

JSOXの下でのシステム監査人によるIT統制監査

IT control audits by Systems auditor under JSOX

沼野伸生 Nobuo Numano
株式会社沼野Associates

要旨

金融商品取引法の施行に伴い、平成20年4月以降に開始される事業年度から内部統制報告制度がスタートする。本稿では、内部統制報告制度におけるIT統制監査について、その重要性、IT統制監査が実施される場面、IT統制監査とこれまでのシステム監査との相違点などを踏まえ、JSOXの下でのIT統制監査の実務上の留意点を考察する。そして、これらを踏まえ、情報社会におけるシステム監査の重要性について一考する。

1. はじめに

本稿で使用する主な用語の定義は、「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及び監査に関する実施基準の設定について（意見書）」（H19.2.15 企業会計審議会）によるが、以下に示す用語も併せ使用する。

用語	説明
「内部統制報告制度」	金融商品取引法で規定された、財務報告に係る内部統制の報告、監査の制度をいう。
「内部統制基準」	「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及び監査に関する実施基準の設定について（意見書）」（H19.2.15 企業会計審議会）に示された基準をいう。
「内部統制実施基準」	「内部統制基準」における、財務報告に係る内部統制及び監査に関する実施基準をいう。
「IT統制」	内部統制の基本的要素である「ITへの対応」に係る内部統制であり、IT環境への対応とITの利用及び統制からなる。
「IT統制監査」	財務報告に係る内部統制の監査の中で実施されるIT統制に関する監査をいう。

2. IT統制監査の重要性

(1) 内部統制報告制度の概要 ～手段としての内部統制評価から監査対象としての内部統制へ

内部統制報告制度は、財務諸表監査の手段であった内部統制評価を、経営者による評価・報告対象、また、会計監査人による監査対象に格上げしたものと解釈できる。そして、その根本にある狙いは、財務諸表の信頼性を確保し、証券資本市場の健全化に資することにある。

(2) IT統制監査の重要性

内部統制報告制度におけるIT統制監査の重要性を整理する。

①内部統制の基本的要素の一つとして位置づけられた「ITへの対応」

今日の情報化の進展を踏まえると、「ITへの対応」は内部統制の基本的要素の共通基盤ともいえるものであり、「ITへの対応」を主たる評価対象とするIT統制監査は、内部統制監査において大きな役割・機能を担うことになる。

②ITの基本特性

ITの基本特性である、超高速処理能力、超高速通信能力、そして処理仕様の正誤とは独立した反復継続処理特性などによって、IT統制の欠陥が財務報告に重要な影響を及ぼす可能性の高い内部統制の不備（重要な欠陥）に結びつく可能性も大きい。IT統制監査はこの判断に関わることになる。

③明確化された「ITの専門家の利用」

内部統制基準においては、専門家の業務の利用、またITの専門家の利用について明記されている。言うまでもなく、この「ITの専門家」には、IT統制監査を実施する専門家としてのシ

システム監査人も想定されている。ここにも、内部統制監査におけるIT統制監査の重要性、またそれを実施する専門家としてのシステム監査人の役割、責任を読み取ることができる。

