

新型コロナウイルス感染症（COVID-19） 拡大下の監査

— 監査法人に対するインタビュー調査を中心に —

小澤 義昭

1. はじめに—COVID-19下のビジネスの背景と監査上の課題

2020年4月7日、政府による新型コロナウイルス感染症対策の一環として、東京都と大阪府を含む7都府県を対象に、緊急事態宣言が発令された。緊急事態宣言の発令を受けて、わが国の多くの企業では在宅勤務への切り替えを余儀なくされた。これは、監査事務所（監査法人、共同事務所等）においても同様であり、監査パートナーおよびスタッフは、事務所にも出られず監査対象会社にも往査できない状況が続いたと理解している。これに呼応するかのように、日本公認会計士協会（以下、「JICPA」と称する。）は3月から6月にかけて「COVID-19に関連する監査上の留意事項（その1～6）」を順次公表し、国際監査・保証基準審議会（以下、「IAASB」と称する。）も数種類の「監査実務に関するスタッフ・アラート」を公表した。さらに、COVID-19下の会計上の問題、特に減損等の見積りの困難さに対処するために、金融庁も連絡協議会を設立してこの難局に対処し、企業会計基準委員会（以下、「ASBJ」と称す）も「会計上の見積りを行う上でのCOVID-19の影響の考え方¹⁾」を公表するに至った。

このような環境下において、2020年3月決算（上場会社中、2,362社）の

1) ASBJ (2020a)

キーワード：新型コロナウイルス感染症（COVID-19）、会計上の見積り、監査、
大手監査法人、グループ監査

期末監査が行われたのであるが、各監査事務所は、当該環境下において、どのように監査業務を遂行し、監査実施上の問題に対処し、どのような結論に達したのであろうか。さらに、「工場・店舗減損見送り」といった見出しの記事²⁾に代表されるように、世間では、2020年3月決算ではあたかも簡易な監査が認められたかの如く報道されているが、はたしてそれは事実であろうか。

本稿の目的は、3月決算に係る上場会社の期末監査に関し、日本公認会計士協会近畿会（北山久恵会長）の協力を得て、大手監査法人（EY新日本、トーマツ、あずさ、PwCあらた）、準大手監査法人（太陽、仰星）およびびびき監査法人を対象としたインタビュー調査を実施することによって、前述の疑問の解明を試みることである。本稿の構成は以下のとおりである。第2節では、COVID-19下の規制当局の対応と監査の留意事項等の概要について説明する。インタビュー調査の実施概要を第3節で示したのちに、第4節においてインタビュー調査の結果を提示するとともに解釈を行う。最後の第5節では本稿のまとめと今後の展望を示す。

2. COVID-19下の規制当局の対応と監査の留意事項等の概要

インタビュー調査の結果を示す前に、3月決算上場会社の期末監査に関連して、規制当局、会計基準設定機関および公認会計士団体は、それぞれどのような対応を行い、どのような留意事項・通達等を公表したのかを整理することにしたい。

2.1 金融庁の対応

金融庁は4月3日にJICPAやASBJ、東京証券取引所、日本経済団体連合会、証券アナリスト協会をメンバーとする会計実務に関する連絡協議会（正式名称：新型コロナウイルス感染症の影響を踏まえた企業決算・監査等への対応に係る連絡協議会、以下、「連絡協議会」と称する。）を立ち上げている。その目的は、COVID-19の影響下における企業の決算作業および監査等

2) 日本経済新聞社（2020）

について、関係者間で現状の認識や対応のあり方を共有することにあるとしている³⁾。新聞紙上では、会計基準そのものは見直さないが、現行のルールを弾力的に適用できるように関係者で認識を擦り合わせるものであるとされていた⁴⁾。この連絡協議会は、4月3日から7月2日まで9回開催され、7月2日で幕を閉じている。

連絡協議会自体として、公表されたものは多くはない。まず、4月15日に、「COVID-19の影響を踏まえた企業決算・監査及び株主総会の対応について」⁵⁾が発出されている。同声明は、COVID-19の国内外での感染拡大により、企業決算及び監査業務に大きな遅延が生じる可能性が高まっていることを踏まえて、企業および監査事務所に対し、当初予定したスケジュールの形式的な遵守に必要以上に拘泥することは、関係法令が確保しようとした実質的な趣旨をかえって没却することにもなりかねないため、例年とは異なるスケジュールを想定し、柔軟かつ適切に対応していくことを求めている。これ以外にはもう一つ、連絡協議会からは、7月2日に「COVID-19の影響を踏まえた企業決算・監査等への対応（骨子）」⁶⁾の公表がある。このように公表物は多くないが、その影響力は甚大であり、連絡協議会の議論等を受けて、個々のメンバーからは次のような発出がされている。

(1) 金融庁による発出

有価証券報告書等の提出期限の一律延長（2020年9月末まで）を行っている。具体的には、次のように延長していた。

【図表1】提出期限の延長

提出書類	本来の提出期限	延長後の提出期限
2020年3月期の有価証券報告書	2020年6月末	2020年9月末まで
2020年12月期の第1四半期報告書	2020年5月15日	
2021年3月期の第1四半期報告書	2020年8月14日	

(出所:筆者作成)

- 3) 金融庁（2020）
 4) 日本経済新聞社（2020）
 5) 連絡協議会（2020a）
 6) 連絡協議会（2020b）

(2) ASBJによる発出

COVID-19の収束時期等を予測することが困難な状況において会計上の見積りを行う際の留意点を議事概要として公表している。

これに関しては、2. 2「ASBJの対応」で詳細に記述する。

(3) JICPAによる発出

COVID-19に関連する監査上の留意事項として、a) 会計上の見積り、b) 固定費等の会計処理並びに金融機関の自己査定及び償却・引当などの項目、を公表している。

これに関しては、2. 3. 4「COVID-19に関連する監査上の留意事項（その4）」において詳細に述べている。

(4) 金融庁・法務省・経済産業省による発出

株主総会をめぐる対応として、継続会開催に当たっての留意事項の明確化を行っている。

ここで、継続会とは、株主総会の議事に入ったものの、審議を終わらないまま後日に継続（続行）した場合における、その継続審議を行う場のこと（会社法317条）である。3月期決算会社で実際にこの継続会を実施したのは31社であった⁷⁾。

(5) 金融庁・ASBJ・JICPA・日本証券アナリスト協会による発出

COVID-19の影響に関する企業情報の開示として、a) COVID-19の影響に関する具体的かつ充実した企業情報の開示が強く期待されること等を内容とする要請文を公表するとともに（金融庁・ASBJ・JICPA・日本証券アナリスト協会）、b) 今後も、四半期報告書等も含めた適時適切な開示を期待する旨を公表している（金融庁・ASBJ・JICPA）。

これに関しては、2. 3. 6「COVID-19に関連する監査上の留意事項（そ

7) 税務研究会（2020a, 4頁）

の6)」において詳細に検討している。

(6) 東京証券取引所・日本経済団体連合会による発出

このほか、COVID-19の影響を踏まえた企業決算・監査等への対応に係る連絡協議会メンバーによる主な取組みとして、a) 決算発表日程の再検討のお願いを上場会社宛てに通知するとともに（東京証券取引所）、b) COVID-19の影響を踏まえた定時株主総会の臨時的な招集通知モデルを公表（日本経済団体連合会）している。

