

内部統制における人的側面に関する研究

—特に最高経営責任者に着目して—

高 原 利栄子

- I はじめに
- II 内部統制の構成要素における統制環境の重要性
- III 最高経営責任者の役割と統制環境
- IV 内部統制の運用段階における各関係者の役割
- V むすび

I はじめに

内部統制は、様々な側面から定義がなされている。その中でも、近年の権威ある定義として、Treadway 委員会組織委員会 (Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission: COSO¹、以下 COSO という) の内部統制に関する報告書² が挙げられる。COSO 報告書では、内部統制を「業務の有効性と効率性、財務報告の信頼性、関連法規の遵守という三つの範疇に分けられる目的の達成に関して合理的な保証を提供することを意図した事業体の取締役会、経営者および他の構成員によって遂行される一つのプロセス」と定義している³。

本稿では、内部統制において重要な役割を果たすものは何かといった問題意識から、COSO 報告書と COSO 報告書を踏まえた内部統制論が展開されている Root の著書⁴ を手がかりに、内部統制を設定段階と運用段階の二つの段階にわけ、各段階において重要な役割を果たすものは何なのかを考察する。そこで第一に、設定段階として重要な役割を果たすものとして、COSO 報告書における内部統制の構成要素である統制環境について考察する。そして統制環境の要因の中でも特に重要と思われる人的要素の側面に注目する。内部統制の人的要素と言えば、内部統制の設定主体である最高経営責任者と内部統制の実質的な機能を担う従業員の二つの側面が考えられる。有効な内部統制を構築するためには何が重要かといった議論の際は、この両側面からの内部統制の検討が必要と思われるが、本稿では、昨今の経営者不正問題の頻発を鑑みて、内部統制を従来の会計統制中心の内部統制ではなく、より経営面を重視した内部統制概念⁵ を念頭におき、特に最高経営責任者の内部統制に対する役割に着目して論述する。そ

1 COSO とは、不正な財務報告全米委員会 (The National Commission on Fraudulent Financial Reporting: 委員長である James C. Treadway, Jr. の名をとって、通常 Treadway 委員会と呼ばれている) の要請を受けた、アメリカ会計学会 (American Accounting Association)、アメリカ公認会計士協会 (American Institute of Certified Public Accountants)、財務担当経営者協会 (Financial Executives Institute)、内部監査人協会 (The Institute of Internal Auditors) そして全米会計人協会 (National Association of Accountants): 現在の管理会計士協会 (Institute of Management Accountants): によって構成される委員会である。

2 COSO, *Internal Control-Integrated Framework*, 1994. 鳥羽至英・八田進二・高田敏文共訳『内部統制の総合的枠組み (理論篇)』白桃書房、1996年。

3 *Ibid.*, p.1. 上掲書、18頁。

4 Steven J. Root, *Beyond COSO*, John Wiley & Sons, Inc., 1998.

5 この点に関しては、拙稿「財務諸表監査における内部統制概念の拡大～特に SAS 第55号と SAS 第78号の対比を中心として～」『関西学院商学研究』第42号、1997年9月を参照されたい。

して次に、設定段階において統制環境が整備されていることを前提として運用段階としての内部統制プロセスが実施されるわけだが、この運用段階としての内部統制プロセスにおける各関係者の役割を検討したうえで、内部統制プロセスをさらに機能面で強化した Root による内部統制監視プロセスを考察し、このプロセスで何が重要な役割を果たすかを考察したいと考える。

II 内部統制の構成要素における統制環境の重要性

まず、内部統制の設定段階において重要な役割を果たすものとして、COSO 報告書における内部統制の構成要素である統制環境に焦点を当てる。報告書では、内部統制の構成要素は、①統制環境、②リスクの評価、③統制活動、④情報および伝達、⑤モニタリングの五つからなると定義されている。以下ではこれら五つの構成要素を検討したうえで、統制環境と他の四つの構成要素との関係について考察する。

① 統制環境⁶

統制環境は、組織の気風を決定し、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ものである。統制環境は、事業体の活動を組み立て、事業体の目的を設定し、そしてリスクを評価する際の方法に影響を及ぼす。また統制活動、情報システムと伝達システム、モニタリングにも影響を及ぼす。

② リスクの評価⁷

すべての事業体は、その規模、構造、業態あるいは業種に関係なく、組織内部のあらゆる階層でリスクに直面している。リスクには、事業体レベルのリスクと活動レベルのリスクがある。特に、事業体レベルのリスクは外部要因と内部要因の二つの要因から生ずると考えられている。外部要因としては、例えば技

