

「IT委員会研究報告第31号」「IT委員会報告第3号」「財務諸表監査における情報技術（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」Q & A」の一部改正について

平成22年2月23日
日本公認会計士協会

「IT委員会研究報告第31号」「IT委員会報告第3号」「財務諸表監査における情報技術（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」Q & A」（最終改正 平成20年11月5日）を次のように一部改正する。

新	旧
<p>IT委員会研究報告第31号</p> <p>IT委員会報告第3号「財務諸表監査における情報技術（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」Q & A</p> <p>平成18年3月17日 改正 平成20年3月25日 改正 平成20年11月5日 最終改正 平成22年2月23日 日本公認会計士協会</p> <p>(Q1からQ26まで略)</p>	<p>IT委員会研究報告第31号</p> <p>IT委員会報告第3号「財務諸表監査における情報技術（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」Q & A</p> <p>平成18年3月17日 改正 平成20年3月25日 最終改正 平成20年11月5日 日本公認会計士協会</p> <p>(Q1からQ26まで略)</p>
<p>Q27：仕訳テストを実施する際にCAATを利用したほうがよいのは、どのような場合でしょうか。</p> <p>1. 仕訳テストの意義 本研究報告において仕訳テストとは、監査基準委員会報告書第30号「評価したリスクに対応する監査人の手続」第49項や監査基準委員会報告書第35号「財務諸表の監査における不正への対応」第77項から第79項にある総勘定元帳に記録された仕訳について検証する手続に該当します。</p> <p>2. ITの利用状況とCAATの利用の適否 仕訳テストにおいて、CAATを利用することにより、不正や誤謬による重要な虚偽表示のリスクが相対的に高い項目についてより深度のある手続を実施したり、大量のデータ対象により効率的に手続を実施することができる場合があります。仕訳テストにCAATを利用することが適切か否かを検討するに当たっては、監査基準委員会報告書第35号に例示されているリスク要因に加えて、以下のような事項が検討ポイントとなります。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 仕訳データの量 ・ 仕訳入力権限を持つユーザ数 ・ 仕訳パターンの種類 ・ 自動仕訳生成機能の複雑さ <p>以下では、これらの検討ポイントを踏まえた、利用についての検討の事例を説明します。</p> <p>(1) 財務会計システムが他の業務システムから機能的に独立している場合 この場合、すべての仕訳は手入力されていることとなります。入力権限を持つユーザ数、入力可能な端末の設置状況等にもよりますが、一般的にこのような環境下では、入力権限者もテスト対象となる仕訳データの量もそれほど多くはないと考えられますので、CAATを利用しなくても、必要かつ十分</p>	<p>(新設)</p>

新	旧
<p>な仕訳テストを実施できる可能性は高いものと考えられます。</p> <p>(2) 財務会計システムと他の業務システムが連携している場合 販売管理システムなどの他の業務システムから、財務会計システムに仕訳データが連携しているような場合、連携データにより自動計上される仕訳と、財務会計システムに直接手入力される仕訳の二種類の仕訳が存在し、仕訳データ量も多くなります。この場合、テスト対象となる仕訳データからCAATにより相対的に重要な虚偽表示のリスクの高い手入力の仕訳データや発生頻度が低い自動計上された仕訳データを抽出することで、効果的な監査手続を実施することが可能となります。</p> <p>(3) E R Pシステムが利用されている場合 財務会計と販売管理や在庫管理などの機能が高度に統合されているE R Pシステムのような場合は、仕訳及び修正の入力が可能なユーザ又は端末が広範に存在することが一般的です。このような環境下では、不適切な仕訳を発見できないリスクが高まると同時に、テスト対象となる仕訳の数も多くなると考えられることから、CAATを利用して仕訳テストを行うことが効果的かつ効率的であることが多いといえます。 なお、E R Pシステムの仕訳等の検索機能や監査機能を利用できる場合があります。</p> <p>3. 仕訳テストに利用可能なCAATツールの例 仕訳テストに利用可能なCAATツールには、以下のようなものがあります。</p> <p>(1) 汎用P Cソフトウェア 広範に利用されている簡易データベースソフトウェアや表計算ソフトウェアにも、仕訳データの検索や並替えといった機能がありますので、テスト対象となる仕訳データの量に応じて、これらを用いて仕訳テストを実施することも可能であると考えられます。状況によっては、S Q Lのようなより高度なツールを利用することがあります。</p> <p>(2) 汎用監査ソフトウェア 仕訳データの抽出や並替え、集計といった、監査で通常よく使う機能が簡単に扱えるようになっている汎用監査ソフトウェアが何種類か市販されています。このような監査ソフトウェアを使えば、テスト対象とすべき仕訳の条件を決め、監査ソフトウェアに条件を設定することで、対象仕訳が抽出されるので、効果的かつ効率的に仕訳テストを行うことができます。</p> <p>(3) 仕訳テスト専用ツール テスト対象とすべき仕訳パターン（例えば、期末日及び期末日近くの仕訳、一定以上の金額又はマイナス金額の仕訳、特定の勘定科目が入った仕訳）が予めいくつか用意されており、金額等の情報をパラメータとして設定するだけで、テスト対象仕訳が抽出されるように作られたツールで、汎用監査ソフトウェア上で機能するように作成されたスクリプト（プログラム）として開発されるのが一般的です。パラメータをいくつか登録するだけで仕訳テストを実施できることから、汎用監査ソフトウェアのみの場合よりも、さらに効果的かつ効率的に仕訳テストを実施することが可能です。</p>	
<p>Q28：企業が、新規にパッケージ・ソフトウェアを導入した場合、監査人はその計算処理の妥当性等について検証する必要がありますか。</p> <p>企業が市販のパッケージ・ソフトウェアを利用している場合であっても、監査人は、当該パッケージ・ソフトウェアによる計算処理の妥当性等について検証することが必要になると考えられます。 企業がパッケージ・ソフトウェアを利用する場合、通常、個々の企業組織・制度等に応じてシステムを設定し、計算処理を行う上で必要となる基礎データ等を入力することで、算出すべき数値の計算を行うものと考えられます。このため、監査人は、パッケージ・ソフトウェアによる計算処理等そのものが会計基準に準拠して処理されているかを検証する手続に加え、パッケージ・ソフトウェアの利用に当たり、適用されているシステム設定・基礎データの入力方法・頻度などが、計算結果の正確性等に及ぼす影響を考慮して、検証すべき手続を策定することが求められます。 企業がパッケージ・ソフトウェアを利用している場合に、その計算処理の妥当性等を検証する際には、</p>	<p>(新 設)</p>

