

「専門業務実務指針「監査人から引受事務幹事会社への書簡について」の改正」(公開草案)及び「「監査人から引受事務幹事会社への書簡」要綱」の改正」(公開草案)に対するコメントの概要及び対応について

2024年7月12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

- ・ 「専門業務実務指針「監査人から引受事務幹事会社への書簡について」の改正」(公開草案)(2024年4月30日)
- ・ 「「監査人から引受事務幹事会社への書簡」要綱」の改正」(公開草案)(2024年4月30日)

2. コメント募集期間

2024年4月30日(火)～2024年5月30日(木)

3. 公開草案を踏まえた公表物の公表時期

2024年7月12日(金)

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にて検討を行っている。  
 「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。

■ 共通

No.	項目	コメントの概要	コメント提出者の属性	コメントへの対応	修正の有無
1	全般	<p>金融商品取引法における四半期開示制度の廃止を受け、今回の改正案では、任意とされた金融商品取引所の規則にもとづく第1・第3四半期財務情報（以下「四半期財務情報」という。）に係るレビューを受けていない場合、「監査人から引受事務幹事会社への書簡」（以下「コンフォート・レター」という。）の作成にあたって監査人は中間連結財務諸表等に係る期中レビュー（または中間監査）と（年度）監査をもとに事後変動を調査する取扱いとされている。これにより、監査人の実施する調査手続は、任意でのレビューを受けていない四半期財務情報には依らないものとする趣旨と理解している。</p> <p>なお、上記四半期財務情報については、監査人・引受事務幹事会社・発行会社の間でのコンフォート・レター作成に係る業務契約書締結等の過程において、引受事務幹事会社における引受審査業務の実施において調査事項の対象とするか協議することが必要になる場合もあり得ると考える。ただしこの場合であっても、資金調達に備えて常時四半期財務情報のレビューを受けることは現実的ではないことから、調査事項とされて監査人が四半期財務情報のレビューを実施する場合には、市場環境等も考慮した企業の資金調達の機動性確保等の観点から、監査人は柔軟なレビュー実施対応をお願いしたい。</p> <p>さらに、将来の資金調達実施に備えるために2024年度以降も四半期財務情報に係るレビューを従来同様に継続することは、四半期開示制度見直しに至った背景を没却するものであり、あくまでも当該レビューは事後変動の調査期間に四半期財務情報が開示される場合に限られること等から、四半期財務情報に係るレビューが安易に継続されることのないよう、日本公認会計士協会は傘下会員に対する周知を徹底すべきであると考えている。</p>	財務諸表作成者	<p>貴重なご意見ありがとうございます。</p> <p>ご認識のとおり、第1・第3四半期決算短信に添付される四半期財務諸表のレビューは、一定の要件に該当する場合を除き任意となりますが、期中レビュー契約を締結するかどうかは、あくまでも被監査会社が判断することになる旨、会員に周知を図っております。</p> <p>監査人は、第1・第3四半期決算短信に記載される四半期財務諸表に対する任意の期中レビューを実施しない場合には、被監査会社の資金調達のための有価証券届出書等に、同四半期の財務情報が任意に掲げられた場合でも、調査の対象とすることができません。このことから、引受事務幹事会社は、投資者への情報提供の十分性及び財務情報の正確性を確保する観点から、必要に応じて、有価証券届出書に任意に掲げられる四半期財務情報に対する期中レビューを受けることを発行会社に対して要請することが考えられ、監査人は、監査契約書の締結時点において予見していなかった期中レビューの依頼を、期中において受けることが想定されます。</p> <p>四半期レビューの実施には一定のレビュー期間が必要となりますが、監査人は、被監査会社の機動的な資金調達において自らが果たすべき役割を理解の上、資金調達の可能性や計画について、被監査会社の経営者と継続的にコミュニケーションを図ることが重要と考えます。</p>	無
2	全般	<p>財務諸表監査・レビューにおける財務報告の枠組みは一般目的・特別目的、適正性・準拠性のそれぞれの組み合わせで実施が可能であり、法定監査を中心とした多くのケースでは一般目的適正性が採用されていると理解しているが、特に任意レビュー契約では特別目的・準拠性のレビューについても、方法としては可能であると理解している。</p> <p>一方で、本実務指針・要綱ではどの財務報告の枠組み提供した監査・レビューであれば、業務提供が可能か、不可能かの記述が無いと思われる。</p> <p>この点を整理し、どの財務報告の枠組みに基づく監査・レビューであっても調査</p>	個人会員	<p>本実務指針及び要綱が想定している調査手続は、監査人が有価証券届出書等に記載された発行会社の財務情報を対象としていることから、一般目的の財務報告の枠組みにより作成された財務諸表に対する監査及びレビューを想定しており、また、決算短信に添付される四半期財務諸表において、一部の記載の省略が認められている点を踏まえると、適正表示の枠組みに加え、準拠性の枠組みにより作成された財務諸表のレビューが行われることも考えられます。</p> <p>ただし、本実務指針 A25 項及び A26 項で「法定監査以外に任意に実施さ</p>	無

