

# 「監査基準の改訂に関する意見書」に対応する監査基準委員会報告書 701 「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」等の 公開草案に対するコメントの概要及び対応について

2019年2月27日  
日本公認会計士協会

## 1. コメントの対象となった公表物の名称及び公表時期

「監査基準の改訂に関する意見書」に対応する監査基準委員会報告書 701「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」等の公開草案（2018年10月19日）

## 2. コメント募集期間

2018年10月19日（金）～2018年11月30日（金）

## 3. 公開草案を踏まえた公表物の公表時期

2019年2月27日（水）

## 4. 主なコメントの概要とその対応

以下は、主なコメントの概要と日本公認会計士協会の対応である。

「コメントの概要」には主なものを記載しているが、以下に記載されていないコメントについても、日本公認会計士協会では検討を行っている。

「コメントの概要」には、文章表現のみに関するものについては、記載していない。

### <目次>

公開草案全般	2
監査基準委員会報告書 701 「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」	4
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」	30
監査基準委員会報告書 705 「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」	40
監査基準委員会報告書 706 「独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分」	42
監査基準委員会報告書 260 「監査役等とのコミュニケーション」	43
監査基準委員会報告書 570 「継続企業」	47

※監査上の主要な検討事項（Key Audit matters）を KAM と略記している箇所があります。

## 公開草案全般

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応
1.	全般	監査報告書の記載の拡充に向けた貴協会の関係者の皆様のご尽力に感謝と敬意を表します。平成30（2018）年7月の監査基準の改訂、及び今回の監査基準委員会報告書案の意見募集により、監査報告書への「監査上の主要な検討事項」の記載の導入が実現に向かうことを、我々一同、財務諸表等の利用者として歓迎いたします。	利用者	「監査上の主要な検討事項」の導入を支持いただき、ありがとうございます。
2.	全般	今回の監査基準委員会報告書の改訂は、監査の透明性を向上させ、監査報告書の情報価値を高めるものであり、かつ、国際的基準との整合性の観点からも、賛同します。	監査法人	
3.	全般	「監査基準の改訂に関する意見書」を踏まえ、関連する監査基準委員会報告書の策定や改正を行おうとする貴協会の取組を強く支持します。	監査法人	
4.	全般	本公開草案は、企業会計審議会から公表された「監査基準の改訂に関する意見書」のほか、国際監査基準（ISA）を踏まえて策定や改正が提案されているものと理解しています。当該改訂の中には、ISAの要求事項や適用指針について実質的な追加や修正がされていると考えられる点も含まれています。これらの点については、本公開草案において「参考資料」として提供されているISAとの比較表を通じて理解することは可能ですが、実務での理解を促進する観点から、別途まとめて説明されることが望ましいと考えます。	監査法人	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、企業会計審議会が公表する監査基準と日本公認会計士協会の公表する監査実務指針から構成されており、近年は、国際的な動向を踏まえ、継続的に改訂されています。監査基準委員会報告書は、監査実務指針の中核をなすもので、2011年以降クラリティ版国際監査基準（ISA）と整合する形で策定しています。
5.	全般	今回の公開草案の規定には、国際監査基準（ISA）701と微妙に内容や表現が異なる規定が見受けられます。ISAと内容や表現を変えた部分については、ISAに書きぶりを揃えるべきと考えます。もし書きぶりを変えないのであれば、なぜそのように変更したかを日本公認会計士協会から別途資料を作成して説明すべきと考えます。	財務諸表 作成者	今回の改正対象となった監査基準委員会報告書とISAの要求事項との差はほとんどありませんが、その差分については、Q&Aなどの形で今後説明する予定です（コメントNo.78、79及び82から86参照）。また、適用指針は、要求事項の背景や趣旨の詳細な説明及び実施のための指針（特定の場合における参考となる

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応
				<p>手続の例を含む。)を提供するためのものですので、我が国の法令(例えば、会社法に基づく機関設計)や開示制度及び規則に沿って表現や説明を変える必要がある場合に、適宜、加筆修正を行っています。</p>
6.	全般	<ul style="list-style-type: none"> <li>今回公表された監査基準委員会報告書701等の公開草案は、KAMの記載を行うに当たっての監査実務上の取扱いを示したものであるものの、国際監査基準との整合性を重視しているため、全般的に抽象的であり、現場の監査人がKAMの記載の趣旨を逸脱した拡大解釈を行ってしまう懸念を払拭できません。特に、KAMに記載すべきは監査上のリスクであり、事業経営上のリスクではないことが明確にされていない点に、強い懸念を抱いております。日本公認会計士協会には、説明会等を通じた現場の監査人に対する丁寧な指導を強く望みます。</li> <li>KAMの導入の周知に当たっては、財務諸表利用者及びメディアも対象とし、過度な期待が発生しないよう監査上の主要な検討事項(Key Audit Matters:KAM)の意義等をしっかりとご説明いただくこともご検討いただきたいと考えております。</li> </ul>	財務諸表作成者	<ul style="list-style-type: none"> <li>KAMは、財務諸表監査の過程で監査人が識別した財務諸表の重要な虚偽表示リスクの中から特に重要なものが対象になりますので、事業上のリスクを記載することを目的とするものではありません。ただし、事業上のリスクは、当期又は将来の財務諸表に何らかの形で影響を及ぼしますので、リスク・アプローチの監査において、監査人はビジネスの理解を通じて事業上のリスクが財務諸表にどのような影響を及ぼすかを検討することが求められています(監査基準及び監基報315等参照)。</li> <li>KAMの目的や期待される効果などについては、資本市場関係者の適切な理解が得られるよう今後も活動していく予定です。</li> </ul>
7.	全般	<p>今回、「disclosure」を「開示」又は「注記」から「注記事項」と変更されているが、多くの場合「開示」の方が良いと考えます。「開示」は注記事項だけでなく、表示される勘定科目の名称、勘定科目の区分や範囲、附属明細表(書)等も含む広い概念で報告書の中の文脈ではそのような意味で使われるのが多いのではないのでしょうか。またIFRSの翻訳でも「開示」と訳されていると思います。</p>	会員	<p>財務諸表外の開示と財務諸表内の開示を明確に区別するため、企業会計基準委員会(ASBJ)の会計基準で用いられている用語を参考に、財務諸表内の開示について、財務諸表本表における勘定科目や区分を指す場合は「表示」を使用し、財務諸表の注記を指す場合は「注記事項」に統一することとしました。</p>

## 監査基準委員会報告書 701「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
8.	全般	適用指針全般に賛成いたします。国際監査基準と同等の記載内容となる適用指針となることが重要と考えます。	利用者	ご支持いただき、ありがとうございます。	
9.	全般	連結よりも単体の方が注記等の開示の要求事項が限定的な場合があります。連結も単体もKAMとなる事項について、単体の開示情報が限定的な場合、連結と単体で同じ内容のKAMを記載することができるのかという点について、ガイダンスを示すことを検討されることを提案します。	監査法人	KAM は、財務諸表に記載されている情報の範囲内で記載することを必ずしも想定していませんので、個別財務諸表と連結財務諸表の開示に差がある場合でも、監査人は、各々の監査報告書において、監査上の主要な検討事項として記載すべきと判断した内容を記載することになります。	
10.	全般	連結も単体もKAMとなる事項について、内容は連単で同一であるが、数値や参照先が連単で異なる場合は、KAMにどのように記載するか、ガイダンスを示すことを検討されることを提案します。	監査法人	個別財務諸表及び連結財務諸表の監査における KAM が同一内容である場合、個別財務諸表の監査報告書においては、KAM の見出しの下に、連結財務諸表の監査報告書に記載されている KAM への参照を付した上でその記載を省略することができるとしています (A58 項(4)参照)。したがって、個別財務諸表における数値や参照先 (ある場合) は、個別財務諸表の監査報告書に別途記載することとなります。	
11.	全般	本公開草案では、「監査上の主要な検討事項」の“determination”について、「決定」と「判断」という二つの用語が使用されています。監査基準では、「決定」という用語が使用されていますので、「決定」に統一するか、又は当該用語の使い分けが意図的なものか否かについて確認することが望ましいと考えています。	監査法人	監査基準に合わせて、監査上の主要な検討事項の「決定」に基本的に修正しました。	○
12.	全般	本公開草案では、KAMの定義や選定プロセスの記述（監査役等と“communication”した事項の中から…）において、「コミュニケーション」（監基報701第8項、第16項等参照）を使用し、監査報告書におけるKAMの記述においては「協議」（監基報700 第37項(3)、文例等参照）とい	監査法人	監査基準委員会報告書 260「監査役等とのコミュニケーション」における用語の使用方法との整合性を考慮して、同報告書におけるコミュニケーションと同様の状況を想定して説明している場合においては、「コミュニケーション」としております。一方、監査報告書における記述に関する要求	

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
		<p>う二つの用語が使用されています。両者は同義ではあるものの、監査報告書の表現と整合するよう、監基報701における関連する要求事項（第8項、第16項）や関連する適用指針の表現を変更することを提案します。</p>		<p>事項においては、監査基準に基づき、「協議」を使用しています。</p>	
13.	全般	<p>以下の公開草案全体に共通する用語を修正することを提案します。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Communicating（報告→記載）</li> </ul> <p>監基報701の表題は「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」となっています。これはISA701の表題の“communicating”を「報告」と訳しておりますが、「監査報告書における報告」というのは、いかにも奇異と考えます。「監査報告書における記載」とした方が日本語として自然であると考えます。また、この「記載」という用語は、企業会計審議会が決定している「監査基準」でも使用されており、これとの整合を図るべきであると考えます。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• description（記載 → 記述）</li> </ul>	会員	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 監査上の主要な検討事項（KAM）を監査報告書に新たに記載する目的は、実施した監査の透明性を高め、監査報告書の情報伝達手段としての価値を高めることにあります（第2項）。外部の監査報告書の利用者に対してKAMのコミュニケーションを行うという原文に込められた意図をより適切に表現するために、能動的なニュアンスを伴う「報告」といたしました。</li> <li>• KAMの記述の仕方に関する指針を提供している箇所においては、「記述」に修正いたしました（A34項、A38項及びA39項など）。</li> </ul>	○
14.	全般	<p>KAMの決定に当たり、監査役等とコミュニケーションを図ることのみが明文化されていますが、なぜ経営者とコミュニケーションを図ることについて記載がないのでしょうか。執行側の意見は聞く必要がないといった曲解がなされるおそれがありますので、経営者とのコミュニケーションは必須であり、企業及び監査人の双方が納得するKAMの記載とすべく入念かつ慎重な議論を尽くすことをガイダンス等で明確にしていきたいです。</p>	財務諸表作成者	<p>財務諸表の作成責任や内部統制の構築責任（是正責任を含む。）を有する経営者との協議なしに財務諸表監査は成立しません。リスク評価の段階から意見形成に至る財務諸表監査の様々な局面で、監査人は経営者と協議を行うことが求められています。ただし、監査は、経営者の作成した財務諸表に対して独立の立場から批判的な検討を行うものであるため、監査の基準においては、監査する側と監査を受ける側の基本的な関係性を踏まえた規定の仕方となっております。</p>	



No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
				一方、監査役等は経営者の職務執行の監視及び監査人の監査の相当性を判断する立場にありますので、監査の基準においては、監査の過程で経営者と監査人との間で協議した重要な事項について監査役等とコミュニケーションを行うことが求められています（監基報260第14項参照）。したがって、KAMは監査人の責任において決定されますが、監査人が特に重要であると判断した事項については、監査の過程で経営者及び監査役等との間で重点的に協議を行った事項が結果として選定されると考えられます。	
15.	全般	KAMの早期適用の決定は、監査人が一方的に決めるものではなく、企業側と協議したうえで双方同意の上で決めるものであることを明確にさせていただくとともに、現場の監査人に対する適切な指導をお願いしたいと考えます。	財務諸表作成者	法令により強制されていないKAMの早期適用は、監査契約時の合意事項となります（監基報210のA25項参照）ので、監査人と被監査会社との間で協議の上、決定されることになります。	
16.	全般	東証1部上場企業へは2020年3月期からの早期適用が日本公認会計士協会会長より要請されておりますが、監基報の公表が2019年3月、監査報告書の文例・監査契約書の改正は2019年夏の予定となっており、現行のスケジュールではKAM導入に向けた準備期間を十分に確保できないと思います。2020年3月期からの早期適用を前提とするのであれば、監査人と会社の双方が早期に準備に着手できるように関連諸規程の整備を前倒ししたいと考えます。	財務諸表作成者	KAMは、リスク・アプローチの監査手法そのものの変更ではないため、KAM導入による監査スケジュールや財務諸表作成に及ぼす影響については現時点においても検討可能であると考えられます。また、監査報告書の標準文例（KAMの記載例は含まない。）や監査契約書の文例は、実際に監査報告書や監査契約書を作成する時期に用意されていれば実務上の支障をきたすものではないと考えられますが、できるだけ早く公表できるよう関係委員会と調整しております。 また、監査基準委員会報告書の公表後に会員に対する研修を継続的に実施したり、定期的に準備状況を確認するなど、円滑な導入支援を図っていく予定です。	
17.	全般	上場会社について、2019年度からの早期適用を進めるためには監査人から具体的な進め方をまず提案いただく必要があると考えます。しかし、現状は監査人がどのように進めるかの方針が決まっていないと感じております。準	財務諸表作成者		

