

内部統制の重大な欠陥に関する伝達

小 西 一 正

はじめに

- I 過去の監査基準書の内部統制の報告や伝達
- II 監査基準書第20号にみる内部統制の伝達
- III 監査基準書第60号にみる内部統制の伝達
- IV 監査基準書第20号と第60号の比較・検討
むすび

はじめに

財務諸表監査とは、企業の経営者が作成した財務諸表を監査人が監査をすることであり、また財務諸表とは、主として決算書類を指している。さらに監査人は監査の結果、この財務諸表に対して意見を表明するのであり、この意見表明によって経営者の作成した財務諸表に信頼性を付与することになる。またこの意見表明は、監査報告書で行なわれるのである。これについてアメリカ会計士協会(American Institute of Accountants)監査手続委員会の特別報告書の1947年の監査基準試案(Tentative Statement of Auditing Standards)では、「独立公認会計士による財務諸表監査の究極の目的は、財務諸表に関して意見を表明することである。報告書または証明書は、監査手続を実施した財務諸表に関して意見を表明する手段である⁽¹⁾」とするのである。このように財務諸表監査は、外部の利害関係者に対して、監査人は第三者としての立場から監査を実施して、財務諸表の適正性に関して、監査人としての意見を監査報告書に記載するのである。

財務諸表監査における監査人の意見は、監査手続の実施によって得られた監査証拠に基づき形成される。この監査手続の中で重要性を有し、また監査手続の基盤を形成するのが、企業の内部統制の調査と評価である。現代の財務諸表監査では、内部統制の調査と評価を無視して監査が成立しないと言っても過言でないであろう。なぜならば、現代の企業では、数多くある内部管理の組織およ

び方法ならびに手続等は、企業の統制目的を達成するように制度化や体系化されている。これらを総称して、内部統制または内部統制システム(内部統制組織)と呼ぶのである。このように内部統制とは、企業を維持管理して行くための非常に広範囲・広義な統制システムである。財務諸表監査では、財務諸表に関連する、また財務諸表を支えている内部統制を監査人が調査することにより、内部統制の信頼性の上に監査手続が、監査人によって採用または決定されるのである。

この内部統制と財務諸表監査の関係について、先の監査基準試案の監査実施基準(Standards of Field Work)では、「現存する内部統制について、適切な調査および評価を行ない、その結果の信頼性の程度に基づいて、監査手続を限定する試査の範囲を決定しなければならない」とするのである。このようにこの試案において、内部統制の信頼性の程度に基づいて、監査手続が限定されることが明確にされたのである。

この財務諸表監査の内部統制の調査と評価の過程で監査人が気付いた内部統制の重大な欠陥について、監査人は被監査会社側に報告書等で伝達していくのであるが、これは前述した財務諸表に対する監査人の意見表明とは異なるものである。

本稿では、財務諸表の監査の過程で監査人が気付いた内部統制の重大な欠陥の伝達について、まず従来のAICPAの監査手続書および監査基準書の変遷のなかでどのように考えられてきたのかについて検討する。次に1989年1月から実施され

ているA I C P Aの監査基準書第60号『監査中に気付いた事項に関連する内部統制構造の伝達』(Communication of Internal Control Structure Related Matters Noted in an Audit)の内容についても、過去の監査手続書および監査基準書と比較することにより検討してみたい。

I 過去の監査基準書の内部統制の報告や伝達

1. 内部統制に関する報告

A I C P Aの監査手続書で内部統制に関する報告が取り上げられたのは、1971年11月に公表された監査手続書第49号(S A P No.49)『内部統制に関する報告⁽²⁾』(Reports on Internal Control)である。この監査手続書は、大きく四つに分けて陳述されている。すなわち内部統制の性質と有効性、監査人による調査と評価の目的および範囲、内部統制に関する報告書の有用性、内部統制に関する報告書の形式である。このS A P No.49の検討については、すでに別稿⁽³⁾で論じているので、本稿に関連する事項に止めておくことにする。

さてこのS A P No.49では、経営者、監督機関、他の独立監査人、一般大衆が利用するために内部統制の評価について報告を求めることがあるとし、また経営者、監督機関、他の独立監査人については、報告書を読み取り直接に行動する立場におり、有用性が有るとするが、一般大衆の取りうる行動は、会社の財務諸表か、経営者の業績のいずれかについての意思決定に限られるから、この有用性については疑わしいとする。またこのS A P No.49では、経営者としては、取締役、役員、他の経営管理職能を遂行する者、監督機関としては、規制、監督、また公共的な管理機能を果している政府関係機関、証券取引所などのその他の機関、さらに一般大衆としては、現在および将来の投資家、債権者、得意先および特定の組織についての利害関係者の三つに分けているが、S A P No.49でも述べているように実際に内部統制に関する報告書の有用性や活用については、主に前二者が中心になると考えられる。

