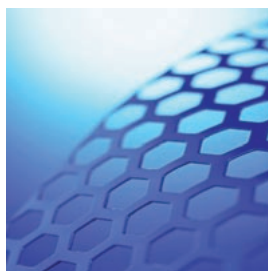


長谷川直彦

株式会社プロティビティジャパン
ディレクター
公認会計士



内部統制報告制度 をめぐる 今後の課題

——コスト削減のための方策

はじめに

二〇〇八年四月一日以降開始する事業年度から我が国における内部統制報告制度が始まっている。適用初年度ということもあり、対応のための社内外のコストがかさんでいる企業も多いと思われる。現在の経済環境においては、急速に経費削減の要請が強まっており、今後、経営者による内部統制報告制度対応コスト削減への関心もますます高まるであろう。本制度は二年目以降も継続的な対応が必要であるため、いかにして効果的かつ効率的に対応し、コストを削減するのかが企業にとって重要な問題であろう。米国では、SOX法対応に多大なコストがかかっているとの批判に対応して、四年目の二〇〇七年に監査基準が改訂され、米国証券取引委員会(SEC)が経営者向けのガイダンス(SECガイダンス)を公表した。SECガイダンスでは、SOX法対応プロセスのすべてを通じて、リスクに焦点を合わせるといふ考え方を貫いている。我が国では米国の状況も考慮し、「トップダウン型のリスクアプローチ」の基本的な方針や考え方は「基準」「実施基準」に盛り込まれているが、評価範囲の絞り込み基準と重要な勘定科目の限定を除いて、具体的な考え方までは十分に示されていない。本稿ではSECガイダンスに示されている考え方を参考にしてコスト削減のための方策を検討する。

コスト削減のための検討ポイント

SECガイダンスでは、トップダウン・リスクアプロ

ーチに基づくコントロールの特定とリスク評価に基づいたテストの実施を強調している。前者は、重要な虚偽記載リスクに対応する必要なコントロールに焦点を当てることを許容するものであり、全社的な内部統制が重要な虚偽記載リスクに適切に対応しているならば、その他のコントロールを評価する必要がないという考えを示している。後者は、リスクの高低によって、テストの種類と範囲を調整することを許容するものであり、リスクが低い領域では自己評価等を利用し、リスクが高い領域ではより広範なテストを実施して証拠を収集するアプローチの採用の可能性を示している。

こうした考え方等から、コスト削減のための検討ポイントを以下のように整理することができる。

- ① リスクに応じた評価手続の選択
- ② 全社的な内部統制の活用
- ③ テスト対象コントロールの見直し(モニタリングコントロールの利用)
- ④ IT全般統制の評価範囲の見直し
- ⑤ 自己評価の導入の検討
- ⑥ 文書管理・進捗管理のためのシステムの導入の検討

本稿では、六つのポイントのうち、①リスクに応じた評価手続の選択と②全社的な内部統制の活用の二点について検討し、最後にリスクをどのようにに判断するのかについてふれてみたい。なお、こうした検討は主観的判断を伴うため困難を伴うことが多い。したがって、適用初年度の実際の検証結果という客観的な資料を用いるなどして、より客観的な判断を行い、かつ判断結果とその根

拠を文書として残しておくことが求められるであろう。

リスクに応じた評価手続の選択

ここでは、個々の事業拠点におけるプロセスのリスク分析を行ってリスクの高低に応じてテスト手法を選択することを検討する。SECガイダンスでは、個々の事業拠点のリスクが高い場合には、より多くの証拠が必要となるが、個々の事業拠点のリスクが低い場合には、自己評価やその他のモニタリングコントロールを通じて収集した証拠と、個々の事業拠点のコントロールの運用の結果を監視する親会社等で集中的に実施するコントロールを通じて収集した証拠を合わせて、評価に十分な証拠とできる可能性を示している。つまり、リスクの低い事業拠点では、個々の業務プロセスの運用評価を実施せず(場合によっては一部のみ実施)、当該事業拠点での自己評価やその他のモニタリングコントロールの実施と親会社等で実施している当該事業拠点に対するコントロール(決算書の増減分析、予実分析、指標分析など)についての評価で十分な証拠になる可能性がある。

全社的な内部統制の活用

ここでは、全社的な内部統制の直接的なコントロール(アプリケーション、取引あるいは勘定科目レベルで運用されるコントロール)を活用することを検討する。SECガイダンスでは、全社的な内部統制の直接的なコントロールが重要な虚偽記載リス

クを適時適切に発見または防止するような正確性のレベルで整備運用されている場合には、当該重要な虚偽記載リスクに関して、その他のコントロールを特定あるいは評価することは不要となる可能性を示している。直接的コントロールという考え方は実施基準には明確に示されていないが、日本公認会計士協会が公表している「財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い」では、直接的なものとして、統制活動や日常的なモニタリングを例示し、これらは、業務プロセスレベルに係る内部統制として詳細に検討されることが多いとしている。実施基準では、全社的な内部統制の評価結果が有効である場合には、業務プロセスの内部統制の評価に簡易な評価手続(サンプリングの範囲を縮小するなど)を取りうることを示していることから、全社的な内部統制の直接的なコントロールが存在する場合に、業務プロセスレベルにおけるコントロール評価について不要とすることは難しいかもしれないが、評価範囲の縮小といった対応をとることは可能である。なお、こうした考え方を積極的に取り入れるためには、全社的な内部統制の中でも、特にモニタリングに関するコントロールのレベル(直接的に重要な虚偽記載リスクを適時に防止発見することができるレベル)を検討する必要がある。

リスク評価の判断基準

SECガイダンスでは、財務報告要素の虚偽記載リスクの高低の判断に影響を与える要素とコン

トロールが有効に運用されない可能性(リスク)の検討ポイントを例示している。いずれのリスクも低い場合には(定量的にも定性的にも)より少ない証拠で十分であるとしており、証拠収集に係る作業、すなわち、運用状況評価作業の削減につながるものである。こうした考え方は日本企業が今後リスク評価に取り組むに当たって参考となるだろう。

●財務報告要素の虚偽記載リスクの高低の判断に影響を与える要素

- ・計上金額の決定に判断が含まれる
- ・不正の影響を受けやすい
- ・複雑な会計上の要請がある
- ・対象となる取引の内容および量が変化した
- ・技術や経済といった環境要因の変化を受けやすい

●コントロールが有効に運用されない可能性(リスク)の検討ポイント(抜粋)

- ・種類(手動あるいは自動)、実施頻度、複雑性
- ・経営者による内部統制の無視のリスク
- ・運用に判断が必要とされる
- ・実施者の能力と変更の有無

終わりに

本稿では、六つのポイントのうち二つについて、その概要を説明したが、効果的かつ効率的な内部統制の評価アプローチを達成するためには、上記のような基準を考慮した体系的なリスク評価を実施した上で、六つのポイントを体系的に検討することが不可欠である。