

C I Aフォーラム研究会報告

# J-SOX評価の見える化

## ～形式化・形骸化の予兆と改善のためのKPI～

研究会No. a 6 (実効性あるJ-SOX評価を考える研究会)

C I Aフォーラムは、C I A資格保持者の研鑽及び相互交流を目的に活動する、一般社団法人日本内部監査協会（I I A-J A P A N）の特別研究会である。各研究会は、担当の座長が責任をもって自主的に運営し、研究期間、目標成果を設定し、研究成果を発信している。

当研究報告書は、C I Aフォーラム研究会No. a 6が、その活動成果としてとりまとめたものである。報告書に記載された意見やコメントは、研究会の「見解」であり協会の見解を代表するものではなく、協会がこれを保証・賛成・推奨等するものでもない。

### 目次

1. はじめに .....	52	4. J-SOX評価の見える化の指標 .....	60
2. J-SOX評価の形式化・形骸化の予兆 .....	53	5. KPIを活用したJ-SOX評価の改善 .....	63
3. J-SOX評価の形式化・形骸化はなぜ起こるのか? .....	58	6. おわりに .....	65

## 1. はじめに

当研究会は、2014年8月に発足し、2016年9月に第1次研究会の成果物として「経営に貢献する内部統制評価業務の高度化と活用～今から実践！ 全社的な内部統制評価項目見直しのポイント～」を発表した。また、2018年6月には第2次研究会の成果物として、「不適切な会計事例から学ぶJ-SOX評価の高度化～子会社管理の評価を考える～」を発表した。その後、研究会の名称を「経営に貢献するJ-SOX評価業務の効率化と活

用に関する研究会（Bチーム）」から「実効性あるJ-SOX評価を考える研究会」と変更し、財務報告に係る内部統制評価（以後、J-SOX（用語a）評価）の実効性向上に、より焦点を当てることとして第3次研究会をスタートさせた。

過去の2つの成果物は、どのような評価をすれば実効性が向上するかという視点で検討を行い、評価の内容を取り纏めて発表し、成果を上げたと自負している。しかしながら、企業の内部統制は各社の置かれている環境や企業風土等により異なるものであり、J-S

O X評価もそれぞれの会社によってその方針は異なり、実効性に関する考え方も異なるものであろう。実効性の向上のための評価方法や評価内容の提案（いわゆるベストプラクティス）は参考になるとしても、固有の事情を反映した上で、各社独自の実効性向上策を検討しなければ、絵に描いた餅に終わり、更なる形式化・形骸化を生み出してしまう可能性もあると考え、評価方法や評価内容を提案するだけではなく、我々評価者の視点に立って実効性ある評価とは何かをテーマとして研究を進めることとした。

実効性あるJ-SOX評価の目的は、実効性ある内部統制の整備・運用に役立つことであり、内部統制の実効性を評価し、内部統制が形式化・形骸化していないか確認をし、内部統制の高度化に貢献することにあると考える。すなわちJ-SOX評価が実効性を伴っていないければ、内部統制自体の形式化・形骸化を見過ごすこととなり、内部統制の高度化に貢献することは困難となるはずである。

内部統制報告書の提出が始まってから13年を迎え、各方面からJ-SOX評価の形式化・形骸化についての報告や警鐘が発出されているが、それに対しての具体的な防止策の提言は少ないのが現状ではないだろうか。企業の現場においてJ-SOX評価を担当されている評価者の中には、現状のJ-SOX評価について、何のためにやっているのだろうか？、効果はあるのか？、形式化・形骸化しているのではないのか？等々の疑問や悩みを抱えながら、毎年の評価を行っている評価者も少なくないものと思われる。

このような中、J-SOX評価の実効性を考える上で、J-SOX評価の形式化・形骸化について考えることは避けられないと考え、まず、形式化・形骸化とは何か、どのような現象なのかを検討することから始めることとした。

なお、一概に形式化・形骸化といっても、

その意味するところの捉え方にはメンバーの間でも差があるため、この研究におけるJ-SOX評価の形式化・形骸化の定義を行うこととした。

まず形式化であるが、J-SOX評価は基準・実施基準（用語b）に沿って実施しなければならず、また効率的な実施、品質の維持・向上のためにも、評価手続きを一定の形式に沿って行うことは、実効性を向上するためにも必要なことであると認識している。J-SOX評価制度スタート以後、効率性、品質、実効性を高めるためのツールとして手続きを整えてきたと言えるが、その整えた手続きの目的が失われ、「定められた手続き通りに実施することのみが目的とされている」状態をJ-SOX評価の形式化と呼ぶこととした。

次に形骸化であるが、J-SOX評価の本来の目的は、前述のとおり有効な内部統制の構築・高度化に貢献することにあるが、内部統制報告書の提出義務にだけ囚われた「内部統制報告書を提出するためだけの評価」となっている状態をJ-SOX評価の形骸化と呼ぶこととした。

## 2. J-SOX評価の形式化・形骸化の予兆

前述したとおりJ-SOX評価の形式化・形骸化の指摘がなされているが、その背景としては、不正を含めた不適切な会計処理の事例が後を絶たずに発生している状況やそれに伴い過去の内部統制報告書を「有効」から「有効でない」に訂正する事例が数多く発生している状況から、そのような指摘がなされているように見受けられる。このように不適切な会計処理の発覚という結果からJ-SOX評価の形式化・形骸化が問われているようであるが、J-SOX評価の実効性を高める視点では、不適切な会計処理の発生以前に、J-SOX評価の形式化・形骸化を予防していく

ことが重要と考える。J-SOX評価のプロセスや評価結果に形式化・形骸化の予兆があれば、それを見つけ出して必要な対応を行って実効性を高めることにより、不適切な会計処理に対する予防効果を高めることにもつながるであろうと考える。

では、形式化・形骸化の予兆とはどのようなものであろうか。形式化・形骸化については、その判断となる数値基準のようなものはなく、また基準・実施基準はあるものの、具体的な実施内容について他社事例の共有や比較を行う機会は少なく、どのような場合に形式化・形骸化しているのかを事前に判断することは困難な状況にあるのではないだろうか。そのような中で、当研究会では評価プロセスや評価結果の中に見て取れる事象から、形式化・形骸化の予兆と考えられるものをリストアップし、計画・評価・報告の各ステップで見られる形式化・形骸化の予兆を整理することとした。

