

中間監査基準及び四半期レビュー基準の 改訂に関する意見書(案)

平成 2 1 年 月 日

企業会計審議会

企 業 会 計 審 議 会 委 員 名 簿

(平成 21 年 6 月 30 日現在)

	氏 名	現 職
会 長	安 藤 英 義	専修大学教授
委 員	荒 谷 裕 子	法政大学大学院教授
	五十嵐 則夫	横浜国立大学教授
	泉本 小夜子	公認会計士
	岩 原 紳 作	東京大学大学院教授
	引 頭 麻 実	(株)大和総研執行役員
	黒 川 行 治	慶應義塾大学教授
	斉 藤 惇	(株)東京証券取引所グループ 取締役兼代表執行役社長
	柴 田 拓 美	野村ホールディングス(株)取締役執行役副社長兼 COO
	島 崎 憲 明	住友商事(株)特別顧問
	錢 高 一 善	(株)錢高組代表取締役社長
	武 井 優	東京電力(株)常務取締役
	竹内 佐和子	京都大学客員教授
	友 杉 芳 正	早稲田大学大学院教授
	友 永 道 子	公認会計士
	永 井 知 美	(株)東レ経営研究所シニアアナリスト
	西 村 義 明	東海ゴム工業(株)代表取締役社長
	八 田 進 二	青山学院大学大学院教授
平 松 一 夫	関西学院大学教授	
八 木 和 則	横河電機(株)取締役 専務執行役員	

〔50音順、敬称略〕

企業会計審議会 監査部会委員等名簿

(平成21年6月30日現在)

	氏名	現職
会長	安藤 英義	専修大学教授
部会長	友杉 芳正	早稲田大学大学院教授
委員	五十嵐 則夫	横浜国立大学教授
	泉本 小夜子	公認会計士
	引頭 麻実	(株)大和総研執行役員
	黒川 行治	慶應義塾大学教授
	武井 優	東京電力(株)常務取締役
	友永 道子	公認会計士
	八田 進二	青山学院大学大学院教授
	八木 和則	横河電機(株)取締役 専務執行役員
臨時委員	五十嵐 達朗	公認会計士
	池上 玄	日本公認会計士協会常務理事
	岸田 雅雄	早稲田大学大学院教授
	篠原 真	日本公認会計士協会常務理事
	内藤 文雄	甲南大学教授
専門委員	阿部 泰久	(社)日本経済団体連合会経済基盤本部長
	市川 育義	公認会計士
	逆瀬 重郎	企業会計基準委員会副委員長
	鈴木 康史	東京証券取引所自主規制法人上場審査部長
	前山 政之	横浜国立大学准教授
	町田 祥弘	青山学院大学大学院教授
	松本 祥尚	関西大学大学院教授
幹事	河合 芳光	法務省民事局参事官

[50音順、敬称略]

目 次

中間監査基準の改訂に関する意見書 P 1- 9

四半期レビュー基準の改訂に関する意見書 P11-22

中間監査基準の改訂に関する意見書

中間監査基準の改訂について

平成21年 月 日
企業会計審議会

一 審議の経緯

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の監査（以下「中間監査」という。）に係る基準を設定した。

企業が将来にわたって事業活動を継続するとの前提（以下「継続企業の前提」という。）に関しては、平成14年12月に公表された「中間監査基準の改訂に関する意見書」において、年度監査に準じて中間監査においても対処を求めることとされた。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された。

近時の企業業績の急激な悪化に伴い、財務諸表に継続企業の前提に関する注記や監査報告書に追記情報が付される企業が増加しているが、その背景として、継続企業の前提に関する注記の開示について規定している財務諸表等規則等やその監査を規定している監査基準において、一定の事象や状況が存在すれば直ちに継続企業の前提に関する注記及び追記情報の記載を要するとの規定となっているとの理解がなされ、一定の事実の存在により画一的に当該注記を行う実務となっているとの指摘がある。また、それらの規定や実務は国際的な基準とも必ずしも整合的でないと指摘されている。

