

不適切な会計処理が発覚した場合の監査人の留意事項について

平成 24 年 3 月 22 日
日本公認会計士協会

目 次

I	はじめに	1
II	本研究報告の要約	2
	1. 不適切な会計処理の定義	2
	2. 不適切な会計処理発覚後の監査スケジュール上の留意点	2
	3. 不適切な会計処理発覚後の監査人として想定される対応先	2
	4. 内部調査委員会・第三者委員会への監査人の対応	3
	5. 証券取引所への監査人の対応	4
	6. 会社法第 397 条に基づく会計監査人の対応	5
	7. 金商法第 193 条の 3 に基づく監査人の対応	5
	8. 開示書類の訂正、過年度遡及会計基準の適用と監査対応	6
III	不適切な会計処理の定義	8
	1. 会計上の誤謬の定義	8
	2. 監査上の誤謬の定義	8
	3. 本研究報告における不適切な会計処理の定義	8
IV	不適切な会計処理が発覚した場合の対応スケジュールの概要	9
	1. 不適切な会計処理が発覚した後のスケジュールの概要	9
	2. 会社法監査（取締役会、監査役会及び会計監査人設置会社）及び金商法監査の通常スケジュール（3月決算の事例）	9
	3. 不適切な会計処理が発覚した場合のスケジュールの変更	10
	(1) 実務上の監査期間確保に対する留意点について	11
	(2) 不適切な会計処理が発覚した場合の検討事項	12
V	不適切な会計処理の発覚後に行う監査人の対応	13
	1. 調査委員会対応	13
	(1) 会社に過年度の不適切な会計処理のおそれ等が発覚し第三者委員会を設置するまでの流れ	13
	(2) 第三者委員会ガイドラインにおける第三者委員会の定義、目的	14
	(3) 第三者委員会ガイドラインにおける第三者委員会の独立性と委員の適格性	15

(4) 第三者委員会ガイドラインにおける第三者委員会の調査の手法など	16
(5) 第三者委員会に対する監査人の対応	17
2. 証券取引所関係	18
(1) 適時開示規則、上場廃止基準、監理銘柄（審査中）指定の理解	18
(2) 証券取引所への事前相談と第三者委員会設置検討	22
(3) 適時開示規則による開示情報（ドラフト）のチェック	23
(4) 証券取引所から監査人へのヒアリングに対する協力（会社からの守秘義務解除）	24
3. 会社法上の対応	24
4. 金商法上の対応	26
(1) 法令違反事実発見時における監査人の当局への申し出制度の概要	26
(2) 金商法第 193 条の 3 第 1 項の規定に基づき特定発行者に対して通知する書面の記載事項と通知の時期	27
(3) 金商法第 193 条の 3 第 2 項の規定に基づく内閣総理大臣への申し出（監査証明府令第 8 条の規定に基づく金融庁長官への書面の提出）及び特定発行者への事前の通知	30
(4) 金商法第 193 条の 3 第 3 項の特定発行者への通知	32
(5) 金商法第 193 条の 3 第 2 項の申し出をした場合の監査契約の解除・終了	34
VI 開示書類の訂正と監査対応	34
1. 金商法関係	34
(1) 上場会社における不適切な会計処理の解消方法	34
(2) 訂正報告書の提出に関する監査人の対応	35
(3) 訂正後の財務諸表に係る監査計画を策定するに当たっての留意事項	36
(4) 訂正後の財務諸表に対する監査に当たっての「調査報告書」等の利用について	37
(5) 監査意見の形成との関係	39
(6) 監査報告書上の取扱い（追記情報）	39
(7) 内部統制関係	40
(8) 監査人交代後に不適切な会計処理が発覚した場合の留意点	41
2. 会社法関係	42

【凡例】

本研究報告では、次の略語を用いて記載している。

金商法	金融商品取引法（昭和 23 年法律第 25 号）
金商法施行令	金融商品取引法施行令（昭和 40 年政令第 321 号）
監査証明府令	財務諸表等の監査証明に関する内閣府令（昭和 32 年大蔵省令第 12 号）
企業内容等開示府令	企業内容等の開示に関する内閣府令（昭和 48 年大蔵省令第 5 号）
企業内容等開示ガイドライン	企業内容等の開示に関する留意事項について（金融庁総務企画局）
内部統制府令ガイドライン	「財務計算に関する書類その他の情報の適正性を確保するための体制に関する内閣府令」の取扱いに関する留意事項について（金融庁総務企画局）
過年度遡及会計基準	企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（企業会計基準委員会）
東証	東京証券取引所
虚偽記載審査の解説	上場管理業務について－虚偽記載審査の解説－（東京証券取引所自主規制法人上場管理部）

I はじめに

近年、上場会社において、不適切な会計処理の発覚が増加しており、平成23年6月に証券取引等監視委員会事務局から公表された「金融商品取引法における課徴金事例集」によれば、開示書類の虚偽記載に対する課徴金の勧告事案も増加傾向にある。

東証は、平成22年8月に虚偽記載審査の解説を公表し、不適切な会計処理の発覚が、有価証券報告書等（半期報告書及び四半期報告書を含む。以下同じ。）の虚偽記載に繋がり、影響が重大である場合には上場廃止となるため、注意喚起を促している。

また、上場会社において、不適切な会計処理が発覚した場合、最近では速やかに第三者委員会を設置して、その調査結果を公表するケースが増加しており、企業側もこの問題に対する意識が高まっていることが伺える。

一方、不適切な会計処理が疑われる場合の監査対応について、当協会は、会長通牒平成23年第3号「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」（平成23年9月15日）を公表した。また、関連するQ&Aとして、法規委員会研究報告第9号「法令違反等事実発見への対応に関するQ&A」（平成20年11月5日）を公表している。

不適切な会計処理が発覚した場合には、監査人は限られた時間内に監査役、調査委員会、金融庁、証券取引所¹、所轄の各財務局等多方面への対応が必要になるが、それらを適切に行うことに困難を伴うことも多いと考えられる。

このため、当協会では、平成22年9月に監査・保証実務委員会において不適切会計処理対応専門委員会を立ち上げ、近年の上場会社において不適切な会計処理が発覚した場合の事例を基に、その多くの場合に共通する事項を整理し、監査人として適切な対応を行うための留意事項を取りまとめることとした。

本研究報告を利用するに当たっては、不適切な会計処理に係る経緯・内容等に個別の事情が含まれていることから、その状況を踏まえて適切に対処することが必要となる。

なお、本研究報告は、不適切な会計処理が発覚した場合の対応について、監査人の立場からの留意事項を整理したものであるが、通常監査業務の中で不適切な会計処理の兆候を早い段階で把握し、かつ、適切な対応をとることが最も重要であり、そのためには強固な監査体制の確立及び虚偽表示リスクの的確な評価など、より深度のある監査を実施することに留意する必要がある。

また、本研究報告で参照している当協会の報告書等は、個別に明示しているもの

¹ 証券取引法から金商法に改正されるに当たって、金融商品市場を開設する金融商品会員制法人又は株式会社は「金融商品取引所」とされたが、各証券取引所においては、引き続き従来どおりの名称が使用されていることから、本研究報告では「証券取引所」と呼称することとした。

を除き、公表日現在適用されているものであることに留意されたい。

II 本研究報告の要約

本研究報告の全体像の理解に資するため、以下にⅢ以降の要約を記載している。

1. 不適切な会計処理の定義

本研究報告では、不適切な会計処理の定義を「意図的であるか否かにかかわらず、財務諸表作成時に入手可能な情報を使用しなかったことによる、又はこれを誤用したことによる誤り」（過年度遡及会計基準第4項における「誤謬」と同義）とする。

2. 不適切な会計処理発覚後の監査スケジュール上の留意点

監査人は以下のスケジュールを踏まえて、監査を実施する。

- (1) 東証の有価証券上場規程における有価証券報告書等の提出遅延期限（1か月まで）

上場会社は、通常の有価証券報告書等の提出期限後、1か月以内に有価証券報告書の提出ができない場合、上場廃止事由に該当する（東証有価証券上場規程第601条第1項第10号等）。

発覚のタイミングによっては、その後の作業時間との関係で、この1か月以内の期限までに会社は有価証券報告書等の提出が困難になるケースがあり、この場合、監査人も監査報告書の提出が困難となる。

- (2) 会社法上の定時株主総会の延期・続行

発覚のタイミングによっては、会社の計算書類作成が遅延し、会社法第317条に基づき、定時株主総会を「延期」又は「続行」するケースがある。

この場合においても、証券取引所の有価証券報告書等の提出遅延期限（東証有価証券上場規程第601条第1項第10号等）との関係に留意する必要があると考えられる。

3. 不適切な会計処理発覚後の監査人として想定される対応先

不適切な会計処理が発覚すると、会社は多方面への対応を余儀なくされる。このため、本研究報告では、以下に掲げた主な対応先別に監査人の留意事項を記載している。なお、証券取引所への対応については、東証が平成22年8月に虚偽記載審査の解説を公表していることから、東証を対象としている。

監査人の主な対応先等	関連する主な法令等
内部調査委員会・第三者調査委員会	「企業等不祥事における第三者委員会ガイドライン」（日本弁護士連合会）

証券取引所	・有価証券上場規程等 ・「上場管理業務について―虚偽記載審査の解説―」（東京証券取引所自主規制法人上場管理部）
関東財務局他 各財務局	金商法第7条、第9条、第10条、第24条の2
(会社法上の対応) 監査役・監査役会・監査委員会	会社法第317条、第397条
(金商法第193条の3に基づく対応) 金融庁長官	金商法第193条の3、監査証明府令第7条、第8条

4. 内部調査委員会・第三者委員会への監査人の対応

(1) 内部調査委員会・第三者委員会の役割の理解

① 内部調査委員会は、一般に、社内調査に公認会計士、弁護士等専門家が参加して構成されるものとして位置付けられる。

また、第三者委員会は上場会社から独立した公認会計士・弁護士等の委員のみで構成されるものとして位置付けられる。本研究報告において使用する「第三者委員会」とは、「企業等不祥事における第三者委員会ガイドライン(日本弁護士連合会)」(以下「第三者委員会ガイドライン」という。)に基づき設置された委員会をいうものとする。

なお、本研究報告では、内部調査委員会と第三者委員会を合わせて調査委員会ということとする。

② 第三者委員会は、徹底した調査を実施した上で、専門家としての知見と経験に基づいて原因を分析し、必要に応じて具体的な再発防止策を提言するタイプの委員会とされている(第三者委員会ガイドライン 第1部 基本原則)。

東証は、上場会社が第三者委員会を設置する際には第三者委員会ガイドラインを参照するよう促しており、最近、第三者委員会ガイドラインに基づく第三者委員会が設置される事案が増加している。

(2) 第三者委員会のヒアリング対応と調査報告書の検討

① 監査人は第三者委員会からヒアリングを受けることがあり、その場合、会社と守秘義務解除の覚書を交わし協力することとなる。

② 第三者委員会の調査報告書は、事実関係が十分に反映されていることが必要である。監査人は、監査に関する記載に事実誤認がないことを確認し、事

実誤認がある場合には、第三者委員会に修正を申し入れる必要がある。

5. 証券取引所への監査人の対応

(1) 上場廃止基準・監理銘柄（審査中）等の理解

① 東証から公表されている虚偽記載審査の解説等を参考に、上場会社に不適切な会計処理が発覚した場合における証券取引所の虚偽記載審査の制度を理解することが重要である。

② 上場会社が有価証券報告書等に虚偽記載を行い、又は監査報告書（四半期レビュー報告書）に不適正意見（否定的結論）・意見不表明（結論の不表明）が記載され、かつ、その影響が重大であると証券取引所が認める場合、上場廃止基準に抵触する（東証有価証券上場規程第 601 条第 1 項第 11 号 b）。

(2) 被監査会社に対する証券取引所への事前相談の提言

東証の虚偽記載審査の解説によれば、上場会社は不適切な会計処理のおそれ等が発覚しその概要を把握した場合には、速やかに東証へ事前相談を行う必要があるとされている。

監査人もこの点に留意し、東証に限らず、各証券取引所へ、適時に事前相談を行うよう、被監査会社に提言する必要があると考えられる。

また、このような事態が発覚した場合、有価証券報告書等の訂正報告書提出の要否の検討が必要となるため、監査人は被監査会社に対し、適時に関東財務局他、所轄の各財務局に相談するよう、合わせて提言することが必要であると考えられる。

(3) 開示情報（プレスリリース）の検討

上場会社は、有価証券上場規程等に従い、不適切な会計処理発覚から調査結果の最終報告に至るまで、適時な情報開示（プレスリリース）が求められている。

監査人は、被監査会社がプレスリリースする前にそのドラフトを入手し、内容を事前確認しておくことが適当である。これはプレスリリースのドラフトの中に、監査人の監査に関して事実関係に齟齬を来している記載や、誤解を与えるような記載がある場合、修正を依頼する必要があると考えられるためである。

