

《論 文》

# COSO の統合フレームワークの 改訂とその影響に関する一考察

—— 統制環境を中心として ——

松 本 尚 哲

はじめに

今日の財務諸表監査においては、企業内に構築されている内部統制が効果的・効率的な監査実施の原則的な前提となっている。特に、エンロン事件をはじめとした会計不正による企業の不祥事を契機としてアメリカで2002年に制定された「上場会社会計改革および投資家保護法」(Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002: 通称サーベインス・オクスリー法、以下SOX法とする)によって、内部統制の重要性はさらに高まっている。わが国でも、日本版SOX法といわれる「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」が2007年に公表され、前年に改正された会社法とも相まって内部統制の役割は飛躍的に向上している。

企業での業務および監査実務においてこれほど重要な役割を担う内部統制であるが、今や内部統制の構築や整備、運用等に際して大きな影響を及ぼしているといえる、トレッドウェイ委員会支援組織委員会(Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission; 通称COSO、以下COSOとする)による『内部統制の統合フレームワーク』が、1992年の公表以来、約20年ぶりに大幅な改訂を伴って公表された。当然、改訂の影響は実務の様々な領域に及ぶであろう。

小稿では、改訂された 2013 年版の統合フレームワーク（以下、改訂 FW とする）を対象として、1992 年版の統合フレームワーク（以下、旧 FW とする）や今回の刊行に先立って公表されていた公開草案と比較して、特に内部統制の構成要素の 1 つである統制環境に重点を置いて、改訂の狙いや改訂の影響について考察する。

## 1. COSO の統合フレームワークの 1992 年版と 2013 年版との相違について

COSO は、旧 FW を 1992 年に刊行してからおよそ 20 年が経過した 2013 年の 5 月に、装いも新たに改訂 FW を刊行した。この間に企業を取り巻くビジネス及び事業環境は劇的な変化を遂げ、ますます複雑になり、また技術的にも大きく進展し、グローバルなものとなってきた。当該改訂 FW はこれらの変化に対応すべく刊行されたものであり、当然旧 FW から変更された点も多い。これについては、改訂 FW の巻末付録の F の項「COSO『内部統制—統合フレームワーク』（1992 年版）からの変更の概要」（以下、付録 F と呼ぶ）にて、原則主義アプローチの採用や報告目的のカテゴリーの拡大といったフレームワーク全体に影響する広範囲にわたる変更や各構成要素に対する変更が概要として挙げられている。以下が、付録 F にて取り上げられている変更点に関する項目である。

### 1. 広範囲にわたる変更

- ・原則主義のアプローチの採用
- ・有効な内部統制に係る要件の明確化
- ・報告目的のカテゴリーの拡大
- ・内部統制における目的設定の明確化
- ・市場と業務のグローバル化の考慮

- ・ガバナンスに関する概念の強調
- ・ビジネスモデルと組織構造の違いの考慮
- ・法律、規則、規制および基準における要求と複雑性の考慮
- ・業務遂行能力と説明責任に対する期待の考慮
- ・増大するテクノロジーとの関連性を反映
- ・不正防止に対する期待を検討することの強調

## 2. 目的の達成

## 3. 内部統制の構成要素に対する変更

- ・統制環境
- ・リスク評価
- ・統制活動
- ・情報と伝達
- ・モニタリング活動

## 4. フレームワークの全体的な構成

ただし、付録Fでは大まかな概要しか述べられていないため、このうち第1節の「広範囲にわたる変更」において重要と考えられる原則主義を取り上げて示す。続いて、旧FWと改訂FWにおける統制環境の捉え方を比較検討する。

### (1) 広範囲にわたる変更についての検討

さて、改訂FWになって最も大きな変更点の1つが、この節の最初の項に挙げられている「原則主義のアプローチ (principles-based

approach) の採用」であろう。これについて付録 F では、以下のように述べられている<sup>1</sup>。

本フレームワークでは、原則により大きく焦点が当てられている。当初のフレームワーク (the original framework) では、内部統制のコア原則 (the core principles) が明示的に示されていなかったのに対し、フレームワークでは、内部統制の構成要素に関連づけられた基本概念を表す 17 の原則を明示的に記載している。これらの原則は、(1) あらゆる目的カテゴリーおよび (2) 公開会社と非公開会社を含む営利目的の会社、非営利事業体、政府機関、その他の組織などあらゆる種類の事業体への適用を意図しているため、広範囲のままとされている。着眼点が各原則を支援し、原則の重要な特性を表している。

