

論文

ISA 720 の改訂過程と利害関係者の反応

京都先端科学大学 経済経営学部

池井 優佳

要 旨

近年の非財務情報の重要性の高まりを受け、2020年に監査基準の改訂が行われた。この改訂により、その他の記載内容に対する監査人の役割が明確化し、監査報告書に「その他の記載内容」区分が追加され、2021年に監査基準報告書720が改正されることとなった。その他の記載内容に対する監査人の役割を記載した監査基準報告書720は、2015年に公表された国際監査基準720（改訂）を修正し、わが国に取り込んだものである。改正された監査基準報告書720の基となる国際監査基準720（改訂）は多くの利害関係者のコメントを反映して改訂されたものであり、その改訂には長い年月を要している。本稿では、国際監査基準720の改訂過程とその過程で利害関係者から寄せられたコメントを紹介し、これらのコメントの基準設定への影響を見る。

キーワード：その他の記載内容、国際監査基準、非財務情報

1. はじめに

近年、中長期的な企業価値の評価において、財務情報だけでなく、ESG（環境、社会的責任、ガバナンス）情報に代表される非財務情報も投資者により考慮されるようになった。わが国でも、金融審議会「ディスクロージャーワーキング・グループ（以下、DWG）」により非財務情報の開示に向けた検討が行われ、2022年6月に公表されたDWG報告で「有価証券報告書において、サステナビリティ情報を一体的に提供する枠組として、独立した『記載欄』を創設すること」（金融審議会、2022、4頁）が提言された。そして、この提言を受け、2023年1月31日に「企業内容等の開示に関する内閣府令」が改正され、同日付で公布、施行された。当該内閣府令の改正により、有価証券報告書および有価証券届出書におけるサステナビ

リティ情報やコーポレート・ガバナンスに関する開示が拡充されることとなった¹。

非財務情報の開示の充実やそれに対する期待を背景に、「当該情報に対する監査人の役割の明確化、及び監査報告書における情報提供の充実を図ることの必要性が高まっている」（企業会計審議会、2020、1頁）ことから、わが国の監査基準も2020年に改訂が行われた。当該改訂および日本公認会計士協会が公表する実務指針：監査基準報告書（以下、監基報）720「監査した財務諸表が含まれる開示書類におけるその他の記載内容に関連する監査人の責任」の改正により、「監査した財務諸表を含む開示書類のうち当該財務諸表と監査報告書とを除いた部分の記載内容（以下、『その他の記載内容』という。）について、監査人の手続を明確にするとともに、監査報告書に必要な記載」（企業会計審議会、2020、1頁）が求められることとなった²。これは、「従来のその他の情報に対する監査人の消極的な関与から、財務諸表や監査人の知見とその他情報の首尾一貫性・整合性や虚偽情報のないことの確認・指摘といった積極的な関与」（松本、2021、84頁）を求めるものである。

この非財務情報に対する監査人の役割を規定した監基報720は、国際監査・保証基準審議会（International Auditing and Assurance Standards Board: 以下、IAASB）により設定された国際監査基準（International Standard on Auditing: 以下、ISA）720（Revised）The Auditor's Responsibilities Relating to Other Informationの内容に修正を加え、取り込んだ基準である。ISA 720（Revised）は2015年4月に公表され、2016年12月より適用が開始されているが、当該基準の改訂には、長い年月を要しており、多くの利害関係者の意見が反映されている。IAASBにより設定されるISAは、その設定に際して公開草案が公表され、利害関係者からのコメントを募る。そして、IAASBは当該コメントを公開草案に反映し、基準を設定、公表する。ISA 720の改訂においては、さらに、公開草案に対するコメントを反映した再公開草案を公表し、利害関係者からのコメントを再度募集している。そこで、本稿では、ISA 720の改訂過程で、その他の情報に関して寄せられたコメントを取り上げ、これらのコメントの基準設定への影響を見ることとする。

ISA 720の改訂過程で、その他の情報（Other Information）及びその他の情報についての記載を含む監査報告書の変更に関する多くの協議資料や公開草案が公表されている。それらはIAASBにより公表されたものであるが、IAASBが監査報告書の変更に関して協議資料を公表する際に、証券監督者国際機構（International Organization of Securities Commissions: 以下、IOSCO）の公表した協議資料（Consultation Report）「Auditor Communications」について検討を行っていた。そのため、本稿ではIAASBの公表した公開草案や協議資料に加え、IOSCOの公表した「Auditor Communications」も含め、公表された順に取り上げることとする。

¹ 当該内閣府令の改正により、以下の項目について記載欄が追加された（金融庁、2023; 倉重、2023）：

- ①従業員の状況：女性管理職比率、男性の育児休業取得率、男女の賃金の差異
- ②サステナビリティに関する考え方及び取組：サステナビリティ全般に関する開示、人的資本・多様性に関する開示
- ③コーポレート・ガバナンスの状況：取締役会等の活動状況、監査役会等の活動状況に関する「具体的な検討内容」、内部監査の実効性を確保するための取組、政策保有株式の発行会社との業務提携等の概要

² わが国監査基準における「その他の記載内容」は、国際的には“Other Information”と称され、本稿では、以下、Other Informationを「その他の情報」という。

2. IOSCO による Auditor Communications

2009年9月にIOSCOは、協議資料「Auditor Communications」を公表した。証券規制当局の主要な目的は投資者保護である（IOSCO, 2009, p.1）。そして、投資者が投資意思決定を行う際に最も重要な情報の一つに財務諸表があり、監査人は財務諸表監査を実施し、その結果である財務諸表の信頼性に対する保証を、監査報告書を通じて投資者に伝達している（IOSCO, 2009, p.1）。監査報告書は監査人と財務諸表利用者のコミュニケーション手段であり、その監査報告書は投資者に適切な情報を提供できているのか、投資者の情報ニーズに応えるための変更が必要かを検討するために当該協議資料が公表され、様々な利害関係者からのコメントが募集された（IOSCO, 2009, p.2）。

「Auditor Communications」では、監査報告書の発展の必要性について質問が提示されているが、特にその他の情報に関するものとして以下の2つの質問を提示している：

- ・ 投資者は投資意思決定を行うために十分な情報を得られているか。もし、十分な情報が得られていないのであれば、情報ギャップは誰により埋められるべきか（IOSCO, 2009, p.13）。
- ・ 監査人以外の者により埋められるべき情報ギャップがあれば、監査人は追加的ディスクロージャーに対してどのような役割を果たすべきか（IOSCO, 2009, p.14）。

1つ目の質問は、そもそも、投資者と情報提供者の間に情報ギャップが存在するのかを問うている。監査報告書の変更について検討する前に、財務情報及び非財務情報の適時開示の要請について再検討する必要があるのかを決定することを意図した質問である（IOSCO, 2009, p.13）。

そして、2つ目の質問は、1つ目の質問で監査人以外による追加的な情報の開示が求められた場合に監査人に求められる役割について問うている。当時の監査人の責任は一般的に、監査報告書で特定された財務情報のみを対象としていた（IOSCO, 2009, p.14）。そこで、この質問は、もし財務諸表以外で情報の開示が行われた場合にも、監査人による信頼性の保証が必要であるか、それに伴い標準監査報告書の変更が必要であるのかを決定することを意図していた（IOSCO, 2009, p.14）。

この協議資料に対して、22件のコメントレターが寄せられた。その内訳は、会計と監査の専門家事務所や組織（国際的な監査基準設定機関を含む）からのコメントが16件、監査監督機関や証券規制当局から3件、投資者、利用者、機関投資家から3件であった（IOSCO, 2010, p.19）。

これらの質問に対して、監査専門家からは、投資者は十分な知識を得たうえで投資意思決定を行うために必要な監査に関する情報を十分に得られているという考えや、投資者が監査に関して必要な情報を得られているかについて判断するために、さらなる研究や議論、IAASB

による作業が必要であるという見解、そして情報の不足は企業の報告書の中で経営者により満たされるべきであるという考えまで幅広いコメントが得られた (IOSCO, 2010, p.5)。特に、2つ目の質問に関しては、多くの監査専門家の回答者が、監査人は財務諸表について意見を表明する責任を有しており、財務諸表における不確実性や判断、リスクの情報ギャップについては、財務報告の枠組みに従って、経営者やガバナンスに責任を負う者により情報が提供されるべきであると考え、このような情報についてのコミュニケーションは監査人の役割ではなく、監査人の業務や監査報告書はこのような目的で使われるべきではないと回答している (IOSCO, 2010, p.6)。また、その他の情報についても、多くの監査専門家が、財務諸表作成者や発行者は、企業の運営や業務、その他の利益を害することなく、投資者の利益のために、どのその他の情報を公開すべきかを検討すべきであり、それに従って、監査人はそれらの経営者による追加的な開示の品質や透明性について報告することが求められる可能性がある」とコメントしていた (IOSCO, 2010, pp.7-8)。

これらのコメントから、監査専門家は、投資者に対してより多くの情報が提供されるべきだと考える一方で、その情報は監査人からではなく経営者から提供されるべきであると考えていることがわかる。また、監査人の果たすべき役割は更なる情報提供ではなく、もし経営者から追加で情報が提供される場合にはその情報について何らかの報告を行うという役割を担う可能性があると考えている。さらに、監査報告書の変更について結論を出す前に、さらなる研究やすべての利害関係者の中での議論が重要であると考えている。

