



経営論集

Vol.3, No.7, March 2017, pp.1-14

ISSN 2189-2490

■ 論文 ■

内部統制報告・内部統制監査の実態と問題点 ——不適切な会計処理の発覚による訂正——

山田優子

概要

近年、上場会社において、不適切な会計処理の発覚により、過去数期分の有価証券報告書の訂正とともに訂正内部統制報告書を提出している事例が多く見受けられる。不適切な会計処理が発覚した場合には、経営者による内部統制の評価が適切であったかどうか問題となり、また、監査人は当初の財務諸表監査および内部統制監査で表明した監査意見が適切であったかどうか問題となる。内部統制報告制度の導入後7期における内部統制報告および内部統制監査の実態を明らかにし、また、過去7期において提出された訂正内部統制報告書のうち、内部統制の評価結果を変更した事例を対象として、記載された内容および監査人の対応について分析したうえで、内部統制報告制度の問題点および今後の課題を提言している。

キーワード：内部統制報告、内部統制監査、財務諸表監査、不適切な会計処理、訂正報告書

(受理日 2017年1月31日)

文教大学経営学部

〒253-8550 神奈川県茅ヶ崎市行谷1100

Tel 0467-53-2111(代表) Fax 0467-54-3734

<http://www.bunkyo.ac.jp/faculty/business/>

内部統制報告・内部統制監査の実態と問題点

——不適切な会計処理の発覚による訂正——

山田 優子*

1. はじめに

1.1 内部統制報告制度

我が国では、平成18年6月に成立した金融商品取引法により、上場会社を対象に、財務報告に係る内部統制の経営者による評価と公認会計士等による監査が義務づけられ（内部統制報告制度）、平成20年4月1日以後開始する事業年度から適用されている（金融商品取引法第24条の4の4第1項、第193条の2第2項）。内部統制報告制度が導入された趣旨は、企業における内部統制の充実を図ることで、投資者に対して企業情報が適正に開示され、ディスクロージャーの信頼性の確保、ひいては証券市場に対する内外の信認を高めることにある¹⁾。

また、制度導入から3年後には「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について（意見書）」（企業会計審議会、平成23年3月30日）（以下、内部統制基準・内部統制実施基準とする）が公表され、平成23年4月1日以後開始する事業年度から改訂後の基準が適用されている。主な改訂点は、（1）企業の創意工夫を活かした監査人の対応の確保、（2）内部統制の効率的な運用手法を確立するための見直し、（3）「重要な欠陥」の

用語の見直し（改訂後は「開示すべき重要な不備」）、（4）効率的な内部統制報告実務に向けての事例の作成であり、企業の要望・意見を踏まえて簡素化・明確化されたところである。

1.2 不適切な会計処理の発覚

1.2.1 訂正報告書

一方、財務報告に関しては、企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（企業会計基準委員会、平成21年12月4日）（以下、過年度遡及会計基準とする）が、平成23年4月1日以後開始する事業年度から適用されている。本会計基準の適用により、過年度の不適切な会計処理²⁾が発覚した場合、修正再表示が必要となり、有価証券報告書提出会社では、過去数期分の訂正有価証券報告書とともに訂正内部統制報告書も提出している事例が多く見受けられる。すなわち、有価証券報告書の訂正報告書が提出されたことをもって、直ちに連動して内部統制報告書の訂正報告書を提出しなければならないということにはならないが³⁾、不適切な会計処理が発覚した場合には、内部統制の評価が適切であったかが問題となり、評価結果の変更の要否を検討しなければならないということである。

1.2.2 告発・課徴金納付命令

不適切な会計処理の発覚による影響は、開示書類の訂正だけにとどまらない。証券取引等監視委員会による犯則調査の結果、虚偽有価証券報告書等提出事件として告発され、刑事罰（懲

* 昭和女子大学グローバルビジネス学部 専任講師
✉ yukyo-yamada@swu.ac.jp

役・罰金)が科された事案や、証券取引等監視委員会による開示検査および課徴金納付命令勧告の結果、有価証券報告書等の虚偽記載に係る課徴金納付命令決定が出された事案もある。

1.2.3 監査人の対応・監査人の責任

内部統制報告制度の導入当初から、財務諸表監査と同一の監査人が内部統制監査を実施すること(内部統制監査と財務諸表監査の一体的実施)、内部統制監査報告書は、財務諸表監査報告書と合わせて記載すること(内部統制監査報告書と財務諸表監査報告書の一体的作成)とされている。

また、内部統制府令ガイドライン1-1(平成23年3月29日改正で新設)が平成23年4月1日以後開始する事業年度から適用され、訂正内部統制報告書には内部統制監査は求められていないことが明確化された。

