

本文書は、監査報告適用ワーキング・グループにより作成されたものである。国際監査・保証基準審議会(IAASB)による規範性のある公表物ではなく、国際監査基準を修正したり、それに優先するものではない。また、本文書は網羅的なものでなく、本文書を読むことが、国際監査基準を読むことの代替にはならない。

世界金融危機を受け、継続企業に関する論点は大きな関心を集めている。利害関係者は、経営者及び監査人に対し、継続企業に関する事項に、より注意を向けることを求めている。IAASB は、継続企業の論点に注力すべきという声に対応するため、国際的な監査基準設定主体としての役割を踏まえ、継続企業の論点に関する作業を行った。しかしながら、多くの利害関係者（国際的な規制監督機関を含む）から、継続企業に関しては、より抜本的なアプローチを講じる必要があるとの意見があった。

特に、根本的な会計上の問題（一部の概念について理解の一貫性が欠如していることを含む）が存在しており、継続企業に関する監査人の報告に関連した IAASB の取組みを補完するために、会計基準設定主体による明瞭化又は追加のガイダンスの提供が必要であることが、IAASB に対するフィードバックから浮き彫りになった。一部からは、経営者による継続企業に関する開示の適切性及び適時性に対する疑問から、財務報告における要求事項を見直す必要があるとの指摘があった。また、監査人による継続企業に関する記述は企業の将来の持続可能性を常に保証するものではないことを利用者が理解していない場合、また、様々な財務報告の枠組みにおいて、「重要な不確実性」の用語の意味や重要な不確実性の開示に関する要求事項が明瞭でない場合、継続企業に関する監査人の記述は、かえって期待ギャップの拡大を生じさせるとの懸念があった。IAASB は、これらの懸念を、公共の利益に関連する事項として、国際会計基準審議会 (IASB) に伝達している。

監査報告書における継続企業に関する記載

IAASB は、監査人が、継続企業に関する発見事項について企業特有の情報を提供することと、監査において継続企業にどの様にアプローチしたかについて定型的な説明を提供することについて適切なバランスを取ることを模索した。そこで、IAASB は、ISA 700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」を改訂し、監査報告書における継続企業に関するコミュニケーションを強化するとともに、ISA 570「継続企業」¹の監査人の手続に関する規定を部分的に改訂した。

以下の表は、監査報告書における継続企業に関する記述について、企業の状況に分けて示したものである。²

¹ ISA 570（改訂）は、財務報告の枠組みに中立な基準として策定されており、国際財務報告基準(IFRS)に従って作成されている財務諸表の監査だけでなく、その他の財務報告の枠組み（各国の財務報告の枠組み又は各国の法令等）に従って作成されている財務諸表の監査にも適用することが可能である。

² ISA 200「財務諸表監査における総括的な目的」の A51 項から A52 項（訳注：2016-17 年版 ISA200 の A53 項～A54 項）に記載されているとおり、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。監査人はそのような将来の事象又は状況を予測することはできないため、継続企業に関する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、継続企業の前提を保証するものではない。

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。

<p>全ての監査報告書 (ISA 700(改訂) 第 33 項(b)及び A43 項、第 38 項(b)(iv)、並びに付録) (訳注：2016-17 年版 ISA700 (改訂) の第 34 項(b)及び A48 項、第 39 項(b)(iv))</p>	<ul style="list-style-type: none"> ❖ 財務諸表に対する経営者の責任として、新たに、経営者は、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かどうかを評価し、財務報告の枠組み及び開示の規則に基づいて継続企業に関する事項を開示する必要がある場合は、当該事項を開示する責任を有することが記載される。当該評価に関する経営者の責任の説明に、どのような場合に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かを記載する。当該記述は、適用される財務報告の枠組みにおける継続企業に関する要求事項に応じて、適宜修正されることが想定されている。 ❖ 監査人の責任として、新たに、以下が記載される。 <ul style="list-style-type: none"> ○ 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が適切であるかどうか、また入手した監査証拠に基づき、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関して重要な不確実性が存在しないかどうか結論付ける責任を有すること。 ○ 監査人は、重要な不確実性が存在する場合は、監査報告書において財務諸表の開示に参照し注意喚起すること、又は、重要な不確実性に関する財務諸表の開示が適切でない場合は、財務諸表に対して除外事項付意見を表明することが求められること。 ○ 監査人の結論は、監査報告書日までに入手した監査証拠に基づいているが、将来の事象や状況により、企業は継続企業として存続できなくなる可能性があること。 <p>上記の監査人の責任の記載は、ISA 570 (改訂) が適用される全ての監査報告書に定型的に記述される。</p>
<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 (ISA 570(改訂)第 21 項及び A26-A27 項参照)</p>	<p>監査人は、継続企業を前提として財務諸表が作成されている場合に、継続企業を前提として経営者が財務諸表を作成することが適切でないとは判断したときは、監査報告書に以下を記載することが求められる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ 否定的意見を表明する (監査報告書の冒頭の区分に記載する)³ ❖ 「否定的意見の根拠」区分において、状況を説明する
<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あるが重要な不確実性が認められる場合</p>	
<p>財務諸表における開示が適切な場合⁴ (ISA 570(改訂)第 22 項及び付録の文例 1 を参照)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ❖ 無限定意見を表明する ❖ 「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分を設ける (但し、法令等により異なる見出しを使用することが求められている場合を除く)。 ❖ 当該区分において、以下を記載する。 <ul style="list-style-type: none"> ○ 重要な不確実性について記載している財務諸表の開示への参照 ○ 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認められる旨、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
<p>財務諸表における開示が適切でない場合 (ISA 570(改訂)第 23 項並びに付録の文例 2 及び文例 3 を参照)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ❖ 状況に応じて限定意見又は否定的意見を表明する ❖ 「限定意見 (否定的意見) の根拠」区分に、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、当該事項に関する財務諸表の開示が適切でない旨を記載する。

