

日 付：2008年6月4日
連絡先：Trish Harris
電 話：+1-407-937-1245
e-mail：trish.harris@theiia.org

COSO News Letter

COSO が内部統制のモニタリングガイダンス の公開草案を公表

Altamonte Spring, FL, 6月4日 — トレッドウェイ委員会支援組織委員会 (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commissions ; COSO) は、**内部統制システムのモニタリングガイダンス**の公開草案を公表することを喜んでお知らせいたします。COSO なが発展させ、数人の Grant Thornton LLP チームのリーダーシップのもとに作成されたこのガイダンスは、組織が内部統制システムの質のモニタリングを支援するように作られています。このレターに添付される公開文書のウェブベースの報告書へは、COSO のウェブサイト、<http://www.coso.org/guidance.htm> でアクセスできます。この公開草案へコメントできる期間は2008年8月15日をもって終了します。

「このガイダンスは、われわれの内部統制—統合された構造物—の構成要素のひとつであるモニタリングを、さらに十分に発展させた。財務報告、業務運営および法令遵守に関する内部統制の継続的な有効性についてモニターするための効率的な手段を発展させ、また、あらゆる規模の組織を支援するように作られている。」と、COSO 議長の Larry Rittenberg 博士は述べています。

COSO が2007年9月に公表した討議文書に対する皆さんからのご意見は、この公開草案を発展させる中で使われました。その中には、実務的な適用ガイドと事例研究、また内部統制のモニタリングの概念の説明が含まれています。

このガイダンスは、2006年にCOSOが発展させた財務報告における有効な内部統制の原則に基づいており、また、規模の大きさに関係なくすべての組織に適用される原則であることの重要性を繰り返し述べています。

このプロジェクトの範囲は広く、モニタリングの原則、および組織の中で通常入手できる多くの種類の情報 — 内部統制の有効性をモニターするために利用される情報 — の徹底的な検証を含んでいます。その中には、Grant Thornton のチームが広く異なった種類の組織を観察することによって得た、有効な内部統制のモニタリングの実例も含まれています。

このプロジェクトは—Grant Thornton LLP の数人のパートナーおよび、Grant Thornton の企業統治担当の National Managing Partner、Trent Gazzaway 氏に率いられた—プロジェクトチームに加えて、COSO の 5 つの支援組織の代表者およびその他の専門家、US Government Office からの参加者、監査法人および大小の会社からの代表者によって構成されるオーバーサイト・タスクフォースを設けています。また、SEC と PCAOB の両方からのプロジェクト・オブザーバーもいます。

「われわれは、この重要なプロジェクトについて、当初から、多くの企業が参加することを歓迎しており、毎日、統制と運用に携わるタスクフォースのメンバーからの意見や感想を喜んで受け入れてきた」と Rittenberg 博士は述べています。

意見を寄せていただくポータルサイトを通して、COSO は、提供したガイダンスのわかりやすさと適用可能性に関するご意見を強く期待しています。

お寄せいただいたご意見は、現在、2008 年秋に予定している、このプロジェクトの最終報告書を作るために利用させていただきます。目的は、広範な適合性と決定的な効果をもって最終成果物を提供することにあります。

議長からのメッセージ

モニタリングは、1992年のCOSOの**内部統制の統合的枠組み**（Internal Control— Integrated Framework）（以下、“COSOの枠組み”という）の重要な構成要素であります。モニタリングについて進展させたこのガイダンス — これは、Grant Thorntonのチーム、COSOのタスクフォース、COSOの理事会の共同の労作です — は、COSOの理事会が、内部統制の基本構造の中のモニタリングに関する構成要素が十分理解されておらず、あるいは利用されていないという強い意識を持ったことが、その根源にあります。理事会は、モニタリングの適切な実行が、組織がコストを削減しながら内部統制を改善し、また内部統制を効果的に運用するという二つの目的の達成を、継続的に保証し、強力に支援することができるものと確信しています。

私たちは、以前に、モニタリングの理論に関する討議文書 — それは、31,000回以上ダウンロードされました — を公表しました。この討議文書に対する反応は積極的であり、世界から www.coso.org/guidance.htm によって送られてきた多くの建設的なコメントを私たちは受け取りました。プロジェクトチームと理事会は、このすべてのコメントをレビューし、モニタリングの理解が改善されると思われる多くの変更を文書に加えました。私たちは、この新しい内容 — 効果的なモニタリングの例と3つの詳細な実例で構成される第3部を含みます — からなる公開草案を公表することにいたしました。

この文書には、次に列挙することを含めた多くの面で、前に公開した討議文書と異なる点があります。

- モニタリングの理論と、識別された簡単な実務的適用ガイダンスとの両方を含めた文書構成
- 統制によって低減することが期待されるリスクと、より明確にリンクさせた効果的なモニタリングについての統合的枠組み
- モニタリングに利用される、直接情報と間接情報の違いとその相互関係をより明確にして、間接情報をどのように有効に利用するかということ、より明確にしていること
- コンピュータ化されたアプリケーションの中で、また同様に、アプリケーションの上で、モニタリングどのように行われているかを例示していること
- 内部統制が有効であるか否の確証を得るために、モニタリングの利用を含めて、COSOの枠組みの一体化された構成要素としてのモニタリングについて、より明確に説明していること

我々は、あなた方がコメントを提出することのために、75 日の公開期間を設けます。我々は、あなた方のコメントから非常に多くを学びますし、それを切望しています。そのために、あなた方が記載するための簡単なオンラインの意見書の様式を開発し、我々の最終のガイダンスの中で、あなた方の見解を検討します。この様式のリンク先は、<http://www.coso.org/guidance.htm> においてあります。あなた方のコメントは、8月15日までにお送りください。我々は、今年の秋に最終版のガイダンスを発行する予定です。それまでの間、この文書のこのバージョンから価値を得てくださるよう希望します。

Larry E. Rittenberg, PhD, CPA, CIA

Chair, COSO

June 2008

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】

内部統制の統合的枠組み

[Internal Control — Integrated Framework]

内部統制システムのモニタリング

ガイダンス（仮訳）

[Guidance on Monitoring Internal Control Systems]

第 I 部 — 要約

[Volume I — Executive Summary]

2008 年 6 月

公開草案

意見提出期限

2008 年 8 月 15 日

目次

【訳注：目次および本文中の頁数は、本仮訳版の頁数です。】

I.	本ガイダンスの目的	1
II.	モニタリングの性質および目的	2
III.	モニタリングモデル	3
	モニタリングの基礎の確立	4
	モニタリング手続の立案および実施	7
	結果の評価および報告	10
	モニタリングの拡張性	12
IV.	第III部の概要 — 適用方法	13
V.	有効なモニタリングに関する検討事項の要約	14

I. 本ガイダンスの目的

1. 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) は、1992年に、**内部統制の統合的枠組み** (Internal Control — Integrated Framework) (以下、“COSOの枠組み”という)を公表した。最初の公表から多くのことが起きている。特筆されるのは、一部の国が、特定の企業に対し内部統制の有効性についての報告を義務付ける規則を設けたことである。
2. COSOの内部統制システムのモニタリングガイダンス (以下、“COSOのモニタリングガイダンス”という)は、1992年のCOSOの枠組みおよび2006年に公表した**財務報告に係る内部統制—中小規模公開会社ガイダンス** (Internal Control over Financial Reporting — Guidance for Smaller Public Companies) (以下、“COSOの2006年ガイダンス”という)で論じられた、内部統制のモニタリングの構成要素について詳述している。このモニタリングガイダンスは、COSOの枠組みまたはCOSOの2006年ガイダンスの基本要素を変えるものではない。
3. COSOは、多くの組織が、内部統制のモニタリングの構成要素を十分に活用していなかったことの調査結果を踏まえて、このプロジェクトを開始した。この事実が明白になったのは、COSOが、世界各国における内部統制に関する経営者の主張 (assertion) に関する要求を満たすべく努力している多くの会社を目の当たりにしたときであった。
4. COSOは、ある組織が、いくつかの領域で有効なモニタリングを行っていたが、内部統制の有効性に関する結論を裏付けるために、そのモニタリング結果を十分活用していないことに気が付いた。それどころか、その組織は、経営者が — 既存のモニタリング活動により — 既に十分裏付けが得られている統制をテストすることを目論んだ、余分な (多くの場合不要な) 内部統制の評価手続を追加しようとしていた。その他の組織は、継続的モニタリング手続 (ongoing monitoring procedures) を最大限に活用していなかった、または必要なモニタリング手続が欠如していたため、年度末日現在の結論を裏付けるために、非効率な年度末の評価を行っていた。
5. COSOのモニタリングガイダンスの目的は、次の2つである。
 - **組織の内部統制システムの有効性および効率性の改善に資すること。** COSOの枠組みでは、有効な内部統制システムをもつ組織は、製造組織が製造手順の継続的な有効性をモニタリングするのと同様に、長期にわたる内部統制システムの有効性²をモニタリングすることを強調している。このガイダンスは、組織が、改善の

¹ 本書全体を通じて、我々は、内部統制の枠組みの構成要素すべてに言及するため、“統制” (controls) および“内部統制” (internal controls) という用語を用いている。すなわち、かかる用語は、統制活動の構成要素のみならず、すべての構成要素に言及するために用いている。

² COSO Framework, p.69

必要な領域のモニタリングを強化できるように策定されている。

- **モニタリングを組織の内部統制プロセスに盛り込む方法を例示した実務指針を提示すること。**本ガイダンスの第Ⅱ部の“諸概念の適用”の節は、— 組織は、どのようにモニタリングの一般概念を適用すべきかを示した — 簡単な参考ポイントを提供している。第Ⅲ部では、更に踏み込んで、このプロジェクト中に面談した組織の様々なモニタリング事例を示している。

6. 本ガイダンスは、**COSO** の枠組みで扱った 3 つのすべての目的（業務の有効性と効率性、財務報告の信頼性および適用される法令の遵守）に適用されるように作られている。しかしながら、主に適用されるものが、財務報告に係る内部統制（**Internal Control over Financial Reporting ; ICFR**）のモニタリングに関係することを認識し、事例のほとんどは、財務報告の目的に焦点を合わせている。

II. モニタリングの性質および目的

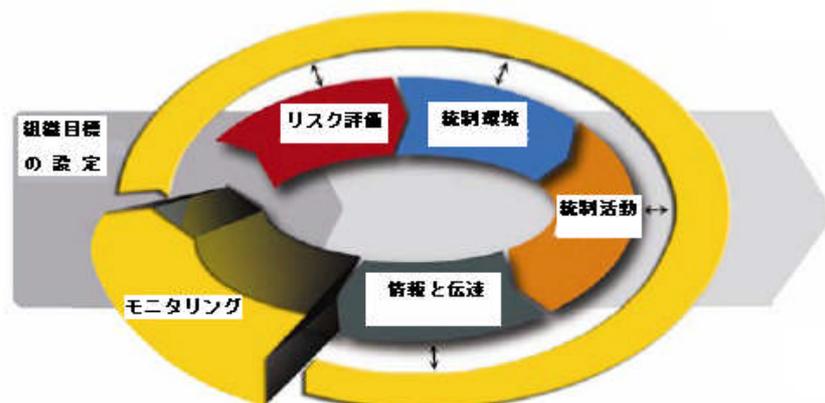
7. **COSO** の枠組みによれば、“モニタリングは、内部統制が、有効に運用されていることを保証する”³としている。**COSO** の 2006 年ガイダンスは、次の 2 つの関係する原則を明確に述べることにより、モニタリングの理解を高めている。
 - 継続的および／または独立的評価により、経営者は、内部統制⁴の他の構成要素が、長期にわたり機能し続けているかどうかを判断することができる。
 - 内部統制の不備が識別され、是正措置を講じる責任者ならびに必要な応じて経営者および取締役会に適時に伝達される。
8. **COSO** のモニタリングガイダンスは、上記の 2 つの基本原則を基礎としている。
9. モニタリングとは、内部統制の運用に関する、継続的および／または独立的評価ということができる。さらに、統制が適切に実施されているか — たとえ初めてでも — を判断するための統制に関する組織の評価は、モニタリングの 1 つの形態である。最初の評価結果は、統制の有効性の基礎的理解となり、将来において、その理解をモニターすることが可能となる。
10. **COSO** の枠組みでは、リスクは時の経過とともに変化すること、および経営者は、“内部統制システムが、**適合性 (relevant)** を有し、**新しいリスクに対処**できているかどうかを判定する”必要があることを認めている (p.69, 太字)。したがって、モニタリングでは、(1) 経営者は、リスクが変化している場合には、内部統制の設計を再検討すべきかどうかを評価し、および (2) リスクを許容可能な水準にまで引き下げるために

³ COSO Framework, p.69

⁴ **COSO** の 2006 年ガイダンスでは、財務報告に係る内部統制に特に言及しているが、かかる概念は、すべての内部統制目的に適用することができる。

立案された既存の統制が継続的に運用されていることを検証しなければならない。したがって、本ガイドランスでは、モニタリングは、リスクの基礎的な分析に基づくこと、および統制により、かかるリスクを管理または低減できるものもあれば、できないものがあるという COSO の考えを引き続いて強調している。

11. この枠組みとその構成要素の相互作用の概要は、図 1 に示しており、COSO の 2006 年ガイドランスで開発した内部統制のプロセスアプローチを強化したものである。その強化には、明確に認識している次のことが含まれる。
 - モニタリングは、財務報告目的のみならず、3つのすべての内部統制目的に関係する。
 - モニタリングは、内部統制システムの能力すべてを評価し、組織の目標に対する**重要なリスク**⁵を管理し、低減する。モニタリングは、別々に機能している内部統制の個々の構成要素に関する有効性について結論を下すことを求めない。
12. COSO の枠組みで定められている内部統制の 5 つの構成要素のそれぞれは、組織目標を達成するために重要である。しかしながら、各構成要素が存在し、かつ機能しなければならないということは、それぞれが完全に機能しなければならないということではない。1つの構成要素における不備は、その構成要素または他の構成要素における他の統制で、内部統制の機能不全によるリスクを許容可能な水準にまで引き下げるほど強力なものにより低減される場合があるからである。



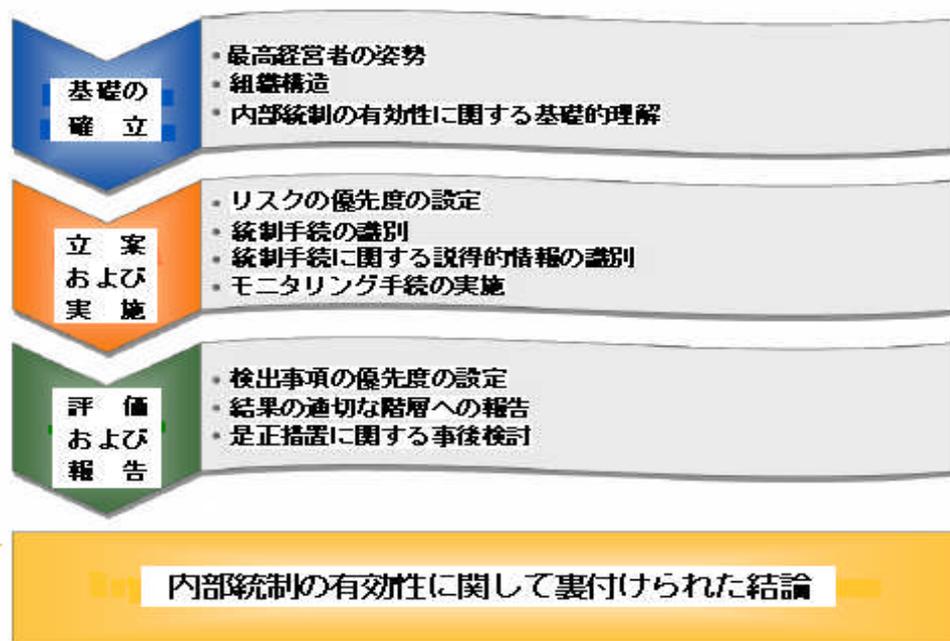
COSOのモニタリングプロセス
図 1

III. モニタリングモデル

13. モニタリングには、(1) モニタリングの基礎の確立、(2) リスクに基づき優先される

⁵ “重要なリスク” (meaningful risks) とは、組織目標に重要な影響を与える可能性がある程度ある (reasonably) ものをいう。

モニタリング手続の立案・実施、および(3)その結果の評価(必要な場合には是正措置の事後検討を含む)が含まれる(図2を参照)。



モニタリングプロセス
図2

モニタリングの基礎の確立

14. 計画および組織的裏付けは、モニタリングの基礎となり、それには(1)内部統制(モニタリングを含む)の重要性に関する最高経営者の姿勢(a tone from the top)、(2)モニタリングに関する経営者および取締役会の役割ならびに適切な能力、客観性および権限をもつ**評価者**^{6, 7}(evaluators)の利用を尊重する組織構造、および(3)内部統制の有効性に関する基礎的理解が含まれる。

最高経営者の姿勢

15. 内部統制のすべての構成要素と同様に、経営者および取締役会が、モニタリングの重要性に関する姿勢をどのように表明するかは、内部統制の有効性に直接影響を与える。経営者の姿勢は、従業員が、モニタリングを実施し、対処する方法に影響を与える。同様に、取締役会の姿勢は、経営者が、モニタリングを実施し、対処する方法に影響を与える。

⁶ 太字の用語の定義については、第2部の用語の解説を参照すること

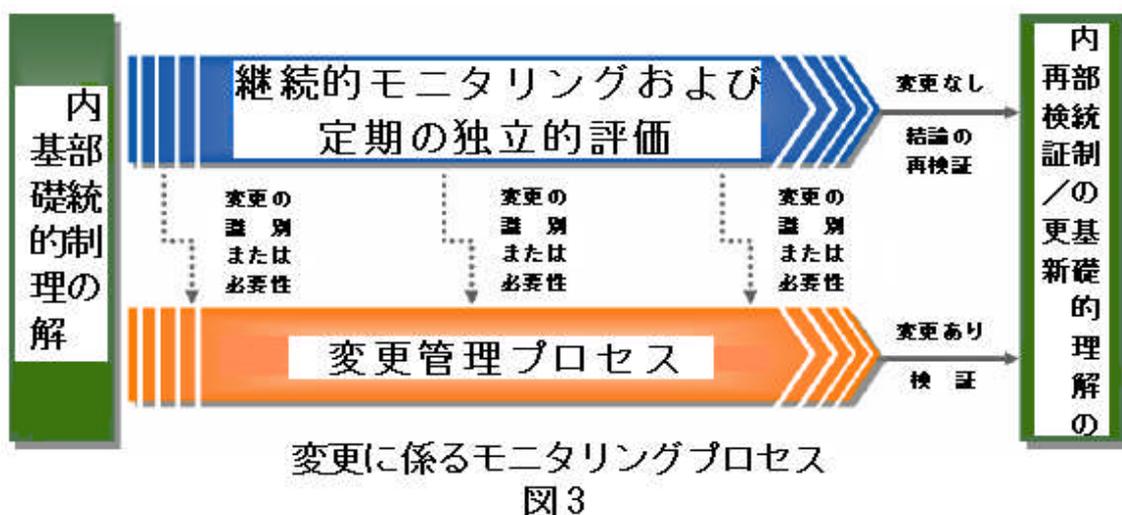
⁷ 評価者とは、組織全体の様々なレベルで内部統制をモニタリングする責任がある経営者、部門の職員、内部監査人および取締役会の構成員を含む個人である(ただし、これらに限られない)。

組織構造

16. **経営者および取締役会の役割** — 経営者は、組織の内部統制システムの有効性に対して第一義的な責任がある。経営者は、当該システムを設定し、その継続的な運用上の有効性を確かめる。上級経営者より下位の階層（level）で実施される統制は、管理者またはその被指名者がモニタリングすることができる。しかしながら、上級経営陣が直接実施する統制は、管理者またはその被指名者が、**客観的に**モニタリングすることはできない。かかる状況にあつては、他の上級経営者が、その統制をモニタリングする場合がある。たとえば、最高法務責任者が、最高執行責任者（COO）の締結した新規の法人契約に係る統制をモニタリングする。また、取締役会は、このような統制をモニタリングしなければならない場合があるが、それは、多くの場合、監査委員会および内部監査部門を通じて達成される。上級経営者が内部統制を無視するリスクがある統制について、取締役会レベルのモニタリングがますます重要になってきている。
17. ほとんどの場合、取締役会は、経営者が、有効な内部統制（モニタリングを含む）を実施しているかどうかを決定する最終的な責任を負う。取締役会は、(1) 組織が直面しているリスクを理解し、また (2) 上級経営管理者が、組織目標にとって重要となるリスクを管理し、または低減する方法を理解して、この評価を行う。この理解には、どのようにして経営者が、重要な領域における内部統制システムの有効性についての意見を裏付けているかの確認が含まれる。
18. **評価者の特性** — モニタリングは、ある特定の状況において、適切な**能力**（competent）と**客観性**（objective）を備えた評価者が実施する。能力とは、統制および関連するプロセスに関する評価者の知識（どのような統制が実施されるべきか、また何が内部統制の不備になるかを含む）である。評価者の客観性とは、個人的関係について問題がなく、かつ個人的利益または自己保身のために情報を改ざんするようなことに関心がなく、評価を行うことが期待できる程度をいう。
19. いくつかの一般的な統制の実施または監督に直接かかわる個人は、かかる統制の運用上の有効性について直接的な知識を有している。この直接的な関与により、個人は、内部統制の有効性に関する自分自身の結論を下すために必要な、すべてのまたは大部分の裏付けを得ることができる。しかしながら、他の者（より上位の職員または外部関係者など）も、内部統制の有効性について結論を下す必要がある限りにおいては、より客観性を有する職員が、モニタリングプロセスにかかわる必要がある。このガイダンスの第Ⅱ部では、自己レビュー（self review）、ピア（同僚による）レビュー（peer review）、管理者レビュー（supervisory review）および第三者レビュー（impartial review）により提供される様々な客観性の程度について論じている。

内部統制の有効性に関する基礎的理解

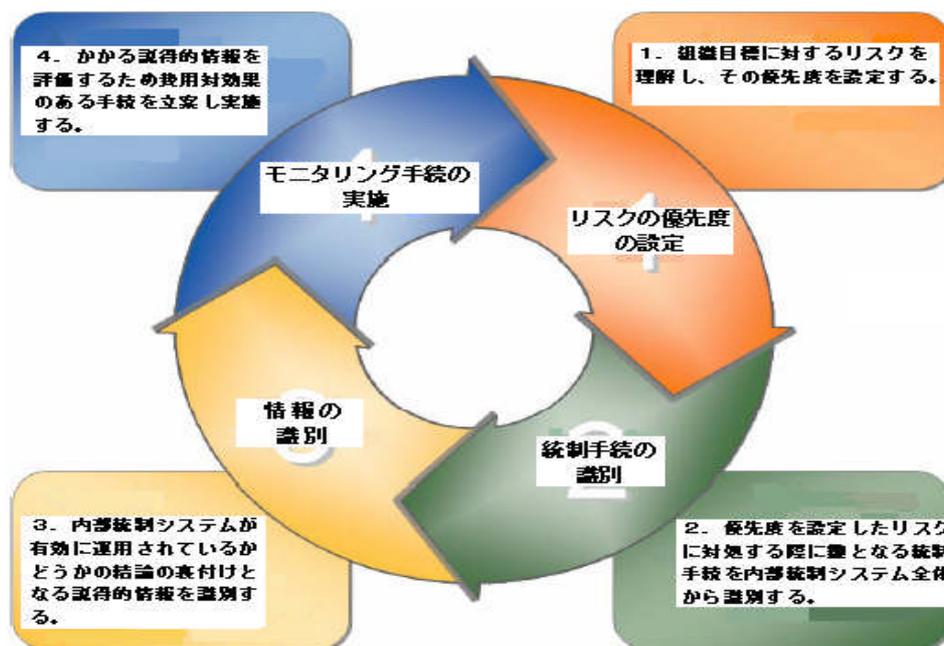
20. モニタリングは、内部統制システムの設計ならびに統制が、組織の内部統制の目的を達成するために実施されているかどうかについて、基礎的に理解することから始まる。経営者はモニタリングの経験を積むにつれ、その基礎的理解は、モニタリング結果に基づいて深まる。組織が、重要なリスクのある領域において、かかる基礎的理解をもっていない場合には、組織は、内部統制の最初の、おそらく広範囲の評価を実施し、適切な統制が実施されているかどうかを判断する必要がある。
21. 以前に有効であった内部統制システムは、次の 2 つのいずれかの理由により、効果的でなくなる。
- 該当する統制を調整しないと、既存の統制では新しいリスクまたは変化したリスクへの対処ができない環境の変化
 - 既存のリスクをもはや適切に管理しまたは低減できなくなる内部統制システムの運用の変更
22. 内部統制の有効性に関する基礎的理解を確立することにより、より一層有効かつ効率的なモニタリング — 環境変化または内部統制システムの変更の識別およびかかる変更を適切に管理する組織の能力に焦点を置いたモニタリング — の適切な出発点が得られる（図 3 を参照）。



23. 継続的モニタリング手続または独立的评价手続により、環境の変化が識別された場合には、組織は、対応する変更が内部統制システムに必要かどうかを判断する。モニタリングにより、内部統制システムの変更が識別された場合には、組織は、その変更が、適切に設計され、実施されたかどうかを検証する必要がある。

モニタリング手続の立案および実施

24. 有効かつ効率的なモニタリングの中核は、組織目標に対する**重要なリスク**に係る**重要な統制**を評価するモニタリング手続の立案および実施である。図4は、モニタリングの構成要素の立案および実施に役立つモデルである。このモデルでは、リスクを理解することの重要性、および統制とリスクの関係が、COSOの枠組みの基本要素であることを改めて示している。



モニタリング手続の立案および実施プロセス

図4

25. 【1 リスクの優先度の設定】モニタリング手続の立案は、重要な組織目標の達成に対するリスクを理解し、その優先度を設定することから始まる。リスクの優先度の設定は、どのリスクがモニタリング統制を受けるほど重要であるかを識別するのに役立つ。モニタリングの目的次第で、このプロセスは、異なる組織レベルにおいて、異なるリスクを識別する場合がある。たとえば、貯蔵品の窃盗を防ぐ統制のモニタリングは、倉庫管理者にとって重要であるが、最高経営責任者（CEO）が個人的な注意を払う必要のないものである。
26. リスクの優先度の設定は、内部統制のリスク評価の構成要素として当然のものである。ここにそれを含めたのは、モニタリング機能を支援するためだけに仕向けられた別個のリスク評価機能の必要性を示唆しようとするものではない。適切に運用されている内部統制システムでは、リスク評価の構成要素は、常に組織の目標に対するリスクを識別し、優先度を設定する。この情報は、モニタリング手続の種類、時期および範囲に関する決定に影響を与える。

27. 次のステップは、識別した重要なリスクを管理し、または低減する際に重要となる統制を決定することである。
28. 【2 統制の識別】重要な統制 (important controls) — **鍵となる統制** (key controls) と呼ばれることが多い — は、モニタリングのために最も重要なものであり、内部統制システムの有効な運用能力に関する結論を裏付けるためのものである。当該統制は、次のいずれかまたは双方の特性を有する。
- これらの機能不全は、組織目標に重要な影響を与えるおそれがあるが、他の統制により適時に発見されない可能性がある程度あること、および／または
 - これらの運用により、他の統制の機能不全が防止され、もしくはそれらが組織の目標にとって重要となる前に、かかる機能不全が発見される場合があること
29. 鍵となる統制の識別は、組織が、最高の価値を提供し得るモニタリング資源を確実に投入するのに役立つ。
30. 【3 情報の識別】鍵となる統制が特定された後に、評価者は、かかる統制が実施され、意図されたとおりに運用されているかどうかの結論を裏付ける情報を識別する。この情報の識別には、内部統制の機能不全がどのようにして起きているか、また内部統制システムが適切に機能しているか否かを確かめる際に、どのような情報が説得的なものであるかを知ることが含まれる。
31. 【4 モニタリング手続の実施】説得的情報を識別することにより、組織は、採用するモニタリング手続の種類（すなわち、継続的評価かまたは独立的評価か）およびモニタリング手続の実施頻度を決定することができる。

説得的情報

32. モニタリング手続は、それが有効であるためには、**十分** (sufficient) かつ**適格な** (suitable) 情報を評価しなければならない。適格な情報とは、ある特定の状況において、**適合性** (relevant)、**信頼性** (reliable) および**適時性** (timely) を有するものである。十分かつ適格な情報により、評価者は、識別したリスクを管理し、または低減する内部統制システムの能力について結論を下すために必要な裏付けを得られる。このガイダンスでは、これらの条件を満たす情報を“説得的 (情報)” (persuasive) という。
33. 適格性（したがって、説得的情報の適格性）の重要な側面の一つは、**直接情報** (direct information) と**間接情報** (indirect information) との区別である。直接情報は、統制の運用を裏付けるものであり、運用されている統制に立ち会い、それらを再実施しまたはその運用を直接評価することにより入手される。直接情報は、継続的評価手続と独立的評価手続の双方において有用である。一般に、直接情報は、内部統制の運用に関する視覚的な検分を提供するため、高度な適合性を有する。

34. 間接情報とは、統制または内部統制の構成要素が、有効に運用されているかを推測するために用いられる、その他のすべての情報である。間接情報は、統制が存在するプロセスに関係し、またはそれにより作成される。間接情報には、(1) 操業統計、(2) **重要リスク管理指標** (key risk indicators)、(3) **主要業績評価指標** (key performance indicators)、および (4) 業界比較指標 (comparative industry metrics) が含まれるが、これらに限られない。
35. 直接情報は、通常、テスト、観察または統制が意図されたとおりに運用されていることの証拠を提供する文書の検証と関係がある。一方で、間接情報は、評価者が、データにおける異常の存在または欠落に基づいて、統制の運用上の有効性について **推測** する必要がある。たとえば、ある評価者が、特定の製品系列に関する組織の売上総利益が、過年度から変化していないが、予算化どおりであることに気付いたとする。その評価者個人は、在庫管理および売上に係る統制が有効に機能していたとの結論を下すべきであろうか？もし、そうであるとした場合、どのような状況下にあった場合に、かかる推測を行うのが適切であるのか？以後、どれぐらいの期間、組織は、かかる統制の有効性に関する直接情報を入手し続けるべきなのか？たとえば、処理システムの変更または経営刺激策の変更のような、統制が有効でなくなるリスクを高めるおそれのある要因が存在することが問題なのかどうか？モニタリングは、継続的評価手続を用いて実施すべきなのか、または独立的評価手続を用いて実施すべきなのか？
36. いうまでもなく、これらのすべての要因は、間接情報の量から得られる説得性の程度を評価するために重要である。COSO のモニタリングガイダンスでは、組織が、有効かつ効率的なモニタリング手続を立案する際に、かかる要因を検討することを求めている。

アプローチおよび頻度

37. リスクの優先度の設定、鍵となる統制の識別および有用な説得的情報の識別をした後に、組織は、識別したリスクを管理し、または低減する内部統制システムの能力の有効性を評価するモニタリング手続を実施する。モニタリングには、COSO の 5 つのすべての構成要素全体の内部統制の有効性についての結論を裏付ける説得的情報を収集し、分析するための **継続的モニタリング** (ongoing monitoring) 手続および/または **独立的評価** (separate evaluations) を利用することが含まれる。
38. COSO の枠組みでは、モニタリングの組織の日常業務への組込みについて、次の重要なポイントを指摘している。
- “**頻繁な独立的評価の必要性を認識している企業は、その継続的モニタリング活動を強化するための方法に焦点を当て、その上でかかる活動の‘統制への組込み’と‘統**

制への追加’に焦点を当てるべきである。”⁸

39. COSO のモニタリングガイダンスは、継続的モニタリング手続と独立的評価モニタリング手続をさらに差別化した概念の基に構築されている。継続的モニタリングは、組織の日常業務により、内部統制システムの有効性について、リスク管理責任者（risk owners）に — 直接、間接双方の情報を通して — 報告されているときに行われる。それには、経営者や監督者の通常の活動、同等者との比較、内外のデータを用いた趨勢分析、調整、その他の日常の定型業務が含まれる。継続的モニタリングには、統制および／または取引を電子的に評価する自動化されたツールが含まれる場合もある。
40. 継続的モニタリング手続は、日常的に、しばしば同時並行ベース（real-time basis）で行われるため、内部統制の不備を識別し、修正するための最初の機会を提供することができる。外部報告の必要性が存在する場合には、経営者は、おそらく外部への主張（assertion）を裏付けるためだけの年度末領域の独立的評価手続を減らして、自己の主張を裏付けるために必要な証拠の大部分が得られる継続的モニタリング手続を立案することがある。
41. 独立的評価には、継続的モニタリングと同じ技法を採用することができるが、この評価は、統制を定期的に評価するために立案されているので、組織の日常業務にはよく馴染まない。しかしながら、独立的評価は、しばしば次のものを提供するため、モニタリングにおいて重要な役割を果たしている。
 - 客観性が十分でない職員が時々実施する継続的モニタリング手続より、統制の有効性に関するより客観的な分析
 - 継続的モニタリング手続の有効性に関する定期的な報告
42. 継続的モニタリング手続が有効な場合には、定期の独立的評価手続は、継続的モニタリングにより下した結論を再確認するため、必要に応じて用いられる。また、独立的評価は、継続的モニタリングの対象となっていない統制に対応するために用いられる。
43. 内部統制の機能不全の潜在的影響および／または可能性が高くなるにつれ、独立的評価手続の時間的間隔は、概して短くなる。逆に、リスクが低くなるにつれ、組織は、独立的評価を実施する間隔を延ばすことを決定する場合がある。

結果の評価および報告

44. モニタリングプロセスが完了するのは、その結果がまとめられ、適格者に報告されたときである。この最終段階で、モニタリング結果は、内部統制の有効性に関して、以前に確立した予測との確認または識別された不備の是正措置の可能性の明示を可能に

⁸ COSO Framework、p.70

する。

結果の優先度の設定および伝達

45. 内部統制の潜在的な不備を識別し、優先度を設定することにより、組織は、(1) 潜在的な不備を報告するレベル、および (2) 講ずべき是正措置（もしあれば）を決定することが可能になる。次のものを含むいくつかの要因が、識別した不備に関する組織の優先度の設定に影響を与える場合がある。
- かかる不備が障害をもたらす可能性
 - 他の**補完的統制**（compensating controls）の有効性
 - 識別した不備の組織目標への潜在的な影響
 - かかる不備の他の目標への潜在的な影響
 - 複数の不備の集合効果

内部報告

46. 報告手続は、モニタリングの実施目的および不備の重大性により異なる。一般に、組織の企業全体の目標を評価するために実施されるモニタリングの結果は、上級経営者および取締役会に報告される。例としては、財務報告に係る内部統制のモニタリング、または組織の収益性にとって重要な業務に係る統制のモニタリングが挙げられる。
47. しかしながら、モニタリングの中には、たとえば連結会社にとって重要でない現地の目的を達成するための中小規模子会社の運用モニタリングのように、組織の一部分だけに重要とされる目的のために実施されるものがある。この場合、識別した不備は、組織全体に対してではなく、子会社の目的にとって“可能性が高く”、かつ“重要性が高い”となる。かかる状況にあっては、報告は、その目的が重要な現地の経営管理者に限って行われる。
48. どのような場合でも（おそらく、不正が疑われる場合は除かれることになるが）、内部統制の不備は、その内部統制の運用に直接的な責任を負う者、および監督責任がある、少なくとも1つ上の階層の経営管理者に報告しなければならない。少なくとも2つ上の階層への報告は、責任者に、内部統制の運用を修正するために必要な情報を与える。かつ、また、客観性を有する適格者が、その重要性の評価および事後検討にかかわることを確実にするためにも役立つ。ある時点では、不備が、取締役会との討議を必要とするほど重要となる場合がある。経営者および取締役会は、それらの階層に報告すべき不備の性質および程度について、事前に討議することを望む場合がある。
49. 不正が疑われる場合には、報告は、その内部統制の運用に直接的な責任を負う者に行うことはできない。報告は、より上位の階層、必要に応じて上級経営者および取締役会に行わなければならない。

外部報告

50. モニタリングプログラムの適切な立案および実施は、外部への経営者の主張 (assertion) の裏付けに役立つ。なぜならば、当該プログラムは、内部統制が、一定時点または一定期間において、有効に運用されていたことを示す説得的情報を提供するからである。
51. 外部への経営者の主張の必要性が存在することは、組織が実施するモニタリングの種類、時期および範囲に影響を与える。したがって、内部統制システムの有効性について第三者への報告を義務付けられている組織は、その報告を求められていない企業とは異なるモニタリング手続を立案し、実施するようになる。
52. 内部統制システムの有効性について主張する外部報告は、(1) 経営者の内部統制に関する暗黙の知識をもたず、また (2) 内部統制の有効性についての自身の意見を形成するに足る説得的情報を必要とする外部関係者の精査に耐える必要がある。このため、組織は、モニタリングプログラムの範囲と外部関係者 (監査人および規制当局など) の要求を比較し、すべての関係者が一般要件を理解し、同意しているか確かめることが有用と判断する場合がある。加えて、組織は、外部関係者が利用する組織のモニタリング手続の一部を当該関係者に伝えることにより、または外部関係者の作業がしやすいようにモニタリングプログラムを修正することにより、当該関係者の作業の効率性を高めることができる場合がある。かかる修正には、次のようなものが含まれる。
 - いくつかの領域における高度な客観性を有する評価者の利用 (そうすることで、かかる作業を利用する外部関係者の能力が高まる場合)
 - いくつかの領域のモニタリングにおける直接情報の利用の増大 (そうすることで、外部関係者が、自身の結論を効率的かつ効果的に裏付けることができる場合)
 - 内部統制を理解し、評価する外部関係者の能力を高めるための形式的な文書化の増大

モニタリングの拡張性

53. 多くの要因が、組織のモニタリング手続の種類、時期および範囲に影響を与える。特別な注意を要する2つの要因は、組織の規模および複雑さである。

規模に基づく拡張性

54. 組織の規模は、モニタリングの立案および実施に影響を与える。ほとんどの大規模組織では、上級経営者および取締役会は、多くの内部統制の運用に接することはない。このため、上級経営者および取締役会は、他の職員が実施するモニタリング手続に依存することが多い。かかる手続は、組織の各レベルで運用される日々の継続的モニタリングに組み込まれ、そのすべてが本社または本部に蓄積され、一般に、適切な内部監査部門またはその他の関係者 (例：下位レベルの経営者またはその他の部門) が実

施する独立的評価により拡張される。これらの定期的独立的評価は、下位レベルのモニタリングシステムが、有効に運用されているという結論の裏付けとなる。

55. 一方で、中小規模組織では、上級経営者レベルのモニタリングは、多くの場合、評価者に統制の運用に関する暗黙の知識を与えて、リスクおよび関連する統制に対して身近なところで行われる。中小規模組織の評価責任者は、この内部統制の運用に関する暗黙の知識を深めることで、評価者が内部統制の運用にかかわらない大規模組織で必要とされるモニタリング手続よりも一層簡略化されたものにより、自己の内部統制に関する結論を裏付けることができる。

複雑さに基づく拡張性

56. 規模を問わず、一部の組織は、他の組織よりも一層複雑である。複雑さに影響を与える要因には、産業特性、規制要件、製品またはサービスの系列数、集中と分散の水準、汎用ソフトウェアと専用ソフトウェアの利用またはいくつかの種類取引の存在（例：複雑な資本構成、デリバティブ取引または買収）が含まれる。
57. 複雑さの程度は、部門または領域により異なるため、複雑さに基づくモニタリングの数値化は、規模に基づく数値化よりも、組織全体に適用することが一層困難である。組織が汎用情報システムを利用し（正しく設定されている）、IT（情報技術）リスクを引き下げていても、同じ組織が、会計リスクを高める複雑なデリバティブ契約を締結していることもある。
58. 複雑さの程度は、一般に、リスクの程度と相関関係にある。したがって、組織の複雑さの程度が高い領域では、直接情報を用いたより強力なモニタリングが必要となる。逆に、複雑でない領域では、間接情報を用いた独立的評価による定期的確認に加えた直接情報を用いた継続的モニタリングが適切な場合がある。
59. いうまでもなく、モニタリングモデルは — それが無効かつ効率的であるためには —、モニタリングに影響を与える変化を認識し、必要に応じてそれに適応できなければならない。これは、モニタリングモデルが一様でないことを意味する。むしろ、当該モデルは、各組織の個々のリスク構成および内部統制構造に当てはめて応用される。

IV. 第Ⅲ部の概要 — 適用方法

60. 本ガイダンスの第Ⅲ部は、多くの統制の場面で適用されているモニタリングの事例を示している。プロジェクトチームは、事例資料の作成に際して、次の2つのアプローチを採用した。
 1. 規模、複雑さ、産業および地域の異なる様々な組織と面談し、有効なモニタリン

グの具体例を識別すること

2. 2つの組織 — 1つは大規模小売チェーン店会社、もう一つは中規模製造会社 — おけるモニタリングのすべての構成要素を詳細にレビューすること。かかる詳細レビューでは、当該組織が統制をどのようにモニタリングし、また改善が必要と思われるモニタリングをどのような方法で識別したかについて — その有効性もしくは効率性またはその双方の観点から — 検討した。

V. 有効なモニタリングに関する検討事項の要約

61. 適切に立案・実施されたモニタリング手続により、(1) 適格者に内部統制システムの有効性に関する説得的情報が提供され、また (2) 内部統制の不備が適時に識別され、是正措置を講じる責任者ならびに必要に応じて経営者および取締役会に伝達される。そうすることで、モニタリングは、統制の不備が、組織目標の達成に重要な影響を与える前に、かかる不備の修正を容易にする。
62. 各組織は、以下の事項を勘案して、モニタリングの最適アプローチを検討しなければならない。
 1. 多くの組織は、いくつかの領域において有効なモニタリングを行っているが、内部統制システムの有効性についての結論を裏付けるために、かかるモニタリング結果を十分に活用していない。
 2. モニタリングでは、リスクの程度および内部統制システムの他の構成要素の有効性を問わず、個々の統制活動の個々の運用状況ではなく、内部統制システム全体が、重要なリスクに対処しているかを検討している。
 3. モニタリングが最大限に機能するのは、経営者が、内部統制の有効性に関する基礎的理解の確立、および内部統制プロセスの変更または統制の変更・追加の必要性に影響を及ぼすリスクの変化について、経営者に警告する情報システムの確立に積極的に取り組む場合である。
 4. 取締役会は、内部統制（特に、最高経営者の強力な姿勢の確保に係る統制）をモニタリングし、経営者が内部統制を無視するリスクを低減する重要な責任を負う。
 5. 内部監査は、特に組織が大きかつ複雑になるにつれ、技能および客観性を高めることにより、経営者および取締役会のモニタリングを評価する際に重要な役割を果たすことができる。
 6. 組織は、“何を” “どのように” モニタリングするか決定に際して、系統的なプロセスをたどらなければならない。当該プロセスは、本ガイダンスで開発され、有効な内部統制により低減されるリスクを識別し、優先度を設定することから始まる。

7. (a) モニタリングの最適アプローチ、および (b) モニタリングの有効性の双方の決定においては、判断を必要とする。
8. モニタリングには、一般に、直接と間接の双方の情報の利用が含まれる。しかしながら、間接情報は、基礎をなす統制が有効に運用されているという直接証拠がない場合には、限られた期間しか用いることができない。
9. モニタリングは、“継続的”モニタリング活動または“独立的評価”を用いて行うことができる。ほとんどの組織は、双方のアプローチを組み合わせ用いているが、適切な説得的情報を用いた継続的モニタリングは、多くの場合、最も有効かつ効率的である。
10. コンピュータ化された業務処理ソフトウェアが、かなり開発されており、高度な継続的モニタリングを提供する既存のコンピュータ適用業務への組み込み、または追加が可能である。

トレッドウェイ委員会支援組織委員会

内部統制の統合的枠組み

**内部統制システムのモニタリング
ガイダンス（仮訳）**

第Ⅱ部 — ガイダンス

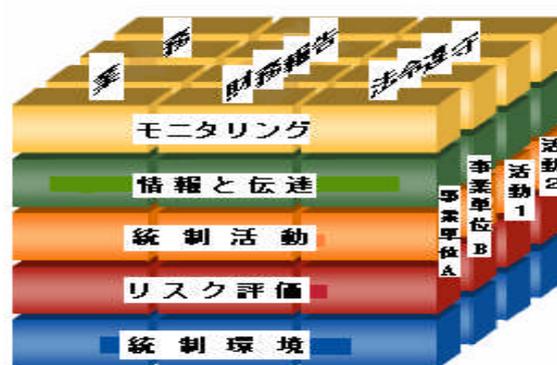
[Volume II — Guidance]

目 次

I.	内部統制システムの構成要素としてのモニタリング	1
	モニタリングの役割	2
	有効な内部統制システムの構成	4
	モニタリングモデル	6
II.	モニタリングの基礎の確立	7
	最高経営者の姿勢	7
	組織構造	8
	内部統制の有効性に関する基礎的理解	12
III.	モニタリング手続の立案および実施	15
	リスクの理解および優先度の設定	17
	内部統制システムの理解および鍵となる統制の識別	20
	説得的情報の識別	24
	モニタリング手続の実施	34
IV.	結果の評価および報告	40
	結果の優先度の設定および伝達	41
	内部報告	43
	外部報告	44
V.	モニタリング手続の拡張性	45
	規模に基づく拡張性	45
	複雑さに基づく拡張性	47
	モニタリングの正式化および文書化の程度	47
VI.	モニタリング手続の有効性および効率性の評価	48
付 録	財務報告に係る有効な内部統制の原則	A-1
	用語の解説	用語の解説

I. 内部統制システムの構成要素としてのモニタリング

- 1992年に、トレッドウェイ委員会支援組織委員会 (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commissions ; COSO) は、相互に関係し、等しく重要な5つの構成要素 (図1を参照) からなる、**内部統制の統合的枠組み** (Internal Control—Integrated Framework) (以下、“COSOの枠組み”という) を公表した。4つの構成要素 (統制環境、リスクの評価、統制活動および情報と伝達) は、内部統制システムの設計および運用に関係する。5番目の構成要素 — モニタリング — は、“内部統制が、有効に運用されていることを保証する”¹のために立案されている。



COSOの内部統制の
統合的枠組み
図1

- 2006年に、COSOは、**財務報告に係る内部統制—中小規模公開会社ガイダンス** (Internal Control over Financial Reporting — Guidance for Smaller Public Companies) (以下、“COSOの2006年ガイダンス”という) を公表した。それは、内部統制の5つのすべての構成要素が効果的な内部統制システムを構成するために、いかに緊密に作動しているかについての理解をさらに展開した。COSOの2006年ガイダンスは、中小規模公開会社の財務報告に係る内部統制を対象としたが、規模を問わず、すべての組織に有用となる情報を含んでいる²。その20の原則 (付録Aを参照) および裏付けとなる属性では、組織が、COSOの枠組みをより効果的かつ効率的に適用できるようにするため、かかる枠組みを明確にしている。原則の19および20は、特にモニタリングに関係する。すなわち、(1) モニタリング手続を立案・実施し、内部統制システムが、長期にわたり有効に運用されているかどうかの情報を得なければならないこと、および (2) 内部統制の不備³が識別され、是正措置を講じる責任者ならびに必要なに応じて経営者および取締役会に適時に伝達されていることである。

