

「内部統制報告制度の問題点と実効性向上へ向けた監査役役割」

【抄録】

内部統制報告制度（いわゆるJ-SOX）が導入されて10年が過ぎ、誰の目にも制度の形骸化が明らかになりつつあり、その実効性向上は喫緊の課題である。一方で、会社法の内部統制システム監査を担う監査役等の多くは、本制度に能動的に関与することができておらず、そのことが制度的な弱点ともなっている。本制度が内部統制の普及と発展に貢献した歴史的功績を引き継ぎながら、この10年の経験で明らかになった弱点と教訓を踏まえ、時代の変化に対応し得る制度改革が求められている。そこで、あるべき内部統制制度の基本方向を確認したうえで、全社的な内部統制とりわけ「統制環境」と「情報と伝達」の評価・監査の充実強化のための方策と、監査役等の参画に関する留意事項を具体的に検討する。今必要となるのは、三様監査の連携に基づく、監査役等や内部監査の業務監査との一体的運用であるが、いずれは2つの内部統制制度の制度的統合が不可避であることも指摘する。

【キーワード】

内部統制報告制度、会社法内部統制システム、監査役等、統制環境、三様監査

I. はじめに～問題意識

金融商品取引法の内部統制報告制度（J-SOX）が導入されて10年が過ぎ、誰の目にも制度の形骸化が明らかになりつつある。一昨年開催された公開シンポジウム「内部統制報告制度の実効性確保について－制度導入10年を経ての教訓と課題－」において共通して語られたのは、制度導入が内部統制の啓蒙と体制整備に果たした過去の功績とともに、現在の形骸化・マンネリ化した運用実態および制度としての実効性への疑問であった。企業の会計不正が頻発する中で、財務報告に係る不正を未然に防止し、早期発見するための内部統制の有効性を評価・開示する本制度の機能不全を放置することなく、その実効性向上を図ることは喫緊の課題である。

一方で、コーポレート・ガバナンス改革（以下、CG改革という）の深化の中で守りのガバナンスの重要性が再認識され、監査役等への期待も高まっている（注1）。しかし、会社法の内部統制システム監査を担う監査役等の多くは、本制度に能動的に関与して実効的な役割を果たすことができていない。内部統制評価・監査の実効性向上のために監査役等が果たすべき役割は何かを、「統制環境評価」を中心に検討する。もって、今後の本制度の在り方の見直し議論への問題提起としたい。

II. 内部統制報告制度の功績と問題点

1. 10年を経た本制度の実効性の再検証と制度・運用の見直しの動き

ここ数年で、下記のように本制度の見直しの動きが急速に広がってきた。

○導入の経緯

- ・2002年 エンロン、ワールドコム不正会計を背景に米国でサーベンス＝オクスリー法制定
- ・2007年 企業会計審議会「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）」（以下「内部統制の基準・実施基準」という。）の公表
- ・2008年 金融商品取引法による内部統制報告制度および確認書制度適用開始
- ・2011年 制度の見直し緩和措置（「重要な欠陥」の用語見直し、運用手法の効率化等）
- 2016年 金融庁「会計監査の在り方に関する懇談会」提言において、「内部統制報告制度の運用状況については必要な検証を行い、制度運用の実効性確保を図っていくべきである」と述べられた。
- 2017年 日本公認会計士協会近畿会の提言が、「内部統制報告書及び監査制度については、抜本的な見直しを行うべきである。」と明確なメッセージを発した。アンケートによれば9割を超える回答者が現行の制度に疑問を持っている。自由回答では「内部統制報告制度は、不正防止にほとんど効果がない。そのことを、クライアントや社会、そして監査法人が共通の認識とすべき」と率直かつ手厳しい意見が表明されていた。
- 2018年 日本公認会計士協会監査・保証実務委員会研究報告第32号「内部統制報告制度の運用の実効性の確保について」（以下、「32号報告」という）が公表され、「内部統制に重要な不備が存在していたにもかかわらず、内部統制報告書において重要な不備が開示されていなかったケースが存在することを示唆しており、内部統制報告制度及び内部統制監査制度の信頼性が問われかねない。」と述べられた。
- 以上を受けた形で、2018年12月に日本内部統制研究学会主催・公開シンポジウム「内部統制報告制度の実効性確保について一制度導入10年を経ての教訓と課題一」が開催された。共通して報告されたのは、制度導入が果たした過去の功績と同時に、運用実態の形骸化・マンネリ化と制度としての実効性への疑問であった。これらの認識の共有化は大きな意義を持ったが、制度・運用の見直しに関して個々には貴重な提言が寄せられたものの、大きな方向性の共有化には未だ至っていない。

