

不正防止のための「内部統制システムの実効性の向上」 －内部統制基準改訂を踏まえて上場会社に今求められる対応－

スピーカー

神林 比洋雄 氏 日本取締役協会 リスク・ガバナンス委員会 委員長

プロティビティLLCシニアマネージングディレクタ 公認会計士

塩谷 公朗 氏 公益社団法人日本監査役協会 会長 三井物産株式会社 常勤監査役

中山 彰子 氏 EY新日本有限責任監査法人 パートナー 公認会計士

モデレーター

長谷川 高顕 氏 日本取引所自主規制法人 常任理事(上場管理担当)

はじめに

長谷川：動画をご視聴いただき、誠にありがとうございます。私は、日本取引所自主規制法人の長谷川でございます。2023年に内部統制報告制度の見直しが行われましたが、今回のセミナーは、その内部統制基準の改訂を主なテーマとして、内部統制基準及び実施基準の改訂が上場会社にもたらす変化や望ましい向き合い方などについて、有識者の方々にご意見を頂きます。ご視聴の上場会社におかれましては、自社の内部統制システムについて、再検討いただく契機としていただければと考えています。それでは、まず、EY新日本有限責任監査法人パートナー、日本公認会計士協会の監査・保証基準委員会委員長、中山彰子さまより、今般の内部統制基準の改訂についてご解説をいただきます。その後、内部統制基準から少し視点を広げまして、不正リスクへの対応も踏まえて、各上場会社がとる

べき対応などについて、皆さまからご意見を頂きます。それでは、中山さま、よろしくお願い申し上げます。

中山：今、ご紹介いただきました、中山彰子と申します。本日は、内部統制報告制度の改訂の内容について、簡単にご説明させていただきます。日本で内部統制報告制度が入ってから15年ほど経ち、今回は大きな改正と言われています。2024年4月1日以後開始事業年度から、改訂内部統制報告制度が適用になっていますので、今、ご視聴いただいている皆さまは、もうすでに準備をはじめていらっしゃるところ、取り組まれていらっしゃるところかなと思います。本日は、このあとのパネルディスカッションでテーマになっているところにフォーカスを当てた形で、基準の改訂の内容をご説明します。なお、本日の私の発言は、所属する組織として

の発言ではない点につきまして、あらかじめ申し上げておきますので、ご了承いただければ幸いです。

それでは、内容に入ります。本日、このような構成になっています。はじめに「改訂の背景」、それから「評価範囲の決定」「内部統制の基本的枠組み」、そして最後に「不正リスク、内部統制の無視・無効化リスクへの対応」についてお話をします。

改訂の背景

まず、はじめに「改訂の背景」です。今回の制度改訂には、主に二つの背景があります。左手をご覧ください(ページ3)。まず、一つ目の背景は、この内部統制報告制度を導入して一定の効果があったと評価される一方で、内部統制が有効だと一度表明しておきながら、後日になり、開示すべき重要な不備が明らかになるという事例が散見されたということです。それから、内部統制報告制度の内容を訂正したときに、その事情がよく開示されていないというご指摘もありました。そして、そのご指摘を議論する中で、そもそも財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性を企業が適切に考慮できていないのではないかという声が上がりはじめました。これは、この制度の実効性に関わる部分であり、これが改訂の一つの柱になりました。

右手をご覧ください(ページ3)。二つ目の背景は、フレームワークの話になります。内部統制のフレームワークは、アメリカに

COSOモデルというものがあり、COSOモデルはかなり前に改訂されています。しかし、日本のフレームワークは、制度導入後15年間、ほとんど改訂されてきませんでした。その間、日本の経済を見ていただくと分かることおり、デジタル化があり、ビジネスのスピードもかなり速くなっています。それから、グローバル経営もかなり進んできています。時代に合ったフレームワークに変える必要があるということで、これも今回の改訂に織り込まれています。この二つの改訂の背景から、それぞれの改訂の内容をご説明します。

評価範囲の決定の改訂

◆内部統制の評価・報告の流れ

「評価範囲の決定」のお話です。評価範囲の決定に関する改訂は、先ほどの一つ目の背景からの流れを汲んでいる改訂です。まず、1年間の動きをおさらいします。評価範囲の決定をし、その後、決めた内部統制について有効性の評価をします。期中に内部統制の不備が見つかった場合には、期中にその不備を是正します。期末まで不備が残ってしまった場合には、その不備の影響を評価し、最後に内部統制報告書を作成します。企業の皆さまは、1年間、このような取り組みをされていると思います。今回は「評価範囲の決定」「内部統制報告書の作成」に改訂が加わっています。

◆トップダウン型・リスクアプローチ

次に、評価範囲の決定のロジックです。まず、トップダウン型・リスクアプローチという考え方です。これは、日本で採用されているものですが、このトップダウン型・リスクアプローチには変更がありませんでした。トップダウン型・リスクアプローチとは、まず、連結財務諸表を対象に、それを構成する子会社・持分法適用会社の全社的な内部統制、それから全社的な観点から評価する決算財務報告プロセスを、原則として、すべての拠点で評価をするというものです。その結果、弱いところがあれば、それを評価範囲に含めて、業務プロセスに係る内部統制の決定で考慮していくという形になっています。「まずは、すべての統制の基盤となる全社的な内部統制の評価をして、それから業務プロセスに係る内部統制の範囲を決定する」というこの流れについては、大枠、変更はありませんでした。

◆評価範囲の決定のステップ

では、具体的にどこが変更になったのでしょうか。これがスライド7ページ目になります。日本のJ-SOXの場合は、評価範囲の決定のステップが決まっています。まず、重要な事業拠点を選定します。そして、その重要な事業拠点が決まつたら、重要な事業拠点における企業の事業目的に大きく関わる勘定科目を決定します。決めた勘定科目については、基本、すべての業務プロセスを評価対象に含めるという流れになっています。重要な事業拠点では、今の三つのステップを踏んでいきますが、最後に、重要な事業拠点か否かに関わらず、グループ全体を見渡して、財務報告の影響を勘案して、重要性の大きいプロセスを

追加していきます。プラスのボックスで書いている部分(リスクが大きい、見積もりや予測を伴う、非定型・不規則、その他)を加えていきます。これが評価範囲の決定の流れになっていきます。

この中で特に着目していただきたいのが「個別に評価対象に追加する業務プロセスの識別」というところです。

◆評価範囲に関する改訂

今回の評価範囲に関する改訂をまとめたものが、スライド8ページ目になります。一言で言うと、財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性を適切に考慮するための改訂です。まず、一つ目のブレットポイントです。例示については、機械的に適用すべきではないとされました。例えば、重要な事業拠点を決定するときには売上高の3分の2というような数値基準が置かれていますが、これを機械的に適用していればそれで基準の要求を満たしたというものではないと言われています。「グループ内の子会社のどこにリスクがあるのかをきちんと検討して、重要な事業拠点を決めてください」という改訂です。

