

四半期レビュー基準の期中レビュー基準への改訂及び監査に関する  
品質管理基準の改訂について（公開草案）（監査基準等の意見書との対比）

公開草案	監査基準等の意見書（抄）
<p>四半期レビュー基準の期中レビュー基準への改訂及び 監査に関する品質管理基準の改訂について（公開草案）</p> <p>令和5（2023）年●月●日 企業会計審議会監査部会</p> <p>一 経 緯</p> <p>金融商品取引法に基づく四半期報告制度については、金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ報告において、</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 金融商品取引法上の四半期開示義務（第1・第3四半期）を廃止して取引所の規則に基づく四半期決算短信に「一本化」し、</li> <li>・ 速報性の観点等から、四半期決算短信については監査人によるレビュー（以下「一本化後の四半期決算短信におけるレビュー」という。）を一律には義務付けず、企業の判断に委ねる</li> </ul> <p>などの方向性が示されたことを受け、金融庁において、金融商品取引法上の四半期開示義務の廃止に向けて、金融商品取引法の改正案を取りまとめ、令和5（2023）年3月に国会に提出し、同年11月に金融商品取引法等の一部を改正する法律（以下「改正法」という。）が成立した。</p> <p>また、この金融商品取引法の改正（以下「改正後の金融商品取引法」という。）に伴う関係法令において、改正後の金融商品取引法における中間財務諸表に対するレビューなどに関する所要の規定の整備を行うこととされている。</p> <p>こうした中、四半期開示の見直しに伴う監査人のレビューに係る必要な対応について、当審議会は、令和5（2023）年9月から、監査部会において審議を開始した。</p> <p>年度の財務諸表の監査を実施する監査人が行う中間財務諸表そ</p>	

公開草案	監査基準等の意見書（抄）
<p>の他の期中財務諸表（以下「期中財務諸表」という。）に対するレビュー（以下「期中レビュー」という。）については、種々異なる需要が想定されるところである。</p> <p>例えば、幅広い利用者に共通するニーズを満たすべく一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成された期中財務諸表（以下「一般目的の期中財務諸表」という。）に対して、経営者が採用した会計方針が企業会計の基準に準拠し、それが継続的に適用されているかどうか、その会計方針の選択や適用方法が会計事象や取引の実態を適切に反映するものであるかどうかに加え、期中財務諸表における表示が利用者に理解されるために適切であるかどうかについて判断した結論（以下「適正性に関する結論」という。）を表明することがある。この判断には、期中財務諸表が表示のルールに準拠しているかどうかの評価と、期中財務諸表の利用者が財政状態や経営成績等を理解するに当たって財務諸表が全体として適切に表示されているか否かについての一步離れて行う評価が含まれる。一方で、期中財務諸表が当該期中財務諸表の作成に当たって適用された会計の基準に準拠して作成されているかどうかについての結論（以下「準拠性に関する結論」という。）を表明することもあるが、この場合には、財務諸表が全体として適正に表示されているか否かについての一步離れて行う評価は行われぬ。なお、現行の四半期レビュー基準では、四半期財務諸表についての適正性に関する結論の表明のみが規定されている。このほか、特定の利用者のニーズを満たすべく特別の利用目的に適合した会計の基準に準拠して作成された期中財務諸表（以下「特別目的の期中財務諸表」という。）に対して結論を表明することもある。</p>	<p><b>平成 26 年改訂監査基準</b></p> <p>従来、監査基準では、「第一 監査の目的」において、「財務諸表の監査の目的は、経営者の作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に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」と規定し、幅広い利用者に共通するニーズを満たすべく一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成された財務諸表（以下「一般目的の財務諸表」という。）に対して、公認会計士（監査法人を含む。）が監査を行う場合を想定してきた。そして、当該一般目的の財務諸表に対する監査では、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成されているかに加え、経営者が採用した会計方針の選択やその適用方法、さらには財務諸表全体としての表示が適正表示を担保しているかといった実質的な判断を含めた意見（以下「適正性に関する意見」という。）が表明されている。一方で、近時、公認会計士に対して、特定の利用者のニーズを満たすべく特別の利用目的に適合した会計の基準に準拠して作成された財務諸表（以下「特別目的の財務諸表」という。）に対しても、監査という形で信頼性の担保を求めたい、との要請が高まってきている。</p> <p>特別目的の財務諸表は、一般目的の財務諸表と異なり利用目的が限定されていることに加え、例えば、財務諸表の利用者が財政状態や経営成績等を理解するに当たって財務諸表が全体として適切に表示されるように追加的な開示を求める規定（以下「追加的な開示要請の規定」という。）が会計の基準にないことが多いことなどから、公認会計士が監査意見を表明するに当たっては、必ずしも、適正性に関する意見を表明することが馴染</p>