(4) 証券取引所のヒアリング対応

監査人は証券取引所から有価証券上場規程に基づき、ヒアリングを受けることがある。監査人が証券取引所のヒアリングに応じる際には、上場会社から守

秘義務解除を受ける必要があると考えられる。

証券取引所が監査人へのヒアリングを要請する場合、上場会社はこれに協力する義務がある（東証有価証券上場規程第 606 条）。

6. 会社法第 397 条に基づく会計監査人の対応

会計監査人は、取締役の職務の執行に関し不正の行為又は法令若しくは定款に違反する重大な事実があることを発見したときは会社法第 397 条に基づき監査役への報告が義務付けられている。

7. 金商法第 193 条の 3 に基づく監査人の対応

(1) 金商法第 193 条の 3（法令違反等事実²発見への対応）の理解

金商法第 193 条の 3 に基づく、監査人の対応は以下の流れとなる。

① 監査人による特定発行者の法令違反等事実の発見



② 監査人として法令違反の是正その他適切な措置をとるべき旨の通知（金商法第 193 条の 3 第 1 項）

通知する相手は、原則として監査役、監査役会、監査委員会



③ 法定期限内の是正その他適切な措置について特定発行者が未対応



④ 監査人として、財務計算に関する書類の適正性の確保に重大な影響を及ぼすと判断



⑤ 監査役（監査役会・監査委員会）及び取締役会に当局（金融庁長官）に申し出る旨の書面による通知（金商法第 193 条の 3 第 2 項）



⑥ 当局（金融庁長官）に対する書面による申し出（金商法第 193 条の 3 第 2 項）



⑦ 当局（金融庁長官）に申し出た旨を特定発行者に書面で通知（金商法第 193 条の 3 第 3 項）

² 特定発行者に適切な措置をとることを求めなければならない「法令違反等事実」については、法規委員会研究報告第 9 号「法令違反等事実発見への対応に関する Q & A」Q 4 参照。

(2) 監査契約解除の検討

当局（金融庁長官）に対する書面による申し出（金商法第 193 条の 3 第 2 項）を行った場合には、監査契約に記載された条件に基づいて、監査契約を解除・終了することが考えられる（法規委員会研究報告第 11 号「監査及び四半期レビュー契約書の作成について」）。

8. 開示書類の訂正、過年度遡及会計基準の適用と監査対応

(1) 金商法における訂正報告書と過年度遡及会計基準との関係の理解

上場会社において、不適切な会計処理が発覚した場合、過年度遡及会計基準に従い会計処理することとなる。

不適切な会計処理が金商法における訂正報告書の自発的提出事由（金商法第 7 条他）に該当する場合には、訂正報告書を提出せずに比較情報として示される前期の財務諸表を直接修正することはできず、訂正報告書の提出が必要となることに留意する³。

(2) 会社法計算書類と過年度遡及会計基準との関係の理解

上場会社において、不適切な会計処理が発覚したため、訂正報告書を提出し過去の財務諸表を訂正した場合、会社法の計算書類も、過年度遡及会計基準に従い、当期の期首剰余金の修正を行うこととなると考えられる。

(3) 会社が訂正報告書を提出しないと判断した場合

会社が訂正報告書を提出しないと判断した場合には、監査人は、金額的重要性と質的重要性の観点から、不適切な会計処理が過去と当期の財務諸表に及ぼす影響を評価し、過去又は当期の財務諸表の監査意見に影響を及ぼすと考えられる場合には、会社に訂正を促すことが適当と考えられる。

(4) 訂正後の財務諸表に対する監査計画策定等における留意事項

特に以下の事項に留意する必要があると考えられる。

- ① 監査手続の範囲（特に訂正箇所以外の部分）
- ② 調査委員会の調査報告書の利用について
- ③ 法定書類の提出期限との関係

³ 「金融商品取引法上、重要な事項の変更等を発見した場合訂正報告書の提出が求められていることから、一般的には過去の誤謬を比較情報として示される前期数値を修正再表示することにより解消することはできないと考えられます。したがって、本報告書における過去の誤謬の修正再表示に関する要求事項等については、金融商品取引法の監査においては、通常は適用されないことにご留意ください。」

（出典）「監査基準委員会報告書第 63 号「過年度の比較情報 - 対応数値と比較財務諸表」」（現監査基準委員会報告書 710）の平成 23 年 7 月 1 日付け公表に係る常務理事前文（日本公認会計士協会ウェブサイト）から抜粋。

(5) 訂正内部統制報告書と監査報告書の関係の理解

被監査会社が財務諸表の訂正を行った場合には、監査人は訂正後の財務諸表に対して監査報告書の発行が必要となる（監査証明府令第3条）。

一方、被監査会社が内部統制報告書の訂正を行った場合には、それに対する監査証明は必要とされないことに留意する（内部統制府令ガイドライン1-1）。

(6) 監査人交代後に過去の不適切な会計処理が発覚した場合の訂正後の財務諸表の監査対応

① 訂正後の財務諸表の監査人

監査人交代後に、過去の不適切な会計処理が発覚し、訂正報告書の提出が必要となった場合、訂正後の財務諸表の監査人は法令上規定されていない。このため、被監査会社は、実務上、訂正前の財務諸表に対し監査証明を行った監査人（以下「元監査人」という。）、不適切な会計処理が発覚した年度の監査人、まれではあるがそれ以外の監査人のいずれかに監査を委嘱することになる。

② 訂正後の財務諸表全体に対する監査の必要性

訂正後の財務諸表の監査を受嘱する監査人は、被監査会社により訂正された部分の金額・内容の妥当性を監査するだけでは不十分であり、訂正後の財務諸表全体の監査を行うことに留意する必要がある。

③ 元監査人の協力の必要性

元監査人以外が訂正後の財務諸表の監査を行う場合、監査基準委員会報告書第33号「監査人の交代」を踏まえて、元監査人から監査業務の引継ぎを受けることが望まれる。

(7) 訂正後の財務諸表の監査報告書における追記情報との関係

我が国の監査基準は、国際監査基準に対応して、平成22年3月に改訂され、平成24年3月期の監査から当該改訂後の監査基準が適用とされている。監査人は訂正後の財務諸表に対し監査報告書を提出する場合、追記情報（強調事項又はその他の事項）の記載について、訂正後の財務諸表が平成24年3月期前（改訂前の監査基準の適用）の場合と、平成24年3月期以後（改訂後の監査基準の適用）の場合で異なることに留意する。

Ⅲ 不適切な会計処理の定義

1. 会計上の誤謬の定義

過年度遡及会計基準第4項によれば、「誤謬」とは、原因となる行為が意図的であるか否かにかかわらず、財務諸表作成時に入手可能な情報を使用しなかったことによる、又はこれを誤用したことによる次のような誤りをいうとされている。

- ① 財務諸表の基礎となるデータの収集又は処理上の誤り
- ② 事実の見落としや誤解から生じる会計上の見積りの誤り
- ③ 会計方針の適用の誤り又は表示方法の誤り

2. 監査上の誤謬の定義

監査基準委員会報告書第35号「財務諸表の監査における不正への対応」第6項によれば、「不正」の定義は「財務諸表の意図的な虚偽の表示であって、不当又は違法な利益を得るために他人を欺く行為を含み、経営者、取締役等、監査役等、従業員又は第三者による意図的な行為」として定義され、同報告書第5項によれば、「誤謬」の定義は「財務諸表の意図的でない虚偽の表示であって、金額又は開示の脱漏を含み、次のようなものをいう。財務諸表上の基礎となるデータの収集又は処理上の誤り、事実の見落としや誤解から生ずる会計上の見積りの誤り、認識、測定、分類、表示又は開示に関する会計基準の適用の誤り」とされている。

3. 本研究報告における不適切な会計処理の定義

本研究報告では、不適切な会計処理の定義を会計上の誤謬の定義と同様、「意図的であるか否かにかかわらず、財務諸表作成時に入手可能な情報を使用しなかったことによる、又はこれを誤用したことによる誤り」とした。これは、不適切な会計処理の原因が意図的であるか否かにかかわらず、虚偽表示の状態にある財務諸表について監査人は一定の対応を行う必要があると考えられるためである。

もともと、監査上、不適切な会計処理が意図的であるか、意図的でないか、虚偽表示が経営者によるものか、従業員によるものか、虚偽表示において外部又は内部者の共謀があるかどうかといった不適切な会計処理の原因、内容の検討は、不適切な会計処理を特定するための監査上の対応の判断を行うに当たって重要である。

意図的な虚偽表示のケースでは外部又は内部者との共謀があることが多く、また証憑書類等の偽造、改竄を行っていることが多いことから、意図的ではない虚偽表示の場合と比較して、虚偽表示の範囲の検討（虚偽表示が行われた期間の検討を含む。）をより慎重に行う必要が生じる。

また、不適切な会計処理を行った主体が経営者である経営者不正の場合、財務報告に係る内部統制は経営者によって構築されることから、従業員不正と比べて

虚偽表示の範囲が拡大する傾向があり、過去の評価結果を含む内部統制の有効性の評価、重要な虚偽表示のリスクの評価等に大きな影響を与える場合があるため、監査上より慎重な判断が求められる。

IV 不適切な会計処理が発覚した場合の対応スケジュールの概要

1. 不適切な会計処理が発覚した後のスケジュールの概要

不適切な会計処理が発覚した場合、通常、限られた時間内での対応となる。上場会社は金商法上の有価証券報告書等の提出期限後1か月以内に有価証券報告書の提出ができない場合、証券取引所の定める上場廃止事由⁴に該当する。

発覚のタイミングによっては、その後の作業時間との関係で、この1か月以内の期限までに会社は有価証券報告書等の提出が困難になるケースがあり、この場合、監査人も監査報告書の提出が困難となる。

会社法上は、会計監査人設置会社では計算書類の全部を受領した日から4週間の監査期間が確保（特定取締役、特定監査役と合意により延長可能）されている。また会計監査上必要と認められる場合には十分な監査時間を確保する必要があると考えられるものの、不適切な会計処理が発覚した場合、実務上は時間的制約の中で通常以上に多くの監査上の対応を迫られることが多い。

以下では3月決算の会社の会社法（取締役会、監査役会及び会計監査人設置会社）及び金商法適用会社における監査の一般的なスケジュールを前提として説明を行う。

2. 会社法監査（取締役会、監査役会及び会計監査人設置会社）及び金商法監査の通常スケジュール（3月決算の事例）

上場会社における通常の場合の会社法決算スケジュールは以下のとおりである。

- ・ 取締役は計算書類等を会計監査人に提出
- ・ 会計監査人は、所定の期限⁵までに監査報告を取締役会、監査役会に通知
- ・ 監査役会は、所定の期限までに監査報告を会計監査人、取締役会に通知
- ・ 取締役会で計算書類等を承認
- ・ 定時株主総会の2週間前までに、承認を受けた計算書類等を添付した招集通知を株主に発送

また、3月決算の場合には、有価証券報告書の法定提出期限は6月末（決算日より3か月後）であり、金商法上の監査終了後、監査報告書が有価証券報告書に添付され、一般的には6月中旬から6月末頃に提出される。

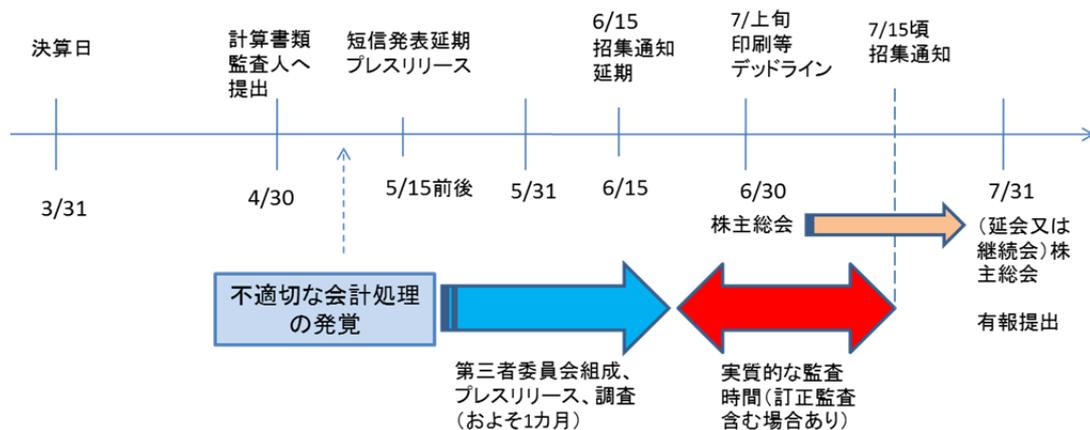
⁴ 例えば、東証有価証券上場規程第601条第1項第10号

⁵ 正確には①計算書類の全部を受領した日から4週間を経過した日、②当該計算書類の附属明細書を受領した日から1週間を経過した日、③特定取締役、特定監査役及び会計監査人との間で合意により定めた日があるときはその日、のうちいずれか遅い日が会計監査人の監査報告の通知期限となる（会社計算規則第130条第1項第1号）。

