

コメントの概要及びコメントに対する考え方

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
I. 監査基準		
前 文		
－ 経緯		
1	<p>第1段落5行目「財務諸表以外の情報」に関して、これが「記述情報」と呼ばれる点を示すことが、わかりやすさの観点からも望ましいため、以下の下線のとおり修正してはどうか。</p> <p>(文案)</p> <p>近時、我が国では、企業内容等に関する情報の開示について、経営者による財務諸表以外の情報（<u>記述情報ともいわれる</u>）の開示の充実が進んでいる。</p>	<p>「記述情報」の定義については、例えば、金融商品取引法の適用の場面に係るか否か等によって、微妙に表現が異なりうることから、現時点で監査基準において画一的な整理を行うことは見送ることとしました。</p>
2	<p>第1段落6行目について、以下の下線のとおり修正してはどうか。</p> <p>(文案)</p> <p>これまでも、財務諸表とともに開示される<u>財務諸表以外の情報</u>において、財務諸表の表示やその根拠となっている数値等との間に重要な相違があるときには、監査人が表明した適正性に関する結論に誤りがあるのではないかとの誤解を招くおそれがあることから、当該相違を監査報告書に情報として追記することとされていたが、その取扱いは必ずしも明確ではなかった。</p>	<p>ご指摘を踏まえ修正しました。</p>
3	<p>重要性の高まる非財務情報・記述情報の開示に関して、監査人の役割の明確化の前提として、監査人の役割の重要性が高まり、監査人の役割への期待が高まる点に言及することが適当ではないか。監査人の役割の明確化は、期待ギャップの解消のうえでも重要な課題であり、監査基準において監査人に求められる手続を明確化することは当然重要であるが、なぜ明確化が必要となるか、のコンテクストを示すことが経緯の記述として妥当ではないか、</p>	<p>本改訂は、財務諸表以外の情報の開示についてさらなる充実が期待され、その情報に対する監査人の役割の重要性が高まるなか、監査人がどのように関与するかを明確化するものであります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
4	<p>第1段落13行目の「監査人の当該情報に係る役割の明確化が図られるとともに、」について、役割の明確化はもちろん必要であり、監査基準の改訂の目的がその点にあることは否定しないが、削除した方が読みやすいのではないか。</p>	<p>「その他の記載内容」に関する改訂の目的は、一義的には監査人の当該情報に係る役割の明確化を図ることであるため、このような表現としております。</p>
5	<p>第1段落17行目について、以下の下線のとおり修正してはどうか。通読と検討、その結果の記載という手続の性質について、それは監査に付随して監査人が行うべき業務と考えるが、この点を明確化することが、期待ギャップを避けるうえでも重要ではないか。「監査人の手続」に「監査に付随する」という表現を追加することで、監査そのものではないことが明確化されると考える。 (文案) こうした問題意識を踏まえ、当審議会は、監査した財務諸表を含む開示書類のうち当該財務諸表と監査報告書とを除いた部分の記載内容（以下、「その他の記載内容」という。）について、<u>監査に付随して監査人が行うべき手続</u>を明確にするとともに、監査報告書に記載が求められる事項を明確化することとした。</p>	<p>「その他の記載内容」に対する監査人の手続は、監査人が意見を表明するための合理的な基礎を得るために実施する監査手続とは区別して、一般的な用語として「手続」という表現を用いております。 「監査報告書に記載が求められる事項を明確化」という修正案につきましては、現行の監査基準においては「その他の記載内容」について必ずしも監査報告書に記載を求めるものではないことから、「監査報告書に必要な記載を求める」という表現にしております。</p>
二 主な改訂点とその考え方、1 「その他の記載内容」について		
6	<p>「重要な誤りの兆候」について、「重要」かどうかについては、もっぱら監査人の職業的専門家としての判断に委ねられるという理解でよいか。</p>	<p>ご理解のとおりです。</p>
