

ソフトウェア品質監査制度(仮称)における  
監査実務ガイドライン文書案

2012年11月



独立行政法人情報処理推進機構  
Information-technology Promotion Agency, Japan

## はじめに

IPA/SEC では、2011 年 9 月末に公開した「ソフトウェアの品質説明力強化のための制度フレームワークに関する提案（中間報告）」におけるソフトウェア品質監査制度（仮称）のフレームワークにおいて、監査人および監査機関が、監査業務を行うにあたり必要となる監査基準に係る調査および文書作成を実施し、結果を報告書としてとりまとめました。

本文書は、「2011 年度 システムエンジニアリング実践拠点事業」として、有限責任監査法人トーマツに委託し実施した上記報告書に付属する「ソフトウェア品質監査制度（仮称）における監査実務ガイドライン文書案」です。本文書案は今後制度の監査実務ガイドライン文書を作成するための素案であり、制度の正式文書ではありません。

内容は 2011 年度時点の内容であり、掲載されている個々の情報に関しての著作権及び商標はそれぞれの権利者に帰属するものです。

「ソフトウェア品質監査制度（仮称）における監査業務に係る調査及び文書作成」  
【ソフトウェア品質監査制度（仮称）における監査実務ガイドライン文書案】

独立行政法人情報処理推進機構

Copyright© Information-Technology Promotion Agency, Japan. All Rights Reserved 2012

## 目次

1.	はじめに .....	1
1.1	本ガイドラインの目的.....	1
1.2	「[ソフトウェア品質監査制度]」の概要.....	1
1.2.1	「[ソフトウェア品質監査制度]」の枠組み.....	1
1.2.2	本監査制度における監査業務の特徴.....	1
2	本監査業務の構成要素と定義.....	4
2.1	監査人.....	4
2.2	監査責任者 .....	4
2.3	職業的専門家.....	4
2.4	監査人の職業倫理と誠実性.....	4
2.5	事業責任者 .....	5
2.6	被監査先.....	5
2.7	監査の依頼者.....	5
2.8	想定利用者 .....	5
2.9	独立検証機関.....	6
2.10	監査機関.....	6
2.11	主題及び主題情報 .....	6
2.12	本監査業務に利用される基準等 .....	6
2.13	監査レベル.....	7
2.14	保証水準.....	7
2.15	監査リスク .....	7
2.16	十分かつ適切な証拠 .....	7
2.17	監査報告書 .....	7
3	監査業務の契約締結に関する留意点.....	7
3.1	監査実施の前提 .....	7

3.2	受嘱の要件 .....	8
3.3	受嘱における留意事項 .....	8
3.3.1	監査レベルと監査レベルに応じた監査 .....	8
3.3.2	監査対象 .....	8
3.3.3	適用する審査基準 .....	9
3.3.4	製品・サービスの利用者及び利用状況の確認 .....	9
3.3.5	他の監査人等の利用に関して .....	9
3.3.6	監査対象期間 .....	9
3.3.7	監査業務の実施条件の合意 .....	9
3.4	契約書等に盛り込むことが想定される項目 .....	10
3.5	合意した実施条件の変更 .....	10
4	独立性の担保 .....	10
4.1	独立性の原則 .....	10
4.2	独立性に対する脅威への適切な処置等 .....	11
4.2.1	独立性に対する脅威への適切な処置 .....	11
4.2.2	内部の監査人の独立性に対する留意事項 .....	12
5	リスク評価 .....	12
5.1	監査リスクとは .....	12
5.1.1	主題情報に関する重要な事実相違表示のリスク .....	12
5.1.2	発見リスク .....	13
5.2	リスク評価手続 .....	14
5.3	法的リスク及び社会的リスク .....	15
5.3.1	法的リスク .....	15
5.3.2	社会的リスク .....	15
5.4	評価したリスクへの対応 .....	15

6	監査上の重要性.....	16
7	監査計画の立案.....	16
7.1	監査計画策定の留意事項.....	16
7.2	計画の修正 .....	17
7.3	主題及び業務環境の理解.....	17
7.4	想定される製品・サービスの利用者、利用状況及び利用目的への考慮.....	17
7.5	監査計画で定めるべき事項.....	18
7.5.1	監査手続の実施対象組織と実施時期.....	18
7.5.2	監査業務の体制.....	18
7.5.3	監査手続の概要.....	18
8	監査手続の実施.....	18
8.1	職業的専門家としての懐疑心.....	18
8.2	監査レベルと監査手続.....	19
8.3	十分かつ適切な監査証拠の入手 .....	19
8.4	監査証拠として利用する情報.....	20
8.5	他の監査人等の利用 .....	21
8.5.1	他の監査人等とは .....	21
8.5.2	他の監査人等の業務の利用範囲 .....	22
8.5.3	他の監査人等の業務の評価 .....	22
8.5.4	他の監査人等の利用における留意点 .....	22
8.5.5	専門家の利用における留意点.....	23
9	監査調書の作成.....	23
9.1	監査調書の作成 .....	23
9.1.1	監査調書を作成する目的.....	23
9.1.2	適時作成 .....	24

9.1.3	調書に記載すべき内容.....	24
9.1.4	識別された逸脱への対応や、代替手続.....	24
9.1.5	監査調書の保管.....	24
10	事業責任者の記述書、確認書の入手.....	25
10.1	事業責任者の記述書の入手.....	25
10.2	事業責任者の記述書の記載項目.....	25
10.3	事業責任者の確認書の入手.....	25
10.4	事業責任者の確認書の記載項目.....	26
10.5	事業責任者の確認書の陳述の評価.....	26
11	後発事象.....	26
12	監査報告書の記載.....	27
12.1	留意事項.....	27
12.2	報告書の種類.....	27
12.2.1	[ソフトウェア品質監査制度におけるソフトウェア品質監査報告書].....	27
12.2.2	[ソフトウェア品質監査制度における運用状況に係る監査報告書].....	27
12.3	監査報告書作成上の留意点.....	28
12.3.1	監査報告書の提出期限.....	28
12.3.2	監査対象のフェーズ又はプロセス.....	28
12.3.3	意見の分類.....	29
12.3.4	監査報告書に記載すべき項目.....	29
13	監査品質管理.....	30
13.1	監査品質管理の方針.....	30
13.2	定めるべき監査品質管理に関する方針と手続.....	30
13.3	監査品質管理に関する責任.....	30
13.4	職業倫理及び独立性.....	30

13.5	監査契約の締結 .....	31
13.6	監査人の採用、教育・訓練、評価及び選任.....	31
13.7	監査業務の管理 .....	31
13.8	監査品質管理システムのモニタリング .....	31
14	文例 .....	32
14.1	監査報告書の文例 .....	32
14.2	事業責任者の記述書文例.....	36
14.3	事業責任者の確認書文例.....	38

図表目次

<図 1:「[ソフトウェア品質監査制度]」の概要図> .....	1
<図 2:本監査制度における二重責任> .....	4
<図 3:監査リスク> .....	14
<表 1:独立性を阻害する脅威と説明> .....	11
<表 2:監査報告書の特徴> .....	28

■ 改訂履歴

【Ver. 1.0】平成 年 月 日 初版



# 1. はじめに

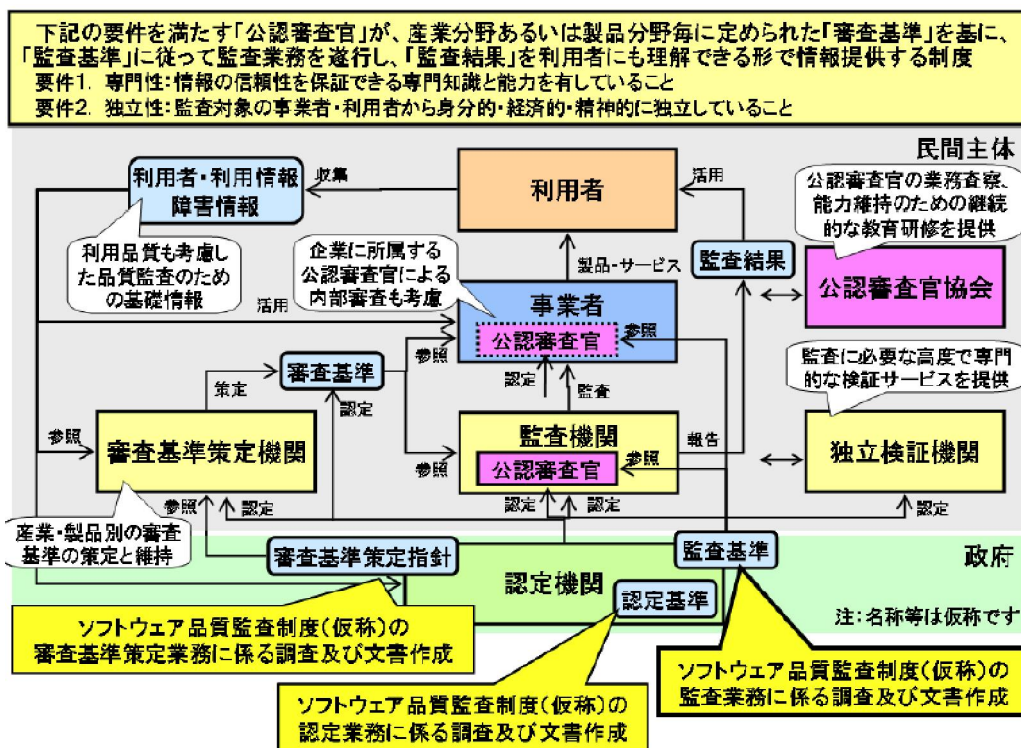
## 1.1 本ガイドラインの目的

「[ソフトウェア品質監査制度]<sup>1</sup>」における実務ガイドライン（以下、「本ガイドライン」という。）は、監査人が「[ソフトウェア品質監査制度]」における監査業務（以下、「本監査業務」という。）を公正でかつ中立的に実施する際の指針となる。また、本監査業務を実施する際に準拠すべき監査基準について、具体的な整理を行うとともに、本監査業務の構造、監査契約の締結、監査計画の立案、監査手続及び監査報告書の作成等に係る留意事項を明らかとすることを目的としている。