被監査会社において不適切な会計処理が発覚し、過年度の有価証券報告書等の訂正が行われた場合、監査人は当初の財務諸表監査および内部統制監査で表明した監査意見が適切であったかどうかが問題となる。すなわち、当初の監査では、財務諸表の虚偽記載を発見できなかったことについて、監査人の責任が問われる可能性が生じることになる。有価証券報告書等に虚偽記載のあることを知りながら適正意見を表明した場合や、虚偽記載に協力した場合には、監査人も虚偽有価証券報告書等提出事件の嫌疑者として告発され、刑事罰(懲役・罰金)の対象となる⁴⁾(金融商品取引法第197条第1項、刑法第65条)。また、故意に、虚偽、錯誤または脱漏のある財務書類を虚偽、錯誤および脱漏のないものとして証明した場合や、相当の注意を怠り、重大な虚偽、錯誤または脱漏のある財務書類を重大な虚偽、錯誤および脱漏のないものと

して証明した場合には、公認会計士法上の課徴金納付命令や懲戒処分(戒告・2年以内の業務の停止・登録の抹消)の対象となる(公認会計士法第31条の2第1項、第34条の21の2第1項、第30条)。さらに、監査法人に対しては、虚偽または不当の証明等があった場合、戒告、業務改善命令、2年以内の業務停止命令、解散といった処分もある(公認会計士法第34条の21第2項)。

1.3 本稿の構成

本稿の目的は、内部統制報告制度が導入されて8期目の事業年度を迎えているいま、過去7期における内部統制報告および内部統制監査の実態を明らかにし、また、過去7期において提出された訂正内部統制報告書のうち、内部統制の評価結果を変更した事例を対象として、記載された内容および監査人の対応について分析したうえで、内部統制報告制度の問題点および今後の課題を提言することである。本稿において、特に断りのない限り、内部統制報告制度の導入からの7期について、第1期~第7期と表記する(図表1)。

2. 内部統制報告書の実態調査

2.1 評価結果が「有効である」以外の事例

内部統制基準では、経営者による内部統制の評価結果の表明には、①「財務報告に係る内部統制は有効である旨」、②「評価手続の一部が実施できなかったが、財務報告に係る内部統制は有効である旨並びに実施できなかった評価手続及びその理由」、③「開示すべき重要な不備

図表1 本稿における検討対象

	内部統制報告書 (決算期)	訂正内部統制報告書 (提出日)
第1期	平成21年3月期～平成22年2月期	～平成22年5月31日
第2期	平成22年3月期～平成23年2月期	平成22年6月1日～平成23年5月31日
第3期	平成23年3月期～平成24年2月期	平成23年6月1日～平成24年5月31日
第4期	平成24年3月期～平成25年2月期	平成24年6月1日～平成25年5月31日
第5期	平成25年3月期～平成26年2月期	平成25年6月1日～平成26年5月31日
第6期	平成26年3月期～平成27年2月期	平成26年6月1日～平成27年5月31日
第7期	平成27年3月期～平成28年2月期	平成27年6月1日～平成28年5月31日

があり、財務報告に係る内部統制は有効でない旨並びにその開示すべき重要な不備の内容及びそれが是正されない理由」、④「重要な評価手続が実施できなかったため、財務報告に係る内部統制の評価結果を表明できない旨並びに実施できなかった評価手続及びその理由」の4つの方法があるとしている。

内部統制報告制度の導入初年度において、内部統制の評価結果を「有効である」とした企業は3,678社(97.2%)、「有効でない」とした企業は92社(2.4%)、「表明できない」とした企業は15社(0.4%)であった⁵⁾。

内部統制報告制度の導入時から平成28年5月31日までに内部統制報告書を提出した企業のうち、内部統制の評価結果を「有効でない」⁶⁾とした企業は236社、「表明できない」とした企業は32社であった。いずれも、導入初年度が最も

多く、2期目に大幅に減少したものの、毎期20～30社程度は「有効である」以外の評価結果を報告していることがわかる(図表2)。

東京証券取引所の上場制度総合整備プログラムでは、当初、「財務報告に係る内部統制に関する監査意見において、内部統制に重要な欠陥がある旨記載された場合において、当該重要な欠陥があるその翌々年においてもなお改善されず同様の意見が出された場合などには、上場廃止すること等を検討する」⁷⁾とされていたが、「上場会社について、内部統制における重要な欠陥が直ちに財務諸表の虚偽記載に結びつくものではないことを踏まえ、内部統制報告書及びこれに係る監査報告書の記載内容をもって、上場廃止することは行わないものとする」⁸⁾方針が示されている。

図表2 過去7期における推移

(単位:社)

評価結果	第1期	第2期	第3期	第4期	第5期	第6期	第7期	合計
有効でない	92	32	15	22	23 (*1)	18	34 (*2)	236
不表明	15	7	6	1	2	-	1	32
合計	107	39	21	23	25	18	35	268

*1：平成26年2月期の内部統制報告書を平成26年6月2日に提出した企業1社を含む。

*2：(株)SJIが決算期変更により2回提出している。

2.2 監査人の対応

2.2.1 評価結果を「有効でない」とした事例

経営者が内部統制報告書において財務報告に係る内部統制に開示すべき重要な不備（重要な欠陥）があるため有効でない旨及び是正できない理由等を記載しており、かつ、内部統制の評価範囲、評価手続及び評価結果についての記載が適切である場合、監査人は、無限定適正意見を表明する⁹⁾。