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
		備にある程度のリードタイムが必要であることも踏まえ、日本公認会計士協会が主導して監査人側の体制を早急に整備の上、企業側と具体的なKAMの記載内容につき検討を開始するよう指導徹底願いたいと考えます。			
18.	全般	KAMは監査プロセスの透明化であり、新たな事業リスクの開示ではないため、個数や長さが監査の妥当性・品質を証明するものではないことを、しっかりと財務諸表利用者及びマスメディアに対して啓蒙していただきたいと思えます。KAMの導入後、監査法人別、業種別のKAMの個数等をむやみに分析し、それをもって監査の質、又は「財務諸表に見積りが多いから問題がある」「KAMの記載項目が多い企業はリスクが高い」という論調にならないようにコントロールすることが肝要であると考えます。	財務諸表作成者	ご指摘のとおり、KAMの個数や長さから単純に監査の品質や企業の財務報告の質を判断することは適切ではありません。ただ、KAMは新たな取組であることから、その趣旨に沿った適切な利用がなされるよう、財務報告に係る関係者(財務諸表作成者、監査役等、利用者、監査人及び規制当局)がそれぞれの立場から積極的な対話・議論を重ねていくことが重要と考えています。	
19.	第6項	第6項の内容は本報告書の目的ではなく、監査人の目的に言及したものであるため《2. 本報告書の目的》は「監査人の目的」と修正すべきと考えます。	監査役等	監査基準委員会報告書の「本報告書の目的」には、各報告書において監査人が達成すべき状態を目的として示すことによりしております。第6項の冒頭の記載が漏れていたため、「 <u>本報告書における監査人の目的</u> 」と修正しました。	○
20.	第8項	(1)で「特別な検討を必要とするリスク及び重要な虚偽表示リスクが高いと評価された領域」とありますが、本報告書では「特別な検討を必要とするリスク又は重要な虚偽表示リスクが高いと評価された領域」と記述されている箇所もあり、整合性を取るべきと考えます。	監査役等	「特別な検討を必要とするリスク又は重要な虚偽表示リスクが高いと評価された領域」に修正しました。	○
21.	第8項	「監査役等とコミュニケーションの中から……」とありますが、この「監査役等」は誰を指すのか明確にすべきと考えます。A54項の記載から、監査役、監査委員、監査等委員を指すものと思われます。しかし、原文は、those	会員	KAMは、監査人が「監査役等」にコミュニケーションを行った事項から選択されるということが定義においても記載されています(監査基準及び監基報701第7項参照)。また、「監査役等」に誰が含まれるかについては、本報告書の第	

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
		<p>charged with governance (TCWG) であり、ISA260の訳では、統治責任者となっており、日本でいえば、取締役(会)及び監査役等が最も近いのではないかと思います。</p> <p>KAMの重要性を顧慮すれば、取締役会等と没交渉のまま、監査役等とコミュニケーションを取っただけでこれを決定し、監査報告書に記載することは、この新たなKAMの制度の形骸化、空洞化を招きかねません。もっと積極的に、取締役会等を含むことを明確にすべきか、少なくとも、監査役等のみとのコミュニケーションで決定することは問題である旨を明記すべきであると考えます。</p>		<p>3項においても記載しておりますが、改訂監査基準においても同様の記載が加えられています(第三 実施基準 一 基本原則 7参照)。</p> <p>なお、ISA260に相当する監査基準委員会報告書260「監査役等とのコミュニケーション」では、従来から、「those charged with governance (TCWG)」(今回の改正により「統治責任者」から「ガバナンスに責任を有する者」に表記を変更、監基報260第9項(2)参照)は、「我が国においては、会社法の機関の設置に応じて、取締役会、監査役若しくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会がガバナンスに責任を有する者に該当するが、品質管理基準委員会報告書及び監査基準委員会報告書においては、原則としてコミュニケーションの対象は監査役若しくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会を想定し「監査役等」と記載している。」との説明を加えております。これは、会社法上の監査人の監査の状況についての報告義務に関する規定等を踏まえたものです(監基報260のA1項参照)。</p> <p>有価証券報告書を取締役会の承認事項又は報告事項とするかどうかは会社によって異なっているのが現状と思われます。また、KAMは、職業的専門家としての監査人が当期の監査において特に重要である事項として決定するものであり、会社側(経営者、監査役等、取締役会のいずれであっても)との交渉によって決定されるものではありませんが、監査の過程で経営者や監査役等と議論を重ねた事項が結果としてKAMとして選定されることになると想定されます(コメントNo.14参照)。</p>	



No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
22.	第12項 (1)	KAMに関連する財務諸表における開示への参照は、非財務情報やIR情報など、財務諸表にない情報に基づき記載されるのであれば当該参照は不要であること、また、本項に基づき財務諸表での開示を求めるわけではないことをガイダンス等で明確にしていきたいです。	財務諸表 作成者	ご指摘を踏まえ、趣旨がより明確になるように「財務諸表における開示」を「財務諸表における注記事項」に修正しました。また、KAM はあくまで監査に関する情報ですので、KAM の記載を理由に財務諸表に同内容の注記を含めることが強制されるものではありませんが、財務諸表作成者として、適用される財務報告の枠組みに照らして、財務諸表の適正表示が達成されているかどうか（つまり、財務諸表の適切な理解のために追加情報として注記が必要でないかどうか。）の観点から、十分な検討は必要です。	○
23.	第13項	開示による不利益が公共の利益を上回るケースは極めて限定的である旨が示されていますが、この記載のみではKAMを記載できないケースはほとんどなく、安易なKAMへの記載に繋がる懸念があります。企業会計審議会が公表した「監査基準の改訂に関する意見書」（2018年7月5日）の4頁第3段落には「～監査人はその記載に当たり、企業に関する未公表の情報を不適切に提供することとならないよう留意する必要がある。」と記載されています。これをガイダンス等で明確にしていきたいと思います。また、未公表情報を安易にKAMに記載することのないよう、日本公認会計士協会には現場の監査人に対する適切な指導をお願いしたいと思います。	財務諸表 作成者	KAM は、監査報告書の情報価値を向上させるために、資本市場関係者により公共の利益に資する制度として我が国の監査基準に導入されたものです。未公表情報の開示による不利益が、KAM の記載によりもたらされる公共の利益を上回るケースは極めて限定的と考えられるという、制度設計時における一般的な想定が示されたもので、監査人に対して、安易に KAM を記載しないという決定をしないようにという意味合いになります。同趣旨は、監査基準の前文にも示されています。  一方、未公表の情報を不適切に提供することを避け、簡潔で理解可能な様式で有用な情報を記載する旨の指針は、監査基準委員会報告書 701 の A34 項に記載されています。KAM の記述の仕方を工夫することにより、未公表情報のうちセンシティブな部分の記載はある程度回避することが可能と思われるかもしれませんが、監査人は KAM の本来の趣旨に沿って、KAM をどのように記述するかを判断することになります。	

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
24.	監基報701第13項	「セグメント毎にKAMを記載する必要がある」といった監査人の誤った理解が浸透しないようにして周知徹底をお願いしたいと思います。	財務諸表作成者	KAM は、当期の財務諸表の監査において特に重要であると判断した事項ですので、セグメントごとに KAM を記載することは求められていません。ただし、KAM の決定プロセスにおいて、まずはセグメントごとに KAM の候補を選定し、スクリーニングの俎上に載せて最終的に KAM を絞り込むという方法をとることも考えられます。	
25.	A1項	<p>重要性の判断要素として「想定される財務諸表の利用者の関心」は不要と考えます。重要性の判断は、個社の状況に応じて相対的に判断されるべきであり、その考慮要素としては、同項に記載されている「当該事項の相対的な規模、性質及び影響」のみで十分であると考えます。</p> <p>「利用者の関心」については、A2項において利用者に関心があると思われる事項を解説していますが、あえてこれを加えると、個々の監査人の主観により異なる懸念を払拭できないことから、考慮要素とすることは適切ではないと考えます。</p>	監査役等	<p>財務諸表監査における監査人の重要性の判断は、「想定される財務諸表の利用者」の意思決定に与える影響を考慮することが必要であり、監査上の主要な検討事項を検討する際に、利用者の関心を考慮することは必要と考えられます。ただし、全ての利用者の意思決定に与える影響を考慮することは現実的に不可能であり、一般目的の財務諸表(注)の性質から、特定の利用者の特定のニーズではなく、広範囲の利用者に共通する財務情報に対するニーズを前提とした利用者の関心が想定されています。</p> <p>(注) 一般目的の財務諸表は、広範囲の利用者に共通する財務情報に対するニーズを満たすように策定された財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表をいう(監基報700第6項(1)(2)参照)。</p> <p>重要性の判断は、本来的に主観的な判断に基づくものですが、ここでは、監査人が重要性に関する判断を適切に行えるように、考慮すべき一般的な要素を例示しているものであり、各項目は、それぞれ独立しているものではありません。</p>	
26.	A4項(4)	「財務諸表上の情報に基づいて合理的な経済的意思決定を行う。」とありますが、財務諸表上の情報は投資家の意	監査役等	監査基準委員会報告書 320 第4項の表現を用いたもので、同項は、「想定される財務諸表の利用者」のモデルを示して	○

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
		思決定の一要素であることから「合理的な経済的意思決定を行う際に、財務諸表上の情報を活用する。」に修正すべきと考えます。なお、公開草案の表現は、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」の第4項の表現を用いたものと思われるので、同報告書についても併せて表現の修正を検討すべきと考えます。		います（経済学でいう「経済人」に似た概念）。よって、現実の利用者の行動パターンとは必ずしも一致しない部分もあると考えられますが、ご意見を踏まえ、「基づいて」を「基礎に」に修正しました。	
27.	A5項	「～必要な財務諸表の注記事項を代替するものではない。」の後に、次の一文を追加すべきと考えます。 「また、監査上の主要な検討事項の記載のために、企業に追加の開示を求めるものではない。」	財務諸表作成者	KAM は、監査の内容に関する情報を提供するものであり、監査報告書において企業に関する未公表の情報の提供を目的とするものではありません。したがって、監査人が KAM を記載するに当たり、企業に関する未公表の情報を含める必要があると判断した場合には、財務諸表への注記を強制するものではありませんが、経営者に追加の情報開示を促すとともに、必要に応じて監査役等と協議を行うことが適切です（A34 項から A38 項及びコメントNo.22 参照）。	
28.	A7項	以下の文言に下線部を加筆して修正することを提案します。 「ただし、 <u>監査人が、虚偽表示が個別にも或いは全体としても財務諸表に対し重要かつ広範である状況において、</u> 否定的意見を表明する場合には、特に以下の点を考慮する。」	会員	どのような場合に否定的意見を表明するかを加筆するのに代えて、監査基準委員会報告書 705「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」第7項の参照を追加しました。	○
29.	A8項	以下の文章は、ISA701の英文には存在せず、監査基準委員会報告書「独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分」706のA1 項からA4 項に記載されている内容と明らかに異なるため、修正が必要と判断しました。 「ただし、一つの事象が監査上の主要な検討事項であ	会員	監査上の主要な検討事項と、強調事項（EOM）又はその他の事項（OM）との関係性を明確にするために、監査基準委員会報告書706の A2項（KAMとEOMの両方に該当する場合、KAM区分に記載）及びA4項（他の監基報でEOMとして記載することが求められている事項がKAMに該当した場合は、両方の区分に記載）の内容、A9項（他の監基報でOMとして記載する	○

