

## コメントの概要及びコメントに対する考え方

5団体、8個人

No.	コメントの概要	コメントに対する考え方
全般		
1	<p>○ 「監査概念」の純化                      一般目的の財務諸表に対して適正性に関する意見を表明する監査のみでなく、特別目的の財務諸表に対して準拠性に関する意見を表明する監査にまで拡大された「監査概念」は、アメリカ会計学会「基礎的監査概念」(ASOBAT, 1973)における監査概念と整合しているため、監査論研究者の方々には首肯されていると解される。しかし、それは保証業務の概念が導入される以前の監査概念であり、保証業務の考え方が導入されている今日では、特別目的の財務諸表に対する信頼性の付与は保証業務における監査タイプとしての保証を付与する方途によるべきと考える。                      監査または財務諸表監査は、いわゆる財務諸表に対して何らかの信頼性を付与するという狭くした、拡大された「監査概念」であってはならないと考える。財務諸表監査は、一般目的のフルセットの財務諸表の適正性に関する監査意見を表明することに純化すべきであり、いたずらにその範囲を拡大すべきではないと思料する。</p>	<p>今回の監査基準の改訂は、従来どおり一般目的の財務諸表を対象とした適正性に関する意見表明が基本であることを確認した上で、近時、多様な財務報告に対する公認会計士監査という形で信頼性の担保を求めたいとの要請が高まっていることに鑑み、その要請に応えつつ、公認会計士監査に相応しい監査の質を確保することを目的として行うものです。                      なお、保証業務に関するご指摘については、貴重なご意見として承らせていただきます。</p>
2	<p>監査基準の位置付けは、平成14年の監査基準改訂時の前文で「改訂監査基準における監査の目的が示す枠組み及びこれから引き出されたそれぞれの基準は、…公認会計士監査のすべてに共通するものである」(14年改訂前文「二 改訂基準の性格、構成及び位置付け」の「3 監査基準の位置付け」と記載されているとおりであり、「一般目的の財務諸表」は、従来から、企業に関する財務諸表に限定されるものではないと考えている。監査基準は、公認会計士監査の全てに共通するという位置付けに、変更はないことを確認させていただきたい。</p>	<p>貴見のとおりです。                      今回の改訂は、前文「二 主な改訂点とその考え方」の「1 監査の目的の改訂」1段落目に記載のとおり、「監査基準において、これまでと同様、一般目的の財務諸表を対象とした適正性に関する意見表明が基本であることに変わりはないことから、監査の目的にかかる従来からの記述はそのまま維持することとしつつ、特別目的の財務諸表又は一般目的の財務諸表を対象とした準拠性に関する意見の表明が可能であることを付記し、明確化を行った」ものです。</p>
用語、定義関係		
3	<p>前文案「二 主な改訂点とその考え方」の「2 実施基準の改訂」2段落目の「内部統制にかかるものを含め企業及び企業環境」を「内部統制を含む、企業及び企業環境」とすべきである。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、「内部統制を含む、企業及び企業環境」とし、監査基準と同一の表現とすることとしました。</p>
4	<p>前文案「二 主な改訂点とその考え方」の「2 実施基準の改訂」2段落目の「重要な虚偽の表示をもたらす可能性」は、「重要な虚偽の表示が生じている可能性」とすべきである。</p>	<p>ご指摘の箇所である「重要な虚偽の表示をもたらす可能性」は監査基準と同一の表現であることからそのままとしましたが、ご指摘を踏まえ、監査基準と同一の表現をその前の部分に追加し、趣旨の明確化を図ることとしました。</p>

No.	コメントの概要	コメントに対する考え方
5	<p>監査基準案における「特別の利用目的に適合した会計の基準により作成される財務諸表」の初出箇所(「第三 実施基準」の「一 基本原則8」)を次のようにすることをご検討頂きたい。</p> <p>「8 監査人は、特別の利用目的に適合した会計の基準により作成される財務諸表(「特別目的の財務諸表」という。)の監査に当たっては、……」 (理由)</p> <p>「八 特別目的の財務諸表に対する意見に係る追記」の見出しにおいて、唐突に「特別目的の財務諸表」という語が使用されている。</p> <p>この語は、前文案「一 経緯」の「1 審議の背景」には定義されているものの監査基準案には定義されていない。</p>	<p>「監査基準の改訂に関する意見書」は、前文及び改訂監査基準の両者が一体となって構成されており、監査基準の解釈に資するよう、前文において、監査基準改訂の意図を説明しています。今回の改訂でも、前文において、「特別目的の財務諸表」を含むいくつかの定義を置いています。</p> <p>なお、監査基準本文において表現をすべて「特別目的の財務諸表」とすることについては、文脈上、「会計の基準」という単語が欠けてしまうと後の部分に続かなくなる箇所が多いことから、公開草案どおりの表記としています。</p>