これらからA I C P Aの監査手続委員会は、経営者や監督機関に対する内部統制に対する報告を検討することになる。次に1972年10月監査手続書第52号(S A P No.52)、『政府機関の設定した基準による内部統制に関する報告書』(Reports on

Internal Control Based on Criteria Established by Governmental Agencies)が公表された。このS A P No.52の目的は、S A P No.49を補足するS A Pであり、政府機関が設定した客観的な基準による内部統制報告書を明確にするものである。その後これらのS A P No.49、S A P No.52の両監査手続書に代るものとして、1980年7月に監査基準書第30号(S A S No.30)、『内部会計統制に関する報告書』(Reporting on Internal Accounting Control)が公表されたのである。このS A S No.30は、企業の内部会計統制システムの報告に関する種々の契約で、独立会計士が実施する諸手続およびこれらの契約に基づき発行される報告書について述べているが、本稿では、紙幅の関係からこれについて触れることは割愛した。またこれらの監査手続書や監査基準書は、内部統制に関する報告(意見)に対するものであって、本稿の主題である財務諸表の監査における意見表明の過程で監査人が気付いた内部統制の重大な欠陥について、監査人が企業側に連絡する内部統制に関する伝達とは異なるものである。しかしいずれもが内部統制に係わる事柄であり、共通する内容も当然含まれているのである。

2. 内部統制に関する伝達

1963年12月に公表された監査手続書第33号、『監査基準と監査手続』(Auditing Standards And Procedures)の内部統制の評価の章で内部統制と独立監査人の節があるが、その中で内部統制の「調査と評価の副産物として、独立監査人は依頼人に対して、内部統制の改善について、しばしば建設的な提案を与えることができる。」⁽⁴⁾として、その後1972年11月に監査基準書第1号が公表された。その監査人の内部統制の調査と評価の章の中で「監査契約に付随する内部統制の改善についての依頼人に対する建設的な提案は望ましいが、この提案を発展させる追加的な調査の範囲は、一般に認められた監査基準の範囲に含められないのである。」⁽⁵⁾として、監査基準に基づいた財務諸表の監査の監査契約の範囲内で、監査人が内部統制の建設的な提言をすることを認めている。しかし監査基準を超える範囲については、特別の契約に基づき行われるのである。前章で述べた内部統制に関する監査人の意見である内部統制に関する報告も監査基準を超えたものと考えられる。

さて監査基準に基づき、財務諸表の監査の範囲内で行なわれる内部統制についての依頼人に対して行われる監査人の伝達であるが、AICPAは監査基準書第20号（SAS No.20）、『内部会計統制における重大な欠陥の伝達の必要性』（Required Communication of Material Weaknesses in Internal Accounting Control）を公表することによって、その内容について一定の基準を与えている。これについては次で論じることとする。

II 監査基準書第20号にみる内部統制の伝達

1. 伝達先と内部統制の重大な欠陥とは

この監査基準書（SAS No.20）では、まず次のように伝達すべき相手方とその内容について規定している。⁽⁶⁾

監査人が上級経営者（Senior management）および取締役会（the board of directors）、または監査委員会（audit committee）に対して、一般に認められた監査基準に準拠した財務諸表の監査を通じて、監査人が気づいた内部会計統制上の重大な欠陥を伝達する必要性を確立するものである。またこの陳述は、企業の内部会計統制システムについて一般大衆（公表された財務情報を信頼する投資家および他の人々）に対する報告を主題とするものではない。

この基準書では、依頼人側の経営者、取締役、監査委員会をその伝達の相手先とする。また同時に伝達内容として、財務諸表の監査を通じて監査人が気づいた内部会計統制上の重大な欠陥と規定するのである。このように財務諸表監査としての内部統制の伝達先は、依頼人側の経営者と同等の階層の人々と規定するのである。

さらに内部会計統制上の重大な欠陥については、「規定された手続またそれに対する遵守の程度が、監査を受ける財務諸表において金額的に重要性のある誤謬と不正を通常の分割された職務の実施の過程において防止し、または妥当な期間内に従業員によって発見される可能性について合理的な保証を与えないと監査人が信じる状況⁽⁷⁾」とSAS No.1で定義しているが、これをSAS No.20でもこれを受入れている。またSAS No.20の注記で、「もし監査人が内部会計統制上の重大な欠陥に気づいたならば、内部会計統制システムについて調査・報告することを被監査会社と特別に契約した

か否かに拘らず、SAS No.20で述べられている伝達が必要である⁽⁸⁾」とするが、さらにこの内部統制の欠陥に関する伝達と財務諸表監査の関連性について次のように説明しているのである。

