

【論文】

ゴーイング・コンサーン監査精緻化の動向

Trends in the Refinement of Going Concern Audit

濱 本 明
HAMAMOTO Akira

目次

I 序

II GC 監査精緻化に関する改訂と関係諸団体等の反応

1. 継続企業の前提に関する重要な不確実性の定義の明確化
2. 継続企業の前提に関する評価期間の実質的延長
3. 経営者による継続企業の前提に関する評価及び対応策に関する監査人の検討
4. TCWG, 適切な外部者とのコミュニケーションの強化

III 我が国における GC 監査への影響と問題

1. 会計基準との調整に関する問題
2. 二重責任の原則との問題
3. リスク・アプローチとの関係
4. 監査役等・適切な外部者とのコミュニケーション

IV 結

(要旨)

2024 年 12 月に改訂が承認された国際監査基準 (ISA) 570「継続企業」の主要改訂点の一つは、継続企業の前提に関する重要な不確実性は存在しない場合や、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が識別されたものの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（危機一髪状況）においても監査報告書で情報提供を行うことによって継続企業の前提に関する監査報告の透明性強化を趣旨とするものである。そして、もう一つの主要改訂点は、継続企業の前提に関する定義や用語の明確化、経営者による継続企業評価のタイムラインの改善、経営者の継続企業の全体に関する評価に対する監査人の検討の強化、監査人によるコミュニケーションに関するガイダンスの提供等によって継続企業の前提に関する監査の精緻化を図ることを趣旨とするものである。後者の改訂点については、会計基準を整備して監査基準との一貫性を確保することが必要である。また、そこから派生する二重責任の原則との問題やリスク・アプローチとの関係についても明らかにする必要がある。

I 序

2024年12月12日に国際監査・保証基準審議会(The International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB)において承認されて改訂作業を終えたISA570「継続企業」(以下、改訂ISA570)は、2025年4月に公益監視委員会(Public Interest Oversight Board: PIOB)によって認証された後に公開され、2026年12月15日以後に開始する期間の財務諸表監査に適用されることとなっている¹⁾。この改訂は、2015年に改訂された現行の国際監査基準570号「継続企業」(以下、旧ISA570)が適用された後に、感染症の拡大や紛争の拡大に伴う企業継続リスクの増大が懸念されたことからゴーイング・コンサーン、すなわち継続企業の前提への関心も高まったことから見直しが行われた²⁾。

主要改訂点の一つは、ゴーイング・コンサーン監査(以下、GC監査)に関する監査報告書の透明性確保である。具体的には、(1)継続企業の前提に基づく会計処理は適切であり重大な不確実性は存在しない場合、(2)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(危機一髪の状態)においても監査報告書で情報提供を行うこと等の改訂が行われている。当該改訂点については、拙稿(2025)においてその内容、主要各団体の反応、我が国の監査基準報告書570「継続企業」(以下、監基報570)の改訂及びGC監査に与える影響と問題点を明らかにした。

もう一つの主要改訂点は、GC監査精緻化を狙いとするものである。具体的には、継続企業の前提に関する定義や用語の明確化、経営者による継続企業評価のタイムラインの改善、経営者の継続企業の全体に関する評価に

対する監査人の検討の強化、監査人によるコミュニケーションに関するガイダンスの提供が行われている。本稿では、こうしたGC監査精緻化に関する改訂点についてその内容、主要各団体の反応、我が国GC監査にあたえる影響と問題点について明らかにすることを狙いとする。その手法は拙稿(2025)と同様に、改訂ISA570の改訂点、2023年4月に公表されたISA570改訂公開草案(以下、公開草案)に対するコメントの内容、2024年6月、9月及び12月のIAASB四半期委員会におけるコメントへのフィードバックを受けた修正を団体別、国(地域)別に分析・検討し、当該コメントが如何に改訂ISA570に反映されているかも含めて問題点等を検討するものである³⁾。

II GC監査精緻化に関する改訂と関係諸団体等の反応

1. 継続企業の前提に関する重要な不確実性の定義の明確化

改訂ISA570においては、用語を明確かつ簡潔にすることで基準の理解可能性を高め一貫性を促進するために、(継続企業の前提に関連する)重要な不確実性(Material Uncertainty)について次のように定義している(改訂ISA570結論の根拠15項)。

すなわち、重要な不確実性とは、単独又は複合的に、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に関する不確実性をいい、ここで「重要な疑義を生じさせるような」とは、識別された事象又は状況の潜在的な影響の大きさ及び発生の可能性が、経営者の将来の行動計画がその影響を軽減しない限り、企業が通常の事業の過程で資産を現金化し負債を返済できず、予見可能な将来にわたって事業を継続することができない可能性があるような状況を指す、とするものである(改訂ISA570第10項)。

上記は、重要な不確実性という用語が、国際会計基準（IFRS）や国際公会計基準（IPSAS）など、広く認められている財務報告フレームワークにおいて未だ定義付けられていないことを踏まえて規定されたものである（改訂 ISA570 結論の根拠 14 項）。

以上の改訂に関して公開草案においては、重要な不確実性については次のように定義されていた。

すなわち、重要な不確実性とは、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に関する重要な不確実性であり、(a) 適正表示の枠組みの場合には、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には、財務諸表が利用者の判断を誤らせないことであるという趣旨に照らして、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、とされていた（公開草案第 10 項）。また、適用指針において、「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すことができず、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、とされていた（公開草案 A5 項）。

公開草案から改訂 ISA570 への変更点は、以下の 3 点に要約される。

- (1) 公開草案における「適用される財務報告の枠組みの趣旨」、「適切な注記」に関する文言が改訂 ISA570 においては削除されている。
- (2) 公開草案における「監査人が職業的専門家として判断した場合」という文言が改訂 ISA570 においては削除されている。

- (3) 「重要な疑義を生じさせるような」という用語について、公開草案では適用指針において定義されていたのに対して、改訂 ISA570 においては要求事項として定義されている。また、当該用語の説明において、公開草案における「経営者による是正措置」について改訂 ISA570 では、「経営者の将来の行動計画」とされるとともに、企業の状況について「通常の事業の過程で資産を現金化し負債を返済」することができないという具体的な内容が示されている。

これらの変更点は、公開草案についての以下の質問に対する回答が反映されたものと考えられる（公開草案・説明文書 section3 個別の質問 5）。

【個別の質問 5】

5. 「（継続企業の前提に関する）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。

この質問に対して、監視グループ⁴⁾、規制当局と監査監督機関の過半数が賛成を示し、会計事務所、メンバー団体及びその他の専門機関の約半数が賛成を示し、これらに対して、管轄区域及び国の監査基準設定主体、公的機関、学者及び個人その他の過半数が反対を示した⁵⁾。

主な反対の理由として、以下の 2 点において懸念されることが示された。

第一に、公開草案と財務報告基準で用語と定義の一貫性が欠如している点が懸念された。すなわち、まずは財務諸表の作成責任者である経営者が当該用語と定義を十分に理解する必要があるから会計基準設定主体で定義する必要があること、IAASB が国際会計基

準審議会（IASB）及び国際公会計基準審議会（IPSASB）と連携して監査基準と財務報告基準の両方で用語の意味の一貫性を確保すべきとする指摘がなされた。

第二に、定義において経営者の将来の行動に関する計画に監査人の評価を含めるべきであるという点が指摘された。監査人が重要な不確実性が存在するかどうかの結論にとって重要だからである。

次に、国（又は地域）別では、日本公認会計士協会及び英国の諸団体（FRC, NAO, ICAS）から支持が表明されている⁶⁾。特に英国において支持される理由が、既に英国監査基準である ISA (UK) 570 の 2019 年改訂で同様の定義を導入済みであることが特徴的である。

その他の国（又は地域）からは明らかな不支持は見られなかったものの、以下に示す様々な指摘がなされていた。

- (a) 財務諸表作成に関する責任者である経営者が用語を理解できるように会計基準設定主体によって定義されるべき事項である点が米国、オーストラリア、ニュージーランドの諸団体から指摘されている。特に、AICPA が、継続企業の前提に関する「重要な疑義」が会計基準において定義されたことによって、注記開示の多様性が減少し比較可能性が促進され、監査手続の一貫性が強化された経験を根拠としている点が特徴的である。
- (b) 公開草案では、「適用される財務報告の枠組みの趣旨」や「適切な注記」という開示に関する内容が含まれていたが、オーストラリアの AUASB、ニュージーランドの XRB から開示には言及すべきでないという指摘がなされた。経営者の開示に関する判断は監査に先行するからである。この指摘は、定義としての理論的正確さを重視するとともに、二重責任の原則すなわち財務諸表の作成責任と監査責任を明確に区別す