表1が当研究会で洗い出しを行った形式化・形骸化の28の予兆である。研究会で検討する過程においては、この他にも様々な事象が取り上げられたが、外形的に予兆を確認しやすいものに絞り込んだ結果を例示している。

ここに取り上げた予兆に当て嵌まっているからと言って、即座に形式化・形骸化していると断定することができないのは言うまでもなく、また各社の固有の状況によりこの他の事象が当て嵌まるケースもあるであろう。形式化・形骸化については、その判断となる数値基準のようなものはなく、第三者による客観的な評価はあり得るとしても、やはり評価を行っている評価者や評価部門が自ら主体的に形式化・形骸化の判断をするべきではないだろうか。今回作成したこのリストを参考にして、形式化・形骸化している可能性があるかどうかの点検を定期的しておくことも、J-SOX評価の実効性を向上する上で有用

と考える。

では、形式化・形骸化の予兆を診断した結果、「自社の状況がどの程度のものなのか？」におそらく関心が向くのではないだろうか。上述のとおり、1つでも当て嵌まっていれば形式化・形骸化しているわけではなく、何項目以上該当すると形式化・形骸化しているという基準があるものでもない。また、○か×かで一律に判断できるものでもなく、各項目の診断において、その予兆がどの程度進行しているかの判断もあるであろう。

そこで、当研究会メンバー9名が前述の28の予兆について独自に自社の状況を診断し、その結果を集計して自社の状況と比較してみることにした。診断方法は、各項目に対して「予兆あり」、「部分的に予兆あり」、「予兆なし」の3段階の診断とした。なお、メンバーの業務範囲により診断ができない項目については「判断できない」としている。

診断結果の集計は表2のとおりであるが、その結果から以下のような示唆を得ることができた。

当研究会メンバーで自社のJ-SOX評価が形式化・形骸化していると断定するメンバーはなく、全員が一定の効果は得られていると評価しているものの、J-SOX評価の実務を行っている中で、形式化・形骸化しているのではないかと悩みつつ業務に当たっているという実態がこの自己診断の結果から数値として表れたと考えている。

また、「予兆あり」や「部分的に予兆あり」と診断した項目に、評価体制や評価者教育に関する項目（予兆の項番3, 5, 6）、全社的な内部統制（予兆の項番10, 12）、整備評価（予兆の項番13, 14, 18）に関する項目が多いことも、形式化・形骸化の要因を検討する上で重要なのではないかと考えられる。

今回の自己診断を行ったことにより、予兆という定性的な指標の重要度を数値化することができたことも有用であったと考えてい

&lt;表1&gt; J-SOX評価の形式化・形骸化の予兆

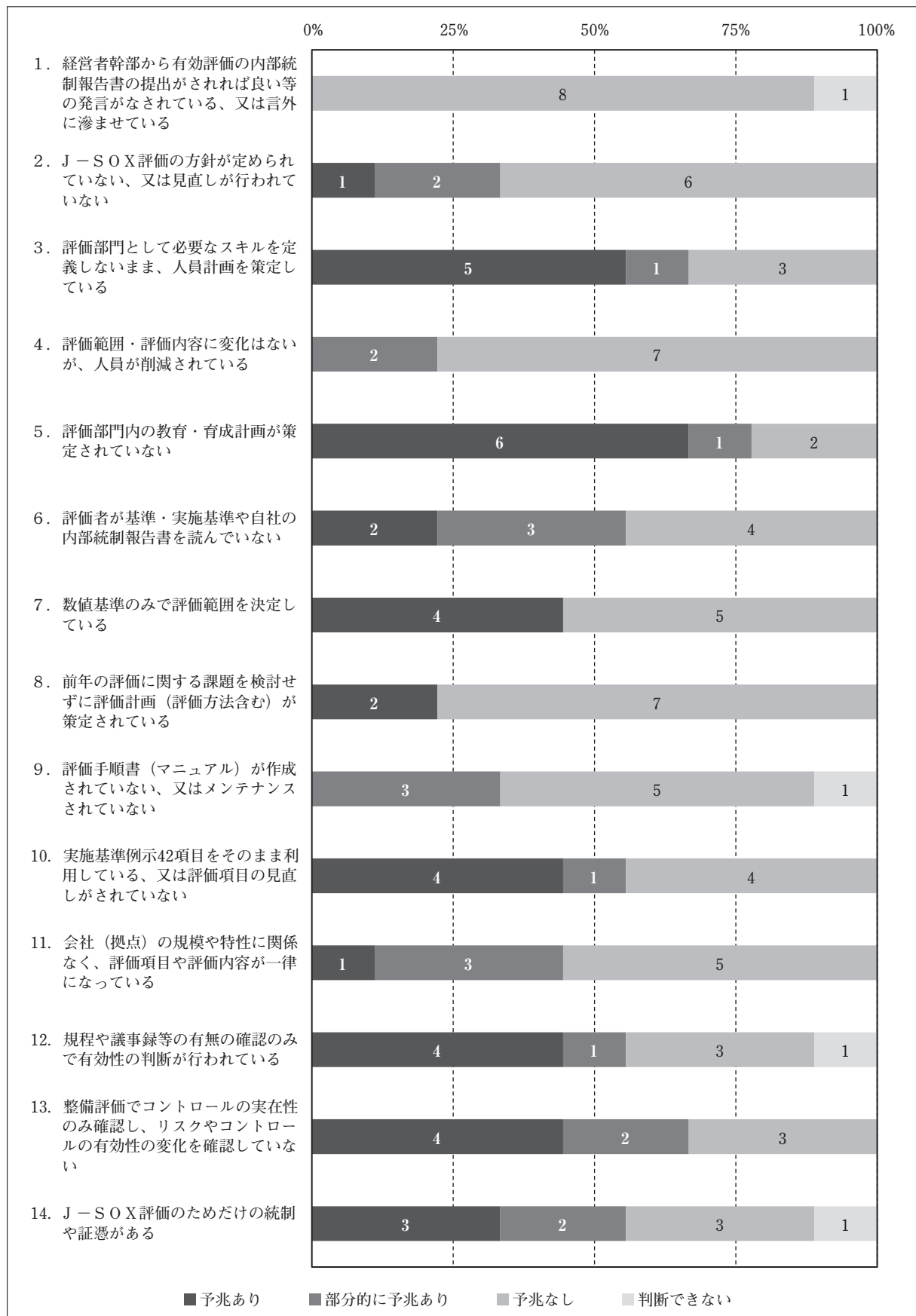
