

## 監査基準の改訂案に対するコメント

4団体、1個人

No	コメントの概要
1	<p>【前文】  金融商品取引法において、指定国際会計基準の任意適用に基づく財務諸表の監査も始まることから、我が国の監査基準の位置づけ、つまり、財務報告の枠組みに対しては中立的であることと、H14年の前文に記載されている上記のスタンスに変更はなく、監査の対象となる財務諸表の種類、あるいは監査の根拠となる制度や契約事項が異なれば、それに応じて、意見の表明の形式は異なるものとなる旨を今回の改訂前文において明示すべきと考える。</p>
2	<p>【前文：一 経緯】  「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」との記載があるが、国際監査基準 (ISA) のクラリティ・プロジェクトは、全38本 (ISQC1 及び ISAE3402 を含む) のうち内容の改訂を伴うものが19本あり、中にはISA600 のように大幅な変更を伴うものも含まれている。また、比較情報等、我が国の従来の監査実務に大きな影響を及ぼす根本的な考え方の相違点も含んでいる。  従って、クラリティ版ISAを今後わが国の実務指針に導入する際のインパクトが過小評価されないように、下線部は削除すべきと考える。</p>
3	<p>【前文：二 主な改訂点とその考え方 3 監査実務指針での対応について】  前文に、ISA560の定義「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」という記載があるが、ISAでは前者と後者に対する監査人の責任や監査手続については明確に区分けされる。例えば、後者は、ISA560第10項に、①監査人は監査報告書日の後には財務諸表に関していかなる監査手続を実施する義務はない旨、②ただし監査報告書日の後ではあるが、仮に監査報告書日に監査人が知り得たならば、監査報告書を修正する原因になり得た事実を監査人が知ってしまったのであれば、一定の手続きを求める旨、記載がある。  以上を踏まえると、前文にて、前者と後者を並列に記載する定義だけを記載することは、いかにも後者について監査人の責任が生じるように誤解を与えることから、当該記載は削除するか、あるいは末尾の表現を「～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ものが適当である。」から「～監査上の後発事象の定義について、国際監査基準を参考に検討することが適当である。」に変更すべきと考える。  なお、現在、会計上又は開示上の後発事象については、財務諸表等規則や開示府令とともに日本公認会計士協会の監査・保証実務委員会報告第76号「後発事象に関する監査上の取扱い」にて修正後発事象や開示後発事象等の詳述があることから、国際会計基準採用国や米国と比べて実務上の大きな差異はないが、我が国でも国際会計基準第10号「後発事象」や米国財務会計基準書第165号「後発事象」のような会計基準を策定すべきと考える。前文4に「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」として関係法令について所要の整備を行うことが適当である旨記載されているが、過去の誤謬に係る開示制度の見直しに当たり後発事象の考え方も整理する必要がある。</p>
4	<p>【第三 実施基準 — 基本原則】  「合理的な基礎」(reasonable basis) の表現について、ISAにおける監査報告の表現と整合を図るために、改訂案では「基礎」とされているが、「第三 実施基準 — 基本原則 3項」にも「自己の意見を形成するに足る合理的な基礎」という表現があり、不整合が生じている。一つの監査基準内における表現の不整合は避けるべきであるため、報告基準以外の「合理的な基礎」も「基礎」とすべきと考える。</p>
5	<p>【第四 報告基準 — 基本原則 4項】  ISAでは監査範囲の制約において「十分かつ適切な監査証拠を入手できなかった」という表現を用いており、「重要な監査手続を実施できなかった」(監査基準 第四 報告基準 — 基本原則 4項など) という表現を用いていない。「十分かつ適切な監査証拠を入手できなかった」とは、「重要な監査手続を実施できなかった」と同様の場合を想定していると考えられるため、改訂案もISAと表現を整合させるべきと考える。</p>

