

継続企業の前提に関する監査人の検討

平成 14 年 7 月 29 日

改正 平成 15 年 1 月 16 日

改正 平成 16 年 3 月 17 日

最終改正 平成 21 年 4 月 21 日

日本公認会計士協会

本報告書の目的

- 1 . 本報告書は、企業が将来にわたって事業活動を継続するとの前提（以下「継続企業の前提」という。）に基づき財務諸表を作成することが適切であるか否かに関する経営者の評価及び財務諸表の表示について、監査人が検討する場合の実務上の指針を提供するものである。
- 2 . 継続企業の前提に関する監査人の検討は、財務諸表の作成会社を対象とする。このため、連結財務諸表の監査においてはその作成会社である親会社が検討の対象となる。

継続企業の前提

- 3 . 財務諸表は、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成されるが、企業会計の基準は継続企業の前提を基礎としていると解されている。このため、継続企業の前提の下では、財務諸表に計上されている資産及び負債は、将来の継続的な事業活動において回収又は返済されることが予定されている。

しかし、企業は様々なリスクにさらされながら事業活動を営んでいるため、企業が将来にわたって事業活動を継続できるかどうかは、もともと不確実性を有することとなる。

したがって、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が存在する場合で、当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策を講じてもなお継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるときには、財務諸表において継続企業の前提に関する事項を適切に注記することが重要となる。

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

- 4 . 経営者及び監査人の検討対象とな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の例示項目については、監査・保証実務委員会報告第74号「継続企業の前提に関する開示について」（平成21年4月21日）の第4項に示されているとおりであるが、当該事象又は状況に関する以下の取扱いについては経営者のみならず監査人が継続企業の前提を検討するに当たっても十分留意する必要がある。

- ・ 例示項目にある事象又は状況は、単独で継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる場合もあるが、通常は、複数の事象又は状況が密接に関連して発生又は発現することが多いと考えられるため、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、当該事象又は状況の解消又は改善のための対応策を講じてもなお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各企業の実情に応じて総合的に判断する必要があること
- ・ 連結財務諸表を作成しなければならない場合には、親会社の個別財務諸表に関する継続企業の前提の評価に当たり、連結ベースの財務指標や、子会社において発生又は発現した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のうち親会社に重要な影響を及ぼす項目も検討する必要があること

経営者の責任

5. 経営者は、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して財務諸表を作成する責任を有している。したがって、経営者は、財務諸表の作成に当たり、継続企業の前提が適切であるかどうかを評価することが求められる。

その際、経営者は、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存在するか否か、存在する場合には当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策を講じてもなお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判断する。その結果、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められると判断したときは、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と判断したとしても、継続企業の前提に関する事項を財務諸表に注記することになる。

6. 経営者は、継続企業の前提を評価するに当たり、入手可能なすべての情報に基づき、合理的な期間（少なくとも貸借対照表日の翌日から1年間）にわたり企業が事業活動を継続できるかどうかについて検討することが求められる。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する場合には、経営者は、当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策を踏まえて継続企業の前提の評価を行う。

監査人の責任

7. 監査人は、監査計画の策定及びこれに基づく監査の実施において、継続企業の前提に基づき財務諸表を作成することが適切であるか否かを検討しなければならない。

このため、監査人は、経営者が実施した合理的な期間にわたる継続企業の前提に関する評価について、その期間のうち少なくとも貸借対照表日の翌日から1年間を対象期間としなければならない。また、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が存在すると判断した場合には、当該事象又は状況に関して合理的な期間について経営者が行った評価及び対応策について検討した上で、なお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判断するとともに、財務

諸表の表示を検討する責任を有しているが、企業の存続そのものについて保証を与える責任は有していない。

監査計画の策定及び監査の実施における検討

8. 監査人は、監査計画の策定に際して、経営者とのディスカッション、監査役若しくは監査役会又は監査委員会とのコミュニケーション、分析的手続等により、継続企業的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検討しなければならない。

9. 監査人は、前項の検討の結果、継続企業的前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況の存在が識別された場合には、当該事象又は状況が監査の実施に及ぼす影響を考慮して、実施する監査手続、その実施の時期及び範囲を決定しなければならない。

10. 監査人は、監査計画の策定において、継続企業的前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況の存在が識別されない場合には、監査の実施に際して、当該事象又は状況を識別するために特別な監査手続を実施する必要はなく、監査計画において立案した監査手続を実施することになる。