3. IT統制監査が実施される場面

内部統制報告制度の下で行われる主なIT統制監査について想定、整理し、システム監査人が関わるIT統制監査の全体を整理する。

- (1) 経営者による内部統制構築段階
経営者による、現状の内部統制の整備状況の把握の一環で、IT統制監査（IT統制の整備状況の監査）が実施される場面が想定される。
- (2) 経営者による内部統制評価段階
経営者自ら、または指示を受けた内部監査部門によって、また、依頼を受けた社外の専門家によって、経営者による内部統制の評価段階でIT統制監査が実施される場面が想定される。
- (3) 内部監査部門による独立的評価（監査）実施時
財務報告に係る内部統制のモニタリング機能、例えば内部監査部門による独立的評価（監査）の一環としてIT統制監査の実施場面が想定される。
- (4) 会計監査人による内部統制監査実施時
会計監査人による内部統制監査において、IT統制監査が実施される。これは、金融商品取引法によって法定されたIT統制監査といえる。
- (5) 取締役会による独立的評価実施時
取締役会は、内部統制の整備に係る基本方針を決定する。（会社法第362条）
そして、取締役会は、経営者が内部統制を取締役会の決定した基本方針に従って適切に整備し、運用しているかを監督する責務を負っている。
財務報告に係る内部統制の、取締役会による監督の一環として、IT統制監査の実施場面が想定される。
- (6) 監査役又は監査委員会によるによる独立的評価（監査）実施時
監査役または監査委員会は取締役等の職務の執行を監査する。（会社法第381条、同第404条）
そして、その一環として、必要により内部統制の整備及び運用状況を監査する。
財務報告に係る内部統制の、監査役又は監査委員会による監査の一環としてIT統制監査の実施場面が想定される。

4. IT統制監査とこれまでのシステム監査との相違点

IT統制監査とこれまでのシステム監査は、IT統制に対する監査という点で、その本質的な部分に違いはない。しかし、実態面を考えると、いくつかの大きな相違点がある。
ここでは、会計監査人による内部統制監査で実施されるIT統制監査（前記3（4））を例に挙げて、これまでのシステム監査との相違点のポイントを整理する。

- (1) 内部統制監査の一部としてのIT統制監査
これまでのシステム監査では、システム監査人は監査対象組織の経営者等と直接対峙する立場でシステム監査を行うケースが多いといえる。しかし、IT統制監査では、ITの専門家の一人として、内部統制監査を実施する会計監査人を支援（補助）することを通し、内部統制報告制度に寄与する立場となる。
- (2) IT統制監査は財務報告の信頼性を監査テーマとしたシステム監査の一分野

内部統制報告制度において実施される I T 統制監査は財務報告の信頼性に焦点を当て実施される。これはシステム監査の全体から見ると、その一分野（財務報告の信頼性を監査テーマとしたシステム監査）といえる。

(3) I T 統制監査は法定監査

これまでシステム監査は、経営者等の意思に基づく任意の監査としてその多くが実施されてきた。しかし、財務報告に係る I T 統制監査についてとの限定が付くとは言え、システム監査が金融商品取引法によって明確に法定化されることとなった。

(4) I T 統制監査は実態（プロセス）の監査でなく、内部統制報告書（情報）の監査

日本の内部統制監査の監査対象は、第一義的には経営者の作成した内部統制報告書（情報）であり、被監査企業における内部統制の実態（プロセス）ではない。

これは、「ダイレクト・レポーティング（直接報告業務）の不採用」として知られている。

これまでのシステム監査を考えると、その監査対象は、概ね被監査対象の実態（プロセス）であり、ダイレクト・レポーティング（直接報告業務）が中心であったと言える。

(5) I T 統制監査で求められるのは、監査人の積極的保証意見

これまでのシステム監査の多くは、内部監査として実施され、指摘、改善勧告、あるいは消極的保証意見として監査人の意見が報告される。しかし、内部統制監査は積極的保証意見（無限定適正意見、除外事項を付した限定付適正意見、不適正意見）を求めており、I T 統制監査もその積極的保証意見を支えるもの（内部統制報告書の I T 統制に関する部分に対する積極的保証意見）でなくてはならない。

5. I T 統制監査の実務上の留意点

ここでは、前記 4 を踏まえ、システム監査人が I T 統制監査を実施するに当たって留意すべき主要なポイントを整理する。

(1) 会計監査人との連携

システム監査人は、会計監査人の指揮の下で、会計監査人による内部統制監査の枠組みの中でその役割を果たす。従って、計画段階から、実施過程、最終の報告まで、会計監査人との緊密なコミュニケーション、連携が必要である。

そして、システム監査人は、被監査企業からの独立性、準拠すべき倫理規範、そして I T 統制評価のプロとしての専門性などについて、内部統制監査を実施する会計監査人へ明確に示すことの必要性についても留意すべきである。

