

内部統制整備の要 「文書化」

森居達郎

あずさ監査法人
経営改革支援本部
副本部長 公認会計士

企業会計審議会は二〇〇五年七月十三日『財務報告に係る内部統制の評価および監査の基準（公開草案）』（以降「公開草案」）を公表した。当基準は、Ⅰ内部統制の基本的枠組み、Ⅱ財務報告に係る内部統制の評価および報告、Ⅲ財務報告に係る内部統制の監査からなる。これらのうち、企業における作業の中心をなすと思われるのが、Ⅱに関連する経営者による内部統制の整備と評価の部分である。本稿では財務報告に係る内部統制の整備の中心をなす文書化（記述）に焦点をあて説明を加えたい。

内部統制の整備と評価

「整備」と「評価」の関係から、本来財務報告に係る内部統制を「評価」する前提として「整備」がなされていることが必要である。経営者が想定したとおりに整備がなされているかどうか、整備状態は適切であるかについて評価するのだが、実際のところ、両者は密接に関係している。

文書化を中心とした整備を実施した後、記述内容の確認・評価（テスト）を実施し、必要な場合には改善がなされる。テストは、内部統制の設計（デザイン）に問題はないか、運用状況は適切かに焦点をあて実施される。調査対象の選択、結果の推定の際に、サンプリング手法等を用い、部分的なテスト結果から全体の状況を合理的に予測する方法も活用される。

なぜ文書化なのか

本来内部統制の整備・文書化は企業の自由

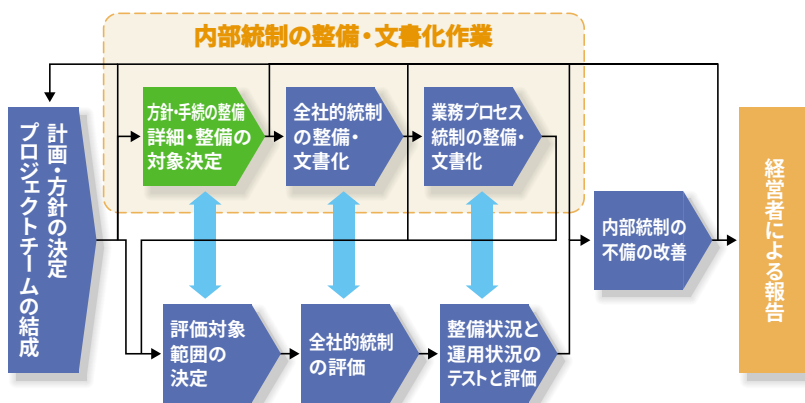
であり、必ずしも文書化が必要ではないとの考えもある。また従来から監査人は、財務報告に関する内部統制の文書化や経営者評価の前提にかかわらず、財務諸表に関する意見を形成していたとの考えもある。個々の企業単位では内部統制監査制度の必要性に疑問が投げかけられることもある。

今求められているのは、各企業での整備だけではなく、市場の信頼性回復と透明性確保である。健全で信頼できる資本市場が維持され発展されなければ、資本主義経済は衰退する。開示不信が生じてしまった状況・不安の払拭には、市場参加者・関連者が共に信頼性の回復に向けた活動をする必要がある。より透明でより信頼できる仕組みを構築する必要がある。文書化はそのひとつの有効な手段でもある。文書化を通じ整備を確実なものとし、検証・確認作業を容易にできる。これら一連の活動をプロセス化することで、全体の透明性と実効性を確保できるからである。

文書化の作業

実際に大きな工数を要するのが、「全社的な内部統制評価」および「業務プロセスに係る内部統制評価」に関連する記述である。「全社的な内部統制」は、会社や組織レベルの業務プロセスに影響を与えるような仕組みや体制であり、また「業務プロセスに係る内部統制」は、目的を果たすように日常的な業務に組み込まれているプロセスとしての内部統制であり、両者は密接に関

●整備と評価の基本ステップ



業務プロセスの文書化作業は、業務の内容、関連するリスクや対応するコントロール（統制）の状況、財務報告の信頼性との関連記述が中心となる。例えば、業務記述書、業務フローチャート、リスク・コントロール表（マトリクス）である。この業務プロセスの文書化は、原則として業務プロセス単位ごとに行うこととなる。即ち会社の業務が拠点ごとに異なる場合など、各拠点における主要業務（販売や購買、製造など）を構成する内訳業務プロセス（サブプロセス）単位ごとに作成が必要となる。

係していると考えられる。

全社的な内部統制には経営姿勢や風土などが含まれ、経営者の経営理念、事業計画・目的・施策、行動規範・大綱・マニュアル、組織規定、職務権限規定、組織体制・人員、業務指導マニュアルなどの形で具現化されることになる。これらの内容と取り組み方針と結果について記述することが求められるのである。例えば、経営者の行動（経営者による経営姿勢の公表、職務分に対応する規定を整備、予算編成方針等）と関連する証拠書類（所信表明書、職務権限規定、倫理規定、予算方針説明等々）を整備し記述する。

■文書化へのヒントと注意点

- 記述する内容の把握は、質問、概況聴取および関連証拠・資料の分析調査が中心となる。作業を効果的に行う手段として、会社の状況に即したテンプレート（標準枠組み）の作成が有効である。主要な要素の内容、関連する業務フロー・証拠資料を網羅的に効果的に把握する手助けとなる。網羅的なリスクやコントロールの把握のため、以下のようにチェックリストを作成する。
 - 一般的に想定できうるコントロールを列挙
 - 内部監査手続から逆算的に仮説を列挙（検証項目から想定コントロールを逆算）
 - 右記を基礎に想定コントロールリストを作成
 - パイロット・テストの実施（想定リストを利用し会社のある部門や事業所について試験の実施）
 - パイロット・テスト結果をフィードバック
- また、実際には企業を取り巻く内外の環境（経済環境、会社目標設定の変化、組織構成・人員の変化等）は変化するため、常に最新化を行うことが必要となる。
- Ⅱ 標準コントロールや汎用コントロールを利用するケースも想定されるが、十分注意したい。必要な情報、時に固有名称などのみを追加・置換するだけで、内部統制の把握や整備ができていのように見えることもある。便利ではあるが以下の点に注意が必要である。
- 汎用例と同等のものがあると思込む
 - 汎用例が該当しないことで不安になる

● 実際の抽出調査がおろそかになる

● あるべきコントロールの検討がされない

● 汎用につられ、現実と乖離し、気づかない

Ⅲ 文書化作業は広範で工数を要するので、経営資源を効果的・効率的に使用したい。例えば会社特有の状況や事象にも配慮しトップダウン型のリスクアプローチを採用することで、作業範囲、対象範囲を見極め、焦点を絞る。そして、整備や評価の過程に判明した結果・事象に対し、確実にフォローアップを実施する。

■成功に向けて

作業工数をできるだけ削減して内部統制の整備を乗り切ることが企業差別化の鍵であるとの意見もあるが、形式的にだけ整備することは回避したい。意味がないどころか、メンテナンスも不十分になり、長期的には無駄である。

むしろ、差別化は、広範に実施する作業をどのように活用するのか、作業の絞り込みと経営目標との関係とどう結びつけるのかにある。企業にとっては、グループ全体を対象に広範な内部統制を調査・分析する契機でもある。企業本来の目的である持続的な企業発展に向けた活動とどの程度、どのように、何を、関連させるのかが企業および経営者の差でもある。努力の結果が役立っている、役立つはずだという実感を、経営者や社員全員が持つこと・持てることが成功の鍵でもある。

（参考文献：企業会計審議会「財務報告に係る内部統制の評価および監査の基準（公開草案）」）