

訂正報告書に含まれる財務諸表等に対する監査上の留意事項について

平成 25 年 7 月 3 日

日本公認会計士協会

目 次

I	はじめに	1
II	本研究報告で取り上げる財務諸表等の訂正理由	2
III	訂正後の財務諸表に対する監査	2
IV	監査契約の締結	3
	1. 訂正後の財務諸表に対する監査契約の締結の手続	3
	2. 訂正後の財務諸表に対する監査契約の締結前における留意事項	3
	(1) リスク情報の入手	3
	(2) 経営者及び監査役等とのコミュニケーション	4
	(3) 経営者が委嘱者の責任を果たし得るかどうか及び監査計画等の検討.....	4
	3. 訂正後の財務諸表に対する監査契約を締結し、当年度の監査契約も継続する場合	5
	(1) 訂正後の財務諸表に対する監査業務の契約書	5
	(2) 監査契約の締結後のリスクの認識	6
	(3) 開示情報（ドラフト）の入手	6
	(4) タイムスケジュール等の調整	6
	4. 訂正後の財務諸表に対する監査契約を締結せず、当年度の監査契約を解除する場合	7
	5. 訂正対象年度の監査人が交代している場合の留意事項	8
	(1) 元監査人と現監査人がそれぞれ監査した期間に係る訂正後の財務諸表に対する監査契約を締結する場合	8
	(2) 元監査人が監査した期間に係る訂正後の財務諸表に対する監査契約を現監査人が締結する場合	10
V	監査計画策定と監査手続の実施	11
	1. 監査計画の策定と監査手続の実施に関する全般的な留意事項	11
	(1) 訂正後の財務諸表に適用される会計基準及び監査基準	11
	(2) 監査計画の策定と監査手続の実施の同時並行的な実施	11
	(3) 会社の訂正報告書提出までのスケジュール確認	11

(4) 訂正後の財務諸表に対する監査のスケジュールの策定	11
(5) 監査チームの編成及び専門家の利用の検討	12
(6) 訂正後の財務諸表に対する監査の業務執行社員の任期（ローテーション） ..	13
(7) 不正が監査計画に与える影響の検討	13
2. リスク評価手続の再検討及びリスク対応手続の策定	14
(1) 企業及び企業環境の理解と重要な虚偽表示リスクの識別の見直し.....	14
(2) 監査契約の締結時及びその後のリスク評価	15
(3) 重要な虚偽表示リスクの再検討における実務上の留意事項.....	15
(4) 訂正事項	16
(5) 訂正事項に類似する取引等の検討	16
(6) 訂正によって財務諸表数値が変更となる結果影響を受ける事項の検討.....	17
(7) 財務諸表の訂正が当時の見積りに与える影響	18
(8) 内部統制の運用評価及び不備の検討	18
(9) 実証手続の立案に関する留意事項	18
3. 重要性の基準値	19
(1) 虚偽表示が重要性の基準値の判断に与える影響	19
(2) 訂正後の財務諸表に対する監査における重要性の基準値の算定基礎及び異 常項目の調整の考え方	20
(3) 特定の取引種類、勘定残高又は開示等に対する重要性及びそれに対する手続 実施上の重要性	22
(4) 手続実施上の重要性を低く設定した場合の監査手続実施時の留意事項.....	23
4. 監査の過程で識別した虚偽表示の評価	24
5. 入手した監査証拠の評価	24
(1) 訂正前の監査において既に入手した監査証拠の信頼性の評価.....	24
(2) 立会等手続の実施が困難な場合の代替的手続実施に関する留意事項.....	24
6. 経営者及び監査役等とのコミュニケーション	25
7. 事後判明事実及び後発事象	25
(1) 財務諸表の訂正における事後判明事実	25
(2) 訂正後の財務諸表における後発事象	26
8. グループ監査	26
(1) 重要な構成単位の見直し及びそれ以外の構成単位における実施手続の見直 し	26
(2) 重要な構成単位の見直し及びそれ以外の構成単位における実施手続の見直 しにおいて検討する項目	26
(3) 財務諸表の訂正事項に類似する取引を識別した場合の留意事項.....	27
(4) 経営者不正が発覚した場合の重要な構成単位の見直し及びそれ以外の構成	

単位における実施手続の見直しにおける留意事項	27
(5) 重要な構成単位の見直しを行った結果、重要な構成単位に変更がないと判断 した場合の取扱い	28
(6) 訂正前の財務諸表に対する監査ではグループ・レベルでの分析的手続のみを 実施していた構成単位について監査手続の対象とすべきと判断した場合の取 扱い	28
(7) 構成単位の監査人に作業を依頼していた構成単位で不正が発覚した場合の 留意事項	28
9. 内部調査委員会の調査報告書の利用の可否及び利用する場合の留意事項	29
(1) 内部調査委員会	29
(2) 内部調査委員会の調査と監査手続の関係	29
(3) 内部調査委員会とのコミュニケーション	30
10. 第三者委員会の調査報告書の利用の可否及び利用する場合の留意事項	30
(1) 第三者委員会の定義・目的	30
(2) 第三者委員会の調査内容及び調査報告書の監査への影響	30
(3) 第三者委員会とのコミュニケーション	31
VI 経営者確認書	31
1. 経営者の責任に関する確認事項	31
2. 訂正の原因が不正の場合の確認事項	32
3. 経営者による不正の場合の留意事項	32
4. 未修正の虚偽表示の確認に関する留意事項	33
5. 後発事象の確認に関する留意事項	33
VII 監査意見	33
1. 訂正後の財務諸表に対する監査報告書の提出等	33
2. 監査意見形成に必要な監査証拠を入手できない場合の監査人の対応	34
3. 監査意見を表明するに当たっての経営者及び監査役等とのコミュニケーション	34
VIII 監査報告書	34
1. 財務諸表の訂正が複数の会計年度にわたって実施された場合の訂正後の財務諸 表に対して監査報告書を提出する場合の日付	35
2. 追記情報の記載	35
(1) 訂正された財務諸表が平成 24 年 3 月期以後の場合	35
(2) 訂正された財務諸表が平成 24 年 3 月期前の場合	35
3. 比較情報に関する事項	36
4. 訂正報告書に含まれる連結財務諸表に対する監査報告書の記載例	36
IX 監査調書の作成と管理	38

1. 訂正後の財務諸表に対する監査に係る監査調書	38
2. 監査ファイルの最終的な整理	39
3. 監査調書の保存期間	39
X その他の留意事項	39
1. 財務諸表が訂正された場合の内部統制監査との関係	39
(1) 過年度の内部統制監査との関係	39
(2) 当年度の内部統制監査との関係	39
2. 会社法監査における訂正事項の取扱いについて	40
3. 監査概要書について	40
(1) 訂正後の財務諸表に対する監査に係る監査概要書	40
(2) 提出期限	40
(3) 「監査の実施状況」の記載	40
(4) 「監査の実施において特に考慮した事項等」の記載	41

【凡例】

本研究報告では、次の略語を用いて記載している。

- 監基報 200・・・監査基準委員会報告書 200「財務諸表監査における総括的な目的」
- 監基報 220・・・監査基準委員会報告書 220「監査業務における品質管理」
- 監基報 230・・・監査基準委員会報告書 230「監査調書」
- 監基報 240・・・監査基準委員会報告書 240「財務諸表監査における不正」
- 監基報 260・・・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」
- 監基報 265・・・監査基準委員会報告書 265「内部統制の不備に関するコミュニケーション」
- 監基報 315・・・監査基準委員会報告書 315「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」
- 監基報 320・・・監査基準委員会報告書 320「監査の計画及び実施における重要性」
- 監基報 330・・・監査基準委員会報告書 330「評価したリスクに対応する監査人の手続」
- 監基報 450・・・監査基準委員会報告書 450「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」
- 監基報 500・・・監査基準委員会報告書 500「監査証拠」
- 監基報 510・・・監査基準委員会報告書 510「初年度監査の期首残高」
- 監基報 540・・・監査基準委員会報告書 540「会計上の見積りの監査」
- 監基報 560・・・監査基準委員会報告書 560「後発事象」
- 監基報 580・・・監査基準委員会報告書 580「経営者確認書」
- 監基報 600・・・監査基準委員会報告書 600「グループ監査」
- 監基報 610・・・監査基準委員会報告書 610「内部監査の利用」
- 監基報 620・・・監査基準委員会報告書 620「専門家の業務の利用」
- 監基報 705・・・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」
- 監基報 706・・・監査基準委員会報告書 706「独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分」
- 監基報 710・・・監査基準委員会報告書 710「過年度の比較情報－対応数値と比較財務諸表」
- 監基報 900・・・監査基準委員会報告書 900「監査人の交代」
- 品基報第1号・・・品質管理基準委員会報告書第1号「監査事務所における品質管理」

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を原因として、有価証券報告書等（四半期報告書又は半期報告書を含む。以下同じ。）の訂正報告書が提出されている事例が少なからず見受けられる状況となっている。

不適切な会計処理が発覚した場合のその後の対応については、第三者委員会による原因究明や今後の改善策を明らかにした調査報告書の公表が定着する等企業の意識の高まりと相まって、過年度の財務報告に係る訂正の内容も注目されるところとなっている。

不適切な会計処理に関連して、当協会は、不適切な会計処理が疑われる場合の監査対応につき、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）を公表するとともに、不適切な会計処理が発覚した場合の対応については、監査人の立場からの留意事項を整理したものとして監査・保証実務委員会研究報告第 25 号「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）を公表している。

このような経緯から、当協会では、不適切な会計処理が発覚しそれを原因として訂正報告書が提出され、当該訂正報告書に含まれる財務諸表の監査が実施される場合において、監査人として適切な監査対応とするための留意事項につき調査研究を行ってきた。

金融商品取引法（以下「金商法」という。）においては、有価証券報告書等に記載すべき重要な事項の変更その他内容を訂正する必要があるものとして内閣府令で定める事情があるとき、又は提出会社が訂正を必要とするものがあると認めたときは、訂正報告書を内閣総理大臣に提出しなければならないとされている。

本研究報告は、近年における、上場会社において不適切な会計処理が発覚しそれを原因として訂正報告書が提出されることになった場合の事例を基に、監査人として、監査業務の受嘱、監査計画の策定と監査手続の実施、第三者委員会又は内部調査委員会の調査報告書の利用の可否等の判断、監査人が交代している場合の対応、監査意見の表明等において監査上留意すべき事項を取りまとめ、実務上の適切な対応に資することとしたものである。

監査人は、訂正報告書に含まれる財務諸表の監査を行う場合においても、職業的専門家としての正当な注意を払い、懐疑心を保持、発揮して監査業務を遂行することとなるが、本研究報告に記載されている留意事項を踏まえて対応することが望まれる。

なお、本研究報告を利用するに当たっては、訂正報告書の提出に係る経緯・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。

本研究報告では、財務諸表等（中間財務諸表及び四半期財務諸表を含む。以下同じ。）の訂正という観点から特に重要と思われる監査基準委員会報告書等に触れることと

したが、訂正後の財務諸表等に対する監査業務の受嘱は、新規の監査契約の締結であり、財務諸表全体の監査が必要であるため、全ての監査基準委員会報告書等に準拠することになる。

II 本研究報告で取り上げる財務諸表等の訂正理由

本研究報告では、訂正報告書に記載された財務諸表等の訂正理由が、不適切な会計処理の発覚に起因するものを対象とする。

不適切な会計処理とは、不正又は誤謬から生じる虚偽表示をいう。不正とは、財務諸表の虚偽表示の原因が意図的である場合をいい、誤謬とは、財務諸表の虚偽表示の原因が意図的でない場合をいう（監基報 240 第 2 項参照）。

III 訂正後の財務諸表に対する監査

金商法では、有価証券報告書等の提出会社は、有価証券報告書等について記載すべき重要な事項の変更その他公益又は投資者保護のため当該書類の内容を訂正する必要があるものとして内閣府令で定める事情があるときは、訂正報告書等を内閣総理大臣に提出しなければならないと定めている（金商法第 24 条の 2 第 1 項などで準用する第 7 条前段、企業内容等の開示に関する内閣府令第 11 条等）。

