

新型コロナウイルス感染症(COVID-19)により 変化し続ける環境下での会計上の見積りの監査

本文書は、国際監査基準TM (ISA™)に従った会計上の見積りと関連する開示に関連した監査手続を実施する際の、現在の環境における主要な重点領域を強調するために作成された。

本文書は IAASB の規範性のある公表物ではなく、ISAを修正したり、優先するものではない。また、本文書を読むことが、ISAを読むことの代替とはならない。

財務諸表の作成者、監査役等及び財務諸表利用者が、会計上の見積りと関連する開示の監査に関する監査人の責任を理解する上で、本文書は有用となりうる。

COVID-19の世界的流行の財務報告への影響に関するさらなるサポート資料は、国際会計士連盟 (IFAC) のウェブサイトに掲載されている。¹

本文書は、ISA540(改訂)の要求事項及び適用指針に基づいている。ISA 540(改訂)は、2019年12月15日以降に開始する財務諸表監査から適用されている。

ISA 540(改訂)は現行の基準を強化したものであるため、現行のISA540に基づく監査を実施する監査人(例えば、2020年6月が期末日である企業の監査)も、この環境下において本文書が有用であると考えられるかもしれない。

例えば、ISA540(改訂)には、測定方法(モデルを含む)、仮定及びデータ、並びに会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスクを生じさせる可能性がある固有リスク要因の検討に関する、より詳細な要求事項及び適用指針が含まれている。

COVID-19の世界的流行は、経済、マーケット及び事業に広範な世界的影響を及ぼし、大きな変動と相当な不確実性をもたらしている。このような予測不能な状況において、監査人は、会計上の見積りを監査する際に、この変動と不確実性の潜在的な影響に焦点を当てる必要がある。

会計上の見積りと関連する開示に関する経営者の責任

経営者は、適用される財務報告の枠組みに従って、会計上の見積り及び関連する開示を認識し測定する責任を負う。財務報告の枠組みは、多くの場合、財務諸表における認識と測定、又は開示の基礎として、将来に関する情報を要求している。このため、会計上の見積りは、多くの企業にとって財務諸表の重要な項目である。

COVID-19の世界的流行に関連する不確実性を考慮すると、経営者が、会計上の見積り、特に将来キャッシュ・フローを見積もるために、仮定を決定し使用されるデータを入手することは、より難しくなる可能性が高い。COVID-19の世界的流行による事業環境や世界経済への影響が、減損テストのトリガーとなる可能性もある。

¹ IFACのウェブサイトには、COVID-19の世界的流行から発生したさらなる監査上の検討事項も掲載されている。

会計上の見積りと関連する開示に関する監査人の責任

ISA540(改訂)²は、会計上の見積りと関連する開示を監査する際の監査人の要求事項を記載している。現在の状況を踏まえると、会計上の見積りと関連する開示に関して評価された重要な虚偽表示リスクに対応する際には、追加的な又はより強固な手続が必要となる可能性が高い。

会計上の見積りと関連する開示に関する監査手続を立案し実施する際、経営者に必要となる専門的な判断の増加を考慮すると、監査人が職業的懐疑心を発揮しそれを示すことは、監査人の結論を裏付ける上で極めて重要である。

本文書は、以下の分野に焦点を当てている。

- リスク評価手続とこれに関連する活動
- 重要な虚偽表示リスクの識別と評価
- 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応
- 開示
- 監査報告書への影響
- 経営者の偏向と不正

リスク評価手続とこれに関連する活動



ISA540(改訂)の第13項から第15項には、会計上の見積りに対して求められるリスク評価手続とこれに関連する活動が記載されている。これらの規定は、ISA315(改訂)³をどのように適用すべきかについての指針を記載している。以下の表は、会計上の見積りに関するリスク評価とこれに関連する活動を実施する際に、監査人が留意する事項を強調したものである。

関連する事項	例示
規制要因 (ISA540(改訂)、第13項(c))	COVID-19の世界的流行の結果、 ・ 規制上の枠組みの一時的な変更と想定される影響についての理解が必要な場合がある。例えば、欧州中央銀行は、COVID-19の流行中に銀行が市場の機能を適切に支援できるように、一時的に資本規制を緩和した。 ・ 一時的に困窮した債務者に対する持続可能な解決を目指した取り組みが存在する場合がある。 ・ 企業の財務報告の期限の変更が行われている場合がある。これにより、監査人の後発事象の検討期間も延長される。当該期間における仮定の変化は、会計上の見積りに関する金額又は開示に影響を与える可能性がある。