³ ISA 700 第 23 項において、法令等により監査報告書の様式又は用語が規定されている場合を除き、監査報告書の冒頭に、「監査意見」という見出しを付した区分を設け、そこに監査意見を記載することが求められている。

⁴ ISA 570(改訂)第 19 項は、監査人に対し、(a)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、財務諸表において適切に開示しているかどうか、及び(b)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認められ、従って、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、財務諸表に明瞭に開示されているかどうか検討することを求めている。

継続企業に関する監査人の手続の強化

投資家等は、継続企業の前提に関して存在する可能性のある問題について、より速い段階で注意喚起が行われることを望んでいる。特に、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が、継続企業の評価に関連する経営者の対応策を検討した結果、経営者及び監査人が、重要な不確実性は認められないと結論付けた場合について（「close call」の状況）、そのような要望がある。

継続企業の前提は、財務報告の基本的な前提である。したがって、経営者及び統治責任者は、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、継続企業の前提の評価及び継続企業の前提に関する事項のコミュニケーションを行う責任を有する。継続企業に関する開示は、適用される財務報告の枠組み(例えば、国際財務報告基準)によって規定されている。

ISA 570 の変更は、公共の利益を踏まえ、監査人に対し継続企業についての注意をより高めることを求める社会の声に対応するため行われた。「close call」の状況における監査人の手続を強化し、重要な不確実性が認められる場合の開示をより強調している。監査人の注意が高まる結果、経営者による開示の強化にもつながる可能性があり、これも公共の利益に資する。

IAASB は、ISA 570(改訂)において、継続企業の開示に関する監査人の手続を強化するため、以下の変更を行っている。

- **重要な不確実性が認められる場合における財務諸表の開示の適切性の検討**について、追加のガイダンスを提供している。⁵ 重要な点として、当該検討は、適用される財務報告の枠組みで求められている重要な不確実性に関する開示が適切に行われているかどうかに関する監査人の判断に加えて、本 ISA の要求事項で示されている事項に照らして開示の適切性の検討を行うことが求められている。
- 監査人に対し、「close call」の状況における開示の適切性について、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評価することを求めている。⁶ また、ISA 570(改訂)は、「close-call」の状況において、適用される財務報告の枠組みで求められることのある開示の種類について、国際財務報告解釈指針委員会(IFRIC)のアジェンダ決定⁷ や、米国財務会計基準審議会(FASB)の継続企業に関する議論における概念を使って説明している。

⁵ ISA 570(改訂)第 19 項及び A22-A23 項を参照。

⁶ ISA 570(改訂)第 20 項及び A24-A25 項を参照。

⁷ IASB は、2013 年 11 月の会議において、継続企業に関する概念及び開示の要求事項の明瞭化のための国際会計基準(IAS)第 1 号「財務諸表の開示」の改訂は行わないと結論付けた。2014 年 7 月の IFRIC アジェンダ決定において、継続企業の前提に関する重要な不確実性は認められないと経営者が結論付けるに至った場合、継続企業の前提に関する事象や状況及びそれらを軽減する要因についての決定や評価に関する経営者が行った重要な判断は、IAS 第 1 号第 122 項が適用され、財務諸表において開示されることをハイライトしている。

