

C I Aフォーラム研究会報告

不適切な会計事例から学ぶ
J-SOX評価の高度化
～ 子会社管理の評価を考える ～

研究会No. a 6

(経営に貢献するJ-SOX評価実務の効率化と活用に関する研究会(B))

C I Aフォーラムは、C I A資格保持者の研鑽及び相互交流を目的に活動する、一般社団法人日本内部監査協会（I I A-J A P A N）の特別研究会である。各研究会は、担当の座長が責任をもって自主的に運営し、研究期間、目標成果を設定し、研究成果を発信している。

当研究報告書は、C I Aフォーラム研究会No. a 6が、その活動成果としてとりまとめたものである。報告書に記載された意見やコメントは、研究会の「見解」であり協会の見解を代表するものではなく、協会がこれを保証・賛成・推奨等するものでもない。

目次

1. はじめに……………	41	4. 不適切な会計事例とJ-SOX評価との関連……………	45
2. 近時の不適切な会計処理の概観……………	42	5. J-SOX評価高度化の取り組み方…	48
3. 不適切な会計事例の内容分析……………	43	6. おわりに……………	50

1. はじめに

当研究会は、2014年8月に発足し、2016年9月に第1次研究会の成果物として「経営に貢献する内部統制評価業務の「高度化」と活用～今から実践！全社的な内部統制評価項目見直しのポイント～」を発表した。成果物発表後、引き続き内部統制評価の高度化をテーマに月1回のペースで定例会を開催することとし、第2次研究会がスタートした。

第2次研究会における高度化のテーマを選

定するにあたり、当研究会の名称に冠している「経営に貢献する」をメンバーで再度検討する中、日本を代表する企業を含め不適切な会計処理を開示する企業が増加傾向にあり、それらの企業のほとんどは内部統制の不備を指摘されていることがわかった。そのような状況を踏まえて、当研究会では、不適切な会計処理の事例を分析し、いわゆる失敗事例から内部統制評価（以後、J-SOX評価という）の高度化に繋がるアイデアを得るというアプローチをとることとし、次のステップを

踏んで検討を進めた。

●不適切な会計処理の傾向の把握



●個別の不適切な会計事例の内容分析



●個別の不適切な会計事例と

J-SOX評価の関連



●J-SOX評価高度化の取り組み方

また、当研究会のメンバー全員がJ-SOX評価実務経験者であるという特徴から、第1次研究会に引き続き、極力実務家の視点から「経営に貢献する」J-SOX評価を念頭に置いて検討を進めた。本研究がメンバー各社で活用されるだけでなく、成果物として発表することにより、メンバー以外の企業においてもJ-SOX評価の高度化に活用されることを期待している。

2. 近時の不適切な会計処理の概観

内部統制報告書の提出が始まり10年が経過したが、不適切な会計処理を開示する上場企業は10年前よりも近年増加の傾向にある。近年の企業の積極的な開示姿勢の影響によるものとも考えられるが、内部統制報告制度が開始された以後も一定程度の不適切な会計処理

<表1>

2016年 ^(注)	発生内容 (件)			
	発生拠点	誤り	粉飾	横領 着服
親会社	19	10	5	34
国内子会社・ 関連会社等	3	13	4	20
海外子会社・ 関連会社等	4	3	0	7
子会社・ 関連会社等計	7	16	4	27
合計	26	26	9	61

(注) 企業の開示日により1~12月分を集計した。

同一事例で複数の拠点や複数の内容で発生している場合は、それぞれで1件とカウントしている。

が発生しているのが現状であるといえるであろう。

東京商工リサーチの調査結果（2016年全上場企業「不適切な会計・経理の開示企業」調査2017年3月15日公開及び2017年全上場企業「不適切な会計・経理の開示企業」調査2018年1月25日公開）を参考に、当研究会にて企業の開示情報をもとに不適切な会計処理の事例を分類集計してみた。その結果は以下のとおりの傾向であった(<表1><表2>)。

2016年に不適切な会計処理を開示した会社のうち、内部統制報告書で開示すべき重要な不備があるとして内部統制は有効でないとして報告している会社は34社あり、そのうち過年度の評価結果を有効から有効でないに訂正している会社は22社であった。2017年に不適切な会計処理を開示した会社のうち、内部統制報告書で開示すべき重要な不備があるとして内部統制は有効でないとして報告している会社は32社あり、そのうち過年度の評価結果を有効から有効でないに訂正している会社は22社であった。