内部統制の評価結果を「有効でない」とした事例における監査意見をみると、財務諸表監査・内部統制監査とも無限定適正意見が表明されている事例がほとんどであるが、財務諸表監査・内部統制監査とも意見不表明とされた企業が2社あった（図表3）。そのうちの1社は、経営者確認書を入手できなかったことによるものであるが、もう1社は、内部統制報告書では「内部統制は有効でない」とされているにもかかわらず、内部統制監査報告書では、「内部統制の評価結果を表明できないと表示した」内部統制報告書に対して意見を表明しない旨が記載

されており、両者が一致していない（図表4）。

図表4 評価結果の一致しない内部統制監査報告書

＜ジェイオーグループホールディングス株式会社（平成21年3月期）＞

【内部統制報告書】

当社の代表取締役社長田中潤一は、当社グループの財務報告に係る内部統制について、下記に記載した財務報告に関する内部統制の不備は、財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性が高く、重要な欠陥に該当すると判断した。従って、当事業年度末時点において、当社の財務報告に係る内部統制は有効でない¹⁾と判断した。

【内部統制監査報告書】（監査法人ウイングパートナーズ）

会社は、全社的統制をはじめとする必要な評価範囲の内部統制の評価手続を完了することができなかった。当監査法人は、重要な監査手続が実施できなかったことにより、ジェイオーグループホールディングス株式会社の平成21年3月31日現在の財務報告に係る内部統制について、内部統制報告書に対する意見表明のための合理的な基礎を得ることができなかった。

当監査法人は、評価範囲の制約された当該内部統制の財務報告に与える影響の重要性に鑑み、ジェイオーグループホールディングス株式会社の平成21年3月31日現在の財務報告に係る内部統制の評価結果を表明できないと表示した上記の内部統制報告書が、財務報告に係る内部統制の評価に

図表3 評価結果を「有効でない」とした事例の監査意見

監査意見		社 数 (構成比)
財務諸表監査	内部統制監査	
無限定適正意見	無限定適正意見	229社 (* 1) (97.1%)
無限定適正意見	なし	2社 (* 2) (0.8%)
限定付適正意見	無限定適正意見	3社 (1.3%)
意見不表明	意見不表明	2社 (0.8%)
合 計		236社 (100.0%)

* 1：訂正内部統制報告書を提出し、「有効でない」から「有効である」へ変更した企業1社を含む。（図表8参照）

* 2：新規上場企業が上場後3年以内に提出する内部統制報告書に係る内部統制監査の免除規定（金融商品取引法第193条の2第2項）を適用した新規上場企業である。

ついて、適正に表示しているかどうかについての意見を表明しない。

当該事例については、内部統制監査の監査意見（意見不表明）の適否にも疑念を抱かざるを得ず¹⁰⁾、このような事態が放置されていることは、到底看過しえない問題と考える。

内部統制基準では、「一般に、財務報告に係る内部統制に開示すべき重要な不備があり有効でない場合、財務諸表監査において、監査基準の定める内部統制に依拠した通常の試査による監査は実施できないと考えられる。」とされている。しかし、分析の結果、内部統制の評価結果は、財務諸表監査の監査意見にほとんど影響していないように見受けられる。

2.2.2 評価結果を「表明できない」とした事例

内部統制基準では、重要な監査手続を実施できなかったこと等により、無限定適正意見を表明することができない場合において、その影響が内部統制報告書全体に対する意見表明ができないほどではないと判断したときには、除外事項を付した限定付適正意見を表明し、内部統制報告書全体に対する意見表明のための基礎を得ることができなかったときは、意見を表明してはならないとしている。

内部統制の評価結果を「表明できない」とし

た事例における監査意見をみると、内部統制監査は、すべて意見不表明であった。財務諸表監査も意見不表明とされたのは3社のみであり、それ以外は無限定適正意見が表明されていた（図表5）。

3. 訂正内部統制報告書の実態調査

3.1 内部統制の評価結果を変更した事例

内部統制報告制度の導入時から平成28年5月31日までに訂正内部統制報告書を提出した企業のうち、123社が内部統制の評価結果を変更している。

評価結果の変更は、（1）「有効である」から「有効でない」¹¹⁾へ変更、（2）「有効でない」から「有効である」へ変更、（3）「有効でない」から「評価結果を表明できない」へ変更、（4）「有効である」から「評価結果を表明できない」へ変更、の4つのパターンがあった（図表6）。

3.1.1 「有効である」から「有効でない」へ変更した企業

いずれも不適切な会計処理の発覚により、評価結果を「有効である」から「有効でない」に変更している。内部統制は「有効でない」との評価に変更する原因となった「開示すべき重要

図表5 評価結果を「表明できない」とした事例の監査意見

監査意見		社 数	(構成比)
財務諸表監査	内部統制監査		
無限定適正意見	意見不表明	29社	(90.6%)
意見不表明	意見不表明	3社	(9.4%)
合 計		32社	(100.0%)

図表6 評価結果の変更

(単位:社)

変更パターン	第1期	第2期	第3期	第4期	第5期	第6期	第7期	合計
(1) 有効である→有効でない	8	11	15	20	23	19	22	118
(2) 有効でない→有効である	-	1	-	-	-	-	-	1
(3) 有効でない→不表明	-	-	1	-	-	1	-	2
(4) 有効である→不表明	-	1	2	-	-	-	-	3
合計	8	13	18	20	23	20	22	124

