



## 監査人の懲戒処分事案における 財務諸表監査・内部統制監査の問題点

山田優子

### 概要

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ず、経営者の財務諸表作成責任・監査人の意見表明責任が適切に果たされなかった帰結として、経営者の責任・監査人の責任が問われる可能性が生じることになる。監査人の懲戒処分事案（特定の監査証明業務に係るものに限る）は、いずれも被監査会社において開示義務違反に係る告発・課徴金納付命令事案となっている。本稿では、監査人の懲戒処分事案（特定の監査証明業務に係るものに限る）のうち、被監査会社における告発・課徴金納付命令の処分対象期が内部統制報告制度の導入後である事案を対象として、虚偽記載の内容・内部統制の評価結果および監査意見を分析するとともに、監査人の処分理由だけでなく、その後の訂正実務もあわせて検証し、財務諸表監査・内部統制監査の問題点および今後の課題を提言している。

キーワード：財務諸表監査、内部統制監査、訂正報告書、懲戒処分

(受理日 2018年2月3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/>

# 監査人の懲戒処分事案における 財務諸表監査・内部統制監査の問題点

山田 優子\*

## 1. はじめに

金融商品取引法は、「企業内容等の開示の制度を整備するとともに、金融商品取引業を行う者に関し必要な事項を定め、金融商品取引所の適切な運営を確保すること等により、有価証券の発行及び金融商品等の取引等を公正にし、有価証券の流通を円滑にするほか、資本市場の機能の十全な発揮による金融商品等の公正な価格形成等を図り、もつて国民経済の健全な発展及び投資者の保護に資することを目的」としている（金融商品取引法第1条）。この目的を達成するため、企業内容開示制度と監査制度が規定されており、その両方が正しく機能して初めて資本市場は市場参加者に信頼されることとなる。すなわち、経営者は適正な財務諸表を作成する責任を有し、監査人は、経営者の作成した財務諸表について意見を表明する責任を有している。

しかしながら、近年、上場会社において、不適切な会計処理の発覚により、過去数期分の訂正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。上述したように、経営者は財務諸表の作成責任を有し、監査人は意見表明責任を有しているが、これらが適切に果たされなかった帰結として、経営者の

責任・監査人の責任が問われる可能性が生じることになる。

### 1.1 経営者の責任

#### 1.1.1 告発

投資者をはじめとする市場参加者が安心して参加できる金融・資本市場を維持していくためには、市場ルールの違反者を厳正に処罰することにより、金融・資本市場の公正性・透明性を確保し、市場参加者の信頼感を醸成することが重要であり、金融商品・取引の公正を害する悪質な行為の真相を解明し、投資者保護を図る目的から、証券取引等監視委員会に犯則事件の調査権限が付与されている<sup>1)</sup>（金融商品取引法第210条・第211条）。証券取引等監視委員会は、犯則事件の調査結果に基づき、虚偽有価証券報告書等の提出の嫌疑で地方検察庁検察官に告発する。

重要な事項につき虚偽記載のある有価証券報告書もしくはその訂正報告書を提出した者に対して、10年以下の懲役もしくは1,000万円以下の罰金またはこれらの併科、法人に対して7億円以下の罰金という刑事罰が定められている（金融商品取引法第197条第1項、第207条第1項第1号）。

平成21年度から平成29年12月31日までに行われた虚偽有価証券報告書の提出事件の告発事案のうち、処分対象期が内部統制報告制度の導入後の事案は、オリンパス(株)、(株)インデックス、(株)太陽商会、石山 Gateway Holdings (株)、グ

\* 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

図表1：虚偽有価証券報告書の提出事件の告発

	平成21年度	平成22年度	平成23年度	平成24年度	平成25年度	平成26年度	平成27年度	平成28年度	平成29年度	合計
虚偽記載等 <sup>2)</sup>	4件	2件	4件	-	-	2件	3件	-	-	15件
(内数) 処分対象期が 内部統制報告 制度導入後	-	-	(3件)	-	-	(2件)	(3件)	-	-	(8件)

(注) 年度：4月～翌年3月（ただし、平成29年度は平成29年12月31日現在）

(内数)：平成23年度はすべてオリンパス(株)、平成26年度は(株)インデックスと(株)太陽商会、平成27年度は石山Gateway Holdings(株)、オリンパス(株)およびグローバルアジアホールディングス(株)である。

ローバルアジアホールディングス(株)の5社であった(図表1)。

### 1.1.2 課徴金納付命令

金融商品取引法における開示制度の実効性を確保するため、① 正確な企業情報が公平かつ迅速に市場に提供されるようにすること、② ディスクロージャー規制の違反行為を抑止することにより、市場の公正性・透明性の確保と投資者保護に資することを目的として、証券取引等監視委員会に開示書類に対する開示検査の権限が付与されている<sup>3)</sup>(金融商品取引法第26条、第194条の7第1項・第3項、同法施行令38条の2第1項)。開示検査の結果、開示書類の重要な事項についての虚偽記載等が認められた場合、証券取引等監視委員会は課徴金納付命

令勧告を行う。

虚偽記載のある有価証券報告書を提出した場合、600万円または発行者の時価総額の10万分の6のいずれか大きい額の課徴金額となる。なお、四半期報告書・半期報告書・臨時報告書等の場合はその2分の1となる(金融商品取引法第172条の4)。

平成20事務年度から平成28事務年度までに行われた課徴金納付命令決定のうち、処分対象期が内部統制報告制度の導入後の事案は58件であった(図表2)。

## 1.2 監査人の責任

### 1.2.1 告発

有価証券報告書等に虚偽記載のあることを知

図表2：課徴金納付命令の実績

	平成20事務年度	平成21事務年度	平成22事務年度	平成23事務年度	平成24事務年度	平成25事務年度	平成26事務年度	平成27事務年度	平成28事務年度	合計
開示書類の虚偽記載 <sup>4)</sup>	11件	9件	23件	14件	9件	8件	8件	6件	4件	92件
(内数) 処分対象期が 内部統制報告 制度導入後	(1件)	(4件)	(13件)	(8件)	(7件)	(8件)	(7件)	(6件)	(4件)	(58件)