7	<p>「(1) 監査報告書における『その他の記載内容』に係る記載の位置付け」について、以下の下線のとおり修正してはどうか。 (文案) 現行の監査基準では、監査人が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間の重要な相違は、監査人の意見とは明確に区別された監査報告書の追記情報の一つとして掲げられている。 この点、従来と同様、監査人は「その他の記載内容」に対して意見を表明す</p>	<p>ご指摘を踏まえ修正しました。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>るものではなく、監査報告書における「その他の記載内容」に係る記載は、監査意見とは明確に区別された情報の提供であるという位置付けは維持しつつ、<u>そこで記載すべき事項を明確にすることにより</u>、監査人の「その他の記載内容」に係る役割をより一層明確にした。</p>	
8	<p>「(3)その他の記載内容の記載」において、財務諸表に対し意見を表明しない場合に関する記述があるが、</p> <p>ア) 監査人による検討・報告が求められる事項として、重要な相違とともに重要な誤りがあるはずだが、ここで重要な相違についてのみ言及しているのはなぜか、不十分ではないか。</p> <p>イ) 「詳細な情報」とある箇所は、詳細であるか否かは事案により異なるはずであるので、財務諸表に加えて情報が記載される点で「追加的な情報」というべきではないか。</p> <p>ウ) 監査報告書に記載しないことについて、異論はないが、誤解を生じないために確認したい点として、意見を表明しない場合においても、監査人は経営者や監査役等に対して、「重要な相違」や「重要な誤り」と考える事項について指摘すべきではないか。何もしないでよい、との誤解を生じかねないため、この点を確認したい。</p>	<p>ア 監査基準においては、「重要な相違」は、財務諸表又は監査人が監査の過程で得た知識（以下「財務諸表等」といいます。）と「その他の記載内容」との間の重要な相違をいい、「重要な誤り」は、「その他の記載内容」が不正確であり、利用者に適切に理解されず誤解を招くような重要な誤りのことをいいます。監査人は、財務諸表等と関連する「その他の記載内容」に対しては、財務諸表等との間に重要な相違があるかどうかについて検討します。重要な相違には、財務諸表に重要な虚偽の表示がある場合と「その他の記載内容」に重要な誤りがある場合が考えられます。「その他の記載内容」に重要な誤りがある場合において、監査人が経営者や監査役等との協議を行うなど追加の手続を行った結果、「その他の記載内容」の重要な誤りが解消されない場合には、監査報告書に記載することを求めることとしております。財務諸表等と関連しない「その他の記載内容」についても、同様の手続を行います。</p> <p>このため、監査報告書に記載される内容は、「その他の記載内容」についての重要な誤りであるため、「その他の記載内容」についての重要な誤り」と修正します。</p> <p>イ ご指摘を踏まえ修正しました。</p> <p>ウ 「二 主な改訂点とその考え方 1 「その他の記載内容」について (2) 「その他の記載内容」に対する手続」に記載</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
		<p>の手続は、意見の表明ができるか否かにかかわらず、監査人が行う手続として記載しております。これに基づき、「その他の記載内容」についての重要な誤りについて監査報告書に記載されない場合でも、経営者や監査役等に対して指摘することが考えられます。</p>
9	<p>「重要な誤り」とはどのような内容を指すのか。監査報告書に記載されるべき内容については、ISA720 の Paragraph 15 (15. While reading the other information in accordance with paragraph 14, the auditor shall remain alert for indications that the other information not related to the financial statements or the auditors knowledge obtained in the audit appears to be materially misstated. (Ref: Para. A24, A37-A38)) を念頭においていると思われ、「misstatement」に該当する内容については「虚偽記載」とすべきではないかと思われる。すでに監査基準委員会報告 720 において「虚偽記載」（重要な虚偽記載）という表現が使用されているにも関わらず、あえて「重要な誤り」とする理由は何か。前文において、その趣旨がわかるように記述を追加すること検討されたい。</p>	<p>「重要な誤り」とは「その他の記載内容」が不正確であり、利用者に適切に理解されず誤解を招くような重要な誤りをいいます（これには情報が欠けている場合も含まれます）。</p> <p>「虚偽記載」という用語は、主に金融商品取引法において用いられるものですが、監査基準は、会社法はじめ他の法規の下での監査にも対応するべく、平成 14 年の改訂以来、財務諸表の部分については「虚偽表示」という用語を用いています。「その他の記載内容」については、これと区別するため、「重要な誤り」という用語を用いています。</p>
