

【調査・レポート】 2009 年 3 月期「内部統制報告書」分析結果報告

レキシコム総合研究所・株式会社レキシコム

レキシコム総合研究所では、7 月 1 日に内部統制報告書の分析結果を速報としてリリースしました。今回は、その内容をさらに詳細に分析し、かつ正確性を高めることによって、提出された企業の内部統制報告書の評価結果を取り纏めました。「有効」と表明しなかった企業は合計で 65 社に止まりましたが、「有効」と表明した企業各社においても内部統制報告書の記載内容は変化に富んでおり、分析を加えることにより各企業がどのような内部統制の評価を行ったのかについて概括的な把握が可能になります。内部統制報告書に記載することが求められている項目を中心に分析を加え、外部監査人が実施した財務諸表監査及び内部統制監査の結論との関係についても、その関係を明らかにすべく検討を進めました。なお、基礎データの検証を重ねた結果、7 月 1 日に公開した情報と数値が異なっている場合がありますので、あらかじめご了承ください。

0. 表紙の記載事項

経営者が作成する内部統制報告書の表紙への記載事項のうち、提出日及び最高財務責任者の役職氏名について、分析を行いました。なお、根拠条文、会社名、代表者の役職氏名、本店の所在の場所など、その他の記載事項については、各社で差異はありませんでした。

■ 提出日について

内部統制報告書の提出日毎の提出企業数は次の通りでした。なお内部統制報告書は、株主総会終了後に有価証券報告書と同時に提出されます。

日付	提出社数	割合
6 月 19 日 以前	149	5.6%
6 月 22 日 (月)	100	3.7%
6 月 23 日 (火)	103	3.9%
6 月 24 日 (水)	245	9.2%
6 月 25 日 (木)	363	13.6%
6 月 26 日 (金)	1,023	38.3%
6 月 29 日 (月)	579	21.7%
6 月 30 日 (火)	108	4.0%
合計	2,670	100.0%

内部統制報告書の提出義務がある 3 月末日決算の企業において、有価証券報告書の提出が遅延している

ことに伴い、6月30日までに内部統制報告書を提出できなかった企業が3社存在しました。

■ 最高財務責任者の記載

最高財務責任者の記載を行っている企業数は、市場別に次のようになっています。なお、重複上場している企業は、下表において上方に記載している市場を優先して集計しています。

市場	最高財務責任者の記述			記載割合
	記載無し	記載有り	総計	
東証一部	1,045	307	1,352	22.7%
東証二部	274	58	332	17.5%
JASDAQ	442	95	537	17.7%
大証一部	20	5	25	20.0%
大証二部	119	28	147	19.0%
名証一部	7	0	7	0.0%
名証二部	48	5	53	9.4%
札証上場	8	2	10	20.0%
福証上場	16	2	18	11.1%
東証マザーズ	50	27	77	35.1%
大証ヘラクレス	50	20	70	28.6%
名証セントレックス	8	4	12	33.3%
札証アンビシャス	5	0	5	0.0%
福証 Q-Board	1	0	1	0.0%
JASDAQ-NEO	2	1	3	33.3%
非上場	17	4	21	19.0%
合計	2,112	558	2,670	20.9%

1. 財務報告に係る内部統制の基本的枠組みに関する事項

代表者及び最高財務責任者（会社が最高財務責任者を定めている場合に限る。）が、財務報告に係る内部統制の整備及び運用の責任を有している旨、財務報告に係る内部統制を整備及び運用する際に準拠した基準の名称、財務報告に係る内部統制により財務報告の虚偽の記載を防止又は発見できない可能性がある旨、記載を行っていない企業はありませんでした（米国基準で内部統制報告書を開示している企業を除く）。