こうしたことから、当審議会は、平成21年3月、監査基準について、投資者により有用な情報を提供する等との観点から検討を行い、一定の事象や状況が存在すれば直ちに継続企業の前提に関する注記を要するとともに追記情報の対象と理解される規定を改め、これらの事象や状況に対する経営者の対応策等を勘案してもなお、継続企業の前提に関する重要な不確実性がある場合に、適切な注記がなされているかどうかを監査人が判断することとし、平成21年4月9日、これを「監査基準の改訂に関する意見書」として公表した。

継続企業の前提に関わる同様の基準は、中間監査基準にも規定されていることから、平成21年5月、監査部会において、中間監査基準の改訂等の所要の検討を行い、公開草案を公表し広く意見を求め、寄せられた意見を参考にしつつ、公開草案の内容を一部修正して、これを「中間監査基準の改訂に関する意見書」として公表することとした。

なお、国際的には継続的に監査基準の改訂が行われていることから、当審議会では、監査基準と同様に、今後も、継続的な中間監査基準の改訂作業を進めていく考えである。

二 主な改訂点とその考え方

1 継続企業の前提に関する中間監査の実施手続

中間財務諸表においても、経営者が継続企業の前提について評価すること、その結果について注記することについては、明確な会計基準が存在していない。このため、中間財務諸表の表示のルールを定めた内閣府令である中間財務諸表等規則等にしたがって継続企業の前提に関する開示の実務が行われていると考えられる。

今般、中間財務諸表等規則等についても、財務諸表等規則等の改正内容に合わせ、「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つて、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」は、経営者は、その評価の手順にしたがって、①当該事象又は状況が存在する旨及びその内容、②当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策、③当該重要な不確実性が認められる旨及びその理由などを注記するよう改正することが検討されている。

このような中間財務諸表等規則等との検討と合わせ、中間監査基準においても、継続企業の前提に関する中間監査について、年度監査に準じ、改訂監査基準（平成21年4月）の実施基準と同様の考え方を明確化することとした。すなわち、監査人は、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と判断した場合には、当該事象又は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及び対応策について検討した上で、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か否かを検討しなければならないこととし、経営者が行った継続企業の前提に関する評価の手順を監査人においても検討するものとした。

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生じさせるような事象又は状況が存在し、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められた場合には、当該事象又は状況の変化並びにこれらに係る経営者の評価及び対応策の変更を検討するものとした。一方、前事業年度の決算日において、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められなかったが、当中間会計期間において、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が存在すると判断した場合（前事業年度の決算日から継続して存在する場合を含む。）には、当該事象又は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及び対応策について検討した上で、なお重要な不確実性が認められるか否かを検討する。

なお、中間監査において、監査人が経営者の行った評価及び対応策を検討する合理的な期間については、前事業年度の決算日において継続企業の前提に重要な不確実性が認められた場合に、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並びにこれらに係る経営者の評価及び対応策に特段の変化がなければ、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評価や対応策の提示を求め検討する。

一方で、前事業年度の決算日において継続企業の前提に重要な不確実性が認められた場合に、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並びにこれらに係る経営者の評価又は対応策に大きな変化があるとき、あるいは、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生じさせるような事象又は状況が存在していなかったが、当該中間会計期間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が発生した場合については、少なくとも当事業年度の下半期から翌事業年度の上半期までの期間について経営者の行った評価及び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ついての経営者の対応策の提示を求め、この対応策によっ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か否かを検討することとなる。その際、この経営者の対応策については、例えば、翌事業年度の上半期の末日までの1年間の経営計画のようなものが存在していることが必ずしも求められていないこと、また、例えば、翌事業年度の上半期に返済期限が来る債務の返済に対する資金的な手当が中間監査時において具体的に決定していることが必ずしも求められていないことに留意が必要である。

