

内部統制の実効性を保つための組織スキル

～内部統制をどう捉えるか⑧～

総合研究部 山本 祥司

(要旨)

- 有効な統制のためには、リスク対応（統制）に実際に影響力を行使できる組織・人が特定されていないなければならない。一方、重大な企業不祥事は企業組織の上から下までどの段階でも起こりうるし、それは、子会社や取引先等にもいえる。だからこそ、その予防のため誰もが内部統制を理解しておく必要がある。
- 内部統制には、経営者による無視など既に指摘されている限界以外にも、嫌なことは見たくない、責任を負いたくない、形式に流れたくなるといった心理面の課題や、複数の目的が競合する時優先順位をつけられない、目的設定の誤りを是正できないといった問題もある。
- 内部統制整備を持続的に行う上では、属人運営に依存しない組織スキルとして、情報管理能力、リスク感度（異常感知能力）、プロセス構築力、ソフトな統制の欠陥を発見する力が必要だ。これらを養うには、CSAの定着と企業内監査の役割が重要である。内部統制の実効性確保は全員の役割だが、ソフトな統制に影響力を行使できるのはトップだけであることから、その役割は決定的に重要だ。

今回は、まず、前回に引き続き内部統制の整備・評価を進めていく上での留意点を、ひとつは内部統制の担い手、もうひとつは既に指摘されている限界以外の内部統制の課題という側面から述べる。最後に、連載の中でこれまで示してきたことを踏まえ、内部統制の実効性確保に必要な組織スキルについて考える。なお、内部統制の意義については連載の最終回でまとめることとしたい。

1. なぜ誰もが知っておくべきなのか

本連載の第1回で、内部統制は誰もが知っておくべきテーマとなったことを指摘した。その理由として、連載の中では、①コーポレート・ガバナンスと関連付けられたことにより、誰もが、自社の内部統制が外部とつながっておりチェックされるという意識を持つことが必要となったこと、②自分たちが抱える重要なリスクやその統制状況は、他人に指摘されるまでもなく、

まず業務執行を担う自分たち自身がわかっているなければいけないこと、の2点に言及した。以下では、これらを踏まえつつ、改めて、内部統制はなぜ誰もが知っておくべきか、誰が担うべきなのかを考える。

（1）誰もが統制所有者になりうる

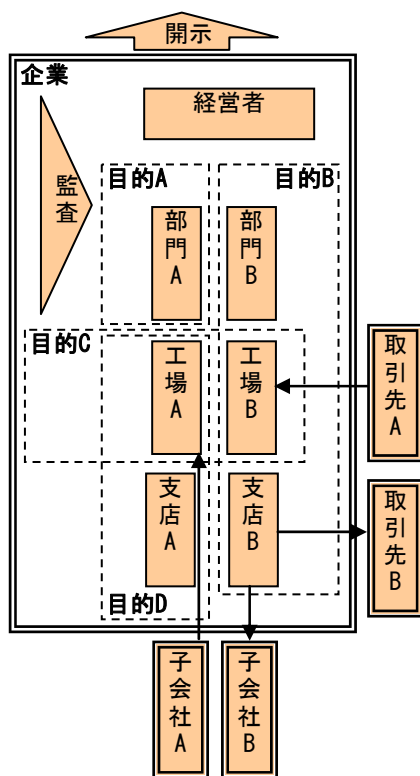
制度としてみた場合、内部統制整備は、会社法では大会社に、金融商品取引法では上場会社に対し求められる。また、求められる相手方は、会社法では取締役会や監査役、金融商品取引法では経営者や外部監査人などとなっている。つまり、必ずしもあらゆる企業あるいはすべての役職員が主体となることが意図されているわけではないように見える。

だが、ここで思い出さなければならないのは、制度が求めるものと、それが導入された理由だ。すなわち、重大な企業不祥事の悪影響が看過できないものと受け止められ、その予防につながる

る、より確実な手立てが求められたという事実である。つまり、内部統制の整備を求める法令は、それを遵守すべきことはもちろんだが、それは、本来、重大な不祥事を起こさないようにすることによって達成されるべきものということだ。こう考えれば、内部統制整備の担い手が誰かという質問は、そうした重大な不祥事を起こさないために内部統制を理解し使いこなす必要があるのは誰か、を探ることと同じであることが理解されよう（注1）。

C S Aの説明の中で、統制評価の基本要素として目的、リスク、統制の3つを挙げた。このうち実際に管理することができるのは統制だ。なぜなら、目的は設定されるもの、リスクも、目的達成を妨げる要因として識別されるものであり、いわば所与だからだ。つまり、企業内で内部統制の実効性を担保するのは、識別された統制に実際に影響力を行使できる組織・人（ここでは「統制所有者」と呼ぶ）ということになる（注2）。内部統制というリスクの管理とは、

