

変化し続ける環境下での継続企業の前提の評価 - 新型コロナウイルス感染症(COVID-19)の影響に関する監査上の留意事項

本文書は、国際監査基準™(ISA™)に基づき、経営者が継続企業を前提として財務諸表を作成することの適切性を監査人が評価する際の主要な留意事項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、ISAに優先したりするものではない。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、統治責任者及び財務諸表利用者が、継続企業の前提に関する監査人の責任及び継続企業の前提に関する重要な不確実性の監査報告書への影響を理解する上で、本報告書は有用となりうる。

企業の継続企業の前提に影響を与える要因は多い。これらの要因には、企業が事業を営む業界及び地域、顧客及び取引業者(サプライヤー)の財務流動性、並びに企業の財務流動性及び支払能力が含まれる。COVID-19の世界的流行により経済環境が悪化し、収益及びキャッシュ・フローが減少したことにより、企業が財務制限条項の既存又は新たな義務を果たすことができるのかが問題となり得る。

本文書は、COVID-19の世界的流行が継続企業の前提に関する監査手続に及ぼす影響に焦点を当てたものである。また以下に記載した事項に関する影響についても記載した。

- 継続企業の前提に関する経営者及び監査人の責任
- 監査人によるリスク評価手続及び経営者による継続企業の前提に関する評価の検討
- 経営者の評価を超えた期間
- 継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が識別された場合における追加的な監査手続
- 監査報告書への影響及びその他の記載内容に関する監査人の検討
- 財務諸表の確定(承認)が著しく遅延した場合の検討

COVID-19が世界的に流行している現在の状況において、監査人は、継続企業の前提に関する結論を出す前に、企業が置かれた個別の状況を十分に検討した上で、ISA 570(改訂)「**継続企業**」に記載されている全ての要求事項に従う必要がある。継続企業に関する監査手続を実施する際、職業的専門家としての懐疑心を発揮することが、より重要となる。特に、現在の状況は企業に重要な財務的影響を及ぼすことはなく、継続企業の前提に関する重要な不確実性は存在しないと経営者が判断した場合にはなおさらである。

本文書は、IAASB の公表文書の概要を理解いただくために日本公認会計士協会が作成した仮訳です。正確にご理解いただくためには、英語のオリジナルの文書をご覧ください。

経営者と監査人の責任



継続企業の前提の下では、企業が予測しうる将来にわたって存続し、事業を継続することを前提に財務諸表が作成される。経営者に当該企業の清算又は事業停止の意図がある場合又はそれ以外に現実的な代替案がない場合は除かれる。継続企業の前提に基づき財務諸表が作成される場合、企業の資産及び負債は、通常の事業活動において回収又は返済することができるものとして計上される。

経営者の責任

- **継続企業の前提の評価を行う**
 - 適用される財務報告の枠組みにおいて明示的な規定がある¹。又は
 - 適用される財務報告の枠組みに明示的な規定はないが、継続企業の前提は財務諸表の作成における基本的な原則であるため、経営者は財務諸表の作成において継続企業の前提を評価することが求められる。
- (継続企業の前提について経営者が評価する際) 事象又は状況に関する将来の結果に固有の不確実性について、**特定の時点において判断する。**
- 以下について**判断し、注記を行う。**
 - 事象又は状況の結果の不確実性の程度(例えば、事象又は状況若しくはその結果の発生までの期間が長くなるほど不確実性は高くなる)
 - 企業の規模及び複雑性、事業の性質及び状況並びに外部要因によって受ける影響の度合い
 - 将来に関する判断(判断を行う時点において入手可能な情報に基づく判断)



監査人の責任

- 経営者が継続企業を前提として財務諸表を作成することの適切性について**十分かつ適切な監査証拠を入手し、結論付ける。**
- 入手した監査証拠に基づき、継続企業の前提に関する**重要な不確実性が認められるか否かを結論付ける。**
- **適切な監査意見の表明及び報告**