この内部会計統制上における重大な欠陥の存在は、財務諸表監査において適用される監査手続（audit test）の性質、範囲、時期に影響する。しかし口頭（orally）または書面（a written report）において監査人が気づいた内部統制上の重大な欠陥に関する伝達は、一般に認められた監査基準に準拠して実施される監査においては監査人に要求されていない。むしろ内部会計統制上における重大な欠陥の伝達は、財務諸表が一般に認められた会計原則に継続して準拠し、経営成績および財政状態の諸変化が適正に表示されているか否かについての意見形成が財務諸表監査を実施する監査人の目的であるが、これに付随しているのである。これらの伝達は、内部会計統制システムの監査人の調査および評価の目的、すなわちそのシステムの信頼性およびその結果として監査手続が、制限されるテストの範囲の決定についての基礎を確立し、監査人の財務諸表監査の計画、実施において監査人に役立つことに、また付随している⁽⁹⁾のである。

このように監査人が財務諸表の監査の実施過程で気付いた内部会計統制上の重大な欠陥に関する伝達は、次のような二つの意味を持っている。

その一つは、財務諸表の適正性に関して監査人が意見を形成することが、財務諸表監査の目的であるが、監査人の内部会計統制上の重大な欠陥に関する伝達は、これに付随していること。その二つは、内部統制の監査人の調査および評価の目的は、監査手続が制限される監査手続の範囲の決定に基礎を与え、財務諸表監査の計画、実施において、監査人に役立つことにあるが、内部会計統制上の重大な欠陥に関する伝達は、これに付随しているのである。いずれにしても、財務諸表監査における内部統制の重大な欠陥の伝達は、監査の直接的な目的ではなく、これに付随するものである。

2. 重大な欠陥を発見する監査手続

すでに説明してきた内部統制上の重大な欠陥は、監査手続の実施の過程で発見されることになるが、この監査手続についてSAS No.20は、次のように

述べている。⁽¹⁰⁾

監査人は、内部会計統制システムの初度検閲 (initial review) を通じて、重大な欠陥に気づくことになる。この検閲は、主として組織や規定された手続 (procedures prescribed) の情報を獲得するプロセスであり、システムの予備的評価の基礎として役立つ。

次に監査人は、規定された手続を信頼できるならば、先の検閲は、会計統制手続が規定通りに運用されているという合理的な保証を与えるように意図された遵守性のテストの計画の基礎として役立つ。また監査人は、規定された手続に対する遵守性のテストを実施することによって、内部会計統制上の重大な欠陥を発見するであろう。

さらに監査人は実証性のテストの実施によって、内部会計統制の重大な欠陥を知ることになる。実証性のテストの目的は、取引および残高の会計処理の正当性 (validity) および適正性 (propriety) の証拠をうることであり、また反対に取引および残高に含まれる誤謬および不正の証拠を得ることもある。

以上のように SAS No.20 は、重大な内部統制の欠陥の発見を三つの監査手続においている。その一つは、初度検閲としての組織や規定された手続についての情報の獲得と検閲の過程で重大な欠陥を知ること。さらにこの検閲は、初期のシステムの予備的評価の基礎として役立つとしている。その二つは、監査人は、検閲された組織や手続の信頼性の上に、会計統制手続が規定通りに運用されているか否かについて、合理的な保証を与えるための遵守性のテストを実施し、内部会計統制上の重大な欠陥を発見することである。その三つは、監査人は実証性のテストの実施によって、内部会計統制の重大な欠陥を知ることである。⁽¹¹⁾

3. 伝達の時期

財務諸表監査に付随する内部統制の重大な欠陥に対する伝達の時期とその対応である。これについて SAS No.20 では、次のように述べているのである。⁽¹²⁾

内部会計統制システムの整備と運用は経営者の責任である。内部会計統制上の重大な欠陥に関する知識によって、経営者は状況において必要な改善活動を設定し、これらの責任を遂行する必要がある。経営者がこれらの欠陥についての知識を入

手する方法は、他の階層の経営者との定期的な討論、内部監査人の報告、独立監査人からの伝達も含まれるが、しかしこれらに限定されない。したがって独立監査人は、これらの欠陥を発見する前に改善されていないならば、財務諸表監査の過程において気付いた重大な欠陥について上級経営者、取締役会、監査委員会（また理事会のような同等な権限の階層）に伝達すべきである。この監査人の調査結果は誤解の可能性を少なくするために書面で報告すべきである。もし監査人の調査結果が、口頭で伝達されるならば、監査人の監査調査書において適切な内容によって伝達を文書化すべきである。