(一般的な会社法決算、有価証券報告書提出スケジュール)

- ・ 4月中旬から4月下旬 計算書類等を会計監査人へ提出
- ・ 4月下旬から5月中旬 決算短信公表⁶
- ・ 5月上旬から5月中旬 会計監査人の監査報告通知
- ・ 5月上旬から5月中旬 監査役会の監査報告通知
- ・ 5月中旬から5月下旬 取締役会にて計算書類等を承認⁷
- ・ 6月中旬 定時株主総会招集通知発送⁸
- ・ 6月下旬 定時株主総会
- ・ 6月中旬から6月下旬 有価証券報告書提出⁹

3. 不適切な会計処理が発覚した場合のスケジュールの変更



上表の事例のように仮に5月上旬に不適切な会計処理が発覚し、その影響額の把握が短期間にできない場合、通常の決算スケジュールで監査業務を実施することが困難になる。

会社法監査では十分な監査期間を確保するために、会計監査人には4週間の法定監査期間が与えられているが、不適切な会計処理が発覚した場合にはより慎重に監査業務を実施する必要があることから十分な監査期間を確保する必要がある

⁶ 東証による決算短信発表状況の集計結果では、決算日後決算短信を公表するまでの期間は、平成20年3月期で40.2日、平成21年3月期で39.8日であり、30日以内に開示を行った会社は約2割、45日以内に決算発表を行った会社は約9割超となっている。

⁷ 監査役会の監査報告書に「会計監査報告に係る監査役会の監査報告の内容として会計監査人の監査の方法又は結果が相当である」旨の記載及び会計監査人の監査意見が無限定適正意見である場合は取締役会にて計算書類等が承認される。

⁸ 取締役会を設置している株式会社については招集通知に事業報告、計算書類（連結計算書類が必要な場合は連結計算書類）、監査報告書、会計監査人監査報告書が添付される（会社法第437条）。

⁹ 平成21年12月31日以降に終了する事業年度に係る有価証券報告書から定時株主総会前提出が可能となっている（平成21年内閣府令第73号による企業内容等開示府令第17条第1項1号ロ、同第19条第2項第9号の2の改正）。

と考えられる。しかしながら、証券取引所の上場廃止基準や第三者委員会等の調査スケジュール等の要請から、実務上、監査期間に対する時間的制約を受けることがある。

また、通常スケジュールにおける監査と異なり、過年度の財務諸表の検討や証券取引所への事前相談又は虚偽記載審査、行政当局の検査・調査、第三者委員会等から会計監査人を含む関係者に対するヒアリング等が実施されるため、短時間で重要な監査判断を行わなければならない場合がある。

なお、実務上、会計監査人に提出された計算書類等がその後修正される場合があるため、法定の監査期間の起算日を明確にしておくことが重要である。例えば、計算書類等の全部を取締役から受領する際に、受領日を記載した書面の提出を受けて起算日を明確にしておく等の措置も必要となる。

(1) 実務上の監査期間確保に対する留意点について

① 定時株主総会スケジュールによる要請

不適切な会計処理の影響が大きいと判断される場合、会社では内部調査委員会単独、又は内部調査委員会及び第三者委員会の双方が組成されることが多く、また、これらの調査委員会の調査期間は平均で1か月程度から1か月半程度となることが多い。

第三者委員会等から不適切な会計処理に関する影響、原因等を記した調査委員会報告が提出され、会社が計算書類等の修正を行うと判断した場合は、修正後の計算書類等が会計監査人に提出されなければ、会社法監査を終了させることが困難となる。この場合、調査報告書提出時期及び定時株主総会の招集通知に添付される計算書類等の印刷スケジュール等から、会計監査人は監査日程において時間的制約を受けることがあるので留意が必要であると考えられる。

② 定時株主総会の延会又は継続会の開催

株主総会においては、延期又は続行の決議をすることができる（会社法第317条）。

延期というのは、総会の成立後、議事に入らないで、別途の会日に変更することをいい、続行とは、議事に入った後、審議を一時中断して別途の会日に継続することをいう。別途の会日に開催される株主総会は一般的に、それぞれ、延会、継続会と呼ばれている。

会社は、不適切な会計処理が発覚すると、定時総会の招集通知発送までに計算書類等の作成が間に合わなくなることも想定される。その場合、延会・継続会を開催して対応する場合がある。

監査人は会社の定時株主総会で、株主総会の延期又は続行の決議がなされた場合には、その後開催される、延会、継続会に合わせて、会社法の監査報告書を提出することとなる。

③ 実務上の監査期間の制約について

会社法上、会計監査人は監査結果を通知すべき日までに監査報告書を提出しない場合には、契約不履行が生ずる可能性があり、また、スケジュール等の関係から監査日程に制約を受けることもある。計算書類の全部を取締役から受領する際に受領日を記載した書面の提出を受けて法定監査期間の起算日を明確にし、その後の対応を会社と協議する等の措置も必要であると考えられる。

しかし、有価証券報告書の法定提出期限¹⁰から1か月以内に有価証券報告書の提出ができなければ証券取引所が定める上場廃止事由に該当することから、実務上、3月決算会社では法定提出期限の1か月後の7月末までに計算書類等を確定させ、有価証券報告書を提出することが必要となる。なお、このような場合には、有価証券報告書は延会又は継続会の開催後に提出されることが多いと考えられるが、株主総会前の提出も可能となっている¹¹。

(2) 不適切な会計処理が発覚した場合の検討事項

延会又は継続会が行われることになったとしても、不適切な会計処理発覚後、多くの重要な監査上の判断を短時間で実施しなければならないことが多い。

例えば、不適切な会計処理は過年度に発生していることが多く、この場合、会社と監査人は訂正報告書の提出の要否及び訂正後の財務諸表に対する監査実施の必要性を検討しなければならない。訂正報告書の提出の要否については、第三者委員会が設置されている場合は、第三者委員会の調査報告書公表の前後において会社側と財務局等との相談が行われるのが一般的である。なお、近年の事例では不適切な会計処理の原因が海外子会社にあることが増えており、このような地理的制約が第三者委員会の調査や監査報告書提出までの監査対応を一層困難にするケースもある。

また、監査人は当該期間に証券取引所の虚偽記載審査等のヒアリング、行政当局の検査・調査、第三者委員会等から監査人を含む関係者に対するヒアリング等を受けることが多く、会社法第397条による取締役の不正等についての監査役への通知、金商法第193条の3による金融庁への報告の必要性の有無を検

¹⁰ 金商法第24条第1項において、事業年度経過後3月以内とされている。なお、やむを得ない理由により当該期間内に提出できないと認められる場合は、あらかじめ内閣総理大臣の承認を受けた期間内とされている（同条同項及び企業内容等開示府令第15条の2）。

¹¹ 企業内容等開示府令第17条第1項第1号ロ、第19条第2項第9号の2（平成21年内閣府令第73号で改正）

討しなければならない場合もある¹²。

なお、会計監査人が辞任した場合又は解任された場合、監査役会により定時株主総会開催までに一時会計監査人が選任され¹³、前任監査人から後任監査人に引継ぎが行われた上で後任監査人による監査が実施されることがあるが¹⁴、後任監査人は訂正報告書に含まれる訂正後の財務諸表全体の監査を行うための十分な監査期間を確保できるかどうかにつき、監査の受嘱に当たって十分に検討することが必要であると考えられる。

V 不適切な会計処理の発覚後に行う監査人の対応

1. 調査委員会対応

(1) 会社に過年度の不適切な会計処理のおそれ等が発覚し第三者委員会を設置するまでの流れ

① 内部調査委員会

上場会社に過年度の不適切な会計処理のおそれ等が発覚した場合、会社は直ちに管理本部等を担当する取締役が責任者になり社内調査を行い（委員会を設置して社内調査を行う場合もある）、事案の内容、関係者、経緯、原因、過年度の財務諸表等に与える数値的影響額について概要を取りまとめることとなる。

また、社内調査の精度や信憑性を高めるために、上場会社は専門的能力を有した公認会計士、弁護士、税理士等の参加を依頼した調査委員会を設置することもある。内部調査委員会と呼称される委員会は、一般に調査を行う委員が上場会社の役員、社員といった企業の内部者だけでなく社外取締役、社外監査役や外部の専門家が参加する形態も多い。

内部調査委員会の委員になる専門家は、上場会社との間で顧問契約等の利害関係を有する公認会計士、顧問弁護士、顧問税理士等であることが多い。そのため、上場会社が調査の信頼性を高めるために内部調査委員会を設置した場合でも、内部調査委員会による調査は、あくまで経営者自身による、経営者のための内部調査であり、調査内容の客観性は、完全には担保されるものではない。しかし、そのことをもって、内部調査委員会における調査報告書の内容が否定されるものではなく、上場会社は内部調査委員会の調査内容を適切に評価して、内部調査委員会に対応する事案も見受けられる。

¹² 法規委員会研究報告第9号「法令違反等事実発見への対応に関するQ&A」参照

¹³ 会社法第346条第4項

¹⁴ 監査人の異動が生じた場合には、会社は、異動に至った理由及び経緯、並びにこれに対する異動公認会計士等の意見を記載した臨時報告書を提出することになる（金商法第24条の5第4項、企業内容等開示府令第19条第2項第9号の4）。

② 第三者委員会

調査内容と調査報告書の客観性を強く求める社会的な要請に応えるため、日本弁護士連合会から平成 22 年 7 月 15 日に第三者委員会ガイドラインが公表されている。その公表以降、上場会社は、上場会社の信頼と持続可能性を回復することを目的に、第三者委員会ガイドラインに準拠¹⁵して、第三者委員会¹⁶を設置する事案が増えている。

③ 調査委員会の設置パターン

上場会社による調査委員会の設置類型は、一般的に以下の 3 つが考えられる。一つ目が、社内調査と内部調査委員会を設置する類型、二つ目が、社内調査と第三者委員会を設置する類型、三つ目が、社内調査、内部調査委員会、第三者委員会を設置する類型である。

上場会社は、発覚した過年度の不適切な会計処理のおそれ等が及ぼす影響の程度と調査内容及び調査報告書への客観性を強く求める社会的な要請等を勘案して、必要に応じた調査委員会を設置することが多い。

(2) 第三者委員会ガイドラインにおける第三者委員会の定義、目的

① 定義

第三者委員会とは、企業等から独立した委員のみをもって構成され、徹底した調査を実施した上で、専門家としての知見と経験に基づいて原因を分析し、必要に応じて具体的な再発防止策を提言するタイプの委員会とされている¹⁷。

② 目的

第三者委員会は、すべてのステークホルダー¹⁸のために調査を実施し、その結果をステークホルダーに公表することで、最終的には企業等の信頼と持続可能性を回復することを目的とされている¹⁹。

¹⁵ プレスリリースに、「第三者（調査）委員会の設置につきましては、「企業等不祥事における第三者委員会ガイドライン」（平成 22 年 7 月 15 日公表 日本弁護士連合会）に基づき行っております。」と記載される事案が増えている。

¹⁶ 以前は、内部調査委員会に対応して外部調査委員会と呼称されていた。第三者委員会ガイドラインが公表されてからは、第三者委員会又は第三者調査委員会の名称で設置されることが多い。

¹⁷ 第三者委員会ガイドライン 第 1 部 基本原則

¹⁸ 株主、投資家、消費者、取引先、従業員、債権者、地域住民などといったステークホルダーや、これらを代弁するメディア等に加えて、上場会社を監督する行政官庁や自主規制機関も想定している。

¹⁹ 第三者委員会ガイドライン 第 1 部 基本原則

(3) 第三者委員会ガイドラインにおける第三者委員会の独立性と委員の適格性

① 第三者委員会の独立性、中立性

第三者委員会は、依頼の形式にかかわらず、企業等から独立した立場で、企業等のステークホルダーのために、中立・公正で客観的な調査を行うこととされている²⁰。

第三者委員会ガイドラインでは、第三者委員会の独立性、中立性についての指針として、以下5項目が記載されている²¹。

ア. 調査報告書の起案権は第三者委員会に専属する（起案権の専属）。

イ. 第三者委員会は、調査により判明した事実とその評価を、企業等の現在の経営陣に不利となる場合であっても、調査報告書に記載する（調査報告書の記載内容）。

ウ. 第三者委員会は、調査報告書提出前に、その全部又は一部を企業等に開示しない（調査報告書の事前非開示）。

エ. 第三者委員会が調査の過程で収集した資料等については、原則として、第三者委員会が処分権を専有する（資料等の処分権）。

オ. 企業等と利害関係を有する者²²は、委員に就任することができない（利害関係）。

② 委員の適格性

第三者委員会の委員となる弁護士は、当該事案に関連する法令の素養があり、内部統制、コンプライアンス、ガバナンス等、企業組織論に精通した者でなければならないとされている。

第三者委員会の委員には、事案の性質により、学識経験者、ジャーナリスト、公認会計士などの有識者が委員として加わることが望ましい場合も多い。この場合、委員である弁護士は、これらの有識者と協力して、多様な視点で調査を行うこととされている²³。

第三者委員会は、事案の性質により、公認会計士、税理士、デジタル調査の専門家等の各種専門家を選任できる。これらの専門家は、第三者委員会に直属して調査活動を行うこととされている²⁴。

²⁰ 第三者委員会ガイドライン 第1部 第2.