監査には固有の限界があるため、重要な虚偽表示が発見されないという回避できないリスクがある。企業が継続企業として存続できない状況を引き起こす可能性のある将来の事象又は状況に関しては、この限界の影響がより大きくなる。継続企業の前提に関する重要な不確実性についての記載が監査報告書にないことをもって、企業が将来にわたって事業活動を継続することを保証するものではない(ISA 570(改訂)第7項)。

¹例えば、国際会計基準(IAS)第1号「財務諸表の表示」は、

経営者に継続企業の前提に関する評価をすることを求めている(第25項-第26項)。

COVID - 19により状況が変化し続けており、このような状況の変化により、経営者と監査人がそれぞれの責任をどのように果たしていくのかも影響を受ける。

経営者

- 継続企業の前提に関する経営者の評価は、より困難なものとなる可能性が高い。
- 財務諸表利用者に継続企業の前提に影響を与える事象又は状況について情報を提供するために、経営者及び統治責任者は、追加的かつ詳細な情報開示を行う必要があるかもしれない。

監査人

- 継続企業の前提に関する経営者の評価の適切性について結論付けることができるよう、監査人は追加的な監査手続を行う必要がある(検討事項は後述する)。
- 監査人が、より詳細な追加的な監査手続を実施した場合、このような状況の中で、継続企業の前提に関して結論付けることに役立つことがある。
- 以下のような監査報告書への影響が想定される(企業の事業の性質及び状況により異なる)
 - 該当する場合、(ISA 570(改訂)に基づき)「継続企業の前提に関する重要な不確実性」という見出しを付した区分を設ける。
 - 状況に応じて除外事項付意見(限定意見、否定的意見又は意見不表明)を表明する。
 - 監査上の主要な検討事項(KAM)が監査報告書に記載されている場合、KAMとして記載する。

このような不透明な時期において、経営者と監査人が継続企業の前提に関するそれぞれの責任を果たすことができるよう、両者がタイムリーかつ効果的なコミュニケーションをとることが不可欠である。

リスク評価手続と継続企業の前提に関する経営者の評価の検討



ISA 570(改訂)²は、監査人がISA 315(改訂)³で要求されるリスク評価手続を実施する場合、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在するか否かについて考慮し、継続企業の前提に関して経営者が行った評価を検討することを監査人に要求している。

² ISA 570(改訂)第10項及び第12項

³ ISA 315(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」

COVID-19の世界的流行により、サービス産業、小売業、旅行業界といった特定の産業が重大な影響を受ける可能性が高い。景気後退により、場合によっては継続企業の前提に関する不確実性が認められる可能性のある事象又は状況の数及び重大性の双方が増加することになるであろう。しかし、このことは必ずしも重要な不確実性が存在することを意味するものではなく、継続企業の前提に重要な疑義のリスクが増加するかどうかは企業の事業内容及び状況(企業が属する業界を含む)によって決まる。

COVID-19の世界的流行により存在する可能性のある事象又は状況の例:

事象又は状況	経営者の継続企業の前提に関する評価に関して影響を与える可能性のある事項	経営者の評価を検討する際に監査人が検討する可能性のある事項
<p>主要な市場の喪失、主要顧客の喪失、売上減少、労働力不足</p>	<p>COVID-19の世界的流行により、多くの国で公衆衛生対策が行われ、時には「必要不可欠でない事業」が閉鎖されたり、従業員の在宅勤務が奨励又は要求されたりするなどの働き方が変更された。</p> <p>これにより、多くの企業が悪影響を受ける可能性が高く、例えば、必要不可欠でない事業に関する店舗を閉鎖しなければならない場合に、オンライン販売で店舗閉鎖による売上減少分を補えなければ、売上高の減少となる可能性が高い。</p> <p>COVID-19が流行している現在及び収束後、製品やサービスによっては需要が変化する可能性が高い。例えば、サービス業・旅行業界では、大幅な売上減少となる可能性がある。</p>	<p>経営者は以下の事項による影響を検討したか。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 売上減少 • 売上減少への対応策 • サプライチェーン及び配送に関する問題(注文を履行できない可能性がある) • 労働力不足により予定操業度で稼働できないことによる影響 • 政府による補助金の給付や他の支援策(例えば、支払猶予による救済など) • 公衆衛生対策が緩和された後、業務の混乱がどの程度の期間企業に影響を与え続ける可能性があるか
<p>キャッシュ・フローを生み出すために使用される資産価値の著しい低下</p>	<p>現状の国内外の市場の不確実性を前提とすると、資産評価はより困難ものになる可能性が高い。</p> <p>特に、公正価値に基づく評価は、価値がより頻繁かつ大きく変動するため、より困難なものとなる可能性がある。</p> <p>予測した将来キャッシュ・フローに基づく評価も大幅に困難になる可能性が高い。これは、現在の市場の乱高下及び不透明感を考慮すると、将来キャッシュ・フローを生み出すための安定したモデルを開発することはより困難である可能性が高いためである。</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 経営者が評価に使用した仮定の合理性(該当する場合、異なる評価計算にも仮定を一貫して使用しているかを含む) • 使用した仮定と相反する情報が存在することが判明しているかどうか • 経営者が評価を行うために専門家を利用した場合、専門家はどのようにして仮定を設定したのか • 経営者の評価期間に関して、現在の国内外の市場及び将来の見通しが不透明であることが十分に検討されたかどうか

<p>流動資産の著しい価値の下落-棚卸資産</p>	<p>事業内容及び棚卸資産が傷みやすい性質のものかどうかによるが、事業活動の一部休業(必要不可欠の事業ではないことによる実店舗の閉鎖を含む)により、企業は多額の棚卸資産評価減の計上を検討する必要があるかもしれない。</p> <p>季節性の高い棚卸資産は、販売できない場合や値下げしなければ販売できない場合は、評価減が必要となる可能性がある。</p>	<p>経営者が以下をどのように検討したのか。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 棚卸資産の評価減の可能性 ● 公衆衛生対策が緩和された後、業務の混乱がどのように企業に影響を与え続ける可能性があるか(例えば、サプライチェーンの継続供給)
<p>新製品や新サービス提供の遅れ</p>	<p>多くの企業が、需要の減少や部品が入手困難となったことにより、新製品や新サービスの提供を見送った可能性がある。</p> <p>企業の継続企業の前提の評価が新製品又は新サービスの提供を前提としていた場合、新製品又は新サービスの提供を遅らせたことにより、当該企業の継続企業の前提の評価に悪影響を及ぼす可能性がある。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 経営者は新製品や新サービス提供の遅れによる財務的な影響をどのように考慮したか。財務的な影響には、法的費用や発生することが契約などにより決定している費用などの他の関連費用も含まれる。
<p>外国為替の変動</p>	<p>為替相場は大幅に変動している。国際取引を多く行っている企業は、外貨購入、売買契約、外貨建ての債権又は債務、先物為替予約又はその他のデリバティブ契約に関する予期せぬ損失(又は利益)を考慮する必要があるかもしれない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 不確実性を軽減するためのヘッジ契約の影響も含めて、為替変動をどのように考慮したのか。 ● 為替レートの変動に対する感応度を考慮したのかどうか。
<p>不確実性が高まったことにより影響を受ける測定値</p>	<p>企業は、不確実性が高まったこと(例えば、金利や為替レートなどの変動するレートに基づく計算)により将来のキャッシュ・フローがどの程度影響を受けたのかを決定する必要がある。その際は以下の項目を考慮に入れる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 将来は不透明であること(未知の性質) ● COVID-19が流行する期間 ● 予想将来キャッシュ・フローの発生が期待されるタイミング 	<ul style="list-style-type: none"> ● 将来のキャッシュ・フローに影響を与える将来の金利変動の影響及びその他の関連要因に関する経営者の評価を検討する際、監査人は以下の事項に重点を置くことがある。 <ul style="list-style-type: none"> ○ 基礎となる仮定(監査の他の分野で使用された前提との整合性を含む) ○ 仮定の妥当性を決定するために用いた情報源 ○ 金利の変動に対する感応度を考慮したか