二つ目のブレットポイントです。内部統制府令ガイドラインも改正になっています。内部統制報告書に評価範囲を決定した手順、方法等に加え、根拠の記載の追加が明示的に要求されました。これまで、内部統制報告書は、金融庁が出している記載例に倣って記載してきた企業の方は多かったと思います。今回の改訂・改正を受けて、金融庁は、記載例を削除しています。企業がどのようにリスク

評価をして評価範囲を決めたのかということを各々で内部統制報告書の中に書いてほしいという期待があったから、記載例を削除しているということになります。2025年3月期の内部統制報告書からは、皆さん、ぜひ、創意工夫を働かせて書いていただきたいと思っています。

三つ目のブレットポイントは、先ほど、私が一番注目していると申し上げたところです。重要な事業拠点の決定のところについては、今回の改訂でそんなに大きくは変わらないのかなと思っていますが、この個別に業務プロセスを追加していくプロセスは、各社の状況を踏まえて、各社それぞれの取り組みが書かれてくるところかなと思っています。

では、どのように追加する業務プロセスを選んでいけば良いのかというお話をします。例示を見ていた方は、改訂前は勘定科目的性質に着目して決めれば良かったと思っていたでしょう。例えば、見積もり項目や複雑な会計処理を反映するような取引など、そういうものを個別に追加しておけば良かったということになります。裏を返せば、期首の時点で決めてしまえばほぼ変わらなかつたということです。今回の改訂は、変化というものが一つキーワードになっています。企業は1年間とおしていろいろな取り組みをしていきます。そうすると、リスクは変わってきます。そのリスクを適時に把握して、評価範囲の中に入れていきましょうというのが今回の改訂です。

下の細かいブレットポイントをご覧ください（ページ8）。これは、今回の改訂で例示に入ってきたものです。「変化」「新しいシステム

の導入」「事業の拡大」など、企業が何かのイベントで変化をすることを捉まえて、そこにはリスクが生じやすいので、それを個別に追加することを業務プロセスとして拾っていきましょうということが例示からも読みとれます。

その他の改訂として「長い間、評価範囲に入っていない拠点があればそれをどうするのか」「期を通じて評価範囲は出し入れが起きるため、なるべく早めに監査人と協議すること」が補足されています。

◆内部統制報告書を訂正する場合

次に、内部統制報告書を訂正する場合についても触れていきます。ほとんどの会社で、内部統制報告書を訂正することはないと想いますが、今回から、訂正する場合には、次の二つを記載することが求められています。「財務報告に係る内部統制の評価結果を訂正した経緯」「当該訂正の対象となる内部統制報告書に当該開示すべき重要な不備の記載がない理由」。自分の内部統制報告書を振り返って、いろいろと説明をしなければいけないということで、なかなか厳しい説明が求められることになりました。

内部統制の基本的枠組みの改訂

二つの改訂の背景があると申し上げましたが、次は、二つ目の背景からきた改訂です。

◆内部統制の基本的枠組み

「内部統制の基本的枠組み」についてお話をします。復習になりますが、内部統制の基本的枠組みとは、内部統制が達成したい目的と基本的要素から構成されています。内部統制の目的は、キューブの上をご覧ください（ページ11）。業務活動の効率性、報告の信頼性、法令遵守、資産の保全が、内部統制の目的とされています。この報告の信頼性は、改訂前は財務報告の信頼性となっておりましたが、今回、報告の信頼性に変わりました。これは、皆さんご存知のとおり、昨今、サステナビリティ情報と非財務情報の重要性が謳われているため、上場会社であればいろいろな情報を外に開示していく義務が増えていました。こうした外部に公表する情報の信頼性を全般的に内部統制できちんと適切なものにしていく必要があるため、財務報告の信頼性から報告の信頼性に目的が変化したということになります。

一点、申し添えます。J-SOXの対象となっている内部統制は、四つの目的のうちの「報告の信頼性」の中の、さらに「財務報告の信頼性」となっています。J-SOXを規定している金商法では、この評価範囲・評価対象については改訂されませんでした。J-SOXは、財務報告の信頼性に関連する内部統制を評価すれば良いということになっています。

それから、基本的要素は、統制環境からITへの対応まで、6個の基本的要素があります。（ページ11）。アメリカは5個ですが、日本はITの重要性を強調するために、一つ外しにして、6個の基本的要素を定めています。この6個の基本的要素の中で、今回変更があつたものについて見ていきます。

今回、変更があつたところは、黄色で色づけをしている4個です（ページ12）。「リスクの評価と対応」については「不正リスクと変化するリスク」、「情報と伝達」については「情報の信頼性」、「モニタリング」については「内部監査」、「ITへの対応」については「セキュリティの確保」が改訂のキーワードになっています。それでは、変更になったところをもう少し詳細に見ていきます。

◆内部統制の基本的枠組みの改訂

- 統制環境

まずは「統制環境」です。下のところを見ていただくと（ページ13）、誠実性及び倫理観、ガバナンスの話など、とても重要な項目がたくさん含まれています。ここは、今回改訂がなかったため、私の本日の説明からは割愛させていただきます。

◆内部統制の基本的枠組みの改訂

- リスクの評価と対応

「リスクの評価と対応」です。二つのキーワードがあります。一つ目のキーワードは不正リスクです。不正リスクが明示的に書かれたということが、今回の改訂のポイントになっています。不正リスクとはどのようなものかという説明が入っていることに加えて、不正が

発生する場合には不正のトライアングルが成立しているケースが事例として多いため、この不正のトライアングルについての解説も書かれています。「動機とプレッシャー」「機会」「姿勢と正当化」という、この三つのトライアングルから不正リスクを見ていきましょうということが書かれています。

二つ目のキーワードは変化するリスクです。リスクは期を通じて変化します。企業が置かれている外部環境が変わることもありますし、企業自身の施策が変わることもあります。新しい取引や新しい子会社が増えることもあります。このように、企業は年間を通じて様々な変化の中に置かれており、変化があればリスクも変化するため、リスクは一度決めればおしまいというものではありません。常に変化を捉まえて、リスクの変化を捉まえていく必要があるということが強調されているのが、今回の改訂のポイントになります。

◆内部統制の基本的枠組みの改訂 - 統制活動

「統制活動」については、今回改訂がなかったため割愛します。

◆内部統制の基本的枠組みの改訂 - 情報と伝達

「情報と伝達」です。昨今、大量のデータを扱うビジネスが増えてきています。社内では、いろいろな情報がいろいろなところに点在しています。この大量の情報を扱うことに対して、今回、新しく改訂が含まれています。高度に自動化されたシステムに依存している場合には、そのシステムから出てきた情報を鵜呑みにするのではなく、まずはそのシステムの中で行き来する情報の信頼性を担保する体制・

