

# ワークショップ 「組織に応じた内部統制のあり方」の様

## 1. はじめに

日本銀行金融研究所では、会計に関する研究の一環として、2006年3月24日、「組織に応じた内部統制のあり方」をテーマにワークショップ（座長：八田進二・青山学院大学大学院 会計プロフェッション研究科教授）を開催した。

内部統制については、最近、ディスクロージャーにおける信頼性確保の観点から、そのあり方が世界的に大きな話題となっているものの、わが国では主に民間の営利企業を念頭に置いた議論がなされており、公的組織も含めたさまざまな組織について内部統制のあり方を論じる例は、まだ少ないと考えられる。本ワークショップは、こうした問題意識のもと、わが国における最近の議論ならびに英国および米国の中央政府における内部統制の議論を踏まえて、わが国において、主に財務報告の観点から、内部統制の考え方を公的組織に適用する際のあり方について議論することを目的に開催された。

内部統制が組織のガバナンスを構成する多様な要素の1つであるとするれば、その公的組織におけるあり方をめぐる問題は、会計学のみならず、経済学、財政学、法律学という幅広い知見が要求されるテーマである。そこで本ワークショップでは、さまざまな専門領域の先生方の参加を得た。本ワークショップのラウンド・テーブル参加者およびプログラムは、次のとおりである。

<ラウンド・テーブル参加者>（五十音順、肩書きはワークショップ開催時点）

池尾和人	慶應義塾大学経済学部教授
川村義則	早稲田大学商学大学院商学部・大学院会計研究科助教授
神田秀樹	東京大学大学院法学政治学研究科・法学部教授
北村行伸	一橋大学経済研究所教授
黒川行治	慶應義塾大学商学部・大学院商学研究科教授
小林麻理	早稲田大学大学院公共経営研究科教授

本稿に示された意見はすべて発言者ら個人に属し、その所属する組織の公式見解を示すものではない。

齋藤 誠 東京大学大学院法学政治学研究科・法学部教授  
柴 健次 関西大学商学部教授  
清水涼子 中央青山監査法人公認会計士  
中里 実 東京大学大学院法学政治学研究科・法学部教授  
八田進二 青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科教授（座長）  
町田祥弘 青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科教授  
山本 清 国立大学財務・経営センター教授  
日本銀行 翁 邦雄（金融研究所長）、橋口 和（金融研究所企画役）、  
古市峰子（金融研究所企画役補佐）、森 毅（金融研究所企画役補佐）

## <プログラム>

開催趣旨説明（橋口）

報告1 「組織の特徴に応じた内部統制の留意点：財務報告・ディスクロージャーの観点から」（報告者：古市）

報告2 「英米の中央政府における内部統制について」（報告者：橋口）

コメント（山本教授、町田教授、神田教授、池尾教授）

リジョインダー（古市）

全体討論

座長総括コメント（八田教授）

以下では、本ワークショップにおける報告、コメントおよびリジョインダー（2節）、全体討論（3節）ならびに座長総括コメント（4節）について、その概要を紹介する（以下、敬称略。文責：金融研究所）。

## 2. 報告、コメントおよびリジョインダー

### (1) 報告

イ．古市報告「組織の特徴に応じた内部統制の留意点：財務報告・ディスクロージャーの観点から」

古市は、報告論文（以下、「古市論文」という）<sup>1</sup>に基づき、主に財務報告の観点から公的組織において内部統制を構築する際の留意点を考察することを目的として、民間営利企業との比較から、以下のような整理・検討を行った。

内部統制とは、組織がその業務を適正かつ効率的に遂行するために、組織の内部に構築され、運用されるプロセスをいふとされ、いわゆるコーポレート・ガバ

1 同論文は、若干の加筆・修正のうえ、本号に所収。

ナンスを構成する多様な要素の1つとして捉えられる。特に、効果的なコーポレート・ガバナンスにとって不可欠とされる財務報告、あるいはより広くディスクロージャー情報の信頼性を確保するうえで、内部統制は、試査の成立基盤をなし、監査リスクを抑制するものとして極めて重要と考えられている。こうした点から、わが国でも、例えば2005年6月に成立した会社法において、すべての大会社の取締役会に内部統制の整備が義務付けられるとともに、同年12月に企業会計審議会内部統制部会から「財務報告に係る内部統制の評価及び監査のあり方」（以下、「内部統制基準案」という）が公表されている。

「内部統制基準案」は、今日における代表的な内部統制の考え方とされるCOSO報告書<sup>2</sup>の枠組みを踏襲して作成されている。これによれば、内部統制とは、基本的に、業務の有効性・効率性、財務報告の信頼性、事業活動にかかわる法令等の遵守、資産の保全という4つの目的が達成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）、IT（情報技術）への対応という6つの基本的要素から構成される。こうした内部統制の整備および運用についての最終責任は経営者にあるとされ、経営者は、上記4つの目的のうち、財務報告に関する内部統制の有効性につき評価したうえで「内部統制報告書」を作成し、外部監査人による監査を受けることが提案されている。

以上が内部統制の基本的枠組みであるが、具体的にどのような内部統制を整備し、運用するかについては、個々の組織が置かれた環境や事業の特性等によって異なり、一律に示すことはできないとされている。このうち、「事業の特性」に関しては、公的組織の場合、組織のプリンシパル（出資者）が株主ではなく、その組織目的が利潤最大化ではないという点が最大の特徴と考えられる。他方、「組織が置かれた環境」としては組織が服する社会的制約条件の特徴を考慮することが重要であり、とりわけ財務報告の観点からは、資金調達から財務報告に至る一連のプロセス、すなわち、資源の調達、配分、供給および使途報告における社会的制約条件の特徴を考慮することが重要と考えられる。

そこで、こうしたプロセスにおける公的組織（中央政府、地方公共団体、独立行政法人、公益法人）の社会的制約条件の特徴を株式会社との対比を通じて考察すると、次の点を指摘することが可能であろう。第1に、公的組織の資源調達における特徴として、調達方法・額が硬直的である、資源提供者の意思に基づかずに調達可能な場合があるという点が考えられ、総じて市場規律が働きにくいという特徴があるといえる。第2に、資源配分における特徴としては、事業年度における資源の配分計画（予算）が、当該組織の業務執行機関以外の主体によって決定されるという点が考えられる。第3に、資源供給あるいは業務執行過程における特徴として、予算による事前統制が強い、外部機関の決定事項により拘

2 米国のトレッドウェイ委員会支援組織（COSO）が1992年に公表した報告書「内部統制の統合的枠組み（Internal Control-Integrated Framework）」を指す。

束される側面が強いという点が考えられる。第4に、資源の使途報告における特徴として、 予算準拠性に関する情報提供が求められる、 会計情報を業績評価に活用するためには、非財務情報をあわせて提供することが不可欠である、 会計情報には、投資意思決定に有用な情報の提供という目的よりも、マネジメント・ツールとしての活用が期待されるという点が挙げられよう。

以上のような公的組織の事業特性および社会的制約条件の特徴を踏まえると、「内部統制基準案」において示されているような財務報告に関する内部統制の枠組みを公的組織に適用するに当たっては、例えば次のような点に留意する必要があると考えられる。

第1に、公的組織においては、「内部統制基準案」の示す内部統制の4つの目的が密接不可分に関連しており、財務報告の信頼性は、業務の効率化・有効化、法令遵守および資産の保全というその他の内部統制の目的を達成するうえでも極めて重要といえる。そのためには、公的組織の財務報告は会計情報の評価を可能とするような非財務情報とセットで行うことが不可欠であり、また、会計情報としては、とりわけコスト情報が重要である。とすれば、公的組織の内部統制としては、的確な非財務情報の作成と、正確にコストを算出するためのシステムの構築が重要と考えられる。