る趣旨のものと解される。

- (c) 英国の FRC 及び ICAS は、経営者が継続企業の評価を行う際に重要な不確実性を識別する可能性があることから、公開草案における「監査人が職業的専門家として判断した場合」という文言を削除することを推奨している。この指摘も、二重責任の原則を徹底する趣旨のためのものであると解される。
- (d) AUASB からは、適用指針 A5 項における「重要な疑義を生じさせる可能性がある」という文言は、要求事項における定義に含めるべきとする指摘がなされた。また、適用指針 A5 項における「重要な疑義を生じさせる可能性がある」に関する説明内容を明確化すべきとする指摘が、ドイツの IDW、フランスの CNCC&CNOEC、中国（香港）の HKICPA から示された。
- (e) 米国の CalCPA からは、予見可能な将来の意味が不明確であることが指摘された。また、これに関連して AICPA からは、監査人の評価タイムラインという概念を含めることにより、重要な不確実性の定義の明確性を高めることができるとして「財務諸表の承認日から少なくとも 12 カ月間」を定義に含めるべきと回答していた。
- (f) オーストラリア・ニュージーランド会計財務協会（AFAANZ）からは、「重要」や「疑義」のような言葉による確率用語の解釈を巡るばらつきが生ずる問題について様々な研究成果を引用⁷⁾しつつ確率用語を数値化すべきとする指摘がなされた。また、これに関連して、ニュージーランド会計検査院からは、重要な不確実性の「重要」とは、金額的重要性のみを指すのか、それとも発生可能性も含めたものなのかが不明確であるという指摘もなされた。

上記の指摘のうち、(a) については会計基準の問題であり、前述した公開草案への第一の反対理由にも関連する課題である。これに

対して、(b)の開示への言及に関する問題及び(c)の監査人による職業的専門家としての判断に関する問題については、いずれも二重責任の原則に関わる問題と解され、改訂ISA570においては削除する対応がなされている。この点、前述した公開草案への第二の反対理由に監査人の評価を定義に含めるべきとする主張が見られたが、改訂ISA570に当該意見は反映されていない。これについても二重責任の原則を明確化したものと解される。

また、(d)の重要な疑義を生じさせる可能性に関する文言については、改訂ISA570では要求事項における定義に含められるとともに、この文言に関する具体的な内容が加えられることによる対応もなされている。

2. 継続企業の前提に関する評価期間の実質的延長

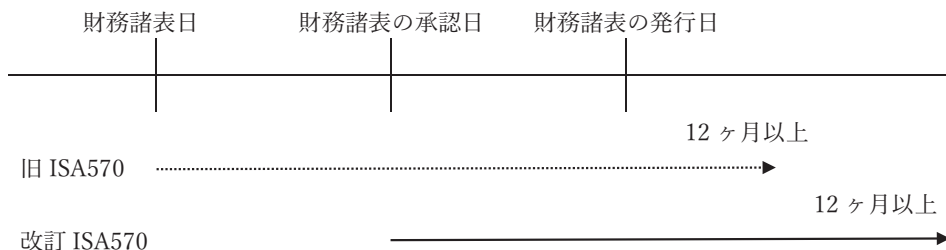
監査人は、継続企業として存続する事業体の能力についての経営者による評価を検討するに当たって、経営者の評価期間（適用される財務報告の枠組みが要求するところにより当該評価を行うために経営者が適用した期間、又は法律若しくは規則がそれより長い期間を定める場合は当該法律若しくは規則が要求するところにより、当該評価を行うために経営者が適用した期間）と同じ期間を対象としなければならない（旧ISA570第13項）。この経営者の評価期間が、財務諸表日から12ヶ月に満たない期間を対象としている場

合には、監査人は評価の対象期間を財務諸表日から少なくとも12ヶ月間に延長するよう経営者に要請しなければならない（旧ISA570第13項）。ここで、財務諸表日とは、国際監査基準560号「後発事象」（以下、ISA560）に定義されており、財務諸表が対象とする直近の期間の末日をいう（ISA560第5項(a)）。

改訂ISA570においては、評価期間の定義規定が削除されるとともに、評価期間がISA560に定義されている財務諸表の承認日から12か月未満である場合、監査人は経営者に対して、評価期間をその日から少なくとも12か月まで延長するよう要請しなければならない旨が規定されている（改訂ISA570第21項）。ここで、財務諸表の承認日とは、注記事項を含む、財務諸表を構成するすべての計算書等が作成されており、認められた権限を持つ者が当該財務諸表に責任を負ったことが示された日付をいう（ISA560第5項(b)、改訂ISA570第A51項）。

このように、経営者による評価の開始日が「財務諸表日」の後に到来する「財務諸表の承認日」に改訂されることによって、評価期間が将来にわたって実質的に延長されることになる。そして、この評価期間の実質的延長は、財務諸表の利用者に対して、より関連性が高く、最新かつ意思決定に有用な情報を提供することで公共の利益に資することを趣旨としている（改訂ISA570結論の根拠30項）。

【図表 1】 起点の改訂による評価期間の実質的延長



【図表 2】 評価期間の開始日に関する国際比較

	評価期間の開始日	監査基準の根拠規定
日本	財務諸表日の翌日	監基報 570 第 12 項
米国	財務諸表日	AS2415 第 2 項 AU-C570 第 8 項
英国	財務諸表の承認日	ISA (UK) 570 第 14-1 項
フランス	財務諸表日	NEP570 第 7 項
ドイツ	財務諸表日	IDW PS 270 n.F. 第 18 項
オーストラリア	監査報告書の日付	ASA570 第 Aus.13.2 項
ニュージーランド	監査報告書の日付	ISA (NZ) 570 第 NZ13.2 項
中国	財務諸表日	CSA 第 1324 号第 12 条
中国 (香港)	財務諸表日	HKAS1 第 1.26 項

注) 「貸借対照表日」や「期末日」など国によって規定上の文言のばらつきがあるが、すべて「財務諸表日」という表記に揃えている。

出所) 各国 (又は地域) の監査基準を元に筆者作成

また、監査基準が要求する評価期間の開始日については、例えば下記【図表 2】に示すとおり一部の国又は地域においては、「財務諸表の承認日」や「監査報告書の日付」という財務諸表日後の日付が採用されている。なお、米国では、FASB Accounting Standards Codification の Subtopic 205-40「財務諸表の表示－継続企業」(以下、ASC 205-40)において、経営者による評価期間について財務諸表の発行日 (又は発行可能日) から 1 年以内と規定されており (ASC 205-40-50-1 項)、監査人はこの経営者による評価を検討することになる。

そこで、開始日を「財務諸表日」よりも後倒すことが国・地域間の比較可能性と一貫性の向上にも貢献することも期待されている (改訂 ISA570 結論の根拠 30 項)。

改訂 ISA570 における評価期間の開始日に関する変更は、公開草案において示されていたものと同様であったが、これに関連して以下の質問に対する回答が募集された (公開草案・説明文書 section3 個別の質問 7)。

【個別の質問 7】

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、(旧 ISA 570 の) 期末日から、(公開草案第 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。(中略) 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)。

この質問に対して、監視グループ、規制当局と監査監督機関が賛成を示し、管轄区域及び国の監査基準設定主体、会計事務所、メンバー団体及びその他の専門機関の約半数が賛成を示し、これらに対して、公的機関、学者及び個人その他の過半数が反対を示した⁸⁾。

主な反対の理由としては、監査基準によって財務諸表の作成要件を課すことは会計基準との不一致を生じさせるおそれがあり、その

結果、監査人にとって法的・実務的な困難が生じる、経営者との見解の相違が生じる、企業の存続能力についての評価を監査人に課することになるという意図せざることに繋がりがかねないことが懸念されることに集約される。よって、会計基準によって経営者側の財務報告の要件を強化することが公共の利益が最も守られることになるためIASBとIAASBと連携する努力を継続することが推奨されている。