2016年と2017年の傾向から、不適切な会計処理は誤謬だけではなく意図的な不正会計によるもの、また親会社だけでなく子会社・関連会社等においても発生するリスクが高いことが読み取れる。

また、過年度の内部統制評価結果を訂正す

<表2>

2017年 ^(注)	発生内容 (件)			
	発生拠点	誤り	粉飾	横領 着服
親会社	14	6	6	26
国内子会社・ 関連会社等	5	4	7	16
海外子会社・ 関連会社等	5	7	4	16
子会社・ 関連会社等計	10	11	11	32
合計	24	17	17	58

る事例も多く見受けられ、長期間にわたって不適切な会計処理が発見できていない状況も見取れる。

なお、粉飾によるものが2016年の26件から2017年の17件に減少しているが、これは2015年に発覚した大手電機メーカーでの不正会計事例を受けて、内部監査や外部監査がそれ以前に比べて厳密に行われた結果、2016年に不適切な会計処理として開示する企業が増えたのではないかと推察される。あるいは、厳密な監査の結果、影響が少ないうちに早期発見ができた可能性もあるのではないかと推察される。

3. 不適切な会計事例の内容分析

不適切な会計処理の傾向を調査する中で、再発防止策として取り上げられている事項に、内部統制に係る項目が多いことがわかってきた。そこで、当研究会では不適切な会計事例をさらに個別に分析することによって、内部統制評価の高度化に関連する手掛かりが

<表3>

	内容	主な再発防止策	気づき事項
A社	国内子会社 費用の繰延	<ul style="list-style-type: none"> 内部通報制度の周知徹底 グループ会社管理の徹底、モニタリング機能の強化 目標達成に対するプレッシャーの緩和 内部統制評価範囲の拡大 内部監査の充実 	<ul style="list-style-type: none"> 業績報告の会議が有効に機能していれば、早期発見の可能性もあったように思われる。 直接的な圧力はないものの、目標達成へのプレッシャーが動機となっている。 目標達成プレッシャーの原因は、実現性が困難な予算や計画にあることが多い。
B社	海外子会社 架空売上 棚卸資産の 架空計上 売上原価の 過小計上	<ul style="list-style-type: none"> 意識向上教育の実施 業績管理体制（予算作成過程・進行状況分析等）の見直し 子会社に対するモニタリング体制整備・強化 子会社の適正な人人体制の検討 子会社CFOの本社直轄化 内部通報制度の再構築 監査役及びスタッフの増員 実効的な内部統制報告制度の運用 	<ul style="list-style-type: none"> J-SOX評価の対象であったが形式化、形骸化により不備を発見できていない。 子会社からの報告が機能していなかった、また各事業部門での会議も機能していなかった。 予算や計画の差異分析は重要な統制であるが、過度な追い込みは達成へのプレッシャーとなる危険性もある。 実地棚卸に問題があり、通常のモニタリング（内部監査や立会）での発見統制も重要である。

得られるであろうと考え、個別の事例を取り上げて、詳細に分析をすることとした。

事例の分析を行うにあたっては、客観性を保持するため開示資料のみを利用することとし、主に調査報告書（社内、第三者）を利用し、適宜、有価証券報告書、内部統制報告書等を利用した。

事例は9件を取り上げることとしたが、サンプリングは任意とした。任意とした理由は、当研究会のメンバーはJ-SOX評価並びに内部監査の実務に携わっており、業種、業態、事例の内容等が、各社の実務でも活かせる事例の方がメンバーにとっても有益になるであろうと考えたからである。

事例分析は、不適切な会計処理の発覚端緒、経緯、背景、動機、機会、再発防止策等を、主に調査報告書から読み取り、それぞれの事例について、J-SOX評価との関連から高度化の手掛かりとなるであろうポイントを検討した。