2. 制度導入がもたらした変化と成果

本制度が、日本の内部統制の普及と発展に貢献した歴史的功績は正当に評価されねばならない。以下の成果は今後の制度の在り方を考えるうえでの出発点となり得るものである。

- ①従来、公認会計士や内部監査人など一部の専門家だけに知られていた内部統制の概念や評価方法（特に重要リスクの識別と統制の有効性の評価）を、経営者をはじめとした企業関係者に一気に広めた。
- ②業務フローや社内規定の整備、文書の管理体制の改善など、会社の管理体制が強化された。

- ③企業内で存在感が薄いとされていた内部監査部門の拡充・強化に大きく寄与した。また、それまでほとんど存在しなかった内部統制整備を担当する内部統制推進部門の設置が進んだ。
- ④経営者不正への対応が制定の契機であったことから、経営者自身が評価対象になった。このことから、内部監査部門の経営者からの独立性が課題として認識され始めた（▶レポーティングラインのデュアル化の提起へと発展）。
- ⑤統制環境（経営者の倫理観や企業風土など）の評価・監査を通して、ガバナンスと内部統制が切り離しがたい密接な関係にあることを示した。
- ⑥連結ベースの財務報告に係る内部統制を対象としたことにより、海外を含む企業集団の内部統制の整備が重要課題と認識された。
- ⑦運用状況の評価が重視されたことから、内部統制の構築だけでなく、運用面まで経営者および第1線の「プロセスオーナー」が責任を持つ必要があることが意識付けられた。
- ⑧多くの企業で経営者評価を内部監査部門が担い、監査人（監査法人）が導入アドバイザリー業務と監査を担当したことから、内部監査部門と監査人との関係が飛躍的に緊密化した。

3. 当初指摘された問題

導入検討の初期から、当制度の問題点は数々指摘されてきた。多大な人的・費用的負担を強いられた経営者からの反発のみならず、経営全般を扱う経営学者および内部統制の実務をよく知る内部監査部門からの批判が強かったのが特徴的であった。

（1）経営学の立場からの代表的意見（加護野忠男・吉村典久 2010）

- ①費用対効果の低さ～「過大なコストに対して効果が限定的である
- ②ソフトな統制がうまく機能している日本では無用の長物となる可能性がある
- ③官僚主義的な組織運営を助長する
- ④提案制度によってルールを継続的に改善している日本企業の強みを弱体化する

（2）内部監査担当者等の実務家からの批判（板垣 2009）

① 財務諸表監査と同等レベルの「監査」の義務付けの問題

「本来外部評価に馴染まない内部統制に対し、財務諸表監査と同等レベルの監査人による「監査」を義務付けたことに無理がある。そのため、主体的であるべき経営者評価が監査人の監査を受けるための評価に矮小化された。」「内部統制という評価対象の特殊性、この制度の主要な柱は会社自身の評価にあることを勘案すると、限定的保証である「レビュー」で充分である。「監査」である以上、監査人は後で責任を問われないように過剰で画一的な対応になる傾向は避け難い。」として、「監査」から「レビュー」への変更を主張した。

② 専門的な財務諸表監査の手法の採用の問題

「財務諸表監査の専門的な手法や用語が数多く採用されるとともに、経営者評価においても同様の手法が要求された（統計的サンプリング、アサーション、ウォークスルー、リスクコントロールマトリックス（RCM）等）。また企業には監査対応のための大量の文書作成が求められた（いわゆる3点セット～「業務記述書」、「RCM」、「業務フロー図」）。これらのことは、経営者評価に際して煩雑な手法や作業を強いることになり、結果として膨大な作業と費用の発生を招くばかりでなく、折角「組織内のすべての者によって遂行されるプロセス」として理解され始めた内部統制を難解な制度に変質させ、制度自体の形骸化を招いた。」として、特に業務プロセス評価の範囲の限定と簡素化を主張した。