術の進歩により研究開発の性格や時期に影響を与えたり、調達上の変化をもたらすといったリスクや、顧客のニーズ、または期待の変化が製品開発や生産プロセスなどに影響を与えるなどといった要因が挙げられる。そして内部要因としては、情報システムの処理上の混乱や、従業員の質および教育訓練と動機づけの方法、経営者の責任の変化などがある。このような外部要因と内部要因を識別することは、効果的なリスクの評価を行う上で不可欠である。主なリスク要因が識別できれば、経営者はこれを受けてリスク要因の重要性の程度を判断し、リスク要因を事業活動に結びつけることができるためである。

③ 統制活動⁸

統制活動は、経営者の命令が実行されているとの保証を与えるのに役立つ方針および手続である。統制活動は、事業体の統制目的を達成することに関連するリスクに対応するため、必要な措置が講じられていることを保証するのに役立つ。統制活動は、組織全体を通じてすべての階層において、そしてすべての経営職能において行われる。

④ 情報および伝達⁹

事業体を構成する人々が自分の責任を果たせるような形式と時間枠で、適切な情報が識別、捕捉そして伝達されなければならない。情報は、事業体の経営を行うため、また業務、財務報告、法規の遵守という三つの範疇の事業体における目的を達成させるため、組織のすべての階層において必要とされる。情報は、情報システムによって識別、捕捉、処理、報告される。事業体の活動を管理し、統制する際に、経営者が適切な意思決定を行うことができるかということは情報システムが創り出す情報の質によって影響をうける。伝達は内部伝達と外部伝達の範疇に分けられ、内部伝

6 COSO, *op.cit.*, p.19. 前掲書、33頁。

7 *Ibid.*, pp.35-37. 上掲書、67-68頁。

8 *Ibid.*, p.45. 上掲書、81頁。

9 *Ibid.*, pp.59-61. 上掲書、105-108頁。

達においてすべての経営管理者は、自分達の活動を管理するのに役立つデータだけでなく、内部統制上の責任を厳格に果たさなければならぬという最高経営責任者からのメッセージを受け取らなければならない。外部伝達によっても内部統制システムの機能に関して重要な情報の提供がなされることが多い。例えば、外部監査人が事業体の業務や関連する経営上の諸問題および統制システムを十分に理解していることは、経営者と取締役会に対して重要な統制上の情報を提供することになる。

⑤ モニタリング¹⁰

内部統制システムは、時間の経過とともに変化するため、経営者は内部統制システムが現時点で事業体の目的に適合しているかどうか、また新たなリスクに対処しうるかどうかを決定する必要がある。そこで、モニタリングとして内部統制システムの機能の質を継続的に評価するプロセスが必要とされる。モニタリングは、日常業務の過程で行われる日常的モニタリングと日常業務とは別に行われる独立的評価の二種類の方法を通じて行われる。日常的モニタリングは、業務の過程で行われる。それは、通常の管理活動と監督活動、および経営管理者が自己的職務を果たす際に行うその他の活動を含む。独立的評価の範囲と頻度は、基本的には先の構成要素のリスクの評価と日常的モニタリングの有効性に基づいて決定される。

内部統制の各構成要素の相互関係を考えた場合、各構成要素は次のような関係であると言わされている。その関係とは、まず人々が自己の統制責任を遂行する環境を提供する統制環境が考慮され、その統制環境の中で特定の統制目的の達成に伴うリスクが評価される。その後、リスクに対応して経営者の命令が実行されたことを保証する統制活動が行われ、統制環境やリスク

の評価、統制活動を通じて得られた情報が伝達される。これらのプロセスが全体としてモニタリングされ、状況に応じて変更されるというものである¹¹。このように五つの構成要素の中でも特に統制環境が他の構成要素の基礎となるため、統制環境が重要な役割を果たすものと思われる。そこで、次節において統制環境について詳しく検討を加えることとする。

III 最高経営責任者の役割と統制環境

統制環境は、前述のように内部統制の五つの構成要素の中で、他の構成要素の基礎となる重要な構成要素と思われる。そこで統制環境について詳しく検討し、統制環境が内部統制においてどのような役割を果たすのかを検討することにする。統制環境に関する要因は、以下のものであると定義されている。

