

内部統制と経営管理

中井和敏

要旨

米国におけるエンロンやワールドコムなどの企業不祥事を契機に、わが国でも企業による内部統制 (internal control) の実施が法制化された。法制化の主旨は、企業情報の開示による透明性の確保にあり、特に財務報告に係る内部統制の在り方を自己評価した「内部統制報告書」を作成し、公認会計士等による監査を義務付けている。内部統制の基本的要素として「モニタリング」や「リスクの評価と対応」、あるいは「ITへの対応」といった内容が含まれているので、内部統制の整備・運用には時間とコストがかかる。しかし、企業にとっては、内部統制を実施することによって、これまで行ってきた経営上の問題点が明確になり、それら諸問題の改善に向けた経営実践の端緒になる。同時に、自社が保有している特殊技術やノウハウなどを次世代へ伝承するツールにもなる。

キーワード: 内部統制, コンプライアンス, 会社法, 金融商品取引法, 経営管理

1. はじめに

2006年(平成18年)6月に成立した「金融商品取引法」に内部統制 (internal control) に関する諸規定が盛り込まれ、企業が行う内部統制が法制化された。内部統制に関するこれらの規定は、日本版SOX (Sarbanes-Oxley)

法（「J-SOX法」と称されている）といわれている。これは米国において1990年代後期から2000年に起きたエンロンやワールドコムなどの企業不祥事に対応するために制定された米国SOX法¹⁾に由来している。企業による内部統制が法制化される契機となったのが、トレッドウェイ委員会組織委員会（COSO：Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission）が1992～94年に公表した報告書「Internal Control-Integrated Framework（内部統制-統合的枠組み）」であり、この中で新しい内部統制に関するフレームワークが提唱された。今日の米国やわが国で法制化された内部統制の内容は、概ねこのフレームワークに沿ったものになっている。

法制度化の主旨は、企業情報の正確なディスクロージャーの確保にある²⁾。同法では特に、証券取引委員会（SEC）登録企業の経営者（CEOあるいはCFO）に年次報告書の開示が適切である旨の宣誓を義務付けている。と同時に、財務報告に係る内部統制の在り方を評価した「内部統制報告書」を作成し、これについて公認会計士等による監査を受けることをも義務付けている。

わが国における同法の適用については「金融商品取引法により導入される内部統制報告制度の適用時期と合わせ、平成20年4月1日以後開始する事業年度における財務報告に係る内部統制の評価及び監査から適用する」³⁾となっている。このため、金融庁の企業会計審議会や日本公認会計士協会、あるいは東京証券取引所などからも意見書や基準などが相次いで出され、その内容について徐々に具体化が図られるようになってきた。これにより、3月決算を行っている上場企業の多くは、現在、2009年（平成21年）3月期までの内部統制に関する報告書作成作業に追われているものと思われる。

本稿では新しく法制度化されたこの内部統制の内容について概観し、経営管理の観点から検討すべき諸問題について考察するものである。

2. 内部統制の法制化

(1) 内部統制の定義

内部統制の定義については、金融庁・企業会計審議会の意見書に「内部統制とは、基本的に、業務の有効性及び効率性、財務報告の信頼性、事業活動に関わる法令等の遵守並びに資産の保全の4つの目的が達成されているとの合理的な保証を得るために、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をいい、統制環境、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング（監視活動）及びIT（情報技術）への対応の6つの基本的要素から構成される。」⁴⁾と明記されている。ちなみに、米国の企業改革法（SOX法）の構成は以下のようにになっている（図表1）。

図表1 米国の企業改革法の構成

- | |
|----------------------------|
| 1. 公開企業会計監督委員会（PCAOB） |
| 2. 監査人の独立性 |
| 3. 会社の責任 |
| 4. 財務ディスクロージャーの強化 |
| 5. 証券アナリストの利益相反 |
| 6. 証券取引委員会の財源と権限 |
| 7. 調査及び報告 |
| 8. 2002年企業不正及び刑事的不正行為説明責任法 |
| 9. ホワイトカラー犯罪に対する罰則強化 |
| 10. 法人税申告書 |
| 11. 企業不正及び説明責任 |

（出所）米国企業改革法を基に作成

この中で、企業改革法302条「財務報告に係る企業責任」における企業経営者の宣誓に関する規定と、特に、同404条「経営者による内部統制評価」に掲げられている財務報告に係る内部統制に関する規定が、企業に対して大きな影響を与えている。

わが国では、先述したように、「内部統制報告制度」は2006年（平成18年）

6月に成立した金融商品取引法により、2008年（平成20年）4月1日以後開始する事業年度から適用され、全上場会社が対象になる。このため、これまで関係機関からさまざまな意見や見解、あるいは法令などが公表され、実施に向けた諸整備が行われてきた（図表2）。

図表2 内部統制報告制度に係る法令等一覧

年月日	内 容
2006年6月14日	「金融商品取引法」公布
2007年2月15日	「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について（意見書）」金融庁より公表
7月18日	「財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い（公開草案）」日本公認会計士協会より公表
8月3日	「金融商品取引法施行令」公布
8月10日	「財務計算に関する書類その他の情報の適正性を確保するための体制に関する内閣府令（通称・内部統制府令）」公布
8月22日	「『財務計算に関する書類その他の情報の適正性を確保するための体制に関する内閣府令』の取扱いに関する留意事項について（内部統制府令ガイドライン）案」金融庁より公表
10月2日	「『財務計算に関する書類その他の情報の適正性を確保するための体制に関する内閣府令』の取扱いに関する留意事項について（内部統制府令ガイドライン）」金融庁より公表
10月2日	「内部統制報告制度に関するQ&A」金融庁より公表
10月24日	「財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い」日本公認会計士協会より公表
2008年4月1日	「内部統制報告制度」適用開始

