

国際監査基準 701
**「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な事項
 のコミュニケーション」**

(2016年12月15日以後終了する事業年度の財務諸表の監査から適用)

目 次

	項番号
序説	
本 ISA の範囲	1-5
適用日	6
目的	7
定義	8
要求事項	
監査上の主要な事項の決定	9-10
監査上の主要な事項のコミュニケーション	11-16
統治責任者とのコミュニケーション	17
文書化	18
適用指針及びその他の説明資料	
本 ISA の範囲	A1-A8
監査上の主要な事項の決定	A9-A30
監査上の主要な事項のコミュニケーション	A31-A59
統治責任者とのコミュニケーション	A60-A63
文書化	A64

国際監査基準 (ISA) 701「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーション」は、ISA200「独立監査人の総括的な目的及び国際監査基準に準拠した監査の実施」と併せて読まれるべきである。

本文書は、IAASB の公表文書の概要を理解いただくために日本公認会計士協会が作成した仮訳です。正確にご理解いただくためには、英語のオリジナルの文書をご覧ください。

序説

本 ISA の範囲

1. 本国際監査基準 (ISA) は、監査報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーションに関する監査人の責任を扱っている。本 ISA は、監査報告書において何を報告するかに関する監査人の判断、並びに当該コミュニケーションの様式及び内容に対応することを意図している。
2. 監査上の主要な事項のコミュニケーションの目的は、実施された監査に関する透明性を強化することにより、監査報告書の情報価値を高めることにある。監査上の主要な事項のコミュニケーションは、当年度の財務諸表監査において監査人が職業的専門家として最も重要な事項と判断した事項を、想定される財務諸表利用者 (以下「想定される利用者」という。) が理解できるように、追加の情報を提供する。さらに、監査上の主要な事項のコミュニケーションは、企業及び監査済み財務諸表における重要な経営者の判断を伴う領域を、想定される利用者が理解するのに役立つことがある。(A1-A4 項参照)
3. また、監査報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーションは、想定される利用者に、企業、監査済み財務諸表、又は実施された監査に関する特定の事項について、経営者及び統治責任者と更なる対話を行う基礎を提供することがある。
4. 監査報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーションは、監査人が財務諸表全体に対する意見を形成した上で行われる。監査報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーションは、以下には該当しない。
 - (a) 適用される財務報告の枠組みが経営者に要求する財務諸表における開示、又は適正表示を達成するために必要な開示の代替
 - (b) ISA705 (改訂) に従って特定の監査業務の状況において必要な、監査人が表明する除外事項付意見の代替¹
 - (c) 継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況に関する重要な不確実性が存在する場合の、ISA570 (改訂) に従った報告の代替²
 - (d) 個々の事項に関する個別の意見 (A5-A8 項参照)
5. 本 ISA は、上場企業の一般目的の完全な一組の財務諸表の監査、及びその他、監査報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーションを行うことを監査人が決定した場合に適用する。また、本 ISA は、監査報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーションを監査人が行うことが法令により要求される場合にも適用する。³ 但し、監査人が財務諸表に対する意見を表明しない場合、ISA705 は、法令により当該報告が要求される場合を除き、監査上の主要な事項のコミュニケーションを監査人が行うことを禁止している。⁴

適用日

6. 本 ISA は、2016 年 12 月 15 日以後終了する事業年度の財務諸表の監査から適用される。

目的

7. 監査人の目的は、監査上の主要な事項を決定し、また財務諸表に対する意見を形成した上で、監査上の主要な事項を監査報告書に記載することによりコミュニケーションを行うことである。

定義

8. 本 ISA において、以下の用語は以下のような意味で用いている。

監査上の主要な事項- 当年度の財務諸表監査において、監査人が職業的専門家として最も重要であると判断した事項。監査上の主要な事項は、監査人が統治責任者とコミュニケーションを行った事項から選択する。

¹ ISA705 (改訂) 独立監査人の監査報告書における除外事項付意見

² ISA570 (改訂) 継続企業 第 22 項及び第 23 項

³ ISA700 (改訂) 財務諸表に対する意見の形成と監査報告 第 30 項及び第 31 項

⁴ ISA705 (改訂) 第 29 項

要求事項

監査上の主要な事項の決定

9. 監査人は、統治責任者とコミュニケーションを行った事項の中から、監査を実施する上で監査人が特に注意を払った事項を決定しなければならない。この決定を行う上で、監査人は以下を考慮しなければならない。(A9 項-A18 項参照)
- (a) ISA315(改訂)に従って、重要な虚偽表示リスクが高いと評価された領域、又は特別な検討を必要とするリスクが識別された領域⁵ (A19 項-A22 項参照)
 - (b) 見積りの不確実性が高いと識別された会計上の見積りを含む、経営者の重要な判断が伴う財務諸表の領域に関連する監査人の重要な判断(A23 項-A24 項参照)
 - (c) 当年度において発生した重要な事象又は取引が監査に与える影響(A25 項-A26 項参照)
10. 監査人は、第9項に従って決定した事項のうち、どの事項が当年度の財務諸表監査において最も重要であるか、従って、監査上の主要な事項となるかを決定しなければならない。(A9 項-A11 項、A27 項-A30 項参照)

監査上の主要な事項のコミュニケーション

11. 第 14 項又は第 15 項が適用される状況を除き、監査人は、個々の監査上の主要な事項を、適切な小見出しを付して、監査報告書の「監査上の主要な事項」区分に記載しなければならない。監査報告書の当該区分の冒頭の文言には以下を含めなければならない。
- (a) 監査上の主要な事項は、当年度の財務諸表監査において、監査人が職業的専門家として最も重要であると判断した事項である。
 - (b) 監査上の主要な事項は、財務諸表全体に対する監査の実施過程及び監査意見の形成において対応した事項であり、監査人は、当該事項に対して個別に意見を提供しない。(A31 項-A33 項参照)

監査上の主要な事項は、除外事項付意見の表明の代替ではない

12. 監査人は、ある事項について、ISA705 に従って除外事項付意見の表明が求められる場合、監査報告書の監査上の主要な事項区分において除外事項のコミュニケーションを行ってはならない。(A5 項参照)

個々の監査上の主要な事項の記載

13. 監査報告書の監査上の主要な事項区分における各監査上の主要な事項は、財務諸表に記載がある場合には、財務諸表における関連する開示へ参照を付し、以下を記載しなければならない。(A34 項-A41 項参照)
- (a) 当該事項が財務諸表監査における最も重要な事項の1つであると考えられ、そのため監査上の主要な事項であると決定された理由(A42 項-A45 項参照)
 - (b) 当該事項が監査においてどのように対処されたか(A46 項-A51 項参照)

