

## コメントの概要及びコメントに対する考え方

11団体、13個人

コメントの概要	コメントに対する考え方
全般	
<p>本公開草案が監査手続等を規定することは、平成30年の監査基準改訂が監査基準と監査実務指針とを区別し、企業会計審議会と日本公認会計士協会との役割分担を明確化することによって、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を体系化した実績を損なうものである。また、本公開草案の基準化には、公認会計士監査のすべてに共通する監査基準という監査基準自体の性格を変更するという重大な問題も含まれている。</p>	<p>今回の「不正リスク対応基準」を設定することにより、現在の我が国の監査の基準の体系や監査基準自体の性格を変えることを意図したものではありません。すなわち、今回の不正リスク対応基準は、その適用対象を上場企業等に限定した上で、不正による重要な虚偽表示のリスクに対応するために特に監査人が行うべき監査手続等を一括して整理した方が理解しやすいとの観点から、監査基準及び品質管理基準とは独立した基準としています。不正リスク対応基準は公認会計士監査のすべてに共通する監査基準及び品質管理基準と一体となって適用され、不正リスク対応基準単独で監査を実施することは想定されておりません。なお、この関係がより分かりやすくなるよう前文における記載を明確化します。</p> <p>今回の基準改訂と併せて、日本公認会計士協会において監査実務指針の改訂を行うことが予定されておりますが、不正リスク対応基準に係るものも含め、監査基準及び品質管理基準の具体的な監査手続等は、引き続き、監査実務指針において規定されることとなります。</p>
<p>本基準が対象にしている諸問題点は現行の監査関連諸基準が十分にカバーしており、改めて新しい基準を設定する必要はない。あるいは、現行の監査関連諸基準の見直しで対応できる。</p>	
<p>不正対応基準案は、リスク・アプローチの考え方にしたがつた「現行の監査基準に基づく監査の実務と基本的に変わらない」(前文二2(3))ため、「財務諸表監査の目的を変えるものではなく、不正摘発自体を意図するものでもない」(前文二2(2))し、「過重な監査手続を求めるものではない」(前文二2(3))し、「すべての財務諸表監査において画一的に不正リスクに対応するための追加的な監査手続の実施を求めることを意図しているものではない」(前文二2(3))としている。そうであれば、不正対応基準を設定する必要性あるいは理由はないと思う。</p>	<p>近時の不正会計事案を受けて、我が国企業の財務諸表の信頼性が損なわれたと考えられることから、日本公認会計士協会において策定される監査実務指針ではなく、基準レベルにおいて不正による重要な虚偽表示のリスクに対応した監査手続等を明確化することにより、我が国企業の財務諸表が適切な監査を受けていることを内外に示すとともに、財務諸表を作成する企業に対して改めて注意を喚起する効果があるものと考えています。</p>
<p>公開草案と監査基準委員会報告書240(以下240)との差は公開草案付録2と240付録3の差にすぎない。そうであれば、新たな基準を設ける必要はなく、240付録3の修正で済むと考える。</p>	

コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>会計不正への対応として、不正に対応した監査手続を明確化していくことは、我が国の財務報告及び監査制度への信頼を高めるうえで重要な一歩であるといえ、公開草案に示された方向性とそれに至る議論を支持したい。</p> <p>「監査における不正リスク対応基準(仮称)(案)」を策定することは、国内外の投資家及びその他のステークホルダーに対して、監査基準の設定主体が我が国の監査制度の実効性を高めるために積極的に取り組んでいるという強いメッセージを発信することになると期待されるが、その意義は大きく、特に、公開草案の英訳が迅速に作成されパブリックコメント期間中にそれが公表されたことは、高く評価されるべきと考える。</p> <p>他方、我が国の法律制度に必ずしも精通しているとは限らない海外投資家等に誤解を与えることがないように、明確かつ理解しやすい内容となるように最終版に向けた作業の中で努力を継続していただきたいと願う。もし仮に、我が国の監査基準が従前のような「緩い」運用をされかねないとの懸念が残る表現が含まれているとすると、関係者の努力が不奏功に終わるだけでなく、マイナスな結果を生む懸念も否定できない。</p>	<p>貴重なご意見として承らせていただきます。</p>
<p>今後重要性を増すと期待される監査役等との連携等における文脈においても、公認会計士以外の関係者が適切に行動する際に容易に参照できるようにするうえで、前文や付録を含めて、明確かつ理解しやすいものとして整備されることが求められる。さらに、経常的に監査プロセスには関与しているわけではない弁護士や裁判官が関連する紛争事案を取り扱う際に参照することも想定しておくことは必要であろう。監査役等は今後徐々に監査基準に精通することが期待されるとしても、それ以外の者においても、基準の考え方を適切に理解し、監査人の行動を事後的に評価する際にも本基準が適切に活用されるようなものとして、本基準が策定されることも期待されているという視点もご勘案頂きたい。</p> <p>監査基準の観点から監査役等に求め又は期待する内容について、Q&amp;Aその他の代替的又は補完的な手法による発信も、是非ご検討いただきたい。重要なポイントとなる監査役等との連携というテーマについて、公開草案の立場からさらに一歩踏み込んだ対応を強く期待したい。</p>	<p>貴重なご意見として承らせていただきます。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>不正に対応する監査における問題の根本は、不適切な会計処理が判明したほとんどすべての事例において、監査人が不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況等があることを事前に識別できていなかったことにあると考える。</p> <p>この根本的問題を解消することが必要である。不正対応基準による監査手続の強化や職業的懐疑心を保持・発揮するだけではこの根本的問題は治癒できない。根本的問題を治癒するためには、監査人が不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況等を識別できない理由を明らかにし、監査人がどうすれば「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況等があるような場合」を識別でき、どのようにすれば「不正による重要な虚偽表示のリスク」を適切に評価して、リスクに対応するために必要な監査手続を的確に立案・実施できるかを明確にすることである。それには、監査のみでなく、関連分野も含めた広範な調査・研究が必要と考える。</p>	<p>貴重なご意見として承らせていただきます。</p>
<p>不正対応基準を制定するのであれば、当該適用会社とそれ以外の会社にかかるそれぞれの監査の基準ごとに整合的・統一的な理解を行うためには、アメリカPCAOB監査基準と同様に、金商法監査に係る監査の基準と、それ以外の会社の監査の基準とは別に制定すること、ひいては監査の基準の設定のあり方を検討すべきではないか。</p> <p>その場合、当該適用会社にかかる監査の基準は、現行の監査実務指針が国際会計士連盟(IFAC)国際監査・保証基準審議会(IAASB)の制定する国際監査基準(ISA)をほぼそのまま翻訳して導入しているため、それに拘泥しないわが国特有の監査の基準として制定することも一考である。当該適用会社以外の会社にかかる監査の基準は、JICPAが監査実務指針として制定するものとする。</p>	<p>貴重なご意見として承らせていただきます。</p>
<p>本公開草案では、「被監査企業に不正による財務諸表に重要な虚偽の表示を示唆するような状況がないような場合や監査人において既に本基準に規定されているような監査手続等を実施している場合には、現行の監査基準に基づく監査の実務と基本的には変わらないこととなる。」と記載しているが、本対応基準の設定により、監査実務において被監査企業に新たに過度な負担が課されることはないことを改めて確認したい。</p>	<p>本公開草案にあるように、被監査企業に不正による財務諸表に重要な虚偽の表示を示唆する状況がないような場合や監査人において既に本基準に規定されているような監査手続等を実施している場合には、現行の監査基準に基づく監査の実務と基本的には変わらないこととなると考えております。また、本基準は、リスク・アプローチの考え方にしたがって、不正リスクを適切に評価し、評価した不正リスクに適切な監査手続を実施して公認会計士監査の有効性を確保しようとするものであり、過重な監査手続を求めるものではありません。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>本基準の実施にあたっては、日本公認会計士協会の作成する実務の指針と一体となって適用していくことが必要としているが、実務指針の取り纏めにあっても、公開草案で示された「過重な監査手続を求めるものではない」という趣旨を踏まえ、産業界の意見を十分に反映いただきたい。</p>	<p>今後、日本公認会計士協会が監査実務指針を策定することになりますが、被監査企業に新たに過度の負担を課すものではないという本基準の趣旨を踏まえて策定していただくことになるものと考えております。</p>
<p>本基準の実施にあっても、監査人に過度な反応が生じないよう、監査の現場における適切な対応に向け、必要に応じた実務面でのフォローや公認会計士協会への指導をお願いしたい。さらに、公認会計士監査の品質の向上を図ることを目的として設置された公認会計士・監査審査会の機能の活用も重要である。</p>	<p>本基準に従って監査実務の適切な運用がなされるよう日本公認会計士協会、公認会計士・監査審査会と協議を行っていくこととしています。</p>
<p>この不正に対応した監査の基準は海外子会社に対しても適用されると聞いているので、国際監査基準との関係でどこまで海外監査人に義務を負わせるのが現実の問題としてよく見えて来ない。英訳版が出るとのことだが、周知徹底には時間を要すると思う。</p>	<p>本基準は、上場会社等の海外子会社に対しても適用になります。重要な海外子会社の監査を海外の監査法人等に委嘱する場合に、どのような指示にすればよいかについては、監査実務を円滑に行う観点から日本公認会計士協会と協議を行っているところです。</p>
<p>現在は、海外展開としている会社も多くなっている。そのため監査基準は会計基準に先んじて国際的に統一されたものを各国が利用している。日本も国際的な監査基準のクラリティ版を平成24年4月1日から適用している。そのようなときに海外子会社の現地監査人に日本独自の監査基準を押しつけることは国際的にも容認されないことと考える。また、現地監査人に理解してもらうことは困難だと考える。</p>	
<p>今回の不正リスク対応基準は、既にある監査実務上の手続を明文化ないしは整理したことにその意義があることは理解している。一方で、新基準が「監査手続の水準を強化」又は「監査人の役割の拡大」と考えるのは誤解である。</p> <p>仮に今回の基準新設が、「監査手続の水準を強化」又は「監査人の役割の拡大」と考えるならば、従来の監査基準に基づく監査実務が不十分だったことを認めることになりかねない。</p> <p>この点について「二 監査における不正リスク対応基準(仮称)の設定について」「1 監査における不正リスク対応基準(仮称)の設定」の最後の段落では、「こうしたことから、監査をめぐる内外の動向を踏まえ、不正による重要な虚偽表示のリスクに対応した監査手続を明確化するとともに、<u>一定の場合には監査手続をより慎重に実施することを求める</u>」とある。こうした記述は、「一定の場合には新たな役割が課されている」との誤解を招きかねない。</p> <p>また、「2 不正リスク対応基準の基本的な考え方」(3)では、「監査人において既に本基準に規定されているような監査手続等を実施している場合には、<u>現行の監査基準に基づく監査の実務と基本的には変わらないこととなる。</u>」としている。こうした記述は、基本的ではない「例外的な状況では」現行の監査基準に基づく監査の実務とは異なる役割が課されているとの誤解を招きかねない。したがって、上記下線部に関する記述は、下記のように修正する必要がある。</p> <p>「一定の場合には監査手続をより慎重に実施することを強調する」「現行の監査基準に基づく監査の実務と変わらない(「基本的には」を削除する)」</p>	<p>監査人において既に本基準に規定されているような監査手続等を実施している場合などにおいては、現行の監査基準に基づく監査の実務に変更を加える必要はないと考えていますが、監査人が実際に行う監査手続は状況に応じて様々であることから、ここでは「基本的には変わらないこととなる」としています。また、本基準においては、例えば、不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断された場合の監査手続を要求事項として明確化しており、「一定の場合には監査手続をより慎重に求める」という表現が適切であると考えます。</p>



コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>新たな基準を作ることによって最近起こっている不正事例が防げるのかどうか公開草案を基に監査を再現(監査のウオークスルー)して検証する必要があると思う。</p> <p>オリンパス事件・大王製紙事件と中小監査事務所を巻き込んだ事件とは背景が違うので、それぞれの背景に沿って対応を考える必要があると考える。</p> <p>オリンパス事件の場合には、外部の協力者の存在も明らかにされている。外部協力者に社会的な制裁を課す仕組みの強化も併せて行う必要があると考える。</p> <p>中小監査事務所を巻き込んだ事件の場合は、監査基準の問題というよりも品質管理レビュー権限の強化や公認会計士・監査審査会の検査対象の拡大等で対応すべき問題と考える。</p>	<p>貴重なご意見として承らせていただきます。なお、オリンパス事件を受けて、ご指摘の外部協力者に対して制裁を課す仕組みの強化が必要であるとの観点から、平成24年9月に成立した改正金融商品取引法において、虚偽開示書類の提出に加担した外部協力者を課徴金の対象に追加することと致しました。</p>
<p>この基準が制定されるのであれば、監査基準の下にこの基準があることとなり、法体系としてもおかしき準則等の名称にすべきと考える。</p> <p>そうすると、準則と日本公認会計士協会の実務指針が並存し理解しがたい状態となる。</p>	<p>不正リスク対応基準は、上場企業等の不正リスクへの対応に関し、監査基準、品質管理基準に追加して準拠すべき基準であり、法令により準拠が求められている場合は、監査基準等とともに一般に公正妥当と認められる監査の基準を構成し、監査基準等と一体となって適用されるものです。</p>
<p>前文(二 4. (3)②)、付録1(1. (1))及び付録2(6)において、「〇〇にも関わらず」という漢字が当てられているが、本来の日本語であれば「〇〇にも拘わらず」か「〇〇にもかかわらず」とすべきであろう。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、「かかわらず」と修正させていただきました。</p>
<p>監査実務において、不正が行われていることやその兆候を識別するのは、多くの場合、監査を実施している年度の途中であり、しかも多くの場合は期末監査の実施中である。</p> <p>それゆえに、不正対応基準としての規定の重点は、識別した状況を不正による重要な虚偽の表示の疑義と判断した場合に関連する監査要点について十分かつ適切な監査証拠を入手するために監査計画を修正して監査手続を実施すること、および、不正リスクに関連する監査要点について十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかを判断して、まだ入手していないときは追加的な監査手続を実施することにおくべきである。</p> <p>しかし、不正対応基準案における関連する規定が抽象的・一般論的なため、意味ある規定とはなっていない。監査人は、監査実施中に不正による重要な虚偽の表示の疑義を識別した場合にどのように対応して、どのような監査意見を表明すべきが基準からは理解できない。その要因として考えられることは、不正による重要な虚偽の表示の疑義があるかどうかを判断することまでしか求めていないからだと思われる。つまり、不正対応基準は重要な虚偽表示が実際に存在しているかどうかを確かめることまでは要求していない。このことが、不正対応基準の最大の特徴であり、最大の欠陥である。</p>	<p>不正リスク対応基準では、不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合には、想定される不正の態様等に直接対応した監査手続を立案し、監査計画を修正するとともに、想定される不正の態様等に直接対応した監査手続、監査事務所としての審査等を実施することになります。このような手続を実施することにより、重要な虚偽表示が実際に存在しているかどうかを確かめることになります。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>不正対応基準案は、不正による重要な虚偽の表示の疑義を入手した監査証拠によって完全には解消できない場合あるいは十分かつ適切な監査証拠を入手できなかった場合にはどのような監査意見を表明することが必要となるかなど、肝心の意見表明について何も規定していない。監査人がどのようにして監査意見を形成すればよいかについても何も規定していない。</p>	<p>十分な監査証拠を入手できなかった場合等に応じ、どのような監査意見を表明するかについては、監査基準等に規定があり、監査人はそれに従うこととなります。</p>
<p>不正対応基準案は、不正への監査上の対応に特化した監査の基準としては非常に中途半端で体系的でない基準案にとどまっている。それゆえに、不正対応基準案に基づく不正対応基準の公表に反対である。</p>	<p>不正リスク対応基準は、上場企業等の不正リスクへの対応に関し、監査基準、品質管理基準に追加して準拠すべき基準であり、法令により準拠が求められている場合は、監査基準、品質管理基準とともに、一般に公正妥当と認められる監査の基準を構成し、監査基準及び品質管理基準と一体となって適用されるものです。</p>
<p>用語、定義関係</p>	
<p>世間では不正リスクを不正と同義に捉えている感も受ける。 従って、監査の用語に慣れていない読者に対してもより理解しやすくするために、「不正リスク」が不正による『重要な』虚偽の表示が行われる『可能性』であることを明確にする上でも、本基準あるいは別の基準等で定義を整理する必要があるのではないかと考える。</p>	<p>ご指摘の「不正」及び「不正リスク」については、前文において、「不正」は、不当又は違法な利益を得る等のために、他者を欺く行為を伴う、経営者、従業員等又は第三者による意図的な行為、「不正リスク」は、財務諸表監査における、不正による重要な虚偽表示のリスクと規定しています。</p>
<p>不正対応基準案の不正リスクへの対応は、現行の「リスク・アプローチの考え方にしたが、不正リスクを適切に評価し、評価したリスクに適切な監査手続を実施」(前文二2(3))することである。それゆえ、不正対応基準案の不正リスクについて、監査実務指針において明確にされている「特別な検討を必要とするリスク」との概念的およびアプローチ上の異同点を明らかにすることが必要と考える。そのための一つのアイデアは、現在の監査実務指針における取り扱いと同様に、不正リスクを特別な検討を必要とするリスクの典型例と位置づけることである。</p>	<p>現行監査基準上、「特別な検討を必要とするリスク」は、会計上の見積もり等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、特異な取引等が規定されており、本基準における「不正リスク」は、基本的には、「特別な検討を必要とするリスク」に含まれるものであると考えています。</p>
<p>「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」という新しい用語が規定されているが、監査基準委員会報告書240付録3の「不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況」と表現が近似するため、両者の混同が懸念される。英語においても、前者は“Circumstances that indicate the possibility of a material misstatement due to fraud”、後者は“Circumstances that indicate the possibility of fraud (国際監査基準240 Appendix3)”と表現が近似するため、海外の構成単位の監査人とコミュニケーションをはかる上でも混同が懸念される。 「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」とは、「不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況」と同義ではなく、より不正による重要な虚偽表示の可能性が高い状況であると理解している。 従って、そのような状況であることを明示する用語、例えば、「不正による重要な虚偽の表示の可能性が高い状況」、あるいは、「不正による重要な虚偽の表示の疑義を判定(検討)すべき状況」をご検討いただきたい。</p>	<p>本基準における「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」は、日本公認会計士協会監査基準委員会報告240号における「不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況」に比し、不正による重要な虚偽表示の可能性がより高い状況であることを踏まえ、両者の関係も含め、より適切な表現を企業会計審議会においてご検討をいただき、「示唆する状況」としたものです。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>国際監査基準240、監査基準委員会報告書240、および本公開草案における用語の定義と関係を明らかにする必要がある。たとえば、国際監査基準240にある「不正の兆候」と、本公開草案にある「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」と「不正による重要な虚偽の表示の疑義」との関係について明確にする必要がある。後2者の用語は、余りに長すぎる用語であり、日本語としても意味を捕まえにくい。他の用語を充てることも検討すべきである。また、「不正リスク要因」と「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」の違いについても定義を明確にする必要がある。さらに、「監査基準」で用いられている「特別な検討を必要とするリスク」概念と「不正リスク対応基準」で用いられている「不正リスク」概念の関係を明確化すべきである。</p>	<p>貴重なご意見として承らせていただきます。なお、不正リスク対応基準の前文において、不正、不正リスク等についての定義を置くとともに、基準の各項の内容の説明をしています。</p>
<p>企業会計審議会が「監査における不正リスク対応基準」において使用している用語と、日本公認会計士協会が監査基準委員会報告書において使用している用語が、以下のとおり微妙に異なっている。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 重要な虚偽の表示(重要な虚偽表示)</li> <li>・ 財務諸表全体に関連する不正リスク(財務諸表全体レベルの不正による重要な虚偽表示リスク)</li> <li>・ 財務諸表項目の不正リスク(アサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスク)</li> </ul> <p>(注)カッコ内は、監査基準委員会報告書の用語同義であるにも関わらず異なる監査用語を用いることは適切ではないため、今回の監査基準の改訂を契機に、監査基準及び不正リスク対応基準の用語と監査基準委員会報告書の用語を統一していただきたい。</p>	<p>日本公認会計士協会の監査実務指針で使用している用語との相違点等については、今後予定されている日本公認会計士協会における監査実務指針の見直しも踏まえ、明確にしていきたいと考えています。</p>
<p>「一 1 審議の背景」における「不正」の定義では、「重要な虚偽表示の原因となる不正(以下「不正」という。）」というのがある(便宜上これを「定義①」という。)。他方、「二 2 不正リスク対応基準の基本的な考え方」の(2)では、「ここで「不正」とは、不当又は違法な利益を得る等のために、他者を欺く行為を伴う、経営者、従業員等又は第三者による意図的な行為をいう」との定義があり(便宜上これを「定義②」という。)、同一語について異なる定義が記載されているという重複・齟齬という問題がある。この点は解消が必要である。</p> <p>なお、定義①よりも前に「不正」の用語が第2段落、第3段落において各1回使用されている点についても考慮いただきたい。一般的な用語として、定義なく使用する「不正」の語と上記の定義との関係についても、整理・確認をしていただきたい。</p>	<p>ご指摘の「定義①」について、監査において問題となる「不正」は、重要な虚偽の表示の原因となる不正であり、略称として単に「不正」ということとしております。そのことを前文において明らかにすることとしました。ご指摘の「定義②」が本基準における「不正」の定義になると考えています。</p>



コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>上記の「不正」の定義から、本基準が誤謬による重要な虚偽の表示のみを対象外としていることは理解できるが、分かりやすさという観点から、そのことを明示的に記載して、誤解が生じることを避けることも検討されているのではないかと。</p> <p>次に、「誤謬」によるか、「不正」によるものかが不明確な場合、本基準による監査手続は具体的にどのように進められるのか。基準の前文又はQ&amp;Aのようなものの中で、補足的な説明がなされるならば、分かりやすいといえるのではないかと。</p>	<p>前文の二2(1)において、財務諸表の虚偽の表示は「不正」又は「誤謬」から生じるが、本基準の対象としては、重要な虚偽の表示の対象となる「不正」について取り扱うことを明示しています。</p> <p>「不正」と「誤謬」は財務諸表の虚偽の表示の原因となる行為が意図的であるか否かで区別されることとなりますが、監査人としては、両者が不明確な場合には、「誤謬」に比してより慎重な監査手続が求められる「不正」を念頭に、監査を実施するものと考えられます。</p>
<p>不正対応基準案の定義は、監査実務指針の定義(監基報240 10項(1))と大きな差異はないようだが、不正対応基準案は「不当又は違法な利益を得る等のため」と「等」が付されているため「不当又は違法な利益」以外の何かのための欺瞞行為が含まれることになるが、何を指すかを明確にすべきである。</p>	<p>この「等」は、不正を行う行為者が自らの不当又は違法な利益を得るためでなく、「会社のために」というような場合を念頭に置いています。</p>
<p>監査実務指針は「不正には、不正な財務報告(いわゆる粉飾)と資産の流用がある」(監基報240 3項)としているが、不正対応基準案ではこのような区分については明示されていない。それにもかかわらず、「経営者不正」や「従業員不正」という用語が用いられている(前文二1)こと、および基準 第二 18において「経営者の関与が疑われる不正への対応」について規定していることから、経営者による不正な財務報告(いわゆる粉飾)と資産の流用の双方が想定されるとも解される。しかし、二重責任の原則(前文二2(4))や中立的な観点に基づく経営者の誠実性を強調した職業懐疑心に関する規定(基準 第一 1)からは経営者不正である不正な財務報告(粉飾決算)を対象としていると解することもできる。</p> <p>不正対応基準の設定の趣旨あるいは付録1の不正リスク要因の例示が「不正な財務報告による虚偽表示に関する要因」であることから、不正対応基準の対象とする不正は、経営者不正である不正な財務報告(粉飾決算)に限定すべきである。</p>	<p>「不正」については、経営者、従業員等又は第三者による意図的な行為をいうとしており、ご指摘の「経営者不正」と「従業員不正」の両方が含まれます。本基準は、重要な虚偽の表示の原因となる不正に対応する監査手続等を定めていることから、必ずしも「経営者不正」や「不正な財務報告(粉飾決算)」に限定することは適切ではないと考えています。</p>



コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>「二 2 不正リスク対応基準の基本的な考え方」の(2)では、「不当又は違法な利益を得る等のために、他者を欺く行為を伴う、経営者、従業員等又は第三者による意図的な行為」を不正と定義しているが、ここで「第三者」による意図的な行為がどのような場面を想定するのか、明らかにしていただきたい。おそらく外部協力者を想定しているのだろうと推察しているが、そうだとするとそれが第三者による単独の行為の場合を意図するのか、それとも経営者や「従業員等」と通じて共同で行われる行為における「第三者による意図的な行為」を想定しているのか。いずれを指すものなのか、それとも双方を指すものなのか、公開草案中では定義が漠然としており、具体的な状況が想定しにくい。表現の明確化又はQ&amp;Aその他でその明確化を図ることを希望する。</p> <p>その他にも、意図的な行為の主体が「経営者」である場合は分かるが、「従業員等」の「等」はどこまでの範囲を想定しているのか。また「子会社」などの構成単位の従業員は含むのか。</p> <p>さらに、「監査基準委員会報告書240 財務諸表監査における不正」の10項における定義で言及されている「取締役等」や「監査役等」は、本基準ではどのように位置づけるのか。対象外とするのか、それとも「等」に含むのか。第三者は想定し難いが、規定の適用範囲にも関連するため、明確化が望まれる。</p>	<p>「第三者」は企業外部の者を指し、第三者による不正は、経営者や従業員等と共同で行われる行為が中心となると考えられます。</p> <p>「従業員等」の「等」には、経営者に含まれない取締役、監査役等が含まれ、連結財務諸表の監査の場合には、子会社等の構成単位の経営者や従業員等が含まれると考えています。</p> <p>本基準における「経営者」「監査役等」は、監査基準委員会報告書240号と同じ定義です。また、本基準において「取締役等」の用語は使用しておりません。</p>
<p>不正の実行者に関して不正対応基準案と監査実務指針では微妙に相違している。そのため、不正対応基準案の「経営者」が、監査実務指針の「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をいい、監査役設置会社においては代表取締役又は業務執行取締役を指し、委員会設置会社では代表執行役又は執行役を指す」(監基報240 4項)かどうかは不明である。監査実務指針の「取締役(執行役)」や「監査役(監査委員)」が不正対応基準案の「経営者」に含まれるのか、または「従業員等」に含まれているのかについて、明確にすべきである。</p>	<p>本基準上、「従業員等」には、経営者に含まれない取締役、監査役(監査委員)が含まれます。また、「経営者」の定義は日本公認会計士協会の監査実務指針と同じです。</p>
<p>本家で強調されている「職業的懐疑心」という言葉は、この際、「専門職的懐疑心」または「専門家としての懐疑心」としてはどうか(監査基準も同様)。その理由は、これだけ強調するのであれば、英語の表記と平仄をとる必要があると考えるため。</p>	<p>これまで監査基準の前文で規定され、一般的にも普及していると考えられる「職業的懐疑心」という用語を引き続き使用することとしています。なお、前文の初出の箇所「職業的専門家としての懐疑心(以下「職業的懐疑心」という。)」と明示しました。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
適用対象	
<p>監査における不正リスク対応基準は、年度の財務諸表監査を念頭に作成されていると理解しているが、誤解を与えないためにも、四半期レビューは対象外であることを確認させていただきたい。</p>	<p>本基準は、年度の監査について適用することとしており、四半期レビューは対象外です。なお、現行の四半期レビュー基準においても、重要な点において適正に表示していない事項が存在する可能性が高いと認められる場合には、追加的な手続を実施しなければならないとされています。</p>
<p>四半期レビュー及び中間監査における、不正リスク対応基準の適用の可否については特に前文で言及されていないが、取扱いを明確にすべきである。特に、中間監査は年度監査と同様に合理的保証業務と位置付けられているため、年度監査において不正リスク対応基準が適用となる企業の中間監査の取扱いについて、実務の一貫性を確保するため、前文に明記すべきと考える。</p> <p>・四半期レビュー：四半期レビューは、年度の財務諸表監査と同様の合理的保証を得ることを目的としているものではなく、よって、不正リスク対応基準は四半期レビュー業務には適用とならない。ただし、四半期レビュー基準では、「監査人は、四半期財務諸表について、…(略)…適正に表示していない事項が存在する可能性が高いと認められる場合には、追加的な質問や関係書類の閲覧等の追加的な手続を実施して当該事項の有無を確かめ、その事項の結論への影響を検討しなければならない」とされており、四半期レビューの過程で、不正リスク対応基準に規定されている不正による四半期財務諸表の重要な虚偽の表示の疑義に相当すると判断した場合には、四半期レビュー基準に従って、追加的な手続が実施されることになると考えられる。また、その際に実施する追加的な手続は、実務上、不正リスク対応基準で規定されている不正による重要な虚偽の表示があると判断された場合の手続とほぼ同様の手続となると考えられる。</p> <p>・中間監査：中間監査は、中間監査基準において、年度監査の一環として行われるものと位置付けられており、年度の監査計画の一環として中間監査に係る監査計画を策定することが求められている。したがって、不正リスク対応基準の適用対象企業の中間監査において、不正リスク対応基準は基本的に適用されることになると考えられる。</p> <p>・適用時期：不正リスク対応基準は、平成26年3月期決算に係る財務諸表の監査から実施されることとされており、上記のような四半期レビューにおける取扱い及び中間監査への適用は、年度監査に不正リスク対応基準を適用した事業年度の翌期に属する四半期会計期間又は中間会計期間からとすることが適当と考えられる。</p>	<p>本基準は、年度の監査について適用することとしており、四半期レビューは対象外です。なお、現行の四半期レビュー基準においても、四半期財務諸表の重要な点において適正に表示していない事項が存在する可能性が高いと認められる場合には、追加的な手続を実施しなければならないとされています。本基準の四半期レビューの取扱いについては、前文において明確化させていただきました。</p> <p>中間監査については、年度監査と同様に基準上不正に関する実証手続が定められており、本基準が準用されます。本基準の中間監査の取扱いについても、適用時期も含めて前文において明記させていただきました。</p> <p>四半期レビューにおける取扱い及び中間監査への準用については、ご指摘のように年度監査に不正リスク対応基準を適用した事業年度の翌期の四半期会計期間又は中間会計期間からとなるものと考えています。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
適用時期	
<p>「不正リスク対応基準及び改訂監査基準は、平成26年3月決算に係る財務諸表の監査から実施する。なお、不正リスク対応基準中、第三 不正リスクに対応した監査事務所の品質管理については、平成25年10月1日から実施する」と記載されており、監査の実施に関する規定(第二 不正リスクに対応した監査の実施)と、監査事務所の品質管理に関する規定(第三 不正リスクに対応した監査事務所の品質管理)の適用開始時期が相違する。</p> <p>これは、監査の有効性の向上の観点から、不正リスク対応基準をできるだけ早く適用すべきである一方で、監査事務所の品質管理に関しては、各監査事務所で必要な方針及び手続を整備・運用するためには相応の準備期間が必要であり、これらを勘案した適切な措置であると考え。ただし、これにより、平成25年4月1日から平成25年9月30日の期間は、平成26年3月期決算に係る監査業務は不正リスク対応基準に準拠して実施される一方で、監査事務所の品質管理のシステムは、不正リスク対応基準を導入する前の品質管理のシステムにより引き続き運用されることとなる。この適用時期の差異については、以下のような取扱いになると理解しているが、実務的な混乱を避けるために文書による説明が必要と考える。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・平成26年3月期決算に係る監査のために実施が求められる品質管理に関する手続(不正リスクに対応した監督・査閲、不正リスクに関連して監査事務所内外からもたらされる情報への対処、不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合の専門的な見解の問合わせ及び審査)に関しては、不正リスク対応基準に従った新しい品質管理の方針に基づき、平成25年10月1日以降に実施する。</li> <li>・平成26年3月期決算に係る監査に関して、平成25年4月1日から平成25年9月30日の間に、現行の品質管理の方針に基づき実施されたその他の品質管理に関する手続(監査契約の新規の締結及び更新における不正リスクの考慮、監査事務所間の引継ぎ、監査実施の責任者間の引継ぎ)について、平成25年下半年において新しい品質管理の方針に基づいて再度実施する必要はない。</li> <li>・平成25年10月1日に定めた不正に関する教育・訓練に関する方針及び手続に基づき、不正に関する教育・訓練の機会を、平成25年10月1日以降平成26年3月期決算に係る監査の終了時点までに必ず提供することを求めるものではない。</li> </ul>	<p>監査事務所の品質管理に係る基準については、各監査事務所で必要な方針及び手続を整備・運用するためには相応の準備期間が必要であり、平成25年10月1日から実施することにしたものです。品質管理の各項目についての具体的な適用時期は、各項目の性質に応じたものになるものと考えられますが、ご指摘の各項目については、貴見のとおりであると考えます。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
前文	
一 経緯 1 審議の背景	
<p>今般の改訂では、新しい基準の設定を含むが、これまでの監査基準や品質管理基準ですでに規定されているところを前提として、不正リスクに特化した独立の基準を策定するものと位置付けられる、と理解している。この点に関して、2頁目の「一 2 審議の経過等」には「不正による重要な虚偽表示のリスクに対応した監査手続等の明確化等に向けた監査基準等の見直しの審議を行い」との記述があり、現行の監査基準等を前提に「明確化等」を図ったという説明がなされているが、1頁目第4段落の説明がこれと整合的なものとなるように少し表現等をも見直すことが適当である。また、ここで不正リスクの定義もあわせて行うことが適当と考える。</p> <p>具体的には、第4段落を以下のように修正することが検討されるべきではないか（下線部参照）。</p> <p>修正案            こうしたことから、当審議会においては、国際的な議論の動向等も踏まえつつ、我が国の公認会計士監査をより実効性のあるものとするとの観点から、<u>監査に関連する制度とあわせて不正による重要な虚偽の表示のリスク（以下「不正リスク」という。）</u>に対応した監査手続等の検討を行い、監査基準等の明確化や具体化等の所要の見直しを行うこととした。」</p>	<p>ご指摘のように、今般の監査基準の見直しに際しては、関連する監査制度の見直しも行っているところですが、本箇所は、不正リスク対応基準の設定等に係る審議の背景であることから、本基準を中心に記載したものです。</p>
<p>一 経緯 1 審議の背景 において、「平成20年4月より上場企業を対象に財務報告に係る内部統制報告制度が導入されており、企業においては内部監査部門等を中心に適正な財務報告を作成するための取組みが継続して行われているところであり」とある。</p> <p>「財務報告に係る内部統制報告制度」という表現について            「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について（意見書）」（企業会計審議会、平成23年3月30日）（以下、「意見書」という。）においては、単に「内部統制報告制度」とされており、公開草案にある「財務報告に係る」という修飾句は、自明のため不要と思われる。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、修正しました。</p>



コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>企業における取組みの所管部署について「内部監査部門等を中心に適正な財務報告を作成するための取組みが継続して行われている」とある。意見書において内部統制の「構築・評価・監査」の三つの役割分担が示されているとおり、「適正な財務報告を作成するための取組み」の一義的な役割は「構築」部門が担っており、内部監査部門はそれを受けて内部統制の「評価」を担っている。</p> <p>したがって、当該箇所は「構築」部門が主体であることを示すように、例えば、「内部統制部門等を中心に」とするのが適切と思われる。ただし意見書では「内部統制部門」という語句は定義されていないため、本公開草案の中で定義する必要はある。</p>	
<p>前文「一 経緯 1 審議の背景」の最後の段落で財務報告に係る内部統制報告制度に言及されているが、ここでは専ら監査人に対する期待、即ち、企業における内部統制の取組みを考慮することと監査役等との適切な連携を図ることが強調されている。そのことに異論はないが、財務報告に係る内部統制報告制度においては、不正リスクに対応した内部統制を経営者が評価の範囲に含め、監査人が監査の対象とすることが想定されている。</p> <p>従って、監査人に対する期待だけではなく、経営者に対する期待、即ち、不正リスクに対応した内部統制を整備・運用することが経営者に期待されていることについても明確に記載することが適切と考える。</p> <p>例えば、末尾に次のような記載を追加することが考えられる。</p> <p>「また、経営者は、不正リスクに対応した内部統制を整備・運用し、評価の対象とすることが期待される。」</p>	<p>企業が適正な財務報告を作成するための取組みを継続して行っていることを記載する趣旨ですので、組織内のすべての者により遂行されるプロセスである内部統制について、誰が中心になっているかを問題にする必要はないと考えられることから、当該記載を削除しました。</p>
<p>前文の第5段落では、不正の防止・早期発見には、財務諸表監査だけでなく、内部統制の整備状況、ガバナンス上の各プレーヤーによる対応などが重要であることが説明され、その意図は分からないではないが、個々の文章について、以下に記載のとおり、見直しが適当ではないかと考える。</p> <p>現在の記載がそのまま英訳された場合に、果たして本基準を策定して日本の監査制度に対する国際的な信頼の回復を図ることにつながるか、海外投資家等がどのような印象を持つかについて、慎重にご考慮いただきたい。</p> <p>第5段落第1文について</p> <p>「なお、不正に関しては、一義的に財務諸表作成者である経営者に責任があるところであり」という表現は、経営者のどのような責任を意図しているのか、明確ではない。ここで、虚偽表示のある財務諸表にかかる法的責任等の問題を意図するのか、その防止・早期発見が作成者である経営者の責任であるということ意図するのか、その明確化を図られたい。そのうえで、それに続く文章を適宜修正いただくことが適当である。</p> <p>次に、「一義的」という用語について、語感だけの問題かもしれないが、日本語として若干違和感があり読みにくいので他の適当な表現に言い換えていただくのが適当ではないか。</p>	<p>重要な虚偽の表示の原因となる不正に関しては、財務諸表作成者である経営者に責任があることから、「一義的に」は削除することとします。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>第5段落第2文について            リスク評価において、内部統制の整備状況が重要な要素となること自体は否定しないが、少なくとも「重要な要素の一つ」とすべきである。不正の場面においては、内部統制の無効化の可能性をも想定しなければ実効性のある手続きとはならない以上、内部統制の整備状況の重要性ばかりをことさらに強調するのは適当ではない。また、効率性のみを強調したかのようにとられかねない表現も適当ではなく、有効性・実効性と効率性がともに求められることを、疑義ないように表現することが求められる。もちろん、「内部統制」の整備がきちんとしているのに無駄な手続きが増えることは、基準としても求めていないということは正当であり、最終的には表現の仕方の問題に帰着するものといえる。例えば、本基準としても、そのようなリスク・アプローチの観点前提となっており、効率性を損なうような手続を要求するものではない、との説明を加えるなどの形で対応することが妥当ではないか。</p>	<p>今般の不正リスク対応基準の検討に際しては、公認会計士監査の充実とともに、企業におけるコーポレート・ガバナンスの重要性が強く指摘されたところだ。そうした中で、上場企業が平成20年4月より導入された内部統制報告制度に取り組んでおり、監査人は、従前より、リスク・アプローチの観点から内部統制を評価することとされていることから、その点を記載したものです。ご指摘のように内部統制の整備状況がすべてではありませんが、重要な要素であると考えています。</p>
<p>第5段落第3文について            この文は、前段後段とで別のことを述べており、その間には論理的な関係がないと思われる。そのような観点から見直しをすることが必要ではないか。            前段において内部統制の考慮の重要性を説くのは第2文と関係しており自然ともいえるが、そのことと監査役との連携とは論理的に直ちにつながるものではないのではないかと。そうであるならば、第3文は、少なくとも二つに分けるべきである。            次に「監査役等と適切に連携」することは「期待される」だけではないので、表現には留意されたい。監査基準を改訂して「監査役等と協議する等適切な連携を図らなければならない」と規定しようとしているのであってこれは監査人に要求されるものである以上、期待だけにとどまるかの印象を与えないためにも、この表現は見直しが必要である。</p>	<p>第3文は、内部統制だけでなく、第1文の「コーポレート・ガバナンスのあり方の検討などを含め、幅広い観点からの取組みが重要」を受けたものと考えております。なお、ご指摘を踏まえ、第3文の結びを「重要である。」と修正しました。</p>
<p>2 審議の経過等</p>	
<p>第2段落「・・・取引先企業の監査人との連携」が議論された。検討された「取引先企業の監査人との連携」は、被監査企業と取引先企業の通謀が疑われる場合の一つの監査手続であると考えられるものの、解決すべき論点が多いことから、今回の公開草案には含めず、循環取引等への対応について、当審議会において継続して検討を行うこととしている。」とあるが、ここにおいては、循環取引等への対応を検討する、との主旨と考えている。しかしながら、現在の記載であると、取引先企業の監査人との連携の方に視点が行き、本来の主旨が明確でないため、記載を検討するべきと考える。</p>	<p>公開草案において、「循環取引等への対応について、当審議会において継続して検討を行う」とこととされているとおり、検討の対象となるのは循環取引等への対応という課題です。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>本公開草案の「一 2 審議の経過等」では、「取引先企業の監査人との連携」を「一つの監査手続であると考えられる」と記述しているが、現行の監査の枠内において、このような手続は想定できず、一般に公正妥当な「監査手続」であると認められるようなものではないと考えられる。にもかかわらず、このような表現を示すことは、あたかも「取引先企業の監査人との連携」が一般的な監査手続であるかのような誤解を生じさせるものであり、今後の監査実務に不要な混乱を招く危険性が高い。</p> <p>したがって、このような表現は削除したほうがよいと考える。</p>	<p>監査部会でのこれまでの審議において、監査人として採ることが考えられる監査手続としての「取引先企業の監査人との連携」について議論されたもので、その旨を記載したものです。</p>
<p>二 監査における不正リスク対応基準(仮称)の設定について 1 監査における不正リスク対応基準(仮称)の設定</p>	
<p>実施基準の基本原則の引用がやや不正確であるため、修正が適切ではないか(下線部参照)。</p> <p>修正案 現行の監査基準では、「監査人は、職業的専門家としての懐疑心をもって、不正及び誤謬により財務諸表に重要な虚偽の表示がもたらされる可能性に関して評価を行い、その結果を監査計画に反映し、これに基づき監査を実施しなければならない」とされている。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、修正しました。</p>
<p>2 不正リスク対応基準の基本的な考え方</p>	
<p>本基準の基本的な考え方は(2)に書いてあると思われる。したがって、(1)を削除し、(2)を(1)として記載内容を以下のようにしたほうがよいと考える。</p> <p>「(1)本基準は、財務諸表監査における、不正による重要な虚偽表示のリスク(以下「不正リスク」という。)に対応する監査手続等を規定しているものである。本基準は、財務諸表監査の目的を変えるものではなく、不正摘発自体を意図するものでもない。なお、ここで「不正」とは、不当又は違法な利益を得る等のために、他者を欺く行為を伴う、経営者、従業員等又は第三者による意図的な行為をいう。」</p>	<p>(1)においても、本基準における「不正」には誤謬を含まないことなど、基本的な考え方を記載しているところでは。</p>
<p>(2)について 本基準が財務諸表監査の枠組みを変更するものではないことを明記することは妥当であるが、公開草案の表現では後ろ向きの印象を与えかねないとの懸念があり、表現を見直すことが適切ではないか。例えば、以下のように記述の順番を入れ替えることでもこのような懸念は緩和されるので一案として検討されたい(下線部参照)。</p> <p>修正案 本基準は、<u>財務諸表監査の目的を変えるものではなく、不正摘発自体を意図するものでもない</u>。本基準は、<u>現行の財務諸表監査の枠組みを前提に</u>、財務諸表監査における、不正リスクに対応する監査手続等を規定しているものである。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、順番を入れ替える等の修正を行いました。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>不正対応基準案によって、現行の監査実務で行われている重要な虚偽表示リスクの検討に「加えて」実施することが求められている監査手続等は、現行の監査実務指針でも実施が求められているものばかりである。それゆえに、「現行の監査基準に基づく監査の実務と基本的に変わらない」(前文二2(3))ということなのであろうと思うが、そのような場合であっても、不正対応基準が、加えて実施する監査手続等を規定していることは、「過重な監査手続(の実施)を求める」(前文二2(3)、括弧書き引用者追加)ことにほかならない。そのため、不正対応基準が監査手続を加えて実施することを求めること、ひいては不正対応基準の設定そのものの必要性をもう一度検討すべきである。</p>	<p>貴重なご意見として承らせていただきます。</p>
<p>(3)について 「過重な監査手続を求めるものではない」という文書で終わることから、あたかも「緩い」リスク・アプローチを適用した監査手続を是認しているかのような印象を与えかねないと懸念する。ここではリスク・アプローチの考え方が維持されていることを確認的に述べておくなどの表現がよいのではないか。もちろん、リスク・アプローチも、仮に効率性に傾き過ぎるきらいがあったならば、監査の実効性が犠牲になってしまいかねず、具体的には、例えば、以下のような修正が検討されるべきではないか(下線部参照)。</p> <p>修正案 <u>本基準は、過重な監査手続を求めるものではなく、現行の監査基準において既に採用されているリスク・アプローチの考え方を前提として、公認会計士監査の有効性を確保するため、不正リスクを適切に評価し、評価した不正リスクに対応した適切な監査手続が実施されるように監査手続の明確化等を図ったものである。</u></p>	<p>ご指摘を踏まえ、表現を修正しました。</p>



コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>(3)第2文 最後「…現行の監査基準に基づく監査の実務と基本的には変わらないこととなる。」とあるが、実際には監査事務所の品質管理も含めて、手続は多少増えると理解しているが、そこを含めて「基本的には変わらない」としているのかどうかを確認させていただきたい。</p> <p>「本基準は、すべての財務諸表監査において画一的に不正リスクに対応するための追加的な監査手続の実施を求めることを意図しているものではなく、被監査企業に不正による財務諸表に重要な虚偽の表示を示唆するような状況がないような場合や監査人において既に本基準に規定されているような監査手続等を実施している場合には、現行の監査基準に基づく監査の実務と基本的には変わらないこととなる。」の下線部分を削除すべき。</p> <p>(理由) 本公開草案においては、従来、状況に応じた監査人の職業的専門家としての判断に委ねられていた事項について、不正による重要な虚偽表示リスクに対応した監査手続の明確化のため、現行の監査の基準には規定されていない新たな要求事項が含まれている。下線部分は、現状の監査実務において、状況に応じて監査人の職業的専門家としての判断に基づき、追加的な監査手続を実施している状況であり、必ずしも本基準に基づいて実施されている監査の実務ではなく、また、新たな要求事項に対応した監査の実務でもないと思われる。したがって、このような現行の監査の基準の枠組みの中で行われている特異な監査の実務を本基準に基づく監査の実務と比較して基本的には変わらないとすることは、監査人以外の関係者に誤解をもたらす恐れがある。本基準により新たに設けられた要求事項に対応するためには、監査の実務において少なからず監査工数が増加することが予想される。したがって、監査の実務は被監査会社の理解も当然に必要なことから、上記のような誤解を招く下線部分は、削除すべきと考える。</p>	<p>当該箇所は、現状の監査実務において、状況に応じて監査人の職業的判断に基づき追加的な監査手続を実施しているのであれば、結果的に不正リスク対応基準の下での監査実務と変わらないことになるということを言っているものであり、不正リスク対応基準に基づく監査実務が須らく、現行の監査基準に基づく監査実務と変わらないということを行っているものではありません。このような点を踏まえ、「基本的には変わらないことになる」と表現したものです。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>(4)において、「経営者の作成した財務諸表に重要な虚偽の表示がないことについて、正当な注意を払って監査を行った場合には、基本的には、監査人は責任を問われることはないものと考えられる。」と記載されている。監査人は、正当な注意を払って監査を行った場合には、当然に、その責任を問われるものではないため、「基本的には」は削除すべきと考える。</p>	
<p>責任の問題は、監査人にとって重大な関心事であるとしても、監査基準の改訂の前文において、「責任を問われることはない」ことまで書き込むのは妥当であるか、について疑問を提起されるおそれがあり、表現の在り方については慎重な検討が必要である。なお基準に従ったから常に免責とまで言い切れるものではなく、法的責任を考えるうえで基準の要求事項は必要条件ではあっても、十分条件とはいえないはずであり、公開草案の表現は、たとえば以下のような見直しが必要というべきではないか(下線部参照)。</p> <p>修正案  <u>本基準は、基本的には、経営者の作成した財務諸表に重要な虚偽の表示がないことについて、監査人として、正当な注意を払って監査手続を行ったというために要求される監査手続等を明確化したものである。</u></p>	<p>財務諸表に重要な虚偽の表示がないことについて、正当な注意を払って監査を行った場合には、監査人は責任を果たしたことになるため、「基本的には」を削除します。なお、形式的に基準に従ったから常に免責になるとは考えていません。このような考え方は、現行監査基準の下でも、不正リスク対応基準の下でも変わるものではありません。</p>
<p>(4)において、二重責任の原則に言及した上で、「経営者の作成した財務諸表に重要な虚偽の表示がないことについて、正当な注意を払って監査を行った場合には、基本的には、監査人は責任を問われることはないものと考えられる。」と記載されている。この記載は監査基準に関する一般的な説明に留まっており、不正リスク対応基準に関する追加説明はない。</p> <p>従って、不正による重要な虚偽の表示のない財務諸表を作成する責任は経営者にあり、これが不正リスク対応基準に基づく財務諸表監査の前提となることを明確に記載しておくことが適切と考える。また、「基本的には、監査人は責任を問われることはないものと考えられる」という表現は、監査基準「第二一般基準3」の規定を満たしている場合であっても責任を問われことを想定しているように誤読される可能性があるため、表現を変更することが適切と考える。</p> <p>例えば、次の下線部を追加し、表現を変更することが考えられる。</p> <p><u>「この考え方によれば、不正による重要な虚偽の表示がない財務諸表を作成する責任は経営者にあり、この経営者の責任を前提として監査は実施されている。従って、経営者の作成した財務諸表に重要な虚偽の表示がないことについて、職業専門家としての正当な注意を払い、職業的懐疑心を保持・発揮して監査を行った場合には、監査人は責任を問われることはない。」</u></p>	

コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>3 不正リスク対応基準の位置付け (1)不正リスク対応基準の適用</p>	
<p>不正リスク対応基準の適用は、「財務諸表及び監査報告について広範囲な利用者が存在する金融商品取引法に基づいて開示を行っている企業（非上場企業のうち資本金5億円未満又は売上高10億円未満かつ負債総額200億円未満の企業は除く。）に対する監査」とされており、「関係法令において明確化されるもの」と記載されている。</p> <p>金融商品取引法では、特定有価証券の開示制度も規定されているが、特定有価証券の発行者も「企業」に該当すると思われるため、不正リスク対応基準の適用対象となる「金融商品取引法に基づいて開示を行っている企業」に含まれるか否か不明確である。</p> <p>特に、( )内で公認会計士法施行令第9条の第1号で示される公認会計士法上の大会社等から除かれる者の条件が記載されているため、同条第2号により公認会計士法上の大会社等から除かれる者は適用対象から除外されず、適用となるのではないかと、又は、上場証券投資信託の発行者は公認会計士法上の大会社等に含まれるため、不正リスク対応基準の対象になるのではないかとこの疑問が生じる。</p> <p>当該基準が最終化された後に、監査証明府令により金商法に基づく監査のうち不正リスク対応基準の適用対象が明確化されることになると思われるが、前文の記載は将来にわたり残るものであるため、特定有価証券の発行者は除く意図であることを記載してはどうか。</p>	<p>ご指摘の特定有価証券の発行者としての企業については、本基準の趣旨に鑑み、適用範囲から除かれると考えます。</p>
<p>本公開草案の「二3(2)不正対応基準の位置付け」では、本基準は、「一般に公正妥当と認められる監査の基準を構成」とされている。しかし、「二3(1)不正対応基準の適用」では、「関係法令において明示的に認められない限り、本基準に準拠することを要しない」とされている。したがって、本基準を、「一般に公正妥当と認められる監査の基準を構成」と位置づけると、一定の企業については、「一般に公正妥当と認められる監査の基準」の一部に準拠しない監査が行われることになる。この場合、監査報告書上では、「一般に公正妥当と認められる監査の基準(ただし、不正対応基準を除く)に準拠して監査を行った。」と記載することが想定される。</p> <p>こうした問題を避ける観点から、本基準は、非上場企業で資本金5億円未満又は売上高10億円未満かつ負債総額200億円未満の企業を除く、金融商品取引法に基づいて開示を行っている会社に、追加的に適用される基準と位置付けることが適当と考えられる。</p>	<p>本基準は、上場企業等の不正リスクへの対応に関し、監査基準及び品質管理基準に追加して準拠すべき基準であり、法令により準拠が求められている場合は、監査基準及び品質管理基準とともに一般に公正妥当と認められる監査の基準を構成し、一体となって適用されます。上場会社等以外の会社については、不正リスク対応基準は適用されません。したがって、本基準に準拠することを要しない企業の監査報告書上、(ただし、不正対応基準を除く)と記載する必要はありません。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
(2)不正リスク対応基準の位置付け	
<p>監査報告書には、「一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を実施した旨」を記載する。不正リスク対応基準は、「一般に公正妥当と認められる監査の基準を構成し、監査基準及び品質管理基準と一体となって適用されるもの」と位置づけられているが、「金融商品取引法に基づいて開示を行っている企業に対する監査において実施することを念頭に作成」されており、すべての監査に適用されるわけではない。「不正リスク対応基準」を適用しない財務諸表監査の監査報告書にも「一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を実施した旨」を記載するのか。</p> <p>また、監査基準は、財務諸表の種類や意見として表明すべき事項を異にする監査も含め、公認会計士監査のすべてに共通するものであることから、監査業務の種類により、その取扱いに差は設けられてこなかった。しかし、本公開草案では、「品質管理の方針及び手続において、意見が適切に形成されていることを確認できる審査に代わる他の方法が定められている場合」には、審査を受けないことが認められている。監査基準の規定にこのような「幅」を認めるのであれば、不正リスク対応基準を別建てにするのではなく、監査基準および監査に関連する品質管理基準に組み込むべきではないか。あるいは逆に、不正リスク対応基準を別建てにするのであれば、審査に関する特則も別建てとすべきではないか。</p>	<p>本基準は、上場企業等の不正リスクへの対応に関し、監査基準及び品質管理基準に追加して準拠すべき基準であり、法令により準拠が求められている場合は、監査基準及び品質管理基準とともに一般に公正妥当と認められる監査の基準を構成し、一体となって適用されます。上場会社等以外の会社については、不正リスク対応基準は適用されません。したがって、本基準に準拠することを要しない企業の監査報告書においても、「一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を実施した旨」を記載することになります。</p> <p>今回の「不正リスク対応基準」を設定することにより、現在の我が国の監査の基準の体系や監査基準自体の性格を変えることを意図したものではありません。審査に関しては、監査基準の一項のみの改訂であり、別建てとすることは考えていません。</p>
<p>本基準の位置づけを述べる際には、現行の監査基準、品質管理基準から独立したものとして位置づけられ、これらとともに一体となって適用されるものであることだけでなく、それらの適用の優先関係についての明確化が望ましい。基本的な考え方としては、一般法と特別法との関係と同様にとらえ、もし重複や不一致等があった場合には、不正リスクへの対応に関しては、監査基準や品質管理基準に優先して本基準が適用されると考えることが合理的であると考え、そのような理解を明示的に示すことがよいのではないか。</p>	<p>本基準は監査基準等から独立した基準にはなっていますが、両者に齟齬はないものと考えています。本基準は、上場企業等の不正リスクへの対応に関し、監査基準及び品質管理基準に追加して準拠すべき基準であり、法令により準拠が求められている場合は、監査基準及び品質管理基準とともに一般に公正妥当と認められる監査の基準を構成し、一体となって適用されます。</p>
<p>第2段落 最後「また、本基準の実施に当たっては、日本公認会計士協会の作成する実務の指針と一体となって適用していくことが必要である。」とあるが、日本公認会計士協会の作成する監査基準委員会報告書では、一般に公正妥当と認められる監査の基準は、「監査基準および日本公認会計士協会が公表する監査実務指針から構成される。」としているため、整合性を持たせるべきと考える。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、日本公認会計士協会の監査実務指針が一般に公正妥当と認められる監査の基準を構成するものであることを明示しました。</p>



コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>2012年12月に企業会計審議会監査部会が公表した「監査における不正リスク対応基準（仮称）の設定及び監査基準の改訂について（公開草案）」では、本基準を「金融商品取引法に基づいて開示を行っている企業に対する監査に限定して実施する」としている。一方で、本基準は、「一般に公正妥当と認められる監査の基準を構成し、監査基準及び品質管理基準と一体となって適用される」としている。この点に矛盾がある。</p> <p>つまり、①会社法監査においても「一般に公正妥当と認められる監査の基準」に準拠しなければならない。②不正リスク対応基準は、「一般に公正妥当と認められる監査の基準」を構成する。③①②より、会社法監査でも不正リスク対応基準に準拠しなければならない。上記の理屈は明確だが、このことと「不正リスク対応基準が金融商品取引法監査に限定されること」とが矛盾する。</p> <p>したがって、本基準は「金融商品取引法に基づいて開示を行っている企業に対する監査に限定」せずに、すべての監査に適用するものと位置付ける必要がある。</p>	<p>上場会社等以外の会社については、不正リスク対応基準は適用されないことから、左記③のような結論にはならないと考えています。</p>
<p>4 不正リスク対応基準の主な内容 (2) 職業的懐疑心の強調</p>	
<p>表題について 内容的に、職業的懐疑心を強調すべきことを前文で説明することは適切であると考えますが、基準の中での表題として、職業的懐疑心の「強調」が果たして妥当か。むしろ「職業的懐疑心の発揮」や「職業的懐疑心の保持及び発揮」などが適当ではないか。 なお、前文において、定義なく「職業的懐疑心」という表現を使用するのは適当ではなく、「監査基準 第二実施基準」の3項における「職業的専門家としての懐疑心」という表現を出発点として定義を追加したうえで統一的に使用していくことが適当ではないか（下線部参照）。</p> <p>職業的専門家としての懐疑心（以下「職業的懐疑心」という。）の保持及び発揮</p>	<p>前文の初出の箇所に「職業的専門家としての懐疑心（以下「職業的懐疑心」という。）」と規定します。</p>
<p>4頁最終段落 監査基準の引用について、例えば以下のように修正することを検討すべきではないか（下線部参照）。</p> <p>現行の監査基準においては、監査人は、監査の実施に際して、「<u>職業的専門家としての正当な注意を払い、懐疑心を保持して監査を行う</u>」ことが求められるとともに、（以下略）</p>	<p>ご指摘を踏まえ、引用を修正しました。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>権利の「行使」や義務の「履行」という表現はあるが、正当な注意義務の「行使」という表現には権利と義務の考え方の混同がみられ、法律家の観点からは違和感を禁じ得ない。是非修正いただきたい。</p> <p>次に、職業的懐疑心は正当な注意義務に「含まれるもの」なのか、さらにはそれが「要件」というべきものであるのかについては議論の余地があり、疑問なしとしない。</p> <p>上記より、5頁第1段落は、例えば以下のように修正することを検討すべきではないか（下線部参照）。</p> <p>本来、この職業的懐疑心の保持は、正当な注意義務の重要な要素であり、監査の各段階において、監査人が職業的懐疑心を常に保持して監査を行うことこそが、公認会計士監査をより実効性あるうえで不可欠であることを特に強調するために、監査基準では、正当な注意とともに列記されている。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、「注意義務の行使に含まれる要件」を「注意義務に含まれるもの」にするなどの修正を行いました。</p>
<p>監査人が不正リスクに対応するため、監査人が職業的懐疑心の「保持及び発揮」することが重要であることを強調するのであるとすれば、「職業的懐疑心が特に重要」という表現をより明確化しておくことが適当ではないか。例えば、5頁第2段落第1文は、以下のように修正することを検討すべきではないか（下線部参照）。</p> <p>監査人は、不正リスクに対応するためには、誤謬による重要な虚偽表示のリスクに比し、より注意深く、批判的な姿勢で臨むことが必要であり、監査人としての職業的懐疑心の保持及びその発揮が特に重要であると考えられる。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、修正しました。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>職業的懐疑心に「程度」があることは、これまで監査論において受け入れられている考え方であるのだろうか。</p> <p>職業的懐疑心について、いろいろな定義があるようであり、まだ確定的なものがないのではないかと思われる。他方、確定的ではないとしても、それが監査に臨む際の「姿勢」であることは一般的に前提とされているのだらうと理解している。これを前提に、職業的懐疑心が欠けていたかどうかは問われることがあるとして、そのような姿勢の「程度」を問うことにどの程度の意味があるのかについては疑問が残る。もし職業的懐疑心が正当な注意義務の要素であるとしたならば、法的な観点からは、注意義務を尽くしたか否か、に帰着することとなり、職業的懐疑心はその重要な要素として検討されるに過ぎないのではないか。学問的な議論が今後深まり新たな意義が付与される可能性は否定しないものの、あえて「程度」が問われるという表現をする必要はないのではないか。</p> <p>次に、監査人が「職業的懐疑心を発揮し、具体的な監査手続を実施すること」は基準において求められる以上、それは「期待される」にとどまるものではなく、要求事項であるはずである。</p> <p>さらに、第3段落は、前段（「職業的懐疑心の程度は、監査人の行った監査手続で判断されるもの」）は後段（「監査人は本基準に基づいて監査の各段階で必要とされる職業的懐疑心を発揮し、具体的な監査手続を実施することが期待される」）の理由になっているのか、についても疑義がある。</p> <p>以上を前提として、例えば、以下のように修正することが検討されるべきではないか（下線部参照）。</p> <p>修正案  <u>職業的懐疑心の保持や発揮が適切であったかは、具体的な状況において監査人の行った監査手続の内容で判断されるものと考えられ、監査人は本基準に基づいて監査の各段階で必要とされる具体的な監査手続を実施することが求められる。</u></p>	<p>ご指摘を踏まえ、修正しました。</p>
<p>ここでのなお書きの内容は、一般論として内容的に間違えがあるとは考えないが、経営者の誠実性に関する「中立的な観点」は、あくまで原則論であり、監査の過程で不正があると判断した場合、経営者による意図的な行為である可能性も検討対象となる。とすれば、むしろ中立的な観点を維持し続けたならば職業的懐疑心が欠けているとすら言えることとなるはずであり、そうだとすればこのなお書きはこのままではかえって誤解を招きかねないといえるのではないか。</p>	<p>このなお書きの趣旨は、これまでの監査基準で採られていた、監査を行うに際しては、経営者が誠実であるとか不誠実であるといった先入観を持つてはならないという考え方を再確認したものです。その点が明確になるよう、「監査を行うに際し、」と補うとともに、「想定してはならない」を「想定しない」に修正しました。</p>
<p>不正対応基準案は、「職業的懐疑心」について「注意深く、批判的な姿勢」（前文二4(2)）であることを明らかにして、「本基準における職業的懐疑心の考え方は、これまでの監査基準で採られている、経営者が誠実であるとも不誠実であるとも想定してはならないという中立的な観点を変更するものではない」（前文二4(2)）としているが、明確な定義を示していない。重要な概念であるため、定義が不可欠である。</p>	<p>「職業的懐疑心」については、これまでの監査基準の前文においても使用してきた概念であり、今般の不正リスク対応基準においても変更するものではありません。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>不正対応基準案は、「職業的懐疑心」の程度を高めたり、低めたりすることが前提とされている(前文二4(2)、基準 第一 5)。しかし、そもそも職業的懐疑心は、どのような監査の実施の状況においても監査人が保持・発揮すべき姿勢あるいは気質といった監査人の内面的問題であるため、正当な注意と同様に、職業的懐疑心は高めたり低めたりするものではない。監査の実施中ずっと高い状態で保持・発揮することが必要である。それゆえに、不正などの特定の場合や状況において職業的懐疑心の発揮や高めることを求めるべきものではない。したがって、不正リスク対応基準案の1は監査基準にすでに規定されているため不要であり、2から5の規定は、第二の関連規定において「職業的懐疑心に基づいて」とか「職業的懐疑心によって」などを挿入することで必要性や強調を示すことで足りる。</p>	<p>本基準においては、不正リスクに対応するためには、職業的懐疑心が一層重要になることから、基準の冒頭に「職業的懐疑心の強調」として規定したものです。</p>
<p>「職業的懐疑心の程度は、監査人の行った監査手続で判断されるものと考えられる」(前文二4(2))とされている。たしかに、職業的懐疑心を高めた場合は、そうではない場合に比して、実施する監査手続が異なり、多くの場合、「より適合性が高く、より証明力が強く、又はより多くの監査証拠を入手」(前文二4(3)③)することになる。しかし、監査人の行った監査手続から職業的懐疑心の程度は判断できない。そのため、この一文は削除すべきである。</p>	<p>貴重なご意見として承らせていただきます。</p>
<p>不正リスク対応基準は、「財務諸表に重要な虚偽の表示がないことについて、正当な注意を払って監査を行った場合には、基本的には、監査人は責任を問われることはないものと考えられる」(前文二2(4))としている。しかし、職業的懐疑心が正当な注意の要件であるとしていることは、職業的懐疑心の保持・発揮に際して過失があると認定されたときには、正当な注意義務違反になってしまう。職業的懐疑心の保持・発揮に関して非常に抽象的な議論しかされていないにもかかわらず、不正による重要な虚偽の表示を看過していることが判明した場合、監査人は、十分な監査手続が実施されておらず、職業的懐疑心および正当な注意に欠けるところがあったと安易に認定されてしまうことが容易に想像できる。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、「注意義務の行使に含まれる要件」を「注意義務に含まれるもの」に修正を行いました。なお、不正による重要な虚偽の表示を看過していることが判明した場合に、そのことのみをもって、十分な監査手続が実施されておらず、職業的懐疑心及び正当な注意が欠けていたとして、結果責任を問うものではありません。</p>



コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>(3) 不正リスクに対応した監査の実施 ① 不正リスクに対応した監査計画の策定</p>	
<p>企業が想定しない要素の監査計画への組み込みの例示として、抜き打ちの監査手続の実施と往査先や監査実施時期の変更が列挙されている。「抜き打ちの監査」という用語は特段の定義もなく、日本公認会計士協会の実務指針においても使用していない。前文に記載する用語としては適切な表現とは言い難いため、削除するべきと考える。また、企業が想定しない要素の組み込みには、状況に応じた様々な方法が考えられることを明確にするため、以下に変更するべきと考える。</p> <p>「また、監査人は、財務諸表全体に関連する不正リスクが識別された場合には、実施する監査手続の種類、時期及び範囲の選択に当たり、評価した不正リスクに応じて、監査手続の種類、時期又は範囲の変更、若しくは、往査先の選択方法の変更又は予告なしに往査するなど、企業が想定しない要素を監査計画に組み込むことが必要となる。」</p>	
<p>第4段落「抜き打ちの監査手続の実施」とあるが、同様の事項を指していると思われる用語として、監査基準委員会報告書240「財務諸表における不正」第28項(3)に「企業が想定しない要素の組み込み」が、すでに記載されている。また、当該用語は、本文である「監査における不正リスク対応基準(仮称)」においては、使用されていないので、誤解を避けるためにも削除するべきと考える。</p>	<p>「抜き打ちの監査手続の実施」は予告なしに往査することを意味していますが、あくまでも財務諸表全体に不正リスクが識別された場合に監査計画に組み込まなければならない「企業が想定しない要素」の一つの例です。しかしながら、須らく抜き打ちの監査手続を実施しなければならないとの誤解を招くおそれがあることから、ご指摘を踏まえ、表現等の修正を行いました。</p>
<p>4段落目「また、監査人は、財務諸表全体に関連する不正リスクが識別された場合には、(A)抜き打ちの監査手続の実施、(B)往査先や監査実施時期の変更など、企業が想定しない要素を監査計画に組み込むことが必要になる。」の下線部(A)については削除し、下線部(B)については、例えば以下のように変更すべき。</p> <p>(修正案)</p> <p>また、監査人は、財務諸表全体に関連する不正リスクが識別された場合には、<u>往査先の選定方法や、監査手続の種類、実施時期や範囲を変更するなど、企業が想定しない要素を監査計画に組み込むことが必要になる。</u></p> <p>(理由)</p> <p>監査計画に実施するリスク対応手続の選択に当たっての企業が想定しない要素を組み込む場合の対応を例示する場合、下線部(A)については、表現がふさわしくないと考えられること、及び下線部(B)については、評価した不正リスクに対して十分かつ適切な監査証拠を入手する際、監査手続の実施時期だけではなく、監査手続の種類や範囲についても考慮するため。</p>	

コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>不正リスクに対応した監査計画の策定において「監査人は、財務諸表全体に関連する不正リスクが識別された場合には抜き打ちの監査手続の実施」とある。このことは、12ページの6. 企業が想定しない要素の組み込みと同じだと思うが、ここで言う財務諸表全体に関連する不正リスクとは、監査における経営者の内部統制無効化リスク等計画段階で想定している、潜在的なリスクなのか、それとも監査実施過程で遭遇したものなのかがよくわからない。もし監査の実施過程で遭遇したものなら、財務諸表全体に関連する不正リスクの識別であるから相当の程度であることは想像できるが、実際の監査現場において、抜き打ち監査は実行性が乏しいと思う。抜き打ちの監査手続が拒否された場合、監査範囲の限定となり、意見不表明あるいは限定付意見になるものと考ええる。このような異常な場面に遭遇することは稀かと思うが、もしそうなった場合において、そこまで監査人が手続を実施しないと監査人としての責任を全うしていないかというところではないと思う。したがって、「企業が想定しない要素を監査計画に組み込むことが必要となる」という表現は、「・・・組み込むことを検討する必要がある。」とする方が現場としては受け入れやすいのではないかと思う。</p> <p>また、当初の監査計画の場面で想定している、経営者の内部統制無効化リスク等を指しているなら、抜き打ちという概念をここで使うのはどうかと思う。監基報240にいう「企業が想定していない監査手続の組み込み」と同じレベルのものか。</p>	<p>「抜き打ちの監査手続の実施」は予告なしに往査することを意味していますが、あくまでも財務諸表全体に不正リスクが識別された場合に監査計画に組み込まなければならない「企業が想定しない要素」の一つの例です。しかしながら、須らく抜き打ちの監査手続を実施しなければならないとの誤解を招くおそれがあることから、ご指摘を踏まえ、表現等の修正を行いました。</p> <p>また、この規定は、ご指摘のように、日本公認会計士協会監査基準委員会報告書240号と同レベルのものと考えています。</p>
<p>一般に監査対象の企業には全社ベースあるいはグループ全体を統括する監査の窓口部署があり、監査人はその窓口部署を通して監査の契約(報酬を含む)、監査の計画、実施の方法、会計処理の相談、監査報告書をはじめとした監査結果の協議等を行う。抜き打ち監査には二つの内容があると思われる。一つは監査の窓口部署は承知していて、監査対象の事業所には抜き打ちで行うもの。二つ目は監査の窓口部署も知らない状態で特定の監査対象の事業所に抜き打ちで行うものである。金融機関や流通業等沢山の拠点があり、そこで行う業務がマニュアルで明確に規定されているような場合には一つ目の抜き打ち監査は現実に行われることもあると思われる。しかし、二つ目の抜き打ち監査は特別の調査権を持たない通常の会計監査では現実に行うのは難しいであろう。前文の二4.(3)①ではその説明がないが、もし上記一つ目の抜き打ち監査を意図しているのであれば、そのことを明確にしたほうが良いであろう。</p>	<p>「抜き打ちの監査手続の実施」は予告なしに往査することを意味していますが、あくまでも財務諸表全体に不正リスクが識別された場合に監査計画に組み込まなければならない企業が想定しない要素の一つの例です。あたかも、企業が須らく、抜き打ちの監査手続を実施しなければならないとの誤解を招くおそれがあることから、ご指摘を踏まえ、表現等の修正を行いました。なお、あくまでも例示であり、実際に行われることは稀であると考えられますが、「企業」が想定しない要素という観点からは、二つ目の内容も指すと考えています。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>「平成17年の監査基準の改訂により、会計上の見積も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、関連当事者間で行われる通常でない取引等の不正リスクを把握した場合には、「特別な検討を必要とするリスク」として、」の記載を平成17年の監査基準の改訂前文(監査基準の改訂について(平成17年10月28日企業会計審議会))の下線部分を、例えば以下のように記載してはどうか。</p> <p>(修正案)</p> <p>「平成17年の監査基準の改訂により、会計上の見積も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、関連当事者間で行われる通常でない取引等において、不正リスクを識別した場合には、「特別な検討を必要とするリスク」として、」</p> <p>(理由)</p> <p>上記の記述は、平成17年の監査基準の改訂前文をベースにしていると考えられるが、現状の表現では、会計上の見積も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、関連当事者間で行われる通常でない取引等が全て不正リスクに該当すると読めるため、列挙されている事項に監査人が不正リスクを識別した場合に、特別な検討を必要とするリスクとしての対応手続が必要であることを示す表現にすべきと考える。</p>	<p>ご指摘の箇所は、平成17年監査基準改訂における「特別な検討を必要とするリスク」を説明している箇所なので、「の不正リスクを把握した場合には」を削除し、平仄を合わせることにしました。</p>
<p>2段落目冒頭の「本基準においては、現行の重要な虚偽表示リスクの検討に加え、」を「本基準においては、現行の重要な虚偽表示(A)のリスクの検討(B)に際して、」とすべき。</p> <p>(理由)</p> <p>(A) 監査基準で使用されている用語に統一するため。</p> <p>(B) 現行の重要な虚偽表示リスクの検討に際して、不正リスク要因の検討や不正リスクを識別し評価する際のポイントとなる事項について必要な手続を明確化したに過ぎず、新たに現行の重要な虚偽表示リスクの検討に追加して実施する趣旨ではない旨を明確にするため。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、表現を修正しました。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>2段落目の3行目から4行目「監査人は、入手した情報が不正リスク要因の存在を示しているかどうかを評価し、」の下線部分を「監査人は、入手した情報が不正リスク要因の存在を示しているかどうかを検討し、」とすべき。</p> <p>(理由) 付録1「不正リスク要因の例示」の冒頭では、「監査人は、リスク評価を行うにあたって、不正リスクの有無を判断するために、下記に例示された典型的な不正リスク要因を検討し、」としている。また、「評価」は、不正リスク要因を検討した結果、識別した不正リスクについて「評価」する際に使用される用語であり、現行の監査基準等における重要な虚偽表示リスクの識別と評価のプロセスを明確にするため。なお、本公開草案で、不正リスクの識別と評価が両方示されることが適切な文脈において、評価のみが記載されているなど、用語の使用が統一されていないと考えられる箇所が散見されるため、全体を通して適切に表現すべきである。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、前文の当該箇所及び基準第23の該当箇所を修正しました。</p>
<p>② 不正リスクに対応して実施する確認</p>	
<p>不正リスクに対応して実施する確認のところに記載されている「すべての記載事項についての回答を入手できるよう留意し、安易に代替手続に移行しないようにする必要がある。」とあり、この安易にというところだが、言わんとしていることは十分に理解できるが、監査現場において期限のある監査を実施している場合、どこまで、監査意見の表明を伸ばせるのかが気がかりである。現行の取引所のルールでは監査報告書の提出期限を延長した場合、注意喚起銘柄として監理ポストに一旦入るので当然株価に影響する。これを嫌がる会社が結構あり、監査手続だけの問題で提出期限を延ばすということは現実的には厳しいと考える。したがって、安易に代替手続には入らないにしてもどうしても時間の制約は条件となってくと思う。金融機関の記載漏れ、記載誤り、返信の遅延等は日常の監査場面でよくあるので危惧している。ただ、今まででも、金融機関の確認状は100%回収することを前提として監査は進められていると思うが、監査基準だけの問題としてではなく、制度全体のご検討をお願いしたい。</p>	<p>安易に代替的手続に移行してはならないということは、確認に対する回答が得られない又は回答が不十分な場合に、その理由等を確認していただきたいという趣旨であり、十分な回答が得られるまで再送を続けなければならないということを意図していません。ご指摘を踏まえ、「安易に」を削除して表現の修正しました。</p>



コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>「回答がない又は回答が不十分なときには、安易に代替的な手続に移行してはならないことを明確にした。」に関して、時間的制約や確認書への回答入手が困難な場合等には、代替手続に移行しないと監査が終了できないことについて理解して頂きたいとともに、確認書への回答は先方の意思(厚意)に依存していることについても理解して頂きたい。現状でも、確認書への回答をしない方針の企業があるとともに、官公庁からは回答が得られないケースが非常に多い。実務上、国内の金融機関以外への確認については、回収率は60-70%程度であることが多く、要求度のレベルによっては、監査人と企業の負担が相当程度なものとなる可能性がある。</p> <p>そこで、「安易に代替的な手続に移行してはならない」とあるが、「安易に」という抽象的な表現でなく、具体的にどのようなことなのか、あるいはどういう手続を行ったら代替的な手続になるのか明確にして欲しい。</p>	<p>安易に代替的な手続に移行してはならないということは、確認に対する回答が得られない又は回答が不十分な場合に、その理由等を確認していただきたいという趣旨であり、十分な回答が得られるまで再送を続けなければならないということを意図していません。ご指摘を踏まえ、「安易に」を削除して表現の修正しました。</p>
<p>「・・・安易に代替的な手続に移行してならないことを明確にした。」とあるが、何をもち「安易」と考えるのか不明確である。どのような場合を「安易」とし、判断することとなるのか明確にしていきたい。</p> <p>また、「特に」以下であるが、売掛金の確認状等場合によっては、確認を実施しない場合もある(監査基準委員会報告書505「確認」第7項)ので、この記載によると「必ずどのような場合でも」確認手続を実施しなければならない、と読め、監査基準委員会報告書505「確認」とは異なる記載となるため、削除すべきと考える。</p>	<p>安易に代替的な手続に移行してはならないということは、確認に対する回答が得られない又は回答が不十分な場合に、その理由等を確認していただきたいという趣旨であり、十分な回答が得られるまで再送を続けなければならないということを意図していません。なお、確認手続を行わない場合までを含んでいるものではありません。ご指摘を踏まえ、「安易に」を削除して表現の修正しました。</p>
<p>③ 不正リスクに関連する監査証拠</p>	
<p>「不正リスクに関連する監査要点」ということの意味が明確ではない。</p> <p>基準案の「第二 5 不正リスクに対応した監査人の手続」では、「識別した不正リスクに関連する監査要点」に対しては、「不正リスクを識別していない他の監査要点に対するものに比べて」、監査人が「より適合性が高く、より証明力が強く、又はより多くの監査証拠を入手」することを求めているのであるから、前文においても、「識別した不正リスクに関連する監査要点」とすべきではないか。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、修正しました。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
④ 不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況	
<p>不正対応基準案は、不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況を識別した場合には、不正による重要な虚偽の表示の疑義が存在していないかどうかを判断するために、適切な階層の経営者に質問し説明を求めるとともに、追加的な監査手続を実施しなければならないとしている。</p> <p>しかし、不正は意図的な虚偽表示を発生させる行為であり、経営トップあるいは「適切な階層の経営者」が関与していたり実行者である場合には、不正や虚偽表示などないと取り繕うことが通常である。したがって、このような質問によって、不正による重要な虚偽の表示の疑義が存在していないかどうかをほとんど判断できない。それゆえに、追加的な監査手続の実施を求めているものと解される。しかし、その追加的な監査手続に関する規定が監査実務指針に比して詳細ではないため、実効性のある監査の実施を期待できない。</p>	<p>監査人が不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況を識別した場合の具体的な「追加的な監査手続」の内容は、その状況に応じて様々であることから、各監査人が適切に判断することになると考えています。</p>
<p>監査人が不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況(不正リスク要因)を識別した場合、必ず、その状況が不正による重要な虚偽表示の兆候であるかどうかを十分かつ適切な監査証拠を入手して判断することが不可欠であることは、前文二4(3)④に記述されているが、もっと強調されるべきであり、前文の記述や基準案の規定をもっと整理する必要がある。</p>	
<p>「付録2に記載されている状況の有無について…、必ずしも付録2をチェック・リストとして取り扱うことを意図したものではない」(前文二4(3)④)とされているにもかかわらず、規定において、「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況は、付録2に例示されているが、この他の状況が該当することがあることに留意しなければならない」とされているため、監査実務では、少なくとも(多くの場合、「他の状況」も加えて)リストされている状況が該当するかどうかをチェックせざるを得なくなる。しかも、付録2に記載されている状況は監査実務指針に掲げられている例示と比較するととても「中途半端」である。こんなものかという誤解を与えてしまうことを心配する。したがって、このような付録は不要である。</p>	<p>付録2は、監査人が監査の過程においてそうした状況に遭遇した場合には、それが「不正による重要な虚偽の表示の疑義」に該当するかどうかを判断することを求めているものです。付録2の内容は、監査人としては、重要な虚偽の表示の可能性が高いものとして注意すべき状況ですが、あくまで典型的なものを抽出した例示であり、これだけをチェックすれば要件を満たしたことにはならないと考えています。そうした意味で、付録2の内容は念頭に置きつつも、それらに該当しないことの消し込みをしていただくということではなく、同じようなレベルの状況があれば、監査人としては、付録2と同様の取扱いをしていただく必要があるということです。以上のような趣旨で、付録2をチェック・リストとして取り扱うことを意図したものではないと記載しております。</p>
⑤ 不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合の監査手続	
<p>以下の文章について、読みやすくするため「なお」を削除してはどうか。</p> <p>「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況について、…(略)…場合には、不正による重要な虚偽の表示の疑いがより強くなることから、これを不正による重要な虚偽の表示の疑義と扱わなければならないものとした。なお、追加的な監査手続の実施の結果、不正による重要な虚偽の表示がないと判断した場合には…(略)。」</p>	<p>ご指摘を踏まえ、「なお」を削除します。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>「不正による重要な虚偽の表示の疑義」は、「不正リスク」(不正による重要な虚偽の表示のリスク)が意味している「不正による重要な虚偽の表示が発生する可能性」とどのように異なっているのかが十分理解できない。</p> <p>また、不正による重要な虚偽の表示の疑義は不正対応基準案における鍵概念と理解されることから明確な定義が必要である。</p>	<p>「不正による重要な虚偽の表示の疑義」については、不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況について、関連して入手した監査証拠に基づいて経営者の説明に合理性がないと判断した場合や、不正リスクに対応して追加的な監査手続を実施してもなお十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合に「不正による重要な虚偽の表示の疑義」として扱うとしています。従いまして、ご指摘の「不正リスク」に比べ、不正による重要な虚偽の表示の疑いがより高くなった状態といえると考えています(公開草案参考図参照)。</p>
⑥ 専門家の業務の利用	
<p>専門家の業務の利用には「不正リスクに関連する監査実施の過程において、不正リスクの内容や程度に応じて、例えば、不正リスクに対応した金融商品の評価、企業価値評価、不動産の評価、不正調査、IT等に関する専門家等の技能又は知識を利用する必要があるかどうかを判断しなければならないことを明記した。」と示されている。しかしながら、「監査における不正リスク対応基準(仮称)(案)」における、第二不正リスクに対応した監査の実施、14 専門家の業務の利用においては、「監査人は、不正リスクの評価、監査手続の実施、監査結果の評価において、不正リスクの内容や程度に応じて専門家の技能又は知識を利用する必要があるかどうかを判断しなければならない。」とだけ示されている。</p> <p>不正リスク対応基準において「専門家の技能又は知識」がどのようなものであるかを具体的に示すことは重要であるので、「主な内容」に示された様に、「監査人は、不正リスクに関連する監査実施の過程において、不正リスクの内容や程度に応じて、例えば、不正リスクに対応した金融商品の評価、企業価値評価、不動産の評価、不正調査、IT等に関する専門家等の技能又は知識を利用する必要があるかどうかを判断しなければならない。」とするべきであると考えます。</p>	<p>本基準は、不正リスクに対応するための基本的な規定を定めたものであり、前文において、その理解に資するために、具体的な例を含めて考え方を記載するようにしています。</p>
⑦ 不正リスクに関連する審査	
<p>「不正による重要な虚偽の表示の疑義が識別された場合」について、審査完了前の意見表明が禁止される旨要約しているが、これは本基準の「第二 16 不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合の審査」における表現と整合しないと思われるため、この不一致を解消すべきではないか。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、修正しました。</p>
<p>現在実施されている「審査」においては不正についても審査されるため、追加での手続は不要であり、削除すべきと考えます。もし、追加の手続を想定しているのであれば、明示していただきたい。</p>	<p>不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合など、不正リスクに関連する審査については、より慎重な対応が求められることから、監査事務所の方針と手続にしたがった適切な審査が求められることを基準上、明記したものです。なお、各監査事務所において実施されている「審査」において、当該対応を実施済みである場合には、当該事務所における追加での手続は不要になるものと考えられます。</p>



コメントの概要	コメントに対する考え方
⑧ 監査役等との連携	
<p>不正リスクへの対応において、監査役等との連携が一層重要であることは疑いはなく、本基準の「第17 監査役等との連携」に一般的な規定を置き、また「18 経営者の関与が疑われる不正への対応」に規定するほかに、そのような連携が不正リスクへの対応上不可欠ともいえるほど重要な具体的な場面に関して、本基準の関連項目において明示的に規定がされることが望ましいと考える。少なくとも監査人としてそのような連携等が必須である場面は、本基準が遺漏なくカバーしていくことを検討すべきではないか。</p> <p>本基準の個別の規定に追加することが困難であるならば、前文中、具体的な場面を明示することとし、網羅的に規定することが難しいとすれば、例示的な記載として、例えば以下のような修正を検討してはどうか(下線部参照)。</p> <p><u>監査人は、監査の各段階において、監査役等との連携を図らなければならない。特に、不正リスクへの対応において、監査役等との連携が必要であり、それが有効となる具体的な場面には、監査計画の策定のための不正リスク要因の識別、不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況を識別した場合における質問その他の情報収集、重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合の監査手続の種類、時期及び範囲の決定、経営者の関与が疑われる不正を発見した場合などがあり、取締役の職務の執行を監査する監査役や監査委員会と適切に連携することが求められる。</u></p>	<p>本基準においては、監査の各段階において監査役等との連携を図ることの重要性は強く認識しているところであり、基準上も「監査の各段階において」と規定しています。</p>
<p>不正リスク対応基準では、3(2)「不正リスク対応基準の位置づけ」においても、不正による重要な虚偽表示のリスクに対応するために特に監査人が行うべき監査手続等を一括して整理した」とされている。その一方で、「監査人は、不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合や<u>経営者の関与が疑われる不正を発見した場合</u>には、取締役の職務の執行を監査する監査役や監査委員会と適切に協議する等、連携を図ることが有効である。」の下線部を不正による重要な虚偽表示の疑義に加えて記載し、経営者の関与が疑われる不正については、「重要な」という表現がないが、その趣旨としては、経営者の関与が疑われる不正は質的に重要であるため、不正リスク対応基準で特別に対応するということによいか。その理解で良い場合には、「不正リスク対応基準の基本的な考え方」(1)の「本基準は、重要な虚偽の表示とは関係のない不正は対象としていない。」との記載との整合をどのように考えるかを明示して欲しい。</p>	<p>ご指摘の「経営者の関与が疑われる不正を発見した場合」における不正については、本基準の前文にあるように、重要な虚偽の表示と関係ない不正は対象としていません。</p>
<p>最後に「・・・監査役等との連携を図らなければならないことを明記した。」とあるが、ここに記載されている「連携」とは、監査基準委員会報告書240「財務諸表監査における不正」等に記載されている「コミュニケーション」と同義なのかどうか、明確にすることが必要であると考えます。</p>	<p>「連携」の具体的な内容については、状況に応じて様々な態様が考えられますが、ご指摘の監基報240にある「コミュニケーション」はその重要な要素であると考えます。</p>