③ 数値基準および「諸原則」の機械的・画一的適用の問題

「そもそも、内部統制のあり方は組織の状況に応じて多様なものであり、画一的、形式的、定量的な評価になじまない。従って財務諸表監査のように明確な基準を当てはめて当否を決められるものでなく、やはりその組織の実情や歴史をよく知っている者、すなわち会社側が評価し問題点への対応を決定すべきものであり、いきなり会計士がやってきて評価、ましてや監査で有効性を保証することにはそもそも無理がある。だからどうしても、形式だけで判断して実質を見ない形式的評価、ある基準や手法をその組織の実際の条件を無視して適用する機械的評価、画一的評価にならざるを得ない。」として、会社側の主体的な判断の尊重を求めた。

4. 10年の実績が明らかにした問題

制度運営のルーティン作業として定着化が進んだ反面、前期踏襲型の形骸化した評価・監査に陥っている傾向が強く見られ、制度に対する信頼性が著しく低下している。

（1） 制度の実効性への疑問～後出しジャンケン

基本的な問題は、制度自体の実効性に疑問があることである。本来は内部統制の有効性を事前に評価する制度にもかかわらず、虚偽記載が明るみに出た後の後付けで、「開示すべき重要な不備」を記載した訂正内部統制報告書を提出する例が多い。2014～2017年において、報告社数のうち半数程度が、有価証券報告書の訂正に伴うものである。このことはすなわち、相当の時間と人員を投入して評価、監査して「有効」となったものが、後でやはり「開示すべき重要な不備」があったとシャッポを脱ぐわけだから、もともとの「評価」自体が有効でなかったことを意味する。投下作業に見合う効果がないという費用対効果の問題であるとともに、根本には、細かく規定された評価手法に基づき「内部統制が有効か否かを」を評価・監査する枠組み自体の形式主義に問題がある。内部統制という定性的で不確かなものを監査＝保証しようとしても、プロセス評価からは結論は出せず、どうしてもおこったエラーという事実から後付けることになる。しかし、内部統制にとって本来重要なのは○か×かの判断でなく、適切な不備の識別に基づくプロセスの改善であり、その積み重ねによる不断の前進である。それは業務執行部門自身の業務そのものであり、「有効か否か」の評価自体が目的となるのは、まったくの本末転倒である。

(2) 統制環境評価・監査の困難性

統制環境は、組織の気風を決定し、内部統制に対する組織構成員の意識に強く影響を及ぼすものであり、「情報と伝達」と並んで最も重要な内部統制の基本的要素である。そもそも、本制度制定の契機が経営者不正である以上、経営者の問題を中心に据える統制環境が重視されるのは当然であった。しかし、現実には全社的內部統制、とりわけ統制環境の評価・監査、特に運用状況は表面的なチェックに終始しがちで、実効性の確保が難しいことが明らかになった。開示すべき重要な不備の多数が、取締役会の機能不全、役員および従業員のコンプライアンス意識の欠如、内部通報制度の実効性不足、内部監査部門の機能不全、不適切な業績管理等などといった全社的な内部統制の課題にかかる不備であるが、実際に重要な虚偽表示が顕在化した後に識別される場合が大半である（後出しジャンケン）。

「32号報告」の以下の指摘が、評価・監査が難しくなる事情を示している。「本来、全社的な内部統制の不備が開示すべき重要な不備に該当するかどうかは、実際に虚偽記載が発生したかどうかではなく、潜在的に重要な虚偽記載の発生を防止又は適時に発見できない可能性がどの程度あるか（潜在性）によって判断することになっている（監保報82号第187項）。その一方で、特定の財務諸表項目の虚偽記載を直接防止・発見しないタイプの全社的な内部統制の不備がどの程度の大きさの虚偽表示になり得るかを評価することは難しく、開示すべき重要な不備に該当すると評価することは実務上困難である。このため、全社的な内部統制の脆弱性に気付いたとしても、それを不備と評価すべきかどうか、不備を開示すべき重要な不備と評価すべきかどうか躊躇することも懸念される。」

(3) 会社法内部統制システム監査との不整合

金商法の内部統制報告制度が対象とする内部統制は、財務報告に係る内部統制に限定されており、その点が内部統制全般を対象とする会社法内部統制との違いといわれるが、必ずしも正確ではない。本制度は、実際には財務報告に係る業務プロセスのみの評価に留まらず、コーポレート・ガバナンス領域や販売、物流、製造領域まで相当広い領域が評価対象となっている。企業組織の大部分の活動が、最終的には財務報告にかかわっている以上、当然の帰結である。したがって、会社法の内部統制評価と重なる部分が多くあるにもかかわらず、「内部統制の基準・実施基準」で規定された評価方法は、従来からの監査役や内部監査が実施してきた業務監査としての内部統制システム監査と大きく異なるために、まったく別な形で評価・監査を実行せざるを得ず、一体的な運用がきわめて難しくなっている。

