

## 財務諸表監査における内部統制構造の検討

その他のタイトル	A Study of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit.
著者	小西 一正
雑誌名	関西大学商學論集
巻	33
号	4-5
ページ	337-352
発行年	1988-12-25
URL	<a href="http://hdl.handle.net/10112/00020558">http://hdl.handle.net/10112/00020558</a>

# 財務諸表監査における 内部統制構造の検討

小西 一正

## I はじめに

AICPA の監査基準委員会は、1987年2月に一連の監査基準書の草案 (Proposed Statement on Auditing Standards) を公表した。<sup>(1)</sup> これらがその後1988年4月に監査基準書第52号から第61号として公表されたのである。<sup>(2)</sup>

---

(1) 10の Exposure Draft が公表されたが、内部統制構造に関連するものは、次のものである。

- ① *The Auditor's Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities.*
- ② *Illegal Acts by Clients.*
- ③ *The Auditor's Responsibility for Assessing Control Risk.*
- ④ *The Communication of Control-Structure Related Matters Noted in an Audit.*
- ⑤ *Analytical Procedures.*
- ⑥ *Communication with Audit Committees or Other with Equivalent Authority and Responsibility.*

(2) 公表された SAS は以下のものである。

SAS No. 52, *Omnibus Statement on Auditing Standards—1987.*

- 53, *The Auditor's Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities.*
- 54, *Illegal Acts by Clients.*
- 55, *Consideration of Internal Control Structure in a Financial Statement Audit.*
- 56, *Analytical Procedures.*
- 57, *Auditing Accounting Estimates.*

これらの監査基準書（以下 SAS と呼ぶ）の公表は、今後のアメリカの監査業務に大きな影響を与えるものと考えられる。またこれらの SAS が公表された理由の一つは、誤謬及び不正の問題に対する新しい対応として、従来の SAS を再検討することにあつたと考えられるのである。

さて本稿では、これらの SAS のなかでも重要と思われる SAS 第55号『財務諸表監査における内部統制構造の考慮事項』における内部統制概念に焦点を絞り検討及び考察したいと考えている。

## II SAS 第55号と内部統制構造

### 1 SAS 第55号について

前述したように、1987年2月に『統制上の危険評価に対する監査人の責任』(The Auditor's Responsibility for Assessing Control Risk) の題名で草案として公表されたものが、1988年4月に SAS 第55号『財務諸表監査における内部統制構造の考慮事項』(Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit) として公表されたものである。この SAS は、従来の SAS 320項の『監査人の内部統制の調査と評価』に取替るものであり、またこれの施行は、1990年1月1日からとしている。

この SAS の主な内容は、内部統制構造の理解、統制上の危険の評価における内部統制構造の考慮事項、統制上の危険の評価に対する理解の関連性、統制上の危険の評価水準を支える証拠、摘発上の危険に対する統制上の危険の相互関係などである。

---

58, *Report on Audited Financial Statements.*

59, *The Auditor's Consideration of an Entity's Ability to Continue as a Going Concern.*

60, *Communication of Internal Control Structure Related Matters Noted in a Audit.*

61, *Communication with Audit Committees.*

## 2 内部統制構造の要素

この SAS 第55号では、財務諸表監査の目的に対して、内部統制構造は次の三つの要素から構成されているとしている。<sup>(3)</sup>

- (1) 統制環境 (control environment)
- (2) 会計システム (accounting system)
- (3) 統制手続 (control procedures)

またこのように内部統制を三つの要素に分割したことは、内部統制の議論を容易にするとしている。

### (1) 統制環境

統制環境は、特定の方針や手続の有効性を緩和、増加、確立する諸々の要素の集合的なものを意味している。これらの要素は、次のものを含んでいる。

- ① 経営者の哲学及び営業スタイル。
- ② 企業の組織構造。
- ③ 取締役会及びその委員会特に監査委員会の機能。
- ④ 権限や責任の委譲の方法。
- ⑤ 内部監査を含む実施に関する監視及び追跡のための経営者の管理方法。
- ⑥ 職員の方針及び実践。
- ⑦ 企業の業務及び実践に与える種々な外部からの影響、これらは銀行の取締役機関による検査などである。

これらの統制環境は、取締役会、経営者、所有者、統制の重要性に関連する他の人々及び企業において統制を強調する人々の全体の態度、認識、活動を反映するのである。<sup>(4)</sup>

### (2) 会計システム

会計システムは、企業の取引を確認、集合、分析、記録し、それらに関連

---

(3) AICPA, SAS No. 55, *Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit*, April 1988, Paragraph 8.

