるとして、つぎのようにのべている。

不正な財務報告は、通常、何らかの環境的、制度的もしくは個人的な力と機会とが原因で起こることが明らかになったとする。かかる力と機会は、個人と企業を不正な財務報告に走らせる圧力や動機となる。また、それらはいかなる企業においてもある程度存在するものである。そして、これらの力と機会が丁度うまく重なり合った場合に、不正な財務報告が起こるのであるとする [AICPA (1987) 同訳8ページ]。

そして、不正な財務報告の動機について、つぎのような例をあげている。

企業の財務状況を良くみせかけようとする不正な財務報告においては、株価または社債の募集価格を上げ、あるいは投資家の期待に応えようとの願望がしばしばその動機になっている。財務上の問題の処理を先送りすることによって、たとえば制限的財務拘束条項の違反を回避したいとの願望が動機となる場合もある。報酬の増額、昇進あるいは業績不振に対する責任の回避といった個人的な利益もしばしば動機になっているとする [AICPA (1987) 同訳8～9ページ]。

さらに、同報告書は、企業や経営者個人を取り巻く環境的な圧力も、不正な財務報告を引き起こす原因になる場合があるとし、つぎのような例をあげている。

① 収益もしくは市場占有率の急激な減少。かかる減少は企業単位でみられることもあ

れば、業種単位でみられることもある。

- ② とりわけ短期的な業績に関して、非現実的な予算を編成したことによってもたらされる圧力。この種の圧力は、本社が、現場の実際の状況を考慮に入れずに、利益目標や予算を勝手に決定した場合に生じる。
- ③ 短期的な業績に基礎をおく賞与制度からもたらされる財務的圧力。かかる圧力は、個人が受け取る給与の総額に占める賞与の割合が大きい場合には、とくに激しくなる [AICPA (1987) 同訳9ページ]。

また、不正な財務報告の機会、その実行が容易で、また、その発見が難しい場合に存在するとし、つぎのような状況を例としてあげている。

- ① 財務報告プロセスを注意深く監視する取締役会または監査委員会が存在しない場合。
- ② 内部会計統制が脆弱か、またはまったく存在しない場合。このような状況は、たとえば急激な売上高の拡大、新規事業部門の獲得あるいは新しい事業分野への参入によって、企業の売上計上システムに過大な負担がかかった場合に起こりうる。
- ③ 異常または複雑な取引。この例としては、企業の合併、事業所の売却ないし閉鎖および買戻条件付契約の下での国債の売買契約がある。
- ④ 経営者による主観的判断が大きく支配する会計上の見積り。この例としては、貸付金に対する貸倒引当金や製品保証引当金がある。
- ⑤ 無能な内部監査スタッフ。かかる状況は、内部監査スタッフの不足や監査範囲に対する著しい制限によってもたらされる場合がある [AICPA (1987) 同訳9～10ページ]。

そして、同報告書は、上記のような状況を、社内の倫理的環境は、一段と悪化させているとしている。このような例においては、企業および人々の環境的諸状況を、固有リスクと統制リスクを明確に区別しないであげられているものも含まれている。

また、同報告書は、これまでの内部会計統制が、より職位の低い職員に関心が向けられていたことを批判し、企業の最高経営者への関心を重視するより広範囲の内部統制の定義が必要であると主張している。すなわち、内部会計統制の関心は、より職位の低い従業員が一般に遂行する取引を組織的に記録することに向けられているとしている。これに対して、最高経営者が作り出す社風——財務報告が行われる企業の環境または企業の風土——は、財務報告プロセスの誠実性に影響を与える最も重要な要因であるとしている [AICPA (1987) 同訳26～30ページ]。

さらに、同報告書は、不正な財務報告の防止のために企業の倫理的環境が重要であるとして、つぎのようにのべている。

すべての職位にわたって強固な倫理的環境を確立することは、企業の繁栄を図るうえでも、また、企業のすべての構成員ならびに社会の多くの人々にとっても極めて重要である。強固な倫理的環境は、企業の方針や統制システムの有効性を大きく高めるばかりでなく、もっとも精巧な統制システムをしてもとらえることのできない人間の微妙な行動にも影響を与えることができる。かくして、強固な企業の倫理的環境は、会計責任を強調するものであり、不正な財務報告から企業を守るのに役立つのである [AICPA (1987) 同訳30ページ]。