第2に、その一方で、公的組織においては「財務報告に至る過程 = 予算の循環過程」と捉えることが可能であるとすれば、財務報告の信頼性を確保する前提として、予算の適正性が極めて重要といえる。とすれば、予算自体を評価する仕組みを内部統制に盛り込むことも検討に値すると考えられるが、そうした評価を内部統制と外部統制のいずれによって行うのか等は、別途検討の余地がある。

第3に、予算による事前統制と財務報告による事後統制との適切な役割分担という視点が重要と考えられる。前者を重視する場合、事後的な財務報告としては、予算が現金主義に基づいて編成されていれば現金主義で作成することを要求すれば足りるともいえる。これに対して、後者を重視する場合、財務報告においては、資源供給活動の成果に関する情報をよりよく提供しうるものとして発生主義に基づく財務諸表の作成が要求されると考えられる。この場合、現金主義会計に比べて経営者の裁量や予測的要素が含まれる余地が大きくなるため、そうした数値の策定過程につき、より重疊的なモニタリング体制の構築が必要と考えられる。もっとも、モニタリングの強化を外部統制と内部統制のいずれで行うかは議論の余地があり、その際にはモニタリング・コストの考慮も必要であろう。

残された課題として、例えば、 公的組織における内部統制構築に関する責任の所在の明確化、 法令遵守、業務の効率性・有効性等の目的を含むより広い観点からみた内部統制のあり方、 外部統制と内部統制の適切な役割分担のあり方についても、今後検討の余地があろう。

□．橋口報告「英米の中央政府における内部統制について」

橋口は、橋口および森がそれぞれ執筆した2つの報告論文（以下、それぞれ「橋口論文」および「森論文」という）<sup>3</sup>に基づき、内部統制の整備が比較的進んでいるといえる英米の中央政府における状況およびそこから得られる制度設計上の留意点について、以下のように報告した。

英国では、民間部門を念頭に置いた内部統制の議論が先行し、それについて設定された内部統制フレームワーク（1998年統合規範、1999年ターンバル・ガイダンス）の公的部門への適用という流れで検討が進められてきた。現在、中央省庁には、財務大臣から任命された会計官（Accounting Officer）が各省庁に設置され、それが予算、決算、その他の組織運営上の責任を負う。会計官は省庁の政策、目的、目標の達成のために健全な内部統制システムを維持する役割を担い、その有効性を定期的にレビューして内部統制報告書（Statement on internal control）を作成・署名することが義務付けられている。内部統制報告書は、決算書類としての資源会計報告書の一部として、会計検査院を通じて議会に提出され、会計官はこれに関して議会で証言する義務を負うとされている。

こうした英国の中央政府における内部統制フレームワークの特徴としては、政府の大きな方針の中で議論されてきていること、議会によるコントロールという大枠の中で構築されていること、内部統制の対象が、財務に関する事項に限定されずに、組織が直面するリスク全般に関する事項あるいは業績評価にも及ぶこと、基本的には民間準拠であること、内部統制のあり方がガイダンス等により標準化されていること、外部統制のあり方（特に会計検査院の役割）について同時に議論されていることを指摘することが可能であろう。

次に、米国連邦政府の状況についてみると、まず、予算編成、業務計画策定段階には、立法府による厳格な統制が働いている。予算の執行段階においては、各執行機関の内部に首席財務官が設置され、これが執行機関の会計、財務管理活動全般を監督する。他方、各執行機関の長は、首席財務官の監督のもと、会計検査院の定めた基準に基づいて内部統制を整備するとともに、その有効性につき、行政管理予算庁が会計検査院と協議のうえ策定した指針に基づいて評価し、議会および大統領に報告することが義務付けられている。そして監査報告段階においては、首席財務官が、連邦会計基準諮問委員会の作成した会計基準に基づいて、それぞれの執行機関の財務諸表を作成する。各執行機関には、独立の立場から監査を行う監察総監が設置されており、これが、会計検査院の作成した監査基準に基づいて財務諸表を監査し、当該執行機関の長を通じて議会に報告する仕組みになっている。

こうした米国の中央政府における内部統制フレームワークの特徴としては、外部統制の変化に対応した形で発展してきた面が大きいこと、内部統制の構築

.....  
3 各論文は、若干の加筆・修正のうえ、本号に所収。

および有効性の評価・報告が義務付けられている一方で、それに対する監査（内部統制監査）は、民間では義務付けられるようになったにもかかわらず、義務付けられていないこと、評価、報告の対象となる内部統制の概念が広く、業務の有効性・効率性、財務報告の信頼性、法規の準拠性までを包含することを指摘することが可能であろう。

英米の中央政府における内部統制を比較すると、共通点として、例えば、いずれの国でも中央政府における内部統制の仕組みが必要であることについての理解があること、外部統制のあり方とセットで議論されてきていることを挙げることができる。他方、相違点としては、例えば、英国では内部統制報告書の作成が要求されるのに対して、米国では、そうした形での報告書は要求されない、

内部統制監査が英国では要求されるのに対して、米国では要求されない、英国ではリスク・マネジメントという考え方が強く意識されているとの見方が可能であるのに対して、米国ではそうした議論はあまり聞かれない、米国では政府主導型といえるのに対して、英国では民間主導型といえる等の点を指摘できよう。

以上の考察から、内部統制システムを設計していくうえでは、例えば、システム構築の目的、担い手の責任の明確化、内部統制とは、リスクの所在およびインパクトを明確にし、それを許容できる一定程度に抑制することを指向するものであるという理解の共有、施策の効率性についてのさらなる研究、統制事務に携わる人材の育成および確保等について、留意することが重要といえよう。

## (2) コメント

古市報告（古市論文）と橋口報告（橋口論文および森論文）に対して、指定討論者である山本、町田、神田、池尾がコメントを行った。

### イ．山本コメント

内部統制は、古市報告にあったように、あくまでもガバナンスの一要素であり、ガバナンスはアカウンタビリティを確保する仕組みでもある。とすれば、内部統制、ガバナンス、アカウンタビリティという3者の公的組織における相互関係につき整理し、アカウンタビリティの見地から公的組織の内部統制の満たすべき要素について明らかにすることは有益である。

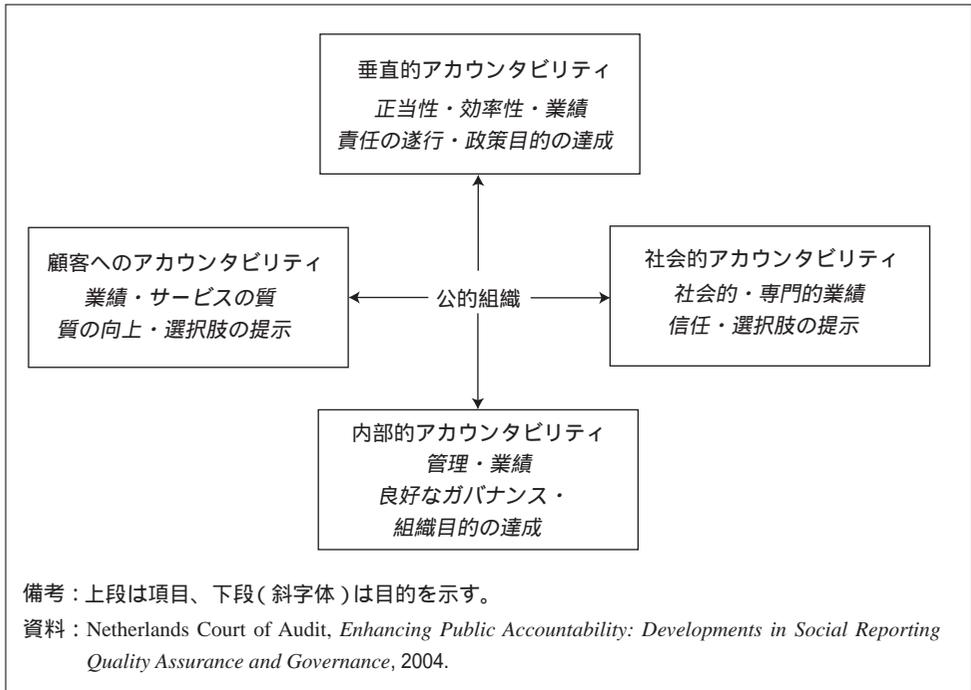
内部統制とは、一般にいわれているように、COSO報告書にあるような4つの目的を有するものであるとすれば、現在のわが国における公的組織あるいは政府機関には十分な内部統制が構築されていないとの指摘は、そのとおりと思われる。もっとも、わが国の政府機関においても、法規遵守や不正抑止対策としての内部牽制制度が会計機関の分立を通じて確保されており、その意味において、内部統制が全くないというわけではない。伝統的なパブリック・マネジメントにおいてむしろ問題なのは、業務の効率性・有効性を向上させることに本来の内部統制の役割があるという意識が十分でない点にあると考えられる。ただし、こうした

