

中間監査基準及び四半期レビュー基準の改訂について

~~(公開草案)~~

平成 23 年 6 月 日
企業会計審議会

一 経緯

当審議会では、国際的な監査の基準や監査をめぐる内外の動向を踏まえ、これまでも必要に応じて監査基準等の改訂を行ってきており、現行の監査基準等は、国際監査基準（ISA）と比して内容等において遜色のないものとなっている。

~~当審議会では、平成 21 年 4 月に公表された「監査基準の改訂に関する意見書」において、「国際的には、継続的に監査基準の改訂が行われており、国際監査基準については、すべての基準を必須手続とそれ以外の手続に明確に区分することなどを内容とする明瞭性（クラリティ）プロジェクトが 2009 年（平成 21 年）3 月に完了したところである。さらに、当審議会の企画調整部会において『我が国における国際会計基準の取扱い』が検討されているところであり、仮に国際会計基準を導入する場合には、それが任意適用の段階であっても、国際会計基準に基づく財務諸表を適切に監査できることが必要である。我が国においても、こうした動きを踏まえて、継続的に監査基準を見直し、国際的な監査の基準との整合性をより高めつつ、公認会計士監査の質の向上を不断に図っていくことが重要であると考えられる。このため、当審議会では、今後も、継続的な監査基準の改訂作業を進めていく」との考え方を明らかにしてきた。~~

~~国際監査基準については、従前より、我が国からも国際監査・保証基準審議会（IAASB）や公益監視委員会（PIOB）のメンバー等として参加し、基準の策定に我が国の考え方を反映してきているところである。今般の国際監査基準の明瞭性プロジェクトは、前述のように、基準の規定文言を明確化するための技術的な改正を中心とするものであるが、改正後の国際監査基準と我が国の監査基準との間には、一部に差異が生じることになった。~~

~~こうしたことから、当審議会は、平成 22 年 3 月に開催された監査部会において、すべての基準を必須手続とそれ以外の手続に明確に区分することなどを内容とする明瞭性（クラリティ）プロジェクトにより改正された国際監査基準との整合性等に関して検討した。検討の結果、監査人の監査報告書における意見表明の内容等を規定している報告基準における国際監査基準との差異を調整することを中心とした改訂を行い、「監査基準の改訂に関する意見書」を平成 22 年 3 月 26 日に公表した。~~

今般、同様の観点から、中間監査基準及び四半期レビュー基準のについても改訂案をを検討公開草案として公表し、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、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ものである。

二 主な改訂点とその考え方

1 報告基準の改訂について

(1) 中間監査報告書及び四半期レビュー報告書の記載区分等

現行の我が国の中間監査基準及び四半期レビュー基準（以下「中間監査基準等」という。）では、中間監査報告書及び四半期レビュー報告書（以下「報告書」という。）に①中間監査又は四半期レビュー（以下「中間監査等」という。）の対象、②実施した中間監査等の概要、③中間財務諸表に対する意見又は四半期財務諸表に対する結論（以下「意見等」という。）を記載することが求められている。一方、明瞭性プロジェクト後の国際監査基準では、監査報告書を①監査の対象、②経営者の責任、③監査人の責任、④監査人の意見に区分した上で、①の監査の対象以外については、それぞれ見出しを付して明瞭に表示することが要求されている。このことから、我が国の中間監査基準等においても、報告書の記載区分を現行の3区分から4区分にするとともに、国際監査基準において求められている記載内容を踏まえて、それぞれの記載区分における記載内容を整理した。例えば、中間監査等の対象に含まれていた中間財務諸表等の作成責任は経営者にあることという記載を経営者の責任の区分に記載することにより明確化したほか、中間監査の選択及び適用は監査人の判断によること等の記載を新たに監査人の責任の区分に記載することとした。

