

## 電子帳簿保存法対応に向けての監査上の留意点について

報告先	監査法人長隆事務所
報告者	公認会計士 小泉 彰
日付	2022/10/7

下記確認項目は、電子帳簿保存法対応に向けての留意点、について現段階で日本公認会計士協会からの専門情報等を基に記載しております。

【概要】

- 現状においては、監査法人の要請によりPDF保存した証拠等を監査証拠として利用していることから、その真正性について一定の留意が必要と見られます。
- 電子帳簿保存法改正に対応して、会社がスキャナ保存や電子文書保存、電子データ保存した場合には相応の対応が必要となります。

対応基準、実務指針、委員会報告等	確認項目	確認内容	補足説明	想定される監査上の対応方法
令和3年度税制改正による電子帳簿等保存制度の見直しを受けた監査上の対応について（お知らせ）（公表日2021年9月29日）	被監査会社の電子帳簿保存法対応について	被監査会社のスキャナ保存制度を採用する予定の有無。 採用する予定の場合、その対応の方法、スケジュール、社内ルール（事務規定等）の確認等	スキャナ保存制度に関しては、適正事務処理要件の廃止、タイムスタンプ要件、検索要件等の緩和等により、スキャナ保存制度を採用する企業の業務処理プロセス及び内部統制に大幅な変更が見込まれるためその内容、スケジュールについて確認が必要と思われます。	スキャナ保存制度採用に対応して、監査手続を追加・変更する必要性を検討する。詳細は下記「監査上求められる対応について」を参照ください。
		電子取引の有無（今後の予定を含め）、電子取引の取引関係書類の電子データの保管体制	電子取引の取引情報については、当該記録を出力した書面の保存をもって電磁的記録に代えることができる従来の措置が廃止されることにより、授受した電子取引データの保存・管理する事務体制を見直す必要が生じると考えられるため、その内容について確認が必要と思われます。	電子取引に対応して、監査手続を追加・変更する必要性を検討する。詳細は下記「監査上求められる対応について」を参照ください。

電子帳簿保存法の改正（2022年1月1日施行）に伴い、特にスキャナ保存制度について、適正事務処理要件が廃止されるなど、適用において大幅な要件緩和がなされており、監査人がスキャナ保存の対象となる書類を監査証拠として利用する場合に、その真正性に関して慎重な検討が必要となる可能性が想定されます。「令和3年度税制改正による電子帳簿等保存制度の見直しを受けた監査上の対応について（お知らせ）」では、対応として上記手続を例示しております。

なお、電子帳簿保存法の改正（2022年1月1日施行）については2年間の経過措置が講じられており、令和4年（2022年）1月1日から令和5年（2023年）12月31日の間に行う電子取引については、引き続き紙による保存も認められる予定です。

対応基準、実務指針、委員会報告等	確認項目	実務指針該当条文	補足説明	想定される監査上の対応方法
		監査人は、イメージ文書の元になった原本が被監査会社の管理下に存在し、それが監査の目的に関連する情報であり、監査人が監査証拠として必要と判断する場合には、経営者に対し当該原本の提供を求めることがあることに留意する（14項）。	PDF等のイメージ文書を監査証拠として受け入れる場合でも、必要に応じて原本の提供を求める必要性について考慮することが求められます。	
		監査人が必要と判断した場合には、イメージ文書の作成、受領及び保管に関連する内部統制の整備及び運用状況に関する確認事項やイメージ文書の原本の提供に関する確認事項などについての陳述を経営者確認書に含めることがある（16項）。	必要と判断した場合には、経営者確認書の追加の確認事項として記載	

