

財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則
(昭和三十八年十一月二十七日大蔵省令第五十九号)

(継続企業の前提に関する注記)

第八条の二十七 貸借対照表日において、債務超過等財務指標の悪化の傾向、重要な債務の不履行等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(以下「継続企業の前提」という。)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、次の各号に掲げる事項を注記しなければならない。

- 一 当該事象又は状況が存在する旨及びその内容
- 二 継続企業の前提に関する重要な疑義の存在
- 三 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
- 四 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

「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について
(財務諸表等規則ガイドライン)

8の27-1 規則第8条の27に規定する継続企業の前提とは、「監査基準」にいう継続企業の前提をいうものとする。

8の27-2 規則第8条の27に規定す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は、監査基準にいう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いうものとし、同条に掲げる事象又は状況の他、売上高の著しい減少、継続的な営業損失の発生、継続的な営業キャッシュ・フローのマイナス、重要な債務の返済の困難性、新たな資金調達が困難な状況、取引先からの与信の拒絶、事業の継続に不可欠な重要な資産の毀損又は喪失若しくは権利の失効、重要な市場又は取引先の喪失、巨額の損害賠償の履行、法令等に基づく事業の制約等が含まれることに留意する。なお、これらの事象又は状況が複合して、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況となる場合もあることに留意する。

8の27-3 規則第8条の27の注記において、貸借対照表日において存在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が貸借対照表日後に解消又は大幅に改善した場合若しくは当該事象又は状況が変化した場合には、その旨及びその経緯も含めて記載することに留意する。

8の27-4 規則第8条の27第3号に規定する経営者の対応及び経営計画については、少なくとも貸借対照表日の翌日から1年以上の経営計画等を記載することに留意する。

8の27-5 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には、当該事象又は状況は規則第8条の4に規定する後発事象に該当することに留意する。

監査基準の改訂について（抄）

平成14年1月25日
企業会計審議会

6 継続企業の前提について

(1) 継続企業の前提に対する対処

企業が将来にわたって事業活動を継続するとの前提（以下「継続企業の前提」という。）について、監査人が検討することに対する社会の期待が存在する。背景には、近年我が国で企業破綻の事例が相次ぎ、利害関係者の要望が強くなったことがある。さらに、すでに米国をはじめとする主要国の監査基準、ならびに国際監査基準（ISA）は、継続企業の前提に関して監査人が検討を行うことを義務づけていることから、改訂基準で導入することが適当と判断したものである。

(2) 監査上の判断の枠組み

継続企業の前提に関わる監査基準のあり方としては、監査人の責任はあくまでも二重責任の原則に裏付けられたものとしている。経営者は、財務諸表の作成に当たって継続企業の前提が成立しているかどうかを判断し、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象や状況について、適切な開示を行わなければならない。したがって、継続企業の前提に重要な疑義が認められる場合においても、監査人の責任は、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、適切な開示が行われているか否かの判断、すなわち、会計処理や開示の適正性に関する意見表明の枠組みの中で対応することにある。

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。具体的には、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象や状況の有無、合理的な期間（少なくとも決算日から1年間）について経営者が行った評価、当該事象等を解消あるいは大幅に改善させるための経営者の対応及び経営計画について検討する。

その結果、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象や状況が存在し、当該事象等の解消や大幅な改善に重要な不確実性が残るため、継続企業の前提に重要な疑義が認められる場合には、その疑義に関わる事項が財務諸表において適切に開示されていれば（他に除外すべき事項がない場合には）無限定適正意見を表明し、それらの開示が適切でなければ除外事項を付した限定付適正意見を表明するか又は不適正意見を表明する。なお、無限定適正意見を表明する場合には、監査報告書において、財務諸表が継続企業の前提に基づき作成されていることや当該重要な疑義の影響が財務諸表に反映されていないことなどを含め、当該重要な疑義に関する開示について情報を追記することになる。また、経営者が適切な評価を行わず、合理的な経営計画等が経営者から提示されない場合には、監査範囲の制約に相当することとなり、除外事項を付した限定付適正意見を表明するか又は意見を表明しない。ただし、事業の継続が困難であり継続企業の前提が成立していないことが一定の事実をもって明らかなき場合は不適正意見を表明することになる。

