監査基準委員会報告書910

中間監査

平成23年12月22日
日本公認会計士協会
監査基準委員会
（報告書：第71号）

項番号

Ⅰ　本報告書の範囲及び目的
1．本報告書の範囲 1
2．中間監査の特質 2
3．本報告書の目的 3
4．定義 4
Ⅱ　要求事項
1．中間監査に係る監査計画 5
2．中間監査に係る重要性の基準値 7
3．重要な虚偽表示リスクの識別と評価 8
4．中間監査に係るリスク対応手続 11
5．中間監査に係るグループ監査 16
6．継続企業の前提 20
7．比較情報 23
8．経営者確認書 24
9．中間監査の過程で識別した虚偽表示の評価 25
10．中間監査報告書 26
11．監査調書 28
Ⅲ　適用指針
1．中間監査に係る重要性の基準値 A1
2．重要な虚偽表示リスクの識別と評価 A2
3．中間監査に係るリスク対応手続 A4
4．中間監査に係るグループ監査 A8
5．継続企業の前提 A9
6．監査調書 A13
Ⅳ　適用

《Ⅰ　本報告書の範囲及び目的》

《１．本報告書の範囲》

１．本報告書は、中間監査に関する実務上の指針を提供するものである。なお、本報告書において定められていない事項及び定義等については、他の監査基準委員会報告書が適用される。

《２．中間監査の特質》

２．我が国において一般に公正妥当と認められる中間監査の基準は、監査人に、中間監査意見表明の基礎として、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表示がないということについて、合理的な保証を得ることを求めている。中間監査意見の基礎となる合理的保証は、監査人が、中間監査リスクを許容可能な低い水準に抑える十分かつ適切な監査証拠を入手した場合に得られる。

　毎期継続して実施する年度監査の狭間において年度監査の一環として行われるものとして位置付けられる中間監査の保証水準は、年度における財務諸表の監査（以下「年度監査」という。）と同程度ではなく、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、年度監査と同程度の信頼性を保証するものではない。

　したがって、中間監査においては、中間監査リスクを年度監査に係る監査リスクに比し高めに設定することができ、評価したリスクに対応した手続を実施する際には、発見リスクの水準を年度監査に係るそれよりも高くすることができる。

《３．本報告書の目的》

３．本報告書における監査人の目的は、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、我が国の中間監査の基準に準拠し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。

《４．定義》

４．本報告書における用語の定義は、以下のとおりとする。

　「中間監査リスク」－中間監査に係る監査リスクをいい、監査人が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表示を看過して誤った意見を形成する可能性をいう。

《Ⅱ　要求事項》

《１．中間監査に係る監査計画》

５．監査人は、中間財務諸表に係る投資者の判断を損なうような重要な虚偽表示を看過することなく、かつ、中間監査を効果的かつ効率的に実施するため、中間監査と年度監査の関係を考慮し、年度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しなければならない。

６．監査人は、中間監査に係る監査計画の策定に当たり、中間監査に係る重要性の基準値、重要な虚偽表示リスクの識別と評価、中間監査に係るリスク対応手続、中間監査に係るグループ監査、継続企業の前提について考慮しなければならない。

《２．中間監査に係る重要性の基準値》

７．監査人は、年度監査に係る重要性の基準値を上限として、中間監査に係る重要性の基準値を設定しなければならない。(A1項参照)

《３．重要な虚偽表示リスクの識別と評価》

８．監査人は、監査基準委員会報告書315「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」に従って、内部統制を含む、企業及び企業環境の理解を通じて、不正か誤謬かを問わず、中間財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクと、アサーション・レベル(中間財務諸表項目レベル、すなわち、取引種類、勘定残高、開示等に関連するアサーションごと)の重要な虚偽表示リスクを識別し評価しなければならない。(A2項からA3項参照)

９．監査人は、中間監査に係る重要な虚偽表示リスクの評価の過程において、監査人の判断により、識別した中間監査に係る重要な虚偽表示リスクが、中間監査に係る特別な検討を必要とするリスクであるかどうか決定しなければならない。

10. 監査人は、中間監査に係る重要な虚偽表示リスクが特別な検討を必要とするリスクであると判断した場合、当該リスクに関連する統制活動を含む内部統制を理解しなければならない。

《４．中間監査に係るリスク対応手続》

11. 監査人は、監査基準委員会報告書330「評価したリスクに対応する監査人の手続」に基づき、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、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに応じて、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。(A4項からA5項参照)