結果的に、経営資源の多くは本制度対応に投入され、会社法対応は取締役会決議の形式的フォローにとどまっている会社が多いと思われる。その一方で、近年会社法内部統制は下記の諸点で制度的な拡充強化が図られ、その重要性は一段と高まっている。

- ①企業集団内部統制の重視
- ②内部統制システムの運用状況の開示と監査
- ③監査役監査環境の整備

金商法の内部統制報告制度への対応はそのままにして、会社法内部統制の拡充強化に対応していくのは、資源配分の面で困難が伴う。もちろん、一部の先進企業では、すでに監査役と内部監査部門の適切な連携による一体的な運用状況評価が実施されており、あるべきベストプラクティスを探求するうえでの貴重な参考事例となり得る。

(4) 普及啓蒙的意義の低下

さらに、重要な問題として、内部統制への社内的な関心が低下し、内部監査部門等の一部の人だけの専門的作業に矮小化されている傾向がある。導入初期に果していた、企業全体に内部統制への理解を深めるといった啓蒙的意義が失われつつある。むしろ、内部統制は難しく取っ付きにくいものという誤解を生む原因の1つともなっている。また、機械的作業の多いJ-SOX対応業務の内部監査部門への作業の集中が、J-SOX担当の内部監査部員の士気低下をもたらしている点も見逃せない重大問題である。本来の業務監査と切り離して行わざるを得ないという問題の1つの帰結である。

(5) 会社法内部統制制度と金商法内部統制制度の並列

多くの国では何らかの形で会社が内部統制の整備状況を評価・開示し、第三者(会計士)がチェックする制度は存在しているが、2つの内部統制制度が並列で存在しているのは、日本だけである。監査人が財務諸表監査と同じレベルで監査する制度は米国と日本だけである。こうした並列状況をいつまでも放置しておくのは問題であるとの指摘も根強い。町田祥弘教授は、会社法と金商法の内部統制の運用面での統合的な対応に言及するとともに、制度的な統合の必要性についても主張されている。「また、企業側だけではなく、制度としても、いつまでも会社法と金融商品取引法の両制度による別々の規制を課しているのは効率的とはいえません。少なくとも、上場会社である大会社については、統合的な内部統制の制度を検討する必要があると思われます。」(町田 2015、p 246)

III. 監査役等と内部統制報告制度

1. 監査役等が直面する課題～監査全般に対する社会的不信の拡がり

近年「守りのガバナンス」や「監査役制度」の重要性が再認識されている。「攻めのガバナンス」(積極果敢なリスクテイク)を保障するためにこそ「守りのガバナンス」(周到なリスク管理)が必要となり、「監督機能」(経営者の業績評価)を有効に機能させるためにこそ「監査機能」(経営情報の真実性のチェック)が必要という当たり前のことが、共通認識となりつつある。しかし、そのことで単純に現状の監査役制度が肯定されたとは考えるべきではない。守りのガバナンスに問題が頻発し、機関設計の違いを越えた監査機関の機能不全や内部監査、会計監査を含めた三様監査全般の機能不全が明らかになったからこそ、その重要性が注目されているのであり、それらへの社会的不信の拡がりこそが問題である。企業の内部統制の実効性向上、とりわけ海外を含む企業集団内部統制の整備は喫緊の課題であり、そのために各監査機関が実効的な役割を果たすことが強く求められている。

2. 内部統制報告制度上の監査役等の位置づけ

内部統制報告制度の中で、監査役等は説明上は重要性が記述されているものの、制度上は正当な位置付けが与えられていない。統制環境やモニタリング機能の一環として評価対象として規定されている外は、経営者評価や監査人監査の報告先として位置づけられるのみである。そもそも、本制度の評価・監査は、多量の文書と複雑な専門的手続きに基づいて実施されており、監査役がその評価の内容に立ち入って妥当性を評価することは容易ではない。会社法内部統制システム監査を担う監査役がただ報告を受けるだけで、本来の三様監査の要として能動的な役割を果たし得ないことは、重大な制度的欠陥であるといわざるを得ない。