これによれば、従来の旧 FW において明文化こそされていなかったものの実態として反映されていたものを、改訂 FW では原則という形で改めて明文化したということであり、改訂 FW が原則主義を採用しているとしながらも実質の点で旧 FW とは大きな差異がないことになる。実際のところ、旧 FW においても原則として取り上げられている内容について同様の言及が見られた。ただ、これを原則という形で抽出して明示し、理解しやすくした点は評価されるべきであろう。

一方で、原則について改訂 FW では次のように記載されている<sup>2</sup>。

---

1 COSO (2013)、p.280 [p.207; 改訂 FW については八田・箱田 (2014) の訳文を引用。以下同様。]。

2 前掲書、p.68 [p.47]。

原則は、構成要素に関連づけられた基本的な概念である。したがって、本フレームワークでは、17の原則がすべての事業体に適用可能であるとみなしている。本フレームワークでは、原則は関連づけられた構成要素の存在（presence）と機能（functioning）に重大な影響を及ぼすことから、原則は関連性のあるものであるという前提に基づいている。そのため、関連する原則が存在せず、機能していない場合、関連づけられた構成要素が存在し、機能することはない。

これは相当に強い表現であると考えられ、改訂FWで採用された原則主義アプローチに基づく各構成要素の原則は、基本的にあらゆる事業体において存在しなければならないものとされていることになる<sup>3</sup>。

また、この原則主義については、改訂FWにおいて次のように説明されている<sup>4</sup>。

内部統制の設計、適用および運用の際に弾力性と判断の余地を与える原則主義のアプローチ——原則は、全社レベル（the entity）、業務部門（operating）および機能レベル（functional）で適用し得る。

すなわち各原則は、存在することを内部統制の前提とされながらも、内部統制の設計や適用および運用において弾力的な対応ができるような幅広い概念として設定されているということであろう。

3 ただし、事業体の特性によっては、特定の原則と構成要素に関連性が無いと判断できる場合もあるとして、それを裏付けられる場合には無視し得るようである。同上、p.68 [p.47]。

4 同上、p.14 [p.8]。

## (2) 統制環境についての検討

旧 FW において統制環境は次のように記載されていた<sup>5</sup>。

統制環境は組織の気風 (the tone of an organization) 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。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・倫理的価値観・能力、経営者の哲学・行動様式、権限と責任を従業員に割り当て、彼らを組織し、その能力を開発するために経営者が採用した方法、および取締役会が与えた注意と命令といった要因が含まれる。

一方、改訂 FW では統制環境は次のように記載されている<sup>6</sup>。

統制環境とは、組織全体にわたって内部統制を実行するための基礎となる 1 組の基準、プロセスおよび組織構造 (the set of standards, processes, and structures) である。取締役会および上級経営者は、期待される行動基準を含む、内部統制の重要性に関するトップの気風 (the tone at the top) を確立する。経営者は、組織のさまざまな階層における期待を補強する。統制環境は、組織の誠実性と倫理観、取締役会がガバナンスについて監督責任 (oversight responsibilities) を遂行することを可能にする指標、組織構造および権限と責任の割り当て、有能な個人を惹きつけ、育成し、かつ維持するためのプロセス、ならびに、業務執行に対する

---

5 COSO (1992)、p.4 [p.5；旧 FW については鳥羽・八田・高田 (1996) の訳文を引用。以下同様]。

6 COSO (2013)、p.17 [p.10]。

説明責任の原動力となる厳格な業績尺度と動機づけ、報奨から構成される。統制環境は、内部統制システム全体に波及的な影響を及ぼす。

どちらも人的要素を重視していることがうかがえるが、改訂FWにおいては取締役会や経営者など組織上、統制環境を構築する責任を有する者に対する言及が多くなっている。この辺りはSOX法の施行による経営者の内部統制に対する構築・維持 (establishing and maintaining) の責任と関係するのであろう。

## 2. 改訂FWにおける統制環境に関連する原則について

2013年刊行のCOSOの内部統制の統合フレームワークの最終版において採用されている原則主義における17の原則のうち、統制環境の構成要素に関連する原則は以下の5つである<sup>7</sup>。

1. 組織は、誠実性と倫理観に対するコミットメントを表明する。
2. 取締役会は、経営者から独立していることを表明し、かつ、内部統制の整備および運用状況 (the development and performance) について監督 (oversight) を行う。
3. 経営者は、取締役会の監督の下、内部統制の目的を達成するに当たり、組織構造、報告経路および適切な権限と責任を確立する。
4. 組織は、内部統制の目的に合わせて、有能な個人を惹きつけ、育成し、かつ、維持することに対するコミットメントを表明する。