このように、連絡協議会が与えた影響は大きいと思われる。では、次にASBJの対応について記載することとする。

2. 2 ASBJの対応

2020年4月10日にASBJは、4月9日に開催した第429回ASBJの議事概要別紙として、「会計上の見積りを行う上でのCOVID-19の影響の考え方⁸⁾」を公表している。この中で、COVID-19の影響を踏まえて、固定資産の減損、繰延税金資産の回収可能性など、様々な会計上の見積りを行う場合の留意点を述べている。具体的には、次のような点である。

- ・ 今回のように不確実性が高い事象についても、一定の仮定を置き最善の見積りを行うこと。
- ・ 今後の広がり方や収束時期等も含め、企業自ら一定の仮定を置くこと。
- ・ 企業が置いた一定の仮定が明らかに不合理である場合を除き、最善の見積りを行った結果の見積りであれば、事後的な結果との間に乖離が生じたとしても、「誤謬」にはあたらないこと。
- ・ どのような仮定を置いて会計上の見積りを行ったかについて、財務諸表の利用者が理解できるような情報を具体的に開示する必要がある

8) ASBJ (2020a)

り、重要性がある場合は、追加情報としての開示が求められること。

さらに、5月11日開催の第432回議事概要⁹⁾の追補の公表を通して、上記の「重要性がある場合」については、当年度に会計上の見積りを行った結果、当年度の財務諸表の金額に対する影響の重要性が乏しい場合であっても、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある場合には、COVID-19の今後の広がり方や収束時期等を含む仮定に関する追加情報の開示を行うことが財務諸表の利用者に有用な情報を与えることになるとしている。これが後述するように、監査事務所に混乱を与える結果となっている。

2. 3 JICPAの対応及び監査上の留意事項の公表

次に、JICPAの対応について考察する。JICPAは、3月18日から6月30日にかけて、6回、留意事項の公表を行っている。その具体的な内容は次の通りである。

2. 3. 1 COVID-19に関連する監査上の留意事項（その1）¹⁰⁾

COVID-19の影響により、実地棚卸の立会、残高確認ができない場合の対応、グループ監査への対応、監査スケジュールの延長などについても述べている。

この留意事項においては、監査基準委員会報告書に従って原則的な監査手続を前提としつつ、COVID-19の影響により、原則的な監査手続が実施できない場合の対応について次のように述べている。

(1) 実地棚卸の立会

COVID-19拡大防止対策の影響で、監査人が被監査会社から実地棚卸の立会を取りやめることを要請される場合を想定してこの留意事項は記載されている。監査人による立会が実務的に不可能な場合には、例えば、実地棚卸日以前に取得又は購入した特定の棚卸品目について、実地棚卸日後に販売され

9) ASBJ (2020b)

10) JICPA (2020a)

たことを示す記録や文書を閲覧するなどの代替的な監査手続が考えられるとしている。さらに、代替的な手続も実施できない場合には、除外事項付きの意見とする必要性などについて検討を行うことを要請している。

(2) 残高確認

COVID-19 拡大防止対策の影響により、事業が停止している、又は業務が遅滞していることによって、海外に所在する金融機関や企業から確認に対する回答が得られない場合について代替的手続の必要性を検討している。代替的な証拠の入手による対応として、例えば、売掛金について、確認に対する正規の書面による回答が得られないが、確認回答の複写を電子メール等の電子経路により入手して代替的に利用する場合が考えられるとしている。この場合、監査人は当該確認回答の監査証拠としての評価や、相手先の状況を踏まえ、売掛金の実在性と回収可能性の評価の検討が必要となるとしている。さらに、代替的な手続も実施できない場合には、除外事項付きの意見とする必要性などの検討を求めている。

(3) 監査証拠の信頼性・グループ監査

被監査会社への往査が制限され、被監査会社が証憑を複写又はPDF等の電子媒体に変更したものを監査証拠として利用する場合などにおいて、原本から電子媒体に変更する過程などにおける情報変更の可能性に注意することを求めている。また、グループ監査について、グループ経営者等とのコミュニケーションの必要性などを述べている。

(4) 内部統制監査

内部統制監査に関して、COVID-19 拡大防止対策により事業活動に甚大な影響を及ぼしている地域が、経営者の評価範囲内にある拠点であり、経営者の評価手続が実施できない場合には、災害等、やむを得ない事情による評価範囲の制約に該当し、この取扱いに従った対応をとることになるとしている。

(5) 監査スケジュールの延長等

十分かつ適切な監査証拠を入手するための監査手続に関する進捗状況に

よっては、今後の監査スケジュールを再度検討し、監査報告書の提出日を見直す必要があることに留意するとしている。

2. 3. 2 COVID-19に関連する監査上の留意事項（その2）¹¹⁾

この留意事項においては、次の事項に焦点が当てられている。

- ・ 財務諸表の利用者等の意思決定に資するという公共の利益を勘案し、不確実性の高い環境下においても、それを要因として会計上の見積りの監査が困難であることを理由に監査意見を表明できないという判断は、慎重に行うべきである。
- ・ 前項に記載のASBJの議事概要等に留意して監査を実施する。
- ・ 会計上の見積りの合理性の判断を行う際には、企業が、見積りに影響を及ぼす入手可能な情報をもとに、悲観的でもなく、楽観的でもない仮定に基づく見積りを行っていることを確かめる。
- ・ 監査人が、経営者の過度に楽観的な会計上の見積りを許容することや、過度に悲観的な予測を行い、経営者の行った会計上の見積りを重要な虚偽表示と判断することは適切ではないとしている。
- ・ 会計上の見積りの不確実性が財務諸表の利用者等の判断に重要な影響を及ぼす場合には、企業による追加情報等の開示や、監査報告書の強調事項を用いて、明確で、信頼でき、透明性のある有用な情報を提供することの必要性を強調している。

2. 3. 3 COVID-19に関連する監査上の留意事項（その3）¹²⁾

金融庁等からの公表物に対応する形でこの留意事項が公表されている。具体的には次の2点である。

(1) 有価証券報告書等の提出期限の延長について

企業が個別の申請を行わなくとも、一律に提出期限を2020年9月末まで

11) JICPA (2020b)

12) JICPA (2020c)

延長する。対象は、有価証券報告書のほか、四半期報告書、半期報告書及び親会社等状況報告書も含まれることとなっていた。

(2) 会社法計算関係書類の監査について

会社法の計算関係書類の定時株主総会における報告は、例年とは異なるスケジュールになるとして、a) 定時株主総会の基準日を変更した上で、延期後の定時株主総会において報告する方法と、b) 当初予定した時期に定時株主総会を開催し、続行（会社法第317条）の決議を求めた上で、計算書類、監査報告等については、継続会において報告する方法が認められていることを説明している。この場合、企業及び監査法人においては、安全確保に対する十分な配慮を行った上で決算業務、監査業務を遂行し、これらの業務が完了した後直ちに計算書類、監査報告等を株主に提供して株主による検討の機会を確保するとともに、当初の株主総会の後合理的な期間内に継続会を開催する必要性を述べている。具体的な監査スケジュールは、被監査企業と十分に協議をした上で、合意を得て進めることが必要である点を強調している。これについては、2. 1の金融庁の対応に記載の事項について記載した内容に対応するものである。

2. 3. 4 COVID-19に関連する監査上の留意事項（その4）¹³⁾

この留意事項においては、政府や地方自治体の要請等により営業を停止した場合の固定費等の会計処理、銀行等金融機関の自己査定及び償却・引当に関する留意事項について、次のように取りまとめられている。