¹ COSO Framework, p.69

² COSOの2006年ガイダンス、よくある質問の部、17番の質問を参照

³ 太字の用語の定義については、第2部の用語の解説を参照すること

3. このガイダンスの作成に結び付いた主な要因は、多くの組織が、モニタリングの構成要素を有効に活用していなかったという COSO の調査によるものであった。ある組織は、いくつかの領域で有効なモニタリングを行っていたが、内部統制の有効性についての結論を裏付けるために、そのモニタリング結果を十分活用していなかった。それどころか、その組織は、経営者が — 既存のモニタリング活動により — 既に十分裏付けが得られている統制をテストすることを目論んだ、余分な多くの場合不要な内部統制の評価手続を追加しようとしていた。その他の組織は、継続的モニタリング手続（ongoing monitoring procedures）を最大限に活用していなかった、または必要なモニタリング手続が欠如していたため、年度末日現在の結論を裏付けるために、非効率な年度末の評価を行っていた。ほかの事例では、組織は、継続的モニタリング手続を最大限に活用していなかった、または必要なモニタリング手続が欠如していたため、年度末日現在の結論を裏付けるために、非効率な年度末の評価を行っていた。
4. この**内部統制システムのモニタリングガイダンス**（Guidance on Monitoring Internal Control System）（以下、“COSO のモニタリングガイダンス”という）の狙いは、組織が、モニタリングの構成要素に関する原則を効率的な方法で達成する、モニタリング手続を立案し、実施し、評価するのに役立つことにある。このガイダンスは、1992年の COSO の枠組みおよび COSO の 2006 年ガイダンスにより以前に確立されたモニタリングの健全な原則を強化・明確化するためのものであり、かかる原則の追加または変更を行うものではない。
5. 本ガイダンスは、COSO の枠組みで扱った 3 つのすべての目的（業務の有効性と効率性、財務報告の信頼性および適用される法令の遵守）に適用しようとするものである。しかしながら、主に適用されるのが、財務報告に係る内部統制（Internal Control over Financial Reporting ; ICFR）のモニタリングに関係することを認識し、ここに含まれている事例のほとんどは、財務報告の目的に焦点を合わせている。

COSO の 2006 年ガイダンス

原則 19：“継続的モニタリングおよび／または独立的評価により、経営者は、財務報告に係る内部統制の他の構成要素が、長期にわたり継続的に機能しているかを判断することができる。”

原則 20：“内部統制の不備は、識別され、是正措置を講じる責任がある関係者ならびに必要に応じて経営者および取締役会に適時に伝達されている。”

モニタリングの役割

6. 有効な内部統制システムでは、COSO の枠組みの 5 つの構成要素は、相互に機能し、経営者および取締役会⁴に組織目標⁵の達成について**合理的な保証**（reasonable assurance）

⁴ 多くの組織は、取締役会および関連する取締役会委員会を設置し、その活動の実施をモニタリングさせ

を提供する。モニタリングの構成要素の有効な運用は、次の 3 つの点で組織に価値をもたらす。

- 経営者および取締役会は、内部統制システム — 5 つのすべての構成要素を含む — が、長期にわたり有効に運用されているかどうかを判断することができる。したがって、内部統制システムの有効性に関する経営者の主張 (assertion) が要求されている場合には、それを裏付ける重要な証拠を提供する。
- 内部統制システムが重要なリスクに対処するという点で、生じている変更または変更に関する適時の証拠を提供することにより、組織の全体的な有効性および効率性を改善する。
- 良好な統制の運用を促進する。内部統制の責任者が、モニタリングにより、その作業が監督されていることを認識している場合には、当該責任者は、その職務を長期にわたり適切に行う可能性が高い。

7. モニタリングは、統制の不備が組織目標に**重要な** (materially) 影響を与える**前に**、かかる不備の識別および修正⁶に結び付く。財務報告目的を一例として挙げると、モニタリングでは、基礎となる統制の機能不全が、組織が公表する財務諸表の重要な虚偽表示に結び付く前に、統制の不備を識別し、修正しなければならない。業務目的の場合、モニタリングでは、製造工程に係る統制の不備が、不良品の製造および販売に結び付く前に、かかる不備を識別し、修正しなければならない。

1992 年の COSO の枠組み

“モニタリングは、内部統制が有効に運用されていることを保証する。このプロセスには、統制の立案および運用に関する、適任者による適切かつ適時の評価と必要な措置の実施が含まれる。モニタリングは、組織内のすべての活動に適用され、また外部の契約者に適用されることもある。”

8. 適切に立案され、実施されたモニタリングは、内部統制の有効な運用の確保および促進に役立つ。そのためには、その状況下で**適格かつ十分な説得的情報**⁷の評価に結び付く、周到な計画が必要である。
9. それに対して、長期にわたり有効でないモニタリングは、内部統制システムの自然劣化をもたらす。有効なモニタリングがなければ、状況の変化により、5 つの構成要素の

ている。その他の組織は、正式の取締役会を設置していない場合があるが、企業統治およびモニタリングの役割を果たす他の利害関係者を有していることがある。簡単にするため、本ガイダンスでは、企業統治および経営者のモニタリング責任を負うすべてのグループに言及するため、取締役会 (“board of directors” または “board”) という用語を用いている。

⁵ COSO Framework, p.15

⁶ 不備の修正活動はまた、リスク評価または統制活動の構成要素に分類することができる。その分類方法を問わず、統制の不備の修正を行わなければならないのは、かかる統制の不備が、修正を必要とするほど重大であると組織が判断した場合である。

⁷ 24 頁の説得的情報を参照のこと

ほとんどまたはすべての統制は、変化し、機能しなくなり、または有効性を失うおそれがある。モニタリングは、かかる変化を適時に発見するよう立案しなければならない。

10. 内部統制システムは、組織目標の達成を阻害するすべての統制の不備を防止し、発見することを保証するものではない。しかしながら、モニタリングは、それが適切に立案され、実施された場合には、内部統制の運用上の有効性を確保することができる。モニタリングが最も有効かつ効率的になるのは、すべての内部統制システムが、組織目標を達成する際のリスクをどのように管理するかを検討する場合である。それに対して、モニタリングが有効でも効率的でもなくなるのは、(1) 対処するリスクの程度、または (2) リスクに対処する際の相対的重要性を考慮せずに、評価のために選択された統制活動⁸のチェックリストに焦点を当てている場合である。
11. ほとんどの組織は、本ガイダンスに記載されたモニタリングの多くの構成要素が、通常の活動の一部であることを認識している。このガイダンスは、組織が、既存のモニタリングを識別し、それを一層有効に活用するのに役立つ（例：内部統制の有効性に関する外部への経営者の主張を裏付けるため）。その他の組織は、有効なモニタリングを行っていない、または非効率な方法でモニタリングを行っていることに気付く場合がある。本ガイダンスは、組織がそのモニタリング手続を改善するのに役立つ。

有効な内部統制システムの構成

12. COSO の枠組みでは、以下のとおり述べている。

内部統制とは、次のカテゴリーの諸目的の達成について、合理的な保証を与えることを意図して設けられた、企業の取締役会、経営者、その他の構成員により実施されるプロセスである。

- 業務の有効性と効率性
- 財務報告の信頼性、および
- 適用される法令の遵守⁹

13. 組織は、相互に作用する内部統制の 5 つの構成要素の運用により、上記の諸目的を達成する。かかる構成要素は、内部統制の理解とその有効性の評価に係る枠組みを提供する。
14. COSO の枠組みに具体化されている概念は、各**統制目的**¹⁰全体にわたり、すべての組織

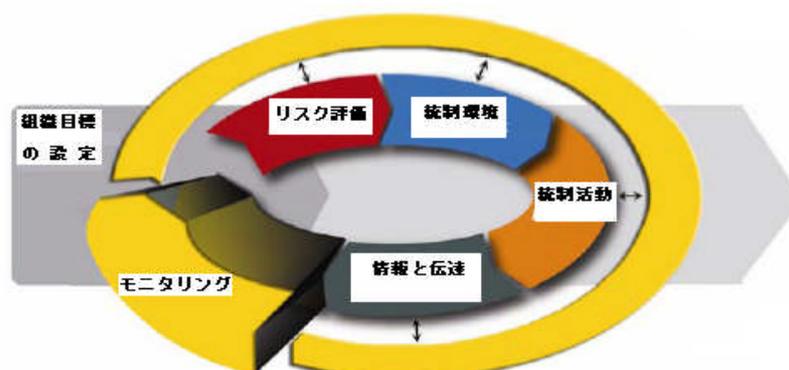
⁸ 本ガイダンス全体を通じて、内部統制および統制という用語は、COSO の枠組みにおける 5 つのすべての構成要素の目的を達成するために設定されている、統制のプロセスおよび構成要素を呼ぶために用いている。“統制活動” (control activities) という用語は、特に COSO の枠組みにおける統制活動の構成要素の目的を達成する内部統制をいう。

⁹ COSO Framework, p.13

¹⁰ 2004 年の COSO の企業のリスク管理の統合的枠組み (Enterprise Risk Management — Integrated

単位および活動内で運用される 5 つの構成要素を図示した、3 次元立方体 (three-dimensional cube) (1 頁、図 1 を参照) で提示されることが多い。

15. この立方体は、統制目的と構成要素との関係を示すのみならず、統制の構成要素が、組織を横断して異なるレベルで運用されること — 看過されることが多い概念である — も示している。他の統制の構成要素と同様に、モニタリングは、異なるレベルで運用することができる。組織が大きくなるにつれ、組織の上層部の**評価者** — 内部統制またはプロセスの管理責任者に直接関係しない者 — が、他の階層で実施されたモニタリング活動の結果を評価して、モニタリングすることが多い。逆に、中小規模組織では、経営者は、内部統制の運用に直接関係することが多いため、他の者により実施されたモニタリングに頼ることはほとんどない。
16. COSO の枠組みの構成要素に具体化されている相互作用はまた、COSO の 2006 年ガイダンスに含まれているプロセス指向の図に示されている。この図 (図 2 で修正) は、モニタリングの構成要素を、組織目標に対する重要なリスクを管理し、または低減する内部統制システムの能力を、その全体で評価するプロセスとして示している。モニタリングでは、内部統制の各構成要素に関する個々の運用上の有効性について結論を下すことは求められていない。



COSOのモニタリングプロセス

図 2

17. COSO の枠組みに関するこのプロセス図ではまた、内部統制¹¹が、(1) 組織目標の達成に影響を与える 1 つまたは複数の識別したリスクに対応し、(2) 有効な統制環境の範囲内で、また (3) 適切な情報と伝達のために設定されることを示している。当該プロセスには、次のものが含まれる。

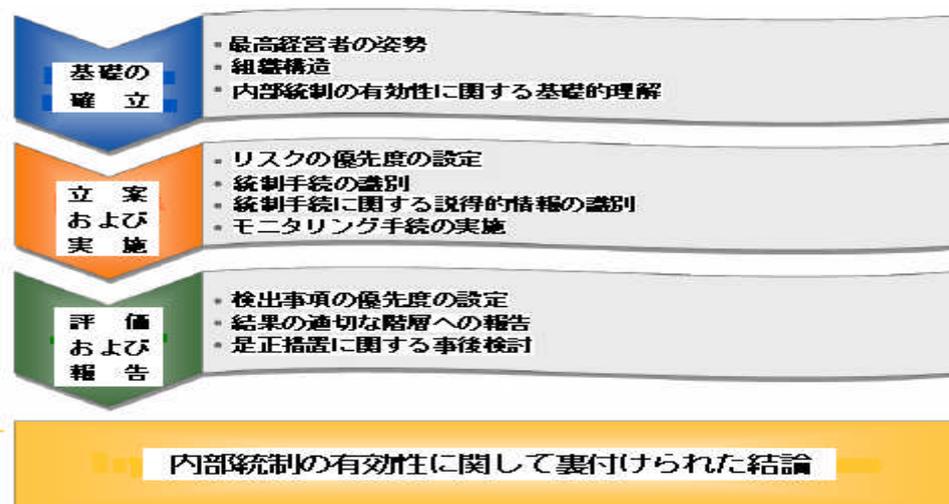
1. 目標の設定

Framework) には、戦略が追加目的として含まれている。本書で論じているモニタリング活動の概念は、戦略に係る内部統制のモニタリング活動に等しく適用される。

¹¹ 4 頁の脚注 8 を参照のこと

2. その目標を達成する際のリスクの識別
 3. かかるリスクの優先度の設定
 4. 当該リスクへの対応策の立案および実施（内部統制など）
18. 多くの組織は、上記の段階4に関連して、モニタリング手続を立案し、実施している。そうすることで、組織は、リスク評価プロセスの結果を活用し、内部統制システム（モニタリング活動を含む）全体の設計を容易にすることができる。しかしながら、モニタリング手続は、内部統制システムの他の構成要素が実施されてから、立案しまたは修正することもできる。

モニタリングモデル



モニタリングプロセス
図3

19. 経営者は、以下のことを行い（図3を参照）、モニタリングを実施する。
1. 次のものを含むモニタリングの基礎の確立
 - モニタリングの重要性を強調する最高経営者の姿勢
 - モニタリングに対する経営者および取締役会の役割を検討し、かつモニタリングの職務において、適切な能力、客観性および権限を有する者を配置する有効な組織構造、および
 - 内部統制の有効性に関する基礎的理解
 2. 次のモニタリング手続の立案および実施
 - 組織目標の達成にとっての統制の重要性（すなわち、内部統制の機能不全に係るリスク）に基づき優先されるモニタリング手続
 - 内部統制システムが有効に運用されているかどうかを評価者に伝える能力という観点から、説得的情報を収集し、評価するモニタリング手続

3. 次のことを行うための結果の評価および報告
 - 検出事項の優先度の設定
 - 内部統制の有効性に関する結論の裏付けの入手
 - 必要に応じた迅速な是正措置の促進

II. モニタリングの基礎の確立

20. 計画および組織的裏付けは、モニタリングの基礎となり、それには (1) 内部統制（モニタリングを含む）の重要性に関する最高経営者の姿勢（a tone from the top）、(2) モニタリングに関する経営者および取締役会の役割ならびに適切な能力、客観性および権限をもつ**評価者**の利用を尊重する組織構造、および (3) 内部統制の有効性に関する基礎的理解が含まれる。

最高経営者の姿勢

21. 内部統制のすべての構成要素と同様に、経営者および取締役会が、モニタリングの重要性に関する姿勢を表明する方法は、内部統制の有効性に直接影響を与える。経営者の姿勢は、従業員のモニタリングの実施および対応方法に影響を与える。同様に、取締役会の姿勢は、経営者のモニタリングの実施および対応方法に影響を与える。

諸概念の適用¹²

内部統制およびモニタリングの重要性に関する最高経営者の積極的な姿勢の表明には、要求を伝達することおよび必要な場合に行動をとることが含まれる。

- 要求を伝達すること — 業務、財務報告または法令遵守に関する重要な領域の責任者は、経営者が、(1) 組織目標に重要な影響を与えるおそれがある自己が担当する領域のリスクを知り、かつ (2) 当該リスクを管理し、または低減するために重要な統制をモニタリングすることを期待していることを理解しなければならない。期待は、定期会議または業績レビューにおいて強調し、または職務分掌規程の中に記載することもできる。組織が大きくなるにつれ、これらの伝達は、より正式なものにする必要がある。
- 行動をとること — 統制の問題が識別された場合、経営者および取締役会の必要な行動は、その状況次第である。行動には、責任者達との討議、研修、統制もしくはモニタリング活動の再設計またはしつけが含まれる。適切な行動を取ること

¹² 本書全体を通じて、“諸概念の適用” (Applying the Concepts) という表題の付された節では、利用者に、提示された考え方をどのように利用するかが分かるように、簡単な参照を提供している。

により、— 特に不備またはその影響が重要な場合 — 経営者および取締役会は、組織全体にモニタリングの役割および内部統制の重要性について強力なメッセージを送る。

組織構造

22. モニタリングが最も有効に機能するのは、(1) モニタリングに対する経営者および取締役会の役割および責任が、適切かつ明確に述べられ、また (2) 適切な特性を有する評価者が、適切な地位に就いている場合である。

経営者および取締役会の役割

23. 前に述べたように、経営者は、組織の内部統制システムの有効性に対して第一義的な責任がある。経営者は、当該システムを設定し、その継続的な運用上の有効性を確かめる。上級経営者よりも下位の階層で実施される統制は、管理者またはその被指名者がモニタリングすることができる。しかしながら、上級経営陣が直接実施する統制は、経営管理者またはその被指名者が、**客観的に**モニタリングすることはできない。かかる状況にあっては、他の上級経営者が、その統制をモニタリングすることができる。たとえば、最高法務責任者が、最高執行責任者（COO）の締結した新規の法人契約に係る統制をモニタリングする。また、取締役会は、かかる統制をモニタリングしなければならない場合があるが、それは、多くの場合、監査委員会および内部監査部門を通じて達成される。上級経営者が内部統制を無視するリスクがある統制について、取締役会レベルのモニタリングがますます重要になってきている。
24. ほとんどの場合、取締役会は、経営者が、有効な内部統制（モニタリングを含む）を実施したかどうか確かめる最終的な責任を負う。取締役会は、(1) 組織が直面しているリスクを理解し、また (2) 上級経営者が、組織目標にとって重要となるリスクを管理し、または低減する方法を理解して、この評価を行う。この理解には、どのように経営者が、重要な領域における内部統制システムの有効性についての意見を裏付けているかの確認が含まれる。

諸概念の適用

ほとんどの組織では、取締役会は、すべてのモニタリング手続の詳細を理解する必要はない。経営者が有効な内部統制システムを実施していることを取締役会に納得させ得る情報源としては、(1) 経営者への質問と所見、(2) 内部監査部門（ある場合）、(3) 雇用された人的資源または専門家（必要な場合）、および (4) 外部監査人が挙げられる。また、取締役会は、格付機関およびアナリストからの情報を検討することもあろう。最後

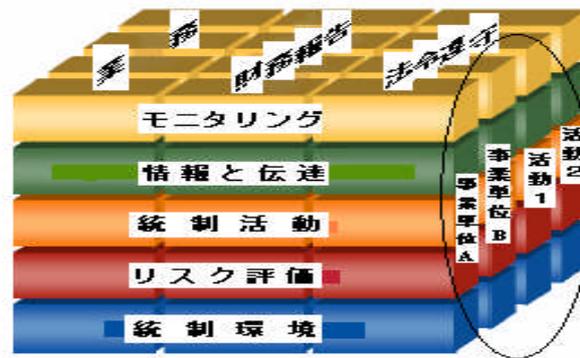
に、状況次第で、取締役会は、非管理職、得意先および／または仕入先に質問する場合がある。

中小規模の組織では、取締役会は、内部監査機能を利用できない場合がある。この資源の欠如により、取締役会の構成員は、非管理職と情報交換を行う必要性が増すため、おそらく実施中の内部統制、特にリスクの高い領域の内部統制を観察する必要性が生じるであろう。組織が大きくなると複雑になるにつれ、取締役会は、内部監査人またはその他の専門家を雇い、特定領域における内部統制システムの有効性を評価させる必要がある。

外部監査人の作業により、誤謬または統制の不備が識別された場合には、組織は、自身のモニタリングに照らして、その結果を検討しなければならない（すなわち、その誤謬または統制の不備の根本原因を識別し、重大性に基づき統制の不備の優先度を決定し、必要な是正措置を講じる立場にある者にその結果を報告する）。しかしながら、経営者および取締役会は、外部監査人が、誤謬または内部統制の不備を発見できなかったという理由だけで、その他の領域のモニタリング活動を減らすことを計画すべきではない。

評価者の特性

25. モニタリングプロセスには、何をどのようにモニタリングすべきか決定し、モニタリング情報を評価し、内部統制の有効性に関する結論を下す責任者が必要である。本ガイダンスでは、かかる責任者を“評価者”(evaluators)という。評価者は、業務から独立した特別な訓練を受けた専門家(内部監査人など)であることもあれば、または通常の職務権限の一部として、プロセスを監督し、もしくはいくつかの統制の運用をモニタリングする組織の様々な部門の責任者であることもある。いずれにしても、評価者は、モニタリング手続を立案し、実施するため、適切な技能、知識および権限ならびに統制の管理対象とするリスクに関する知識が必要である。
26. COSO の枠組みの立方体(図 4 を参照)の右側は、内部統制システム(モニタリングを含む)が、組織全体にわたることを示している。また、組織内の異なる立場で業務を行う者が、モニタリング責任を負う場合があることを示している。



COSO の内部統制の
統一的枠組み
図 4

27. モニタリングプロセスにかかわる一部の者 — ただし、モニタリング手続を立案し、または統制の有効性に関する結論を下す責任はない — は、評価者が自己の結論を下すために用いる情報を作成する。たとえば、部門のコントローラーは、本社から指示された、いくつかのモニタリング手続を持ち、または地域担当マネージャーがモニタリング機能を果たすために利用する情報を提供する。かかる職員は、より上位の評価者が、内部統制の運用上の有効性に関する結論を下す際に用いる多くの情報を提供することが多いため、モニタリングプロセスにとって必要不可欠である。
28. **適格性**および**客観性**の検討は、組織が、モニタリング手続の実施者を決定するのに役立つ。適格性とは、統制および関連するプロセスに関する評価者の知識（どのように統制が運用されるべきか、また何が統制の不備となるかを含む）である。前に述べたように、モニタリングには、統制の不備（もしあれば）の識別と統制の機能不全に関する根本原因の分析の双方が必要である。したがって、評価者は、基礎となる統制および統制が低減の対象とするリスクに関する知識をもたなければならない。その点で、内部統制システムの運用方法に関する文書の保持は有用である。
29. 評価者の客観性とは、個人的関係について問題がなく、かつ個人的利益または自己保身のために情報を改ざんするようなことに関心がなく、評価を行うことが期待できる程度をいう。個人の誠実性は、客観性を評価する際に主として考慮されるが、その他のより観察しやすい要因には、報酬奨励金、報告責任、人的関係、および個人がモニタリング結果により影響を受ける程度が含まれる。本ガイダンスは、後半の“適格な情報”における、評価者がモニタリング手続を実施する際に用いる情報源の客観性に関する議論にも適用される。
30. 評価者の客観性は、最低から最高までの客観性の程度に沿って見ることができる（図 5

を参照)。**自己レビュー**¹³(自分の業務に関する評価)は、客観性の程度が最も低いものであるため、重要な内部統制の有効性に関する結論を裏付ける能力は限られる。しかしながら、自己レビューは、内部統制システムで重要な役割を果たす。なぜならば、自己レビューは、必然的に、統制の実行地点近くで行われ、通常、内部統制の不備が、組織にとって重要になる前に、かかる不備を識別する最初の機会を提供するからである。



評価における客観性
図5

31. ピアレビューは、共同作業者または同僚の仕事に関する評価であり、自己レビューよりも客観性の程度が高い。管理者レビューは、部下の仕事の評価であり、一般に、ピアレビューよりも客観性の程度が高い。ピアレビューと管理者レビューの双方は、当該関係者が、通常、その統制に直接関係しているのて有用である — 特に、継続的モニタリング手続を実施する場合である。このため、かかる関係者は、統制の不備を迅速に識別し、修正する最善の立場にある。
32. 統制の運用に対して公平な立場にある評価者が実施するモニタリングは、客観性の程度が最も高いものである。かかる公平なモニタリングには、多くの場合、内部監査部門、他部門の者または外部関係者が実施する評価が含まれる。
33. 中小規模組織の上級経営者の方が、比較的、大規模組織の上級経営者よりも内部統制の運用に直接かかわることが多い。この直接的な関与は、内部統制の有効性に関する自己の結論を裏付ける高い説得的情報を、中小規模組織の上級経営者に提供するという点で有利である。しかしながら、この直接的な関与はまた、モニタリングにおける客観性を損なうため、— リスクの程度次第で — 取締役会のモニタリングの重要性を増し、またはその性質を変化させる場合がある。

諸概念の適用

経営者は、モニタリングの地位に、適切な技能と客観性をもつ人員を置くため、2段階

¹³ 本書の“自己レビュー”(self-review)という用語は、自分の仕事のレビューのみをいい、“自己評価”の中で客観性の程度が最も低いものである。自己評価は、異なる客観性の程度をもつ者が実施する、異なる種類の手続をいう広義のものである。“自己評価”(self-assessment)という用語は、よく用いられるが、その統制を運用する職員およびその統制の運用責任がない、より客観性を有する他の職員が行う評価を含めることができる。本書では、“より客観性を有する他の職員”(other, more objective personnel)には、ピアレビューまたは管理者レビューを実施する者が含まれる。

のプロセスを検討するとよい。第1段階は、役員レベルにモニタリングの指導者の地位を確立し、事例で説明すれば、つぎの役員レベルの責任者でスタートする。

- 財務報告に係る内部統制のモニタリング責任を負う最高財務責任者（Chief Financial Officer ; CFO）とコントローラー
- 情報システムに係る内部統制のモニタリング責任を負う最高情報責任者（Chief Information Officer）、および
- 法令遵守に係る内部統制のモニタリング責任を負う最高リスク管理責任者（Chief Risk Officer）または最高法務責任者（Chief Legal Officer）

役員レベルのモニタリング責任者は、組織目標の達成に影響を与えるリスクを理解し、かつ当該リスクを管理するための技能をもたなければならない。

モニタリングの指導者の地位が確立されると、そのことが、モニタリングに必要とされる重要度に応じて評価者ごとに、求められる技能や客観性を適合させることが可能になる。たとえば、複雑な領域には、特別な技能をもつまたは訓練を受けた評価者によるモニタリングが保証される必要であろう。人々の給与に直接影響を与え、または窃盗もしくは不正の対象とされやすいプロセスは、一般に、高度な客観性をもつ評価者を必要とする。内部監査は、多くの場合、誰が一定の領域におけるリスクに対する統制をモニタリングすべきかを決定する上で、貴重な見識を提供することができる。

取締役会は、そのモニタリングの適切なアプローチを決定する際に、この同じ2段階プロセスを検討することができるであろう。このプロセスの結果として、内部監査部門への特定領域におけるモニタリング手続の実施の指示、または適切な経験のある独立した取締役会構成員へのモニタリングの実施の指示が含まれる可能性がある。

内部統制の有効性に関する基礎的理解

34. 外部環境の変化または内部統制システムの運用方法の変更が、組織目標に対するリスクをもたらし、内部統制システムにより管理できないことがある。規制の変化、消費者需要の変化および新しい製品系列は環境変化がその例であり、内部統制システムがそれらを適切に認識し、対応できない場合には、目標の達成に対する新たなリスクをもたらすおそれがある。同様に、既存の内部統制に対する未承認および／または不適切な変更管理 — 新任担当者、プロセスおよび技術など — は、内部統制システムを無効とするおそれがある。

35. 組織は、内部統制システムの変更の影響を検討するため、効果的な統制について裏付

けの基礎を持っていることをすでに承知している、所定のリスク領域においてモニタリングプロセスを開始しなければならない。開始点としての基礎をもつことにより、組織は、変更を識別し、変更時に対処する継続的モニタリング手続および独立的評価手続を立案することができる。この概念を以下に概説し、図 6 に示している。

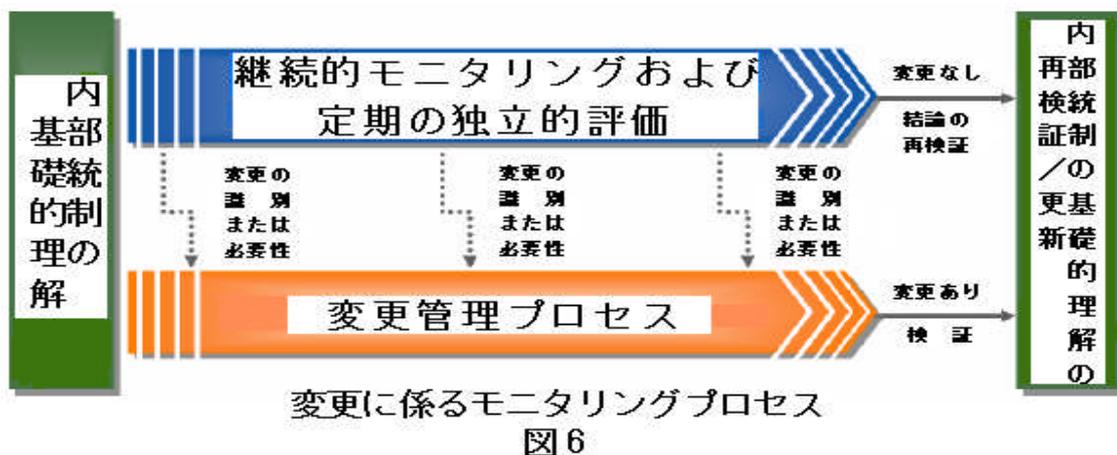
1. **統制の基礎** — モニタリングは、内部統制システムの設計ならびに統制が、組織の内部統制の目的を達成するために実施されているかどうかについて、基礎的に理解することから始まる。経営者はモニタリングの経験を積むにつれ、その基礎的理解は、モニタリング結果に基づいて深まる。内部統制の有効性について確立した基礎的な理解は、有効かつ効率性の高いモニタリングの開始点を提供する。図 6 は、開始点としての統制の基礎とモニタリングの過程において確立した新しい統制の基礎を示している。
2. **変更の識別** — 内部統制は、次の 2 つのいずれかの理由により、その基礎から変化する。(1) 既存の統制の運用の変更、または (2) 内部統制の設計における必要な変更に関与する内外の要因による、基礎となるプロセスの変更またはリスクの変化である。いずれにしても、かかる変更は、それが適切に管理されていない場合には、内部統制の機能不全のきっかけとなる。
内部統制のリスク評価の構成要素¹⁴は、プロセスの変更またはリスクの変化を識別し、基礎となる統制の設計が有効なものであるかを検証する。モニタリングは、継続的および独立的評価¹⁵を活用して、かかる変更を識別し、対処するために、リスク評価の構成要素の能力を検討しなければならない。また、モニタリングは、統制の設計または運用の変更の徴候を識別し、統制が、関連するリスクを管理し、または低減する目的を達成しているかを検証する。
図 6 は、継続的モニタリングおよび定期的独立的評価により、変更が識別されること、または変更がない場合には、統制が有効であるという結論を再検証することを示している（以下の内部統制の再検証を参照）。
3. **変更管理** — 統制の運用の変更が行われている場合、または統制の設計変更の必要性が識別された場合には、モニタリングでは、内部統制システムが、その変更を管理しているかを検証し、修正した統制に関する新しい統制の基礎を設定する。
4. **統制の再検証** — 継続的モニタリング手続において、高度な説得的情報¹⁶が用いられる場合には、それにより、統制が有効であるという結論について、常に再検証することができるため、当初の統制の基礎を継続的に維持することができる。継

¹⁴ 1992 年の COSO の枠組みの第 3 章では、リスク評価の構成要素について論じている。それによれば、“リスク評価の基本は、変化した状況を識別し、必要に応じて措置を講じるプロセスである”としている。(p.44)

¹⁵ 更なる議論については、34 頁の継続的モニタリングおよび独立的評価を参照のこと

¹⁶ 24 頁の説得的情報を参照のこと

続的モニタリング手続において、低度の説得的情報が用いられる場合、またはリスクの程度からして当然な場合には、モニタリングでは、適切な説得的情報を用いた独立的評価手続により、統制の運用を定期的に再検証する¹⁷。



36. 上記の 4 つのすべての構成要素は、組織のモニタリングプログラムの有効性に寄与する。2 番目と 3 番目の構成要素（変更の識別および変更管理）は、モニタリングの効率性、したがってまた、内部統制の効率性に寄与するため、更なる議論が必要である。影響が大きい変更の識別および変更管理プロセスは、評価者に対し、統制がリスクを管理または低減できないといった評価者のリスクに関する評価に影響を与える重要な情報 — 基礎的なプロセスまたはリスクの変化により**行われるべき統制の変更**に関する情報、および、統制を実施する人員の交替など**既に行われた統制の変更**に関する情報（を提供する。結果として、変更の識別および変更管理プロセスは、他のモニタリング手続の範囲に影響を与える可能性があるため、より費用がかかる場合もある。

諸概念の適用

監督者は、複数の受注の責任者であり、販売システムに入力された注文の完全性、正確性および適時性について関心があると仮定する。監督者は、(1) 内部統制システムが、不完全、不正確または時期を失した注文の入力に結び付くリスクをどのように管理し、または低減するかについて理解し、また (2) 当該統制が有効であると信じるための基礎（すなわち、統制の基礎）を得て、モニタリングプロセスを開始する。

その基礎から、次に監督者は、環境の変化または統制の運用の変更を識別する継続的モ

¹⁷ 34 頁の継続的モニタリングおよび独立的評価の節を参照のこと

モニタリング手続を設定する。**環境**の変化に係るモニタリングには、新規の販売ルートまたは受注システムのプログラミング変更の影響を認識する通常の商慣習が含まれる。

統制の運用の変更に係るモニタリングには、受注統計の定期レビュー（例：1人当たりの受注件数または打ち間違い分析を示すシステム）が含まれる。また、入力されている注文の定期調査、または受注チームにおける抽出した注文の再検証が含まれる。

モニタリング手続のこの組合せは、評価者に必要な技能および客観性と、モニタリングを必要とする内部統制の相対的重要性を適合させることができる。監督者が変化を識別した場合には、監督者は、その変化が適切に処理されたか検証するが、おそらく当面は、その変化の影響を受ける統制のモニタリング範囲が増加するであろう。たとえば、組織が、異なる注文入力手続で、新規の販売ルートを追加した場合には、監督者は、その新しい手続が、適切に立案され、実施されているか検証する（すなわち、変更管理）。次に、監督者は、入力されている新規の注文についてより強力な調査を一定期間実施し、および/または再検証のために、古い通常の注文から抽出したものよりも多くの注文を抽出することを決定する。

したがって、有効な変化の識別および変更管理手続により、監督者は、モニタリング手続の種類、時期および範囲の変更が可能となり — それにより当該手続全体の効率性を高める — 、変更によりリスクが高くなった領域に注意を向けることができる。

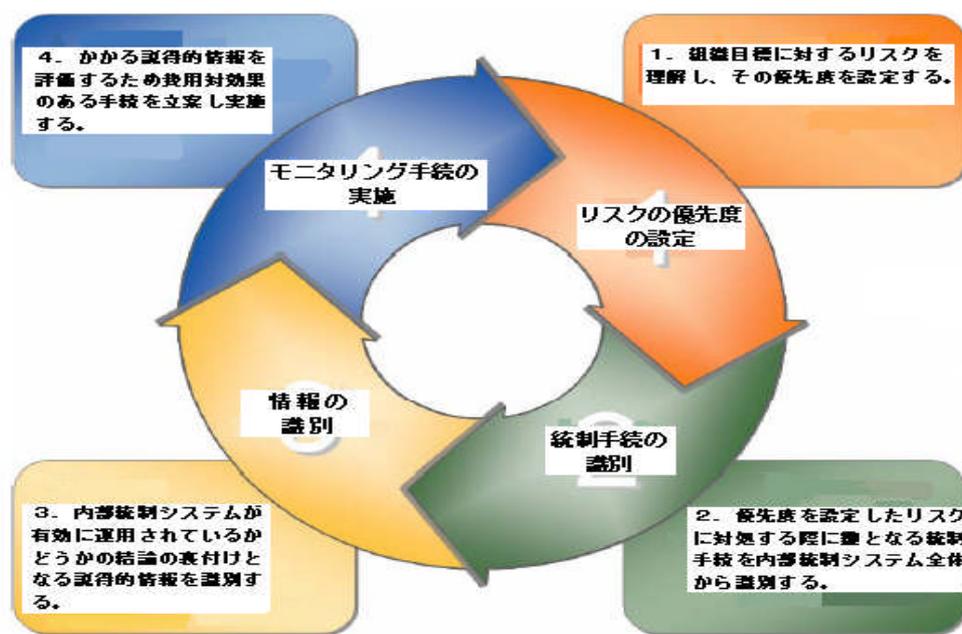
変更がない場合には、継続的モニタリング手続では、長期にわたる必要な水準の裏付けがまだ提供されていないとして、監督者は、ある時点で、重要な受注統制が、正確に運用されているか再検証する。かかる再検証は、リスクの程度に応じて、定期的に行う。

III. モニタリング手続の立案および実施

37. 有効性および効率性の中核は、組織目標に対する**重要な**リスクに係る**重要な**統制を評価するモニタリング手続の立案および実施にある。
38. 組織は、その目標の達成を脅かす多くのリスクに直面するが、リスクの程度および潜在的影響は異なる。リスクの中には、その発生の可能性がほとんどないものもあれば、その発生の可能性が高い場合でも、組織目標への影響がわずかなものもある。したがって、重要なリスクとは、組織目標に重要な影響を与える可能性がある程度あるもの（reasonably）をいう。
39. リスクが、組織目標に影響を与える程度が異なるのと同様に、当該リスクを管理し、

または低減する統制の重要性も異なる。ある意味で、実施されるすべての統制は重要である — 組織は、一般に、必要としない統制を実施しないからである。しかしながら、内部統制システムの有効性をモニタリングする場合、一般に、評価者は、モニタリング時に、内部統制システムが、識別した重要なリスクに対処する際に有効であるという結論を下すために必要な水準の裏付けを提供する統制に、その活動の焦点を当てる。

40. 組織は、必要な水準の裏付けを提供するモニタリング手続を実施するため、次の3つの事項を決定しなければならない。
- どの統制をモニタリングすべきか。
 - どのモニタリング手続を用いるべきか。
 - どの程度の頻度でモニタリング手続を用いるか。
41. この意思決定プロセスを見るための実用的な方法は、図7に示した論理的な進行に従うことである。



モニタリング手続の立案および実施プロセス
図7

42. この図解の構成要素は、後節で詳述するが、ここでは参考のため、かかる構成要素を要約する。
43. モニタリング手続の立案は、重要な組織目標を達成する際のリスクを理解し、優先度を設定することから始まる。リスクの優先度の設定は、どのリスクが統制のモニタリングを受けるほど重要なものであるかを識別するのに役立つ。モニタリング手続の目的次第で、このプロセスにより、異なる組織レベルで異なるリスクが識別される場合

がある。たとえば、貯蔵品の窃盗を防ぐ統制のモニタリングは、倉庫管理者にとって重要であるが、最高経営責任者（CEO）が個人的な注意を払う必要のないものである。

44. **【1 リスクの優先度の設定】** リスクの優先度の設定は、内部統制のリスク評価の構成要素として当然のものである。ここにそれを含めたのは、モニタリング機能を支援するためだけに仕向けられた別個のリスク評価機能の必要性を示唆しようとするものではない。適切に運用されている内部統制システムでは、リスク評価の構成要素は、常に組織の目標に対するリスクを識別し、優先度を設定する。この情報は、モニタリング手続の種類、時期および範囲に関する決定に影響を与える。
45. 次の段階は、識別した重要なリスクを管理し、または低減する際に重要となる統制を決定することである。
46. **【2 統制の識別】** 重要な統制 — **鍵となる統制** (key controls) と呼ばれることが多い — は、モニタリングのために最も重要なものであり、内部統制システムの有効な運用能力に関する結論を裏付けるためのものである。当該統制は、次のいずれかまたは双方の特性を有する。
- これらの機能不全は、組織目標に重要な影響を与えるおそれがあるが、他の統制により適時に発見されない可能性がある程度あること、および／または
 - これらの運用により、他の統制の機能不全が防止され、もしくはそれらが組織目標にとって重要となる前に、かかる機能不全が発見される場合があること
47. 鍵となる統制の識別は、組織が、最高の価値を提供し得るモニタリング資源を確実に投入するのに役立つ。
48. **【3 情報の識別】** 鍵となる統制が特定された後に、評価者は、かかる統制が実施され、意図されたとおりに運用されているかどうかの結論を裏付ける情報を識別する。この情報の識別には、内部統制の機能不全がどのようにして起きているか、また内部統制システムが適切に機能しているか否かを確かめる際に、どのような情報が説得的なものであるかを知ることが含まれる。
49. **【4 モニタリング手続の実施】** 説得的情報を識別することにより、組織は、採用するモニタリング手続の種類（すなわち、継続的評価かまたは独立的評価か）およびモニタリング手続の実施頻度を決定することができる。

リスクの理解および優先度の設定

50. 内部統制の構成要素であるリスク評価の一環として¹⁸、経営者は、組織目標を達成する

¹⁸ 1992年のCOSOの枠組みの第3章、2004年のCOSOの企業リスク管理の統合的枠組み（COSO's Enterprise Risk Management — Integrated Framework ; COSO ERM）の第5章・第6章およびCOSOの2006

際のリスクを識別し、評価する。このプロセスにより、組織は、内部統制の 5 つのすべての構成要素を含む有効な内部統制システムを設計することができる。

51. 最初に、リスク評価は、目標の総合的分析および組織目標の達成に重要な影響を与えるおそれがあるリスクに関係する。このプロセスは、企業レベルで開始され、組織内の個々の適切な階層まで引き下げられる。完了後に、このリスク評価を維持する活動には、継続的な環境変化の通査および定期的なリスク評価の全面的更新の実施が含まれる。
52. リスクの重要性に関する評価は、重要性・発生可能性分析または略式の優先度設定プロセスに基づく。いずれにしても、この評価では、期待した内部統制の有効性を考慮せずに、リスクの重要性を検討する。たとえば、収益の認識に関するリスクの優先度の設定に際して、押込み販売¹⁹リスクが“低い”という組織の最初の評価 — 内部統制システムが、かかる活動を防止しまたは発見してくれるであろうという期待に基づく — が、不適切な場合である。期待した内部統制の有効性と切り離してリスクの重要性を検討することは、組織が、重要なリスクに対処するために最も拠り所とする統制をモニターしているかを確認するのに役立つ。
53. 重要な目標およびリスクごとに、組織は、リスクが重要となり得る事業所、業務またはプロセスを識別する場合がある。
54. この段階で検討すべきリスク要因には、次のものが含まれる。
 - 業務の性質 — 組織の構造化の方法およびその業務の特性は、モニタリング手続の必要性および実施に影響を与える。かかる特性には、取引量、業務の複雑さ、関係する金額、地域、集権度および情報システムの複雑さが含まれるが、これらに限られない。
 - 環境要因 — 外部環境は、組織の存続能力（viability）に影響を与えるため、いくつかの内部統制をモニターする必要性が高まる。外部リスクの例としては、競争、市場の変化【例：技術、供給網（supply chain）、顧客基盤または経済】、規制および訴訟または損失リスクの高い領域が挙げられる。
 - 窃盗または不正の誘因 — 価値のある資産（例：現金預金、企業秘密、代替可能物等）の存在および不正行為の可能性（例：システムへのアクセスによる不正取引の実行または経営者による内部統制の無視）は、強力な内部統制および関連するモニタリング手続の必要性を高めるリスク要因である。

年ガイダンスの第Ⅱ章は、リスク評価およびリスクの対応に関する有益なガイダンスを提示している。

¹⁹ 押込み販売（channel-stuffing）とは、販売経路を通じて、会社は、販売または使用能力を上回る商品を押し込むことにより、売上高の水増しを行う商慣習である。超過した商品は、後日、当該会社に返品されるため、当年度の収益は不正に水増しされる。

諸概念の適用

製造組織の経営者は、財務報告に係る内部統制が有効であることに自信をもつことを望んでいると仮定する。経営者は、財務諸表をレビューし、何が悪化を生じさせているか、または特定領域において、何が財務報告目的の達成を妨げる可能性が高いか、について質問することにより、分析を開始することができる。以下の収益認識の例は、思考過程を明確にするであろう。

注：この例は、すべての収益の認識リスクを示すためのものではなく、また標準的なリスクの重要度を設定しようとするものでもない。合理的な人間（reasonable people）は、同じ一連の事実が提供されたとしても、リスクの優先度、その後の鍵となる統制の選択および他のモニタリング手続の決定に関して異なる結論を下すであろう。

1. リスクの理解および優先度の設定

領域	目的	リスク	優先度
収益	1. 収益が適切な期間に認識されていること	過大表示（overstatement）— 収益を出荷または所有権移転前に記録する。	中

論拠

- この組織の四半期末の販売・出荷活動は、一般に活発で、カットオフ（期間帰属）リスクを高めている。
- この組織の四半期末日前後の金額は、通常、財務諸表にとって重要である。
- 報酬制度は、販売担当者に倉庫出荷前に出荷を認識することをプッシュするような構造となっている。

逆に、当該組織の業務基準は、FOB（本船渡し）出荷基準の条件を要求しているため、所有権移転に関するカットオフ（期間帰属）に関するリスクを低下させている。

この同じ組織は、以下のように押込み販売を例としている場合は、比較的高い順位の、異なった販売関係リスクとして評点している。（注：この押込み販売の例は、本ガイダンスの後半においても、さらに説明する。）

領域	目的	リスク	優先度
----	----	-----	-----

収 益	2. 収益が適切な金額で認識されていること	過大表示 — 販売代理店は、売れ残り品の将来の返品を認めている（すなわち、押込み販売）。	高
<p>論 拠</p> <p>本例のこのリスクは、業界では一般的なものである。さらに、会社の報酬制度では、一定期間に記録された販売担当者の売上実績に応じて報奨金が支払われるので、押込み販売が誤って奨励されかねない。経営者は、特に、販売担当者が、得意先と暗黙の合意（side agreements）を行っている場合は、押込み販売を適時に発見することは極めて困難であるとしている。</p>			
<p>このリスク評価プロセスの責任者は、最初に、重要な目的およびその目的を達成するためのリスクを識別した。次に、当該責任者は、リスクの発生可能性および／または重要性を、高めるまたは低くする要因を検討して、リスク全体を合理的に考えた。</p>			

内部統制システムの理解および鍵となる統制の識別

55. モニタリング手続の立案者は、モニタリングすべき重要なまたは鍵となる統制を識別するため、初めに（1）内部統制システムが、識別した重要なリスクを管理し、または低減するためにどのように設計されているか、また（2）統制システムが機能しない場合に、その機能不全がどうして適時に発見されないかを理解しなければならない。前述したように、すべての統制は、内部統制システムにとって重要であるが、統制の中には、内部統制システムが有効であるという結論を裏付けるために、他の統制よりも、モニタリングのためにより重要なものがある。
56. 鍵となる統制には、重要なリスクに対する機能不全の最重要ポイントを示していそうな統制が含まれる。その他の統制の運用によって、その他の統制の機能不全を防止し、または統制の機能不全が組織にとって重大になる前に、それを発見し修正することができれば、その他の統制が鍵と識別される場合がある。例えば、注文書、受入書および請求書の3者照合がそれに含まれるが、これにより、3つの関連プロセスの初期段階で発生するいくつかの統制の機能不全を発見することができる。
57. 本ガイダンスにおける鍵となる統制の議論は、異なる種類の内部統制を設定しようとするものではない。むしろ、組織が、統制の下位区分にモニタリング活動の焦点を当てることにより、特定のリスクに対処する際に、内部統制システムが有効であるという合理的な結論を下す方法を理解するのに役立つ。この概念は、組織の様々な階層で運用することができる。したがって、工場長にとって重要となるリスクに対処する際の鍵となる統制は、組織全体でリスクに対処する際の上級経営者にとって“鍵”とはなり得ない。その目的は、モニタリング時に、内部統制システムの有効性に関して必要な水準の裏付けを提供する統制を識別することである。

58. この鍵となる統制の分析は、内部統制システムが、特定のリスクを適切に管理し、または低減できないリスクを高める要因を検討することにより、容易となる。かかる統制リスクの要因には、次のようなものが含まれる。

- 複雑さ — 一般に、簡単な統制より機能不全に対する影響を受けやすい。
- 判断 — 評価性引当金の算定に係る統制などのように、高度な判断を必要とする統制は、その判断に責任がある担当者の経験および判断に対して責任を負えるようになるための訓練に大きく依存し、多くの場合、重要なリスクに関係する。
- 手作業と自動化 — 手作業による統制の方が、自動化された統制よりも人的誤りを犯しやすいため、自動化された統制よりも異なるレベルのモニタリングが行われることが多い（例：それらが頻繁に評価され、またはサンプリング実施される場合には大きなサンプル数が用いられる）。しかしながら、自動化された統制は、それが機能しない場合には、失敗を繰り返す傾向があるため、当該統制が、重要なリスクの対処に際して重要となる場合には、適切な水準のモニタリングを適用する必要がある。27 頁の表には、手作業による統制および自動化された統制のモニタリングに関する追加ガイダンスが含まれている。
- 既知の統制の機能不全 — 以前の統制の機能不全は、是正措置により、統制の機能不全の原因が有効に対処されているという証拠が示されるまで、モニタリング活動を増やす必要性を示す明確な指標である。

諸概念の適用

19 頁の収益の認識例に引き続き、組織は、後述の 1 つに類似するプロセスを通じて、押込み販売リスクに対処する鍵となる統制を識別したかもしれない。

この統制の識別プロセスは、組織ごとに異なるであろう。しかしながら、すべての組織にあっては、モニタリング手続の立案責任者が、初めに内部統制システムのリスクへの対処方法を理解することが肝要である。その上で、当該責任者は、（モニタリング時に）内部統制システムが機能しているとの結論を下すために必要な裏付けを提供する統制を識別することができる。