① 誠実性と倫理的価値観¹²

誠実性と倫理的価値観は統制環境に不可欠な要素であり、内部統制のそれ以外の構成要素の設計、管理および監視に影響を与える。そして内部統制の有効性は、内部統制を設定し、管理し、監視する人々の誠実性と倫理的価値観の水準を越えることはできない。また倫理的行動と経営者の誠実性は、「企业文化」の産物である。企业文化は、倫理的基準と行動的基準、その基準の伝達方法およびそれが実施に移され強化される方法を含むものである。さらに、最高経営責任者を頂点とする最高経営者は、企业文化を決定するうえで重要な役割を演じている。

② 不正につながる誘因と誘惑¹³

組織的要因によって、不正な財務報告および疑わしい財務報告が行われる可能性が影響を受ける場合もある。不正な財務報告や疑わしい財務報告の誘因としては、(1) 非現実的な業績目標の達成を求める圧力、とりわけ

10 *Ibid.*,pp.65-66. 上掲書、113-114頁。

11 *Ibid.*,p.13. 上掲書、25頁。

12 *Ibid.*,pp.19-26. 上掲書、34-45頁。

13 *Ibid.*,pp.20-21. 上掲書、36-37頁。

短期的な業績について、（2）過度の出来高報酬制度、（3）賞与が上限または下限でうち切られる仕組みなどがある。従業員を不適切な行為に陥れる誘因として、（1）要注意の分野における職務の分担が行われないなど、統制手続が全く存在しないか、あるいは存在していても有効でないため、会社財産の私消や悪い業績の隠蔽に対する誘惑を生み出していること、（2）分権化が過度に行われているため、経営組織の下部において行われている行動がトップ・マネジメントに知らされず、そのため状況を把握する機会が少なくなっていること、（3）内部監査機能が弱いため、不適切な行動を発見し、報告することができないこと、（4）取締役会が無機能化しているため、トップ・マネジメントに対する客観的な監督が行われていないこと、（5）不適切な行動に対する処罰が甘かったり、あるいはそれが公表されないために、その行動の再発を防止する処罰としての意味が失われていることがある。これらの誘因は、健全で効率的な経営を行うことで達成することができる。

③ 道徳的指針の提供と伝達¹⁴

不正につながる誘因と誘惑のほかに、不正な財務報告や疑わしい財務報告をもたらすもう一つの要因は、無知であるとする。最高経営責任者は、組織全体に倫理的な行動についてのメッセージを伝える最も効果的な方法として、手本を示すことを必要とされる。人は自分の指導者を手本とするので、従業員は行動の善悪—そして内部統制—について最高経営者が示した態度と同じような態度をとろうとするものである。ただ、手本を示すことだけでは十分でなく、最高経営責任者は事業体の価値観と行動基準を言葉で従業員に伝えなければならない。

④ 能力に対する経営者の取り組み¹⁵

能力は、個人の職務を規定する仕事を達成するうえで、必要な知識と技能を反映するものでなければならない。仕事をどの程度適切に達成する必要があるかどうかは、一般的に、事業体の目的とそれを達成するために経営者が採用する戦略と計画を考慮する際に、経営者が行わなければならない決定である。経営者は、特定の職務に対して要求される能力の水準を具体的に定めるとともに、その能力の水準を必要とされる知識と技能を使って表現し直すことが必要であるとされる。

⑤ 取締役会または監査委員会¹⁶

統制環境と「社風」は、事業体の取締役会と監査委員会によって大きく影響を受ける。その諸要因としては、取締役会または監査委員会の経営者からの独立性、構成員の経験と能力、取締役会または監査委員会が関与・調査する活動の範囲、およびその活動の適切性がある。もう一つの要因は、経営者の計画または実行に関し、どの程度難しい問題が提起され、取り上げられるかである。取締役会または監査委員会が内部監査人・外部監査人との間で図る相互作用も、統制環境に影響を及ぼす別の要因である。積極的で熱心な取締役会、理事会およびそれに類似した組織—経営的、技術的、およびその他の専門知識に必要な能力と思考態度が加わっていることにより、必要な統治、指示および監視にかかる責任を適切に遂行することができる組織—は、その重要な機能を考えた場合に、有効な内部統制になくてはならないものである。取締役会には、経営者の行動について問題点を指摘するとともに、それについて徹底的な調査を行い、また他に採りうる考え方があればそれを提示し、さらに不正であることが明らかな場合には、行動を起こす勇気をもつ心構えがなければならない。そのため取締役会の構成員に社