3. 監査役が本制度に関与できていない実態

日本監査役協会のインターネットアンケート（2019年5月）によると、大半（約8割）の監査役（会）が監査人から報告を受けている一方で、監査役から監査人への情報提供はあまり進んでいない。現実には、多くの監査役は内部監査部門や監査人から受身的に説明を受けて意見を述べるだけで、評価作業現場に立ち会ったり、監査役の業務監査から得た内部統制情報を共有して本制度評価・監査に反映させたり、本制度評価・監査資料を監査役の業務監査に活用するなどの積極的関与を行っている例は少ないのが実態である。

日本監査役協会の「内部統制システムに係る監査の実施基準」は、会社法の内部統制システム監査の一環として金商法の財務報告に係る内部統制監査を位置づけたうえで、詳細な確認事項を記載している。その確認事項には「過剰な文書化及び証跡化の有無、重複したコントロールの有無、その他会社の事業内容、規模その他会社の特性に照らして過剰な対応の有無」も含まれ、必要があれば証跡の閲覧及び運用テスト等への立会い等を通じて、実際の状況を確認するとも記されている。監査役等としてかなり踏み込んだ関与をベストプラクティスとして要請しているのであるが、一部の先進企業を除いて実態とは大きな乖離がある。

IV. 本制度の実効性向上のための方策～監査役等の積極的関与

1. CG改革及び「守りのガバナンス」の理論と実践の深化の成果を踏まえること

実効性向上のための方策を検討するためには、近年進行したCG改革およびこの10年間で蓄積した「守りのガバナンス」の理論と実践の成果を踏まえることが大切である（デュアルレポートラインや3線ディフェンス、IT活用等による内部監査の高度化等々）。企業ガバナンスをめぐる大きな変化に対応して、本制度も運用方法の改善はもちろんのこととして、制度自体の在り方にも変革が求められるのは当然であろう。

2. あるべき内部統制報告制度への基本方向

それでは、如何なる方向で本制度を見直すべきか。下記項目に留意しつつ、会社法内部統制システム監査と内部統制報告制度の実質的な一体的運用を目指すべきである。あえていえば、従来からの制度の枠や限界を突き破る越境的な取組みが求められている。

- ①企業が規模や業容に応じて自主的に構築・運用することを重視する。
- ②過剰統制を是正し、体制の不断の見直しによる効率的運用を図る。
- ③全社的な内部統制と決算財務報告統制を主体とし、業務プロセス統制の運用状況評価は必要最小限に限定し、より効率化を図る（必要であれば監査人が財務諸表監査での内部統制評価を拡充する）。
- ④ガバナンスと内部統制の一体的整備により内部統制の限界の克服を目指す。
- ⑤監査役が要となって、内部監査部門と会計監査人が連携できる体制整備を図る。
- ⑥第1線（事業部門）、第2線（管理部門）、第3線（内部監査部門）から成る3線ディフェンスの考え方に基づく責任と権限の明確化を図る（特に第2線と第3線の役割）。
- ⑦内部統制の問題として、非財務情報を含めた全社的な情報開示プロセスおよびESGなど社会的課題への取組み状況を位置付け、評価検証する。

3. 統制環境評価を中心にした監査役等の積極的関与

全社的な内部統制とりわけ「統制環境」と「情報と伝達」の評価・監査を重点的に拡充強化すべきである。そのためには、三様監査の連携の深化の一環として取組むこと、そして監査役等が要の役割を果たすことが重要である。

(1) 統制環境評価・監査の充実強化のための留意事項

① ガバナンスと内部統制の一体的整備

「内部統制の基準・実施基準」では、統制環境に含まれる一般的な事項として以下を例示している。① 誠実性および倫理観、② 経営者の意向および姿勢、③ 経営方針および経営戦略、④ 取締役会および監査役または監査委員会の有する機能、⑤ 組織構造および慣行、⑥ 権限および職責、⑦ 人的資源に対する方針と管理。これらは、基本的にコーポレート・ガバナンスの課題に重なり、ガバナンスと内部統制の一体的整備が必要である。

② 経営トップの倫理観の全社的な共有化

統制環境の要素は、大きくは人的側面と構造・環境的側面に分けられるが、人的側面の中核たる経営者の役割、とりわけ経営トップの誠実性および倫理観が重要であり、組織風土・文化としてそれらが全社的に適切に共有化され、定着しているかが確認されねばならない。

