

監査基準委員会報告書 320「監査の計画及び実施における重要性」の改正について

2019年6月12日

日本公認会計士協会

新	旧
監査基準委員会報告書 320 監査の計画及び実施における重要性 <div style="text-align: right;"> 2011年12月22日 改正 2015年5月29日 最終改正 2019年6月12日 日本公認会計士協会 監査基準委員会 (報告書：第42号) </div>	監査基準委員会報告書 320 監査の計画及び実施における重要性 <div style="text-align: right;"> 平成23年12月22日 改正 平成27年5月29日 日本公認会計士協会 監査基準委員会 (報告書：第42号) </div>
《 I 本報告書の範囲及び目的》	《 I 本報告書の範囲及び目的》
(省 略)	(省 略)
《 2. 監査における重要性》	《 2. 監査における重要性》
(省 略)	(省 略)
4. 監査人の重要性の決定は、職業的専門家としての判断事項であり、財務諸表の利用者が有する財務情報に対するニーズについての監査人の認識によって影響を受ける。 監査人は、通常、財務諸表の利用者として以下を想定している。 (1) 事業活動、経済活動及び会計に関する合理的な知識を有し、真摯に財務諸表上の情報を検討する意思を有している。 (2) 財務諸表が重要性を考慮して作成、表示及び監査されることを理解している。 (3) 見積り、判断及び将来事象の考慮に基づく金額の測定には、不確実性が伴うものであることを認識している。 (4) 財務諸表上の情報を <u>基礎に</u> 、合理的な経済的意思決定を行う。	4. 監査人の重要性の決定は、職業的専門家としての判断事項であり、財務諸表の利用者が有する財務情報に対するニーズについての監査人の認識によって影響を受ける。 監査人は、通常、財務諸表の利用者として以下を想定している。 (1) 事業活動、経済活動及び会計に関する合理的な知識を有し、真摯に財務諸表上の情報を検討する意思を有している。 (2) 財務諸表が重要性を考慮して作成、表示及び監査されることを理解している。 (3) 見積り、判断及び将来事象の考慮に基づく金額の測定には、不確実性が伴うものであることを認識している。 (4) 財務諸表上の情報に <u>基づいて</u> 合理的な経済的意思決定を行う。
(省 略)	(省 略)
6. 監査人は、監査計画の策定に際して、重要と考える虚偽表示について判断を行うが、この判断は、以下の事項を実施するための基礎となる。 (1) リスク評価手続の種類、時期及び範囲の決定	6. 監査人は、監査計画の策定に際して、重要と考える虚偽表示の <u>金額</u> について判断を行うが、この判断は、以下の事項を実施するための基礎となる。 (1) リスク評価手続の種類、時期及び範囲の決定

新	旧
<p>(2) 重要な虚偽表示リスクの識別と評価 (3) リスク対応手続の種類、時期及び範囲の決定</p> <p>監査計画の策定時に決定する重要性の基準値は、全ての未修正の虚偽表示が、いかなる場合においても、個別に又は集計しても重要性がないと評価できる金額として設定する必要はない。一方、監査の過程で識別した虚偽表示の評価の際には、監査人は、虚偽表示が重要性の基準値を下回っていたとしても、状況によっては当該虚偽表示に重要性があると評価することがある。</p> <p>すなわち、監査計画の策定時においては質的な内容のみにより重要となり得る<u>全ての虚偽表示を発見するための監査手続を立案するのは実務的とはいえない</u>。しかし、<u>財務諸表の注記事項に関する潜在的な虚偽表示の性質については、重要な虚偽表示リスクに対応する監査手続の立案に当たって考慮する（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」のA128項及びA129項参照）</u>。</p> <p>さらに、監査人は、<u>全ての未修正の虚偽表示が財務諸表に与える影響を評価する際、金額だけでなく、内容や、虚偽表示が生じた特有の状況についても考慮する。（A2項参照）（監基報450のA20項参照）</u></p>	<p>(2) 重要な虚偽表示リスクの識別と評価 (3) リスク対応手続の種類、時期及び範囲の決定</p> <p>監査計画の策定時に決定する重要性の基準値は、全ての未修正の虚偽表示が、いかなる場合においても個別に又は集計しても重要性がないと評価できる金額として設定する必要はない。一方、監査の過程で識別した虚偽表示の評価の際には、監査人は、虚偽表示が重要性の基準値を下回っていたとしても、状況によっては当該虚偽表示に重要性があると評価することがある。</p> <p>すなわち、監査計画の策定時においては質的な内容のみにより重要となり得る虚偽表示を発見するための監査手続を立案するのは実務的とはいえないが、監査人は、未修正の虚偽表示が財務諸表に与える影響を評価する際、金額だけでなく、内容や、虚偽表示が生じた特有の状況についても考慮する。（監基報450のA15項参照）</p>
