



# 東光監査法人

## TOKOニュースレター

Vol. 45/2014年7月号

発行日：2014年7月22日

昨日、九州地方から東海地方までの梅雨明けが発表されました。本日付で、関東地方も梅雨明けとなるのではないのでしょうか。  
冷夏の噂もありましたが、梅雨明けの数日は猛暑になることが多いようですので、皆様どうぞご自愛ください。

### I. 最新情報（2014年6月1日～2014年6月30日）

#### 1. 一般会計（会計制度委員会）

特になし

#### 2. IFRS 関係（会計制度委員会）

CPA協会 HP掲載日	種類	タイトル	内 容	適用時期
2014年6月 2日	意見	IASB 情報要請「適用後レビュー：IFRS 第3号「企業結合」」に対する意見について	平成26年1月30日に国際会計基準審議会（IASB）から、情報要請「適用後レビュー：IFRS 第3号「企業結合」」が公表され、意見が求められました。日本公認会計士協会（会計制度委員会）では、当該情報要請に対するコメントを取りまとめ、平成26年5月30日付けで提出いたしましたのでお知らせいたします。	—
2014年6月 12日	意見	IASBが、「投資企業—連結除外の適用（IFRS 第10号およびIAS 第28号修正案）」の公開草案を公表	2014年6月11日、IASBは、投資企業—連結除外の適用（IFRS 第10号とIAS 第28号の修正案）の公開草案を公表した。IFRS 第10号「連結財務諸表」およびIAS 第28号「関連会社および共同支配企業に対する投資」の修正を提案する本案は、子会社を連結するのではなく公正価値で測定することを求める投資企業の規定について、当該規定を適用する際の以下の3点を明確にするものである。  <ul style="list-style-type: none"> <li>投資企業の子会社で自身は投資企業ではない中間親会社は、連結財務諸表作成の免除規定（公正価値測定）が適用されることを確認。— 投資企業である最終親会社が中間親会社を公正価値で測定</li> </ul>	—

本紙掲載の記事等の無断複写・複製を禁じます。

Copyright© Toko audit corporation. All rights reserved

			<p>する会計処理を踏襲し、中間親会社もその子会社を公正価値で測定する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>親会社である投資企業が、投資関連サービスを提供する子会社を公正価値測定ではなく連結する場合を明確化。－ 投資企業ではない子会社が、投資企業である親会社の投資活動をサポートすることが主目的である場合には、投資関連サービスを提供する先が投資企業および第三者のいずれでも連結する。－ 投資企業である子会社が、第三者に投資関連サービスを提供している場合には公正価値測定する。</li> <li>投資企業ではない企業が、投資企業である関連会社に対して有する持分における持分法の適用の簡素化。－ 投資企業ではない共同支配投資者が、投資企業である共同支配企業への持分に対して持分法を適用する際に、当該共同支配企業がその子会社に対する持分に適用した公正価値測定を維持できない。－ 上のケースで投資先が、共同支配企業ではなく関連会社である場合には、投資者（投資企業ではない）は、当該関連会社がその子会社に適用した公正価値測定を維持する。</li> </ul> <p>本件は、IFRS 解釈指針委員会から提出されたものであり、実務での適用の多様性を減らすため、IASB に対して規定の明確化を求めた。 本案のコメント期間は 96 日間である。IFRS 第 10 号の投資企業の元の規定の発効日に合わせるため、通常のコメント期間より短い。</p>	
--	--	--	--	--

### 3. 学校法人会計（学校法人委員会）

特になし

### 4. 非営利・公会計（非営利法人委員会、公会計委員会）

CPA協会 HP掲載日	種類	タイトル	内 容	適用時期
2014年6月 3日	意見	「社会福祉法人の認可について（通知）」（案）に対する意見	平成 26 年 2 月 27 日付けで厚生労働省から、「社会福祉法人の認可について（通知）」（案）が公表され、広く意見が求められました。 日本公認会計士協会（非営利法人委員会）では、この通知案に対する意見を取りまとめ、平成 26 年 3 月 28 日付けで厚生労働省に提出いたしましたので、お知らせいたします。	－