二 主な改訂点とその考え方、2 リスク・アプローチの強化について		
10	<p>「(3) 特別な検討を必要とするリスクの定義」の文言について、同語反復となっているため、以下の下線部分を削除してはどうか。</p> <p>(文案)</p> <p>現行の監査基準では、会計上の見積りや収益認識等の重要な会計上の判断に関して財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす可能性のある事項、不正の疑いのある取引、及び特異な取引等は、監査の実施の過程において特別な検討を行う必要があることから、<u>特別な検討を必要とするリスクとして、それが財務諸表における重要な虚偽の表示をもたらしていないかを確かめる実証手続の実施</u></p>	<p>現行の監査基準において、会計上の見積りや収益認識等の重要な会計上の判断に関して財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす可能性のある事項、不正の疑いのある取引、及び特異な取引等は、特別な検討を必要とするリスクの例示とされていることから、このような表現としております。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	などを求めている。	
三 実施時期等		
11	<p>「その他の記載内容」については、令和3（2021）年3月決算からの早期適用が認められているが、企業側と監査人側のいずれが判断することが想定されているのかについて明らかにされたい。</p> <p>なお、監査人の側で判断することになるのであれば、その判断はクライアントである会社単位ではなく、監査法人単位で行われるべきである。</p> <p>これに加えて、前倒し適用を行う際にはその旨が監査契約において明示されることが必要と考えられる。</p>	<p>実施時期及び監査契約の内容については、企業側と監査人側の双方で協議のうえ、決定されるべきものと考えます。</p>
12	<p>毎年のように基準が改正されていることに疑問を覚える。もう少し安定性の側面も考慮しなければ、基準に対する信頼性がなくなってしまう。</p> <p>また、昨今の新型コロナの影響も考慮すれば、今、基準を改正して、民間・公的部門の対応の労力を割くことは愚策となる。せめて適用時期は新型コロナウイルス感染症が収束した後、更に対応期間を十分に確保できる時期とする必要がある。</p>	<p>「その他の記載内容」に関する適用時期については、「監査上の主要な検討事項」の適用時期と合わせることを有用であり早期に適用すべきとのご意見もあることから、2021年3月決算を早期適用可能としております。また、リスク・アプローチの強化に関する適用時期については、適切な準備期間を勘案した結果、2023年3月決算からとしております。</p>
本 文		
第三 実施基準、二 監査計画の策定		
13	<p>第5項において、一文目と二文目の関係が明確ではないと考える。</p> <p>以下の文案のように、特別な検討を必要とするリスクの定義を記載した上で、特別な検討を必要とするリスクがあると判断した場合の監査人の対応を記載した方が分かりやすいと考えられる。</p> <p>また、従来の監査基準において例示列挙されていた「会計上の見積りや収益認識等の判断に関して財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす可能性のある事項」が削除されている。この結果、従来よりも、特別な検討を必要とするリス</p>	<p>ご指摘を踏まえ、特別な検討を必要とするリスクの定義を第一文に記載しました。また、「会計上の見積りや収益認識等の判断に関して財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす可能性のある事項」について、特別な検討を必要とするリスクの例示としての位置付けは変わらないことから、引き続き明記することとしました。財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす可能性の監査人の判断基準について、虚偽の表示が生じる可能性と当該虚</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>クの範囲が限定されたとの誤解を生じることを懸念する。特別な検討を必要とするリスクと判断されることのある項目の例示としての位置付けは変わらないため、削除すべきではないと考える。</p> <p>(文案)</p> <p>特別な検討を必要とするリスクは、監査人が、虚偽の表示が生じる可能性と当該虚偽の表示が生じた場合の影響の双方を考慮して、固有リスクが最も高い領域に存在すると評価したものとする。監査人は、会計上の見積りや収益認識等の判断に関して財務諸表に重要な虚偽表示をもたらす可能性のある事項、不正の疑いのある取引、特異な取引等について、特別な検討を必要とするリスクがあると判断した場合には、そのリスクに対応する監査手続に係る監査計画を策定しなければならない。</p>	<p>偽の表示が生じた場合の影響の双方を考慮するため、第一文の例示として記載しました。</p>