これらは、基本的に国際的な主要国の監査基準に沿ったものである。要は、企業の

事業継続能力に関わる情報の財務諸表における適切な開示を促すことが継続企業の前提に関わる監査基準の考え方である。

(3) 継続企業の前提に関わる開示

継続企業の前提に影響を与える可能性がある事象や状況を余り広範に捉えると、その影響の重要度や発現時期が混淆し、却って投資判断に関する有用性を損なうとともに、監査人が対処できる限界を超えると考えられる。したがって、公認会計士監査においては、相当程度具体的であってその影響が重要であると認められるような、重要な疑義を抱かせる事象又は状況についてのみ対処することとした。

継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象や状況としては、企業の破綻の要因を一義的に定義することは困難であることから、財務指標の悪化の傾向、財政破綻の可能性等概括的な表現を用いている。より具体的に例示するとすれば、財務指標の悪化の傾向としては、売上の著しい減少、継続的な営業損失の発生や営業キャッシュ・フローのマイナス、債務超過等が挙げられる。財政破綻の可能性としては、重要な債務の不履行や返済の困難性、新たな資金調達が困難な状況、取引先からの与信の拒絶等が挙げられる。また、事業の継続に不可欠な重要な資産の毀損や権利の失効、重要な市場や取引先の喪失、巨額の損害賠償の履行、その他法令に基づく事業の制約等も考慮すべき事象や状況となると考えられる。いずれにせよ、このような事象や状況が存在する場合には、その旨、その内容、継続企業の前提に関する重要な疑義の存在、当該事象や状況に対する経営者の対応及び経営計画、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等について、財務諸表に注記を義務づけていくことが必要である。

一方、企業活動の継続が損なわれるような重要な事象や状況は突然生起することは稀であり、財務諸表の注記が行われるまで何ら投資者に情報が開示されないことも問題であると考えられる。したがって、上記のような事象や状況につながる真のある重要な事項については、有価証券報告書や営業報告書等において適切に開示されることが求められる。

監 査 基 準 (抄)

昭和 31 年 12 月 25 日
最終改正 平成 17 年 10 月 28 日
企業会計審議会

第三 実施基準

一 基本原則

1～5 (略)

6 監査人は、監査計画の策定及びこれに基づく監査の実施において、企業が将来にわたって事業活動を継続するとの前提（以下「継続企業の前提」という。）に基づき経営者が財務諸表を作成することが適切であるか否かを検討しなければならない。

二 監査計画の策定

1～6 (略)

7 監査人は、監査計画の策定に当たって、財務指標の悪化の傾向、財政破綻の可能性その他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確かめなければならない。

8 (略)

三 監査の実施

1～6 (略)

7 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が存在すると判断した場合には、当該疑義に関して合理的な期間について経営者が行った評価、当該疑義を解消させるための対応及び経営計画等の合理性を検討しなければならない。

8 (略)

第四 報告基準

六 継続企業の前提

1 監査人は、継続企業の前提に重要な疑義が認められるときに、その重要な疑義に関わる事項が財務諸表に適切に記載されていると判断して無限定適正意見を表明する場合には、当該重要な疑義に関する事項について監査報告書に追記しなければならない。

2 監査人は、継続企業の前提に重要な疑義が認められるときに、その重要な疑義に関わる事項が財務諸表に適切に記載されていないと判断した場合は、当該不適切な記載についての除外事項を付した限定付適正意見を表明するか、又は、財務諸表が不適正である旨の意見を表明し、その理由を記載しなければならない。

3 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が存在している場合において、経営者がその疑義を解消させるための合理的な経営計画等を提示しないときには、重要な監査手続を実施できなかった場合に準じて意見の表明の適否を判断しなければならない。

4 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ない場合には、継続企業を前提とした財務諸表については不適正である旨の意見を表明し、その理由を記載しなければならない。

継続企業の前提に関する開示について

平成14年11月6日

日本公認会計士協会

1. はじめに

企業会計審議会は、平成14年1月25日付けで「監査基準の改訂に関する意見書」（以下「意見書」という。）を公表し、平成15年3月1日以後終了する事業年度に係る財務諸表から、企業が将来にわたって事業活動を継続するとの前提（以下「継続企業の前提」という。）に関する開示が必要となった。

これを受けて、平成14年10月18日付けで、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」及び「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」等の関係府令が改正された。

