

内部統制評価の体制構築の留意点

岡野隆樹

あずさ監査法人/KPMG
公認会計士

はじめに

金融商品取引法に基づく財務報告に係る内部統制報告制度が今年四月から導入される。多くの会社では内部統制評価の準備作業が社内プロジェクトなどにより行われているが、四月からは内部統制評価の体制を構築して運用していくこととなる。本稿では内部統制評価の体制構築の留意点について検討していきたい。

■内部統制の評価報告について

内部統制報告制度における最終成果物は、経営者による内部統制報告書および監査人による内部統制監査報告書となる。内部統制報告書には代表者の役職・氏名のほか、最高財務責任者を定めている場合は最高財務責任者の役職・氏名を記載し、内部統制の評価範囲、評価手続や評価結果等を記載することとなる。監査人は、独立の立場から内部統制報告書に対する監査意見を表明することになり、その検討には内部統制の評価範囲、評価手続や評価結果についての内部統制報告書の記載も含まれている。

■内部統制評価の社内体制について

内部統制報告書を作成するにあたっては、経営者が自ら全ての評価業務を実施することは不可能であるため、どのように評価作業を実施させ、評価結果を入手し、その内容を社内でも検討して社外に報告するかを決めていかねばならない。財務報告に係る内部統制の評価および監査に関する実施基準(以下、内部統制評価の実施基準)における重要な欠陥となる全社的な内部統制の不備の例でも「取締役会または監査役もしくは監査委員会が財務報告の信頼性を確保するための内部統制の整備および運用を監督、監視、検証していない」「財務報告が明確でない」などがあげられている。三月決算会社においては、四月および七月に組織変更や経理部門を含む関係部門の人事異動がなされることが多く、内部統制評価の体制はその際の一つの考慮点であると考えられる。内部統制評価の計画立案を考慮すると、

早期に評価組織が編成されることが望ましい。

■評価体制構築の実務

評価を実施する体制には、大きく分けて評価に係る計画策定、評価手続・スケジュール作成、監査窓口対応、内部統制報告書の起案等を行う機能(管理機能)とテスト・評価を行う機能(評価機能)がある。どちらが好ましいかは各社の状況にもよるが、内部監査部門等を陣容拡大し一つの部署で両機能を実施するか、経理部門等が主に管理機能を実施し自ら評価することにならないよう評価機能を単独または複数の他部門で実施するかなどが検討される。評価においては、独立性の確保の他に、IT、会計、内部統制の整備・評価についての専門性が必要であり、適切な評価体制の検討の際はそれら専門性を満たせるよう考慮しなければならない。

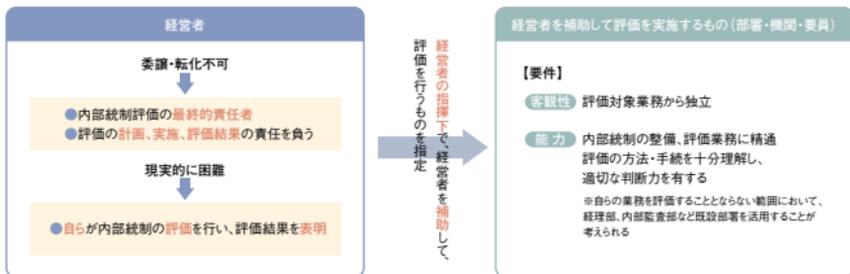
■連結グループベースでの評価

内部統制報告制度のもとでは、連結ベースでの内部統制の評価・報告が求められるしており、その組織体制を構築する必要がある。その範囲は国内のみならず国外のグループ会社も対象となる。前述の専門性を持った評価体制を連結グループとして充足することは、ハードルの高い課題である。

各グループ会社における内部監査体制について、現実的に考えられる選択肢としては以下が主にあげられる。

●実施基準による評価体制

内部統制評価の実施基準では、内部統制の評価について最終的な責任は経営者にある旨を明記し、自らが評価を行うことを一義的に定義しています。しかしながら実行性を考慮し、経営者を補助するものを定義しています。



●親会社の評価部門がグループ全体を対象として担当する。

●一定以上の組織を有するグループ会社には評価部門を置き、それ以外のグループ会社は親会社か、統括的な事業拠点の評価部門が担当する。

●自社グループ内で対応可能な部分は自社で担当し、それ以外は外部会計事務所等に委託する。

●評価部門が直接に担当できない拠点については、評価部門で独立的評価の企画・レビューを行い、評価自体は独立性に配慮した上で各拠点の既設部門や特定担当者に委託する。

各選択肢に利点や欠点はあるものの、これらの選択は、各会社のリスク、評価対象事業拠点数、多国籍化の状況、各グループ会社の規模、コスト負担等を踏まえて行われるものと考えられる。

■自己点検の活用

実施基準では、日常業務を遂行する者・業務執行部署自身による内部統制の自己点検は、内部統制の整備・運用状況の改善には有効であるが、それのみでは、独立的評価としては認められないとしている。自己点検による実施結果に対して独立したモニタリングを適切に実施することによって、独立的評価を有効に機能させることにつながり、内部統制の評価における判断の基礎として自己点検を利用することができる。

■外部監査人による経営者の評価の利用

内部統制監査における経営者の評価の利用は、必ずしも外部監査人の監査工数の削減のみテーマではなく、監査を受ける会社サイドの負荷にも影響するテーマである。例えば、外部監査人が経営者の評価の利用を前提としない場合、一つのコントロールの運用テストの際に内部監査人が二五件のテストをし、さらに、後日、外部監査人が二五件のテストを行う。さらに、場合によっては、ロールフォワード手続のため、期末日近くに追加的にテストを行うことが考えられる。監査を受ける側にとっては、内部監査が終わった後、また外部監査が始まったと重複感を感じる可能性がある。外部監査人に経営者の評価結果の利用を増やしてもらいたいという意向が会社にある場合は、経営者評価の手続、実施方法や評価体制等について、外部監査人の意向も踏まえて十分に検討する必要がある。

■評価組織への支援の重要性

内部統制の評価は、多くの会社においては初めての試みであり、評価の準備が十分に終わっていない、現業部門が多忙で協力が得にくい、内部統制の不備があった部門がグループ会社の反論など、さまざまな困難が考えられる。経営者・CFOの強力なリーダーシップのもと、強い推進力のある評価組織を形成し、継続的に支援していくことが必要である。