仕組みをきちんとつくりましょうということが、今回強調されたポイントになります。

◆内部統制の基本的枠組みの改訂 - 監視活動

「監視活動(モニタリング)」です。モニタリングについては、主に内部監査人のところが改訂になっています。これまででも、内部監査人は非常に重要な役割を果たしてきましたが、この内部監査人に対して、まずは「熟達した専門的能力が備えられているのか」それから「専門職としての正当な注意が必要であり、その注意がきちんと払われる体制になっているのか」ということ、すなわち、内部監査人の資質、独立性を評価することが加わっています。そして、内部監査人については、もう一つ、レポーティングラインについての記載が加わっています。内部監査人は多くの会社で経営者の直轄の組織として設けられているところが多いと思います。この内部監査人のレポーティングラインとして、取締役会や監査役に直接報告できるレポーティングラインを確保しておくということが、今回、改訂の中に書かれています。後ほど、内部統制の無効化リスクについて触れますが、内部監査人が、経営者や取締役会、監査役に直接レポーティングラインを持っていることが非常に有効だと考えられています。

◆内部統制の基本的枠組みの改訂 -ITへの対応

最期に「ITへの対応」です。最近では、サイバーセキュリティ問題を新聞でもよく目にします。まず、このような情報のセキュリティについての重要性が強調されています。それから、15年前と比べて、すべての会社が自前でシステムを持って、自前でメンテナンスをするということなくなってきてています。PaaSやSaaSという言い方もしますが、外部のサーバーの中にシステムを置いたり、もしくはそのシステムそのものを外部に委託・運用してもらったりという形で、システムを使っている会社もかなり増えてきていると思います。その点については、このITに関する業務の委託する場合に、委託先についてどのような管理をしているかということも、今回、強調されています。

それから、適時というのも入ってきています。ITが処理するデータもかなり多くなっていますし、処理のスピード、プロセスのスピードも、かなり速くなっています。そのため、ITへの対応は適切な対応だけではなく、適時な対応が必要だということが、今回、書き加えられています。以上が基本的要素の改訂の概要になります。

不正リスク、内部統制の無視・無効化への対応

最後に「不正リスク」です。先ほど、リスクの評価と対応のところで、新たに加わったとご説明した不正リスクです。それから「内部統制の無視・無効化リスク」についても触れておきます。

これまで、内部統制の限界と言われていた

ものの中に、判断誤り・不注意がありました。人がやることなのでどうしても判断を誤ったり、不注意でミスをしてしまったり、そういうことは内部統制の限界だと言われていました。複数の担当者が共謀すれば、内部統制は無効化できてしまうということで、それも内部統制の限界だと書かれてきました。そして、内部統制の無視・無効化。自分よりも上位の人間、経営者から「これを無視してもいいから、この処理をしておきなさい」と言われたものについては、内部統制は限界があると言われていました。今回の改訂では、内部統制の無視・無効化に対する唯一絶対の内部統制はないかもしれないが、いろいろな統制が積み重なることで内部統制の無視・無効化リスクを低減できるとしています。右手の円をご覧ください(ページ20)。統制環境からはじまり、統制活動と、無視・無効化リスクを様々な統制が囲んでいます。統制活動とは、個々のプロセスの中に置かれている個々の皆さんのが日常的に行っている内部統制です。このように様々なレベルで内部統制をきちんとデザインして、それを何重にも重ねていくことで、例え経営者であっても内部統制の無視・無効化を行うことに対して、心理的なハードルがかなり上がります。内部統制の限界と片づけるのではなく、いろいろな観点から、いろいろな統制を積み重ねることにより、会社全体として内部統制の無視・無効化を抑止していくましょうということが、今回、書かれています。したがって、今回の改訂を受けて、皆さまが実務を行う上では、不正リスクと内部統制の無視・無効化を念頭に置いて、内部統制のデザインの検討・検証をしていただく必要があるようになります。

■まとめ

改訂の背景は二つあること、「評価範囲の話」「基本的要素の改訂ポイント」「不正の話」「内部統制の無視・無効化の話」をさせていただきました。私からの説明は以上となります。どうもありがとうございました。

改訂を受けて上場会社に求められる意識や対応

長谷川：続きまして、パネルディスカッションに移ります。パネリストの方々は、山中さまに加えまして、日本取締役協会、リスク・ガバナンス委員会委員長、プロティビティLLCシニアマネージングディレクタの神林比洋雄さま、日本監査役協会会長、三井物産株式会社常勤監査役の塩谷公朗さままでございます。本日は、内部統制の評価範囲の決定や、不正リスクへの対応などについて、経営者すなわち業務執行側と、監査役及び監査人、それをお立場からご意見を頂きたいと思います。さっそくですが、私ども、当法人で審査を行う対象の会社においては、内部統制評価の対象としていなかつた拠点で不正が生じ、過年度決算訂正に至るというような事案が散見されています。今回の基準改訂は、まさに、リスクを正確に捉えることで、評価範囲を適切に決定することの重要性を踏まえた改訂になっていると理解しています。そこで「今回の改訂をどのように受け止めていらっしゃるか」そして「改訂を受けて、上場会社各社はどのように意識して対応を行うべきか」について、まずは神林さまからご意見を頂きます。

神林：長谷川さま、ありがとうございます。神林でございます。私のほうからは、今回の改訂の方向性について少し確認から入りたいと思います。この内部統制報告制度の外側と内側、それぞれに大きなポイントがあるのではないかと考えています。外側としては、この内部統制報告制度の基盤である内部統制について、国内も含め、世界的に、内部統制の重要性がガバナンスの関係やリスク管理の関係から重視されてきています。内側としては、いわゆる評価範囲の外から開示すべき重要な不備が見つかったり、過去に有効であると報告された内容について後日訂正が行われたり、制度そのものの実効性に対する懸念や形骸化が問題視されていると認識しています。

具体的には、まず、J-SOX制度の内側の懸念事項として「評価範囲の外で開示すべき重要な不備が明らかになった事例」とか、「過去の内部統制の有効性の評価が訂正され、その理由の十分な開示がないという事例」がありました。そういう意味では、J-SOX制度が、そもそも期待をされている、投資家に対する早期警戒システムという機能が働いていないということで、制度そのものの実効性の懸念、あるいは形骸化などが指摘されていると理解しています。形骸化については、例えば、数値基準などの形式基準にこだわりすぎないようということなのですが、この要請は決して新しいものではありません。そもそもJ-SOXの本質が、原則主義とトップダウン型・リスクアプローチということで、これまで同様の要請があったと理解しています。

ただ、今回の改訂は、評価範囲に対する判断根拠を明示するということを新たに要請する中で、この点を改めて確認することを求めたものと理解しています。したがって、今後、もし、評価範囲の対象外から重要な不備が見つかったり、または事後に訂正を行ったりする場合には、その理由・背景・状況について合理的に説明できるかどうかということが問われることになります。今回の改訂では、いわゆる内部統制の基本的枠組みも見直しがなされています。例えば、内部統制の目的の一つであった財務報告を、報告という形に拡大して、非財務情報を含むことになりました。これは、今後想定されているサステナビリティ報告に対する第三者評価を見据えたものではないかと理解しています。