また、これらの事情がない場合において、有価証券報告書等の提出会社が有価証券報告書等のうち、訂正を必要とするものと認めたときも同様とすると定めている（金商法第 24 条の 2 第 1 項などで準用する第 7 条後段）。

訂正後の財務諸表に対する監査業務は、訂正報告書に含まれる訂正後の財務諸表に対して、会社が監査人に監査業務を求め、監査人がそれに応じるものである。

財務諸表監査に当たっては、一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠することが求められることから、訂正後の財務諸表に対する監査においても、監査契約の締結の可否の決定から監査報告書提出までの業務の品質管理について、通常の財務諸表監査と同様、適切に行われる必要がある。

監基報 200 第 10 項に記載のとおり、財務諸表監査の実施における総括的な目的は、不正か誤謬かを問わず、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示がないかどうかについて合理的な保証を得ることにより、財務諸表が全ての重要な点において適正に表示されているかどうかに関して、監査人が意見を表明できるようにすることである。したがって、訂正後の財務諸表に対する監査の対象は、通常の財務諸表の監査と同様、監査対象は訂正箇所だけでなく、それを含んだ財務諸表全体である。実務上、訂正後の財務諸表を開示する方法として、訂正した部分だけを開示する方法も見受けられるが、監査人は、通常の財務諸表と同様に、訂正後の財務諸表全体に対し、監査意見を表明することに留意する必要がある。

IV 監査契約の締結

1. 訂正後の財務諸表に対する監査契約の締結の手続

訂正後の財務諸表に対する監査業務の受嘱は、関与先が新たに作成する訂正後の財務諸表が対象となり、たとえ訂正対象期間又は年度（過年度又は当年度）に監査契約を締結していたとしても、締結済みの監査契約に含まれてはいない。したがって、それは関与先との契約の新規の締結に当たるため、監査事務所の定めた契約の新規の締結に関する方針及び手続（品基報第1号第25項から第F26-2項参照）に従うことになる。

ここで、有価証券報告書等の訂正原因等を把握し、関与先の誠実性を検討し、訂正後の財務諸表に対する監査契約の締結に重要な影響を及ぼす事項がないかどうかを判断する必要がある（監基報220 A7項参照）。その結果、監査チームが把握した訂正原因等を考慮して監査契約の締結に伴うリスクを再評価し、監査チームによる再評価の妥当性について、監査事務所が定めた監査チーム外の適切な部署又は者が再検討した上で（監基報220 F11-2項参照）、訂正後の財務諸表に対する監査契約の締結を行う必要がある。

なお、「監査事務所は、契約の締結を辞退する原因となるような情報を契約締結後に入手した場合の契約の継続又は解除に関する方針及び手続を定めなければならない（品基報第1号第27項参照）」とされている。したがって、監査チームは、関与先で不正又は不正の疑いにより虚偽表示が行われ、監査契約の継続が問題となるような状況に直面した場合には、継続する監査業務について、監査事務所が定めた方針及び手続に従って、監査契約の解除の可否も併せて考慮しなければならない（監基報240第37項参照）。

2. 訂正後の財務諸表に対する監査契約の締結前における留意事項

(1) リスク情報の入手

監査契約の締結に伴うリスクを評価する際には、特に以下の事項に留意し、訂正後の財務諸表に対する監査業務に関するリスク情報を入手することが重要である。

- ・ 反社会的勢力関連の有無

不適切な会計処理の原因となった取引等の関係者に反社会的勢力がいないかに関する調査報告等を入手することを検討するなどして、反社会的勢力であることをうかがわせる者が含まれていないかどうかに留意する。

- ・ 経営者の関与の有無や事案の複雑性

現時点で判明している事案の内容を過去に他社で公表された不正事例に照らすなどして、経営者が不正に加担している可能性がないかどうか、全容を解明することが複雑な事案かどうか留意する。

- ・ 社会的影響の度合い
新聞報道等のマスコミの注目度合いや資本市場における影響の度合いにも留意する。

(2) 経営者及び監査役等とのコミュニケーション

過年度における不適切な会計処理のおそれ等が発覚した場合、監査人は、経営者及び監査役若しくは監査役会又は監査委員会（以下「監査役等」という。）と協議する必要がある（監基報 240 第 39 項から第 41 項参照）、その後、財務諸表の訂正が必要となった場合にも経営者及び監査役等と協議する必要がある（監基報 560 第 13 項参照）。このような経営者及び監査役等との協議を通じて、経営者及び監査役等の誠実性に関する情報を入手する必要がある。この場合、特に以下の事項に留意することが重要である。

- ・ 調査に対する取組姿勢

不適切な会計処理のおそれ等が発覚した場合、経営者は事案の内容、関係者、経緯、原因、過年度の財務諸表等に与える数值的影響額について調査を行うことになる。この調査において、経営者は社内調査だけを行う方針なのか、内部調査委員会（社外取締役、社外監査役又は外部の専門家が参加する場合を含む。）を設置する方針なのか、さらに、第三者委員会を設置する方針なのかについて把握する。その際、発覚した不適切な会計処理のおそれ等が及ぼす影響の程度、社会的な要請により調査内容や調査報告書に客観性が強く求められるかどうか等を勘案する。そして、経営者が採用する調査形態と調査期間が適切な調査と認められるかどうかを踏まえ、調査に対する経営者の取組姿勢を評価することに留意する。なお、監査役等の誠実性についても、留意することとなる。

- ・ 訂正報告書の提出に関する姿勢

過年度の不適切な会計処理に対して、経営者に調査の進捗状況や事案の内容にかかわらず、当初から訂正報告書を提出しないという姿勢がないか、過年度損益を当年度一括損益処理しようという姿勢がないかに留意する。

なお、訂正原因に関連して、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、これを監査役等に報告しなければならないとされている。

(3) 経営者が委嘱者の責任を果たし得るかどうか及び監査計画等の検討

長期間にわたる架空循環取引のように、不正の解明が困難な場合や長期間にわたる財務諸表の訂正が予想される場合には、経営者が訂正後の財務諸表を適切に

作成できない可能性、監査人が予定した監査日程どおりに訂正後の財務諸表に対する監査が完了できない可能性又は監査人が十分かつ適切な監査証拠が入手できない可能性がある（以下の監査約款「委嘱者の責任」条項参照）。したがって、通常の監査業務と異なり、監査計画における監査日程の策定、監査日数と監査報酬の見積り等が難しい点に留意する必要がある。

以下、監査約款における委嘱者の責任条項の文例を示す。

監 査 約 款	
(中略)	
第4条（委嘱者の責任）	
委嘱者の経営者は、次に掲げる責任を有する。	
一 我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準及び財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（連結財務諸表を作成する場合は、連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則を含む。）に準拠して財務諸表を作成し適正に表示すること	
二 不正又は誤謬による重要な虚偽表示のない財務諸表を作成するために、経営者が必要と判断する内部統制を整備及び運用すること	
三 受嘱者に以下を提供すること	
ア 記録、文書及びその他の事項等、財務諸表の作成に関連すると委嘱者が認識している全ての情報を入手する機会	
イ 監査報告書日までに開催される株主総会及び取締役会の議事録並びに重要な稟議書	
ウ 受嘱者から要請のある財務諸表監査のための追加的な情報	
エ 監査証拠を入手するために必要であると受嘱者が判断する、委嘱者の役員及び従業員への制限のない質問や面談の機会	
四 全ての取引が会計記録に適切に記録され、財務諸表に反映されること	
2. 委嘱者は、予定されている日程どおりに受嘱者が監査を完了できるよう、財務諸表及び全ての関連する情報を受嘱者が適時に利用できるようにしなければならない。	
3. (以下、省略)	

(注) 法規委員会研究報告第14号「監査及び四半期レビュー契約書の作成例」の様式1から様式3「監査約款及び四半期レビュー約款」に基づいて、訂正後の財務諸表に対する監査約款を抜粋した。

3. 訂正後の財務諸表に対する監査契約を締結し、当年度の監査契約も継続する場合

上記「2. 訂正後の財務諸表に対する監査契約の締結前における留意事項」を検討した結果、訂正後の財務諸表に対する監査契約を締結すると決定した場合には、訂正後の財務諸表に対する監査業務については、特に以下の事項に留意する。なお、継続する監査業務についても、当該訂正を踏まえたリスク評価の修正と立案したりリスク対応手続の修正を検討しなければならない（監基報315第30項参照）。

(1) 訂正後の財務諸表に対する監査業務の契約書

過年度の訂正後の財務諸表に対する監査業務（四半期レビュー業務を含む。）を受嘱するに当たっては、新たに監査契約（四半期レビュー契約を含む。）を締結することが必要となる。この場合、訂正対象年度毎に監査契約書を作成しても、全ての訂正対象年度を一つの監査契約書として作成しても、何れでも差し支えない。

なお、当年度に係る四半期報告書（半期報告書を含む。）の訂正だけにとどま

り、過年度の財務諸表を訂正する必要がある場合には、便宜的な取扱いとして、当年度の監査契約書に係る覚書を締結することも考えられる。いずれにしても、訂正前の財務諸表に対する監査契約と訂正後の財務諸表に対する監査契約をそれぞれ完全に履行していることを明らかにするため、訂正前の監査契約書に基づいて、訂正後の財務諸表に対する監査を実施することがないように留意する必要がある。

(2) 監査契約の締結後のリスクの認識

訂正後の財務諸表に対する監査業務においては、当初、適切な監査を実施してもなお発見できなかった不正又は誤謬による重要な虚偽表示が存在していたことを踏まえると、通常、監査リスクは高いと認識する必要がある。

(3) 開示情報（ドラフト）の入手

不適切な会計処理のおそれ等の発覚後、訂正報告書が提出されるまでの適時開示の中で、訂正原因等の説明や内部調査委員会又は第三者委員会による調査報告書が開示されることが多い。

これらのプレスリリースされた資料の中に、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、誤解を与える記載があっても、一旦、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、監査人もドラフトを事前確認しておくことが適当である。特に、過年度の財務諸表を訂正するか否かの記載や不適切な会計処理の金額が開示される場合には、開示前に可能な限り検証を進めておくことが適当である。

したがって、プレスリリースのドラフトの事前確認等を通じて、訂正原因、訂正内容等に関する情報を適時入手する必要がある。

(4) タイムスケジュール等の調整

有価証券報告書等の法定提出期間（注１）の経過後、証券取引所の定める一定期間内（注２）に有価証券報告書等を提出できない場合、上場廃止基準に抵触することに留意する。この制約の中で十分な監査期間を確保するため、会社（第三者委員会を含む。）と調査・訂正スケジュールについて十分協議しておく必要がある。

（注１）平成 25 年 6 月 11 日付けで改正された企業内容等開示ガイドライン（金融庁総務企画局）24-13 参照

（注２） 東京証券取引所「有価証券上場規程」第 601 条第 1 項 10 号等参照。

なお、平成 25 年 6 月 17 日公表の東京証券取引所「特設注意市場銘柄の積極的な活用等のための上場制度の見直しについて」によって今後改正予定。

特に、第三者委員会の調査報告書に基づいて財務諸表の訂正を行う場合には、調査報告書の開示予定日は有価証券報告書等の法定提出期間以内か、調査対象会計年度は訂正を行う可能性のある会計年度まで遡っているか、発覚した事実以外の不適切な会計処理の有無に関する調査スケジュール等、会社又は第三者委員会に確認しておく必要がある。

このような調査・訂正スケジュールに対応するよう、監査のタイムスケジュールを策定する必要がある。また、監査チームのメンバーが、訂正後の財務諸表に対する監査業務を実施するための適性及び能力を有しているかどうか判断する必要がある。

なお、会社法監査のスケジュールにおいては、計算書類を招集通知送付時点までに確定することができない場合、定時株主総会を延期（延会）又は続行（継続会）する方法（会社法第 317 条）がある。この場合、上場会社では、延会・継続会の終了後に有価証券報告書を提出する事例が多いが、延会・継続会前に有価証券報告書を提出することも可能である（企業内容等の開示に関する内閣府令第 17 条第 1 項第 1 号ロ、第 19 条第 2 項第 9 号の 3 参照）。