2 継続企業の前提に関する意見表明

実施基準において、継続企業の前提に関し、監査人は、「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検討しなければならない。」と改訂されたことから、監査報告においても監査人は「継続企業の前提に関する重要な不確実性」が認められるときの中間財務諸表の記載に関して意見を表明することとした。

また、現行の報告基準において、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おいて、経営者がその疑義を解消させるための合理的な経営計画等を示さないときには、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、意見の表明の適否を判断することとされている。この規定については、年度監査と同様に、疑義

を解消できる確実性の高い経営計画等が示されない場合には、監査人は意見を表明できないとの実務が行われているとの指摘がある。したがって、監査基準に準じ、経営者が評価及び一定の対応策も示さない場合には、監査人は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認する十分かつ適切な監査証拠を入手できないことがあるため、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することとした。

なお、従来、「継続企業の前提に関する注記」がなされてきたケースの一部について、経営者の対応策等から継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められないため、「注記」に至らないケースが生じることもある。上場会社等において、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められず当該注記を行わないケースにおいても、半期報告書の「事業等のリスク」等において、一定の事象や経営者の対応策等を開示し、利害関係者に情報提供が行われることが適切である。また、中間監査基準における継続企業の前提に関する「開示」には、半期報告書の「事業等のリスク」等における記載は含まれないことに留意する。

三 実施時期等

- 1 改訂中間監査基準は、平成21年6月30日以後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 改訂基準を実務に適用するに当たって必要となる実務の指針については、日本公認会計士協会において、関係者とも協議の上、適切な手続の下で、早急に作成され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、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監査人の判断を含んでいる。

第二 実施基準

- 1 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についての合理的な保証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 監査人は、広く中間財務諸表全体に関係し特定の財務諸表項目のみに関連づけられない重要な虚偽表示のリスクがあると判断した場合、そのリスクの程度に応じて、補助者の増員、専門家の配置、適切な監査時間の確保等の全般的な対応を中間監査に係る監査計画に反映させなければならない。
- 3 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、中間財務諸表における重要な虚偽表示のリスクを評価し、発見リスクの水準を決定するとともに、当該発見リスクの水準に対応した適切な監査手続を実施しなければならない。
- 4 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、経営者が提示する中間財務諸表項目に対して監査要点を設定し、これら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。
- 5 監査人は、中間監査に係る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。
- 6 監査人は、中間監査に係る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。

- 7 監査人は、会計上の見積りや収益認識等の判断に関して財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす可能性のある事項、不正の疑いのある取引、特異な取引等、特別な検討を必要とするリスクがあると判断した場合、それが中間財務諸表における重要な虚偽表示をもたらしていないかを確認するための実証手続を実施しなければならない。
- 8 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生じさせるような事象又は状況が存在し、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められた場合には、当該事象又は状況の変化並びにこれらに係る経営者の評価及び対応策の変更について検討しなければならない。
- 9 監査人は、前事業年度の決算日において、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められなかったものの、当中間会計期間において、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が存在すると判断した場合には、当該事象又は状況に関して、合理的な期間について経営者が行った評価及び対応策について検討した上で、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か否かを検討しなければならない。
- 10 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。
- 11 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勧告して、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 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 監査人は、中間監査報告書において、中間監査の対象、実施した中間監査の概要及び中間財務諸表に対する意見を明瞭かつ簡潔に記載しなければならない。ただし、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。

3 監査人は、経営者が採用した会計方針の選択及びその適用方法、中間財務諸表の表示方法に関して不適切なものがなく、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、その旨の意見を表明しなければならない。この場合には、中間監査報告書に次の記載を行うものとする。

(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、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

4 監査人は、経営者が採用した会計方針の選択及びその適用方法、中間財務諸表の表示方法に関して不適切なものがある場合において、その影響が中間財務諸表を全体として投資者の判断を損なうような虚偽の表示に当たるとするほどには重要でないと判断したときには、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、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。

