

# 国際監査基準570「継続企業」 (公開草案)の検討

林 隆 敏

## 要 旨

財務諸表監査におけるゴーイング・コンサーン問題への対応を規定する国際監査基準570は、1999年の公表以降、現在までに数次の改訂を経ているが、2023年に公開草案が公表され、①ゴーイング・コンサーン問題に関する監査手続の計画と実施を国際監査基準に基づく財務諸表監査の枠組みの中に明確に位置付けることと、②監査報告書におけるゴーイング・コンサーン問題に関する情報提供を充実・強化することが提案されている。本稿では、国際監査基準570の規定内容を踏まえて公開草案の背景および提案内容を整理し、その特徴を明らかにするとともに、監査人の責任(役割)の観点から改正の意義を考察する。

キーワード：財務諸表監査 (financial statement audit)、国際監査基準 (International Standard on Auditing)、継続企業 (going concern)、期待ギャップ (expectation gap)、監査人の責任 (auditor's responsibility)

## I はじめに

財務諸表監査において、被監査会社の継続企業としての事業継続能力(以下、GC能力という。)に関するリスク・不確実性をいかに評価し報告するかをめぐる諸問題(いわゆるゴーイング・コンサーン問題。以下、GC問題という。)は、企業倒産に対する早期警告の有効な提供をめぐる期待ギャップ問題の一つとして論じられてきた<sup>1)</sup>。

アメリカでは、GC問題は、未確定事項(財務諸表に重要な影響を及ぼす

不確実性を有する事項)の監査問題として1950年前後から実務上識別されている。被監査会社が会社更生や解散に至った場合には、財務諸表の内容(帳簿上の資産の回収可能性と分類および負債の金額と分類)が大幅に変更される。そこで、企業存続が危ぶまれる場合に、継続企業を前提として作成された財務諸表に対して無条件で適正意見を表明して良いかという問題認識が生じ、企業存続に関する不確実性を理由とする条件付意見が表明されるようになった。

1970年代後半になると、この条件付意見の表明に対して批判が生じた。監査人の役割は、財務諸表利用者が企業存続にかかわるリスク・不確実性を評価するために必要な情報が十分に開示されているかを確認することにあり、リスク・不確実性の影響を評価することではないという批判である。また、条件付意見の表明は、監査人の意図するところとは異なり、企業倒産に対する早期警告として捉えられ、逆に条件付意見が表明されていないことは企業存続の保証として理解ないし期待されるという弊害も指摘された。

アメリカでは議論の末に、経営者によるリスク・不確実性情報の開示ではなく、監査人が積極的にGC能力の評価責任を負うという選択がなされた。1988年に公表された監査基準書第59号(AICPA 1988)は、企業倒産の危険性に対する早期警告をめぐる期待ギャップを緩和ないし解消することを意図し、それまで堅持してきた監査人の伝統的役割を大きく変更した。これを契機にGC問題への明示的な対応が国際基準および各国・法域の会計・監査基準において示されるようになった<sup>2)</sup>。

日本では、1991年の「監査基準・監査実施準則・監査報告準則」改訂時に導入された「特記事項」の記載によるGC問題への実務対応が行われるようになり、2002年に公表された「監査基準の改訂に関する意見書」において、「継続企業の前提」に関する規定が新たに導入された。この規定は、1999年

- 1) GC問題に関する実務の状況、制度的対応の変遷、これらに付随する当時の研究動向については、林(2005)および永見(2011)を参照されたい。
- 2) 当時のゴーイング・コンサーン問題への対応の国際的な状況については、日本公認会計士協会(1998)および八田(2001)を参照されたい。

に公表された国際監査基準 (International Standard on Auditing: 以下、ISA という。) 570における、経営者による GC 能力の評価と関連する開示の適切性を監査人が評価するという二重責任の原則に基づく規定に準ずるものである。

ISA 570 はこれまでに数次の改訂を経ているが、2023年4月に公開草案 (Exposure Draft: 以下、ED 570 という。) (IAASB 2023) が公表され、コメント募集期間を終えて改訂作業が進められており、早ければ2024年12月に改訂 ISA 570 が公表される見込みである。この改訂内容は、いずれ日本の監査基準にも影響するものと考えられる。