区分	形式化・形骸化の予兆	
計画	評価方針	1. 経営者幹部から有効評価の内部統制報告書の提出がされれば良い等の発言がなされている、又は言外に滲ませている
		2. J-SOX評価の方針が定められていない、又は見直しが行われていない
	評価体制	3. 評価部門として必要なスキルを定義しないまま、人員計画を策定している
		4. 評価範囲・評価内容に変化はないが、人員が削減されている
	評価者教育	5. 評価部門内の教育・育成計画が策定されていない
		6. 評価者が基準・実施基準や自社の内部統制報告書を読んでいない
	評価範囲	7. 数値基準のみで評価範囲を決定している
	評価計画	8. 前年の評価に関する課題を検討せずに評価計画（評価方法含む）が策定されている
		9. 評価手順書（マニュアル）が作成されていない、又はメンテナンスされていない
評価	全社的な内部統制（CLC）（用語c）	10. 実施基準例示42項目（用語d）をそのまま利用している、又は評価項目の見直しがされていない
		11. 会社（拠点）の規模や特性に関係なく、評価項目や評価内容が一律になっている
		12. 規程や議事録等の有無の確認のみで有効性の判断が行われている
	業務プロセスに係る内部統制（PLC）（用語e）	13. 整備評価でコントロールの実在性のみ確認し、リスクやコントロールの有効性の変化を確認していない
		14. J-SOX評価のためだけの統制や証憑がある
	ITに係る全般統制（ITGC）（用語f）	15. 整備評価で業務記述書に沿わないサンプルがあった場合、業務記述書の見直しの必要性を検討していない
		16. 業務プロセスにおいて僅少として評価から除外したプロセスが妥当であるか確認していない
		17. 運用評価において例外として除外したサンプルが他にも発生していないことを確認していない
評価	不備の判断	18. 前年からの業務の変更有無の確認を被評価部門からの「変更なし」の回答のみで済ませている
		19. 不備かどうかの判断基準が策定されていない
		20. 不備の影響額の算定方法が策定されていない
		21. 不備の判断を監査法人に委ねていることがある
	品質管理	22. 経営者評価では有効だが、監査法人が不備を指摘することがよくある
23. 担当者の評価結果に対する評価部門内でのレビューが行われていない		
報告	是正	24. J-SOX評価以外で不備が発見された場合に、J-SOX評価が適切であったかどうかの検討をしていない
		25. 運用評価で不備が出て、サンプルの拡大や補完統制があることにより、是正の必要性を検討していない
	報告	26. 内部統制部門が不備の是正を主体的に行っていない
		27. 経営者への報告が有効か有効でないかだけの報告になっている
		28. 取締役会、監査役会等でJ-SOX評価に関する報告がなされていない