意見書の前文「三 主な改訂点とその考え方」、「6 継続企業の前提について」では、企業の破綻の要因を一義的に定義することは困難であるとの考えから、継続企業の前提に影響を与える可能性がある事象や状況については、財務指標の悪化の傾向、財政破綻の可能性等というように概括的な表現を用いた上で、具体的な事象や状況について一定の例示が行われている。しかし、継続企業の前提に関しては、我が国の企業が初めてその開示を検討する項目であり、具体的にどのような場合にどのように開示すべきかについて、当面の実務において経営者がその判断に迷う場合も想定される。経営者による開示の内容については、今後実務を通じて妥当な開示の慣行が醸成されることが期待されるが、当委員会では国際的な実務慣行等を参考に、今後の継続企業の前提に関する開示実務の確立に向けての当面の開示の考え方を以下に取りまとめた。本報告に基づく開示の考え方は、証券取引法に基づく財務諸表等のみならず、商法に基づく計算書類等においても同様に適用される。

なお、従来日本では継続企業の前提に関する開示実務はなかったことから、実務慣行を斟酌することはできない。よって、各企業が継続企業の前提について、より積極的な開示を行うことを期待するものである。

2. 継続企業の前提に基づく財務諸表

財務諸表は、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成されるが、当該会計基準は継続企業の前提を基礎としていると解されているため、財務諸表に計上されている資産及び負債は、将来の継続的な事業活動において回収又は返済されることが予定されている。しかし、企業は様々なリスクにさらされながら事業活動を営んでいるため、企業が将来にわたって事業活動を継続できるかどうかは、もともと不確実性を有することとなる。このため、継続企業の前提に基づき作成された財務諸表といえども、必ずしも企業が将来にわたって事業活動を継続して営みうることを保証するものではない。

3. 継続企業の前提の評価と開示

一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して財務諸表を作成する責任は経営者にある。したがって、経営者は、財務諸表の作成に当たり、継続企業の前提が適切であるかどうかを評価することが求められる。また、経営者は、継続企業の前提に関する評価の結果、期末において、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在し、その解消又は大幅な改善に重要な不確実性が残ることにより継続企業の前提に重要な疑義が存在すると認識したときは、当該疑義に関する事項を財務諸表に注記することが必要となる。

なお、企業活動の継続が損なわれるような重要な事象又は状況が突然生起することは稀であると考えられるため、継続企業の前提に関する開示の検討に際しては、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況につながる虞のある重要な事項を幅広く検討することが必要であり、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況には至らない場合であっても、財務諸表と共に開示される書類、例えば、有価証券報告書、営業報告書等において適切に開示されることが望ましい。

4. 継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況

貸借対照表日において、単独で又は複合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としては、例えば、以下のような項目が考えられる。

<財務指標関係>

- ・ 売上高の著しい減少
- ・ 継続的な営業損失の発生又は営業キャッシュ・フローのマイナス
- ・ 重要な営業損失、経常損失又は当期純損失の計上
- ・ 重要なマイナスの営業キャッシュ・フローの計上
- ・ 債務超過

<財務活動関係>

- ・ 営業債務の返済の困難性
- ・ 借入金の返済条項の不履行や履行の困難性
- ・ 社債等の償還の困難性
- ・ 新たな資金調達の困難性
- ・ 債務免除の要請
- ・ 売却を予定している重要な資産の処分の困難性
- ・ 配当優先株式に対する配当の延滞又は中止

<営業活動関係>

- ・ 主要な仕入先からの与信又は取引継続の拒絶
- ・ 重要な市場又は得意先の喪失
- ・ 事業活動に不可欠な重要な権利の失効
- ・ 事業活動に不可欠な人材の流出
- ・ 事業活動に不可欠な重要な資産の毀損、喪失又は処分

- ・ 法令に基づく重要な事業の制約

＜その他＞

- ・ 巨額な損害賠償金の負担の可能性
- ・ ブランド・イメージの著しい悪化

これらの項目の中には、単独の事象又は状況により、破産の原因たる事実の生ずる虞や、事業の継続に著しい支障を来すことなく弁済期にある債務を弁済することができなくなることも考えられ、例えば、債務超過や借入金の契約条項の不履行のように、単独の事象又は状況、それ自体で継続企業の前提に重要な疑義が認められる場合もある。

しかし、通常これらの項目は、複数の事象又は状況が密接に関連して発生又は発現することが多いと考えられる。このため、経営者は継続企業の前提の評価の過程において、上記に例示するような項目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であり、当該事象又は状況の解消又は大幅な改善に重要な不確実性が残るために、継続企業の前提に関する重要な疑義が認められるか否かを、総合的に判断する必要がある。