- ・ 操業・営業停止中に発生した固定費やイベント開催の準備及び中止のために直接要した費用、工場の異常な操業度の低下による原価への影響は、「臨時性がある」と判断される場合が多いとし、その場合は特別損失の要件を満たし得るとしている。
- ・ 銀行等金融機関の自己査定等については、2019年12月の検査マニュアルの廃止を受け、JICPAの「銀行等金融機関の資産の自己査

13) JICPA (2020d)

定並びに貸倒償却及び貸倒引当金の監査に関する実務指針¹⁴⁾」が2020年3月31日以後終了する事業年度から適用されることを再確認している。

2. 3. 5 COVID-19に関連する監査上の留意事項（その5）¹⁵⁾

この留意事項では、会社法の監査意見の形成に関して、経営者確認書及び監査意見に関する留意点について次のように述べている。

(1) 経営者確認書に関する留意事項

COVID-19が事業に与える影響とそれらの影響を財務報告においてどのように取り扱ったかについて、経営者に対し書面による陳述を要請している。

(2) 監査意見に関する留意事項

今回のCOVID-19の拡大防止対策の影響等により、監査人の監査意見について、限定付適正意見又は意見不表明となることがある。この留意事項では、監査範囲の制約による限定付適正意見及び監査範囲の制約による意見不表明の場合の監査報告書の文例が記載されている。

2. 3. 6 COVID-19に関連する監査上の留意事項（その6）¹⁶⁾

この留意事項では、四半期決算を扱っており、四半期レビューにおける留意点について次のように述べている。

(1) 四半期決算における固定資産の減損に関する留意事項

四半期会計期間における減損の兆候の把握に当たっては、使用範囲又は方法について当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化を生じさせるような意思決定や、経営環境の著しい悪化に該当する事象が発生したかどうかについて留意するとされている¹⁷⁾。そこで、四半期レビュー手続を実施する際には、COVID-19に関連して、資産又は資産グルー

14) JICPA (2020g)

15) JICPA (2020e)

16) JICPA (2020f)

17) ASBJ (2014, 14項, 92項)

プの使用範囲又は方法について当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化を生じさせるような意思決定や、経営環境の著しい悪化に該当する事象が発生している可能性があることに留意し、質問事項について十分な知識を有し、責任をもって回答できる適切な経営者又は役職者等を選択して的確な質問を実施する必要があると述べている¹⁸⁾。

(2) 四半期決算における繰延税金資産の回収可能性に関する留意事項

四半期財務諸表に計上された繰延税金資産の回収可能性の判断は、原則として、年度決算と同様の方法により行い、四半期決算日ごとに、将来の回収見込みについて見直しを行う¹⁹⁾。ただし、四半期決算における繰延税金資産の回収可能性の判断に当たっては、重要な企業結合や事業分離、業績の著しい好転又は悪化、その他経営環境の著しい変化が生じておらず、かつ、一時差異等の発生状況について前年度末から大幅な変動がないと認められる場合には、前年度末の検討において使用した将来の業績予測やタックス・プランニングを利用することができることなどの方法が認められている²⁰⁾。そこで、四半期レビュー手続を実施する際には、COVID-19に関連して、業績の著しい悪化や経営環境の著しい変化が生じている可能性及び一時差異等の発生状況について前年度末から大幅な変動が生じている可能性があることに留意し、質問事項について十分な知識を有し、責任をもって回答できる適切な経営者又は役職者等を選択して的確な質問を実施する必要があると述べている²¹⁾。

(3) 四半期報告書における追加的な開示（見積り）に関する留意事項

上記で述べたとおり、四半期財務諸表における会計上の見積りのうち、固定資産の減損、繰延税金資産の回収可能性について、見積りの再評価のプロセスが年度末と異なる点にも留意が必要であるとしている。

(4) 四半期レビューにおける継続企業の前提に関する留意事項

18) JICPA (2020h, 31 項, 33 項)

19) ASBJ (2014, 94 項)

20) ASBJ (2014, 16~18 項)

21) JICPA (2020h, 31 項)

四半期レビュー手続は、質問と分析の手続等を基本とした限定された手続であることから、積極的に継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるか否かを確かめることまでは求められていないが、それぞれの状況に応じて、適切な四半期レビュー手続を実施する必要があるとしている。

この留意事項は重要ではあるが、本論文においては期末監査のみを対象としたので、インタビューでは直接質問をしていない。しかしながら、インタビューの回答の中で、四半期について述べているものもあった。

2. 4 IAASBによるアラートの公表

IAASBでは、COVID-19に関連して、次のアラート等を公表している。

- (1) 監査実務に関するスタッフ文書「COVID-19により変化し続ける環境下での会計上の見積りの監査」²²⁾

経営者は、適用される財務報告の枠組みに準拠して会計上の見積りの測定を行い必要な関連する開示を行うことが要求されている。この財務報告の枠組みにおいては、将来の予測情報が必要とされているが、COVID-19の広がりを受けて予測が困難な状況となっており、経営者にとり、会計上の見積り、特に将来のキャッシュフローの予測が困難となっている。COVID-19の広がりには、減損テストの引き金 (triggers) ともなっている。これらの状況を鑑み、IAASBは、会計上の見積りの監査を行う場合、監査人は変動性 (volatility) や不確実性 (uncertainty) の潜在的な影響に焦点をあてて監査を実施する必要があるとしている。これは、前述のASBJやJICPAの対応とは少し異なるように筆者は感じている。

- (2) 変化し続ける環境下での後発事象—COVID-19の影響に関する監査上の留意事項²³⁾

監査人は、期末日の翌日から監査報告書日までの間に発生し、財務諸表の

22) IAASB (2020c)

23) IAASB (2020a)

修正又は開示が要求される全ての事象が、適用される財務報告の枠組みに従って識別され、適切に財務諸表に反映されていることについて、十分かつ適切な監査証拠を入手するように立案した手続を実施することが求められている（ISA 560、第6項から第8項）。監査人は、後発事象に関する監査人のリスク評価（COVID-19の世界的流行の影響に関する根拠を含む）に対応した作業を実施する際に、修正後発事象と開示後発事象の区別を用いたスケジュールを含む、経営者による修正又は開示を検討している。これには、環境変化が、財務諸表の勘定残高及び取引の認識及び測定（修正となる場合）又は他の特定の開示（修正とはならない場合）に及ぼす影響の検討も含まれている。

(3) 監査実務に関するスタッフ文書「変化し続ける環境下での監査報告書について—COVID-19の影響」²⁴⁾

本文書は、COVID-19の世界的流行が継続企業の前提に関する監査手続に及ぼす影響に焦点を当てたものである。また以下に記載した事項に関する影響についても記載している。

- ・ 継続企業の前提に関する経営者及び監査人の責任
- ・ 監査人によるリスク評価手続及び経営者による継続企業の前提に関する評価の検討
- ・ 経営者の評価を超えた期間
- ・ 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おける追加的な監査手続
- ・ 監査報告書への影響及びその他の記載内容に関する監査人の検討
- ・ 財務諸表の確定（承認）が著しく遅延した場合の検討

以上が、COVID-19が会計・監査の基準などに与えた影響であるが、では監査人はこれらを受けて、どのように監査を実施したのであろうか。インタ

24) IAASB (2020b)