以下、取り上げた9件の事例について、不適切な会計処理の内容、主な再発防止策、気づき事項を<表3>にまとめた。

	内容	主な再発防止策	気づき事項
C社	国内子会社 棚卸資産の 過大計上	<ul style="list-style-type: none"> ・コンプライアンス意識の向上 ・内部通報制度の適切な利用 ・棚卸業務プロセスの見直し ・子会社への取締役の派遣、子会社監査役体制の拡充 ・子会社の内部監査人の増員 ・親会社からの監査体制・モニタリング強化 	<ul style="list-style-type: none"> ・重要拠点、重要プロセスでの問題であり、J-SOX評価が手続きのみ先行し、本来的な位置づけや目的と離れてしまっているのではないか。 ・実地棚卸の手続き自体が目的を失っている。 ・業績向上、KPI改善は必要であるが、論理的で合理性のあるものであったのかの検証が必要であろう。 ・内部通報制度が有効に機能していれば、もう少し早い段階での発見が可能であろう。
D社	国内子会社 売上の過大 計上	<ul style="list-style-type: none"> ・コンプライアンス意識の徹底 ・ガバナンス体制の再構築 ・内部監査や内部通報制度の活性化 	<ul style="list-style-type: none"> ・取締役会、監査役が機能していないが、何らかのパフォーマンス評価が必要であろう。 ・内部監査も有効に機能されていなかった。 ・内部通報制度は導入されているが過去に通報が1件もなく、そのような場合には有効性の評価が必要であろう。
E社	親会社 棚卸資産の 過大計上	<ul style="list-style-type: none"> ・コンプライアンス最優先の意識改革 ・規程類の明確化 ・棚卸プロセスの見直し ・業績評価、人事制度の見直し ・予算制度の見直し ・内部監査体制の強化 ・法令遵守体制の強化 	<ul style="list-style-type: none"> ・複数事業所で同時多発的に、しかも共謀していることでもあり、制度の形骸化に対する対策、具体的には内部統制の評価内容や評価方法、IT統制の範囲、全社的な内部統制のチェック項目などを適宜見直すことが重要。 ・基本方針や企業理念が浸透しているか適時に確認することが重要。
F社	親会社 売上の前倒 し計上 売上原価・ 販売管理費 の過小計上	<ul style="list-style-type: none"> ・コンプライアンス担当取締役の設置 ・取締役会への適時適切な情報提供の強化及び監査役会の機能強化 ・内部通報制度の運用見直し ・コンプライアンス教育の拡充 ・高原価・低原価案件のモニタリング強化 ・投資評価体制の改善 ・工事進行基準の適正性を担保するための社内体制の整備 ・合理性のある計画策定の実施 	<ul style="list-style-type: none"> ・予算統制（予算作成、予算達成プレッシャー）に問題があるが、J-SOX評価でどのように評価するべきかが課題。 ・コンプライアンス教育で、一般的な事例よりも、過去の社内の実例を基に研修を行うのは効果がある。
G社	海外子会社 売上の過大 計上 販売管理費 計上漏れ 未払税金計 上漏れ	<ul style="list-style-type: none"> ・海外子会社に対する管理体制の強化 本社管理部門の組織強化 子会社経理社員のレポートラインを本社経理部へ変更 財務報告会議の設置 子会社社長及び子会社管掌役員から取締役会への定期進捗報告 子会社に対する監査役等による定期監査の実施 ・海外子会社の運営力強化 子会社組織、職務権限の見直し 子会社の業務処理能力向上 子会社新規事業立上げ時に本社関連部門の関与強化 ・内部監査体制の再構築 監査経験豊富な者及び実務担当者の配属 子会社への定期内部監査頻度増 ・正しい会計処理に関する意識醸成、コンプライアンス意識の向上 	<ul style="list-style-type: none"> ・内部監査部門が子会社内部監査時に指摘していた長期滞留売掛金の再調査が適切にフォローされなかったことは、重要な欠陥と考えられる。 ・内部監査人としての責任と権限が明確か、実際に経営の眼と耳として機能していなかったのではないか。 ・重要拠点に対してガバナンスが効いていなかったことが根本原因と思われる。 ・子会社の社長までは情報が共有されていたようであるが、誤った経営判断をチェックする機能はどこが担っていたのか疑問。

	内容	主な再発防止策	気づき事項
H社	国内子会社 売上の過大計上 棚卸資産の過大計上 売上原価・販売管理費の繰延	<ul style="list-style-type: none"> ・子会社の取締役会及び監査役の機能強化 ・親会社による子会社管理の機能強化 ・子会社役員・従業員のコンプライアンス意識の向上 ・子会社における内部通報制度の強化 ・合理的な根拠に基づく子会社の利益計画策定 ・内部統制の評価範囲の拡大及び内部監査機能の強化 	<ul style="list-style-type: none"> ・J-SOX評価対象外の子会社の財務報告リスクに対する評価（監査）をどのように実施するかが課題。 ・計画（予算）策定プロセスの内部統制評価についても、どのように実施するかが課題。
I社	親会社 完成工事高 ・完成工事原価の計上 時期操作 不正なキックバック受領	<ul style="list-style-type: none"> ・取締役会実効性評価の実施 ・本社組織（セカンドディフェンスライン）の見直し ・グループ行動規範の再徹底、通報制度の拡充 ・コンプライアンス意識醸成のための教育プログラム実施 ・透明性の高い業務プロセスの再構築 ・人事評価基準の明確化、人事ローテーションのルール化 ・目標設定・業績管理の見直し 	<ul style="list-style-type: none"> ・J-SOXの評価対象外であっても定期的な内部監査を実施していくことで不備の早期発見が可能となる。

