

自己評価プロセス： プロセスオーナーの説明責任を強化するためのマネジメント・ツール

このブルティン Volume2 では、プロセスオーナーの説明責任を強化する自己評価プロセスをどうすれば実現できるか、あるいは、すでに自己評価プロセスを実施している場合には、より効果的な運用を行うためにどのような点に留意すべきかというポイントをまとめています。

なお、「財務報告に係る内部統制の評価および監査に関する実施基準」においてはプロセスオーナーの自己評価は「自己点検」と記載されています。

「自己評価」とは何か？

自己評価は内部統制評価におけるベストプラクティスの一つとして認知されており、リスクとコントロールの評価において活用されています。自己評価は、組織体における組織体（全社的）レベルおよびプロセスレベル両方のリスクおよびコントロール評価において組織横断的かつ体系的に実施されるもので、プロセスオーナー自身が関与するリスクやコントロールを自ら評価するものです。評価結果は経営者に報告され、必要に応じてフォローアップされます。また、自己評価と全社レベルでのモニタリングや定期的な独立的评价を組み合わせて実施することで、米国企業改革法 404 条（以下「US-SOX」という）または財務報告に係る内部統制報告制度（以下「J-SOX」という）を継続的に遵守する体制を構築することも可能です。自己評価は内部統制報告書において「表明」を行う経営者が重要なコントロールの運用に責任を負っているプロセスオーナー本人から当該コントロールの評価結果を入手することになるからです。内部統制報告書が経営者から投資家に対する「表明」であるように、自己評価はマネージャーやプロセスオーナーから経営者に対して適切な運用を行っていることの「表明」となるものです。さらに、この評価結果は、内部監査部門の独立的评价の計画において有用な情報となります。

自己評価は特に新しい手法ではありません。米国の公開会社会計監視委員会（PCAOB）によれば、全社的なコントロールには「他のコントロールを監視するためのコントロール、…例えば自己評価プログラム等」も含まれるとされています。長年、リスクやコントロールの自己評価を行ってきた会社もかなり多くあり

ます。自己評価は、US-SOX / J-SOX の遵守を裏付ける財務報告に係る内部統制の評価において利用できるだけでなく、関連法規の遵守や業務の有効性と効率性など他の目的のコントロール評価にも適用できる柔軟性のあるプロセスです。

なぜ自己評価を実施するのか？

自己評価は、財務報告目的だけではなくすべての目的のコントロールにおいて、プロセスオーナーの業務責任と説明責任の一部を果たさせることによって、プロセスオーナーまで組織体の方針を浸透させることができるマネジメント手法です。自己評価を実施している多くの会社では、自己評価は適切な人材による連携構築や経営者への伝達や教育のためのコスト効率の良い手法とみています。有効な自己評価プログラムでは、プロセスオーナーが自己評価結果を経営者に報告し、フォローアップおよび開示が必要となる事項を特定します。また、自己評価は、内部統制報告書における経営者の表明を裏付けるものとなり、適用初年度の集中的なプロジェクトから 2 年目以降の継続的なプロセスへ、対応可能な範囲のコストで移行するために不可欠であるといえます。自己評価は、経営者とその会社にとって多大なメリットをもたらします。

誰が自己評価を行うか？

プロセスオーナーは、組織内の重要なコントロールポイントの最も近くにいて、何が機能しているか、何が機能していないか、プロセスの変更がいつ予定されているか、手続きやシステム、担当者などの変更がプロセスの遂行に影響を与えるかどうかなどについてよく理解しています。プロセスオーナーは、コントロールが組み込まれているプロセスの「実施者」であり、コントロールオーナーはコントロールを実行する「責任者」なのです。プロセスオーナーは、（コントロールオーナーとして）コントロールを実行すると同時に、（指名されたコントロールオーナーによる）コントロールの実施を監督しモニターすることがあります。つまり、プロセスオーナーは最終的にコントロールの整備状況と運用状況を評価する責任があり、自己評価を行うことでその説明責任の一部を果たすことになるのです。

