



## IT統制評価の効率的・効果的实施のために

有限責任 あずさ監査法人

パートナー 松本 達之

2008年4月以降開始された内部統制報告制度により、内部統制の評価を経営者が行い、その結果を内部統制報告書として開示されることとなってから早数年が経過しています。この間、各企業においては内部統制そのものが充実化する一方で、経営者評価の実施と内部統制報告書の作成等の間接費が増える要因ともなっています。2011年3月に行われた「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」の改訂により、経営者評価は自由度を増し負担軽減には一定の貢献がありましたが、依然として特にIT統制の評価については、通常IT全般統制とIT業務処理統制とを評価するため、少なからず負担感を感じている企業も多いと推測します。

さらに、その年末には日本公認会計士協会から「新起草方針に基づく品質管理基準委員会報告書及び監査基準委員会報告書並びに監査・保証実務委員会実務指針の最終報告書の公表について」が公表され、2012年4月1日以降開始する事業年度から適用されています。

また、この新起草方針に基づく監査基準委員会報告書を踏まえ、日本公認会計士協会IT委員会実務指針第6号「ITを利用した情報システムに関する重要な虚偽表示リスクの識別と評価及び評価したリスクに対応する監査人の手続について」が公表されました。

筆者は、IT統制評価が必ずしも十分効率的・効果的に実施されていないことに対し、IT委員会実務指針6号の内容を踏まえつつ、内部統制およびその評価制度についてIT統制を中心に原点に立ち返ることを通じ、IT統制評価がより効率的・効果的に行われることを企図し、書籍「IT統制評価全書」(同文館出版)を監修しました。

本稿では、同書からIT統制評価をより効率的・効果的に実施するために理解を深めておくべき内部統制の本質やIT統制とマニュアル統制の関係と財務報告に係る内部統制における重要な統制活動の特定について概説します。また、内部統制報告制度適用時期に見合わせていた基幹システムのリプレースを行う事例が出てきていることから新システムの導入が最近のトピックですので、新システム導入時の留意点等の概要を説明いたします。各項の詳細は、書籍をご参照ください。なお、文中の意見は筆者の私見であることをあらかじめお断りいたします。



まつもと たつゆき  
松本 達之  
有限責任 あずさ監査法人  
パートナー

### 【ポイント】

- 内部統制は、会計監査のためにあるのではなく、企業経営者のためにある。
- IT統制の評価はマニュアル統制の評価との関係に留意する。
- 仕訳データの各構成要素の決定されるポイントを把握することによって、財務報告に係る内部統制における重要な統制活動を特定していく方法がある。
- 新システム導入時に最も生じやすい問題は、内部統制報告制度の基準日と財務諸表監査における期間担保の点にある。
- パッケージシステム導入にあたり、仕様検討の場で業務の利便性が極端に優先された場合、内部統制の観点が抜け落ちる危険があるため、注意が必要である。

## I 内部統制構築の意義およびその評価制度の意義

はじめに、内部統制とはどのようなものか、改めて確認します。2007年2月に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）」が公表されました。この意見書の中に「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」（以下「基準」という）が含まれており、「I. 内部統制の基本的枠組み 1. 内部統制の定義」に、以下の記載があります。

内部統制とは、基本的に、業務の有効性及び効率性、財務報告の信頼性、事業活動に関わる法令等の遵守並びに資産の保全の4つの目的が達成されているとの合理的な保証を得るために、業務に組み込まれ、組織内のすべての者によって遂行されるプロセスをいい、統制環境、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング（監視活動）及びIT（情報技術）への対応の6つの基本的要素から構成される。

つまり、内部統制は、組織内すべての者によって遂行されるよう業務の中に組み込まれている点において、経営者が構築するものであると考えられ、またその目的から経営者が自身の説明責任を果たすために構築するものと言えます。財務報告の信頼性の観点では、その作成過程において内部統制を整備し運用することにより、財務報告を利用する利害関係者に対して適切に作成されているという説明責任を果たすことになります。

内部統制報告制度の適用以前は、この内部統制の有効性について財務報告目的に限定せず、各社各様の内部監査が行われていました。外部監査人はその結果を活用することはできませんでしたが、それ自体が外部監査の対象であったわけではなく、内部監査の効果は千差万別であったと考えられます。

