

財務報告に関係する内部統制の検討 —サーベインズ・オクスリー法に関わる内部統制を中心として—

小 西 一 正
Kazumasa, KONISHI

はじめに

1991年3月、トレッドウェイ委員会の支援組織委員会（COSO）が、公開草案「内部統制—統合的なフレームワーク」を公表し、さらに、92年に最終報告書を公表した。その後、アメリカにおいては、COSOの内部統制が広く受け入れられている。このCOSOの内部統制概念は、従来の概念に比較して拡大化しているといえよう。

過去のアメリカ監査の発展を眺めた場合、新しい内部統制の考え方が、次々と検討されたり、また、発表されてきたのであるが、必ずしも、経営者側では、新しい内部統制や新しい監査思考を受入てきたとは限らないと思える。アメリカ監査における財務諸表監査に関係する内部統制の考え方や実践は、新しい監査手続書（SAP）や監査基準書（SAS）が発表されることにより、すぐに即応し移行して行くのではなく、外部監査人にとっても、以前の内部統制の思考を残しながら、徐々に新しい監査手続書や監査基準書の内部統制に展開してきたものと考えられる。

これは、一つには内部統制は、企業の経営管理手段であり、企業の経営者の意識が新しい内部統制や新しい監査基準書の内部統制の進展に合わせて変化していくものではないからである。他方、外部監査人にとっても、企業の内部統制を前提に監査するものであるが、常に監査人の責任の問題があり、企業の内部統制の考え方と監査基準書の内部統制の考え方との相違もこの辺に生じるものと考えられる。これらのことについては、本稿で述べる「内部統制の用語」の検討で明らかにしたいと考える。

さて、本稿では、外部監査人の責任に関連する「財務報告に関係する内部統制」に焦点を絞って検討する。そのため、まず内部統制の概念を整理する意味で、COSOの内部統制概念を取入る前の監査基準書（SAS 55号）とその後、COSOの内部統制を監査基準書に取入た監査基準書78号の内部統制の比較から始めたい。

次に、サーベインズ・オクスリー法（Sarbanes-Oxley Act of 2002）を取り上げ、この法のなかでの内部統制を検討する。この法の条文や内容は、現在のアメリカ企業での内部統制の考え方や実践の一面を反映しているものと考えられるので、この法のなかでの内部統制の用語及び内容と監査基準書（SAS）との関連性についても、ここでは検討するものである。また、その後の公開草案なども検討してみたいと考えている。

さらに、PCAOB（公開会社会計監視委員会）は、2004年3月に、「財務諸表監査と共に実施する財務報告に関係する内部統制の監査」（An Audit of Internal Control over Financial Reporting Performed in Conjunction with An Audit of Financial Statements）—監査基準 第2号—を公表しているので、特に、このなかでの経営者の責任や経営者の財務報告に関係する内部統制の評価と外部監査人の責任や内部統制に関する監査報告書を検討してみたいと考えている。

I SAS 55号の内部統制とSAS 78号の内部統制

1 SAS 78号の内部統制

AICPA監査基準委員会は、COSOの報告書の考え方を導入することにより、アメリカ企業に対して、健全な内部統制に対するフレームワークを形成することにあり、また、その受入及び利用の拡大を進展

させることにあった。そのために監査基準委員会は、外部監査人に対して、有益なガイダンスを与えるためにCOSOの報告書に含まれる内部統制の定義や解釈を認識するためにSAS 55号を改正し、SAS 78号として公表したのである。

このSAS 78号では¹⁾、内部統制機構 (internal control structure) から内部統制 (internal control) に用語を変え、また内部統制をCOSOと同様に、次のように定義している。

内部統制は、取締役会、経営者及びその他の職員によって遂行される一つのプロセスである。

a. 財務報告の信頼性、b. 業務の有効性及効率性、c. 適用される法律や規則の遵守、に関するカテゴリーにおける目的達成に関して合理的な保証を与えるよう設定されている。このように広義な内部統制を目的別に3区分にしている。

さらに、次のようにSAS 55号の用語の変更をしている。

- a 要素 (elements) → 構成要素 (components)
- b 統制手続 (control procedures) → 統制活動 (control activities)
- c 内部統制機構 (internal control structure) → 内部統制 (internal control)
- d 方針や手続 (policies and procedures) → 統制 (controls)

また、構成要素は、統制環境、リスクの評価、統制活動、情報と伝達、監視、の相互に関連する5つの要素である。そして、内部統制の限界を以下のように示している。

内部統制は、たとえ如何に整備及び運用されていたとしても、経営者及び取締役会に対して、企業の統制目的の達成に関して合理的な保証しか与えることができない。統制目的の達成の見込は、内部統制に対する固有の限界によって影響される。これらは意思決定過程における人間の判断が、内部統制における不完全性や欠陥 (breakdown) を形成し、また、単純な誤りや失敗であるこれらが人為的な失敗の原因を引起す。また、付加れば共謀により内部統制を僭越することにより欺くことができる²⁾。