## 1.2 「[ソフトウェア品質監査制度]」の概要

### 1.2.1 「[ソフトウェア品質監査制度]」の枠組み

「[ソフトウェア品質監査制度]」（以下、「本監査制度」という。）の枠組みは、下図に示すとおりとなる。なお、本文書においては「公認審査官」を「監査人」と記載する。



<図 1: 「[ソフトウェア品質監査制度]」の概要図>

### 1.2.2 本監査制度における監査業務の特徴

#### ➤ 本監査業務の目的

本監査業務の目的は、利用者からは中身が見えないソフトウェアが主要な

<sup>1</sup> 本ガイドラインにて[]で表記している用語は、本監査制度において仮称のものである。

役割を担う製品・サービスの安全・安心に係る品質について、専門的知見に基づき、第三者の立場でシステム企画・開発・運用・保守・廃却・終了のシステムライフサイクル全般における有効性及び提供される製品・サービスそのものを評価することにより、技術の専門知識がない「想定利用者」に理解できる形で提示することである。

➤ 保証型による監査

監査業務は、「保証業務(保証型監査)」と「助言業務(助言型監査)」に分類される。

「保証業務」とは、「想定利用者」に対して「主題情報」又は「主題」それ自体が一般に公正妥当と認められる基準(例えば、会計監査であれば、「企業会計原則」をはじめとする各種会計処理の基準)に基づく監査手続を実施した限りにおいて適切であることを合理的に保証するものである。そのため、保証された製品・サービスにおいて、障害や事故が発生しないということを保証するものではない。(すなわち、監査における保証とは“assurance”であり、“guarantee”ではない。また、このことは監査の限界となる。)

一方、「助言業務」とは、「事業責任者」のために実施されるものであり、「主題」及び「主題情報」と一般に公正妥当と認められる基準とのギャップを洗い出し、改善提案を行う形態をいう。

本監査制度は、想定利用者に対して製品・サービスに係る品質の安全・安心に関する情報を提供することを目的としている。そのため、本監査制度は保証業務を想定しており、事業責任者のために実施する助言業務は想定していない。

➤ 保証業務としての性質

保証業務は、監査業務における意見の保証水準から、合理的保証業務と限定的保証業務に分類される。この分類は、監査人が行う保証業務によって付与される信頼性の程度、すなわち保証水準の相違に基づくものである。

その相違が保証業務の実施結果としての意見の報告形式の差異となり、合理的保証業務の場合は積極的形式によって意見を報告し、限定的保証業務の場合は消極的形式によって意見を報告する。

監査人が付与する信頼性の程度は、実施した証拠収集手続の種類、時期及び範囲によって影響され、証拠収集手続を実施して入手した十分かつ適切な証拠の証明力によって決定される。

監査人が合理的保証を与えることができる場合とは、保証業務リスクを合理的に低い水準に抑えることができたと判断した場合である。つまり、監査人が

意見を報告するために合理的な基礎を形成できた場合であると考えられる。

これに対して、監査人が限定的保証を与えることができる場合とは、保証業務リスクが合理的保証業務の場合よりは高い水準であるが、消極的形式による意見の報告を行う基礎としては受け入れることができる程度に保証業務リスクを抑えることができたと判断した場合である。

なお、本制度は原則として合理的保証業務を前提としており、意見は積極的形式によって行われる。

#### ➤ 二重責任の原則

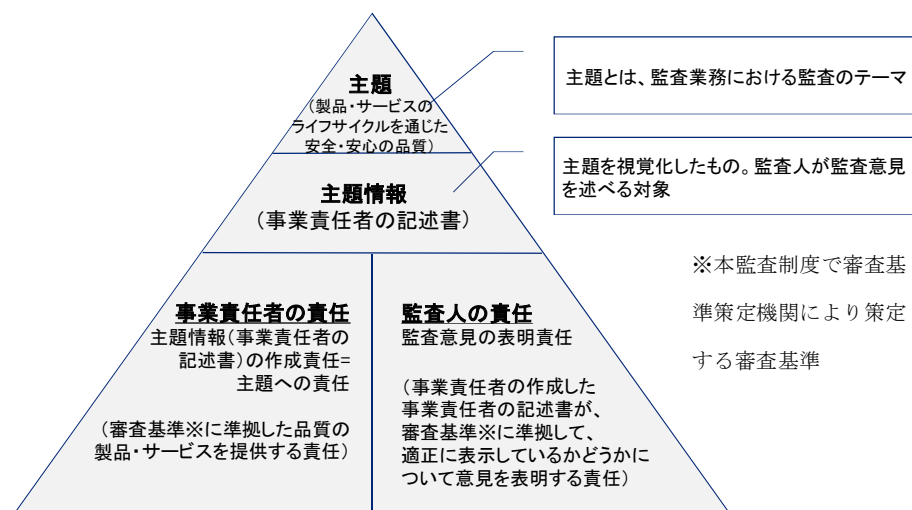
保証業務は、「二重責任の原則」を前提とし、主題に責任を負う者と監査人の責任を区別している。例えば、財務諸表監査であれば、主題に責任を負う者は経営者であり、経営者は主題情報（財務諸表）の作成、すなわち主題そのものに対して責任がある。一方の監査人は経営者からは独立した立場で財務諸表が適正に表示されているかどうかについて監査意見を表明することに責任がある。

二重責任の原則の特徴としては、経営者と監査人の両者の責任範囲が明確になることにより、それぞれが責任を持つ領域に対する意識が向上することが挙げられる。

本監査業務においても、二重責任の原則に基づく監査制度としている。その結果、本制度においては、事業責任者は主題情報である「事業責任者の記述書」の作成に責任がある。一方、監査人は事業責任者の作成した「事業責任者の記述書」に重要な事実相違表示がないことを監査意見として「監査報告書」上で表明することに責任がある。すなわち、監査人の責任とは、「想定利用者」に対して信頼性を付与するために、監査人自ら入手した証拠に基づき規準に照らして判断した結果を意見として報告することである。

なお、保証業務における「規準」は、主題の評価又は測定の規準であり、保証業務を実施する監査人にとっては判断の基準となる。

また、事実相違表示には、不正等の意図的によるものだけでなく、ミスや誤解によるものも含まれる。



<図 2:本監査制度における二重責任>

## 2 本監査業務の構成要素と定義

本監査業務の構成要素及びその定義については下記のとおりとなる。

### 2.1 監査人

監査を実施する個人若しくは組織の総称であり、本監査業務を実施することを公式に認定された有資格者若しくは監査機関を指す。監査人には、本監査業務実施時に、被監査先となる事業者に属する監査人(以下、「内部の監査人」という。)と事業者に属さない外部の監査人(以下、「外部の監査人」という。)がある。いずれの監査人においても、専門性及び独立性等の要求事項は同レベルとなるが、内部の監査人は、監査意見を表明する監査責任者及び監査品質管理責任者を担うことはできない。

### 2.2 監査責任者

監査人のうち、監査業務の指揮者であり、監査業務の実施及び監査意見の報告に責任を有するものを指す。

### 2.3 職業的専門家

専門家の一種であり、「2.1 監査人」のうち、本監査業務を実施することを公式に認定された有資格者個人を指す。

### 2.4 監査人の職業倫理と誠実性

監査人の職業倫理と誠実性とは、下記の項目を含み、その詳細については本監査制度で定められる[倫理規定]において規定される。

- ・ 監査人は、監査目的及び監査対象の公益性に鑑み、慎重な注意と高い倫理観を

もって誠実に監査業務を遂行しなければならない。

- ・ 監査人は、本制度による倫理規定及び自らが所属する監査機関が定めた倫理規則を遵守しなければならない。
- ・ 監査人は、守秘義務により業務上知りえた事実等を正当な理由なく他に開示し、又は自己の利益のために利用してはならない。
- ・ 監査人が守秘義務の解除を図ることができる正当な理由としては、次の事例が挙げられる。なお、被監査側を原告とする訴訟等の特殊な事情を除いては、当該監査を委嘱した事業責任者の承諾を書面にて得ておく必要がある。
  - 訴訟において、監査人が自ら実施した監査業務の方法又は結果について、その正当性を立証する必要がある場合
  - 監査人が所属する団体の法令又は規則等によって、業務内容についての質問又は調査に応じなければならない場合
  - 後任の監査人に監査業務の引継ぎを行う場合

## 2.5 事業責任者

事業責任者とは、本制度における監査を受ける製品・サービスの責任者である。事業責任者は自身の作成する「事業責任者の記述書」に責任があり、すなわち監査対象の主題及び主題情報に対して責任がある。(前述の「主題に責任を負う者」に該当する。)

事業責任者は、主題を規準に従った手続により提供していることを、監査人に対しその説明を「事業責任者の記述書」として提示しなければならない。

また、事業責任者は、主題に関する責任等を明示的に行うため、監査人に対して「事業責任者の確認書」を提出しなければならない。

## 2.6 被監査先

被監査先とは、監査を受ける事業責任者が所属する企業・団体等の組織又はその企業・団体に所属する従業員等の人を指す。

## 2.7 監査の依頼者

本監査業務の監査契約を、監査人と締結する当事者を指す。

監査の依頼者は、通常、被監査先の事業責任者であると考えられるが、製品・サービスを提供している企業・組織の経営者、製品・サービスを利用している想定利用者や業界団体等となることも考えられる。

## 2.8 想定利用者

想定利用者とは、事業責任者が作成する「事業責任者の記述書」(主題情報)及び監査人が作成する監査報告書を利用する者であり、本監査制度で監査対象となる製

品・サービスの購入者、利用者あるいは潜在的な購入者、利用者を対象とする。また、本監査制度で対象とするシステムが使用されている製品・サービスの利用により、直接的あるいは間接的に影響を受ける可能性のある国民を対象とする。

## 2.9 独立検証機関

独立検証機関とは専門家の一種であり、監査人からの依頼により監査手続のうち高度な専門知識と技術が要求される検証業務を、事業者から独立した立場として実施する能力があることを認定機関により公式に認定された組織を指す。