監査報告書において監査上の主要な事項と決定された事項のコミュニケーションが行われない場合

14. 監査人は、以下の場合を除き、監査報告書に監査上の主要な事項を記載しなければならない。(A53 項-A56 項参照)
- (a) 法令により、当該事項を公表することが禁止されている場合(A52 項参照)
 - (b) 極めて稀な状況において、監査報告書においてコミュニケーションを行うことにより生じる不利益が公共の利益を上回ると合理的に見込まれるため、監査人が当該事項についてコミュニケーションを行うべきでないと判断した場合。企業が当該事項に関する情報を公表している場合はこの限りではない。

監査上の主要な事項の記載と監査報告書に含めることが求められるその他の要素の相互関係

15. ISA705 に従って除外事項付意見を表明する場合の除外事項、又は ISA570 に従って継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況に関する重要な不確実性は、その性質上、監査上の主要な事項である。しかしながら、このような状況において、当該事項を監査報告書の監査

⁵ ISA315(改訂) 企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価

上の主要な事項区分に含めてはならず、第 13 項及び第 14 項の要求事項は適用しない。代わりに、監査人は以下を行わなければならない。

- (a) 該当する ISA に従って、当該事項を報告する。
- (b) 監査上の主要な事項区分に、限定意見(否定的意見)の根拠区分、又は継続企業に関する重要な不確実性区分への参照を含める。(A6 項-A7 項参照)

その他の状況における監査上の主要な事項区分の様式及び内容

16. 監査人は、企業及び監査に関する事実及び状況により、コミュニケーションを行うべき監査上の主要な事項がない、又はコミュニケーションを行うべき監査上の主要な事項は第 15 項に該当する事項のみであると決定した場合、当該状況に関する記述を、監査報告書の「監査上の主要な事項」の見出しを付した区分に含めなければならない。(A57 項-A59 項参照)

統治責任者とのコミュニケーション

17. 監査人は、以下に関して統治責任者にコミュニケーションを行わなければならない。

- (a) 監査人が、監査上の主要な事項と決定した事項、又は
- (b) 該当する場合、企業及び監査に関する事実及び状況により、監査報告書においてコミュニケーションを行うべき監査上の主要な事項がないという監査人の決定(A60 項-A63 項参照)

文書化

18. 監査人は、監査調書に以下を含めなければならない。⁶ (A64 項参照)

- (a) 第9項に従って決定した、監査人が特に注意を払った事項、及び第 10 項に従って各事項が監査上の主要な事項となるかどうかの監査人の決定の根拠
- (b) 該当する場合、監査報告書においてコミュニケーションを行うべき監査上の主要な事項がない、又はコミュニケーションを行うべき監査上の主要な事項は第 15 項において取扱われている状況に該当すると監査人が決定した根拠
- (c) 該当する場合、監査報告書において、監査上の主要な事項と決定した事項のコミュニケーションを行わないと監査人が決定した根拠

適用指針及びその他の説明資料

本 ISA の範囲(第 2 項参照)

- A1. 重要性は、ある状況における、ある事項の相対的な重要さとして説明することができる。ある事項の重要性は、検討しているそれぞれの状況において、監査人により判断される。重要性は、当該事項の相対的な規模、性質及び影響並びに想定される利用者の関心など、金額的及び質的な要素を勘案して検討される。これには、統治責任者とのコミュニケーションの内容及び範囲を含む、事実及び状況の客観的な分析が含まれる。
- A2. 財務諸表利用者は、監査人が ISA260(改訂)⁷により求められている統治責任者との双方向のコミュニケーションの一環として行った、最も重要な対話の対象となった事項に関心を示しており、当該コミュニケーションに関するさらなる透明性を求めている。例えば、利用者は、財務諸表全体に対する監査意見を形成する際の監査人の重要な判断を理解することに特に関心を示している。なぜなら、それらが、財務諸表を作成する上での経営者の重要な判断の領域に関連することが多いためである。
- A3. 監査報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーションを監査人に要求することにより、当該事項に関する監査人と統治責任者とのコミュニケーションが強化されることがある。また、監査報告書において参照されている財務諸表の開示に対して経営者及び統治責任者がより注意を向けることがある。
- A4. ISA 320⁸は、監査人が財務諸表利用者について以下のように想定することは合理的であると説明している。

⁶ ISA230 監査調書 第 8 項~第 11 項、A46 項

⁷ ISA260(改訂) 統治責任者とのコミュニケーション

⁸ ISA320 監査の計画及び実施における重要性 第 4 項

- (a) 事業及び経済活動、並びに会計に関する合理的な知識を持ち、真摯に財務諸表上の情報を検討する意思を有している。
- (b) 財務諸表が重要性を考慮して作成、表示及び監査されることを理解している。
- (c) 見積り、判断及び将来事象の考慮に基づく金額の測定には、不確実性が伴うものであることを認識している。
- (d) 財務諸表上の情報に基づいて合理的な経済的意思決定を行う。

監査報告書は監査済みの財務諸表に添付されるため、監査報告書の利用者は想定される財務諸表利用者と同じと考えられる。

監査上の主要な事項、監査意見、及び監査報告書のその他の要素間の関係(第4項、第12項、第15項参照)