そこで本稿では、現在の ISA 570 の規定内容、ED 570 公表の背景事情および ED 570 の提案内容を検討した上で、GC 問題に対する監査人の責任 (役割) を考察する。

## II 現行規定

まず、検討の基礎として、2023年11月時点で効力を有する ISA 570 (IAASB 2015b) の規定の骨子を確認する。2015年1月の改訂は、国際監査・保証基準審議会 (International Auditing and Assurance Standards Board: 以下、IAASB という。) による監査報告基準改訂プロジェクトの一貫として行われた。主な改訂内容は以下の二点である。

- GC 能力に重大な疑義 (significant doubt) をもたらす可能性のある事象・状況が識別されたが、これらの事象・状況に対処するための経営計画を検討した結果、経営者および監査人が重要な不確実性 (material uncertainty) は存在しないと結論した場合 (「危機一髪 (close call)」の状況) には、適用される財務報告の枠組みの要求事項に照らして、財務諸表に当該事象・状況が適切に開示されているかどうかを評価すること (para. 20)。これは、GC 能力に存在しうる潜在的な問題に対する投資家等からの早期警告の要請に応えるものである (IAASB, 2015a, p. 3)。
- GC 能力に関する重要な不確実性が存在し、かつ適切に開示されている場

合、従来の「強調事項」区分に代えて「継続企業に関する重要な不確実性」という見出しの独立した区分を設けて記載すること (para. 22)。

また、監査報告を規定する ISA 700 (IAASB 2015c) の改訂により、GC 問題に関する経営者の責任と監査人の責任が明確に記載されるようになった (paras. 34 and 39)。

### 1. 継続企業の前提と会計基準

継続企業会計基準 (going concern basis of accounting: 以下、GC 会計基準という。) では、財務諸表は、企業が継続企業であり、予見可能な将来にわたり事業を継続するとの前提に基づき作成される。一般目的の財務諸表は、経営者が企業の清算や事業停止を意図しているか、そうする以外に現実的な選択肢がない場合を除き、継続企業を前提として作成される。GC 会計基準の適用が適切である場合、企業は通常の事業の過程において資産を実現し、負債を返済することができるという前提で、資産および負債を計上する (paras. 2 and A2)。

### 2. 経営者の責任

財務報告の枠組みの中には、経営者が GC 能力について具体的な評価を行うことを明示的に要求しているものや、継続企業に関連して考慮すべき事項や開示すべき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)。一方で、経営者によるそのような評価を明示的に要求していない場合もある。しかし、継続企業が財務諸表作成の基本原則である場合には、財務報告の枠組みに明示的な要求事項が含まれていなくても、財務諸表の作成において、経営者は GC 能力を評価する必要がある (paras. 3 and 4)。

### 3. 監査人の責任

監査人の責任は、財務諸表の作成において経営者が GC 会計基準を適用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判断すること

と、入手した監査証拠に基づき、GC能力に重大な疑義をもたらす可能性のある事象・状況に関する重要な不確実性が存在するか否かを判断することと規定されている。この責任は、経営者によるGC能力についての評価に関する明示的な要求事項が財務報告の枠組みに含まれていない場合でも存在する(para. 6)。経営者による評価の適切性を監査人が評価する場合、適用される財務報告の枠組みで要求されている経営者の評価期間(少なくとも財務諸表日から12ヶ月)と同じ期間を対象とする(para. 13)。

監査人は、経営者によるGC会計基準の適用が適切であるかについて、十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかを評価しなければならない(para. 17)。また、入手した監査証拠に基づき、GC能力に重大な疑義をもたらす可能性のある事象・状況に関連する重要な不確実性が存在するか否かを判断しなければならない。不確実性の潜在的な影響の大きさと発生の可能性により、当該不確実性の性質と影響に関する開示が財務諸表の適正な表示(適正表示の枠組み)または財務諸表が誤解を招かないようにするため(準拠の枠組み)に必要であると考えられる場合に、重要な不確実性が存在する(para. 18)。

GC能力に重大な疑義をもたらす可能性のある事象・状況が識別されたが、重要な不確実性は存在しないと判断した場合、監査人は、財務諸表にこれらの事象・状況が適切に開示されているかを評価しなければならない(para. 20)。