2. 評価の範囲、基準日及び評価手続に関する事項

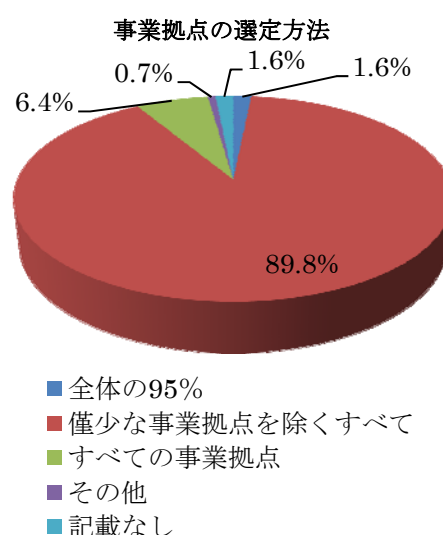
すべての企業において、基準日は平成21年3月31日となっており、また内部統制の評価の基準に準拠して評価した旨、記載されていました。しかしながら評価手続の概要については、作成されている内部

統制報告書から記載が読取れない企業が 2 社存在しました（米国基準で内部統制報告書を開示している企業を除く）。

■ 事業拠点の選定方法

全社的な内部統制の評価範囲は、実施基準において「原則として、すべての事業拠点について全社的な観点で評価する」「ただし、財務報告に対する影響の重要性が僅少である事業拠点に係るものについて、その重要性を勘案して、評価対象としないことを妨げるものではない」と定められています。一方で金融庁が公表した Q&A（問 3）では、「例えば、売上高で全体の 95%に入らないような連結子会社は僅少なものとしてはずすといった取扱いは一般的なものである」と記載されております。決算・財務報告プロセスの全社的な観点で評価する部分にも影響するため、選定の方法は重要です。最も多い記載方法は「僅少な事業拠点を除くすべて」であり、約 89.8%が当該表記をしていました。

事業拠点の選定方法	社数	割合
全体の 95%	42	1.6%
僅少な事業拠点を除くすべて	2,397	89.8%
すべての事業拠点	171	6.4%
その他	18	0.7%
記載なし	42	1.6%
合計	2,670	100.0%



なお、対象とした連結子会社の数や持分法適用会社の数を具体的に記載している企業も 1,557 社（約 58.3%）ありました。また持分法適用会社についても、全社的な内部統制の評価範囲に加えていると明示している企業が 257 社（約 9.6%）ありました。