² ISA540(改訂)「会計上の見積りと関連する開示の監査」

³ ISA315(改訂)「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」

関連する事項	例示
関連する測定方法⁴、仮定⁵又はデータ⁶、及びそれらの変更の必要性 (ISA540(改訂)、第13項(h)(ii))	現在の環境下においては、経営者が従来の測定方法、仮定及びデータを継続して使用することについて評価したかどうか、また評価していない場合には、使用した測定方法、仮定及びデータが引き続き適切であるかどうかについて、監査人が検討する必要がある可能性が高い。 以下は、変化し続ける環境に照らして、監査人が留意する事項である。 <i>測定方法⁷</i> - 市場又はその他の状況の変化に応じて、モデルが適時かつ適切に変更又は調整されているか。環境変化により、以前使用していたモデルがもはや適切ではない場合がある。 - モデルのアウトプットに新たな調整が行われたか、又は行われるべきかどうか。 - モデルのアウトプットに対する調整は、適用される財務報告の枠組みに準拠しており状況に応じて適切かどうか。 <i>仮定⁸</i> - 経営者が仮定を選択した根拠。適用される財務報告の枠組みが仮定を選択する際に使用すべき要件又は指針を提供するかもしれない。 - 使用した仮定が適合しており網羅的であるかどうかを経営者がどのように評価しているか。 - 該当する場合、仮定が財務諸表の他の領域においても一貫して適用されていることを経営者がどのように判断しているか。

⁴ 測定方法とは、要求される測定基礎に従って経営者が会計上の見積りを行うために使用する測定技法である。測定方法は、モデルと呼ばれることがあり、計算ツール又はプロセスを用いて適用される。また、測定方法には仮定及びデータの適用が伴い、仮定及びデータ間の関係性が考慮される。

⁵ 仮定には、金利や割引率の選択又は将来の状況や事象に関する見通し等について、入手可能な情報に基づく判断が伴う。

⁶ データとは、直接観察することにより入手できる情報又は企業の外部から入手できる情報である。

⁷ ISA540(改訂)、A39項

⁸ ISA540(改訂)、A40項

関連する事項	例示
	データ⁹ 経営者によるデータの適切性の評価方法。COVID-19の世界的流行により、過年度に使用したデータはもはや適切ではないかもしれない。例えば、経営者は、通常、売上債権の予想信用損失の見積りの際、売上債権の大部分における過去の信用損失を使用するかもしれない。このデータは、現在の経済状況を反映していないため、もはや適切ではないことがある。したがって、経営者は、異なるデータを利用する又は(前述のように)モデルのアウトプットを調整する必要があるかもしれない。
内部統制の理解 (ISA540(改訂)、第13項(i))	現在の環境に適応するために異なった方法で事業が運営されているかもしれないが、監査人は、監査に関連する内部統制(特に統制活動)を理解することが依然として要求される。これには、該当する場合、例えば会計上の見積りの査閲及び承認に関する内部統制の変更が行われたかどうか等、会計上の見積りに関する経営者のプロセスに対する関連する内部統制が含まれる。 経営者が新しい内部統制をデザイン又は内部統制を変更しており、当該内部統制が監査に関連する場合、監査人は、そのデザインを評価し、また業務に適用されているかどうかを判断することが要求される。
監査チームの専門的な技能又は知識 (ISA540(改訂)、第15項)	COVID-19の世界的流行の結果として、監査人は監査チームに専門的な技能又は知識が必要であると判断することがある。例えば、業界平均若しくは過去の結果がもはや適切ではない可能性を現在の状況が示している場合、又はその他の情報により補完されることが必要な可能性がある場合、監査人は、評価モデルで使用される経営者の仮定(割引率等)を評価するため、評価に関する専門家の支援を必要とするかもしれない。 ISA540(改訂)A61項は、監査チームが専門的な技能又は知識を必要とするかどうかについての監査人の判断に影響を及ぼす可能性のある事項を記載している。