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
		ると同時に、強調事項又はその他の事項に該当する場合、第12項に従って監査上の主要な検討事項として記載することとなる。」		ことが求められている事項がKAMに該当した場合は、両方の区分に記載)並びにIAASBのKAMに関するQ&Aを踏まえて、補足の文章を加えております。	
30.	A10項	<ul style="list-style-type: none"> <li>「財務諸表に比較情報が含まれる場合、監査人は…改めて記載する必要はない」とされていますが、改めて記載する(すなわち単純に前期のものを記載する)ことも容認されるようにも解されるため、「記載しない」としてはいかがでしょうか。</li> <li>ただし書きの文章の趣旨が分かりにくいので、どのような状況を想定しているのか、説明していただきたいと思います。</li> <li>監査基準委員会報告書701のA10によると、過年度の財務諸表に関連する監査上の主要な検討事項について、監査報告書において改めて記載する必要はないとされています。これに関連して、新規上場時等、初めて提出される有価証券届出書等に記載される連結財務諸表が指定国際会計基準又は修正国際基準等に準拠して作成される場合で、かつ、監査報告書に監査証明府令第4条第2項による記載を行う場合には、比較財務諸表方式で監査意見を表明することになる(監査証明府令第4条第2項)とされていますが、どのように考えればよろしいでしょうか。</li> </ul>	監査法人	<ul style="list-style-type: none"> <li>ご指摘を踏まえ、「記載しない」に修正しました。</li> <li>「比較情報に対する監査手続を含めた当年度の監査において特に重要であると判断した事項をKAMと決定」した結果、比較情報に関する事項がKAMに該当する例として、当期の監査において、比較情報に重要な虚偽表示が存在する可能性があることに気が付き、過年度の財務諸表の訂正の要否を検討する必要が生じた場合を例として追加し、関連する監基報の参照先を加えました。</li> <li>新規上場時等、初めて提出される有価証券届出書等に記載される連結財務諸表が指定国際会計基準又は修正国際基準等に準拠して作成される場合で、かつ、監査証明府令によりKAMの記載が求められる監査報告書に比較財務諸表方式で監査意見を表明する場合(同府令第4条第2項)は、比較情報に係る事業年度のKAMを記載することになるため、その旨を加筆しました。</li> </ul>	○ ○ ○
31.	A11項	当年度の監査プロセスを説明するものであるKAMを経年比較することは無意味であること、同様に、企業間でのKAMの記載内容を比較することも無意味であること、また、財務諸表利用者がKAMに記載された項目の変更を「リ	財務諸表作成者	監査人は、当年度の監査における相対的な重要性を考慮して、被監査会社に特有の事項を識別し、監査上の主要な検討事項を決定します(監基報701のA28項)。したがって、企業間でKAMの記載項目や内容を比較する場合、それぞれ	

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
		スクの変更」であると誤認しないように、これらを利用者等へ啓蒙すべきと考えます。また、KAMの記載内容の経年変化が株主総会などで指摘されることのないよう周知いただきたいと思えます。		<p>の会社の KAM の重要性の水準は必ずしも同じとは限らないことに留意する必要があります。</p> <p>同一の会社の KAM の期間比較に関しては、会社の状況により、KAM の項目や記載内容が変更される場合もあれば、変更されない場合も想定されます。また、KAM の内容が利用者にとってよりわかりやすくなるように監査人は毎年（特に導入当初の何年間）記述を改善していく可能性もあるため、必ずしも「リスクの変更」を意味しないこともあります。</p> <p>KAM は、個々の会社における監査の透明性の向上を意図したものですので、株主総会において KAM をきっかけとして、関連する質問が株主から提示されることも想定されます。株主の質問の趣旨に応じて、経営者、監査役等、監査人がそれぞれの説明責任を果たしていくことが期待されています。</p>	
32.	A11項 A16項 A22項 A27項 A39項	A11項において、「…有用なことがある」等の表現が用いられています。「…有用なことがある」は、有用ではない場合もあるとの含みを持つ表現であり、実務上の指針としての観点から、当該表現の使用は極力避けるべきであると考えます。他の箇所も、含みを持たせる必要がないことから、同様に修正すべきであると考えます。加えて、A16項、A22項、A27項、A39項において、「…ことがある」の表現も同様に修正すべきと考えます。	監査役等	ご指摘を踏まえ、A11 項、A16 項、A27 項及び A39 項表現の見直しを行いました。A22 項はケースバイケースで判断が異なることを想定しているため、公開草案のままとしました。	
33.	A12 項 第 8 項	第 8 項によれば、「監査上の主要な検討事項」の決定に際して、①特別な検討を必要とするリスク、②重要な虚偽表示リスク、③見積りの不確実性が高いと識別され監査人	会員	第 8 項(1)から(3)の項目は監査人が監査役等にコミュニケーションを行った事項から、「特に注意を払った事項」に絞りこむ際に考慮すべき点を示したものです。これらは相	



No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
		<p>も重要な判断を求められる事項、④当年度に発生した重要な事象又は取引が監査に重要な影響を与えるならばその事象又は取引、を十分考慮しなければならないとされています。</p> <p>この場合、②③④は、それが特に重要で、監査上の困難が予想される場合には、「特別な検討を必要とするリスク」として識別されることもあります。そうすると、「特別な検討を必要とするリスク」、「監査人が特に注意を払った事項」、「監査上の主要な検討事項」は、それぞれ質的によろ異なるのか、あるいは質的に類似した部分があるがレベル感が異なるのか、それとも、質的には類似しているが監査上の取扱い、監査報告での取扱い等に相違点があるのか、本報告書の外付けでも、若干解説が必要ではないでしょうか。</p>		<p>互に関係するため、(2)又は(3)に該当する事項が(1)の特別な検討を必要とするリスクとして識別されることも想定されます。(1)(2)(3)の全てに該当する事項があれば、それだけ、「特に注意を払った事項」に該当する可能性は高いかもしれませんが、ケースバイケースで判断することになります。(1)から(3)の項目に関連する項目の全てが「特に注意を払った事項」となるわけでもありません。</p>	
34.	A18項	<p>第8項に「監査人が特に注意を払った事項」の決定に当たって考慮すべき項目として、三つの項目が掲げられていますが、これを補足説明するA18項にて当該三つの項目に該当しない事項が、「監査人が特に注意を払った事項」に含まれることがあると記載されています。KAMの決定プロセスに関する透明性の観点から、三つの項目に該当しない事項を適用指針で許容することは適切ではないと考えます。適用指針ではなく、要求事項等に含めるべきであると考えます。</p> <p>なお、本項には三つの項目に該当しない事項として、新しいITシステムの導入のみが例示されていますが、これだけでは例示が不足しており、現場レベルでは企業ごとに</p>	財務諸表作成者	<p>第8項の(1)(2)(3)は、「監査人が特に注意を払った事項」の決定に当たって考慮すべき項目の例示であるため、第8項について監査基準の前文二. 1. (2)の記載に合わせて、「以下の項目等」と修正しました。</p> <p>また、新しいITシステムの導入は、財務諸表に明記されない事項であっても特に注意を払った事項となる可能性がある項目として例示されており、第8項との関係で言えば、(3)の「当年度に発生した重要な事象又は取引が監査に与える影響」に該当し、収益認識に影響するシステムに更新される場合は(1)(3)に該当すると考えられます。何に対する例示であるのかが分かりにくいため、A18項の構成を見直しました。</p>	○

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
		<p>跛行性が生じると考えられますので、例えばM&amp;Aやグループ内での組織再編など、想定される事例を明確にしていたいただきたいと思います。</p>			
35.	A21 項	<p>末尾に、特別な検討を必要とするリスクも、「その状況によっては」監査人が特に注意を払った事項には該当しないことがある、としています。特別な検討を必要とするリスクは、監査計画や監査実施、監査意見形成において、特に重要な位置付けを与えられています。その取扱いは、品質管理レビュー等においても慎重に評価、判断される場所であると考えます。</p> <p>実務的には、「特別な検討を必要とするリスク」のうち、更に特別なものが「監査人が特に注意を払った事項」になるという事は分かりますが、監査上の問題が発生したときに、「特別な検討を必要とするリスク」としては監査調書に記録されていたのに、監査報告書上の「監査人が特に注意を払った事項」には記載されていなかったというケースが発生した場合、どのように考えるべきか判断とできません。</p> <p>したがって、外付けででも、両者の関係や、監査論上の考え方、具体的にどのようなケースが想定されるのか明らかにすべきであると考えます。</p>	会員	<p>監査はリスク・アプローチに基づいて行われていることから、特別な検討を必要とするリスクは、通常は監査人が特に注意を払った事項に該当することになると考えます。ただし、A21 項で記載されているように、監査基準委員会報告書 240「財務諸表監査における不正」において、特別な検討を必要とするリスク（不正リスク）を推定又は存在するものとして扱うことが求められている収益認識や経営者による内部統制の無効化については、不正リスクの程度には幅があるため、状況によっては、監査人が特に注意を払った事項には該当しないことがあります。</p>	
36.	A24項	<p>「企業の会計上の取扱いが同業他社と整合していない場合」に「監査人が特に注意を払った事項」に該当することがある旨が記載されています。これは、会計基準が存在し、企業の判断により選択が認められている会計処理に</p>	財務諸表作成者	<p>A24 項では、財務諸表の利用者の関心の対象となり得る事項を記載しています。ここで、「企業の会計上の取扱いが同業他社と整合していない場合」とされているものは、一般に公正妥当と認められる会計方針が複数あることから企</p>	○

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
		ついて、同業他社と異なる会計方針を採用しているケースを指しているものではないと考えておりますがこの認識で良いでしょうか。このような考え方で問題なければ、この旨をガイダンス等で明確にさせていただきたいと思えます。		業の判断により選択が認められている会計処理について、多くの同業他社と異なる会計方針を採用している場合を示しています。同じ業種に属する多くの会社の会計方針と異なる会計方針を採用している場合、財務諸表を読む上でそのような会計方針を採用する背景を理解することが重要であると考えられるため、利用者の関心が高い例として示されています。 ご指摘を踏まえ、上記の趣旨が明確になるように表現の見直しを行いました。	
37.	A24項	企業の会計上の取扱いが同業他社と整合していない場合は、利用者の関心の有無に拘わらず慎重に監査を行うべきであり、その結果として監査人が特に注意を払った事項に該当するかの判断を行うことから、利用者の関心をあえて記載する必要はないと考えます。「…特に企業の会計上の取扱いが同業他社と整合していない場合は、 <u>監査人が特に注意を払った事項に該当することがある。</u> 」に修正すべきであると考えます。	監査役等	監査の最終受益者である利用者にとって KAM が監査に関する有用な情報となるように、監査人の判断との関連性を踏まえて、財務諸表の利用者の関心事項について一般的な説明を記載したものです。	
38.	A24項	見積りの不確実性が高いと識別したものとはいえ、個社によっては必ずしも財務諸表の利用者の関心事とはならない場合も考えられるため、「…見積りの不確実性が高いと識別した会計上の見積りに対して財務諸表の利用者は関心を示している <u>場合がある。</u> 」に修正すべき（下線部を追加）であると考えます。	監査役等	ご指摘を踏まえ、表現の見直しを行いました。	○
39.	A29項	A18項とも関連するが、A29項にKAMに該当するかの検討に当たって考慮する要因が7点例示列挙されています。それぞれについて、特に「監査証拠の入手の難易度」「関連	財務諸表作成者	A29項は、監査上の論点の相対的な重要性を判断する際に考慮すべき事項を例示したものであり、これらの事項を機械的に当てはめて（例、チェックリスト化する）監査上の主	

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
		する複数の監査上の考慮事項の有無」の2点について、丁寧なガイダンスが必要と考えます。		要な検討事項を決定することを意図したものではありません。監査人は、あくまでも職業的専門家としての判断により監査上の主要な検討事項を決定することになります。	
40.	A32項	KAMの並び順の意味合いを明確にしていきたいと思えます（強調の順番、財務諸表の順番など）。	財務諸表作成者	複数の KAM の並び順については、特段の要求事項はなく、項目間の相対的重要性に基づく配列や財務諸表の記載の順番に沿った配列などが考えられます。会社の規模や状況により KAM の個数や内容も異なるため、「相対的重要性」による配列のみとすることは、実務的な観点からも難しいと考えられます。  なお、KAM であると同時に強調事項にも該当する事項については、利用者の目に触れやすくするために KAM 区分の初めに記載することも考えられます（監基報 706 の A2 項参照）。	
41.	A32項	A32項では、KAMの記載の順序において「相対的な重要性に応じて」又は「注記事項の順序に合わせて記載することができる」とありますが、利用者は「相対的な重要性に応じて」記載されることを望むと思われすし、またそのような順序で記載されていると考えることが予想されます。	利用者		
42.	A35項～A37項	ISA701において“those charged with governance (TCWG)”が記載されている箇所は、以下の2点の理由から監査基準委員会報告書701においても記載すべきだと思います。  ・ISA701のTCWGについては、監査基準委員会報告書701の多くの項で記載されていません。特に、A35項からA38項までTCWGの記載が無く、A34項の“respective parties”の一員として責任を果たすべき監査役等の役割が示されていません。  ・今般の監査基準改訂で監査報告書に記載されることになった監査役等の責任の具体的な内容として、監査基準委員会報告書701では、「監査役等」の記載は省略せ	会員	ISAは各国の法令に基づく開示に関する責任関係が多様であることから、「経営者及び/又はTCWG」と記載されていますが、我が国においては、企業に関する情報を開示する責任（財務諸表の作成責任を含む。）は経営者にあることから、文脈に応じて書き分けております。  ・【A35項及びA37項】企業に関する情報開示の責任を記載しているため、経営者のみの記載としています。  ・【A36項】経営者の開示責任と監査役等の監視責任に応じて書き分けており、同様の記載が監査基準の前文二(5)にも記載されています。  ・【A38項】ISA701のA38項では、改訂ISA720に基づく記載	