- A5. ISA700(改訂)は、財務諸表の意見形成に関する要求事項を設定し、またガイダンスを提供している。⁹監査上の主要な事項のコミュニケーションは、適用される財務報告の枠組みにより経営者に要求される財務諸表における開示、又は適正表示の達成に必要な開示の代替ではない。ISA705(改訂)は、財務諸表の開示の適切性又は充分性に関連して重要な虚偽表示があると監査人が結論付ける状況を取扱っている。¹⁰
- A6. 監査人が、ISA705(改訂)に従って限定意見又は否定的意見を表明する場合、限定意見(否定的意見)の根拠区分においてその原因となる事項の内容を記載することは、想定される利用者の理解を促進し、また、そのような状況が発生した場合に当該事項を識別するのに役立つ。当該事項を、監査上の主要な事項区分に記載されたその他の監査上の主要な事項から区別してコミュニケーションを行うことは、監査報告書において当該事項を適切に目立たせることになる。ISA705(改訂)の付録において、監査人が限定意見又は否定的意見を表明する場合に、監査報告書においてその他の監査上の主要な事項のコミュニケーションが行われるときに、監査上の主要な事項区分の冒頭の文言がどのように影響を受けるかに関する文例が含まれている。本ISAのA58項は、監査報告書の限定意見(否定的意見)の根拠区分又は継続企業の前提に関する重要な不確実性区分に記載された事項以外に、監査報告書においてコミュニケーションを行うべきその他の監査上の主要な事項がないと監査人が判断した場合の、監査報告書における監査上の主要な事項区分の表示の文例を示している。
- A7. 監査人が、限定意見又は否定的意見を表明する場合であっても、その他の監査上の主要な事項のコミュニケーションは、想定される利用者の監査に関する理解を高めることに役立つ。したがって、監査上の主要な事項の決定に関する要求事項が適用される。しかしながら、否定的意見は、虚偽表示が、個別に又は集計して、財務諸表において重要かつ広範であると監査人が結論付けた場合に表明されるため、以下を考慮する。¹¹
 - (a) 否定的意見の原因となる事項の重要性により、監査人は、その他の事項は監査上の主要な事項ではないと判断することがある。そのような状況においては、第15項の要求事項が適用される(A58項参照)。
 - (b) 否定的意見の原因となる事項以外に、1つ又は複数の事項が監査上の主要な事項であると判断された場合、そのようなその他の監査上の主要な事項の記述が、個々の状況において、当該事項に関する信頼性を付与し、否定的意見を表明しているにもかかわらず、財務諸表全体の信頼性が増しているという印象を与えないようにすることが特に重要である(A47項参照)。
- A8. ISA706(改訂)¹²は、すべての企業の財務諸表の監査人に対して、監査人が必要と考えた場合に、強調事項区分及びその他の事項区分を利用して、監査報告書に追加のコミュニケーションを含めるメカニズムを提供している。そのような場合、当該区分は監査報告書の監査上の主要な事項区分とは区別して表示される。ある事項が監査上の主要な事項と判断された場合、第13項に従った個別の監査上の主要な事項の記載の代わりに、強調事項区分及びその他の事項区分を利用することはできない。¹³ ISA706(改訂)は、監査上の主要な事項とISA706(改訂)に基づく強調事項区分の関係について、更なるガイダンスを提供している。¹⁴

⁹ ISA700(改訂)第10項-第15項、A1項-A15項

¹⁰ ISA705(改訂)A7項を参照

¹¹ ISA705(改訂)第8項

¹² ISA706(改訂)独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分

¹³ ISA706(改訂)第8項(b)及び第10項(b)

¹⁴ ISA706(改訂)A1項-A3項

監査上の主要な事項の決定(第9項及び第10項参照)

- A9. 監査上の主要な事項の決定における監査人の意思決定プロセスは、統治責任者にコミュニケーションを行った事項の中から、当年度の財務諸表監査の中で最も重要な事項に関する監査人の判断に基づいて、少数の事項を選択するようにデザインされている。
- A10. 監査人による監査上の主要な事項の決定は、比較財務諸表方式により表示される場合であっても(すなわち、監査報告書において過年度の財務諸表に対しても監査人の意見が示される場合であっても)、当年度の財務諸表監査の中で最も重要な事項に限定される。¹⁵
- A11. 監査上の主要な事項は、当年度の財務諸表監査に関して決定されるものであり、また、本 ISA は、前年度の監査報告書に含まれる監査上の主要な事項のアップデートを監査人に要求していない。ただし、前年度の財務諸表監査において監査上の主要な事項であった事項が、当年度の財務諸表監査においても引き続き監査上の主要な事項であるかどうかを監査人が検討することは有益な場合がある。

監査人が特に注意を払った事項(第9項参照)

- A12. 監査人が特に注意を払った事項の概念は、監査はリスク・アプローチに基づくものであり、財務諸表の重要な虚偽表示リスクを識別・評価すること、これらのリスクに対応した監査手続をデザインして実施すること、監査意見の基礎を提供する十分かつ適切な監査証拠を入手することにフォーカスしていることを踏まえたものである。特定の勘定残高、取引種類、及び開示は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクが高いほど、監査手続の立案及び実施、並びにその結果の評価により多くの判断が含まれる。リスク対応手続をデザインする上で、監査人のリスク評価が高いほど、監査人はより確かな心証が得られる監査証拠を入手することが求められる。¹⁶ リスク評価が高いために、より確かな心証が得られる監査証拠を入手する場合、監査人は監査証拠の量を増やしたり、より適合性が高く、より証明力の強い監査証拠を入手することがある。例えば、第三者からの証拠の入手に重点を置き、又は異なる複数の情報源から補強する証拠を入手する。¹⁷
- A13. 従って、監査人は、監査上の主要な事項を決定するに当たって、十分かつ適切な監査証拠を入手する際に、又は財務諸表に対する意見を形成する際に直面した困難な状況を考慮することがある。
- A14. 監査人が特に注意を払う領域は、財務諸表において、複雑性があり、また経営者の重要な判断の領域に関連することが多く、そのため、監査人の困難で又は複雑な判断を含むことが多い。従って、これは、監査の基本的な方針や当該事項に対する監査リソースの配分や作業の範囲に影響を与える。例えば、監査チームの上位者が関与する範囲や監査人の利用する専門家又は会計若しくは監査の特殊な領域で専門知識を有するメンバー(監査事務所が雇用又は依頼により業務に従事しているかを問わない。)の配置を検討することがある。
- A15. 複数の ISA において、統治責任者及びその他の者との特定のコミュニケーションが要求されており、これらが、監査人が特に注意を払う領域に関連することがある。例えば以下が挙げられる。
- ISA260(改訂)は、該当する場合、監査において直面した重大な困難を統治責任者に報告することを監査人に要求している。¹⁸ 本 ISA は、例えば、以下に関連する潜在的な困難を認識している。
 - 関連当事者取引¹⁹、特に、取引の価格以外の全ての部分が独立第三者間取引と同等であるという監査証拠を監査人が入手することには限界がある。
 - グループ監査に関する制限、例えば、グループ監査チームの情報へのアクセスが制限される場合がある。²⁰
 - ISA220 は、監査責任者に対して、困難な又は議論のある事項に関して専門的な見解の問合せを適切に行うことに関する要求事項を設定している。²¹ 例えば、監査人は、監査事務所内外の者に、重要な専門的な事項に関して専門的な見解の問合せを行うことがあるが、それらが、監査上の主要な事項を示唆することがある。また、監査責任者は、特に、監

¹⁵ ISA710 過年度の比較情報—対応数値と比較財務諸表

¹⁶ ISA330 評価したリスクに対応する監査人の手続 第7項(b)

¹⁷ ISA330 A19 項

¹⁸ ISA260(改訂) 16 項(b)及び A21 項

¹⁹ ISA550 関連当事者 A42 項

²⁰ ISA600 グループ監査 第49 項(d)

