

継続企業の前提に関する事項の監査報告書における報告

本文書は、国際監査・保証基準審議会（International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB）の「継続企業」タスクフォースが、国際監査基準（ISAs）に従って作成された監査報告書における「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分、「監査上の主要な検討事項（KAM）」区分及び「強調事項」区分の使用とそれらの相互関係に関する「よくある質問」の幾つかを取りまとめたものである。

本文書は、その本文が単独で規範性をもつ国際監査基準（ISAs）を修正するものでも、それらに優先するものではない。また、本文書は網羅的ではなく¹、本文書を読むことがISAを読むことに代わるものではない。

本文書でよく使用される略語

MURGC – 継続企業の前提に関する重要な不確実性

KAM – 監査上の主要な検討事項

EOM – 強調事項

質問1

監査報告書のMURGC区分、KAM区分及びEOM区分の目的は何か？

下表は、継続企業の前提に関する重要な不確実性（MURGC）の区分、監査上の主要な検討事項（KAM）の区分及び強調事項（EOM）区分の目的の概要を示している。

見出し	目的
継続企業の前提に関する重要な不確実性 ²	▶ 継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められ、かつ、財務諸表において適切な注記がなされていると監査人が判断した場合に適用される。継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような重要な不確実性が認められる場合、その旨を明記することで、この情報を更に強調し、利用者の注意を喚起することを目的としている。
監査上の主要な検討事項 ³	▶ 想定される利用者に対して、当年度の財務諸表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（当該事項に対する監査上の対応を含む。）を理解するのに役立つ情報を提供する。

1 本書では、特定のISAの要求事項と適用指針等を取り上げているが、ISAに準拠して報告する監査人の責任に関連するISAの規定の全てを網羅しているわけではない。

2 ISA 570（改訂）「継続企業」参照

3 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」参照

見出し	目的
▶ 強調事項⁴	▶ 財務諸表に表示又は開示されている事項のうち、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、監査報告書において利用者の注意を喚起するための追加的な情報提供を行う仕組みを構築する。

質問 2**MURGC、KAM、EOMは全ての監査に適用されるのか？**

ISA570（改訂）、ISA 701及びISA 706（改訂）の適用範囲については、これらの基準の範囲の項に記載されている。

継続企業の前提に関する重要な不確実性（MURGC）の区分と強調事項（EOM）区分、及びそれぞれが関連する要求事項は、一定の条件（質問 1 参照）が存在することを前提に、全ての監査に適用される。

「監査上の主要な検討事項（KAM）」の報告は、上場企業に関して要求される。⁵ さらに、ISA 701に関しては、以下の留意が必要である。

- ▶ ISA 701は、法令等により要求された場合、又は監査人が別途判断した場合、KAMの報告を妨げるものではない。
- ▶ ISA 701は、監査人が財務諸表に対する監査意見を表明しない場合、法令等により要求されている場合を除き、監査人がKAMを報告することを禁止している。⁶

質問 3**MURGC、KAM、EOMの監査意見及び監査報告書への影響は何か？**

監査報告書に含まれるMURGC、KAM及びEOMの区分は、監査人の意見に影響を及ぼすものではなく、これらの区分に記載された事項に関する個別の監査意見を表明するものでもない。

以下の表は、継続企業の前提に関する重要な不確実性（MURGC）、監査上の主要な検討事項（KAM）及び強調事項（EOM）が含まれる場合の監査報告書への影響を示している。

見出し	監査報告書への影響	ISA Ref.
継続企業の前提に関する重要な不確実性	MURGCについて財務諸表に適切な注記がなされている場合、 ⁷ 監査報告書の本区分への影響は以下の通り。	ISA 570（改訂）

4 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」参照

5 ISA 701第5項

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29項

7 MURGCの適切な注記が財務諸表になされていない場合、監査報告書にはMURGC区分は含まれない。このような場合には、ISA 570（改訂）の第23項が適用され、監査人はISA 705（改訂）に従って限定意見又は否定的意見を表明することになる。監査人は、監査報告書の限定意見／否定的意見の根拠において、MURGC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。