(省 略)	(省 略)
<p>《4. 定義》</p>	<p>《4. 定義》</p>
<p>8. 本報告書における用語の定義は、以下のとおりとする。</p> <p>(1) 「重要性の基準値」－監査計画の策定時に決定した、財務諸表全体において重要であると判断する虚偽表示の金額（監査計画の策定後改訂した金額を含む。）をいう。</p> <p>(2) 「特定の取引種類、勘定残高又は注記事項に対する重要性の基準値」－企業の特定の状況において、特定の取引種類、勘定残高又は注記事項に関する虚偽表示が重要性の基準値を下回る場合でも、財務諸表の利用者が財務諸表に基づいて行う経済的意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる特定の取引種類、勘定残高又は注記事項がある場合に、当該特定の取引種類、勘定残高又は注記事項について適用する重要性の基準値をいう。</p> <p>(3) 「手続実施上の重要性」－未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の合計が重要性の基準値を上回る可能性を適切な低い水準に抑えるために、監査人が重要性の基準値より低い金額として設定する金額をいう。この手続実施上の重要性は、複数設定される場合がある。なお、特定の取引</p>	<p>8. 本報告書における用語の定義は、以下のとおりとする。</p> <p>(1) 「重要性の基準値」－監査計画の策定時に決定した、財務諸表全体において重要であると判断する虚偽表示の金額（監査計画の策定後改訂した金額を含む。）をいう。</p> <p>(2) 「特定の取引種類、勘定残高又は開示等に対する重要性の基準値」－企業の特定の状況において、特定の取引種類、勘定残高又は開示等に関する虚偽表示が重要性の基準値を下回る場合でも、財務諸表の利用者が財務諸表に基づいて行う経済的意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる特定の取引種類、勘定残高又は開示等がある場合に、当該特定の取引種類、勘定残高又は開示等について適用する重要性の基準値をいう。</p> <p>(3) 「手続実施上の重要性」－未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の合計が重要性の基準値を上回る可能性を適切な低い水準に抑えるために、監査人が重要性の基準値より低い金額として設定する金額をいう。この手続実施上の重要性は、複数設定される場合がある。なお、特定の取引</p>

新	旧
種類、勘定残高又は <u>注記事項</u> に対する重要性の基準値に対して設定した 手続実施上の重要性を含む。	種類、勘定残高又は <u>開示等</u> に対する重要性の基準値に対して設定した手 続実施上の重要性を含む。
《Ⅱ 要求事項》	《Ⅱ 要求事項》
《1. 監査計画の策定時における重要性の基準値と手続実施上の重要性 の決定》	《1. 監査計画の策定時における重要性の基準値と手続実施上の重要性 の決定》
9. 監査人は、監査の基本的な方針を策定する際、重要性の基準値を決定し なければならない。企業の特定の状況において、特定の取引種類、勘定残 高又は <u>注記事項</u> に関する虚偽表示が、重要性の基準値を下回る場合でも、 財務諸表の利用者が財務諸表に基づいて行う経済的意思決定に影響を与 えると合理的に見込まれる場合に限り、監査人は、当該特定の取引種類、 勘定残高又は <u>注記事項</u> について適用される重要性の基準値も決定しなけ ればならない。(A3項からA9項参照)	9. 監査人は、監査の基本的な方針を策定する際、重要性の基準値を決定し なければならない。企業の特定の状況において、特定の取引種類、勘定残 高又は <u>開示等</u> に関する虚偽表示が、重要性の基準値を下回る場合でも、財 務諸表の利用者が財務諸表に基づいて行う経済的意思決定に影響を与え ると合理的に見込まれる場合に限り、監査人は、当該特定の取引種類、勘 定残高又は <u>開示等</u> について適用される重要性の基準値も決定しなけ ばならない。(A2項からA8項参照)
