

# 「連結会計制度における情報システムの要件と統制手続」について

情報システム委員会では、平成11年5月12日付け諮問「連結会計制度における情報システムの要件と統制手続について検討されたい。」に基づき調査研究を進めてまいりましたが、このたびその成果を情報システム委員会研究報告第20号「連結会計制度における情報システムの要件と統制手続」として答申し、11月13日の常務理事会において承認されましたのでお知らせします。

平成9年6月に企業会計審議会から「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」が公表され、連結

財務諸表制度は段階適用の後に平成12年3月期決算から全面的に実施されています。さらに本年9月の中間決算からは中間連結財務諸表も制度化され、我が国の会計制度は連結財務諸表を中心とする制度に変わりました。本研究報告では、そのような連結重視の環境下における連結会計システムの要件、連結会計システムの内部統制等についてまとめております。会員の実務の参考にしていただきたいと思います。

(常務理事 小澤 勲)

## 連結会計制度における情報システムの要件と統制手続

平成12年12月1日

日本公認会計士協会

### 目 次

はじめに	1
1. 本研究報告の目的	1
序文 連結会計制度の変更点と情報システムへの影響	1
2. 連結情報を中心とした制度への変更	1
2-1. 背景と過去の経緯	1
2-2. 有価証券報告書等の記載内容の改正	1
2-3. 制度変更に伴う情報システムへの影響	2
3. 子会社等の範囲の拡大	2
3-1. 概要	2
3-2. 子会社等の判定	2
3-3. 連結範囲の判定基準	3
3-4. 子会社等の範囲の拡大に伴う情報システムへの影響	3
4. 資本連結手続の改訂	3
4-1. 連結時の時価評価の問題	3
4-2. 相互持合の会社についての資本連結手続	4
4-3. 資本連結手続の改訂に伴う情報システムへの影響	4
5. 有価証券の時価評価	4
5-1. 時価評価の概要	4
5-2. 資本連結手続における有価証券評価差額金の取扱い	4
5-3. 有価証券の時価評価に伴う情報システムへの影響	5
6. 連結キャッシュ・フロー計算書の導入	5
6-1. 導入の経緯・必要性	5
6-2. 連結資料の見直しの必要性	5
6-3. 連結キャッシュ・フロー計算書の導入に伴う情報システムへの影響	5
第1章 連結会計システム	6
7. 連結会計システムのモデル	6
8. スタンドアロンタイプ	6
8-1. 概要	6
8-2. スタンドアロンタイプの長所	6

8-3. スタンドアロンタイプの短所	7
9. 親会社・子会社接続タイプ	7
9-1. 概要	7
9-2. 親会社・子会社接続タイプの長所	8
9-3. 親会社・子会社接続タイプの短所	8
10. 子会社統合タイプ	8
10-1. 概要	8
10-2. 子会社統合タイプの長所	9
10-3. 子会社統合タイプの短所	10
第2章 連結会計システムの要件	10
11. 連結会計制度の変更への対応	10
11-1. 連結資料の電子化	10
11-2. 非会計データの必要性	11
11-3. 連結情報開示の早期化	11
12. 連結財務諸表の作成機能	12
12-1. 連結会社間の会計方針の統一	12
12-2. 連結会社間取引及び債権と債務の把握	12
12-3. 連結会社間取引に係る未実現利益の把握	12
13. セグメント情報の作成機能	13
13-1. セグメント間取引とセグメント内取引の把握	13
13-2. セグメントの変更による影響	13
14. 連結キャッシュ・フロー計算書の作成機能	13
14-1. 資金増減の連結ベースでの把握	13
14-2. 連結会社間取引による資金への影響	14
15. 連結会計システムに求められる管理情報	14
15-1. 連結会計システムからの戦略的経営に役立つ情報の提供	14
15-2. 月次連結	14
15-3. 資源(人事、資金、在庫等)管理情報	15
15-4. 各国・各地における税務・法律情報	15
15-5. シミュレーション機能とそれに役立つ情報(将来収益費用の予測、将来 キャッシュ・フローの予測)	15
16. 連結会計システムにおける今後の課題	15
16-1. 物流情報との乖離	16
16-2. インターネット取引の拡大	17
16-3. 連結経営の情報システムによる事業の見直し	17
第3章 連結財務諸表を作成する情報システムの内部統制	18
17. 内部統制のモデル別特徴	18
17-1. スタンドアロンタイプ	18
17-2. 親会社・子会社接続タイプ	18
17-3. 子会社統合タイプ	18

18. 連結財務諸表の業務処理統制	19
18-1 入力原票のコントロール	19
18-2 インプット・コントロール（連結資料の取込み）	19
18-3 インプット・コントロール（連結仕訳の入力）	20
18-4 プロセッシング・コントロール	20
18-5 エラー・データのコントロール	20
18-6 マスター・データのコントロール	20
18-7 アクセス・コントロール	20
19. 連結財務諸表の全般統制	21
19-1. 不正アクセスの防止	21
19-2. パッケージソフトウェアを使用したシステム開発・変更	21
20. 連結会計システムの内部統制の検証	22
20-1. 内部統制の検証の留意点	22
20-2. 検証手続	22
21. 検証結果の統合	23
21-1. 連結会計システムの内部統制の有効性の評価	23
21-2. 予備的評価と検証結果が異なる場合の対応	23
21-3. 連結会計システムの内部統制の有効性と期間	23
21-4. 評価結果の統合	23
用語の説明	24

はじめに

## 1. 本研究報告の目的

連結会計制度の変更により会計システムの変更が必要になるケースが、近年数多く発生している。また、連結子会社を多数抱えている場合、あるいは連結決算の早期化さらには管理会計への利用を考えている場合、従来の会計システムに加えて連結会計システムが必要になってくる。本研究報告では、こうした会計システムに関わる環境変化に焦点を当て、連結会計システムの要件を研究した。

序文では、最近の連結会計制度の変更点とそれによる情報システムへの影響を説明し、第1章において連結会計システムのパターンを三つのモデルで説明している。第2章では、制度会計から管理会計までの広い範囲における連結会計システムに求められる要件を具体的に挙げるようにした。第3章では、連結会計制度における財務諸表監査のために必要な情報システムの内部統制の検証・評価について説明している。

なお、本研究報告の「序文 連結会計制度の変更点と情報システムへの影響」は、連結会計制度の変更と情報システムへの影響を丁寧に説明するように努めている。ただし、既に連結会計制度について理解している読者は、「序文」を省略して第1章から読むことを勧める。

序文 連結会計制度の変更点と情報システムへの影響

## 2. 連結情報を中心とした制度への変更

### 2-1. 背景と過去の経緯

証券取引法に基づく開示制度においては、これまで個別情報を中心としており、連結情報は個別情報に対して副次的なものとして位置付けられてきた。しかし、近年、子会社等を通じての経済活動の拡大及び海外における資金調達活動の活発化など、我が国企業の多角化、国際化が急速に進展しており、企業側において連結経営を重視する傾向が強まってきた。また、投資者側からも、企業集団の抱えるリスクとリターンを的確に判断する上で、連結情報が一層重視されてきており、連結情報を中心とする開示制度への転換が必要になった。

このような状況にかんがみて、企業会計審議会は平成9年6月に「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」を公表するとともに、連結情報充実の観点から連結財務諸表原則（以下「改訂連結原則」という。）を改訂した。

### 2-2. 有価証券報告書等の記載内容の改正

上記の改訂を受けて有価証券報告書等の記載内容は次のように改正された。

#### (1) 連結情報の充実

有価証券報告書、有価証券届出書並びに半期報告書の様式及び記載内容が抜本的に見直され、「株式等の状況」、「役員等の状況」等の特定の事項を除き、個別ベースから連結ベースによる開示に移行することになった。

記載順序が従来の個別情報・連結情報の順序から連結情報・個別情報の順序へ変更された。

連結財務諸表の一つとして、新たに連結キャッシュ・フロー計算書及び連結附属明細表を作成することになった。

半期報告書において新たに中間連結財務諸表を記載することになった。

#### (2)事業の種類別等セグメント別の開示の徹底

業績の状況について、事業の種類別セグメント及び所在地別セグメントの区分により、前年同期と比較して分析的に記載することになった。

従業員の状況、研究開発活動の状況、設備投資等の概況、主要な設備の状況等について、事業の種類別セグメントに関連付けて記載することになった。

#### (3)有用性が乏しくなると考えられる個別情報等の簡素化

附属明細表の種類及び記載内容を見直し、整理簡素化を図った。

連結キャッシュ・フロー計算書の導入に伴い、資金収支表を廃止した。

個別ベースで記載されている「主な資産・負債及び収支の内容」を「主な資産及び負債の内容」に改め、記載内容を簡素化した。

「会社の目的」の記載を廃止した。

個別ベースでの生産能力、生産計画、主要原材料の入手量、使用量等の記載を削除した。

株式の所有数別状況及び株式売買高の推移の記載を削除した。

### 2-3. 制度変更に伴う情報システムへの影響

新たに連結ベースで開示が必要になった項目については、各連結会社から入手すべき連結財務諸表以外の情報が単に増大するだけでなく、セグメント別開示に対応できるように詳細なものが必要になる。また、入手したこのような情報を連結ベースで開示するための手続が必要になる。このように、連結財務諸表以外の項目に係るデータの処理が格段に複雑となるため、情報システムの新規開発又は再構築を行うことが必要になる。