---

<sup>7</sup> COSO (2013)、p.60 [p.41]。

5. 組織は、内部統制の目的を達成するに当たり、内部統制に対する責任を個々人に持たせる。

また、これらの原則にはそれぞれの原則に関連する重要な特性を示した着眼点（Points of Focus）が設けられている。統制環境に関連する上記原則にも次のような着眼点が示されている。ただし、これらの着眼点は各原則に関連するものとして挙げられてはいるが、原則の存在と機能を評価する際の要件とはなっておらず<sup>8</sup>、したがってそのすべてが必ずしも実施されている必要はなく、実施の有無を経営者が個別に評価することは求められていない<sup>9</sup>。

原則 1 については、以下の着眼点が示されている。

- トップの気風の設定
- 行動基準の確立
- 行動基準の遵守状況の評価
- 行動基準からの逸脱に対する適時の対応

これによれば、経営者が誠実性と倫理観の重要性を自らの行動で示していること、それを明確にした行動基準が組織において設定されていること、その基準が組織内外の関係者によって遵守されているかを評価していること、基準からの逸脱には適時に一貫性をもって対応されていること、これらのうち事業体に適合するものが実施されているならば誠実性と倫理観に対するコミットメントが表明されていると評価できるだろう。

原則 2 については、以下の着眼点が示されている。

---

<sup>8</sup> COSO (2013)、p.274 [p.201]。

<sup>9</sup> COSO (2013)、p.75 [p.52]。

- 監督責任の確立
- 関連する専門知識の活用
- 独立性の保持
- 内部統制システムに対する監督

すなわち、経営者からの独立性が客観的に認められるメンバーにより必要数を満たして構成される取締役会があり、事業に関連する法律や規制要件および利害関係者の期待に関して理解した上で監督責任を受諾していること、各取締役が当該責任を果たすために必要な能力と専門知識の研鑽に励んでいること、および経営者による内部統制の整備・運用状況を構成要素別に監督していること、これらのうち事業体に適合するものが実施されているならば、経営者から独立した取締役会による、内部統制の整備・運用状況の監督が行われているという原則が存在し、機能しているということになる。

原則3については、以下の着眼点が示されている。

- 事業体のすべての構造の検討
- 報告経路の確立
- 権限と責任の明確化、付与および制限

組織に関連するすべての組織構造を適時検討していること、把握した組織構造上の各階層に応じた適切な範囲での権限と責任の付与がなされていること、当該権限と責任の遂行および事業管理に必要な情報の伝達に適切な報告経路が確立されていること、これらのうち事業体に適合するものが実施されていれば、経営者による組織構造、報告経路および適切な権限と責任の確立がなされていると判断できよう。

原則4については、以下の着眼点が示されている。

- 方針と実務の確立
- 能力の評価と能力不足への対応
- 個人を惹きつけ、育成し、維持すること
- 後継計画と準備

このように、組織によって事業に必要な業務遂行能力の水準を定めるための指針と行動が確立されること、経営陣により組織に関連するすべての者が当該能力を有しているか評価されるとともに必要に応じて能力不足にも対応されること、有能な人材を確保するための研修制度等が整っていること、経営陣が継続的に機能するように適切な後継者の確保計画が用意されていること、これらのうち事業体に適合するものが実施されていることをもって、業務遂行能力に対するコミットメントを表明していると認められる。

原則 5 については、以下の着眼点が示されている。

- 組織構造、権限および責任を通しての説明責任の履行
- 業績尺度、動機づけおよび報奨の制定
- 業績尺度、動機づけおよび報奨の継続的適合性の評価
- 過度のプレッシャーの検討
- 業績評価および個人に対する賞罰

これによれば、経営陣により、組織内外の構成員に対して各階層に応じた内部統制の説明責任が適切に課されていること、当該責任に応じた業績尺度、動機づけおよび報奨が適切に制定されていること、さらに定期的に当該責任との賞罰バランス・適合性等が見直されていること、当該責任によって生じるプレッシャーが過度のものとならないように検討・調整されていること、当該責任に対する業績評価が適切になされて

いること、これらのうち事業体に適合するものが実施されているならば、内部統制に対する説明責任が履行されているとの評価が可能となる。

これら関連する5つの原則とその着眼点を概観すると、経営者および取締役会の責任がとりわけ注目されていることが分かる。従来から内部統制の構築・維持責任は経営者等にあるとされているものの、本改訂FWではさらに焦点を絞り、上記5つの原則における経営者および取締役会の責任を明確化したものと考えられる。

これには2002年公表のSOX法の影響も大きいと考えられる。すなわち、エンロン事件やワールドコム事件に代表される会計不正事件を起因として成立した本法律では、内部統制に対する経営者等の責任について明文化されており、改訂FWにおいてもその点を考慮した構成をしたものと考えられるのである。

