

継続企業及び不正に関する IAASB の改訂基準が 職業的懐疑心をいかに強化するか

IAASB 職業的懐疑心諮問グループ (PSCG) からの最新情報

IAASB（国際監査・保証基準審議会）の[職業的懐疑心諮問グループ](#)は、監査人が監査の過程を通じて職業的懐疑心を発揮、保持する方法など、職業的懐疑心に関する事項について、必要に応じてプロジェクトチームに助言や支援を提供する。諮問グループのメンバーは、[Sami Alshorafa](#)、[William Edge](#)、[Chrystelle Richard](#)、[Wendy Stevens](#) 及び [Eric Turner](#) である。IAASB の連絡窓口はスタッフの [Hankensen Jane L. Talatala](#) である。

この規範性のない公表物は、国際監査・保証基準審議会（International Auditing and Assurance Standards Board® : IAASB®）のスタッフにより公表された。

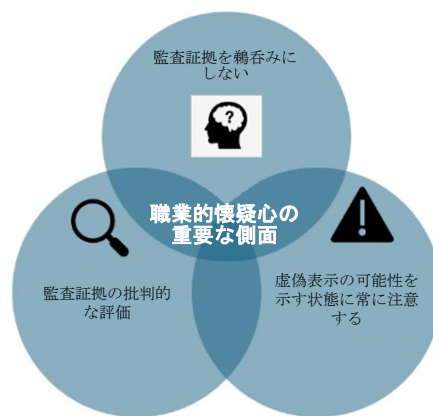
この公表物は、最近公表された継続企業（2025年4月）及び不正（2025年7月）に関する基準の採用と適用を支援することを目的とし、両基準の改訂において IAASB が職業的懐疑心を強化するために行った取り組みを強調している。本書は、国際監査基準（ISA）を修正又はそれらに優先するものではない。規範性があるのは ISA の本文のみである。本書を読むことは、ISA を読むことの代替にはならない。本書は網羅的なものではなく、ISA を常に参照する必要がある。本書は、IAASB の規範性のある又は公式な公表物を構成するものではない。

序文

職業的懐疑心は、監査の根本的な概念である。

ISA 200¹は、職業的懐疑心を「誤謬又は不正による虚偽表示の可能性を示す状態に常に注意し、監査証拠を鵜呑みにせず、批判的に評価する姿勢をいう」と定義している。この概念は、ISA 200² に根ざしており、同基準には、監査人は「財務諸表において重要な虚偽表示となる状況が存在する可能性のあることを認識し、職業的懐疑心を保持して、監査を計画し実施しなければならない」という核心的な要求事項が含まれている。職業的懐疑心を示す方法は一つではないが、職業的専門家としての懐疑心は監査の全過程に関連があり必要不可欠である。

高品質な監査の一貫した実施を支援するため、IAASB は基準設定プロジェクトにおいて職業的懐疑心をどう扱うかに引き続き焦点を当てている。2024年12月と2025年3月、IAASB は[継続企業及び不正に関する改訂基準](#)を承認した。両改訂基準は、2026年12月15日以後に開始する会計期間の財務諸表の監査に適用される。



¹ 国際監査基準（ISA）200 「独立監査人の総括的な目的及び国際監査基準に準拠した監査の実施」第13項(1)

² ISA 200 第15項

継続企業に関する改訂基準

ISA 570 (2024 年改訂) 「継続企業」における主要な変更点は、継続企業に関する手続の実施に際し、監査全体を通じて職業的懐疑心を適切に発揮することの重要性を、IAASB が強化したことを反映している。これには以下の内容が含まれる（基準の関連項はカッコ内に記載）。