## 3. 子会社等の範囲の拡大

### 3-1. 概要

改訂連結原則では、子会社及び関連会社の判定基準として、従来の持株基準に代えて支配力基準及び影響力基準を導入することとした。

### 3-2. 子会社等の判定

子会社の判定を、従来、議決権の過半数を実質的に所有しているか否かにより行っていたが、改訂連結原則ではこれ以外の要素を加味し、他の会社（会社に準ずる事業体を含む。）の財務及び営業又は事業の方針を決定する機関を支配しているかどうかの観点（支配力基準）により行うこととした。

関連会社の判定も、従来は子会社と同様に議決権が基準となっていたが、改訂連結原則では他の会社（会社に準ずる事業体を含む。）の財務及び営業又は事業の方針決定に対

して重要な影響を与えることができるかどうかという観点（影響力基準）により行うこととした。

議決権の所有割合以外の要素を加味したこれらの基準を導入することにより、子会社等の範囲の拡大が避けられない状況になった。

### 3-3. 連結範囲の判定基準

連結財務諸表の作成に際して、連結財務諸表提出会社（以下「親会社」という。）は、原則としてすべての子会社を連結の範囲に含めなければならない。しかし、連結実務への配慮等から、連結の範囲に含めるべき子会社のうち、連結の範囲から除いてもその企業集団の財政状態及び経営成績に関する合理的な判断を妨げない程度に重要性の乏しいものは、連結の範囲から除くことができる。

この重要性の原則の具体的基準として、監査委員会報告第52号「連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用に係る監査上の取扱い」が公表されている。

### 3-4. 子会社等の範囲の拡大に伴う情報システムへの影響

子会社等の範囲拡大により連結財務諸表作成用連結資料（以下「連結資料」という。）の入手・集計の手数が増大する。手作業で連結作業を行えない場合には、連結会計パッケージソフトウェア等の導入が連結作業の効率化のために必要になる。また、従来の連結会計システムでは処理能力が不足する場合にはシステムの検討が必要になる場合がある。

## 4. 資本連結手続の改訂

### 4-1. 連結時の時価評価の問題

改訂連結原則では資本連結手続に際して子会社の資産及び負債を公正な評価額により評価することになった。

時価により評価する資産及び負債の範囲については、親会社の持分に相当する部分に限定する方法（以下「部分時価評価法」という。）と少数株主持分に相当する部分を含めてすべてを時価評価する方法（以下「全面時価評価法」という。）の二つの方法が認められている。

部分時価評価法を採用している場合には、取得日ごとに投資と資本の相殺消去を行うため、当該取得日における子会社の資産及び負債を当該日の時価により評価する必要がある。

全面時価評価法を採用している場合には、取得日ごとの子会社の資本を用いて相殺消去を行わず、支配獲得日における資本を用いて一括して相殺消去を行うため、支配獲得日における子会社の資産及び負債を当該日の時価により評価するのみで足りる。

このように、部分時価評価法は追加取得の都度時価評価が必要である点で、全面時価評価法と相違する。

#### 4-2. 相互持合の会社についての資本連結手続

間接所有の場合、剰余金の帰属額を示す実質持分額の計算は、持株比率の積数を用いて行う。

このように一方の子会社の連結持分額を決定するためには他方の子会社の連結持分額が確定していなければならないが、複数の子会社による株式の相互持合が行われている場合、各子会社の資本のうち剰余金については、一方の連結持分額の変動は必ず他方の連結持分額の変動をもたらすという循環的な関係にある。このように剰余金の連結持分額の決定において両者が相互に依存する関係にある場合には、子会社間の株式の相互持合による連結持分額の循環的な影響を収斂させるための調整を行って実質的な連結持分額を計算し、資本連結手続の処理を行うことが必要となる。

実質的な連結持分額を計算するためには各連結子会社の持合の状況を正確、かつ適時に親会社が把握する必要がある。

#### 4-3. 資本連結手続の改訂に伴う情報システムへの影響

資本連結手続においては資産及び負債の時価評価に関する処理や相互持合等の複雑な計算が必要になる。例えば、部分時価評価法を採用した場合には取得日ごとの時価による評価差額に係る履歴を管理する必要がある。また、株式の間接保有が行われている場合は、資本金及び資本準備金並びに子会社による株式取得日又は支配獲得日の剰余金(いわゆる「取得時剰余金」と子会社による株式取得日又は支配獲得日以降に生じた剰余金(いわゆる「取得後剰余金」とでは異なる持株比率を用いる必要がある。さらに、相互持合による持分計算は複雑であるため、持分の移動状況を管理するとともに、これを持分計算に反映させる必要がある。これらの要請に対応するような連結会計システムの構築が必要である。

### 5. 有価証券の時価評価

#### 5-1. 時価評価の概要

「金融商品に係る会計基準」(平成11年1月22日 企業会計審議会)では、有価証券を保有目的区分に応じて四つに区分することとされ、そのうちの売買目的有価証券とその他有価証券(金銭の信託の構成物たる有価証券を含む。)については、原則として時価をもって貸借対照表価額とすることとされた。

#### 5-2. 資本連結手続における有価証券評価差額金の取扱い

有価証券に時価を付すことに伴って計上される有価証券評価差額金は、売買目的有価証券については当期の損益に計上され、その他有価証券については、評価差益と評価差損の純額で資本の部に計上する方法(全部資本直入法)と、評価差益は資本の部に計上し、評価差損を当期の損益に計上する方法(部分資本直入法)との選択適用が認められている。

この有価証券評価差額金は個別財務諸表において計上されるものであるため、4-1.で述べた資本連結手続に際して、株式の取得日又は支配獲得日に計上される評価差額とは

直接的な関連性はない。有価証券評価差額金は、資本連結手続上はむしろ、通常の剰余金に準じて取り扱われることとなる。したがって、資本連結手続における時価評価の方法として部分時価評価法又は全面時価評価法のいずれを採用していても、親会社持分額及び少数株主持分額の全額が計上されることとなる。

### 5-3. 有価証券の時価評価に伴う情報システムへの影響

有価証券評価差額金が資本連結手続上、通常の剰余金に準じて取り扱われるため、株式の取得日又は支配獲得日の持分の一部を構成するものとその後の変動額の区分、当初は取得時持分とされた評価差額金のうち実現額（未処分利益への振替額）などの履歴データを保有しておく必要がある。

## 6. 連結キャッシュ・フロー計算書の導入

### 6-1. 導入の経緯・必要性

企業会計審議会は、平成10年3月に「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定に関する意見書」を公表した。

従来、経営指標として重視されてきたものは総資産利益率、自己資本利益率、一株当たり利益率等いずれも利益に関連するものが多かった。最近上場企業などの大型倒産が相次いでいるが、損益計算書に利益が計上されながら資金繰りに行き詰まり倒産するいわゆる黒字倒産は、利益には必ずしも資金的裏付けがないことを示している。そこで、今日では新しい企業価値の尺度としてキャッシュ・フローが重視されるようになってきた。また、キャッシュ・フロー計算書を基本財務諸表の一つとして位置付けることは国際的調和のためにも必要であった。

### 6-2. 連結資料の見直しの必要性

連結キャッシュ・フロー計算書の作成手続には、原則法と簡便法がある。

いずれの方法により連結キャッシュ・フロー計算書を作成する場合においても、連結会社間の取引に伴うキャッシュ・フローに係る情報を入手する必要がある。

さらに、原則法により連結キャッシュ・フロー計算書を作成する場合でも、各連結子会社がキャッシュ・フロー計算書を作成せず、親会社の方でこれを作成する場合には、連結子会社のキャッシュ・フローに関わる情報を各子会社から入手する必要がある。

また、注記が必要である重要な非資金取引の内容についても各連結子会社から情報を入手する必要がある。

上記のとおり、連結キャッシュ・フロー計算書を作成するために必要な情報を入手できるよう連結資料の見直しが必要である。

### 6-3. 連結キャッシュ・フロー計算書の導入に伴う情報システムへの影響

連結キャッシュ・フロー計算書の導入により従来入手していた情報以外の情報が必要になり、また、連結会計システムの再構築が必要となる場合がある。例えば、直接法による連結キャッシュ・フロー計算書を親会社が作成した連結子会社のキャッシュ・フロ

