

実務指針 6.3 コントロール

[根拠とする内部監査基準]

第 6 章 内部監査の対象範囲

第 3 節 コントロール

6.3.1 内部監査人は、経営管理者が業務目標の達成度合いを評価するための基準を設定しているかどうかを確認しなければならない。その上で、内部監査部門は、組織体のコントロール手段の妥当性および有効性の評価と、組織体の各構成員に課せられた責任を遂行するための業務諸活動の合法性と合理性の評価とにより、組織体が効果的なコントロール手段を維持するように貢献しなければならない。

(1) 内部監査部門は、以下の視点から、組織体のガバナンス・プロセス、リスク・マネジメントに対応するように、コントロール手段の妥当性および有効性を評価しなければならない。

- ① 組織体の全般的または部門目標の達成状況
- ② 財務および業務に関する情報の信頼性とインテグリティ
- ③ 業務の有効性と効率性
- ④ 資産の保全
- ⑤ 法令、方針、定められた手続および契約の遵守

(2) 内部監査人は、アドバイザリー業務から得られたコントロール手段についての知見を、組織体のコントロールに対する評価プロセスに組み入れなければならない。

[キーワード]

コントロールの自己評価(C S A)、モニタリング、アドバイザリー業務

[目的]

本実務指針の目的は、内部監査人および内部監査部門が組織体による効果的なコントロール手段の維持に貢献するために、以下の点を明らかにすることにある。

- ① 経営管理者が業務目標の達成度合いを評価するための基準を設定しているかどうかの確認
- ② コントロール手段の妥当性および有効性の評価
- ③ 業務諸活動の合法性と合理性の評価
- ④ アドバイザリー業務から得られたコントロール手段に関する知見の評価プロセスへの組み入れ
- ⑤ 効果的なコントロール手段への貢献

[指針]

1. 経営管理者が業務目標の達成度合いを評価するための基準を設定しているかどうかの確認

コントロールは、経営管理者、取締役会およびその他の当事者が、リスクを管理するために、また、設定した目標やゴールが達成される可能性を高めるために行うすべての措置をいう。

組織体により選択されるコントロール手段は、経営管理者による業務目標の達成に資するものでなければならない。組織体の形態や運営方法（選択される会社の機関設計を含む）により、どのようなコントロールのモデルを利用するかは組織体の任意であるにしても、下記に関する適切かつ重要な情報が組織体内の責任ある意思決定者に対して適時・適切に提供されるように設計されていなければならない。

- ① 組織体の全般的または部門目標の達成状況
- ② 財務および業務に関する情報の信頼性とインテグリティ
- ③ 業務の有効性と効率性
- ④ 資産の保全
- ⑤ 法令、方針、定められた手続および契約の遵守

このため、コントロール手段の整備・充実の程度を評価する基礎として、経営管理者が業務目標の達成度合いを評価するための基準が設定されている必要がある。

内部監査人は、こうした評価の基準が設定されているかどうかについて、関連する組織図・規程・基準・マニュアル等入手するなどして確認しなければならない。

2. コントロール手段の妥当性および有効性の評価

内部監査人は、コントロール手段の妥当性および有効性について、組織体のガバナンス・プロセスおよびリスク・マネジメントと関連づけて評価しなければならない。組織体のコントロール手段の妥当性および有効性を評価するためのフレームワークとして、トレッドウェイ委員会支援組織委員会（Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission; COSO）によるモデルや企業会計審議会による「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」が広く一般的に利用されているが、これ以外のモデルを利用することが適切な場合もある。

(1) 全般的な内部統制システムの有効性の評価

- ① 内部監査人は、適切なフレームワークやモデルに照らした場合の、内部監査の対象となるコントロールの妥当性と有効性を評価する（基準 7.1.1③参照）。
- ② 内部監査人は、経営管理者が、その責任領域における目標を設定し、リスクを識別・分析・評価し、受容すべき残余リスクを決定の上、リスクが受容範囲内に収まるようにする全ての対応手段（軽減・維持）およびその実施を確保するためのコントロール手段を設定していることを確認する（基準 6.2.1参照）。
- ③ 内部監査人は、コントロール上の重大な欠陥または不備、脆弱性があるか、それらに対し是正措置が講じられているか、さらに改善すべき点はあるか、受容できない水準の残余リスクが存在するかなどに着目する。