新	旧
<p>主として以下の点に留意する必要があります。</p> <p>1. パッケージ・ソフトウェアによる計算処理の検証 <u>企業がパッケージ・ソフトウェアを利用する場合、ソフトウェアに組み込まれている処理機能をそのまま利用する、又は業務に合わせてカスタマイズする、の二つが考えられます。いずれの場合にも、パッケージ・ソフトウェアによる処理結果について、監査人が、企業が導入・変更時に実施した処理の検証結果を利用して計算処理の妥当性を検討する、又は監査人自らが表計算ソフトウェア等を活用して見積値、推定値を算出し、これらの結果を比較分析することで、パッケージ・ソフトウェアによる計算処理が妥当であるかを検証します。</u> <u>なお、退職給付債務の計算等が複雑で、監査人自らが見積値、推定値を算出することが困難な場合には、アクチュアリ等の専門家を利用してパッケージ・ソフトウェアの処理結果を分析することで、その処理が妥当であるかを検証することが考えられます。</u></p> <p>2. パッケージ・ソフトウェアを利用するために行われるシステム設定の検証 <u>パッケージ・ソフトウェアを利用する際に、企業は当該パッケージ・ソフトウェアによるシステム処理が、企業の組織・制度等の設計に準拠して行われるよう、システム上の設定を行います。したがって、そのシステム上の設定及びその登録・変更手続が正しく行われない場合、システムの処理結果が正しく得られないこととなります。企業のシステム設定・基礎データの変更頻度が少ない場合には、登録・変更手続に誤りが起こる可能性が高いため、監査人は、特に留意が必要です。</u> <u>このため、監査人は、企業がパッケージ・ソフトウェアを利用するに当たり、システム設定が適切に行われているか、また、その登録・変更手続が適切な申請、承認等の手続を経て行われているか等について把握・評価することで、パッケージ・ソフトウェアによる処理が妥当であるかを検証します。例えば、連結会計システムにおいて、仕訳、為替、税率等の各種マスタの設定が適切に登録・変更されているか、退職給付債務パッケージ・ソフトウェアにおいて、システム設定上の基準（給与基準、ポイント基準等）が企業の制度に対応しているか、割引率・死亡率等の基礎数値が適切に設定されているか、また、これらの設定値の登録・変更手続が適切に行われているか等に留意し、監査手続を実施することになります。</u></p>	
<p>Q29：システムから出力された延滞債権リストや滞留在庫リストを利用する場合に留意すべき事項について教えてください。</p> <p>システムから出力された延滞債権リストや滞留在庫リストは、自動化された業務処理統制等の一つである手作業の統制に利用されるシステムから自動生成された情報の代表例です。 延滞債権リストや滞留在庫リストのような情報システムから自動生成された情報が、企業の重要な手作業の統制のために利用されている場合には、監査人は、その情報の信頼性を評価する必要があります。まず、リスト生成のもとになる売掛金データや在庫データが漏れなく正確であるということについて評価し、さらに、延滞債権リストや滞留在庫リストが、すべての売掛金データや在庫データを対象として一定の条件に該当するものが漏れなく正しく抽出されているかを評価する必要があります。 評価するに当たっては、延滞債権リストや滞留在庫リストを出力する情報システムの全般統制の整備及び運用状況の有効性についても考慮することが必要です。「自動生成された情報が、ある時点において意図されたとおりに作成されていたとしても、その自動生成された情報を支える全般統制が有効に機能していない場合、その自動生成された情報が意図されたとおりに継続的に生成されているという心証は得られない（IT委員会研究報告第35号「ITに係る内部統制の枠組み～自動化された業務処理統制等と全般統制～」(3)）」ことに留意する必要があります。 また、監査人は、ITの専門家を利用する場合、監査手続の実施についてITの専門家とのコミュニケーション及び継続的なモニタリングが求められます。 具体的な監査手続としては、以下のような手続が考えられます。</p>	<p>(新 設)</p>