る。また、このような自己診断を社内の評価者向けに行うことにより、評価者の意識調査としても利用することができるのではないかと考えている。

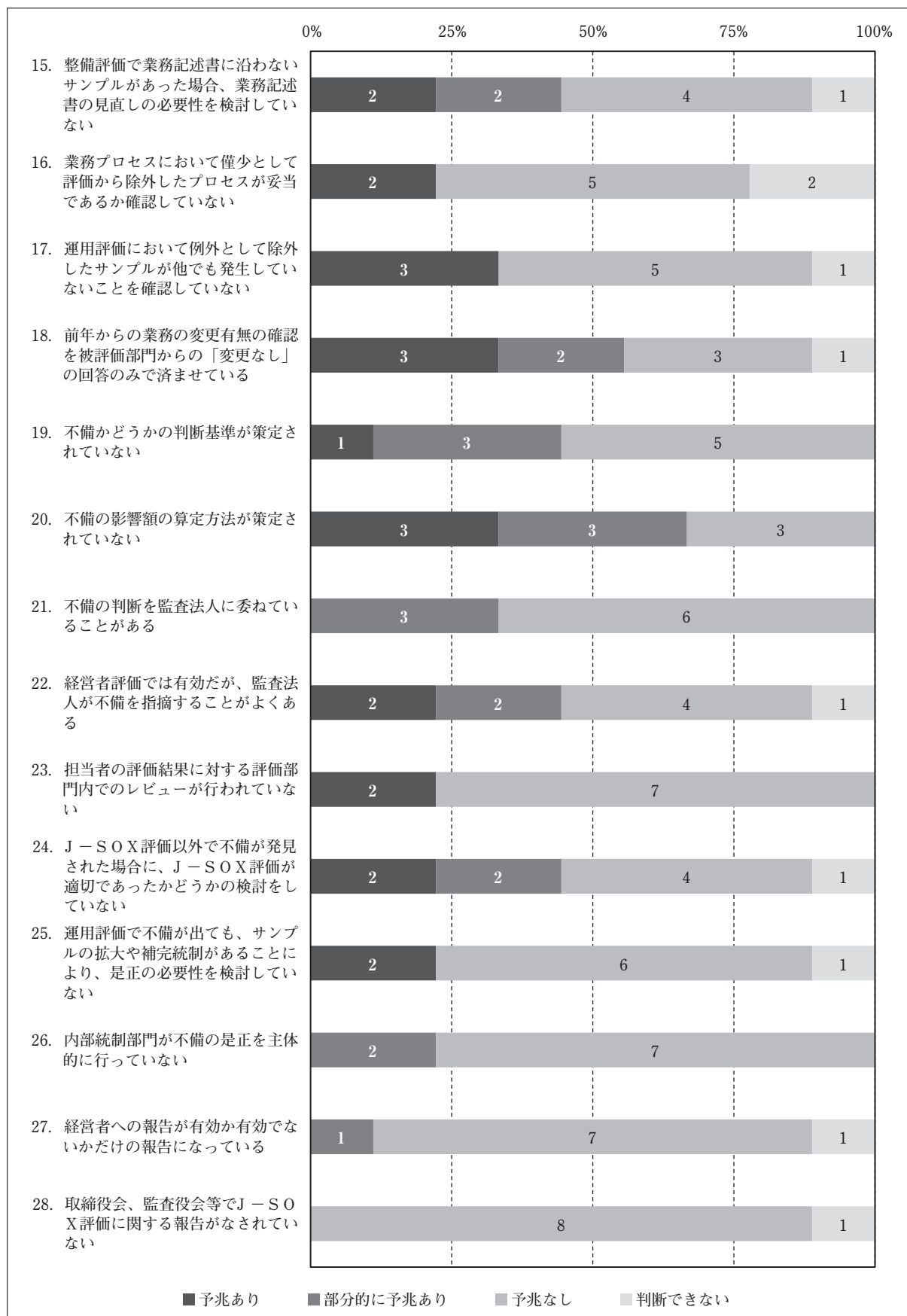
形式化・形骸化の判断基準は各社各様であり、その基準を定義することはできないが、

不正や誤謬が発覚（有事）してからJ-SOX評価の形式化・形骸化を問うのではなく、常日頃（平時）から形式化・形骸化していないかをチェックし、その予防を行っていくことが重要と言えるであろう。当研究会で作成した予兆の内容及び診断結果を参考に、自社

<表2> J-SOX評価の形式化・形骸化の予兆 自己診断結果



<表2> J-SOX評価の形式化・形骸化の予兆 自己診断結果 (続き)



の予兆リストを作成し定期的に診断していくことも、J-SOX評価の実効性向上のための1つの方法と考える。

### 3. J-SOX評価の形式化・形骸化はなぜ起こるのか？

前章では、J-SOX評価の形式化・形骸化の予兆にはどのようなものがあるかを検討して整理したが、それはなぜ起こるのだろうか。そもそも制度自体が形式化・形骸化しているという意見もあるが、果たしてそれだけであろうか。制度を運用する側にも形式化・形骸化させる要因があるのではないだろうか。形式化・形骸化を制度自体の問題としてしまうことにより実効性向上のための思考は停止してしまうことになると考え、当研究会では、制度を運用する経営者評価の側面から形式化・形骸化がなぜ起こるのかを考えることとし、前述の28の予兆についてJ-SOX

評価に係る関係者の意識やスキルの面から、形式化・形骸化につながる要因を検討することとした。

表3が形式化・形骸化につながる要因として当研究会が検討したものであるが、あくまで当研究会メンバーの意見を集約したものであり、要因に該当しないのではないかという意見もあるであろうし、別の要因があるという意見もあるであろう。あくまで参考としていただき、予兆の診断を行った際には各社の状況を踏まえて、形式化・形骸化の要因分析を行っていただきたい。

形式化・形骸化の予兆が検出された際には、どこにその要因があるかを分析し、早期に適切に対応することが重要であると考えますが、個々の問題点にその都度対応していくことで十分なのだろうか。制度開始以来10年以上が経過している現在、J-SOX評価のリソース、品質、効果、効率等を全体的に把握することはできているだろうか。個々の

<表3> J-SOX評価の形式化・形骸化の要因

形式化・形骸化の予兆	形式化・形骸化の要因
1. 経営者幹部から有効評価の内部統制報告書の提出がされれば良い等の発言がなされている、又は言外に滲ませている	経営者幹部が、「有効」評価と無限定適正意見のみに関心があり、有効な内部統制がどのように整備・運用・評価されているかには関心が薄い
2. J-SOX評価の方針が定められていない、又は見直しが行われていない	評価部門責任者が、J-SOX評価の目標を「有効評価」と考えている
3. 評価部門として必要なスキルを定義しないまま、人員計画を策定している	評価の目的や意義が定められていないため、評価部門責任者が、それを達成するためのスキルを定義できていない
4. 評価範囲・評価内容に変化はないが、人員が削減されている	評価部門責任者が、重要な不備が出ていないことで、評価の必要性が少ないと考えコスト削減の対象としている
5. 評価部門内の教育・育成計画が策定されていない	評価ツールが整っており知識が十分でなくても一定程度の評価作業はできてしまうので、評価部門責任者が教育・育成計画を策定しなくても済んでしまう
6. 評価者が基準・実施基準や自社の内部統制報告書を読んでいない	3点セット（用語g）や前年の評価調書を使用すれば、一通りの評価はできてしまうので、評価者が評価の目的や意義を知らなくても済んでしまう
7. 数値基準のみで評価範囲を決定している	評価者がリスクアプローチ（特に質的な）を行っていない
8. 前年の評価に関する課題を検討せずに評価計画（評価方法含む）が策定されている	評価部門責任者が、評価結果が有効（もしくは監査法人からの無限定適正意見）であれば、評価のプロセスにも問題はないと考えている