内部統制報告制度の適用後は、内部統制報告書の作成のために経営者が自身で構築した財務報告に係る内部統制の有効性を評価し、その評価に対して外部監査が行われることとなったため、財務報告に関する内部統制の有効性に対しては、経営者、監査人とも一定の評価を行っています。しかし、従前の内部監査に対して外部監査を伴う「経営者評価」に対しては負担を感じている企業もあったと考えられ、2011年3月に本基準は改訂されました。この改訂により経営者評価の自由度が高まったことから、負担は少なからず軽減したものと考えられます。

ところで内部統制報告制度については制度適用から数年を経過し、負担感とは別に、内部統制部門を中心に毎年同じ評価手続を実施することに対する疑問も生じてきており、疲労感や徒労感につながってしまっている企業もあるように思われます。

内部統制報告制度の制度趣旨からは、「内部統制を評価し、報告する」ことは、確かに追加的な負担に相違ありませんが、内部統制を整備し、適正に運用すること自体は、公器とも言える公開企業の経営者としての説明責任を果たすためには必須の任務です。毎年同じ評価手続を実施することに対する疑問に関しては、企業を取り巻く環境が常に変化し続ける現在においては、リスクも変化し続けているわけですから、当然にして内部統制およびその評価手続も変化させる必要がないか、監査人と常に協議しておくべきと考えます。

たとえば、部門ごとの月次予算実績対比を行う会議は通常行われるものですが、部門責任者よりも上位の管理者、経営者は予算達成に向けての点検だけではなく、実績数値そのものに対して、会議以外の場で入手していた情報と違和感のあるものではないか、予算達成に向けたプレッシャー以外に、打つべき対策はないか等の目線を持つことが大切です。

特に他社との競争が厳しくなっている状況では、部門責任者が予算達成のために実績値をゆがめてしまう可能性があるというリスクを意識すべきです。

この会議体を重要な内部統制として位置付けて評価しているのであれば、単に会議が開催されず実比較が行われていることだけではなく、あくまでも例示ですが前述のような内容が審議されているかどうか重要な観点となりえます。

ここでは業務プロセスの終端とも言うべき業績評価を例示しましたが、次に業務プロセス全体に目を向け、IT統制とマニュアル統制との関係について確認していきます。

## II IT統制とマニュアル統制の関係

Iでは、内部統制構築の意義およびその評価制度の意義を振り返りました。

ここからは、業務プロセスの中の内部統制、IT統制と人間系の統制（以下「マニュアル統制」という）との関係について確認しながら、特にIT統制に焦点を当てて、整備、運用評価上のポイントを見ていきます。

現在のビジネス環境においては、特に取引量の多い業務プロセスにおいてコンピュータ・システムは欠かせないものとなっており、財務報告目的に限らず内部統制構築上も十分に考慮しなければならない要素となっています。とはいえ、人手によって行われていた業務がコンピュータ・システムによって実施されるようになったにすぎませんから、ITの業務と人手の業務とは確実につながっています。したがって、IT統制とマニュアル統制とは密接に関連すると言ってよいでしょう。

企業内のコンピュータ・システムは、事業遂行上必要な事実をデータ化し、加工、編集、保存、出力するものです。その過程に財務数値に影響する誤りや不適切なデータが入り込む「スキ」を与えてしまっているかどうかを見つけて出すことが



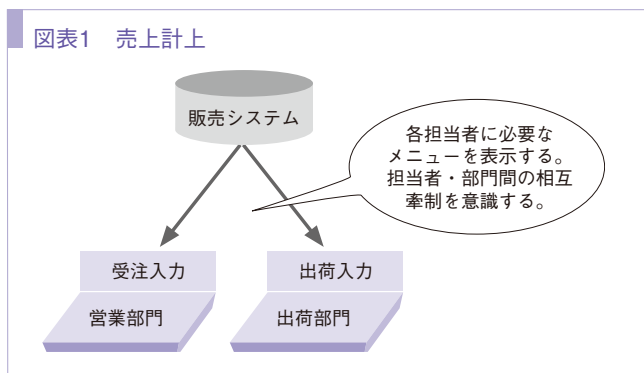
必要となってきます。この「スキ」は、プログラムミスや、プログラム間のデータ連携ミスといったコンピュータ・システムにおけるミスだけではなく、その利用者のデータ入力、出力情報の加工、伝達等の人間の業務あるいはそのチェック不足等のミスも含んでいます。