（出所）公表された法令等を基に作成

法制度化までの経緯は、まず2007年2月15日金融庁より「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について（意見書）」が公表され、同年7月18日日本公認会計士協会より「財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の

取扱い（公開草案）」が公表された。また、「金融商品取引法施行令」公布とともに、同年8月10日内閣府令として「財務計算に関する書類その他の情報の適正性を確保するための体制に関する内閣府令（通称・内部統制府令）」が公布された。さらに、同令を補完する意味も有り、8月22日には金融庁より「『財務計算に関する書類その他の情報の適正性を確保するための体制に関する内閣府令』の取扱いに関する留意事項について（内部統制府令ガイドライン）案」が公表され、審議を経て同年10月2日同ガイドラインが固まった。

そして、同年10月24日日本公認会計士協会より、監査・保証実務委員会報告第82号として「財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い」が公表されたのである。これは、「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について（意見書）」の「III 財務報告に係る内部統制の監査」に関連して、内部統制報告制度の導入にあたり、監査人が実施する内部統制監査における実務上の取扱いとして監査手続、留意すべき事項及び監査報告書の文例等をまとめたものである。

（2）会社法における内部統制

わが国において内部統制の根拠となる法律として、「会社法」と「金融商品取引法」の二法がある。会社法は2006年5月に施行されたが、同法では「大会社（資本金5億円以上もしくは負債200億円以上）」と「委員会設置会社」に対し、内部統制に関する社内整備を要求している。

まず、会社法の第362条で「第4項、取締役会は、次に掲げる事項その他の重要な業務執行の決定を取締役に委任することができない。」とし

- 一、重要な財産の処分及び譲り受け
- 二、多額の借財
- 三、支配人その他の重要な使用人の選任及び解任
- 四、支店その他の重要な組織の設置、変更及び廃止
- 五、第六百七十六条第一号に掲げる事項その他の社債を引き受ける者の

募集に関する重要な事項として法務省令で定める事項

- 六. 取締役の職務の執行が法令及び定款に適合することを確保するための体制その他株式会社の業務の適正を確保するために必要なものとして法務省令で定める体制の整備
- 七. 第四百二十六条第一項の規定による定款の定めに基づく第四百二十三条第一項の責任の免除」が挙げられている。

さらに、同条第5項に「大会社である取締役会設置会社においては、取締役会は、前項第六号に掲げる事項を決定しなければならない」と規定しているのである。

なお、委員会設置会社については、第四百十六條の第一項第一号の「ホ」に「執行役の職務の執行が法令及び定款に適合することを確保するために必要なものとして法務省令で定める体制の整備」が掲げられ、同様の規定が設けられている。

会社法で明らかなように、内部統制は企業自身の事業目的を達成するために、株主や投資家はもとより広く社会一般に対し、当該企業の経営者自身整備するものという性格を有しているのである。

「会社法施行規則100条」には、「業務の適正を確保する体制」という項目を設け、次のように規定されている。すなわち、「第百条」では「法第三六二条第四項第六号に規定する法務省令で定める体制は、次に掲げる体制とする」とし、

- 「一. 取締役の職務の執行に係る情報の保存及び管理に対する体制
- 二. 損失の危険の管理に関する規程その他の体制
- 三. 取締役の職務の執行が効率的に行われることを確保するための体制
- 四. 使用人の職務の執行が法令及び定款に適合することを確保するための体制
- 五. 当該株式会社にその親会社及び子会社から成る企業集団における業務の適正を確保するための体制」

の5項目を挙げている。

同条第三項では「監査役設置会社に（監査役の監査の範囲を会計に関するものに限定する旨の定款の定めがある株式会社を含む。）である場合には、第一項に規定する体制には、次に掲げる体制を含むものとする。」とし、

- 「一. 監査役がその職務を補助すべき使用人を置くことを求めた場合における使用人に関する事項
- 二. 前号の使用人の取締役から独立性に関する事項
- 三. 取締役及び使用人が監査役に報告するための体制その他の監査役への報告に関する体制
- 四. その他監査役の監査が実効的に行われることを確保するための体制」

の4項目を挙げている。

会社法には「内部統制」という用語は使われていないが、「会社法施行規則100条」に規定されている「業務の適正を確保する体制」によって、内部統制の実質的な整備を要請しているのである。

(3) 金融商品取引法における内部統制

2006年（平成18年）6月に成立した「金融商品取引法」は「証券取引等の一部を改正する法律（投資者保護のための横断的法制の整備）」として立法化された。目的はこれまでの証券取引法と同様、投資家保護である。金融商品取引法における内部統制の扱いは、当該企業の経営者自身が自社内で実施する内部統制の内容を、自ら評価し報告することにある。そのために「内部統制報告書」を作成し、社内外に報告することである。そして、この「内部統制報告書」は公認会計士あるいは監査法人の監査証明を受けなければならないことと規定されている。参考までに関係する条文を示しておく（図表3）。

図表3 関係する「金融商品取引法」の条文

第二四條の四の四

第二四條の第一項の規定による有価証券報告書を提出しなければならない会社のうち、第二四條の第一項に掲げる有価証券の発行者である会社その他の政令で定めるものは、事業年度ごとに、当該会社の属する企業集団及び当該会社に係る財務計算に関する書類その他の情報の適正を確保するために必要なものとして内閣府令で定める体制について、内閣府令で定めるところにより評価した報告書（以下「内部統制報告書」という）を有価証券報告書と併せて内閣総理大臣に提出しなければならない。

第一九三條の二

2 金融商品取引所に上場されている有価証券の発行者その他の者で政令で定めるものが、第二四條の四の四の規定に基づき提出する内部統制報告書には、その者と特別の利害関係のない公認会計士又は監査法人の監査証明を受けなければならない。（以下、略）

（出所）「金融商品取引法」より抜粋

「第二四條の四の四」には「財務計算に関する書類その他の情報の適正性を確保するための体制の評価」が、「第一九三條の二」には「公認会計士又は監査法人による監査証明」の項目が付されている。