(4) *Ibid.*, Paragraph 9.

する資産及び負債に対する会計責任を維持することを確立した方法及び記録から構成されている。効果的な会計システムは次のような方法や記録を確立するのに適切な考慮を与えているのである。<sup>(5)</sup>

- ① すべての妥当な取引の確認及び記録。
- ② 財務報告のための適切な取引の分類を可能にするのに十分な詳細さにおいて取引を適時に記録する。
- ③ 財務諸表における適当な貨幣価値の記録を可能にする方法において取引価値を測定する。
- ④ 適切な会計期間において、取引記録を認めるために取引の発生時期を決定する。
- ⑤ 取引を適切に示し、それに関連して財務諸表において開示する。

### (3) 統制手続

統制手続は、経営者が特定の目的を達成できることについて合理的な保証を与えるように確立した統制環境および会計システムに付加したそれらの方針や手続である。また統制手続は、種々の目的をもっており、また諸々の機構上やデータ処理水準において適用されているのである。そしてそれらは統制環境及び会計システムの特定の構成のなかで結合しているのである。一般的にそれらは次に関係する手続である。<sup>(6)</sup>

- ① 取引および行為の適切な承認。
- ② 職員が職務の通常の過程において、誤謬又は不正を犯したり、隠したりできることの地位にいるすべての職員にこれらの可能な機会を減少させる職務の分割——取引の承認、取引の記録、資産の保管の維持の責任を異なった職員に割当る。
- ③ 取引や事象の適切な記録を保証するのに役立つ適当な書類と記録の設定と利用。
- ④ 資産の使用及び記録に対する管理の全般的な適切な保全。

---

(5) *Ibid.*, Paragraph 10.

(6) *Ibid.*, Paragraph 11.

- ⑤ 金額の記録の実行と適切な評価に関する第三者の照合——事務的照合、合致、記録された会計責任と資産の比較、コンピュータプログラム統制、詳細な勘定残高の要約した報告書の経営者の検閲及びコンピュータ・ゼネレート・レポートの使用者の検閲。

### 3 内部統制構造に対する一般的な考慮事項

前述した内部統制構造の三つの要素につけ加えて、SAS 第55号では、一般的な考慮事項の節を設けている。まずここでは、企業が制定した特定の統制環境要素、会計システムの方法及び記録並びに統制手続の適用と重要性は次の内容において考慮されるべきであるとしている<sup>(7)</sup>。

- ① 企業体の規模。
- ② 企業の組織及び所有者の特徴。
- ③ 事業の内容。
- ④ 業務の多様性と複雑性。
- ⑤ データ処理方法。
- ⑥ 企業に適用される法律及び規則の必要条件。

以上の項目が上げられた理由は、例えば権限の形式的な委譲を規定する正式な管理規則又は組織構造は、大企業の統制環境に対しては重要であるが、しかし効果的に所有経営者が掛わってくる小企業では、正式な規則や組織構造は必要がない。また同様に広い会計手続、複雑な会計記録、正式な統制手続は必要ないとするのである。

次に内部統制構造の確立及び維持は、重要な経営者の責任である。企業目的が達成できることについて合理的な保証を与える内部統制構造は、意図したように運用され、また条件の変化に対して適切に修正されることについて、経営者の決定によって前進的に監督されるべきである<sup>(8)</sup>。

さらに企業の内部統制構造の費用についての合理的な保証の概念は、それ

---

(7) *Ibid.*, Paragraph 12.

(8) *Ibid.*, Paragraph 13.

