

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21年 月 日
企業会計審議会

一 審議の経緯

当審議会は、中間連結財務諸表の導入に伴い、平成10年6月に「中間監査基準の設定に関する意見書」を公表し、中間連結財務諸表及び中間財務諸表の監査（以下「中間監査」という。）に係る基準を設定した。また、金融商品取引法に基づく四半期報告制度の導入に伴い、平成19年3月に「四半期レビュー基準の設定に関する意見書」を公表し、金融商品取引法の下で開示される四半期財務諸表（以下「四半期財務諸表」という。）について、年度の財務諸表の監査を実施する監査人が行う四半期レビュー（以下「四半期レビュー」という。）に係る基準を設定した。

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。）に関しては、平成14年12月に公表された「中間監査基準の改訂に関する意見書」において、年度監査に準じて中間監査においても対処を求めることとされた。すなわち、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抱かせる事象又は状況が存在していた場合には、当中間会計期間末までの状況の変化を検討することを求めるとともに、当中間会計期間に発生したものについては、基本的に年度監査における対処と同様の対応を求めることとされた。

また、四半期レビュー基準においても、四半期財務諸表の利用者の判断にも大きな影響を与えることから、監査人は、経営者等に対する質問等の四半期レビュー手続を通じて、継続企業の前提について検討することが求められ、質問等の結果、開示の必要があると判断した場合には、一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準に準拠して、適正に表示していないと信じさせる事項が認められないかどうかに関し、追加的な質問や関係書類の閲覧等の追加的な手続を実施して検討することとされた。

近時の企業業績の急激な悪化に伴い、(四半期)財務諸表に継続企業の前提に関する注記や監査報告書に追記情報が付される企業が増加しているが、その背景として、継続企業の前提に関する注記の開示について規定している財務諸表等規則等やその監査を規定している監査基準において、一定の事象や状況が存在すれば直ちに継続企業の前提に関

する注記及び追記情報の記載を要するとの規定となっているとの理解がなされ、一定の事実の存在により画一的に当該注記を行う実務となっているとの指摘がある。また、それらの規定や実務は国際的な基準とも必ずしも整合的でないとも指摘されている。

こうしたことから、当審議会は、平成21年3月、監査基準について、投資者により有用な情報を提供する等との観点から検討を行い、一定の事象や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追記情報の対象と理解される規定を改め、これらの事象や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ある場合に、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、平成21年4月9日、これを「監査基準の改訂に関する意見書」として公表した。

継続企業の前提に関わる同様の基準は、中間監査基準及び四半期レビュー基準にも規定されていることから、平成21年5月、監査部会において、中間監査基準及び四半期レビュー基準の改訂等の所要の検討を行うこととした。

なお、国際的には継続的に監査基準の改訂が行われていることから、当審議会では、監査基準と同様に、今後も、継続的な中間監査基準や四半期レビュー基準の改訂作業を進めていく考えである。

二 主な改訂点とその考え方

1 中間監査基準の改訂

(1) 継続企業の前提に関する中間監査の実施手続

中間財務諸表においても、経営者が継続企業の前提について評価すること、その結果について注記することについては、明確な会計基準が存在していない。このため、中間財務諸表の表示のルールを定めた内閣府令である中間財務諸表等規則等にしながら継続企業の前提に関する開示の実務が行われていると考えられる。

今般、中間財務諸表等規則等についても、財務諸表等規則等の改正内容に合わせ、「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であつて、当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応を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とき」は、経営者は、その評価の手順にしたがって、①当該事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などを注記するよう改正することが検討されている。

このような中間財務諸表等規則等との検討と合わせ、中間監査基準においても、

継続企業の前提に関する中間監査について、年度監査に準じ、改訂監査基準（平成21年4月）の実施基準と同様の考え方を明確化することとした。すなわち、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こととし、経営者が行った継続企業の前提に関する評価の手順を監査人においても検討するものとした。

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を検討するものとした。一方、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が、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（前事業年度の決算日から継続して存在する場合を含む。）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、なお重要な不確実性が認められるか否かを検討する。

なお、中間監査において監査人が経営者が行った評価及び対応策を検討する合理的な期間については、前事業年度の決算日における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に特段の変化がなければ、少なくとも当該中間会計期間の属する事業年度末までの期間における評価や対応策の提示を求め検討する。

一方で、前事業年度の決算日における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に大きな変化がある場合、あるいは、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ていなかったが、当該中間会計期間に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発生した場合については、少なくとも当事業年度の下半期から翌事業年度の上半期までの期間について経営者の行った評価及び少なくとも当該中間会計期間の属する事業年度末までの期間についての経営者の対応策の提示を求め、この対応策によっ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か否かを検討することとなる。その際、この経営者の対応策については、例えば、翌事業年度の上半期の末日までの1年間の経営計画のようなものが存在していることが必ずしも求められていないこと、また、例えば、翌事業年度の上半期に返済期限が来る債務の返済に対する資金的な手当が中間監査時におい

て具体的に決定していることが必ずしも求められていないことに留意が必要である。

(2) 継続企業の前提に関する意見表明

実施基準において、継続企業の前提に関し、監査人は、「継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるか否かを検討しなければならない。」と改訂されたことから、監査報告においても監査人は「継続企業の前提に関する重要な不確実性」が認められるときの中間財務諸表の記載に関して意見を表明することとした。