5 監査人は、経営者が採用した会計方針の選択及びその適用方法、中間財務諸表の表示方法に関して著しく不適切なものがあり、中間財務諸表が全体として投資者の判断を損なうような虚偽の表示に当たると判断した場合には、中間財務諸表が有用な情報の表示をしていない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。

6 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。

- 7 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ったときには、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。
- 8 監査人は、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) 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あるが、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において、継続企業の前提に関す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ときには、当該継続企業の前提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) 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あるが、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において、継続企業の前提に関す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ときには、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) 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して経営者が評価及び対応策を示さないときには、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十分かつ適切な監査証拠を入手できないことがあるため、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。
- 9 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、中間監査報告書に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) 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

四半期レビュー基準の改訂に関する意見書

四半期レビュー基準の改訂について

平成21年 月 日
企業会計審議会

一 審議の経緯

当審議会は、金融商品取引法に基づく四半期報告制度の導入に伴い、平成19年3月に「四半期レビュー基準の設定に関する意見書」を公表し、金融商品取引法の下で開示される四半期財務諸表（以下「四半期財務諸表」という。）について、年度の財務諸表の監査を実施する監査人が行う四半期レビュー（以下「四半期レビュー」という。）に係る基準を設定した。

企業が将来にわたって事業活動を継続するとの前提（以下「継続企業の前提」という。）に関しては、四半期レビュー基準において、四半期財務諸表の利用者の判断にも大きな影響を与えることから、監査人は、経営者等に対する質問等の四半期レビュー手続を通じて、継続企業の前提について検討することが求められ、質問等の結果、開示の必要があると判断した場合には、一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準に準拠して、適正に表示していないと信じさせる事項が認められないかどうかに関し、追加的な質問や関係書類の閲覧等の追加的な手続を実施して検討することとされた。

近時の企業業績の急激な悪化に伴い、財務諸表に継続企業の前提に関する注記や監査報告書に追記情報が付される企業が増加しているが、その背景として、継続企業の前提に関する注記の開示について規定している財務諸表等規則等やその監査を規定している監査基準において、一定の事象や状況が存在すれば直ちに継続企業の前提に関する注記及び追記情報の記載を要するとの規定となっているとの理解がなされ、一定の事実の存在により画一的に当該注記を行う実務となっているとの指摘がある。また、それらの規定や実務は国際的な基準とも必ずしも整合的でないと指摘されている。

こうしたことから、当審議会は、平成21年3月、監査基準について、投資者により有用な情報を提供する等との観点から検討を行い、一定の事象や状況が存在すれば直ちに継続企業の前提に関する注記を要するとともに追記情報の対象と理解される規定を改め、これらの事象や状況に対する経営者の対応策等を勘案してもなお、継続企業の前提に関する重要な不確実性がある場合に、適切な注記がなされているかどうかを監査人が

判断することとし、平成21年4月9日、これを「監査基準の改訂に関する意見書」として公表した。

継続企業の前提に関わる同様の基準は、四半期レビュー基準にも規定されていることから、平成21年5月、監査部会において、四半期レビュー基準の改訂等の所要の検討を行い、公開草案を公表し広く意見を求め、寄せられた意見を参考にしつつ、公開草案の内容を一部修正して、これを「四半期レビュー基準の改訂に関する意見書」として公表することとした。

なお、国際的には継続的に監査基準の改訂が行われていることから、当審議会では、監査基準と同様に、今後も、継続的な四半期レビュー基準の改訂作業を進めていく考えである。

二 主な改訂点とその考え方

1 継続企業の前提に関する四半期レビューの実施手続

四半期財務諸表については、「四半期財務諸表に関する会計基準」（企業会計基準第12号、以下「四半期会計基準」という。）において継続企業の前提に関し、「注記事項」として規定がある。また、四半期財務諸表の表示のルールを定めた内閣府令である四半期財務諸表等規則等においても同様の規定がある。