14	<p>「監査基準」本文における特別な検討を必要とするリスクの定義の表現方法に違和感を覚える。第5項の第二文冒頭の「特に、」が意味するところ(具体的には「不正の疑いのある取引や特異な取引」との関連)が明らかでない。第二文の「特に、」という言い回しによれば、文面上は「不正の疑いのある取引や特異な取引」について、第二文の定義を充足する場合のみ該当する、という理解をもたらす。</p>	
第四 報告基準、八 その他の記載内容		
15	<p>本項に記載されている「監査役等の責任」について、その範囲を明らかにされたい。</p> <p>監査基準の根拠法規である金融商品取引法において監査役等の責務が明示されるべきであるが、金融商品取引法において監査役等の責務が規定されていない現状では、監査基準に基づき監査報告書に監査役等の責任が記載される際には、会社法に基づく監査役等の責務における範囲と根拠が明示されるべきである。明示により責任の範囲と根拠が明確となることは、監査報告書の利用者に</p>	<p>監査役等の責任については、会社法においては明示されているものの、金融商品取引法においては明示されていない現状を踏まえ、例えば、経営者による「その他の記載内容」の報告プロセスの整備及び運用における取締役の職務の執行を監視する責任があることについて、監査報告書においても明確に記載するものと考えます。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	とって有用と考えられる。	
16	<p>「監査人は、その他の記載内容に関して、その範囲、経営者及び監査役等の責任、監査人は意見を表明するものではない旨・・・を監査報告書に記載しなければならない」とされているが、この記載のみでは、監査人はその他の記載内容に対して保証業務としてのいかなる結論も表明するものではない、という趣旨が監査報告書利用者に正確に伝わらない可能性がある。したがって、国際監査基準（ISA）720 と平仄を取り、「監査人は、その他の記載内容に関して、その範囲、経営者及び監査役等の責任、監査人はいかなる保証業務に関する意見もしくは結論を表明するものではない旨・・・を監査報告書に記載しなければならない」との記載にすべきと考える。</p>	<p>監査基準においては、監査人は意見を表明するとされていることから、「意見を表明するものではない」という表現としております。</p> <p>これは、国際監査基準（ISA）720 22(c) における the auditor does not express (or will not express) an audit opinion or any form of assurance conclusion thereon が示す趣旨と同義と考えます。</p>
17	<p>国際監査基準（ISA）720 では、非上場企業の監査において監査報告書日までに「その他の記載内容」を全く入手していない場合には、「その他の記載内容」区分を設けること自体求められていない（ISA720 第 21 項 (b) 及び A52 項）。一方、監査基準（案）では、監査対象会社が上場企業か非上場企業かによって区別せず、財務諸表に対する意見を表明しない場合を除き、監査報告書には必ず「その他の記載内容」区分を設け、監査人が報告すべき事項の有無を記載することとされている。このように、国際監査基準（ISA）720 と異なる取扱いをすることとした理由を前文で明確にすべきであると考えます。</p> <p>また、仮に監査報告書日までに「その他の記載内容」の一部又は全部が入手できず通読及び検討を完了できない場合、監査報告書に国際監査基準（ISA）720 が求めている記載（未入手部分があること並びに未入手部分については入手次第通読及び検討を行うこと）を行うことによって、監査報告書の提出が可能なのかどうか明らかではないが、国際監査基準（ISA）720 と異なる取扱いを求める意図ではないとの理解で良いか。</p>	<p>監査基準は公認会計士監査のすべてに共通するものであるため、上場企業か否かにかかわらず、監査報告書日までに「その他の記載内容」を入手していない場合でも、「その他の記載内容」の区分を設けることは求められます。