以上のように、内部統制機構を内部統制と用語を変化させたのであるが、しかし、2001年5月のSAS 94号 (The Effect of Information Technology on the Auditor's Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit) では、内部統制の注において、内部統制は、内部統制機構とも呼ばれるとしている。これは、すでに説明してきたように、アメリカの企業や監査の実践では、すぐに新しい用語に変化して行かないことを示している。

2 過去の内部統制報告書の変遷

過去のアメリカの内部統制の報告書を眺めてみると、1971年11月に監査手続書 (SAP) 49号の「内部統制に関する報告書」(Report on Internal Control) が公表されて以後、その後、SECの投資会社の決算報告書、ニューヨーク証券取引所における証券代行業者及び名義書換代理人の内部統制報告書に影響を与えた。しかし、その後、1977年に海外不正行為防止法 (Foreign Corrupt Practices Act) が制定され、この法律に関連して、1934年の証券取引法に基づくアメリカ会社に対して、1979年4月SECは株主に対する年次報告書とSECに提出する書類に内部会計統制に関する陳述書を含めねばならない提案を原則的に承認したのであるが、その後、この内部統制の報告に関しては取り止めになり、アメリカの監査においては、財務報告に関する内部統制の報告書については順調に発展してこなかったといえる³⁾。

なお、AICPAは、内部統制の重大な欠陥に関する報告書については、監査基準書を公表してきているが、この度の内部統制報告書とは目的が異なっている⁴⁾。

II サーベインズ・オクスリー法について

1 サーベインズ・オクスリー法とは

サーベインズ・オクスリー法 (Sarbanes-Oxley Act of 2002) は、一般に、米国企業改革法とも呼ばれている。この法律は、2002年1月23日に議会を通過し、7月30日、ブッシュ大統領が署名し施行された。この法律の名称には、ポール・サーベインズ民主党上院議員とマイケル・オクスリー共和党下院議員の名前が使用されている。

この法は、エンロン事件等を契機として、企業不正に対して1933年の証券法と1934年の証券取引法を改正している。また、外国民間公開会社を含めたすべての公開会社に適用される。PCAOB（公開会社会計監視委員会）に、会計事務所は登録し、100社以上の公開会社の監査報告書を作成している会計事務所は毎年検査を受けることになる。

この法は、次の11章（64条と130頁）から構成されている。

第1章 公開会社会計監視委員会 (Public Company Accounting Oversight Board)	101条－109条
第2章 監査人の独立性 (Auditor Independence)	201条－209条
第3章 企業責任 (Corporate Responsibility)	301条－308条
第4章 財務開示の強化 (Enhanced Financial Disclosures)	401条－409条
第5章 アナリストの利益相反 (Analyst Conflicts of Interest)	501条
第6章 SEC職員と権限 (Commission Resources And Authority)	601条－604条
第7章 研究と報告 (Studies And Reports)	701条－705条
第8章 企業と刑罰的詐欺に関する会計的責任 (Corporate And Criminal Fraud Accountability)	801条－807条
第9章 ホワイトカラー犯罪に対する刑罰強化 (White-Collar Crime Penalty Enhancements)	901条－906条
第10章 法人申告税 (Corporate Tax Returns)	101条
第11章 企業詐欺と会計責任 (Corporate Fraud And Accountability)	1101条－1107条

以下、財務報告に関する条文を中心に検討したい。

2 財務報告に対する企業責任

この法の906条「財務報告に対する企業責任」では、「財務報告の証明に対する企業役員の虚偽」に対して、財務諸表を含む各定期報告書が1934年の証券取引法13条(a)及び15条(d)を遵守し、公開会社のCEO及びCFOによる陳述書 (written statement) を添付せねばならないとしている⁶⁾。

その内容として、陳述書は、以下のことを含んでいる。

- (1)定期報告書は、1934年の証券取引法13条(a)及び15条(d)の要件を完全に遵守した財務諸表を含むこと。
- (2)定期報告書の情報は、すべての重要なことについて、公開会社の財政状態及び経営成績を適正に表示していること。

この二つが証明されるべきであるとしている。

これらの違反に対して、刑事上の罰則 (criminal penalties) が与えられる。すなわち、陳述書が添付された定期報告書が要件に合致していないことを知りながら提出した経営者は、最高100万ドルの罰金及び最長刑10年の禁固刑を定めている。また、これらに故意に違反して提出した場合は、最高500万ドルの罰金及び最長刑20年の禁固刑を定めている。

なお、前述した証券取引法13条(a)及び15条(d)については後述する。

III サーベインス・オクスリー法における内部統制に関する条文

法の中で規定されている内部統制の用語、その内容について、以下、条文に従って列挙してみる⁶⁾。

1 法103条

この法の103条の(2)、規則の要件の(A)の3では、404条の(b)で規定されている公開会社 (issuer) の内部統制機構及び手続についての外部監査人の調査 (auditor's testing) の範囲については、監査報告書又は分離された報告書で提出されるとしている。その内容は、以下のものが示される。