また、意見等に関する除外及び監査範囲又はレビュー範囲の制約に関して、従来の我が国の中間監査基準等では、除外事項の識別と当該除外事項が有用な情報の表示をしていない旨の意見否定的結論等又は意見不表明結論の不表明等に至るか否かの判断について、当該除外事項が及ぼす影響の重要性に照らして判断することとされていた。この点について、国際監査基準では、影響の「重要性」と「広範性」の2つの要素を明示的に示すことになっており、今般の改訂においては、監査人による意見等の形成過程そのものは、実質的に従前とは変わらないものの、当該影響について、「重要性」と中間財務諸表全体に及ぶのかという「広範性」の2つの要素から判断が行われることを明確にした。

(2) 追記情報

現行の中間監査基準等では、監査人は、監査人の意見等とは別に、説明又は強調することが適当と判断した事項については、追記情報として記載するものとされているが、監査人が中間財務諸表の記載を前提に当該記載を強調することが適当であると判断して追記する強調事項と、投資者等に対して説明することが適当であると判断して追記する説明事項との区分がなく、混在して規定さ

れている。明瞭性プロジェクト後の国際監査基準では、両者を区分した上で記載することが求められていることから、我が国の中間監査基準等においても、監査人が当該記載を強調するために追記する強調事項とその他監査人が投資者等に説明することが適当であると判断して追記する説明事項とを区分して記載することとした。

2 「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」の適用に伴う対応について

(1) 「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」の適用に伴う対応の必要性

平成21年12月4日、企業会計基準委員会（ASBJ）は、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」及び「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」を公表した。本基準は、会計基準のコンバージェンス（収れん）並びに財務諸表の期間比較可能性及び企業間の比較可能性が向上することが財務諸表の意思決定有用性を高めるとの観点から、会計方針や表示方法の変更、過去の誤謬の訂正があった場合に、あたかも新たな会計方針や表示方法等を過去の財務諸表に遡って適用していたかのように会計処理又は表示の変更等を行うものである。

現行の金融商品取引法上の開示としては、当期の中間財務諸表又は四半期財務諸表（以下「中間財務諸表等」という。）等と前期の中間財務諸表等を並記することとされており、前期の中間財務諸表等は、原則として、前期に提出された半期報告書及び四半期報告書に含まれていた中間財務諸表等を概ねそのまま記載することとされている。

今般、上述の会計基準が適用されることに対応して、中間財務諸表等の期間比較可能性の確保・向上を図り、投資者に有用な情報を提供する観点から、金融商品取引法上、前期の中間財務諸表等は、当期の中間財務諸表等の一部を構成するものとして、前期の財務数値を当期の財務数値に対応する比較情報として位置づけ、これを開示することが適当であるとされた。この比較情報としての前期の財務数値は、上述の新基準にしたがって修正されたものではあるが、前期に提出された中間財務諸表等自体を全体として修正したものではなく、当期の財務数値に対応する前期の財務数値を期間比較の観点から、必要な限りで修正・記載したものであると位置づけられる。

(2) 監査意見の表明・結論の表明

このような比較情報に関する中間監査手続については、年度の財務諸表における比較情報と同様、当期の中間財務諸表等に含まれる比較情報に対するものとして限定した形で行うことが適当である。

また、比較情報に関する監査意見の表明の方法については、年度の財務諸表と同様、監査意見は当期の中間財務諸表等に対してのみ言及し、比較情報には明示的に言及しない方式（対応数値方式）によることが適当と考えられる。

~~なお、当期及び前期の中間財務諸表等に対して監査証明を求めている規定を当期の中間財務諸表等のみを対象とするなど、関係法令においても所要の整備を行うことが適当である。~~

加えてなお、上記の遡及処理が行われた場合の中間監査等の手続や意見等の表明方法については、関係法令の整備に併せて、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、早急に実務の指針が作成されることが要請される。

三 実施時期等

- 1 改訂中間監査基準は、平成23年9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 改訂四半期レビュー基準は、平成23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。~~
- ~~3 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。~~
- 4.2 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。