新	旧
<p>(1) 延滞債権リストや滞留在庫リストを出力する情報システムの処理環境やアプリケーションの十分な理解を行います。この理解には、延滞債権や滞留在庫を記録し表示する仕組みの理解が重要です。債権の延滞や在庫の滞留の定義と条件について、システム上の要件と業務上の要件の理解（例えば、一部入金や一部出荷により延滞債権や滞留在庫として認識されなくなる可能性等）が必要です。</p> <p>(2) 延滞債権リストや滞留在庫リストを出力するまでのリスト作成過程のウォークスルーの実施が有効です。</p> <p>(3) 延滞債権リストや滞留在庫リストについて、企業がこれらのリストの情報の正確性や網羅性に関する内部統制を整備し、運用評価を行っている場合は、その内容について検討を行います。</p> <p>(4) 企業が作成した情報を監査手続に利用する場合、監査人は、情報の正確性及び網羅性に関する監査証拠を入手しなければならない。証明力のある監査証拠を入手するためには、監査手続で利用する情報は正確で、かつ、網羅的である必要がある（監査基準委員会報告書第31号「監査証拠」第11項）。例えば、債権データや在庫データを入手し、そのデータが財務諸表、総勘定元帳及び補助元帳に一致し、漏れなく正確であることを確かめます。そして、延滞債権リストや滞留在庫リストの再計算を行い、企業の作成した延滞債権リストや滞留在庫リストのデータと比較し、データの正確性や網羅性を確かめます。</p> <p>なお、データ量が多い場合には、CAATによりこれらの手続を実施すると効率的です。</p>	
<p>Q30：「自動化された業務処理統制等」について、前年度からの変更がないことを確かめる監査手続について教えてください。</p> <p>監査人は、「自動化された業務処理統制等」について、前年度からの変更の有無を質問により確かめます。変更がない場合の回答の裏付けを得るための手続として、以下のような方法や前年度と同様の検証手続の実施が考えられます。</p> <p>1. システム自体に全く変更がなく、評価対象の「自動化された業務処理統制等」については変更がない場合</p> <p>(1) 市販されている簡易なパッケージ・ソフトウェアをカスタマイズなく利用している場合 通常、バージョン情報を確かめることで当該ソフトウェアに更新があったかどうか分かります。前年度とのバージョン番号の比較や最終更新日付を確かめることで、監査対象期間中に変更がなかったかどうかを確かめることが可能です。バージョン情報については、マニュアルの閲覧や被監査会社の担当者への質問等で容易に確かめることが可能です。</p> <p>なお、システム設定の変更等の有無についても留意する必要があります。</p> <p>(2) 自社開発ソフトウェアやERPシステムを利用している場合 全般統制の評価手続においてプログラムのバージョン管理台帳や変更管理台帳の正確性及び網羅性の心証を得ている場合は、当該台帳等に変更案件がないことをもって、システム自体に変更がないという心証を得ることができます。</p> <p>2. システム自体に変更はあるが、評価対象の「自動化された業務処理統制等」については変更がない場合</p> <p>(1) 市販されている簡易なパッケージ・ソフトウェアをカスタマイズなく利用している場合 通常、バージョンアップ時には、機能改善又は追加された箇所がリリースノートに記載されています。当該リリースノートの内容を確かめることで、「自動化された業務処理統制等」に変更があったかどうかの心証を得ることができる場合があります。</p> <p>(2) 自社開発ソフトウェアやERPシステムを利用している場合 プログラム等に関する変更の有無について、プログラム管理台帳や変更管理台帳を確かめることで、「自動化された業務処理統制等」に関連するプログラムやコンフィグレーション等の変更の有無</p>	<p>(新 設)</p>