重要な虚偽表示リスクの識別と評価



ISA540(改訂)第16項及び第17項は、会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスクの識別と評価について記載している。これらの規定は、ISA315(改訂)を会計上の見積りに関してどのように適用すべきかについての指針を記載している。会計上の見積りの性質、重要な仮定の基礎となる事象や状況の結果における不確実性の程度、及び利用可能で観測可能なデータの不足が、会計上の見積りに関する監査人の作業に影響を与える可能性が高い。

⁹ ISA540(改訂)、A44項

ISA540(改訂)には、監査人が重要な虚偽表示リスクを識別し評価するのに役立つ、以下を含む固有リスク要因が記載されている。

- 見積りの不確実性
- 複雑性
- 主観性¹⁰

固有リスク要因は、個別に又は組み合わせにより、会計上の見積りに様々な影響を与える可能性があり、監査人が、固有リスクの分布の中における固有リスクの水準を評価する際に役立つ。固有リスク要因の適合性と重要性は、会計上の見積りによって様々である。現在の環境下においては、固有リスク要因の影響が増幅され、識別されたリスクは、固有リスクの分布の中において、より高く評価される又は最も高い水準と評価され、評価したリスクに対応するために必要な監査証拠により形成すべき心証の程度に影響を与えることがある。

監査人は、重要な虚偽表示リスクの評価において、現在の状況に照らして、以前に識別されたリスクが特別な検討を必要とするリスク¹¹となっていないかどうかについても検討するかもしれない。

以下の表では、これらの固有リスク要因について、COVID-19の世界的流行により監査人が留意し、重要な虚偽表示リスクの識別と評価に役立つ可能性がある事項を記載している。

固有リスク要因	検討する事項
見積りの不確実性 (ISA540(改訂)、第16項(a))	COVID-19の世界的流行の先行きと予想期間が不確実であるため、起こり得る結果の幅が広がる可能性があり、その結果、見積りの不確実性の程度が高くなる可能性がある。 状況によっては、見積りの不確実性が非常に高いため、合理的な会計上の見積りを行うことができないことがある。また、会計上の見積りの不確実性は、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせることもある。ISA540(改訂)のA74項及びA75項は、このような状況における追加の指針を提供している。
複雑性 (ISA540(改訂)、第16項(b))	会計上の見積りが複雑性の影響を受ける程度は、COVID-19の世界的流行によりさまざまな形で影響を受ける可能性がある。 • 政府の支援策やその他の法令の変更が実施された場合、会計上の見積りの測定に変更が生じる可能性がある。 • 会計上の見積りに関連する契約条件の変更 • 観測可能な仮定の利用可能性によって、会計上の見積りを行うために別のモデルが使用されることがある

¹⁰ ISA540(改訂)、第16項

¹¹ あるリスクが特別な検討を必要とするリスクであると判断された場合には、監査に関連する内部統制に関する作業や監査役等とのコミュニケーションを含め、追加的な手続が要求される。

固有リスク要因	検討すべき事項
	- 企業の継続企業としての前提を支援するために、複雑な資金調達の取り決めが締結されることがある。 - 現在の状況に合わせた新しいモデルの開発が必要となる場合がある。
主観性 (ISA540 (改訂)、第16項(b))	見積りの不確実性に起因して主観性が生じ、会計上の見積りを行う際に判断が必要となる。見積りの不確実性の程度が増加すると、主観性の程度も高まる。COVID-19の世界的流行により、以下における主観性の増加が生じている。 - 予測期間が長い仮定 - 現時点では観察不能なデータに基づく仮定 - あまりにも変動が激しく、信頼できないデータに基づく仮定 - 将来について信頼できる予測を行うことが困難な残高 影響を受ける可能性が最も高い会計上の見積りの例には以下が含まれる。 - のれん、非金融資産(無形資産等)及び金融資産(売上債権等)の減損 - 金融資産(投資及び債権)の公正価値 - 金融負債の公正価値 - リストラクチャリング関連の債務 - 工事契約の進捗割合 - 繰延税金資産の回収可能性 - 年金資産及び負債 - リース債務 主観性の程度が大きい場合、会計上の見積りは経営者の偏向の影響を受けやすくなる(後述の「経営者の偏向と不正」のセクションを参照)。