公開草案	監査基準等の意見書（抄）
<p>こうしたことから、当審議会においては、四半期レビュー基準について、改正後の金融商品取引法における中間財務諸表に対するレビューに加えて、一本化後の四半期決算短信におけるレビューも含め、年度の財務諸表の監査を実施する監査人が行う期中レビューの全てに共通するものとする方向で改訂の検討を進めることとし、このたび、監査部会において、「四半期レビュー基準の期中レビュー基準への改訂及び監査に関する品質管理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。</p> <p>今回の改訂においては、四半期レビュー基準を期中レビュー基準に名称変更するとともに、現行の四半期レビュー基準で規定している適正性に関する結論の表明の形式に加えて、準拠性に関する結論の表明の形式を期中レビュー基準に導入し、併せて、レビュー実務における混乱や期中財務諸表利用者の誤解等を避けるた</p>	<p>まない場合が多いものと考えられる。また、一般目的の財務諸表であっても法令により一部の項目について開示を要しないとされている場合等には、適正性に関する意見を表明することは馴染まない場合もあると考えられる。これらの場合、適正性に関する意見を表明する場合と同様、財務諸表に重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得て監査意見を表明しなければならないことには変わりはないが、その会計の基準に追加的な開示要請の規定がないこと等を踏まえ、財務諸表が当該財務諸表の作成に当たって適用された会計の基準に準拠して作成されているかどうかについての意見（以下「準拠性に関する意見」という。）を表明することが、より適切であると考えられる。</p> <p>なお、国際監査基準では、財務諸表の利用者のニーズに応じて、一般目的の財務諸表と特別目的の財務諸表という財務報告の枠組みが分類され、適正性に関する意見と準拠性に関する意見とのいずれかが表明されることが既に規定されており、実際に適用されている。</p> <p>以上のことから、当審議会においては、従来の適正性に関する意見の表明の形式に加えて、準拠性に関する意見の表明の形式を監査基準に導入し、併せて、監査実務における混乱や財務諸表利用者の誤解等を避けるため、特別目的の財務諸表に対する監査意見の表明の位置付けを明確にすることとした。なお、そ</p>