ここで、プログラムやデータ連携についての統制評価を実施するには、通常ITに関する知識を求められるため、マニュアル統制の評価チームとIT統制の評価チームを別々に組成しているケースがあります。しかしながら、業務プロセスは全体として形成され財務数値の誤りに関するリスクを一定レベルに押さえていますから、IT統制評価を効率的かつ効果的に実施するには、両チームの連携を密にすることが肝心です。状況次第ですが、評価チームを一体にしてしまうことも選択肢の1つとして考えられます。

たとえば、会社の売上計上基準が出荷基準であるとします。営業担当者が入力した出荷予定日で売上伝票を作成するように売上計上がプログラム化されている場合、出荷予定日と実際の出荷日が一致していれば、売上計上に関する日付のずれは生じません。しかし出荷予定日と異なる日付において実際の出荷が行われる場合、架空売上もしくは売上の計上漏れとなる可能性があります。また、営業担当者が自身の営業成績を上げたい場合には、出荷予定日を前倒して実際に売上を計上すべき日付よりも前に売上計上をすることが可能となってしまいます。

売上計上については、営業担当者の不正が簡単にできないよう、営業部門とは別に出荷部門を設置し、出荷実績入力は出荷部門のみにすることで、部門間の相互牽制が働き、問題を回避することができます(図表1参照)。

図表1 売上計上



また、この状態からは以下の2点について不備と捉えることになると考えられます。

- ・ 出荷基準による売上計上を充足しない(出荷実績入力機能のない)プログラム仕様
- ・ 売上計上時期に関する情報を営業担当者のみで制御しうる組織体制

もちろん、月次決算等において出荷予定日で計上された売上に対して実績日に調整する手順等があれば問題ありません

から、このケースに酷似していてもすぐさま不備というわけではありません。

これらはそれぞれコンピュータ・システムとマニュアル統制それぞれの不備と言えますが、それぞれ独立したものではなく不可分の問題であり、問題の所在を明確化し適切に対応するためには、マニュアル統制の評価チームとIT統制の評価チームとが適切なコミュニケーションをとっていることが必要なのはご理解いただけることでしょう。

このような問題を検知する方法は、言い換えれば虚偽の財務情報が発生する可能性のあるポイントであり、業務プロセスにおける統制上の要点(キーコントロール)を特定する方法でもあります。以下において、引き続きこの点について簡単に述べて行きます。

### Ⅲ 財務報告に係る内部統制における重要な統制活動の特定

重要な統制活動の特定もしくは業務に潜む問題点は、精緻な業務フローや業務記述書によって検討の精度が高くなることは間違いありませんが、漫然とそれらを読んでいても発見することは難しいでしょう。検討の精度を高めることによって評価対象を絞り込むことができ、IT統制評価を中心に内部統制評価は効率的かつ効果的に実施できます。

財務報告に係る内部統制の場合、仕訳データを構成要素に分解し、各構成要素の決定されるポイントを把握することによって、重要な統制活動を特定していく方法があります。仕訳データの構成要素は、日付・借方科目・借方補助科目・借方金額・貸方科目・貸方補助科目・貸方金額・摘要などからなります。

たとえば、売上を計上する仕訳データは、「日付」は売上計上日、「借方科目」は売掛金、「借方補助科目」は売掛金を計上する得意先、「貸方科目」は売上、「貸方補助科目」は計上部門、「摘要」は、売上に関するその他の情報になります。

このうち、受注入力の段階で決定できるのは、借方補助科目、貸方補助科目、金額です。金額は、後々で数量×単価の計算が行われますが、単価があらかじめ定まっているのであれば、受注段階で実質的に確定します。また、自動仕訳機能があれば、受注入力よりも先に借方科目、貸方科目も決定されています。

次に、売上計上基準が出荷基準であれば、出荷日が「計上日」となります。これらの情報が、洩れなく、正確にコンピュータ・システムに入力されることで、売上に関する仕訳データが正しく作成されますから、受注情報と出荷日の入力データの正確性を担保する統制活動が重要な統制活動ととらえられます。もちろん出荷実績日データが入力されているという事実に基づき、受注データと単価マスターから売上金額を計算し、売上データが計上されるプログラムとなっているかどうか、すなわ