監査人は、上記の事項に加えて、以下を考慮するかもしれない。

- アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに関する評価が依然として適切であるかどうか。例えば、債権の回収可能性が重要な虚偽表示リスクと想定されていなかったとしても、現在の環境下において、債務者は適時な支払を行うことができない可能性がある。したがって、監査人は、関連する重要な虚偽表示リスクの以前の評価を再評価する必要があるかもしれない。
- 評価したリスクに基づき、監査の基本的な方針及び詳細な監査計画を修正し、またその結果、計画されていたリスク対応手続の種類、時期及び範囲を修正する必要があるかもしれない。また、監査人は、そのような事項について監査役等とコミュニケーションを行うかもしれない。¹²

¹² ISA260(改訂)「監査役等とのコミュニケーション」A26項参照

評価した重要な虚偽表示リスクへの対応



ISA540(改訂)の第18項から第30項は、会計上の見積りに関する評価した重要な虚偽表示リスクへの対応を扱っている。これらの規定は、ISA330¹³を会計上の見積りに関してどのように適用すべきかについての指針を記載している。ISA540(改訂)では、以下の手順が記載されている:

- 監査報告書日までに発生した事象からの監査証拠の入手
- 経営者が会計上の見積りを行った方法の検討
- 監査人の見積額又は許容範囲の設定

COVID-19の世界的流行の影響により、監査業務が遅れる状況が増える可能性があり(例えば、報告期限の延長や監査証拠として利用する情報へのアクセスに関連する)、そのため監査報告書日までに発生した事象に関する監査証拠をより容易に入手できる可能性がある。また、この世界的流行は、上記の2番目と3番目の手順に特に影響を与えることがある。なぜなら、この2つのアプローチでは、会計上の見積りを行うために使用された測定方法、仮定又はデータに関する手順を監査人が実施することを要求するからである。以下の表では、現在の状況を踏まえて監査人が留意すべき事項をいくつか強調している。

関連する事項	検討する事項
測定方法 (ISA540(改訂)、第23項)	• 会計上の見積りの性質、適用される財務報告の枠組み、他の利用可能な評価の概念又は技法、法令等により要求される事項、事業、産業及び経営環境を踏まえ、測定方法がその状況において適切であるかどうか。過年度に使用された測定方法は、状況の変化を考慮すると、もはや適切ではない可能性がある。 • 別の測定方法を使用した場合に見積りの結果が著しく異なると経営者が判断している場合、経営者はその差異の原因をどのように調査しているか。 • 該当する場合、モデルのアウトプットに対する調整が、財務報告の枠組みの測定目的と整合的であり、また状況に応じて適切であるかどうか。現在の状況を踏まえると、経営者は、過年度とは異なった又は過年度以上の調整を行う必要があるかもしれない。調整が適切でない場合、その調整は経営者の偏向の兆候である可能性がある(以下の「経営者の偏向と不正」のセクションを参照)。
重要な仮定 (ISA540(改訂)、第24項)	• 会計上の見積りの性質、適用される財務報告の枠組み、事業、産業及び経営環境を踏まえ、重要な仮定がその状況において適切であるかどうか。検討する事項には以下が含まれる場合がある。 ◦ 重要な仮定が適切であるかどうかを検討する。この点が、この環境下では特に困難かもしれない。例えば、収益やキャッシュ・フローの予測は不確実性が高く、回復への道筋が不明瞭かもしれない(特に特定の業界において)。