(注) 事務年度：7月～翌年6月

(内数)：被審人を役員等とする目論見書・有価証券届出書・変更報告書の虚偽記載事案を含めない。

りながら監査報告書に適正意見を表明したり、虚偽記載に協力をしたりした監査人も、有価証券報告書等の虚偽記載に係る刑事罰の対象となる<sup>5)</sup>(金融商品取引法第197条第1項、刑法第65条)。

平成20事務年度から平成29年12月31日までに行われた虚偽有価証券報告書提出事件の告発のうち、公認会計士を嫌疑者とする事案は「株式会社プロデュースに係る公認会計士関与の新規上場時<sup>6)</sup>有価証券届出書を含む虚偽有価証券届出書等提出事件」(平成21年4月28日告発)のみである。本件は「犯則嫌疑法人の監査を行った公認会計士についても、粉飾行為への積極的な関与が認められたことから、告発の対象とした。」とされている。なお、現時点において、内部統制報告制度の導入後の事案はない。

### 1.2.2 課徴金納付命令

平成19年の公認会計士法改正により、公認会計士・監査法人による虚偽証明に対する課徴金制度が導入された。公認会計士・監査法人が、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には、当該証明を受けた会社の財務書類に係る会計期間における監査報酬の1.5倍に相当する額の課徴金納付命令が出される<sup>7)</sup>(公認会計士法第31条の2第1項第1号、第34条の21の2第1項第1号)。また、公認会計士・監査法人が、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、監査報酬相当額の課徴金納付命令が出される(公認会計士法第31条の2第1項第2号、第34条の21の2第1項第2号)。

平成20年4月の制度導入以降、公認会計士・監査法人に対する課徴金納付命令の実績は、(株)

東芝の監査人であった新日本有限責任監査法人に対する21億1100万円のみである(図表3)。

### 1.2.3 懲戒処分

公認会計士・監査法人が、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には、「2年以内の業務の停止」または「登録の抹消」の懲戒処分を受ける(公認会計士法第30条第1項、第3項)。また、公認会計士・監査法人が、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、「戒告」または「2年以内の業務の停止」の懲戒処分を受ける(公認会計士法第30条第2項、第3項)。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)。

平成21年度から平成29年12月31日までに行われた監査人の懲戒処分(特定の監査証明業務に係るものに限る)は12件である<sup>8)</sup>(図表3)。

## 1.3 本稿の構成

平成21年度から平成29年12月31日までに行われた監査人の懲戒処分事案(特定の監査証明業務に係るものに限る)は、いずれも被監査会社において開示義務違反に係る告発・課徴金納付命令事案となっている(図表3)。

本稿では、監査人の懲戒処分事案(特定の監査証明業務に係るものに限る)のうち、被監査会社における告発・課徴金納付命令の処分対象が内部統制報告制度の導入後である事案を対象として、虚偽記載の内容・内部統制の評価結果および監査人の対応について分析する。

被監査会社における告発・課徴金納付命令の

図表3：公認会計士法に基づく懲戒処分

処分日	処分対象	処分内容	会社名	告発 課徴金納付命令
H21.7.8	監査法人ウイングパートナーズ 公認会計士3名	業務停止1ヶ月 業務改善命令（業務管理体制の改善） 業務停止1年6ヶ月・1年3ヶ月・3ヶ月	(株)ペイントハウス (株)ゼンテック・テクノロジー・ジャパン	(告) H21.7.14 (課) H20.5.21
H23.7.7	新日本有限責任監査法人 公認会計士2名	戒告 業務停止3ヶ月	ネクストウェア(株)	(課) H19.7.13
H24.6.20	公認会計士2名 (創研合同監査法人)	業務停止6ヶ月	オー・エイチ・ティー(株)	(告) H20.12.24
H24.7.6	有限責任あずさ監査法人 新日本有限責任監査法人	業務改善命令（業務管理体制の改善） 業務改善命令（業務管理体制の改善）	オリンパス(株)	(告) H24.3.6 H24.3.28 H27.10.23 (課) H24.7.11 H25.9.4
H24.7.17	有限責任あずさ監査法人 公認会計士3名	戒告 業務停止3ヶ月・1ヶ月	中道機械(株)	(課) H20.12.3
H24.12.27	公認会計士2名 (新日本有限責任監査法人)	業務停止6ヶ月	(株)アクセス	(告) H20.6.16
H25.6.19	監査法人ハイビスカス 公認会計士2名	業務一部停止3ヶ月（契約の新規の締結） 業務改善命令（業務管理体制の改善） 業務停止3ヶ月	RH インシグノ(株)	(課) H24.6.19
H25.10.2	公認会計士2名 (監査法人ワールドリンクス)	業務停止3ヶ月・1ヶ月	デザインエクステンジ(株)	(課) H23.2.4
H26.6.18	公認会計士1名 (東都監査法人)	業務停止6ヶ月	(株)プロデュース	(告) H21.3.25 H21.4.28
H27.6.30	有限責任監査法人トーマツ 公認会計士3名	戒告 業務停止3ヶ月・1ヶ月	トラステックスホールディングス(株)	(課) H20.12.19
H27.12.22	新日本有限責任監査法人 公認会計士7名	業務一部停止3ヶ月（契約の新規の締結） 業務改善命令（業務管理体制の改善） 業務停止6ヶ月・3ヶ月・1ヶ月	(株)東芝	(課) H27.12.24
H28.1.22	新日本有限責任監査法人	課徴金21億1100万円		
H29.9.22	アスカ監査法人 公認会計士2名	業務一部停止3ヶ月（契約の新規の締結） 業務改善命令（業務管理体制の改善） 業務停止3ヶ月・1ヶ月	(株)メディビックグループ	(課) H28.11.7

