

# AI 監査の時代の前に考える 「IT に関する監査」の実務上の課題

## — 金融商品取引法監査における、深度ある手続の実施の観点から —

嶋矢 剛

### 1. はじめに

オリンパス事件、東芝事件等の不正会計事件以降、会計監査に向けられる社会からの視線は厳しいものがあり、それに対応すべく、実務上、各種の取り組みがなされている。特にここ 2, 3 年は、大手の監査法人の HP では、AI に関連付けた取り組みが紹介されている<sup>(1)</sup>。

そのような先を見据える活動や監査インフラの整備も大事な作業であることは認識しているが、これまで金融商品取引法監査において保証業務としての IT に関する監査にも従事してきた筆者には、従来の IT に関する監査実務の中にも、現時点で改善すべき課題があるのではないかという問題意識がある。

そこで本稿では、監査当局や日本公認会計士協会により毎年公表されている指摘事項のうち、IT に関する監査の分野に関する代表的なものを取り上げ、それに関連する課題及び対処案を、監査の品質を向上させる観点から考察する。続けて同様の考察を、不正の兆候を見逃すリスクの観点からも行う。

これらの点を検討することは、会計監査に不正の発見の感度を高めることも要請されている中で、監査チームの公認会計士が実施するあらゆる手続において、不正の兆候を見逃さないことを意識した深度ある手続を実施す

ることへの示唆を提供するものと考えている。

なお、本稿の対象範囲について述べると、金融商品取引法監査における監査の品質管理には事務所の品質管理と個々の監査業務の品質管理とがあるが、前者は「IT に関する監査」というよりは、監査法人の事務所運営としての IT の管理（情報漏洩防止等）が対象になるため対象とせず、後者の個々の監査業務における IT に関する監査を対象とする。また、IT に関する監査には任意監査、内部監査、監査役監査といった形で実施されているものもあるが、それらも本稿の議論の対象外である<sup>(2)</sup>。

また、文中意見に係る部分は筆者の私見であり、事例に係る部分も特定の事案を想定したものである。

### 2. 公表されている指摘事項と本稿での考察の方針

#### 2.1. 指摘事項の一覧

金融商品取引法監査を含む会計監査における監査上の不備を指摘している 3 つの公表物の中で、ここ 1 年間に公表された指摘事項のうち、IT に関する監査の分野での指摘事項とされるものを一覧にした<sup>(3)</sup>。

表 1 IT に関する監査の分野での指摘事項一覧

事例番号	カテゴリー	指摘事項の要約	出所
1	IT 専門家の利用	IT に関する概括的な理解の手続が未実施	審査会 検査結果事例集
2	IT 専門家の利用	IT 専門家の利用の要否が未検討	審査会 検査結果事例集
3	IT 専門家の利用	不正経理事例で、IT 専門家の利用が未検討	監査提言集
4	IT 専門家の利用	監査チーム内の討議で IT による財務報告リスクが未検討	品質管理レビュー事例解説集
5	IT 業務処理統制	自動化された統制の整備状況の評価が不十分	品質管理レビュー事例解説集
6	IT 全般統制	特権 ID に関する整備状況及び運用状況の評価手続が不十分	品質管理レビュー事例解説集
7	IT 全般統制	IT 全般統制に係る整備及び運用手続が実施遅延	審査会 検査結果事例集
8	IT 全般統制	システム利用権限に係る不備の影響度の評価が未実施	審査会 検査結果事例集
9	IT 全般統制	J-SOX の経営者評価結果の利用に伴う追加手続の検討が未実施	審査会 検査結果事例集
10	電子的監査証拠	不正経理事例で、基幹システムからの出力データの信頼性の検証が未実施	監査提言集
11	電子的監査証拠	システム出力データ入手に対する経営者からの制約に対応する手続が未実施	監査提言集
12	電子的監査証拠	詳細テストのサンプルの母集団の網羅性の検討が未実施	審査会 検査結果事例集
13	電子的監査証拠	連結消去仕訳の金額の基礎データの正確性及び網羅性の検証が未実施	審査会 検査結果事例集
14	電子的監査証拠	棚卸資産の評価損のリストの正確性及び網羅性の検証が未実施	審査会 検査結果事例集
15	電子的監査証拠	PBO 計算用データの正確性及び網羅性の検討が未実施	品質管理レビュー事例解説集
16	電子的監査証拠	内部統制の運用状況の評価資料の網羅性の検討が未実施	品質管理レビュー事例解説集
17	電子的監査証拠	棚卸資産滞留期間資料上の金額の正確性の検討が未実施	品質管理レビュー事例解説集
18	電子的監査証拠	基幹システムから出力した棚卸資産データの正確性の検証が未実施	品質管理レビュー事例解説集
19	仕訳テスト	抽出条件、抽出結果、詳細テストの要否の検討が未実施	審査会 検査結果事例集
20	仕訳テスト	仕訳データの抽出金額の条件の適切性の検証が未検討	審査会 検査結果事例集

21	仕訳テスト	通例でない仕訳データの実在性が未検討	品質管理レビュー事例解説集
22	仕訳テスト	仕訳データの網羅性が未検討	品質管理レビュー事例解説集
23	仕訳テスト	不正シナリオに基づく手続が未実施	品質管理レビュー事例解説集
24	仕訳テスト	子会社の仕訳テストが未実施	品質管理レビュー事例解説集
25	分析の実証手続	分析の実証手続において利用するデータの信頼性が未実施	品質管理レビュー事例解説集
26	委託先の内部統制評価	受託会社監査人の実施した評価手続に対する評価が未実施	審査会 検査結果事例集

出所：筆者作成

## 2.2. 考察の方針

表 1 の「カテゴリー」を見ると、IT に関する監査に係る指摘事項が各カテゴリーにまんべんなく分布していることがわかる。したがってこの監査の分野には、実務上、監査の品質が確保されていない課題が存在していると考えられる。またその「指摘事項の要約」を見ると、実施すべき手続やデータの網羅性等の検討が「未実施」であると指摘されているものが多いことがわかる。したがって、この監査の分野から不正の兆候を見逃すリスクも存在していると考えられる。

そこで以下では、「監査の品質を向上させる観点」と「不正の兆候を見逃すリスクがある観点」の 2 つの観点から、各カテゴリーの指摘事項のうち代表的なものを取り上げてその概要を説明すると共に、各々に関連する監査実務上の課題を【課題】で示し、その改善のための私見を【対処案】で示す。

なお、以下では考察の範囲を広げるために、公表された指摘事項と直接関係がない課題も【課題】として取り上げ、その【対処案】を考察する（その場合【課題】には「事例番号なし」と表記する）。特に不正会計が生じた事例での監査上の不備の事例については 3 つ