次に、国（又は地域）別では、ドイツ及びオーストラリアにおける一部の諸団体からは明らかな不支持が表明されているが、その他においては概ね支持が表明されている⁹⁾。特に、米国のNASBAから「財務諸表の発行日」が最も後の日付であることから推奨されることが表明されている点が特徴的である。

但し、いずれからも無条件に支持する旨は示されておらず、ほとんどの場合、特定の懸念事項についてある程度解消できることを条件に支持が示されていた。以下は、不支持の理由、支持するものの懸念される特定の事項等である。

- (a) 監査基準によって経営者に報告義務を課することが適当でないことを理由にドイツのIDW及びオーストラリアのACCA&CAANZから不支持が表明され¹⁰⁾、支持するものの同様の理由により米国のAICPA、中国（香港）のHKICPAから懸念が表明されている。
- (b) 英国のICAEWとFRCからは、ISA（UK）570の2019年改訂で修正された要件と一致しているため支持が表明されたが、上記（a）に関連して、IAASBとIASBとの連携を継続することを推奨している。そして、この推奨はオーストラリアのAUASB、ニュージーランドのXRB、中国（香港）のHKICPAからも表明されている。
- (c) 日本公認会計士協会及びフランスの

CNCC&CNOECからは、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旨を規定した公開草案A44項（改訂ISA570ではA55項）が現状のまま維持されることを条件に支持が表明されている。

- (d) 中国（香港）のHKICPAからは、同地域のように中小企業にも法定監査制度がある場合には、会計基準との不整合が生じやすく実務上の困難を伴う点が指摘され、IAASBに各国・地域別の会計基準の再調査や上場企業のみ要件を課することが提案されている。

3. 経営者による継続企業の前提に関する評価及び対応策に関する監査人の検討

(1) 経営者による継続企業の前提に関する評価に関する監査人の検討

監査人は、継続企業の前提についての経営者による評価を検討しなければならないが（旧ISA570第12項）、ここで追加的な監査手続が要求されるのは、監査人が継続企業の前提について重要な疑義を抱かせるような事象又は状況が識別された場合に限定されている（旧ISA570第16項）。そして、ここでの監査手続は、継続企業の前提に関する重要な不確実性の有無について判断するための十分かつ適切な監査証拠を入手するために、例えば、経営者が継続企業の前提についての評価を未だ実施していない場合に、その評価を実施するよう経営者に要請することが含まれる（旧ISA570第16項（a））。

これに対して、改訂ISA570においては、監査人は、継続企業の前提について重要な疑義を抱かせるような事象又は状況が識別されたかどうかに関わらず、継続企業の前提に関する経営者の評価が未了の場合には当該評価の実施を経営者に求めることが要求されている。

る（改訂 ISA570 第 16 項）。また、監査人は（常に）、経営者による継続企業の前提についての評価を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（改訂 ISA570 第 17 項）。

改訂 ISA570 における上記のような変更は、公開草案においても示されていたものとはほぼ同様であったが、これに関連して以下の質問に対する回答が募集された（公開草案・説明文書 section3 個別の質問 8）。

【個別の質問 8】

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、公開草案の改良されたアプローチを支持するか。

この質問に対して、監視グループのほぼ全て、規制当局と監査監督機関、管轄区域及び国の監査基準設定主体、会計事務所、メンバー団体及びその他の専門機関の過半数が賛成を示し、これらに対して、公的機関の過半数、学者及び個人その他の約半数が反対を示した¹¹⁾。

主な反対の理由は、あらゆる状況下においても監査人が経営者による継続企業の前提についての評価を検討するための監査手続を要求されることは、リスク・アプローチから逸脱し、継続企業の前提に関するリスクに応じない作業まで必要とされるおそれがあるからである。そして、このことはメリットを上回る監査コストがかかることになり、特に小規模事業体にとって大きな負担になるからである。さらに、国際会計基準第 1 号「財務諸表の表示」では、継続企業の前提に関するリス

クが極めて低い場合には経営者の詳細な評価が行われないことが想定されているのに対して、監査基準が間接的に経営者に対してあらゆるケースにおいて継続企業の前提に関する評価を要求することになるからである。

次に、国（又は地域）別では、日本公認会計士協会、英国の全ての団体（ICAEW, FRC, NAO, ICAS）、フランスの CNCC&CNOEC、ニュージーランドの会計検査院及び XRB からは支持が表明された¹²⁾。特に英国の FRC から ISA（UK）570 において既に導入済みである要件であることが支持の理由とされていることが特徴的である。また、オーストラリア及びニュージーランドの AFAANZ は、監査人は経営者が好む会計手法を受容するインセンティブに直面しているとする Kadous et al.（2003）による研究などを引用しながら、継続企業の前提について重要な疑義を抱かせるような事象又は状況が識別されていない場合において監査手続を要求する規定が欠落している旧 ISA570 では、監査人が危機一髪（close call）の状況が存在すると結論づけることを妨げるおそれがある点を指摘している。また、White（2011）による研究を引用しながら、公開草案によるルール強化は監査人が経営者が好む監査証拠の収集を優先することを抑制する効果が期待できるとしている¹³⁾。

これに対して、米国における多くの団体、オーストラリアの一部、中国（香港）から不支持又は懸念が表明されている。主な不支持の理由及び提案事項は、以下の通りである。

① 米国の AICPA, CAQ, Crowe LLP, CPA オーストラリア、中国（香港）の HKICPA は、前述した通りリスク・アプローチから逸脱する問題を理由に不支持が表明されている。また、これに関連してニュージーランドの XRB は、必要な監査手続が継続企業の前提に関するリスクに応じたようなものになるようなガイダンスを

設けることを提案している。

- ② オーストラリアの ACCA&CAANZ は、コストが利益を上回る可能性が高いため、上場会社や社会的影響度の高い事業体 (Public Interest Entity : PIE) を対象とする要件にすべきであることを主張しており、米国の CalCPA から支持はするものの上場会社のみを対象とすべきとしている。
- ③ オーストラリアの AUASB は、支持を表明するものの、経営者が継続企業の前提に関する評価が未了である場合において監査人に要求される監査手続、この場合における監査範囲の制限の可能性も含めて概要を示すべきとしている。

上記③の提案については、継続企業の前提に関する経営者の評価が未了の場合、監査人が評価の実施を経営者に求めなければならない旨を規定した公開草案第 16 項の規定に対して、改訂 ISA570 第 16 項では「経営者が評価を望まない場合には、監査人はそれが監査に与える影響を考慮しなければならない。」という規定が追加されている。そして、これに関連する改訂 ISA570 第 A33 項においては、本ケースは会計基準において明示的に要求されていなかったとしても監査範囲に関する除外事項とみなすことができることと、その影響が広範囲にわたる場合には監査人が意見を表明しない旨が規定されている。

(2) 経営者の対応策の評価

継続企業の前提に重大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た場合、監査人は、当該事象又は状況に関連する重要な不確実性が存在するかどうかを判断するために、改善要因の検討を含む追加的な監査手続を実施することにより、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない (旧 ISA570 第 16 項)。そして、これらの手続には、経営者の継続企業の前提に関する評価に関連した将来の行動計画、すなわち対応策の

結果が状況を改善する可能性があり、かつ経営者の対応策が当該状況下で実現可能であるかどうかを評価することが含まれる (旧 ISA570 第 16 項 (b))。

改訂 ISA570 においては、第一に、上記の監査手続について強化が図られている。具体的には、以下のように規定されている。

継続企業の前提に重大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た場合において、監査人は継続企業の前提に関する評価に関連して、以下の内容を含む経営者の将来の行動計画、すなわち対応策を評価しなければならない (改訂 ISA570 第 26 項)。

- ① 対応策の結果が、識別された継続企業の前提に重大な疑義を生じさせる可能性のある事象又は状況を軽減するのに十分である可能性が高いか
- ② 対応策が当該状況下において実行可能であるか
- ③ 経営者が特定の行動方針を実行する意思 (intent) と能力 (ability) の両方を有しているか

これらの手続のうち①と②の手続については旧 ISA570 第 16 項に規定されており、改訂 ISA570 においては新たに③の手続が追加されている。

第二に、経営者の対応策に重要な仮定又はデータの使用が含まれる場合、監査人は次の監査手続を実施することが要求事項として新設されている (改訂 ISA570 第 27 項、同 19 項 (b) 及び (c))。