### 3. COSOの2011年公開草案と2013年最終版との比較

COSOは、2013年の5月に改訂FWを刊行するにあたって、その1年半ほど前の2011年12月に公開草案(Draft for Public Exposure)を自身のWEBサイト上で公開してパブリック・コメントを募集した。その際に寄せられたパブリック・コメント・レター等も参考にしつつ、さらなる検討を重ねて変更等を行い、改訂FWの最終版を刊行している。したがって、公開草案と最終版の間には若干の相違があり、この点に注視することも必要であろう。ただ、全体の変更点は相当な量に上るため、本稿ではこれらのうち、特に統制環境に焦点を当てて比較検討を行っている。

まず、公開草案と最終版の目次を比較すると、次のようになっている。

【公開草案の目次】	【最終版の目次】
序文	序文
フレームワーク	フレームワーク
内部統制の定義	1. 内部統制の定義
内部統制の全体像	2. 目的、構成要素及び原則
内部統制の構成要素	3. 効果的な内部統制
統制環境	4. 追加的な配慮
リスク評価	5. 統制環境
統制活動	6. リスク評価
情報と伝達	7. 統制活動
モニタリング活動	8. 情報と伝達
内部統制の限界	9. モニタリング活動
役割と責任	10. 内部統制の限界
付録	付録
A. 用語解説	A. 用語解説
B. 1992年版との変更の概要	B. 役割と責任
C. 方法論	C. 中小事業体に対する配慮
D. ERM 統合フレームワークとの比較	D. フレームワークを改訂する方法論
E. 謝辞	E. パブリックコメントへの返信
	F. COSO1992年版との相違の概要
	G. ERM 統合フレームワークとの比較

内部統制の構成要素に関する項目が公開草案では別項であったものの、最終版ではフレームワークの中の1項目となっていることは目を引くが、他は概ね同じような構成であり、この変更による大きな違いはないように思える。

次に、統制環境について記載された項のうち、公開草案と最終版とで相違が見られた箇所と比較を行う。原則1「誠実性と倫理観に対するコミットメント」の項における「トップと組織全体の気風」の節にて、最終版では節の末尾にて以下のパラグラフが追加されている<sup>10</sup>。

<sup>10</sup> COSO (2013)、p.93 [p.65]。

トップと組織全体の気風は、内部統制システムが機能するかどうかを左右する。強固な内部統制の文化を支援する強固なトップの気風がない場合、リスク認識が低下する可能性があり、リスクへの対応が不適切になり、統制活動が中途半端または実施されなくなり、情報と伝達が不安定になり、モニタリング活動からの結果が聞き入れられなかったり対応が図られなかったりする場合がある。そのため、気風は、内部統制にとって推進力にも障害にもなり得る。

このパラグラフによって、トップと組織全体の気風（Tone at the Top and throughout the Organization）が、内部統制の適切な運用にとって重要であることを強調しているといえる。

また、「遵守と逸脱」（Adherence and Deviations）の節では、行動基準の不遵守を生じさせる状況として挙げられている例示に次の2点が加わっている<sup>11</sup>。

- 上司、同僚または外部関係者による、業務上の手抜き、または不正その他の違法行為への関与の強制
- 倫理的行動を妨げる動機づけまたはプレッシャーの原因となる業績目標

この2点は、近年利害関係者の関心も高い不正行為等に関連する例示であり、追加で提示すべきと判断されたのであろう。

加えて、個人とチームの行動基準に対する遵守状況の評価プロセスにおいて実施すべき事項の列挙事項においても、次の1点が加わっている<sup>12</sup>。

11 前掲書、p.96 [p.67]。

12 同上、p.97 [p.67]。

- 方針、伝達、研修または統制の変更が必要となるような傾向と根本原因（root causes）を識別するために、問題点を定期的に分析する。

ここには適切な評価と是正措置に関する内容が挙げられており、上記の1点も根本的な対策のために挙げられていると考えられる。

原則2の「監督責任の遂行」の項では、「権限と責任」の節において最終版と公開草案に以下のような違いが見られる。まず、公開草案では<sup>13</sup>

同様に、取締役会は有効な内部統制システムによって支援される、事業体の戦略の全般的な実行、目的の達成を最高経営責任者（CEO）に任せる。取締役会は、責任を割当て、経営者を精査（probe）し、重要な意思決定（key decision-making）の権限を有し、必要に応じて問題点の解決を徹底的に行う権限を有している。適切な能力と専門知識（the right skills and expertise）をもつ個人に権限と責任の適切な委任を決定することは、事業体の目的達成能力にとって重要である。