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
		ず、むしろ詳細に記載することが、日本独特の制度である監査役等の実務及び監査全体の実効性に資すると思えます。		がされていますが、我が国においてはまだ改訂されていませんので、現行の監査基準委員会報告書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」に沿って記載しています。	
43.	A35項及びA37項	<p>ISA701のA35項では「当該情報の公表は、企業の経営者及び統治責任者の責任である」との記述がありますが、本適用指針（案）では削除されています。同様の記述を挿入されることを望みます。もし、監査役等については会社法上開示そのものに責任を負うわけではないということが削除している理由であるとしても、経営者については責任を負うことを明示していただき、監査役等については、監査基準にあるように経営者が責任をもって開示を行うようプロセスの監視責任がある旨を明記していただきたく存じます。</p> <p>ISA701のA37項では「経営者又は監査責任者」となっているところ、本適用指針案では「経営者」のみの記述となっておりますが、監査役等もKAMを決定し報告するプロセスの監視責任がある旨を明記していただきたく存じます。</p>	利用者	<p>なお、監査報告書における監査役等の責任に関する記載は、監査基準委員会報告書700において取り扱っております。</p>	
44.	A35項	<p>企業に関する未公表情報には、財務情報以外に、企業が開示している情報（例えば、非財務情報、IR資料など）は含まれないことをガイダンス等でも明確にしていきたいと思えます。またその場合、財務情報でも開示を促されるものではないことを明確にしていきたいと思えます。</p>	財務諸表作成者	<p>未公表の情報の範囲はご理解のとおりです。それがより明確になるように表現の見直しを行いました。また、A37項において、監査報告書にKAMが記載されることを考慮して、経営者が財務諸表又は財務諸表以外のその他の記載内容に未公表の情報を追加的に開示することがある旨を記載しています。</p> <p>KAMへの記載を理由として、財務諸表への注記が強制されるものではありませんが、財務諸表において追加的な注記が必要かどうかは、適用される財務報告の枠組みに照らし</p>	○



No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
				て、適正表示が達成されているかどうかの観点から検討する必要があります。(コメントNo.22 参照)	
45.	A35項 A36項 A40項	<p>A35項では、「企業に関する未公表の情報には、(中略)決算発表又は投資家向け説明資料等により、企業が口頭又は書面により提供されている情報は含まない。」とし、KAMを受ける一次情報に関して、法定開示書類の開示だけでなく、決算説明会での口頭ベースも許容されている内容になっております。その一方、A40項では、「加えて、関連する財務諸表における開示への参照を付すことで、」とされており、財務諸表に記載された項目だけ参照付けされるように解釈できます。企業の任意開示資料や口頭情報は、制度的な継続開示が担保されないため、利用者は、KAMの参照先となる一次情報を確認できない可能性があります。</p> <p>A36項において、KAMの参照を受ける一次情報につき、有価証券報告書等の法定開示書類に明記するよう促す一文を入れるべきであると思われます。</p>	利用者	<p>ご指摘のとおり、A40項は関連する財務諸表に注記事項がある場合のみ参照を付すことを求めており、全てのKAMについて財務諸表への参照が付されるわけではありません。KAMに関連する情報が財務諸表以外で開示されている場合は、監査報告書から参照は付さないこととなりますが、これは、参照を付すと財務諸表外の情報まで監査対象であるかのような誤解が生じることを防ぐためです。</p> <p>KAMの記載をきっかけとして、追加的な情報開示を経営者に促す際、財務諸表において追加情報として注記する方法に限定することは、監査の基準の範疇を超えており、本来、財務報告の枠組み又は法定開示書類の開示規則で定めるべき事柄と考えられます。加えて、財務諸表以外の開示手段については、フェア・ディスクロージャー・ルールも踏まえ、各企業において検討すべき事項と考えられます。</p> <p>なお、財務報告に係る関係者の間で、中長期的な視点に立って、記述情報を含む適正な財務報告の全体像についての議論を積み重ねていく必要があると思われます。</p>	
46.	A36項	<p>企業に関する未公表情報の開示を促されるのはどのようなケースであるか、また企業に関する未公表情報をKAMに書くことはまれであることをガイダンス等で明確にしていきたいと思えます。</p> <p>追加的な情報の開示が必要と考えた監査人が企業に開示を求め、仮に企業がそれに応じる場合は、非財務情報における追加開示例や経理の状況に記載する場合の「追加情</p>	財務諸表作成者	<p>KAMは、監査に関する情報を提供するものですので、KAMの記述に当たり監査人が必要と判断した内容が企業により公表されていなかったとしても、監査人はKAMを記載する必要があります。ただし、会社に関する情報開示の責任は経営者にあるため、監査人は経営者に追加開示の要請を行い、監査役等とも協議を行い、監査報告書においてのみの情報提供とならないように努めることとなります。このような</p>	○

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
		報」等における追加開示例などをガイダンス等で明確に していただきたいと思います。		協議の結果として、未公表情報をKAMに記載することはまれ となることが望めます。このような趣旨であることがよ りストレートに伝わるように、表現の見直しを行いました。	
47.	A36項	<p>ISA701とは異なり、KAMによる非公開情報の提供は通常想 定されないことが強調されるような表現になっておりま す。企業会計審議会の監査部会において御協会が示され た試行では、日本の会計基準適用企業の場合は、現状の開 示を前提に追加の情報開示がない場合には、未公表の情 報をKAMとして記載せざるを得ないケースが散見されて おります。</p> <p>見積りや経営者の判断を要する項目について財務諸表の 注記における開示が必ずしも十分ではない我が国におい ては、未公表の情報をKAMとして検討し、追加開示を促す ケースが多くなると考えられます。KAMによる会社の未公 表情報の提供は通常想定されないことが強調されること で、KAMに該当する事項であっても未公表であることを理 由に監査報告書には記載されないリスクが考えられま す。</p> <p>監査人は、ISA701の書き出しにある「企業に関する未公表 の情報を不適切に提供しないよう」企業に対して適切な 開示を促し、企業もそれに応じて開示することが「通常」 であると整理すべきであると考えます。その方が「財務諸 表や注記に記載が無いので、監査上の主要な検討事項に は該当しない」という誤解を生まないのではないかと思 われます。</p>	利用者	未公表情報の開示が促される場合は、個々の状況に応じて の対応になるため、追加開示の例示は難しいですが、財務 報告の本来の目的を踏まえ、財務諸表利用者が財務諸表を 適切に理解するための情報が十分提供されているかどうか という観点から、経営者は注記内容を検討することになる と考えられます。また、財務情報を補完し、利用者（投資 家）による適切な投資判断を可能とする記述情報について、 望ましい開示の考え方や内容、開示に対する取組み方が検 討されており、参考になると思われます（金融庁「記述情 報の開示に関する原則（案）」、2018年12月公表）。	
48.	A36項	「監査上の主要な検討事項の記載において、監査人が企 業に関する未公表の情報を提供することは通常想定され	利用者		

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
		ていない」という記述は、最終的に開示がない場合でも監査人の責任を全うすることに対し、余念が生じるリスクがあるように思います。また「監査上の主要な検討事項には、監査に関する事項が記載されるものであり、通常、当該事項は企業に関する未公表の情報ではない」という記述も同様です。実際の開示は各社各様で今後改善もあるかもしれませんが、このような主観的な表現は適用指針にふさわしくないと考えられます。			
49.	A36項	最後の部分に「この際、企業に関する情報の開示に責任を有する経営者には、監査人からの要請に積極的に対応することが期待される。また、取締役の職務の執行を監査する責任を有する監査役等には、経営者に追加の開示を促す役割を果たすことが期待される。」とありますが、このような規定はISAにはありません。本項はISAの表現に合わせ、上記該当部分はガイダンス等で補足説明すべきであると考えます。	財務諸表作成者	ISA701のA36項に監査人が経営者等へ開示を促すことがある旨の記載があり、これを踏まえた同趣旨の内容が改訂監査基準の前文(5)で示されているため、前文の表現を用いて記載しています。	
50.	A36項	監査役等の責任について「… <u>取締役</u> の職務の執行を監査する…」と記載されていますが、「監査役等」には監査委員会も含まれているため、執行役も含まれるように修正すべきであると考えます。	監査役等	「取締役」を「経営者」に修正しました。なお、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12項及び監査基準委員会報告書260第9項において、経営者は「取締役又は執行役のうち、企業における業務の執行において責任を有する者」と定義されています。	
51.	A37項	「その他の記載内容」に基づきKAMが記載される場合は、監査されない（厳密な監査はないがread & considerはある）情報をKAMに記載する可能性があることをガイダンス等で明確にしていきたいです。	財務諸表作成者	ご指摘のとおり、KAMの記述に当たり、監査対象ではない「その他の記載内容」を考慮することがある旨は、A38項において記載しています。なお、その他の記載内容については、現行では、通読することのみが求められており、「Consider」までは求められていません。	

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
52.	A37項	KAMでの記述を考慮して企業が追加開示する情報の例として、ISA701では、「会計上の見積りに使用された主要な仮定の感応度に関する情報や、適用される財務報告の枠組みで許容可能な代替的な方法が存在する場合に企業が特定の会計実務又は方針を選択した理由に関する情報が含まれる」としています。JICPAの適用指針案の表現が若干具体性を欠くのは、今後、ASBJなどの議論を通じて注記の拡充が図られることを前提としていると理解しております。したがって、「会計処理の背景となる、とりわけ見積りや経営者の判断を要する項目に関する、より詳細な情報」といった記載に改めていただいたほうが良いと考えます。	利用者	ご指摘のとおり、「会計処理の背景となる、より詳細な情報」には、会計上の見積りに使用された主要な仮定の内容や経営者の判断に関する情報が考えられます。ただし、我が国の会計基準においてはこれから検討を始める段階であることを踏まえ、「会計処理の背景」との記載にとどめておりますが、適正表示の観点から、個々の状況に応じて財務諸表における追加開示の必要性について検討されることを想定しています。  また、有価証券報告書の記述情報（財務情報以外の開示情報）の充実の一環として、「会計上の見積りや見積りに用いた仮定について、不確実性の内容やその変動により経営成績に生じる影響等に関する経営者の認識」の記載を求める開示府令の改正が行われています（2020年3月期の有価証券報告書から適用、2019年3月期の有価証券報告書から早期適用可）。これらの情報がその他の記載内容として開示された場合、監査人はKAMの記述にあたり、当該情報を参考とすることができます。	
53.	A37項	「会計処理の背景となる」という文言が不明瞭であると思われます。端的に「例えば、会計上の見積りに使用された主要な仮定や経営者の判断に関する、より詳細な～」と記載したほうがよいと思われます。	利用者		
54.	A37項	「(前略) 会計処理の背景となる、より詳細な情報を追加開示 (後略)」とありますが、会計処理の背景だけではなく、(会計上の見積りに使用された) 主要な仮定の感応度に関する情報等も、利用者が適切に財務諸表を理解するために追加開示されるケースが考えられます。「会計処理の背景」に限って書くと、この項を適切に解釈できない可能性があると考えられますので、ISAと平仄を揃え、「例えば、会計上の見積りに使用された主要な仮定の内容、経営者の会計上の見積りの不確実性の程度に関する開示、又は会計方針の選択の理由に関するより具体的な情報を提	監査法人		