他方、利用者や投資者、監督機関や規制当局からも少数ではあるがコメントが寄せられていた。その中でも、ある投資者と規制当局は、監査専門家と同様に、情報ギャップは監査人よりも経営者により埋められることに同意している。しかし、現在監査対象とされていない、会社により発行された特定の情報とその適正表示について監査人が証明するべきであるとコメントしている (IOSCO, 2010, p.9)。また、投資者から寄せられたコメント3件のうち2件は、経営者や監査委員によるさらなるディスクロージャーを望んでおり、IOSCO が、財務諸表作成者やその他の者が現在監査範囲に含まれていない情報を提供することを支援するためのガイドラインの作成を促進すべきであるとコメントしている (IOSCO, 2010, p.10)。さらに、ある投資者は、追加的なディスクロージャーは監査人がすでに実施している業務内容から得られるべきであり、IOSCO による改善の提案は財務諸表作成者に追加的なコスト負担が生じないようにする必要があるとコメントしている (IOSCO, 2010, p.10)。

これらのコメントから、監査専門家だけでなく、一部の投資者や規制当局も経営者や監査委員といった企業側からのさらなる情報の開示を求めていることがわかった。また、これらの者は、開示された情報に対して監査人による保証の提供を望む一方で、追加的なコストが生じることは回避したいと考えていることがわかった。

「Auditor Communications」では、その他の情報についてコメントを募集したわけではないが、監査報告書の変更について取り上げ、利害関係者からのコメントの募集を行った。この協議資料に寄せられたコメントは少数であったが、その他の情報に関係するコメントとして、

監査専門家と投資者や規制当局から、経営者等の企業側からのさらなる情報開示を求める意見が挙がった。また、新たに公表された情報に対して、監査人による保証を求めるコメントがあり、そして監査人の側もそれらの情報に対して報告する可能性について言及している。

当該協議資料の公表と利害関係者から寄せられたコメントを受けて、IOSCO は利用者や投資者に対して更なるアウトリーチ活動を行うこととした。また、監査報告について研究する団体における進展と活動を監督し、必要に応じて対話を行うこととした (IOSCO, 2010, p.11)。

3. Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change

2009年のIOSCOによる「Auditor Communications」の公表後、2011年5月にIAASBは協議資料 (Consultation Paper) 「監査報告の価値の強化：変更への選択肢の模索 (Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change: 以下、CP)」を公表した。

当該協議資料の公表は、2006年にIAASBと米国公認会計士協会 (American Institute of Certified Public Accountants: 以下、AICPA) の監査基準委員会 (Auditing Standards Board: 以下、ASB) が共同で研究委託プロジェクトを行ったことに端を発している。当該プロジェクトは、国際的背景における利用者の標準監査報告書に対する認識の研究を対象として実施された (IAASB, 2009a, par. 2)。このプロジェクトより、IAASBのワーキンググループは、以下のような結論を導いた (IAASB, 2009a, p.1) :

- ①監査報告書は、特に限定付きかそうでないかという点で利用者に評価されている。
- ②無限定監査報告書の価値は、主に象徴的なところであり、その内容の詳細よりも存在自体が評価されている。
- ③財務諸表監査の範囲と目的、そしてそれに関する監査人の役割と責任をとりまく期待ギャップは強固なものであり変えることは難しい。
- ④利用者の監査の範囲と品質に関する認識と監査報告の質に関する認識は密接に関係している。

この研究結果を受け、IAASBのワーキンググループは、さらに、IOSCOの「Auditor Communications」とそれに対するコメントを含む監査報告書の変更に関する情報の検討を行った。そして、財務諸表の主要な利用者や財務報告プロセスにおけるその他の利害関係者の間に監査報告の有用性について共通の見解が存在するかを確かめ、監査報告の品質、適切性、および価値を高めることを目的として (IAASB, 2011c, par. 1)、CPを公表することとした。

当該協議資料も監査報告書を対象としたものであるが、以下の通り、具体的にその他の情報に言及し、監査報告書にその他の情報の記載区分を設けるという変更の提案を行っている：

- ・ 現行のISAのもとで、監査人は監査済み財務諸表と監査報告書を含む書類に含まれる

その他の情報（「その他の情報」）について、監査済み財務諸表と重要な相違がないかを確認するために通読することを要求されている。監査人が重要な相違を発見した場合や明らかな事実の重要な虚偽記載に気付いた場合、ISAは監査人に適当な行動を求めている。これには、監査報告書のその他の記載事項の区分において重要な相違を説明する追加的なコメントを提供することを含んでいる。（IAASB, 2011c, par. 51）

- ・ほとんどの法域において標準監査報告書はその他の情報に対する監査人の責任、または関与について言及していない。これにより、この情報に関する監査人の責任が読み手に対してあいまいな状況が作り出されていると指摘されている。一方で、特定の監査人の責任（例えば、継続企業の前提として企業の存続可能性についての監査人の評価）について注意を惹くことは混乱させ、もしくはその他の情報について高い水準の責任があることを示唆する可能性がある。（IAASB, 2011c, par. 52）
- ・経営者による財政状態及び経営成績の検討と分析（MD&A）や経営と財務のレビュー（OFR）、その他の企業の財務報告の説明は、経営者が利用者に関係する情報についてコミュニケーションをとるためにますます使われるようになっており、また利用者も意思決定においてこれらの情報を重視している。したがって、監査人は、監査済み財務諸表を含む書類に含まれるその他の情報に対する監査人の責任について監査報告書に記載する、さらにはこのようなその他の情報に対する結論を表明するべきであるという提案がある。これはすでにいくつかの法域において要求されている。（IAASB, 2011c, par. 53）

そして、その他の情報に関する提案に対して以下の2つの質問を提示している（IAASB, 2011c, p.16）：

- ・監査済み財務諸表を含む書類におけるその他の情報についての監査人の責任に関する記述を標準監査報告書に含める可能性に対する反応について質問する。このような変更は利用者にとって有益であると思うか。
- ・もし有益であれば、記述はどのような様式を取るべきか。監査人は監査済み財務諸表を含む書類におけるその他の情報に対するその責任について説明するだけで十分か。監査人がその他の情報について何か報告すべきことがあるかについて明確な記述がされるべきか。

CPに対して、IAASBに82件のコメントレーターが寄せられ（IAASB, 2011a, par. 4）、そのうち、その他の情報に関する上記質問に回答していたものは73件³であった。その他の情報に関する質問への回答者の内訳は【図表1】のとおりである。

³ 全てのコメントレーターに目を通し、その他の情報に関する質問に言及していたものをカウントした。

【図表 1】 CP のその他の情報に関する質問への回答者の内訳

利害関係者による分類	回答者数	割合
投資者・アナリスト	5	7%
ガバナンスに責任を負う者	2	3%
規制当局・監督機関	10	14%
基準設定機関	6	8%
会計事務所	10	14%
公的機関 (Public Sector Organizations)	7	10%
FS 作成者	3	4%
会員団体・その他専門家団体	25	34%
個人・その他	5	7%
合 計	73	100%

出所：筆者作成

さらに、質問に対する利害関係者のコメントをまとめると【図表 2】のとおりである。

【図表 2】 CP のその他の情報に関する提案に対する利害関係者の反応

投資者・ アナリスト	ガバナンスに 責任を負う者	規制当局・ 監督機関	基準設定機関	会計事務所	公的機関 (Public Sector Organization)	FS 作成者	会員団体・ その他専門家団体	個人
その他の情報に関する変更の模索への全般的な支持								
強い支持	支持	強い支持	強い支持	強い支持	支持	強い支持	強い支持	強い支持
その他の情報に対する監査人の責任の監査報告書への記載								
強い支持	支持	強い支持	強い支持	強い支持	支持	強い支持	支持	強い支持
監査人が何か報告すべきことがあるかについて明確な記述/その他の情報に対する結論の表明								
わずかな 支持	いくらかの 支持	いくらかの 支持	支持	わずかな 支持	いくらかの 支持	支持なし	いくらかの 支持	いくらかの 支持
その他の情報（例えば批判的な会計上の見積りまたはビジネスリスクといった MD&A のすべてまたは一部）に対する保証の模索								
わずかな 支持	支持なし	いくらか の支持	支持なし	わずかな 支持	支持なし	支持なし	わずかな 支持	わずかな 支持
強い支持 = 75% 以上 支持 = 50-74% いくらかの支持 = 25-49% わずかな支持 = 1-24% 支持なし = 0%								

出所：IAASB (2011b)

【図表2】からも明らかのように、すべての分類の大多数の回答者⁴は、監査済み財務諸表を含む書類において提供されるその他の情報を、監査済み財務諸表と重要な相違がないかを確かめるために通読するという監査人の責任に関する記述を監査報告書に含めることを支持した (IAASB, 2011a, par. 25)。多くの回答者⁵は the Fourth Directive により要求されているヨーロッパやオーストラリアを含む一部の地域ですでに実施されているように、実施された手続に基づく明確な監査人の結論の表明を支持した (IAASB, 2011a, par. 25)。さらに、これらの回答者の一部は、監査人により通読された情報は明確に示されるべきであると提案した (IAASB, 2011a, par. 25)。また、いくつかの回答者⁶は、監査人がその他の情報 (例えば MD&A に含まれる批判的な会計上の見積り) のすべて、または一部について保証を提供することができるかどうかを模索することは、経営者により提供された情報を証明するという監査人の役割を維持する中で、財務諸表の作成における重要な判断をより強調するという必要性に応えるために有益であると答えた (IAASB, 2011a, par. 26)。その他の情報に対する監査人の責任の記述を監査報告書に含めることを支持しない回答者⁷は、これにより、ほとんど有益ではないにもかかわらず報告書が長くなると考えている (IAASB, 2011a, par. 26)。しかし、このうち一部の回答者はこのような責任が別の場所で説明されることについては反対ではなかった (IAASB, 2011a, par. 26)。また、これらの情報は監査されていないため、適切な文脈なく監査報告書におけるこの記述の注意を惹くことで、これを過度に強調し、期待ギャップを拡大する可能性があるとの指摘があった (IAASB, 2011a, par. 26)。