中間監査基準及び四半期レビュー基準の改訂について

—(公開草案)—

平成23年6月 日
企業会計審議会

一 経緯

当審議会では、国際的な監査の基準や監査をめぐる内外の動向を踏まえ、これまでも必要に応じて監査基準等の改訂を行ってきており、現行の監査基準等は、国際監査基準（ISA）と比して内容等において遜色のないものとなっている。

~~当審議会では、平成21年4月に公表された「監査基準の改訂に関する意見書」において、「国際的には、継続的に監査基準の改訂が行われており、国際監査基準については、すべての基準を必須手続とそれ以外の手続に明確に区分することなどを内容とする明瞭性（クラリティ）プロジェクトが2009年（平成21年）3月に完了したところである。さらに、当審議会の企画調整部会において『我が国における国際会計基準の取扱い』が検討されているところであり、仮に国際会計基準を導入する場合には、それが任意適用の段階であっても、国際会計基準に基づく財務諸表を適切に監査できることが必要である。我が国においても、こうした動きを踏まえて、継続的に監査基準を見直し、国際的な監査の基準との整合性をより高めつつ、公認会計士監査の質の向上を不断に図っていくことが重要であると考えられる。このため、当審議会では、今後も、継続的な監査基準の改訂作業を進めていく」との考え方を明らかにしてきた。~~

~~国際監査基準については、従前より、我が国からも国際監査・保証基準審議会（IAASB）や公益監視委員会（PIOB）のメンバー等として参加し、基準の策定に我が国の考え方を反映してきているところである。今般の国際監査基準の明瞭性プロジェクトは、前述のように、基準の規定文言を明確化するための技術的な改正を中心とするものであるが、改正後の国際監査基準と我が国の監査基準との間には、一部に差異が生じることになった。~~

~~こうしたことから、当審議会は、平成22年3月に開催された監査部会において、すべての基準を必須手続とそれ以外の手続に明確に区分することなどを内容とする明瞭性（クラリティ）プロジェクトにより改正された国際監査基準との整合性等に関して検討した。検討の結果、監査人の監査報告書における意見表明の内容等を規定している報告基準における国際監査基準との差異を調整することを中心とした改訂を行い、「監査基準の改訂に関する意見書」を平成22年3月26日に公表した。~~

今般、同様の観点から、中間監査基準及び四半期レビュー基準のについても改訂案を検討公開草案として公表し、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、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ものである。

二 主な改訂点とその考え方

1 報告基準の改訂について

(1) 中間監査報告書及び四半期レビュー報告書の記載区分等

現行の我が国の中間監査基準及び四半期レビュー基準（以下「中間監査基準等」という。）では、中間監査報告書及び四半期レビュー報告書（以下「報告書」という。）に①中間監査又は四半期レビュー（以下「中間監査等」という。）の対象、②実施した四半期レビュー中間監査等の概要、③中間財務諸表に対する意見又は四半期財務諸表に対する結論（以下「意見等」という。）を記載することが求められている。一方、明瞭性プロジェクト後の国際監査基準では、監査報告書を①監査の対象、②経営者の責任、③監査人の責任、④監査人の意見に区分した上で、①の監査の対象以外については、それぞれ見出しを付して明瞭に表示することが要求されている。このことから、我が国の四半期レビュー基準中間監査基準等においても、報告書の記載区分を現行の3区分から4区分にするとともに、国際監査基準において求められている記載内容を踏まえて、それぞれの記載区分における記載内容を整理した。例えば、四半期レビュー中間監査等の対象に含まれていた四半期財務諸表中間財務諸表等の作成責任は経営者にあることという記載を経営者の責任の区分に記載することにより明確化したほか、中間監査の選択及び適用は監査人の判断によること等の記載を新たに監査人の責任の区分に記載することとした。