¹³ ISA 330「評価したリスクに対応する監査人の手続」

関連する 事項	検討する事項
	これらの仮定は、複数の勘定残高に関連する可能性がある(例えば、収益予測は減損テスト及び繰延税金資産の回収可能性に関連するかもしれない)。 ○ 経営者が作成した感応度分析を入手する。感応度分析は、代替的な仮定により生じ得る結果の範囲、及び経営者が「楽観的」シナリオと「悲観的」シナリオのどちらを選択したかの理解を監査人に提供するかもしれない。COVID-19の世界的流行による不確実性を考慮すると、重要な仮定の変更が会計上の見積りに与える影響及び企業の財務状態に及ぼす影響を判断するためには、感応度分析が特に重要かもしれない。 ● 重要な仮定が相互に整合しているかどうか、また他の会計上の見積りで使用されている仮定と整合しているかどうか。 ● 該当する場合、経営者が特定の行動方針を実行する意思と能力を有しているかどうか。この点は、現在の状況においては特に重要である。なぜなら、政府によって一部の行動が制限されており、企業は他の行動を検討する又は実行するための、流動性資産又は流動性資産へのアクセスを有していないかもしれないからである。
データ (ISA540(改訂) 第25項)	● 会計上の見積りの性質、適用される財務報告の枠組み、事業、産業及び経営環境を踏まえ、データがその状況において適切であるかどうか。例えば以下が挙げられる。 ○ 契約は、ISA540(改訂)においてはデータと考えられている。現在の環境下では、企業は既存の契約や取決めの条件を再交渉するかもしれない。例えば、顧客との契約、従業員との報酬の取り決め、リース、多くの金融資産及び債務の条件等である。 ○ 経営者は、この環境により、別の情報源を使用する必要があるかもしれない。監査人は、そのような状況では、当該情報源の適合性と信頼性を検討するかもしれない。 ○ 会計上の見積りは、世界的流行の影響を考慮すると、容易に観察できない又は入手できないデータに基づいていることがある。 ● 経営者がデータを適切に理解又は解釈しているかどうか。複雑な法令上又は契約上の条件に関して、監査人は、契約の理解又は解釈に専門的な技能又は知識が必要かどうかを検討するかもしれない。また、監査人は、契約条件が経営者の説明と整合しているかどうかを検討するために、原契約を査閲するかもしれない。

COVID-19の世界的流行の結果、以下が生じることがある。

- 適切な見積額を選択し、関連する開示を行うということに関しては、経営者に対して見積りの不確実性を理解し対処することの困難をもたらすかもしれない。ISA 540(改訂)は、監査人に対し、経営者が適用される財務報告の枠組みに照らして見積りの不確実性を理解し対処するための適切な措置を講じているかどうかについて、リスク対応手続において扱うことを求めていることから、この点は、監査人にとっても課題となる可能性がある。¹⁴ISA 540(改訂)は、経営者が見積りの不確実性に対処するための適切な措置を講じていないと監査人が判断した場合の監査人の責任について規定している。¹⁵
- 見積りの不確実性が高くなるため、監査人の許容範囲が重要性の基準値の数倍となる場合が増えるかもしれない。許容範囲が広いことは、状況によっては適切であるかもしれないが、許容範囲内における金額の合理性に関する十分かつ適切な監査証拠を入手しているかどうか監査人が再検討することが重要であることを示していることがある。このような状況では、見積りの不確実性に関する開示もより重要となる(開示に関する監査人の検討については、以下のセクションも参照)。¹⁶

経営者は、会計上の見積りに対する修正又は開示が必要かどうかを判断するため、財務諸表日付においてどのような情報が判明していたかを評価しなければならない(監査人も評価しなければならない)。後発事象の詳細については、IAASBの監査実務に関するスタッフ文書「変化し続ける環境下での後発事象 – COVID-19の影響に関する監査上の留意事項」を参照。

開示



ISA540(改訂)には、開示に関する要求事項が3箇所含まれている。第31項は、見積りの不確実性に関する開示以外の、会計上の見積りに関するすべての開示を対象としている。第26項(b)及び第29項(b)は、見積りの不確実性に関する開示を対象としている。

現在の環境下では、会計上の見積りに関する開示の重要性が特に強調されなければならない。開示は、将来予測が困難な場合には、財務諸表の利用者が関連する金額の変動性と見積りの不確実性の内容及び程度を理解するのに役立つであろう。

監査人の許容範囲が重要性の基準値の数倍となる場合には、見積りの不確実性に関する開示の合理性に対する監査人の評価がより重要となる。特に、見積りの不確実性の程度が高いことと生じ得る結果の範囲がその開示によって適切に伝わるかどうかという点が重要である。¹⁷