なお、以下の監査手続により当該事象又は状況の存在を識別することがある。

- ・ 分析的手続
- ・ 後発事象の検討
- ・ 社債・借入金等に係る契約条項への準拠性の検討
- ・ 株主総会、取締役会等の議事録の閲覧
- ・ 顧問弁護士等への照会
- ・ 財務的支援を行っている親会社等に対する照会

11. 監査人は、監査計画の策定又は監査の実施において、継続企業的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と判断した場合には、第14項から第17項の手続を速やかに実施することを検討しなければならない。

経営者の評価の検討

12. 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の適切性に関して合理的な期間について経営者が行った評価を、継続企業的前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況の有無にかかわらず検討しなければならない。

経営者の評価が貸借対照表日の翌日から1年間を対象としたものである場合には、監査人は、貸借対照表日の翌日から1年を超えて重要な疑義を生じさせるような事象又は状況の発生の可能性(例えば、翌年度末後監査報告書予定日までに償還日が到来する社債の償還可能性)について、経営者に質問しなければならない。この場合、経営者から回答を入手できなかったとしても、他の監査手続を追加して実施する必要はない。

13. 継続企業の前提に関する経営者の評価が行われていない場合には、監査人は、経営者に対して遅くとも監査終了までに当該評価を実施することを求めなければならない。また、経営者の評価期間が貸借対照表日の翌日から1年に満たない場合には、監査人は、経営者に対して、少なくとも貸借対照表日の翌日から1年間を対象とするよう求めなければならない。

14. 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が存在すると判断した場合には、当該事象又は状況に関して合理的な期間について経営者が行った評価及び対応策について検討した上で、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。

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対する対応策の検討に当たっては、監査人は、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しなければならない。

この場合、監査人は、当該対応策のてん末について予測することはできないため、実施可能な範囲で例えば次の点を考慮して、当該対応策を検討することに留意する。

<資産の処分による対応策>

- ・ 資産処分の制限（抵当権設定等）
- ・ 処分予定資産の売却可能性
- ・ 売却先の信用力
- ・ 資産処分による影響（生産能力の縮小等）

<資金調達による対応策>

- ・ 新たな借入計画の実行可能性（与信限度、担保余力等）
- ・ 増資計画の実行可能性（割当先の信用力等）
- ・ その他資金調達の実行可能性（売掛債権の流動化、リースバック等）
- ・ 経費の節減又は設備投資計画等の実施の延期による影響

<債務免除による対応策>

- ・ 債務免除を受ける計画の実行可能性（債権者との合意等）

15. 対応策の検討に関連する監査手続には、例えば以下のものが含まれる。

- ・ 対応策に含まれるキャッシュ・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討議する。
- ・ 企業の直近の財務諸表、中間財務諸表又は四半期財務諸表を分析し経営者と討議する。
- ・ 重要な訴訟や賠償請求等の影響について、経営者の評価を検討するとともに、顧問弁護士に照会する。
- ・ 親会社、取引金融機関等による財務的支援の可能性や当該支援実行のための財務的能力を検討する。

16. 監査人は、対応策に含まれる予測財務情報を分析することが重要と判断した場合には、以下の事項について検討しなければならない。

- ・ 予測財務情報の基礎となる重要な仮定
- ・ 前期以前に作成された予測財務情報と実績との比較
- ・ 当期作成された予測財務情報と実績（監査報告書予定日直近月まで）との比較

また、監査人は、予測財務情報に影響が反映されていない要因を発見した場合には、当該要因について経営者と討議するとともに、必要であれば予測財務情報の修正を求めなければならない。

継続企業の前提に関する重要な不確実性

17. 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かどうかについて結論付けなければならない。

継続企業の前提に関する重要な不確実性が存在しているかどうかについては、当該不確実性をもたらす影響の大きさ及びその発生可能性に基づき、実態に即して判断する。不確実性をもたらす影響の大きさ及びその発生可能性に基づき、財務諸表の利用者が企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適切に理解するために、監査人の判断により、継続企業の前提に関する適切な注記が必要であるとした場合、継続企業の前提に関する重要な不確実性が存在することになる。