- (1)これらの調査からの監査人の発見事項 (findings)
- (2)これらの内部統制機構及び手続についての評価
 - (a)公開会社の取引や資産の処分 (disposition) が正確、適正に反映されて合理的に記録が詳細に

保持されていること。

(b)一般に認められた会計原則に準拠し、財務諸表を作成するのに必要である取引が記録されていること、入金や出金は経営者や取締役の承認に従ってのみ実施されること、これらのことについて合理的な保証がされている。

(3)これらの調査に基づいて発見された内部統制の重大な弱点及び重要な遵守違反について、少なくとも記述されていること。

以上のように、法103条の(2)では、「内部統制機構及び手続」の用語が使用されている。

2 法301条

301条、公開会社の監査委員会の(4)、告発 (complaints) –それぞれの監査委員会は、次に対する手続を確立せねばならない。

(1)会計、内部会計統制、又は監査事項に関して公開会社によって受け取られた告発の受入、保有、取扱について–

(2)会計又は監査事項の疑問に関する公開会社の従業員による匿名の投書に対する秘密保持–を上げている。この条文では、「内部会計統制」の用語が使用されている。

3 302条

この法の302条、財務報告に対する企業責任の(a)規則の要求では、CEO又はCFO又は同様な役割を果たす取締役、役員は、年次報告書及び四半期報告書に対して、以下のことについて、証明 (certify) されなければならないとしている。

(1)署名執行役員はこの報告書をレビューしたこと。

(2)当該役員の知る限りにおいて、この報告書は、財務諸表の作成の状況に照て、誤解を生じさせるような重要な事実の虚偽記載及び記載洩れを含まないこと。

(3)当該役員の知る限りにおいて、財務諸表及びその他の財務情報は、報告書に示されている期間の公開会社の財政状態及び経営成績に関して、すべての重要なことについて適正に表示されていること。

(4)署名執行役員は、

(A)内部統制の確立 (establishing) と維持 (maintaining) に対する責任を有すること。

(B)公開会社及びその連結子会社に関連する重要な情報は、企業内において、定期報告書が作成されている期間中に、当該役員に報告されることが保証されるように、内部統制の設定 (design) がされるべきであること。

(C)報告される日から90日前までにその会社の内部統制の有効性を評価せねばならないこと。

(D)先の日付の評価に基づき会社の内部統制の有効性について当該役員の結論を報告書に示さなければならないこと。

(5)署名執行役員は、公開会社の外部監査人及び取締役会の監査委員会に、次のことを開示しなければならないこと。

(A)財務データの記録、処理、集計、そして報告における会社の業務に悪影響を与える内部統制の整備 (design) 及び運用 (operation) における重大な欠陥 (deficiencies) 及び重大な弱点 (weaknesses) に関して、外部監査人に対して開示せねばならないこと。

(B)重大性に拘らず、経営者や会社の内部統制の中で重要な役割を担う従業員が関係する不正について。

(C)署名執行役員は、内部統制の評価日以降に、内部統制の重大な欠陥や弱点に関する是正行為を含む、内部統制に重大な影響を与える事項や内部統制の重大な変化があったか否かについて、報告書の中で記載せねばならないこと。

この法302条では、「内部統制」の用語が使用されている。

4 404条

この法の404条の経営者の内部統制の評価（Management Assessment of Internal Control）、

(a)規則で要求されることでは、

1934年の証券取引法の13条(a)と15条(d)によって要求される年次報告書の必要要件として、次の内部統制報告書を含むと記述している。

(1)財務報告に係る適切な内部統制機構及び手続の確立及び維持に対する経営者の責任を述べる。

(2)会社の直近の会計年度末の財務報告に拘わる内部統制機構及び手続の有効性に関する評価を含む。

(b)内部統制の評価及び報告

(a)この項で要求される内部統制の評価に関しては、会社に対して、監査報告書を作成、発行する登録会計事務所は、経営者によって行われた内部統制の評価に関して、証明（attest）し、報告せねばならない。

なお、この法404条では、「内部統制機構及び手続」の用語が使用されている。

IV サーベインス・オクスリー法における内部統制の用語の検討

1 監査報告書で記述される内部統制

法103条は、監査基準、クオリティーコントロール、独立性の基準を規定している条項である。この法の103条の(2)、(A)の3では、404条の(b)で必要とされる公開会社の「内部統制機構及び手続」についての外部監査人の調査の範囲及び監査報告書で記述される内容を示している。

この内部統制の評価及び報告については、まず、①会社に対して、監査報告書を作成する会計事務所は、CEO又はCFOによって行われた内部統制の評価に関して、外部監査人が証明（attest）し報告せねばならないとしている。つぎに、②外部監査人は、「内部統制機構及び手続」の調査結果から、外部監査人の内部統制に対する意見を記載することである。その内容は、内部統制機構及び手続についての評価であり、法を中心に眺めた場合、