なお、同法では、内部統制報告書の内容に虚偽の記載があった場合、個人については5年以下の懲役、500万円以下の罰金を、法人については5億円以下の罰金規定⁵⁾（法人に対する刑事罰）が課されることが規定されている。

会社法と金融商品取引法についての両者の内部統制の関わり方は、会社法は取締役の業務執行責任と取締役会での事業遂行に係る決定事項に重点が置かれているが、金融商品取引法では、内部統制を実施する目的はあくまでも株主や投資家の保護にあるとしている。両者には目的の違いがあるものの、両者ともトレッドウェイ委員会組織委員会（COSO：Committee of

Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) が1992～94年に公表した報告書「Internal Control-Integrated Framework（内部統制-統合的枠組み）」に基づいたものになっている。

3. 内部統制システムの構築に向けて

(1) 内部統制の諸項目

「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について（意見書）」（2007年：平成19年2月15日に企業会計審議会から公表）よれば、企業が行う内部統制は、次の4つの目的を達成するために当該企業に關係する経営者から一般従業員すべてのすべてが実行するプロセスとされている。

「（意見書）」では内部統制を行う目的として次の4項目を挙げている。以下、同意見書に基づいて、それぞれの内容について概説する。

①業務の有効性・効率性

事業活動の目的の達成のため、業務の有効性・効率性を高めること。

②財務報告の信頼性

財務諸表および財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のある情報の信頼性を確保すること。

③事業活動に関わる法令等の遵守

事業活動に関わる法令その他の規範の遵守を促進すること。

④資産の保全

資産の取得・使用・処分が正当な手続・承認のもとで行われるように、資産の保全を図ること。

これら4つの項目（目的）は、それぞれ固有の目的であるが、相互に密接に関連しているとして位置付けている。そして、内部統制は業務に組み込まれ、組織内のすべての者によって遂行されるプロセスであって、いずれ1つの目的を達成するために構築された内部統制であっても、他の目的のために構築された内務統制と共通の体制となったり、互いに補完し合う場合もある。

としているのである⁶⁾。

さらに、「(意見書)」では、内部統制を構成する基本的要素として、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 ⑥IT(情報技術)への対応、が挙げられ、これらの要素がすべて適切に整備及び運用されることが重要である、と指摘している。

これら6つの基本要素についても「(意見書)」に沿って概説する。6つの基本要素と内容は以下の通りである。

①統制環境

統制環境とは、組織の気風を決定し、組織内のすべての者の統制に対する意識に影響を与えるとともに、他の基本的要素の基礎をなし、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング及びITへの対応に影響を及ぼす基盤のことをいい、例として次の諸事項が挙げられている。

- 1) 誠実性及び倫理観
- 2) 経営者の意向及び姿勢
- 3) 経営方針及び経営戦略
- 4) 取締役会及び監査役又は監査委員会の有する機能
- 5) 組織構造及び慣行
- 6) 権限及び職責
- 7) 人的資源に対する方針と管理

②リスクの評価と対応

リスクの評価と対応とは、組織目標の達成に影響を与える事象のうち、組織目標の達成を阻害する要因をリスクとして識別、分析及び評価するプロセスをいう。

③統制活動

統制活動とは、経営者や部門責任者などの命令・指示が適切に実行されることを確保するために定める方針及び手続をいう。統制活動には、権限や職責の付与、職務の分掌等の広範な方針及び手続が含まれる。このような方針及び手続は、業務のプロセスに組み込まれるべきものであり、組

織内のすべての者において遂行されることにより機能すべきものである。

④情報と伝達

情報と伝達とは、必要な情報が識別、把握及び処理され、組織内外や関係者相互間に正しく伝えられることを確保することをいう。組織内のすべての者が各々の職務の遂行に必要な情報は、適宜かつ適切に、識別、把握、処理及び伝達されなければならない。また、必要な情報が伝達されるだけでなく、それが受け手に正しく理解され、その情報を必要とする組織内のすべての者に共有されることが重要である。

⑤モニタリング

モニタリングとは、内部統制が有効に機能していることを継続的に評価するプロセスをいう。モニタリングにより、内部統制は常に監視、評価及び是正されることになる。モニタリングには、業務に組み込まれて行われる日常的モニタリング及び業務から独立した視点から実施される独立的評価がある。両者は個別に組み合わせて行われる場合がある。

⑥ITへの対応

ITへの対応とは、組織目標を達成するために予め適切な方針及び手続を定め、それを踏まえて、業務の実施において組織の内外のITに適切に対応することをいう。ITへの対応は、内部統制の他の基本的要素と必ずしも独立に存在するものではない。しかしながら、組織の業務内容がITに大きく依存している場合や、組織の情報システムがITを高度に取り入れている場合等には、内部統制の目的を達成するための不可欠の要素として「内部統制の有効性に係る判断」の基準となる。ITへの対応は、IT環境への対応とITの利用及び統制からなる。

こういった内部統制が企業内に整備され、適切に運用されることによって、当該企業は業務の有効性や効率性を高め、より業績向上に向けた企業経営を行うことができるとしているのである。さらに、株主や投資家、あるいは債権者といったステークホルダー(利害関係者)にとって、企業において内部

統制が適切に整備されているか否かが、投資あるいは取引の対象として適切であるかどうかの判断基準になると思われるのである。

(2) 財務報告に係る内部統制

企業経営者による財務報告に関する内部統制報告書の作成基準や監査基準についても「(意見書)」の中で、「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」及び「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」として公表されている。

先述したように、内部統制は「①業務の有効性及び効率性、②財務報告の信頼性、③事業等に関わる法令等の遵守、④資産の保全」という4つの目的の達成のために、企業内のすべての者によってなされる実行プロセスのことである。中でも特に、「財務報告の信頼性」が金融商品取引法にある「内部統制報告制度」と深く係わる内容でもある。