資料1 組織をまたがる統制評価のイメージ



（出所）当研究所作成。

（注）矢印は、原材料の納入や製品の出荷などを通じ、子会社や取引先との関係があることを示す。

実は統制の管理ということだ。

このことを理解するために、統制評価のための目的設定が、企業内の複数の組織にまたがって行われている状態をイメージで表してみた（資料1）。目的A、B、C、Dとある点線は、各目的に対するリスク・統制の評価に係る組織の範囲を示す（実際には、目的の階層構造にしたがってさらに下位の組織レベルまで細分化する必要がある）。

ここで、仮に目的Dとして「ある製品における消費者の信用を失わないこと」を設定したとしよう。ところが、同じ目的に対するリスクであっても、それが製品自体の欠陥か販売店における説明の粗漏かにより、そのリスクを軽減するための統制を主として担うべき組織は異なる（前者は工場、後者は支店である）。これが、統制を所有していることの意味だ。このことは、統制所有者を適切に特定できていなければ、実際に統制を所有していない部門がいくら改善に努力しても、全体のリスクの縮減にはつながらず目的は達成されないことを意味する。つまり、統制の識別は、統制所有者の特定と同義ということだ。

ところで、重大な企業不祥事は、理屈の上では、経営トップから実務に携わる従業員まで企業組織の中のどの段階でも起こりうるし、現実に起こっている。したがって、どの段階でもリスクに応じそれを予防する必要がある。つまり、肩書きの違いにかかわらず、誰もが統制所有者の役割を果たす可能性があるわけだ。内部統制を誰もが知っておくべき理由のひとつはここにある。

（2）内部統制は企業の壁を超える

資料1で示した構図は、一企業組織の内部のみにあてはまるものではない。

前号で、重大な不祥事は、企業あるいは商品・サービスの中核機能・役割への期待が著しく裏切られることでもたらされる場合があると述べた。その機能・役割が、企業グループ内の分業や、アウトソーシング・協業など他社とのバリュー・チェーン形成により提供されている際は、

期待を裏切る事象が、それらグループ会社や提携会社、仕入先で発生する可能性もある。つまり、現実には起こりうる不祥事の予防という観点では、企業規模や上場の有無からみて法律上整備が求められる対象となっているか否かは実はあまり関係がないということだ。

会社法施行規則 100 条 1 項 5 号が求める「企業集団における業務の適正の確保」は、こうした現実が制度に反映されているひとつの証左といえよう。また、業務を外部委託している場合、委託先における内部統制の有効性の評価が求められることがあるが、これも実務的にそのことが顕在化している例といえよう（注 3）。

このように、内部統制のプロセスは、企業内の組織の壁だけでなく企業の壁も超えてつながっている。最初にあげた点も含めこれらのことを踏まえれば、制度が想定している企業や役員だけでなく、誰もが内部統制の担い手となる可能性があり、したがって誰もが内部統制を理解しておく必要があることになるわけだ。

（注 1）同じことは、目的が不祥事防止でなくてもあてはまる。

（注 2）英語の“control ownership”に当たる。日本語の語感からは、「統制権限者」の方が近いように思われるがやや強いように思われるので、ここでは統制所有者と呼ぶ。

（注 3）日本公認会計士協会監査基準委員会報告書第 18 号「委託業務に係る内部統制の有効性の評価」（2003 年 1 月）によれば、会計書類等の作成に係るコンピュータ処理を外部の会社に委託したり、投資の意思決定、有価証券の保管を信託銀行に委託するなど、自社の財務諸表の基礎となる取引に関する業務を外部委託している場合（委託した会社を委託会社、受託した会社を受託会社という）、委託会社の監査人は委託会社の財務諸表が受託会社の内部統制にどの程度影響を受けるか検討しなければならないとされる。その検討に際し、委託会社監査人は、受託会社監査人が受託会社の受託業務に係る内部統制を評価した報告書を、委託会社の内部統制監査の際に利用することができる。同様のものとして SAS 70（米国公認会計士協会監査基準書第 70 号）がある。これらは、日本でも、資産運用会社や IT ベンダーなどのサービス機関により活用されている。

2. 内部統制の課題

内部統制に固有の限界があることはよく知ら

れている（注 4）。ここでは、実効性を確保する上での障害もしくは留意すべきと考えられるそれ以外の課題を何点か指摘しておきたい。

一つ目は、嫌なことは見たくないという心理的側面の存在だ。これは既に指摘したとおりだが、例えば担当者レベルであれば、特に自分自身の仕事に真面目に取り組んでいればいるほど問題点を指摘されることを嫌がる可能性がある。また、経営トップや管理職であれば、内部統制整備の責任があるにもかかわらず、不備があることを知りたくないという意識が働く可能性もある。こうした意識が強ければ、内部統制の欠陥は顕在化せず、その結果、不測の重大事が発生する要因ともなりかねない。