(1)取引や資産の処分が正確、適正に示された合理的な記録が保持されているか否か。

(2)会計原則を遵守し、財務諸表の作成を可能にするのに必要である取引記録が保持されているか否か。

(3)入金や出金は経営者や取締役の承認に従ってなされ、合理的な保証があるか否か。

(4)内部統制の調査に基づいて発見された内部統制の重大な弱点や重要な会計原則の遵守違反について記述されているか否か。

以上の内容から、外部監査人としては、監査報告書で明らかにする「内部統制機構及び手続」の内容は、以前の監査手続書や監査基準書にも見られるが、SAS 55号で示されている統制環境、会計システムと統制手続の基本的なものを意味していると考えられる。

これらの内部統制の有効性について、外部監査人が最終的に判断するものと考えられる。

2 監査委員会での内部告発の受付と内部統制

法301条での公開会社の監査委員会の苦情、すなわち内部告発の受付の手続のなかで示されている、「内部会計統制」についての用語の理解は、財務報告の信頼性に関係し、企業内部の承認、会計、資産の保全を含む会計統制、すなわち会計システムと統制手続を考えているものと考えられる。

3 経営者の陳述書に署名と内部統制報告書

法302条では、CEO又はCFOは、それぞれの年次報告書及び四半期報告書に対して、添付する陳述書に署名することによって責任を示すことになる。

署名執行役員としては、

(1)経営者の内部統制の確立と維持に対する責任。

(2)重要な情報が当該役員に報告されることが保証される内部統制の設定。

(3)会社の内部統制の有効性について評価とその有効性について役員の結論を報告書に示す。

すでに、1949年の内部統制の特別報告書でも内部統制の整備と運用に対する責任は、経営者にあることを明らかにしているが、内部統制の情報の伝達と有効性の評価が加わっている。

次に、署名執行役員は、外部監査人及び監査委員会に、次のことを開示する。

- (1)記録、処理、集計、報告における業務に悪影響を与える内部統制の重大な欠陥及び弱点。
- (2)経営者や会社の内部統制の中で重要な役割を担う従業員が関係する不正の開示。
- (3)内部統制の評価日以降の重大な影響を与える事項や重大な変化を開示。

これらのいずれもが会計システムと統制手続やこれに関する欠陥に関することであり、経営者に関する統制環境は含まれないのである。

さらに、404条の内部統制の経営者の評価では、1934年の証券取引法の13条(a)と15条(d)によって要求される年次報告書の必要要件として、次の内部統制報告書を含むと記述している。

- (1)財務報告に関する適切な内部統制機構及び手続の確立と維持に対する経営者の責任。
- (2)会社の直近の会計年度末の財務報告に拘わる内部統制機構及び手続の有効性の評価。

なお、前述したサーベインズ・オクスリー法の基本となる1934年の証券取引法の13条の定期的報告及びその他の報告の(b)の報告書の形式の2（15条(d)に関係する）では、

A 取引及び資産の処分（disposition）が正確、適正に反映され、合理的な詳細さにおいて帳簿、記録、勘定を作成し、保持しなければならないとしている。

B 次の合理的な保証を与えるに十分な内部会計統制システムを整備（devise）し、運用（maintain）しなければならない。

- (1)取引は、経営者の一般的又は特別な承認に従って実施される。
- (2)取引は、

(a)一般に認められた会計原則、又は、他の適切な規準の準拠による財務諸表の作成、

(b)資産に対する会計責任の保持、に必要なものとして記録される。

(3)資産への接近は、経営者の一般的な又は特別な承認に従ってのみ許可される。

(4)資産についての記録された会計責任は、合理的な期間に実在資産と照合し、その差異については、適切な処置がなされるべきである。

この1934の証券取引法では、「内部会計統制システム」の用語が使用されている。また、この内部統制の考え方は、AICPAのSAP (Statement on Auditing Procedure, The Auditor's Study and Evaluation of Internal Control) 54号の内部統制とSAS (Statements on Auditing Standards No.1) の考え方と同様である。この内部統制の考え方が、財務報告に関する内部統制の基準になる。この基準を中心にして、議論されることになる。

V 財務報告に係る経営者の内部統制の報告及び外部監査人の内部統制に関する監査報告

1 経営者の内部統制報告

サーベインズ・オクスリー法と関係するSEC規則（Sarbanes-Oxley Act of 2002 and Related SEC Rulemaking）では、数多くの関係する規則があるが、そのなかで、公開草案「財務報告に対する経営者の内部統制及び手続」（Management's Internal Controls and Procedures for Financial Reporting,）がある。

この公開草案の経営者の報告（Management's Internal Controls Report）では、前述した法404条及び証券取引法13条を取上っている。