ー計算書を基に作成するような場合には、連結子会社の取引ごとのキャッシュ・フローを親会社が把握できるようなシステムが必要になる。

## 第1章 連結会計システム

### 7. 連結会計システムのモデル

連結会計システムは、そのシステムの統合の度合いにより、以下の三タイプ（スタンドアロンタイプ、親会社・子会社接続タイプ、子会社統合タイプ）に分類される。それぞれの定義は、以下のとおりである。

#### (1) スタンドアロンタイプ

異なる個別会計システムから、手作業で連結資料を作成し、手作業で収集・入力する方式（本研究報告での「個別会計システム」とは、業務システム及び帳簿記帳システムを含んだ概念を表す。以下同じ。）

#### (2) 親会社・子会社接続タイプ

異なる個別会計システムから、自動的に連結資料を作成し、システム上で収集する方式

#### (3) 子会社統合タイプ

個別会計システムが統一されており、連結資料が不要な方式

分類	個別会計システム	連結資料作成
スタンドアロンタイプ	異なるシステム	手作業
親会社・子会社接続タイプ		システムで自動化
子会社統合タイプ	統一システム	不要

### 8. スタンドアロンタイプ

#### 8-1. 概要

スタンドアロンタイプとは、連結子会社及び持分法適用会社（以下「連結子会社等」という。）の個別会計システムと親会社の個別会計システムが接続されていないタイプの連結会計システムである。

具体的には、連結資料（媒体は、紙ベース又は表計算ソフトのファイル等となる。）を連結子会社等で作成後、親会社で収集し、連結財務諸表を作成している場合がこれに該当する。

手順としては、まず、連結財務諸表作成のために、親会社から連結資料記入表を連結子会社等に送付（郵送の場合や電子メール等による送付を含む。）する。連結子会社等では、自社の会計データを当該連結資料に転記又はインプットし、親会社に送付する。親会社では、当該連結資料のデータと親会社データを連結会計システムにインプットし、最終的に連結財務諸表を作成する。

#### 8-2. スタンドアロンタイプの長所

スタンドアロンタイプの最大の長所は、各社の個別会計システムを統一する必要がないため導入が容易であるということである。連結決算を導入して日の浅い会社や、連結

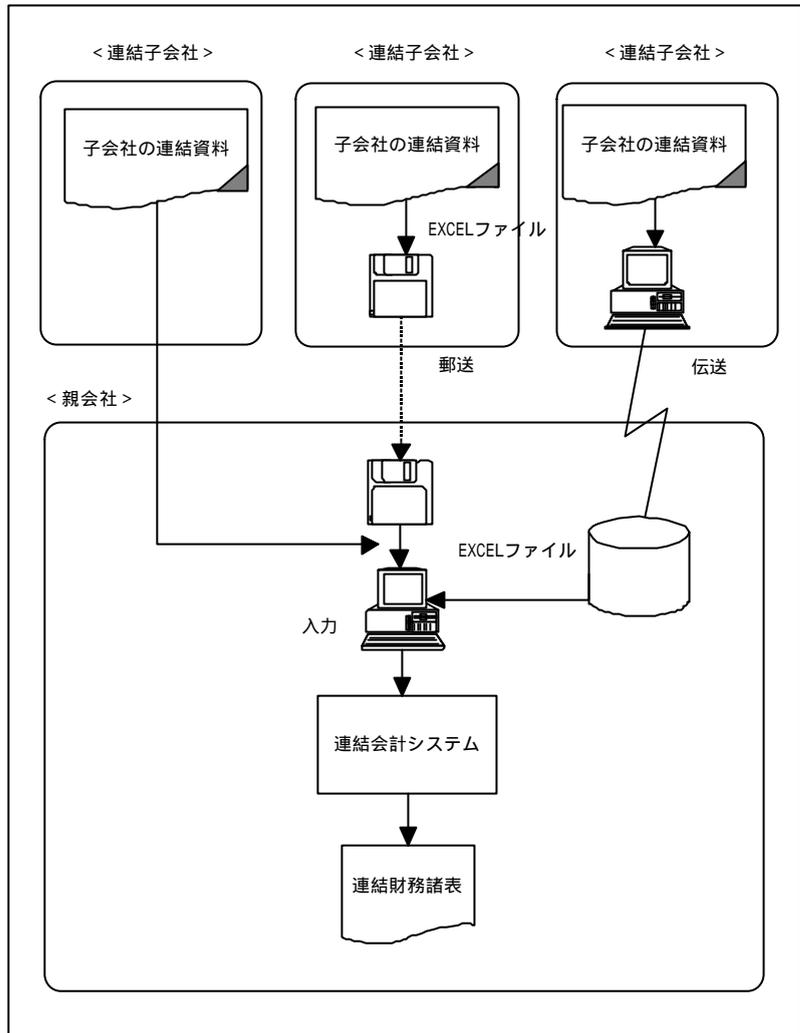
会社数が比較的少ない会社が採用する方法である。また、グループ内に異業種の会社がある場合や、グループ内の規模のばらつきがある場合などにも適用可能であり、非常に汎用性が高い。さらに、収集する情報も、会計情報だけに限らず、非会計情報も収集可能である。現状の大多数のスタンドアロンタイプ会社が、このタイプと考えられる。

### 8-3. スタンドアロンタイプの短所

しかし、スタンドアロンタイプには、種々の欠点が存在する。最大の欠点は、連結の入力データの作成に時間がかかるということである。具体的には、自社の個別会計システムから入力に必要なデータを抽出し、当該データを連結資料に転記又はインプットするため、連結子会社等の決算が終了後これらの作業に最低数日必要となる。また、連結資料の収集についても、紙ベースの場合、追加で数日必要となる。このためスタンドアロンタイプは、他の二つのタイプに比べ、連結数値を把握するために長期間を要することとなり、迅速性に欠けることとなる。

また、資料を収集後、当該データを連結会計システムにインプットする必要があるが、そのインプットの正確性や網羅性を検証する時間も必要となり、同様に迅速性に欠けることとなる。

このように、このタイプの連結会計システムは、親会社でのデータの収集や連結決算作業に時間がかかるため、連結子会社等が多数になると対応できなくなる可能性がある（対応できたとしても膨大なコストがかかる）。



## 9. 親会社・子会社接続タイプ

### 9-1. 概要

連結子会社等がそれぞれ独自の個別会計システムを利用して業務処理を行っており、これらの会計情報をデータ形式で親会社の連結会計システムに取り込むことにより連結

作業を行おうとするものである。

連結子会社等の有する個別会計システムが比較的高度に運用されており、手作業で連結資料を作成することが非効率の場合、また、親会社と異なる個別会計システムを有している等の理由により、親会社の有する個別会計システムに統合することが困難な場合に採用されることが多い方式である。