14 Ibid.,p.21. 上掲書、37-38頁。

15 Ibid.,p.22. 上掲書、37-38頁。

16 Ibid.,pp22-23. 上掲書、39-40頁。

17 Ibid.,23. 上掲書、41頁。

外取締役がいることも必要である。

⑥ 経営哲学と行動様式¹⁷

経営者の哲学と行動様式は、どのような種類の企業リスクを受け入れるかを含め、企業の経営方法に影響を及ぼす。リスクの大きな事業に果敢に取り組み成功をおさめている事業体は、リスクの大きな分野に参入した結果、著しい業績の悪化に直面し、厳しい規制に晒されている事業体は、内部統制について異なる見方をしているかもしれない。経営者の哲学と行動様式の他の要因としては、財務報告に対する姿勢、選択可能な会計原則の中から保守的な会計原則を選択するか、あるいは利益の捻出に結びつく会計原則を選択するかという会計原則の選択に対する姿勢、会計上の見積りの際の慎重さと保守的な姿勢、およびデータ処理、会計職能と会計担当者に対する姿勢等がある。

⑦ 組織構造¹⁸

事業体の組織構造は、事業体レベルの目的を達成するための活動を計画、実行、統制、監視する場合の枠組みを提供する。事業体の目的に適合した組織構造を確立することには、権限と責任という重要な領域を定義すること、および適切な報告ラインを確立することといった重要な侧面が含まれる。事業体はそのニーズに適した組織構造を確立する。事業体の組織構造が適切であるかどうかは、その事業体の規模や活動の性格によっても影響を受ける。事業体の活動は、特定の目的を達成することを目的とした経営戦略が実施できるように組織化されるであろう。

⑧ 権限と責任の割り当て¹⁹

権限と責任の割り当てには、業務活動に対する権限と責任の割り当てと、報告ラインと権限規程の確立が含まれる。権限を委譲する際に最も重要な問題は、目的の達成に必要な

範囲内で権限を委譲するということである。もう一つの問題は、すべての経営管理者が事業体の目的を理解していることを保証することである。各経営管理者が、自分の行動が事業体の目的の達成にどのように関係し、貢献しているかを知ることは、極めて重要である。統制環境は、事業体の構成員一人一人が報告責任を負っているということを構成員自身がどの程度認識しているかによって大きく影響を受ける。このことは、内部統制システムを含む事業体におけるすべての活動に対して最終責任を負っている最高経営責任者に至るすべての人間についていえることである。

⑨ 人的資源に関する方針と管理²⁰

人的資源に関してどのような管理が行われているかは、誠実性、倫理的行動および能力について、事業体が従業員に期待している水準を彼等に伝えるメッセージである。人的資源に関する管理は、採用、入社時教育、研修、評価、カウンセリング、昇進、給与および懲戒処分後の救済措置と関連している。

以上、統制環境に影響を与える要因を列記したが、統制環境は、内部統制の五つの構成要素のうち、内部統制において重要な役割を果たす人間の属性に関する要因から構成されていることが特徴的である。統制環境は、内部統制を遂行する従業員の統制に対する意識に影響を及ぼし、効果的な統制が行われているならば、事業体は有能な人材の確保に努め、事業体における統制に対する姿勢を確立し、積極的な「社風」を形成することになる。このように、人的側面に関連した構成要素であるといえる。その人的側面の中でも特に最高経営責任者の属性が重視されていると思われる。どんな組織もその核となるべきものは、そこに属する人間と人間が業務を遂行する環境であり、それらは事業体を動かす原動力となり、すべてのものがその基礎を置く

17 Ibid.,p.23. 上掲書、41頁。

18 Ibid.,pp.23-24. 上掲書、41-42頁。

19 Ibid.,pp.24-25. 上掲書、42-44頁。

20 Ibid.,pp.25-26. 上掲書、44-45頁。

基盤であると考えられている²¹。最高経営責任者の誠実性や倫理的価値観といった経営者自身の人的側面に関する要素は、組織の気風を決定し、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。そして統制環境は内部統制全体にわたっての規律と構造を提供することになる。このように、統制環境は内部統制の設定段階に考慮すべきものから構成されていると考えられる。つまり、統制環境は内部統制を設定する際に大きく影響を及ぼすものであり、いわば内部統制設定の前提条件のようなものと捉えられる。

また、統制環境について次のような見解もある。それは、COSO 報告書において統制環境の要素として、事業体に属する人間、しかも人間の個々人の誠実性や倫理的価値観といった人間の属性と人間が業務を遂行する場としての環境を認識されているのは、人間が内部統制の主体として内部統制に影響を与える側面と、逆に人間が内部統制の客体として、内部統制によって影響を与えられる二つの側面があり、統制環境はこのような内部統制としての人的側面を環境として捉えたものである²² ということである。それに加えて、統制環境の要因に最高経営責任者の人的側面に関わる要素が入っていることについて、従業員のような組織における低い階層よりも最高経営責任者といった高い階層の人々の誠実性や倫理的価値観が重視されることで、よりコーポレートガバナンス問題²³ にまで次元を高めて検討する必要があることも述べられている²⁴。