プロセスのオーナーシップ（管理責任）の課題を明確にする

自己評価を行うにあたっては、主要な財務報告リスクとそのリスク管理に対する役割、責任、権限および説明責任を定義することが重要です。このタスクは一般に、重要なコントロールとコントロールオーナーを文書化することから始まります。この作業は簡単なものではありませんが、プロセスオーナーを特定するためには不可欠なものです。自己評価を効果的なものとするためには、プロセスオーナーには少なくとも次の3つの権限、「プロセスに関する意思決定権」、「プロセス設計の適切性に関する責任」、「プロセス運用のモニタリング」が与えられていなければなりません。

多くの組織体では指揮系列の構造がたて割りになっているため、「プロセスのオーナーシップ」の問題が曖昧になることがあります。そのため、プロセスを有効にするために、部門間の重要な「境界線」や「繋ぎ目」をコントロールすることが必要になってきます。多くの組織体では、プロセスのオーナーシップ、特にプロセス内の「繋ぎ目」におけるオーナーシップを明確にしなければならない状況に直面します。この状況は、重要な「意識の変革」に関する課題です。責任を振り分けなおすだけでは、最初に割り振られているコントロールの責任範囲の線を単に引きなおすだけということになりかねません。これでは、自己評価プロセスを円滑に実施することが困難になってしまいます。なぜなら、自己評価を実行するためには評価対象とするコントロールのオーナー（所有者）を決定することが必要だからです。

自己評価の対象とするコントロールは何か？

US-SOX / J-SOX における自己評価は、会社の「重要なコントロール」、つまり財務報告リスクを軽減して複数の財務報告の要件を最終的に達成するために特に重要なコントロールのすべてを評価の対象とします。文書化の過程で作成された内部統制の文書は、継続的な自己評価の基礎となり、以下のような質問に対する回答を提供するものです。

- ・ 組織体レベルおよびプロセスレベルでの「重要なコントロール」は何か？
- ・ どのようなリスクを特定しているか？
- ・ コントロールの実施責任者は誰か？
- ・ 整備状況の有効性はどのように評価されるか？ それは、対象としているリスクを軽減するのに適切か？

- ・ 運用状況の有効性はどのように評価されるのか？ 設計した通りに運用されているか？

継続的な自己評価プログラムは、US-SOX / J-SOX 遵守目的で重要かつ有効なコントロールとして選択された「重要なコントロール」を対象として実施されることとなります。

自己評価はどのようにして実施されるか？

自己評価プロセスを実施するためには、上述の通り、「重要なコントロール」とそのオーナーを特定する必要があります。さらに、自己評価の実施には以下のポイントが必要となります。

① 質問書を事前に用意し、経営者の承認を得る

プロセスオーナーが自分に責任のあるコントロールについての質問に回答することで説明責任の一部が果たされ、財務報告に係る内部統制に関する「説明責任（アカウンタビリティ）の連鎖」による透明性が向上します。自己評価の質問書を作成する方法としては、経営者の内部統制評価の裏付けとして文書化された「重要なコントロール」および重要なコントロールと紐付けられる財務報告の要件やリスクごとに分類して作成することが効果的であると考えられます。これらの目的が達成されるよう、質問書を事前に作成し、経営者の承認を得ておくことが必要です。