²¹ 第三者委員会ガイドライン 第2部 第2.

²² 「顧問弁護士は、「利害関係を有する者」に該当する。企業等の業務を受任したことがある弁護士や社外役員については、直ちに「利害関係を有する者」に該当するものではなく、ケース・バイ・ケースで判断されることになる。なお、調査報告書には、委員の企業等との関係性を記載して、ステークホルダーによる評価の対象とすべきとされている。」（第三者委員会ガイドライン注10）

²³ 第三者委員会ガイドライン 第2部 第5.1.(2)

²⁴ 第三者委員会ガイドライン 第2部 第5.2.

(4) 第三者委員会ガイドラインにおける第三者委員会の調査の手法など

① 企業等の協力

第三者委員会は、その任務を果たすため、企業等に対して、調査に対する全面的な協力のための具体的対応を求めるとし、企業等は、第三者委員会の調査に全面的に協力する²⁵ことを第三者委員会ガイドラインでは求めている。

② 調査の手法など

第三者委員会は、次に例示する各種の手法等を用いて、事実をより正確、多角的にとらえるための努力を尽くさなければならないとされている²⁶。

ア. 関係者に対するヒアリング

委員及び調査担当弁護士は、関係者に対するヒアリングが基本的かつ必要不可欠な調査手法であることを認識し、十分なヒアリングを実施すべきである。

イ. 書証の検証

関係する文書を検証することは必要不可欠な調査手法であり、あるべき文書が存在するか否か、存在しない場合はその理由について検証する必要がある。なお、検証すべき書類は電子データで保存された文書も対象となる。その際にはデジタル調査に留意する必要がある。

ウ. 証拠保全

第三者委員会は、調査開始に当たって、調査対象となる証拠を保全し、証拠の散逸、隠滅を防ぐ手立てを講じるべきである。企業等は、証拠の破棄、隠匿等に対する懲戒処分等を明示すべきである。

エ. 統制環境等の調査

統制環境、コンプライアンスに対する意識、ガバナンスの状況などを知るためには社員を対象としたアンケート調査が有益なことが多いので、第三者委員会はこの有用性を認識する必要がある。

オ. 自主申告者に対する処置

企業等は、第三者委員会に対する事案に関する従業員等の自主的な申告を促進する対応をとることが望ましい。

カ. 第三者委員会専用のホットライン

第三者委員会は、必要に応じて、第三者委員会へのホットラインを設置することが望ましい。

キ. デジタル調査

第三者委員会は、デジタル調査の必要性を認識し、必要に応じてデジタ

²⁵ 第三者委員会ガイドライン 第1部 第3.

²⁶ 第三者委員会ガイドライン 第2部 第6. 1.

ル調査の専門家に調査への参加を求めるべきである。

関係者に対するヒアリングで第三者委員会は、不適切な会計処理等にかかわった上場会社の役員、従業員並びに取引先などに対して、その事実関係、経緯、発覚の原因、類似取引の存否などを把握するために、徹底したヒアリングを実施する。そして、ヒアリングから解明した事実認識に齟齬がないかを確認するために、第三者委員会は、当該上場会社の役員や監査を実施した監査人にもヒアリングを必要に応じて実施する。ヒアリングを受けることになる監査人は、上場会社と守秘義務解除の覚書を交わして協力することになる。

(5) 第三者委員会に対する監査人の対応

① 事実関係の確認の重要性

第三者委員会の調査内容や調査報告書は、上場会社が行う有価証券報告書等の訂正報告書の作成や証券取引所における虚偽記載審査等に大きな影響を及ぼすことになるため、事実関係の確認は重要である。このため、監査人は、不適切な会計処理等に係る事実関係、会計上認められない処理及びその理由、訂正に伴う年度別の数値的影響額等について、第三者委員会と事実関係の確認の範囲内で意見交換することが適当である²⁷。

また、第三者委員会の調査報告書は、事実関係を十分に反映することが求められる。監査人は、監査に関する記載に事実誤認がないことを確認し、事実誤認がある場合には、第三者委員会に修正を申し入れる必要がある。

② 監査人が調査報告書を利用する場合の留意点

調査報告書の内容の信頼性を検討し、調査報告書の利用の可否及びその程度を決定する。ただし、調査報告書を利用する場合であっても、その記載のみをもって、十分かつ適切な監査証拠を得たものとして取り扱うことは通常は困難であることに十分留意する必要がある（VI 1. 「(4) 訂正後の財務諸表に対する監査に当たっての「調査報告書」等の利用について」参照）。

²⁷ 「企業等不祥事における第三者委員会ガイドライン」の解説（編者 日本弁護士連合会 弁護士業務改革委員会、発行所 株式会社 商事法務）68 頁によれば、以下のとおり記載されている。

「調査報告書の提出前の非開示

第三者委員会への起案権の専属を実効化するため、企業等から求められても、第三者委員会は調査報告書提出前にその全部又は一部を企業等に開示しないという制度的保障が定められている（第三者委員会ガイドライン第 2.3.）。

この点、第三者委員会が認定しようとしている事実の正確性を確認するために調査報告書案の全部又は一部を企業側に開示して意見を求めることが可能であるか否かが問題になるが、調査報告書案そのものを開示することは、第三者委員会の判断に対する企業側の注文を受け付けることにつながり独立性を阻害するおそれがあるため、不適切であると考えられる。

なお、第三者委員会が企業側にヒアリングを行う際に、心証を一部開示して評価、反論の機会を与えること自体は、事実確認や評価、分析の正確性を確認する目的である限りにおいて、許容されることが考えられる。」

2. 証券取引所関係

(1) 適時開示規則、上場廃止基準、監理銘柄（審査中）指定の理解

上場会社において不適切な会計処理のおそれ等が発覚した場合、社内調査の開始、第三者委員会の設置から有価証券報告書等の訂正報告書の提出に至る過程で、上場会社は証券取引所の定める適時開示規則²⁸に従って適時開示が必要となる（V 2.「(2) 証券取引所への事前相談と第三者委員会設置検討」参照）。

そして、上場会社が有価証券報告書等の訂正報告書を提出する予定である旨の適時開示を行った場合には、証券取引所により監理銘柄（審査中）²⁹に指定される可能性がある。

監理銘柄（審査中）への指定は、訂正の対象たる期間、訂正の箇所及び金額、訂正前後の変動率（売上高 10%以上、利益 30%以上の変動を伴う訂正³⁰）等を総合的に勘案して判断されるので、誤字の修正にとどまる場合や訂正金額が非常に少額である場合まで虚偽記載として監理銘柄（審査中）に指定されるものではない。また、訂正内容が重要と認められる訂正報告書を提出する予定である旨の適時開示を行った場合や訂正内容が重要と認められる訂正報告書を提出した場合であっても、証券取引所が虚偽記載の影響が重大なものとはいえないと判断するに足りるだけの資料が既に得られていた場合等には、監理銘柄（審査中）への指定は行われ³¹ない。上場会社としては、開示すべき訂正金額の予測額、訂正に至る経緯、訂正の原因及びその情状、再発防止策についても速やかに調査、検討を行い、証券取引所に十分に説明し、審査手続を経る必要があると考えられる。

上場会社が有価証券報告書等に虚偽記載を行った場合の審査実務については、東証から虚偽記載審査の解説が公表されており、虚偽記載審査の基本的な手続の流れのイメージは次図のとおりである。

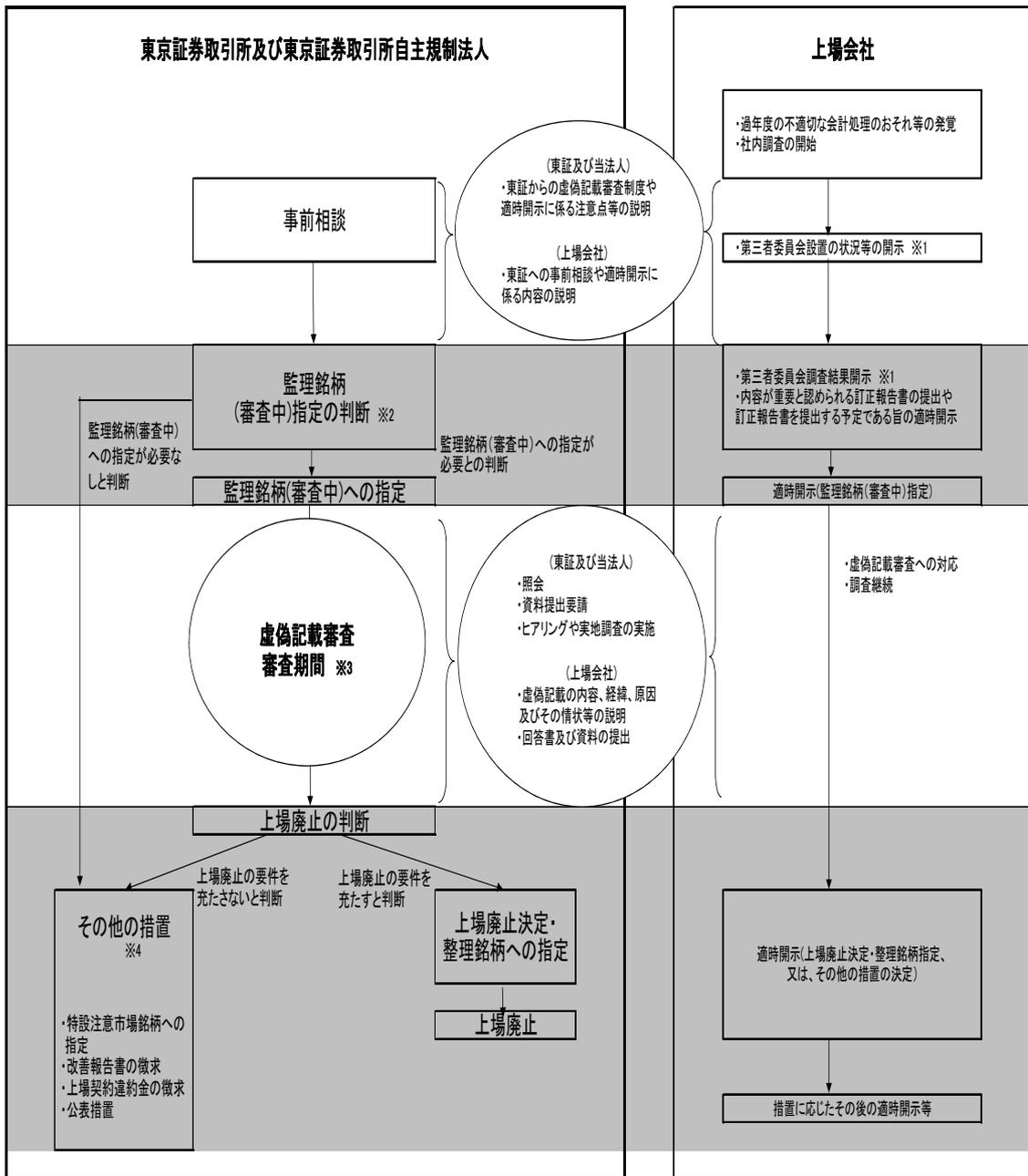
²⁸ 東証の場合は、有価証券上場規程及び有価証券上場規程施行規則

その他の証券取引所は、「上場有価証券の発行者の会社情報の適時開示等に関する規則」等による定めがある。

²⁹ 上場有価証券が上場廃止基準に該当するおそれがある場合に、その事実を投資者に周知させ、投資者が適切に投資判断できるよう、当該株券は「監理銘柄」に指定される（東証有価証券上場規程第 610 条）。特に、上場会社が有価証券報告書等に「虚偽記載」を行って、かつその影響が重大かどうかなど、上場廃止となるかどうかの審査を行っている期間は「監理銘柄（審査中）」に指定される（東証有価証券上場規程施行規則第 605 条第 1 項第 14 号）。一方、株主数基準などの上場廃止基準に抵触するかどうかの確認を行っている期間は「監理銘柄（確認中）」に指定される（同第 605 条第 1 項及び第 2 項）。

³⁰ 東証の虚偽記載審査の解説 2.（2）

³¹ 東証有価証券上場規程第 610 条、有価証券上場規程施行規則第 605 条第 1 項第 14 号ただし書き



※1 第三者委員会を設置する場合について記載しています。
 ※2 虚偽記載の影響が重大ではないことが明らかに認められる場合には、監理銘柄(審査中)への指定は行われません。
 ※3 上場廃止その他の措置の要件該当性等を判断するに足りるまで、審査期間が継続します。
 ※4 その他の措置の審査の結果、措置を実施しない場合もあります。