10. 監査人は、重要な虚偽表示リスクを評価し、リスク対応手続の種類、時 期及び範囲を決定するために、手続実施上の重要性を決定しなければなら ない。(A10項参照)	10. 監査人は、重要な虚偽表示リスクを評価し、リスク対応手続の種類、時 期及び範囲を決定するために、手続実施上の重要性を決定しなければなら ない。(A9項参照)
《2. 監査の進捗に伴う改訂》	《2. 監査の進捗に伴う改訂》
11. 監査人は、監査の実施過程において、当初決定した重要性の基準値を改 訂すべき情報を認識した場合には、重要性の基準値を改訂しなければなら ない。なお、特定の取引種類、勘定残高又は <u>注記事項</u> に対する重要性の基 準値を設定している場合には同様の検討が必要である。(A11項参照)	11. 監査人は、監査の実施過程において、当初決定した重要性の基準値を改 訂すべき情報を認識した場合には、重要性の基準値を改訂しなければなら ない。なお、特定の取引種類、勘定残高又は <u>開示等</u> に対する重要性の基 準値を設定している場合には同様の検討が必要である。(A10項参照)
12. 監査人は、重要性の基準値（設定している場合は、特定の取引種類、勘 定残高又は <u>注記事項</u> に対する重要性の基準値）について、当初決定した金 額よりも小さくすることが適切であると決定した場合には、手続実施上の 重要性を改訂する必要があるか、さらに、リスク対応手続の種類、時期及 び範囲が適切であるか判断しなければならない。	12. 監査人は、重要性の基準値（設定している場合は、特定の取引種類、勘 定残高又は <u>開示等</u> に対する重要性の基準値）について、当初決定した金 額よりも小さくすることが適切であると決定した場合には、手続実施上の重 要性を改訂する必要があるか、さらに、リスク対応手続の種類、時期及び 範囲が適切であるか判断しなければならない。
《3. 監査調書》	《3. 監査調書》
13. 監査人は、以下の重要性の金額及びその決定に際して考慮した要因を監 査調書に記載しなければならない。(監査基準委員会報告書 230「監査調 書」第7項から第10項及びA6項参照) (1) 重要性の基準値（第8項(1)参照) (2) 設定している場合、特定の取引種類、勘定残高又は <u>注記事項</u> に対する 重要性の基準値（第8項(2)参照) (3) 手続実施上の重要性（第8項(3)参照) (4) 監査の進捗に伴う上記の項目の改訂（第11項及び第12項参照）	13. 監査人は、以下の重要性の金額及びその決定に際して考慮した要因を監 査調書に記載しなければならない。(監査基準委員会報告書 230「監査調 書」第7項から第10項及びA6項参照) (1) 重要性の基準値（第8項(1)参照) (2) 設定している場合、特定の取引種類、勘定残高又は <u>開示等</u> に対する重 要性の基準値（第8項(2)参照) (3) 手続実施上の重要性（第8項(3)参照) (4) 監査の進捗に伴う上記の項目の改訂（第11項及び第12項参照）

新	旧
<p>《Ⅲ 適用指針》</p>	<p>《Ⅲ 適用指針》</p>
<p>《1. 重要性と監査リスク》 (第5項参照)</p>	<p>《1. 重要性と監査リスク》 (第5項参照)</p>
<p>A1. 財務諸表監査の実施における監査人の全般的な目的は、不正か誤謬かを問わず、財務諸表に全体として重要な虚偽表示がないということについての合理的な保証を得ることによって、財務諸表が、すべての重要な点において、適用される財務報告の枠組みに準拠して作成されているかどうかに関して、監査人が意見表明することである。また、監査人が発見した事項については、監査基準委員会報告書に従って経営者及び監査役若しくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会（以下「監査役等」という。）に必要な報告を行う。（監査基準委員会報告書 200「財務諸表監査における総括的な目的」第10項参照）</p> <p>合理的な保証は、財務諸表の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、すなわち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することにより得られる。（監基報 200 第16項参照）</p> <p>監査リスクは、重要な虚偽表示リスクと発見リスクの二つから構成される。（監基報 200 第12項(5)参照）</p> <p>重要性と監査リスクは、監査の過程を通じて考慮されるが、特に以下の場合に考慮される。