No.	項目	コメントの概要	コメント提出者の属性	コメントへの対応	修正の有無
		報告書・書簡の作成が可能であるならばその旨を明記し、作成ができない枠組みがある場合には、〇〇目的□□性に基づく監査・レビュー済財務諸表に対する調査報告書・書簡の作成業務は受嘱してはならない等の明示が必要ではないか。		れる監査又は期中レビューを含む。」と記載しており、枠組みを限定していないことから、特別目的の枠組みに基づく財務情報に対する監査及びレビューが行われる場合についても、意見が表明されている範囲の財務情報に対して、調査手続の実施を制約するものではありません。	
3	全般	<p>委託者が訂正有価証券報告書や訂正四半期報告書（以下、訂正報告書。）を提出した当該訂正箇所について、引受事務幹事会社より調査（書簡）の対象範囲に含めるよう依頼されることがあるが、実務指針及び要綱上、当該訂正報告書について調査（書簡）の対象に含めることが可能か、含める場合の対象範囲について言及がないため、記載する必要はないか。</p> <p>また、訂正報告書に対して監査（レビュー）報告書の再提出を行わないと判断した場合、監査（レビュー）報告書の対象範囲とならないため、監査（レビュー）済数値等と合致した等という記述はできず、その点の注意を払っているが、実務指針及び要綱においても、訂正報告書に対する業務提供可否について明確にすべきではないか。</p>	個人会員	訂正報告書に含まれる財務諸表等に対する監査又は期中レビュー等を実施した期間の財務情報は調査の対象とすることができますし（本実務指針第31項参照）、監査の際に閲覧した証拠資料に基づいて作成されている諸資料から入手された財務情報についても調査対象とすることができます（同A25項参照）。	無

■ 「「監査人から引受事務幹事会社への書簡」要綱」の改正

No.	項目	コメントの概要	コメント提出者の属性	コメントへの対応	修正の有無
4	冒頭記載	<p>「また、四半期財務情報に対するレビューを行っている場合には、必要に応じて本要綱の記載内容を読み替えて適用する。」とあるが、現在の記載では、どの部分をどのように読み替えて適用すれば良いかあいまいで、読み手によってさまざまな解釈を生じうると考えられる。</p> <p>実務指針の以下の記載を参考に、どの部分をどのように読み替えることを意図しているのか、より限定的に記載すべきと考える。</p> <p>「3. 中間連結財務諸表又は中間財務諸表に対する中間監査を行っている場合や、四半期財務情報に対するレビューを行っている場合には、本実務指針中の特段の記載を除き、適宜、中間連結財務諸表又は中間財務諸表に対する期中レビューに関する記載内容を読み替えて適用する。」</p>	監査法人	<p>ご指摘を踏まえ、冒頭記載を以下のとおり修正いたしました。</p> <p><u>中間連結財務諸表（又は中間財務諸表）に対する中間監査を行っている場合や、四半期財務情報に対するレビューを行っている場合には、適宜、中間連結財務諸表（又は中間財務諸表）に対する期中レビューに関する本要綱の記載内容を読み替えて適用する。</u></p>	有
5	IV 書簡の宛先	書簡の宛先が指針では「代表者」となっているところ、要綱では「社長」となっており、統一する必要はないか。	個人会員	ご指摘を踏まえ、「IV 書簡の宛先」に記載の「各社長」を、「各代表者」に変更いたしました。	有
6	(参考様式)	「電磁的記録」について記述している本文の部分にも「注3」（本書簡の発行を書面（捺印）で行う場合においても、本条項・本文言を削除する必要はない。）の付記が必要ではないか（文中に「・本文言」を追加）。	個人会員	<p>（注3）は、書簡の発行を書面（捺印）で行う場合の注意事項であり、第4条全体に付しており、第4条から「電磁的記録」の文言のみを削除することは想定しておりません。</p> <p>また、第7条及び末尾の文中にも「電磁的記録」という文言がありますが、これらは契約に関するものであり、（注3）では触れていないため、適宜</p>	無