押込み販売の例では、組織は、押込み販売リスクの低減に関係する 11 の統制を識別し、そのうちの 4 つを“鍵となる”統制とした（下表を参照）。鍵となる各統制を選択した論拠は、その統制の下に示しており、他の統制の一部を鍵としなかった論拠も先と同様である。内部統制システム全体の観点から、評価者は、かかる 4 つの統制のモニタリングにより、このリスクに対処するシステム全体の能力に関する結論を下すために十分な裏付けを得ているという合理的な結論を下すであろう。

最初に、本例に関するいくつかの注意事項を述べる。

1. 紙面を節約するため、この表には、すべての“鍵とならない”（non-key）統制に関する論拠および鍵としなかった理由を含めていない。
2. 合理的な人間は、以下の統制が鍵となるか否かについて、異なる結論を下す場合がある。リスクおよび統制の性質が変化するため、2つの組織が、異なる統制およびモニタリング手続を実施する場合がある。したがって、以下の例は、押込み販売リスクに係る内部統制の“最良の方法”（best practice）を示そうとするものではない。
3. この例は、鍵とならない統制が全くモニタリングされないということを意味するものではない。鍵とならない統制は、その他のリスクに関連してモニタリングされることもあれば、または組織は、頻繁ではないが当該手続を評価することを決定することもある。たとえば、組織が、3年ないし5年ごとに、方針に関する研修を評価することを決定する場合である。いずれにしても、このリスク領域における統制のモニタリング責任者は、内部統制システムが、どのようにリスクに対処しているか、またどの統制が、当該システムが機能しているという結論の最大の裏付けを提供するかを理解しなければならない。
4. 下表は、文書化の程度または鍵となる統制の識別を裏付けるために必要な書式を示すために作成されたものではない。

2. 内部統制システムおよび鍵となる統制の理解		
鍵	統制	構成要素
8→	1. 押込み販売に対する経営者の哲学および伝達	統制環境
<p>論 拠</p> <p>この最高経営者の姿勢の統制を鍵として選択した。なぜならば、リスクは、主として、誠実性のリスクだからである。販売担当者は、押込み販売が認められていると感じた場合には、実際にそれを行う可能性が高い。逆に、販売担当者は、それが方針に違反するのみならず、経営者の表明した要求にも反することを認識している場合には、押込み販売のリスクを低下させることができるであろう。</p>		
	2. 方針に関する研修	統制環境
	3. すべての販売担当者が署名する行動規範	統制環境
	4. 特に押込み販売に対する方針	統制活動
	5. 標準契約書	統制活動
<p>論 拠</p> <p>これは、重要な統制となり得るが、6番の統制の運用上の有効性により、その機能不全が</p>		

適時に発見されると思われる。したがって、この統制を鍵となる統制として選択していない。これにより、不要かつ余分なテストを開発する可能性が低くなる — 一つは標準契約書の統制であり、もう一つは標準契約書の修正承認の統制である。

8→	6. 標準売買契約書のすべての修正に要求される営業部長および法務部の承認	統制活動
----	--------------------------------------	------

論 拠
 本例では、標準契約書は、押込み販売に対応するため、修正せざるを得ない。したがって、この承認の統制では、押込み販売が発生するため、機能していない、または有効でないにせざるを得ない。このため、それを鍵となる統制として選択した。

しかしながら、このリスクは、販売担当者が、得意先との暗黙の合意により、標準契約書を全く無視するおそれがあるため、相変わらず存在する。その残存リスクは、鍵となる統制として選択した他の統制 — この場合、主として1番、10番および11番の統制 — により対処できる。

	7. 一定限度を超える販売の承認	統制活動
--	------------------	------

論 拠
 一部の統制（この承認の統制など）は、複数のリスクと異なるレベルで対処できる場合がある。たとえば、この承認の統制が、信用リスク（credit default risk）に関係する鍵となる統制となる場合である。また、承認の統制は、大量の商品を販売する販売担当者の能力を制限することにより、押込み販売リスクに対処するのに役立つ。しかしながら、かかる統制を押込み販売リスクに関係する鍵となる統制としなかったのは、（1）押込み販売とするため、得意先への大量の出荷には、信用状の修正が必要であること（6番の統制により対処される）、および（2）異常に大きな売上および関連する返品は、10番および11番の鍵となる統制により識別される可能性が高いからである。

	8. 承認限度を上回る取引について作成・レビューされた例外報告書	統制活動およびモニタリング
--	----------------------------------	---------------

	9. 製品が出荷されない限り請求書の発行を行わない（したがって、収益の認識を行わない）システム統制	統制活動
--	---	------

8→	10. 販売担当者の報酬は、営業部長が四半期ごとにレビューし、その売上げの境界水準の割合を上回る場合には調整している。異常が調査され、その結果が文書化されている。	統制活動およびモニタリング
----	---	---------------

論 拠
 この統制は、押込み販売リスクに対する有効な抑止力と発見統制の双方として役立つ。

かかる統制が有効に運用されている場合には、重要な押込み販売の可能性は、大幅に低下する。したがって、当該統制を鍵となる統制とみなした。

8→	11. 販売担当者別、得意先別の販売傾向および売上返品傾向に関する営業部長（毎週）および CFO（毎月）による定期レビュー	統制活動およびモニタリング
----	---	---------------

論 拠

これは、統制の故障を適時に識別し得る二重目的の統制（すなわち、収益の認識における誤謬の可能性を識別する統制活動および間接的情報を用いたモニタリング活動）である。販売担当者による重要な押込み販売は、この傾向分析で明らかにされることになるため、当該統制を鍵となる統制として選択した。

説得的情報の識別

59. **情報の説得性** (persuasiveness of information) とは、モニタリング情報が、内部統制の有効性に関する結論を十分裏付けることができる程度である。説得的情報は、その状況下で**適格かつ十分**なものであり、評価者に特定のリスク領域における内部統制システムの継続的な有効性に関する結論について、絶対的というよりも合理的な裏付けを提供する。適切な費用対便益分析 (cost-benefit analysis) — 情報収集に係る努力と、評価者に統制が有効に運用されていることを説得させる情報の能力を比較するもの — は、有効かつ維持可能なモニタリングの重要な部分である。この分析は、通常、質的性格のものであるが、量的測定を含む場合もある。その方法を問わず、必要な説得性の程度を決定するためには、モニタリング責任者が判断する必要がある。
60. **適格な情報** (suitable information) とは広義の概念であり、情報が、意図された状況において有用であることを意味する。情報は、それが適格であるためには、**適合性、信頼性**および**適時性**を有するものでなければならない。十分性とは、情報量の大きさである（すなわち、評価者が、**十分かつ適格な情報**を有しているかである）。

適格な情報

61. 図 8 は、適格性の 3 つの要素が、互いにどのように作用するかを示している。この図の中央は、情報が**適合性、信頼性および適時性**を有するところであり、評価者は、合理的な結論を下すために、十分な情報が入手できるかどうかに注意を向けることができる。
62. 3 つのすべての要素を適切に示していない情報は、ある程度適格であるとしても、それだけでは、統制の継続的な有効性に関する合理的な結論を裏付けることはできない。たとえば、情報が、**適合性および信頼性**を有しているが、検討期間中の統制の有効性に関する結論を裏付けるのに十分な**適時性**を有していない場合である。または、情報

が適合性と適時性の双方を有しているが、信頼性の低い源泉から作られている場合である。最後に、情報が適時性と信頼性の双方を有しているが、関係する統制の有効性に関する結論に十分な適合性がない場合である。かかる状況にあつては、図 8 に示したように、必要な適格性の程度を達成するためには、追加情報が必要である。



63. 個々の統制を評価するために用いる情報の適格性の決定は、判断事項であり、リスクの程度および内部統制システムの機能不全の誘因（前述）により異なる。
64. **情報の適合性** — 情報が適合性を有するのは、評価者に基礎となる統制または内部統制の構成要素の運用について有意義な情報を提供する場合である。たとえば、履歴書または訓練記録のレビューにより、評価者は、会計担当者がいくつかの複雑な会計領域を扱った経験があることを知ることができる — 履歴書または訓練記録に含まれている情報は、会計担当者の能力に係る統制に**適合性**を有することになる。
65. 統制の運用を直接確認する情報は、評価者に統制が機能しているかどうかを**推測させる**だけの情報よりも、適合性を有する。この概念を上記の例を用いて示すと、会計担当者が複雑な会計処理を正確に分析し、情報に通じた選択を行っていることを直接確認して得た知識（直接情報）の方が、履歴書または訓練記録のレビューから入手した情報よりも適合性を有する（評価者にその経歴と訓練の推測を求める間接情報は、十分な情報を得た上での分析と高度な判断に結び付く）。
66. **直接情報**（direct information）は、統制の運用を裏付ける。直接情報は、統制の運用状況を観察し²⁰、それを実施しまたはその運用を直接テストすることにより得られるため、

²⁰ 統制の運用状況の観察は、適切に適用される場合には重要なモニタリングツールとなる。事実、観察は、事後に評価できる何らかの形の統制の文書化が行われていない状況において、唯一の評価方法となる。た

継続的モニタリング手続と独立的評価手続の双方に有用である。一般に、直接情報は、統制の運用に関する直接の視覚的な検分を提供するため、高度な適合性を有する。

67. **間接情報** (indirect information) とは、統制または内部統制の構成要素が、有効に運用されているか推測するために用いられる、その他のすべての情報である。間接情報は、統制が存在するプロセスに関係し、またはそれにより作成される。間接情報には、(1) 操業統計、(2) **重要リスク管理指標** (key risk indicators)、(3) **主要業績評価指標** (key performance indicators)、および (4) 業界比較指標 (comparative industry metrics) が含まれるが、これらに限られない。
68. 間接情報は、統制または一連の統制が、適切に運用されていない可能性を示す異常を識別するために用いられる。しかしながら、かかる異常がないからといって、基礎となる統制が有効であるということを評価者に明示しているわけではない。このため、間接情報自体が、特に長期にわたり提供できる裏付けの水準（すなわち、説得性）には限界がある。
69. 内部統制システムにおいて、評価者が問題となっている統制が有効であるかを確認する際の直接情報の基準から始める場合には、間接情報の評価は、次の理由により有益なモニタリングツールとなる。
- 環境または統制の運用状況の変化が起きていることを示す。
 - 統制の有効性に関する評価者の結論について、直接情報により提供された裏付けを補足する。
70. 結果的に、間接情報を用いたモニタリング手続は、直接情報を用いたモニタリング手続の種類、時期および範囲に影響を与えることになる。
71. たとえば、監督者は、請求に係る統制が、有効に運用されているか決定しなければならないとする。貸方伝票 (credit memo) の定期的レビューにより、監督者は、請求書の間違いに係る貸方伝票が、長期にわたり発行されていないことに気付いた (間接情報)。異常のない貸方伝票のレビューだけでは、請求に係る統制が、有効に運用されているか明らかにならない — 当該統制が無効であれば、貸方伝票の発行に係る問題が、(少なくとも) 明らかにされることはなかったであろう。しかしながら、有効なモニタリング機構が存在する場合には (請求領域の変化を識別し、管理する請求統制および手続の有効性に関する)、貸方伝票活動のレビューにより、監督者は、請求領域における内部統制の機能不全のリスクが、少なくともある期間において、許容可

たとえば、支払期限経過の売掛金について討議する毎週の経営者会議が、売掛金の回収可能性および必要な引当金に関する適切な判断を形成する際に、重要な統制となる場合である。しかしながら、特に統制の実施者が、観察されることを知っている場合には、観察には限界がある。したがって、統制を再実施し、または直接テストする方が、より有効なモニタリング手続となる。

能な水準にまで引き下げられていることを推測することができる。次に、この結論は、請求領域の統制に係る他のモニタリング手続の種類、時期および範囲に影響を与える。

72. 下表は、モニタリング手続で用いる直接情報および／または間接情報の量に関する組織の決定に影響を与える可能性がある一部の要因を示している。

検討すべき要因	直接情報と間接情報の利用に及ぼす潜在的影響
統制の機能不全の潜在的影響	統制の機能不全の潜在的影響が大きくなるにつれ、直接情報を利用したモニタリングの必要性が増す。
統制が直接情報により最後に評価されてからの期間の長さ	時の経過とともに、間接情報は、統制の機能不全の徴候を示す能力を失う可能性がある。間接情報により発見されなかった、統制の機能不全から生じている小さな誤謬は、重なり合って重要となる場合がある。また、かかる誤謬は、基礎となる統制上の問題の発見を困難なものとし、次第に間接情報に影響を与えるおそれがある。さらに、間接情報は、正常な変化および業務要因により、不明瞭となるおそれがある。したがって、間接情報を用いたモニタリングでは、直接情報のモニタリングにより、定期的に再検証しなければならない。
人員、プロセスまたは技術の変化が激しい領域で運用されている統制と安定した領域で運用されている統制	間接情報は、一般に、直接情報よりも変化の激しい領域における潜在的な統制の機能不全を識別する可能性は低い。このため、当該領域における統制には、多くの直接情報を用いたモニタリングを必要とする。逆に、安定した環境下で運用されている統制は、モニタリングにおいて、間接情報をより利用できる。
間接情報の相対的説得性	間接情報の適合性、信頼性、適時性および十分性は、モニタリングへの貢献に直接的な影響を与える。前述の押込み販売の例において、販売担当者別、得意先別の販売傾向および売上返品傾向に関するレビューの方が、関連する統制について、連結会社レベルのみの販売傾向のレビューよりも、より一層説得的情報を提供する。
事後検討プロセスの有効性	間接情報がモニタリングに有用となるのは、組織が、実際に、識別した異常を検証し、問題が発見された場合の統制への影響を検討する場合に限られる。

73. **情報の信頼性** — 評価者は、用いる情報が信頼できるという結論を下すための合理的な基礎を必要とする。信頼できる情報とは、**正確** (accurate) かつ**検証可能** (verifiable) なものであり、**客観的**な情報源から得られるものである。正確な情報をもつことは、正確な結論を下すための必要条件である。検証可能な情報により、評価者は、情報が信頼できるかどうかを知ることができる。
74. 正確性および検証可能性は、一般に理解されているが、情報源の客観性については、更なる議論が必要である。
75. “評価者の特性”の節では、評価者の客観性について論じた。この節では、評価者の情報源に関係する客観性について論じる。情報源の客観性とは、情報源が、評価のために明確な情報を提供することが期待される程度である。情報源が客観的であるほど、情報が信頼できる可能性が高くなる。たとえば、情報源に統制のいくつかの例をモニタリングする旨を事前に通知し、または裏付書類の検証前に、当該書類をレビューし、修正する機会を情報源に与えるような時間枠で、情報源にその提供を指示することは、情報の客観性、したがってその信頼性が低くなる。
76. **情報の適時性** — 情報は、それが適格性を有するためには、統制の不備を防止し、またはかかる不備が組織にとって重要となる**前に**、それを発見し、修正できる時間枠で作成され、利用されなければならない。“継続的モニタリング手続および独立的評価”の節では、情報が利用される時間枠（すなわち、継続的モニタリング手続のおよび独立的評価の時期）について論じている。
77. 情報は、それが適格性を有するためにはまた、検討中の期間に関係しなければならない。情報は、古くなるにつれ、関係する統制が、現在、適切に運用されているかどうかを評価者に提供する能力を喪失する。同様に、統制の運用後に作成された情報は、初期段階での結論（かかる結論が必要な場合）の裏付けには役立たない。たとえば、3月の月次統制の運用評価は、その同じ統制が、前年の12月に運用されていたかどうかを評価者に提供することはできない。

十分な情報

78. 評価者は、統制の有効性に関する合理的な結論を下すために、十分かつ適格な情報を収集しなければならない。十分性は、特定の統制が（例：1,000の母集団から30件を抽出する）。また、特に、統制のモニタリングがサンプリングに向いていないときには、十分性は、妥当性の質的評価ということもできる。例としては、統制活動または、統制環境、リスク評価および情報と伝達のような、他の構成要素の統制のまれな運用が挙げられる。いずれにしても、評価者は、十分な情報を評価しているか決定するため、判断を行使しなければならない。検討すべき一部の要因には、以下のものが含まれる。

検討すべき要因	必要な情報量に及ぼす潜在的影響
統制の機能不全の潜在的影響	27 頁で論じた直接情報と間接情報の利用に関する結論と同様に、統制の機能不全の潜在的影響はまた、内部統制システムが、特定領域において有効であるという結論を下すために必要な情報量に影響を与える可能性がある。たとえば、リスクが低いまたは中程度の領域における調整統制をモニタリングする評価者が、定期の独立的評価（例：一定期間経過後または間接情報のレビューによる異常の可能性の識別）。あるいは、リスクが高い領域において、同じ評価者が、すべての調整統制を毎月モニタリングする場合である。
人員、プロセスまたは技術の変化が激しい領域で運用されている統制と安定した領域で運用されている統制	直接情報と間接情報の利用に関する結論と同様に、変化が激しい領域で運用されている統制の方が、多くの場合、安定した環境下で運用されている統制よりも、多くの情報を収集し、分析する必要がある。
統制の頻度	運用頻度が低い統制は、多くの場合、判断による選択方法が適用され、これに対して運用頻度の高い統制は、統計的サンプリング技法が適用される。判断的方法では、組織は、リスクの程度および識別した統制の重要性の検討後に、評価すべき情報量を決定する。
モニタリングの実施者	評価者が、統制の実施に日常的にかかわり、またはそれを観察している場合には、その参加は、通常、その統制が有効であるかの結論を下すのに十分なものである。評価者は、統制の運用から離れるにつれ、一般に、内部統制の運用に関するより多くの情報を入手する必要がある。
他の統制のモニタリングにより提供される裏付け	統制 A のモニタリングにより、統制 B が有効に運用されているという一部の裏付けが得られる場合には、その事実は、統制 B に関して収集し、評価する情報量に影響を与える場合がある。たとえば、注文書、受入書類および請求書間の 3 者照合統制の有効なモニタリングは、請求書に係るデータ入力統制が有効であるという結論を裏付けるのに役立ち、それによりかかるデータ入力統制に対するモニタリング手続の範囲に影響を与える場合である。
複雑な統制	内部統制の運用上の変更に対処するため、複雑な統制には、

	単純な統制よりも多くの情報を収集する必要がある。
重要な判断の行使を必要とする統制	重要な判断を必要とする統制（ほとんどまたは全く判断を必要としないものの対語）は、いかなる場合にも、正確な判断を行っているという合理的な結論を裏付けるために、多くの情報を収集する必要がある。
不正リスクに対処する、または経営者により無視される統制	統制の意図的な操作（と無意識の不履行）が、疑惑リスク（plausible risk）となる場合には、評価者は、統制の運用上の有効性について多くの情報を収集することになる。
手作業による統制	手作業による統制は、自動化された統制よりも誤謬を起こしやすいため、必要な情報量は、統制の運用頻度、人員の交代およびその統制の実施者の経験と訓練により異なる。
自動化された統制	自動化された統制が継続的に運用されるのは、一般に、制御環境が存在する場合である。したがって、特定の自動化された統制の一例の評価による定期的な再検証は、多くの場合、その統制の運用に関して認められたモニタリングの境界水準である。かかる状況にあっては、経営者は、プログラムのテスト、プログラムのセキュリティ、変更統制プロセスおよびデータ機密保護など、関連する情報技術全般統制の有効性に関するモニタリング手続を含める。

79. 評価者が十分かつ適格な情報をもっているとの結論を下すことができるのは、その情報の評価に基づき、評価者が、組織目標にとって重要な統制の機能不全のリスクが、次のいずれかであるとの合理的な結論を下すことができる場合である。
- 発生の可能性がほとんどない。または
 - 識別した不備の程度の評価により、発生の可能性が高い。

諸概念の適用

モニタリングにおける情報の適格性および充分性の検討は、モニタリングの規範的規則（例：直接情報と間接情報の一定割合の設定）を定めようとするものではない。むしろ、モニタリングの責任者が、特定のリスクについて様々な情報源から提供される裏付けの程度を評価するのに役立つことにある。

一連の質問に対する回答は、評価者がこの判断を行うのに役立つであろう。質問例としては、以下のものが挙げられる。

- その情報は、統制の有効性に関する結論に適合性を有するか。
- その情報は、評価対象の統制が有効に運用されているかを**直接**示すものであるか、またはいくつかの異常の有無に基づき、適切に運用されているかを我々に**推測**させるものであるか。
- 直接情報が否定的なものでない（すなわち、統制が、適切に運用されていないことを示していない）場合には、当該情報は、次の観点から、どの程度の裏付けとなるか。
 - 統制が、低減しようとするリスクの程度
 - 我々が、統制に関する我々の結論の直接の裏付けとなった情報を最後に入手してから期間の長さ
 - 同じリスクに対処する他の統制の有効性
- 我々は、利用している情報が信頼性を有しているという結論を下すための合理的根拠をもっているか。たとえば、
 - 情報が、システム報告書から得られている場合には、当該システム報告書に影響を与える統制は、効果的にモニタリングされているか。
 - 情報は客観的な情報源から得られているか、または情報は客観的な情報源により確認できるか。
 - 情報は、その信頼性を確認するための手続または調整が行われているか（たとえば、注文書、受入書類および請求書の3者照合は、関連する金額および／または数量が正確であるかの裏付けに役立つ。）
- 情報の評価は、統制の故障が、組織の関連目標に重要な影響を与える前に、我々が是正措置を講じることができる時間枠で行われているか。
- 情報は、検討中の期間に関係するか。（たとえば、情報が古すぎて、統制の現在の運用状況について我々に何も伝えない場合、または情報が統制の評価希望日後の期間のものである場合）
- 我々は、統制に関する我々の結論を裏付けるために、十分な情報を収集し、評価しているか。（注：この回答は、29頁の表に列記されている要因の一部により影響される場合がある。）

最初の収益認識の例を続ける。以下は、この“裏付けの程度”（level-of-support）の思考過程を示している。前述の例では、組織は、押込み販売リスクの程度を“高い”とし、11の統制から、特別なモニタリング手続を適用する4つの鍵となる統制を識別した。ここでは、組織は、どのような情報が、かかる統制が機能しているかどうかの結論を裏付けるために有用であるかを識別する。

この例では、基礎となるリスクが、財務諸表の重要な虚偽表示の可能性に係る場合には、最終的なリスク管理責任者は、最高財務責任者（CFO）になる可能性が高く、監督は監査委員会が行う。最終的なリスク管理責任者（CFO など）が、鍵となる統制の実施にかかわり、または直接観察する限りにおいては、当該責任者は、その統制の運用に関する追加情報を収集する必要はない — 統制プロセスにかかわることにより、統制の有効性に関する自己の結論の裏付けとなる、適合性、信頼性および適時性を有する十分な情報を得られるからである。しかしながら、他の者（監査委員会など）が、直接かかわらず、統制の有効性に関する裏付けを必要とする限りにおいては、他の者は、自身でまたは他人から、追加の説得的情報を入手し、評価する必要がある。

注：この例は、説得的情報の識別を裏付けるために必要な文書化の程度を示そうとするものではない。本例は、どのような情報をモニタリングにおいて利用すべきか決定する際に考えられる、組織の思考過程を示すためのものである。

3. 鍵となる統制に関する説得的情報の識別	
鍵となる統制	入手可能な情報
1 番の統制 — 最高経営者の姿勢	<ul style="list-style-type: none"> — 営業会議への経営者の参加および定期的な伝達（このリスクおよびその他のリスクに特に対処する期待の設定を含む） — 是正措置（必要な場合）の証拠
<p>論 拠</p> <p>適合性 — この情報は、その伝達に立ち会いまたはそれを伝えている者から入手しているため、適合性を有する。</p> <p>信頼性 — かかる伝達および行動に立ち会っている者は、その統制の運用状況を観察しているため、この情報は信頼性を有する。他の者（監査委員会など）は、関係者との討議により、その伝達事項を確認したい場合があろう。</p> <p>適時性 — この立会は、同時進行で行われているため、適時性を有していると思われる。</p> <p>充分性 — かかる伝達および行動への参加は、最高経営者の適切な姿勢の存在を十分示していると思われる。</p>	
6 番の統制 — 契約書の修正に関する承認	<ul style="list-style-type: none"> — 修正された契約書に記載された承認の署名 — 修正が討議された営業会議への CFO の参加
<p>論 拠</p> <p>適合性 — 承認プロセスの立会またはそれへの参加を除き、承認の署名レビューは、入手可能な情報を裏付ける最も直接的なものである。また、かかる修正が標準的な議題となっている場合には、営業会議への参加は適合性を有していると思われる。</p>	

信頼性 — 承認の署名レビューは、一般に、修正が承認されたことを確かめるための信頼できる方法である。営業会議への参加は、すべての修正について討議される場合に限って、信頼できる情報となる。しかしながら、その討議から除外された修正についての情報が、提供されていないと思われる。したがって、かかる参加は、それ自体で、すべての修正が承認されているという結論を裏付けるために十分信頼できるとは思われない。とはいえ、営業会議への参加により、評価者がレビューする個別承認の件数、種類および頻度に影響を与える十分適格な情報が得られると思われる。

注：客観性は、ここで検討すべき要因である。営業部長が、承認の署名を行い、かつ営業会議に参加する者であった場合には、CFO は、より客観的な定期評価を望むであろう。

適時性 — 承認レビュープロセスの適時性は、検討中の期間にレビュー対象とする契約を抽出する評価者に依存する。営業会議への参加は、同時進行であるため、適時性を有する。

十分性 — 十分性に関する組織の結論は、次のような思考過程に従っている。無作為抽出された X 件の契約に関するコントローラー（または内部監査人）による四半期レビューと併せて、修正について討議される月例の営業会議への CFO の参加は、内部統制システムが、この押込み販売リスク（場合によってはその他の契約関連リスク）に対処するのに有効であるかどうかの結論を下すために、十分な情報が得られると思われる。

10 番の統制 — 販売担当者の給与のレビューおよび調整

— レビュー／調整プロセスへの CFO の参加
— 完了し、文書化されたレビュー／調整

論 拠

適合性 — このレビューおよび調整プロセスへの参加は、その完了について最も適合する情報を提供している。当該レビューおよび調整に関する証拠文書の閲覧は、次に最も適合する情報を提供している。

信頼性 — 上記 2 種類の情報は、この統制が機能していたかどうかを評価者に確実に提供していると思われる。先と同様に、客観性は検討すべき要因である。

適時性 — 6 番の統制と同様に、適時性は、評価する適切な統制の例を選択する評価者に依存する。本プロセスへの参加は、同時進行であるため、適時性を有する。

十分性 — この情報をどの程度収集すべきかの決定は、6 番の統制に類似する思考過程によるであろう。

11 番の統制 — 販売担当者別、得意先別の販売および返品傾向のレビュー

— レビュープロセスへの CFO の参加
— 完了し、文書化された販売および返品傾向のレビュー

論 拠

この情報の説得性に関する結論の論拠は、10 番の統制における情報の結論の論拠に類似する。

その他の考えられる説得的情報	入手可能な情報
<p>組織はまた、誤謬が重要となる前に発見できるように、どのような統制の機能不全が現れているかを判断しているように思われる。これにより、モニタリングにおいて有用な他の種類の間接情報が明らかにされると思われる。</p>	<ul style="list-style-type: none"> — 長期にわたる売上総利益の減少を伴う収益の増加 — 販売担当者 1 人当たりの売掛金の経過日数の増加 — 四半期末日後の売上返品増加
<p>論 拠</p> <p>この場合、これらの潜在的リスク管理指標（すなわち、間接情報）は、相対的に不十分であると思われる。なぜならば、かかる指標は、問題を浮き彫りにするには長い時間がかかり、かつ他の事業要因により不透明になりやすいからである。</p>	

モニタリング手続の実施

80. リスクの優先度の設定、鍵となる統制の選択および入手可能な説得的情報の識別後に、組織は、モニタリング手続を実施し、識別したリスクを管理し、または低減する内部統制システムの能力の有効性を評価する。モニタリングには、COSO の 5 つのすべての構成要素全体の内部統制の有効性についての結論を裏付ける説得的情報を収集し、分析するための**継続的モニタリング手続**および／または**独立的評価**の利用が含まれる。

継続的モニタリングおよび独立的評価

81. 直接情報と間接情報の双方を用いた継続的モニタリング手続は、組織の通常の継続的な業務活動に組み込まれている。当該手続には、通常管理・監督活動、同僚による比較と内外のデータを用いた趨勢分析、調整、その他の定型業務が含まれる。また、場合によっては、電子的に統制および／または取引をモニタリングする自動化されたツールが含まれる。かかる手続は、継続的にしばしば同時並行で実施されるので、統制の不備を識別し、修正する最初の機会を提供することができる。²¹
82. 独立的評価は、継続モニタリング手続と同じ技法を採用することができるが、統制を**定期的**に評価するために立案されているものであり、組織の日常業務には組み込まれていない。

²¹ COSO の枠組みの第 6 章によれば、“[継続的モニタリング手続] は、変化する状況に同時に対応する同時並行ベース (real-time basis) で実施され、かつ企業に根付いているため、独立的評価に関連して実施される手続よりも一層有効である。独立的評価は、事後に行われるため、問題は、継続的モニタリング手続により迅速に把握されることが多い。健全な継続的モニタリング活動をもっている一部の企業は、それでもなお内部統制システムの独立的評価を行うであろう。頻繁な独立的評価の必要性を認識している企業は、その継続的モニタリング活動を強化するための方法に焦点を当て、その上でかかる活動の‘統制への組込み’と‘統制への追加’に焦点を当てるべきである。”としている。

83. 独立的評価は、多くの場合、モニタリング対象の統制の運用に対する直接の責任がない者が行う。評価者は、多くの場合、客観性の乏しい職員が実施する継続的モニタリング手続よりも、統制の有効性について、より客観的な分析を提供する。
84. 独立的評価はまた、継続的モニタリングの有効性に関する定期的有益な評価結果を提供することができる。
85. 継続的モニタリングおよび独立的評価の役割を述べている COSO の 2006 年ガイダンスの原則 19²²には、以下の有用なモニタリング手続の属性が含まれている。
- 業務との統合 — 継続的モニタリングは、組織の通常の業務活動および自動化されたモニタリングルーチンに組み込まれている。
 - 客観的な評価の提供 — 継続的モニタリング手続および／または独立的評価は、内部統制の有効性に関する客観的な評価を提供している。²³
 - 情報に通じている職員の利用 — 評価者は、評価対象の構成要素および当該構成要素と組織目標との関係を理解している。
 - 評価結果の検討 — 経営者および取締役会²⁴は、内部統制の有効性に関する評価結果を受け取っている。
 - 範囲および頻度の調整 — 経営者は、管理対象のリスクの重要性、当該リスクを低減する際の統制の重要性および継続的モニタリングの有効性に応じて、独立的評価の範囲および頻度を変更している。
86. ほとんどの組織は、内部統制の有効性に関する経営者の日々の意見の主たる裏付けを提供する継続的モニタリングと、定期的な裏付けを提供する独立的評価を組み合わせ用いている。この組み合わせが最適となるのは、継続的モニタリング手続で用いられる情報が、(後述するように) 説得的なものである場合である。
87. 独立的評価の実施頻度を決定するため、組織は、リスクの発生可能性および重要性和評価の間隔を検討する(継続的モニタリング手続により提供された裏付けの検討を含む)。リスクの程度が高く／低くなるにつれ、独立的評価の間隔は短く／長くなる。
88. 継続的モニタリング手続で用いる説得的情報の程度はまた、独立的評価の頻度に影響を与える可能性がある。作成したリスクシナリオ (risk scenario) により、より説得的情報を評価する継続的モニタリング手続は、その領域における内部統制システムの有効性に関する結論を下すために必要な裏付けすべてを提供する場合がある。かかる場

²² 付録 A を参照のこと

²³ COSO の 2006 年ガイダンスでは、特に財務報告に係る内部統制に言及しているが、これらの属性は、COSO のすべての目的のモニタリングに適用される。

²⁴ COSO の 2006 年ガイダンスによれば、“経営者は、内部統制の有効性に関する評価結果を受け取っている。”としている。COSO の 2006 年ガイダンスでは、取締役会は評価結果を受け取らなければならないことを明示していないが、かかる評価結果を受け取る取締役会の必要性は明らかのため、ここに含めている。

合には、独立的評価の実施頻度は低くなるため（場合によっては数年ごと²⁵）、主として、継続的モニタリング手続が機能しているかの独立した確認になる。

89. 低度の説得的情報を評価する継続的モニタリング手続は、予想外の独立的評価を誘因する異常を警告する場合があるが、一般に、内部統制が、長期にわたり有効であるという結論を下すために必要な裏付けは提供しない。したがって、独立的評価の実施頻度を高くする必要がある。

他の者に外部委託された統制のモニタリング

90. 外部関係者を利用して、いくつかの機能を実施させる組織（融資業務を外部委託する銀行または給付制度の管理を外部委託する企業など）は、関連するリスクをやはり適切に管理しなければならない。業務を外部委託したユーザー【“ユーザー機関”（user organizations）と呼ばれることが多い】は、当該業務に関するリスクを理解し、優先度を設定しなければならない。また、ユーザー機関は、サービス提供機関（service providers）の内部統制システムが、どのように重要なリスクを管理し、または低減しているか理解し、かつ少なくとも当該統制が有効に運用されていることの定期確認書入手しなければならない。場合によっては、サービス提供機関は、ユーザー機関に関する統制について、独立した監査を実施することがある。かかる監査は、サービス提供機関で識別した鍵となる統制の有効かつ定期的な独立的評価に役立てることができる。当該監査が利用できない場合で、リスクの程度が高い場合には、ユーザー機関は、鍵となる統制の定期的な独立的評価を自身で行うことを決定する場合がある。実際に、“監査権”（right to audit）条項が、ユーザーとサービス提供機関の間の契約書に含まれることが多い。

モニタリング技法の利用

91. 組織は、多くの場合、統制モニタリングツールおよびプロセス管理ツールの利用によるモニタリングの強化のため、情報技術（information technology ; IT）を用いている。
92. 統制モニタリングツール（control monitoring tools） — 自動化された統制モニタリングツールは、個々の統制のモニタリングの有効性、効率性および適時性を高める際に重要な役割を果たすことができる。多くのモニタリングツールは、統制として機能し、同時に、他の統制の継続的運用に関するモニタリング情報を提供する。モニタリングツールの中には、モニタリングされている統制を独自に実施するものもあれば、内部統制システムの不可欠な要素とされていない報告機能ツールの一部であるものもある。モニタリングツールは、一般に、以下の1つまたは複数に焦点を当てる。
- 取引データ — 処理済の取引（またはマスターファイル）データと、例外を示し

²⁵ 1992年のCOSOの枠組み、p.70を参照のこと

および／またはプロセスもしくはシステムに係る統制が、意図したとおりに機能している事例を識別するために設定された一連の制御規則とを比較する。

- 状況 — アプリケーション（業務処理プログラム）またはインフラストラクチャ構成の設定／パラメータを検証し、それと基本または以前に設定した例外とを比較する。例としては、システムアクセス統制をモニタリングするツールが挙げられる。
- 変更 — 重要な資源、データまたは情報の変更を識別し、報告し、変更が適切であり、承認されていることの検証を可能とする。
- 処理の信頼性 — データが、様々な IT プロセスおよびシステムを経て処理される場合の当該データの完全性および正確性を検証し、モニタリングする。
- エラー管理 — 保留領域、エラー記録または例外報告書における活動の量および解決をモニタリングする。

93. プロセス管理ツール — プロセス管理ツールは、リスク評価を含む一部のモニタリングの自動化、統制の明確化と評価および結果の通知を行うことにより、モニタリングの一層の効率化および持続性を図るために設計されている。当該ツールが最もよく利用されるのは、統制責任が、複数のまたは広域にわたる事業単位に分担される場合であるが、すべての組織 — 中小規模組織を含む — に役立ち得る。かかるツールのほとんどは、ワークフロー技術を用いて、実施するモニタリング手続に構造と継続性を提供する。これらのツールの有用な機能には、次の能力が含まれる。

- 企業レベルと取引フローレベルの双方におけるリスクの評価プロセスを調整する。
- プロセス、統制およびモニタリング文書の保存場所を提供する。
- 伝達プロセスが、内部統制の不備（その程度と是正活動を含む）の識別、評価および解決に関係する場合には、当該プロセスを向上させる。
- 組織における様々なレベルおよび拠点でのリスクと統制に関する情報の“収集”（roll-up）を支援する。
- 関連する内部統制の業績指標および経営者による内部統制の評価プロセスの異なる側面の現状を示す、簡単なダッシュボードを提供する。

94. 一部の統制モニタリングツールは、“継続的統制モニタリング”（continuous controls monitoring）と呼ばれることの多いモニタリングを実行する。当該ツールは、いくつかの異常の存在【例：境界水準を超える取引の識別、潜在的な統制上の問題（二重支払いなど）を発見するために予め設定された規準とデータの分析、職務の分離に関する問題の電子的識別等】について、すべての取引または重要な取引を照合することにより、通常の実行処理を補完する。かかるツールの多くは、内部統制のモニタリング活動よりも、より有効性の高い統制活動として役立つ（個々の誤謬を発見し、それが重要となる前に修正の対象とする）。いずれにしても、誤謬が重要となる前に、当該ツ

ルが、それを発見するための十分な精度で運用されている場合には、当該ツールは、内部統制システム全体の有効性および効率性を高めることができるため、その運用をモニタリングしなければならない鍵となる統制となり得る。

諸概念の適用

“リスクの理解および優先度の設定”の節では、リスクと機能不全に対する感受性が、共に、どのように働いて、どの統制をモニターすべきかを決定することに影響を与えているかについて論じる。以下の情報は、統制の重要性に関する決定が、採用するモニタリング手続およびモニタリングで用いる情報にどのように影響を与えるかについて述べている。

統制の重要度	決定要因	考えられるモニタリングアプローチ
最 高	<ul style="list-style-type: none"> - 機能不全のリスクの影響を極めて受け易い統制であること - 優先度が高いと思われるリスクに対処する統制であること 	直接および間接情報を用いた継続的モニタリングと直接情報の定期的な独立的評価
短期的には中程度	<ul style="list-style-type: none"> - 機能不全の影響を受けにくい統制であること - 優先度が高いと思われるリスクに対処する統制であること 	間接情報を用いた継続的モニタリングと直接情報の定期的な独立的評価
長期的には中程度	<ul style="list-style-type: none"> - 機能不全のリスクの影響を極めて受け易い統制であること - 優先度の低いと思われるリスクに対処する統制であること 	間接情報を用いた継続的モニタリングと直接情報の頻度の少ない独立的評価
最 低	<ul style="list-style-type: none"> - 機能不全の影響を受けにくい統制であること - 優先度の低いと思われるリスクに対処する統制であること 	上級経営者によるモニタリングを行わないか、または経営者が、リスクの程度に基づきそれをまれにモニタリングする。

る統制であること	
<p>最初の押込み販売の例を完結する。組織は、現在、どの手続を採用すべきか決定する段階にある。下表で明示したモニタリング手続のほとんどは、通常の業務の過程で既に実施されている継続的モニタリングとなることに留意する。追加のモニタリング手続は、内部統制システムの通常の運用で扱われない残りのリスクを補うためにだけに加える。</p>	
4. モニタリング手続の実施	
鍵となる統制	モニタリング手続
1 番の統制 — 最高経営者の姿勢	<ul style="list-style-type: none"> — CFO は、月例の営業会議に参加し、最高経営者の適切な姿勢を確立し、かつ検証している。 — 内部監査部門も、かかる会議に定期的に立ち会っている。
<p>論 拠</p> <p>かかる会議への参加は、CFO がこの統制の有効性に関する結論を下すために十分な場合がある。監査委員会などかわりのない評価者は、経営者の姿勢および伝達事項について、営業部長および／または販売担当者に聞きたい場合がある。この活動が特に有用となるのは、組織が、統制の有効性に関する客観的評価を提供できる内部監査機能をもっていない場合である。</p>	
6 番の統制 — 契約書の修正に関する承認	<ul style="list-style-type: none"> — CFO が、月例の営業会議に参加している。 — コントローラー（または内部監査部門）が、毎四半期ごとに X 件の契約を抽出し、未承認の修正を発見している。
<p>論 拠</p> <p>毎週の経営者会議により、CFO は、この統制の運用に関する有用な間接情報を入手することができる。しかしながら、リスクの程度および販売担当者が、営業部長に報告されていない修正を行うおそれがあることに鑑みて、CFO は、コントローラーまたは内部監査部門に、毎四半期ごとに数件の契約を抽出させ、未承認の修正を発見するためかかる契約をレビューさせていると思われる。</p>	
10 番の統制 — 販売担当者の給与のレビューおよび調整	<ul style="list-style-type: none"> — この統制への CFO の関与は十分である。 — 監査委員会は、内部監査部門による年次のテストを指示している。
<p>論 拠</p> <p>CFO は、自己の四半期決算手続（closing process）の一環として、かかる調整および裏付書類をレビューしていると思われる。その場合には、CFO は、関連する結論を裏付けるために必要なモニタリング手続を既に実施している。監査委員会は、その監督責任の一</p>	

部として、内部監査部門にこの領域を毎年テストするよう指示しているものと思われる。あるいは、監査委員会は、給与レビューについて直接質問し、その完了に関する証拠を要求しているものと思われる。

11 番の統制 — 販売および貸方伝票の傾向に関するレビュー	— 営業部長および CFO が、販売の急増および貸方伝票の急増のレビュー（識別した統制の不備の原因および修正を判断するための異常の調査を含む）を実施している証拠を入手する。
--------------------------------	--

論 拠
CFO は、この統制の完了にかかわっているため、その運用上の有効性に関する結論を下すために、追加のモニタリングを実施する必要はない。以前のステップと同様に、監査委員会は、給与レビュー統制をテストする場合には内部監査部門にこの統制をテストするよう直接指示し、または監査委員会の構成員が、自身で質問し、立会手続を実施しているものと思われる。

その他の検討	モニタリング手続
追加の定期テスト	— 隔年に、内部監査部門は、契約の代表的サンプルを抽出し、妥当性についてテストしている。

論 拠
上記のモニタリング手続は、押込み販売に係る内部統制システムの長期にわたる有効性を評価するために、合理的と考えられる。しかしながら、リスクが高いこと、および不正手段により発生する可能性が高いため、組織は、内部監査部門または他の独立した担当者に、毎年または半年ごとに契約書のサンプルならびに売上および返品活動を選択させているものと思われる。かかる追加の手続は、統制の有効性を確保するため、他の継続的モニタリング手続が有効であるという確信を裏付けることになる。

IV. 結果の評価および報告

95. モニタリングプロセスが完了するのは、その結果がまとめられ、適格者に報告されたときである。この最終段階で、モニタリング結果が、以前に設定した内部統制の有効性に関する期待値を確認すること、または識別した不備に対して取り得る是正措置を明示することを可能にする。かかるツールの多くは、内部統制のモニタリングとして行うよりも、より有効性の高い統制活動として役立つ（個々の誤謬を発見し、それが重要となる前に修正の対象とする）。COSO の 2006 年ガイダンスの原則 20（“不備の報告”）では、不備が識別された場合のモニタリングの役割を特に扱っている、次の 3 つ

の有用な属性を明示した。²⁶

- 検出事項の報告 — 内部統制の不備に係る検出事項は、(1) そのプロセスと関連する統制を管理し、かつ是正措置を講じる立場にある管理者、および(2) かかるプロセス管理者よりも少なくとも1つ上の管理者に報告する。
- 不備の報告 — 重要な不備は、最高経営者および取締役会または監査委員会に伝達される。
- 問題の適時の修正—内外の双方の情報源から報告された不備が検討され、適時の是正措置が講じられる。²⁷

96. これらの属性により、(1) 是正措置を講じることができ、かつ(2) 経営者に対し、是正措置が講じられていることの保証を与える十分な監督ができるようにするため、情報を受け取る適任者の必要性が高まる。

結果の優先度の設定および伝達

97. COSO の 2006 年ガイダンスの原則 20 に従って、モニタリングには、統制の不備の識別および適任者へのかかる不備の適時の伝達が含まれる。識別した不備の優先度の設定は、報告プロセスおよび考えられる是正措置の決定を促進するのに役立つ。組織の中には、統制の問題を高い、中程度もしくは低いなどの範囲に沿って、または数値(例：1 から 5 または 1 から 10) に沿って優先度を決定するところもあれば、簡略化した仕組みを利用しているところもある。いずれにしても、次のものを含むいくつかの要因が、識別した不備の組織の優先度の設定に影響を与える場合がある。

- 不備が誤謬となる可能性 — 不備が識別されているということは、誤謬が発生している可能性がある程度あるということである。その可能性が高くなるほど、統制の不備の程度が高くなる。
- 他の**補完的統制**の有効性 — 他の内部統制が有効に運用されている場合には、識別した不備に起因する誤謬が組織に重要な影響を与える前に、かかる誤謬を防止し、または発見することができる。かかる補完的統制の存在は、モニタリング時に、不備の程度を低くするのに役立つことができる。
- 不備が他の目標に与える潜在的影響 — 上記の要因の検討以上に、組織は、不備が、組織全体の運用上の有効性または効率性に与える影響を検討する場合がある。たとえば、識別した不備が、財務報告目的にとって重要性がないとされたが、非効率性の原因となっているため、業務目的に関して修正を必要とする場合である。
- 複数の不備の集合的影響 — 複数の不備が同じまたは類似のリスクに影響を与える場合には、その存在は、内部統制システムが機能しない可能性を高めるため、識別した不備の程度を高める。

²⁶ COSO の 2006 年ガイダンス、p.94 を参照のこと

²⁷ 3 頁の脚注 6 を参照のこと

98. 誰が統制の不備の優先度を設定するかは決定は、判断事項である。組織は、その規模と複雑さ、基礎となるリスクの性質と重要性およびモニタリングプロセスにかかわる者の経験と権限を検討する可能性が高い。いずれにしても、識別した不備の優先度の設定は、客観性を有する適格者が実施しなければならない。

諸概念の適用

下表は、組織が、識別した統制の不備の優先度を設定するため、どのようにリスクの可能性および重要度を検討するかを示している。より小規模の単純な組織は、経営者および／または取締役会との討議により、簡略な方法でこの優先度の設定プロセスを検討すると思われる。組織が大きくかつ複雑になるにつれ、組織は、このプロセスをより正式なものにする必要がある。

統制の不備の可能性および潜在的 중요性の評価は、連続する事象の中で行われるいくつかの判断による決定であることに留意すべきである。下表は、統制の不備に4つの明確な区分があるということを示唆しようとするものではない。むしろ、統制の不備は、異なるリスクの程度を区別することがあることを示そうとするものである。

リスク		優先度設定上の考慮事項
重要度	発生可能性	
高	高	最高の優先度 — かかる統制の不備は、早急な対処に値する。追加の監督またはレビューは、重要な誤謬に対する保護の強化のために、是正期間中に実施することができる。
高	低	短期的には中程度から高い優先度 — かかる統制の不備に関する潜在的誤謬の重要性により、その是正が重要となる。また、追加の監督またはレビューは、是正期間中にここで実施できる場合がある。
低	高	長期的には中程度から高い優先度 — かかる統制の不備に起因する潜在的誤謬は、長期にわたり重要な水準にまで蓄積する可能性がある、または頻繁に起きる誤謬を繰り返し修正しなければならないため、組織の効率性を低下させる可能性がある。
低	低	最低の優先度 — かかる統制の不備に関する潜在的誤謬は、結果として重要な誤謬となるよりも、効率

		性の低下につながることが多い。経営者は、かかる是正を検討しなければならないが、優先度の高い不備の是正を怠ったことの代償であってはならない。
--	--	---

内部報告

99. 報告手続は、モニタリングの実施目的および不備の重大性により異なる。一般に、組織の企業全体の目標を評価するために実施されるモニタリング手続の結果は、上級経営者および取締役会に報告される。例としては、財務報告に係る内部統制のモニタリング、または組織の収益性にとって重要な業務に係る統制のモニタリングが挙げられる。
100. しかしながら、モニタリングの中には、組織の一部（中小規模子会社の業務のモニタリング）だけにとって重要となる目的のために実施され、連結会社にとって重要でない現地の目標を満たすものがある。この場合、識別した不備は、組織全体に対してではなく、子会社の目標にとって“可能性が高く”、かつ“重要性が高い”。かかる状況にあっては、報告は、現地の目標が重要となる現地の経営管理者に限られる。
101. どのような場合でも（ただし、不正が疑われる場合は除かれることがある）、統制の不備は、その統制の運用に直接的な責任がある者、およびモニタリング責任がある、少なくとも1つ上の階層の経営管理者に報告しなければならない。少なくとも2つ上の階層への報告は、責任者に、統制の運用を修正するために必要な情報を与え、かつ客観性を有する適格者が、その重要性の評価および事後検討にかかわっていることを確実にするのに役立つ。ある時点で、不備が、取締役会との討議が必要となるほど重要となる場合がある。経営者および取締役会は、取締役会に報告すべき不備の性質および程度について、事前に討議したい場合がある。
102. 不正が疑われる場合には、報告は、その統制の運用に直接的な責任がある者に行うことはできない。報告は、より上位の階層（必要に応じて上級経営者および取締役会）に行わなければならない。