の公表物の中で紹介されている件数が少ないため、監査・保証実務委員会研究報告第 32 号「内部統制報告制度の運用の実効性の確保について」から引用している。

また、以上のカテゴリーのうち、分析の実証手続および委託先の内部統制評価の 2 つについては、前述の本稿が採用するアプローチ上、本稿の目的からは逸脱すると判断し、以下の考察の対象外としている<sup>(4)</sup>。

## 3 監査の品質の向上の観点からの、実務上の課題と対処案

以上の一覧のうち、特に重要と思われるものを以下で取り上げる。

### 3.1. IT 専門家の利用

(事例番号 2 の概要)

監査チームは、売上業務と仕入業務の基幹システムについての IT の利用に関する概括的理解において、前期からの重要な変更があるかについて質問するだけで、情報システムの安定度、IT インフラの概要、IT の利用度等について理解する

ための手続を実施していない。

また、監査チームには IT に精通した人材が存在しないにもかかわらず、IT の専門家を利用すべきか検討していない。

**【課題】 IT 専門家の「専門家」としての条件**

IT 研究報告 53 号に付録 1 として同梱されている「IT 判定チェックリスト」は、IT の利用度を把握し、IT の利用に伴う重要な虚偽表示に関する潜在的リスクが十分に低いかな否かの結論を宣言させる形式のものであるが、この付録 1 の末尾の「記入上の留意点」には、「2) チェック事項のうち「1. 業種・監査の種類」の回答が、一つでも「Y」となった場合には、IT の利用に伴う重要な虚偽表示に関する潜在的リスクが十分に低いとはいえない場合がほとんどであろうと考えられる。」とあり、そのチェック事項の中に、「1. 業種・監査の種類」の区分のチェック項目 1-2「上場会社か」がある。

したがって、上場企業が監査クライアントの場合には直ちに「IT の利用に伴う重要な虚偽表示に関する潜在的リスクが十分に低いとはいえない場合」に該当することになる。

そして IT 委員会実務指針第 6 号（以下「IT 実務指針 6 号」という）には、上と同じ文言である「IT の利用に伴う重要な虚偽表示に関する潜在的リスクが十分に低くない場合」と判断した場合には、IT 実務指針 6 号の V. 以降で規定されているすべてのリスク評価手続を実施するとされており（IT 実務指針 6 号 5 項の表）、そして当該リスク評価手続の中には同 61 項に「監査人は、監査計画の策定及び監査の実施に際して、IT の利用状況及び IT が財務諸表全体レベル並びにアサーション・レベルの重要な虚偽表示に及ぼす影響の評価に関連して、IT の専門家の業務を利用するかを判断する。」とされている。この「影響の評価

に関連して」とは、実務的には以下の手続になる。

- ① IT の利用に関する概括的な理解と IT 専門家の関与の要否の判断
- ② 全社的な内部統制の評価及び不正リスク
- ③ IT 自動化統制、IT 依存型手作業統制の理解、整備状況及び運用状況の評価手続
- ④ IT 全般統制の整備状況の評価手続
- ⑤ IT 全般統制の運用状況の評価手続（監査戦略で選択した場合のみ）
- ⑥ 外部委託先における統制の評価
- ⑦ 仕訳テストのうち、仕訳データの網羅性、正確性の検証
- ⑧ 仕訳テストのうち、その他不正リスクに関する手続
- ⑨ CAAT、電子的監査証拠の実証手続
- ⑩ 分析の実証手続
- ⑪ 期末更新手続
- ⑫ 統制不備要約表の作成（IT に関する監査で不備が生じた場合のみ）

IT に関する監査を実施しようとする、会計監査の主たる窓口である経理部ではなく、IT 関係を管掌している情報システム部員や、IT 業務の委託先の担当者（以下「IT 担当者」という）とやり取りすることになるが、監査チームの公認会計士が IT に関する監査の分野で重要と考えるポイントと、会社の IT 担当者がその業務上で重要と考えるポイントにはズレがあることが少なくないため、監査チームの公認会計士の話が会社の IT 担当者うまく伝わらないことが多い<sup>6)</sup>。特に IT 全般統制の分野ではその傾向が大きい。そこで、IT に関する監査でやりたいことを、IT の担当者が分かる言葉で伝える役割を担う人が必要に

なり、これが IT 専門家になる。

特に上場会社では、程度の差こそあれ、IT を活用していない企業は皆無であろう。その中であって、当該監査クライアントの監査上、敢えて IT 専門家は関与不要であると理屈付けることの方が難しいと考えられる。

ゆえに、上場会社の監査では、IT 専門家が関与することが通常になる。以上は実務上も認識されており、大手監査法人や比較的規模の大きい中小監査法人の多くでは上の議論の結論である「上場会社の監査には、IT 専門家の関与」を必須にしているようである。

実務を振り返ると、日本公認会計士協会の品質管理レビュー制度が開始された当時は、大手監査法人でも IT に関する監査の不備が数多く指摘され、監査法人内の監査チームやアドバイザーの部署にいる公認会計士から希望者を募り対応していたが、大手監査法人のように多数の上場会社を監査クライアントに持つ場合にはそれでは足りない。そこで公認会計士の資格は有しないが IT 業界でのキャリアを有する者に中途入社してもらい、彼らが所属する専門部署を設け（以下、便宜的に「IT 監査部」という）、監査法人内の全ての監査チームが IT 専門家の業務を利用するという体制を敷いている。また、各監査法人の IT に関する監査の分野の監査メソッドロジーやテンプレートを整備し、入所後に定期的に研修を受けてもらい、OJT を重ねることにより、監査に関する専門性を習得してもらっている（監査基準委員会報告書（以下「監基報」という）620「専門家の業務の利用」7項(5)等）。

上場会社の監査では IT 専門家を関与させることは必須としても、どの程度関与させるかは、個々の監査チームの公認会計士の判断による。監査法人内では、業務支援の工数分を IT 監査部から各監査チームへ付け替え計

算を行い、IT 監査部の売上が計上されることになる。IT 監査部の側からは監査チーム側からの支援業務の工数が多いほど内部売上が多くなるが、採算の良くない監査チームの中には、監査上のリスク云々の事情ではなく採算上の事情で、IT 専門家に必要最低限の関与だけを依頼する向きも散見される。その場合、上に挙げた①から⑫のうち、①IT 環境の複雑性についての理解と IT 専門家の関与判断、④ IT 全般統制の整備状況の評価手続、⑦仕訳テストのうち仕訳データの網羅性、正確性の検証、⑩期末更新手続の 4 つに係る監査手続の立案と実施、および監査調書の作成のみを IT 専門家に依頼し、それ以外は、監査チームの公認会計士が担当することが多いと考えられる（以下で便宜的に「IT 最小支援セット」という）。