問題は、後述するように、パブリックであるがゆえに、リスク管理という視点よりも、不正をゼロにすることのほうが重視されることに起因しており、このことがニュー・パブリック・マネジメント（NPM）等の新しい考え方と衝突（トレード・オフの問題）を起ししやすい点になっている。

内部統制の用具としては、指導と監視、業績契約、第三者監査の利用、年次報告、ベンチマーキング、訪問調査、外部評価、認証・証明、利害関係者との対話、インターネット等のITの利用等、実にいろいろなものが考えられる。古市報告にあるように、公的組織においては財務報告と同時に非財務情報が提供される必要があることを踏まえ、非財務情報の提供、さらには監査制度までを含めた広い意味で財務報告を捉えたとしても、財務報告は上記の一部でしかない。そのため、公的組織においても、財務報告以外の用具も含め、より広い意味でのマネジメントを可能とするようなツールを用意しないと、内部統制の本来の機能を果たすことができないことを、今一度確認したい。

内部統制とコーポレート・ガバナンスとは、図1のような整理が可能と思われる。ここにあるように、公的組織の負うべきアカウンタビリティには、垂直的アカウンタビリティ、内部的アカウンタビリティ、顧客へのアカウンタビリティ、および社会的アカウンタビリティの4つがある。このうち、いわゆるプリンシパル・エージェント・モデルは、基本的には垂直的アカウンタビリティあるいは内部的アカウンタビリティを律するフレームワークとしては有効であるも

図1 項目と目的による4つのアカウンタビリティ



の、公的組織の場合は、水平的なアカウントビリティ、すなわち、顧客へのアカウントビリティおよび社会的アカウントビリティが非常に重要となってくる。特に、日本銀行や会計検査院のように独立性の強い組織については、省庁のように、議会や内閣に対する垂直的あるいは内部的アカウントビリティを果たしていれば、それ以外のアカウントビリティは果たさなくてもよいとされる組織とは異なり、水平的なアカウントビリティによる統制がなければ、社会的な信任は得られないと考えられる。日本銀行を例にとると、社会的なアカウントビリティとは、例えば資本市場に対するアカウントビリティが、また、顧客へのアカウントビリティとは、例えば金融機関等へのアカウントビリティが含まれるといえよう。

古市報告や橋口報告にもあったように、近年欧米諸国では、従前の伝統的な政治・行政モデルから、市場や民間経営の要素を取り入れたモデル（NPM等）に移行しており、わが国も現政権下で進行中と考えられる。COSO報告書をはじめとする内部統制やコーポレート・ガバナンスは、表1で示したアカウントビリティ・モデルのうち、「管理的モデル」や「市場モデル」を前提としたものである。そして、NPM等は、伝統的な「官僚制モデル」、「専門的モデル」および「政治的モデル」に、「管理的モデル」と「市場モデル」の要素を導入しようとする（右側の欄へシフトしようとする）動きとして理解できる。その際、最も難しいのは、「専門的モデル」が「管理的モデル」または「市場モデル」に移行した場合に、専門職としてのポテンシャルないしモチベーションを維持することができるかという問題であると考えている。特に、議会による民主的統制と自律性保証による成果向上との調和化、あるいは議会による民主的統制と独立的規制機関等に求められるところの政治的干渉の排除および専門的判断による権限行使との調和化を図るためには、アカウントビリティに対する新しい原理が必要となる。形式的な議会や政治的統制の低下を補うための国民経済的な効果の獲得、あるいは、裁量性や独立性の代償としての別次元におけるアカウントビリティの強化という原理であり、成果・結果の説明責任はその一例と考えられる。

このことは、日本銀行や会計検査院のように、ある意味で、内閣や議会から独立した組織においても無関係ではない。こうした組織についても、根拠法の改正やガバナンス構造および業務運営に関して外界から影響を受け、それらに対応する行動が、能動的・受動的を問わず、組織内部でなされていると感じられる。一般的にいえば、「独立性と信任」対「アカウントビリティと透明性」の調和をめぐる論点に帰着すると考えられる。高度の専門性に裏付けられた判断を基に意思決定を行う自律性や独立性は、政権や政策当局のみならず、社会・市場に対するアカウントビリティを効果的に果たし、信任をうることで持続し、保証されるからである。このことを示したのが図2である。

もっとも、図2における政治・国家政策、市場、市民社会という3者の関係は、当該独立機関の活動における市場との相互作用の強弱、国の政策との相互作用の強弱等の特性に応じて異なってくる。有効性および効率性と、信任・信頼の確保という内部統制の目的を發揮するためには、専門的知識・経験を知的権威等で担

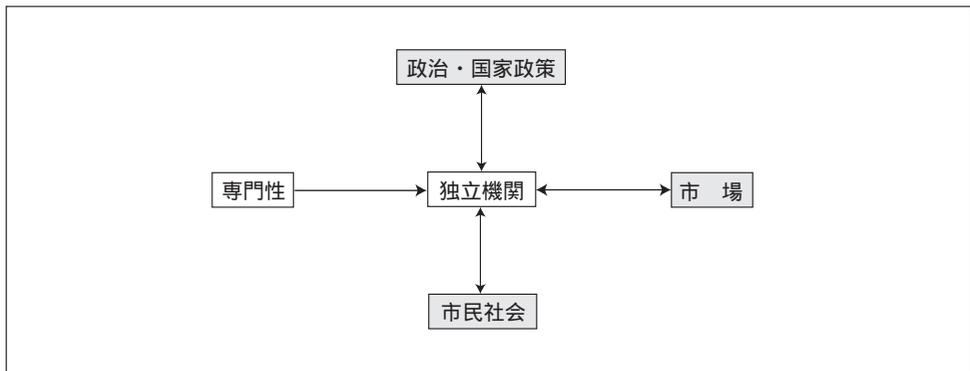
保するだけでは不十分である。業績目標や結果をある程度数値化する試みが諸外国で生じてきているのも、こうした背景から理解できよう。もっとも、同時に、有効性や信任等は、数値を明示する形でアカウンタビリティを果たすことのみでは確保しえないし、証明もできないことには、留意が必要であろう。

表1 アカウンタビリティ・モデルからみたガバナンスと統制

モデル	官僚制	専門的	政治的	管理的	市場	管理的市場	ネットワーク
駆動基盤	規則	経験	政策	経営	市場	市場政策	信頼
代理人	官僚	同僚	政策決定者	経営者	起業家	起業家・ 政策決定者	参加者
目標	効率	質	優先度	生産性	対応性	対応性・ 優先度	相互利益
指標	投入・過程	過程	成果	投入・産出	産出	産出・成果	関係
条件	安定性	自律性	合意	動的	需要・能力	需要・ 能力・誘因	動的安定
技術	規制	協議	計画	目標管理	顧客満足	顧客満足 能力・誘因	連携
結果	継続	参加	誘因	昇進	利益	利益・誘因	利益・参加
ガバナンス	懲罰	無視	損失	降格	損失	損失	損失
ガバナンス	集権的	同僚的	指揮・ 分権的	分権的	市場	PPP	ネットワーク
理論	科学的経営	同僚制	公共政策	再生	市場経済	市場誘導	ネットワーク