<p>取引先の信用リスク</p>	<p>企業は、重要な取引先の信用リスク(債務者が債務を履行できなくなるリスク)を検討する必要がある。すなわち企業が重要な金融資産を保有しているかどうか及び取引先が契約を履行する意図があるか、又は履行可能かどうかを検討する必要がある。</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 経営者が金融資産の回収可能性をどのように評価したのか(使用した仮定が合理的であり、監査人が知るその他の情報と整合しているかどうかを含む)
<p>企業の支払能力</p>	<p>現時点では、政府による支援は、支援を必要とする企業に短期的な資金の流動性を提供することに重点が置かれている。企業が資金の流動性を維持するためにとる行動(例えば、支払の据置きや費用を相殺するための補助金の受領など)は、企業の長期的な支払能力に潜在的な影響を与える可能性がある。</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 経営者がどのようにして企業の長期的な支払能力を評価したのか(例えば銀行やその他の貸し手などの資金提供者との企業の長期的な支払能力や財務制限条項に関するコミュニケーションを含む) • 経営者がどのようにして「ストレステスト(財務上の健全性に関するテスト)」を実施したのか、又ストレステストで用いられた仮定は、起こりうる状況を適切に反映しているかどうか(なお、ストレステストは企業のソルベンシー・リスクを理解するのに役立つことがある) • 企業はどのようにして追加的な借入を返済するのか • 企業は支払が据え置かれた費用をどのようにして払うのか • 政府や行政により公表されたCOVID-19の流行の影響を緩和するためのガイダンスを経営者はどのように考慮したのか



経営者の評価を超えた期間

ISA 570(改訂)第15項は、監査人は、経営者の評価期間を超えた期間に発生する可能性がある継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況に関して経営者が有する情報について質問しなければならないと規定している。

経営者の評価期間は、適用される財務報告の枠組みで要求される期間又は法令においてより長期間を要求されている場合には当該期間となる。ISA 570(改訂)は、監査人に経営者と同じ評価期間を使用することを要求しており、経営者の評価期間が12ヶ月に満たない場合、監査人は、経営者に対して、評価期間を少なくとも期末日から12ヶ月間に延長するよう求めなければならない⁴。

経営者の評価期間を越える長期的な事象や状況は、このような状況では特定することがより困難かもしれないが、COVID-19の世界的流行は、サプライチェーンの長期的な寸断など、多くの企業に重大な影響を与える可能性が高い。これは、短期的な混乱を招く可能性がある(例えば、多くの企業が仕入先を確保するのに苦労している可能性がある)。一方で、サプライチェーンの回復が遅れば、長期的には注文の処理や履行ができなくなる可能性もある。監査人は、経営者がサプライチェーンの問題をどのようにして解決しようとしているのか、どのような代替案が存在し得るか、又、解決にどの程度時間がかかるのかを検討することがある。

(継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような)事象又は状況を識別した場合の追加的な監査手続



ISA 570(改訂)第16項は、「監査人は、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況を識別した場合、追加的な監査手続(当該事象又は状況を解消する又は改善する要因の検討を含む。)を実施することにより、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況に関する重要な不確実性(以下「継続企業の前提に関する重要な不確実性」という)が認められるかどうか判断するための十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない」と規定している。

⁴ ISA 570(改訂)第13項

COVID-19の世界的流行により、企業の継続企業の前提に重大な疑義を生じさせるかもしれない事象や状況が発生する可能性が高いことから、監査人がISA 570(改訂)第16項に準拠し、追加的な手続を実施する可能性も高くなる。さらに、監査人は、以下の事項についても検討することができる。