また、IAASB は、継続企業に関する事項（「close call」の状況を含む）が、「監査上の主要な事項（KAM）」⁸ に該当すると決定される場合があることを認識している。継続企業に関する事項が、全体としての財務諸表に対する監査意見を形成する際の監査人の重要な判断又は困難な判断となる場合があることが、その理由の一つである。新しく策定された **ISA 701** 「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な事項の報告」は、監査報告書における継続企業に関する監査上の主要な事項の記載においては、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、財務諸表又はその他の記載内容に開示された特定の事象又は状況に言及することがあると記載している。⁹ また、監査人は、当該事項が財務諸表監査において特に重要であると判断され、そのため監査上の主要な事項に該当すると決定した理由と、当該事項に対する監査上の対応を記載することが求められる。

継続企業に関する事項（「close call」の状況を含む）が、監査上の主要な事項と決定され、新しい ISA 701 に従って、監査報告書において報告される場合がある。ISA 701 は、上場企業の財務諸表の監査に適用することが求められている。

次のステップ

公益監視委員会（IAASB の活動がデュー・プロセスに従っており、公共の利益に貢献する責任を果たしていることを監視する世界的な独立監視機関）は、会計基準設定主体と監査基準設定主体の双方が、継続企業に関する論点について更に検討を進める必要があることを強調している。IAASB は、将来において ISA 570（改訂）の更なる変更の検討が必要になる時に備え、継続企業に関する動向のモニタリングを引き続き行い、適宜、**IASB** と関連する議論について連携する所存である。例えば、IAASB は以下を認識している。

- **米国 FASB** は、最近（訳注；2014 年 8 月）、継続企業の前提に重要な疑義がある状況（当該重要な疑義が改善されている状況を含む）における財務諸表の開示に関する新しい要求事項と指針を策定した。また、重要な疑義の定義も設けられている。
- **米国公開企業会計監視委員会（PCAOB）** は、FASB による継続企業のアプローチと整合させるため、将来のプロジェクトの一環として、継続企業に関する監査基準のアップデートを行う予定であることを示している。
- **英国財務報告評議会（FRC）** は、上場企業の長期的な健全性及び戦略に関して投資家が受領する情報の品質を向上させ、リスク管理のレベルを上げるため、英国コーポレートガバナンス・コードを改訂した（訳注；2014 年 9 月公表）。FRC は、取締役が、投資家に向けた戦略報告書に、「持続可能性に関するステートメント(viability statement)」を含めるという提案を最終化した。FRC は、これにより、長期的な支払能力や流動性に関して強化された幅広い評価が提供されると考えている。このステートメントは、12 か月よりもはるかに長い期間を対象として記載されることが想定されている。

⁸ 上場企業の財務諸表の監査人は、新しく策定された ISA 701 に従って、監査上の主要な事項を報告することが求められている。当該報告は、当年度の財務諸表監査において監査人の職業的専門家としての判断によって特に重要であると決定された事項について透明性を提供することを目的としている。ISA 701 は、継続企業の前提に関する重要な不確実性は、その性質上、監査上の主要な事項に該当すると説明している。ただし、重要な不確実性に関する報告は、監査報告書における「監査上の主要な事項」区分には含めず、ISA 570（改訂）に従って行われる。

⁹ ISA 570(改訂) A3 項を参照。

IAASB は、監査報告に関連する新規及び改訂版の国際監査基準について、発効日から 2 年経過後に、**適用後レビュー**を行うことを予定している。適用後レビューでは、レビュー結果について IASB 等と対話を行い、継続企業に関する監査報告の領域についての IAASB の更なる作業の必要性を検討することが含まれることになるだろう。

For access to the new and revised Auditor Reporting standards, more information about the changes to the auditor's report, and other Auditor Reporting Toolkit materials, please visit The New Auditor's Report webpage at www.iaasb.org/auditor-reporting.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)の本文書「継続企業に関する監査報告」は、2015年1月に国際会計士連盟(IFAC)が英語により公表したものであり、IFACの許可を受けて、2017年9月にJICPAが日本語に翻訳した。IFACのすべての公表物において、承認されたテキストは、IFACにより英語で公表されたものである。IFACは、本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生じる訴訟に対する責任を何ら負うものではない。

「継続企業に関する監査報告」の英語のテキスト © International Federation of Accountants (IFAC) 2015年。無断複写・転載を禁ず。

「継続企業に関する監査報告」の日本語のテキスト © International Federation of Accountants (IFAC) 2017年。無断複写・転載を禁ず。

原文の表題 “Auditor Reporting on Going Concern”, January 2015