

企業の経理財務業務におけるスプレッドシート管理指針

スプレッドシート利用のための規定と管理モデル

エヌ・ティ・ティ・ビジネスアソシエ株式会社

新 日 本 監 査 法 人

マ イ ク ロ ソ フ ト 株 式 会 社

日 本 C F O 協 会

本指針について

本指針は、財務報告に関わる内部統制を整備する事業会社の観点から、推奨されると考えられる実務上の取り扱いとして作成されました。

したがって、上場企業が金融商品取引法の要請に応じて公認会計士または監査法人による内部統制の監査証明を得るにあたり、本指針もしくは本指針に基づいた企業制度および企業活動が個別の企業の評価を保証するものではありません。

目次

1	ガイドラインの目的	4
2	スプレッドシートの定義	4
3	内部統制とスプレッドシート	4
4	統制対象スプレッドシートの概念	4
5	スプレッドシートの利用形態	6
6	EUC と EUC システム	6
7	スプレッドシートの分類	6
8	スプレッドシートのリスク	7
9	スプレッドシートの管理	7
10	リスク対応マトリクス	8
11	スプレッドシート管理基本モデル	8
12	スプレッドシート管理応用モデル	9

1 ガイドラインの目的

このスプレッドシート管理指針(以下、本指針)では、企業の経理財務業務で使用されるスプレッドシートに対して、経理財務上の正確性と信頼性を確保する目的で、具体的な管理指針を定める。

なお、本指針は潜在的にディスクロージャー・リスクを有する上場企業を主な対象としているが、非上場会社に対しても財務数値の信頼性確保の観点から本指針は有効であるとする。

2 スプレッドシートの定義

スプレッドシートとは、広義に解釈すると表計算ソフトウェアのことであるが、厳密には表計算ソフトウェアで取り扱える形式のファイルのことを言う。また、本指針ではスプレッドシートにデータベースソフトウェア¹(アプリケーションデータベース)が取り扱える形式のファイルも含める。

1 データベースソフトウェアとは主に非クライアント/サーバー環境で利用されること前提としたデータ管理のためのソフトウェアを指す。代表的な製品として、Microsoft Accessなどが挙げられる。

3 内部統制とスプレッドシート

上場企業にとって、もはや内部統制の確立は不可避である。2006年6月に成立した「金融商品取引法」は、すべての上場企業に2008年4月1日以降に開始される事業年度から内部統制の整備を義務付けている。財務報告に係る開示と会計監査制度の信頼性の向上を目的として実施される一連の内部統制改革は、通称「企業改革法」と言われる米国SOX法(サーベンス・オクスリー法)にちなんで、日本版SOX法(J-SOX法)とも呼ばれる。

内部統制の一環として、統制を実施する対象として、スプレッドシートも例外ではない。多くの企業では、経理および財務報告のプロセスにおいて、重要なツールとして利用されているからである。しかし、スプレッドシートはユーザーが柔軟にかつ手軽に高度な機能を利用できるという特徴から、企業の管理部門や経理部門は必ずしもすべての利用実態を把握し、管理できていない。

したがって、SOX法の要請に基づいてスプレッドシートが持つ経理財務上のリスクを低減するために、全社的なスプレッドシート統制を整備することが、企業にとって急務となっている。

4 統制対象スプレッドシートの概念

企業がSOX法に対応するために統制すべきスプレッドシートを決定する場合には、スプレッドシートの金額的評価という視点が不可欠になってくる。ところが、具体的な金額的評価方法は、企業の管理方針や外部監査人の監査方針に大きく依存するので、一概に規定することは困難である。