また、結論意見等に関する除外及び監査範囲又は四半期レビュー範囲の制約に関して、従来の我が国の四半期レビュー基準中間監査基準等では、除外事項の識別と当該除外事項が否定的結論等又は結論の不表明等に至るか否かの判断について、当該除外事項が及ぼす影響の重要性に照らして判断することとされていた。この点について、国際監査基準では、影響の「重要性」と「広範性」の2つの要素を明示的に示すことになっており、今般の改訂においては、監査人による結論意見等の形成過程そのものは、実質的に従前とは変わらないものの、当該影響について、「重要性」と四半期財務諸表全体に及ぶのかという「広範性」の2つの要素から判断が行われることを明確にした。

(2) 追記情報

現行の四半期レビュー基準中間監査基準等では、監査人は、監査人の結論意見等とは別に、説明又は強調することが適当と判断した事項については、追記情報として記載するものとされているが、監査人が四半期財務諸表の記載を前提に当該記載を強調することが適当であると判断して追記する強調事項と、投

資者等に対して説明することが適当であると判断して追記する説明事項との区がなく、混在して規定されている。明瞭性プロジェクト後の国際監査基準では、両者を区分した上で記載することが求められていることから、我が国の四半期レビュー基準中間監査基準等においても、監査人が当該記載を強調するために追記する強調事項とその他監査人が投資者等に説明することが適当であると判断して追記する説明事項とを区分して記載することとした。

2 「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」の適用に伴う対応について

(1) 「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」の適用に伴う対応の必要性

平成21年12月4日、企業会計基準委員会（ASBJ）は、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」及び「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」を公表した。本基準は、会計基準のコンバージェンス（収れん）並びに財務諸表の期間比較可能性及び企業間の比較可能性が向上することが財務諸表の意思決定有用性を高めるとの観点から、会計方針や表示方法の変更、過去の誤謬の訂正があった場合に、あたかも新たな会計方針や表示方法等を過去の財務諸表に遡って適用していたかのように会計処理又は表示の変更等を行うものである。

現行の金融商品取引法上の開示としては、当期の中間財務諸表又は四半期財務諸表（以下「中間財務諸表等」という。）等と前期の四半期中間財務諸表等とを並記することとされており、前期の四半期中間財務諸表等は、原則として、前期に提出された半期報告書及び四半期報告書に含まれていた四半期中間財務諸表等を概ねそのまま記載することとされている。

今般、上述の会計基準が適用されることに対応して、四半期中間財務諸表等の期間比較可能性の確保・向上を図り、投資者に有用な情報を提供する観点から、金融商品取引法上、前期の四半期中間財務諸表等は、当期の四半期中間財務諸表等の一部を構成するものとして、前期の財務数値を当期の財務数値に対応する比較情報として位置づけ、これを開示することが適当であるとされた。この比較情報としての前期の財務数値は、上述の新基準にしたがって修正されたものではあるが、前期に提出された四半期中間財務諸表等自体を全体として修正したものではなく、当期の財務数値に対応する前期の財務数値を期間比較の観点から、必要な限りで修正・記載したものであると位置づけられる。

(2) 監査意見・結論の表明

このような比較情報に関する四半期レビュー監査手続については、年度の財務諸表における比較情報と同様、当期の四半期中間財務諸表等に含まれる比較情報に対するものとして限定した形で行うことが適当である。

また、比較情報に関する結論監査意見の表明の方法については、年度の財務諸表と同様、結論監査意見は当期の四半期中間財務諸表等に対してのみ言及し、比

較情報には明示的に言及しない方式（対応数値方式）によることが適当と考えられる。

~~なお、当期及び前期の中間財務諸表等に対して監査証明を求めている規定を当期の中間財務諸表等のみを対象とするなど、関係法令においても所要の整備を行うことが適当である。~~

加えてなお、上記の遡及処理が行われた場合の四半期レビュー中間監査等の手続や結論意見等の表明方法については、関係法令の整備に併せて、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、早急に実務の指針が作成されることが要請される。

三 実施時期等

- 1 ~~改訂中間監査基準は、平成23年9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~~ 改訂四半期レビュー基準は、平成23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。
- ~~3~~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~~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。