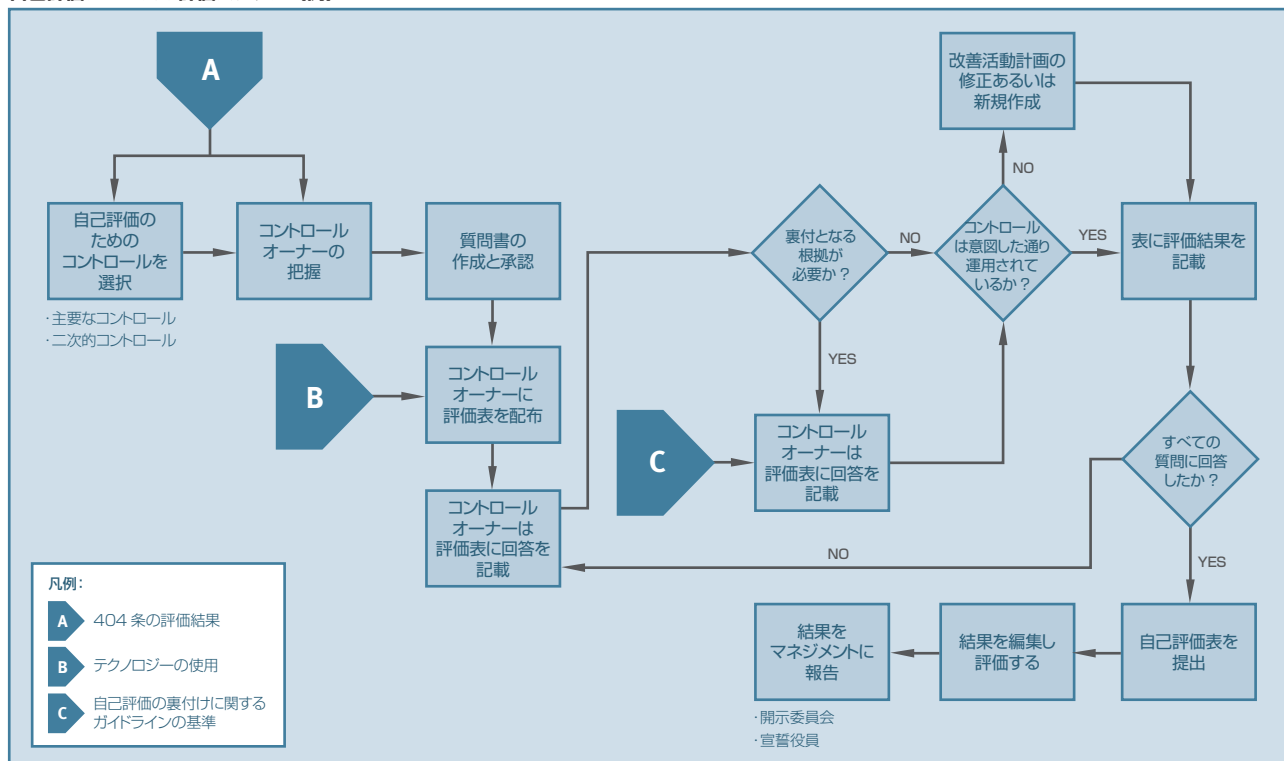
② 自己評価の裏付けに関するガイドラインを設定する

経営者は、プロセスオーナーの自己評価の裏付けとして何が必要かを定義する必要があります。プロセスオーナーやコントロールオーナーは、コントロールの自己評価の際に質問・観察・検査などの手法を採用したり、プロセスの有効性を評価するための様々なレポートを活用することもできます。例えば、懸案事項に関するレポートや仮勘定の年齢調べその他の実証的なデータ分析などの手法により、取引処理に関する内部統制が有効であることを検証することが可能となります。このような活動は日常の業務活動と不可分であり、定期的な自己評価の基盤でもあります。また、プロセスオーナーあるいはその補助者であるリスク管理のスペシャリストなどが実施する追加的な運用状況評価によって裏付けが強化されることもあります。経営者は、プロセスオーナーが評価の計画を策定する際に、自己評価の裏付けに関するガイドラインを提供する必要があります。

③ 一貫して全組織に展開する

経営者は、全組織で一貫した自己評価プロセスを導入すること

自己評価プロセスの評価ステップ（例）



によって、内部統制が有効に運用されているということについて信頼できる確証を得ることができます。自己評価プロセスの展開にはいろいろな方法がありますが、比較的大きな会社では Web ベースの評価ツールを利用して全組織に一貫して展開しています。このようなツールには、評価プロセスのさまざまな段階（スコア評価、マネジメントレビュー、サインオフ等）を特定の人に電子メールで自動的に通知するような機能もあります。また、回答によって改善かテストかといったワークフローを決めていくなどコントロールのワークフロー（改善計画、モニタリング、テスト計画などの設定）を提供できるものもあります。このようなツールを利用することで自己評価の実施が容易になり、さまざまなパターンで応用することができます。また、自己評価プロセスにおいても文書化が必要ですが、ツールを活用することで評価結果を容易に記録することができます。上図の自己評価プロセスの評価ステップのフローチャート例をご覧ください。