図表4：処分対象期における内部統制の評価結果および監査意見

決算期	当 初				訂 正			
	内部統制 報告書	監査法人	財務諸表 監査	内部統制 監査	内部統制 報告書	監査法人	財務諸表 監査	内部統制 監査
＜オリンパス㈱＞								
H21/3期	有効	あずさ	無限定適正	無限定適正	<u>N</u>	あずさ	限定付適正	なし
H22/3期	有効	新日本	無限定適正	無限定適正	<u>N</u>	新日本	無限定適正	なし
H23/3期	有効	新日本	無限定適正	無限定適正	<u>N</u>	新日本	無限定適正	なし
H24/3期	N	新日本	無限定適正	無限定適正	/	新日本	無限定適正	/
＜RH インシグノ㈱＞								
H22/3期	有効	ハイビスカス	無限定適正	無限定適正	<u>N</u>	東京第一	無限定適正	なし
H23/3期	不表明	ハイビスカス	意見不表明	意見不表明	/	東京第一	無限定適正	/
＜デザインエクステンジ㈱＞								
H21/12期	N	ワールドリンクス	無限定適正	無限定適正	<u>N</u> (文言追加)	ワールドリンクス	無限定適正	無限定適正
＜㈱東芝＞								
H24/3期	有効	新日本	無限定適正	無限定適正	<u>N</u>	新日本	無限定適正	なし
H25/3期	有効	新日本	無限定適正	無限定適正	<u>N</u>	新日本	無限定適正	なし
＜㈱メディビックグループ＞								
H26/12期	有効	アスカ	無限定適正	無限定適正	/	フロンティア	無限定適正	/
H27/12期	有効	アスカ	無限定適正	無限定適正	/	フロンティア	意見不表明	/

(注)【内部統制報告書】N：「有効でない」 N：訂正内部統制報告書を提出し「有効でない」に変更  
 /：提出なし

処分対象期が内部統制報告制度の導入後であり、かつ監査人の懲戒処分があったのは、オリンパス㈱、RH インシグノ㈱、デザインエクステンジ㈱、㈱東芝、㈱メディビックグループの5事案である。各事案の虚偽記載の内容・内部統制の評価結果および監査意見を分析するとともに、監査人の処分理由と照らして、財務諸表監査・内部統制監査の問題点を検証する(図表4)。

## 2. 監査人の処分理由および財務諸表監査・内部統制監査の問題点

### 2.1 オリンパス㈱

課徴金納付命令の決定要旨(平成24年7月11日)によれば、重要な事項につき虚偽の記載があるとされた開示書類は、平成21年3月期第1四半期・第2四半期・第3四半期の四半期報告書および有価証券報告書、平成22年3月期第1四半期・第2四半期・第3四半期の四半期報告書および有価証券報告書、平成23年3月期第1



四半期・第2四半期・第3四半期の四半期報告書および有価証券報告書、平成24年3月期第1四半期の四半期報告書である（内部統制報告制度の導入後に限る）。

開示書類の訂正と処分に関する事項を時系列で整理すると、下記のとおりである。

H23.12.14	有価証券報告書 訂正 (H21/3期・H22/3期・H23/3期) 内部統制報告書 訂正 (H21/3期・H22/3期・H23/3期)
H24.3.6 H24.3.28	告発（虚偽有価証券報告書提出事件） <sup>9)</sup>
H24.4.13	課徴金納付命令勧告
H24.7.11	課徴金納付命令
H25.7.3	判決（虚偽有価証券報告書提出事件） <sup>10)</sup>
H25.9.4	課徴金納付命令 一部取消 <sup>11)</sup>
H27.10.23	告発（虚偽有価証券報告書提出事件） <sup>12)</sup>

虚偽記載の内容は、投資有価証券の過大計上・のれんの過大計上であり、当該箇所について、平成21年3月期・平成22年3月期・平成23年3月期の有価証券報告書で訂正が行われている。いずれの期も【有価証券報告書の訂正報告書の提出理由】には、「当社は1990年代から有価証券投資等にかかる損失計上の先送りを行っており、不適切な会計処理を行ってきたことを発表」し、「第三者委員会より損失先送りと損失解消の実態とその影響を記載した調査報告書を受領」したことを受けての訂正である旨の記載がある。

処分対象期の内部統制報告書を見ると、平成21年3月期・平成22年3月期・平成23年3月期は訂正内部統制報告書を提出し、評価結果を

「有効である」から「有効でない」に変更している。

一方、監査人の処分理由は、両監査法人（あずさ・新日本）とも「公認会計士法第34条の21第2項第3号に該当する事実が認められた」<sup>13)</sup>すなわち、監査法人の監査証明業務の運営が著しく不当と認められたことである。両監査法人とも、監査人の交代に際して十分な引継ぎが行われていなかったことが問題とされ、業務改善命令（業務管理体制の改善）が出されている。

本件において特筆すべきは、処分理由が虚偽証明（重大な虚偽のある財務書類を重大な虚偽のないものとして証明）ではないことである。

しかし、両監査法人の処分理由には、監査チームの監査手続に関する指摘も見受けられる（図表5）。

図表5：監査法人の処分理由

<有限責任あずさ監査法人>

イ．・・・当該会社に対する監査証明業務に従事する監査チームに、過去の監査等の状況を踏まえたリスクを的確に認識させることができなかった・・・

ロ．取引の内容等からその経済合理性等に疑問を抱かせるような特異な取引について、・・・監査チームと法人本部とが連携した専門部署の機動的な活用等による、より深度ある組織的な監査が行われていなかった。

ハ．監査人の交代に際して、監査チームは、後任監査人に概括的な説明を行ったのみで、被監査会社とのやり取り等について詳細な説明を行っていなかったため、監査で把握された問題点が的確に後任監査人に引き継がれていなかった・・・

