

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監査報告

本文書は、国際監査基準™ (ISA™) 及び国際レビュー業務基準™ (ISRE™) に基づく監査報告に関連して、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 及び ISRE 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 及び ISRE を読むことの代替とはならない。

本文書は、ISA に従って企業の財務諸表監査を行う監査人の監査報告、又は監査人が ISRE 2410¹ に従って当該企業の期中財務情報のレビュー業務を行う場合の報告を扱うことを意図している。

財務諸表の作成者、監査役等及び財務諸表利用者が、現状においてより関連することとなった事項から生じる、監査報告書及び期中財務情報に対するレビュー報告書に対する潜在的な影響を理解する上で、本文書は有用となりうる。

COVID-19 の世界的流行は、経済、マーケット及び事業にとって、不安定性や潜在的な重要な不確実性を含め、世界的に重要な影響を及ぼす。このような予測不可能な状況において、この状況による影響を受ける企業の監査人は、監査報告書及び期中財務情報に対するレビュー報告書(それぞれ、想定される利用者に対して監査意見又はレビューの結論を報告するために利用される)に生じる可能性がある影響に焦点を当てる必要がある。適切なアクションは、個々の業務の状況次第である。

本文書は、監査報告書及び期中財務情報に対するレビュー報告書に対して現在の環境から生じる可能性がある影響について以下を含め記載している。

- 財務諸表の重要な虚偽表示又は十分かつ適切な監査証拠を入手できないことによる除外事項付意見の表明
- 継続企業の前提に関する重要な不確実性
- 監査上の主要な検討事項(KAM) 及び/又は強調事項区分
- 財務諸表の監査人が期中財務情報のレビューも実施している場合における、レビュー報告書への影響

財務諸表の作成と監査報告書

財務諸表の作成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財務諸表を作成する責任を負う。経営者は、財務諸表の金額及び注記事項に関して判断を行い、また見積りを行わなければならない。これには、継続企業を前提として財務諸表を作成することが依然として適切であるかどうかが含まれる。



¹ ISRE 2410「企業の独立監査人が実施する期中財務情報のレビュー」

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。

現在の状況では、注記事項の重要性はますます高まっている。利用者は、COVID-19の世界的流行の重要な影響について開示を通じて透明性が高まることを期待している。注記事項によって、特に、金融市場の不安定性、信用リスク又は流動性リスクの悪化、政府による介入(政府補助金等)、並びに生産量の削減やリストラクチャリング等から生じる変化の影響に対処することができる。

監査意見の基礎となる十分かつ適切な監査証拠の入手

COVID-19の世界的流行により、監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手する方法が試されている。監査人のアクセス上の問題(例えば、移動の制限やリモート勤務の条件によって引き起こされる)、及びクライアントの社員のアクセス上の問題が一般的な課題である。例えば、監査人はもはや実地棚卸の立会を行うことができないかもしれない。グループ監査人は、構成単位の監査人の監査調書にアクセスすることが難しいかもしれない。また、監査人は、企業の活動方法の変化によって内部統制を理解し評価することができないかもしれない。監査人は、場合によっては、十分かつ適切な監査証拠を入手することができるように代替的な手続を実施することができる場合もあるが、それができない場合もある。

監査人は、財務諸表に対する意見形成の基礎を得るために必要な十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合、除外事項付意見の表明が必要かどうかを含め、監査報告書への影響を考慮する必要がある。

ISAにおいて、十分かつ適切な監査証拠を入手することは、注記事項にも同様に適用される。さらに、監査人は、適正表示の枠組みに従って作成された財務諸表については、財務諸表の全体的な表示を検討し、注記事項を含む財務諸表が、基礎となる取引や会計事象を適正に表しているかどうかを勘案することが求められる。注記事項がCOVID-19の世界的流行による重要な影響(例えば、会計上の見積りの重要な仮定、財務リスクの管理、又は継続企業の前提に関する重要な判断)を適切に記載していない場合には、監査報告書への影響の検討が必要である。これには、除外事項付意見の表明が必要かどうかが含まれるかもしれない。

監査報告書

監査人は、注記事項を含む全体としての財務諸表に重要な虚偽表示がないという合理的な保証を得るために、監査を計画し実施する。監査人は、入手した監査証拠に基づき、監査報告書において財務諸表に対する意見を表明する。