²¹ ISA220 監査業務における品質管理 第18 項

査中に発生した重要な事項について、審査担当者とディスカッションすることが求められている。²²

監査人が特に注意を払った事項の決定に関する検討（第9項参照）

- A16. 監査人は、監査計画段階において、監査において監査人が特に注意を払う可能性が高く、そのため監査上の主要な事項となる可能性がある事項について予備的な見解を有することがある。監査人は、ISA260(改訂)に従って、統治責任者と計画された監査の範囲及び時期に関してディスカッションを行う際に、当該事項に関してコミュニケーションを行うことがある。しかしながら、監査上の主要な事項の監査人による決定は、監査の結果又は監査において入手した証拠に基づいて行われる。
- A17. 第9項は、監査人が特に注意を払った事項を決定する際に、考慮すべき事項を示している。これらの考慮事項は、財務諸表に記載されている事項に直接的に関連することが多く、統治責任者とコミュニケーションを行う事項の内容に焦点を当てており、また、想定される利用者が特に関心を持つ可能性がある財務諸表監査の領域を反映することを意図している。これらに関する考慮が要求されているという事実は、当該事項が常に監査上の主要な事項であることを示すことを意図しているわけではない。これらの特定の考慮に関連する事項は、第10項に従って監査において最も重要と判断された場合のみ、監査上の主要な事項となる。これらの考慮事項は相互に関係するため(例えば、第10項の(b)から(c)に記載された状況に関連する事項は、特別な検討を必要とするリスクとしても識別されるかもしれない)、統治責任者にコミュニケーションが行われた特定の事項がこれらの複数の考慮事項に関連する場合には、監査人が当該事項を監査上の主要な事項として識別する可能性が高くなる。
- A18. 第9項で要求された考慮事項以外にも、監査人が特に注意を払った事項があり、よって、第10項に従って監査上の主要な事項と判断される可能性がある、統治責任者にコミュニケーションが行われたその他の事項が存在することがある。そのような事項には、例えば、財務諸表における開示が要求されないが、実施された監査に関連する事項が含まれることがある。例えば、当年度における新しいITシステムの導入(又は、既存のITシステムの重要な変更)は、特にこれらが監査人の基本的な監査の方針に重要な影響を及ぼしたり、又は特別な検討を必要とするリスクに関連する(例えば、収益認識に影響するシステムの変更)場合、監査人が特に注意を払う領域となることがある。

ISA315(改訂)に従って、重要な虚偽表示リスクが高いと評価された領域、又は特別な検討を必要とするリスクが識別された領域(第9項(a)参照)

- A19. ISA 260(改訂)は、監査人に対し、識別された特別な検討を必要とするリスクについて統治責任者にコミュニケーションを行うことを要求している。²³ また、ISA260(改訂)の A13 項において、監査人は、重要な虚偽表示リスクが高いと評価された領域に対する監査人の対応の計画について、統治責任者とコミュニケーションを行う場合があることが説明されている。
- A20. ISA315(改訂)は、特別な検討を必要とするリスクを、識別し評価した重要な虚偽表示リスクの中で、特別な監査上の検討が必要であると監査人が判断したリスクと定義している。経営者の重要な判断に依存している事項及び重要かつ通例でない取引の領域は、特別な検討を必要とするリスクとして識別されることが多い。したがって、特別な検討を必要とするリスクは、監査人が特に注意を払う必要がある領域であることが多い。
- A21. しかしながら、全ての特別な検討を必要とするリスクが、監査上の主要な事項となるわけではない。例えば、ISA240 は、収益認識に不正リスクがあると推定し、当該評価した不正による重要な虚偽表示リスクを特別な検討を必要とするリスクとして扱うことを監査人に要求している。²⁴ さらに、ISA240 は、経営者による内部統制の無効化は予期せぬ手段により行われるため、不正による重要な虚偽表示リスクであり、それゆえ特別な検討を必要とするリスクであるとしている。²⁵ 当該リスクは、その内容により、監査人が特に注意を払うことを必要としないことがあり、そのため、第10項に従った監査上の主要な事項の監査人による検討において考慮されないことがある。
- A22. ISA315(改訂)は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの監査人による評価は、監査期間中に追加の監査証拠が入手されたことにより変更されることがあると説明している。²⁶ 財務諸表の特定の領域に関連する、監査人によるリスク評価の修正及び計画された監査手続の再評価

²² ISA220 第19項

²³ ISA260(改訂)第15項

²⁴ ISA240 財務諸表監査における不正 第26項及び第27項

²⁵ ISA240 第31項

²⁶ ISA315(改訂)第31項

(すなわち、監査アプローチの重要な変更(例えば、監査人のリスク評価は、特定の内部統制が有効に運用しているとの予想に基づいていたが、監査人が、特に、評価された重要な虚偽表示リスクが高い領域において、当該内部統制が監査期間を通して有効に運用されていないという監査証拠を入手した場合))によって、当該領域が、監査人が特に注意を払う領域と判断される結果となることがある。

見積りの不確実性が高いと識別された会計上の見積りを含む、経営者の重要な判断が伴う財務諸表の領域に関連する重要な監査人の判断(第9項(b)参照)

- A23. ISA260(改訂)は、監査人に対し、会計方針、会計上の見積り、及び財務諸表の開示を含む、企業の会計実務の重要な質的側面に関する監査人の見解について、統治責任者とコミュニケーションを行うことを要求している。²⁷ これらは、重要な会計上の見積り及び関連する開示に関連することが多く、監査人が特に注意を払う領域となる可能性が高く、また、特別な検討を必要とするリスクとしても識別されることがある。
- A24. しかしながら、財務諸表の利用者は、ISA540 に従って見積りの不確実性が高いと識別された会計上の見積り²⁸ に対する関心を示している。これらの会計上の見積りは、特別な検討を必要とするリスクとして識別されないこともある。特に、そのような見積りは経営者の判断に大きく依存しており、財務諸表の最も複雑な領域であることが多く、経営者の専門家及び監査人の専門家の両者の関与が必要となることがある。財務諸表の利用者は、財務諸表に重要な影響のある会計方針(及び当該方針の重要な変更)について、特に企業の実務が同業他社と整合していない場合に、関心を示すことがある。

当年度において発生した重要な事象又は取引が監査に与える影響(第9項(c)参照)