- (a) 経営者の評価の基礎となる重要な仮定が以下の要件を満たしているかどうか
 - (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) 監査人が監査を通じて得た知識に基づき、仮定が相互に整合しており、また当該企業の事業活動の他の領域で使用され

- る関連する仮定と整合していること
- (b) データが以下の要件を満たしているか
- (i) 関連性があり信頼性があること
 - (ii) 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

改訂 ISA570 における上記のような変更は、公開草案においても示されていたものとはほぼ同様であったが、これに関連して以下の質問に対する回答が募集された（公開草案・説明文書 section3 個別の質問 9）。

【個別の質問 9】

9. 公開草案は、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。

この質問に対して、監視グループの全て、学者及び個人その他がコメント無しであったのに対して、規制当局と監査監督機関、管轄区域及び国の監査基準設定主体、会計事務所、メンバー団体及びその他の専門機関、公的機関の過半数が賛成を示した¹⁴⁾。

反対の理由は、旧 ISA570 に既に適切な要件が含まれており、監査人は、事象や条件が識別されているか否かに関係なく、経営者が使用した方法、仮定及びデータを評価するための監査手続きを実行する必要はないと考えているからである。また、小規模事業体又は複雑でない企業（Less Complex Entities：LCE）の監査には過剰に設計されているという疑問も示されている。

国（又は地域）別では、日本公認会計士協会、米国の CalCPA、英国の全ての団体（ICAEW, FRC, NAO, ICAS）、フランス

の CNCC&CNOEC、ドイツの IDW、オーストラリアの ACCA&CAANZ, AUASB, AFAANZ 及び CPA オーストラリア、ニュージーランドの会計検査院及び XRB、中国（香港）の HKICPA からは支持が表明された¹⁵⁾。特に英国の FRC 及び ICAS から ISA（UK）570 において既に導入済みであることが支持の根拠として示されていることが特徴的である。また、オーストラリア及びニュージーランドの AFAANZ は、監査上の見積りについて詳細な説明により判断の質が向上することが示された Dharmasiri & Phang（2023）などによる研究を引用しながら経営者による継続企業の前提の評価に関する監査人の要件を強化したことを高く評価している。

これに対して、米国の AICPA, CAQ, Crowe LLP からは、前述の経営者の対応策に重要な仮定又はデータの使用が含まれる場合における監査人に要求される手を規定した公開草案 19 項（改訂 ISA570 第 19 項に同じ）について、重要な虚偽表示リスクが識別された場合に限定すべきであるとしている。また、オーストラリアの AUASB は、経営者が詳細な評価を準備しておらず、継続企業の前提に関する重大な疑義を生じさせるような事象や状況が明らかに存在しない場合に、必要な監査作業の範囲についての説明資料と例を提供することを推奨している。

第三に、経営者の対応策に、第三者又は関連当事者（当該企業のオーナー経営者を含む）による財務的支援が含まれる場合、監査人は、必要な財務的支援を継続又は提供する意思と能力に関する監査証拠を入手しなければならないことも必要な手続として追加されている（改訂 ISA570 第 28 項）。そして、この追加された内容は公開草案において示されたものと同様であり、当該追加と改訂 ISA570 第 26 項において追加された経営者の意思と能力を評価する手続について以下の質問に対する回答が募集された（公開草案・

説明文書 section3 個別の質問 10)。

【個別の質問 10】

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思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思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。

この質問に対して、管轄区域及び国の監査基準設定主体、会計事務所、メンバー団体及びその他の専門機関のほぼ全てが賛成を示し、監視グループ、規制当局と監査監督機関及び公的機関の過半数が賛成を示し、学者及び個人その他の全てが反対かコメント無しであった¹⁶⁾。主な反対理由は、第三者は書面による証拠の提出義務がないなど意思と能力を評価するために必要な手続の範囲が不明確であること、提案された要件はパフォーマンス・ギャップを悪化させる可能性があること、公共部門の機関について政府の意思と能力を確認することの困難さが挙げられる。

国（又は地域）別では、日本公認会計士協会、米国の CAQ 及び CalCPA、英国の FRC、NAO 及び ICAS、ドイツの IDW、オーストラリアの Nexia オーストラリア、AUASB 及び CPA オーストラリア、ニュージーランドの会計検査院及び XRB からは概ね支持が表明された¹⁷⁾。

これに対して、明らかな不支持や懸念は見られなかったものの、以下に示す提案事項が表明されている。

① 意思と能力を評価する方法について実践的な事例を含むガイダンスが必要である旨

が米国の CAQ、オーストラリアの ACCA&CAANZ、中国（香港）の HKICPA から提案されている。

② 経営者の意思と能力に関する監査証拠が不十分な場合、第三者からの書面による確認が得られない場合や評価期間と整合しない場合における実施可能な監査手続の適用指針が推奨される旨がオーストラリアの AUASB、ニュージーランドの XRB、中国（香港）の HKICPA から示されている。また、これに関連して日本公認会計士協会から公開草案 A50 項（改訂 ISA570A62 項）における「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。」に「外部の資金提供者への質問とその他の状況の評価を踏まえても十分な監査証拠が得られない場合で」という文言を追加することが提案されている。

4. TCWG、適切な外部者とのコミュニケーションの強化

(1) ガバナンスに責任を有する者（Those Charged With Governance：TCWG）とのコミュニケーション

TCWG 全員が当該企業の経営に関与している場合を除き、監査人は、継続企業の前提に重大な疑義を生じさせる可能性のある事象又は状況を識別したときは、適時に TCWG と以下の事項についてコミュニケーションを取らなければならない（改訂 ISA570 第 41 項、同 42 項）。

- ① 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
- ② 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
- ③ 実施した監査手続の概要及び監査人の結論の根拠（経営者の対応策に対する監査人の評価を含む）
- ④ 財務諸表における関連する注記の適切性。これには、経営者が行った重要な判断

及び事象や状況の悪影響を克服するための重要な経営者の対応策に関する改善要因を説明する注記を含む

- ⑤ 該当する場合、監査人の要求に対して経営者が継続企業の前提に関する評価を実施しなかったこと、又は評価期間を延長することを望まなかったこと
- ⑥ 監査又は監査報告書への影響

TCWG とのコミュニケーションの内容については、2008 年に公表された ISA570「継続企業」23 項においては、①、②及び財務諸表における関連する開示の適切性のみであったが、2015 年に公表された旧 ISA570 第 25 項においては⑥が追加された。よって、改訂 ISA570 では③、⑤が追加され、④において具体的かつ詳細な開示内容が規定されている。

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場合には、監査人が TCWG 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、TCWG は、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など、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（改訂 ISA570A98 項）。そのため、監査人は、状況に応じて TCWG と監査期間を通じた適時なコミュニケーションを図る必要がある。

監査人が TCWG とコミュニケーションを行う事項の例としては、以下が例示列挙されている（改訂 ISA570A100 項）。

- ・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
- ・経営者が継続企業の前提を評価するに当たり、適切な専門的技術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

- ・経営者が継続企業の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
- ・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

さらに、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、TCWG に報告することがある（改訂 ISA570A101 項）。

以上の改訂 ISA570 における変更は、公開草案においても示されていたものとほぼ同様であったが、これに関連して以下の質問に対する回答が募集された（公開草案・説明文書 section3 個別の質問 11）。

【個別の質問 11】

11. TCWG 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 TCWG 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 TCWG との双方向コミュニケーションが強化されるか。

この質問に対して、公的機関の全てが賛成、管轄区域及び国の監査基準設定主体、会計事務所、メンバー団体及びその他の専門機関の大半が賛成を示し、監視グループ、規制当局と監査監督機関の約半数が賛成を示し、学者及び個人その他の大半が反対かコメント無しであった¹⁸⁾。主な反対の理由は、TCWG とのコミュニケーションについて旧 ISA570 は十分に堅牢であり改善の必要がないこと、コミュニケーションの適時性について要求事項は十分でないことであった。