もう一つ重要な点があります。それは、リスクの評価に不正リスクの評価が加わったということです。これが意味することは、不正に対するリスク評価が十分になされていないとすると、財務報告であれ、今後想定される非財務報告であれ、内部統制が有効であると説明することができなくなるということです。したがって、各企業固有の不正に関わるリスクについて、改めて焦点を当てることが要請されています。

その意味で、今回の改訂は、内部統制の基本的枠組みを考えると、個人的には会社法の内部統制システムと非常に近い内容になったのではないかと考えています。したがって、財務と非財務報告を含む、いわゆる全社的な内部統制の枠組みに関しては、経営の視点、あるいはガバナンスの視点から、改めて見直し

をすることが重要ではないかと考えています。

一方、外側の変化は、J-SOXの基盤となる内部統制のフレームワーク、国際的なフレームワークであるCOSOが改訂されているということ。もう一つは、我が国でもコーポレートガバナンス・コードが公表され、内部統制というものは、広く、経営理念、あるいはガバナンス、全社的リスクマネジメントの枠組みの中で捉えられています。改めて、内部統制に注目すべきではないかという環境があると理解しています。

そういう意味では、今現在、有価証券報告書では記述情報なども開示が進んでおり、企業と投資家とのいわゆる建設的な対話が一層深まっています。いわゆる経営戦略、方針の開示、経営成績等の分析、事業等のリスクの開示がなされるわけですが、この決算書を間違って表示してしまうかもしれないというリスクを、事業リスクの一つと考えますと、今後、いわゆるJ-SOXリスクも事業リスクの一つとして捉え、全社的なリスク管理の枠組みの中で検討していくべきではないかと考えています。

つまり、財務諸表を間違えて報告するリスクは、事業リスクそのものと、そのリスクにいかに対応できるかという組織のリスク対応能力から発生すると考えています。例えば、新たに買収した企業や、新たに進出した事業などにおいて、その特性によっては事業リスクが変化することになるため、財務報告リスクも当然影響を受けることになると考えています。例えば、既存事業の水平展開であったり、自社

の強みを生かすにじみ出し戦略であったり、あるいはまったく新たな分野に進出する飛び地型戦略であったり、このような多様性のあるリスクテイクによって、当然、事業リスクが大きく変わる可能性があります。それに関連して、財務報告リスクが影響を受けて、この財務報告リスクの発生が高まる可能性も出てくるということが考えられます。

このような財務報告リスクが高まる企業であったり、業務プロセスであったり、あるいは勘定科目においては、ある意味、金額の重要性に関わらず、評価範囲の対象とすることも考えられるのではないかと思っています。そういう意味では、今回の改訂に関しては、財務報告リスクのためだけの対応ではなく、事業リスクの見直しと、関連する財務報告リスクの見直しを合わせて、一体となって進めるべきではないか。その意味では、現在の事業リスクの状況や財務報告リスクの状況、この動向については、監査役等の皆さん、それから外部監査人のさんは、今後、コミュニケーションを一層強化していくなければならないのではないかと考えています。

長谷川：ありがとうございます。神林さまから、不正リスクを含めた各種リスクに関して、経営者、業務執行側として望まれる意識や対応についてご紹介いただきました。監査役また外部監査人とのコミュニケーションについてもご指摘を頂きました。それでは、次に、塩谷さまから、監査役等の観点からご意見を頂きます。併せて、今般の基準改訂をどのように受け止められていらっしゃるかについてもお聞かせいただけますでしょうか。お願ひいたします。

塩谷：塩谷でございます。よろしくお願ひいたします。財務報告の内部統制の制度が2008年に導入された後、企業の財務報告に関する内部統制に対する意識が格段に向上し、ディスクロージャーの信頼性も増したものと考えていますが、一方で、制度への慣れやマンネリ化、ひいては手続きの形骸化という懸念もありました。今般の見直しは、改めて気を引き締めて見直していくための良い契機になると受け止めています。監査役等としては、財務報告内部統制も、会社法に基づく内部統制システムの一部というふうに考えているため、その構築・運用を担う取締役の職務執行状況の監査という観点で見ていくべきものと考えています。監査役等としては、この制度改訂により、どのような影響がもたらされたかという視点はもちろん、それ以上に、執行側がどれだけ深く受け止めて、具体的な検討を行い、最終的な決定に至ったかというプロセスをしっかりと見ていきたいと思っています。制度改訂を踏まえた評価範囲の見直し、決定などを通じて、自ずと明らかになってくる経営者の意識や監査人の意識、企業と監査人の間の適切なコミュニケーションが図られているかなどに注目しています。

財務報告に係る内部統制に限った話ではありませんが、経営者が日常から企業を取り巻く環境変化も含めたリスクに対して、どのような認識を有しているかということが重要だと思っています。加えて、監査人がその経営者の認識を把握・理解し、それを踏まえて監査できているかというところに注目すべきだと考えています。監査人については、改訂により、評価範囲の設定が数値基準による画一

的なものではなく、リスクアプローチによる設定が求められるようになるため、監査人側が、その企業の環境、事業リスクについての深い理解を有しているかということがすごく重要なになると考えており、その観点からも注目しています。

監査役等としては、特に、その企業と監査人のコミュニケーションで、認識のずれが生じていないか。また、もし、ずれがある場合には、双方がどのようにすり合わせを行うのか。その結果、どのように対応されたのか。これらを注視することになります。具体的には、監査役等としては、相対的に保守的になりがちな監査人と、相対的により効率的かつ簡便にしようとする企業執行部側の目線合わせの様子を注意深く見守っていきたいと考えています。また、財務諸表監査の観点からの監査範囲と、内部統制監査の対象範囲に、何かしらの差異が生じる場合も考えられるなど、制度の具体的な運用にあたっては、少なからず課題も出てくるはずです。こういった課題についても、両者のコミュニケーションでどのように対処していくかということが求められます。ここもよく見ていきたいと考えています。

内部統制報告書のベースは、通常、J-SOX監査と称され、それを担当する部署の活動ということになります。経営者とその担当部署が課題をしっかりと共有しているか、コミュニケーションは十分かなどについても、取締役の職務執行の監査という観点から、監査役等としては注目していきたいと考えています。以上でございます。

長谷川：ありがとうございました。神林さま、塩谷さまから、経営者及び監査役等の立場から、それぞれ、外部監査人とのコミュニケーションの重要性についてご指摘を頂きました。それでは、監査人の立場から見た経営者や監査役とのコミュニケーションについて、山中さまからご意見を頂けますでしょうか。