③ 誰にも物が言える自由闊達な企業風土

企業風土では「問題があっても指摘しにくい等の組織構造や慣行」、東芝調査報告書にいう「上司の意向に逆らうことができない企業風土」の問題が大きい。相手が誰であろうともおかしいことを指摘出来る自由闊達な気風は、まずは監査役等が率先垂範せねばならない。

④ 経営者倫理・企業風土に関する監査手法の深化

統制環境は、非定型的で定量的な指標になじまずかつ主観に左右されがちな性格を持つだけに、紋切り型の精神論に陥りがちで、客観性を持った評価には困難が伴う。経営者倫理・企業風土に関する監査手法に関しては、いくつかの先行研究はあるものの、なお方法論は模索中であり、今後実践を通じた深化を図る必要がある。

⑤ 企業集団全体の全社的な内部統制評価の拡充

小規模子会社や海外子会社の不正リスクの大きさを踏まえた企業集団全体の全社的な内部統制評価の拡充が必要である。親会社としては、グループ管理の視点からの不正リスクのチェック、特に買収先子会社のチェックが重要である。

⑥ 内部通報制度および独立社外役員への情報の伝達ルートの確立

「情報と伝達」では、内部通報制度の整備と運用、とりわけ通報者への不利益の防止策および独立社外役員への情報の伝達ルートが確保されているかの確認が最も重要である。

⑦ 監査役等など非業務執行役員および内部監査部門の人事的独立性確保

内部統制の限界の中で最も重要なのは、「経営者が不当な目的のために内部統制を無視ないし無効ならしめること」である。そもそも制度導入の契機が経営者不正であった以上、「これは内部統制の限界です」といって済まされる話ではない。経営者による内部統制の無効化リスクへの対応を含めた体制の整備・運用が求められる。そのためには、①経営者を監視監督する監査役等非業務執行役員の人事的独立性確保、②内部監査部門の独立性確保、③三様監査および非業務執行役員間の連携の深化が決定的に重要となる。

(2) 監査役等の参画に関する留意事項～監査役業務監査との一体的運用

① 監査役の業務監査との相互補完

全社的な内部統制評価は特別な専門的知識を要するものでなく、監査役等の経営全般に関する識見が生きる領域である。とりわけ、統制環境評価の充実強化にとって、監査役の業務監査との相互補完的な効果が期待できる。質問票と証跡による検証を主とする内部統制評価に加え、重要会議への出席、定期的な業務執行役員へのヒヤリング、事業拠点への往査による内部統制の構築・運用状況の実態確認を通して監査役等が得た知見や把握した問題点を共有化することにより、深度を持った分析が可能となる。

② 監査人による経営者への是正要求に対する監査役等の支援

前掲の「32号報告」には「全社的な内部統制の評価項目の各々に対して、表面的に評価するのではなく、外部の第三者として、企業の組織運営体制について客観的に包括的な評価を心掛ける必要がある」「全社的な内部統制は企業集団全体に広く影響を及ぼすものであるという重要性を改めて認識し、全社的な内部統制の脆弱性を看過せず、不備かどうかの評価にかかわらず、経営者に是正を求めることも内部統制監査の意義と考えられる。」と記載されている。まさしく正論であるが、監査人だけでは、現実には困難が伴うのは明らかであり、実効性を確保するためには監査役等や社外取締役の関与、支援が不可欠である。

③ 情報共有と対応協議のための三様監査会議の定期開催

三様監査会議を定期的に開催し、互いの監査計画及び監査結果の共有と不正リスク対応等の協議のための双方向のコミュニケーションの場とすることが有力な手立てである。本制度においても、監査役は受身的に説明を受けるだけでなく、監査役の業務監査から得た

内部統制情報を共有して、経営者評価や監査人監査に反映させることが望まれる。その際には、軽微な不備を含めた不適切事例の共有化と是正の実行状況のフォローが重要である。また、K A Mに関する協議との一体的運用も今後の検討課題となる。

④ 三様監査の要として、率先して三者の壁を乗り越える姿勢

監査役会としては、監査役監査規則や監査計画表、監査役会議事録はもとより、可能なかぎり「監査役業務報告書」や監査調書も提供し、共有化を図る等の踏み込んだ取組みが望まれる。三様監査の要として、率先して三者の壁を乗り越える姿勢が必要である。

⑤ 監査役会自身の自己評価とその共有化

統制環境には、監査役（会）の有する機能が含まれることから、当然評価対象となる。実質的な評価とするためには、監査役会自身が自己評価を行い、三者で共有化することも検討すべきである。監査役監査の対象である内部監査部門や会計監査人から評価（監査）されることへの心理的抵抗感が強い監査役自身の「覚悟」が求められるところである。