- 経営者は、有効な統制環境を維持することができるような対応策を立案・実施したのかどうか(このような状況の下で、特に主要な財務報告や他の重要な内部統制の有効性を維持するためにどのように対応したのか)
- 経営者は、信頼性があり、適切な情報を継続的に入手する方法を検討したかどうか(例えば、支店や部門などの他の事業部からの財務情報の入手経路など)

ISA 570(改訂)のA16項には、要求事項16項に規定される監査手続に関する例が記載されている。

追加的な監査手続 - 要求事項第16項	監査手続 - A16項の事例	このような状況において監査人が留意する点
<p>企業が資金計画を作成しており、当該計画を分析することが経営者の対応策を評価するに当たって事象又は状況の将来の帰結を検討する際の重要な要素となる場合、以下を行う。</p> <p>(i) 資金計画を作成するために生成した基礎データの信頼性を評価する。</p> <p>(ii) 資金計画の基礎となる仮定に十分な裏付けがあるかどうかを判断する。</p>	<p>キャッシュ・フロー、利益その他関連する予測財務情報を分析し経営者と協議する。</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 以前に作成された予算や業績予測は、急激に変化する経済状況の下では適切ではなく、監査人が検討する前に、経営者による大幅な修正が必要となる場合がある。 • 世界市場がいかに不透明で不安定であるかということを考慮すると、将来予測はより困難になる可能性が高く、監査も同様に困難となる。従って、以下の事項が留意点となりうる。 <ul style="list-style-type: none"> ○ 経営者が使用した仮定及び現在の状況に照らして仮定は合理的であるかどうか(例えば、新規又は追加の信用枠を提供する貸し手が、COVID-19により多くの影響を受けた企業のために追加的な費用を負担することがある。また、外貨建て債務に対する為替変動が将来のキャッシュ・フロー予測に重大な影響を与える可能性がある。) ○ 異なる目的のために使用される仮定との一貫性 ○ 実施された感応度分析が、適用された仮定を検証するためにどのようにして用いられたか、あるいは急激な環境変化を反映するために別のシナリオが想定された場合、そのシナリオが経営者の評価にどのような影響を与えたか ○ 修正された契約条項が、将来のキャッシュ・フロー予測に影響を与える可能性がある。 ○ 税率又は税法の変更による予想される税額の変更(例えば、一部の地域では、税制を

		<p>変更するにより財政支援策が実施された可能性がある)。</p> <p>COVID-19の世界的流行により状況が変化し続けていることを考慮すると、経営者及び監査人は共に定期的に評価を更新する必要があるかもしれない。</p>
<p>継続企業の評価に関連する経営者の対応策が、当該事象又は状況を解消し、又は改善するものであるかどうか、及びその実行可能性について検討する。</p>	<p>新たな財務的支援又は既存の支援を継続する取決めの存在、その法的有効性及び実行可能性について、企業の親会社又は取引金融機関等の支援者に確認し、当該支援者に追加資金を提供する財務的能力があるかどうかを評価する。</p>	<p>各国の政府が企業に対する経済支援策を公表しており、支援策の多くは企業の費用負担を賄うために資金の流動性を提供することを中心としたものである。例えば、一定期間に給与支給額の一部を支援するための助成金を支給する国がある。又、政府が銀行等に対し、支援を必要とする企業(特に中小企業に関して)に緊急貸付金の提供や、財務制限条項の抵触に対する柔軟な対応を働きかける国もある。</p> <p>企業の継続企業の前提に関する経営者の評価を検討するに当たって、監査人は、例えば、企業が利用可能な経済支援策にどの程度依存しているのか、短期的な資金の流動性に懸念がある場合、懸念を払しょくするのに十分な補填か、あるいは経済支援策に一定の条件がある場合、企業が条件を満たす可能性が高いのかを検討することがある。</p> <p>さらに、監査人は以下の事項を検討することがある。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 継続的な支援の可能性について把握するために、債券引き受け者(資金提供者)と企業との通信文書を閲覧すること • 事業再生計画の実行可能性及び営業費用削減への影響 • 支払が据え置かれた費用の支払期限が到来した際の企業の支払能力
	<p>社債及び借入金の契約条項を閲覧し抵触しているものがないか検討する。</p>	<p>企業によっては、COVID-19の世界的流行により著しい財務的な影響を受ける可能性が高い。したがって、監査人は、信用格付けの低下による影響、財務制限条項への抵触や抵触する可能性、また、このような場合に経営者がどのようにして債券発引き受け者(資金提供者)と問題を解決しようとしているかを考慮することが重要である。</p> <p>例えば、以下のような場合に財務制限条項に抵触することある。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 企業が公表する利益が一時的に低下した場合 • 業務停止又はその他の不利な重要業務に関する条項がある場合