経緯		
6	<p>○「準拠性に関する意見」の意義</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>改訂案につき、主に国際監査基準との比較においてコメントする。</li> <li>監査基準案「第一 監査の目的」の新設された第2項では特別目的の会計基準による財務諸表の場合には、当該会計基準に準拠して作成されているかどうかにつき監査意見を表明することがある旨が記載されている。また、前文案「一 経緯」の「1 審議の背景」3段落目において、特別目的の財務諸表は適正性に関する監査意見は馴染まない場合がある旨が記載されている。しかし、上記のいずれもどのような場合に適正性の意見が馴染まず、準拠性の意見を述べるべきか記載されていない。</li> </ul>	<p>ご指摘を踏まえ、前文「一 経緯」の「1 審議の背景」3段落目に、「特別目的の財務諸表は、…例えば、財務諸表の利用者が財政状態や経営成績等を理解するに当たって財務諸表が全体として適切に表示されるように追加的な開示を求める規定(追加的な開示要請の規定)が会計の基準にないことが多いことなどから、…適正性に関する意見を表明することが馴染まない」と記載し、そのような場合には、準拠性に関する意見を表明することがより適切であることを明らかにすることとしました。</p>
7	<p>前文案「一 経緯」の「1 審議の背景」3段落目では、「国際監査基準では、財務諸表の利用者のニーズに応じて、一般目的の財務諸表と特別目的の財務諸表という財務報告の枠組みが分類され、適正性に関する意見と準拠性に関する意見とのいずれかが表明されることが既に規定されており、実際に適用されている。」と記載されている。また、同5段落目では、「今回の監査基準の改訂は、特別目的の財務諸表等を対象とした準拠性に関する意見の形式を導入するものである」と記載されている。この記載内容によれば、一般目的の財務諸表では適正性に関する意見を表明することを前提としているように思われる。しかし、国際監査基準では、一般目的の財務諸表の報告の枠組みにおいても、準拠性に関する意見を表明することがありうることを前提としている。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、前文「一 経緯」の「1 審議の背景」5段落目に、「一般目的の財務諸表」と「特別目的の財務諸表」とのそれぞれについて、「適正性に関する意見」と「準拠性に関する意見」の表明とがあり得る旨を明記することとしました。</p>

No.	コメントの概要	コメントに対する考え方
8	<p>○ 「特別目的の財務諸表」とは何かを財務諸表作成者および利用者が理解できるかどうか「特別目的の財務諸表」とは、前文案「一 経緯」の「1 審議の背景」では、「特定の利用者のニーズを満たすべく特別の利用目的に適合した会計の基準に準拠して作成された財務諸表」と説明されている。しかも、かかる財務諸表に対しては、同「二 主な改訂点とその考え方」の「1 監査の目的の改訂」では、「特別目的の財務諸表に対しては準拠性に関する意見を表明する場合が多いものと考えられる。」ことが根拠なしに説明されている。</p> <p>これらの説明は、具体性に欠けており、改訂内容を正しく理解するためには、特別目的、特定の利用者のニーズ等、例示的な説明が必要である。そうでなければ、なぜ「準拠性に関する意見を表明する場合が多い」と言えるのか、理解できない。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、前文「一 経緯」の「1 審議の背景」3段落目に、「特別目的の財務諸表は、…例えば、財務諸表の利用者が財政状態や経営成績等を理解するに当たって財務諸表が全体として適切に表示されるように追加的な開示を求める規定（追加的な開示要請の規定）が会計の基準にないことが多いことなどから、…適正性に関する意見を表明することが馴染まない」と記載し、そのような場合には、準拠性に関する意見を表明することがより適切であることを明らかにすることとしました。</p> <p>具体的な例としては、「取引先に提出するため任意で作成された財務諸表」や「義援金の収支計算書」などのように、一般投資者ではなく、取引先などの特定の者の利用目的に適合した会計の基準に準拠して作成された財務諸表等が考えられます。</p>
