

公開草案

2023年4月

コメント期限：2023年8月24日

国際監査基準

国際監査基準570（202X年改訂）

「継続企業」及び

他の国際監査基準の適合修正案

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

本文書は、国際監査・保証基準審議会（IAASB）によって策定され承認された。本文書はIAASBの規範性のある公表物ではなく、国際監査基準を始めとしたIAASBが定める国際基準を修正、拡大又はそれらに優先するものではない。

IAASBの目的は、高品質の監査、保証及びその他関連する基準を設定し、国内外の監査及び保証基準の収斂を促進することにより公共の利益に資することであり、それにより、世界中の業務の質と一貫性を高め、グローバルな監査及び保証の専門家に対する信頼を強化することにある。

IAASBは、IAASBの活動を監視する公益監視委員会及び基準及びガイダンスの策定に公益の助言を提供するIAASB諮問助言グループが関与する共通の基準設定プロセスの下で、全ての会計専門家が使用する監査及び保証基準並びにガイダンスを策定している。IAASBの運営をサポートする構造とプロセスは、国際倫理・監査財団（IFEA）によって促進されている。

著作権、商標権及び使用許可情報については[171ページ](#)を参照ください。

ISA.



コメントの要請

ISA 570 (202X年改訂) 「継続企業」の公開草案は、国際監査・保証基準審議会® (IAASB®) が作成し承認したものである。

本公開草案で提案された内容は、最終基準として発行される前に寄せられた意見を考慮して修正される場合がある。**コメント期限は2023年8月24日である。**

コメントは、IAASBのウェブサイトから、「コメントの提出 (Submit a Comment)」のリンクを用いて電子的に提出いただきたい。コメントは、PDFファイル及びWordファイルの両方で提出すること。この機能を初めて利用する場合は、登録が必要である。コメントは全て公表資料として扱われ、最終的にウェブサイト上に掲載される予定である。

本文書は、IAASBのウェブサイト (www.iaasb.org) からダウンロードできる。承認されたテキストは、英語で公表されている。

本公開草案の構成	
説明文書	5-48ページ
ISA 570 (202X年改訂) 「継続企業」 (案)	49-106ページ
ISA 570 (202X年改訂) 案に伴う適合修正	107-170ページ

説明文書

目次

	ページ
はじめに	5
背景	5
他のIAASBのタスクフォース、作業グループ、諮問グループ、IESBAとの調整	7
セクション 1 回答者のための手引き	8
セクション 2 重要な事項	8
セクション 2-A – ED-570で扱われる公共の利益に資する課題	8
セクション 2-B – ED-570で提案されている主な修正箇所の概要	9
セクション 2-C – 用語	10
セクション 2-D – リスクの識別及び評価	12
セクション 2-E – 継続企業の前提に関する評価のタイムライン	14
セクション 2-F – 経営者による継続企業の前提の評価の検討	16
セクション 2-G – 経営者の対応策の評価	18
セクション 2-H – 職業的専門家としての懐疑心	18
セクション 2-I – 継続企業に関する監査人の責任及び業務の透明性	19
セクション 2-K – その他の事項	33
セクション 3 コメントの要請	35
全体的な質問	35
特定の質問	35
一般的なコメントの要請	37
付録1 – ED-570で提案されている主な改訂箇所の公共の利益を支えるプロジェクト・プロポーザルに記載の対応及び目的へのマッピング	38
付録2 – 重要な不確実性が認められるか否かに関する監査人の意思決定プロセスのウォークスルー	48
公開草案	
ISA 570 (202X年改訂) 「継続企業」案	49
適合修正	107

はじめに

1. 本文書は、2023年3月にIAASBが公開を承認したISA 570 (202X年改訂) 「継続企業」の公開草案 (以下「ED-570」という。) の背景とその解説を行うものである。

背景

2. 現行のISA 570 (改訂) 「継続企業」は、IAASBによる監査報告基準の改訂プロジェクト¹の一環として改訂されたのが最後である。「継続企業」に関する監査報告書の改訂に含まれる主な強化点は次のとおりである。

- 継続企業の前提に関する経営者及び監査人それぞれの責任について記述
- 重要な不確実性が認められ適切に注記がなされている場合、「継続企業に関する不確実性」という見出しを付した区分の設定

さらに、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認められないと結論付けるような状況 (すなわち「クローズコール (Close Call) (訳注: 「紙一重」の意) 」の状況) において、適用される財務報告の枠組みの要求事項を考慮し、注記の適切性を評価するための新たな要求事項が追加されている。

本プロジェクトの推進要因

3. 近年の世界における企業の破綻に伴い、継続企業というトピックスに強い関心が向けられ、利害関係者の間で継続企業に関する透明性の向上に対するニーズが生まれている。戦争や感染症の世界的な拡大といった状況もまたリスクを高め、経営者による継続企業の前提に対する評価²及び評価の報告に関する監査人の責任や業務に関連した課題や問題が注目を集めている。さらに、広範な経済環境における継続的な不確実性や直近の金融セクターの混乱で、再び企業の存続性が注目を集めており、さらに強固な基準へのニーズを際立たせている。したがって、ISA 570 (202X年改訂) 案が現在及び将来のマクロ経済・地政学的環境下で目的に適合し続けるためには、利害関係者によるインプットや適時な対応が極めて重要である。
4. 2015年以降、PIOBを含む一部の利害関係者は、IAASBに対し、IAASBの継続企業に対する監査基準をさらに拡充及び明確化するよう引き続き奨励している。IAASBも、最近、一部の国又は地域で継続企業に関する基準設定の動きや、継続企業に関連して監査人がさらにできることを検討する取組がグローバルに進行中であることを認識しており、このテーマには大きな公益性が伴うことを浮き彫りにしている。

¹ 新規及び改訂された監査報告基準は、PIOBによるデュープロセスを経て2015年1月に公表されており、2016年12月15日以降に終了する事業年度に係る財務諸表監査から適用されている。更なる詳細については、監査報告プロジェクトの[ページ](#)、又は監査報告の注力分野の[ページ](#)を参照

² 以下、「経営者による継続企業の前提の評価」又は「経営者の評価」という。

5. 2020年の初め、IAASBは財務諸表監査における継続企業の前提に関する情報収集及び調査活動を開始した。これには、コンサルテーションに向けて2020年9月に発行されたディスカッション・ペーパー (DP) [「財務諸表監査における不正と継続企業の前提：財務諸表監査における監査人の役割についての一般認識と監査人の責任との間の相違点に係る調査」](#)が含まれる。特に継続企業に関するコンサルテーションの目的は、環境が変化し、各国又は地域で状況が進展し、また国民の期待が変化する中で、現行のISA 570 (改訂) を適用することに伴う問題や課題についてフィードバックを得ることにあつた。こうした問題や課題には、ガバナンスに責任を有する者や監査報告書を通じた継続企業に関する有益なコミュニケーションが適切又は必要かどうかが含まれる。
6. さらに、2019年から2021年にかけて、IAASBは、新規及び改訂された監査報告基準について、改訂内容が一貫して理解され、適用されているか把握し、また更なる取り組みを検討する際の参考とするため、監査報告に関する基準の適用後レビュー (PIR) を実施した。³ IAASBは、PIRによるフィードバックを、継続企業の前提に関する情報収集と調査活動に取り入れ、補完している。

現行ISA 570 (改訂) の改訂プロジェクト

7. 2022年3月、IAASBはある程度対象を絞った形で現行ISA 570 (改訂) を改訂する[プロジェクト・プロポーザル](#)を承認した。公共の利益を支える本プロジェクトの目的には、プロジェクト・プロポーザルのセクションⅢに記載されているおり、以下を目的とした現行ISA 570 (改訂) の強化及び明確化が含まれている。
 - 一貫性のある監査業務及び行動を促進し、識別された継続企業の前提に関する重要な虚偽表示リスクへの有効な対応を促す。
 - 監査の過程を通じて、職業的専門家としての懐疑心の適切な保持の重要性を高めるなど、経営者による継続企業の前提の評価に対する監査人の評価を強化する。
 - 必要に応じて、継続企業の前提に関連する監査人の責任及び業務の透明性を高める。これには、コミュニケーション及び報告に関する要求事項の強化が含まれる。
8. プロジェクト・プロポーザルは、識別された継続企業の前提に関する問題、プロジェクト・プロポーザルの基礎を形成する情報収集、対象を絞ったアウトリーチ活動などの説明を含む、プロジェクトの範囲に関する更なる背景を説明している。

会計基準設定団体との連携及び関わり

9. プロジェクトの過程において、IAASBは財務報告エコシステムの他の利害関係者、特に財務報告に直接影響を及ぼす利害関係者と協働した。こうした協働には、国際会計基準審議会 (IASB) や国際公会計基準審議会 (IPSASB) との継続的な対話が含まれる。
10. ED-570の開発に当たり、IAASBは、特定の論点はIAASBだけに付託された検討事項だけではなく、ED-570で提案されている修正について、IASBのIFRS会計基準やIPSASBの基準など、認知された財務報告の枠組みとの整合性を維持することが必要であることにも留意している。こ

³ PIRの詳細については、監査報告実施プロジェクトの[ページ](#)を参照

の点に関して利害関係者の期待に応えるため、ED-570案を開発するに当たり、IAASBは、IAS第1号⁴及びIPSAS第1号⁵の要求事項を認識し(第20項、第39項、第71項及び第110項参照)、IASBの教育文書やその他の議題資料を活用した(第23項から第24項及び第83項参照)。

他のIAASBのタスクフォース、作業グループ及び諮問グループ並びにIESBAとの調整

IAASBのタスクフォース、作業グループ及び諮問グループ

11. ED-570の開発に当たり、IAASBは複雑性(Complexity)、理解可能性(Understandability)、適用の柔軟性(Scalability)及びバランス(Proportionality)に基づく起草原則及び指針(CUSP Drafting Principles and Guidelines)に従った。⁶プロジェクト・プロポーザル承認以降の他のIAASBタスクフォース、作業グループ及び諮問グループとの調整活動には以下が含まれる。

- 監査報告諮問グループ：ED-570の付録に記載されている独立監査人の監査報告書の文例の更新案を開発する際のアプローチの周知
- 職業的懐疑心諮問グループ：ED-570において職業的懐疑心に対応するために採用されたアプローチと修正案に焦点を合わせた議論
- テクノロジー諮問グループ：自動化されたツール及び技法の例を取り入れるとともに、継続企業の前提に関する監査人の作業に対するテクノロジーの影響を強調した適用指針の拡充を提案
- 複雑でない企業の監査タスクフォース：ED-570適用指針において適用の柔軟性に対応するために採用されたアプローチと、小規模又は複雑でない企業に適用可能な例について議論
- IAASB-IASB連携作業グループ：継続企業の前提に関する共通の関心事について、IASBとの継続的な対話と協働を支援

12. さらに、ED-570の開発に際しては、現在進行中の他のIAASBのプロジェクトで検討されている以下の事項についても考慮した。

- 監査証拠プロジェクト：IAASBは、2022年10月に公開されたISA 500(改訂)「監査証拠」(案)の検討を行った。ISA 500(改訂)の提案の結果、それに整合するようにED-570の特定の提案について必要になるかもしれない追加修正は、監査証拠に関する最終改訂基準が承認された後に検討する。
- 不正プロジェクト：不正プロジェクトでは、監査報告書の透明性を高めるため、他の提案された対応の中でも修正が可能な箇所について検討しており、IAASBは全体的な修正が監査報告書に与える影響を認識している。また、IAASBは、ED-570と不正に関する改訂された基準の適用日を調整することにも留意している。
- 上場事業体及び社会的影響度の高い事業体(PIE)プロジェクト：当プロジェクトでは、

⁴ 国際会計基準(IAS)第1号「財務諸表の表示」

⁵ 国際公会計基準(IPSAS)第1号「財務諸表の表示」

⁶ [「CUSPに基づく起草原則及び指針」](#)参照

ISQM⁷及びISAにおいて特定の企業に対して差異を設けた要求事項を設定するという目的を策定し、「上場事業体 (listed entity)」の定義を国際会計士倫理基準審議会 (IESBA) の「公開取引企業 (publicly traded entity)」の定義への置換え、及び「社会的影響度の高い事業体 (Public Interest Entity: PIE)」の導入の検討を通じて、最近完了したIESBA⁸の同様のプロジェクトに起因する狭い範囲の修正に対処している。IAASBは、上場事業体に適用されるED-570の監査報告書の透明性の強化に関連する一部の提案について、更なる整合的修正が必要となる可能性があることを認識している。このような事項については、IAASBの上場事業体及びPIEプロジェクトに関する審議が完了した後、さらに検討する。

IESBA

13. 継続企業タスクフォースはIESBAのスタッフと連携し、ED-570とIESBAの「職業会計士のための国際倫理規程 (国際独立性基準を含む。)」 (IESBA倫理規程) との整合性を図った。法令、規則又は関連する職業倫理に関する規定が監査人に対し適切な規制当局に報告することを要求している場合、又は状況に応じて適切な規制当局に報告することが適切であるとする責任が定めている場合、適切な規制当局に報告することを要求する提案を含む事項が議論された (第65項から第67項参照)。

セクション 1 回答者のための手引き

IAASBはED-570で扱われている全ての事項、特に「コメントの要請」に明記されている事項に関するコメントを歓迎する。コメントは、パラグラフの番号とともに、コメントの理由を記載し、文言の変更を提案する場合には、具体的な文言を示していただくのが最も有用である。回答者がED-570の提案に同意する場合、その旨の記載がない場合、回答者の見解を推量することは難しいため、その旨、回答いただきたい。

また、回答者は、自身に関連する質問のみを取り上げることも可能である (すなわち、回答者は全ての質問に回答することも、特にコメントがある質問にのみ回答することもできる)。

セクション 2 重要な事項

セクション 2-A - ED-570で扱われる公共の利益に資する課題

14. ED-570の作成に際し、IAASBは、プロジェクト・プロポーザルの第36項に規定されている定性的基準設定の特徴と公共の利益の枠組み (PIF)⁹に記載されている内容を判断基準として、基準案の公共の利益に対応しているか評価した。
15. 本説明文書の付録1は、ISA 570 (202X年改訂) 案を強化又は明確化するために提案されている改訂を、プロジェクト・プロポーザルに含まれる基準設定作業にマッピングしている。これは、基準設定作業が公共の利益を支える本プロジェクトの目的に直接関係しているためである。また、本説明文書の付録1では、提案された各作業への対応方法を決定する際に、どのような定性的な基準設定の特徴が最も重視されたか、又は最も目的適合性が高かったかを明確に示している。これらの定性的な基準設定の特徴を下の枠内にまとめている。

⁷ 国際品質マネジメント基準

⁸ IESBAのプロジェクトによる最終公表「上場事業体及び社会的影響度の高い事業体の定義に関するIESBA倫理規程の改訂」が、2022年4月に発行されている。

⁹ モニタリング・グループ報告書「国際監査・倫理基準設定システムの強化」 (PIFセクション22~23ページの「基準が示すべき定性的特徴は何か」を参照)

検討された定性的基準設定の特徴

- ▶ **適用の柔軟性** - 企業の性質と状況に応じて、複雑でない企業と複雑な企業の両方に対応（例えば、適用指針に適用の柔軟性に関する事例を記載）
- ▶ **バランス (Proportionality)** - 提案が異なる利用者に与える比例的な影響を考慮することにより（例えば、上場企業の財務諸表監査に特に関連する要求事項を適切に識別するため、対象利用者の異なるニーズ又は高まる期待を考慮することにより）、バランスのとれた方法で問題に対処
- ▶ **目的適合性** - 新たな問題、進化する利害関係者のニーズや認識、ビジネス環境や技術の変化への対応が焦点（例えば、監査人による継続企業の前提に関する事象又は状況の識別や継続企業の前提に関する経営者の評価期間以降の事象又は状況の影響に着実に対応し、自動化されたツールや技法の使用に関する適用指針を拡充することを通じて）。
- ▶ **全体的な理解可能性を含む明確性及び簡潔性** - 異なる解釈が生じる可能性を最小限に抑えることに取り組む（例えば、提案されている「（継続企業に関する）重要な不確実性」の定義及び、用語に関して提案されたその他の明確化、並びに継続企業の前提に関する評価のタイムラインや経営者による評価に対する監査人の評価、コミュニケーション及び監査報告における要求事項などの重要事項に関する明確かつ決定的な方向付けなど）。
- ▶ **適用可能性及び一貫した適用可能性並びにグローバルな運用可能性** - 継続企業の前提に関する監査人の責任と作業に関する監査報告書全体のグローバルな比較可能性と一貫性の向上が焦点（例えば、監査報告書の「継続企業の前提」又は「継続企業の前提に関する重要な不確実性」のセクションで継続企業の前提に関する事項を報告することや、最新の情報を含む継続企業の前提に関する経営者の評価の利用者に対する利益を強化することによる）。
- ▶ **整合性**- ISAの全体的な内容と整合していること（例えば、ISA 315 (2019年改訂)¹⁰の基本的な要求事項に適切に基づき、また、経営者が使用した方法、仮定及びデータに対する監査人の評価に関連する概念など、ISA 540 (改訂)¹¹から導入された概念を適切に明示していること）。

セクション 2-B - ED-570で提案されている主な変更の概要

16. 本説明文書の**付録 2**には、強化又は明確化されたED-570の主要な要素を示す図が記載されている。この図は、継続企業の前提に関して重要な不確実性が認められるか否かに関する監査人の意思決定プロセスをウォークスルー方式で示したものであり（濃灰色の四角で表示）、監査の反復的な性質を表している。
17. 図中に記載の項目への参照は、ED-570の項目に関するものである。また、IAASBはこの図を作成するに当たり、国際会計基準（IAS）第1号「財務諸表の表示」が求める継続企業の前提の評価に関する経営者の責任に言及し、その際、IFRS財団が2021年1月に発行した教育文書を活用している。

¹⁰ ISA 315 (改訂) 「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」

¹¹ ISA 540 (改訂) 「会計上の見積り及び関連する注記事項の監査」

セクション 2-C - 用語

18. ディスカッション・ペーパー (DP) の回答者は、「継続企業の前提に関する重要な不確実性」や「重要な疑義」の説明や定義など、継続企業の前提に関する重要な概念や用語の明確化に賛成している。回答者は、これらの用語が一貫して理解されておらず、したがって解釈も様々であること、また、財務報告の枠組みによっては、これらの用語が異なる形で記述又は定義されている可能性を指摘している。

「(継続企業に関する) 重要な不確実性」の定義

19. ED-570では、IAASBは「(継続企業に関する) 重要な不確実性」という概念について、現行のISA 570 (改訂) 第18項に含まれる必須情報の再配置や差し替えにより、新たに定義付けをしている。この概念が本基準の要求事項全体で広く使用されていることを踏まえ、IAASBは、ED-570にこの定義を含めることで、基準の理解可能性を高めることで明確性と簡潔性を実現し、解釈に差異が生じる可能性を最小限に抑えることで業務の一貫性を確保することができると考えている。

20. IAASBは、提案されている定義について、以下のように考えている。

- IFRSの会計基準では、例えば「重要な不確実性」という用語が未定義であることから、認識されている財務報告の枠組みとの矛盾は生じない。¹²
- ED-570第9項(b)及び現行ISA 570 (改訂) 第9項(b)に記載されている監査人の目的である、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる事象又は状況に関する重要な不確実性が認められるか否かについて、(経営者の結論とは関係なく) 判断する義務と整合している。

ED-570のA4項では、異なる報告の枠組みが同一又は同等の用語を使用する場合があることを認識している。適用される財務報告の枠組みが、「重要な不確実性」について現行ISA 570 (改訂) 第18項と整合性のとれた定義を行っているか、又はどのように定義しているかに関わらず、ED-570は監査人に対し、そのような重要な不確実性が認められるか否かを判断するよう求めている。

21. 提案された定義を作成するに当たり、IAASBは、ED-570第34項から第35項で使用を求められている監査報告書のセクションの見出しとの整合性を勘案し、定義された用語を「継続企業に関する重要な不確実性」とすべきかどうか検討した。しかしながら、IAASBは以下の理由から、「継続企業に関する」という文言を括弧書きで記載することを決定した。
- 「重要な不確実性」という用語は、IFRSの会計基準で使用されている主な概念及び専門用語と一致し、整合している。
 - このアプローチは、ED-570第9項(b)に記載された目的を含め、提案された基準全体で使用される用語の調整及び他のISAの適合修正において、不必要な大幅な修正を回避する

¹² IASBは以前、IAS第1号の特定の側面を明確にするため、焦点を絞った修正案(2013年3月にIASBが審議した議題AP3A参照)について検討したが、IASBは最終的にその提案を追求しなかった。これらの提案には、継続企業に関する不確実性が重要であるかどうかを識別する際の経営者の判断に関連する要素(不確実性の性質、不確実性を生じさせる事象又は状況が発生した場合に企業に与える潜在的影響の大きさ、その事象又は状況が発生する可能性、不確実性を生じさせる事象又は状況が発生する可能性がある時期など)が含まれている。

ものである。

- 括弧内に明確な文言を入れることは、ISAの他の定義、特にISA 500¹³の「(監査証拠の)適切性」及び「(監査証拠の)十分性」という用語の定義に採用されたアプローチと一致する。
22. IAASBは、ED-570の「(継続企業に関する)重要な不確実性」という用語の定義と整合するように、調整している。また、文脈的に適切な場合には、「長文表現」(すなわち、「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」)を「短文表現」(すなわち、「重要な不確実性」)に置き換えて簡略化することも含まれる。しかしながら、用語に関する整合的な修正を検討するに当たり、IAASBは、例えば、監査報告書において明示的な記述を行う場合など、特定の状況では「長文表現」を保持することが引き続き適切であるとも考えている(第75項から第78項参照)。これは、ISA 700(改訂)が求める監査報告書の監査人の責任の区分と文言を一致させるために必要と考えられる¹⁴。

「重要な疑義を生じさせるような」という用語の明確化

23. IAASBは、ED-570のA5項において、「(継続企業に関する)重要な不確実性」の定義で用いられている「重要な疑義を生じさせるような」という表現を明確にするため、新しい適用指針を追加している。以下の理由から、IAASBはこれが適切であると考えている。
- 「重要な疑義を生じさせるような」という表現は、識別された事象や状況の単独又は複合的な影響の大きさが、経営者が改善措置を講じない限り、予見可能な将来にわたり企業が債務の履行義務を果たし、事業を継続することができなくなるような「閾値(threshold)」を示している。
 - 「重要な疑義を生じさせるような」という表現は、IAS第1号における文言の使用や、米国財務会計基準審議会(FASB)による「継続企業の前提に関する重要な疑義」¹⁵の定義(例えば「可能性が高い」という閾値が使用されている場合)との整合性が高い。
24. IFRS会計基準(IAS第1号及びその他のIASB資料¹⁶参照)や米国会計基準(US GAAP)のような財務報告の枠組みとの整合性を確保する意味で¹⁷、適用指針は、経営者が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影響を、緩和要因の効果を考慮する前後の両方において検討する必要があることを強調している。
- 企業が(IAS第1号における)清算若しくは営業停止、又は(US GAAPにおける)財務諸表が発行された日から1年以内に期限が到来する債務の履行義務を果たすことができなくなる可能性を招くような事象又は状況に関する緩和要因の考慮前

¹³ ISA 500 「監査証拠」

¹⁴ ISA 700(改訂) 「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」第39(b)(iv)項

¹⁵ 会計基準アップデート(ASU)サブトピック205-40「財務諸表の表示 - 継続企業」のFASB用語集を参照

¹⁶ 2012年11月13日-14日のIASB会合の議題AP12及び2013年11月のIASB会合の議題8Bを参照

¹⁷ FASBによる会計基準コード化体系(Accounting Standards Codification)は、規範性のある、営利企業を対象とした一般に認められた会計原則(GAAP)の源泉である。

- 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の悪影響を軽減するため、経営者が通常の事業活動以外で改善措置を講じた後

セクション 2-D - リスクの識別及び評価

リスクの識別及び評価に関する改訂案へのアプローチ

25. DPの回答者は、ISA 315 (2019年改訂) の要求事項と現行ISA 570 (改訂) の要求事項との間のつながりを明確化することを支持している。IAASBは、基準全体の整合性を考慮し、リスクの識別及び評価に関してED-570を強化するアプローチを策定する際、以下の目標を掲げた。
- 理解可能性を損なわない範囲で、ISA 315 (2019年改訂) で既に記載されている内容の繰り返しを避けつつ、基準を強化する。これには、ISA 315 (2019年改訂) の広範な要求事項を補足するための、継続企業の前提に関連する要求事項及び適用指針の追加が含まれる。
 - ISA 315 (2019年改訂) と現行のISA 570 (改訂) との関係性及び統合性を改善するため、リスク評価手続の実施に関連するISA 315 (2019年改訂) の重要な概念と構造的要素を取り入れる。

リスク評価手続とこれに関連する活動

26. 現行のISA 570 (改訂) のリスク評価手続は、経営者が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単独で又は組み合わせることによって識別したかどうかを判断するための基礎として、質問及び議論に重点を置いている。
27. DPに対するフィードバックとして、以下を理由に、監査人は質問及び議論よりさらに踏み込んだ継続企業のリスク評価手続を実施することが必要であるとの見方を支持する意見があった。
- 監査人が、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、監査の過程で早期に識別することができる。
 - 経営者が認識してい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を監査人が識別するに役立つ。
28. 回答者からの支持を考慮し、IAASBは、ED-570第11項に反映しているように、既存の要求事項を「質問及び議論」からより強固なアプローチに引き上げることを提案する。現在、監査人は、ED-570第30項に記載された監査人の結論に関連する事象又は状況を識別するための適切な根拠となる監査証拠を入手するため、リスク評価手続を立案し実施することが求められている。
29. ED-570のA8項及びA9項では、ISA 315 (2019年改訂) の広範な要求事項との関連性を強調し、継続企業の前提に対処する事項やリスク評価手続及び関連する活動が重要である理由を説明し、監査人が職業的専門家としての判断を行使して基準の要求を満たすために実施すべきリスク評価手続の内容と範囲を判断することを重視している。
30. 現行のISA 570 (改訂) のA16項に含まれていた一部の監査手続の例は、事象又は状況の識別

に関連する手続の例を提供していることから、ED-570のA11項に記載のリスク評価手続及び関連する活動の適用指針に再配置されている。本項はまた、以下を意図している。

- リスク評価手続の堅牢性と適時性を高める。
- 手続の内容を、ISA 315 (2019年改訂) 第14項に記載の手続と整合させる。
- ISA 315 (2019年改訂) において監査人の理解が求められている企業及びその環境、適用される財務報告の枠組み、企業の内部統制の側面に関連付ける。

事象又は状況の事例

31. DPの回答者からの提案により、IAASBは、ED-570のA6項において、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような識別された事象又は状況の例を拡充し、最新化した。さらにIAASBは、以下を行った。
- 監査人が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するのは、経営者が計画している対応策に含まれる関連する緩和要因を検討する前（すなわち、グロスベース）であるという点を明確にする情報を追加
 - 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単独又は組み合わせて検討することを強調
 - 記述されている事象又は状況は同一であるが、記述に使用されている文言が異なる場合、事象又は状況の記述を、ISA 315 (2019年改訂) 及びISA 240の付録¹⁸に規定されているものと整合させた。この整合は、理解可能性を向上させ、監査人がISA 315 (2019年改訂) 及びISA 240における事象又は状況の理解とED-570のそれを結びつける支援しようとするものである。
32. また、IAASBは、ED-570のA7項に、識別された事象又は状況が、ISA 240に従ってさらに検討し対処すべき不正リスク要因をも示している状況に注意を喚起するため、ED-570のA7項に新たな適用指針を追加している。本適用指針は、ED-570の適用に際して、基準間の連携を高め、監査人が職業的専門家としての懐疑心の保持を助けることを目的としている。

企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み及び企業の内部統制システムの理解

33. ISA 315 (2019年改訂) 第19項から第26項の基礎的な要求事項を拡張して継続企業の前提に関する特定の事項に焦点を当てたリスク評価手続を行う場合、ED-570第12項及びA15項からA22項に新たな要求事項と関連する適用指針を記載する。
34. 新しい要求事項の構成は、ISA 540 (改訂)¹⁹及びISA 600 (改訂)²⁰で採用されているアプローチと合致しており、以下によりISA 315 (2019年改訂) に従って得られる理解と継続企業の前提に関する監査人の作業との関連性を向上させることを目的としている。

¹⁸ ISA 240 「財務諸表監査における不正に関する監査人の責任」

¹⁹ ISA 540 (改訂) 第13項

²⁰ ISA 600 (改訂) 「グループ財務諸表監査における特別な考慮事項（構成単位の監査人の作業を含む。）」第30項

- 企業及びその環境、適用される財務報告の枠組み、企業の内部統制システムなど、個別の見出しを使用する。
 - ISA 315 (2019年改訂) 第19項から第26項と同じ順序に従う。
35. 繰り返しを避け、基準本体全体との整合性を保つという要望を踏まえ、IAASBは、事業上のリスクに関する適用指針など (ED-570のA15項参照) ISA 315 (2019年改訂) にも記載されている適用指針をED-570に含めることが適切かどうか検討した。その結果、IAASBは、ISA 315 (2019年改訂) との相互参照や基準の付録を別途提供するのではなく、ED-570の適用指針でガイダンスに対応することが重要であるという見解に達している。その理由は以下のとおりである。
- 適用指針は、要求事項が扱う継続企業の前提に関する特定事項 (すなわち継続企業の「レンズ」) と関連性があり、そのような指針が基準の要求事項の適切かつ一貫した適用を助けるという意味で適切である。
 - このアプローチは、要求事項と適用指針を自らの監査手法に統合する監査法人にとってより有益であり、したがって、より効果的な基準の実施も促進する可能性がある。

リスクの識別及び評価に関する他の強化案

36. ISA 315 (2019年改訂) を適用する際に継続企業の前提に関する監査人の手続に対応するため、経営者がこれまで識別又は開示したことの無い事象又は状況、企業の内部統制システム内の統制の不備に関連して、ED-570第14項から第15項に新たな要求事項が含まれている。統制の不備に関する強化は、特にISA 315 (2019年改訂) 第27項を基礎としている。

セクション 2-E - 継続企業の前提に関する評価のタイムライン

経営者による評価期間

37. DPへの回答者は、経営者による継続企業の前提に関する評価の最低限の期間を12か月より延長することについて、様々な意見を表明している。継続企業の前提に関する評価期間が長くなると、不確実性が高まり、監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手することが困難になるため、評価の意味が薄れるという意見が出された。しかしながら、回答者は、監査人の評価の基礎となる経営者による12か月間の評価期間の開始日の変更を検討すること支持している。現行のISA 570 (改訂) 第13項では、ISA 560に定義される財務諸表の日付を使用している。²¹
38. また、IAASBは、オーストラリア、ニュージーランド、英国、米国などの一部の国において、経営者による12か月間の評価期間の開始日を、財務諸表の発行日若しくは承認日、又は監査報告書の署名日とする形で自国の同等の継続企業の前提に関する基準を改正したことを認識している。

²¹ ISA 560 「後発事象」

39. IAASBは、ED-570の審議において、DPに対する回答者からの支持、各国の動向、IFRS財団²²が発行した教育文書を考慮し、経営者による継続企業の前提に関する12か月間の評価期間の開始日を異なる日にすることは、認識された財務報告の枠組みの要件に矛盾しないと結論付けている。このようなフレームワークでは、評価期間として、上限ではなく、最低限（「最低限、ただしこれに限定されない」）の12か月を設定しており、すなわち、見通しが12か月に限定されるものではない²³ことを強調している。したがって、ED-570が、認識されている財務報告の枠組みが、経営者が利用できる全ての情報を検討することが求められる最低限の期間を定めていると認めることは、検討に最低期間よりも長い時間をかけることが可能なことを認めることになるため重要であるとIAASBは考えている。
40. IAASBは、ED-570において、継続企業の前提に関する経営者による12か月間の評価期間について異なる開始日を設定することは、以下につながると考えている。
- 一部の国又は地域では、自国の同等の監査基準において、すでに監査人の評価期間について異なる開始日を採用していることから、国又は地域間のグローバルな比較可能性と一貫性を高めることができる。
 - 現行のISA 570（改訂）では要求されていないが、監査人の評価期間の開始日は異なることが多いという実務の変化に整合している。
 - より最新の情報を含む継続企業の前提に関する経営者の評価については、評価期間の開始日が延長されるため、利用者側のメリットが強化される。
41. ED-570において、継続企業の前提に関する経営者による12か月間の評価期間の開始日にどの日付を使用すべきか検討する際、IASBは、ISA 560で定義されている、財務諸表の承認日、監査報告書の日付、財務諸表の発行日などのいくつかの考えられ得る日付を検討した。IAASBは、評価期間として財務諸表の承認日から少なくとも12か月間とすることを決定し、その理由は、この日付が、大部分の国や地域において、経営者、ガバナンスに責任を有する者又は認められた権限を持つ者が、財務諸表に対する責任を負ったと主張する法定の要求事項に規定される可能性があり、広く認知された日付であるためである。

経営者が評価を実施しない又は評価期間を延長しない場合

42. 現行のISA 570（改訂）では、経営者が、監査人に要求されたとおり、評価を実施又は評価期間を延長することを望まない場合、監査人に対し、監査報告書への影響について検討するよう求めている。IAASBは、上記第41項の修正案の結果として、経営者が継続企業の前提に基づいて財務諸表を作成することの適切性を裏付ける追加情報を提供できる状況にある場合、その評価に用いた期間が財務諸表の承認日から12か月未満であっても、監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手し、無限定適正意見を表明できるようED-570に一定の柔軟性を設けることが適切であると認識している。これに際し、IAASBは現行の要求事項を弱めることのないよう留意している。

²² IFRS財団は、教育文書の中で、12か月を超える期間を考慮することは、上限ではなく最低限の期間を定めたIAS第1号の要求と矛盾しないこと、また、一部の国内規制で要求されている財務諸表の発行承認日から12か月間にわたって継続企業の前提について評価することを求めることは、IAS第1号と矛盾しないことを明らかにしている。

²³ IAS第1号、中小企業向け国際会計基準（IFRS for SMEs）およびIPSAS第1号は、評価期間について、それぞれ報告期間の末日、報告日、又は財務諸表の承認日から12か月以上であることを要求しているが、これに限定されるものではない。

43. IAASBは、以下を行った。
- ED-570第22項及びA43項からA44項において、監査人からの求めに応じて経営者が評価の実施又は延長を望まない場合には、経営者と協議する、又は適切な場合にはガバナンスに責任を有する者と協議するという新たな要求事項と適用指針を追加し、第42項に規定の柔軟性を提供した。これにより、例えば、経営者による評価期間が財務諸表の承認日から少なくとも12か月間を対象にしていなくても、企業の事業が黒字基調にあり、流動性の懸念もなく、経営者やガバナンスに責任を有する者が、選択した評価期間を超え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を識別していない状況などに、監査人は適切に対応することができる。
 - ED-570第23項における要求事項について、その対象をより広く、すなわち、監査報告書への影響のみを考慮するのではなく、監査人への影響を判断できるよう拡大することで強化した。
44. 監査人が行った職業的専門家としての重要な判断を文書化するという包括的な文書化要件との関連性を強調するため²⁴、IAASBは、ISA 230のA10項を修正することを提案した。この修正は、経営者が継続企業の前提の評価で使用した期間の適切性にも及ぶ場合もある。これには、経営者が行った主観的判断の合理性に関する監査人の結論の基礎に、継続企業の前提に基づく財務諸表の作成に関する経営者の判断を示す例が含まれている。

セクション 2-F - 経営者による継続企業の前提の評価の検討

経営者による継続企業の前提の評価の検討

45. 現行ISA 570 (改訂) は監査人に経営者の継続企業評価の検討を要求する。しかし、監査人が経営者の継続企業評価に対し、一定の追加的監査手続を実行することを要求されるのは、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みである。²⁵
46. 現行ISA 570 (改訂) 第3項から第4項は、継続企業の前提についての判断に対する経営者の責任について説明している。これには、継続企業の前提に基づく財務諸表の作成が適切であるという経営者の(明示的又は暗示的な)監査要点を支持するには、経営者の評価が不可欠であるということが含まれる。経営者の継続企業に関する評価は、事象又は状況に関連する仮定及び判断に裏づけられる。これには、そのような事象又は状況が継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるか否か、及び重要な不確実性が認められるか否かについての経営者の決定に関連するものが含まれる。
47. DPへの回答者は、継続企業の前提についての判断を裏打ちする経営者の仮定及び判断に対し、適切に異議を申し立てるためのより厳格な手続を提供することにより、本基準を強化する必要があると強調した。

²⁴ ISA 230「監査調書」第8項

²⁵ 現行ISA 570 (改訂) 第12項及び第16項参照

48. これに関連して、IAASBはED-570第17項において、監査人に対し、継続企業の前提に関する経営者の評価を評価するための「監査手続の立案及び実施」を提案した。また、ED-570第16項において、監査人に対し、継続企業評価がまだ実施されていない場合には、このような評価を実施するよう、経営者に要請することを要求している。このような改訂により、監査人が、あらゆる状況で、経営者の評価に対する監査手続を実施し、継続企業の前提についての判断を下支えする経営者の仮定及び判断に、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が認められるか否かについての経営者の決定が含まれることを確認するよう求められるため、ED-570ではより頑健なアプローチが可能になる。
49. また、IAASBのED-570 A29項では、継続企業の前提に関する経営者の評価が、監査人が以下の事項を評価する上で重要な要素であることを明確化した。
- 財務諸表の作成において、経営者が継続企業の前提を用いることが適切であるか否か。
 - 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係する重要な不確実性が認められるか否か。

IAASBでは、与えられた経営者の継続企業評価に含まれる2つの構成単位、すなわちED-570第9項の目的、及びED-570第29項及び第30項が要求する監査人の結論が強調されている。また、この適用指針は、経営者がその評価を裏付ける適切な分析を実施していないと監査人が職業的専門家として判断した状況では、これがISA 265に従った内部統制の不備を示す可能性があることも認めている。²⁶

経営者の評価において使用される手法、仮定、及びデータ

50. DPへの回答者は、監査人が経営者の継続企業評価を評価するときに、ISA 540 (改訂) で導入された概念を適用することを支持した。
51. IAASBはED-570で以下を提案した。
- 継続企業の評価を実施するために経営者が使用する手法、仮定、及びデータを評価するための新たな要求事項 (第19項)。その際、IAASBはISA 540 (改訂) 第23項から第25項を活用した。
 - 経営者が評価の実施に使用する手法、仮定、及びデータに対し、経営者の偏向が存在する可能性の検討を含め、監査人による、より適切な異議申し立てを促進する適用指針 (A34項からA37項)。これはED-570の適用に当たり、職業的専門家としての懐疑心を保持する監査人を支援する。

経営者の評価に使用される情報

52. 監査人が監査の結果として気づいた全ての関連する情報が経営者の評価に含まれているか否かを検討する際に、現行ISA 570 (改訂) で監査人に対し要求されている事項はそのまま維持された (ED-570第24項を参照)。さらに、IAASBはこの事項を強化するために、経営者があらかじめ監査人に提示又は開示していなかった、経営者がこれまで識別又は監査人に開示した

²⁶ ISA 265 「ガバナンスに責任を有する者及び経営者への内部統制の不備のコミュニケーション」

ことの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が発生した場合に対応する新しい要求事項を導入した (ED-570第25項を参照)。