9. 評価手順書（マニュアル）が作成されていない、又はメンテナンスされていない	評価ツール（3点セット）が整っているので一定程度の評価作業はできてしまうが、評価者に3点セットをどのように利用すべきかという視点が希薄
10. 実施基準例示42項目をそのまま利用している、又は評価項目の見直しがされていない	全社的な内部統制（CLC）における統制の水準や目標が設定されていないので、評価者が例示をそのまま利用せざるを得ない
11. 会社（拠点）の規模や特性に関係なく、評価項目や評価内容が一律になっている	個々の会社（拠点）別の全社的な内部統制（CLC）における統制の水準や目標が設定されていないので、評価項目や評価内容が一律になってしまう
12. 規程や議事録等の有無の確認のみで有効性の判断が行われている	全社的な内部統制（CLC）で不備が出ると、業務プロセスに係る内部統制（PLC）の評価範囲に影響が出るため、評価者が「証憑集め」だけで有効とし、統制の本来の有効性評価にまで至っていない
13. 整備評価でコントロールの実在性のみ確認し、リスクやコントロールの有効性の変化を確認していない	評価者が整備評価の本来の意味を理解していない
14. J-SOX評価のためだけの統制や証憑がある	評価者が証憑や証跡があれば有効として、そのコントロールが対応するリスクに対して有効なのかという視点での評価が十分ではない
15. 整備評価で業務記述書に沿わないサンプルがあった場合、業務記述書の見直しの必要性を検討していない	評価者が有効評価を行うことに意識が向き、僅少や例外ケースに対する職業的懐疑心を発揮していない
16. 業務プロセスにおいて僅少として評価から除外したプロセスが妥当であるか確認していない	
17. 運用評価において例外として除外したサンプルが他にも発生していないことを確認していない	
18. 前年からの業務の変更有無の確認を被評価部門からの「変更なし」の回答のみで済ませている	評価者がコントロールの変化にだけに関心が向き、業務の変更、リスクの変化に気が付かない
19. 不備かどうかの判断基準が策定されていない	評価者が、できるだけ不備を出したくないという意識が強く、不備の判断や影響額の算定を、その都度の判断にしてしまう
20. 不備の影響額の算定方法が策定されていない	
21. 不備の判断を監査法人に委ねていることがある	不備評価をしなければ、是正措置や再評価をせずに済ませられるという評価者の意識
22. 経営者評価では有効だが、監査法人が不備を指摘することがよくある	
23. 担当者の評価結果に対する評価部門内でのレビューが行われていない	評価部門責任者に評価品質を客観的に評価するスキルがない 監査法人の無限定適正意見があれば、評価品質に問題ないという評価部門責任者の意識
24. J-SOX評価以外で不備が発見された場合に、J-SOX評価が適切であったかどうかの検討をしていない	評価部門責任者が、J-SOX評価範囲以外での不備に関心が薄い
25. 運用評価で不備が出ても、サンプルの拡大や補完統制があることにより、是正の必要性を検討していない	評価者が有効評価を行うことに意識が向き、統制の改善に関心が薄い
26. 内部統制部門が不備の是正を主体的に行っていない	統制部門が財務報告リスクを自身が保有するリスクと認識していない
27. 経営者への報告が有効か有効でないかだけの報告になっている	「有効」であれば良いという意識が強く、リスクや不備の是正プロセスに経営者の関心が薄い
28. 取締役会、監査役会等でJ-SOX評価に関する報告がなされていない	取締役会や監査役会が、内部統制の構築・運用に関する監督・監視の責任を認識していない



問題点の把握も重要であるが、その前に個々の会社におけるJ-SOX評価の見える化を行って、J-SOX評価の現状がどのような状態にあるかを認識しておくことも、実効性を向上するための基礎となると考え、次にJ-SOX評価の見える化を行うための指標を検討することとした。

## 4. J-SOX評価の見える化の指標

前章までは形式化・形骸化という事象に焦点を当ててその予兆や要因について、メンバーの経験や知見を基に検討を行い、形式化・形骸化の見える化を行った。形式化・形骸化を防止するためには、その原因を取り除くことが必要となるが、形式化・形骸化の原因には各社固有の事情があるものであり、一般論だけでは的を得た対策とはなり得ないであろうから、各企業におけるJ-SOX評価がどのような状況になっているかを見る化し、J-SOX評価の全体像を把握した上で、形式化・形骸化への対策を講じることが必要ではないかと考える。また、形式化・形骸化を見える化し、予防を図っていくことは重要であるが、果たしてそれだけで実効性を上げて行くには十分であろうか。形式化・形骸化の防止だけでなく、J-SOX評価に係わるコスト、品質、効果等の改善も重要な施策と考えられ、自社のJ-SOX評価全体の現状を把握し見える化することも実効性を上げて行く上では、重要な基礎となるのではないかと考えた。現状把握に当たっては、定性的な把握だけでなく、J-SOX評価の状況を定量的に見える化することも必要と考え、J-SOX評価の見える化のための指標としてその候補を洗い出すこととした。指標を洗い出すに当たっては、何を見る化するのかの観点で整理を行うこととし、J-SOX評価の体制、対象、リソース、品質、効果、効率性に

分けて指標の検討を行うこととした。

後でも述べるが、指標をできる限り網羅的に洗い出した上で、特に重要と考える指標をKPI (Key Performance Indicators) として設定して、実効性向上を含めたJ-SOX評価の改善に活用できるものと考えている。

表4が、当研究会で検討したJ-SOX評価の見える化のための指標であるが、この他にも指標になるものはあるであろうし、会社にとっての重要性やデータ取得の困難度等を考慮して、見える化をする際には適宜取捨選択、追加、修正して利用していただきたい。

今回、見える化のための指標の検討を当研究会の中で行ったが、見える化を正式に実施している会社は参加メンバーの会社でも未だ無いのが実態であり、本来であれば、当研究会で収集した指標の値を公開し参考にしていただくことが有用であるが、データの信頼性が十分ではないこと等により、具体的な数値を提示することができないことはご容赦いただきたい。

ただし、メンバー各社の数値をできる限り持ち寄り比較検討した結果、文書化の方法等に各社違いがあり単純に比較できない指標もあったが、会社間で大きな差がある指標もいくつかあり、自社の状況について再度確認する必要があるのではないかと示唆も得ることができた。また、全社的な数値のみならず、事業拠点別、プロセス別、評価者別等の切り口で指標を比較分析することにより、社内におけるそれぞれの切り口における課題も識別することも可能であり、指標作成のための工数（特に評価工数の把握）は必要であるが、活用方法によっては、それを上回る効果を上げることは期待できると考えている。更に、各社のこのような指標を一元的に収集・集計・分析して公開するようなことができれば、J-SOX評価の実効性向上に役立てることができるのではないかと考えている。