となっていたパラグラフが、最終版では、

取締役会は、事業体の戦略の全般的な実行、目的の達成、および内部統制システムの有効性に責任を負う最高経営責任者（CEO）または同等の者を任命し、必要に応じて解任し、その後継計画（succession planning）を確立する権限を持っている。取締役会は、経営者を監督し、建設的な議論をする責任がある。

---

<sup>13</sup> COSO（2011）、p.32, para.138（筆者訳。以下同）。

となっており<sup>14</sup>、取締役会の権限と責任に焦点を当て、より明確にした文章になっている。

さらに、「独立性と関連する専門知識」の節において、公開草案では次のような内容であるパラグラフ<sup>15</sup>が、

取締役会は、経営者の活動に関して質問を行ったり、念入りに検討したり、代替的な見解を示したりするなど、対応できるような態勢を整えておく必要があるほか、明らかな不正行為に対しては怯まず行動しなければならないため、取締役会には外部取締役が必要である。確かに、業務執行役員と従業員は、会社についての知識をもたらす、大いに有効で重要な取締役会メンバーである場合が多い。しかし、バランスが必要である。中小企業または政府事業体は、——通常、大組織の場合ではないので——過半数の外部取締役を招くのに費用が掛かる、ないしは困難であると分かるかもしれないが、取締役会が少なくとも最小必要人数 (critical mass) の外部取締役を入れていることが重要である。その数は事業体の状況に合わせたものであるべきだが、取締役会が不可欠なバランスを有するために、通常1名以上の外部取締役は必要とされる。独立した取締役会を持つことができないそれらの事業体は、この点を認識し、事業体の適切な監督をしやすくするプロセスと体制を明示する。

生計 (livelihood) を事業体の業績に依存しない取締役会メンバーは、一般に偏りのない評価と指導をもたらし得る。例えば、取締役会メンバーの本職が小さな総合大学 (small university) の教授であったり、取締役会メンバーとしての報酬が本職の給料に近い

---

14 COSO (2013)、p.100 [p.69-70]。

15 COSO (2011)、p.33, para.143,144。

あるいは上回ったりしている企業を考えてみよう。結果として、彼は取締役会の地位に残ることに高い意欲を持ち、経営者を疑ったり、業績を評価したりする上で温くなるかもしれない。もちろん、取締役会報酬の相対的な重要性によって作り出されるバイアスは、メンバーの独立性を危うくし得る。

最終版では以下のような変更がなされている<sup>16</sup>。

取締役会は、経営者の活動に関して質問を行い、念入りに検討したり、代替的な見解を示すなど、常に積極的に関わり、対応できるよう体制を整えておく必要があるほか、明らかな、または疑わしい不正行為に対しては怯まず行動しなければならないため、取締役会には独立した取締役が必要である。確かに、業務執行役員と従業員は、事業体についての深い知識をもたらすが、関連する専門知識のある独立した取締役は、公平で健全な懐疑心と偏りのない評価による価値をもたらす。

非公開事業体、非営利事業体などでは、有能で独立した取締役を確保することに費用がかかるまたは惹きつけることが難しい場合がある。このような組織は、適用される要件（取締役会の設置が義務づけられていない場合もある）に応じて、事業体にとって重要な候補者の職業的および個人的な資質（利害関係者の見解に対する理解、内部統制に対する考え方など）を識別し、このような資質（qualities）を有するメンバーで構成される取締役会を設置しなければならない場合がある。独立した取締役会をもつことができないような例外的な場合、事業体は、この点を認識し、

---

<sup>16</sup> COSO (2013)、p.102 [p.71]。

適切な監督をもたらす別のプロセスおよび統制を明示する。

公開草案では外部取締役 (outside directors) とされている用語が、独立した取締役 (independent directors) へと変更されている。この点は、外部かどうかという外観的な問題よりも、独立性という、より本質的な点を重視していることの表れと考えられる。

また、そのすぐ後の箇所でも取締役会の規模や取締役に求められる能力についての記載が最終版では追加されており、特に全取締役に求められる能力として「誠実性と倫理基準、リーダーシップ、論理的思考力および問題解決力」が挙げられている。さらに、取締役会に求められる専門的な技能や専門能力として列挙される項目にも次のような違いが見られる。最終版では以下の項目が追加されている<sup>17</sup>。

- 内部統制に対する考え方 (例：職業的懐疑心、リスクを識別し対応するための手法に対する見解、内部投資システムの有効性の評価)