No.	項目	コメントの概要	コメント提出者の属性	コメントへの対応	修正の有無
				の対応を行うことが考えられます。	
7	(参考様式) 作成業務契約書 4条	自身の所属する監査法人ではメールでの受け渡しに対応していないが、実務として统一的にメールでの受け渡しに対応することを意図した追加という理解でよいか。	個人会員	ご指摘を踏まえ、「電子メールを利用して」という記載を削除いたしました。 なお、電子署名された監査報告書又は期中レビュー報告書と同様の受渡方法を採用することが考えられます。	有
8	(参考様式) 作成業務契約書 第4条	電磁的方法により書簡を授受する場合について、「受託者が電子メールを利用して、発行会社及び引受事務幹事会社の使用するサーバー又はパソコン等に、受託者の電子署名が施された本書簡のPDF ファイルを送信し、当該サーバー又はパソコン等に当該ファイルを記録する方法」と、具体的な内容までを記載例として示しているが、受渡方法は要綱で画一的に定める内容ではなく、当事者間の協議に委ねるべき性質のものであると考えられるため、記載例としてはここまで具体的に示さない方がよいのではないか（もしくは、具体的な方法については状況に応じて適宜記載を変更すべき旨を注記した方がよいのではないか）。 要綱において記載例として示されることにより、電子メールで送信する方法が標準的な受渡方法であると認識されかねないところ、誤送信や通信経路等における窃用等のリスクが想定されることを考慮すると、電子メールで送信する方法は必ずしも望ましい受渡方法と言えないのではないか。	監査法人		

■ 「専門業務実務指針「監査人から引受事務幹事会社への書簡について」」の改正

No.	項目	コメントの概要	コメント提出者の属性	コメントへの対応	修正の有無
9	第24項から第26項、第35項 A14項からA20項、A30項からA41項	事後変動の調査に関して、四半期開示の見直し以前は年度決算と同一の会計基準に基づいて作成された月次連結財務諸表又は月次連結試算表が調査対象とされてきたが、四半期開示の見直し後は、監査人による四半期レビューが行われていない発行会社において、監査人によるレビューが行われていない年度決算と同一の会計基準に基づいた四半期連結財務諸表が作成されるケースも想定されることから、当該レビュー未了の四半期連結財務諸表も事後変動調査の対象に追加することをご検討いただきたい。	財務諸表利用者	月次連結財務諸表又は月次連結試算表に基づく事後変動の調査は、年度決算と同一の会計基準に基づいて作成されていることに加え、事後変動の認識期間の開始日における財務諸表が監査又はレビュー済であることが必要であるため、レビュー未了の四半期連結財務諸表における四半期会計期間末日を開始日とした事後変動の調査を行うことはできません。 なお、四半期財務諸表に対する期中レビューを実施しない場合には、レビュー結果と事後変動の調査手続とのコンフリクトは生じないとの観点から、認識期日として四半期会計期間末日又はその翌日以後を選択することはできると考えられます（A38項及びA39項参照）。	無
10	A45項	「連結財務諸表提出会社において連結財務諸表に基づいた事後変動の調査を実施できない場合でも、届出書等に記載されていない子会社の財務諸表については、事後変動の調査は実施できないことに留意する。」とあるが、連結財務諸表について事後変動調査ができない場合は、当然に子会社の財務諸表についてもできない、という趣旨であれば、「・・・場合、・・・についても、・・・留意する。」と記載した方	監査法人	連結財務諸表に基づいた事後変動の調査を実施できる場合にも、届出書等に記載されていない子会社の財務諸表について事後変動の調査の実施はできないため、A45項の記載を以下のとおり修正いたしました。 A45. 連結財務諸表提出会社において連結財務諸表に基づいた事後変動の調	有