ち売上計上データの作成対象の抽出条件として適切であることも求められます。

## Ⅳ 新システム導入時の留意点

新システムの導入は、業務プロセス全体に大きく影響を及ぼす事象であり、内部統制評価の観点でも留意すべきポイントです。ここでは、経営者評価、監査手続上の問題について概説し、新システム導入に合わせ内部統制の改善を試みる場合の留意点についても述べていきます。

### 1. 経営者評価、監査手続上の問題

新システムの導入は大きなイベントとなるため、通常、プロジェクトを立ち上げます。プロジェクトは、計画、要件定義、設計・開発、テスト、本番稼働準備、本番稼働等のフェーズに区切られます。

内部統制の評価のうちIT全般統制の側面からは、プロジェクト全体計画書類の閲覧やこれらのフェーズ関係の資料閲覧を通じ、新システム導入に向け適切なプロジェクト運営がなされているかの確認が行われます。新システム導入において、適切なプロジェクト運営なしに成功することはないと考えられるためです。

一方、IT業務処理統制の側面からは要件定義、設計等のフェーズで作成される新業務フローや業務マニュアルの閲覧を通じ、会計基準・会計方針に従った会計処理を行うことができるかについて確かめます。新システム導入に絡んで最も生じやすい問題は、内部統制報告制度の基準日と財務諸表監査における期間担保の点にあります。すなわち前者は期末日時点で稼働するシステムを対象とすればよいのに対し、後者は会計期間を通じて評価の対象とすべきとしています。

新システムは必ずしも期首から稼働するわけではなく、旧システムに代わって会計期間の途中から稼働するケースもあります。この場合、内部統制報告制度においては新システムのみ評価すればよいですが、財務諸表監査のためには旧システムも評価する必要があります。

そこで、IT統制評価を効率的かつ効果的に実施するには監査人とよく協議することが必要です。たとえば、旧システムの利用期間が短い場合には、旧システムに関するすべての内部統制を評価しなくても済むケースがあります。具体的には、期末時点でのみ機能するIT統制であればその評価は不要となり、旧システムに対する変更を行っていないのであれば、提示可能な資料によっては評価を簡略化することも可能と考えられます。

逆に、新システムの利用期間が短い場合には経営者評価自体の実施期間を十分確保しうるかも考慮する必要があります。

この場合、導入プロジェクトにおいて実施されているテストをうまく活用できるケースもあります。

### 2. 新システム導入時に内部統制を改善する場合の留意点

新システム導入の背景には、現在使用しているシステムの老朽化を中心に様々な理由が挙げられますが、内部統制の脆弱性の解消も新システム導入の目的の1つに掲げることができ、新システムの導入は、業務プロセスの変革も期待できるイベントですので、内部統制の脆弱性を改善する絶好の機会となります。そこで、新システム導入時に合わせ、内部統制の脆弱性に取り組む場合の留意点を見ていきます。

コンピュータ・システムの更新にあたり、まずシステム利用者の要望の洗出しと整理をします。次に、内部統制の不備や問題がある場合にはその因果関係の分析をします。その分析結果から、機能として新たに付加するか否かの取捨選択を経て、構築へと進みます。

この業務要件確定はもちろん、各段階で陥ってならないのは、コンピュータ・システムにおけるデータのイン・アウト情報や画面等のプログラム機能にのみ執着してしまうことです。ここでは、更新後のコンピュータ・システムによって、人間系の業務の流れをどのように変えるのかにまで目配りをする必要があります。この目配り能力は、先に検討した重要な統制活動を把握できるようになっていれば、十分に高いものになっているはずですので、新しいコンピュータ・システムの仕様を決定する場に内部監査部門も関与することが望ましいと考えられます。

コンピュータ・システムはあくまでもツールであり、企業のビジネスや業務をより効率的に進めるためのものです。業務の中のどのタイミングでシステムを操作し、また何らかの異常がある場合に適時にアラートを生じさせることを通じ、ビジネスや業務に不測の事態を招かない、あるいは経営者に誤った意思決定をさせないために、必要な情報を適時に出力することなど、業務とシステム仕様との関係を詳細に検討する必要があります。