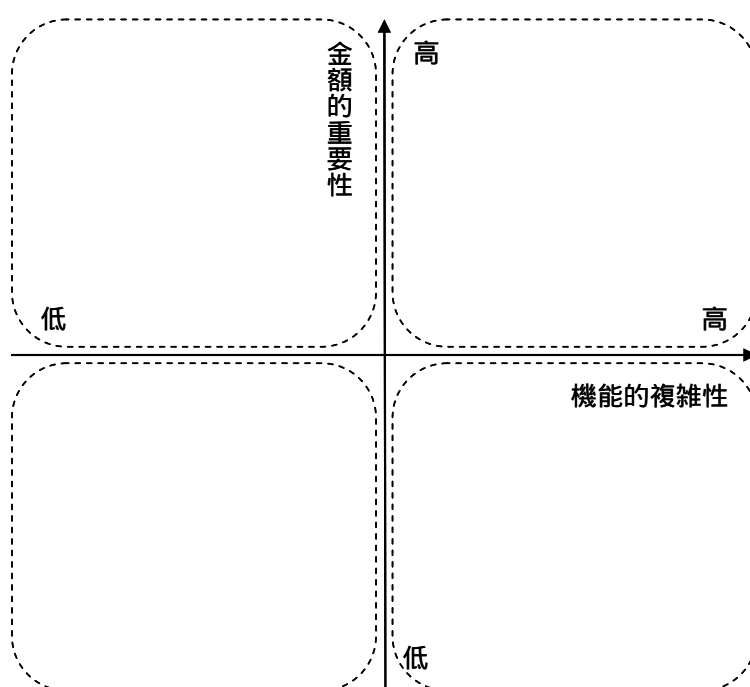
しかし、SOX法の基本的な要請、企業におけるスプレッドシートの業務上の位置づけ、また

はスプレッドシートの性質を考慮すれば、次のような 3 つの観点でスプレッドシートを金額的に評価することが可能である。

- 1 スプレッドシートが財務諸表の重要な勘定科目に与える影響の大きさ
- 2 スプレッドシートが経理財務上の重要なプロセス(例えば決算報告プロセス)で使用されているかどうか
- 3 個々のスプレッドシートが定常的に取り扱う金額の大きさ

実際に、統制対象となるスプレッドシートを選出する段階では、スプレッドシートの機能的複雑性と金額的重要性を考慮する。ここで機能的複雑性とは、スプレッドシートが使用している機能が高度であるかどうかということである。例えば、あたかもシステムのように高度に設計され利用されているスプレッドシートは機能的複雑性が高く、そのようなシステム以外のスプレッドシートは機能的複雑性が低いと判断できる。

個々のスプレッドシートを機能的複雑性と金額的重要性の観点から評価すると、次のような 2 軸の概念の中でスプレッドシートを位置づけることができる。



最終的に 2 軸の評価で分類されるスプレッドシートのうち、統制対象となるスプレッドシートは、次のような 3 つのケースが考えられる。ただし財務諸表からトップダウンアプローチによって、勘定科目とスプレッドシートの関係性を明らかにした上で十分な金額的评价を実施した場合、C のケースが採用される可能性は極めて低い。

- A) (機能的複雑性が高い、かつ金額的重要性が高いスプレッドシート)
- B) および (金額的重要性が高いスプレッドシート)
- C) 、 および (機能的複雑性が高い、または金額的重要性が高いスプレッドシート)

5 スプレッドシートの利用形態

表計算ソフトウェアやデータベースソフトウェアは、単一エンドユーザーによる数値計算やデータ管理といった単純な使用のみならず、ディベロッパーによる極めて高度なアプリケーションの開発も可能にする。

実際に、スプレッドシートは目的や場面によって、データの塊(データストア)として、あるいは手作業でもできる計算の代替として利用されたり、あるいは自動計算の機能を実装されたアプリケーションとして使用されたりする。つまり、スプレッドシートの利用形態は使用している表計算ソフトウェアやデータベースソフトウェアの機能という点で、単純なものから高度なものまで様々である。

6 EUC と EUC システム

EUC とは企業内でコンピューターシステムやアプリケーションを利用するエンドユーザーが、そのシステムやアプリケーションの構築、運用、保守に積極的に関与することである。つまり、EUCは企業におけるITの利用形態を指す言葉であるが、本指針では、特にそのような形態で利用されるコンピューターシステムやソフトウェアを総称して EUC と呼び、特に断りがない限りこの意である。

