

監査基準の改訂について（公開草案）

令和 8（2026）年●月●日
企業会計審議会監査部会

一 経 緯

公認会計士（監査法人を含む。）による財務諸表の監査（以下「公認会計士監査」という。）を行うに際しての規範である監査基準は、財務諸表の作成規範である企業会計の基準とともに、適正なディスクロージャーを確保するための資本市場の重要なインフラストラクチャーである。こうした観点から、当審議会では、国際的な監査基準や監査をめぐる国内外の動向を踏まえ、これまでも必要に応じて監査基準の改訂を行ってきた。

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。）に関する規定は、企業破綻の事例が相次ぎ、利害関係者の要望が強くなったことなどを背景として、国際監査基準（ISA）の改訂動向も踏まえて、平成 14 年の監査基準の改訂で導入されたものである。その後、平成 21 年に監査基準を改訂し、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監査報告書上の追記情報の対象と理解される当時の規定を改め、これらの事象又は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認められる場合に、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た。

この改訂により、従来は「継続企業の前提に関する注記」がなされてきた事例の一部について、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ず、当該注記に至らない場合が生じることとなった。そこで、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場合であっても、有価証券報告書の「事業等のリスク」等において、一定の事象又は状況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とされた。これを受けて改正された企業内容等の開示に関する内閣府令では、提出会社が将来にわたって事業活動を継続するとの前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況その他提出会社の経営に重要な影響を及ぼす事象（以下「重要事象等」という。）が存在する場合には、「事業等のリスク」にその旨及び具体的な内容を分かりやすく記載することが求められている。また、当該重要事象等についての分析・検討内容及び当該重要事象等を解消し、又は改善するための対応策についても、具体的かつ分かりやすく記載することが求められている。監査人は、これらの記載を「その他の記載内容」として通読し、検討することが求められている。

監査基準をめぐる国際的な動向をみても、世界各地で生じた企業の破綻や不祥事等を背景として、継続企業の前提に対する関心が高まっている。こうした状況を踏まえ、継続企業の前提に係る国際監査基準が改訂され、継続企業の前提に係る重要

な虚偽表示のリスクの識別と評価や経営者による評価に対する監査人の検討手続の拡充、監査役等とのコミュニケーションの強化等が図られるとともに、特に、継続企業の前提の評価期間の見直しや、監査の透明性向上に向けた監査報告書の記載事項の改正が行われている。

こうした動向を踏まえ、我が国においても、国際監査基準との整合性を確保しつつ、継続企業の前提についてより適切な対応を監査人に求めるとともに、継続企業の前提に関する説明及び情報提供の一層の充実を図ることが必要であると判断した。

さらに、国内外において、近年、様々な重要な虚偽の表示の原因となる不正（以下単に「不正」という。）が発生したことを受け、利害関係者から不正に対する監査人の役割及び責任について疑問が呈され、各国において独自の対応が進められてきた。こうした状況を踏まえ、各国・地域間の実務の一貫性の確保等の観点から不正に係る国際監査基準が改訂され、監査人の責任の明確化と強調、重要な虚偽表示のリスクの識別と評価に係る監査手続の拡充、監査役等とのコミュニケーションの強化等が図られた。あわせて、我が国の監査における不正リスク対応基準（以下「不正リスク対応基準」という。）と同様に、一定の場合には、より慎重な監査手続を追加的に実施することが求められるとともに、不正による重要な虚偽表示のリスクへの監査上の対応について、監査報告書における透明性の向上を図るための改正が行われたところである。

不正に関して、我が国の監査基準では、一般基準において「監査人は、財務諸表の利用者に対する不正な報告あるいは資産の流用の隠蔽を目的とした重要な虚偽の表示が、財務諸表に含まれる可能性を考慮しなければならない。」とされている。監査人は不正等について特段の注意を払うとともに、監査の過程において不正等を発見した場合には、経営者等に適切な対応を求めるとともに、財務諸表への影響について評価することが求められている。

また、不正による重要な虚偽表示のリスクに対応した監査手続を明確化するとともに、一定の場合には、より慎重な監査手続を追加的に実施することを求めるとの観点から、平成 25 年に不正リスク対応基準が設定され、平成 26 年 3 月決算に係る上場会社等の財務諸表の監査から適用されている。

近時、我が国においても、不正会計事案が相次いだことを踏まえ、監査部会の審議においては、不正に関する監査の基準の適用状況等を改めて確認すべきでないかとの意見や、財務諸表作成者である経営者の責任についても検討が必要ではないかとの意見も聞かれたところである。