監査人は、財務諸表監査を通じて知った内部会計統制の重大な欠陥について、監査終了後のできるだけ早い時期に伝達すべきである。重大な欠陥が影響する可能性のある場合には、監査人は、監査の一部を実施した後の中間の日付で、その重大な欠陥についての伝達を考慮すべきである。一つの監査に関連して、多くの伝達がなされる時は、監査人は最終の報告において、中間日付で報告された欠陥について、再度報告する必要はない。監査人は、財務諸表監査を通じて、内部会計統制について如何なる重大な欠陥も見出さなかったならば、監査人なその必要性はないが、その事実を伝達すればよい。

前期の財務諸表監査に関連して、すでに伝達されている内部会計統制における重大な欠陥に関する監査人の関心は、それらが当期の監査人の監査に関連する内部統制の調査および評価に影響を与えるので、これらの欠陥の検討および、もし実施されているならば、実施された改善作業に限定される。すでに報告されたこれらの欠陥が改善されていないならば、監査人は、当期の伝達において再度繰返すか、または前期の伝達を留意させねばならない。

以上のようにこの SAS では、内部統制の整備と運用は経営者の責任であることをまず明らかにしている。これについては、すでに他の監査基準書でも明らかにされているが、ここでは再確認と言えるであろう。そのために経営者は、内部統制上の重大な欠陥を知ることにより改善を行ない、その責任を果す必要がある。経営者がこれらの欠陥についての知識の入手は、他の階層の経営者、

内部監査人からも行なわれるが、独立監査人からの情報伝達が、経営者の責任の達成について重要であるとの判断がこの監査基準書の公表の理由であると考えられるのである。

4. 報告の形式

前述したように監査人は、内部統制の重大な欠陥について経営者等に伝達していく必要があるが、これについてS A S No.20では、報告書の形式は、任意であるとするが、次のように監査人の書面による報告書を示している。⁽¹³⁾

我々はABC会社の19X1年12月31日に終了する事業年度の財務諸表の監査を行い、また19X2年2月23日付のそれに関する監査報告書を提出した。我々は、監査の一部として、一般に認められた監査基準に準拠して、その会社のシステムを評価するのに必要と考えられる範囲において内部会計統制システムの調査および評価をした。すなわちこの監査基準の基での評価の目的は、財務諸表に関する意見表明に対して、必要とされるその他の監査手続の性質、時期、範囲を決定する場合の内部会計統制システムの信頼性に対する基礎を確立することであり、また財務諸表監査の計画および実施において監査人に役立てることにある。⁽¹⁴⁾

19X1年12月31日に終了する事業年度における財務諸表について、一般に認められた監査基準に準拠して実施された我々の監査は、前述の最初のパラグラフにおける目的に対して実施されたので、会社の内部会計統制システムの調査および評価を含んでいるが、会計記録およびそれに関連する資料の選択的テストに基づいており、システムにおけるすべての欠陥を明らかにする必要性はない。しかしながらこれらの調査および評価によって、我々が気付く前に改善されたものを除く、重大な欠陥と信じる次の状況を開示する。(以下監査人が気付いた重要な欠陥についての記載が続く)

前述の状況は、財務諸表監査において適用されているテストの性質、時期、範囲の決定において考慮されており、この状況でのこの報告書は、これらの財務諸表に関する19X2年2月23日の報告書を修正していない。

以上のように、報告書の形式は、第一節に、監査基準の準拠性、内部統制の調査と評価の目的、第二節に重大な欠陥の状況、第三節に内部統制に関する伝達と監査報告書との関係について述べて

いる。なお監査報告書が、監査範囲の制限によって限定付になる場合には、監査範囲の制限とそれが内部統制システムの評価に与える影響を報告書に記載すべきであるとしている。また経営者が内部統制の改善が実際的でないと考えている重大な欠陥について、監査人が気付いた場合、監査人はその状況に言及し、その欠陥について要約するが、その状況および関連する欠陥についての詳しい伝達は必要でないとしている。また報告書が発行された場合は、それに関連する文章は次のようになる。「しかしながらこれらの調査と評価は、我々は重大な欠陥と信じるが、経営者が状況において改善の行為が実際的でないと信じている次のような状況が発見された。⁽¹⁵⁾」この場合監査人は、その欠陥を要約し、状況を説明する(例えば限られた職員のため職務分担が不適切であり、現金取引の統制が不十分である)。このようにS A S No.20では、内部統制の重大な欠陥がある場合、また経営者がその改善について必要がないと考えている場合の報告についても説明している。さらに内部会計統制上の重大な欠陥についての伝達は、既に改善が実施されたか、または現在進行中の活動に関する意見も含むとし、また監査人は、内部統制の重大な欠陥の改善行為に示唆を与えるが、追加的な調査は、監査基準に準拠する財務諸表監査の一部でないとしている。

II 監査基準書第60号にみる内部統制の伝達

1. 監査基準書の目的および伝達先と伝達内容

このS A S No.60は、1989年1月から実施され、また前述してきたS A S No.20およびS A S No.30の47-53節に代る基準書である。このS A S No.60では、目的と伝達先について、次のように述べている。⁽¹⁶⁾