備考：Burke, J.C., “The Many Faces of Accountability” in J.C. Burke and Associates, eds. *Achieving Accountability in Higher Education*, Jossey-Bass, 2005を加筆修正。なお、PPPは、パブリック・プライベート・パートナーシップの略。

図2 独立機関と他のアクターとの相互作用



## ロ．町田コメント

現在、公的機関における内部統制の構築および評価は、国際公会計基準審議会の活動にみられるように、世界的にみても重要な検討課題とされている。古市論文および橋口論文でも触れられている英国の2001年シャーマン報告書はその典型であろうし、米国においても、森論文が示すように、1996年連邦財務管理改革法においても内部会計統制の維持に関する規定が置かれている。また、近時の動向としては、国連において、近年の不明朗な財政支出に対する批判を受けて、事務総長のもと「国連内のガバナンス及び監視、並びに、国連の基金、プログラム、及び専門機関に関する包括的見直しのための運営委員会」が設置され、国連のみならず、他の国際的専門機関に及ぶ範囲で、ガバナンス、監視および監査といった体制の見直しが進められてきている（日本からは、八田座長が委員として参加している）。このように、公的機関における内部統制の構築および評価は、世界各国において、プライベートセクターにおける内部統制議論がかなり進展し、あるいは、内部統制報告制度の導入等によって重要なガバナンス・ツールとなってきた状況下で、残された大きな課題の1つであると解される。

古市報告では、冒頭に組織の内部と外部の比較が示されているが、その他の点、つまり、内部統制の当事者をどのように捉えているのかが必ずしも明らかではないように思われる。例えば、一般に内部統制の構築責任は経営者が負うとされているが、公的組織の内部統制については、誰がその構築責任を負う者となるのか（この観点から、米国では首席財務官が設置されることとなったとも解されるが、わが国ではどのように捉えられるのか）あるいは内部統制に対するモニタリングないし報告・監査を義務付けるとした場合、いかなる当事者を想定するのか、そして何より、古市報告において「組織の主体（プリンシパル）が株主ではない」とされる点について、いかなるプリンシパルとアカウントビリティを想定しているのかが明らかにされる必要があるであろう。まずは、当事者、ならびに、その役割および責任を識別し、かつ、いわゆる内部統制の限界について整理する必要があるように思われる。

古市報告の主眼は、公的機関に内部統制を構築する前提として、組織を取り巻く社会的制約条件の株式会社との相違を検討することにある。そうした観点から公的組織の特徴の識別を行うことは、公会計または公的機関におけるガバナンスを検討するに当たって、必要なことであろう。しかしながら、報告において指摘されている、内部統制は「個々の組織が置かれた環境や事業の特性等」によって異なるということをあまりに強調してしまうと、標準的な内部統制の枠組みは適用不可能となってしまふ。これは、個々の企業においても、環境や事業特性はさまざまであることから、内部統制の基準が成立しないという議論につながりかねない。一般に、世界の公的機関において論じられている内部統制またはガバナンスの議論は、「個々の組織が置かれた環境や事業の特性等」が異なることは所与として、原則となる評価の枠組み、あるいは、ベンチマークとなる諸要件を設定するという方向にあると思われる。内部統制はあくまで組織のマネジメントに当

たる者が自らの責任において構築するものであるとして、詳細な規則や具体的な規定を置くことはしないが、マネジメントに当たる者が組織のすみずみにまで目が届かない以上、その責任を解除するには、一定の枠組みに準じた内部統制の構築が求められるとするのである。この点については、公的機関と株式会社との間に大きな差異はないと思われる。言い換えれば、組織環境の相違を強調する方向性に偏ると、組織一般に適用可能な原則の識別が困難となるように思われるのである。仮に、組織環境の相違によって変わりうるとすれば、それは、適用部分についてではないかと思われる。こうした適用部分については議論があるとしても、基本的枠組みにおいて公的機関と民間機関を分けるという考え方は、少なくとも国際的にはないと思われる。

古市報告は、内部統制のうち、主として内部統制目的と統制環境を取り上げて論じているが、内部統制の基本的要素のうち、他の要素の検討も必要であろう。例えば、本論文で指摘されていたバランス・スコア・カードの手法は、リスクの評価と対応の一環として、あるいは、事後評価の点については、モニタリングの観点から論じられることが適切であると思われる。内部統制については、会社法における取締役会決定の規定もあって、ガバナンスとの関連に注目が集まっているが、同時に、業務に組み込まれたシステムとして検討される観点も重要であろう。統制環境という上部構造の重要性はいうまでもないが、公的組織の特性は、論文において指摘されていたように予算執行が業務の場面では可変的でないといった点のさらなる検討が必要ではないだろうか。

さらに、古市報告は、中央政府、地方公共団体、独立行政法人および公益法人を検討対象として挙げているが、必ずしもその相違が明らかではないように思われる。同時に、これは橋口論文、森論文に委ねられているのかもしれないが、国際的な比較という観点も必要であろう。その際にも、内部統制の当事者の役割と責任の識別は、重要なポイントであると思われる。

なお、古市報告では、全体を通じて、財務報告に係る内部統制の議論と一般の内部統制の議論とが丁寧に識別されていないのではないかと。また、内部統制について内部と外部を識別する考え方や、それを踏まえて、「外部統制」といった用語が用いられているが、ガバナンスについては冒頭に一定の整理が示されているものの、ガバナンス、監視（oversight）、モニタリング、監査（audit）、および統制等といった用語については、それぞれどの範囲を示すのか等、一定の整理が必要であろう。

## 八．神田コメント

ひとくちに「内部統制」といっても、「内部統制基準案」のいう「4つの目的・6つの基本的要素」、同基準案にいう「財務報告のための内部統制」、会社法が要求する内部統制の3つは同一ではなく、その重点がそれぞれ異なる。

の主要な目的は、財務報告の適正性の確保（会計不正の防止）であり、の主要な目的は、経営の適正（不正の防止）と経営者の免責である。「経営者の免責」

とは、例えば従業員が不正行為をした場合であっても、内部統制システムが構築され、運営されていれば、当該行為によって生じた損害につき取締役は個人責任を負わないという意味であり、1995年の大和銀行事件が背景にある。はじめに内部統制ありきではなく、内部統制システムは手段であり、その目的に応じて構築・運用されるべきであることから、まずはどのような目的があるのかが論じられるべきである。

その際、制度論（法律による義務付け）をするのか、実際の話をするのかによっても、議論の力点が異なるのではないと思われる。実際の話をする場合には、確かに組織に応じてベストな形があると考えられるが、制度論をする場合には、ある程度、一律に強制することを考えざるをえない。ちなみに、上記の内部統制に関する評価・報告制度は、現在国会で審議中の金融商品取引法案によって義務付けられることが予定されているものであり、上記の内部統制は、会社法によって義務付けられるものであるが、両者間の整理はまだ不十分である。特に監査役と公認会計士との役割分担（どちらが最終責任を負うのか）については、「内部統制基準案」の説明<sup>4</sup>をみても、明らかでないといえる。このことは、経営の会計依存性（会計がどこまで経営を表すか）をどう評価すべきか、会計をコントロールすることで経営をコントロールできるかという点とも関係し、「財務報告のための内部統制」の議論と、より一般の内部統制の議論とを区別するうえで効いてくるのではないかと考えられる。

「外部」と「内部」の違いをどのようにして整理するかという点については、「外部」、「内部」で線を引こうとすると非常に難しく、例えば社外取締役や社外監査役はいずれなのかという難問に突き当たることになる。むしろ、「内部」、「外部」というよりは、通常いわれるように、独立性の有無や専門性の有無がポイントになるのではないかと考えられる。後者は、公認会計士のようなプロフェッショナルが担当するかどうかであり、そうしたプロフェッショナルがかかわる場合の法的責任のあり方について検討をすることが重要と思われる。