## 9-2. 親会社・子会社接続タイプの長所

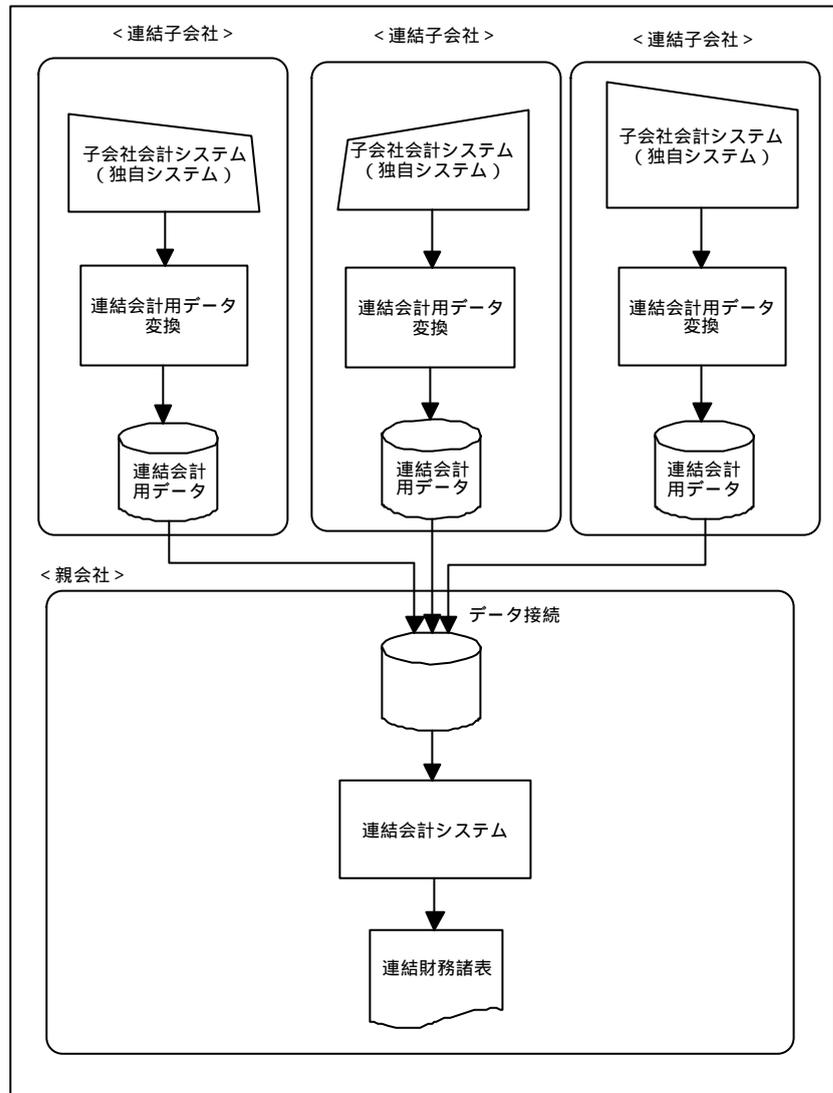
スタンドアロンタイプに比べて詳細なデータ収集が可能であるため複雑な連結作業を行うことが可能になるとともに、連結仕訳を自動化するための情報を入手しやすいことから、より短時間に連結仕訳を作成することが可能になる。また、連結子会社等の個別会計システムの独自性を維持したまま連結資料データを収集することが可能であるため、子会社統合タイプに比べて連結会計システム構築に要する投資金額を少額に押さえることが可能である。

## 9-3. 親会社・子会社接続タイプの短所

連結資料データとしてどのようなデータを入手

するのか、あるいは、どのような手順でデータ収集を行うかについて個別に検討が必要となる。連結子会社等の個別会計システムのデータを連結会計システムで利用するためにはデータレイアウトやコード体系と整合性等が保たれた変換を行う必要がある。また、連結作業において必要となるデータが既存の連結子会社等の個別会計システムから十分に入手できない場合には、個別会計システムの変更など、連結子会社等に作業負荷が発生する。

親会社・子会社接続タイプ



## 10. 子会社統合タイプ

### 10-1. 概要

親会社及び連結子会社の個別会計システムが統一されており、連結資料の作成が不要

な方式のシステムである。子会社統合タイプでは、親会社及び連結子会社のシステムを統合し、連結決算を行う機能を備えている。子会社統合タイプの連結会計システムは、複雑なシステム構成となるため、自社開発では困難であり、ERPパッケージ等を導入することが多い。

子会社統合タイプの連結会計システムでは、親会社及び連結子会社の帳簿そのものを合算する。合算する際に外貨換算や連結会社間取引の相殺、未実現利益の消去、資本連結等を行う。会計帳簿を合算するため、各会社でデータが入力されていれば、いつでも連結情報を把握することが可能である。

子会社統合タイプ

### 10-2. 子会社統合タイプの長所

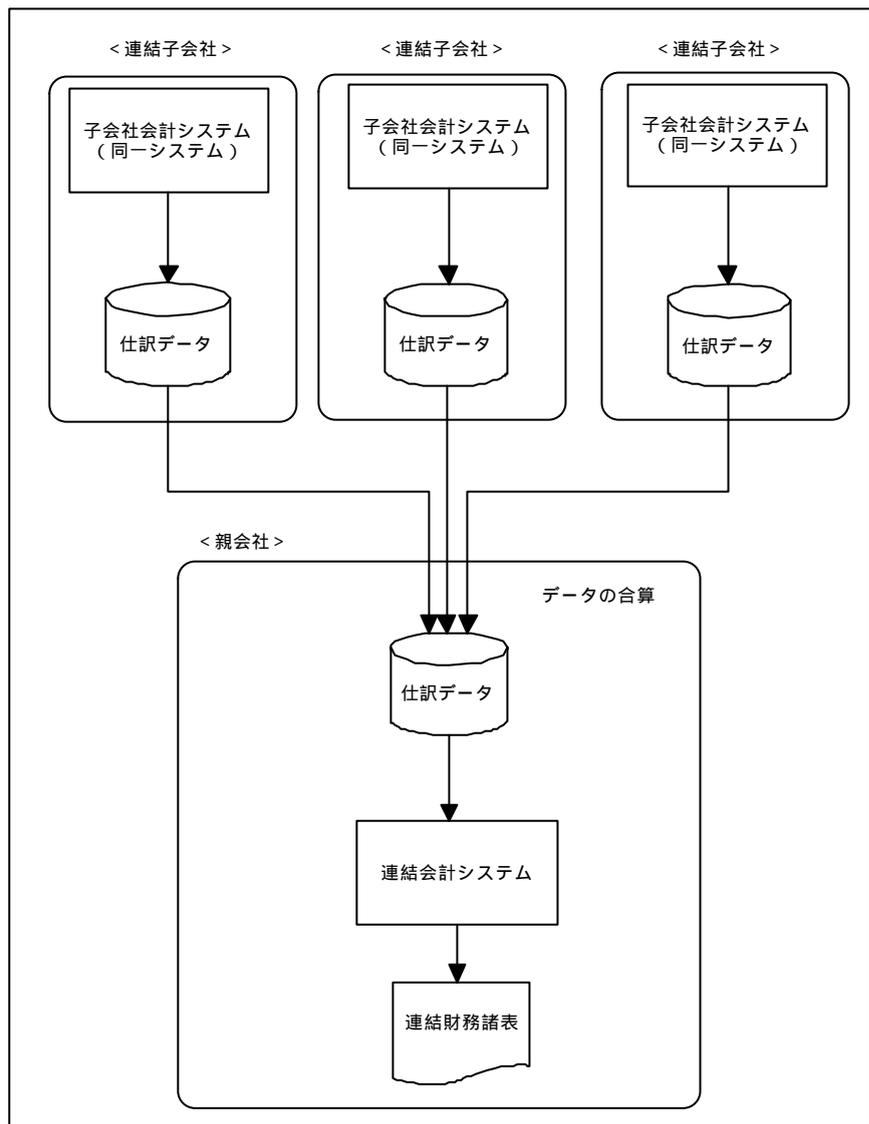
親会社及び連結子会社が統一された連結会計システムを利用し、連結決算に必要なデータを発生時に入力するため、連結子会社では連結決算に際して、改めて親会社への連結資料を作成する必要がなくなる。迅速な連結決算が可能になり、データの正確性・信頼性の面でも向上する。

また常時連結ベースでのデータ保有・更新を行い、親会社では連結子会社の状況を監視することが可能であるため、連結ベースでの財務管理、予算管理に有用である。

子会社統合タイプの連結機能では、会社単

位のみでなく、地域や事業単位で連結が可能である。この機能は、連結グループとしての経営を進める上で有用である。

子会社統合タイプでは、取引記録もシステムにより詳細に管理され、監査証跡も残されるので、これらの機能を財務諸表監査において利用することも考えられる。



### 10-3. 子会社統合タイプの短所

子会社統合タイプの連結会計システムの機能を利用するためには、連結子会社がすべて同一の個別会計システムを利用していることが必要であり、1社でも他の個別会計システムを利用している連結子会社があると、この連結機能は活用できないことになる。しかしながら親会社と連結子会社の業種・業態や規模が異なる場合、連結子会社に親会社と同一の個別会計システムを導入することが困難な場合がある。また連結子会社に親会社と同一の個別会計システムを導入することができても、その結果として連結子会社側で業務の変更が必要になる等の負担が生じる可能性がある。

導入コストの面では、子会社統合タイプの連結会計システムは、一般的には導入に多額の費用を要し、導入期間も長期に渡ることが多い。

## 第2章 連結会計システムの要件

### 11. 連結会計制度の変更への対応

多くの企業では連結財務諸表を作成するために、何らかのコンピュータシステム（連結会計システム）を利用しているが、従来の個別財務諸表を中心とした開示制度から連結財務諸表中心の開示制度への変革に対応し、新しい開示項目を集計するための連結会計システムの見直しの必要が生じている。

#### 11-1. 連結資料の電子化

改訂連結原則では、連結財務諸表に含める子会社、関連会社の判定基準は従来の「持株基準」から「支配力基準」に変更された。これにより、会社によっては連結子会社等の数が相当数増加することになり、連結財務諸表を作成するための事務工数を大幅に増加させることになる。こうした環境の下では連結資料の電子化が有用な解決案となる。連結資料の電子化で注意すべき事項は次のとおりである。