見出し	監査報告書への影響	ISA Ref.
(継続企業の前提に関する重要な不確実性)	<ul style="list-style-type: none"> ▶ MURGCを開示している財務諸表における注記事項について注意を喚起する。 ▶ 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が存在しており、継続企業の前提に重要な不確実性が認められることを記載する。 ▶ 当該事項が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。 	第22項
監査上の主要な検討事項	<p>監査報告書の本区分への影響は以下の通り。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ KAMは、（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であることを記載する。 ▶ 当該事項は、監査の実施過程全体、及び監査意見の形成において対応した事項であり、監査人は、当該事項に対して個別に意見を表明するものではないことを記載する。 ▶ 各事項の個別の説明と、関連する財務諸表における注記事項がある場合には、当該注記事項への参照を含める。 ▶ 各事項が監査において特に重要であると判断した理由と、当該事項に対する監査上の対応の説明を含める。 	ISA 701第11項、第13項
強調事項	<p>監査報告書の本区分への影響は以下の通り。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 当該事項が詳細に説明されている財務諸表における記載箇所への参照を含める。 ▶ 強調事項が、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。 	ISA 706（改訂）第9項

質問4**MURGC、KAM、EOMの相互関係はどのようなものか？**

ISA 700（改訂）「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」では、ISA 570（改訂）に従って継続企業に関する事項を報告することが要求されている。ISA 700（改訂）は、「監査意見」区分と「意見の根拠」区分を除いて、監査報告書の記載内容の順序に関する要求事項を定めていない。しかし、ISA 700（改訂）は、ISAに準拠して実施した監査に言及する監査報告書を、より認知されやすくするように、監査報告書の様々な区分に対して特定の見出しを使用することを要求している。⁸ これらの基準では、継続企業の前提に関する重要な不確実性（MURGC）は、その性質上、監査上の主

要な検討事項（KAM）に該当すると説明されている。⁹ しかし、MURGCが存在し、財務諸表において適切な注記がなされている場合、そのような事項はISA 570（改訂）に従い報告される。ISA 570（改訂）の第22項では、MURGCに関連して監査報告書に記載することが要求される最低限の情報について定めている。具体的に、監査人は以下を含めることが要求されている。

- ▶ 質問3で説明されている必須項目を含むMURGC区分。
- ▶ （該当する場合）監査報告書の監査上の主要な検討事項（KAM）の区分において、以下で例示しているようにMURGCの区分に言及する。¹⁰
「継続企業の前提に関する重要な不確実性の区分に記載されている事項に加え、以下の事項を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であると判断している。」



ISA 570（改訂）の付録では、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。

文例1には、上場企業にMURGCが認められ、財務諸表において注記が適切になされている場合で、ISA 701に従ってKAMが報告される場合の無限定適正意見が含まれている。

しかし、監査人は、MURGCの区分で要求されている内容を補足するために、追加情報を提供することを妨げられるものではない。¹¹ 例えば、監査人は、以下を説明することができる。

- ▶ 継続企業の前提に関する重要な不確実性の存在が、利用者が財務諸表を理解する基礎として重要であること。
- ▶ 当該事項についての監査上の対応。

KAM¹²を報告したり、強調事項（EOM）区分¹³を設けることは、MURGCが存在する場合にISA 570（改訂）に従って報告することの代替にはならない。

質問5

MURGCが存在しない場合、監査報告書において、継続企業に関する事項を監査上の主要な監査事項として報告することはできるか？

ISA 701が適用される場合、継続企業の前提に関する事項が監査上の主要な検討事項と判断されることがある。¹⁴

監査人は、ISA 570（改訂）に従って、企業の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が存在しないと結論付けた場合であっても、ISA 570（改訂）に基づき、監査人がこの結論に至るまでに検討した一つ又は複数の事項を監査上の主要な検討事項（KAM）と決定できる場合がある。例えば、ISA 570（改訂）の第20項に規定されているような、いわゆる「Close Call」の状況がこれに該当する可能性がある。

⁸ ISA 700（改訂）のA19項

⁹ ISA 570（改訂）のA1項及びISA 701（改訂）第15項

¹⁰ ISA 701 A6項及びA58項

¹¹ ISA 570（改訂）のA30項

¹² ISA 701第4項

¹³ ISA 706（改訂）のA7項

¹⁴ ISA 570（改訂）のA1項

ISA 701のA41項では、監査人がKAMを説明する際、特に財務諸表における関連する注記事項の重要な側面に注意を喚起する際の助けとなるような適用指針を提供している。例えば、KAMにおいて、重要な営業損失、利用可能な借入枠、負債の借換え又は財務制限条項への抵触の可能性、及びこれらを軽減する要因など、財務諸表に開示された特定の事象又は状況に言及する場合がある。



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が識別されたものの、これらの事象又は状況に対処するための経営者の計画を検討した結果、経営者及び監査人が重要な不確実性は存在しないと結論付けるような状況は、しばしば「Close Call」の状況と呼ばれる。

