

変化し続ける環境下での後発事象 - 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、監査人が後発事象に関する手続を実施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、監査役等及び財務諸表利用者が、後発事象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 の流行によって引き起こされた不確実性と課題 (計画外の事象が常に発生する可能性、このような現在の環境が継続する期間の不確実性、及びスケジュールの変更の可能性等) は、監査における多くの領域に影響を与える。企業は、各会計期間の後に、期末日後から財務諸表の発行日の間に入手可能となった情報について、慎重に評価する。したがって、監査人は、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 (すなわち、後発事象¹) 及び当該事象が企業の財務諸表に及ぼす影響により一層重点を置くことが求められるであろう (追加の説明については、最終ページの関連する定義及び説明も参照)。

後発事象とは何か、またどのように財務諸表に反映させるべきか？

ISA 560「後発事象」は、後発事象に関する監査人の責任を規定している。一般に、二つの種類の後発事象が存在する。

- a) 期末日現在において既に存在している状況に関する証拠を提供する事象 (修正後発事象)。
- b) 期末日後において発生した状況に関する証拠を提供する事象 (開示後発事象)²。

ISA 560 に記載されているように、多くの財務報告の枠組みにおいては、期末日後に発生した事象を後発事象と規定している。例えば、国際会計基準 (IAS) 第 10 号「後発事象」では、期末日と財務諸表の公表の承認日との間に発生した取引及び事象の財務諸表における取扱いについて詳述している。

¹ ISA 560「後発事象」第 5 項 (e)

² ISA 560 第 2 項

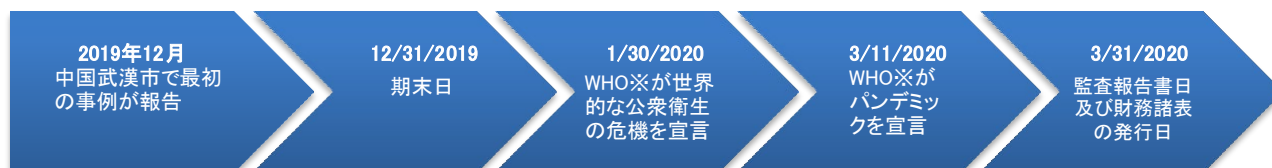
本文書は、IAASB の公表文書の概要を理解いただくために日本公認会計士協会が作成した仮訳です。正確にご理解いただくためには、英語のオリジナルの文書をご覧ください。

経営者は、適用される財務報告の枠組みに従って、後発事象に関する財務諸表の修正を行う又は関連する他の開示を作成する責任を負う。以下は、IAS第10号³における定義及び財務諸表における取扱いである。

後発事象の種類	定義と影響
修正を要する後発事象	報告期間の末日(すなわち、期末日)に存在した状況の証拠を提供する事象。 影響: <u>財務諸表において認識された金額を修正する。</u>
修正を要しない後発事象	報告期間後(すなわち、期末日後)に発生した状況を示す事象。 影響: <u>当該事象の性質、及び財務的影響の見積り又はそのような見積りが不可能である旨の記述を注記する。</u>

期末日後の事象を評価する際の経営者の考慮事項

経営者は、COVID-19の世界的流行に関連する後発事象が財務諸表に及ぼす影響については、期末日、当該企業に関する事実及び状況、並びに期末日に存在した又は期末日後に発生した状況を検討した上で、適用される財務報告の枠組みに従って判断する。以下のシナリオの例示を検討する:



* 世界保健機関

このシナリオでは、期末日は、WHOが公衆衛生の危機を宣言し、またパンデミックを宣言し、それにより世界市場での業績が低迷する前であるが、最初の事例が中国の武漢市で報告された後である。経営者は、期末日に関連する状況が存在するかどうかを判断する際には、個々の企業の状況、例えば企業の所在地や事業拠点の所在地(例えば、当該企業が中国において重要な事業活動を行っているかどうか)を考慮するであろう。

期末日が2020年3月31日又は2020年6月30日の場合には、異なる考慮事項が適用される。COVID-19の感染爆発の影響が拡大するにつれて、特に期末日時点又は期末日後に存在する状況に関連する事象を把握するためには、注意深い評価が必要となる。

³ IAS第10号第3項、第8項及び第10項

現在の環境下における後発事象に関する経営者の責任についてのさらなるガイダンスは、国際会計士連盟(IFAC)がまとめた「COVID-19が財務報告に与える影響」⁴に記載されている。また、一部の国からは、COVID-19の世界的流行から生じた事象が、修正を要する後発事象なのか又は修正を要しない(開示される)後発事象なのかに関連して、当該国の状況に応じたガイダンスを公表しており、これらは他の国の人にとっても役立つかもしれない。