今般、四半期会計基準、四半期財務諸表等規則等についても、財務諸表等規則等の改正内容に合わせ、「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」は、経営者は、その評価の手順にしたがって、①当該事象又は状況が存在する旨及びその内容、②当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策、③当該重要な不確実性が認められる旨及びその理由などを注記するよう改正することが検討されている。

このような四半期会計基準、四半期財務諸表等規則等との検討と合わせ、四半期レビュー基準においても、国際レビュー業務基準（ISRE）との整合性を踏まえつつ、継続企業の前提に関する四半期レビューについて、年度監査に準じて、改訂監査基準の実施基準と同様の考え方を明確化することとした。ただし、四半期レビューは、質問と分析的手続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認することは求められていない。

監査人は、前会計期間（直前の事業年度、直前の中間会計期間又は直前の四半期会計期間）の決算日において、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が存在し、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められた場合には、当

四半期会計期間末までの当該事象又は状況の変化及びこれらに係る経営者の評価及び対応策の変更を質問により確かめ、特段の変化がなければ、前会計期間の開示を踏まえた開示が行われているかどうかを検討することとなる。

また、監査人は、前会計期間の決算日において、継続企業の前提に重要な不確実性が認められなかったが、当該四半期会計期間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を認めた場合（前会計期間の決算日から継続して存在する場合を含む。）には、経営者に継続企業の前提に関する開示の要否について質問することとなる。その際、例えば、前会計期間の決算日における継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる事象又は状況に大きな変化がある場合、あるいは、前会計期間の決算日において、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる事象又は状況が存在していなかったが、当該四半期会計期間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を認めた場合などにおいては、当該事象又は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及び対応策も含め質問することに留意する。これらの場合に、監査人は、当該四半期会計期間末から1年間について経営者の行った評価及び少なくとも当該四半期会計期間の翌四半期会計期間の末日までの経営者の対応策についての検討を行った上で、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について判断することとなる。その際、この経営者の対応策については、例えば、1年間の経営計画のようなものが必ずしも存在していることが求められていないこと、また、例えば、当該四半期会計期間の末日後1年間に返済期限が来る債務の返済に対する資金的な手当が具体的に決定していることが必ずしも求められていないことに留意が必要である。

これらの質問の結果、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監査人が判断した場合には、「当該事象又は状況が存在する旨」「当該重要な不確実性が認められる旨及びその理由」等の継続企業の前提に関する事項について、四半期財務諸表において、一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準に準拠して、適正に表示されていないと信じさせる事項が認められないかどうかに関し、追加的な質問や関係書類の閲覧等の追加的な手続を実施して、検討しなければならない。

2 継続企業の前提に関する結論の表明

実施基準において、監査人は、「開示を必要とする継続企業の前提に関する重要な不確実性があると判断した場合」に、継続企業の前提に関する事項が四半期財務諸表において適正に表示されていないと信じさせる事項が認められないかどうかを検討するよう改訂されることから、レビュー報告においても監査人は「継続企業の前提に関する重要な不確実性」が認められるときの四半期財務諸表の記載に関して結論を表明す

ることとした。

なお、現行四半期レビュー基準の報告基準における継続企業の前提の項においては、監査基準及び中間監査基準の報告基準における継続企業の前提の項に規定されている「意見の不表明」に相当する規定は置かれていない。これは、国際レビュー業務基準の継続企業の前提の規定にも不表明の規定がないことや四半期レビューにおける監査人の結論は、質問及び分析的な手続等を基本とする限定されたレビュー手続に基づく消極的形式による結論の表明であり、継続企業の前提の項において一般的な結論の不表明の規定と明確に差異を設ける必要がないからであるとされている。理論的には、今回の改訂によっても、経営者が評価及び対応策を示さないときには、監査人は、重要な四半期レビュー手続を実施できなかったとして結論の表明ができない場合があり得るが、そうしたケースは非常に限定されたものになると考えられる。