このような1987年のトレッドウェイ委員会報告書の基本的思考にもとづいて、監査基準書においても、企業のより上位の経営者に関心が向けられ、その不正問題に対して、統制環境がより重視されるとともに、統制環境の人的側面においても誠実性や倫理観のようにより高次元のものが重視されるようになってきている。

7. 最高経営者の誠実性とコーポレート・ガバナンス

1988年の米国監査基準書55号は、統制環境について、つぎのような諸要因を列挙していた。

- ① 経営者の哲学および行動様式
- ② 事業体の組織構造
- ③ 取締役会およびその委員会、とくに監査委員会の機能
- ④ 責任と権限の割り当ての方法
- ⑤ 人事の方針と慣行
- ⑥ 事業体の業務と慣行に影響する種々の外部的影響、たとえば、銀行監督機関による検査

これに対して、最も新しい1995年の米国監査基準書78号は、統制環境について、つぎのような諸要因をあげている。

- ① 誠実性および倫理的価値観
- ② 能力向上の意欲
- ③ 取締役または監査委員会の関与
- ④ 経営者の哲学および行動様式

- ⑤ 組織構造
- ⑥ 権限と責任の割り当て
- ⑦ 人的資源の方針と慣行

この二つの監査基準書を比較してみると、いずれも、全体として、統制環境の諸要因として内部統制における人的要素を重視していることは共通している。しかし、監査基準書78号は55号よりも、人的要素において、事業体におけるより高い職位の人々、とくに最高経営者を重視している。また、人的要素における精神的属性についても、より高次元の属性である誠実性や倫理や道徳を最も重要なものとして、統制環境の第1順位においている。なお、米国監査基準書55号における外部的影響は、78号では削除されている。これは、企業の統制の全体的枠組みにおけるその重要性は否定されないが、内部統制の内部という概念との整合性の点から除外されたものと考えられる。

米国監査基準書78号は、COSO報告書の考え方に基づくものである。COSO報告書は、同じように、統制環境の諸要因の第1位に誠実性と倫理的価値観を置き、つぎのように説明している。

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とする [COSO (1992) 同訳34ページ]。

そして、誠実性は、企業のあらゆる段階における倫理的な行動の前提である [COSO (1992) 同訳34ページ] とし、また、倫理的行動と経営者の誠実性は、「企業文化」の産物であるとする [COSO (1992) 同訳35ページ]。

さらに、COSO報告書は、最高経営者が統制環境において非常に重要であるとして、つぎのようにのべている。

すなわち、最高経営責任者を頂点とする最高経営者は、企業の文化を決定する上で重要な役割を演じているとする。そして最高経営責任者は、一般的には、組織における支配的存在であり、1人で組織の倫理的環境をしばしば決定しているのであるとする [COSO (1992) 同訳36ページ]。

また、COSO報告書は、最高経営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、つぎのようにのべている。

すなわち、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。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、最高経営者が示した態度と同じような態度をとろうとするものであ

る。さらに、最高経営者は、手本を示すだけでは十分でない。最高経営者は、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とする [COSO (1992) 同訳38ページ]。

このように、COSO報告書がいうように、内部統制の有効性を決定する最終的要因が、最高経営者の誠実性と倫理的価値観であるとすれば、これを確保する者あるいは制度が必要である。このような問題は、近年において議論されているコーポレート・ガバナンスの問題に含まれていると考えることができる。すなわち、コーポレート・ガバナンスの問題においては、取締役会、社外取締役、監査委員会などが重要な問題として議論されることが多いが、これらは統制環境の諸要因のなかに含まれてきている。

まず、1978年のコーエン委員会報告書でも、取締役会、社外取締役、監査委員会の問題が取り上げられている。この報告書では、これらの問題が、コーポレート・ガバナンスの問題であることを明らかにしながらも、監査の問題に限定して監査人と経営者との関係の問題として、つぎのようにのべている。

企業に対して監査委員会の設置もしくは取締役構成員の過半数を社外取締役とすることを求める提言が、さまざまな提案に関連してなされてきた。取締役の構成員を具体的に定め、また取締役の義務や責任を再検討せよとの提案は、監査人と経営者との間の関係を越えてコーポレート・ガバナンスの問題を伴うとしている [AICPA (1978) 同訳205ページ]。