二つ目は、責任を負いたくないという心理状態が発生する可能性だ。内部統制の整備・評価を進めていくと、統制所有者という形で、統制の実効性に真に責任を負うべき部門や人が顕在化してくる。この時、何らかの理由から、自ら責任をもって行うべき統制の不備への対応や欠陥の是正を回避しようという心理が働く可能性がある（注 5）。

三つ目は、考えることを放棄し、形式に流れる危険性だ。内部統制整備全体の複雑さ、困難さを理由として、真剣に目的を検討・設定し、リスクと統制を評価することをせずに済まそうとすることや、組織や規程などハードな統制のみの形式的な整備に留まること、あるいはその内容が、自社や自組織に固有の状況を考慮せず、他社事例をそのまま適用するなどの状況が考えられる。そうした方が楽だし、それで問題がすぐに顕在化することはないのが通常だからだ。

四つ目は、複数の目的が競合する時、優先順位をつけられないことだ。例えば、先に示した資料 1 で、目的 A、B、C について統制評価を行った結果、工場 A の中の特定の組織が、いずれの目的についても統制所有者として識別され、かつリスク対応（統制）を行う必要があったとしよう。だが、経営資源の制約などの理由により、現状のままではすべての目的に対する統制の実効性を確保できないとすると、そのような場合にどの統制を優先するか、あるいは追加的

に資源を投入すべきかといった判断は内部統制を突き詰めても解決できない（例えば、3つの統制の全部に対応するには5名の人員が必要なところ、現状では1つの目的のために2名までしか対応できないなど）。

五つ目は、目的設定の誤りを是正できないことだ。目的設定の重要性については既に指摘したとおりだが、例えば外部からみて重要でない目的を設定し、その統制に過剰に注力してしまうようなことが起きると、努力した割には真に予防すべき重大な不祥事の抑制には役立たず、内部統制への不信や形式的対応につながる危険性がある。このように、設定された目的が誤っていても、内部統制は単に目的達成を支える手段に過ぎないため、自動的にそれを修正する機能は持たない。

(注4) 企業会計審議会内部統制部会基準案(2005.12.8)では、①判断の誤り、不注意、複数の担当者による共謀、②当初想定していなかった組織内外の環境変化や非定型的な取引等、③費用と便益の比較考量、④経営者が不当な目的のために無視・無効ならしめること、の4点が挙げられている。

(注5) 例えば、複雑なプロセスの中で、あるいは多くの当事者が関与する重大な不祥事の防止を図る上で重要な役割を果たすべき当事者(統制所有者)が、責任回避をしようとするような状況を想定している。そうした事象の発生を予防するには、関連する統制所有者が協力して当たらなければならないにもかかわらず、責任追及を恐れ、自らを統制プロセスの枠外に位置付けようとするような場合である。このような統制所有者は本来統制を所有すべきでなく、統制プロセスに対する影響力行使は禁止される必要がある。統制の権限と責任は一致すべきである。

3. 実効性確保に必要な組織スキル

内部統制は誰もが理解しておくべきものであることは先に述べたが、上述したような課題もあり、それだけで実効性が確保されるわけではない。

また、内部統制の整備は今後持続的に行わなければならないことから、人事異動などで人が代わってしまえば元の木阿弥という事態は避ける必要がある。そこで、組織全体が持つ、属人運営に依存しない能力という意味で、内部統制

の実効性を保つための組織スキルについて考えてみたい。

これまで述べてきたことを考慮すると、内部統制に必要な組織スキルとして例えば次の4つが考えられる。

①情報管理能力

一つ目は、情報収集・保存を含む情報管理能力だ。これは、内部統制の基本的要素のひとつ「情報と伝達」でいうところの、「必要な情報の識別・把握・処理、組織内外・関係者相互への適切な伝達」を含むことはもちろんだが、それに加え次のようなことに留意しておく必要がある。まず、目的設定に欠かせない外部の期待やその変化を把握するための情報収集だ。次に、組織内においては、特に、ネガティブな情報(統制の不備や、重大な不祥事につながりかねないミスなど)の伝達・収集が極めて重要である(注6)。その際、犯人探しではなく、事実を客観的かつ正確に把握するよう努める必要がある(当然ながら、それが可能となるプロセスを構築しておく必要がある)。その上で、それらの情報は蓄積・整理・分析される必要がある。また、重大な不祥事につながりかねないミスが報告されないことが最大のリスクであることから、問題点を指摘しづらい雰囲気組織にある場合は、その雰囲気の存在自体を情報として管理しておくべきである。