⑥ 業務の有効性・効率性の観点、社会的課題への取組みの観点

内部統制の三つの目的のうちの、業務の有効性・効率性の観点からの監査、とりわけ監査を含む内部統制体制の効率化（過剰統制の監視、監査重複の回避）は三者の重要テーマである。また、E S GやS D G sなど社会的課題への取組みのモニタリングもこれからの重要な課題となる。とりわけ、社会的利益と経済的利益の両立の観点から、近年国際的にも重要な課題となっている地球温暖化対策や廃プラスチック海洋汚染対策、さらには海外サプライチェーンを含む児童労働や外国人労働者の人権問題などへの取組み状況を監視することは、社外取締役も含めた三様監査の重要テーマとなる。（注2）

V.おわりに

1. 内部統制軽視論の克服

「所詮事業活動あつての内部統制で、事業環境が悪い以上内部統制どころではない」と公言する経営者が、特に子会社・中小会社に未だに少なくないという事実は忘れてはいけない。そうした内部統制・監査軽視の化石的思考と有効に戦い克服するためにこそ、形式的な過剰統制を是正し、効率的で実効的な内部統制を構築する必要がある。

2. 二つの内部統制制度の制度的統合

さしあたって、現行の制度の枠内での実効性の向上に取り組むとしても、時代の変化に対応した、2つの内部統制制度の制度的統合は不可避である。攻めのガバナンスと守りのガバナンスの両面を促進するものとして、わが国の成長戦略の重要な一環と位置付けられるべきものである。そのためには、金融庁が本気になって制度改革に取り組むことが必須である（注3）。自らの所管する制度の見直しや改廃を躊躇すべきときではない。もしそれが出来れば、C G改革は本物と言われるに違いない。その際に、本制度が現在も意義を失わない先進的な提起を多く含みながら、なぜ十分に機能しないのかについて、徹底した総括を行うことが不可欠である（注4）。

(注1) 監査役等への関心と期待の高まりについては、以下の通りである。

2018年6月のCGコード改訂で監査役的能力・資質の問題が改訂点として取り上げられた。2019年4月の金融庁Wコードフォローアップ会議意見書では、内部監査の監査役等へのレポートラインの確立の重要性が指摘された。2019年6月の経産省CGS研究会「グループ・ガバナンス・システムに関する実務指針」において、守りのガバナンスが広く検討される中で、監査役等の役割、とりわけ内部監査との連携の在り方が詳しく論じられた。加えて、研究会報告書の「今後の検討課題」に、「監査役等の機能の実効性強化等」、特に監査役等の指名・報酬決定プロセスの客観性の確保が課題として示された。さらに、「スチュワードシップ・コードに関する有識者検討会」に提出された富山和彦委員の意見書(2019年12月)において、CGコードの緊急かつ重大な改訂テーマとして提起された2点の内の1つが「守りのガバナンスの要なるべき監査役会及び監査委員会の実質的な機能強化に関わる改訂」であった。これら一連の動きは、監査役等に対する不信とその裏返し期待の表れであり、監査役等の在り方が今まさに問われているといえよう。今後の展開に注目したい。

(注2) 内部統制の問題としてのESG、SDGsなど社会的課題への取り組みについては以下の通りである。

持続可能性を重視するESG投資(環境、社会、統治)は急速な拡大を見せており、世界のESG投資額は、投資全体の35%を占めるまでに成長した。2015年の国連サミットで採択された国際目標であるSDGs(持続可能な開発目標)も、政府の旗振りの下、自治体も巻き込んで大きな盛り上がりを示している。これを受けて、企業でもESG・SDGsへの取り組みが活発化して、一種のブーム現象の様相を呈している。企業にとってESG経営は、以下の観点から重要な意義を持つ。①リスク管理の観点、②企業の持続的成長・長期的な企業価値向上の観点、③企業の事業戦略の観点。ESG課題への適切な対応を誤れば、投資家から敬遠されるだけでなく、「社会的な操業許可」を失う結果となり、大きなリスク要因となり得る。また、上辺だけの欺瞞的な対応を行えば、「グリーンウォッシング企業」とみなされ、ブランドイメージが失墜する危険もある。内部統制の問題として、業務執行側でPDCAを回し、持続的な取り組みを展開するとともに、監査役等や内部監査など独立した立場からの監視と検証を行う仕組みが必要となる。