そして、同報告書は、監査人と経営者との間の問題に限定して、つぎのようにのべている。

社外取締役や監査委員会を有した取締役会が設置された場合には、それは、監査人と経営者との間の均衡を図り、維持するための最善の手段となるとする。

また、しかしながら、たとえ監査委員会を組織しても、有能で独立性のある積極的な社外取締役がいなければ、監査委員会が効果的に機能することは不可能である。重要なことは、監査人は企業の経営に直接接触すべきである、ということである。株主の利益を代表し、経営者の行動を監視し、独立監査人に対して十分な支持を与え、そして企業の内部の改革を行うことができる立場にいるのは、取締役会の社外取締役だけである。社外取締役もしくは監査委員会が存在する場合には、取締役は、それを通じて、独立監査人の任命を株主に提案し、また、監査人と経営者との間の関係を評定すべきであるとする [AICPA (1978) 同訳206ページ]。

また、1979年のミナハン委員会報告書は、統制環境と取締役会との関係について、つぎ

のようにのべている。

十分な統制環境の確立に果たす取締役会の役割は非常に重要であり、いくら強調してもしすぎることはない。統制に対する意識が十分に高揚される環境を作り出し、それを伝達することは、取締役会と最高経営者が率先して行わなければならないことであるとしている [AICPA (1979a) 同訳22ページ]。

しかし、この報告書においては、監査委員会のことにはふれられていない。これは、米国公認会計士協会が、監査委員会に関心がないわけではない。むしろ、逆であり、米国公認会計士協会は、早くから監査委員会の設置を支持し、1967年には、公開企業は社外取締役を構成員とする監査委員会を設置すべきであると勧告している。また、米国公認会計士協会は、1979年に監査委員会についての特別委員会であるニアリー委員会報告書を発表している。

まず、同報告書は、冒頭において、監査委員会を設置するということは、コーポレート・ガバナンスに関するさまざまな問題が含まれ、また会計プロフェッション以外の数多くの関係者に対しても、さまざまな意味があるとしている [AICPA (1979b) 同訳136ページ]。

このことは、米国公認会計士協会のみ認識に限られるものではなく、多くの関係者の認識であることが明らかにされている。すなわち、米国法曹協会会社法および会計委員会は、監査委員会の問題は、実は、公開企業の取締役がその職務を適切に遂行しているかどうかに関する問題の提起に他ならないとしている [AICPA (1979b) 同訳144～145ページ]。

このようにニアリー委員会報告書は、監査委員会がコーポレート・ガバナンスという大きな問題に関連することを認識しながらも、監査人と経営者の関係に問題を限定している。そして、監査委員会の責任と権限は、取締役会の責任と権限から導き出されるべきであるとして、つぎのような一般的任務をあげている。

- ① 独立監査人の選任を承認すること。
- ② 監査契約と監査範囲を検討すること。
- ③ 内部会計統制上の欠陥についての独立監査人の意見と、それについての経営者の評価または是正措置を検討すること。
- ④ 財務諸表または監査の結果について問題となっている事項を、監査委員会、監査人または経営者と議論すること。

- ⑤ 企業の財務担当者や会計担当者とともに、内部会計手続と統制手続を検討すること。
- ⑥ 内部監査人の活動と勧告事項を検討すること [AICPA (1979b) 同訳146～147ページ]。

また、取締役会によって監査委員会に課せられる追加的任務として、企業が公表した財務諸表およびその他の財務情報を検討すること、独立監査人が被監査会社に提供した非監査業務を検討すること、従業員が非倫理的で、疑わしい、もしくは違法な活動に従事することを禁止した方針を確立し、監視すること、さらに、役員がその地位を利用して受けている経済的便益を調査することをあげている [AICPA (1979b) 同訳147ページ]。