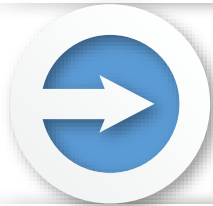
- 継続企業の前提に関して経営者が行った評価を偏りなく検討するため、裏付けとなるであろう監査証拠を入手する方向に偏らないように、又は矛盾するであろう監査証拠を除外する方向に偏らないよう、監査人に求める要求事項（第 18 項）を追加している。
- 以下を目的とする適用指針（A11 項及び A37 項）を追加している。
 - 裏付けとなるであろう監査証拠及び矛盾するであろう監査証拠の両方を考慮し、偏りなくリスク評価手続を立案し実施するという ISA 315 (2019 年改訂)³ の基本的な要求事項との関連を強調する。偏向のない手法は、潜在的に矛盾する情報を監査人が識別するのに役立ち、ひいては継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象若しくは状況、又は財務諸表における経営者の偏向のリスクを示す事象若しくは状況を識別する際の、職業的懐疑心を支える。
 - 監査証拠を偏りのない方法で入手するためには、内部及び外部の様々な情報源から証拠を収集する場合があることを明確にする。また、監査人は監査証拠として利用される可能性のある全ての情報源を識別するために網羅的に調査することまでは求められないことに言及し、継続企業の前提に関して経営者が行った評価を検討する際に、裏付けとなるであろう監査証拠及び矛盾するであろう監査証拠の両者の例を示す。



- 監査人に対し、以下のことを求める要求事項（第 19 項及び第 30 項(a)～(b)）を追加している。
 - 経営者が継続企業の前提を評価するために使用する手法、重要な仮定及びデータを評価する。

³ ISA 315 (2019 年改訂) 「重要な虚偽表示のリスクの識別と評価」

- 継続企業の前提の評価において経営者が行う判断及び決定が、個々には合理的であっても、経営者の偏向が存在する兆候であるかどうかを評価する。
- 入手した全ての監査証拠（裏付けとなる監査証拠かどうか、又は整合するか矛盾するかを問わない）を考慮する。
- 以下を目的とする適用指針（A40 項、A42 項、A45 項、A68 項、A69 項及びA71 項）を追加している。
 - 経営者の評価において使用される手法、重要な仮定及びデータを、経営者の偏向が存在する可能性を含め、監査人が評価し、適切な場合には異議申し立てを行うことを支援する。
 - 継続企業の前提に関する経営者の評価における見積りの不確実性、複雑性及び主観性の程度が高まるほど、意図的であるか否かを問わず、経営者の偏向が生じやすくなることを説明する。
 - 経営者の偏向が存在する兆候の例を提示する。
 - 経営者が意図的に誤解を与えようとしているのであれば、そのような経営者の偏向は不正に該当し、監査人はそれが不正による重要な虚偽表示に該当するかどうかを検討しなければならない場合があることを明確にすることで、ISA 240（改訂）⁴ との関連性を強化する。



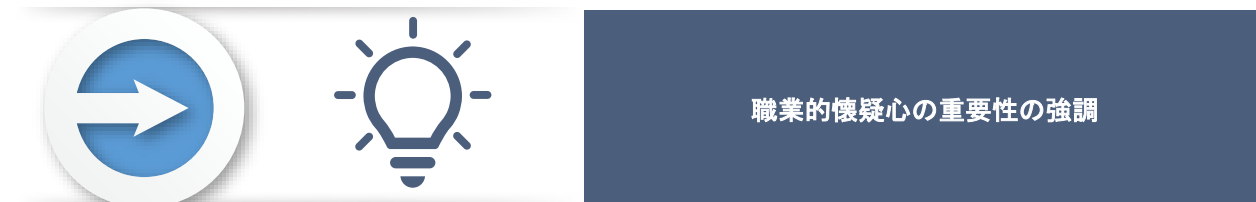
事象や状況から生じる不正リスク要因に関する継続的な注意を払う

- 監査人が継続企業の前提に関する重要な疑義を生じさせるような事象又は状況の特定において、職業的懐疑心を保持することを支援するために、新たな適用指針（A8 項）を追加している。この新たな指針は、そのような事象又は状況が、ISA 240（改訂）に基づいてさらに検討すべき不正リスク要因を示している可能性がある状況を強調している。

⁴ ISA 240（改訂）「財務諸表監査における不正に関する監査人の責任」第24 項

不正に関する改訂基準

ISA 240 (改訂) における不正関連の監査手続の改訂においても、監査の過程を通じた職業的懐疑心の発揮が強化され強調された。これには以下の内容が含まれる (基準の関連項はカッコ内に記載)。