No.	項目	コメントの概要	コメント提出者の属性	コメントへの対応	修正の有無
		が、趣旨が明確に伝わると思われる。		査を実施できない場合でも、届出書等に記載されていない子会社の財務諸表については、事後変動の調査は実施できないことに留意する。	
11	第 35 項	「35. 月次連結財務諸表（月次財務諸表を含む。以下、同じ。）」よりも前の 25(2) において、「月次連結財務諸表」という用語が初めて用いられているが、「月次連結財務諸表」の定義は 25(2) で行うべきではないか(25(2) が月次連結財務諸表に限られると読めるため)。	個人会員	ご指摘を踏まえ、第 25 項(2) 及び第 35 項の記載を以下のとおり修正いたしました。  25(2) 年度決算と実質的に同一の方法により作成された利用可能な直近の月次連結財務諸表（月次財務諸表を含む。以下、同じ。）に基づく事後変動であること（A15 項から A17 項参照）。 35. 監査人は、年度決算と同一の会計基準に基づいて作成された月次連結財務諸表（月次財務諸表を含む。以下、同じ。）又は月次連結試算表（月次試算表を含む。以下、同じ。）に基づいて事後変動の調査を実施しなければならない（A30 項から A35 項及び A42 項参照）	有
12	第 17 項 A6 項	委託者（発行体）の中には市況を勘案して不定期に起債等を実施する会社があり、監査人が予期せず突発的に調査報告書・書簡の作成を依頼されるケースや、依頼から成果物提出までがタイトスケジュールとなることも多くあると理解している。 このような中で、要綱上「② 草案の提出期限の延長が必要な場合には、受託者は発行会社及び引受事務幹事会社に連絡する。」と記載されており、受渡時期が遅れる可能性がある点も想定されているが、一方で、実務指針 A6 項、第 17 項他では、草案を「提出期限までに提出しなければならない」とあり、期限までの提出が必須であるかのように解釈できる。 本実務指針に基づく最も重要な成果物は書簡及び調査報告書であると考えられることから、草案については契約書上、「提出予定日」とし「提出期限までに提出しなければならない」等の強い表現は改める等の柔軟な対応とする必要はないか。	個人会員	草案の提出期限は、監査人、発行会社及び引受事務幹事会社との間で、業務契約書に基づき合意しているものであり、監査人が遵守すべき要求事項であること、また、要綱の「Ⅲ 書簡の草案」でも「監査人は引受事務幹事会社及び発行会社に書簡の草案を業務契約書で定めた提出期限までに提出する」としており、要綱と実務指針の整合性の観点から、第 17 項でも「提出期限までに提出しなければならない」と記載しております。 要綱との整合性をより明確にするため、第 17 項の記載を、以下のとおり修正いたしました。  17. 監査人は、引受事務幹事会社から提示された調査事項について、発行会社及び引受事務幹事会社と協議後、書簡の草案を引受事務幹事会社及び発行会社に書簡の草案を業務契約書で定めた提出期限までに提出しなければならない（A6 項参照）。	有
13	第 37 項 A46 項、A47 項	（経営者確認書について） ・ 書簡の宛先は「代表者」となっているところ、経営者確認書の要請先は「代表取締役」となっており、統一する必要はないか。 ・ 第 37 項では代表取締役から経営者確認書を受領することとなっているが、A46 項では質問に対する回答者からも経営者確認書を受領することとなっています。第 37 項には質問に対する回答者から受領する旨の記述が無いが、第 37 項は少なくとも代表者から受領するという趣旨で相違ないか。 ・ 本改正で、要請先に「質問に対する回答者」が追加されたが、監査（レビュー）上の経営者確認書の要請先は、財務諸表を作成する責任を有する者（通常は経営者であり、最高経営責任者や最高財務責任者）となっており統一されていないが、監査（又はレビュー）上の経営者確認書の要請先と異なるケースを意図してい	個人会員	ご指摘を踏まえ、加えて監査基準報告書 580 第 8 項における経営者確認書の要請先との整合性も考慮し、第 37 項及び A47 項の記載を以下のとおり修正いたしました。  37. 監査人は、書簡の授受に際して、書簡に記載した事項について発行会社の代表取締役経営者から、書簡の日付と同一日付の経営者確認書を入手しなければならない（A46 項及び A47 項参照）。  A47. 監査人は、調査結果報告書（A10 項）を提出する場合、調査結果報告書に記載した事項について発行会社の代表取締役経営者から、調査結果報告書の日付と同一日付の経営者確認書を入手することに留意する。付	有