新	旧
<p>に関する心証を得ることができる場合があります。また、台帳のみでは十分な心証を得られない場合には、追加手続を実施する必要があります。</p> <p>追加手続の実施に当たっては、ライブラリ管理ソフトウェアを利用してプログラムのバージョン管理をしている場合や一部のERPシステムにおいて、体系的な変更履歴が取得可能です。体系的な変更履歴であるため、手作業で管理されている各種台帳よりも信頼性が高いため、入手可能であれば当該変更履歴を確かめることで、システム変更の有無に対する高い心証を得ることができます。ただし、開発担当者と運用担当者の職務分離の状況やOS/DBMSへのアクセス権の設定状況、ライブラリ管理ソフトウェアやERPシステムのコンフィグレーション/パラメータの設定等によっては、当該変更履歴の信頼性が低下する場合もあることに留意が必要であり、ITの専門家の利用の検討が望まれます。</p> <p>仕様書や手作業の管理台帳といった文書のみを確かめるか、実際のシステム等の状況までを確かめるかといった、どの程度まで心証を得る手続を実施するかについては、システムの規模、複雑性、安定性、過去における障害の発生状況又は全般統制の整備及び運用状況等を勘案して決定する必要があります。</p>	
<p>Q31：システム開発や運用を外部委託している場合、受託会社から独立監査人の報告書が入手できないときのリスク評価手続はどのようにしたらよいでしょうか。</p> <p>監査基準委員会報告書第18号「委託業務に係る統制リスクの評価」第11項では、委託業務に関連する財務諸表項目の監査を委託会社又は受託会社の内部統制に依拠して実施することが効果的かつ効率的であると判断した場合、委託会社監査人は、内部統制の整備及び運用状況を確認するため、次の手続を必要に応じて組み合わせて実施しなければならない、とされています。</p> <p>(1) 委託会社に存在する委託業務に係る内部統制の整備及び運用状況を確認する。 (2) 受託会社監査人が作成した受託会社の内部統制の整備及び運用状況報告書を入手する。 (3) 委託会社監査人が受託会社監査人に実施を要請し合意した手続の実施結果の報告書を入手する。 (4) 委託会社監査人が自ら受託会社に往査し、委託業務に係る内部統制の整備及び運用状況を確認する。</p> <p>受託会社から独立監査人の報告書が入手できない場合とは、上記の(2)の手続が実施できない場合と考えられますが、(3)の合意した手続の実施結果の報告書を入手できない場合も(2)に準じると考えられます。したがって、受託会社監査人が作成した受託会社の内部統制の整備及び運用状況報告書を入手できない場合及び委託会社監査人が受託会社監査人に実施を要請し合意した手続の実施結果の報告書を入手できない場合のリスク評価手続としては、(1)又は(4)が該当することになります。</p> <p>(1)の手続を実施する場合は、委託会社において、受託会社の委託業務に係る内部統制について、リスク評価を実施可能な程度の内部統制が存在し、有効に機能しているかを評価する必要があります。(1)のリスク評価手続としては、委託業務の性質に応じて、次のような方法を組み合わせて実施することが考えられます。</p> <p>外部委託管理規程等の整備状況（例えば、システム開発・変更を委託している場合、業務要件・システム要件等のユーザの事前承認、UAT（ユーザ受入テスト）の実施・承認等）の有効性を評価する。</p> <p>受託会社が、委託会社に対して受託業務の結果や状況について定期的な運用報告書等を提出している場合、当該運用報告書等の内容を分析して、業務委託契約書、サービスレベルアグリーメント（SLA）等の達成度を評価する内部統制の有効性を評価する。</p> <p>委託会社が、受託会社の処理結果について、関連資料との照合等をサンプル抽出又は全件で実施し、委託会社の処理結果の正確性、正当性等を検証する内部統制の有効性を評価する。</p> <p>(4)の手続として、委託会社監査人が自ら受託会社に往査する場合は、受託会社の同意を得て実施します。したがって、一般的には、業務委託契約書に監査条項が存在するか、別途監査に関する合意書等を取り交わすことが要求されます。監査を実施する際には、監査目的、監査実施時期、受託会社の協力及び機</p>	<p>(新 設)</p>

新	旧
<u>密保持等が協議されます。場合によっては、複数の委託会社監査人が共同して監査を実施することもあります。</u>	

以 上