4. 不適切な会計事例とJ-SOX評価との関連

個別の事例研究を進める中で、各企業は調査報告書で提案された再発防止策を受け、それを各企業の実情に合わせて、内部統制やガバナンス・プロセスの改善を実施している実態があることがわかった。J-SOX評価が有効に機能していれば、個別の事例で策定されている再発防止策に対応する内部統制の不備は、不適切な会計処理が発覚する以前に検出ができていたのではないだろうか。

<表4>

要因	再発防止策	J-SOX評価の実施基準との関連
コーポレート・ガバナンス（ガバナンス不全）	取締役会実効性評価の実施（I社）	明確な関連は見られないが、以下の「全社的な内部統制に関する評価項目の例」（以後、全社統制評価項目例という）の統制環境第4項との関連に留意する。 ・取締役会及び監査役又は監査委員会は、財務報告とその内部統制に関し経営者を適切に監督・監視する責任を理解し、実行しているか。
監査役（監査役機能不全）	常勤監査役増員・監査役スタッフ選任（B社） 監査役取締役会での発言・意見（F社） 子会社の監査役体制の拡充（C社） 子会社監査役の全取締役会への出席（H社）	全社統制評価項目例の統制環境第4項との関係がみられる。 ・取締役会及び監査役又は監査委員会は、財務報告とその内部統制に関し経営者を適切に監督・監視する責任を理解し、実行しているか。

そこで、次のステップとして、分析した9事例の再発防止策を取り上げ、J-SOX評価の実施基準との関連を調べ、J-SOX評価高度化の手掛かりを得ようとした。

9事例の再発防止策を要因別に分類し、J-SOX評価との関連をまとめたものが以下の<表4>である。この表を見てわかるとおり、再発防止策はJ-SOX評価の実施基準との関連があるものが多いが、明確な関連がないものもあることがわかった。そのような項目はJ-SOX評価において評価がなされていない可能性もあることが推察できる。

要因	再発防止策	J-SOX評価の実施基準との関連
	子会社に対する監査役による定期監査の実施 (G社)	
	取締役、監査役、関係部門、監査法人との連携促進 (F社)	<p>全社統制評価項目例の統制環境第5項との関係がみられる。</p> <p>・監査役又は監査委員会は内部監査人及び監査人と適切な連携を図っているか。</p>
取締役会 (取締役への情報伝達不足)	<p>取締役会への適時適切な情報提供 (F社、D社)</p> <p>子会社から親会社取締役会への定期報告 (G社)</p>	<p>全社統制評価項目例の情報と伝達第4項との関係がみられる。</p> <p>・経営者、取締役会、監査役又は監査委員会及びその他の関係者の間で、情報が適切に伝達・共有されているか。</p>
内部監査 (内部監査の機能不全、内部監査の体制・人員の不足)	<p>内部監査部門の増員 (C社、G社、H社)</p> <p>監査能力のある人員配置と継続的な能力向上のための教育・研修 (D社、E社)</p>	<p>全社統制評価項目例のモニタリング第3項との関係がみられる。</p> <p>・モニタリングの実施責任者には、業務遂行を行うに足る十分な知識や能力を有する者が指名されているか。</p>
	<p>監査範囲・監査頻度増、監査方法改善 (A社、G社)</p> <p>不正リスクに対応した監査計画 (H社)</p>	<p>全社統制評価項目例のモニタリング第2項との関係がみられる。</p> <p>・経営者は、独立的評価の範囲と頻度を、リスクの重要性、内部統制の重要性及び日常的モニタリングの有効性に応じて適切に調整しているか。</p>
内部通報 (内部通報制度が有効に運用されていない)	<p>内部通報制度の目的・意義・利用方法の周知徹底 (A社、B社、C社、D社、E社)</p> <p>全ての通報をコンプライアンス担当役員に集約、社外取締役へ展開 (F社)</p> <p>子会社における内部通報制度の強化 (H社)</p> <p>外部通報窓口設置 (I社)</p>	<p>全社統制評価項目例の情報と伝達第5項との関係がみられる。</p> <p>・内部通報の仕組みなど、通常の報告経路から独立した伝達経路が利用できるように設定されているか。</p>
コンプライアンス体制 (経営トップのコンプライアンス体制構築意識不足)	<p>経営トップからのコンプライアンスの重要性に関するメッセージ発信 (B社、C社)</p> <p>本社によるコンプライアンス計画の策定及び実施 (E社)</p>	<p>全社統制評価項目例の統制環境第1項との関係がみられる。</p> <p>・経営者は、信頼性のある財務報告を重視し、財務報告に係る内部統制の役割を含め、財務報告の基本方針を明確に示しているか。</p>
	<p>コンプライアンス担当取締役の設置 (F社)</p>	
コンプライアンス教育 (希薄なコンプライアンス意識)	<p>コンプライアンス意識醸成・向上のための教育・研修の実施 (B社、C社、E社、G社、H社、I社)</p>	<p>コンプライアンス意識向上や教育実施に関する直接的な項目は見当たらない。</p>
人事制度 (人事ローテーションがない、人事評価項目にコンプライアンスがない)	<p>人事評価にコンプライアンス遵守状況の追加 (E社)</p>	<p>全社統制評価項目例の統制環境第13項との関係がみられる。</p> <p>・従業員等の勤務評価は、公平で適切なものとなっているか。</p>
	<p>人事ローテーションの定例化・ルール化 (B社、I社)</p>	<p>人事ローテーションに関する評価項目は見当たらないが、全社統制評価項目例の統制環境第11項との関連に留意</p> <p>・従業員等に対する権限と責任の委任は、無制限ではなく、適切な範囲に限定されているか。</p>