# 監査基準の改訂案に対するコメント

4団体、1個人

No	コメントの概要
6	<p><b>【第四 報告基準 二 監査報告書の記載区分 2項】</b>  改訂案では「財務諸表の記載について強調する必要がある事項及び財務諸表の表示が適正であると判断し、その判断に関して説明を付す必要がある事項」でISA706第5項の強調事項区分とその他事項区分とを指す意図であると思われるが、その他事項区分が無限定適正意見の場合に限られてしまうように読めてしまう。その他事項区分は、そもそも財務諸表に表示又は開示されていないことを対象としているので、「及び財務諸表の記載について強調する必要がある事項及び財務諸表の表示が適正であると判断し、その判断に関してその他監査人の責任に関して説明を付す必要がある事項」とすべきと考える。</p> <p>これに伴い、監査報告書で情報提供機能が無制限に拡大されるように取られる恐れもあるので、前文でISAのその他事項区分を参考に「財務諸表に表示又は開示されていない事項について、監査、監査人の責任又は監査報告書についての利用者の理解に関連すると監査人が判断し、当該事項を記載するため監査報告書に設ける区分」である旨明確に記載すべきと考える。</p> <p>その他事項区分は、例えば、比較情報に関する監査報告書において監査人の交代の事実を記載すること、我が国に特有の記載事項であるが監査報告書の末尾における利害関係がない旨の記載等が該当すると考えられる。</p> <p>例えば、以下のように強調事項とその他の事項との違いが明確な規定にすべきと考える。  「監査人は次に掲げる事項を監査報告書において情報として追記する場合には、意見の表明とは明確に区別しなければならない。  (1) 財務諸表の記載は適正であるが強調する必要がある事項  (2) 財務諸表に記載されていない事項で、監査、監査人の責任又は監査報告書に関して、利用者の理解に資する事項」</p>
7	<p><b>【第四 報告基準 三 無限定適正意見の記載事項 (2) 経営者の責任】</b>  経営者の責任として、「内部統制を整備及び運用する責任が経営者にあること」と「運用」も明記することに同意するが、ISAの表現を参考に、「不正又は誤謬による重要な虚偽表示のない財務諸表の作成に必要な内部統制を整備及び運用する責任が経営者にあること」とすべきと考える。</p>
8	<p><b>【第四 報告基準 三 無限定適正意見の記載事項 (3) 監査人の責任】</b>  監査人の責任のうち「内部統制の有効性について意見表明するためのものではないこと」は、ISAの表現を参考に、「リスク評価の実施に際して状況に応じた適切な監査手続を立案するために財務諸表の作成に関連する内部統制を検討するが、内部統制の有効性について意見を表明するためのものではないこと」とすべきと考える。従って、監査基準の改訂案で掲げられる項目については、実務指針で補うことを確認したい。</p> <p>改訂案の「監査手続の選択及び適用は監査人の判断によること」については、ISAとの整合を踏まえると、「及び適用」は不要であって、監査人として選択すれば適用することは当然であることから削除することが適当と考える。あるいは、「選択・適用」と一つの用語で表現するのはどうかと考える。</p> <p>「監査は財務諸表項目に関する監査証拠を得るための手続を含むこと」と記載されているが、財務諸表項目という表現では、注記まで含まれるようには読み取りにくい。ISAの文言上は「amount and disclosure」であるため、「財務諸表の金額及び開示」とした方がよいのではないかと。</p> <p>「財務諸表監査の目的は、内部統制の有効性について意見表明するためのものではないこと」とあるが、財務諸表監査における内部統制評価の目的をむしろ説明すべきではないか。たとえば、「適切な監査手続を立案するために財務諸表の作成に関連する内部統制を検討するが、内部統制の有効性に対して意見を表明するためのものではないこと」としてはどうか。</p> <p>ISAでは、監査報告書の表題を独立監査人の報告書であることを示す「独立監査人の監査報告書」のようにすることとされており、監査人の責任に関する記載区分において重ねて独立性に言及することを要求していない。また、独立性は無限定適正意見に限定されるものではなく、監査報告書全般に及ぶものである。従って、「監査人の責任は独立の立場から財務諸表に対する意見を表明することにあること」という規定は、当該箇所から削除し、「一 基本原則」に6項を新設して、「監査人は、独立の立場から財務諸表に対する意見を表明しなければならない。」とすべきと考える。</p>