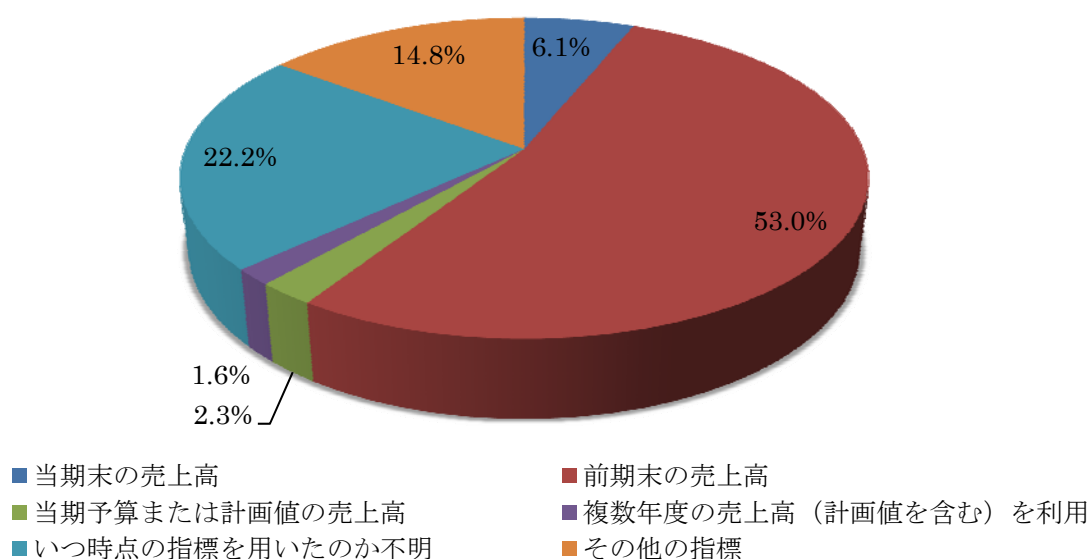
■ 重要な事業拠点の選定指標

重要な事業拠点を選定するために、各社の判断により、例えば売上高等の指標を用います。いつ時点のどの基準を用いて選定指標とするのかについて明確に定められていないため、評価基準日時点における選定指標に基づいた企業が 164 社（6.1%）でした。一方で金融庁の Q&A（問 104）では「業務プロセスに係る内部統制の評価範囲については、各事業拠点の前連結会計年度の売上高（連結会社間取引消去後）の金額が高い拠点から合算していき」と記載されており、これに基づき、前期末の指標を基礎として重要な事業拠点を選定したと開示した企業が最も多く 1,415 社（53.0%）存在しました。

また、評価指標とした勘定科目等を記載しているものの、いつ時点で判断するのかについて明確に記載していない企業や複数年度（過去三期の平均など）の指標に基づいて決定している企業も存在しました。

選定指標として用いた数値の時期	社数	割合
当期末の売上高	164	6.1%
前期末の売上高	1,415	53.0%
当期予算または計画値の売上高	62	2.3%
複数年度の売上高（計画値含む）を利用	43	1.6%
いつ時点の売上高を用いたのか不明	592	22.2%
その他の指標	394	14.8%
合計	2,670	100.0%

選定指標として用いた数値の時期



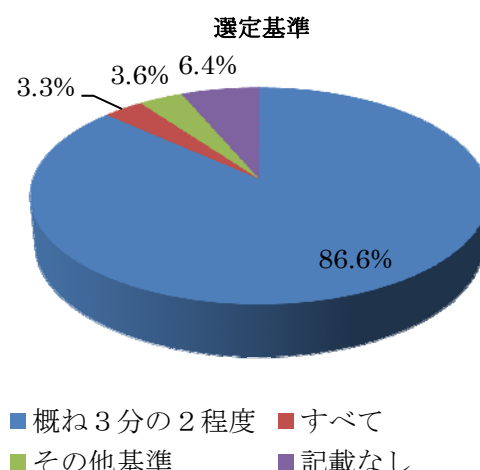
一方、連結グループにおける内部統制の評価が求められていることから、主要な業務プロセスを決定する際に、連結上の金額（連結グループ内部での取引）をどのように取り扱ったのかについても、企業の判断に依存することになります。

売上高（営業収益）での判断を行っている」と表明している 2,276 社のうち、連結会社間取引の考慮の有無を分析すると、連結会社間取引消去後の数値を使用していると記載している企業が 1,352 社（59.4%）となり、最も大きな割合を占めています。

重要な事業拠点の選定指標	当期末	前期末	計画値	複数年度	不明	合計
連結会社間取引消去後の数値を使用	101	1,031	35	12	173	1,352
連結会社間取引消去前の数値を使用	27	81	12	4	26	150
連結会社間取引の取り扱いが不明	36	303	15	27	393	774
合計	164	1,415	62	43	592	2,276

上記選定指標を用いて主要な業務プロセスを選定するに当たり、選定指標のどの割合までを重要な事業拠点としたのか分析を行うと、実施基準に従い、概ね3分の2程度とした企業が2,313社（86.7%）と大多数を占めました。その一方で、「すべて」を重要な事業拠点とした企業も88社（3.3%）にのびりました。

選定基準	社数	割合
概ね3分の2程度	2,313	86.6%
すべて	88	3.3%
その他基準	97	3.6%
記載なし	172	6.4%
合計	2,670	100.0%