財務諸表の監査を実施中に観察した企業の内部統制構造⁽¹⁷⁾に関する状況を確認し、報告するためのガイダンスを規定するものである。この伝達は、監査委員会または監査委員と同等の責任と権限の個々の階層、すなわち取締役会、理事会、企業の所有経営者、またはその他監査人と契約している者に対して、伝達は一般的に行なわれることを期待している。次にこの監査基準書では、伝達内容について次のように述べている。⁽¹⁸⁾

監査の実施中、監査人は監査委員会が関心をも

つ内部統構造に関する事項を知ることになる。監査委員会に対して報告を必要とするこの基準書における事項は、報告条件(Reportable Conditions)に関連している。特に監査人の判断において、財務諸表における経営者の主張を構成する記録、処理、要約、報告に対するシステムの機能に逆に影響する内部統構造の設定や運用の重大な欠陥を意味し、監査人の注意を引起こす事項は、監査委員会に伝達すべきである。これらの欠陥は、統制環境、会計システム、統制手続における内部統構造の要素の局面 (aspects) を含んでいる。

このようにこのS A S No.60の特徴は、監査基準書第55号⁽¹⁹⁾ (S A S No.55)『財務諸表監査における内部統構造の考慮事項』の内部統制の新しい概念である内部統構造に基づいて、その監査委員会に対する伝達を検討しているのである。本稿では、この内部統構造についての検討は割愛するが、⁽²⁰⁾ S A S No.60では、これに基づいて、報告条件(報告すべきまたはできる状況)として、経営者の主張を構成する記録、処理、要約、報告に対するシステムの機能に逆に影響する内部統構造の設定や運用の重大な欠陥であるとしている。

2. 具体的な報告条件

報告条件とは、重大な欠陥と考えられるこれらの程度である。内部統構造における重大な欠陥とは、被監査財務諸表に関して重要な金額の誤謬や不正が、分割された機能を遂行する通常の過程において発生する可能性、または従業員によって適時に摘発されない可能性のリスクを比較的に低い水準に減少することができない特定の内部統構造の要素の設定や運用についての報告条件である。⁽²¹⁾

これらの具体的な報告条件についてS A S No.60では、三つに区分して例示しているので次に示してみる。⁽²²⁾

(1)内部統構造の設定の欠陥

①不適当な全般的な内部統構造の設定。②適切な統制目的に合致する適切な職務の分割の欠如。③取引、会計記帳、システムのアウプットの適切な検討と承認の欠如。④会計原則の適切な準拠 (assessing) や適用に対する手続の不適当性。⑤資産の保全に対する不適切な規定。⑥取引活動のタイプおよびレベルに対して適切と認められる他

の統制技術の欠如。⑦設計の欠陥のために、目的および現行の必要性に一致するアウプットの完全性や正確性の達成にシステムが失敗した証拠。

(2)内部統構造の運用の欠陥

①会計情報の誤陳述の防止および摘発のための検証する統制の失敗の証拠。②統制手続の誤った適用のために、企業の統制目的に合致するアウプットの完全性と正確性を達成するシステムの失敗に関する証拠。③損失、損害、着服、から資産の保全に対する失敗の証拠。④システムの全般的な目的の失敗で、権限において内部統構造を意図的に無視した証拠。⑤調整が行なわれなかったり、また適時に行なわれないために内部統構造の部分としての業務が遂行されない失敗の証拠。⑥従業員または経営者による意図的な不正 (will-full wrongdoing) の証拠。⑦会計記録またはそれらを補強する書類の操作、偽造、改竄の証拠。⑧監査人に対して依頼人側の職員による誤った説明についての証拠。⑨従業員または経営者が委譲された職能を遂行するのに資格や訓練が不足していることの証拠。

(3)その他

①組織における統制意識の十分な水準の欠如。②以前に確認した内部統構造の欠陥の追跡や改善の失敗。③関連する相手方の取引の重要性または広範囲な不開示の証拠。④会計決定のための内部統制の責任の客観的な不当な変更または欠陥の証拠。

以上のように、S A S No.60では、内部統構造の具体的な内部統制の重大な欠陥について述べているのであるが、新しくS A S No.55で、定義されている統制環境に関する内部統制の重大な欠陥については、具体的な例示として挙げられていないのである。

3. 内部統構造の報告と報告書の形式

すでに論述してきたように財務諸表の監査における監査人の目的は、企業の財務諸表に関して意見を形成することにある。しかも監査人は、監査の実施過程を通じて取引や残高に対して監査手続の適用やその他によって、内部統構造の要素の調査を実施するが、すでに論じてきた報告条件を監査人は具体的に知ることになる。S A S No.60では、次のことについても留意すべきであるとしている。⁽²³⁾