##### (1) データフォーマットの統一

電子記録でデータ交換をするためにはデータフォーマットを統一しておく必要がある。一般的には親会社では集計に利用する表計算ソフト又はデータベースソフトのファイルに統一フォーマットを設定して連結子会社等に配付する。連結子会社等では配付されたファイルにデータを入力し、親会社に送付する方法が採用されている。この場合、表計算ソフト又はデータベースソフトにエラーチェックのルーチンを組み込んでおけば、親会社のチェックの手間が省けることになる。電子化されたデータを後からチェックするのは手間がかかるので、例えば、貸借対照表の貸借金額の一致、貸借対照表と損益計算書の当期末処分利益の一致などの簡単なチェックルーチンを組み込んでおくだけでも、相当の効果が期待できる。

##### (2) 各種コードの統一

電子記録でデータ集計をするためには勘定科目等の集計のキーとなるコードの統一が不可欠である。債権と債務を相殺消去するためには連結会社ごとの債権額と債

務額を把握することが必要となり、連結会社を識別するための連結会社コードが必要となる。しかし、連結会社間でコードを統一する作業はかなり困難である。特に、損益計算書の勘定科目は会社により体系が異なっている場合が多いので、マニュアルに明記し、担当者に注意をしておく必要がある。さもないと、親会社で改めて手作業チェックが必要になり、かえって、手数を要することもある。

### (3) エラーデータの修正手順

連結資料にエラーデータが含まれていた場合の修正手順を事前に検討しておき、マニュアル化することも重要な事項である。書面で連結資料の提供を受けている場合には、親会社で書面の修正をしているケースが多いと思われるが、電子化されたデータを親会社独自で修正すると次年度以降の連結資料に影響を与える場合もあり、修正の明確な手順を決めておく必要がある。

## 11-2. 非会計データの必要性

現行の開示制度では、原則として連結ベースの開示が要求されており、さらに、事業の種類別セグメントに関連付けた開示を行う必要がある。このため連結子会社からセグメント別の数値を入手することが必要となる。こうした数値を連結子会社間で整合性を保ちながら、手作業で算出することは困難であり、連結子会社の連結資料作成の段階から情報システムを利用することとなる。

従来の開示制度のもとでは、事業の種類別セグメントは「営業損益」及び「資産、減価償却費及び資本的支出」の項目の開示が要求されていた。これらの数値は個別会計システムのデータのみで算出が可能であり、経理担当者が事業の種類別セグメントを意識していれば対応可能であった。しかし、現行の開示制度で必要となる項目(事業の種類別セグメント別の従業員数等)に関しては個別会計システム以外の多くのシステムから情報を入手する必要があり、経理部門のみでは対応は不可能となる。特に、連結子会社が複数のセグメントにまたがる場合には、各会社の各部門ごとに帰属する事業の種類別セグメントの範囲を明確に決めておき、セグメントごとの数値が算出できる体制を整える必要がある。

## 11-3. 連結情報開示の早期化

企業開示制度の中核である「有価証券報告書」の提出期限は事業年度経過後3か月以内と定められている(証券取引法第24条第1項)が、企業開示制度は法制化されている有価証券報告書のみではなく、「決算短信」の形で公表する報道発表も重要な役割を果たしている。

決算短信は単独決算と連結決算とに分れているが、現在は連結決算短信の公表が単独決算より遅れている会社も多い。連結決算が主体となり、連結決算の業績が株価に影響を与えるようになると、連結、単独決算短信を同時に公表する要求が強まるようになる。

## 12. 連結財務諸表の作成機能

### 12-1. 連結会社間の会計方針の統一

改訂連結原則等によれば、連結会社間の会計方針については原則として統一しなければならない。特に資産の評価基準、同一種類の繰延資産の処理方法、引当金の計上基準、営業収益の計上基準等については原則として統一することが求められている。これらの会計方針が連結会社間で異なっている場合には、連結上これを修正する必要がある。

この場合、連結会計システムで対応が困難なため、連結子会社等の会計方針を変更することが望ましく、連結子会社等の個別会計システムは会計方針の変更に伴い修正される必要がある。

### 12-2. 連結会社間取引及び債権と債務の把握

連結財務諸表上、連結会社間取引及び債権と債務（以下「取引と残高」という。）については相殺消去しなければならない。次のような場合には、連結会社間取引と残高が正しく相殺消去されない可能性がある。

連結グループ内のある会社では連結会社間取引と残高として把握されているがその相手方の会社においては連結会社間取引と残高として把握されていない場合、これらの取引と残高については相殺消去されない場合も生ずる。このような場合にはまだ、連結会社間の取引の突合によって発見される場合もあるが、両方の会社において洩れている場合においては連結会社間取引と残高が把握されず、相殺消去されないことになる。また、連結子会社の決算期が連結決算期と異なる場合にも、連結会社間取引と残高の消去の際に差異が発生するので、差異の調整をする必要がある。

このような取引と残高を把握し相殺消去できるためのシステムを構築することが、必要になってくる。スタンドアロンタイプ又は親会社・子会社接続タイプの連結会計システムでは、連結会社間取引と残高は、連結子会社の個別会計システムの機能が不十分な場合には把握できない可能性がある。しかし、子会社統合タイプの連結会計システムを採用している場合においては取引が行われた段階でこれが各連結会社において記帳されるため、取引と残高を把握するのは容易であろうと考えられる。

取引先コードを持っている会社はそれによって相手先を特定するが、取引先コードが連結会社間で統一されていない場合は、取引先コードを利用して取引と残高の消去に利用することができない。スタンドアロンタイプ又は親会社・子会社接続タイプの連結会計システムでは、取引先コードから連結会社コードへ変換することが必要である。また、子会社統合タイプの連結会計システムの場合は、連結会社コードは会計記録の中で当然に統一されている。したがって、連結会社間の取引と残高についてはこれを正しく把握し、相殺消去することが可能である。

### 12-3. 連結会社間取引に係る未実現利益の把握

連結会社間取引を行っており、未実現利益が発生している場合には、これを連結財務諸表上控除する必要がある。この場合、その連結会社間取引の顛末と利益率を把握する必要がある。例えば、量産品の連結会社間取引を行っている場合の未実現利益は、期末現在の内部取引で取得した資産の残高に粗利益率を乗じて計算する方法が取られている。

この粗利益率は会社別の平均利益率を使用することもできるが、利益率が大きく異なる場合は製品別の利益率を使用することが望ましい。個別会計システムでどの会社に売り上げたものがどの程度の利益を上げているかが把握でき、さらに連結グループ内にそれがどれだけ在庫として残っているかということ把握できるシステムではまったく問題はないが、個々の連結会社では販売した会社が内部に売り上げたことは把握できてもその顛末が把握できないような場合はこれを把握するために多くの労力を要する。

### 13. セグメント情報の作成機能

#### 13-1. セグメント間取引とセグメント内取引の把握

内部取引はセグメント間取引とセグメント内取引があり、これを区分して取り扱う必要があるが、内部取引の双方の認識が異なる場合はこの取引がどちらに該当するかについて不明となってしまう。これを避けるために取引の相手方がどのセグメントに属するものなのかについての認識を共通のものにしておく必要がある。これは親会社からの連結資料の入手の際において明らかにし、新しいセグメントや部門が設けられるごとに更新しておく必要がある。

個別会計システムではどの連結会社との取引であるかは把握できても、どのセグメントと取引をしているかについては把握してない場合が多い。そこでどのセグメントと取引を行っているかを取引の段階で把握するシステムを構築することが必要と思われる。

#### 13-2. セグメントの変更による影響

連結グループにおいて新しい事業への進出、あるいは事業の再編成に伴い、セグメントの新設や改廃は頻繁に行われている。セグメント情報の前期との比較可能性等を確保するために、その影響額や今後の見通しを把握する必要がある。そのためには連結会計システムによりセグメントの変更による影響が把握されなければならない。

### 14. 連結キャッシュ・フロー計算書の作成機能

我が国で連結財務諸表に新たに追加されることになった連結キャッシュ・フロー計算書は連結グループ内のキャッシュ・フローの動きを示すものとして損益計算書における損益とともにキャッシュ・フローによりグループを評価する新たな基準として注目されている。

#### 14-1. 資金増減の連結ベースでの把握

連結ベースでのキャッシュ・フローを考えた場合、純額としてキャッシュ・フローの増減を把握すればよいものと、総額でキャッシュ・フローの出入りを把握しなければならないものがあると思われる。多くの会社では流動資産の受取債権については純額としてキャッシュ・フローを把握することが多いであろう。ところが投資有価証券や有形固定資産等についてはこれをキャッシュ・フローの純額で把握しては意味がないものと思われ、連結上このような情報をどのように入手し、どのように集計して連結キャッシュ・フローを作成するかについて連結会計システム構築上で考慮しておく必要があろう。