セクション 2-G - 経営者の対応策の評価

53. 経営者の対応策に対する監査人の評価に関して、DPへの回答者は、財務的支援を行うための証拠書類を第三者からいつ取得できるか、及びこれが十分かつ適切な監査証拠を構成するか否か、またそれはどのような状況かについて、さらに明確化することを支持した。また、この対応策に関する経営者の「意思 (intent)」と「能力 (ability)」についての監査証拠を得るという概念への取り組みも支持した。
54. この支持を踏まえて、IAASBは、以下を行った。
- 監査人に対する要求事項を強化し、経営者の対応策について、経営者に具体的な行動指針を実践する意思と能力があるか否かの評価を追加 (ED-570第26項を参照)
 - 監査人に対する新たな要求事項として、必要な財務的支援の維持又は提供のために、企業のオーナー経営者を含む第三者又は関連当事者の意思と能力を評価することを追加 (ED-570第27項を参照)
55. 新しい適用指針も作成した。その一例を以下に挙げる (ED- 570 A47項からA54項を参照)。
- 経営者の対応策の評価時に関連しうる監査人の手続の例を提供する。
 - 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認められた場合に、重要な不確実性が認められるか否かについての監査人の結論は、経営者の将来の行動計画に対する監査人の評価に左右されることを強調する。
 - 監査人が、外部金融機関との借入枠の存在と条件について外部確認を要求することを検討する可能性がある状況、又は企業のオーナー経営者を含む第三者又は関連当事者に対し、必要な財務的支援を提供する意思について書面による確認を要求することを検討する可能性がある状況に対する指針を記載する。
56. また、IAASBは、第54項で言及された変更点に関する書面による陳述への要求事項を調整し、監査人が、企業のオーナー経営者を含む関連当事者から取得した書面による確認に記載された関連する取引条件の有効性に関し、経営者の書面による確認書を要求できることを明らかにした例を適用指針に追加した。

セクション 2-H - 職業的専門家としての懐疑心

57. IAASBは、経営者による継続企業の前提の評価を検討する場合、及び十分かつ適切な監査証拠を入手できたか否かを評価する場合に、リスク評価手続とこれに関連する活動に対するものを含め、職業的専門家としての懐疑心の概念をED-570の数か所に取り入れた。
58. ED-570 A10項は、裏付けとなるであろう監査証拠を入手する方向に偏らないように、又は矛盾するであろう監査証拠を除外する方向に偏らないように、リスク評価手続を立案し実施しなければならないことを要求したISA 315 (2019年改訂) 第13項の基本的な要求事項への注意を喚起するものである。ISA 315 (2019年改訂) が、継続企業に関する重要な虚偽表示リスク

にも適用される包括的な規定を定めていることを前提に、IAASBは基準の整合性を維持するためにED-570でこの要求事項を繰り返す必要はないと考えている。

59. ED-570第18項は、ISA 540 (改訂) 第18項を踏まえて、監査人に対して、偏りのない方法で経営者の継続企業の評価を検討するための監査手続を立案し実施することを要求する。IAASBは、ISA 540 (改訂) が、継続企業に関する監査手続に適用される包括的規定を定めた基礎となる基準ではないということを踏まえ、類似する要求事項をED-570に盛り込むことが適切であると考えている。ED-570のA32項で提供された新しい適用指針には、経営者による継続企業の前提の評価を検討する際の、矛盾する情報及び裏付けとなる情報の例が含まれる。
60. ED-570第29項は、監査人に対し、継続企業の評価において経営者が行った判断及び決定が、たとえ、それらが個別には合理的であっても、経営者の偏向が存在する兆候があるかどうかを評価し、もし、そのような兆候があれば、監査への影響を評価することを要求する (ED-570 A57項からA60項の適用指針はこの要求事項の適切な適用を支援するものである)。さらに、監査人は、他の監査証拠と整合している、又は不整合の監査証拠を含め、財務諸表のアサーションを裏付けているように思われるか、又はそれと矛盾するように思われるかにかかわらず、入手した全ての監査証拠を「一步下がって評価 (スタンドバック)」し、検討しなければならない。
61. IAASBは、ED-570におけるこれらの要求事項の存在が、職業的専門家としての懐疑心の保持の支援に役立つと同時に、ED-570ですでに提案されている、前述の第32項及び第51項で検討した監査人による職業的専門家としての懐疑心の保持を支援する改善点をさらに補完するだろうと考える。

セクション 2-I - 継続企業に関する監査人の責任及び業務の透明性

62. DPへの回答者は、継続企業に関する監査人の業務の透明性をさらに高めることを支援し、その実現に向けたさまざまな方法を述べた。²⁷

ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション

63. DPへの回答者は、現行ISA 570 (改訂) を改善して、監査人、経営者、及びガバナンスに責任を有する者との間で透明性のある対話を早期に行うよう働きかけ、継続企業に関する事項について、ガバナンスに責任を有する者との双方向コミュニケーションを強化することを強調した。
64. ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションの頑健性と適時性に対処するため、IAASBは、以下を行った。
 - 経営者による継続企業の前提の評価をガバナンスに責任を有する者がどのように監督しているかを監査人が理解できるようにするために、新たな要求事項をED-570第12項(f)に追加した。この要求事項は、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる可能性があるとして識別された事象又は状況とみなすものは何か、といった点についてガバナンスに責任

²⁷ この質問を支持する回答者は、以下の4つのカテゴリーに分類できる。(i) ガバナンスに責任を有する者と監査報告書の両方の透明性強化を支持する、(ii) ガバナンスに責任を有するもの者の透明性強化は支持するが、監査報告書については支持しない、(iii) 監査報告書の透明性強化は支持するが、ガバナンスに責任を有する者については支持しない、(iv) その他の分野 (規制当局など) の透明性強化を支持する。

を有する者との双方向コミュニケーションを促進し、監査の計画段階で、経営者による継続企業の評価に、監査人が焦点を当てる可能性のある領域の識別を支援することを狙っている。

- 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ときのガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションに対して、ED-570第39項の要求事項を強化した。これにより、この要求事項には、経営者により行われた重大な判断、及び経営者の計画における緩和要因を説明する開示の妥当性、監査人の結論の根拠と実際に行われた監査手続の概要、及び該当する場合、経営者が要請された継続企業の前提の評価を実施しない又は評価期間を延長しない場合など、より広範な事象についてのコミュニケーションが含まれるようになった。
- ED-570のA87項からA89項に新しい適用指針を採り入れ、期待されるコミュニケーションの性質、実施時期、及び範囲の例を提示し、コミュニケーションの継続的性質を強調した。

適切な外部者とのコミュニケーション

65. DPへの回答者は、公共の利益に資するという監査人の役割に対する利害関係者の期待の高まりを認識し、監査人が監査報告書に「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分を含める、又は継続企業に関する除外事項付意見を述べる必要があると判断した場合には、適切な外部機関に報告するというED-570の要求事項を支持した。これは、規制対象企業の監査人が、継続企業の問題への言及を監査報告書に含める必要があるかもしれないと考えた場合、当該監査人には、適切な規制当局等とコミュニケーションを行う義務があることを認めた現行ISA 570 (改訂) A34項の適用指針の範疇を超えるものである。
66. また、IAASBは、既存の国内基準又は規制が、第65項に記載された状況において、監督、規制、及び執行当局とコミュニケーションを行うことを監査人に義務付けている国又は地域²⁸での動向も認識している。
67. このような動向に対応し、かつ回答者の支持を考慮して、IAASBは、法規制、又は職業倫理に関する規定が企業外部の適切な機関への報告を監査人に要求する場合、又は監査人にそのような報告をし得る責任を課している場合には、適切な外部者とコミュニケーションを行うという要求事項をED-570第40項に記載すること、及びこれらの法域において、このような要求事項が有用であるかどうかのフィードバックを利害関係者に求めることに同意した。

監査報告書における継続企業の透明性

背景

68. 継続企業に関する監査人の業務及び責任の透明性を強化するには、監査報告書にどのような追加情報が必要であるかについて、DPへの回答者からさまざまな提案が寄せられた。回答者は、監査報告書にこれ以上、定型的な記述を追加して長く複雑にしないよう警告し、IAASBが以下を検討すべきであることを支持した。
- 監査報告書において、継続企業について明示的に記述するよう要求する。

²⁸ 例えば、英国、欧州連合。

- 経営者による継続企業の前提の評価について、二者択一的ではない開示を監査報告書で行うことを要求する。例えば、企業の継続企業の現状が「重要な不確実性がない」段階にある場合について、監査報告書でより詳しい情報を提供する。
 - 継続企業に対する監査人の業務又は手続の種類、実施時期及び範囲に関する情報、及び結果と重要な発見事項全てを監査報告書で提供することを監査人に要求する。
 - 監査上の主要な検討事項（KAM）が要求する伝達の範囲と揃うように、「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分に記載する情報を増やす。回答者は、「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分はKAMの伝達と比べて提供する情報が少ないため、利用者から相対的に重要度が低いと認識される可能性があり、不釣り合いであると受け取られる可能性がある」とコメントしている。
69. また、情報収集活動を通じて利害関係者からもたらされたフィードバックとPIRによる主要な発見事項には首尾一貫性があり、これは継続企業の問題についての報告に関連して、以下のような課題があったことを示している。²⁹
- 監査報告書におけるKAM、継続企業の前提に関する重要な不確実性、及び強調事項（EOM）区分が不明瞭。回答者は、各種 ISA（ISA 701³⁰、ISA 706（改訂）³¹、現行ISA 570（改訂）など）の要求事項と適用指針の相互作用、並びにKAM、継続企業の前提に関する重要な不確実性、及びEOMの使用の相互関係と相違点が必ずしも明白で単純というわけではないとコメントしている。³²
 - 「クローズコール」の状況での継続企業に関するコミュニケーション。利害関係者からのフィードバックは、このような状況、及びこれに関連する監査人の報告に対する要求事項が基準で明確にされていないことを指摘している。
70. また、IAASBは、一部の国又は地域³³ で、監査報告書における継続企業の透明性向上のため、国内の継続企業の基準改革がすでに実施されていること、及びその他の国又は地域³⁴ でも、継続企業に関する事項を含め、監査報告書における追加の開示の必要性と選択肢が検討されていることを認識している。

包括的な考慮事項

71. 監査報告書の透明性の強化に向けたED-570の改訂案を作成するに当たり、IAASBは次の包括的な原則を検討した。

²⁹ 議題項目3を参照。ここには2021年2月に実施された第1四半期中間会議でIAASBに提示された、[利害関係者調査](#)及びPIRに関連するその他の情報収集活動からのフィードバック、並びに監査報告書PIR [フィードバックステートメント](#)が記載されている。

³⁰ ISA 701「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」

³¹ 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」

³² 2022年8月、IAASBは、監査報告書における継続企業の問題の報告に関連してよく問われる質問に対処するため、規範性のないよくある質問を公表した。

³³ 例えば、英国では財務報告評議会（FRC）が2019年9月に『[国際監査基準（UK）570「継続企業」](#)』の改訂版を公表した。また、オランダではオランダ勅許会計士協会（NBA）が[ISA 700（改訂）に相当するオランダの監査基準](#)の修正案を承認し、不正及び継続企業について監査報告書で報告することを義務付けている。

³⁴ 例えば、2021年6月、南アフリカの監査人独立監督委員会（IRBA）は『[「南アフリカの監査報告書における開示の強化：財務諸表利用者のニーズへの対応」](#)』という諮問文書を公表した。

- 監査済財務諸表の利用者にとって最も関連性の高い機能の強化に重点を置き、簡潔でわかりやすい方法で、継続企業の問題の透明性を向上させる。
- 継続企業に関する経営者の注記に対処する、適用される財務報告の枠組みの要求事項との整合性がある変更を提案する。
- 提案が別の利用者に与える可能性のある相対的な影響を考慮し、相応の方法で問題に対処する。
- 継続企業に関する監査人の責任と業務について、監査報告書全体で比較可能性と首尾一貫性を向上させるような改善を検討する。

継続企業に関して限定事項付意見を表明しない場合のIAASB提案の概要

72. IAASBは、継続企業に関する監査人の結論及び継続企業に関する監査人の業務について監査報告書で伝達されるあらゆる事項がED-570で取り上げられ、このようなコミュニケーションが監査報告書の独立した区分に記載されることを意図している。この独立した区分の見出しは、ED-570第33項が適用される場合は「継続企業」、ED-570第34項から第35項が適用される場合は「継続企業の前提に関する重要な不確実性」となる。ED-570 A1項は、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、又は上場企業の財務諸表監査において、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が識別されているが、入手した監査証拠に基づき、監査人が重要な不確実性が認められないと結論付けている場合、本基準（そしてISA 701ではないこと）が監査報告書への影響に対処することを明確化している。さらに、ISA 701第4項に対する適合修正案は、監査報告書におけるKAMの伝達は、ED-570に準拠した報告を代替するものではないことを明確化している。関連する要求事項は、後述の第75項から第86項でさらに強調されている。
73. さらに、IAASBは、その基準設定提案に反映されるバランス、比較可能性、及び首尾一貫性に関連する判断についても協議した。この点に関するIAASBの根拠を次の枠内で説明する。

バランス (proportionality)

- ▶ 後述の第74項の表で概説する提案は、継続企業に関する監査報告書の透明性を向上させることは、いかなる場合も（つまり、あらゆる企業の監査において）公益に資するというIAASBの見解を反映している。IAASBは、継続企業の問題が規模や複雑さを問わず、全ての企業の監査に関連することから、提案されたアプローチは利害関係者からのフィードバックに対する適切な対応であると考えます。しかし、IAASBは、その提案の特定の側面は、上場企業の監査にのみ適用されるべきであることを認めている。
- ▶ 見解をまとめるに当たり、IAASBは、監査報告基準の改訂プロジェクトの一環として、ISA 701の適用範囲の設定に当たり、上場企業の監査で（上場企業以外の企業については、自発的な適用が認められている法令等で要求された場合に）KAMの伝達を義務付けるための根拠を検討した。当時、IAASBは、企業の監査報告書に対する想定利用者の情報ニーズが異なり、それは監査人の業務に関する財務諸表と監査報告書以上の詳しい情報や洞察にアクセスできる想定利用者とそうでない利用者の違いであることを認識していた。IAASBは、上場企業の想定利用者は通常、業務に関して監査人と経営者の間で行われるコミュニケーション（監査の過程で識別され、対処された問題に対するものを含む）に直接アクセスすることはできないと指摘した。このような利用者にとっては、KAMの伝達を義務付けることと同じく、監査人の業務に関するより詳しい情報の

提供や、継続企業に関する追加説明を監査報告書に記載することに明らかに公共の利益がある。

- ▶ その他の企業については、上場企業以外の企業の財務諸表について想定される利用者は、経営者との直接的な対話やガバナンスに責任を有する者を通じて、このような種類の情報にアクセスできるので、これにより追加説明の必要性が除去されるだろうとIAASBは考えている。例えば、オーナー経営企業は監査人と直接的なつながりを持ち、監査人の業務について理解している。上場企業以外の企業の監査済財務諸表の想定利用者に、融資者など、財務諸表や監査報告書以上の監査関連情報にアクセスできない債権者が含まれる状況があり得る。しかし、IAASBは、このような状況では、KAMの伝達と同様、監査人による監査報告書への自発的な追加説明の記載は妨げられないと考えている。

比較可能性及び首尾一貫性

- ▶ 後述の第74項の表で概説されている提案は、継続企業に関する説明は全て、監査報告書の「継続企業」（重要な不確実性が認められない場合）又は「継続企業の前提に関する重要な不確実性」（重要な不確実性が認められる場合）という見出しのついた独立した区分に記載すべきであるというIAASBの見解を反映している。これはいかなる場合にも（すなわち、あらゆる企業の監査に）適用される。
- ▶ IAASBは、継続企業の説明を並べること（alignment）により、監査報告書全体に首尾一貫性がもたらされ、監査報告の比較可能性がグローバルに高められるため、これは公共の利益を適切に反映するものと考えている。また、IAASBは、第69項において強調されているように、継続企業の問題に関連する説明にアクセスするには、利用者が監査報告書のさまざまな区分を閲覧しなければならないということは、公共の利益に資するものではないと考えている。

74. 次表は、監査人が無限定意見（訳注：適正表示の枠組みを前提とした場合は無限定適正意見）を表明した場合に、監査報告書における継続企業の透明性を強化するために、ED-570で提案された主な改訂点の概要をまとめたものである。

継続企業を前提とした会計が適切である— 継続企業に関する監査人の意見が無限定		
適用範囲	「継続企業」区分	「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分
全ての企業	<p>監査人が以下を行った旨明記しなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 経営者が継続企業を前提とすることが適切であると結論付けたこと。 ▶ 入手した監査証拠に基づき、重要な不確実性を識別していないこと。 <p>第75項から第78項を参照</p>	<p>以下を明記しなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 経営者が継続企業を前提とすることは適切であると、監査人が結論付けたこと。 ▶ 重要な不確実性が存在すること。 ▶ 当該事項は監査人の意見に影響を及ぼすものではないこと。 <p>以下を含める。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 財務諸表の関連する注記への言及 第84項から第86項を参照
上場企業	<p>さらに、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる可能性のある事象又は状況は識別されたが、重要な不確実性は認められない場合、以下を含める。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 財務諸表の関連する注記への言及（もしあれば） ▶ 監査人が、継続企業の前提に関する経営者の評価をどのように検討したかについての説明 <p>第79項から第83項を参照</p>	<p>さらに、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる可能性のある事象又は状況が識別され、重要な不確実性が認められた場合、以下を含める。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 監査人が、継続企業の前提に関する経営者の評価をどのように検討したかについての説明 <p>第84項から第86項を参照</p>

監査報告書における継続企業に関する明示的な記述

75. 継続企業に関する明示的な記述を監査報告書に入れることは当初、「[意見募集：監査報告書の改善について](#)」において提案され、以下を目的として、現行ISA 570 (改訂) の監査人の責任に関する二つの見解を監査報告書で述べることを監査人に要求していた。

- 十分かつ適切な監査証拠を入手したか否かを評価し、財務諸表の作成において、経営者が継続企業の前提を用いる根拠の適切性を結論付けること。及び

- 入手した監査証拠に基づき、監査人の判断によって、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に関する重要な不確実性が個別的又は総合的に存在するかどうかを結論付けること。

監査報告基準の改訂プロジェクトの過程で、提案された要求事項は、IAASBによる広範なコンサルテーション及び討議の対象となったが、最終的に、現行ISA 570 (改訂) にはこれらを含めないことが決まった。³⁵

76. しかし、DPへのフィードバックは、継続企業に関する監査人の責任と業務を全ての監査報告書で明確化することを支援し続ける回答者の存在を示している。そのため、IAASBは継続企業に関する明示的な記述の提供をさらに検討することに利点があると考えた。
77. したがって、ED-570第33項(a)の新しい要求事項は、2つの明示的な記述を含めることを提案している(枠内の文例を参照)。この要求事項は、継続企業に関する監査人の結論が、監査報告書において「継続企業」と小見出しを付けて明示的に伝達されている、あらゆる企業の監査(つまり、上場企業と上場企業以外の企業の両方の監査)に適用される。

継続企業

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と判断している。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する重要な不確実性は識別していない。

* ED-570の付録にある文例1の監査報告書から抜粋。

78. IAASBは提案されている要求事項について、以下のように考えている。
- (a) ED-570第29項から第30項、及び現行ISA 570 (改訂) 第17項から第18項が、全ての監査に拡大され、以下の責任を監査人が果たしたことについての透明性を利用者に提供する。
- 財務諸表の作成において、経営者が継続企業の前提を用いる根拠の適切性に関し十分かつ適切な監査証拠を入手したか否かを評価し、結論付けること。
 - 入手した監査証拠に基づき、監査人の判断によって、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる可能性がある事象又は状況に関する重要な不確実性が認められるか否かを結論付けること。
- (b) ISA 700 (改訂) で要求されているとおり、監査報告書の「財務諸表監査に関する監査人の責任」区分の記載内容と首尾一貫している。この要求事項はあらゆる監査に及び、以下を結論付ける監査人の責任についての説明を含む。
- 経営者が継続企業の前提を用いる根拠の適切性
 - 入手した監査証拠に基づいて、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する重要な不確実性の存否

³⁵ 「結論の根拠:財務諸表に対する監査報告—提案する新規及び改訂版の国際監査基準 及び関連する適合修正」を参照

事象又は状況は識別されたが、重要な不確実性が認められない場合の監査報告書におけるコミュニケーションの強化

79. 現行ISA 570 (改訂) には、継続企業の前提となる企業の能力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、入手した監査証拠に基づき、重要な不確実性は存在しないと監査人が結論付けた場合の監査報告書に関する要求事項が含まれていなかった。
80. 現行ISA 570 (改訂) に監査報告書に対する要求事項がなくとも、「クローズコール」の状況で、監査人が監査報告書の透明性をさらに向上させることを妨げるものではなかった。このような状況において、監査報告書でのコミュニケーションは以下のようにみなされる。
- (a) ISA 701。その事項が当期の財務諸表監査において最も重要なものの1つであるためKAMに相当すると監査人が職業的専門家として判断するならば、監査人はKAMとして伝達する可能性がある。その場合のISA 701の要求事項は次のとおりである。ISA 701 A41項には、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に関する重要な不確実性が認められないという結論に関する1つ又は複数の事象が監査上の主要な検討事項であると監査人が判断する場合があると特記されている。
- (b) ISA 706 (改訂)。ISA 701が適用されない³⁶、又はISA 701は適用されるが監査人が当該事象はKAMではないと判断し、利用者が財務諸表を理解するには財務諸表での継続企業の前提の開示が不可欠であると監査人が職業的専門家として判断した場合、監査人はこのような開示への注意を喚起するため、監査報告書に強調事項区分を含めることができる。
81. ED-570第33項(b)は上記に代わり、上場企業の監査において、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が認められた場合に、経営者による企業の継続企業の前提評価を監査人がどのように評価したかについての透明性を提供するアプローチの改訂案を提示している。その際、財務諸表の関連する注記事項(もしあれば)への注意喚起を含め、監査報告書の独立した「継続企業」区分を活用する(枠内の文例を参照)。IAASBは、監査報告書の透明性を高めるためのこの新しいアプローチにより、継続企業に関する事項を監査報告書のひとつの区分で確実に参照できるようになり、監査報告書の首尾一貫性と比較可能性を全体的に支援するものと考えている。さらに、このアプローチ案は、事業環境で継続中のさまざまな不確実性に関連する課題や問題の悪化を踏まえ、企業の継続企業ステータスが「重要な不確実性が認められない」段階にある場合の明確性と透明性の向上を要求した回答者のコメントにも対応している。

³⁶ ISA 701は上場企業以外の企業の財務諸表監査には適用されない。ただし、法令等によりこのような監査が要求されている場合、又は監査人が自発的にこのような監査に適用した場合は例外である。

継続企業

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と判断している。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事象又は状況に関する重要な不確実性は識別していない。

財務諸表の注記Xへの注意を喚起する。注記Xでは、企業が直面する政治的及び経済的不確実性並びに企業の事業活動への影響に対処するために講じる緩和措置の範囲について説明している。

[ISA 570 (202X年改訂) に従い、継続企業の前提となる企業の能力に関する経営者の評価を監査人がどのように検討したかについての説明。]

82. 要求事項の適用範囲についての見解をまとめるに当たり、IAASBは上場企業の監査済財務諸表の想定利用者にとって、監査人の業務に関するより詳しい情報の提供や、継続企業に関する追加説明を監査報告書に記載することに明らかに公共の利益があると考えている。それに応じて、IAASBはED-570第33項(b)の要求事項を上場企業の監査に適用することを提案した。ED-570 A71項は、上場企業以外の企業の財務諸表監査において、ED-570第33項(b)で要求された情報の提供を法令等が監査人に要求する場合があること、又は監査人が自主的にこれを行うと判断する場合があることを明確化している。
83. ED-570第33項(b)の新しい要求事項の適用を支援するため、IAASBは、以下を目的として、新しい適用指針を追加した。
- 監査人が、どのような場合に、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる可能性があることと識別された事象又は状況を財務諸表において注記することを期待するかを説明する。新しい適用指針がED-570、A62項に追加され、適用される財務報告の枠組みの要求事項を考慮し、「重要な経営判断」が、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象及び状況を注記すべきかどうかの判断に適切なひとつの閾値 (threshold) であることが明確化された。³⁷
 - 継続企業の前提となる企業の能力に関する経営者の評価を監査人がどのように評価したかについての記述で記載すべきこと、提供する情報の詳しさに影響を与える可能性のある要因、及び考慮事項の中でも特に、企業の具体的な状況を直接説明するが、財務諸表の個々の要素についての意見を包含又は暗示しない言葉を使用するよう配慮することについての指針を提供する (ED-570 A73項からA75項を参照)。
 - 監査人が継続企業に関する経営者の評価をどのように評価したかを説明するときに、監査報告書に企業に関する未公開の情報の記載を回避する方法を探ることが適切であることに注意を喚起する (ED-570 A76項からA77項を参照)。その際、IAASBはISA 701の既存の指針を利用した。さらに、特定の財務報告の枠組みにより開示が要求されていない、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関する未公開の情報を監査人が提供するリスクを軽減するため、IAASBは、監査人が経営者の評価をどのよう

³⁷ 適用指針の作成において、IAASBはIFRS解釈指針委員会 ([IFRIC-Update-July-2014.pdf \(ifrs.org\)](#) を参照) のアジェンダ決定、及びIAS第1号による継続企業の前提の開示要求事項を明確化し対処するIFRS財団[教育文書](#)を考慮した。

に検討したかの説明にこの要求事項の重点を置いた。その際、この要求事項は引き続き、監査という文脈の中で事象を説明することに重点を置いている。

監査報告書の「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分における情報内容の強化

84. IAASBの監査報告基準改訂プロジェクトの一環として、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる場合、監査報告書への影響は現行ISA 570 (改訂) に従って、監査報告書のKAM区分に、KAMが「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分に記載された事象に追加されるものであるという一文を提供することで合意した。IAASBは、ED-570に関しては、このアプローチが引き続き適切であると考えている。³⁸
85. また、IAASBは、監査報告書で「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分を目立たせ続けることが重要であると考えている。これは、重要な不確実性が認められない場合の継続企業に関する説明と、監査人が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結論付けた場合の説明の違いを曖昧にすることは公共の利益に反するからである。同様に、IAASBは「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分で、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる事象又は状況に関する重要な不確実性が認められることを引き続き明示し、その開示を損なわないことが重要であると考えている（例えば、監査人の手続を詳しく列挙することにより、事象の解決に前向きであるという認識を意図せず与えてしまう可能性がある）。
86. 監査報告書の「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分における情報内容の強化に対するDPへの回答者の支持を考慮すると、IAASBは、あらゆる企業の監査において、そのようにすることが適切であると考えている。そのため、IAASBはED-570第34項で、次のような新しい要求事項を提案した（枠内の文例を参照）。
- 全ての企業について – 経営者が継続企業を前提として財務諸表を作成する根拠を用いることが適切であり、重要な不確実性が認められると、監査人が結論付けたと明記すること。また、監査人は、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しなければならない。財務諸表で当該事項を適切に注記した関連部分への参照を提供する。
 - 上場企業について – 監査人が、経営者の継続企業評価をどのように検討したかについて説明すること。第82項で検討した提案と同様、IAASBは上場企業の監査済財務諸表の想定利用者にとって、監査人の業務に関するより詳しい情報の提供や、継続企業に関する追加説明を監査報告書に記載することは、明らかに公共の利益に資すると考えている。

³⁸ ISA 701第15項及びED-570 A1項は、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に関する重要な不確実性は本来的にKAMであるが、ED-570に従って報告されることを引き続き認識している。

継続企業の前提に関する重要な不確実性

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と判断している。ただし、財務諸表の注記Xに注意を喚起する。注記Xによれば、20X1年12月31日に終了した会計年度において、企業はZZZの純損失を計上し、その時点で企業の流動負債は総資産をYYYだけ上回っている。注記Xに記載のとおり、これらの事象又は状況は、注記Xに記載しているその他の事項とともに、企業が継続企業として存続できる能力に重大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ことを示している。

[上場企業についてのみ:[ISA 570 (202X年改訂) に従い、継続企業の前提となる企業の能力に関する経営者の評価を監査人がどのように検討したかについての説明。]

当該事項は、監査人の意見に影響を及ぼすものではない。

* ED-570の付録にある文例3及び4の監査報告書から抜粋。

監査報告書の修正

87. 経営者が継続企業の前提を用いることは適切であると監査人が結論付けたことを（全ての監査報告書の「継続企業」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）明記するという提案の結果として、重要な不確実性に関する不適切な注記のため、監査人が限定付適正意見、又は不適正意見を述べた場合（訳注：適正表示の枠組みの場合）のED-570第35項の要求事項が整合された（枠内の文例を参照）。

継続企業の前提に関する重要な不確実性

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という結論に達した。しかし、本報告書の「限定付適正意見（不適正意見）の根拠」区分で説明したとおり、財務諸表において十分に注記されていない重要な不確実性が認められる。

* ED-570の付録にある文例5及び6の監査報告書から抜粋。

88. IAASBは監査人が意見不表明とした場合に何らかの改訂が必要かどうかを検討した。意見不表明の場合、ISA 705（改訂）第29項³⁹は、法令等で要求されていない限り、ISA 701に従ってKAMに関する区分を、又はISA 720（改訂）に従ってその他の情報に関する区分を追加することを禁じている⁴⁰。IAASBの監査報告基準改訂プロジェクトで、IAASBは意見不表明に関連しないKAMについてのいかなる討議も、当該事項に関して財務諸表全体が状況に応じて適切であるとされるよりも信頼性が高いことを示唆し、財務諸表全体に対する意見不表明の意味を薄れさせかねないため、このような禁止は適切と認めた。
89. IAASBは、ED-570でも同様に、意見不表明が出された場合には、監査人は監査報告書の独立した区分で、継続企業の前提、又は継続企業の前提に関する重要な不確実性に関する詳しい情報を提供しないというアプローチをとるべきであると考えている。（ED-570第36項を参照）。

³⁹ 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」

⁴⁰ ISA 720（改訂）「その他の記載内容に関連する監査人の責任」

90. しかし、経営者が継続企業の前提を用いる根拠の適切性、及び重要な不確実性の存否に関する監査人の結論について、監査報告書に明示的な記述を行うという提案の結果として、IAASBは、ISA 705 (改訂) 第19項に対し、経営者が継続企業の前提を用いる根拠の適切性、及び重要な不確実性の存否について結論付けることができないと「意見不表明の根拠」に明記することを含む適合修正案を提出した（後述の第96項及び枠内の文例も参照）。

意見不表明の根拠

…

監査人は、連結財務諸表の作成に当たり、経営者による継続企業の前提の使用の適切性、及び継続企業の前提となるグループの能力に重要な疑義を生じさせるような事象又は不確実性の存否について結論付けることができない。

* ED-570に伴う適合修正を参照。ISA 705 (改訂) の監査報告書の文例 4 及び文例 5 から抜粋。

91. ED-570 A83項には、意見不表明が出された場合には、監査報告書に継続企業、又は継続企業の前提に関する重要な不確実性に関する独立した区分を含めるのは適切でないことを説明した新しい適用指針が含まれている。これは、このような状況では、監査人が結論を裏付ける十分かつ適切な監査証拠を入手できないからである。さらに、この適用指針は、ISA 705 (改訂) 第19項に対する適合修正への注意を喚起している。

監査報告書の記載例

92. IAASBは、ED-570の付録にある監査報告書の文例を更新及び新たに作成、適用される財務報告の枠組みがIFRS会計基準であるときに、上場及び非上場企業の両方を対象とする監査報告書に記載する必要のある記述や説明の例を示した。
93. 文例の更新に当たり、IAASBは継続企業、及び継続企業の前提に関する重要な不確実性に関する区分をできるだけ直接的かつわかりやすい言葉で表現することを目標とした。さらに、IAASBはED-570の付録に示された文例全体に首尾一貫性が必要であると考え、継続企業に関する明示的な記述を1か所にまとめた。

セクション 2-J - 適合修正

94. IAASBはED-570に伴う多数の適合修正を提案した。修正案は、各基準の該当項に変更履歴付きで示されている。提示されるのは修正が提案されている項、又は改訂案の背景を提供するために必要な項だけである。

95. これらの変更の多くは、用語又は表現についてED-570との整合性の確保、又は改訂後の基準のタイトルの適切な参照に関係したものである。ISA 510⁴¹、及びISA 700及び800シリーズの付録に含まれる監査報告書の文例についても、適合修正が行われた。

ISA 700シリーズとの関係

96. ED-570と、ISA 700 (改訂)、ISA 701、ISA 705 (改訂)、及びISA 706 (改訂) との関係を明らかにするため、より実質的な適合修正が提案された。IAASBは、継続企業に関する事項を報告する際、どの基準の要求事項が適用されるかについて混乱をもたらさないようにするには、この修正が必要であると考えた。これには以下が含まれる。
- ISA 700 (改訂) 第29項及び第50項(f)から「該当する場合 (where applicable)」というフレーズを削除する。これは、監査人がISA 705 (改訂) に従って意見不表明としない限り、又は継続企業を前提とした会計処理の根拠が不適切である場合、監査報告書には継続企業の問題を報告するための独立した区分が含まれるからである。
 - 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場合、上場企業の監査人は、KAMを伝達する代わりに、監査報告書の「継続企業」区分で継続企業の問題を報告しなければならないという提案を考慮し、ISA 701とED-570の関係を明確化する。これにより、ISA 701第4項(c)及びA41項に対する修正案が提出された。
 - 監査人が意見不表明とした場合、ED-570に従って、「継続企業」区分又は「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分による報告の禁止をISA 705 (改訂) 第29項に追加する(前述の第90項を参照)。この禁止措置に対処するため、ISA 705 (改訂) のA26項の修正も提案された。さらに、ISA 705 (改訂) 第19項及び付録の文例4及び文例5に、監査人は経営者が継続企業の前提を用いる根拠の適切性、及び重要な不確実性の存否を結論付けることができないという記述を追加する。
 - 監査報告書の「継続企業」区分、又は「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分で継続企業に関する事項を報告するED-570の改訂案を考慮し、ISA 706 (改訂) との関係を明確化する。EOM項の配置を明確化する修正案も出された。

監査報告書の「財務諸表監査における監査人の責任」区分

97. IAASBは、ISA 700 (改訂) 第39項(b) (iv)で要求されたとおり、監査報告書の「財務諸表監査における監査人の責任」区分に何らかの適合修正を加えるべきかどうかを検討した。これには、監査報告書のこの区分で、上場企業について、監査人が、継続企業の前提に関する経営者の評価をどのように検討したかについて説明すべきであるというED-570の要求を認めるのは適切かどうかについての検討も含まれる。
98. 検討に当たり、IAASBは、この点においては、適合修正は必要ないという意見で一致した。監査報告書のこの区分に、ISAの要求事項に述べられたあらゆる側面を明記する必要はないからである。さらに、監査報告書の「財務諸表監査における監査人の責任」区分は、ED-570第9項の目的で述べられた監査人の義務と適切に整合性がとれていて、改訂案とのあいだに矛盾

⁴¹ ISA 510「初年度監査の期首残高」

を引き起こすことはない。

レビュー業務

99. 財務諸表レビューには、継続企業の前提の検討も含まれる。しかし、ISRE 2410⁴²はクラリティ以前の形式なので、IAASBは当基準が最新であると認識されないようにするため、適合修正はしていない。同様に、ISRE 2410では、IAASBのその他の最新プロジェクト（品質マネジメントプロジェクトなど）に関する適合修正による更新も行われていないが、当基準の改訂はIAASBの「2024年～2027年戦略及び作業計画」で既に予定されている。⁴³
100. さらに、以下の理由から、ISRE 2400（改訂）の適合修正をこれ以上続けない。⁴⁴
- ED-570の改訂は、財務諸表監査における監査人の継続企業についての業務と責任に関するDPへの利害関係者のフィードバックを踏まえて行われている。IAASBは、このような修正が限定的な保証業務の範囲に適合しているかどうかを判断するため、さらなる情報収集に取り組む必要があると考えられるため。
 - 必要な改訂には、当基準の全体的な改訂でのみ対応可能な広範な事象⁴⁵が関係するため、適合修正の範囲を外れ、プロジェクト・プロポーザルに記載された措置の目的の性質を超えるものになると考えられるため。
101. IAASBは、（継続企業に関する）重要な不確実性について提案された定義はISAにのみ適用されることも強調する。ただし、この提案された定義は、公開草案及びIAASBによる最終的な公表物の承認を前提として、IAASB用語集⁴⁶の一部となる。IAASBは、（継続企業に関する）重要な不確実性に言及した定義がISRE 2400（改訂）に欠如しているが、「重要な不確実性」という用語が当基準の要求事項では言及されていないため、当基準に基づく業務実施者の業務に影響を与えることはないと考えられる。

⁴² 国際レビュー業務基準（ISRE）2410「事業体の独立監査人が実施する期中財務情報のレビュー」

⁴³ IAASBの2024～2027年戦略及び作業計画に関する[コンサルテーション・ペーパー](#)を参照

⁴⁴ ISRE 2400（改訂）「財務諸表のレビュー業務」

⁴⁵ 監査報告基準改訂プロジェクトの一環として、IAASBは、レビューその他の保証業務のために監査報告書を修正しないことを決定した。したがって、継続企業に関する監査人の責任や経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任を検討するために強化された区分など、監査報告書に取り入れられた新しい要素が業務実施者の報告書に反映されることはない。

⁴⁶ IAASB用語集は規範性のない文書で、IAASBハンドブックの完成に伴い、IAASBスタッフにより、ISSAB基準の定義語及びその他の用語全てが含まれるように更新される。

セクション 2-K - その他の事項

監査技法 - テクノロジーの利用

102. ED-570の開発に当たり、IAASBは基準の最新化に対するニーズを注視し、テクノロジーや現行実務の変化との関連性を保ち続けている。改訂版作成の際、IAASBは、継続企業に関する監査人の業務に対するテクノロジーの発達の影響を考慮して適用指針を強化し、自動化ツール及び技法の例を取り入れた。これには以下の追加が含まれる。

- 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の例でのサイバーセキュリティリスク (ED-570 A6項を参照)。
- リスク評価手続とこれに関連する活動での監査人によるテクノロジーの使用を支援する例 (ED-570 A12項)。
- 経営者が継続企業評価で使用した手法、仮定、及びデータを評価するときの監査人によるテクノロジーの使用を支援する新しい適用指針 (ED-570 A36項及びA38項を参照)。

企業の外部情報源から得た情報の活用

103. DPへの回答者は、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の存否を評価するときに、企業の外部情報源から得た情報を検討することの重要性を強調した。また、利害関係者は、監査人が経営者の対応策を評価するときに、特に経営者の対応策で使用されている内部情報に対する裏付け又は反証を得る際、企業の外部情報源から得た情報を検討することが重要であると認識していた。

104. IAASBは適用指針の複数の項を強化し、継続企業に関する監査人の業務で企業外の情報源から得た情報を活用する方法を強調させた (ED-570 A16項、A25項、及びA47項-A54項を参照)。

経営者による評価後の入手情報

105. 広範なビジネス環境において、リスク拡大や継続的な不確実性を引き起こした最近の動きを踏まえ、IAASBは、ED-570では、経営者の評価期間以降、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影響について確実に言及することが重要であると論じた。

106. IAASBはED-570第20項 (現行ISA 570 (改訂) では第15項) の要求事項をそのまま残し、経営者の評価期間を超える事象又は状況に関して知り得た情報について、監査人が経営者へ質問するようにした。さらに、ED-570第28項に新たな要求事項を追加し、監査報告書の日付以降、経営者による継続企業評価に関連する財務諸表が発行されるまでに入手可能となった追加の情報の存否を監査人が検討するようにした。このような状況で、監査人はISA 560に従った手続の実行を求められる。この新しいED-570の要求事項は、監査報告書の日付以降、財務諸表が発行されるまでに監査人の気付いた事実に関連するISA 560の要求事項と連携し、その文脈で適用されることを意図している。

適用の柔軟性に関する考慮事項

107. IAASBは、継続企業の問題がその規模や複雑性を問わず、全ての企業の監査に関連することから、ED-570において、適用の柔軟性に関する考慮事項に言及することが重要であると考え。このアプローチでは、適用される原則からの例外を制限することにより、当基準の包括性を維持し、性質や状況の複雑さの程度にかかわらず、要求事項が全ての企業にどのように適用されるかを明らかにする。
108. 適用の柔軟性に関連してISA 315 (2019年改訂) 及びISA 540 (改訂) の両方に取り入れられたアプローチに沿って、IAASBは、企業の性質及び状況に基づき、経営者が継続企業的前提を評価するために使用する手法、仮定、及びデータに応じて、監査人の継続企業に関する監査手続の内容と範囲がどのように異なる可能性があるかを示した例をED-570に取り入れた (ED-570 A13項、A31項、及びA38項を参照)。
109. 現行ISA 570 (改訂) の小規模企業に特有の考慮事項は、IAASBが今後も関連し、小規模企業又は複雑でない企業にとって重要な側面を強調していると考え、適用の柔軟性の例で保持され、再利用された (ED-570 A14項及びA54項を参照)。