諸概念の適用

“リスクの理解および優先度の設定”の節で述べているリスク評価プロセスは、経営者および取締役会が、(1) モニタリング手続を自ら実施し（その場合には、内部報告が自動的に発生する）、または(2) 定期的なモニタリングの最新情報を受け取りたいリスク領域を決定するのに役立つことができる。

内部監査部門はまた、内部報告の要求の識別と、経営者および取締役会が実施するモニタリング手続の結果に関する定期報告書の配布の双方に際して、有用な資源となり得る。

組織が大きくなると複雑になるにつれ、経営者および取締役会は、統制のモニタリング結果を文書化し、追跡するために、“モニタリング技術の利用”の節で言及しているプロセス管理ツールの利用に価値を見いだすであろう。

外部報告

103. 適切に立案され、実施されたモニタリングプログラムは、外部への経営者の主張（assertion）の裏付けに役立つ。なぜならば、当該プログラムは、内部統制が、一定時点または一定期間において、有効に運用されていたことを示す説得的情報を提供するからである。
104. **【適切に立案され、実施されたモニタリングプログラムは、外部への経営者の主張の裏付けに役立つ。】** 外部への経営者の主張に関する規定の存在は、組織が実施を決定するモニタリング手続の種類、時期および範囲に影響を与える。したがって、内部統制システムの有効性に関する第三者への報告を義務付けられている組織は、その報告を求められていない企業とは異なるモニタリング手続を立案し、実施している。
105. 内部統制システムの有効性について主張する外部報告は、(1) 経営者の内部統制に関する暗黙の知識をもたず、また (2) 内部統制の有効性についての自身の意見を形成するに足る説得的情報を必要とする第三者の精査に耐える必要がある。このため、組織は、モニタリングプログラムの範囲と外部関係者（監査人および規制当局など）の要求を比較し、すべての関係者が一般要件を理解し、同意しているかを確認することが有用と判断する場合がある。加えて、組織は、外部関係者が利用する組織のモニタリング手続の一部を外部関係者に伝えることにより、または外部関係者の作業がしやすいようにモニタリングプログラムを修正することにより、外部関係者の作業の効率性を高めることができる場合がある。

潜在的なモニタリングの修正

106. ほとんどの外部報告規定は、適切に立案され、実施されたモニタリング手続により、既に完了しているリスクを扱うために設定されている。当該規定では、いくつかの組織目標に影響を与える可能性がある程度あるリスクを管理し、低減する際の内部統制システムの有効性に関する経営者の主張を要求している。有効なモニタリング手続は、一般に、かかる主張の実質的な裏付けを提供する。しかしながら、外部報告が要求されている場合には、モニタリングプログラムの修正が組織にとって必要となる、または有益であることがある。

107. たとえば、モニタリングが客観性をもつ者により行われている場合には、外部関係者（監査人または検査士など）は、その結果を客観性の乏しい者がまとめたものよりもより一層信用できるとみなす可能性が高い。組織は、モニタリング手続の実施者を選択する場合には、外部関係者（外部監査人など）に信頼できる証拠を探させる費用と比較し、モニタリング手続の客観性を高める費用（例：ピアレビューもしくは管理者レビューの実施または内部監査部門へのテストの実施指示による）を検討しなければならない。最も費用対効果のある選択肢は、より客観的なモニタリングプロセスを実施し、それにより外部関係者の作業をより効率的にすることである。
108. 同様に、統制の有効性をモニタリングするため、直接情報でなく間接情報を用いるという決定は、監査などの外部関係者の規定に照らした費用対便益の評価に関係する。たとえば、組織の外部監査人が、その監査計画に基づき、いくつかの統制の設計および運用上の有効性をテストすることを決定したとする。組織が、かかる統制のモニタリングに**直接**情報を利用している場合には、独立監査人は、モニタリング結果を利用して、監査の結論の裏付けを得るであろう。逆に、組織が、かかる統制のモニタリングに**間接**情報を利用している場合には、独立監査人は、直接情報について、自身が別個のテストを実施する必要がある — 場合によっては、監査費用が増加する。したがって、モニタリング手続の立案に際して、組織は、モニタリングと独立監査の双方に関係する総費用を検討することになる。

V. モニタリング手続の拡張性

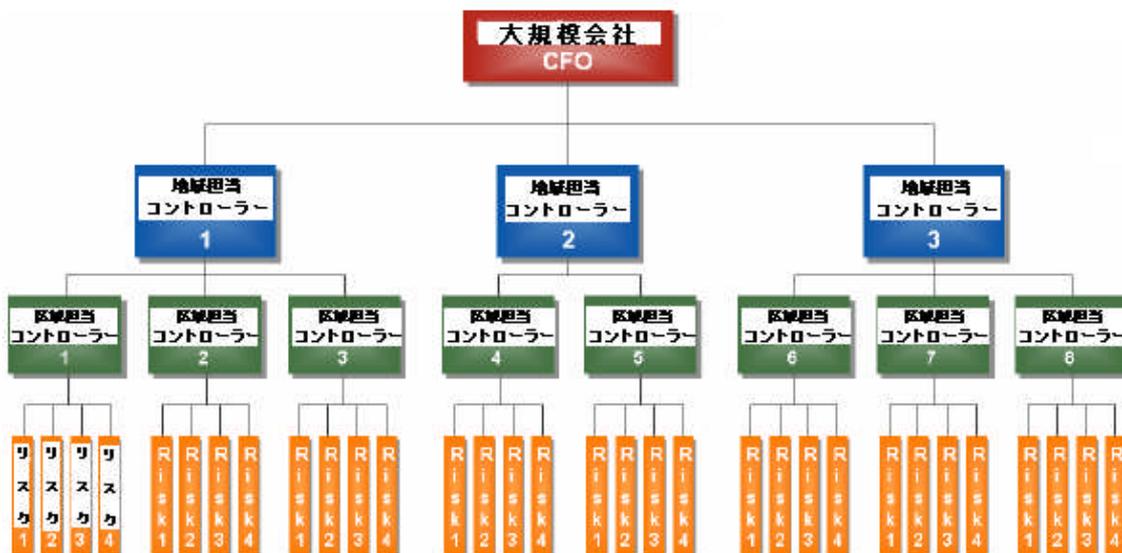
109. 多くの要因が、組織のモニタリング手続の種類、時期および範囲に影響を与える。特別の注意を要する 2 つの要因は、組織の規模および複雑さであり、その双方については、本ガイダンス全体で論じている。以下は、規模および複雑さの影響に関する追加の考え方である。

規模に基づく拡張性

110. 組織の規模は、モニタリング手続の立案および実施に影響を与える。ほとんどの大規模組織では、上級経営者および取締役会は、多くの統制の運用に直接かかわらない。このため、上級経営者および取締役会は、他の職員が実施するモニタリング手続に依存することが多い。かかる手続は、組織の各レベルで運用される日々の継続的モニタリングに組み込まれ（図 9²⁸を参照）、そのすべてが本社または本部に収集され、一般に、適切な内部監査部門またはその他の関係者（下位レベルの経営者またはその他の

²⁸ 注：この例および図 10 の例は、CFO の責任領域に該当するリスクを扱う仮想のモニタリング構造を説明するためのものである。これらの例は、CFO が、すべてのモニタリングプログラムの責任者となることを示唆するものではない。

部門) が実施する独立的評価により拡張される。これらの定期的な独立的評価は、下位レベルのモニタリングシステムが、有効に運用されているという結論の裏付けとなる。



大規模会社の財務報告のモニタリング構造例
図 9

111. その一方で、中小規模組織では、上級経営者レベルのモニタリングは、多くの場合、評価者に統制の運用に関する暗黙の知識を与えて、リスクおよび関連する統制の身近で行われる。中小規模組織のモニタリング機構 (図 10) は、大規模組織 (図 9) の下位レベルのモニタリング機構によく似ていると思われる。主要な違いは、大規模組織の評価責任者 (この例では CFO) は、他のモニタリング手続について一層のモニタリングを実施するのに対して、中小規模組織の評価責任者は、実際の内部統制についてより一層のモニタリングを行うことである。中小規模組織の評価責任者は、この内部統制の運用に関する暗黙の知識を深めることで、評価者が統制の運用にかかわらない大規模組織で必要とされるモニタリング手続よりも一層簡略化されたものにより、自己の統制に関する結論を裏付けることができる。



中小規模会社の財務報告のモニタリング構造例
図 10

112. 大会社には、規模の利益がある。そのリスクがより分散されるため、1つの領域に限定される統制の問題は、全体としての組織にとって重要でない場合があるからである。たとえば、請求書の処理担当者が20人いる会社では、そのうちの1人が適切な訓練を受けていない場合でも、時には重要な誤謬なしで運用することができる。その一方で、請求書の処理担当者が1人しかいない会社では、適切な訓練を受けていない者を当該担当者にするにはできない — かかる不備は、重要な内部統制に関する経営者の日々の観察の重要性を増すことになる。また、中小規模組織の経営者の客観性は、モニタリング対象となる統制活動の一部を実施することで損なわれるため、取締役会または監査委員会が実施するモニタリングの重要性が増すことになる。

複雑さに基づく拡張性

113. 規模を問わず、一部の組織は他の組織よりも一層複雑である。複雑さに影響を及ぼす要因には、産業特性、規制要件、製品またはサービス系列数、集中と分散の水準、汎用ソフトウェアと専用ソフトウェアの利用またはいくつかの種類の取引の存在（例：複雑な資本構成、デリバティブ取引または買収）が含まれる。
114. 複雑さの程度は、部門または領域により異なるため、複雑さに基づくモニタリングの数値化は、規模に基づく数値化よりも、組織全体に適用することが一層困難である。組織は、情報技術（IT）リスク（正確に設定されている場合）を引き下げて、汎用情報システムを利用しているが、同じ組織は、会計リスクを高める複雑なデリバティブ契約を締結している場合もある。
115. 複雑さの程度は、一般に、リスクの程度と相関関係にある。したがって、組織的複雑性が増す領域では、直接情報を用いて、より強力なモニタリングが必要となる。逆に、複雑でない領域では、間接情報を用いた独立的評価による定期的確認に加えて、直接情報を用いた継続的モニタリング手続が適切な場合がある。

モニタリングの正式化と文書化の程度

116. 中小規模組織の経営者および取締役会は、統制の有効性に関する結論を裏付けるために、簡略化した文書化を必要とする場合がある — 特に上級経営者および取締役会が内部統制システムの運用について直接知っている場合である。組織が大きくなるにつれ、直接知る程度は、上級経営者および取締役会レベルで低くなるため、より正式なモニタリングの文書化の必要性が増すことになる。
117. しかしながら、外部報告規定が存在する場合には、あらゆる規模の組織（特に中小規模組織）は、より正式な文書化が、当該規定を満たす際の効率性を改善するための費用対効果のあるものであることに気付く場合がある。たとえば、外部監査人がより効率的な監査を実施できるのは、外部監査人が、経営者のモニタリング結果を示す文書

を閲覧できる場合である。

118. より正式な文書化は、モニタリング結果を保持し、報告するために立案された手作業によるプロセスにより、またはソフトウェアツールの利用により達成することができる。

諸概念の適用

外部報告規定が存在する場合には、経営者は、おそらく外部への主張を裏付けるためだけの年度末の独立的評価手続の範囲を縮小して、自己の主張を裏付けるために必要な証拠の大部分が得られるように、継続的モニタリング手続を立案することがある。

外部報告規定のモニタリング手続への影響を検討する際に、経営者および取締役会 — 場合によってはその監査人または規制当局との討議により — は、以下の事項を検討する。

- 我々が、特定領域において、リスクおよび統制分析の評価で必要と考えたものよりも一層拡張したモニタリング手続を実施することになる、経営者の主張に関する規定の要素があるか。その場合には、規制要件のレビュー（それが、実際にかかる評価を要求しているかを確認するため）およびリスク評価プロセスのレビュー（組織が、重要なリスクおよび関連する統制を通常のモニタリングの検討から除外していなかったかを確認するため）が、順次行われる。（かかる不一致は、稀ではあるが、規制環境において生じる場合があるので留意する。）
- その文書は、経営者の主張を十分に裏付けているか。
- 組織は、第三者の評価（外部監査または規制当局の調査など）の効率性を高める文書の書式または範囲に対して、費用対効果のある修正を行うことができたか。
- 組織は、第三者の評価の効率性を高めるモニタリング手続に対して、費用対効果のある修正を行うことができたか。（例：第三者が、その結果を利用して、結論を裏付けることができるようにするための、より一層の直接情報の利用、その時期の変更またはテスト範囲の拡大）

VI. モニタリング手続の有効性および効率性の評価

119. 有効な内部統制システムにより、組織は、その環境およびプロセスならびに意思決定のために用いる情報リスクおよび未確定事項を管理することができる。当該システムは、効率性を高め、損失リスクを低下させ、また財務諸表の信頼性および法令の遵守

を確保するのに役立つ。

120. COSO の枠組みで述べているように、内部統制のモニタリングの構成要素は、“内部統制が、有効に運用されていることを保証する。”²⁹ モニタリングの最終目的が達成されるのは、組織が、組織目標に対する重要なリスクに対処する際の内部統制システムの有効性に関する適切な説得的情報を収集し、評価することができる最も効率的な方法を用いるときである。したがって、モニタリング手続の全体的な有効性および効率性を定期的に評価することが有益である。その点で、以下の質問 — 様々なレベル（取締役会レベルを含む）で質問されるものである — は有用であろう。

有効性	効率性
組織は、その目標に重要な影響を与えるおそれがあるリスクすべてを適切に検討しているか。組織は、直面している業務、財務報告または法令遵守関連のリスクについて討議してから、どのくらいの期間が経過しているか。その期間は妥当か。	組織は、統制により低減されるリスクの量と合致しない費用、活動または組織レベルで、当該統制をモニタリングしているか。
誤謬は、組織の定型的なモニタリング手続により適時に発見されなかった統制の機能不全に起因しているか。その場合には、モニタリング手続をどのように変更することで、類似の統制の機能不全が防止されるか。	組織は、これまでに統制の機能不全が起きておらず、かつ類似の組織で誤謬をもたらさないとされている領域の統制をモニタリングしているか。【注：これは、モニタリング手続を省略する理由とはならないが、モニタリング手続の種類、時期および範囲（モニタリングがどの組織レベルで実施されるかを含む）に影響を与える場合がある。】
組織の環境、人員、プロセスまたは技術において、最近どのような変化が生じているか、また組織は、内部統制へのかかる変化の影響（関連するモニタリング手続の変更の可能性を含む）を適切に検討したか。	重要な変化をほとんど経験していない組織に存在するリスク領域は、そのリスクの程度からすると、時間とともに強度が異なる統制のモニタリングとなるか（例：直接情報を用いて確立した統制の基礎からの長期にわたる間接情報の利用）。
内部監査、外部監査または規制当局の調査の結果は、モニタリングの有効性についてどのように伝えているか。その結果から、モニタリングで識別されなかった統制の不	複数の者が、同じ統制の有効性をモニタリングし、かつリスクの程度からすると、複数の者によるモニタリングが不要な場合に生じる、活動の不要な重複があるか。

²⁹ COSO Framework, p.69

備が明らかにされているか。	
---------------	--

付 録

財務報告に係る有効な内部統制の原則

COSO が 2006 年に公表した、**財務報告に係る内部統制—中小規模公開会社ガイダンス**は、一連の 20 の基本原則を提示し、COSO の枠組みの 5 つの構成要素に関係し、それから直接導出された基本概念を示している。かかる原則は、特に中小規模会社が、財務報告に係る内部統制を評価する際に検討するため開発されているが、規模を問わずすべての企業にとって、また財務報告に係る内部統制目的以外のためにも有用である。当該原則を、COSO の構成要素別に分類し、以下に列記している。

統制環境

1. 誠実性および倫理観 (Integrity and Ethical Values) — 特に最高経営者の健全な誠実性および倫理観が構築され、理解され、かつ財務報告の行動基準 (standard of conduct) に盛り込まれている。
2. 取締役会 (Board of Directors) — 取締役会は、財務報告および関連する内部統制に係る監督責任を理解し、遂行している。
3. 経営者の哲学および経営姿勢 (Management's Philosophy and Operating Style) — 経営者の哲学および経営姿勢は、財務報告に係る有効な内部統制の達成に寄与している。
4. 組織構造 (Organizational Structure) — 会社の組織構造により、財務報告に係る内部統制の有効性が確保されている。
5. 財務報告能力 (Financial Reporting Competencies) — 会社は、財務報告および関連する監視役に有能な人材を配置している。
6. 権限および責任 (Authority and Responsibility) — 経営者および従業員には、適度な権限および責任が割り当てられ、財務報告に係る内部統制の有効性が確保されている。
7. 人的資源 (Human Resources) — 人的資源に関する方針および手続が策定され、実施され、財務報告に係る内部統制の有効性が確保されている。

リスク評価

8. 財務報告目的 (Financial Reporting Objectives) — 経営者は、財務報告の信頼性に対するリスクを識別できるようにするため、十分な明瞭性と規準をもつ財務報告目的を設定している。
9. 財務報告リスク (Financial Reporting Risk) — 会社は、リスクの管理方法を決定するための基礎として、財務報告目的の達成に対するリスクを識別し、分析してい

る。

10. 不正リスク (Fraud Risk) — 不正による重要な虚偽表示の可能性が、財務報告目的の達成に対するリスクを評価する際に明確に検討されている。

統制活動

11. リスク評価との統合 (Integration with Risk Assessment) — 財務報告目的の達成に対するリスクに対処するための措置が講じられている。
12. 統制活動の選択および展開 (Selection and Development of Control Activities) — 統制活動は、財務報告目的の達成に対するリスクを低減する際の費用と潜在的効果を検討して選択され、展開されている。
13. 方針および手続 (Policies and Procedures) — 財務報告の信頼性に関係する方針が、対応する手続とともに設定され、会社全体にわたって伝達されることにより、経営者の指示が実行されている。
14. 情報技術 (Information Technology) — 情報技術統制が、適用可能な場合には、財務報告目的の達成を支援するために設計され、実施されている。

情報と伝達

15. 財務報告情報 (Financial Reporting Information) — 関連情報は、会社のあらゆるレベルで識別され、収集され、利用され、かつ財務報告目的の達成を支援する形式および時間枠で提供されている。
16. 内部統制情報 (Internal Control Information) — 他の統制の構成要素の機能を促進するために必要な情報は、内部統制の責任者がその責任を果たすことができる形式および時間枠で識別され、収集され、利用され、かつ提供されている。
17. 内部への情報伝達 (Internal Communication) — 情報は、組織のあらゆる階層における内部統制目的、プロセスおよび各人の責任が理解でき、かつそれらの遂行に役立つよう伝達されている。
18. 外部への情報伝達 (External Communication) — 財務報告目的の達成に影響を及ぼす情報は、外部関係者に伝達されている。

モニタリング

19. 継続的モニタリングおよび独立的評価 (Ongoing Monitoring and Separate Evaluations) — 継続的モニタリングおよび／または独立的評価により、経営者は、財務報告に係る内部統制の他の構成要素が、長期にわたり継続的に機能しているかを判断することができる。
20. 不備の報告 (Reporting Deficiencies) — 内部統制の不備は、識別され、是正措置を講じる責任がある関係者ならびに必要な応じて経営者および取締役会に適時に伝

達されている。

用語の解説

正確性 (Accuracy)	誤謬がなくおよび／または真実を反映する結果を伝達することが、合理的に期待される情報の程度
取締役会によるモニタリング (Board monitoring)	取締役会によるモニタリングとは、経営者の行動の監督責任を負う取締役会、その委員会または他の者によるモニタリング手続の実施をいう。かかるモニタリングには、COSO のすべての構成要素に係る経営者の実施状況のモニタリングが含まれる。また、上級経営者が客観的にモニタリングすることができない統制、たとえば上級経営者が直接実施する統制および経営者による内部統制の無視のリスクがある統制についての運用上の有効性を評価する手続も含まれる。
補完的統制 (Compensating controls)	他の統制と同じ目的を達成し、かつ当該統制の不備を“補完する”ことが期待される統制
能力 (Competence)	能力とは、統制および関連するプロセスに関する評価者の知識（どのような統制が実施されるべきか、また何が内部統制の不備になるかを含む）である。
統制活動 (Control activities)	統制活動とは、経営者の指示を確実に実行させるのに役立つ方針および手続である。統制活動は、目的の達成に対するリスクに対処するために必要な措置を確実に講じるのに役立つ。統制活動は、組織全体を通じて、すべての階層で、かつすべての機能で行われる。かかる活動には、承認、権限、検証、調整、業績のレビュー、資産の安全性および職務の分離が含まれる。
統制の基礎 (Control baseline)	統制の基礎とは、組織全体にわたるまたは特定領域における統制が、組織の統制目的を達成するために立案され、実施されているという合理的な結論を裏付ける説得的情報を、組織が入手した時点である。統

制の基礎は、統制の有効なモニタリングの出発点として役立つ。

統制環境 (Control environment)

統制環境は、組織の人々の統制に関する意識に影響を与えることにより、組織の基本姿勢を表すものである。統制環境は、内部統制の他のすべての構成要素の基本である。統制環境の要因には、次のものが含まれる。

- 企業の人々の誠実性、倫理観および能力
- 経営者の哲学および経営姿勢
- 経営者が、権限および責任を割り当てる方法ならびにその人々を組織化し、育成する方法
- 取締役会が行う注意および指示

統制目的 (Control objectives)

統制目的は、内部統制の有効性を評価する明確な目標を提供する。一般に、統制目的は、リスクの性質とそれを管理または低減する統制目的を述べて明示される。たとえば、すべての取引は適切に承認されなければならないという統制目的は、不適切な未承認の取引が発生するリスクに関係する。

不備または内部統制の不備
(Deficiency or internal control deficiency)

内部統制システムにおいて注目すべき状況である。したがって、不備は、認識した潜在的なまたは実際の不備 (shortcoming) をいうこともあれば、または内部統制システムを強化し、企業目標が達成される可能性を高める機会をいうこともある。

直接情報 (Direct information)

直接情報とは、統制の運用を直接裏付ける情報であり、運用されている統制に立ち会い、それらを再実施またはその運用を直接評価することにより入手される。直接情報は、一般に、統制の運用に関する直接の視覚的な検分を提供するため、説得性の程度が高い。当該情報は、継続的または独立的評価により入手できるが、統制の運用上の有効性に関する判断と直接結び付けなければならない。

評価者 (Evaluator)

評価者とは、組織全体の様々な階層で内部統制をモニターする責任者である。有効な内部統制システムには、(1) 組織目標に重要な影響を与えるおそれがあるリスクを理解し、(2) 当該リスクを管理し、または低減するために重要となる統制を識別し、かつ (3) 内部統制システムの有効性に関する適切な説得的情報のモニタリングを行いおよび／または監督することができる適切な技能、知識および権限をもつ評価者が含まれる。評価者には、多くの場合、内部監査人のみならず、経営者および部門の職員が含まれる。また、取締役会構成員が評価者となるのは、上級経営者の活動および行動をモニターする場合である。有能な評価者の2つの主要な属性は、能力と客観性である。

間接情報 (Indirect information)

間接情報とは、基礎となるリスクが低減されているか、また統制が有効に運用されているかの評価に係る情報（直接情報以外）である。間接情報は、基礎となる統制が有効に運用されていることを評価者に知らせないが、有効なモニタリング機構（内部統制の有効性に関する基礎的理解、変更の識別／変更管理手続および定期的な内部統制の再検証を含む）の存在下で、説得的な間接情報は、直接情報を用いたモニタリング手続の種類、時期および範囲に影響を与える可能性がある。

情報と伝達 (Information and communication)

情報と伝達は、内部統制システムの中核機能である。関連情報 — 内外 — は、責任者がその責任を果たすことができる形式および時間枠で識別され、収集され、伝達されなければならない。情報システムは、業務、財務および法令遵守関連情報を含む報告書を利用し、または作成し、そのすべてにより、業務を運用し、管理することができる。また、有効な伝達は、組織構造の下位、上位、全体という広い意味で行われなければならない。すべての人員が真剣に統制責任を受け止めなければならないという最高経営

者からの明確なメッセージを受け取らなければならない。すべての職員は、統制責任を真剣に受け止めなければならないという最高経営者からの明確なメッセージを受け取らなければならない。すべての職員は、内部統制システムにおける各人の役割およびその活動と他の者の作業との関連性を理解しなければならない。すべての職員は、重要な上向きの情報を伝達する手段をもたなければならない。さらに、外部関係者（得意先、仕入先、規制当局および株主など）との有効な伝達も必要である。

内部統制 (Internal control)

内部統制は、企業の取締役会、経営者、その他の構成員により実施されるプロセスであり、組織目標が達成されるであろうという合理的な保証を提供するよう設計される。

鍵となる統制 (Key control)

鍵となる統制とは、重要なリスクを管理し、または低減する内部統制システムの能力に関する結論を裏付けるためにモニターすべき最も重要なものである。当該手続は、以下の1つまたは双方の特性を有する。

- これらの機能不全は、組織目標に重要な影響を与えるが、他の統制により適時に発見されない可能性があること、または
- これらの有効な運用により、他の統制の機能不全を防止し、またはそれらが組織目標にとって重要となる前に、かかる機能不全が発見される。

鍵となる統制の識別は、組織が、最高の価値を提供し得るモニタリング資源を確実に提供するのに役立つ。

主要業績評価指標 (Key performance indicators)

主要業績評価指標とは、主要成功要因 (critical success factors) を反映する指標である。当該指標は、組織が目標および目的の進捗状況を測定するのに役立つ。

重要リスク管理指標 (Key risk indicators)

重要リスク管理指標とは、潜在的な問題の識別を目的とした先行的指標 (forward-looking metrics) であり、

これにより組織は必要に応じて適切な措置を講じることができる。

重要または重要性 (Material or materiality)

重要性とは、特定の分野または業務において、重要なものとそうでないものを区別するのに役立つ基本概念である。重要性により、重要事項の境界水準が決定されるため、意思決定者は、判断に際して、重要でない事項を検討対象から除外することができる (Ernest L. Hicks, 1964, *Journal of Accounting Research* を参照)。財務報告の場合、誤謬が重要となるのは、財務諸表の利用者が、識別された意図的または意図的でない誤謬により、その判断を変更するだろうという結論に合理性がある場合である。

客観的または客観性 (Objective or objectivity)

客観性とは、評価者が適切な結論を下すために必要な情報について、人に不正確または不十分な報告をさせる要因の程度である。客観性には、個人の誠実性と、極めて誠実であるとされている者であっても、モニタリング手続の結果に対する個人的な利害関係などにより、事実を不実表示させるおそれがある要因が含まれる。

継続的モニタリング (Ongoing monitoring)

継続的モニタリングは、通常の業務の過程において、内部統制の有効性をモニタリングする活動 (定期的な管理および監督活動、比較、調整、その他の定型業務を含む) に関係する。

情報の説得性または説得的情報 (Persuasiveness of information or persuasive information)

情報の説得性とは、その情報が、結論の裏付けを提供する程度をいう。説得性の程度は、その適格性 (すなわち、その適合性、信頼性および適時性) および十分性から得られる。

合理的な保証 (Reasonable assurance)

“合理的な保証” という定義は、それが用いられる状況により異なる。証券取引委員会の“1934年証券取引所法の第13条(a) または第15条(d)のもとにおける財務報告に係る内部統制に対する経営者報告

書に関するガイダンス” (p. 3) では、合理的な保証を、“自身の行動に慎重な役員 (prudent official) を納得させる程度の保証” と定義している。アメリカ公認会計士協会 (American Institute of Certified Public Accountants ; AICPA) は、監査人にとっての合理的な保証を、“絶対的ではなく、高い水準の保証” と定義している (AICPA の監査基準書 (SAS) 第 1 号、AU § 230、第 10 項を参照)。本ガイダンスの目的上、有効な内部統制システムにより提供される合理的な保証とは、絶対的ではないが、内部統制関連事項の能力をもつ有能な人員に、組織の関連目標が達成されるかどうかの結論を下すための信頼できる根拠を提供する程度の保証をいう。

適合する情報 (Relevant information)

適合する情報は、評価者に基礎となる統制または統制の構成要素の運用について有益な情報をもたらす。統制の運用を直接確認する情報 (“直接情報” を参照) は、最も適合性を有する。また、統制の運用に間接的に関係する情報 (“直接情報” を参照) は、適合性を有するが、直接情報よりも適合性の程度は低い。

信頼できる情報 (reliable information)

信頼できる情報とは、正確 (“正確性” を参照) で検証可能 (“検証可能” を参照) なものであり、かつ客観的な情報源 (“客観的” を参照) から得られたものである。

リスク評価 (Risk assessment)

すべての企業は、様々なリスクに直面するため、かかるリスクを内外の情報源により評価しなければならない。リスク評価の前提条件は、異なるレベルで目標を設定することである。リスク評価は、目的の実現に関連するリスクの識別および分析であり、リスク管理方法を決定するための基礎として役立つ。経済、産業、規制および業務の状況は、変化し続けるため、変化に関係する特別なリスクを識別し、対処するため、柔軟な機構が必要である。

自己評価 (Self-assessment)	自己評価が行われるのは、個々の事業単位または部門の責任者が、自己の統制活動の有効性を判断する場合である。この用語は、統制の運用者が行う評価を説明するために用いられることが多い（すなわち、自己レビュー）また、かかる用語は、統制の運用責任者ではないより客観性を有する者を説明するために用いることができる。本ガイダンスでは、“より客観性を有する他の職員”（other, more objective personnel）には、ピアレビューまたは管理者レビューを実施する者が含まれる。
自己レビュー (Self-review)	本ガイダンスでは、“自己レビュー”という用語は、自身の仕事のレビューのみを意味し、上述の“自己評価”の最低の客観性となる。
独立的評価 (Separate evaluations)	独立的評価の狙いは、一定時点または一定期間にわたる統制の評価から、統制の継続的運用について推測することにある。独立的評価は、継続的モニタリングで用いる技法すべてを採用することができるが、実施頻度は少なく、また統制の運用事例のサンプルに基づくことが多い。
十分な情報 (Sufficient information)	情報が十分なのは、評価者が、合理的な結論を下すために、十分な情報を収集したときである。
適格な情報 (Suitable information)	適格な情報とは、適合性（すなわち、その使用目的に適合すること）、信頼性（すなわち、正確で検証可能であり、かつ客観的な情報源から入手されること）および適時性（すなわち、適切な時間枠で作成され、用いられること）を有するものである。
適時の情報 (Timely information)	適時の情報は、統制の不備が組織にとって重要となる前に、それが防止され、または発見できる時間枠で作成され、用いられるものである。

検証可能または検証可能性 検証可能な情報とは、真実または正確なものとして
(Verifiable or verifiability) 確定、確認または裏付けできる情報である。

トレッドウェイ委員会支援組織委員会

内部統制の統合的枠組み

**内部統制システムのモニタリング
ガイダンス（仮訳）**

第 III 部 — 適用方法

[Volume III — Application Techniques]

目 次

I.	はじめに	1
	モニタリングモデル	2
II.	モニタリングの基礎の確立	3
	最高経営者の姿勢	3
	組織構造	4
III.	モニタリング手続の立案および実施	10
	リスクの理解および優先度の設定	11
	内部統制システムの理解および鍵となる統制の識別	12
	説得的情報の識別	13
	モニタリング手続の実施	15
IV.	結果の評価および報告	19
	結果の優先度の設定および伝達	19
	内部報告	20
	外部報告	21
V.	包括的な事例	22
	大規模小売企業の店舗在庫に係る統制のモニタリング	23
	中規模製造会社におけるいくつかの業務リスクに係る統制のモニタリング	37
	いくつかの情報技術（IT）統制のモニタリング	47

付 録

I. はじめに

COSO の**内部統制システムのモニタリングガイダンス**のこの部（適用方法または第Ⅲ部）では、企業が、第Ⅱ部（ガイダンス）で概説された原則を適用する際に用いる方法を説明している。また、適用方法の構成は、ガイダンスのそれと同じとし、相互参照を容易にしている。

この部の第Ⅱ章から第Ⅳ章では、様々な企業が現在行っているモニタリングプロセスの例を簡単に要約、ガイダンスの第2章から第4章で定義した概念の実例を紹介している。本書第5章では、モニタリング手続の立案と実施、結果の評価と報告など、ガイダンスで示した中心概念を適用した3つの例を包括的に紹介している。

異なる状況に応じてモニタリングをどのように実施すればよいか十分に理解するためには、まず第5章の例を読むことをお勧めする。

第Ⅱ部と第Ⅲ部の関連を深めるため、第2章から第4章の各節の冒頭に、ガイダンスの要約を網掛けしたボックスで記載している。この要約では、その節で取り上げる技法の基礎を紹介している。本書から期待どおりの効果を上げるためには、ガイダンスを十分に理解する必要がある。

本資料は、内部統制のモニタリング技法の適用を考えている人々に役立つよう構成されている。しかしながら、内部統制の適切なモニタリングは、例示した技法の利用に依拠し、内部統制のモニタリングの構成要素が機能するように技法を適用することではない。したがって、ここでの説明および別紙は、推奨方法または“最善の方法”（best practice）ではなく事例である。

適用方法の中には、中小規模の単純な組織に最適なものもあれば、大規模の複雑な企業に最適なものもある — しかしながら、多くは、複雑さの異なるすべての規模の組織に適用可能である。

モニタリングモデル

ガイドランスの要約：有効なモニタリングには、(1) モニタリングの基礎の確立、(2) リスクに基づき優先されるモニタリング手続の立案・実施、および(3) その結果の評価と必要な場合には是正措置の事後検討が含まれる（図1を参照）。



モニタリングプロセス
図1

II. モニタリングの基礎の確立

ガイダンスの要約：モニタリングは、組織が適切に計画し、支援する場合に有効となる。この計画および支援は、モニタリングの基礎となり、それには (1) 内部統制（モニタリングを含む）の重要性に関する最高経営者の姿勢、(2) モニタリングに関する経営者および取締役会の役割ならびに適切な能力および客観性をもつ評価者の利用を検討する組織構造、および (3) 内部統制の有効性に関する基礎的理解が含まれる。

最高経営者の姿勢

ガイダンスの要約：内部統制のすべての構成要素と同様に、経営者および取締役会が、モニタリングの重要性に関する姿勢をどのように表明するかは、内部統制の有効性に直接影響を与える。経営者の姿勢は、従業員が、モニタリングを実施し、対処する方法に影響を与える。同様に、取締役会の姿勢は、経営者が、モニタリングを実施し、対処する方法に影響を与える。以下の事例では、様々な組織が、最高経営者の有効な姿勢を実施している方法を示している。

これらの事例の多くは、モニタリングを始めすべての内部統制の重要性に関する最高経営者の姿勢を含む、広い範囲にわたるものである。他の事例では、経営者が、重要なリスクが適切に管理され、または低減されているという保証を得る際に、リスクおよびモニタリングの重要性について、どのように絶えず効果的に伝えているかを紹介している。

事例 1：某大規模専門サービス企業には、“COSO 利用書”（COSO Usage Document）と呼ばれる文書がある。毎年更新されるこの文書は、会社が、どのように COSO の 5 つの各構成要素の原則および属性を達成するかを明示している。COSO 利用書の内容は、企業全体のプロセス（すなわち、財務、人事、CIO、法務、業務）の総括責任者が検証している。また、COSO 利用書は、経営者および監査人が、内部統制の設計の強さを理解するのに役立つ重要な設計文書のみならず、会社の統合的な統制機構の証拠にもなる。読者は、この会社の最高経営者から、内部統制（モニタリングを含む）が、事業の成功にとって重要であるという明確なメッセージを受け取っている。この COSO 利用書の抄録は、付録 A を参照すること。

内部統制（モニタリングを含む）に関する継続的な開発および期待の伝達

事例 2：某大手電力会社は、リスク管理および会社の業務監督に重点的に取り組むリスク管理委員会（Risk Oversight Committee ; ROC）を設置した。ROC は、上級経営陣を含み、モニタリング機構において積極的な役割を果たしている。ROC は、以下の方法により、最高経営者の適切な姿勢を盛り込んでいる。

モニタリングの開発とその期待の伝達を行う正式なリスク管理委員会の利用

- リスク管理方針および会社のビジネスリスク分析の確立
- リスク管理方針の遵守状況のモニタリング
- 会社のビジネスリスク分析で定めた範囲内での業務管理の徹底

事例3：某金融サービス会社の内部監査部門は、内部統制システムの有効性をモニタリングし、潜在的な統制の不備を自己報告することを各部門に奨励する、報奨制度を導入した。この報奨制度は、内部監査方針に沿って行われ、自己報告された不備に対する内部監査評点システムにより、各部門に評点を与えるものである。部門のモニタリング活動ではなく、内部監査部門の検証により識別された不備は、その評点から減点される。

潜在的な統制の問題に関する自己評価および自己報告を奨励する内部監査方針

自己報告に関するこの評点は、内部監査部門が、経営者または取締役会に特定の不備を報告する必要がある場合に、かかる報告を行うことを妨げるものではないが、部門の給与と処遇に影響を与え得るこの評点は、当該評点システムに好影響を及ぼすため、内部統制の不備が、組織にとって重要となる前に、識別され、是正される可能性が高い。

組織構造

事例4：国際的な某消費財会社は、財務報告リスクに関連して、仕訳伝票の作成者、一次レビュー者および二次レビュー者の役割と責任に関する詳細な規程を作成した。次に、会社は、鍵となる仕訳記入（すなわち、財務諸表に直接影響を与え主として税務、経理、財務、法務等の会社の主要な職能領域に関して財務報告に直接影響を与える項目）のマトリクスを開発し、そのマトリクスを会社方針と比較した。

鍵となる仕訳伝票の作成者／レビュー者の基準の設定による役割および責任の明確化

この分析を通じて、会社は、いくつかの複雑な領域において、仕訳記入のレビューが適切に実施されていなかったと判断した。会社は、識別されたそれぞれの不備に関する計画を策定した — 鍵となる各仕訳記入の作成者、一次レビュー者および二次レビュー者が正式に署名するよう命じた。

独立した職員が、定期的に仕訳記入のサンプルを抽出し、方針を遵守しているか評価する。監査委員会は、そのテスト結果の報告書を受け取り、鍵となる仕訳記入のマトリクスを毎年レビューする。

事例5：某インターネット証券金融サービス会社の上級経営者は、全社的なリスク管理プログラムの作成を促がす正式な企業リスク委員会（CRC）を設立した。この委員会の任務の1つは、毎年の企業リスク評価プロセスで識別されるリスクの管理を会社がどのようにモニタリングするか決定し、伝達することである。この結果、経営者は“ロードマップ”を作成し、ビジネスにおける財務管理と業務管理を毎年のリスク評価で識別されたリスクと結びつけられるようになった。

モニタリングの開発とその期待の伝達を行う正式なリスク委員会の利用

事例6：某エネルギー会社は、複雑なエネルギー取引業務のリスクに対応するため、新たにリスク管理部門を設けた。組織構造にこの部門を加えることで、会社は、その業務、財務報告および法令遵守関連の高いリスクの一部に対処する内部統制システムの能力を更にモニタリングすることができる。また、会社は、経営者が、内部統制の有効性のモニタリングに尽力しているというメッセージを組織全体に送っている。

内部統制の開発とかかる内部統制のモニタリングを促進するリスク管理部門の設置

類似の状況にある中小規模組織（すなわち、特異で、極めて複雑でかつ原材料リスクの高い規制産業）は、組織構造の中に独立したリスク管理部門を設ける必要はないかもしれない。むしろ、当該組織は、(1) 適切な技能の取得と訓練の維持、および(2) 高いリスク領域における継続的モニタリング手続と定期的独立的評価手続の実施のために、特定の経営管理者またはその他の独立した職員を割り当てることかもしれない。また、必要と思われる場合には、中小規模組織は、外部の資格のある専門家と契約し、かかる特異なリスクを管理し、低減する内部統制システムの能力をモニタリングさせることもあろう。

事例7：小規模の某ソフトウェア会社には経理部門の組織図があり、新規雇用の度にこの組織図は更新される。財務報告プロセスの監督と重要部門（財務報告、給与、人事、支払いと請求など）の管理のモニタリングの責任は適切なスタッフに委ねられている。監査委員会は、組織図および監督責任の年次レビューを実施する。

監督責任の明確な割当て

経営者および取締役会の役割

ガイダンスの要約：経営者は、組織の内部統制システムの有効性に対して第一義的な責任がある。取締役会は、経営者が、有効な内部統制（モニタリングを含む）を実施しているかどうかを決定する最終的な責任を負う。取締役会は、（1）組織が直面しているリスクを理解し、また（2）上級経営者が、組織目標にとって重要となるリスクを管理し、または低減する方法を理解して、この評価を行う。

取締役会はまた — 多くの場合、能力と客観性を有する内部監査人を利用して — 上級経営者が客観的にモニタリングできない統制手続（例：上級経営者が内部統制を無視するリスクに対処する統制手続）をモニタリングする。

事例8：識別した特定のリスクに対して経営者が有効なモニタリング手続を導入したかどうかを判断するため、小規模であるが世界的な某製造会社の監査委員会は、内部監査に毎年特定のレビューを行うよう命じた。手書きによる仕訳記入が特に問題視され、なかでも経営者による内部統制の無視の可能性に焦点が絞られた。内部監査のレビューには、数値、金額、作成者、事業単位、月末および四半年度末までの日程といった基本情報が含まれる。また、この分析には、次のような詳細情報が含まれる。

監査委員会による特定のリスクに応じた内部監査の実施

- 重要な記入の合理性（例：従来から自動化された棚卸資産などの勘定への手書きによる記入など）
- 仕訳記入の担当者（例：上級管理者または権限のない職員）の妥当性の評価
- 特に経営者による承認に関連して、記入の頻度の評価（ベンフォードの法則¹を活用して、統計的に見て潜在的に異常な記入の識別）
- 説明のない仕訳記入の識別

潜在的な不正仕訳。その組織には、他の会社で行われてきたことが知られている内部統制の無視による経営者の不正による、潜在的な不正記入仕訳の輪郭が現れていた。内部監査では、手作業による仕訳記入とこの分析結果を統計的に比較する。

¹ ベンフォードの法則、別名「1ケタの法則」は物理学者の故フランク・ベンフォード博士にちなんで名づけられた。1881年に天文学者サイモン・ニューコムが最初に提出した理論をもとに、ベンフォード博士は、数字のリストにおいて一番上の位は特定の不均等な方法で配分されることを証明した。ベンフォードの法則によると、一番上の位が1である可能性はおよそ30%で、1より大きい数が一番上の位に来る可能性は1より大きくなればなるほど小さくなるとしている。ベンフォードの法則は、エラーや不正を探す時に使われることが多い。

事例 9：某インターネット証券金融サービス会社は、正式な内部統制評価プログラム（Internal Control Assessment Program；ICAP）を制定している。このプログラムでは、事業単位の管理者に対し、四半期ベースで内部統制の自己評価を実施し、担当するいくつかの統制手続の有効性を証明することを要求している。経営者は、ICAP の証明に正確さを求める姿勢を明確に伝え、管理職が内部統制について不適切な証明を行った場合、その責任を追及する。

自己評価を活用して経営構造全体にモニタリングに対する責任感を教え込む

経営者は、自己評価は 100%客観的ではないが、内部統制の機能不全に対する最初の有効な防衛策であることを認識している。このため、経営者は、リスクのレベルに応じて、より客観性の高いモニタリングを導入することができる。さらに、内部監査が定期的に別のモニタリング手続を実施し、その結果を自己評価と比較することで、統制の自己評価に欠けている客観性を補完することができる。内部監査は以下の結果をもとに、継続的モニタリングと独立的評価を含めた監査プログラムを毎年修正する。

- 毎年実施される全社的なリスク評価
- 事業単位のオーナーによる内部統制評価プログラム（ICAP）の実施結果
- 内部監査自身のリスク評価プロセス

事例 10：国際的な某製造会社は、CFO、CEO および事業単位の責任者から職能の面でも管理面でも独立した内部監査部門がある。この内部監査部門は、全社的な戦略目標に沿った年間目標を設定する。この結果、年間の監査計画の焦点と、企業や事業単位レベルの戦略目標の一貫性を保つことができる。また、監査の予算には、組織幹部の要請および監査委員会の承認により追加で実施できるレビューや計画に割り当てる時間も含まれている。

リスク評価およびモニタリング活動を支援する内部監査部門の利用

事例 11：中規模の某製造会社の取締役会は、常に主要なリスク領域の透明性を確保する責任を負っている。たとえば、最近、この契約の法令遵守が取締役会の監督の必要な高リスクの領域だと判断した。このため、取締役会は、5000 万ドル以上または契約期間が 5 年以上の販売契約および標準条項と異なる法人契約をレビューし、承認する規定を導入した。

リスクに基づき調整された取締役会の監督

事例 12：大規模な某政府機関には、複数の利害関係者が関与している。不正、浪費および乱用について、当該機関の監察官は、1-800 のホットラインにかかってきた匿名電話、eメール、FraudNET²（不正通報 Web サイト）等で識別された問題について報告する権限を与えられている。さらに、監察官事務所には、調査が必要な場合に召集される不正監査チームがいる。

内外の開かれた連絡網

評価者の特性

ガイダンスの要約：有効なモニタリングは、特定の状況において、適切な**能力**³と**客観性**をもつ評価者により実施される。能力とは、統制手続および関連するプロセスに関する評価者の知識（どのような統制手続が実施されるべきか、また何が内部統制の不備になるかを含む）である。評価者の客観性とは、個人的関係について問題がなく、かつ個人的利益または自己保身のために情報を改ざんするようなことに関心がなく、評価を行うことが期待できる程度をいう。

² FraudNET は、公衆が、米国連邦政府資金に係る不正、浪費、乱用または不正管理の疑惑を通報する手段である。

³ 太字の用語は第 2 部の用語の解説に定義されている。

事例 13：中規模の某製造会社の経営者は、モニタリングを変更して、会社レベルの財務報告に係る内部統制の継続的モニタリングを強化し、工場における独立的評価の実施頻度と範囲を縮小した。内部統制システムを有効にモニタリングする能力に直接影響するような以下の内部統制問題を識別して是正措置を講じたことが変更のきっかけである。この会社は、以下のことを特定した。

モニタリングや監督が困難な問題の是正から学んだ教訓

- 財務報告に係るリスクおよび統制手続に関する内部の適切な管理責任者がいない。
- 財務報告関連のリスクについて対処する統制手続を有効にモニタリングできる有能な職員が全体的に不足している。

上級経営者は、下位の階層での継続的モニタリングから、鍵となる統制手続に関する十分な直接情報を受け取らなかった。このため、上級経営者は、一層有効な継続的モニタリングが実施された場合ほど効率的でない、年度末の内部統制に関する独立的評価を行わざるを得なかった。

財務情報および内部統制の完全性、正確性および信頼性を即時に改善したいという監査委員会の働きにより、この会社は、大幅な人事異動や新たな外部顧問の任命を含め、多くの変更を実施した。しかしながら、会社は、多くの会計上の誤謬および内部統制の重大な不備が次々と表面化するなど、結局即時の改善を実現できなかった。会社は、人事問題の是正措置を講じたが、一部の手続上の問題への対応が残った。

その例外事項の一部について、少なくとも 5 名のレビュー者が、誤謬を含む調整書類に署名していた。継続的な誤謬の詳細な分析により、人事異動および過去に作成された裏付書類が失われているために、一部の経理に関する事項と調整項目に関する過去の情報が失われていたことが明らかになった。さらに、新人担当者には、手続書または彼らの新しい仕事についての研修も実施されなかったことから、効果的な業務遂行に支障をきたした。