公開草案	監査基準等の意見書（抄）
<p>め、特別目的の期中財務諸表に対する結論の表明の位置付けを明確にすることとした。</p> <p>その際には、一般目的の期中財務諸表と特別目的の期中財務諸表のそれぞれについて適正性に関する結論の表明と準拠性に関する結論の表明とがあり得ることを踏まえつつも、監査基準の枠組みとの整合性にも十分配慮し、かつ、現行の四半期レビュー基準の趣旨を踏まえ、改正後の金融商品取引法における中間財務諸表に対するレビューのような一般目的の財務諸表を対象とした適正性に関する結論の表明を基本とすることとした。</p> <p>今回の改訂により、期中レビュー基準には準拠性に関する結論の表明の形式が導入されることとなるが、当該結論を表明するに当たっては、適正性に関する結論を表明する場合に準じた対応が必要となることについて、公認会計士はもちろん、期中財務諸表の作成者や利用者に対しても、適切な理解を促すため十分に周知が図られることが望ましい。</p> <p><b>二 主な改訂点とその考え方</b></p> <p><b>1 四半期レビュー基準の期中レビュー基準への改訂</b></p> <p><b>(1) 期中レビュー基準への名称変更</b></p> <p>今般の監査部会における審議の結果、期中財務諸表の種類や結論の表明の形式を異にするレビューも含め、年度の財務諸表の監査を実施する監査人が行う期中レビューの全てに共通するものとして、四半期レビュー基準の名称を期中レビュー基準に改めることとした。</p> <p><b>(2) 期中レビューの目的の改訂</b></p> <p>期中レビュー基準において、監査基準の枠組みとの整合性にも十分配慮し、かつ、現行の四半期レビュー基準の趣旨を踏まえ、改正後の金融商品取引法における中間財務諸表に対</p>	<p>の際には、国際監査基準を踏まえ、一般目的の財務諸表と特別目的の財務諸表とのそれぞれについて適正性に関する意見の表明と準拠性に関する意見の表明とがあり得ることを明らかにしつつも、一般目的の財務諸表を対象とした適正性に関する意見の表明を中心とした従来の我が国の監査基準の枠組みとの整合性には十分に配慮したところである。</p> <p>今回の監査基準の改訂では、準拠性に関する意見の表明の形式が導入されることとなるが、当該意見を表明するに当たっては、以下に記すとおり、適正性に関する意見を表明する場合に準じた対応が必要となることについて、公認会計士はもちろん、財務諸表の作成者や利用者に対しても十分に周知が図られることが望ましい。</p> <p><b>平成 14 年改訂監査基準</b></p> <p>改訂基準における監査の目的が示す枠組み及びこれから引き出されたそれぞれの基準は、証券取引法に基づく監査のみならず、株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律に基づく監査など、財務諸表の種類や意見として表明すべき事項を異にする監査も含め、公認会計士監査のすべてに共通するものである。</p> <p><b>平成 26 年改訂監査基準</b></p> <p>改監査基準において、これまでと同様、一般目的の財務諸表を対象とした適正性に関する意見表明が基本であることに変わりはないことから、監査の目的にかかる従来からの記述はその</p>

公開草案	監査基準等の意見書（抄）
<p>するレビューのような一般目的の期中財務諸表を対象とした適正性に関する結論の表明を基本としつつ、一般目的の期中財務諸表又は特別目的の期中財務諸表を対象とした準拠性に関する結論の表明が可能であることを明確にした。</p> <p><b>(3) 実施基準の改訂</b></p> <p>期中レビューの実施に当たっては、準拠性に関する結論の表明の場合であっても、適正性に関する結論の表明の場合と同様に、期中レビュー手続を実施し、結論の表明の基礎となる証拠を得なければならないことから、「第二 実施基準」が当然に適用されることに留意が必要である。継続企業の前提に関する手続についても、準拠性に関する結論の表明の場合であっても、適正性に関する結論の表明の場合と同様である。また、期中財務諸表に対する期中レビューの結論を表明する場合のほか、期中財務諸表を構成する貸借対照表等の個別の財務表や個別の財務諸表項目等に対する期中レビューの結論を表明する場合についても、期中レビュー基準が適用される（その際、期中レビュー基準中「期中財務諸表」とあ</p>	<p>まま維持することとしつつ、特別目的の財務諸表又は一般目的の財務諸表を対象とした準拠性に関する意見の表明が可能であることを付記し、明確化を行った。</p> <p>適正性に関する意見の表明に当たっては、監査人は、経営者が採用した会計方針が会計の基準に準拠し、それが継続的に適用されているかどうか、その会計方針の選択や適用方法が会計事象や取引の実態を適切に反映するものであるかどうかに加え、財務諸表における表示が利用者に理解されるために適切であるかどうかについて判断しなくてはならない。その際、財務諸表における表示が利用者に理解されるために適切であるかどうかの判断には、財務諸表が表示のルールに準拠しているかどうかの評価と、財務諸表の利用者が財政状態や経営成績等を理解するに当たって財務諸表が全体として適切に表示されているか否かについての一步離れて行う評価が含まれるが、準拠性に関する意見の表明の場合には、後者の一步離れての評価は行われないうという違いがある。</p> <p><b>平成 26 年改訂監査基準</b></p> <p>監査の実施に当たっては、準拠性に関する意見の表明の場合であっても、適正性に関する意見の表明の場合と同様に、リスク・アプローチに基づく監査を実施し、監査リスクを合理的に低い水準に抑えた上で、自己の意見を形成するに足る基礎を得なければならないことから、「第三 実施基準」（以下「実施基準」という。）が当然に適用されることに留意が必要である。</p> <p>また、財務諸表に対する監査意見を表明する場合のほか、財務諸表を構成する貸借対照表等の個別の財務表や個別の財務諸表項目等に対する監査意見を表明する場合についても、監査基準が適用される（その際、監査基準中「財務諸表」とあるのは、必要に応じ「個別の財務表」又は「個別の財務諸表項目等」と読み替えるものとする。）。従って、個別の財務表又は個別の財務諸表</p>

