

**中間監査基準の改訂に関する
意見書（公開草案）**

平成 14 年 8 月 9 日

企業会計審議会

中間監査基準の改訂について(公開草案)

平成 14 年 8 月 9 日
企業会計審議会

一 経緯

当審議会は、中間連結財務諸表の導入に伴い、平成 10 年 6 月 16 日に「中間監査基準の設定に関する意見書」を公表し、中間連結財務諸表及び中間財務諸表(以下「中間財務諸表」という。)の監査(以下「中間監査」という。)に係る基準を設定した。その後、平成 14 年 1 月 25 日に「監査基準の改訂に関する意見書」が公表され、監査基準が大幅に改訂されるとともに、監査の一層の充実強化が図られた。これに伴い、中間監査基準も改訂することが必要となったことから、これを第二部会において検討することとされた。

第二部会では、中間監査の役割は中間財務諸表が一般に公正妥当と認められる中間財務諸表の作成基準に準拠して有用な情報を表示しているかどうかに関する意見を表明することにあるという従来の考え方を踏襲し、上記の監査基準の改訂に関連して中間監査の一層の充実強化のために改訂が必要となる事項について検討を進め、このたび「中間監査基準の改訂に関する意見書(公開草案)」を取りまとめたので、これを公表し、広く各界の意見を求めることとした。

二 改訂の基本的考え方

平成 14 年 1 月の監査基準の改訂において、リスク・アプローチの明確化、継続企業の前提への対処、監査判断の規準の明示及び監査報告書の記載要件の見直しなどが行われ、監査の一層の充実強化が図られた。今般の中間監査基準の改訂では、こうした監査基準の改訂を踏まえ、中間監査においても、リスク・アプローチの明確化による監査手続の充実、中間監査報告書の記載要件の見直しなどを行うこととした。さらに、継続企業の前提に関する監査人の対応については、諸外国では年度監査においてのみ要求されているが、わが国では、中間財務諸表の重要性が高まっていることを考慮し、中間監査においても監査基

準に準じた取り扱いを導入することとした。このような中間監査基準の改訂により、年度監査と相まって、中間監査もさらに充実強化が図られることになる。

なお、今般の改訂においても、基本的には監査基準は中間監査にも準用されることとし、本基準では主に中間監査において特有の取扱いが必要な事項に関する指示を明らかにすることとしている。特に、監査人として備えるべき要件及び監査に対する姿勢については監査基準の「一般基準」に定められており、中間監査の監査人（以下「中間監査人」という。）も当然準拠すべき規範である。その他の事項で本基準において特に指示のない事項については、監査基準の実施基準及び報告基準の指示が準用されるものとする。また、本中間監査基準の解釈にあたっては、前文に示された趣旨を含めて理解することが必要である。

中間監査の位置付けについては、従来の中間監査基準の前文二の「2 中間監査基準の位置付け」に示されているところにより、中間監査に求める保証の水準に関する従来の考え方を踏襲することとした。したがって、中間監査は、年度監査と同程度の信頼性を保証するものではなく、中間財務諸表に係る投資者の判断を損なわない程度の信頼性を保証する監査として位置付け、年度監査に比して監査手続の一部を省略することができることになる。中間監査は、年度監査と同一の公認会計士（監査法人を含む。）が中間監査人となり、每期継続して実施する年度監査の狭間において年度監査の一環として実施することが通常である。さらに、監査手続の一部を省略することができることに関しては、中間監査においてもリスク・アプローチの考え方に基づくことを明確にしたことから、年度監査と同一の監査手続によらずとも、中間監査人は中間監査に求められる信頼性の保証を得ることができるものと考えられる。

三 主な改訂点

1 中間監査の目的

監査基準において監査の目的を明確にしたことから、中間監査基準においても中間監査の役割を明らかにするため、中間監査の目的を掲げることとした。

中間監査の目的は、経営者の作成した中間財務諸表が、一般に公

正妥当と認められる中間財務諸表の作成基準に準拠して、企業の中間会計期間に係る有用な情報を表示しているかどうかについて、中間監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することにあるとして、監査基準と同様に二重責任の原則を明示している。