¹⁴ ISA540(改訂) 第26項、A109項からA114項

¹⁵ ISA540(改訂) 第27項

¹⁶ ISA540(改訂) A125項

¹⁷ ISA540(改訂) A125項

IFRS第7号¹⁸は、信用リスク、流動性リスク及びマーケットリスクに関する定性的及び定量的な開示を要求している。これらの開示は、開示に関する監査証拠を入手する際の監査人の検討の一環として、会計上の見積りに関する作業に大きく関連し、またISA540(改訂)の強化された要求事項の観点からも考慮する必要があるかもしれない。例えば、政府から課された制限等により取引の状況に悪影響が生じているため、取引相手が契約を履行できず企業の信用リスクが大きく変化していることがある。銀行が資金の貸出においてより慎重になることにより、流動性リスクが変化している場合や、金利の変動によってマーケットリスクが変化している場合もある。

ISA540(改訂)¹⁹は、一定の状況において、適正表示を達成するために、財務報告の枠組みが明示的に要求しているもの以外にも追加的な開示が必要となる可能性があることも強調している。現在の環境下では、COVID-19の世界的流行以前には必要とされていなかった追加的な開示が必要となるかもしれない。

監査報告書への影響



IAASBの監査実務に関するスタッフ文書「COVID-19により変化する環境下での監査報告」には、COVID-19が監査報告書に与える影響を検討する際の監査人のガイダンスが含まれている。とりわけ、このスタッフ文書は、会計上の見積りに伴う不確実性と関連する開示の検討が、監査人が特に注意を払った事項となる場合、ISA701²⁰に従った監査上の主要な検討事項となる場合があることを強調している。COVID-19の世界的流行の影響により、見積りの不確実性、複雑性及び主観性の程度がより高くなることを考慮すると、財務諸表において監査人の重要な判断を伴う領域が増えることが多いかもしれない。

IAASBの監査報告に関するスタッフ文書は、ISA706(改訂)²¹に従って、監査人は、利用者が財務諸表を理解する基礎として重要であると監査人が判断した事項について強調するために、監査報告書に強調事項区分を含めることが必要であると考えられる場合があることも記載している。例えば、ISA701が適用されない場合、監査人は、会計上の見積り(又は関連する開示)に関する、会計上の見積りの変動性と不確実性を利用者が理解する基礎となる事項を強調するため強調事項区分を含めるかもしれない。

COVID-19の世界的流行により、監査人が監査証拠を入手する方法が試されている。会計上の見積りに関連して、当該見積りを行うために使用されたデータ、仮定及び測定方法に関する十分かつ適切な監査証拠を入手することはより困難となるかもしれない。監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合、例えば、経営者が信頼できないデータを使用している可能性があり、また他に必要な監査証拠を入手する適切な方法がない場合、監査人は、ISA705(改訂)に従って、監査又は財務諸表に対する監査意見への影響を評価しなければならない。²²

¹⁸ 国際財務報告基準(IFRS)第7号、金融商品:開示

¹⁹ ISA540(改訂)、A112項

²⁰ ISA 701「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」

²¹ ISA706(改訂)「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」

²² ISA 705(改訂)「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」

経営者の偏向と不正



すべての会計上の見積りにはある程度の見積りの不確実性があり、それが主観性を生じさせる。主観性の存在が経営者による判断を必要とし、そのため意図的であるか否かを問わず経営者の偏向による影響の可能性をもたらす。²³ 意図的に誤解を与えることを目的としているのであれば、そのような経営者の偏向は不正に該当する。

経営者の偏向が存在する兆候

COVID-19の世界的流行により、例えば、流行の期間及び流行による影響の内容と程度等に関連した不確実性によって、会計上の見積りに対する主観性の影響の程度は高くなることがある。したがって、監査人による経営者の偏向が存在する兆候の評価は、世界的流行前よりも重大である場合がある。監査人は、経営者の偏向が存在する兆候²⁴を評価する場合、経営者の偏向が世界的流行前とは異なっている可能性があると考えられるかもしれない。例えば、世界的流行以前は、経営者には、望ましい利益目標を達成する意図的ではない偏向があったかもしれないが、この点は、現在の環境下では変化しているかもしれない。例えば、経営者には、政府の支援策を受ける要件を満たすため、(意図的ではない又は意図的な)偏向があるかもしれない。