山中：神林さまと塩谷さまのお二方からご発言がありましたとおり、企業環境や事業リスクについて、監査人が深く理解しなければいけないということは、本当におっしゃるとおりだと思います。財務諸表監査では、リスクアプローチの形をとっており、リスクの高い領域には、監査資源を多く投入して、リスクの低い領域には、相応の手続をするということになっています。リスクの高い領域に必要な監査資源を投入できない場合は、監査品質の問題になる可能性がありますし、リスクの低い領域にたくさんの監査手続を投入してしまうと、監査の効率性を阻害する可能性があると認識しています。つまり、リスクを適切に識別して評価することは、監査の成果を左右する非常に重要なタスクだと思っています。外部の第三者である私たち監査人がリスクを誤らないためには、ビジネスや環境変化について、経営者の方々としっかりコミュニケーションをとらせていただきたいと思います。

コミュニケーションに関連して、一点だけ補足をするとすれば、今回の改訂のキーポイントでもある「変化」だと思っています。企業は、取り巻く環境の変化に対応しようと、期中に様々な意思決定を行い、様々な行動に移されます。中には、期初想定していなかったよう

な外部環境の変化や内部環境の変化が起きることも多々あると思います。今回の基準の改訂では、変化によってリスクが変わったときには、それをきちんと適時に把握しましょうということがポイントになっています。何か変化が起きそうだというときには、これまで早めにお話をさせていただいたと思いますが、今度はJ-SOXの評価範囲にも影響するということも念頭に置いていただきながら、早めにコミュニケーションをさせていただきたいと思います。

長谷川：続きまして、今回の改訂を受けた評価範囲の決定に関して、監査人の立場からどのようにお考えなのか、ご意見を頂けますでしょうか。

中山：今回の内部統制の基準の改訂で、評価範囲の決定において重要な事業拠点という概念が残りました。審議会では色々な議論がありましたが、最後、重要な事業拠点という概念は残っています。これをどのように理解するかということですが、連結財務諸表全体に対して内部統制が有効かどうかという結論を出さなければいけないため、ある一定のカバレッジを持ってテストをすることが必要なのだろうと理解しています。重要な事業拠点では、企業の事業目的に大きく関わる勘定科目を決めて、そこに至るプロセスはすべて評価するという枠組みは変わっていません。そして、その上で、重要な事業拠点の内外関わらず、グループを見渡して、リスクが高い勘定科目や取引を評価範囲に入れていきましょうという、この形も変わっていません。

今回の改訂の背景を振り返ると、後段の「グループ全体を見渡してリスクのあるところの取引や勘定科目を評価範囲に追加していくましょう」ということが、今一度、一層注力すべきところだと思っています。したがって、企業の皆さまは、財務諸表上のリスクが高い勘定科目やプロセスを見落とさないための仕組みと、それを評価範囲に反映するための情報伝達について、確認していただければと思います。

それから、財務報告のリスクが高い科目・プロセス・取引、これらを見落とさないための仕組みと申し上げましたが、会社のリスクを最もよく理解しているのは経営者だと思います。企業の中には、リスク対応委員会や検討委員会など、様々な会議体をお持ちになっているのではないですか。J-SOXだから、J-SOXの評価範囲は内部監査室に任せておこうということではなく、すでに議論されているビジネスリスク、その中で財務諸表に影響しそうなものを評価範囲に加えてはどうかと、そういった情報の伝達・連携ができるいくと良いのかなと思います。会社のリスクの認識とJ-SOXの評価範囲が合致すれば、リスクの高いと思っている領域について内部統制が有効かどうかということを自動的に点検できることになるため、経営者としても安心できるのではないかと思っています。

最後に、一点だけ補足をします。今回の改訂で、不正リスクが明示的に求められるようになりました。ぜひ、ビジネスリスクや財務諸表上のリスクを考える上で、この不正リスクも念頭に置いていただければと思います。

長谷川：ありがとうございました。内部統制報告制度の評価範囲の決定においては、すでに会社や経営者が実施しているビジネスリスク評価と連携をさせること。また、内部統制報告制度において、不正リスクを意識することが重要であること。評価範囲の決定の背景となるリスク情報について、会社と監査人とで協議をすること。リスクは絶えず変化をすること。これらのことから、期中を通じて協議をすることが必要であると理解しました。

実効性のある内部統制の整備・運用に向けて上場会社が持つべき意識

一方で、私ども当法人が審査を行う会社の中には、内部統制評価が有効であるとされていた時期に不正が起きていたということが事後的に発覚し、内部統制に重要な不備があつたと、報告書を訂正するケースも多々見られているという状況です。今回の内部統制基準の改訂の背景としても、この問題意識が指摘されていると思います。そこで、真に実効性のあるリスク評価、内部統制の整備・運用に向けて、上場会社はどのような意識を持つべきでしょうか。皆さんにご意見を伺います。まずは、神林さまからお願ひいたします。

神林：財務報告に関わる内部統制に関連して、過去の会計処理に重大な誤りがあった、過去の内部統制に不備があつたということで、事後的に訂正をして開示をするという状況は、そもそもの趣旨である早期警戒システムの趣旨からしても、あるいは内部統制報告制度が導入されてから15年経過した現在においても、そのようなことはあってはならないことだと考えられています。つまり、過去に報告された内容を訂正する原因として、例え

ば、ガバナンスの欠如や会計処理能力の問題があるということで、それらが開示すべき重要な不備ということになっています。

すでにこれらのリスクが発生していたにも関わらず、適切な対応がとられていなかったのか。あるいは、不備の根本原因がしっかりと検討されないまま、内部統制のは正が表面的なものに留まっていたのか。このようなことが想定されます。本来、内部統制の不備は適時に評価され、重要な不備は経営陣・取締役会・監査役等にしっかりと報告され、速やかに是正措置を講じなければなりません。このような事後の訂正を起こさないためには、全社的な内部統制が良好かどうか、まさに取締役会・監査役等の皆さまがガバナンスの強化という観点からしっかりと見定めていくことが必要だと考えています。

また、不備があつたことが判明するきっかけが、内部通報を含めて内部統制の仕組みで発見されて処置されたのであればまだしも、税務当局からの指摘、取引先からの指摘、あるいは社内から外部への通報によって不備が発覚する場合には、内部統制そのものに根本的な欠陥があるのではないかと考えています。その意味で、経営理念の達成、あるいは戦略の達成に影響を与えるリスクに対して、不正リスクも含めてしっかりと識別すること。ここにおいては、網羅性がとても大事になります。網羅性を確保しなければならないということです。「リスクの網羅性を確保しています」とおっしゃるのであれば、その根拠は何かをしっかりと突き詰める必要があります。

さらに、重要なリスクに対して、適切な経営資源を投入するということが大事になります。そうして、はじめて、リスクに対して適切な対応ができるということになります。その意味で、内部監査や内部通報の実効性もしっかりと確保されなければならないと考えています。いわゆる3線モデルがありますが、現場である1線、コーポレート機能である2線、内部監査である3線、それぞれのラインにおいてモニタリング機能をしっかりと機能させることができ大変重要です。さらに、このようなモニタリング体制に対して、それが全社的にしっかりと機能しているのかどうか。これは、取締役会・監査役等の皆さんに、定期的に、内部統制全体の動向を監督または監査をしていただくことが、一層期待されることになるのではないかと考えています。