12. 監査人は、中間監査においては年度監査と同一の監査手続を実施する必要はないが、分析的手続及び質問を中心とする監査手続は必ず実施しなければならない。(A6項参照)

13. 監査人は、設定した発見リスクの水準に適合した実証手続を実施しなければならない。(A7項参照)

14. 監査人は、評価した中間監査に係る重要な虚偽表示リスクの程度にかかわらず、中間財務諸表における、重要な取引種類、勘定残高、開示等の各々に対する実証手続の立案及び実施について考慮しなければならない。(監査基準委員会報告書330第19項参照)

15. 監査人は、第９項の規定により識別した、中間監査に係る特別な検討を必要とするリスクについて、以下の手続を実施しなければならない。
- 当該リスクに個別に対応する実証手続を実施する。
- 当該リスクを軽減させる内部統制に依拠する場合は、当中間会計期間の監査において運用評価手続を実施し、内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠を入手する。
- 当該リスクに対して実証手続のみを実施する場合は、詳細テストを含める。

《５．中間監査に係るグループ監査》 (A8項参照)

16. 監査人は、監査基準委員会報告書600「グループ監査」に従い、中間監査の特質を考慮した上で、中間監査に係るグループ監査を実施しなければならない。

17. 監査人は、グループにおいて個別の財務的な重要性を有する重要な構成単位については、構

成単位の重要性の基準値に基づいて、構成単位の財務情報に対して分析的手続及び質問を中心とする監査手続に追加の実証手続を実施しなければならない。

18. 監査人は、特定の性質又は状況によりグループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性のある重要な構成単位について、以下のうち少なくともいずれかの手続を実施しなければならない。
(1) 構成単位の重要性の基準値に基づいて、構成単位の財務情報に対する分析的手続及び質問を中心とする監査手続及び追加の実証手続
(2) グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに関連する特定の勘定残高、取引種類又は開示等に対する分析的手続及び質問を中心とする監査手続及び追加の実証手続
(3) グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに関連する分析的手続及び質問を中心とする特定の監査手続及び追加の実証手続

19. グループ監査チームは、重要な構成単位以外の構成単位について、グループレベルで分析的手続及び質問を中心とする監査手続を実施しなければならない。

《６．継続企業の前提》

20. 監査人は中間監査において、監査基準委員会報告書570「継続企業」に従って、継続企業を前提として中間財務諸表を作成することの適切性に関して合理的な期間について経営者が行った評価を検討しなければならない。(A9項参照)

21. 監査人は、前事業年度の貸借対照表日において、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、及び開示の適切性について検討しなければならない。(A10項参照)

22. 監査人は、次のいずれかに該当する場合、当該事象又は状況に関して、中間貸借対照表日の翌日から少なくとも１年間の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。
－　前項の検討の結果、前事業年度の貸借対照表日において識別された当該事象又は状況並びにこれらに係る経営者の評価又は対応策のいずれかに大きな変化があった場合
－　前事業年度の貸借対照表日において、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していると判断した場合（前事業年度の貸借対照表日から継続して存在する場合を含む。）

監査人が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判断した場合は、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従って、継続企業の前提に関する開示が適切に行われているかどうかを検討しなければならない。(A11項からA12項参照)

《７．比較情報》

23. 監査人は、中間財務諸表に含まれる比較情報について、監査基準委員会報告書710「過年度の比較情報－対応数値と比較財務諸表」に基づいて、監査手続を実施しなければならない。

《８．経営者確認書》

24. 監査人は中間監査において、監査基準委員会報告書580「経営者確認書」に従って、経営者確認書を入手しなければならない。

《９．中間監査の過程で識別した虚偽表示の評価》

25. 中間監査の過程で識別した虚偽表示の評価にあたっては、監査人は、監査基準委員会報告書450「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」に基づき、識別した虚偽表示が中間監査に与える影響と、未修正の虚偽表示が中間財務諸表に与える影響を評価しなければならない。ただし、中間監査に係る重要性の基準値が中間財務諸表でなく年度の財務諸表に基づいて設定されている場合には、発見された虚偽表示が当該基準値の範囲にあったとしても、上半期の実績数値が通年のものよりも小さいことなどにより、中間財務諸表に重要な影響を与えている可能性があるため、当該虚偽表示の影響を十分考慮しなければならない。