9	<p>○ 適正性に関する意見と準拠性に関する意見の保証水準及び保証範囲</p> <p>前文案「一 経緯」の「1 審議の背景」において、「…適正性に関する意見と同程度の保証水準を維持しつつも、その保証範囲等が異なることを踏まえ、財務諸表が当該財務諸表の作成に当たって適用された会計の基準に準拠して作成されているかどうかについての意見（以下「準拠性に関する意見」という。）を表明することが、より適切であると考えられる。」と記載されている。</p> <p>「保証範囲等が異なる」という表現は、「監査対象とした財務諸表の範囲」が異なることを意味しているかのような誤解を招く可能性があり、また、「適正性に関する意見と同程度の保証水準を維持しつつも」という表現は、「同程度」の意味に様々な解釈を生む可能性がある。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、「適正性に関する意見と同程度の保証水準を維持しつつも」という表現は「適正性に関する意見を表明する場合と同様、財務諸表に重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得て監査意見を表明しなければならないことには変わりはないが」と修正し、「その保証範囲等が異なることを踏まえ」という表現は「その会計の基準に追加的な開示要請の規定がないこと等を踏まえ」と修正することとしました。</p>
<b>監査の目的の改訂</b>		
10	<p>前文案「二 主な改訂点とその考え方」の「1 監査の目的の改訂」2段落目は、「監査人は、適正性に関する意見と準拠性に関する意見とのいずれかを表明することとなる」としている。</p> <p>ところが、監査基準案では、準拠性に関する意見を表明する場合は、適正性に関する意見表明をしなくてもよいことが必ずしも明確でなく、妥当でないと思う。</p> <p>したがって、同案「第一 監査の目的 2」中「当該会計の基準等に準拠して作成されているかどうかについて、」という文言の前に「適正性に関する意見の表明に代えて、」という文言を加えるべきだと思う。</p>	<p>「監査基準の改訂に関する意見書」は、前文及び改訂監査基準の両者が一体となって構成されており、監査基準の解釈に資するよう、前文において、監査基準改訂の意図を説明しています。また、改訂監査基準本文においても、「第四 報告基準」の「一 基本原則 1」において、「適正性に関する意見」と「準拠性に関する意見」を表明する場合に分けて規定していますので、両者が同時に表明されないことは明らかであると考えています。</p>

No.	コメントの概要	コメントに対する考え方
11	<p>前文案「一 経緯」の「1 審議の背景」5段落目の「今回の監査基準の改訂は、特別目的の財務諸表等を対象とした準拠性に関する意見の表明の形式を導入するものであるが、～」は、“特別目的の財務諸表等を対象とした”を削除する方が、利用者にとって分かりやすいと思われる。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、「特別目的の財務諸表等を対象とした」を削除することとしました。</p>
12	<p>前文案「二 主な改訂点とその考え方」の「1 監査の目的の改訂」1段落目では「…、特別目的の財務諸表等を対象とした準拠性に関する意見の表明が可能であることを付記し、明確化を行った。」と記載されている。ここで、「特別目的の財務諸表等」の「等」は、一般目的の財務諸表を指していると理解しているが、その点を明確にするために「等」を削除するとともに下線部分を追加し、「…、特別目的及び一般目的の財務諸表を対象とした準拠性に関する意見の表明が可能であることを付記し、明確化を行った。」と変更することを提案する。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、趣旨が明確となるように、前文「二 主な改訂点とその考え方」の「1 監査の目的の改訂」の記載の一部を「特別目的の財務諸表又は一般目的の財務諸表を対象とした準拠性に関する意見の表明が可能であることを付記し」と修正することとしました。</p>
13	<p>監査基準案「第一 監査の目的 2」における文言には「会計の基準等」と「等」が入っているが、同「第三 実施基準」の「一 基本原則 8」や「第四 報告基準」の「一 基本原則 1」においては「会計の基準」となっており、「等」が付されていない。いずれかに統一すべきである。</p>	<p>ご指摘の「等」は、公開草案においては、一般目的の財務諸表を指しており、「等」の有無で使い分けを行っていましたが、より明確となるよう「等」の位置を「財務諸表が特別の利用目的に適合した会計の基準により作成される場合等」に修正することとしました。この場合、「等」は、「財務諸表が一般目的の財務諸表である場合」を指すことになりありません。また、前文においても、「等」の趣旨が明確となるように、前文「二 主な改訂点とその考え方」の「1 監査の目的の改訂」の記載の一部を「特別目的の財務諸表又は一般目的の財務諸表を対象とした準拠性に関する意見の表明が可能であることを付記し」と修正することとしました。</p>