要因	再発防止策	J-SOX評価の実施基準との関連
業績管理 (目標達成への過度なプレッシャー、合理性がない計画)	合理的な目標設定、予算策定、業績管理 (E社、H社、I社)	明確な関連は見られないが、全社統制評価項目例の統制環境第2項との関連に留意する。 ・適切な経営理念や倫理規程に基づき、社内の制度が設計・運用され、原則を逸脱した行動が発見された場合には、適切に是正が行われるようになっているか。
	目標達成に対するプレッシャーの合理的な緩和 (A社) 予算作成過程、進行状況の客観的評価・分析 (B社)	
子会社管理 (子会社モニタリングの不足、脆弱な子会社管理体制)	子会社経営に親会社経営陣が直接関与 (A社、B社、G社) 親会社から子会社への取締役派遣 (C社) 子会社から親会社への協議事項の追加 (G社)	子会社における全社統制は評価されるが、親会社の子会社管理に関する評価内容は見当たらない。
	子会社に対するモニタリング体制の整備・強化 (A社、B社、C社) 子会社経理社員のレポートラインを本社経理部へ変更 (G社) 子会社から税務・財務・会計に関する報告会議設置 (G社)	
	親会社による子会社の適正な人員体制の検討 (B社) 親会社の子会社管理部門の組織強化 (G社) 子会社取締役会、監査役等の機能強化 (B社、H社)	
	親会社からの監査体制強化 (C社、H社)	
内部統制活動 (規程の未整備 セカンドディフェンスラインの機能不全 子会社の内部統制の未整備)	規程、マニュアルの整備改善と社内の周知徹底 (D社、I社) 子会社の運営力強化 (G社)	全社統制評価項目例の統制活動第4項との関係がみられる。 ・全社的な職務規程や、個々の業務手順を適切に作成しているか。
	内部けん制・内部統制が機能する営業部門と管理部門の機能見直し (H社) 統制機能強化のための本社組織の見直し (I社)	全社統制評価項目例のモニタリング第1項との関係がみられる。 ・日常的モニタリングが、企業の業務活動に適切に組み込まれているか。
	情報システムによる統制機能強化 (I社)	全社統制評価項目例のITへの対応第3項との関係がみられる。 ・経営者は、信頼性のある財務報告の作成という目的の達成に対するリスクを低減するため、手作業及びITを用いた統制の利用領域について、適切に判断しているか。
内部統制活動 (棚卸プロセス) (棚卸プロセスが未整備)	在庫管理、棚卸プロセスの見直し (B社、C社、E社) 実地棚卸の適正な実施及び差異分析の徹底 (B社) 在庫管理システムの再構築 (C社)	業務処理統制において、棚卸プロセスは重要勘定で評価されているはずであるが、重要な事業拠点以外をどのように評価するかに課題がある。
内部統制評価 (評価範囲、運用評価が適切でない)	内部統制評価範囲の拡大 (重要勘定追加、全子会社対象) (A社、H社)	評価範囲の設定、評価方法については実施基準に規定されているが、形骸化・形式化しないための工夫が必要といえる。
	実効的な内部統制報告制度の運用 (形骸化している統制の識別と有効化、実効的な評価、評価者の増員) (B社)	