#### 4. 監査報告

##### (1) GC会計基準の適用が不適切である場合

財務諸表はGC会計基準を適用して作成されているが、GC会計基準の適用が不適切であると判断した場合、不適正意見を表明する(para. 21)。

##### (2) GC会計基準の適用は適切であるが重要な不確実性が存在する場合

GC会計基準の適用は適切であるが重要な不確実性が存在する場合、財務諸表における関連開示の適切性を検討する。

重要な不確実性に関する十分な開示が行われている場合、監査人は無限定適正意見を表明するとともに、監査報告書に「継続企業に関する重要な不確実性」区分を設け、①重大な疑義をもたらす可能性のある主な事象・状況、当該事象・状況に対処するための経営計画、事象・状況に関連する重要な不確実性が存在することを開示している財務諸表注記に注意を喚起し、②これらの事象・状況は、GC能力に重大な疑義をもたらす可能性のある重要な不確実性が存在することを示しており、監査人の意見は当該事項に関して修正されない旨を記載する（para. 22）。

重要な不確実性に関する十分な開示が行われていない場合、除外事項付適正意見または不適正意見を表明する（para. 23）。

### III 公開草案の背景

2015年のISA 570改訂後も、世界各地で有名企業の破綻が発生し（例えば、Carillion社（2018年）、Luckin Coffee社（2019年）、Wirecard社（2020年）など）、GC問題に対する関心が高いことから、IAASBは情報収集および調査活動を開始し、2020年9月に討議文書（Discussion Paper）「財務諸表監査における不正および継続企業」（IAASB 2020a）を公表した。この討議文書の目的は、財務諸表監査における不正およびGC問題に関する監査人の役割および現下の環境において現行基準が目的に適合しているかに関して、利害関係者の意見を得ることである（IAASB 2020a, p. 5）。

IAASBはさらに、2019年から2021年にかけて、2015年に公表・改訂した監査報告に関連する諸基準の適用後レビュー（Post-implementation Review）を実施した。IAASBは、GC問題に関する情報収集および調査活動を補足するために、同レビューからのフィードバックを公開草案の作成に利用している（IAASB 2023, para. 6）。

#### 1. 討議文書

GC問題について、討議文書（IAASB 2020a）に提示されている主な論点

は以下のとおりである。

(1) GC能力の評価期間 (IAASB 2020a, p. 23)

経営者によるGC能力の評価(assessment)期間は、適用される財務報告の枠組みにおいて規定される(例えば、財務諸表の日付から少なくとも12ヶ月間)。監査人は、これと同じ期間を対象として経営者による評価の適切性を評価しなければならない。また、監査人は、監査を通じて収集された全ての証拠を考慮しなければならないが、GC能力に重大な疑義をもたらすような事象・状況を識別するために経営者に質問することは求められているものの、所定の評価期間を超えてその他の監査手続を実施することは明示的には要求されていない。

討議文書では、経営者によるGC能力の評価期間を現行の12ヶ月よりも長期に延長すること、したがって、監査人にもより長い期間を考慮することを要求すべきかどうかについての意見が求められた。

(2) 継続企業概念と重要な不確実性 (IAASB 2020a, p. 24)

多くの財務報告の枠組みでは、経営者によるGC会計基準の適用が適切かどうかの評価は、経営者が企業の清算や事業活動の停止を意図しているか、またはそれ以外に現実的な代替案がないかどうかに基づく。一方で、例えばイギリスでは「継続企業としての長期的な生存能力(longer-term viability)」、オーストラリアでは「支払能力(solvency)」のような事業体の財務健全性を説明するためいくつかの異なる概念が用いられている。

また、重要な不確実性の開示が必要かどうかを検討する中で、「継続企業としての事業継続能力」という用語の解釈や適用が一貫しておらず、場合によっては財務諸表の利用者に理解されていないことが浮き彫りになった。この用語の解釈に一貫性がない場合、財務諸表における開示時期に影響を与える。重要な不確実性がある場合には早めの開示がより有用であることが強調されている。また、重大な不確実性が存在する場合に何を開示すべきかにつ