14	<p>監査基準案「第一 監査の目的 2」において、「財務諸表が特別の利用目的に適合した会計の基準等により作成される場合には、当該会計の基準等に準拠して作成されているかどうかについて、意見として表明することがある。」と記載されているが、「会計の基準等」の「等」は、前文案の「一 経緯」の「1 審議の背景」に記載されている「一般目的の財務諸表であっても法令により一部の項目について開示を要しないとされている場合等には、適正性に関する意見は馴染まない場合もあると考えられる。」の状況を指すものであり、一般目的の財務諸表であっても、準拠性に関する意見が表明される場合があると理解しているが、当該理解で正しいか確認させていただきたい。</p>	<p>貴見のとおりです。 この点、より趣旨が明確となるよう「等」の位置を「財務諸表が特別の利用目的に適合した会計の基準により作成される場合等」に修正することとしました。また、ご指摘の趣旨が明確となるように、前文「二 主な改訂点とその考え方」の「1 監査の目的の改訂」の記載の一部を「特別目的の財務諸表又は一般目的の財務諸表を対象とした準拠性に関する意見の表明が可能であることを付記し」と修正することとしました。</p>

No.	コメントの概要	コメントに対する考え方
実施基準の改訂		
15	<p>前文案「二 主な改訂点とその考え方」の「2 実施基準の改訂」における「財務諸表を構成する貸借対照表等の個別の財務表や個別の財務諸表項目等に対する監査意見を表明する場合」は、準拠性に関する意見を表明する場合のひとつとして、同「一 経緯」の「1 審議の背景」において記述することが望まれる。</p>	<p>個別の財務表等の場合でも、準拠性に関する意見ではなく、適正性に関する意見が表明される場合もあると考えられます。</p>
16	<p>財務諸表項目等の「等」とは何かについても明確にすべきと考える。</p>	<p>「個別の財務諸表項目等」の「等」には、例えば、有形固定資産の明細表や売上高計算書が該当します。</p>
17	<p>「財務諸表を構成する貸借対照表等の個別の財務表や個別の財務諸表項目等に対する監査意見を表明する場合」が前文には記載されているが、監査基準の本文には、含まれていない。監査基準においても手当てをするか(例えば、「第三 実施基準」の「一 基本原則 1」)、又は、前文で読み替える旨の文章を追加すべきではないか。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、前文「二 主な改訂点とその考え方」の「2 実施基準の改訂」において読み替えに関する記載を追加することとしました。</p>
18	<p>○ 保証水準の維持について 前文案「二 主な改訂点とその考え方」の「2 実施基準の改訂」1段落目において、監査の実施が、準拠性に関する意見の表明に際しても適正性に関する意見の表明と異ならないと記述されているが、監査を要請ないし意見を利用する側の期待との乖離が生じる結果、準拠性監査に対する要請の高まりが萎むことのないよう望む。従って、準拠性に関する意見の表明に際しての監査の実施内容は、監査人の判断によって、適正性に関する意見の表明とは異なる可能性があることを明確にするのが良いのではないかと考える。</p>	<p>準拠性に関する意見表明であっても、適正性に関する意見表明の場合と同様、合理的な保証を得て監査意見を表明しなければならないことには変わりはありません。従って、前文「二 主な改訂点とその考え方」の「2 実施基準の改訂」1段落目に記載のとおり、「準拠性に関する意見の表明の場合であっても、適正性に関する意見の表明の場合と同様に、リスク・アプローチに基づく監査を実施し、監査リスクを合理的に低い水準に抑えた上で、自己の意見を形成するに足る基礎を得なければならない」ことから、実施基準が当然に適用されることとなります。</p>

No.	コメントの概要	コメントに対する考え方
