

寄稿 有効な内部統制の整備と運用



橋本 尚 (はしもと たかし)
青山学院大学大学院 教授

1. はじめに

2004年10月中旬以降発覚した一連の有価証券報告書における不実開示問題は、上場会社及び証券市場に対する社会的信頼を著しく損なうこととなった。かかる事態を深刻に受け止めて、関係諸機関による種々の迅速な対応が図られたが、同年12月24日に金融庁が公表した「ディスクロージャー制度の信頼性確保に向けた対応（第二弾）について」では、財務報告に係る内部統制の有効性に関する経営者による評価と公認会計士等による監査に関して、「現在任意の制度として導入されている経営者による確認書制度の活用を促すとともに、経営者による評価の基準及び公認会計士等による検証の基準の明確化を企業会計審議会に要請し、当該基準に示された実務の有効性等を踏まえ、評価及び検証の義務化につき検討する」との対応策が講じられたのである。

これを受けて2005年1月28日に開催された企業会計審議会において、内部統制部会が設置され、「財務報告に係る内部統制の有効性に関する経営者による評価の基準及び公認会計士等による検証の基準について策定を行う」こととなった。同部会は、翌2月から11回にわたって審議を行い、去る7月13日、「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準（公開草案）」を公表した。

この点に関連して、米国においても、2001年12月のエンロン事件等が契機となって2002年7月に企業改革法が制定され、経営者に対して、年次報告書の開示が適正である旨の宣誓書の義務づけと財務報告に係る内部統制の有効性を評価した内部統制報告書の作成の義務づけを行うとともに、公認会計士による内部統制監査の義務づけが図られることとなった。こうした米国での一連の内部統制報告実務への対応が迫られている時期とも重なり、わが国においても内部統制をめぐる議論が本格化することとなったのである。

内部統制に関するグローバル・スタンダードとしては、米国のトレッドウェイ委員会支援組織委員会（COSO）が1990年代初頭に公表した『内部統制の統合的枠組み』（COSO報告書）があり、世界の内部統制議論は、COSO報告書をベースに展開されている。COSO報告書は、3つの目的と5つの構成要素（components）を掲げている。

内部統制部会では、この枠組みを基本的に踏襲しつつも、COSO

報告書公表後のIT環境の飛躍的進展に象徴される状況変化やわが国会社法制との整合性等も勘案して、「COSOプラス1」として、4つの目的と6つの基本的要素からなる内部統制の基本的枠組みを提示し、内部統制概念の最新化と国内化を図っている（図1）。

以下、同部会の公表した公開草案に示された内部統制の基本的枠組みに基づいて、有効な内部統制の整備と運用に関する問題について考えていきたい。

2. 内部統制の定義

公開草案では、内部統制とは、基本的に、①業務の有効性及び効率性、②財務報告の信頼性、③事業活動に関わる法令等の遵守、並びに④資産の保全の、相互に関連性を有する4つの目的の達成のために、業務に組み込まれ、組織内のすべての者によって遂行されるプロセスである、と定義している。かかるプロセスは、①統制環境、②リスクの評価と対応、③統制活動、④情報と伝達、⑤モニタリング（監視活動）、及び⑥IT（情報技術）の利用の6つの基本的要素から構成される、と捉えている。

かかる理解は、COSO報告書の視点を敷衍させたものであり、目的として、「資産の保全」を、また、基本的要素として、横串のように「ITの利用」をそれぞれ加えることで、内部統制概念の最新化と国内化に資するものとなっている。

すなわち、資産の保全に関しては、国の内外を問わず、内部統制議論の当初から、内部統制

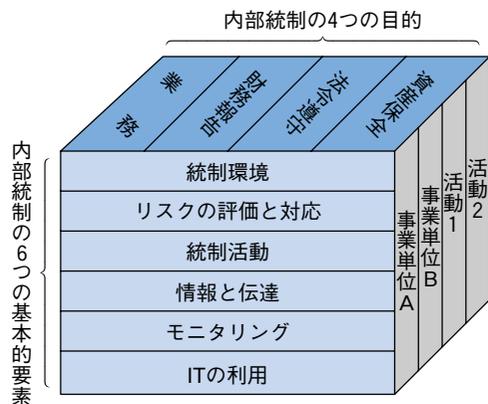
の重要な目的の1つとして位置づけられてきていること、また、わが国においては、株式会社の重要な機関としてモニタリング機能を担う監査役又は監査委員会の存在が大きく、内部統制概念を国内化する上で、それらの有する業務及び財産の状況を調査する権限を明確に位置づけることが必要とされること等から、これを明示的に示すこととしたのである。

また、基本的要素の1つに「ITの利用」を付加しているが、これこそまさしく、内部統制概念の最新化を図るためである。いうまでもなく、COSO報告書が公表された1990年代初頭と比べ、ITの目覚ましい進歩が見られるところであり、今日の企業を取り巻く環境下において、ITを度外視しての議論は考えられない。その意味で、ITの利便性と脆弱性に十分配慮し、ブラックボックス化することのないように内部統制を構築することが、経営者に強く求められている。米国では、今般の内部統制報告制度の実施に際して、よりITに精通した監査人の必要性も指摘されているところである。