(2) 選択されたコントロール手段の妥当性及び有効性の評価

- ① 内部監査人は、コントロール手段の妥当性及び有効性の評価に十分な証拠資料を入手できるような内部監査実施計画を策定しなければならない（基準 7.1.1 参照）。なお、当該計画の策定にあたっては、内部監査実施上の網羅性を担保するようにしなければならない（実務指針 5.2「リスク評価に基づく計画の策定」、実務指針 6.0「内部監査の対象範囲」を参照）。
- ② 内部監査人は、組織体のリスク・マネジメントで識別されたリスクとの関連に着目して、選択されたコントロール手段の妥当性及び有効性を評価しなければならない。
- ③ 内部監査人は、コントロール手段の妥当性及び有効性の評価にあたって、他の内部監査人による評価結果、外部監査人による評価結果、経営管理者による自己評価結果、業務管理部署による日常的各種モニタリング結果等と、そのフォローアップの状況、および内外環境変化とその影響を考慮しなければならない（「参考 1. コントロールの自己評価(CSA)の活用」および「参考 2. 他のアシュアランス提供者およびモニタリング実施部署による評価の利用」を参照）。
- ④ 内部監査人は、コントロール手段の妥当性及び有効性の評価にあたって、業務諸活動の合法性と合理性を考慮しなければならない。

3. 業務諸活動の合法性と合理性の評価

組織体の各部門は、自らが担当する業務諸活動の遂行状況についてアカウンタビリティを果たす必要がある。内部監査人は、例えば以下のような方法により、各部門の業務諸活動を合法性と合理性の観点から評価しなければならない。このために、内部監査部門としても、関連法令の改正等についての情報を得ておくことが必要となる。また、特に国外の拠点に係る監査については、地域によって事情が異なり、情勢が大きく変化することも想定されることから、それぞれの地域における知見を蓄積し、内外の適切なリソースを活用することが望ましい。

- ① 規程、マニュアル、管理体制および不正防止プログラムの整備・運用状況の評価。
例えば、法令違反リスク対応、およびコンプライアンスに係る過去事案の分析と対策の実効性の評価
- ② 報告や相談の仕組みおよび通報制度の整備・運用状況の評価
また、内部監査人は、業務諸活動の合理性の評価にあたって、組織体構成員による自己評価、経営管理者の意見等を徴して、総合的に判断することが望ましい。

4. アドバイザリー業務から得られたコントロール手段に関する知見の評価プロセスへの組み入れ

内部監査人は、適切なコントロール手段を整備し運用する責任が経営管理者にあることを明確にした上で、アドバイザリー業務を通じて特定業務諸活動の業務支援を行うことができる。

アドバイザリー業務は、アドバイザリー業務単独で依頼される場合と、フォローアッ

プ活動を経て依頼される場合とがある。いずれの場合においても、内部監査人は、アドバイザー業務から得られたコントロール手段に関する知見（例えば、実効性が高い改善事例などのベストプラクティス、あるいは逆事例）を、内部監査実施計画の検討や監査支援ツールへの反映を通じて、組織体のコントロールに対する評価プロセスに組み入れなければならない。

5. 効果的なコントロール手段への貢献

内部監査人は、以下のような内容を踏まえて、組織体が効果的なコントロール手段を維持・改善できるように貢献しなければならない。また、この過程で重大な問題が発見された場合には、内部監査部門長は、その問題について最高経営者と話し合わなければならない。