公開草案	監査基準等の意見書（抄）
<p>るのは、必要に応じ「個別の期中財務表」又は「個別の期中財務諸表項目等」と読み替えるものとする。。</p> <p>なお、特別目的の期中財務諸表には多種多様な期中財務諸表が想定されることから、「第二 実施基準」において、監査人は、特別目的の期中財務諸表の期中レビューを行うに当たり、当該期中財務諸表の作成の基準が受入可能かどうかについて十分な検討を行わなければならないことを明確にした。</p> <p><b>(4) 報告基準の改訂</b></p> <p>「第一 期中レビューの目的」において、適正性に関する結論に加えて準拠性に関する結論にかかる記述を付記したことを踏まえ、「第三 報告基準」において、期中レビュー報告書において記載すべき事項を明確にした。すなわち、「第三 報告基準」の「1 結論の表明」では、適正性に関する結論の表明について特別の利用目的に適合した会計の基準により作成される期中財務諸表の場合を付記するとともに、これに加えて、準拠性に関する結論の表明について規定し、監査人が準拠性に関する結論を表明する場合には、作成された期中財務諸表が、当該期中財務諸表の作成に当たって適用された会計の基準に準拠して作成されていないと信じさせる事項が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結論を表明しなければならないこととした。準拠性に関する結論を表明するに当たって、監査人は、経営者が採用した会計方針が、会計の基準に準拠して継続的に適用されているかどうか、期中財務諸表が表示のルールに準拠しているかどうかについて形式的に確認するだけでなく、当該会計方針の選</p>	<p>項目等に対する監査意見を表明する場合であっても、単にそれらの検討にとどまることなく、意見を表明するために必要な範囲で、内部統制を含む、企業及び企業環境を理解し、これらに内在する事業上のリスク等が重要な虚偽の表示をもたらす可能性を考慮しなければならないことに留意が必要である。</p> <p>なお、特別目的の財務諸表には多種多様な財務諸表が想定されることから、実施基準の「一 基本原則」において、監査人は、特別目的の財務諸表の監査を行うに当たり、当該財務諸表の作成の基準が受入可能かどうかについて十分な検討を行わなければならないことを明確にした。</p> <p><b>平成 26 年改訂監査基準</b></p> <p>「第一 監査の目的」において、適正性に関する意見に加えて準拠性に関する意見にかかる記述を付記し、明確化を行うことを踏まえ、「第四 報告基準」についても改訂を行い、監査報告書において記載すべき事項を明確にした。すなわち、「第四 報告基準」の「一 基本原則」では、適正性に関する意見の表明について特別の利用目的に適合した会計の基準により作成される財務諸表の場合を付記するとともに、これに加えて、準拠性に関する意見の表明について規定し、監査人が準拠性に関する意見を表明する場合には、作成された財務諸表がすべての重要な点において、当該財務諸表の作成に当たって適用された会計の基準に準拠して作成されているかどうかについての意見を表明しなければならないことを明確にした。</p> <p>準拠性に関する意見には、財務諸表には重要な虚偽の表示がないことの合理的な保証を得たとの監査人の判断が含まれている。この判断に当たり、監査人は、経営者が採用した会計方針が、会計の基準に準拠して継続的に適用されているかどうか、財務諸表が表示のルールに準拠しているかどうかについて形式的に</p>