ビューを通して、次にこれを検討していくこととする。

3. インタビュー調査の実施概要

調査は、日本公認会計士協会近畿会（北山久恵会長）に協力を依頼し、監査会計委員会に所属する各監査法人大阪事務所のパートナー及び太陽有限責任監査法人本部のパートナーを対象とした。なお、具体的な対象監査法人の名称及びグローバルネットワークは図表2のように示される。また、調査は、2020年10月19日から11月12日にかけて行い、対面もしくはオンライン（ZoomもしくはMicrosoft Teams）で各法人個別に添付資料1の審問書を事前に渡し、それに基づき半構造化インタビュー²⁵⁾（semi structured interview）を行う形式をとった。

【図表2】対象とした監査法人とグローバルネットワーク

対象監査法人名	区分	グローバルネットワーク名
有限責任あずさ監査法人	大手	KPMG International Cooperative
有限責任監査法人トーマツ	大手	Deloitte Touche Tohmatsu Limited
EY 新日本有限責任監査法人	大手	Ernst & Young Global Limited
PwC あらた有限責任監査法人	大手	PricewaterhouseCoopers International
仰星監査法人	準大	NEXIA International Limited
太陽有限責任監査法人	準大	Grant Thornton International Limited
ひびき監査法人	中小	PKF International

(注)上記の区分は次のようになっている。

- ・大手…「大手監査法人」上場国内会社を概ね100社以上被監査会社として有し、かつ常勤の監査実施者が1,000名以上いる監査法人。
- ・準大…「準大手監査法人」大手監査法人に準ずる規模の監査法人。
- ・中小…「中小監査法人」大手監査法人及び準大手監査法人以外の監査法人

(出所)公認会計士・監査審査会(2020, 109頁)

25) 半構造化インタビューは、あらかじめ主要な質問項目を決めておくと、主要な質問のみならず派生的な質問を続けていく形式で実施される。なお、回答については、複数人によるメモや録音機（ICレコーダー）などで記録することになる。今回は、1週間前を目安にあらかじめ添付の質問書を渡すことによってインタビューの準備をしていただいた後に、対面もしくはオンラインでインタビューを実施した。その際には、質問事項だけでなく、それに派生する事項を自由にお話していただいた。

4. 調査結果の提示および解釈

上記の7監査法人に対して、JICPAの監査上の留意事項の内容を中心に質問を行い、それに対して下記のような回答を得ている。

4.1 COVID-19が監査計画の変更等に与えた影響

前述の2.1「金融庁の対応」で記載したように、金融庁は、監査業務に大きな遅延が生じる可能性が高まっていることを踏まえて、例年とは異なるスケジュールを想定し、柔軟かつ適切に対応していくことを監査事務所に求めていたが、これに監査事務所はどのように対応したのかというのが筆者の最初の質問ポイントであった。また、2.3.1「COVID-19に関連する監査上の留意事項（その1）」において、十分かつ適切な監査証拠を入手するための監査手続の進捗状況によっては、今後の監査スケジュールを再度検討し、監査報告書の提出日を見直す必要があることに留意するとしていた。この点にも各監査法人はどのように対処したのであろうか。これら2点に対する対象監査法人の回答は要約すると次のようなものであった。

- ・ 連絡協議会の方針および監査上の留意事項を受けて、各監査法人が最初に取り組んだのは、被監査会社との監査スケジュール（監査報告書の提出期限）の延長の話し合いであった。被監査会社も基本的に理解を示してくれ、調査対象のすべての監査法人がスケジュールの必要な延長を行うことができたとのことである。この見直しを行うに当たり、法人全体でチェックリストを用いて、見直しや被監査会社との交渉を行った監査法人もあった。
- ・ この延長に伴い、また、リモートで監査を実施したことにより、監査時間は、当初の予定より10%～20%増加したケースが多かったとのことであった。中には、監査を効率的に実施したので、監査時間の増加はなかった法人もあるようであったが、こちらの方が少数であったと理解している。なお、監査時間が超過したが、この超過時間分の報酬を追加で請求した法人は皆無であった。これはいかにも日本的な対

応といえよう。

- ・ 大手・準大手監査法人を中心に、ネットワークファームの電子調書システムをかなり前より導入している。これは、各自のパソコンとVDI（Virtual Desktop Infrastructure：仮想デスクトップインフラ）を使用して繋がっており、クラウド上に調書は保管されている。調書の査閲等の作業はクラウド上で行っているため、監査法人内の作業では、対面で行うことを特に必要としないようになっている。
- ・ 被監査会社とのデータのやり取りは、クラウドベースのデータストレージを利用して行っていた。各監査法人によって名称等は異なるが仕組みは概ね同様であった。ただ、このデータストレージの利用には、被監査会社の理解が必要となり、理解のえられない相手先には、電子メール等を利用して補完したとのことであった。
- ・ 法人のガイドラインに基づき、出張はすべて禁止としていた法人が多く、監査スタッフの移動ができなかったため、東京本部主導で、スタッフのアサインを全国ベースで各地方事務所に指示する形をとったとのことである。これは欧米では当然のことであるので、これをきっかけに、今後無駄な出張が減り、監査体制がより一層効率化されるのではないかと筆者は考えている。

4. 2 実地棚卸の立会・現物実査に与えた影響

2. 3. 1「COVID-19に関連する監査上の留意事項（その1）」で記述したように、監査人が被監査会社から実地棚卸の立会を取りやめることを要請される場合というのはあったのであろうか。その場合、どのような代替的な手続を実施したのであろうか。これは実査についても同様である。これに対する監査法人の回答は次のようなものであった。

- ・ 企業の実地棚卸は遅くとも3月末までに終了しており、監査人の立会もすべて緊急事態宣言が発令される前に終了していたとのことであった。従って、ほとんどの監査業務において、棚卸の立会は支障なく実

施できたというのが、各監査法人からの回答であった。

- ・ 数社ではあるが、地方の工場から、感染防止の観点から監査スタッフの入構を拒絶されたとのことであった。その場合は、Zoom等で実地棚卸の状況を映してもらい、監査人の指示通りカメラを回してもらうことで、立会に代えたとのことであった。
- ・ インタビューを行った範囲においては、監査上の留意事項に記載されているような代替手続のみを実施したケースはなく、また、代替的な手続を実施できないがために、監査報告書上、除外事項を付すなどということにはなかった。これは、COVID-19が大きく問題となったタイミングが大きく関係し、幸いにも重要な棚卸資産については、すべて通常の実地棚卸の立会を実施できたということが大きかったためであろう。これらは現物実査についてもほぼ同様であった。

4. 3 残高確認の実施に与えた影響

2. 3. 1「COVID-19に関連する監査上の留意事項（その1）」において、海外に所在する金融機関や企業から確認に対する回答が得られない場合について代替手続の必要性を述べている。では、実際はこのようなケースはあったのであろうか。これを含む残高確認の実施状況についての監査法人の回答は次のようなものであった。

- ・ 確認状の発送は、a) 3月末を基準日として発送する場合と、b) 2月末（または1月末）を基準日として発送し、3月末残高までロールフォワード手続を行う場合があるとのことであった。b) のケースはタイミング的に問題とはならなかったが、a) のケースについてはCOVID-19が影響を与えたとのことであった。a) のケースの場合、国内の得意先向けの債権確認について、通常より10日ほど発送を遅らせた監査法人が多かった模様である。これは被監査会社の確認状の準備（債権残高の得意先別集計）状況を考慮してとのことであった。ただ、回収に関しては監査終了までに行うことができ、一部代替手続