国（又は地域）別では、日本公認会計士協会、米国の AICPA、CAQ、Cohn Reznick LLP、及び CalCPA、英国の FRC 及び ICAS、フランスの CNCC&CNOEC、ドイツの IDW、オーストラリアの ACCA&CAANZ、AUASB、AFAANZ 及び CPA オーストラリア、ニュージーランドの XRB が支持を表明している¹⁹⁾。これに対して、以下に示す懸念事項や提案事項も表明されている。

① 米国の AICPA は、財務諸表の承認日から少なくとも 12 ヶ月間継続企業として存続する能力に重大な疑義を抱かせる事象又は状況に関連する重要な不確実性が認められる場合には、経営者に対して次の内容に関する書面による表明も追加して要求することを推奨している。

- ・企業が継続企業の前提（財務諸表の承認日から少なくとも 12 ヶ月間）に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況による悪影響を軽減するための経営者の計画や実効可能性に関する説明
- ・財務諸表が、継続企業の前提（財務諸表の承認日から少なくとも 12 ヶ月間）に重要な影響を及ぼすと経営者が認識している全ての事項を開示すること

② フランスの CNCC&CNOE は、継続企業に関する評価責任は経営者とガバナンス担当者にあるのだから、経営者に対して継続企業の前提に関する評価を説明するため

に、より詳細な開示を求めるべきであり、ISAB が会計基準において開示を強化することに取り組むよう IAASB が求め続けることを奨励している。

③ 中国（香港）の HKICPA は、前述した改訂 ISA570 第 41 項の要求に従って実施した監査手続の概要を TCWG 伝達することで、どのような目的や利益が達成されるのか不明確であるという懸念を示している。監査手続の内容と範囲は監査人の専門的判断により決定され、重要な虚偽表示リスクの評価に応じて対応するものであるからである。

（2）適切な外部者とのコミュニケーション

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」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、監査人は法令、規制又は関連する職業倫理規程が以下を定めているかどうかを判断しなければならない（改訂 ISA570 第 43 項）。

- ① 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。
- ② 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。

これらについて、継続企業の前提に関する重要な不確実性が存在する場合において監査人が監督当局へ報告するための早期警告手続を定めた法定要件が存在する法域があり、これにより企業外部の適切な当局が当該事項を調査し措置を講じることが可能となる（改訂 ISA570A102 項）。また、関連する職業倫理規程により、監査人は公益のために法的又は規制上の要件がない場合であっても、企業外部にある適切な当局に問題を報告する措置が必要かどうかを検討することが求められる場合がある（改訂 ISA570A103 項）。さらに、

監査人は、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（改訂 ISA570A105 項）。

以上の改訂 ISA570 における変更は、公開草案においても示されていたものとほぼ同様であったが、これに関連して以下の質問に対する回答が募集された（公開草案・説明文書 section3 個別の質問 12）。

【個別の質問 12】

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。

この質問に対して、監視グループ、規制当局と監査監督機関の過半数が賛成を示し、管轄区域及び国の監査基準設定主体、メンバー団体及びその他の専門機関、公的機関、会計事務所の約半数が賛成を示し、学者及び個人その他の大半が反対かコメント無しであった²⁰⁾。

主な反対の理由は、適切な外部者への報告は各国（地域）における法規制の要件を繰り返すこととなり不必要であるからである。また、賛成しながらも、国内法、規制又は関連する倫理規程が報告義務を課しているかどうかにかかわらず、監査人に継続企業の重要な事項を適切な当局に報告し、適切な外部関係者と連絡を取ることを要求することに懸念を示す意見も見られた。

国（又は地域）別では、米国の CalCPA、英国の FRC 及び ICAS、フランスの CNCC&CNOEC、オーストラリアの ACCA&CAANZ 及び AUASB、中国（香港）の HKICPA は支持を表明している²¹⁾。FRC は、ISA（UK）

570 に導入済みの要件であることから強く支持している。また、CNCC&CNOEC も、フランスでは継続企業に関する不確実性が認められた場合において経営者に対応を質問する早期警告手続という特別な法的手続があり、経営者に対応できない場合には最終的には商事裁判所へ通知することも求められることを理由に積極的な支持を表明している。

これに対して、日本公認会計士協会は反対ではないが積極的に支持しないと回答している。前述したとおり法令で報告が要求されている場合には、ISA の要求事項の有無にかかわらず報告義務が生ずるために、本規定を設ける有用性がないからである。ドイツの IDW、オーストラリアの CPA オーストラリアは日本公認会計士協会と同様の理由により不支持を表明している。また、米国の Cohn Reznick LLP は、国内法、規制又は関連する倫理規程が存在しない場合において、監査コストの増大など意図せざる影響を及ぼすおそれがあることから不支持を表明している。

Ⅲ 我が国における GC 監査への影響と問題

以上、GC 監査の精緻化に関する改訂 ISA570 の内容について、公開草案に対するコメントの内容及びコメントへの対応から改訂 ISA570 に内在するリスク等について明らかにした。日本公認会計士協会は、公開草案における質問について概ね支持を表明していることから、改訂 ISA570 における GC 監査の精緻化に関する内容はほぼそのまま監基報 570 の改訂に反映されると推定される。以下では、ISA570 改訂における問題点と、これが監基報 570 の改訂にそのまま反映された場合、今後我が国の GC 監査にどのような影響を与えるかについて考察する。

1. 会計基準との調整に関する問題

まず、継続企業の前提に関する重要な不確

実性の定義について会計基準における定義との一貫性が欠如している問題が多く指摘され、経営者が財務諸表作成において用語を理解できるように会計基準設定主体が定義すべきという多くの指摘がなされている。また、継続企業の前提に関する経営者による評価期間についても、監査基準によって財務諸表作成に関する要件を課すことは会計基準との不一致を生じさせるおそれがあり経営者との見解の相違など監査実務上の困難が生じる危険性について指摘されている。よって、会計基準と監査基準との一貫性を確保するためにIASBとIAASBとの連携が推奨されている。

我が国においても、会計基準の設定主体である企業会計基準委員会（ASBJ）、監査基準の設定主体である企業会計審議会、監査基準報告書の設定主体である日本公認会計士協会が連携することが強く望まれる。この点について、我が国においては、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存在する場合であって、当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応をしてもなお継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるときに経営者に注記開示を求める法令は存在する（会社計算規則100条、財務諸表等規則8条の27、同149条、同236条、連結財務諸表等規則15条の22、同120条、同223条）。また、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存在する旨の具体的内容及び改善するための対応策について有価証券報告書における「事業等のリスク」において経営者に開示させる法令についても存在する（企業内容等の開示に関する内閣府令様式・第二号様式（31）b）。しかし、我が国において国際会計基準第1号「財務諸表の表示」第25項のように経営者が一定の評価期間における継続企業に関する評価を義務づける会計基準は存在せず、また継続企業に関する重要な不確実性についても定義はなされていない。

継続企業の前提について、ASBJでは2024年6月に「継続企業及び後発事象に関する調査研究」が公表され、2009年に日本公認会計士協会から公表された監査・保証実務委員会報告第74号「継続企業の前提に関する開示について」（以下、実務指針74号）のうち経営者の観点から記載されている部分については会計基準として移管可能であることが示されている。また、すでにASBJに提言を行う親組織である財務会計基準機構（FASF）の2019年3月における第35回基準諮問会議において、日本公認会計士協会から、従前から監査実務において不都合が生じている問題が提起されとともに継続企業の前提に関する会計基準開発の要望がなされ、その検討が行われている。しかし、当該基準の開発に伴うコストに見合うほどの必要性はないとされ見送られている。

FASF第35回基準諮問会議において、継続企業の前提に関する会計基準開発の難易度が高い理由の一つとして、これが会計公準の一つであることが挙げられている。すなわち、会計公準とは、「それなくしては会計が成立しないという意味で、会計理論や実務の基礎をなす最も基本的な概念や前提事項」²²⁾であるから、継続企業の前提についても、あくまでも前提条件であるから会計基準で規定していなくても成立しうるとも考えられるからである²³⁾。また、継続企業の前提には、形式的には期間計算が行われることを意味するとともに、実質的には企業が倒産しないことも意味するため²⁴⁾、会計基準においてどの視点から定義するかの問題が容易でないと考えられる。この点、そもそも会計公準としての継続企業とは、歴史的に観て当座企業との対概念と捉えるべきであり、監査において継続的事業担当能力に関するビジネスリスクの評価と捉える考え方²⁵⁾とは性質を異にするという指摘も見られる²⁶⁾。

