

平成15年2月20日

継続企業の前提に関する監査役と会計監査人との連携(中間研究報告)

平成14年1月の企業会計審議会による監査基準改訂により、企業が将来にわたって事業を継続するとの前提(以下「継続企業の前提」という。)に関する重要な疑義に対する会計監査人の対応が定められた。この研究報告は今般の監査基準改訂を受けて、平成12年10月26日に報告した「継続企業情報における監査役と会計監査人との連携(中間研究報告)」を改訂したものである。前回報告は、継続企業の前提における監査役と会計監査人の相互補完的な連携のあり方について、お互いの監査実務の視点から将来の課題と考えられる事項を含めて検討したものを中間研究報告としてとりまとめたものであったが、その目的は今回報告においても変えていない。

この報告は、両者の連携における監査実務を拘束するものではないが、今後両者が監査の品質向上に向けて連携を図るための参考になれば幸いであると考え、前回に続いて中間報告という形でとりまとめ、公表することにした。

日本公認会計士協会 近畿会・兵庫会・京滋会
社団法人 日本監査役協会 関西支部

1. はじめに

今般の企業会計審議会による監査基準の改訂で「継続企業の前提」への対応が新たに基準として設けられたが、これは財務諸表作成の前提条件である企業のゴーイング・コンサーン(継続企業の前提)問題について会計監査人が検討することを、利害関係者が強く求めるようになったことに対応するものである。ゴーイング・コンサーン(継続企業の前提)問題について国際監査基準では従来から規定されており、我が国実務への参考にできるとはいえ、監査役および会計監査人による監査において実務を通じた適切な監査慣行の醸成が期待される。監査役および会計監査人が的確な監査を行って監査の実を挙げるには、両者の連携を一層充実、強化する必要性が増していることは言うまでもない。

そこで、継続企業の前提にかかる監査の充実を図るため、法的責任が異なる両者の責任範囲に留意しつつ、相互の連携のあり方について検討した。

ただし、相互に連携を深めたとしても、それぞれの責任範囲が変わるものではないことを、お互い認識しておく必要がある。

2. 継続企業の前提に関する開示

平成14年10月18日付で金融庁より公布された「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」、「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」及び「財務諸表等規則の取扱いに関する留意事項(改正財務諸表等規則ガイドライン)」により、継続企業の前提に関する注記の記載内容が示された。

経営者は、平成15年3月1日以後終了する事業年度及び連結会計年度に係る財務諸表(連結財務諸表を含む。)から、継続企業の前提に関する注記の記載について対処することが必要となる。

財務諸表等規則及び連結財務諸表規則によると、経営者は、財務諸表を作成する場合、「貸借対照表日において、財政破綻の可能性その他会社が将来にわたって事業を継続するとの前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在する場合」には、所要の注記を記載する必要がある。

すなわち、経営者は、自らが行った評価に基づいて継続企業の前提に関する注記の要否を検討し、注記が必要であると判断した場合には、当該事象又は状況が存在する旨及びその内容、継続企業の前提に関する重要な疑義の存在、当該事象又は状況を解消又は大幅に改善するための経営者の対応及び経営計画(以下「経営計画等」という。)及び当該重要な疑義の影響を財務諸表に反映しているか否かについて、注記しなければならない。なお、記載する経営計画等については、少なくとも貸借対照表日の翌日から1年間の経営計画等を記載することとされる。また、貸借対照表日後に継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が発生し翌事業年度以降の財政状態及び経営成績に影響を及ぼす場合は、後発事象への対応が含まれる。

さらに、経営者は、連結財務諸表を作成する場合、親会社の個別財務諸表に関する継続企業の前提の評価の過程において、連結ベースの財務指標や子会社において発生又は発現した継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況のうち親会社に重要な影響を及ぼす項目についても、同様の検討を実施する必要がある。

そして、継続企業の前提に関する開示は、財務諸表のみならず、商法計算書類等においても同様に適用される。

3. 継続企業の前提に関する会計監査人の意見の性格

継続企業の前提に関する会計監査人の意見は、企業の事業継続能力そのものを認定し企業の存続を保証することにはなく、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況について適切な開示が行われているか否かの判断に基づいて会計処理や開示の適正性に関する枠組みの中で表明される。

会計監査人による継続企業の前提に関する検討は、経営者による継続企業の前提に関する評価を踏まえて行われるものである。

経営者は、財務諸表の作成にあたり継続企業の前提が適切であるかどうかを、合理的な期間(少なくとも貸借対照表日の翌日から1年間)にわたり評価し、また、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況を認識した場合には、当該事象又は状況を解消あるいは大幅に改善させるための経営計画等を策定し、その疑義に関する事項とあわせて財務諸表に注記することが求められる。なお、この経営計画等は、企業の重要な意思決定機関において討議され承認されるべきものと考えられる。