その他の情報に関する提案に不支持を示した回答者にさらに着目すると、まず、会計事務所である Baker Tilly とそのメンバーファームである Pitcher Partners が不支持を表明していた (IAASB, 2011a, footnote 38)。これらは、それぞれイギリスとオーストラリアに事務所を持つ会計事務所であり、両国においては監査の対象について監査報告書にリファレンスを付けることとしているため、協議資料で提案されたように監査報告書においてその他の情報に対する監査人の責任に関する記載を行う必要はないと考えている (Baker Tilly, 2011, p.6; Pitcher Partners, 2011, p.6)。さらに、Pitcher Partners は監査人が実施していないことについて

⁴ その他の情報に対する監査人の責任に関する記述を行うことを支持したのは、投資者・アナリスト：BR、CaIPERS、CFA、EUMEDION、HEOS、ガバナンスに責任を負う者：AICD、IIA、規制当局・監督機関：CPAB、DFSA、EBA、ESMA、FAOA、FSAN、H3C、IAIS、SEHKL、基準設定機関：AASB-MIA、APB、AUASB、ASB、CAASB、NZAASB、会計事務所：BDO、DTT、EYG、GTI、KPMG、MAZARS、PWC、RSM、公的機関：AGQ、AGSA、GAO、LADM、NAO、財務諸表作成者：CNRL、ENMAX、FEI-C、会員団体・その他専門家団体：ASSIREVI、CAQ、CGAC、CHA、CNCC-CSOEC、CPAA、EFAA、HKICPA、ICAEW、ICAM、ICAP、ICAS、ICPAR、IDW、JICPA、NYSSCPA、SAICA、SMPC、ZICA、個人・その他：CB、CM、FI、RM であった (IAASB, 2011a, footnote 34)。

⁵ その他の情報に対する監査人の結論の表明を支持したのは、投資者・アナリスト：HEOS、ガバナンスに責任を負う者：IIA、規制当局・監督機関：EBA、ESMA、FSAN、H3C、IAIS、基準設定機関：AASB-MIA、CAASB、NZAASB、会計事務所：EYG、MAZARS、公的機関：AGQ、NAO、会員団体・その他専門家団体：CGAC、CNCC-CSOEC、ICAM、ICAP、ICAS、ICPAR、NYSSCPA、SAICA、ZICA、個人・その他：CB、CM であった (IAASB, 2011a, footnote 36)。

⁶ その他の情報に対する保証の模索を支持したのは、投資者・アナリスト：BR、規制当局・監督機関：CPAB、ESMA、SEHKL、会計事務所：MAZARS、PWC、会員団体・その他専門家団体：ASSIREVI、CAQ、FEE、NBA、NYSSCPA、個人・その他：BM であった (IAASB, 2011a, footnote 37)。

⁷ 監査報告書にその他の情報に対する監査人の責任について記載することに不支持を示したのは、会計事務所：BT、PP、公的機関：ACAG、AGNZ、会員団体・その他専門家団体：KICPA であった (IAASB, 2011a, footnote 38)。

て記載することは利害関係者を混乱させる恐れがあり、また、監査が実施された情報を監査報告書において明確にすべきだと考えるが、情報過多の時代において監査人の責任を拡大することは現実的ではないため不支持を示している（Pitcher Partners, 2011, p.6）。これと同様に、韓国公認会計士協会（Korean Institute of Certified Public Accountants: 以下、KICPA）も、その他の情報に対して十分かつ適切な手続を実施することは難しく、単に監査人の責任の拡大につながるのではないかという懸念から不支持を示していた（KICPA, 2011, p.4）。一方で、公的機関（Public Sector Organization）であるオーストラリア会計検査院（Australasian Council of Auditors-General: 以下、ACAG）とニュージーランド会計検査院（Office of the Controller and Auditor-General of New Zealand: 以下、AGNZ）はそれぞれ別の理由で不支持を表明している。まず、ACAG は、監査報告書の導入部分で監査の対象となる書類が挙げられているため、また、その他の情報についての記載はほとんど有益でないにもかかわらず監査報告書を長くするという理由から監査報告書にその他の情報に関する記載を含めることを支持しなかった（ACAG, 2011, p.4）。AGNZ は、監査人がその他の情報を通読し、財務諸表との一貫性を確認したこと示すのは、利用者を混乱させ、期待ギャップをさらに拡大する可能性もあるとして不支持を示した（AGNZ, 2011, p.8）。

これらのコメントを受けて、ワーキンググループはその他の情報に関する検討を当該監査報告のワーキンググループで行うか、2012年に公開草案の公表を控えるISA 720のタスクフォース⁸で行うかを検討した。その結果、その他の情報に対する監査人の関与についてIAASBにおいて更なる議論が必要であるとの観点からISA 720のタスクフォースと共同しながら当該監査報告プロジェクトの一部として取り扱うこととした（IAASB, 2011e, par. 11）。

4. Invitation to Comment: Improving the Auditor's Report

CPに寄せられたコメントから、当時の監査報告書に対して多くの問題が挙がり、これらに対する適時の対応が必要であることからIAASBの監査報告プロジェクトは早急に進められた⁹（IAASB, 2012a, p.24）。そして、CPの公表から約1年後の2012年6月に「意見聴取：監査報告書の改善（Invitation to Comment: Improving the Auditor's Report: 以下ITC）が公表された。ITCも監査報告書について改善案を示しコメントを募集しているが、CPと同様に具体的にその他の情報に言及し、提案と質問を提示している。

ITCでは、まず改善案による監査報告書を例示している。当該監査報告書にはその他の情報の記載区分が設けられており、その具体的文例は以下のとおりである：

⁸ 第5節で取り扱うが、ISA 720の改訂プロジェクトが2009年12月に開始しており、CPの公表時には、ISA 720のタスクフォースにより、監査報告書の改革と同時並行でISA 720の改訂作業が行われていた。

⁹ 監査報告に関しては2013年6月にはIAASBで審議され、基準の公開草案または協議資料を発行することを計画していたことも当該プロジェクトが急いで進められた要因の一つであった（IAASB, 2011e, par. 51）。

その他の情報

監査の一部として、我々は「その他の情報を含む特定の書類。例：年次報告書」に含まれる「通読した特定のその他の情報を明確に示す。例：取締役会議長意見表明書 (Chairman's Statement)、ビジネスレビュー等」を、監査済み財務諸表と重要な相違がないかを確かめることを目的として通読した。通読により、当該情報と監査済み財務諸表の間に重要な相違は認められなかった、しかし、我々は当該情報に対して監査を実施しておらず、したがって、これに対して意見を表明するものではない。(IAASB, 2012e, p.11)

ITC では、上記の監査報告書におけるその他の情報の記載区分に関する提案について、提案内容の説明とその理由が示されている。まず、「その他の情報」は、「法令、規制、または慣習により監査済み財務諸表と監査報告書と同じ書類に含まれる財務情報と非財務情報（財務諸表と監査報告書を除く）」(IAASB, 2012e, par. 65) と定義されている。

次に、上記監査報告書の例示における文言が提案された理由が挙げられている。まず、監査報告書におけるその他の情報に対する監査人の責任の記載を行うこと、何らかの形で監査人がその他の情報に対して結論を表明することについて、CP では多くの回答者から支持が得られている (IAASB, 2012e, par. 66)。また、IAASB は、その他の情報を通読し、その他の情報と財務諸表に重要な相違がないかの記述を含めることが、現行の ISA 720 と監査手続が一貫し、監査報告の価値を高め、最も適切であると判断した (IAASB, 2012e, par. 67) ため、上記監査報告書の例示における記載が提案された。さらに、監査報告書における記載に関して、ISA 720 のもとで監査人の作業が、その他の情報を通読することに限定されているにもかかわらず、その他の情報と財務諸表に重要な相違がなかったということを明確に記述することは、その他の情報は監査を受けていると利用者を誤導し、期待ギャップを拡大しかねないため、改善案では、監査人は財務諸表監査の一環としてその他の情報の監査は実施していないという言明が含まれている (IAASB, 2012e, par. 69)。また、ISA 720 では事実の重要な虚偽表示についても言及しているが、ISA 720 で求められる作業は、それについての監査人の記述や結論の表明には不十分であるため、IAASB は事実の重要な虚偽表示についての記述を監査報告書に含めることを提案しないこととした (IAASB, 2012e, par. 70)。そして、例示に関して、監査人が重要な相違を発見し、その他の情報について修正が必要であるにもかかわらず経営者が修正を拒んだ場合には、重要な相違はなかったという文言は、これについての詳細な説明に置き換えられるとしている (IAASB, 2012e, par. 68)。最後に、当該監査報告書の改訂プロジェクトと同時に ISA 720 の改訂プロジェクトも実施されているため、ISA 720 の改訂終了時に、ITC の提案したその他の情報に関する記述に変更が生じる可能性に言及している (IAASB, 2012e, par. 71)。

上記監査報告書におけるその他の情報の記載区分の例示とその提案内容に関する説明を受けて、ITC はその他の情報に関して以下の質問を提示している (IAASB, 2012e, p.14) :

- ・その他の記載内容に関する監査人の記述 (auditor statement) の提案の価値 (value) と障害 (impediments) についてどう考えますか。

ITC に対して、IAASB に 165 件のコメントレターが寄せられ (IAASB, 2012d)、そのうち、その他の情報に関する上記質問に回答していたものは 120 件であった。その他の情報に関する質問への回答者の内訳は【図表 3】のとおりである。