＜新日本有限責任監査法人＞

イ. オリンパス株式会社から会計監査人就任の依頼を受けているが、依頼の時期が3月決算会社としては異例の5月上旬というタイミングであったこと、平成21年3月期に1000億円以上の特別損失を計上していたこと等を踏まえると、監査契約の受嘱の可否を検討するに当たっては、多額の損失を計上する原因となった国内企業3社ののれんの減損処理や英国医療機器メーカーの買収に係るフィナンシャル・アドバイザー報酬の一部の損失計上について、前任監査人にその見解や経緯等の詳細な説明を求めた上で、受嘱の決定をすべきであった。・・・監査チームは前任監査人からこれらの情報に関する詳細な聴取を行っておらず、・・・

ロ. 監査チームは、上述のとおり、国内企業3社ののれんの減損処理等に関する詳細な聴取を行っていないなど、前任監査人との間で十分な引継ぎを行っておらず、・・・

ハ. 監査チームは、上述の国内企業3社ののれんの減損処理等に関する問題は、前任監査人が基本的に解決したと理解したため、こうした点に係るリスクを的確に認識することができず、・・・

また、監査意見に注目してみると、平成21年3月期を担当した監査人（あずさ）は、財務諸表監査の監査意見を、当初の「無限定適正意見」から「限定付適正意見」に変更している。「受け皿ファンドの具体的な運用資産、評価額等について、十分かつ適切な監査証拠を入手することができなかった。」とする監査範囲の制

約に関する除外事項である。なぜ、当初の監査では、当該除外事項が付かなかったのか。受け皿ファンドの具体的な運用資産、評価額等に関する情報が十分に管理されていないことや、ファンド運用資産に関する重要な証憑の一部が存在しないことに気付かなかったのだろうか。そうであるならば、監査手続上の問題となるのではないか。オリンパス株式会社 第三者委員会の調査報告書<sup>14)</sup>においても、「あずさ監査法人において、無限定適正意見に先立って監査役会に業務監査権限の発動を促したり、金融商品取引法第193条の3の発動を仄めかしたりして、適正な経営判断かにつき問題提起をしている。」ものの、「無限定適正意見を出したことについては、問題なしとしない。」と結論されている。

なお、平成22年3月期・平成23年3月期を担当した監査人（新日本）は、訂正後の財務諸表監査でも「無限定適正意見」を表明している。本件は、処分対象期の訂正報告書の監査をそれぞれ当初の監査人が行っており、同じ虚偽記載の訂正でありながら、訂正後の監査意見が両監査法人で異なっていることも指摘しておきたい。

## 2.2 RH インシグノ(株)

課徴金納付命令の決定要旨（平成24年6月19日）によれば、重要な事項につき虚偽の記載があるとされた開示書類は、平成22年3月期第2四半期・第3四半期の四半期報告書および有価証券報告書、平成23年3月期第1四半期・第2四半期・第3四半期の四半期報告書である。

開示書類の訂正と処分に関する事項を時系列で整理すると、下記のとおりである。



H24.2.14	有価証券報告書 訂正 (H22/3期・H23/3期) 内部統制報告書 訂正 (H22/3期)
H24.3.30	上場廃止 <sup>15)</sup>
H24.5.25	課徴金納付命令勧告
H24.6.19	課徴金納付命令

虚偽記載の内容は、のれんの過大計上・営業投資有価証券の過大計上・売掛金の過大計上であり、当該箇所について、平成22年3月期・平成23年3月期の有価証券報告書で訂正が行われている。いずれの期も【有価証券報告書の訂正報告書の提出理由】には、「当社及び当社子会社において、過年度の不適切な会計処理が存在することが判明いたしました。平成23年12月より社内調査委員会による調査を行い訂正すべき内容が判明いたしました。」として、社内調査委員会から調査結果の報告を受けての訂正である旨の記載がある。

処分対象期の内部統制報告書を見ると、評価結果に違いがある。平成22年3月期は訂正内部統制報告書を提出し、評価結果を「有効である」から「有効でない」に変更し、「当社において設置した社内調査委員会及び東京第一監査法人の指摘に基づき、過去の会計処理に誤謬があることが判明しました。」として、課徴金納付命令の事由となった虚偽記載について言及している。平成23年3月期は訂正内部統制報告書を提出せず、「評価結果を表明できない」のままである。

一方、監査人（ハイビスカス）の処分理由は「平成21年9月第2四半期から同22年12月第3四半期までの間における財務書類の監査において、相当の注意を怠り、重大な虚偽のある財務書類を重大な虚偽のないものとして証明し

た」<sup>16)</sup> 過失による虚偽証明である。平成22年3月期は、財務諸表監査・内部統制監査とも無限定適正意見を表明しているが、コンサルティング業務に係る売上の過大計上・営業投資有価証券（非上場会社社債券）の評価損の過少計上・子会社取得に係るのれんの過大計上及び子会社の連結除外について、業務執行社員の監査手続と監査法人の業務管理体制に問題が認められたものである。

本件において特筆すべきは、上述の訂正内部統制報告書にあるとおり、監査人の交代によって、後任監査人（東京第一）が前任監査人（ハイビスカス）の監査判断の問題点を浮き彫りにしたことである。

本件では、処分対象期の訂正報告書の監査を後任監査人（東京第一）が行っており、平成23年3月期の財務諸表監査の監査意見が、当初の「意見不表明」から「無限定適正意見」に変更されたことについて指摘したい。当初、前任監査人（ハイビスカス）は「会社には全社的な内部統制及び決算・財務報告プロセスに係る内部統制において重要な欠陥が存在しており、当監査法人は、財務諸表監査において当該重要な欠陥の影響を考慮して実施すべき監査手続を実施できなかった」とする監査範囲の制約に関する除外事項で「意見不表明」としている。また、内部統制監査も「当監査法人は、内部統制報告書において評価範囲の制約と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」「意見不表明」としている。平成23年3月期の訂正内部統制報告書は提出されておらず、評価結果に変更がないとするならば、後任監査人（東京第一）は当該期の訂正後の財務諸表監査において、全社的な内部統制及び決算・財務報告プロセスに係る内部統制において重要な欠陥