No.	項目	コメントの概要	コメント提出者の属性	コメントへの対応	修正の有無
		る、ないし許容するという趣旨でよいか。		録2の記載例2には、調査結果報告書に関する経営者確認書の記載例を記載している。	
14	第26項	第25項は総括的手続結果を付す場合の要件を定めており、続く第26項では「第25項の要件を満たさない場合には」とされていることから、第26項は総括的手続結果を付さない場合の取扱いになると考えられるところ、第26項では「発行会社の責任者に対する質問を実施し、事後変動の有無について回答を得た旨のみを記載しなければならない」としており、「のみ」とあることから事後変動調査を質問手続に限定しているようにも読める。このように読むと、総括的手続結果を付さない場合の書簡の文例として掲げられている付録1の文例2においては、実施した手続を記載している9(1)に議事録の閲覧手続、(3)に月次連結試算表の閲覧手続が含まれており、事後変動調査手続が質問手続に限定されていないことと整合していないことになる。第26項で「のみ」としているのは、消去的保証である総括的手続結果を記載できないことを意味しているものであり、月次連結試算表の閲覧手続などの手続の実施を否定しているものではないのであれば、誤解を招かぬようにするためにも、第26項から「のみ」を削除し、「監査人は、第25項の要件を満たさない場合には、発行会社の責任者に対する質問を実施し、事後変動の有無について回答を得た旨を記載しなければならない」又は「監査人は、第25項の要件を満たさない場合には、発行会社の責任者に対する質問を実施し、事後変動の有無について回答を得た旨を記載することとし、総括的手続結果を付してはならない」とすれば良いと考える。	監査法人	第26項は、第24項(2)に対応した記載であり、第24項では「結果の記載にあたり」としていることから、第26項も、結果の記載に関する事項を記載したものです。総括的手続結果を付さない場合には、《文例2》のとおり、月次連結試算表を閲覧する手続を実施した場合(9.(2))でも、結果の記載にあたっては、説明を受けた旨を記載することとなります(10.(2))。したがって、第26項における「のみ」という記載は、月次連結試算表の閲覧手続の実施を否定するものではありません。手続の実施について記載しているとの誤解を避けるため、第26項より「発行会社の責任者に対する質問を実施し、」の記載を削除することといたしました。  26. 監査人は、第25項の要件を満たさない場合には、 <u>発行会社の責任者に対する質問を実施し、事後変動の有無について発行会社の責任者から得た回答を得た旨のみを記載しなければならない</u> (A18項からA20項参照)。	有
15	第26項	「発行会社の責任者に対する質問を実施し、事後変動の有無について回答を得た旨のみを記載しなければならない」とあるが、質問が「事後変動の有無」であるなら回答は事後変動があった又はなかったということになってしまい、事後変動の調査対象項目が増加したか又は減少したかの質問という想定されている手続と異なっているように感じられる。そのため、「事後変動の有無について回答を得た旨」の部分は「事後変動の調査対象項目が増加(又は減少)したかどうかについて回答を得た旨」とするか、第26項を「発行会社の責任者に対して事後変動の調査対象項目が増加(又は減少)したかどうかを質問し、その回答を記載しなければならない」とするのが良いのではないか。	監査法人	「事後変動の調査対象項目が増加(又は減少)したかどうか」の記載は、あくまで文例として示したものに過ぎないことも踏まえ、第26項における「事後変動の有無」「回答を得た旨」を、「事後変動」「回答」に修正することといたしました。  26. 監査人は、第25項の要件を満たさない場合には、 <u>発行会社の責任者に対する質問を実施し、事後変動の有無について発行会社の責任者から得た回答を得た旨のみを記載しなければならない</u> (A18項からA20項参照)。	有
16	A5項	A5項は、「業務契約書に記載された調査事項の調査手続を実施することが不可能又は困難であると判断した場合」についての留意事項が記載されている。業務契約書において当事者間でひとたび約束した手続を実施できない状況が生じた場合の留意事項を記載することは有用であると考えられる。一方、そのような事態が生じるのは本来まれ又はまれであるべきであり、そのような事態が生じないように業務契	監査法人	調査事項、調査手続及び書簡に記載すべき内容についてできるだけ早い時期に協議を行う旨は、A6項において記載を行っております。  また、本項は適用指針であり、「引受事務幹事会社及び発行会社と協議して実施する調査手続を確定し、当該手続を業務契約書に記載する必要がある」ことや、契約締結後に調査が不可能又は困難であると判断することは	無