(1)財務報告に係る適切な内部統制機構及び手続の確立及び維持に対する経営者の責任。

(2)会社の直近の会計年度末の財務報告に対する内部統制及び手続の有効性に関する評価を含む。

次に、公開草案は、会社の経営者が会社の内部会計システムが次の合理的な保証を与えているかどうかについて、その意見を述べる必要があるとしている。

(1)取引は、経営者の一般的又は特別な承認に従って実施される。

(2)取引は、

(a)一般に認められた会計原則（他の適切な規準）の準拠による財務諸表の作成。

(b)資産に対する会計責任の保持、に必要なものとして記録される。

(3)資産への接近は、経営者の一般的な又は特別な承認に従ってのみ許可される。

(4)資産についての記録された会計責任は、合理的な期間に実在資産と照合し、その差異については、適切な処置がなされるべきである⁸⁾。

以上のように、前述した証券取引法の条文の内容に準拠している。

さらに、公開草案のなかで、内部統制の用語には、種々の異なった定義があり、その用語の範囲や意味に関して混乱 (confusion) が続いているとし、1958年のSAP 29号の会計統制、管理統制から1972年のSAP 54号、さらに1992年のCOSOや1995年のSAS 78号までを取上げている。これらについては、すでに前述した。

そして、この公開草案では、財務報告に対する内部統制及び手続の目的は、次の合理的な保証を与えることを意図したプロセスを会社が所有することについて保証することであると信ずるとしている⁹⁾。

(1)会社の取引が適切に承認されている。

(2)会社の資産は未承認、また、不適切な使用に対して保全されている。

(3)会社の取引は適切に記録され、報告されている。

この公開草案では、内部統制及び手続の用語が使用されている。この内部統制の意味については、SAS 1号からある基本的な考え方である。また、会社のプロセスの考え方は、SAS 78号・COSOの考え方を入れたものといえる。

2 外部監査人の内部統制報告書

内部統制の報告書については、2003年3月、公開草案、監査基準書「財務諸表監査に係る財務報告に関する企業の内部統制の監査」(Auditing an Entity's Internal Control Over Financial Reporting in Conjunction With the Financial Statement) が公表されている。この草案の中に、監査報告書のなかに内部統制の報告を含めるものと監査報告書と内部統制の報告書を分離するものの2つがあるが、ここでは、内部統制の報告書を明確にする意味で分離した内部統制の報告書を取上てみる¹⁰⁾。

「財務諸表監査に関連した財務報告に関わる企業の内部統制の監査」

－シンプルな内部統制に関する報告書－独立監査人の報告書－

導入

我々は、20X3年12月31日現在のW会社の財務報告に関する内部統制の有効性の維持について、添付された「経営者の報告書」に含まれている経営者の言明について、[認められた規準]に基づいて監査した。経営者の言明は、有効な内部統制は、(a)会社の取引や資産の処分が、合理的な詳細さによって正確かつ適正に反映した記録の保持がなされること、(b)方針や手続は、以下のことに合理的な保証を与えること、について述べている。(1)取引は、USAにおける一般に認められた会計基準の遵守による財務諸表の作成に必要なものとして記録される。(2)会社の入金及び出金は、会社の経営者及び取締役の承認に従ってのみ実施される。W会社の経営者は、財務報告に関する内部統制の有効性についての言明に対して責任がある。我々の責任は、監査に基づき経営者の言明に関しての意見を表明することである。

範囲

我々は、USAにおいて一般に認められている監査基準に準拠して監査を実施した。これらの基準は、経営者の言明が重大な誤陳述にならないことについて合理的な保証を得るために監査の計画と実施を行うのに必要とする。我々の監査は、財務報告に関する内部統制の理解を得るために、内部統制の有効性について整備と運用に関する監査及び評価し、我々が状況において必要と認めるその他の手続を実施すること、を含んでいる。我々の監査は、我々の意見に対して合理

的な根拠を提供すると信じている。

固有の限界

財務報告に関係する内部統制の固有の限界のために、経営者による内部統制の無視、誤謬や不正は生じたり、また未摘発であったりすることに対する誤陳述の可能性を含んでいる。さらに、将来期間に対する財務報告に関係する内部統制の評価の計画は、内部統制は状況の変化によって不適当になる可能性、方針や手続の遵守の程度によって、リスクを受けやすい。

意見

我々の意見によれば、W会社の20X3年12月31日現在の財務報告に関係する有効な内部統制の維持に関しての経営者の言明は、[認められた規準]に基づき、すべての重要なことに関して適正に述べられている。

署名

日付

以上のように、この2003年の公開草案の外部監査人の財務報告に関する内部統制の監査報告書は、サーベインズ・オクスリー法の内容に基づき、経営者が内部統制の有効性について、言明したことに対して、外部監査人を意見を述べているのである。また、内部統制の定義は、証券取引法に基づいて述べている。さらに、内部統制の評価の規準になるものについては、[認められた規準]として、明確にしていない。これについては、国などによって、認められた規準がある場合があり、また、アメリカでもCOSO以外のものが出てくる可能性があるので、明確にしていないと考えられる。