があり、経営者が最終的な評価結果を表明しない状態で、実施すべき監査手続を実施できたということになる。すなわち、前任監査人（ハイビスカス）が「意見不表明」とするほどの監査範囲の制約をどのようにクリアし、「意見表明のための合理的な基礎を得た」のかが問題となる<sup>17)</sup>。この点について「独立監査人の監査報告書」（監査報告書日：平成24年2月14日）では、何ら明らかにされていない。

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<sup>18)</sup>、本件の場合、平成22年3月期は訂正内部統制報告書を提出し、評価結果を「有効である」から「有効でない」に変更していること、平成23年3月期の訂正後の財務諸表監査で「無限定適正意見」を表明していることを勘案すれば、平成23年3月期も訂正内部統制報告書を提出し、評価結果の変更（不表明→有効でない）が必要な事案であると考えられる。もっとも、仮に訂正内部統制報告書が提出され、評価結果が変更されたとしても、内部統制府令ガイドライン1-1の適用により、内部統制監査報告書は発行されないため、後任監査人（東京第一）はなぜ訂正後の財務諸表監査で「無限定適正意見」を表明できたのかという問題は解消できない。

### 2.3 デザインエクステンジ株

課徴金納付命令の決定要旨（平成23年2月4日）によれば、重要な事項につき虚偽の記載があるとされた開示書類は、平成21年12月期の有価証券報告書、平成22年12月期第1四半期の四半期報告書である（内部統制報告制度の導入後に限る）。

開示書類の訂正と処分に関する事項を時系列で整理すると、下記のとおりである。

H22.9.15	有価証券報告書 訂正 (H21/12期)
H22.11.1	内部統制報告書 訂正 (H21/12期)
H23.1.12	課徴金納付命令勧告
H23.2.4	課徴金納付命令
H23.5.1	上場廃止 <sup>19)</sup>

虚偽記載の内容は、減損損失の過少計上・著作権の過大計上であり、当該箇所について、平成21年12月期の有価証券報告書で訂正が行われている（内部統制報告制度の導入後に限る）。【有価証券報告書の訂正報告書の提出理由】には、「当社において過年度決算について調査したところ、不適切な会計処理が判明いたしました。当該内容について、外部調査委員会による調査を行った結果」調査報告書を受領したことを受けての訂正である旨の記載がある。

処分対象期である平成21年12月期の内部統制報告書では、「決算・財務報告プロセスの連結財務諸表および財務諸表の作成に関する会計処理および開示について監査人より複数の指摘を受けて、修正」したことにより、「内部統制は有効でない」としている。訂正内部統制報告書では、評価結果は変更せず、「著作権の評価、固定資産の評価、簿外債務の存在について不適切な会計処理が発見されました。」として、課徴金納付命令の事由となった虚偽記載に関する記述が追加されている。

一方、監査人の処分理由は「平成21年12月期の財務書類の監査において、相当の注意を怠り、重大な虚偽のある財務書類を重大な虚偽のないものとして証明した<sup>20)</sup>過失による虚偽証明である。平成21年12月期は、財務諸表監査・

内部統制監査とも「無限定適正意見」を表明しているが、著作権の評価について、業務執行社員の監査手続に問題が認められたものである。

本件では、開示書類の訂正と監査報告書の関係について指摘したい。上述のとおり、有価証券報告書と内部統制報告書の訂正は同時に行われていないにもかかわらず、訂正有価証券報告書には「独立監査人の監査報告書及び内部統制監査報告書」（監査報告書日：平成22年9月14日）が添付されている。内部統制監査の追記情報には「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。」と記載されており、「無限定適正意見」が表明されている。当該監査報告書を訂正事項とする訂正有価証券報告書はなく、また、実際に提出された訂正内部統制報告書（H22.11.1）に対する内部統制監査報告書もない。本件は、不適切な会計処理の発覚を受けての開示書類の訂正であるため、本来ならば有価証券報告書と内部統制報告書の訂正は同時に行われるべきであるが、提出されていない訂正内部統制報告書に監査意見が表明され、実際に提出された訂正内部統制報告書には内部統制監査報告書が発行されていない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。

## 2.4 株東芝

課徴金納付命令の決定要旨（平成27年12月24日）によれば、重要な事項につき虚偽の記載があるとされた開示書類は、平成24年3月期の有価証券報告書および平成25年3月期の有価証券報告書である。

開示書類の訂正と処分に関する事項を時系列で整理すると、下記のとおりである。

H27.9.7	有価証券報告書 訂正 (H24/3期・H25/3期) 内部統制報告書 訂正 (H24/3期・H25/3期)
H27.12.7	課徴金納付命令勧告
H27.12.24	課徴金納付命令

虚偽記載の内容は、工事損失引当金の過少計上および売上の過大計上・売上原価の過少計上・費用の過少計上であり、当該箇所について、平成24年3月期および平成25年3月期の有価証券報告書で訂正が行われている。いずれの期も【有価証券報告書の訂正報告書の提出理由】には、「当社は、2015年2月12日、証券取引等監視委員会から金融商品取引法第26条に基づき報告命令を受け、工事進行基準案件等について開示検査を受け」「第三者委員会の調査報告、社内の自主チェックにより判明した事象、その他重要性の観点から修正を行わなかった事項の修正等を含め」有価証券報告書等を訂正することを取締役会で決議した旨の記載がある。

処分対象期の内部統制報告書を見ると、平成24年3月期・平成25年3月期ともに訂正内部統制報告書を提出し、評価結果を「有効である」から「有効でない」に変更している。

一方、監査人の処分理由は、「平成22年3月期、平成24年3月期及び平成25年3月期における財務書類の監査において」「相当の注意を怠り、重大な虚偽のある財務書類を重大な虚偽のないものとして証明した<sup>21)</sup>過失による虚偽証明である。平成24年3月期および平成25年3月期は、財務諸表監査・内部統制監査とも無限定適正意見を表明しているが、「監査チームのメンバー構成が、長期間にわたり東芝や東芝の子会社の監査を担当した者が中心となっていることなどにより、東芝のガバナンスへの過信が生