が引出す予期される便益を超過しないことを認識している。しかしながら費用—便益の関係は、内部統制構造の設定において考慮すべき主要な基準である。費用及び便益の正確な測定は可能ではない。したがって経営者は、費用及び便益の関係の評価において、量及び質の両者の測定や判断をなすべきである。<sup>(9)</sup>

またこれらの企業の内部統制構造の潜在的な良好性は、固有の限界を受けるのである。方針や手続の適用における失敗は、指示の誤解、判断の誤り、職員の不注意、散漫、疲労である、これらの原因から生じる。さらに職務の分割を必要とする方針や手続は、企業の内部や外部の人間による共謀によって計略されたり、またある方針や手続を無視した経営者によって計略できる<sup>(10)</sup>としている。

以上の一般的考慮の内容は、(1)大企業における内部統制の必要性に対して、小企業の経営では、内部統制に依存することは少ない。(2)内部統制構造の確立及び維持は経営者の責任にある。またこれらの確立及び維持において費用及び便益の関係が考慮されること、(3)内部統制構造の良好性については、固有の限界があり、経営者や職員の誤解や不注意、さらに共謀によって、内部統制の運用が機能しないことをあげているのである。

### III SAS 第55号の内部統制構造の検討

#### 1 アメリカ監査の内部統制概念の変遷

SAS 第55号の内部統制構造の概念を検討するに先立って、過去のアメリカ監査における内部統制概念がどのように変化してきたかについて、主要なものを中心に省りみることにする。また今までのアメリカ監査の内部統制概念の変遷は、次の4期に区分して考えることができる。

---

(9) *Ibid.*, Paragraph 14.

(10) *Ibid.*, Paragraph 15.

## (1) 第1期

1918年に連邦準備局から公表された『貸借対照表作成の承認された方法』及び1929年に AIA から公表された『財務諸表の検証』に基づき監査が行われた時期である。まず1918年の公表では、内部統制に関する文言は、「……それに付随する会計の基本的な重要事項の検査<sup>(11)</sup>」としている。また1929年の公表では、先の文言が「内部統制の有効性を確かめるための会計組織の検査<sup>(12)</sup>」と具体的に示されているのである。この時期には、会計組織に含まれる内部牽制の有効性を監査人は評価するのであり、当時の内部統制概念は、内部牽制を中心とするものである。

## (2) 第2期

1936年の『独立公共会計士による財務諸表の検査』が公表されてから、1939年の『監査手続の拡張』、1947年の『監査基準試案』が公表されるまでの時期である。まず1936年の公表では、内部統制について、「企業の現金及び資産の保全並びに簿記事務上の正確性の牽制のために組織のなかに採用されている手段及び方法である<sup>(13)</sup>」としている。また1939年の公表では、「不正の摘発に対する基礎的な信頼性に関連する十分なシステムは、整備された内部牽制及び統制による適切な会計記録の保持のうえにおかれている<sup>(14)</sup>」としているのである。さらに1947年の試案では、「監査範囲に関する内部牽制及び内部統制の影響は、誤謬の危険の大小が監査手続に影響する顕著な例である<sup>(15)</sup>」としている。この時期は、内部統制の目的を資産の保全及び簿記事務上

---

(11) The Federal Reserve Board, *Approved Methods for The Preparation of Balance-Sheet Statemen*, April 1917.

(12) AIA, *Verification of Financial Statements*, *The Journal of Accountancy*, May 1929, p. 323.

(13) AIA, *Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants*, January 1936, pp. 8-9.

(14) AIA, *Extension of Auditing Procedure*, *Statement on Auditing Procedure No.1*, October 1939, p.4.

(15) AIA, *Tentative Statement of Auditing Standards*, 1947, p. 21.