一方、公開草案では以下のような項目も挙げられていた<sup>18</sup>が、

- 倫理基準 (例：倫理的ジレンマを識別し解決する能力)
- リーダーシップや戦略的思考 (例：多数の利害関係者を考慮して、事業体の利益に適う情報に基づく決定をする能力)
- 問題解決と究明 (例：問題点を識別し解決する上での訓練と経験)

---

17 COSO (2013)、p.102 [p.71]。

18 COSO (2011)、p.34, para.145。

上記のように本文中に全取締役に求められる能力として追加されることで列挙事項から外れたものと考えられる。この変更の意味するところは、これらの項目が取締役会という合議体レベルではなく、その構成員である取締役の個人レベルで備えておくべき能力条件であるということであろう。

原則3「組織構造、権限・責任の確立」と原則4「業務遂行能力に対するコミットメント」については、公開草案と最終版においてことさらに上げるほどの大きな相違は見受けられなかった。これらについては、草案段階から十分な内容であったということであろう。

最後の原則5「説明責任の履行」の項では、「内部統制に対する説明責任」の節において説明責任について述べているパラグラフがあるのだが、公開草案では

説明責任とは、目的達成を追求する内部統制の実施に対してのオーナーシップのレベルとコミットメントをいう。外部委託先は、経営者とともに、または経営者に代わって責任を遂行する場があるが、内部統制に対する説明責任は経営者が負う。すべての事業体の組織構造および権限や責任のレベルにとって、内部統制に対する説明責任は、日々の意思決定、姿勢および行動を支援するのに適用される。経営者と取締役会は、伝達の仕組みを確立し、組織中の内部統制の責任の実施に対する説明責任を従業員に負わせ、また必要に応じて適切な是正行動 (corrective action) をとる。

となっていた<sup>19</sup>のに対して、最終版では

---

<sup>19</sup> COSO (2011)、p.42, para.172。

説明責任とは、事業体が直面するリスクを検討しながら目的達成を追求する内部統制の実施に対して移譲されたオーナーシップ (the delegated ownership) をいう。外部委託先は、経営者ととともに、または経営者に代わって責任を遂行する場合があるが、この場合でも、経営者は、必要な実施レベルと監督体制を定め、内部統制に対する最終的な説明責任を負う。また、経営者は指針を定めて、事業体が直面するリスクを理解することを可能にし、事業体の目的達成を支援する内部統制に対する責任の遂行に係る期待を伝達し、構成員に説明責任を持たせる。

となっている<sup>20</sup>。

注視すべきは、最終版において「事業体の直面するリスク」について言及していることであろう。事業体が直面する様々なリスクに応じて、目的達成のための内部統制の実施に対するオーナーシップも変動するということを示し、経営者の責任を明確にして加重になり過ぎないように配慮しているものと考えられる。

#### 4. 米国監査基準 (SAS) の No.78 までの監査における統制環境の変遷

これまでの監査の発展の歴史の中で統制環境が初めて公に定義されたのは、1979年にアメリカ公認会計士協会 (American Institute of Certified Public Accountants; 以下 AICPA とする) が公表したミナハン委員会報告書であるとされる<sup>21</sup>。「内部会計統制環境」なる用語を用いて、内部統制に対する影響要因としてそれまで明確には捉えられていなかった様々な要因を一括りにした功績は大きいだろう。本報告書の内部会計統

<sup>20</sup> COSO (2013)、p.119 [p.80-81]。

<sup>21</sup> 森 (2000)、p.68、p.129。

制環境の章は、次の文で始まっている<sup>22</sup>。

内部会計統制は真空状態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。

統制環境がいかに内部統制に影響を及ぼしているかを明快に言い表している表現であろう。本報告書では、内部会計統制環境の形成にとってより重要と思われる要因を取り上げている。以下に列挙すると、

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

EDPに関する事項

このうち、「EDP<sup>23</sup>に関する事項」については、当時まだコンピューターの黎明期であり、企業によって活用の程度が異なることや、システム運用のノウハウが十分ではないこと等から項目として挙げられていると考えられるが、それ以外は現在の内部統制における統制環境の理解と照らしても、あまり違和感のない要因である。なお、ミナハン報告書には、統制環境の特性を表した次のような一文が既にあったことを付記しておく<sup>24</sup>。

「各要因の重要性を測定することは困難ではあるが、内部会計統制環

---

22 鳥羽（1991）、p.21。

23 Electronic Data Processing（電子データ処理）のこと。

24 鳥羽（1991）、p.21。

境を全体的に評定することは一般に可能である。」

ミナハン委員会報告書の後、1980年にAICPAから公表された監査基準書第30号「内部会計統制の報告」(Reporting on Internal Accounting Control)では、統制環境は「全般的統制環境(overall control environment)」として挙げられている。具体的には次のとおりである。