「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」では、企業経営者は内部統制を整備し運用する役割と責任を有している。特に、財務報告の信頼性を確保するため、「内部統制の基本的枠組み」において示された内部統制のうち、財務報告に係る内部統制については「内部統制の評価の基準」に準拠して、その有効性について経営者自ら評価し外部に対し報告しなければならないことになっているとし⁷⁾、重要な基本用語について次のように定義している(図表4)。

図表4 基本用語の定義

用語	内容
財務報告	財務諸表及び財務諸表の信頼性に重要な影響を及ぼす開示事項等に係る外部報告
財務報告に係る内部統制	財務報告の信頼性を確保するための内部統制
財務報告に係る内部統制が有効である	当該内部統制が適切な内部統制の枠組みに準拠して整備及び運用されており、当該内部統制に重要な欠陥がないこと
重要な欠陥	財務報告に重要な影響を及ぼす可能性が高い内部統制の不備

(出所)「Ⅱ. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」の中の「1. 財務報告に係る内部統制の評価の意義」より作成

(3) 財務報告に係る内部統制の評価とその範囲

①内部統制の有効性の評価

続く「2. 財務報告に係る内部統制の評価」の中の「(1) 財務報告に係る内部統制の有効性の評価」において、経営者は、財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性の観点から必要な範囲について、財務報告に係る内部統制の有効性の評価を行わなければならない。また、評価に先立って、予め財務報告に係る内部統制の整備及び運用の方針及び手続を定め、それらの状況を記録し保存しておかなければならない。さらに、財務報告に係る内部統制の有効性の評価は、原則として連結ベースで行うものとする規定している⁸⁾。

②評価の範囲の決定

また、「評価の範囲の決定」については、経営者は、内部統制の有効性の評価に当たって、財務報告に対する金額的及び質的影響の重要性を考慮し、以下の事項等に関して合理的に評価の範囲を決定し、当該内部統制の評価の範囲に関する決定方法及び根拠等を適切に記録しなければならないとし、

- 1) 財務諸表の表示及び開示
- 2) 企業活動を構成する事業又は業務
- 3) 財務報告の基礎となる取引又は事象
- 4) 主要な業務プロセス

の4項目を挙げ、これらについては、重要な事業拠点の選定を踏まえ、財務諸表の表示及び開示について、金額的及び質的影響の重要性の観点から、評価の範囲を検討しなければならないとしている。そして、この検討結果に基づいて、企業活動を構成する事業又は業務、財務報告の基礎となる取引又は事象、及び主要な業務プロセスについて、財務報告全体に対する金額的及び質的影響の重要性を検討し、合理的な評価の範囲を決定する、としているのである⁹⁾。

なお、「財務諸表の表示及び開示」については、財務諸表における勘定科目ごとに、金額的影響の重要性の観点から一定金額を設定し、評価の範囲を検討するとともに、質的影響の重要性の観点から、財務諸表に対する影響の

程度を勘案し、評価の範囲に必ず含めなければならない勘定科目を決定することが考えられるとし、いずれかの重要性に該当する場合には、内部統制の評価の範囲に含める、としている。さらに、これに加えて、「企業活動を構成する事業又は業務」以下の事項に関しては、「財務諸表の表示及び開示」について検討した評価の範囲との関連性と財務報告全体に対する金額的及び質的影響の重要性を勘案し、合理的な評価の範囲を決定することになる¹⁰⁾、としている。

(4) 財務報告に係る内部統制の評価の方法

財務報告に係る内部統制の評価の方法については、次のように規定している¹¹⁾。

① 経営者による内部統制評価

経営者は期末日を評価時点とし、全社的な内部統制の評価を行い、その結果を踏まえて、業務プロセスに係る内部統制を評価しなければならない。

② 全社的な内部統制の評価

連結ベースでの財務報告全体に重要な影響を及ぼす内部統制の整備・運用状況と、その状況が業務プロセスに組み込まれ一体となって遂行される内部統制、いわゆる「業務プロセスに係る内部統制」に及ぼす影響の程度を評価する。その際、経営者は、組織の内外で発生するリスク等を十分に評価するとともに、財務報告全体に重要な影響を及ぼす事項を十分に検討しなければならないのである。

③ 業務プロセスに係る内部統制の評価

全社的な内部統制の評価結果を踏まえ、評価対象となる内部統制の範囲内にある業務プロセスを分析した上で、財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼす統制上の要点を選定し、当該統制上の要点について内部統制の基本的要素が機能しているかを評価する。

④ 内部統制の有効性の判断

内部統制の有効性の評価を行った結果、統制上の要点等に係る不備が財務

報告に重要な影響を及ぼす可能性が高い場合は、当該内部統制に重要な欠陥があると判断しなければならない。

⑤ 内部統制の重要な欠陥の是正

評価の過程で発見された財務報告に係る内部統制の不備及び重要な欠陥は、適時に認識し、適切に対応される必要がある。重要な欠陥が発見された場合であっても、それが報告書における評価時点（決算期末日）までに是正されていれば、財務報告に係る内部統制は有効であると認めることができる。

⑥ 評価範囲の制約

内部統制の有効性を評価するに当たって、やむを得ない事情により、内部統制の一部について十分な評価手続を実施できない場合は、当該事実が財務報告に及ぼす影響を十分に把握した上で、評価手続を実施できなかった範囲を除外して財務報告に係る内部統制の有効性を評価することができる。