《10. 中間監査報告書》

26. 監査人は、監査基準委員会報告書700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」に従って、中間財務諸表に対する意見を形成し、中間監査報告書において中間監査意見を表明しなければならない。

　中間監査の保証水準は年度監査の保証水準ほど高くないことを明確にするため、中間監査報告書においては、中間監査が分析的手続及び質問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おり、年度監査に係る監査手続とは異なる旨を記載しなければならない。

27. 監査人は、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の検討に当たっては、監査基準委員会報告書第720「監査した財務諸表が含まれる開示書類におけるその他の記載内容に関連する監査人の責任」に従わなければならない。

《11. 監査調書》

28. 監査人は、中間監査に当たり、年度監査と同様に、監査基準委員会報告書230「監査調書」に従って、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監査を実施したこと及び十分かつ適切な監査証拠に基づいて中間財務諸表に対する意見を形成したことを示す証拠として監査調書を作成しなければならない。(A13項参照)

29. 中間監査に関する監査調書は、年度監査に関する監査調書と同様の管理等を行わなければならない（品質管理基準委員会報告書第１号「監査事務所における品質管理」第44項から第46項参照)。

30. 中間監査に関する監査調書は、年度監査の監査ファイルとは別の監査ファイルとしなければならない。

《Ⅲ　適用指針》

《１．中間監査に係る重要性の基準値》

A1. 中間監査に係る重要性の基準値の上限は、中間監査に係る重要性の基準値が年度監査に係る重要性の基準値を超えると、年度監査において上半期の取引や勘定について再度監査を実施し

なければならなくなることを考慮したことによる。

実務上、中間監査は年度監査の一環として行われる点を勘案し、年度監査に係る重要性の基準値を中間監査で適用するのが合理的である。（第７項参照）

《２．重要な虚偽表示リスクの識別と評価》

A2. 監査人は、通常、年度監査のリスク評価の一環として識別し評価する重要な虚偽表示リスクを利用して、中間監査に係る重要な虚偽表示リスクを識別し評価することになる。（第８項参照）

A3. 監査人は、中間会計期間における、内部統制を含む、企業及び企業環境に重要な変更が生じていないことを確かめた場合には、前年度の重要な虚偽表示リスクの評価結果を中間監査において利用することができる。（第８項参照）

《３．中間監査に係るリスク対応手続》

A4. 監査人は、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに応じて、中間監査に係るリスク対応手続を立案する際、中間監査に係る発見リスクの水準を年度監査に係るそれよりも高くすることができる。

また、中間監査は、年度監査の一環としても実施されるため、固定資産及び固定負債の増減項目、損益項目等については、中間監査の結果を年度監査でも活用できるよう配慮することがある。（第11項参照）

A5. 監査人は、中間会計期間における内部統制に重要な変更が行われていないことを確かめた場合には、前年度の内部統制の運用状況の有効性の評価結果を利用することができる。（第11項参照）

A6. 分析的手続及び質問を中心とする監査手続は、監査基準委員会報告書520「分析的手続」のうち、主に「比較可能な過年度情報」及び「企業の実績が示すパターンに基づいて一定の推定が可能な財務情報の要素間の関係」を検討して中間財務諸表項目の合理性を確かめ、必要に応じ経営者等への質問、基礎資料の通読による概観的な把握等を行う一連の監査手続である。（第12項参照）

A7. 監査人は、設定した発見リスクの水準に応じて、例えば以下の手続を実施する。（第13項参照）

- 発見リスクの水準を低く抑える場合

  分析的手続及び質問を中心とする監査手続に追加して証明力の強い監査証拠を入手するための他の実証手続を実施する。追加する実証手続は、実査、立会又は確認といった監査手続を選択し適用すべき場合もあれば、その実施の基準日を中間貸借対照表日とすべき場合やその実施の範囲を拡大して実施すべき場合もある。

- 発見リスクの水準を中程度とする場合

  分析的手続及び質問を中心とする監査手続に追加して他の実証手続を実施する。追加する実証手続は、実査、立会、確認までを必要とするものではなく、また、その実施の基準日を中間貸借対照表日前とすることができる場合もある。