</p> <p>監査人は、経営者との協議により、予め「その他の記載内容」を入手する方法や時期を決定することが考えられます。特に非上場企業においては、監査報告書日までに「その他の記載内容」を入手できない場合もあると考えられますが、その場合は、監査報告書に入手する予定の「その他の記載内容」を記載することが考えられます。この取扱いについては、上場の有無によって変わることがないものと考えられます。</p> <p>また、「二 主な改訂点とその考え方 「1 「その他の記載内容」について (2) 「その他の記載内容」に対する手続」に記載した通読及び検討等の手続は、入手後の「その他の記載内容」についても行われるものと考えます。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
18	<p>以下の下線のとおり修正してはどうか。 (文案)</p> <p>監査人は、その他の記載内容を通読し、当該その他の記載内容と財務諸表又は監査人が監査の過程で得た知識との間に重要な相違があるかどうかについて検討しなければならない。また、監査人は、通読及び検討に当たって、財務諸表や監査の過程で得た知識に関連しない<u>その他の記載内容</u>についても、重要な虚偽表示となる兆候に注意を払わなければならない。</p>	<p>ご指摘を踏まえ修正しました。</p>
19	<p>第2項で監査報告に記載すべき事項が列記されているが、前文の「二 主な改訂点とその考え方 1 『その他の記載内容』について (3) 『その他の記載内容』の記載」のような箇条書きと異なり、この形式での列記ではどのような記載が求められるかがわかりにくいように思われる。</p>	<p>監査基準は文章の形式で記載されているため、このような記載としております。</p>
その他		
20	<p>会社法上の事業報告は「その他の記載内容」の対象となると思われるが、監査人の監査報告書提出時点において、会社法上の事業報告の提出は制度的に担保されていない。事業報告が入手できない場合の対応等については今後の実務指針等の策定を待つことになるものと思われるが、根本的な原因は、会社法と金融商品取引法の両制度間におけるスケジュールが整合していない点にあると考えられる。この点を含め、両制度間で取扱いに整合性が取れていない事項についての一元化に向けた検討を行うことが、経営者・監査役等・監査人の負担軽減につながり、また、制度の実効性向上の観点からも望ましいと考えられる。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>
21	<p>非財務情報の記述については、連結財務諸表が適正であるかについての情報の共有過程が無ければ、実態との整合性評価が出来ないものと思われる。親会社の経営者によるディスカッションが有効なものとなるためには、各国の重要拠点の運営状況等について現地でのコミュニケーションが十分になされ、これ</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>を親会社の監査チームが共有していることが前提である。したがって、本文の「第三 実施基準 四 他の監査人等の利用」について、本項に記載されている「他の監査人等の利用」は、その重要性に鑑み、より積極的に行うことを求める記載に改めるべきである。</p>	
22	<p>監査基準全体として、連結監査の視点からの言及を拡充すべきではないか。企業においては海外での事業展開の割合が増加しており、重要なリスクが海外に存在するケースが多くなっているが、現在の記載ではそうした視点が欠けているように思われる。ネットワークファームへの指揮・指導関係やコミュニケーションの重要性について監査基準の中で言及することが必要であると思われる。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>
23	<p>投資のグローバル化が進む中では、金融商品取引法に基づく監査は国際監査基準（ISA）に完全かつ適時に準拠したものであることが望ましいが、ISAの改正が度重なる中、我が国独自の監査基準を維持・更新していく手間と非効率性は馬鹿にならないものであり、ISAの改正が適時に取り入れられず、遅れる傾向にある。</p> <p>日本公認会計士協会が、国際監査基準（ISA）の直訳に近い形の監査基準委員会報告書を整備しているので、企業会計審議会はこれをエンドースすることとし、今後は企業会計審議会の監査基準を廃止することが適切ではないかと考える。</p> <p>また、この監査基準から派生して、公監査の分野でも、各省庁が独自の監査基準を乱立しており、国際監査基準（ISA）が改正されるたび、これらを含めた我が国の複数の監査基準へのカスケードが行われるため、監査基準の改正よりもさらに一歩ずつ改革の遅れが生じることになる。