以上が会社法の対象とする株式会社についての議論であり、これが公的組織の議論にどのように適用されるかというのが古市報告の主題であろうが、このテーマは非常に難解である。そもそも公的組織の内部統制という場合に、その目的は何か。コーポレート・ガバナンスを民間企業について議論する場合には、見解は分かれているものの、一般には「利益を上げること」が企業の目的であり、その利益追求活動のプロセスに健全性と公正さが求められると整理されている。不祥

4 具体的には、「内部統制基準案」三(4)「なお、監査役等は、独立した立場で経営者の職務の執行について業務監査の責務を担っていることから、企業等の内部統制に係る監査を業務監査として行うとともに、大会社等においては、監査役等が会計監査人の実施した監査の方法と結果の相当性を評価することとされている。一方、本基準案で示す内部統制の監査において、会計監査人は、監査役が行った業務監査の中身自体を検討するものではないが、財務報告に係る全社的な内部統制の評価の妥当性を検討するに当たり、監査役等を含めた経営レベルの内部統制の整備及び運用状況を統制環境の一部として評価することとなる」を参照。

事の防止と企業の発展の両立と表現されることも多い。この点、公的組織の場合も同様に表現されうるとすれば、組織目的の遂行プロセスにおける健全性（法令遵守等が含まれる）と公正さの確保と整理することになる。そうであるとする、もし内部統制を財務報告的なものと整理してしまうと、公的組織の場合はより狭い印象を受ける。したがって、財務報告という視点よりも、むしろ、先述のような会社法的な視点、すなわち、運営の適正の確保と免責を重視したほうがよいのではないかと考えられる。この関連で付言すれば、会社法という監査役に相当するものとして、公的組織では監事が置かれる場合が多いが、監事の役割については、これまであまり議論されておらず、今後検討の対象となろう。

公的組織には予算制度という仕組みがある点で、私企業とはそのガバナンスの仕組みが異なるが、内部統制を考えるうえでこの違いはおそらく大きいであろう。内部統制という概念は、多義的であるためにわかりにくい、予算制度と整合的な、あるいは予算制度と補完関係に立つような内部統制システムを構想することが望ましいということになる。要するに、ガバナンスの手法は複数の手段の組合せであるということである。

## 二．池尾コメント

古市報告が難解である理由の1つには、内部統制の仕組みを設計するうえで、株式会社と公的組織との違いとして、まさに留意しなければならないポイントについての選択基準の提示ないし説明がなされていない点にあるのではないかと思われる。現象あるいは事実としての相違点は無数あるわけであり、現象が違うということと、制度設計において留意すべきかどうかは別次元の問題である。例えば、株式会社と比べた公的組織の最大の特徴は利潤最大化を目的としてない点であるとの指摘についても、確かに現象としては大きな違いであるものの、内部統制の仕組みを設計するうえで留意すべき本質的な相違点といえるかは疑問である。それが本質的な留意点であるならば、その説明ないし両者をつなぐロジックが必要であろう。経済学的にいえば、そこをつなぐロジックがないと、事実として違うことをすべて考慮する必要があるということになってしまう。

内部統制の制度設計において考慮すべき点は、むしろ、その組織に与えられたミッションの達成度（パフォーマンス）における測定の容易さであろう。利潤最大化あるいは企業価値の最大化が組織の目的とされている場合には、ミッションの達成度が比較的測定しやすい。これに対して、公的組織の場合、それらのミッションは社会的厚生や福祉の増進等であるといわれても、それらの達成度を測定するのは困難である。確かに、営利か非営利かという点と、組織のミッションの達成度における測定の容易さという点は、かなりの程度において関連していると考えられるが、両者は全く別の概念である。営利を目的としていない活動の場合であっても、成果の測定が非常に容易である場合もありうるからである。

こうした混同は、政府の役割等を議論する際にも、しばしばみられる。例えば、政府が行うべき業務かどうかは、経済学的見地からみると、公共性の高低では決

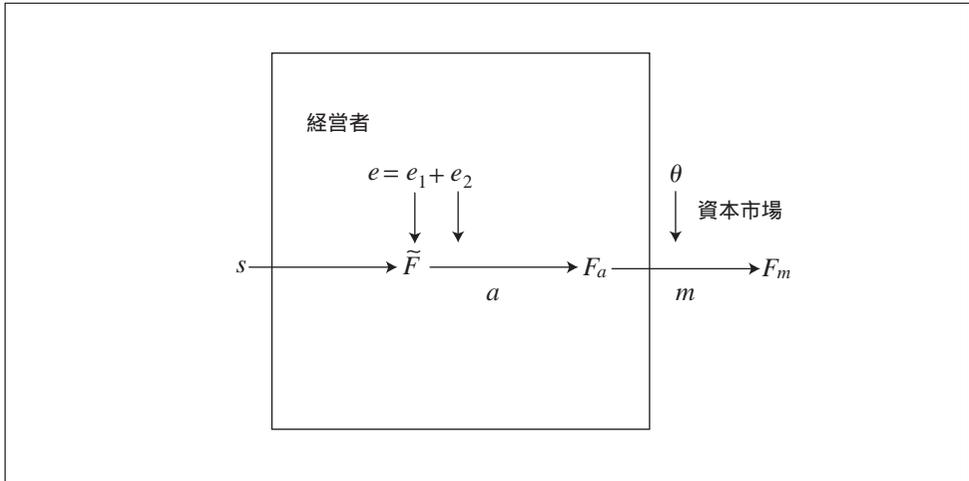
まらない。いかに公共性の高い活動であっても、パフォーマンスの達成度が客観的に測定可能であれば、民間への委託が可能となると考えられる。つまり、政府が直接行うべき業務は、公共性が高いことに加えて、そのパフォーマンスの測定が困難であるという条件を満たした場合、ということになるのである。

ミッションの達成度（パフォーマンス）が客観的に測定しやすい場合には、活動の自由度を容認することが可能であるが、公的組織のように、それが困難であるという特性がある場合には、活動の自由度を与えると、どのような逸脱行動ないし問題行動が生じるかが想定し難いことから、活動そのものに制約を加える必要がある。古市報告の中で社会的制約条件あるいは統制環境として挙げられているいくつかの特徴は、客観的な環境として外生的に与えられているものというよりも、こうした組織のミッションの達成度が測定困難という特性から、内部コントロールの仕組みとして導き出されるものではないかと考えられる。

こうした点を理解するために、図3のような概念図を作成してみた。ここでは、イメージがわかりやすいように、営利企業を前提としたものとなっているが、実はこの程度の抽象図であれば、公的組織との違いは全くないといえる。要するに、内部コントロールないしコーポレート・ガバナンスの目的とは、活動の担い手に対して、社会的にみて適正なレベルの努力をさせる、あるいは努力の配分をさせることにあると考えている。

図3の四角形の内側が組織内部を表しており、そこでは経営者に適切な努力をさせることが必要となる。経済分析で組織の内部について考える場合、こうした努力は、通常、少なくとも2種類に区別される。1つは、組織のミッションそのものの実現に寄与する種類の努力であり、営利企業であれば、企業価値を高めるための努力ということになる。もう1つは、自己の評価を高めるための努力、要するに、大規模な組織であれば内部においても政治的な駆引き等があることから、自己を有利にするために働きかける種類の努力である。あるいは、外部、特に市場からの評価を高めるためにウィンドウ・ドレッシングを行うことに注力するような努力である。このように、やや古い公共選択理論の言い方を借りれば、プロフィット・シーキング（利潤追求）のための努力とレント・シーキング（政治的手段による利益追求）のための努力が考えられる。内部コントロールないしガバナンスの最終的な目的としては、任務懈怠とならないように経営者に適切な努力を促すとともに、レント・シーキングにエネルギーを費やすのではなく、本来のミッション実現のための努力に注力させることにあつた。しかしながら、ミッションの実現値（達成度）については、実は公開株式会社においても完全には把握できない。企業の真の価値は誰にもわからず、それを会計的に認識した数値だけがわかる。そこで、会計的な数値の認識プロセスに働きかけることによって、自己に対する評価を高めようとする余地が生じるという問題が考えられるため、ミッションの真の姿（図3では $\tilde{F}$ ）に対して、そのミッションを認識した情報が必要ということになる。そして、公的組織であれば、金銭単位のような形では測定できないであろうから、古市報告にあったように、財務会計情報だけではなく、あ