以上のように、継続企業の前提に関する会

計基準の開発には困難を伴うとされており遅々として進まなかった。確かに、従来から監基報 570 及び実務指針 74 号によって会計実務及び監査実務が実施されてきた経緯から、特に会計基準が開発されなくてもさほど実務上の混乱は起きないとも思われる。すなわち、従来から ASBJ による基準開発までの空白を埋めるために日本公認会計士協会から公表された実務指針が会計基準として機能してきた背景が存在するからである。例えば ASBJ から公表されている企業会計基準適用指針第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」第 5 項において、企業会計基準第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」にいう「会計基準等」について、ASBJ や企業会計審議会が公表した企業会計基準等だけでなく日本公認会計士協会が公表した会計制度委員会報告（実務指針）、監査・保証実務委員会報告及び業種別監査委員会報告のうち会計処理の原則及び手続を定めたものも列挙して定義されており、これについて「過去の指針に限定されておらず、日本公認会計士協会に白紙委任しているようにも読める」という見解も示されている²⁷⁾。

しかしながら、制度上は会計基準と監査基準の一貫性が必要であること、実務上は経営者が単なる監査対応として継続企業の前提を捉えるのではなく、財務諸表作成上は企業の継続能力を判定することまで要求されるということの自覚を促すためにも会計基準において継続企業の前提に関する規定を設けるべきである。また、継続企業の前提に関する会計基準の整備は、後述するように二重責任の原則との問題やリスク・アプローチとも関連するものであるから重要である。

2. 二重責任の原則との問題

前述の通り、継続企業の前提に関する会計

基準と監査基準との一貫性の欠如は、経営者と監査人との見解の相違が生じ、その結果として、経営者が財務諸表の作成における継続企業の前提に関する評価についての責任を負担し、監査人が GC 監査の責任を負担するという二重責任の原則に抵触するおそれがある。そして、この問題は、特に経営者の継続企業の前提に関する評価期間の開始日と監査人が要求する開始日とが相違する場合には、監査人が財務諸表の作成に介入する問題が生じるおそれがある。

そこで、会計基準、監査基準ともに改訂 ISA570 で要求される「財務諸表の承認日」以降を評価期間の開始日とし、監査基準が要求する評価期間の開始日以降に会計基準における開始日が設定される必要がある。この点、財務諸表の承認日については、我が国において ISA560 に相当する監査基準報告書 560「後発事象」（以下、監基報 560）では、通常、経営者確認書の日付とされている（監基報 560A3 項）。しかしながら、会計基準において監査を前提とした経営者確認書を定義に組み入れることは適当でない。そのため、新たに財務諸表の承認日を監基報 560 や監基報 570 と整合するように会計基準等で規定する必要がある。

3. リスク・アプローチとの関係

改訂 ISA570 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の存否に関係なく、あらゆる状況下においても監査人が経営者による継続企業の前提についての評価を検討するための監査手続を要求されることは、リスク・アプローチから逸脱し、監査人が企業継続リスクに応じない作業まで必要となるおそれがあることについて主に米国の団体を中心に多くの批判がなされていた。

そして、このことは会計基準における継続企業の前提の捉え方と無関係ではない。会計

公準としての継続企業の前提の形式面を重視するならば、企業会計の前提であるから、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有無にかかわらず、あらゆる局面において経営者による継続企業の前提に関する評価を検討しなければならないであろう。経営者が財務諸表を作成するために依拠する会計基準の前提条件だからである。これに対して、企業の継続能力としての継続企業の前提の実質面を重視するならば、監査人は企業の継続リスクに応じて監査手続を計画・実施すべきということになる。

したがって、もし会計基準において継続企業の前提に関する定義がなされるようであれば、こうしたリスク・アプローチとの関係が明らかになるような捉え方が示されれば有用と考えられる。

4. 監査役等・適切な外部者とのコミュニケーション

監査役等とのコミュニケーションについては、まず、監査人による経営者の対応策の評価を含む実施した監査手続の概要及び監査人の結論の根拠が追加項目となっている。これについては、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重要な不確実性を構成するかどうかの項目が監基報 570 第 24 項で要求されていることから、本ケースにおいて既に監査実務で考慮されている内容と考えられる。重要な不確実性を構成するかどうかを判断するには経営者の対応策を評価する必要があるからである。また、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についても追加項目であるが、これについては、このケースは現行制度上において監査基準委員会報告書 260「監査役等とのコミュニケーション」（以下、監基報 260）において監査期間中に直面した困難な状況として監査役等とのコミュニケー

ションが要求されている項目である（監基報 260 第 14 項 (2)、同 A20 項）。

よって、監査役等とのコミュニケーションに関する改訂内容が監査実務に与える実質的影響はほとんどないと考えられるが、必要なコミュニケーションの再確認を促す効果は期待できると思われる。

次に、適切な外部者とのコミュニケーションについては、監査人が不正を識別した場合には監査基準委員会報告書 240「財務諸表監査における不正」42 項において、また、識別された違法行為又はその疑いがある場合には監査基準委員会報告書 250「財務諸表監査における法令の検討」28 項において、以下に該当するかどうかを判断して適正な規制当局への報告を行うことが要求されている。

- (1) 法令により、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。
- (2) 職業倫理規程により、追加的な対応として、適切な規制当局に報告することが例示されている。

よって、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、継続企業の前提に関する事項に関して除外事項付監査意見を表明することが必要であると考えた場合に関連して不正、法令違反又はその疑いがあるときには、監査人は適切な外部者とのコミュニケーションが既に求められている。前述したように日本公認会計士協会が当該部分について改訂の有用性がないとコメントした通り、改訂 ISA570 による監査実務への影響はほとんどないものと考えられる。

IV 結

以上、ISA570 改訂における GC 監査精緻化に関する改訂点について公開草案に対するコメント等とともに確認し、その問題点や改訂 ISA570 に準拠して監基報 570 が改訂された場合における我が国の GC 監査に与える影

響について検討した。

継続企業の前提に関する会計基準の開発は、経営者の財務諸表作成についての自覚を促す観点からも、二重責任の原則の徹底、リスク・アプローチとの関係を明らかにするために重要と考えられる。この点、改訂 ISA570 への対応において会計基準への影響について検討する必要性が生ずるとされたことから、2024 年 7 月の FASF 第 51 回基準諮問会議において基準開発の提言が決定され、2025 年 2 月の第 541 回 ASBJ において実務指針 74 号の一部を移管することの他、継続企業の前提の評価期間の開始日、継続企業の前提に関する判断基準も含めて会計基準の開発が進められることが決定されており、今後の動向が期待される。

次に、経営者による継続企業の前提に関する評価期間の開始日については、二重責任の原則の観点から会計基準と監査基準の一貫性を確保しつつ、改訂 ISA570 の要求する財務諸表の承認日以降を設定する必要がある。前述したとおり現在 ASBJ において継続企業の前提の評価期間の開始日として「財務諸表の公表の承認日」の概念の取り入れが検討されている。これについては、米国の NASBA が主張する「財務諸表の公表日」を評価期間の開始日とすることも財務報告の利用者にとって有用であるから検討すべきと考えられる。

さらに、リスク・アプローチとの関係については、継続企業の前提についてどの観点から捉えるかによって解釈が異なると考えられ

るため、会計基準における定義が重要である。いずれにしても監査人にとっては、リスク・アプローチによる監査の計画・実施が定着していることから、GC 監査においては企業の継続リスクに関係なくあらゆる状況で経営者による評価を検討するための計画・手続が必要となる旨について、企業が利益基調にあり流動性に懸念がないときに経営者が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場合を規定した改訂 ISA570A35 項等との関係も含めて明らかにする何等かのガイダンスが必要と考えられる。

最後に、TCWG 及び適切な外部者とのコミュニケーションについては、監査基準委員会報告書において既に規定されている内容が改訂 ISA570 での追加規定となっており、内容に重複が見られるために監査基準が冗長となるとという批判もあるが、経営者側も監査対応として監査基準を参照する場合もあることを考慮すると、注意的規定としての存在意義も否定できないであろう。また、監査人の側にも重ねて規定することによる注意喚起として有用とも考えられる。