		<ul style="list-style-type: none"> • 資金提供者に監査済み財務諸表、財務制限条項を遵守したことを示す証明書又は第三者による評価を期限までに提供することができない場合 <p>さらに、監査人は財務制限条項に関する支援策についても検討することがある。例えば、国によっては、財務健全性を監督する規制当局が、貸主(資金提供者)に対して、COVID-19の世界的流行による財務制限条項の抵触に対して慎重に検討することや、追加費用の請求や追加の制限を課さないよう呼びかけている。</p>
	<p>借入枠の存在、条件及び十分性を確認する。</p>	<p>企業によっては、COVID-19の世界的流行により、中期的に財務上の影響受けるため、追加の借入や信用枠の拡大が必要になるかもしれない。</p> <p>このため、監査人が継続企業の前提について結論を出すにあたり、企業の短期の資金流動性及び長期的な支払能力を確保するための資金の貸し手と契約の有無について検討することが重要である。</p>

監査報告書への影響

ISA 570 (改訂) 第17項及び第18は以下のように規定している。



- 監査人は、経営者が継続企業を前提として財務諸表を作成することの適切性について十分かつ適切な監査証拠を入手し結論付けなければならない。
- 監査人は、入手した監査証拠に基づき、単独で又は複合して継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるか否かについて実態に即して判断し、結論付けなければならない。

除外事項付限定意見等につながり得る事象や状況が、COVID-19の世界的流行により悪化する可能性があるが、このこと自体が必ずしも除外事項付意見の表明を意味するものではなく、企業を取り巻く事実や個別の状況に応じて判断されるべきである。

継続企業の前提に関する注記

適用される財務報告の枠組みによっては、企業の継続企業に関連して、重要な判断や仮定を含め具体的な開示に関する要求事項が規定されている。一般的に、(例えば、期末日から12ヶ月の期間を対象に) 経営者が継続企業の前提に重要な疑義があると結論づけた場合に注記が要求される。さらに、経営者が資金の流動性リスクや信用リスクをどのように管理しているかなどの事業リスクに関する開示も求められることがある。

現在、多くの企業にとって当面の見通しが不透明であることを考慮すると、これまでより多くの監査済財務諸表において、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況について詳細な注記がなされる可能性が高い。

適正表示の枠組みに従って作成された財務諸表においては、適正表示を達成するために追加的な開示が要求される場合もある。例えば、監査人が財務諸表の適正表示を評価する際、事実と状況によっては、適正表示を達成するために財務報告の枠組みにおいて具体的に要求されていないが、企業に関する事実や状況によっては、追加の開示が必要であると判断することがある。

ISA 570 (改訂) 第19項及び第20項に基づき、監査人は、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況、及び当該事象又は状況に対する経営者の対応策について、財務諸表における注記が適切かどうかを判断しなければならない。