なお、従来、「継続企業の前提に関する注記」がなされてきたケースの一部について、経営者の対応策等から継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められないため、「注記」に至らないケースが生じることもある。上場会社等において、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められず当該注記を行わないケースにおいても、四半期報告書の「事業等のリスク」等において、一定の事象や経営者の対応策等を開示し、利害関係者に情報提供が行われることが適切である。また、四半期レビュー基準における継続企業の前提に関する「開示」には、四半期報告書の「事業等のリスク」等における記載は含まれないことに留意する。

三 実施時期等

- 1 改訂四半期レビュー基準は、平成21年6月30日以後終了する四半期会計期間に係る四半期財務諸表の監査証明から適用する。
- 2 特定の事業を行う会社（金融商品取引法第24条の4の7に定める上場会社等のうち内閣府令で定める事業を行う会社）に係る第2四半期の四半期報告書において、これらの会社が作成する第2四半期の四半期財務諸表については、引き続き、基本的に中間監査基準に準拠した対応を行う必要がある。
- 3 改訂基準を実務に適用するに当たって必要となる実務の指針については、日本公認会計士協会において、関係者とも協議の上、適切な手続の下で、早急に作成されることが要請される。

四半期レビュー基準

第一 四半期レビューの目的

四半期レビューの目的は、経営者の作成した四半期財務諸表について、一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適正に表示していないと信じさせる事項がすべての重要な点において認められなかったかどうかに関し、監査人が自ら入手した証拠に基づいて判断した結果を結論として表明することにある。

四半期レビューにおける監査人の結論は、四半期財務諸表に重要な虚偽の表示があるときに不適切な結論を表明するリスクを適度な水準に抑えるために必要な手続を実施して表明されるものであるが、四半期レビューは、財務諸表には全体として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るために実施される年度の財務諸表の監査と同様の保証を得ることを目的とするものではない。

第二 実施基準

1 内部統制を含む、企業及び企業環境の理解

監査人は、四半期レビュー計画の策定に当たり、年度の財務諸表の監査において行われる、内部統制を含む、企業及び企業環境の理解並びにそれに基づく重要な虚偽表示のリスクの評価を考慮し、四半期財務諸表の作成に係る内部統制についても十分に理解しなければならない。

2 四半期レビュー計画

監査人は、四半期レビュー計画を、年度の財務諸表の監査の監査計画のなかで策定することができる。年度の財務諸表の監査を実施する過程において、四半期レビュー計画の前提とした重要な虚偽表示のリスクの評価を変更した場合や特別な検討を必要とするリスクがあると判断した場合には、その変更等が四半期レビュー計画に与える影響を検討し、必要であれば適切な修正をしなければならない。

3 四半期レビュー手続

監査人は、質問、分析的手続その他の四半期レビュー手続を実施しなければならない。四

半期レビュー手続は、経営者の作成した四半期財務諸表について、一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適正に表示していないと信じさせる事項がすべての重要な点において認められなかったかどうかについての監査人の結論の基礎を与えるものでなければならない。

4 質問

監査人は、四半期財務諸表の重要な項目に関して、それらの項目が一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準に準拠して作成されているかどうか、会計方針の変更や新たな会計方針の適用があるかどうか、会計方針の適用に当たって経営者が設けた仮定の変更、偶発債務等の重要な会計事象又は状況が発生したかどうか、経営者や従業員等による不正や不正の兆候の有無等について、経営者、財務及び会計に関する事項に責任を有する者その他適切な者に質問を実施しなければならない。