財務諸表に与える影響の検討

18. 監査人は、監査意見の表明時点において、継続企業の前提に関する検討結果を踏まえ、最終的に経営者が継続企業の前提に基づき財務諸表を作成することが適切であるかどうかについて判断しなければならない。監査人は、経営者が継続企業の前提に基づき財務諸表を作成することが適切であると判断した場合には、継続企業の前提に関する事項を財務諸表に注記する必要があるかどうか、また、注記する場合にはその内容が適切であるかどうかについて検討しなければならない。

19. 監査人は、継続企業の前提が成立していないことが次のような一定の事実をもって明らかな場合には、継続企業を前提として財務諸表を作成することは不適切であると判断しなければならない。

- ・ 更生手続開始決定の取消し、更生計画の不認可など
- ・ 再生手続開始決定の取消し、再生計画の不認可など
- ・ 整理開始後の破産宣告
- ・ 破産法の規定による破産の申立て
- ・ 会社法の規定による特別清算開始の申立て
- ・ 法令の規定による整理手続によらない関係者の協議等による事業継続の中止に関する決定

- ・ 行政機関による事業停止命令

監査意見

20. 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が存在すると判断したが、当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策により継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められず、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と判断した場合には、無限定適正意見を表明する。

21. 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が存在すると判断し、当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策を講じてもなお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において、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り、かつ、継続企業の前提に関する事項の注記が適切であると判断したときは、無限定適正意見を表明し、監査報告書に追記情報として次の事項を記載する。

(1) 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旨及びその内容

(2) 当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策

(3) 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その理由

(4) 財務諸表は継続企業を前提として作成されており、当該重要な不確実性の影響を財務諸表に反映していない旨

なお、(2)の対応策及び(3)のうち継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる理由については、内容を記載する方法に代え、財務諸表における該当部分を参照する方法によることができる。

また、第19項の一定の事実に至っていない状況では、監査人は、経営者により対応策が示され、かつ、継続企業の前提に関する重要な疑義に係る事項が適切に注記されるよう対処することが必要であることに留意する。

22. 監査人は、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において、継続企業を前提として財務諸表を作成することは適切であるが、継続企業の前提に関する事項の注記が不適切であると判断したときは、不適正意見又は除外事項を付した限定付適正意見を表明する。

23. 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が存在すると判断した場合で、当該事象又は状況に関して経営者が評価及び一定の対応策を示さないとき(示された対応策が示されないものと同等の場合や経営者の評価期間が貸借対照表日の翌日から1年に満たない場合を含む。)には、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判断する十分かつ適切な監査証拠を入手できないことがある。十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合には、重要な監査手続を実施できなかった場合に準じて、除外事項を付した限定付適正意見を表明するか又は意見を表明しない。

24. 監査人は、継続企業の前提が成立していないことが一定の事実をもって明らかな場合において、財務諸表が継続企業の前提に基づいて作成されているときは、不適正意見を表明する。

25. 監査人は、不適正意見又は除外事項を付した限定付適正意見を表明すべき場合に、意見を表明しないこととしてはならないが、将来の帰結が予測し得ない事象や状況の財務諸表への影響が複合的で多岐にわたり、継続企業の前提に関連する場合には、まれな状況ではあるが、重要な監査手続を実施できなかった場合に準じて、意見を表明しないことがある。この場合、監査人は、意見の表明ができるか否かについて慎重に判断しなければならない。

経営者確認書

26. 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が存在すると判断した場合には、経営者が継続企業を前提に財務諸表を作成することは適切であると判断していること、対応策を含めその内容はすべて監査人に説明していること、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるときには当該内容は財務諸表に適切に注記していること等を記述した経営者確認書を入手しなければならない。

発効及び適用

27. 本報告書は、平成14年7月29日に発効し、平成15年3月1日以後終了する事業年度に係る監査及び平成15年9月1日以後終了する中間会計期間に係る中間監査から適用する。

28. 「監査基準委員会報告書第22号（中間報告）「継続企業の前提に関する監査人の検討」の一部改正について」（平成15年1月16日）は、平成15年1月16日から適用する。

29. 「監査基準委員会報告書第22号「継続企業の前提に関する監査人の検討」の一部改正について」（平成16年3月17日）は、監査基準委員会報告書第25号「監査役若しくは監査役会又は監査委員会とのコミュニケーション」（平成16年2月17日）が適用される平成16年3月1日以後終了する事業年度に係る監査から適用する。

30. 「監査基準委員会報告書第22号「継続企業の前提に関する監査人の検討」の一部改正について」（平成21年4月21日）は、平成21年3月31日以後終了する事業年度に係る監査から適用する。