- 発見リスクの水準を高くする場合

  分析的手続及び質問を中心とする監査手続を実施し、必要に応じて追加の実証手続を実施

する。

・　発見リスクの水準をさらに高くする場合
　分析的手続及び質問を中心とする監査手続を実施する。

《４．中間監査に係るグループ監査》

A8. 中間監査に、監査基準委員会報告書600を適用するに当たっては、以下の点を考慮する。（第16項から第18項参照）

・　重要な構成単位の財務情報について追加で実施する実証手続は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの程度が高い勘定残高、取引種類又は開示等に対して行う。

・　中間監査リスクは年度監査に係る監査リスクに比し高めに設定することができるため、重要な構成単位の財務情報に対し、分析的手続及び質問を中心とする監査手続に追加の実証手続を実施するに当たっては、年度のグループ監査と同じ作業を構成単位の監査人に指示しない場合がある。

・　中間監査は、年度監査の一環としても実施されるため、重要な構成単位に対して実施する監査手続について、中間監査に係るグループ監査の結果を年度のグループ監査でも活用できるよう配慮することがある。

《５．継続企業の前提》

A9. 一般に公正妥当と認められる中間財務諸表の作成基準では、前事業年度の貸借対照表日に継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められていたか否かにより、求められている経営者の評価期間や対応策の期間が年度の財務諸表と異なっているため、それに対応した監査手続を実施することになる。（第20項参照）

A10. 監査人は、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経営者の行った継続企業の前提に関する評価及び対応策の提示を求め、経営者への質問及び他の監査手続により、以下を検討する。（第21項参照）

・　前事業年度の貸借対照表日において識別された当該事象又は状況に大きな変化がないかどうか。

・　前事業年度の貸借対照表日において識別された事象又は状況に対する対応策が計画どおり実施されているか、追加対応策が講じられていないか。
　これは、対応策が計画どおりに実施されなかったことや想定した効果が得られずに追加対応策が必要となったことにより、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新たな発生や変化を示唆していることがあり、それらの事象又は状況並びにこれらに係る経営者の評価及び対応策を含め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か否かを総合的に判断する必要があるためである。

・　継続企業の前提に関する開示が適切に行われているかどうか。
　一般に公正妥当と認められる中間財務諸表の作成基準では、前事業年度の貸借対照表日において識別された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並びにこれらに係る経営者の評価及び対応策のいずれにおいても大きな変化がない場合は、経営者が前事業年度の財務諸表における開示を踏まえて当該中間会計期間の属する事業年度末までの期間に対応する内容を開示することが求められている。

A11. 監査人は、経営者の行った継続企業の前提に関する評価について質問及び他の監査手続を行う。その結果、又は他の目的で実施した監査手続の結果、当中間貸借対照表日において継続

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すると判断した場合には、さらに、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、対応策が当該事象又は状況を解消し、又は改善するものであるかどうか、及びその実行可能性について検討することとなる。(第22項参照)

A12. 経営者の対応策の期間が経営者の評価期間（中間貸借対照表日の翌日から１年）より短い場合、監査人は、具体的に対応策が提示されていない期間において経営者がどのように対応する意向であるかについて質問するとともに、実行可能な範囲で関連文書の閲覧等の手続を通常実施する。

経営者の対応策の期間が評価期間より短い場合に、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解消又は改善し、継続企業の前提に関する重要な不確実性が存在しないと判断するには慎重な判断が必要となる。

例えば、翌事業年度の上半期に返済期限が到来する債務の返済に関し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る場合、経営者は中間監査時においては翌事業年度の上半期に実施する対応策を策定していないことがある。こうした場合に、監査人は、経営者に対して翌事業年度以降の具体的な資金的手当に関する対応策の提示を求めることまでは実施する必要はないが、経営者にどのように対応する意向であるかを質問することが適切である。その結果、経営者は翌事業年度の上半期に講じ得る手段を検討している段階にあり、実際にどの対応策を実行していくのかが未定の場合、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影響や発生可能性が低減されていないと判断し、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判断することもある。

このように、翌事業年度の上半期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の発生が見込まれ、具体的な対応策が未定である場合は、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる理由として記載されることになる。(第22項参照)

《６．監査調書》

A13. 中間監査は、年度監査の一環として実施されるため、中間監査と年度監査の調書の作成においては、両者の関連性に留意する。(第28項参照)

《Ⅳ　適用》

本報告書は、平成24年4月1日以後開始する事業年度に係る監査及び同日以後開始する中間会計期間に係る中間監査から適用する。

以　　上