

中間監査基準の改訂について（公開草案）

令和元（2019）年 月 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、中間監査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、中間監査基準にも規定されていることから、今般、同様の観点から中間監査基準の改訂について検討を行い、このたび監査部会において「中間監査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 中間監査報告書の記載区分等

現行の我が国の中間監査基準では、中間監査報告書には、中間監査の対象、経営者の責任、監査人の責任、監査人の意見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。

- ・ 監査人の意見を中間監査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、新たに意見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

現行の我が国の中間監査基準では、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中間財務諸表に適切に注記されていることを確かめた上で、当該事項について中間監査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中間監査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、中間監査の過程で、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 監査報告書の意見の根拠の記載

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、中間監査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、現行の中間監査基準において、限定付適正意見の場合には、「意見の根拠」区分に「除外した不適切な事項及び財務諸表に与えている影響」又は「実施できなかった監査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、不適正意見でなく限定付適正意見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、中間監査基準上、意見の根拠の記載事項として、「これらを踏まえて除外事項を付した限定付適正意見とした理由」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 改訂中間監査基準は、令和2（2020）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。

- 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。

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。
- 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かめるための実証手続を実施しな

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、中間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、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 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、中間監査の対象監査人の意見、意見の根拠、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、~~監査人の意見~~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、継続企業の前提に関する事項又は監査人が中間財務諸表の記載につ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中間監査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、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) 中間監査の対象監査人の意見

中間監査の対象とした中間財務諸表の範囲、及び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

(2) 意見の根拠

一般に公正妥当と認められる中間監査の基準に準拠して中間監査を行ったこと、中間監査の結果として入手した監査証拠が意見表明の基礎を与える十分かつ適切なものであること

(23) 経営者及び監査役等の責任

経営者には、中間財務諸表の作成責任は経営者にあること、中間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は経営者にあること、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

(34) 監査人の責任

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

~~一般に公正妥当と認められる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に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、中間監査は経営者が採用した会計方針及びその適用方法並びに経営者によって行われた見積りの評価も含め中間財務諸表の表示を検討していること、中間監査の手続の選択及び適用は監査人の判断によること、中間監査の目的は、内部統制の有効性について意見表明するためのものではないこと、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~~中間監査の結果として入手した監査証拠が意見表明の基礎を与える十分かつ適切なものであること~~

(4) 監査人の意見

~~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、その影響が無限定意見を表明することができない程度に重要ではあるものの、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ではないと判断し

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、意見の根拠の別に区分を設けて、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及びこれらを踏まえて除外事項を付した限定付適正意見とした理由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不適切なものがあり、その影響が中間財務諸表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重要であ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、別に意見の根拠の区分を設けてに、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ことにより、無限定意見を表明することができない場合において、その影響が中間財務諸表全体に対する意見表明ができない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意見を表明しなければならない。この場合には、別に意見の根拠の区分を設けてに、実施できなかった監査手続及び、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適正意見とした理由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、中間財務諸表全体に対する意見表明のための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、別に意見の根拠の区分を設けてに、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、継続企業的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、継続企業的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、継続企業的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、当該継続企業的前提に関する事項について中間監査報告書に追記記載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、継続企業的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、継続企業的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) 継続企業的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、継続企業的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、中間監査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