以上の点に配慮しつつ継続企業の前提に関する会計基準の整備、監基報 570 の改訂等が行われることが望まれるが、特に、改訂 ISA570 における GC 監査の精緻化は、監査判断の基礎たる会計基準の適用前提に関する重要な手続として位置づけられるようになったとも解され、これによって監査人の責任範囲が不当に拡大しないよう配慮する必要があると思われる。

(注)

- 1) IAASB ウェブサイト Latest On Our Projects Going Concern
<https://www.iaasb.org/iaasb-consultations/latest-our-projects> (最終アクセス 2025 年 10 月 6 日)
- 2) ISA570 見直しの背景としては、英国での大手検

察会社の破綻を受けて 2019 年に英国の監査基準が改定されたことに端を発する。これらの経緯については那須 (2023) で詳述されている。

- 3) 公開草案に対しては、会計士団体、会計事務所、国家機関、個人など 78 箇所からのコメントが寄せられた。IAASB では、これらのコメントを、

ゴーイング・コンサーン監査精緻化の動向

- ①監視グループ (Monitoring Group), ②規制当局と監査監督機関, ③管轄区域及び国の監査基準設定主体, ④会計事務所, ⑤公的機関, ⑥メンバー団体及びその他の専門機関, ⑦学者, ⑧個人その他というステークホルダー別の8分類により集計し分析しているが, 本稿ではこの分類に加えて, 国別の分類, すなわち①日本, ②米国, ③英国, ④フランス, ⑤ドイツ, ⑥オーストラリア, ⑦ニュージーランド, ⑧中国 (香港) における団体又は個人からのコメントを個別のかつ詳細な検討の対象としている。各国 (又は地域) 別の団体又は個人は, 具体的には, 日本は日本公認会計士協会, 吉井一洋 (元 IAASB 諮問助言グループ (CAG) メンバー), 米国は, 米国公認会計士協会 (AICPA), カリフォルニア公認会計士協会 (CalCPA), 米国監査品質センター (CAQ), 全米州政府会計委員会 (NASBA), Crowe LLP, Cohn Reznick LLP, 英国は, イングランド及びウェールズ勅許会計士協会 (ICAEW), スコットランド勅許会計士協会 (ICAS), 英国財務報告評議会 (FRC), 英国国家監査局 (NAO), フランスは, フランス会計監査役全国協会 (CNCC) 及び公認会計士全国評議会 (CNOEC), ドイツはドイツ経済監査士協会 (IDW), オーストラリアは, CPA オーストラリア, 英国勅許公認会計士協会 (ACCA) 及びオーストラリア・ニュージーランド勅許会計士協会 (CAANZ), オーストラリア監査保証基準委員会 (AUASB), オーストラリア・ニュージーランド会計財務協会 (AFAANZ), Robyn Moroney (ロイヤルメルボルン工科大学), Nexia Australia Pty Ltd, ニュージーランドは, ニュージーランド外部報告委員会 (XRB), ニュージーランド会計検査院, 中国は, 香港公認会計士協会 (HKICPA) である。また, 本稿における国 (又は地域) については, 我が国の会計・監査制度にも影響を与えるような国 (又は地域) と考えられること及び筆者が最新の会計・監査制度を調査することが可能な範囲であることを条件に選定している。
- 4) 監視グループは, バーゼル銀行監督委員会 (BCBS), 欧州委員会 (EC), 金融安定理事会, 国際保険監督者協会 (IAIS), 独立監査規制当局国際フォーラム (IFIAR), 国際証券監督者機構 (IOSCO), 世界銀行で構成される。BCBS, IAIS, IFIAR, IOSCO を含む4団体が公開草案への回答を提出した。
- 5) IAASB (2024a) Agenda Item3 Going Concern – Feedback and Issues pp.18-24
- 6) IAASB (2023) Submitted Comment Letters
- 7) 例えば, Davidson and Chrisman (1994) では, カナダ会計基準及び監査基準の同等の不確実性表現について英語圏とフランス語圏において主観的確率の数値の分布が異なることが示され, 不確実性に関する表現の解釈が言語によって異なることから基準適用の統一性が損なわれる問題が指摘されている。また, Collins and Mandel (2019) では, 2種類の実験によって確率を口頭でなく数値で伝えることにより予測者の信頼性が向上することが立証されている。
- 8) IAASB (2024a) Agenda Item3 Going Concern – Feedback and Issues pp.29-33
- 9) IAASB (2023) Submitted Comment Letters
- 10) IDW は, 監査基準が経営者に報告義務を課していることについて, 英米法系諸国において法律と監査基準との境界が曖昧であることが一因であることを指摘しているが, 英米法系諸国の団体である ACCA&CAANZ からも監査基準が経営者に報告義務を課すのは IAASB の権限を越えているという懸念が示されている。
- 11) IAASB (2024b) Agenda Item3 Going Concern – Feedback and Issues pp.9-11
- 12) IAASB (2023) Submitted Comment Letters
- 13) IAASB (2023) Submitted Comment Letters 78. AFAANZ p.9
- 14) IAASB (2024b) Agenda Item3 Going Concern – Feedback and Issues pp.11-13
- 15) IAASB (2023) Submitted Comment Letters
- 16) IAASB (2024b) Agenda Item3 Going Concern – Feedback and Issues pp.16-19
- 17) IAASB (2023) Submitted Comment Letters

ゴーイング・コンサーン監査精緻化の動向

- | | |
|--|---------------------------|
| 18) IAASB (2024a) Agenda Item3 Going Concern -
Feedback and Issues pp.38-41 | 22) 桜井 (2025) p.57 |
| 19) IAASB (2023) Submitted Comment Letters | 23) 例えば秋葉 (2019) p.15 など |
| 20) IAASB (2024a) Agenda Item3 Going Concern -
Feedback and Issues pp.42-45 | 24) 桜井 (2025) p.57 |
| 21) IAASB (2023) Submitted Comment Letters | 25) 亀岡他 (2024) pp.309-319 |
| | 26) 友岡 (2022) pp.56-66 |
| | 27) 大日方 (2023) p.298 |

(参考文献)

- 秋葉賢一 (2019) 『会計基準の読み方 Q&A100 第2版』中央経済社
- 大日方隆 (2023) 『日本の会計基準Ⅲ 変容の時代』中央経済社
- 甲斐幸子 (2023) 「国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 公開草案 国際監査基準 (ISA) 570 「継続企業」の改訂について」, 『週刊経営財務』 No.3611, 2023年7月
- 甲斐幸子・吉村航平 (2022a) 「会議報告 国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 会議報告 (2021年9月会議)」, 『会計・監査ジャーナル』 No.798, 2022年1月
- (2022b) 「会議報告 国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 会議報告 (2021年12月会議)」, 『会計・監査ジャーナル』 No.802, 2022年5月
- (2022c) 「会議報告 国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 会議報告 (2022年3月会議)」, 『会計・監査ジャーナル』 No.804, 2022年7月
- 甲斐幸子・吉村和子 (2022d) 「会議報告 国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 会議報告 (2022年6月会議)」, 『会計・監査ジャーナル』 No.807, 2022年10月
- (2023a) 「会議報告 国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 会議報告 (2022年12月会議)」, 『会計・監査ジャーナル』 No.813, 2023年4月
- (2023b) 「会議報告 国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 会議報告 (2023年3月会議)」, 『会計・監査ジャーナル』 No.816, 2023年7月
- (2025) 「会議報告 国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 会議報告 (2024年9月会議)」, 『会計・監査ジャーナル』 No.834, 2025年1月
- 亀岡恵理子・福川裕徳・永見尊・鳥羽至英 (2024) 『財務諸表監査 第3版』国元書房
- 企業会計基準委員会 (2024) 「継続企業及び後発事象に関する調査研究」の公表 https://www.asb-j.jp/jp/misc/misc_others/2024-0621.html (最終アクセス 2025年10月6日)
- (2025) 「第541回企業会計基準委員会の概要」 <https://www.asb-j.jp/jp/project/proceedings/y2025/2025-0217.html> (最終アクセス 2025年10月6日)
- 財務会計基準機構 (2019) 「第35回基準諮問会議議事概要」 https://www.fasf-j.jp/jp/standards_advisory/standards_advisory/y2019/2019-0307.html (最終アクセス 2025年10月6日)
- (2024) 「第51回基準諮問会議議事概要」 https://www.fasf-j.jp/jp/standards_advisory/standards_advisory/y2024/2024-0724.html (最終アクセス 2025年10月6日)
- 桜井久勝 (2025) 『財務会計講義 第26版』中央経済社
- 友岡賛 (2022) 『会計学を索ねて』慶應義塾大学出版会
- 那須伸裕 (2023) 「ISA570 「Going Concern (継続企業)」改訂によるわが国の制度及び実務への影響と対応」, 『Disclosure & IR』第25巻, ディスクロージャー & IR 総合研究所, 宝印刷株式会社, pp.77-85。