会社は、不要で余分なモニタリングを取りやめ、経理と統制に対するモニタリングの正式な責任者を定め、モニタリングプロセスを文書化し、スタッフを正しく訓練することでモニタリングに関するこうした問題を是正した。是正措置によって、動きが大きく弾みがついた。同社は例外事項や経理上の問題を適時、正確かつ効率よく識別し、対応するようになった。しかも、新しいスタッフの能力と客観性が向上した結果、年間を通じて経営者に提出するモニタリングに関する情報の質の向上も組織として実感することができた。この結果、上級経営者は、会社レベルでより多くの継続的モニタリングを実施し、工場での独立的評価の実施頻度および範囲を縮小することができた。

有効な内部統制の基礎

ガイダンスの要約：モニタリングは、内部統制システムの設計および統制手続が、組織の内部統制目的を達成するために実施されているかどうかについて、十分に理解することから始まる。経営者は、モニタリングへの経験を積むにつれ、その基礎的理解は、モニタリング結果に基づき深まる。組織が、重要なリスクのある領域に関するかかる基礎的理解をまだ得ていない場合には、組織は、内部統制の設計について最初のおそらく広範な評価を行い、適切な統制手続が実施されているかを判断する必要がある。内部統制の有効性について確立した基礎的理解は、環境の変化または内部統制システムの変更重点を置いた、有効かつ効率性の高いモニタリングの開始点を提供する（図2を参照）。



事例 14：某飲料製造販売会社は、リスク評価プロセス（事例 17 を参照）の結果に基づいて、内部統制のモニタリングの種類、時期および範囲を変更している。重要なリスク領域において、会社は、まず鍵となる内部統制を“理解する”。つまり、会社は、有効な内部統制の基礎を確立するため、内部統制の設計および運用上の有効性に関する全体的レビューを実施する。リスクの優先度の設定および確立した理解により、経営者は、(内部監査の支援を受けて)、監督者レビューに加えて間接情報または自己評価の利用など、より一層効率的なモニタリング技法により、合理的な期間においてモニタリング可能な統制手続を識別する。リスクの程度に応じた間隔で、内部監査は、鍵となる統制手続の定期的な独立評価を実施することにより、その理解と継続中のモニタリング手続の有効性を再確認する。

内部統制の基礎の有効利用

事例 15：小規模の某半導体研究開発会社は、財務諸表リスクの多くが、会計上の見積りの選択および適用にあることを認識している。このため、会社は、最初のリスク評価を実施して、以下の関連リスクを識別した。

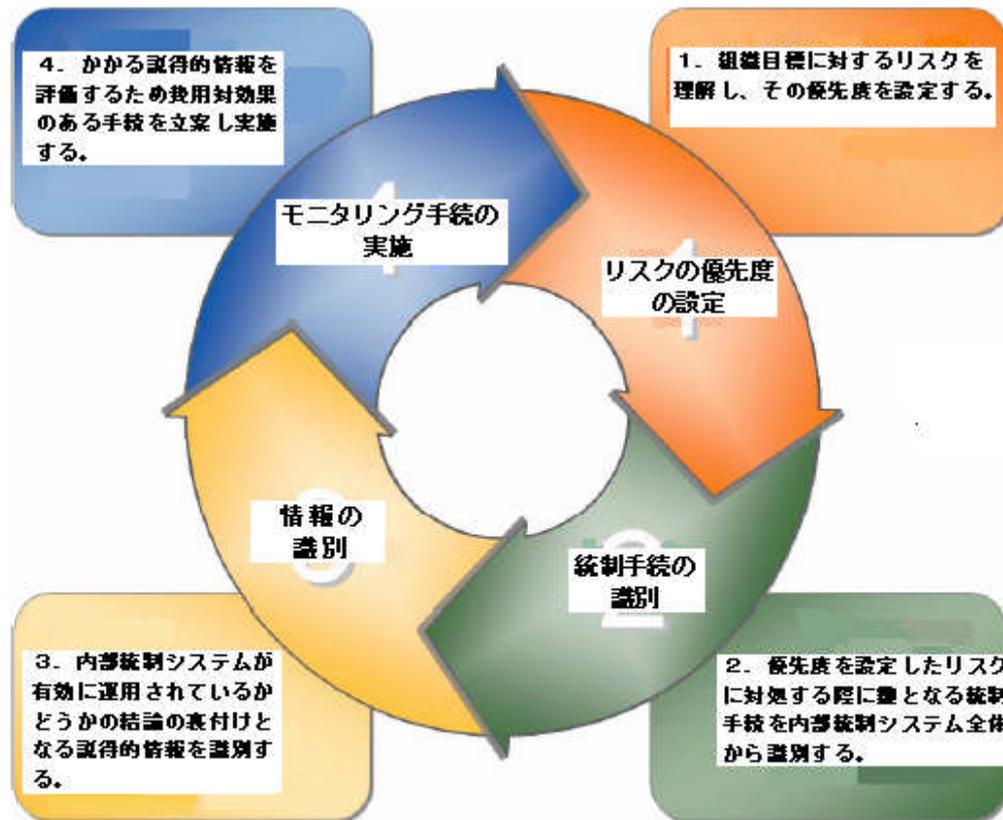
識別された環境の変化に伴うモニタリングの変更

- 貸倒引当金の計算、棚卸資産の陳腐化、繰延税金資産
- 標準原価の更新方法
- 政府との契約に係る引当コストのレビューと計上不能コストとその配分の把握に適用される方法
- 減損の可能性がある資産に対するテストに関する手続
- 追加減損可能性に関する分析に基づく各年度の営業権評価の更新、および
- 訴訟、環境改善または潜在的な製品保証債務に関係する偶発損失の調査

最初のリスク評価の完了後に、会社は、リスクの優先度の再設定および新たなリスクの評価を促す要因に関する定期的な討議により、効率的な更新を行うことができる。たとえば、会社は、ある事業年度中に主力工場を1つ閉鎖した。この変化の識別により、経営者は、関連リスクを検討し、非継続事業の会計処理（工場閉鎖に係るすべての費用を記録するプロセスを含む）に関係する統制手続を評価することにした。環境変化の識別は、関連リスクの評価および少なくとも内部統制のモニタリング手続の一時的修正につながった。

III. モニタリング手続の立案および実施

ガイダンスの要約：有効かつ効率的なモニタリングの中核は、組織目標に対する重要なリスクに係る鍵となる統制手続を評価するモニタリング手続の立案および実施にある。以下の図 3 に示しているモニタリングの全体モデルは、モニタリングの構成要素の立案および実施に役立てることができる。このモデルは、リスクの理解の重要性および統制手続とリスクとの関係について、COSO の枠組みの基本的要素およびモニタリングの不可欠な要素であることを改めて示している。



モニタリング手続立案の論理的プロセス

図 3

リスクの理解および優先度の設定

1 リスクの優先度の設定

ガイダンスの要約：モニタリング手続の立案は、重要な組織目標の達成に対するリスクを理解し、その優先度を設定することから始まる。リスクの優先度の設定は、どのリスクが、モニタリング統制を受けるほど重要であるかを識別するのに役立つ。

事例 16：某飲料製造販売会社の上級経営者は、拠点別およびリスクの優先度別のモニタリング活動を重視している。リスクの検討には、次の領域が含まれる。

- 重要または複雑である。
- システムまたはプロセスが大幅に変更されている。
- 誤謬または不正が識別されている。
- 離職率が高い。
- 過去において自己評価により問題点が指摘されている。

リスク評価結果に基づくモニタリング手続の種類、時期および範囲の調整

モニタリングは統制の担当者がまず行い、統制の担当者は（統制の頻度によって）月次、四半期または年次に鍵となる統制手続の自己評価を実施し、ネットワーク上の報告ツールでその結果を文書化する。統制の担当者より上位の経営者レベルのプロセス担当者は、現場内部統制評価（Field Internal Control Assessment ; FICA）と呼ばれるプロセスを通じて監督者レビューを実施する。かかる監督者レビューは、リスクの程度に見合った頻度で行われ、鍵となる財務および業務統制をテストするために立案された監査プログラムに基づいて実施される。

事例 17：某インターネット証券金融サービス会社には、全社的なリスク管理プロセスを促進する正式な企業リスク委員会（Corporate Risk Committee ; CRC）がある。

正式なリスク評価方法の利用

CRC の重要な任務の 1 つは、COSO の企業リスク管理の統合的枠組み（COSO's Enterprise Risk Management ; COSO ERM）の枠組みを利用した、年次の企業リスク評価の円滑化および実施である。CRC メンバーは、戦略、業務、報告および法令遵守活動全般にわたるリスクを識別し、判断し、評価する。リスク評価プロセスに加わっている事業単位の責任者は、自己の担当地域におけるリスクの管理または低減の任務を負う。このプロセスには、識別されたリスクに係る内部統制が、有効に設計され、運用されていることの確認（すなわち、モニタリング）が含まれる。

事業単位の責任者は、優先度の設定されたリスクに関連するモニタリング手続を設定している。当該手続の結果は、定期的の上級経営者に報告される。リスクが変化した場合には、事業単位の責任者は、内部統制および関連するモニタリング手続への必要な修正を行う責任がある。

事例 18：某小売チェーン店の経営者は、年次の事業リスク評価を完了する際に、リスクの合理的な分類（すなわち、“不動産”、“一般会計”または“損失防止”）を用いている。かかる合理的な分類は、個別に定義された複数のリスク要因にもとづいている。リスクの定義後に、経営者は、個々のリスク要因を低減する特定の統制手続を識別する。このプロセスは、経営者が、どの統制手続をどのようにモニタリングすべきかを決定するのに役立つ。最初の事業リスク評価の完了後に、会社は、過去 1 年間の環境および組織の変化に重点を置き、また問題が表面化している領域のリスク評価を再検討することで、その後の更新の範囲は限定的なものになると予想している（この会社のリスクマトリクスからの抜粋は、付録 D を参照）。

正式なリスク評価方法の利用

ガイダンスの要約：ガイダンスの要約：モニタリングすべき鍵となる統制手続を識別するためには、モニタリング手続の設定者はまず、(1) 内部統制システムが、識別されたリスクを管理しまたは低減するために、どのように設計されているか、および (2) 内部統制システムが機能していない場合に、なぜその機能不全が適時に発見されないかを理解しなければならない。重要な統制手続 — **鍵となる統制手続 (key controls)** と呼ばれることが多い — は、モニタリングのために最も重要なものであり、内部統制システムの有効な運用能力に関する結論を裏付けるためのものである。当該統制手続は、次のいずれかまたは双方の特性を有する。

- これらの機能不全は、組織目標に重要な影響を与えるおそれがあるが、他の統制手続により適時に発見されない可能性がある程度あること、および／または
- これらの運用により、他の統制手続の機能不全が防止され、もしくはそれらが組織目標にとって重要となる前に、かかる機能不全が発見される場合があること

本ガイダンスにおける鍵となる統制手続の議論は、異なる種類の内部統制を設定しようとするものではない。むしろ、組織が、内部統制の下位区分にモニタリング活動の焦点を当てることにより、特定のリスクに対処する際に、内部統制システムが有効であるという合理的な結論を下す方法を理解するのに役立つ。

事例 19：某金融サービス会社の内部監査部門は、以下に基づいて会社、部門および各事業所の監査に係る監査プログラムを作成している。

鍵となる統制手続の分析に基づいた監査プログラムの作成

- 内部統制システムが、重要なリスクに対処するために、どのように設計されているかの理解
- 内部統制システムにおいて、かかるリスクに対処するために最も重要な統制手続の識別

その評価は、業界での経験、基礎となる統制リスクに関する知識、変化の存在またはその領域における過去の問題に基づいている。

事例 20：小規模の某製造会社の経営者は、リスクの重要性および発生可能性ならびに優先度を設定したリスクを低減する際のいくつかの統制手続の相対的重要性に基づき、モニタリング手続の優先度を設定している。モニタリングすべき“鍵となる統制手続”の選択に当たって、経営者はまず、特定の統制手続における機能不全が、重要な誤謬に結び付くかを検討している。

小規模製造組織の鍵となる統制手続に関する検討

いくつかの重要な勘定に係る調整統制など、一部の鍵となる統制手続は、その機能不全がたとえ一度だけであっても、誤謬を招くおそれがある。かかる場合には、経営者は、主として直接情報を利用し、当該統制手続を継続的にモニタリングする。

固定資産システムにおける耐用年数の変更に係る統制手続など、他の鍵となる統制手続は、不備が長期間にわたらない限り深刻な事態にはならない。このような場合には、経営者の継続的モニタリングは、直接情報を用いた統制手続の定期的な独立的评价とともに、より一層の間接情報を用いる。独立的评价の間隔は、(1) リスクの程度に関する経営者の判断、および (2) どの程度が合理的な間隔かの関連する判断に左右される。

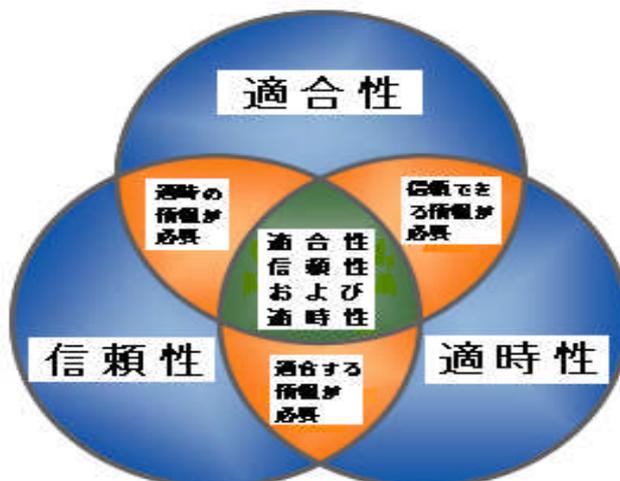
その他の鍵となる統制手続は、内部統制の弱点が重要な誤謬となる前に、初期段階でそれを発見するのに役立つ。かかる鍵となる統制手続のモニタリングにより、経営者は、モニタリングの有効性を損なわずにその効率性を高めることができる。たとえば、会社は、注文書、受入書類および請求書に含まれている数量および金額を比較する、三者照合統制 (three-way match control) を採用している。この鍵となる統制手続は、それが有効に運用されている場合には、受入部門または買掛金部門のデータ入力に係る統制手続の機能不全が、不適切な支払いまたは不正な会計処理に結びつく前に、かかる機能不全を発見することができる。したがって、経営者は、受入または買掛金のデータ入力に係る統制手続を頻繁にテストするのではなく、三者照合統制にモニタリング活動を集中している。

説得的情報の識別

3 情報の識別

ガイダンスの要約：情報の**説得性**とは、モニタリング情報が、内部統制の有効性に関する結論を十分裏付けることができる程度である。説得的情報は、その状況下で**適格かつ十分**なものであり、評価者に特定のリスク領域における内部統制システムの継続的な有効性に関する結論について、絶対的というよりも合理的な裏付けを提供する。

情報の**適格性**とは広義の概念であり、情報が、意図された状況において有用であることを意味する。情報は、それが適格であるためには、**適合性、信頼性**および**適時性**を有するものでなければならない。**十分性**とは、情報量の大きさである (すなわち、評価者が、**十分かつ適格な**情報を有しているかである)。



適格な情報の要素

図 4

事例 21：国際的な某製造会社は、組織全体にわたる生産および財務報告の統合システムを導入した。このシステムにより、業務および財務情報の作成に必要なデータの転送および調整の量が減ったため、信頼性が高まった。経営者として、製品の品質、業務および財務実績をより一層モニタリングすることができている。このように信頼性が高まったことで、潜在的な内部統制の不備を識別するための間接情報の能力もそれに対応して向上している。

業務と財務の1つの技術基盤への統合

事例 22：国際的な某製造会社は、月例会議を開催し、組織の戦略目標に関連する標準的な指標に照らして、業務および品質の結果を評価している。事業単位は、関連する目標、目標に対する現状および目標に対する過去の実績を含む標準テンプレートを用いて、その指標および関連する分析結果を報告する。

業務リスクに対処する際の間接情報の利用

経営者は、統計指標がマイナスの傾向を示している場合、または立会もしくは得意先の苦情により、潜在的な品質の問題を識別した場合には、特別な品質監査（すなわち、独立的評価）を開始する。また、事業単位の責任者は、次のことを行う。製品の品質管理に関する定期監査の実施；勧告された改善の実施；製品の品質問題の改善に関する追跡および報告である。最後に、内部監査は、この間接情報の分析結果の一部に基づき、継続的および独立的評価を含む年次計画を策定する。

事例 23：工場でのいくつかの業務リスクに関連して、中規模の某製造会社のバイスプレジデントは、間接情報を有効に利用して、工場統制が適切に行われているかどうかを判断することができる。次の2つの具体例には、労務費および資本的支出に関係する統制手続が含まれている。

業務リスクに対処する際の直接および間接情報の均衡のとれた利用

労働者 — この会社は、工場での離職率が中程度以上であるため、工場の給与が頻繁に増減している。会社は、一人当たりの給与が小額で一定していること、およびそのプロセスが比較的単純であることに鑑み、この領域における重要な業務（または財務報告）の問題が発生するリスクは、比較的低いと判断している。このため、会社は、給与の増加、減少または調整に係る統制手続の頻繁な直接テストに代えて、労働費差異のモニタリングに依拠している。

年度の予算編成プロセス中に、会社は、生産計画、必要人員および予想される全体的な労務費を決定する。事業担当バイスプレジデントは、労務費差異をモニターし、大きなまたは異常な項目を調査する。増減は、当月の生産活動および従業員退職率と一致するはずである。

資本的支出 — 会社は、不適切な資本的支出のリスクに対処するための統制手続を設定している。当該統制手続には、注文書および請求書の承認の要求ならびに注文書、請求書および受入書類の三者照合が含まれている。

資本的支出は、年度の予算編成プロセスの一部として承認され、発生時に工場に配分される。直接費は、予想生産量に従って予算化され、これに対して間接費は、過去の趨勢に基づき予算化され、それに応じて配分される。事業担当バイスプレジデントは、かかる費用のレビューおよび大きなまたは異常な差異の調査により、継続的モニタリングを実施している。また、最高経営責任者（CEO）と毎週会い、業績について討議し、差異を詳細に説明している。

会社は、業務（および財務報告）リスクの程度は、この領域では労務費よりも高いという結論を下している。このようにリスクが高いのは、一部、当該取引の頻度と、不適切な支出が、間接情報のレビューで発見されずに、長期にわたり予算化額に組み込まれる可能性が高いことによるものである。このため、会社は、承認統制および三者照合の年次の直接テストで、間接情報の継続的モニタリングを補完している。間接情報を用いた継続的モニタリングと直接情報を用いた定期の独立的評価の組合せにより、会社は、リスクに適切に対処しながら、資本的支出に係るモニタリング活動の効率性を最大限にしている。

事例 24：中規模の某製造会社の約 90%の従業員は、工場勤務である。会社は、給与のレビューおよび承認のため、新しい給与管理ソフトウェアおよびワークフローシステムを導入した。隔週にすべての給与が、工場で詳細にレビューされ、そのワークフローシステムを通じて提出されている。会社の給与担当マネージャーは、工場の給与の異常な変動（従業員の増減、過度の超過勤務等）をレビューしている。識別した変動は、レビューされ、給与の処理前の十分な対応と裏付けを要求されている。このモニタリング統制により、会社の給与担当マネージャーは、工場の通常の月次の帳簿の締切りサイクルから外れた、ある工場の会計係の継続的な過度の超過勤務を発見した。更なる調査の後に、経営者は、この工場の会計係が、残業時間を改ざんしていたことを突き止めた。このように、間接情報のレビューの改善により、この会社は、一般に低いから中程度のリスクとされている領域における、内部統制の不備および不正を識別することができた。

給与のモニタリング
ための間接情報の利
用の改善

モニタリング手続の実施

4 モニタリング手続の実施

ガイダンスの要約：リスクの優先度の設定、鍵となる統制手続の選択および入手可能な説得的情報の識別後に、組織は、モニタリング手続を実施し、識別したリスクを管理し、または低減する内部統制システムの能力の有効性を評価する。モニタリングには、COSO の 5 つのすべての構成要素全体の内部統制の有効性についての結論を裏付ける説得的情報を収集し、分析するための継続的モニタリング手続および／または独立的評価の利用が含まれる。また、技術の利用により、モニタリング手続の有効性および効率性が高められる場合がある。

継続的モニタリングおよび独立的評価

ガイダンスの要約：継続的モニタリング手続は、組織の通常の継続的な業務活動に組み込まれている。当該手続には、通常管理・監督活動、同僚による比較と内外のデータを用いた趨勢分析、調整、その他の定型業務が含まれる。独立的評価手続は、定期的に計画され、実施されるため、組織の日常業務には組み込まれていない。したがって、独立的評価手続は、継続的モニタリング手続と同じ頻度で、統制手続を評価するようには立案されていない。

一般に、組織は、継続的モニタリング手続の程度および有効性を高めるにつれ、独立的評価が必要ないことが分かるはずである。1992 年の COSO の枠組みによれば、“頻繁な独立的評価の必要性を認識した企業は、その継続的モニタリング活動を強化するための方法に焦点を当て、その上でかかる活動の‘統制手続への組み込み’と‘統制手続への追加’に焦点を当てなければならない。”としている。

通常、継続的モニタリングと独立的評価の組合せにより、内部統制システムの長期にわたる有効性が確保される。

事例 25：某小売チェーンストア会社では、経営者による店舗運営の継続的モニタリングは、通常、組織の成功にとって重要とみなされている。しかしながら、店舗数の増加に伴う不正事件の発生により、経営者および取締役会は、店舗運営に係る統制手続の継続的モニタリングを改善するため、会社レベルでのモニタリング機能－店舗運営グループ－の開発に投資することにした。

継続的モニタリングを改善するために必要な修正

店舗運営グループには、元店長、地区担当マネージャー、監査人および技術担当者が含まれている。このチームは、リアルタイムの店舗運営データにアクセスし、日次、週次および月次の財務および業務指標のモニタリングを実施している。この小売チェーンストア会社の継続的モニタリング手続の詳細は、大規模小売企業の店舗在庫に係る統制手続のモニタリングという表題の付された第V章を参照のこと。

事例 26：某インターネット証券金融サービス会社の内部統制評価プログラム（ICAP）は、鍵となる統制手続（事例 9 を参照）の継続的モニタリングの一形式である。内部統制の不備に対する防御の第一段階として、ICAP の存在は、経営者が、継続的モニタリングの努力を次の領域に集中することを可能にした。

どのモニタリング手続を採用すべきかの決定に際しての自己評価の影響

(1) リスクの比較的高い領域（自己評価の欠如は、モニタリングの努力を低リスクの領域までも希薄化する）、(2) ICAP が潜在的な問題を識別している領域、または (3) 独立的評価によって識別された自己評価では、報告されなかった領域である。したがって、組織は、優先度の高いリスク、必要であれば、継続的モニタリング手続の修正へと、より良い方へ集中することが可能になる。

事例 27：中規模の某製造会社は、所在地の異なる 13 の工場を持っており、そのうちの 6 工場を重要性があるとみなしていた。経営者は、重要性の低い工場の内部統制について、主として継続的モニタリング手続（月次調整のレビューおよび分析的レビューを含め）によるモニタリングを計画した。しかしながら、経営者は、月次および四半期の調整活動における頻繁な誤謬ならびに工場レベルのコントローラーと監督者の高い離職率を含む、いくつかのリスク要因を識別した。これらのリスク要因により、経営者は、より一層の直接情報の定期評価が、小規模工場に必要なとの結論を下した。したがって、経営者は、鍵となる統制手続を定期的に評価する無作為の工場監査を実施した。また、会社は、識別した内部統制の不備に対処するため、工場のコントローラーの追加研修を実施した。かかる対応により、工場レベルの統制の継続的な有効性が高まった。

リスク要因の変化がモニタリングの種類、時期、頻度に与える影響

有効なモニタリング技法の利用

ガイダンスの要約：組織は、多くの場合、内部統制モニタリングツールおよびプロセス管理ツールの利用によるモニタリングの強化のため、情報技術（information technology ; IT）を用いている。内部統制モニタリングツールは、統制手続として機能すると同時に、他の統制手続の継続的運用に関するモニタリング情報を提供することが多い。プロセス管理ツールは、リスクの評価、統制手続の識別と評価および結果の伝達を含む、モニタリング関連のいくつかの活動を自動化する。これらツールのほとんどは、ワークフロー技術を用いて、モニタリング手続の実施に係る構成および首尾一貫性を提供する。

事例 28：某飲料製造販売会社は、内部統制に汎用報告ツールを利用している。このツールは、次のリポジトリとして機能する。

モニタリング状況の追跡ツールおよびダッシュボードレポートの利用

- 統制管理者が内部統制に関する自己評価を文書化し、また他の評価者がモニタリング手続の結果を文書化する。
- プロセスおよび内部統制のワークフローを文書化する。
- 経営者の計画に基づく是正計画、状況および完了

このツールはまた、経営者および取締役会に対し、組織全体のモニタリング手続の状況および関連する結果を表示するダッシュボードレポートを提供する。

事例 29：某インターネット証券金融サービス会社は、自動化ツールを利用して、四半期の内部統制評価プログラム（ICAP）を文書化している。ICAP では、事業単位の管理者が、四半期の自己評価を実施し、担当する統制手続について証明することを要求している（事例 9 を参照）。このツールにより、ICAP プロセスの有効性をモニタリングする独立的評価の計画および実施が容易になる。また、当該ツールは、上級経営者および取締役会への報告ツールとして役立つ。

モニタリング状況追跡ツールの使用

このツールの導入は、会社いくつかの利益をもたらしている。第一に、この自動化ツールの構成は、事業単位の管理者が、統制手続の管理者であることを確実にすることである。なぜならば、当該システムでは、統制手続の管理者に対し、報告プロセスがツール内で“完了”しているかを定期的に確認させるからである。第二に、この自動化ツールには、内部統制の不備を報告する包括的な機能が含まれており、識別した内部統制の問題の解決および処理を追跡し、所定の規準に基づき適任者に警告および報告書を送信する。

事例 30：某飲料製造販売会社は、職務の分離（segregation-of-duties ; SOD）ツールを利用し、SOD に係る継続的モニタリングを実施している。このツールによって、組織は、確立したルールに基づき SOD をカスタマイズすることが可能となる。SOD ツールは、予防的ツールおよび発見的ツールとして利用されているため、会社は、SOD およびシステムセキュリティの責任を IT 内で維持するのではなく、事業単位にまで広げることができた。当該ツールは、所定の規準を満たすすべての SOD の不一致を列記した報告書を作成し、当該報告書は、適切な客観性を有する者がレビューしている。

職務の分離統制の継続的モニタリング

事例 31：同飲料製造販売会社は、データベースツールを利用し、すべての調整（その完了およびレビューを含む）を追跡し、テストしている。総勘定元帳の各勘定は、重要性、複雑性、前年度に識別された問題、環境の変化、不正のリスク等に基づき、リスクの優先度が設定される。経営者は、このリスク評価および追跡ツールで警告された異常を用いて、その調整の独自のテストおよびレビューを指示している。過去に、会社は、独立的評価により、その調整に係る作成および承認統制の双方をテストしていた。このツールの導入により、会社は、調整の完了およびレビューを、より一層効率的にモニタリングしている。

調整追跡ツールの利用によるモニタリングの改善

事例 32：某大手電力会社は、日次、週次および月次の法令遵守のモニタリングを実施するため、自動化ツールを導入した。これらのツールには、会社の取引方針マニュアルに概説され、明示された所定のパラメータと取引データを突合する条件付きテストが含まれている。

取引データの条件付きテストを用いた継続的モニタリング

当該ツールは、設定したリスク方針基準に基づき、識別した異常に程度を割り当て、問題の対応にあたる責任者に自動的に通知する。識別した取引方針違反は、取引リスク担当マネージャーが追跡し、違反の月次要約表が、会社のリスク管理委員会（Risk Oversight Committee ; ROC）に提示される。重大な違反は、ROC と監査委員会の双方で具体的に討議される。

このツールの利用は、手作業によるモニタリング技法の利用を妨げるわけではないが、手作業によるモニタリング手続の種類、時期および範囲に影響を与える。

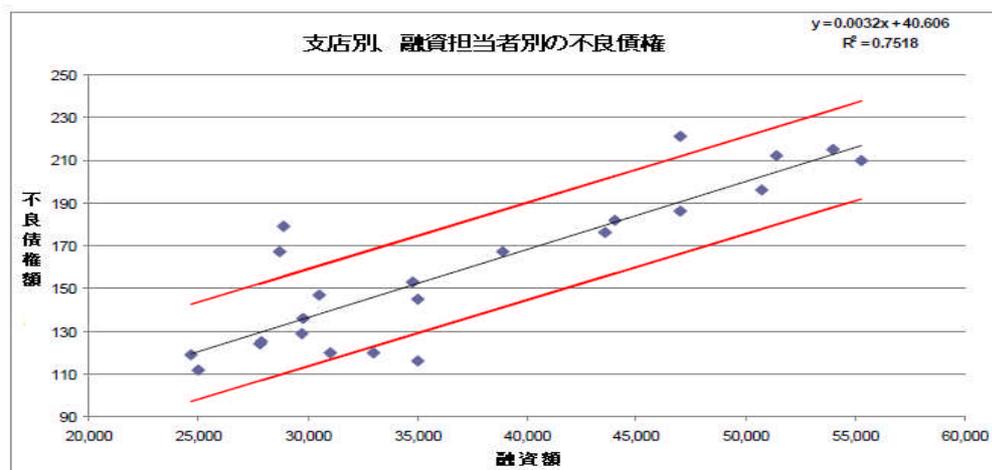
事例 33：大規模の某製造会社は、労働集約型の独立的評価方式を用いて、会社の調達から支払いまでのプロセスの統制手続をモニタリングしていた。会社は、モニタリングプロセスの効率性および有効性を高めるため、市販の継続モニタリングツールを導入した。このツールは、所定の 130 の整合性チェックのライブラリを盛り込んだ、高度な分析論を使用しており、不正会計士、監査人および不正検査士が、調達から支払いサイクルにおいて不正、乱用および誤謬を識別するために用いるものに一致している。このツールは、各取引をモニタリングし、潜在的な内部統制の例外をレビューするよう警告する。かかるツールの導入により、会社は、不適切な二重の取引を含む統制違反を発見することができた。また、当該ツールにより、会社は、独立的評価の整備と調整の結果、継続的モニタリング手続の有効性の定期的な確認として効率よく機能するようになった。

取引データの条件付きテストを用いた継続的モニタリング

事例 34：多くの金融機関は、(1) 融資の承認／管理、(2) 融資の条件／実行、(3) マネーローンダリング、(4) 偽造小切手、(5) 疑わしい取引の報告 (Suspicious Activity Reporting ; SAR) と解決、および (6) 電信送金の異常などの領域において、継続的な内部統制モニタリングツールを利用している。

回帰分析を用いた継続的モニタリング

某金融機関は、融資の組成に係る統制手続に関する間接情報のモニタリングの一形式として、支店別、融資担当者別の不良債権の簡単な回帰分析（下図を参照）を開発した。赤の統計精度区間によって、会社は、複数の指標（例：方針、業界基準または統計上の標準偏差）にまたがる異常値を探することができる。さらに、このレポートは、リアルタイムまたはバッチモードで作成しなおすことができる。この分析により、会社は、融資の組成方針に従っていない融資担当者および／または支店を識別している。



IV. 結果の評価および報告

ガイダンスの要約：モニタリングプロセスが完了するのは、その結果がまとめられ、適任者に報告されたときである。この最終段階により、モニタリング結果が、内部統制の有効性に関して以前に設定した期待値を確認し、または識別した不備の是正措置の可能性を示すことができる。

結果の優先度の設定および伝達

ガイダンスの要約：COSOの2006年ガイダンスの原則20に従って、モニタリングには、統制の不備の識別および適任者へのかかる不備の適時の伝達が含まれる。識別した不備の優先度の設定は、報告プロセスおよび考えられる是正措置の決定を促進するのに役立つ。組織の中には、統制の問題を高い、中程度もしくは低いなどの範囲に沿って、または数値（例：1から5または1から10）に沿って優先度を決定するところもあれば、簡略化した仕組みを利用しているところもある。

事例 35：国際的な某製造会社は、製品の品質問題 — 外部の得意先と、内部の経営者のモニタリングおよび品質監査レビューの双方により識別されたもの — を追跡するため、得意先アクセスデータベースを開発した。問題は、優先度が設定され、記録され、根本原因が究明され、製造分野のマネージャーが担当し、問題解決まで追跡調査される。

潜在的な不備の優先度の設定、追跡および報告を行うツールの利用

経営者は、製品品質監査チーム責任者から、未解決の品質問題の状況について、月次、四半期および年次ベースでプレゼンを受けている。会社の業務、財務および品質目標の達成能力に影響を及ぼすおそれのある重要な問題は、事業単位の責任者が十分な注意を払い、月次、四半期および年次ベースの会議中に経営者に報告されている。

会社経営者は、事業単位および部門の責任者に対し、テストおよび経営者への結果の報告のみならず、担当する統制手続について証明することを要求している（付録Bを参照）。

事例 36：某大手電力会社の取引業務の上級経営者は、すべての取引方針違反をレビューし、取引リスク方針で定めた規準に基づき、各違反の重大度を割り当てている。会社は、識別した問題が、事後検討のために確実に適任者に報告されるようにするため、取引プラットフォームと統合された自動報告システムを利用している。通知経路は、担当者の直属の上司であることもあれば、重大な違反の場合には、経営者、リスク管理委員会（Risk Oversight Committee；ROC）の構成員および内部監査であることもある。

潜在的な不備の優先度の設定、追跡および報告を行うツールの利用

事例 37：某大規模政府機関は、識別した内部統制の不備に対する是正措置に優先度を設定する上級レベルの内部統制作業部会を設置している。その際に、当該部会は、内部統制リスク、過去の内部統制の評価および他の連邦機関の経験などの要因を検討している。

識別した内部統制の不備に関する優先度の設定に際し検討される要因

事例 38：国際的な某製造会社の経営者は、内部統制のモニタリングのレビューおよび分析を担当する四半期および年次の開示委員会（Quarterly and Annual Disclosure Committee；QADC）を設置している。このレビューの1つの重要な要素は、内部統制の運用に関係する陳述を含む、ライン部門管理者による四半期および年次の陳述書である（付録 B を参照）。また、開示委員会は、モニタリングが、重要なリスク領域において確実に行われるようにするため、チェックリスト（付録 C を参照）を利用している。

潜在的な不備の重大性を評価するための特別の訓練を受けた者の利用

内部報告

ガイダンスの要約：報告手続は、モニタリングの実施目的および不備の重大性により異なる。一般に、組織の企業全体の目標を評価するために実施されるモニタリング手続の結果は、上級経営者および取締役会に報告される。例としては、財務報告に係る内部統制のモニタリング、または組織の収益性にとって重要な業務に係る統制手続のモニタリングが挙げられる。統制の不備は、その統制の運用に直接的な責任がある者、およびモニタリング責任がある、少なくとも1つ上の階層の経営管理者に報告しなければならない。少なくとも2つ上の階層への報告は、責任者に、統制の運用を修正するために必要な情報を与え、かつ客観性を有する適格者が、その重要性の評価および事後検討にかかわっていることを確実にするのに役立つ。

事例 39：某中規模製造会社の内部監査部門では、識別したすべての統制の不備を記録し、追跡し、会社へのその影響を評価している。かかる内部統制の不備は、監査を受けた事業単位を担当する経営陣に報告されている。その事業単位の担当者には、特定の統制の不備に関する是正責任が課せられている。内部監査部門は、識別した各内部統制の不備の優先度に基づき、かかる不備に対する是正措置の時間枠を決めている。不備は、所定の時間枠内で是正するか、またはその不備に対処するための明確な計画を策定しなければならない。

識別した不備に対する確立された報告プロトコル

事例 40：某小売チェーンストア会社の店舗運営グループは、識別した内部統制の不備が解決されるまで、スプレッドシートでかかる不備を追跡している。これらの問題は、経営者および監査委員会に四半期ベースで報告されている。

不備を追跡し、報告するためのスプレッドシートの利用

事例 41：国際的な某保険サービス会社では、内部監査部門が、監査中に識別した内部統制の不備を、軽微な不備、報告すべき不備および重大な不備に分類している。不備を報告する伝達システムは、その不備が会社に及ぼす潜在的な影響に基づいている。会社の内部報告システムでは、次のことを要求している。

識別した不備の評価尺度および報告手続の設定

- 軽微な不備 — 各監査の完了時に、その統制手続に責任があるマネージャーに詳細に報告する。
- 報告すべき不備 — 各監査の完了時に、その統制手続に責任があるマネージャーおよび経営者に詳細に報告し、かつ監査委員会に四半期ベースで概要を報告する。
- 重大な不備 — 各監査の完了時に、その統制手続に責任があるマネージャーおよび上級経営陣に詳細に報告し、かつ監査委員会に四半期ベースで詳細に報告する。

外部報告

ガイドンスの要約：多くの組織は、内部統制の有効性について、第三者に報告することを義務付けられている。適切に立案され、実施されたモニタリングプログラムは、外部への経営者の主張の裏付けに役立つ。なぜならば、当該プログラムは、内部統制が、一定時点または一定期間において、有効に運用されていたことを示す説得的情報を提供するからである。

潜在的なモニタリングの修正

ガイドンスの要約：有効なモニタリング手続は、一般に、内部統制の有効性に関する外部報告規定の実質的な裏付けを提供する。しかしながらながら、外部報告が要求されている場合には、モニタリングプログラムの修正が組織にとって必要となる、または有益であることがある。たとえば、特定のリスク領域において、組織は、内部目的で客観性の乏しいモニタリング（自己評価など）を利用しているとする。組織は、評価者の客観性を高めることにより、外部監査人が、その監査の実施において、評価者の作業をより一層利用することができ、それにより全体的な効率性が高まることに気付く場合である。

事例 42：某小規模金融機関の上級経営者および内部監査部門は、外部監査人と年次の監査計画会議を開催している。彼らは、経営者による財務報告に係る内部統制の評価アプローチについて討議し、そのアプローチを修正することで、外部監査手続の実施において、経営者および／または内部監査部門の作業を利用する外部監査人の能力を高め得る領域について検討している。たとえば、内部監査部門は、外部監査人の要求を満たすのに十分な大きなサンプル数を提供するため、いくつかの鍵となる領域における統制手続のテストに係るサンプル数を若干大きくすることにした。

会社と外部監査人との共同計画による利益

事例 43：国際的な某製造会社は、ここ数年、組織の様々な側面に係る統制の独立的評価を実施するため、外部専門家を利用している。かかる専門家の利用は、経営者が、(1) 年次のリスク評価プロセスの結果、(2) 外部監査人の要求および監査の実施に際して当該専門家の作業を利用する外部監査人の能力、および(3) 会社の内部監査人の能力に基づき決定している。かかる専門家が識別した結果および問題は、内部に報告され、追跡される。

外部専門家の利用の検討

V. 包括的な事例

この部の第 II 章から第 IV 章で記載した簡単な事例の目的は、異なる組織がガイダンス（第 2 部）で定められた概念をどう適用するかを示すことである。簡単な事例は、特定の概念の参考点を容易にするが、特定のリスクに対するモニタリングプロセスの包括的な概要を示すことはできない。

本章では、特定のリスクが、モニタリングプロセスにより評価された時点から、モニタリング手続の実施および経営者・監査委員会への結果の報告に至るまでの、3 つの包括的なモニタリング事例を示している。最初の 2 つの事例 – 1 つは大規模小売企業、もう 1 つは中規模製造会社 – は、2 つの組織におけるモニタリングの実例である。3 番目の事例は、企業の情報技術リスクの有効かつ効率的なモニタリングに寄与した、プロジェクトチームメンバーの経験からまとめられたものである。

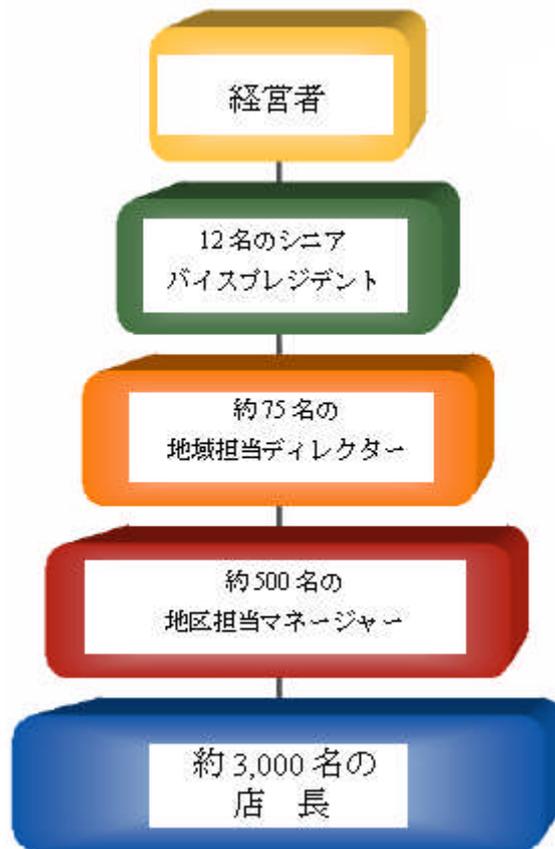
目 次

大規模小売企業の店舗在庫に係る統制のモニタリング	23
中規模製造会社におけるいくつかの業務リスクに係る統制のモニタリング	37
いくつかの情報技術（IT）統制のモニタリング	47

大規模小売企業の店舗在庫に係る統制のモニタリング

背景

1. 某大規模小売企業は、3,000以上の店舗および次のものを含む店舗運営の階層的な経営組織を有している。
 - 経営者
 - 12名のシニアバイスプレジデント（以下、“SVP”という）が各自、約6名の地域担当ディレクターを監督
 - 約75名の地域担当ディレクターが各自、6ないし8地区を担当
 - 約500名の地区担当マネージャーが各自、6ないし8店舗を担当
 - 各店舗の店長



2. 内部統制のモニタリングは、経営管理者のすべての階層で様々な形で行われている。この事例では、経営者が、業務および財務報告の観点から、会社にとって重要であると判断した、店舗在庫の管理に関するリスクに焦点を当てている。
3. 店舗運営に係る内部統制に関する第一義的責任は、店長にある。少なくとも月次に行われる店舗訪問中に実施される手続により、地区担当マネージャーは、各店舗の内部統制の継続的有効性について最も直接的なモニタリングを実施している。また、地域担当ディレクターおよび他の経営者は、定期的に店舗を訪問する。しかしながら、その主たるモニタリング手続には、店舗の詳細な統計（すなわち、業務および財務報告に影響を与える内部統制の問題のある店舗を識別し得る間接情報）のレビューならびに地区担当マネージャーとの討議および地区担当マネージャーの観察が含まれている。
4. 大規模組織であることおよび3,000以上の店舗が統計的に比較可能なことから、会社は、間接情報を用いたモニタリングを最大限に利用する適用方法を採用している。したがって、シニアバイスプレジデントおよび経営陣は、店舗の操業統計の拡張した継続的モニタリングにより、店舗レベルの在庫統制を含む多くの内部統制をモニタリングしている。
5. 店舗数が増加するにつれ、主として、内部監査部門による頻度の少ない訪問からなる店舗運営をモニタリングする、以前のアプローチ方法が負担となった。このため、経営者は、店舗運営に係る内部統制（有効な内部統制の基礎の確立）の包括的レビューを実施し、基礎となるモニタリング機構に3つの重要な変更を行なった。第1に、経営者は、モニタリング責任の多くを店長および地区担当マネージャーに委譲した。第2に、経営者は、すべての階層のマネージャーがレビューする業務報告書に含まれる内容を詳細にした。第3に、経営者は、基礎となる統制活動と店舗レベルの内部統制の継続的モニタリングの双方を強化するため、企業レベルのモニタリング機能 – 店舗運営グループ（以下、“SOG”という） – の開発に投資した。
6. SOGは、元店長、地区担当マネージャー、監査人、IT担当で構成されている。この構成により、グループには、モニタリング業務を実施する際の能力および客観性が備わっている。さらに、客観性を高めるため、SOGは、業務または財務の一部ではなく、会社の内部監査部門の一部となっている。しかしながら、後述するように、SOGは、内部監査部門以外の適任者に内部統制の潜在的な問題を報告する。
7. SOGは、店舗運営および財務データにリアルタイムにアクセスし、店舗レベルの財務および業務データの日次、週次、月次、四半期および年次の標準的なレビューを実施している。SOGは、店舗運営、リスクおよび関連する統制に関する広範な知識を用いて、以下に関係する情報を含む鍵となる業務領域および内部統制をカバーする、専用のデータベースレポートを設計した。
 - 週次および月次の店舗在庫監査の実施
 - 入金遅滞活動
 - レジ活動
 - 盗難、損傷および得意先の貸倒償却による棚卸資産の修正
 - 棚卸資産の購入および棚卸品目の受入活動
 - 価格設定の無視

リスクの理解および優先度の設定

8. 会社は、年次ベースで包括的な企業レベルのリスク評価を完了している。この評価関係者に、経営者、事業単位の責任者および適切な場合には事業単位の責任者の直属の部下が含

まれる。このリスク評価の焦点は、店舗運営・企業レベルの財務、業務および法令遵守関連リスクの影響および可能性（“重要性および発生可能性”と呼ばれることもある）の識別に当てられている。リスクは、“1”の低いから“5”の高いまでの数字で記録されるので、判断によりリスクの優先度が設定されたことの裏付けとなる。優先度の設定後、リスクはさらに、どのようなリスクが存在するかを示す下位区分 — すなわち“リスク要因” — に分類される。下表は、会社が、どのようにリスクを分類し、優先度を設定したかを示している⁴。

9. 全体的にみて、経営者は、有効な店舗在庫統制が、会社の業務および財務報告目的に重要であることを認識している。適切な例として、我々は、モニタリングプロセスによる、かかるリスク要因の1つである“不正確／不適切に修正された店舗在庫残高”（以下のリスク要因の2.b）を挙げる。
10. この会社は、主として、家具、家電および電子機器を販売している。棚卸品目は、一般に大きい。つまり棚卸資産のカウントがしやすく、かつ他の小売店（衣料品店または百貨店など）の棚卸品目よりも盗まれにくいということである。しかしながら、盗難または在庫数の減少が、複数の事業所に広まった場合、または店長が、棚卸資産残高を不正に虚偽表示できる場合には、かかる不備は、全体として、業務目標と公表財務諸表の正確性の双方の観点から、会社にとって重要な誤謬となるおそれがある。
11. 組織とその事業に関する経営者の理解とともに、これらの要因の知識は、会社の棚卸資産関連のリスク評価プロセスに役立つ。下表は、会社の棚卸資産に関する詳細なリスク評価プロセスを示している。

⁴ 一部の組織は、この会社が“リスク要因”と呼んでいる段階で、リスクの優先度の設定を行うことを選択する場合がある。しかしながら、この会社では、1つ上の段階でリスクの優先度の設定し、次に関連するリスク要因に対処する内部統制に焦点を当てることで、内部統制に関する決定（どの内部統制をどのようにモニタリングしているかを含む）の適度な裏付けを提供している。

リスク	リスク要因（悪化事項）	影響度	可能性	優先度
1. 不適切な製品の種類／数量構成、在庫水準または店舗での購入	a. 得意先の要求に応えられないことによる収益の損失 b. 店舗の過剰在庫 c. 劣化／陳腐化した在庫の償却	5	3	高
2. 不適切／不正確／時期を失した在庫水準に関する報告	a. 損傷／陳腐化した棚卸品目を識別しない b. 不正確／不適切に修正された店舗在庫残高	5	3	高
3. 店舗レベルでの不適切な在庫の受領	a. システムで適時に認識／記録されない棚卸資産 b. 損傷／陳腐化した棚卸品目の不注意による受入れ c. 不適切な棚卸資産評価 d. 誤った配送の是正に係るハード／ソフト費用 e. 再配送による盗難／破損リスク	3	3	中
4. 棚卸資産の盗難	a. 直接の財務上の損失 b. 在庫残高の過大表示 c. 費用の過小表示／純利益の過大表示	3	3	中
5. 不正確／時機を失した店舗間の棚卸資産の移動	a. 得意先の要求に応えられないことによる収益の損失 b. 店舗の過剰在庫 c. 不正確な店舗在庫残高 d. 店舗での正確な棚卸が不可能	5	3	高
6. 不正確／入手不可能な店舗在庫データ	a. 得意先の要求に応えられないことによる収益の損失 b. 不正確な棚卸資産の帳簿記入および費用修正 c. 購買価格の交渉に関する不十分な情報 d. 店長および地区担当マネージャーが計画された実地棚卸を正確に実施できない	5	1	中