4. 訂正後の財務諸表に対する監査契約を締結せず、当年度の監査契約を解除する場合

上記「2. 訂正後の財務諸表に対する監査契約の締結前における留意事項」を検討した結果、監査約款に定める契約の解除事由（以下の監査約款「契約の解除・終了」条項参照）に抵触すると認められた場合には、訂正後の財務諸表に対する監査契約を締結せず、当年度の監査契約を解除することになる。

例えば、訂正原因となった不正又は誤謬の内容を踏まえた経営者の誠実性（倫理観を含む。）を再評価した結果、経営者が不正に加担していると認められ、訂正後の財務諸表が適正に作成されない可能性や訂正後の財務諸表に対する監査に全面的な協力が得られない可能性が高い場合等、監査人の経営者に対する信頼が著しく損なわれた場合においては、訂正後の財務諸表に対する監査契約を締結せず、更に現在継続中の監査契約の解除を検討する必要がある。

以下、監査約款における契約の解除条項の文例を示す。

監 査 約 款

(中略)

第 14 条 (契約の解除・終了)

次の各号に該当する場合、受嘱者は委嘱者に対し、何らの催告をすることなく本契約を直ちに解除することができる。この場合において、委嘱者は、監査着手前においては既に支払った報酬の返還を要求せず、監査着手後においては契約した報酬の全額を受嘱者に支払うものとする。なお、委嘱者は、本項に基づき本契約が解除された場合、契約書本文に定められた支払の時期にかかわらず、受嘱者が請求した報酬の全額を直ちに支払うものとする。

一 委嘱者の責めに基づき本契約の履行が不可能になった場合

二 委嘱者が、法令、定款、その他の遵守すべき規則又は規程を遵守しない場合

三 委嘱者が、その資産の保有等に関する適切な内部統制の整備又は法的若しくは物理的な措置をとらない場合

四 委嘱者の役職員が受嘱者の業務遂行に誠実に対応しない場合等、受嘱者の委嘱者に対する信頼関係が著しく損なわれた場合

五 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

六 委嘱者の破産手続開始の申立て、再生手続開始の申立て又は更生手続開始の申立てがあった場合

2. 受嘱者の責めに基づき本契約の履行が不可能となったときは、委嘱者は本契約を解除することができる。この場合において、受嘱者は、既に受領した報酬を委嘱者に返還するものとする。

3. 委嘱者及び受嘱者の責めに帰すことができない事由等により本契約の履行が不可能となったときは、本契約は終了するものとし、報酬の取扱いについては双方協議の上決定又は解決するものとする。第 12 条に定める独立性を損なう事実が生じたことにより本契約を解除することになった場合も同様とする。

4. (以下、省略)

(注) 法規委員会研究報告第 14 号「監査及び四半期レビュー契約書の作成例」の様式 1 から様式 3「監査約款及び四半期レビュー約款」から抜粋した。

5. 訂正対象年度の監査人が交代している場合の留意事項

実務上、監査人が交代した後に、交代する以前の会計年度に不適切な会計処理が発覚する場合がある。この場合、監査人は、「当年度の財務諸表に対する影響を判断するために、個々の状況に応じた適切な追加的監査手続を実施し」、当年度の財務諸表に過年度の不適切な会計処理による「虚偽表示が存在すると判断した場合には、その事項に関し、前任監査人を含め三者間で協議するよう会社に対し求めなければならない」とされている(監基報 510 第 6 項参照)。

次に、過年度の不適切な会計処理について、監査人が交代した後に、交代する以前の会計年度の財務諸表の訂正が必要となった場合には、当該訂正後の財務諸表に対して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、訂正後の財務諸表に対する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。)又は当年度の監査人(以下「現監査人」という。)が監査を実施することになると考えられる。

監査人が交代する以前の財務諸表が訂正され、訂正後の財務諸表に対する監査契約を元監査人又は現監査人が締結する場合、それぞれの留意事項は以下のとおりである。

(1) 元監査人と現監査人がそれぞれ監査した期間に係る訂正後の財務諸表に対す

る監査契約を締結する場合

① 元監査人が訂正後の財務諸表に対する監査契約を締結する場合の留意事項

訂正後の財務諸表に対する監査に当たっては、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。そのため、監査人が交代した後に、交代する以前の会計年度に係る財務諸表が訂正される場合には、元監査人が訂正後の財務諸表に対する監査を行うことが望まれる。

元監査人が訂正後の財務諸表に対する監査契約を締結する場合には、特に以下の事項に留意する。

- ・ 監査契約書の監査約款に定める委嘱者の責任を果たしているかどうかの検討（IV 2 (3) 参照）

監査人が交代するに至った事情として、監査約款の委嘱者の責任に従った監査人への協力体制が不十分と思われた場合等、監査人交代に至った当時の問題が改善されていない限り、訂正後の財務諸表に対する監査契約の締結も困難となる。また、監査人が交代するに至った当時の問題が改善されているかどうか等、訂正後の財務諸表に対する監査契約の締結前に入手できる情報も時間的な制約があることにも留意する。

- ・ 監査契約を締結する場合のリスクの認識

元監査人は監査人の交代後、企業及び企業環境の理解が更新されていないこと等により、通常、監査リスクは高いと想定される。

② 元監査人と現監査人の協力

元監査人と現監査人がそれぞれ監査した期間に係る訂正後の財務諸表に対する監査を実施する場合、両者の訂正後の財務諸表に対する監査のスケジュールの調整や年度別の訂正金額に対する両者の見解の一致が必要になり、さらに、訂正箇所に関する監査証拠も協力して入手することが想定される。したがって、元監査人と現監査人がそれぞれ監査した期間に係る財務諸表を訂正する場合には、相互に強い協力体制を構築し、両者が十分に協議することが望まれる。

③ 期首残高に関する現監査人の留意事項

元監査人が訂正後の財務諸表に対する監査意見を表明する場合、現監査人は、自身が担当する訂正後の財務諸表の期首残高に重要な虚偽表示が含まれていないことを確かめるための手続を実施しなければならない。監基報 510 は、初年度監査における期首残高に関する実務上の指針を提供するものであるため、この手続の実施に当たっては、監基報 510 の要求事項に従う必要がある。ただし、現監査人は、期首残高に重要な虚偽表示が含まれていないことを確かめるための手続を訂正前の財務諸表に対する監査の引継ぎにおいて実施している

ことから、訂正の原因となった事象が影響を及ぼす範囲を分析の上、期首残高を確かめるための追加手続を行うことになる。

訂正後の財務諸表の期首残高を確かめるための手続として、元監査人が実施した訂正後の財務諸表に対する監査調書の閲覧を実施することも考えられるが、訂正後の財務諸表の監査は、限られた時間かつ元監査人による監査と同時並行的に行われることが想定されるため、相互のコミュニケーションを随時行うことで、期首残高を確かめていくことが実務的である。

(2) 元監査人が監査した期間に係る訂正後の財務諸表に対する監査契約を現監査人が締結する場合

元監査人が訂正後の財務諸表に対する監査契約を締結しないと決定した場合には、会社は現監査人に訂正後の財務諸表に対する監査業務の委嘱を依頼することがある。

会社の依頼を受けて、現監査人が訂正後の財務諸表に対する監査契約の締結を検討する場合には、元監査人が当該監査契約を締結しなかった理由も考慮し、監査契約を締結することが適切か否かを慎重に検討する必要がある。訂正後の財務諸表に対する監査は、訂正箇所の適切性を検証するだけでなく、訂正箇所を含む訂正後の財務諸表全体に対して監査を行う責任があり、特に以下の事項を十分考慮する必要がある。

- ・ 監査契約を締結する場合のリスクの認識

訂正後の財務諸表に対する監査の責任は、訂正箇所に対するものではなく、訂正箇所を含む訂正後の財務諸表全体に及ぶものであること。

- ・ 監査の過年度遡及の制約

訂正箇所以外の部分についても、過年度に遡及して十分かつ適切な監査証拠を入手する必要があるため、現監査人が改めて全ての監査証拠を再入手することは難しいこと。

ここで、現監査人が訂正後の財務諸表全体に対する監査を実施するに当たっては、「監査契約の締結に伴うリスクを低い水準に抑えることができるか否かを的確に判断すること（監基報 900 A3 項(1)参照）」や「監査を効果的かつ効率的に実施すること（監基報 900 A3 項(3)参照）」等のための情報収集は、訂正後の財務諸表に対する監査にとって重要であるため、監基報 900 を参考にして元監査人へ当時の監査業務について面談を求めることが考えられる。

現監査人は、監査人の交代の際に、監基報 900 に従って監査人予定者として既に前任監査人から監査業務の引継ぎを受けていること、訂正後の財務諸表に対する監査契約の締結は、会社が新たに作成する訂正後の財務諸表に対する新規の契約と位置付けられることから、監基報 900 における監査人の交代や引継ぎには当

たらないが、監基報 900 を参考にして元監査人に面談を求めることは、十分かつ適切な監査証拠を入手するためにより有用と考えられる。

V 監査計画策定と監査手続の実施

1. 監査計画の策定と監査手続の実施に関する全般的な留意事項

(1) 訂正後の財務諸表に適用される会計基準及び監査基準

訂正後の財務諸表に適用される会計基準及び監査基準は、訂正前の財務諸表に適用される会計基準及び監査基準であることに留意する。

(2) 監査計画の策定と監査手続の実施の同時並行的な実施

訂正後の財務諸表に対する監査は、会社の継続開示書類の提出期限の影響を受けることから、監査業務の着手から監査終了予定日までの時間が限られることが多い。このため、リスクの再評価を含む監査計画の策定と監査手続の実施を同じ時期に行いつつ、新たな発見事項について、監査計画の見直しを行い、追加手続を実施するといった監査計画の策定と監査手続の実施を常に更新しながら進めていく必要がある点に留意する。

(3) 会社の訂正報告書提出までのスケジュール確認

訂正後の財務諸表に対する監査は、監査業務の着手から監査終了予定日までの時間が限られることが多いため、会社の訂正報告書提出までのスケジュールを確認することは重要である。確認事項としては、例えば、以下が考えられる。

- ・ 想定される訂正の範囲及び金額的重要性
- ・ 内部調査委員会・第三者委員会を設定する場合の調査報告書の提出時期
- ・ 適時の内部調査委員会・第三者委員会とのコミュニケーション
- ・ 当年度の四半期財務諸表のレビュー又は財務諸表の監査のスケジュール

特に、会社が内部調査委員会・第三者委員会を設置する場合には、それが会社の訂正後の財務諸表の作成のスケジュールに大きく影響を与えるため、内部調査委員会・第三者委員会の構成・調査内容及び調査委員会の調査スケジュール並びに報告スケジュールを確認することが必要である。

(4) 訂正後の財務諸表に対する監査のスケジュールの策定

監査人は、訂正後の財務諸表に対する監査のスケジュール策定に当たっては、会社の訂正後の財務諸表の提出スケジュールを勘案の上、決定することになるが、証券取引所の上場廃止基準についても考慮しなければならない。

会社は、上場廃止基準に抵触しないように当年度の四半期報告書又は有価証券報告書の提出スケジュールを組むことが想定される。したがって、当年度の財務

諸表を考慮した場合には、このような会社のスケジュールに沿った訂正後の財務諸表に対する監査及び当年度の四半期レビュー又は監査のスケジュールを策定することになり、訂正後の財務諸表に対する監査と当年度の四半期レビュー又は財務諸表監査を同時に行うとともに、訂正後の財務諸表が含まれる訂正報告書については、当年度の四半期報告書又は有価証券報告書の提出前又は同時に提出することが想定される。

訂正後の財務諸表に対する監査意見を表明するに当たり、証券取引所の上場廃止基準への抵触を回避するために設定した会社の報告書提出予定日に間に合わせるという理由で、以下の対応をとってはならない。

- ・ 十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合において、訂正後の財務諸表及び当年度の有価証券報告書に含まれる財務諸表に対して無限定適正意見を表明すること。
- ・ 当年度の四半期レビュー手続が不十分な場合において、無限定の結論を表明すること。