21 Ibid.,p.12. 上掲書、23頁。

22 森 實稿「内部統制における統制環境について」『高松大学紀要』第27号、1997年3月、119頁。

23 コーポレート・ガバナンスについて定義は様々だが、細田公認会計士によれば、コーポレート・ガバナンス問題の発端は、「会社はだれのものか」という問題提起であり、その根底には「経営者支配」の排除の問題があるとされる。さらに、多くの論者によるコーポレート・ガバナンスの議論の中心的基本問題として、①会社の適切な意思決定の問題、②その意思決定に基づく経営執行活動に対する効果的な監視・監督の問題が挙げられるとされる。つまり第一点は、経営者が株主から委託された経営責任を適切な意思決定に基づいて有効に実施、遂行しているかどうか、そしてその責任を果たすために経営者はどのような経営管理組織・機構を作り、実施していくべきかという問題であり、もう一点は、そのような意思決定に基づく経営者の業務執行、経営管理をどのような制度と仕組みで、誰がどのように監視・監督・チェックすべきかという問題であるとされる。細田未吉稿「コーポレート・ガバナンスと内部監査の本質的機能—内部監査の本質と最高経営者監視機構を巡る問題点—」『月刊監査研究』第294号、1999年7月、21頁。

24 森 實、前掲論文、141頁。

IV 内部統制の運用段階における各関係者の役割

前節では、内部統制の設定段階として統制環境の重要性を認識した。本節では、内部統制の運用段階として内部統制プロセスにおける様々な関係者の役割について言及し、その中でも内部統制運用の最終的な責任者である最高経営責任者に着目して、内部統制の運用段階について考察する。

最初に最高経営責任者について考えてみると、COSO 報告書によれば、最高経営責任者は最終的な決定権限をもっているため、内部統制の最終的な「所有者責任」を果たしているとみなされている。所有者責任を果たす際の最も重要な側面の一つは、積極的な統制環境が存在していることを保証することである。最高経営責任者は、他のいずれの者や職能よりも、統制環境にかかる諸要因やそれ以外の内部統制の構成要素に影響を与える「社風」の決定に一段と大きな影響力を行使できる立場にある。最高経営責任者の責任の中には内部統制の構成要素がすべて適切に運用されているかどうかを監視することが含まれている。最高経営責任者は、通常、以下のことを通じて、この責任を果たしている。

① 常務会に対してリーダーシップを發揮し、指示を与えることで、最高経営責任者は、常務会とともに、事業体の内部統制システムの基礎を形作る倫理的価値観、原則および主要な業務方針を形成する。例えば、最高経営責任者および主要な常務会は、事業体レベルの

目的と広範な基本方針を定める。彼等は、事業体を組織し、主要な経営方針の内容を定め、それを伝達し、事業体が利用する一定のタイプの経営計画システムと報告システムを立案する。

- ② 販売、マーケティング、生産、調達、財務、人的資源といった主要な職能に対して責任を負っている常務会は、各業務をどのような方法で統制しているかを含め、彼等の責任を検討するため、定期的に会合を持つ。最高経営責任者は、その会合を通じて、常務会の業務活動に固有の統制手続、必要とされる改善および現在実施されている業務の状況を知ることになる。この責任を果たすためには、最高経営責任者は自分が必要とする情報を明らかにすることが極めて重要である²⁵。

このように、最高経営責任者は、内部統制の設定段階において非常に重要な役割を担っている。そして、最高経営責任者を含む取締役会はアメリカ法律協会（American Law Institute: ALI、以下 ALI という）のコーポレート・ガバナンス原則²⁶にも示されているが、内部統制の有効性に対しての究極の責任者であると考えられ、ALI の原則に従えば、取締役会は委員会に監視のための権限と責任を委任している。その委員会構造とは、企業により様々である。例えば、取締役会内部に構成された執行委員会や、取締役会に対する取締役候補者の推薦などを行う指名委員会、取締役に対し最高経営責任者および特定の役員の給与を勧告し、一定の他の上級執行員の給与を審査したりする報酬委員会、倫理委員会、監査委員会、資金計画、資金戦略および資本構成の審査を担当する資金委員