を行うこともあったが大きな問題はなかったとのことであった。海外向けの債権確認については、ロックダウンの影響で期限内に回収できない場合もあったが、代替手続を実施して事なきを得たというのがすべての監査法人の見解であった。

- ・ 銀行確認状は、国内の大手金融機関から回答に3週間ほど要するとの連絡があり、監査業務終了までに間に合わないのではないかとの不安がよぎったとのことであったが、実際はそれほど遅れることはなく、重要なものはすべて回収できたとのことであった。海外の金融機関に関しては、欧米は電子確認であるので問題はなかったが、アジアの金融機関への確認にはてこずったとのことであった。アジアの金融機関から確認状を回収できなかった銀行残高については、代替手続（被監査会社が入手した当座勘定照合表や残高証明との突合等）を実施したとのことである。債務は網羅性が大きな問題となるが、この代替手続で網羅性が検証できたのかは筆者として疑問が残ったが、明確な回答は得られなかった。
- ・ 大手監査法人へのインタビューを行った際に、会計監査確認センター合同会社（以下、「確認センター」と称する。）の話が複数の法人からあった。現行の確認手続は、電子媒体によって行うこともあるものの、ほとんどが紙媒体によって行われてきている。このために確認状の発送・回収の作業がCOVID-19の影響を大きく受けることが多かったため話題となったと思われる。事実、確認状の取扱い件数は膨大であり、わが国全体でみると、1年間に約100万通の確認状がやり取りされていると推定されている。この業務負荷は甚大であり、監査業界共通の課題を改善するために確認センターが設立されたものであるの理解できよう。ただ、わが国においては、金融機関の確認状（銀行等取引残高確認書及び証券取引残高確認書）ですら手書きであり、債権確認についても電子確認があまり進んでいないのが現状である。金融機関および被監査会社のより一層の対応改善が望まれるところであ

る。確認センターの利用に関しては、大手監査法人の間でも現状の利用度合いについては温度差を感じた。しかし、COVID-19の拡大により、人と人との接触を減らす必要が求められており、今後は利用が進み、電子確認の必要性も理解が高まるのではないかと筆者は期待を持っている。

4. 4 往査が行えなかった場合の監査手続等

これは、2. 3. 1「COVID-19に関連する監査上の留意事項（その1）」「(3) 監査証拠の信頼性・グループ監査」の留意事項にかかわるものであり、被監査会社への往査が行えなかった状況においてどのような監査を行ったのかをインタビューしている。

(1) 経営者とのディスカッションや監査役等への報告

- ・ 基本的にZoom, Microsoft Teams, Google MeetもしくはCisco Webexを使って、オンラインで経営者や監査役とディスカッションを行ったとのことであった。移動の時間も節約でき、被監査会社からも好評であったとのことである。特に、社外役員からはCOVID-19の問題解消後もこの形態を続けて欲しいとの意見が多かった模様である。
- ・ 経営者とのディスカッションに関しては、普段、忙しいために中々多くの時間を取ってもらえないが、COVID-19の影響もあり、反対に十分な時間を取ってもらうことができ、普段聞けないような話も聞くことができたとのことであった。
- ・ 監査役への結果説明に関しては、細かなニュアンスが伝わりにくい点もあったとのことであった。

(2) 企業データへのアクセス

- ・ 大手のみならず大半の調査対象監査法人では、セキュアなクラウドストレージを既に整備しており、IT監査時に入手出来ないデータは、被監査会社にPDF化してもらい、このシステムを使用して送付してもらったとのことである。

- ・ この方法は、COVID-19の有無に関係なく利用してきたが、今回のCOVID-19下で利用が促進されたとのことであった。ただ、PDF化を行わず、紙のみでデータを保管している被監査会社にとっては、負担が非常に大きく、経理担当者が在宅勤務をできなかった要因ともなっていたとのことであり、来年もこのような方法を取れるかどうかは、被監査会社の体制次第とのことであった。
 - ・ これ以外にも、被監査会社の体制によっては、被監査会社のサーバーに直接アクセスしてデータを入手したケースや、やむを得ず電子メールでやり取りをするケースもあった。
- (3) 原本を見ることができず、PDFファイル等で証憑類を入手した場合、その証拠力の評価方法
- ・ 往査に全く行けなかったわけではないので、人数・日数を絞り往査した際に、集中して原本との照合（突合）を行ったとのことであった。
 - ・ また、監査法人によっては、iPhoneで写真を撮影するだけで、データを自動的に監査法人のサーバーに送り、整理できるシステムを導入している法人もあった。
 - ・ 基本的に原本との突合に大きな支障はなかったとのことであった。
- (4) 監査事務所や往査可能な場所（本社等）への原本資料の郵送等
- ・ 原本を被監査会社から監査法人に輸送してもらうということはあまりなかった模様である。これはセキュリティの面から当然であろう。なお、郵送してもらった場合でも、すぐにPDF化し返送したとのことである。
 - ・ 被監査会社の本社と支店の間では、郵送してもらったケースは多かった模様である。これは、監査法人内でスタッフの出張等が禁じられたため、監査スタッフの作業の為に郵送してもらったとのことであった。
- (5) 監査チーム内のコミュニケーションの取り方
- ・ 監査法人によってコミュニケーションのツールは異なるが、すべての

監査法人で在宅中のスタッフ間のミーティングを定期的に行ったとのことであった。

- ・ 監査期間において、a) 毎日朝、夕2回会議を行う。b) 毎日朝だけ会議を行う。c) オンラインを終日繋いだままにしているなどの対応があったとのことである。
- ・ オンラインのコミュニケーションは効果があったようで、孤独感を味わわずに済み、また、会議にはパートナーも参加してくれたため、決断が早く行え、スタッフは普段話すことのないパートナーと直接話ができ、パートナーはスタッフの性格・能力等が直接評価でき良かったとのことであった。

(6) 監査調書の査閲等の手続

- ・ 多くの対象監査法人は、過去よりクラウドベースの電子調書システムを使っており、査閲もそれを通して行っている。従って、COVID-19下でも通常と変わらない。ただ、通常は、担当科目をスタッフがある程度完成させないとレビューすることができないが、今回は、会議時等に、作り掛けの調書をタイムリーにレビューすることができ、指導が行えたとのことであった。

4. 5 会計上の見積りの監査

2. 2「ASBJの対応」において述べている「会計上の見積りを行う上でのCOVID-19の影響の考え方」に基づいて、会社はどのように減損等に対応し、監査人はその会社の処理の妥当性をどのように監査上判断したのかについてインタビューを行った。

2. 3. 2「COVID-19に関連する監査上の留意事項（その2）」における監査上の留意事項「(2) 会計上の見積りの合理性の検討」によれば、「COVID-19の影響のように不確実性が高い事象についても、一定の仮定を置き最善の見積りを行う必要がある、企業が置いた一定の仮定が明らかに不合理である場合を除き、最善の見積りを行った結果として見積もられた金額について

は、事後的な結果との間に乖離が生じたとしても、「誤謬」にはあたらないものとしている。そのため、COVID-19の収束時期等の予測に関して、経営者が一定の仮定を置いている場合には、監査人は、その仮定が「明らかに不合理である場合」に該当しないことを確かめることになる。」としている。