VI 監査基準書 第2号による内部統制と監査報告書

1 財務報告に関係する内部統制の定義

信頼できる財務報告と一般に認められた会計原則の準拠した外部報告目的の財務諸表の作成に関して合理的な保証を与えるためには、会社のCEO、CFO、同様な職能を果たすものが設計し、監督するプロセスで、取締役会、経営者、他の職員によって影響を受ける。これらの方針や手続は、以下のものである。

- (1) 会社の資産の処理 (dispositions) や取引が正確に、適正に反映され、合理的な詳細において記録が保持されている。
- (2) 取引は、一般に認められた会計原則に準拠して財務諸表の作成に必要なものとして記録され、入金や出金は会社の経営者や取締役の承認の従ってのみ実施されるように合理的な保証が与えられている。
- (3) 財務諸表に重要な影響を与える会社の資産が未承認で取得、利用、処分されることについて防止、適時に発見されることに関して合理的な保証を与える¹¹⁾。

2 財務報告に関係する内部統制の経営者の責任

- (1) 財務報告に関する会社の良好な内部統制に対する責任を引き受ける。
- (2) 適切な内部統制の規準の使用によって財務報告に関係する会社の内部統制の有効性を評価する。
- (3) 文書化を含む十分な証拠に基づく内部統制の評価を支える。
- (4) 会社の直近の決算日における財務報告に関係する内部統制の有効性の評価 (assessment) を書面で提出する¹²⁾。

3 財務報告に関係する内部統制に関する報告

経営者は年次報告書に、最も直近の会計年度末の監査済財務諸表に添付される財務報告に関係する会社の内部統制の有効性の評価、を含めねばならない。財務報告に関係する内部統制の経営者の報告書は次のものを含める必要がある。

- (1)会社の財務報告に関する適切な内部統制の確立と維持に関して、経営者に責任があることを陳述する。
- (2)会社の財務報告に関する内部統制の有効性の評価のために経営者が使用したフレームワークを確認したことを陳述する。
- (3)会社の最も直近の会計年度末の財務報告に関する内部統制の有効性の評価を実施したことは、財務報告に関する内部統制が有効であるか否かについての明確な陳述を含む。
- (4)年次報告書に含まれる財務諸表の監査をした登録会計事務所は、財務報告に関する内部統制の経営者の評価に関する報告書の証明書を発行したことを陳述する¹³⁾。

4 経営者の報告についての外部監査人の評価

内部統制の評価に関する経営者の報告に関して、外部監査人は、次の事項を監査すべきである。

- (1)財務報告に関する適切な内部統制の確立と維持に対する責任を経営者は間違いなく陳述しているかどうか。
- (2)内部統制の評価を適切に実施するのに、経営者が使用したフレームワークがあるかどうか。
- (3)会社の最も直近の財務報告に関する内部統制の有効性に関する経営者の評価に誤陳述がないかどうか。
- (4)経営者は、受け入れた形式において内部統制の評価を表明する。
 - ・経営者は、財務報告に関する内部統制が有効性があるかどうかについて述べる。
 - ・何も経営者の注意を引いていない財務報告に関する内部統制が有効でないことについて、認められないこと、保証のできないことを述べる。
 - ・経営者は、財務報告に関する内部統制に関する一つまたはより多くの弱点がある場合には、内部統制の有効性についての結論に同意できない。
- (5)期間中に是正されたり、適切に開示された弱点であれば、財務報告に関する内部統制として重大な弱点であるかどうか¹⁴⁾。

5 財務報告に関する内部統制についての経営者の評価に関する外部監査人の報告書

財務報告に関する内部統制の有効性についての経営者の評価に関する外部監査人の報告書は、次の要素を含まなければならない。

- (1)表題は、独立したという語を含む。
- (2)内部統制の規準（例えば、内部統制の確立している規準であるCOSOのフレームワーク）に基づき特定の日の財務報告に関する内部統制の有効性についての経営者の結論を確認する。
- (3)経営者の評価が含まれる経営者の報告書の表題を確認する。（外部監査人は、経営者が報告書において使用した財務報告に関する内部統制と同様の説明を使用すべきである。）
- (4)内部統制の評価は、経営者の責任であること。
- (5)外部監査人の責任は、経営者の評価に関して意見を表明すること、監査に基づき財務報告に関する会社の内部統制に意見を表明すること。
- (6)財務報告に関する内部統制の定義は、本章の1において述べている。
- (7)PCAOBの基準に従って監査が実施されたこと。
- (8)PCAOBの基準は、財務報告に関する内部統制の有効性は、すべての重要な点において維持されているかどうかについて、監査が合理的な保証を与えるように外部監査人は、計画し実施したこと¹⁵⁾。