(5) 監査チームの編成及び専門家の利用の検討

① 監査チームの編成

監査事務所は、監査責任者を含め監査チームメンバーの選定に当たって、訂正後の財務諸表に対する監査が進行中の年度監査や四半期レビューと同時並行して実施されることが多いため、効率的かつ効果的に訂正後の財務諸表に対する監査が実施できるように考慮しなければならない。また、訂正後の財務諸表に対する監査における作業量が大きい場合には、同時並行的に同一の監査チームで対応を行うことが困難であると判断される場合もあり、複数の監査責任者の下、より規模の大きな監査チームを編成することが適切な場合がある。

また、監査チームメンバーの選定に当たっては、訂正事象及びそれが与える影響並びに特殊な状況を考慮の上、必要な専門知識を持ったチームメンバーを選定し、全体としての適切な適性及び能力を確認する必要がある（監基報 220 第 13 項参照）。

② 不正調査の専門家の利用の検討

監基報 240 A32 項では、「監査人は、例えば、不正調査の専門家や I T の専門家のような専門的な知識と技能をもったメンバーを追加し、又は豊富な経験を有するメンバーを配置することによって対応する場合がある」とされている。したがって、評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応においても、監査人は、例えば、不正調査の専門家や I T の専門家のような専門的な知識と技能を持ったメンバーを追加し、又は豊富な経験を有するメンバーを配置する

ことによって対応する場合がある。財務諸表を訂正する原因に不正がある場合、V 1「(7) 不正が監査計画に与える影響の検討に係る留意事項」に記載のとおり、監査人の検討する領域は幅広く、また専門的な知識が必要とされる場合もある。したがって、監査人は、これらの検討に当たって不正調査の専門家を利用するかどうかを判断しなければならない。

また、監査人は、内部調査委員会や第三者委員会の調査報告書を利用する場合には、調査内容及び調査結果の妥当性を判断するために、不正調査の専門家を利用するかどうか判断しなければならない。

専門家に業務を依頼するような場合には、監基報 220 第 13 項において、「監査責任者は、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に準拠して監査を実施し、状況に応じた適切な監査報告書を発行することができるように、監査チームと監査人が業務を依頼する専門家が、全体として適切な適性及び能力を有していることを確かめなければならない。」とされている。

(6) 訂正後の財務諸表に対する監査の業務執行社員の任期（ローテーション）

訂正後の財務諸表に対する監査を実施する監査責任者の任期（ローテーション）については、倫理委員会「職業倫理に関する解釈指針」（平成 24 年 11 月 6 日改正）にその考え方が記載されている。同解釈指針 Q21 において、ローテーションの対象とする期間とは、基本的には、実際に訂正後の財務諸表に対する監査を実施する時期が想定されていると理解されるとしている。すなわち、訂正後の財務諸表に対する監査のみを実施する監査責任者は、訂正対象年度ではなく実際に訂正に関する監査を実施した期間に基づいて関与期間を計算することになる。例えば、20X1 年 3 月期及び 20X2 年 3 月期の訂正後の財務諸表に対する監査を 20X3 年 3 月期の監査期間において実施する場合には、20X3 年 3 月期の監査期間のみが関与期間となる。

(7) 不正が監査計画に与える影響の検討

財務諸表の訂正の原因が不正である場合には、不正が監査計画に与える影響を十分に検討する必要がある。監基報 240 に従って手続を実施することになるが、不正が発覚した場合には、監査に与える影響が広範にわたると考えられるため、例えば、以下の事項を検討することが考えられる。

- ・ 不正の内容
- ・ 不正が与える財務諸表への影響
- ・ 不正リスクの見直し及び不正リスクを識別するための手続の再実施の必要性の検討並びに実施
- ・ 見直された不正リスクへの対応手続

- ・ 内部統制を含む企業及び企業環境の理解への影響
- ・ 重要性の基準値への影響
- ・ 業務プロセスの内部統制の運用状況の評価への影響
- ・ リスク評価手続の結果、内部統制の運用状況の評価手続の範囲及び実証手続の範囲への影響
- ・ グループ監査の方針への影響
- ・ 経営者及び監査役等のコミュニケーション

なお、不正が発覚した場合には、会社が不正に関する調査を行うことになるため、第三者委員会による調査を含む会社による不正の調査内容を把握することになる。その上で、これらの事項への影響を検討し、文書化する必要がある。

2. リスク評価手続の再検討及びリスク対応手続の策定

(1) 企業及び企業環境の理解と重要な虚偽表示リスクの識別の見直し

監査人は、リスク対応手続を立案し実施する基礎を得るために、財務諸表全体レベル及びアサーション・レベルで重要な虚偽表示リスクを識別し評価しなければならない（監基報 315 第 24 項参照）。また、監査人は、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクと、アサーション・レベル（財務諸表項目レベル、すなわち、取引種類、勘定残高、開示等に関連するアサーション）の重要な虚偽表示リスクを識別し評価する基礎を得るために、リスク評価手続を実施しなければならない（監基報 315 第 4 項参照）。財務諸表を訂正する場合には、従来識別していた重要な虚偽表示リスクの評価が変更される可能性があり、更に従来識別していなかった重要な虚偽表示リスクを識別する可能性がある。財務諸表の訂正の原因となった事象の内容の把握、事象が発生した原因、事象が与える影響を慎重に検討した上で、影響を与える重要な虚偽表示リスクを識別し評価する必要がある。

また、リスク評価手続として内部統制を含む、企業及び企業環境の理解に変更がないかどうか再評価を行う。訂正後の財務諸表の監査を行う場合には、訂正の原因となった事象を分析した上で、それが内部統制を含む企業及び企業環境の理解に与える影響の検討を行うことになる。その理解に与える影響の検討の手続の実施範囲は、訂正の原因となった事象が及ぼす影響の大きさによって異なる。例えば、監基報 315 第 5 項において、リスク評価手続では経営者及びその他の企業構成員への質問の実施が求められているが、訂正の原因が、経営者の不正によるものであり、かつ財務諸表全体に影響を及ぼすような場合には、不正を原因とする虚偽表示リスクを適切に把握するために、質問の対象者の範囲を大きく広げることが適切な場合がある。

これらの訂正の原因の分析・検討並びに企業及び企業環境の理解を基に、財務諸表全体レベル又はアサーション・レベルでの重要な虚偽表示リスクを識別・再

評価するとともに、これらの検討結果を文書化する。

(2) 監査契約の締結時及びその後のリスク評価

訂正後の財務諸表の監査計画の策定に当たって、重要な虚偽表示リスクの再評価を行う必要があるが、まず訂正後の財務諸表に対する監査の契約締結時に新たに識別したリスクを検討することになる。

通常は、訂正の原因となった事象が直接的に影響を与える事項に係るリスクが識別されると想定される。そのようなリスクが、訂正前の監査において識別されていない場合には、それが重要な虚偽表示リスクに該当するかどうかの検討を行う。重要な虚偽表示リスクに該当した場合には、当該リスクについて監基報 315 第 27 項に従って特別な検討を必要とするリスクかどうか検討を行う。訂正の原因となった事象は、誤謬によるものもあれば不正によるものもあるが、不正による重要な虚偽表示リスクは特別な検討を必要とするリスクとして取り扱わなければならないとされている（監基報 240 第 26 項参照）。

また、訂正後の財務諸表に対する監査の実施において、第三者委員会又は内部調査委員会における調査などから追加的な情報を入手することがある。それらの中には、重要な虚偽表示リスクにつながる情報も含まれることがあり、監査契約の締結後のリスク評価において、新たに入手した情報によって追加的な虚偽表示リスクがないかどうか検討する必要がある。この手続は、訂正後の財務諸表に対する監査意見を表明するまで行われることになると考えられる。

これらのリスク評価の結果、新たに識別した特別に検討を必要とするリスク等に対応する監査手続を策定するため、過年度又は当年度の監査計画を見直し又は新たに策定しなければならない。

(3) 重要な虚偽表示リスクの再検討における実務上の留意事項

訂正後の財務諸表に対する監査における重要な虚偽表示リスクの識別は、実務上は、訂正前の財務諸表に対する監査で識別した重要な虚偽表示リスクからの変更の有無を確認することになるため、訂正の原因となった事項を把握するとともに、訂正事項に類似する取引及び訂正によって数値が変更となる結果影響を受ける事項について、特に以下の検討を行う。

① 訂正事項

訂正の原因となった事項には、例えば、売上の不適切な処理、棚卸資産の不適切な評価、リベートの不適切な調整、企業買収における財務関連の不適切な処理などが考えられる。

② 訂正事項に類似する取引等

上述のような訂正事項がある場合には、それらに類似する取引の有無の確認

を行い、類似する項目がある場合には、それらが重要な虚偽表示リスクに該当するかどうかの検討を行う。

③ 訂正によって数値が変更となる結果影響を受ける事項

訂正によって財務諸表数値が変更になり会社の経営成績や財政状態が悪化する場合がある。その結果として、例えば、固定資産の減損、繰延税金資産の回収可能性、継続企業の前提及び関係会社株式の評価等に関する検討が影響を受ける場合がある。

なお、訂正が不正を原因とする場合には、上記①から③の検討に当たり、特に以下の内容を把握する。

- ・ 不正の発生場所（例えば、海外拠点か国内拠点か。）
- ・ 経営者不正か従業員不正か。
- ・ 単独によるものか複数の共謀によるものか。
- ・ 主たる事業で行われた不正かそれ以外の事業（ノンコア事業）で行われた不正か。
- ・ 取引先との共謀の有無
- ・ 不正が行われていた期間

経営者による不正が識別された場合には、訂正事項だけではなく、当該経営者が関与する領域が影響を受ける事項と判断することがあり、その場合には、より広範囲に重要な虚偽表示リスクを識別することになる。

(4) 訂正事項

訂正事項については、その内容及び発生した原因を特定することになる。検討においては、会社の調査内容を把握し、関連する情報を入手した上で、訂正の原因となった事項の実態を把握することにより、関連する地域（構成単位など）、勘定科目及び関連するアサーションを識別する。識別された勘定科目及びアサーションに対して、訂正の原因となった事項の内容及び原因を踏まえ、手続の種類及び実施範囲を立案することになる。

(5) 訂正事項に類似する取引等の検討

訂正事項に類似する取引は、例えば、訂正事項が発生した地域（構成単位など）、訂正事項の特徴、及び訂正事項に関与した者という観点で検討することになる。この検討においては、会社の調査内容を把握し、関連する情報を入手した上で、以下のように、会社のビジネス、組織構造、ガバナンスなどを理解する必要がある。

- ・ 訂正事項が発生した地域（構成単位など）からの検討として、例えば、訂正

事項が海外子会社で発生した場合には、当該海外子会社において他の勘定科目についても訂正事項が発生しているリスクについて検討を行う。

- ・ 訂正事項の特徴面からの検討として、例えば、売上高の不適切な処理が訂正事項の原因となっている場合に、同じ手口で売上高の不適切な処理が、他のセグメントや他の構成単位などで行われていないかどうか、すなわち業務の類似性に着目して検討を行う。
- ・ 訂正事項に関与した者という観点での検討として、例えば、リベートの不適切な調整を担当部長が行っていた場合、担当部長が管轄する領域、例えば、買掛金や棚卸資産についても追加的に虚偽表示リスクの有無について検討を行う。

検討の結果、類似項目が発生する可能性のある領域を特定した場合には、当該項目に対して実施する監査手続を決定する。手続の実施範囲は、場合によっては広範なものになることがあるため、経営者とコミュニケーションを行い、実施範囲について合意することが必要と考えられる。また、会社の内部監査部が類似項目の調査及び検討を行っている場合には、その手続を利用することも考えられ、その場合には、監基報 610 の要求事項に従う。

(6) 訂正によって財務諸表数値が変更となる結果影響を受ける事項の検討

ある会計処理の訂正により財務諸表数値が変更された結果又は訂正の原因となった会計処理により企業環境に変化が生じた結果として、影響を受ける事項がある。例えば、影響を受ける事項として以下のような状況が考えられる。