このように、コーポレート・ガバナンスの問題が、統制環境の一部として認識されていくのである。

そこで、1987年のトレッドウェイ委員会報告書は、取締役会や監査委員会とその職能が内部統制環境の一部を構成するとしている。すなわち、取締役会は、企業の株主に対して、経営者の業務を監視する責任を負っている。企業の財務報告プロセスを監視する責任は、取締役会から監査委員会に委譲されているのが一般的である。これらの関係者とかれらが遂行する職能は、財務報告システムに対する企業の内部統制環境の一部をなしているとする [AICPA (1987) 同訳3～4ページ]。

そして、同報告書は、取締役会の監査委員会を重視し、多くの勧告を行うとともに、付録に「監査委員会の実務指針」をつけている。すなわち、公認会計士の独立性についての監査委員会の評価と、内部会計統制の十分性とその遵守についての監査委員会の調査は、企業全体の統制環境のなかで監査委員会が果たす役割と同様、極めて重要なものであるとしている [AICPA (1987) 同訳41ページ]。

また、同報告書における勧告の一つとして、取締役および監査委員会の経営者に対する独立性を強調しているのは、単に内部統制や監査人に関連するばかりでなく、コーポレート・ガバナメントの問題でもあるからである。すなわち、同報告書の第1の勧告は、全員が独立な取締役から成る監査委員会の設置を義務づけることであるが、この独立な取締役とは、経営者から独立しており、かつ監査委員会の構成員としての独立的な判断の行使を妨げるものと取締役会が判断する関係を有していない取締役であるとしている [AICPA (1987) 同訳41ページ]。

また、同報告書は、監査委員会は、財務報告プロセスと企業の内部統制に対する監視者であるとしている [AICPA (1987) 同訳43ページ]。しかし、内部統制は、経営者が設定

し、運用し、さらに監督するものであるので、監査委員会が内部統制に対する監視者であるとするのは、コーポレート・ガバナンスとしてこれを意義づけなければならない。

これに対して、1988年の米国監査基準書55号は、統制環境のなかに取締役会およびその委員会とくに監査委員会の職能を含めている。これは、米国公認会計士協会が、取締役会、社外取締役、監査委員会などの問題がコーポレート・ガバナンスという大きな問題であることを認識しながらも、これを不正な財務報告に関連するものに限定して、統制環境として位置づけたものと考えられる。

1992年のCOSO報告書も、同じように、取締役会、社外取締役、監査委員会などの問題を統制環境の問題として位置づけながらも、これがコーポレート・ガバナンスという大きな問題に関連していることを認識するものである。それは、COSO報告書が、統制環境の諸要因の第1番目に、最高経営者の誠実性および倫理的価値観を位置づけたことによって、統制環境におけるコーポレート・ガバナンスの問題の重要性を認識していることが示されていると考えることができる。

この問題について、COSO報告書はつぎのようにのべている。

取締役会には、経営者の行動について問題点を指摘するとともに、それについて徹底的な調査を行い、また、他に採りう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な場合には行動を起こす勇気をもつ心構えがなければならない。それゆえ、取締役会の構成員に社外取締役がいることも必要である。そして、取締役会には、少なくとも、その機能を十分に果たせるだけの社外取締役の集まり（批判集団）がなければならないとしている [COSO (1992) 同訳40ページ]。

したがって、取締役会、社外取締役、監査委員会などは、統制環境において最も重要な要因とされる最高経営者の誠実性を確保するコーポレート・ガバナンスとして機能しなければならない。そこで、このようなコーポレート・ガバナンスこそ、統制環境の諸要因の第1順位に位置づけられるべきものであるということが出来る。

8. むすび

内部統制における統制環境の概念の出現は、内部統制についてのパラダイム・シフトを意味するものということができる。このパラダイム・シフトを非常に単純化すれば、つぎのように表現することができる。すなわち、限定より拡張へ。個別より全体へ。手続より環境へ。組織より人間へ。統制より意識へ。現場よりトップへ。内部統制よりコーポレー

ト・ガバメントへ。

第1に、内部統制の概念は、監査人の観点から責任を明確にするために範囲を狭く限定する方向から、経営者およびその他の利害関係者の観点から、不正な財務報告の防止や関係者に対する有用性のために、内部統制の範囲を拡張する方向に転換した。

第2に、内部統制を財務記録の信頼性および資産の保全に直接的に関連する統制手続として個別的に考えるのではなく、間接的な関連をも含めて、企業に対して重なりあう多くの統制の全体として考えることが必要になった。