前述のように上場会社の監査では IT 専門家の関与が必須であるが、公認会計士ではない IT 業界の経験者を雇用し、会計監査の研修を受けさせて IT 専門家として養成することは大手監査法人であるから可能であり、多くの中小監査法人では困難である。そこで中小監査法人では、かつて大手監査法人で IT 監査部に所属して IT 専門家としての経験がある公認会計士に依頼することが多いと考えられる。具体的には、知人から紹介を受ける、日本公認会計士協会が主催するマッチングサイト等で募集する等がある。

「IT 最小支援セット」の場合に IT 専門家の作成する監査調書は、金額情報のような定量的な情報はわずかであり、ナラティブの定性的な内容が主であることから、監査クライアントの IT 環境が大幅に変わることがない限り、IT 専門家の作成する監査調書の内容は毎年ほとんど変わらない。そこで、監査チームの中には、大手監査法人に在籍中に、監査チームの公認会計士として IT 専門家を利用

した経験がある者が、いわば「兼務 IT 専門家」として、IT 専門家が作成した過去の監査調書を参考に、それ以後の監査手続を実施し監査調書を作成し、それをもって済ませているところもあるようである。

監査チームの公認会計士には、IT 専門家を利用する際には、IT 研究報告 53 号で、「IT 専門家が単に IT の知識のみでなく、情報システムに関する重要な虚偽表示リスクの評価について必要な技能、知識及び経験を有しているかどうかに留意する」とされている（同 Q5 の A5 「2. IT の専門家の業務での利用判断」）が、以上の「兼務 IT 専門家」がこれを満たすかどうか、その具体的な例示がないため問題となる。

#### 【対処案】

IT 専門家としての実質的な要件の例示を IT 実務指針 6 号又は関連する IT 研究報告等の中で示すことが有効であると考ええる。

この点に関し、監査チームの公認会計士が IT 専門家を兼ねる「兼務 IT 専門家」自体は直ちに否定されないが、兼務 IT 専門家には大手監査法人の IT 監査部に所属する、平均的な IT 専門家と同等のスキルと知識が担保されていれば良いと考えるところ、それが公認会計士を前提にすれば、①過去に、大手監査法人の IT 監査部での実務経験又は IT 業界での実務経験を 1 年以上有していること<sup>(6)</sup>、②IT に関する監査の資格を有していること、③トピックをフォローするため、毎年の CPE 研修で IT に関する監査の授業を履修していること、を満たすことが必要であると考ええる。

したがって、例えば、「単に大手監査法人に在籍中に、監査チームの公認会計士として IT 専門家を利用した経験がある」という「兼務 IT 専門家」では、IT 専門家であると主張することはできないと考える。

### 3.2. IT 業務処理統制

(事例番号 5 の概要)

監査対象会社は、棚卸資産の帳簿価額（単価）を ERP パッケージにて自動計算している。監査人は、当該事項を理解するために質問を実施して月次総平均法による計算が行われていることを理解し、商品の 1 品目のみをサンプルとして選定して月次総平均法による単価計算の正確性を再計算により検証している。

しかしながら、監査人は観察、閲覧、ウォークスルー等を通じた IT 自動化統制における計算ロジックの理解を実施しておらず、任意の商品 1 品目のみをサンプルとして選定することが妥当と判断するための IT 自動化統制のデザインの評価を適切に実施していない。

また、選定した以外の条件、例えば外貨建て取引の場合や付随費用が発生する場合などの計算ロジックについて運用評価手続を実施していない。

#### 【課題】IT 自動化統制がキーコントロールに選定されない

内部統制報告制度（以下「J-SOX」という）の経営者評価文書では、業務プロセス上で統制上の要点（以下「キーコントロール」という）を選定するが、その際、「IT 依存手作業統制と正しく分類しているが、統制の評価手続上、IT 自動化統制部分は未実施であり漏れている事例」や「IT 依存手作業統制を手作業による統制と誤分類し、手作業統制分のみ統制評価手続を実施しているだけで、IT 自動化統制部分の統制評価手続が漏れている事例」が実務上、散見される。

実務を振り返ると、J-SOX の導入時に実務上混乱した点の一つに、「業務プロセスのキー

コントロールに、IT 自動化統制のタイプの統制を選定した場合に、その運用状況の評価手続をどのようにしたらよいのか？」があった。実際には、IT 自動化統制のタイプであっても、手作業による統制のタイプと同様に、出力帳票に対して手作業によって統制が有効かどうかを確認することで足りることが大半なのであるが、当時はそのような理解が進まず、システム監査の教科書にある「ソースコードを読む、プログラム仕様書を読む、導入時のテスト結果を読む、ダミーデータを本番環境に流す」等の手法でないといけないと誤解された担当者も少なくなかったようである。そのような状況で、勢い、キーコントロールの候補から IT 自動化統制を外し、手作業による統制を選定していた上場会社もあったようである。

なお、この点に関し、「特に中小規模の会社にあつては、業務プロセスに係る内部統制において自動化された内部統制ではなく手作業による内部統制に、より重点を置いている場合には、内部統制監査に当たっても、手作業による内部統制に、より重点を置いて監査を実施することが想定されている」（監査・保証実務委員会報告第 82 号「財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い」付録 5「中小規模企業」の内部統制監査上の留意点 (3) IT システム 【複雑ではない IT 環境の例示】）という記述もあるが、この規定は、IT 依存手作業統制のタイプのものも手作業による統制と誤分類して IT 自動化統制部分の評価を省略することを肯定する趣旨のものではない。

監査チームの中には、そのような経営者評価文書による評価を、J-SOX の導入後、一貫して適正としてきたところもあり、その経営者評価文書を一体監査で「経営者評価結果の利用」の体裁で、そのまま財務諸表監査上も

使用しているところもあるようである。その場合、監査人が従来実施している財務諸表監査での統制評価手続も、当該部分の実施が不十分であることになる。

### 【対処案】

以上のような、全ての業務プロセスで IT 自動化統制の評価が漏れている状況での監査チーム側での監査上の対応としては、当座は、「その状況だけで直ちに不備と判断するのではなく、当該漏れている IT 自動化統制に係る有効性の評価手続を監査チーム側で追加で実施し、その結果、当該統制が全て有効であればこの部分から不備を認識する必要はない」というスタンスで対応してよいと考える。