会、社会環境対策のための公共問題委員会などの委員会といったものであったり、それらの複合的なものであることが多い。またアメリカでは、模範会社法により「定款または業務規則に別段の定めがないときは、取締役会は、一個または数個の委員会を創設し、取締役会の構成員がそこで服務するように任命することができる。各委員会は、取締役会の意思に従って服務する二人以上の委員を有しなければならない²⁷」（八・二五条 a 項。）と定めており、主な州法も同様の規定をおいている。これを「常設委員会」と称しており²⁸、委員会構造は、この「常設委員会」を表していると思われる。これらの委員会構造は、社外取締役が構成員となっているケースが多く、こういった観点からも内部統制の監視を強化する役割があるものと思われる。次に常務会は、最高経営責任者や取締役会における議長、社長や各部門の副社長から構成される。常務会は、自己の組織単位の目的達成に関連した内部統制に関する方針および手続の作成と実施について指針を与えるとともに、組織単位の目的が企業全体の目的と整合することを保証する役割を果たす。この意味で、各組織単位においては、それぞれが責任を負っている範囲内で事実上の最高経営責任者であると言われている²⁹。最後に、内部監査人は内部統制を直接調査し、改善事項を勧告する役割を持つ。内部監査の範囲は、組織における内部統制システムの適切性と有効性だけでなく、割り当てられた責任を遂行する際の業務の質についての調査と評価を含むものでなければならない³⁰。このように各関係者は、内部統制に対して何らかの役割を持つが、その中でも特に最高経営責任

25 COSO, *op.cit.*, pp.79-80. 前掲書、140-142頁。

26 The American Law Institute, "Principals of Corporate Governance: Analysis and Recommendations," Vol.1, 1992. 証券取引法研究会国際部会誌編『コーポレート・ガバナンス—アメリカ法律協会「コーポレート・ガバナンスの原理：分析と勧告」の研究』財団法人日本証券経済研究所、1994年において詳細に研究されている。