こうした動向を踏まえ、不正に関する国際監査基準と我が国の監査基準及び不正リスク対応基準（以下「監査基準等」という。）との整合性を確認するとともに、我が国の監査基準等が近時の不正会計事案の特質等に照らしても監査人に適切な対応を求めるものとなっているかについて検討すべきと判断した。

以上のことから、当審議会は、継続企業の前提及び不正に関する監査基準等のあり方について審議を行い、このたび、監査部会において「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。

82 二 主な改訂点とその考え方

83 1 継続企業の前提について

84 (1) 継続企業の前提に関する監査手続

85 これまで我が国においては、経営者による継続企業の前提の評価及びその
86 結果の開示について、財務諸表等規則等に従い、貸借対照表日において、継
87 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、当該
88 事象又は状況を解消し、又は改善するための対応を講じてもなお、継続企業
89 の前提に関する重要な不確実性が認められる場合には、経営者は、①当該事
90 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
91 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
92 などを注記することが求められてきた。この点に関して、現在、企業会計基
93 準委員会（ASBJ）において継続企業に関する会計基準の開発が進められてお
94 り、経営者による継続企業の前提に関する評価及び開示について定めるとと
95 もに、継続企業の前提に関する評価期間について、期末日後、少なくとも財
96 務諸表の公表の承認日後1年を経過した日までとすることが検討されている。

97 監査手続については、現行の我が国の監査基準では、「監査人は、継続企業
98 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
99 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
100 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
101 不確実性が認められるか否かを確かめなければならない。」とされ、国際監査
102 基準における監査手続と同様に、経営者が行った継続企業の前提に関する評
103 価及び対応策を監査人も確認することが求められている。

104 我が国の監査実務では、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような
105 事象又は状況に関して、経営者が行った評価及び対応策について監査人が検
106 討すべき合理的な期間は少なくとも決算日から1年間とされているが、より
107 将来の事象又は状況を評価対象とすることで監査済財務諸表の意思決定有用
108 性が高まることに加え、改訂された国際監査基準との整合性も踏まえ、少な
109 くとも「財務諸表の公表の承認日」後1年間について評価を行うことを求め
110 ることとした。

111 なお、企業会計の基準によっては、「財務諸表の公表の承認日」という用語
112 が用いられていないことも想定されるため、「財務諸表の公表の承認日」につ
113 いて、適用される企業会計の基準に定義がある場合にはその定義に従い、定
114 義がない場合には監査人が適切に判断することが適当であると考えられる。

116 (2) 監査報告書における継続企業の前提の記載

117 現行の我が国の監査基準では、継続企業の前提に関する重要な不確実性が
118 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財務諸表に
119 適切に記載されていることを確かめた上で、監査報告書に独立した区分を設
120 けて、継続企業に関する事項を記載することが求められている。

この点、財務諸表利用者に有用な情報を提供するとともに、監査の透明性を向上させる観点から、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる場合に監査人が監査報告書に記載する現行の要件は変更しないこととした。その一方で、国際監査基準の改訂も踏まえて、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められない場合についても、監査報告書に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。

国際監査基準においては、上場会社等の財務諸表の監査において、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる旨を監査報告書に記載する場合、又は、継続企業を前提として財務諸表を作成することは適切であり、重要な不確実性を識別しなかった旨を監査報告書に記載する場合において、経営者が重要な不確実性は認められないと結論付けるに当たり重要な判断を行っているときは、継続企業の前提に関する経営者の評価を監査人がどのように検討したかについて、監査報告書に説明を記載することが求められている。我が国においても、上場会社等の財務諸表の監査においては同様の記載を求めることが適切と判断した。

経営者による評価を監査人がどのように検討したかについての記載を有意義なものとするためには、当該財務諸表の監査に固有の情報を記載することが重要である。この点、金融商品取引法に基づく上場会社等の財務諸表の監査においては、継続企業の前提に関する重要な不確実性について監査報告書に記載する場合には、継続企業の前提に関する注記を参照して、当該財務諸表の監査に固有の情報を記載することが期待される。

また、経営者が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と結論付けるに当たり重要な判断を行っている場合においても、重要事象等や経営者の対応策等について有価証券報告書の「事業等のリスク」における開示が求められており、監査人は、当該開示された情報を「その他の記載内容」として通読し、検討しなければならない。

企業に関する情報の開示に責任を有する経営者は、重要事象等や経営者の対応策等について開示が求められている意義を十分に認識した上で、継続企業の前提に関する評価及び開示を行うことが重要である。監査人、監査役等、経営者といった各関係者において、今回の改訂の趣旨を十分に理解した上で、経営者の評価を監査人がどのように検討したかについて財務諸表利用者に適切に伝わるよう運用を図っていくことが重要である。