④ 経営者へ結果を報告する

自己評価結果は、年次報告書における経営者の表明や四半期毎の宣誓においても「経営者の表明」を裏付ける文書の 1 つとして重要なものです。自己評価結果は、「重要なコントロール」が存在しており、そのコントロールが有効に運用されているということに関して、プロセスオーナーから得た直接的な証拠となりま

す。したがって、評価結果は正確かつ速やかに経営者に報告する必要がありますが、評価ツールの集計機能を使って簡単に報告することもできます。「ダッシュボード・レポート」のような機能を使うと、集計結果の評価情報（ステータス、締切日、改善計画、テストプランなど）を視覚的に表現することもできますし、必要とされる詳細なレベルまで情報を細分化することもできます。

⑤ 例外事項や未解決事項等の問題点は適時にフォローアップする
自己評価の結果、「重要な不備」が潜在的に認識された場合、それらの事項は速やかに評価し判断する必要があります。その際には以下のような点に留意する必要があります。

- コントロールの不備が未解決のまま「積み重なる」と、それらの不備は全体として財務報告に係る内部統制の「重大な欠陥」（重要な欠陥）を構成しているという結論になる可能性があります。また、多数の未解決の不備という不確実性について、経営者はその事実を開示する必要が生じるかもしれません。
- プロセスオーナーの自己評価表には、適切に改善しなければリスクが顕在化してしまうような「懸念事項コメント」が付け加えられる可能性もあります。プロジェ

クトの適切な担当者がレビューしフォローアップしなければ、懸念事項が未対応のまま放置され、リスクが顕在化してしまうかもしれません。また、プロセスオーナーの自己評価が経営者による評価に適切に反映されていないとみなされる可能性もあります。

- プロセスオーナーが「重要な不備」を潜在的に認識した場合、プロセスオーナー自身もその改善に関与するべきです。しかし、検討の結果、経営者とその問題は「重要な不備」ではないとの結論に至った場合には、経営者の検討結果およびその問題点の対応状況をプロセスオーナーに速やかにフィードバックする必要があります。プロセスオーナーが当該意思決定に関与していない場合には、プロセスオーナーの自己評価が軽視されたと思われるよう特に注意が必要となります。

⑥ 内部監査（独立的評価）を適当な頻度で実施する

自己評価の有効性は、経営者に提供される「保証（アシュアランス）」の品質と信頼性の観点から評価されます。従って、経営者に報告された自己評価結果の信頼性を評価するために、内部監査は自己評価の対象となったコントロールの一部について評価を実施する必要があります。その場合、内部監査の「独立的」評価結果は、プロセスオーナーが使用する自己評価プログラムとは「別に」記録する必要があります。

以上の6つは、自己評価プロセスが有効に機能するために不可欠な要素です。自己評価プログラムを採用し継続するためにどのくらいの作業量が必要かを検討する際には、プロセスオーナーの自己評価を裏付けるものとして何が必要かを検討し、実施にあたっての適切な指標を設定することが必要です。

自己評価の実施頻度はどのくらいか？

自己評価はさまざまな領域で柔軟な運用が可能のため、経営者は他の評価手法との組み合わせによってその実施頻度を決定することができます。評価ツールをうまく活用すると、自己評価を継続的に実施したり、期末・四半期末ごとに実施するなど実施頻度を柔軟に設定でき、コントロールが有効に運用されていることを経営者がいつでも確認することが可能になります。また、自己評価を全組織一斉に実施したり、部署ごとに実施することもできます。初年度の内部統制報告書の提出の後に、自己評価を定期的に繰り返し実行することによって、組織体全体で内部統制を重視する意識の徹底を図ることも期待できます。

自己評価結果をどうするか？

自己評価結果は、内部統制報告書における経営者の表明を裏付ける根拠の一部となり得るものですが、自己評価だけで経営者の評価結果とすることは難しいかもしれません。「重要なコントロール」については、全社レベルのモニタリングや独立的評価の実施など他の手法と組み合わせての評価を検討する必要があります。従って自己評価は、ある時点（年度末や四半期末など）において重要なコントロールが「適切に運用されている」という保証（アシュアランス）に関する、経営者の評価結果を裏付ける根拠の一部となり得ると言えます。