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
		供するために、追加的な情報を開示することがある。」という記載とすることがより適切なものと考えます。			
55.	A38項	以下の文言に修正することを提案します。 A38. <u>監査基準委員会報告720 は開示書類におけるその他の記載内容に関連した監査人の責任を取り扱っている。財務諸表に対する監査人の意見はその他の記載内容を対象にしていなが、監査人は、監査上の主要な検討事項の記載内容を検討する際に、その他の記載内容を企業又はその他の信頼できる情報源により公表され、利用可能なその他の情報と同様に検討しなければならない。</u>	会員	A35項において、「その他の記載内容」について監基報720第4項で定義されていることを参照しており、監査意見の対象である財務諸表とは別の情報であることが明確になっているため、現行の文章としています。	
56.	A39項	3文目と4文目とのつながりが分かりにくく、適切に作成された監査調書がKAMを記載する際に役立つことがあるという趣旨が伝わりづらくなっているように考える。このため、3文目の表現を以下のような記載とすることを提案します。 <u>なぜなら、監査調書には、監査基準委員会報告書230「監査調書」に従って、(中略) 入手した監査証拠が記載されるからである。</u>	監査法人	ご指摘を踏まえ、表現を見直しました。	○
57.	A40項	最後の一文の文頭「加えて」は、「しかしながら」等の表現とした方が、文脈を考えて適切と考えます。KAMに記載される事項は開示事項の繰り返しではありません。「しかしながら」、KAMに記載される財務諸表への「参照」については、経営者が当該事項を開示上どのように取扱ったかについて利用者が理解を深めるのに役立つ、という趣旨の文言と考えられるからです。	監査法人	ご指摘を踏まえ、文章の構成及び表現を見直しました。	○



No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
58.	A41項	「重要な会計上の見積りに関するその他の定性的及び定量的な注記事項に言及することがある」という表現になっていますが、ISAは「非常に重要な (critical) な会計上の見積り」となっており、ISAの方がハードルは高いと思います。ISAの表現に合わせるべきと考えます。	財務諸表作成者	「Critical」は米国基準で多く用いられている表現ですが、我が国の会計基準において使用される「重要な」と意味合いとしては変わらないと考えられることから、他の監基報との整合性を踏まえた記載としています。	
59.	A43項	目的適合性について、「監査及び監査人の判断をより理解することができる場合、当該記載内容は想定される財務諸表の利用者にとって目的適合性があることになる」としています。しかし、「監査及び監査人の判断をより理解することができる場合」とはどういうことなのでしょう？ 経営者とギリギリの議論になった場合、これは監査人の自己満足だと批判されないでしょうか？  「監査を理解する」、「監査人の判断を理解する」とはどういうことか、外付けでもしっかり解説しておく必要があるのではないのでしょうか？ 更には、財務諸表の利用者、発行体の経営者等にも十分理解しておいてもらう必要があるのではないのでしょうか？	会員	監基報 701 第2項に記載のとおり、KAM を記載する目的は、監査の透明性を高めることにより、利用者にとっての監査報告書の情報提供手段としての価値を向上させることにあります。KAM により、監査人が当該会社の監査において何に重点を置き、どのように対応したか（監査人の判断）、監査とはどういうものかについての利用者の理解が深まるようにならないければ、KAM の情報としての有用性がないということになり、KAM の目的に適合していないということになります。これは、KAM の決定要因という側面より、どのように記述するかについて、監査人が常に念頭に置かなければならない留意点として記載されています。	
60.	A43項 A44項	「情報の目的適合性」の定義を明確にすべきであると考えます。「情報の目的適合性」の判断基準については、A43項後段及びA44項で解説していますが、抽象的な表現であり、個々の監査人の主観により異なる懸念を払拭できません。「監査上の主要な検討事項」の決定要因として考えるのであれば、より明確な定義が必要であると考えます。なお、監査基準委員会報告書700においても同様の表現が用いられており、同様の修正が必要と思われます。	監査役等		

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
61.	A44項	KAMは、年度を通じたリスク・アプローチでの監査の過程で対象が絞り込まれ、監査役等、経営者とのコミュニケーションを通じて、その記載内容が決められることを明確にしていきたいと思います。	財務諸表作成者	KAMの定義からもわかるとおり、KAMは、監査役等とコミュニケーションを行った事項（監基報260において、監査人が経営者との間で協議した監査上の重要な事項を監査役等にコミュニケーションを行うことが求められている。）のうち、特に注意を払った事項を決定し、更に特に重要な事項を監査上の主要な検討事項として決定しますので、経営者及び監査役等と重点的に協議した事項からKAMが選定されることとなります。ただし、KAMは、監査人が自ら実施した監査について説明するための情報ですので、監査人にKAMの項目及び記述内容を決定する責任があります。	
62.	A46項	「監査上の対応について以下のいずれか、又は組み合わせて記載する」とありますが、ISA701では「the auditor may describe...or some combination of these elements（以下のいずれかを記載する、又は以下の複数を組み合わせて記載することがある）」という文言となっています。監基報701の表現は例示の4項目以外は記載しないように読め、ISA701よりも記載される可能性のある事項が限られているように読み取れます。ISAと監査基準委員会報告書で当該記載のニュアンスを変えたことについて意図があれば伺いたいです。	監査法人	監査上の対応の記載の詳細さの程度は、職業的専門家としての判断にかかる事項であると冒頭で記載しており、監査上の対応に関してこれら四つの事項以外の事項を記載しないように限定する意図はありません。ただ、監査上の対応を記載する際、最初の二つの項目のいずれも記載しないことは想定されず、また、これら四つ以外の項目も一般的には想定されにくいと考えられるため、「...することがある。」ではなく、「....する」と表現しています。	
63.	A46項	KAMの書き方のニュアンスを具体的にどのような形で伝えるのか、別の資料等で明確にしていきたいと思えます。	財務諸表作成者	KAMの記述については、個々の監査人の工夫により決定すべきものですが、どのような記述が好ましいかは海外の先行事例等を参考に議論を重ねることが有益と思われます（海外事例については、当協会のウェブサイト紹介している（IFACのリンク先（ <a href="http://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/audit-">http://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/audit-</a>	

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
				<a href="#">assurance/discussion/auditor-reporting-standards-implementation-key</a> ) を参照)。	
64.	A46項	A46項の記述に賛成いたします。ISA701でも同様の事項の記載を求めていることとの整合性及び記載内容に「当該事項に関する主要な見解」を含めることで、監査報告書により踏み込んだ記載がなされる可能性があることを、財務諸表等の利用者として期待しております。	利用者	貴重なご意見として承りました。	
65.	A47項	「財務諸表に対する意見を監査人が形成する上で、当該事項への対応を監査人が適切に完了していないという印象を与えない」といった文章(下線部追加)に改めるべきと考えます。	会員	ご指摘を踏まえ、修正しました。	○
66.	A52項～ A56項	監査人の守秘義務が解除される正当な理由について、具体的な例示を追加すべきであると考えます。A52項からA56項にかけて、監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告に際しての監査人の守秘義務が解除される場合について解説されていますが、表現が抽象的なため、実際の運用に当たり経営者や監査役等と認識が共有できないケースが懸念されます。要件を完全に明確にすることは困難ではありますが、具体的な例示により関係者の共通認識形成の一助とすることは有用であると思います。例えば、「…監査人の守秘義務が解除される正当な理由に該当する。特に、J-GAAPに基づき財務諸表を作成している場合、US-GAAPやIFRSで注記事項として記載される内容となる場合は正当な理由に該当すると考えられる。」といったことが考えられます。	監査役等	守秘義務が監査人に求められている理由は、監査が有効に機能するためには、被監査会社が監査人に対して監査に必要な情報を全て提供することを担保することが不可欠であるためです。つまり、守秘義務の遵守もKAMの記載も、我が国における職業倫理の規定や監査の基準で求められている監査人の義務であり、特定の場合のみKAMの記載が守秘義務解除の正当な理由に該当するというものではありません。監査人が監査の基準に従って正当な注意を払っている限り、会社の未公表情報をKAMに含めることは、監査人の守秘義務が解除される正当な理由に該当します(倫理規則第6条第8項第3号ニ)。  監査人は、KAMの記述に当たり、会社の未公表情報を不適切に提供することを避け、監査に関する有用な情報を提供することが求められています。会社の未公表情報をKAMに含めるに当たり正当な注意を払うということは、KAMの記述内容	

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
				<p>が監査の基準に準拠する上で必要か否かということであり、財務報告を含む企業情報の開示制度の目的に照らして判断することになります。その際、広く受け入れられている他の一般目的の財務報告の枠組みで開示が求められている内容は、監査人がKAMの記述内容を検討するに当たり参考になると考えられます。</p> <p>一方、開示制度の目的から、KAMの記述内容が監査基準に準拠する上で必要な範囲には入らない例としては、被監査会社の取引先などの第三者の権利を不当に侵害する内容等が一般的には考えられ、KAMの記述の仕方に配慮が必要と考えられます。この点に関しては、関連委員会とも共同してさらに検討を進める予定です。</p>	
67.	A53項	<p>「公共の利益」が上回ることを理由に記載する KAM により、企業とステークホルダーとの係争リスクが生じる可能性があり慎重な判断が求められる旨をガイダンス等で明確にしていきたいと思えます。</p>	財務諸表作成者	<p>KAM の記載によりもたらされる公共の利益（監査の透明性の向上）と比較する不利益は、企業にもたらされるものと社会にもたらされるものに分けて考察する必要がありますが、不利益が利益を上回るとは極めて限定的であり、ほとんどの場合は KAM を記載しないという決定には至らず、KAM の記述の仕方を工夫することで対応可能と考えられます。例えば、係争上の不利益が予想される場合、係争内容の詳細な説明は避けるなどの配慮が必要になると考えられます。</p> <p>なお、企業にもたらされる不利益は、企業情報の開示制度の目的に照らして判断する必要があります（コメント No. 66 参照）、企業の株価への影響や借入又は資金調達上への影響は含まれないと考えられます。これらは、本来、企業の財務諸表やその他の開示により利害関係者に伝達することが想</p>	

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
				定されている範囲にあると考えられるためです。この点についても、さらに検討を進める予定です。	
68.	A54項	最初の箇条書きの文章は、「企業が当該事項を公表していないこと <sup>1</sup> の理由、及び該当する場合 <sup>2</sup> 、開示に伴う不利益に関する経営者の見解を監査人が理解することができる」となりますが、この「該当する場合」というのは、前後とつながらないのではないのでしょうか？	会員	ご指摘を踏まえ、「該当する場合」が「公表していないこと <sup>1</sup> の理由が開示に伴う不利益に関する懸念である場合」に表現を見直しました。	○
69.	A55項	最後の一文の文頭「このような規制・監督当局への報告の対象になるか否かは」という表現は、ISA701 では「Such communication」という言葉が使われています。規制・監督当局への報告の対象となるか否かではなく、規制・監督当局に対して当該事項についてコミュニケーションをとること（Such communication＝当該コミュニケーション）が、もたらされる不利益に関する監査人の検討に役立つことがあるという趣旨と考えます。「このような規制・監督当局への報告の対象になるか否かは」という文言を、「規制・監督当局へのこのようなコミュニケーションは」とするのが適切と考えます。	監査法人	日本においては、規制・監督当局への通報自体があまりないことから、その前段階の検討過程にフォーカスしていましたが、ご指摘を踏まえ、通報自体も含まれることが明確になるように修正しました。	○
70.	A55項	第1パラグラフに「監査人が追加的な情報開示を促した場合において経営者が情報を開示しないときに、監査人が監査の基準に基づき正当な注意を払って職業的専門家としての判断において当該情報を監査上の主要な検討事項（KAM）に含めることは、監査人の守秘義務が解除される正当な理由に該当する。」とありますが、ISAには上記に該当する規定はありません。監査基準の改訂に関する意見書（4頁1（5）第2段落）をベースにしていると思	財務諸表作成者	監査基準委員会報告書は、企業会計審議会から公表される監査基準の実務指針として、ISA を踏まえつつ、我が国の法令や制度に応じて適宜内容を加筆修正しています。守秘義務に関しては、我が国における考え方が監査基準の前文で示されており、重要であることから監査基準委員会報告書においても記載することとしたものです。	



No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
		われませんが、ISAにない規定が加えられているので、削除すべきであると考えます。また、上記該当部分はガイダンス等で補足説明すべきであると考えます。			
71.	A55項	A55項の記述に、全面的に、賛同いたします。とりわけ「監査人が追加的な情報開示を促した場合において経営者が情報を開示しないときに・・・監査法人の守秘義務が解除される正当な理由に該当する」の部分は、KAM（監査上の主要な検討事項）の記載を実効性のあるものとする上で、肝となる部分と思われ、このままの記述が維持されることを、財務諸表等の利用者として強く希望いたします。	利用者		
72.	A59項	公開草案では「監査報告書において報告すべき監査上の主要な検討事項は1つは存在していると考えられる。」とありますが、ISAでは「～監査報告書においてコミュニケーションを行なうべき監査上の主要な事項が1つもないと判断することは、非常にまれと考えられる。」とあり、ニュアンスが微妙に異なると思います。ISAのほうが妥当な規定であり、これに合わせた規定とすべきと考えます。	財務諸表作成者	ISAの議論の過程で、上場会社の監査でKAMがない状況の例として、休眠会社のケースが挙げられていましたので、会社が通常のビジネスを行っている限りは、KAMとして選定する項目は通常あるものと考えられます。また、KAMは1つ記載すれば良いということではなく、KAMの数は個々の会社の監査の状況により変わるものであるため、コメントを考慮して表現を見直しました。	○
73.	A59項 他	KAMは、1個記載すればそれでOKという誤解を与えないような工夫をお願いいたします。ISA701では「one or more matters」や「a smaller number of」といった表現が盛り込まれており、複数個あるのが通常である旨が示唆されています。	利用者		