- 濱本明 (2025) 「ゴーイング・コンサーン監査報告透明性強化の動向」, 『商学集志』第 95 巻第 1 号, 日本大学商学部, pp.17-38。
- 林隆敏 (2024) 「国際監査基準 570 「継続企業」 (公開草案) の検討」, 『商学論究』第 71 巻第 3 号, 関西学院大学商学研究会, pp.153-170。
- 町田祥弘編著 (2025) 『各国監査制度の比較研究』同文館出版
- 村上璃華・弥永真生 (2024) 「継続企業の前提と会計基準・開示—監査における二重責任の原則との関連で—」, 『産業経理』第 84 巻第 1 号, 一般社団法人産業経理協会, pp.134-145
- 中国注册会计师协会 (2010) 《中国注册会计师审计准则第 1324 号—持续经营》https://www.cicpa.org.cn/ztzl1/Professional_standards/Professional_guidelines/201211/t20121104_60554.html (最終アクセス 2025 年 10 月 6 日)
- Alexander Enzinger (2018) "Bilanzierung in der Krise Unternehmensfortführung und Fortbestehensprognose Wirtschaft Systematische Gegenüberstellung und Entscheidungsbaum" *Steuer- und WirtschaftsKartei*, 93. Jahrgang / 20.November 2018 / nr.33, pp.1465-1475
- Amanda White (2011) "Sufficient and appropriate evidence: Auditors' use of stopping rules", *School of Accounting Australian School of Business University of New South Wales* <https://unsworks.unsw.edu.au/entities/publication/978f6675-da42-4969-bf58-9c5644d4fb24> (最終アクセス 2025 年 10 月 6 日)
- AUASB (2015) "Auditing Standard ASA 570 Going Concern" <https://auasb.gov.au/standards-guidance/auasb-standards/auditing-standards/> (最終アクセス 2025 年 10 月 6 日)
- CNCC (2017) "NEP-570. Continuité d'exploitation" <https://doc.cncc.fr/docs/nep-570-continuite-dexploitation> (最終アクセス 2025 年 10 月 6 日)
- Davidson, R.A. and Chrisman, H.H. (1994). "Translations of uncertainty expressions in Canadian accounting and auditing standards," *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol.3, No.2, pp.187-203.
- Dharmasiri, P. and Phang, S.Y. (2023). "Fit between regulatory focus and goal pursuit strategies on auditors' professional skepticism," *European Accounting Review In press*, pp.1257-1280.
- FASB (2014) "Presentation of Financial Statements—Going Concern (Subtopic 205-40), Disclosure of Uncertainties about an Entity's Ability to Continue as a Going Concern" <https://www.fasb.org/page/document?pdf=ASU+2014-15.pdf&title> (最終アクセス 2025 年 9 月 17 日)
- FRC (2022) "Updated May 2022 INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (UK) 570 (REVISED SEPTEMBER 2019) Going Concern" <https://www.frc.org.uk/library/standards-codes-policy/audit-assurance-and-ethics/auditing-standards/isa-uk-570/> (最終アクセス 2025 年 10 月 6 日)
- HKICPA (2018) "Hong Kong Accounting Standard 1 (Revised) Presentation of Financial Statements" https://www.hkicpa.org.hk/hksaebk/HKSA_Members_Handbook_Master/volumeII/hksa01revdec07.pdf (最終アクセス 2025 年 10 月 6 日)
- IAASB (2023) "Proposed International Standard on Auditing 570 (Revised 202X) Going Concern and Proposed Conforming and Consequential Amendments to Other ISAs" <https://www.iaasb.org/publications/proposed-international-standard-auditing-570-revised-202x-going-concern-and-proposed-conforming-and> (最終アクセス 2025 年 10 月 6 日)
- (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」, 日本公認会計士協会ウェブサイト, https://jicpa.or.jp/specialized_field/20230801ccb.html. 最終アクセス 2025 年 10 月 6 日)
- (2024a) "IAASB Quarterly Board Meeting - June 18-21, 2024 - Madrid, Spain" <https://www.iaasb.org>

- /meetings/iaasb-quarterly-board-meeting-june-18-21-2024-madrid-spain (最終アクセス 2025 年 10 月 6 日)
- (2024b) "IAASB Quarterly Board Meeting - September 16-20, 2024 - New York, USA" <https://www.iaasb.org/meetings/iaasb-quarterly-board-meeting-september-16-20-2024> (最終アクセス 2025 年 10 月 6 日)
- (2025) "Final Pronouncement - International Standard on Auditing 570 (Revised 2024), Going Concern" <https://www.iaasb.org/publications/isa-570-revised-2024-going-concern>. (最終アクセス 2025 年 10 月 6 日)
- IDW (2021) "IDW Prüfungsstandard: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 270 n.F. (10.2021))" https://shop.idw-verlag.de/media/d6/7b/1d/1637767570/978-3-8021-2684-0_inh.pdf (最終アクセス 2025 年 10 月 6 日)
- Kadous, K., Kennedy, S.J. and Peecher, M.E. (2003) "The effect of quality assessment and directional goal commitment on auditors' acceptance of client-preferred accounting methods", *The Accounting Review* Vol.78 No.3, pp.759-778 [https://gattonweb.uky.edu/Faculty/Payne/ACC603/Kadous%20et%20al.%20The%20Effect%20of%20Quality%20Assessment%20and%20Directional%20Goal%20Commitment%20on%20Auditors%20Acceptance%20of%20Client%20Preferred%20Accounting%20Methods%20\(TAR%202003\).pdf](https://gattonweb.uky.edu/Faculty/Payne/ACC603/Kadous%20et%20al.%20The%20Effect%20of%20Quality%20Assessment%20and%20Directional%20Goal%20Commitment%20on%20Auditors%20Acceptance%20of%20Client%20Preferred%20Accounting%20Methods%20(TAR%202003).pdf) (最終アクセス 2025 年 10 月 6 日)
- Linda A. Myers, Jonathan E. Shipman, Quinn T. Swanquist, Robert L. Whited (2018) "Measuring the market response to going concern modifications: the importance of disclosure timing", *Review of Accounting Studies*, Vol.23, pp.1512-1542
- PCAOB (2017) "AS 2415: Consideration of an Entity's Ability to Continue as a Going Concern" <https://pcaob.us.org/oversight/standards/auditing-standards/details/AS2415> (最終アクセス 2025 年 10 月 6 日)
- Robert N. Collins and David R. Mandel (2019) "Cultivating credibility with probability words and numbers," *Judgment and Decision Making*, Vol.16, No.6, pp.683-695.
- XRB (2015) "INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (NEW ZEALAND) 570 (REVISED) GOING CONCERN" <https://www.xrb.govt.nz/standards/assurance-standards/auditing-standards/> (最終アクセス 2025 年 10 月 6 日)

(Abstract)

International Standard on Auditing (ISA) 570 revised and approved in December 2024, one key revision to the "Going Concern" section aims to enhance the transparency of going concern audit reporting. This is achieved by requiring disclosure in the auditor's report even in situations where no significant uncertainty exists regarding the going concern assumption, or where significant uncertainty is not recognized despite identifying events or conditions that raise significant doubt about the going concern assumption (i.e., a "close call" situations). Another key revision aims to refine the audit of the going concern assumption. This is achieved through clarifying definitions and terminology related to the going concern assumption, improving the timeline for management's going concern assessment, strengthening the auditor's consideration of management's overall assessment of the going concern assumption, and providing guidance on auditor communication. Regarding the latter revision, it is necessary to develop accounting standards to ensure consistency with the auditing standards. Furthermore, it is necessary to

clarify the relationship between the resulting issues concerning the relationship between management's accountabilities and audit responsibilities, and the relationship with the risk approach.