- ・ 関係会社において不適切な会計処理が行われており、子会社の財務諸表数値を訂正した結果、関係会社の純資産が以前に比べ下落した場合には、関係会社投資価値の評価の見直しが必要となる状況
- ・ 財務諸表を訂正した結果、将来加算又は将来減算一時差異の金額や監査委員会報告第 66 号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」における繰延税金資産の回収可能性に関する例示区分の変更、また、課税所得が影響を受ける結果として、繰延税金資産の計上金額が変更となるような状況
- ・ 財務諸表の訂正により財政状態、経営成績が変化した結果、企業環境の変化が生じ、継続企業の前提に対する判断が影響を受けるような状況
- ・ 訂正により売上高の修正が発生し、関連する資産グループに減損の兆候があると判定され、減損損失を認識すると判定され、減損損失が計上されるような状況

このように訂正後の財務諸表の監査に当たっては、訂正の原因となった事象を財務諸表に反映した結果として、影響を受ける事項の有無の検討を慎重に行う必要がある。

(7) 財務諸表の訂正が当時の見積りに与える影響

財務諸表を訂正する場合、例えば、不適切な会計処理が会計上の見積り以外の項目で発生していた場合でも、経営者の偏向の存在等により会計上の見積りに影響を与えることがあることに留意する。したがって、訂正の原因を分析し、リスク評価手続を行う際に、監基報 540 に従ったリスク評価手続とそれに関連する活動を行う必要がある。例えば、会計上の見積りに関連する内部統制、会計上の見積りに係る仮定又は経営者の行う見積りの評価プロセスが影響を受けるかどうか理解する必要がある。また、経営者の偏向が存在する兆候があるかどうか慎重に判断しなければならない。

(8) 内部統制の運用評価及び不備の検討

訂正の原因の検討の結果、訂正の原因とは無関係であった内部統制については、訂正後の財務諸表に対する監査において追加的な手続の実施は必要とならない場合がある。しかし、内部統制の理解を含む企業及び企業環境の再理解の結果を受けて、当該内部統制の運用状況の有効性に関して、依然として十分かつ適切な監査証拠を入手しているかどうか検討を行うことは必要である。内部統制の理解を含む企業及び企業環境の再理解の結果、従来の運用評価手続では運用状況の有効性に関して、十分かつ適切な監査証拠を入手していないと結論付けた場合には、追加的な運用評価手続を実施することとなる。

訂正の原因の検討の結果、不正を含む訂正の原因と関係付けられた内部統制については、当該内部統制では、通常、不正又は誤謬を原因とする虚偽表示を発見又は防止することができなかったと判断し、当該内部統制が有効に運用されていないと結論付けられる。この場合には、内部統制に依拠しないことを前提としたリスク対応手続としての実証手続を立案する必要がある。

内部統制が有効に運用されていないと判断した場合の対応については、監基報 330 第 16 項の手続に従うとともに、重要な不備と判断した場合には、監基報 265 に従った監査役等とのコミュニケーションを行う必要がある。

(9) 実証手続の立案に関する留意事項

訂正事項、訂正事項に類似する取引及び数値が変更された結果として影響を受ける項目のそれぞれについて、実証手続を立案する。評価したリスクの程度、見直した重要性、内部統制の評価を勘案して手続の種類、範囲を決定することになる。訂正事項及び訂正事項に類似する取引を不正による重要な虚偽表示リスクとして識別した場合には、監基報 240 「5. 評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応」に従って手続を立案する。監基報 240 の付録 2 には、不正による

重要な虚偽表示に関するリスク対応手続の例示が示されており、手続の立案の参考にする。また、訂正事項、訂正事項に類似する取引及び数値が変更された結果として影響を受ける項目に関連して識別した重要な虚偽表示リスクを特別な検討を必要とするリスクとして識別した場合には、監基報 330 第 20 項に従って、実証手続を立案することになる。

訂正前の財務諸表に対する監査と異なり、訂正事項が事実として発生していることから、手続の実施範囲を通常よりも拡大することや、より証拠力の高い監査証拠を入手できる手続の立案を検討する。例えば、訂正事項の類似取引については、訂正事項の修正確認と同様に全ての類似取引について手続を実施するか、会社の調査結果などを参考にサンプルベースでの手続の実施にとどめるか判断を行うことになるが、通常よりも実施範囲を拡大することが多いと考えられる。また、例えば、売上高の不正に関連した訂正の場合には、手続の実施範囲を拡大するほか、より証拠力の高い監査証拠として、取引内容の確認の実施、得意先への往査又は予告なしの特定事業所等への往査などの手続の実施の検討を行うことが考えられる。

3. 重要性の基準値

財務諸表が訂正される場合、重要性の基準値の算定基礎の数値が訂正前の財務諸表から変化することが想定されるため、重要性の基準値の見直しが必要かどうかを検討しなければならない。重要性の基準値の見直しが必要でないと判断した場合には、その旨及び見直しが必要でないと判断した理由を文書化する。重要性の基準値の見直しを行った場合には、特定の取引種類、勘定残高又は開示等に対する重要性の基準値、並びに手続実施上の重要性の見直しが必要かどうかにも検討しなければならない。

重要性の基準値が訂正前の財務諸表に対する監査を実施した際の重要性の基準値よりも低く設定される場合には、訂正前の財務諸表に対する監査では重要な虚偽表示リスクと判断していなかったリスクが金額的な観点から重要な虚偽表示リスクとなり得ることに留意する必要がある。

なお、監査人が交代した場合で、かつ、元監査人が監査意見を表明した年度の財務諸表についても現監査人が監査意見の表明を行う場合、新たに自らの判断に基づき重要性の基準値の設定を行うことになる。

(1) 虚偽表示が重要性の基準値の判断に与える影響

虚偽表示により財務数値が訂正になった結果、例えば、税引前当期純利益の水準が変わり、税引前当期純利益を重要性の基準値の算定基礎として使用する場合には、重要性の基準値が変わる可能性がある。ただし、重要性の基準値の判断は、監基報 320 第 2 項及び第 4 項に記載のとおり、財務諸表利用者の財務情報に対す

るニーズの影響を受ける。また、財務諸表の利用者の経済的意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合に、重要性があると判断される。したがって、重要な虚偽表示があり、それが財務諸表の訂正につながった場合であったとしても、虚偽表示があったという事実だけで、例えば、算定基礎数値に対して適用する割合を小さくするという重要性の判断には直接的にはつながらないと考えられる。

例示 1 訂正後の財務諸表に対する監査における重要性の基準値の算出

A社は、20X3年3月期中に、前年の売上の不正を発見し、20X2年3月期の連結財務諸表の訂正を行った。監査人は、訂正前の連結財務諸表に対する監査において、税引前当期純利益が最も財務諸表利用者にとって重要な数値であると判断し、税引前当期純利益を重要性の基準値の算定基礎として用いていた。その上で、税引前当期純利益の5%を利用者がA社にとっての重要な金額の目安であると判断し、重要性の基準値を算出していた。監査人は、訂正後の財務諸表においても、財務諸表利用者の意思決定に重要な指標は、税引前当期純利益であると判断し、さらに利用者の意思決定に重要な影響を与える金額は、税引前当期純利益の5%が目安であることに変わりはないと判断し、訂正後の財務諸表における重要性の基準値についても、税引前当期純利益の5%を乗じて算出した。

	(単位: 百万円)			
	訂正前		訂正後	影響額
売上高	150,000		130,000	△ 20,000
売上原価	75,000		65,000	△ 10,000
販売費及び一般管理費	30,000		30,000	0
営業外損益	△ 10,000		△ 10,000	0
税引前当期純利益	35,000		25,000	△ 10,000
重要性の基準値	1,750 *1		1,250 *2	△ 500
*1 $1,750 = 35,000 \times 5\%$				
*2 $1,250 = 25,000 \times 5\%$				

(2) 訂正後の財務諸表に対する監査における重要性の基準値の算定基礎及び異常項目の調整の考え方

訂正により財務諸表数値が大きく変更された場合には、重要性の基準値の算定基礎として用いる指標を変更する可能性がある。例えば、訂正前においては税引前当期純利益が計上されていたが、訂正により損失に転じるような場合が該当すると考えられる。

監基報 320 A4 項では、重要性の基準値を算定する際に「選択した指標に関連する財務データには、通常、過年度や期中の実績又は財政状態、当年度の予算又は見込みがある」とされているが、訂正の場合には、通常は、予想される訂正後

の財務諸表数値となる。また、同項では、「ある企業に対する重要性の基準値が、税引前利益を基礎として決定されている場合、当該利益に異常な項目があれば、監査人は、過年度の数値を参考として正常な税引前利益を算定し、重要性の基準値を決定することがより適切であると判断する場合がある。」とされているが、訂正する項目が異常な項目となるかどうか慎重な判断が必要となる。例えば、過年度から収益認識に関する不正が行われたことが訂正事由であり、結果として税引前当期純利益が訂正前の財務諸表における金額よりも大きく減少した場合には、それを異常な項目とするのは不適切であると考えられる。その一方で、訂正によって数値が変わることによって他の勘定科目が影響を受け、それに伴い通常では発生しない損益が計上された場合には、異常項目と捉え、調整を行う場合がある。

例示 2 異常な項目を調整した重要性の基準値の決定

B社は、20X3年3月期中に、Cセグメントの売上高の架空計上を識別した。それに伴い、20X0年3月期からの財務諸表の訂正を行うこととなった。売上高の修正を行った関係で、Cセグメントに係る減損損失も特別損失に計上した。なお、当該架空売上の訂正を受けて、経営者は、事業の見直しを行いCセグメントについて撤退することを決定した。

訂正により160億円を特別損失として計上した結果、税引前当期純利益はマイナス1,000百万円となった。売上及び売上原価の修正は、本来計上されるべきでない売上高の訂正であるため、異常な調整とはならないと判断される。その一方で、監査人は、特別損失は、事業そのものの撤退を前提とした損失計上であり、継続的に計上されるような損失ではないため、異常な項目として調整することができる判断した。その結果、異常項目を調整した後の税引前当期純利益15,000百万円に5%を乗じた750百万円を訂正後の財務諸表の監査における重要性の基準値として設定した。

	訂正前	訂正後	(単位: 百万円)	影響額
売上高	150,000	120,000		△ 30,000
売上原価	75,000	60,000		△ 15,000
販売費及び一般管理費	35,000	35,000		0
営業外損益	△ 10,000	△ 10,000		0
特別損益	0	△ 16,000		△ 16,000
税引前当期純利益	30,000	△ 1,000		△ 31,000
異常項目の調整	0	16,000		16,000
調整後税引前利益	30,000	15,000		△ 15,000
重要性の基準値	1,500 *1	750 *2		△ 750
*1 $1,500 = 30,000 \times 5\%$				
*2 $750 = (0 + 15,000) \times 5\%$				

(3) 特定の取引種類、勘定残高又は開示等に対する重要性及びそれに対する手続実施上の重要性

監基報 320 第 8 項において定義されているとおり、特定の取引種類、勘定残高又は開示等に対する重要性の基準値は、企業の特定の状況において、特定の取引種類、勘定残高又は開示等に関する虚偽表示が重要性の基準値を下回る場合でも、財務諸表の利用者が財務諸表に基づいて行う経済的意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる特定の取引種類、勘定残高又は開示等がある場合に、当該特定の取引種類、勘定残高又は開示等について適用する。すなわち、例えば、ある勘定科目や注記などの特定の項目について、財務諸表の利用者が重要性の基準値よりも低い金額でも、経済的意思決定に影響を与えると監査人が判断するような状況においては、当該勘定科目や注記などに対する重要性の基準値を財務諸表全体の重要性の基準値よりも低い金額に設定することがある。訂正後の財務諸表の場合には、財務諸表の利用者は特に訂正箇所に着目することが想定される。このような状況において、重要性の基準値を下回る虚偽表示でも、利用者が重要と判断することがある。この場合には、訂正後の財務諸表に対する監査においては、訂正箇所について特定の取引種類、勘定残高又は開示等に対する重要性を設定することになる。さらに、この場合には、訂正箇所における虚偽表示リスクを勘案し、特定の取引種類、勘定残高又は開示等に対する手続実施上の重要性も設定することになる。