有効な内部統制は、内部統制の各基本的要素が経営管理の仕組みに組み込まれ、一体となって機能することで達成される。このように、4つの目的の達成には、6つの基本的要素のすべてが有効に機能していることが必要であり、それぞれの基本的要素は、内部統制の目的のすべてに必要とされる関係にある。

しかし、内部統制とは、人が関わるものであり、決して万能薬ではないことから、関係者に対する警鐘も踏まえて、公開草案では、内部統制の有する固有の限界（①内部統制は、判断の誤り、不注意、複数の担当者による共謀によって有効に機能しなくなる場合があること。②内部統制は、当初想定していなかった組織内外の環境の変化や非定型的な取引等には、必ずしも対応しない場合があること。③内部統制の整備・運用に際しては、費用と便益との比較衡量が求められること。④経営者が不当な目的のために内部統制を無視・無効化することがあること。）を具体的に例示し、内部統制がもたらすものは、内部統制の目的の達成に関する合理的な保証であって、絶対的な保証ではないことを

図1 企業会計審議会内部統制部会公開草案
内部統制の目的と基本的要素



明らかにしている。

3. 有効な内部統制の整備と運用

そもそも内部統制とは、企業経営者が、自らの経営責任を適切に履行し、かつ、最大限の成果をもたらすための手段でもあることから、内部統制を整備・運用する役割と責任は、第一義的には経営者にある。と同時に、有効な内部統制の整備・運用は、結果として、企業自体の競争力と価値を高め、もって市場における優位性を獲得する方策でもあることから、企業サイドにあっては、相応のコスト負担を求められることは当然のことといえる。加えて、上場会社においては、資金調達コストの削減等をはじめとした多大の恩恵を享受するためのミニマム・スタンダードとして、内部統制関連コストを負担することは、社会的責任の一環といっても過言ではない。

もとより、具体的に内部統制をどのように整備・運用するかは、個々の企業等が置かれた環境や事業の特性等によって異なるものであり、一律に示すべきものではなく、基本的には経営者の裁量に任せるべきものであるが、内部統制の機能と役割が効果的に達成されるよう、経営者をはじめとする企業内のすべての者が、それぞれの状況等に応じて、主体的に取り組むことが求められよう。

内部統制をめぐる議論では、いわゆるコンプライアンスが重要な目的の1つとされていることから明らかなように、内部統制を充実させることで、事業活動に関わる法令その他の規範の遵守が促進される効果が期待される。また、内部統制は、リスクマネジメントとも密接に関連している。2004年9月、COSOは、『企業リスクマネジメントの統合的枠組み』を公表した。同報告書では、企業リスクマネジメントの目的として、戦略、業務、報告及びコンプライアンスの4つを、構成要素として、内部環境、目的の設定、事象の識別、リスクの評価、リスク対応、統制活動、情報と伝達及びモニタリングの8つをあげており、COSO報告書を基本的に踏襲しつつも、企業リスクの問題に焦点を当てて、その考え方を敷衍^{ふいん}している点が大きな特徴となっている。

大規模化、複雑化した企業においては、経営者は、自社のすべての活動や社内すべての従業員等の行動を逐一、適時適切に把握することは困難であり、これに代わって、有効な内部統制システムを整備・運用することにより、業務の適正化、効率化や財務報告における記載内容の適正性等が確保されることとなる。経営者には、内部統制の目的を達成するために、基本計画・方針を策定し、内部統制の基本的要素が業務に組み込まれたプロセスを構築し、全社的な内部統制及び業務プロセスに係る内部統制の整備・運用を図り、それを適切に機能させていくことが求められている。

また、公開草案では、経営者以外に、内部統制に関係を有する組織内の機関ないし人々として、取締役会、監査役又は監査委員会、内部監査人及び組織内のその他の者を具体的に取り上げ、それらの役割と責任について説明するとともに、内部統制を充実させ、企業活動の健全化に資するためには、監査人と監査役等、内部監査人とが相互の信頼関係に基づき、適切な連携を図ることが重要であるとしている。2005年7月29日、時宜に^{かな}適って、日本監査役協会と日本公認会計士協会は共同で「監査役若しくは監査役会又は監査委員会と監査人との連携に関する共同研究報告」を公表しており、今後、双方の実効性が高まることが期待される^{ところ}である。

4. むすび

公開草案に対しては、日本貿易会をはじめ40通、総頁数にして190頁を超えるコメントが寄せられた。これは、近年の公開草案に対するコメントの中でも群を抜いて多いものとなっており、内部統制に対する関心の高さ^{うみや}が窺える。

今後、内部統制部会において、財務報告に係る内部統制の評価及び監査の制度化へ向けて、さらに議論を深めていくことになるが、いずれにしても、今般公表の公開草案が確定し、かつ、何らかの形でわが国ディスクロージャー制度の一環として、内部統制報告制度が導入される場合には、国際的視点から見ても、財務報告の信頼性向上へ向けた新たな歴史の1頁が開かれることは間違いのないところであろう。