いての明確さがなく、開示に一貫性がないという点も指摘されている。

討議文書では、重要な不確実性の意味に関する関係者の知識ギャップ (knowledge gap)<sup>3)</sup>を狭めるために必要なこと、そして概念のより一貫した解釈を可能にするために必要なことについての意見が求められた。

### (3) 職業的懐疑心 (IAASB 2020a, p. 27)

IAASB は、監査人により懐疑的な姿勢で監査に臨むことを要求するだけでは必要な行動変容を促すことはできないと認識しており、今後の基準改訂では、懐疑的思考を促すために、監査手続が裏付証拠を得ることに偏ったり、矛盾する証拠を排除することに偏ったりすべきではないことや、監査証拠を総合して結論を導くための「一步下がって評価する」ことなどを検討すべきであると考えている。また、イギリスでは、継続企業に関連する監査基準に職業的懐疑心の適用を強化するための要求（例えば、経営者が GC 能力の評価を行う際に下した判断が偏っていないかを評価すること）が含まれている (FRC 2022, para. A8-3)。

討議文書では、不正や継続企業に関する監査手続を実施する際に、職業的懐疑心に関連してさらなる措置が必要かどうか、またどのような追加手続が適切かについての意見が求められた。

### (4) 監査報告書における透明性の向上 (IAASB 2020a, pp. 28-29)

財務諸表利用者にとっての知識ギャップは、監査報告書の透明性を高めること、すなわち監査人が実施した手続やその結果を利用者がよりよく理解できるように、監査報告書により多くの情報を提供することによってのみ解決できる。

継続企業に関する監査手続の透明性を高めるための一つの解決策として、

---

3) 一般の人々が想定している監査人の業務と、実際に監査人が行っている業務との差異をいう。これは、一般の人々が監査人の役割や監査基準の要求事項を誤解している可能性があることを示している。

GC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、また、該当する場合にはその評価に関する重要な見解を監査報告書に記載することが考えられる。イギリスではすでに、監査人がGC会計基準を適用することは適切であり、重要な不確実性も存在しないと判断した場合であっても、継続企業に関する結論を報告する必要がある(FRC 2022, para. 21-1)。

ただし、GC能力の評価に関連する情報については、経営者がそのような情報を提供する最善の立場にあるため、経営者が常に詳細な開示を行うことを要求されていない場合、監査人がそれについて詳細な見解を述べることは困難である。また、監査人が見解を記載した場合、経営者が財務諸表に開示していない新たな情報を提供することになる。さらに、このような事項を報告する責任は誰にあるのかが問題となる。監査基準が適用される財務報告の枠組みを超えて要求することは適切ではないかもしれない。

討議文書では、監査報告書において不正やGC問題に関するより多くの情報が必要かどうか、もし必要であればそのような情報の詳細、およびガバナンス責任者とのコミュニケーションに関してより高い透明性が必要かについての意見が求められた。

## 2. 適用後レビュー

適用後レビュー(IAASB 2020b)は、投資家その他の財務諸表利用者、規制当局・監査監督機関、財務諸表作成者およびガバナンス責任者、基準設定主体、会計職業専門家団体、監査事務所などを対象に2020年7月から11月にかけて実施され、48の国・法域から148件の回答を得た(IAASB 2021, p. 5)。

2015年に公表・改訂された監査報告に関連する諸基準については、①コミュニケーション・ギャップおよび情報ギャップが縮小し、財務報告リスクに対する洞察が深まる、②監査報告書の目的適合性と情報価値が向上する、③経営者およびガバナンス責任者とのより焦点の絞られた充実した議論が可能となるなどの効果が認められるとともに、最も価値ある改訂点として以下が示された(IAASB 2021, p. 6)。

- ・監査上の主要な検討事項（key audit matter: 以下、KAM という。）の伝達
- ・監査報告書の記載事項の順序変更（監査意見を冒頭に記載）
- ・「継続企業に関する重要な不確実性」という独立区分の追加