例示 3 訂正項目について特定の取引種類、勘定残高又は開示等に対する重要性の基準値及びそれに対応する手続実施上の重要性の設定

例示 1 の状況において、売上高について財務諸表利用者は、売上高の訂正の内容及びその財務諸表に対して訂正項目がどのように影響するかという点で着目

しており、財務諸表全体の重要性の基準値よりも低い値で訂正項目の重要性を考
えるであろうと監査人は結論付けた。したがって、訂正前の財務諸表に対する監
査においては、特定の取引種類、勘定残高又は開示等に対する重要性を設定しな
かったが、訂正後の財務諸表に対する監査において、売上高については、売上高
の 0.5%に相当する金額を売上高に対する重要性の基準値として設定した。売上
高について重要性の基準値を定めたことにより、当該重要性の虚偽表示リスクを
勘案し、この重要性の基準値に対する手続実施上の重要性を別途設定した。

	(単位: 百万円)		
	訂正前	訂正後	影響額
売上高	150,000	130,000	△ 20,000
(特定項目の重要性)			
売上高に対する重要性		650 *1	
売上高に対する手続実施上の重要性		325 *2	
*1 $130,000 \times 0.5\% = 650$			
*2 $650 \times 50\% = 325$			

(4) 手続実施上の重要性を低く設定した場合の監査手続実施時の留意事項

監基報 320 第 12 項に記載のとおり、「監査人は、重要性の基準値（設定してい
る場合は、特定の取引種類、勘定残高又は開示等に対する重要性の基準値）につ
いて、当初決定した金額よりも小さくすることが適切であると決定した場合には、
手続実施上の重要性を改訂する必要があるか、さらに、リスク対応手続の種類、
時期及び範囲が適切であるか判断しなければならない」とされている。したがっ
て、訂正後の財務諸表に対する監査において、手続実施上の重要性の見直しを行
い、訂正前の財務諸表に対する監査における手続実施上の重要性よりも低く設定
した場合、それが訂正前の財務諸表に対する監査で実施したリスク対応手続の種
類、時期及び範囲に及ぼす影響を検討し、リスク対応手続の見直しが必要かどう
かを判断しなければならない。

手続実施上の重要性を訂正前の財務諸表に対する監査よりも低く設定した場
合には、訂正事象に関連しない項目・領域であっても実施した監査手続の十分性
に大きな影響を与える可能性があり、これらの項目・領域について十分かつ適切
な監査証拠を入手しているかどうか慎重に判断を行う。手続実施上の重要性が改
訂された場合でも、既に実施した監査手続によって関連する勘定科目又はアサー
ションに対して十分かつ適切な監査証拠を入手していると判断した場合には、そ
の旨、その根拠を文書化する必要がある。

4. 監査の過程で識別した虚偽表示の評価

監基報 450 は、識別した虚偽表示が監査に与える影響と、未修正の虚偽表示が財務諸表に与える影響を評価する際の実務上の指針を提供している。したがって、訂正後の財務諸表に対する監査の過程で識別した虚偽表示については、監基報 450 の要求事項に従って評価を行う。監基報 450 第 7 項の記載のとおり、「監査人は、監査の過程で集計したすべての虚偽表示について、適切な階層の経営者に適時に報告し、これらの虚偽表示を修正するよう経営者に求めなければならない」とされている。訂正前の財務諸表において未修正の虚偽表示が存在していた場合には、訂正後の財務諸表に対する監査の過程で識別した虚偽表示とともに、これらの虚偽表示を修正するよう経営者に求める必要がある。未修正の虚偽表示がある場合には、個別に又は集計して、重要であるかどうかを判断する。訂正後の財務諸表に対する監査の場合には、重要性の基準値が改訂されている場合があることに留意する。

5. 入手した監査証拠の評価

(1) 訂正前の監査において既に入手した監査証拠の信頼性の評価

監基報 500 第 6 項に記載のとおり、「監査人は、監査手続を立案し実施する場合には、監査証拠として利用する情報の適合性と信頼性を考慮しなければならない」とされている。訂正の原因を分析し、訂正前に実施した監査手続及びその結果を利用する場合でも、入手した監査証拠の信頼性に訂正の原因となった事象が影響を与えていないかどうか評価する必要がある。確認など外部の第三者から直接入手した証拠は、外部の協力者を通じて行った不適切な会計処理を除き、影響を受ける程度が低いと考えられるが、企業内部において生成された情報については、影響を受けているかどうかの判断を慎重に行う必要がある。例えば、訂正後の財務諸表に対する監査において、業務プロセスに係る内部統制が有効に機能していないと判断された場合には、そのプロセスから生成される情報の信頼性の評価は慎重に行う必要があり、また、信頼性を確保するために追加的な手続が必要となる場合がある。

(2) 立会等手続の実施が困難な場合の代替的手続実施に関する留意事項

棚卸立会等、訂正後の財務諸表に対する監査において、追加手続の実施が困難な場合も想定される。例えば、棚卸立会の場合、訂正後の財務諸表に対する監査を行う時点において立会を行い、立会時点から訂正対象の財務諸表の期末日までの期間の取引について実証手続を行い、訂正後の財務諸表の期末日における棚卸資産残高の实在性を確かめる方法が考えられる。しかしながら、当該期間が長ければ長いほど十分かつ適切な監査証拠を入手できる可能性は低くなるため、取引

の検証に当たっては、期末日における棚卸資産残高の实在性に関するリスクを考慮して、十分な範囲の手続を実施する必要がある。

代替手続の実施が困難であり、関連するアサーションに対する十分かつ適切な監査証拠を入手することができない場合には、監基報 705 の要求事項に従い、それが監査意見に与える影響を検討する。

6. 経営者及び監査役等とのコミュニケーション

訂正後の財務諸表に対する監査においては、業務着手後、監査報告までの期間が通常の財務諸表監査と比べて短いことが想定されること、日々状況が変化する可能性があること、入手した情報の信頼性を確認する必要があることなどから、監査人は、経営者と密接にコミュニケーションを行うことが重要である。不正を原因とした訂正後の財務諸表の監査を行う場合には、不正内容の把握及び評価を適切に行うためにも、少なくとも以下の事項について、適時かつ適切にコミュニケーションを行うことが有用である。

- ・ 不正の事実関係（実行者、共謀者、不正の手法）の確認
- ・ 経営者による第三者調査委員会への協力内容
- ・ 内部調査委員会の進捗状況

監基報 260 第 4 項では、監査人と監査役等との双方向のコミュニケーションの重要性が記載されているが、訂正後の財務諸表に対する監査ではリスク評価を適切に行うだけでなく、適時に情報を入手するという目的からも監査役等との双方のコミュニケーションは重要となる。

また、不正又は誤謬の原因の調査及び不正リスクを再評価するために、訂正後の財務諸表に対する監査を実施するに当たって、経営者及び監査役等への質問を再度行う必要がある。不正を原因とする虚偽表示が識別された場合には、不正リスクの再評価を行う必要があり、監基報 240 で求められている経営者及び監査役等に対する質問の対象者の範囲の決定は慎重に行う必要がある。これには、子会社の経営者及び監査役等も対象にするかどうかの検討も含まれる。

7. 事後判明事実及び後発事象

(1) 財務諸表の訂正における事後判明事実

監基報 560 では、事後判明事実とは「監査報告書日後に監査人が知るところとなったが、もし監査報告書日現在に気付いていたとしたら、監査報告書を修正する原因となった可能性のある事実」（監基報 560 第 4 項(6)）とされている。

財務諸表の訂正における事後判明事実とは、訂正前の財務諸表に対する監査報告書日後に監査人が知るところとなったが、もし訂正前の財務諸表に対する監査報告書日現在気付いていたとしたら、当該監査報告書を修正する原因となった事実

であると考えられる。したがって、訂正後の財務諸表に反映させる事実、訂正前の財務諸表に対する監査報告書日までに発生した事実となる。

(2) 訂正後の財務諸表における後発事象

後発事象とは、「期末日の翌日から監査報告書日までの間に発生した事象」（監基報 560 第 4 項(3)）であり、これをそのまま当てはめると「期末日の翌日から訂正後の財務諸表に対する監査報告書日までの間に発生した事象」となる。訂正後の財務諸表に対する監査報告書日は、期末日から相当の日数が経過した日になり、そこに多くの後発事象の発生が想定されることとなるが、訂正後の財務諸表は、当初提出した財務諸表を訂正したものであることから、訂正後の財務諸表に反映させる後発事象は、訂正前の財務諸表に対する監査報告書日までに発生していた事象であると考えられる。

この場合、訂正前の財務諸表に対する監査報告書日後に発生した事象については、訂正の対象となる会計年度後の有価証券報告書等の開示書類（四半期報告書又は半期報告書を含む。）において反映されることとなる。

8. グループ監査

(1) 重要な構成単位の見直し及びそれ以外の構成単位における実施手続の見直し

グループ監査チームは、過年度又は当年度のグループ財務諸表監査の基本的な方針及び詳細な監査計画の見直しが必要かどうかを検討しなければならない。監査人は、この見直しに当たって、特に不正を原因としてグループ財務諸表の訂正に対する監査を行う場合には、不正がグループ財務諸表に与える影響の範囲を慎重に検討した上で、重要な構成単位の見直しの検討を行う必要がある。また、監基報 600 第 28 項に従って、重要な構成単位以外の構成単位においてもグループ全体統制及び連結プロセスに関する作業並びにグループ・レベルでの分析的手続以外の手続が必要となるか検討を行う必要がある。

(2) 重要な構成単位の見直し及びそれ以外の構成単位における実施手続の見直しにおいて検討する項目

訂正後の財務諸表に対するグループ監査における重要な構成単位の見直しにおいては、例えば、以下の項目を検討することになる。

- ・ 訂正事項及び訂正事項に類似する取引を考慮した上で、その原因が影響を与える範囲
- ・ 不正及び誤謬が発生した拠点及び関連した類似項目が影響する拠点
- ・ 財務数値が変わること、虚偽表示リスクの識別と評価が変わること及びグループ全体統制の評価が変わることの影響

- ・ 重要な構成単位以外の構成単位に対する手続の追加の要否
- ・ 重要性の基準値及び手続実施上の重要性が変更になることの構成単位の重要性の基準値及び手続実施上の重要性への影響

なお、会社が調査を行っている場合には、その内容及び結果も把握した上で、上記検討の参考にすることが考えられる。ただし、その場合でも会社調査の信頼性を評価する必要がある点に留意する。

(3) 財務諸表の訂正事項に類似する取引を識別した場合の留意事項

訂正後の財務諸表に対する監査において訂正の原因となった事項に類似する取引を識別した場合には、その類似性を考慮の上、関連する事業を行っている他の構成単位について網羅的に重要な構成単位又はグループ・レベルでの分析的手続以外の手続を実施する重要な構成単位以外の構成単位として認識するか、又は構成単位の規模、会社が実施した調査内容を検討の上、重要な構成単位の範囲又はグループ・レベルでの分析的手続以外の手続を実施する重要な構成単位以外の構成単位のうち、訂正事項に類似する取引の行われている範囲を限定するかどうかの検討を行う。また、訂正事項が不正によるものであり、その不正がノンコア事業を営む構成単位で発覚した場合で、従来、その構成単位についてグループ監査における重要な構成単位又はグループ・レベルでの分析的手続以外の手続を実施する重要な構成単位以外の構成単位としていなかった場合においても、不正の内容、類似取引の有無、ノンコア事業の内容及び会社が実施した調査を十分に検討し、不正が財務諸表に与える影響及び監査手続の範囲、種類及び実施時期を検討する。その検討過程においては、構成単位全体に対して新たに監査を実施する必要があるかどうか、又は不正が発覚した項目に限定した手続の実施にとどめるか判断することになる。さらに他の構成単位に及ぼす影響についても考慮する必要があるが、特に類似取引を識別した場合においては、どの構成単位が財務諸表の訂正の影響を受けるかどうか慎重に検討を行った上で、該当する構成単位における監査手続を決定することになる。

(4) 経営者不正が発覚した場合の重要な構成単位の見直し及びそれ以外の構成単位における実施手続の見直しにおける留意事項

経営者不正が発覚した場合には、当該会社の統制環境が有効ではないと判断されるときがある。その場合には、グループ財務諸表を適正に作成する基礎がないものとして、全般的なグループ監査における重要な構成単位の見直し及びそれ以外の構成単位における実施手続の見直しの検討が必要になることも想定される。しかし、その場合においても、単純に全ての構成単位について監査手続の実施が必要になるわけではなく、不正の内容、経営者の影響が及ぼす範囲などを検討し、