の正確性の牽制と不正や誤謬の摘発に対する内部統制の信頼性においてるのである。またこの時期の誤謬及び不正の摘発は、主として従業員の誤謬及び不正であると言える。またこの時期の内部統制概念は、内部牽制および統制システムである。

### (3) 第 3 期

1949年の AIA の特別報告書としての『内部統制』の公表から、1958年の監査手続書第29号『独立監査人の内部統制の検討の範囲』の公表、また1963年の監査手続書第33号『監査基準と監査手続』が公表されるまでの時期である。まず1949年の特別報告書では、内部統制を広義に定義し、内部統制を、企業の資産の保全、会計資料の正確性及び信頼性の検証、業務能率の増進、経営方針の遵守の4つをあげているのである。<sup>(16)</sup> それに対して、1958年の第29号では、この広義な内部統制に対して、会計統制（資産の保全及び財務記録の信頼性）と管理統制（業務能率の増進と経営方針の遵守）に区分して、<sup>(17)</sup> 財務諸表監査では、会計統制の範囲を調査・評価の対象とするのである。このようにこの監査手続書で内部統制の調査・評価の範囲を財務諸表監査に関連する会計統制に限定したのは、監査人の責任を拡大しないことであった。また第33号も第29号を引継いでいくのである。

### (4) 第 4 期

1972年の監査手続書第54号（SAS 第1号）『監査人による内部統制の調査及び評価』が公表されてから、1982年の SAS 第43号『監査基準に関する総括的な基準書』が公表されるまでの時期である。まず SAS 第1号では、内部統制として、取引及び資産の処理過程における誤謬からの資産の保全、不正からの資産の保全、外部報告目的の財務記録の信頼性をあげている。<sup>(18)</sup> また

(16) AIA, Special Report by the Committee on Auditing Procedure, *Internal Control*, 1949, P. 6.

(17) AICPA, Statement on Auditing Procedure No. 29, *Scope of the Independent Auditor's Review of Internal Control*. 1958, Paragraph 1.

(18) AICPA, SAS No. 1, *The Auditor's Study and Evaluation of Internal Control*, November 1972, Paragraphs 13-19.

上記の内部統制（会計統制）を合理的に保証するものとして次のものをあげている。<sup>(19)</sup>

- ① 取引は、経営者の一般又は特別な承認に従って実施される。
- ② 取引は、次の両者に必要なものとして記録される。④一般に認められた会計原則及び財務諸表に必要と認められる他の基準の準拠による財務諸表の作成、⑤資産に対する会計責任の保持。
- ③ 資産への接近は、経営者の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、適切な行為がなされるべきである。

次に SAS 第1号では、監査手続について内部統制システムの調査としては、システムの検閲（規定された手続及び方法についての知識と理解）と遵守性のテスト（compliance test）に分けられている。さらに実証性のテスト（substantive test）が実施するようになっている。

その後の1982年の SAS 第43号では、内部統制システムの検閲の目的を会計システムと内部会計統制システムについて十分な知識と理解を得ることであるとするのである。<sup>(20)</sup>このように監査人の内部統制の調査を会計システムと内部会計統制システムに区分した理由の一つは、1981年の監査の国際的ガイドライン第6号の影響を受けたものと考えられるのである。<sup>(21)</sup>またもう一つの理由は中小会社の監査を意識したものである。

## 2 SAS 第55号の内部統制構造とは

### (1) 内部統制概念の検討

SAS 第55号の公表によって、AICPA の SAS の内部統制の調査・評価は、従来の監査基準書の内容とはかなり異なったものであると言える。前述したアメリカ監査の内部統制の変遷から眺めた場合、この SAS の公表は、

---

(19) AICPA, *Ibid.*, Paragraphs 26-28.

(20) AICPA, SAS No. 43, *Omnibus Statement on Auditing standards*, August 1982, Paragraph 51.

(21) 監督の国際的ガイドラインの会計システムについては、拙稿「イギリスとアメリカの監査基準の比較」, 企業会計, 1985年10月号108頁において記述している。

第 5 期に該当する新しい展開であると言える。以下この内部統制概念について検討することにする。

この SAS 第55号では、従来の内部統制システム (internal control system) に変えて、内部統制構造 (internal control structure) という用語を使用している。これは呼称を変えたのではなく、監査で検討する内部統制の内容が変わったことを意味しているのである。