(注) 第3期において、訂正が複数の事業年度で実施され、複数項目((3)と(4))に該当する企業が1社あるため、合計は一致しない。

な不備」(重要な欠陥)が全社的な内部統制にあるとした企業は76社、決算・財務報告プロセスにあるとした企業は55社、業務プロセスにあるとした企業は44社であった(図表7)。

内部統制基準では、内部統制報告書の記載項目の1つである評価結果に「開示すべき重要な不備があり、財務報告に係る内部統制は有効でない旨並びにその開示すべき重要な不備の内容及びそれが是正されない理由」を記載することとしているが、開示すべき重要な不備(重要な欠陥)の内容については記載の程度に幅が見受けられる。不適切な会計処理についての記載はあるものの、開示すべき重要な不備(重要な欠陥)の内容について記載していない企業も20社(17.0%)ある。また、是正されない理由につ

いて記載していたのは41社のみであり、「決算日変更により是正処置の運用を評価するための十分な期間を得られなかった」とした1社を除き、いずれも不適切な会計処理の発覚が期末日後であった旨の記載であった。

3.1.2 「有効でない」から「有効である」へ変更した企業

当初の内部統制報告書において「有効でない」としていたが、財務報告に重要な影響を及ぼす可能性が低く、開示すべき重要な不備(重要な欠陥)に該当しないと判断したとして、「有効である」へ変更していた。しかし、当初の内部統制監査報告書では「内部統制は有効であると表示した」内部統制報告書に無限定適正

図表7 「開示すべき重要な不備」(重要な欠陥)の内容

内 容	社 数	(構成比)
記載なし	20社	(17.0%)
全社的な内部統制	17社	(14.4%)
決算・財務報告プロセス	13社	(11.0%)
業務プロセス	8社	(6.8%)
全社的な内部統制+決算・財務報告プロセス	24社	(20.3%)
全社的な内部統制+決算・財務報告プロセス+業務プロセス	17社	(14.4%)
全社的な内部統制+業務プロセス	18社	(15.3%)
決算・財務報告プロセス+業務プロセス	1社	(0.8%)
合計	118社	(100.0%)

意見が表明されており、両者が一致していない(図表8)。なお、当該企業では、評価結果を変更した訂正内部統制報告書に対する内部統制監査報告書はなかった(図表9 * 1 参照)。

図表8 評価結果の一致しない内部統制監査報告書

＜株式会社アスモ(旧会社名：シンワオックス株式会社)(平成22年3月期)＞

【内部統制報告書】

OX (H. K.) COMPANY LIMITED は、下記に記載した事象により、当事業年度末日現在における当社の財務報告に係る内部統制に不備があり、有効でないと判断いたしました。

記

- (1) 当該社において、決算・財務報告プロセスにおける一部主要な規程の文書化(当社経理規程の翻訳版の作成等)が不十分であったこと。
- (2) 当社の管理本部における当該社に対するモニタリングが十分に機能していたとは言えないこと。

【内部統制監査報告書】(アクティブ有限責任監査法人)

当監査法人は、シンワオックス株式会社が平成22年3月31日現在の財務報告に係る内部統制は有効であると表示した上記の内部統制報告書が、我が国において一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠して、財務報告に係る内部統制の評価について、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る。

3.1.3 「有効でない」から「評価結果を表明できない」へ変更した企業

第3期・第6期いずれも(株)京王ズホールディングスである。当初の内部統制報告書において「有効でない」としていたが、不適切な会計処理の発覚により、当初の計画段階において評価範囲に選定していなかった業務プロセスを新たに評価範囲に追加することが適切と判断したが、その内部統制の評価手続を実施できなかった

たとして、「評価結果を表明できない」へ変更していた。

3.1.4 「有効である」から「評価結果を表明できない」へ変更した企業

当初の内部統制報告書において「有効である」としていたが、不適切な会計処理の発覚により、当初の計画段階において評価範囲に選定していなかった業務プロセスを新たに評価範囲に追加することが適切と判断したが、その内部統制の評価手続を実施できなかったとして、「評価結果を表明できない」へ変更した企業1社と、不適切な会計処理の発覚により、評価手続を再実施することができず、「再評価結果を表明できない」へ変更した企業2社である。

3.2 付記事項

内部統制基準では、内部統制報告書の記載項目の1つである付記事項として「財務報告に係る内部統制の有効性の評価に重要な影響を及ぼす後発事象」「期末日後に実施した開示すべき重要な不備に対する是正措置等」を挙げ、内部統制実施基準では、「経営者は、内部統制報告書の提出日までに実施した是正措置等がある場合は、その内容を内部統制報告書に付記事項として記載できる。なお、提出日までに有効な内部統制を整備し、その運用の有効性を確認している場合には、是正措置を完了した旨を、実施した是正措置の内容とともに記載できる。」としている。