また、中間財務諸表が有用な情報を表示している旨の中間監査人の意見は、中間財務諸表には全体として投資者の判断を損なうような重要な虚偽の表示がないということについて、合理的な保証を得たとの中間監査人の判断を含んでいることを明らかにした。これは、本中間監査基準に基づく中間監査を実施して得ることのできる合理的な保証を意味するものである。

2 実施基準

改訂の基本的考え方に示したとおり、中間監査を年度監査の一環として行われるものと位置付けた上、中間監査基準においてもリスク・アプローチの明確化を図った。したがって、中間監査においても、中間監査に係る監査リスク（中間監査人が中間財務諸表の有用な情報の表示に関して投資者の判断を損なうような重要な虚偽の表示を看過して誤った意見を表明する可能性をいう。以下「中間監査リスク」という。）を合理的に低い水準に抑えるために、固有リスク及び統制リスクを評価して発見リスクの水準を決定し、その水準に応じて必要な監査手続を実施するという考え方を明確にした。ただし、中間監査人は中間監査リスクを年度監査に係る監査リスクよりも高く設けることができるものとしている。その結果、固有リスクと統制リスクの評価に基づき中間監査人が設定する発見リスクの水準は、年度監査に係る発見リスクの水準よりも高くすることが容認されることとなる。

中間監査リスクの水準は中間監査人が自ら設定するものであり具体的に明示することはできないが、発見リスクの水準を年度監査に係る発見リスクの水準よりも高くすることができる場合と判断した場合には、その水準に応じた監査手続によることができることとなる。その結果、年度監査に係る監査手続の一部を省略する場合であっても、分析的手続、質問及び閲覧（以下「分析的手続等」という。）を中心とする監査手続は必ず実施しなければならないこととし、少なくともいわゆるレビューにおける手続以上の監査手続を求めること

とした。一方、発見リスクの水準を高くすることができないと判断した場合には、分析的手続等を中心とする監査手続に加え必要な実証手続を適用することを明確にした。いずれにせよ、中間監査人は、中間財務諸表の有用な情報の表示に関する自己の意見を形成するに足る合理的な基礎を得るために、中間監査に係る監査要点を自らの判断で設定し、監査要点に適合した十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。

なお、固有リスク及び統制リスクの評価については、中間監査人が前事業年度の財務諸表の監査を行っている場合には、当事業年度の年度監査計画も踏まえて、前事業年度の年度監査における評価を利用することが可能な場合もある。

また、他の監査人の利用については、中間監査においては、必ずしも他の監査人が子会社等の中間財務諸表の中間監査を行っているものではないことも踏まえ、他の監査人によって行われた中間監査の結果を利用することに限らず、他の監査人が行った一定の手続を利用することも考慮して、他の監査人に対して必要と認められる適切な指示を行うことを求めることとした。

3 報告基準

中間監査に係る監査意見については、監査基準の改訂に合わせて、従来の中間監査基準における監査報告の要件等を変更することとした。すなわち、監査基準の構成を踏まえ、中間財務諸表が有用な情報を表示しているかどうかについての意見の表明の判断を明確にするとともに、中間監査報告書の記載区分及び記載要件についての指示を置いた。

中間監査に係る監査意見は、中間監査人は中間財務諸表が当該中間会計期間に係る企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する有用な情報を表示しているかどうかの意見を表明するものとし、併せて、除外事項を付した限定付意見を表明する場合、中間財務諸表が有用な情報を表示していないとの意見を表明する場合、さらに意見表明をしない場合に分けてそれぞれの要件を明示している。

なお、本中間監査基準において特に指示を置いていない事項については、監査基準に準じて取り扱われることとなることから、経営者が採用した会計方針の中間財務諸表の作成基準への準拠性、継続

性及び表示方法の適切性の判断における実質判断や意見表明に当たっての審査が求められることになる。また、言うまでもなく、中間監査人が意見を表明する場合には、中間監査の結果として有用な情報の表示に関する意見表明のための合理的な基礎を得ていなければならない。