⑦ 評価手続等の記録及び保存

内部統制の有効性の評価手続及びその評価結果、並びに発見した不備及びその是正措置に関して、記録し保存しなければならない。

(5) 内部統制報告書の記載項目

内部統制報告書には「①整備及び運用に関する事項 ②評価の範囲、評価時点及び評価手続 ③評価結果 ④付記事項」の事項を記載しなければならない。そして、「整備及び運用に関する事項」として、「①財務報告及び財務報告に係る内部統制に責任を有する者の氏名 ②経営者が、財務報告に係る内部統制の整備及び運用の責任を有している旨 ③財務報告に係る内部統制を整備及び運用する際に準拠した一般に公正妥当と認められる内部統制の枠組み ④内部統制の固有の限界」について記載しなければならないことになっている¹²⁾。

これまでのことを総合すると、「内部統制」の整備、遂行に関し、まず、企業経営者は、企業内に有効性のある内部統制システムを構築し実行するこ

とにより、財務報告における記載内容の適正性を確保しなければならない。そして、財務報告に係る内部統制について、その有効性を経営者自ら評価し「内部統制報告書」を作成し株主や投資家を始めとするステークホルダーに開示しなければならない。さらに、この「内部統制報告書」に作成に当っては、その評価の方法や結果の適正性について第三者により監査を受けなければならない。このことによって「内部統制報告書」の信頼性が担保されるのである。

4. 内部統制と経営管理

(1) 内部統制組織

これまで見てきたように、内部統制組織 (internal control system) とは、企業経営者が内部統制を効果的に実施するために組織内に構築する諸制度のことで、予算管理、原価管理、会計組織、内部監査といった管理会計的経営管理が組織的に行われる体制のことであるといってもよい。大企業などは、会社法、金融商品取引法双方の要請を満たさなければならない。特に2008年事業年度から「内部統制報告書」の作成が義務付けられたため、IT対応や一連の文書化の全社的整備が必要になった。財務報告の適正性を確保するためには、社内的な業務プロセスの整備と業務の流れを示す文書化は不可欠である。「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準のあり方について」(金融庁企業会計審議会内部統制部会公表)においても、内部統制の基本的要素の一つとして「ITへの対応」が挙げられている。しかし、内部統制システムの構築は、当該企業の全社的事業活動の整備・モニタリングに関わる経営課題である。IT対応や社内文書化といった個別経営課題は、一体何のために行うのかといった大所高所からの基本デザインにおける位置付けがポイントになる。

内部統制システムの構築については、自己評価並びに監査体制を含め、業務プロセスの円滑な推進、リスクの見直し・評価など、内部統制プロセスで取り上げる内容のすべてを理解し、それに沿って、自社の経営課題を事前に

把握しておくことが重要である。さらに、財務報告に係る内部統制の評価と監査の制度においては、「情報セキュリティ監査の係り方」の検討も必要である。情報セキュリティ監査は、内部統制の基本的要素のモニタリングと関係がある。このモニタリング機能が主としてIT全般の統制に対する情報セキュリティ監査に求められるのである。

また、「業務プロセスにおける虚偽記載の発生するリスクとこれを低減する統制の識別」という問題についていえば、経営者は「全社的な内部統制の評価結果を踏まえ、評価対象となる内部統制の範囲内にある業務プロセスを分析した上で、財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼす統制上の要点(以下「統制上の要点」という。)を選定し、当該統制上の要点について内部統制の基本的要素が機能しているかを評価する。」ことを要請されている。このため「経営者は、評価対象となる業務プロセスにおいて、不正又は誤謬により、虚偽記載が発生するリスクを識別する。このリスクを識別するに当たっては、当該不正又は誤謬が発生した場合に、実在性、網羅性、権利と義務の帰属、評価の妥当性、期間配分の適切性、表示の妥当性といった適切な財務情報を作成するための要件のうち、どの要件に影響を及ぼすかについて理解しておくことが重要となる。」とし、「(意見書)」では、「a. 実在性-資産及び負債が実際に存在し、取引や会計事象が実際に発生していること b. 網羅性-計上すべき資産、負債、取引や会計事象をすべて記録していること c. 権利と義務の帰属-計上されている資産に対する権利及び負債に対する義務が企業に帰属していること d. 評価の妥当性-資産及び負債を適切な価額で計上していること e. 期間配分の適切性-取引や会計事象を適切な金額で記録し、収益及び費用を適切な期間に配分していること f. 表示の妥当性-取引や会計事象を適切に表示していること」としている(図表5)¹³⁾。

図表5 財務報告の健全性について

財務報告の健全性	実在性	資産及び負債が実際に存在し、取引や会計事象が実際に発生していること
	網羅性	計上すべき資産、負債、取引や会計事象をすべて記録していること
	権利と義務の帰属	計上されている資産に対する権利及び負債に対する義務が企業に帰属していること
	評価の妥当性	資産及び負債を適切な価額で計上していること
	期間配分の適切性	取引や会計事象を適切な金額で記録し、収益及び費用を適切な期間に配分していること
	表示の妥当性	取引や会計事象を適切に表示していること