19	<p>会計の基準が受入可能かどうかの論点について、前文案「二 主な改訂点とその考え方」の「2 実施基準の改訂」3段落目では、「特別目的の財務諸表の監査を行うに当たり、当該財務諸表の作成の基準が受入可能かどうかについて十分な検討を行わなければならない」、また、監査基準案「第三 実施基準」の「一 基本原則 8」では「監査人は、特別の利用目的に適合した会計の基準により作成される財務諸表の監査に当たっては、当該会計の基準が受入可能かどうかについて検討しなければならない」とそれぞれ規定されている。</p> <p>「財務諸表の作成の基準」と「特別の利用目的に適合した会計の基準」との語句表現の差異はともかく、「作成の基準」なり「会計の基準」の受入可能性の検討内容に関する説明がなく、何を以て受入可能というのか、「準拠性に関する意見」を表明する上で鍵概念となる点が不明のままである。</p>	<p>会計の基準が受入可能かどうかについての検討に当たっては、例えば、当該会計の基準が目的適合性、完全性、信頼性等の要件を備えているかどうか等を勘案することが考えられます。</p>
報告基準の改訂		
20	<p>監査基準案「第四 報告基準」の「一 基本原則 1」の「なお書き」は、特別目的の財務諸表について適正性に関する意見の表明を規定している。この規定は、一般目的の財務諸表の個別の財務表または個別の財務諸表項目等に対する意見の表明を対象としているものと解される。そのことを明確にすることが必要と考える。</p> <p>また、一般目的の財務諸表の作成基準に準拠しないで作成される特別目的の財務諸表に対する意見は準拠性に関する意見に限定されることを明確にすべきと考える。</p>	<p>「なお書き」は、特別の利用目的に適合した会計の基準により作成される財務諸表(特別目的の財務諸表)の場合であっても適正性に関する意見を表明することがある旨を規定したものであり、ご指摘の趣旨ではありません。</p> <p>特別目的の財務諸表に対する監査意見は、準拠性に関する意見を表明する場合に限定されず、適正性に関する意見を表明する場合も考えられます。その趣旨が明確となるよう、前文「一 経緯」の「1 審議の背景」5段落目において、「一般目的の財務諸表と特別目的の財務諸表とのそれぞれについて適正性に関する意見の表明と準拠性に関する意見の表明とがあり得る」と追加で記載することとしました。</p>
21	<p>監査基準案「第四 報告基準」の「一 基本原則 1」1段落目のなお書きにおいて、「上記と同様に」との記載があるが、意味するところが利用者にとって分かり難いと思われる。</p>	<p>「上記と同様に」は、「上記と同様にすべての重要な点において」と記載しており、更にその前の部分には、「企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において」と記載しています。従いまして、ご懸念は当たらないのではないかと考えます。</p>

No.	コメントの概要	コメントに対する考え方
22	<p>前文案「一 経緯」の「1 審議の背景」1段落目の「適正性に関する意見」について、わが国の適正性意見には、すでに準拠性に関する判断が含まれている。そのなかで「準拠性に関する意見」を規定すると、一般目的の財務諸表についても準拠性に関する意見の表明が可能であるかのような誤解が生じるのではないか。なぜなら、投資者という範疇は見方によれば特定の利用者だと言えなくもないからである。これに対して、上記が誤解でなく、正しいとすれば、監査基準案「第四 報告基準」の「一 基本原則 1」2段落目に、一般目的の財務諸表の監査の場合を規定すべきではないか。</p>	<p>一般目的の財務諸表についても準拠性に関する意見を表明する場合がありますことから、そういった趣旨も含め、前文「一 経緯」の「1 審議の背景」3段落目に「一般目的の財務諸表であっても法令により一部の項目について開示を要しないとされている場合等には、適正性に関する意見を表明することは馴染まない場合もある」と記載しています。</p> <p>また、そういった趣旨がより明確となるよう、同5段落目において「一般目的の財務諸表と特別目的の財務諸表とのそれぞれについて適正性に関する意見の表明と準拠性に関する意見の表明とがあり得る」と追加で記載することとしました。</p> <p>なお、改訂監査基準「第四 報告基準」の「一 基本原則 1」2段落目では、準拠性に関する意見を表明する場合について記載していますが、そこでは一般目的の財務諸表及び特別目的の財務諸表の双方が読めるようにしています。</p>
23	<p>監査基準案「第四 報告基準」の「一 基本原則 1」の最後の文章「監査人は、準拠性に関する意見を表明する場合には、適正性に関する意見の表明を前提とした以下の報告の基準に準じて行うものとする。」は、内容が分かり難い。もう少し具体的に規定できないものか。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、前文「二 主な改訂点とその考え方」の「1 監査の目的の改訂」及び「3 報告基準の改訂」において、追加的な説明を行うこととしました。</p>