公開草案	監査基準等の意見書（抄）
<p>扱及び適用方法が適切であるかどうかについて、会計事象や取引の実態に照らして判断しなければならないことにも留意が必要である。</p> <p>なお、準拠性に関する結論の表明については、別途の報告基準を改めて規定するのではなく、適正性に関する結論の表明を前提としている報告基準に準拠することとしているが、特別目的の期中財務諸表の利用者の誤解を招かないようにするために「第三 報告基準」に「14 特別目的の期中財務諸表に対する期中レビューの場合の追記情報」を設けた。すなわち、特別目的の期中財務諸表に対する期中レビュー報告書を作成する場合には、期中レビュー報告書に、会計の基準、期中財務諸表の作成の目的及び想定される主な利用者の範囲を記載するとともに、期中財務諸表は特別の利用目的に適合した会計の基準に準拠して作成されており、他の目的には適合しないことがある旨を記載しなければならないこととした。また、期中レビュー報告書が特定の者のみによる利用を想定しており、当該期中レビュー報告書に配布又は利用の制限を付すことが適切であると考えられる場合には、その旨を記載しなければならないこととした。</p> <p><b>2 監査に関する品質管理基準の改訂</b></p> <p>現行の品質管理基準は、監査基準と一体として適用されるほか、中間監査、四半期レビュー及び内部統制監査について準用され、それ以外の監査事務所の業務については、参照されることが望ましいとされている。</p> <p>今般の監査部会における審議の結果、四半期レビュー基準の期中レビュー基準への改訂に伴い、品質管理基準の一部の改訂を行い、期中レビューについて品質管理基準が準用されるように改めることとした。</p>	<p>確認するだけでなく、当該会計方針の選択及び適用方法が適切であるかどうかについて、会計事象や取引の実態に照らして判断しなければならないことにも留意が必要である。</p> <p>なお、準拠性に関する意見の表明については、別途の報告基準を改めて規定するのではなく、適正性に関する意見の表明を前提としている報告基準に準拠することとしたが、特別目的の財務諸表の利用者の誤解を招かないようにするために「第四報告基準」に「八 特別目的の財務諸表に対する監査の場合の追記情報」を新設した。すなわち、特別目的の財務諸表に対する監査報告書を作成する場合には、監査報告書に、会計の基準、財務諸表の作成の目的及び想定される主な利用者の範囲を記載するとともに、財務諸表は特別の利用目的に適合した会計の基準に準拠して作成されており、他の目的には適合しないことがある旨を記載しなければならないこととした。また、監査報告書が特定の者のみによる利用を想定しており、当該監査報告書に配布又は利用の制限を付すことが適切であると考えられる場合には、その旨を記載しなければならないこととした</p> <p><b>令和3年改訂品質監査基準</b></p> <p>改訂品質管理基準は、中間監査、四半期レビュー及び内部統制監査について準用される。それ以外の監査事務所の業務については、参照されることが望ましい。</p>

公開草案	監査基準等の意見書（抄）
<p><b>三 不正リスク対応基準との関係</b></p> <p>期中レビューについては、年度監査と同様の合理的保証を得ることを目的としているものではないことから、不正リスク対応基準は期中レビューには適用されない。</p> <p>なお、期中レビューの過程において、期中財務諸表に不正リスク対応基準に規定している不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況を識別した場合等には、監査人は、必要に応じて、期中レビュー基準に従って、追加的手続を実施することになる。</p> <p><b>四 実施時期等</b></p> <p>1 期中レビュー基準及び改訂品質管理基準は、令和6年4月1日以後開始する会計期間に係る期中財務諸表の期中レビューから適用する。</p> <p>2 1の規定にかかわらず、改正法附則第3条第2項に規定する、改正後の金融商品取引法第24条の5第1項の表の第1号の中欄に掲げる事項を記載した半期報告書に含まれる中間財務諸表の期中レビューについては、期中レビュー基準及び改訂品質管理基準を適用する。</p> <p>3 改正後の金融商品取引法第24条の5第1項の表の第2号の中欄に掲げる事項を記載した半期報告書又は同表の第3号の中欄に掲げる事項を記載した半期報告書に含まれる中間財務諸表については、引き続き、中間監査基準に準拠した対応を行う必要がある。</p> <p>4 期中レビュー基準及び改訂品質管理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。</p>	<p><u>平成25年不正リスク対応基準</u></p> <p>四半期レビューについては、年度監査と同様の合理的保証を得ることを目的としているものではないことから、本基準は四半期レビューには適用されない。なお、四半期レビューの過程において、四半期財務諸表に本基準に規定している不正による重要な虚偽の表示の疑義に相当するものがあると判断した場合など、四半期財務諸表に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場合には、監査人は、四半期レビュー基準に従って、追加的手続を実施することになる。</p>