訂正内部統制報告書において評価結果を変更した企業123社のうち、付記事項を記載している企業は16社であった。内訳は、後発事象を記載した企業1社、是正措置を記載した企業15社(うち、訂正内部統制報告書の提出時点におい

て是正を完了した旨を記載した企業2社)である。なお、是正措置の記載に関しては、付記事項を設けずに評価結果のなかで言及している事例も多く見受けられる¹²⁾。

3.3 監査人の対応

評価結果を変更した訂正内部統制報告書に対して内部統制監査報告書が発行されている企業は24社であった。内部統制府令ガイドライン1-1(平成23年3月29日改正で新設)¹³⁾が平成23年4月1日以後開始する事業年度から適用されているが、それ以前は訂正内部統制報告書に対して内部統制監査報告書を発行する実務が定着していたことがわかる¹⁴⁾(図表9)。

訂正内部統制報告書に対して内部統制監査報告書が発行されている企業24社のうち17社では、内部統制監査報告書に「当監査法人は訂正後の内部統制報告書について監査を行った。」旨の追記情報が記載されている。しかし、訂正内部統制報告書で評価結果を「有効である」から「有効でない」へ変更しているにもかかわらず、内部統制監査報告書に変更前の評価結果が記載されている企業が3社あった。このうち1社は後日、監査報告書を訂正事項とする訂正有

価証券報告書を提出し、当該箇所の記載を訂正している(図表10)。

図表10 評価結果の一致しない内部統制監査報告書

<p><日発販売(株)(平成21年3月期)>(新日本有限責任監査法人)</p> <p>【訂正前】</p> <p>当監査法人は、日発販売株式会社が平成21年3月31日現在の財務報告に係る内部統制は有効であると表示した上記の内部統制報告書が、我が国において一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠して、財務報告に係る内部統制の評価について、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る。</p> <p>【訂正後】</p> <p>当監査法人は、日発販売株式会社が平成21年3月31日現在の財務報告に係る内部統制は重要な欠陥があるため有効でない并表示した上記の内部統制報告書が、我が国において一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠して、財務報告に係る内部統制の評価について、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る。</p>	
---	--

訂正内部統制報告書を提出し、内部統制の評価結果を変更した企業123社は、当初の内部統制報告書に対する内部統制監査報告書では、すべて無限定適正意見が表明されていた。訂正内

図表9 訂正内部統制報告書に対する内部統制監査報告書の有無

(単位:社)

内部統制監査報告書	第1期	第2期	第3期	第4期	第5期	第6期	第7期	合計
あり	8	12	4 (*2)	-	-	-	-	24
なし	-	1 (*1)	13	20	23 (*3)	20	22	99
合計	8	13	17	20	23	20	22	123

*1:評価結果を「有効でない」から「有効である」へ変更した企業である。

*2:すべて、平成23年4月1日以後に発行されたものである。

*3:監査報告書を訂正事項とする訂正有価証券報告書を提出し、内部統制監査報告書の部分を削除した1社を含めている。

部統制報告書に対して内部統制監査報告書が発行された24社では、無限定適正意見が23社、意見不表明が1社であった。すなわち、訂正内部統制報告書において評価結果を変更したことともない、監査人が監査意見を変更したケースが1社ある。訂正内部統制報告書において評価結果を「有効である」から「評価結果を表明できない」へ変更した企業であり、監査人は「結論を表明しない旨表示した内部統制報告書に対する意見を表明しない」としたケースである。

内部統制府令ガイドライン1-1の新設により、訂正内部統制報告書に対して監査証明は必要とされていないため、訂正内部統制報告書において評価結果を変更するような場合でも、監査人は訂正内部統制報告書に対する内部統制監査を実施する必要はない¹⁵⁾。よって、監査人が内部統制監査の監査意見を変更するようなケースも想定されていない。しかし、「内部統制監査と財務諸表監査の一体的実施」「内部統制監査報告書と財務諸表監査報告書の一体的作成」¹⁶⁾を前提とするならば、不適切な会計処理の発覚により訂正が必要となった場合にも、財務諸表監査と内部統制監査は一体となって行われるべきではないだろうか。内部統制監査に焦点を絞ってみると、経営者が内部統制の評価結果を変更するような事態があるにもかかわらず、監査人は誤った当初の評価結果に無限定適正意見を表明したままでよい（監査人にとっては内部統制監査の監査意見を変更する余地がない）ということになる。このような制度設計における訂正実務は市場において受容されるのだろうか。経営者による内部統制報告および監査人による内部統制監査の制度が、今後も市場で信頼されていくためには、訂正内部統制報告書において内部統制の評価結果を変更するような

場合に、監査人が果たすべき役割があると考えられる。

3.4 告発・課徴金納付命令

訂正内部統制報告書を提出し、内部統制の評価結果を変更した企業123社のうち、33社(26.8%)が開示義務違反に係る告発や課徴金納付命令を受けていた(図表11)。訂正内部統制報告書において、不適切な会計処理が発覚したきっかけについて記載している企業も多く、証券取引等監視委員会等の監督官庁の指摘(10社)のほか、税務調査(2社)、監査人の指摘(14社)、子会社や取引先等の他の有価証券報告書提出会社の訂正の影響(5社)等、外部からの指摘による事例が多く見受けられる。