コメントの概要	コメントに対する考え方
⑨ 監査調書	
<p>4行目から5行目「そうした内容については、」を削除すべき。</p> <p>(理由) 「そうした内容」が示す内容が不明瞭であるため。</p>	<p>監査人が当該疑義に対して実施した監査手続の内容とその結果、監査人としての結論及びその際になされた重要な判断を指しています。</p>
(4) 不正リスクに対応した監査事務所の品質管理	
<p>公開草案における(4)第二段落の但書部分は、表現の仕方が「緩い」印象を与えかねず、本基準が何を求めているかについて誤解を生みかねない点で、例えば以下のように修正することを検討してはどうか(下線部参照)。</p> <p>ただし、不正リスク対応基準のうち品質管理に係る規定は、現在各監査事務所で行っている品質管理のシステムにおいて適切に対応できている場合であっても、新たに別の独立した品質管理のシステムの導入が求められるというのではなく、監査事務所が整備すべき品質管理のシステムにおいて、不正リスクに対応する観点から特に留意すべき点を明記し、各監査事務所に対応を求めているものである</p>	<p>ここでは、現在各監査事務所が行っている品質管理のシステムとは別に、新たに品質管理のシステムの導入を求めているわけではないということ述べているに過ぎません。当然のことながら、現行の品質管理のシステムについて、不正リスク対応基準に照らして不足があるときは、その修正が必要となります。</p>
① 不正リスクに対応した品質管理システムの整備及び運用	
<p>「品質管理システム」は「品質管理のシステム」に変更されるべきではないか。</p>	<p>ご指摘のとおり修正しました。</p>
② 監査契約の新規の締結及び更新	
<p>「…監査契約の新規の締結及び更新の判断に際しての監査事務所としての検討を求めている。」とあるが、監査事務所においては、すべての監査契約の更新時にまで、監査チーム外の者による契約リスクの検討を義務付ける必要はなくリスクの程度に応じて、監査事務所としての検討を考慮する、とすべきであるとする。</p>	<p>ご指摘は、監査契約の更新において、リスクの低いものについてまで、監査チーム外の適切な者による検討は必要ないのではないかというものであると推測しますが、そうした契約であっても、管理部門等において何らかの形で監査事務所としての検討を行っていると考えられます。ただし、具体的には各監査事務所の方針及び手続において定めていただくことになると考えており、表現等を修正することとします。</p>
③ 不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断された場合の審査	
<p>第一段落「…より慎重な審査が行われる必要がある。」とあるが、「より慎重な審査」とはどのようなものを意図しているのか明確でないため、明確な記載が必要であるとする。</p>	<p>不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合には、疑義がない場合に比して、より慎重な対応が求められるということであり、具体的には、各監査事務所において、事務所の状況に応じて、その方針と手続を定めればよいと考えます。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>三 監査基準の改訂について 1 審査</p>	
<p>「審査」の最後の文章「なお、審査に代わる他の方法については、日本公認会計士協会の実務指針において定められることが要請される。」とあるが、どのような方法が想定されているのか明確にして欲しい。</p>	<p>日本公認会計士協会において検討が行われています。</p>
<p>第一 職業的懐疑心</p>	
<p>監査実務指針における職業的懐疑心は、経営者の誠実性に関して、「監査人が、過去の経験に基づいて、経営者、取締役等及び監査役等は信頼が置ける、又は誠実であると認識していたとしても、それによって職業的懐疑心を保持する必要性が軽減されるわけではなく、また、合理的な保証を得る際に心証を形成するに至らない監査証拠に依拠することが許容されるわけでもない」（監基報200 A21項）として、いわゆる中立概念を維持しているものの、それまでの経営者が誠実であるとも不誠実であるとも想定しないというスタンスから、経営者が誠実であると監査人が判断していても、それに依拠することなく十分かつ適切な監査証拠を入手することを求めるスタンスに変更されている。そのため、不正対応基準案の職業的懐疑心の基本的スタンスとは異なっている。</p>	<p>本基準の趣旨としては、これまでの監査基準で採られていた、監査を行うに際しては、経営者が誠実であるとか不誠実であるといった先入観を持つてはならないということであり、ご指摘のように監査実施の過程においては、職業的懐疑心を保持・発揮して監査手続を行う必要があります。従いまして、そうした点が明確になるよう、「監査を行うに際し、」と補うとともに、「想定してはならない」を「想定しない」に修正しました。なお、この考え方は、日本公認会計士協会の実務指針のスタンスと同じであると理解しています。</p>
<p>第二 不正リスクに対応した監査の実施</p>	
<p>全体</p>	
<p>「第二 不正リスクに対応した監査の実施」の1から19の各項目について、巻末の参考資料「不正リスクに対応した監査のプロセス」のフローチャートとの対応関係を明確にするため、フローチャートに各項目の番号を付して欲しい。</p>	<p>参考図は、本基準の内容をすべて網羅したものではなく、あくまで基準の参考資料として作成したものであることをご理解ください。</p>
<p>1 企業及び当該企業が属する産業における不正事例の理解</p>	
<p>監査人は会計不正の専門家ではないので、詳細な不正事例や手口を理解している必要はない。一般的な不正事例(売上高計上、会計上の見積りなどの操作事例)は知っているはずである。問題は、自分の監査現場でそのような操作が行われる可能性があるかと予想できるかどうかである。 監査人は、識別した不正リスクに独力で対処できそうにないと判断したならば、不正会計の専門家の協力を仰げばすむ。したがって、「不正事例の理解」(基準第二1)は、その要求により監査人が過度に反応してしまう可能性、つまり、健全な懐疑心の保持・発揮ではなく猜疑心に凝り固まってしまう可能性が非常に高いため、不要な規定である。</p>	<p>近時の会計不正事件を踏まえ、不正リスクを適切に評価するためには、主な不正事例や監査対象企業の属する産業特有の取引慣行などを理解しておくことは極めて重要であると考えています。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
2 不正リスクに関連する質問	
<p>不正基準において、例えば、第二-2の「…、不正リスクに関連して把握している事実を質問しなければならない。」「…、経営者に対して、…経営者の考え方を質問し、…」のような具体的な監査手続の記述が見られる。このような記述は、実務指針において明示すべきものと考えられ、不正基準においては「特定の目的を達するための手続を実施しなければならない。」というような表現にすべきである。何故なら、どのような監査手続を採用するかについては、監査人が状況に応じて判断すべきものである。</p>	<p>ご指摘のように、個別具体的な監査手続については、各監査人が状況に応じて判断すべきものであり、本基準においては、不正リスクに関連し、特に重要であると考えられる監査手続の基本的事項を規定することにしたものです。</p>
<p>企業構成員等に対する不正リスクに関連して把握している事実の質問、及び経営者に対する不正への対応策等に対する考え方の質問は、監査計画の策定以前に行うことが求められている。このような手続を毎期、監査計画策定以前に行うことは現実的ではない。本来、継続監査である場合には、前年度の監査においてこれらについては一定レベルの確認が行われているはずである。したがって、監査人の判断により、過年度における同様な確認手続により代替できることを明確にすべきである。</p>	<p>ご指摘のように、継続監査においては、前年度に同様の監査手続を行っているケースもあるものと考えられます。経営者等に重要な変更等がないような場合には、過年度における監査手続の結果を利用することも考えられます。</p>
<p>経営者に不正リスクに関連して把握している事実を質問しなければならないとあるが、不正を行っている経営者に対して監査人が把握している事実を質問することは、かえって経営者による不正に係る証拠の隠蔽等を招くことにはならないか。これは、同6項の「企業が想定していない要素の組み込み」の要求にも矛盾する。したがって「質問しなければならない」と強制規定にすべきではない。</p>	<p>公認会計士の行う監査は、前文にも記載のように不正摘発のために行っているものではありません。したがって、不正リスクに関連して経営者等が把握している事実等があれば、それらの者に質問をすることは、リスク評価に際して、非常に有効であると考えています。</p>
<p>不正リスク対応基準が適用される上場会社においては、内部統制監査も実施されており、監査人は、運用評価手続の対象となる内部統制を適切に決定するためには、不正に対応して経営者が企業内に整備・運用する内部統制(管理プロセス)を理解する必要がある。</p> <p>これは本項に従った質問に含まれるものと理解しているが、不正リスクを適切に評価する上で、経営者が不正リスクに対応して整備・運用する内部統制(管理プロセス)の理解の重要性に鑑み、その旨を明記した方が適切と考える。</p> <p>例えば、監査基準委員会報告書240第16項の記載を勘案し、次の下線部を追加することが考えられる。</p> <p>「また、監査人は、経営者に対して、当該企業において想定される不正の要因、態様及び不正への対応策等(不正リスクの識別と対応について構築した一連の管理プロセスを含む)に関する経営者の考え方を質問し、リスク評価に反映しなければならない。」</p>	<p>ご指摘のような、より具体的な監査手続については、日本公認会計士協会の実務指針において規定されるべきであると考えています。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>日本語としての読みやすさの問題となるが、「不正リスクに関連して把握している事実を質問をしなければならない」という部分では、そのような事実の存否及び内容についての質問を要求していると考えられるため、「不正リスクに関連して把握している事実にかかる質問をしなければならない」などに修正すること、したがって、例えば以下のように修正することを検討すべきではないか(下線部参照)。</p> <p>監査人は、経営者、取締役、監査役等及び必要な場合には関連するその他の企業構成員に、不正リスクに関連して把握している事実にかかる質問をしなければならない。</p>	<p>貴重なご意見として承らせていただきます。</p>
<h3>3 不正リスク要因を考慮した監査計画の策定</h3>	
<p>「監査人は、監査計画の策定に当たり、入手した情報が不正リスク要因の存在を示しているかどうか評価し、それらを財務諸表全体及び財務諸表項目の不正リスクの識別及び評価において考慮しなければならない。」の下線部分を「検討」とすべき。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、修正しました。</p>
<p>不正リスク要因の存在を示しているかどうかの評価は、監査計画の策定の段階だけでなく、監査手続を実施する過程で入手した情報の検討においても必要になるというべきではないか。公開草案の規定ぶりでは、監査計画を策定した後にはその見直しをすべき場合がかなり狭められてしまうきらいがある点で、不正リスク対応上の不備が残ると懸念される。</p> <p>例えば、以下のような修正が検討されるべきでないか(下線部参照)。</p> <p>監査人は、監査計画の策定に当たり、入手した情報が不正リスク要因の存在を示しているかどうか評価し、それらを財務諸表全体及び財務諸表項目の不正リスクの識別及び評価において考慮しなければならない。監査人は、評価した不正リスクに応じた全般的な対応と個別の監査手続に係る監査計画を策定しなければならない。監査実施過程において入手した情報が不正リスク要因の存在を示していると評価された場合には、不正による重要な虚偽の表示の疑義の有無について慎重に検討しなければならない。</p>	<p>ご指摘の当初監査計画策定後の監査実施過程において、不正リスク要因に該当するような情報を入手したようなケースについても、現行の監査基準に規定されているように、適宜、監査計画を修正することになるものと考えます。</p>
<p>不正対応基準案は、不正リスク要因に関して、不正のトライアングルと呼ばれている「動機」、「機会」と「正当化」の要因三つすべてに言及しているものの、監査実務指針は「動機」と「機会」二つの要因しか触れていない(監基報240 10項(2))。</p> <p>不正の実行には「動機」と「機会(実行が可能であること)」の双方が不可欠である。不正は動機があっても実行する機会がなければ不可能であり、人は機会があっても動機がなければ不正を働かない。不正の実行には「正当化」の要因は関係しない。</p>	<p>本基準の付録1は現行の監査基準委員会報告書240号付録1を要約したものであり、240号の付録1において、(3)姿勢・正当化が規定されていると理解しています。</p>
<p>不正対応基準案における前文二4(3)①の記述や第二3など規定は、監査実務指針(監基報240 23項、24項、27項、29項など)と完全に重複し、あるいは当然に監査人が実施すべき対応であることから、過重な監査手続の実施が求められていると誤解されないためにも、当該規定は不要である。</p>	<p>本基準においては、日本公認会計士協会の実務指針において規定があるものについても、不正リスク対応の観点から重要なものについては、基準化しています。</p>



コメントの概要	コメントに対する考え方
4 監査チーム内の討議・情報共有	
<p>付録における記述(付録1. 2(1)、付録2. 2(1)～(3))との整合性を保つため、「経済的合理性等」を「事業上の合理性」に変更するべきと考える。また、監査チームの構成員は、重要な会計上及び監査上の問題となる可能性のある事項を識別した場合、当該事項を監査責任者及び監査チーム内のより経験のある構成員に報告するべきと考える。よって、以下の修正を提案する。</p> <p>「監査実施の責任者は、監査の過程で発見した事業上の合理性経済合理性等に疑問を抱かせる特異な取引など重要な会計及び監査上の問題となる可能性のある事項を、監査実施の責任者及び監査チーム内のより経験のある構成員に報告する必要があることを監査チームの構成員に指示しなければならない。」</p>	<p>ご指摘を踏まえ、修正しました。</p>
5 不正リスクに対応する監査人の手続	
<p>「監査人は、識別した不正リスクに関連する監査要点に対しては、不正リスクを識別していない他の監査要点に対するものに比べ、より適合性が高く、より証明力が高く、又はより多くの監査証拠を入手しなければならない」とされている。</p> <p>不正リスクを識別した監査要点について入手すべき監査証拠は、「より適合性が高く・・・」と比較形式の表現になっているが、比較する対象を、不正リスクを識別していない他の監査要点とすると、相互に関連のない勘定の監査要点に対して入手する証拠と比較・評価することが求められているようにも読める。この項は、不正リスクがある場合はより強い証拠を入手することを求める趣旨で、不正リスクと監査証拠の適切性と十分性の間の基本的な考え方を示したものと理解している。したがって、「不正リスクを識別していない他の監査要点に対するものに比べ」は、削除するか、「当該監査要点について不正リスクを識別していなかった場合と比べ」としてはどうか。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、「当該監査要点について不正リスクを識別していない場合と比べ」と修正しました。</p>
<p>不正への対応は、「より適合性が高く、より証明力が強く、又はより多くの監査証拠を入手しなければならない」(前文二4(3)③)と一律的・機械的に監査証拠の入手を要求するのではなく、それ以上に重要なことは、監査人が職業的懐疑心を保持・発揮して適切な心証を形成できるように十分かつ適切な監査証拠が入手できたかどうかであり、証拠の量的な十分性を求めることよりも、質的な適切性を求めることである。そのためには、不正リスクに直接対応して重要な虚偽表示を発見することができる監査手続を実施して十分かつ適切な監査証拠を入手することが必要であり、適合力の高い証拠を入手することが不可欠である。したがって、誤解を与えかねない強制規定(基準第二5)をおくのではなく、監査人が検討しなければならないあるいは判断しなければならないことを強調すべきである。</p>	<p>貴重なご意見として承らせていただきます。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
6 企業が想定しない要素の組み込み	
<p>ここでは「財務諸表全体に関連する不正リスクが識別された場合」に限定されているが、付録1の不正リスクの要因は多くの企業において認識されるものである。したがって、当初の監査計画に「企業が想定しない要素を組み込む」ことは、企業側との信頼関係を無視したものと考えられ、より限定した状況でない限り適切なものとは考えられない。</p>	<p>同項と付録1の不正リスク要因の例示は、基本的には無関係であると考えています。なお、企業が想定しない要素の組み込みについては、ご指摘を踏まえ、前文の記載を修正しました。</p>
<p>意見 監査計画に企業が想定しない要素を組み込む場合においても、監査手続の内容や時期等について監査役等に対し速やかに報告等することが監査役等との連携の一環として求められることを確認願いたい。</p> <p>理由 監査の各段階で監査役等と連携することは基準(案)第二17「監査役等との連携について」に規定されているところであるが、企業が想定しない要素を監査計画に組み込んだ場合には通常の連携とは異なる対応とならざるを得ない。しかしながら、そのような場合でも監査の実効性を確保するには連携は必要であり、速やかに監査役等に対し連携に必要な報告が求められることを確認願いたい。</p>	<p>17項において、監査の各段階において、不正リスクの内容や程度に応じ、適切に監査役と協議する等、監査役等との連携を図らなければならないとしており、企業が想定しない要素を監査計画に組み込むに当たっても、監査計画の報告等の一環として、適切な連携が図られることになると考えています。</p>
<p>「企業が想定しない要素の組み込み」は、財務諸表全体に関連する不正リスクが識別されたときだけ求められるものではない。財務諸表全体に関連したときだけ、企業が想定しない要素の組み込みといった、従来の「全般的対応」に含められる監査手続が求められるとしたのでは、オリンパスの事件のように特定の貸借対照表項目に関連した不正リスクが識別された場合には、企業が想定しない要素を組み込んだ全般的対応としての監査手続を実施する必要はないことになる。財務諸表項目レベルでも、不正リスクが識別された場合は、「特別の検討が必要なリスク」への対応と同様、全般的対応に含まれる監査手続が実施されねばならない旨を規定すべきである。</p> <p>ただし、①「企業が想定しない要素を監査計画に組み込む」ことは可能か、②もしも組み込むことができなかつたらどのような責任を問われるのか、および③当該計画の内容を「企業が想定しない」という監査人の予測の妥当性は、どのように評価することができるのかに疑問がある。</p>	<p>6項の企業が想定しない要素の組み込みを、財務諸表項目レベルで不正リスクを識別した場合にまで求めることは、監査実施の可能性の観点などから適切ではないと考えています。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
7 不正リスクに対応して実施する確認	
<p>確認手続については、「回答がない又は回答が不十分なときには、安易に代替的な手続に移行してはならない」としているが、「安易に代替的な手続に移行してはならない。」について、どの程度が「安易」となるかを示す必要があるのではないかと。又は、本項は、代替手続の実施により十分かつ適切な監査証拠を入手できたかどうかを慎重に判断することを求める趣旨であると考えられるため、そのような趣旨の文章にしてはどうか。</p> <p>&lt;修正案&gt;  「監査人は、不正リスクに対応する手続として積極的確認を実施する場合において、回答がない又は回答が不十分なときには、代替的な手続により十分かつ適切な監査証拠を入手できるか否か慎重に判断しなければならない。」</p>	<p>ご指摘を踏まえ、表現を修正しました。</p>
<p>第一段落の「不正リスクに対応する手続」は、「識別した不正リスクに対応する手続」を意味しているのではないかと。</p>	<p>必ずしも識別された不正リスクに限られないと考えます。</p>
<p>このような移行を行わざるを得なかった場合、これはやはり監査調書に明記されるべきであるとともに、監査役等にも適切な時期に連絡されるべきことを明確化すべきではないかと。</p>	<p>監査調書の記載及び監査役等への報告については、不正リスクの内容、代替的手続を実施するに至った経緯などを勘案して判断することになると考えます。</p>
<p>第二段落に「代替的な手続を実施」と「やむを得ず代替的な手続を実施」とあるが、両者は異なるのか。いずれにせよ、代替的な手続を実施するのは「やむを得ない」場合に限定されるのであるとするならば、そのことを明確化したうえ、疑義を避けるためにも表現をできるだけ統一すべきではないかと。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、「やむを得ず」を削除しました。</p>
<p>積極的確認について、それが不正リスクに対応して実施するものかそれ以外のものかを区別することは困難であり、また意味のあるものとは考えられない。また、積極的確認だけを突出させた記述は適切なものとは考えられない。したがって、第二-8「入手した監査証拠の十分性及び適切性の評価」の項目に吸収して記述すべきものとする。</p>	<p>積極的確認については、これまでの我が国における重要な虚偽記載等の事例においても重要なポイントになっている場合が多いことから、本基準においても特に明記したものです。</p>
8 入手した監査証拠の十分性及び適切性の評価	
<p>不正対応基準案 第二 8および9が、10から13の規定とも密接に関係するにもかかわらず規定の順番がおかしいため、不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況や疑義を識別したときの監査上の対応が十分理解できなくなっている。</p>	<p>貴重なご意見として承らせていただきます。</p>
<p>基準案「第二 8 入手した監査証拠の十分性及び適切性の評価」では、「不正リスクに関連する監査要点に対する十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかを判断しなければならない」としているが、「不正リスクに関連する監査要点」と「識別した不正リスクに関連する監査要点」の関係が必ずしも明確ではない。基準や前文では字数等の関係で適当ではないかもしれないが、両者の概念の関係について、Q&amp;Aその他適当な形で明確化されることを期待したい。</p>	<p>前者は、必ずしも不正リスクを識別していない場合も含まれていると考えています。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>当然かもしれないが、「十分かつ適切な監査証拠を入手していないと判断した場合」において、例外なく「追加的な監査手続を実施しなければならない」のではなく、「監査意見を表明しない場合、当該監査要点にかかる限定を付した監査意見の表明となる場合、不適正意見を述べる場合を除き」追加的な監査手続を実施しなければならない、ということではないのか。</p>	<p>ご指摘のように、何らかの理由により、追加的な監査手続を実施することなく、監査を終了し、監査意見を表明しない場合等はあるものと考えます。</p>
<p>9 矛盾した監査証拠があった場合等の監査手続の実施</p>	
<p>本項は、「付録2 3 証拠の変造、偽造又は隠蔽の可能性を示す状況」に関連する監査手続について規定したと考えるべきであり、「矛盾した監査証拠があった場合だけでなく、そのような場合「等」として、「証拠となる重要な文書を紛失している」場合や、本来適時に提示されるべき証拠が見つからないなどと述べながら後になって不自然に「見つかった」などという場合における監査手続をもカバーしておくべきではないか。</p>	<p>9項は、必ずしも付録2に例示した項目に関連する監査手続だけを述べたものではありません。なお、ご指摘のような場合においても、監査人の判断により、必要があれば、監査手続の変更等が行われることになると思います。</p>
<p>9項では「監査の過程」という用語が使用され、10項及び18項では「監査実施の過程」という用語が使用され、12項では「監査の実施過程」という用語が使用されているが、これらの用語には意味の違いがあるのか。もし違いがないとしたならば用語の統一をしたほうが理解しやすいのではないか。もし意味の違いがあるとすれば、その違いが理解できるような表現を用いるべきではないか。</p>	<p>現行の監査基準においても、「監査の実施過程」「監査実施の過程」が使用されているところであり、9項は、「監査実施の過程」と修正しました。両者に大きな意味の違いはないと考えていますが、前者は「監査」、後者は「過程」に力点が置かれているものと考えています。</p>
<p>10 不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況</p>	
<p>ここでも「経営者に質問し説明を求める」という個別手続を明示しているが、これは追加手続に位置付けられるもので、実際の対応は監査人の判断によるべきであり、このような記述の仕方は適切ではない。</p>	<p>経営者に対して具体的にどのような質問をし説明を求めるかについては、監査人の判断によるべきものと考えています。</p>
<p>公開草案の規定上、監査人が、「監査実施の過程において、不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況を識別した場合」において、「不正による重要な虚偽の表示の疑義が存在していないかどうかを判断する」うえで、経営者に対する質問や説明だけが求められるにすぎないとすれば、不正リスクに合理的に有効に対応するうえで、必要とされる監査手続として十分とはいえない。このような場面でこそ監査役等との連携が必要というべきであって、少なくとも、監査役等が把握している情報をも不正リスクの評価に利用するよう努めることが監査人には求められるというべきである。そのような観点から、例えば以下のように修正をすることを検討すべきではないか（下線部参照）</p> <p>監査人は、監査実施の過程において、不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況を識別した場合には、不正による重要な虚偽の表示の疑義が存在していないかどうかを判断するために、経営者に質問し説明を求めるとともに、<u>監査役等と連携し、追加的な監査手続を実施しなければならない。</u></p>	<p>監査役等との連携については、17項において、監査の各段階において実施すると規定しており、重複の記述を避けたものです。</p>