回答者は、監査報告書に「継続企業に関する重要な不確実性」区分が設けられたことは有益であり、特に多くの企業が新型コロナウイルス感染症の世界的大流行に関連する不確実性に直面している状況では有用であると考えている（回答者の80%以上が「非常に有用」または「有用」と回答）。回答者は、監査報告書に独立区分を設けることによって、従来要求されていた強調事項の記載に比べて監査報告において継続企業の観点がより強調され、可視化されたと回答した。また、GC能力に関する懸念が財務諸表利用者の信頼に与える影響が大きいことを考慮すると、この改訂は適切であったと認識されている（IAASB 2021, p. 9）。

この他に、継続企業に関する監査報告について以下のような調査結果が示されている（IAASB 2021, p. 9）。

- ・継続企業に関する開示が適切かつ包括的であることを確認するために、経営者およびガバナンス責任者がより多くの説明責任を果たすことが重要である。
- ・経営者によるGC能力の評価に関する監査手続についての追加情報を監査報告書に記載することには、さまざまな意見がある。
- ・「継続企業に関する重要な不確実性」と「強調事項」の違いが明確ではない。
- ・「監査上の主要な検討事項」区分に監査人の対応を記述しなければならないのと同様に、「継続企業に関する重要な不確実性」区分にも、監査人が重要な不確実性にどのように対処したかを含める必要がある。

#### IV 公開草案の内容

IAASBは、討議文書、適用後レビュー、その他のアウトリーチ活動に基づいて、2023年4月にISA 570を改訂するED 570を公表し、2023年8月24

日まで意見を募集した。ED 570 で提案されている主な改訂内容は第 1 表の通りである。

第 1 表：主な改訂内容

評価の基礎	重要な不確実性の定義：「重要な不確実性（継続企業の前提に関する）」の定義、「重大な疑義をもたらす可能性のある」という文言の意味の明確化。
	評価期間の変更：監査人の評価の基礎として使用される経営者による評価期間（少なくとも12ヶ月）の開始日を、報告期間の末日から財務諸表承認日に変更。後発事象の検討の明確化（ISA 560 との関連）。
監査人による評価	リスクの識別と評価：継続企業の前提に重大な疑義をもたらす可能性のある事象・状況の適時な識別に関連する情報の入手（ISA 315 との関連）。
	監査手続：①経営者が使用した方法、仮定およびデータの評価を含めて、経営者による GC 能力の評価に関する監査人の評価の強化（ISA 540 との関連）。外部情報源からの情報の活用を強調。テクノロジーの影響に関する規定の更新。
	経営計画：経営計画に企業の所有経営者を含む第三者または関連当事者による財務的支援が含まれている場合、これらの当事者が必要な財務的支援を維持または提供する意思および能力の評価を要求。
	職業的懐疑心：監査手続の実施にあたり職業的懐疑心をより強く行使できるようにするための要求事項および適用資料を強化。
監査報告	透明性：全ての企業の財務諸表監査において、継続企業に関する明示的な記述を提供。上場企業の財務諸表監査について、監査人が経営者の評価をどのように評価したかを記載。

(筆者作成)

## 1. 評価の基礎

新たに「重要な不確実性（継続企業に関するもの）」が以下のように定義されている（para. 10）。

「個別にまたは集計して継続企業としての事業継続能力に重大な疑義をもたらす可能性のある事象・状況に関する不確実性で、その潜在的な影響の大きさおよび発生の可能性が、監査人の専門的判断において、当該不確実性の性質および影響に関する適切な開示が必要であると判断されるものをいう。

- (a) 適正表示の財務報告の枠組みにおいては、財務諸表の適正表示。  
(b) 準拠の枠組みにおいては、財務諸表が誤解を招くものでないこと。」

また、「重大な疑義をもたらす可能性のある」という表現については、「識別された事象・状況の個別のまたは集計した大きさが、経営者がこれらの事象・状況の影響を緩和するための改善措置を講じない限り、企業がその義務を履行し、予見しうる将来にわたって事業を継続することができなくなるような状況」において使用される (para. A5) という説明が追加されている。

また、監査人による評価の基礎として使用される経営者による GC 能力の評価期間 (少なくとも12カ月。ただしこれに限定されない。) の開始日が、報告期間の末日から財務諸表の承認日に変更されている (paras. 21 and A40)。さらに、監査報告書の日付後、財務諸表が発行される前に入手可能となった情報を検討することが新たに求められ、ISA 560 (IAASB 2009b) との関連付けが図られている (para. 28)。