長谷川：ありがとうございました。内部統制の実効性を上げるためにモニタリング機能を高めること。さらに、モニタリング機能を含めた、全体として内部統制の整備・運用が適切に実施されているか。これについて、ガバナンスとして監視していく重要性についてご意見を頂きました。続きまして、塩谷さま、お願ひいたします。

塩谷：内部統制の評価が有効とされていた時期に不正が起きていたことが事後的に発覚し、内部統制に重要な不備があったと訂正する例が多いということです。一口に不正と言っても、その内容は様々だと考えます。不正の結果、大きなコストをもたらすとしても、その不正の発生可能性と、その不正の発生によりもたらされるコストをあらかじめ数値化し、

認識するということが難しい状況があり、財務への影響をすぐに算出はできないという場面も少なくはないのではないかと思います。そのため、今回の制度改訂に基づいて、リスクアプローチに変更したとしても、依然として評価対象にならずに残る場合もあり得ると考えています。実際的な問題として、過去に発生した事案が、当時からリスクアプローチをつていれば、果たして発生しなかったのかという点については、監査役等としても大いに関心があるところです。

今、申し上げたように、リスクアプローチを取り入れたとしても、重要な拠点に該当しないと整理される拠点はあると思います。一般的には、重要な拠点に該当しない拠点では、開示すべき重要な不備の発生は少ないと考えるのでしょうかけれども、これを数が多い少ない、多寡の問題として捉えるべきではありません。発生する可能性と、発生した場合のインパクト、これにしっかりと注目をすべきだと考えています。その際には、定量面のみならず定性面。例えば、先ほども話に出ていましたが、買収した会社の初年度、あるいは2年目あたりや、新しくはじめた事業など、このあたりにも注目して対応することを考える必要があると思います。

監査役等としては、今回の改訂は、経営者の事業リスクの認識や評価の巧拙が表面化すると見ています。言い換えると、経営者の内部統制に取り組む姿勢を問う好機であると捉えています。また、同時に、監査人の考え方を正していく一つのツールにもなると考えています。その両面から注目しています。昨今、

経営環境の変化も早く、ビジネスや市場のボラティリティも高くなっている状況です。これらが経営者のリスク評価に与える影響は非常に大きいはずです。

リスクは、もちろん、経営者がしっかりと分かっている必要がありますが、まずは現場がしっかりと分かっているべきです。現場が把握した一つ一つのリスクを経営者がいかに把握し、会社全体として対応していくか。これが重要な思います。例えば、弊社三井物産では、グループ各社の取締役会に対して、自社のリスクとその対応策を必ず議論し、その対応を行うことを求めています。その対応の状況を親会社の2線・3線がモニターし、サポートするという形にしています。これをCSA(コントロールセルフアセスメント)と称しています。このような仕組みがなくても、真に実効性のある内部統制の整備・運用のために、上場会社の経営者・監査役等・内部監査部門は、子会社の役員・担当者・会計監査人と密に連絡をとり、全社的なリスク評価を適切に行なうことが、ますます重要になると考えています。

長谷川：ありがとうございました。モニタリングとガバナンスの実効性を確保するためには、グループ内の様々なレベル感でのコミュニケーション、特に実際に見て聞いて話をするということが重要だと理解しました。最後に、山中さまからお願ひいたします。

山中：真に実効性のあるリスク評価、内部統制の整備・運用に向けて上場会社はどのような意識を持つべきかというご質問だと思います。私からは、内部統制報告制度に対する向

き合い方とグループの親会社の姿勢についてお話をします。また、神林さまから、リスクの網羅性が非常に重要ですというお話を頂きました。それを受け、塩谷さまから、かなり具体的なソリューションをご説明いただきましたので、誠に僭越なのですが、最後に、会計監査人の立場から、財務諸表のリスクの扱い方について、少しだけ補足させていただきます。

まず、内部統制報告制度に対する意識・向き合い方です。内部統制は、日々、人がやるものです。人がやることなので、不備やエラーがまったくないということが、当然だとは思ってはいけないと思っています。人が実施することですから、不備やエラーが生じることは自然なのだということを、まずは考える必要があると思っています。仮に、内部統制報告制度への対応を制度対応と考えてしまうと、上場会社として必要なコストなので仕方なくやっているというマインドになってしまふ気がします。あとは、制度対応と言った瞬間に、不備を出さないことがゴール・目的だと考え、誤解してしまう従業員が出てしまうのではないかと危惧しています。

本来、内部統制報告制度は、内部統制の整備状況と運用状況を定期的に検証することで、もし不備・逸脱があれば、その逸脱の幅が大きくなる前に是正していきましょう、ということが制度の目的だったと思います。生じた変化やリスクをなるべく早く発見して、対応していくこと。そのPDCAは、企業の中、ありとあらゆるところで執り行われていると思いますが、J-SOXはまさにPDCAのCとAを担って

いる役割なのではないかと思っています。したがって、J-SOXは、制度対応・コストだと考えるのではなく、この制度をうまく使いながら会社の改善活動の一環として取り組むことが良いのかなと考えています。

それから、グループを経営する親会社の意識について、少しお話をします。会社法でも、企業集団の内部統制の整備が求められており、親会社としては、グループ内のリスクを適切な水準まで低減するための内部統制システムを整備する必要があるとなっています。グループ経営における最適な内部統制は、親会社がイニシアティブをとって設計することが良いのではないかと思っています。内部統制は、企業の規模、複雑性、環境によって、まったく同じものである必要はないと考えています。リスクやビジネスに合わせた形でデザインをしていく必要があると思います。

一方で、例えば、小さな子会社があって、職務分掌を適切に設けるだけの人員がないというケースも実務上はあると思います。そういった子会社については、放置をせず、親会社のほうから、定期的にモニタリングをかけて関与していくこと。その子会社の職務分掌が弱いというリスクをカバーする形で親会社が補完していくこと。要は、全体観を持ってリスクをコントロールしていく意識が重要ではないかと思っています。グループ内で子会社に任せっきりになってしまい、あの人なら大丈夫と誰かに任せっきりになってしまう、そのような状況があると、親会社としてのリスクが高まるということかなと思います。

最後に、財務報告のリスクの識別の話です。不正リスクも考慮することが、今回の改訂で明確化されました。財務諸表上のリスクは、それだけ眺めていても、なかなかうまく拾えないと思います。企業は、いろいろな意思決定をして、いろいろな取引をしています。それらの結果が、財務数値になってきます。リスクを把握するときも、財務数値だけを眺めるのではなく、「企業がどのような意思決定をしているのか」「どのような取引をしているのか」という背景と実際の取引を見ないと、財務諸表上のリスクはうまく拾えないと思っています。リスクの網羅性という観点では、財務諸表の数値や勘定科目だけを眺めているのではなく、それをつくり出す背景をしっかりと理解する必要があると思います。

