

## 経営者不正 第1回

最近超一流企業の経営者不正が相次いでおり、我が国の上場企業のコーポレート・ガバナンスに対して海外も含めた各方面から厳しい目が向けられています。

### 連載開始にあたって

最近オリンパスや大王製紙といった大企業の不祥事、不正事件が相次いでおり、我が国でも経営者不正に対する取り組みが本格的に注目されています。

「経営者不正」では、経営者不正の発生メカニズムや経営者不正の防止、発見について解説するだけでなく、最近のニュースやトピックに関する論点、会計処理や開示上の問題点に対する留意事項等について多角的に解説します。

第1回目は、そもそも経営者不正とは何か？及び不正の発生メカニズムを取り上げます。第2回目以降も読者の実務に役立つような話題を取り上げていく予定です。

### 1. 経営者不正とは何か？

不正とは、経営者、取締役、監査役、従業員又は第三者による意図的な行為であり、不正な財務報告（いわゆる粉飾）と資産の流用、その他財務報告に影響しない不正があります。本連載では、経営者や取締役等が関与する経営者不正のうち、特に最高経営責任者の不正について取扱います。経営者不正は、従業員不正と比較して、遥かに被害額が大きくオリンパス事件のように発覚に非常に時間がかかり、企業にとって非常に深刻な影響を与えます。

経営者の持つ強力な権限を考えると、経営者が内部統制を無視する可能性が常にあり、経営者不正には内部統制は効果がないという意見があります。経営者不正と内部統制の関係については、次回以降で取扱います。

### 2. 不正の発生メカニズム

不正の発生メカニズムには、有名な不正トライアングルがあります。不正トライアングルでは、不正は、不正に関与しようとする「動機・プレッシャー」、不正を実行する「機会」、不正行為に対する「姿勢・正当化」に関係しています。

#### ① 不正に関与しようとする「動機・プレッシャー」

収入を超えた生活をしている者は、資産を流用する動機をもつ場合があります。経営者が、達成困難な利益目標について企業内外の関係者からのプレッシャーのもとに置かれている場合、とりわけ財務的な目標を達成できないことが許されない場合には、不正な財務報告が行われる可能性があります。

#### ② 不正を実行する「機会」

部門の責任者や特定の内部統制の不備を知っている者など、内部統制を無視できる立場にいる者は、不正な財務報告や資産の流用を実行する機会を有しています。

#### ③ 不正行為に対する「姿勢・正当化」

不正行為を働くことを正当化したり、不正であると認識しながら不誠実な行動をとることを許容してしまうような姿勢、人格又は価値観を有している場合があります。普段は誠実であっても、非常に強いプレッシャーを受けた場合には不正を働く可能性があります。

## 「監査役の海外監査について」の公表

平成24年7月12日に、公益社団法人日本監査役協会から、海外監査研究会報告「監査役の海外監査について」が公表されました。

国内の経済成長の鈍化、顧客ニーズ変化の加速など、企業経営をめぐる環境の変化がより激しくなるなか、特にグローバル化への対応は多くの企業にとって喫緊の課題となっています。

こうした状況を踏まえ、日本監査役協会では、監査役の海外事業監査のあり方について新たに検討を加えることとし、実務に供するツールについても見直しを図るべく、海外監査研究会をあらためて設置し、具体的検討を行い、「海外監査チェックリスト」の更新がなされています。以下その概要を示します。

### 1. 海外監査の基本姿勢

国内と海外では大きく環境が異なることが多い点に鑑み、海外監査においては、特に留意すべき視点として次の視点を踏まえた監査を実施することを提示しています。

- (1)海外事業特有の経営環境やリスクの把握
- (2)他の機関との連携
- (3)本社における管理と、海外事業会社における経営および業務執行

この点、(3)については、監査を行う上で、「本社における海外事業の経営管理・運営に関する監査」の視点と、「海外事業会社における経営および業務執行に関する監査」の視点があるということを強調しています。