## 14-2. 連結会社間取引による資金への影響

キャッシュ・フローにおいても連結会社間取引が消去される必要がある。例えば、連結会社間で固定資産の売買取引があった場合、売却した会社では固定資産の減少取引として認識され、キャッシュの流入として認識される。これに対して取得した会社側ではキャッシュの流出として認識される。個別財務諸表ではこのようにキャッシュの流入と流出が両建てで認識されることになるが、このような取引は連結上は連結会社間取引として消去されるべきであり、キャッシュ・フローにおいても相殺消去すべきである。ただし、このような取引は従来入手している連結会社間取引の資料では入手されない場合がある。したがって、このような取引まで網羅して把握するための資料を入手する必要がある。

## 15. 連結会計システムに求められる管理情報

### 15-1. 連結会計システムからの戦略的経営に役立つ情報の提供

連結グループ経営情報の入手が企業経営にとって、重要となっている。それは、事業効率の向上、経営資源の有効利用、情報化による意思決定の迅速化、共通の事業評価方法の導入による連結グループ全体としての企業価値の向上を目指すものである。

当然、連結会計システムが提供できる経営情報もその主要部分を構成することとなり、次のような管理情報を提供することが考えられる。

- (1) 月次連結
- (2) 資源（人事、資金、在庫等）管理情報
- (3) 各国・各地における税務・法律情報
- (4) シミュレーション機能とそれに役立つ情報（将来収益費用の予測、将来キャッシュ・フローの予測）

### 15-2. 月次連結

#### (1) 月次連結の必要性

個別決算のみならず、連結決算を中心とした経営情報を入手する場合であっても、経営のスピードアップ、意思決定の迅速化等を考慮すれば、月次決算を迅速かつ正確に実施することが重要である。

それは、連結キャッシュ・フロー計算書を含んだ月次連結決算の財務諸表が企業活動の成果を的確に表したものにほかならないからである。

そのためには、個別月次決算とほぼ同時期に連結月次決算を終えることが必要になってくる。

#### (2) 連結月次決算の正確性・適時性の確保

月次決算を組織の経営指標の一つとして利用する以上、連結対象となる連結子会社等の月次決算についても親会社と同等の正確性が要求されることとなる。

また、連結資料となる取引明細、債権と債務の明細等についても同様である。

親会社及び連結子会社等における月次決算の正確性の向上及び迅速化がそのまま

連結決算の正確性の向上及び迅速化を促すことは論議をまたないと思われる。

#### 15-3. 資源(人事、資金、在庫等)管理情報

連結財務諸表が提供する情報は会計情報、財務情報がほとんどであった。しかし、連結決算中心の財務諸表作成への移行に伴い、金額情報としての在庫金額、資金情報に加えて、従業員の状況等の資源情報も含まれるようになった。

在庫に関しては、積送品の管理について物流情報を基に詳細に管理されていれば、連結月次決算の正確性の向上となりうる。

また、連結キャッシュ・フロー計算書により、資金の流れについても提供できる形となっており、特に、直接法により作成された場合にはより有用な情報が提供される。

#### 15-4. 各国・各地における税務・法律情報

各国・各地における税務情報は、税効果会計による税務上の処理と企業の採用している会計処理とのギャップ修正や、未実現利益の調整等で連結会計上収集が必要なものである。

また、経営管理目的として連結グループ全体でのキャッシュ・フローを検討する場合、グループ企業等所在地の税務情報は重要なものとなる。

なお、連結グループ全体のビジネスリスクの観点からは、税法のみならず、各種の法律情報、例えば、商法、民法、特許法等のビジネスに関係する各種法規について情報収集しておくことも有意義である。

#### 15-5. シミュレーション機能とそれに役立つ情報(将来収益費用の予測、将来キャッシュ・フローの予測)

連結会計で求められている情報は、連結貸借対照表、連結損益計算書、連結剰余金計算書及び連結キャッシュ・フロー計算書のほか、セグメント情報もある。

セグメント情報は、会社の枠を越えて連結グループ内での事業又は地理的同質性を基に集計された財務情報である。

この情報から、セグメント内の構成会社(又は事業)別に分析し、利益への貢献状況を検討し、事業展開、生産配分や統廃合について、基礎情報を提供できる。

このような基礎情報から計算される予測連結損益計算書及び予測連結キャッシュ・フロー計算書は有用なものである。

#### 16. 連結会計システムにおける今後の課題

これまでみてきたように、現在の連結会計システムは、各連結会社の会計情報及び連結決算に必要な追加情報を何らかの形で収集し、それらの情報を基に連結修正仕訳を生成させ、連結財務諸表を作成するというものであった。

このような段階では、物流と商流とが異なる場合には、連結会社間取引の認識にタイムラグが生じ、取引の消去及び債権と債務の消去が困難になるとともに、作業時間も増加する可能性が高まる。例えば、親会社がメーカーで、商社である連結子会社を通して

得意先に販売し、現物は親会社から直接得意先に届けられるような場合、親会社が連結子会社に売上を計上し、連結子会社が親会社からの仕入と得意先への売上を計上することとなるが、親会社の得意先への出荷情報が連結子会社に適時に提供されなければ、連結子会社での仕訳処理が遅れ、連結会社間の取引及び債権と債務の相殺消去過程において差異が発生することとなり、その分析に時間を費やすこととなる可能性が高まる。

また、連結会社間の取引の間に第三者が入った場合には、連結会社間取引の認識自体が困難になるとともに、作業時間も増加する可能性が高まる。改訂連結原則注解22「会社相互間取引の相殺消去について（第五の二）」では、「会社相互間取引が連結会社以外の会社を通じて行われている場合であっても、その取引が実質的に連結会社間の取引であることが明確であるときは、この取引を連結会社間の取引とみなして処理するものとする。」と規定している。

現状では、上記のような取引については、売上側又は仕入側で記録をとっておき、その情報を追加で連結決算会社に提供する必要がある。しかし、通常の取引の中に含まれるこのような取引を抜き出し管理することは困難な作業であるし、システム化する場合にはさらに追加的費用が発生する。

以上から、会計データを基にした連結財務諸表作成から、会計データの前段階の情報、特に物流情報を使った連結財務諸表の作成が今後の課題である。

#### 16-1. 物流情報との乖離

##### (1) 物流情報と連結情報との関係

連結会社間の直接取引の場合でも、連結会社相互間の債権と債務の相殺消去や取引高の相殺消去は、会計情報及び連結用追加情報だけでは迅速な処理が困難な場合がある。物流情報を詳細に取得することができれば、このような処理もより迅速かつ精緻に行うことが可能となる。なぜなら、物流情報があれば、出荷側の出荷情報と受取側の入荷情報とを完全にリンクさせることが可能となるからである。すなわち、期末時点に出荷側が認識している出荷情報のうち、受取側がどの出荷情報までを受け入れたと認識しているかが特定できるからである。

例えば、連結会社間が遠く離れているような場合、期末時点で出荷側が売上と債権を認識していても、受取側が仕入と債務を認識できないというようなことが起こる。この場合、連結会社相互間の債権と債務の相殺消去を行おうとした場合、差異が生ずる。また、取引高の相殺消去についても差異が生ずる。原因は積送中の製品等があるため、この情報は、物流情報があれば即座に判明できるものである。

##### (2) 物流情報と連結情報が乖離する場合

上記の場合は、物流情報と連結情報は一致していたが、仕入先から直接得意先に納品されるような場合（先に述べた親会社がメーカーで連結子会社が商社のようなケース）には物流情報と連結情報が乖離する。このような場合に連結会社間の債権と債務の相殺消去や取引高の相殺消去を行うためには、各社から入手した情報だけでは、差異の原因分析は非常に難しくなる。なぜなら、親会社の得意先への出荷情報が連結子会社に適時に提供されなければ、連結子会社が親会社からの仕入と得意先への売上を計上することができなくなるが、親会社の計上した売上に連結子会社

がどこまで対応した仕入と売上を計上したかが、分からなくなってしまうからである。

これに対し、物流情報が入手できれば、親会社の計上した売上に連結子会社がどこまで対応した仕入と売上を計上したかが特定できるのである。そうなれば、連結会社相互間の債権と債務の相殺消去や取引高の相殺消去もより迅速かつ精緻に行うことが可能となる。

## 16-2. インターネット取引の拡大

連結決算の迅速化及び精緻化に物流情報がいかに重要な役割を果たすか述べてきたが、次にそのような物流情報をいかに入手するかが問題となってくる。

連結会計システムの子会社統合タイプでは、出荷側の売上データから積送中情報を生成し、受入側で入荷を確認した段階で積送中情報を消去するとともに仕入データを生成することが考えられたが、直接物流情報を入手する方法も考えられるようになった。

