

内部統制の本源的機能についての研究：内部統制論 とコントロール論との相互的包摂の視点から

黒岩，美翔

<https://doi.org/10.15017/4059980>

出版情報：Kyushu University, 2019, 博士（経済学）, 課程博士
バージョン：
権利関係：



氏 名 : 黒岩 美翔

論文名 : 内部統制の本源的機能についての研究
—内部統制論とコントロール論との相互的包摂の視点から—

区 分 : 甲

論文内容の要旨

本論文は、内部統制論とコントロール論が相互に包摂し合う過程を分析するなかで、内部統制が今後どのように展開していくことになるのかを考察し、そこから内部統制の本源的機能を明らかにしようとした試みである。

序章では、本論文の問題意識と目的を示している。近年、世界において環境・エネルギー問題や労働・人権問題などを始めとするグローバルな形の環境・社会問題が深刻化し、それへの取り組みが緊要なものとなってきたが、このような動きは、今まさに内部統制の領域にも直に影響を与えている。具体的には、2018年に「持続可能な開発のための世界経済人会議」(World Business Council for Sustainable Development: 以下 WBCSD)が、これまで内部統制の統合的フレームワークを公表し続けてきたトレッドウェイ委員会支援組織委員会(Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission: 以下 COSO)とともに社会や環境に配慮したガイダンスを公表していることが挙げられる。そもそも COSO の発端はトレッドウェイ委員会の要請を受ける形で組織された委員会であり、1992年には内部統制の統合的フレームワークを作成している。そして2004年には、このフレームワークをもとにリスク・マネジメントの視点を加えた「全社リスク・マネジメント」(Enterprise Risk Management: 以下 COSO・ERM(2004))のフレームワークを公表している。

さて、COSOはなぜこのように新しいフレームワークを公表し続けているのであろうか。そして、これらのフレームワークが公表されるまでに内部統制はどのように展開してきたのであろうか。さらに、それぞれのフレームワークが出現した意義とは何であろうか。それらを明らかにするために、まず COSO 内部統制(1992)の出現について深堀する必要があると考えた。

本論文では COSO 以前の内部統制からどういった契機で COSO「内部統制」が出てきたのかを明らかにしている。加えて、時代の変化とともに、内部統制は様々な要素を包摂することになるが、果たしてそれは内部統制と呼べるものかどうかを問い、内部統制の在り方の見直しが行われている今こそ、その本源的機能に今一度立ち返る必要があると考えたのである。そうすることによって、内部統制の本来の意義を明らかにし、内部統制の現実的な必要性を説くとともに、現在のフレームワークのように様々な要素を取り込んでいる状態が果たして望ましいのかどうかを検討している。

そこで本論文では、内部統制の制度的展開とフランスのコントロール論とが相互に包摂し合う過程を跡付けながら、規制哲学の観点も踏まえつつ、COSO「内部統制」(1992)が台頭してきた意義を検討することを考察の出発点としている。

第1章では、会計監査論における内部統制概念の歴史的展開を跡付け、COSO「内部統制」(1992)出現の背景事情を制度的な規定の変遷を追うことで整理している。

第2章では、わが国でその基準を取り入れる重要な要因の一つとなったと考えられる大和銀行巨

額損失事件を取り上げている。この事件を一つの契機として内部管理体制が構築されるにいたるが、その後 COSO「内部統制」(1992)の影響を受け、わが国における法律（会社法、金融商品取引法）においてその「内部統制」がどのように受け止められたのかを検討している。

第3章では、COSO「内部統制」の統合的フレームワークを巡って、内部統制がコーポレート・ガバナンスを契機として企業組織の内部から生成してきた事情をマイケル・パワーの規制哲学の理論に基づいて明らかにしている。つまり、「内部統制」が会計監査論の枠を越え、企業組織のマネジメント・プロセスから導き出されながら、逆にそのプロセスに影響を与える形で生成してきた経緯を明らかにしている。

第4章では、COSO「内部統制」(1992)と親和性の高いフランスのコントロール論の視点から「内部統制」を検討することで、「内部統制」とマネジメント・コントロールが重なり合う部分が多いものとなっていることを明らかにしている。すなわち、両者が重なり合う部分がマネジメント・プロセスからコントロールと監査の要素を導出して形成されているところに見出されている。さらに、コーポレート・ガバナンスを一つの契機として生まれてきた COSO「内部統制」(1992)が、その構成要素の一つである「統制環境」を通してガバナンスの側面も保持する内部統制へと進展し、内部統制論とコントロール論とが互いに包摂し合う発端となっていることを示唆している。

第5章では、COSO が 2004 年に公表した COSO・ERM(2004) をとりあげ、その内実を詳細に検討している。特に、COSO・ERM(2004)における「内部統制」と COSO「内部統制」(1992)との相違点を明らかにし、COSO・ERM(2004)によって全社を通したリスク・マネジメントの視点が加わることで、リスク低減のみならず、価値を創造するフレームワークとなっていることを示している。

第6章では、COSO・ERM(2004)を契機として内部統制がどのように展開していくことになるのかを考える手掛かりとして、コントロール論の展開を取り上げている。つまり、1980 年代から 90 年代にかけて主流であった伝統的な北米モデルのコントロール論から社会的責任戦略コントロール論へ移り変わるなかで、対照的な2つのコントロール論の比較考察を通して、マネジメント・コントロール論やCOSO・ERM(2004)が企業の社会的責任(Corporate Social Responsibility、以下 CSR)を受け止めるなかでその形を変えるものと推測したのである。

第7章では、社会的責任戦略コントロールが実際に企業でどのように実施されているのかを検討するために、CSR 活動に先進的である欧州企業で、実際に CSR 活動を事業戦略に組み込んでいるケースとして、フランスのダノン社とラファージュ社の事例を取り上げ、分析を加えている。

第8章では、2017 年に新しく公表された COSO・ERM のフレームワーク(COSO・ERM(2017))を検討し、CSR を考慮した ERM がどのようなものになるのかを明らかにしている。その結果、COSO はこのフレームワークをもとに、「持続可能な開発のための世界経済人会議 (WBCSD)」と共同で環境、社会、ガバナンス (ESG) を考慮した ERM のガイダンス(2018)を公表することになり、筆者の推測通り ERM は CSR を考慮したフレームワークへと展開したことを確認している。

終章では、本論文を総括するとともに、今後の課題を提示している。結論として、「内部統制」は時代の変化とともに、その状況に適応した形へと様態を変化させてきているが、どのような環境においても軸となる機能は同じである。つまり内部統制が ERM に変態しようが、CSR 活動を受け入れようが、さらに ESG 情報に彩られようが、内部統制の本源的機能とは何かと問うたときに、それはあくまでも企業組織の管理統制プロセスを進めるための手段であるということに変化を認めることはできないからである。そして、この本源的機能を明らかにすることで、次々に生み出される内部統制のフレームワークの意義を説明することができるのである。