(2) 財務諸表監査との一体的実施

システム監査人は、会計監査人の指揮の下で、特に I T 統制の評価について、財務諸表監査と内部統制監査の重複を避け、効率的、かつ合理的な監査の実施を通し、財務諸表監査との一体的実施の狙いに寄与しなければならない。

(3) 委託業務の評価の検討

今日、情報システムの開発、運用を外部の専門企業に委託し、自社の経営資源は自社の競争優位の分野に集中し、経営効率を高める経営手法が多くの会社でとられている。

I T 統制監査においては、財務報告に係る信頼性確保の観点から、この外部委託先の内部統制にも注目しなければならない。

(4) 期中での評価、監査の前倒し実施に伴うロールフォワード

I T の基本特性の一つである、処理仕様の正誤とは独立した反復継続処理特性も踏まえ、I T 統制監査において、ロールフォワードの手続は期末日における内部統制の有効性の評価、そしてその監査に欠かせない重要な手続である。

(5) 内部監査の業務の利用（他の監査人等の利用）

内部統制監査は内部統制報告制度の下で、毎年、継続的に行われるものである。従って、その負担軽減効果も考慮し、内部統制監査の実施にあたり監査人は内部監査の業務の利用を積極的に考慮すべきであるといえる。

(6) 内部統制の重層性を考慮した不備、欠陥の判断

内部統制は全社的統制と業務プロセスに係る統制、また、IT統制について言えば、IT全社的統制、IT全般統制、そしてIT業務処理統制など、相互補完的、相互依存的な重層的構造として理解される。従って、内部統制の不備、欠陥の判断は、代替統制の有無、依存統制などの評価を踏まえ行われなければならない。

(7) 記録（監査調書）の整備

IT統制監査は法定監査であること、更に、IT統制監査では、監査人に積極的保証意見が求められる点などを考慮すると、IT統制監査に関わるシステム監査人は、内部統制監査を実施する会計監査人の指揮の下で、適切な記録（監査調書）の整備に一層の注意を払わなければならない。

6. 情報化社会におけるシステム監査の重要性

(1) 社会的変化の基本的認識

これまで述べてきた、内部統制報告制度におけるIT統制監査を総括的に振り返り、その背景にある認識すべき社会的変化のポイントとして、以下の4点を指摘したい。

- ①内部統制重視は時代の知恵
- ②ITは経営ツールから経営環境へ
- ③IT統制は内部統制の基盤
- ④IT特性に基づく、説明責任遂行手段としてのシステム監査の重要性

(2) 情報化社会におけるシステム監査の重要性

金融商品取引法に規定された内部統制報告制度は、その目的が証券資本市場の健全化にあることから、内部統制の4つの目的の内、財務報告の信頼性に関わる内部統制に焦点を絞っている。しかし、内部統制は経営者の企業統治のツールであり、業務の有効性・効率性確保、法令遵守、資産の保全などの目的の内部統制も欠かせない。会社法では財務報告の信頼性に限定しない、幅広い内部統制の整備を会社に求めている。

前記(1)で指摘した4点を踏まえ、財務報告の信頼性という限定された目的に限らない、4つの関連する目的を包含した内部統制全般を対象にした経営者による取組み、評価、報告(表明)、及びそれに対する第三者の専門家による監査がコーポレートガバナンスの観点からも、制度化されていくべきと考える。

そしてその監査においては、情報社会の進展を背景に、システム監査人によるシステム監査（IT統制の監査）がその基盤として位置付けられることが考えられる。

以上

参考文献

- [1]金融庁企業会計審議会「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及び監査に関する実施基準の設定について（意見書）」2007
- [2]鳥羽至英，八田進二，高田敏文共訳，内部統制の統合的枠組み（理論編），白桃書房，2001
- [3]八田進二，町田祥弘，【逐条解説】内部統制基準を考える，同文館出版，2007
- [4]町田祥弘，内部統制の知識，日本経済新聞社，2007
- [5]NPO 日本システム監査人協会編，情報システム監査実践マニュアル（第2版），工業調査会，2005