冒頭でも申し上げましたが、企業の中には、すでにリスク対応委員会・検討委員会という組織があり、いろいろなリスクを検討されていると思います。そこのリスクが財務諸表に繋がるかどうかを拾っていくことで、網羅性がかなり担保されるのではないかと考えています。以上です。

長谷川：ありがとうございました。内部統制報告制度への向き合い方、親会社のマインドセット、財務報告リスクをうまく識別するコツのようなものをお話ししていただきました。お三方から頂いたご意見は、いずれも内部統制の整備・運用と、内部統制の評価の実効性を高める上でのヒントになるものでした。

■ 経営者等による内部統制の無効化を防止するための仕組みや意識

それでは、次のテーマに移ります。一般に不正が生じた事案について、経営者や重要な地位にある職員が、直接または間接に関与し、内部統制を無効化させていた事案が多々見られています。そこで、経営者等が内部統制を無効化させ、不正を行うリスクに対して、平時からどのような内部統制上の仕組みや意識を構築するべきなのかについてご紹介いただきます。まず、監査役の立場から、塩谷さま、お願ひいたします。

塩谷：内部統制の無効化への対応というのは、監査役等としては永遠の課題とも言えると思います。いくら内部統制を整えたとしても、経営者が意図してこれを無効化しようとした場合には、大変防ぎにくいと考えるからです。巧妙に隠蔽され、財務諸表利用者を欺くことを目的としている場合、金額的・質的に重要な虚偽表示になりやすいということを十分に意識して、いかに無効化できる範囲を縮減できるか。無効化した際に、例えば、監査役等に対して通報されるような体制がしっかりと存在し、運用されているか。このようなことは、常に意識するほか、グループで考えると、遠隔の子会社などにおける事案がどうしても多くなる傾向もあります。子会社社長等の子会社経営者、あるいは責任者の任命・登用や、各子会社自身が有する通報制度の整備・運用状況、各子会社が実施する各種サーベイ結果などに注目しています。日頃から、取締役会等で内部統制についての議論やモニター結果の共有が行われているかということにも注視・注目しています。

監査役等として、このような観点で活動する際に留意している点をいくつか挙げます。バッドニュース・ファーストです。バッドニュースが適時適切に報告されていない部署が存在しないかということを意識して確認すること。執行部が実施する調査、エンゲージメントサーベイやコンプライアンスアンケートなどの結果をしっかりと活用すること。子会社の経営者だけでなく、子会社の監査役等や従業員の各層との面談を行い、統制環境・雰囲気・感覚を掴むとともに、本社・親会社の監査役への通報ルートの説明・確認と、その通報に対する心理的バリアを下げるということを意識してコミュニケーションをすること。子会社の監査人・会計士との面談により潜在的な会計イシューが存在していないか、あるいは、子会社の経営陣の経営の姿勢を第三者としてどのように見ているか、これを確認すること。内部監査部との定期的な情報交換、あるいは、往査前後の情報交換、これを適切に行い、その結果を活用すること。会計監査人の評価・再任、これらの検討に際して、執行と会計監査人の双方からのコメントを丁寧に入手し、その対応を確認すること。このようなことがございます。

また、監査役等だけではなく、会計監査人はもちろん、内部監査部門にも高度な知見や公平性を保てる人材を配置し、関係者が連携しながら対処すべきであると考えています。加えて、他社で起きた不祥事を他山の石として、執行部も監査役等もこれを活用していくことが重要です。最近は、社内の調査委員会、あるいは第三者委員会の報告書なども公表されるため、これらを積極的に活用して

いく必要があると考えています。最後に、日本監査役協会では、不祥事に関する研究を定期的に行い、ホームページで結果を公表しています。ぜひご覧になって参考にしていただければと思います。以上です。

長谷川：ありがとうございました。監査役の視点から、適切な内部統制システムを構築するために意識すべきポイントをご紹介いただきました。また、最後にご紹介いただきました、日本監査役協会のケーススタディもぜひご参考にしていただければと思います。では、続いて、神林さま、お願ひいたします。

神林：無効化リスクについて、基本的なスタンスとして、性善説でも性悪説でもなく、性弱説という考え方のもとで仕組みを考えてはどうかと思っています。人はそもそも弱い生きものです。どんなに仕組みを工夫しても不正は起こり得ると考えて準備をすることが大切ではないかと思っています。では、どうすれば無効化リスクを防げるのか。その予防について、いくつかお話をします。

まず、無効化リスクとは、この内部統制を無効化してしまう、あるいは無視してしまうという出来事です。やはり、内部統制は、不正の機会をなくすために大変効果が発揮されるものです。基本的な内部統制の仕組みは持っておくべきだと考えています。例えば、物を売る人と、売掛金を回収する人は、当然、別の人分けましょう。長年、同じ人が、同じ役割を担当するということは避けるべく、定期的に人事異動を行うということ。いわゆる職務分掌を適切に行なうことが基本中の基本となります。

さらに、最近では、AIやデータ分析を活用して、正常ではない異常な取引や値をタイムリーに感知する仕掛け・仕組みが、非常に急速に活用されはじめています。まさに、リアルタイムで異常値を発見する仕組みが、実はかなり効果を発揮するということが多くなっていると考えています。不正を抑止、あるいは適時に発見するということで、効果を発揮しています。

一方で、大事なことは、先ほどもありましたが、いわゆる、見られているということ。「見てくれている」と意識できる組織づくりが大事だと思っています。経営者や社員、あるいは重要な地位を占める管理者の方による不正というのは、このような仕組みをすり抜けるという形になります。私の長年の経験から、そのような不正に対しての最大の防御策は、経営理念の徹底ではないかと考えています。つまり、風通しの良いコミュニケーションをしっかりとつくり上げること。言いたいことを言える社風をつくり上げること。もう一つは、人を基軸とした経営をしっかりと推進することではないかと思います。企業として、最も大切にしているものは何か。これは、経営理念から出てきます。この大切にしているものを実現するということが、実は戦略です。したがって、今現在、推進している戦略が、社員の皆さん、あるいは取引先の皆さんをとおして、しっかりと伝えられているか、理解されているのかということは、とても大事になります。大切にしているものを実現するために、一生懸命頑張っているチームの皆さんや個人の皆さんに対しては、しっかりと報いることが大切ではないかと考えています。

このような状況は、エンゲージメントサーベイ等によって明らかにできるところもあります。取締役会等でこのあたりがどうなっているのか、適時に確認していくことが有効だと思います。ただ、それでも、経営に携わる人が、個人的な動機などから不正を主導することが懸念される場合には、経営陣の資質をしっかりと見極める必要があります。誰がやるのか。それは、取締役会や監査役等の皆さんと考えています。

会社の目的は、経営理念に沿って企業価値をつくり出していくことです。経営理念が徹底されているかどうかということは、取締役会及び監査役等の皆さんにとって、大変重大な関心事になると理解しています。取締役会において、経営者の判断が私利私欲のためにではなく、経営理念に沿ったものかどうかということをしっかりと議論することが求められているのではないかと考えています。