この SAS では、内部統制概念又は定義に関するものは特に議論されていないが、これにはほぼ該当すると思われるものを次にあげてみる。<sup>(22)</sup>

企業の内部統制構造は、特定の企業の目的を達成されるように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。しかし内部統制構造は、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。これらのあるものは、企業の財務諸表監査に適切であろう。また一般的に監査に対して適切である方針や手続は、財務諸表に具体的に表現されている主張を構成する財務データを記録、処理、要約、報告する企業の能力に関係している。

この SAS の文章は、前半でまず広義な内部統制を述べ、後半では、財務諸表監査では、財務諸表に具体的に表現されている主張に関連する方針や手続の検討が内部統制の調査であると言っているのである。この主張の内容については、この SAS の付録 B において次のように述べている。<sup>(23)</sup>

経営者の陳述は、勘定残高、取引の分類、財務諸表の構成要素の開示に具体的に表現されている。それらは①存在と発生、②完全性、③権利と義務、④評価と配分、⑤表示と開示を含んでいる。

さてこの内部統制の意味については、非常に複雑な表現になっているが、アメリカの監査基準書で常にあげられている「外部報告目的のための財務記録の信頼性の確保」であると言っても誤りではないと思われる。

次に従来の SAS で議論され認められてきた会計統制、管理統制の定義に

---

(22) AICPA, SAS No. 55, Paragraph 6.

(23) *Ibid.*, Appendix B, p. 28.

については、この SAS では、問題があるとして削除されてしまっている。ただ付録Dにおいて、先に述べた SAS 第1号の会計統制の合理的な保証手続を、この SAS 第55号の内部統制を確立し維持していく場合、経営者は考慮すべきであるとしている。さらに従来の管理統制に属するものについては、「監査人が分析的手続において利用する非財務に対する方針や手続は、監査においては適当であるかもしれない<sup>(24)</sup>」としているのである。

## (2) 内部統制構造の検討

すでにⅡ節の2において、SAS 第55号の内部統制の構造について、その内容を紹介した。本節では、さらに内部統制構造について検討するものである。この SAS では、監査の計画及び監査実施において監査人が考慮すべき内部統制構造の要素として、統制環境、会計システム、統制手続の三つをあげているが、従来の AIA や AICPA の監査手続書や監査基準書では、このように内部統制のなかに統制環境を含めたものはない。従来の SAS では、統制環境は予備調査(内部統制の検閲)の段階で検閲されたものであり、これらの統制環境を内部統制に含めることによって、内部統制を定義及び議論するときに非常に困難になるのである。具体的にあげれば、外部からの規制、経営者の哲学などを内部統制に含めることによって、内部統制の範囲は拡大されたのである。これについて、SAS 第55号の監査基準委員会の委員である R.H. Temkin 及び A.J. Winters は、「財務諸表監査における内部統制の考慮に対する監査人の責任を拡大した<sup>(25)</sup>」としている。すなわちこれは従来の内部統制を内部統制構造に拡大した。また同時に監査人が内部統制について知らねばならない知識の範囲を拡大することになるのである。これについて同じく草案でも、公表理由として、「監査を計画する時、内部統制の調査や評価に対する監査人の責任を拡大することによって監査計

---

(24) *Ibid.*, Paragraph 6.

(25) R.H. Temkin & A.J. Winters, SAS No. 55: The Auditor's New Responsibility for Internal Control, *Journal of Accountancy*, May 1988, p.86.

画に対する内部統制の重要性を強調する<sup>(26)</sup>』としている。なお草案では内部統制構造とせずに、統制構造 (control structure) としていたのは、内部統制のなかに統制環境を入れたからではないかとも考えられる。

次に会計システムは、取引の発生段階から、最終的には財務諸表が開示されるまでの会計システムをすべて含んでいるものと考えられる。また理論的には、会計システムを純化したものであり、会計システムのなかに含まれる内部牽制などは、統制手続のなかで検討するように考えられているのである。しかし実践上においては、会計システムと統制手続を同一に検討することも多いと考えられるのである。

さらに統制手続は、取引の承認、記録、資産の保管についての職務の分割、資産や記録の管理、記録された会計責任と資産の比較などであり、また資産の保全や記録の管理が、職務の分割、牽制、照合などによって行われるのである。従来からいわれている内部統制の基本は、この統制手続である。またこの SAS でいう統制手続は、内部統制技術と呼ぶべき内容が示されているのである。