全ての企業がCOVID-19により同じような影響を受けるわけではなく、どの程度の注記が要求されるかは、各企業に関する事実と状況により異なる。監査人は、注記の適切性及び注記が不十分な場合の監査報告書への影響を判断する際に、職業的専門家としての判断を行使する。

監査報告書への影響

監査人が、企業の事実及び状況に基づき、継続企業の前提に関する重要な不確実性があると判断した場合の監査報告書への影響を下記の表にまとめた。

ISA 570号(改訂)の付録には、継続企業の前提に関する監査報告書の文例が記載されている。

監査人の結論(入手した監査証拠に基づく監査人の判断)	監査報告書 ⁵ への影響	ISA 570(改訂)の参照箇所
<ul style="list-style-type: none"> 継続企業を前提として適切に財務諸表が作成されている。 重要な不確実性が認められる。 適切な注記がなされている。 	<ul style="list-style-type: none"> 無限定意見を表明する。 財務諸表における注記事項について注意を喚起するために、監査報告書に「継続企業の前提に関する重要な不確実性」という見出しを付した区分を設ける。 	第22項
<ul style="list-style-type: none"> 継続企業を前提として適切に財務諸表が作成されている。 重要な不確実性が認められる。 適切な注記が<u>なされていない</u>。 	<ul style="list-style-type: none"> ISA 705 (改訂)⁶に基づき、状況に応じて限定意見又は否定的意見を表明する。 監査報告書の「限定付意見の根拠」又は「否定的意見の根拠」区分において、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる旨、及び財務諸表に当該事項が適切に注記されていない旨を記載する。 	第23項
<ul style="list-style-type: none"> 継続企業を前提として財務諸表が作成されている。 継続企業の前提に基づき財務諸表を作成することは適切ではない。 	<ul style="list-style-type: none"> 否定的意見を表明する。 	第21項

⁵ 継続企業の前提に関する監査報告書の様々な文例は、ISA 570(改訂)の付録に記載されている。

⁶ 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」

<ul style="list-style-type: none"> ・ 企業は継続企業の前提ではない。 ・ 財務諸表は、継続企業の前提としていない他の基準に基づき適切に作成されている。 ・ 当該他の基準の適用は、状況に照らして適切である。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 財務諸表が作成されている他の基準について適切な開示がされている場合には、無限定適正意見を表明することができるかもしれない。 ・ 適用した当該他の基準及びその採用の理由に対する財務諸表の利用者の注意を喚起するため、ISA 706(改訂)⁷に準拠して、監査報告書に「強調事項」区分を設けることが適切であると考えられることがある。 	<p>A27項</p>
---	--	-------------

監査報告書への影響を検討するにあたり、監査人は、経営者が継続企業を前提として財務諸表を作成することの適切性について結論付けるために、十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうか検討する必要がある。監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合、ISA 705(改訂)に準拠し、監査報告書への影響を決定する。例えば、将来の予測に関する監査証拠を入手することがより困難であることが、監査範囲の制約につながる可能性がある。監査報告書に関するさらなる留意点は、別のスタッフ文書(「変化し続ける環境下での監査報告書 - COVID-19の影響による監査上の留意点(仮訳)」⁸)で取り扱う。

監査上の主要な検討事項(KAM)

監査上の主要な検討事項は、ISA 701⁹に準拠し、当年度の財務諸表の監査において監査人が職業的専門家として特に重要であると判断した事項に重点を置くために、監査報告書に記載される。

継続企業の前提に関する重要な不確実性は、その性質上、ISA 701¹⁰における監査上の主要な検討事項に該当する。COVID-19の影響が続く現在の状況においては、企業によっては、監査人が経営者による継続企業の前提に関する評価について結論付ける際に検討することに、重要な判断を伴う可能性があり、このことが監査上の主要な検討事項と判断されることがある。