(注)本図は、基本的な手続きの流れのイメージであり、上場会社の調査の進捗等によって異なることがあります。

(出典)「上場管理業務について—虚偽記載審査の解説—」(東京証券取引所自主規制法人上場管理部) 2頁の図表を転載

監理銘柄に指定された指定上場会社は、証券取引所により虚偽記載審査が実施され、当該虚偽記載の重大性について審査がなされることになる。

虚偽記載審査の結果、虚偽記載の影響が重大であると認められた場合、上場廃止決定及び整理銘柄指定³²が行われることになる。

例えば、東京証券取引所の本則市場の上場内国会社の上場廃止基準³³において、次の各項目に係る規定に該当した場合に上場廃止とするものとされている。

- (1) 株主数
- (2) 流通株式
- (3) 売買高
- (4) 時価総額
- (5) 債務超過
- (6) 銀行取引の停止
- (7) 破産手続、再生手続又は更生手続
- (8) 事業活動の停止
- (9) 不適当な合併等
- (9)の2 支配株主との取引の健全性の毀損
- (10) 有価証券報告書又は四半期報告書の提出遅延
- (11) 虚偽記載又は不適正意見等
- (12) 上場契約違反等
- (13) 株式事務代行機関への委託
- (14) 株式の譲渡制限
- (15) 完全子会社化
- (16) 指定振替機関における取扱い
- (17) 株主の権利の不当な制限
- (18) 全部取得
- (19) 反社会的勢力の関与
- (20) その他

このうち、不適切な会計処理により上場廃止基準に抵触する場合は、「(10) 有価証券報告書又は四半期報告書の提出遅延」及び「(11) 虚偽記載又は不適正意見等」である。

例えば、不適切な会計処理により有価証券報告書等の虚偽記載を行っていた場合や虚偽記載を理由に監査人が不適正意見を表明し、かつ、その影響が重大

³² 監理銘柄に指定されている上場株券の上場廃止が決定された場合、原則として、1か月間整理銘柄に指定され、その事実を投資者に周知させ、投資者が整理売買を行うことができるようにされている（東証有価証券上場規程第611条、有価証券上場規程施行規則第606条）。

³³ 東証有価証券上場規程第601条第1項

であると東証が認める場合には、「(11)虚偽記載又は不適正意見等」に抵触する。不適正意見を避けるために不適切な会計処理を時間をかけて解明し、虚偽記載を適切に訂正する場合でも、東証の上場廃止基準に抵触する有価証券報告書等の提出期限を超過すると「(10)有価証券報告書又は四半期報告書の提出遅延」に抵触する。

以上2つの該当事由について、不適切な会計処理のおそれ等が発覚した場合に留意すべき事項を説明する。

① 虚偽記載又は不適正意見等

有価証券報告書等の虚偽記載の影響が重大であるおそれがある場合に留意する必要がある。上場会社が有価証券報告書等に虚偽記載を行った場合、東証がその影響が重大かどうかの審査を行っている期間は監理銘柄（審査中）³⁴に指定され、その影響が重大である場合には、上場廃止基準に抵触する。

また、不適切な会計処理の影響が財務諸表全体として虚偽の表示に当たるとするほどに重要であることを理由とした不適正意見（否定的結論）や、不適切な会計処理の実態解明が不十分で、十分かつ適切な監査証拠を入手できない影響が重要で意見を表明できないほどの場合や、不適切な会計処理が財務諸表に与える影響が複合的かつ多岐にわたることを理由とした意見不表明（結論不表明）の場合も同様である。監査報告書に「不適正意見」又は「意見の表明をしない」旨（天災地変等、上場会社の責めに帰すべからざる事由によるものである場合を除く。）を記載した場合、あるいは、四半期レビュー報告書に「否定的結論」又は「結論の表明をしない」旨（「中間財務諸表が有用な情報を表示していない意見」又は「意見の表明をしない」旨を含む。）を記載した場合で、かつその影響が重大であると東証が認める場合には、上場廃止基準に抵触する。ただし、限定付意見と限定付結論については上場廃止基準に規定されていないので、上場廃止基準に抵触しない。

一方、東証の虚偽記載審査の結果、虚偽記載の影響が重大とは認められなかった場合には、監理銘柄（審査中）の指定は解除される。ただし、上場会社の内部管理体制等について改善の必要性が高いと判断された場合には特設注意市場銘柄³⁵に指定され、適時開示を適切に行うための体制等について改善すべき事項があると認められた場合には改善報告書³⁶を徴求され、そのほ

³⁴ 上場有価証券が上場廃止基準に該当するおそれがある場合に、その事実を投資者に周知させ、投資者が適切に投資判断できるよう、当該株券を「監理銘柄」に指定される（東証有価証券上場規程第610条）。このうち、上場会社が有価証券報告書等に「虚偽記載」を行って、かつその影響が重大かどうかなど、上場廃止となるかどうかの審査を行っている期間は「監理銘柄（審査中）」に指定される（東証有価証券上場規程施行規則第605条第1項第14号）。

³⁵ 東証有価証券上場規程第501条、有価証券上場規程施行規則第501条

³⁶ 東証有価証券上場規程第502条

か、公表措置³⁷や上場契約違約金の徴求³⁸が行われることもある。

② 有価証券報告書又は四半期報告書の提出遅延

不適切な会計処理の解明に時間がかかり有価証券報告書等の提出が遅延する場合に留意する必要がある。監査報告書又は四半期レビュー報告書を添付した有価証券報告書又は四半期報告書を、法定期間の経過後1か月以内（天災地変等、上場会社の責めに帰すべからざる事由によるものである場合は、3か月以内）に提出しなかった場合、上場廃止基準に抵触する。

(2) 証券取引所への事前相談と第三者委員会設置検討

不適切な会計処理の発覚は上場廃止にも繋がり得る重大な問題なので、監査人からも上場会社に対して適切に提言することが望まれる。すなわち、監査人が被監査会社から不適切な会計処理のおそれ等が発覚した旨の報告を受けた場合には、その概要を把握した段階で、直ちに証券取引所に事前相談³⁹し、証券取引所と適時開示の時期・内容等を相談するように被監査会社に提言することが適当である。

また、このような事態が発覚した場合、有価証券報告書等の訂正報告書提出⁴⁰の要否の検討が必要となるため、監査人は被監査会社に対し、適時に関東財務局他所轄の各財務局に相談を実施するよう提言することが必要であると考えられる。

なお、上場会社の子会社等（持分法が適用される関連会社を含む。）で不適切な会計処理のおそれ等が発覚した場合でも、適時開示が必要になることがある。したがって、被監査会社が上場会社の場合には、その子会社等で発覚した不適切な会計処理への対応についても証券取引所に事前相談を促すことが必要になるし、被監査会社が非上場会社でもその親会社等（関連会社に対する投資会社を含む。）が上場会社の場合には、監査人は被監査会社で発覚した不適切な会計処理について親会社等に報告を促す必要があると考えられる。ただし、不適切な会計処理が発覚した子会社等から当該事実が親会社等に報告されない場合など、子会社等の監査人が親会社等又はその監査人に直接報告する必要がある場合には守秘義務に留意することが必要であると考えられる。

また、上場会社が速やかに適切な訂正を行うとともに、不適切な会計処理に

³⁷ 東証有価証券上場規程第508条

³⁸ 東証有価証券上場規程第509条

³⁹ 東証の虚偽記載審査の解説2. (1)事前相談等において、「上場会社に過年度の不適切な会計処理のおそれ等が発覚した場合は、その概要を把握した段階で、直ちに東証への事前相談を行ってください。（中略）東証からは、虚偽記載審査に関する制度や適時開示に係る注意点、上場会社が行う調査の方法や内容、調査スケジュール等の留意事項について説明を行います。」とされている。

⁴⁰ 金商法第7条、第9条、第10条、第24条の2

至った経緯や原因の究明、再発防止策の策定等を行うために、被監査会社に第三者委員会が設置されることが多い。第三者委員会を設置する場合、実務上、次のような適時開示が見受けられる。

- ・ 第三者委員会設置の状況等の開示
- ・ 第三者委員会調査結果の開示
- ・ 訂正報告書を提出する予定である旨の開示
- ・ 監理銘柄（審査中）指定の開示
- ・ 上場廃止決定・整理銘柄指定・その他の措置の決定の開示
- ・ 措置に応じたその後の開示

例えば、虚偽記載審査の解説には、虚偽記載審査における第三者委員会と証券取引所との関係について次の記載があり、虚偽記載審査において第三者委員会の設置が重視されていることが伺える。

- ・ 虚偽記載審査においては、通常、第三者委員会の調査結果を上場会社の担当部署に一元的に集約していただき、そこを窓口として提供される書面や口頭の回答により、上場管理部が調査結果を把握することとなります。
- ・ 上記にかかわらず、虚偽記載審査に関して必要な場合には、上場管理部は、第三者委員会の調査の終了の有無に関わらず、第三者委員会に対し、調査状況や調査内容、調査結果に関して直接ヒアリングしたり、各種資料等の調査情報の共有を求めたりする等、適正かつ円滑な虚偽記載審査のための協力を求めることがあります。上場会社においては、第三者委員会を設置するに際し、上場管理部からこのような協力要請に応じることを委託の範囲に明示的に含めておくことが望まれます。

監査人としては、不適切な会計処理に至った経緯や原因の究明、再発防止策の策定等を行うために、被監査会社に対して、第三者委員会の設置を検討してもらうことも必要であると考えられる。

(3) 適時開示規則⁴¹による開示情報（ドラフト）のチェック

不適切な会計処理のおそれ等の発覚に伴う一連の適時開示に関しては、被監査会社からドラフトを入手し、監査人も事前確認しておくことが適当である。これはプレスリリースのドラフトの中に、監査人の監査に関して事実関係に齟齬を来している記載や、誤解を与えるような記載がある場合、修正を依頼する必要があると考えられるためである。

事実誤認であっても、いったん、開示されてしまった情報に対して監査人が見解を述べる方法はないので、特に第三者委員会調査報告書への対応には前も

⁴¹ 東証は、有価証券上場規程及び有価証券上場規程施行規則
その他の証券取引所は、「上場有価証券の発行者の会社情報の適時開示等に関する規則」等による定めがある。

って留意する必要があると考えられるとともに、不適切な会計処理のおそれ等が認められる過年度の監査状況についてもあらかじめ再確認しておくことも必要であると考えられる。

また、第三者委員会調査結果の開示や訂正報告書を提出する予定である旨の開示においては、不適切な会計処理について過年度の財務諸表を訂正するか否か、訂正する場合には訂正内容・金額等が開示される。その場合、適時開示された不適切な会計処理の金額については、有価証券報告書等及びその訂正報告書の監査において検証対象になるので、例えば、会社が当年度一括処理を予定している場合には当該処理の重要性（下記VI 1.「(1) 上場会社における不適切な会計処理の解消方法」参照）、会社が過年度訂正を予定している場合にはその訂正内容の適切性について、可能な限り適時開示前に検証しておくことが必要になる。なお、第三者委員会調査結果により過年度の不適切な会計処理が解明され、訂正報告書を提出する予定である旨の開示を行った場合には、適時開示から訂正報告書の提出までそれ程の監査期間はないので、会社又は第三者委員会と調査・訂正スケジュールについては十分協議しておくことが必要であると考えられる。

(4) 証券取引所から監査人へのヒアリングに対する協力（会社からの守秘義務解除）

上場会社が証券取引所により監理銘柄（審査中）に指定された場合には、虚偽記載審査の一環として事実関係の確認のための証券取引所からヒアリングが実施されるが、ヒアリングの対象は会社関係者や第三者委員会の調査委員だけでなく、監査人がヒアリング対象になることもある。

証券取引所から監査人へのヒアリングの要請は、証券取引所から監査人に直接連絡する場合もあるが、監査人が証券取引所のヒアリングに応じる際には、上場会社から守秘義務解除を受ける必要があると考えられる。なお、証券取引所が監査人へのヒアリングを要請する場合、上場会社はこれに協力する義務⁴²がある。

3. 会社法上の対応

会社法第 397 条では、会計監査人は、その職務を行うに際して取締役の職務の

⁴² 東証有価証券上場規程

第 606 条 上場会社は、当取引所が当該上場会社の発行する上場株券等の上場廃止に係る該当性の判断に必要と認め、財務諸表等又は四半期財務諸表等の監査証明等を行う公認会計士等（当該公認会計士等であった者を含む。次項において同じ。）に対して事情説明等を求める場合には、これに協力するものとする。

2 上場会社は、前項の規定により当取引所が当該公認会計士等に対して事情説明等を求めるため、当取引所が請求した場合には、当該公認会計士等が事情説明等に応じることについて同意する旨の書面を速やかに提出しなければならない。