これを前提に、バランスの良い判断をするように努めたというのがすべての監査法人の回答であった。これを減損の見送りの容認ととらえている新聞記事もあったが決してそうではないと筆者は理解している。明らかに減損を計上しなければならない場合は計上を行っており、COVID-19の収束時期等の予測が被監査会社側および監査法人側双方にとって困難である状況を鑑み、経営者の下したCOVID-19の収束時期等の予測と将来キャッシュフローの見積り方法等を注記で開示することとしたものである。確かに、計算書類の段階では、減損等に関して追加情報の注記の記載を行った被監査会社は多くなかったが、有価証券報告書の財務諸表においては、ほとんどの被監査会社が注記を付していたとのことであった²⁶⁾。

当該注記において、回復する時期等を記載した会社も多いので、その時期に回復できていない場合には、四半期においても減損の要否の判断が必要となると考えているというのが対象監査法人の多くの見解であった。今後、この結果を見てみないといけないというのが筆者の見解である。

4.6 グループ監査に関する事項（海外の構成単位の監査人とのコミュニケーション等）

これは、2.3.1「COVID-19に関連する監査上の留意事項（その1）」における、「(3) 監査証拠の信頼性・グループ監査」の留意事項にかかわるものであり、グループ監査について、グループ経営者、構成単位の監査人等と

26) インタビュー調査を行った対象監査法人の回答はこのようであったが、税務研究会(2020c)5頁によれば、上場会社の7割超(71.25%)が2020年3月期の有価証券報告書から、会計上の見積りに係る新型コロナの影響を「追記情報」として開示しており、翌期の第1四半期において記載社数が増加(73.61%)しているとのことであった。

のコミュニケーションその他に関して、COVID-19の影響についてインタビューを行ったものである。特に海外ではロックダウンした都市も多くあり、問題も多かったと理解している。その結果は次のようなものであった。

- ・ これは監査法人にもよるが、国内基準で連結財務諸表を作成している場合、未だに子会社は12月決算という被監査会社が多い監査法人もあった。12月決算の場合は、COVID-19の問題が大きくなる前に監査が終了しており大きな問題は生じなかったとのことである。
- ・ IFRSを適用している3月決算連結財務諸表作成会社の子会社の場合、子会社も3月決算であり、国内基準でも決算期の統一を図り、子会社も3月決算を採用しているケースも当然ある。このような場合は海外のロックダウンと重なり対応に苦慮したとのことであった。
- ・ しかしながら、大手監査法人は海外の構成単位の監査人として、ネットワークファームを利用しているケースが多く、ロックダウン下でも構成単位の監査人とコミュニケーションを取ることができ大きな支障は生じなかったとのことであった。また、準大手監査法人他についても、海外の構成単位の監査人の中には、監査報告書を期限までに出不いと言ってくる場所もあったが、遅延の理由を詳細に問うとともに、グループ監査人側の必要性を説明し、さらに本社側にもサポートしてもらって、監査人に対応を急がせた。ネットワークファーム以外が構成単位の監査人をしていたら、こういった対応ができなかったであろうということが分かったのでネットワークファームを使うことの必要性を被監査会社にも理解してもらえたとのことであった。

4.7 内部統制監査

これは、2.3.1「COVID-19に関連する監査上の留意事項（その1）」「(4) 内部統制監査」の留意事項にかかわるものであり、内部統制監査に関して、COVID-19拡大防止対策により事業活動に甚大な影響を及ぼしている地域が、経営者の評価範囲内にある拠点であり、経営者の評価手続が実施で

きない場合には、災害等、やむを得ない事情による評価範囲の制約に該当し、この取扱いに従った対応をとることになるとしている。これについて各監査法人にインタビューを試みたものである。その結果は次のようなものであった。

- ・ 決算業務に係る内部統制の検証以外は、3月末時点で基本的に済ませている会社が多く、経営者の評価手続が実施できないというケースは見受けられなかった。また、監査法人の監査に関しても特に影響は生じなかった。
- ・ 決算業務に係る事項についても、今回は従来の内部統制システムに準拠して、運用されており、特に問題となる事項はなかったとのことであった。
- ・ ただ、今後は、押印手続の廃止等を中心に内部統制のデザインが変更されることが想定され、内部統制システム自体に変更が生じることが考えられるとのことであった。

4. 8 継続企業の前提に関する事項

2. 3. 6「COVID-19に関連する監査上の留意事項（その6）」の「(4) 四半期レビューにおける継続企業の前提に関する留意事項」において、四半期決算における継続企業の前提に関する検討および上記の2. 4「IAASBによるアラートの公表」において、継続企業の前提に関する監査手続が述べられている。そこで、これに関連して、期末監査において当該事項を検討したかについてインタビューを行った。その結果は次の通りであった。

- ・ COVID-19による影響の拡大等により、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が存在するとしたケースはほとんどなかった。継続企業の前提に疑義があるとして注記を行うか、リスク情報として開示してもらうかを悩んだ監査業務は数件あったとのことである。結局はリスク情報の記載にとどめたとのことであった。

- ・ 継続企業の前提に関する注記を行うかどうかは、本部の審議事項であり、一監査チームや事務所で決定できるものではないとの説明もあった。
- ・ この3月期において対象監査業務はあまりなかったが、COVID-19が治まらない現状を鑑みると今後は継続企業の前提に関する疑義について監査上の検討する機会が増えるのではないかと考えているとの意見もあった。
- ・ なお、3月決算上場会社の内、継続企業の前提の注記が付いた会社は、28社あり、そのうち新たに継続企業の前提の注記を付した会社は9社あった。

4. 9 監査報告に関する事項

2. 3. 5「COVID-19に関連する監査上の留意事項（その5）」の「(2) 監査意見に関する留意事項」において、監査人の監査意見について、限定付適正意見又は意見不表明となることがあるとしている。また、監査範囲の制約による限定付適正意見及び監査範囲の制約による意見不表明の場合の監査報告書の文例が記載されていた。これに関連して、期末監査において当該事項を検討したかについてインタビューを行った。その結果は次の通りであった。

(1) 監査報告書の提出予定日の変更（会社法・金商法それぞれについて）。

会社法の監査報告書については、前述のように10日程度、当初の予定より遅らせたケースが多いとのことであった。有価証券報告書の監査報告書を遅らせたケースは、対象監査法人（事務所）ではなかったとのことであった。

(2) COVID-19に関連して除外事項に該当する事項の発生の有無および追加情報の注記に関する強調事項の記載

対象監査法人においては除外事項としたケースはなかったとのことであった。ただ、強調事項の記載を行ったケースはあったとの説明であった。

(3) 監査上の主要な検討事項（KAM）との関係

KAMの早期適用会社の中には、COVID-19に関連する内容のKAMを記載した監査事務所もあったが、もしKAMが今期より本格適用になっていた場合、貴監査事務所においてもCOVID-19に関連する内容のKAMを記載する事態になっていたかどうかについて質問を行った。

多くの対象監査法人において、今期強制適用であったとすれば、KAMの対象となったケースがあるとのことであった。しかし、それはCOVID-19自体をKAMとするのではなく、減損とか継続企業の前提に関連して記載することになるのではないかとの見解であった。

4. 10 期末監査スケジュールや決算スケジュールの延長等

上記2. 1「金融庁の対応」に記載のように、株主総会の延期や、決算短信・決算発表の公表スケジュールの見直し、および有価証券報告書の提出期限の9月末までの延期について検討がなされているが、これについては実務上どのようなようになったのであろうか。これに関連して、期末監査に関してインタビューを行った。その結果は次の通りであった。