図3 内部統制メカニズム（抽象的な理解）



種の業績情報のような評価情報 ( $F_a$ ) が必要ということになる。 $F_a$ と、それ以外のところから与えられる情報とに基づいて、組織内部における活動の担い手に対して何らかのインセンティブとサンクションの仕組み（経営者に対する規律付けのメカニズム）が与えられる。そうした仕組みが与えられるという前提のもとで、内部者は努力のレベルと配分を決めるというのが一般的な関式である。そうしたレベルで考えると、町田も指摘したように、公的組織と株式会社とでは違いが全くないのではないかと考えている。あるとすれば、前述のとおり、ミッションの達成度における測定の容易さという1点にほぼ尽きるのではないかと思う。

### (3) リジョインダー

指定討論者からのコメントに対し、**古市**は、以下のようなリジョインダーを行った。

公的組織における内部統制の目的について、いくつかコメントがあった。この点については、神田が触れていたように、基本的には民間企業と同様に、組織目的の遂行プロセスにおける健全性と公平性の確保と捉えることが可能と考えている。その意味では、池尾コメントのように、抽象的には民間企業と同じであり、また、町田が指摘したように、大枠は民間企業と変わらないといえる。ただし、その具体的な適応の仕方において何か考慮すべき点があるのではないかというのが、本論文の問題意識ということになる。

今回の論文では、冒頭では一般の内部統制の議論に触れつつも、基本的には財務報告についての内部統制に焦点を当てて論じようとしている。そうした整理では狭過ぎるという点は、確かにそのとおりではあるが、その一方で、公的組織が事務事業を遂行するに当たっては、ほとんどの場合において何らかの形で財務活動が関連しており、しかもそうした財務活動は法律や予算に準拠して行われると

すると、財務の流れあるいは財務報告の信頼性を確保することによって、運営の適正の確保や免責という内部統制の目的のかなりの部分を達成することにもつながりうるのではないか。仮にそうであるとすれば、公的組織の場合には、財務報告の信頼性確保に重点を置いて内部統制を構築・運用することで、それだけでは不十分であるとはいえ、その他の内部統制の目的も概ね達成可能となるのではないかと考えている。ただし、報告でも触れたとおり、この点の検討はまだ十分でなく、内部統制の目的のうち、どこに重点を置くかによって、内部統制システムの設計の仕方がどのように異なってくるのかについては、今後の検討すべき課題と考えている。

外部統制と内部統制の違いに関連し、そもそも「外部」と「内部」の範囲をどのように捉えるのかという点については、論文の作成過程では、組織の所有者あるいはプリンシパルによって選任・解任される、いわばエージェントに相当する機関ないし者は「内部」、それ以外の機関ないし者（組織のプリンシパルを含む）は「外部」との整理を試みた。ただし、その場合、会計監査人も、総会決議等によって選任されることから「内部」に属することになってしまい、一般の感覚に合わない。そこで、さしあたり、当該組織に雇用されているとイメージされる者を「内部」、それ以外を「外部」として整理した。この分類によれば、神田の指摘した社外監査役や社外取締役は、少なくとも選任後は「内部」として整理されることになる。ただし、こうした整理が適切かどうかは、私自身、疑問に感じている。神田の指摘にもあったように、そもそも「内部」、「外部」という観点での分類は非常に困難であり、むしろ、独立性や専門性の観点から区別したほうがよいのかもしれない。

こうした問題は残されているとしても、内部統制と外部統制の役割分担をどのように考えたらよいかという点について、ぜひご意見を伺えればと考えている。この点、山本コメントのように、近年、公的組織に対して求められている新しいアカウンタビリティ・モデルにおいても、民主的統制との調和を考えなければならぬのであるとすれば、公的組織における内部統制のあり方を考えるに当たっては、結局のところ、議会のようなプリンシパルの代表機関による外部統制との調和をどう図るかという点が、検討の鍵となるのではないかと印象を受けた。その意味では、神田コメントにあったように、予算制度と整合的な、あるいは予算制度と補完関係に立つような内部統制システムの構想という視点が重要ではないかと考えている。そして、このことはまた、公的組織の内部統制における予算制度の位置付けをどう捉えるかといった問題につながるのではないかとと思われる。

池尾から、事象が違うことと、内部統制の制度設計において考慮すべき点とは次元の異なる問題であり、両者をつなぐロジックが必要とのコメントがあった。この点、今回の論文では、まさにそのロジックを検討したいと考えていた。神田コメントにもあったように、ガバナンスの手法は複数の手段の組合せであり、論文では、そうした組合せは組織に応じて異なるのではないかと問題意識のもと、

組織の特徴と手段の組合せとの対応関係を考える際のメルクマールのようなものを抽出できればと考えていた。そのために、組織構造の異なる4つの公的組織を検討対象として取り上げ、こうした特徴がある場合にはこのような手段の組合せが望ましいというようなロジックの抽出ができればと考えたのだが、町田から、4つの組織の違いがよくわからないとの指摘があったように、結果的に、そうしたロジックを抽出し切れなかったというところなのだと思う。この点については、後ほどの議論を参考にして、今後の課題としたいと考えている。

### 3. 全体討論

以上の報告、コメントおよびリジョインダーを踏まえ、全体討論が行われた。全体討論では、主に、(1)公的組織のミッションと内部統制の目的、(2)内部統制と外部統制の役割、(3)モニタリング・コストに関して議論が行われた。

#### (1) 公的組織のミッションと内部統制の目的

古市報告が、「内部統制基準案」の示す4つの目的が密接不可分に関連しているとしたうえで、公的組織の事務事業が法律や予算に準拠して行われる財務活動と関連していることを踏まえ、財務報告の信頼性を目的とした内部統制のあり方について論じたことに関連して、次のような議論が行われた。

まず、清水は、中央省庁や地方公共団体においては、財務諸表が現金主義で作成され、利害関係者に対するアカウンタビリティに十分寄与していないことから、財務報告の信頼性確保の観点が必要であるという現実があることを指摘した。また、4つの目的が密接に関連している状況も窺えないと述べたうえで、そうであれば、内部統制は、公的部門で不足しがちである業務の有効性・効率性や資産の保全という観点からまず構築されるべきであるとして、古市報告とは異なる見解を示した。さらに、民間部門と公的部門の内部統制に基本的な違いはないと指摘しつつも、公的部門の場合には、あらかじめ組織のミッションが法律により定められ、業務内容や手続きについても法令・規則で詳細に規定されていることから、これらを遵守することが内部統制のすべてであるといった危険な意識が生じやすいとした。そのうえで、公的組織の長が実際に内部統制を構築するに当たっては、職員に対するコミュニケーションやモニタリングのあり方に注意することが必要であると述べた。

また、柴は、内部統制を構築するために組織はいかにあるべきかという議論と、組織目的を達成するために内部統制をいかに構築すべきかという議論を峻別したほうがよいとした。そのうえで、内部統制は、組織がそのミッションを達成するためのツールであるという観点を受け入れるならば、ミッションの違いによって内部統制のあり方がどのように異なるのかについて答えを導き出すことができるのではないかと考え方を示した。加えて、公的組織ではミッションの達成度合いを客観的

