

論壇

ブッカンのコントロール論のフレームワークと最新SAPシステム

関口善昭

〈論壇要旨〉

本稿の目的は、最初にブカン(Henri Bouquin)のコントロール論のフレームワーク(大下丈平, 2009)とSAPの最新システムとの関連を明示した上で、制御システムの管理者と業務システムの業務担当者との責任と権限という内部統制の問題に対して、SAPの最新システムを活用して実務的にどのように解決されるかを示すことである。その関係性については、図1ブッカンのコントロール論のフレームワークとSAPソリューション群との対応で明示した。また、責任と権限管理については、GRCソリューション群の1つであるアクセスコントロールで解決できることを示した。

次に、性悪説を前提とした内部統制では、従業員からの支持が得られないという問題に関しては、性弱説という考え方で対応することが実務的に有効であると論じた。

最後に、国際財務報告基準(IFRS)によって、見積情報が管理会計に影響を与えるものとして、有形固定資産の減損を例示した。この見積情報の正確性、信頼性、網羅性を担保するために、いかに統制するかについて、日本管理会計学会と内部統制に係る学会、諸団体との連携の必要性を提起した。

〈キーワード〉

コントロール, 内部統制, 国際財務報告基準, IFRS, SAP, GRC, EPM

The Control Framework developed by Henri Bouquin and the latest SAP systems

Yoshiaki Sekiguchi

Abstract

The main objectives of this article are 1) to describe the relationship between the control framework developed by Dr. Henri Bouquin and the latest SAP systems (See Figure 1), and 2) to provide the practical resolutions against the issue of separation of duty between the manager's role of control systems and the role of person in charge of operational systems by effectively utilizing the functionality of "SAP BusinessObjects Access Control".

The basic concept of internal controls which depends on the view of human nature as fundamentally depraved would not be acceptable from auditee's point of view, and I recommended applying the concept of "Se-i-jya-ku" in implementing internal controls so that it would work effectively and meaningfully for its organizations.

In addition, I raised up the potential issues on how to ensure the estimates against the future cash-flow in the era of IFRS from internal control point of view, because that would give a direct impact to the financial statements.

Key Words

Control, Internal control, IFRS, SAP, GRC, EPM

2010年12月1日 受理
早稲田大学大学院会計研究科
SAP ジャパン(株)

Accepted 1 December 2010
Waseda Graduate School of Accountancy
SAP Japan Co., Ltd

1. 序

本稿の目的は、ブッカン(Henri Bouquin)のコントロール論のフレームワーク(大下丈平, 2009)とSAPの最新システムとの関連を明示した上で、制御システムの管理者と業務システムの業務担当者との責任と権限という内部統制の問題に対して、SAPの最新システムを活用して、実務的にどのように解決されるかを示すことである。

合わせて、これまで内部統制の底流に流れてきた考え方(性悪説)だけではリスク管理の土台をなす重要な位置づけに進化した内部統制は、従業員からの支持を得られず、発想の転換が必要であるという問題提起を行いたい。

最後に、内部統制が管理会計の正確性、信頼性、網羅性を支える重要な要素の1つである点に触れ、かつ日本においても強制適用が議論されている国際財務報告基準(IFRS)によって、新たに求められる管理会計に関連した内部統制の対象について論じる。

2. ブッカンのコントロール論のフレームワークとSAP最新ソリューション

ブッカンのコントロール論のフレームワークに登場する業務システム、制御システム、情報システムに対して、SAPの最新ソリューションをマッピングし、現時点で何がどこまで実現できるのかを明らかにする。(図1ブッカンのコントロール論のフレームワークとSAP最新ソリューション参照)

まず、「情報システム」として、ERP(Enterprise Resource Planning)が存在し、企業の基幹系の業務システム全般を支援する。実行系の「業務システム」に対してインプットされた情報が「情報システム」で処理され、業務遂行上必要な情報がアウトプットされることによって、実行系を動かしていく。一方、「制御システム」としては、グループ経営管理ソリューション群(以降EPMと略す。Enterprise Performance Management)とガバナンス、リスク、コンプライアンスソリューション群(以降GRCと略す。Governance, Risk, Compliance)の2つのソリューション群が対応する。