- A25. 財務諸表又は監査に重要な影響のある事象又は取引は、監査人が特に注意を払う領域であり、また特別な検討を必要とするリスクとして識別されることがある。例えば、監査人は、関連当事者との重要な取引、又は企業の通常の取引過程から外れた重要な取引若しくは通例でないと思われる重要な取引が財務諸表に与えている影響の程度について、経営者及び統治責任者と監査の様々な段階において広範なディスカッションを行うことがある。²⁹ さらに、これらの取引の認識、測定、表示、又は開示に関して、経営者は困難又は複雑な判断を行うことがあり、監査の基本的な方針に重要な影響を及ぼす可能性がある。
- A26. 経営者の仮定又は判断に影響を与える、重要な経済、会計、規制、産業、又はその他の変化は、監査の基本的な方針にも影響を与えることがあり、その結果、監査人が特に注意を払った事項となることがある。

最も重要な事項(第10項参照)

- A27. 監査人が特に注意を払った事項は、統治責任者との重要なコミュニケーションにつながる。そのような事項に関する統治責任者とのコミュニケーションの内容及び範囲は、どの事項が監査において最も重要かを示唆することも多い。例えば、監査人又は経営者の重要な判断が伴う重要な会計方針の適用など、より困難かつ複雑な事項について、監査人は統治責任者との間で、より深度のある、頻繁又は強固なコミュニケーションを行うことがある。
- A28. 最も重要な事項という考え方は、実施された個々の監査や企業の状況に照らして適用される。そのため、監査上の主要な事項の監査人による決定及びコミュニケーションは、個々の監査に特有の事項を識別すること、及び、当該監査において他の事項より相対的に重要であるかどうかの判断を伴うことが意図されている。
- A29. 統治責任者とコミュニケーションを行った事項の相対的な重要性、及び当該事項が監査上の主要な事項であるかどうかの決定に関連することがあるその他の考慮事項には、以下が含まれる。
- 想定される利用者による財務諸表全体の理解にとっての重要性、特に、当該事項の財務諸表に対する重要性
 - 当該事項に関する会計方針の特性、又は同業他社と比較した場合の、経営者による会計方針の選択における複雑性又は主観的な判断の程度
 - 該当する場合、不正又は誤謬による虚偽表示(修正済みか未修正かを問わない。)の内容及び金額的又は質的な重要性
 - 当該事項のために必要となる監査上の対応。例えば、以下が挙げられる。

²⁷ ISA260(改訂)第16項(a)

²⁸ ISA540 会計上の見積りの監査 第10項-11項を参照

²⁹ ISA260(改訂)第16項(a)、(c)、A22項、付録2を参照

- 該当する場合、当該事項に対応するために監査手続を実施する際又は手続の結果を評価する際に必要な専門的な技能又は知識の範囲
- 当該事項に関する監査チーム外の者への専門的な見解の問い合わせの内容
- 特に監査人の判断が主観的となる場合において、監査手続の実施、結果の評価、及び監査意見の基礎となる適合性が高く証明力の強い監査証拠の入手の困難さの程度及び内容
- 当該事項に関連して識別された内部統制の不備の程度
- 当該事項に、複数の監査上の検討事項が伴っており、それらが関連しているかどうか。例えば、長期請負契約は、収益認識、訴訟、又はその他の偶発事象に関して監査人が特に注意を払うことがあり、また、その他の会計上の見積りに影響を与えることがある。

A30. 監査人が特に注意を払った事項のうち、どの事項を、いくつ、当年度の財務諸表監査において最も重要な事項とするかに関する決定は、職業的専門家としての判断による。監査報告書に含まれる監査上の主要な事項の数は、企業の規模及び複雑性、事業内容、並びに個々の監査業務の事実及び状況により影響を受けることがある。一般的には、監査上の主要な事項として当初決定された事項の数が多いほど、当該事項の各々について監査上の主要な事項に該当するかどうかを再度検討する必要性が高くなる。監査上の主要な事項が多い場合は、監査において最も重要な事項には該当しない事項が含まれていることがある。

監査上の主要な事項のコミュニケーション

独立した監査上の主要な事項区分(第11項参照)

- A31. 監査上の主要な事項区分を監査意見の近くに設けることにより、目立たせることができ、また、これは、想定される利用者にとって個々の監査に特有の情報は価値があることを想定したものである。
- A32. 監査上の主要な事項区分における個々の事項の記載の順番は、職業的専門家としての判断による。例えば、監査人の判断により、相対的な重要性の高いものから記載されることもあれば、財務諸表に開示される順番で記載されることもある。第11項の要求事項は、それぞれに小見出しを付すことを求めており、これは、個々の事項を一つ一つ区別するためである。
- A33. 財務諸表に比較情報が含まれている場合、監査上の主要な事項区分の冒頭の文言において、記載された監査上の主要な事項は当年度の財務諸表の監査のみに関連するものであることを強調して記載し、年度を特定する(例えば、「20X1年12月31日に終了する事業年度」)ことがある。

個別の監査上の主要な事項の記載(第13項参照)

- A34. 監査上の主要な事項の記載の適切性は、職業的専門家としての判断による。監査上の主要な事項の記載は、当該事項が監査において最も重要な事項の1つである理由、及び監査においてどのように対処されたかについて、想定される利用者が理解できるように、簡潔かつバランスがとれた記載となることが想定されている。高度に専門的な監査用語の使用を制限することは、監査に関する合理的な知識を有していない想定される利用者が、監査において監査人が特定の事項に注力した根拠を理解するためにも役立つ。監査人により提供される情報の内容及び範囲は、(作成者、統治責任者などの)各当事者の責任の観点からバランスがとれたものであることが想定されている(すなわち、監査人は簡潔かつ理解可能な様式で有用な情報を提供する反面、企業に関する未公表の情報を不適切に提供しないようにする)。
- A35. 未公表の情報は、企業によって公表されていない当該企業に関するすべての情報(例えば、財務諸表若しくは監査報告書日において利用可能なその他の記載内容、又は、業績速報若しくは投資家への説明など、経営者又は統治責任者によるその他の口頭又は書面によるコミュニケーションに含まれてない情報)である。当該情報の公表は、企業の経営者及び統治責任者の責任である。
- A36. 監査人は、監査上の主要な事項において企業に関する未公表の情報を不適切に提供しないように努めることが適切である。監査上の主要な事項の記載内容には、監査に関する事項が記載されるものであり、通常、当該事項は企業に関する未公表の情報ではない。しかしながら、監査人は、当該事項が監査における最も重要な事項の1つであると考え、監査上の主要な事項と決定した理由、及び当該事項が監査においてどのように対処されたかについて説明するために、法令により禁止されない限り、追加の情報を含めることが必要と考えることがある。監査人がそのような情報を必要と判断する際、監査人は、監査報告書において未公表の情報を提供するのではなく、経営者又は統治責任者に追加の情報を開示するよう促すことがある。