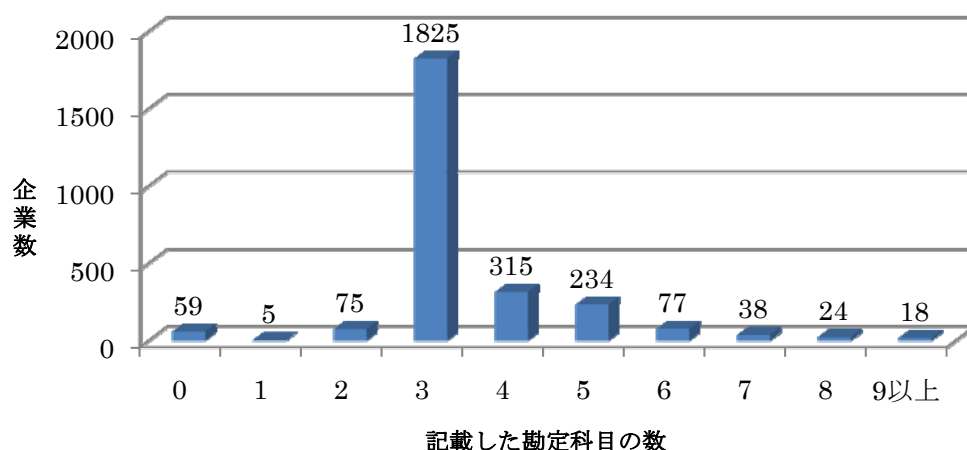
■ 個別に追加した業務プロセス

個別に追加する業務プロセスの記載を行っていた企業は2,415社あり、全体に占める割合は90.4%にのびました。一方、個別に追加した業務プロセスの有無に言及したうえで、個別に追加する業務プロセスが無い旨、明示している企業も数社存在しました。

■ 企業の重要な事業目的に関連する勘定科目の記載

内部統制報告書に、企業の重要な事業目的に関連する勘定科目を記載している企業は2,611社（97.8%）、記載していない企業は59社（2.2%）でした。記載している企業のうち、売上高（営業収益）を対象の勘定科目に選定していない企業は約10%ありました。なお、一般的に売上高に該当する勘定科目を企業毎に正確に補足することは困難であるため、当該割合は概算値としています。

勘定科目数	記載なし	1	2	3	4	5	6	7	8	9以上	合計
企業数	59	5	75	1,825	315	234	77	38	24	18	2,670
割合	2.2%	0.2%	2.8%	68.4%	11.8%	8.8%	2.9%	1.4%	0.9%	0.7%	100.0%



実施基準では、主要な業務プロセスの例として「売上」「売掛金」「棚卸資産」としていますが、内部統制報告書において文字通り当該三つの勘定科目のみを記載している企業の数 は 1,445 社（売上高、たな卸資産と表記している企業を含む）であり、全体の 54.1% を占め、非常に大きな割合となりました。また評価対象とした勘定科目を厳密に表示せずに「等」を付している企業が 56 社（2.1%）、勘定科目ではなく業務プロセス名を記載している企業が 18 社（0.7%）存在しました。

3. 評価結果に関する事項

■ 経営者による内部統制の評価結果

経営者により内部統制の評価を実施した結果、「有効である」と表明しなかった企業は 65 社でした。内訳は、「重要な欠陥」が存在するとした企業が 56 社、評価を実施することができずに意見不表明とした企業が 9 社でした。

■ 「重要な欠陥」を識別したプロセス

「重要な欠陥」は「決算・財務プロセス」から発生したものが最も多く 42 件（61.8%）でした。なお、原因を複数記載している企業もあるため、のべ数として集計しています。

「全社的な内部統制」から発生したもののうちでは、資産流用や取締役の独断による業務執行等、不正に該当するものの比率が高くなっています。

プロセス名	発生件数	発生件数の割合	うち不正に該当するもの
全社的な内部統制	17	25.0%	8
決算・財務報告プロセス	42	61.8%	2
その他の業務プロセス	8	11.8%	2
IT 全般統制	1	1.5%	0
合計	68	100.0%	12