### (1) 電子商取引の拡大による連結への影響

取引情報が電子化され、ネットワークを通じてやり取される環境が整ってきている。

今までは、VAN業者を通じた専用線によるデータのやり取りが企業間の取引情報の交換に使われていた。しかし、この方式では、環境を整備し、運用するためのコスト負担が重く、すべての会社が参加することは困難であった。また、取引データのファイル・レイアウトを統一しなければならないという制約もあった。

### (2) 取引の追跡の可能性と実態の把握の可能性

これに対し、インターネットによる取引では、(1)のような制約はかなり取り除かれることとなる。まず、インターネットによる情報の交換にかかるコストは極めて低く、端末となるパソコンの価格も安価なものとなってきており、参加企業が限定されることがなくなった。また、やり取りするデータ形式も統一する必要はなく、各種商流情報を様々な企業から入手することが可能となってくる。こうなると、これらの情報を基に各種取引仕訳データを生成する可能性が高まってくる。

## 16-3. 連結経営の情報システムによる事業の見直し

以上のように、関係会社間に限らず、広く取引を行う当事者間の情報を相互に供給することが可能となってくると、自社グループの強いところに資源を集中的に投下し、それ以外の機能についてアウトソーシングするといった、機能の効率化をグループ規模で行うことが可能となってくる。

つまり、あるビジネスの上流から下流まですべてを連結グループで行う必要はなく、強みのある分野に資源を集中させ、よりその分野での強みを強化することに専念し、それ以外をグループ外の企業に任せたとしても、物流情報をそれら外部グループ企業から入手することができるのであれば連結決算を行うのに何ら支障は生じないと考えられるからである。

このような状況は、ビジネスプロセスの見直しが、連結グループ内で完結するのではなく、広く、当該ビジネス全般について、連結グループの枠を超えた見直しが可能であることを示唆するものである。

### 第3章 連結財務諸表を作成する情報システムの内部統制

連結財務諸表を作成する情報システムの内部統制は、上述したモデルによって異なる。一般的に、連結財務諸表作成について情報システムに対する依存度が高いほど情報システムの内部統制が重要になる。

#### 17. 内部統制のモデル別特徴

##### 17-1 スタンドアロンタイプ

スタンドアロンタイプでは、各連結子会社等から連結資料を紙又はデータファイルとして入手し、手作業による入力が必要となるため、連結資料の入力に関するインプット・コントロールが非常に重要となる。

また、スタンドアロンタイプの場合、情報システム部門により開発されたシステムから連結経理担当者が独自でプログラミングし運用しているシステムまで幅広い。また、連結会計システムも簡易ソフトにより、独立したパソコンで処理されるケースも存在する。このため、情報処理に関する全般統制は整備されていない場合が想定される。

したがって、財務諸表監査に当たっては、情報システムの内部統制に依拠できるか否かについては、慎重に検討することが必要である。スタンドアロンタイプの場合、比較的連結対象会社が少ないことが多いため、内部統制に依拠した財務諸表監査は効率的ではない場合もある。情報システムの内部統制に依拠した財務諸表監査を実施しないのであれば、システム内部で処理された計算過程を検証できる資料が必要となるため、事前にどのように入手するのか検討しておくことが重要となる。

##### 17-2 親会社・子会社接続タイプ

親会社・子会社接続タイプは、連結資料をデータ通信等で入手するため、プロセッシング・コントロールが重要となる。なお、インプット・コントロールは、各連結資料作成のためのプログラムに組み込まれている場合、データの取込後に行われる場合、又は両者ともチェックが行われる場合がある。いずれにしても連結資料を作成するプログラムを含めて内部統制の検討を行う必要がある。

##### 17-3 子会社統合タイプ

子会社統合タイプは、ERPパッケージソフトウェア等を使用し、各連結会社の個別会計システムが統一されており、データ間の連携や処理機能について比較的複雑なシステムとなる場合が多い。このため、情報システムの内部統制の有効性を評価することにより効果的な財務諸表監査が実施できる場合が多い。

業務処理統制については、コンピュータ処理機能、データ間の連携について、十分に

理解した上で、内部統制の有効性を評価する必要がある。

情報システムの全般統制については、会計システムや販売システム等の他のシステムと同等な環境下でシステム開発及び運用が行われている場合が多い。このため、会計システム等の全般統制の評価と同時に評価できる可能性が高い。

## 18. 連結財務諸表の業務処理統制

### 18-1 入力原票のコントロール

連結資料は多量の情報となるため、入力原票（連結資料）作成時点で関連項目の整合性チェックや前回の連結資料との整合性チェックを行うことが必要である。このようなチェックは、インプット・コントロールとしても組み込まれるが、インプット・コントロールで入力原票の記入ミスが発見された場合、これを再調査し、再度インプットすることは、連結決算作業を遅らせる危険性がある。このため、可能な限り各連結子会社等での入力原票作成時にチェックすることが必要となる。

各連結子会社等が紙で連結資料を提出するのであれば、連結資料のためのフォーマットを作成すると同時に、チェックすべき事項をチェックリストとして用意する必要がある。連結資料作成フォーマットを表計算ソフト等により提供する場合には、当該表計算ソフトにチェック機能を可能な限り組み込むことが必要である。

チェックの一つとして、連結資料について、前回や前期との比較により異常な差異がある場合、フォローアップすることも有効なチェック方法である。これは、各連結子会社等の環境が異なることから連結資料のフォームに対象外の項目が発生する可能性が高い。この対象外とした項目の妥当性をチェックするため、前回又は前期との比較を行い、記入誤りを防止するものである。

入力原票の正当性を確保するための手続として、財務諸表監査及び監査証明を必要とするのか、社内のどの職位の承認を必要とするのか、明確にすることが必要である。また、連結子会社等が財務諸表監査の対象であるなら、財務諸表監査を受けた財務諸表と連結資料が一致していることを、親会社の連結担当者が確認する手続が必要である。

### 18-2 インプット・コントロール（連結資料の取込み）

連結資料の入力方法としては、紙で入手した連結資料を親会社の経理担当者が入力する場合は、上記の入力原票のチェックと同様なチェックを入力されたデータに対して実施することが必要である。

データ送信又は磁気記録媒体により連結資料を入手する場合は、データ取込時点で正確にデータが取り込まれたことを確認することが必要である。このためには、ヘッダーレコードやトレーラーレコードによるチェックが有効と考えられる。

すべての連結子会社等から連結資料がすべて入力されたことを確認する機能が必要である。特に連結子会社等の数が多い場合、コンピュータシステムでインプットの完了していない会社が検索でき、タイムリーに督促できる機能が求められる。

入力データがすべて承認されたデータであることを確認する機能が必要となる。

### 18-3インプット・コントロール（連結仕訳の入力）

連結仕訳の入力は、オンライン入力が予想される。基本的には、自動化をできるだけ促進し、人間による連結仕訳入力を減少させることが必要である。

手作業による仕訳入力の場合には、通常の仕訳入力と同様に、承認手続、入力時のチェック方法を明確にする必要がある。

### 18-4プロセッシング・コントロール

連結会計システムでは、入力されたデータに基づいて、連結仕訳を自動生成する機能が多いと考えられるため、重要な処理機能である。

正しいデータファイルを使用して正確に処理されていることを確認するため、エラー処理の明確化や処理結果を効率的に検証できる分析資料を作成することが必要となる。

監査証跡として、自動生成された連結仕訳データが体系的に検索・照会できることが必要となる。例えば、どの処理でどの仕訳が生成されたのか跡付けできるような区分を連結仕訳データに設定する。

### 18-5エラー・データのコントロール

入力や処理の過程でエラーと判定された場合、エラーがタイムリーに識別・分析され、迅速に修正される手続が必要となる。

入力データに関するチェックはできるだけ入力時に実施し、エラーを表示させることが必要である。

連結会計システムの場合、連結作業とコンピュータ処理は一体で行われることが多い。このため、処理過程において一つでもエラーが発見された場合、その時点でコンピュータ処理を停止させ、エラー原因を解消後に再処理する方法が一般的である。

### 18-6マスター・データのコントロール

連結会計システムは、マスター・データに基づいて、連結仕訳の処理プログラムが制御される場合が多い。このため、マスター・データのコントロールは、コンピュータにより連結仕訳が正確に生成されるために非常に重要である。