No.	項目	コメントの概要	コメント提出者の属性	コメントへの対応	修正の有無
		<p>約書において調査手続を合意する際に慎重な検討判断が必要であることは論を待たない重要な事項である。それゆえに現行の第12項においては、引受事務幹事会社から依頼された調査事項が必ずしも全て引き受けられるとは限らず、実施する手続について合意が得られない場合には調査の受諾を断る必要があることが記されている。公開草案では、この業務契約書の締結段階における調査手続の合意に関する当然ではあるものの極めて重要な事項に関する記述がない。現行の第12項の記載の趣旨を反映した記載を削除する必然性はないため、同趣旨の内容が盛り込まれるよう、A5項を「監査人は、引受事務幹事会社から依頼された調査事項の一部又は全部について、調査手続を実施することが不可能又は困難であると判断した場合、調査を実施することができない旨、実施可能な調査手続及び書簡に記載する内容について、できるだけ早い時期に引受事務幹事会社及び発行会社と協議して実施する調査手続を確定し、当該手続を業務契約書に記載する必要がある。また、監査人は、このようにして締結された業務契約書に記載された調査事項の調査手続が、業務契約書締結後における状況の変化等により、まれではあるものの実施することが不可能又は困難であると判断した場合、調査を実施することができない旨、実施可能な調査手続及び書簡に記載する内容について、できるだけ早い時期に引受事務幹事会社及び発行会社と協議することが重要である。」とすべきと考える。</p>		<p>「まれではあるものの」といった、監査人への強い要求事項を想定しているものではないため、このままとさせていただきます。</p>	
17	A18項	<p>発行会社の責任者に事後変動に関する質問を実施し、回答を得た旨のみを記載する手続を実施するときは、「年度決算と中間決算との会計処理の差異について記載する」とされているが、年度と半期の会計処理の比較である「年度決算と中間決算との会計処理の差異」ではなく、「年度決算又は中間決算と月次連結財務諸表又は月次連結試算表の作成における会計処理の差異」（事後変動調査が純資産など貸借対照表項目を対象とする場合には、監査済の前年度決算又は期中レビュー済の当中間決算における純資産と月次連結財務諸表又は月次連結試算表における純資産との比較を行うため）とすべきと考える。</p>	監査法人	<p>A18項は、年度決算又は中間決算と月次連結財務諸表又は月次連結試算表の作成における会計処理の差異について記載することを想定したのではなく、あくまで年度決算と中間決算との会計処理の差異について記載することを想定したものであるため、このままとさせていただきます。</p>	無
18	A47項	<p>「調査結果報告書の日付と同一の経営者確認書を入手する」とあるが、第37項と平仄をあわせて「調査結果報告書の日付と同一日付の経営者確認書を入手する」とすべきではないか。</p>	監査法人	<p>ご指摘を踏まえ、第37項及びA47項の記載を以下のとおり修正いたしました。</p> <p>37. 監査人は、書簡の授受に際して、書簡に記載した事項について発行会社の代表取締役経営者から、書簡の日付と同一日付の経営者確認書を入手しなければならない（A46項及びA47項参照）。</p> <p>A47. 監査人は、調査結果報告書（A10項）を提出する場合、調査結果報告書に記載した事項について発行会社の代表取締役経営者から、調査結果報告書の日付と同一日付の経営者確認書を入手することに留意する。付録2の記載例2には、調査結果報告書に関する経営者確認書の記載例を</p>	有