- A37. 経営者又は統治責任者は、監査報告書において監査上の主要な事項のコミュニケーションが行われることを考慮して、財務諸表又は年次報告書のその他の箇所に、監査上の主要な事項に関連する追加的な情報を開示することを決定することがある。このような追加的な情報開示には、例えば、会計上の見積りに使用された主要な仮定の感応度に関する情報や、適用される財務報告の枠組みで許容可能な代替的な方法が存在する場合に、企業が特定の会計実務又は方針を選択した理由に関する情報が含まれることがある。
- A38. ISA720(改訂)において、年次報告書が定義されており、年次報告書は、経営者による報告や説明、又は統治責任者による事業及び財務レビュー又は同様の報告(例えば、取締役の報告)、取締役会議長の報告、コーポレートガバナンスに関する報告、又は内部統制やリスクマネジメントに関する報告などにより構成されると説明されている。³⁰ ISA720(改訂)は、年次報告書に含まれるその他の記載内容に関連する監査人の責任を扱っている。財務諸表に対する監査意見の対象には、その他の記載内容は含まれていないが、監査人は、監査上の主要な事項の記述を検討する際に、その他の記載内容や、企業又はその他の信頼できる情報源により公表され、利用可能なその他の情報を考慮することがある。
- A39. 監査人が監査の過程において作成した監査調書は、監査上の主要な事項の記載内容を検討する際に有用である。例えば、統治責任者との書面によるコミュニケーション又は口頭によるコミュニケーションに関する監査調書、及びその他の監査調書は、監査報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーションのための有用な基礎となる。これは、ISA230 に従った監査調書には、監査の過程で生じた重要な事項とその結論、及びその際になされた職業的専門家としての重要な判断が含まれており、実施した監査手続の種類、時期及び範囲、当該手続の結果、並びに入手した監査証拠の記録として役に立つことが想定されるためである。監査調書は、監査上の主要な事項の記載における、それぞれの監査上の主要な事項の重要性を説明する記述を作成する際、また、第 18 項の要求事項を適用する際に役立つことがある。

当該事項の財務諸表への参照(第 13 項参照)

- A40. 第 13 項の(a)及び(b)は、監査上の主要な事項において、監査人が当該事項を監査における最も重要な事項の 1 つと考えた理由、及び当該事項が監査においてどのように対処されたかを説明することを求めている。したがって、監査上の主要な事項は、財務諸表に開示されていることの単なる繰り返しではない。しかしながら、関連する財務諸表への参照は、想定される利用者が、財務諸表を作成する際に経営者が当該事項にどのように対応したかの理解を深めることを可能にする。
- A41. 監査人は、関連する開示への参照を付すことに加えて、その主要な側面を強調して記載することがある。ある特定の事項が当年度の財務諸表にどのように影響を及ぼしているかに関して、経営者が行う特定の側面又は要因の開示の程度によっては、監査人は、当該事項が監査においてどのように対処されたかに関する特定の側面を的確に示すことができ、それによって、想定される利用者が、当該事項が監査上の主要な事項である理由を理解することに役立つことがある。例えば、以下のような場合がある。
- 企業が、会計上の見積りに関するより具体的な開示を行っている場合、監査人は、当該事項が監査において最も重要な事項である理由及び監査においてどのように対処されたかについての説明において、主要な仮定、発生可能な見積りの金額の範囲、及び見積りの不確実性の主要な原因又は非常に重要な(critical)会計上の見積りに関するその他の定性的及び定量的な開示に言及することがある。
 - 監査人は、ISA 570(改訂)に従って、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況に関して重要な不確実性がないと結論付けた場合でも、ISA 570(改訂)に基づいて実施した監査人の作業の結果導いた結論に関連する 1 つ又は複数の事項を、監査上の主要な事項として決定することがある。このような状況の場合、監査報告書における監査上の主要な事項の記載には、重要な営業損失、利用可能な借入枠、負債の借換え又は財務制限条項への抵触の可能性、及びこれらを軽減する関連要因など、財務諸表に開示されている識別された事象又は状況についての記述を含めることができる。³¹

監査人が当該事項を財務諸表監査における最も重要な事項の 1 つであると考えた理由 (第 13 項(a)参照)

- A42. 監査報告書における監査上の主要な事項の記載において、当該事項が監査上の主要な事項と決定された理由に関する洞察を提供することが意図されている。したがって、監査上の主要な事項の決定に関する第9項及び第 10 項の要求事項、及び第 A12 項から第 A29 の適用指針

³⁰ ISA720(改訂) 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 第 12 項(a)、A1 項-A3 項

³¹ ISA570(改訂)A3 項を参照

は、当該事項について監査報告書においてどのようにコミュニケーションを行うべきかについて監査人が検討する際にも役立つことがある。例えば、想定される利用者は、監査人が特定の事項に対して特に注意を払い、また財務諸表監査において最も重要であると結論付けるに至った要因についての説明に関心を持つことが多い。

- A43. 監査人は、監査上の主要な事項の記載内容を決定する際、想定される利用者にとっての情報の目的適合性を考慮する。目的適合性には、監査上の主要な事項の記載によって、監査及び監査人の判断をより理解できるかどうかが含まれる。
- A44. 監査上の主要な事項を企業の特定の状況に直接関連付けて記載することにより、記述が過度に標準化されたり、時を経て有用性が低下する可能性を最小化することに役立つ場合がある。例えば、産業の状況又は産業特有の財務報告の複雑性により、特定の産業の多くの企業において、ある事項が監査上の主要な事項と決定されることがある。監査人が当該事項を最も重要な事項の 1 つであると考えた理由を記載する際に、監査上の主要な事項の記載を想定される利用者にとってより目的適合性のあるものにするために、当該企業の特有の側面(例えば、当年度の財務諸表監査で行われた判断に影響を与える状況)を強調することが有用な場合がある。これは、複数期間にわたって発生する監査上の主要な事項の記載においても重要である。
- A45. 監査上の主要な事項の記載には、監査人が、ある事項を、当該監査の状況に照らして、最も重要な事項の 1 つであると決定するに至った主要な考慮事項についても記載されることがある。例えば以下が挙げられる。
- 監査人による監査証拠の入手可能性に影響を与えた経済状態、例えば、市場における、特定の金融商品の流動性の低下
 - 新規の事象又は課題となっている事象(例えば、監査チームが監査事務所内において専門的な見解の問合せを実施した、企業又は産業に特有の事項)に関する会計方針
 - 財務諸表に重要な影響を与える、企業の戦略又はビジネスモデルの変更

当該事項が監査においてどのように対処されたか(第 13 項(b)参照)