以下の3点は、自己評価プロセスにおける報告の方針を定義づけるものです。

① 自己評価結果をどのように集計するか？

評価結果のとりまとめにあたっては、プロセス、事業部、グループ、地域などの集計単位を決定します。ダッシュボードやレポートニングなどの評価ツールの機能を使うと、マネジメントのニーズに応じて柔軟に報告形式を変えることができます。例外事項や否定的な回答の場合には、その影響や改善計画を含めて評価する必要があります。また、肯定的な回答（すなわち「コントロールは有効に機能している」）の場合には、その信頼性を評価するために追加の独立的評価（テスト）等の要否を検討する必要があります。

② 自己評価結果は誰が報告するのか？

評価結果の報告者としてはコントロールオーナー、プロセスオーナー、部門のマネージャーなどが考えられます。コントロールオーナーが評価結果を報告することが望ましいこともあれば、複数のコントロールオーナーの報告先であるプロセスオーナーが評価結果を報告することが適切な場合もあります。複数のプロセスオーナーの報告先である部門のマネージャーが評価結果を報告するケースもあります。誰が自己評価結果を報告するかということは、どの評価単位に重点を置いて自己評価を行うのかということによって決められることになります。

③ 自己評価結果は誰に報告するか？

自己評価結果の報告先としては、経営者、開示委員会、US-SOX / J-SOX コンプライアンス委員会などが考えられます。また、監査委員会が自己評価結果の報告を求めることも考えられます。評価対象プロセスに関係する部門のマネージャーは、自

部門のプロセスオーナーの自己評価に関与すべきであり、要改善事項があればそのフォローアップにも関与することになります。

潜在的に認識された「重要な不備」やその他の内部統制上の問題点についてはできるだけ早く解決策を実行しなければならないので、プロセスオーナー・コントロールオーナー・内部監査に対しては正式な自己評価報告プロセスにとらわれず速やかに伝達する必要があります。特にUS-SOXでは、四半期報告のタイミングで適切に評価し、速やかに伝達することが求められます。

自己評価の方針を浸透させる

経営者が自己評価プログラムをどのように活用して内部統制の評価を行う場合であっても、自己評価の方針を浸透させる必要があります。それは、(a) プロセスオーナーの自己評価によって特定されたコントロールの不備をその源泉別に報告し(リスク管理スペシャリスト、内部監査、外部監査によって発見された場合でも同様)(b) 不備の評価時点からその改善終了までの進捗状況について適切にフォローできるようにするためです。さらに、自己評価を依頼しているプロセスオーナーについては、自己評価の実施状況をモニターし確認する必要があります。内部統制プロジェクトチーム(PMO)あるいは内部監査部門が方針を浸透させるようにプログラムを運営する必要があるかもしれません。

検討すべきベスト・プラクティス

自己評価の導入あるいは既存の自己評価プログラムの見直しに際しては、以下の点を検討することが望ましいと考えられます。

● 重要項目を自己評価プロセスの対象とする

優先順位の高いプロセス、重要なリスク、US SOX / JSOX 対応過程で特定された要件に紐付けられる重要なコントロールなどを自己評価プログラムの対象とすることで、自己評価結果は経営者にとって有用な情報となります。また、経営者の宣誓・確認書での表明を裏付ける情報の一部となります。

● 自己評価プログラムの実施には企業文化を考慮する

新たに自己評価プログラムを採用したり、既存のプログラムを修正したりする場合には、意識の変革が問題となることがあります。情報の良し悪しに関わらず上司へ報告することが促進されるようなオープンな企業文化かどうか、複数の部門にまたがる

コントロールを評価できるようにプロセスオーナーの責任範囲が明確になっているかどうか。自己評価プログラムを適切に導入、運用するためには、これらの問題を解決するための意識の変革が必要となることがあります。

● 自己評価プロセスが実効的であることを確かめる

プロセスオーナーに対して、評価の裏付けとして何が必要かというガイドラインを提供します。また、内部監査部門が自己評価結果を定期的にレビューする旨をプロセスオーナーに通知します。内部監査計画の作成にあたっては、自己評価のレビューを含めて検討することになります。重要なことは、経営者がプロセスオーナーに自己評価への参加と時間投資を強く要求する以上、自己評価プロセスを明確に定義して効果的に実施し、プロセスオーナーに対しても付加価値を提供する実効的なものとしなければなりません。