そして、会計監査人は、継続企業の前提に基づき財務諸表を作成することが適切か否かを検討し、経営者が実施した合理的な期間にわたる継続企業の前提に関する評価について、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況を識別するために、その期間のうち少なくとも貸借対照表日の翌日から1年間を対象期間として検討するとともに、財務諸表の表示の適正性を検討することになる。

会計監査人による継続企業の前提に関するこの一連の検討過程は、会計監査人の責任が「二重責任の原則」に裏付けられていることを前提としており、企業の存続そのものについて保証を与える責任は有していないことを示している。

したがって、会計監査人は、監査計画策定時における経営者とのディスカッションの実施、及び、監査計画策定時から貸借対照表日又は監査報告書作成日までの監査実施における分析的手続等の実施により、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる個々の事象又は状況を識別し、経営者の回答その他の手続によって継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況を総合的に識別する。

そして、会計監査人は、継続企業の前提に関する経営者の評価の適否並びに継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況に対する経営計画等が不合理でないかどうかを判断する。

ここで、経営者による継続企業の前提に関する評価が実施されていない場合や継

続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況に対する経営計画等の作成が行われていない場合(評価期間が貸借対照表日後1年間に満たない場合を含む。)は、会計監査人は、経営者に対して遅くとも監査終了までに当該評価の実施及び適切な経営計画等の作成を求める必要があるが、もし、必要とする評価の実施及び経営計画等の作成が行われない場合は、会計監査人は、その状態で監査意見を形成することとなる。

また、経営計画等を検討した結果、経営計画等に含まれる予測財務情報に影響が反映されていない要因を発見した場合には、当該要因について経営者とディスカッションするとともに、必要であれば予測財務情報の修正を求めなければならないが、その場合でも、最終的な経営計画等の作成責任は、経営者にある。

会計監査人は、これらの検討を踏まえて、継続企業の前提に関する重要な疑義が存在すると判断される場合、経営者による継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況についての評価および経営者が作成した経営計画等を基礎とした財務諸表の注記内容について検討した結果を、意見として表明することとなる。

4. 継続企業の前提に関する開示の監査役への影響

継続企業の前提に関する商法計算書類等における開示は、商法施行規則では明確に規定されていないが、商法施行規則第26条は、「貸借対照表又は損益計算書により会社の財産及び損益の状態を正確に判断するために必要な事項は、貸借対照表又は損益計算書に注記しなければならない。」と規定し、注記としての開示を求めている。継続企業の前提に関する開示は、企業の作成する財務諸表の前提としての重要な情報であることに鑑みると、当該開示は、商法計算書類等において、商法施行規則の規定に基づいて注記として行われるべきものと考えられる。

したがって、会計監査人は、商法監査においても、証券取引法監査と同様の枠組みの中で、継続企業の前提について検討し、意見を述べる必要がある。

一方、監査役は、会計監査人が企業会計審議会による監査基準にしたがって実施した会計監査の方法又は結果の相当性並びに職務執行の一環として取締役が行った財務諸表の開示の妥当性を判断するため、継続企業の前提に関する開示について監査役監査の対象として積極的に取り組んでいくことが必要となる。

この取り組みの中で、監査役は、会計監査人の監査に錯誤が生じないように情報提供を行うことが考えられる。なお、監査役から会計監査人への情報提供は法律上義務

付けられておらず、監査役の自らの判断と責任に基づいて行うことが望ましい。そしてその範囲は、会計監査人の監査の相当性判断並びに取締役が職務執行として行った開示の妥当性判断の根拠付けを目的とするものに止めることは当然のことである。

監査役が、会計監査人に提供しうる情報の例としては、以下のものが考えられる。

- (1) 事業計画(資金計画を含む)とその推進状況
- (2) 重要な業務執行方針の変更
- (3) 重要な財産(権利を含む)の変動
- (4) 重要な提携又は契約の解除
- (5) 重要な違法事件、訴訟又は賠償請求の発生
- (6) 重大な品質又は環境問題の発生
- (7) 重要な取引先との取引状況等の変化
- (8) 事業活動に重要な影響を及ぼす法令又は規則の改廃
- (9) 事業活動に重要な影響を及ぼす市場の変化又は技術革新の発生

これらの例示した情報については、商法においても連結決算制度が導入されたことに鑑みて、連結対象の子会社に関する情報を含める必要がある。

さらに、監査役は、会計監査人が経営者に積極的に提言できるよう経営者と会計監査人のディスカッション等の場の設定に努めることが望ましい。

5. 継続企業の前提に関する監査役と会計監査人との連携

証券取引法監査において、継続企業の前提に関する開示の検討が必要とされたことにより、会計監査人は、財務諸表についての監査意見を形成するにあたり、継続企業の前提を基礎として財務諸表を作成することが妥当か否かを判断する必要に迫られる。このため、会計監査人は、監査の各過程において、企業が抱えている複数の不確実性について識別し、経営者の評価を検討し、必要な場合は財務諸表の記載内容を検討することが必要となる。