継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる場合、監査報告書に監査上の主要な検討事項として記載することは、ISA 570(改訂)に準拠したことにはならない。ISA 701第15項は、ISA 705(改訂)に準拠した監査報告書に対して除外事項付意見を表明する原因となる事項、又はISA 570(改訂)に準拠した継続企業の前提に関する重要な不確実性は、監査報告書の「監査上の主要な検討事項」区分に記載してはならないと規定している。このような場合、監査人は、監査報告書の「監査上の主要な検討事項」区分に、ISA 705(改訂)又はISA 570(改訂)に準拠して記載された事項について、『[除外事項付意見]の根拠』に記載されている事項を除き又は『継続企業の前提に関する重要な不確実性』に記載されている事項を除き」と記載する。

⁷ ISA 706(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」

⁸ 2020年5月上旬公表予定

⁹ 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」

¹⁰ ISA 701第15項

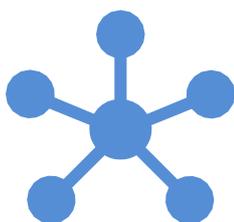
監査役等の統治責任者とのコミュニケーション



ISA第570号(改訂)第25項において、監査人は、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況について監査役等の統治責任者とコミュニケーションを行う必要があり、コミュニケーションには以下の事項を含めると規定している。

- ・ 当該事象又は状況が重要な不確実性を構成するかどうか。
- ・ 継続企業を前提として財務諸表を作成及び表示することが適切であるかどうか。
- ・ 財務諸表における注記の適切性
- ・ 該当する場合、監査報告書への影響

このような状況の下では、監査役等の統治責任者との定期的かつ効果的なコミュニケーションがさらに重要となる可能性が高い。COVID-19の世界的流行が企業に与える影響は急速に変化しており、変わりつつある状況が経営者又は監査人の評価に織り込まれても、短期間の内に妥当なものではなくなる可能性がある。監査人は、監査報告書への影響やその他の必須コミュニケーション事項を、監査役等の統治責任者にどのようにして適時にコミュニケーションを行うのか検討する必要がある。



その他の記載内容に関する監査人の検討事項への影響(ISA 720(改訂)¹¹⁾)

国によっては、年次報告書の「その他の記載内容」に追加的な情報の記載が求められる場合がある。例えば、経営者は企業の長期的な存続可能性や戦略について記載しなければならないかもしれない。

その他の記載内容に関する監査人の責任はISA 720(改訂)で規定されており、企業の継続企業の前提、企業の存続可能性又は戦略に関する「その他の記載内容」における開示も対象となる。

その他の記載内容を通読する過程において、監査人は、とりわけ以下を行わなければならない。

- ・ その他の記載内容と財務諸表の間に重要な相違があるかどうかを検討する。この基礎として、監査人は、その他の記載内容の特定の金額その他の項目(財務諸表の金額又は他の項目と同一の情報、要約した情報又はより詳細な情報を提供することが意図された情報)を、財務諸表における当該金額又は他の項目と比較する。
- ・ 入手した監査証拠と到達した結論に照らして、その他の記載内容と監査人が監査の過程で得た知識の間に重要な相違があるかどうかを検討する。

ISA 720(改訂)第16項から19項では、重要な相違が識別された場合、又は監査人がその他の記載内容に重要な虚偽表示が存在すると判断した場合について、監査人の対応を規定している。

¹¹ ISA 720(改訂)「監査した財務諸表が含まれる開示書類におけるその他の記載内容に関連する監査人の責任」

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、また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「変化し続ける環境下での継続企業の前提の評価-新型コロナウイルス感染症(COVID-19)の影響に関する監査上の留意事項」は、2020年4月に国際会計士連盟が英語で公表したものであり、2020年5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。

「変化し続ける環境下での継続企業の前提の評価-新型コロナウイルス感染症(COVID-19)の影響に関する監査上の留意事項」の日本語のテキスト© IFAC 2020年。無断複写・転載を禁ず。

原題: Going Concern in the Current Evolving Environment—Audit Considerations for the Impact of 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。