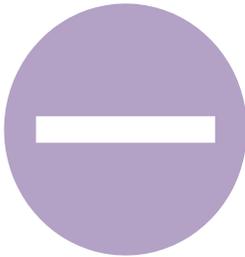
監査報告には、以下のISAが関連している:

- [ISA 700\(改訂\)「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」](#)は、監査人の意見の形成及び監査報告書の内容に関する要求事項を規定している。ISA700(改訂)には、除外事項付意見の表明又は監査報告書にその他の修正が必要ない場合の報告書の文例も記載されている。
- [ISA701「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」](#)は、上場企業又は法令で要求されている場合における、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(「監査上の主要な検討事項」)の報告に関する監査人の責任を扱っている。他の状況においても、監査人は、監査上の主要な検討事項を報告すると判断する場合もある。

- [ISA705\(改訂\)「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」](#)は、財務諸表に重要な虚偽表示がある又は監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合に、除外事項付意見を表明する際の要求事項を規定している。ISA705(改訂)には、除外事項付意見を表明する場合の監査報告書の文例も記載されている。
- [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」](#)では、そのような区分が必要となる場合があることを説明し、また当該区分の文例を記載している。

以下では、COVID-19の世界的流行の影響に関連する問題が、企業の財務諸表の作成に関連し、監査報告書が修正される様々な方法について説明する。

除外事項付意見の表明



COVID-19の世界的流行の影響は、除外事項付意見を表明させる状況を増幅させる可能性がある。除外事項付意見の表明は、以下の場合に生じる。

- 監査人が、ISA450に従って、未修正の虚偽表示が、個別に又は集計すると全体としての財務諸表にとって重要であると判断した場合。²
- 監査人が、ISA330に従って、十分かつ適切な監査証拠を入手できないと判断した場合。³

現在の状況において、財務諸表の重要な虚偽表示により除外事項付意見の表明が生じる可能性がある例としては、以下のようなものがある。

- **財務諸表の注記事項の適切性又は妥当性。**例えば、財務諸表において、COVID-19の世界的流行による現在の状況が当該企業に与える影響を適切に開示するために必要となる全ての注記事項(当該企業に関連するリスク、見積り及び判断の十分な記述を含む)が含まれていない場合。
- **企業の会計方針の適切な適用。**例えば、企業の会計方針に照らして、不適切な資産及び負債の認識及び測定が行われている場合。

また、除外事項付意見の表明は、企業の管理の及ばない状況又は監査人の作業の種類若しくは実施時期に関連する状況を含む、十分かつ適切な監査証拠を入手できない結果として生じることもある。例えば、COVID-19の世界的流行中に政府がロックダウンや出張禁止を命じたことにより、企業の会計記録へのアクセスや監査証拠の入手が制限される可能性がある(例えば、企業又は関連会社やジョイント・ベンチャー等を含む構成単位に関連する情報や人へのアクセス)。

除外事項付意見の類型はISA705(改訂)⁴に記載されており、それぞれ(すなわち、限定意見、否定的意見及び意見不表明)について、個々の状況における監査人の判断に基づいて説明されている。

² ISA 450「監査の過程で識別された虚偽表示の評価」第11項、及びISA 705(改訂)、第6項(a)

³ ISA 330「評価したリスクに対応する監査人の手続」第26項及び第27項、並びにISA 705(改訂)、第6項(b)

⁴ ISA 705(改訂) 第7項から第10項

以下の表は、除外事項付意見を表明する原因の性質と、それが財務諸表に及ぼす影響の範囲、又は及ぼす可能性のある影響の範囲が広範かどうかという監査人の判断が、監査人の表明する意見の類型に対しどのような影響を及ぼすかを示している。

除外事項付意見を表明する原因の性質	除外事項付意見を表明する原因となる事項が財務諸表に及ぼす影響の範囲、又は及ぼす可能性のある影響の範囲が広範なものであるかどうかという監査人の判断	
	重要だが広範でない	重要かつ広範である
財務諸表に重要な虚偽表示がある	限定意見	否定的意見
十分かつ適切な監査証拠が入手できない	限定意見	意見不表明