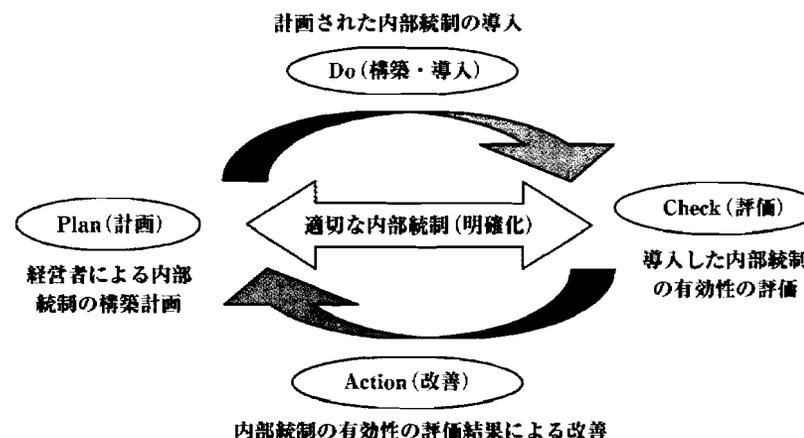
(出所) 荻原陸幸「日本の内部統制」日経BP社、2007年、p.150

〔「意見書」〕では、「虚偽記載が発生するリスクを低減するための統制上の要点を識別する。経営者は、虚偽記載が発生するリスクを低減するための内部統制を識別する。その際、特に取引の開始、承認、記録、処理、報告に関する内部統制を対象に、実在性、網羅性、権利と義務の帰属、評価の妥当性、期間配分の適切性、表示の妥当性といった適切な財務情報を作成するための要件を確保するために、どのような内部統制が必要かという観点から識別する。経営者は、個々の重要な勘定科目に関係する個々の統制上の要点について、内部統制が適切に機能し、実在性、網羅性、権利と義務の帰属、評価の妥当性、期間配分の適切性、表示の妥当性といった要件を確保する合理的な保証を提供しているかを判断することを通じて、財務報告に係る内部統制についての基本的要素が有効に機能しているかを判断する。」ことを要求し、「なお、業務プロセスに係る内部統制の整備及び運用状況の評価については、必要に応じ、図や表を活用して整理・記録することが有用である。」¹⁴⁾とアドバイスしている。

内部統制システムを自社内に構築するためには、経営者はもとより経営管理者を始め一般社員にいたるまで、内部統制に関する基本的理解、各部門の役割の把握、各個人の効率的なパフォーマンスなど、社内構築に向けての意識の統一化並びにそれに基づいた行動を展開する必要がある。このことはル

ーチンで行っている経営管理活動と共通する点が多い。「Plan・Do・Check・Action のマネジメント・サイクル」をいかに効率的に運用するのかがポイントになる(図表6)。

図表6 内部統制の構築・評価のためのPDCAサイクル



(出所) あずさ監査法人/KPMG著「内部統制ガイドブック」東洋経済新報社、2005年、p.63
(一部筆者修正)

(2) 主要各社の事例

①雪印乳業株式会社における内部統制システムの構築

内部統制の問題に対する企業の対応について、事例として雪印株式会社を取り上げる。同社は過去の不祥事によって業界首位の座を降り、その後、全社を上げて企業倫理の回復、分断された事業を根底から見直し、より一層の業績向上に向けた経営努力を行っている企業である。その雪印乳業(株)が2008年(平成20年)4月8日開催の取締役会において次のような内容の「内部統制システム構築の基本方針改正」を公表している。これまでの内容をより進化させ、内部統制をコーポレート・ガバナンス実践のための重要な基盤の一つとして捉えている。同社の「内部統制システム構築の基本方針(改正版)」の主な内容は次のように示されている(図表7)。

図表7 雪印乳業株の「内部統制システム構築の基本方針(改正版)」の
主な内容

1. 内部統制の基本方針

雪印グループは、内部統制をコーポレート・ガバナンス実践のための重要な基盤の一つとして捉え、企業価値を高めるために内部統制体制の更なる強化とその有効性の継続的な監視を図っていく。内部統制体制の整備・運用状況は、規範・組織・教育の観点から継続的に評価し、必要に応じて改善を行い、実効性ある体制の構築に努める。さらにグループ各社において企業理念を実現するために、CSR経営を積極的に推進し、役員・社員の一人ひとりが仕事を行う上で守るべき行動基準を定め、企業倫理の徹底を図る。

2. 取締役の職務の執行が法令及び定款に適合することを確保するための体制

役員・社員一人ひとりの行動規範として「雪印乳業行動基準」を制定し、その遵守を誓うために毎年役員全員が社長宛に宣誓書を提出する。社長はコンプライアンス担当役員に提出する。取締役会は「取締役会規程」に基づき、相互に業務執行を監督し、法令・定款違反行為を未然に防止する。諮問機関として「企業倫理委員会」を設置し、社外委員の立場から経営に対する提言・勧告および実施状況の検証を行い取締役会に報告する。

3. 取締役の職務の執行に係る情報の保存及び管理に関する体制

「取締役会規程」「文書等管理規程」ならびに「情報セキュリティ基本方針」および「情報セキュリティ規程」に基づき、取締役会議事録、稟議書などを適切に保存し、管理する。これらの情報はいつでも閲覧可能にする。

4. 損失の危険の管理に関するその他の体制

事業活動全般に生じ得る様々なリスク管理を行う。経営戦略に基づく諸施策の実効性については、担当部署においてリスクの把握と対応策の検討し、経営会議や取締役会において審議の上、決定する。また、利益計画に関わる諸施策の進捗管理は各事業が実務を担い、月次の経営会議にて全社的な管理を行う。為替・金利等の市場リスクや取引先の与信リスクも同様である。メーカー固有のリスクである品質リスクは「SQS(雪印乳業品質保証システム)規則」に基づき、日次でのリスク管理を実施する。不測の事態が発生した場合には「危機管理規程」に即し、迅速に必要な初期対応を行い、損害・影響等を最小限にとどめる体制を整える。

5. 取締役の職務の執行が効率的に行われることを確保するための体制

「取締役会規程」「執行役員規程」「職務分掌権限規程」および「稟議規程」に基づき、業務執行権限を執行役員に委譲し、事業構造改革を進めるとともに、適かつ効率的に取締役が職務の執行を行う体制をとる。

6. 財務報告の信頼性を確保するための体制

「経理規程」に基づき適正な会計処理を実施し、「財務報告内部統制規程」に基づき財務報告に係る内部統制の仕組みを整備し、法令等への適合性と財務報告の信頼性を確保する。

7. 使用人の職務の執行が法令及び定款に適合することを確保するための体制

「雪印乳業行動基準」を制定し、その遵守を誓うために毎年社員全員が社長宛に宣誓書を提出する。行動基準の徹底化のためにコンプライアンスの統括部門を設置し横断的に実行する。社内の全部署に「CSRリーダー」を配置しコンプライアンスに関する教育、「グループ活動」「事件を風化させない活動」を展開する。グループ会社も対象とした「スノーホットライン(社内通報制度)」の適切な運営を行う。