今回は、指標の項目だけを提示することと

＜表4＞ J-SOX評価を見える化するための指標

1. 評価の体制を見える化するための指標	
(1) 評価部門の人数	
	・評価人員数（総従業員数比率、売上高比率）
	・平均経験年数
	・資格（CIA、内部監査士等）保有者数（評価人員数比率）
	・外部委託人員数（外部委託比率）
(2) 評価部門の業務内容	
	・評価業務として実施していること 評価範囲決定、評価計画策定、文書化、整備評価、運用評価、内部統制報告書作成など
	・評価業務以外で実施している業務（例：内部監査、業務プロセス改革など）
(3) 評価に関する費用	
	・評価に係る費用（人件費、人件費以外）
	・評価に係る外部委託費用（アドバイザー費用など含む）
2. 評価の対象を見える化するための指標	
(1) 評価対象選定の基準	
	・全社的な内部統制（CLC）の事業拠点選定基準
	・業務プロセスに係る内部統制（PLC）の重要な事業拠点選定基準
	・IT全般統制（ITGC）の基盤／システム選定基準
(2) 評価対象事業拠点数	
	・CLCの評価対象事業拠点数、カバー率（売上比率、会社数比率）
	・決算・財務報告プロセス統制（FSCP）全社の観点（用語h）の評価対象事業拠点数
	・PLCの評価対象事業拠点数、カバー率（売上比率、会社数比率）
	・ITGCの評価対象基盤数／システム数
(3) CLCの評価項目数	
	・親会社の評価項目数
	・子会社の評価項目数
(4) PLCのコントロール（用語i）数など	
	・評価対象勘定科目（事業目的に大きく関わる勘定科目）
	・評価対象勘定科目（重要性の大きい業務プロセス）
	・プロセス数
	・リスク数
	・コントロール総数
	・統制頻度別コントロール数（総コントロール数比率） 随時・日次、週次・月次、四半期・半期、年度等
	・キーコントロール（用語j）数 キーコントロール率（キーコントロール数÷コントロール総数）
	・ITに係る業務処理統制（ITAC）（用語k）コントロール数 コントロールのITAC率（ITACコントロール数÷コントロール総数）

	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ I T A Cキーコントロール数 キーコントロールの I T A C率 ( I T A Cキーコントロール数÷キーコントロール数) I T A Cのキーコントロール率 ( I T A Cキーコントロール数÷ I T A Cコントロール数)</li> <li>・運用評価のテストケース数 キーコントロールに対するテストケース比率 (運用評価のテストケース数÷キーコントロール数)</li> <li>・運用評価のテストサンプル数</li> </ul>
(5) I T G Cのコントロール数	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>・コントロール数</li> <li>・キーコントロール数 キーコントロール率 (キーコントロール数÷コントロール数)</li> </ul>
<b>3. 評価のリソースを見える化するための指標</b>	
各評価業務に費やした工数	
(1) 評価範囲の決定、検証	
(2) C L C	
	評価準備 (評価計画立案、チェックリストの内容確認等)、整備評価、運用評価、ロールフォワード 手続 (用語 l)
(3) F S C P全社的観点	
	評価準備 (評価計画立案、チェックリストの内容確認等)、整備評価、運用評価、ロールフォワード 手続
(4) P L C	
	評価準備 (評価計画立案、評価手続の内容確認、母集団特定・検証等)、整備評価、運用評価、ロー ルフォワード手続
(5) I T G C	
	評価準備 (評価計画立案、評価手続の内容確認等)、整備評価、運用評価、ロールフォワード手続
(6) 評価結果のまとめ (不備の影響額算定、内部統制報告書作成等)	
(7) 監査法人対応	
(8) 総評価工数 (評価者 1 人当たり評価工数)	
<b>4. 評価の品質を見える化するための指標</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>・評価調書社内レビューでの評価に対する指摘事項件数</li> <li>・監査法人の経営者評価の利用度 (サンプル共有度、経営者評価結果の利用度等)</li> <li>・監査法人が発見した内部統制の不備の件数</li> <li>・ J - S O X評価以外で発見された内部統制の不備の件数</li> </ul>
<b>5. 評価の効果を見える化するための指標</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>・発見した不備の件数、コントロール数 ( C L C、 F S C P、 P L C、 I T G C / 整備評価、運用評価の各評価、ステップ別の件数)</li> <li>・不備の影響額 (不備の改善結果の効果金額)</li> <li>・発見した気づき事項 (用語 m) の件数 ( C L C、 F S C P、 P L C、 I T G C / 整備評価、運用評価の各評価、ステップ別の件数)</li> <li>・気づき事項の改善結果の効果金額</li> </ul>
<b>6. 評価の効率性を見える化するための指標</b>	
(1) C L C	

	・ 1 事業拠点当たりの評価工数 (CLC評価工数÷評価対象事業拠点数)
	・ 1 評価者当たりの拠点数 (CLC評価対象事業拠点数÷評価人員数)
(2) F S C P全社的観点	
	・ 1 事業拠点当たりの評価工数 (F S C P全社的観点評価工数÷評価対象事業拠点数)
	・ 1 評価者当たりの拠点数 (F S C P全社的評価対象事業拠点数÷評価人員数)
(3) P L C	
	・ 1 コントロール当たりの評価工数 (P L C評価工数÷P L Cコントロール数)
	・ 1 テストサンプル当たりの運用評価工数 (P L C運用評価工数÷テストサンプル数)
	・ 1 評価者当たりのコントロール数 (P L Cテスト対象コントロール数 ÷ 評価人員数)
(4) I T G C	
	・ 1 基盤/システム当たりの評価工数 (I T G C評価工数÷評価対象基盤/システム数)
	・ 1 コントロール当たりの評価工数、費用 (I T G C評価工数÷I T G Cコントロール数)
	・ 1 評価者当たりのコントロール数 (I T G Cテスト対象コントロール数 ÷ 評価人員数)
(5) 不備	
	・ 1 評価者当たりの不備のコントロール数 (発見した不備のコントロール数 ÷ 評価人員数)
	・ 1 評価者当たりの不備の影響額 (不備の影響額 ÷ 評価人員数)
(6) 外部委託率	
	・ 評価業務の外部委託率 (評価業務に関する外部委託費 (工数) ÷ 総費用 (工数))

したが、J-SOX評価の見える化のための指標を検討した中で、いくつか気が付いた点があったので、事業規模や業種等による違いもあると考えられるが、指標作成、分析の際に参考になると考え記載することにする。

- ・ リスク数の差  
リスクの具体性、範囲、アサーション等のリスク設定基準が異なるためリスク数に差があるものと考えられる。
- ・ 統制頻度別のコントロール数の差  
日次や随時のコントロールに重点を置くのか、月次や年次の統制に重点を置くのかが異なるものと考えられる。
- ・ キーコントロール比率の差  
コントロールを分散するのか集中するのか、キーコントロール以外も整備評価の対象として評価をするのか等、内部統制の構築・評価の方針の違いによるものと考えられる。
- ・ I T A C比率の差