しかし以上はあくまで当座の対応であり、経営者評価文書の内容が不十分な状況には変わりがないのであるから、速やかに、経営者評価上でも当該漏れている IT 自動化統制を評価し文書化するよう指導し、改善を促すことが必要であると考えます。

### 3.3. IT 全般統制

#### （事例番号 6 の概要）

監査人は、生産管理システムによる原価計算機能を重要な業務処理統制として識別し、運用評価手続を実施しているが、当該システムのデータ及びプログラムを修正することが可能な特権 ID に関する全般統制の整備及び運用状況の評価していない。

#### 【課題】IT 全般統制の有効性の判断に係る精神的独立性

この事例を担当した IT 専門家が通常の専門的知識とスキルを有するのであれば、概要にある、「特権 ID に係る IT 全般統制を評価す

ることを失念する」ことは通常あり得ず、例えば、特権 ID に関する IT 全般統制に不備があったために意図的に評価対象から外した可能性も推測される。

監査チームが、業務プロセスのキーコントロールのうち IT 業務処理統制の運用状況を評価するには、(1) 当該 IT 業務処理統制を件数拡大する監査戦略、(2) IT 全般統制の有効性に依拠する監査戦略、のいずれも選択することが可能であり、前述のとおり(1)であれば監査チームが担当し、(2)であれば IT 専門家に依頼することになる。

(2) が選択された場合、IT 専門家が支援する業務のうち前述の「⑤ IT 全般統制の運用状況の評価手続」は IT 監査部から監査チームへ請求できる工数が多く、その売上に貢献する形になる。また、⑤を実施した結果、IT 全般統制が非有効と判断された場合には、そこから監査チーム側が(1)を実施することになるが、期末前の時期にそのような追加の手続を監査チーム側に強いることにもなる。そのため、IT 専門家の判断には、IT 全般統制の有効性に依拠できるという結論を導くようなバイアスがかかる可能性がある。

IT 全般統制から不備が発見された場合でも、IT 専門家は当該不備の内容を検討し、「IT 全般統制の評価対象を狭める」「当該サンプルが不適当であるため、例外として扱う」「財務報告リスクを個別に吟味する」「他の統制でカバーしている」「不備の影響は限定的である」等の判断が成立すれば、全体としては IT 全般統制の有効性に依拠できると結論付けることは可能である。しかし以上の事情から、本来許容できない不備を許容できると結論付けてしまうリスクが残る。

IT 全般統制の不備の検討過程と結論は、IT 専門家から監査チームの公認会計士へ納品される監査調書に記述されている。監査人は、

監査人の目的に照らして、監査人の利用する専門家の業務の適切性を評価しなければならないのであるが(監基報 620、11 項)、実際には、IT 全般統制の不備の評価に関するロジックの適否を客観的に判断することができる監査チームの公認会計士は多くないと考える。その理由としては、①大手監査法人又は中小監査法人のいずれでも、IT 専門家が、完成形の監査調書を納品してくれること、②会計基準や監査の基準のキャッチアップに日々追われていること、③ IT に関する監査の結果が監査の意見形成に重大な影響を与えることは実務上は稀であり、監査業務の分野の中での重要性が相対的に乏しいとみられること、④ IT に関する監査のスキルを高めても、監査法人内の人事考課上、それが評価される仕組みになっていないこと等の事情により、IT に関する監査の知識とスキルが高くなくても監査法人でキャリアを形成していく上で困ることがあまりないこと、等が考えられる。

監査法人の中には、以上のようなリスクが顕在化しないよう、IT 専門家を法人内の審査の部署にも配置してチェックさせる仕組みを整備しているところもあるようであるが、その場合でも当該 IT 専門家が IT 監査部と審査部署とを兼務している者であったり IT 監査部からの出向者であるところでは、実質的に自身の出身部署の業務を審査している点で、その独立性の確保には一定の限界があると考ええる。

#### 【対処案】

監査法人内部で、IT 専門家が社内売上のプレッシャーに過度にさらされない仕組み作りが必要である。

また、IT 全般統制の実務では、比較的小規模な上場会社では、IT 全般統制に係る IT 担当者が 1 名という上場会社も少なくなく、そ



の属人性ゆえに、「従来、IT 全般統制が有効であっても、IT 担当者が交代した後に、それまで運用されていた統制の一部が引き継がれずに IT 全般統制の不備が生じること」が、他の監査分野に比して多いと考えられる。そこで会社の IT 担当者が交代した際には、年初の監査チームと監査クライアントとのミーティングの中で、この点を会社に注意喚起しておくことも、無用な不備を発生させない意味で有効と考える。

### 3.4. 電子的監査証拠

(事例番号 14 の概要)

監査チームは、棚卸資産の評価を検討するに当たり、被監査会社が作成した資料（収益性が低下している棚卸資産を識別するための販売取引明細）を利用している。しかしながら、監査チームは、当該資料の正確性は検討しているものの、販売取引が網羅されているかについて検討しておらず、当該資料が監査人の目的に照らして十分に信頼性を有しているかどうか評価していない。

#### 【課題】電子的監査証拠に対する監査の方法論

IT 研究報告 43 号、Ⅱ「1. 電子的監査証拠とは」において、「電子的監査証拠とは、企業において電子的に作成、転送、処理、記録、保存された情報から監査人が入手し、意見表明の基礎となる個々の結論を導くために利用する情報である」と定義されている。また、同Ⅲ2.「(3) 電子的監査証拠の特性に基づく留意点」では、電子的監査証拠は、その特性から固有の留意点が存在する。監基報 500 でも以下の記載がなされている。」とし、A49 と A50 を引用している（以下参照）。

A49. 監査人が証明力の強い監査証拠を入手するためには、監査手続に利用する企業が作成した情報の正確性及び網羅性が十分である必要がある。例えば、標準価格を販売数量の記録に適用して実施する収益に対する監査手続の有効性は、当該標準価格情報と販売数量データの正確性に依存する。同様に、監査人が、ある一定の属性（例えば、承認の有無）に関して、ある母集団（例えば、支払取引）をテストしようとする場合、テスト対象の項目を抽出した母集団が網羅的でない場合には、テスト結果は証明力が弱いものとなる。

A50. 情報の正確性及び網羅性についての監査証拠を入手するための監査手続が当該情報を利用した監査手続と不可分である場合、情報の正確性及び網羅性についての監査証拠は、当該情報を利用した監査手続の実施と同時に入手されることがある。その他の状況では、監査人は、情報の作成と管理に関する内部統制の運用評価手続を実施することによって、当該情報の正確性及び網羅性についての監査証拠を入手することもある。しかしながら、ある状況では、監査人は追加的な監査手続が必要であると判断することもある。