8. 企業集団における業務の適正を確保するための体制

「CSR委員会」を設置し、活動状況の定期的な管理を行う。「関係会社規程」を制定しグループ会社の適正な経営管理を行う。グループ各社において企業行動基準を定め、コンプライアンスに関する統一的な活動を推進する。内部監査部門はコンプライアンスの遵守状況及び業務の適正に監査を行い、取締役・監査役に報告する。

9. 反社会的勢力による被害を防止するための体制

「危機管理規程」において、反社会的勢力による不当要求があった場合の対応所管部署を定め、事案発生時の報告および対応に係る体制を整える。

10. 監査役の職務を補助すべき使用人に関する事項

監査役の職務執行を補助するために、スタッフを1名以上おく。

11. 職務を補助する使用人の取締役からの独立性に関する体制

補助者については「職務分掌権限規程」等で取締役からの独立性を明確にする。

12. 取締役・使用人が監査役に報告するための体制その他監査役への報告に関する体制

監査役は取締役会、経営執行会議などへ参加し、取締役が決裁する稟議書やリスク管理・内部統制等に関する報告書の閲覧、業績に影響を与える重要事項について報告を受ける。

13. その他監査役の監査が実効的に行われることを確保するための体制

監査役は代表取締役社長と定期的に意見交換会を開催する。監査役は会計監査人および内部監査部門と定期的に協議・意見交換を行い、内部監査部門に対しては調査・報告を求める。

(出所) 雪印乳業株「内部統制システム構築の基本方針改正に関する決議のお知らせ」
(2008年4月8日)、同社HPより作成

雪印乳業(株)では、過去に不祥事を発生させたこともあり、「内部統制をコーポレート・ガバナンス実践のための重要な基盤の一つとして捉え、企業価値を高めるために内部統制体制の更なる強化とその有効性の継続的な監視を図っていく」とし、「内部統制体制の整備・運用状況は、規範・組織・教育の観点から継続的に評価し、必要に応じて改善を行い、実効性ある体制の構築に努める。さらにグループ各社において企業理念を実現するために、CSR経営を積極的に推進し、役員・社員の一人ひとりが仕事を行う上で守るべき

行動基準を定め、企業倫理の徹底を図る。」とその意思を社内外に表明している。

そして、「取締役の職務執行と法令及び定款との適合性の確保並びに情報の保存や管理体制の整備」「損失の危険管理」「事業活動全般のリスク管理、経営諸施策の実効性やリスクへの対応策の検討、あるいは利益計画に関わる諸施策の進捗管理」「取締役の職務執行が効率的の確保」「財務報告の信頼性確保の体制」「企業集団における業務に関する適正確保」「監査に関する諸事項」など、内部統制の実行に対する適切な社内実施体制の整備に努めている。

さらに、「雪印乳業行動基準」を制定し、その遵守を誓うために毎年社員全員が社長宛に宣誓書を提出し、行動基準の徹底化のためにコンプライアンスの統括部門を設置し横断的に実行する、としている。なお、内部監査については、特に監査役は取締役会からの独立性を確保し、経営諸活動の遂行状況について代表取締役社長への定期的な報告、あるいは会計監査人や内部監査部門と定期的に協議・意見交換を行い、内部監査部門に対しては調査・報告を求める、としている。

特徴的な動きとしては、社内の全部署に「CSRリーダー」を配置し、「コンプライアンスに関する教育」「グループ活動」、特に「事件を風化させない活動」を展開する、としている。また、「グループ会社も対象とした「スノーホットライン（社内通報制度）」の適切な運営を行う。」としている点も特徴的である。同社のこういった内部統制システムの構築に向けた取り組みには、過去の事件を強く意識したコンプライアンスを含めたCSR（Corporate Social Responsibility）経営の積極的な推進が感得されるのである¹⁵⁾。

②オムロン株式会社における内部統制への対応

1) 内部統制の組織的対応

オムロン株式会社では「J-SOX法」中でも特に財務報告に係る内部統制報告制度に対応するために独自の方法を用いている。同社では内部統制を推進し評価するための組織体制として内部監査室が主要な役割を果たしてい

る。プロジェクトを推進する部門として、当初は戦略部門、CSR部門あるいは経理部門など他の部門が担当すべきとの多様な意見もあったが、最終的には以前からあった内部監査室を社長直轄で立ち上げた。内部監査室は、内部統制の関わり、その知識もノウハウもあるとの判断で働いた。結果としては、内部監査業務と内部統制プロジェクトの連携がうまく取れるというメリットがある、としている。

同社はビジネスカンパニー制をとっており、各部門が構築した内容を、ラインを通して決定し、結果を吸い上げる体制になっている。各ビジネスカンパニーにいるカンパニー長が、各ビジネスカンパニーで実施される内部統制の実行責任者になっており、本社と一体になって進めている。

2) 内部統制の構築、評価及び監査

内部統制の構築の推進と評価及び監査について、自己評価、改善、内部監査の3つのステップがある。まず、各部門が自己評価を行う。また、改善についても各部門で問題点を見つけ、改善に向けPDCAを回し、最後に、内部監査室が内部監査を担当するのである。すなわち、自己評価は執行部門が自律的に内部統制状況を整備し、内部監査については内部監査室が監査人の独立性に抵触しない範囲で行っている。

