

監査基準の改訂について（公開草案）

平成 年 月 日
企業会計審議会

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の改訂を行ってきており、現行の監査基準は、国際監査基準（I S A）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9日に公表された「監査基準の改訂に関する意見書」においても、「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（I A A S B）や公益監視委員会（P I O B）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、~~基準の内容の大幅な改正ではなく、~~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、改正された国際監査基準との整合性等に関して検討を行い、国際監査基準の明瞭性プロジェクトによる改正に対応して、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基準との差異を調整することを中心に、現

行の我が国監査基準を改訂することとした。

なお、中間監査基準及び四半期レビュー基準についても、今後、同様の観点からの改訂を検討することが必要である。

二 主な改訂点とその考え方

1 国際監査基準の改正と我が国の監査基準・監査実務指針の関係について

我が国の監査の基準の体系としては、平成3年の監査基準の改訂において、監査基準では原則的な規定を定め、監査基準を具体化した実務的・詳細な規定は日本公認会計士協会の指針（監査実務指針）に委ね、両者により我が国における一般に公正妥当と認められる監査の基準とすることが適切とされたところである。

日本公認会計士協会では、国際監査基準の明瞭性プロジェクトにより改正された37の国際監査基準等（36の国際監査基準及び品質管理基準）に対応した監査実務指針の改正を進めているところである。

したがって、今回の監査基準の改訂は、明瞭性プロジェクトによる国際監査基準との差異と考えられる項目のうち、監査基準の改訂が必要な項目と監査実務指針のみの改正で対応することが適切である項目についての検討を行い、監査実務指針の改正に先立って監査基準の改訂が必要と考えられる第四 報告基準についての改訂を行ったものである。

2 報告基準の改訂について

(1) 監査報告書の記載区分等

現行の我が国の監査基準では、監査報告書には①監査の対象、②実施した監査の概要、③財務諸表に対する意見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を要求していることから、我が国の監査基準においても、監査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、監査の対象に含まれていた「財務諸表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、「監査手続の選択及び適用は監査人の判断によること」等の記載を監査人の責任の区分に記載することを求めることとした。

また、監査人による監査意見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、意見に関する除外及び監査範囲の制約に関して、従来の我が国の監査基準では、重要な影響として一括して扱っていた、「重要性」と「広範性」について、国際監査基準では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、当該影響について、「重要性」と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

現行の監査基準では、監査人は、監査人の意見とは別に、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、情報として追記するものとされているが、財務諸表における記載を特に強調するために当該記載を前提に強調する強調事項と、監査人の判断において説明することが適当として記載され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、我が国の監査基準においても、正当な理由による会計方針の変更、重要な偶発事象、重要な後発事象、監査した財務諸表を含む開示書類における当該財務諸表の表示とその他の記載内容との重要な相違などの、財務諸表における記載を前提に強調することが適当と判断した事項と監査人がその他説明することを適当と判断した事項について、それぞれを区分して記載することを求めることとした。

3 監査実務指針での対応について

上述の監査報告書に係る改訂以外の部分については、監査基準に基づき、監査実務指針において対応が必要となると考えられるため、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、実務上の指針として早急に作成されることが要請される。

なお、その際に、監査上の後発事象については、以下の点に留意する必要がある。

後発事象に関して、我が国の監査基準においては、昭和58年の監査実施準則の改訂において後発事象に係る監査手続を規定したが、これまで明確な定義が置かれていなかった。一方で、明瞭性プロジェクト後の国際監査基準では、後発事象とは、決算日の翌日から監査報告書日の間に発生している事象、及び監査報告書日後に監査人が知るところとなった事実と定義されている。したがって、我が国においても監査上の後発事象の定義について、国際監査基準に合わせるを参考に検討することが適当である。

4 「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ことができるとの観点から、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は、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、当期の財務諸表と前期の財務諸表を並記することとされている。ただし、前期の財務諸表は、原則として、前期に提出された有価証券報告書に含まれていた財務諸表がそのまま記載されており、当期に会計方針の変更等があった場合に、必ずしも財務諸表の期間比較可能性が確保されたものとはなっていない。

今般、この会計基準が適用されることに対応して、財務諸表の期間比較可能性を確保・向上し、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、前期の財務諸表は、当期の財務諸表の一部を構成するものとして、当期の財務数値に対応する前期の財務数値を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。したがって、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、前期に提出された財務諸表自体を全体として修正したものではなく、当期の財務諸表に含まれる比較情報の当期の財務数値に対応する前期の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

このような比較情報に関する監査手続について、国際監査基準7-10号(「~~比較情報~~」)においては、当期の財務諸表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とされており、我が国においても同様に考えることが適当である。

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、同基準では2つの方法が記載されており、各国の制度によりいずれもあり得るとされているところである。我が国においては、従来、当期の財務諸表に限定して監査意見を表明する実務が定着しており、上述のとおり、当事業年度における監査では、比較情報としての前期の財務数値については、限定された監査手続を行うこととされていることを踏まえれば、2つの方法のうち、監査意見は当期の財務諸表に対してのみ言及(「~~当事業年度分の監査を行った。~~」)し、比較情報には明示的に言及しない方式(以下「対応数値方式」という。)の方が監査実務になじみやすく、投資者の理解にも資するものと考えられる。このような考え方にに基づき、関係法令について、現在、当期及び前期の財務諸表に対して監査証明を求めている規定を当期の財務諸表のみを対象とするなど、所要の整備を行うことが適当である。

なお、~~我が国では、監査手続や監査報告書における具体的な監査意見の表明方法については、監査基準に基づいて、日本公認会計士協会において、実務の指針~~

が策定されているところである。今般の遡及処理が行われた場合の監査手続や監査意見の表明方法についても同様の対応が可能であると考えられ、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 改訂監査基準は、平成24年3月決算に係る財務諸表の監査から実施する。なお、改訂基準の実施に当たり、関係法令において、基準の改訂に伴う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。
- 3 国際的には、今後とも継続的に国際監査基準の改正が行われていくことが考えられる。我が国としては、引き続き、国際監査基準の策定の議論に積極的に参加し、我が国として意見を発信していくことが必要である。