公的部門の企業に特有の考慮事項

110. IAASBは、経営者が継続企業的前提を用いる根拠は、公的部門の事業体にも関連するという事実を認識していた。ED-570で公的部門の観点から強化を検討するに当たり、IAASBは、ED-570 A66項に新しい適用指針を追加し、公的部門の企業に対して、長期的な財政の持続可能性事項に関連する開示など、追加開示が要求される可能性があることを認めることが適切と考える。

適用日

111. 現行のISA 570 (改訂) は、監査報告基準改訂プロジェクトの一環として改訂されたのが最後であったことを踏まえれば、その当時、同基準書の適用日に関する項で適用された規則は、ISA 700シリーズで共通に使われていた規則 (すなわち、「[〇〇年〇〇月〇〇日]以後終了する期間」) と整合している。しかし、当基準の要求事項は、監査の計画及び実施段階から適用されるので、IAASBは、IAS 500シリーズのその他のISAで共通に使われていた規則 (すなわち、「[〇〇年〇〇月〇〇日]以後開始する期間」) に従うことを支持した。
112. IAASBは、最終的な公表物は2024年12月に承認されると予想している。IAASBは、監査報告書の変更につながる可能性がある措置も検討している不正プロジェクトと適用日を調整する必要性を認識し、当基準の適切な適用日は、最終的な公表物の承認後、少なくとも18か月後に開始する財務報告期間になると考えている。IAASBは、この期間で十分に、当基準の最終的な文言の翻訳、各国の採用プロセスの実施、業務実施者によるテンプレート及び関連する内部資料の更新に必要な時間を法域に与えることができるという見解を有する。

セクション 3 コメントの要請

回答者は、ED-570の要求事項並びに関連する適用指針の明確性、理解可能性及び適用の実用性（適宜、これらの点に関する懸念又は改善のための提案を含む）についてコメントを求められている。

IAASBが、公開協議の回答者から受け取ったコメントの分析にソフトウェアを使用していることを認識し、コメントレターを準備する際は以下に留意することで、コメントを査閲しやすくすることができる。

- 以下の質問に直接回答し、回答の根拠を示す。
- IAASBはいかなるフィードバックも尊重する。回答者は全ての質問に回答することも、又は具体的なコメントがある質問にのみ回答することもできる。ただし、回答者がED-570の提案に同意する場合、IAASBがこの見解を認識することは有益である。
- 重要な問題を要約したカバーレターは不要である。質問とそれに対するコメントが一對になっている形が最善である。
- どの質問に回答しているのかが明確に分かる見出しを使用する。質問に対するコメントを記入する場合、たとえば、基準案の区分や見出し、項番号を明記して、回答がED-570のどの部分と関連するかを明らかにすることは非常に有益である。
- 可能な限り、質問に対して表やテキストボックスを使って回答することを避ける。

全般的な質問

1. 付録1に定められた公益を支える定性的な基準設定の特徴及びプロジェクトの目的を考えた場合、ED-570の提案は公益に応えるものであるという意見に賛成するか。
2. 総合的に勘案した場合、ED-570の提案は、監査人の責任と業務についての伝達及び報告を通じた透明性の向上など、財務諸表監査における継続企業に関する監査人の判断と業務を向上・強化させると考えるか。
3. 一般目的財務諸表は継続企業の前提を用いて作成されること、及び継続企業の前提は全ての企業に関わる問題であることを踏まえたとき、基準案には、さまざまな規模や複雑性を持つ企業に応じた適用の柔軟性があると考えるか。
4. ED-570の要求事項及び適用指針は、継続企業に関連して、監査人による職業的専門家としての懐疑心の適用を適切に強化しているか。

個別の質問

5. 「（継続企業に関する）重要な不確実性」の定義を支持するか。特に、「重要な疑義を生じさせるような」という文言を明確に定義する適用指針を支持するか。
6. ED-570は、ISA 315（2019年改訂）のリスク評価手続とこれに関連する活動に対処する基本的要求事項に基づいて適切に構築され、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監査人がより頑健に識別することを支援しているか。

7. 経営者による継続企業評価の期間（12か月間）の開始日を、（現行ISA 570（改訂）の）期末日から、（ED-570第21項で提案された）財務諸表の承認日に変更することを支持するか。回答の際には、ED-570第22項とA43項からA44項に説明されている経営者が評価をしたがらない、又は拡大しない状況における柔軟性を考慮すること。提案を支持しない場合、どのような代替策を提案するか（そのような代替案の方が適切で、実現可能であると考えられる理由も述べること）。
8. あらゆる状況で、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存否に関係なく、経営者による継続企業評価を検討するための監査手続の立案及び実施を監査人に要求する、ED-570の改良されたアプローチを支持するか。
9. ED-570は、経営者の継続企業評価に使用される手法、仮定、及びデータの管理人による評価に対し、ISA 540（改訂）で導入された概念を適切に取り入れているか。
10. 経営者の対応策の評価の一環として、監査人が、経営者に特定の行動指針を実行する意図と能力があるかどうかを評価するための、並びに、必要な財務的支援の維持又は提供を目的として企業のオーナー経営者を含む第三者又は関連当事者の意図と能力を評価するための強化された要求事項及び適用指針を支持するか。
11. ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションのための、強化された要求事項及び適用指針は、監査人、経営者、及びガバナンスに責任を有する者の間で早期に透明性のある対話が行われるのを促し、その結果、継続企業に関する事項についてのガバナンスに責任を有する者との双方向コミュニケーションが強化されるか。
12. 法令又は職業倫理に関する規程で企業外部の関係当局への報告責任が要求又は規定されている場合、監査人がこのような報告をするための新しい要求事項及び適用指針を支持するか。
13. この質問はあらゆる企業の財務諸表の監査における監査報告書への影響、すなわち、監査報告書の独立した区分で、「継続企業」又は「継続企業の前提に関する重要な不確実性」という見出しを付け、経営者が継続企業の前提を用いる根拠の適切性、及び重要な不確実性が識別されたかどうかに関する監査人の結論についての明示的な伝達に関連する。

継続企業に関する監査人の責任及び業務の透明性を高めやすくする要求事項及び適用指針を支持するか。また、それらは監査済財務諸表の想定利用者に有益な情報を提供するか。本提案は、監査報告書の首尾一貫性と比較可能性を全体的に高めるか。

14. この質問は**上場企業の財務諸表監査における**監査報告書への追加的な影響、すなわち、（重要な不確実性が認められない場合と重要な不確実性が認められる場合の両方で）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に監査人が経営者の継続企業評価をどのように行ったかを説明する記述にも関連する。

継続企業に関する監査人の責任及び業務の透明性を大きく高める要求事項及び適用指針を支持するか。この適用を、上場企業以外の企業の財務諸表監査にも拡大すべきか。

15. ED-570が、継続企業について監査人により要求された結論と関連するコミュニケーションに関連する、監査報告書へのあらゆる影響に対応している（すなわち、監査報告書はED-570に準拠し、ISA701又は他のどのISAにも準拠していない）ことは明らかか。これには、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる場合、又は上場企業の財務諸表監査において、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が識別されているが、入手した監査証拠に基づき、監査人が重要な不確実性が認められないと結論付けている場合も含まれる。
16. ED-570に関して、その他に指摘する事項はあるか。ある場合には、記入するコメントに関連する要求事項又は適用指針、若しくはテーマ又はトピックを明記すること。

一般的なコメントの要請

17. IAASBは、以下に示す事項についてもコメントも求めている。
 - (a) 翻訳—多くの回答者が最終版のISAを翻訳してそれぞれの環境で適用することを意図していることを認識し、IAASBは、回答者がED-570を検討する際に留意すべき潜在的な翻訳上の問題についてのコメントを歓迎する。
 - (b) 適用日-該当する場合には国内でのデュープロセスと翻訳の必要性、及び該当する場合は不正プロジェクトと発効日を調整する必要性を考慮し、IAASBは、当基準の適切な適用日について、最終版のISAの承認から約18か月後に開始する財務報告期間を対象とすると考えている。早期適用も認められ、奨励される。IAASBは、これがISAの効果的な導入を支援するための十分な期間を提供するかどうかについてのコメントを歓迎する。

付録1 - ED-570で提案されている主な変更点並びに公共の利益を支えるプロジェクト・プロポーザルの対応及び目的のマッピング

プロジェクト・プロポーザルの対応案（セクションVI、第35項参照）	ED-570で提案されている主な変更点		検討された定性的基準設定の特徴 ⁴⁷
	項	説明	
<p>A. プロジェクトの目的：一貫性のある監査業務及び行動を促進し、識別された継続企業の前提に関する重要な虚偽表示リスクへの効果的な対応を促す。</p> <p>B. プロジェクトの目的：監査プロセスを通し職業的専門家としての懐疑心の適切な行使の重要性を高めるなど、経営者による継続企業の前提の評価に対する監査人の評価を強化する。</p>			
<p>AB. 1: 要求事項及び適用指針 - リスクの識別及び評価</p> <p>ISA 570 (改訂) に対する的を絞った改訂を通じて、要求事項及び適用指針を強化し、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象及び状況の適時な識別に関連する情報を監査人に入手させる。</p> <p>これにより、ISA 315 (2019年改訂) に準拠して重要な虚偽表示リスクの識別と評価を行う際、(経営者がどのように継続企業の前提に関する評価を行ったかを含め) 企業及び企業の内部統制システムに対する監査人の理解における継続企業の前提の側面をより明確に強調する。</p>	<p>第11項から第15項</p>	<p>要求事項</p> <p>以下を目的として、要求事項を強化又は新たに追加した。</p> <ul style="list-style-type: none"> 監査人による、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適時な識別に対し、適切な根拠を裏付ける監査証拠を提供するリスク評価手続を実施するための、より頑健なアプローチを可能にすること。 企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み並びに企業の内部統制システムを理解するために、ISA 315 (2019年改訂) の基本的要求事項を踏まえ、継続企業の前提の問題に関連するリスク評価手続を実施すること。 	<ul style="list-style-type: none"> 適用の柔軟性 目的適合性 実施可能性、及び継続した適用とグローバルな運用を実現する能力 統一性

⁴⁷ 定性的基準設定の特徴には、個々の対応案の対処方針を決定する際に、最も重要なもの又は関連性が強いものを列挙している。

プロジェクト・プロポーザルの対応案（セクションVI、第35項参照）	ED-570で提案されている主な変更点		検討された定性的基準設定の特徴 ⁴⁷
	項	説明	
	A6項からA28項	<p><i>適用指針</i></p> <p>以下を目的として、適用指針を新たに追加した。</p> <ul style="list-style-type: none"> 適用の柔軟性に対応すること。特に、監査人によるリスク評価手続の内容と範囲が、企業の性質及び状況に左右される可能性があることを示す例を提供すること。 継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような識別された事象又は状況に関する最新の例を提供すること。 継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような識別された事象及び状況が、不正リスク要因を示している可能性がある場合には、ISA 240との連携を強化すること。 「継続企業の前提の視点」を通して、監査人によるISA 315（2019年改訂）の適用に関する指針と例を提供すること。 	
<p>AB. 2：要求事項又は適用指針 - 評価のタイムライン</p> <p>以下を目的として要求事項又は適用指針の強化を検討する。</p> <ul style="list-style-type: none"> 評価期間のタイムラインを財務諸表の承認日、又は監査報告書への署名日から少なくとも 	第20項から第23項及び第28項	<p><i>要求事項</i></p> <ul style="list-style-type: none"> 監査人の評価の根拠として使用される経営者による12か月の評価期間の開始日を期末日から財務諸表の承認日に変更する。 監査報告書日の翌日から財務諸表の発行日までの間に入手可能となる情報の検討 	<ul style="list-style-type: none"> 目的適合性 明確性及び簡潔性 実施可能性、及び継続した適用とグローバルな運用を実現する能力

プロジェクト・プロポーザルの対応案（セクションVI、第35項参照）	ED-570で提案されている主な変更点		検討された定性的基準設定の特徴 ⁴⁷
	項	説明	
<p>も12か月に延長すること。</p> <ul style="list-style-type: none"> 後発事象を含む企業の事実及び状況に特有の条件に基づいて、経営者の評価期間の合理性を評価する。 <p>その際、評価のタイムラインに対応する適用可能な財務報告の枠組みの要求事項を考慮する。</p>		<p>を監査人に要求することにより、要求事項及びISA 560との連携を強化した。</p> <ul style="list-style-type: none"> 経営者が評価を実施しない又は評価期間を延長しない場合の要求事項を強化した。 	
	A39項からA45項及びA55項	<p>適用指針</p> <ul style="list-style-type: none"> 経営者及びガバナンスに責任を有する者が、経営者によりその評価に使用された期間の適切性を支持する、又は継続企業的前提に重要な疑義を生じさせるような事象や状況に関する追加的な情報を監査人に提供する可能性があることを説明する新しい適用指針。 監査人が経営者に対し、財務諸表の承認日から12か月を超えた評価期間の延長要求を検討する可能性があることの強調を含め、提案された要求事項及び強化された要求事項を支持するための新しい適用指針。 監査報告書日の翌日から財務諸表の発行日までの間に監査人が事実を知るところとなった場合のISA 560の要求事項との連携を強化。 	

プロジェクト・プロポーザルの対応案（セクションVI、第35項参照）	ED-570で提案されている主な変更点		検討された定性的基準設定の特徴 ⁴⁷
	項	説明	
AB.3：要求事項又は適用指針 - 企業外の情報源から得た情報 <ul style="list-style-type: none"> 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存否を評価するときに、企業外の情報源（プレスリリース、業界予測など）から得た情報の考慮事項を強調するために適用指針を強化する。 財務的支援を行うための証拠書類を第三者からいつ取得できるか、及びこれが十分かつ適切な監査証拠を構成するか否か、またそれほどのような状況かについて、意思と能力を含め、考慮事項を明確化するよう要求事項又は適用指針を強化する。 	第26項から第27項	要求事項 <ul style="list-style-type: none"> 経営者による継続企業の前提に関する評価を裏付けるために企業のオーナー経営者を含む第三者又は関連当事者による財務的支援が必要である場合に、このような関係者の意思と能力を評価するための、監査人に対する新たな要求事項。 	<ul style="list-style-type: none"> 適用の柔軟性 目的適合性
	A16項、A25項及びA47項からA54項	適用指針 <p>以下を目的として、適用指針を新たに追加した。</p> <ul style="list-style-type: none"> 企業のオーナー経営者を含む第三者又は関連当事者へ書面による確認を要求する際の監査人の考慮事項、及び適用の柔軟性の検討を含む借入枠の取引条件に対する指針を提供する。 資金提供者が、企業や監査人に対して、借入枠の更新を確認することに消極的である場合の指針を提供する。 企業外の情報源から得た情報を継続企業の前提に関する監査人の業務で活用する方法を強調する。 	

プロジェクト・プロポーザルの対応案（セクションVI、第35項参照）	ED-570で提案されている主な変更点		検討された定性的基準設定の特徴 ⁴⁷
	項	説明	
AB. 4: 定義及び適用指針- ISA 570 (改訂) における「継続企業の前提に関する重要な不確実性」及びその他の用語 「継続企業の前提に関する重要な不確実性」を説明又は定義する必要があるかどうかを検討し、適用指針を改善し、「重要な疑義」などの関連する用語の主要な概念を明確化する。 その際、以下を考慮する。 <ul style="list-style-type: none"> 財務報告の枠組みと監査基準で定められた定義及び記述との調整の重要性。 各国基準設定主体 (NSS) は、この問題に法域レベルでどのように対処したか。 	第10項	定義 <ul style="list-style-type: none"> 新たに定義された用語 - 「(継続企業の前提に関連する) 重要な不確実性」 	<ul style="list-style-type: none"> 明確性及び簡潔性 実施可能性、及び継続した適用とグローバルな運用を実現する能力
	A4項からA5項	適用指針 <ul style="list-style-type: none"> 以前の適用指針を転用し、「重要な疑義を生じさせるような」という文言を明確化した新しい適用指針を作成する。 	
AB. 5: 適用指針 - テクノロジー ISA 570 (改訂) の適用指針を改善し、継続企業の前提に関する監査人の業務実施における監査人によるテクノロジーの利用を反映する。 その際、必要に応じて、テクノロジーの専門家やテクノロジー諮問グループに専門的な見解の問合せを行うなどして、変化し、進化する可能性のあるテクノロジーに言及することで、当基準を「時代遅れに」しないようバランスを維持することに留意する。	A6項、A12項、A36項及びA38項	適用指針 自動化されたツール及び技法の例を取り入れ、継続企業の前提に関する監査人の業務に対するテクノロジーの影響を強調するように新たに改善された適用指針。	<ul style="list-style-type: none"> 目的適合性
AB. 6: 要求事項及び適用指針 - 経営者による継続企業の前提に関する評価 経営者による継続企業の前提に関する評価に対する監査人の評価を補強するため、要求事項及び適	第16項から第17項、第19項及び第24項から第25項	要求事項 以下を目的として、要求事項を強化又は新たに追加した。 <ul style="list-style-type: none"> 監査手続を実施し、継続企業の前提に 	<ul style="list-style-type: none"> 適用の柔軟性 明確性及び簡潔性 実施可能性、及び継続した適用とグローバルな運用

プロジェクト・プロポーザルの対応案（セクションVI、第35項参照）	ED-570で提案されている主な変更点		検討された定性的基準設定の特徴 ⁴⁷
	項	説明	
<p>用指針を改善する。</p> <p>その際、経営者の見積手法、仮定及びデータに対する監査人の評価に関連するものなどのISA 540（改訂）に導入された概念を適用し、専門知識や技能が必要とされる状況を認識する。</p>		<p>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かどうかにかかわらず、経営者による継続企業の前提に関する評価を評価する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ISA 540（改訂）の概念を活用し、継続企業の前提に関する評価を実施するために経営者が使用する見積手法、仮定及びデータを評価するための監査手続を実施する。 経営者がこれまで識別又は監査人に開示したことのない継続企業の前提に疑義を生じさせるような事象又は状況を監査人が識別した場合には、経営者に対してその評価の更新を明確に求め、また監査人に対して必要に応じて更新された評価に対する監査手続の実施を明確に求める新しい要求事項。 	<p>用を実現する能力</p> <ul style="list-style-type: none"> 統一性
	<p>A29項からA31項、A33からA38項及びA46項</p>	<p><i>適用指針</i></p> <p>以下を目的として、適用指針を新たに追加した。</p> <ul style="list-style-type: none"> 適用の柔軟性に対応すること。特に、経営者が継続企業の前提を評価するために使用した見積手法、仮定及びデータにより、監査人の手続がどのように異なるかを示す例を提供するため。 継続企業の前提に関する評価のために経営者が使用した見積手法、仮定及びデ 	

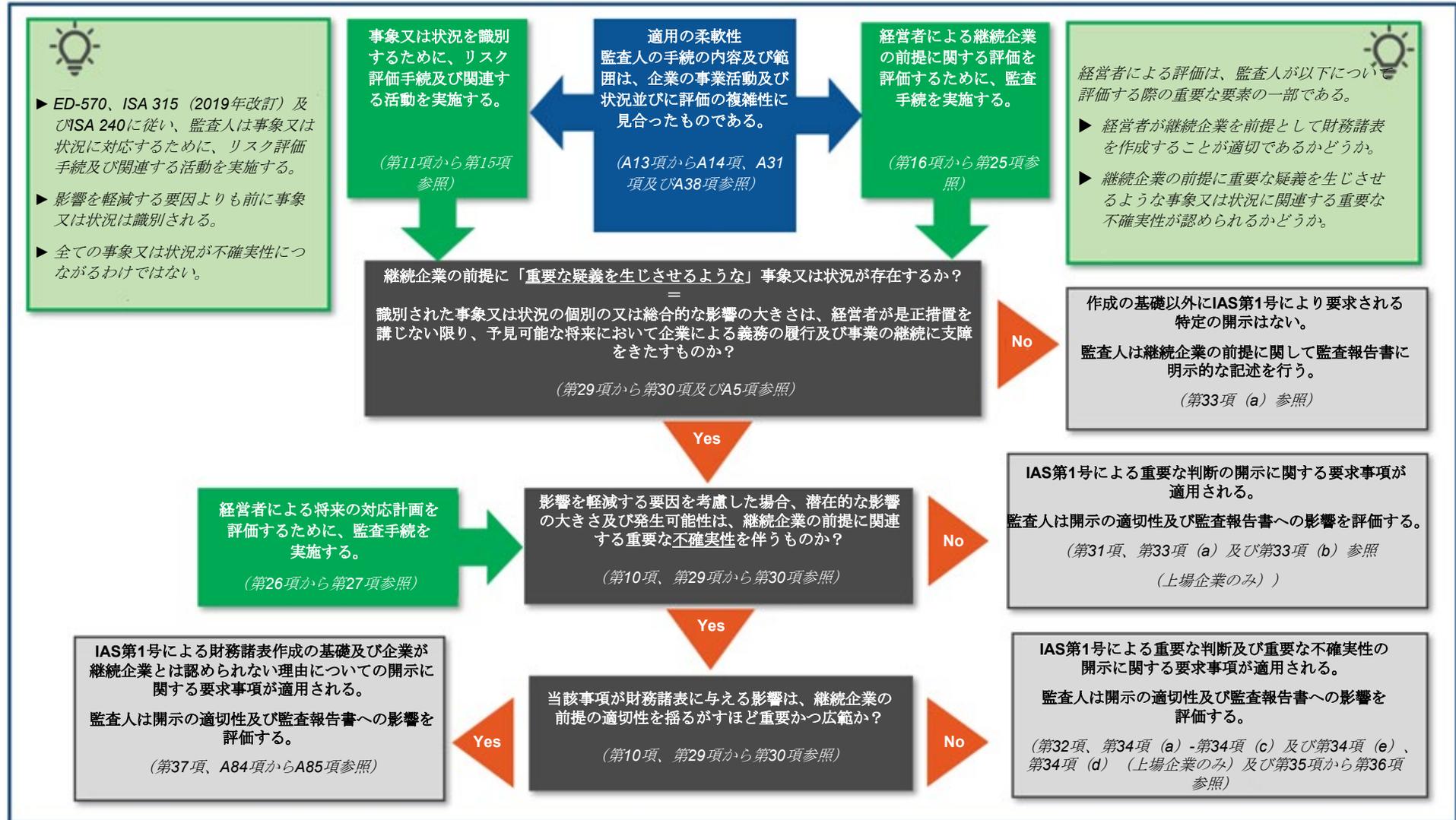
プロジェクト・プロポーザルの対応案（セクションVI、第35項参照）	ED-570で提案されている主な変更点		検討された定性的基準設定の特徴 ⁴⁷
	項	説明	
		一タに対してより批判的な検討を実施する（経営者の偏向のリスクの検討を含む）。	
<p>AB. 7: 要求事項及び適用指針 - 職業的専門家としての懐疑心</p> <p>継続企業の前提に関連する手続を実施するときに、以下を通じて、職業的専門家としての懐疑心を確実に行使することを強調する。</p> <ul style="list-style-type: none"> 監査人に対する要求事項及び適用指針を強化し、裏付けとなる監査証拠の入手、又は矛盾する監査証拠の排除のいずれにも偏向しない手続を立案及び実施する。 監査人に対する要求事項及び適用指針を強化し、経営者を評価する際、経営者により行われた判断に、それらが個別には合理的な場合であっても、経営者による潜在的な偏向の兆候がないか否かを評価する。 改訂後の基準では、行動指向的な表現を使用する。 <p>その際、近年改訂された基準（例えば、ISA 315（2019年改訂）、ISA 540（改訂）など）に、職業的専門家としての懐疑心の概念がどのように組み入れられているかを考慮する。</p>	<p>第17項及び第29項</p> <p>要求事項</p> <ul style="list-style-type: none"> 裏付けとなる監査証拠の入手、又は矛盾する監査証拠の排除のいずれにも偏向しない方法で、経営者による評価を検討する際の、職業的専門家としての懐疑心の重要性を強調するための新しい要求事項。 継続企業の前提に関する評価において経営者が行った判断及び決定は、それらが個別には合理的な場合であっても、経営者による潜在的な偏向の兆候がないか否かを評価するための新しい要求事項。 	<ul style="list-style-type: none"> 目的適合性 統一性 	
	<p>A10項、A32項及びA56項からA60項</p>	<p>適用指針</p> <ul style="list-style-type: none"> ISA 315（2019年改訂）の要求事項との連携を強化し、監査人に対し、裏付けとなる監査証拠の入手、又は矛盾する監査証拠の排除のいずれにも偏向しない方法で、リスク評価手続を立案し、実施するよう求める。 経営者による潜在的な偏向の兆候の識別の目的適合性と、監査への影響を強調する新しい適用指針。 	

プロジェクト・プロポーザルの対応案（セクションVI、第35項参照）	ED-570で提案されている主な変更点		検討された定性的基準設定の特徴 ⁴⁷
	項	説明	
C. プロジェクトの目的:適宜、継続企業の前提に関する監査人の責任及び業務の透明性を高める。これには、コミュニケーション及び報告に関する要求事項の強化が含まれる。			
C. 8: 要求事項及び適用指針 - ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション 要求事項及び適用指針を改善し、より適切な双方向のコミュニケーションの奨励、コミュニケーションの適時性への対応、コミュニケーションの継続的性質の強調などにより、ガバナンスに責任を有する者との要求されるコミュニケーションを強化する。	第12項(f)及び第39項	要求事項 <ul style="list-style-type: none"> 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ときに、監査全体を通して、透明性を向上し、適時な双方向のコミュニケーションを奨励するために、ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションに関する要求事項を強化。 リスク評価手続とこれに関連する活動の一環として、ガバナンスに責任を有する者がどのように経営者による継続企業の前提に関する評価を監督しているかを理解できるようにするための新しい要求事項。 	<ul style="list-style-type: none"> 目的適合性 明確性及び簡潔性
	A19項からA20項及びA87項からA89項	適用指針 <ul style="list-style-type: none"> 継続企業の前提に関する重要な内部統制の不備をガバナンスに責任を有する者に伝達すべきかどうかを検討することが適切な状況について、提案された要求事項及び追加的な強調を支持する新しい適用指針。 	

プロジェクト・プロポーザルの対応案（セクションVI、第35項参照）	ED-570で提案されている主な変更点		検討された定性的基準設定の特徴 ⁴⁷
	項	説明	
C. 9: 要求事項及び適用指針 - 適切な外部者とのコミュニケーション 経営者やガバナンスに責任を有する者がさらなる措置を講じなかった場合を含め、継続企業の前提に関する問題が識別されたときに、関連する規制当局（該当する場合）を含む外部者と監査人とのコミュニケーションに関するISA 570（改訂）の要求事項及び適用指針を強化する。 その際、特定の法域におけるコミュニケーションに関する拡張要求事項の実施上のフィードバックをモニターし、同様の変更をグローバル水準で行うことが有用であるかどうかを検討する。	第40項	要求事項 <ul style="list-style-type: none"> 監査人に対する新たな要求事項で、継続企業の前提に関する重要な不確実性が監査報告書に記載されている場合、又は除外事項付意見が発行される場合において、適切な規制当局への報告を法令等が要求しているか、又はその責任を法令等が定めているかどうかの検討を要求している。 	<ul style="list-style-type: none"> 目的適合性 明確性及び簡潔性
	A90項からA93項	適用指針 <ul style="list-style-type: none"> 適切な規制当局へ報告するときに、監査人が考慮すべき例及び要因。 	
C. 10: 要求事項及び適用指針 - 監査報告書における継続企業の前提の透明性 ISA 570（改訂）の要求事項及び適用指針を強化し、監査報告書において、該当する場合、継続企業の前提に関する監査人の責任と業務についての透明性を高める。 これには、以下の状況における監査報告書の強化の検討も含まれる。 <ul style="list-style-type: none"> 監査人が、重要な不確実性は認められず、経営者による継続企業の前提の適用が適切であると結論付けている。 識別された継続企業の前提に重要な疑義を生 	第33項から第37項	要求事項 以下を目的として、要求事項を新たに追加した。 <ul style="list-style-type: none"> 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、重要な不確実性が認められない場合、継続企業の前提に関する明示的な記述を監査報告書の独立した区分に行う。 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、又は「継続企業の前提に関する重要な不確実性」の区分が設けられる場合、上場企業の監査報告書に、監査 	<ul style="list-style-type: none"> バランス 目的適合性 明確性及び簡潔性 実施可能性、及び継続した適用とグローバルな運用を実現する能力

プロジェクト・プロポーザルの対応案（セクションVI、第35項参照）	ED-570で提案されている主な変更点		検討された定性的基準設定の特徴 ⁴⁷
	項	説明	
<p>じさせるような事象又は状況（すなわち、「Close Call」の状況）が識別された後、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められないと結論付けるために、重要な判断が要求されている。</p> <ul style="list-style-type: none"> 「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分が要求されている（すなわち、このような区分の情報内容を拡大して、監査人は監査において、どのようにこの事項に対処したかを記述する）。 		人はどのように経営者による継続企業の前提に関する評価を検討したかを記述する。	
	A62項及びA67項から第85項	<p><i>適用指針</i></p> <ul style="list-style-type: none"> 新しい適用指針は、ISA 701を活用して、提案された監査報告に関する要求事項の一貫性のある適用を支援する。 新しい適用指針は、監査人がどのように経営者の評価を評価したかを説明するために、監査人が開示を期待する場合及び監査報告書の記載の詳細さの程度について考慮すべき要因を明確化する。 	

付録 2 - 重要な不確実性が認められるか否かに関する監査人の意思決定プロセスのワークスルー



国際監査基準 570 (202X年改訂) 「継続企業」 (案)

([XXXX年XX月XX日]以後開始する会計期間の財務諸表監査から適用)

目 次

項番号

はじめに

本ISAの範囲.....	51
継続企業の前提.....	2
継続企業の前提の評価に関する責任.....	3-7

適用日	8
------------------	----------

目的	9
-----------------	----------

定義	10
-----------------	-----------

要求事項

リスク評価手続とこれに関連する活動.....	11-15
経営者の評価の検討.....	16-25
経営者の対応策の評価.....	26-27
監査報告書日後に入手可能となった情報.....	28
入手した監査証拠の検討と結論.....	29-30
開示の適切性.....	31-32
監査報告書への影響.....	33-37
経営者確認書.....	38
ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション.....	39
企業外部の関係当局に対する報告.....	40

適用指針

本ISAの範囲.....	A1
継続企業の前提.....	A2
継続企業の前提に関する評価に関する責任.....	A3
定義.....	A4-A5
リスク評価手続とこれに関連する活動.....	A6-A28
経営者の評価の検討.....	A29-A46
経営者の対応策の評価.....	A47-A54
監査報告書日後に入手可能となった情報.....	A55

入手した監査証拠の評価と結論付け.....	A56-A60
開示の適切性.....	A61-A66
監査報告書への影響.....	A67-A85
経営者確認書.....	A86
ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション.....	A87-A89
企業外部の関係当局に対する報告.....	A90-A93

付録：継続企業の前提に関する独立監査人の監査報告書の例

はじめに

本ISAの範囲

1. 本国際監査基準 (International Standards on Auditing: ISA) は、継続企業の前提に関する評価及びその監査報告書への影響に関する、財務諸表の監査における実務上の指針を提供するものである。本ISAは、企業の規模や複雑性に関係なく適用されるが、特定の考慮事項は上場企業の財務諸表監査にのみ適用される。(A1項参照)

継続企業の前提

2. 継続企業の前提の下では、企業が予測し得る将来にわたって存続し、事業を継続することを前提に、財務諸表は作成されている。一般目的の財務諸表は、経営者に当該企業の清算若しくは事業停止の意図があるか、又はそれ以外に現実的な代替案がない場合を除いて、継続企業の前提に基づき作成される。特別目的の財務諸表は、継続企業の前提が関連する財務報告の枠組みに準拠して作成されることもあれば、そうでない場合もある(例えば、一部の国においては、税務目的で作成された財務諸表には継続企業の前提が必ずしも関係しないこともある)。継続企業の前提に基づくことが適切な場合、企業の資産及び負債は、通常の事業活動において回収又は返済できるものとして計上されている。(A2項参照)

継続企業の前提の評価に関する責任

3. 財務報告の枠組みの中には、経営者に対して継続企業の前提に関する特定の評価を行うことを要求する明示的な規定、並びに継続企業に関連して検討すべき事項及び注記事項に関する基準が含まれているものがある。例えば、国際会計基準 (IAS) 第1号は、経営者に継続企業の前提に関する評価をすることを求めている。¹さらに、法令において、継続企業の前提の評価に関する経営者の責任及び関連する注記又は開示に関する詳細な要求事項が規定されている場合もある。(A3項参照)
4. 他方、財務報告の枠組みに、経営者に対して継続企業の前提に関する一定の評価を行うことを要求する明示的な規定がない場合もある。しかしながら、第2項に記載したとおり、継続企業の前提は財務諸表の作成における基本的な原則であるため、財務報告の枠組みに明示的な規定が含まれない場合であっても、経営者は財務諸表の作成において継続企業の前提を評価することが求められる。
5. 継続企業の前提に関する経営者の評価は、事象又は状況に関する将来の結果に固有の不確実性について、特定の時点における判断を伴う。当該判断には、以下の要因が関連する。
 - 事象又は状況若しくはその結果の発生までの期間が長くなるほど、当該事象又は状況の結果の不確実性は著しく高くなる。そのため、経営者による評価を明示的に要求している財務報告の枠組みの多くは、経営者が入手可能な全ての情報に基づいて継続企業の前提を評価しなければならない最低限の期間を規定している。
 - 企業の規模及び複雑性、事業の性質及び状況、並びに企業が外部要因によって受ける影響の度合いは、事象又は状況の結果に関する判断に影響を及ぼす。

¹ IAS第1号「財務諸表の表示」第25項及び第26項

- 将来についての判断は、その判断を行う時点において入手可能な情報に基づいている。その後発生した事象によって、当初合理的であった判断とは整合しない結果となる場合がある。

監査人の責任

6. 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の適切性について十分かつ適切な監査証拠を入手し結論付けるとともに、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する重要な不確実性が認められるか否かを結論付ける責任がある。これらの責任は、財務諸表の作成に使用された財務報告の枠組みに、経営者に対して継続企業の前提に関する一定の評価を行うことを要求する明示的な規定が含まれない場合にも存在する。
7. しかしながら、ISA 200²に記載しているとおり、監査の固有の限界が監査人による重要な虚偽表示の発見に与える可能性のある影響は、企業が継続企業として存続できない状態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識別された重要な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、企業が将来にわたって事業活動を継続することを保証するものではない。

適用日

8. 本ISAは、[XXXX年XX月XX日]以後開始する会計期間の財務諸表監査から適用される。

目的

9. 本ISAにおける監査人の目的は、以下のとおりである。
 - (a) 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十分かつ適切な監査証拠を入手し結論付けること。
 - (b) 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する重要な不確実性が認められるか否かについて結論付けること。
 - (c) 本ISAに従って報告すること。

定義

10. 本ISAにおける用語の定義は、以下のとおりとする。

² ISA 200「独立監査人の全般的目的及び国際監査基準に準拠する監査の実施」A53項及びA54項

(継続企業の前提に関する) 重要な不確実性-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であり、以下の財務報告の枠組みの趣旨に照らして、当該不確実性がもたらす影響の大きさ及びその発生可能性により、不確実性の内容及び影響について適切な注記が必要であると監査人が職業的専門家として判断した場合に存在する。(A4項及びA5項参照)

- (a) (適正表示の枠組みの場合) 財務諸表が適正に表示されること。
- (b) (準拠性の枠組みの場合) 財務諸表が利用者の判断を誤らせないこと。

要求事項

リスク評価手続とこれに関連する活動

11. 監査人は、ISA 315 (2019年改訂)³ を適用する際、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識別に対して適切な基礎を提供する監査証拠を入手するために、リスク評価手続を立案し実施しなければならない。(A6項からA14項参照)

企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み並びに企業の内部統制システムの理解

12. 監査人は、ISA 315 (2019年改訂)⁴を適用する際、以下の事項を理解できるように、リスク評価手続を実施しなければならない。(A8項からA14項参照)

企業及び企業環境

- (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の識別に関連する企業のビジネスモデル、企業目的、戦略及び関連する事業上のリスク (A15項参照)
- (b) 競争的な環境、技術開発、企業の資金調達に影響を与えるその他の外部要因を含む産業の状況
- (c) 予測、将来キャッシュ・フロー、経営者の予算編成プロセスを含む、企業の業績を評価するために企業内外で使用される測定指標 (A16項参照)

適用される財務報告の枠組み

- (d) 適用される財務報告の枠組みの継続企業の前提に関する要求事項、及び企業の財務諸表に含まれるべき関連する注記事項 (A17項参照)
- (e) 経営者が継続企業を前提として財務諸表を作成しようとする根拠 (参照：A18項参照)

³ ISA 315 (2019年改訂) 「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」第13項及び第14項

⁴ ISA 315 (2019年改訂) 第19項から第27項

企業の内部統制システム

- (f) ガバナンスに責任を有する者全員が企業の経営に関与している場合を除き⁵、継続企業の前提に関する経営者の評価をガバナンスに責任を有する者がどのように監視しているか。(A19項及びA20項参照)
- (g) 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事業上のリスクを識別・評価し、対処する企業のリスク評価プロセス
- (h) 継続企業の前提を評価するに当たり適切な手法、仮定及びデータを経営者がどのように識別するか。(A21項参照)
- (i) 企業の財務報告プロセスが、継続企業の前提に関する注記事項にどのように対処しているか。(A22項参照)

監査の過程を通じて事象又は状況に関する情報に継続的に留意する

13. 監査人は、監査の過程を通じて、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情報に留意しなければならない。(A23項からA25項参照)

経営者が従来識別又は開示していない事象又は状況

14. 監査人は、ISA 315 (2019年改訂)⁶を適用するに際し、リスク評価手続とこれに関連する活動から得られた監査証拠が、経営者が従来識別していない又は監査人に開示していない、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の存在を示しているか否かを判断しなければならない。(A26項及びA27項参照)

企業の内部統制システムにおける内部統制の不備

15. 監査人は、ISA 315 (2019年改訂)⁷を適用するに際し、企業の内部統制システムの各構成要素の評価に基づき、継続企業の前提に関する経営者の評価に関して内部統制の不備が識別されたかどうかを判断しなければならない。(A28項参照)

経営者の評価の検討

16. 継続企業の前提に関する経営者の評価が未了の場合、監査人は、評価の実施を経営者に求めなければならない。
17. 監査人は、継続企業の前提に関する経営者の評価について検討するための監査手続を立案及び実施しなければならない。(A29項からA31項参照)
18. 第17項で要求される監査手続を立案し、実施するに当たって、監査人は、裏付けとなるであろう監査証拠を入手する方向、又は矛盾するであろう監査証拠を除外する方向に偏らないよう、これを行わなければならない。(A32項参照)

⁵ ISA 260 (改訂)「ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション」第13項

⁶ ISA 315 (2019年改訂) 第35項

⁷ ISA 315 (2019年改訂) 第27項

経営者の評価において使用される手法、仮定及びデータ

19. 第17項で要求される監査手続には、以下の検討が含まれなければならない。(A30項、A33項及び38項参照)
- (a) 継続企業の前提を評価するために経営者が使用する手法についての以下の検討
 - (i) 選択された手法が、適用される財務報告の枠組みに照らして適切であるかどうか、また、該当する場合には、過年度に使用された手法からの変更が適切であるかどうか。(A34項参照)
 - (ii) 計算が手法に従って実施されており、正確であるかどうか。(A35項参照)
 - (b) 経営者の評価の基礎となる仮定についての以下の検討 (A36項参照)
 - (i) 仮定が、適用される財務報告の枠組みに照らして適切であるかどうか、また、過年度からの変更がある場合には、当該変更が適切であるかどうか。
 - (ii) 監査人が監査の過程で得た知識に基づき、仮定が相互に整合しており、かつ企業の事業活動における他の領域で使用された関連する仮定と整合しているか。
 - (c) データが、適用される財務報告の枠組みに照らして適切であるかどうか、また、過年度からの変更がある場合には、当該変更が適切であるかどうか。(A37項参照)