訂正事項、類似取引及び訂正が影響を与える事項を特定した上でグループ監査の方針の見直しを行う。

グループ監査チームは、財務諸表を訂正する原因となった事象が発生した構成単位の監査人と共同で不正の内容を把握し、原因を特定し、影響を及ぼす項目及び範囲を検討することになる。

(5) 重要な構成単位の見直しを行った結果、重要な構成単位に変更がないと判断した場合の取扱い

訂正後の財務諸表に対する監査において、重要な構成単位に変更がないと判断する場合には、当該構成単位に対して以下の手続を行う。

- ・ 重要性の基準値に変更がある場合には、構成単位の監査において適用する重要性の基準値の決定とその影響の検討
- ・ 訂正事項、訂正事項に類似する取引及び訂正の影響を受ける項目についての手続を特定し、当該手続の実施

(6) 訂正前の財務諸表に対する監査ではグループ・レベルでの分析的手続のみを実施していた構成単位について監査手続の対象とすべきと判断した場合の取扱い

例えば、グループ・レベルでの分析的手続以外に手続を実施していなかった構成単位において不正が発覚した場合や、訂正の原因となった事項の類似取引がグループ・レベルでの分析的手続以外に手続を実施していなかった構成単位においても行われていると判断した場合のように、訂正後の財務諸表に対する監査において、監基報 600 第 28 項に従って作業を実施する構成単位を追加する必要があると判断した場合には、以下の事項の検討を行う。

- ・ 当該構成単位の財務諸表全体について監査手続を行う必要があるかどうか。
- ・ 訂正事項、訂正事項に類似する取引、及び訂正の影響を受ける項目についてのみ手続を実施することで足りるかどうか。
- ・ 当該構成単位に適用する重要性の基準値及び手続実施上の重要性

(7) 構成単位の監査人に作業を依頼していた構成単位で不正が発覚した場合の留意事項

構成単位の監査人に作業を依頼していた構成単位で不正が発覚した場合については、監基報 600 第 18 項において、グループ監査チームは、不正に基づく重要な虚偽表示を結果的に発見できなかった原因等を把握し、構成単位の監査人が職業的専門家としての能力を有しているかどうかの理解を更新する必要がある。この場合には、不正が発覚した事象の理解に加えて、構成単位の監査人が実施した手続の理解、実施した当時の判断過程などを理解することになる。そして、構

成単位の監査人の理解を行った後、構成単位の監査人に引き続き作業を依頼できるか否かの検討を行う。

① 構成単位の監査人に引き続き作業を依頼すると判断した場合

構成単位の監査人に引き続き作業を依頼すると判断した場合には、上記の検討を行い、手続の実施を依頼する。手続の実施を依頼する場合には、実施した手続の結論の評価をより慎重に行う必要がある。必要と認めた場合には、グループ監査チームは構成単位の監査人と面談し、監査調書の査閲を行い、実施された手続の確認を行う。

② 構成単位の監査人に作業を依頼しないと決定した場合

構成単位の監査人に作業を依頼しないと決定した場合には、グループ監査チームが自ら往査を行うことが考えられる。その際には、監査チームの編成、不正調査の専門家の利用等を十分検討して自ら十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。

9. 内部調査委員会の調査報告書の利用の可否及び利用する場合の留意事項

(1) 内部調査委員会

不適切な会計処理が識別された場合、会社は内部調査委員会を組織し、事案の内容、関係者、経緯、原因及び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がある。また、社内調査の精度や信憑性を高めるために、会社は専門的能力を有した公認会計士、弁護士、税理士等に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企業の内部者だけではなく社外取締役、社外監査役及び外部の専門家が参加する形態も多い。ただし、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、第三者委員会による調査とは異なる。

内部調査委員会は、訂正の原因となった事案の内容及び影響等を調査することになるため、監査人のリスク評価手続及びリスク対応手続に有用な情報を提供することがある。リスク対応手続においてその調査結果を利用しない場合でも、リスクの特定、影響度の検討のために必要な情報として、調査結果を利用することがある。

(2) 内部調査委員会の調査と監査手続の関係

内部調査委員会は、経営者自身による、経営者のための内部調査であることから、内部監査機能による内部監査の一環として位置付けられると考えられる。監査人が内部調査委員会の調査内容を利用する場合には、監基報 610 の要求事項に従う必要がある。したがって、監基報 610 第 8 項に従って、内部調査委員会の調

査内容が監査の目的に照らして適切かどうか判断するに当たり、内部調査委員会の客観性、専門的能力、専門職としての正当な注意を払い調査を実施しているかどうか、監査人との間で有効なコミュニケーションが図れるかどうか評価し、文書化する必要がある。また、内部調査委員会の調査内容が監査人の目的に照らして適切かどうかを判断するためには、監基報 610 第 11 項に従って評価を行うことになる。

(3) 内部調査委員会とのコミュニケーション

訂正後の財務諸表に対する監査は、限られた時間で行うことが多いため、監査手続を効率的かつ迅速に行うためにも、監査人は、内部調査委員会に対して調査報告書をドラフト段階で入手することなどが有用である。また、リスク評価手続を含め訂正後の財務諸表に対する監査手続を実施する上で必要な情報を入手するためにも、内部調査委員会との適時なコミュニケーションが必要となる。

10. 第三者委員会の調査報告書の利用の可否及び利用する場合の留意事項

(1) 第三者委員会の定義・目的

不適切な会計処理が識別された場合、会社は第三者委員会を設置することができる。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によれば、「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。第三者委員会は、全てのステークホルダー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、最終的に企業等の信頼と持続可能性を回復することを目的としている。

(2) 第三者委員会の調査内容及び調査報告書の監査への影響

第三者委員会は、その専門性を有していることを考慮すると訂正後の財務諸表を作成する上での経営者の利用する専門家として位置付けられると考えられる。第三者委員会の調査内容及び調査報告書は、監査人のリスク評価手続及びリスク対応手続の双方にも大きな影響を及ぼし得る。監査人は、第三者委員会の調査内容や調査報告書から入手した情報をリスク評価手続において入手する情報の一つとして利用することもあれば、リスク対応手続において入手する証拠の一つとして利用することもある。

監基報 500 A10 項において、意見表明の基礎となる監査証拠はリスク評価手続及びリスク対応手続を実施することによって入手すると記載されている。したがって、第三者委員会の調査内容や調査報告書をリスク評価手続又はリスク対応手

続のいずれかにおいて利用する場合には、監基報 500 第 7 項の要求事項に従った手続を実施する必要がある。すなわち、第三者委員会の適性、能力及び客観性の評価、第三者委員会の調査内容の理解、及び第三者委員会の調査について、監査証拠としての適切性の評価を慎重に実施する必要がある。なお、調査の適切性を評価する上では、監査人も専門的な知識を必要とする場合があり、例えば、不正調査の専門家を含めた監査チームを編成し、評価を行うことが妥当であることがある。ただし、監査人が第三者委員会の調査報告書のみをもって十分かつ適切な監査証拠を入手したと判断することは、適切ではないことにも留意する。

(3) 第三者委員会とのコミュニケーション

第三者委員会の設置目的は、企業等不祥事の原因究明、再発防止策の策定にあることから、監査人としてもその趣旨に照らして、第三者委員会が事実関係を正確に把握するための必要な調査に対しては、調査対象となった不適切な会計処理に関する重要な論点は何かを明確に説明するなど、積極的に協力していく必要がある（平成 25 年 5 月 17 日付け会長声明「不適切な会計処理に係る第三者委員会への対応について」参照）。

第三者委員会の調査へ協力する過程において、訂正の原因の分析、訂正の原因となった事象が影響を与える領域の検討、企業及び企業環境の再理解のために有用な情報を入手できることがあるため、監査人は、効率的かつ効果的に訂正後の財務諸表に対する監査を実施する一環で、第三者委員会に対して、調査手法や調査結果（事実認定に関するもの）に関して情報交換を行うことが有用な場合がある。

また、訂正後の財務諸表に対する監査は限られた時間で行うことが想定されているため、第三者委員会の調査完了時期によっては、第三者委員会が実施しようとしている手続を把握しながら調査内容の評価を行うとともに、第三者委員会の調査内容及び調査報告書の利用の程度にかかわらず、事実関係の認識及び調査の結論についてコミュニケーションを図ることが考えられる。

なお、職業的専門家として求められている守秘義務に関しては、第三者委員会の調査に応じるために必要となる適切な解除手続を事前に実施しておくことに留意する。

VI 経営者確認書

1. 経営者の責任に関する確認事項

監査人は、訂正後の財務諸表に対する監査に係る経営者確認書を入手するに当たっては、監基報 580 の要求事項に従うことになる。

監査人は、特に訂正後の財務諸表に対する監査においては、経営者に対して、以

下の事項を記載した経営者確認書を提出するように要請することになる。

- (1) 訂正後の財務諸表に対する監査契約書において合意したとおり、経営者が訂正後の財務諸表の作成に関連すると認識している又は監査に関連して監査人が依頼した全ての情報及び情報を入手する機会を監査人に提供した旨
- (2) 訂正の原因を含む全ての取引が記録され、訂正後の財務諸表に反映されている旨
- (3) 上記(2)以外の訂正すべき重要な事実はない旨

なお、訂正の原因となった不正又は誤謬が財務諸表を訂正すべき期間以前の期間にも影響を与えている場合には、可能な限り遡及してその影響を把握した旨、当該影響は財務諸表を訂正した最初の会計期間の期首剰余金に反映されている旨についても、経営者確認書に記載することを要請することが望ましい。

2. 訂正の原因が不正の場合の確認事項

監査人は、訂正の原因が不正による財務諸表の虚偽表示の場合には、特に以下のような事項について経営者確認書を入手することが望ましい。

- (1) 訂正の原因となった不正に関する第三者委員会等の調査は適切に行われ、その調査結果は訂正後の財務諸表の作成に利用できると判断した旨
- (2) 訂正の原因となった不正に関する第三者委員会等の調査は終了しており（又は財務諸表の訂正に関する部分の調査は終了しており）、その調査結果は、経営者により適切に評価され、訂正後の財務諸表に適切に反映されている旨
- (3) 訂正の原因となった不正に関して、その類似取引も含め、訂正すべき内容が網羅的に把握され、訂正後の財務諸表に適切に反映されている旨
- (4) 訂正の原因となった不正に関する第三者委員会等の調査結果報告書や当該調査に関して第三者委員会等に提示した、及び第三者委員会等から入手した全ての資料を監査人に提示した旨

なお、誤謬の場合にも、上記(3)に準じた項目を記載した経営者確認書を入手することが望ましい。

3. 経営者による不正の場合の留意事項

訂正報告書の提出理由が経営者による不正であった場合には、訂正後の財務諸表に対する監査に係る経営者確認書による陳述の信頼性及び訂正後の財務諸表に対する監査における監査証拠全体の証明力に及ぼす影響を判断しなければならない（監基報 580 第 15 項から第 17 項参照）。

なお、訂正後の財務諸表に対する監査の過程で、経営者の誠実性について深刻な疑義があり、VI「1. 経営者の責任に関する確認事項」により要請した経営者の責任に関する確認事項に信頼性がないと判断されるような場合には、訂正後の財務諸

表に対する意見を表明してはならない（監基報 580 第 19 項参照）。

4. 未修正の虚偽表示の確認に関する留意事項

監基報 450 第 13 項では、監査人は、経営者に、未修正の虚偽表示の与える影響が個別にも集計しても全体としての財務諸表に対して重要性がないと判断しているかどうかについて、経営者確認書に記載することを求めなければならないこととされている。

訂正後の財務諸表に対する監査においては、特に、以下のような場合があることに留意する。

- (1) 訂正前の財務諸表に対する監査に係る経営者確認書に記載されていた未修正の虚偽表示が訂正後の財務諸表においては修正された場合は当然に記載は不要になることや、訂正後の財務諸表に対する監査において新たに未修正の虚偽表示が発見された場合は新たに記載が必要になることがある。
- (2) 訂正後の財務諸表に対する監査において監査上の重要性が変更されたこと等により、訂正前の財務諸表に対する監査に係る経営者確認書に記載されていなかった未修正の虚偽表示が、訂正後の財務諸表に対する監査に係る経営者確認書に記載されることになる場合がある。

