

不正調査におけるマネジメントを考える

不適切会計事案において求められる判断

不正調査には、通常①不正の内容と手口、関与者、不正による影響額といった実態調査を行い、②不正の発生原因を分析し是正措置案の検討、時に③ステークホルダーへの対応を検討することが含まれます（注1）。

上場企業における不適切会計（注2）事案の調査では、適時開示スケジュールや会計監査人監査との兼ね合いもあり、通常、不正調査チームは1～2か月程度の間調査報告書を提出し、企業は調査結果を反映した有価証券報告書等と、必要に応じて監査済の訂正報告書を提出することを目標として行われるため、実務上、極めて限られた時間の中で以下のような論点について判断を強いられることとなります。

調査のステップ		不適切会計事案で想定される主な論点
初動調査	外部公表の検討	<ul style="list-style-type: none"> 決算発表の延期、有価証券（四半期）報告書の提出期限延長などの判断はどうしたらよいか
	証拠保全	<ul style="list-style-type: none"> データ保全対象範囲はどのように判断したらよいか
実態調査	調査チームの構築	<ul style="list-style-type: none"> 調査メンバーをどのように確保するか 調査チーム内のコミュニケーションや管理をどのようにしたらよいか
	調査の計画立案	<ul style="list-style-type: none"> 会計監査人監査や適時開示の関係も含め、調査スケジュールをどのように作成したらよいか 各種専門家を含む調査チーム全体の進捗管理を状況の変化に応じて適切に行うにはどうすればよいか
	情報収集・分析	<ul style="list-style-type: none"> 会計情報の収集はどのように行ったらよいか、一般的にどのような情報が取れるのか 会計記録の検証や財務分析など、会計的な検討はどのように行ったらよいか 会計的評価に係る判断はどのように行ったらよいか
	仮説の立案・検証	<ul style="list-style-type: none"> 不適切会計の手口やスキームについて、どのような仮説を立ててどのように検証を行えばよいか デジタル・フォレンジック調査では、どのような観点で不適切会計の証拠収集を行えばよいか
	結果のとりまとめ	<ul style="list-style-type: none"> 財務諸表への影響額はどのように集計したらよいか 不正調査の範囲・内容・結果について会計監査人の納得が得られるか
是正措置案の提言	要因分析	<ul style="list-style-type: none"> 不正に関連する内部統制（業務プロセス、財務報告プロセス）を把握して効率的に検討するにはどうすればよいか
	是正措置案の立案	<ul style="list-style-type: none"> 内部統制に関する実現可能な是正措置案としてどのようなものがあるか
	調査報告書の作成	<ul style="list-style-type: none"> 会計的な検討の内容と評価について、報告書にどのように記載したらよいか
ステークホルダー対応	公表対応の検討	<ul style="list-style-type: none"> 訂正報告書の作成や適時開示をいつまでにどのように対応したらよいか

出所：調査のステップにつき「不正調査ガイドライン」図表 I - 1 を参照して弊社作成

不正調査チームが備えるべき能力

不適切会計事案において、不正調査チームが上記のような論点をクリアし、その役割を果たすためには、主に以下のような能力（注3）が求められます。

- ① 法令等に係る専門的知識及び経験
- ② 会計・税務・内部統制等に係る専門的知識及び経験
- ③ 不正の手口・スキームに係る知識及び不正調査の経験
- ④ 調査対象者等が属する業界や実務慣行に係る知見
- ⑤ インタビュー・テクニック及びコミュニケーション能力
- ⑥ デジタル・フォレンジックに係る専門的知識及び経験
- ⑦ クロスボーダーの不正調査の場合には、関連する国または地域の法令等や会計・税務に係る専門的知識及び経験並びに実務慣行に係る知見等

この点、「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 2010年12月17日改訂）において、「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。」（注4）とされているように、不正調査を行う弁護士それぞれが上記能力のすべてを満たす必要はなく、適切な専門家を含めた不正調査チーム全体として満たしていれば問題はありません。

しかし、通常は、不正調査チームは緊急的に立ち上げられ、専門分野や経験などのバックグラウンドが異なるメンバーで構成されるため、そのマネジメントは容易ではありません。弊社も多くの不適切会計事案を取り扱っている経験から、限られた調査期間においてメンバーの能力を存分に発揮し、チーム全体として有効に機能させることの重要性とともに、“伝えつつもりが伝わっていない”局面に遭遇するにつけ、その難しさを痛感しています。

弊社のバックグラウンドである公認会計士の本来的業務である会計監査は、常にチームで行われるため、チームマネジメントは監査実務を通じて十分身に着けてはいますが、不正調査のチームマネジメントはそれよりはるかに難しいものと感じます。

- (注1) 日本公認会計士協会 経営研究調査会研究報告第51号「不正調査ガイドライン」（平成25年9月4日）I 1. (2)参照
(注2) 「不適切会計」とは、不正か誤謬かにかかわらず適切な会計処理に修正する必要がある会計処理（不適切な会計処理）を指す。会計監査用語では、不正（Fraud）と誤謬（Error）を、「意図的か」「意図的でないか」で区別している。
(注3) 不正調査チームが有すべき能力等につき、同「不正調査ガイドライン」II 4.
(注4) 日本弁護士連合会 「企業等不祥事における第三者委員会ガイドライン」（2010年12月17日改訂）第5 2.

厳しい制限の中、持てる能力を発揮するために

不正調査においては、調査結果がステークホルダーに受け入れられるための専門的能力と客観性、独立性を備えたチームを組成することが大前提であることは言うまでもありません。

ただ、弊社の経験上、そのチームの運営において、状況の変化に応じた適切な業務配分や役割分担が行われないうまま個々の調査が進んでしまうと、後から体勢を立て直すことは容易ではなく、特に厳しい時間的制約のある不適切会計事案の調査においては、調査全体のマネジメントの巧拙が不正の真因に迫れるか否かに影響することは否定できません。

調査チームメンバーの管理やコミュニケーションはもちろん、デジタル・フォレンジック専門会社との連携や、調査チームをサポートする事務局との連携も含めた不正調査全体のマネジメントは不正調査の成否に大きな影響を与えます。チーム組成においてこのような視点を持ち、その役割を果たすメンバーあるいは役割分担が明確になっているか、確認されることをお勧めします。


本件に関するお問い合わせ

リーガレックス合同会社

大阪事務所 業務執行社員 公認会計士／公認不正検査士／公認情報システム監査人
立川 正人 (masato.tachikawa@legalex.co.jp)

東京事務所 業務執行社員 公認会計士／税理士／中小企業診断士
高山 清子 (sumiko.takayama@legalex.co.jp)

発行会社

会社名	リーガレックス合同会社 (LEGALEX LLC)
代表社員	深山 治 (公認不正検査士)
事業概要	LEGALEX (Legal + Expand) をコーポレートコンセプトとして、法務領域に関連するテクノロジーと公認会計士・税理士の専門性を、企業内外の法律専門家や会計専門家等に提供し、拡大する業務領域への対応を支援することを目的としている。東京・大阪・福岡を拠点に、デジタル・フォレンジックスについての高い技術と知識、会計税務に関する見識を融合させ、国内外の不正調査や内部監査等に関する数多くの支援実績を有する。
所在地	[東京] 東京都中央区銀座1-16-7 銀座大栄ビル [大阪] 大阪府大阪市淀川区宮原1-1-1 阪急新大阪ビル [福岡] 福岡県福岡市博多区博多駅東2-5-19 サンライフ第3ビル
HP	 https://legalex.co.jp

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。なお、本資料の意見に係る部分については、弊社の公式見解ではありません。