(1) 株主総会等のスケジュールの延長

大規模な国際企業で、海外子会社の決算・監査が遅れたため、株主総会を7月に延期した会社があったとのことである。ただし、継続会はなかったとのことであった。

(2) 決算短信・決算発表のスケジュールの延長

対象監査法人の被監査会社の大半が10日ぐらい遅らせたとのことであった。

(3) 有価証券報告書提出日の延長

対象監査法人において、6月末までに有価証券報告書を提出できなかった被監査会社は少なかったとのことであった。ただ、従業員の勤務状況に鑑みて、業務に余裕を持たせるために7月提出とした会社はあったとのことである。なお、3月決算の上場会社2,362社の実際の有価証券報告書提出月は下記の図表3のようになっている。

【図表 3】3月決算上場会社の有価証券報告書提出時期(2020年9月30日現在)

提出月	社数	割合 (%)
5月	1	0.0
6月	2192	92.8
7月	126	5.3
8月	31	1.3
9月	11	0.6
未提出(注)	1	0.0
合計	2,362	100.0

(注)1社は倒産のため9月末現在未提出

(出所:税務研究会, 2020b, 2頁)

5. おわりに—まとめと今後の展望—

本稿では、監査法人への半構造化インタビューの実施を通して、COVID-19下における監査の実態を考察してきた。多くの監査法人においては、ネットワークファーム本部からの指導もあり、COVID-19に係る問題が生じる前に監査業務のデジタル化が既に進んでいた。その関係もあり、非対面での監査実施であっても、調書の作成・査閲や被監査会社よりのデータの入手に関しては大きな支障が生じないような体制が既に監査法人側に出来上がっていた模様である。ただ、データの入手等に関しては、被監査会社の同意や作業（被監査会社側における証憑類のPDF化等）の問題があり、COVID-19以前はあまり進んでいなかったとのことであった。これは確認手続に関しても同様であり、前述の確認センターが4大法人で設立されてはいたが、4法人全体では本格稼働というところまで至っておらず、電子確認の利用に関しては、欧米に比べるとまだまだという感があった。これらには金融機関や被監査会社、その先の得意先等の理解が重要となってくるが、今回のCOVID-19の拡大により、被監査会社側等の理解も進み、電子確認を含むデジタル監査の促進のきっかけとなった（なる）のではないかと、筆者は期待している。

インタビューの結果では、上記のデジタル監査システムのサポートもあり、また、タイミング的に棚卸の立会等が終了した後であったこともあり、

監査の時間が10%~20%増加はしたものの、アサーションごとに十分かつ適切な監査証拠を入手出来ており、監査意見を形成するにあたり、合理的な基礎を得ることができたとのことであった。従って、監査法人は通常実施すべき監査手続を実施しており、特に省略した手続等は無かったという事であった。従って、簡易な監査が実施されたという事はなく、世間一般が考えるような状況にはなっていないと言える。さらに、見積りの監査に関して、各監査法人はASBJやJICPAの公表物に準拠して、監査を実施している。ただ、筆者はASBJの表明している事項について会計基準設定団体が言うべき事項であったかどうかという疑問を感じている。

以上がインタビューした範囲内における調査の結果であるが、これはあくまでその範囲の結果である。また、7監査法人のうち、6法人までが大阪事務所においてお聞きした話であるという点に留意しなければならない。当時、大阪の被監査会社は完全な閉鎖とはなっていなかったところが多かったとのことであるので、この調査をすべて東京で行っていれば結果は異なったかもしれないという事を申し添えておく。

いずれにしても、COVID-19下の監査に問題がなかったかどうかの最終的な判断は、今後実施されるJICPAの品質管理レビューおよび公認会計士・監査審査会の検査を通して行われることになろう。米国では、COVID-19に係る事項についてピアレビュー等の準備が始まっており、Levy (2020)によれば、①在宅勤務の監査スタッフへの監督の適切性、②被監査会社から入手したPDF化された証憑類の信頼性について、監査人が実施した手続の妥当性およびそれに関する職業的懐疑心の発揮の状況、③直接確認や棚卸の立会を実施できなかった場合に提供した代替手続の合理性、④棚卸の立会が実施できなかったことにより、陳腐化や不適応化した棚卸資産の評価、⑤会計上の見積りの監査における判断の合理性、⑥COVID-19から生じる不確実性に伴い発生した偶発損失等の評価の妥当性に関する監査人の判断等、多くの項目が挙げられている。筆者は今後もこれにも着目して研究を進めていきたいと考えている。また、筆者による結論が正しかったかどうかは、今後にお

いて実施される経験的研究によって明らかにされることになろう。

参考文献

〈和文〉

ASBJ（2014）企業会計基準委員会 2014年5月16日，企業会計基準適用指針第14号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」

ASBJ（2020a）第429回企業会計基準委員会（2020年4月9日開催），議事概要「会計上の見積りを行う上での新型コロナウイルス感染症の影響の考え方」。

https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/20200409_429g_02.pdf

ASBJ（2020b）第432回企業会計基準委員会（2020年5月11日開催）議事概要「会計上の見積りを行う上での新型コロナウイルス感染症の影響の考え方」

https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/20200511_432g_02.pdf

金融庁（2020），2020年4月3日「新型コロナウイルス感染症の影響を踏まえた企業決算・監査等への対応に係る連絡協議会の設置について」

公認会計士・監査審査会（2020），2020年7月『令和2年版モニタリングレポート』

税務研究会（2020a），2020年9月7日『週刊 経営財務』No. 3472

税務研究会（2020b），2020年10月12日『週刊 経営財務』No. 3477

税務研究会（2020c），2020年11月23日『週刊 経営財務』No. 3483

日本経済新聞（2020），2020年4月2日朝刊「店舗・工場の減損見送り 金融庁など新型コロナに対応」日本経済新聞社

JICPA（2020a），日本公認会計士協会 2020年3月18日「新型コロナウイルス感染症に関連する監査上の留意事項（その1）」

https://jicpa.or.jp/specialized_field/files/0-99-0-0-20200318.pdf

JICPA（2020b），日本公認会計士協会 2020年5月12日「新型コロナウイルス感染症に関連する監査上の留意事項（その2）」

https://jicpa.or.jp/specialized_field/files/0-99-0-2a-20200512.pdf

JICPA（2020c），日本公認会計士協会 2020年4月20日「新型コロナウイルス感染症に関連する監査上の留意事項（その3）」

https://jicpa.or.jp/specialized_field/files/0-99-0-0-20200420.pdf

JICPA（2020d），日本公認会計士協会 2020年4月22日「新型コロナウイルス感染症に関連する監査上の留意事項（その4）」

https://jicpa.or.jp/specialized_field/files/0-99-0-2-20200805.pdf

JICPA（2020e），日本公認会計士協会 2020年5月15日「新型コロナウイルス感染

症に関連する監査上の留意事項（その5）」

https://jicpa.or.jp/specialized_field/files/0-99-0-2-20200515.pdf

JICPA (2020f), 日本公認会計士協会 2020年6月30日「新型コロナウイルス感染症に関連する監査上の留意事項（その6）」

https://jicpa.or.jp/specialized_field/files/0-99-0-2-20200630.pdf

JICPA (2020g), 日本公認会計士協会, 2020年3月17日, 銀行等監査特別委員会報告第4号「銀行等金融機関の資産の自己査定並びに貸倒償却及び貸倒引当金の監査に関する実務指針」

https://jicpa.or.jp/specialized_field/files/2-41-4-2-20200327.pdf

JICPA (2020h), 日本公認会計士協会, 2020年3月17日, 監査・保証実務委員会報告第83号「四半期レビューに関する実務指針」

https://jicpa.or.jp/specialized_field/20200331cti.html

連絡協議会 (2020a), 2020年4月15日「新型コロナウイルス感染症の影響を踏まえた企業決算・監査及び株主総会の対応について」

<https://www.fsa.go.jp/news/r1/sonota/20200415/20200415.html>

連絡協議会 (2020b), 2020年7月2日「新型コロナウイルス感染症の影響を踏まえた企業決算・監査等への対応（骨子）」

<https://www.fsa.go.jp/singi/coronakansakyougikai/01.pdf>

〈英文〉

Howard B. Levy (2020), Preparing for Peer Review in a Pandemic, The CPA Journal, July /August 2020, The New York State Society of CPAs