24	<p>特別目的の内容として、継続企業を前提としない場合も十分にありうるので、継続企業の前提に関する規定は、準拠性に関する意見を表明する場合には、必ずしも一律に適用されるわけではない場合もあることを明記すべきである。</p>	<p>ご指摘のとおり、「継続企業の前提」の適用がない場合があることも踏まえ、改訂監査基準「第四 報告基準」の「一 基本原則 1」3段落目では、「準じて行うものとする」と記載しています。</p>
25	<p>準拠性に関する意見を表明するに当たって、監査人は、追記情報を監査報告書上に必ずしも明記すべきとは限らない。したがって、監査基準案「第四 報告基準」の「一 基本原則 1」3段落目にいう「準じて行う」という包括的な規定でなく、準じる規定を明記し特定すべきである。そうでなければ、上記のような場合に、監査人に過重な負担を強いることにもなりかねない。</p>	<p>「七 追記情報」は、監査人が「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」について記載を求めるものであり、この点は、適正性に関する意見であっても準拠性に関する意見であっても変わりはありません。</p> <p>「八 特別目的の財務諸表に対する監査の場合の追記情報」は、特別目的の財務諸表に対する監査報告書に記載する事項を定めたものであり、当該財務諸表に対する適正性に関する意見であっても準拠性に関する意見であっても、必ず記載しなければならない性格のものです。</p>

No.	コメントの概要	コメントに対する考え方
26	<p>準拠性に関する意見でも、実質的な判断が必要であるといっているものの、適正性に関する意見の基準(「第四 報告基準」の「一 基本原則 2」)が、準拠性に関する意見の場合にはどうなるのかが規定されていない。両者の違いを明確に規定すべきである。つまり、適正性に関する意見の判断基準、すなわち企業会計の基準の準拠性、会計方針の継続性、会計方針の適切性、および表示方法の適切性の4つは、準拠性に関する意見の場合に、同様に求められるのか不明確であり、明定すべきである。</p>	<p>ご指摘の点は、前文「二 主な改訂点とその考え方」の「1 監査の目的の改訂」2段落目に明記することとしました。その趣旨は以下のとおりです。</p> <p>準拠性に関する意見の場合であっても、企業会計の基準の準拠性、会計方針の継続性、会計方針の適切性、及び表示方法の適切性の4つの判断が求められることに変わりはありません。その際、表示方法の適切性については、①財務諸表が表示のルールに準拠しているかどうかの評価、②財務諸表の利用者が財政状態や経営成績等を理解するに当たって財務諸表が全体として適切に表示されているか否かについての一步離れて行う評価、すなわち、俯瞰的な評価が含まれますが、適正性に関する意見を表明する場合には①及び②の評価が行われるのに対し、準拠性に関する意見を表明する場合には①のみで②の評価は行われたいという違いがあります。</p>
27	<p>○「準拠性に関する意見」と「適正性に関する意見」との違いが明確となっているかどうかこの点に関して、改訂案では、明確となっているとは言い難い。</p> <p>つまり、「準拠性に関する意見」を表明する場合、前文案「二 主な改訂点とその考え方」の「3 報告基準の改訂」において次の2つの意見内容が示されている。</p> <p>(中略)</p> <p>以上の通り、「準拠性に関する意見」を表明することが、「適正性に関する意見」を表明することとどのように異なるのか、即座にはわからない。この問題を回避するためには、両者の意見内容がどのように異なるのかを、監査基準案「第四 報告基準」の「一 基本原則 2」において、一層明定しておくことが必要である。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、「適正性に関する意見」と「準拠性に関する意見」の違いについて、前文「二 主な改訂点とその考え方」の「1 監査の目的の改訂」及び「3 報告基準の改訂」において説明を付すよう修正することとしました。</p>
28	<p>監査基準案「第四 報告基準」の「八 特別目的の財務諸表に対する意見に係る追記」の「意見に係る追記」という表現は、「意見に関する除外」や「監査範囲の制約」を想起させる。また、特別目的の財務諸表に対する監査報告書上の当該記述の性質は、意見の表明と明確に区分し、監査人からの情報として追記すべき事項であり、監査基準上の「追記情報」に相当すると考える。したがって、「特別目的の財務諸表に対する監査に<u>関わる</u>対する意見に係る追記情報」に修正することを提案する。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、表題を「特別目的の財務諸表に対する監査の場合の追記情報」に修正することとしました。</p>