</p> <p>このように、我が国独自の複数の監査基準を持つことで、監査改革の適時性が損なわれ、社会全体では基準の改正のために多くのリソースが重複して投じ</p>	<p>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は、監査基準とこれを具体化した日本公認会計士協会が作成する実務指針です。監査基準の策定に当たっては、必ずしも国際監査基準をそのまま受け入れているわけではなく、国際的な動向も踏まえつつ、企業会計審議会において、実務者である公認会計士を始め、財務諸表の作成者や利用者、学界等の関係者間で審議を行い、我が国の法令制度も踏まえて決定されているものです。</p> <p>海外においても同様に、国際監査基準を参考にしつつ各国の監査基準を設定している国が多く見られます。</p> <p>監査基準は、公認会計士監査のすべてに共通するものであります。現状においても、監査基準は幅広い組織体に共通して適用すべき基準であり、公的機関を始めとする各組織体の実情に応じて監査に関する基準が策定されているものと認識しております。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>られ、非効率が起きている。企業会計審議会が対象とする「企業」とは何であるのか、この監査基準はどこまでの範囲の企業体に適用すべきものであるのかも含め、ご検討いただきたい。幅広い組織体に共通して適用すべき単一の監査基準を確立した上で、特別な種類の組織体の固有の実務部分には必要最低限の適用指針を付加していく方法によるべきではないかと考える。</p>	
24	<p>監査の根本となる「基準」が毎年のように改訂されている状況は、基準改正に適時についてこられない分野では適正な基準に基づいた監査が受けられないことになってしまい、結果として制度への信頼性が担保できなくなる。制度の根本的な部分については、もっと安定性を重視し、社会への浸透を図るべきである。</p>	<p>監査基準は、監査水準の向上を図り監査制度に対する社会的信頼性を確保するため、監査環境の変化に照らし随時見直しを行ってきたものです。</p> <p>また、監査基準は、公認会計士が財務諸表の監査を行うに際しての規範であり、公認会計士は財務諸表の監査を行うに当たり常にこれを遵守しなければなりません。これにより、公認会計士監査は、適切に実施されるものと考えます。</p>
25	<p>「第一 監査の目的」に示される監査の目的となっているのは、監査の機能（＝意見表明）にのみ触れており目的に触れていないのではないか。</p> <p>原案どおり「監査の目的」を表題とするのであれば、1の前段は「意見の表明を通じて、経営者の作成した財務諸表に信頼性を付与すること」とすべきではないか。</p> <p>これは、公認会計士法第一条に定める公認会計士の使命との関係を監査基準が担保する上でも、公認会計士が機能としての監査を満たせば公認会計士の使命が果たせたことになるのか、信頼性の付与という目的を持った監査を通じてはじめて公認会計士が使命を果たすことになるかの違いがあり、整理しておくべきと思料する。</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>
26	<p>会計上の見積りにつき経営者の使用した仮定の合理性検討等や内部統制監査における全社的な内部統制の整備及び運用状況の検討（ガバナンス検討）等を理由に監査人の取締役会出席が認められるかもしれないが、時期尚早であると</p>	<p>貴重なご意見として承ります。</p>

No	コメントの概要	コメントに対する考え方
	<p>考える。</p> <p>現時点で、経済の中核、ガバナンスの中心へのアクセスを許容すれば様々な形で弊害が生じる可能性が高いと思う。単に公認会計士であること、監査人であること、監査法人所属であることといった外形的要件のみをもって信頼することは難しい。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 監査法人等のパートナーに任期制を導入し、人材の流動化を図ること 2. 大手監査法人の経営の在り方を変えること、つまり、監査保証業務とコンサルティング業務等を分離すること 3. 今後様々な分野に監査範囲が拡大していく中で、大手・中小を問わず、戦略的に監査人を組織化していくこと 4. 公認会計士が、コーポレートガバナンスにおいて主導権を発揮すること <p>上記4つの順番には非常に大きな意味があり、1～3が成された上でのみ4の主導権が真に発揮されると考える。この点、十分にご配慮いただきたい。</p>	