内部統制システムの理解と鍵となる統制手続の識別

12. 経営者が在庫統制に関係するリスクの優先度を設定した後に、会社は、当該リスクをそれに対処する統制に関連づける。このプロセスでは、内部統制システムが、識別されたリスクをどのように管理し、低減すべきかについて、店舗運営管理、コーポレートファイナンスおよび内部監査における期待値を設定する。
13. 経営者はさらに、内部統制システムが、優先度の設定されたリスクを適切に管理し、低減しているとの結論を下すために、どれが最も重要な統制であるかを識別して、モニタリング作業を改善する。
14. “不正確／不適切に調整された店舗在庫残高” リスクについて、経営者は、次の多くの統制を導入している。

- **定期棚卸** — 店舗レベルでの正確な実地棚卸を行わせるため、次の実地棚卸手続が実施されている⁵。
 - 店長は、バーコードによる実地棚卸（すなわち、棚卸品目のバーコードを電子的にスキャンすること）を、週3回（月、水、金）実施するよう要求されている。実地棚卸と同時に、その棚卸品目は、集中情報システムに自動的に記録される。
 - 店長はまた、月次の連番による実地棚卸（すなわち、連番で棚卸品目をカウントし、棚卸資産台帳と比較する）を実施するよう要求されている。
 - 地区担当マネージャーは、月次の連番による実地棚卸を実施するよう要求されている。
 - 店長は、実地棚卸の結果を集中情報システムに自動的に文書化するバーコードスキャナーを用いて、実地棚卸を行う。また、経営者が、特定の実地棚卸にどのくらいの時間がかかるかをモニタリングし、それに応じて対応できるようにするため、実地棚卸時間がシステムに記録される。短時間で行われた実地棚卸は、急いで行われた非効率な実地棚卸を示しているおそれがある。逆に、時間がかかりすぎる実地棚卸は、研修またはその他の業務の改善の必要性を示しているおそれがある。
- **修正記録へのアクセス制限** — 棚卸資産残高の修正を適切に監督させ、承認させるため、地区担当マネージャーだけが、損傷、盗難または得意先の貸倒償却による棚卸資産の修正を記録できる。
- **月次の分析的レビュー** — 店舗レベルの不適切な在庫統制リスクを低減し、かつ店舗レベル全体の収益性を評価するため、すべての棚卸資産の修正は、地区担当マネージャーおよび地域担当ディレクターによる月次の損益レビュー中にレビューされる。同一店舗における長期傾向は、分析され、様々な主要業績評価指標で他店舗の傾向と比較される。
- **日々の在庫報告書の査閲** — 店舗レベルの在庫活動の正確性を確保するため、地区担当マネージャーは、手持の在庫残高、棚卸品目の受入れ、未処理注文書および実地棚卸における例外を示す日報を査閲する。
- **例外報告書の査閲** — 店舗の実地棚卸を適時に行わせるため、実地棚卸が、当該システムで2週間行われていない場合には、SOG、地区担当マネージャーおよび地域ディレクターに通知される。
- **監督者による店舗の監査** — 店舗の実地棚卸を適切に実施させ、かつ店長に遊休在庫の有効な対応を促すため、地区担当マネージャーは、四半期に店舗の包括監査を実施する。在庫リスクに関連して、かかる店舗監査には、完了した店長の実地棚卸のレビュー、在庫調整の識別と実施、長期滞留在庫（すなわち、90日以上動きのない棚卸資産）の評価

⁵ このように広範囲に及ぶ店舗在庫統制が可能なのは、棚卸資産が、カウントしやすい比較的少数の大きな品目で構成されているからである。かかる内部統制の範囲は、他の種類の組織（他の小売業を含む）では実行できない場合がある。

が含まれる。実施された四半期の店舗監査は、集中情報システムに文書化され、監査結果は、SOGがレビューし、該当する地域担当ディレクターに報告される。

15. 個別店舗の在庫は、それが100%間違っていたとしても、組織全体にとって重要となるほどの間違いではないことに留意する。店長による在庫統制の不備が、複数の地区担当マネージャーに蔓延しない限り、かかるリスクが組織全体にとって重要となることはないはずである。したがって、店舗レベルのモニタリング活動に焦点を絞り、かつ多くの地区担当マネージャーに及ぶ内部統制の機能不全のリスクを分散することにより、会社は、在庫統制の機能不全が、会社にとって重要となる可能性を効果的に抑えている。これらの組織要因は、内部統制システムが、当該リスクに対して有効であるという結論を裏付けするために必要な説得的情報の種類および量を検討する上で重要である。

在庫統制の実施に関する説得的情報の識別

16. 識別したリスク（すなわち、不正確／不適切に調整された店舗在庫残高）に関連して、店長による週3回および月次の実地棚卸は、当該システムにおける棚卸資産残高の正確性を確保するために設計された鍵となる内部統制である。記録の調整へのアクセスを制限する統制を除いて、経営者が識別した他のすべての内部統制は、様々な階層のモニタリングを提供するため、(1) 店長による定期棚卸を正確に実施させ、または(2) 在庫残高および調整を、店舗ごとに合理的に行わせることができる。この会社では、各階層の管理者は、店舗在庫統制が機能し、在庫残高が正確かどうかを示す、適合性、信頼性および適時性を有する十分な情報を識別している。
17. 会社の規模および階層的な経営組織により、経営者のモニタリング活動（この場合は、CFOのモニタリング活動）は、(1) SVP、地域担当ディレクターおよび地区担当マネージャーレベルのモニタリングの有効性、(2) SOGが実施するモニタリングの有効性、および(3) 経営者自身による組織全体の店舗統計に関する継続的モニタリングに依存する。

直接情報

18. 店長による週3回および月次の実地棚卸について、適合性、信頼性および適時性を有する入手可能な直接情報には、次の要素が含まれている。
 - 店長による実地棚卸の日時および結果を詳述したシステム記録
 - 店長による実地棚卸への地区担当マネージャーの直接の立会
 - 地区担当マネージャー自身による月次の実地棚卸の結果。これにより、特定の店長による実地棚卸の機能不全が重要な誤謬となる前に、その機能不全が識別される。

間接情報

19. 店長の在庫統制における潜在的な機能不全を示す入手可能な間接情報には、次の要素が含まれている。
 - 店舗の傾向を示す店舗レベルの詳細な指標および比較指標（製品レベルの分析、売上原価、収益性等を含む）
 - 各実地棚卸の期間を詳述したシステム記録
 - システムにおける店舗レベルの在庫記録（手持残高、店舗が受け入れた棚卸品目、未処理の注文書および実地棚卸に基づく在庫残高に対して必要な修正を含む）

在庫統制のモニタリングの実施

20. 下表は、地区担当マネージャーから始まり CFO に至る各階層の経営管理者が、店長による在庫統制の有効性をどのようにモニタリングしているかを示したものである。独立的評価を含むかかるモニタリング手続のすべては、会社の通常の業務活動の一部であることに留意する。当該手続は、確立された規制要件を満たすためだけに開発されたわけではない。

モニタリング手続	情報の種類	モニタリングの種類	コメント
地区担当マネージャー			
1. 店舗レベルでの日々の在庫報告書の査閲	間接	継続的	この報告書により、地区担当マネージャーは、在庫残高が、現在および将来において合理的であるかどうかを迅速に評価することができる。また、この報告書により、地区担当マネージャーは、店舗への訪問時に、どの在庫を持つべきかの知識が得られる。
2. 連番による月次の実地棚卸の実施	直接	継続的	この手続は、統制活動（在庫残高における誤謬の識別）と、モニタリング手続（店長による在庫統制の再実施、したがってその検証）の双方の機能を果たす。
3. 地区担当マネージャーおよび地域担当ディレクター間での店舗レベルの月次の分析的レビューの実施	間接	継続的	この月次の分析的レビューにより、地区担当マネージャーおよび地域担当ディレクターは、更なる調査を必要とする在庫の異常を識別できる。
4. 四半期の店舗監査の実施（店長の在庫記録の検証を含む）	直接	独立的評価	このモニタリング手続は、内部統制の有効な運用を再検証する詳細レベルの在庫管理を含む店舗運営の定期的な検証のために行われる。
5. SOG が識別した在庫の例外に関する事後検討	直接	独立的評価	SOG が、要求されている実地棚卸を 2 週間以内に実施していない店舗を識別し（以下の SOG を参照）、または分析により識別した他の異常が存在する店舗を識別した場合には、地区担当マネージャーおよび地域担当ディレクターが、かかる例外を事後検討できるようにするため、通知される。
地域担当ディレクターおよびシニアバイスプレジデント			
1. 在庫水準、売上原価および収益性に関する多くの統計値を示す、日次、週次および月次の店舗運営報告書を査閲する。	間接	継続的	この報告書により、地区担当マネージャーは、在庫残高が、現在および将来において合理的であるかどうかを迅速に評価することができる。また、この報告書により、地区担当マネージャーは、店舗への訪問時に、どの在庫を持つべきかの知識が得られる。
2. SVP と地域担当ディレクター間および地域担当ディレクターと地区担当マネージャー間の定例の業務会議中に、在庫統制を含む店舗運営について討議する。	間接	継続的	この討議は、店舗数が多くても、地域担当ディレクターおよび SVP が、他の店舗ほど有効でない店舗および店長に質問する機会を与える。

モニタリング手続	情報の種類	モニタリングの種類	コメント
3. 定期的に店舗を訪問する。	間接	独立的評価	地域担当ディレクターおよび SVP は、多くの店舗を訪問し、または実際の在庫統制に立ち会うことはできない。それにもかかわらず、定期的な訪問は、現場に対して内部統制の重要性について重要なメッセージを送ることになる。また、定期的な訪問により、地域担当ディレクターおよび SVP は、手持在庫の数量および状況をじかに見ることができる。
4. SOG が識別した在庫の例外について事後検討する。	直接	独立的評価	SOG が、要求されている実地棚卸を 2 週間以内に実施していない店舗を識別し(以下の SOG を参照)、または分析により識別した他の異常が存在する店舗を識別した場合には、地区担当マネージャーおよび地域担当ディレクターが、かかる例外を事後検討できるようにするため、通知される。
店舗運営グループ			
1. 店舗別の詳細な分析的レビューを実施し、例外を検証し、経営者に結果を報告する。	間接	継続的	この詳細な分析は、店舗レベルの統計値について客観的で高度なレビューを提供するため、問題店舗が重要な誤謬の一因となる前に、かかる店舗を識別できる可能性が高い。 SOG は、専門家としての経験に基づき、また会社のデータベースを“検索”し、該当するデータを収集し、評価する献身的な技術担当者の支援を得て、主要指標のリストを作成した。この主要指標のリストおよび SOG が実施したモニタリングの結果は、月次に、内部監査部門、本社の店舗運営の責任者および会社の執行委員会がレビューする。
2. 店長の週 3 回のバーコードによる実地棚卸のレビューの完了および結果に関する証拠を情報システムで閲覧する。	直接	継続的	店長による実地棚卸は、各在庫品目固有のバーコードを電子的に読み取って行われる。SOG は、当該システムから、実地棚卸の完了、その期間および結果を知らせる直接情報を受け取る。次に、SOG は、潜在的な異常を発見するため、その結果を他の 3000 店以上の店舗の結果と比較する。
3. 必要に応じて、在庫および在庫統制に関する店舗レベルの監査を実施する。	直接	独立的評価	内部監査部門および SOG は、必要に応じて在庫統制の独立的評価を実施することができる。
最高財務責任者 (CFO)			
1. 潜在的な在庫および収益率の問題を抱える店舗を示す統計週報を査閲する。	間接	継続的	統計週報は、CFO に業務結果に関する定期的な詳細情報を提供する。また、この週報は、異常の可能性をしめすため、CFO は、それについて他の経営陣と討議することができる。

モニタリング手続	情報の種類	モニタリングの種類	コメント
2. 定例の業務会議中に、在庫統制を含めた店舗運営について討議する。	間接	継続的	SVP と地域担当ディレクター間、地域担当ディレクターと地区担当マネージャー間の討議と同様に、CFO は、定例の業務会議に出席することで、店舗管理統制の有効性について多くの間接情報を得られる。
3. 内部監査部門および SOG のモニタリング手続の結果に関する報告書を検討する。	直接および間接	独立的評価	ほとんどの組織では、内部監査部門からの報告書は、主として、直接情報からなる。しかしながら、この会社では、SOG が実施するモニタリングのほとんどは、間接的である。唯一の例外は、店長の週 3 回のバーコードによる実地棚卸からの情報であり、それは週 3 回の実地棚卸を適切に実施していない店舗に関する直接情報からなる。 この会社の性質（すなわち、統計的に比較可能な多くの同質の事業所を持つ）、および組織の他の箇所からの直接情報を用いたモニタリングを考えると、CFO は、そのモニタリング手続により、店長による在庫統制が、組織全体で有効であるかどうかを判断するのに十分な裏付けを得ている。

結果の伝達

21. 地区担当マネージャーが識別した内部統制に関する問題は、通常、地区担当マネージャーと店長の情報交換を通じて是正される。
22. 店長が、2 週間以上実地棚卸を行っていない場合には、SOG チームは、統計報告書の査閲中に、その期限経過の警告を受ける。この警告を受けた後に、SOG チームは、店長に直接連絡し、実地棚卸の実施を怠った理由について説明を求める。また、当該店舗を担当する地区担当マネージャーおよび地域担当ディレクターに連絡される。さらに、この問題は、SOG が識別したすべての例外事項の集約場所となる、店舗運営要約報告書（Store Operations Recap Report）に文書化される。
23. 店舗運営要約報告書は、月次に内部監査部長および会社の執行委員会に送付される。当該報告に含まれる事項は、それが SOG により“解決された”とみなされるまで掲載される。
24. SOG は、統計報告書のレビュー中に、異常なレベルの入金遅れとレジの現金不足がある店舗を識別したことがあった。また、SOG は、いくつかの主要な店舗指標において、架空の得意先および在庫のごまかしの徴候を示す異常を発見した。かかる指標には、店長が 100 以上の品目について週 3 回の実地棚卸を怠ったこと、新規の売買契約数・新規の得意先数の異常な変動、高水準の期限経過勘定および回収・売上総利益の異常な変動が含まれていた。
25. この店舗を担当する地区担当マネージャーおよび会社の損失防止チーム（棚卸減耗損の問題の調査を担当する業務部門内の別のグループ）は、この問題の連絡を受けた。店舗への訪問と調査により、地区担当マネージャーおよび損失防止チームは、店長がレジから現金を盗み、架空得意先との掛売りを記録し、それにより店舗の在庫記録から当該品目を除いて、現金不足を隠していたことを発見した。その後、店長は、現金で帳簿外の棚卸品目を売り、その現金を（1）レジの現金不足、および（2）架空得意先の残債に充てていた。店長は、残った現金を着服していた。

26. この不正が発見されたのは、異常な活動を識別した他の間接情報のみならず、実地棚卸に焦点を当てた鍵となる統制が、有効に運用されていなかったという説得的情報を、SOG が評価したからである。また、SOG が能力と客観性を備えていたため、この内部統制の機能不全の影響を理解できたことである。適切な経路を通じて、適格者に伝達／報告することにより、SOG は、更なる調査手続を実施し、問題の原因を識別し、是正することができた。
27. この種の不正は、大規模小売企業で頻繁に発生するが、貸倒れの増加により、または信用取引に係る統制により、いずれ発見される可能性がある。しかしながら、強固なモニタリング手続が実施されていたため、会社は、不正を早期に識別し、適切な是正措置を講じ、潜在的損失を適時に低減することができた。

上記事例の補足説明

下表は、組織がモニタリングにおいて利用した報告書の詳細情報の一部である。これは、上記の事例をさらに詳しく理解するための補足資料である。

以下の報告書を用いて、SOG は、入金が遅れとレジの現金不足が異常に多いことを発見した。

店舗番号	取引日	金額	Debit	Tran	調整日	Account	遅延日数
1749	4/6/2007	801.00	D	CD	4/23/2007	7751764167	0
1749	4/6/2007	43.58	C	SHRT	4/23/2007	7751764167	0
1749	4/9/2007	757.42	C	175	4/23/2007	7751764167	2
1749	4/14/2007	45.25	D	OVER	4/23/2007	7751764167	2
1749	4/14/2007	2,638.58	D	CD	4/23/2007	7751764167	0
1749	4/18/2007	45.00	D	695	5/1/2007	7751764167	0
1749	4/18/2007	45.00	C	SHRT	5/1/2007	7751764167	2
1749	4/18/2007	2,638.58	C	175	4/23/2007	7751764167	1
1749	4/29/2007	796.07	C	SHRT	7/20/2007	7751764167	1
1749	4/29/2007	1,740.00	D	CD	7/20/2007	7751764167	1
1749	5/1/2007	943.93	C	175	7/20/2007	7751764167	0
1749	5/4/2007	582.10	D	CD	7/20/2007	7751764167	0
1749	5/5/2007	363.90	D	OVER	7/20/2007	7751764167	0
1749	5/5/2007	1,122.33	D	CD	7/20/2007	7751764167	0
1749	5/7/2007	512.71	C	175	7/20/2007	7751764167	0
1749	5/7/2007	364.00	C	175	7/20/2007	7751764167	0
1749	5/7/2007	1,191.62	C	175	7/20/2007	7751764167	0
1749	5/16/2007	329.86	C	6280	5/17/2007	7751764167	0
1749	5/16/2007	329.86	D	455	5/17/2007	0080262008	0
1749	5/21/2007	485.42	D	BC	7/20/2007	0080262008	0
1749	5/21/2007	786.95	C	SHRT	7/20/2007	0080262008	0
1749	5/21/2007	3,930.93	D	CD	7/20/2007	7751764167	0
1749	5/22/2007	421.43	C	BC	7/20/2007	7751764167	0
1749	5/22/2007	80.00	D	SHRT	7/20/2007	0080262008	0
1749	5/25/2007	740.70	D	BC	7/20/2007	0080262008	0
1749	5/24/2007	1,567.55	C	142	7/20/2007	0080262008	0
1749	5/25/2007	3,143.98	C	175	7/20/2007	0080262008	0
1749	6/5/2007	924.05	C	CD	7/6/2007	7751764167	4
1749	6/6/2007	1,133.05	D	D	7/6/2007	7751764167	4
1749	6/6/2007	79.63	D	D	7/6/2007	7751764167	4
1749	6/8/2007	148.03	D	SHRT	7/6/2007	7751764167	4
1749	6/8/2007	643.75	C	CD	7/6/2007	7751764167	4
1749	6/11/2007	341.59	D	175	7/6/2007	7751764167	4
1749	6/11/2007	487.05	C	175	7/6/2007	7751764167	4
1749	6/11/2007	1,153.06	C	175	7/6/2007	7751764167	4
1749	6/11/2007	650.75	C	175	7/6/2007	7751764167	4

上記事例の補足説明

SOG は、現金に係る内部統制の問題を示す、入金遅れとレジの現金不足の双方の傾向があったが、必ずしも在庫に関係しないことを発見した。現金領域におけるこれらの異常は、追加の調査を必要としたが、実際に、上記報告書の査閲を担当した SOG の専門家は、入金遅れと現金不足の原因の究明に乗り出した。

上記の現金関連事項の識別直後に、SOG は、バーコード実地棚卸例外週報から、100 以上の品目の実地棚卸が行われていなかったことを発見した。また、SOG は、いくつかの主要業績評価指標に異常な変動があることに気付いた。下表は、35 の異なる指標を含む報告書から 5 つの指標を示している。網掛けの数字は、更なる評価を必要とした異常である。

指標	平均	3月	4月	5月	6月	7月	8月	9月	10月	11月	12月	1月	2月	3月
契約獲得	6.92	-11	46	36	13	49	1	-32	11	-16	27	21	3	-58
10 件以上の契約獲得数は、会社の販売促進による裏付けがない場合には要注意である。また、月次間の大きな変動も要注意である。														
得意先獲得	12.46	6	31	25	6	42	11	-4	22	3	17	21	12	-30
ある月における著しい増加は、架空得意先の徴候を示しているおそれがある。得意先の再三の減少は、得意先サービス問題の徴候を示しているおそれがある。														
期限経過の平均	11.97	13.47	11.62	13.77	12.88	12.99	9.32	9.67	9.49	11.12	12.2	14.67	12.55	11.92
期限経過の平均が 6% を上回る場合には、架空勘定または不十分な信用取引手続の徴候を示しているおそれがある。														
各月の売上回収率	92.14	96.30	86.50	87.20	92.00	95.00	90.50	95.10	99.10	93.10	85.50	89.80	92.60	95.10
月次間の大きな変動は要注意である。														
月次利益率	5.92	-0.60	7.50	19.00	-4.00	17.00	-1.50	-0.40	17.20	11.50	-13.10	12.60	10.30	1.50
月次間の大きな変動は要注意である。														

上記事例の補足説明

上記の分析結果から、この店舗における現金および在庫に係る内部統制について独立的評価が行われたため、会社は、その不正が重要となる前に、かかる問題に対処できる時間枠で発見した。

この事例では、モニタリングの有効性の分析に際して、会社が有効な内部統制に関する基礎から始めたことを示している。会社は、長期にわたり、直接および間接情報の双方を用いた詳細な分析法を開発し、それによって潜在的な問題領域を適時に識別することができた。さらに、会社には、潜在的な問題を適時に調査するという“事後検討”の社風があった。

所見

28. このような簡単な事例では、この会社の内部統制（モニタリングを含む）が開発された組織的な背景を十分に伝えることはできない。リスクの評価、内部統制の設計と関連するモニタリング手続の立案、内部統制システムの監督にかかわる関係者は、この会社と業界の経験が豊富である。したがって、当該関係者は、基礎となる内部統制の有効性について十分かつ適格な情報を提供するモニタリング手続を開発し、導入した。彼らは、リスクおよび内部統制の変化に合わせて、かかるモニタリング手続を改善している。
29. とはいえ、本プロジェクトチームは、他の組織が自社特有の状況に合う適用業務を検討する際に、この事例で述べたモニタリング手続を修正するが有用であると考えている。各会社の鍵となるのは、組織目標に対する重要なリスクを費用対効果のある方法で適切に管理し、または低減する内部統制（モニタリングを含む）を実施することである。
30. 第一に、地区担当マネージャーが実施するモニタリングの一部（例：6ないし8店舗での月次の実地棚卸）は、一部の会社には過剰と思われる。なぜならば、店長による週3回の実地棚卸は、バーコードスキャナーにより電子的に記録されるので、地区担当マネージャーは、店長による実地棚卸の結果を文書化したシステム報告書を査閲できる場合には、頻度の少ない個別の実地棚卸を実施する。
31. 第二に、地区担当マネージャーより上位の階層では、直接情報がモニタリングで利用されることはほとんどない。なぜならば、この会社は、統計的に比較可能な店舗を多く抱えているので、他の多くの組織よりも、統制の潜在的な問題を識別するために、間接情報を十分に利用することができる。しかしながら、間接情報は、時間とともに他の要因により不明瞭になるおそれがある。場合によっては、広範囲にわたる内部統制の問題により、重要な誤謬が正常に思えるほど、間接情報に次第に影響を与えることがある。しかしながら、モニタリングに用いる情報の説得性は、費用対効果のある方法で改善できる場合がある。
32. この会社では、地区担当マネージャーが、モニタリング手続を正確に実施している場合には、組織目標にとって重要となる内部統制の問題が、店舗レベルに広がる可能性はほとんどない。したがって、地区担当マネージャーより上位の経営管理者（経営者を含む）は、地区担当マネージャーのモニタリング手続に関する定期の客観的なモニタリング — おそらく内部監査により — から利益を得られるであろう。
33. 客観的なモニタリングでは、地区担当マネージャーグループだけを毎年検証し、または無作為に抽出することになるが、これによって経営者は、地区担当マネージャーがその職務を有効に果たしているという考えを裏付ける直接情報を入手することができる。また、これは、地区担当マネージャーが、自己の統制責任を適切に果たすよう促すのに役立つ。

要約および結論

34. この小売企業は、第2部で概説したガイダンスに一致する措置を講じることにより、内部統制システムの有効性と効率性の双方を高めた。識別したいくつかの内部統制の機能不全に対応し、既存のモニタリング手続がその目的を達成していないことを認識した場合には、経営者は、まず店舗運営に係る統制の包括的レビューを実施した。次に、経営者は、以下のことを行った。
 - 業務ならびに財務報告および法令遵守の目的に対するリスクを識別し、優先度を設定した。
 - 必要に応じて内部統制を改善し、様々な階層でモニタリングすべき鍵となる統制を識別した。

- 内部統制システムの有効性に関する結論の裏付けとなる説得的情報（直接と間接の双方）を識別した。
 - 継続的モニタリングと定期的独立的評価の組合せ — 特に継続的モニタリング手続を重視した — により情報を評価するため、すべての階層の経営管理者にわたるモニタリング手続を開発した。
35. 他の組織 — この事例の会社と類似する組織でも — は、類似の一般原則に従うが、異なる統制および異なるモニタリング手続を実施する場合がある。第 2 部に含まれたガイダンスは、どのリスクが重要であるか、どのようにリスクが統制されるべきか、またはどのように内部統制がモニタリングされるべきかについて、すべての組織に同じ結論を導出させることを目的としたものではない。しかしながら、本ガイダンスは、すべての組織が、内部統制の有効性に関する結論を裏付けるモニタリング手続を開発するために用いることができる、概要を示している。

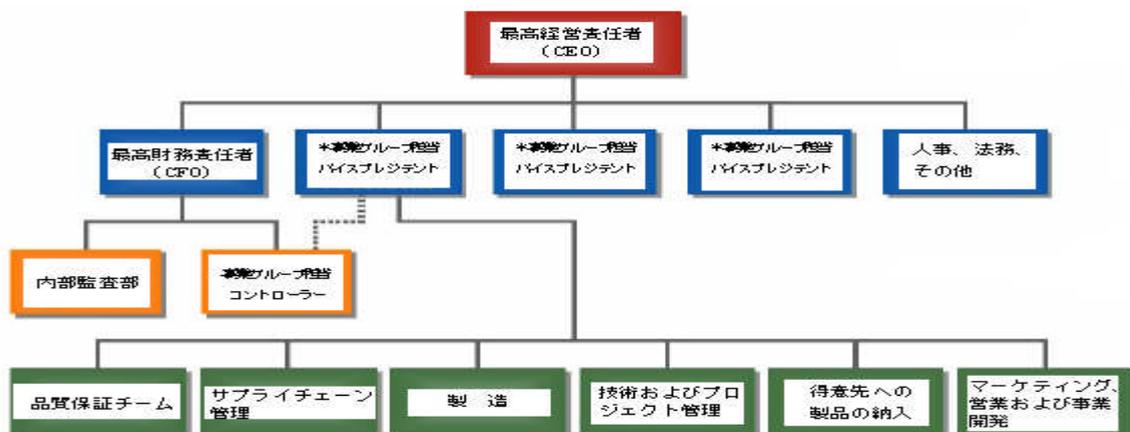
中規模製造組織におけるいくつかの業務リスクに係る統制のモニタリング

背景

1. 某中規模製造組織は、複雑な装置とエンジン部品を製造している。これらの部品は、一般に、長期（最長で40年まで）にわたり製造され、誤差の許容範囲が極めて小さい。実際に、一部の部品の欠陥は、命取りになりかねない。
2. この会社の得意先の多くは、世界規模の調達の一環として、かんばん方式（just-in-time basis）による製品の納入を求めている。会社の戦略は、相手先商標製品の製造会社（original-equipment-manufacturer；OEM）および販売後のかかる製品の供給会社として、利益を上げることである。このため、会社は、40年前に製造された製品のニーズに応える在庫を持ち、または製品を生産しなければならない。
3. ある時点で、会社の取締役会は、収益よりも在庫が急速に増大していることに懸念 — 技術進歩が、既存の部品在庫を陳腐化させるおそれがあるという懸念 — を表明した。取締役会および経営者は、生産方法および在庫統制に重点を置くことが、重要な戦略目標であるということに合意したが、かかる目的は製品の品質を犠牲にして達成されるべきではないことを認識した。

組織構造および目標の設定

4. 会社は、3つの製品事業グループを柱に組織されている。3つの各製品事業グループは、最高経営責任者（CEO）直属の事業グループ担当バイスプレジデントが統括している。
5. 製品事業グループは、中央の財務、人事、内部監査、その他の標準的な事務管理部門の支援を受け、財務部に属する製品事業グループのコントローラーと間接的に関係する。



* 下部構造は、事業グループ担当バイスプレジデント間で同一である。

6. 各事業グループ担当バイスプレジデントは、以下を含め全体的な企業戦略における製品事業グループのあらゆる面の責任を負っている。
 - 製品系列の潜在的な得意先層へのマーケティング、開拓、拡大
 - 得意先から要請された部品の研究開発の監督
 - 製品系列のサプライチェーンとサプライチェーンとの関係管理
 - 製品の製造工程

- 得意先への製品の納入
 - 必要に応じて得意先へ高品質の製品を提供するが、製造間接費および陳腐化リスクを減らすために、手持数量を最小限に抑える在庫統制
7. 部品は、得意先が提供した製品設計仕様書および品質基準ならびに会社の戦略的計画プロセスで定められた内部の品質基準に従って製造される。
 8. 各製品事業部グループは、技術チームの責任者が率いる設計技師および工程技師のチームからなる。各チームは、その製造工程の設計および実施を監督している。
 9. 経営者は、毎年更新される長期戦略重点目標を策定している。会社は、次の戦略重点目標を掲げている。
 - 成長の重視
 - 財務の優秀さ
 - 営業および技術の優秀さ
 - 工程の優秀さ
 - 優れた従業員
 10. 経営陣はさらに、かかる戦略計画と結び付いた年次の目標および目的を策定する。報酬は、事業単位の具体的な計画の達成度に一部基づいている。たとえば、“営業および技術の優秀さ”と“工程の優秀さ”の戦略重点目標は、製品の品質に関する目的を含んでおり、この事例の焦点である。
 11. 事業グループ担当バイスプレジデントは、月次、四半期および年次の成果と年次の戦略目標とを比較し、その結果を CEO、CFO および取締役会に報告する。かかる報告書には品質、納品、補修、費用および全体的な財務的業績に関係する分析が含まれている。
 12. 各製品事業グループは、事業グループ担当バイスプレジデント直属の品質保証チームを利用している。品質保証チームは、品質のモニタリングおよび製造法令遵守の責任を負っている。事業グループの品質保証チームは、製造工程チームの前責任者、工程技師および独立した品質保証の資格を有する品質保証の専門家からなることが多い。

リスクの理解および優先度の設定

13. 目標設定プロセスを通じて、経営者は、会社の目標および目的を達成する際のリスクを識別し、その発生可能性および重要性に基づき、優先度を設定している。
14. 会社は、所定の品質基準および得意先の要求価格を満たす部品を製造できない可能性に関するリスクを、高いと識別している。会社が生産効率を向上させ、製品の在庫水準を引き下げ、得意先の納期に応えるにつれ、このリスクがより一層高くなってきた。したがって、会社は、生産ライフサイクル — 製品設計から製造、納品まで — のすべての側面に品質の考慮を組み込んでいる。
15. 内部の製品品質要求は、CEO および経営者が、“営業および技術の優秀さ”と“工程の優秀さ”という戦略重点目標の一環として設定している。会社は、製品の品質および効率性を高めるため、事業グループ担当バイスプレジデントが長期戦略目標の一部として従うべき、多くの無駄のない製造基準および品質基準【最近採用したシックスシグマ (Six Sigma) を含む】を導入している。シックスシグマ — モトローラ (Motorola, Inc.) が最初に開発したもの — は、欠陥を除去することで生産プロセス改善するために開発された、一連の手法

である。この手法には、一般に、定義、測定、分析、改善および統制という 5 つのステップが含まれている。

16. 年次の戦略計画プロセス中に、事業グループ担当バイスプレジデントと直属の責任者チームは、製造工程の品質リスクを識別し、優先度を設定する。この活動は、主観的な（すなわち、リスクの重要性および発生可能性の量的分析から導出されない）ものであり、関係者の幅広い経験を拠り所としている。下表は、リスク評価の思考プロセスと結果を示している。

生産ライフサイクル 品質リスク	リスクの原因	リスクの 優先度
1. 得意先から依頼された部品 および関連する製造工程の 不適切な設計	a. 得意先から受け取った仕様書が不十分である。	中
	b. 部品が不良品となるリスクへの適切な対処を怠っている（技術不足または適切な設計分析手続の欠如による）。	高
	c. 部品が、システム障害を招き、または設置されたシステムで意図されたとおりに作動しないリスクへの適切な対処を怠っている（技術不足または適切な設計分析手続の欠如による）	高
	d. 次の事項に関して確立された製造設計手順に従っていない。 <ul style="list-style-type: none"> • 原材料の選択 • 製造方法 • テスト手順 	高
2. 部品の品質許容範囲内での 不適切な製造	a. 適切な品質許容指標を確立していない。	高
	b. 許容範囲を超えた場合の事後措置を講じていない。	中
	c. 工具の技術が不足している。	中
	d. 製造工程の監督が不十分である（上記 2.b のリスク以外）。	中
3. 時機を失した得意先への納 品	a. 得意先への合理的な納期の設定を怠っている。	中
	b. 遅れを適時に認識していないため、是正措置または得意先との討議ができない。	中

17. この事例は、上記の 1 番目のリスク、得意先から依頼された部品および関連する製造工程の不適切な設計に関する内部統制および関連するモニタリングについて詳述する。簡単にするため、我々は、このリスクを“設計リスク”（Design Risk）と呼ぶ。

内部統制システムの理解および鍵となる統制手続の識別

18. 経営者は、設計リスクに対応するため、下表の内部統制を導入した。“”の記号がある統制は、鍵となる統制とみなされている。会社は、正式には、統制を“鍵となる”または“鍵とならない”としていないことに留意する。本事例では、かかる統制を鍵としている。なぜならば、経営者は、かかる統制のモニタリングにより、内部統制システムが、識別されたリスクに対して意図したとおりに運用されているかどうかについて合理的な結論を下すことができるかと判断しているからである。また、“鍵となる”という指定は、必ずしもその統制が内部統制システム全体にとって重要であることを示しているわけではないことに留意する。むしろ、それは、その統制のモニタリングにより、関連リスクに対処する際の内部統制システムの有効性についての結論を提供するのに、相対的に貢献していることを示すものである。以下のすべての統制は重要であるが、一部の統制の有効性は、他の統制の

モニタリングにより決定される場合がある。

統制手続	説明	コメント
1. 適切な技術および監督	事業グループの技術チームの経験豊富なプロジェクトマネージャーは、部品製造工程の実施を監督し、かつシステム、設計および製造工程の技師ならびに事業グループの品質保証チームの代表からなる製造プロジェクトチームを統率している。	経営者のプロジェクトチームメンバーとの直接の交流、および以下で識別された鍵となる統制手続のモニタリングにより、現在の技術水準および製造の監督の妥当性についての結論に必要な裏付けが得られている。
2. 標準開発テンプレート	プロジェクトマネージャーは、標準テンプレートを用いて、予想される結果に対してプロジェクトの結果を追跡するための時間および資源の予算案を作成する。また、当該マネージャーは、プロジェクト予算および原価計算を会社の財務チームと調整している。	以下の鍵となる統制手続に関する経営者のモニタリングにより、標準開発テンプレートの不使用が、重要な誤謬となる前に、かかる不使用が識別される。
3. 標準契約書の文言	得意先との標準契約書には、得意先に完全かつ正確な部品の仕様書の提出要求を示す、特定の文言が含まれている。標準契約書の文言は、得意先にその責任を理解させるための伝達手段となっている。	標準契約書の文言は、重要な統制であるが、以下の 12 番の鍵となる統制手続（得意先の承認）のモニタリングの方が、得意先の責任の理解と受入れの指標となる。
4. 部品設計リスク分析	設計した部品が、正しく機能しないリスクに対処するため、製造プロジェクトチームは、部品設計リスク分析表を完成し、潜在的なシステム障害の原因および影響を識別し、優先度を設定している。	これら 2 つの統制手続が鍵とされたのは、(1) その障害により、会社の部品設計リスクが許容できない水準にまで高まること、および (2) その運用上の有効性に関するモニタリングは、初期段階の統制の有効性に関する結論の裏付けに役立つからである。
5. システムリスク分析	システム内で意図されたとおりに部品が適切に作動するよう、製造プロジェクトチームメンバーは、システムリスク分析表を完成し、部品設置後の潜在的なシステム障害の原因と結果を識別し、優先度を設定している。	
6. 部品設計のレビューおよび承認	部品製造工程を設計する前に、製造プロジェクトチームは、部品設計リスク分析表とシステムリスク分析表の双方を査閲し、承認している。	この自己評価手続は、重要な統制手続であるが、(1) プロジェクトチームよりも上位の経営管理者に説得的な裏付けを提供するに足る客観性を有する者より実施されておらず、また (2) 上記の 4 番および 5 番の鍵となる統制手続のモニタリングにより、その障害が（重要な誤謬となる前に）発見される可能性が高い。このため、当該手続は、モニタリングの目的上、鍵となる統制とはみなされない。

統制手続	説明	コメント
7. 製造工程表の作成	製造プロジェクトチームは、最も有効かつ効率的な製造工程を設定し、製造工程リスク分析表の完成を支援するため、製造工程表を完成している。	この重要な統制手続の不備は、以下の 8、9、10 および 12 番の鍵となる統制手続のモニタリングにより、適時に発見される場合がある。したがって、これは、モニタリングの目的上、鍵となる統制とはみなされない。
8. 製造工程リスク分析 	製造プロジェクトチームは、製造工程の潜在的な障害を識別し、優先度を設定する標準的な製造工程リスク分析表を完成している。	上記の 4 および 5 番の鍵となる統制手続と同様に、これらの 3 つの内部統制が鍵とみなされるのは、(1) その障害により、会社の部品設計リスクが許容できない水準にまで高まること、および (2) その運用上の有効性に関するモニタリングは、初期段階の内部統制の有効性に関する結論の裏付けに役立つからである。
9. 製造工程管理計画書 	製造工程管理計画書（主要なサンプリング指標、予想される製造結果および工程において識別された予想外の結果に対する対応の承認を含む）が、製造中における設計仕様の確実な達成のために完成されている。	
10. 製造テスト工程 	試作品が、製造工程リスク分析表および製造工程管理計画書の策定中に、製造され、テストされている。製造プロジェクトチームは、部品設計リスク分析表およびシステムリスク分析表で述べた予想結果からの偏差について報告を受け、当該分析表を適切に更新している。	
11. 製造設計書の査閲および承認	製造プロジェクトチームは、製造工程表、製造工程リスク分析表および製造工程管理計画書の査閲および承認を行ってから、部品製造工程の設計に着手している。	6 番の統制手続と同様に、この自己評価手続は、製造プロジェクトチームレベルで重要な統制手続であるが、上位の階層で鍵となる統制手続とみなされるに足る客観性を有していない。
12. 得意先の承認 	<p>会社が部品の製造を開始する前に、次の文書に関して、得意先の正式な承認が求められている。</p> <ul style="list-style-type: none"> - 部品設計リスク分析表 - システムリスク分析表 - 製造工程リスク分析表 - 製造工程管理計画書 	この統制手続が鍵とみなされるのは、これにより、得意先との通信サイクルが完了し、得意先が部品設計および製造計画に納得していることの独立した検証となるからである。この統制手続の機能不全は、会社のリスクを許容できない水準にまで高めるおそれがあるが、他の統制手続では適時に発見されないことがある。

製造工程の品質管理の実施に関する説得的情報の識別

19. 製品の品質は、会社にとって極めて重要であるため、経営者は、次のものを含む品質指標の厳格な継続的モニタリングを開発している。
- 上述のシックスシグマプロセスの結果
 - 製品系列全体の品質指標の月次比較（後述）
 - CFO が主催し、事業グループ担当バイスプレジデントおよび事業グループ担当コントローラーを含めた、営業成績および品質問題について討議するための月次の電話による営業会議
 - 製造工場の責任者、事業単位の責任者、経営者および取締役会への欠陥および保証水準に関する定期報告
20. これら継続的モニタリング手続に用いられる情報は、間接的なものである。製造工程の品質の欠陥を示す入手可能な間接情報には、次のものがある。
- 試作品の失敗数
 - 部品設計リスク分析表または製造工程管理計画書で述べた予想に対する試作品の質的欠陥（例：設計段階で予想されなかった種類の欠陥が、欠陥リスクの不適切な分析を示す場合）
 - 試作品の廃棄水準
 - 部品設計リスク分析表およびシステムリスク分析表に記入された改訂情報の範囲
 - プロジェクトの勤務時間分析および費用
 - プロジェクトマネージャーから技師チームの責任者および技師チームの責任者から事業グループ担当バイスプレジデントへのプロジェクトの最新状況
 - 廃棄、補修および保証水準に関する生産統計
21. この間接情報は頻繁かつ詳細に提供されるため、会社は品質問題を迅速に識別することができる — しかしながら、この情報の大半は、部品製造開発プロセスが進んでから、または生産に着手してから提供される。さらに、当該情報の一部（試作品の欠陥水準など）は、統制手続の有効性について不正確な結論を招くおそれがある。たとえば、試作品の欠陥水準が低い場合には、部品と関連する製造工程の双方が適切に設計されていると考えることもできるが、試作品のテスト手続が有効でないことも考えられる。したがって、会社はまた、基礎となる統制手続の運用について適時の信頼できる情報を収集するため、いくつかの統制手続の直接的なモニタリングを実施している。会社は、設計リスクに対処する統制手続の運用について、次の直接情報を利用している。
- 得意先が、会社に完全かつ正確な部品要求と情報（仕様書、許容範囲、部品が使われるシステム等）を提供したことの得意先の確認書
 - 製造プロジェクトチームによる、製品設計リスク分析表およびシステムリスク分析表の受入または拒否の文書
 - 製造プロジェクトチームによる、提案された製造工程表、リスク分析表および製造工程管理計画書の受入または拒否の文書

- 製造プロジェクトチームが、製造工程管理計画書につき提案した製造工程の開発中に入手した情報
- 得意先による、部品設計リスク分析表、システムリスク分析表、製造工程リスク分析表および製造工程管理計画書の受入または拒否

部品製造プロジェクトの品質モニタリングの実施

22. 下表は、様々な階層の経営管理者 — 部品製造プロジェクトマネージャーから事業グループ担当バイスプレジデント、CEO まで — が、個々の部品製造工程の有効性をどのようにモニタリングしているかを示したものである。

モニタリング手続	情報の種類	モニタリングの種類	コメント
部品製造プロジェクトマネージャー			
1. 部品設計および製造設計工程への日常的な関与と監督	直接	継続的	プロジェクトマネージャーの製造工程のすべて側面の監督への直接の関与および自己評価手続の完了により、当該マネージャーは、設計リスクに係る内部統制が、有効に運用されているかどうかに関する適合性、信頼性および適時性を有する情報を得ている。この直接の関与は、上記で識別したすべての統制手続に関係するが、特に識別した鍵となる統制手続に関して重要である。 しかしながら、プロジェクトマネージャーの過度の関与はまた、客観性を損なうおそれがあり、当該マネージャーよりも上位の者がモニタリングに依拠する能力に影響を与えている。
2. 上記の 6 番および 11 番の統制手続で説明した自己レビュー手続の実施	直接	継続的	

モニタリング手続	情報の種類	モニタリングの種類	コメント
事業グループ担当バイスプレジデント			
<p>1. 品質保証チームからの直接報告。品質保証チームは、上記で識別された鍵となる各統制手続の効果的な完了を裏付ける、次のものを含む直接情報をレビューする。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 部品設計リスク分析表 (4 番の統制手続) ・ システムリスク分析表 (5 番の統制手続) ・ 製造工程リスク分析表 (8 番の統制手続) ・ 製造工程管理計画書 (9 番の統制手続) ・ 製造テストプロセス (10 番の統制手続) ・ 得意先の承認 (12 番の統制手続) 	直接	継続的	<p>品質保証チームは、事業グループ担当バイスプレジデントに直接報告している。当該チームは、製造プロジェクトチームと緊密に協力しているが、部品および製造設計工程に関して客観性を有している。品質保証チームの第一義的な責任は、適切な品質手続が守られていることを徹底することである。</p> <p>当該チームは、客観性と合わせて統制手続の運用に近い位置にあるため、経営者にとって第一のモニタリング機能を果たすことができる。</p>
<p>2. 前述した間接情報の日次、週次、月次および四半期のレビュー</p>	間接	継続的	<p>前述したように、この間接情報により提供された詳細により、会社は、製造品質問題が発生した場合には、その問題を迅速に識別し、対応することができる。かかる対応には、一般に、設計または製造問題の是正、および統制の独立的評価を実施してその問題の根本原因を識別し、是正するための統制手続の独立的評価が含まれている。</p>

モニタリング手続	情報の種類	モニタリングの種類	コメント
CEO および経営陣			
1. 3名の事業グループ担当バイスプレジデントとの会議において、他の品質モニタリング手続の結果（品質保証チームの結果、品質指標の結果、財務実績等）が、討議されている。	直接および間接	継続的	会社は、製品の品質を極めて重視しているため、経営者と事業グループ担当バイスプレジデント間の毎日の会議では、多くの場合、品質問題が取り上げられている。かかる会議は、非公式で行われることが多いが、設計リスクを含む製品の品質に係る統制手続に関する経営者の結論の重要な裏付けとなる。
2. 月例の経営者会議において、他の品質モニタリング手続の結果が、より正式に討議されている。	直接および間接	継続的	毎月第1週目に開催される月例会議では、経営者より下位の階層の者による直接のモニタリング結果および間接的な品質指標に関する厳密な分析が行われている。

問題の識別および結果の伝達

23. 会社の構造は比較的平面なため、モニタリング結果は、迅速かつ正確に適格者に伝達されている。また、製品の品質が極めて重要であるため、品質問題の伝達手続は、事業グループ担当バイスプレジデント、経営者および取締役会へと段階的に行われるように立案されている。
24. 会社は、内部統制の不備に関する正式な優先度の設定手続を設定していないが、“是正措置の状況”報告書により、問題の識別から解決までを追跡している。この報告書は、継続的に最新のものとなされ、月例の経営者会議で査閲されている。

要約および所見

25. この製造会社は、重要な品質関連リスクを抱えているため、財務目標（例：効率性、予定通りの納入、収益性、棚卸資産評価）に関係する頻繁な競合リスクと共存せざるをえない。製品化のための不要に長い準備期間は、得意先の要求を満たすために、高い水準の製品在庫を必要とするため、財務目標に悪影響を及ぼすおそれがある。さらに、生産効率だけを重視すれば、製品品質の受入不能な低下をもたらすおそれがある。
26. 経営者および取締役会は、欠陥の最小化および事前の計画に重点を置くことにより、製品の品質および効率を高める内部統制システムおよび関連するモニタリングの開発に成功している。また、意図したシステムにおいて設計部品を確実に機能させるための統制手続、および製造工程の設計に係る統制手続は、組織の品質および財務目標を達成するために不可欠なものである。
27. 会社は、直接と間接の双方の情報を利用して、上記の統制手続を継続的にモニタリングしている。直接情報によるモニタリングのほとんどは、品質保証チームの通常の業務を通じて行われている。高い能力と客観性を有する人員を含む品質保証チームは、かかる統制手続が有効に運用されているかどうかを判断するために必要な情報を直接利用している。また、日常的な会議 — その有効性は、平面的な組織構造および極めて高い品質関連リスクにより裏付けられている — は、直接的なモニタリングの重要な一形式である。
28. 継続的モニタリングの結果は、間接情報を用いた厳格なモニタリングにより更に裏付けられている。この間接情報は、特定の品質指標および財務指標を含み、会社が、品質目標、

財務目標またはその双方に悪影響を与えるおそれのある潜在的な問題を識別するのに役立つ。この詳細情報は、予想からの大幅な逸脱の確実な識別および説明のために、経営者レベルを含め会社のすべての階層でレビューされる。