これらの項目はあくまで例示であり、その企業の規模や業種等により、金額的重要性や質的重要性を加味して判断すべき事項もあり、また、その企業が営む業種の特殊性等により、これらの項目と異なる財務指標を用いることが適切な場合や、異なる事象又は状況が継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる場合もある。

また、企業が個別財務諸表に加えて連結財務諸表を作成しなければならない場合には、経営者は親会社の個別財務諸表に関する継続企業の前提の評価の過程において、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の継続企業の前提に重要な影響を及ぼす項目も検討する必要がある。

5. 継続企業の前提に係る評価期間と検討の程度

継続企業の前提に関する評価は、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況を解消あるいは大幅に改善させるための経営者の対応又は経営計画（以下「経営計画等」という。）を含み、合理的な期間（少なくとも貸借対照表日の翌日から1年間）にわたり企業が事業活動を継続できるかどうかについて、入手可能なすべての情報に基づいて行うことが求められる。

この場合、検討の程度は、企業を取り巻く経済環境やその企業の財政状態等によって影響を受けることとなる。例えば、企業が利益基調であり、資金調達を容易に行い得る状況にある場合には、詳細な検討を行うことなく、合理的な期間にわたって事業活動を継続できると容易に結論付けることができるが、そのような状況にない場合には、将来における収益性や債務の返済予定に対する資金調達の実行可能性など、継続企業としての諸要因の検討が必要になる。

6. 継続企業の前提に関する注記

継続企業の前提が適切であるかどうかを総合的に評価した結果、貸借対照表日において、単独で又は複合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が存在すると判断した場合には、当該疑義に係る事項として、以下の事項を財務諸表に注記する。

- ① 当該事象又は状況が存在する旨及びその内容
- ② 継続企業の前提に関する重要な疑義が存在する旨
- ③ 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の内容
- ④ 財務諸表は継続企業を前提として作成されており、当該重要な疑義の影響を財務諸表に反映していない旨

これらの注記において、単独で又は複合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が貸借対照表日後に解消又は大幅に改善した場合若しくは当該事象又は状況が変化した場合には、その旨及び経緯を含めて記載することが必要である。

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する場合には、当該事象又は状況は後発事象として開示することになる。ただし、このような後発事象のうち、貸借対照表日において既に存在していた状態で、その後その状態が一層明白になったものについては、貸借対照表日において存在してい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として注記する必要がある。

7. 経営計画等の策定

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解消又は大幅に改善させるための経営計画等は、財務諸表作成時現在計画されており、かつ、経済合理性があると同時に実行可能性があることが必要である。

具体的な経営計画等の内容としては、例えば、借入金の契約条項の履行が困難であるという状況に対しては、資産の処分、返済条件の見直し、又は増資計画などが考えられる。また、重要な市場又は得意先の喪失については、他の同等な市場又は得意先の開拓といった計画などが考えられる。

以 上

付録 継続企業の前提に関する注記の参考文例

以下の文例は、経営者が、継続企業の前提が適切であるかどうかを総合的に評価した結果、貸借対照表日において、単独又は複合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が存在すると判断した場合の参考文例である。このような注記に対して、監査上の判断が行われることになる。

〔連結財務諸表注記 文例1〕

当グループは、当連結会計年度において、〇〇百万円の当期純損失を計上した結果、〇〇百万円の債務超過になっています。当該状況により、継続企業の前提に関する重要な疑義が存在しています。

連結財務諸表提出会社である当社は、当該状況を解消すべく、〇〇株式会社に対し〇〇億円の第三者割当て増資を平成〇年〇月を目途に計画していますが、先方からの回答期日は平成〇年〇月〇日になっております。また、主力金融機関に対しては〇〇億円の債務免除を要請しており、平成〇年〇月〇日に実行される予定になっています。

連結財務諸表は継続企業を前提として作成されており、このような重要な疑義の影響を連結財務諸表には反映していません。

〔連結財務諸表注記 文例2〕

当グループは、〇〇株式会社とフランチャイズ契約を締結しています。当連結会計年度における当該フランチャイズ契約関連の売上高は〇〇百万円であり、売上高全体の〇〇%を占めています。しかし、期末時点では来期以降の契約更新が行われておりません。当該状況により、継続企業の前提に関する重要な疑義が存在しています。