以上の通り、電子的監査証拠の意義は規定上明確であるが、では、電子的監査証拠に対してその正確性を担保するために、どのような手法で、どれだけやればよいかの具体的な例示はなされていない。IT 研究報告 53 号の「Q16 システムから出力された延滞債権リスト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。」をみても、「再計算を行い」等とあるだけで、具体的なやり方とその範囲の例示等はない。

監査法人の中には、独自に電子的監査証拠に係る監査メソドロジーを整備し、例えば、業務プロセスの IT 業務処理統制又は IT 全般統制の有効性の評価手続をベースにしつつ、それに追加手続や追加して作成する監査調書例を明示しているところもあるようである。一方、監査法人の中には、IT 業務処理統制又は IT 全般統制の評価手続監査調書をそのまま電子的監査証拠の正確性の検証に流用することで済ませているところもあるようである。

なお電子的監査証拠の正確性及び網羅性の検証に関し、アプリケーションソフトの出力結果を電子的監査証拠とする場合には、私見では計算ロジックの正確性ととも単価マスターを中心とした各種のマスターの登録内容の正確性を検討することが理論的であると考ええる。その場合、マスター登録/変更作業がプログラム変更業務の一環となっている会社であれば、マスター登録の統制が IT 全般統制の中に包含されるため問題ないが、そうではなく例えばマスター登録の統制が手作業統制になっているような会社では、当該手作業統制を個別に評価対象に追加することが必要であると考ええる。

そして以上の方法論に合わせて、実施上の課題について付言すると、電子的監査証拠で必要となるデータを入手する際、データ量が大きい場合にはデータの正確性と網羅性をその場で十分に検証できないことがある。また、データ量が多いと相応に時間がかかることが多く、監査時間の制約のある期末にタイムリーに入手できないことが生じる。そのようなトラブルが期末の監査実施時に生じないよう、あらかじめ期中の段階から担当者と協議しておくことが有効である。しかしながら、このような手続に若干、深度が欠けてもそれが監査意見に直接影響することは稀であるために、その協議は、より監査意見に影響する会計方

針/会計処理に関する協議の後に回されてしまい、期中に段取りが詰められないというケースもあると考えられる。

#### 【対処案】

理論的な面に関しては、各種マスター登録の正確性の検証を含め、IT 研究報告等の中で電子的監査証拠で必要となる手続に関する具体的な例示が増えれば、監査クライアントと監査チームが協議する際に参考になる点で有効であると考ええる。

また実務的な面に関しては、期末時におけるデータの入手方法等のダンドリを、予め期中に協議を済ませておくことが必要と考える。

## 4 特に不正の兆候を見逃すリスクがある、実務上の課題と対処案

### 4.1. IT 業務処理統制

(事例番号はなし。IT 研究報告 32 号 4. IT の利用及び統制 (1) IT の利用及び統制の不備事例 表 M)

工場担当者が棚卸資産システムの単価マスターの金額の改竄、数量の水増し入力、架空の品番コードによる架空在庫の入力を行い、棚卸資産を過大計上した。

#### 【課題】一般ユーザーのアクセス権の権限配分(ロール)の検証が漏れる

監査・保証実務委員会研究報告第 32 号「内部統制報告制度の運用の実効性の確保について」には、開示すべき重要な不備が公表された事例が分析されており、その中で、IT の利用及び統制の不備事例がまとめられている。その中で、業務プロセスで使用されているアプリケーションソフトの利用者の権限設定(以下「ロールの設定」という)の不備が複

数指摘されている。

不正の兆候を見逃すリスクを低減したいのであれば、ロールの設定の統制の整備状況及び運用状況を評価することが重要であるが、この点の実務上、漏れていることが少なくないと考える。

なぜなら、一般ユーザーのロールの設定はIT自動化統制に分類されるが、前述の通り、J-SOXの経営者評価上、IT自動化統制をキーコントロールに選定することが回避されることが少なくなく、その場合、一般ユーザーのロールの設定の統制は業務プロセスの統制評価上、キーコントロールに選定されないためである<sup>(7)</sup>。

#### 【対処案】

一般ユーザーのロールの設定の統制の設定方法は、「一般ユーザーごとに権限マトリックスにしたがって個々に人手による端末操作により設定する」「端末メニューの使用制限による」など、監査クライアントによって又はアプリケーションソフトによって多様であり、それを正しく評価するには、監査チームの公認会計士よりもIT専門家の方がベターである。また一般ユーザーのロールの設定を検証するのに、監査戦略上、IT専門家によるIT全般統制の評価の中でシステム管理者等の特権ユーザーの権限も併せて検討するプランの方が実施しやすいケースが少なくないと考えられる。以上から、通常は、IT専門家が担当した方がよりスムーズであると考えられる。

なお小規模監査クライアントでは、統制よりも効率性・融通性・コストを優先し、そもそもアプリケーションソフトのロールを敢えて細かく配分しないケースも実務上、散見される。内部統制上、到底無視できないレベルである場合には一般ユーザーのロールの統制のデザイン自体を非有効と評価し、監査クラ

イアントへ統制のデザインを改善するように促すことも必要かもしれないと考える。

## 4.2. IT全般統制

(事例番号はなし)

### 【課題】監査クライアントの説明をそのまま受け入れている局面

IT専門家が実施するIT全般統制の実務上、以下の点は監査クライアントの説明に頼る部分が大きく、不正の兆候を見逃すリスクが残っていると考える。

#### ①その機能を担っているシステムを誤認してしまうリスク

業務プロセスの整備状況の評価手続を通じて入手したウォークスルーの証跡について、画面上や帳票上で識別できるのはユーザーインタフェース部分を担うアプリケーションソフトでしかなく、肝心の処理は別のアプリケーションソフトで行なっているという可能性がある。

#### ②ログが書き換えられているリスク

ログファイルはしょせんテキストファイルであるため、アドミニストレータ権限（高権限）で書き換えようと思えばそれは可能である。それを回避しようと、どんな場合でもログサーバーをたてて、アドミニストレータ権限（高権限）でも触れないようにすることも困難である。

#### ③ユーザーリスト上のユーザーIDとユーザー名と、実際のユーザー名の乖離を見逃すリスク

たとえば、A氏のユーザーIDがA001、B氏のユーザーIDがB001と、ユーザーリスト上で示されているとすると、A氏がA001だけでなくB001も実は使える（パスワードを知っている）かどうかは、生体認証でもするように