ISA 705(改訂)⁵は、監査人が財務諸表に対して除外事項付意見を表明する場合に、監査報告書に記載することが要求される具体的な項目を示している。

監査役等とのコミュニケーション

監査人は、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、まずその原因となる状況と、除外事項付意見の文言について監査役等に報告することが求められる。⁶ また、除外事項付意見の表明における特定の場合には(例えば、開示することが必要な情報が開示されていないことによる重要な虚偽表示がある場合)、監査役等と追加のコミュニケーションが必要となる場合もある。⁷



継続企業の前提に関する重要な不確実性

COVID-19の世界的流行の結果生じた現在の不確実な財務、経営及びその他の状況により、リスクが高まる可能性がある。したがって、継続企業の前提に関する経営者の評価、及び該当する場合における財務諸表の関連する注記事項に関して、より説得力のある監査証拠が必要となる可能性がある。企業の事象及び状況に照らして行われる継続企業の前提に関する監査人の結論により、監査報告書に与える影響(もしある場合)が決定される。

ISA 570(改訂)「[継続企業](#)」は、継続企業の前提に関する監査人の責任及び監査報告書への影響を規定している。ISA 570(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示されている。

ISA 570(改訂)では、監査人に対し、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の十分かつ適切な監査証拠を入手しているかどうかを評価することが要求されている。⁸

⁵ ISA 705(改訂) 第20項から第29項

⁶ ISA 705(改訂) 第30項

⁷ ISA 705(改訂) 第23項(a)

⁸ ISA 570(改訂) 第17項から第20項

ISA 570(改訂)に準拠した、監査人の結論を裏付ける十分かつ適切な監査証拠の入手、及び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の手続については、[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継続企業 - 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」](#)にさらに説明されている。当該スタッフ文書には、監査報告書への影響を扱うセクションが含まれているが、本文書では、除外事項付意見を表明する状況(すなわち、限定意見、否定的意見又は意見不表明)について、さらに詳細な説明を提供する。

継続企業に関連して監査報告書の修正が必要な場合

監査人は、継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切であるが、重要な不確実性が認められると結論付けた場合、財務諸表が主要な事象及び状況、当該事象又は状況に対する経営者の対応策、並びにこのような状況下で企業が通常の事業活動において資産を回収し負債を返済することができない可能性があることについて適切に開示しているかどうかを判断する。

監査報告書への影響は、以下の表に要約されている。

監査報告書への影響 ⁹		
監査人の結論	報告書への影響	修正につながる状況
継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切でない	否定的意見	経営者は、継続企業を前提として財務諸表を作成しているが、監査人は、適切でないと判断している。
継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切であるが、重要な不確実性が認められる	無限定意見 + 重要な不確実性に関する別の区分 ¹⁰	<p>重要な不確実性について財務諸表に適切な注記事項がなされている場合、監査報告書には、「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、以下が行われる。</p> <ul style="list-style-type: none"> 財務諸表における関連する注記事項に注意を喚起する。 継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる旨及び当該事項は監査人の意見に影響を及ぼすものではない旨を記載する。

⁹ ISA 570(改訂) 第21項から第24項

¹⁰ ISA 570(改訂) 第22項

監査報告書への影響 ⁹		
監査人の結論	報告書への影響	修正につながる状況
	限定意見又は否定的意見	<p>重要な不確実性に係る注記事項が適切でない場合、監査人は、以下の双方を行う。</p> <ul style="list-style-type: none"> ISA705(改訂)に従って、限定意見又は否定的意見を表明する。 監査報告書の「限定意見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。
	意見不表明	<p>極めてまれな状況ではあるが、重要な不確実性が複数存在し、それが財務諸表に及ぼす可能性のある影響が複合的かつ多岐にわたる場合には、監査人は、意見不表明とすることが適切と考えることがある。¹¹</p>
経営者が評価を実施しない又は評価期間を延長しないために結論付けることができない	限定意見又は意見不表明	<p>監査人が評価の実施又は評価期間の延長を求めたにもかかわらず、経営者がこれを行わない場合、監査人は、経営者による継続企業を前提とした財務諸表の作成に関して結論付けることができない可能性があるため、監査報告書への影響を検討する¹²。</p> <p>このような監査範囲の制約が、財務諸表に及ぼす可能性のある影響が重要である場合には、ISA 705(改訂)に従って、限定意見を表明する又は意見不表明とすることが適切な可能性がある。</p>
継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切でない場合において、財務諸表が受入可能な別の基準に基づいて作成されている	無限定意見	<p>継続企業を前提として財務諸表を作成すること適切ではなく、経営者が別の基準(例えば、清算基準)に基づいて財務諸表を作成している場合において、以下の双方に該当する場合がある。</p> <ul style="list-style-type: none"> 監査人は、他の基準がその状況において受入可能と判断している。