## 2. 監査人による評価

第2表は、ISA 570 と ED 570 の監査手続規定を比較したものである。

監査人による GC 能力の評価が、ISA 315 (IAASB 2019a) に規定されている重要な虚偽表示リスクの識別と評価のプロセスに明確に組み込まれている。現行規定では、リスク評価手続を実施する際に、GC 能力に重大な疑義をもたらす可能性のある事象・状況が存在するかどうかの検討が求められている (para. 10)。ED 570 は、GC 能力に重大な疑義をもたらす可能性のある事象・状況を識別するための適切な基礎とな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することを要求している (para. 11)。これは、GC 能力に重大な疑義をもたらす可能性のある事象・状況の適時な識別を意図した提案である。また、リスク評価手続および関連する活動から入手した監査証拠が、経営者が事前に識別していないまたは監査人に開示していない事象・状況の存在を示しているかどうかの判断が求められている (para. 14)。

また、監査人は、事象・状況の有無にかかわらず、経営者による評価を評

第 2 表：ED 570 の監査手続規定

① リスク評価手続および関連活動 (para. 11)	⑨ 経営者による GC 評価に使用した情報 (paras. 24-25)
② 企業および企業環境、適用される財務報告の枠組みならびに内部統制システムに関する理解 (para. 12)	⑩ 経営者の将来行動計画の評価 (para. 26)
③ 監査期間を通じて事象・状況に関する情報に常に注意を払うこと (para. 13)	⑪ 企業の所有経営者を含む第三者または関連当事者による財政支援 (para. 27)
④ 経営者が過去に識別または開示していない事象・状況 (para. 14)	⑫ 監査報告書日後に入手可能となった情報 (para. 28)
⑤ 内部統制システムにおける統制の不備 (para. 15)	⑬ 入手した監査証拠の評価および結論 (paras. 29-30)
⑥ 経営者による GC 評価の評価 (paras. 16-19)	⑭ 開示の適切性
⑦ 経営者による GC 評価期間を超える期間 (paras. 20-21)	・ 事象・状況が識別されたが、重要な不確実性は存在しない場合 (para. 31)
⑧ 経営者が GC 評価の実施または延長を望まない場合 (paras. 22-23)	・ 事象・状況が識別され、重要な不確実性が存在する場合の開示の適切性 (para. 32)

(注) ED 570 で追加された要求事項を下線で示している。

(筆者作成)

備するための監査手続を立案し、実施しなければならない (para. 17)。この監査手続の立案および実施において、監査人は、裏付けとなり得る監査証拠を入手することまたは矛盾し得る監査証拠を除外することに偏らない方法で、監査手続を実施しなければならない (para. 18)。これは、職業的懐疑心の重要性を強調するものである。この監査手続は、ISA 540 (IAASB 2019b) の概念を活用して、GC 能力を評価するために経営者が使用した方法、評価の基礎となる仮定およびデータの適切性の評価を含まなければならない (para. 19)。

### 3. 監査報告

2015年改訂に引き続き、ED 570 においても監査報告書の情報価値を高め

第3表：ED 570 の監査報告規定

①GC 会計基準の適用は適切であり、 <u>重要な不確実性は存在しない場合 (para. 33)</u>	・財務諸表に重要な不確実性の開示が適切に行われていないとき (para. 35)
②GC 会計基準の適用は適切であるが、重要な不確実性が存在する場合で ・財務諸表に重要な不確実性の適切な開示がなされているとき (para. 34)	③財務諸表に対する意見を表明しない場合の検討事項 (para. 36) ④継続企業会計基準の適用が不適切である場合 (para. 37)

(注) ED 570 で追加された要求事項を下線で示している。  
(筆者作成)

ることを目的とした監査報告規定の見直しが提案されている。第3表は、ISA 570 と ED 570 の監査報告規定を比較したものである。

現行基準では、経営者が GC 会計基準を適用したことは適切であり、GC 能力に関する重要な不確実性も存在しないと結論した場合、監査報告書に継続企業に関する記載は求められていない。何らかの記載が求められるのは、GC 会計基準の適用が適切でない場合や重要な不確実性が存在する場合など、GC 能力について何らかの問題が存在するときである。