質問6

MURGCが存在しない場合、監査報告書において、継続企業の前提に関する事項をEOMとして報告することはできるか

強調事項（EOM）区分は、監査人が当該事項を監査上の主要な検討事項ではないと判断した場合、又はISA 701が適用されない場合の「Close Call」の状況（質問5参照）に対して設けることができる。¹⁵ このような状況において、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関連する経営者の判断についての開示が、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する場合、監査人は、財務諸表における関連する注記事項への注意を喚起するために、監査報告書にEOM区分を含めることができる。



監査報告書においてEOM区分を多用すると、当該事項に関する監査人のコミュニケーションの有効性を低下させる可能性がある。（ISA 706（改訂）A6項参照）。

また、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はなく、経営者が他の基準（例えば、清算基準）に基づいて財務諸表を作成する場合にも、以下に該当すれば、監査報告書においてEOM区分を設けることができる。

- ▶ 監査人が、他の基準がその状況において受入可能であると判断する場合。
- ▶ 財務諸表作成の基礎となる他の基準について適切な開示がなされている場合。

このような場合には、監査報告書にEOM区分を設け、当該他の基準及びその採用の理由に対する利用者の注意を喚起することが適切であると考えられることがある。¹⁶

¹⁵ ISA 706（改訂）のA1項からA3項及びISA 701のA8項では、監査報告書におけるEOMの区分とKAMの関係について適用指針が提供されている。

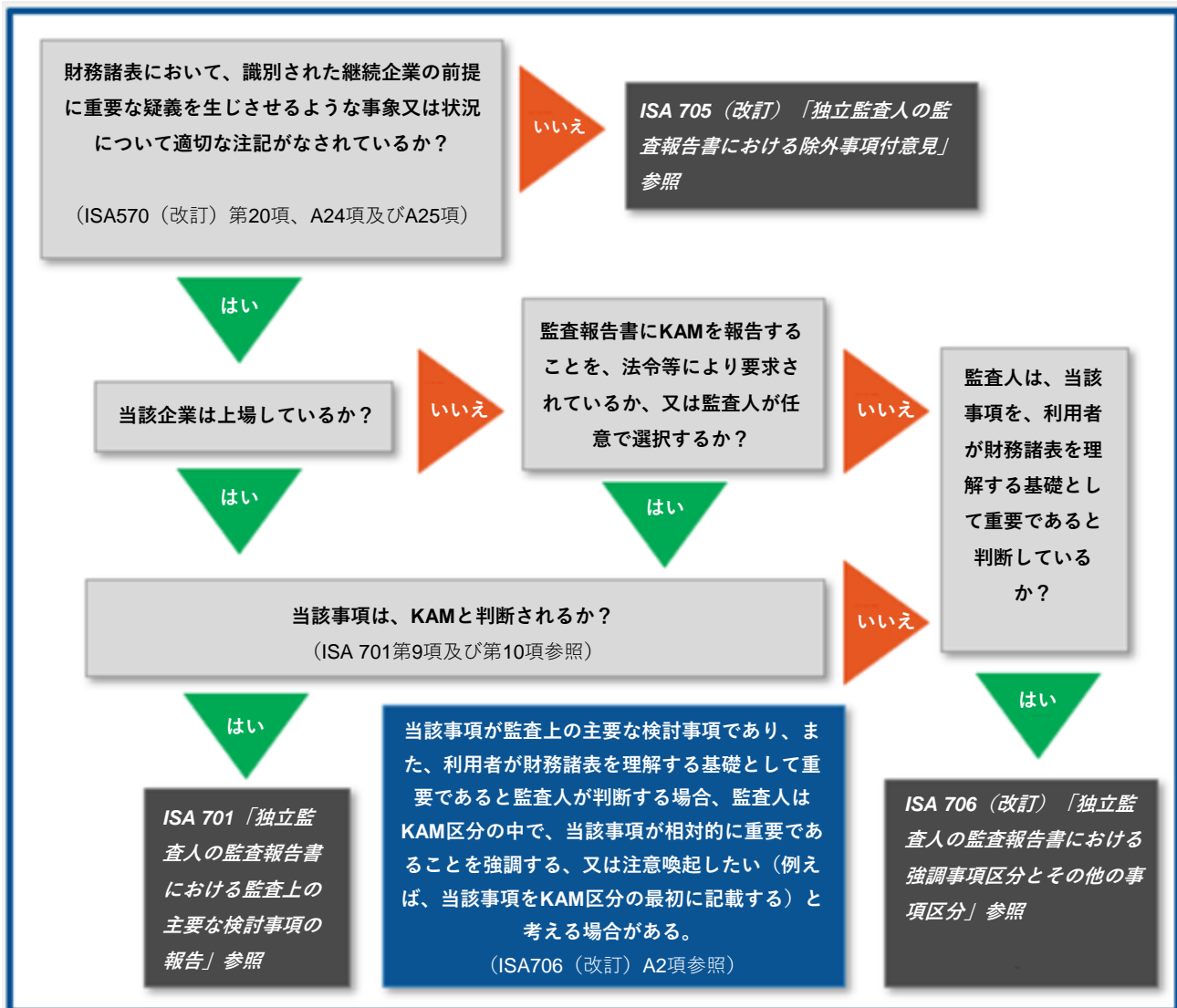
¹⁶ ISA 570（改訂）のA27項

例：「Close Call」の状況についての監査人の報告

この意思決定フローは、監査人が「Close Call」の状況について報告する際に適用する適切な国際監査基準を決定するのに役立つ場合がある。この例では、以下を前提としている。

- ▶ 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が識別されたが、これらの事象又は状況に対処するための経営者の計画を考慮した結果、経営者及び監査人は、重要な不確実性は認められないと判断している。
- ▶ 財務諸表は、経営者により国際財務報告基準（IFRS）に準拠して作成されている。

📄 2014年、国際会計基準審議会解釈指針委員会は、IAS第1号「財務諸表の表示」における「Close Call」の状況に関連する要求事項を明確にする[アジェンダ決定](#)を公表した。さらに、2021年1月、IFRS財団は、経営者の[継続企業の開示](#)に対応した教育文書を公表し、この中でも「Close Call」の状況に関連するガイダンスを提供している。



IAASBのその他の関連資料

IAASBは、監査報告書のMURGC区分、KAM区分、及びEOM区分に関連する、その他の実務指針及び規範性のないガイダンス（下記リンク参照）を開発している。

- ▶ [継続企業に関する監査報告](#)
- ▶ [進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](#)
- ▶ [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](#)



[IAASBのウェブサイト](#)では、監査報告書に関連する実務指針やその他の規範性のないガイダンス等を閲覧することができる。