¹¹ ISA 570 (改訂) A33項

¹² ISA 570 (改訂) 第24項

監査報告書への影響 ⁹		
監査人の結論	報告書への影響	修正につながる状況
		<ul style="list-style-type: none"> 財務諸表において、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。 <p>このような状況においては、監査人は、無限定意見を表明するが、ISA 706(改訂)に従って、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に、監査報告書に「強調事項」区分を設けることが適切又は必要であると考えられることがある。¹³</p>

ISA570(改訂)¹⁴は、重要な不確実性が認められない場合であっても、適用される財務報告の枠組みにより要求される事項に基づき、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財務諸表において適切な注記がなされているかどうかを評価することを監査人に要求している。さらに、財務諸表が適正表示の枠組みに準拠して作成されている場合、適正表示を達成するために、適用される財務報告の枠組みで具体的に要求されている以上の追加的な開示を経営者が提供することがある(または、監査人がそのような追加的な開示が必要であると判断することもある)。

このような状況においては、監査人は、当該事項について、ISA701に従って、監査報告書において監査上の主要な検討事項として報告しない場合には、ISA 706(改訂)に従って、当該開示に対する利用者の注意を喚起するために、監査報告書に「強調事項」区分を含めることを望むかもしれない。

監査役等とのコミュニケーション

ISA570(改訂)¹⁵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が識別された場合の、監査役等とのコミュニケーションに関する要求事項を規定している。

監査上の主要な検討事項(KAM)



[ISA701「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」](#)が適用される場合、COVID-19の世界的流行により生じた状況の変化や課題によって、監査報告書において報告される監査上の主要な検討事項の決定にさらに焦点を置くことが必要となる可能性がある。例えば、COVID-19の影響から生じる企業の財政状態及び経営成績への影響は、特に重要な経営者の判断が行われた場合には、実施される監査手続に大きな影響を与える可能性がある。

現在の環境下では、監査人が特に注意を払った事項についての監査人の決定は、例えば、以下の事項の影響を受ける可能性がある。

¹³ ISA 570 (改訂) A27項

¹⁴ ISA 570 (改訂) 第20項

¹⁵ ISA 570 (改訂) 第25項

- **十分かつ適切な監査証拠を入手することの困難性** - COVID-19に関連する状況により、金融商品の評価や他の公正価値の算定など、監査手続の適用、手続の結果の評価、及び監査意見の基礎となる適合性と証明力のある証拠の入手が困難になる可能性がある。
- **特定の事象又は取引** - 財務諸表に重要な影響を与える事象又は取引(すなわち、財務諸表項目にそれまでと異なる影響を与える変化、新規の事項若しくは取引、又は通例ではない若しくは一度限りの取引(非金融資産若しくは金融資産の新たな減損、又は繰延税金資産の回収可能性等))。

監査人は、監査上の主要な検討事項を決定するにあたり、ISA 701¹⁶に従って当該事項を検討する。

監査報告書において報告する必要のある監査上の主要な検討事項があると判断された場合、監査人は、監査報告書に「監査上の主要な検討事項」区分を設け、監査上の主要な検討事項の報告を行う¹⁷。個々の監査上の主要な検討事項の記述には、以下を含める。:

- 関連する財務諸表における注記事項がある場合は、当該注記事項への参照
- 当該事項に対する監査人の職業的専門家としての判断に関連する、以下の内容
 - 財務諸表監査において特に重要であるため、当該事項を監査上の主要な検討事項に決定した理由
 - 当該事項に対する監査上の対応

関連する注記事項への参照により、経営者が財務諸表を作成する上で当該事項をどのように取り扱ったかについて、想定される財務諸表の利用者が理解を深めることが可能になる。さらに、監査人は、注記事項の特定の側面に対して注意を喚起する場合がある。その結果、想定される財務諸表の利用者は、監査人が監査上の主要な事項として決定した理由をより理解することができるかもしれない。