【図表 3】 ITC のその他の情報に関する質問への回答者の内訳

利害関係者による分類	回答者数	割合
投資者・アナリスト	10	8%
ガバナンスに責任を負う者	4	3%
規制当局・監督機関	10	8%
基準設定機関	13	11%
会計事務所	21	18%
公的機関 (Public Sector Organizations)	10	8%
FS 作成者	4	3%
会員団体・その他専門家団体	37	31%
学者	3	3%
個人・その他	8	7%
合 計	120	100%

出所：IAASB (2013c) をもとに筆者作成

さらに、質問に対する利害関係者のコメントをまとめると【図表 4】のとおりである。

【図表 4】に示されるとおり、幅広い利害関係者の多くの回答者¹⁰が ITC のその他の情報に関する提案に対して支持を示した。支持を示した回答者の多くは、監査報告書においてその他の情報に対する監査人の責任を明確に示すことは、当該監査人の責任を理解しておらず、監査人による実態よりも過大な関与を期待している利害関係者も存在する可能性があるため、監査報告書の価値を高め、利用者に対する透明性の改善を図り、ひいては期待ギャップの縮小につながると考えている (IAASB, 2013a, par. 30)。しかし、監査報告書におけるその他の情報に関する記載を支持した者の一部¹¹は、監査人のその他の情報に対する責任が限定されて

¹⁰ ITC における監査報告書のその他の情報の記載区分の例示の文言を支持したのは、投資者・アナリスト：ABI、CalPERS、EUMEDION、GCSPS、HEOS、IGCN、IMA、NAPF、SAAJ、ガバナンスに責任を負う者：AICD、IBGC、IIA、OECD、規制当局・監督機関：CPAB、CSA、CAC、CSRC、DFSA、HKFRC、IAIS、IOSCO、IRBA、JSE、会計事務所：BDO、CB、DTT、EYG、GII、KPMG、SRA、WBLI、公的機関：ACAG、AGA、BC、CIPFA、NAOS、財務諸表作成者：BE、Gof100-UK、OAIB、学者：AAA、UofW、VMassarygina、個人・その他：CBarnard、DJuvenal/MRejon、FIRungu、RMahadevan であった (IAASB, 2013a, footnote 37)。

¹¹ ITC の提案を支持しつつも、利用者を誤導する可能性があるとの懸念を示したのは、規制当局・監督機関：CPAB、

【図表 4】 ITC のその他の情報に関する提案に対する利害関係者の反応

利害関係者別	支持する	支持しない	回答なし	総計
投資者・アナリスト	9	1	3	13
ガバナンスに責任を負う者	4		4	8
規制当局・監督機関	10		7	17
基準設定機関	11	2		13
会計事務所	16	5	3	24
公的機関 (Public Sector Organizations)	6	4	2	12
FS 作成者	4		7	11
会員団体・その他専門家団体	32	5	7	44
学者	3		7	10
個人・その他	5	3	5	13
合 計	100	20	45	165

出所：IAASB (2013c) をもとに筆者作成

いることから、その他の情報に対して一定レベルの保証を提供していると利用者を誤導する可能性があるとの懸念を示した (IAASB, 2013a, par. 31)。

一方で、特に会計事務所や会員団体及び専門家団体といった一部の回答者は監査報告書にその他の情報に関する明確な記載を行うことに不支持を示した。その理由として、以下が挙げられた (IAASB, 2013a, par. 33)：

- ・ 監査報告書における記載はより広範な監査手続の対象となっていると利用者を誤った理解に導く可能性があり、またその他の情報に過度な信頼を寄せる可能性があり、期待ギャップをさらに拡大する可能性がある¹²。この点に関して、少数の回答者¹³は、その他の情報に関する記載が明確に表現されることを確保するために、提案されたその他の情報に関する記載をもとにした監査人の作業に対する利用者の認識を理解するためにさらなる研究やアウトリーチが必要であると示した。
- ・ 監査報告書における記載は監査報告書を長くし、「紋切り型 (boilerplate)」の報告書を奨励することとなる。この回答者の見解では、このような記載は利用者に対して監査報告書の価値を高めない¹⁴。

基準設定機関：ASB、会計事務所：BDO、GTI、KPMG、財務諸表作成者：PAIB であった (IAASB, 2013a, footnote 44)。

¹² 当該理由で不支持を表明したのは、会計事務所：CCW-UK、WK、公的機関：AGC、AGM、AGNZ、AGQ、財務諸表作成者：QCA、会員団体・その他専門家団体：CPRB/SCAG、WPK であった (IAASB, 2013a, footnote 51)。

¹³ 当該回答者は、規制当局・監督機関：CPAB、CSA CAC、会計事務所：CCW-UK、財務諸表作成者：QCA であった (IAASB, 2013a, footnote 52)。

¹⁴ 当該理由で不支持を表明したのは、基準設定機関：NZAuASB、会計事務所：BT、CCW-UK、MNP、WK、会員団

- ・監査報告書における記載は、監査済み財務諸表に結論を表明するという現在の監査人の責任を超えるものであり、監査人がその他の情報に対して結論を表明する必要があると暗に示す可能性がある¹⁵。
- ・監査報告書における記載は、特に現在その他の情報に対する報告責任を規定していない法域において監査人の作業と監査報酬の増加につながる可能性がある。また、そのような記載は監査人を追加的な責任リスクにさらす可能性がある¹⁶。
- ・監査報告書における記載は、監査報告書を新規公開に伴う文書のようにその他の情報が監査報告書日から変更される書類に組み込む関係で実施上の困難が生じる可能性がある¹⁷。
- ・監査報告書における記載は、その他の情報が監査報告書日後まで入手できないような状況においては運用が難しい可能性がある。このような状況で報告責任を課すことで、その他の情報に関する報告は潜在的に後発事象の期間を延ばし、監査リスクを高める¹⁸。

以上より、ITC で提案された監査報告書におけるその他の情報に関する記載区分の新設やその文言は、その他の情報への監査人の関与や責任について利害関係者を啓蒙し、さらに監査報告書の価値を高めることができるという理由から、幅広い利害関係者の多くから支持が得られたことがわかる。他方、監査実施者であると考えられる会計事務所や会員団体・その他の専門家団体に代表される不支持を示した回答者からは、反対に、その他の情報に関する記載は利用者を誤った理解に導き、期待ギャップの拡大につながり、監査人の責任やリスクを高め、さらに、これは監査報告書の価値を高めるものではないといったコメントが寄せられている。

ITC には、IOSCO の「Auditor Communications」や CP と比較して多数のコメントが寄せられていたが、その他の情報に関する IAASB の審議は次節で取り扱う ISA 720 (Revised) の公開草案¹⁹の審議に譲られることとなった。

5. ISA 720 (Revised) Exposure Draft

前節の ITC の次に、その他の情報に関して IAASB から、ISA 720 (Revised) の「公開草

体・その他専門家団体：BICA、CPRB/SCAG、IMCPであった（IAASB, 2013a, footnote 53）。

¹⁵ 当該理由で不支持を表明したのは、公的機関：AGC、AGQであった（IAASB, 2013a, footnote 54）。

¹⁶ 当該理由で不支持を表明したのは、会計事務所：BT、MNP、公的機関：AGC、AGM、AGNZ、AGQ、会員団体・その他専門家団体：CPRB/SCAG、WPKであった（IAASB, 2013a, footnote 55）。

¹⁷ 当該理由で不支持を表明したのは、規制当局・監督機関：CSA CAC、公的機関：AGC、AGQであった（IAASB, 2013a, footnote 56）。

¹⁸ 当該理由で不支持を表明したのは、公的機関：AGC、AGM、AGQ、個人・その他：KPastakiaであった（IAASB, 2013a, footnote 57）。

¹⁹ ITC に対するコメントの受付は2012年10月8日までであったが（IAASB, 2012e, p.2）、その直後の2012年11月にISA 720 (Revised)の公開草案が公表され、当該公開草案に対するコメントは2013年3月14日まで受け付けられた（IAASB, 2012c）。

案：監査した財務諸表及び監査報告書が含まれる又はそれに付随する開示書類に含まれるその他の情報に対する監査人の責任（Exposure Draft: The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing or Accompanying Audited Financial Statements and the Auditor's Report Thereon, 以下、ED 720）」が公表された。

改訂前の ISA 720 はクラリティブプロジェクトの一環として再起草され、2009年3月に公表されたが、1993年以来、改訂が行われていなかった（IAASB, 2009b, par. 2）。前回の改訂時から企業の報告環境は大きな変化を遂げており、それらは当該基準の設定時に予期し得ないものであった（IAASB, 2009b, par. 4）。監査済み財務諸表や監査報告書を含む書類に含まれる情報の性質や範囲、任意または強制的に開示される書類の幅、質的情報開示の重要性、コミュニケーションや情報開示方法、その他の情報の重要性に変化があった（IAASB, 2009b, par. 4）。このような今日の財務報告環境の変化に応じ、監査済み財務諸表を含む書類に含まれるその他の情報に対する監査人の責任を特定し、情報の開示方法を把握することで財務諸表の信頼性を維持することを目的として、ISA 720 の改訂が行われた（IAASB, 2009b, par. 8）。そして、2012年11月に ED 720 が公表された（IAASB, 2012c）。