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2020a), Staff Audit Practice Alert April 2020, Going Concern in the Current Evolving Environment-Audit Considerations for the impact of COVID-19, IAASB

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2020b), Staff Audit Practice Alert May 2020, Auditor Reporting in the Current Evolving Environment Due to COVID-19, IAASB

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2020c), Staff Audit Practice Alert June 2020, Auditing Accounting Estimates in the Current Evolving Environment Due to COVID-19, IAASB

添付資料 1 （各監査法人への質問事項）

新型コロナウイルス感染症（COVID-19）下における
監査状況に関するインタビュー項目

1. インタビューの目的

新型コロナウイルス感染症対策の一環として、4月7日に東京と大阪を含む7都府県を対象地域として緊急事態宣言が発令されました。それ以降、多くの企業が在宅勤務を導入してきたと理解しております。これは、監査事務所においても同様であり、事務所にも出られず監査対象会社にも往査できない状況が続いたと理解しております。

これに呼応するかのように、日本公認会計士協会は3月から6月にかけて「COVID-19に関連する監査上の留意事項（その1～6）」を公表しています。このような環境下において、3月決算（上場会社中、約2400社）の監査が行われたわけですが、各監査事務所は、当該環境下において、どのように監査業務を遂行し、監査実施上の問題に対処し、結論に達したのかをインタビューを通して明らかにしていきたいと考えています。

2. インタビュー項目

(ア) 監査手続に関する事項

- ① COVID-19がどのように監査計画の変更に影響を与えましたか（例：日程、往査場所の変更等）。
- ② 実地棚卸の立会・現物実査は実施できましたか。立会等が実施できず代替的な手続を行った場合、具体的にどのような代替手続を実施しましたか。

- ③ 残高確認は通常通り実施できましたか。海外の金融機関や企業に対する確認に問題はありませんでしたか。また、残高確認が実施できず、代替的な手続を行った場合、具体的にどのような代替手続を実施しましたか。
- ④ 往査は通常通り実施できましたか。往査が行えなかった場合、証憑等の監査証拠はどのように入手しましたか。

例えば、

1. オンラインによる企業とのコミュニケーションは行いましたか。オンラインによるコミュニケーションを実施した場合、経営者とのディスカッションや監査役等とのディスカッションもオンラインで行いましたか。その際、何らかの支障はありませんでしたか。
 2. 企業データへのアクセスは、リモートで行いましたか。リモートで実施した場合、その手段はメールですか。それともクラウドベースの共有ツールを用いましたか。
 3. 原本を見ることができず、PDFファイル等で証憑類を入手した場合、その証拠力の評価をどのように行いましたか。
 4. 監査事務所や往査可能な場所（本社等）への原本資料の郵送等を行ったケースはありましたか。
- ⑤ 監査チーム内のコミュニケーションの取り方は具体的にどのようなものでしたか。例えば、定期的にオンライン・ミーティン

グなどを実施しましたか。

⑥ 監査調書の査閲等の手続はどのように行いましたか。

(イ) 会計上の見積りの監査

① COVID-19 が経営者による会計上の見積りにどのような影響をあたえ、監査事務所はこれにどのように対処し、評価しましたか。

(ウ) グループ監査に関する事項

① 海外の多くの都市がしばらくの間ロックダウンされていたと推測しておりますが、海外の構成単位の監査人とのコミュニケーションは適切に行えましたか。

② COVID-19 に起因して海外の構成単位の監査人からの報告書の遅延等は生じましたでしょうか。

(エ) 内部統制監査

① COVID-19 が内部統制の経営者の評価に影響を与えましたか。

② COVID-19 の影響によって、会社の内部統制システムに変更は生じましたか（物理的な押印・サインオフ等の省略や証跡の残し方の変更等）。

③ 経営者の評価に何らかの制約が生じていた場合、監査事務所はどのように対処しましたか。

(オ) 期末監査スケジュールや決算スケジュールの延長等

- ① 株主総会等のスケジュールを延長せざるを得ないような事態は生じていましたか。
- ② 決算短信・決算発表のスケジュールを延長せざるを得ないような事態は生じていましたか。
- ③ 有価証券報告書の提出日を延長せざるを得ないような事態は生じていましたか。
- ④ これらの延長が行われた場合、監査業務に影響はありましたか。

(カ) 継続企業の前提に関する事項

- ① COVID-19による影響の拡大等により、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について、監査人として識別することはありましたか。
- ② 識別していた場合、監査事務所は具体的にどのような対応を行いましたか。

(キ) 監査報告に関する事項

- ① 監査報告書の提出予定日に変更は生じていましたか（会社法・金商法それぞれについて）。
- ② COVID-19に関連して、除外事項に該当するような事項は存在していましたか。
- ③ KAMの早期適用会社の中には、COVID-19に関連する内容の

KAMを記載した監査事務所もありましたが、もしKAMが今期より本格適用になっていた場合、貴監査事務所においてもCOVID-19に関連する内容のKAMを記載する事態になっていたとお考えですか。

以 上

Auditing Under COVID-19 —Fact-Finding Survey by Interviews—

OZAWA Yoshiaki

On April 7, 2020, the government declared a state of emergency to seven prefectures, including Tokyo and Osaka, as part of the government's countermeasures against COVID-19 infections. Following the declaration of the state of emergency, many companies in Japan were forced to switch to working from home. This also applies to Japanese audit corporations, and I understand that audit partners and staffs have not been able to go to their offices, nor visit the audit clients. As if in response to this, the Japanese Institute of Certified Public Accountants released "Points to note on Auditing Related to COVID-19 (Parts 1 to 6)" from March to June. The International Auditing and Assurance Standards Council also published several types of "Staff Alerts on Audit Practices". Furthermore, in order to deal with accounting problems under COVID-19, the Accounting Standards Board of Japan has also published "The Concept of the Impact of COVID-19 on Making Accounting Estimates."

Under such circumstances, the year-end audit of the settlement of accounts in March 2020 (2,362 of the listed companies) was conducted, and how each audit corporation carries out the audit field works under the environment.

Considering the above circumstances, I performed the fact-finding survey by interviews against Big 4 accounting firms in Japan (EY Shinnihon, Tohmatsu, Azusa, PwC Arata) and other large Japanese audit corporations (Taiyo, Gyousei and Hibiki) with the cooperation of the Japan Certified Public Accountants Association Osaka branch. Especially, I interviewed how to perform the year-end audit for listed companies and how to determine the reasonableness of accounting estimates by audit

clients.

The structure of this paper is as follows. Section 2 outlines the response of regulators under COVID-19 and points to note in audits. After giving an overview of the interview survey in Section 3, the results of the interview survey will be presented and interpreted in Section 4. The final section, Section 5, gives a summary of this article and prospects.