

訂正報告書の監査を見据えた有事対応

1. 不適切会計と訂正報告書

有価証券報告書等の提出会社において、過年度の不正又は誤謬による虚偽表示が発覚し、それを原因として訂正報告書を提出する場合、訂正後の財務諸表に対して監査を受ける必要があります。不適切会計の疑いが発覚した段階では、財務諸表にどの程度の影響を及ぼすかは通常不明であるため、訂正報告書の提出に至ることも視野に入れて対応を進めることが望ましいといえるでしょう。

とはいえ、訂正報告書に含まれる訂正後の財務諸表の監査を受けた経験をもつ会社は少ないことから、今回はその監査に関する諸規定について概観します。

2. 訂正報告書監査に関する諸規定

2021年4月22日、日本公認会計士協会（監査・保証実務委員会）は、訂正報告書の提出が必要な状況における監査人の対応に関する監査実務上の指針である「訂正報告書に含まれる財務諸表等に対する監査に関する実務指針」（以下、「**訂正報告書実務指針**」といいます。）の公開草案（意見募集期限：2021年6月22日）を公表しました。

2021年5月現在、不適切会計発覚時の監査実務において留意すべき指針として、主に以下のものが公表されています。

- 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」（2011年9月15日）
- 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」（2012年3月22日）
- 監査・保証実務委員会研究報告第28号「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」（2013年7月3日）

訂正報告書実務指針（公開草案）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の定着を受け、過年度の財務報告に係る訂正の内容に関心が高まっていることや、研究報告の内容が現状の実務上の取扱いと整合しない部分があることなどから、内容の更新を行うとともに、監査の実施に当たり優先して実施すべき事項の明確化を図るため、これらの研究報告を参考にして新たに実務指針として策定されたものです。

これは監査実務において遵守すべき指針ではありますが、不適切会計への対応を行うこととなった企業や調査実務に関わる可能性のある法律専門家（以下、「**企業等**」といいます。）にとっても、その内容について理解し、訂正報告書の提出までを想定して全体効率的な対応となるよう心掛けることは有益といえます。

3. 訂正報告書実務指針（公開草案）の概要

訂正報告書実務指針（公開草案）において、監査人が遵守すべき事項（**要求事項**）として、以下の8項目が挙げられています。また、これら以外に、監査基準委員会報告書等の監査上遵守すべき規定を踏まえた場合に、実施が推奨される事項も定められています。

1. 監査契約の締結

- ① 訂正後の財務諸表に対する監査業務を実施する場合、監査人は不正による重要な虚偽表示リスクを考慮して監査契約の締結に伴うリスクを再評価するなど、必要と考えられる情報を入手した上で、新規の監査契約を締結すること（第9項）

2. 監査計画の策定と監査手続の実施

- ② 訂正後の財務諸表に対する監査業務は、訂正箇所の検証のみならず、訂正後の財務諸表全体に対する監査を実施すること（第10項）
- ③ 訂正後の財務諸表は、訂正前の財務諸表に適用される企業会計の基準を適用すること、また、訂正後の財務諸表に対する監査は、訂正前の財務諸表に対する監査に適用される監査の基準を適用すること（第11項）

3. 調査報告書の利用

- ④ 第三者委員会等の調査結果を利用する場合、監査人は調査報告書の利用の程度に応じて、監査人自らが当該委員会の入手した証拠の閲覧、当該委員会の調査に対する再実施等を実施すること（第12項）

4. 経営者確認書

- ⑤ 訂正の原因となった不正又は誤謬に関する追加的な確認事項について、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こと（第13項）

5. 監査意見と監査報告書

- ⑥ 訂正後の財務諸表に対する監査報告書においては、その冒頭に記載される監査の対象に、訂正後の財務諸表に対する監査である旨を明記すること（第14項）
- ⑦ また、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又は訂正報告書の提出理由を参照し、監査人が以前に提出した監査報告書について記載すること（第15項）

6. 監査調書の作成と管理

- ⑧ 訂正後の財務諸表に対する監査に係る監査調書は、訂正後の財務諸表全体に対する監査に係る監査調書として新たに作成すること（第16項）

（注）本項の記載内容は、文章中（ ）で示した公開草案の各項の記載を基礎に筆者が要約したものです。実際の業務において参考にする際には、必ず公開草案もしくは公表後の本文をご参照ください。

4. 企業等が注目すべき要求事項

要求事項のうち、企業等が注目すべき事項として、監査人は調査報告書を利用することがあるということ、その場合に監査人自らが当該委員会の入手した証拠の閲覧、当該委員会の調査に対する再実施等を行うこととなる点が挙げられます。調査も終盤に近付き、いざ監査となった時点で調査委員会が証拠の開示を拒んだ場合には、調査委員会に提出した資料を急ぎ取りまとめたり、そのために別途監査対応のためのリソースを確保したりする必要が生じるなど、ただでさえ時間のない中で大きな負担となることは少なくありません。企業側にとって、調査委員会が監査人に証拠を提出、開示することを事前に合意しておく、あるいは調査委員会に提出した資料は監査人にも提出できるように整理しておくといった準備をしておくことは、実務上非常に重要です。また、訂正財務諸表には訂正「前」の会計基準を適用することや、監査は訂正箇所のみならず全体について行われることなども、実務上重要な情報といえるでしょう。

訂正報告書実務指針（公開草案）には、要求事項以外にも、監査人と調査委員会および企業側とで見解が分かれ、実務上大きな問題となりがちな「訂正事項に類似する取引」（A45項）の考え方についても記載されていますので、訂正報告書実務指針が公表された際には、企業側で念頭に置いておくべき事項がないかという観点で、一度目を通されることをお勧めいたします。


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／CDFP-B
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)
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。