## 2.10 監査機関

複数人の本監査業務の有資格者により組織的に監査業務を実施する能力があると認定機関により公式に認定された組織を指す。

## 2.11 主題及び主題情報

主題とは、監査業務における監査のテーマをいう。そのため、主題は、識別可能で、かつ、定められた規準に基づいて首尾一貫した評価又は測定を行うことができるものでなければならない。主題情報とは、主題を視覚化したものであり、定められた規準によって主題を評価又は測定した結果を表明する情報をいう。また、主題情報とは、二重責任の原則に基づき監査人が監査意見を述べる対象であり、監査人が主題情報に対する保証を得るために十分かつ適切な証拠を収集することができるものをいう。

本監査制度における主題とは、本監査制度において対象となる製品・サービスの企画から廃却・終了までのライフサイクルを通じた、製品・サービスの安全・安心に係る品質について、「審査基準」に準拠した品質の製品・サービスを提供していることとなる。一方、主題情報は、主題を視覚化した「事業責任者の記述書」となる。

## 2.12 本監査業務に利用される基準等

監査人が監査を実施する際に遵守すべき基準類は下記のとおりとなる。

- ✓ [ソフトウェア品質監査制度]における監査基準
- ✓ [ソフトウェア品質監査制度]における監査実務ガイドライン(本ガイドライン)
- ✓ [ソフトウェア品質監査制度]における審査基準(以下、「審査基準」という。)

上記のうち、監査人が、主題の評価又は測定するための「規準」としては、「審査基準」が該当する。

「審査基準」は、本監査制度で対象とされる製品・サービスの業界ごとに策定される。また、当該基準において、監査レベルに応じた審査項目、[監査方法]、[独立検証]の必要性等の監査内容が策定される。

### 2.13 監査レベル

監査レベルとは、その製品・サービスの品質問題に起因する影響度合いであり、利用者・国民の健康に与える影響度合いと産業・経済に与える影響度合いから、レベル0からレベル4として定義されるが、影響度が高いものほど、監査レベルが高くなる。また、監査レベルに応じて本監査業務において実施する監査内容が異なる。

### 2.14 保証水準

保証水準とは、監査人が保証業務において付与する信頼性の程度であり、本監査制度においては、合理的保証水準のみとする。

### 2.15 監査リスク

「監査リスク」とは、監査人が、主題情報の重要な事実相違の表示を看過し、誤った意見を形成する可能性をいう。

### 2.16 十分かつ適切な証拠

十分かつ適切な証拠とは、合理的保証を付与するために必要な証拠を言う。

### 2.17 監査報告書

監査報告書とは、「事業責任者の記述書」における主題情報の適正性に関して、手続を実施した結果としての意見が表明される文書を言う。

## 3 監査業務の契約締結に関する留意点

### 3.1 監査実施の前提

監査人は、本監査業務の実施に当たり、次の前提条件が必要とされる。

#### ➤ 法令や倫理規則等の遵守

監査人は、法令や本監査制度の定める倫理規則等に準拠しなければならない。特に、職業的専門家として、主題に重要な影響を与える事実、事象及びシステムの開発や提供業務等を理解するための適切な専門的能力と実務経験を有する必要がある。また、法令や倫理規則等が要請する精神的・外観的独立性を保持する必要がある。

#### ➤ 監査品質管理体制の整備

監査の実施に当たっては、本ガイドラインで後述されるような、適切な監査品質管理体制を確立し運用することによって、監査の品質を保持する必要がある。

➤ 監査リスクの評価

監査人は、本監査業務の契約を締結するに当たっては本監査業務を受嘱することによって発生する監査リスクを事前に評価した上、契約締結を検討しなければならない。

3.2 受嘱の要件

監査人は、本監査業務を受嘱する際は、あらかじめ以下の要件が満たされていることを確認する必要がある。

- 倫理規則(例えば独立性や業務チームの専門能力)が遵守されていること
- 本監査業務を受嘱することによって発生する監査リスクが評価され、監査リスクが受け入れ可能なレベルにまで合理的に低い水準に低減されると判断できること
- 事業責任者により監査レベルが設定され、その監査レベルが妥当であると判断できること
- 監査対象が明確であり、主題を評価又は測定するための適切な「審査基準」が存在すること
- 監査人が意見の裏付けとなる十分かつ適切な証拠を入手できる状況であること
- 監査人の実施する手続が合理的に遂行されるものであること(もし実施する手続の範囲に重要な制限がある場合は、合理的に遂行されるものとはいえない。)

3.3 受嘱における留意事項

3.3.1 監査レベルと監査レベルに応じた監査

監査レベルは、[産業・経済影響レベル]及び[利用者・国民影響レベル]に基づき、事業責任者によって判断される。監査人は、本監査業務を受嘱する前に、事業責任者が判断した監査レベルが妥当なものであるかを事前に評価し、事業責任者と合意を得る必要がある。また、監査レベルに対応した監査内容についても、監査人と事業責任者間で合意を得る必要がある。

3.3.2 監査対象

監査人は、監査の依頼者及び事業責任者と合意したシステムライフサイクル上のフェーズ又はプロセスを対象に、適用する「審査基準」により、対応する審査項目を対象に監査業務を実施する。また、監査対象となるフェーズ又はプロセスにおいて、開発業務の下請けや、システムの保守・運用業務を外部委託している場合には、その下請け先や外部委託先を監査対象の範囲に含める必要がある。



### 3.3.3 適用する審査基準

監査人は、製品分野、監査対象及び監査レベルに基づき、適用すべき「審査基準」及び審査項目が「認定機関」に認められ存在していることを事前に確認する必要がある。

### 3.3.4 製品・サービスの利用者及び利用状況の確認

本監査制度は、監査対象とする製品・サービスの利用者及びその利用状況の想定についても特定した上で監査を実施する必要がある。これは、利用状況等により、監査手続や監査手法、監査手続の適用深度を変える必要が想定されるためである。

監査人は、本監査業務を受嘱する前には事業責任者に製品・サービスの利用者、利用状況及び利用目的の想定について検討する必要がある。

### 3.3.5 他の監査人等の利用に関して

監査人は、監査業務の一部を他の監査人等により実施させる場合、他の監査人等により実施される領域について、事前に事業責任者及び監査の依頼者と合意を得る必要がある。

### 3.3.6 監査対象期間

本監査制度により監査の対象となる特定時点、一定期間又は製品・サービスのライフサイクル全般であり、制度での定めに従い決定される。

### 3.3.7 監査業務の実施条件の合意

監査業務の契約においては、「監査の依頼者」、「主題に責任を負うもの」及び「監査人」の三者が合意をする必要がある。ただし、実態として「監査の依頼者」と「主題に責任を負うもの」は同一となることが想定される。

監査人は、実施する監査業務に関して、監査内容、監査対象及びその他の実施条件について「監査の依頼者」及び「主題に責任を負うもの」と合意を得ておく必要がある。合意した内容は、「監査の依頼者」及び「主題に責任を負うもの」と監査人とで誤解を生じることを防止するため、実施する監査業務に関して契約書を「監査の依頼者」と取り交わすと同時にその写しを「主題に責任を負うもの」に提出する必要がある。このことにより、提供する監査内容が明確になるだけでなく、監査人と「監査の依頼者」又は「主題に責任を負うもの」の責任が明確となることや、潜在的な法的リスクや社会的リスクを低減することが期待できる。（法的リスク、社会的リスクについては、後述する。）

### 3.4 契約書等に盛り込むことが想定される項目

- ① 監査対象
- ② 監査レベル
- ③ 保証水準
- ④ 監査対象に対応した「審査基準」並びに審査項目
- ⑤ 想定する製品・サービスの利用者、利用状況及び利用目的
- ⑥ 監査対象期間
- ⑦ 監査業務の実施期間
- ⑧ 監査の具体的内容や特徴又は条件(他の監査人の利用等も含む)
- ⑨ 事業責任者の責任及び監査人の責任
- ⑩ 報告書の内容及び形式(報告書種別を含む)
- ⑪ 監査実施者の独立性
- ⑫ その他必要と考えられる項目(例えば、利用制限、守秘義務、報酬及び経費の額、契約の解除・終了、損害の賠償、裁判の所轄等)

### 3.5 合意した実施条件の変更

契約書で合意した監査業務の実施内容は、合理的な根拠なく変更してはならない。契約書で合意した内容を変更する際には、「監査の依頼者」及び「主題に責任を負うもの」と監査人とで合意を得た上で、変更を反映させた契約書を再度取り交わす必要がある。また、当該変更により影響を及ぼす可能性のある事項について、監査人は予め両者に説明しなければならない。

## 4 独立性の担保

監査人は、本監査業務を行うにあたって、常に公正不偏な判断を実施しなければならない。監査人の公正不偏性に影響を及ぼさないために、企業に対して特定の利害関係がないこと、すなわち、独立性が必要とされる。

### 4.1 独立性の原則

本監査業務を実施するに際して必要となる独立性の原則は、次の通りとなる。

- 監査人は、主題に責任を負うものや、監査の依頼者に対して独立性を有する必要がある。独立性には精神的独立性と外観的独立性があり、その両方が要求される。
- 精神的独立性とは、監査人が職業的専門家としての判断を歪めることなく、客観性及び公正性を確保し、職業的専門家としての公正不偏な態度を堅持できる状態のことである。
- 外観的独立性とは、第三者から見た際に、監査人の客観性、公正性及び

職業的専門家としての懐疑心が阻害されていると推測されるような事実や環境を避けることである。

## 4.2 独立性に対する脅威への適切な処置等

### 4.2.1 独立性に対する脅威への適切な処置

監査人は、監査業務の受嘱又は実施に際して、独立性に対する脅威を識別し、当該脅威が明らかに些細な場合を除き、脅威を受容可能なレベルにまで除去又は軽減するために適切な措置を講ずるが、当該措置を講じても脅威を除去又は十分に軽減できない場合には本監査業務を受嘱してはならない。