IAASBの運営をサポートする構造とプロセスは、国際会計士連盟（IFAC）によって支援されている。

IAASB 及び IFAC は、本公表物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、国際審査業務基準、関連業務基準、国際品質管理基準、国際監査実施細則、公開草案、協議文書、及びその他のIAASB出版物は、IFACによって発行されており、その著作権はIFACに帰属している。

著作権© 2022年8月IFAC 無断複写複製を禁ずる。本公表物は、個人的な使用又は非営利目的の使用（すなわち、専門的な参照又は研究）の場合、 www.iaasb.org よりダウンロードすることができる。本公表物の翻訳、複製、保存、送信又は他の類似する使用については、書面による許可が必要である。

「International Auditing and Assurance Standards Board」、 「International Standards on Auditing」、 「International Standards on Assurance Engagements」、 「International Standards on Review Engagements」、 「International Standards on Related Services」、 「International Standards on Quality Control」、 「International Auditing Practice Notes」、 「IAASB」、 「ISA」、 「ISAE」、 「ISRE」、 「ISRS」、 「ISQC」、 「IAPN」、 及びIAASB ロゴは、アメリカ及びその他の国において、IFAC の商標、IFAC の登録商標及びサービスマークである。

著作権、商標、及び許可情報については、許可申請ページにアクセスするか、 permissions@ifac.org まで問い合わせること。

2022年8月に国際会計士連盟（IFAC）の国際監査・保証基準審議会（IAASB）によって、英語で公表された「よくある質問：継続企業の前提に関する事項の監査報告書における報告」は、2022年9月に日本公認会計士協会によって日本語に翻訳され、IFACの許可を得て複製されている。全てのIFACの文書の正文は、IFACにより英語で公表されたものである。IFACは、翻訳の正確性と完全性、又はその結果として生じる可能性のある行動について一切の責任を負わない。

Frequently Asked Questions : Reporting Going Concern Matters in the Auditor's Reportの英語文© 2022年8月 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

「よくある質問：継続企業の前提に関する事項の監査報告書における報告」の日本語文© 2022年9月 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

原題：Frequently Asked Questions : Reporting Going Concern Matters in the Auditor's Report

本翻訳の複製、保存、送信又は他の類似する使用については、permissions@ifac.org へ問合せの上、許可を得なくてはならない。



International Auditing
and Assurance
Standards Board

529 Fifth Avenue, New York, NY10017
T+ 1(212)286-9344 F+1 (212)286-9570
www.iaasb.org