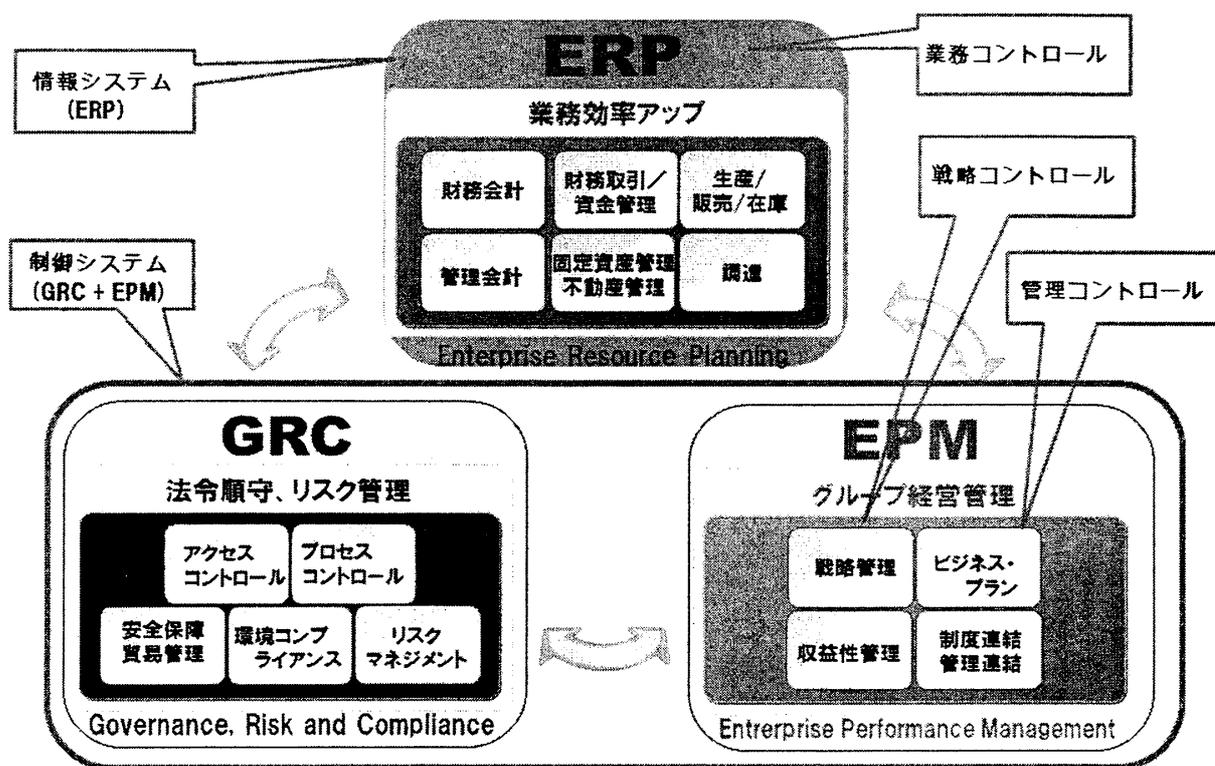
EPMソリューション群は、大きく戦略管理(バランスド・スコアカードを含む)、ビジネスプラン管理、グループ連結管理、収益性分析の4つから構成され、中期経営計画に対してグループ全体として順調に推移しているのか、そうでないのであれば何がネックになっているのかを分析し、閾値を下回ったKPIに対して赤信号を点灯し、必要なアクションを促す仕組みである。そして、収益性分析の結果、当初設定した目標値の上下限の許容範囲を超えた場合に、戦略管理に定義されている戦略を見直すという具合に、右回りにPDCAサイクル(図1右下参照)を回すメカニズムになっている。

GRCソリューション群は、コンプライアンス違反にならないように、その兆候がないかどうかをモニタリングする仕組みで、現時点では、安全保障貿易管理、環境規制管理、権限管理の観点からモニタリングする。そして、リスク情報はリスク管理システムの中で一元管理し、閾値を超えた場合にアラート(シグナル機能)を戦略管理システム等に伝達する。なお、EPM側の収益性分析の結果が許容範囲を超えた場合も、ビジネスリスクとしてその情報はリスク管理システムに伝達される。

このようにEPMとGRCは互いに連携しながら、「情報システム」の位置づけにあるERPに対して、「制御システム」として機能し、そこを通して、業務システムを制御している。ブッカ

ンのコントロール論のフレームワークで記述されている戦略コントロール、管理コントロール、業務コントロールは、SAPの仕組みでいうところの戦略管理システム、ビジネスプラン管理、ERPが各々対応すると言える。