No.	項目	コメントの概要	コメント提出者の属性	コメントへの対応	修正の有無
				記載している。	
19	A41 項	<p>A41 項は事後変動に関する事項の規定であり、総括的手続結果を付す場合か付さない場合かを区別せずに、「実施すべき調査手続」は、通常、①「議事録の閲覧」、②「責任者に対する質問」、③「利用可能な月次連結試算表の閲覧」から構成されるとされている。</p> <p>消極的保証たる総括的手続結果を付す場合であれば、その保証を行うために実施が必要となる手続の一つとして①の議事録の閲覧手続を含めると理解することができる。しかし、総括的手続結果を付さない場合における①の議事録の閲覧手続を実施する趣旨が明確ではない。第 10 項で事後変動調査は合意された手続に当たると解されるとされている（なお、この解釈自体、総括的手続結果を付さない場合にのみ当てはまるものであり、消極的保証である総括的手続結果を付す場合には当てはまらないので、その旨を第 10 項に明記すべきである）ことからすると、議事録の閲覧手続を実施しても書簡に記載できるのは議事録を閲覧した旨だけであり、閲覧の結果知りえた事項等を報告するものではないため、この手続を実施する趣旨を実務指針で明確にすべきと考えられる。</p> <p>なお、現行の実務指針においても総括的手続結果を付さない場合における①の議事録の閲覧手続の趣旨が不明であり、そのためもあってか、総括的手続結果を付さない場合で、かつ、月次連結財務諸表等の利用可能性等の状況から③の「利用可能な月次連結試算表の閲覧」及び②の「責任者に対する質問」（根拠をもって回答できないため）が実施できない状況において、引受事務幹事会社から、事後変動調査手続として、①の議事録の閲覧手続だけでも良いから実施してほしいという要望が来る状況が生じている。関係者が共通の正しい理解をもとに調査手続を依頼し、引き受けることができるよう、総括的手続結果を付さない場合において①の議事録の閲覧手続を実施する趣旨を明確にすべきと考える。</p>	監査法人	<p>事後変動について総括的手続結果を付さない場合、「議事録の閲覧」は、「責任者に対する質問」及び「利用可能な月次連結試算表の閲覧」の手続の一環として行われるものと考えられることから、《文例 2》の項目 9 において、(1)として記載されていた議事録の閲覧に関する手続の記載を、項目 9 の柱書に含めることとしました。</p> <p>9. 当監査法人（注 4）は、本書簡作成のため、× 2 年 9 月 30 日（届出書に記載されている最近中間連結会計期間の貸借対照表日）の翌日から× 3 年 2 月 26 日（打切日）までの期間について、<u>会社の（役職・氏名）から上記の間に開催された会社の株主総会及び取締役会の議事録の全てであるとして当監査法人（注 4）に提示された議事録を閲覧した上で、以下の手続を実施した。</u></p> <p><del>(1) 会社の（役職・氏名）から上記の間に開催された会社の株主総会及び取締役会の議事録の全てであるとして当監査法人（注 4）に提示された議事録を閲覧した。</del></p> <p>なお、総括的手続結果を付す場合、「議事録の閲覧」は総括的手続結果を付すための手続の 1 つとなるため、《文例 2》の項目 9 (1)を柱書に含める変更は行っておりません。</p>	有
20	付録 1 書簡の文例（文例 1 及び文例 2）	<p>9. (1)として議事録を閲覧した旨を箇条書きしているが、続く第 10 項にはそれに対応する箇条書きの記載はない。これは、当該手続が補完的なものであり、閲覧の結果知り得た事項を報告するものではないからだと理解しているが、そうであれば、第 9 項においても議事録を閲覧した旨はあえて箇条書きで示さずに柱書に埋め込んだ方がよいのではないか。</p> <p>また、10. (2)「× 3 年 1 月 31 日現在の純資産額が、× 2 年 9 月 30 日現在の純資産額と比較して減少していること。」については、第 9 項に記載されていない手続の実施結果となっており、不整合が生じていないか。</p>	監査法人	<p>ご指摘を踏まえ、《文例 2》の項目 9 において、(1)として記載されていた議事録の閲覧に関する手続の記載を、項目 9 の柱書に含めることとしました（コメント No. 19 をご参照ください）。</p> <p>また、総括的手続結果を付す場合には、議事録の閲覧、月次連結財務諸表の閲覧及び発行会社の責任者への質問に対する回答の全ての手続を踏まえて、事後変動に関する結論を導くことから、10. (2)「× 3 年 1 月 31 日現在の純資産額が、× 2 年 9 月 30 日現在の純資産額と比較して減少していること。」についても、項目 9 の全ての手続の実施結果に相当すると考えます。</p>	無
21	付録 2 経営者確認書の記載例	<p>記載例 2 の第 1 項では「(又は期中レビュー報告書)」と括弧書きしているところ、記載例 1 の第 1 項では括弧書きとしていない。いずれかに統一すべきではないか（記載例 1 に統一するのが好ましいと思われる）。</p>	監査法人	<p>ご指摘を踏まえ、《付録 2 経営者確認書の記載例》《記載例 1 ー書簡に関する経営者確認書の記載例》第 1 項の記載を以下のとおり修正いたしました。</p>	有