ならないと明らかではない。

ここで、A001 のアクセス権と B001 のアクセス権を合わせ持つと、職務分掌上は同時に持つべきではないとされる権限を合わせ持つことになるかもしれない。

たとえばA氏は開発プログラマでA001は開発環境専用、そしてB001は本番環境用かもしれないし、あるいはA氏は経理部で売上入金消し込み担当、そしてB001は出荷入力による売上計上機能を有するかもしれない。

#### ④ユーザーID は個人別か共有かを誤認するリスク

共有のユーザーID について、「利用者がこの人とこの人に限定されている」かどうかは、わからない。ネットワーク的に端末情報をとったところで、IP アドレス等でわかるのは「どの端末でログオンしているか」であって「それを使っているのは誰か」は生体認証でもしなければわからない。また個人認証カード等を使用している、それを貸し借りしていないかどうかまでは、システム的にはわからず、監視カメラでモニターもしない限りはわからない。

#### 【対処案】

以上のような、監査クライアントの説明に頼る部分が多いことを解消しようとするならば、例えば監査クライアント側で実施する監査対応作業に IT 専門家が同席することを拡大することが考えられる。具体的には、一般ユーザーを任意に抽出した場合には、その該当者が所属する部署へ出向き、業務上で使用している PC 端末をその本人に操作してもらったところを直接観察する。また、主要なアプリケーションソフトに関してだけでもログサーバーを設置してもらおう。また、監査クライアントの IT 担当者がデータをダウンロードする際に同席させてもらって作業を観察す

ることによりダウンロードしたデータの完全性を確認する。以上のような方法によって、より証拠力の強い監査証拠を入手することが可能になる。また、監査クライアントと協議して、より証拠力の強い形で監査証拠を提供していただく方法を監査クライアント側に考えていただくことも、(それを検証した上で利用する前提で) 深度ある監査手続の実施の観点からは有効であると考ええる。

一般の監査手続では、より強力な監査証拠を入手し又は心証を形成するために、実施範囲等を検討して実査、確認または立会を実施することが通常である。IT に関する監査においても同じ考え方があってしかるべきであると考ええる。

その場合、例えば、IT 専門家が監査クライアントを訪問する回数が増える意味で監査コストが増加する可能性もある。それでも、例えば不正リスクが看過できない状況にあると判断された場合には、IT 監査人から監査チームの公認会計士及び監査クライアントの双方へ当該作業の趣旨の説明を尽くし、当該作業に対する理解を得るように努めることが必要と考える。

#### 4.3. 電子的監査証拠

(事例番号 17 の概要)

棚卸資産の収益性の低下による簿価切り下げの検討において、監査対象会社が作成した棚卸資産の滞留期間調査資料を利用しているが、当該資料に記載されている品目ごとの金額の正確性を検討していない。

#### 【課題】在庫管理システムにおける、棚卸資産会計基準の適用及び監査対応の整備

ここで在庫システムとは、監査クライアント

トごとに名称は異なるが、在庫の受払と残高を管理し、会計上、在庫の期末評価のデータを提供するアプリケーションソフトを想定している。これに関しては以下の課題があると考ええる。

すなわち、平成 18 年 7 月に棚卸資産に関する会計基準が導入され、棚卸資産の期末評価方法については、いわゆる時価以下主義による評価が原則となったが、当時、特に多品種を扱う小売業やメーカーにあつては、監査対応上の仕組みを整備することが大きな課題であった。その中で、例えば日本を代表するグローバル企業の中には、当該会計基準の適用まで 1 年あまりの時間をかけて監査に対応し得る仕組みを構築したところもあったと聞かすが、他方で、当該会計基準の導入時の適用が不十分なまま、直後の J-SOX の制度対応に追われ、その制度対応後も、監査で指摘もされず、現在も当該会計基準の適用が不十分なままである上場会社が存在している可能性がある。

他方、当該会計基準が適用された平成 18 年前後はまだ日本公認会計士協会の品質管理レビューの運用もそれほど厳しくなかったためか、当該会計基準の導入後も棚卸資産の期末評価の監査手続は従来と同様の監査に終始し、それが現在も続いている監査法人もあるようである。そのような監査チームは、今でも棚卸資産の期末評価に関する深度ある監査手続が不足している可能性がある。

そのような経緯の中で、会社側に、「会計監査上、在庫システムのデータは詳細に監査されない」と認識されている場合には、将来、在庫システムに架空在庫を計上する方法による粉飾決算が生じるリスクがある。

監査チームの中には、以上の監査手続の不足に気づき、深度ある監査手続を実施するために、IT 担当者と協議したところもあるかも

しれないが、IT 担当者から、「データを欲しいと言われても、大量のためサーバに負担がかかるためすぐにはできない」「夜間に分割して出すしかない」「残高しか出力できない」「受払データしか出力できない」「在庫システムの仕様が旧式で CSV データ等では出力できない。膨大な紙出力になる」といった、システム上の制約が大きいことを説明され、それ以降の議論を拒否され、結局、データの網羅性の検証はパスし、サンプルで数品目の単価、数量、金額等を検証して手続き終了、ということが毎年繰り返されている監査チームもある可能性がある。

#### 【対処案】

以上のような深度が不足している実務が残っている場合には、その遅れを取り戻すしかないと考ええる。すなわち、速やかに監査クライアントとこの課題を共有し、次の決算までに監査対応の仕組みを整備するよう要請し、協議に積極的に応じることが必要であると考ええる。

なお、監査クライアント側の棚卸資産の低価法評価の仕組みの整備の協議に合わせて、監査でそれを検証する方法もセットで協議しておくことが有効である。

具体的な作業としては、データを MS エクセル上で会計処理に沿って加工・分析することになるが、会計基準等に詳しくない IT 専門家がこれを担当すると、作成した監査調書には分析が不十分であることが少なくない。そこで、この手続は会計基準等の知識や監査クライアントの取引の特徴を理解している監査チームの公認会計士が担当することが実効性があると考ええる。それでも、データの入手や加工等に手間がかかることが多いため、「データの入手方法の協議や、データの完全性の検証も含めた、実際の入手までの工程を IT 監査人

が分担し、それ以降の電子的監査証拠の正確性及び網羅性の検証の工程は公認会計士が分担する」とすることも選択肢の一つと考える。

#### 4.4. 仕訳テストの限界

(事例番号 20 の概要)

年間の仕訳の中から一定の金額以上の多数の仕訳を機械的に抽出しており、起こり得る不正の態様を想定して仕訳の抽出が行われていない。

##### 【課題】仕訳テストで実際に不正の兆候を発見する難しさ

仕訳テストの手続は監基報 240「財務諸表の不正」の中で規定されており、その主な手続は、①勘定科目ごとの仕訳データと試算表の整合性及び四半期ごとに実施した仕訳データ合計と年度の試算表の整合性の確認、②不正シナリオに基づく異常な仕訳の抽出、及び③当該異常な仕訳に対する詳細テストの実施、の3つから成る。

