

四半期レビュー基準の改訂について ~~(公開草案)~~

令和元(2019)年9月3日
企業会計審議会 監査部会

一 経緯

近時、我が国では、不正会計事案を契機として、改めて監査の信頼性が問われている状況にある。監査人が財務諸表利用者に対し自ら行った監査に関する説明を行うことは、監査人の責任に含まれるものであり、監査人は監査の信頼性の確保に向けた自律的な対応の一環として、自らの説明責任を十分に果たしていくことが求められている。

当審議会は、監査報告書における「監査上の主要な検討事項」の記載に加え、国際的な監査基準で、監査報告書の記載内容の明瞭化や充実を図ることを目的とした改訂が行われていることを踏まえ、監査報告書の記載区分等及び継続企業の前提に関する事項について審議を行い、「監査基準の改訂に関する意見書」を平成30(2018)年7月5日に公表した。

監査人による監査に関する説明や情報提供への要請が高まる中、特に、限定付適正意見、意見不表明又は不適正意見の場合(以下、「無限定適正意見以外の場合」という。)における監査報告書の意見の根拠の区分に関し、財務諸表利用者の視点に立ったわかりやすく具体的な説明がなされていない事例があるのではないかとの指摘がなされている。

当審議会では、四半期レビュー報告書の記載区分等、継続企業の前提及び無限定適正意見以外の場合の監査報告書の記載に関する事項については、四半期レビュー基準にも規定されていることから、今般、同様の観点から四半期レビュー基準の改訂について検討を行い、令和元(2019)年5月、監査部会において公開草案を公表し、広く各界の意見を求め、寄せられた意見を参考としつつ、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。このたび監査部会において「四半期レビュー基準の改訂について(公開草案)」をとりまとめたので、これを公表し、広く各界の意見を求めることとした。

二 主な改訂点とその考え方

1 四半期レビュー報告書の記載区分等

現行の我が国の四半期レビュー基準では、四半期レビュー報告書には、四半期レビューの対象、経営者の責任、監査人の責任、監査人の結論を区分した上で記載することが求められている。

この点に関して、以下の通り改訂を行うこととする。

- ・ 監査人の結論を四半期レビュー報告書の冒頭に記載することとし、記載順序を変更するとともに、新たに結論の根拠区分を設ける

- ・ 経営者の責任を経営者及び監査役等（監査役、監査役会、監査等委員会又は監査委員会をいう。）の責任に変更し、監査役等の財務報告に関する責任を記載する

2 継続企業の前提に関する事項

現行の我が国の四半期レビュー基準では、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、監査人は、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注記されていることを確かめた上で、当該事項について四半期レビュー報告書に追記することが求められている。

この点について、継続企業の前提に関する評価と開示に関する経営者及び監査人の対応についてより明確にするため、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監査人が四半期レビュー報告書に記載する要件は変更することなく、独立した区分を設けて継続企業の前提に関する事項を記載することとした。あわせて、経営者は継続企業の前提に関する評価及び開示を行う責任を有し、監査人はそれらの検討を行う責任を有することを、経営者の責任、監査人の責任に関する記載内容にそれぞれ追加することとした。

また、経営者は、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、当該疑義が存在する旨及びその内容並びに対応策を四半期報告書の「事業等のリスク」に記載することとされている。監査人は、四半期レビューの過程で、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有無及びその内容を確認することとされている。このため、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、経営者による開示について検討することとなる。

3 四半期レビュー報告書の結論の根拠の記載

監査基準において、無限定適正意見以外の場合の監査報告書の記載について、限定付適正意見とした理由の記載を追加する改訂が行われることに併せ、四半期レビュー基準においても所要の改訂を行うこととする。具体的には、現行の四半期レビュー基準において、限定付結論の場合には、「結論の根拠」区分に「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」又は「実施できなかった四半期レビュー手続及び当該事実が影響する事項」を記載するとされ、例えば、否定的結論でなく限定付結論と判断した理由についても説明がなされることを想定しているが、財務諸表利用者の視点に立ったわかりやすく具体的な説明の記載が求められることを踏まえ、四半期レビュー基準上、結論の根拠の記載事項として、これらを踏まえて除外事項に関し重要性はあるが広範性はないと判断し限定付結論とした理由を記載しなければならないことを明確にすることとする。

三 実施時期等

- 1 改訂四半期レビュー基準は、令和2（2020）年4月1日以後開始する事業年度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 改訂基準の実施に当たり、関係法令において所要の整備を行うことが適当である。
- 4 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~~全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~~全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関係を確かめ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、その原因を確かめなければならない。

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整備及び運用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~~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 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~~全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、監査人の結論、結論の根拠、経営者及び監査役等（監査役、監査役会、監査等委員会又は監査委員会をいう。以下同じ。）の責任、監査人の責任を明瞭かつ簡潔にそれぞれを区分した上で、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、継続企業の前提に関する事項又は四半期財務諸表の記載において強調する必要がある事項及び説明を付す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、別に区分を設けて、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~~全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) 監査人の結論

四半期レビューの対象とした四半期財務諸表の範囲、及び経営者の作成した四半期財務諸表が、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、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~~全ての重要な点において認められなかったこと

(2) 結論の根拠

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、四半期レビューの結果として入手した証拠が結論の表明の基礎を与えるものであること

(3) 経営者及び監査役等の責任

経営者には、四半期財務諸表の作成責任があること、四半期財務諸表に重要な虚偽の表示がないように内部統制を整備及び運用する責任があること、継続企業の前提に関する評価を行い必要な開示を行う責任があること
監査役等には、財務報告プロセスを監視する責任があること

(4) 監査人の責任

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

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となること、継続企業の前提に関する経営者の評価を検討すること、監査役等と適切な連携を図ること

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、その影響が無限定の結論を表明することができない程度に重要ではあるものの、四半期財務諸表全体に対して否定的結論を表明するほどでは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なければならない。この場合には、結論の根拠の区分に、修正すべき事項、可能であれば当該事項が四半期財務諸表に与える影響及びこれらを踏まえて除外事項を付した限定付結論とした理由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、その影響が四半期財務諸表全体として虚偽の表示に当たるとするほどに重要であると判断したときには、否定的結論を表明し、結論の根拠の区分に、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全体に対する結論の表明ができないほどでは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、結論の根拠の区分に、実施できなかった四半期レビュー手続、当該事実が影響する事項及びこれらを踏まえて除外事項を付した限定付結論とした理由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全体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、別に区分を設けて、結論の根拠の区分に、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記載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、次に掲げる強調すること又はその他説明することが適切と判断した事項は、四半期レビュー報告書にそれらを区分した上で、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