「イメージ文書により  
入手する監査証拠に関  
する実務指針」（公表  
日2022年1月26日）

監査上求められる対応に  
ついて

<p>監査証拠として利用する情報を PDF 等のイメージ文書で入手するに当たっては、情報の信頼性を評価するために、被監査会社によるイメージ文書の作成及び取引先等外部からのイメージ文書の受領並びにそれらの保管についてのプロセスに係る<u>内部統制を理解する（33項）。</u></p>	<p>イメージ文書の作成の起点に着目した観点に基づき、内部統制の理解の方法について具体的な記載がされています（38、39項）。</p> <p>① 被監査会社とその業務プロセスにおいて書面の証拠からPDF等のイメージ文書を作成して保存しているケース</p> <p>② 監査人の要請により被監査会社がイメージ文書の作成を行うケース</p> <p>③ 被監査会社が取引先等外部からPDF等のイメージ文書を受領しているケース</p> <p>※②の場合、実務指針において以下記述もありますのでご参考下さい。</p> <p>被監査会社が監査人の要請によりイメージ文書を作成する場合、例えば、被監査会社の作成者以外の者が、監査人に提供したイメージ文書とイメージ文書の元になった書面又は PDF以外の電子媒体との不一致が生じていないことを確かめる、被監査会社が、イメージ文書の作成者とそれを添付した電子メールの送信者の職務を分離する、又は電子メールの送信時の宛先にイメージ文書の作成者以外の者を含める、といった対応を実施している場合には、これを理解し依拠できることがあるが、当該作業は業務プロセスとしてルール化されておらず、イメージ文書の作成プロセスに係る内部統制も存在していないことが多いと考えられる。</p> <p><u>このような場合、監査人は、イメージ文書の作成前と作成後のそれぞれの段階で、故意又は不注意によりイメージ文書の不適切な作成が行われる可能性があることに留意し、内部統制に依拠せずその信頼性を確かめるための直接的なテストを実施するかどうかを検討する。（監基報 330 の A4 項(2)）</u></p>	<p>「被監査会社によるイメージ文書の作成及び取引先等外部からのイメージ文書の受領並びにそれらの保管についてのプロセスに係る<u>内部統制を理解する</u>」ことは最低限必要かと思われます。</p>
<p>監査人が監査証拠として利用する情報をイメージ文書で入手するに当たり、イメージ文書の作成、受領及び保管に関する被監査会社の内部統制に依拠する場合には、当該内部統制の運用状況が有効であるかどうかを判断するための監査証拠を入手することが必要であり（監基報 330 第 6 項(1)②）、運用状況の有効性に関して、十分かつ適切な監査証拠を入手する<u>運用評価手続を立案し実施することが求められている（49項～54項）。</u></p>		<p>監査人が監査証拠として利用する情報をイメージ文書で入手するに当たり、イメージ文書の作成、受領及び保管に関する被監査会社の内部統制に依拠する場合には、<u>運用評価手続を実施する。</u></p> <p>（内部統制に依拠しない場合には、監査証拠として利用する情報の信頼性を検討する手続（63項～66項）を実施し、実証テストにより信頼性を確かめることとなります。）</p>

		<p>監査証拠として利用する情報の信頼性を検討する手続の実施（63項～66項）</p>	<p>被監査会社が作成したイメージ文書の真正性を確かめるための手続の例示の記載がされています（63項～66項）。</p> <p>①書面の原本が存在する場合（63、64項）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>❑ 原本があればイメージ文書とその原本の不一致が生じていないことを確かめる</li> <li>❑ 被監査会社が原本を廃棄する前に、監査人が原本を確かめる。また、必要に応じて廃棄予定の原本を監査人が入手する</li> <li>❑ 監査人による立会の下でPDF等に変換されたイメージ文書を入手する</li> </ul> <p>②書面の原本が廃棄されている場合（64項）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>❑ 他の監査手続で入手した監査証拠と矛盾が生じていないか確かめる</li> <li>❑ 被監査会社において、取引先等の外部のシステムにアクセスして原本又はイメージ文書をシステムから直接再出力できる場合には、監査人による立会の下で再出力を依頼する</li> <li>❑ イメージ文書の原本を取引先等の外部が発行した場合、原本の発行者に対して、イメージ文書に記載された内容に関する直接確認を行う</li> </ul> <p>③電子取引で交付したイメージ文書を電子媒体のみで保存している場合（65項）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>❑ 他の監査手続で入手した監査証拠と矛盾が生じていないか確かめる</li> <li>❑ 監査人が直接サーバー等から取得したイメージ文書との不一致が生じていないことを確かめる</li> <li>❑ 取引先等の外部に直接確認を行う</li> </ul> <p>④被監査会社が外部から入手したイメージ文書の真正性を確かめるための手続の例示（66項）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>❑ 被監査会社の責任者等に対して追加の質問を実施</li> <li>❑ 他の監査手続で入手した監査証拠と矛盾が生じていないか確かめる</li> <li>❑ イメージ文書を受領した際の送信記録を確かめる</li> <li>❑ イメージ文書のプロパティ情報や電子署名、タイムスタンプの有無を確かめる</li> <li>❑ 取引先等の外部に直接確認を行う</li> </ul> <p>なお、イメージ文書を受領又は交付とその保存手続に関する内部統制が有効であり、記録や証憑書類の真正性に疑いを抱く理由がない場合には、通常、イメージ文書を真正なものとして受け入れることができることに留意する。</p>	<p>監査証拠として利用する情報の信頼性を検討する手続を実施する（左記例示を参照）</p> <p>※スキャナ保存制度は②、電子取引は③に対応した手続が必要と思われる。</p>
--	--	---	--	---