監査上の主要な検討事項として示されない事項

ISA 701¹⁸は、ISA705(改訂)に従った除外事項付意見を表明する原因となる事項、又はISA570(改訂)に従った継続企業の前提に関する重要な不確実性は、その性質上、監査上の主要な検討事項に該当すると規定している。しかしながら、監査人は、これらの事項を監査報告書の「監査上の主要な検討事項」区分に記載してはならず、「監査上の主要な検討事項」区分において、「限定意見(否定的意見)の根拠」区分又は「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分に対する参照を含めることが求められている。

ISA701¹⁹の適用指針は、そのような状況において、報告する他の監査上の主要な検討事項がない場合の監査報告書における、「監査上の主要な検討事項」区分の文例を規定している。

監査上の主要な検討事項

「[限定意見(否定的意見)の根拠]区分に記載されている事項又は「継続企業の前提に関する重要な不確実性区分」に記載されている事項を除き、]我々は、監査報告書において報告すべき監査上の主要な検討事項はないと判断した。

¹⁶ ISA 701 第9項及び第10項

¹⁷ ISA 701 第13項

¹⁸ ISA 701 第15項

¹⁹ ISA 701 A58項

監査役等とのコミュニケーション

ISA 701²⁰は、監査人に対し、監査人が監査上の主要な検討事項と決定した事項、又は監査報告書において報告すべき監査上の主要な検討事項がないと監査人が判断した場合にはその旨について、監査役等とコミュニケーションを行うことを要求している。



「強調事項」区分

監査人は、財務諸表に適切に表示又は開示されている事項について、利用者が財務諸表を理解する基礎として重要であると判断し、当該事項を強調し利用者の注意を喚起する必要があると考えるかもしれない。このような状況においては、ISA706(改訂)は、監査人に対し、適切な見出しを付して、監査報告書の独立した区分において強調事項を含めることを要求している。

「強調事項」区分には、財務諸表における記載箇所と関連付けて、強調する事項を明瞭に記載し、また、強調事項は監査人の意見に影響を及ぼすものではないことを記載する。

すでに記載したように、COVID-19の世界的流行の影響を受けて、財務諸表における適切かつ強固な開示がますます重要となっている。監査人は、特定の注記事項に対する注意を喚起するため「強調事項」区分の利用を考えるかもしれないが、「強調事項」区分を多用すると、強調事項の記載の有効性を損ねることになることに留意すべきである。²¹

ISA706(改訂)を利用してはならない場合

ISA706(改訂)²²に従えば、以下の場合、監査報告書に「強調事項」区分を含めることは適切ではない:

- ISA701が適用され、当該事項が、監査報告書において報告されるべき監査上の主要な検討事項であると決定されている(すなわち、当該事項は、監査報告書の「監査上の主要な検討事項」区分に記載されている)。
- ISA705(改訂)に従って、当該事項に関連して除外事項付意見を表明する必要がある(すなわち、個々の監査業務の状況において、限定意見、否定的意見、又は意見不表明が適切であると監査人が判断している場合)。

また、「強調事項」区分は、適用される財務報告の枠組みにより経営者に要求される財務諸表の注記事項、又は適正表示を達成するために必要な財務諸表における追加的な注記事項を代替するものではない。

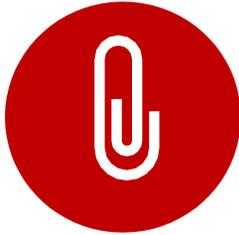


²⁰ ISA701 第17項

²¹ ISA706(改訂) A6項。さらに、A1項からA5項は、「強調事項」区分と監査上の主要な検討事項の関係、及び「強調事項」区分が必要となる可能性がある場合の例について指針を提供している。

²² ISA706(改訂) 第8項

また、監査人が、継続企業の前提に関する重要な不確実性が存在すると結論付けた場合における、ISA570(改訂)に従った報告に代替するものではない。



期中財務情報に対するレビュー報告書

経営者は、期中財務諸表を作成及び発行する際にも、COVID-19の世界的流行の影響について考慮する必要がある。企業の外部監査人も、ISRE2410「企業の独立監査人が実施する期中財務情報のレビュー」に従った、企業の期中財務情報のレビューを行う際に、その影響を考慮することになる。