- 監査の計画及び実施における職業的懐疑心の発揮の重要性を、ISA 200 に言及しつつ強調する導入部分 (第 12 項～第 13 項) を追加している。これらの項は、職業的懐疑心が監査人の職業的専門家としての判断の行使を支えるものであることを説明し、財務諸表監査における不正に関する監査人の責任を果たす際の重要な概念として、職業的懐疑心が果たす役割を強調している。
- ISQM 1⁵⁾に言及する適用指針 (A13 項～A14 項) を追加し、効果的な品質管理システムに対する監査事務所のコミットメントは、職業的懐疑心を一貫して発揮することを支え、業務レベルでの判断の質を高めることを強調している。

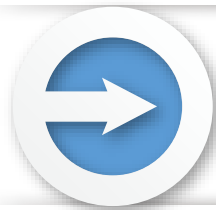


- 不正による重要な虚偽表示が行われる可能性に留意し、監査の全過程を通じて、職業的懐疑心を保持することを監査人に求める既存の要求事項 (第 19 項) を維持している。ただし、IAASB は監査人が「新たな視点」でそれぞれの監査に臨むことへの期待を強調するために、「監査人は、経営者及びガバナンスに責任を有する者の信頼性及び誠実性に関する監査人の過去の経験にかかわらず」という部分を削除した。この変更は、監査人の先入観や過去の経験に言及することが、意図せず職業的懐疑心の発揮を弱めてしまう可能性があるという懸念に対応したものである。
- 以下の目的の適用指針 (A30 項) を追加している。
 - 業務チームの職業的専門家としての判断に影響を与える可能性のある無意識又は意識的な偏向など、業務レベルにおける職業的懐疑心に対する障害の事例やそれらの障害を軽減するための措置を提示し、ISA 220 (改訂) ⁶⁾との関連性を明確にする。

⁵⁾ 国際品質マネジメント基準 (ISQM) 1 「財務諸表の監査若しくはレビュー又はその他の保証若しくは関連サービス業務を行う事務所の品質マネジメント」

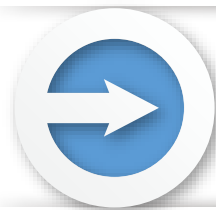
⁶⁾ ISA 220 (改訂) 「財務諸表監査の品質マネジメント」

- 実務における職業的懐疑心の発揮の具体的な例を提示する。



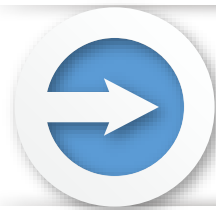
不正又は不正の疑いを示す情報に注意を払う

- 監査人が監査の全過程において、一つ又は複数の不正リスク要因の存在を示唆する情報、或いは、不正又は不正の疑いを示唆する他の状況に注意を払うことを求める要求事項（第 20 項）を追加している。
- 以下の目的の適用指針（A28 項～A29 項）を追加している。
 - 不正又は不正の疑いを示唆する状況を明らかにする可能性のある情報源の例を提供する。
 - 監査の終了段階又はその直前に発生する可能性がある、不正又は不正の疑いを示唆する特定の状況を強調する。



質問に対する一貫性のない回答の調査

- 要求事項（第 21 項）を強化し、質問に対する一貫性のない回答に対する監査人の調査の範囲を経営者、ガバナンスに責任を有する者、及び内部監査に従事する者又はその他の企業の構成員に拡大している。
- 監査人は、経営者が最も不正を行いやすい立場にあることを認識し、質問に対する経営者の回答を他の情報源からの情報で裏付ける必要があると判断する必要があることを強調する適用指針（A94 項）を追加している。



記録及び証憑書類の真正性

- 監査人が監査中に識別した状況により、証憑書類の真正性が疑われる場合や書類の文言の変更が開示されていないと疑われる場合には、更なる調査を要求する条件付要求事項（第 22 項）を維持している。ただし IAASB は、この要求事項を弱めてしまうことを避けるため、「監査人は、記録や証憑書類の真正性に疑いを抱く理由がある場合を除き、通常、記録や証憑書類を真正なものとして受け入れることができる」という文言を削除した。ISA 240（改訂）第 22 項は不正の可能性を含む状