「イメージ文書により

主な用語の定義

<p>イメージ文書</p>	<p>情報システムの使用により可読性のある電子データであり、書面の取引証憑と同等の記載内容を保っているデータをいう。ファイル形式としては、PDFファイルや他の画像ファイル（BMP、TIFF、JPEG、PNG等）を想定している。</p>	<p>イメージ文書により入手する監査証拠に関する実務指針12項</p>
<p>電子取引</p>	<p>取引情報（取引に関して受領し、又は交付する注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類に通常記載される事項）の授受を電磁的方式により行う取引をいう。（電子帳簿保存法第二条）</p>	<p>イメージ文書により入手する監査証拠に関する実務指針12項</p>

電子取引についての補足説明（上記定義ではわかりずらいため）～日本公認会計士協会CPE「電子帳簿保存法にそった証憑書類等の電子保存」から抜粋

電子取引とは、取引情報の授受を電磁的方式により行う取引をいいます。

(1) EDI取引

- 特定の取引に係るEDIシステムを利用する

(2) インターネット等による取引

- インターネットのHPから請求書や領収書等のデータ（PDFファイル等）をダウンロードする
- インターネットのHP上に表示された請求書や領収書等の画面印刷(いわゆるハードコピー)する
- クレジットカードの利用明細データをHPからダウンロードする
- スマートフォンアプリで決済した利用明細を事業者から受領する

(3) 電子メールにより取引情報を授受する取引（添付ファイルによる場合を含む）

- 電子メールで請求書や領収書等のデータ（PDFファイル等）が添付されて受領する
- 電子メールの本文に、発注情報（品名、数量、納期等）が記載されている

(4) インターネット上にサイトを設け、当該サイトを通じて取引情報を授受する取引

- 電子請求書や電子領収書の授受に係るクラウドサービスを利用する
- クラウドサービスを利用して電子契約書を発行する、受領する

(5) その他

- クレジットカードの利用明細データ、交通系ICカードによる支払データ、スマートフォンアプリによる決済データ等を活用したクラウドサービスを利用
- ペーパレス化されたFAX機能を持つ複合機を利用
- 請求書や領収書等のデータをDVD等の記録媒体を介して受領

具体的には、EDI取引、電子契約サービスを利用した取引、メールに請求書などを添付して送受信する取引、Amazonなどで何かを購入し領収書などをダウンロードする取引などが該当する取引と思われます。

公表日	関連する専門情報	補足
2021年9月29日	令和3年度税制改正による電子帳簿等保存制度の見直しを受けた監査上の対応について（お知らせ）	令和3年度税制改正における電子帳簿等保存制度見直しを受けて、監査に携わる会員各位に注意喚起を図ることを目的として公表
2022年1月26日	監査・保証実務委員会実務指針第104号「イメージ文書により入手する監査証拠に関する実務指針」	<ul style="list-style-type: none"> <li>・令和3年度税制改正による電子帳簿等保存制度の見直しに伴い、スキャナ保存制度について要件緩和がなされたことや電子取引に係る電子情報の保存が義務付けられたことを受けて、今後、企業の取引情報の電子化が一層加速することが見込まれること等に対応して、監査人が監査証拠を電子データの一種であるイメージ文書で入手する場合の実務上の指針を提供することを目的としている。</li> <li>・2022年1月26日付けで、監査・保証実務委員会実務指針第104号「イメージ文書により入手する監査証拠に関する実務指針」が公表されたことを受けて、同日付けでIT委員会研究報告第50号「スキャナ保存制度への対応と監査上の留意点」は廃止された。</li> </ul>
2021年8月2日	IT委員会研究報告第56号「リモートワークに伴う業務プロセス・内部統制の変化への対応（提言）」	リモートワークに対応した提言・留意事項
2021年8月6日	IT委員会研究報告第57号「ITの利用の理解並びにITの利用から生じるリスクの識別及び対応に関する監査人の手続に係るQ&A」	
2021年9月9日	IT委員会研究報告第58号「リモートワークを俯瞰した論点・課題（提言）」	リモートワークに対応した提言・留意事項
2021年10月5日	IT委員会研究報告第59号「デジタルトラストの基礎知識と電子署名等のトラストサービスの利用に関するQ&A」	デジタルトラストの概要と、電子署名、タイムスタンプ等のトラストサービスに関する基礎的な知識を解説することを目的として、本研究報告の取りまとめを行った。
2021年12月28日	IT委員会研究報告第43号「電子的監査証拠～入手・利用・保存等に係る現状の留意点と展望～」	