独立性に対する脅威としては、自己利益、自己レビュー、擁護、馴れ合い、脅迫の五つが掲げられる。

<表 1:独立性を阻害する脅威と説明>

独立性を阻害する脅威の種類	脅威の説明
自己利益	監査人が自らの利益を図る、又は、損失を防ごうとすること
自己レビュー	監査人又は監査人が所属する監査機関が、過去において意思決定等に関与した監査対象を監査することにより、以前の業務結果に依存すること
擁護	監査人が、監査目的に関連する事業責任者の立場や主張を奨励・擁護すること
馴れ合い	監査人と被監査先との間に親密な関係が生じることにより、同情的・寛容的になること
脅迫	監査契約の解除や告訴等、監査人が被監査先からの威圧や圧力を受けること

監査業務を実施するに当たっては、独立性に対する脅威となる自己レビューについて特に留意する必要がある。

独立性に対する適切な措置の有効性は、監査業務の目的、業務対象及び想定利用者の範囲によって異なる。

独立性に対する脅威への適切な処置の例としては、次のものが挙げられる。

- 監査機関等が、実際に関与先のためにシステム開発業務又はシステム開発のコンサルティング業務を実施している場合や、製品・サービスの販売・運用・保守等の業務を実施している場合には、その契約は独立性を損ねているといえるため、監査を受嘱してはならない。

- 監査人の外観上及び精神上の独立性を著しく害する危険性から、監査契約を締結する際に、被監査先に対して成功報酬の要求や、特定の開発環境等の採用を推奨(付随サービスの提供を含む)してはならない。
- 監査人は本監査業務を実施するに際しては、監査基準、本ガイドラインに加え、別途定める「倫理規則」に従い業務を実施しなければならない。

#### 4.2.2 内部の監査人の独立性に対する留意事項

監査人には、外部の監査人と内部の監査人が存在するが、その両者において、担保される精神的独立性の水準が異なることがあってはならない。

一方、被監査先と同じ組織に属する内部の監査人は外部の監査人と比較し外観的独立性を同水準にすることは不可能である。しかしながら、内部の監査人においても、一定水準の外観的独立性を確保しなければならないため、監査人は、内部の監査人が被監査先とは異なる部署に所属していることやシステム開発や製品・サービスの販売・運用等に関連する業務を行っていないこと等により、独立性が十分に確保されていること確認する必要がある。また、このような理由から、内部の監査人の利用は必要最低限に留める必要があり、その監査業務の実施範囲は、内部の監査人の独立性の水準を考慮した上で適正なものでなければならない。

## 5 リスク評価

監査人が、本監査業務において実施しなければならないリスク評価として、監査リスクの評価と、その他のリスク評価がある。監査人は、本監査業務の契約締結時及び監査計画立案時において、当該業務におけるリスク評価を実施し、その結果を監査調書に含めなければならない。

### 5.1 監査リスクとは

「監査リスク(audit risk:AR)」とは、監査人が、主題情報の重要な事実相違の表示を看過して誤った意見を形成する可能性のことであり、「主題情報に関する重要な事実相違表示のリスク」と「発見リスク」によって構成される。

#### 5.1.1 主題情報に関する重要な事実相違表示のリスク

主題情報に関する重要な事実相違表示のリスクは、「固有リスク」と「統制リスク」を結合したリスクとなる。通常、識別された「固有リスク」に対しては、何らかの内部統制が実施されているため、実際には複合的な状態で存在することが多く、「固有リスク」と「統制リスク」を分けて評価する必要はない。「固有リスク」と「統制リスク」は次のとおり定義することができる。

➤ 固有リスク

固有リスク (inherent risk: IR) とは、関連する内部統制が存在していないと仮定の上で、主題情報に重要な事実相違の表示が含まれる可能性をいう。固有リスクの要因の例としては、下記のものが挙げられる。

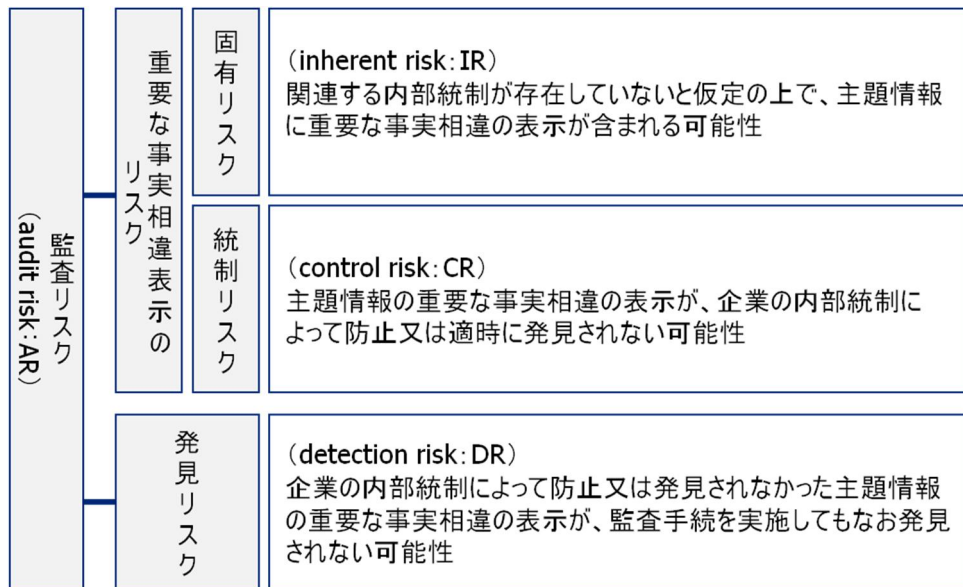
- ・ 企業が属する産業の状況
- ・ 業界固有の慣行
- ・ 経営者の経営理念・品質管理方針
- ・ 緊急性の高いプロジェクト
- ・ 大規模なプロジェクト
- ・ リソース(人的・物的・金銭的)が十分ではないプロジェクト
- ・ 採用している開発環境の変化(新技術への移行)
- ・ 採用している技術の難易度
- ・ 複雑なシステム開発プロセス
- ・ 非常に専門性の高い開発プロセス
- ・ 事業責任者の見積もりや判断が必要とされる項目
- ・ プロジェクト途中における重要人物の交代
- ・ 下請けや委託業者により実施されるプロセス

➤ 統制リスク

統制リスク (control risk: CR) とは、重要な事実相違の表示が、関連する内部統制によって適時に防止又は適時に発見及び修正されない可能性をいう。

5.1.2 発見リスク

発見リスク (detection risk: DR) とは、企業の内部統制によって防止又は発見されなかった主題情報に関する重要な事実相違表示のリスクが、監査人の実証手続によってもなお発見されない可能性をいう。



<図 3:監査リスク>

## 5.2 リスク評価手続

監査人は、監査リスクが受け入れ可能なレベルにまで合理的に低い水準に低減されるかどうかを判断するために、リスク評価を実施しなければならない。

監査リスクは次の関数式で表現することができ、監査リスク(AR)のリスク水準を一定の合理的に低い水準に抑える必要がある。

$$\text{監査リスク(AR)} = \text{固有リスク(IR)} \times \text{統制リスク(CR)} \times \text{発見リスク(DR)}$$

固有リスクと統制リスクは事実相違表示リスクを構成するリスクであるが、これらのリスクは被監査先の状況によって決まるものであり、監査人によって低減できるリスクではない。そのため、監査人は監査リスクを一定に保つためには事実相違表示のリスクを評価した上で、必要となる監査リスクの水準に応じて発見リスクの水準を決定しなければならない。すなわち、上記の計算式に基づき、発見リスクの水準を、下記の関数式で求めなければならない。

$$\text{発見リスク(DR)} = \text{監査リスク(AR)} \div (\text{固有リスク(IR)} \times \text{統制リスク(CR)})$$

また、リスク評価を行うにおいては、監査リスクのリスク水準について事業責任者と合意した監査レベルを考慮して決定する必要があり、監査レベルが高いものほど受け入れられる監査リスクの水準は低いものになるよう設定しなければならない。

上記のリスク評価の考え方により、監査人は発見リスクの水準を決定するために、事実相違表示のリスクを識別し、評価しなければならない。事実相違表示のリスクには、主題情報全体に及ぶ重要な事実相違表示リスクと、実施する監査業務で適用する「審査基準」の各審査項目における重要な事実相違表示リスクの両方を考慮しなければならない。

なお、リスク評価手続は、事業責任者への質問、記録や文書の閲覧等により実施する。

### 5.3 法的リスク及び社会的リスク

監査リスク以外に、広義のリスクとして法的リスク及び社会的リスクが想定される。監査業務の契約締結時には、これらのリスクについても考慮することが望ましい。

#### 5.3.1 法的リスク

法的リスクとは、監査人が、その監査業務の実施において瑕疵があり、不利益を被った監査の依頼者又は想定利用者から損害賠償を求められる、又は訴訟を提起されるリスクである。監査報告書において不適切な意見を報告した場合や、業務上知り得た情報を正当な理由なく漏洩又は盗用した場合などがこれに該当する。法的リスクは、本監査業務における品質管理や倫理規則を徹底することにより低減できると考えられる。

#### 5.3.2 社会的リスク

社会的リスクとは、監査人が付与する保証水準と、監査の依頼者又は想定利用者が監査人の保証業務に期待する保証水準とが乖離し、誤解や紛争が生じるリスクである。本監査業務における保証水準とは合理的保証水準となるが、例えば、監査の依頼者又は想定利用者が、本監査業務により対象とされる製品・サービスにおいて障害や事故が発生しないということが保証されると誤解することが考えられる。社会的リスクは、本監査業務の契約締結時及び監査報告書提出時において、監査の依頼者、主題に責任を負うもの又は想定利用者に対し、実施する又は実施した監査業務の保証内容について説明し、明文化することで低減できると考えられる。

### 5.4 評価したリスクへの対応

監査人は評価した事実相違表示のリスクに対して、監査リスクを監査レベルに応じた合理的な低い水準に抑えるため、リスク評価により決定した発見リスク水準に基づき、リスク対応手続を立案し実施しなければならない。その際、主題全体に及ぶ重要な事実相違表示リスクに応じた全般的なリスク対応手続を決定するとともに、実施する監査業