このように、会計監査人にとって、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況への対処は、重要なものであるが時々刻々と変動する経済環境の中で、不確実性のある事象や状況についての情報収集は、外部の機関である会計監査人独自の対処では限界がある。

監査役はこれらの情報を容易に知りうる立場にあるので、積極的に情報収集を行い会計監査人に提供することが、効果的な監査を進める上でも必要であると思われる。

一方、会計監査人は、会計監査の相当性と財務諸表の開示の妥当性の判断に資するため、継続企業の前提にかかる会計監査の方法と結果を監査役に報告することが求められる。

また、会計監査人は、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況の不確実性の検討の結果、重要な疑義が存在すると判断される場合、経営者によって継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況に関して適切な開示が行われているか否かの判断を行うことになる。

そして、開示内容の適切さの程度に応じて、会計監査人は、その意見を表明することとなる。

継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況を識別した場合の会計監査人の当該事象や状況への対処についても、経営者の評価の検討から開示の適正性の検討に至る過程の中で、監査役と会計監査人がより密接な意見交換を行うことが必要である。

(1) 監査計画策定にあたっての監査役と会計監査人の連携

会計監査人は、監査計画の策定時に、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況の有無を検討する。この時点で、会計監査人が、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況を識別した場合は、当該事象又は状況に対する経営者の評価を検討するための監査手続の実施を検討することになる。

会計監査人は、監査計画の策定時に、経営者とのディスカッション・分析的手続等により、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況を識別した場合は、その事象又は状況について、監査役に報告しなければならない。

監査役は、会計監査人よりの報告内容を検討するとともに、経営者にその事象又は状況についての評価の有無を確認し、適切な評価の必要性について勧告することが重要である。

また、会計監査人の監査計画の策定に際して、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況についての双方の識別について、監査役と会計監査人が意見を交換することが有用である。

(2) 監査実施過程における監査役と会計監査人との連携

会計監査人は、監査の実施過程において、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況の存在を識別した場合、当該事象又は状況に対する経営者の評価を検討するための監査手続の実施を検討することになる。

期中に発生した当該事象又は状況については、経営者の当該事象又は状況に対する評価が実施されていない場合や評価が行われていても暫定的なものである場合が多いと予想される。そして、発生後の状況の変化によって経営者の評価が変わる可能性が高いと予想されるが、会計監査人は、時々刻々変化する情報を、常時把握することは困難であると予想される。したがって、監査役に対して、当該事象又は状況の変化並びに経営者の評価の変更についての情報の提供を依頼する必要がある。

また、会計監査人は、監査の実施過程において継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況を識別した場合は、即座に監査役に報告するとともに、会計監査人が聴取した経営者の当該事象又は状況に係る評価の内容についても報告しなければならない。

監査役が会計監査人の見解を聴取し、その後の当該事象又は状況の変化に伴う経営者の評価の変更について、会計監査人の見解に重要な影響を与える変更が認められた場合に会計監査人に助言することは有用である。また、監査役は、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況の存在を把握した場合、経営者に対して当該事象又は状況の存在を報告し、当該事象又は状況に対する評価を確認するとともに、会計監査人に対して当該事象又は状況について助言する必要がある。

(3) 監査意見形成にあたっての監査役と会計監査人との連携

会計監査人は、監査計画の策定及び監査の実施を通じて継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況を識別、検討し、経営者が開示した財務諸表について意見を表明することとなる。会計監査人は、その意見形成の理由について監査役に報告し、説明する必要がある。監査役は会計監査人の意見形成の根拠を十分に聴取して、自らの意見形成の基礎とすることになる。

なお、この過程で、監査役は会計監査人がその意見形成時に考慮していない重要な事象又は状況の変化を認識している場合は、当該事象又は状況の変化の識別を行うよう会計監査人に要請する必要がある。

6. おわりに

ゴーイング・コンサーン(継続企業の前提)問題への対処が、我が国に導入されることになったが、継続企業の前提に関する重要な疑義を抱かせる事象や状況を会計監査人がどのようにして経営者と共通認識するのか、経営者が提示する経営計画等を会計監査人がどのような判断で合理的と考えるのか、など課題は多い。

その一方で、継続企業の前提に関する開示を経営者が適切に行っていることを監査役および会計監査人は確かめなければならない。そのためには、経営者、監査役及び会計監査人が継続企業の前提を識別、検討するためのチェックリストがあれば便利と考え、前回報告同様、別紙のとおり「継続企業の前提に関するチェックリスト」を作成した。

最後に、監査役と会計監査人の連携について、個々の監査役や会計監査人の自由裁量に委ねるよりは、相互連携のための何らかのガイドラインが整備されれば、より充実した連携が期待される。その意味で、社団法人 日本監査役協会 会計委員会から平成14年9月9日に報告された「連結決算時代における監査役と他の監査主体との連携の実務」が参考になることを申し添える。

以上