### 3. ERPパッケージ利用時の留意点

最近の企業向けコンピュータ・システムは、いわゆるERPパッケージの導入が多いと思います。パッケージシステム導入にあたりシステムの手直しがある場合には、その手直しがデータに与える影響を確認する必要があります。また、パッケージに合わせて業務処理の流れを変更するのであれば、それによって、既存の統制活動にどのような影響があるのかを検討する必要があります。仕様検討の場で業務の利便性が極端に優先された場合、内部統制の観点が抜け落ちる危険があり注意が必要です。

業務フローを適切に整理しつつ、必要不可欠な手直しのみ

を加えることによって、業務の有効性と効率性、財務報告の信頼性等の内部統制の本来の目的を、無理・矛盾なく達成できると考えられます。

一方、ERPを含むパッケージシステムを利用する場合、特に標準機能にかかわる内部統制評価において、簡便的な方法を模索することができるという点に特徴があります。図表2において、パッケージと自社開発のそれぞれの特徴を比較します。

図表2 パッケージと自社開発の特徴の比較

| 観点     | パッケージ                                                                             | 自社開発                                                             |
|--------|-----------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|
| 機能     | 各社共通の機能しか利用できないため、独自の機能を追加するには、カスタマイズが必要。                                         | 自社業務に合わせた機能を作ることができ、必要な機能を順次追加することも比較的容易。                        |
| 開発・保守  | 開発（テスト）期間は短く、導入にはパッケージベンダー、コンサルティング会社等に外部委託するケースが多く、各社共通のバージョンアップサービスが提供されることがある。 | 開発期間は長い。自社が主体的に導入・保守するケースが多く、機能の追加・変更にも比較的多くの時間、コストを要する。         |
| 理解度    | パッケージベンダー等への依存割合が高く、詳細仕様が一般公開されていないケースも多いことから、自社内にパッケージに精通した要員を有さないことがある。         | 自社が主体的に導入・保守する場合は、保守に必要なスキルを有した技術者を配置し、仕様ドキュメント等の保管がなされていることが多い。 |
| 品質・安定性 | 導入実績の多いものは、品質は比較的安定している。                                                          | 安定稼働までに時間がかかることが多い。                                              |

ここで、注意すべきは「パッケージだから何もせず、ベンダーに任せることができる」わけではないという点です。パッケージシステムを利用する場合の内部統制の評価における特徴的な点は、業務処理統制においては詳細なシステム仕様の把握が不要になる可能性がある点と、システム処理の実行結果を検証することが不要となる可能性がある点です。後者はさておき、前者は不要というよりも標準機能である場合には開示されておらず不可能と言えるかもしれません。この場合、システムのマニュアルと設定とによってシステム仕様を把握し、必要に応じ標準機能の実行結果検証を行うこととなります。

また、全般統制では、開発・保守自体を自社で行うことができないため、アクセス管理や運用管理が主体となります。またその一方で外部委託先の管理が重要となってくるケースがあります。

これらの特徴はパッケージシステムを利用するすべての場合で適用しうるわけではなく、カスタマイズ範囲や、その範囲

が明確に立証できるかなどによって大きく異なりますから注意が必要です。

## IT 統制評価全書



2013 年 4 月刊  
**【編】** 有限責任 あずさ監査法人  
 IT 監査部  
 同文館出版  
 584 頁 6,825 円

様々な業務領域でITの利用がますます進む現状では、リスク・アプローチに基づくIT統制の評価実務を十分に理解し、その進化も踏まえたリスク評価・対応手段をとることが求められます。本書は、ITそのものの理解、基礎知識、評価を行う際の留意点、実務において特に頭を悩ませるクラウドや統計的サンプリング等の個別論点を網羅し、ITに関連した監査全般の領域を解説しています。

本稿に関するご質問等は、以下の者までご連絡くださいますようお願いいたします。

有限責任 あずさ監査法人  
 パートナー 松本 達之  
 tatsuyuki.matsumoto@jp.kpmg.com

KPMG ジャパン

marketing@jp.kpmg.com  
www.kpmg.or.jp



本書の全部または一部の複写・複製・転載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2013 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2013 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.