ED 720 では、特に、以下の12の質問について利害関係者からのコメントを募集した（IAASB, 2012c, pp.9-15）：

1. その他の情報に関して監査人の責任を強化する必要があるということに同意するか。特に、その他の情報に関して監査人の責任を拡大することは適切にコストと利益を反映し、さらに公益に資すると思うか。
2. 基準の対象を拡大し、監査済み財務諸表と監査報告書に付随する書類を含めることに同意するか。
3. 当初発行（initial release）の概念は明確で理解可能であるか。特に、当初発行は ISA 560 で定義されるような財務諸表の発行日とは異なることは明確か。
4. 新規公開に伴う書類が対象となるような限定された状況（例：新規株式公開における監査済み財務諸表の当初発行の場合）において新規公開に伴う書類が対象となることは適切であると同意するか、または新規公開に伴う文書は対象外とすべきか。もしこのような状況で新規公開に伴う書類に含まれるその他の情報が基準の要求事項の対象となれば、各国の要求事項に従って監査人が要求される手続と重複、または反するか。
5. 基準の目的は適切で明確だと考えるか。特に：
 - (a) 「監査を通じて得た企業及び企業環境についての監査人の理解に照らして」というフレーズは監査人にとって理解可能か。特に、基準の要求事項と適用指針は、監査人が、監査を通じて得た企業及び企業環境についての監査人の理解に照らして通読し検討するというこの意味を理解するための助けとなるか。
 - (b) 監査人の責任には、監査済み財務諸表との一貫性を確かめるためにその他の情

報を通読し検討することが含まれることは明確であると思うか。

6. 省略の概念を含む「相違」とその他の情報の「重要な相違」という用語の定義は適切であると同意するか。
7. 定義の (a) と (b) で説明されているように、相違は、監査の過程で得た企業及び企業環境についての監査人の理解に照らしてその他の情報を通読し検討した結果、その他の情報が不正確であることに関連することを、監査報告書の利用者は理解すると思うか。
8. その他の情報に対する監査人の作業の種類と範囲に関して基準でとられているアプローチに同意するか。特に：
 - (a) その他の情報を通読し検討する際に監査人が実施すべき作業の範囲を決定するために原則主義のアプローチをとることは適切だと思うか。
 - (b) 第 A37 項におけるその他の情報のカテゴリーと各カテゴリーに対する監査人の作業の種類と範囲に関する適用指針は適切だと思うか。
 - (c) 作業は予想された水準であり、監査人が財務諸表に意見を表明するために必要な範囲を超えるものではないことに同意するか。
9. 基準の Appendix に含まれる質的情報と量的情報の例は有益であると考えるか。
10. 前監査人が監査の過程で得た企業及び企業環境の理解が間違っている、または完全でないことを監査人が発見した場合の監査人の対応は要求事項で明確に示されているか。
11. 報告に関して：
 - (a) 基準の下で、監査報告書における記載で使われている用語（特に、「通読と検討」、「監査の過程で得た企業及び企業環境の理解に照らして」、「重要な相違」）は監査報告書の利用者にとって明確で理解可能であるか。
 - (b) 「監査意見やレビューの結論を表明するものではない」という記載は、その他の情報に関して何の保証も与えていないことを示していることは明確であるか。
12. その他の情報に対して提供される保証の水準は適切であると考えるか。もしそう考えないのであれば、どのような契約が適切な保証を与えるか。

ED 720 に対しては、74 件のコメントレーターが寄せられた (IAASB, 2013b, par. 1)。コメントレーターの内訳は【図表 5】のとおりである。

これらの回答者は、全体的に、その他の情報に対する監査人の責任を強化する IAASB の意図を支持し、また、基準の対象となる書類の範囲を広げることや、財務諸表だけでなく、監査により得られた知識との相違について検討するという監査人の責任の拡大、そして監査報告書を通じてその他の情報に対する監査人の作業の透明性を高めるという変更についても全般的に支持していた (IAASB, 2013b, par. 4)。特に、投資者、公的機関、そして個人の回答者は ED 720 の提案を広く支持していたが、これらの一部と他のステークホルダーの多くは、ED 720 における特定の提案について IAASB の表現方法について懸念を示していた (IAASB, 2013b,

【図表 5】 ED 720 に対するコメントレターの内訳

利害関係者による分類	回答者数	割合
投資者・アナリスト	3	4%
ガバナンスに責任を負う者	2	3%
規制当局・監督機関	9	12%
基準設定機関	5	7%
会計事務所	12	16%
公的機関 (Public Sector Organizations)	6	8%
FS 作成者	1	1%
会員団体・その他専門家団体	30	41%
学者	1	1%
個人・その他	5	7%
合 計	74	100%

出所：IAASB (2013b)

par. 6)。これらの懸念は、提案は不十分であるという見解²⁰から、行き過ぎているという見解²¹まで幅広いものであった (IAASB, 2013b, par. 6)。また、多くの法域で適用可能とすべく、基準に幅を持たせたことから、特定の提案は運用が難しいのではないかという懸念があった (IAASB, 2013b, par. 7)。特に、規制当局やいくつかの他の回答者²²は、より強固な基準を提供するためにさらなる検討が必要だとコメントした。また、提案の表現は、利用者に不合理な期待を生じさせかねない、監査人に広範な解釈の余地を残しているという懸念もあった (IAASB, 2013b, par. 7)。一方で、少数の回答者²³は、IAASB の改訂の意図や ED 720 における特定の提案に同意せず、現行の ISA720 が適切である²⁴、ED はその他の情報の保証に対する利用者のニーズに合致していない²⁵、提案は現行 ISA720 からかけ離れたものであり、現行の目的を大きく上回るものだ²⁶という見解を示していた (IAASB, 2013b, par. 8)。

さらに、回答者に提示した質問の一部に対する利害関係者のコメントをまとめると【図表 6】のとおりである。

²⁰ 投資者・アナリストである EUMEDION と HEOS は、基準の対象を、監査済み財務諸表の当初発行に付随するすべての書類にまで拡大されるべきだとコメントした (IAASB, 2013b, par. 22)。

²¹ 会計事務所：DTT、KI、そして財務諸表作成者：HQ は、対象は監査済み財務諸表についてのコメントを含む書類に狭めるべきだとし、会計事務所：KPMG は、財務報告プロセスに関連する書類は対象外とすべきだとした (IAASB, 2013b, par. 22)。

²² 更なる検討を提案したのは、規制当局・監督機関：IAIS、CPAB、IOSCO と、学者：AAA、ガバナンスに責任を負う者：AICD、会員団体・その他専門家団体：EFAA、SAICA であった (IAASB, 2013b, footnotes 5-7)。

²³ 同意を示さなかったのは、会計事務所：BT、MNP、PP、財務諸表作成者：HQ、会員団体・その他専門家団体：ICAA、ICPAS、IDW であった (IAASB, 2013b, footnote 8)。

²⁴ このように回答したのは、会員団体・その他専門家団体：ICPAS であった (IAASB, 2013b, footnote 9)。

²⁵ このように回答したのは、会員団体・その他専門家団体：ICAA であった (IAASB, 2013b, footnote 10)。

²⁶ このように回答したのは、会員団体・その他専門家団体：IDW であった (IAASB, 2013b, footnote 11)。

【図表 6】 ED 720 に対する利害関係者の反応

アナリスト・ 投資者・ 責任を負う者	ガバナンスに 責任を負う者	規制当局・ 監督機関	基準設定 機関	会計 事務所	(Public Sector Organization) 公的機関	F S 作成者	会員団体・ その他専門家団体	学者	個人
質問 2. その他の情報の対象を拡大することについて									
中	中	中	中	中	中	低	中	N/A	高
質問 3. 当初発行の概念について									
高	低	中	中	低	高	低	低	低	高
質問 4. 新規公開に伴う書類を対象とすることについて									
高	中	混合	低	低	低	低	低	高	中
質問 5 (a) . 企業及び企業環境の理解という概念について									
高	低	中	中	中	中	低	中	中	高
質問 5 (b) . 通読し、検討することに財務諸表を含むことについて									
高	高	中	低	低	中	中	中	高	高
質問 6. 「相違」と「重要な相違」という定義の適切性について									
高	中	中	低	低	中	低	低	高	中
質問 8. 監査人の作業の要求事項を原則主義としたことについて									
高	高	中	高	高	高	低	高	N/A	高
高	方針と関連する ED 720 の提案を強く支持する								
中	原則については支持するものの関連する要求事項や適用指針についてはいくつかの懸念がある								
低	原則や関連する要求事項、適用指針について弱い支持または不支持								
混合	見解が分かれた								
N/A	回答なし								

出所：IAASB (2013b) を筆者一部修正

まず、質問 2 では、その他の情報の対象を拡大することについて意見を問うている。改訂前の基準では、その他の情報を、監査済み財務諸表と監査報告書を含む書類と定義していたが、ED 720 では、監査済み財務諸表と監査報告書を含む書類だけでなく、監査済み財務諸表と監査報告書に付随する書類に定義を拡大している (IAASB, 2013b, par. 13)。その他の情報となる対象の拡大に関しては、ほとんどの利害関係者グループから中程度の支持が得られているが、すでに示したように、この範囲の拡大では不十分だという利害関係者とこれは行き

過ぎているという利害関係者が混在していた (IAASB, 2013b, par. 6)。

次に、質問3では当初発行 (Initial release) の概念について問うている。ED 720では、当初発行を、「当初発行は、報告期間における監査済み財務諸表と監査報告書が、監査報告書の想定利用者や株主にとって初めて利用可能となった時に生じる。」(IAASB, 2012c, par. 9 (b))と定義している。この概念は、その他の情報の対象を決定するためのタイミングの概念であり、監査人に終わりのない責任を課さないためにも必要な概念である (IAASB, 2012c, pp.7-8)。この概念について、投資者や公的機関といった利害関係者は広く支持を示していた (IAASB, 2013b, par. 17)。他方、規制当局は、異なる要請の下で複数の財務諸表と監査報告書を発行するような法域もあり、解釈が難しい²⁷、また、監査報告書における記載の対象とするかを恣意的に操作するために企業が報告書の構成を変えるインセンティブとなる²⁸といった懸念が示されている (IAASB, 2013b, 5)。