に測定することが難しいとの池尾のコメントを踏まえ、その財務報告には、ミッションの達成度合いがストレートに表されていないことから、財務報告の信頼性を担保するための内部統制のあり方は、企業会計とはおのずと異なってくるとした。そのうえで、公的組織においてミッションを表しているのは予算であることを踏まえると、予算の編成に関係する各機関がそれぞれ会計上の責任を持つということを明確にさせることを条件としたうえで、予算をそのとおり執行していくことが重要であり、予算の流用を禁止し、裁量の余地を少なくすることを通じて、ミッションを確実に実行させる観点から、公的組織の内部統制のあり方を考えていく必要があるとした。

小林も、公的部門における内部統制や財務報告の目的を確認することは有意義であるとして、公的部門では、民間部門の場合とは異なり、ミッションの達成という観点が重要であることを指摘した。さらに、リーダーによる効率的かつ有効なマネジメントシステムの構築という意味での公的部門におけるガバナンスは、組織がどのくらいのパフォーマンスを上げたのかという点まで含むアカウンタビリティの概念とは切り離せないものであると述べた。そのうえで、米国においては、古市報告で指摘されたように公的部門の財務報告には非財務情報も含まれており、各行政機関はパフォーマンス・アンド・アカウンタビリティ・レポートを作成していること、また、米国の連邦政府等では、業績予算制度（performance budgeting）のもと、予算統制が業績指標（performance indicator）による実績評価を踏まえた形で行われていることを紹介し、そうした仕組みが内部統制システムにつながっており、組織のアカウンタビリティを果たすことになっていると考えられるとした。

また、黒川は、公的組織においては、ミッションを定め、具体的な施策を決め、そしてお金を有効に使うという段階があり、予算の編成と執行に関する統制が重要であるとして、古市報告が内部統制の目的に関連して、この点を議論していることについて理解を示した。さらに、公的組織においては、物的資産の維持という使命が非常に強いことから、例えば、減価償却の年数や減損会計の方法も民間とは異なることになる点についても、留意が必要と述べた。加えて、公的組織において内部統制を充実させる場合には、ヒトの問題、換言するとインセンティブの問題が重要ではないかとし、民間組織であれば、利潤およびそれに基づく報酬という形でインセンティブを持たせることができそうであるが、公的組織にはそうしたことが考えにくいことから、公的組織にいかに関与を与えるかは重要な問題であろうと指摘した。これに関連して、ガバナンスの観点では、例えば、政府の場合には、最終的なステークホルダーが国民であるとすれば、国民への情報の提供（コミュニケーション）が不足しがちである点にも留意する必要があると指摘した。加えて、事前統制と事後統制との関係について、最近では、まずミッションを明らかにし、何に予算を付け、どういう手段で執行するかについて、当事者以外の意見を取り入れる観点から、事後評価に加え事前評価も重視する傾向にあり、特に独立行政法人では、中期計画の期間満了後に、事後評価を行い、これを次の中期計画に反映させることが行われているとした。このうち、ヒトの問題に関して、八田は、一般に、内

部統制の議論においては、組織のトップはその考え方が統制される側に伝わっていることを確認することも内部統制の評価に含まれると考えられていると補足した。

一方、**川村**は、ガバナンスとディスクロージャーの関係に触れ、組織の目的に照らして財務報告や会計のあり方が決まり、その前提条件として内部統制システムの構築が求められる中で、相互依存関係にあるガバナンスとディスクロージャーのどちらを先に決めるべきなのか、換言すれば、ディスクロージャーは組織目的に照らして中立ちたりうのかという点が論点として考えられるとした。また、市場規律の問題に関連して、特に公的組織においては、ベネフィットを測定することが難しいだけに、リスクの許容範囲をどの程度に設定するかが重要であると論じた。例えば、ミスは一切あってはならないとしてしまうと、内部統制システムを構築維持するコストは無限大になってしまうため、ある程度までのミスの発生は許容するような考え方があってよいとし、このような考え方について国民の理解を促す努力をしていく必要があるとの見方を示した。

以上の議論に加えて、**斎藤**は、神田コメントにおいて、「経営者の免責」が会社法における内部統制の目的の1つとされた点を取り上げ、内部統制の目的論の重要性を主張した。具体的には、地方公共団体の場合には、地方公共団体の不適正・不法な支出に対し、首長に損害賠償責任を問う住民訴訟の制度が存在し、こうした住民訴訟においては、首長が不適正・不法な支出を防ぐための内部統制システムを構築していたのだから免責されるべきといった議論を行うことが考えられるが、一方、国の場合には、住民訴訟に匹敵する国民訴訟といった制度が存在しないと指摘した。そのうえで、そうした制度がないところで、内部統制をどうすべきなのかという議論、あるいは、国においても、地方公共団体の住民訴訟と同様の制度を設ける必要があるのではないかという制度設計上の議論が展開されうるとして、内部統制の目的論をしっかりと詰めることが重要であるとの認識を示した。

このほか、**中里**は、公的部門のあり方を議論する際に、単に民間部門とのアナロジーだけで議論しても、そこには論理がなく、説得的ではない、例えば、政府は、法制度上は、国民ではなく国会に対して責任を負っており、そこに企業会計の手法を単純に当てはめて、政府は国民に対するディスクロージャー責任があるといった議論をしてしまうことは適切ではないとしたうえで、最近では、憲法や行政法といった法的枠組みを踏まえつつ、経済学や会計学を総合して議論する例もみられ始めており、古市報告は、そうした動きの1つと考えられると評価した。

他方、**町田**は、財務報告に係る内部統制の議論と一般の内部統制の議論とが丁寧に識別されていないとする、古市報告に対する自らのコメントを敷衍した。すなわち、企業会計審議会の「内部統制基準案」では、はじめに、一般の内部統制の基本的枠組みを示したうえで、その後続く経営者による評価の基準と監査人による監査の基準において、市場まわりに最も関係が深い財務報告に係る内部統制だけを取り出し、これを評価した報告書を提出させ、監査人が監査するという構成をとっていると、財務報告に係る内部統制のみを構築することを求めたものではなく、業務の有効性・効率性の観点から、内部統制を評価し、これを外部に報告することを

意図するものでもないことを強調した。これに対し、柴は、古市報告は一般の内部統制の議論を念頭に置きつつ、それが民間部門と公的部門の間でどのように異なるかを論じたものではないかとし、古市も、「内部統制基準案」が財務報告に係る内部統制の構築を求めるものではないことは認識しており、報告論文では、内部統制全体の中で財務報告に係る内部統制がどのように位置付けられるかという点を中心に論じたと応じた。また、これに関連して、森は、民間部門の場合には、内部統制の整備は義務付けられていないが、公的部門の場合には、例えば、米国連邦政府では、1950年予算会計手続法により内部統制の整備が義務付けられ、1982年連邦管理者財務保全法により内部統制の整備・評価・報告が義務付けられたように、内部統制の評価・報告に加え、その整備にも力点が置かれてきたとし、このほか、外部報告の対象となる内部統制の範囲が財務報告に係る内部統制に限定されていない点でも、公的部門は民間部門と異なる面があるとした。

こうした議論に関連して、八田は、米国の会計検査院（GAO: Government Accountability Office）が公表している連邦政府内部統制基準（Standards for Internal Control in the Federal Government）に触れ、政府の内部統制は、その活動内容の違いから、統制環境や統制活動の要素では民間部門と異なるが、リスク評価、情報と伝達、モニタリングの要素では、民間部門と大きく異なるところはないという議論がされているとし、公的部門と民間部門の違いを考えるうえでは、与えられたミッションをいかに執行管理していくかが大事であり、そうであれば、要素の問題として検討すべきは、予算の執行を含めた統制活動の領域であろうとした。