また本指針では、EUC のうちコンピューターシステムであるものを特に EUC システムと呼ぶ。

7 スプレッドシートの分類

EUC には企業のシステム部門以外が管理するシステムなどが含まれるが、エンドユーザーが容易に改変できるスプレッドシートも EUC に該当する。

本指針では、スプレッドシートの利用形態によって、EUC システムと EUC システム以外に分類する。例えば、マクロによって開発された高度なスプレッドシートは EUC システムとなる。

ただし、マクロの有無はスプレッドシートを EUC システムと EUC システム以外を分ける絶対的な判断基準ではなく、企業において開発・運用上あるいは制度上コンピューターシステムとして取り扱っているスプレッドシート²や、高度に自動化されたスプレッドシート³も EUC システムとして分類してよい。

2 具体的には、スプレッドシートが外部委託によって開発もしくは運用されている場合や、企業の情報システムとして資産台帳に登録されている場合

3 例えば、スプレッドシートがファイルの外部のデータを参照しているような場合や、関数や

クエリーによって複雑な処理が実装されている場合

8 スプレッドシートのリスク

経理財務業務で使用されるスプレッドシートには、誤謬や不正を原因として、経理財務上の数値やその他の情報を歪めるリスクがある。

加えて、EUC システムとして認識されるようなスプレッドシートは、通常のコンピューターシステムと同じような IT リスクが存在する場合がある。本指針では、IT リスクとは、システムの開発と運用および変更が正しく管理されないこと、およびシステムのプログラムとデータが正しく管理されないことを言う。

経理財務業務では、こうしたスプレッドシートに纏わるリスクをコントロールしない限り、スプレッドシートの正確性や信頼性を担保できない。

9 スプレッドシートの管理

本指針では、スプレッドシートに対して、次のように利用規定を定める。

- 入力管理規定

スプレッドシートに入力される値をスプレッドシートの使用者以外の第三者によって検証する。入力された値が正確であることに加え、入力すべき値がすべて入力されていること(網羅性)、および入力された値が元の記録にあること(実在性)を確認する。

- 出力管理規定

スプレッドシートによって算出された結果をスプレッドシートの使用者以外の第三者によって検証する。別途検算によって結果が正しいこと、またはスプレッドシートの結果を導出する計算が論理的に正しいことを確認する。

- 設計変更管理規定

スプレッドシートを開発するプロセスにおいて、新規作成および変更の申請が正しく承認されていること、新しい設計がテストされていること、および変更の履歴が保持されていることを確認する。

- アクセス管理規定

正当な権限を持つ者がスプレッドシートを使用できること、および不正な者が使用できないことを確認する。またはそのような仕組みが整備されていることを確認する。さらに、スプレッドシートの使用時に正しいバージョンが使用されていることを確認する。

- バックアップ管理規定

スプレッドシートが定期的にバックアップされていること、または内部の重要なデータを含めてスプレッドシートを復元できる仕組みが整備されていることを確認する。

- 関連文書管理規定

スプレッドシートの設計に関する情報、操作に関する情報が保持されていることを確認す

る。

また、個別の利用規定について、企業の内外からの要請に応じて管理実施を証明できないリスクを低減するために、全体規定を定める

- 管理証跡保持規定

各利用規定で確認された事項は、文書または電子的に証跡として保持されていることを確認する。

10 リスク対応マトリクス

本指針では、各規定をすべてのスプレッドシートに一律に適用するのではなく、スプレッドシートに対して前述のようなリスクがある場合に、対応する規定によってスプレッドシートを管理する。リスクと対応する規定の関係は次のようなマトリクスで表される。

		入力管理規定	出力管理規定	設計変更管理規定	アクセス管理規定	バックアップ管理規定	関連文書管理規定	管理証跡保持規定
経理財務上の情報を歪める		✓	✓					
リスク	スプレッドシートが正しく開発されない			✓			✓	
	スプレッドシートが正しく運用されない				✓		✓	
	スプレッドシートが正しく保守されない			✓		✓		
	プログラムとデータが正しく管理されない				✓	✓		
管理実施を証明できない								✓