</p> <p>(1) 重要な虚偽表示リスクを識別し評価する場合（<u>監基報 315</u> 参照）</p> <p>(2) リスク対応手続の種類、時期及び範囲を決定する場合（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」参照）</p> <p>(3) 未修正の虚偽表示が財務諸表に与える影響及び監査報告書における意見形成に与える影響を評価する場合（監基報 450 及び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」参照）</p>	<p>A1. 財務諸表監査の実施における監査人の全般的な目的は、不正か誤謬かを問わず、財務諸表に全体として重要な虚偽表示がないということについての合理的な保証を得ることによって、財務諸表が、すべての重要な点において、適用される財務報告の枠組みに準拠して作成されているかどうかに関して、監査人が意見表明することである。また、監査人が発見した事項については、監査基準委員会報告書に従って経営者及び監査役若しくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会（以下「監査役等」という。）に必要な報告を行う。（監査基準委員会報告書 200「財務諸表監査における総括的な目的」第10項参照）</p> <p>合理的な保証は、財務諸表の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、すなわち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することにより得られる。（監基報 200 第16項参照）</p> <p>監査リスクは、重要な虚偽表示リスクと発見リスクの二つから構成される。（監基報 200 第12項(5)参照）</p> <p>重要性と監査リスクは、監査の過程を通じて考慮されるが、特に以下の場合に考慮される。</p> <p>(1) 重要な虚偽表示リスクを識別し評価する場合（<u>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」</u> 参照）</p> <p>(2) リスク対応手続の種類、時期及び範囲を決定する場合（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」参照）</p> <p>(3) 未修正の虚偽表示が財務諸表に与える影響及び監査報告書における意見形成に与える影響を評価する場合（監基報 450 及び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」参照）</p>

新	旧
<p>《2. 監査における重要性》（第6項参照）</p>	<p>（新 設）</p>
<p>A2. <u>重要な虚偽表示リスクの識別及び評価を行う際、監査人は、職業的専門家としての判断に基づき、重要な虚偽表示となり得る取引種類、勘定残高及び注記事項（定性的な注記を含む。）を識別する。一般的には、虚偽表示は、財務諸表利用者の経済的意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合に重要性があると判断される。</u></p> <p><u>定性的な注記事項が重要であるかどうかを判断する際に、監査人が考慮する要因には、例えば以下がある。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ <u>監査対象期間における企業の状況（例えば、期間内に、企業が重要な合併や買収を行っている場合）</u> ・ <u>適用される財務報告の枠組み及びその改正（例えば、企業にとって重要な定性的な注記事項が新たに求められる場合）</u> ・ <u>企業の事業活動等に起因して、財務諸表利用者にとって重要となる定性的な注記事項（例えば、金融機関においては、流動性リスクの注記が財務諸表利用者にとって重要である場合）</u> 	<p>（新 設）</p>
<p>《3. 監査計画の策定時における重要性の基準値と手続実施上の重要性の決定》</p>	<p>《2. 監査計画の策定時における重要性の基準値と手続実施上の重要性の決定》</p>
<p>《(1) 財務諸表全体に対する重要性の決定における指標の利用》（第9項参照）</p>	<p>《(1) 財務諸表全体に対する重要性の決定における指標の利用》（第9項参照）</p>
<p>A3-A7. (省 略)</p>	<p>A2-A6. (省 略)</p>