(1)それぞれの監査によって報告条件は変化し、また監査手続の性質や他の要因である企業の規模、その複雑性、企業活動の内容と多様性によっても報告条件は影響される。さらに監査人は報告事項の判断においては、企業に関する規模、複雑性、活動の多様性、組織構造、所有形態の種々な要因を考慮すべきである。

(2)内部統制構造の設定と運用に関して、すでに知られていると見られる報告条件の存在は、事実経営者—監査委員会が気付き決定—がコストや他を考慮して、ある程度のリスクを受入れることを意識して決定がなされている。それはコストの負担とそれに関する便益に関して決定をなすことは経営者の責任でもある。監査委員会では、これらの欠陥と組合されたリスクを理解し考慮し承認しており、監査人は、その事項について報告する必要性のないことを決定するであろう。また定期的に監査人は、経営者や監査委員の交替、また時の経過も考慮すべきである。それらはこれらの事項の報告の適切性と適時性でもある。

(3)監査人と依頼人は監査の実施の準備として内部統制構造や企業体のその機能に関して話合うのである。依頼人は、この基準によって期待されることを超えて、監査人が事項を警告したり、また状況を報告することを要求するであろう。それを実施するのに特定の必要性がなく、経営者に価値がある監査人の調査については、監査人は報告事項から除外しない。

(4)報告条件の覚書に関する監査人と依頼人との調整に関する同意、例えば、この基準書によって規定されたよりも重要性の少ない事項の報告、依頼人によって明記された状況の存在、または一層の調査(事項)の結果である基礎的な原因の確認の記録を含んでいる。この調整のもとでの監査人は、特定の場所を訪れたり、特定の統制手続に接近したり、別に計画していない特定の統制手続を引受けることを要求することが可能である。

さて内部統制構造の重大な欠陥に対する伝達は報告書の形式で行なわれるべきであるが、口頭によって伝達されたならば、監査人は監査調査に適切に覚書や注記によって伝達を文章化すべきである。また報告書のなかでは、監査委員会、経営者、組織内の他の者の利用や情報だけを意図した伝達であること、また政府機関がこれらの報告書の備

え付けを必要条件とした時、これらの規制機関に対して特定の資料の提供がなされるべきであること、さらに監査目的は、財務諸表に関する報告について示すことであり、内部統制構造に保証を行なうのではないことを含むべきであると、SAS No.60では述べているのである。以上の内容を含んだ報告書の例示を次のように示している。⁽²⁴⁾

19XX年12月31日に終了する事業年度のABC会社の財務諸表の監査の計画および実施において、我々は、財務諸表に関して意見を表明する目的に対して、監査手続を決定するために会社の内部統制構造を調査したが、内部統制構造について保証を与えるものではない。しかしながら我々はAICPAによって確立された基準に基づき、内部統制構造およびその機能が報告条件としての検討を含むある事項について留意した。報告条件とは、我々の判断によれば、財務諸表における経営者の主張を構成する記録、処理、要約、そして報告に対する組織の働きに逆に影響する内部統制構造の設定や運用における重大な欠陥に関して、我々の注意を引起こした事項を含んでいる。

(知った報告条件を記述したパラグラフを含んでいる。)

この報告書は、監査委員会(取締役会、理事会、企業の所有経営者)、経営者、組織内の他の者(または規制機関、特定の第三者)の利用や情報のためにのみ意図されている。

以上のように報告書の形式について述べているのであるが、またSAS No.60では、⁽²⁵⁾ 監査実施中に知った報告できない状況について、監査人が報告書で説明することについては、保証の程度が限定されており、誤解の可能性が生じるために監査人はこれらの指摘を示すことはできないとする。さらに適時な伝達の重要性について、監査人は監査の終了後よりも、むしろ監査の実施過程において重大な事項の伝達を選択するであろうとし、中間の伝達がなされるべきかどうかについての決定は、知った事項の相対的な重要性と改善の追及活動の切迫性によって影響を受けるとする。なおこの基準書における規定は、内部統制構造事項の範囲を超えて、その活動に関する種々の観察や示唆を依頼人に伝達することから監査人を妨げる見解ではないとし、これらの事項は、運用および管理の能率、企業の戦略上、そして依頼人に利益を認

める他の事項に分けられるとしている。

IV 監査基準第20号と第60号の比較・検討

前述してきたところから、S A S No.20とS A S No.60の主な大きな変化を取り上げて検討してみる。

まずS A S No.60が公表された理由については、監査基準書第55号（S A S No.55）『財務諸表監査における内部統制構造の考慮事項』が公表され、内部統制の概念が内部統制構造と定義され、大きく変化してきたことに対する対応も含めて、内部統制の重大な欠陥についての伝達も再検討する必要が生じてきたのである。そのためにこのS A S No.60は、S A S No.20に代るものとして公表されたのである。