務で適用する「審査基準」の各審査項目における重要な事実相違表示リスクに応じた特定項目に対するリスク対応手続を決定しなければならない。

リスク対応手続として、次のような対応が挙げられる。

- ・ 監査証拠の入手と評価において監査人が職業的懐疑心を保持すること
- ・ 豊富な経験や高い専門知識、技能等を有するメンバーを監査チームに配置
- ・ 専門家の業務の利用
- ・ 被監査先が想定しない監査手続の選択
- ・ 監査対象期間又は監査対象組織の拡大
- ・ より多くの、又は、より強力な監査証拠の入手

## 6 監査上の重要性

監査上の重要性とは、監査業務で発見された「事業責任者の記述書」における事実相違の表示が、想定利用者の製品・サービス利用に対する意思決定に重要な影響を与えるかどうかの判断基準であり、監査人は、量的要因と質的要因を考慮して定めなければならない。監査上の重要性は、監査人の職業的専門家としての判断に基づいて決定される。

なお、監査上の重要性についての検討は、監査計画の立案時や監査業務の実施時に必要となる。監査人は、監査計画立案時における証拠収集手続の種類、時期及び範囲の決定や監査結果の評価や意見形成を行うときに、監査上の重要性を考慮する。

## 7 監査計画の立案

監査責任者は、監査を効果的かつ効率的に実施できるように、監査計画を立案する必要がある。監査計画は、監査範囲、重点事項、実施時期及び監査実施に関する概括的な戦略であり、実施すべき証拠収集手続の種類、時期及び範囲の詳細とその決定理由を含むものである。また、監査責任者は、監査計画の内容について、事業責任者と合意しておく必要がある。

監査責任者は、立案した監査実施のための詳細計画を監査計画書として文書化し、監査調書に含める必要がある。

### 7.1 監査計画策定の留意事項

監査計画の策定には、特に次の事項に留意する必要がある。

- ① 監査に係る契約条項
- ② 主題及び規準の特徴
- ③ 監査レベル
- ④ 業務のプロセスと監査証拠の入手源
- ⑤ 事業体及び事業体を取り巻く環境(主題情報に重要な事実相違表示が生じるリスクを含む。)に関する監査人の理解



- ⑥ 重要性及び監査リスクの要因の考慮
- ⑦ 他の監査人等の関与の内容及び範囲を含む必要な人員及び専門能力
- ⑧ 想定される製品・サービスの利用者、利用状況及び利用目的への考慮

## 7.2 計画の修正

監査計画は、監査業務全般を通じて、必要に応じ修正すべきものである。予想外の事象の発生、状況の変化及び入手した証拠の証明力いかんによっては、全般的な戦略及び計画を修正し、その結果、追加的手続の実施を計画する必要が生じることもある。

## 7.3 主題及び業務環境の理解

主題及び業務環境の理解は、リスク評価での事実相違表示リスクの識別・評価やそれに対応する証拠収集手続の計画・実施において必要な基礎情報となる。そのため、監査人は、主題や監査対象となる製品・サービスの性質やその事業計画、マーケットシェア等、業務環境について理解する必要がある。

また、監査人が次のような事項を実施する場合において、職業的専門家としての判断を行う際の基礎情報でもある。

- ① 主題の特徴を考慮する場合
- ② 規準の適切性を評価する場合
- ③ 不正の兆候等の特別な事項を考慮する必要性を判断する場合
- ④ 他の専門家の業務の利用を検討する場合
- ⑤ 監査上の重要性を考慮する場合
- ⑥ 分析的手続を実施する際の期待値を設定する場合
- ⑦ 監査リスクを適切な水準まで低減するために追加的手続の計画を策定し実施する場合
- ⑧ 主題に責任を負う者による口頭又は文書による陳述の合理性など証拠を評価する場合

必要とされる主題及び業務環境に関する理解の範囲は、監査人の職業的専門家としての判断に基づいて決定される。また、自らの理解が、主題情報に重要な事実相違表示が含まれるリスクを評価するために十分かどうかを考慮する。

## 7.4 想定される製品・サービスの利用者、利用状況及び利用目的への考慮

想定される製品・サービスの利用者及び利用状況が証拠収集手続の計画・実施に影響を及ぼす場合があるため、監査人はこれらについて考慮した監査計画を立案しなければならない。

具体的には、想定される製品・サービスの利用者の年齢層（新生児、乳幼児、少年、成人、高齢者）や、性別、妊娠・疾患・障害の有無及び製品・サービスが利用されることが想定される環境、用途等の条件について考慮することが必要となる。

## 7.5 監査計画で定めるべき事項

監査計画の策定には、次の事項を定める必要がある。

### 7.5.1 監査手続の実施対象組織と実施時期

実施対象組織の選定には、被監査先だけでなく、システム開発業務や運用業務の重要な下請け先又は委託先等を含め実施する必要がある。

監査人は、監査手続の実施時期等の検討にあたっては、監査実施の重要性、緊急性、監査対象部門の業務負荷等を考慮して、監査が最も効果的に実施できる時期を選択して実施するように考慮する。

### 7.5.2 監査業務の体制

監査人は、監査品質管理の方針及び手続に従い、適切な監査体制を整備しなければならない。また、その監査体制として実施すべき各監査手続の遂行能力をもっている者を割り当てられなければならない。また、他の監査人又は専門家による監査手続の補助又は代行を実施する際には、該当する審査項目を特定した上で、割り当てを行わなければならない。

### 7.5.3 監査手続の概要

監査人は、合意された監査レベル並びに想定する製品・サービスの利用者及び利用状況に基づき、必要かつ十分な監査証拠を入手できる様に監査上の着眼点、選択適用すべき監査手法、及びサンプリングの母集団・サンプリング件数等を決定する。

## 8 監査手続の実施

監査人は、主題情報に重要な事実相違表示が含まれていないかどうかについて判断するための十分かつ適切な証拠を入手することができるように、職業的専門家としての懐疑心を保持し、監査計画に基づき実施しなければならない。

### 8.1 職業的専門家としての懐疑心

監査人は、主題情報に重要な事実相違表示を生じさせる状況が存在する可能性があることを認識して、職業的専門家としての懐疑心を保持しなければならない。職業的専門家としての懐疑心は、監査業務全体を通じて、例えば、疑念を抱かせる状況を見

逃すリスク、意見を導く際に過度に一般化をしてしまうリスク、証拠収集手続の種類、時期及び範囲を決定する際や収集した証拠から導かれる結果を評価する際に誤った前提を用いるリスクを軽減するために必須である。

また、違法行為が監査対象に影響を及ぼす可能性についても留意しなければならない。例えば、著作権法違反に該当するコンテンツを含む製品・サービスにおいて、その製品・サービスの使用が訴訟により停止処分となることが考えられる。

## 8.2 監査レベルと監査手続

本監査制度では、「審査基準」において監査レベルに応じた監査内容(審査項目)が定義されており、サンプリングでの監査におけるサンプル数の目安についても定義がなされることが想定される。

このサンプル数に関してはあくまでも目安であり、監査リスクの評価結果によっては、監査人は、監査リスクを合理的に低い水準に低減できるよう、追加的に取得するサンプル数の拡大を検討しなければならない。

ただし、リスク評価において監査リスクが合理的に低い水準であると判断された場合に、「審査基準」で定義されているサンプル数を縮小することはできない。

## 8.3 十分かつ適切な監査証拠の入手

監査証拠は、監査意見及び監査報告書を裏付けるために必要である。監査人は、監査レベルに応じた十分かつ適切な監査証拠を入手するために、個々の状況において適切な監査手続を立案し実施しなければならない。

### ➤ 証拠の十分性及び適切性

証拠の十分性とは証拠の量的な尺度である。また、適切性とは証拠の質的な尺度であり、証拠の関連性と信頼性である。必要な証拠の量は、主題情報に重要な事実相違表示が含まれるリスクの程度と証拠の質に左右される。重要な事実相違表示のリスクが高いほどより多くの証拠が必要とされ、証拠の質が高いほど、必要な証拠の量は少なくなると考えられる。したがって、証拠の十分性及び適切性は相互に関連するが、単に多くの証拠量を入手することが、必ずしも質の低さをカバーすることとはならない。

### ➤ 証拠の信頼性

証拠の信頼性は、証拠の入手源、性質及びその証拠を入手したときの状況に影響される。例外となるものが存在することには注意が必要であるが、様々な種類の証拠の信頼性の程度について一般化すると以下となる。

- ① 独立した第三者から入手した外部証拠ほど信頼性は高い

- ② 関連する内部統制が有効に機能しているほど内部証拠の信頼性は高い
- ③ 監査人自らが直接入手した証拠は、間接的又は推論によって入手した証拠よりも信頼性は高い(例えば、監査人自らが視察をすることにより得られた証拠は、質問から得られた証拠よりも信頼性が高い)
- ④ 媒体(紙媒体及び電子媒体)により文書化された証拠は、口頭による陳述よりも信頼性が高い
- ⑤ オリジナルの書面から入手した証拠の方が、コピーやファックスで提供されるものより信頼性は高い

➤ 異なる情報源から入手した証拠の整合性

監査人は、異なる情報源から入手した証拠又は異なる性質の証拠が互いに整合している場合、個々の証拠を別個に考慮する場合よりも強い心証を得ることができる。

一方、異なる情報源から証拠を入手した場合や、異なる性質の証拠を入手した場合に、証拠間で矛盾や不整合があり、個々の証拠が信頼できないことが明らかとなる場合がある。このような場合には、必要な証拠収集手続を追加する必要がある。

➤ 一定期間に関する証拠と一定時点に関する証拠

一定期間の情報に関する心証を得ることは、一定時点の情報に関する心証を得るよりも十分かつ適切な証拠の入手の観点から通常は困難である。また、プロセスに対しての意見の報告は、通常、監査業務契約によってカバーされた期間に限定され、監査人は、将来そのプロセスが継続的に有効に機能するかどうかについては意見を表明することはできない。