1. 取締役会や監査委員会(または同等の組織)、上級経営者、および子会社、系列会社、部門、または他の業務単位の管理者の義務や権限を含む、事業体の組織的な構造
2. 責任と権限を伝達するために用いられる手段
3. 経営者が予算のような目的を計画し、統制するために準備される主要な財務報告
4. もしあれば、内部監査機能を含む、経営者のシステムの監視(supervision)
5. 従業員の能力

前述のミナハン報告書における内部会計統制環境での環境要因と比較して、より組織構造や人的側面の重視が見られる。

その後、統制環境は1988年にAICPAが公表した監査基準書第55号「財務諸表監査における内部統制構造の検討」(Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit; 以下、SAS No.55とする)において再び取り上げられており、その内容は以下のとおりである<sup>25</sup>。

---

<sup>25</sup> 小西(1996)、p.91-92。

- ①経営者の哲学および経営姿勢
- ②企業の組織構造
- ③取締役会およびその委員会、特に監査委員会の機能
- ④権限と責任の委譲の方法 (methods of assigning)
- ⑤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
- ⑥職員の方針及び実践
- ⑦企業の業務および実践に与える種々な外部からの影響、これらは銀行の規制機関 (bank regulatory agencies) による検査などである

ここでは、組織構造より先に経営者の哲学および経営姿勢という、個人の内部的資質とでも呼ぶべき項目を挙げている。この点は、SAS No.55が「虚偽記載に関連する内部統制の良否の検証が重要」<sup>26</sup>であることにも起因していると考えられる。すなわち、経営者の哲学や経営姿勢が、財務諸表の虚偽記載につながる可能性を示唆しているともとれるのである。

1993年、COSOにより公表された旧FWにおいて取り扱われている統制環境は周知のとおりである。そして、1995年にAICPAから公表された監査基準書第78号にも統制環境についての記載が見られる。以下がその一覧であるが、これについては後述する。

- (1) 誠実性と倫理的価値観
- (2) 能力に対する経営者のコミットメント
- (3) 取締役会または監査委員会の参加

---

<sup>26</sup> 前掲書、p.114

- (4) 経営者の哲学と行動様式
- (5) 組織構造
- (6) 権限と責任の割り当て
- (7) 人的資源に関する方針と実践

## 5. 米国監査基準 (SAS) の No.78 にみる統合フレームワークの影響

1992年にCOSOが「内部統制の統合フレームワーク」を公表してからしばらく後のこと、1995年にAICPAが、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; 以下、SAS No.78とする)を公表している。タイトルでお分かりのように、本基準書は1988年に公表されたSAS No.55の改訂版という位置づけである。

このSAS No.78は、前述のCOSOの旧FWの影響を強く受けていることが見て取れる。例えば、SAS No.55では内部統制を「内部統制構造 (Internal Control Structure)」と表現し、「統制環境」、「会計システム」、および「統制手続」の3つの要素 (elements) からなるとしている。ただし、内部統制の明確な定義づけはなされておらず、広範な捉え方をしている記述がいくつか散見される。

一方、SAS No.78では内部統制の定義が明確になされており、次のようなものである。

内部統制は、(a) 財務報告の信頼性、(b) 事業の有効性および効率性、および (c) 適用できる法律と規制の遵守というカテゴリーでの目的の達成に関する合理的な保証を提供するように設計されているプロセスであり、事業体の取締役会、経営者、お

よび従業員によって成し遂げられるものである。

また、内部統制の相互に関連する構成要素 (interrelated components) として、「統制環境」、「リスク評価」、「統制活動」、「情報と伝達」、および「モニタリング」が挙げられている。これらは、まさに COSO の旧 FW にて公表された定義及び構成要素と同じ内容である。加えて、統制環境に影響を与える統制環境要因については前述のとおりであるが、こちらでも COSO の旧 FW における記載と同じ内容になっている。

この点について、「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」との指摘<sup>27</sup>がある。すなわち、SAS No.78 における内部統制概念が、COSO の旧 FW における内部統制概念を取り込んでいるのは、財務諸表監査を行う監査人にとっての内部統制と、経営管理を行う経営者にとっての内部統制に乖離が生じていたものを一致させる試みとみることができるというのだ。

以上のように、COSO の旧 FW が公表されて以降、監査の現場においてもその影響は大きく、従って監査基準書における内部統制概念にも少なからず影響が出たものと見ることができる。それが COSO の旧 FW 公表後に公表された監査基準書第 78 号に反映された形になった訳である。