じ、東芝側の説明や提出資料に対して、批判的な観点からの検証が十分に実施できなかった」等の背景事情を原因として、監査チームの監査手続と監査法人の業務管理体制に問題が認められたものである。

なお、本件においては、監査人に対しても課徴金納付命令が出されている。課徴金納付命令の決定要旨（平成28年1月22日）によれば、「相当の注意を怠ったことにより」「重大な虚偽のある財務書類を重大な虚偽のないものとして証明した」過失による虚偽証明である。

本件では、処分対象期の訂正報告書の監査を当初の監査人（新日本）が行っていることについて指摘したい。財務諸表監査は、当初も訂正後も「無限定適正意見」が表明されており、同一の監査人が2種類の財務諸表に“お墨付き”を与えたことになる。上記、監査人の処分理由にもあるとおり、監査チームのメンバー構成が長期間にわたり固定化されたことの弊害が指摘されているにもかかわらず、当初の監査報告書・訂正後の監査報告書とも、監査人の署名欄には4名の同じ業務執行社員が並んでいる。監査報告書の利用者側に立って考えるならば、過失による虚偽証明を行った監査人が、訂正報告書の監査を受嘱することは望ましいこととはいえ、仮に受嘱した場合は、少なくとも業務執行社員の交代をもって、監査の信頼性の回復に努めるべきではないだろうか。

## 2.5 (株)メディビックグループ

課徴金納付命令の決定要旨（平成28年11月7日）によれば、重要な事項につき虚偽の記載があるとされた開示書類は、平成26年12月期の有価証券報告書、平成27年12月期第1四半期・第2四半期・第3四半期の四半期報告書および有

価証券報告書、平成28年12月期第1四半期の四半期報告書である。

開示書類の訂正と処分に関する事項を時系列で整理すると、下記のとおりである。

H28.9.5	有価証券報告書 訂正 (H26/12期・H27/12期)
H28.9.30	課徴金納付命令勧告
H28.10.6	上場廃止 <sup>22)</sup>
H28.11.7	課徴金納付命令

虚偽記載の内容は、売上の過大計上等であり、当該箇所について、平成26年12月期・平成27年12月期の有価証券報告書で訂正が行われている。いずれの期も【有価証券報告書の訂正報告書の提出理由】には、「平成28年8月15日付第三者委員会より、不適切な会計処理に関する事実関係の調査結果及び会計処理の適切性・妥当性について、過年度の売上の取り消し及びのれんの償却等を行うべきであるとの報告書を受領いたしました。」として、第三者委員会から調査結果の報告を受けての訂正である旨の記載がある。

処分対象期の内部統制報告書を見ると、平成26年12月期、平成27年12月期ともに評価結果は「有効である」としており、訂正内部統制報告書を提出していない。

一方、監査人の処分理由は「平成26年12月期における財務書類の監査において、相当の注意を怠り、重大な虚偽のある財務書類を重大な虚偽のないものとして証明した」<sup>23)</sup>過失による虚偽証明である。平成26年12月期は、財務諸表監査・内部統制監査とも「無限定適正意見」を表明しているが、当期売上高の過半を占める売上が期末日近くに計上されたこと等を認識しながら、不正リスクに対応した監査手続を実施せず、また、監査業務に係る審査においても、



監査実施上の問題点を発見・抑制できなかったとして、業務執行社員の監査手続と監査法人の業務管理体制に問題が認められたものである。

本件では、継続企業の前提に関連して、前任監査人（アスカ）と後任監査人（フロンティア）では異なる対応をしていることについて指摘したい。平成26年12月期は、当初は「継続企業の前提に関する注記」の記載はないが、訂正後は当該注記の記載があり、後任監査人（フロンティア）は監査報告書において強調事項としている。平成27年12月期は、当初から「継続企業の前提に関する注記」の記載があり、前任監査人（アスカ）は監査報告書において強調事項としているが、後任監査人（フロンティア）は「継続企業を前提として連結財務諸表を作成することに関する十分かつ適切な監査証拠を入手することができなかった」として「意見不表明」としている。すなわち、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるか否かの判断が両監査法人で異なっていることになる<sup>24</sup>。

また、内部統制報告書を見ると、平成26年12月期・平成27年12月期ともに「売上高」に至る業務プロセスは評価対象とされており、内部統制は「有効である」との評価結果が表明されているが、本件の虚偽記載の内容が売上の過大計上であることを勘案すれば、訂正内部統制報告書を提出し、評価結果の変更（有効→有効でない）が必要な事案であると考えられる。第三者委員会の調査報告書<sup>25</sup>においても、「上場廃止基準に該当しないように連結売上高を維持する必要がある、また市場による資金調達を実現するためにも業績の維持・向上に対するインセンティブが働きやすい環境にある」旨の指摘がある。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、処分対象期における内部統制の評価結果を「有効である」としたままの事案を生じさせている一因ではないかと考えられる<sup>26</sup>。

### 3. おわりに

#### 3.1 小括

上記2.で対象とした5事案は、いずれも監査人の問題（監査法人の監査証明業務の運営が著しく不当1事案、過失による虚偽証明4事案）が明らかになっているものである。しかし、監査人の処分理由とされた事項の他にも、財務諸表監査・内部統制監査の問題はあることを指摘したい。

本稿で対象とした5事案のうち、オリンパス(株)・デザインエクスチェンジ(株)・(株)東芝は当初の監査人と訂正報告書の監査人が同一であった。同一の監査人が2種類の財務諸表に“お墨付き”を与えるという事態を招いており、監査報告書の利用者側に立って考えるならば、過失による虚偽証明を行った監査人が、訂正報告書の監査を受嘱することは望ましいこととはいえないであろう。他方、当初の監査人と訂正報告書の監査人が異なっていた2事案にも問題はあ