COVID-19の流行の影響による後発事象に関する十分かつ適切な監査証拠の入手についての、監査人の責任は何か？

監査人は、期末日の翌日から監査報告書日までの間に発生し、財務諸表の修正又は開示が要求される全ての事象が、適用される財務報告の枠組みに従って識別され、適切に財務諸表に反映されていることについて、十分かつ適切な監査証拠を入手するように立案した手続を実施することが求められている(ISA560、第6項から第8項参照)。

監査人は、後発事象に関する監査人のリスク評価(COVID-19の世界的流行の影響に関する根拠を含む)に対応した作業を実施する際に、修正後発事象と開示後発事象の区別に用いたスケジュールを含む、経営者による修正又は開示を検討する。これには、環境変化が、財務諸表の勘定残高及び取引の認識及び測定(修正となる場合)又は他の特定の開示(修正とはならない場合)に及ぼす影響の検討も含まれる。













監査報告書日までの手続の実施

一部の国においては、財務報告書類の提出期限の延長が認められている。このような場合、監査人は、当初予定された監査報告書日までを対象として後発事象の手続を既に実施していたとしても、より長い期間を対象として手続を実施することが求められることになる。監査報告書日までの全期間を対象として、後発事象に関する監査証拠を入手することは、日々変化する現在の環境下においては重要である。例えば、上記の例示では、後発事象に関する監査手続は2020年3月31日まで延長されるべきである。

現在の環境下において関連性があると考えられる事象及び状況の例示

以下は、COVID-19の世界的流行によって影響を受ける可能性がある又はその結果として存在する可能性があり、監査人が、後発事象が発生したかどうか及び該当する場合には財務諸表に適切に反映されたかどうかを判断する際に、関連すると考えられる事象又は状況の例示である(ISA560、A7項からA10項についても参照)。

⁴ <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/financial-reporting-implications-covid-19>

	世界的流行の結果として締結された、新たな約定、借入又は保証
	世界的流行の結果行われた、資産の売却又は取得、又はその計画
	資本の増加や債券の発行(例えば、新株や社債の発行)、又は合併や清算の手続若しくはその計画
	株式に基づく報酬における権利確定条件を満たす可能性、及び当該取り決めの変更又は決済に関する適切な会計処理
	貸付金や助成金の形で国が提供する救済や景気刺激のための支出
	偶発事象に関する進展(例えば、既存の偶発債務の評価に影響を与える新しい偶発債務又は状況、企業結合の取り決めにおける条件付き対価に関して合意された業績目標を達成する能力等)
	決算仕訳の追加若しくは修正等、通常でない会計上の修正が行われている若しくは検討されている、又は非定型的な仕訳入力が必要となる事象
	財務諸表で使用されている会計方針の適切性に疑問を抱かせるような事象(例えば、継続企業の前提に疑義を生じさせるような事象)
	財務諸表で行われた見積り又は引当金の測定に関連する事象。例えば、デリバティブ及びヘッジにおける検討事項(例えば、予定取引が実行される可能性が極めて高いとはもはやいえない場合)、保険請求権(例えば、事業の中断及び/又は他の保険がある中で保険金の受取が事実上確実かどうか、及び偶発資産の開示が必要となる可能性)、顧客又は仕入先とのリベートの取り決め、変動報酬、手数料に関する引当金等が含まれる。
	資産の回収可能性に関連する事象
	既存の契約上の取り決めの変更(例えば、借主が貸主に支払うリース料の減額又は繰延べ、債務条件の変更等)
	税務上の考慮事項(例えば、移転価格の合意における商品及びサービスの流れの減少による影響、繰延税金資産の回収可能性)
	人員削減による従業員退職給付(例えば、期末日以降に発生した事業の閉鎖又は再編成の結果によるもの)

職業的懐疑心の行使

COVID-19の影響により、経営者による修正後発事象又は開示後発事象の決定及び対応は、より困難となる可能性が高い。そのため、監査人は、追加の監査手続を立案し実施する必要があるかもしれない。

COVID-19に関連する不確実性と課題は、個々の企業における事実と状況を考慮した、経営者の重要な判断をもたらす可能性が高くなる。これにより、監査人に重要な判断が要求されることとなり、その結果、監査人は、後発事象に関する作業を実施する際に職業的懐疑心を行使することが求められる。

この点において職業的懐疑心を適用するということは、すべての重要な後発事象(すなわち、財務諸表において修正又は開示を必要とするもの)が、状況に照らして、識別され財務諸表に適切に反映されていることに関する、監査証拠の十分性と適切性を批判的に検討することを意味する。