次に伝達先を取上げてみるとS A S No.20では、上級経営者および取締役会または監査委員会としている。またS A S No.60では、監査委員会または監査委員と同等の責任と権限の個々の階層、すなわち取締役会、理事会、企業の所有経営者としている。S A S No.20では、経営者を第一に上げているのに対して、この度のS A S No.60の公表では、まず企業の監視機関である監査委員会を第一に上げているのである。このことはA I C P Aの考え方が変化してきたことを示しているのである。

また伝達の内容としての内部統制の重大な欠陥については、S A S No.20では、被監査財務諸表上における金額的に重要性ある誤謬と不正について、内部統制手続とその遵守の過程において、防止し発見することについて合理的な保証を与えないと監査人が信じる状況と説明している。それに対してS A S No.60では、被監査財務諸表上の経営者の主張を構成する記録、処理、要約、報告に関係する内部統制構造の機能に逆に影響する設定や運用の重大な欠陥であり、監査人の注意を引起した事項としている。具体的には内部統制構造の設定の欠陥、内部統制構造の運用の欠陥等を挙げている。またこれらの重大な欠陥を報告することについて、報告条件（Reportable Condition）という用語を使用している。これは監査人が報告できるまた報告せねばならない内部統制の重大な欠陥に関する状態であると言える。これらはS A S No.20に対してS A S No.60の内容は、さらに内部統制の重大な欠陥について補足したものであると考えられる。

しかし今回のS A Sの一連の改正で取上げられている監査手続の変化については、このS A S No.60では、取上げられていないが、これは同時に公表されているS A S No.55との重複を避けたものと考えられるのである。

さらに欠陥を伝達する報告書の大きな差異は、S A S No.60では、財務諸表を経営者の主張と位置付けたことであり、またそれを支える内部統制構造という概念を報告書の上で明らかにしていることである。また両S A Sの報告について共通しているところは、監査人の報告は、口頭、報告書のいずれもよく任意とするが、さらに報告書の形態を取るほうがより望ましいと考えていると思われるのである。

むすび

我々は、今まで財務諸表監査における内部統制の調査と評価に関連する内部統制の重大な欠陥について、経営者や監査委員会に対する報告について眺めてきた。

1989年1月から実施されたS A S No.60の公表は、A I C P Aによる一連のS A Sの改定の主旨に関連したものである。この一連のS A Sの公表は、アメリカにおける企業の倒産や経営者の不正問題に関連して、A I C P Aが社会の監査に対する批判に対して行なった財務諸表の利用者、特に一般投資家が監査人に要求する監査に対する期待と監査人が行なう財務諸表の保証のギャップ、すなわち期待ギャップ（Expectation Gap）を埋めるためのS A Sの改定作業であると考えられる。これは同時に監査人の社会的責任の問題でもある。これらのS A Sの関連において、本稿で論じてきたS A S No.60の内部統制構造の重大な欠陥の伝達が公表されたのである。

すでに論じてきたように企業の内部統制の整備・運用は経営者の責任であり、また経営者は常にこれらを維持することによって、企業の資産の保全、会計記録の正確性や信頼性、経営方針の達成や業務能率の改善を常にしていかなばならないのである。これらの経営者の内部統制の整備・運用の責任に関して、さらに強く要求したのは1977年の海外贈賄防止法（Foreign Corrupt Practices Act）の制定とそれに関連するS E C規則である。ここでは経営者が会社の内部統制システムが事業年度

末現在、法律を遵守していることを義務付け、また外部の監査人が指摘した重要な欠陥で改善していないものは、ディスクローズしなければならないとしたのである。⁽²⁶⁾ これらは内部統制に関する報告である。

それに対して本稿で取り上げてきたのは、財務諸表監査の実施過程で、監査人が気づいた被監査会社の内部統制の整備・運用に重大な欠陥を生じている場合である。これらについて監査人は、経営者や監査委員会に伝達していくのであるが、これについては二つの理由が考えられる。その一つは、監査人が財務諸表を適切に監査するためには、監査手続を十分に実施する必要がある、その監査手続の基礎をなす内部統制の調査と評価が重要であるから、それに関する重大な欠陥については、経営者が改善しておく必要性から、監査人が伝達することが必要になってきた。その二つは、経営者の責任に属する企業の経営管理や特に財務諸表の作成について、内部統制の果たす役割は重要である。経営者の立場からこれらの重大な欠陥についての情報の伝達については是非必要であるか