延べ数で集計していますので、「重要な欠陥」を識別した企業数とは一致しません。

■ 「重要な欠陥」の親会社・子会社集計

会社規模やグループ内で担う役割の重要性の観点から、「重要な欠陥」と識別される内容は親会社（提出会社）から発生しているケースが多いようです。ただし、なかには、第一義的には子会社で識別されていますが、親会社による子会社へのモニタリングの不備を同時に認識している企業もありました。

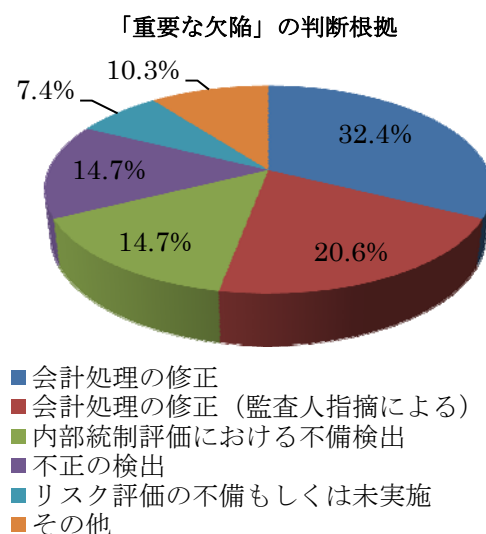
親会社/子会社	発生件数
親会社（提出会社）	58
子会社	20

延べ数で集計していますので、「重要な欠陥」を識別した企業数とは一致しません。

■ 「重要な欠陥」の判断根拠

「重要な欠陥」と判断した根拠を分析すると、「会計処理の修正」が必要となり修正したことを理由とするものが最も多く、22件（32.4%）存在しました。「会計処理の修正」は、主に決算・財務報告プロセスにおいて、企業自ら内部統制が有効に機能していなかったことにより生じた誤りを発見し、修正を行うことになった事例です。また、外部監査人の監査により指摘され、重要な修正をおこなったことに起因して「重要な欠陥」を識別した企業も14件（20.6%）存在しており、一定の割合を占めています。

判断根拠	件数	割合
会計処理の修正	22	32.4%
会計処理の修正（監査人指摘による）	14	20.6%
内部統制評価における不備検出	10	14.7%
不正の検出	10	14.7%
リスク評価の不備もしくは未実施	5	7.4%
その他	7	10.3%
合計	68	100.0%

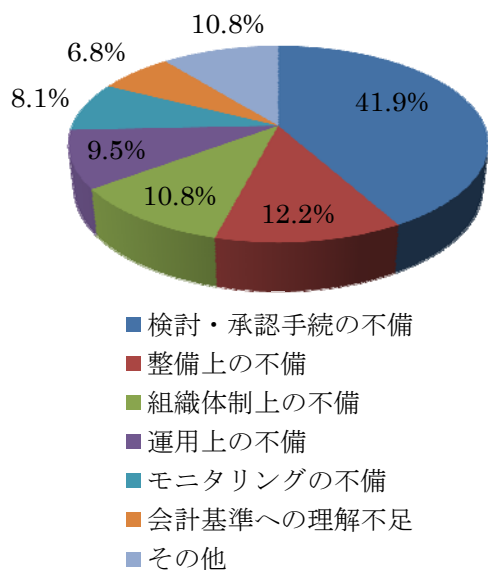


■ 「重要な欠陥」の原因

「検討・承認手続の不備」を原因としている企業が多くあります。取引に際し、また会計仕訳の計上の際に、十分な検討や承認手続が実施されないまま処理が実行された結果、会計処理を修正するに至ったとするケースが多いことがうかがえます。