質問4では、新規公開に伴う書類を基準の対象とすることや、当該書類を対象とする限定的な状況の適切性を問うている (IAASB, 2012c, p.9)。新規公開に伴う書類は、一般的に、各国の法や規制により特定の要求事項の対象となっており、監査人の責任もすでに規定されている場合があるため、基準に合致するような限定的な場合を除いては、基準の対象としないこととした (IAASB, 2012c, p.8)。この点に関して、投資者からは、1回答者²⁹のみが見解を示し、ED 720を支持した (IAASB, 2013b, par. 52)。他の利害関係者では、ED 720を支持する者³⁰、新規公開に伴う文書をその他の情報の対象に含めることを支持する者³¹、対象に含めることに不支持を示す者³²が混在していた (IAASB, 2013b, par. 52)。不支持を示した者の理由として最も多かったのは、新規公開に伴う文書を基準に含めることは監査人の責任について規定している国の法や規制と衝突するためであった³³ (IAASB, 2013b, par. 52)。

質問5 (a) では、基準の目的に関して、「監査を通じて得た企業及び企業環境についての監査人の理解に照らして」というフレーズの理解可能性について問うている (IAASB, 2012c, p.10)。さらに、質問5 (b) では、監査人の責任に、監査済み財務諸表と相違がないか、そ

²⁷ 当該懸念を示したのは、規制当局・監督機関：CPAB, EAIG, ICAC, IOSCO, MAOBであった (IAASB, 2013b, footnote 13)。

²⁸ 当該懸念を示したのは、規制当局・監督機関：IAIS, 会計事務所：MNP, 学者：AAAであった (IAASB, 2013b, footnote 15)。

²⁹ 新規公開に伴う書類に関する提案に支持を示した投資者はHEOSであった (IAASB, 2013b, footnote 74)。

³⁰ 支持を示したのは、会員団体・その他専門家団体：FAR, FEE, JICPA, NYSSCPA, RCA, 公的機関：Swedish NAO, 規制当局・監督機関：FAR, 投資者・アナリスト：HEOS, 基準設定機関：NZAUASB, 個人：D. Juvenalであった (IAASB, 2013b, footnote 75)。

³¹ 新規公開に伴う文書をその他の情報の対象に含めることを支持した者は、学者：AAA, 会員団体・その他専門家団体：ACCA, ガバナンスに責任を負う者：IIA, 会計事務所：RSMであった (IAASB, 2013b, footnotes 77-80)。

³² 新規公開に伴う書類をその他の情報の対象に含めることに不支持を示した者は、会員団体・その他専門家団体：ACCA, ASSIREVI, CACR, CIPFA, CNCC/CSOEC, EFAA, FSR, HKICPA, ICAA, ICAEW, ICAP, IPAR, MIA (Malaysia), SAICA, ZICA, 基準設定機関：AUASB, CAASB, NBA, 公的機関：AGNZ, Swedish NAO, WAO, 会計事務所：BDO, BT, DTT, EYG, GTI, KI, KPMG, MNP, PP, PWC, 規制当局・監督機関：EAIG, IRE-IBR, IRBA, MAOB, 財務諸表作成者：HQ, 個人：C. Barnard, ANAliであった (IAASB, 2013b, footnotes 81-86)。

³³ 当該理由を挙げたのは、会員団体・その他専門家団体：ACCA, ASSIREVI, CNCC/CSOEC, EFAA, HKICPA, ICAA, ICAEW, ICAP, IPAR, MIA (Malaysia), SAICA, ZICA, 基準設定機関：AUASB, CAASB, NBA, 公的機関：AGNZ, 会計事務所：BDO, BT, DTT, EYG, GTI, KI, MNP, PWC, 規制当局・監督機関：EAIG, IRE-IBR, MAOB, 財務諸表作成者：HQであった (IAASB, 2013b, footnote 82)。

の他の情報を通読し、検討することが含まれることは明確であるかを問うている (IAASB, 2012c, p.10)。ED 720 では、その他の情報と監査済み財務諸表の相違ではなく、監査人が監査の過程で得た企業及び企業環境の理解との相違がないかについてその他情報を通読し、検討することに変更したが、企業及び企業環境の理解に監査済み財務諸表も含まれることとなる (IAASB, 2012c, p.10)。多くの回答者³⁴はこのフレーズに対して支持を示したが、他の回答者は監査人の業務や報告に対する影響に関して懸念を示し、少数の回答者³⁵は、このフレーズはわかりにくいと答えた (IAASB, 2013b, par. 39)。また、多くの回答者は、このフレーズは、幅広い監査において一貫して適用するには、広く、主観的である³⁶とコメントしていた (IAASB, 2013b, par. 39)。

質問 6 では、「相違」と「重要な相違」の定義について問うている (IAASB, 2012c, p.11)。ED 720 において「その他の情報における「相違」は、(i) その他の情報が正しくない、合理的ではない、または不適切な情報を含む場合、または (ii) その他の情報の内容を適切に理解するために必要な情報が省略、または曖昧にされる形でその他の情報が提示されている場合に存在する」と定義されている (IAASB, 2012c, par. 9 (a))。また、「重要な相違」は「監査報告書の利用者が監査済み財務諸表とその他の情報の全体に基づいて行う経済的意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合に、その他の情報における相違は重要である。」 (IAASB, 2012c, par. 9) と定義されている。これに対して、「相違」と「重要な相違」という用語について明確化が必要であるとのコメント³⁷があった (IAASB, 2013b, par. 38)。

最後に、質問 8 (a) では監査人の作業に対して基準でとられたアプローチについて問うている (IAASB, 2012c, p.13)。ED 720 では、その他の情報の種類は多く、専門家の判断が必要となるため、規範的アプローチではなく原則主義的アプローチを採用している (IAASB, 2012c, p.11)。このアプローチについては、幅広い利害関係者から高い支持が得られている (IAASB, 2013b, p.20)。

以上より、ED 720 について、監査人の責任を強化する、基準の対象となる書類の範囲を広げる、監査人の業務の透明性を高めるといった全体的な目的に対して、全般的な支持が得られている。しかし、ED 720 において使われた用語や表現に対しては多くの懸念が挙がっている。ED 720 では監査人に広範な解釈の余地を残しており、一貫した基準の適用が難しく、また、期待ギャップが生じかねないという懸念も挙がっている。

³⁴ このフレーズに対して支持を示したのは、投資者・アナリスト：EUMEDION、HEOS 公的機関：AGNZ、Swedish NAO、WAO、会員団体・その他専門家団体：AICPA、ASSIREVI、CNCC/CSOEC、EFAA、FAR、ICAP、IPAR、MIA (Malaysia)、RCA、ZICA 会計事務所：KI、KPMG、RSM、基準設定機関：AUASB、CAASB、NZAUASB、個人：D. Juvenal であった (IAASB, 2013b, footnote 59)。

³⁵ わかりにくいと答えたのは、公的機関：GAO と財務諸表作成者：HQ であった (IAASB, 2013b, footnote 60)。

³⁶ 当該フレーズが広く主観的だと回答した者は、会計事務所：BDO、BT、MNP、PWC、会員団体・その他専門家団体：CACR、FEE、HKICPA、IBR-IRE、ICPAS、IDW、JICPA、規制当局・監督機関：MAOB、基準設定機関：NBA、個人：C. Barnard であった (IAASB, 2013b, footnote 61)。

³⁷ このようなコメントを寄せたのは、会員団体・その他専門家団体：ICAA、ICAEW、会計事務所：KPMG であった (IAASB, 2013b, footnote 57)。

6. ISA 720 (Revised) Re-Exposure Draft

ED 720 に対する利害関係者からのコメントを受けて、IAASB では ED 720 をさらに改訂する作業が行われた。この結果、ED 720 は大幅に改善されたが、ED 720 の回答者に、コメントする機会が与えられないまま大きな変更が行われることとなったため、IAASB は ISA 720 の公開草案の再公開を決定し、再度コメントの募集が行われることとなった (IAASB, 2014a, p.4)。そして、2014 年 4 月に ISA 720 (Revised) の「公開草案：その他の情報に関連する監査人の責任 (Exposure Draft: The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information, 以下、ED 720 (re-exposure)) が公表された (IAASB, 2014d)。

ED 720 (re-exposure) では、特に、以下の 4 つの質問に対してコメントが募集されている (IAASB, 2014d, p.13) :

1. 基準における目的、対象と定義、監査人の作業に関する (関連する序文と適用指針、説明事項も併せて) 要求事項は、監査人のその他の情報に関する責任を適切に説明し、設定しているか。
2. 基準における提案は一貫した解釈と適用が可能であるか。
3. 提案された監査報告の要求事項は、その他の事項に対する監査人の作業についての利用者への効果的なコミュニケーションにつながるか。
4. 監査報告書日後に入手されたその他の情報に対しては通読と検討のみを監査人に要求し、そのようなその他の情報を監査報告書及び後続の報告書において特定することを求めないという結論に賛成か。

ED 720 (re-exposure) に対しては、73 件のコメントレターが寄せられた (IAASB, 2014e)。コメントレターの内訳は【図表 7】のとおりである。

これらの回答者は、ED 720 (re-exposure) を全体的に支持しており、ED 720 と比較するとすべての利害関係者グループからより多くの支持が得られている (IAASB, 2014c, par. 4)。特に、監督機関のグループ³⁸からも全体に対して支持が得られた一方で、監査人の作業に関する要求事項、監査報告書日後に入手したその他の情報、適用指針、そして調書化に関する要求事項について改善の提案がなされた (IAASB, 2014c, par. 7)。また、ED 720 (re-exposure) では、質問事項を含め、以下の内容について多くの利害関係者から言及があった :

1. 監査人の作業に関する要求事項について
2. その他の情報に関する監査報告書への記載の要求事項について
3. 「その他の情報の虚偽の表示 (Misstatement of the Other Information)」の定義について
4. 監査報告書日後に入手したその他の情報について