## 5. IT 関係 (IT 委員会)

特になし

## II. 連絡広場

### ワンポイントメッセージ

#### ●不正事例検証 パート2

今回も、後を絶たない不正事例について、その防止策を探りつつ検証していきたいと思います。

いわゆる循環取引による不正の疑惑により、昨年、証券取引等委員会により会社及び社長会長の自宅に強制調査が行われ、現在は東京地検による取り調べが進行中であり、また、6月27日に民事再生法の適用を申請中である、ジャスダック上場のゲーム制作会社「インデックス」です。

当然ですが、不正の全容は明らかではなく、ウェブサイトからの引用や私見に基づく記事となりますことをご了承願います。

まず、循環取引は、経営者、特定の事業部門責任者等により意図的に仕組まれ、複数の企業が互いに通謀・共謀し、商品の売買や役務の提供等の相互発注を繰り返すことで、売上高及び利益を計上する不正取引手法です。表面的には、正常な取引条件が整っているように見える場合が多く、まったく知らず知らずの内に取引に加わっている場合すらあります。

したがって、企業として、たとえ意図していなくても、循環取引に巻き込まれないようにすることも非常に重要となります。

以下、平成23年日本公認会計士協会会長通牒による「循環取引等不適切な会計処理への監査上の対応等について」を参考及び引用しながら、「インデックス」による循環取引を見ていきます。

インデックスが不正に手を染めていったのは、平成7年に監査法人の交代をしていた前後といわれています。そして、平成7年8月期から5期連続で赤字決算となっています。

赤字決算による債務超過が、上場廃止基準に抵触するのを防ぐ目的で循環取引に手を染めていった可能性があります。

一説によると、ペーパーカンパニーを含む80社以上が関連し、システム開発名目でソフトウェアを購入、システムの販売を繰返し、売上と仕入の水増しを図ったようです。

循環取引の特徴でもありますが、今回のケースでも、取引先は実在し、資金決済は実際に行われ、会計記録や証憑の偽造又は在庫等の保有資産の偽装も行われています。循環取引は、循環している間とはともかく、循環がやんだ瞬間、資金ショートすることは必然です。しかし、上述の特徴から、循環している間は、外部監査人や内部監査人等が発見するのは困難だといわれています。

本紙掲載の記事等の無断複写・複製を禁じます。 Copyright© Toko audit corporation. All rights reserved

では、循環取引等の不正の兆候を見逃さないような監査手続上で留意するポイントを考えてみます。あくまでも外部監査人の手続ですが、内部監査人等の方にも参考となると思います。

## (1) リスクの評価

### ① 業界慣行

IT業界においては、過去に、何度となく循環取引等の不正取引が発覚しています。慣行という用語がありますが、監査人としては、企業環境の理解として循環取引というものがあつたことを常に意識していなければならないでしょう。

### ② 内部統制の不備

実質上のオーナー経営者であるため、権限の集中があつたはずで、相対的に不正が発生しやすい環境であつたと思われます。したがって、内部統制に依拠した監査手続は限定的にするべきでしょう。

### ③ 異常点等への対応

売掛金と買掛金残高の割合が相対的に高くなっていくものと思われます。

### ④ 監査人交代に際しての前任監査人の情報

前述のとおり、平成7年に監査人の交代がありました。前任監査人からの引継事項及び会社の潜在的リスクの中に、循環取引等の不正をにおわすものはなかつたのでしょうか。特に、前任監査人の退任理由を慎重に検討する必要があつたと思われます。

## (2) 取引実態の把握

### ① 取引対象物の存在の確認

今回のシステムやソフトウェアの取引においては、それらが実際には存在していない場合がありますので、納品検収のような形式的な監査手続だけでなく、開発記録・工程進捗表等のコストに係る記録の確認等が必要であつたと思います。

また、会社と販売先との関係、販売先の事業内容を理解し、取引実態に懸念が残るときには、状況に応じ、エンドユーザーに照会を行つて取引対象物の存在を確かめることが有効です。

## (3) 残高等の確認

### ① 確認先の選定

売上債権又は仕入債務の確認先選定に際して、会社が何らかの理由を挙げ確認状発送の見合せを主張しなかつたのでしょうか。80社を巻き込むものだったので、必ずその何社かは選定の対象となつたはずで、よほどの理由がない限り、見合せは認められません。