コメントの概要	コメントに対する考え方
11 不正による重要な虚偽の表示の疑義	
<p>特定の肯定的な監査要点(アサーション)に関して入手した監査証拠にどれほどの否定的証拠があれば、「不正による虚偽の表示の疑義がある」と判断しなければならないかを明確にしないと監査実務では不正対応基準が機能しなくなることを危惧する。</p>	<p>「不正による重要な虚偽の表示の疑義」があるとして扱わなくてはならないのは、監査人が識別した不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況について、関連して入手した情報に基づいて経営者の説明に合理性がないと判断した場合及び識別した不正リスクに対応して当初計画した監査手続を実施した結果必要と判断した追加的な監査手続を実施してもなお、不正リスクに関連する十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合です。いずれの場合も、職業専門家としての監査人が判断することになります。</p>
<p>監査の実施過程において、付録2の状況を識別することはおおいに考えられる。したがって、不正による重要な虚偽表示の疑義がなかったことを調書化しなければならないということになれば、結果的にチェックリストを用意し対応しなければならないと考えられる。したがって、監査の実施過程においてそのような状況に遭遇した場合に限定されるということを明らかにされることが必要である。</p>	<p>前文において、<u>監査実施の過程において、付録2の状況に遭遇した場合に、それが、不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況に該当するかを監査人が判断することを求めており、付録2をチェックリストとして、すべての例示を潰しにいくことを求めてはけません。</u></p>
13 不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合の監査手続の実施	
<p>不正対応基準案は、不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合、想定される不正の態様等に直接対応した監査手続を立案し監査計画を修正するとともに、修正した監査計画にしたがって監査手続を実施しなければならない(前文二4(3)⑤)として、基準案 第二 12と13を規定しています。</p> <p>監査計画の策定に際しては、不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況を識別していなかったため、不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断していなかったにもかかわらず、監査の実施過程において不正による重要な虚偽の表示の疑義を識別した場合、想定される不正の態様等に直接対応した監査手続を立案し監査計画を修正することは理解できる。しかし、基準案第二 12が既に不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断したため不正の態様等が既に予想されているはずにもかかわらず、十分かつ適切な監査証拠を入手するために不正による重要な虚偽の表示の疑義に関する十分な検討を求めていることが理解できません。</p>	<p>不正による重要な虚偽の表示の疑義は、疑いの程度は高くなっているものの、不正であるとは断定できない状況です。したがって、当該疑義に関して十分かつ適切な監査証拠を入手すべく監査計画を修正しなければならないとしているものです。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>「不正による重要な虚偽の表示の疑義」があると判断した場合の監査手続として、結局どのような監査手続を実施すれば、監査人として正当な注意を払ったと言えるのか、明確ではない。</p> <p>追加的な監査手続によって「不正による重要な虚偽の表示の疑義」があると判断するに至った場合においても、十分かつ適切な監査証拠を入手したとは言えないのか。また当該疑義に対応する監査手続を実施し、結果的に当該疑義が払しょくされない場合や、重要な虚偽の表示の存在が判明したがその金額的影響額が把握できない場合においても、十分かつ適切な監査証拠を入手したとは言えないのか、などの点について記載からは不明である。</p> <p>例えば、上記のような場合、重要な監査手続が実施できなかったとして「不正による重要な虚偽の表示の疑義」が財務諸表に及ぼす影響の範囲、又は及ぼす可能性のある影響の範囲が広範なものかどうかという監査人の判断により、限定意見又は意見不表明となる、というように、実施すべき監査手続とその結果の監査意見への反映について記載することが必要と考える。</p>	<p>不正による重要な虚偽の表示の疑義は、疑いの程度は高くなっているものの、不正であるとは断定できない状況です。したがって、当該疑義に関して十分かつ適切な監査証拠を入手すべく監査計画を修正しなければならないとしているものです。</p> <p>なお、監査意見に関する判断基準は現行の監査基準と変わっていません。</p>
<p>公開草案においては、本項が前提とする状況が記載されていないため、表題から含意されている状況は明確であるとしても、基準として適切な規定となるように、以下のように修正をすることを検討すべきではないか(下線部参照)。</p> <p>監査人は、不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合、不正による重要な虚偽の表示の疑義に関連する監査要点について十分かつ適切な監査証拠を入手するため、修正した監査計画にしたがい監査手続を実施しなければならない。</p>	<p>13項は12項の規定を前提としており、重複する記載は省略しております。</p>
<p>14 専門家の業務の利用</p>	
<p>「監査人は、不正リスクの評価、監査手続の実施、監査結果の評価において」と記載されているが、実施した監査手続により入手した監査証拠が十分かつ適切か否かを評価することを意味しているものと思われるため、「監査証拠の評価」とすべきではないか。</p>	<p>監査証拠の評価だけに限られないと考えておりますが、ご指摘を踏まえ、表現を修正しました。</p>
<p>「監査人は、不正リスクの評価、監査手続の実施、監査結果の評価において、不正リスクの内容や程度に応じて専門家の技能又は知識を利用する必要があるかどうかを判断しなければならない。」とあるが、「技能又は知識」については、監査基準委員会報告書では、「専門知識」という文言を使用しているため、整合させてはどうか。</p>	<p>「技能又は知識」に関しては、必ずしも専門知識に限られないと考えます。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
15 不正リスクに対応した審査	
<p>不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合の審査については、第二の第16項と第三の第7項に規定されているが、不正による重要な虚偽の表示の疑義がないと判断した旨と理由についての審査については、第二においても第三においても言及されていない。</p> <p>これは本項の「監査の適切な段階で適時に審査」を受けるという表現に含まれるものと理解しているが、不正による重要な虚偽の表示の疑義の有無の判断に関する重要性に鑑み、不正による重要な虚偽の表示の疑義がないと判断した旨と理由を適時に審査すべきであることを明記した方が適切と考える。</p> <p>例えば、次の下線部を追加することが考えられる。</p> <p>「監査人は、不正リスクへの対応に関する重要な判断とその結論、特に、不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況を識別した場合の判断とその結論について、監査事務所の方針と手続にしたがって、監査の適切な段階で適時に審査を受けなければならない。」</p>	<p>貴重なご意見として承らせていただきます。</p>
<p>第二-16のように、「適切な審査が終了しない限り意見表明してはならない。」という記述は問題ないと考える。しかし、第二-15のように「監査の適切な段階で適時に審査を受けなければならない。」としていることは、審査を万能視し、また機動的な監査の実施を妨げるもので、この記述は削除すべきである。ここでいう審査は、不正にも対応できるような適切な監査チームを構成し、役割分担をすべきことを求めるものであるなら、理解できるが。</p>	<p>各監査事務所の方針と手続にしたがって、各監査事務所の体制等にあった審査を監査の適切な段階で受けることを求めているもので、現行の実務と変わるものでもなく、審査を万能視しているものでもありません。</p>
17 監査役等との連携	
<p>「監査役との連携」に書かれているように「不正による財務諸表の重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合には、速やかに監査役等に報告する」ことは当然としても、それとともに「監査を完了するために必要となる監査手続の種類、時期及び範囲についても協議しなければならない」のはどのような理由によるものであろうか。この点については監査人の職業的監査人としての判断によることが必要であって、監査役と協議する必要はないのではないか。</p>	<p>不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合であり、監査を円滑に終了させるには、監査役等に疑義があると報告するだけでなく、その後の対応についても監査役等と協議しておくことが重要であるとの観点から規定したものです。もちろん、監査人の職業的専門家としての判断が第一義的に重要であることは言うまでもありません。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
18 経営者の関与が疑われる不正への対応	
<p>意見 本規定による監査役等への報告及び経営者への是正要求と、金融商品取引法第193条の3による特定発行者への通知制度との関係について、明らかにして頂きたい。</p> <p>理由 金融商品取引法第193条の3は「法令違反等事実を発見した場合」の監査人の対応について定めたものであるが、本規定は「経営者の関与が疑われる不正を発見した場合」の監査人の対応を定めたものである。本規定第二 18による監査役等への報告及び経営者への是正要求と、金融商品取引法第193条の3による特定発行者への通知制度は、それぞれ独立した制度であり、本規定に基づく監査役等に対する報告及び経営者への是正要求は、金融商品取引法第193条の3で扱われる通知とは別の手続であること、並びに本規定第二 18による監査役等への報告及び経営者への是正要求の対象となる場合は通常金融商品取引法第193条の3で規定されている特定発行者への通知に至る前の段階で当該報告及び是正要求が行われることを想定していると理解するが、当該理解で正しいか確認願いたい。</p>	<p>貴見のとおりであると考えます。</p>
<p>不正を防止し発見する基本的な責任を有している経営者に対して適切な対応を促す警鐘とするため、監査人が経営者の関与が疑われる不正を発見した場合、監査契約の継続の検討に関する記述を不正リスク対応基準に追加するか、又は前書きにおいて触れるべきと考える。</p>	<p>経営者の関与が疑われる場合に、監査人が監査契約の継続の可否の検討が必要と判断することも考えられますが、必ず監査契約の継続の検討を行うべきとまでは言えないことから、基準に規定することは適切でないと考えます。</p>
<p>本項では、経営者の関与が疑われる不正を発見した場合に、「経営者に問題点の是正等適切な措置を求める」とあるが、これは監査人が経営者に是正を求めるという趣旨であるのか。金商法193条の3と整合的な基準とするのであれば、「監査役等に報告し」、会社が「是正等適切な措置を」講じることを監査役等に求めていくというのが適当なのではないか。</p>	<p>現在の監査実務においても、財務諸表に誤りがあると監査人が判断した場合には、企業に対しその是正を求めているところであり、当該趣旨を明文化したものです。</p>
19 監査調書	
<p>「職業専門家」という表記は、本来「職業的専門家」であると思われ、この誤記を修正すべきではないか。</p>	<p>ご指摘のとおり修正しました。</p>