ED 570 では、GC 会計基準の適用は適切であり、重要な不確実性も存在しないと結論した場合であっても、監査報告書に「継続企業」という見出しの独立した区分を設けて、以下を報告することが求められている (para. 33)。

- ① 財務諸表の作成において経営者が GC 会計基準を適用したことは適切であると結論した旨。
- ② 入手した監査証拠に基づき、GC 能力に重大な疑義をもたらす可能性のある事象・状況に関する重要な不確実性は識別していない旨。
- ③ 上場企業の財務諸表の監査であって、重大な疑義をもたらす可能性のある事象・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結論した場合（「危機一髪の状態」）には、
  - a) もし財務諸表に関連する開示があれば、当該開示の参照。
  - b) GC 能力に関する経営者の評価をどのように評価したかの説明。

④ ③b) の記載については、以下の要素の一つ以上を記載する (para. A73)。

- ・実施した手続の概要
- ・当該手続の結果に関する記述
- ・GC 能力に重大な疑義をもたらす可能性のある事象・状況に最も関連する監査人の対応または監査アプローチ
- ・GC 能力に重大な疑義をもたらす可能性のある事象・状況に関する重要な見解 (key observation)

これらの記載にあたっては、一般的または画一的な表現を避け、当該企業の具体的な状況に直接関連付けることや、財務諸表の個別要素に関する個別意見 (discrete opinions) を記載したり、ほのめかしたりしないこと (para. A75) や独自の情報の提供に留意すること (para. A76-A77) が求められている。これは KAM の記載に準ずるものである。

## V むすびに代えて —監査人の責任—

ED 570 で提案されている改訂内容は、以下の二点に集約できる。

- ① GC 問題に関する監査手続の計画と実施を他の ISA (例えば ISA 315 や ISA 560) と明確に関連づけるとともに、監査手続を詳細に書き込むことにより、GC 問題への対応を ISA に基づく財務諸表監査の枠組みの中に明確に位置付けること。
- ② 監査報告書における GC 問題に関する情報提供を充実・強化すること。

これにより、GC 問題への対応は、ISA 200 (IAASB 2009a, para. 11) に示されている財務諸表監査における監査人の全般的な目的<sup>4)</sup>を達成すべく設計された枠組み (重要な虚偽表示リスクの識別・評価と評価済みリスクへの対

4) ①不正によるものか誤謬によるものかにかかわらず、財務諸表に全体として重要な虚偽の表示がないかどうかについて合理的な保証を得ることにより、財務諸表が、全ての重要な点において、適用される財務報告の枠組みに準拠して作成されているかどうかについて意見を表明できるようにすること。②監査人の発見事項に従って、財務諸表に対する監査意見を表明するとともに ISA が要求する伝達を行うこと。

応という枠組み)にさらに明確に組み込まれることになる。

筆者はかねてより、GC問題を考察する最重要論点は監査人の責任(役割)であると考えている(例えば、林 2005, 第5章)。ISA 570 および ED 570 は、GC問題に対する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であるとする立場を採っており、経営者は、財務諸表の作成にあたってGC会計基準の採用が適切かどうかを判断し、GC能力の評価を行い、必要に応じて重要な不確実性に関する開示を行なうことが想定されている<sup>5)</sup>。また、監査人は、監査計画の策定および監査手続の実施において、GC能力に重大な疑義をもたらす可能性のある事象・状況の有無を確かめ、そのような事象・状況が存在すると判断した場合、当該事象・状況に関して合理的な期間について経営者が行った評価および対応策について検討した上で、なおGC能力に関する重要な不確実性が認められるか否かを判断しなければならない。

このように監査人は、会計処理や開示の適正性に対する意見表明の枠組みの中でGC会計基準の適用およびGC能力に関する経営者による評価・開示を検討することが予定されている。GC能力に重大な疑義が認められる場合においても、監査人の役割は、GC能力そのものを評価し、企業の事業継続を保証することではなく、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対する意見表明の枠組みの中で対応することにある(企業会計審議会「監査基準」2002年(平成14年)前文、三・6(2))。したがって、財務諸表の適正性に対する意見には、GC会計基準の適用は適切であり、GC能力に関して開示すべき情報は適切に開示されているという意味が含まれることになるが、監査人がGC能力を保証するものではない。