5. 後発事象の確認に関する留意事項

V「7. 事後判明事実及び後発事象」に記載のとおり、訂正後の財務諸表に反映させる事象又は状況は、訂正前の財務諸表に対する監査報告書日までに発生していたものと考えられる。

この場合、訂正後の財務諸表に対する監査に係る経営者確認書において、後発事象の有無を確認する文言は、以下のような文例が考えられる。

「決算日後、訂正前の財務諸表に対する監査に係る経営者確認書の日付までに発生した財務諸表等に重要な影響を及ぼす事象は、全て計上又は注記されております。」

又は、

「決算日後、訂正前の財務諸表に対する監査に係る経営者確認書の日付までに発生した財務諸表等に重要な影響を及ぼす事象はありません。」

VII 監査意見

1. 訂正後の財務諸表に対する監査報告書の提出等

不適切な会計処理が発覚し、財務諸表の訂正が必要となった場合、監査人は、金商法第 193 条の 2 第 1 項並びに財務諸表等の監査証明に関する内閣府令第 1 条第 15 号及び第 3 条に基づき訂正後の財務諸表に対して監査証明の手続を実施し、監

査報告書を発行することになる。

2. 監査意見形成に必要な監査証拠を入手できない場合の監査人の対応

会社の不適切な会計処理が発覚した場合、過年度を含んだ複数の会計年度の財務諸表の訂正が必要となる場合が多い。

訂正後の財務諸表に対する監査に当たっては、過年度の監査調書を利用することにより、必要な監査証拠を入手することが可能であることが多い。しかし、例えば、複数の取引先との共謀による長期間の架空売上計上のように、その性質上、全て遡って事後的に検証することが困難な取引もあり得る。このような場合、監査人は、監査報告書において監査範囲の制約に伴う限定付適正意見の表明又は意見不表明とする必要がある。なお、監査人が限定付適正意見の表明又は意見不表明とする場合には、監基報 705 の要求事項に従う必要がある。

3. 監査意見を表明するに当たっての経営者及び監査役等とのコミュニケーション

訂正後の財務諸表に対する監査意見を表明するに当たり、監査人は、訂正前の財務諸表からの訂正事項を踏まえ、会社の経営者及び監査役等とコミュニケーションを行い、訂正後の財務諸表に対する監査意見について十分に説明し、理解を得ることが必要と考えられる。

訂正後の財務諸表に対する監査報告書に関しては、監基報 560 第 15 項で「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。」とされるとともに（Ⅷ 2「(1) 訂正された財務諸表が平成 24 年 3 月期以後の場合」参照）、監基報 706 第 8 項において、監査人は、監査報告書に強調事項区分又はその他の事項区分を設けることが見込まれる場合、その旨と当該区分の文言の草案について、監査役等に報告しなければならないとされている。

さらに、訂正後の財務諸表に対する監査報告書において除外事項付意見の表明が見込まれる場合、監査人は、その原因となる状況と、除外事項付意見の文言の草案について、監査役等に報告しなければならないとされている（監基報 705 第 27 項参照）。

Ⅷ 監査報告書

以下は、訂正後の財務諸表に対する監査の監査報告書を作成する際の留意事項である。

1. 財務諸表の訂正が複数の会計年度にわたって実施された場合の訂正後の財務諸表に対して監査報告書を提出する場合の日付

財務諸表の訂正が複数の会計年度にわたって実施された場合、訂正後の財務諸表に対する監査は同時進行で実施されるため、監査人は、通常、訂正された複数の会計年度の監査報告書を同一日付で提出することになる。

2. 追記情報の記載

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。訂正後の財務諸表に対する監査は、訂正対象となった財務諸表の会計年度により、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 月期以後の場合

監基報 560 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。

(2) 訂正された財務諸表が平成 24 年 3 月期前の場合

平成 22 年 3 月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、監査人が追記する事項は、財務諸表に開示されている事項が前提とされていた。

なお、実務上、財務諸表の訂正に関する事項が財務諸表以外で開示されている場合には、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た。

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たものと考えられる。

3. 比較情報に関する事項

訂正後の財務諸表に含まれる比較情報の基礎となる財務諸表が元監査人により監査されている場合で、かつ、現監査人が監査報告書にその旨を記載することとしたときは、現監査人は、監基報 710 第 12 項に準じて、監査報告書のその他の事項区分に、必要な事項を記載しなければならない。

なお、訂正後の財務諸表に含まれる比較情報の基礎となる財務諸表が現監査人により監査された場合には、自らが監査していることから、監査報告書のその他の事項区分への記載は必要ない。

4. 訂正報告書に含まれる連結財務諸表に対する監査報告書の記載例

訂正後の財務諸表が平成 24 年 3 月期以後（改訂後監査基準の適用）の場合の記載例を以下のとおり示す。なお、監査・保証実務委員会実務指針第 85 号文例 1 との相違点に下線を付した。

独立監査人の監査報告書

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
業務執行社員

公認会計士 〇〇〇〇 印

指 定 社 員 公認会計士 ○○○○ 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項の規定に基づく監査証明を行うため、「経理の状況」に掲げられている○○株式会社の平成×年×月×日から平成×年×月×日までの連結会計年度の訂正後の（注）連結財務諸表、すなわち、連結貸借対照表、連結損益計算書、連結包括利益計算書、連結株主資本等変動計算書、連結キャッシュ・フロー計算書、連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項、その他の注記及び連結附属明細表について監査を行った。

連結財務諸表に対する経営者の責任

経営者の責任は、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して連結財務諸表を作成し適正に表示することにある。これには、不正又は誤謬による重要な虚偽表示のない連結財務諸表を作成し適正に表示するために経営者が必要と判断した内部統制を整備及び運用することが含まれる。

監査人の責任

当監査法人の責任は、当監査法人が実施した監査に基づいて、独立の立場から連結財務諸表に対する意見を表明することにある。当監査法人は、我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を行った。監査の基準は、当監査法人に連結財務諸表に重要な虚偽表示がないかどうかについて合理的な保証を得るために、監査計画を策定し、これに基づき監査を実施することを求めている。

監査においては、連結財務諸表の金額及び開示について監査証拠を入手するための手続が実施される。監査手続は、当監査法人の判断により、不正又は誤謬による連結財務諸表の重要な虚偽表示のリスクの評価に基づいて選択及び適用される。財務諸表監査の目的は、内部統制の有効性について意見表明するためのものではないが、当監査法人は、リスク評価の実施に際して、状況に応じた適切な監査手続を立案するために、連結財務諸表の作成と適正な表示に関連する内部統制を検討する。また、監査には、経営者が採用した会計方針及びその適用方法並びに経営者によって行われた見積りの評価も含め全体としての連結財務諸表の表示を検討することが含まれる。

当監査法人は、意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手したと判断している。

監査意見

当監査法人は、上記の連結財務諸表が、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、〇〇株式会社及び連結子会社の平成×年×月×日現在の財政状態並びに同日をもって終了する連結会計年度の経営成績及びキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているものと認める。

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。

利害関係

会社と当監査法人又は業務執行社員との間には、公認会計士法の規定により記載すべき利害関係はない。

以 上

(注) 訂正後の財務諸表に対する監査であるため、監査報告書の冒頭に記載される監査の対象にその旨を明記する方法を示している。

IX 監査調書の作成と管理

1. 訂正後の財務諸表に対する監査に係る監査調書

監査人は、訂正後の財務諸表に対する監査に係る監査調書の作成と管理に関しては、監基報 230 の要求事項に従うことになる。訂正後の財務諸表に対する監査に係る監査調書は、訂正前の財務諸表に対する監査に係る監査調書を修正又は追加して作成されるものではない。訂正後の財務諸表に対する監査として、訂正部分だけではなく、訂正後の財務諸表全体に対する監査を実施することになるため、監査調書も全体として新たに作成することになる。

ただし、継続監査の場合、訂正後の財務諸表に対する監査手続であるリスク評価手続及びリスク対応手続の実施とともに訂正前の財務諸表に対して実施した監査手続の見直しを行い、必要に応じて追加手続を実施することが多い。このため、監査人は、訂正前の財務諸表に対する監査で実施した監査手続及びその結果を利用することができる場合がある。

訂正前の財務諸表に対する監査に係る監査調書を利用するに当たっては、当該監査調書へのリファレンスを付す形で利用できると考えられる。

2. 監査ファイルの最終的な整理

訂正後の財務諸表に対する監査は、複数年度にわたる監査が同時進行している場合も考えられるが、それぞれの監査ファイルの最終的な整理を完了する期限は、通常、訂正後の財務諸表に対する各年度の監査報告書日（通常同一日付となる。）から 60 日程度を超えないものとする。

3. 監査調書の保存期間

訂正後の財務諸表に対する監査に係る監査調書の保存期間は、一般的な監査調書の保存期間と同様と考えられ、会社法上の会計帳簿に関する保存期間（10 年）が参考になる。この場合の起算は、訂正後の財務諸表に対する監査を実施した年度と考えるべきである。なお、訂正前の財務諸表に対する監査又は訂正後の財務諸表に対する監査について、監査事務所等の責任について係争中であるような場合には、これよりも長い保存期間が適当であることもある。

また、訂正前の財務諸表に対する監査に係る監査調書を利用した場合には、当該監査調書の保存期間の起算も訂正後の財務諸表に対する監査を実施した年度となるものと考えられる。

X その他の留意事項

1. 財務諸表が訂正された場合の内部統制監査との関係

(1) 過年度の内部統制監査との関係

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。

ただし、内部統制報告書制度においては、内部統制府令ガイドライン 1-1 に記載されているとおり、内部統制報告書の訂正報告書に対して監査証明は必要とされていないため、監査人は、過年度の内部統制報告書の訂正報告書に対する内部統制の監査を実施する必要はない。

(2) 当年度の内部統制監査との関係

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、監査人は、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」に従い、

当年度の内部統制監査に与える影響を十分に検討する必要がある。

2. 会社法監査における訂正事項の取扱いについて

損益に影響のある不適切な会計処理が発覚し、金商法上、訂正報告書を提出して過年度の財務諸表を訂正した場合、過年度に関する損益影響額は、過年度の財務諸表に反映され、その損益影響額は、結果として当年度の剰余金期首残高に反映されることになる。

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（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、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」（以下「過年度遡及会計基準」という。）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おり（過年度遡及会計基準第 21 項）、単年度表示となる会社法の計算書類においては当年度の期首剰余金を修正することになる。

この結果、損益に影響のある不適切な会計処理が発覚し、過年度の財務諸表が訂正された場合の金商法上の当年度の損益計算書と会社法上の損益計算書の数値は同じになる。

3. 監査概要書について

(1) 訂正後の財務諸表に対する監査に係る監査概要書

監査人は、訂正後の財務諸表に対する監査についても、金商法第 193 条の 2 第 6 項の規定により、財務諸表等の監査証明に関する内閣府令第 5 条に基づく監査概要書を提出することになる。その場合、訂正後の財務諸表に対する監査に係る監査概要書である旨を明記することが望ましい。

(2) 提出期限

訂正後の財務諸表に対する監査に係る監査概要書の提出期限は、通常の監査概要書の提出期限と同様、当該概要書に係る監査報告書、すなわち訂正後の財務諸表に対する監査に係る監査報告書の作成日の翌月の末日であることに留意する。

(3) 「監査の実施状況」の記載

訂正後の財務諸表に対する監査に係る監査概要書に記載する「監査の実施状況」については、当該訂正後の財務諸表に対する監査に係る時間を集計して記載する。なお、当該審査担当者の時間も集計対象となることに留意する。

(4) 「監査の実施において特に考慮した事項等」の記載

訂正後の財務諸表に対する監査に係る監査概要書における「監査の実施において特に考慮した事項等」については、訂正の原因や内容等に応じた具体的な記載を要する事項等が多いと考えられるため、慎重な検討が必要である。

以 上