また、経営者の偏向が存在する兆候は不正リスク要因となる場合があり(すなわち、意図的な偏向の場合)、監査人は、別のより強固な監査手続を実施することがある。

不正

不正な財務報告は、会計上の見積りに関する意図的な虚偽表示を通じて行われることが多い。これには、見積りや関連する仮定を意図的に過小又は過大に評価することが含まれる。例えば、経営者は、企業の資産の減損を避けるために将来キャッシュ・フローを過大評価するかもしれない。現在の状況では、監査人は、企業の減損の算定(特に、インプットに関連する主観性の増大のため、減損の算定におけるインプット)に焦点を当てる必要がある可能性が高い。

また、経営者は、一定の財務目標又は営業目標を達成するためのインセンティブがあるかもしれない。例えば、現在の状況では、一部の企業においては、流動負債に対する流動資産の価値が変化した等、比率や目標の変更により借入金の財務制限条項に抵触する可能性が高まっている。経営者は、財務制限条項が企業に与える影響を考慮して、当該条項に抵触しないように、財政状態について意図的な虚偽表示を行う可能性がある。

また、例えば、従業員がリモートで働いているが労働環境の変化に対して内部統制の適切な変更が行われていない等、企業の内部統制が有効に運用されていないため不正による重大な虚偽表示リスクが高くなる場合がある。不正による重要な虚偽表示リスクが増加した場合、監査人は、変更が必要かどうか及び別の強固な監査手続を行う必要があるかどうか検討する必要があるかもしれない。

²³ 経営者の偏向は、ISAにおいて「情報の作成における経営者の中立性の欠如」と定義されている。

²⁴ ISA540(改訂)、A134項には、経営者の偏向が存在する兆候に関するいくつかの例示が含まれている。

その他のリソース

他のCOVID-19関連の監査実務に関するスタッフ文書を含む、IAASBのスタッフにより集められた追加の資料については、IAASBのウェブサイトを参照されたい。



IAASB の業務へのサポートを行う組織とプロセスは国際会計士連盟®(IFAC®)に支援されている。

IAASB 及び IFAC は、本文書の内容を信頼して行為を行うか又は行動を控えることによって生じる損失について、当該損失が過失により生じたものであれ他の原因によるものであれ、一切責任を負わない。

国際監査基準、国際保証業務基準、国際レビュー業務基準、国際関連サービス基準、国際品質管理基準、国際監査実務ノート、公開草案、コンサルテーション・ペーパー等のIAASB®の公表物は、IFAC®が公表し、その著作権は IFAC®にある。

著作権 © IFAC2000年4月。無断複写・転載を禁ず。この文書は個人及び非商業的使用(専門家による参照又は調査)のためであればwww.iaasb.orgからダウンロードすることができる。この文書の翻訳、複製、保存若しくは送信、又は他の類似する使用については IFAC の許可書が必要となる。

「国際監査・保証基準審議会」、「国際監査基準」、「国際保証業務基準」、「国際レビュー業務基準」、「国際関連サービス基準」、「国際品質管理基準」、「国際監査実務ノート」、「IAASB」、「ISA」、「ISAE」、「ISRE」、「ISRS」、「ISQC」、「IAPN」、IAASB のロゴは、米国及びその他の国で登録されたIFACの商標又は登録商標及びサービスマークである。

著作権、商標、情報利用の許可に関する情報は、permissions@ifac.orgに連絡されたい。

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)の本文書「新型コロナウイルス感染症(COVID-19)により変化し続ける環境下での会計上の見積りの監査」は、2020年6月に国際会計士連盟が英語で公表したものであり、2020年7月に日本公認会計士協会がIFACの許可を受けて翻訳し使用している。IFACのすべての公表物において、承認されたテキストは、IFACから英語で発行されたものである。IFACは、翻訳の正確性及び完全性に対する責任又はそれらの結果として発生する訴訟に対する責任を何ら負うものではない。

「新型コロナウイルス感染症(COVID-19)により変化し続ける環境下での会計上の見積りの監査」の日本語のテキスト© IFAC 2020年。無断複写・転載を禁ず。

原題: Auditing Accounting Estimates in the Current Evolving Environment Due to COVID-19

この文書の複製、保存、転載若しくは送信、又は他の類似する使用の許可に関する情報は、permissions@ifac.orgに連絡されたい。