経営者確認書

監査人は、ISA560第9項により、期末日後に発生し、かつ適用される財務報告の枠組みにより財務諸表の修正又は財務諸表の開示が要求される全ての事象が適切に修正又は開示されていることについて、経営者に対し、経営者確認書に記載することを求めることが要求されている。

経営者確認書の日付は、可能な限り監査報告書日に近い日付とすることが求められており、また、監査報告書日より後の日付であってはならない⁵。COVID-19の世界的流行は、財務諸表の承認の遅れの一因となる可能性がある(上記に記載したように、一部の国では財務報告の書類の提出期限の延長が認められている)。このような場合、経営者確認書は、可能性のある追加の変更を含め、監査報告書日又は可能な限り近い日付までの追加期間を対象とすることが重要である。

また、経営者が、提出が延長された期間よりも早く終了する期間を対象に、修正後発事象又は開示後発事象の識別及び会計処理に関連した作業を行った場合、監査人は、経営者に対し、延長された期間中に発生する変更の影響を考慮して、検討の期間を延長するよう経営者に要請する場合がある。

監査役等とのコミュニケーションの重要性

COVID-19の世界的流行は、財務報告に関連する様々な困難かつ複雑な領域をもたらした。監査役等は、企業の財務報告や他のガバナンスプロセスにおいて、ますます重大な責任を負うことになるであろう。例えば、財務報告の信頼性、業務の有効性と効率性、及び適用される法令の遵守に関して、企業が適切な内部統制のデザインと維持を行うことを確保する必要があるかもしれない。

監査人と監査役等との継続的かつ定期的なコミュニケーションは、特に期末日後の期間において、変化する環境に対応するために行われている変更についての監査人の理解に役立つ可能性があり、また監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手するためにどのような手続を行う必要があるかを評価するのに役立つ可能性がある。

COVID-19のパンデミックに関する事象が、監査報告書日より後に監査人が知るところとなった場合、要求される監査手続はあるか？

監査人は、監査報告書日後(財務諸表の発行日の前か後かは問わない)に、財務諸表に関していかなる監査手続を実施する義務も負わない。しかしながら、監査人が、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を知るところとなった場合はこの限りでない。

例えば、前述の例示において、2020年4月8日にCOVID-19に関する重要な事象を監査人が知るところとなった場合において、もし当該事象を監査人が2020年3月31日(監査報告書日)に知っていれば、監査報告書を修正する原因となった可能性があるのであれば、追加の手続が要求される可能性がある。

ISA 560の第10項から第17項までは、監査報告書日後に監査人がこのような事実を知った場合の監査人の責任について記載している。

⁵ ISA 580「経営者確認書」第14項

後発事象に関する監査手続の結果は、監査報告書にどのような影響を与えるか？

監査人は、実施した監査手続の結果に基づき、財務諸表に重要な虚偽表示があると判断した場合、又は財務諸表に重要な虚偽表示があるかどうかを判断するための十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合、ISA705(改訂)に従って監査報告書において除外事項付意見の表明が求められる。⁶

監査人は、ISA560により要求される後発事象に関する十分かつ適切な監査証拠を入手できる場合において、ISA701⁷における監査上の主要な検討事項として後発事象を記載することが適切であると考えられる場合がある。また、ISA706⁸に従って強調事項又はその他の事項として記載することにより、後発事象に対する財務諸表利用者の注意を喚起することが必要と判断する場合もある。監査報告に関するより一般的な事項は、別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監査報告 - COVID-19の影響に関する監査上の留意事項」において扱われる⁹。

関連する定義及び説明¹⁰

本公表物では様々な日付について記載されている。理解に役立つ定義や説明は次のとおりである。

- 期末日** - 財務諸表が対象とする直近の会計期間の末日。
- 財務諸表の承認日** - 関連する注記を含む全ての財務諸表が作成されており、認められた権限を持つ者が、当該財務諸表に対する責任を認めた日付。
- 監査報告書日** - 監査人が、監査報告書に記載する日付。監査報告書日は、監査人がその日付までに気づき、かつその日付までに発生した事象や取引の影響を検討したことを、監査報告書の利用者に知らせるものである。¹¹
- 財務諸表の発行日** - 監査報告書及び監査した財務諸表を第三者が入手可能となる日付。

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」第6項

⁷ ISA 701「独立監査人の報告書における監査上の主要な検討事項の報告」第9項及び第10項

⁸ 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」第8項から第11項

⁹ 2020年5月中に発行予定

¹⁰ ISA 560第5項(a)から(d)

¹¹ ISA 700(改訂)「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」A66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「変化し続ける環境下での後発事象-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後発事象-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: Subsequent Events 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。