● 管理者を関与させる

自己評価結果の報告を通して評価対象部門の管理者を自己評価プロセスに関与させ、改善を要する事項があれば、改善計画の作成や実施に関して管理者の協力を依頼します。

● 定期報告に合わせて自己評価を実施する

自己評価結果を経営者の宣誓・確認書および期末の内部統制報告書の裏付けの一部とすることができるように、適切な集計時間を考慮して自己評価プロセスを実施します。

● 自己評価から生じた変更、不備、例外事項について、適時にフォローする

業務プロセスやシステム上の変更点については、コントロールの不備を是正し、コントロールの文書を適時に更新(修正)します。懸念事項のコメントやコントロールの例外事項は、適時に対応するとともに記録に残します。

● 次年度のUS-SOX / J-SOX 対応を早期に開始する

当年度のUS-SOX / J-SOX 対応が終了後、速やかに次年度の対応を開始します。特に、新たに自己評価プログラムを導入したり、自己評価の対象範囲を変更(拡大)する場合には、限定的なパイロットプログラムを経て、全社的に自己評価プログラムを展開します。

要約

このブルティンをご覧になられている皆さまの組織体では、自

己評価を実施されていますか。まだ実施していない場合は、まずは一度実施してみてください。すでに実施している場合には、改善すべき点がないか検討してみてください。自己評価は、プロセスオーナーが内部統制に対する業務責任と説明責任の一部を果たすことにより、「経営者の姿勢」をプロセスオーナーにまで徹底させることができる有用なマネジメント手法です。効

果的な自己評価プログラムは、四半期毎の経営者の宣誓・確認書および年次内部統制報告における経営者の表明を裏付けるものとなり、フォローアップが必要な事項を速やかに発見するのに役立ちます。自己評価は、US-SOX / J-SOX の初年度の「プロジェクト」から2年目以降の継続的な「プロセス」への移行を可能にする効果的な評価手法なのです。

適切な自己評価を導入していることを確認するための質問事項

取締役会への質問

- 財務報告に係る内部統制に責任を有するマネージャーとプロセスオーナーが関与し、報告の信頼性を向上させる自己評価プロセスを実施していますか？ そのようなプログラムがない場合、今後どのようにして財務報告に対する説明責任を組織内で強化するお考えですか？
- 監査委員会は、自己評価結果についての情報を経営者から入手していますか？ あるいはそれ以外の方法で、自己評価に関与していますか？
- 自己評価プロセスをすでに実施している場合、評価結果の良し悪しに関わらず上司への報告が促進されるオープンな企業文化が組織内に浸透していると確信できますか？ 自己評価プログラムを通じて報告された例外事項およびコントロールの不備について適切に対応していますか？
- (非公開企業やNPOであっても) マネジメントは自己評価プログラムの導入を検討しましたか？ 良好でない評価結果を自ら報告してきた者を非難するような文化がないということを確認できますか？

マネジメントのための質問

- 自己評価を実施している場合
 - 自己評価が有効に機能していることをどのように確認していますか？

- 自己評価プログラムは、優先順位の高いプロセス、重要なリスク、US SOX / JSOX 対応過程で特定された要件に紐付けられる重要なコントロールなどを評価対象としていますか？
- 自己評価プログラムは、プロセスに関与する複数の部門間の重要な「境界線」や「繋ぎ目」を考慮していますか？
- プロセスオーナーに対し、自己評価の裏付けに関するガイドラインを提供していますか？
- 自己評価を実施していない場合
 - 導入を検討しましたか？
 - プロセスオーナーには、財務報告に係る内部統制の整備および運用の有効性についての説明責任がありますか？ プロセスオーナー自身は説明責任があることを理解していますか？
- 自己評価プログラムは、経営者の宣誓・確認書で要求されている開示プロセスおよび継続的モニタリングにとって不可欠となっていますか？
- プロセスオーナーは「プロセスに関する意思決定権」、「プロセス設計の適切性に関する責任」、「プロセス運用のモニタリング」などの権限が与えられていますか？ 与えられていない場合、オーナーシップに関する誤解や認識のギャップ、重複などによってコントロール実施上の問題が発生していませんか？