執行に関し不正の行為又は法令若しくは定款に違反する重大な事実があることを発見したときは、遅滞なく、これを監査役（監査役会あるいは監査委員会）に報告しなければならないとされている。

なお、取締役以外の不正行為等についても留意が必要であると考えられる⁴³。

次に、会社法第 397 条に基づく監査役等への報告は書面による報告の要否は明記されていないが、監査基準委員会報告書 260「監査役等とのコミュニケーション」⁴⁴第 17 項では、「監査人は、職業的専門家としての判断により、口頭によるコミュニケーションが適切ではないと考える場合、監査上の重要な発見事項について、監査役等と書面によりコミュニケーションを行わなければならない。」とされている。また、会計監査人は、非常勤監査役も含め監査役全員にその詳細を説明する必要があると考えられる。したがって、書面による報告が適当であると考えられる。

以下、文例を示す。

会社法第 397 条第 1 項に基づく取締役の不正の行為等の報告

平成×年×月×日

〇〇 株式会社
監査役会 御中

〇〇監査法人
指 定 社 員 〇 〇 〇 〇 印
業 務 執 行 社 員
指 定 社 員 〇 〇 〇 〇 印
業 務 執 行 社 員

当監査法人は、会社法第 436 条第 2 項第 1 号（及び第 444 条第 4 項）の規定に基づき、貴社第××期事業年度の計算書類等（及び連結計算書類）について監査を行いました。当該監査の実施に際して貴社の取締役の職務の執行に関し、不正の行為又は法令若しくは定款に違反する重大な事実を発見したため、会社法第 397 条第 1 項に従い以下のとおり報告します。

記

⁴³ 「監査役若しくは監査役会又は監査委員会と監査人との連携に関する共同研究報告」の 4. 監査役等と監査人との連携の方法、時期及び情報・意見交換事項において、「会計監査人が取締役の職務執行及び使用人の業務に関して不正の行為又は法令若しくは定款に違反する重大な事実を発見した場合は、監査役等へ報告」することとされている。

⁴⁴ 平成 24 年 4 月 1 日以後開始する事業年度に係る監査及び同日以後開始する中間会計期間に係る中間監査から適用

(発見した不正の行為又は法令若しくは定款に違反する重大な事実の詳細を記載する。)

以上

作成上の注意点

- ① 宛先は監査役会設置会社でない場合においては、「監査役〇〇殿」、委員会設置会社においては、「監査委員会御中」とする。
- ② 委員会設置会社において、文中「取締役」とあるのは、「執行役」又は「取締役」のように会社の機関宛てとする。

4. 金商法上の対応

(1) 法令違反事実発見時における監査人の当局への申し出制度の概要

平成 19 年 6 月 27 日に公布された「公認会計士法等の一部を改正する法律」により、金商法第 193 条の 3 (法令違反等事実発見への対応)の規定が新設され、金商法施行令及び監査証明府令の関係政府令が改正された。

金商法第 193 条の 3 では、監査人が特定発行者⁴⁵における法令に違反する事実その他の財務計算に関する書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれのある事実 (法令違反等事実)⁴⁶を発見した場合には、当該事実の内容及び当該事実に係る法令違反の是正その他の適切な措置をとるべき旨を、遅滞なく、当該特定発行者に書面にて通知しなければならないと規定されている。

また、これらの手続を行っても、当該法令違反等事実が重大な影響を及ぼすおそれがあり、特定発行者による適切な措置がとられていない場合で、重大な影響を防止する必要があると認めた場合には、あらかじめ、当局に申し出をする旨を特定発行者に書面にて通知した上で、当該事実に対する意見を当局に申し出なければならない。なお、特定発行者による適切な措置がとられていない場合とは、特定発行者が一定の措置をとってもなお、当該法令違反等事実が是正されず、適切な措置がとられたと認められない場合を含むと考えられる。

さらに、当局に申し出を行った場合には、特定発行者に対して当該申し出を行った旨を書面にて通知しなければならない。

⁴⁵ 特定発行者とは、金融商品取引所に上場されている有価証券の発行会社その他の者で政令で定めるものをいう (金商法第 193 条の 2、金商法施行令第 35 条第 1 項)。

⁴⁶ 特定発行者に適切な措置をとることを求めなければならない「法令違反等事実」については、法規委員会研究報告第 9 号「法令違反等事実発見への対応に関する Q & A」Q 4 参照。

(2) 金商法第 193 条の 3 第 1 項の規定に基づき特定発行者に対して通知する書面の記載事項と通知の時期

特定発行者に対する書面の通知の内容は、法令違反等事実の内容及びこれに係る法令違反等の是正その他の適切な措置をとるべき旨であり、監査人は当該法令違反等事実を発見した後、遅滞なく通知しなければならない。実際には、当該法令違反等事実を発見した経緯、財務諸表に与える影響等を考慮した監査人の見解を含めて、適切な措置をとるべき旨を通知することになると考えられる。

金商法第 193 条の 3 第 1 項の規定に基づき特定発行者に対して通知する書面の宛先については、監査証明府令第 7 条において、「当該特定発行者の監査役又は監事その他これらに準ずる者」と規定されており、取締役会（執行役、取締役）は含まれていないが、このような事態が生じた場合は、事象の重要性から、実務上、取締役会等にも通知することが想定されるので、取締役会等に通知する場合の文例も示すこととした。

なお、金商法施行令第 36 条に規定する是正等措置期間が経過した後も当該法令違反等事実の是正その他の適切な措置がとられず、財務計算に関する書類の適正性の確保に重大な影響を及ぼすおそれがあると判断した場合には、内閣総理大臣（金融庁長官）に申し出る旨を明記しておくことも考えられる⁴⁷。

以下、文例を示す。

【監査役会（監査役、監査委員会）】

**金融商品取引法第 193 条の 3 第 1 項の規定による財務計算に関する書類の
適正性の確保に影響を及ぼすおそれのある法令違反等事実の通知**

平成×年×月×日

〇〇 株式会社
監査役会 御中

〇〇監査法人
指 定 社 員 〇 〇 〇 〇 印
業 務 執 行 社 員
指 定 社 員 〇 〇 〇 〇 印
業 務 執 行 社 員

⁴⁷ 法規委員会研究報告第 9 号「法令違反等事実発見への対応に関する Q & A」Q 6

当監査法人は、金融商品取引法第 193 条の 2 第 1 項の規定に基づき、貴社の平成〇〇年〇月〇日から平成〇〇年〇月〇日までの連結財務諸表の監査を実施しておりますが、その過程において、別紙に記載のとおり、金融商品取引法第 193 条の 3 第 1 項に規定する、貴社の財務計算に関する書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれのある法令違反等事実を発見いたしましたので通知いたします。

したがって、速やかに、これらの事実関係を調査するとともに、当該事実に係る法令違反の是正その他の適切な措置をとっていただくようお願いいたします。

また、当該法令違反等事実が貴社の財務計算に関する書類の適正性の確保に重大な影響を及ぼすおそれがあり、貴社による適切な措置がとられず、当該重大な影響を防止するために必要があると認めた場合には、金融商品取引法第 193 条の 3 第 2 項の規定に従い、平成〇〇年〇月〇日に、当該事実に関する意見を当局（内閣総理大臣（金融庁長官））に申し出る予定です。

なお、当該事項につきましては、貴社取締役会に対しても本日、報告する予定です。

(注)

以 上

(注) 取締役会に対して翌日以降に報告予定している場合は「なお、当該事項につきましては、貴社取締役会に対しても平成〇〇年〇月〇日に報告する予定です。」とする。

作成上の注意点

- ① 宛先は監査役会設置会社でない場合においては、「監査役〇〇殿」、委員会設置会社においては、「監査委員会御中」とする。
- ② 委員会設置会社において、文中「取締役会」とあるのは、「執行役」又は「取締役」のように会社の機関宛てとする。

【取締役会（執行役、取締役）】

金融商品取引法第 193 条の 3 第 1 項の規定による財務計算に関する書類の 適正性の確保に影響を及ぼすおそれのある法令違反等事実の通知

平成×年×月×日

〇〇 株式会社
取締役会 御中

〇〇監査法人

指 定 社 員

〇 〇 〇 〇 印

業 務 執 行 社 員

指 定 社 員

〇 〇 〇 〇 印

業 務 執 行 社 員

当監査法人は、金融商品取引法第 193 条の 2 第 1 項の規定に基づき、貴社の平成〇〇年〇月〇日から平成〇〇年〇月〇日までの連結財務諸表の監査を実施しておりますが、その過程において、別紙に記載のとおり、金融商品取引法第 193 条の 3 第 1 項に規定する、貴社の財務計算に関する書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれのある法令違反等事実を発見いたしましたので通知いたします。

したがって、速やかに、これらの事実関係を調査するとともに、当該事実に係る法令違反の是正その他の適切な措置をとっていただくようお願いいたします。

また、当該法令違反等事実が貴社の財務計算に関する書類の適正性の確保に重大な影響を及ぼすおそれがあり、貴社による適切な措置がとられず、当該重大な影響を防止するために必要があると認めた場合には、金融商品取引法第 193 条の 3 第 2 項の規定に従い、平成〇〇年〇月〇日に、当該事実に関する意見を当局（内閣総理大臣（金融庁長官））に申し出る予定です。

なお、当該事項につきましては、貴社監査役会に対しても本日、報告いたしました。

(注)

以 上

(注) 監査役会に対して翌日以降に報告予定している場合は「なお、当該事項につきましては、貴社監査役会に対しても平成〇〇年〇月〇日に報告する予定です。」とする。

作成上の注意点

- ① 宛名は委員会設置会社においては、「執行役」又は「取締役」のように会社の機関宛てとする。
- ② 監査役会設置会社でない場合においては、文中「監査役会」とあるのは「監査役」、委員会設置会社においては、「監査委員会」とする。

なお、通知書に記載する当局に申し出る予定日（期限）については、次のとおりである（金商法施行令第 36 条）。

- ・ 当該通知した日より 2 週間経過した日以降に有価証券報告書の提出期限が訪れる場合は、当該通知した日より 2 週間経過した日と有価証券報告書の提

出期限の6週間前の日のいずれか遅い日

- ・ 当該通知した日より2週間経過した日以前に有価証券報告書の提出期限が訪れる場合は、有価証券報告書の提出期限の前日
- ・ 四半期報告書又は半期報告書の場合は、それぞれの提出期限の前日

(3) 金商法第193条の3第2項の規定に基づく内閣総理大臣への申し出（監査証明府令第8条の規定に基づく金融庁長官への書面の提出）及び特定発行者への事前の通知

金商法第193条の3第2項の規定に基づいて監査人が内閣総理大臣へ申し出る場合には、監査証明府令第8条において、以下の事項を記載した書面を金融庁長官に提出しなければならないとされている。

- ・ 公認会計士又は監査法人の氏名又は名称及び住所又は主たる事務所の所在地
- ・ 特定発行者の商号又は名称
- ・ 金商法第193条の3第1項の規定による通知を行った日
- ・ 意見の要旨
- ・ 意見の内容（金商法第193条の3第2項第1号の事項及び同項第2号の事項の別に記載すること）

以下、文例を示す。

金融商品取引法第193条の3第2項に基づく法令違反等事実の申し出

平成×年×月×日

金融庁長官 ○○ ○○ 殿

○○監査法人

指 定 社 員

業 務 執 行 社 員

指 定 社 員

業 務 執 行 社 員

○ ○ ○ ○ 印

○ ○ ○ ○ 印

当監査法人は、金融商品取引法第193条の3第2項の規定に基づき内閣総理大臣への申し出をしようとするに当たって、監査証明府令第8条の規定に基づき金融庁長官に本書面を提出いたします。

一 公認会計士又は監査法人の氏名又は名称及び住所又は主たる事務所の所在地
(有限責任) 監査法人 ○○○ 東京都○○区○○ ○丁目○番○号

二 特定発行者の商号又は名称

○○○ 株式会社

三 金融商品取引法 193 条の 3 第 1 項の規定による通知を行った日

平成○○年○月○日

四 意見の要旨

当監査法人は、金融商品取引法第 193 条の 2 の規定に基づき、○○○株式会社の第○○期事業年度（平成○○年○月○日から平成○○年○月○日まで）に係る財務計算に関する書類の監査を実施しており、その過程において、別紙に記載のとおり金融商品取引法第 193 条の 3 第 1 項に規定する、同社の財務計算に関する書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれのある法令違反等事実を発見した。

当監査法人は、同条同項の規定により、平成○○年○月○日に同社の監査役会に対し、当該法令違反等事実の内容及び当該事実に係る法令違反の是正その他の適切な措置をとるべき旨を通知したが、適切な措置がとられなかった。

五 意見の内容

ア 法第 193 条の 3 第 2 項第 1 号の事項に関する意見

当監査法人は、当該法令違反等事実が○○○株式会社の第○○期事業年度（平成○○年○月○日から平成○○年○月○日まで）に係る財務計算に関する書類の適正性の確保に重大な影響を及ぼすおそれがあると判断した。