また、現行の報告基準において、重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在している場合において、経営者がその疑義を解消させるための合理的な経営計画等を示さないときには、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、意見の表明の適否を判断することとされている。この規定については、年度監査と同様に、疑義を解消できる確実性の高い経営計画等が示されない場合には、監査人は意見を表明できないとの実務が行われているとの指摘がある。したがって、監査基準に準じ、経営者が評価及び一定の対応策も示さない場合には、監査人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することとした。

なお、従来、「継続企業の前提に関する注記」がなされてきたケースの一部について、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ないため、「注記」に至らないケースが生じることもある。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ケースにおいても、半期報告書において、一定の事象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。

2 四半期レビュー基準の改訂

(1) 継続企業の前提に関する四半期レビューの実施手続

四半期財務諸表については、「四半期財務諸表に関する会計基準」（企業会計基準第12号、以下「四半期会計基準」という。）において注記事項を規定している。また、四半期財務諸表の表示のルールを定めた内閣府令である四半期財務諸表等規則等においても同様の規定がある。

今般、四半期会計基準、四半期財務諸表等規則等についても、財務諸表等規則等の改正内容に合わせ、「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であって、当該事象又は状況を解消し、又は改善するため

の対応を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とき」は、経営者は、その評価の手順にしたがって、①当該事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などを注記するよう改正することが検討されている。

このような四半期会計基準、四半期財務諸表等規則等との検討と合わせ、四半期レビュー基準においても、国際レビュー業務基準（I S R E）との整合性を踏まえつつ、継続企業の前提に関する四半期レビューについて、年度監査に準じて、改訂監査基準の実施基準と同様の考え方を明確化することとした。ただし、四半期レビューは、質問と分析的手続を基本とした限定された手続であることから、積極的に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確認することは求められていない。

すなわち、監査人は、前会計期間（直前の事業年度、直前の中間会計期間又は直前の四半期会計期間）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、当四半期会計期間末までの当該事象又は状況に係る経営者の評価及び対応策の変更を質問により確かめ、特段の変化がなければ、前会計期間の開示を踏まえた同様の開示が行われているかどうかを検討する。

一方、前会計期間の決算日において、継続企業の前提に重要な不確実性が認められなかったが、当該四半期会計期間に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を認めた場合（前会計期間の決算日から継続して存在する場合を含む。）には、経営者に継続企業の前提に関する開示の要否について質問をしなければならない。

これらの質問の結果、前会計期間の決算日における継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる事象又は状況に大きな変化がある場合、あるいは、前会計期間の決算日において、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる事象又は状況が存在していなかったが、当該四半期会計期間に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を認めた場合、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と監査人が判断したときには、「当該事象又は状況が存在する旨」「当該重要な不確実性が認められる旨及びその理由」等の継続企業の前提に関する事項について、四半期財務諸表において、一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準に準拠して、適正に表示されていないと信じさせる事項が認められないかどうかに関し、追加的な質問や関係書類の

閲覧等の追加的な手続を実施して、検討しなければならない。この場合の合理的な期間については、当該四半期会計期間末から1年間について経営者の行った評価及び少なくとも当該四半期会計期間の翌四半期会計期間の末日までの経営者の対応策についての検討を行った上で、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について判断することとなる。その際、この経営者の対応策については、例えば、1年間の経営計画のようなものが必ずしも存在していることが求められていないこと、また、例えば、当該四半期会計期間の末日後1年間に返済期限が来る債務の返済に対する資金的な手当が具体的に決定していることが必ずしも求められていないことに留意が必要である。

なお、四半期レビュー基準における継続企業の前提に関する「開示」には、後述の四半期報告書における非財務情報としての一定の事象や経営者の対応策等の開示は含まれないことに留意する。

(2) 継続企業の前提に関する結論の表明

実施基準において、監査人は、「開示を必要とする継続企業の前提に関する重要な不確実性があると判断した場合」に、継続企業の前提に関する事項が四半期財務諸表において適正に表示されていないと信じさせる事項が認められないかどうかを検討するよう改訂されることから、レビュー報告においても監査人は「継続企業の前提に関する重要な不確実性」が認められるときの四半期財務諸表の記載に関して結論を表明することとした。

なお、現行四半期レビュー基準の報告基準における継続企業の前提の項においては、監査基準及び中間監査基準の報告基準における継続企業の前提の項に規定されている「意見の不表明」に相当する規定は置かれていない。これは、国際レビュー業務基準の継続企業の前提の規定にも不表明の規定がないことや四半期レビューにおける監査人の結論は、質問及び分析的手続等を基本とする限定されたレビュー手続に基づく消極的形式による結論の表明であり、継続企業の前提の項において一般的な結論の不表明の規定と明確に差異を設ける必要がないからであるとされている。理論的には、今回の改訂によっても、経営者が評価及び対応策を示さないときには、監査人は、重要な四半期レビュー手続を実施できなかったとして結論の表明ができない場合があり得るが、そうしたケースは非常に限定されたものになると考えられる。

なお、従来、「継続企業の前提に関する注記」がなされてきたケースの一部について、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ないため、「注記」に至らないケースが生じることもある。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ケースにおいても、四半期報告書において、一定の事象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。

三 実施時期等

- 1 改訂中間監査基準は、平成21年6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21年6月30日以後終了する四半期会計期間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 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。