「組織体制上の不備」としては、人員数の不足や専門的知識・経験を有する者がいない等、人員に関する問題が多くありました。

「重要な欠陥」の原因



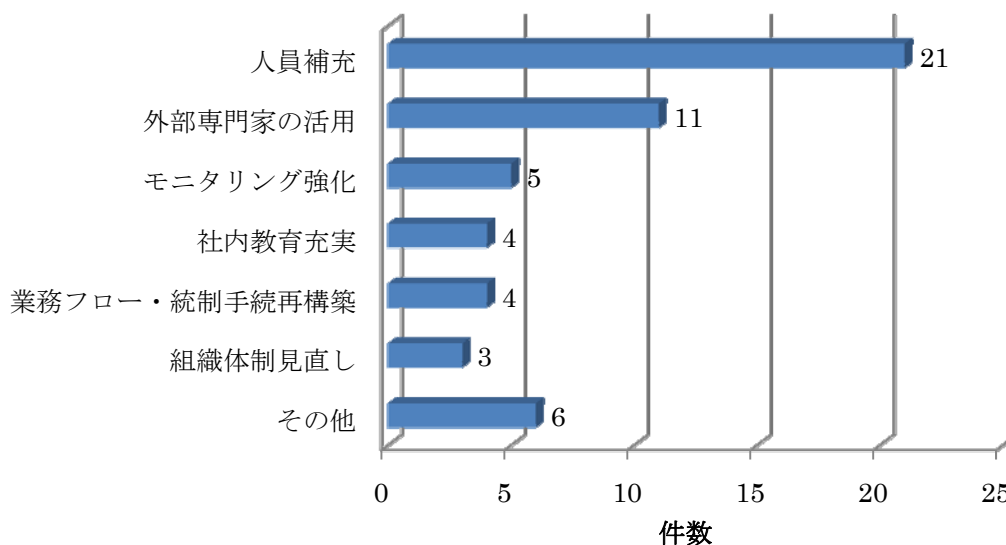
原因	件数	割合
検討・承認手続の不備	31	41.9%
整備上の不備	9	12.2%
組織体制上の不備	8	10.8%
運用上の不備	7	9.5%
モニタリングの不備	6	8.1%
会計基準への理解不足	5	6.8%
その他	8	10.8%
合計	74	100.0%

延べ数で集計していますので、「重要な欠陥」を識別した企業数とは一致しません。

■ 「重要な欠陥」への対応策

対応策としては「人員補充」や「社内教育充実」といった人事に関する対策が目立っています。また、社内での対応が困難な場合に、「外部専門家の活用」といった選択肢をとる企業も多いようです。今後、会計基準の大幅な変更も予定されています。特に、開示情報の作成には高いスキルと多くの労力が必要になることが予想されます。「重要な欠陥」の原因が決算・財務報告プロセスによる割合が最も多いことを考慮すれば、内部統制報告制度の要求を満たすためには、決算・財務報告プロセスを充実ならしめる対応の優先順位が高くなるのではないかと想定されます。

「重要な欠陥」への対応策



4. 付記事項

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がある場合（A）や事業年度の末日後に重要な欠陥を是正するために実施された措置がある場合（B）には、その内容を記載することとなっています。また、米国基準で内部統制報告書を提出する場合には、その主要な相違点を記載（C）することとなっています。

付記事項を記載している企業は合計で 138 社という結果になりました。

記載内容	企業数
A 後発事象について記載	99
B 是正措置について記載	19
C 主要な相違点について記載	20
合計	138

■ 後発事象の記載内容

後発事象について記載した企業の記載内容を分析した結果としては、買収による子会社の取得や合併・会社分割・株式移転・事業譲渡等の企業結合等に関連した組織再編に関する事項が最多となっています。