4 継続企業の前提

継続企業の前提に関しては、基本的に、年度監査に準じて財務諸表注記及び中間監査における対処を求めることとした。すなわち、前事業年度の決算日において継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在していた場合には、当中間会計期間末までの状況の変化を検討することを求めるとともに、当中間会計期間に発生したものについては、基本的に年度監査における対処と同様の対応を求めることとした。なお、監査基準では、継続企業の前提に関する重要な疑義について経営者が行う評価や対応及び経営計画等に係る合理的な期間は少なくとも決算日から一年間とされている点に関しては、中間会計期間末において当事業年度の下半期から翌事業年度の上半期までという経営計画を求めて検討することは実務上難しい面もあることを踏まえ、また、年度監査において改めて監査手続を実施することから、中間監査においては、少なくとも当該中間会計期間の属する事業年度末までの期間における合理的な経営計画等の提示を求め検討することとする。

四 実施時期等

- 1 改訂中間監査基準は、平成 15 年 9 月に終了する中間会計期間に係る中間財務諸表の中間監査から実施する。
- 2 中間監査基準も、監査基準同様、日本公認会計協会の指針と一体となって一般に公正妥当と認められる中間監査の基準を形成するものであることから、本中間監査基準を実施するための具体的な指針について、日本公認会計士協会において、関係者とも協議の上、早急に、これを作成することが要請される。

中間監査基準

第一 中間監査の目的

中間監査の目的は、経営者の作成した中間財務諸表が、一般に公正妥当と認められる中間財務諸表の作成基準に準拠して、企業の間接会計期間に係る財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する有用な情報を表示しているかどうかについて、中間監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することにある。

中間財務諸表が有用な情報を表示している旨の中間監査人の意見は、中間財務諸表には、全体として投資者の判断を損なうような重要な虚偽の表示がないということについて、合理的な保証を得たとの中間監査人の判断を含んでいる。

第二 実施基準

- 1 中間監査人は、原則として、当該中間財務諸表が属する年度の財務諸表の監査に係る監査計画の一環として中間監査に係る監査計画を策定するものとする。ただし、中間監査に当たり、中間財務諸表に係る投資者の判断を損なわない程度の信頼性の基礎を得ることのできる範囲で、中間監査リスクを財務諸表の監査に係る監査リスクよりも高く設定することができる。
- 2 中間監査人は、中間監査リスクを合理的に低い水準に抑えるために、固有リスクと統制リスクを評価して発見リスクの水準を決定し、当該発見リスクの水準に応じて適切な監査手続を実施しなければならない。
- 3 中間監査人は、中間監査に係る自己の意見を形成するに足る合理的な基礎を得るために、監査要点に適合した十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。
- 4 中間監査人は、発見リスクの水準を財務諸表の監査に係る発見リスクの水準よりも高くすることができると判断し、財務諸表の監査に係る監査手続の一部を省略する場合であっても、分析的手続等を中心とする監査手続は実施しなければならない。

- 5 中間監査人は、発見リスクの水準を財務諸表の監査に係る発見リスクの水準よりも高くすることができないと判断した場合には、分析的手続等を中心とする監査手続に加えて必要な実証手続を適用しなければならない。
- 6 中間監査人は、前事業年度の決算日において、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在している場合には、当該事象又は状況の変化並びにこれらに係る経営者の判断及び経営計画等の変更について検討しなければならない。
- 7 中間監査人は、中間会計期間において、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が新たに発生したと判断した場合には、当該疑義に関して合理的な期間について経営者が行った評価、当該疑義を解消させるための対応及び経営計画等の合理性を検討しなければならない。
- 8 中間監査人は、中間財務諸表を作成する責任は経営者にあること、経営者が採用した会計方針及び中間財務諸表の作成に関する基本的事項、経営者は中間監査の実施に必要な資料を全て提示したこと及び中間監査人が必要と判断した事項について、経営者から書面をもって確認しなければならない。
- 9 中間監査人は、他の監査人を利用する場合には、中間監査に係る監査手続を勘案して、当該他の監査人に対して必要と認められる適切な指示を行わなければならない。