27 北澤正啓・平出慶道共訳『アメリカ模範会社法』商事法務研究会、1988年、67-68頁。

28 竹中正明稿「アメリカの取締役会・常設委員会一大企業のデータ分析を中心にー」『商事法務』第1463号、1997年7月、31-32頁。

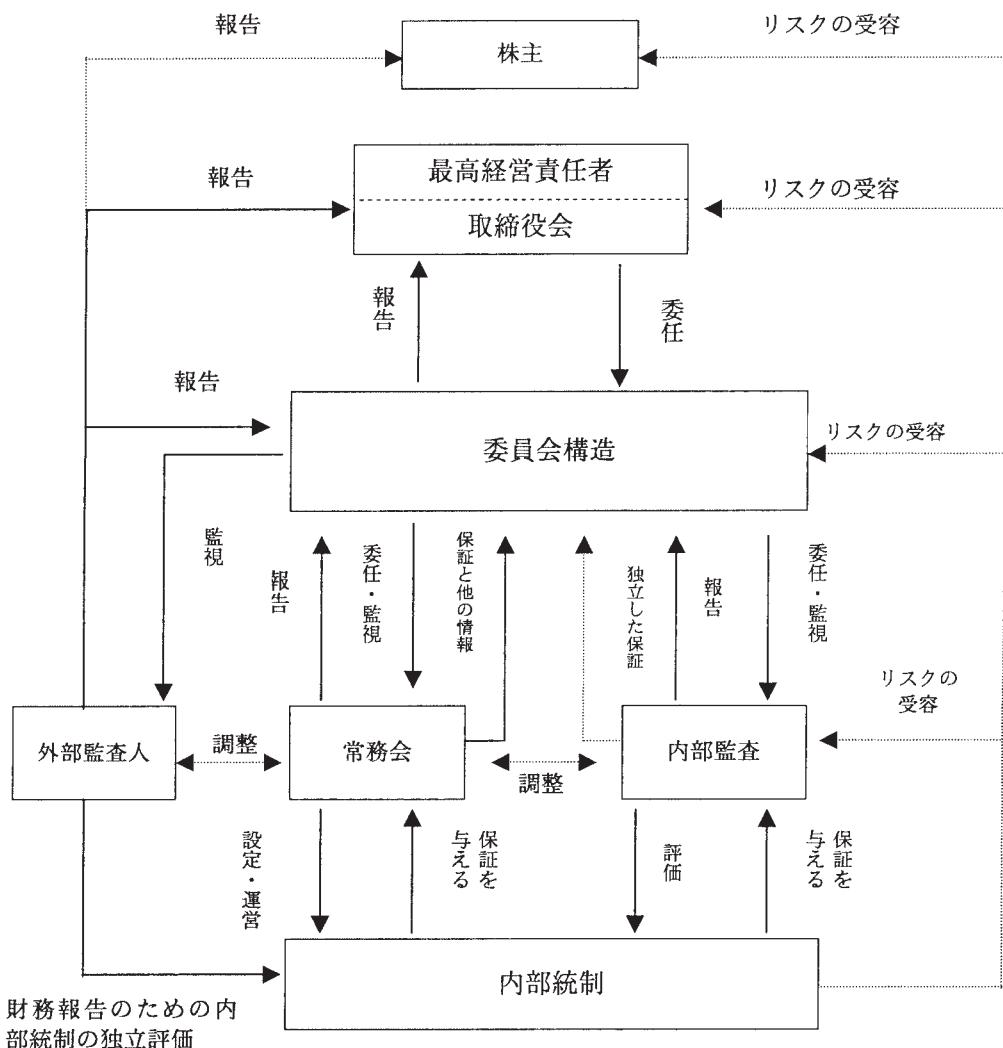
29 COSO, *op.cit.*, p.80. 前掲書、142頁。

者の役割は、最も大きいものであると言えよう。

ここで、内部統制と経営者不正問題を考えた場合、内部統制プロセスにおいては、内部統制の最終的な責任を負うのは最高経営責任者であるため、本質的に最高経営責任者の不正に対応することができないものと思われる。そこで、従来の内部統制プロセスの機能を強化した内部統制監視プロセスが提言されている。図1は、従来の内部統制プロセスを改善したより監視という機能を強調したモデルであり、内部統制監

図1 内部統制監視プロセス³³

視プロセスと呼ばれている。図中の実線は、内部統制プロセスであり、点線部分はこのモデルで提言されている内部統制監視機能を表している。内部統制監視プロセスは、組織全体を通して内部統制が有効に機能しているということに責任を持つ組織の重要な水準において遂行される活動や努力であると定義されている³¹。図1における内部統制監視プロセスでは、最上位に株主が位置することが特徴的である。それは、アメリカでは機関投資家である株主が非常に多



30 The Institute of Internal Auditors, Inc., *Codification of Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* (Altamonte Springs, FL; II A,1989)

31 Steven J. Root, *op.cit.*,p.222.

く、そういう株主は企業のコーポレート・ガバナンスに対して非常に興味を持っており、コーポレート・ガバナンスを推し進めることで、企業が評価されるため、株主が究極の恩恵をうけると考えられているからである³²。

つまり、コーポレート・ガバナンスが良好である、言い換えれば、経営者が株主から委託された経営責任を適切な意思決定に基づいて有効に実施、遂行していたり、経営者の業務執行、経営管理を監視、監督、チェックできているかがはっきりしているならば、企業を十分評価するのである。そのような観点からの株主に対する報告の必要性も提示している。そして、次に最高経営責任者を含む取締役会の役割の強化が挙げられる。これは例えば社外取締役を登用するといったことなどが考えられる。さらに、常務会と内部監査人が並列的に位置している点に関して次のような指摘がある。それは、内部監査人は通常、上級内部監査人と表されるのだが、上級内部監査人はしばしば常務会の構成員であるが、常務会とは独立すべきではないかという指摘である。このように内部監査機能が、客観的で複雑でない内部統制の評価を与えるよう常務会から独立したものであるならば、委員会構造や取締役会は、より機能すると考えられている³⁴。また図中のリスクの受容とは、実際に生じたいかなるリスクでも、その状況下で必然的に生じたものであれば受け入れることを表している。またリスクの受容の傾向は、組織ごとに変わるものであるし、組織内でも各階層により異なる³⁵。

内部統制監視プロセスを有効にするためには、各関係者が他の関係者の役割を理解しなければならない。例えば、監査委員会は、業務における内部統制の水準に存在しているリスクを知り、

受け入れなければならないし、また上級内部監査人によって提供された意見や他の情報に関連するリスクを理解し、受け入れなければならない。常務会はまたこれらのリスクを知り、受け入れなければならないし、内部監査人は内部監査リスク、最終的には内部統制リスクを受け入れなければならない。また加えて重要なのは、このプロセスを有効にするためには、各階層間の伝達をしっかりとしたものにすることである³⁶。この内部統制監視プロセスにおいても、最高経営責任者は重要な役割を果たす。それは、最高経営責任者は内部統制プロセスの機能面での指導的地位にあるため、このプロセスを確立することで、コーポレート・ガバナンスが達成できているとみなされ、株主にとって価値ある企業と評価されるためである。このように、最高経営責任者の態度や行動、判断がコーポレート・ガバナンスに適合するのである³⁷。