³⁸ 全体的な支持を示した規制当局・監督機関は BCBS、IAIS、IFIAR、IOSCO であった (IAASB, 2014c, footnote 4)。

【図表 7】 ED 720 (re-exposure) に対するコメントレターの内訳

利害関係者による分類	回答者数	割合
ガバナンスに責任を負う者	1	1%
規制当局・監督機関	9	12%
基準設定機関	10	14%
会計事務所	11	15%
公的機関 (Public Sector Organization)	9	12%
FS 作成者	2	3%
会員団体・その他専門家団体	29	40%
個人・その他	2	3%
合 計	73	100%

* IAASB のデータ集計後にコメントレターを提出したオーストラリア・ニュージーランド勅許会計士協会 (Chartered Accountants Australia and New Zealand: CAANZ) を「会員団体・その他専門家団体」に追加した。

出所：IAASB (2014b) と IAASB (2014e) をもとに筆者作成

上記 4 つの項目について利害関係者ごとに支持を示した回答者の数をまとめたものが、【図表 8】である。

ED 720 (re-exposure) で質問が提示されていたためか、監査人の作業に関する要求事項についてのコメントレターでの言及は多く、また、【図表 8】からもわかるように、多くの利害関係者が支持を示している³⁹ (IAASB, 2014c, par. 12)。一方で、要求事項における表現を批判する者もあり、「検討する」という言葉が曖昧である⁴⁰、翻訳が難しい⁴¹、作業が過度に批判的である⁴²、または結果に関する枠組みであるべきだ⁴³という指摘もある (IAASB, 2014c, par. 13)。

次に、その他の情報に関して、ED 720 (re-exposure) では、「監査人は、監査報告書日以前にその他の情報を入手した場合には、監査報告書にその他の情報の記載区分を設け、入手したその他の情報を示し、その他の情報に対して監査を実施していないため監査意見や保証を提供しないこと、その他の情報に対する監査人の責任、重要な虚偽表示の説明または報告

³⁹ 監査人の作業に関する要求事項について支持を示したのは、規制当局・監督機関：BCBS、基準設定機関：AUASB、CAASB、CNCC/CSOEC、NBA、会計事務所：BDO、CH、DTT、EYG、GTI、KPMG、MNP、PWC、RSM、UAB、公的機関：AGC、AGSA、CIPFA、GAO、INTOSAI、PAS、UKNAO、財務諸表作成者：HQ、会員団体・その他専門家団体：ANAN、ASSIREVI、ACCA、CALCPA、EFAA、ICPAK、IBRACON、IBR-IRE、ICAG、INCP、MICPA、ZICA、個人・その他：CBarnard、DJuvenal であった (IAASB, 2014c, footnote 5)。

⁴⁰ このような批判を示したのは、規制当局・監督機関：IOSCO と会員団体・その他専門家団体：ICAS であった (IAASB, 2014c, footnote 6)。

⁴¹ このような批判を示したのは、規制当局・監督機関：IOSCO と会員団体・その他専門家団体：FEE であった (IAASB, 2014c, footnote 7)。

⁴² このような批判を示したのは、規制当局・監督機関：EAIG、会計事務所：MNP、会員団体・その他専門家団体：ISCA であった (IAASB, 2014c, footnote 8)。

⁴³ このような批判を示したのは、基準設定機関：FRC であった (IAASB, 2014c, footnote 9)。

【図表 8】 ED 720 (re-exposure) における検討事項に対する利害関係者別の支持数

	ガバナンスに 責任を負う者	規制当局・ 監督機関	基準設定機関	会計事務所	(Public Sector Organization) 公的機関	F S 作成者	会員団体・ その他専門家団体	個人・その他
1. 監査人の作業に関する要求事項について								
	1	4	10	7	1	11	2	
2. その他の情報に関する監査報告書への記載の要求事項について								
		4	8	6		14		
3. 「その他の情報の虚偽の表示 (Misstatement of the Other Information)」の定義について								
		4	3	6		9	2	
4. 監査報告書日後に入手したその他の情報について								
		4	10	7	1	14	2	
寄せられたコメントレター数								
	1	9	10	11	9	2	29	2

(出所：IAASB [2014b] と [2014c] をもとに筆者作成)

事項はないことを記載しなければならない」と規定されており (IAASB, 2014d, par. 21)、「監査報告書日以前に得られたその他の情報がなければ、この記載区分を含む必要はない」こととなっている (IAASB, 2014d, par. A47)。この要求事項により、その他の情報に対する監査人の責任がより明確になるため、多くの回答者は支持を示した⁴⁴ (IAASB, 2014b, par. 11)。一方で、支持しないことを明確に示した者も少数⁴⁵存在した (IAASB, 2014b, par. 11)。

そして、「その他の情報の虚偽の表示 (Misstatement of the other information)」は ED 720 (re-exposure) において新たに登場した用語であり、改訂前の ISA 720 の「事実の虚偽表示 (Misstatement of fact)」及び ED 720 の「その他の情報における相違 (Inconsistency in the other information)」が置き換えられたものである (IAASB, 2014c, par. 10)。「その他の情報の虚偽の表示」は、ED 720 (re-exposure) において、「その他の情報が誤って記載されている、もしくは誤導する場合に存在する (正しく理解するために必要な情報が省略される、または曖昧な場合も含む)。その他の情報が利用者にとって利用可能な情報の一部であることが認識

⁴⁴ その他の情報に関する監査報告書上の記載を支持したのは、基準設定機関：CNCC、IDW、HKICPA、NBA、会計事務所：BDO、CH、DTT、GTI、KPMG、MNP、PWC、RSM、公的機関：AGSA、CIPFA、GAO、SNAO、UKNAO、会員団体・その他専門家団体：ACCA、ANAN、ASSIREVI、CaICPA、ICPAK、EFAA、FEE、IBRACON、IBR-IRE、ICGA、ISCA、INCP、KICPA、PAS、WPK、ZICAであった (IAASB, 2014b, footnote 5)。

⁴⁵ 支持しないことを明確に示したのは、ガバナンスに責任を負う者：AICD、基準設定機関：AUASB、CAASB、HKICPA、会計事務所：EYG、UAB、公的機関：AGC、財務諸表作成者：HQ、会員団体・その他専門家団体：FARであった (IAASB, 2014b, footnote 6)。

されており、利用者の経済的意思決定に合理的に影響すると予想される場合に、その他の情報の虚偽表示は重要である。」(IAASB, 2014d, par. 12 (b))と定義される。多くの回答者はこの定義に明確な支持を示し⁴⁶、または特に言及しなかったが、いくつかの回答者は定義に対して懸念を示している⁴⁷ (IAASB, 2014c, par. 21)。具体的には、監査人の作業に関連して、その他の情報を検討する際に情報の省略や曖昧さにまで監査人が注意を払うことを期待するのは合理的でない⁴⁸ というものや情報の省略や曖昧さを測る基準が存在しない⁴⁹ というものである (IAASB, 2014c, par. 22)。また、重要性の概念を定義に組み込むこと⁵⁰、定義が ISAE 3000 (Revised) で使われているものと近すぎること⁵¹、「虚偽の表示 (misstatement)」と「重要な (material)」の使い方が他の ISA と異なること⁵² など、定義についても様々な懸念が挙げられた (IAASB, 2014c, par. 23)。

最後に、ED 720 (re-exposure) の質問 4 で示された監査報告書日後に入手したその他の情報の取り扱いについても、大多数の回答者が支持を示している⁵³ (IAASB, 2014c, par. 31)。一方で、支持しない者からは、監査報告書日後のその他の情報にはいかなる責任も負うことは支持しない⁵⁴ というコメントと、対照的に、その他の情報に対する要求事項を強化したい⁵⁵ というコメントが寄せられている (IAASB, 2014c, par. 31)。

上記 4 つの項目に関しては、一部不支持を表明するコメント、代替案や改善案を提案するコメントも見られたが、多くの利害関係者が支持を示している。

当該公開草案に寄せられたコメントを受けて、IAASB は、上記 4 つの事項と、さらに、その他の情報の範囲と監査調書に関する要求事項について検討を行い (IAASB, 2014b)、ISA 720 の改訂作業を終えた。そして、2015 年 4 月に ISA 720 (Revised) 「その他の情報に関連する監査人の責任 (The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information)」を公表した (IAASB, 2015)。

⁴⁶ 「その他の情報の虚偽の表示」の定義に明確な支持を示したのは、基準設定機関：AUASB、CNCC/CSOEC、NBA、NZAUASB、会計事務所：CH、KPMG、RSM、公的機関：AGC、CIPFA、GAO、INTOSAI、PAS、UKNAO、会員団体・その他専門家団体：ANAN、CACR、CALCPA、EFAA、ICAG、ICPAK、INCP、KICCPA、MICPA、個人・その他：CBarnard、DJuvenal であった (IAASB, 2014c, footnote 32)。

⁴⁷ 「その他の情報の虚偽の表示」の定義に懸念を示したのは、規制当局：IRBA、基準設定機関：IDW、会計事務所：EYG、GTI、PWC、会員団体・その他専門家団体：IBRACON、ISCA、MICPA であった (IAASB, 2014c, footnote 33)。

⁴⁸ このような懸念を示したのは、会員団体・その他専門家団体である MICPA であった (IAASB, 2014c, footnote 34)。

⁴⁹ このような懸念を示したのは、会計事務所：PWC、財務諸表作成者：CCMC、会員団体・その他専門家団体：MIA であった (IAASB, 2014c, footnote 35)。

⁵⁰ このような懸念を示したのは、ガバナンスに責任を負う者：AICD、基準設定機関：IDW、会計事務所：BDO、EYG、GTI、財務諸表作成者：CCMC、会員団体・その他専門家団体：CAQ であった (IAASB, 2014c, footnote 36)。