コントロールのIT化の状況に差があるものと考えられる。

- ・ 各評価ステップ (CLC、PLC (整備評価・運用評価)、ITGC等) の工数比率の差

J-SOX評価においてどの評価ステップに重点を置いているか、又は工数を掛けているかの違いと考えられる。

## 5. KPIを活用したJ-SOX評価の改善

前章でJ-SOX評価を見える化するための指標を整理したが、見える化できた後にどのように活用するかが重要なのは言うまでもない。見える化が目的ではなく、それを使っていかにJ-SOX評価の改善を図ることができるかが重要である。

では、指標の活用方法としてどのようなものが考えられるかを、当研究会で検討、整理

してみることにした(図)。

① 課題発見型の活用(単年度分析)

1つの活用方法としてJ-SOX評価内での課題発見型の活用方法があると考えられる。まずは見える化ができた後、どの指標に問題があるかの分析を行うことになるが、現状では他社との比較を行うことは難しいと考えられるので、自社内又は自グループ内で拠点別、部門別、プロセス別、評価者別等で、特異な値となっている指標がないかどうかの分析を行うことになる。その分析結果を基に課題を発見し、改善のための施策を実施するとともに、関連する指標のモニタリングを行い改善の進捗を確認するという一連のプロセスの中で指標をKPIとして活用することができる。と考える。

例えば、効率性の観点から拠点別、部門別、プロセス別、評価者別等の切り口でKPIを比較することによって、評価工数のKPIにバラつきがないか等を分析し、原因追及、改善策の策定につなげることができる。KPIとしては、リスク、コントロール、テストケース、サンプルの数や比率、評価工数が考えられる。

さらには、各評価ステップの工数を検証することで標準的な工数の基準を設定し、標準工数と実工数の差異を分析し、原因追及と改善につなげるとともに、標準工数の削減の検討を行うことも有用であろう。

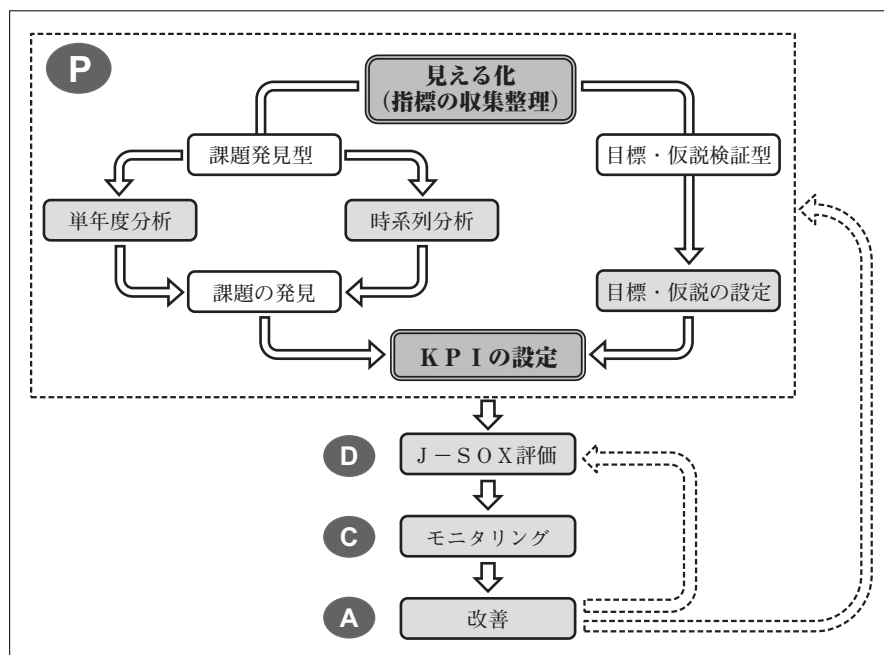
また評価者別の分析においては、評価者のスキル測定にも活用できるのではないかと考える。

② 課題発見型の活用(時系列分析)

課題発見型の別の活用方法としては、会社の環境変化等の要素とJ-SOX評価の指標を比較分析することも考えられよう。

例えば、売上に関するプロセスを評価単位(事業セグメント等)ごとに評価対象コントロール数を比較した時に、事業環境が変化し事業規模が縮小していても、導入当初に設定したままでリスクやコントロールが見直されていない場合には、評価対象コントロール数が従来のまま変化がなければ、過剰に評価業務を行っている可能性もあり得る。事業セグメント別に売上規模に対するコントロール数や評価工数等をKPIとして時系列で比較することで、改善が必要なプロセスを発見することができるかもしれない。

<図> J-SOX評価の見える化とKPIの活用



また、自社の事業構成や内部統制の仕組み(例、会計基準変更、業務プロセス変更を伴うシステム再構築等)、J-SOX評価に関する体制(評価人員削減、監査法人の変更等)等の環境変化に対し、J-SOX評価のKPIの年度毎の推移を把握してJ-SOX評価の変化をデジタルに認識し、J-SOX評価が適切に対応できている

かどうかを分析することも有用ではないかと考える。KPIとして評価対象勘定科目、評価対象事業拠点数、プロセスやコントロールの総数、ITAC等の比率を用い、環境変化前後でのKPIの変化を比較・検証することで、課題の発見につなげることもできるであろう。

さらに、J-SOX評価業務を見直す際に、KPIの数値にどのように影響するかを事前にシミュレーションすることも可能になると考える。

### ③ 目標・仮説検証型の活用

別の活用方法としては、目標や仮説の検証型の活用方法もあるであろう。効率性や実効性を向上するための目標や仮説を設定し、その目標や仮説を実行するために必要となると考えられる指標の値をあらかじめKPIとして設定し、施策を実行する中で目標や仮説を検証するために活用することも考えられるであろう。例えば、CLCに重点を置くことによって実効性を高めるという目標を設定するのであれば、CLCのカバー率、全体工数に占めるCLCの比率、気づき事項に占めるCLCの比率等をKPIとして設定することも考えられる。

指標やKPIの活用方法は各社の置かれている状況によって異なると思うが、J-SOX評価の見える化を行うことは、効率性も含め、J-SOX評価の実効性を高めていくための出発点となるであろう。