## 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」

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
74.	第30項～第33項及び A41項～A46項	<p>《財務諸表に対する責任》を規定する第30項から第33項及びA41項からA46項について見直しを行うべきであると考えます。</p> <p>監査役会設置会社以外の機関設計については、A41項で「第31項においては、監査役会設置会社を前提として記載しているが、各会社の機関設計に応じて適切な見出しを付す」としていますが、A41項は経営者の責任を扱っている項目で、機関設計毎に表現が異なる監査役等についての記述ではないと思います。また、第32項では、監査役会設置会社だけではなく、「監査役若しくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会」と記述していることを考えますと、見出しについても丁寧な記述とすることが望ましいと思います。以上を勘案して条文の再構成と表現の見直しを行うべきであると考えます。なお、見直しに当たっては、監査役等に財務報告プロセスの監視責任がある旨を明記いただきたいと思います。</p>	監査役等	<p>ご指摘を踏まえ、以下の修正を行いました。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・第32項の監査役等の財務報告プロセスの監視責任について表現を修正し（コメントNo.81参照）、第31項の経営者の責任の記載の仕方と平仄を揃えました。</li> <li>・公開草案のA41項に記載していた監査の前提となる経営者の責任についての記載（監基報200への参照）をA43項に移動し、内容の整理を行いました。</li> </ul>	○
75.	第30項	<p>第30項では、「監査役及び監査役会の責任」との表現が使われていますが、この責任は会社法上の責任を越えるものではないと理解しています。したがって、会社法上明記されていない財務報告プロセスの監視責任が監査役会にあることの根拠をご教示いただきたく存じます。</p>	監査役等	<p>「監査役及び監査役会の責任」を監査報告書において記載することとした理由は、現行の企業の財務報告プロセス及び財務諸表監査において監査役等の果たす役割は重要であり、KAMの導入により監査役等と監査人の連携が一層深まることが期待されていることから、経営者の責任と併記する形で監査報告書に記載することになりました。したがって、この記載は、監査役等の法令上の責任を越えるものではありません。</p> <p>会社法上、監査役は取締役の職務の執行を監査すること</p>	

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
				とされており(会社法第 381 条第 1 項)、監査の対象となる取締役の職務には財務報告も含まれていることから、会社法と金融商品取引法に基づく財務報告を包含する表現として「財務報告プロセスに対する監視責任を負う」としています。なお、会社法上、監査役会自体が監査を行う主体としては規定されていませんが、監査役会の職務は監査報告書の作成、監査方針を含めた監査役の職務の執行に関する事項の決定等と定められているため(会社法第 390 条)、監査役会設置会社の場合は、「監査役及び監査役会」と記載することとしています。	
76.	第30項	第30項では「監査役及び監査役会」と記述されているものの、第32項や監査基準委員会報告書260では「監査役若しくは監査役会」との表現が使われています。この表現の使い分けの理由をご教示いただきたく存じます。	監査役等	全ての監査基準委員会報告書では、「監査役若しくは監査役会、監査等委員会、又は監査委員会」を「監査役等」と表記しています。これは、会社法上、三つのタイプの機関設計が想定されており、また、監査役設置会社には、監査役会が設置されている会社とそうでない会社があるため、「監査役 and /or 監査役会」の意味で「監査役若しくは監査役会」と表記しています。	
77.	第 31 項 (1)	財務諸表に対する責任を記載するものとして現行(第23項)にありました「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の整備及び運用に対して責任を有すること」という文章が、改正案第31項では「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するために経営者が必要と判断した内部統制を整備及び運用する責任を有する旨」となっています。「経営者が必要と判断した」という記述は、日本語の読解及び日本の企業慣習、更には会社法・金商法を前	会員	従前の表現からの変更により、意味合いを変えることを意図するものではありません。財務報告に係る内部統制は、財務報告の信頼性が達成されているとの合理的な保証を得るために構築されるもので、その整備・運用責任は経営者にあることを一般的に説明したものです。  我が国の財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準においても、「経営者は、組織の全ての活動について最終的な責任を有しており、その一環として、取締役会が決定した基本方針に基づき内部統制を整備及び運用する	

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
		<p>提とした司法の判断の中では、経営者の主観的な判断が許容される趣旨と曲解される危険（いわゆる経営判断原則の対象とされる危険）があると考えます。経営者の判断が主観的なものではなく、（業種、業態、加えて企業ごとの微調整はあり得るものの）原則として内部統制基準等に基づいた標準的なフルセットを前提としたものだということを明らかにすべきであると考えます。</p>		<p>役割と責任がある」としています。また、「具体的に内部統制をどのように整備し、運用するかについては、個々の組織が置かれた環境や事業の特性等によって異なるものであり、一律に示すことはできず、経営者をはじめとする組織内のすべての者が、内部統制の機能と役割を効果的に達成し得るよう工夫していくべきものである」旨も示されており、このような考え方は広く定着しているものと考えます。</p>	
78.	第 31 項 (2)	<p>ISA700 においては、経営者の責任区分における継続企業の前提の評価の記載において、以下の事項が記載されていますが、今回の監基報 700 の改正案では含まれておりません。当該説明を、監査人の判断により、任意で記載することは認められるのでしょうか。</p> <p>The explanation of management's responsibility for this assessment shall include a description of when the use of the going concern basis of accounting is appropriate.</p>	監査法人	<p>継続企業の前提の評価の責任を具体的に説明することに資するため、継続企業の前提の評価の説明においてどのような場合に継続企業の前提を適用することが適切であるかに関する記述を任意に含めることは差し支えないものと考えられます。ただし、当該記述は、適用される財務報告の枠組みに照らして、どのような場合に継続企業の前提を適用することが適切であるかについて理解し、適切な記述を行うことが必要です。例えば、IFRS の場合は、以下の下線部を挿入することになります（ISA700 Illustration 1 参照）。</p> <p>「<u>経営者が清算若しくは事業停止の意図があるか、又はそれ以外に現実的な代替案がない場合を除いて、継続企業を前提として財務諸表を作成する責任がある。</u>」</p>	
79.	第 31 項 (2)	<p>以下の文言に修正（下線部を追加）することを提案します。</p> <p>(2) 経営者は、継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切であるかどうかを評価し、財務報告の枠組みに基づいて継続企業に関する事項を開示する必要がある場合は当該事項を開示する責任を有する旨。<u>この評価に関する経営者の責任に関する説明は、継続企業を前提とした会計を用いることが妥当である場合であることを記述することを含む。</u></p>	会員		

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
80.	第32項	<p>以下に修正（下線部を追加）することを提案します。</p> <p><u>監査報告書の本区分は、財務報告のプロセスを監視する責任を有する者が、上記 31 項に記載された財務報告の作成に責任を有する者と異なる時は、その監視に係る責任を明らかにしなければならない。この様な場合、この区分の名称は「監査役等」と明記される。</u></p>	会員	我が国においては、監査対象となる会社には監査役等が設置されていることがほとんどであるため、それを前提とした記載にしております。なお、会社以外の組織が監査対象になることを考慮して、A46 項において、ガバナンス構造に応じ、財務報告プロセスを監視する責任を負っている者がいない場合（財務諸表の作成者と監視者が同じ場合）、当該記述は不要であることを記載しています。	
81.	第32項	<p>「財務報告プロセスの整備及び運用を含む取締役（又は執行役）の職務執行の監査に関する」との表現は「財務報告プロセスの整備及び運用における取締役（又は執行役）の職務執行の監査に関する」との表現に修正すべきであると考えます。会社法上、監査役等は取締役（又は執行役）の職務執行の監査の責任を有するが、この責任は財務報告プロセスに関するものだけでなく、いわゆる「業務監査」全般を含むものであると思います。一方、監査人の監査報告書は「業務監査」を対象とするものではないことから、監査報告書に記載する監査役等の責任は絞り込む必要があると考えます。</p>	監査役等	ご指摘を踏まえ、「財務報告プロセスの整備及び運用における取締役（監査委員会の場合は執行役及び取締役）の職務の執行を監視する」に表現を見直しました。	○
82.	第35項 第36項	<p>ISA700 においては、監査人の責任区分の記載において、次の二つの事項が記載されていますが、今回の監査基準委員会報告書 700 の改正案では含まれておりません。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>合理的な保証は高い水準の保証であるが、監査基準に準拠して実施した監査がすべての重要な虚偽表示を常に発見することを保証するものではないこと（ISA700 の第 38 項 (b)）</li> <li>不正による重要な虚偽表示を発見できないリスクは、</li> </ul>	監査法人	<p>ISA に記載されている合理的保証及び不正リスクに関する説明は、それぞれ、我が国の監査基準及び不正リスク対応基準の前文において、以下のように記載されており、この点に関して、我が国の監査基準が ISA と異なっているわけではありません。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>合理的な保証（2002 年（平成 14 年）改訂監査基準の前文）</li> </ul>	



No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
		<p>誤謬による重要な虚偽記載を発見できないリスクよりも高くなること。これは不正には、共謀、文書の偽造、取引等の簿外処理、虚偽の説明又は内部統制の無効化を伴うためであること (ISA700 の第 39 項 (b) (i))</p> <p>今回の改訂では、上記の記載事項が文例として明記されていませんが、監査人の判断により、任意で記載することは認められるのでしょうか。</p>		<p>合理的な保証を得たとは、監査が対象とする財務諸表の性格的な特徴（例えば、財務諸表の作成には経営者による見積りの要素が多く含まれること）や監査の特性（例えば、試査で行われること）などの条件がある中で、職業的専門家としての監査人が一般に公正妥当と認められる監査の基準に従って監査を実施して、絶対的ではないが相当程度の心証を得たことを意味する。</p>	
83.	第35項 第36項	<p>ISA700 の第 38 項において合理的保証の説明があり、また 39 項において不正リスクの説明がなされている。しかし、監基報 700 の第 35 項および第 36 項には該当する記述がなされておられません。平成 30 年 5 月 8 日に企業会計審議会監査部会より公表された「監査基準の改定について（公開草案）」において、「我が国においても、財務諸表利用者の監査及び財務諸表への理解を深めるとともに、<u>国際的な監査基準との整合性を確保する観点から、これらの点についても監査基準の改訂を行うこととした。</u>」とされています。そのため、本件に関して ISA の記載と監基報の記載に違いを設けるべきではないと考えますがいかがでしょうか。</p>	監査法人	<ul style="list-style-type: none"> <li>不正リスク（不正リスク対応基準の前文）</li> </ul> <p>不正は他者を欺く行為を伴う意図的な行為であるために、監査人にとって、不正による重要な虚偽の表示を発見できない可能性は、誤謬による重要な虚偽の表示を発見できない可能性よりも高くなる。また、経営者により不正が行われる場合には、内部統制が無効化される場合が多いので、監査人が経営者不正による重要な虚偽の表示を発見できない可能性は、従業員不正による場合よりも高い。</p> <p>いずれも財務諸表監査についての基本的な概念であるものの、監査基準において監査報告書への記載が求められていないことから、監査基準委員会報告書 700 においては含めていません。ただし、監査報告書に記載することを禁止するものではありません。</p> <p>なお、ISA と日本の監査基準との間にこの点に関する相違はありませんので、英文監査報告書において同内容を記載する場合は、ISA700 で示されている文言を日本の監</p>	
84.	第35項	<p>以下に修正（下線部追加）することを提案します。</p> <p><u>合理的な保証は高い水準の保証であるが、それは監査基準に基づき監査を実施し、重要な虚偽表示があれば常にそれを検出するような絶対的な保証ではない。</u></p>	会員		
85.	第35項	<p>想定利用者、特に海外投資家が日本の監査基準の保証水準が ISA と比較して高いと誤解する可能性が高いため、ISA と整合性をとって、ISA700 の第 38 項 (b) に対応する</p>	監査法人		