以上述べてきた内部統制構造の特徴は、内部統制のなかに、外部環境を含めることによって、監査人がこれらの内部統制を調査・評価することによって、経営者の不正すなわち財務諸表の粉飾などの防止・摘発を意図したものである。同時にこれが内部統制概念の拡大となったものである。このことは現行の財務諸表監査においては、統制環境を含めた内部統制の検討を監査人の責任に課すことによって、経営者の不正の防止・摘発が可能になるとも考えられるのである。

#### IV 監査計画と内部統制構造

##### 1 SAS 第55号の監査計画と内部統制構造

SAS 第55号では、従来の SAS が、内部統制の調査と評価の内容について

---

(26) AICPA, Exposure Draft, Proposed SAS, *The Auditor's Responsibility for Assessing Control Risk*, February 14, 1987.

て、監査計画に対して不十分であったとしている。この SAS 第55号では、効果的な監査計画は、監査人が財務諸表における不正の発生がどの様なものであるのかを知ることがを要求している。それらは監査人が危険の発生及び評価できる重要な虚偽記載のタイプを確認せねばならない。すなわち効果的な監査計画は、虚偽記載を摘発する合理的な保証を与える監査手続の設定を必要とするのである。また企業の内部統制の重要性は、これらの計画事項に影響するとしている。<sup>(27)</sup>

まず監査計画において重要なのは、内部統制構造の理解である。また SAS 第55号では、監査人が監査判断を明確に述べるのに役立つ三つの考慮事項をあげている。<sup>(28)</sup>

- ① 統制環境、会計システム、統制手続について、十分な知識を得ることである。
- ② 企業の業務及びシステムの重要性、複雑性、混合性について判断し、内部統制構造がもつ固有の危険<sup>(29)</sup> (inherent risk) を評価する。
- ③ 監査人は、内部統制構造を理解して、虚偽記載の発生の可能性のタイプ及び危険の確認並びに実証性のテスト設定において利用する知識の源泉は一つだけでなく他の源泉からも得られる。

次に監査人は、内部統制構造の理解と同時に統制上の危険<sup>(30)</sup> (control risk) を評価するのである。この統制上の危険の評価は、財務諸表の主張における虚偽記載を防止・摘発する企業の内部統制構造の方針や手続の効果性の評価でもある。すなわち監査人は虚偽記載の防止又は摘発に備える統制環境、会計システム、統制手続の方針や手続の良好性を評価することによって、統制上の危険を評価するのである。

---

(27) R. H. Temkin & A. J. Winters, *op. cit.*, p. 86.

(28) *Ibid.*, pp. 87-88.

(29) 内部統制構造における方針や手続を潜越して発生する危険。

(30) 主張において生じる重要な虚偽記載の危険について、企業の内部統制構造の方針や手続によって、適時に防止又は摘発されないもの。

そして内部統制構造の方針や手続の設定や運用が良好であると判断した時は、統制テスト<sup>(31)</sup> (test of controls) を実施する。この統制テストは、内部統制構造の方針や手続が、特定の財務諸表の主張における重要な虚偽記載の防止又は摘発に対して適切な設定であるかどうかに関して実施するのである。このテストでは、監査人は職員の質問、書類や報告書の検閲、特定の内部統制構造の方針や手続の適用の観察である。またこれらの証拠を入手するのである。なお複雑な内部統制構造の企業に対しては、フローチャート、質問書などを利用する。さらに統制テストは、如何に内部統制構造の方針や手続が適用され有効に運用されているかについて監査する。またそれらは監査期間を通じて継続して適用されているのか、また誰れによって適用されているかである<sup>(32)</sup>。これらから判断して、この統制テストは、内部統制構造の理解とシステムの検閲、内部統制構造の運用の調査から構成されていると考えられるのである。