イ 法第 193 条の 3 第 2 項第 2 号の事項に関する意見

上記アの当該法令違反等事実の内容及び当該事実に係る法令違反の是正その他の適切な措置をとるべき旨を特定発行者に通知したが、適切な措置はとられていないと判断した。

以 上

また、金商法第 193 条の 3 第 2 項後段において、監査人は、上記の申し出をする旨を当該特定発行者にあらかじめ書面で通知しなければならないとされている。

金商法第 193 条の 3 第 2 項に基づき特定発行者へあらかじめ通知する書面の宛先については法令で規定されていないが、同条第 1 項の規定に基づく通知が監査証明府令第 7 条で監査役会（監査役、監査委員会）とされていることを踏まえて、監査役会（監査役、監査委員会）宛てとすることが考えられる。

なお、V 4. 「(2) 金商法第 193 条の 3 第 1 項の規定に基づき特定発行者に対して通知する書面の記載事項と通知の時期」では、金商法第 193 条の 3 第 1 項

の規定に基づく特定発行者への通知について、事象の重要性から、取締役会等への通知も想定している。同条第2項の規定に基づく本通知においても、同様に取締役会等へ通知することが考えられる。

以下、文例を示す。

**金融商品取引法第193条の3第2項に基づく
法令違反等事実の申し出をする旨をあらかじめ通知する書面**

平成×年×月×日

〇〇 株式会社
監査役会 御中

〇〇監査法人
指 定 社 員 〇 〇 〇 〇 印
業 務 執 行 社 員
指 定 社 員 〇 〇 〇 〇 印
業 務 執 行 社 員

当監査法人は、金融商品取引法第193条の3第2項の規定に基づく内閣総理大臣への申し出をしようとするに当たって、監査証明府令第8条の規定に基づき金融庁長官へ別紙の書面を提出しますので、金融商品取引法第193条の3第2項の規定に基づきあらかじめ通知いたします。

以 上

作成上の注意点

宛先は、「監査役」若しくは「監査委員会」又は「執行役」、「取締役」、「取締役会」のように会社の機関宛てとすることが考えられる。

(4) 金商法第193条の3第3項の特定発行者への通知

監査人は、金商法第193条の3第2項の規定により当局（金融庁長官）へ申し出た場合には、当該特定発行者に対して、その旨及びその内容を書面にて通知しなければならない。

当局（金融庁長官）へ申し出るに至った理由に関しては、当該法令違反等事実に対する監査人の対応及び特定発行者のとった措置に対する監査人としての判断を含めて、特定発行者に説明することが必要と考えられる。

金商法第193条の3第3項に基づき特定発行者へ通知する書面の宛先については法令で規定されていないが、同条第1項の規定に基づく通知が監査証明府

令第7条で監査役会（監査役、監査委員会）とされていることを踏まえて、監査役会（監査役、監査委員会）宛てとすることが考えられる。

なお、V 4.「(2) 金商法第 193 条の 3 第 1 項の規定に基づき特定発行者に対して通知する書面の記載事項と通知の時期」では、金商法第 193 条の 3 第 1 項の規定に基づく特定発行者への通知について、事象の重要性から、取締役会等への通知も想定している。同条第 3 項の規定に基づく本通知においても、同様に取締役会等へ通知することが考えられる。

以下文例を示す。

金融商品取引法第 193 条の 3 第 3 項に基づく法令違反等事実に関する通知

平成×年×月×日

〇〇 株式会社
監査役会 御中

〇〇監査法人
指 定 社 員 〇 〇 〇 〇 印
業 務 執 行 社 員
指 定 社 員 〇 〇 〇 〇 印
業 務 執 行 社 員

当監査法人は、金融商品取引法第 193 条の 3 第 1 項に規定する、貴社の財務計算に関する書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれのある法令違反等事実を発見した旨、平成〇〇年〇月〇日に「財務計算に関する書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれのある法令違反等事実の通知」として通知しております。

また、速やかに、これらの事実関係を調査するとともに、当該事実に係る法令違反の是正その他の適切な措置をとっていただくようお願いいたしました。

しかしながら、金融商品取引法施行令第 36 条に規定する是正措置期間を経過しても当該法令違反等事実が貴社の財務計算に関する書類の適正性の確保に重大な影響を及ぼすおそれがあり、貴社による適切な措置がとられず、当該重大な影響を防止するために必要があると判断いたしましたので、金融商品取引法第 193 条の 3 第 2 項の規定に従い、平成〇〇年〇月〇日に、当該事実に関する当監査法人の意見を当局（金融庁長官）に申し出いたしました。

以 上

作成上の注意点

宛先は、「監査役」若しくは「監査委員会」又は「執行役」、「取締役」、「取締

役会」のように会社の機関宛てとすることが考えられる。

(5) 金商法第 193 条の 3 第 2 項の申し出をした場合の監査契約の解除・終了

金商法第 193 条の 3 第 2 項の規定に基づき当局（金融庁長官）へ申し出る場合は、監査人として、特定発行者の財務計算に関する書類に対して無限定適正意見を表明することができない状況であることから、当該申し出については十分に慎重に検討しなければならない。

また、特定発行者による法令違反等の事実があった場合は、監査契約を続行することが不可能となり、会社に催告することなく監査契約を解除・終了する必要が生じる場合がある。このようなケースを想定して、法規委員会研究報告第 11 号「監査及び四半期レビュー契約書の作成について」では、受嘱者（監査人）の委嘱者（会社）に対する催告を要しない解除事由として、「受嘱者が、金融商品取引法に基づき委嘱者の法令違反等事実に関する意見を金融庁長官に申し出た場合を加えることも考えられる」とされている。

VI 開示書類の訂正と監査対応

1. 金商法関係

(1) 上場会社における不適切な会計処理の解消方法

過去の財務諸表に関して不適切な会計処理が発覚した場合には、過年度遡及会計基準第 21 項に従い、過去の財務諸表を修正再表示しなければならない（したがって、当該不適切な会計処理の影響を前期損益修正として当期の特別損益で処理する方法は採用できない）。ただし、重要性が乏しい場合には、当該不適切な会計処理の影響を当期の営業損益又は営業外損益として認識する処理が行われることになると考えられる（同第 65 項）。

金商法上は、有価証券報告書等に記載すべき重要な事項の変更等を発見した場合、訂正報告書の提出が求められている⁴⁸ことから、金商法の適用会社は、一般的には過去の誤謬を当期の財務諸表の一部を構成する比較情報の中で前期数値を修正再表示することにより解消することはできないと考えられる⁴⁹。したがって、上場会社においては、当該不適切な会計処理の影響が重要であるときは、過去の財務諸表に係る訂正報告書を提出し、訂正後の情報を当期の財務諸表に係る比較情報に反映させることになる。

⁴⁸ 例えば、有価証券報告書の訂正については、金商法第 24 条の 2 第 1 項で準用する同法第 7 条。四半期報告書及び半期報告書の訂正についても、同条が準用されている。

⁴⁹ 「監査基準委員会報告書第 63 号「過年度の比較情報 - 対応数値と比較財務諸表」（現監査基準委員会報告書 710）の平成 23 年 7 月 1 日付け公表に係る常務理事前文（日本公認会計士協会ウェブサイト）

(2) 訂正報告書の提出に関する監査人の対応

① 自発的提出と提出命令

金商法上、訂正報告書の提出が求められるケースとしては、自発的提出と提出命令の2つがある。

前者は、会社が有価証券報告書等に訂正を必要とするものがあると認める場合に訂正報告書を提出するものである⁵⁰。例えば、重要な事項について虚偽の記載がある場合や記載すべき重要な事項又は誤解を生じさせないために必要な事実の記載が欠けている場合には、自発的に訂正報告書を提出しなければならない⁵¹。

後者は、有価証券報告書等に、形式上の不備があるとき、記載すべき重要な事項の記載が不十分であるとき、重要な事項について虚偽の記載があるとき又は記載すべき重要な事項若しくは誤解を生じさせないために必要な重要な事実の記載が欠けているときに、内閣総理大臣の命令により訂正報告書を提出するものである⁵²。

このうち、提出命令による訂正報告書の提出は、訂正報告書の提出の要否の判断を伴わないことから、本研究報告では自発的提出だけを対象とする。

② 監査人の対応

過去に係る不適切な会計処理が発覚した場合、「事後判明事実」に該当するため、監査人は監査基準委員会報告書 560「後発事象」に従って対応することとなる。

過去の財務諸表の自発的な訂正を行うか否かは、金商法第7条に照らして、会社が判断することとなる。

会社が財務諸表を訂正した場合は、監査人は訂正後の財務諸表に対して監査報告書を発行することとされている（監査証明府令第3条）。

一方、会社が訂正報告書を提出しないと判断した場合には、監査人は、金額的重要性と質的重要性の観点⁵³から、不適切な会計処理が過去と当期の財務諸表に及ぼす影響を評価する。

過去の財務諸表にかかる監査報告書の監査意見に影響を及ぼすと判断した場合、以下の検討が必要となる（監査基準委員会報告書 560「後発事象」第16項）。

① 経営者及び監査役等に、財務諸表の利用者による監査報告書への依拠を

⁵⁰ 金商法第24条の2第1項などで準用する金商法第7条後段

⁵¹ 企業内容等開示ガイドライン7-13

⁵² 金商法第24条の2第1項などで準用する金商法第9条第1項及び第10条第1項。

⁵³ 重要性については、監査基準委員会報告書第5号「監査上の重要性」第13項、過年度遡及会計基準第35項などで言及されている。

防ぐための措置を講じる予定であることを通知しなければならない。

- ② このような通知にもかかわらず、経営者が必要な対応を行わない場合、監査人は、監査報告書への依拠を防ぐための適切な措置を講じなければならない⁵⁴。

このことから、過去又は当期の財務諸表の監査意見に影響を及ぼすと考えられる場合には、会社に訂正を促すことが適当と考えられる。

(3) 訂正後の財務諸表に係る監査計画を策定するに当たっての留意事項

① 一般的な留意事項

訂正後の財務諸表に対する監査は、訂正された箇所を含む財務諸表全体に対して意見を表明するものである。したがって、監査計画を策定するに当たっては、訂正箇所に対して実施する監査手続のみならず、それ以外の部分に対して実施する監査手続も考慮する必要があると考えられる。また、通常の財務諸表監査と同様に適切な品質管理も行われる必要があると考えられる。このほか、株主総会招集通知の発送期限、有価証券報告書等の提出期限及び上場廃止基準など、限られた時間内での対応となることを踏まえた上で監査計画を策定する。

② 訂正箇所に係る監査計画の留意事項

会社が過去の財務諸表を訂正する場合には、次の手続を実施することが求められている⁵⁵。

- ・ 当該訂正に関して、必要な監査手続を実施すること。
- ・ 財務諸表の訂正について、以前に発行した財務諸表とその監査報告書を受領したすべての者に対して伝達するために経営者が行う対応を検討すること。
- ・ 後発事象に関する監査手続を、訂正後の財務諸表に対する監査報告書日までの期間に拡大して実施すること。
- ・ 訂正後の財務諸表に対する監査報告書を提出すること。

上記の「必要な監査手続を実施すること」に関しては、監査人は、不適切な会計処理が網羅的に把握され、適切に会計処理されているかどうかを確かめる必要があると考えられることから、不適切な会計処理の内容及び発生原因、関連する内部統制の整備及び運用状況、当該不適切な会計処理に係る取引が行われている範囲、当該不適切な会計処理に係る取引に類似した取引の

⁵⁴ 具体的には、同 A12 項を参照。なお、金商法第 193 条の 3 との関係にも留意のこと。

⁵⁵ 監査基準委員会報告書 560「後発事象」第 14 項

有無、関連する他の勘定科目への影響⁵⁶などを考慮して、監査手続及びその適用の範囲を策定しなければならない。

なお、監査手続及びその適用の範囲を策定する際に、第三者委員会や内部調査委員会による調査結果を利用する場合の留意事項については、VI 1.「(4) 訂正後の財務諸表に対する監査に当たっての「調査報告書」等の利用について」を参照されたい。

③ 訂正箇所以外の部分に係る監査計画の留意事項

財務諸表の訂正が監査上の重要性、特に金額的重要性に大きな影響を及ぼし、その結果、当初の監査上の重要性に基づいて決定・判断された事項を見直す場合がある。そのような例として、以下のようなケースが考えられる。

- ・ 監査手続の実施に関して、訂正後の監査上の重要性に基づくと、従来に比べて試査の範囲を拡大することがある。この場合、訂正後の財務諸表の監査において、追加の手続を実施する。
- ・ 監査意見の形成に関して、訂正前の監査上の重要性によれば、重要性が乏しいと判断された未修正の虚偽表示について、訂正後の監査上の重要性によると、重要性が乏しいとは判断できなくなることがある。この場合、訂正後の財務諸表の監査において、当該未修正の虚偽表示の修正を会社に要請する。