本社における海外事業の経営管理・運営に関する監査の視点	海外事業会社における経営および業務執行に関する監査の視点
<ul style="list-style-type: none"><li>・本社の海外事業展開における意思決定のプロセスとその実施内容</li><li>・海外事業会社を含めた内部統制システム(管理体制)の適切な構築と運用</li><li>・本社と海外事業会社間の取引の正当性・適切性・透明性</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・海外事業会社の経営方針と本社の経営方針との整合性</li><li>・海外事業会社における内部統制システムの適切な構築と運用</li><li>・会計および税務の適正性と信頼性</li><li>・現地における特有のリスク・問題・課題</li></ul>

### 2. 往査の事前準備など

- (1)海外事業会社に対する監査役監査の位置づけの明確化
- (2)事前調査
- (3)資料の事前入手
- (4)事後のフォロー

### 3. 往査を実施しない事業会社のフォロー

事業会社の行う事業の位置付けや重要性などを考慮したローテーションを組むことが考えられます。また、他の機関の監査結果等の報告聴取、質問状等の送付、関係者の来日時ヒアリング等でフォローしていくことが考えられます。

### 4. 海外監査チェックリストの更新

今回更新された海外監査チェックリストは、大きく3つの項目を提示しています。

第一に、上記でも述べました、本社における海外事業の経営管理・運営に関する監査、第二に、同じく上記でも述べました、海外事業会社における経営および業務執行に関する監査、第三に、監査役監査にあたっての留意点という項目です。当該チェックリストが実務の参考に資することが期待されています。

## 有給休暇引当金の計算

IAS19号「従業員給付」で規定されているように、IFRSにおいては有給休暇引当金の計上が必要となります。では、有給休暇引当金の会計処理はどのようになされるのでしょうか。

IFRSでは、有給休暇引当金の計上を必要としています(IAS19号14項)。

企業は、累積有給休暇の予想費用を、報告期間の末日現在で累積されている未使用の権利の結果として企業が支払うと見込まれる追加金額として、測定しなければならない。

計算方法は、有給休暇を企業が買い取る場合と買い取らない場合とで異なります。

- ① 買い取る場合(従業員が離職時に未使用の権利について現金等の支払を受ける権利が与えられるもの)  
＝繰越有給休暇日数×1日当たり給与
- ② 買い取らない場合(従業員が離職時に未使用の権利について現金等の支払を受ける権利が与えられないもの)  
＝従業員平均繰越有給休暇日数×有給休暇平均消化率×従業員平均1日当たり給与

日本における有給休暇の買取は労働基準法第39条等に違反することとなっており、原則は禁止となっていますので、①のケースは現状の日本企業においては少ないと考えられます。(ただし、結果として消化しきれず残ってしまった有給休暇を、雇用主が恩恵的に買取することは違法ではありません。)この場合、個人別に計算を行うことが、合理的と判断されます。

②については、取得率や退職による放棄を考慮して、個人別ではなく、平均で計算します。以下、具体例を用いて説明します。

### 有給休暇が累積する企業における従業員の待遇・勤務状況

	2011年	2012年
従業員数	100名	100名
平均給与	4,000,000円	4,000,000円
就業日数(有給休暇含む)	200日	200日
有給休暇付与日数	20日	20日
有給休暇消化率	30%	50%

#### 2011年度期末の仕訳

有給休暇引当金繰入 12百万円 / 有給休暇引当金 12百万円

※ 20日(繰越有給休暇日数)×30%(取得率)×20,000円(1日当たり給与)×100名

#### 2012年度期末の仕訳

有給休暇引当金繰入 8百万円 / 有給休暇引当金 8百万円

※ 2012年度期末の引当金残高 20日×50%×20,000円×100名＝20百万円

上記例示でお分かりの通り、有給休暇の消化率を使用し、実際に翌期に消化されると予想される有給休暇分のみを費用計上の対象とします。したがって、有給休暇がたくさん残っている場合でも翌期に消化される可能性が低く見積もられれば、追加費用の負担額は小さくなります。