5 分析的手続

監査人は、四半期財務諸表と過去の年度の財務諸表や四半期財務諸表の比較、重要な項目の趨勢分析、主要項目間の関連性比較、一般統計データとの比較、予算と実績との比較、非財務データとの関連性分析、部門別・製品別の分析、同業他社の比率や指数との比較等、財務数値の間や財務数値と非財務数値等の間の関係を確認するために設計された分析的手続を、業種の特性等を踏まえて実施しなければならない。分析的手続を実施した結果、財務変動に係る矛盾又は異常な変動がある場合には追加的な質問を実施し、その原因を確認しなければならない。

6 会計記録に基づく作成

監査人は、四半期財務諸表が、年度の財務諸表の作成の基礎となる会計記録に基づいて作成されていることを確かめなければならない。

7 追加的な手続

監査人は、四半期財務諸表について、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を重要な点において適正に表示していない事項が存在する可能性が高いと認められる場合には、追加的な質問や関係書類の閲覧等の追加的な手続を実施して当該事項の有無を確かめ、その事項の結論への影響を検討しなければならない。

8 後発事象

監査人は、四半期財務諸表において修正又は開示すべき後発事象があるかどうかについて、経営者に質問しなければならない。

9 継続企業の前提

監査人は、前会計期間の決算日において、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が存在し、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められた場合には、当該事象又は状況の変化並びにこれらに係る経営者の評価及び対応策の変更について質問しなければならない。

また、監査人は、前会計期間の決算日において、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められなかったものの、当四半期会計期間において、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を認めた場合には、経営者に対し、経営者による評価及び対応策を含め継続企業の前提に関する開示の要否について質問しなければならない。

これらの質問の結果、監査人は、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判断した場合には、継続企業の前提に関する事項について、四半期財務諸表において、一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準に準拠して、適正に表示されていないと信じさせる事項が認められないかどうかに関し、追加的な質問や関係書類の閲覧等の追加的な手続を実施して、検討しなければならない。

10 経営者からの書面による確認

監査人は、適正な四半期財務諸表を作成する責任は経営者にあること、四半期財務諸表を作成するための内部統制を構築し維持する責任は経営者にあること、四半期財務諸表の作成に関する基本的な事項、経営者が採用した会計方針、経営者が四半期レビューの実施に必要な資料をすべて提示したこと及び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。

11 経営者等への伝達と対応

監査人は、四半期財務諸表について、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を重要な点において適正に表示していないと信じさせる事項が認められる場合には、経営者等にその事項を伝達し、適切な対応を求めるとともに、適切な対応がとられない場合には、当該事項の四半期レビューの結論への影響を検討しなければならない。

12 他の監査人の利用

監査人は、他の監査人によって行われた四半期レビュー等の結果を利用する場合には、

当該他の監査人が関与した四半期財務諸表等の重要性及び他の監査人の品質管理の状況等に基づく信頼性の程度を勘案して、他の監査人の実施した四半期レビュー等の結果を利用する程度及び方法を決定しなければならない。

第三 報告基準

1 結論の表明

監査人は、経営者の作成した四半期財務諸表について、一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適正に表示していないと信じさせる事項がすべての重要な点において認められなかったかどうかに関する結論を表明しなければならない。

2 審査

監査人は、結論の表明に先立ち、自らの結論が一般に公正妥当と認められる四半期レビューの基準に準拠して適切に形成されていることを確かめるため、結論の表明に関する審査を受けなければならない。この審査は、品質管理の方針及び手続に従った適切なものでなければならない。

3 四半期レビュー報告書の記載

監査人は、四半期レビュー報告書において、四半期レビューの対象、実施した四半期レビューの概要及び結論を明瞭かつ簡潔に記載しなければならない。ただし、結論を表明しない場合には、その旨を四半期レビュー報告書に記載しなければならない。

4 結論の表明と追記情報との区別

監査人は、四半期財務諸表において適正に表示していないと信じさせる事項が認められないと判断し、その判断に関して説明を付す必要がある事項及び四半期財務諸表の記載について強調する必要がある事項を四半期レビュー報告書において情報として追記する場合には、結論の表明とは明確に区別しなければならない。