る。RH インシグノ(株)では前任監査人（ハイビスカス）が「意見不表明」とするほどの監査範囲の制約をどのようにクリアし、後任監査人（東京第一）が「無限定適正意見」を表明できたのか疑問であり、(株)メディックグループでは継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるか否かの判断が前任監査人（アスカ）と後任監査人（フロンティア）で異なっているように見受けられる。

また、内部統制府令ガイドライン1-1適用後に訂正のあった4事案のうち、オリンパス(株)・RHインシグノ(株)・(株)東芝では、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(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)となっている。(株)メディックグループでは、処分対象期における内部統制の評価結果を「有効である」としたままとなっており、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可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。やはり、ディスクロージャーの信頼性の確保に資するためには「内部統制報告書と財務諸表の一体的訂正」と「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。

### 3.2 今後の課題

平成28年3月8日に「会計監査の在り方に関する懇談会」提言として「-会計監査の信頼性確保のために-」が公表された。会計監査の信頼性確保に向けて講ずるべき取組みを「監査法人のマネジメントの強化」「会計監査に関する情報の株主等への提供の充実」「企業不正を見抜く力の向上」「第三者の眼」による会計監査の品質のチェック」「高品質な会計監査を実施するための環境の整備」の5つの柱に整理され、具体的な施策についても既に検討や実行の段階へ移行している。1つめの柱である「監査法人のマネジメントの強化」の具体的施策として、平成29年3月31日に「監査法人の組織的な運営に関する原則」(監査法人のガバナンス・コード)が公表され、大手・準大手監査法人を

中心に15法人が採用している<sup>27)</sup>。また、2つめの柱である「会計監査に関する情報の株主等への提供の充実」の具体的施策として、平成29年6月26日に「[監査報告書の透明化]について」が公表され、我が国においても監査報告書にKAM(Key Audit Matters: 監査上の主要な事項)を記載する制度の導入に向けた検討が企業会計審議会監査部会で進められている。これら2つの施策は、いわゆる監査のブラックボックス化を解消することを目指すものである。すなわち、「[監査法人のガバナンス・コード]」は監査法人レベルの透明性の向上に資するものであり、「監査報告書の透明化」は1つひとつの監査業務の透明性の向上に資するもの<sup>28)</sup>と位置づけられている。

本稿では、監査人の懲戒処件事案(特定の監査証明業務に係るものに限る)について、監査人の処分理由だけでなく、その後の開示書類の訂正実務もあわせて検証した結果、財務諸表監査・内部統制監査ともに、まさに監査のブラックボックス化との批判を免れないような実態が明らかとなっている。このような不正会計事案から教訓を得て、ディスクロージャーの信頼性を確保するために何をすべきか、経営者も監査人も真摯に考えなければならない。今後の議論および実務の動向に注目していきたい。

#### 注

- 1) 「証券取引等監視委員会の活動状況」(平成27年度版年次公表)、証券取引等監視委員会HP、(第8章 犯則事件の調査・告発)
- 2) 「告発の実施状況(平成29年12月末現在)」、証券取引等監視委員会HP
- 3) 「証券取引等監視委員会の活動状況」(平成27年度版年次公表)、証券取引等監視委員会HP、(第7章 開示検査)



- 4) 「金融庁の一年」(平成28事務年度版)、金融庁 HP
- 5) 宇澤〔2013〕41頁
- 6) 「証券取引等監視委員会の活動状況」(平成20年度版年次公表)、証券取引等監視委員会 HP
- 7) 監査証明を行う行為は、虚偽開示書類等の提出等を容易にすべき行為から除外されている。(金融商品取引法第172条の12第2項)
- 8) 「公認会計士・監査審査会の活動状況」(平成21年度版、平成22年度版、平成23年度版、平成24年度版、平成25年度版、平成26年度版、平成27年度版、平成28年度版)、公認会計士・監査審査会 HP  
「監査法人及び公認会計士の懲戒処分等について」、金融庁 HP、平成29年9月22日
- 9) 「オリンパス株式会社に係る虚偽有価証券報告書提出事件の告発について」、証券取引等監視委員会 HP、平成24年3月6日、「オリンパス株式会社に係る虚偽有価証券報告書提出事件の告発について(2)」「オリンパス株式会社に係る虚偽有価証券報告書提出事件の告発について(3)」、証券取引等監視委員会 HP、平成24年3月28日
- 10) 「刑事裁判の判決について」、オリンパス株式会社 HP、平成25年7月8日
- 11) 決定要旨(平成25年9月4日)によれば、平成24年3月期第1四半期の四半期報告書を除き、課徴金納付命令決定は取り消しとなっている。
- 12) 「オリンパス株式会社に係る虚偽有価証券報告書提出事件の告発について(4)」、証券取引等監視委員会 HP、平成27年10月23日
- 13) 「監査法人の処分について」、金融庁 HP、平成24年7月6日
- 14) 「第三者委員会調査報告書 要約版」、オリンパス株式会社 HP、2011年12月6日
- 15) 「上場廃止等の決定について」、札幌証券取引所、平成24年2月29日
- 16) 「監査法人及び公認会計士の懲戒処分について」、金融庁 HP、平成25年6月19日
- 17) 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。(Ⅲ.2.内部統制監査と財務諸表監査の関係)
- 18) 「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)
- 19) 「上場廃止等の決定について－デザインエクステンシブ(株)－」、東京証券取引所 HP、2011年3月31日
- 20) 「公認会計士の懲戒処分について」、金融庁 HP、平成25年10月2日
- 21) 「監査法人及び公認会計士の懲戒処分等について」、金融庁 HP、平成27年12月22日
- 22) 「上場廃止等の決定：(株)メディビックグループ」、日本取引所グループ HP、2016年9月5日
- 23) 「監査法人及び公認会計士の懲戒処分等について」、金融庁 HP、平成29年9月22日
- 24) 継続企業の前提に関する注記は「継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在する場合であって、当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応をしてもなお継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるとき」に記載することとされている。(監査・保証実務委員会報告第74号「継続企業の前提に関する開示について」7.)
- 25) 株式会社メディビックグループ第三者委員会「調査報告書(公表版)」、株式会社メディビックグループ HP、平成28年8月15日
- 26) 当該問題点の検討は、山田〔2016〕参照。
- 27) 「『監査法人の組織的な運営に関する原則』(監査法人のガバナンス・コード)を採用した監査法人のリスト」、金融庁 HP、平成29年11月30日
- 28) 「協会担当役員に聞く!!～日本公認会計士協会の取組みを中心に～〔第1回〕監査上の主要な事項(Key Audit Matters)について」、『会計・監査ジャーナル』No.750、2018年1月、11頁