経営者の評価を超えた期間

20. 監査人は、経営者の評価期間を超えた期間に発生する可能性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に関して経営者が有する情報について質問しなければならない。(A39項からA41項参照)

経営者への評価期間の延長の要請

21. 継続企業の前提に関する経営者の評価期間が、ISA 560⁸ に定義されるとおり、財務諸表の承認日から12か月に満たない場合には、監査人は、経営者に対して、評価期間を少なくとも当該日から12か月間に延長するよう求めなければならない。(A42項参照)

経営者が評価を実施しない又は評価期間を延長しない場合

22. 監査人は、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に、経営者と協議し、適宜、ガバナンスに責任を有する者とも協議しなければならない。(A43項及びA44項参照)
23. 経営者が評価を実施する、又は評価期間を延長することが必要であると監査人が考える場合で、経営者がこれを行わない場合、監査人は、監査への影響を判断しなければならない。(A45項参照)

経営者の評価で使用される情報

24. 監査人は、継続企業の前提に関する経営者の評価を検討するに当たって、監査の結果として

⁸ ISA 560「後発事象」第5項(b)

気付いた全ての関連する情報が経営者の評価に含まれているかどうかを考慮しなければならない。

25. 監査人は、経営者が従来識別していない又は監査人に開示していない、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を識別した場合、以下を行わなければならない。
 - (a) それらの事象又は状況が継続企業の前提に関する経営者の評価に与えた影響を理解するために、経営者と当該事項について協議する。
 - (b) それらの事象又は状況の影響に対処するために、継続企業の前提に関する評価を修正するよう経営者に求める必要があるか否かを判断する。(A46項参照)
 - (c) 必要に応じて、経営者が修正した継続企業の前提に関する評価を検討するために、第17項から第19項に従って追加の監査手続を立案し実施する。

経営者の対応策の評価

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識別された場合、継続企業の評価に関する経営者の対応策を評価しなければならないが、この評価には以下が含まれる。(A47項からA51項参照)
 - (a) それらの対応策の結果が、状況を改善する可能性が高いか。
 - (b) それらの対応策が、当該状況において実行可能であるか。
 - (c) 経営者が特定の行動方針を実行する意思と能力の双方を備えているか。

企業のオーナー経営者を含む、第三者又は関連当事者による財務的支援

27. 経営者の対応策に、企業のオーナー経営者を含む第三者又は関連当事者による財務的支援が含まれている場合、監査人は、必要な財務的支援を継続又は提供するこれらの当事者の意思及び能力を評価しなければならない。(A52項からA54項参照)

監査報告書日後に入手可能となった情報

28. 監査人は、監査報告書日の翌日から財務諸表の発行日までの間に、継続企業の前提に関する経営者の評価に関連する追加の情報が監査人にとって入手可能となっているか否かを検討しなければならない。入手可能となっている場合、監査人は、ISA 560に従って、手続を実施しなければならない。(A55項参照)

入手した監査証拠の評価と結論

29. 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の適切性について、十分かつ適切な監査証拠を入手したか否かを評価し、結論付けなければならない。それを行うに当たり、監査人は、以下を実施しなければならない。(A56項参照)
 - (a) 継続企業の前提の評価において経営者が行った判断及び決定について、それらが個別には合理的な場合であっても、経営者の偏向が存在する兆候を示していないかどうかを評価しなければならない。監査人は、経営者の偏向が存在する兆候を識別した場合、監査への影響を評価しなければならない。(A57項からA60項参照)

(b) 監査証拠が財務諸表におけるアサーションを裏付けるか、矛盾するかにかかわらず、入手した全ての監査証拠（他の監査証拠と整合する、又は矛盾する監査証拠を含む。）を考慮しなければならない。

30. 監査人は、入手した監査証拠に基づき、監査人の職業的専門家としての判断によって、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に関する重要な不確実性が認められるか否かを結論付けなければならない。

注記の適切性

事象又は状況が識別されたが、重要な不確実性が認められない場合における注記の適切性

31. 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ているが、入手した監査証拠に基づき、監査人が重要な不確実性が認められないと結論付けている場合、監査人は、適用される財務報告の枠組みの要求事項を考慮し、財務諸表において当該事象又は状況について適切な注記がなされているかどうかを評価しなければならない。（A61項からA64項、A66項参照）

事象又は状況が識別され、重要な不確実性が認められる場合における注記の適切性

32. 監査人は、経営者がその状況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るが、重要な不確実性が認められると結論付ける場合に、以下について判断しなければならない。（A65項及びA66項参照）

(a) 継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような主な事象又は状況、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、財務諸表における注記が適切であるかどうか。

(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ること、よ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くなる可能性があることについて、財務諸表に明瞭に注記されているかどうか。

監査報告書への影響

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、重要な不確実性が認められない場合

33. 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と結論付けた場合で、重要な不確実性が認められないときは、監査報告書に、「継続企業の前提」という見出しを付した区分を設け、以下のことを行わなければならない。（A67項及びA68項参照）

(a) 以下を記載する。（A69項及びA70項参照）

(i) 監査人が、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あると結論付けたこと。

(ii) 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する重要な不確実性は識別されなかったこと。

(b) 上場企業の財務諸表の監査に関しては、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が、入手した監査証拠に基づき、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は、以下を行う。(A71項、A72項及びA78項参照)

- (i) 関連する財務諸表における注記事項がある場合は、当該注記への参照を含める。(A61項からA64項、A66項参照)
- (ii) 監査人が、継続企業の前提に関する経営者の評価をどのように検討したかについて説明する。(A73項からA77項参照)

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
重要な不確実性に係る注記事項が適切である場合

34. 重要な不確実性について財務諸表に適切な注記がなされている場合、監査人は無限定意見を表明し、監査報告書に「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、以下のことを行わなければならない。(A67項及びA68項、A79項及びA80項参照)
- (a) 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あると監査人が結論付けた旨を記載する。
 - (b) 関連する財務諸表における注記事項への参照を含める。(A65項及びA66項参照)
 - (c) これらの事象又は状況が、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存在することを示していると記載する。
 - (d) 上場企業の財務諸表の監査に関して、継続企業の前提に関する経営者の評価を監査人がどのように検討したかを説明する。(A73項からA77項参照)
 - (e) 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。

重要な不確実性に係る注記事項が適切でない場合

35. 重要な不確実性に係る注記事項が適切でない場合、監査人は以下のことを行わなければならない。(A67項、A68項、A79項及びA81項参照)
- (a) ISA 705 (改訂)⁹に従い、適宜、限定意見(訳注:適正表示の枠組みの場合は限定付適正意見。以下も同様に読み替える。)又は否定的意見(訳注:適正表示の枠組みの場合は不適正意見、以下も同様に読み替える。)を表明する。
 - (b) 監査報告書の「限定意見の根拠」又は「否定的意見の根拠」区分において、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。
 - (c) 監査報告書に「継続企業に關係する重要な不確実性」という見出しを付した区分を設け、
 - (i) 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あると監査人が結論付けた旨を記載する。
 - (ii) 財務諸表において適切に注記がなされなかった重要な不確実性が存在する旨が記載された、監査報告書の「限定意見の根拠」又は「否定的意見の根拠」区分に注意を喚起する。

⁹ ISA 705 (改訂)「独立監査人の監査報告書における監査意見の修正」

監査人が、財務諸表に対する意見を表明しない場合の考慮事項

36. 監査人は、財務諸表に対する意見を表明しない場合、法令等によって要求されない限り、監査報告書に、継続企業の前提についての区分又は継続企業の前提に関する重要な不確実性についての区分を設けてはならない。¹⁰ (A82項及びA83項参照)

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

37. 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判断したときには、以下を行わなければならない。(A84項及びA85項参照)
- (a) 否定的意見を表明する。
 - (b) 法令によって要求されない限り、監査報告書に、継続企業の前提についての区分又は継続企業の前提に関する重要な不確実性についての区分を設けてはならない。

経営者確認書

38. 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、監査人は、以下に関して、経営者¹¹、また適切な場合にはガバナンスに責任を有する者に経営者確認書を要請しなければならない。(A86項参照)
- (a) 経営者の対応策
 - (b) それら対応策の実行可能性
 - (c) 経営者が特定の行動方針を実行する意思とその能力を有しているか。

ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション

39. ガバナンスに責任を有する者全員が企業の経営に関与している場合を除き¹²、監査人は、識別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について、ガバナンスに責任を有する者にコミュニケーションを行わなければならない。ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションには、以下を含めなければならない。(A87項及びA88項参照)
- (a) 当該事象又は状況が重要な不確実性を構成するかどうか。
 - (b) 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あるかどうか。
 - (c) 実施した監査手続の概要及び監査人の結論の根拠。これには、監査人による経営者の対応策の評価が含まれる。
 - (d) 財務諸表における関連する注記の適切性。経営者が行った重要な判断についての注記、及び当該事象又は状況がもたらす悪影響を克服するために重要な、経営者の対応策における改善する要因についての注記を含む。

¹⁰ ISA 705 (改訂) 第29項

¹¹ ISA 580「経営者確認書」

¹² ISA 260 (改訂) 第13項

- (e) 該当する場合、監査人の要請に対して、経営者が、継続企業の前提の評価を実施しなかったこと、又は評価期間を延長しなかったこと。
- (f) 監査又は監査報告書への影響 (A89項参照)

企業外部の適切な規制当局への報告

40. 監査人は、監査報告書に「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含めること、又は継続企業の前提に関連する事項に関して除外事項付意見を表明することが必要であると考えた場合、以下に該当するかどうかを判断しなければならない。(A90項からA93項参照)
- (a) 法令又は職業倫理規程により、企業外部の適切な規制当局に報告することが監査人に求められている。
 - (b) 法令又は職業倫理規程により、状況に応じて企業外部の適切な規制当局への報告が適切となり得る責任が定められている。

適用指針

本ISAの範囲 (第1項参照)

- A1. ISA 701¹³ は、監査報告書において監査上の主要な検討事項を報告する監査人の責任を扱っている。ISA 701が適用となる場合、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は、その性質上、監査上の主要な検討事項に該当するとしている。¹⁴しかしながら、そのような状況において、監査報告書への影響は本ISAに基づくとしている。さらに、上場事業体の財務諸表監査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が識別されているが、入手した監査証拠に基づき、監査人が重要な不確実性が認められないと結論付けている場合、本ISAは監査人に対し、監査報告書において「継続企業」という見出しを付して、継続企業の前提に関する経営者の評価をどのように評価したかを開示するよう求めている。

継続企業の前提

公的部門の事業体に特有の考慮事項 (第2項参照)

- A2. 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は、公的部門の事業体にも該当する。例えば、国際公会計基準 (International Public Sector Accounting Standard: IPSAS) 第1号では、公的部門の事業体の継続企業の前提に関する問題を扱っている¹⁵。継続企業のリスクは、公的部門の事業体が営利目的で運営されている状況や政府が支援を減額又は打ち切る状

¹³ ISA 701「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」

¹⁴ ISA 701 第15項

¹⁵ IAS第1号「財務諸表の表示」第38項から第41項

況、当該事業体の民営化の場合に発生する可能性があるが、これらに限定されない。公的部門におけ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には、当該事業体の存続に必要な資金が不足する場合や、当該事業体が提供するサービスに影響する政策決定が下される場合が含まれることがある。

継続企業の前提に関する評価に関する責任 (第3項参照)

- A3. 企業が継続企業の前提により財務諸表を作成する状況は様々である。例えば、IAS第1号では、「企業が収益性のある営業活動をしている実績があり、財務資源を直ちに入手できる状況にある場合」から、「経営者が継続企業の前提が適切であるという確信を得られるようになるには、現在及び将来の収益性、負債返済の計画日程及び資金調達のために可能な財源に関する広範囲の要因を検討する必要」がある場合まで多岐にわたると説明している¹⁶。

定義 (第10項参照)

- A4. 適用される財務報告の枠組みでは、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に関して、財務諸表において注記することが求められる不確実性を記述するのに「重要性がある不確実性 (material uncertainty)」という用語が明示的に使用される場合と、使用されない場合がある。例えば、IAS第1号では「重要性がある不確実性 (material uncertainty)」という用語が使用されている。他の財務報告の枠組みでは、同様の状況を表現するのに「重要な不確実性 (significant uncertainty)」という用語が使用されていることがある。第30項では、適用される財務報告の枠組みが「重要性がある不確実性」について定義しているか、又はどのように定義しているかに関わらず、監査人がそのような重要性がある不確実性があるかどうかを結論付けることを要求している。
- A5. 適用される財務報告の枠組みでは、「重要な疑義を生じさせるような」という用語を定義又は記述しないか、その他の用語を使用する場合がある。本ISAの目的上、「重要な疑義を生じさせるような」という用語は、経営者が識別された事象又は状況の影響を軽減するための是正措置を講じない限り、識別された事象又は状況のそれぞれ、あるいは全体の影響の程度が、企業が債務の履行義務を果たことができず、予測し得る将来にわたって事業を継続することができないという状況において使用される。例えば、是正措置には、継続企業の前提を裏付けるため、当初予定されていたより早期に資産を現金化する、若しくは代替的又は追加の資金源を確保するといった措置が含まれる。そのような状況においては、事象又は状況が不確実性をもたらす時期も関連することがある。例えば、経営者が是正措置を講じなければならぬ期間が短いほど、継続企業の前提に関する不確実性は重要になる。

リスク評価手続とこれに関連する活動

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 (第11項参照)

- A6. 監査人が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するのは、経営者の対応策に含まれる関連する軽減要因を検討する前に行われる。監査人は第26項から第27項に従って、こうした軽減する要因を考慮する。一部の事象又は状況は個別には重要でない場合があるが、他の事象又は状況と組み合わせると、継続企業の前提に重要な疑義を生じ

¹⁶ IAS第1号 第26項

させることがある。

例：

以下の事象又は状況は、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可能性があるものとして識別された事象及び状況を例示したものである。

これらは、網羅的に列挙したものではない。

財務関係

- 債務超過、又は流動負債が流動資産を超過している状態
- 返済期限が間近の借入金があるが、借換え又は返済の現実的見通しが無い、又は長期性資産の資金調達を短期借入金に過度に依存している状態
- 債権者による財務的支援の打ち切りの兆候
- 過去の財務諸表又は予測財務諸表において、営業活動によるキャッシュ・フローが経常的にマイナスとなっている、又は営業活動からキャッシュ・フローを生み出すことができない
- 主要な財務比率の悪化
- 重要な営業損失、又はキャッシュ・フローを生み出すのに利用される資産の価値の著しい低下
- 配当の遅延又は中止
- 支払期日における債務の返済の困難性
- 借入金の返済又はその他の借入契約条項の不履行又は履行が困難であること
- 仕入先との取引が信用買いから現金決済に変更されたこと
- 主要な研究開発や資本的支出、主力の新製品の開発又は必要な投資を含む、競争力を維持するために行う資金を、追加借入又はエクイティ・ファイナンスにより調達できないこと
- 金融資産及び負債の満期日のミスマッチに伴う流動性リスクへのエクスポージャー

営業関係

- 経営者による企業の清算又は事業停止の計画
- 後継者がいないなかでの主要な人材及び経営者の喪失
- 顧客需要の著しい減少
- 重要な市場、主要な得意先、フランチャイズ、ライセンス又は仕入先の喪失
- 労務問題に関する困難性
- 重要な原材料の不足
- 強力な競合企業の出現

その他

- サイバー攻撃に伴う重大な又は長期にわたる事業の中断（例えば、情報へのアクセス

ができない、又はサービスの提供が不可能な状態)

- 金融機関に対するソルベンシー規制や流動性規制、証券取引所上場要件など、自己資本規制やその他の法的又は規制要件への抵触、若しくはこれらの規制又は要件を満たす能力が極めて低い状態
- 認められた場合、企業が応じることができる可能性の低い損害賠償を求める、製品保証、債務保証、環境改善又は行政手続などに起因する係争中の訴訟又は偶発債務
- サステナビリティに関連する事項を含む、企業に不利な影響を及ぼすと予想される法令又は政策の変更
- 株価の大幅な下落
- 為替レートや商品（例えば、原油価格）、株式、金利などが大きく変動する不安定な市場に対する重要なエクスポージャー
- 付保されていない又は一部しか付保されていない重大な災害又は事業の中断による損害の発生（例えば、地震）
- 企業に悪影響を及ぼすことが予想される戦争、内乱、感染症の流行などの環境の変化、又は気候変動に関連する物理的リスク（例えば、大洪水）

- A7. 特定の状況下において、監査人は、ISA 240¹⁷に従って、不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価に関連する、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に起因した不正リスク要因を識別する場合がある。

例：

- 営業活動によるキャッシュ・フローが経常的にマイナスとなっている、又は営業活動からキャッシュ・フローを生み出すことができないことは、経営破綻、担保権の実行又は敵対的買収の脅威をもたらし、これは不正を実行する動機又はプレッシャーの存在を示唆する。
- 借入の財務制限条項に抵触する、あるいは抵触し得る状況の場合、借入を更新する能力が脅かされる可能性があり、これは、業績の改善策を講じる、又は財務諸表の意図的な虚偽表示を行う動機又はプレッシャーを示唆する場合がある。

リスク評価手続とこれに関連する活動（第11項及び第12項参照）

- A8. ISA 315 (2019年改訂) は、企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み並びに企業の内部統制システムを理解すること、及び不正か誤謬かに関わらず、重要な虚偽表示を識別し評価する監査人の責任に関する要求事項及び指針を記載している。本ISAにおける要求事項及び指針は、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に関するISA 315 (2019年改訂) の要求事項を参照又はそれらを拡充させている。
- A9. リスク評価手続とこれに関連する活動は、監査人が、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重要な検討事項になる可能性があるかどうか、及びそれが監査計画に及ぼす影響について判断するのに役立つ。特に、第11項及び第12項によって要求されるリスク

¹⁷ ISA 240「財務諸表監査における不正に関する監査人の責任」 第24項

評価手続を実施する際、監査人は、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を示唆する情報を識別することがある。さらに、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が識別された際に、これら手続によって、より適時に経営者と協議することになるが、その協議には、経営者の対応策及び識別した継続企業の前提に関する問題を解消するための協議が含まれる。監査人は、職業的専門家としての判断を行使し、本ISAの要求事項を満たすために実施するリスク評価手続の種類及び範囲を決定する。

A10. 監査人は、裏付けとなるであろう監査証拠を入手する方向に偏らないように、又は矛盾するであろう監査証拠を除外する方向に偏らないよう、リスク評価手続を立案し実施することがISA 315 (2019年改訂)¹⁸で要求されている。監査人は、偏りのない方法でリスク評価手続を立案し実施することで、矛盾が疑われる情報を識別することがある。これは、監査人が、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、財務諸表の作成における経営者の偏向のリスクを生じさせるかどうかの識別において職業的専門家としての懐疑心を保持するのに役立つ場合がある (A57項からA60項も参照)。

A11. 以下は、関連する可能性のあるリスク評価手続の例である。

例：

企業及び企業環境

- 継続企業の前提に関する経営者の評価に含まれる将来の利益に関する感応度を理解するために、キャッシュ・フロー、利益、その他関連する予測財務情報に関する財務計画及び分析の担当者に質問する。
- 訴訟や賠償請求等の存在、及びそれらの見通しと財務的な影響の見積りに関する経営者の評価の合理性について企業の顧問弁護士に照会する。
- 継続企業の前提を評価する経営者のプロセスの有効性に関する情報を入手するために、過去の予測の結果を検討する (遡及的な検討)。
- 社債及び借入金の契約条項を閲覧し、抵触しているものがないか検討する。

適用される財務報告の枠組み

- 継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような、将来についての経営者の重要な判断及び仮定について、企業の直近の財務諸表に記載されている注記事項を検討する。

企業の内部統制システム

- 資金調達の困難性に関して参考にするため、株主総会、ガバナンスに責任を有する者等の会議の議事録を閲覧する。

A12. 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を識別するためのリスク評価手続を立案し実施する際、自動化されたツール及び技法を使用することがある。

¹⁸ ISA 315 (2019年改訂) 第13項

例：

監査人は以下の事項について、自動化されたツール及び技法を使用することがある。

- 主要な財務比率の傾向（例えば、企業の主な収益源及び収益源から現金化される関係性）を理解するため、若しくは矛盾又は通例でない事象を識別するための分析的手続の実施。
- 企業の財務状態を評価するため、又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の影響を理解するための予測モデルを採用（例えば、経営破綻予測モデル）。

適用の柔軟性（第11項から第12項参照）

A13. 監査人によるリスク評価手続の種類及び範囲は、企業及び企業の状況により異なる。

例：

企業及び企業環境

- 企業の業績を評価するために企業内外で使用される測定指標を理解するための監査人によるリスク評価手続の種類及び範囲は、複雑な組織構造及び事業活動を有する企業ではより広範囲となる可能性が高い。そのような企業は、借入先、仕入先、グループ企業との借入の取決めもまた複雑なことがある。一方で、少数の事業のみ行っており、借入の取決めも複雑でない、簡素な事業活動の小規模又は複雑でない企業の場合、監査人によるリスク評価手続の種類及び範囲は簡略なものである可能性が高い。

適用される財務報告の枠組み

- 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不確実性による事業活動への影響が低い企業の場合、企業の財務諸表における注記事項は単純で、適用される財務報告の枠組みの適用も単純なことがある。このような状況において、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根拠を監査人が理解するための手続は簡素なものである可能性が高い。

企業の内部統制システム

- また、監査人のリスク評価手続の種類及び範囲は、特定の事項がそのような状況に該当する程度により異なる場合がある。例えば、小規模又は複雑でない企業におけるガバナンスに責任を有する者には、継続企業の前提に関する経営者の評価を監督する独立した又は外部のメンバーが含まれていない場合がある。さらに、企業のリスク評価プロセスは、オーナー経営者の直接的な関与により実施されることがある。

A14. 小規模又は複雑でない企業については、以下の考慮事項が関連することがある。

- 企業の規模は、厳しい経営環境における企業の存続能力に影響を与えることがある。小規模企業は、様々な機会に迅速に対応することができる場合があるが、その一方で、事業活動を継続するための余力がない場合がある。
- 小規模企業に特に関連する状況には、銀行や他の資金提供者が企業への支援を停止するかもしれないリスクの他に、主要な仕入先、主要な得意先、主要な従業員、又はライセンス、フランチャイズ若しくはその他の契約に基づく営業上の権利を喪失する可能性が含まれる。

企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み並びに企業の内部統制システムの理解

企業及び企業環境 (第12項(a)及び第12項(c)参照)

A15. 企業のビジネスモデル、企業目的及び戦略並びに関連する事業上のリスクが、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生じさせることがある。事業上のリスクによっては、企業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及び重要な不確実性が存在するかどうかについての判断に影響を及ぼすほど重要なことがある。

例：

- 産業変化に対処できる適切な人材や専門知識の不足、若しくは重要な顧客又は市場シェアの喪失などの、産業の発展
- 新しい製品やサービス (製造物責任の増加)
- 事業の拡大 (需要を正確に予測できないこと。)
- 法的な要求事項 (増加する法的リスク) 若しくはサステナビリティに関連する事項に起因するものを含む、財務への影響又は事業活動の制約
- 現在又は将来の資金需要 (予定していた収益指標を満たすことができないために生じる財務損失)
- 経営者の偏向を招く可能性があり、よって、継続企業の前提に関する経営者の評価に使用される仮定の合理性に影響を与える可能性がある、経営者に対するインセンティブやプレッシャー

A16. 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を識別する際、内部及び外部の情報源から入手できる将来及び過去の情報を利用する可能性が高い。内部及び外部で使用される指標を理解することで、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存在を示唆する予期せぬ結果又は傾向が強調されることがある。

例：

- 内部の業績指標は、同業他社との比較によって、通例でない販売数量の悪化を示し、市場シェアの大幅な減少又は顧客の喪失を示唆している場合がある。
- 価格データ、同業他社とのデータ比較 (ベンチマーク用のデータ)、マクロ経済データなどの外部情報源から入手された情報は、企業の予測、将来キャッシュ・フロー及び予算管理プロセスで使用される競争的要因、経済的要因及びその他の要因を示唆す

ることがある。

- アナリスト、格付機関、投資家など、外部者による企業の業績評価の分析が、経営者の業績指標との矛盾を強調することがある。

適用される財務報告の枠組み（第12項(d)及び第12項(e)参照）

- A17. 監査人は、適用される財務報告の枠組みの要求事項を理解することで、適用される財務報告の枠組みにおける認識、測定及び表示の規準並びに継続企業の前提に基づいた財務諸表の作成に適用する方法に関する情報を入手する。適用される財務報告の枠組みには、経営者が継続企業の前提に関する重要な不確実性が存在するかどうかを結論付ける際の重要な判断及び仮定に関する注記の要求事項も含まれることがある。また法令等にも、継続企業の前提により財務諸表を作成する際の注記の要求事項及びその他の詳細な要求事項が含まれることがある。
- A18. 継続企業の前提に関する経営者の評価の内容、範囲、時期及び頻度は企業によって様々である。ある企業では、経営者が継続企業の前提について、継続的な監視活動の一部として、より頻繁に評価を実施することがある一方、年次ベースで評価を実施する企業もある。こうした評価が実施されていない場合には、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しようとする根拠について経営者との協議を通じて理解し、さらに、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が存在するかどうかについて経営者に質問する。

企業の内部統制システム（第12項(f)、第12項(h)、第12項(i)参照）

- A19. ガバナンスに責任を有する者による監督について理解することは、継続企業の前提の評価について、以下の事項に該当する場合は特に重要である。
- 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に関する重要な不確実性が存在するか否かを評価する際に、経営者による重要な判断が求められる場合。
 - 例えば、相互に複雑に関連する複数の情報源又は仮定が使用されるため、評価が複雑である場合。
- A20. 継続企業の前提に関する経営者の評価の有効性は、ガバナンスに責任を有する者による監督活動に影響されることがある。監査人は、ガバナンスに責任を有する者について以下の事項を理解することがある。
- 継続企業の前提に関する経営者の評価において使用する見積手法の適切性を理解するために必要な技能又は知識を有しているかどうか。
 - 継続企業の前提に関する経営者の評価は、適用される財務報告の枠組みの要求事項に基づいて実施されているかどうかを理解するために必要な技能又は知識を有しているかどうか。
 - 経営者から独立しており、経営者がどのように継続企業の前提について評価したかを適時に検討するために必要な情報と、経営者の行動が不十分又は不適切と思われる際に経営者に異議を唱える権限を有しているか。

- 継続企業の前提を評価するための経営者のプロセスを監視しているか。

A21. 経営者による適切な見積手法、仮定及びデータを決定する方法に関する監査人の理解に関連する事項には以下が含まれる。

- 継続企業の前提に関する経営者の評価に使用される見積手法、仮定及びデータの選択の根拠
- 以下の事項を含め、経営者が代替的な見積手法、仮定及びデータを検討したかどうか
 - 選択した仮定の目的適合性と網羅性を経営者がどのように判断しているか。
 - 経営者が評価に使用されたデータの適合性、正確性及び網羅性をどのように決定しているか。

A22. 継続企業の前提に関する注記事項には、その他の裏付けとなる記録から入手した特定の情報及び総勘定元帳及び補助元帳以外から入手した情報が含まれることがある。(例えば、ヘッジ戦略について企業のリスク管理システムによって生成された情報や、経営者が代替的な仮定を検討したことを示す、財務モデルから導き出された感応度分析に関する情報。) 監査人は、企業の内部統制システムを理解する一環として、継続企業の前提に関する注記の作成に使用される情報の適切性を経営者がどのように判断したかを検討することがある。

監査の全過程を通じた事象又は状況に係る情報に関する継続的な留意 (第13項参照)

A23. ISA 315 (2019年改訂)¹⁹において説明されているように、企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み並びに企業の内部監査システムの理解は、情報の収集、更新及び分析の累積的かつ反復的なプロセスであり、監査期間全体を通じて継続する。したがって、新たな情報を入手することで、監査人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の識別が変化する場合がある。

例：

例えば、監査人は、不動産の市場価格の大幅な下落から中期の不動産担保付ローンの貸手にとって、評価のアサーションに関する重要な虚偽表示リスクを識別する場合がある。同様の事象が深刻な景気後退と組み合わせられた場合には、より長期的な影響をもたらし、また、重要な虚偽表示のリスクの評価に対して大きな影響を及ぼし、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示唆する場合がある。

¹⁹ ISA 315 (2019年改訂) のA48項

- A24. 監査人は、当初の重要な虚偽表示リスクの識別又は評価の基礎となった監査証拠と矛盾する新たな情報を入手した場合には、リスクの識別及び評価を修正することがISA 315 (2019年改訂) で要求されている²⁰。監査人は、リスクの識別又は評価を行った後で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場合、本ISAに記載した手続を実施することに加えて、重要な虚偽表示に関するリスクの識別又は評価を修正することが必要になる場合がある。
- A25. 監査人は、以下の事項から、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気付くことがある。
- 外部の情報源（例えば、株式の空売りに関する情報、経済予測や業績予想などの業界やマクロ経済の見通しに関する情報など、外部者による企業の業績に関する公開情報）
 - 企業に対して実施されるその他の業務（例えば、合意された手続業務）
 - ISA 720 (改訂) に従った監査人によるその他の記載内容の検討²¹

経営者が従来識別していない又は開示していない事象又は状況 (第14項参照)

- A26. 監査人は、経営者が識別していない又は監査人に開示してい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を識別した場合、これは内部統制の不備となる場合がある。ISA 265²²は、財務諸表監査において識別した内部統制の不備に関してガバナンスに責任を有する者及び経営者と適切にコミュニケーションを行う監査人の責任を扱っている。
- A27. 経営者が継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象や状況を意図的に識別せず、監査人に開示していない場合、誤解を与えることが疑われる場合などにおいては、経営者の誠実性及び信頼性に関する疑義を生じさせる可能性がある。ISA 240²³は、不正による重要な虚偽表示のリスクの識別と評価に関してさらなる要求事項と指針を提供している²³。

企業の内部統制システムにおける内部統制の不備 (第15項参照)

- A28. 監査人が継続企業の前提に関する経営者の評価について一つ又は複数の内部統制の不備を識別した場合、監査人は、内部統制の不備が、単独で又は複数組み合わせられて重要な不備となるかどうかを判断することがISA 265で要求されている。継続企業の前提に関する経営者の評価に関連する内部統制の重要な不備が存在するかどうかを判断する際、監査人が考慮する事項には、以下が含まれる。
- 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を識別及び評価し、対処するために経営者によって確立されたプロセスが欠如している。
 - 継続企業の前提に関する経営者の評価に対するガバナンスに責任を有する者による監督が有効ではない。

²⁰ ISA 315 (2019年改訂) 第37項

²¹ ISA 720 (改訂) 「その他の記載内容に関する監査人の責任」

²² ISA 265 「ガバナンスに責任を有する者及び経営者への内部統制の不備のコミュニケーション」

²³ ISA 240 第26項から第28項

- 経営者が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ていない又は開示していないという証拠がある。

経営者の評価の検討

経営者の評価とその裏付けとなる分析、及び監査人の検討 (第17項参照)

A29. 継続企業の前提に関する経営者の評価は、以下の事項に関する監査人の重要な検討対象である。

- 経営者による継続企業の前提に基づく財務諸表の作成は適切か
- 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するか

A30. 経営者による分析の不足を補足することは監査人の責任ではない。しかしながら、状況によっては、監査人は、経営者がその評価を裏付けるための詳細な分析を行っていないか、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その状況において適切であるかどうか結論付けることがある。例えば、企業が利益基調にあり、流動性に懸念がない場合、経営者は詳細な分析を行うことなく継続企業の前提に関する評価を行うことがある。しかしながら、監査人が職業的専門家として、経営者が適切な評価を行っていないと判断した状況においては、ISA 265に基づく内部統制の不備を示す兆候となることがある。

適用の柔軟性 (第17項参照)

A31. 監査人が継続企業の前提に関する経営者の評価を検討するための手続の種類及び範囲は、監査人の職業的専門家としての判断事項であり、企業及び企業の状況並びに継続企業の前提を評価するために使用する経営者の見積手法の複雑性により異なる。

例：

- 企業の事業活動が複雑である場合や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不確実性の影響を受けやすい場合には、経営者が使用する見積方法を評価する監査人の手続はより広範囲となる可能性が高い。例えば、大規模又は複雑な企業では、経営者の見積手法では、過去及び将来予測に関するデータのインプットが要求されることがある。見積手法には、相互に関係する重要な判断又は仮定若しくは企業外部の情報源が含まれることもある。裏付けとなる分析には、不利なシナリオの影響が含まれる場合もあれば、予測し得る将来にわたって事業を維持するために必要な、現在及び想定される収益性、流動性、金融債務及び資金に関する代替的な結果を検討するための感応度分析及びシナリオ分析を利用する場合もある。裏付けとなる分析には、流動性、市場及び信用リスクに影響を与えるリスク変数間の相互依存性が反映されることもある。

- また、事業活動が簡素である、又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に関連する不確実性の影響が低いため、継続企業の前提を評価する経営者の見積手法が単純な場合もある。例えば、小規模又は複雑でない企業では、経営者は、適切な評価期間を対象とした単純なキャッシュ・フロー予測及び予算を作成するか、他の同等の分析を作成することが最も適切な方法であると判断することがある。

監査証拠を偏りのない方法で入手すること (第18項参照)

A32. 偏りのない方法で監査証拠を入手するには、企業の内部及び外部の複数の情報源から証拠を入手することがある。しかしながら、監査人は、監査人は監査証拠として使用される全ての情報源を識別するために網羅的な調査を行うことは求められていない。

例：

矛盾する情報には以下が含まれる。

- 経営者がキャッシュ・フロー予測に使用した仮定を評価するための監査手続の結果、繰延税金資産の回収可能性や資産の減損の評価に使用した予測など、他の目的で使用した仮定との矛盾が強調される。
- その他の勘定残高について実施した分析の結果は、経営者が継続企業の評価を実施する際に適切に検討されていない経営成績の悪化（例えば、陳腐化した棚卸資産の増加、顧客からの支払の遅延、顧客基盤の変化、借入金の増加又は債権者への支払いの遅延）を示唆している。

裏付けとなる情報には、以下が含まれる。

- 経営者が継続企業の前提の評価で使用した予測及び仮定と一致するアナリストの予想や業界データなどの外部の情報源から入手できる公開情報

経営者の評価において使用される見積手法、仮定及びデータ (第19項参照)

A33. 継続企業の前提に関する経営者の評価で使用される見積手法、仮定及びデータは、継続企業の前提に基づく財務諸表の作成の適切性、及び、重要な不確実性が認められるか否かに関する判断の裏付けとなる。

方法 (第19項(a)参照)

A34. 選択された見積手法が、適用される財務報告の枠組みに照らして適切であるかどうか、また、該当する場合には、過年度からの変更が適切であるかどうかについての監査人の評価に関連する事項には、以下が含まれる。

- 経営者が見積手法を選択した根拠が適切であるかどうか。
- 別の見積手法を使用した場合に結果が著しく異なると経営者が判断している場合、経営者はその差異の原因をどのように調査しているか
- 見積手法の変更がある場合、新たな状況又は新たな情報に基づいているかどうか。もしこれらに基づいた変更ではない場合、その変更は合理的ではなく、経営者の偏向が存在

する兆候となることがある (A57項からA60項参照)。

- A35. 計算が、経営者が使用した見積手法に従って実施されており、正確であるかどうかについての監査人の評価に関連する事項には、経営者が高度又は複雑な計算又は処理手順 (例えば、複数の計算式やマクロ) について適切な説明を行ったかどうかが含まれることがある。

仮定 (第19項(b)参照)

A36. 経営者による評価の基礎となる仮定についての監査人の評価に関する考慮事項には以下が含まれる。

- 経営者が選択した仮定の根拠
- 使用される仮定が、企業の事業活動における他の領域で使用される仮定 (例えば、事業の見通し、事業戦略に関する文書中の仮定、会計上の見積りを行う際に使用した仮定など) と整合しているか。
- 経営者は、例えば、「悲観的」シナリオや「楽観的」シナリオなどの感応度分析を実施するなど、仮定の変更が評価を行う際に使用したデータに与える影響を判断するため、代替的な仮定を検討しているか。
- 選択された仮定が過年度から変更された場合、新たな状況又は新たな情報に基づいているかどうか。もしこれらに基づいた変更ではない場合、その変更は合理的ではなく、経営者の偏向が存在する兆候となることがある (A57項からA60項も参照)。

例：

自動化されたツール及び技法の利用は、割引率や成長率などの入力変数を変更することで結果にどのように影響するかを理解するために、継続企業の前提に関する経営者の評価について監査人が感応度分析を実施する際に役立つ。

データ (第19項(c)参照)

A37. 経営者の評価の基礎としているデータについて監査人が検討する際の考慮事項には、以下が含まれることがある。

- 使用されたデータは、経営者が財務諸表の作成に際して他で使用されたデータと整合しているか。
- データに対する修正は適切であり、経営者の根拠により裏付けられているか。

適用の柔軟性 (19項参照)

A38. 監査人の手続の種類及び範囲は、経営者が継続企業の前提を評価するために使用した見積手法、仮定及びデータにより異なる。

例：

見積手法

- 経営者が継続企業の前提を評価するために使用する方法の複雑性が増すに従って、経営者がその評価を行う際に専門的な技能又は知識が必要である可能性は高くなる。また、経営者が使用する見積手法を評価する監査人の手続は、より広範囲となる可能性が高い。このような状況では、専門的な技能又は知識を有する監査チームのメンバーを関与させ、監査人による監査手続の適用又は監査手続の結果の評価を支援することが適切な場合もある。
- 一方、経営者が使用する見積手法が、例えば、使用される見積手法に含まれているのが単純な予算、売上高又はキャッシュ・フロー予測、企業の借入枠や要件の分析など単純な場合、監査手続は広範囲とはならない可能性がある。

仮定

- 経営者が使用する仮定の主観性が高い場合（例えば、企業の事業部門の将来の再編に関する内部で作成された計画に基づく仮定）、監査手続は広範囲となり、将来予測に関する仮定の検討が含まれることがある。
- 一方、経営者が他の市場参加者が一般的に使用している仮定を使用している場合、経営者が使用した仮定を評価するための監査手続は広範囲とはならず、監査人による市場又は第三者から直接入手した仮定との比較が含まれることがある。

データ

- 継続企業の前提に関する経営者の評価に複数の情報源からの大量のデータが使用されている場合、使用されるデータの信頼性の評価に固有の複雑性が存在し、監査手続では、経営者が使用したデータの信頼性を評価するために自動化されたツール及び技法を用いる場合がある。
- 一方、データが信頼できる外部の情報源（例えば、中央銀行又は信頼できる権威ある情報源からの統計的な報告）に基づいている場合、情報の信頼性を検討するための監査手続は、広範囲とはならないことがある。

経営者の評価を超えた期間（第20項参照）

A39. 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が問題となる経営者の評価期間を超えた期間に発生することが判明又は予定されている事象又は状況に留意する必要がある。事象又は状況の発生までの期間が長くなるほど、その事象又は状況の結果の不確実性の程度は高まる。したがって、経営者の評価期間を超えて将来の事象又は状況を検討するに当たっては、継続企業の前提に疑義を生じさせるような兆候が顕著である場合にのみ、監査人は追加的な手続の必要性を検討することになる。そのような事象又は状況を識別した場合、監査人は、経営者に、継続企業の前提に関する経営者の評価における当該事象又は状況の潜在的な重要性を評価するよう求める必要が生じることがある。

- A40. 監査人は、第21項で要求されているように、財務諸表の承認日から少なくとも12か月間の経営者の評価期間を超え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を識別するために、経営者に質問を行う以外に、他の監査手続を追加して実施する必要はない。
- A41. 経営者の評価期間を超えた期間に事象又は状況が識別された場合、監査人は、その事象又は状況の内容に応じて、例えば、財務諸表の承認日から12か月を超えて評価期間を延長するなどの修正を経営者に依頼することを検討することがある。

経営者への評価期間の延長の依頼 (第21項参照)