5. J-SOX 評価高度化の取り組み方

前章までにおいて、不適切な会計処理事例の再発防止策と J-SOX 評価との関連を調べてきたが、当研究会のテーマである J-SOX 評価の高度化を検討するための次のステップとして、近年発生件数が増加している子会社における不適切な会計処理の要因ともなっている親会社による子会社管理を取り上げて、全社的な内部統制の評価においてどのような観点での評価が行えるかを検討することとした。

J-SOX 評価においては、全社的な内部統制については原則すべての事業拠点を、業務処理統制については連結売上高等の三分の二程度をカバーする範囲の事業拠点を評価の対象とすることとされており、子会社における内部統制も評価が必要であり、各企業においては実施基準に沿って子会社の内部統制の評価を実施している。

(注) J-SOX 実施基準において事業拠点とは以下のように定義されている。

「事業拠点は、必ずしも地理的な概念にとらわれるものではなく、企業の実態に応じ、本社、子会社、支社、支店のほか、事業部等として識別されることがある。」

しかし、実施基準に記載されている全社的な内部統制の評価項目の例示には、親会社による子会社管理（グループ内部統制）に関する内容は明示されていない。J-SOX 評価開始時点においてもグループ内部統制という考え方は存在していたものの、大きく取り上

<表5>

子会社管理項目	考えられる評価内容	全社的な内部統制の評価項目の例
ガバナンス	<ul style="list-style-type: none"> 子会社取締役、監査役等の選解任基準は明確に定められ、基準に沿って選解任されているか。 子会社取締役会の実効性評価がされ、親会社に報告されているか。 	(統制環境第4項) <ul style="list-style-type: none"> 取締役会及び監査役又は監査委員会は、財務報告とその内部統制に関し経営者を適切に監督・監視する責任を理解し、実行しているか。

げられるようになったのは、2015年の会社法改正を契機としているのではないかと考えられる。

検討結果は以下の<表5>のとおりである。親会社における子会社管理において考慮すべき項目として、ガバナンス、リスク管理、コンプライアンス、内部監査、内部通報、財務報告、ITを取り上げ、各項目において J-SOX 評価に組み込むとすればどのような内容が考えられるかをまとめた。

なお、このような評価内容を追加するにあたっては、現在実施している評価項目に項目を追加することも考えられるが、現在実施している評価項目に対して評価内容を追加するという方法も取り得ると考えられるため、実施基準で示されている全社的な内部統制の評価項目の例との関連も併せて記載することとした。

また、親会社における全社的な内部統制の評価に、子会社管理に係る評価内容を追加するという見直しを検討することにより、全社的な内部統制の対象に入らないような子会社に対しても間接的に評価が行われることになり、企業グループ全体としての内部統制の高度化に繋がることが期待できる。また、親会社における子会社管理に係る内部統制が有効であれば、従来、子会社ごとに評価していた部分を親会社の評価項目に寄せることで子会社における全社的な内部統制の評価内容を軽減できる可能性もあり、親会社の J-SOX 評価の高度化が、子会社の J-SOX 評価の効率化に繋がる側面もあるものと思われる。