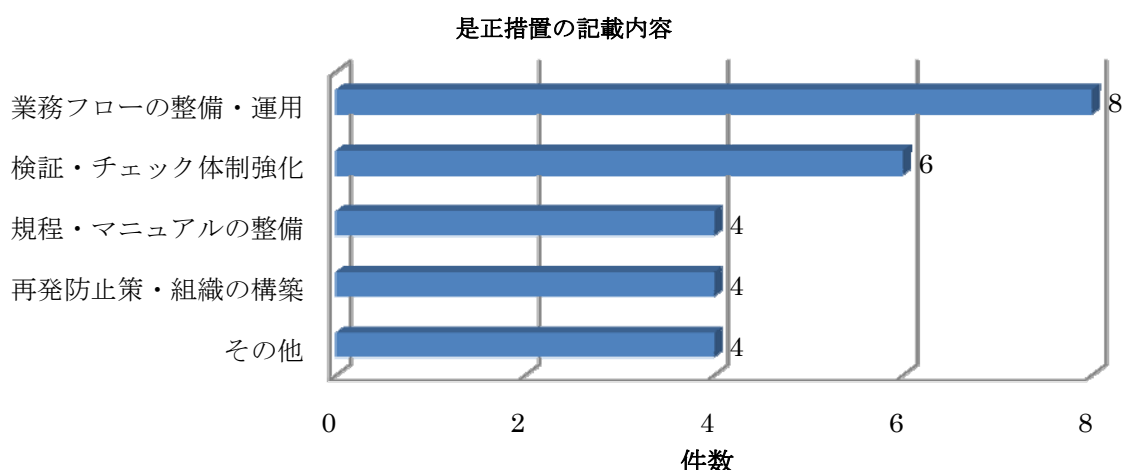
記載内容	企業数
企業結合等の組織再編に関連する事項	69
基幹システムの変更等情報システムに関する事項	21
会社機関の変更等の企業統治に関する事項	4
社外への外部委託等のアウトソーシングに関する事項	3
その他	4
合計	101

延べ数で集計していますので、「重要な欠陥」を識別した企業数とは一致しません。

■ 是正措置の記載内容

是正措置について記載した企業 19 社のうち、是正措置を完了し、提出日現在の内部統制の整備及び運用状況の有効性評価を実施した上で「有効である」との記載を行った企業は 10 社でした。企業によっては、複数の「重要な欠陥」を認識し、その一部については改善済み、との記載もありました。

是正措置の記載内容としては、「業務フローの整備・運用」が最も多く 8 件であり、続いて「検証・チェック体制強化」が記載されていました。なお、是正措置の記載件数は延べ数で集計していますので、是正措置について記載した企業の合計とは一致しません。



5. 特記事項

財務報告に係る内部統制の評価について特記すべき事項がある場合には、その旨及び内容を記載することになっています。この特記事項を記載した企業は 14 社という結果になりました。内部統制報告書の提出会社に占める割合は、0.5%と非常に少ない結果となっています。

記載内容としては、期中に認識された内部統制上の不備に対する是正措置について記載している事例や今後基幹システムの変更を予定しているとの記載がありました。また、代表取締役の変更や上場廃止予定について記載している企業もありました。

記載内容	企業数
期中に実施した是正措置について記載	3
基幹システムの移行予定について記載	3
合併協議を進めているとの記載	3
その他	5
合計	14

6. 監査報告書

■ 内部統制報告書の結論と内部統制監査報告書の結論

監査人による内部統制監査の意見として、「不適正」という結論はありませんでしたが、「意見不表明」とした事例はありました。しかし内部統制報告書において「有効」とあると結論づけた企業に対して「意見不表明」とした事例はありませんでした。「有効」ではないという経営者の評価結果に対する監査意見は、一件を除き、すべて適正意見となっていました。

内部統制報告書における結論	内部統制監査				総計
	適正意見		意見不表明		
	追記情報無	追記情報有	追記情報無	追記情報有	
有効	2,499	104	0	0	2,603
有効でない	2	53	1	0	56
意見不表明	0	0	8	1	9
総計	2,501	157	9	1	2,668

任意提出である企業のうち2社については、内部統制監査報告書が添付されていないので、集計から除外しています。

内部統制報告書における結論が「有効でない」とされており、それに対する外部監査人の内部統制監査報告書が意見不表明となっている事例が一件ありました。企業側は、経営者不正及び決算体制の不備をもって重要な欠陥を識別しており、内部統制は「有効でない」と結論づけている一方、外部監査人は会社が内部統制の重要な手続を完了しておらず、監査人も重要監査手続を実施できなかったことを理由として、監査意見を不表明としています。