- A42. 継続企業の前提に関する経営者の評価を明示的に要求している財務報告の枠組みの多くは、経営者に入手可能な全ての情報を検討することを要求する最低期間について規定している²⁴。第21項において、評価期間が財務諸表の承認日から12か月に満たない場合には、監査人は、経営者に対して、評価期間を延長するよう求めている。この要求事項は、適用される財務報告の枠組みが、継続企業の前提に関する経営者の評価期間を規定していない場合にも適用される。

経営者が評価を実施しない又は評価期間を延長しない場合 (第22項から第23項参照)

- A43. 経営者が評価を実施しない又は延長しない場合、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監査人が入手できる監査証拠が制限される可能性がある。そのような場合、監査人は、経営者及び適切な場合にはガバナンスに責任を有する者と協議し、経営者の決定の理由について質問することが要求される。
- A44. 経営者が評価期間を延長しないことを選択した場合においても、経営者及びガバナンスに責任を有する者は、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の適切性を裏付ける追加的な情報を提供できることがある。これには、例えば、企業が利益基調にあり、流動性に懸念がなく、経営者又はガバナンスに責任を有する者が、選択した評価期間を超え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を識別していない場合が該当する。
- A45. 経営者が評価を実施しない又は評価を延長しないことを決定し、第22項において要求されている協議を実施した結果、経営者が継続企業の前提に基づいて財務諸表を作成することの適切性を裏付ける十分な監査証拠を監査人が入手することができない場合には、監査人は、以下を実施することが適切であると結論付けることがある。
- ISA 315 (2019年改訂) に従い、重要な虚偽表示リスクの評価を修正して、計画した監査手続も修正する²⁵。例えば、経営者の決定が合理的でないという状況においては、ISA 240に従って評価することが求められる不正リスク要因を示唆していることがある。

²⁴ 例えば、IAS第1号では、これを「少なくとも報告期間の期末日から12か月間は必要であるが、それに限定されない」と定義している。また、IPSAS第1号では、「少なくとも財務諸表の承認日から12か月間は必要であるが、それに限定されない」と定義している。

²⁵ ISA 315 (2019年改訂) 第37項

- 経営者が評価を実施しない又は評価期間を延長しないことを、監査人が入手した監査証拠の制約として検討する。ISA 705 (改訂) に従い、監査人が、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示がないと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、限定意見を表明するか又は意見を表明しない。

経営者の評価において使用される情報 (第25項参照)

A46. A24項、A26項からA27項及びA55項では、監査人が経営者に評価の修正を依頼する必要がある状況について記載している。

経営者の対応策の評価 (第26項から第27項参照)

A47. 経営者の対応策は、識別され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が及ぼす影響の程度を軽減することがある。このような対応策には、資産の流動化、借入の実行、債務の再編、支出の削減又は延期、資本の増強などの計画が含まれることがある。

例：

- 企業の通常の債務返済が滞るリスクは、資産の処分、借入金の返済期限の延長又は増資等の代替的な方法によって十分なキャッシュ・フローを維持しようとする経営者の対応策によって、解消されることがある。
- 主要な仕入先を喪失した場合、経営者がそれに代替する仕入先が利用できるよう対応することによりその影響が軽減されることがある。

A48. 経営者の対応策を評価する監査手続には以下が含まれる場合がある。

- 特定の行動の理由についての経営者への質問
- 企業が置かれている経済環境に基づいた、企業が特定の行動を実行する能力（既存のコミットメントによる影響及び経営者の行動の実行可能性に影響を及ぼしうる法令上、規制上又は契約上の制限の影響を含む。）に関する質問
- 経営者への質問に対する回答を裏付けるための、企業のガバナンスに責任を有する者への質問
- 表明された意思の実行に関する経営者の過去の実績の閲覧
- 計画書やその他の文書（該当する場合には、正式に承認された予算書、決裁書、議事録を含む）の閲覧
- 計画されている資産処分を裏付ける記録及び文書の閲覧
- 規制当局からの報告書や通知書の閲覧
- 経営者の対応策の実行可能性に影響を及ぼしうる貸手及び資金提供者との通信記録の閲覧

- 継続企業の前提に及ぼす影響を軽減する又は影響を及ぼす事象を識別するための期末日の翌日から監査報告書日までの間に発生している事象に関する検討
- 新たな財務的支援又は既存の支援を継続する取決めの存在、その法的有効性及び実行可能性についての企業のオーナー経営者を含む第三者又は関連当事者への確認、及び当該支援者に追加資金を提供する財務的能力があるかどうかの評価（A49項からA51項参照）。
- 予測財務情報が、経営者の対応策にとって特に重要である場合、以下を比較する分析手続の実施。
 - 直近の数期間の予測財務情報と実績との比較
 - 当年度に関する予測財務情報と現時点までの実績との比較
- 経営者の対応策が内部の情報源からの情報に基づいている場合、外部の信頼できる独立した情報源からの情報との比較。

A49. 監査人は、特定の状況において、企業と外部の資金提供者との間の借入枠の存在及び条件について、外部確認を依頼することを検討することがある²⁶。

例：

外部確認を依頼することが適切な場合の例として、以下があげられる。

- 評価期間中に借入枠が更新される予定である。
- 企業の事業継続に必要な資金以上の財源が限定的である。
- 企業は、例えば、財務諸表の承認日から12か月以内に期日を迎える借入枠の更新に依存している。
- 以前の借入枠の更新が困難な状態で合意されたことが示唆されている、又は貸手が継続的な融資の条件として追加的な条件を課している。
- 予測キャッシュ・フローが著しく悪化している。
- 借入の担保として差入れられた資産の価値が低下している。
- 企業が借入の財務制限条項に違反した、又は違反の兆候がある。

A50. 企業又は企業の監査人に対して、借入枠が更新されることを書面で確認することに消極的な資金提供者も存在する。経営者の対応策が、外部の資金提供者からの借入枠を維持又は確保する取決めに基づいている場合、外部確認を実施しないことは、監査人が入手する監査証拠の制限となることがある。このような場合、監査人は、外部の資金提供者に質問を実施することを検討する場合がある。また、監査人は、経営者に、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が及ぼす程度を軽減するような代替的な戦略又は資金調達源の有無についても質問を実施する必要がある。代替的な戦略又は資金調達源が利用できない場合、重要な不確実性が存在する可能性がある。

²⁶ ISA 330「評価したリスクに対応する監査人の手続」 第19項

A51. 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、第30項で要求される監査人の結論は、経営者の対応策への監査人の評価により異なる。経営者の対応策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を軽減するのに十分ではないと、監査人が職業的専門家として判断した場合は、重要な不確実性が存在している可能性がある。

企業のオーナー経営者を含む、第三者又は関連当事者による財務的支援

意思 (第27項参照)

A52. 経営者の対応策に、貸付の劣後化、資金提供の継続、追加資金提供の確約、又は保証といった企業のオーナー経営者を含む第三者又は関連当事者による財務的支援が含まれており、当該財務的支援が継続企業の前提にとって重要な場合、監査人は、当該第三者又は関連当事者が必要な財務的支援を実施する意思についての十分かつ適切な監査証拠を入手するため、書面による確認を依頼することを検討する必要がある。そのような書面による確認は、紙媒体、電子媒体又はその他の媒体²⁷で実施され、以下を含むことがある。

- 第三者又は関連当事者の融資条件
- 該当する場合は、融資契約の法的有効性及び実行可能性
- 第三者又は関連当事者が提供する財務的支援の期間又は特定の日付

能力 (第27項参照)

A53. 企業のオーナー経営者を含む第三者又は関連当事者が財務的支援を提供する能力について十分かつ適切な監査証拠を入手するための監査手続には、以下の事項が含まれる。

- 財務的支援の事業上の合理性及び財務的支援を決定した根拠 (例えば、企業の事業計画やその他の予測) についての質問
- 企業が債務の履行義務を果たせるよう必要な財務的支援を適時に提供する能力についての質問
- 企業のオーナー経営者を含む第三者又は関連当事者が財務的支援を提供する能力について、関連する知識又は情報を有する外部又は内部の法律顧問など他の者への質問
- 過去に財務的支援が必要であった際に第三者又は関連当事者によって提供された過去の支援の記録の閲覧
- 必要な財務的支援を企業に提供する第三者又は関連当事者の財政状態に関する監査証拠を入手するため、入手可能な直近の第三者又は関連当事者の監査した財務諸表又はその他の裏付けとなる情報の閲覧

²⁷ ISA 505「外部確認」 第6項(a)

適用の柔軟性 (第27項参照)

A54. 小規模又は複雑でない企業の場合、企業のオーナー経営者による財務的支援が継続企業の前提にとって重要な場合が多い。小規模又は複雑でない企業の資金調達がオーナー経営者からの借入金に大きく依存している場合には、当該借入の継続が重要となる場合がある。

例：

財政が逼迫している小規模企業の存続は、オーナー経営者が企業に対し、銀行やその他の債権者より弁済順位が低い貸付を行っていること、又は企業の借入金に対して個人保証を提供していることに依存している場合がある。このような場合、監査人は、オーナー経営者による貸付の弁済順位や保証について適切な証拠書類を入手することがある。企業がオーナー経営者からの追加支援に依存している場合、監査人は、オーナー経営者が、支援の取決めに基づく義務を果たす能力を有するのかどうかを検討する。加えて、監査人は、当該支援に付されている条件及びオーナー経営者の意思又は理解について書面による確認を求める場合がある。

監査報告書日後に入手可能となった情報 (第28項参照)

A55. 監査人は、ISA 560において、監査報告書日の翌日から財務諸表の発行日までの間に監査人が知るところとなったが、もし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に対して適切に対応することが要求されている²⁸。例えば、監査人が監査報告書日と財務諸表の発行日までの間に著しい遅延があることに気づき、当該遅延が継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる事象又は状況に関連していると判断した場合が該当する。

入手した監査証拠の評価及びその結論 (第29項参照)

A56. 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の適切性について十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合、ISA 705 (改訂) に従って監査への影響を検討することが要求されている。

経営者の偏向が存在する兆候 (第29項(a)参照)

A57. 経営者の偏向の生じやすさは、意図的であるか否かを問わず、継続企業の前提に関する経営者の評価における見積りの不確実性、複雑性及び主観性の程度を高めることがある。

A58. 監査人は、経営者の偏向が存在する兆候を識別した場合、経営者と協議を行い、継続企業の前提に関する経営者の評価において使用された見積手法、仮定及びデータが適切であることを示す十分かつ適切な監査証拠を入手できているかどうかについて、再検討が必要となることがある。

²⁸ ISA 560 第10項から第13項

例：

- 経営者は、観察可能な市場の仮定又はデータを無視し、企業内部で設定された仮定を使用したり、より都合の良い結果となるようなデータを選択する傾向がある。
- 明確かつ適切な理由なく、期間によって見積手法や仮定を変更することがある。
- オーナー経営者又は関連当事者が、継続企業の前提に関する経営者の評価で使用される情報源の決定に重要な影響を及ぼす場合がある。
- 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について将来の結果を評価する際、過度に楽観的であるか、過去実績の情報の傾向及びパターンを考慮しないことがある。

A59. このような兆候が識別された場合、監査人のリスク評価及び関連する対応が適切であるかどうかに関する監査人の結論に影響を与えることがある。監査人は、継続企業の前提の評価における経営者の判断の適切性に更に疑問を持つ必要があるかなど、監査の他の側面への影響の検討も必要なことがある²⁹。さらに、経営者の偏向の可能性を示す兆候は、ISA 700 (改訂)に記載されているように、財務諸表全体に重要な虚偽表示がないかどうかに関する監査人の判断にも影響を及ぼすことがある³⁰。

A60. 経営者の偏向が存在する兆候は、不正リスク要因となる場合があり、監査人は、監査人のリスク評価、特に不正による重要な虚偽表示リスクの評価、及び関連するリスク対応手続が依然として適切であるかどうかを再評価することがある³¹。意図的に誤解を与えることを目的としているのであれば、そのような経営者の偏向は不正に該当し、監査人は不正による重要な虚偽表示となるような経営者の偏向を示しているかどうかを検討することが必要な場合がある。

注記又は開示の適切性

継続企業の前提に関する事象又は状況が識別されたが重要な不確実性が認められない場合における注記又は開示の適切性 (第31項及び第33項(b)(i)参照)

A61. 第31項は、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、財務諸表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つ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。一部の財務報告の枠組みでは、以下に関する注記について対応している場合がある。

- 主な事象又は状況
- 債務の履行義務を果たす企業の能力に関して、当該事象又は状況の重要性に対する経営

²⁹ ISA 540 (改訂) 「会計上の見積り及び関連する注記の監査」のA133項からA136項

³⁰ ISA 700 (改訂) 「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」 第11項

³¹ ISA 240 第25項

者の評価

- 当該事象又は状況の影響を軽減するための経営者の対応策
- 将来事象にして経営者が設定関する仮定及び見積りの不確実性の主な原因
- 継続企業の前提に関する評価の一環としてなされた経営者による重要な判断

A62. 経営者は、継続企業の前提の評価において、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する全ての関連する情報を考慮する。経営者は、それらの事象や状況の影響を軽減するための改善策の実行可能性及び有効性を含め、全ての関連する情報を検討し、重要な不確実性は認められないと判断することがある。例えば、顧客の需要の減少や広範な経済環境において直面する不確実性に対応して、経営者は、成功の証拠を示す再生戦略（例えば、企業が債務の履行義務を果たし、予測し得る将来にわたって事業を継続する能力を支援するための費用の削減、キャッシュ・フローの最適化と流動性の維持）の実行をすでに開始していることがある。しかしながら、重要な不確実性は認められないとする結論に経営者の重要な判断が伴う場合、適用される財務報告の枠組みにおいて、重要な不確実性は認められないと結論付けた経営者による重要な判断について財務諸表に追加的な注記を行うことが要求されていることがある。

A63. 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、財務諸表が適正に表示されているか否かの監査人の判断には、財務諸表の全体的な表示、構成及び内容の検討や、関連する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示しているかどうかの検討が含まれる³²。監査人は、事実と状況によって、適正表示を達成するために追加的な注記事項が必要であると判断する場合がある。これには、例えば、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ているが、入手した監査証拠に基づき、監査人が重要な不確実性が認められないと結論付けており、かつ、適用される財務報告の枠組みにおいてこれらの状況に関する注記事項が明示的に要求されていない場合が該当する。

A64. 監査人は、財務諸表の適正表示のために、適用される財務報告の枠組みによって具体的に要求されている以上の追加的な注記が行われていない場合、ISA 705 (改訂)³³ に従って、監査報告書において除外事項付意見を表明することが要求されている。

継続企業の前提に関する事象又は状況が識別され、重要な不確実性が認められる場合における注記の適切性 (第32項及び第34項(b)参照)

A65. 監査人は、第32項に記載されている事項が財務諸表に適切に注記されているかについて判断することが求められる。当該判断は、適用される財務報告の枠組みにより要求されている継続企業の前提に関する重要な不確実性の注記事項が適切かどうかの監査人の判断に加えて行われる。財務報告の枠組みによっては、第32項に記載されている事項に加えて、以下の事項に関する注記が求められることがある。

³² ISA 700 (改訂) 第14項

³³ ISA 705 (改訂) 第6項及びA7項

- 債務の履行義務を果たす企業の能力に関して、事象又は状況の重要性に対する経営者の評価
- 継続企業の前提に関する評価の一環としてなされた経営者による重要な判断

財務報告の枠組みによっては、主な事象又は状況がもたらす影響の大きさ並びにその発生可能性及び時期に関する注記事項に係る経営者の検討について、追加的な指針を提供しているものもある。

公的部門の事業体に特有の考慮事項 (第31項、第32項、第33項(b)(i)、第34項(b)参照)

A66. 監査人は、公的部門においては、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる事象又は状況に関連する公的部門に対する財務報告の注記の要求事項について検討することが必要な場合がある。例えば、一部の国又は地域では、公的部門の事業体は、財政の長期的な持続可能性について報告することが要求される場合がある。

監査報告書への影響 (第33項から第37項)

A67. 本ISAの付録は、国際財務報告基準 (IFRS) が適用される財務報告の枠組みである場合に、財務諸表に対する監査報告書に記載することが求められている監査報告書の文例である。IFRS以外の適用される財務報告の枠組みが使用される場合、本ISAの付録に示される文例は、その状況において適用される他の財務報告の枠組みを反映して調整する必要がある。

A68. 第33項から第35項により要求される記述は、文例に記載されたそれぞれの状況において、監査報告書に記載されるべき最小限の情報を示している。監査人は、要求されている記述を補足するために、追加的な情報を記載することがある。ISA 700 (改訂) の付録³⁴には、継続企業の前提に関する財務諸表の責任者と監査人のそれぞれの責任について、全ての企業の監査報告書に記載する文例が含まれている。

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 - 重要な不確実性が認められない場合 (第33項参照)

A69. 監査人は、監査報告書において、第33項(a)で要求される記述を補足する追加的な情報を記載することがある (例えば、関連する会計方針又は財務諸表の注記への参照の記載)。

A70. 本ISAの付録に記載の文例1は、上場企業以外の企業において、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、監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手し、重要な不確実性は認められないと結論付けた場合の監査報告書の文例である。

A71. 監査人は、上場企業以外の企業の財務諸表の監査において、法令等により、第33項(b)で要求されている情報を記載することが求められる場合がある。また、監査人は、想定される財務諸表の利用者に対する透明性を高めるために、上場企業以外の企業の監査報告書において、第33項(b)で要求されている情報を記載することが適切であると判断することがある。監査人

³⁴ ISA 700 (改訂) 第34項及び第39項

は、例えば、多数の広範な利害関係者がおり、事業の内容及び規模を考慮すると、公共の利益への影響が高い可能性があることから、上場企業以外の企業についても記載すると決定することがある。このような企業として、金融機関（銀行、保険会社、年金基金など）及び慈善団体などの他の組織が含まれる場合がある。

- A72. 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に関する経営者の判断を注記することは、想定される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する場合がある。また、監査人が、財務諸表の注記への参照に加え、注記の重要な側面について注意を喚起することが適切であると判断する場合もある。このような場合、第33項(b)で要求される情報は、多額の営業損失、利用可能な借入枠及び可能な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、財務諸表において注記されている識別された事象又は状況の側面を記載するか、又は経営者の判断に関する注記事項に注意を喚起することで補足することができる。

監査人が継続企業の前提に関する経営者の評価をどのように検討したかについての記述（第35項(b)(ii)及び第36項(d)参照）

- A73. 監査人が、継続企業の前提に関する経営者の評価をどのように検討したかについて記述する際、次の要素の一つ以上を記載することがある。
- 実施した手続の概要
 - 監査手続の結果の記載
 - 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して監査人が実施したリスク対応手続又はアプローチの側面
 - 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主要な見解
- A74. 継続企業の前提に関する経営者の評価に対する監査人の検討に関する監査報告書における記載の詳細さの程度は、監査人の職業的専門家としての判断に係る事項である。監査報告書における記載の詳細さを検討するに当たり、監査人は以下の要素を考慮することがある。
- 継続企業の前提に関する経営者の評価を検討し、重要な不確実性は存在しないと結論付けるために実施した監査手続の内容及び範囲
 - 経営者の評価における主観性、複雑性及び見積りの不確実性の程度
- A75. 想定される財務諸表の利用者が、財務諸表監査における記載内容の重要性を理解できるように、監査人は、継続企業の前提に関する経営者の評価の検討の記載に当たって、以下について留意することが適切である。
- 汎用的な又は標準化された文言を避け、記載内容を企業の具体的な状況に直接関連付ける。

- 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について、財務諸表に関連する注記事項がある場合、その内容を考慮する。
- 財務諸表に含まれる個別の事項に対する意見を表明しない、又は表明しているという印象を与えない。
- 該当する場合、重要な不確実性が存在することを曖昧にしない。

A76. 監査人により提供される情報の内容及び範囲は、当事者のそれぞれの責任を踏まえて決定される（すなわち、監査人は、企業に関する未公表の情報を不適切に提供することを避け、簡潔かつ理解可能な様式で有用な情報を提供する。）。企業に関する未公表の情報は、企業によって公にされていない当該企業に関する全ての情報（例えば、財務諸表又は監査報告書日において利用可能なその他の記載内容に含まれていない情報や、決算発表又は投資家向け説明資料等により、経営者又はガバナンスに責任を有する者が口頭又は書面により提供されている情報以外の情報）をいう。当該情報の提供に関する責任は、企業の経営者及びガバナンスに責任を有する者にある。

A77. 継続企業の前提に関する経営者の評価の検討の記載において、監査人は、企業に関する未公表の情報を不適切に提供するのを回避することが適切である。継続企業の前提に関する経営者の評価の検討の記載は、監査の内容に関する情報を提供するものであるため、通常、それ自体は企業に関する未公表の情報には該当しない。しかしながら、監査人は、利用者の理解を高めるため、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の側面に関する追加的な情報を記載することが必要であると考えることがある。そのような情報が必要であると監査人が判断した場合、監査人は、監査報告書において未公表の情報を提供するのではなく、経営者又はガバナンスに責任を有する者に追加の情報開示を促すことがある。経営者又はガバナンスに責任を有する者は、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監査報告書において報告されることを考慮して、財務諸表又は年次報告書の他の箇所に、新たな又は追加した情報を開示することを決定することがある。

A78. 本ISAの付録の文例2は、以下の状況における、ある上場企業の監査報告書の文例である。

- 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の適切性について十分かつ適切な監査証拠を入手している。
- 監査人は重要な不確実性は認められないと結論付けている。
- 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について、財務諸表において適切な注記がなされている。

*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 - 重要な不確実性が認められる場合
(第34項から第35項)*

A79. 重要な不確実性の識別は、想定される利用者が財務諸表を理解する上で重要な事項である。重要な不確実性が認められる旨を記載した見出しを付した独立した区分を使用して、重要な不確実性が認められる状況について想定される利用者の注意を喚起する。

重要な不確実性に係る注記事項が適切である場合 (第34項参照)

A80. 本ISAの付録の文例3及び文例4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の適切性について、監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手しているが、重要な不確実性が認められる場合で、財務諸表において注記が適切になされているときの上場企業以外の企業の監査報告書及び上場企業の監査報告書の文例である。

重要な不確実性に係る注記が適切でない場合 (第35項参照)

A81. 本ISAの付録の文例5及び文例6は、経営者が継続企業の前提を使用することの適切性について、監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手しているが、重要な不確実性についての適切な注記が財務諸表になされていないため、限定付適格意見又は不適正意見を表明する場合の上場企業の監査報告書及び上場企業以外の企業の監査報告書の文例である。

監査人が財務諸表に対する意見を表明しない場合の考慮事項 (第36項参照)

A82. 極めてまれな状況ではあるが、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重要である場合には、監査人は、第36項に従って意見不表明とすることが適切と考えることがある。ISA 705 (改訂) が、このような場合の指針を提供している³⁵。

A83. 第36項では、法令等により要求されている場合を除き、監査人が財務諸表に対する意見を表明しない場合、「継続企業の前提」又は「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分を別個に設けることは、財務諸表全体に対する意見不表明と矛盾し、また、当該事項に対しては部分的に信頼を付与していることを示唆する可能性があるため、禁止されている。監査人が意見を表明しない場合、ISA 705 (改訂)³⁶は、監査報告書の「意見不表明の根拠」区分において、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及び継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる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監査人が結論付けることができないことを記載するよう求めている。監査報告書の「意見不表明の根拠」区分に記載することにより、財務諸表に対する不適切な利用を防ぐ有用な情報を利用者に提供することになる。

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ない場合 (第37項参照)

A84. 継続企業を前提として財務諸表が作成されているが、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して監査人が判断した場合には、継続企業の前提に基づき財務諸表を作成することが不適切である旨が財務諸表に注記されているとしても、第37項に従い監査人は否定的意見を表明する。

A85. 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、経営者は、継続企業を前提としていない他の基準 (例えば、清算基準) に基づいて作成するよう要求されている又は選択することがある。監査人は、他の基準がその状況において受入可能であると判断したときには、当該財務諸表の監査を実施することができる場合がある。監査人は、財務諸表が

³⁵ ISA 705 (改訂) 第10項

³⁶ ISA 705 (改訂) 第19項

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れば、当該財務諸表に対して無限定意見を表明できることがあるが、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、ISA 706 (改訂)³⁷に準拠して、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。

経営者確認書 (第38項参照)

A86. 監査人は、継続企業的前提に関する評価における経営者の対応策に関して入手した監査証拠を裏付けるために、経営者確認書において、第38項に記載されている事項に加え、経営者の対応策についてより詳細で具体的な陳述を要請することが適切であると考えられる場合がある。例えば、監査人は、企業のオーナー経営者を含む関連当事者からA52項に記載された書面による確認を入手した場合でも、経営者に確認事項の正当性に関する経営者確認書を要請することがある。

ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション (第39項参照)

A87. ISA 260 (改訂)³⁸において、監査期間を通じた適時なコミュニケーションは、ガバナンスに責任を有する者と監査人の適切な双方向の連携の実現に寄与すると記載されている。コミュニケーションの適切な時期は、コミュニケーションを行う事項の重要性とその内容、及びガバナンスに責任を有する者が講じることが予想される措置など、業務の状況によって様々である。

例：

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識別された場合、ガバナンスに責任を有する者と迅速なコミュニケーションを図ることにより、必要に応じて理解を深める機会を得ることができる。これにより、ガバナンスに責任を有する者は、新たな又は追加した情報を開示する必要性を検討することもできる（例えば、事象又は状況の不利な影響に対処する重要な経営者の対応策において、軽減する要因に関連した開示）。

A88. 実施した監査手続に関するガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションにより、ガバナンスに責任を有する者は、監査人の結論の基礎となる監査人の作業、及び該当する場合は監査報告書への影響を理解することができる。監査人がガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションを行う事項の例としては、以下がある。

例：

- 適用される財務報告の枠組みの認識、測定及び表示の要求事項に関する財務諸表における注記の適切性についての監査人の見解
- 経営者が継続企業的前提を評価するに当たり、適切な専門的スキル若しくは知識を適用しているかどうか、又は適切な専門家を関与させているかどうか
- 経営者が継続企業的前提を評価するために使用した見積方法が、企業の事業内容、条件及び状況又は適用される財務報告の枠組みの要求事項に照らして適切であるかどうか

³⁷ 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」

³⁸ ISA 260 (改訂) のA49項

<p>か</p> <ul style="list-style-type: none"> • 経営者の評価の基礎とした仮定の合理性及び仮定の設定における主観性の程度に関する監査人の見解 • 仮定が企業の事業活動における他の領域で使用された仮定と整合しているかどうか、及び経営者が代替的な仮定を検討したかどうか • 継続企業の前提の評価に使用された経営者の判断及び仮定において経営者の偏向が存在する兆候 • 継続企業の前提に関する経営者の評価に関連する内部統制の重要な不備（A26項及びA28項参照）。

A89. 上場企業以外の企業の場合、監査人は、監査報告書に記載が要求される事項に加え、適切な場合には、例えば、継続企業の前提に関する経営者の評価をどのように検討したかを記載した追加的な事項を、ガバナンスに責任を有する者に報告することがある。

適切な規制当局への報告(第40項参照)

A90. 監査人は、監査報告書に「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る場合、又は継続企業の前提に関する事項に関して除外事項付意見を表明する場合、法令等又は関連する職業倫理に関する規定により、これら事項を報告することが要求される場合がある。報告は、外部の適切な規制当局に行われることがある。

<p>例：</p> <p>一部の国又は地域では、重要な不確実性が存在する場合には、社会的影響度の高い事業体の監査人は、早期の警戒に関する手続を実施して規制当局に報告する法令が存在することがある。</p>

A91. 法令等又は関連する職業倫理に関する規定には、A90項に記載されている外部の規制当局への報告を監査人に要求する要求事項が含まれていない場合がある。しかしながら、法令等又は関連する職業倫理に関する規定により、情報の開示が監査人の守秘義務によって禁止されない限り、監査人は、適切な外部の規制当局に当該事項を報告する権利を有している場合がある³⁹。このような状況において、監査人は、ガバナンスに責任を有する者と当該事項について協議することもある。

³⁹ 例えば、国際会計士倫理基準審議会による「職業会計士のための国際倫理規定（国際独立性基準を含む。）」（IESBAコード）のR114.1項(d)は、法的又は職業上の開示義務や権利がある場合に、秘密情報の開示を認めることがある。IESBAコードの第114.1 A1項(c)(iv)では、技術・職業上の基準を満たすため、当該情報を開示する職業専門家としての義務又は権利があると記載されている。

例：

金融機関の財務諸表監査において、監査人は、法令に基づき、重要な不確実性が存在する場合には監督当局と協議する権利を有する場合がある。

- A92. 外部の規制当局に継続企業の前提に関する事項を報告することが適切かどうかを判断する際に監査人が考慮する要因には以下の事項が含まれる。
- 外部の適切な規制当局による見解
 - 状況に対処又は軽減するために講じられた実際の対応策及び対応策の計画
- A93. 外部の規制当局に継続企業の前提に関する事項を報告することは、複雑な検討事項や職業的専門家としての判断を含むことがある。このような状況において、監査人は、内部（例えば、監査事務所内やネットワーク・ファーム内）で又は規制当局や専門家団体と協議することを検討することがある（ただし、法令で禁止されている場合又は守秘義務に違反する場合を除く）。監査人は、監査人の対応の選択肢及び特定の対応を講じることによる職業的又は法的影響を理解するために法律専門家に助言を求めることを検討することもある。

(A67項、A70項、A78項、A80項からA81項を参照)

継続企業の前提に関する独立監査人の監査報告書の例

- 文例1：重要な不確実性が存在しないと監査人が結論付けた場合における無限定適正意見を含む上場企業以外の企業の監査報告書
- 文例2：重要な不確実性が認められず、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、財務諸表において注記が適切になされていると監査人が結論付けた場合における無限定適正意見を含む上場企業の監査報告書
- 文例3：重要な不確実性が認められ、財務諸表において注記が適切になされていると監査人が結論付けた場合における無限定適正意見を含む上場企業以外の企業の監査報告書
- 文例4：重要な不確実性が認められ、財務諸表において注記が適切になされていると監査人が結論付けた場合における無限定適正意見を含む上場企業の監査報告書
- 文例5：重要な不確実性が認められるものの、注記が不十分であることにより財務諸表に重要な虚偽表示があると監査人が結論付けた場合における限定付適正意見を含む上場企業の監査報告書
- 文例6：重要な不確実性が認められ、当該不確実性に関して要求される注記が財務諸表において行われていないと監査人が結論付けた場合における不適正意見を含む上場企業以外の企業の監査報告書

文例1 – 重要な不確実性が存在しない場合における無限定適正意見を含む上場企業以外の企業の監査報告書

文例の前提となる状況

- 適正表示の枠組みに準拠して作成された上場企業以外の企業の完全な一組の財務諸表の監査である。当該監査は、グループ監査ではない（すなわち、ISA 600 (改訂)⁴⁰は適用されない。）。
- 財務諸表は、IFRS（一般目的の財務報告の枠組み）に基づき、当該企業の経営者により作成されている。
- 監査契約書において、ISA 210の財務諸表に対する経営者の責任が記載されている。⁴¹
- 監査人は、入手した監査証拠に基づいて、無限定適正意見が適切と判断している。
- 監査に適用される職業倫理に関する規定は、当該国又は地域のものである。
- 監査人は、入手した監査証拠に基づいて、重要な不確実性は認められないと結論付けている。
- 監査人は、ISA 701に従って、監査上の主要な検討事項を報告することは求められておらず、またその意思決定も行っていない。
- 監査人は、監査報告書日以前にその他の記載内容の全てを入手し、また、その他の記載内容に関して重要な誤りを識別していない。
- 財務諸表の監督責任者は、財務諸表の作成責任者とは異なる。
- 監査人は、財務諸表の監査に加えて、現地の法令等に基づくその他の報告責任を有する。

⁴⁰ ISA 600 (改訂) 「グループ監査における特別な考慮事項」

⁴¹ ISA 210 「監査業務の契約条件の合意」

独立監査人の監査報告書

ABC社株主各位 [又はその他の適切な宛先]

財務諸表監査⁴²

監査意見

監査人は、20X1年12月31日現在の財政状態計算書、同日をもって終了する年度の包括利益計算書、持分変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書、並びに重要な会計方針に関する情報を含む財務諸表の注記から構成されるABC社（以下「会社」という。）の財務諸表の監査を行った。

監査人は、添付の財務諸表が、国際財務報告基準（IFRS）に従い、会社の20X1年12月31日現在の財政状態並びに同日をもって終了する年度の経営成績及びキャッシュ・フローの状況を全ての重要な点において適正に表示しているものと認める。

監査意見の根拠

監査人は、国際監査基準（ISA）に準拠して監査を行った。これらの基準における監査人の責任は、「財務諸表監査における監査人の責任」に記載されている。監査人は、[法域]における財務諸表の監査に関連する職業倫理に関する規定に従って、会社から独立しており、また、当該規定に従ってその他の倫理上の責任を果たしている。監査人は、意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手したと判断している。

継続企業の前提

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と判断している。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する重要な不確実性は識別していない。

その他の記載内容[又は適宜、「財務諸表及び監査報告書以外の記載内容」等の別タイトルも可]

[ISA 720 (改訂) における報告上の要求事項に従った報告 - ISA 720 (改訂) 付録2 文例1 参照]

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任⁴³

⁴² サブタイトル「財務諸表監査」は、2番目のサブタイトルである「法令等に基づくその法令等に基づくその他の報告」が適用されない場合には不要である。

⁴³ これらの監査報告書例全体で使用される「経営者」及び「ガバナンスに責任を有する者」という用語については、特定の国又は地域における法的枠組みに照らして、適切な別の用語への置き換えが必要になることがある。

[ISA 700 (改訂) に従った報告—ISA 700 (改訂) 文例1 参照⁴⁴]

財務諸表監査における監査人の責任

[ISA 700 (改訂) に従った報告—ISA 700 (改訂) 文例1 参照]

法令等に基づくその他の報告

[ISA 700 (改訂) に従った報告—ISA 700 (改訂) 文例1 参照]

この独立監査人の監査報告書に記載された監査の監査責任者は[名称]である。

[特定の法域に応じて、監査法人若しくは監査人の署名、又は双方の署名]

[監査人の住所]

[日付]

⁴⁴ ISA 700 (改訂) 第34項及び第39項では、全ての企業を対象として、監査報告書に、継続企業に関する財務諸表の作成責任者及び監査人のそれぞれの責任を説明する文言を含めることを求めている。

文例2 – 重要な不確実性が認められず、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、財務諸表において注記が適切になされている場合における無限定適正意見を含む上場企業の監査報告書

文例の前提となる状況

- 適正表示の枠組みに準拠して作成された上場企業の完全な一組の財務諸表の監査である。当該監査は、グループ監査ではない（すなわち、ISA 600（改訂）は適用されない。）。
- 財務諸表は、IFRS（一般目的の財務報告の枠組み）に基づき、当該企業の経営者により作成されている。
- 監査契約書において、ISA 210の財務諸表に対する経営者の責任が記載されている。
- 監査人は、入手した監査証拠に基づいて、無限定適正意見が適切と判断している。
- 監査に適用される職業倫理に関する規定は、当該国又は地域のものである。
- 監査人は、入手した監査証拠に基づいて、重要な不確実性は認められないと結論付けている。
- 経営者は、識別され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に関する情報を注記しており、当該注記は適用される財務報告の枠組みに基づき適切に行われている。
- ISA 701に従って、監査上の主要な検討事項が報告された。
- 監査人は、監査報告書日以前にその他の記載内容の全てを入手し、また、その他の記載内容に関して重要な誤りを識別していない。
- 財務諸表の監督責任者は、財務諸表の作成責任者とは異なる。
- 監査人は、財務諸表の監査に加えて、現地の法令等に基づくその他の報告責任を有する。

独立監査人の監査報告書

ABC社株主各位 [又はその他の適切な宛先]

財務諸表監査⁴⁵

監査意見

監査人は、20X1年12月31日現在の財政状態計算書、同日をもって終了する年度の包括利益計算書、持分変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書、並びに重要な会計方針に関する情報を含む財務諸表の注記から構成されるABC社（以下「会社」という。）の財務諸表の監査を行った。

監査人は、添付の財務諸表が、国際財務報告基準（IFRS）に従い、会社の20X1年12月31日現在の財政状態並びに同日をもって終了する年度の経営成績及びキャッシュ・フローの状況を全ての重要な点において適正に表示しているものと認める。

監査意見の根拠

監査人は、国際監査基準（ISA）に準拠して監査を行った。これらの基準における監査人の責任は、「財務諸表監査における監査人の責任」に記載されている。監査人は、[法域]における財務諸表の監査に関連する職業倫理に関する規定に従って、会社から独立しており、また、当該規定に従ってその他の倫理上の責任を果たしている。監査人は、意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手したと判断している。

継続企業の前提

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と判断している。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する重要な不確実性は識別していない。

財務諸表の注記Xへの注意を喚起する。注記Xでは、会社が直面する政治的及び経済的な不確実性並びに会社の事業活動への影響に対処するために講じる緩和措置の範囲について説明している。

[ISA 570 (202X年改訂) に従い、継続企業の前提に関する経営者の評価を監査人がどのように評価したかについての記載。]

監査上の主要な検討事項

監査上の主要な検討事項とは、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。監査上の主要な検討事項は、財務諸表全体に対する監査の実施過程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。

[ISA 701に従った監査上の主要な検討事項の記載]

その他の記載内容[又は適宜、「財務諸表及び監査報告書以外の記載内容」等の別タイトルも可]

[ISA 720 (改訂) における報告上の要求事項に従った報告 - ISA 720 (改訂) 付録2 文例1 参照]

⁴⁵ 小見出し「財務諸表監査」は、2番目のサブタイトルである「法令等に基づくその他の報告」が適用されない場合には不要である。

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任⁴⁶

[ISA 700 (改訂) に従った報告—ISA 700 (改訂) 文例 1 参照]⁴⁷

財務諸表監査における監査人の責任

[ISA 700 (改訂) に従った報告—ISA 700 (改訂) 文例 1 参照]

法令等に基づくその他の報告

[ISA 700 (改訂) に従った報告—ISA 700 (改訂) 文例 1 参照]

この独立監査人の監査報告書に記載された監査の監査責任者は[名称]である。

[特定の法域に応じて、監査法人若しくは監査人の署名、又は双方の署名]

[監査人の住所]

[日付]

⁴⁶ 又は、特定の国又は地域の法的枠組みの文脈において適切なその他の用語。

⁴⁷ ISA 700 (改訂) 第34項及び第39項では、全ての企業を対象として、監査報告書に、継続企業に関する財務諸表の作成責任者及び監査人のそれぞれの責任を説明する文言を含めることを求めている。

文例3 – 重要な不確実性が認められ、財務諸表において注記が適切になされている場合における無限定適正意見を含む上場企業以外の企業の監査報告書

文例の前提となる状況

- 適正表示の枠組みに準拠して作成された上場企業以外の企業の完全な一組の財務諸表の監査である。当該監査は、グループ監査ではない（すなわち、ISA 600（改訂）は適用されない。）。
- 財務諸表は、IFRS（一般目的の財務報告の枠組み）に基づき、当該企業の経営者により作成されている。
- 監査契約書において、ISA 210の財務諸表に対する経営者の責任が記載されている。
- 監査人は、入手した監査証拠に基づいて、無限定適正意見が適切と判断している。
- 監査に適用される職業倫理に関する規定は、当該国又は地域のものである。
- 監査人は、入手した監査証拠に基づいて、重要な不確実性が認められると結論付けている。財務諸表において重要な不確実性の注記が適切に行われている。
- 監査人は、ISA 701に従って、監査上の主要な検討事項を報告することは要求されておらず、またその意思決定も行っていない。
- 監査人は、監査報告書日以前にその他の記載内容の全てを入手し、また、その他の記載内容に関して重要な誤りを識別していない。
- 財務諸表の監督責任者は、財務諸表の作成責任者とは異なる。
- 監査人は、財務諸表の監査に加えて、現地の法令等に基づくその他の報告責任を有する。

独立監査人の監査報告書

ABC社株主各位 [又はその他の適切な宛先]