一方、開示義務違反に係る告発・課徴金納付命令を受けているにもかかわらず、処分対象期における内部統制の評価結果を「有効である」としたままの企業もある¹⁷⁾。すなわち、「内部統制報告書と財務諸表の一体的訂正」が行われていないということである。内部統制府令ガイドライン1-1の適用により、監査人側からは内部統制報告書の訂正の要否について積極的に検討しなくなったことも一因ではないかと考えられる。不適切な会計処理が発覚した場合、内部統制の評価が適切であったかどうかが問題となり、評価結果の変更の要否を検討しなければならないことを周知徹底する必要があるだろう。

図表11 内部統制の評価結果を変更した企業のうち告発・課徴金納付命令事案

No.	市場	会社名	告発 課徴金納付命令	事 由
1	東証一 名証一	フタバ産業(株)	(課) H21.7.28	売上債権の過少計上 棚卸資産・有形固定資産の過大計上
2	大証 H	モジュール(株)	(課) H22.4.6	貸倒引当金の過少計上
2-2	東証 J	モジュール(株)	(課) H28.11.28	架空売上の計上
3	東証 M	(株)シニアコミュニケー ション	(課) H22.10.14	売上の前倒し計上 架空売上の計上
4	東証一	JVC・ケンウッド・ホー ルディングス(株)	(課) H22.12.9	負ののれんの計上・償却による利益の過大計上 正ののれんの不計上・一括償却による損失の不 計上 減損損失の不計上
5	東証 M	(株)アクロディア	(課) H23.1.19	架空売上の計上 ソフトウェアの架空計上
6	東証 M	メビックス(株)	(課) H23.1.19	売上の前倒し計上
7	東証一	エムスリー(株)	(課) H23.1.19	のれんの過大計上による損失の過少計上
8	東証一 大証一	メルシャン(株)	(課) H23.2.22	架空売上の計上
9	東証二	(株)リンコーコーポレー ション	(課) H23.3.23	貸倒引当金の過少計上
10	大証 J	(株)東研	(課) H23.8.24	売掛金の過大計上 売上の前倒し計上
11	大証 J	(株) fonfun	(課) H23.9.29	貸倒引当金の過少計上 債務保証損失引当金の不計上
12	札証 A	クラウドゲート(株)	(課) H24.3.2 H24.10.22	貸倒引当金の過少計上 ソフトウェアの過大計上 コンテンツの過大計上
13	東証 M	(株)京王ズホールディング ス	(課) H24.3.16	貸倒引当金の過少計上 貸倒引当金繰入の不計上 売上の過大計上
14	札証 A	RH インシグノ(株)	(課) H24.6.19	のれんの過大計上 営業投資有価証券の過大計上 売掛金の過大計上
15	東証一	オリンパス(株)	(告) H24.3.6 H24.3.28 H27.10.23 (課) H24.7.11 H25.9.4	投資有価証券の過大計上 のれんの過大計上
16	大証 J	(株)プリンシパル・コーポ レーション	(課) H24.11.9	貸倒引当金の過少計上

16-2	東証 J	グローバルアジアホールディングス(株) (旧 プリンシパル・コーポレーション)	(告) H28.3.28	営業保証金の架空計上
17	東証 M	(株)ストリーム	(課) H24.11.21	売上原価の過少計上
18	東証一 大証一	沖電気工業(株)	(課) H25.6.5	架空売上による売掛金の過大計上 貸倒引当金の過少計上 リベート未処理による売掛金の過大計上
19	大証 J	(株)ジャパンケアサービスグループ	(課) H25.7.18	減損損失の不計上 のれんの過大計上 賃貸用の土地・建物の過大計上
20	東証二	明治機械(株)	(課) H25.8.5	仕掛品の過大計上 のれんの過大計上 架空売上の計上 売上原価の不計上
21	東証一	(株)オービック	(課) H25.8.5	投資有価証券評価損の不計上
22	東証 J	KYCOM ホールディングス(株)	(課) H25.11.27	土地の過大計上・減損損失の不計上 仕掛品の過大計上・売上原価の不計上
23	東証二	(株)雪国まいたけ	(課) H26.1.16	土地の過大計上 広告宣伝費の過少計上
24	東証一	(株)リソー教育	(課) H26.4.18	売上の過大計上 前受金の過少計上
25	東証 J	(株)アイレックス	(課) H26.7.18	架空売上の計上 仕掛品の過大計上
26	東証 M	日本アセットマーケティング(株)	(課) H26.7.18	売上の過大計上
27	東証 J	JALCO ホールディングス(株)	(課) H26.12.16	売上の過大計上
28	東証一	(株)アゴラ・ホスピタリティ・グループ	(課) H27.7.30	開発事業等支出金の過大計上
29	東証一 名証一	ジャパン・ベストレスキューシステム(株)	(課) H27.11.12	売上の過大計上 減損損失の不計上 受注損失引当金の不計上
30	東証一 名証一	(株)東芝	(課) H27.12.24	工事損失引当金の過少計上 売上の過大計上 売上原価の過少計上 費用の過少計上
31	東証一	新日本建設(株)	(課) H28.4.14	販売用不動産の過大計上
32	東証二	(株)フード・プラネット	(課) H28.4.21	売上の過大計上
33	東証 M	(株)エナリス	(課) H28.5.23	売上の過大計上