## 6. おわりに

制度開始以来10数年が経過し、基準・実施基準等に基づいて各企業において評価のためのルールやツールが整備をされ、制度自体の定着は図られてきた。その反面、評価業務自体はルーティン化し、形式化・形骸化するリスクは年々高まっていると言えるのではないだろうか。

また、本年（2021年）6月に改訂されたコーポレートガバナンス・コードの補充原則4-3④においては、「内部統制や先を見越した全社リスク管理体制の整備は、適切なコンプライアンスの確保とリスクテイクの裏付けとなり得るものであり、取締役会はグループ全体を含めたこれらの体制を適切に構築し、内部監査部門を活用しつつ、その運用状況を監督すべきである。」とし、内部統制や全社リスク管理体制の整備・運用に内部監査部門を活用するべきであるという主旨の改訂がなされている。

このような状況の中、内部統制や全社リスク管理体制の整備・運用を実行する上で、J-SOX評価をどのように位置づけ、活用するかが改めて問われることになるのではないだろうか。

今回当研究会では「実効性あるJ-SOX評価」について、形式化・形骸化の観点から検討を始め、J-SOX評価の見える化を行うことが「実効性あるJ-SOX評価」のためのスタート地点の1つであるという考えに至ったが、改めてJ-SOX評価を見つめなおし、今後のJ-SOX評価がどうあるべきかを考え、提言することも我々メンバーを含め、J-SOX評価に携わる者の役割ではないかと考えている。今回の我々の研究がそのような役割を果たす上での一助となるとともに、J-SOX評価に携わっていない方にもJ-SOX評価に関心を抱いていただくきっかけとなれば幸いである。

また、J-SOX評価に関して企業の枠を越えて情報共有をすることも、実効性を向上しJ-SOX評価の価値を高めることにつながると改めて認識させられた。今後このような情報共有の環境整備が進んでいくことが望まれる。

### <用語の解説>

#### (a) J-SOX

米国における「サーベンス・オクスリー法 (Sarbanes-Oxley Act) (U S - S O X) の日本版を示すために用いられている日本の金融商品取引法が規定する内部統制報告制度の略称。

**(b) 基準・実施基準**

内部統制報告制度を開始するに当たり、企業会計審議会より「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について (意見書)」が平成19年 (2007年) 2月15日に公表され、その中で「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」と「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」が示された。

本報告書ではその2つを合わせて「基準・実施基準」としている。

基準には、内部統制の定義、概念的な枠組み並びに財務報告に係る内部統制の有効性に関する経営者による評価及び公認会計士等による監査の基準についての考え方が示されている。

実施基準には、各企業等の創意工夫を尊重するとの基本的な考え方を維持しつつ、財務報告に係る内部統制の構築・評価・監査について、できるだけ具体的な指針が示されている。

最新版は令和元年 (2019年) 12月6日改訂。

**(c) 全社的な内部統制 (C L C)**

連結ベースでの財務報告全体に重要な影響を及ぼす内部統制。例えば、全社的な会計方針及び財務方針、組織の構築及び運用等に関する経営判断、経営レベルにおける意思決定のプロセス等がこれに該当する。C L Cはcompany-level controlsの略、E L C (entity level controls) ともいう。

**(d) 実施基準例示42項目**

実施基準の中に、全社的な内部統制の評価項目の例として「財務報告に係る全社的な内部統制に関する評価項目の例」が42項目示されている。

**(e) 業務プロセスに係る内部統制 (P L C)**

業務プロセスに組み込まれ遂行される内部統

制。例えば、売上プロセスの中でリスクを低減するために実施されている確認や承認行為。P L Cはprocess-level controlsの略。

**(f) I Tに係る全般統制 (I T G C)**

I Tに係る業務処理統制が有効に機能する環境を保証するための統制活動。I Tに係る全般統制の具体例としては、システムの開発・保守に係る管理、システムの運用・管理、内外からのアクセス管理などシステムの安全性の確保、外部委託に関する契約の管理などが挙げられる。I T G CはIT general controlsの略。

**(g) 3点セット**

評価対象となる業務プロセスを把握・整理するために用いる「業務の流れ (フロー) 図」、 「業務記述書」、並びに統制上の要点を識別するために用いる「リスクと統制の対応 (R C M : risk control matrix)」この3つの図表の総称。

**(h) 決算・財務報告プロセス統制 (F S C P) 全社的観点**

主として経理部門が担当する決算・財務報告に係る業務プロセスのうち、全社的な観点で評価することが適切と考えられる統制。例えば、総勘定元帳から財務諸表を作成する手続、連結修正・報告書の結合及び組替など連結財務諸表作成のための仕訳とその内容を記録する手続、財務諸表に関連する開示事項を記載するための手続などが挙げられる。F S C Pはfinancial statements closing process の略。

**(i) コントロール**

識別したリスクを低減する統制活動。

**(j) キーコントロール**

財務報告の信頼性に重要な影響を及ぼす統制上の要点であり、コントロールの中から選定される。

**(k) I Tに係る業務処理統制 (I T A C)**

業務を管理するシステムにおいて、承認された業務がすべて正確に処理、記録されることを確保するために業務プロセスに組み込まれた I Tに係る内部統制。例えば、入力情報の完全性・正確性・正当性等を確保する統制、例外処理 (エ

ラー)の修正と再処理、マスタ・データの維持管理等が挙げられる。ITACはIT application controlsの略。

(1) ロールフォワード手続

整備及び運用状況の評価手続を実施した日以

降期末日までの期間の有効性を確かめるための手続。期末有効性確認ともいう。

(m) 気づき事項

不備ではないが、財務報告の信頼性以外の観点も含めて改善が必要と認識した事柄。

<CIAフォーラム研究会No. a 6 (実効性あるJ-SOX評価を考える研究会)メンバー>

(順不同・敬称略)

座長：浜野 英二 (CIA、CFE)
メンバー：松井 信 (CIA)
前田 善徳 (CIA、内部監査士、CFE)
小河 伸之 (CIA、内部監査士)
塚田 正雄 (CIA)
根本 雅昭 (CIA、内部監査士)
瀬野 毅 (CIA、内部監査士、CISA)
杉本 厚 (CIA)
西上 勝博 (CIA)
丸田 哲也 (CIA)
竹本 真一 (CIA) 2021年3月まで在籍

(注：メンバーの氏名・資格は2021年8月4日現在)