仕訳テストは「経営者による内部統制の無効化に関係したリスク対応手続と位置づけられており、不正の発見が期待される手続である。上の①から③のうち、①はMS エクセルでよく使用する関数の組み合わせにより整合性の確認をすることは比較的容易であり機械的な作業である。また③は通常の詳細テストと基本的に同様である。したがって、より不正の兆候を発見する確度を高めようとするならば、②の不正シナリオを効果的に設定できるかどうか重要となる。

例えば、「関連当事者との取引の開示対象になっているがそれを秘匿するために、役員、主要株主等について本人と異なる氏名を摘要欄に記載している」という不正シナリオを想定すると、仕訳データからの特定項目の抽出

におけるパラメータを当該役員全員の氏名に設定するが、もしも監査クライアントが会計不正を行おうとするのであれば、当該秘匿したい人物の氏名を、イニシャル、ひらがなやカタカナ、当該役員の運転手の名前にしたりするなどのカモフラージュをすること等が考えられる。あるいはまったく関係のない言葉を使用することも考えられるが、これらを逐一キーワード検索によって発見することができる可能性は実際にはかなり低いと考える。

##### 【対処案】

現状の仕訳テストの手続でも、典型的な不正の兆候を発見することには有効であると考ええる。また仕訳テストを実施することは会社担当者が不正を行おうとすることへの一定の抑止力になる効果もあり、リスク対応手続として必須の手続であることには異論はない。

しかし、不正の兆候を見逃さないための深度ある手続としては特効薬はなく、ビックデータ解析などの技術を活用できるようになるまでは、当面、監基報 240 に規定されているポイントを漏れなく実施することに注力するしかないと考える。

#### 4.5. アプリケーションソフトの IT 全般統制の監査用の機能強化

(事例番号はなし)

##### 【課題】IT 全般統制で必要となる母集団情報の抽出機能の実装

ここでは、会計監査への指摘ではないため公表物の中で指摘事項としては取り上げられないが、不正リスクの低減に有効と考える点を提案する。

IT 専門家が IT 全般の運用状況の評価手続を実施する際には、各監査法人が定めている

サンプリングのルールに従ってサンプルを抽出するため、プログラムの変更履歴、ユーザーID の改廃履歴等の母集団情報が必要になる。

しかし、会社の IT 担当者の日常業務ではそのような母集団情報を使用することは通常なため、監査クライアントのアプリケーションソフトには、そのような母集団情報を出力する機能を実装していないものが少なくない<sup>⑧</sup>。

そのような母集団情報を取り出す仕組みがない中で、J-SOX の評価および監査上の対応としては、「必要となる母集団情報を変更台帳として IT 担当者が手作業で作成する」という統制を構築し、それを信頼して手続を実施していることが多いと思われる。

しかし、母集団を正確に、容易に抽出することができれば、監査の品質の向上のみならず、会社の IT 担当者に対する、不正の予防的統制にも寄与する意味で、その効用は小さくないと考える。

### 【対処案】

アプリケーションソフトに、以上のような IT 全般統制に係る機能が実装されていなかったり不十分であることが認知されない原因としては、IT 全般統制の実務がマイナーであり、この実務に中身の理解や共有まで踏み込んで関与する関係者が、実質的に、会社の IT 担当者と IT 専門家の 2 者だけであることが考えられる。この点を改善するには、IT 全般統制の状況を、IT 専門家及び IT 担当者だけでなく、監査チームの公認会計士や会社の

J-SOX 担当者などが各々の立場で理解を積み上げていくという地道な取組が必要と考える。

## 5 考察の結果の要約

以上の考察をまとめたものが表 2 である。

表 2 の「課題」を見ていくと、その中には、財務諸表監査の他の監査分野での課題に通じるものがあると考ええる。

例えば、課題のうち、「IT 専門家の「専門家」としての条件」に関しては、タックスレビューを担当する税の専門家の適用場面の当否や専門知識の評価について、実務上、同様の課題があると考ええる。

また、課題のうち、「IT 自動化統制がキーコントロールに選定されない」に関しては、例えば「経営者評価文書の品質上、業務プロセスの運用状況の評価手続に関する母集団の吟味、監査証拠の照合の向き（順進か逆進か）が不十分なものが、実務上、散見されること」が該当すると考える。さらにこの派生論点として、「一体監査における経営者評価結果の利用についても、その適用範囲は追加手続などの一定の方法論を整備している監査法人とそうでない監査法人が実務上存在していること」なども当てはまると考える。

また、課題のうち、「在庫管理システムに対する、棚卸資産会計基準の適用及び監査対応の整備」に関しては、導入が不完全な会計基準やそれらに対して深度が不足している監査状況は、実務上、棚卸資産会計基準以外にもあり得ると考える。

表 2 これまでの考察の結果一覧

観点	カテゴリー	課題	対処案
監査の品質の向上	IT 専門家の利用	IT 専門家の「専門家」としての条件	IT 研究報告等に例示等を拡充する
	IT 業務処理統制	IT 自動化統制がキーコントロールに選定されない	監査チーム側で IT 自動化統制を正しく評価する
	IT 全般統制	IT 全般統制の有効性の判断に係る精神的独立性	IT 専門家の精神的独立性を確保する
	電子的監査証拠	電子的監査証拠に関する監査の方法論	IT 研究報告等に例示等を拡充する
不正の兆候を見逃すリスク	IT 業務処理統制	一般ユーザーのアクセス権の権限配分（ロール）の検証が漏れる	IT 専門家側でロールの設定に係る監査を実施する
	IT 全般統制	監査クライアントの説明をそのまま受け入れている局面	監査証拠の入手方法の深度を高める。
	電子的監査証拠	在庫管理システムに対する、棚卸資産会計基準の適用及び監査対応の整備	棚卸資産会計基準に対応した監査を実施する
	仕訳テスト	仕訳テストで実際に不正の兆候を発見する難しさ	（現状では特効薬はない）
	アプリケーションソフト	IT 全般統制が必要となる母集団情報の抽出機能の実装	IT 全般統制に対する理解を広げる。

出所：筆者作成

## 6 まとめ

会計監査の現場では、ノートパソコンで監査調書を作成することが当たり前になり、MS エクセルの機能、ノートパソコンのスペック、通信技術の進化も日進月歩であり、監査業務の効率化も進んでいる。しかし足元を見ると、例えば監査チームの公認会計士の中には、MS エクセルの VLOOKUP 関数、ピボットなどを使いこなせない者も少なくなく、監査クライアント側が MS エクセルで作成した連結精算表を A3 の紙に印刷し、一つ一つ金額を手入力し