期中財務情報に対するレビュー業務の場合、監査人は、ISRE 2410に従ったレビューに関する結論を表明するため、監査人による報告に対する影響は異なる。レビューは、監査とは異なり、期中財務情報に重要な虚偽表示がないという合理的な保証を得ることを目的としたものではない(すなわち、監査人は、実施した手続から限定的な保証のみを得る)。

IAASBの監査実務に関するスタッフ文書「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期中財務報告に関するレビュー業務」²³は、入手した証拠に基づく結論を含む、ISRE 2410に準拠した期中財務情報に対するレビューに関する監査人の手続を扱う。以下は、継続企業の前提に関する報告における考慮事項及び監査人のレビュー報告書に関するその他の修正を記載したものである。

継続企業

ISRE 2410²⁴は、監査人が、継続企業の前提に関する重要な不確実性に気付いた場合の要求事項及び適用指針を規定している。この場合、ISRE 2410は、以下のいずれかを監査人に要求している:

- 期中財務情報において適切な開示が行われている場合には、レビュー報告書に「強調事項」区分を記載する。
- 期中財務情報において重要な不確実性が適切に開示されていない場合には(期中財務情報に対する影響の重要性及び広範性に応じて)、限定付結論又は否定的結論を表明する。

レビュー報告書に対するその他の修正

また、ISRE 2410では、入手した証拠に基づき、又はレビュー範囲の制約を考慮すると、レビュー報告書の修正が適切である可能性がある場合についても言及している。通常、これらの修正は、レビュー報告書に説明のための区分を追加し、結論を適切に修正することによって記載される。

- 適用される財務報告の枠組みに準拠した場合に要求される金額、表示又は開示との差異 - 監査人は、適用される財務報告の枠組みに準拠した場合に要求される金額、表示又は開示との差異により、期中財務情報が重要な影響(すなわち、期中財務情報の誤り又は不適切な開示)を受ける又はその可能性が高いと認められる事項に気付いた場合において、経営者が期中財務情報を修正しない又は必要な開示を追加しない場合、レビュー報告書において以下を行う。

²³ このスタッフ文書は2020年6月初旬に公表される予定

²⁴ ISRE2410 第56項から第59項

- 限定付結論を表明し、レビュー報告書に説明のための区分を追加する(すなわち、限定付結論の根拠を説明する)。限定付結論を表明する場合のレビュー報告書の文例は、ISRE2410の付録5に記載されている。
 - 適用される財務報告の枠組みに準拠した場合に要求される金額、表示又は開示との差異が期中財務情報に及ぼす影響が重要かつ広範であり、その結果、監査人が、期中財務情報が誤解を招く又は不完全であることを説明するために限定付結論を表明することは適切ではないと判断した場合、否定的結論が表明される。²⁵ 否定的結論を表明する場合のレビュー報告書の文例は、ISRE 2410の付録7に記載されている。
 - **範囲の制約** - レビュー範囲に制約がある場合(範囲の制約は、通常、監査人によるレビューの完了の妨げになる)、監査人は、レビューが完了できない理由を書面で適切な階層の経営者及び監査役等に報告する。また、監査人は、報告書を発行することが適切かどうか、及び報告書を発行する場合、監査人の結論への影響を検討する。現在のCOVID-19の環境下では、個々の企業の事実と状況によって、範囲の制約がより容易に想定される可能性があり、以下が生じる場合がある:
 - 経営者による範囲の制約
 - その他の状況による範囲の制約
- ISRE 2410²⁶は、範囲の制約により、監査人が結論の不表明又は限定付結論を表明する際の具体的な指針を提供している。
- **その他の修正事項** - 監査人は、監査人が気付いた重要な不確実性(継続企業の前提に関連するものを除く)について、その帰結が将来の事象に依存し期中財務情報に影響を与える可能性があることを強調するために、レビュー報告書に追加の区分を記載することを検討することが要求される。²⁷

²⁵ ISRE 2410 第45項から第47項

²⁶ ISRE 2410 第48項から第54項

²⁷ ISRE 2410 第60項

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5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「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監査報告」は、2020年5月に国際会計士連盟が英語で公表したものであり、2020年6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監査報告」の日本語のテキスト© IFAC 2020年。無断複写・転載を禁ず。

原題: Auditor Reporting 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。