財務諸監査⁴⁸

監査意見

監査人は、20X1年12月31日現在の財政状態計算書、同日をもって終了する年度の包括利益計算書、持分変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書、並びに重要な会計方針に関する情報を含む財務諸表の注記から構成されるABC社（以下「会社」という。）の財務諸表の監査を行った。

監査人は、添付の財務諸表が、国際財務報告基準（IFRS）に従い、会社の20X1年12月31日現在の財政状態並びに同日をもって終了する年度の経営成績及びキャッシュ・フローの状況を全ての重要な点において適正に表示しているものと認める。

監査意見の根拠

監査人は、国際監査基準（ISA）に準拠して監査を行った。これらの基準における監査人の責任については、「財務諸表監査における監査人の責任」に記載されている。監査人は、[法域]における財務諸表の監査に関連する職業倫理に関する規定に従って、会社から独立しており、また、当該規定に従ってその他の倫理上の責任を果たしている。監査人は、意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手したと判断している。

継続企業の前提に関する重要な不確実性

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と判断している。ただし、財務諸表の注記Xに注意を喚起する。注記Xによれば、20X1年12月31日に終了した会計年度において、会社はZZZの純損失を計上し、同日現在、会社の流動負債は総資産をYYYだけ上回っている。注記Xに記載されているとおり、これらの事象又は状況は、注記Xに記載されているその他の事項とともに、会社が継続企業として存続できる能力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ことを示している。

当該事項は、監査人の意見に影響を及ぼすものではない。

その他の記載内容[又は適宜、「財務諸表及び監査報告書以外の記載内容」等の別タイトルも可]

[ISA 720 (改訂) における報告上の要求事項に従った報告 - ISA 720 (改訂) 付録2 文例1 参照]

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任⁴⁹

⁴⁸ サブタイトル「財務諸表監査」は、2番目のサブタイトルである「法令等に基づくその他の法令等に基づくその他の報告」が適用されない場合には不要である。

⁴⁹ 又は、特定の法域の法的枠組みの文脈において適切なその他の用語。

[ISA 700 (改訂) に従った報告—ISA 700 (改訂) 文例 1 参照⁵⁰]

財務諸表監査における監査人の責任

[ISA 700 (改訂) に従った報告—ISA 700 (改訂) 文例 1 参照]

法令等に基づくその他の報告

[ISA 700 (改訂) に従った報告—ISA 700 (改訂) 文例 1 参照]

この独立監査人の監査報告書に記載された監査の監査責任者は[名称]である。

[特定の法域に応じて、監査法人若しくは監査人の署名、又は双方の署名]

[監査人の住所]

[日付]

⁵⁰ ISA 700 (改訂) 第34項及び第39項では、全ての企業を対象として、監査報告書に、継続企業に関する財務諸表の作成責任者及び監査人のそれぞれの責任を説明する文言を含めることを求めている。

文例4－重要な不確実性が認められ、財務諸表において注記が適切になされている場合における無限定適正意見を含む上場企業の監査報告書

文例の前提となる状況

- 適正表示の枠組みに準拠して作成された上場企業の完全な一組の財務諸表の監査である。当該監査は、グループ監査ではない（すなわち、ISA 600（改訂）は適用されない。）。
- 財務諸表は、IFRS（一般目的の財務報告の枠組み）に基づき、当該企業の経営者により作成されている。
- 監査契約書において、ISA 210の財務諸表に対する経営者の責任が記載されている。
- 監査人は、入手した監査証拠に基づいて、無限定適正意見が適切と判断している。
- 監査に適用される職業倫理に関する規定は、当該国又は地域のものである。
- 入手した監査証拠に基づいて、監査人は、重要な不確実性が認められると結論付けている。財務諸表において重要な不確実性の注記が適切になされている。
- ISA 701に従って、監査上の主要な検討事項が報告された。
- 監査人は、監査報告書日以前にその他の記載内容の全てを入手し、また、その他の記載内容に関して重要な誤りを識別していない。
- 財務諸表の監督責任者は、財務諸表の作成責任者とは異なる。
- 監査人は、財務諸表の監査に加えて、現地の法令等に基づくその他の報告責任を有する。

独立監査人の監査報告書

ABC社株主各位 [又はその他の適切な宛先]

財務諸表監査⁵¹

監査意見

監査人は、20X1年12月31日現在の財政状態計算書、同日をもって終了する年度の包括利益計算書、持分変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書、並びに重要な会計方針に関する情報を含む財務諸表の注記から構成されるABC社（以下「会社」という。）の財務諸表の監査を行った。

監査人は、添付の財務諸表が、国際財務報告基準（IFRS）に従い、20X1年12月31日現在の会社の財政状態並びに同日をもって終了する年度の経営成績及びキャッシュ・フローの状況を全ての重要な点において適正に表示しているものと認める。

監査意見の根拠

監査人は、国際監査基準（ISA）に準拠して監査を行った。これらの基準における監査人の責任については、「財務諸表監査における監査人の責任」に記載されている。監査人は、[法域]における財務諸表の監査に関連する職業倫理に関する規定に従って、会社から独立しており、また、当該規定に従ってその他の倫理上の責任を果たしている。監査人は、意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手したと判断している。

継続企業の前提に関する重要な不確実性

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と判断している。ただし、財務諸表の注記Xに注意を喚起する。注記Xによれば、20X1年12月31日に終了した会計年度において、会社はZZZの純損失を計上し、同日現在、会社の流動負債は総資産をYYYだけ上回っている。注記Xに記載されているとおり、これらの事象又は状況は、注記Xに記載されているその他の事項とともに、会社が継続企業として存続できる能力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ことを示している。

[ISA 570 (202X年改訂) に従い、継続企業の前提に関する経営者の評価を監査人がどのように評価したかについての記載。]

当該事項は、監査人の意見に影響を及ぼすものではない。

監査上の主要な検討事項

監査上の主要な検討事項とは、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。監査上の主要な検討事項は、財務諸表全体に対する監査の実施過程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。監査人は、「継続企業の前提に関する重要な不確実性」の区分に掲げられている事項のほか、以下に記載した事項を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すべき事項と判断している。

⁵¹ サブタイトル「財務諸表監査に関する報告」は、2番目のサブタイトルである「法令等に基づくその他の報告」が適用されない場合には不要である。

[ISA 701に準拠した監査上の主要な検討事項の記載]

その他の記載内容[又は適宜、「財務諸表及び監査報告書以外の記載内容」等の別タイトルも可]

[ISA 720 (改訂)における報告上の要求事項に従った報告 - ISA 720 (改訂) 付録2 文例1 参照]

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任⁵²

[ISA 700 (改訂)に従った報告 - ISA 700 (改訂) 文例1 参照⁵³]

財務諸表監査における監査人の責任

[ISA 700 (改訂)に従った報告 - ISA 700 (改訂) 文例1 参照]

法令等に基づくその他の報告

[ISA 700 (改訂)に従った報告 - ISA 700 (改訂) 文例1 参照]

この独立監査人の監査報告書に記載された監査の監査責任者は[名称]である。

[特定の法域に応じて、監査法人若しくは監査人の署名、又は双方の署名]

[監査人の住所]

[日付]

⁵² 又は、特定の国又は地域の法的枠組みの文脈において適切なその他の用語。

⁵³ ISA 700 (改訂) 第34項及び第39項では、全ての企業を対象として、監査報告書に、継続企業に関する財務諸表の作成責任者及び監査人のそれぞれの責任を説明する文言を含めることを求めている。

文例5－重要な不確実性が認められるものの、注記が不十分であることにより財務諸表に重要な虚偽表示がある場合における限定付適正意見を含む上場企業の監査報告書

文例の前提となる状況

- 適正表示の枠組みに準拠して作成された上場企業の完全な一組の財務諸表の監査である。当該監査は、グループ監査ではない（すなわち、ISA 600（改訂）は適用されない。）。
- 財務諸表は、IFRS（一般目的の財務報告の枠組み）に基づき、当該企業の経営者により作成されている。
- 監査契約書において、ISA 210の財務諸表に対する経営者の責任が記載されている。
- 監査に適用される職業倫理に関する規定は、当該国又は地域のものである。
- 監査人は、入手した監査証拠に基づいて、重要な不確実性が認められると結論付けている。財務諸表の注記Yでは融資契約の規模、満期及び総額について述べているが、財務諸表には借換えの影響や利用可能性に関する記載は含まれず、また、こうした状況を重要な不確実性とみなしていない。
- 重要な不確実性について十分に注記がなされていないため、財務諸表に重要な虚偽表示が存在する。監査人は、当該不十分な注記事項が財務諸表及ぼす影響は重要であるが広範ではないと結論付けたため、限定付適正意見を表明している。
- ISA 701に従って、監査上の主要な検討事項が報告された。
- 監査人は監査報告書日以前に、その他の記載内容を全て入手しており、また、財務諸表に関する限定付適正意見を生じさせる事項は、その他の記載内容にも影響を及ぼしている。
- 財務諸表の監督責任者は、財務諸表の作成責任者とは異なる。
- 監査人は、財務諸表の監査に加えて、現地の法令等に基づくその他の報告責任を有する。

独立監査人の監査報告書

ABC社株主各位 [又はその他の適切な宛先]

財務諸表監査⁵⁴

限定付適正意見

監査人は、20X1年12月31日現在の財政状態計算書、同日をもって終了する年度の包括利益計算書、持分変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書、並びに重要な会計方針に関する情報を含む財務諸表の注記から構成されるABC社（以下「会社」という。）の財務諸表の監査を行った。

監査人は、添付の財務諸表が、「限定付適正意見の根拠」に記載した、情報の注記が不十分であることを除き、国際財務報告基準（IFRS）に従い、会社の20X1年12月31日現在の財政状態並び同日をもって終了する年度の経営成績及びキャッシュ・フローの状況を全ての重要な点で適正に表示しているものと認める。

限定付適正意見の根拠

注記Yに記載のとおり、会社の融資契約は20X2年3月19日に満期を迎え、残高の返済義務が発生する。会社は条件変更契約の締結も、代わりとなる融資の獲得も出来ていない。この状況は、継続企業的前提に重要な疑義を生じさせる重要な不確実性が認められることを示している。財務諸表においてこの事項は十分に注記されていない。

監査人は、国際監査基準（ISA）に準拠して監査を行った。これらの基準における監査人の責任は、「財務諸表監査における監査人の責任」に記載されている。監査人は、[法域]における財務諸表の監査に関連する職業倫理に関する規定に従って、会社から独立しており、また、当該規定に従ってその他の倫理上の責任を果たしている。監査人は、限定付適正意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手したと判断している。

継続企業的前提に関する重要な不確実性

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と判断している。ただし、「限定付適正意見の根拠」に記載したとおり、財務諸表において十分に注記されていない重要な不確実性が認められる。

その他の記載内容[又は適宜、「財務諸表及び監査報告書以外の記載内容」等の別タイトルも可]

[ISA 720 (改訂) の報告に関する要求事項に従った報告 - ISA 720 (改訂) 付録2 文例6 参照。文例6の「その他の記載内容」区分の最終段落はカスタマイズされ、その他の記載内容にも影響を及ぼす限定付適正意見を生じさせた具体的な事項が記載される。]

監査上の主要な検討事項

監査上の主要な検討事項とは、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。監査上の主要な検討事項は、財務諸表全体に対する監査の実施過程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

⁵⁴ サブタイトル「財務諸表監査に関する報告」は、2番目のサブタイトルである「法令等に基づくその他の報告」が適用されない場合には不要である。

を表明するものではない。監査人は、「**限定付適正意見の根拠**」に記載されている事項のほか、以下に記載した事項を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すべき事項と判断している。

[ISA 701に準拠した監査上の主要な検討事項の記載]

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任⁵⁵

[ISA 700 (改訂) に従った報告—ISA 700 (改訂) 文例1 参照⁵⁶]

財務諸表監査における監査人の責任

[ISA 700 (改訂) に従った報告—ISA 700 (改訂) 文例1 参照]

法令等に基づくその他の報告

[ISA 700 (改訂) に従った報告—ISA 700 (改訂) 文例1 参照]

この独立監査人の監査報告書に記載された監査の監査責任者は[名称]である。

[特定の法域に応じて、監査法人若しくは監査人の署名、又は双方の署名]

[監査人の住所]

[日付]

⁵⁵ 又は、特定の国又は地域の法的枠組みの文脈において適切なその他の用語。

⁵⁶ ISA 700 (改訂) 第34項及び第39項では、全ての企業を対象として、監査報告書に、継続企業に関する財務諸表の作成責任者及び監査人のそれぞれの責任を説明する文言を含めることを求めている。

文例6 – 重要な不確実性が認められ、当該不確実性について要求される注記が財務諸表において行われていない場合における不適正意見を含む上場企業以外の企業の監査報告書

文例の前提となる状況

- 適正表示の枠組みに準拠して作成された上場企業以外の企業の完全な一組の財務諸表の監査である。当該監査は、グループ監査ではない（すなわち、ISA 600 (改訂) は適用されない。）。
- 財務諸表は、IFRS (一般目的の財務報告の枠組み) に基づき、当該企業の経営者により作成されている。
- 監査契約書において、ISA 210の財務諸表に対する経営者の責任が記載されている。
- 監査に適用される職業倫理に関する規定は、当該国又は地域のものである。
- 監査人は、入手した監査証拠に基づいて、重要な不確実性が認められると結論付けている。財務諸表には、当該重要な不確実性に関して要求される注記がなされておらず、その財務諸表に及ぼす影響が重要かつ広範であると認められるため、不適正意見を表明している。
- 監査人は、ISA 701に従って、監査上の主要な検討事項を報告することは要求されておらず、またその意思決定も行っていない。
- 監査人は監査報告書日以前に、その他の記載内容を全て入手しており、また、財務諸表に対する不適正意見を生じさせる事項は、その他の記載内容にも影響を及ぼしている。
- 財務諸表の監督責任者は、財務諸表の作成責任者とは異なる。
- 監査人は、財務諸表の監査に加えて、現地の法令等に基づくその他の報告責任を有する。

独立監査人の監査報告書

ABC社株主各位 [又はその他の適切な宛先]

財務諸表監査⁵⁷

不適正意見

監査人は、20X1年12月31日現在の財政状態計算書、同日をもって終了する年度の包括利益計算書、持分変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書、並びに重要な会計方針に関する情報を含む財務諸表の注記から構成されるABC社（以下「会社」という。）の財務諸表の監査を行った。

監査人は、添付の財務諸表が、「不適正意見の根拠」の区分に記載した、情報の省略のため、国際財務報告基準（IFRS）に準拠して、20X1年12月31日現在の会社の財政状態並び同日をもって終了する年度の経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適正に表示していない（又は真実かつ公正な概観を示していない）ものと認める。

不適正意見の根拠

会社の融資契約は20X1年12月31日に契約期限が満了し、残高の返済義務が発生した。会社は条件変更契約の締結も、代わりとなる融資の獲得も出来ていない。この状況は、継続企業的前提に重要な疑義を生じさせる重要な不確実性が認められることを示している。財務諸表においてこの事実は十分に注記されていない。

監査人は、国際監査基準（ISA）に準拠して監査を行った。これらの基準における監査人の責任は、「財務諸表監査における監査人の責任」に記載されている。監査人は、[法域]における財務諸表の監査に関連する職業倫理に関する規定に従って、会社から独立しており、また、当該規定に従ってその他の倫理上の責任を果たしている。監査人は、不適正意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手したと判断している。

継続企業的前提に関する重要な不確実性

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と判断している。但し、「不適正意見の根拠」に記載したとおり、財務諸表において注記されていない重要な不確実性が認められる。

その他の記載内容[又は適宜、「財務諸表及び監査報告書以外の記載内容」等の別タイトルも可]

[ISA 720 (改訂) の報告に関する要求事項に従った報告 - ISA 720 (改訂) 付録2 文例7 参照。文例7の「その他の記載内容」区分の最終段落はカスタマイズされ、その他の記載内容にも影響を及ぼす不適正意見を生じさせた具体的な事項が記載される。]

⁵⁷ サブタイトル「財務諸表監査に関する報告」は、2番目のサブタイトルである「法令等に基づくその他の報告」が適用されない場合には不要である。

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任⁵⁸

[ISA 700 (改訂) に従った報告—ISA 700 (改訂) 文例 1 参照⁵⁹]

財務諸表監査における監査人の責任

[ISA 700 (改訂) に従った報告—ISA 700 (改訂) 文例 1 参照]

法令等に基づくその他の報告

[ISA 700 (改訂) に従った報告—ISA 700 (改訂) 文例 1 参照]

[特定の法域に応じて、監査法人若しくは監査人の署名、又は双方の署名]

[監査人の住所]

[日付]

⁵⁸ 又は、特定の国又は地域の法的枠組みの文脈において適切なその他の用語

⁵⁹ ISA 700 (改訂) 第34項及び第39項では、全ての企業を対象として、監査報告書に、継続企業に関する財務諸表の作成責任者及び監査人のそれぞれの責任を説明する文言を含めることを求めている。

ISA 570 (202X年改訂) 案に伴う適合修正—現行基準からの変更履歴付

ISA 200 「財務諸表監査における総括的な目的」

...

適用指針

...

十分かつ適切な監査証拠及び監査リスク (第5項及び第17項参照)

...

監査の固有の限界

...

監査の固有の限界に影響を及ぼすその他の事項

A53. 特定のアサーション又は特定の事項に関しては、監査の固有の限界が監査人による重要な虚偽表示の発見に重要な影響を与える可能性がある。特に重要な影響を受けるアサーション又は特定の事項には、例えば、以下が挙げられる。

- 不正、特に上級経営者が関与する不正又は共謀を伴う不正。詳細はISA 240を参照
- 関連当事者との関係及び関連当事者との取引の実在性と網羅性。詳細はISA 550¹を参照
- 違法行為の発生。詳細はISA 250 (改訂)²を参照
- 企業が継続企業として存続できない原因となる将来の事象又は状況。詳細はISA 570 (202X年改訂)³を参照

関連するISAは、監査の固有の限界の影響を軽減するための具体的な監査手続を記載している。

...

ISA 210 「監査業務の契約条件の合意」

...

適用指針

...

¹ ISA 550 「関連当事者」

² ISA 250 (改訂) 「財務諸表監査における法令の検討」

³ ISA 570 (202X年改訂) 「継続企業」

監査業務の契約条件に関する合意

...

監査契約書又は他の形式の書面による合意書⁴ (第10項から第11項参照)

...

監査契約書の様式及び内容

A24. 監査契約書の様式及び内容は、企業によって異なる場合がある。監査契約書における監査人の責任の記載は、ISA 200を参考にして行う場合がある。⁵経営者の責任に関する記述については、本ISAの第6項(b)及び第12項に示されている。監査契約書には、第10項により要求される事項に加えて、例えば、以下の事項を記載することがある。

- 監査の範囲に関するより詳細な説明 (適用される法令等、ISA及び専門家団体の公表した監査人が遵守すべき職業倫理に関する規則等)
- 監査報告書以外の監査業務の結果に関するコミュニケーションの方法
- ~~監査人が監査報告書において監査上の主要な検討事項を報告するISA 701に従った要求事項⁶~~
- 監査及び内部統制の固有の限界のため、ISAに準拠して、適切に監査を計画し実施しても、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旨
- 監査の計画及び実施に関する取決め (監査チームの構成を含む。)
- 経営者確認書の入手が予定されている旨 (A13項参照)
- 経営者が財務諸表の作成に関連すると認識している全ての情報 (注記事項に関連する情報を含む。) が提供されることを想定している旨
- 予定されている日程どおりに監査人が監査を完了できるよう、財務諸表の草案及びその作成に関連する全ての情報 (総勘定元帳や補助元帳以外から入手した情報を含む。) 並びにその他の記載内容⁷の草案を監査人が適時に利用できるようにすることについての経営者の合意

⁴ 以下の項において、監査契約書とは、監査契約書又はその他の適切な様式の書面による合意書を指す。

⁵ ISA 200 第3項から第9項

⁶ ISA 701「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」

⁷ ISA 720 (改訂) 「その他の記載内容に関連する監査人の責任」の定義に従う。

- 経営者が、監査報告書日から財務諸表の発行日までの間に知るところとなった、財務諸表に影響を及ぼす可能性のある事実を監査人に通知することについての経営者の同意
- 報酬計算の考え方及び請求の方法
- 監査契約書受領の確認及び監査契約書に記載されている契約条件への同意についての経営者への要請
- 監査人が継続企業の前提に関する経営者の評価どのように検討したかを記載するISA 570 (202X年改訂) に従った要求事項⁸
- ISA 701に従って監査報告書において監査上の主要な検討事項を報告する要求事項⁹

...

付録 1

(A24項からA26項参照)

監査契約書の例

...

[監査人の責任]

私たちは、ISAに準拠して監査を行う。ISAでは、私たちが職業倫理に関する規定を遵守することを要求している。ISAに準拠した監査の一環として、監査の過程を通じて、職業的専門家としての判断を行い、職業的懐疑心を保持する。また、私たちは、以下を実施する。

...

- 入手した監査証拠に基づき、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及び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、報告する。
- 重要な不確実性が認められると結論付けた場合、監査報告書において財務諸表の関連する注記事項に注意を喚起すること、又はそのような注記事項が適切でない場合は、監査意見を修正することが求められる。私たちの結論は、監査報告書日までに入手した監査証拠に基づくものである。しかしながら、将来の事象又は状況により、会社は継続企業として存続できなくなる可能性がある。

...

ISA 220 (改訂) 「監査業務における品質マネジメント」

...

⁸ ISA 570 (202X年改訂) 「継続企業」 第33項(b)及び第34項(d)

⁹ ISA 701 「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」

適用指針

...

業務の実施

...

指揮、監督及び査閲（第30項参照）

...

監査責任者による査閲（第30項から第34項参照）

...

A92. 監査責任者は、監査チームが重要な判断を必要とする領域を特定する際に、職業的専門家としての判断を行使する。監査事務所の方針又は手続には、重要な判断であると通常想定される事項が明記されている場合がある。監査業務に関する重要な判断には、例えば以下のような、業務の実施に関する監査の基本的な方針及び監査計画、業務の実施、並びに監査チームが到達した全体的な結論に関する事項が含まれることがある。

- 重要性の基準値の決定に関する事項等、監査計画に関する事項
- 以下を含む監査チームの構成に関する事項
 - 会計や監査の専門分野において専門知識を有する専門要員
 - サービス・デリバリー・センターの人員の利用
- 外部の専門家を含む専門家の業務を利用するかどうかの判断
- 契約の新規の締結及び更新プロセスにおいて得られた情報の監査チームによる検討及びその情報への対応案
- 固有リスク要因の検討及び固有リスクの評価において、監査チームによる重要な判断を必要とする状況を含む、監査チームのリスク評価プロセス。関連当事者との関係及び取引並びに関連当事者に関する注記事項に係る監査チームの検討
- 監査チームが業務における重要な領域に関して実施した手続の結果。例えば、特定の会計上の見積り、会計方針又は継続企業の前提に関する結論
- 専門家が実施した業務及び専門家が導き出した結論に対する監査チームの評価
- グループ監査に関する以下の事項
 - グループ監査の基本的な方針及び監査計画
 - 構成単位の監査人に対する指揮、監督及びその作業の査閲の方法を含む構成単位の監査人の関与に関する意思決定
 - 構成単位の監査人が実施した作業及び構成単位の監査人が導き出した結論に対する評価

- 監査の基本的な方針及び詳細な監査計画に影響を与える事項への対応方法
- 監査の実施中に識別した修正された、又は未修正の虚偽表示に関する重要性の判断及びその対処
- 監査報告書の監査意見及び「監査上の主要な検討事項」区分又は継続企業に関する事項—「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分等に記載される事項

...

ISA 230「監査調書」

...

適用指針

...

実施した監査手続及び入手した証拠の文書化

...

重要な事項及び関連する職業的専門家としての重要な判断の文書化（第8項(c)参照）

...

A10. 重要な事項であり、かつ、重要な判断であるため、第8項により、職業的専門家としての判断の行使に関して監査調書を作成することが適切である状況には、例えば以下の事項が含まれる。

- 要求事項として、一定の情報又は要素について監査人が「考慮しなければならない」と記載されており、かつ、特定の業務の関連でその考慮が重要である場合には、監査人の結論の論理的根拠
- 経営者による主観的な判断（例えば、継続企業を前提とした会計処理に関する経営者の判断）における合理性に関する監査人の結論の根拠¹⁰
- 会計上の見積り及び関連する注記事項が、適用される財務報告の枠組みに照らして合理的であるか虚偽表示であるかに関する監査人の評価の根拠
- ある文書が真正でないと疑われる状況を識別し、更に専門家の利用や第三者への確認といった調査の手続を行った場合、文書の真正性についての監査人が結論を表明するための根拠
- ISA 701が適用される場合¹¹、監査上の主要な検討事項となるかどうかの決定の根拠及び報告すべき監査上の主要な検討事項がないと判断した場合の根拠

...

¹⁰ ISA 570 (202X年改訂)「継続企業」

¹¹ ISA 701「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コミュニケーション」

ISA 250 (改訂)「財務諸表監査における法令の検討」

…

適用指針

…

法令遵守に関する監査人の検討

…

違法行為を識別するための手続—その他の法令 (第6項及び第15項参照)

A13. その他の法令の一部には、第6項(b)に記載されているように、企業の事業運営に根本的な影響を及ぼすため、監査人が特に注意を必要とするものがある。企業の事業運営に根本的な影響を及ぼす違法行為は、営業停止の原因や、継続企業の前提として存続する企業の能力に疑義を生じさせることがある。¹²例えば、企業が事業を行うための許認可その他の資格要件に違反した場合、このような影響が生ずることがある(例えば、銀行の自己資本規制や投資規制への違反)。また、主に企業の事業運営の側面に関連し、一般的には財務諸表に影響を及ぼさないため、企業の財務報告に関連する情報システムにより把握されない法令が多数存在する。

…

ISA 260 (改訂)「ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション」

…

適用指針

…

コミュニケーションを行うことが要求される事項

…

監査上の重要な発見事項 (第16項参照)

…

監査期間中に直面した困難な状況 (16項(b)参照)

A21. 監査期間中に直面した困難な状況には、例えば、以下の事項が含まれる。

- 経営者の消極的な姿勢又は担当者の不在等により、経営者からの監査手続の実施に必要な情報提供が著しく遅延すること。
- 不合理に短い期間内に監査を終了することが求められること。

¹² ISA 570 (202X年改訂)「継続企業」参照

- 十分かつ適切な監査証拠を入手するために広範囲で想定外の作業が必要となること
- 想定していた情報が入手できないこと。
- 経営者が監査人に制約を課すこと。
- 経営者が継続企業の前提に関する評価を行わない、又は評価期間が適切でなく延長に応じないこと。¹³

場合によっては、これらの困難な状況は、除外事項付意見につながる監査範囲の制約となる場合がある。¹⁴

...

監査報告書の様式及び内容に影響する状況 (第16項(d)参照)

...

A24. 監査人が、ISAに従って、監査報告書に追加的な情報を含めることが要求される又は必要と判断するため、ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションが必要とされる場合には、例えば、以下が含まれる。

- ISA 705 (改訂) に従って、監査報告書において除外事項付意見を表明する場合¹⁵
- ISA 570 (202X年改訂) に従って、継続企業の前提に関する重要な不確実性を報告する場合¹⁶
- ISA 701に従って、監査上の主要な検討事項を報告する場合¹⁷
- ISA 706 (改訂)¹⁸に従って、又はその他のISAの要求により、「強調事項」区分又は「その他の事項」区分を含めることを監査人が必要と判断する場合
- ISA 720 (改訂) に従って、その他の記載内容に未修正の重要な誤りがあると監査人が判断した場合¹⁹

上記のような状況においては、監査報告書において当該事項をどのように取り扱う予定かに関する協議の資料として、監査報告書の草案をガバナンスに責任を有する者に提供することが有用と監査人が判断する場合がある。

...

¹³ ISA 570 (202X年改訂)「継続企業」第39項(e)参照

¹⁴ 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」

¹⁵ ISA 705 (改訂) 第30項

¹⁶ ISA 570 (202X年改訂)「継続企業」第39項(f)第25項(d)

¹⁷ ISA 701 第17項

¹⁸ 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12項

¹⁹ ISA 720 (改訂)「その他の記載内容に関連する監査人の責任」第18項(a)

付録 1

(第3項参照)

ガバナンスに責任を有する者を行うコミュニケーションについて記載しているISQM 1と他のISAの要求事項の一覧

本付録は、ガバナンスに責任を有する者と特定の事項についてコミュニケーションを行うことを要求しているISQM 1²⁰と他のISAを記載している。この一覧は、他のISAにおける要求事項及び適用指針の検討に代わるものではない。

- ISQM 1「財務諸表監査若しくはレビュー又はその他の保証若しくは関連サービス業務を行う事務所の品質マネジメント」第34項(e)
- ISA 240「財務諸表監査における不正に関する監査人の責任」第22項、第39項(c)(i)及び第41項から第43項
- ISA 250 (改訂)「財務諸表監査における法令の検討」第15項、第20項及び第23項から第25項
- ISA 265「ガバナンスに責任を有する者及び経営者との内部統制の不備に関するコミュニケーション」第9項
- ISA 450「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」第12項及び第13項
- ISA 505「外部確認」第9項
- ISA 510「初年度監査 - 期首残高」第7項
- ISA 540 (改訂)「会計上の見積り及び関連する注記事項の監査」第38項
- ISA 550「関連当事者」第27項
- ISA 560「後発事象」第7項(b)から(c)、第10項(a)、第13項(b)、第14項(a)及び第17項
- ISA 570 (202X年改訂)「継続企業」第39~~25~~項
- ISA 600 (改訂)「グループ財務諸表監査における特別な考慮事項(構成単位の監査人の作業を含む。)」第57項
- ISA 610 (2013年改訂)「内部監査人の作業の利用」第20項及び第31項
- ISA 700 (改訂)「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」第46項
- ISA 701「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」第17項
- 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12項、第14項、第23項及び第30項
- 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12

²⁰ ISQC 1「財務諸表監査若しくはレビュー又はその他の保証若しくは関連サービス業務を行う事務所の品質マネジメント」

項

- ISA 710「過年度の比較情報—対応数値と比較財務諸表」第18項
- ISA 720 (改訂)「その他の記載内容に関連する監査人の責任」第17項から第19項

...

ISA 315 (2019年改訂)「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」

...

適用指針

...

リスク評価手続とこれに関連する活動 (第13項から第18項参照)

A11. 識別され評価される重要な虚偽表示のリスクには、不正と誤謬の両方によるものが含まれ、いずれも本ISAの対象としている。しかしながら、不正は特に重要であることから、ISA 240では不正による重要な虚偽表示のリスクの識別及び評価で使用する情報を入手するための「リスク評価手続とこれに関連する活動」に関する更なる要求事項及び指針を記載している。²¹さらに、以下のISAは、特定の事項又は状況に関する重要な虚偽表示のリスクの識別及び評価に関する更なる要求事項と指針を提供している。

- 会計上の見積りに関するISA 540 (改訂)²²
- 関連当事者との関係及び取引に関するISA 550
- 継続企業に関するISA 570 (202X年改訂)²³、及び
- グループ財務諸表に関するISA 600 (改訂)²⁴

...

統制環境の評価 (第21項(b)参照)

...

総勘定元帳及び補助元帳以外から取得した情報

A138. 財務諸表には、総勘定元帳及び補助元帳以外から取得した情報が含まれることがある。監査人の考慮事項となり得る情報の例には以下がある。

- 財務諸表の注記に関連するリース契約から入手した情報。
- 企業のリスク管理システムによって作成された財務諸表の注記情報。
- 経営者の利用する専門家によって作成され、財務諸表で注記される公正価値情報。
- 財務諸表の注記情報のうち、モデルから得られる情報、又は財務諸表に計上され注記さ

²¹ ISA 240 第12項から第27項

²² ISA 540 (改訂)「会計上の見積り及び関連する注記事項の監査」

²³ ISA 570 (202X年改訂)「継続企業」

²⁴ ISA 600 (改訂)「グループ財務諸表監査における特別な考慮事項 (構成単位の監査人の作業を含む。)」

れる会計上の見積りを作成する目的で使用されるその他の計算書から得られる情報。

- これには、当該モデルで使用される基礎データ及び前提に関係する以下の情報が含まれる。
 - 社内で設定され、資産の耐用年数に影響を与え得る前提条件、又は
 - 企業が管理できない要因によって左右される金利などのデータ。
- 財務モデルから導き出された感度分析について財務諸表に注記され、経営者が代替的な前提を検討したことを示す情報。
- 企業の税務申告書及び納税記録から取得され財務諸表に計上又は注記された情報。
- 継続企業の前提に関する経営者の評価を裏付けるために作成された分析表から得られ、財務諸表で注記される情報。例えば、継続企業の前提となる企業の能力に重要な疑義を生じさせるような事象や状況（もしあれば）の開示。²⁵

...

財務諸表レベルで識別及び評価された重要な虚偽表示リスク

A195. 財務諸表レベルの重要な虚偽表示リスクとは、財務諸表全体に広く関わりがあり、多くのアサーションに影響を及ぼし得るリスクである。このような性質のリスクは、必ずしも、取引種類、勘定残高又は注記レベルでの特定のアサーションに関連付けて識別されるリスク（例：経営者による内部統制の無効化リスク）ではない。むしろ、アサーションレベルの重要な虚偽表示のリスクが増し、広がる可能性がある状況を表している。識別されたリスクが財務諸表に広範に関係するものかどうかの監査人の評価は、財務諸表レベルで重要な虚偽表示のリスクについての監査人の評価を裏付けるものである。場合によっては、アサーションレベルアサーションが当該リスクの影響を受けやすいと認識され、監査人のリスクの識別及びアサーションレベルでの重要な虚偽表示のリスクの評価に影響が及ぶこともある。

例：

当該企業は営業損失と流動性の問題に直面しており、必要な資金をまだ確保できていない。かかる状況において、監査人は、経営者による継続企業の前提の使用は、財務諸表全体レベルで重要な虚偽表示リスクを生じさせると判断する結論付けることがある。このような状況では、清算基準による会計処理の枠組みの適用が必要となり、全てのアサーションに広範な影響が及ぶ可能性がある。

...

付録 1

(A61項からA67項参照)

企業及びそのビジネスモデルを理解するための考慮事項

...

²⁵ ISA 570 (202X年改訂) 第31項から第3219項から第20項

企業のビジネスモデルの目的と範囲

...

4. 事業上のリスクには、直ちにアサーションレベルの重要な虚偽表示リスク又は財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクにつながるものがある。例えば、不動産の市場価格の大幅な下落から生じる事業上のリスクは、中期の不動産担保付ローンの貸手にとって、評価のアサーションに関連する重要な虚偽表示リスクを増加させる場合がある。一方、長期貸付金の信用リスクを増加させるような深刻な景気後退と組み合わせさせた場合には、同じリスクでもより長期的な影響をもたらすことがある。結果として生じる信用損失の増加は企業の継続企業の前提に重大な疑義を生じさせる可能性がある事象又は状況を示唆する場合がある。そうであれば、企業が示す継続企業の前提となる会計処理の根拠の適切性に関する経営者及び監査人の判断結論、並びに重要な不確実性の存否の判断に影響を与える可能性がある。したがって、監査人は、事業上のリスクが重要な虚偽表示リスクとなる可能性があるかどうかについては、企業の状況を考慮した上で検討する必要がある。付録2には、重要な虚偽表示リスクの存在を生じさせる事象と状況を例示している。

...

ISA 450「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」

...

適用指針

...

未修正の虚偽表示の影響の評価（第10項から第11項参照）

...

A17. さらに、監査人は、定性的な注記事項に関する個々の虚偽表示が、関連する注記事項及び財務諸表全体に与える影響を検討する。定性的な注記事項に関する虚偽表示に重要性があるかどうかは、職業的専門家としての判断を伴う事項であり、適用される財務報告の枠組み及び企業の特定の状況を考慮して判断される。例えば、以下のような場合に監査人は虚偽表示に重要性があると判断する場合がある。

- 保険・銀行業務を行う企業において、自己資本管理の目的、方針及び手続に関する記述が不正確又は不完全な場合
- 鉱業活動を営む企業において、減損損失の認識に至った事象又は状況（例：金属又はコモディティに対する需要の長期的な著しい低下）に関する注記をしていない場合
- 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注記が不適切な場合。²⁶

²⁶ ISA 570 (202X年改訂)「継続企業」第31項

- 財政状態計算書、包括利益計算書、株主資本等変動計算書、キャッシュ・フロー計算書における重要な項目に関する会計方針の記述が不正確な場合。
- 国際的な取引活動を行う企業における、為替レートの感応度に関する記述が不十分な場合。

...

ISA 500「監査証拠」

序文

本ISAの範囲

1. この国際監査基準 (ISA) は、財務諸表監査における監査証拠の構成内容について説明し、監査人の意見の基礎となる合理的な結論を導き出すうえで十分かつ適切な監査証拠を入手するために監査手続を立案及び実施する監査人の責任について規定している。
2. 本ISAは、監査の過程で入手した全ての監査証拠に適用される。他のISAでは、監査の具体的な側面 (例えば、ISA 315 (改訂)²⁷)、特定のトピックに関連して入手すべき監査証拠 (例えば、ISA 570 (202X年改訂)²⁸)、監査証拠を入手するための具体的な手続 (例えば、ISA 520²⁹)、及び十分かつ適切な監査証拠が入手されたかどうかの評価 (ISA 200³⁰及びISA 330³¹) を取り扱っている。

...

ISA 510「初年度監査の期首残高」

...

適用指針

...

付録

(A8項参照)

除外事項付意見の監査報告書の文例

注：この監査報告書の設例では、ISA 700 (改訂) に従って、冒頭に「意見」区分を配置し、「意見」区分の直後に「意見の根拠」の部分配置している。また、現行基準で監査人の責任の区分に含まれていた先頭と末尾の文は、新しい「意見の根拠」区分の一部として含まれることになった。

²⁷ ISA 315 (改訂) 「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」

²⁸ ISA 570 (202X年改訂) 「継続企業」

²⁹ ISA 520 「分析的手続」

³⁰ ISA 200 「独立監査人の全般的目的及び国際監査基準に準拠する監査の実施」

³¹ ISA 330 「評価されたリスクに対応する監査人の手続」

文例1：

文例の前提となる状況

- 適正表示の枠組みに従って作成された、上場企業以外の企業の財務諸表一式の監査。当該監査はグループ監査ではない（すなわち、ISA 600（改訂）³²は適用されない）。
- ...
- 監査人は、入手した監査証拠に基づき、ISA 570（202X年改訂）に従って、継続企業の前提となる企業の能力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は存在しないと結論付けている。³³

独立監査人の監査報告書

ABC社の株主各位[又はその他の適切な宛先]

財務諸表監査に関する報告書³⁴

限定付適正意見

...

限定付適正意見の根拠

...

継続企業の前提

監査人は、財務諸表の作成における経営者による継続企業の前提の使用は適切であると結論付けた。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する重要な不確実性は認められなかった。

その他の事項

...

文例2：

文例の前提となる状況

- 適正表示の枠組みに従って作成された、上場企業以外の企業の財務諸表一式の監査。当該監査はグループ監査ではない（すなわち、ISA 600（改訂）は適用されない）。

³² ISA 600（改訂）「グループ財務諸表監査における特別な考慮事項（構成単位の監査人の作業を含む。）」

³³ ISA 570（サブタイトル「連結財務諸表監査に関する報告書」は、2番目のサブタイトルである「他の法令上の要求事項に関する報告書」が適用されない場合には不要である。202X年改訂）「継続企業」

³⁴ サブタイトル「連結財務諸表監査に関する報告書」は、2番目のサブタイトルである「他の法令上の要求事項に関する報告書」が適用されない場合には不要である。

- 監査人は、入手した監査証拠に基づき、ISA 570 (202X年改訂)に従って、継続企業の前提となる企業の能力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は存在しないと結論付けている。

...

独立監査人の監査報告書

ABC社の株主各位[又はその他の適切な宛先]

財務諸表監査に関する報告書³⁵

意見

...

意見の根拠（業績及びキャッシュ・フローに関する限定付適正意見の根拠を含む）。

...

継続企業の前提

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と判断している。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する重要な不確実性は識別していない。

...

その他の事項

...