第三 報告基準

- 1 中間監査人は、経営者の作成した中間財務諸表が、一般に公正妥当と認められる中間財務諸表の作成基準に準拠して、企業の中間会計期間に係る財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する有用な情報を表示しているかどうかについて意見を表明しなければならない。
- 2 中間監査人は、中間財務諸表が有用な情報を表示していると判断したときは、中間監査報告書に次の記載を行うものとする。ただし、中間監査人が、中間財務諸表が有用な情報を表示していると判断し、その判断に関して説明を付す必要がある事項及び中間財務諸表の記載について強調する必要がある事項を中間監査報告書において情報として追記する場合には、意見の表明とは明確に区別しなければならない。

(1)中間監査の対象

中間監査の対象とした中間財務諸表の範囲、中間財務諸表の作成責任は経営者にあること、中間監査人の責任は独立の立場から中間財務諸表に対する意見を表明することにあること

(2)実施した中間監査の概要

中間監査の基準に準拠して中間監査を行ったこと、中間監査の基準は中間監査人に中間財務諸表には全体として中間財務諸表の有用な情報の表示に関して投資者の判断を損なうような重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めていること、中間監査は分析的手続等を中心とした監査手続に必要な応じて追加の監査手続を適用して行われていることその他財務諸表の監査に係る監査手続との重要な相違、中間監査の結果として中間財務諸表に対する意見表明のための合理的な基礎を得たこと

(3)中間財務諸表に対する意見

経営者の作成した中間財務諸表が、一般に公正妥当と認められる中間財務諸表の作成基準に準拠して中間会計期間に係る企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する有用な情報を表示していると認められること

- 3 中間監査人は、中間財務諸表の有用な情報の表示に関して不適切なものがある場合には、除外事項を付した限定付意見を表明しなければならない。この場合には、中間財務諸表に対する意見において、除外した不適切な事項及び中間財務諸表に与えている影響を記載しなければならない。
- 4 中間監査人は、中間財務諸表の有用な情報の表示に関して著しく不適切なものがあり、中間財務諸表が有用な情報を表示していないと判断した場合には、その旨の意見を表明しなければならない。この場合には、中間財務諸表に対する意見において、その旨及びその理由を記載しなければならない。
- 5 中間監査人は、中間監査に係る重要な監査手続を実施できなかった場合において、その影響が中間財務諸表に対する意見表明ができないほどには重要でないとは判断したときには、除外事項を付した限定付意見を表明しなければならない。この場合には、実施した中間監査の概要において実施できなかった監査手続を記載し、中間財務諸表に対する意見において当該事実が影響する事項を記載しなければならない。

- 6 中間監査人は、中間監査に係る重要な監査手続を実施できなかったことにより、中間財務諸表に対する意見表明のための合理的な基礎を得ることができなかつたときには、意見を表明してはならない。この場合には、中間財務諸表に対する意見を表明しない旨及びその理由を記載しなければならない。
- 7 中間監査人は、継続企業の前提に重要な疑義が認められる場合には、次のとおり意見の表明及び中間監査報告書の記載を行わなければならない。
 - (1) 当該重要な疑義に関わる事項が中間財務諸表に適切に記載されていると判断して有用な情報が表示されている旨の意見を表明する場合には、当該重要な疑義に関する事項について中間監査報告書に追記しなければならない。
 - (2) 当該重要な疑義に関わる事項が中間財務諸表に適切に記載されていないと判断した場合は、当該不適切な記載についての除外事項を付した限定付意見を表明するか、又は、中間財務諸表が有用な情報を表示していない旨の意見を表明し、その理由を記載しなければならない。
 - (3) 経営者が当該疑義を解消させるための合理的な経営計画等を提示しないときには、中間監査に係る監査手続の範囲に制約があった場合に準じて意見の表明の適否を判断しなければならない。
 - (4) 継続企業を前提として中間財務諸表を作成することが適切でない場合には、継続企業を前提とした中間財務諸表は有用な情報を表示していない旨の意見を表明し、その理由を記載しなければならない。
- 8 中間監査人は、次に掲げる事項その他説明又は強調することが適当と判断した事項は、意見の表明と明確に区分して情報として追記するものとする。
 - (1) 正当な理由による会計方針の変更
 - (2) 重要な偶発事象
 - (3) 重要な後発事象
 - (4) 中間監査人が意見を表明した中間財務諸表を含む開示書類における当該中間財務諸表の表示とその他の記載内容との重要な相違