11 スプレッドシート管理基本モデル

本指針に基づいて、具体的にスプレッドシートを管理するための例を次に示す。この例では、IT リスクのあるスプレッドシートには、より強い規定を設定するという観点で、スプレッドシートをシステムとしてのスプレッドシートとそれ以外(簡易なスプレッドシート)に分類して、それぞれのリスクに対応する管理規定を採用する。

	簡易なスプレッドシート	システムとしてのスプレッドシート
分類条件	右記のいずれの条件にも該当しない)	下記の条件のいずれかに該当する <ul style="list-style-type: none"> マクロ、フォームを使用している データベースソフトウェア
認識されるリスク	<ul style="list-style-type: none"> 経理財務上の情報を歪める 管理実施を証明できない 	<ul style="list-style-type: none"> 経理財務上の情報を歪める スプレッドシートが正しく開発されない スプレッドシートが正しく運用されない スプレッドシートが正しく保守されない プログラムとデータが正しく管理されない 管理実施を証明できない
採用される規定	<ul style="list-style-type: none"> 入力管理規定 出力管理規定(スプレッドシートの使用の度に別途検算を実施する。) 証跡管理規定 	<ul style="list-style-type: none"> 入力管理規定 出力管理規定(正しい結果を導出することをプログラムテストによって確認する。以後、設計変更の都度、プログラムテストを実施する。) 設計変更管理規定 アクセス管理規定 バックアップ管理規定 関連文書管理規定 証跡管理規定

12 スプレッドシート管理応用モデル

本指針は、分類条件によってスプレッドシートの管理単位を細分しても、認識されるリスクに対して規定を設定すればよいという柔軟性がある。次の例では、技術的要件から機能的複雑性を判断し、3段階に分類した場合の例である。

この例では、スプレッドシートが中程度の機能(具体的には表計算ソフトウェアの外部データ参照やピボットテーブルの機能)を使用している場合、そのような機能を使用していない場合に比べて、機能的要件が複雑なため、開発上のリスクを低減しつつ、必要に応じて、データや実現された機能や復元できるように、バックアップや設計に関する情報の保持を求めている。

	スプレッドシート (機能的複雑性:低)	スプレッドシート (機能的複雑性:中)	スプレッドシート (機能的複雑性:高)
分類条件	式やデータを含むスプレッドシート。	(左記の要件に加え、以下のいずれかに該当する。) <ul style="list-style-type: none"> ・ ファイル外のシートもしくは外部データを参照している。 ・ ピボットテーブルを使用している。 	(以下のいずれかに該当する。) <ul style="list-style-type: none"> ・ マクロを含んでいる ・ 外部モジュール呼び出しを含んでいる。 ・ データベースソフトのスプレッドシート
認識されるリスク	<ul style="list-style-type: none"> ・ 経理財務上の情報を歪める ・ 管理実施を証明できない 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 経理財務上の情報を歪める ・ スプレッドシートが正しく開発されない ・ プログラムとデータが正しく管理されない ・ 管理実施を証明できない 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 経理財務上の情報を歪める ・ スプレッドシートが正しく開発されない ・ スプレッドシートが正しく運用されない ・ スプレッドシートが正しく保守されない ・ プログラムとデータが正しく管理されない ・ 管理実施を証明できない
採用される規定	<ul style="list-style-type: none"> ・ 入力管理規定 ・ 出力管理規定(スプレッドシートの使用の度に別途検算を実施する。) ・ 証跡管理規定 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 入力管理規定 ・ 出力管理規定(スプレッドシートの使用の度に別途検算を実施する。) ・ 設計変更管理規定 ・ バックアップ管理規定 ・ 関連文書管理規定(設計情報の保持のみ。) ・ 証跡管理規定 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 入力管理規定 ・ 出力管理規定(正しい結果を導出することをプログラムテストによって確認する。以後、設計変更の都度、プログラムテストを実施する。) ・ 設計変更管理規定 ・ アクセス管理規定 ・ バックアップ管理規定 ・ 関連文書管理規定 ・ 証跡管理規定