■ 内部統制報告書の結論と監査報告書の結論

経営者が表明する内部統制報告書における結論を「有効でない」とした場合にも、結果的に財務諸表監査の結論として限定付適正意見又は意見不表明とした事例は少なく、その相関関係は見いだせない結果になりました。また内部統制の評価をできないとした企業においても9社のうち8社は財務諸表監査において適正意見が付されていたことがわかります。

内部統制報告書における結論	財務諸表監査					総計
	適正意見		限定付適正意見		意見不表明	
	追記情報無	追記情報有	追記情報有	追記情報無	追記情報有	
有効	1,729	875	0	1	0	2,605
有効でない	26	28	1	0	1	56
評価できない	2	6	0	0	1	9
総計	1,757	909	1	1	2	2,670

内部統制報告書の結論が「有効」であり、財務諸表監査の結論が「限定付適正意見」である事例が存在しました。

内部統制報告書の結論が「有効でない」であり、財務諸表監査の結論が「限定付適正意見」である企業は、内部統制の不備に起因する不適切な取引が限定付適正とした根拠の一つとされていました。

■ 内部統制監査報告書の結論と監査報告書の結論

内部統制監査と財務諸表監査との間の関係を分析すると、内部統制監査において意見不表明であっても、

財務諸表監査において適正意見を出していることが多いことがわかります。内部統制監査において意見不表明であったとしても、80%の企業では財務諸表監査において適正意見が付されています。

内部統制監査	財務諸表監査			総計
	適正意見	限定付適正意見	意見不表明	
適正	2,656	2	0	2,658
意見不表明	8	0	2	10
総計	2,664	2	2	2,668

任意提出である企業のうち2社については、内部統制監査報告書が添付されていないので、集計から除外しています。

・ 本件に関するお問い合わせ

レキシコム総合研究所（株式会社レキシコム内）

担当 : 梶山（すぎやま）

TEL : 03-3500-5244

E-Mail : contact@lexicom.jp

<資料>

レキシコム総合研究所（所在地：東京都千代田区、所長：中原國尋、以下：当研究所と表記）は、2008年4月1日以降開始年度に適用された内部統制報告制度に関し、2009年3月期に決算を迎えた約2,700社が公表した「内部統制報告書」を分析し、その結果を公表致しました。また内部統制報告書の外部監査人による監査結果であります「内部統制監査報告書」についても、併せて分析し公表することに致しました。

当研究所は、公認会計士が中心になって活動しているコンサルティング会社が共同で設置した研究所であり、会計監査に関する情報を中心に分析を行っている組織です。

■ 組織概要

当研究所は、公認会計士が中心となって活動をしている下記に記載の会社を中心となって、会計及び監査に関する調査・研究を中心に、様々な視点から社会に有用と考えられる情報を発信するために設立されました。

株式会社レキシコム 代表取締役 中原國尋 <http://www.lexicom.jp/>

TY コンサルティング株式会社 代表取締役 中野敬久 <http://www.ty-consul.co.jp/>

株式会社 elecolle（エレコレ） 代表取締役 梶山嘉洋 <http://www.elecolle.co.jp/>

名称 : レキシコム総合研究所

目的 : 会計及び監査に関する調査・研究、情報の収集

所在地 : 東京都千代田区永田町1-11-28 相互永田町ビルディング（株式会社レキシコム内）

電話番号 : 03-3500-5244

■ 所長略歴

中原 國尋 一公認会計士・システム監査技術者・公認内部監査人

株式会社レキシコム 代表取締役

特定非営利活動法人 日本 IT 会計士連盟 副代表理事

日本公認会計士協会 IT 委員会 監査 IT 対応専門委員、IT 教育専門委員