また、IFRS適用初年度は日本基準から移行するため、この負担額がそのまま費用として企業業績に影響を与えることとなりますが、翌年以降は負債として計上された額を洗い替えていくこととなりますので、初年度よりも影響は小さくなると考えられます。

## クラウドサービス

現在、企業でもその利用が活発となっているクラウドサービスについて、利用のメリットとデメリット、利用する際の留意点について会計の面から考察してみます。

### I. クラウドサービスとは

クラウドサービス(単にクラウド、クラウドコンピューティングなどと呼ぶことも多い)とは、ネットワーク、サーバー、ストレージ、アプリケーション、サービスなどの構成可能なコンピューティングリソースの共有プールに対して、便利かつオンデマンドにアクセスでき、最小の管理労力もしくはサービスプロバイダ間の相互動作によって迅速に提供され利用できるというシステムモデルを言います。簡単にいうと、「実際にはインターネット上に存在する各種のソフトやデータが、あたかも目の前のPCの中に存在するかのように利用できるシステム」です。

クラウドサービス自体は最近始まったものではなく、オンラインストレージやWebメールなどは以前から存在していました。では、なぜ、最近話題になっているのでしょうか。いくつかの理由がありますが、中でもブロードバンドや無線LAN等の普及によって多くのユーザーが企業内だけではなく、出先や各拠点間でいつでもネットにアクセスできるようになったことです。これによって、クラウドサービスの利便性が上がり、それに合わせて様々なサービスが提供できるようになったことが大きな理由です。

### II. クラウドサービスの利点

#### 1. 特定のPC以外からもデータにアクセスできる。

さきに述べたようにさまざまなデータやファイルをネット上にアップロードしておくことで、特定のPC以外からもそのデータ、ファイルにアクセスできます。

#### 2. PCの容量が少なくても多くのデータを保存できる。

容量の大きなデータもネット上に保存することで、自分のPCの容量を気にしなくてもいいようになります。企業の極秘の情報等を安易に無料のオンラインストレージに保存することは避けなければなりません。企業向けの共有サービスを利用することにより多くのデータやファイルをネット上に保存しておくことが可能となります。

#### 3. 自分のPCが壊れてもデータやファイルは消えない。

業務面からクラウドサービスの利点を考えた場合、これが一番大きな利点であると言えます。PCが壊れてしまった場合、その中に入っていたデータを取り出すことは困難となります。しかし、クラウドサービスを利用してデータ・ファイルをネット上に保存してあれば仮にPCが壊れても別のPCからデータをダウンロードすることができ、業務への支障が回避できます。

### III. クラウドサービスの問題点

#### 1. システム障害等によるリスク

クラウドコンピューティングのシステムに障害が起こったとき、通信インフラに何らかの障害が起こった時、クラウド上に保管していたファイルやデータの全てを利用できない状況に陥ってしまいます。通信インフラの障害等一時的な障害の場合には、復旧すればデータを利用できる状況になりますが、サービス提供会社が倒産したり、サービスの提供を止めてしまった場合などはクラウド上に保管していたファイルやデータの全てを失うことになりかねません。

#### 2. データの漏えいリスク

通信を利用したサービスであるため他人に盗まれるリスクがあります。クラウドサービスを使ってデータを集中的に管理するという事は、1カ所のクライアントPCから、データの漏えいが発生すると他のすべてのデータが漏えいのリスクに曝されるということを意味します。したがって、データに個人情報や企業の機密情報が含まれている場合のリスクを考慮する必要があります。

以上のような利点と問題点のあるクラウドサービスをどのように利用し、また、ますます増加する会計データやシステムのクラウド化の方法と留意点について次回以降考察します。