況を扱っているため、ISA 200 (A24 項) の一般原則をこの文脈で繰り返すことは冗長となり、この文言は不要かつ重複するとみなされた。

- 以下の目的の適用指針 (A35 項及び A37 項) を追加している。
 - ISA 240 (改訂) 第 22 項の要求事項は、以下のいずれかの場合に適用されることを明確にする。
 - 監査人が ISA 240 (改訂) 又はその他の ISA (ISA 500⁷を含む) に従った監査手続を実施している際に、関連する状況を識別した場合
 - 監査人が企業の内部又は外部の他の情報源から得られた情報に基づき関連する状況を識別した場合
 - 記録又は証憑書類の真正性がない又は書類の文言が変更されているにもかかわらず監査人に開示されていないと監査人が判断する可能性がある状況の例を提示する。
 - 追加の監査手続により記録又は証憑書類の真正性がないことが示された場合、監査人は、その状況が不正又は不正の疑いを示唆するものと判断し、第 55 項から第 58 項に従って監査手続を実施する必要があることを説明する。



- 評価した不正による重要な虚偽表示のリスクに対応して、経営者のアサーションの裏付けとなる可能性がある監査証拠を入手する方向に偏らないように、又は矛盾する可能性がある監査証拠を除外する方向に偏らないように、監査人に監査手続の立案と実施を求める要求事項を追加している (第 42 項)。



- 自動化されたツール及び技法 (ATT) の利用が、大量のデータについての分析、異常な傾向の識別、又は経営者のアサーションへの異議申し立てなどにより、監査人が職業的懐疑心を発揮する能力を向上させる可能性があることを説明する適用指針 (A9 項) を追加している。しかしながら、ATT の利用は、監査の全過程を通じて職業的専門家としての懐疑心及び職業的専門家としての判断を保持する必要性に代わるものではない。

⁷ ISA 500 「監査証拠」

この公表物は、IAASBのスタッフによって作成された。

IAASBの目的は、高品質の監査、保証及びその他の関連業務に関する基準を設定し、国内外の監査及び保証基準の収斂を促進することにより公共の利益に資することであり、それにより、世界中の業務の質と一貫性を高め、グローバルな監査及び保証の専門家に対する信頼を強化することである。

IAASBは、IAASBの活動を監視する公益監視委員会（Public Interest Oversight Board）及び基準やガイダンスの開発に当たって公共の利益に資する助言を提供するステークホルダー諮問委員会（Stakeholder Advisory Council）が関与する共通の基準設定プロセスの下で、監査及び保証基準及びガイダンスを策定している。

国際会計士連盟は、知的財産及び業務内容合意書を通じて、IAASB及びIESBAのコンテンツの翻訳又は複製の依頼を管理している。本書又はその他の公表物の複製・翻訳の許可、又は知的財産に関する事項については、[許可申請又はPermissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org)に連絡されたい。

IAASB®、国際倫理・監査財団（International Foundation for Ethics and Audit™：IFEATM）及び国際会計士連盟（International Federation of Accountants®：IFAC®）は、本公表物の内容を信頼して行動した又は行動を控えた者に生じるいかなる損失についても、当該損失が過失により生じたものか、それ以外の原因によるものかを問わず、一切の責任を負わない。

この公表物は、英語で公表された「IAASB が改訂した継続企業及び不正に関する基準が職業的懐疑心をいかに強化するか」を日本公認会計士協会によって日本語に翻訳されたものである。IFAC は、翻訳の正確性と完全性、又はその結果として生じる可能性のある行動について一切の責任を負わない。

HOW THE IAASB' S REVISED GOING CONCERN AND FRAUD STANDARDS REINFORCE PROFESSIONAL SKEPTICISM の英語文 © 2025 年 国際会計士連盟 (IFAC)。無断複写複製を禁ずる。

「IAASB が改訂した継続企業及び不正に関する基準が職業的懐疑心をいかに強化するか」の日本語文 © 2025 年 国際会計士連盟 (IFAC)。無断複写複製を禁ずる。

原題 : HOW THE IAASB' S REVISED GOING CONCERN AND FRAUD STANDARDS REINFORCE PROFESSIONAL SKEPTICISM

本翻訳の複製、保存、送信又は他の類似する使用については、Permissions@ifac.org へ問合せの上、許可を得なくてはならない。