また、3線モデルとよく言われますが、私は5線モデルが大事だと考えています。この5線モデルの第1線は経営理念です。2線から4線は、3線モデルの1線から3線です。第5線は、経営陣の皆さん、取締役会・監査役等の皆さんです。経営執行陣と社外取締役、あるいは監査役等が、建設的な議論を戦い、経営理念に沿って戦略の方向性をしっかりと決めていくこと。そして、価値創造ストーリーを最終化すると理解しています。会社は、そもそも価値創造のために存在するため、3線モデルだけでは十分ではないのではないか。経営理念、経営執行陣、取締役会、監査役等も含めた5線モデルで考えていくべきではないかと思います。

このような経営理念を実現するために、戦略が策定されますが、この戦略は、先ほど申し上げたように、ガバナンスによって方向性が決められます。ただ、この戦略には、すべてが達成・実現できるかどうかが見えないというリスクが存在します。この中には、財務報告リスクも含まれます。そのリスクが発生した際に、戦略に与える影響を経営者が想定する許容範囲の中に収める仕組みが内部統制になります。そうであれば、不正における許容範囲は、当然、無論、ゼロということになります。基本的に、仕組みとしては、許容範囲はゼロという形で不正に対処する姿勢が、今回の規程の改訂で改めて、あるいは新たに問われていると考えるべきではないかと思っています。そういう意味で、経営理念を実現する基盤として、財務報告に関わる内部統制を含めて、有効に機能する全社的な内部統制が大変大事だと考えています。

また、先ほど、中山先生から、内部統制の基本的枠組みの話がありましたが、統制環境という最も大事な要素があります。統制環境というのは、経営者の姿勢ということです。「Tone at the Top」ということです。経営トップの姿勢を決めるのは、経営理念です。したがって、経営理念そのものが、経営者の行動を律することになります。このような状況を確認していくことがガバナンスの役割です。経営執行陣、ガバナンスを含めた、5線モデルで確認をしていくことが大事ではないでしょうか。私の長い経験では、経営理念が組織全体に遍くしっかりと周知徹底されている組織では、重大な不正をかつて一度も見たことがありません。

長谷川：ありがとうございました。私ども当法人で審査を行い、上場規則上の措置に至るような企業不祥事の背景には、その企業の組織風土が影響すると指摘されることも多くあります。非常に参考になるご意見でした。ありがとうございました。では、続いて、山中さま、お願ひいたします。

山中：内部統制の無効化というものは、今まで内部統制の限界と言われがちでしたが、今回の基準の改訂では「内部統制の無効化、経営者による内部統制の無効化に、絶対的に抗える内部統制はないかもしれない。しかし、全社的な内部統制や、個々のプロセスにある内部統制をたくさん重ねていくことにより、経営者であっても簡単には無効化できない」ということが示されています。中でも、統制環境が非常に重要だということは、私も神林さまとまったく同意見です。今回の改訂の中で、統制環境が変わらなかつたというのは、唯一不变で、昔からとても大事なものであり、未来も変わらないのだろうと思っています。統制環境は、経営者の誠実性や倫理観の他に、職務分掌や適切な権限・役割・責任の付与、ローテーションといった人材配置、公平な人事評価、そのようなものから構成されています。

J-SOXの評価実務を見ていくと、経年で形骸化しているところもあるのかなと思います。たとえば、規程の有無だけを見て「問題なし」と簡単に評価している事例もあると聞いています。実際に、内部統制報告書を訂正するケースを見ていると、統制環境に不備があつたと開示する例がかなり多いです。このような

事実を踏まえると、統制環境の有効性の評価について、評価方法は工夫する必要があると思います。規程の有無だけで済ませるのではなく、その規程が組織にしっかりと浸透しているのか、それが運用評価だと思っています。

先ほど、塩谷さまが、いろいろな活動例をご紹介してくださいました。そのような実態を把握するための評価は、本当に大切だと思って拝聴していました。例えば、実際に子会社に行くときには、組織図とそこで働いている人を照らし合わせてみる。その人に直接ヒアリングをする。そのような直接的なコミュニケーション、実態を把握していくという行為・評価が本当は必要なのではないかと思います。そのような意味では、評価項目としての統制環境に変化はありませんでしたが、評価方法のやり方はこれを機会に見直したほうが良いかもしれません。

それから、業務プロセスの話をします。業務プロセスの中で、不正リスクを意識して内部統制が構築されているかどうかということも、改めて考えてみたほうが良いポイントだと思います。エラーや誤謬が出ないということを意識して内部統制をつくりがちですが、不正はどのようなパターンで起きるかを想像しながら、それに対応する内部統制になっているかという確認も非常に重要だと思います。

では、どうしたらそのリスクを想定できるのでしょうか。これは、先ほどご紹介いただいているが、自社グループのどこかで起きている不正や、同業他社で起きている不正を分析することからはじめることも有用だと思います。同業他社で起きているということは、商慣

行も似ているケースがあるため、その事案を分析して、自社に置き換えたときにそれが起き得ないような仕組みになっているのかという点検は、割と具体的でやりやすいと思います。

最後に、内部通報制度について触れます。これは非常に有効で、実際に多くの不正案件が内部通報で発覚しています。内部通報や内部統制におけるモニタリングで、会社自身が不正を発見した場合には、外部からの評価もまったく違うものだと思っています。そして、内部通報やモニタリングでどうせ見つけるのであれば、金額が小さいうちに、大きくならないうちに、きちんと報告してもらう、見つけることができる、そのような体制を構築していくことが必要だと思っています。

長谷川：ありがとうございました。神林さま、塩谷さま、山中さま、本当にありがとうございました。本日は、大変示唆に富んだお話を頂戴できました。不正を防止・発見するためには、職務分掌や、発見するための内部通報の仕組み、神林さまがご提案される5線モデルの構築も有効であると思います。そして、これらの仕組みが機能するためには、実際に内部統制を運用する社内の構成員の倫理観や価値観が伴っていることが、より重要である点が強調されたと思います。それらは、規程がある、部署があるという形式的なチェックだけでは評価できないものであり、従業員に対するアンケートや各種サーベイ、また働く人との直接対話というように、人と向き合うことにより、部署や会社がどのような価値観を重んじているのかという評価ができると理解しました。内部統制があり、それらを運用する人々の

価値観が適切であって、はじめて、不正を防止または早期発見できるということを肝に銘じて、各社、実効的な内部統制の整備・運用に努めていただきたいと思います。

なお、頂いたご意見の中で、子会社管理、内部監査、内部通報制度の重要性についても触れられておりましたが、それらを個別に取り上げた動画セミナーも当法人から配信しています。そちらもぜひご覧ください。本日は、ご視聴いただき、誠にありがとうございました。最後に、本セミナーに関するアンケートを実施しております。このあと、画面に表示されるQRコードからご回答いただけます。頂いたご意見は、次回以降のセミナーで参考にさせていただきたいと考えております。ご協力よろしくお願い申し上げます。