(注3) 企業会計審議会総会・会計部会における論議については以下の通りである。

2019年9月3日開催の企業会計審議会総会・会計部会における八田進二委員の次の発言は重要で注目する必要がある。「この制度が導入されて10年超えたわけですから。もっと実質的な部分での見直しの議論を再開していただければと考えています。ただ、実際の開示内容のみをみると、学会などでも議論されておりますが、ほとんどの会社が特に問題はなく、内部統制は有効であると言っております。開示すべき重要な不備はないということです。ところが、全てが会計マターとは言わないですが、昨今、頻発する会計不正、あるいは不祥事、こういった問題が起きると必ず例外なく企業のほう、ないしはそこで組織された第三者委員会などが調査した結果の内容は、異口同音に内部統制が機能していない

と言っております。そして、再発防止策とか是正策では内部統制を強化しますというのです。ところが、重要なのは、この内部統制の何がだめで、そして今後何をするのかという個別・具体的な部分はほとんど記載されていないのです。」「現行の財務報告に係る内部統制という範疇を越えて、今では財務のみならず非財務、そして定量情報のみならず定性情報、これがディスクロージャーの根幹をなしていくということになっていますから、それにちゃんと信頼性を付与できるようなシステム、こういった視点を踏まえてぜひ内部統制の基準を見直していただきたいということを、声を大にしてお願いしたいと思います。」まさしく、金融庁の「覚悟」が問われているといえよう。

(注4) 内部統制報告制度の先進的な提起の真摯な総括については以下の通りである。

今日流行の3線ディフェンスの基本的な考え方は、既に内部統制報告制度制定時に提起されたものである。第一線をリスクオーナーとする考えは、本制度において内部統制の構築に責任を有する者としてプロセスオーナーが特定され、3点セットの記述が行われたことと符合する。第2線（もしくは1.5線）が経営者評価の一次評価者として参画し、第3線たる内部監査部門が独立的評価者として2次評価者の役割を果たした。第2線、3線の第1線及び経営者からの独立性確保の課題も、本制度への対応の中で認識されたものであった。これらは、「内部統制は、組織内の全ての者によって遂行されるプロセスである」との原則に基づいて当初設定されたが、その後なし崩し的に形骸化した例が多い。CSA（内部統制自己評価）という監査手法も本制度を契機に多くの企業で導入が図られ、普及したものである。グループ内部統制も、本制度では連結ベースの財務報告が対象となったため、海外を含む主要な子会社・関係会社が評価範囲に含まれたことから整備が進んだ。今求められるのは、こうした現在でも意義を持つ諸提起がどう定着し、どう機能したのか、なぜ制度全体として形骸化したのかの真摯な総括である。

以上

(参考文献)

- ・板垣隆夫、2009、「私の考える内部監査や内部統制をめぐる11の提起・提言（異論・暴論）」『Business Research』（1026）：54-61、
- ・板垣隆夫、2016「内部統制における過剰対応と二つの内部統制制度の統合～形式的でなく実効的な内部統制を支援する制度への見直し」監査懇話会HP「監査役・いたさんのオピニオン NO.13」
- ・加護野忠男・吉村典久、2010、「内部統制と会社統治」,加護野忠男・ほか編『コーポレート・ガバナンスの経営学』第11章,有斐閣、
- ・企業会計審議会、2007、2011、2019改訂「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改訂について（「内部統制の基準・実施基準」）」、
- ・金融庁・会計監査の在り方に関する懇談会提言、2016、「会計監査の信頼性確保のために」、
- ・日本公認会計士協会監査・保証実務委員会研究報告第32号、2018、「内部統制報告制度の運用の実効性の確保について」
- ・日本内部監査協会・CIAフォーラム研究会報告、2016、「経営に貢献する内部統制業務の「高度化」と活用」『月刊監査研究』（No.514）：43-55、
- ・日本内部監査協会・CIAフォーラム研究会報告、2018、「不適切な会計事例から学ぶJ-SOX評価の高度化～子会社管理の評価を考える」『月刊監査研究』（No.539）：41-51
- ・日本内部統制研究学会、2018、「第3回公開シンポジウム報告要旨集」
- ・八田進二、2015、「報告不正とアカウントビリティ」『会計プロフェッション』（11）：105-116、
- ・町田祥弘 2015、『内部統制の知識＜第3版＞』 日本経済新聞出版社、