No.	コメントの概要	コメントに対する考え方
29	<p>監査基準案「第四 報告基準」の「八 特別目的の財務諸表に対する意見に係る追記」の記述の性質は追記情報であり、また、監査報告書上、「会計の基準」は、経営者の責任の区分(財務諸表を「会計の基準」に準拠して作成する責任)及び監査人の意見区分(「会計の基準」に準拠して適正に表示されているか、又は作成されているか)において必ず記載される。よって、本記述においてさらに「会計の基準」を繰り返して記載することを全てのケースで要求する必要性はないのではないか。</p> <p>(中略)</p> <p>なお、特別目的の財務諸表の場合、「会計の基準」を端的に表す名称が存在しない場合もある。例えば、契約書において定められている場合の「会計の基準」は、財務諸表の作成の基礎として、契約書及び条項を特定し、重要な会計方針を含めて、財務諸表の注記に記載されることを想定しており、よって、監査報告書においては、契約書名とともに詳細は「注記xx」を参照することを想定しており、そのような方式も許容されると理解しているが、そのような理解でよいかどうかを確認させていただきたい。</p>	<p>特別目的の財務諸表の利用者の誤解を招かないような注意喚起を行うためには、当該財務諸表の作成に当たって適用される会計の基準を追記情報として記載することが必要です。</p> <p>なお、財務諸表の注記を参照することによって会計の基準を明らかにする場合も含め、その記載方法については、今後、日本公認会計士協会が策定する実務指針等で明示されるものと考えています。</p>
30	<p>監査基準案「第四 報告基準」の「八 特別目的の財務諸表に対する意見に係る追記」の「想定される主な利用者の範囲」には、「想定される主な利用者」を記載すれば足りると考えてよいかどうか。</p>	<p>「想定される主な利用者の範囲」と記載したのは、例えば、利用者が「〇〇組合」の場合、組合員であるA氏、B氏、C社など個別の組合員全員の氏名や名称の記載まで求めるものではなく、「〇〇組合の組合員」の記載で差し支えないという趣旨です。</p>
31	<p>監査基準案「第四 報告基準」の「八 特別目的の財務諸表に対する意見に係る追記」について、監督官庁に提出が求められる計算書の場合は、作成目的を記載することで想定利用者もカバーされる。想定利用者の記載は、作成目的の記載によりカバーされず、「他の目的には適合しない」ことを説明するために必要な場合のみ記載することを求める趣旨と理解してよいかどうか。</p>	<p>特別目的の財務諸表の利用者の誤解を招かないような注意喚起を行うためには、「想定される主な利用者の範囲」を記載する必要があります。</p> <p>「財務諸表の作成の目的」を記載することで、自ずと「想定される主な利用者の範囲」が特定できる場合の記載方法については、今後、日本公認会計士協会が策定する実務指針等で明示されるものと考えています。</p>
32	<p>監査基準案「第四 報告基準」の「八 特別目的の財務諸表に対する意見に係る追記」の「他の目的には適合しないことがある旨」は、「他の目的には利用できない旨」とすべきである。</p>	<p>ご指摘の箇所の記載は、他の目的への利用を禁止する趣旨ではなく、目的以外に利用された場合に注意喚起を行う趣旨です(想定される利用者ではない第三者が監査報告書を受け取った場合に、「他の目的に適合しないことがある」旨を記載しておくことで注意喚起を行います。)</p> <p>これに加えて、さらに踏み込んだ対応を行う場合として、監査人が監査報告書の配布又は利用の制限を付す場合があることについて、ご指摘の箇所の次の段落において記載しています。</p>

No.	コメントの概要	コメントに対する考え方
33	<p>監査基準案「第四 報告基準」の「八 特別目的の財務諸表に対する意見に係る追記」には、「また、監査報告書が特定の者のみによる利用を想定しており、当該監査報告書に配布又は利用の制限を付すことが適切であると考えられる場合には、その旨を記載しなければならない。」という規定がある。</p> <p>しかし、監査報告書を誰に配布するか等は、依頼者等が自分で管理すべきものであって、監査人が関知すべき性質のものではないと思う。</p>	<p>財務諸表と異なり、監査報告書は、監査人が作成するものであり、監査人が配布又は利用の制限を付すことは否定されるものではありません。仮に、配布又は利用の制限に反して、想定されていない第三者に配布又は利用された場合には、この記載があることにより、当該第三者は、当該監査報告書が、自己以外特定の者のみによる利用(又は自己以外特定の者のみへの配布)を想定していることを知ることができます。</p>