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
		合理的保証の説明を追加することが適切であると考えます。		査基準による英文監査報告書において用いることができます。	
86.	第36項	監基報 240 第 6 項に、以下の事項は監査人の責任として記載されており、監査人の責任を明確化するためにも ISA との差異を設けることは適切ではないため、ISA700. 39項(b) (i) の不正リスクに関する記載を追加することが適切であると考えます。	監査法人		
87.	第36項 (2) ②	<p>以下の文言（下線部）に修正することを提案します。</p> <p>② 内部統制の理解</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>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が、監査人は、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、監査に関連する内部統制を<u>理解</u>すること（A49項参照）</li> <li><u>監査人が財務諸表の監査と連動して内部統制の有効性に対する意見を述べる責任を負う場合、監査人の内部統制に対する考察は企業の内部統制の有効性についての意見表明するためのものではないという句を省略すべきである。</u></li> </ul> <p>※上記の後段の追加された文章は、ISAの文言を翻訳したもので現行の我が国の金商法の監査で行われている実務（本報告書の文例 1 から文例 3 に対する注 3 に記載された文言）と明らかに異なります。この文例の文言は、財務諸表監査と内部統制の監査との関係を正確に述べているとは言えず奇異な印象を与える内容であり、ISA の記述と相違しており、我が国の実務を変えるべきであ</p>	会員	<p>企業会計審議会から公表されている監査基準（第四 報告基準 三 無限定適正意見の記載事項(4) 監査人の責任）において、監査報告書に「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」の記載が求められており、また、監査基準に基づき監査証明府令においても記載が求められています。</p> <p>ご指摘のとおり、ISA においては、財務諸表監査と同時に内部統制監査が行われる場合は、「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」旨の記載を省略することを求めています。一方、我が国においては、財務報告に係る内部統制の監査制度が始まった後の 2010 年（平成 22 年）の監査基準の改訂時より、財務諸表の監査報告書において当該記載が求められています。このことからわかるとおり、我が国の監査基準においては、内部統制監査の実施により財務諸表監査の目的が変わるものではないという点を重視しているものと考えられます。監査基準委員会報告書においては、財務諸表監査において監査人が内部統制を何のために評価しているかという説明が重要であると考</p>	

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
		ると考えます。		え、監査基準で記載が求められている前半部分とともに監査報告書に記載することとしています。	
88.	第36項 (2)③⑤	「注記事項の妥当性を評価」と文言が追加され、新たに妥当性評価という言葉が出てきておりますが、注記の監査手続に何らかの変更が生じる見込みでしょうか。生じないと理解しておりますので、その旨を明確にさせていただきたいと思えます。	財務諸表 作成者	財務諸表における会計上の見積りの増加、見積りの複雑化、企業活動の多様化を背景として、財務諸表における注記の重要性が増しています。したがって、リスク・アプローチの監査において、監査人に取引や勘定高のみでなく注記も含めてリスク評価を行い、評価したリスクの程度に応じた手続の実施を促すものです。具体的な特定の監査手続の追加を意図するものではありません。	
89.	第45項 (7)	監基報700第45項(7)、監基報701のA6項及びA58項では、「除外事項付意見の根拠」という表現がありますが、監基報705の改正により「除外事項付意見の根拠」という表現が廃止されたため、当該改正に合わせた表現としてはいかがでしょうか。	監査法人	ご指摘を踏まえ、監基報 705 第 19 項の見出しを「除外事項付意見の根拠」に修正しました。	○
90.	第45項 (9)	「取締役の職務執行の監査に対する責任」には、執行役も含まれるように修正すべきであると考えます。	監査役等	「取締役」を「取締役（監査委員会の場合は執行役及び取締役）」と修正しました。	○
91.	第45項	以下の文言に修正（加筆）することを提案します。 <u>(9) 該当する場合、監査基準委員会報告書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する監査人の責任」の第24項にある報告上の要求を取り扱う区分</u>	会員	今回の監査基準委員会報告書改正の前提となる 2018 年 7 月の監査基準の改正に盛り込まれなかったことから、記載していません。	
92.	第48項	「適用される財務報告の枠組みで要求されていない補足的な情報」が、財務諸表の不可分の一部となる場合、「当該補足的な情報は監査意見の対象」と書かれていますが、もし、「当該補足的な情報」に重要な虚偽表示があった場合は、不適正意見ないしは除外事項付適正意見	会員	ご理解のとおりです。財務諸表と不可分の一部となる場合は監査対象に含まれることとなりますので、監査意見に影響することとなります。	

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
		になるとの理解でよいのでしょうか？			
93.	A6項	適切な開示か否かを評価する際に考慮すべき重要なポイントとして「目的適合性」がありますが、作成者側で、それぞれの会計基準や、会計慣行において、目的適合性をどのように考えるべきか、実務的にはどのようにして目的適合性を確保するのか、を十分理解することが重要であると考えます。本報告書自体の課題ではないかもしれませんが、「目的適合性」の正しい理解を普及、徹底させるための工夫を会計士協会等で取り組んでいただきたいです。	会員	貴重なご意見として承りました。ご指摘のとおり、財務情報の目的適合性については、我が国においても関係者で十分な議論が必要な領域であると考えております。	
94.	A7項	監基報700のA7項では、International Financial Reporting Standards(IFRSs)に対して「国際財務報告基準」という用語が使用されていますが、他の監基報及び当監基報の他の箇所では「国際会計基準」という用語が使用されています。意図している内容が同一であるならば用語の統一を検討してはいかがでしょうか。	監査法人	総称としてのIFRSの正式な和名は「国際財務報告基準」、IFRSに含まれる個別のIASの和名は「国際会計基準」ですので、固有名詞としてそれぞれの正式名称を使用しています。なお、監査証明府令では「(指定)国際会計基準」という用語が使用されているため、監査基準委員会報告書において監査報告書の記載要件としてIFRSを記載するときは「国際会計基準」と表記しています。	
95.	A56項	監査事務所の所在地の記載に関する要求事項は現行の監基報700と変わらないが、改正(案)の適用指針において、「我が国の場合、監査事務所の所在地として、例えば、監査責任者が執務する事業所の都市名又は登記されている事業所名を記載する」と、現行の適用指針から変更されています。 この点、国内のみで流通することを前提に日本語で作成された監査報告書に監査事務所の所在地を記載する必要性が乏しい旨については、従来から状況に大きな変化	監査法人	今回の改正により、監基報700の要求事項とおりに日本語の監査報告書においても監査事務所の所在地を記載することにしました。その理由は、以下のとおりです。 ・監査の透明性の向上の要請が高まっており、監査事務所の所在地も透明性の一つと考えられます。特に、複数の事務所を有する監査事務所の場合、事務所所在の記載により当該監査契約の管理責任を負う事務所が明確になります。 ・海外投資家から有価証券報告書の英文化への要請が高	

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
		がないため、今回、適用指針を改正する必要性は必ずしも高くないと考えられます。また、監査事務所によっては、監査の品質管理を事業所毎でなく被監査会社の業種等を勘案して横断的に統轄して行っているほか、品質管理本部や経営陣が品質管理体制に責任を負う構造になっていることから、所在地に関する情報は監査品質に関連する情報を利害関係者に提供するという観点からも適切でない可能性があります。以上を踏まえ、監査事務所の所在地に関する適用指針について、現行の記述を修正しない方が望ましいと考えます。		まっており、KAM の導入とともに有価証券報告書に含まれる英文監査報告書のニーズも高まることが予想されます。従来から、英文監査報告書においては要求事項とおりに事務所所在地を記載しており、日本語と英語の監査報告書に差を設ける理由に乏しいと考えられます。	
96.	文例	下記のとおり、文例の中で「監査意見の根拠」区分と「監査人の責任」区分において、「当監査法人」と「監査人」の2つの用語が使われているが、用語の統一・整理を提案します。また、「監査意見の根拠」区分に今回新たに追加された倫理上の責任を果たした旨の文章の後半部分（監査人のその他の倫理上の責任）の意味が分かりにくいため、見直しを提案します。	会員	ご指摘を踏まえ、用語の見直しを行い、「監査人の責任」区分など、監査に関する一般的な説明の場合は「監査人」に表記を統一しました。また、「監査意見の根拠」区分の「監査人のその他の倫理上の責任」の「その他」は、我が国における職業倫理に関する規定の独立性以外の規定を指しています。さらに、それらの規定のうち監査人に係る規定を遵守したことを記載する趣旨です。ご指摘に従い、「監査人のその他の倫理上の責任」を「監査人としてのその他の倫理上の責任」に表現を見直しました。	○
97.	付録 文例 1	文例の「財務諸表の監査における監査人の責任」はもう少し短くならないでしょうか。これでは、一般の財務諸表利用者に「読むな！」と言っているようなものではないでしょうか。作成実務を考えるとおそらく標準文例を用意しておくことになると思いますが、そうすると、公認会計士自身も読まないのではないのでしょうか。	会員	監査の基準で監査人にどのようなことを実施することが求められているのかについて概括的に記述することにより、監査に対する理解を得るために記載内容を拡充しています。KAM の導入により、監査報告書を初めて読む利用者也想定されることから、監査に関する一般的な説明は有用であると考えられます。	



No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
98.	付録 文例 2	文例 2（連結財務諸表の監査報告書）の注として、個別財務諸表の監査に監基報600「グループ監査」を適用する場合の監査報告書の文例が示されているが、個別財務諸表に関する記載のため文例 1（及び文例 3）に注として記載する方が理解しやすいと考えます。	監査法人	ご指摘のとおり、当該注を文例 1 に移動しました。	○

## 監査基準委員会報告書 705「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
99.	第4項	<p>「広範」の定義</p> <p>注記に関する未修正の虚偽表示が財務諸表全体に及ぼす影響等が「広範」なケースに該当する場合として、「③利用者の財務諸表の理解に不可欠な注記事項に未修正の虚偽表示がある場合、又は未発見の虚偽表示の可能性がある場合」が挙げられています。当該記載は、ISA705第5項a(iii)の記述を基礎として、「広範性」が、発見した虚偽表示の影響を判断する際と未発見の虚偽表示（範囲制限）の影響を判断する際の双方に適用される概念であることを踏まえたものと理解しています。</p> <p>しかし、本公開草案による記載は異なる2つの概念と一対一の対応で説明がされていないため、例えば、十分かつ適切な監査証拠が得られたものの、利用者の財務諸表の理解に不可欠な注記事項について未発見の虚偽表示の可能性が低いが存在する場合にも「広範」の定義に含まれるという誤解を与える可能性があると考えられます。</p> <p>このため、ISA705の記述や他の関連する項の記述を踏まえ、例えば、「注記事項における未修正又は未発見の虚偽表示の及ぼす影響が利用者の財務諸表の理解に不可欠であると判断される場合」とする等、記載の見直しを実施することが望ましいと考えます。</p>	監査法人	ご指摘を踏まえ、定義を見直しました。	○
100.	第28項	第28項は監基報701第5項（意見不表明の場合のKAMの記載の要否）と整合させるため、「法令により求められている場合を除き」という記載を追加することが適切であると考えます。	監査法人	我が国では、意見不表明の場合にKAMの記載を義務付ける法令は存在しないことから、監基報701第5項から「法令により求められている場合を除き」を削除しました。	701 第5項 ○
101.	A25項	・公開草案の最初の文章はISA705の本項に記載されておらず、かつ監基報701第14項の文章を上述のとおり変更した場合、それと整合し	会員	・監査人の理解を深めるため、除外事項とKAMとの関連について、監査基準委員会	

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
		<p>ないため削除することを提案します。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>以下の文言に修正することを提案します。</li> </ul> <p>修正後</p> <p>A25. 監査人が財務諸表に対する意見を表明しない場合、（略）、また、<u>財務諸表に不適切な信頼を置くことを防ぐこともできる。</u>一方、意見不表明の原因となった事項以外の監査上の主要な検討事項の記載は、<u>財務諸表全体が当該事項との関連で実際の状況より信頼できるものであるとの印象を与え、かつ財務諸表全体に対して意見不表明であることと整合しないこととなるであろう。</u>（略）</p> <p>※後段の修正はISAの当該項の記載に合わせ、主要な検討事項に記載された場合の個別の事項の信頼を与えることを問題とするのではなく、財務諸表全体の信頼性に与える影響を問題にしています。</p>		<p>報告書701に記載されている説明を監査基準委員会報告書705においても繰り返し記載しています。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ご指摘を踏まえ、「財務諸表の不適切な利用を防ぐ」に修正しました。</li> <li>財務諸表全体に対して意見を表明しないことと、除外事項以外の項目をKAMとして記載することの矛盾を説明したものです。</li> </ul>	○