連結財務諸表提出会社である当社は、当該状況を解消すべく、〇〇株式会社との契約更新の交渉を継続していますが、この契約更新の交渉期限は平成〇年〇月となっています。なお、この〇〇株式会社との交渉期限である平成〇年〇月以降には、〇〇株式会社の競合会社である△△株式会社とのフランチャイズ契約の交渉を開始する予定になっています。この新たなフランチャイズ契約の締結では、広告宣伝関連費用が前期〇%増加し、また、売上高は前期比〇%の減少が見込まれますが、来期の営業損益に与える影響は〇〇百万円と予想されます。

連結財務諸表は継続企業を前提として作成されており、このような重要な疑義の影響を連結財務諸表には反映していません。

〔財務諸表注記 文例3〕

当社は、前期〇〇百万円、当期に〇〇百万円の大幅な営業損失を計上し、また、当期には営業キャッシュ・フローも〇〇百万円と大幅なマイナスとなっています。当該状況により、継続企業の前提に関する重要な疑義が存在しています。

当社は、当該状況を解消すべく、不採算部門の〇〇事業からの撤退を〇年〇月を目途に計画しています。この計画の中では、当該事業に関わる設備を売却するとともに、早期退職制度の導入により〇〇名の人員削減を行い、併せて全社ベースで費用の〇%削減を行う予定です。また、主力金融機関との間で、新たに〇〇億円のコミットメント・ラインの設定を交渉しています。

財務諸表は継続企業を前提として作成されており、このような重要な疑義の影響を財務諸表には反映していません。

継続企業の前提に関する監査人の検討

平成14年7月29日

改正 平成15年1月16日

最終改正 平成16年3月17日

日本公認会計士協会

本報告書の目的

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

継続企業の前提

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

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

したがって、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在しているような場合には、財務諸表において継続企業の前提に関する重要な疑義に係る事項を適切に注記することが重要となる。

継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況

4. 経営者及び監査人の検討対象となる継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況の例示項目については、監査委員会報告第74号「継続企業の前提に関する開示について」（平成14年11月6日）の第4項に示されているとおりであるが、当該事象又は状況に関する以下の取扱いについては経営者のみならず監査人が継続企業の前提を検討するに当たっても十分留意する必要がある。

- ・ 例示項目にある債務超過や借入金の契約条項の不履行のように単独の事象又は状況で継続企業の前提に重要な疑義が認められる場合もあるが、通常は、複数の事象

又は状況が密接に関連して発生又は発現することが多いと考えられるため、継続企業の前提に重要な疑義が認められるか否かを各企業の実情に応じて総合的に判断する必要があること

- ・ 連結財務諸表を作成しなければならない場合には、親会社の個別財務諸表に関する継続企業の前提の評価に当たり、連結ベースの財務指標や、子会社において発生又は発現した継続企業の前提に重要な疑義を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も検討する必要があること

経営者の責任

5. 経営者は、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して財務諸表を作成する責任を有している。したがって、経営者は、財務諸表の作成に当たり、継続企業の前提が適切であるかどうかを評価することが求められる。また、経営者は、継続企業の前提の評価の結果、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で、最終的に継続企業の前提が適切であると評価したとしても、当該疑義に関する事項を財務諸表に注記することが求められる。
6. 経営者は、継続企業の前提を評価するに当たり、入手可能なすべての情報に基づき、合理的な期間（少なくとも貸借対照表日の翌日から1年間）にわたり企業が事業活動を継続できるかどうかについて検討し、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解消あるいは大幅に改善させるための対応又は経営計画（以下「経営計画等」という。）を策定することが求められる。

監査人の責任

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

このため、監査人は、経営者が実施した合理的な期間にわたる継続企業の前提に関する評価について、その期間のうち少なくとも貸借対照表日の翌日から1年間を対象期間として検討するとともに、財務諸表の表示を検討する責任を有しているが、企業の存続そのものについて保証を与える責任は有していない。

監査計画の策定及び監査の実施における検討

8. 監査人は、監査計画の策定に際して、経営者とのディスカッション、監査役若しくは監査役会又は監査委員会とのコミュニケーション、分析的手続等により、継続企業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か否かについて検討しなければならない。
9. 監査人は、前項の検討の結果、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が識別された場合には、当該事象又は状況が監査の実施に及ぼす影響を考慮して、実施する監査手続、その実施の時期及び範囲を決定しなければならない。