6 財務報告に関する内部統制に関する外部監査人の監査報告書

財務報告に関する内部統制の有効性に関する経営者の評価に関する適正意見及び財務報告に関する内部統制の有効性に関する適正意見の例¹⁶⁾。

登録された独立会計事務所の報告書

導入

我々は、添付された（表題 経営者の報告書）に含まれているW会社の20X3年12月31日現在の財務報告に関係する内部統制の有効性の維持について、（統制規準を特定（identify）し、例えば、内部統制の確立している規準である—COSOのフレームワーク）に基づき経営者の評価を監査した。W会社の経営者は、財務報告に関係する内部統制の有効性の維持に対して責任を持っており、また、財務報告に関係する内部統制の有効性の評価に対して責任がある。我々の責任は、経営者の評価に関して意見を表明することであり、また、監査に基づき財務報告に関係する会社の内部統制の有効性について意見を表明することである。

範囲

我々は、PCAOBの基準に準拠した監査を実施した。これらの基準は、財務報告に関係する内部統制の有効性がすべての重要な点において維持されているかどうかについて、合理的な保証を与えるよう監査は計画し実施することを要求している。我々の監査は、財務報告に関係する内部統制の理解をすること、経営者の評価を評価すること、内部統制の有効性についての整備（design）や運用（operating）を試査で評価すること、状況において必要と認められるその他の手続を実施すること、を含んでいる。我々は、我々の意見に合理的な基礎を監査が与えることを信じている。

定義

会社の財務報告に関係する内部統制は一般に認められた会計原則に準拠し外部報告目的の財務諸表作成や財務報告の信頼性に関して合理的な保証を与えるよう設定されたプロセスである。財務報告に関係する内部統制は、(1)取引や会社の資産の処理（dispositions）が正確かつ、適正に反映されるように、合理的な詳細さにおいて記録は保持される、(2)取引は、一般に認められた会計原則に準拠して財務諸表の作成に必要なものとして記録され、入金（receipts）や出金（expenditures）は経営者や取締役の承認に従ってのみ行われることについて合理的な保証を与える、(3)財務諸表に重要な影響を与える資産の未承認の取得、使用、処理が防止されたり、適時に発見されることに関して合理的な保証を与える、これらの方針や手続を含んでいる。

固有の限界

財務報告に関係する内部統制は、固有の限界によって、誤表示（misstatements）を防止したり、発見することはできないかもしれない。また、将来の期間においての統制の有効性の評価を推定することは、統制が、状況の変化や方針や手続の準拠の程度によって不適切になるかもしれないリスクがある。

意見

我々の意見によれば、経営者の評価は、W会社の20X3年12月31日現在の財務報告に関係する内部統制の有効性の維持について（統制規準を確認し、例えば、内部統制の確立している規準である—COSOのフレームワーク）に基づき、すべての重要な点において適正に述べられている。また、我々の意見によれば、W会社の20X3年12月31日現在の財務報告に関係する内部統制の有効性は、（統制規準を確認し、例えば、内部統制の確立している規準である—COSOのフレームワーク）に基づき、すべての重要な点において、維持されている。

説明

我々は、PCAOBの基準に準拠してW会社の特定（identify）の財務諸表を監査し、我々（財務報告に関係する内部統制の有効性に関する報告書の日付と同じ日付）の監査報告書は意見の内容を表明されている。

署名

都市及び州または国

日付

この監査基準では、経営者の責任や外部監査人の責任、また、財務報告に関する内部統制の監査報告書が、かなり明確にされたことである。その一つは、内部統制の規準としての例示として、COSOを挙げたことである。あくまでも例示であり、それに限られるものではないが、アメリカの実情を考えた場合、COSO以外のものが現在の段階では、公表されていないとも思われる。諸外国では、COSOに該当するものも見受けられるかもしれないし、今後、アメリカでもCOSOに代わるものが出現する可能性があるかもしれない。

つぎに、外部監査人の意見としては、(1)経営者の内部統制の評価に対する経営者の言明に対する監査人の意見と(2)外部監査人が自ら会社の内部統制が規準に基づいて維持されている否かの意見表明があり、前述した公開草案の監査報告書と比較して、外部監査人が自ら内部統制に意見表明するところが追加されていると思われる。

むすび

今まで、述べてきたサーベインス・オクスリー法及びこれに関するSEC規則、公開草案など膨大なものであり、本稿で取り上げ検討したのは、その中の財務報告に関する内部統制を中心とするものであり、経営者と外部監査人の責任に関するものであった。現在のアメリカの内部統制に大きく影響を与えたのは、COSOの内部統制であり、すでに説明してきたように、広義な内部統制概念といえるであろう。このCOSOの広義な内部統制概念に対して、COSOでは、「財務報告目的に対する内部統制概念として公表される財務諸表の作成に関する内部統制は、財務諸表の作成の信頼性に関して合理的な保証を提供することを意図した企業の取締役会、経営者、他の管理者によって遂行されるプロセスである¹⁷⁾」として、広義な概念を目的別に分けている。

さて、財務報告に関する内部統制は、COSOを前提に考えた場合は、a. 財務報告の信頼性、b. 業務の有効性と効率性、c. 適用される法律や規則の遵守の目的に対して、財務諸表の作成の信頼性に関して合理的な保証を提供することを意図して遂行されるプロセスが取り上げ検討されることになる。