➤ 証拠の有効性と入手コスト

監査人は、証拠収集に要するコストとその有効性の関係を考慮する必要がある。しかしながら、入手の困難性や入手コストが高いことは、代替的な手続がない場合に証拠収集手続を省略する正当な理由にはならない。監査人は、監査報告書の基礎となる証拠の量と質、すなわち証拠の充分性及び適切性の評価にあたり、職業的専門家としての懐疑心をもって判断を行う必要がある。

#### 8.4 監査証拠として利用する情報

監査証拠を入手する監査手法には、以下のような方法があり、多くの場合はそ

れらを組み合わせて実施する。

- ① 視察・観察  
監査人自らが現場に赴き、目視によって確かめる手法
- ② 閲覧・査閲(レビュー)  
被監査先で策定された規程、手順書、記録(電磁的なログ等の記録も含む)等を調べ、内容を確認する手法
- ③ 再実施(代替手続)  
記録や文書の正確性を監査人自らが被監査先と異なる方法・技術によって確かめる手法
- ④ 再実施(同一手続)  
被監査先が実施している手順等を監査人自らが実施することによって、手順が正しく運用されていることを確かめる手法
- ⑤ 分析的手続  
複数の監査証拠間又は監査証拠と関連するデータ間に存在する関係を利用して、分析・検証する手法  
分析的手続を実施する際には、関係するデータの正確性に対する検証や、分析的手続の結果、関係するデータ間での不整合や矛盾等を発見した際には追加調査が不可欠となる
- ⑥ 質問(ヒアリング)  
事業責任者や従業員等の関係者に問い合わせ、口頭又は文書による説明や回答を求める手法  
質問のみでは十分かつ適切な監査証拠とすることは困難であり、通常、文書の閲覧等の補完的な手続と組み合わせて実施する

## 8.5 他の監査人等の利用

### 8.5.1 他の監査人等とは

他の監査人等とは、監査人又は専門家を指し、このうち監査人は企業内部の監査人と外部の監査人に分類され、専門家は独立検証機関とその他の専門家に分類される。他の監査人等の利用とは、下記の理由等により監査手続の一部を監査人の補助又は代行により実施することを指す。

- 企業秘密等の機密性が高く、監査人への情報開示がビジネス戦略上困難な領域であり、被監査先が外部の監査人による監査手続の実施が難しいと考える場合には、監査人と合意した場合に限り、内部の監査人による監査手続の代行を実施することができる。
- 監査人が本監査業務を実施する監査対象の前提となるプロセスについて、外部の監査人によって既に実施された本監査業務の監査意見を利用す

ることができる。

- 高度な専門知識と技術が要求される領域において、監査人が専門家の利用が必要と判断した場合に、事業責任者と合意のうえ、専門家による助言、監査手続の補助又は代行を実施することができる。ただし、監査手続の代行は、専門家のうち独立検証機関に限られる。

#### 8.5.2 他の監査人等の業務の利用範囲

監査人は、主題又は主題情報に関する意見に対し責任を負うことができるよう、他の監査人等を利用する監査業務について理解する必要がある。

監査人は、他の監査人等の作業結果を利用する場合、他の監査人等の作業の適切性の評価に関する意見及び実施した監査手続を監査調書に記載した上で、他の監査人等による作業結果の利用範囲を検討しなければならない。

なお、他の監査人等からの助言や監査手続の補助又は代行を実施した場合であっても、監査の結果についての責任は監査人にある。

なお、監査人に対して、他の監査人等の支援を仰いだ旨を監査報告書において記載することを制約するものではないが、監査人と他の監査人等との間にあたかも責任の分担があるかのような記載とならないよう留意しなければならない。

#### 8.5.3 他の監査人等の業務の評価

監査人は、他の監査人等が実施した業務が本監査業務の目的に照らして適切であるという十分かつ適切な証拠を入手しなければならない。監査人は、他の監査人の業務がもたらす証拠の十分性及び適切性を判断するために、次の事項を評価する必要がある。

- ① 他の監査人等が有する能力・経験と客観性
- ② 他の監査人等が利用する前提、手法及びデータの合理性
- ③ 監査業務の目的と意見に関連した他の監査人等の発見事項の合理性

また、他の監査人等の業務内容を評価した結果、証拠の入手が十分かつ適切でないとは判断された場合には、監査手続の拡大又は監査証拠の拡大を実施しなければならない。

#### 8.5.4 他の監査人等の利用における留意点

- 他の監査人の利用

監査人が、証拠の収集と評価のために他の監査人の監査業務を利用する場合には、十分かつ適切な証拠を入手できたかどうかを判断するために、監査人及び他の監査人の双方が、それぞれの役割において主題、

主題情報及び規準に関する適切な知識と技能を有する必要がある。

➤ 監査品質管理手続の整備

監査人は、自らが利用する他の監査人が、本報告に準拠した監査品質管理手続を整備するように要請し、他の監査人が品質管理手続を運用していることを確認する。

8.5.5 専門家の利用における留意点

十分かつ適切な監査証拠を入手するために、監査人が必要と認めた場合には、独立検証機関又はその他の専門家であるネットワークスペシャリスト、システムアナリスト、ビジネスコンサルタント、カウンセラー、技術士、弁護士、公認会計士等の専門職の支援を仰ぐことを考慮すべきである。

➤ 監査人に求められる知識と技能

監査人は、専門家と同様の専門的知識と技能を有している必要はないが、次の手続が可能となるような知識と技能を有する必要がある。

- ① 専門家に割り当てる業務の目的を定め、当該目的と監査業務の目的との関係を明らかにすること
- ② 専門家が利用する前提、手法及びデータの合理性を判断すること
- ③ 監査業務の目的と意見に関連して、専門家の発見事項につき判断すること

➤ 専門家の利用範囲

監査人は、専門家の支援を必要とする手続の種類、時期及び範囲を決定する際、少なくとも以下を考慮しなければならない。

- ① 専門家の業務が関係する事項の性質
- ② 専門家の業務が関係する事項の重要な事実相違表示のリスク
- ③ 監査における専門家の業務の重要性
- ④ 専門家が以前に実施した業務に関する監査人の知識と経験
- ⑤ 監査事務所の品質管理の方針と手続への専門家の準拠

9 監査調書の作成

9.1 監査調書の作成

9.1.1 監査調書を作成する目的

監査調書は、作業が適切に計画され、管理され、監査人が意見表明を実施するのに十分な監査証拠が得られていることを示すものである。監査業務の重要な

過程は、事後的なフォローアップを可能とするために、調書として文書化される必要がある。

監査調書とは、監査人が行った監査業務の実施記録であり、監査意見表明の根拠となるべき監査証拠、その他関連資料等を綴り込んだものをいう。

#### 9.1.2 適時作成

監査人は、監査報告書日後、適切な期限内に、監査ファイルにおける監査調書を整理し、監査ファイルの最終的な整理についての事務的な作業を完了しなければならない。

#### 9.1.3 調書に記載すべき内容

監査調書は、監査業務の有効性と効率性を考慮して、監査人の判断において適宜工夫して作成されるものである。ただし、監査人は、経験豊富な監査人が、以前に当該監査に関与していなくとも以下の事項を理解できるように、監査調書を正確かつ漏れなく作成しなければならない。

- ① 実施した監査手続の種類、時期及び範囲
- ② 監査手続を実施した結果及び入手した監査証拠
- ③ 監査の過程で生じた重要な事項とその事項に対する意見及びその際になされた職業的専門家としての重要な判断根拠

#### 9.1.4 識別された逸脱への対応や、代替手続

監査人は、重要な事項に関する意見を形成する過程において、矛盾した情報を識別した場合には、監査人がどのようにその矛盾した情報に対応したかについて、文書化しなければならない。

監査人は、例外的な状況において、代替的な監査手続が必要と判断した場合には、実施された代替的な監査手続がどのようにその要求事項の目的を達成したかということ及びその理由を文書化しなければならない。

#### 9.1.5 監査調書の保管

監査報告書を提出した監査責任者は、全ての作業を完全かつ正確に記述した調書を、業務の完了した時点から相当な期間、整理保存しなければならない。なお、調書の保存期間は、最低限、監査対象となる製品・サービスが想定利用者によって利用されている期間において必要であり、製品・サービスの特性を考慮した上で決定する必要がある。

また、監査調書には、関与先の機密事項が含まれていることから、保管場所や保管責任者の特定など、監査調書の保管には慎重な注意が求められる。



本監査業務では、認定機関から要請があった場合は、監査責任者は調書の  
査閲あるいは複写に応じなければならない。

## 10 事業責任者の記述書、確認書の入手

### 10.1 事業責任者の記述書の入手

本監査制度は「事業責任者の記述書」に対して意見表明するものであり、事業責任者は「事業責任者の記述書」を監査人に提出しなければならない(文例は、「14.1 監査報告書の文例」を参照)。

この「事業責任者の記述書」には、監査対象が「審査基準」に基づき、監査対象の製品又はサービスが、主題を満たしていることを記述する。

「事業責任者の記述書」に記載された内容については、監査人と事業責任者との間で合意を取る必要がある。特に、監査レベルに関しては、事業責任者が監査レベルを設定するが、事業責任者が設定した監査レベルが合理的かつ妥当なものであるかを、監査人自らが検証する必要がある。

### 10.2 事業責任者の記述書の記載項目

「事業責任者の記述書」に記載すべき項目としては、下記が挙げられる。その他、必要に応じて、監査人に提供すべき情報は記載することが求められる。なお、「事業責任者の記述書」の文例については、本ガイドラインの末尾に記載しているので参照されたい。

- 適用した「審査基準」
- 監査対象
  - 製品・サービスの正式名称及び型番、利用されるソフトウェアの正式名称及びバージョン等の詳細と監査対象とするプロセス
- 用途
  - 想定している利用者・利用状況・利用目的・利用環境等
- 監査レベル
- 事業責任者の責任
- 事業責任者による署名(又は記名のうえ捺印)

### 10.3 事業責任者の確認書の入手

監査人は、事業責任者から主題に関する責任、主題情報(「事業責任者の記述書」)に関する責任及び監査人が必要と判断した確認事項を記載した「事業責任者の確認書」を入手しなければならない。