図1 ブッカンのコントロール論のフレームワークとSAPソリューション群との対応



3. 職務分掌リスクと最新のIT統制

制御システムの管理者と業務システムの業務担当者との責任と権限の問題は、GRC群の中のアクセスコントロールという仕組みで解決できる。仕組みとしては、財務諸表の信頼性を棄損するリスク並びにそのリスクを生じせしめる不適切な権限の組み合わせ（約44,000種類）が事前定義されていて、それとユーザー1人1人が持つ権限とを自動突合し、高いリスクが生じている従業員を自動的に洗い出すことができるようになっている。なお、企業独自の判断で、新たに職務分掌リスクを定義し、不適切な権限の組み合わせを追加で定義、登録することも可能である。この仕組みは、定期健康診断的に権限チェックを行うだけでなく、是正措置が取られるまでに、その不適切な権限の組み合わせが実行されてしまった場合には、リアルタイムでアラートがシステム管理者に飛ぶ仕組みになっている。

このような形で、アクセスコントロールは、制御システムの管理者と業務システムの業務担当者との責任と権限の問題の解決に留まらず、職務分掌リスク全般の低減と、いわゆる日本版SOX法（金融商品取引法第24条の4の4）で求められている内部統制報告書の作成の上で重要な権限管理の確立を実現する役割を担っている。

補足として、アクセスコントロールは、上記の権限管理の他に、権限を付与する段階でのリスク分析、特権ユーザーが権限を行使した場合の履歴管理、権限ロール管理も可能である。

4. 内部統制のレベルアップ

情報システムとしてのERPの仕組みの中に、以下の7つの機能が包含されている。

- ①権限が無いとメニューが表示されない。
- ②権限が無いと、操作できない。参照することさえできない。
- ③入力すると、各種設定された入力チェックのロジックが作動する。
- ④各種マスターとの突合が自動的に行われる。
- ⑤各業務固有のチェックがパラメーター設定により作動する。（例 検収入力発注済み数量に対して、上下限の一定%の範囲内又は数量の範囲内でしか入力できない）
- ⑥使用する端末の制限が可能である。
- ⑦印刷するプリンターの制限も可能である。

これらのERPの標準機能に加えて、前述したアクセスコントロールによる職務分掌リスクの洗い出し、不適切な権限保持者の洗い出し、特権ユーザーがデータベース、テーブル類を変更した場合の変更履歴管理、権限ロールの変更管理の合わせ技で、内部統制のレベルアップに寄与できる仕組みになっている。

補足として、内部統制の発展形としてCOSO ERM（コン エンタープライズ リスク マネージメント）がある。SAPのGRC群の中のリスクマネージメントの仕組みは、このCOSO ERMに準拠した形で設計され、各アプリケーションでとらえられたリスク情報を一元的に集中管理できる。

5. 内部統制における性悪説の限界と性弱説

これまでの内部統制の底流に流れる思想は性悪説である。人は有効性、効率性を阻害するサボタージュを行うのではないか？ 財務報告に虚偽記載をするのではないか？ コンプライアンス違反を行うのではないか？ 資産を勝手に処分するのではないか？ という前提のもとに、内部統制が行われている、又はそう行われているように被監査人からは思われているのが現実である。これは日々業務に邁進し、会社の業績向上に努力している従業員の視点からすると、非常に不愉快であり、かつ受け入れ難い前提である。

21世紀の時代の企業の競争力の源泉は人財であると主張されて久しいが、上記の監査の前提となる性悪説とは明らかに矛盾があり、いくら内部統制は企業のリスク管理を行う上での土台であると主張しても、従業員側の心底からの支持は得にくい状況にある。

筆者は米国系企業に約15年勤務した経験があるが、その内5年間インターナルコントロール部門に在籍し、日本および海外の現地拠点（韓国、中国、フィリピン、シンガポール、マレーシア）の監査を担当した。そこでは、米国企業でありながら、性悪説に基づいた監査を実施することは無かった。内部監査人は問題を発見した場合、当該業務の管理職、担当者責めることはなく、なぜそうなったのか？ 制度、プロセス、システムに問題がなかったかどうかと

いう視点で、まずは現状を見つめ直した。そして必要に応じて改善を勧告するのが内部監査人のミッションであり、決して罪人を探し出し、処分するのがミッションではなかった。

人間は生まれながら弱い存在であり、魔が差す時がある。そのために、司直の手を煩わせると、本人も不幸であり、愛する家族をも路頭に迷わせてしまう結果となる。そうならないように、“人間は時には魔が差す弱い存在であるという性弱説”に基づき、魔が差さない制度、プロセス、コントロールシステムを構築し、従業員と家族を守るのが内部統制の本来の目的であるとした方が従業員からの支持が得られ、真に内部統制が機能するのではなかろうか。前述した項番2, 3, 4から、情報システムの中に既に統制機能が実装されており、この性弱説を支えるITの仕組みが確立されていることがご理解頂けるであろう。