# 監査基準の改訂案に対するコメント

4団体、1個人

No	コメントの概要
9	<p><b>【第四 報告基準 四 意見に関する除外 1項、2項】</b>            1項の「無限定適正意見を表明することができない程度に重要である」は、不適切なものの影響の程度を表現しているの、以下のように語順を変えた方がよいのではないかと。「…不適切なものがあり、その影響が無限定適正意見を表明することができない程度に重要ではあるものの、その影響が財務諸表を全体として虚偽の表示に当たるとするほどではないと判断したとき」</p> <p>国際監査基準との差異を調整する観点から、無限定適正意見の表明に際し、監査人の責任区分の末尾において「監査の結果として入手した監査証拠が意見表明の基礎を与える十分かつ適切なものであること」と記載するのであれば、経営者が採用した会計方針の選択及びその適用方法、財務諸表の表示方法に関して不適切なものがあることにより、除外事項を付した限定付適正意見を表明する場合や、意見不表明とする場合の監査報告についても、表現上の整合を図ることが適当と考えます。</p> <p>a) 除外事項を付した限定付適正意見            監査人は、経営者が採用した会計方針の選択及びその適用方法、財務諸表に関して不適切なものがあり、虚偽表示が財務諸表に与えている影響が個別に又は集計して重要であるが、全体にわたっていないと判断したときには、除外事項を付した限定付適正意見を表明しなければならない。(以下、同じ)</p> <p>b) 不適正意見            監査人は、経営者が採用した会計方針の選択及びその適用方法、財務諸表に関して不適切なものがあり、虚偽表示が財務諸表に与えている影響が個別に又は集計して重要であり、かつ、全体にわたっていると判断したときには、不適正意見を表明しなければならない。</p>
10	<p><b>【第四 報告基準 五 監査範囲の制約 1項、2項】</b>            国際監査基準との差異を調整する観点から、無限定適正意見の表明に際し、監査人の責任区分の末尾において「監査の結果として入手した監査証拠が意見表明の基礎を与える十分かつ適切なものであること」と記載するのであれば、監査範囲の制約があることにより除外事項を付した限定付適正意見を表明する場合や意見不表明とする場合の監査報告書についても、表現上の整合を図ることが適当と考えます。</p> <p>a) 除外事項を付した限定付適正意見            監査人は、監査表明の基礎を与える十分かつ適切な監査証拠を入手することができない場合であって、未発見の虚偽記載が財務諸表に与え得る影響が重要であるが、全体にわたっていないと判断したときには、除外事項を付した限定付適正意見を表明しなければならない。(以下、同じ)</p> <p>b) 意見不表明            監査人は、意見表明の基礎を与える十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合であって、未発見の虚偽表示が財務諸表に与え得る影響が重要であり、かつ、全体にわたっていると判断したときには、意見を表明してはならない。(以下、同じ)</p> <p>ISA705に従って、「material」と「pervasive」の2つの要素で意見に及ぼす影響を表現しているものと思われるが、「四. 意見に関する除外」と平仄をあわせ、以下のように表現した方が適切ではないかと思われる。            1項「監査人は、重要な監査手続を実施できなかったことにより、影響が重要であるものの無限定適正意見を表明することができない場合において、その影響が財務諸表全体に対する意見表明ができないほど全体にわたっていないのではないと判断したときには、除外事項を付した限定付適正意見を表明しなければならない」            2項「監査人は、重要な監査手続を実施できなかったことにより、影響が重要であり、財務諸表全体に対する意見表明のための基礎を得ることができなかったときには、意見を表明してはならない」</p> <p>2項においては、現行の「意見表明のための合理的な基礎」という表現が、「意見表明のための基礎」という表現に改訂されている。「意見表明のための基礎」という規定はその意味内容を不明確にするように思われる。「合理的な基礎」に代えて、「根拠」とした方が意味内容を明確にできると考える。            なお、「第三 実施基準 一 基本原則 3項」の「監査人は、自己の意見を形成するに足る合理的な基礎を得るために(略)」の規定の改定も検討すべきと考える。</p>