4. おわりに

内部統制報告制度の導入から7期分の内部統制報告書を分析し、明らかになったこととして、①内部統制の評価結果を「有効でない」「表明できない」とした事例は、いずれも導入初年度が最も多く、2期目に大幅に減少したものの、毎期20~30社程度は「有効である」以外の評価結果を報告している、②内部統制の評価結果が「有効である」以外であっても、財務諸表監査では無限定適正意見が最も多いことが挙げられる。

また、内部統制報告制度の導入時から平成28年5月31日までに提出された訂正内部統制報告書のうち内部統制の評価結果を変更した企業123社を対象に分析し、明らかになったこととして、①過年度の不適切な会計処理の発覚により、有価証券報告書等の訂正とともに訂正内部統制報告書を提出している、②開示すべき重要な不備（重要な欠陥）は全社的な内部統制に最も多い、③不適切な会計処理の発覚のきっかけは、企業内部の場合もあるが、多くは外部からの指摘であることが挙げられる。

さらに、不適切な会計処理の発覚による訂正事例は、財務諸表監査と内部統制監査の信頼性に対する疑問を浮き彫りにしている。監査人は、不正によるか誤謬によるかを問わず、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示がないことについて合理的な保証を得る責任がある（監査基準委員会報告書240「財務諸表監査における不正」5項）。これらの事例は、当初の財務諸表監査や内部統制監査では不正や誤謬を発見できず、後に不適切な会計処理すなわち財務諸表の重要な虚偽表示として発覚したということで

ある。

「内部統制監査と財務諸表監査の一体的実施」「内部統制監査報告書と財務諸表監査報告書の一体的作成」が求められていながら、内部統制府令ガイドライン1-1により、訂正内部統制報告書には内部統制監査報告書は不要とされた点については、当初の制度設計と齟齬をきたしているといえよう。不適切な会計処理が発覚した場合には、「内部統制報告書と財務諸表の一体的訂正」および「内部統制監査と財務諸表監査の一体的実施」が不可欠と考えられる。

平成26年改正金融商品取引法（平成26年5月30日）では、新規上場企業の負担軽減のための施策として、上場後3年以内に提出する内部統制報告書に係る内部統制監査の免除を選択できることとされた。しかし、開示義務違反に係る告発・課徴金納付命令事案をみると、新規・成長企業が多く新規上場する新興市場の事案が多いことは明らかである（図表11参照）。経営者による内部統制の評価・監査人による内部統制監査の簡素化や、新規上場企業の内部統制監査の免除といった負担軽減の方向に一辺倒の制度設計に警鐘を鳴らしているように見える。

内部統制報告制度は、上場企業の財務報告に係る内部統制を強化し、もってディスクロージャーの信頼性を確保することを目的としている。そのことを、経営者も監査人も忘れてはならないのである。内部統制報告と内部統制監査が真に機能するためには、制度設計の見直しが必要なのではないだろうか。今後の議論および実務の動向に注目していきたい。

注

- 1) 「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査

- に関する実施基準の設定について(意見書)、企業会計審議会、平成19年2月15日
- 2) 会計上の誤謬と同義である。「誤謬」とは、原因となる行為が意図的であるか否かにかかわらず、財務諸表作成時に入手可能な情報を使用しなかったことによる、又はこれを誤用したことによる、①財務諸表の基礎となるデータの収集又は処理上の誤り、②事実の見落としや誤解から生じる会計上の見積りの誤り、③会計方針の適用の誤り又は表示方法の誤り」である。(過年度遡及会計基準4項)
 - 3) 「内部統制報告制度に関するQ&A」、金融庁総務企画局、平成23年3月31日、(問71)
 - 4) 宇澤 [2013] 41頁
 - 5) 「内部統制報告書提出状況(21年6月~22年5月提出分)」(企業会計審議会第20回内部統制部会資料1-1)、金融庁HP、平成22年11月25日
 - 6) 「有効ではない」と記載している企業もある。内部統制基準・内部統制実施基準では「有効でない」としているため、本稿では「有効ではない」も含め「有効でない」と表記する。
 - 7) 「上場制度総合整備プログラム」、東京証券取引所HP、2006年6月22日公表
 - 8) 「上場制度総合整備プログラム2007」、東京証券取引所HP、2007年4月24日公表
 - 9) 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」、日本公認会計士協会、平成24年6月15日、273項
 - 10) 監査意見に関する除外事項の場合、「限定付適正意見」または「不適正意見」となる。監査範囲の制約に関する除外事項の場合、「限定付適正意見」または「意見不表明」となる。
 - 11) 「有効ではない」と記載している企業もある。内部統制基準・内部統制実施基準では「有効でない」としているため、本稿では「有効ではない」も含め「有効でない」と表記する。
 - 12) 町田 [2011] は、短期的またはすぐにでも対応すべき課題として「内部統制報告書における開示すべき重要な不備(従来の「重要な欠陥」)の是正措置の記載箇所・方法を整理すること」を挙げている。
 - 13) 「内部統制府令第1条第2項の金融商品取引法第193条の2第2項の規定による内部統制報告書の監査証明には、同法第24条の4の5の規定に基づき提出する訂正内部統制報告書の監査証明を含まないことに留意する。」(内部統制府令ガイドライン1-1)
 - 14) 企業会計審議会第20回内部統制部会議事録 持永委員は「一体型で監査報告書を発行するのが基本的なスタンスという中で、やはり内部統制についても、内部統制報告書を訂正して、内部統制監査報告書も訂正すべきではないかという、どちらかという技術論で判断されているところが多いかと思います。」と述べている。
 - 15) 野村 [2011] は、内部統制府令・同ガイドラインの改正について「内部統制府令ガイドラインにおいては、訂正内部統制報告書には内部統制監査は求められていないこと、(以下省略)を明確化している。」と述べている。
 - 16) 町田 [2010] は「監査報告書は統合型の報告書を原則としており、有価証券報告書の中に所収されているにもかかわらず、内部統制報告書だけが添付書類となっているのは不自然であると同時に、ディスクロージャーの観点からも有価証券報告書の一覧性を損なっているといえるであろう。この点は、近い将来に制度の変更が図られる必要があるように思われる。」と述べている。
 - 17) 当該問題点の検討は、山田 [2016] 参照。