ISA 540 (改訂)「会計上の見積り及び関連する注記事項の監査」

...

適用指針

...

重要な虚偽表示リスクの識別と評価（第4項及び第16項参照）

...

見積りの不確実性（第16項 (a) 参照）

...

³⁵ サブタイトル「連結財務諸表監査に関する報告書」は、2番目のサブタイトルである「他の法令上の要求事項に関する報告書」が適用されない場合には不要である。

A75. 状況によっては、会計上の見積りに関連する見積りの不確実性により、継続企業の前提となる企業の能力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の存否についての監査人の職業的専門家としての判断に影響を及ぼす可能性がある。ISA 570 (202X年改訂)³⁶には、そうした状況における要求事項及び適用指針が記載されている。

...

経営者の偏向が存在する兆候 (第32項参照)

...

A135. 経営者の偏向が存在する兆候は、監査人のリスク評価及び関連する対応が適切であるかどうかに関する監査人の結論に影響を与えることがある。監査人は、会計上の見積りに関する経営者の判断の適切性に更に疑問を持つ必要があるかなど、監査の他の側面への影響の検討を必要とすることがある。³⁷さらに、経営者の偏向が存在する兆候は、ISA 700 (改訂) で説明しているように、財務諸表全体に重要な虚偽表示がないかどうかに関する監査人の判断にも影響を及ぼすことがある。³⁸

...

ISA 560「後発事象」

...

適用指針

...

期末日から監査報告書日までの間に発生した事象 (第6項から第9項参照)

...

質問 (第7項 (b) 参照)

A9. 監査人は、財務諸表に影響を及ぼす可能性のある後発事象が発生したかどうかについて、経営者及び必要に応じてガバナンスに責任を有する者に質問する際に、暫定的又は結論が未定のデータを基に会計処理された項目の現在の状況や以下の特定の事項について質問することがある。

- 新たな約定、借入又は保証が行われたかどうか。
- 資産の売却又は取得、又はその計画があるかどうか。
- 増資又は債券の発行（新株や社債の発行など）が行われているか、又は合併や清算の手続が行われているか、若しくはその計画があるかどうか。
- 政府によって収用された、又は災害（例えば、火災や出水）により重大な損害を受けた資産があるかどうか。

³⁶ ISA 570 (202X年改訂)「継続企業」

³⁷ ISA 570 (202X年改訂) のA57項からA60項

³⁸ ISA 700 (改訂) 第11項

- 偶発事象について何か進展があったかどうか
- 通常でない会計上の修正が行われたか、又は検討されているかどうか
- 財務諸表で使用している会計方針の適切性に疑問を抱かせるような事象が発生しているかどうか、又は発生する可能性がないかどうか。例えば、継続企業の前提に疑義を生じさせるような事象が経営者による継続企業の前提による財務諸表の作成の適切性を疑わせるような事象が発生しているかどうか。
- 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が生じたかどうか
- 資産の回収可能性に関連する事象が発生したかどうか

...

ISA 580「経営者確認書」

...

付録 1

(第2項参照)

経営者確認書に関する要求事項を含むISAの一覧

本付録は、特定の主題に対する経営者確認書を必要とする他のISAにおける項を特定するものである。この一覧は、他のISAにおける要求事項及び適用指針の検討に代わるものではない。

- ISA 240「財務諸表監査における不正に関する監査人の責任」第40項
- ISA 250(改訂)「財務諸表監査における法令の検討」第17項
- ISA 450「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」第14項
- ISA 501「監査証拠-選択された項目についての特定の考慮事項」第12項
- ISA 540(改訂)「会計上の見積り及び関連する注記事項の監査」第37項
- ISA 550「関連当事者」第26項
- ISA 560「後発事象」第9項
- ISA 570(202X年改訂)「継続企業」第38項第16(e)号
- ISA 710「過年度の比較情報-対応数値と比較財務諸表」第9項
- ISA 720(改訂)「その他の記載内容に関連する監査人の責任」第13項(c)

...

付録2

(A21項参照)

経営者確認書の例

次に示す確認書の例には、本ISA及びその他のISAで要求される経営者確認書が含まれている。この文例では、適用される財務報告の枠組みが国際財務報告基準であり、ISA 570 (202X年改訂)³⁹の経営者確認書を得るという要求事項が関連のないものであり、要求された確認書に例外がないことを想定している。確認差異があった場合、当該確認差異を反映するように表現を修正する必要がある。

...

ISA 600 (改訂)「グループ財務諸表監査における特別な考慮事項 (構成単位の監査人の作業を含む。)」

...

要求事項

...

グループ及びグループ環境、適用される財務報告の枠組み、並びにグループの内部統制システムの理解

...

構成単位の監査人が関与する場合の考慮事項

31. グループ監査人は構成単位の監査人と以下の事項について適時にコミュニケーションを行わなければならない。(A106項参照)
- (a) 構成単位の監査人によるグループ監査目的でのリスク評価手続の立案又は実施に関連するとグループ監査人が決定した事項
 - (b) ISA 550⁴⁰を適用するに当たり、構成単位の監査人の作業に関連する、グループ経営者によって識別された関連当事者の関係又は取引及びグループ監査人が把握しているその他の関連当事者(A107項参照)
 - (c) ISA 570 (202X年改訂)⁴¹を適用するに当たり、構成単位の監査人の作業に関連する、グループ経営者又はグループ監査人によって識別された、グループ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

...

³⁹ ISA 570 (202X年改訂)「継続企業」

⁴⁰ ISA 550「関連当事者」第17項

⁴¹ ISA 570 (202X年改訂)「継続企業」

付録1

(A42項参照)

グループ監査人が、グループ財務諸表監査意見の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手することができない状況における独立監査人の監査報告書の文例

本監査報告書の文例では、以下の状況を想定している。

- 適正表示の枠組みに準拠して作成された非上場企業の完全な一組の一般目的の連結財務諸表の監査である。当該監査は、子会社を有する企業のグループ監査である（すなわち、ISA 600（改訂）が適用される。）。

…

- 監査人は、入手した監査証拠に基づいて、ISA 570（202X年改訂）に従って、継続企業の前提となる企業の能力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は存在しないと結論付けている。

- 監査人は、ISA 701に従って監査上の主要な検討事項を報告することは求められておらず、又その決定もしていない。⁴²

…

独立監査人の監査報告書

ABC社 株主各位[又はその他の適切な宛先]

連結財務諸表監査に関する報告書⁴³

限定付適正意見

…

限定付適正意見の根拠

…

継続企業の前提

監査人は、連結財務諸表の作成における経営者による継続企業の前提の使用は適切であると結論付けた。入手した監査証拠に基づき、継続企業の前提となるグループの能力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は認められなかった。

…

その他の記載事項[又は適切であれば、「財務諸表及び監査報告書以外の情報」等の別のタイトル]

⁴² ISA 701「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」

⁴³ サブタイトル「連結財務諸表監査に関する報告書」は、2番目のサブタイトルである「他の法令上の要求事項に関する報告書」が適用されない場合には不要である。

...

ISA 610 (2013年改訂)「内部監査人の作業の利用」

...

適用指針

...

利用可能な内部監査機能の作業の種類及び範囲の決定

利用可能な内部監査人の作業の種類及び範囲の決定に影響する要因 (第17項から第19項参照)

...

監査手続の計画と実施、及び結果の評価に関する判断 (第18(a)項及び第30(a)項参照)

...

A19. 外部監査人は、表明された監査意見に対して単独で責任を負うことから、第18項に従い、監査業務における重要な判断を下す必要がある。重要な判断には以下が含まれる。

- 重要な虚偽表示のリスクの評価
- 実施した検証の十分性の評価
- 経営者が示す継続企業の前提となる会計処理の根拠の適切性を評価する
- 重要な会計上の見積りの評価
- 財務諸表の開示の十分性、及び監査報告書に影響を与えるその他の事項の評価

...

ISA 700 (改訂)「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」

...

要求事項

...

監査報告書

...

国際監査基準に従って実施した監査に関する監査報告書

...

継続企業

29. ~~該当する場合~~、監査人は、ISA 570 (202X年改訂) に従って報告しなければならない。⁴⁴

…

財務諸表に関する責任

…

34. 監査報告書の本区分では、以下に関する経営者の責任について説明しなければならない。
(A45項からA48項参照)

- (a) 適用される財務報告の枠組みに従った財務諸表の作成、並びに、不正か誤謬かを問わず、重要な虚偽表示のない財務諸表の作成を可能にするうえで必要であると経営者が判断した内部統制
- (b) 継続企業の前提となる企業の能力⁴⁵を評価し、継続企業の前提に関する会計処理の根拠の適用が適切かどうかを評価するとともに、該当する場合、継続企業の前提に関連する事項を開示する。この評価に関する経営者の責任の説明には、経営者による継続企業の前提の使用が適切である場合の説明を含めなければならない。(A48項参照)

…

法令等により規定される監査報告書

35. 特定の国及び地域の法令等により、監査人が監査報告書に使用する具体的な様式や文言が規定されている場合、監査報告書に、最低限、以下の事項が含まれている場合にのみ、国際監査基準に準拠している旨を記載することができる。(A70項からA71項参照)

- (a) 表題
- (b) 契約内容に応じた宛先
- (c) 「監査意見」区分。これには、財務諸表に関する意見の表明と、財務諸表の作成に用いられた適用される財務報告の枠組み（国際財務報告基準又は国際公共部門会計基準でない場合、財務報告の枠組みを設定している国又は地域の特定を含む。）が含まれる（第27項参照）。
- (d) 監査対象となった企業の財務諸表の識別
- (e) 監査人は、監査に関する職業倫理の規定に従い、会社から独立しており、また、当該規定に従って監査人としてのその他の倫理上の責任を果たした旨。当該記述は、職業倫理に関する規定の国又は地域を特定するか、又はIESBA倫理規程に言及しなければならない。
- (f) ~~該当する場合~~、ISA 570 (202X年改訂) 第33項から第34項及び35 (c) 第22項の報告要求事項に対応し、これと不整合ではない旨を記述する区分

⁴⁴ ISA 570 (202X年改訂)「継続企業」 第33項から第37項第24項から第29項

⁴⁵ ISA 570 (202X年改訂) 第2項

- (g) 該当する場合、「限定付適正（又は否定的）意見の根拠」区分。これは、ISA 570 (202X年改訂) 第35項 (b) 第23項の報告要求事項に対応し、これと不整合ではない旨を記述するものである。
- (h) 該当する場合、ISA 701で要求されている情報、又は法令等で規定され、当該ISAの報告要求事項を取り扱い、これと首尾一貫している監査についての追加的な情報を含む区分。⁴⁶ (A72項からA75項参照)
- (i) 該当する場合、ISA 720 (改訂) 第24項の報告要求事項に相当する区分。
- (j) 財務諸表の作成に関する経営者の責任の説明及び財務報告プロセスの監督責任を負う者を特定し、第33項から第36項までの要求事項を取り扱い、これと不整合ではないもの。
- (k) 国際監査基準及び法令への言及、並びに財務諸表監査に関する監査人の責任の説明で、第37項から第40項までの要求事項に対応し、これと不整合ではないもの。(A50項からA53項参照)
- (l) 上場企業の一般目的の財務諸表一式の監査の場合、監査責任者の氏名。ただし、その開示が個人の安全保障上の重大な脅威につながると合理的に予想される稀な状況を除く。
- (m) 監査人の署名
- (n) 監査人の所在地
- (o) 監査報告書の日付

付録

(A19項参照)

財務諸表に関する独立監査人の監査報告書の文例

文例 1 一適正表示の枠組みに準拠して作成された上場企業の財務諸表に関する監査報告書

文例の前提となる状況

- 適正表示の枠組みに準拠して作成された、上場企業の財務諸表一式の監査。当該監査はグループ監査ではない（すなわち、ISA 600 (改訂) は適用されない）。

...

- 監査人は、入手した監査証拠に基づき、ISA 570 (202X年改訂) に従って、継続企業の前提となる企業の能力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は存在しないと結論付けている。

⁴⁶ ISA 701 第11項から第16項

- ISA 701に従って監査上の主要な検討事項が報告された。

...

独立監査人の監査報告書

ABC社 株主各位[又はその他の適切な宛先]

財務諸表監査に関する報告書⁴⁷

意見

...

意見の根拠

...

継続企業の前提

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と判断している。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する重要な不確実性は識別していない。

...

監査上の主要な検討事項

...

文例2—適正表示の枠組みに準拠して作成された上場企業の連結財務諸表に関する監査報告書

文例の前提となる状況

- 適正表示の枠組みに準拠して作成された、企業の連結財務諸表一式の監査は、子会社を有する企業のグループ監査である（すなわち、ISA 600（改訂）が適用される。）。
- 監査人は、入手した監査証拠に基づき、ISA 570（202X年改訂）に従って、継続企業の前提となる企業の能力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は存在しないと結論付けている。
- ISA 701に従って監査上の主要な検討事項が報告された。

...

⁴⁷ サブタイトル「連結財務諸表監査に関する報告書」は、2番目のサブタイトルである「他の法令上の要求事項に関する報告書」が適用されない場合には不要である。

独立監査人の監査報告書

ABC社 株主各位[又はその他の適切な宛先]

連結財務諸表監査に関する報告書⁴⁸

意見

...

意見の根拠

...

継続企業の前提

監査人は、経営者が継続企業を前提として連結財務諸表を作成することが適切であると判断している。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する重要な不確実性は識別していない。

...

監査上の主要な検討事項

...

文例3—適正表示の枠組みに準拠して作成された上場企業以外の企業の財務諸表に関する監査報告書

文例の前提となる状況

- 適正表示の枠組みに準拠して作成された、非上場会社の財務諸表一式の監査。当該監査はグループ監査ではない（すなわち、ISA 600（改訂）は適用されない）。

...

- 監査人は、入手した監査証拠に基づき、ISA 570（202X年改訂）に従って、継続企業の前提となる企業の能力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は存在しないと結論付けている。

- 監査人は、ISA 701に従って監査上の主要な検討事項を報告することは求められておらず、又その意思決定も下していない。

...

独立監査人の監査報告書

ABC社 株主各位[又はその他の適切な宛先]

⁴⁸ サブタイトル「連結財務諸表監査に関する報告書」は、2番目のサブタイトルである「他の法令上の要求事項に関する報告書」が適用されない場合には不要である。

意見

…

意見の根拠

…

継続企業の前提

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と判断している。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する重要な不確実性は識別していない。

…

その他の記載事項[又は適切であれば、「財務諸表及び監査報告書以外の情報」等の別のタイトル]

…

文例4 — 一般目的の準拠性の枠組みに準拠して作成された非上場会社の財務諸表に関する監査報告書

文例の前提となる状況

- 法令等により要求される、非上場会社の財務諸表一式の監査。当該監査はグループ監査ではない（すなわち、ISA 600（改訂）は適用されない）。
- …
- 監査人は、入手した監査証拠に基づき、ISA 570（202X年改訂）に従って、継続企業の前提となる企業の能力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は存在しないと結論付けている。
- 監査人は、ISA 701に従って監査上の主要な検討事項を報告することは求められておらず、又その意思決定も下していない。

独立監査人の監査報告書

[適切な宛先]

意見

…

意見の根拠

…

継続企業の前提

監査人は、財務諸表の作成における経営者による継続企業の前提の使用は適切であると結論付けた。

入手した監査証拠に基づき、継続企業の前提となる同社の能力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は認識していない。

...

その他の記載事項[又は適切であれば、「財務諸表及び監査報告書以外の情報」等の別の表題]

...

ISA 701「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コミュニケーション」

序文

本ISAの範囲

...

4. 監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告は、監査人が財務諸表全体について意見を形成したことを前提としてなされる。監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告
 - (a) 適用される財務報告の枠組みで経営者に求められるか、又は公正な表示を実現するうえで必要とされる財務諸表の開示の代替となるもの
 - (b) ISA 705 (改訂) に従い、特定の監査業務の状況で必要とされる場合に監査人が表明する除外事項付意見の代替となるもの⁴⁹
 - (c) ~~ISA 570 (202X年改訂) に従った報告の代替となるもの。~~⁵⁰継続企業の前提となる企業の能力に重大な疑義を生じさせるような事象又は条件に関する重要な不確実性が存在するとき
 - (d) 個別の事項に関する意見表明 (A5項からA8項参照)

...

要求事項

...

監査上の主要な検討事項の報告

...

監査上の主要な検討事項の記載内容と監査報告書に記載すべきその他の項目の相互関係

15. ISA 705 (改訂) に従って除外事項付意見を生じさせる事項、又はISA 570 (202X年改訂) に従って継続企業の前提となる能力に重要な疑義を生じさせる事象又は状況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である。

⁴⁹ 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」

⁵⁰ ISA 570 (202X年改訂) 「継続企業」 第33項から第3722項から第23項

ただし、このような状況では、これらの事項は監査報告書の「監査上の主要な検討事項」区分で説明されず、第13項から第14項までの要求事項は適用されない。むしろ、監査人は以下を評価しなければならない。

- (a) 適用される国際監査基準 (ISA) に従い、これらの事項について報告する
- (b) 監査上の主要な検討事項区分に「限定付適正意見 (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」区分への言及を含める。(A6項からA7項参照)

...

適用指針

本ISAの範囲 (第2項参照)

...

監査上の主要な検討事項の報告

...

関連する財務諸表における注記事項への参照 (第13項参照)

...

A41. 関連する注記への言及に加えて、監査人はその重要な側面に注意を喚起することができる。財務諸表の特定の事項が当期の財務諸表に及ぼす影響に関連する特定の側面又は要因に関する経営者の開示の程度は、当該事項が監査上の主要な検討事項である理由を想定される財務諸表の利用者が理解できるように、監査における当該事項の取り扱いに関する特定の側面を監査人が正確に指摘する上で役立つことがある。例えば、—企業が会計上の見積りに関してより具体的な注記を含めている場合には、監査上の主要な検討事項に該当すると判断した理由及び監査上の対応を説明するために、監査人は主要な仮定、見込まれる結果の範囲、見積りの不確実性の主な原因又は重要な会計上の見積りに関するその他の定性的及び定量的な注記事項に言及することがある。

- ~~監査人は、ISA 570 (改訂) に従って、継続企業の前提となる企業の能力に重要な疑義を生じさせる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) に基づく監査人の業務実施から生じるこの結論に関連する1つ以上の事項を監査上の主要な検討事項であると判断することがある。このような状況において、監査報告書における監査上の主要な検討事項に関する監査人の説明には、多額の営業損失、利用可能な借入枠及び可能な債務の借換え、又は借入契約の不履行など、財務諸表内で開示されている識別された事象又は状況の側面及び関連する緩和要因が含まれる可能性がある。⁶⁴~~

...

⁶⁴ ISA 570 (改訂) のA3項参照

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」

...

要求事項

...

除外事項付意見を表明する場合の監査報告書の様式と内容

監査人の意見

...

意見不表明

19. 十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合、監査人は以下のことをしなければならない。
- (a) 監査人が添付の財務諸表について意見を表明していない旨を述べる。
 - (b) 「意見不表明の根拠」区分で説明する事項の重要性のため、監査人は財務諸表に関する監査意見の根拠を提供するうえで十分かつ適切な監査証拠を入手できなかった旨を述べる。
 - (c) ISA 700 (改訂) 第24項 (b) で要求される財務諸表が監査されたことを示す記述を監査人が財務諸表監査に従事したことを述べる記述に修正する。
 - (d) 財務諸表の作成に当たり、経営者による継続企業の前提の使用の適切性、及び継続企業の前提となる企業の能力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の存否について結論付けることができない旨を述べる。

...

監査人が、財務諸表について意見不表明とした場合の考慮事項

29. 監査人が財務諸表についての意見を表明しない場合、法令等で要求されない限り、監査報告書に以下の記載区分を含めてはならない。
- (a) ISA 701に従った「監査上の主要な検討事項」区分⁵²
 - (b) ISA 570 (202X年改訂) に従った継続企業の前提⁵³
 - (c) ISA 570 (202X年改訂) に従った継続企業の前提に関する重要な不確実性⁵⁴
- 及び
- (d) ISA 720 (改訂) に従った「その他の記載内容」区分。^{55,56} (A26項参照)

⁵² ISA 701「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コ報告」第11項から第13項参照

⁵³ ISA 570 (202X年改訂)「継続企業」第33項

⁵⁴ ISA 570 (202X年改訂)「継続企業」第34項から第35項

⁵⁵ ISA 701「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」第11項から第13項参照

⁵⁶ ISA 720 (改訂)「その他の記載内容に関連する監査人の責任」のA54項

...

適用指針

...

意見が除外事項付意見である場合の監査報告書の形式と内容

監査報告書の記載例 (第16項参照)

A17. 付録の文例 1 及び文例 2 は、財務諸表に重要な虚偽表示があるとして、それぞれ限定付適正意見及び否定的意見を付した監査報告書を示している。

A18. 付録の文例 3 は、監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手できなかったため、限定付適正意見を付した監査報告書を示している。文例 4 は、連結財務諸表の単一要素について十分かつ適切な監査証拠を入手できないことによる意見不表明を示している。文例 5 は、財務諸表の複数要素について十分かつ適切な監査証拠を入手できないことによる意見不表明を示している。後者の 2 つの場合はいずれも、監査証拠を入手できないことが財務諸表に及ぼしう影響が重要かつ広範である。ISA 570 (202X年改訂)⁵⁷を含め、報告義務を含む他のISAの付録には、除外事項付意見を付した監査報告書の文例が掲載されている。

...

監査人が意見不表明とした場合の考慮事項 (第29項参照)

A26. 監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手できなかった理由を監査報告書の「意見不表明の根拠」区分に記載することで、監査人が財務諸表に関する意見を不表明とした理由を利用者が理解できるように有用な情報を提供し、財務諸表への不適切な依存をさらに防止できるようになる。ただし、意見の不表明の原因となった事項以外の監査上の主要な検討事項の報告は、当該事項に関して財務諸表全体が状況に応じて適切であるとされるよりも信頼性が高いことを示唆し、財務諸表全体に対する意見の不表明と不整合になりかねない。同様に、ISA 720 (改訂)に従い、その他の記載内容と財務諸表との首尾一貫性に関する監査人の考慮事項に対処するための「その他の記載内容」区分を設けることは適切ではないだろう。したがって、本ISA第29項では、監査人が財務諸表に関する意見を表明しない場合、法令等により監査上の主要な検討事項の報告やその他の記載内容の報告を要求されない限り、監査報告書に~~監査上の主要な検討事項区分又はその他の記載事項特定の~~区分を記載することを禁止している。

...

付録

(A17項からA18項、A25項参照)

除外事項付意見の独立監査人の監査報告書の文例

...

⁵⁷ ISA 570 (改訂)「継続企業」

文例1—財務諸表の重要な虚偽表示による限定付適正意見

文例の前提となる状況

- 適正表示の枠組みに準拠して作成された上場企業の財務諸表一式の監査。
当該監査はグループ監査ではない（すなわち、ISA 600 (改訂)⁵⁸ は適用されない）。
- ...
- 監査人は、入手した監査証拠に基づき、ISA 570 (202X年改訂) に従って、継続企業の前提となる企業の能力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は存在しないと結論付けている。
- ISA 701に従って監査上の主要な検討事項が報告された。
- ...

独立監査人の監査報告書

ABC社 株主各位[又はその他の適切な宛先]

財務諸表監査に関する報告書⁵⁹

限定付適正意見

...

限定付適正意見の根拠

...

継続企業の前提

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と判断している。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する重要な不確実性は識別していない。

...

その他の記載内容 [又は適切であれば、「財務諸表及び監査報告書以外の情報」等の別のタイトル]

...

監査上の主要な検討事項

...

⁵⁸ ISA 600 (改訂) 「グループ財務諸表監査における特別な考慮事項 (構成単位の監査人の作業を含む。)」

⁵⁹ サブタイトル「連結財務諸表監査に関する報告書」は、2番目のサブタイトルである「他の法令上の要求事項に関する報告書」が適用されない場合には不要である。

文例2—連結財務諸表の重要な虚偽表示による不適正意見

文例の前提となる状況

- 適正表示の枠組みに準拠して作成された、上場企業の財務諸表一式の監査。当該監査は、子会社を有する企業のグループ監査である（すなわち、ISA 600（改訂）が適用される）。
- ...
- 監査人は、入手した監査証拠に基づき、ISA 570（202X年改訂）に従って、継続企業の前提となる企業の能力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は存在しないと結論付けている。
- ISA 701が適用されるが、監査人は不適正意見の根拠区分で説明する事項以外に監査上の主要な検討事項がないと判断している。
- ...

独立監査人の監査報告書

ABC社 株主各位[又はその他の適切な宛先]

連結財務諸表監査に関する報告書⁶⁰

不適正意見

...

不適正意見の根拠

...

継続企業の前提

監査人は、経営者が継続企業を前提として連結財務諸表を作成することが適切であると判断している。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する重要な不確実性は識別していない。

...

その他の記載事項[又は適切であれば、「財務諸表及び監査報告書以外の情報」等の別のタイトル]

...

監査上の主要な検討事項

...

⁶⁰ サブタイトル「連結財務諸表監査に関する報告書」は、2番目のサブタイトルである「他の法令上の要求事項に関する報告書」が適用されない場合には不要である。

文例3—在外関連会社に関して十分な監査証拠を入手することができなかったことによる限定付適正意見

文例の前提となる状況

- 適正表示の枠組みに準拠して作成された、上場企業の財務諸表一式の監査。当該監査は、子会社を有する企業のグループ監査である（すなわち、ISA 600（改訂）が適用される）。
- ...
- 監査人は、入手した監査証拠に基づき、ISA 570（202X年改訂）に従って、~~継続企業の前提となる企業の能力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は存在しないと結論付けている。~~
- ISA 701に従って監査上の主要な検討事項が報告された。
- ...

独立監査人の監査報告書

ABC社 株主各位[又はその他の適切な宛先]

連結財務諸表監査に関する報告書⁶¹

限定付適正意見

...

限定付適正意見の根拠

...

継続企業の前提

監査人は、経営者が継続企業を前提として連結財務諸表を作成することが適切であると判断している。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する重要な不確実性は識別していない。

...

その他の記載内容 [又は適切であれば、「財務諸表及び監査報告書以外の情報」等の別のタイトル]

...

監査上の主要な検討事項

...

⁶¹ サブタイトル「連結財務諸表監査に関する報告書」は、2番目のサブタイトルである「他の法令上の要求事項に関する報告書」が適用されない場合には不要である。

文例4—連結財務諸表の一つの要素について十分かつ適切な監査証拠を入手できないことによる意見不表明

文例の前提となる状況

- 上場企業以外の企業の適正表示の枠組みに準拠して作成された一般目的の連結財務諸表一式の監査。監査は、子会社を有する企業のグループ監査である（すなわち、ISA 600（改訂）が適用される。）。

...

独立監査人の監査報告書

ABC社の株主各位[又はその他の適切な宛先]

連結財務諸表監査に関する報告書⁶²

意見不表明

...

意見不表明の根拠

グループの合弁会社であるXYZ社への投資は、グループの連結財務諸表にxxxとして計上され、20X1年12月31日現在のグループの純資産の90%超を占めている。私たちは、XYZ社の監査報告書類を含め、XYZ社の経営者及び監査役からの情報入手を許されなかった。その結果、グループが共同支配しているXYZ社の資産の比例配分、共同責任を負っているXYZ社の負債の比例配分、XYZ社の当期損益の比例配分、連結持分変動計算書及び連結キャッシュ・フロー計算書を構成する要素について何らかの調整が必要であるかどうかを判断できなかった。

連結財務諸表の作成に当たり、経営者による継続企業の前提の使用の適切性、及び継続企業の前提となるグループの能力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の存否について結論付けることができない。

...

文例5—財務諸表の複数の要素に関して十分かつ適切な監査証拠を入手できないことによる意見不表明

この監査報告書の文例では、以下のような状況を想定している。

- 適正表示の枠組みに準拠して作成された、上場企業以外の企業の財務諸表一式の監査。当該監査はグループ監査ではない（すなわち、ISA 600（改訂）は適用されない。）。

...

⁶² サブタイトル「連結財務諸表監査に関する報告書」は、2番目のサブタイトルである「他の法令上の要求事項に関する報告書」が適用されない場合には不要である。

独立監査人の監査報告書

ABC社 株主各位[又はその他の適切な宛先]

財務諸表監査に関する報告書⁶³

意見不表明

...

意見不表明の根拠

我々は、20X1年12月31日より後に企業の監査人に任命されたため、当年度の期首及び期末の实地棚卸に立ち会っていない。20X0年12月31日及び20X1年12月31日現在、財政状態計算書にそれぞれxxx及びxxxで計上されている棚卸資産の保有量について、他の監査手続によっても納得のいく証拠を入手できなかった。また、20X1年9月には、新しい売掛金システムを導入したことにより、売掛金に多数の誤謬が生じている。監査報告書日現在においても、経営者はシステムの不具合を是正し誤謬を修正している過程にあった。20X1年12月31日現在、財政状態計算書に計上されている売掛金残高XXXを、他の方法によって確認又は検証することができなかった。これらの結果、我々は、計上された、又は計上されていない棚卸資産及び売掛金、並びに包括利益計算書、株主資本等変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書の構成要素について、何らかの修正が必要かどうかについて判断することができなかった。

財務諸表の作成に当たり、経営者による継続企業の前提の使用の適切性、及び継続企業の前提となる同社の能力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の存否について結論付けることができない。

...

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」

序文

本ISAの範囲

...

- ISA 570 (202X年改訂)⁶⁴及びISA 720 (改訂)⁶⁵はそれぞれ、継続企業の前提に関する情報及びその他の情報に関する監査報告書の記載について要求事項を定め、指針を提供している。

...

⁶³ サブタイトル「連結財務諸表監査に関する報告書」は、2番目のサブタイトルである「他の法令上の要求事項に関する報告書」が適用されない場合には不要である。

⁶⁴ ISA 570 (202X年改訂)「継続企業」

⁶⁵ ISA 720 (改訂)「その他の記載内容に関連する監査人の責任」

適用指針

…

「強調事項」区分が必要とされる状況（第4項、第8項参照）

…

A5. 監査人が「強調事項」区分を設ける必要があると考える状況の例は次のとおりである。

- 例外的な訴訟又は規制措置の将来的な結果に関係する不確実性であり、すなわち継続企業の前提となる企業の能力に重要な疑義を生じさせるような事象や状況ではない。
- 期末日から監査報告書日までの間に発生した重要な後発事象⁶⁶
- 財務諸表に重要な影響を及ぼす新会計基準の早期適用（早期適用が認められている場合）
- 企業の財政状態に重大な影響を与えた、又は今後も引き続き与え続ける大きな災害

…

監査報告書に「強調事項」区分を含めること（第9項参照）

…

A7. 監査報告書に「強調事項」区分を含めても監査人の意見に影響しない。「強調事項」区分は、以下を代替するものではない。

- (a) ISA 705 (改訂) に従って、特定の監査業務の状況において要求される除外事項付意見
- (b) 適用される財務報告の枠組みで経営者に求められるか、又は公正な表示を実現するうえで必要とされる財務諸表の開示、又は
- (c) ISA 570 (202X年改訂) に従った報告⁶⁷継続企業の前提となる企業の能力に重大な疑義を生じさせるような事象又は条件に関する重要な不確実性が存在するとき

…

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9項及び第11項参照）

A16. 監査報告書における「強調事項」区分又は「その他の事項」区分の記載は、報告すべき情報の性質と、ISA 700 (改訂) に従って報告することが要求されている他の要素と比較して、想定される財務諸表の利用者にとって当該情報が相対的に重要かどうかについての監査人の判断による。例えば、

⁶⁶ ISA 560 第6項

⁶⁷ ISA 570 (202X年改訂) 「継続企業」 第33項から第37²²項から第23項

「強調事項」区分

- 「強調事項」区分が適用される財務報告の枠組みに関連する場合、法令等で定められた財務報告の枠組みを採用できないと監査人が判断した場合を含め、監査人の意見に適切な文脈を与えるように、⁶⁸「監査意見の根拠の区分継続企業の前提区分又は継続企業の前提に関する重要な不確実性区分」の直後に同項を配置する必要があると考えることがある。
- 監査報告書に「監査上の主要な検討事項」区分が記載されている場合、「強調事項」区部は、「強調事項」区分に入る内容の相対的な重要性に関する監査人の判断に基づき、「監査上の主要な検討事項」区分の直前又は直後のいずれかに表示することがある。監査人は、「強調事項」区分と監査上の主要な検討事項で説明する個別の事項を区別できるように、「強調事項」の見出しに「強調事項—後発事象」などの補足説明を追加することがある。

その他の事項区分

...

付録3

(A17項参照)

「監査上の主要な検討事項」区分、「強調事項」区分、「その他の事項」区分を含む独立監査人の監査報告書の文例

...

文例の前提となる状況

- 適正表示の枠組みに準拠して作成された、上場企業の財務諸表一式の監査。当該監査はグループ監査ではない（すなわち、ISA 600 (改訂) ⁶⁹ は適用されない）。
- 監査人は、入手した監査証拠に基づき、ISA 570 (202X年改訂) に従って、継続企業の前提となる企業の能力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は存在しないと結論付けている。
- ISA 701に従って監査上の主要な検討事項が報告された。

⁶⁸ 例えば、ISA 210「監査業務の契約条件の合意」第19項及びISA 800 (改訂)「特別な考慮事項—特別目的の枠組みに準拠して作成された財務諸表監査」第14項で要求されているとおり。

⁶⁹ ISA 600 (改訂)「グループ財務諸表監査における特別な考慮事項 (構成単位の監査人の作業を含む。)」

独立監査人の監査報告書

ABC社 株主各位[又はその他の適切な宛先]

財務諸表監査に関する報告書⁷⁰

監査意見

...

監査意見の根拠

...

継続企業の前提

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と判断している。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する重要な不確実性は識別していない。

...

強調事項⁷¹

...

監査上の主要な検討事項

...

その他の事項

...

付録4

(A8項参照)

適用される財務報告の枠組みからの逸脱を理由とする限定付適正意見が記載され、かつ強調事項区分を含む独立監査人の監査報告書の文例

...

⁷⁰ サブタイトル「連結財務諸表監査に関する報告書」は、2番目のサブタイトルである「他の法令上の要求事項に関する報告書」が適用されない場合には不要である。

⁷¹ A16項に記載されているように、強調事項区部は、強調事項区分に入る内容の相対的な重要性に関する監査人の判断に基づき、監査上の主要な検討事項区分の直前又は直後のいずれかに表示できる。

文例の前提となる状況

- 適正表示の枠組みに従って作成された、非上場企業の財務諸表一式の監査。当該監査はグループ監査ではない（すなわち、ISA 600（改訂）は適用されない）。

...

- 監査人は、入手した監査証拠に基づき、ISA 570 (202X年改訂)に従って、継続企業の前提となる企業の能力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は存在しないと結論付けている。

...

独立監査人の監査報告書

ABC社 株主各位[又はその他の適切な宛先]

財務諸表監査に関する報告書⁷²

限定付適正意見

...

限定付適正意見の根拠

...

継続企業の前提

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と判断している。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する重要な不確実性は識別していない。

...

強調事項—火災の影響

...

ISA 710「過年度の比較情報—対応数値と比較財務諸表」

...

付録

(A5項、A7項及びA10項参照)

監査報告書の文例

⁷² サブタイトル「連結財務諸表監査に関する報告書」は、2番目のサブタイトルである「他の法令上の要求事項に関する報告書」が適用されない場合には不要である。

...

文例1 ー対応数値

文例の前提となる状況

- 非上場企業の適正表示の枠組みに準拠して作成された完全な一組の財務諸表の監査である。当該監査は、グループ監査ではない（すなわち、ISA 600 (改訂)⁷³は適用されない。）。

...

- 監査人は、入手した監査証拠に基づいて、ISA 570 (202X年改訂)に従って、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に関する重要な不確実性は存在しないと結論付けている。⁷⁴
- ISA 701に従って監査上の主要な検討事項を報告することは求められておらず、また、監査上の主要な検討事項を報告するとの決定は下していない。

...

独立監査人の監査報告書

ABC社 株主各位[又はその他の適切な宛先]

財務諸表に関する監査報告書⁷⁵

限定付適正意見

...

限定付適正意見の根拠

...

継続企業の前提

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と判断している。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する重要な不確実性は識別していない。

...

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任⁷⁶

...

⁷³ ISA 600 (改訂) 「グループ財務諸表監査における特別な考慮事項 (構成単位の監査人の作業を含む。)」

⁷⁴ ISA 570 (202X年改訂) 「継続企業」

⁷⁵ サブタイトル「財務諸表に関する監査報告書」は、2番目のサブタイトルである「法令等に基づくその他の報告」が適用されない場合には不要である。

⁷⁶ 又は、特定の国又は地域の法的枠組みに照らして適切となるその他の用語

文例2 一対対応数値

文例の前提となる状況

- 非上場企業の適正表示の枠組みに準拠して作成された完全な一組の財務諸表の監査である。当該監査は、グループ監査ではない（すなわち、ISA 600（改訂）は適用されない。）。
- ...
- 監査人は、入手した監査証拠に基づいて、ISA 570（202X年改訂）に従って、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に関する重要な不確実性は存在しないと結論付けている。
- 監査人は、ISA 701に従って監査上の主要な検討事項を報告することは求められておらず、また、監査上の主要な検討事項を報告するとの決定は下していない。
- ...

独立監査人の監査報告書

ABC社 株主各位[又はその他の適切な宛先]

財務諸表に関する監査報告書⁷⁷

限定付適正意見

...

限定付適正意見の根拠

...

継続企業の前提

監査人は、財務諸表の作成における経営者による継続企業の前提の使用は適切であると結論付けた。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する重要な不確実性は認められなかった。

...

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任⁷⁸

...

文例3 一対対応数値

文例の前提となる状況

- 非上場企業の適正表示の枠組みに準拠して作成された完全な一組の財務諸表の監査であ

⁷⁷ サブタイトル「財務諸表に関する監査報告書」は、2番目のサブタイトルである「法令等に基づくその他の報告」が適用されない場合には不要である。

⁷⁸ 又は、特定の国又は地域の法的枠組みに照らして適切となるその他の用語

る。当該監査は、グループ監査ではない（すなわち、ISA 600（改訂）は適用されない。）。

...

- 監査人は、入手した監査証拠に基づいて、ISA 570（202X年改訂）に従って、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に関する重要な不確実性は存在しないと結論付けている。
- ISA 701に従って、監査上の主要な検討事項を報告することは求められておらず、また、監査上の主要な検討事項を報告するとの決定は下していない。

...

独立監査人の監査報告書

ABC社 株主各位[又はその他の適切な宛先]

財務諸表に関する監査報告書⁷⁹

監査意見

...

監査意見の根拠

...

継続企業の前提

監査人は、財務諸表の作成における経営者による継続企業の前提の使用は適切であると結論付けた。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する重要な不確実性は認められなかった。

...

その他の事項

...

文例 4—比較財務諸表

文例の前提となる状況

- 非上場企業の適正表示の枠組みに準拠して作成された完全な一組の財務諸表の監査である。当該監査は、グループ監査ではない（すなわち、ISA 600（改訂）は適用されない。）。

...

- 監査人は、入手した監査証拠に基づいて、ISA 570（202X年改訂）に従って、継続企業の

⁷⁹ サブタイトル「財務諸表に関する監査報告書」は、2番目のサブタイトルである「法令等に基づくその他の報告」が適用されない場合には不要である。

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は存在しないと結論付けている。

- 監査人は、ISA 701に従って監査上の主要な検討事項を報告することは求められておらず、また、監査上の主要な検討事項を報告するとの決定は下していない。

...

独立監査人の監査報告書

ABC社 株主各位[又はその他の適切な宛先]

財務諸表に関する監査報告書⁸⁰

限定付適正意見

...

限定付適正意見の根拠

...

継続企業の前提

監査人は、財務諸表の作成における経営者による継続企業の前提の使用は適切であると結論付けた。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する重要な不確実性は認められなかった。

...

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任⁸¹

...

ISA 720 (改訂) 「その他の記載内容に関連する監査人の責任」

...

適用指針

...

その他の記載内容の通読及び検討 (第14項及び第15項)

...