IV むすび

COSO 報告書は、アメリカにおける内部統制の議論に大きく影響を与えるものである。その報告書における内部統制の構成要素の一つである統制環境が、内部統制の設定段階の重要な要素と考えられるので、統制環境における内部統制の人的要素、特に最高経営責任者の役割という観点から考察した。統制環境は、内部統制の構成要素の中でも、他の構成要素の基礎となる重要な構成要素である。というのは、その構成要因である誠実性や倫理的価値観、道徳的指針の提供と伝達、経営者の哲学と行動様式といった最高経営責任者の人的側面が、組織の気風を決定し、組織を構成する人々の統制に対する意識に影響を及ぼし、組織における規律や構造を提供することになるためである。このように、

32 *Ibid.*,p.10.

33 図1は、*Ibid.*,p.224の図を筆者が一部修正したものである。

34 *Ibid.*,p.223.

35 *Ibid.*,pp.222-223.

36 *Ibid.*,p.12.

37 *Ibid.*,pp.10-11.

統制環境における最高経営責任者の人的側面が重視されているということは、内部統制を設定する際に、内部統制は最高経営責任者の人的側面に大きく影響を受けるということを示している。

そして、統制環境が万全である内部統制であることを前提にして、運用段階である内部統制プロセスを有効なものとするには、最高経営責任者は自らが設定した内部統制について、自身の方針が組織全体に浸透しているのかを把握しなければならない。つまり最高経営責任者は、内部統制の運用段階において内部統制を監視していく責任があるものと思われる。この点を指摘したRootによる内部統制監視プロセスを考察した。内部統制監視プロセスでは、各関係者が他の関係者の役割を理解しなければならない。そして、各階層間の伝達をしっかりとしたものにしなければならない。この内部統制監視プロセスにおいても、最高経営責任者は重要な役割を果たすといえる。なぜなら最高経営責任者は、内部統制プロセスの機能面での指導的地位にあり、コーポレート・ガバナンスと内部統制といったより高い次元の議論からこのプロセスを確立する必要があるのではないかと思われるためである。

一方、昨今の多発する経営者不正問題に対応する場合、最高経営責任者の誠実性や倫理的価値観といった最高経営責任者自身を問われるような統制環境要因が好ましくないならば、内部統制は設定段階から有効であるとは言えないのは当然である。そのような状況を回避するためには、ビジネス倫理（business ethics）の観点から最高経営責任者の経営に対する行動に関する倫理的規範や行動規準といったものの設定が必要なのではないかと考える。なぜならこのことを推し進めることで、内部統制の設定段階でのチェックが可能となると思われるからである。

38 竹中正明稿、前掲論文、33頁。

39 Steven J. Root, *op.cit.*, pp.249-251にかけて報告書が提示されている。本稿ではその詳細を割愛する。

40 *Ibid.*, pp.256-258.

従来の内部統制プロセスにおいては、構成員の多くが社外取締役からなる委員会構造を設定していることで、最高経営責任者をチェックすることができると解されている。しかし、実際は大企業の会長、社長の多くは、他社の社外取締役を数社兼任しており、最高経営責任者としての自社の経営執行業務が多忙な中、どれだけ他社の経営をチェックできるのかという疑問も指摘されている³⁸。そこで、有効な内部統制にする、言い換えれば内部統制の質を高めることで、コーポレート・ガバナンスが達成できるという考え方もある。そのような観点からもう一つの内部統制プロセスも提言されている³⁹。それは、取締役による定期的な自己評価である。アメリカにおいて1996年に全米企業取締役会のブルーリボン委員会（National Association of Corporate Directors' Blue Ribbon Commission）による取締役のプロフェッショナリズムに関する報告書が公表された。報告書の大まかな構成は、1. 責任、2. プロセス、3. 選任、4. 評価の四つの項目について検討項目が詳細に列記されており、様々な項目からなる質問票で自己採点する形式を探っている⁴⁰。

また内部統制プロセスにおいて常務会と内部監査は並列的に位置されていたが、内部監査機能に最高経営責任者に対する監視、監督機能をより積極的に付与することで経営者不正に対する抑止力となるのではないかと思われる。この点に関連して、経営に対するモニタリングという広い観点からの内部監査のあり方や内部統制との関連について今後の研究課題としたい。

本稿の作成にあたり、平松一夫教授（関西学院大学商学部）、石原俊彦助教授（関西学院大学産業研究所）により貴重なコメントを頂いた。ここに記して感謝の意を表したい。