<p>《(2) 特定の取引種類、勘定残高又は注記事項に対する重要性の基準値》（第9項参照）</p>	<p>《(2) 特定の取引種類、勘定残高又は開示等に対する重要性の基準値》（第9項参照）</p>
<p>A8. <u>重要性の基準値を下回る虚偽表示であっても、財務諸表の利用者が財務諸表に基づいて行う経済的意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる特定の取引種類、勘定残高又は注記事項がまれに存在する。そのような特定の取引種類、勘定残高又は注記事項の存在を示す要因には、以下が含まれる。</u></p> <p>(1) <u>法令又は適用される財務報告の枠組みの要請により行われる特定の項目の測定又は財務諸表の注記事項が財務諸表の利用者の期待に影響を与えているかどうか。（例えば、関連当事者との取引、取締役及び監査役等の報酬、高い見積りの不確実性を伴う公正価値の測定について行われる感応度分析が該当する場合がある。）</u></p> <p>(2) <u>企業が属する産業に関する主要な注記事項があるかどうか。（例えば、製薬会社の研究開発費が該当する場合がある。）</u></p>	<p>A7. <u>重要性の基準値を下回る虚偽表示であっても、財務諸表の利用者が財務諸表に基づいて行う経済的意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる特定の取引種類、勘定残高又は開示等がまれに存在する。そのような特定の取引種類、勘定残高又は開示等の存在を示す要因には、以下が含まれる。</u></p> <p>(1) <u>法令又は適用される財務報告の枠組みの要請により行われる特定の項目の測定又は開示が財務諸表の利用者の期待に影響を与えているかどうか。（例えば、関連当事者との取引、取締役及び監査役等の報酬が該当する場合がある。）</u></p> <p>(2) <u>企業が属する産業に関する主要な開示があるかどうか。（例えば、製薬会社の研究開発費が該当する場合がある。）</u></p>

新	旧
(3) 財務諸表において別個に <u>注記</u> されている企業の事業に関する特定の情報に注目が集まっているかどうか。(例えば、 <u>セグメント又は重要な企業結合に関する注記事項</u> が該当する場合がある。)	(3) 財務諸表において別個に <u>開示</u> されている企業の事業に関する特定の情報に注目が集まっているかどうか。(例えば、 <u>新たに買収した事業の開示</u> が該当する場合がある。)
A9. 特定の状況において、上記のような取引種類、勘定残高又は <u>注記事項</u> が存在するかどうかを検討する際、監査人は、経営者及び監査役等が意識している事項についての理解が有益と判断することがある。	A8. 特定の状況において、上記のような取引種類、勘定残高又は <u>開示等</u> が存在するかどうかを検討する際、監査人は、経営者及び監査役等が意識している事項についての理解が有益と判断することがある。
《(3) 手続実施上の重要性》 (第10項参照)	《(3) 手続実施上の重要性》 (第10項参照)
<p>A10. 個別に重要な虚偽表示を発見することのみを意図した監査計画を策定すると、個別には重要ではないが集計すると重要な虚偽表示となる場合があること、さらに、未発見の虚偽表示が存在する可能性があることを考慮していないことになる。</p> <p>監査人は、財務諸表の未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の合計が重要性の基準値を上回る可能性を適切な低い水準に抑えるために、手続実施上の重要性を設定する。</p> <p>なお、これは、定義で示したとおり、複数設定する場合がある。</p> <p>同様に、特定の取引種類、勘定残高又は<u>注記事項</u>に関する手続実施上の重要性は、当該特定の取引種類、勘定残高又は<u>注記事項</u>項目に関する未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の合計が、当該特定の取引種類、勘定残高又は<u>注記事項</u>に対する重要性の基準値を上回る可能性を、適切な低い水準に抑えるために設定する。</p> <p>手続実施上の重要性は、単純で機械的な計算により決定されるものではなく、その決定には職業的専門家としての判断を伴う。</p> <p>手続実施上の重要性の決定は、リスク評価手続の実施過程で更新された監査人の企業に対する理解、過年度の監査で識別された虚偽表示の内容と程度及び当年度の虚偽表示に関する監査人の予想によって影響を受ける。