さらに監査計画に基づき得られた内部統制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危険を評価して、統制上の危険水準の<sup>(33)</sup>評価 (assessed level of control risk) を決定するのである。次に監査人は、内部統制構造の理解から得られた知識と統制上の危険の評価水準に基づき、主張に対する実証性のテストの計画及び実施をして、監査意見の合理的基礎とするのである。

## 2 従来の SAS と SAS 第55号の内部統制に関する用語の比較

AICPA の従来の SAS では、内部統制の調査と評価については、システムの検閲 (review of system) と遵守性のテスト (compliance test) に分れており、さらにこれを受けて実証性のテスト (substantive test) が実施

---

(31) 内部統制構造の方針や手続の設定や機能に対して注意を払い、財務諸表の主張におけると重要な記載の防止・摘発についての内部統制の有効性を評価する。

(32) AICPA, SAS No. 55 Paragraphs 34-35.

(33) 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。

されてきたのである。すでに第1節で詳しく説明したように、SAS 第55号では、内部統制を内造統制構造に変えることによって、内部統制の評価の過程を大きく変化させたのである。ここでは両者で使用されている用語を比較することによって、両 SAS の差異を明らかにすることにある。

まず内部統制の調査と評価 (study and evaluation of internal control) に対して、統制上の危険の評価 (assessing control risk) としたことである。このことは内部統制の調査・評価よりも、統制上の危険を具体的に知る方が、財務諸表監査にとって必要であるとの認識である。次にシステムの検閲と遵守性のテストに変えて、統制のテスト (test of control) としたのである。このテストでは、内部統制の理解にウェイトが置かれているように思われる。さらに内部統制の信頼性 (reliance on internal control) に変えて、統制上の危険水準の評価としたのは、内部統制の信頼性よりは、統制における危険に対する信頼水準を評価して、危険に対する一定の安心感を統制の上におこうとしたのである。これらの後に実証性のテストが実施されるのであるが、この概念は従来とは変化していないのである。

このように内部統制の監査手続を大きく変化させたのは、誤謬及び不正の防止並びに摘発に対して、内部統制の信頼性及び有効性について、監査人が認識することを重視したことである。このことが一連の内部統制に関する危険 (リスク) の用語の使用となって現われてきたのである。

## V むすびに代えて

本稿では、内部統制の構造の内容について焦点を絞って検討及び考察してきたが、SAS 第55号の内容は、従来の SAS に比較して、非常に複雑になっている。ここでは SAS 第55号のもつ問題点をいくつかあげてみたいと思う。

従来の内部統制は、企業の内部のシステムであるとの解釈から、内部統制のなかに経営者までも含めないとする解釈が多くあった。この SAS 第55号

では、内部統制構造として、統制環境まで含めており、内部統制概念をさらに複雑にしている。今までアメリカ監査において、定着してきた内部統制の考え方を大きく変えることには問題があると思われる。

次に内部統制の監査手続としては、内部統制構造の理解、統制上の危険の評価、統制テスト、統制上の危険水準の評価、実証性のテストの設定及び実施と監査手続が行われることになるが、その間に固有の危険、統制上の危険、摘発上の危険の検討があり、誤謬及び不正に対する内部統制の良好性（効果性）を検討することは理解ができるが、あまりにも多くの危険（リスク）の概念があり、監査手続の理解を複雑にしている。

さらに SAS 第55号では、主張（assertion）という表現が使用されている。この主張は、勘定残高、取引の分類、財務諸表の構成要素の開示に含まれていると解釈できるが、抽象的な表現であり、監査実践の場において、監査対象を決定する時に非常に不明確になる恐れがあると思われる。

終りにあたり、アメリカ監査の変遷のなかでも説明したが、監査の対象となる内部統制の範囲の拡大に対して、常に監査人の責任の立場からアメリカ監査では、内部統制の範囲を限定してきたのである。今度の SAS 第55号では、さらに内部統制の範囲を拡大したのであるが、それだけアメリカ監査においては、不正に対して従来の内部統制の範囲の検討だけでは、防止及び摘発ができなくなっているとも考えられるのである。またこのことは従来の SAS の内部統制の評価（Evaluation）に変えて、この SAS 第55号では危険の評価（Assessment）に発展したと言えるのである。