参考文献

- 宇澤亜弓 [2013] 『財務諸表監査における不正対応』株式会社清文社。
- 大谷潤、笠原基和、西澤恵理、佐藤光伸、谷口達哉「平成26年改正金融商品取引法について-新規上場企業の負担軽減及び上場企業の資金調達円滑化に向けた施策-」『会計・監査ジャーナル』第711号、57-64頁。
- 企業会計基準委員会 企業会計基準第24号「会計上

の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」、平成21年12月4日。

企業会計審議会「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について（意見書）」、平成19年2月15日。

企業会計審議会「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について（意見書）」、平成23年3月30日。

企業会計審議会〔2010a〕「企業会計審議会第20回内部統制部会議事録」。

企業会計審議会〔2010b〕「内部統制報告書の提出状況について（平成21年6月～平成22年9月提出分）」（第20回内部統制部会 資料1-1）。

金融庁「課徴金納付命令等一覧」（<http://www.fsa.go.jp/policy/kachoukin/05.html>）。

金融庁総務企画局「内部統制府令ガイドライン」、平成23年3月29日。

金融庁総務企画局「内部統制報告制度に関するQ&A」、平成23年3月31日。

証券取引等監視委員会「告発の実施状況（平成28年11月末現在）」（http://www.fsa.go.jp/sesc/actions/koku_joukyou.htm）。

東京証券取引所「上場制度総合整備プログラム」、2006年6月22日公表。

東京証券取引所「上場制度総合整備プログラム2007」、2007年4月24日公表。

日本公認会計士協会 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」、平成24年6月15日。

野村昭文〔2011〕「内部統制基準・実施基準の改訂、内部統制府令・同ガイドラインの改正等の概要」『商事法務』第1931号、51-57頁。

町田祥弘〔2010〕『内部統制報告制度 実態調査』株式会社プロネクサス。

町田祥弘〔2011〕「第10章 内部統制監査の課題と展望」『体系 現代会計学〔第7巻〕 会計監査と企業統治』株式会社中央経済社。

山田優子〔2016〕「告発・課徴金納付命令事案における内部統制報告・内部統制監査の実態と問題点」『現代監査』No.26、75-85頁。



Journal of Public and Private Management

Vol.3, No.7, March 2017, pp.1-14

ISSN 2189-2490

The issue of Internal Control Reporting and Internal Control Audit — Amendments made due to inappropriate financial reporting—

Yuko Yamada

Faculty of Global Business, Showa Women's University

✉ yuko-yamada@swu.ac.jp

Received 31 January 2017

Abstract

This paper is summary of the issue of Internal Control Reporting and Internal Control Audit practices in Japan. The author suggests to reconsider the current Internal Control Report system. Particularly, amended Internal Control Reports were due to inappropriate financial reporting. In the case of inappropriate financial reporting, audit opinions (Internal Control Audit, Financial Statement Audit) become serious problems.

Keyword : Internal Control Reporting, Internal Control Audit, Financial Statement Audit,
inappropriate financial reporting, amended Internal Control Report

Faculty of Business Administration, Bunkyo University

1100 Namegaya, Chigasaki, Kanagawa 253-8550, JAPAN

Tel +81-467-53-2111, Fax +81-467-54-3734

<http://www.bunkyo.ac.jp/faculty/business/>

経営論集 Vol.3, No.7

ISSN 2189-2490

2017年3月28日発行

発行者 文教大学経営学部 坪井順一

編集 文教大学経営学部 研究推進委員会

編集長 鈴木誠

〒253-8550 神奈川県茅ヶ崎市行谷1100

TEL : 0467-53-2111 FAX : 0467-54-3734

<http://www.bunkyo.ac.jp/faculty/business/>