「事業責任者の確認書」を入手していない場合には、業務範囲の制約として取り扱い、限定付意見を報告するか、意見を表明しないこととする。また、この場合には監査

報告書に利用制限を記述することも併せて検討する必要がある。

#### 10.4 事業責任者の確認書の記載項目

通常、「事業責任者の確認書」に記載すべき項目は、次のとおりである。

なお、「事業責任者の確認書」の文例について、本ガイドラインの末尾に記載しているので参照されたい。

- 事業責任者は、主題又は主題情報（「事業責任者の記述書」）に責任を有することを承知していること
- 事業責任者は、監査人に対して主題又は主題情報（「事業責任者の記述書」）について認識している事項や必要な監査証拠をすべて提供していること
- 後発事象（「11. 後発事象」を参照）の有無の記載及び後発事象がある場合には、当該後発事象の内容を記載する。
- その他関連する事項
- 事業責任者による署名（又は記名のうえ捺印）

#### 10.5 事業責任者の確認書の陳述の評価

監査人は、「事業責任者の確認書」の陳述について、次の手続を実施する必要がある。

- ① 陳述の合理性（陳述と別の説明などの他の入手した証拠との整合性を含む。）の評価
- ② 陳述を行った者が、その事項に関して十分な情報を有しているかどうかの考慮
- ③ 他の補完的な証拠を入手する必要があるかどうかの評価

### 11 後発事象

監査対象となる製品・サービスの安全性・信頼性に影響を与えるような重要な内部統制又はその他の機能の変更が、「事業責任者の記述書」の作成日付以降、監査報告書の作成までに生じることがある。このような事象は、主題及び主題情報に重要な影響を及ぼすことがあるため、事業責任者は後発事象について監査人に開示することが求められている。後発事象が、監査意見に影響はないが、監査報告書に主題情報又は監査人の意見に重要な影響を与える場合には、監査人は、主題情報が当該後発事象を適切に反映しているか、また、当該後発事象が監査報告書において適切に取り扱われているかを検討する必要がある。

後発事象の例としては、下記のもの挙げられる。

- 監査対象となる製品・サービスに、重要なバグや障害が発生した場合
- 監査対象となる製品・サービスの運用体制が大幅に変更された場合

- 監査対象となる製品・サービスに対して、大幅な変更・改修等が発生した場合
- 監査対象となるプロセスに対して、大幅な変更が発生した場合
- 重要な下請け先、委託先に変更が生じた場合

## 12 監査報告書の記載

監査責任者が作成する監査報告書は、事業責任者の記述書及び監査対象とした「審査基準」を添付して事業責任者に提出しなければならない。

### 12.1 留意事項

本監査業務は合理的保証業務として実施されるものであり、監査報告書において、監査人は、監査業務の対象となる主題又は主題情報について、監査リスクを合理的保証業務に求められる水準に抑えるための手続を実施したことを記した上で、積極的形式によって意見を報告しなければならない。すなわち、すべての重要な点において、「審査基準」に照らして適正性や有効性等を認めるかどうかを報告する。

### 12.2 報告書の種類

監査報告書には、その目的と監査対象により次の 2 種類に分類される。また、それぞれの報告書の性質は、次の通りとなる。

#### 12.2.1 [ソフトウェア品質監査制度におけるソフトウェア品質監査報告書]

[ソフトウェア品質監査制度におけるソフトウェア品質監査報告書]は、システムライフサイクルを通じた、製品・サービスの安全・安心に対して、監査人が意見表明を行うものとなる。ただし、製品・サービスのリリース前のフェーズ又はプロセス単位で実施することも可能である。[ソフトウェア品質監査制度におけるソフトウェア品質監査報告書]は公開される。

#### 12.2.2 [ソフトウェア品質監査制度における運用状況に係る監査報告書]

[ソフトウェア品質監査制度における運用状況に係る監査報告書]は、[ソフトウェア品質監査制度におけるソフトウェア品質監査報告書]による監査が実施された製品・サービスに対し、本監査制度の定める頻度又はタイミングでその後の運用状況について監査人が意見表明を行うものとなる。[ソフトウェア品質監査制度におけるソフトウェア品質監査報告書]は公開される。

＜表 2: 監査報告書の特徴＞

報告書種類	説明	監査対象のフェーズ又はプロセス
[ソフトウェア品質監査制度におけるソフトウェア品質監査報告書]	システムライフサイクルを通じた、製品・サービスの安全・安心に対して、意見表明がなされる。	システム企画・開発・運用・保守・廃却・終了のシステムライフサイクル全般が対象(ただし、運用・保守・廃却・終了の運用状況を除く)。システムライフサイクルのフェーズ又はプロセス単位で実施することも可能。
[ソフトウェア品質監査制度における運用状況に係る監査報告書]	[ソフトウェア品質監査制度におけるソフトウェア品質監査報告書]による監査意見が報告された製品・サービスのその後の運用状況について監査意見の表明がなされる。	運用・保守・廃却・終了フェーズの運用状況が対象。 ただし、システムの修正やバージョンアップが発生している場合には、その変更内容も対象。

### 12.3 監査報告書作成上の留意点

#### 12.3.1 監査報告書の提出期限

監査人は、[ソフトウェア品質監査制度におけるソフトウェア品質監査報告書]又は[ソフトウェア品質監査制度における運用状況に係る監査報告書]を、本監査制度で決められた期限までに監査の依頼者に提出しなければならない。

#### 12.3.2 監査対象のフェーズ又はプロセス

[ソフトウェア品質監査制度におけるソフトウェア品質監査報告書]は、システム企画・開発・運用・保守・廃却・終了のシステムライフサイクル全般が監査対象となる。ただし、製品・サービスのリリース時であり運用・保守・廃却・終了フェーズの運用状況が発生していない場合には、これらのフェーズについてはその整備状況のみを監査対象とし、運用状況の監査は対象外とする。なお、システムライフサイクル全般ではなく、特定のフェーズ又はプロセス単位を監査対象とすることも可能である。

一方、[ソフトウェア品質監査制度における運用状況に係る監査報告書]は、製品・サービスのシステムライフサイクルのうち、運用・保守・廃却・終了フェーズにおける整備状況及び運用状況を監査対象とする。また、監査対象となるシステムに修正やバージョンアップが実施されている場合には、その変更内容も監査対象となる。

### 12.3.3 意見の分類

監査報告書における意見は、下記の分類となり、監査人はいずれかの意見を表明しなければならない。

- 肯定的結論 (unqualified opinion)  
主題情報に対する重要な点において、適正であることを認める場合
- 限定付結論 (意見限定) (qualified opinion)  
主題情報に対する重要な点において、適正ではない事項が認められ、肯定的意見を表明することができないものの、全体に対して否定的意見を表明するほど重要でないと判断した場合 (報告書上に、除外事項の記載が必要)
- 限定付結論 (監査範囲の制約) (qualified opinion)  
重要な監査手続を実施できなかったことにより肯定的意見を表明することができないものの、全体に対して否定的意見を表明するほど重要でないと判断した場合 (報告書上に、除外事項の記載が必要)
- 否定的結論 (adverse opinion)  
主題情報に対する重要な点において、適正ではない事項が認められ、主題情報全体として事実相違の表示に当たると判断した場合
- 意見不表明 (disclaimer of opinion)  
主題情報に対する意見表明ができないほど、監査証拠が不十分である、監査証拠が入手困難であるといった場合

### 12.3.4 監査報告書に記載すべき項目

監査報告書には、最低限、下記の項目を記載しなければならない。また、監査報告書には、「事業責任者の記述書」及び準拠するとされた「審査基準」を添付する。なお、監査報告書の文例については、末尾に記載しているので参照されたい。

- 実施した監査の概要・前提
  - ・ 監査基準
  - ・ 監査対象 (製品・サービス名称及びフェーズ又はプロセス)
  - ・ 「審査基準」と審査項目
  - ・ 監査実施期間 (監査人が監査を行った期間)
  - ・ 監査機関及び監査人
  - ・ 監査人の独立性
- 実施した監査の結果
  - ・ 意見

- ・ 除外事項等(該当事項がある場合のみ)
- ・ 監査対象期間

## 13 監査品質管理

### 13.1 監査品質管理の方針

本監査業務を実施するに当たっては、各監査機関は監査に係る品質管理を行わなければならない。その実現のため、監査品質管理の方針に係る規程を各監査機関で策定しなければならない。この監査品質管理には、監査機関に対するものと監査人個人に対するものが含まれる。

監査責任者は、自身が所属する監査機関が定める監査品質管理のシステムに準拠し、実施する監査業務の全体的な監査品質に責任を負わなければならない。

### 13.2 定めるべき監査品質管理に関する方針と手続

監査機関は、少なくとも、以下の事項に関する方針及び手続からなる監査品質管理システムを整備し、運用しなければならない。

- 監査品質管理に関する責任
- 職業倫理及び独立性
- 監査契約の締結
- 監査人の採用、教育・訓練、評価及び選任
- 監査業務の管理
- 監査品質管理システムのモニタリング

### 13.3 監査品質管理に関する責任

監査機関は、本監査業務ごとに、監査品質管理責任者を指名し、監査品質管理を実施しなければならない。

なお、指名される監査品質管理責任者は、前提として本監査業務を実施することを公式に認定された有資格者であること、監査責任者となりうる適格性を有すること、当該監査業務に直接関与していないことが条件となる。

### 13.4 職業倫理及び独立性

監査機関及び監査人に対する職業倫理及び独立性に関する方針及び手続の策定において留意すべき事項については、本ガイドラインにおいて前述したとおりとなる。

また、監査業務の締結時には、監査機関及び監査業務に従事する監査人に対して職業倫理及び独立性に関する記録を作成し保管する必要がある。

独立性に違反した場合の対応に関する方針及び手続についても定める必要がある。

る。

### 13.5 監査契約の締結

本監査契約前及び報告書提出前において、監査責任者は監査品質管理責任者のレビューを受けなければならない。

監査品質管理責任者は、独立性、監査人の適性及び能力、予定された時間、被監査先の誠実性について、そのすべてを満たしていることを検討する必要がある。

### 13.6 監査人の採用、教育・訓練、評価及び選任

監査機関は、以下を達成するために必要とされる適性、能力及び経験並びに求められている職業倫理を備えた要員を合理的に確保するために、監査人の採用、教育・訓練、評価及び選任に関する方針及び手続を定めなければならない。