子会社管理項目	考えられる評価内容	全社的な内部統制の評価項目の例
ガバナンス	<ul style="list-style-type: none"> 親会社監査役等と子会社監査役等の情報交換は行われているか。 親会社監査役等による子会社の調査は、適時に行われているか。 	(統制環境第5項) <ul style="list-style-type: none"> 監査役又は監査委員会は内部監査人及び監査人と適切な連携を図っているか。
ガバナンス	<ul style="list-style-type: none"> 子会社の決裁事項のうち親会社での決裁が必要な事項が明確に定められ、適切に運用されているか。 	(統制環境第11項) <ul style="list-style-type: none"> 従業員等に対する権限と責任の委任は、無制限ではなく、適切な範囲に限定されているか。
ガバナンス	<ul style="list-style-type: none"> 子会社からの親会社取締役会や管掌役員等に対する報告事項が定められ、適切に報告がなされているか。 	(情報と伝達第4項) <ul style="list-style-type: none"> 経営者、取締役会、監査役又は監査委員会及びその他の関係者の間で、情報が適切に伝達・共有されているか。
ガバナンス	<ul style="list-style-type: none"> 子会社の内部統制に関する重要な情報は、親会社（地域統括会社等も含む）の適切な部門に伝達される体制が整備され、適切に報告がされているか。 	(情報と伝達第3項) <ul style="list-style-type: none"> 内部統制に関する重要な情報が円滑に経営者及び組織内の適切な管理者に伝達される体制が整備されているか。
リスク管理	<ul style="list-style-type: none"> 親会社のリスク管理部門において、子会社のリスク管理が適切に行われているかを確認し、その結果を検証しているか。 	(リスクの評価と対応第1項) <ul style="list-style-type: none"> 信頼性のある財務報告の作成のため、適切な階層の経営者、管理者を関与させる有効なリスク評価の仕組みが存在しているか。
コンプライアンス	<ul style="list-style-type: none"> 子会社の経営理念や倫理規定が親会社のそれと異なる場合は、親会社への報告または承認がなされる仕組みがあるか。 子会社におけるコンプライアンス教育の実施状況やコンプライアンス遵守状況は、親会社のコンプライアンス部門に報告されているか。 	(統制環境第2項) <ul style="list-style-type: none"> 適切な経営理念や倫理規程に基づき、社内の制度が設計・運用され、原則を逸脱した行動が発見された場合には、適切に是正が行われるようになっているか。
内部監査	<ul style="list-style-type: none"> 子会社の内部監査計画は、親会社の内部監査部門に報告または承認されているか。 子会社の内部監査結果及び改善結果は、親会社の内部監査部門に報告されているか。 子会社の内部監査を、親会社内部監査部門が必要に応じて実施できることを定めているか。 	(モニタリング第2項) <ul style="list-style-type: none"> 経営者は、独立的評価の範囲と頻度を、リスクの重要性、内部統制の重要性及び日常的モニタリングの有効性に応じて適切に調整しているか。
内部通報	<ul style="list-style-type: none"> 子会社の内部通報が親会社の内部通報担当部門に、直接または間接的に、漏れなく伝わる仕組みとなっているか。 子会社における内部通報制度が有効に活用されているかを親会社はモニタリングしているか。 	(情報と伝達第5項) <ul style="list-style-type: none"> 内部通報の仕組みなど、通常の報告経路から独立した伝達経路が利用できるように設定されているか。
財務報告	<ul style="list-style-type: none"> 親会社の「信頼性のある財務報告の作成に関する経営者の方針や指示」が、子会社の適切な部門に伝達されているか。 	(情報と伝達第1項) <ul style="list-style-type: none"> 信頼性のある財務報告の作成に関する経営者の方針や指示が、企業内のすべての者、特に財務報告の作成に関連する者に適切に伝達される体制が整備されているか。 (統制環境第1項) <ul style="list-style-type: none"> 経営者は、信頼性のある財務報告を重視し、財務報告に係る内部統制の役割を含め、財務報告の基本方針を明確に示しているか。
財務報告	<ul style="list-style-type: none"> 子会社経理部門の人材の配置・教育について、親会社経理部門は関与しているか。 	(統制環境第8項) <ul style="list-style-type: none"> 経営者は、信頼性のある財務報告の作成を支えるのに必要な能力を識別し、所要の能力を有する人材を確保・配置しているか。
I T	<ul style="list-style-type: none"> 子会社のI Tに関する戦略、計画等に対して、親会社のI T部門は適切に関与しているか。 	(I Tへの対応第1項) <ul style="list-style-type: none"> 経営者は、I Tに関する適切な戦略、計画等を定めているか。

前表の評価内容は当研究会での検討結果であり、各企業における子会社管理の手法は多種多様であり一様ではないので、実務においては各企業の実態に沿って評価内容を検討されたい。

以上が当研究会での検討結果であるが、J-SOX評価の見直しをする際に、全社的な内部統制については、実施基準の評価項目の例42項目の評価内容を見直すというアプローチをとることが多いと思われるが、42項目ありきでは形式的な見直しに陥りやすいのではないだろうか。