## むすび

1993 年に COSO から旧 FW が公表された後、AICPA が公表する監

---

<sup>27</sup> 奥西 (1999)、p.103。

査基準書の内部統制概念にも少なからず影響が出ていた。それは、経営者にとっての内部統制と監査人にとっての内部統制とを一致させることを意味するものでもあった。

では、今回の改訂FWの公表による影響はどうであろうか。今後は企業内でも、COSOの改訂FWに則った内部統制の整備・運用がなされて徐々に浸透していくであろうし、監査実務上も内部統制を評価する必要がある以上、改訂FWによる影響を考慮することは当然求められるだろう。この点、今回の改訂FWでは原則主義を取り入れており、統制環境においても関連する5つの原則から構成されている。また、各原則には関連する重要な特性を示した着眼点が設けられており、統制環境に関連する各原則についても、それぞれ着眼点が示されている。これらの原則や着眼点は、経営者・取締役会の内部統制に対する権限と責任の大きさについて言及しているものがほとんどである。内部統制における経営陣の役割と責任の重大さが、これらによって明確に示されているともいえる。さらに、関連する原則が存在せず、機能していない場合、当該原則が関連づけられた内部統制の構成要素もまた存在せず、機能していないことが示されている。そのため、経営陣は内部統制における各構成要素の存在と機能を判断するに当たって、関連づけられた原則の存在と機能に着目して段階的に判断することが可能になったといえる。今回の改訂には、経営陣による内部統制の構築・維持責任をより明確にし、さらなる理解を促す狙いがあったと考えられる。また、内部統制の構成要素に関連づけられる原則や着眼点を設け、内部統制のより適切な構築を援助する狙いもあったであろう。

以上のような改訂の狙いを踏まえて、企業内に適切な内部統制を構築・維持する責任を有する経営陣には、内部統制に対する責任や権限への理解と認識を今まで以上に高めることが期待される。そして、内部統制の基盤となる統制環境において最も重視される経営陣による内部統制への

理解が高まれば、企業内の内部統制の整備・運用状況もさらに進展する  
と考えられ、その結果、適切な内部統制に依拠することを原則とする監  
査においても、監査の有効性と効率性が高まることが期待できることに  
なる。本改訂のよる影響は今後継続して追跡する必要があるが、それは  
次の機会に委ねるとして、改訂FWによる内部統制と監査のさらなる  
進展を期待する次第である。

#### 参考文献

- American Institute of Certified Public Accountants, Statement on  
Auditing Standards No.30, *Reporting on Internal Accounting Control*,  
1980
- , Statement on Auditing Standards No.55, *Consideration of the  
Internal Control Structure in a Financial Statement Audit*, 1988
- , Statement on Auditing Standards No.78, *Consideration of Internal  
Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS No. 55*,  
1995
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission,  
Internal Control - Integrated Framework Exposure Draft, 1991
- , Internal Control - Integrated Framework, 1992
- , Internal Control - Integrated Framework Exposure Draft, 2011
- , Internal Control - Integrated Framework, 2013
- 石原俊彦「監査意見形成における内部統制構造の検討－米国における監  
査危険評価の観点から－」『現代監査』No.2、1991年12月、pp.25-32
- 内川正夫「アメリカ企業改革法（SOX法）と会計・監査への影響：サー  
ベイ」『京都学園大学経営学部論集』第21巻1号、2011年10月、  
pp.147-182

- 奥西康宏「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」『修道商学』第39巻第1号、1998年9月、pp.101-146
- 小西一正『内部統制の理論』中央経済社、1996年
- 『内部統制の展開』税務経理協会、1980年
- 「財務報告に係る内部統制の検討—サーベインス・オクスリー法に関わる内部統制を中心として—」『奈良産業大学紀要』第20巻、2004年12月、pp.39-56
- 酒居叡二「米国監査基準書第55号の意義と問題点」『彦根論叢』第282巻、1993年5月、pp.1-15
- 戸田容弘「内部統制機構の意義と役割（1）」『国士館大学政経論叢』第91巻、1995年3月、pp.69-88
- 鳥羽至英『内部統制の理論と制度—執行・監督・監査の視点から』国元書房、2007年
- 『財務諸表監査と実態監査の融合』白桃書房、1991年
- 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』白桃書房、1996年
- 八田進二・箱田順哉監訳『内部統制の統合的フレームワーク』日本公認会計士協会出版局、2014年
- 堀江正之「内部統制の構成要素としての統制環境の意味」『會計』第174巻第4号10月号、森山書店、2008年、pp.129-141
- 森 實『内部統制の基本問題』白桃書房、2000年