②リスク感度

二つ目は、リスク感度(異常感知能力)とも呼ぶべきものだ。いくら情報を集めても、それが重大な問題に発展する可能性があるかないか判断できないのでは意味がない。これについては、迂遠なようだが、実際に情報を集めて分析し、自分たちにとって重要なことは何かをはっきりさせる手順を繰り返すことでそのスキルを蓄積・改善していくしかない。中でも重要と考えられるのが、当たり前のように「外部の視点に立った常識的な解釈」だ。内部統制の制度化において外部の視点を取り入れられたことから、これは不可欠である。わかりやすい言葉で言えば、「そんな当たり前のこともできていなかったのか」というようなことにさせない視

点ともいえよう。また、こうした分析は、適切で正確な情報管理がなされていないとうまく働かない。間違った情報やデータに基づいてリスクを判断しても、それは間違ったものにしかないからだ。その意味でも、上述した情報管理のためのプロセス構築は重要である。

③プロセス構築力

三つ目は、プロセス構築力である。情報管理もリスク感知も単発的なものでは意味がない。内部統制の整備計画全体の中にそれらを位置付け、アウトプットを記録（文書化）し、内部統制整備という持続的な目的のためにその結果を評価し、プロセスの欠陥を改善していく必要がある。属人運営に依存しないためには、プロセスを、その修正機能も含め堅固なものにしておく必要がある。

④ソフトな統制の欠陥発見力

最後は、ソフトな統制の欠陥を見つけ出す力だ。これは、極端な言い方をすれば、経営者自身の意識・力次第ともいえる。前号で述べたように、経営者がソフトな統制の最大の所有者（最も現実的な影響力がある人）であることからすれば、その欠陥を見つけ出すことが可能ということは、経営者が自分に欠けている点を第三者に指摘させることを容認することと同義だからだ。これについては、実際には内・外の監査機能が担う部分も大きい。

組織スキルというからには、組織内で以上のことが可能である状態に持っていくのみならず、組織としてそれを再現できるようにしておく必要がある。その実現のための具体的方策については今後更なる検討が必要だが、当面はCSAの定着と、以上のことに留意した企業内監査が行われること、またそれらが経営者主導で行われるといったことが最も基本的なアプローチとして考えられよう。

これまでも述べてきた通り、内部統制の実効性確保には組織内の全員が携わるべきで、誰かに任せておけばよいという意識は払拭される必要がある。その点では、内部統制はトップだけ

のmatterではないといえる（注7）。だが、最も重要な役割を果たすのがトップであることも事実だ。これは、ソフトな統制の所有者がトップだからだ。通常の組織では、所属する人間にとって人事面の評価が最大のインセンティブであり、マイナスの評価となることがわかっている行動を自らとることは難しい（注8）。つまり、組織の雰囲気を変え、全体を望ましい方向に仕向けるのはボトムアップではなくトップダウンしかないということだ。先に挙げた課題のうち最初の三つはそうした運営で解決しうるものと考えられる。組織スキル構築のエンジン役も含め、トップの役割は決定的に重要だ。

四つ目、五つ目の課題は、内部統制で対応しうる範囲を超えている。これらについては、別途解決策を考える必要がある。次回は、これら残された課題に関連するツールである全社リスク管理（Enterprise Risk Management：ERM）について説明する。

（注6）大事故や不祥事の背後には、いくつもの日常的な逸脱行動が潜んでいる。前例のない事柄やトラブルへの対応を迫られる時、意思決定手続きが形式的には整っていたとしても、組織風土に根ざした価値判断の基準がその時点の結論を左右する。その後それが追認されることによって、「少しぐらいならかまわないだろう」という小さな逸脱が度合いをエスカレートし、大きな不祥事に至る。（岡本浩一・鎌田晶子『組織の社会技術3 属人思考の心理学 組織風土改善の社会技術』新曜社、2006年）

（注7）トップとは必ずしも経営トップだけを意味しない。例えば、部門の内部統制においては、部門長が統制環境に大きな影響を持つ。ただ、企業全体の統制環境においては、経営者が最も重要な役割を果たすことは間違いない。

（注8）岡本・鎌田前掲書では、「管理職クラスが、みずからの組織の属人度に対する認識が甘く、危機感を抱いていない場合、人事上、同じような特性を持った人物を昇進させていることは容易に想像できる。しかし、上層部がどこを切っても代わり映えのしない人材で固められていたのでは、いくら声高に「風土刷新」を叫んでも、具体的な変化など望めるはずもない。」という。

（続く）

やまもと しょうじ（主任研究員）