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

なお、当該事象又は状況を識別し得る監査手続としては、例えば、以下の監査手続がある。

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

11. 監査人は、監査計画の策定又は監査の実施において、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が識別された場合には、第12項から第16項の手続を速やかに実施することを検討しなければならない。

経営者の評価の検討

12. 監査人は、継続企業の前提に関する経営者の評価が適切であるか否かについて検討しなければならない。

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

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

14. 監査人は、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況を識別した場合には、当該事象又は状況に対する経営計画等が、当該事象又は状況を解消あるいは大幅に改善させるものであるかどうか、実行可能なものであるかどうかについて、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。

この場合、監査人は、経営計画等のてん末について予測することはできないため、実施可能な範囲で例えば次の点を考慮して、経営計画等が不合理でないかどうかを判断することに留意する。

＜資産の処分に関する計画＞

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

＜資金調達の計画＞

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

＜債務免除の計画＞

- ・ 債務免除を受ける計画の実行可能性（債権者との合意等）

15. 経営計画等の検討に関連する監査手続には、例えば以下のものが含まれる。

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

16. 監査人は、経営計画等の予測財務情報を検討する場合には、以下の事項について検討しなければならない。

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

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

財務諸表に与える影響の検討

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

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

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

監査意見

19. 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り、かつ、継続企業の前提に重要な疑義が認められないと判断した場合には、無限定適正意見を表明する。

20. 監査人は、継続企業の前提に重要な疑義が認められる場合において、継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切であり、かつ、当該疑義に関する事項の注記が適切であると判断したときは、無限定適正意見を表明し、監査報告書に追記情報として次の事項を記載する。

- (1) 継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況の内容
- (2) 継続企業の前提に重要な疑義が存在する旨
- (3) 当該事象又は状況に対する経営計画等が注記されている旨
- (4) 財務諸表は継続企業を前提として作成されており、当該重要な疑義の影響を財務諸表に反映していない旨

なお、第18項の一定の事実に至っていない状況では、監査人は、合理的な経営計画等が提示され、かつ、継続企業の前提に関する重要な疑義に係る事項が適切に注記されるよう対処することが必要であることに留意する。

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

22. 監査人は、経営者から合理的な経営計画等が提示されない場合（提示された経営計画等が合理的でない場合や経営者の評価期間が貸借対照表日の翌日から1年に満たない場合を含む。）には、重要な監査手続を実施できなかった場合に準じて、除外事項を付した限定付適正意見を表明するか又は意見を表明しない。

23. 監査人は、不適正意見又は除外事項を付した限定付適正意見を表明すべき場合に、意見を表明しないこととしてはならないが、継続企業の前提に関連して、将来の帰結が予測し得ない事象や状況の財務諸表への影響が複合的で多岐にわたる場合には、重要な監査手続を実施できなかった場合に準じて、意見を表明しないことがある。この場合、監査人は、意見の表明ができるか否かについて慎重に判断しなければならない。
24. 監査人は、継続企業の前提が成立していないことが一定の事実をもって明らかな場合において、財務諸表が継続企業の前提に基づいて作成されているときは、不適正意見を表明する。

経営者確認書

25. 監査人は、継続企業の前提に重要な疑義が認められる場合には、経営者が継続企業を前提に財務諸表を作成することは適切であると判断していること、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ている場合には経営計画等を含めその内容はすべて監査人に説明していること、さらに当該内容は財務諸表に適切に注記していること等を記述した経営者確認書を入手しなければならない。

発効及び適用

26. 本報告書は、平成14年7月29日に発効し、平成15年3月1日以後終了する事業年度に係る監査及び平成15年9月1日以後終了する中間会計期間に係る中間監査から適用する。
27. 「監査基準委員会報告書第22号（中間報告）「継続企業の前提に関する監査人の検討」の一部改正について」（平成15年1月16日）は、平成15年1月16日から適用する。
28. 「監査基準委員会報告書第22号「継続企業の前提に関する監査人の検討」の一部改正について」（平成16年3月17日）は、監査基準委員会報告書第25号「監査役若しくは監査役会又は監査委員会とのコミュニケーション」（平成16年2月17日）が適用される平成16年3月1日以後終了する事業年度に係る監査から適用する。