- A46. 監査上の主要な事項が監査においてどのように対処されたかについて、監査報告書においてどの程度詳細に記載するかは、職業的専門家としての判断に係る事項である。監査人は、第 13 項(b)に従って、以下のいずれかを記載する、又は以下の複数を組み合わせて記載することがある。
- 当該事項に最も関連した、又は評価した重要な虚偽表示リスクに特有の、監査人の対応又はアプローチの特徴
 - 実施した手続の簡潔な説明
 - 監査人による手続の結果を示す記述
 - 当該事項に関する主な所見

法令又は各国の監査基準において、監査上の主要な事項の記載について、特定の様式若しくは内容が規定されている、又は、上記のうち 1 つ若しくは複数を含めることが規定されている場合がある。

- A47. 想定される利用者が、監査上の主要な事項の全体としての財務諸表監査における重要性や、監査上の主要な事項と監査意見を含む監査報告書のその他の要素との関係を理解できるように、監査人は、監査上の主要な事項の記載において使用する文言に関して以下に留意することが必要な場合がある。
- 財務諸表に対する意見を監査人が形成する上で、当該事項に対する適切な対応が未了であるという印象を与えないこと。
 - 汎用的な又は標準化された文言を避け、当該事項を企業の特定の状況に直接関連付けること。
 - 該当する場合、財務諸表における関連する開示において当該事項がどのように扱われているかを考慮すること。
 - 財務諸表の個別の要素に対する個別の意見を含めないこと、又はそれを含めているという印象を与えないこと。
- A48. 監査上の主要な事項に対する監査人の対応又はアプローチの特徴を記載することは、特に、企業の事実及び状況に応じて監査アプローチに重要な修正が必要な場合には、想定される利用者が、通例でない状況及び重要な虚偽表示リスクに対応するために必要となった監査人の重

要な判断を理解するために役立つ場合がある。さらに、特定の年度における監査アプローチは、企業に特有の状況、経済情勢、又は産業の動向によって影響を受けることがある。また、監査人は、当該事項に関する統治責任者とのコミュニケーションの内容及び範囲に言及することが有用な場合もある。

- A49. 例えば、複雑な金融商品の評価など、見積りの不確実性が高いと識別された会計上の見積りに対する監査人のアプローチを記述する際に、監査人は、雇用又は契約した監査人の専門家について強調して記載したいと考える場合がある。このような、監査人の専門家の利用に関する記述は、財務諸表に対する意見に対する監査人の責任を軽減するものではなく、よって、ISA 620 の第 14 項及び第 15 項と矛盾しない。³²
- A50. 特に複雑で判断を伴う監査の領域においては、監査手続を記載することが困難な場合がある。特に、評価した重要な虚偽表示リスクに対する監査人の対応の内容及び範囲、並びにそれに伴う監査人の重要な判断が適切に伝わるように、実施した監査手続を簡潔に要約することは困難なことがある。しかしながら、監査人は、当該事項が監査においてどのように対処されたかのコミュニケーションを行うため、実施した特定の手続を記載することが必要であると考えられる場合がある。そのような記載には、通常、手続の詳細な内容は含まれず、概括的な記述となる。
- A51. A46 項に記載されているとおり、監査人は、監査報告書における監査上の主要な事項の記載において、監査人の対応の結果を示す記述を行うこともある。ただし、この場合には、当該記載によって、個別の監査上の主要な事項に対する個別の意見を提供しているとの印象を与える、又は財務諸表全体に対する監査意見に何等かの疑問を抱かせることのないように、注意が必要である。

監査報告書において監査上の主要な事項と決定された事項のコミュニケーションが行われない場合 (第 14 項参照)

- A52. 法令により、監査上の主要な事項と決定された特定の事項に関して、経営者又は監査人による公表が禁止されている場合がある。例えば、違法行為又はその疑いのある行為 (例えば、マネー・ロンダリングに関連する又は関連すると疑われる事項) に関して、適切な規制当局による調査を害するおそれがある情報を公表することが法令によって明確に禁止されている場合がある。
- A53. 第 14 項 (b) に記載されているとおり、監査上の主要な事項と決定された事項について、監査報告書においてコミュニケーションが行われない場合は極めてまれである。これは、想定される利用者に対して、監査に関するより高い透明性が提供されることは、公共の利益に資すると推定されるためである。したがって、監査上の主要な事項のコミュニケーションを行わないという判断は、当該コミュニケーションの結果、企業又は社会にもたらされる不利益が、当該事項のコミュニケーションによりもたらされる公共の利益を上回ると合理的に見込まれる程、重要である場合にのみ適切である。
- A54. 監査上の主要な事項のコミュニケーションを行わないという決定の際には、当該事項に関する事実又は状況が考慮される。経営者及び統治責任者とのコミュニケーションは、監査人が、当該事項のコミュニケーションの結果生じる可能性がある不利益の重要性に関する経営者の見解を理解するために役立つ。特に、経営者及び統治責任者とのコミュニケーションは、以下のように、監査上の主要な事項のコミュニケーションを行うかどうかの決定における監査人の判断に役立つ。
- 企業が当該事項を公表していない理由 (例えば、法令又は特定の財務報告の枠組みにおいて、特定の事項の開示の遅延又は開示を行わないことが許容されている場合)、及び該当する場合、開示に伴う不利益に関する経営者の見解を、監査人が理解することに役立つ。経営者は、不利益の検討に関連する可能性がある、法令又はその他の規範性のある情報源の特定の側面 (そのような側面として、例えば、企業の営業上の交渉、又は競争上の地位に対する損害が含まれることがある。) を強調して示す場合がある。しかしながら、不利益に関する経営者の見解自体は、当該不利益が、第 14 項 (b) に準拠したコミュニケーションによりもたらされる公共の利益を上回ると合理的に見込まれるかどうかについて、監査人が判断する必要性を軽減するものではない。
 - 当該事項に関して、該当する規制、執行又は監督当局とのコミュニケーションが行われているかどうか、特に、当該コミュニケーションが、当該事項について公表することが適切でないという経営者の主張を裏付けていると考えられるかどうかを明確にする。

³² ISA620 専門家の業務の利用

- 適切な場合、監査人が、経営者及び統治責任者に対して、当該事項に関連する情報の公表を促すことができる。特に、コミュニケーションに関する経営者及び統治責任者の懸念が特定の側面に限定されており、当該事項に関するその他の情報については慎重に取り扱う必要性が低くコミュニケーションが可能である場合には、開示を促すことが可能な場合がある。

監査人は、当該事項のコミュニケーションが不適切である理由(当該コミュニケーションによって生じる恐れがある不利益の大きさに関する経営者の見解を含む)について、経営者確認書を入力することが必要と考えることがある。