## （２）内部統制と外部統制の役割

座長の八田は、少なくとも財務会計・監査論の領域では、外部統制という用語を内部統制の対義語として用いることは一般的ではないのではないかと、仮に、それが内部統制を評価、モニタリングまたはオーバーサイトするという意味であるとすれば、むしろレギュレーションと呼ぶのが相応しいのではないかとし、公的組織を論じる際に外部統制という用語を使用する場合の意味について、参加者の認識の共有を図りたいとの意向を示した。

これに応じて、山本は、民間部門と公的部門とで大きく異なる点の1つが、外部統制または外在統制という概念の有無であるとしたうえで、民間部門では、当該組織自らがミッションを定め、市場によって規律付けられるのに対し、公的部門では、上位機関が決定したミッションに沿って、議会が策定した予算のもとで、業務の有効性・効率性を上げていく構造となっているとし、公的部門では、執行機関に対する裁量権をどれだけ与えるかが外部によって決まり、そうした外部統制または外在統制のもとで内部統制が決まるという関係にあると理解されていると説明した。この点に関し、黒川も、公的部門の場合には、市場という形で外部からの評価を得られにくい点が民間部門との違いであり、それゆえに、例えば、独立行政法人では、第三者である評価委員が市場に替わって評価する役割を担っている面があるとし

た。さらに、このように外部から評価を行う場合に、評価基準を誰が作成すべきかという問題があることも指摘した。川村も、公的組織には市場規律が働かないとすると、そのガバナンスにおいては、市場に替わる何らかの評価システムをビルトインすることが必要であろうとし、その場合に、そうしたシステムのあり方として、内部統制と外部統制の役割を効率的に分担する仕組みに関する議論が必要であろうとした。

以上のような議論に対して池尾は、資本市場のような確固たるマーケットがなくとも、世の中の評判のようなものまで視野に入れた外部からの評価をとれば、民間部門と公的部門の間で本質的な差異はないとして、両者の違いは、市場の有無にあるのではなく、ミッションの達成度に関する測定の容易さの違いにあると主張した。これを受けて北村は、ミッションの達成度に関する測定の難しさに関する池尾コメントにあるように、民間部門であれ公的部門であれ、アウトプットを正確に測定することの難しさは変わりなく、むしろそうした場合には、インプットを測定することが重要であるとした。具体的には、法令や会計基準を最低限満たすべき水準として遵守することを前提とし、その前提のもとでコストを測定し、それを最小化することが効率性を高めることにつながるとし、内部統制か外部統制か、事前統制か事後統制かという役割分担についても、両者のコスト比較を通じて議論することが可能であるとした。

また池尾は、古市報告が公的組織の例として中央政府を取り上げていることについて、少なくとも日本のように大きな規模の国であれば、中央政府は、内部組織として分化したさまざまな機構からなる一種の複合組織であり、これを1つの組織として捉えることは難しく、外部統制という場合には、そうした複合組織における上位組織と下位組織の関係を規律するものになるのではないかとの見方を提示した。これに対し、山本は、確かに、中央政府の中において、例えば、内閣や財務省による統制が現に存在することは事実であるが、現在、公会計の世界では、そうした各論に入らないようにするために、議会と行政府の関係について、外部統制という概念で理解しようとしているのではないかと応じた。

以上のような議論に加えて、齋藤は、前述の「経営者の免責」という内部統制の目的に関連して、最近のわが国の最高裁判例<sup>5</sup>で、議会の議決を経て、あるいは議会での議論を受けて執行したということも理由に首長の行為を適法としたものであり、これは、首長が内部統制システムを構築していたから免責されるという考え方ではなく、外部統制に従っていたから免責されるという考え方につながりうると指摘し、内部統制と外部統制の切り分けをどのように行っていくかが公的部門の制度設計において論点になりうるとした。さらに、内部統制については、外部統制を可能にするようなデータ作成その他の体制整備を行うという観点も必要ではないかと述べた。また、例えば、建築確認の民間委託における指定検査機関のコントロール

5 平成17年11月10日最高裁第1小法廷判決（平成13年（行ヒ）第243号損害賠償請求事件、判例タイムズ1200号、147頁）。

の仕組みであるとか、IT化の中で個人情報保護のための制度をすべて内部で構築すると、内部の制度がかえって過度に複雑になる可能性があるため、外部による評価・統制を充実させるという視点も重要であると論じた。

### (3) モニタリング・コスト

公的部門のモニタリング・コストについて、**清水**は、国の場合には会計検査院検査、地方自治体の場合には監査委員監査があるが、ともに財務諸表を保証するという意味での財務諸表監査ではなく、その手法も必ずしもリスク・アプローチがとられているわけでもないのが現状で、そのあり方については再検討が必要であった。さらに、独立行政法人等においては、会計検査院による検査と外部監査人による検査が並存しているが、その役割分担については、米国の首席財務官法における監察総監、外部監査人、会計検査院の役割分担も参考にしつつ、整理していく必要があることを指摘した。同様に、**黒川**は、独立行政法人では、所管官庁の独立行政法人評価委員会と総務省の政策評価・独立行政法人評価委員会のチェックがあるほか、外部監査人の監査を受けており、さらに、最近では会計検査院も有効性評価に重点を置いたりしているので、大変なコストがかかっているにもかかわらず、おのこの役割分担が必ずしも明確でないとした。

## 4. 座長の総括コメント

座長の**八田**は、以上の報告・討論を踏まえ、次のようにコメントし、本ワークショップを締め括った。

今回のワークショップでは、多岐にわたる論点が提示されたが、以下、3点についてコメントすることにより、総括とさせて頂きたい。

まず第1に、内部統制というものをいかに位置付けるかという点である。古市報告では、最近わが国で公表された企業会計審議会による「内部統制基準案」をベースに、財務報告の適性確保の観点からの内部統制に焦点を当てて議論が進められた。もちろん、この部分について議論を深めることは有意義ではあるが、ここでは、複数の討論者から指摘があったように、内部統制の問題は、1990年代にカナダにおいて、内部統制の有効性の評価に関する報告書<sup>6</sup>が出された際、そこで示されたメルクマールが、経営の品質評価に関して示されていた尺度と全く同じであったことから窺えるように、財務報告や会計関連の議論にとどまらず、まさしく経営そのものの問題であるということを改めて確認しておきたい。

6 カナダ勅許会計士協会（CICA）のThe Criteria of Control Board（CoCo）が1995年に公表した報告書「統制のガイダンス（Guidance on Control）」等を指す。

第2に、古市報告が、組織の特徴に応じた内部統制のあり方を考えるべきではないかと主張している点についてである。この点に関しては、私は内部統制の基本的な考え方あるいは視点そのものについては、国内外や組織を問わず、基本的には一本のものであるという方向性があるのではないかと理解している。ただし、留意すべきは、ガバナンスや内部統制の議論の中身はどんどん変化していくものであり、要請される事項やそれに対する取組み方も現在と将来で異なる可能性がある点である。そうであるとすれば、内部統制についても、完全に従わなければならない基準というものを作成するのではなく、ベスト・プラクティス、あるいはベター・レギュレーションといった形で、何らかの模範的なものを示し、それに近づけるような努力を各組織に促すということになるのではないかと考えている。その意味では、各組織は、その組織に応じた内部統制を構築する必要があり、その担い手である組織の経営者の責任は非常に大きいことを認識する必要がある。

第3に、財務報告に関する内部統制を議論していくうえでは、それを誰が責任を持ってモニタリングするのかという点が極めて重要であるという点である。経営サイドにおいて内部統制報告書を作成させるとしても、組織の中からであろうと外からであろうと、独立的、専門的なチェックを働かせなければ、内部統制の議論は収れんしないであろう。神田も指摘したように、例えば、非営利法人であれば監事の役割に関する議論や、そのモニタリングの尺度等の議論の進化が求められるよう。

内部統制の議論は、国境や組織を超えて必要な非常に大きなテーマであり、今後とも、各関連領域の知見を集約させながら、議論を深めていければと考えている。