# 監査基準の改訂案に対するコメント

4団体、1個人

No	コメントの概要
	<p>【第四 報告基準 七 追記情報】            報告基準七に関する改訂案は「次に掲げる強調すること又はその他説明することが適当と判断した事項」としておりますが、「その他」という語句の位置について、以下のような懸念があります。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 報告基準七で掲げられている記載対象のうち、少なくとも(4)の記載は、説明事項としての性質を持つと解されます。一方で、「その他」という語句が上記の位置である場合には、例示列挙されている記載対象の全てが強調事項としての性質を持つものであるかのように捉えられる恐れがあります。</li> <li>・ 監査人は、報告基準七で例示列挙されている記載対象以外にも、必要と判断した場合には、強調事項又は説明事項の記載を行うことが考えられます。一方で、「その他」という語句が上記の位置である場合には、報告基準で例示されている事項以外の事項で監査人が必要と認めて記載することができるのは、説明事項に限られるかのように捉えられる恐れがあります。</li> </ul> <p>そのため、改訂に当たっては、冒頭部分については現行通り、「次に掲げる事項その他説明又は強調することが適当と判断した事項」とし、強調事項と説明事項とを区分して記載を求める文節（「それらを区分した上で」）の追加に止めるのが適当と考えます。（併せて、改訂前文二2(2)の末尾についても同様の配慮が必要と考えます。）</p> <p>なお、上記「その他」という語句が、ISA706の「Other matter paragraph」でいう「Other」を意図しており、現行規定と語感が変わる場合には、現行の改訂案通りとすることも考えられますが、この場合、上記の誤解を避ける意味でも、改訂前文中でその意図を明記することが適当と考えます。</p>
11	<p>追記情報に、「正当な理由による会計方針の変更」が掲げられているが、これを例示のうちから削除すべきと考える。平成14年の監査基準改訂の前文三9(3)追記情報②には、従来は除外事項とされていた正当な理由による会計方針の変更は、不適切な理由による変更と同様に取り扱うことは誤解を招くことから、除外事項の対象とせず、追記する情報の例示とした旨記載があり、当時に「正当な理由による会計方針の変更」を掲げた背景がうかがえる。</p> <p>しかしながら、現在、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準が公表され、かつ、比較情報の開示の方向性が示されるところであり、もはや平成14年当時とは会計や監査を取り巻く環境が大きく異なる。</p> <p>当該会計基準における会計上の取扱いとして、①会計方針の変更、②表示方法の変更、③会計上の見積りの変更、④過去の誤謬とが列挙されており、追記情報の例示として「正当な理由による会計方針の変更」だけを掲げることはバランスを欠いた印象を受ける。</p> <p>例えば、比較情報として位置付けられた前年度の財務諸表として適切に修正再表示された数字が記載されている場合、ISAでは、対応数値方式の監査報告書においては無限定適正意見が付され、強調事項において過年度の誤謬に係る注記に言及することがあり得る。さらに、ISAの強調事項の例示においては、「正当な理由による会計方針の変更」の記載はなく、「財務諸表に広範な影響を与える新しい会計基準の発効日前の早期適用」が例示されている。したがって、これから適用になる会計基準等を踏まえ、強調事項及びその他情報として記載すべき例示の検討を実務指針に委ねることを前文で明示した上で、「正当な理由による会計方針の変更」を削除することを提案する。</p>
	<p>現行監査基準においては、ISAにおける強調事項に相当する記載は、「追記情報」というタイトルの下に監査報告書に記載される実務となっている。改訂案でも、「追記情報」の表現が残っているが、監査報告書においてはISAと合わせ「強調事項」(Emphasis matter)やその他事項(Other matter)であれば適切な表現が用いられることが想定される。改訂案における「追記情報」という表現は、今後は監査報告書上においては記載されないことでよいか確認したい。</p>