- ① 組織体の規模・陣容・業態等の特性に相応なコントロールが整備・運用されていること、またそれが合理的に維持される仕組みになっていることを確認する。例えば、多重チェック体制、職務分離など予防的コントロールの構築が実効的かどうか、あるいは組織体が親会社の制度・規定をそのまま導入したことにより、意思決定プロセスが過度に重層的となり、その結果、手続きが形骸化し、逆にコントロールが脆弱化していないかなどの評価も行う。
- ② 内部監査で同じ指摘が繰り返される場合、例えば、改善が対症療法的なものとなり抜本的な再発防止策に至っていない場合、経営管理者の資質・異動やその他の人的制約などにより是正措置が実質的に実現困難となっている場合などでは、原点に立ち返りその根源を抽出し、そこから解決することを促す必要がある。
- ③ 内部統制報告制度（J-SOX）における評価業務などとの連携により、必要に応じて、コントロールの見直しを促すなど業務プロセスの改善に貢献しなければならない。
- ④ コントロールが有効に機能していれば、組織体の資産は不正と誤謬から保全されるため、内部監査人は、そのコントロール手段を丁寧に評価することによって、かかる保証を暗示的に与えることができる。コントロールがしっかり設計されたとしてもそれが実際に遵守されていないこと、あるいはそこに何らかの不備が存在することもあり得る。したがって、内部監査人は、組織体の構成員によるワークショップなどでのリスク抽出などCSAを効果的に活用するなどして、コントロールの弱点の補強を促す必要がある（「参考1. コントロールの自己評価（CSA）の活用」を参照）。
- ⑤ ITの活用による全数モニタリング、およびリスク・シナリオを用いない統計的異常値の検出やデータ分析手法などを他のモニタリング実施部署が利用することは、不正の予防や牽制にも繋がることから、内部監査部門は、当該所管部署に対し代替的・補完的コントロール手段として導入を検討するよう促すことが望ましい。

参考1. コントロールの自己評価(Control Self - Assessment: C S A)の活用

業務プロセス上のリスクの識別やコントロール手段の妥当性および有効性の評価には、組織体によるC S Aの結果を利用することが望ましい。

C S Aは、組織体の経営管理者や構成員を巻き込んで実施することにより、リスクやコントロールに対する意識と理解を組織体内に浸透・促進させる有力な手段であり、業務品質・業務効率の向上活動に役立てることが可能である。内部監査部門は、組織体の各部門と、コントロール手段の妥当性および有効性、ならびに重要な潜在リスクについての詳細な情報を共有し、改善が着実に実施されるような自律的なコントロールの構築に貢献する。そのために、内部監査人は、C S Aの実施に重要な役割を果たすファシリテーターを担ってもよいし、あるいは参加者のファシリテーションスキル向上などの支援を行ってもよい。これらは、小規模な組織体における、合理的な範囲でのコントロールの整備・運用、および内部監査の対象部署における合理的なアシユアランスの提供にも繋がり得る。

参考2. 他のアシユアランス提供者およびモニタリング実施部署による評価の利用

内部監査人は、コントロールの評価にあたって、他のアシユアランス提供者およびモニタリング実施部署が行う関連業務や評価結果を考慮しなければならない。なお、これらの他のモニタリング活動の有効性・効率性についても内部監査の対象となり得る。

① 内部統制報告制度(J-SOX)対応業務との関係

内部監査部門は、内部統制報告制度対応部署との業務の重複を避け、それぞれの目標を効率的・効果的に達成するために、相互補完的に、または統合的に内部監査を実施することも認められる。

② 内部監査と法定監査との関係

内部監査人は、金融商品取引法による公認会計士または監査法人の監査、会社法等による監査役監査、監査等委員会または監査委員会の監査、会計監査人の監査、民法による監事監査、地方自治法による監査委員および包括外部監査人の監査、憲法等による会計検査院の検査などの法定監査の結果を、内部監査に活用しなければならない。

③ 3つのディフェンス・ラインにおける関係

内部監査人は、3つのディフェンス・ラインにおける第1のディフェンス・ラインと第2のディフェンス・ラインのモニタリングの結果を、内部監査に活用しなければならない(実務指針6.0「内部監査の対象範囲」を参照)。

内部監査人は、他のモニタリング実施部署(第2のディフェンス・ライン)が各業務執行部署等(第1のディフェンス・ライン)に課す様々な報告業務の実態を把握し、これらを全体最適の観点から評価し、効率化を促す。例えば、在庫管理、輸出入通関管理、商品・為替ポジション管理、関連業法管理などの部署間での非効率な業務報告の重複が見られる場合には、内部監査部門がそれらの効率化を促し、また第2のディフェンス・ラインに属する部署との協働でモニタリングを実施し相互補完を行うなどして内部監査を効率的に実施することが認められる。