ている姿をいまま監査現場でよく目にする。また、分析的手続などに Tableau 等の BI ツールを活用することで作業を効率化しようとする動きもほとんど見られない。

AI による監査環境の進歩は今後着実に進むと思われるが、その前に、個々の公認会計士が IT リテラシーの向上および IT 監査リテラシーの向上に努め、本稿で考察した IT に関する監査の実務上の課題に取り組むことと相まって、監査の品質を向上させ、不正の兆候を見逃すリスクを低減する深度ある手続がなされることを期待するものである。

### (注記)

- (1) 4 大監査法人からリリースされている最新の記事は以下の通り：  
EY 新日本有限責任監査法人「ニュースリリース AI による会計仕訳の異常検知技術の特許取得」2019. 01. 18

<https://www.shinnihon.or.jp/about-us/news-releases/2019/2019-01-18.html>  
有限責任あずさ監査法人「監査業務のあり方と働き方を一新する「次世代監査」～AIで問われるプロフェッショナルリズム～」2019. 06. 26



<https://home.kpmg/jp/ja/home/insights/2019/06/next-generation-audit-ai.html>

- (2) ISMS、情報セキュリティ監査基準、システム監査基準等、実務上には IT に係る種々な監査基準があるが、例えばシステム監査基準（経済産業省）を例にとると、名称は「監査基準」となっているが、その実施や適用になんらかの法的な強制力はなく、ガイドラインの枠に収まるものでしかない。また「監査」といっても監査報告書で保証する内容が決まっているわけでもなく、監査主体も監査対象から独立の立場の第三者によるとは限らない（企業内部でも実施可能）。結局、監査というよりは一種の助言業務でしかないため、本稿で扱う保証業務としての金融商品取引法監査とは相容れない部分があるため、対象外としている。
- (3) 以下の 3 つの報告書から筆者が作成した。
1. 監査事務所検査結果事例集（令和元年 7 月 公認会計士・監査審査会）  
基本的な内容や構成は前年のものを踏襲し、最新の検査事例を適宜追加する構成である。
  2. 2018 年度 品質管理レビュー事例解説集（日本公認会計士協会 品質管理委員会）  
日本公認会計士協会では、品質管理レビューの結果を毎年、事例解説集で公表している。
  3. 提言集（2019 年 7 月 1 日、日本公認会計士協会 監査業務審査会）  
会員向け（公認会計士向け）と一般向けの内容が別々に作成されている。本稿では一般向けを使用している。  
なお、日本公認会計士協会の品質管理レビューの結果、公表される事案は一般化できるものに限られるため、表 1 に掲載したものの以外にも実際に指摘事項とさ

れたものもあると考えられる。

- (4) 「分析の実証手続」は、その実施に際し、エクセルに落とし込んだデータを活用することが通常のため、IT に関する監査のカテゴリーに分類されることが多いことから、表 1 には掲載した。これについて、監査の品質の向上の観点や不正の兆候を見逃すリスクの観点から考察を試みようとするならば、分析の実証手続のメソドロジー（方法論）のあるべき姿を一度構築し、それを精緻化するために何をすべきかということ論じることになると考えるが、それは本稿の考察の中心から逸脱することになるため、考察の対象外とした。
- また、「委託先の内部統制評価」は、特に IT の保守・運用を外部委託することが多いことから IT に関する監査のカテゴリーに分類されることが多いことから、表 1 には掲載した。これについては実務上、その委託する範囲、契約の形態、実際の運用等があまりに多様であると考えており、監査の品質の向上の観点や不正の兆候を見逃すリスクの観点から考察を試みても、結論として共通的な対処案を論じることができないと考え、本稿の考察の対象外とした。
- (5) 例えば、小規模な会社では IT 担当者の人数が少ないため、実務上、システム管理者の ID、パスワードは共有化され、PW の変更は頻繁にはしないことを是としていることが少なくない。他方、公認会計士による財務諸表監査上での IT 全般統制で使用される標準的な RCM（リスク・コントロール・マトリックス）では、財務報告リスクが十分低減されているかどうかの観点から、システム管理者の ID、パスワードが共有化されていること自体が、代替的統制の存在等の他の緩和要因がある場合などの例外を除き、原則として統制が非有効とされている

ことが多い。

以上の状況で、「IT 専門家でもない平均的な監査チームの平均的な公認会計士が」「日頃、財務諸表監査に関与することもない IT 担当者に対して」「監査チーム側の統制の考え方を説明し理解を得て」「緩和要因の要件を説明して理解を得て」「緩和要因の有無をヒアリングし」「緩和要因の有無の証拠となり得るものを入手する」という一連のカッコ書きの内容を、監査現場で短時間のうちに IT 担当者に正確に伝えることは、一般に難しい。

- (6) 筆者が「大手監査法人での実務経験が 1 年以上」と考える根拠は、筆者が以前所属していた大手監査法人の IT 監査部では、「少なくとも配属 1 年目の者にはアシスタント／サポート業務以外は担当させない」としていた運用が、実務上、スムーズであったという経験に由来する。

実際、筆者は、「以前に大手監査法人で IT 監査部に 3 か月所属していたことがある」という公認会計士が IT 専門家として手続を実施していた監査現場に、期末直前から関与したことがあるが、その監査現場では、IT に関する監査の手続／調書化がほとんど進んでおらず、当該 IT 専門家と会社の

IT 担当者との間でもトラブルが生じていた。筆者が当該公認会計士と会話したところ、明らかに専門知識不足かつ理解不足であり、その点を本人に説明し、その監査現場の IT 専門家を交代した。

- (7) 以下の書籍では、一般ユーザーへのロールの設定の統制の評価が、会計監査の中で漏れないよう、敢えて IT 全般統制のアクセス権管理の RCM の中に位置づける考え方が示されている。  
新日本監査法人 監査技術部編「リスクベースで進める IT 内部統制の実務(2007 年 4 月、中央経済社)
- (8) 海外製の定番の大規模 ERP システムについて付言すると、IT 全般統制で必要となる各母集団情報を出力する機能がその操作メニュー上に直接表示されてるわけではない。それでも、例えば SAP であれば、各母集団情報の出力はもちろん、本番環境の設定の確認、プログラム変更管理やアクセス権管理での各種の母集団情報の取得、職務分掌の確認、システムデフォルト ID の確認、特権ユーザーの確認といったことが、特定のトランザクションコードと特定のテーブル名を組み合わせて実行することで可能になる。