⁵¹ このような懸念を示したのは、会計事務所である EYG であった (IAASB, 2014c, footnote 38)。

⁵² このような懸念を示したのは、基準設定機関である IDW であった (IAASB, 2014c, footnote 39)。

⁵³ 監査報告書日後に得られたその他の情報に関して支持を示したのは、基準設定機関：AUASB、CNCC/CSOEC、HKICPA、NZAUASB、会計事務所：BDO、CH、DTT、EYG、GTI、KPMG、MNP、PWC、RSM、UAB、公的機関：AGSA、CIPFA、GAO、INTOSAI、PAS、SNAO、UKNAO、財務諸表作成者：HQ、会員団体・その他専門家団体：ACCA、ANAN、ASSIREVI、CalCPA、EFAA、FAR、IBRACON、IBR-IRE、ICPAK、ISCA、KICPA、MICPA、SAICA、ZICA、個人・その他：CBarnard、DJuvenal であった (IAASB, 2014c, footnote 46)。

⁵⁴ いかなる責任も支持しないとしたのは、基準設定機関：CAASB、HKICPA、IDW、JICPA、会員団体・その他専門家団体：AIC であった (IAASB, 2014c, footnote 47)。

⁵⁵ 要求事項を強化したいと考えるものは、規制当局・監督機関：EAIG、IAIS、IOSCO、基準設定機関：FRC であった (IAASB, 2014c, footnote 48)。

7. おわりに

本稿では、ISA 720 を改訂する過程で公表された協議資料や公開草案、及びそれらに寄せられた利害関係者からのコメントを紹介した。

まず、IOSCO は監査報告書の発展の必要性を検討するため、「Auditor Communications」を公表した。これに対して、その他の情報に関して、監査専門家と投資者や規制当局から、さらに経営者や監査委員といった企業の側からも情報開示を望む声が挙がった。

次に、IAASB により、監査報告書の変更に関して公表された CP では、監査報告書にその他の情報の記載区分を設ける提案がなされ、これに対して多くの支持が寄せられた。一方、監査報告書でその他の情報の記載区分を設けることは、その利益に反して監査報告書を冗長なものとする、その他の情報に関して監査が実施されたと監査報告書利用者を誤導するといった理由で少数ではあるが不支持の意見が寄せられた。

さらに、CP に対するコメントを受けて、IAASB は ITC を公表した。ITC では、監査報告書のその他の情報の記載区分について具体的に文例を示した提案が行われた。これに対しても多くの支持が寄せられたものの、CP と同様の理由による不支持の意見、さらに、監査人の責任の拡大や手続実施上の困難を理由とした不支持の意見も寄せられた。

CP や ITC の公表と同時に進められていた ISA 720 の改訂に関して公表された ED 720 では、その他の情報の対象や監査人の責任の拡大が図られた。この改訂の趣旨には多くの支持が寄せられたが、その他の情報の対象の拡大については、さらに拡大すべきだという理由による不支持と、反対に拡大が行き過ぎているという理由による不支持の意見が寄せられた。また、この ED 720 には、基準の多くの箇所で作られている文言や用語がわかりにくく、解釈に幅が出るというコメントが寄せられた。

その後、ED 720 に寄せられた意見をもとに ED 720 の改善を図り、再度、草案が公開された。ED 720 (re-exposure) に対しては、引き続き、文言や用語に改善の余地があるとのコメントも多く寄せられたが、ED720 に対するコメントを反映した再公開草案であるということもあり、ED 720 よりも多くの支持が得られた。

そして、ED 720 (re-exposure) に対するコメントを反映して、最終的に ISA 720 (Revised) が公表されることとなった。ED 720 へのコメントレターを受けて、タスクフォースは、「すべての回答者を満足させる解決策を見つけることは難しい」(IAASB, 2013b, par. 9) と考えていたが、公開草案に寄せられたコメントをもとに議論を重ね、改訂を行なった結果、多くの利害関係者に受け入れられる基準となったと考えられる。

参考文献

ACAG (2011) Comment Letter for Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change, https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/publications/exposure-drafts/comments/5498-final-acag-submission-iaa.pdf.

- AGNZ (2011) Comment Letter for Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change, https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/publications/exposure-drafts/comments/AGNZ.pdf.
- Baker Tilly (2011) Comment Letter for Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change, https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/publications/exposure-drafts/comments/IAASB%20111011%20BT%20Response%20to%20auditor%20report%20consultation%20FINAL.PDF.
- IAASB (2009a) Agenda Item 4-A: Auditor's Report- IAASB Working Group Report, December meeting.
- IAASB (2009b) Agenda Item 9-A (Revised): The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements- IAASB Project Proposal, December meeting.
- IAASB (2010) Agenda Item 7-A: Auditor Reporting- Issues and IAASB Working Group Proposals, December meeting.
- IAASB (2011a) Agenda Item 5-B: Auditor Reporting-Summary of Significant Views, Threshold Questions and Working Group Suggestions for a Way Forward, December meeting.
- IAASB (2011b) Agenda Item 5-C: Options for Change in Auditor Reporting- Scorecard of Responses Received on Consultation, December meeting.
- IAASB (2011c) Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change.
- IAASB (2011d) Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change, <https://www.iaasb.org/publications/enhancing-value-auditor-reporting-exploring-options-change-1> (2023年8月28日閲覧).
- IAASB (2011e) Updated Agenda Item 5-A: Enhancing the Value of Auditor Reporting- Draft IAASB Project Proposal to Revise ISAs Updated for IAASB December 2011 Discussions, December meeting.
- IAASB (2012a) Agenda Item 1-A: Final Minutes of the 48th Meeting of the International Auditing and Assurance Standards Board, March meeting.
- IAASB (2012b) Agenda Item 6: Auditor Reporting-Summary of Comment on Key Improvements Included in the Invitation to Comment (ITC), December meeting.
- IAASB (2012c) Exposure Draft: International Standard on Auditing (ISA) 720 (Revised): The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing or Accompanying Audited Financial Statements and Auditor's Report Thereon.
- IAASB (2012d) Improving the auditor's report, <https://www.iaasb.org/publications/improving-auditors-report> (2023年8月28日閲覧).
- IAASB (2012e) Invitation to Comment: Improving the Auditor's Report.
- IAASB (2013a) Agenda Item 2-B: Auditor Reporting-Summary of Invitation to Comment (ITC)

- Responses Relating to Remaining Suggested Improvements, February meeting.
- IAASB (2013b) Agenda Item 5-A: Other Information- Issues and IAASB Task Force Proposals, June meeting.
- IAASB (2013c) Supplement to Agenda Item 2-Compilation of Responses to ITC-Question 10-Other Information, April meeting.
- IAASB (2014a) Agenda Item 1-B: Draft Minutes of the 61th Meeting of the International Auditing and Assurance Standards Board Held on March 17–21, 2014 in New York, USA, April meeting.
- IAASB (2014b) Agenda Item 2-A: ISA 720 -Other Information- Issues and IAASB Task Force Recommendations, December meeting.
- IAASB (2014c) Agenda Item 7-A: ISA 720 -Other Information- Issues and IAASB Task Force Recommendations, September meeting.
- IAASB (2014d) Exposure Draft: Proposed International Standard on Auditing (ISA) 720 (Revised): The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information.
- IAASB (2014e) International Standard on Auditing 720 (Revised), The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information, <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-720-revised-auditors-responsibilities-relating-other-information> (2023年9月12日閲覧).
- IAASB (2015) International Standard on Auditing (ISA) 720 (Revised): The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information and Related Conforming Amendments.
- IOSCO (2009) Consultation Report: Auditor Communications.
- IOSCO (2010) Comments Received in response to Consultation Reports on Issues Pertaining to the Audit of Publicly Listed Companies- Comment Letters.
- KICPA (2011) Comment Letter for Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change, https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/publications/exposure-drafts/comments/05588-60-KICPA.pdf.
- Pitcher Partners (2011) Comment Letter for Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change, https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/publications/exposure-drafts/comments/5511-pp-submission-cp-auditor.pdf.
- 企業会計審議会 (2020) 「監査基準の改訂に関する意見書」11月6日。
- 岸牧人 (2012) 「IFAC/IAASB が提示する監査人報告の変革」『経営志林』第49巻第3号、47–58頁。
- 金融審議会 (2022) 「ディスクロージャーワーキング・グループ報告—中長期的な企業価値向上につながる資本市場の構築に向けて—」6月13日。
- 金融庁 (2023) 「企業内容等の開示に関する内閣府令等の一部を改正する内閣府令」1月31日。
- 倉重栄治 (2023) 「今3月期決算の実務ポイント [開示編] 有価証券報告書におけるサステナ

- ビリティ情報等の開示」『会計・監査ジャーナル』第 35 巻第 4 号、24-35 頁。
- 日本公認会計士協会（2011）「IAASB コンサルテーション・ペーパー「監査報告の価値の強化：変更への選択肢の模索」に対するコメント」9 月 16 日。
- 日本公認会計士協会（2012）「IAASB コメント募集「監査報告書の改善」に対するコメント」10 月 8 日。
- 日本公認会計士協会（2013）「IAASB 公開草案 国際監査基準 720 「監査した財務諸表及び監査報告書が含まれる又はそれに付随する開示書類に含まれるその他の記載内容に対する監査人の責任」に対するコメント」3 月 14 日。
- 日本公認会計士協会（2014）「IAASB 公開草案 国際監査基準 720（改訂）「その他の記載内容に関連する監査人の責任」に対するコメント」7 月 18 日。
- 松本祥尚（2021）「非財務情報に対する信頼性確保の重要性」『Disclosure & IR』第 19 巻、74-85 頁。