会社側としては、まず、(1)会社側、また経営者にとっては、内部統制の規準に対する準拠が必要になるため、会社の規程の中で、内部統制が前述してきた証券取引法の趣旨に従って整備される必要がある。つぎに、(2)実際に運用されているか否かが重要である。経営者が財務報告に関する内部統制を評価する場合、すでに述べてきた会計システムと統制手続の整備状況の調査と内部統制の運用の調査が必要になると考えられる。

外部監査人の立場からの場合は、(1)会社側が準拠した内部統制の規準の検討、さらに(2)会社側の内部統制の確立及び整備状況、(3)運用状況の調査が必要になる。これらは、いずれもが試査によって行われるために、会計システムと統制手続の整備状況の試査と運用状況の試査によって、経営者の財務報告に関する内部統制の評価の言明に対して、意見を表明することになる。他方、外部監査人は、独自に会社の財務報告に関する内部統制の有効性に意見表明する必要がある。この場合は、財務諸表監査と同時に財務報告に関する内部統制の検討になるので、統制環境の評価やリスクの評価が当然含まれることになる。また、財務諸表監査で実施される内部統制に関する試査は、同時に、経営者の財務報告に関する内部統制の有効性について外部監査人の意見を裏付ける合理的な証拠になり、二重の試査の役割を果たすことになる。

さて、従来の財務諸表監査で行われてきた内部統制の調査及び評価と財務報告に関する内部統制の経営者の評価及び経営者の評価に対する外部監査人の意見表明並びに財務報告に関する内部統制の有効性に関する外部監査人の意見表明とは、どのような差異があるかについて、卑見を述べてみたいと思う。

まず、経営者が評価する内部統制や外部監査人が意見表明する内部統制の範囲は、従来の会計統制の範囲といえるであろう。また、監査人の内部統制の調査に関する責任の範囲は変化していない。それな

らば、何処が変化したのであろうか。一つは、経営者が内部統制の確立及び整備と維持について、法律上の責任を明確にしたことである。つぎに、内部統制の有効性を裏付けるために、すなわち合理的な保証を与えるために、外部報告に係る内部統制の文書化が行われたことである。特に、この文書化は、会社側にとっても、外部監査人側にとっても、大きな変化であるといえる。さらに、これに関連して内部統制の整備の試査、運用の試査、評価、報告が付け加わっている。

本稿を綴じるにあたって、二重責任の問題についても検討してみたい。外部監査人が、被監査会社の内部統制の確立及び整備や運用に拘わり、さらに経営者の内部統制の評価に意見を表明したり、また、会社の内部統制の有効性について、意見表明すれば、二重責任の問題が生ずるであろう。従来は、財務諸表の作成に関して、二重責任の問題が論じられてきたが、今後は、内部統制の確立及び整備や運用についても、経営者と外部監査人の二重責任が考えられるであろう。さらに、被監査会社の準拠する内部統制の規準とそれを評価する外部監査人の監査手続としての内部統制の規準、すなわち合理的な保証を与える内部統制の規準・プロセスを被監査会社と外部監査人がそれぞれ所持する必要があると思われる。

注

- 1) AICPA, Statements on Auditing Standards No. 78, Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit, : An Amendment to SAS No. 55, 1995, paragraphs 1-40.
- 2) 拙稿「SASにおける内部統制の動向と我が国監査への影響」、奈良県立大学、研究季報、1998年10月、13-15頁。
- 3) 拙著「内部統制の展開」、税務経理協会、1980年、157-159頁。
- 4) 内部統制の重大な欠陥に関する報告書については、下記で検討している。拙著「内部統制の理論」、中央経済社、1997年、151-167頁。
- 5) Sarbanes-Oxley Act of 2002, Sec. 906.
- 6) Sarbanes-Oxley Act of 2002, Sec. 103, Sec. 404, Sec. 301, Sec. 302.
- 7) Securities and Exchange Commission, Release No. 33-8138, Proposed rule, Sarbanes-Oxley Act of 2002 and Related SEC Rulemaking, Management's Internal Controls and Procedures for Financial Reporting, 2002.
- 8) *ibid.*, p. 20.
- 9) *ibid.*, p. 23.
- 10) AICPA Auditing Standards Board, Proposed Statements On Auditing Standards, Auditing an Entity's Internal Control Over Financial Reporting in Conjunction With the Financial Statement, March 18, 2003, Appendix B, p. 11 of 16.
- 11) PCAOB, Release No. 2004-001, An Audit of Internal Control over Financial Reporting Performed in Conjunction with An Audit of Financial Statements, March 9, 2004. pp. A-7-8.
- 12) *ibid.*, p. A-14.
- 13) *ibid.*, pp. A-68-69.
- 14) *ibid.*, pp. A-71-72.
- 15) *ibid.*, p. A-72.
- 16) *ibid.*, pp. A-92-94.
- 17) Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Internal Control-Integrated Framework, 1992, p105.