なお、不正検査、社長の暴走は内部統制と切り離して議論した方が、混乱が生じないであろう。また、性弱説に基づく内部統制は、平時の場合のみならず、危機の状況においても内部統制の基本となるが、それは必要条件ではあっても十分条件ではないであろう。やはり、危機の状況においては、通常の内部統制に加えて、クライシスマネージメントやリスクマネージメントの視点で対応策を検討する必要がある。

6. 管理会計の正確性、信頼性、網羅性を支える内部統制

管理会計によって得られた数字によって、経営の意思決定や業績評価が行われるので、その数字の正確性、信頼性、網羅性を担保する必要があるのは言うまでもないことである。その実現を支えるのは、会社全体の風土も含めた統制環境、取締役会及び監査役会の機能、内部統制、情報システムであるが、その中で内部統制は非常に重要な役割を担っている。

6.1. 「過去」から「現在」の結果として管理会計

企業のパフォーマンスの結果をきっちりと押さえ、分析し、何が良好で、何が悪かったのか、別の言葉で言うと、許容範囲内に収まったものと、そこからみ出したものとを識別するための計算機能が管理会計に求められる。その要因分析結果を、次の戦略立案にフィードバックしていく機能は制御システムの役割である。

6.2. 「将来」の見積情報に基づく管理会計

一方、国際財務報告基準（IFRS）が適用されると、例えば生産設備等の有形固定資産については、そこから生産される製品群から生み出される将来キャッシュフローの現在価値（使用価値）とその生産設備の簿価を資金生成単位（Cash Generating Unit）で比較され、簿価が使用価値を上回っているならば、減損を余儀なくされる。すなわち、将来のキャッシュフローの見積によって、包括利益に影響を与え、結果として財務会計のみならず、管理会計にも影響が生じる。従って、こういった見積に対して、その根拠の明示、妥当性の確認、承認手続き、改ざん防止策等の内部統制をどのように担保していくかは、今後重要になってくるであろう。その意味で、日本管理会計学会と内部統制に係る学会、諸団体との連携が必要になってくるであろう。

7. 結論

本稿の目的は、最初にブッカン(Henri Bouquin)のコントロール論のフレームワークとSAPの最新システムとの関連を明示した上で、制御システムの管理者と業務システムの業務担当者との責任と権限という内部統制の問題に対して、SAPの最新システムを活用して実務的にどのように解決されるかを示すことであった。その関係性については、図1ブッカンのコントロール論のフレームワークとSAPソリューション群との対応で明示した。権限管理については、GRCソリューション群の1つであるアクセスコントロールで解決できることを示した。すなわち、予め定義された約44,000種類の不適切な権限の組み合わせと、各々のユーザーが持っている(又は持つ予定の)権限の組み合わせとを自動的に突合し、リスクを生じさせる権限の組み合わせの場合はアラートが管理者に発信されるので、未然に防ぐことができる。なお、アクセスコントロールは事後的統制にも対応できる。

次に、性悪説を前提とした内部統制では、従業員からの支持が得られないという問題に関しては、性弱説という考え方で対応することが実務的に有効であると論じた。なお、性弱説に基づく内部統制は、平時の場合のみならず、危機の状況においても内部統制の基本となるが、必要条件ではあっても十分条件ではないであろう。やはり、危機の状況においては、通常の内部統制に加えて、クライシスマネジメントやリスクマネジメントの視点で対応策を検討する必要がある。

最後に、国際財務報告基準(IFRS)によって、見積情報が財務会計および管理会計に影響を与えるものとして、有形固定資産の減損を例示した。こういった見積情報の正確性、信頼性、網羅性を担保するために、いかに統制するかについて、日本管理会計学会と内部統制に係る学会、諸団体との連携の必要性を提起した。

謝辞

本論文作成にあたり、九州大学 大下丈平教授、早稲田大学大学院 鈴木孝則准教授より懇切なご指導をいただきました。心より御礼申し上げます。

参考文献

- [1] 大下丈平. 2009. 「現代フランス管理会計」中央経済社.
- [2] ジェームズ. G. コリンズ. 2010. 「ビジョナリーカンパニー③衰退の五段階」日経BP社.
- [3] 土田義憲. 2004. 「財務報告に係る内部統制の実務 第二版」中央経済社.
- [4] ハロルド. ジェニン. 2004. 「プロフェッショナルマネージャー」プレジデント社.
- [5] 町田祥弘. 2008. 「内部統制の知識 (第2版)」日本経済新聞社.
- [6] Michael Treacy, 村上彩訳. 2004. 「成長し続ける会社」日本経済新聞社.
- [7] ロバート. S. キャプラン, デビット. P. ノートン. 2005. 「戦略マップ」ランダムハウス講談社.