注

- (1) AIA, *Tentative Statement of Auditing Standards*, New York 1947, p. 35.
- (2) AICPA, *Reports on Internal Control*, Statement of Auditing Procedure No. 49, New York 1963.
- (3) 拙稿、「AICPA の内部統制報告書について」、『会計』、森山書店、昭和48年11月、78-92頁。
拙稿、「監査人の内部統制に関する報告」、『会計ジャーナル』、第一法規出版、昭和54年7月、8-14頁。
- (4) AICPA, *Auditing Standards and Procedures*, Statement of Auditing Procedure No. 33, New York 1971, Chapter 5, Paragraph 21.
- (5) AICPA, *Codification of Auditing Standards and Procedures*. Statements on Auditing Standards No. 1, New York 1972, Section 320, Paragraph 8.
- (6) AICPA, *Required Communication of Material Weaknesses in Internal Accounting Control*, Statements on Auditing Standards No. 20, New York 1977, Paragraph 1.
- (7) AICPA, *Statements on Auditing Standards*

ら、これらの伝達が監査人に要求されるようになった。

本稿を結ぶにあたって、この度の一連のSASの内部統制に関する特徴と内部統制の重大な欠陥の伝達の関連性を述べると、まずSASでは、監査計画が非常に重要性を持つてくるのである。⁽²⁷⁾ 次にこの監査計画に基づき得られた内部統制構造の理解および統制テストから得られた証拠に基づき統制上のリスク（危険性）を評価して、統制上の危険水準の評価を決定するのである。この監査人が利用する統制上の危険水準の評価は、内部統制に関する信頼性の評価であり。これに基づき実証性のテストの内容、時期、範囲を決定する。また監査人は、内部統制構造の理解から得られた知識と統制上の危険水準に基づき、経営者の主張を支える記録や残高に対して実証性のテストを実施するのである。これらの内部統制構造の理解、統制上のリスクの評価の過程で内部統制の重大な欠陥が判明し、またその伝達の必要性が生じてくると考えられるのである。

No. 1, Section 320, paragraph 68.

- (8) AICPA, *Statements on Auditing Standards* No. 20, Paragraph 1.
- (9) *Ibid.*, Paragraph 2.
- (10) *Ibid.*, Paragraph 3.
- (11) 実証性のテストとは、取引および残高の精細な検査並びに分析的な監査手続からなり、監査人の意見に対する合理的な基礎を与える証拠の入手に関連する監査手続と考えられる。さらに取引および残高の精細な監査は、実査、確認、立合、記録の検証が中心である。それに対して分析的検討手続は、財務情報に関して、重要な誤謬・不正の存在の可能性について、監査人に示唆を与えることであり、これらは、財務情報を比較検討することによって行なわれるものである。また誤謬・不正の存在については、取引および残高の精細な検査によって証拠を入手せねばならないことは当然のことである。
- (12) AICPA, *Statements on Auditing Standards* No.20, Paragraphs 4-6.
- (13) *Ibid.*, Paragraphs 8-10.
- (14) もし監査人が、内部会計統制の目的およびそのシ

システムの固有の限界についての記載が、この報告書の読者にとって有益であると考えれば、監査人はこれを報告書の本文又は付録として記載することをすればよいとしている。

- (15) AICPA, Statements on Auditing Standards No. 20.,
- (16) AICPA, *Communication of Internal Control Structure Related Matters Noted in an Audit*, Statements on Auditing Standards No. 60, New York 1988, Paragraph 1.
- (17) 企業の内部統制構造とは、特定の企業の目的を達成し、合理的な保証を与えるために確立した方針や手続によって構成されている。また内部統制構造は、広い種々な目的やそれに関連する方針や手続を含んでいる。SAS No.55は、従来のSASとは異なり、内部統制を内部統制構造と定義したことである。内部統制構造の内容は、統制環境、会計システム、統制手続の三つである。
- (18) AICPA, Statements on Auditing Standards No. 60, Paragraph 2.
- (19) AICA, *Consideration of the Internal Control*

Structure in a Financial Statement Audit, Statements on Auditing Standards No. 55, New York 1988.

- (20) SAS No. 55の内部統制構造については、拙稿「財務諸表監査における内部統制構造の検討」、関西大学『商学論集』植野郁太教授古稀記念持集、昭和63年12月、第33巻第4・5号51-66頁で考察している。
- (21) AICPA, Statements on Auditing Standards No. 60, Paragraph 15.
- (22) *Ibid.*, Appendix.
- (23) *Ibid.*, Paragraphs 4-8.
- (24) *Ibid.*, Paragraph 12.
- (25) *Ibid.*, Paragraphs 17-19.
- (26) 中地宏稿、「航空機疑惑と公認会計士監査」、『企業会計』、中央経済社、昭和54年、7月、127頁。
- (27) 監査計画と内部統制の関係については、次で触れている。拙稿、「外部監査と内部統制システム」『会計情報の監査』（可児島俊雄編著）、中央経済社、平成2年9月、166-167頁。