</p>	<p>A9. 個別に重要な虚偽表示を発見することのみを意図した監査計画を策定すると、個別には重要ではないが集計すると重要な虚偽表示となる場合があること、さらに、未発見の虚偽表示が存在する可能性があることを考慮していないことになる。</p> <p>監査人は、財務諸表の未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の合計が重要性の基準値を上回る可能性を適切な低い水準に抑えるために、手続実施上の重要性を設定する。</p> <p>なお、これは、定義で示したとおり、複数設定する場合がある。</p> <p>同様に、特定の取引種類、勘定残高又は<u>開示等</u>に関する手続実施上の重要性は、当該特定の取引種類、勘定残高又は<u>開示等</u>項目に関する未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の合計が、当該特定の取引種類、勘定残高又は<u>開示等</u>に対する重要性の基準値を上回る可能性を、適切な低い水準に抑えるために設定する。</p> <p>手続実施上の重要性は、単純で機械的な計算により決定されるものではなく、その決定には職業的専門家としての判断を伴う。</p> <p>手続実施上の重要性の決定は、リスク評価手続の実施過程で更新された監査人の企業に対する理解、過年度の監査で識別された虚偽表示の内容と程度及び当年度の虚偽表示に関する監査人の予想によって影響を受ける。</p>
《4. 監査の進捗に伴う改訂》 (第11項参照)	《3. 監査の進捗に伴う改訂》 (第11項参照)
<p>A11. 監査の実施過程において、企業再編等の状況の変化、新たな情報又はリスク対応手続の実施の結果更新された企業及び事業活動に関する理解によって、監査人は、重要性の基準値(設定している場合、特定の取引種類、勘定残高、<u>注記事項</u>に対する重要性の基準値)を改訂することが必要と判断する場合がある。</p> <p>例えば、監査の実施過程において、企業の実績が、重要性の基準値を当初決定する際に使用した年度の業績予測と大幅に乖離する可能性が高まった場合には、監査人は重要性の基準値を改訂する。</p>	<p>A10. 監査の実施過程において、企業再編等の状況の変化、新たな情報又はリスク対応手続の実施の結果更新された企業及び事業活動に関する理解によって、監査人は、重要性の基準値(設定している場合、特定の取引種類、勘定残高、<u>開示等</u>に対する重要性の基準値)を改訂することが必要と判断する場合がある。</p> <p>例えば、監査の実施過程において、企業の実績が、重要性の基準値を当初決定する際に使用した年度の業績予測と大幅に乖離する可能性が高まった場合には、監査人は重要性の基準値を改訂する。</p>

新	旧
<p>《IV 適用》</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 本報告書（<u>2011年12月22日</u>）は、<u>2012年4月1日</u>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。 ・ 本報告書（<u>2015年5月29日</u>）は、<u>2015年4月1日</u>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。 ・ 本報告書（<u>2019年6月12日</u>）は、<u>2020年4月1日</u>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。<u>ただし、2019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早期適用することができる。</u> <p style="text-align: right;">以 上</p>	<p>《IV 適用》</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 本報告書（<u>平成23年12月22日</u>）は、<u>平成24年4月1日</u>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。 ・ 本報告書（<u>平成27年5月29日</u>）は、<u>平成27年4月1日</u>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。 <p style="text-align: right;">以 上 以 上</p>