## 監査基準委員会報告書 706 「独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分」

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応	本文修正
102.	A4項	<p>以下の文言に修正することを提案します。</p> <p>付録1 は、特定の状況において監査報告書に「強調事項」区分を設ける場合、監査人に要求されている他の監査基準委員会報告書を明らかにしている。このような状況は以下を含む：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・法令で規定された財務報告の枠組みは適用するのに適していないが、当該事実は法令に規定されている。</li> <li>・監査報告書の日付の後、事実を監査人が知ることになり監査人が新たな、或いは修正された監査報告書を発行する（すなわち後発事象、監基報560 第11(2) 及び第15項参照）</li> <li>・財務諸表が特殊目的の枠組みで作成されていることを財務諸表利用者に注意を喚起する。</li> </ul>	会員	ISA706 の A4 項の箇条書きは、付録 1 の冒頭で記載しています。また、監基報で強調事項として記載が求められている事項が KAM に該当する場合、両方の区分で記載が必要であることを明瞭化のため A4 項にも加えています。	

## 監査基準委員会報告書 260「監査役等とのコミュニケーション」

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応案	本文修正
103.	第9項	「ガバナンスに責任を有する者」について、「ガバナンスの監視に責任を有する者」に修正すべきであると考えます。「ガバナンスに責任を有する者」の定義は「企業の戦略的方向性と説明責任を果たしているかどうかを監視する責任を有する者又は組織」であり、定義の内容を適切に表すためです。	監査役等	監査基準委員会報告書では、「ガバナンスに責任を有する者」の定義（第9項(2)）のとおり、ガバナンスとは、「企業の戦略的方向性と説明責任を果たしているかどうかを監視すること」であるとし、我が国においては、取締役会、監査役、監査役会、監査等委員会、監査委員会、又はそれと同等の機関等が全体として監視責任を有していると整理しています（A2 参照）。	
104.	第16項	監基報260第16項における「規制当局又は日本公認会計士協会による懲戒処分等の内容」の「懲戒処分等」の範囲は、具体的に何を指すのでしょうか。	会員	<p>監査役等に伝達する「懲戒処分等」には、日本公認会計士協会による上場会社監査事務所登録制度における開示の対象となる懲戒処分等に関する規定（日本公認会計士協会会則第 132 条、上場会社監査事務所登録規則第 12 条）を参考に、以下のものが含まれます。この点が明確になるように適用指針において加筆しました（A30 項参照）。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>① 金融庁による懲戒処分（公認会計士法第 30 条、第 31 条、第 31 条の 2、第 34 条の 21 第 2 項、第 34 条の 21 の 2、第 34 条の 10 の 17 及び第 34 条の 29 第 2 項）又は指示（公認会計士法第 34 条の 2、第 34 条の 21 第 1 項及び第 34 条の 29 第 1 項）</li> <li>② 日本公認会計士協会による懲戒処分（日本公認会計士協会会則第 50 条）</li> <li>③ 公認会計士・監査審査会の勧告（公認会計士法第 41 条の 2）</li> </ul> <p>なお、③については、勧告から懲戒処分等までの期間が相当程度長くなる場合を想定したものであり、速やかに懲戒処分等が行われることが見込まれる場合には、懲戒処分等の伝達で足りることとなります。</p>	



No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応案	本文修正
105.	監基報 260 A31項 (1)	監基報260A31項(1)②(ウ)に「(個別監査業務における品質管理にかかる改善勧告事項の領域及び全般的な傾向を含む。)」を挿入したのどのような趣旨でしょうか。また、具体的にどのような内容を伝達するのでしょうか。	会員	<p>従前の「監査事務所における品質管理に関する限定事項及び改善勧告事項」(監基報 260 の A31 項(1)②(ウ)) との表現から、監査事務所レベルの品質管理に関する限定事項及び改善勧告事項のみを監査役等への伝達対象としている実務があること、及びCPAAOB の検査結果には個別の監査業務の総括が含まれていることを踏まえ、監査事務所全体として「個別の監査業務における品質管理に関する限定事項及び改善勧告事項の有無」や「当該限定事項及び改善勧告事項の領域及び全般的な傾向」が含まれることを明確化する趣旨です。その趣旨が明確になるよう、冒頭の記載を「監査事務所又は個別の監査業務の品質管理に関する限定事項及び改善勧告事項の有無」としました。</p> <p>また、(ウ) に含めて伝達する個別の監査業務に関する限定事項及び改善勧告事項を要約する際は、監査役等と有効な双方向のコミュニケーションを行うことができるよう、日本公認会計士協会品質管理委員会年次報告書において示されている改善勧告事項の領域(例えば、「監査証拠」、「不正を含む重要な虚偽表示リスクの識別、評価及び対応」、「会計上の見積りの監査」などの改善勧告事項の区分、2017年度品質管理委員会年次報告書 p. 89 参照)及び全般的な傾向(例えば、「企業が作成した情報の正確性及び網羅性に関する監査証拠を入手していない。」など改善勧告事項の主な内容、同 p. 66 参照)と比較できる詳細さの程度で行うことが有用です。また、個別業務に関する限定事項については、限定事項には至らない改善勧告事項に比べて、より詳細に伝達することが考えられます。</p>	○

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応案	本文修正
106.	監基報 260 A31項 (1)	個別監査業務について品質管理レビューの対象業務として選定された場合には、当該監査業務における品質管理に関する限定事項及び改善勧告事項の有無、当該事項があったときは、その内容の要約及び対応状況を伝達することになっているため(A31項(1)②(エ)(オ))、その場合には、個別の監査業務における品質管理にかかる改善勧告事項の領域及び全般的な傾向(A31項(1)②(ウ))の伝達は不要と考えてよいでしょうか。	会員	<p>監査事務所の品質管理のシステムの整備・運用状況の概要を監査役等に伝達する(第16項)趣旨は、監査役等と当該会社の監査業務の品質の向上に資する議論をすることにあります。この趣旨に照らし、(ウ)は、監査事務所において品質管理レビューの対象業務として選定された全ての個別の監査業務を対象として、受領した個別業務の改善勧告事項等の有無や指摘を受けた領域と全般的な傾向(特定の監査業務に特有の状況による極めて例外的な指摘の場合は除くことができる。)について概括的に伝達することを想定しています。一方、品質管理レビューの対象業務として選定された場合には、当該会社の監査役等に対して、監査業務における品質管理に関する限定事項及び改善勧告事項の内容及び対応状況を具体的に、かつ、ある程度詳細に説明することが想定されます(A31項(1)②(エ)(オ))。</p> <p>したがって、個別業務として選定された会社の監査チームは、(オ)に加えて、他の個別業務の結果も含めた指摘の有無とその概括的な傾向を(ウ)として伝達する必要があります。</p>	
107.	A31項 (1)	個別監査業務における品質管理にかかる改善勧告事項の領域及び全般的な傾向(A31項(1)②(ウ))は、フォローアップ・レビューの場合にも伝達しなければならないでしょうか。	会員	<p>監査事務所の品質管理のシステムの整備・運用状況の概要を監査役等に伝達することが求められていることから(第16項)、フォローアップ・レビューにおいて、個別監査業務における品質管理に関して「改善が不十分な事項」が確認されている場合はその内容(フォローアップの対象となった通常レビューにおける改善勧告事項の領域及び全般的な傾向がわかるように要約)、新たに個別監査業務における品質管理に関する改善勧告事項があった場合は、その領域及び全般的な傾向を伝達する必要があります。</p>	

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応案	本文修正
108.	A31 項 (2) ② (ア)	<p>総合評価の後に「、」を打つと、「総合評価における不備の内容等」と読むことになってしまうため、以下のように、「、」を「並びに」に変えるなど、表現について検討していただきたいです。</p> <p>(ア) 監査事務所の業務運営に関する総合評価―<u>並びに</u>業務管理態勢、品質管理態勢及び個別監査業務における不備の内容等並びに監査事務所の対応状況</p>	会員	<p>公認会計士・監査審査会の検査の結果を受領した場合において通知すべき事項 (A31 項(2)) の② (①の通知書 (検査結果通知書) の内容及び対応状況) は、①監査事務所の業務内容に関する総合評価、②監査事務所の業務管理態勢、品質管理態勢及び個別監査業務における不備の内容等並びに③監査事務所の対応状況の3項目を規定しようとするものであり、わかりやすさのため、以下のとおり総合評価とそれ以下を分けて記載することとします。</p> <p>「② ①の通知書の内容及び対応状況 (ア) 監査事務所の業務運営に関する総合評価 (イ) 監査事務所の業務管理態勢、品質管理態勢及び個別監査業務における不備の内容等並びに監査事務所の対応状況 (ウ) 検査の対象業務として選定されたかどうかの事実 (エ) 選定された場合は、当該監査業務における品質管理に関する不備の有無、不備があったときは、その内容及び対応状況」</p>	○
109.	v 適用	<p>第16項及び関連する適用指針は、監査事務所の品質管理システムの外部レビュー又は検査の結果についても、2019年4月1日以後行われる監査役等とのコミュニケーションから適用するものとされています。この適用時期の定め方では、過年度に受領した報告書も対象になるかどうか曖昧であるため、前回の改正時と同様に、「●年●月●日以後受領した報告書から適用」とすべきではないでしょうか。</p>	会員	<p>ご指摘を踏まえ、監査事務所の品質管理システムの外部レビュー又は検査の結果については、2019年4月1日以後通知を受けたものを対象とすることに変更しました。</p>	○

## 監査基準委員会報告書 570「継続企業」

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応案	本文修正
110.	A19項	<p>「監査人は、継続企業の前提に関する評価における経営者の対応策及びその実行可能性に関して入手した監査証拠を裏付けるために、経営者確認書において経営者の対応策及びその実行可能性についてより詳細で具体的陳述を要請することが適切であると考えられることがある。」と規定していますが、可能性のあるレベルの話を中心に規定すべきではなく、削除すべきであると考えます。ここに規定することによって、監査人がこのような内容を経営者に求めることが増加することが懸念されます。また、これらの経営者の対応策やその実行可能性について「より詳細で具体的陳述」を経営者確認書に含めるのは、他の経営者確認書の記載内容とのバランスを欠いており、適当な記載場所とは考えられません。なお、これらの規定はISA570には見当たりません。</p>	財務諸表作成者	<p>監査人が個別の事実や状況によって、必要に応じて詳細で具体的な陳述を経営者確認書に含めるかどうかを検討することを指針として提供しています。現行実務においても、必要に応じてより詳細な記載を経営者確認書に要請することは一般的に行われています。</p> <p>経営者確認書の記載内容は個別の監査の状況によりその記載内容を適切に判断して記載を求めるものであります。したがって、具体性のレベルについては個別の状況により判断されるものであり、継続企業の前提についてより詳細で具体的な陳述を求める状況については、その期の監査上最も重要な確認事項の一つである場合が多いと考えられ、他の記載内容より分量が多くなることはバランスを欠くものではないと考えられます。</p> <p>なお、当該記載は、ISA570 のパラグラフ A20 の「specific written representation beyond those required in paragraph 16」に相当するもので、より詳細な内容の記載を求める適用指針であることをよりわかりやすく表現したのになります。</p>	
111.	A22項～ A24項	<p>「6. 監査人の結論」で注記又は開示の適切性について、これらの適用指針が追加されていますが、これら注記又は開示は、強制でなく、任意での開示に関する規定であり、これら規定を定める必要性に疑問があるだけでなく、これらの規定を定めることによって企業や監査人に負担を与えるおそれがあり、削除すべきであると考えます。これらの規定はISA570には</p>	財務諸表作成者	<p>監査基準委員会報告書は、企業だけでなく全ての組織体の財務諸表監査に適用できるように、特定の財務報告の枠組みを前提とせずに、財務報告の枠組みからは中立的な立場で作成されています。継続企業の前提に関する情報は財務諸表の利用者にとって最も重要な情報であると考えられることから、適用される財務報告の枠組みや開示規則に準拠しているかどうかだけでなく、適正表示を達成するため</p>	

No.	項番号等	コメントの概要	コメント者の属性	対応案	本文修正
		見当たりません。		<p>の情報（適正表示の枠組みの場合）又は利用者の判断を誤らせない情報（準拠性の枠組みの場合）が提供されているかの観点から、財務諸表における注記を検討することが求められています。</p> <p>その検討に資するように、A22項やA23項は、米国基準などを参考に、海外の財務報告の枠組みにおいて求められる事項を紹介したものです。したがって、これらの適用指針により、当該事項を財務諸表に任意で注記を求めるものではなく、企業や監査人に追加の負担を与えるものではありません。なお、これらは、ISA570のA23項及びA24項に相当するものです。</p> <p>また、A24項は、ISA570のA25項に相当するものですが、ただし書き以降は、我が国においては重要な不確実性が認められるまでに至らない場合であっても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きは有価証券報告書の財務諸表以外の箇所に開示をすることが求められていることを示したものであり、財務諸表への追加の注記を求めるものではありません。</p> <p>これらの適用指針は、いずれも、現行の要求事項を超える内容を要求するものではなく、企業や監査人に追加の負担を与えるものではないと考えております。</p>	

以上