⁸⁰ サブタイトル「財務諸表に関する監査報告書」は、2番目のサブタイトルである「法令等に基づくその他の報告」が適用されない場合には不要である。

⁸¹ 又は、特定の国又は地域の法的枠組みに照らして適切となるその他の用語。

その他の記載内容と監査人が監査の過程で得た知識との間に重要な相違があるかどうかの検討 (第14項(b)参照)

...

A32. 監査人が監査の過程で得た知識には、将来に関連する事項が含まれることがある。例えば、のれん等の無形資産に関する減損テストにおいて経営者が使用した仮定を検討する場合、又は継続企業の前提に関する経営者の評価を検討する場合に、監査人が検討した事業の予測や将来キャッシュ・フローが含まれることがある。⁸²

...

付録2

(第21項から第22項、A53項参照)

その他の記載内容に関する監査報告書の文例

...

文例1—上場か非上場かを問わず、監査人が監査報告書日以前に全てのその他の記載内容を入力し、またその他の記載内容に関して重要な誤りを識別していない場合における、無限定適正意見の監査報告書

文例の前提となる状況

- 上場か非上場かを問わず、適正表示の枠組みに準拠して作成された完全な一組の財務諸表の監査である。当該監査は、グループ監査ではない（すなわち、ISA 600 (改訂)⁸³は適用されない。）。

...

- 監査人は、入手した監査証拠に基づいて、ISA 570 (202X年改訂)に従って、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に関する重要な不確実性が存在しないと結論付けている。⁸⁴
- ISA 701に従って監査上の主要な検討事項が報告されている。⁸⁵

...

独立監査人の監査報告書

ABC社 株主各位[又はその他の適切な宛先]

⁸² ISA 570 (202X年改訂)「継続企業」

⁸³ ISA 600 (改訂)「グループ財務諸表監査における特別な考慮事項 (構成単位の監査人の作業を含む)」

⁸⁴ ISA 570 (202X年改訂)「継続企業」

⁸⁵ ISA 701「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」。「監査上の主要な検討事項」区分は上場企業のみ求められる。

財務諸表に関する監査報告書⁸⁶

監査意見

...

監査意見の根拠

...

継続企業の前提

監査人は、財務諸表の作成における経営者による継続企業の前提の使用は適切であると結論付けた。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する重要な不確実性は認められなかった。

...

監査上の主要な検討事項⁸⁷

...

文例2—監査人が監査報告書日以前にその他の記載内容の一部を入手し、当該その他の記載内容に関して重要な誤りを識別しておらず、また監査報告書日より後にそれ以外のその他の記載内容を入手する予定である場合における、上場企業の無限定適正意見の監査報告書

文例の前提となる状況

- 上場企業の適正表示の枠組みに準拠して作成された完全な一組の財務諸表の監査である。当該監査は、グループ監査ではない（すなわち、ISA 600（改訂）は適用されない。）。

...

- 監査人は、入手した監査証拠に基づいて、ISA 570（202X年改訂）に従って、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に関する重要な不確実性が存在しないと結論付けている。
- ISA 701に従って監査上の主要な検討事項が報告されている。

...

独立監査人の監査報告書

ABC社 株主各位[又はその他の適切な宛先]

財務諸表に関する監査報告書⁸⁸

⁸⁶ サブタイトル「財務諸表に関する監査報告書」は、2番目のサブタイトルである「法令等に基づくその他の報告」が適用されない場合には不要である。

⁸⁷ 「監査上の主要な検討事項」区分は上場企業のみ求められる。

⁸⁸ サブタイトル「財務諸表に関する監査報告書」は、2番目のサブタイトルである「法令等に基づくその他の報告」が適用されない場合には不要である。

監査意見

…

監査意見の根拠

…

継続企業の前提

監査人は、財務諸表の作成における経営者による継続企業の前提の使用は適切であると結論付けた。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する重要な不確実性は認められなかった。

…

監査上の主要な検討事項

…

文例3—監査人が監査報告書日以前にその他の記載内容の一部を入手し、当該その他の記載内容に関して重要な誤りを識別しておらず、また監査報告書日より後にそれ以外のその他の記載内容を入手する予定である場合における、上場企業以外の企業についての無限定適正意見の監査報告書

文例の前提となる状況

- 上場企業以外の企業の適正表示の枠組みに準拠して作成された完全な一組の財務諸表の監査である。当該監査は、グループ監査ではない（すなわち、ISA 600（改訂）は適用されない。）。

…

- 監査人は、入手した監査証拠に基づいて、ISA 570（202X年改訂）に従って、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に関する重要な不確実性が存在しないと結論付けている。
- 監査人は、ISA 701に従って監査上の主要な検討事項を報告することは求められておらず、また、監査上の主要な検討事項を報告するとの決定は下していない。

…

独立監査人の監査報告書

ABC社 株主各位[又はその他の適切な宛先]

監査意見

…

監査意見の根拠

…

継続企業の前提

監査人は、財務諸表の作成における経営者による継続企業の前提の使用は適切であると結論付けた。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する重要な不確実性は認められなかった。

...

その他の記載内容[又は適切であれば、「財務諸表及び監査報告書以外の情報」等の別のタイトル]

...

文例4—監査人は監査報告書日以前にその他の記載内容を入手していないが、監査報告書日より後にその他の記載内容を入手する予定である場合における、上場企業についての無限定適正意見の監査報告書

文例の前提となる状況

- 上場企業の適正表示の枠組みに準拠して作成された完全な一組の財務諸表の監査である。当該監査は、グループ監査ではない（すなわち、ISA 600（改訂）は適用されない。）。

...

- 監査人は、入手した監査証拠に基づいて、ISA 570（202X年改訂）に従って、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に関する重要な不確実性が存在しないと結論付けている。
- ISA 701に従って監査上の主要な検討事項が報告されている。

...

独立監査人の監査報告書

ABC社 株主各位[又はその他の適切な宛先]

財務諸表に関する監査報告書⁸⁹

監査意見

...

監査意見の根拠

...

継続企業の前提

監査人は、財務諸表の作成における経営者による継続企業の前提の使用は適切であると結論付けた。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する重要な不確実性は認められなかった。

⁸⁹ サブタイトル「財務諸表に関する監査報告書」は、2番目のサブタイトルである「法令等に基づくその他の報告」が適用されない場合には不要である。

...

監査上の主要な検討事項

...

文例5—上場か非上場かを問わず、監査人が監査報告書日以前に全てのその他の記載内容を入力し、その他の記載内容に関して重要な誤りが存在すると結論付けた場合における無限定適正意見の監査報告書

文例の前提となる状況

- 上場か非上場かを問わず、適正表示の枠組みに準拠して作成された完全な一組の財務諸表の監査である。当該監査は、グループ監査ではない（すなわち、ISA 600（改訂）は適用されない。）。

...

- 監査人は、入手した監査証拠に基づいて、ISA 570（202X年改訂）に従って、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に関する重要な不確実性が存在しないと結論付けている。
- ISA 701に従って監査上の主要な検討事項が報告されている。

...

独立監査人の監査報告書

ABC社 株主各位[又はその他の適切な宛先]

監査意見

...

監査意見の根拠

...

継続企業の前提

監査人は、財務諸表の作成における経営者による継続企業の前提の使用は適切であると結論付けた。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する重要な不確実性は認められなかった。

...

その他の記載内容[又は適切であれば、「財務諸表及び監査報告書以外の情報」等の別のタイトル]

...

文例6—上場か非上場かを問わず、監査人が監査報告書日以前にその他の記載内容の全てを入手し、また連結財務諸表の重要な項目に関して監査範囲の制約があり、当該制約がその他の記載内容にも影響する場合における、限定付適正意見の監査報告書

文例の前提となる状況

- 上場か非上場かを問わず、適正表示の枠組みに準拠して作成された完全な一組の連結財務諸表の監査である。当該監査は、グループ監査である（すなわち、ISA 600（改訂）が適用される。）。

…

- 監査人は、入手した監査証拠に基づいて、ISA 570（202X年改訂）に従って、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に関する重要な不確実性が存在しないと結論付けている。

- ISA 701に従って監査上の主要な検討事項が報告されている。

…

独立監査人の監査報告書

ABC社 株主各位[又はその他の適切な宛先]

限定付適正意見

…

限定付適正意見の根拠

…

継続企業の前提

監査人は、財務諸表の作成における経営者による継続企業の前提の使用は適切であると結論付けた。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する重要な不確実性は認められなかった。

…

その他の記載内容[又は適切であれば、「財務諸表及び監査報告書以外の情報」等の別のタイトル]

…

文例7—上場か非上場かを問わず、監査人が監査報告書日以前に全てのその他の記載内容を入手し、また連結財務諸表に対する不適正意見がその他の記載内容にも影響する場合における、不適正意見の監査報告書

文例の前提となる状況

- 上場か非上場かを問わず、適正表示の枠組みに準拠して作成された完全な一組の連結財務諸表の監査である。当該監査は、グループ監査である（すなわちISA 600（改訂）が適用される。）。
- ...
- 監査人は、入手した監査証拠に基づいて、ISA 570（202X年改訂）に従って、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に関する重要な不確実性が存在しないと結論付けている。
- ISA 701に従って監査上の主要な検討事項が報告されている。
- ...

独立監査人の監査報告書

ABC社 株主各位[又はその他の適切な宛先]

不適正意見

...

不適正意見の根拠

...

継続企業の前提

監査人は、財務諸表の作成における経営者による継続企業の前提の使用は適切であると結論付けた。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する重要な不確実性は認められなかった。

...

その他の記載内容[又は適切であれば、「財務諸表及び監査報告書以外の情報」等の別のタイトル]

...

ISA 800（改訂）「特別な考慮事項—特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表に対する監査」

...

適用指針

...

意見の形成と監査報告における考慮事項（第11項参照）

A13. 本ISAの付録には、特別目的の財務諸表に対する監査報告書の文例を記載している。なお、他のISAに含まれる監査報告書の文例が特別目的の財務諸表に対する監査報告書の作成に役立つ

場合がある(例えば、ISA 700 (改訂)、ISA 705 (改訂)⁹⁰、ISA 570 (202X年改訂)⁹¹、ISA 720 (改訂)⁹²及びISA 706 (改訂)⁹³の付録参照)。

特別目的の財務諸表に対する監査報告書へのISA 700 (改訂) の適用

...

継続企業の前提

A15. 特別目的の財務諸表は、継続企業を前提としない財務報告の枠組みに従い作成されることがある(例えば、ある国又は地域では、税務目的の財務諸表において継続企業を前提としないことがある。)⁹⁴。特別目的の財務諸表を作成するために適用される財務報告の枠組みにより、監査報告書における経営者の責任⁹⁵の区分での継続企業の前提に関する記述は必要な場合に修正される可能性がある。監査報告書における監査人の責任⁹⁶に関する記述についても、業務の状況によりISA 570 (202X年改訂) がどのように適用されるかに応じて修正される可能性がある。

...

付録

(A14項参照)

特別目的の財務諸表に対する独立監査人の監査報告書の文例

...

文例1：契約書の財務報告条項（この文例では、準拠性の枠組み）に準拠して作成された非上場企業の完全な一組の財務諸表に対する監査報告書。

文例の前提となる状況

- 財務諸表は、契約書の財務報告条項（すなわち、特別目的の枠組み）に準拠して、企業の経営者によって作成されている。経営者には財務報告の枠組みの選択肢を有していない。

...

⁹⁰ 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」

⁹¹ ISA 570 (202X年改訂) 「継続企業」

⁹² ISA 720 (改訂) 「その他の記載内容に関連する監査人の責任」

⁹³ 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」

⁹⁴ ISA 570 (202X年改訂) 第2項

⁹⁵ ISA 700 (改訂) 第34項(b)及びA48項

⁹⁶ ISA 700 (改訂) 第39項(b) (iv)

- 監査人は、入手した監査証拠に基づき、ISA 570 (202X年改訂)に従って、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に関する重要な不確実性は存在しないと結論付けている。
- ...
- 監査人は、ISA 701に従って、監査上の主要な検討事項を報告することは求められておらず、またその意思決定も行っていない。
- ...

独立監査人の監査報告書

[適切な宛先]

監査意見

...

監査意見の根拠

...

継続企業の前提

監査人は、財務諸表の作成における経営者による継続企業の前提の使用は適切であると結論付けた。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する重要な不確実性は認められなかった。

強調事項—財務諸表作成の基礎並びに配布及び利用制限

注記Xに記載されているとおり、財務諸表は、会社が上記の契約書の財務報告条項を遵守するために、注記Xに記載された会計の基準に準拠して作成されており、したがって、それ以外の目的には適合しないことがある。本報告書は、会社及びDEF社のみを利用者として想定しており、会社及びDEF社以外に配布及び利用されるべきものではない。当該事項は、監査人の意見に影響を及ぼすものではない。

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任⁹⁷

...

文例2：国又は地域Xにおける税務会計基準（この文例では、準拠性の枠組み）に準拠して作成された上場企業以外の企業の完全な一組の財務諸表に対する監査報告書

文例の前提となる状況

⁹⁷ これらの監査報告書例全体で使用される「経営者」及び「ガバナンスに責任を有する者」という用語については、特定の国又は地域における法的枠組みに照らして、適切な別の用語への置き換えが必要になることがある。

- パートナーの個人所得税申告書の作成を支援するために国又は地域Xの税務会計基準（すなわち、特別目的の枠組み）に準拠してパートナーシップの経営者が作成した完全な一組の財務諸表に対する監査である。経営者には財務報告の枠組みの選択肢を有していない。
- ...
- 監査人は、入手した監査証拠に基づき、ISA 570 (202X年改訂)に従って、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に関する重要な不確実性は存在しないと結論付けている。
- ...
- 監査人は、ISA 701に従って監査上の主要な検討事項を報告することは求められておらず、またその意思決定も行っていない。
- ...

独立監査人の監査報告書

[適切な宛先]

監査意見

...

監査意見の根拠

...

継続企業の前提

監査人は、財務諸表の作成における経営者による継続企業の前提の使用は適切であると結論付けた。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する重要な不確実性は認められなかった。

強調事項－財務諸表作成の基礎及び配布制限

注記Xに記載されているとおり、財務諸表は、パートナーシップのパートナーの個人所得税申告書の作成を支援するために、注記Xに記載された会計の基準に準拠して作成されており、したがって、それ以外の目的には適合しないことがある。本報告書は、パートナーシップ及びそのパートナーのみを利用者として想定しており、パートナーシップ及びそのパートナー以外に配布されるべきものではない。当該事項は、監査人の意見に影響を及ぼすものではない。

財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任⁹⁸

...

⁹⁸ 又は、特定の国又は地域の法的枠組みに照らして適切とされるその他の用語

文例3：規制当局が制定した財務報告条項（この文例では、適正表示の枠組み）に準拠して作成された上場企業の完全な一組の財務諸表に対する監査報告書。

文例の前提となる状況

- 企業の経営者が作成した上場企業の完全な一組の財務諸表に対する監査である。財務諸表は、規制当局の要求事項を満たすことを目的として、規制当局が定めた財務報告条項（すなわち、特別目的の枠組み）に準拠して作成されている。経営者には財務報告の枠組みの選択肢を有していない。

...

- 入手した監査証拠に基づき、監査人は、ISA 570 (202X年改訂) に従って、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に関する重要な不確実性が認められると結論付けている。財務諸表において重要な不確実性の注記が適切に行われている。

...

- 監査人は、規制当局から、ISA 701に従って監査上の主要な検討事項を報告するように求められている。

...

独立監査人の監査報告書

ABC社 株主各位[又はその他の適切な宛先]

監査意見

...

監査意見の根拠

...

継続企業の前提に関する重要な不確実性

監査人は、財務諸表の作成における経営者の継続企業の前提の使用は適切であると判断している。ただし、財務諸表の注記6Xへの注意を喚起する。注記Xによれば、20X1年12月31日に終了した会計年度において、会社はZZZの純損失を計上し、同日現在、会社の流動負債は総資産をYYYだけ上回っている。注記6Xに記載のとおり、これらの事象又は状況は、注記6Xに記載されているその他の事項とともに、会社が継続企業として存続する能力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ことを示している。

[ISA 570 (202X年改訂) に従い、継続企業の前提に関する経営者の評価を監査人がどのように検討したかについての記載。]

当該事項は、監査人の意見に影響を及ぼすものではない。

強調事項－財務諸表作成の基礎

注記XYに記載されているとおり、財務諸表は、会社が規制当局DEFの要求事項を満たすために、注

記XYに記載された会計の基準に準拠して作成されており、したがって、それ以外の目的には適合しないことがある。当該事項は、監査人の意見に影響を及ぼすものではない。

監査上の主要な検討事項

監査上の主要な検討事項とは、当事業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。監査上の主要な検討事項は、財務諸表全体に対する監査の実施過程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。監査人は、「継続企業の前提に関する重要な不確実性」に記載されている事項のほか、以下に記載した事項を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すべき事項と判断している。

[本監査に適用される、ISA 701に従った監査上の主要な検討事項の記載]

その他の事項

...

ISA 805 (改訂) 「特別な考慮事項—個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査」

...

要求事項

...

意見の形成と監査報告における考慮事項

...

企業の完全な一組の財務諸表に対する監査報告及び(完全な一組の財務諸表における)個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査報告

...

14. 監査人は、企業の完全な一組の財務諸表に対する監査報告書が次の事項を含む場合、当該事項が個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査及びその監査報告書に及ぼす影響を検討しなければならない。(A23項からA27項参照)
 - (a) ISA 705 (改訂) に従った除外事項付意見⁹⁹
 - (b) ISA 706 (改訂) に従った「強調事項」区分又は「その他の事項」区分¹⁰⁰
 - (c) ISA 570 (202X年改訂) に従った「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分¹⁰¹
 - (d) ISA 701に従った「監査上の主要な検討事項」の報告¹⁰²、又は

⁹⁹ 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」

¹⁰⁰ 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」

¹⁰¹ ISA 570 (202X年改訂) 「継続企業」 第34項から第35第22項

¹⁰² ISA 701 「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」 第13項

- (e) ISA 720 (改訂) に従った「その他の記載内容」の未修正の重要な誤りについて記載した内容¹⁰³

...

適用指針

...

監査契約の締結における考慮事項

ISAの適用 (第7項参照)

...

- A6. 監査人は、同一企業の完全な一組の財務諸表の監査を行っていない場合、個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査に関連するISAの要求事項に準拠することが実務的な観点から実行可能ではないことがある。完全な一組の財務諸表の監査を行っていない場合、監査人は、内部統制を含む企業及び企業環境について、企業の完全な一組の財務諸表の監査を行っている場合と同程度の理解を有していないことが多い。また、監査人は、企業の完全な一組の財務諸表の監査において入手する、会計記録又はその他の会計情報の一般的な品質についての監査証拠を入手していない。したがって、会計記録から入手した監査証拠を裏付けるため、追加の証拠が必要となることもある。財務諸表項目等に対する監査の場合、一部のISAの要求事項を遵守しようとする、監査対象に照らして、過重な作業となることがある。例えば、売掛金明細表の監査の状況においてISA 570 (202X年改訂) の要求事項は関連することが多いが、これらの要求事項を遵守することは、要求される作業を考慮すると実務的ではないことがある。ISAに準拠して個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査を実施することが実務的ではないと結論付けた場合、他の種類の業務契約の方がより実務的であるかどうかを経営者と協議することがある。

...

監査の計画と実施における考慮事項 (第10項参照)

- A10. 各ISAが関連するかについては、慎重な検討が必要となる。監査の対象が財務諸表項目等のみの場合であっても、ISA 240¹⁰⁴、ISA 550¹⁰⁵、ISA 570 (202X年改訂) などのISAは原則として関連する。これは、適用される財務報告の枠組みの下で、不正、関連当事者取引の影響又は継続企業の前提に基づく会計処理の不適切な適用により、財務諸表項目等に虚偽表示が生じることがあるためである。

...

¹⁰³ ISA 720 (改訂) 「その他の記載内容に関連する監査人の責任」 第22項(e) (ii)

¹⁰⁴ ISA 240 「財務諸表監査における不正に関する監査人の責任」

¹⁰⁵ ISA 550 「関連当事者」

意見の形成と監査報告における考慮事項 (第11項参照)

...

A17. 本ISAの付録2には、個別の財務表及び財務諸表項目等に対する監査報告書の文例を記載している。他のISAの付録に掲載されている監査報告書に関する文例が個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査報告書に役立つ場合がある (例えば、ISA 700 (改訂)、ISA 705 (改訂)、ISA 570 (202X年改訂)、ISA 720 (改訂) 及びISA 706 (改訂) の付録を参照)。

個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査報告書へのISA 700 (改訂) の適用

...

継続企業の前提

A19. 個別の財務表又は財務諸表項目等を作成するために適用される財務報告の枠組みにより、監査報告書における経営者の責任¹⁰⁶の区分での継続企業の前提に関する記述は必要に応じて修正されることがある。監査報告書における監査人の責任¹⁰⁷の区分での継続企業の前提に関する記述についても、個々の監査業務の状況に応じたISA 570 (202X年改訂) の適用方法によっては修正されることがある。

...

付録2

(A17項参照)

個別の財務表及び財務諸表項目等に対する独立監査人の監査報告書の文例

...

文例1：一般目的の枠組み (この文例では、適正表示の枠組み) に準拠して作成された非上場企業の個別の財務表に対する監査報告書

文例の前提となる状況

- 上場企業以外の企業の貸借対照表 (すなわち、個別の財務表) に対する監査である。

...

- 適用される財務報告の枠組みは、広範囲の利用者に共通する財務情報に対するニーズを満たすように策定された、適正表示の枠組みである。

...

¹⁰⁶ ISA 700 (改訂) 第34項 (b) 及びA48項

¹⁰⁷ ISA 700 (改訂) 第39項 (b) (iv)

- 入手した監査証拠に基づき、監査人は、ISA 570 (202X年改訂)に従って、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に関する重要な不確実性が存在すると結論付けている。個別の財務表において重要な不確実性の注記が適切に行われている。
- 監査人は、貸借対照表の監査に際して、ISA 701に従って監査上の主要な検討事項を報告することは求められておらず、またその意思決定も行っていない。

...

独立監査人の監査報告書

[適切な宛先]

監査意見

...

監査意見の根拠

...

継続企業の前提に関する重要な不確実性

監査人は、経営者が継続企業を前提として貸借対照表を作成することが適切であると判断している。ただし、貸借対照表の注記6Xへの注意を喚起する。注記Xによれば、20X1年12月31日に終了した会計年度において、会社はZZZの純損失を計上し、同日現在、会社の流動負債は総資産をYYYだけ上回っている。注記6Xに記載のとおり、これらの事象又は状況は、注記6Xに記載されているその他の事項とともに、会社が継続企業として存続する能力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ことを示している。

当該事項は、監査人の意見に影響を及ぼすものではない。

貸借対照表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任¹⁰⁸

...

文例2：特別目的の枠組みに従って作成された非上場企業の個別の財務諸表に対する監査報告書

文例の前提となる状況

- 非上場企業の資金収支計算書（すなわち、個別の財務表）に対する監査である。

...

- 適用される財務報告の枠組みは、特定の利用者の財務情報に対するニーズを満たすように策定された、適正表示の枠組みである。¹⁰⁹

...

¹⁰⁸ これらの監査報告書例全体で使用されている「経営者」及び「ガバナンスに責任を有する者」という用語については、特定の国又は地域における法的枠組みに照らして、適切な別の用語への置き換えが必要になることがある。

¹⁰⁹ ISA 800 (改訂)には、特別目的の枠組みに準拠して作成される財務諸表の様式と内容に関する要求事項と指針が記載されている。

- ~~資金収支計算書の作成において、継続企業の前提が成立するか否かは関係しない。監査人は、入手した監査証拠に基づき、ISA 570 (改訂) に従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に関する重要な不確実性は存在しないと結論付けている。~~
- 資金収支計算書の監査に際して、監査人はISA 701に従って監査上の主要な検討事項を報告することは求められておらず、またその意思決定も行っていない。

...

独立監査人の監査報告書

[適切な宛先]

監査意見

...

監査意見の根拠

...

強調事項—資金収支計算書作成の基礎

注記Xに記載されているとおり、資金収支計算書は、会社が規制当局DEFの要求事項を満たすために、注記Xに記載された会計の基準に準拠して作成されており、したがって、それ以外の目的には適合しないことがある。当該事項は、監査人の意見に影響を及ぼすものではない。

資金収支計算書に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任¹¹⁰

経営者は、注記Xに記載された会計の基準に準拠して、資金収支計算書の作成及び適正表示について責任を追う。これには、資金収支計算書の作成に当たり適用される会計基準が状況に照らして受入可能なものであるかどうかについて判断すること、及び不正又は誤謬による重要な虚偽表示のない資金収支計算書を作成するために経営者が必要と判断した内部統制を整備及び運用することが含まれる。

~~資金収支計算書を作成するに当たり、経営者は、継続企業の前提に基づき資金収支計算書を作成することが適切であるかどうかを評価し、継続企業に関する事項を開示する必要がある場合には当該事項を開示する責任がある。ただし、経営者に会社の清算若しくは事業停止の意図があるか、又はそれ以外に現実的な代替案がない場合はこの限りではない。~~

資金収支計算書監査における監査人の責任

監査人の目的は、全体としての資金収支計算書に不正又は誤謬による重要な虚偽表示がないかどうかについて合理的な保証を得て、監査人の意見を含めた監査報告書を発行することである。

¹¹⁰ 又は、特定の国又は地域の法的枠組みに照らして適切とされるその他の用語。

合理的な保証は、高い水準の保証であるが、国際監査基準に準拠して行った監査が、すべての重要な虚偽表示を常に発見することを保証 (guarantee) するものではない。虚偽表示は、不正又は誤謬により発生する可能性があり、個別に又は集計すると、資金収支計算書の利用者の経済的意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合に、重要性があると判断される。

ISA 700 (改訂) 第41項 (b) では、以下の網掛け部分を監査報告書の別紙に記載できると説明している。本ISA 700 (改訂) 第41項 (c) では、法令又は各国の監査基準で明示的に認められている場合、監査報告書にこれを記載する代わりに、監査人の責任が記載された適切な当局のウェブサイト参照できると説明されている。ただし、当該ウェブサイト上の記載が以下の監査人の責任の記載に対応しており、かつ不整合でない場合に限る。

監査人は、国際監査基準に準拠して実施する監査の過程を通じて、職業的専門家としての判断を行い、職業的懐疑心を保持し、また、以下を行う。

- 不正又は誤謬による資金収支計算書の重要な虚偽表示リスクを識別、評価し、当該リスクに対応した監査手続を立案、実施し、監査意見の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手する。不正による重要な虚偽表示リスクを発見できないリスクは、誤謬による重要な虚偽表示を発見できないリスクよりも高くなる。これは、不正には、共謀、文書の偽造、取引等の記録からの除外、虚偽の陳述、及び内部統制の無効化が伴うためである。
- 状況に応じて適切な監査手続を立案するために、監査に関連する内部統制を理解する。ただし、これは、会社の内部統制の有効性に対する意見を表明するためではない。¹¹¹
- ~~経営者が継続企業を前提として資金収支計算書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認められるかどうか結論付ける。継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる場合は、監査報告書において資金収支計算書の注記事項に注意を喚起すること、又は重要な不確実性に関する資金収支計算書の注記事項が適切でない場合は、資金収支計算書に対して除外事項付意見を表明することが求められている。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。~~
- 経営者が採用した会計方針及びその適用方法の適切性、並びに経営者によって行われた会計上の見積りの合理性及び関連する注記事項の妥当性を評価する。
- 関連する注記事項を含めた財務諸表の表示、構成及び内容を評価するとともに、財務諸表が基礎となる取引や会計事象を適正に表示しているかどうかを評価する。

監査人は、ガバナンスに責任を有する者に対して、計画した監査の範囲とその実施時期、及び監査の実施過程で識別した内部統制の重要な不備を含む監査上の重要な発見事項について報告を行う。

...

¹¹¹ 監査人が資金収支計算書の監査と併せて内部統制の有効性についても意見を表明する責任を負っている状況では、この文は適宜修正される。

文例3：特別目的の枠組みに準拠して作成された上場企業の個別の財務諸表項目に対する監査報告書

文例の前提となる状況

- 売掛金明細表（すなわち、個別の財務諸表項目）に対する監査である。
- ...
- 適用される財務報告の枠組みは、特定の利用者の財務情報に対するニーズを満たすように策定された、準拠性の枠組みである。¹¹²
- ...
- ~~売掛金明細表の作成において継続企業の前提は関係しない。監査人は、入手した監査証拠に基づき、ISA 570（改訂）に従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に関する重要な不確実性は存在しないと結論付けている。~~
- 資金収支計算書の監査に際して、監査人はISA 701に従って監査上の主要な検討事項を報告することは求められておらず、またその意思決定も行っていない。
- ...

独立監査人の監査報告書

ABC社の株主各位[又はその他の適切な宛先]

監査意見

...

監査意見の根拠

...

強調事項—財務諸表作成の基礎及び配布制限

注記Xに記載されているとおり、明細表は、会社が規制当局DEFの要求事項を満たすために、注記Xに記載された会計の基準に準拠して作成されており、それ以外の目的には適合しないことがある。本報告書は、会社及び規制当局DEFのみを利用者として想定しており、会社及び規制当局DEF以外に配布されるべきものではない。当該事項は、当監査法人の意見に影響を及ぼすものではない。

明細表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任¹¹³

経営者は、[規制当局が定めた財務報告条項の説明]に準拠して明細表を作成すること、及び不正又は誤謬による重要な虚偽表示のない明細表を作成するために経営者が必要と判断した内部統制を整備及び

¹¹² ISA 800 (改訂) には、特別目的の枠組みに準拠して作成された財務諸表の形式と内容に関する要求事項と指針が記載されている。

¹¹³ 又は、特定の国又は地域の法的枠組みに照らして適切とされるその他の用語。

運用することについて責任を負う。

~~明細表を作成するに当たり、経営者は、継続企業の前提に基づき明細表を作成することが適切であるかどうかを評価し、継続企業に関する事項を開示する必要がある場合には当該事項を開示する責任がある。ただし、経営者に会社の清算若しくは事業停止の意図があるか、又はそれ以外に現実的な代替案がない場合はこの限りではない。~~

ガバナンスに責任を有する者は、会社の財務報告プロセスを監督する責任を有する。

明細表の監査における監査人の責任

監査人の目的は、明細表に、不正又は誤謬による重要な虚偽表示がないかどうかについて合理的な保証を得て、監査人の意見を含めた監査報告書を発行することである。合理的な保証は、高い水準の保証であるが、国際監査基準に準拠して行った監査が、すべての重要な虚偽表示を常に発見することを保証(guarantee)するものではない。虚偽表示は、不正又は誤謬により発生する可能性があり、個別に又は集計すると、明細表の利用者の経済的意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合に、重要性があると判断される。

ISA 700 (改訂) 第41項(b)では、以下の網掛け部分を監査報告書の別紙に記載できると説明している。本ISA 700 (改訂) 第41項(c)では、法令又は各国の監査基準で明示的に認められている場合、監査報告書にこれを記載する代わりに、監査人の責任が記載された適切な当局のウェブサイトを参照できると説明されている。ただし、当該ウェブサイト上の記載が以下の監査人の責任の記載に対応しており、かつ不整合でない場合に限る。

監査人は、国際監査基準に準拠して実施する監査の過程を通じて、職業的専門家としての判断を行い、職業的懐疑心を保持し、また、以下を行う。

- 不正又は誤謬による明細表の重要な虚偽表示リスクを識別、評価し、当該リスクに対応した監査手続を立案、実施し、監査意見の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手する。不正による重要な虚偽表示リスクを発見できないリスクは、誤謬による重要な虚偽表示を発見できないリスクよりも高くなる。これは、不正には、共謀、文書の偽造、取引等の記録からの除外、虚偽の陳述、及び内部統制の無効化が伴うためである。
- 状況に応じて適切な監査手続を立案するために、監査に関連する内部統制を理解する。ただし、これは、会社の内部統制の有効性に対する意見を表明するためではない。¹¹⁴
- ~~経営者が継続企業を前提として明細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認められるかどうか結論付ける。継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる場合は、監査報告書において明細表の注記事項に注意を喚起すること、又は重要な不確実性に関する明細表の注記事項が適切でない場合は、明細表に対して除外事項付意見を表明することが求められている。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。~~

¹¹⁴ 監査人が明細表の監査と併せて内部統制の有効性についても意見を表明する責任を負っている状況では、この文は適宜修正される。

- 経営者が採用した会計方針及びその適用方法の適切性、並びに経営者によって行われた会計上の見積りの合理性及び関連する注記事項の妥当性を評価する。

監査人は、ガバナンスに責任を有する者に対して、計画した監査の範囲とその実施時期、及び監査の実施過程で識別した内部統制の重要な不備を含む監査上の重要な発見事項について報告を行う。

また、監査人は、ガバナンスに責任を有する者に対して、独立性についての職業倫理に関する規定を遵守したこと、並びに監査人の独立性に影響を与えると合理的に考えられる事項、及び阻害要因を除去するための対応策を講じている場合又は阻害要因を許容可能な水準にまで軽減するためのセーフガードを適用している場合はその内容について報告を行う。

…

ISA 810 (改訂) 「要約財務諸表に関する報告業務」

…

要求事項

…

要約財務諸表に対する報告書

…

監査済財務諸表に対する監査報告書への参照 (A23項参照)

19. 監査済財務諸表に対する監査報告書は、以下の事項を含むことがある。

- ISA 705 (改訂) に従った限定意見¹¹⁵
- ISA 706 (改訂) に従った強調事項区分又はその他の事項区分¹¹⁶
- ISA 570 (202X年改訂) に従った継続企業の前提に関する重要な不確実性区分¹¹⁷
- 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、入手した監査証拠に基づき、重要な不確実性は存在しないと監査人が結論付けた場合における、ISA 570 (202X年改訂) に従った「継続企業の前提」区分¹¹⁸
- ISA 701に従った監査上の主要な検討事項の報告¹¹⁹
- ISA 720 (改訂) に従ったその他の記載内容の未修正の重要な誤りについて記載した内容

120

¹¹⁵ 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」

¹¹⁶ 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」

¹¹⁷ ISA 570 (202X年改訂) 「継続企業」—第34項から第35第22項

¹¹⁸ ISA 570 (202X年改訂) 第33項 (b)

¹¹⁹ ISA 701 「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」

¹²⁰ ISA 720 (改訂) 「その他の記載内容に関連する監査人の責任」

監査済財務諸表に対する監査報告書に上記のいずれかが含まれ、かつ、要約財務諸表が、全ての重要な点において、要約に適用される規準に準拠して監査済財務諸表と整合していると監査人が判断する場合、要約財務諸表に対する報告書には、第16項の事項に加えて、以下の事項のうち該当するものを含めなければならない。

- (i) 監査済財務諸表に対する監査報告書に、限定意見、強調事項区分、その他の事項区分、継続企業の前提区分若しくは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の報告、又はその他の記載内容の未修正の重要な誤りについて記載した内容が含まれている旨の記載 (A21項参照)
- (ii) 以下の事項の記載 (A22項参照)
 - a. 監査済財務諸表に対する限定意見の根拠及びそれらが要約財務諸表に及ぼす影響 (該当する場合)
 - b. 監査済財務諸表に対する監査報告書における強調事項区分、その他の事項区分、継続企業の前提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記載されている事項、並びにそれらが要約財務諸表に与える影響 (該当する場合)
 - c. その他の記載内容における未修正の重要な誤りの内容及びそれらが要約財務諸表及び要約財務諸表に対する報告書が含まれる開示書類における情報に与える影響 (A15項参照)

...

付録

(A23項参照)

要約財務諸表に対する独立監査人の報告書の文例

- 文例1：確立された要約の規準に従って作成された要約財務諸表に対する報告書。監査済財務諸表に対して無限定意見が表明されている。要約財務諸表に対する報告書日は、監査済財務諸表に対する監査報告書日より後の日付である。監査済財務諸表に対する監査報告書は、継続企業の前提に関する重要な不確実性区分及びその他の監査上の主要な検討事項の報告を含んでいる。

...

文例1：

文例の前提となる状況

- 上場企業の監査済財務諸表に対して無限定意見が表明されている。
- ...

- 監査済財務諸表に対する監査報告書は、継続企業の前提に関する重要な不確実性区分を含んでいる。
- 監査済財務諸表に対する監査報告書は、その他の監査上の主要な検討事項の報告を含んでいる。¹²¹

要約財務諸表に対する独立監査人の報告書

[適切な宛先]

意見

...

要約財務諸表

...

監査済財務諸表及び監査済財務諸表に対する監査報告書

監査人は、監査済財務諸表に対して、202X年2月15日付けの監査報告書において無限定意見を表明した。当該監査済財務諸表に対する監査報告書には以下の事項が含まれている。

- 以下を記載した「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分
 - 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は適切であると判断している。ただし、監査済財務諸表の注記6Xへの注意を喚起する。財務諸表の注記6Xによれば、20X1年12月31日に終了した会計年度において、ABC社はZZZの純損失を計上し、同日現在、ABC社の流動負債は総資産をYYYだけ上回っている。これらの事象又は状況は、注記6Xに記載されているその他の事項とともに、ABC社の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存在することを示している。これらの事項については、要約財務諸表の注記5Yに記載されている。¹²²
- その他の¹²³監査上の主要な検討事項の報告。[監査上の主要な検討事項とは、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。]¹²⁴

...

¹²¹ ISA 701第15項で説明しているように、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であるが、ISA 570 (202X年改訂) 第36項から第37第22項に従い、監査報告書の独立した区分において報告することが求められている。

¹²² 監査人は、ISA 570 (202X年改訂) 第33項(d)に従い、継続企業の前提に関する経営者の評価をどのように検討したかについて、追加的な説明を含める場合がある。

¹²³ 継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められない場合、監査上の主要な検討事項の記載に「その他」という文言を含める必要はない。

¹²⁴ 監査人は、要約財務諸表に対する監査報告書の利用者にとって有用と考えられる、監査上の主要な検討事項についての追加的な説明を含めることができる。

IAPN 1000「金融商品の監査における特別な考慮事項」

付録

(A14項参照)

金融商品に関する内部統制の例示

- ...
17. 金融商品に関して、貸借対照表上で認識されている金額以上の損失が発生するリスクが存在することがある。例えば、企業は商品（コモディティ）の市場価格が急落した場合、担保や委託証拠金に関する取決めに基づき、当該商品（コモディティ）の先物ポジションを手仕舞いして損失を確定させることを余儀なくされることがある。場合によっては、潜在的な損失が、企業の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を示していることもある。企業は、市場リスクの影響を受ける金融商品について、一定の仮定に基づく影響を評価するため、感応度分析やバリュー・アット・リスクによる分析を実施することがある。ただし、バリュー・アット・リスクによる分析は、企業に影響を及ぼす可能性のあるリスクを完全に反映するものではない。また、感応度分析やシナリオ分析にも、一定の限界がある。

IAASBの運営を支える体制とプロセスは、国際倫理・監査財団（IFEA）によって促進されている。

IAASB、IFEA及びIFACは、本書の内容に依拠して行動する、若しくは行動を控えることによって生じた損失について、その損失が過失によるものであるか否かにかかわらず、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、国際品質マネジメント基準、国際監査実務指針、公開草案、コンサルテーション・ペーパー等のIAASBの公表物の著作権はIFACにある。

著作権© IFAC 2023年4月。無断複写・複製・転載を禁ずる。本書は、公開によって最大限のフィードバックを得られるように、以下のような著作権情報を明記することを条件として複製が許可されている。「著作権© IFAC 2023年4月。無断複写・複製・転載を禁ずる。IFACの許可を受けて使用すること。本書は、公開によって最大限のフィードバックを得られるように、複製が許可されている。」

「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 Management」、「International Auditing Practice Notes」、「IAASB」、「ISA」、「ISAE」、「ISRE」、「ISRS」、「ISQM」、「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。「International Foundation for Ethics and Audit」（国際倫理・監査財団）及び「IFEA」は、米国とその他の国におけるIFEAの商標、又は登録商標及びサービスマークです。

著作権、商標、及び許可に関する情報については、permissions@ifac.orgまでお問合せください。

本公表物は、日本公認会計士協会によって英語から日本語に翻訳されている。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。

本公表物の複製、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。

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org