参考文献

井上善弘 [2014]『監査報告書の新展開』同文館出版株式会社。

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。

会計監査の在り方に関する懇談会「－会計監査の信頼性確保のために－」、平成28年3月8日。

監査法人のガバナンス・コードに関する有識者検討会「監査法人の組織的な運営に関する原則」（監査法人のガバナンス・コード）、平成29年3月31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。

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「金融庁の一年」（平成28事務年度版）。

金融庁「『監査報告書の透明化』について」、平成29年6月26日。

金融庁「『監査法人の組織的な運営に関する原則』（監査法人のガバナンス・コード）を採用した監査法人のリスト」（平成29年11月30日）。

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。

公認会計士・監査審査会「公認会計士・監査審査会の活動状況」（平成21年度版、平成22年度版、平成23年度版、平成24年度版、平成25年度版、平成26年度版、平成27年度版、平成28年度版）。

証券取引等監視委員会「告発の実施状況（平成29年12月末現在）」（[http://www.fsa.go.jp/sesc/actions/koku\\_joukyou.htm](http://www.fsa.go.jp/sesc/actions/koku_joukyou.htm)）。

証券取引等監視委員会「証券取引等監視委員会の活動状況」（平成20年度版年次公表、平成27年度版年次公表）。

日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会報告第74号「継続企業の前提に関する開示について」、平成21年4月21日。

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。

日本公認会計士協会「協会担当役員に聞く!!～日本公認会計士協会の取組みを中心に～〔第1回〕監査上の主要な事項（Key Audit Matters）について」『会計・監査ジャーナル』No.750、10-15頁。

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。

<資料>

－オリンパス(株)

オリンパス株式会社「第三者委員会調査報告書 要約版」、オリンパス株式会社 HP、2011年12月6日  
オリンパス株式会社「刑事裁判の判決について」、オリンパス株式会社 HP、平成25年7月8日

金融庁「監査法人の処分について」、金融庁 HP、平成24年7月6日

金融庁「決定要旨」（平成24（判）1）、金融庁 HP、平成24年7月11日

金融庁「決定要旨」（平成24（判）1）、金融庁 HP、平成25年9月4日

証券取引等監視委員会「オリンパス株式会社に係る虚偽有価証券報告書提出事件の告発について」、証券取引等監視委員会 HP、平成24年3月6日

証券取引等監視委員会「オリンパス株式会社に係る虚偽有価証券報告書提出事件の告発について（2）」、証券取引等監視委員会 HP、平成24年3月28日

証券取引等監視委員会「オリンパス株式会社に係る虚偽有価証券報告書提出事件の告発について（3）」、証券取引等監視委員会 HP、平成24年3月28日

証券取引等監視委員会「オリンパス株式会社に係る虚偽有価証券報告書提出事件の告発について（4）」、証券取引等監視委員会 HP、平成27年10月

23日

－ RH インシグノ(株)

金融庁「決定要旨」(平成24(判)5)、金融庁 HP、  
平成24年6月19日

金融庁「監査法人及び公認会計士の懲戒処分について」、金融庁 HP、平成25年6月19日

札幌証券取引所「上場廃止等の決定について」、平成  
24年2月29日

－ デザインエクステンジ(株)

金融庁「決定要旨」(平成22(判)41)、金融庁 HP、  
平成23年2月4日

金融庁「公認会計士の懲戒処分について」、金融庁  
HP、平成25年10月2日

東京証券取引所「上場廃止等の決定について－デザ  
インエクステンジ(株)－」、東京証券取引所 HP、  
2011年3月31日

－(株)東芝

金融庁「監査法人及び公認会計士の懲戒処分等につ  
いて」、金融庁 HP、平成27年12月22日

金融庁「決定要旨」(平成27(判)22)、金融庁 HP、  
平成27年12月24日

金融庁「決定要旨」(平成27(判か)1)、金融庁  
HP、平成28年1月22日

－(株)メディビックグループ

株式会社メディビックグループ第三者委員会「調査  
報告書(公表版)」、株式会社メディビックグルー  
プ HP、平成28年8月15日

金融庁「決定要旨」(平成28(判)17)、金融庁 HP、  
平成28年11月7日

金融庁「監査法人及び公認会計士の懲戒処分等につ  
いて」、金融庁 HP、平成29年9月22日

日本取引所「上場廃止等の決定：(株)メディビックグ  
ループ」、日本取引所グループ HP、2016年9月5  
日



**Journal of Public and Private Management**

Vol.4, No.2, March 2018, pp.1-16

ISSN 2189-2490

## **The issue of Financial Statement Audit and Internal Control Audit in the case of disciplinary actions against CPAs and audit firms**

**Yuko Yamada**

Faculty of Global Business, Showa Women's University

✉ [yuko-yamada@swu.ac.jp](mailto:yuko-yamada@swu.ac.jp)

Received 3 February 2018

### **Abstract**

This paper is summary of the issue of Financial Statement Audit and Internal Control Audit practices in Japan. In the case of disciplinary actions against CPAs and audit firms, audit opinions (Financial Statement Audit, Internal Control Audit) become serious problems. In addition, the author points out the problem of audit of the amended Financial Statements.

Keyword : Financial Statement Audit, Internal Control Audit, amended report, disciplinary actions

**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.4, No.2**

ISSN 2189-2490

2018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/>