29. 会社は、継続的モニタリング手続を大いに利用している。なぜならば、かかるモニタリングは、その目的を達成する能力を高めるからである。会社は、モニタリングを日々の業務に盛り込むことで、内部統制の問題が重大な不備になる前に、かかる問題を識別し、是正することができる。継続的モニタリングは、問題または潜在的な問題を識別するため、会社は、それらの問題を更に検証し、是正するため、独立的評価を採用することができる。

いくつかの情報技術（IT）に係る統制のモニタリング

1. 本章の前出の例は、特定の会社の内部統制システムと経験を基にしたものである。これらは、リスクの優先度の設定、鍵となる統制手続および鍵となる統制手続に関する説得的情報の識別、モニタリング手続の選択と実施、結果の評価と報告という一連の流れに沿って識別したリスクを追跡するモニタリングを示している。モニタリングプロセスの各ステップに焦点を絞るため、範囲は限定されている（少数のリスクと統制に特化）。
2. 特定の情報技術（IT）に対する統制のモニタリングについて本章で取り上げる例は、財務報告関連に共通のいくつかのITリスクとITリスクに関する内部統制のモニタリングを掘り下げている点で他とは若干異なっている。共通のリスクを低減するために用いる統制の種類を検討し、統制が機能していることを検証するために使用する情報の種類について論じる。また、適切な状況下なら統制のモニタリング活動とみなすことができる一般的なIT管理プロセスの例も取り上げ、特定の統制のモニタリングに技術ツールをどのように活用できるかについても考察する。この例は財務報告の目標に重点を置いているが、業務関連の目標や法規制の遵守にもこの概念が適用できることに注目すること。

リスクの理解および優先度の設定

3. IT関連のリスクは、ほとんどすべての組織にあてはまるものの、リスクの優先度の設定とリスクを低減する、異なる種類の統制の相対的な重要性は組織によって様々である。下表は、財務報告に係る最も一般的なIT関連のリスクを要約したものであり、特定のリスクの相対的な重要性を判断する際に考慮できる要因の簡単な例を掲げている。

リスクの性質 ⁶	リスクの説明
1. 不正なアクセス	業務処理プログラムの不適切なアクセスや利用により、エラーや無効な取引、不正行為を招く。
<u>リスクの優先度の設定に影響を与える要因の例</u>	
<ul style="list-style-type: none"> • 不正アクセスをした者に与えるメリットの程度 — 例えば、盗みを働いたり、私利のために取引を操作したり、違法な行為を隠蔽する行為は、殆どあるいは全くメリットを生まない不正システムアクセスよりもリスクは大きい。 • システムが処理するデータの重要性と重要な手法において組織の目標に影響を与える可能性 	
2. プログラムの信頼性	業務処理プログラムの処理ロジック（ソースコード、構成情報など）が許可なくあるいは不適切に設定、修正され、システムがユーザーのニーズや期待に沿わなくなり、情報の処理や報告が不完全または不正確に行われる。
<u>リスクの優先度の設定に影響を与える要因の例</u>	
<ul style="list-style-type: none"> • 市販に対し社内で開発した業務処理プログラム — プログラムロジックについては、市販のパッケージ型アプリケーションシステムはソースコードへのアクセスがないか限定されているため、社内で開発したシステムに比べて一般的にリスクが少ない。しかしながら、市販のパッケージ型業務処理プログラムはさまざまな組織が使うように作成され、一般的に社内 	

⁶ この表のリスクの属性欄に使われている用語は、各リスクに簡潔な名称を冠して本稿全体の関連を促すことだけを目的に使用されている。名称が関連するリスクの本質を十分に捉えていないことに読者は注意すること。

で開発したプログラムより多くの構成オプションがあるため、オプションの選択とプログラムの機能を統制する構成情報の信頼性に関して高いリスクを伴うことがある。

- プログラムの複雑性 — 複雑な計算やコントロール（高度な財務計算や価格設定割引など）を実行する業務処理プログラムは、処理が完全か正確かエンドユーザーには確認しづらく、単に業務取引を蓄積し、合計するアプリケーションと比較して一般的にリスクが高い。たとえば、融資と預金の申し込みに関する銀行のプログラムは、異なる商品タイプにまたがって大量の計算を行う多数の取引を処理するその性質上、信頼性のリスクが「高い」とみなされる。一方、製造組織が行う得意先からの請求書の計算はそれほど複雑ではなく、特定の得意先の注文や実際の出荷記録と突き合わせて検証できる。
- システムが処理するデータの重要性と組織の目標に重大な影響を与える可能性

3. データの信頼性	データが不適切に追加、変更され、業務取引データ（請求書など）、マスターファイルデータ（得意先のクレジット上限など）、処理ロジックを管理したりコントロールを可能にするパラメータの設定（特定の金額の上限を超えると新たな承認を必要とするシステム設定など）を含む可能性。
------------	---

リスクの優先度の設定に影響を与える要因の例

- データ入力の複雑度 — 複雑かつ複数のステップによるデータ入力が必要なシステムは、データ入力の手続が簡単なシステムに比べて、データの信頼性のリスクが大きい。
- システムが処理するデータの重要性と組織の目標に重大な影響を与える可能性

4. 情報処理	処理に障害または誤りがあり、データが不完全、不正確または消滅してしまう。
---------	--------------------------------------

リスクの優先度の設定に影響を与える要因の例

- 情報交換の度合い — 情報処理リスクは内部またはサードパーティによるデータインターフェースの数に応じて大きくなる。
- 情報処理の中断や障害を招くシステム停止や故障の可能性
- システムが処理するデータの重要性と組織の目標に重大な影響を与える可能性

鍵となる統制手続および鍵となる統制手続のモニタリングに利用される情報の識別

- 優先度の設定されたリスクに対応する IT 統制の具体的な種類や実施も大きく異なる場合がある。組織の規模や高度性、基本となる技術リソースの数や属性や所在地、組織構造、IT 開発の理念などがすべて、IT リスクを管理するための具体的な統制の特性に影響を与える。こうした要因のばらつきが具体的な IT 統制の相対的な重要性に影響し、それが異なる種類のモニタリングプロセスを招くことがある。さらに、手作業による統制のモニタリングが時として、取引プロセスの初期に運用される IT 統制の有効性に関する結論を十分にサポートする場合もある。たとえば、小規模な組織では、最高財務責任者（CFO）が裏づけとなる請求書をレビューした後、すべての小切手にサインをするかもしれない。この統制が有効に運用されれば、CFO は不正にシステムにアクセスした人物が作成した未許可の小切手を識別することができる。また、小切手作成と現金出納という職務の分離が実用的でない統制を補完する役割も果たす。
- 特定の統制と関連するモニタリングプロセスは様々であるが、次表は先に定義した複数の

広範なリスクを低減する上で一般的に重要な IT 統制を要約たものである。この表は、統制が対応するリスクの複数（上述の“リスクの性質”を参照）を関連づけ、統制が機能しているかどうかモニタリングするのに通常用いられる直接情報を提供する。

IT 統制の種類	該当するリスク	統制の内容	モニタリングで利用する情報
業務処理プログラムソースコードへのアクセス制限	<ul style="list-style-type: none"> 不正なアクセス プログラムの信頼性 	業務処理プログラムや構成に対する変更を行う機能を特定のスタッフに制限するアクセス統制 <ul style="list-style-type: none"> プログラミングツールの訓練を受けている プログラミング変更の権限を持つ 	<ul style="list-style-type: none"> ソースコードライブラリーへのアクセス権の一覧 適切なアクセス権承認の証拠 特定のプログラムに誰がアクセスしたかを示すセキュリティログ
アプリケーションセキュリティ	<ul style="list-style-type: none"> 不正なアクセス 	次の特徴を有するアプリケーションアクセス統制 <ul style="list-style-type: none"> 職務に基づきプログラムのユーザーに制限されたアクセス権を付与 業務処理プログラム内またはプログラム間の職務の分離の基礎となる 	<ul style="list-style-type: none"> 業務処理プログラムまたはプログラム内の特定の取引へのアクセス権の一覧 適切なアクセス権承認の証拠 特定のプログラムに誰がアクセスしたかを示すセキュリティログ
データセキュリティと変更管理	<ul style="list-style-type: none"> 不正なアクセス データの信頼性 プログラムの信頼性 	財務報告データの追加や変更機能を (a) 許可された業務処理プログラムの業務ユーザー、(b) 限られたデータ管理者のグループに制限するアクセス統制 データ管理者が行ったデータやデータベースの変更可視性を与え承認する承認統制	<ul style="list-style-type: none"> 関連するデータファイル、データベースまたはデータベース内のテーブルへのアクセス権の一覧 適切なアクセス権承認の証拠 業務処理プログラムへのアクセス権を含め、マスターデータベースルールの適切な構成の証拠 ある特定のアプリケーションやデータベースに誰がアクセスしたかを示すセキュリティ記録 例外的なデータ変更の識別および透過性/承認の証拠（すなわち、正規の業務プロセスやある種の承認を必要とする業務処理プログラム以外の方法による変更）
本番環境へのアクセス制限	<ul style="list-style-type: none"> プログラムの信頼性 データの信頼性 	定められた少数のスタッフがオペレーティングシステムの管理機能にアクセスできるように制限するアクセス統制およびオペレーティングシステムのセキュリティ構成（本番環境にプログラムの変更を「強制する」機能に対する制限）	<ul style="list-style-type: none"> 関連する本番プログラムライブラリー、ファイルおよび関連する構成情報へのアクセス権の一覧 適切なアクセス権承認の証拠 ある特定のプログラムに誰がアクセスしたかを示すセキュリティログ
プログラムのテスト	<ul style="list-style-type: none"> プログラムの信頼性 	本番環境に導入する前に、業務処理プログラム変更の十分なテストを徹底するよう設計された統制	<ul style="list-style-type: none"> 構成データを含め、プログラム変更の適正なテストの文書化 事業単位またはユーザーが承認した関連変更の文書化

IT 統制の種類	該当するリスク	統制の内容	モニタリングで利用する情報
プログラム変更統制	<ul style="list-style-type: none"> プログラムの信頼性 	業務処理プログラムまたは構成の変更に対する可視性と承認を一体となって徹底するアクセス統制と承認統制	<ul style="list-style-type: none"> ソースと承認を示すプログラム変更の一覧 本番環境に移行する前に行うプログラム変更と構成変更の適切なテストと承認の文書化 特定の人物にプログラムを本番環境に移すことを認める適切なアクセス権承認の証拠
ジョブのスケジュールリングと管理	<ul style="list-style-type: none"> 情報処理 	データと情報の完全かつ正確な処理を可能にする「ジョブ」(情報の処理や保護に係るバッチジョブや IT 内で発したその他の運用プロセス) のスケジュールリングと管理に対するアクセス統制と承認統制	<ul style="list-style-type: none"> 関連するジョブのスケジュールリングと管理ツールへのアクセス権の一覧 適切なアクセス権承認の証拠 関連する重要な“ジョブ”や他の活動が計画通り(機能不全した“ジョブ”の訂正や再提出を含む)完了したことを示す証拠
データの冗長性	<ul style="list-style-type: none"> データの信頼性 情報処理 	データのミラー化、ディスクやテープのバックアップを含め、作業や処理の機能不全によるデータの消失を防止するように設計された技術や処理の統制	<ul style="list-style-type: none"> 関連するすべてのデータファイルやプログラムのバックアップを確認するバックアップツールからのレポート 同一の内容を示すミラー化されたデータの比較(通常、システムのミラー化プロセスの一部として自動的に実施される) 定期的なデータ復旧テストの結果

IT 統制のモニタリングの実施

6. IT 統制は、一般に、継続的モニタリングと独立的評価を組み合わせることでモニタリングされている。IT 部門の多くは、特定の統制の有効性に関する情報をプロセスの結果として、経営者に提供する具体的なプロセスを備えている。それらのプロセスが有効に機能する限り、経営者は独立的評価を通じて実施されるモニタリング作業を低減または整備することが可能である。これらのプロセスの中には、統制の有効性について“直接”情報を提供するものもあれば、上位レベルまたは(特定の統制ではなく)混成の“間接”情報しか提供しないものもある。

モニタリング手続	情報の種類	該当する統制
アクセスの再認証	直接	<ul style="list-style-type: none"> 業務処理プログラムのソースコードへのアクセス制限 アプリケーションセキュリティ データセキュリティと変更管理 本番環境へのアクセス制限 ジョブスケジュールリングと管理

モニタリング手続	情報の種類	該当する統制
----------	-------	--------

説明

セキュリティアクセス再認証とは、ある時点において IT リソース（業務処理プログラムまたはインフラストラクチャの要素）への既存のアクセス権をそのリソースを担当する人物に提供するプロセスである。当事者は既存のアクセス情報を自分の予想と比較し、潜在的な例外事項を識別して必要に応じて調査し対応する。

このプロセスはユーザーアクセス権の追加や変更の正規のプロセス以外で発生するため、セキュリティ管理プロセスの有効性をモニタリングする手段としての役割を果たし、それによって、ユーザーアクセス権は追加、変更、除外される。有効なモニタリング手続と認められるには、例外事項を分析して、セキュリティ管理プロセスが例外事項の発生を許した理由を突き止めることが必要である。

セキュリティログのモニタリング	間接	<ul style="list-style-type: none"> • 業務処理プログラムソースコードへのアクセス制限 • アプリケーションセキュリティ • データセキュリティと変更管理 • 本番環境へのアクセス制限 • ジョブスケジューリングと管理
-----------------	----	---

説明

IT 環境に共通な統制として、ユーザーID とパスワードが類似の組み合わせを使用した、IT リソースへの「サインオン」のプロセスがある。多くの組織はこの機能を記録して、IT リソースユーザーの追跡調査を行う。ユーザーID が存在しなかった場合やユーザーID は有効だがパスワードが間違っている場合のアクセス障害も記録されるため、異常な操作の発生に関する情報をセキュリティ管理スタッフに提供するものとして、アクセス障害の分析はかなり一般的な手続である。たとえば、この種の分析によって、他人のユーザーID にアクセスできる人物がその人になりすましてパスワードを当てようとする行為を識別できる場合がある。同じユーザーID を使って無効なパスワードで何度もアクセスしようとする行為は記録される。モニタリングされている情報は、情報リソースへのアクセス障害の分析であるため、この分析は内部統制の有効性について間接情報を提供するだけである。

個別の品質保証またはプログラム開発に関する専門家のレビュー	直接	<ul style="list-style-type: none"> • プログラムのテスト • プログラム変更管理
-------------------------------	----	--

説明

多くの大規模な IT 環境では、本番環境への移行に先立ち、個別の品質保証機能（または専門家によるレビュープロセス）が、懸案のすべてのプログラム変更をレビューする場合がある。品質保証チームは、このプロセスでテストした証拠と必要な承認を探す。この機能が基調となるプロセスの主要な側面を独自に検証する場合もある。

変更レビュー委員会	直接および間接	<ul style="list-style-type: none"> • プログラムのテスト • プログラム変更管理
-----------	---------	--

モニタリング手続	情報の種類	該当する統制
----------	-------	--------

説明
 IT環境に障害をもたらす可能性のある変更を頻繁に行う一部の組織は、変更過程を監督する「変更レビュー委員会」を導入した。通常職能の枠を超えたIT（そして事業単位の）マネージャーで構成され、上述の個別の品質保証や専門家のレビューほど正式ではない変更レビュー委員会は、変更が承認されて作業や本番環境に移行する前にすべての要件（承認、テスト、伝達など）が満たされたか判断し、それから共同ですべての変更をレビューし承認する。この作業が統制の有効性について直接、間接どちらの情報を提供するかは、変更レビュープロセス中に集めて分析した情報の属性に左右される。

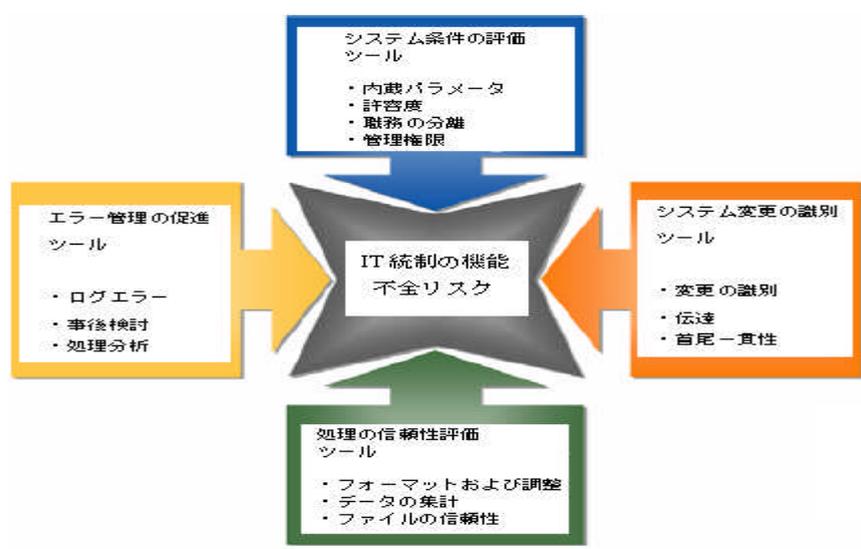
プログラム変更実施後のレビュー	間接	<ul style="list-style-type: none"> プログラムのテスト プログラム変更管理
-----------------	----	--

説明
 上述した個別の品質保証プロセス同様、組織が主要なプログラム変更実施後のレビューをできる限り、レビュープロセスは開発プロセスに係る内部統制の有効性に関する間接情報を提供する。両者の違いは、一般に、プログラムが本番環境に組み込まれ業務で活用されてからこの活動が実施される点にある。実施後の最も有効なレビュープロセスには、プログラムの機能性と有用性、業務処理プログラムや業務または会計上のプロセスに組み込まれた内部統制の有効性の評価が含まれる。

復旧テスト	直接	<ul style="list-style-type: none"> データの冗長性
-------	----	---

説明
 IT管理者は、様々な障害や災害に異なるレベルの復旧機能テストを実施する場合がある。このテストにバックアップテープや冗長/ミラー化システムを用いてITシステムを再構築する点で、経営者に冗長またはバックアップに関する統制の有効性についての直接情報をもたらす。

7. 多くの組織は、いくつかのITベースの統制の継続的有效性をモニタリングするために、自動化されたツールを用いている。ツールの一般的性質は、第2部の“モニタリング技術の利用”の節で論じた。以下の例はIT統制に特有であり、一般に、4つの主要なカテゴリーのいずれかに分類される（図1を参照）。



モニタリングツール
 図1

システム条件の評価ツール

8. 業務処理プログラムやインフラ資源に組み込まれた“統制”の多くは、特定のパラメータの構成や一連のルールの定義により有効化される。この種の自動化されたツールは、ある時点でのパラメータやルールを調べて得たデータを基礎データ、事前分析またはその双方と比較して、組織の内部統制の要件と一致しているか判断することによって、統制の一貫性をモニタリングする。ツールを使用して次のように統制をモニタリングする場合が多い。
 - 事前に定めた要件とシステムパラメータとの比較 — 特定のセキュリティ統制とその方針は、基本のオペレーティングシステム、データベース環境、または業務処理プログラムの構成におけるパラメータの設定をもって有効化される。たとえば、パスワードの長さや複雑度、パスワード変更の頻度といった統制は、セキュリティのパラメータによって有効となる。ツールを使用してこれらの設定をスキャンし、リソースの内部セキュリティ方針や内部統制要件と比較することができる。
 - 事前に定めた許容度とシステムの結果との比較 — 業務処理プログラム内の特定の統制は、アプリケーションの基本構成に左右される。これらの構成は、取引処理（請求、支払いなど）やアプリケーション環境（セキュリティパラメータ、変更管理など）の信頼性に影響を与える可能性がある。たとえば、在庫システムが LIFO と FIFO のどちらを使うかは、アプリケーション構成を定義するパラメータに左右される。同様に、調整プロセス（ベンダーからの請求書に記載された数量と受領報告など）の許容度もアプリケーション構成次第である。ツールは、許容度から外れた設定の識別と評価のためのシステム構成の設定について、定期的または持続的な可視性を提供する。
 - 可能な職務の分離に対するシステムアクセス権の評価 — ERP システム内において、アクセス権を限定し、相反する職務を分離する機能は、組織が定義した役割とこれらの役割に関するアクセス権に基づいたアプリケーションセキュリティ規則によって有効化される。たとえば、業務処理プログラム内またはプログラム間の相反する職務は、既存のユーザーアクセス権を単独のアプリケーション内または複数のアプリケーションにまたがる基本的な一連の相反する権利と比較することで識別される。ツールによって、この潜在的に複雑で時間のかかるタスクの有効性と効率性が高まる。
 - 管理者権のアクセスの正当性の評価 — いかなるテクノロジー環境においても、リソースの管理責任を持つ人物に「管理者権」を付与する必要がある。リソースへの管理者権を持つ人物は、そのリソースに関してどんな機能でも実施ことができるため、大半の組織ではこうした権利を少数のスタッフに限定している。ツールは、管理者アクセス権の付与をモニタリングするのに必要な情報を経営者に提供する。
9. 情報システムの状態をモニタリングするツールは、モニタリングのスピードと有効性を高め、より頻繁なモニタリングを可能にする。こうしたツールは定期的（「スキャンベース」とよく呼ばれる）に作動することも、ソフトウェアやハードウェアの内蔵部品（「エージェントベース」とよく呼ばれる）として持続的な作動も可能である。どのアプローチが正しいかの決定は、以下を含め多数の要因に左右される。

- 統制の重要性
- 低減するために設計されたリスクの優先度の設定
- ツールの使用に関する作業や費用

システム変更の識別ツール

10. 変更を識別するツールは、状態に特化するツールを拡張したものである。基本的な違いは、変更識別ツールは変更の妥当性や権限付与が検証できるように、重要なプログラム、インフラ資源、データベース、またはデータに対する変更を識別し、報告できるよう特別に設計されている点にある。変更識別ツールは、通常、持続的に作動して関連の変更を識別するか、業務取引に特化したツールと同様、異なる IT リソースが生成したログ（記録）情報を分析して、変更に関する重要な活動に焦点を当てる。
11. 変更の統制が重要な箇所では、組織は、通常、予防的統制（変更能力を特定のスタッフに限定）と発見的統制（変更を行った人とは別の人物がすべての変更を記録、審査、承認する）の両方を盛り込んだ“変更統制”を採用する。この際、次の事項を考慮に入れる。
 - すべての IT リソースが変更を記録できるわけではない。
 - 大規模な IT 環境では、個別のリソース要素が多数あるため、発見ベースの分析は負担が大きすぎる。
 - あるリソースの内蔵の記録機能が、システムのパフォーマンスに許容できない影響を与える可能性がある。
 - 一部のシステムにおける内蔵の記録機能は簡単に無効化できるため、高リスクの領域の使用に不向きである。
12. このカテゴリーに属するツールは、統制活動の一部、モニタリング活動の一部、または両方の一部としての利用が可能である。たとえば、変更が承認されたことを独自に検証する目的で、変更を識別するツールの情報を評価者が利用した場合、これはモニタリング活動といえる。一方、ユーザーが同じ情報を使って変更を調査したり、承認を求める場合、これは統制活動の一部として使用されている可能性が高い。ユーザーと評価者の両方が情報を利用する場合、ツールは両方の役割を果たす。このカテゴリーのツールは具体的に以下が可能である。
 - 業務処理プログラム、データベースの構造またはデータ、セキュリティ権限や許可フラグに加えられた変更の識別。これらのツールは変更関連の活動に対する可視性をもたらすので、活動を独自に検証し、基調となる変更統制プロセスが設計どおり機能するか判断できる。
 - 特定の種類の“ミッションクリティカル（極めて重要）な”変更がなされた場合に、担当スタッフの注意を喚起して、組織全体の透明性を図り、必要ならば適宜措置を促す。たとえば、ツールは、“管理者”権を持つ人物が特別な変更や特定の操作を行う場合を識別して、その活動の独自のレビューを促す。
 - 計画されたすべての変更が、一貫して完全に実施されたか評価する。たとえば、ある分散型、統合型、大量の取引システムにおいて、拠点間の業務処理プログラムの一貫性が

システム全体の統制の一部になりえる。このような一貫性は、すべての遠隔の拠点が同一の業務処理プログラムを実行しているかどうかにより左右される。

処理の信頼性評価ツール

13. これら自動化ツールは、大量で複雑な業務処理プログラムの処理の流れの中で起こりうる様々なステップの完全性と正確性を検証し、モニタリングするように設計されている。たとえば、複数の拠点を抱え、各店舗に POS システムを配置している小売業者は、POS のデータを各店舗から中央の処理環境に、毎日あるいはもっと頻繁に送信するプロセスを活用している場合が多い。通常、こうしたツールは、データがプロセスやシステムを進む間、データのバランスを取り統制する。この種のツールは次のような活動を行う。
- 処理すべきデータのフォーマットと内容を独自に検証し、不良データで処理してしまうことを防ぐ。
 - 同一（または異なる）アプリケーションとオペレーティングシステム内の 1 つのファイルやデータベースと別のファイルやデータベースとを、合計金額および／または取引／レコード数について照合する（たとえば、これらのツールを使用してソースシステムと総勘定元帳とを、また、総勘定元帳とデータウェアハウスへのデータとの完全性と正確性を確かめるために使われる）。
 - データが統合や分割される際に、また、データがシステムやプロセスを移動する際に、データファイル、レコードおよびフィールドの正確性を確かめる。

エラー管理の促進ツール

14. 他のシステムとインターフェースで接続する大半の業務処理プログラムは、定められた基準に合致しない取引を検出するロジックを用いて設計されている。こうした取引を検出すると、この取引を保留エリアに取り込み、調査、訂正してから取引処理を完了する。たとえば、
- 自動車部品のサプライヤーが、許可された出荷予定を伝える技術的に有効な電子データインターフェースメッセージを受け取る場合がある。しかしながら、メッセージには無効な発注識別標示があり、処理を続ける前に調査と訂正が必要だと考えられる。
 - 某通信業者が、電話交換システムから得意先の電話利用についてメッセージ情報を受け取る場合がある。しかしながら、得意先が請求システムに追加されていないためメッセージに料金を課して請求できていない可能性がある。
 - 某銀行が適切な振込または小切手を受取っても、得意先の口座番号が正当でない可能性がある。
15. これらのシステムは統制活動として機能するが、保留エリアのボリュームをモニタリングして、保留エリアの状態を解決することで、関連するエラーの解決に対する統制を有効に実施したと実証できる。しかも、これらのツールは、通常、エラーの解決を文書化し、統制実施の証拠となる監査追跡を提供する。

結果の評価および報告

16. IT リスクに対応する統制のモニタリングから得られる報告は、他の統制の場合と同じである。しかしながら、IT 統制の多くが普及しているとはいえ、不備を低減する補助統制も業務や会計プロセス内に存在することから、識別された不備の影響の評価が複雑になるおそれがある。このため、モニタリングプロセスの結果を効率的かつ有効に評価するには、IT、会計、財務報告間の有効なコミュニケーションが不可欠である。
17. 一部の組織は、IT “問題管理” プロセスも備えている。問題管理はインシデント管理に関連しているが別のものである。インシデント管理の目的は、ビジネスへの影響を最小限に抑えて、できるだけ早く IT アプリケーションとサービスを正常なレベルに戻すことにある。問題管理の第一の目的は、問題の根本原因を発見し、解決して、今後のインシデントを低減することにある。

要約および所見

18. ほぼすべての組織は、組織目標にとって重要となる情報技術 (IT) リスクを抱えている。しかしながら、かかるリスクの優先度の設定は、システムおよび組織によって異なる。上述したリスク要因を取り上げたのは、組織が IT リスクの優先度の設定をカスタマイズできるようにするためである。
19. リスクの優先度の設定後に、組織は、当該リスクを管理し、または低減する際に最も重要な統制手続にモニタリング活動を集中することができる — 特筆されるのは、その統制が、IT 環境外にある場合である (例：CEO の小切手への手書き署名、または情報処理の妥当性を適時に確認するその他の手作業による統制)。

付 録

以下の付録には、この部の“適用方法”の中で示された複数の事例について、実在する会社の文書から抜粋したものを掲載している。これら組織のプライバシーを保護するため、会社名を削除したほか、部署名やレポートのタイトルなど、場合によっては会社を特定できるような名称も変えてある。

付録 A

ABC 会社の COSO 利用書

事例 1 関連

資料についての注意事項

この文書は、大規模専門サービス会社（以下、“ABC 会社”という）が作成した、30 頁にわたる長文の文書から抜粋したものである。会社は、この文書を毎年更新し、COSO の枠組みに含まれている原則をどのように達成するかについての責任および要求を伝達するために利用している。ここに含まれている抜粋は、会社が、どのようにリスク評価および内部統制のモニタリングの構成要素を扱っているかに特に関係している。

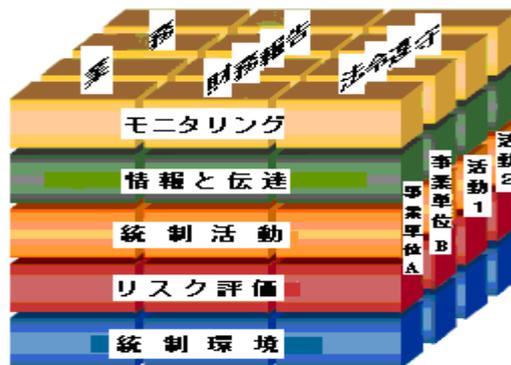
目 次

概 要	2
ABC 会社による COSO の枠組みの導入	2
リスク評価	2
リスク評価およびリスク管理活動	4
モニタリング	12
モニタリング活動	13

概要

COSO の枠組みの導入

1. ABC 会社は、トレッドウェイ委員会支援組織委員会 (COSO) の枠組みを、財務報告に係る内部統制の指針となる枠組みとして選択している。この枠組みの財務報告セクションに関連して、かかる枠組みの一般的な目的および指針が、ABC 会社のプロセスおよび活動に関連づけられている。したがって、枠組みの目的の遂行は、ABC 会社の通常の活動の一部として自然に行われた。
2. COSO の枠組みには、相互に支援し、強化する多くの特定の活動が含まれている。一連の一般原則としては、次のものがある。
 - “最高経営者の姿勢” を定める統制環境活動は、全体に伝達され、会社の適切な姿勢を定める。これらの活動は、一般に、会社全体の認識および法令遵守の十分性を示すため、毎年モニタリングおよび／またはテストが行なわれている。
 - 財務の信頼性および／または不正の防止に直接関係する広範な統制活動は、統制活動の一部とされ、定期的にテストされている。
 - 会社レベルでの実施を要求されていない閉鎖的な活動は、モニタリング、リスク評価または情報と伝達とされている。これらの活動の一部は、統制活動に含まれている（したがって、会社レベルでテストされる）が、その大半は、年次の実行時に概説され、確認されるだけである。



3. COSO の枠組みの各章は要約され、要約の後、ABC 会社の主要な活動のアウトラインが示されている⁴⁴。

リスク評価

4. COSO の定義によれば、リスク評価は、企業が、有効な内部統制を行うために、目的を設定し、かつその目的の達成に当たって直面するリスクを理解しなければならないものと認識している。経営者は、その目的達成を阻害するおそれのある関連リスクの影響を理解した上で、経営者は、かかるリスクを管理するための基礎を得なければならない。

⁴⁴ 余白を節約し、モニタリングの構成要素に焦点を当てるため、ABC 会社の *COSO 利用書* のリスク評価およびモニタリングの章だけが、この付録に含まれている。リスク評価は、ABC 会社のモニタリングに直接影響を与える場合に含まれる。

5. 要約すると、COSO の枠組みでは、有効なリスク評価プロセスを確立するために検討すべき、いくつかの重点領域を概説している。

重点領域	ABC 会社の要求
全社的な目的	<ul style="list-style-type: none"> • 企業が達成したい目的の概略と、それをサポートする戦略計画 • かかる目的の（取締役会および従業員への）有効な伝達 • 戦略および目的の首尾一貫性 • 全社的な目的、戦略計画および現状に対する事業計画および予算の首尾一貫性
活動（事業単位）レベルの目的	<ul style="list-style-type: none"> • 活動（事業単位）レベルの目的が、全社的な目的および戦略計画に関連付けられる • 活動レベルの目的が、首尾一貫し、かつ補完されている • 目的が、重要な各事業プロセス領域において設定されていること（該当する場合） • 十分な資源が、目的達成のために存在すること • 目的の優先度を設定し、全社的な目的を確実に達成するためこと • 目的の設定にすべての階層の経営管理が関与し、目的達成を確実にする
リスク	<ul style="list-style-type: none"> • 目的達成に影響を与える可能性のある内外の要因の検討（リスク分析により、経営者にリスク管理の基礎を提供すること） • 内外のリスクを識別するための適切な仕組み • 各活動（事業単位）の目的に対するリスクを識別すること • リスク分析プロセスの徹底と適切性（プロセスの正式化、上級経営者の関与等）
変更管理	<ul style="list-style-type: none"> • 目的達成に影響を与える可能性のある日常的な出来事および活動を識別し、対応する仕組みの存在すること • 劇的または広範な変化を識別するための仕組みが存在すること — 得意先の層またはパラダイムの変化、労働者の技能の変化など • 新任担当者が、会社の社風を理解し、その統制活動を確実に認識するため、適切に管理されていること • 新しい情報システムの影響が、統制手続の妥当性の確保、適切に開発され、実施されたシステムの確保（プロセスの設計、従業員の訓練など）のために、適切に評価されていること • 急成長が、支援システムの能力拡大；その成長を支えるために必要な場合の人員増（会計担当者など）により管理され、予算が適切に修正され、かつ計画修正による部門間の問題が対処されていること • 新技術の開発が、モニタリングされること（情報の収集、競合他

重点領域	ABC会社の要求
	<ul style="list-style-type: none"> • 社の利用の検討、会社に新技術を導入する機構の存在) • 新製品の合理的な予測；十分な IT と人員配置；過去の結果の追跡調査；他社製品への影響の評価；製品の貢献度を正確に反映するための製造間接費の評価が行なわれること • リストラまたは人員削減が、削減の業務への影響度分析、解雇した従業員の統制責任の再割当て、士気への影響の検討、不満を抱いた従業員への予防措置が行なわれるように計画されていること • 在外営業活動体が、定期的に評価されること；経営者が、政治、規制等の問題を認識すること；人員が、認められている慣行および規則を認識していること、伝達に支障をきたした場合の手続が存在すること

リスク評価およびリスク管理活動

6. ABC 会社は、他の枠組みを利用して全リスクを管理しながら、全社的な（企業）レベル、対象となる企業レベルおよびプロジェクトレベルという最初の 3 つの重点領域と整合する一連の活動を取り入れている。変更管理活動は、本章の終わりに要約している。

事業体および事業単位レベルの目標設定

7. 事業体と活動の目標は計画プロセスを通じて確立し、伝達される。
- 計画プロセスは 5 年間の戦略計画を柱とし、戦略計画は毎年更新される。5 か年計画は、作業種類の組合せ（サービスグループ別の収益成長率）、サービスグループ別の目標売上総利益の構成、目標の作業種類の組合せの目標を支える要員改革、SG&A の目標、SE の階層別人数、事業単位と財務戦略（資源、現金の使途と資本政策）に関する一連の戦略的意図を要約したものである。
 - 5 か年計画は、主要な財務目標を各組織単位（損益やコストセンター）に配分する翌年度の年度計画（現在の事業データとともに）の重要な情報として使用される。年度計画は統合計画であり、主要な全事業体が含まれ、計画の結果は事業体全体の結果に整合される。
 - 各事業体は各種要因（市場の状況など）のほか、詳細な計画を作成する間に最高経営者レベルの計画を調整する機会を考慮しながら、詳細な計画を作成する。計画は損益が最も低いレベルと重要なコストセンターのレベルで作成し、その単位のリーダーが承認し、必要ならば経営者が評定する。
 - 各組織単位は年度中に、四半期予想を作成する。作成した予想は、四半期予想プロセスを通じて四半期ごとに更新される。組織全体にわたって計画を達成するため、必要に応

じて業務の調整（人員の削減や増員など）を識別し、伝達する。各集団は、会社の目標の達成に必要な具体的な変更（コスト削減など）を運用可能にする責任を負う。予想プロセスは、追加資金を要請したり（評価をもとに）予算を適切に修正する機会も提供する。

- 目標の達成は様々な報告資料を通じてモニタリングされる。一般的な中核レポート一式は、SAP の一般的な中心指標を用いて作成される。指標は損益センターとコストセンターとでは論理的に異なる。
8. 計画が作成されると、以下などを含めた様々な方法で要約が伝達される。
- 取締役会による財務計画の要約の検討と承認
 - 経営者には、当該年度の会社の財務面と業務面の優先事項を概説した ABC 会社の事業計画が渡される。
 - 大半のスタッフには組織の重点課題を伝えるイベントに参加する機会がある。これらは一般にウェブキャストや公開会議などを通じて行われる（テクノロジーへのアクセスや一部の特定の業務状況については例外あり）。
9. 上述した立案プロセスに加え、複数の詳細だが（関連する）活動が起り、リスクをモニタリングして、組織全体で戦略目標を推進する。具体的には、
- ABC 会社の成長と戦略チームが、戦略上、業務上の様々な問題（たとえば、利ザヤの分析など）や対外的な問題を取り上げる複数の戦略評価を実施する。変更の「ロードマップ」の適切な可視性を確保するため、成長と戦略チームの活動は、経営リーダーシップチームの指示を受け、最高戦略・企業発展責任者（職務に応じて役職名は変わる）の直属となっている。
 - 主に CEO の決定に従い、ABC 会社は定期的で大規模かつ包括的な戦略の見直しを実施することがある。これには、戦略の改善を促す内部（ABC 会社の最近の業績）および外部（競争環境、市場の傾向）の状況の評価が含まれる。また、市場や競合他社を含めた様々なリスクの分析も含まれている。
 - ABC 会社には、政治動向をモニタリングする政府関係局チームとグローバル資産保護チームがある。成長と戦略チーム同様、具体的な問題を識別し、組織への政治的リスクに基づいて対処する。必要に応じて、ABC 会社の経営者に状況説明を実施する。
 - ABC 会社では毎年リスク評価を実施するが、これは職能横断的な社内外のリスク評価である。複数の異なるリスク領域（影響やリスクの増大／低減）を評価し、経営者はこのデータを立案プロセスの参考として使用する。このプロセスは最高リスク責任者の直属とし、内部監査が推進する。結果は経営者に報告される。

- ABC 会社の CEO 室は、企業の業務の仕方や会社の組織、組織内の様々な事業体や役職がいかに協力して得意先に有効で効率的なサービスを提供するかを定めた組織の運営モデルを備えている。この文書は組織のあらゆる変化を反映するよう年間を通じて更新され、開発された戦略計画や目標を遂行するための多数の経営ツールの 1 つとして機能している。
- 具体的なリスクに対応したり、事業単位にまたがる具体的な目標を後押しするためプログラムが策定される。プログラムの実施は COO 直属の成長と戦略チームがモニタリングする。
- リスクをモニタリングし、問題に対処し、活動や目標に優先順位を付け、目標の実現に向けて進捗度をモニタリングするため、定例の経営者会議をあらゆるレベルで開催する（損益レベル、コストセンターレベル、会社レベル）。
- 特定のリスクをモニタリングするため、各中心部署で具体的な活動を実施する。たとえば、人事は人員の自然減をモニタリングし、最高情報責任者（CIO）はアプリケーションバックアップ活動をモニタリングする。IT に独特なものとして、戦略技術の傾向が IT 戦略の一部として定期的に検討される。これは IT 証拠文書に詳しく説明されている。
- 競争力のある合理的な結果を組織全体に徹底するため、主要職能領域（資金調達費用、CIO の費用、マクロレベルの人事サービスなど）のベンチマーク化を行っている。

契約レベルのリスク評価と管理活動

10. ABC 会社のビジネスの中心は契約にある。このため、一連のリスク評価と管理活動が存在し、契約リスクの適切な識別、考慮、管理を図っている。
 - 各損益単位は年間の立案業務（各单位と ABC 会社へのリスクの考慮を含む）の一環として、開拓すべき適切な得意先について検討し、ターゲット得意先を設定する。ターゲット得意先は排他的ではないものの、営業やマーケティング活動の大半はこれらの得意先を対象に行われる。
 - すべての契約は、業務グループの様々なレベルの承認プロセスを経由する。業務グループは契約に内在するリスクを考慮する（契約からのリターンとリスクのバランスを取る）。
 - 特定の基準を満たす大規模で複雑な契約はすべて、最高リスク責任者が委員長を務める資本委員会を通じた特別の承認プロセスを経由する。このプロセスのおかげで、経営者は大型契約へのリスクを検討する機会が得られる。資本委員会のプロセスには、議案について複数の専門家（法務など）によるレビューのほか、明確かつ標準的なリスク管理評価が含まれる。

- 新規の販売案件となる得意先に提出する前の販売協議段階において、品質保証（QA）レビューを QA プロセスに従って行う必要がある。案件 QA レビューの頻度と日時は、案件の規模やリスクによって様々である。大規模で高リスクの案件には QA レビューが頻繁に実施される。QA レビューはすべての契約に対して納品段階で義務づけられている。納品 QA レビューの頻度と日時はプロジェクトの主要日程に合わせて実施されるが、リスクが最も高いプロジェクトは、少なくとも四半期に 1 度 QA レビューを受けなくてはならない。
- ABC 会社は、契約の履行の際に従うべき標準的な手法を適用することでリスクの低減を図っている。変貌する市場や新しい研究を反映して、手法は定期的に更新される。
- 得意先満足度はウェブ上の調査を通じて継続的にモニタリングされる。これにより、得意先は、作業全体の問題を提起する独自の方法を得ることができる。得意先を通して ABC 会社は市場の傾向や問題をモニタリングする。

企業契約リスクのモニタリング

11. リスクをモニタリングするために企業レベルで複数の活動が行われる。

- 事業体に害を及ぼすリスクを探るため、高リスク契約はモニタリングされる。特定のリスクプロフィールを持つ契約は識別され、「高インパクト」報告プロセスを通じて上層部に報告される。契約のリスクプロフィールが上昇するにつれ、経営者に関心が強まり、適切なモニタリングと介入が行われる。

他のリスクのモニタリング活動

12. ほかに多彩な活動を実施してリスクをモニタリングする。なかでも顕著なものとして、危機のモニタリングと対応が挙げられる。

- ABC 会社のグローバル資産保護チームは、ニュースや安全に関する情報源をモニタリングして、世界各地の業務に影響を与える地政学的な問題や自然災害がないか探っている。状況によっては、チームが現地の経営者に連絡を取ったり、現地の経営者から連絡を受ける。チームは（状況に応じて）該当する経営者をメンバーに加えた状況管理委員会への報告ルートを備えている。

リスクのモニタリングの要約

13. 要約すると、ABC の活動が COSO の枠組みのリスク評価領域をどうサポートしているか下表に示した。これは説明目的のためだけの表であり、上述の詳しい内容が実際の活動を表すものである。

活動	責任者	企業目的	活動（事業単位）の目的	リスク
年次のリスク評価	最高リスク責任者	✓		✓
5年間の戦略計画、最低1年ごとの更新	最高戦略・企業開発責任者	✓		
損益およびコストセンターレベルまで掘り下げた年次計画	財務業務	✓	✓	
会社の目的に連結した四半期予想	財務業務		✓	
総合的なリスクを含め、得意先にターゲット	業務グループ COO		✓	✓
リスク評価を含む、契約書の査閲および承認	業務グループ	✓	✓	✓
指針を満たす大規模かつ複雑な契約に関する、資本委員会による独立したレビュープロセス	資本委員会	✓	✓	✓
契約に対する品質レビュー	最高リスク責任者／ 業務グループの COO			✓
顧客満足度に関する定期的なモニタリング	最高リスク責任者／ 業務グループの COO			✓
主要得意先の財務状況のモニタリング	CFO			✓
潜在的な問題のあるリスクの高い契約に関する様々な階層の上級経営者によるモニタリング	最高リスク責任者	✓		✓
地政学のモニタリング	成長と戦略、政府関係局、 資産保護			✓
倫理および法令遵守に関する定期的なリスク評価	法令遵守責任者			✓

ABC 会社の変更管理活動

14. COSO の枠組みは、有効な変更管理はリスク評価の重要な一部であるとしており、ABC 会社は様々な活動を行って、業務に支障をきたすおそれのある出来事をモニタリングし、対応している。

ABC 会社または企業レベルにおけるこうした変更事象の管理は、下に示したように複数の異なるグループに分散している。

COSO の変更管理領域	責任者	ABC 会社の活動
ABC 会社に影響を与える可能性のある内外の事象の予測	政府関係局、成長と戦略、内部監査、グローバル資産保護	<ul style="list-style-type: none"> 上述のように、対外的なリスク評価活動には、社外の主な傾向と企業に支障をきたすおそれのある政治的なリスクのモニタリングが含まれる。

COSO の変更管理領域	責任者	ABC 会社の活動
	成長および戦略	<ul style="list-style-type: none"> 内部的には、成長と戦略チームが主な社内プログラム（選ばれた外部の傾向とともに）を追跡調査し、経営者が組織内の主だった変化に影響力を行使できるようにする。
	ビジネスアーキテクチャー	<ul style="list-style-type: none"> さらに、成長と戦略チームが追跡する戦略プログラム以外の主な社内業務プログラムをビジネスアーキテクチャー／業務プログラムチームが追跡調査する。
業務環境の変化－ABC 会社に影響を与える可能性のある業務環境の変化	成長と戦略 内部監査	<ul style="list-style-type: none"> 前述のように、成長と戦略および内部監査両チームは、企業のリスク（利ざやの低下など）となる社外の傾向を評価する。
	法務	<ul style="list-style-type: none"> 法務は企業にとってリスクとなる変更がないか規制環境の一部の要素をモニタリングし、主要な傾向について経営者に最新情報を提供する。
	成長と戦略、人事	<ul style="list-style-type: none"> 社外の労働市場の傾向は、成長と戦略チームと協力しながら主に人事がモニタリングする。社内の従業員の傾向はグローバル従業員調査を通じてモニタリングする。従業員の参画が会社指標の一部として明示され、モニタリングされる。
	業務グループ／成長プラットフォーム	<ul style="list-style-type: none"> 業務グループのリソース計画プロセスは、リソースのニーズのバランスを取るため様々な部署からの意見を考慮に入れ、定期的（四半期ごと）に四半期予想プロセスの一環として人員や雇用のニーズを見直す。
新任担当者－新任担当者が確実に倫理規範を認識するよう統制を継続	人事／倫理と法令遵守局	<ul style="list-style-type: none"> 新入社員は、業務倫理規範や関係方針を含め、ABC 会社の社風の重要な面に触れるオリエンテーションを受ける。必要に応じて、財務報告に係る内部統制や他のプロセスに関する業務上の統制について研修を実施する。職位と職能に基づく具体的な会社必須研修も含まれる。

COSO の変更管理領域	責任者	ABC 会社の活動
	人事	<ul style="list-style-type: none"> 現職者からの責務の独立を維持し、仕事が変わっても影響を受けないよう、職務の責任に関係する場合は、統制の責任（マクロレベル）が付与される。
	事業責任者	<ul style="list-style-type: none"> 事業責任者および現地の統制責任者は、責任を確実に遂行させるため、統制手続の伝達とその割当てのモニタリングの責任を負う。
新しい情報システムの統制の検討；適切な開発；本番時の会社への影響の評価	CIO	<ul style="list-style-type: none"> IT 統制には、適正な開発、テスト、導入統制をはじめシステム開発のライフサイクルに係る統制が含まれる。 システム開発プロジェクトには伝達または変更管理が含まれる（除外が認められたり、組織への影響が軽微な場合を除く）。大幅な変更の場合、一般に伝達、訓練、プロセス変更が含まれる。 大規模な財務システムプロジェクトのシステム開発は、運営委員会、品質保証、CIO の開発統制を介して、主要な活動が確実に実施されたかモニタリングされる。 主要な財務システムの場合、統制の影響を明確に考慮する。
急成長のモニタリングおよびそれに応じた予算の修正	成長と戦略、グローバルビジネス業務、人事	<ul style="list-style-type: none"> ABC 会社の戦略を念頭に社内の予算と非財務目的を設定。低リソースと過剰なリソース双方のモニタリング
	財務業務	<ul style="list-style-type: none"> 前述のように、四半期ごとに予算を見直して、ビジネスニーズに成長を合わせる。
	CIO	<ul style="list-style-type: none"> 成長を考慮する IT 運営委員会と予算やリソースを割振る ABC 会社の戦略を介して、CIO の予算は定められる。
新技術の組織への影響を評価するためのモニタリング	CIO	<ul style="list-style-type: none"> CIO の戦略（定期的に更新される）は外部の動向を考慮に入れる。その戦略はテクノロジーの新しい動きを考慮に入れる。