5 無限定の結論

監査人は、経営者の作成した四半期財務諸表について、一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適正に表示していないと信じさせる事項がすべての重要な点において認められなかった場

合には、その旨の結論(この場合の結論を「無限定の結論」という)を表明しなければならない。
この場合には、四半期レビュー報告書に次の記載を行うものとする。

(1) 四半期レビューの対象

四半期レビューの対象とした四半期財務諸表の範囲、四半期財務諸表の作成責任は経営者にあること、監査人の責任は独立の立場から四半期財務諸表に対する結論を表明することにあること

(2) 実施した四半期レビューの概要

一般に公正妥当と認められる四半期レビューの基準に準拠して四半期レビューを行ったこと、四半期レビューは質問、分析的手続その他の四半期レビュー手続からなり、年度の財務諸表の監査に比べて限定的な手続からなること

(3) 四半期財務諸表に対する結論

経営者の作成した四半期財務諸表について、一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適正に表示していないと信じさせる事項がすべての重要な点において認められなかったこと

6 結論に関する除外

監査人は、経営者の作成した四半期財務諸表について、一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を重要な点において適正に表示していないと信じさせる事項が認められ、無限定の結論を表明することができない場合において、その影響が四半期財務諸表の全体に対して否定的結論を表明するほど重要でないと判断したときには、除外事項を付した限定付結論を表明し、修正すべき事項及び可能であれば当該事項が四半期財務諸表に与える影響を記載しなければならない。

7 否定的結論

監査人は、経営者の作成した四半期財務諸表について、一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を重要な点において適正に表示していないと信じさせる事項が認められる場合において、その影響により四半期財務諸表が全体として虚偽の表示に当たると判断したときには、否定的結論を表明し、その理由を記載しなければならない。

8 四半期レビュー範囲の制約

監査人は、重要な四半期レビュー手続を実施できなかったことにより、無限定の結論を表明できない場合において、その影響が四半期財務諸表に対する結論の表明ができないほどに重要でないと判断したときは、除外事項を付した限定付結論を表明しなければならない。この場合には、実施した四半期レビューの概要において、実施できなかった四半期レビュー手続を記載し、四半期財務諸表に対する結論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。

9 結論の不表明

監査人は、重要な四半期レビュー手続を実施できなかったことにより、無限定の結論の表明ができない場合において、その影響が四半期財務諸表に対する結論の表明ができないほどに重要であると判断したときは、結論を表明してはならない。この場合には、四半期財務諸表に対する結論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。

10 他の監査人の利用

監査人は、他の監査人が実施した四半期レビュー等の重要な事項について、その結果を利用できないと判断したときに、更に当該事項について、重要な四半期レビュー等の手続を追加して実施できなかった場合には、重要な四半期レビュー手続が実施できなかった場合に準じて結論の表明の適否を判断しなければならない。

11 将来の帰結が予測し得ない事象等

監査人は、重要な偶発事象等の将来の帰結が予測し得ない事象又は状況について、四半期財務諸表に与える当該事象又は状況の影響が複合的かつ多岐にわたる場合には、重要な四半期レビュー手続を実施できなかった場合に準じて、結論の表明ができるか否かを慎重に判断しなければならない。

12 継続企業の前提

監査人は、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には、次のとおり結論の表明及び四半期レビュー報告書の記載を行わなければならない。

- (1) 継続企業の前提に関する事項が四半期財務諸表に適切に記載されていると判断して、無限定の結論を表明する場合には、当該継続企業の前提に関する事項について四半期レビュー報告書に追記しなければならない。

(2) 継続企業の前提に関する事項が四半期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結論又は否定的結論を表明し、その理由を記載しなければならない。

13 追記情報

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、四半期レビュー報告書に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) 監査人が結論を表明した四半期財務諸表を含む開示書類における当該四半期財務諸表の表示とその他の記載内容との重要な相違