今回当研究会では、不適切な会計事例の再発防止策からJ-SOX評価の高度化のポイントと評価内容の見直しを探るというアプローチをとった。その結果、実施基準と明確な関連のない再発防止策があることを確認することができた。再発防止策は有効な内部統制を構築するための手段であり、それが十分に構築・運用されていないとすれば明らかなリスクである。

J-SOX評価の実務において、今回の当研究会における他社事例を参考にした見直しを行うアプローチ方法は、時間的な制約やそれぞれの会社の実態にそぐわない可能性があると思われる。そこで、他社事例の代わりに現在それぞれの会社で行っているリスク管理を利用するというアプローチ方法をとってみてはどうだろうか。

自社のリスク管理で認識されている財務報告等に関するリスク（直接的に影響を及ぼすリスクだけでなく間接的なものも含めて）とJ-SOX評価の内容を比較し、リスク認識されているにもかかわらずJ-SOXで評価されていない項目はないか、逆にJ-SOXでは評価されているがリスク認識されていないリスクはないかを確認し、J-SOX評価内容の見直しを行ってみたいかどうか（逆にリスク認識を見直す必要もあるかもし

れない）。そのような手法が、J-SOX評価の高度化、効率化のポイントを見つけ出す有効な取り組み方の一つになるであろうと当研究会は考える。

6. おわりに

今回の報告書作成にあたり、不適切な会計処理事例の研究からスタートしたのは、大手電機メーカーにおける不正会計発覚の影響が大きいといえる。外から見るとガバナンスや内部統制の優等生と思えた会社においても、J-SOX評価の形骸化・形式化があったことに少なからずショックを受けたものである。

不正の発見がJ-SOX評価の目的ではなく、また内部統制に一定の限界があることは理解しているが、それでもなお「経営に貢献する」J-SOX評価を考えると、不正防止・発見を切り離して考えることはできないであろう。

今回は、他社事例を参考にしてJ-SOX評価の見直しを行うというアプローチをとったが、J-SOX評価導入以来、自社のリスクを適切に把握しないまま、実施基準をなぞるだけでJ-SOX評価の内容を検討していなかっただろうか。

実施基準にもあるとおり、「企業において具体的にどのような内部統制を整備及び運用するかは、個々の企業の置かれた環境や事業の特性等によって様々である。経営者は、内部統制の枠組み及び評価の基準を踏まえて、それぞれの企業の状況等に応じて自ら適切に内部統制を整備及び運用する」わけであるが、評価においてもそれぞれの企業の状況等に応じて自ら適切にJ-SOX評価を実施することが「経営に貢献する」ことに繋がるのではないかと考える。また、それを実行することが我々J-SOX評価に携わる者に求められる役割ではないのであろうか。

今回の報告がそのような「自ら適切に評価

する」ことへのきっかけとなれば幸いである。

<参考文献>

- ・「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
- ・「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
- ・「Fraud Surveyー日本企業の不正に関する実態調査」(株)KPMG F A S、2016年10月
- ・「2016年全上場企業 不適切な会計・経理の開示企業 調査」東京商工リサーチ、2017年3月15日公開
- ・「2017年全上場企業 不適切な会計・経理の開

示企業 調査」東京商工リサーチ、2018年1月25日公開

- ・「企業不祥事を引き起こす潜在的原因の解明～企業価値の向上と毀損防止に向けて企業は何をすべきか？ 最近の不祥事120例の分析を踏まえて～」ジャパン・ビジネス・アシユアランス(株)、2017年10月13日
- ・「C O S O内部統制の統合的フレームワーク フレームワーク篇」日本公認会計士協会出版局、2014年2月
- ・「3つのディフェンスライン全体でのC O S Oの活用」日本内部監査協会『月刊監査研究』、2015年10月号
- ・竹内朗「内部管理体制の高度化に向けた取組み」商事法務研究会『旬刊商事法務』No.2157、2018年2月5日号

＜C I Aフォーラム研究会No. a 6（経営に貢献するJ-S O X評価実務の効率化と活用に関する研究会（B）メンバー＞（順不同・敬称略）

役割	氏名	資格
座長	浜野 英二	C I A、C F E
メンバー	石川 正尚	C I A
	松井 信	C I A
	沼田 哲夫	C I A
	前田 善徳	C I A、内部監査士
	小河 伸之	C I A
	塚田 正雄	C I A
	萩原 隆之	C I A、内部監査士（2018年4月まで参加）
	為房 健心	C I A（2018年3月まで参加）

（メンバーの氏名・資格は2018年6月29日現在）