(4) 訂正後の財務諸表に対する監査に当たっての「調査報告書」等の利用について

訂正後の財務諸表についての監査実施においては、時間的制約の中で、いかに効率的に、監査意見形成に足る十分かつ適切な監査証拠を入手できるかが重要なポイントとなる。

このため、被監査会社が、第三者委員会や内部調査委員会を設置している場合には、調査報告書（調査報告書の事前閲覧が可能な場合には当該報告書、事前閲覧が不可の場合には公表後の調査報告書をいう。）の内容の信頼性を検討し、調査報告書の利用の可否及びその程度を決定する。ただし、調査報告書を利用する場合であっても、その記載のみをもって、十分かつ適切な監査証拠を得たものとして取り扱うことは通常は困難であることに十分留意する必要がある。

調査報告書の内容の信頼性を検討するに当たっては、監査基準委員会報告書第14号「専門家の業務の利用」又は監査基準委員会報告書第15号「内部監査の実施状況の理解とその利用」を参考にすれば、以下の点を考慮することが考

⁵⁶ 例えば、不適切な会計処理の訂正により課税所得の見積りが変更される結果、繰延税金資産の貸借対照表計上額も訂正するケースが考えられる（税効果会計に関するQ&AのQ13を参照）。

えられる。

- ・ 調査委員会のメンバーの能力
- ・ 調査委員会の経営者からの独立性（業務の客観性）
- ・ 調査委員会が行った調査の範囲、実施した手続、調査結果、結論及びその根拠
- ・ 調査報告書の作成又は公表時期
- ・ 第三者委員会の場合、第三者委員会ガイドラインに準拠して設置されているか

なお、「調査委員会のメンバーの能力」については、より具体的には、実際に会計専門家がスタッフで入っている等、実効性のある委員会体制となっている状況かどうかを考慮することが考えられる（第三者委員会報告書について上記の諸点を考慮するに際しては、V 1.「(3) 第三者委員会ガイドラインにおける第三者委員会の独立性と委員の適格性」及び「(4) 第三者委員会ガイドラインにおける第三者委員会の調査の手法など」を参照）。

内部調査委員会と第三者委員会とは、通常、以下のような特質があるので、監査人は、各委員会の調査報告書を利用する場合にはそれぞれの特質を踏まえて利用の程度を考える必要がある。

なお、当該調査報告書を利用するに当たっては、必要に応じて当該調査委員会とコミュニケーションをとることが適当である。

① 内部調査委員会

通常、内部調査委員会は、会社に属するメンバーが中心となるため、会社の内部事情等に明るく、会社の実態を踏まえた調査の実施が期待される。

また、会社に属するメンバー以外に、法律専門家や会計専門家が調査委員あるいはスタッフとして参画するケースについては、専門的知見も備えた調査の実施が期待される。

しかし、会社に属するメンバーが中心である以上、会社に対しての独立性を担保することは通常困難といわざるを得ない。

② 第三者委員会

第三者委員会は、第三者委員会ガイドラインに準拠して設置されている場合、会社からの中立性・独立性が担保され、専門家としての知見と経験に基づく調査の実施が期待される。

このことから、第三者委員会の調査報告書の利用に当たっては、当該第三者委員会が、第三者委員会ガイドラインに準拠して設置されていることが重要と考えられる。

なお、内部調査委員会又は第三者委員会の調査報告書が入手可能な場合には、

その調査報告書の記述内容が監査人として入手している情報等と異なることがないかどうかについても検討をすることが適当である。

(5) 監査意見の形成との関係

不適切な会計処理が発覚したタイミング、監査範囲、監査中の予期せざる事態の発生（例えば、新たな不適切な会計処理の発覚など）によっては、不適切な会計処理が発覚した年度の監査に関し、必要十分な監査手続ができないままに期限が迫るケースもあり得る。例えば、上場廃止となる法定書類の提出期限（法令上の提出期限から更に1か月を経過した時点⁵⁷）までに必要十分な監査手続が終了しない場合、どのように対応するかが問題となる。

この場合、その時点までに入手できた監査証拠を基に意見不表明又は除外事項を付した限定付適正意見を表明することになる。なお、意見不表明又は除外事項を付した限定付適正意見のどちらになるかは、意見形成に関する一般的な取扱いに従う⁵⁸。

また、過去の財務諸表に及ぼす不適切な会計処理の影響を把握できないなどの理由により、経営者が財務諸表を作成できない場合は、そもそも監査対象が存在しないことから、監査報告書は発行しないことになる。この場合には、経営者が財務諸表を提示しなかったために監査報告書が発行しなかったという事実関係を明確化するために、書面により双方で確認しておくことが適当である。

(6) 監査報告書上の取扱い（追記情報）

我が国の監査基準は、国際監査基準に対応して、平成22年3月に改訂され、平成24年3月期の監査から当該改訂後の監査基準が適用とされている。訂正された財務諸表の監査は、訂正対象となった財務諸表の事業年度により、適用される監査基準が異なることとなるため、以下、監査基準の改訂の前後に分けて記載する。

- ① 訂正された財務諸表が平成24年3月期前（改訂前監査基準の適用）の場合
改訂前監査基準では、訂正後の財務諸表に対する監査報告書における追記情報の取扱いは明示されていなかったが、平成24年3月期前までの監査に適用される監査・保証実務委員会実務指針第75号「監査報告書作成に関する実務指針」では、「追記情報の記載対象を連結財務諸表に記載のある項目に限定し、この範囲で監査人が表明した意見の内容について、連結財務諸表の利用者の判断を誤らせないようにするために説明又は強調することが適当と判断した事項を記載するものとする。」とされており、財務諸表に開示されている

⁵⁷ 東証の有価証券上場規程第601条第1項第10号

⁵⁸ 監査基準委員会報告書705「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」

事項について、監査人は追記することが前提とされていた。

一方、実務上は以下のような追記情報が記載される場合が多く見受けられる。

有価証券報告書の訂正報告書の提出理由に記載されているとおり、会社は金融商品取引法第 24 条の 2 第 1 項の規定に基づき連結財務諸表を訂正している。当監査法人は訂正後の連結財務諸表について監査を行った。

上記の文例は、財務諸表において訂正された旨の注記がない場合に、追記情報の記載に関する事項が制度上明確化されていない中で、訂正理由に対する追記情報として慣行的に記載がなされているものと考えられる。

② 訂正された財務諸表が平成 24 年 3 月期以後（改訂後監査基準の適用）の場合

監査基準委員会報告書 560「後発事象」第 15 項では、監査人は、訂正後の財務諸表に対する監査報告書の強調事項区分又はその他の事項区分に、以前に発行した財務諸表を訂正した理由を詳細に記載している財務諸表の注記を参照し、監査人が以前に提出した監査報告書について記載しなければならないとされ、訂正後の財務諸表に対する監査報告書において、追記情報（強調事項又はその他の事項）を記載することが明確化されている。

監査・保証実務委員会実務指針第 85 号「監査報告書の文例」において、以下のとおりの記載例が示されている。

文例 32 事後判明事実により訂正報告書を提出する場合

(中略)

その他の事項

有価証券報告書の訂正報告書の提出理由に記載されているとおり、会社は、連結財務諸表を訂正している。なお、当監査法人は、訂正前の連結財務諸表に対して平成×年×月×日に監査報告書を提出した。

なお、訂正に係る記載が財務諸表の注記とされている場合には、訂正後の財務諸表に対する監査報告書における当該追記情報は、「その他の事項」ではなく「強調事項」として区分されることになる。

(7) 内部統制関係

不適切な会計処理の発覚により有価証券報告書の訂正報告書が提出されることになった場合、訂正対象年度における内部統制報告書についても併せて訂正

報告書を提出する必要があるか否かが問題となる。この検討に当たり、当該不適切な会計処理が、適切に決定された内部統制の評価範囲の中から生じたのか、外から生じたのかにより、判断することが必要と考えられる。したがって、有価証券報告書の財務諸表に対する訂正報告書が提出されたことをもって、直ちに連動して財務報告に係る内部統制に開示すべき重要な不備⁵⁹がないと記載した内部統制報告書について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とされている。

有価証券報告書の財務諸表に対する訂正報告書を提出する原因となった誤りが内部統制の評価範囲内からの財務報告に重要な影響を及ぼすような内部統制の不備から生じたものであると判断される場合や内部統制の評価範囲自体が、結果として適切に決定されていなかった場合には、当該内部統制報告書についての訂正報告書が提出されることもあると考えられる。

一方、適切に決定された評価範囲の外から開示すべき重要な不備に相当する事実が発見された場合には、内部統制報告書に記載した評価結果を訂正する必要はない⁶⁰。

内部統制報告書制度においては、内部統制報告書の訂正報告書に対して監査証明は要求されていない⁶¹。

したがって、不適切な会計処理が生じたことにより会社が訂正報告書を提出した場合には、監査人は財務諸表に係る監査報告書の再提出の要否を検討すれば足りることとなる。

(8) 監査人交代後に不適切な会計処理が発覚した場合の留意点

実務上、監査人が交代した後に、交代する以前の事業年度に係る不適切な会計処理が発見され、当該財務諸表が訂正される場合がある。この場合、訂正後の財務諸表に対しても監査が必要となるが、当該監査を誰が実施するのかが問題となる。法令上、訂正後の財務諸表の監査を行うべき監査人は定められていないが、実務上は、訂正前の財務諸表に対し監査証明を行った監査人（以下「元監査人」という。）、不適切な会計処理が発覚した年度の監査人（以下「現監査人」という。）、あるいはそれ以外の監査人が監査を実施することになる。

訂正後の財務諸表の監査に当たっては、訂正金額・内容の適切性の検証のほか、訂正後の財務諸表全体に対する監査を行う必要があるため、元監査人が監査を行うことが望まれるが、監査人が交代するに至った事情もあるため、どの

⁵⁹ 平成 23 年 3 月 31 日以前は「重要な欠陥」だったが、「財務計算に関する書類その他の情報の適正性を確保するための体制に関する内閣府令」が平成 23 年 3 月 29 日付け改正され、平成 23 年 4 月 1 日以降は「開示すべき重要な不備」となった。

⁶⁰ 内部統制報告制度に関する Q & A（金融庁総務企画局）問 71

⁶¹ 内部統制府令ガイドライン 1-1

監査人が監査を実施すべきかは、一概にはいえない。

また、元監査人が監査を受嘱しない場合には、被監査会社は現監査人又はそれ以外の監査人に、監査人交代前の訂正後の財務諸表の監査を依頼することになる。現監査人又はそれ以外の監査人が監査を受嘱する場合にも、訂正金額・内容の適切性の検証のほか、訂正後の財務諸表全体に対して監査を行う必要があるため、監査基準委員会報告書第 33 号「監査人の交代」を踏まえて、元監査人から監査業務の引継ぎを受けることが望まれる。

いずれにしても、過年度の訂正内容によっては不適切な会計処理が発覚した年度の期首剰余金残高に影響する可能性もあり、現監査人と元監査人（又はそれ以外の監査人）の協力が望まれる。

2. 会社法関係

不適切な会計処理に関して、金商法上、過去の財務諸表について訂正報告書を提出した場合、会社法の計算書類上はどのような開示をすればよいかが問題となる。

会社法においては、株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとされているが（会社法第 431 条）、上場会社に適用される過去の誤謬の訂正に関する企業会計の慣行とは、過年度遡及会計基準であると考えられる。過年度遡及会計基準では、過去の財務諸表に誤謬が発見された場合には修正再表示することを定めている（過年度遡及会計基準第 21 項）。このため、上場会社が、金商法上、過去の誤謬の訂正を当期の損益として処理せず⁶²、過去の財務諸表を訂正した場合（訂正報告書を提出した場合）には、会社法においても、過年度遡及会計基準に基づき会計処理する（すなわち、単年度表示となる会社法の計算書類においては当期の期首剰余金を修正する。）ことになる⁶³。

なお、金商法において訂正報告書を提出した場合、定時株主総会で既に承認（又は報告）された計算書類の取扱いについては、会社が法律の専門家と協議しつつ判断すべきことである。監査人としては、法律の専門家の見解を踏まえた会社の判断の根拠を検討することになる。

以 上

⁶² 過年度遡及会計基準では、重要性の判断に基づき、過去の財務諸表を修正再表示しない場合は、損益計算書上、その性質により、営業損益又は営業外損益として認識する処理が行われることになると考えられるとされている（過年度遡及会計基準第 65 項）。

⁶³ 会社計算規則では特別損益の項目として前期損益修正損益が掲げられているが（会社計算規則第 88 条第 2 項、第 3 項）、上場会社が従うこととなる過年度遡及会計基準では、過去の誤謬の訂正を前期損益修正損益として処理することを認めていない（過年度遡及会計基準第 21 項、第 65 項）。このため、上場会社は誤謬の訂正を前期損益修正損益として処理することはできないことになる（会社計算規則第 3 条）。