3) 内部統制報告書の作成と有効性の評価

内部統制報告書の作成の際、その有効性の評価については最終的には外部監査によって担保してもらうことになっているが、内部監査室がチェックする機能を果たしている。

4) 内部監査の強化・品質向上に向けて

オムロンの内部監査の特徴として、BSC（バランス・スコアカード）とKPI（キー・パフォーマンス・インジケーター）の2つの観点で「戦略マップ」を作成している。ちなみに、BSCは2004年度から導入し、「財務の視点」「顧客の視点」「業務プログラムの視点」「学習と成長の視点」から担当業務のスコアを明らかにしている。例えば、顧客の視点では、P（社長）評価点、BC長評価点、CS調査評価点を、KPIとして置いている。それにより、

顧客の視点で改善を図るべきところはないかどうか定量的に把握できるようにしているのである¹⁶⁾。

内部統制の中心課題は企業のコンプライアンスや誠実な財務報告にあるとはいえ、雪印乳業やオムロンにおける内部統制の社内実践は、管理会計の領域である戦略意思決定会計、マネジメント・コントロール、日常管理とそれに関わるリスク・マネジメントを経営者が的確に遂行していくことを保証し、それらを監視・報告するシステムの確立が中心課題であることを示している¹⁷⁾。

5. おわりに

内部統制は、対象企業に対し、第三者あるいは第三者機関によって「業務の有効性・効率性」「財務報告の信頼性」「法令遵守」「資産の保全」という4つの目的が達成されているという評価を得ることを求めている。こういった評価を得ることは、当該企業が健全かつ効率的な経営が行われていることの証左にもなり、企業本来の命題であるゴーイング・コンサーンを確保することにもつながる。

内部統制の実施プロセスに従って整備・運用を行えば、おそらく実施過程の中で、多様な経営課題が明らかになるであろう。また、内部統制の整備・運用を通して、ビジネスプロセスの可視化（いわゆる「見える化」）も可能になる。例えば、ある商品を売り上げた場合、ロジスティックスを含めた出荷システムをIT情報として社内データとして蓄積するといったような販売システムを構築すれば、内部統制という視点では、統制活動として機能するビジネスモデルを創造したことになる。

このようにIT対応に関する内部統制は、営業システム、購買システム、在庫管理システムあるいは売上債権管理システムなどと連動させて整備、運用されているケースが多く見られる。特に、とかく費用負担増と考えられる傾向にあるIT対応のための投資については、通常の業務改善の投資の中に経営情報システム化を意識すれば、むしろ、業務の効率化だけでなく、経営

戦略構築のための、コンプライアンスを含めた将来投資となるはずである。確かに、内部統制の整備・運用には時間とコストがかかる。しかし、これを一つのビジネスチャンスと捉え、前向きに取り組む姿勢を期待したいのである。

注

- 1) 米国におけるエンロンやワールドコムなどの企業スキャンダルの発覚を契機に2002年7月に企業改革法（米国SOX法）が成立し、同法第404条で内部統制が法制化・義務化された。同法は企業のディスクロージャーの透明性・正確性を高めるための米国連邦法のことで、異例の速さで可決された。このことは、同法が如何に重要な内容を持ったものであるかを示している。ちなみに、「SOX」とは、「Sarbanes - Oxley」の略で、上下両院における同法の担当委員会委員長であった2人の名前を表記したものである。
- 2) ちなみに、米国では会計不正を起こした企業経営者に対しては、最大で20年の禁固刑が科せられる。
- 3) 2007年（平成19年）2月15日に金融庁の企業会計審議会より公表された「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について（意見書）」における「一 審議の背景（1）内部統制の充実の必要性」の中で、「平成18年6月に成立した金融商品取引法により、上場会社を対象に、財務報告に係る内部統制の経営者による評価と公認会計士等による監査が義務づけられ（内部統制報告制度）、平成20年4月1日以後開始する事業年度から適用されることとなった。」と記されている。
- 4) 「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について（意見書）」の中の「I. 内部統制の基本的枠組み」の「1. 内部統制の定義」に明記されている。金融庁・企業会計審議会、2007年（平成19年）年2月15日公表（以下「意見書」と称する）。
- 5) 「両罰規定」とは、複数の組織機構を有する企業の内部において従業員等がその事業活動の一環として違反行為を行った場合に、事業主である法人または個人をも処罰する規定のことをいう。
- 6) 「意見書」の中の「I. 内部統制の基本的枠組み」の「1. 内部統制の定義（5）4つの目的の関係」に明記されている。

- 7) 「意見書」の中の「Ⅱ. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」の「1. 財務報告に係る内部統制の評価の意義」を参照のこと.
- 8) 「意見書」の中の「Ⅱ. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」の「2. 財務報告に係る内部統制の評価の意義」の中の「(1) 財務報告に係る内部統制の有効性の評価」を参照のこと.
- 9) 「意見書」の中の「Ⅱ. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」の「2. 財務報告に係る内部統制の評価の意義」の中の「(2) 評価の範囲の決定」を参照のこと.
- 10) 「注9」の「(2) 評価の範囲の決定」における「注記」を参照のこと.
- 11) 「意見書」の中の「Ⅱ. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」の「3. 財務報告に係る内部統制の評価の方法」を参照のこと.
- 12) 「意見書」の中の「Ⅱ. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」の「4. 財務報告に係る内部統制の報告」を参照のこと.
- 13) 「意見書」の中の「Ⅱ. 財務報告に係る内部統制の評価及び報告」の「3. 財務報告に係る内部統制の評価の方法 (3) 業務プロセスに係る内部統制の評価」を参照のこと.
- 14) 「注13」の「(3) 業務プロセスに係る内部統制の評価」を参照のこと.
- 15) 雪印乳業株式会社HP, 「内部統制システム構築の基本方針改正に関する決議のお知らせ」
- 16) 橋本勉「オムロングループにおけるJ-SOX法」『企業会計』(VOL.60 NO.5), 中央経済社, 2008年5月, pp.71-78
- 17) 西村明・大下丈平『ベーシック管理会計』中央経済社, 2007年, p.219

(なかい・かずとし/東洋学園大学現代経営学部教授)