2 不正対応について

(1) 不正に関する監査手続

不正に関する国際監査基準の改訂においては、不正又は不正の疑いへの対応に関する規定が追加されるなど、「不正による重要な虚偽表示のリスクの識別」、「不正又は不正の疑いの識別」又は「不正による虚偽の表示の識別」といった各段階における監査人の対応が明確化されるとともに、一定の場合には、より慎重な監査手続を追加的に実施することが求められている。

また、不正に係る事項への監査上の対応に関する監査報告書における透明性を向上させる観点から、不正に関連する「監査上の主要な検討事項」に係る要求事項が追加された。監査報告書に不正に関連する「監査上の主要な検討事項」を記載する場合には、それが不正に関連する事項であることを明確に示す見出しを付すこと等が求められている。

不正リスク対応基準は、監査実施の過程において「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」を識別した場合には、「不正による重要な虚偽の表示の疑義」が存在するか否かを判断するために、適切な階層の経営者に質問して説明を求めるとともに、追加的な監査手続の実施を求めている。その上で、不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況について、関連して入手した監査証拠に基づいて経営者の説明に合理性がないと判断した場合には、当該状況を「不正による重要な虚偽の表示の疑義」として取り扱い、想定される不正の態様等に直接対応した監査手続を立案し監査計画を修正するとともに、修正した監査計画に従って監査手続を実施することを求めている。このように、不正リスク対応基準においても、改訂された国際監査基準と同様の対応が既に求められている。

我が国の監査基準における「監査上の主要な検討事項」とは、監査人が当年度の財務諸表の監査において、職業的専門家として特に重要であると判断した事項を監査報告書に記載するものであり、監査の透明性を向上させ、監査報告書の情報価値を高める観点から導入されたものである。「監査上の主要な検討事項」の決定に当たっては、監査人が監査の過程で監査役等と協議した事項の中から、特に注意を払った事項を決定し、当年度の財務諸表の監査において、職業的専門家として特に重要であると判断した事項を絞り込み、最終的に決定することとされている。この監査役等との協議に関し、不正リスク対応基準においても、監査人は、監査の各段階において、不正による重要な虚偽表示のリスクの内容及び程度に応じ、適切に監査役等と協議する等、監査役等との連携を図ることが既に求められている。

当審議会は、我が国の監査基準等において、国際監査基準に先駆けて、改訂された不正に係る国際監査基準で新たに設けられた不正又は不正の疑いが識別された場合の対応等を取り入れていることから、監査基準等の改訂は行わないこととした。一方、不正又は不正の疑いが識別された場合の手続及び監査報告書に不正に関連する「監査上の主要な検討事項」を記載する場合に不正に関連する事項であることを明確に示す見出しを付すこと等の個別具体的な対応については、現行の監査基準等の趣旨を踏まえて、実務の指針において対応することが適切と判断した。

(2) 近時の不正会計事案を受けた監査の信頼性確保に向けて

不正に関しては、一義的には、財務諸表作成者である経営者が責任を負うものであり、その対応としては、企業におけるコーポレート・ガバナンスのあり方の検討などを含め、幅広い観点からの取組みが重要である。

当審議会は、平成 25 年の不正リスク対応基準の公表以降も、監査の質の向

上を図るべく、監査をめぐる国内外の動向を踏まえ、必要に応じて監査基準の改訂を行ってきた。これに加えて、平成 20 年 4 月からの上場会社を対象とする内部統制報告制度の適用、平成 29 年 3 月の監査法人のガバナンス・コードの策定、及び令和 5 年 4 月からの上場会社等の監査に関する登録制の導入など、様々な対応が制度面で講じられている。さらに、新規上場に関連した不正会計事案等を踏まえ、日本取引所グループ、日本証券業協会及び日本公認会計士協会が連携して対応策を取りまとめて実施する等、様々な取組みが行われている。

監査人は、財務情報の信頼性の確保に関する社会の期待と関心を踏まえて、監査の質の向上に向けたこうした様々な取組みに基づいて対応することが求められる。不正対応について、監査人は上場会社等の監査のみならず全ての監査において、職業的専門家としての懐疑心の重要性を再認識しなければならない。その上で、現行の監査基準等の趣旨を十分に理解し、適切に適用することで質の高い監査を提供するとともに、財務諸表利用者に対して監査に関する説明及び情報提供を十分かつ適時・適切に行うことにより、監査の信頼性の確保に向けてその職責を自律的に果たしていくことが求められる。

三 実施時期等

- 1 改訂監査基準は、令和 10（2028）年 3 月決算に係る財務諸表の監査から実施する。なお、改訂監査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。
- 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。