画面でのチェックも可能であるが、マスター登録時に登録内容を出力し、チェックすることが望ましい。

連結対象会社の変更時においては、変更すべき項目と変更しない項目を明確に区分することが望ましい。これは、変更誤りを検出するのに有効である。

可能であれば、マスター・データのセットアップ後にシミュレーションによりセットアップの妥当性を検証することが望ましい。

### 18-7アクセス・コントロール

連結会計システムは、利用者が連結担当者に限られる場合が多い。このため、機能別にアクセス制限を設けるよりも、連結会計システムを利用できるか否かでアクセス権限が設定される場合が多く、次のような注意が必要である。

クライアント/サーバー型の場合、クライアント・プログラムを格納するクライアント

を限定することによりアクセス制限を行う場合がある。このような場合は、クライアント・プログラムの登録手続に関して評価するとともに、登録されているクライアントの物理的・論理的なアクセス制限について検討する必要がある。また、サーバーに格納されている連結会計システムのデータベースやプログラムへ直接ユーザーがアクセスできないことも確認する必要がある。

連結会計システムがネットワークに接続されていない場合は、論理的なアクセス・コントロール（パスワード）の機能が非常に弱い場合がある。この場合は、当該コンピュータに対する物理的なアクセス・コントロール（入室制限）を十分検討することが必要となる。

連結担当者のパソコンでスタンドアロンタイプとして処理されている場合で、他の目的でネットワークに接続されている場合には、ネットワーク経由で当該パソコンにアクセスできないことも確認する必要がある。

## 19. 連結財務諸表の全般統制

全般統制については、特に連結会計システムで変わることはないが、小規模システムとして親会社の個別会計システムとは別に管理されている場合が少なくない。このため、特に注意すべき事項についてのみ記述する。

### 19-1. 不正アクセスの防止

連結会計システムのみでコンピュータが使用されている場合、コンピュータが、経理部門内に設置されていることがある。この場合、ハードウェアの盗難、破壊及び不正使用されないような方策が適切に講じられているか、慎重に検討する必要がある。

子会社からの連結資料の取込みにインターネット等のオープンなネットワークを使用する場合、適切なファイアウォールを設置したり、電送データを暗号化して情報漏洩を防止することで、不正に外部から進入する危険性を防止することが必要となる。また、ログの保存期間も明確にしておくことが望まれる。

データのバックアップを経理部門等のユーザー部門が実施している場合、バックアップが適切に実施されているか、またそのバックアップデータが盗難により不正使用されないように保管されているか、検証することが必要である。

### 19-2. パッケージソフトウェアを使用したシステム開発・変更

連結会計システムのパッケージソフトウェアには、各種の自動処理機能が準備されている。このため、連結仕訳の大部分にパッケージの機能を利用することが予想される。

パッケージ導入に当たっては、パッケージの処理結果が自社のパッケージ導入前の連結財務諸表と会計処理結果と一致していることを十分確かめる必要がある。

バージョンアップにおいては、独自に追加したプログラムとの整合性を確認する必要がある。

連結子会社等による連結資料を入力するためのプログラムについては、その操作方を十分に教育する必要がある。

## 20. 連結会計システムの内部統制の検証

連結会計システムの内部統制の予備的評価において、その内部統制組織の整備及び運用状況を把握し、その内部統制の検証計画の立案及び検証の実施が必要である。

### 20-1. 内部統制の検証の留意点

#### (1) スタンドアロンタイプ

スタンドアロンタイプの場合は、表計算ソフト等のデータファイルで入力している場合であっても、基本的に連結会計システムの管理は1箇所で行われるため、検証することはそれほど難しくない。

ただし、連結会計システムの内部統制に依拠するためには、業務処理統制はもちろんのこと全般統制もともに有効に働いている必要がある。しかしながら、スタンドアロンタイプの場合には、全般統制が弱いことが多いため、連結会計システムの内部統制に依拠することが難しい。

#### (2) 親会社・子会社接続タイプ

親会社・子会社接続タイプの場合には、基本的に連結子会社等の連結資料はデータ接続で入手される。したがって、このタイプの場合には、接続データの信頼性を保証する内部統制手続を検証することが必要であるが、さらに連結子会社等で作成されている連結資料が正しく作成されていることを検証しなければならない。

例えば、連結子会社等に独自の個別会計システムがあり、そのデータを自動変換して連結資料を作成し、連結会計システムにデータ接続している場合には、この自動変換の処理とデータ接続の処理が正しく行われるための内部統制手続を検証しなければならない。このため、この検証手続は、連結子会社等に往査して実施しなければならないものが多いと考えられる。

また、このデータ変換の方法が、それぞれの連結子会社等で異なる場合には、それぞれの連結子会社等で検証することが必要である。

#### (3) 子会社統合タイプ

子会社統合タイプの場合には、連結子会社のデータが集計されて連結処理に直結されている。このタイプでは、複雑なデータ変換あるいはコード変換を要しないで、単純にデータを集計することにより連結作業が行われる。

子会社統合タイプの場合にも、この連結子会社のデータが正しく利用されるための内部統制手続を検証しなければならない。ただし、親会社・子会社接続タイプに比べてデータ処理が標準化されているため、検証することが容易である。

### 20-2. 検証手続

連結会計システムの内部統制を検証するための手続は、質問、閲覧、視察、統制手続を監査人自らが跡付ける方法等の中から、検証する内容、状況等に応じて選択する。連結会計システムの内部統制に依拠できない場合には、コンピュータ利用監査技法を適用すること望ましい。また、高度な情報システムを利用している場合には、システム専門

家の支援を受けることが望ましい

## 21. 検証結果の統合

連結会計システムにおける検証結果は、検証の対象となっている取引サイクル又は業務全体の内部統制組織の整備及び運用状況の検証結果の中に、監査要点の観点から有機的に統合しなければならない。

### 21-1. 連結会計システムの内部統制の有効性の評価

連結会計システムの内部統制の有効性の評価は、検証手続の実施結果によって決定されなければならない。

連結会計システムの内部統制の有効性の評価に当たっては、虚偽記載の発生可能性について、それを防止ないし発見することができる業務処理統制及び当該業務処理統制を支える全般統制を識別し対応させ、その有効性を評価する必要がある。また、虚偽記載の発生可能性について固有の危険が識別された場合には、当該固有の危険を軽減させる、より強力な業務処理統制及び当該業務処理統制を支える全般統制を識別し対応させ、その有効性を評価する必要がある。

### 21-2. 予備的評価と検証結果が異なる場合の対応

連結会計システムの内部統制組織を検証した結果、その信頼性が予備的評価の段階で依拠できると判断した水準を下回る場合には、予備的評価の結果ではなく、検証結果に基づく評価水準に是正しなければならない。

連結会計システムの内部統制組織を検証した結果、その信頼性が予備的評価の段階で依拠できると判断した水準を上回る場合には、監査人は、依拠の程度を高めるために検証計画を見直して、検証手続を再度実施するか若しくは検証手続を追加して実施するか、又は当初の予備的評価の結果を踏襲するかのいずれかに決定することになる。

### 21-3. 連結会計システムの内部統制の有効性と期間

通常、連結会計システムの内部統制組織の検証は期中監査において行われる。この場合、連結会計システムの内部統制組織に対して依拠を予定している期間を通じて有効であったかどうかを判定する必要がある。

### 21-4. 評価結果の統合

連結会計システムの内部統制の有効性の評価結果は、連結会計システム以外の内部統制の有効性の評価過程に統合し、全体として内部統制の有効性を評価することになる。連結会計システムの内部統制組織又は連結会計システム以外の内部統制組織に欠陥がある場合、相互に補完関係があるか否かも検討し、全体として内部統制の有効性を評価することに留意する。

監査人は、統合された内部統制の有効性の評価結果に基づいて、取引記録及び財務諸表項目について適用すべき監査手続、その実施時期及び試査の範囲を決定しなければならない。

## 用語の説明

### 【ERP】

「ERP(Enterprise Resource Planning)」とは購買、生産管理、在庫管理、販売物流、財務会計といった企業の基幹業務を対象としたアプリケーション・ソフトウェアの総称で、パッケージを活用した統合基幹業務システムの構築開発・製作から販売・サービスまでの統合化された情報や生データがリアルタイムに活用できる、基幹業務系情報システムである。従来、基幹業務システムは、多くの企業が自社開発で作り上げていたが、ERPパッケージを利用することによって開発や導入にかかるコストの低減、期間の短縮、データのリアルタイム更新や一元管理などのメリットが実現できるようになる。

### 【VAN】

「VAN(Value Added Network)」とは、回線提供者から回線を借り高度な通信処理機能など付加価値を付けて販売するサービスをVAN(付加価値通信網)サービスという。日本では1982年10月に中小企業VANが認められ、1985年4月には電気通信事業法の施行によって自由化された。1987年9月からは、ITU-T(国際電気通信連合電気通信標準化部門)の勧告で規制されていた日米間での国際VAN事業も解禁となった。

以 上