- A55. 監査人は、監査上の主要な事項と決定した事項に関するコミュニケーションが及ぼす影響について、職業倫理に関する規定に照らして検討することが必要となることもある。さらに、監査人は、監査報告書に記載するかどうかに関わらず、法令により、当該事項について、関連する規制、執行又は監督当局に対してコミュニケーションを行うことが要求されていることもある。このコミュニケーションは、当該事項に関するコミュニケーションによってもたらされる不利益に関する監査人の検討に役立つこともある。
- A56. 監査上の主要な事項のコミュニケーションを行わないことを決定する場合に、監査人が検討する事項は複雑であり、また、当該決定には重要な監査人の判断が伴う。したがって、監査人は、法的なアドバイスを得ることが適切と考えることがある。

その他の状況における監査上の主要な事項区分の様式及び内容 (第16項参照)

- A57. 第16項の要求事項は、以下の3つの状況で適用される。
- (a) 監査人が、第10項に準拠して、監査上の主要な事項がないと決定した場合(A59項参照)
 - (b) 監査人が、第14項に準拠して、特定の監査上の主要な事項について監査報告書においてコミュニケーションを行わないと決定し、また、当該監査上の主要な事項以外に監査上の主要な事項がないと決定した場合
 - (c) 監査上の主要な事項と決定された事項が、第15項に準拠してコミュニケーションが行われる事項のみである場合
- A58. 以下は、監査人が、コミュニケーションを行うべき監査上の主要な事項はないと判断した場合の、監査報告書の文例である。

監査上の主要な事項

(除外事項付限定意見(否定的意見)の根拠区分又は継続企業の前提に関する重要な不確実性区分に記載されている事項を除き、)我々は、監査報告書においてコミュニケーションを行うべき(その他の)監査上の主要な事項はないと判断した。

- A59. 監査上の主要な事項の決定には、監査人が特に注意を払った事項の相対的な重要性に関する判断が伴う。したがって、上場企業の完全な一組の一般目的の財務諸表の監査において、監査人が、統治責任者とコミュニケーションを行った事項の中に、監査報告書においてコミュニケーションを行うべき監査上の主要な事項が1つもないと判断することは、非常に稀であると考えられる。ただし、例えば、非常に限定的な事業のみ営んでいる上場企業のような、限られた特定の状況においては、監査人は、特に注意を払った事項がないため、第10項に準拠して監査上の主要な事項はないと決定する場合がある。

統治責任者とのコミュニケーション(第17項参照)

- A60. ISA260(改訂)は、監査人に対し、統治責任者と適時なコミュニケーションを行うことを要求している。³³ 監査上の主要な事項に関するコミュニケーションの適切な時期は、業務の状況により様々である。しかしながら、監査人は、計画した監査の範囲及び実施時期についてディスカッションを行う際に、監査上の主要な事項に関する予備的な見解についてコミュニケーションを行い、また、監査上の発見事項のコミュニケーションを行う際に、当該事項について再度協議することがある。これらにより、財務諸表の発行に向けた最終段階において、監査上の主要な事項に関して双方向の重要な対話を行う際の、実務上の困難を軽減することに役立つ場合がある。
- A61. 統治責任者とのコミュニケーションは、統治責任者に対して、監査人が監査報告書においてコミュニケーションを予定している監査上の主要な事項について認識し、必要な場合には、より理解するための機会を提供する。監査人は、当該ディスカッションを容易にするために、監査報告書

³³ ISA260(改訂)第21項

の草案を統治責任者に提供することが有用と考えることがある。統治責任者とのコミュニケーションは、統治責任者が、財務報告プロセスを監視する重要な役割を担っていることを認識したものであり、統治責任者に対して、監査上の主要な事項に関する監査人の決定の根拠、及び当該事項が監査報告書においてどのように記載されるか理解するための機会を提供する。また、統治責任者が、当該事項について監査報告書においてコミュニケーションが行われるという事実を考慮して、追加的な情報の開示が必要かどうか検討することを可能にする。

- A62. 第 17 項(a)によって要求される統治責任者とのコミュニケーションは、監査上の主要な事項と決定された事項について、監査報告書においてコミュニケーションが行われない極めて稀な状況においても実施する(第 14 項及び A54 項参照)。
- A63. 監査報告書においてコミュニケーションが行われるべき監査上の主要な事項がないと監査人が決定した場合に、統治責任者に対してコミュニケーションを行うことを求める第 17 項(b)の要求事項は、監査人が、監査及び発生した重要な事項に精通している他の者(選任されている場合、審査担当者を含む)とさらなるディスカッションを行う機会を提供することがある。当該ディスカッションにより、監査人は、監査上の主要な事項がないという決定を見直すことにつながる場合がある。

文書化(第 18 項参照)

- A64. ISA 230 第 8 項は、経験豊富な監査人が、以前に当該監査に関与していなくとも、特に職業的専門家としての判断を十分理解できるように、監査調書を作成することを求めている。監査上の主要な事項の観点からは、これらの職業的専門家としての判断には、統治責任者とコミュニケーションを行った事項の中から、監査人が特に注意を払った事項を決定すること、及び監査人が特に注意を払った事項のそれぞれが監査上の主要な事項となるかどうかを決定することが含まれる。これらに関する監査人の判断は、統治責任者とのコミュニケーションの監査調書、各個別の事項の監査調書(A39 項参照)、及び監査の過程で発生したその他の重要な事項の監査調書(例えば、監査結果メモランダム)により裏付けられることがある。しかしながら、本 ISA は、統治責任者とコミュニケーションを行った事項のうち、監査人が特に注意を払った事項としなかったものについて、その理由を監査人が文書化することは要求していない。

2015 年 1 月に International Federation of Accountants (IFAC) が英文で公表した、International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) の「国際監査基準(ISA)701(新設)「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーション」」は、2017 年 8 月に日本公認会計士協会により日本語に翻訳され、IFAC の許可を得て使用されている。IFAC が「国際監査基準(ISA)701(新設)「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーション」」を翻訳するプロセスを検討し、IFAC 方針書「国際会計士連盟によって公表された基準の翻訳及び複製に関する方針」に従って翻訳された。「国際監査基準(ISA)701(新設)「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーション」」の承認された本文は、IFAC により英語で公表される。

「国際監査基準(ISA)701(新設)「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーション」」(英語版) © 2015 年 International Federation of Accountants (IFAC) 不許複製・禁無断転載

「国際監査基準(ISA)701(新設)「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーション」」(日本語版) © 2017 年 International Federation of Accountants (IFAC) 不許複製・禁無断転載

原題: International Standard on Auditing (ISA) 701 (NEW), *Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report*, Published January 2015