また、確認先の選定に当たっては、一定金額以上の残高を有する大口得意先だけではなく、すべての対象項目について抽出機会が与えられるように無作為に抽出する必要があるかどうかを検討することが大切です。

### ② 確認状の回答

基本的に、循環取引であっても、取引実態を備えたように見せているため、確認状の回答は一致している本紙掲載の記事等の無断複写・複製を禁じます。 Copyright© Toko audit corporation. All rights reserved

場合が多いでしょう。

### ③ 差異の調整

差異がある場合は、当然、慎重に差異分析を行い、金額のみならず受注番号や請求書番号等にも留意する必要があります。

### ④ 未回答先の代替手続

そもそも確認は、証拠力の強い外部証拠を入手する為に行われるのですから、確認状について回答が入手できず、社内証憑との照合による代替手続へ移行する場合は、それだけでは証拠力が弱いことに留意する必要があります。

このため、重要な虚偽表示のリスクが高い取引については、より証拠力の強い外部証憑を入手し、工事案件等の場合には、現場視察等の実施を検討することが考えられます。

### ⑤ 取引内容の確認

取引先に対し、取引期日、取引期間及び金額などについて幅広く確認することが必要な場合があります。いくつかの確認先から、同一の商品等についての債権債務が生じているならば、それは、循環取引の可能性もあるかもしれません

### ⑥ 確認回答書の信頼性の検証

回答書は、確認状の偽造や共謀等のリスクもあり、回答書における「社判」の有無や回答者の部署・肩書きに留意する必要があります。また、監査人への返送ではなく、会社に直接届いた場合又は営業担当者から直接回収した場合などは、本来の外部証拠になりません。その代替手続を慎重に行う必要があります。

## (4) 立会・現場視察

### ① 外部保管在庫等の現物確認の実施

重要な資産の実在性については、外部からの預り証や確認状による回答などの外部証拠を入手することはもちろん、保管倉庫の視察による在庫の現物確認を十分に実施することに留意する必要があります。

特に、現物の移動が行われないうまま売上が計上される場合は、業界慣行といえども循環取引を疑う必要もあります。

### ② 仕掛品の現物確認等

システム構築の仮勘定を含む仕掛品等については、仕掛品の基本部品や工事進行基準の工事進捗度の外観を目視すること、又は原価工程表による原価の累積等との整合性を確認する必要があります。

## (5) 外注先等への往査

循環取引が疑われるような場合、外注先へ往査し、作業内容等を聴取することが有効です。

## (6) 関係会社の監査

### ① 連結子会社の監査水準

単に子会社ということで、親会社に比べ簡略的な手続をするのではなく、重要性を勘案の上、子会社についても同等の監査を行うことで、子会社を巻き込む循環取引の一端が見えてくる可能性があります。

### ② 親会社による子会社管理の内部統制

本紙掲載の記事等の無断複写・複製を禁じます。

Copyright© Toko audit corporation. All rights reserved

会社による子会社の財務諸表作成管理、業務運営に対する管理について、有効な内部統制が機能していたとしても、今回のような親会社主導による不正についてはあまり有効ではない気がします。グループ全体としての内部統制を構築する必要があるでしょう。

### ③ 連結の範囲

不正発覚を免れるため、連結の範囲を狭める可能性を考慮し、連結除外の適否について慎重に検討することが必要な場合があります。

### (8) 異常性分析

監査の過程で異常な比率が検出された場合、あるいは滞留品の有効期限や商品単価の異常性を認識した場合には、会社の説明を鵜呑みにすることなく、納得いくまで追求する必要があります。

なお、分析の期間については、中長期とすることで、より、異常性を認識できることもあるので、その点にも留意します。

### (9) その他

- ① 異なるシステム間での整合性の確認。
- ② 通常の起票部門以外の部門で起票される伝票の有無。

循環取引は、最終的には必ず露呈するものです。

循環取引等の特徴を良く理解し、モニタリング機能や異常性に着目した分析を充実させるなどの手法で不正の端緒を見つけ出し、不正を根絶しましょう。

以 上

#### 【発行元】

東光監査法人 ナレッジチーム

〒102-0072

東京都千代田区飯田橋 3-7-4 彩風館 6F

Tel:03-6904-2702 Fax:03-6904-2703