しかし、継続企業に関する注記は、重要な疑義をもたらすような事象・状況を解消または改善するための経営計画等の対応策を考慮に入れてもなお

5) ISA570は、財務報告の枠組みが経営者に対してGC能力の評価を明示的に要求していない場合であっても、GC会計基準を適用する場合には、経営者は財務諸表の作成にあたってGC能力を評価する必要があるとする(para. 4)。

GC能力に重要な不確実性が残ると監査人が判断したときに、記載される。逆に、財務諸表に重要な不確実性が開示されておらず、無限定適正意見が表明された場合、注記開示すべき重要な不確実性は存在しないと監査人が判断したことを意味する(ED 570はさらに、重要な不確実性は存在しないと結論した場合の監査報告責任を強化している)。そのため、被監査会社のGC能力が監査人によって保証されたと財務諸表利用者が解釈する知識ギャップが生じる可能性がある。

現在のGC問題への対応では、被監査会社の倒産が帳簿上の資産の回収可能性と分類および負債の金額と分類に影響を及ぼす不確実性(いわゆる未確定事項)を考慮外とし(事実として倒産した場合にのみGC会計基準の提供は不適切であると判断)、監査人は、継続企業としての事業継続を前提としたリスク情報の開示の適切性評価の責任を引き受けている。知識ギャップを緩和ないし解消するためには、このような監査人の責任(役割)をより一層適切に伝達する工夫が必要である。

(筆者は関西学院大学商学部教授)

(謝辞)本研究はJSPS科研費(基盤研究(C)、課題番号:21K01786、研究代表者:浅野信博)の助成を受けたものである。

#### 参考文献

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1988), *Statement on Auditing Standards No. 59, The Auditor's Considerations of an Entity to Continue as a Going Concern*, AICPA.
- Financial Reporting Council (FRC) (2022), *International Standard on Auditing (UK) 570 (Revised September 2019) (Updated May 2022), Going Concern*, FRC.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2009a), *International Standard on Auditing 200, Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*, International Federation of Accountants (IFAC).
- \_\_\_\_\_ (2009b), *International Standard on Auditing 560, Subsequent Events*, IFAC.
- \_\_\_\_\_ (2015a), *Auditor Reporting on Going Concern*, IFAC.
- \_\_\_\_\_ (2015b), *International Standard on Auditing 570 (Revised), Going Concern*, IFAC.

- \_\_\_\_\_ (2015c), International Standard on Auditing 700 (Revised), *Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements*, IFAC.
- \_\_\_\_\_ (2019a), International Standard on Auditing 315 (Revised), *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement*, IFAC.
- \_\_\_\_\_ (2019b), International Standard on Auditing 540 (Revised), *Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures*, IFAC.
- \_\_\_\_\_ (2020a), Discussion Paper, *Fraud and Going Concern in an Audit of Financial Statements*, IFAC.
- \_\_\_\_\_ (2020b), *Auditor Reporting Post-Implementation Review; Stakeholder Survey*, IFAC.
- \_\_\_\_\_ (2021), *Feedback Statement: Auditor Reporting Postimplementation Review*, IFAC.
- \_\_\_\_\_ (2023), *Proposed International Standard on Auditing 570 (Revised 202X) Going Concern and Proposed Conforming and Consequential Amendments to Other ISAs*, IFAC.
- 日本公認会計士協会編 (1998) 監査委員会研究資料第1号「企業存続能力の取扱いに関する海外の状況の調査とわが国への制度導入上の課題」『JICPA ジャーナル』No. 510、1998年1月号、143-169頁。
- 永見尊 (2011) 『条件付監査意見論』国元書房。
- 八田進二編著 (2001) 『ゴーイング・コンサーン情報の開示と監査』(日本監査研究学会研究シリーズ XIV) 中央経済社。
- 林隆敏 (2005) 『継続企業監査論—ゴーイング・コンサーン問題の研究—』中央経済社。