- 職業的専門家としての基準及び適用される法令等に準拠して監査業務を実施すること
- 監査機関又は監査責任者が、状況に応じた適切な監査報告書を発行できるようにすること

### 13.7 監査業務の管理

監査機関は、監査業務が本制度において参照すべき基準及び準拠すべき法令等に準拠して実施され、監査機関又は監査責任者が状況に応じた適切な監査報告書を発行することを合理的に確保するための方針及び手続を定めなければならない。これには、以下の事項を含めなければならない。

- ① 監査業務の実施における監査品質を保持するための方針及び手続
- ② 監査責任者による監督に関する方針及び手続
- ③ 監査品質管理の実施状況に対するレビューに関する方針及び手続

### 13.8 監査品質管理システムのモニタリング

監査機関は、監査品質管理システムに関するそれぞれの方針及び手続が適切かつ十分に整備され、有効に運用されていることをモニタリングするプロセスを定めなければならない。

監査品質管理システムのモニタリングによって不備が発見された際には、その影響を評価し、下記を含む適切な是正措置を行わなければならない。

- 監査業務の実施内容に対する是正
- 監査人に対する再教育又は改善要求
- 監査品質管理の方針及び手続の変更
- 重大な違反又は違反を繰り返す監査人に対する懲戒処分

## 14 文例

### 14.1 監査報告書の文例

#### ■肯定的結論

#### [ソフトウェア品質監査制度におけるソフトウェア品質監査報告書]

平成〇年〇月〇日

株式会社AAAA

情報システム担当取締役 ○〇 ○〇 殿

BBBB監査機関

監査人 ○〇 ○〇 印

監査人 ○〇 ○〇 印

当監査機関は、一般に公正妥当と認められるソフトウェア品質監査制度の基準に基づいて、平成×年×月×日から平成×年×月×日までの期間において、株式会社AAAAが、＜ソフトウェア製品名称、サービス名称＞（以下「ソフトウェアサービス」という。）に関する企画から廃却までのライフサイクルを通じた、製品・サービスの安全・安心に係る品質（以下、「ソフトウェアサービスの品質」という。）について記載された事業責任者の記述書について監査を行った。当監査に関する監査対象、審査基準と審査項目及び監査レベルは下記のとおりである。この事業責任者の記述書の作成責任は株式会社AAAAの事業責任者にあり、当監査機関の責任は独立の立場から事業責任者の記述書に対する意見を報告することにある。

#### 1. 監査対象

(1) 製品・サービス名称

○○○○

(2) ソフトウェア名称・バージョン

○○○○

(3) 製品・サービス名称の想定する利用者・利用状況・利用目的・利用環境

○○○○

(4) フェーズ又はプロセス



〇〇〇〇

## 2. 審査基準及び監査レベル

### (1) 審査基準

〇〇〇〇

### (2) 監査レベル

〇〇〇〇

当監査機関は、一般に公正妥当と認められるソフトウェア品質監査制度の基準に準拠して監査を行った。監査は、事業責任者の記述書に記載された株式会社AAAAのソフトウェアサービスに関するソフトウェアサービスの品質について評価し、当監査機関が必要と認めたその他の手続を実施することを含んでいる。当監査機関は、監査の結果として意見を報告するための合理的な基礎を得たと判断している。

当監査機関は、事業責任者の記述書が、当監査に関する「[ソフトウェア品質監査制度]における審査基準」に基づいて、平成×年×月×日から平成×年×月×日までの期間において、ソフトウェアサービスに関するソフトウェアサービスの品質についてすべての重要な点において適正に表示しているものと認められる。

本報告書は、株式会社AAAAのソフトウェアサービスに関するソフトウェアサービスの品質の有効性について保証を与えるものではない。

内部統制の固有の限界のため、誤り又は不正が発生し、それらが発見されないことがある。さらに、システム又は内部統制に対する変更、処理要件の変更、時間の経過により要求された変更及びポリシー又は手続への準拠性の程度の低下のため、当監査機関の意見から将来を予想することにはリスクがある。

以上

■ 限定付結論(意見限定)

<以前省略>

当監査機関は、事業責任者の記述書が、当監査に関する「[ソフトウェア品質監査制度]における審査基準」に基づいて、平成×年×月×日から平成×年×月×日までの期間において、ソフトウェアサービスに関するソフトウェアサービスの品質について、下記を除きすべての重要な点において適正に表示しているものと認められる。

記

審査基準「〇〇〇〇」の審査項目「〇〇〇〇」及び「〇〇〇〇」

<以後省略>

■ 限定付結論(監査範囲の制約)

<以前省略>

当監査機関は、事業責任者の記述書が、当監査に関する「[ソフトウェア品質監査制度]における審査基準」に基づいて、平成×年×月×日から平成×年×月×日までの期間において、ソフトウェアサービスに関するソフトウェアサービスの品質について、下記を除きすべての重要な点において適正に表示しているものと認められる。

記

〇〇については、外部委託しているため、審査基準「〇〇〇〇」の審査項目「〇〇〇〇」及び「〇〇〇〇」については検証できなかった。

<以後省略>

■ 否定的結論

<以前省略>

当監査機関は、〇〇〇〇に与える影響の重要性に鑑み、事業責任者の記述書が、当監査に関する「[ソフトウェア品質監査制度]における審査基準」に基づいて、平成×年×月×日から平成×年×月×日までの期間において、ソフトウェアサービスに関するソフトウェアサービスの品質について、適正に表示していないものと認める。

<以後省略>

■意見不表明

<以前省略>

当監査機関は、一般に公正妥当と認められるソフトウェア品質監査制度の基準に準拠して検証を行った。検証は、事業責任者の記述書に記載された株式会社AAAAのソフトウェアサービスに関するソフトウェアサービス品質について評価し、当監査機関が必要と認めたその他の手続を実施したことを含んでいる。

記

〇〇については、外部委託しているため、審査基準「〇〇〇〇」の審査項目「〇〇〇〇」及び「〇〇〇〇」については検証できなかったため、意見を報告するための合理的な基礎を得ることができなかった。

当監査機関は、事業責任者の記述書が、上記事項のソフトウェアサービスに関するソフトウェアサービスの品質に与える影響の重要性に鑑み、当監査に関する「[ソフトウェア品質監査制度]における審査基準」に基づいて、平成×年×月×日から平成×年×月×日までの期間において、ソフトウェアサービスに関するソフトウェアサービス品質について〇〇〇〇に与える影響の重要性に鑑み、事業責任者の記述書が、当監査に関する「[ソフトウェア品質監査制度]における審査基準」に基づいて、平成×年×月×日から平成×年×月×日までの期間において、ソフトウェアサービスに関するソフトウェアサービスの品質について、適正に表示されていると認められる事項が、すべての重要な点において認められるかどうかの意見を表明しない。

<以後省略>

## 14.2 事業責任者の記述書文例

### 事業責任者の記述書

平成〇年〇月〇日

BBBB監査機関

監査人       〇〇 〇〇 殿

監査人       〇〇 〇〇 殿

株式会社AAAA

情報システム担当取締役       〇〇 〇〇 印

当社の事業責任者は、平成×年×月×日から平成×年×月×日までの期間における<ソフトウェア製品名称、サービス名称>（以下「当ソフトウェアサービス」という。）に関する企画から廃却までのライフサイクルを通じた、製品・サービスの安全・安心に係る品質（以下、「ソフトウェアサービスの品質」という。）について、「[ソフトウェア品質監査制度]における審査基準」に準拠した品質の製品・サービスを提供している。[ソフトウェア品質監査制度]を適用した対象範囲及び当社の事業責任者が適用した審査基準は以下のとおりである。

当社の事業責任者は、当ソフトウェアサービスに関するソフトウェアサービスの品質及びその維持について責任がある。

#### 1. [ソフトウェア品質監査制度]を適用した対象範囲

(1) 製品・サービス名称

〇〇〇〇

(2) ソフトウェア名称・バージョン

〇〇〇〇

(3) 製品・サービス名称の想定する利用者・利用状況・利用目的・利用環境

〇〇〇〇

(4) フェーズ又はプロセス

〇〇〇〇

#### 2. 当社の事業責任者が適用した審査基準及び監査レベル

(1) 審査基準

〇〇〇〇

(2) 監査レベル

〇〇〇〇

以上

### 14.3 事業責任者の確認書文例

#### 事業責任者の確認書

平成〇年〇月〇日

BBBB監査機関

監査人      〇〇 〇〇 殿

監査人      〇〇 〇〇 殿

株式会社AAAA

情報システム担当取締役      〇〇 〇〇 印

当社の平成〇年〇月〇日から平成〇年〇月〇日までの<ソフトウェア製品名称、サービス名称> (以下「当ソフトウェアサービス」という。)に関する企画から廃却までのライフサイクルを通じた、製品・サービスの安全・安心に係る品質(以下、「ソフトウェアサービスの品質」という。)について、私たちが知りうる限りにおいて、下記のとおりであることを確認いたします。

#### 記

- 1 「[ソフトウェア品質監査制度における審査基準]に従った内部統制を構築し、維持する責任は事業責任者にあることを承知しております。
  - 2 当社の事業責任者は、貴監査機関から要請のあった事業責任者の記述書又は監査対象について認識している事項をすべて貴監査機関に提供いたしました。
  - 3 当社の事業責任者は、貴監査機関から要請のあった監査対象に関連する記録を、すべて貴監査機関に提供いたしました。
  - 4 平成〇年〇月〇日<監査対象期間の翌日>から平成〇年〇月〇日<本確認書の日付>までの期間において、当社のソフトウェアサービスの品質に係る内部統制の有効性に対して、重要な影響を及ぼす事象は発生していません。
- ：

以上

以上