第3に、内部統制においては、個別的な統制手続自体よりも、それらの統制手続が機能する全体的な場としての環境が重視されるようになった。

第4に、内部統制においては、統制のための手続および組織よりも、組織を構成し、統制手続を実施する人々が重視されるようになった。

第5に、内部統制においては、統制自体よりも、人々の意識、企業全体の風土が重視されるようになった。

第6に、内部統制においては、従業員のようなより低い階層の人々よりも、最高経営者のようなより高い階層の人々の誠実性、倫理的価値観が重視されるようになった。

第7に、内部統制の有効性は、内部統制の枠内の問題よりも、より高次元のコーポレート・ガバナンスの問題に依存するようになった。

結論的にいえば、内部統制の有効性が最高経営者の誠実性に究極的に依存するとすれば、最高経営者の誠実性を確保するコーポレート・ガバナンスの問題にまで、問題の次元を高めて、解決策を考えることが必要である。

内部統制における統制環境の概念の目的は、高度の誠実性と倫理的価値観を有する最高経営者のリードによって、企業のすべての人々に高度な倫理観を浸透させ、高度な倫理観の企業風土・企業文化を確立することにある。わが国における近年の多くの不祥事件は、バブル経済時代の企業の最高経営者の意識が、利益至上主義やシェア至上主義におちいり、それが企業全体の意識になり、そのために業務に対する監視があまくなり、また必要なチェックがはたらかなくなってしまうために生じたことが多い。これは、内部統制の有効性の原点が、統制手続よりも、むしろ人間、とくにトップの意識にあることを示すものである。

参考文献

- [1] 森實：『現代監査論』白桃書房（1989）。
- [2] 森實：『リスク指向監査論』税務経理協会（1992）。
- [3] 森實：「内部統制の人的側面について」税経セミナー第41巻14号（1996）。
- [4] AICPA：*Scope of the Independent Auditor's Review of Internal Control；Statement on Auditing Procedure No.29*, AICPA（1958）。
- [5] AICPA：*The Auditor's Study and Evaluation of Internal Control；Statement on Auditing Procedure No.54*, AICPA（1972）。
- [6] AICPA：*The Independent Auditor's Responsibility for the Detection of Errors or Irregularities；Statement on Auditing Standards No.16*, AICPA（1977）。
- [7] AICPA：*Report of the Commission on Auditor's Responsibilities, Conclusion, and Recommendations*, AICPA,（1978 a）。
鳥羽至英訳『財務諸表監査の基本的枠組み——見直しと勧告』白桃書房（1990）。
- [8] AICPA：*Report of the Special Committee on Audit Committees*, AICPA（1979 a）。
鳥羽至英訳『財務諸表監査と実態監査の融合』白桃書房（1991）。
- [9] AICPA：*Report of the Special Advisory Committee on Internal Accounting Control*, AICPA（1979 b）。
鳥羽至英訳『財務諸表監査と実態監査の融合』白桃書房（1991）。
- [10] AICPA：*Reporting on Internal Accounting Control；Statement on Auditing Standards No.30*, AICPA（1980）。
- [11] AICPA：*Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, AICPA（1987）。
鳥羽至英・八田進二訳『不正な財務報告』白桃書房（1991）。
- [12] AICPA：*Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit;Statement on Auditing Standards No.55*, AICPA（1988）。
- [13] AICPA：*Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit；Statement on Auditing Standards No.78*, AICPA（1995）。
- [14] AIA：*Verification of Financial Statements*, AIA（1927）。
- [15] AIA：*Examination of Financial Statements*, AIA（1936）。
- [16] AIA：*Tentative Statement of Auditing Standards—Their Generally Accepted Significance*

- and Scope*, AIA (1947).
- [17] AIA : *Special Report by the Committee on Auditing Procedure, Internal Control*, AIA (1949).
- [18] COSO (the Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission) : *Internal Control*, AICPA (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).
- [19] Haskins, M.E. : *Client Control Environment Evaluations*, UMI (1984).
- [20] Mautz, R.K. and H.A. Sharaf : *The Philosophy of Auditing*, AAA (1961).
関西監査研究会訳『マウツ&シャラフ監査理論の構造』中央経済社 (1987).