コメントの概要	コメントに対する考え方
第三 不正リスクに対応した監査事務所の品質管理	
1 不正リスクに対応した品質管理	
<p>「…不正リスクに対応する品質管理の責任者」とあるが、監査に関する品質管理基準 第四 品質管理に関する責任において、記載されている「品質管理のシステムの整備及び運用に関する責任者」と同一人物を想定しているのか、異なる人物を想定しているか、あるいは、事務所の判断によるものかが明確でないため、明確化することが必要であると考え。</p>	<p>品質管理に関しては、すべての監査事務所において画一的な方針及び手続を定めることを求めているのではなく、事務所の判断によるものと考えています。</p>
2 監査契約の新規の締結及び更新における不正リスクの考慮	
<p>監査事務所の品質管理上、監査チーム外の者による契約リスクの検討は、すべての監査契約の更新時までに基準で義務付ける必要はなく、リスクの程度に応じて監査事務所で定めればよいものと考えられること、また、監査事務所の規模によって当該検討に当たる部署や者を定めることができることを明確にするため、以下のように修正してはどうか。</p> <p>「監査事務所は、監査契約の新規の締結及び更新の判断に関する方針及び手続に、不正リスクを考慮して監査契約の締結及び更新に伴うリスクを評価すること、及び当該評価の妥当性について、<u>新規の締結時、及び更新時はその程度に応じて、監査事務所監査チーム外の適切な部署又は者により検討することを含めなければならない。</u>」</p>	<p>ご指摘を踏まえ、修正しました。</p>
3 不正に関する教育・訓練	
<p>「監査事務所は、監査実施者の教育・訓練に関する方針及び手続として、…」とあるが、「監査事務所は、監査実施者の教育・訓練に関する方針及び手続を確立し、…」として、最後の動詞を受けるような文章に変更すべきである。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、修正しました。</p>
4 不正リスクに対応した監督及び査閲	
<p>本項は「監査業務に係る監督及び査閲に関する方針及び手続」とだけ規定しており、基準というには不明確ではないか。少なくとも、本項に従った品質管理の基準があるといえるか否かの判断が可能となるような手掛かりは必要ではないか。</p>	<p>具体的な内容については、日本公認会計士協会の実務指針において定められることになると考えており、当該指針を踏まえ、各監査事務所において、監督及び査閲に関する方針及び手続を定めることになるものと考えています。</p>
<p>改訂案では、「監査事務所は、…(略)…監査業務に係る監督及び査閲に関する方針及び手続を定め、適切に実施しなければならない。」と記載されている。監督及び査閲を実施するのは監査責任者であること、また、「10 不正リスクへの対応状況の定期的な検証」において、監督及び査閲は定期的な検証の対象項目として含まれていることから、「監査事務所は、…(略)…監査業務に係る監督及び査閲に関する方針及び手続を定めなければならない。」と変更すべきと考える。</p>	<p>4項は、10項の監査期間終了後の事務所による定期的な検証と異なり、監査事務所が監査実施期間中における監督及び査閲が適切に実施されるよう方針と手続を定めなければならないことを意図していますので、そのことが明確になるよう、「監査業務に係る監督及び査閲に関する方針と手続を定めなければならない。」と修正します。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
5 不正リスクに関連して監査事務所内外からもたらされる情報に対処するための方針及び手続の整備	
<p>他の項目における表現、及び見出しと本文の整合性を考慮し、以下に変更するべきと考える。  「5 不正リスクに関連して監査事務所内外からもたらされる情報への<del>の</del>に対処するための方針及び手続の整備  監査事務所は、監査事務所内外からもたらされる情報に対処するための方針及び手続において、監査事務所に寄せられた不正リスクに関連する情報を受け付け、関連する監査チームに適時に伝達し、監査チームが監査の実施において当該情報をどのように検討したかについて、<u>監査チーム外監査事務所</u>の適切な部署又は者に報告することを含めなければならない。」</p>	<p>ご指摘を踏まえて、明確化のための修正を行いました。</p>
6 不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合等の専門的な見解の問合せ	
<p>本項は、品質管理の基準として規定されるべきであるが、監査チームの側が実施すべき「第二 14 専門家の業務の利用」が適切に実施されることを確保するために必要な品質管理の方針と手続として、どのような定めを置くべきかを十分に規定しているとはいえないのではないか、品質管理として、どのような行為を求めるか、についての手掛かりすら何ら与えていないのではないかという疑義がある。明確化が図られるべきではないか。</p>	<p>第6項においては、不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断した場合等において、必要に応じて専門的な見解が得られるようにするための監査事務所としての方針と手続を定めることを求めています。ご指摘の点については、監査事務所の規模及び組織、監査業務の内容に応じて各監査事務所において適切に方針と手続を定めていただくこととなります。</p>
7 不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断された場合の審査	
<p>「監査事務所としての審査」とあるが、従前より通常実施されている審査においては、不正についても項目として対象となっている。それに加えて追加的な手続を必要と考えているのであれば、内容を明示いただきたい。</p>	<p>7項の趣旨は、「不正による重要な虚偽の表示の疑義」と判断された段階であるので、審査についても、前文に記載のように、通常の審査担当者による審査に比べて、監査事務所としてより慎重な審査が行われる必要があるということです。当該監査事務所において、既にそのような審査が行われるようになっているのであれば、改めて体制等を見直す必要はないものと考えます。</p>
<p>不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断された場合の審査の担当者は、当該疑義に対応する十分かつ適切な経験や職位等の資格を有する審査の担当者であればよく、監査事務所や業務の状況に応じて、一人の審査担当者が選任される場合もあれば、適格者で構成される会議体が審査担当者として選任される場合もあると考える。また、不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断される以前に監査事務所が選任していた当初の審査担当者が、当該疑義に対応する十分かつ適切な経験や職位等の資格を有しているのであれば、当初の審査担当者が、当該疑義に関する審査も担当することになり、当初の審査担当者以外に、必ず追加の審査担当者を選任することが求められているわけではないと理解している。実務上の混乱を避けるため、このような対応で良いか否かについて、文書による説明が必要と考える。</p>	<p>前文にも記載のように、監査事務所としての審査については、監査事務所の規模や組織、当該監査業務の内容等により異なり得ることから、監査事務所においてご指摘のような対応をとることも考えられます。</p>
<p>1段落目の2行目「見直し後の監査計画及び監査手続が」について、他の箇所の表現と整合させるため、「修正後の監査計画及び監査手続が」とすべき。</p>	<p>ご指摘を踏まえて、修正しました。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
8 監査事務所内における監査実施の責任者の間の引継	
<p>監査事務所内における監査実施の責任者の間の引継に関しては、前文(二. 4. (4)⑤)において、「監査事務所内において、同一の企業の監査業務を担当する監査実施の責任者が全員交代する場合(監査実施の責任者が一人である場合の交代を含む)は、監査上の重要な事項が適切に伝達されなければならないこととした。」と説明されている。しかしながら、監査事務所内での監査実施の責任者のローテーション等による交代は、監査チーム・メンバーの一員でもある監査責任者が監査事務所内で交代するのみであり、この点、監査事務所の交代と根本的に異なるものである。監査事務所内での監査実施の責任者の引継において監査上の重要な事項が適切に伝達されることに関連する措置としては、今回、新たに不正リスク対応基準案で取り扱われた事項も含め、既に以下が存在している。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 監査調書の記録・保存(監査に関する品質管理基準(以下「品質管理基準」という) 第八. 一. 2、品基報1 第44項から46項、監基報230等)</li> <li>・ 監査チームの選任(品質管理基準 第七. 2、品基報1 第29項から第30項)</li> <li>・ 監査チーム内の討議・情報共有(不正リスク対応基準 第二. 4、監基報240 第14項、監基報315 第9項)</li> </ul> <p>これらの措置は、監査事務所内において、同一の企業の監査業務を担当する監査実施の責任者が全員交代する場合でも同様であり、これらのほかに、本規定を遵守するための実質的な手続を具体的に想定することは困難である。例えば、前任の監査責任者から後任の監査責任者への引継が完了した旨の確認を、文書の形で残すような形式的な措置は考えられるが、実効性は乏しく有益ではないと考える。よって、本規定はなくても実質的に担保されていると考える。</p>	<p>監査実施の責任者が交代した場合、不正リスクを含む監査上の重要な事項が適切に伝達されることが重要であり、その点が担保されるような方針及び手続を定めていただきたいということが本項の趣旨です。通常は、ご指摘のように、監査調書や監査チーム内の協議などに関する実務指針に基づき、既に、適切な監査実施の責任者の間の引継が行われていると考えられますが、責任者のみならず、監査チーム・メンバーのほとんどが交代するようなケースも想定されますことから、本規定を置いたものです。したがって、監査事務所における現行の方針及び手続において、このような場合に対処できるように定められているのであれば、特段の対応は不要と考えられます。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
9 監査事務所間の引継	
<p>本項は、以下のように修正することを検討すべきではないか(下線部参照)。</p> <p>監査事務所間の引継  監査事務所は、後任の監査事務所への引継に関する方針及び手続において、後任の監査事務所に対して、不正リスクへの対応状況を含め、<u>企業との間の重要な意見の相違その他の監査上の重要な事項</u>を伝達するとともに、後任の監査事務所から要請のあったそれらに関連する調書の閲覧に応じるように定めなければならない。</p> <p>監査事務所は、前任の監査事務所からの引継に関する方針及び手続において、<u>前任の監査事務所に対して、監査事務所の交代事由、不正リスクへの対応状況及び企業との間の重要な意見の相違その他の監査上の重要な事項</u>について質問するように定めなければならない。</p> <p>監査事務所は、監査事務所間の引継に関する方針及び手続において、監査チームが実施した引継の状況について監査チーム外の適切な者に報告することを定めなければならない。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、「前任の監査事務所に対して、」を挿入しました。監査上の重要な事項は様々であると考えられ、前文において記載することで足りると考えております。</p>
10 不正リスクへの対応状況の定期的な検証	
<p>本項における「監査事務所の方針及び手続」という表現について、明確化の観点から「品質管理の」を追加して「監査事務所の品質管理の方針及び手続」とすべきではないか。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、修正しました。</p>
付録	
<p>付録1と付録2については、少なくとも監査基準として位置付けるべきではない。</p> <p>かつて「第二 通常の監査手続」が廃止されたように、監査基準の純化という思考に逆行している。監査証明府令として規定しても、今回の改訂の趣旨は通ると考えられる。</p> <p>また、不正リスク対応基準の付録1および付録2には、監査基準委員会報告書240の付録1および付録3と同じまたは類似の項目が多く含まれている。例えば上場会社の監査には監査基準および監査基準委員会報告書240だけでなく不正リスク対応基準も適用されるが、その場合の監査基準委員会報告書240と不正リスク対応基準の付録との関係はどのように考えればよいか。</p>	<p>本基準における付録1「不正リスク要因の例示」は、日本公認会計士協会の監査基準委員会報告240号における付録1「不正リスク要因の例示」に記載されている「不正な財務報告による虚偽表示に関する要因」及び「資産の流用による虚偽表示に関する要因」のうち、「不正な財務報告による虚偽表示に関する要因」について、より典型的なものを記載したものです。</p> <p>また、本基準における付録2「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」は、日本公認会計士協会の監査基準委員会報告240号における付録3「不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況」に比し、不正による重要な虚偽表示の可能性がより高い状況であることを踏まえ、両者の関係について、日本公認会計士協会において、実務指針の改訂が行われる予定です。</p>



コメントの概要	コメントに対する考え方
付録1	
<p>付録1 不正リスク要因の例示2(1)  「業界の慣行として、契約書に押印がなされない段階で取引を開始する、正式な書面による受発注が行われる前に担当者間の口頭による交渉で取引を開始・変更する等が行われうる」状況が不正リスク要因として例示されているが、これに関して、以下の点が不明瞭であると考えます。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・2つのケースを例示した上で「等」と記載されているが、2つのケースがどのような状況の例示として示されたものであるのかは説明されていないため、「等」が何を意味するのか不明である。</li> <li>・2つのケースを機械的に当てはめると不正リスク要因にはならないケース(例えば、契約書の押印が遅れたとしても、注文書は発行される場合等)も考えられるため、何に注目すべきかを記述した方が良いのではないかと。</li> </ul> <p>&lt;修正案&gt;  「相手先との間で正当な取引又は正当な取引条件の変更であることを示す文書が取り交わされることなく、担当者間の口頭による交渉で取引が開始・変更される業界慣行がある」</p>	<p>ご指摘を踏まえ、「等」の後ろを「相手先との間で正当な取引等の開始・変更であることを示す文書が取り交わされることなく取引が行われうる」としました。</p>
<p>付録1 不正リスク要因の例示3の最後  経営者と監査人の緊張関係の例示として、「監査人に対して、従業員等から情報を得ること、監査役等とのコミュニケーションをとること又は仕入先や得意先等と接することを不当に制限しようとしている」が示されている。</p> <p>監査において、監査人は被監査会社の仕入先や得意先との接触を当然の前提としてはいないため、従業員等から情報を得ることや監査役等とコミュニケーションに制約を加えられる状況と、並列的に記載することに違和感を覚える。仕入先や得意先との接触を求めるのは限定的なケースであるため、監査人が要求したにもかかわらず応諾が得られない場合とすべきではないかと。</p> <p>&lt;修正案&gt;  「監査人に対して、従業員等から情報を得ること、監査役等とのコミュニケーションをとることを不当に制限しようとしている、又は監査人が必要と判断した仕入先や得意先等との接触を応諾しない」</p>	<p>ご指摘を踏まえ、「又は」の後ろに「監査人が必要と判断した」を挿入しました。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
付録2	
2 留意すべき通例でない取引等	
<p>「企業の通常の取引過程から外れた重要な取引」と「企業及び当該企業が属する産業を取り巻く環境に対する監査人の理解に照らして通例ではない重要な取引」と「企業が関与する事業上の合理性が不明瞭な重要な取引」が3つ並列的に示されているが、事業上の合理性の有無は、通常の取引過程から外れた取引や、その他通例でないとする取引が不正の可能性を示唆しているかどうかを判断する際のキーポイントとなるものとする。</p> <p>「事業上の合理性」が明確でない場合、不正の可能性を示唆していることがあるため監査人は慎重な対応が必要となるが、監査において「事業上の合理性」が明確でない取引を網羅的に探す手続を設計することは現実的ではない。したがって、当初のリスク評価の段階では、監査人は、企業の通常の取引過程から外れた重要な取引やその他取引の規模や時期又は取引内容から通例でないと思われる重要な取引（これらは、付録1の「機会」に不正リスク要因として例示されている）を識別し、それらについて当初計画した手続を実施し、事業上の合理性について納得できるかどうかを検討することが必要となる。この関係を明確にするため、文章を以下に変更するべきと考える。</p> <p>「企業の通常の取引過程から外れた重要な取引、又はその他企業及び当該企業が属する産業を取り巻く環境に対する監査人の理解に照らして通例ではない重要な取引のうち、又は、企業が関与する事業上の合理性が不明瞭な重要な取引が存在する。」</p>	<p>ご指摘を踏まえ、修正しました。</p>
<p>(1)は事業上の合理性が「不明瞭」と表記されているが、(2)及び(3)は事業上の合理性が「明らかでない」「明らかではない」と表記が揺れているため、「不明瞭な」に表記を揃えるべきと考える。</p> <p>(2)「…(略)…事業上の合理性が明らかでない重要な資産…(略)…」 ⇒「…(略)…事業上の合理性が不明瞭な重要な資産…(略)…」</p> <p>(3)「…(略)…事業上の合理性が明らかではない重要な資金…(略)…」 ⇒「…(略)…事業上の合理性が不明瞭な重要な資金…(略)…」</p>	<p>ご指摘を踏まえ、修正しました。</p>
<p>人的担保たる保証と物的担保の提供は、経済的に類似するものとして法的に取り扱われている。不正リスクの検討においても、経済的な類似性を勘案して、担保提供についても列記すべきであり、下記のように修正することを検討すべきである(下線部参照)。</p> <p>(3)その他 ・関連当事者又は企業との関係が不明な相手先(個人を含む)との間に、事業上の合理性が明らかでない重要な資金の貸付・借入契約、<u>担保提供</u>又は債務保証・被保証の契約がある。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、修正しました。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
3 証拠の変造、偽造又は隠蔽の可能性を示唆する状況	
<p>例示であるとはいっても、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況の例示として想定しうる典型的な事例と同種のものについて明記することが妥当であり、証拠の偽造・変造・隠滅について、以下を追加すべきではないか(下線部参照)。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・変造又は偽造されたおそれのある文書が存在する。合理的な理由なく、重要な記録等において、<u>作成日が不自然である、不明確である又は作成日に疑いがある証拠が存在する。</u></li> <li>・重要な取引に関して、重要な記録等に矛盾する証拠が存在する、証拠となる重要な文書を紛失している、又は存在しない若しくは紛失したと説明されていた重要な文書が発見されたとして突然提出される。</li> <li>・重要な取引に関して、合理的な理由なく、重要な文書を入手できない、又は重要な文書のドラフトのみしか入手できない。</li> </ul>	<p>ご指摘の例示は、現在記載の事例と同種のものと考えられますが、網羅的にすべての例示を記載することは困難であると考えます。</p>
6 経営者の監査への対応	
<p>経営者による接触への不自然な対応として、接触の「拒絶」や「変更の主張」のほか、「妨害行為」をも典型例として示すべきであり、以下のように修正すべきではないか(下線部参照)。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・合理的な理由がないにも関わらず、監査人が、記録、施設、特定の従業員、得意先、仕入先、又は監査証拠を入手できるその他の者と接することを企業が拒否する、<u>妨げる、又は、変更を主張する。</u></li> </ul>	<p>ご指摘を踏まえ、修正しました。</p>
7 その他	
<p>7 その他に次を追加してはどうか。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・経済合理性に疑問を抱かせる特異な取引が行われている、等。</li> </ul>	<p>ご指摘の「経済合理性に疑問を抱かせる特異な取引が行われている」につきましては、2の「留意すべき通例でない取引等」において、同様の例示をしております。</p>

コメントの概要	コメントに対する考え方
監査基準	
第四 一 基本原則	
<p>「品質管理の方針及び手続において、意見が適切に形成されていることを確認できる審査に代わるほかの方法が定められている場合には、審査を受けないことができることを明記した。」とある。我が国の保証業務の実務では、監査よりも保証水準の低いとされるレビューであっても例外なく審査が必要とされ、国際的な基準よりもその品質管理の手法はより徹底したものと理解される。これに対して、今回の改正は、監査基準において審査を受けないことができることを明記するものであり、上記の我が国の保証実務とは相容れないと考える。また、審査を受けない監査は、現時点ではかなり稀な状況と考えられ、加えて、今回改正が見送られた「特別目的の財務報告に対する監査の位置付けを監査基準上明確にするかどうか」といった点との平仄を合わせるためにも、現時点で「審査を経ない監査」を想定することは時期尚早と考えることもできよう。さらに、審査に代わる他の方法に関する議論も不十分なままに、監査の規範の中心に位置付けられる監査基準において「審査不要な監査があり得る」と先行して明示することは、品質管理における審査の重要性が強調されるほどに、監査の質の合理的な確保が危惧され、結果として監査に対する社会的信頼を損なう要因ともなりかねない。以上から、「審査を受けないことができることを明記することには反対である。</p>	<p>公認会計士の行う監査業務が多様化する中で、特定の目的のために監査が義務づけられ、監査報告の対象となる財務諸表の社会的影響が小さく、監査報告の利用者も限定されているようなものの中には、上場会社に対して行っている監査と同様の審査を求める必要はないものもあるのではないかと指摘があり、審査の対象から除かれる具体的な範囲や意見が適切に形成されていることを確認できるのであれば、前述のような監査については、必ずしも審査を受けないことができることといたしました。なお、ご指摘の特別目的の監査の位置づけについては、今後、企業会計審議会において検討を行っていくこととしています。</p>
<p>改訂案では、第四 一 第5項に、「品質管理の方針及び手続において、意見が適切に形成されていることを確認できる審査に代わる他の方法が定められている場合には、この限りではない。」の文章を追加することが提案されている。この「審査に代わる他の方法」は、「意見が適切に形成されていることを確認できる方法」であればよいと理解している。</p> <p>この点、改訂案の「審査に代わる他の方法」という表現は、審査と同等の「他の方法」を求めていると解釈でき、その場合は、代替的な方法が実質的にはほとんどないということになる。今回の改訂の趣旨を明瞭化するため、「審査に代わる」は削除すべきと考える。</p>	<p>趣旨はご指摘のとおりであり、「審査に代わる」を削除することとします。</p>



コメントの概要	コメントに対する考え方
<p>・ 監査基準の改訂案に示されている「意見が適切に形成されていることを確認できる審査に変わる他の方法」とは具体的に何であるか明確でない。具体的イメージもなくJICPAの実務指針に丸投げするのは如何なものか。ISQC1では会計事務所に審査に関する方針及び手続を定めるとした上で、その内容は、(a) 上場会社等の財務諸表監査について審査を要求し、(b) 全てのその他の過去財務情報の監査及びレビュー並びに関連業務について、審査を実施するかどうかを決めるため評価する規準を設定する、(c) 本項の(b)に準拠し設定された規準に適合するものがあれば、その全てに業務に審査を要求する、と規定している(35項)。この規準の例として、① 公共の利益に関係する程度を含むエンゲージメントの性質、② 通例ではない状況の認識、或いはエンゲージメント又は当該エンゲージメントが属する部類におけるリスク、③ 法令が審査を要求しているかどうか、を規定している(A41項)。換言すればある一定の規準に満たないものは審査の対象としないことを想定しているのであり、我が国の監査基準もそのように規定すればよいのではないか。</p> <p>・ JICPAの品質管理基準委員会報告第1号は、当該箇所を「全ての監査業務について審査に関する方針及び手続を定めなければならない(34項)」と規定しているがISQC1と明らかに内容が異なっている。</p>	<p>審査の対象から除かれる具体的な範囲や意見が適切に形成されていることを確認できる他の方法については、監査実務を踏まえ日本公認会計士協会において検討いただくことが適切であると考えています。</p>
<p>その他</p>	
<p>一般基準の改訂にかかるコメント 「第二 一般基準 3」(職業的懐疑心の保持)の改訂 平成14年の監査基準の改訂時に一般基準の改訂において職業的懐疑心についても改められていたが、「常に」の文言が基準上は規定されていない。一般基準の1項(「知識の蓄積に常に努め」)及び2項(「常に公正不偏の態度を保持し」)において使用され、前文でも「監査という業務の性質上、監査計画の策定から、その実施、監査証拠の評価、意見の形成に至るまで、財務諸表に重要な虚偽の表示が存在する虞に常に注意を払うことを求めるとの観点から、職業的懐疑心を保持すべきことを特に強調した」と説明されているところである。職業的懐疑心の保持が「常に」必要であることは明らかである以上、今回の見直しに際して、関連する職業的懐疑心の保持についてこの点の改訂なく放置されることは妥当ではなく、以下のような修正が検討されるべきではないか(下線部参照)。</p> <p>3 監査人は、職業的専門家としての正当な注意を払い、常に懐疑心を保持して監査を行わなければならない。</p>	<p>ご指摘の点は監査基準の根幹に関わるものですが、企業会計審議会監査部会においても審議が行われていないことから、今回は改訂を予定していません。なお、監査基準については、今後とも検討を行っていくこととしています。</p>