No.	項目	コメントの概要	コメント提出者の属性	コメントへの対応	修正の有無
				届出書に記載されている当社の 年 月 日から 年 月 日までの連結会計年度の連結財務諸表及び事業年度の財務諸表、並びに 年 月 日から 年 月 日までの連結会計年度の間連結会計期間（ 年 月 日から 年 月 日まで）に係る中間連結財務諸表について、当該監査報告書（又は期中レビュー報告書）の日付現在の状況において、当該連結財務諸表、財務諸表及び中間連結財務諸表の訂正を必要とする事項は、 年 月 日（打切日）現在生じておりません。	
22	付録2 経営者確認書の記載例記載例1	<p>（注2）の末尾に、付録1の文例2の10(2)のまた書きに対応する文章として以下を追加するのがよいのではないか。</p> <p><u>付録2の記載例1(注2)の末尾への追加文言</u></p> <p>「なお、当社が貴監査法人に示した次の各項目の金額は、上記に基づき、別紙（文例は省略）に記載した算式によって算出したものであります。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 年 月 日（前連結会計年度末日又は中間連結会計期間末日）の翌日から 年 月 日（直近の月次連結財務諸表の月末日付）までの期間の売上高及び当期純利益、前年度の同一期間の売上高及び当期純利益</li> <li>・ 年 月 日（直近の月次連結財務諸表の月末日付）現在の純資産額及び 年 月 日（前連結会計年度末日又は中間連結会計期間末日）現在の純資産額」 <p><u>付録1の文例2の10(2)のまた書き</u></p> <p>「また、会社が当監査法人（注4）に示した次の各項目の金額は、上記に基づき、別紙（文例は省略）に記載した算式によって算出したものである旨、会社の（役職・氏名）から説明を受けた。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ ×2年9月30日の翌日から×3年1月31日までの期間の売上高及び当期純利益、前年度の同一期間の売上高及び当期純利益</li> <li>・ ×3年1月31日現在の純資産額及び×2年9月30日現在の純資産額」</li> </ul> </li></ul>	監査法人	<p>《付録2 経営者確認書の記載例》《記載例1－書簡に関する経営者確認書の記載例》は、経営者確認書の記載の一例を示したものにすぎないため、このままとさせていただきます。</p> <p>なお、監査人が必要と認めた場合には、ご指摘の事項を経営者確認書に追加することも考えられます。</p>	無

以 上