COSO の変更管理領域	責任者	ABC 会社の活動
新製品または企業買収の影響に関するモニタリング	業務グループの成長プラットフォーム	<ul style="list-style-type: none"> • 新しいサービス（サービス内容）の財務上、市場での成功をモニタリング • 新しい技能のニーズをモニタリングし雇用部門（外部からの雇用）と研修部門（社内能力構築計画を通じ）に伝える。 • 新しいサービスと新しい技能の影響を標準的な報告を通じてモニタリング（たとえば、アウトソーシングの増大にはコンサルティング料への影響の評価が含まれた）。
	財務業務	<ul style="list-style-type: none"> • 諸経費の配分（その他の関連する財務報告の仕組み）は、新しい製品や他の変化を考慮して毎年調整される。
	損益企業、人事、グローバルのコントローラー等	<ul style="list-style-type: none"> • 企業買収は様々なチームが審査しモニタリングする。財務業績は買収先が属する損益部署がモニタリングする。人事は買収先の給与や手当てを評定。グローバル会計監査は財務報告などをモニタリング。企業買収の際に、法務、法令遵守、倫理、ビジネスを評定する適正評価プロセスを実施。
混乱を最小限に抑えるための企業のリストラ活動の管理	グローバルビジネス業務 法務 人事	<ul style="list-style-type: none"> • 雇用削減計画が業務に悪影響を及ぼさず、現地法を遵守していることを確認するため、マクロレベルの雇用削減は人事の幹部が検討する。
	事業責任者	<ul style="list-style-type: none"> • 事業責任者および現地の統制責任者は、リストラの場合に、新任担当者に統制責任を割り当てる責任がある。
	事業単位の責任者	<ul style="list-style-type: none"> • グローバル従業員調査で従業員の士気をモニタリングし、各企業の幹部が設定した改善目的をモニタリング
	CIO、設備およびサービス	<ul style="list-style-type: none"> • 従業員が解雇されたら、アクセス（物理的、論理的）を直ちに破棄
変化を確実に識別するためのグローバル業務のモニタリング	取締役	<ul style="list-style-type: none"> • 現地環境のモニタリングや問題提起は取締役の責任
	法務	<ul style="list-style-type: none"> • 現地の法務スタッフは、現地の規制環境をモニタリングし、必要に応じて法務の幹部に問題を提起

COSO の変更管理領域	責任者	ABC 会社の活動
	グローバル資産保護	<ul style="list-style-type: none"> ABC 会社のセキュリティチームは、会社レベルで問題地域をモニタリングし、必要に応じて避難計画とバックアップの通信計画を維持する。
	多方面	<ul style="list-style-type: none"> 現地業務の業績は、該当する損益部署またはコストセンターの部署がモニタリング

モニタリング

- モニタリングは長期にわたる内部統制の質を評価するために経営者が用いる継続的なプロセスである。最も高いレベルになると、モニタリングは通常のモニタリング活動、定期的な評価やモニタリング、適切なレベルの経営者および取締役会への報告をすべて網羅する。
- 要約レベルとして、COSO の枠組みは有効なモニタリングを徹底するために考慮すべきいくつかの重点領域について説明している。

重点領域	ABC 会社の要求
継続的モニタリング	<ul style="list-style-type: none"> スタッフが正規の活動を行うにあたって、内部統制のシステムが機能している証拠をどの程度得るか。たとえば、 <ul style="list-style-type: none"> 業務管理は、毎日入手する売上や生産などのデータをシステムが生成したデータと比較する。 業務管理に使用したデータは、財務システムが生成したデータと調整される。 業務スタッフは、事業単位の財務報告内容の精度について署名し、エラーが発見された時は責任を負う。 部外者とのコミュニケーションが内部で作成された情報をどの程度裏付けるか <ul style="list-style-type: none"> 得意先が予定通り支払うことで請求書のデータを裏付ける。 ベンダーとの連絡がモニタリングのテクニックとして利用される。 問題を予防または察知すべきだった統制の評価。 会計システムが計上した金額と物理的資産の定期的な比較 <ul style="list-style-type: none"> 製品の出荷時に在庫レベルをチェックし差異を訂正 委託担保を定期的に算定し記録と比較 研修セミナー、企画セッション、その他の会議が経営者にどの程度フィードバックをもたらすか。 <ul style="list-style-type: none"> セミナーで提起された関連問題を把握する。 従業員からの提案を上層部に伝える。 スタッフが行動規範を理解して遵守しているか、重要な統制機能の証拠文書に署名が必要なことを定期的にスタッフに確認しているか。

重点領域	ABC 会社の要求
	<ul style="list-style-type: none"> • 社内外の監査人からの推奨事項への対応 <ul style="list-style-type: none"> - 十分な権限を持つ経営者がどの推奨事項を導入するか決定する。 - 対象となる措置が導入されたかどうか検証するための追跡調査 • 内部監査活動の有効性、適切な内部監査要員、能力と経験、組織内のポジションが妥当、ビジネス業務部門や監査委員会へのアクセスが妥当、職務範囲が組織のニーズにとって十分である。
定期のモニタリング／独立 的評価	<ul style="list-style-type: none"> • 適切な範囲を評価しているかを含め、内部統制システムの独立的评价の範囲と頻度。適切な技能を持った個人が評価を実施している、範囲、深度、頻度が十分である。 • 評価者が活動を十分理解しているかを含めた評価プロセスの妥当性。確立された基準に対して分析が実施されている。 • 標準的な手法（チェックリスト、ツールなど）を含めてシステムが論理的かつ妥当であるかどうか評価する方法の妥当性。評価プロセスの組織的な企画努力。評価プロセスは十分な権限を持つ経営者が管理している • 文書化のレベルの妥当性。方針マニュアル、組織図、作業指示が入手可能。評価プロセスは文書化されているか。
報告上の不備	<ul style="list-style-type: none"> • 外部や継続的モニタリング、独立的评价から識別された不備を把握し報告するプロセスの存在 • 報告プロトコルの妥当性 - 不備はその活動に直接責任のある人物と少なくともその人物より 1 段階上の人物に報告されるか。 • 特定の種類の不備が上級経営者および取締役会に報告される。 • フォローアップ活動の妥当性。基礎的事象は是正されたか。問題の原因は調査されたか。フォローアップの措置を講じて是正措置を徹底したか。

モニタリング活動

17. モニタリングは、統合された活動であり、単独の評価活動でもある。このため、統制を継続的に保証するとともに、統制業務に関して経営者に個別の明確なフィードバックを提供する。

継続的モニタリング - 財務

- 業務グループの最高責任者は財務業績内容の正確性を署名して保証する。
- 経営者は、GAAP 法令遵守と内部統制の法令遵守について評価される。これは経営者評価と給与報酬に含まれている正式な指標である。GAAP の機能不全と内部統制の機能不全は、経営者の評価に悪影響を及ぼす。GAAP の法令遵守情報は、会社のコントローラーが提供し、統制執行情報は内部監査と 404 コアチームが提供する。

- 統制活動には、組織全体における取引とモニタリングに対する統制のバランスがとれている。
- 重大な統制の運用について、定期的（四半期ごとの）なフィードバックが提供される（統制のテストとは無関係）。
- 内部統制は、主要活動についての複数の承認（通常電子的な方法）を含め、適切な証拠を必要とする。この点について、経営者は明確に訓練と伝達を行っている。財務報告の執行を証明し、その確実性を高めるために、証拠文書は残しておかねばならない。
- 会社のコントローラーが、GAAP に関する主要な発表事項をモニタリングし、必要に応じて、財務方針を調節して伝達する。

継続的モニタリング – 内部および外部の監査

- 外部監査の推奨事項は、最高会計責任者（CAO）や、必要に応じて、他の者が評価する。実施については、グローバルコントローラーが追跡する。
- 内部監査は監査委員会の直属だが、組織上は財務組織には属さず、最高リスク責任者の配下にある。
- 内部監査計画は経営者と監査委員会の両方が承認し、該当するスタッフが計画を実行する。
- 内部監査の推奨事項は、CFO、CAO、その他の担当者に報告される。各部署の管理者は内部監査の提案に対して行動計画でもって応えなければならない。推奨事項の実施担当の事業単位は、実施まで四半期ごとの追跡調査を行う。

継続的モニタリング – 業務

- 業務情報を財務情報と比較する場が設けられている。たとえば、エグゼクティブリーダーシップチームの会合や業務協議会などである。
- 業績のモニタリング（予想、変数分析を通じた）は、損益とコストセンターの中心部で四半期に1回（最低）は実施される。
- 回収（売上代金未回収日数）は比較的少なく、得意先の支払いが迅速で、請求書のエラー率が低いことなどを示している。

継続的モニタリング – 法令遵守および規制問題

- 法令遵守と規制問題（C&RM）チームは、企業倫理ヘルプラインのモニタリング、長期比較のために定期的実施される複数の倫理法令遵守調査などを通じて、会社の業務を多面的にモニタリングする。

- 内部監査チームなど他のチームと統合し、そのリソースを活用して別の特定のモニタリング要件を満たす。

統制活動の独立的評価

- 部署によって範囲は異なるが、評価活動はあらゆる部署に対して企画される。統制の設定は毎年評価され、すべての統制は少なくとも年に1度評価を受ける。
- 評価活動は、コアチームが計画してモニタリングする。
- 統制評価活動は、統制の実施責任を持たないスタッフが実施する。このスタッフは、評価の実施方法について独自の訓練を受ける。
- 評価は標準のテスト計画一式を用いて実施されるが、テスト計画は現地状況に応じて変更されることがある。
- テスト計画が策定され、実施をサポートする実質的な証拠書類を提供する。サンプル数の指針によって、テストの適切な水準が定められるため、経営者は安心して実施できる（経営者による調整が認められている）。
- 評価結果はポータルを通じてビジネス情報チームと内部統制チームに報告され、テスト結果もポータル上で文書化される。
- 確認活動（「繰上」活動）が第4四半期に計画される。
- 内部監査も事業体の標準的な監査活動の一環として統制を評価する。

報告上の不備

- 現地で識別された継続的な統制の機能不全は、内部統制運営委員会と監査委員会（要約レベル）がレビューした一連のガイドラインを用いて、重大な不備と重要な欠陥のどちらに属するか評価される。
- 重大な不備または重要な欠陥に至る可能性のある統制（補足する統制を持たない）の機能不全は、最高会計責任者、CFO、法務顧問、開示委員会に報告され、監査委員会には要約が伝えられる。
- 解決済みと確認されるまで統制の機能不全は追跡調査される。コアチームは機能不全に対する解決策をモニタリングして合理性の徹底を図る。

付録 B**四半期および年次の経営者の陳述書****事例 38 関連****資料についての注意事項**

この国際的な製造会社の経営者は、次のために、以下のライン部門経営管理者証明書（line-management certification form）を用いている。

- 最高経営者の財務報告の品質要求に関する姿勢を伝達する。
- 組織全体の重要な財務報告リスクおよび関連する鍵となる統制手続の責任者を定める。
- 鍵となる統制手続の有効な実施に関して、ラインマネージャーの自己評価を通じて定期的に確認を受ける。

目 次

背景と指示	2
四半期および年次の経営者の陳述書	4
説 明	10

背景と指示

1. CEO および CFO は、米国証券取引委員会へのフォーム 10-Q および 10-K の提出に関連して、開示統制および手続の評価を行うことを義務付けられています。添付の質問書に含まれている回答は、以下の報告に関連する開示統制および手続に関する証券取引委員会の評価に利用されます。

20XX 年 3 月 31 日をもって終了した四半期のフォーム 10-K

2. この質問書 に対する貴殿の回答は、CEO および CFO が行なう証券取引委員会、監査委員会および当社株主への証明が、適正かつ正確であるという合理的な保証を裏付け、かつ得ることを目的としています。かかる証明のいくつかが不正確な場合には、刑事罰を含め厳しい刑罰を受けるおそれがあることに留意してください。貴殿は、自身がかかる証明書を作成し、また自身が罰則を受ける（場合によっては、その可能性があります）と仮定して、この質問書に回答する必要があります。
3. この質問書は、評価プロセスに不可欠なものです。貴殿は、貴殿が監督している会社の事業部門および／または機能領域に関する以下の質問に回答する第一義的な責任があります。回答は、合理的な人間であれば、貴殿が監督する領域のマネージャーとして下すであろう知識に基づき、行う必要があります。貴殿が、貴殿の責任の機能領域に該当しない要報告事項に気付いた場合には、貴殿は、それを報告する責任があることに留意してください。誰か他の人が、その質問書で要報告事項を報告するであろうと考えてはならない。
4. 質問を検討し、はい、いいえまたは該当なしのいずれかに印を付けて回答してください。別段の指示がない限り、すべての質問に回答する必要があります。理由が明白でない“いいえ”または“該当なし”のすべての回答は、説明する必要があります。ただし、質問の B.8、G.16 および H.7 については、“はい”または“該当なし”の回答の場合に説明が必要です。説明は、10 頁から始まる欄で行ってください。貴殿が回答を裏付けるために適切かつ関連すると考える情報または文書がある場合には、それを添付する必要があります。
5. 質問の多くは重要性に関するものです。本質問書の目的上、別段の指示がない限り、何が重要とみなされるかについては、自身で判断してください。重要性の判断に際しては、一連の関連取引を組み合わせる必要があります。借入契約違反をもたらすおそれのある、または不正行為に係る取引または事象は、通常、金額を問わず、重要とみなす必要があります。統制手続の無視、停止または有効な運用に係る質問は、それが、現在または将来に重要な影響をもたらす可能性がある程度ある場合に、重要とみなす必要があります。
6. 貴殿は、直近事業年度末または四半期末以降に発生し、以前の質問書で報告されなかった状況を報告する必要があります。
7. 添付の質問書に含まれた質問に対する貴殿の回答は、貴殿が担当する工場に直接関係する必要があります。
8. この四半期および年次の経営者の陳述書（以下の確認および署名を含め）は、次の期限までに_____に電子メールで送信する必要があります。

20XX 年 4 月 XX 日

9. 貴殿は、本質問書に含まれている個々の質問への回答方法について疑問がある場合には、会社のコントローラーに直接連絡する必要があります。

確認および署名

10. 我々は、当社の開示統制および手続において重要な役割を果たしていること、および我々の提供する情報が、米国証券取引委員会への四半期および年次の提出書類において用いられること認識しています。我々は、この質問書に含まれている質問への回答および追記または添付資料は、我々の陳述を適切に反映していることを確認します。

氏 名 : _____
肩 書 : _____
日 付 : _____

氏 名 : _____
肩 書 : _____
日 付 : _____

四半期および年次の経営者の陳述書

	はい	いいえ	該当なし
A. 重要な会計方針 – 収益の認識			
1. 当年度中に認識されたすべての売上について			
a. 年度末前に、売買契約が、得意先と当社との間に存在したことを示す説得力の証拠がありましたか。			
b. 年度末前に、製品が納入されまたはサービスが提供されましたか。			
c. 当社の販売価格は、年度末前に決定されまたは確定されましたか。			
d. 得意先からの回収可能性は、年度末前に合理的に保証されましたか。			
2. すべての重要な売上取引は、通常かつ経常的な性格のものでしたか。			
3. 製品構成、得意先の性質、販売条件、与信方針および関連項目は、前年度のものに類似しましたか。			
B. 重要な会計方針 – 収益の認識以外			
1. 工場間取引は、指定された総勘定元帳勘定で処理されていますか。			
2. 支配的な財務上の利害関係がないジョイント・ベンチャーの業績は、持分法により総勘定元帳に含まれていますか。			
3. 総勘定元帳勘定は、財務部が月次に公表する為替レートに基づいて、現地通貨から米ドルに換算（または再測定）されていますか。			
4. 新製品の開発に係るすべての支出は、発生時に費用計上されていますか。			
5. 棚卸資産は、先入先出法により評価されていますか。			
6. 有形固定資産は、財務部が定めた全社的指針に従って資産化され、減価償却されていますか。			
7. 資産化規準を満たさない項目は、費用計上されましたか。			
8. 長期性資産の帳簿価額が、回収できない可能性を示す事象または状況の変化がありますか。検討すべき誘因には次のものが含まれます。			
— 市場価格の大幅な下落			
— 法的要因または事業環境の重大な変化			
— 建設または獲得資産の当初の期待値を上回る巨額の超過費用の累積			
— 資産の使用に関連する営業活動によるキャッシュフローの継続的な損失			

	はい	いいえ	該当なし
— 設定した耐用年数終了前の大量の売却／処分予想			
C. 判断および見積り — 貸倒引当金			
1. 60 日以上期限が経過している売掛金残高は、その回収可能性について判断するため、当年度末または当年度末近くでレビューされていますか。			
2. 傾向情報は、貸倒れの通常の前測可能な傾向が存在するかどうかを判断するため、過去 1 年以内にレビューされていますか。			
3. 貸倒引当金は、次の合計と等しい金額で設定されていますか。			
a. 回収不能として特定された売掛金残高			
b. 回収不能とされた残りの売掛金残高の最善の見積り			
4. 傾向情報の最終レビュー以降に、C.3.b の質問で言及した“最善の見積り”に影響を及ぼす要因が発生しているかどうかを検討していますか。			
5. 与信問題に関する引当金および償却は、貸倒損失に計上されていますか。			
6. 価格設定（割戻しまたは数量割引など）、または得意先有利で決着したその他の紛争事項に関する引当金および償却は、売上から控除されていますか。			
D. 判断および見積り — 在庫引当金			
1. 手持数量が予想需要を上回った場合には常に、引当金が設定され、棚卸資産の帳簿価額が正味実現可能価額まで減額されていますか。			
2. D.1 の質問で言及した引当金の設定に際して、棚卸資産使用状況報告書（“2 年間無使用”など）が、直近事業年度の四半期（またはより頻繁）に査閲されていますか。			
3. 引当金は、棚卸資産の帳簿価額合計が、類似の種類棚卸資産の時価総額を上回る場合には常に、需要を問わず、当該資産を正味実現可能価額まで減額するために設定されていますか。			
4. D.3 の質問で言及した引当金の必要性に関する評価の誘因となる、棚卸資産の時価の下落があったかどうかを検討していますか。			
E. 判断および見積り — 製品保証引当金			
1. 製品保証引当金は、未来原価となる可能性が高い特定の保証問題について設定されていますか。			
2. E.1 の質問で言及した特定の製品保証引当金は、未来原価の最善の見積りを反映していますか。			
3. E.1 の質問で言及した特定の製品保証引当金は、当年度末または当年度末近くでレビューされていますか。			
4. 製品保証引当金は、当年度末までに販売された製品に発生するであろう残りの将来原価の見積りについて、一般的な基準で設定されていますか。			

	はい	いいえ	該当なし
5. E.4 の質問で言及した一般的な製品保証引当金の設定に際して、傾向情報は、直近事業年度の四半期（またはより頻繁）にレビューされましたか。			
6. E.4 の質問で言及した一般的な製品保証引当金の設定に際して、保証債務の拡大が特別に考慮されていますか。			
7. 製品保証引当金の特定と一般的な双方の部分において、引当額の重複計上による保証コストの過剰計上のないように、注意を払っていますか。			
F. 判断および見積り — 偶発損失引当金			
1. 将来の損失が発生する可能性が高く、かつその損失額が合理的に見積り可能な場合に、すべての偶発損失が引当計上されていますか（“偶発損失”とは、1 つまたは複数の将来事象が発生するかまたは発生しない場合に判明する会社の損失の可能性に関して、未確定性を伴う現在の状態、状況または一連の環境です）。			
2. すべての偶発損失引当金は、当年度末または当年度末近くでレビューされていますか。			
3. すべての既知の偶発損失は、当社のコントローラーであるマーク・ハートマンに伝達されていますか。			
G. 内部会計統制システム			
1. 記録された取引の妥当性、正確性および完全性を確保するため、職務の分離を慎重に考慮して、基本的な内部会計統制システムが確立され、維持されていますか。			
2. 該当する事業年度の各四半期の収益および費用に関する適切な認識を確実にし、かつ当該事業年度の各四半期末における資産、負債および持分を適切に反映するため、適切な期間帰属手続が確立され、維持されていますか。			
3. 次の勘定について、詳細情報が、月次で総勘定元帳の統括勘定と調整されていますか。			
a. 現金預金			
b. 売掛金			
c. 棚卸資産			
d. 買掛金			
e. 重要な活動を伴うその他のすべての勘定			
4. 重要な活動がない勘定について			
a. 各四半期末に、勘定残高の詳細に関する明確な理解がありますか。			
b. かかる勘定の詳細情報は、定期的に（少なくとも毎年）総勘定元帳の統括勘定と調整されましたか。			
5. 工場間の勘定は、月次で調整されていますか。			
6. 銀行勘定調整表の現金預金残高と当社の内部会計記録との調整は、当該調整表の受領後適時に実施されています			

	はい	いいえ	該当なし
か。			
7. すべての調整に関して、すべての調整項目が適時に、かつ通常で経常的とみなされる種類および金額について調査されましたか。			
8. 内部の財務記録は、調査と解決が必要な基本的な会計統制の潜在的な不備を明らかにする手段として、財務管理者によって分析的にレビューされていますか。			
9. 当社のマネージャーには、次の財務報告が提供されていますか。			
a. 業績のモニタリングを可能にするもの			
b. 計上金額の妥当性、正確性および完全性について判断できるもの			
10. 資産および会計記録の損失または盗難から十分に保護するため、統制手続が設定され、維持されていますか。			
11. 取引が、経営者の承認に従って確実に実施されるようにするため、すべての企業取引について承認と責任の水準が確立されていますか。			
12. G.11 の質問で言及した承認レベルは、少なくとも会社の要求を満たすのに必要な程度に限定的ですか。			
13. 意図的であるかまたは意図的でないかを問わず、内部の会計統制手続違反に関するすべての既知の事例に対応するため、是正措置が講じられていますか。			
14. 会社の内部監査または経営者の財務報告活動に係る内部統制の評価による内部会計統制手続のすべての変更勧告は、定められた日程に従って実施されていますか。			
15. 外部監査活動 による内部会計統制手続のすべての変更勧告は、実施されていますか、またはそうでない場合には、実施計画について会社の内部監査のディレクターと討議され、合意されていますか。			
16. 内部会計統制システムに重要な変更がありますか。			
17. G.16 の質問の回答が“はい”の場合には、内部会計統制システムの重要な変更について、当社のコントローラーと討議され、合意されていますか。			
H. その他の陳述			
1. すべてのリースが、キャピタルリースでなく、オペレーティングリースであることを確実にするため、レビューされていますか。			
2. 買掛金および未払費用に関係するすべての手続は、以前の四半期で用いた手続と一致していますか。			
3. 各四半期間の費用を配分する方法（収益、利益、時間および活動関連に基づく）は、以前の各四半期で用いた方法と一致していますか。			
4. 費用の分類は、前年度末の分類と一致していますか。			
5. 完全かつ正確な情報が、必要とされた場合に、財務部に			

	はい	いいえ	該当なし
提供されていますか。			
6. すべての財務記録および関連データは、当社の独立登録会計事務所に提供されていますか。			
7. 貴殿の知識に基づいて、次のいずれかの事項に気付いていますか。			
a. 重要な損失または報告上の誤謬に結び付くおそれのある内部統制の弱点			
b. 内部統制において重要な役割を果たしている会社のマネージャーまたは担当者の関与する不正または横領（重要性を問わない）			
c. 米国で一般に認められた会計原則に従って会計処理されていないと信じるだけの根拠のある重要な取引			
d. 未解決の倫理方針違反			
e. 重要な悪影響を及ぼすおそれのある証券法またはその他の法令違反			
f. 業務システムで作成された結果が無効にされている重要事例			
g. 会社の帳簿に未だに記録されていない重要な完了済み取引			
h. 会社の帳簿に既に記録されている未完了または継続中の取引			
i. 財務部との以前の討議で解決していない、会計処理方法の適用において用いた重要な前提の変更			
j. 新しいオフ・バランスの関係、長期契約、リース契約、雇用契約または類似の契約で、会社がかかりの義務を負い、または偶発債務を負うもの			
k. 異常、非経常的または会社の通常の業務の過程外の重要な取引			
l. 会社所有資産に関する重要な権利の瑕疵			
m. 会社の契約上の義務に対する重大な違反			
n. 規制当局または税調査官が提起した問題で、重要な悪影響をもたらすおそれがあるもの			
o. 会社の資産が担保として差し出された事例			
p. この質問書に別段扱われていないその他の項目で、会社の当年度の経営成績、キャッシュフロー、資産負債			

	はい	いいえ	該当なし
の帳簿価額または当年度末の財政状態に重要な影響を与えるおそれがあるもの			

説 明

11. “いいえ”および“該当なし”の回答については、以下に説明すること。ただし、質問の B.8、G.16 および H.7 については、“はい”または“該当なし”と回答した場合に説明すること。

質問番号

付録 C

四半期および年次の開示委員会レビュー手続チェックリスト

事例 38 関連：

資料についての注意事項

この国際的な製造会社は、四半期および年次の開示委員会（Quarterly and Annual Disclosure Committee ; QADC）と呼ばれる委員会を設置している。この委員会は、以下のチェックリストを利用して、リスクおよび識別された重要なリスク領域の統制手続に関する情報を確実にレビューし、検討している。

各四半期末に QADC は、以下のことを実施する。

次の事項に関するレビューおよび討議

- 開示統制および手続に関する CEO/CFO の評価ならびに評価文書に係るコメント
- 年次および四半期の経営者の陳述書（付録 B を参照）への回答の要約
- 財務報告に係る内部統制の設計への四半期の変更の要約
- 重要なプロセスの変化がある領域（少なくとも年 1 回 — このレビューが今四半期に実施されなかった場合には、最後に実施された時期を明示する）。
- 経営者の評価範囲のレビュー（財務報告に係る内部統制についての経営者のレビュー範囲を決定するための財務分析および質的レビュー）
- 経営者の評価状況報告書の査閲（財務報告に係る内部統制の運用上の有効性に関するテスト計画と組織の他の監査）および統制の不備に関する要約（財務報告に係る内部統制の運用上の有効性に関するテスト結果）

次の事項に関する書面または口頭による要約のレビュー

- 係属中または潜在的な訴訟、求償および賦課
- 関係する倫理ホットラインおよび企業倫理委員会の違反報告の追跡に関する要約
- 完了したプロジェクトおよび検出事項/開示の状況を含む内部監査/リスク評価の状況
- リストラ/組織再編活動
- 外部監査人との連絡/問題
- グローバル方針のレビュープロセスの状況
- 下記の結論に係るその他の事項

次の事項に関する委員会としての結論

- フォーム 10 - Q とフォーム 10 - K の各対象期間末における開示統制および手続の有効性（CEO および CEO への報告書にその結論を含める）。
- 設計の有効性および運用上の有効性を別個に検討した、事業年度末における財務報告に係る内部統制の有効性（この手続は、当該事業年度末の第 4 四半期にのみ適用される — CEO および CEO への報告書にその結論を含める）

- 財務報告に係る内部統制またはその他の開示統制および手続における、直近四半期末中の重要な変更の存在の有無（CEO および CFO への報告書にかかる変更を含める）

次の文書の作成

- CEO および CFO への委員会報告書における検討課題および結論
- 会議の一部としてレビューされる文書の作成者に配付される文書査閲ノート

店舗運営に係る 2008 年リスクマトリクス

付録 D

全社的なリスクマトリクス

事例 18 関連：

資料に関する注意事項

以下のリスクマトリクスには、某小売チェーン会社の全社にまたがる大規模なリスク分析における複数の店舗の抜粋が記載されている。形式的リスク分析に使用可能なフォーマットを提示しているだけであるが、モニタリングの責任割り当てにも使用できる。また、組織が期間ごとのリスクの変化をいかに識別して考慮するかも提示している。

抜粋した事例は、この会社が各領域で考慮したすべてのリスクを表示するものではなく、また表示していないことに注意すること。

店舗運営に係る 2008 年リスクマトリクス

ヒートマップ の分類	目的の 種類	事業領域/ 面談相手	目的/ 分類	目標	リスク	影響	可能性	討議された低減統制	2007 年以降の重要な変化 に関する注意事項	
1	売上									
	既存店増収率	戦略	CEO	1 - 2%の既存店増収率を達成するためのコアビジネスの成長	成熟店舗では顧客の支出額が減少。3 - 5 年のライフサイクル	高	5 高	5 5	新しい製品およびサービスの導入；与信活動のために必要な検索および時間を削減する回収の強化；効果的な宣伝	
					不利な法律	高	5 低	1	ロビー活動；法務部門による監督	
					運営上の矛盾—実行、説明責任不足、店舗の外観、社風、訓練、就職志望者の不足	高	5 中/高	4	研修プログラムの改善；教育研修管理システムの利用	
					高い離職率と経験豊かで、終身在職権を持つマネージャーの不足	高	5 中/高	4	離職率の問題に取り組むため 2006/2007 年に人事が対策を実施	
					製品デフレの悪化と新製品や魅力的な製品の不足	中	3 高	5	製品をさばくための条件および価格の引下げ	
					競争の激化	中	3 中	3		
					店舗における脆弱な在庫管理	高	5 中	3	在庫管理統制：各店舗に対する週 2 回の棚卸の要求；地区担当マネージャーによる四半期ごとの棚卸の実施；購買を制限するシステム統制の設定；地区担当マネージャーによる商品構成を管理して店舗に適正な品揃えを確保	
					ガソリン、水道光熱費などの高騰による顧客の可処分所得の減少	中	3 高	5		
					金融サービスとの統合が効果薄	中	3 中	3		新たなリスク

店舗運営に係る 2008 年リスクマトリクス

ヒートマップ の分類	目的の 種類	事業領域/ 面談相手	目的/ 分類	目標	リスク	影響	可能性	討議された低減統制	2007 年以降の重要な変化 に関する注意事項
競争力のある 参入計画	戦略	業務担当 VP と戦略開発 担当 VP		市場シェアを 守るため、競 争力のある参 入計画を導入 実施	会社が計画に資源を投 資したがない	中	3 中	3 当該プログラムを開発する ためのディレクターの雇 用；現在パイロットテスト 中	新たな目標
2 店舗運営の首尾一貫性									
店舗運営の首 尾一貫性	業務/ 戦略	COO		店舗レベルで 実行し、セール を終了し、顧 客基盤を維持 する能力	適切な態度、特質およ び技能を持ち合わせた 者を雇用していない	高	5 中/高	4 各部門に 2 名のスタッフ審 査コーディネーター；候補 者の社内募集；オンライン での応募、6 か月ごとに昇給 する従業員報酬制度；オン ラインでの従業員研修と追 跡調査	
					適切な製品がない（新 しいまたは一新した 色、サイズの構成）	高	5 中	3 各店舗が地区内の全店舗の 在庫を調べられる能力；自 動注文と店舗への製品の直 接出荷による今後の宣伝の 支援；最小/最大の在庫水 準のシステム化	
					会社の目標から外れた 回収率	高	5 低	1 回収基準/目標と実際の回 収率の日常的モニタリン グ；自動化されたアカウ ント管理システム；より一層 の重視	可能性の程度は中であつ た
					良好な顧客サービスの 欠如	高	5 中/低	2 基準をモニタリングできる 1 - 800 の顧客サービス番 号；顧客サービス専用の店 舗従業員；顧客への質の高 い製品の提供；2007 年に販 売担当者研修コースの開 始；顧客満足度調査の利用	
3 顧客重視と顧客サービス									

店舗運営に係る 2008 年リスクマトリクス

ヒートマップ の分類	目的の 種類	事業領域/ 面談相手	目的/ 分類	目標	リスク	影響	可能性	討議された低減統制	2007 年以降の重要な変化 に関する注意事項		
顧客満足体験	戦略	戦略企画		完全な顧客満足体験のあるべき姿の明確化	顧客についての細分化された知識をどう活用するか理解不足、2つ目の取引ルートを確立していない	中	3	中	3	顧客満足体験に関する市場調査	
質の高い顧客サービス	業務	業務サービス		最初の対応を 24 時間以内、その問題の解決および終了を 4 営業日以内とする、顧客の懸念および質問への適時かつ有効な対応	適任者の不足と不十分な顧客サービスシステム	中	3	中	3	前業務部門の専門家を部門の長に任命	可能性の程度は低であった一仕事を扱う適任者不足についての懸念
					問題が解決されたことの顧客への確認が不足	中	3	中	3		
					顧客満足度を高める店員の積極的なアプローチが不足	中	3	中	3		
4 製品サービス											
製品サービスおよび修理	業務	業務サービス担当マネージャー、製品サービス担当マネージャー		製品受領から 7 日以内の費用対効果のある方法での適時の修理と店舗への返却	修理を行うために必要な部品がない（組織に部品が不在、適時に部品を注文していない）	高	5	低	1	返品承認プロセス（作動しない品目のベンダーによる買戻し）；高品質の製品および優れた技術支援を提供するベンダーの選択；各製品サービスセンターの在庫補充報告書の分析；在庫システムの最小/最大；注文した全部品についての 7 日間の事後検討プロセス；取り寄せ部品について現地業者からの購入を促す権限；取り寄せ部品や出荷に時間がかかる部品の本社による支援	

店舗運営に係る 2008 年リスクマトリクス

ヒートマップ の分類	目的の 種類	事業領域/ 面談相手	目的/ 分類	目標	リスク	影響	可能性	討議された低減統制	2007 年以降の重要な変化 に関する注意事項		
		業務サービス担当マネージャー、製品サービス担当マネージャー			サービス担当者を監督する管理職チームの高齢化	中	3	中	3	継続的な後継者計画；若手従業員の雇用；2007 年にアシスタントマネージャー職の新設	
					適切な技術知識を持った担当者が限られている	中	3	中	3	社内の実地研修プログラム	
		製品サービス担当マネージャー			費用を相殺するためのすべての潜在的な収入を把握していない（ベンダー保証、返品許可、会社以外が行う修理への売掛金）	低	1	低	1	製品保証の機会を識別するために製品サービスセンターでのレビューおよび評価；当社以外による修理の請求とモニタリング；支払いを徹底するため保証請求と返品許可に関する本社でのモニタリング	
		製品サービス担当マネージャー			予想外の費用の増大（製品部品、燃料、水道光熱費）	中	3	中	3	組織認証再生品の購入；休止製品からの部品の回収；作業員の教育（燃料価格、安全な操作）、サービス車両の追跡管理機器を 2008 年にテスト（遊休時間、マイルレージなど）	
5 車両管理											
	有効な車両管理	業務	業務サービス担当マネージャー		費用対効果のある車両の使用	中	3	低	1	130 万ドルのコスト削減する車両メンテナンスプログラム；予防メンテナンスプログラムが進行中	
					免許と検査要件が維持できない	低	1	低	1	第三者ベンダーに免許付与と検査を外注	
					配送製品に車両の大きさと種類を合わせる選択肢がない	低	1	低	1	現在は複数の車両サイズが揃っている	可能性の程度は中／中であつた—現在では複数の車両サイズが揃っている
					耐用年数を過ぎた車両を保有している	低	1	低	1	車両経年集中管理プログラム	

店舗運営に係る 2008 年リスクマトリクス

ヒートマップ の分類	目的の 種類	事業領域/ 面談相手	目的/ 分類	目標	リスク	影響	可能性	討議された低減統制	2007 年以降の重要な変化 に関する注意事項		
		業務サービス 担当マネ ージャー			燃料価格、交換部品の 価格、保証修理の対象 にならないメンテナ ンス費用の上昇	中	3	中	3	車両組織との間で保証を延 長（5 年間/5 万マイル）； 60 か月間のリース契約を結 び 36 か月で清算	新たなリスク
	車両の外観	評判	業務サービス 担当マネ ージャー	車両の上質な 外観の維持	損傷、清掃不足、ブラン ドを更新しないこと による車両の見た目の 悪さ	中	3	中	3	四半期の地区担当マネー ジャーによる検査と店舗での 外観チェックリスト	
6 不動産											
	リース交渉	業務	業務サービス 担当マネ ージャー	有効かつ適時 のリース交渉 による店舗運 営の支援	主要なリース要素（看 板、リース価格/条件、 プログラムの承認）を 適切に交渉する十分な リソースを持たない	中	3	低	1	潤沢な人員と交差訓練	影響度は中であつた—不 動産部門は十分なリソ ースがあり従業員の交差訓 練などを実施
	店舗用土地の 取得	業務	業務サービス 担当マネ ージャー	店舗運営を支 援し、資金を 有効管理する ため店舗用土 地の取得およ び維持	業務部による建設費用 の監督が不十分（悪し き商慣習）、地区担当 マネージャーが十分な技 術がないのにゼネコン の役割を果たす	中	3	中	3	現場の質問を支援する本 社の 2 名の建設管理者；2008 年に建設マネージャーのテ スト；2008 年に現場専門 の 1 名の雇用；子会社専門 の 1 名の建設管理者；新し い建設業者の本社による 審査；現場は本社の承認 がなければゼネコンを使 用できない	昨年の目標 16 と 17 を一 本化
					不動産のニーズを判断 するデータが不足	低	1	低	1	リース管理システム	影響度および可能性は中 であつた—不動産部門 にはリース管理システム からの必要なデータが ある
					発注承認方針を遵守し ない	低	1	低	1	バンダー管理システム	
	リース管理シ ステムの管理	業務	開発担当 マネージャー	リース管理シ ステムの有効 な管理	時期が悪いまたは不正 確なリース情報の受領 とリース管理システム への入力	低	1	低	1	要約とデータ入力のレビ ュープロセス；リース管 理システムへのアクセス 制限	

店舗運営に係る 2008 年リスクマトリクス

ヒートマップ の分類	目的の 種類	事業領域/ 面談相手	目的/ 分類	目標	リスク	影響	可能性	討議された低減統制	2007 年以降の重要な変化 に関する注意事項		
					リース管理システム維持に必要な十分なスキルを持ったリソースが不足	低	1	低	1	従業員の交差訓練	影響度および可能性は中であつた—不動産部門は十分なリソースがあり従業員の交差訓練などを実施
7 財務報告											
	財務報告	財務報告/法令遵守	CFO		適時、正確、法令順守の財務諸表報告 (GAAP)	高	5	低	1	技術情報を入手できるようにするための購読の維持; 開示委員会によるレビュー; 監査委員会によるレビュー; 社内外の顧問によるレビュー	
					適格者の維持	高	5	低	1	従業員の訓練; SOX テスト; 是正措置および監査委員会への報告; 監査委員会による財務報告の有効な監督	可能性の程度を中から引き下げた—リソースの追加
					財務報告に影響を与える不正確な IT システムのデータ (人員、在庫追跡、財務)	高	5	低	1	自動インターフェース; 勘定の調整	
					不正確な見越勘定 (納税引当金、従業員給与、訴訟、支払勘定、有給休暇引当金)	高	5	中/低	2	統制をモニタリングするための四半期の SOX テスト; 社内の専門知識; 外部のベンダーによる分析	可能性の程度を中から引き下げた—リソースの追加
	SEC への提出および GAAP に準拠しない報告	財務報告/法令遵守	法務と法令遵守担当 VP		SEC への適時の提出および正確な報告の実施 (すなわち、8-K、プレスリリース、GAAP に準拠しない開示)	高	5	低	1	開示委員会によるレビュー; 監査委員会によるレビュー; 認証プロセス; 外部顧問によるレビュー	可能性の程度を中から引き下げた—リソースの追加
8 FAS109 の遵守											

店舗運営に係る 2008 年リスクマトリクス

ヒートマップ の分類	目的の 種類	事業領域/ 面談相手	目的/ 分類	目標	リスク	影響	可能性	討議された低減統制	2007 年以降の重要な変化 に関する注意事項
FAS109 (FASB 基準書第 109 号)・FIN48 (FASB 解釈 指針第 48 号)	財務報 告/法 令遵守	CEO および 税務と法令 遵守担当 VP		FAS109 および FIN48 の遵守	会計上の公式見解、税 法およびそれらの税務 ポジションに与える影 響の知識/理解不足	高	5 中	3 経験豊富で、知識がある終 身雇用の税務担当者；税務 調査サービス契約；必要に 応じた外部の税務コンサル タントの利用	
					税務ポジションの裏付 けおよび文書化の欠如	高	5 中/高	4 税務部門全体の文書化の重 視	
9 一般会計									
在庫統制	業務	在庫管理担 当マネー ジャー		店舗が転売目 的で仕入れた 在庫に関す る、ベンダー からの請求書 に対する適時 かつ正確な支 払の確保	店舗が在庫追跡シス テム上で商品の受領を適 時に確認しない（納品 から 24 時間以内など）	中	3 中	3 在庫追跡システムで未受領 となっている品目に関する 店舗での事後検討；本 社がベンダーから受け取る引渡 証明	影響度および可能性の程 度は高/高であった一監 査結果および関係する数 量と総母集団
					三者照合の不一致（間 違った注文書と請求 書）、請求書価格と注 文書価格の不一致ま たは二重支払い	低	1 低	1 在庫追跡システムへのシ ステム制限；注文書と請 求書の価格差異につい てベンダーへのマー チャンダイジング部 門による事後検討； 在庫追跡システムに おけるシステム警 告	
					店舗が在庫追跡シ ステムに商品受領を 不正確に記録する （すなわち、不正 確な注文書、不正 確な数量）	低	1 低	1 在庫の会計担当者が 実施する三者照合	
					請求書の紛失	低	1 低	1 未請求の請求書の 査閲；月次、週次 のベンダーからの 請求書の報告（ほと んどの請求書は PDF またはワード文書で 電子的に送付され ている）；ベンダー 文書の査閲	

店舗運営に係る 2008 年リスクマトリクス

ヒートマップ の分類	目的の 種類	事業領域/ 面談相手	目的/ 分類	目標	リスク	影響	可能性	討議された低減統制	2007 年以降の重要な変化 に関する注意事項		
					在庫の原価が不正確または間違った費用を計上	低	1	低	1	残存価額が高すぎた場合には、店舗が費用処理の際に在庫管理部の担当者に通知；添付されていない請求書の査閲；店舗が負担する 500 万以上の費用は在庫管理者の承認が必要	新たなリスク
10 IT システム											
	会社の IT 技術およびシステム	業務	CIO		会社の要求（すなわち、財務、業務および法令遵守）に合った機能をもつ有効な技術およびシステムの提供	高	5	中	3		
			CIO		システム開発基盤が十分でない／事業に対応していない	中	3	高	5	小規模なプロジェクトにより適しているが、システム開発ライフサイクルプロセスを導入	2008 年については、引き続き可能性を高いとするため、システム開発ライフサイクルプロセスの低減統制を更新した
			CIO		人員配置に関する長期的な成長の限界を判断できない	中	3	中	3	財務の要求とかかる要求に応える人員配置システムの能力を評価する会計担当 VP を雇用	
			CIO		既存の在庫追跡、財務、人員配置システムおよび RSSS の現在の限界（すなわち、機能性およびデータへのアクセス）	中	3	中	3	データウェアハウスと企業情報機能の継続的な実施	RSSS をリスクに追加
			CIO		ビジネスと IT とのコミュニケーションが有効でない	高	5	中	3	定期的に会合を開く戦略計画委員会、IT 運営委員会	

店舗運営に係る 2008 年リスクマトリクス

ヒートマップ の分類	目的の 種類	事業領域/ 面談相手	目的/ 分類	目標	リスク	影響	可能性	討議された低減統制	2007 年以降の重要な変化 に関する注意事項		
		CIO			アップグレードや実装の有効かつ上質な統制プロセスが欠如（すなわち、無効なツール、不十分なインフラおよび限られたリソース）	高	5	高	5	進行中の変更管理、リリース管理および構成管理プロセス；テストを確実にするための QA 分析の実施	
		CIO			ベンダーが、業務および法令遵守の要求（すなわち、在庫追跡、財務、人員配置、RSSS）を支援するために必要な適切かつ適時の業務処理プログラムの変更を行わない	高	5	中	3		RSSS をリスクに追加
11	ITセキュリティ										
IT 法令遵守	法令遵守/業務	CIO		IT 業務が連邦、州、業界のすべての法規制を遵守していることを確実にする	支払と在庫追跡システムの統合に関連する個人情報保護基準違反	高	5	中	3	現在レベル 2 の法令遵守、2008 年はレベル 1 の法令遵守が要求される	可能性の程度は高であった一低減統制をサポートとして追加
					セキュリティとリスク管理に影響を与える本社機能の統合と協力の欠如（ITセキュリティ、建物のセキュリティ、人事、損失防止、リスク管理、内部監査、法務）	中	3	中	3		
					既存の在庫追跡、財務、人員配置システムおよび RSSS の現在の限界	中	3	中	3		RSSS をリスクに追加
					既存のインフラの近代化および統合の欠如	高	5	低	1	IT インフラへの投資（すなわち、ネットワークおよび MPLS）	可能性の程度が低いに引き下げられた一低減統制をサポートとして追加

店舗運営に係る 2008 年リスクマトリクス

ヒートマップ の分類	目的の 種類	事業領域/ 面談相手	目的/ 分類	目標	リスク	影響	可能性	討議された低減統制	2007 年以降の重要な変化 に関する注意事項
IT セキュリテ イ	業務	CIO		悪質な攻撃が ビジネスに影響 を与えない安全なイン フラの提供	インフラの未知の脆弱 性	高	5 中	3 定期的な脆弱性の評価、パ ッチ管理	
					絶えず変化する外部か らのセキュリティに対 する脅威	高	5 高	5 重層的な防御戦略の活用： ウイルス駆除ソフトウェ ア、ファイアウォールおよ び侵入検知システム	
12	IT インフラとサポート								
IT インフラ	業務	CIO		会社のダウン タイムの低減 および接続性 の向上のため の IT 技術イン フラの提供 (すなわち、 サーバー、eメ ール)	IT インフラの長期的な ロードマップ/計画の 欠如	高	5 中	3 進行中の長期的なインフラ 計画の策定；新しいビルへ の移転に伴うインフラの大 幅な変更	IFS 変更の用語を更新
					既存のインフラの近代 化と統合の欠如	中	3 低	1 新しいビルへの移転に伴う コアネットワーク機能の大 幅な近代化と同時に、重要 な環境特性をインフラに組 み込む	可能性の程度が低いに引 き下げられた一低減統制 をサポートとして追加
					旧式のインフラに関す る故障や問題を管理で きない	中	3 中	3 システムのモニタリングお よび障害に関係する既存の 操作手続	
					会社の成長に合わせて インフラを拡大できな い	中	3 中	3 新しいインフラの導入によ る、会社の成長に十分対応 できる能力の増強	影響度および可能性の程 度は高/高であった一低 減統制をサポートとして 追加

店舗運営に係る 2008 年リスクマトリクス

ヒートマップ の分類	目的の 種類	事業領域/ 面談相手	目的/ 分類	目標	リスク	影響	可能性	討議された低減統制	2007 年以降の重要な変化 に関する注意事項
				費用対効果のある継続的なシステムの有用性の確保	変更やパッチのための有効かつ良好な統制プロセスの欠如	高	5 中	3 変更管理プロセスの毎週のレビュー；本番環境に移行したすべてのパッチに対して、セキュリティイベントとしてログを要求する方針の導入	可能性は高いであった—低減統制をサポートとして追加
					システムの能力および性能を積極的にモニタリングできない	中	3 高	5	
					重要な業務処理プログラムをサポートするリソースが不十分	高	5 中	3 人員を追加したリソースの能力の増強；既存の担当者の技術と知識の向上	可能性は高いであった—低減統制をサポートとして追加
IT サポート	業務	CIO	業務	有効な IT サポートグループ	高い離職率、または IT サポートのための基礎知識の欠如	中/高	中	3 この 1 年間における新規雇用と既存の担当者の経験および知識の向上による、基礎知識の向上	影響度および可能性の程度は高/高であった—低減統制をサポートとして追加
					IT 内の開発とヘルプデスク間で、変更の日時と属性について連絡が不足	中	3 中/低	2 変更諮問委員会	
					店舗でのトラブルシューティングを促す自己学習がない	低	1 高	5	