

独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告

2019年2月27日
 改正 2021年1月14日
 改正 2021年6月8日
 改正 2021年8月19日
 改正 2022年6月16日
 最終改正 2022年10月13日
 日本公認会計士協会
 監査・保証基準委員会
 (報告書：第33号)

項番号

I	本報告書の範囲及び目的	
1.	本報告書の範囲	1
2.	本報告書の目的	6
3.	定義	7
II	要求事項	
1.	監査上の主要な検討事項の決定	8
2.	監査上の主要な検討事項の報告	10
(1)	除外事項付意見表明を代替することの禁止	11
(2)	個別の監査上の主要な検討事項の記載内容	12
(3)	監査上の主要な検討事項として決定した事項を監査報告書において報告しない場合	13
(4)	監査上の主要な検討事項の記載内容と監査報告書に記載すべきその他の項目の相互関係	14
(5)	その他の状況における「監査上の主要な検討事項」区分の様式及び内容	15
3.	監査役等とのコミュニケーション	16
4.	文書化	17
III	適用指針	
1.	本報告書の範囲	A1
	監査上の主要な検討事項、監査意見及び監査報告書に記載されるその他の項目の関係	A5
2.	監査上の主要な検討事項の決定	A9
(1)	監査人が特に注意を払った事項	A12
(2)	監査人が特に注意を払った事項の決定に関する検討	A16
(3)	特に重要であると判断した事項の決定	A27
3.	監査上の主要な検討事項の報告	A31

(1) 監査報告書における「監査上の主要な検討事項」区分	A31
(2) 個別の監査上の主要な検討事項の記載内容	A34
(3) 監査上の主要な検討事項として決定した事項を監査報告書において報告しない場合 ...	A52
(4) その他の状況における「監査上の主要な検討事項」区分の様式及び内容》	A57
4. 監査役等とのコミュニケーション	A60
5. 文書化.....	A64
IV 適用	

《I 本報告書の範囲及び目的》

《1. 本報告書の範囲》

1. 本報告書は、監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告に関する実務上の指針を提供するものである。本報告書は、監査報告書において監査上の主要な検討事項の報告を行う監査人の責任並びに監査上の主要な検討事項の決定についての監査人の判断及びその報告の様式と内容について取り扱っている。
2. 監査上の主要な検討事項の報告の目的は、実施された監査に関する透明性を高めることにより、監査報告書の情報伝達手段としての価値を向上させることにある。監査上の主要な検討事項の報告により、想定される財務諸表の利用者に対して、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特に重要であると判断した事項を理解するのに役立つ追加的な情報が提供され、監査の透明性を高めることができる。また、監査上の主要な検討事項の報告は、想定される財務諸表の利用者が企業や監査済財務諸表における経営者の重要な判断が含まれる領域を理解するのに役立つ場合がある（A1 項から A4 項参照）。
3. 監査報告書において、監査上の主要な検討事項を報告することによって、想定される財務諸表の利用者と、経営者や監査役若しくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会（以下「監査役等」という。）との間で行われる、企業、監査済財務諸表又は実施された監査に関連する特定の事項についての対話が促進されることが期待される。
4. 監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告は、監査人が全体としての財務諸表に対する監査意見を形成した上で行われるものである。したがって、監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告は、以下のいずれかを意図するものでもない（A5 項から A8 項参照）。
 - (1) 適用される財務報告の枠組みにより経営者に求められている財務諸表の表示及び注記事項、又は適正表示を達成するために必要な財務諸表の追加的な注記事項の代替
 - (2) 監査基準報告書 705「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」に基づき除外事項付意見を表明しなければならない状況における除外事項付意見の表明の代替
 - (3) 継続企業の前提に関する重要な不確実性に関する報告の代替（監査基準報告書 570「継続企業」第 18 項及び第 19 項参照）
 - (4) 監査人が、財務諸表全体に対する監査意見とは別に行う、個別の事項に対する意見表明
5. 本報告書は、法令により監査報告書において監査上の主要な検討事項の記載が求められる監査において適用される。また、本報告書は、監査報告書において監査上の主要な検討事項を任意で報告することを契約条件により合意した場合にも適用される。ただし、監査人が財務諸表に対する監査意見を表明しない場合には、監査上の主要な検討事項の報告を行ってはならないとされている（監基報 705 第 28 項参照）。

《2. 本報告書の目的》

6. 本報告書における監査人の目的は、監査上の主要な検討事項を決定すること、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検討事項を監査報告書において報告することである。

《3. 定義》

7. 本報告書における用語の定義は、以下のとおりとする。

「監査上の主要な検討事項」－当年度の財務諸表の監査において、監査人が職業的専門家として特に重要であると判断した事項をいう。監査上の主要な検討事項は、監査人が監査役等とコミュニケーションを行った事項から選択される。

《II 要求事項》

《1. 監査上の主要な検討事項の決定》

8. 監査人は、監査役等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。その際、監査人は以下の項目等を考慮しなければならない（A9 項から A18 項参照）。

- (1) 監査基準報告書 315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」に基づき決定された特別な検討を必要とするリスク又は重要な虚偽表示リスクが高いと評価された領域（A19 項から A22 項参照）
- (2) 見積りの不確実性の程度が高い会計上の見積りを含む、経営者の重要な判断を伴う財務諸表の領域に関連する監査人の重要な判断（A23 項及び A24 項参照）
- (3) 当年度に発生した重要な事象又は取引が監査に与える影響（A25 項及び A26 項参照）

9. 監査人は、第 8 項に従い決定した事項の中から更に、当年度の財務諸表の監査において、職業的専門家として特に重要であると判断した事項を監査上の主要な検討事項として決定しなければならない（A9 項から A11 項及び A27 項から A30 項参照）。

《2. 監査上の主要な検討事項の報告》

10. 監査人は、監査報告書に「監査上の主要な検討事項」区分を設け、第 13 項 (1) 若しくは (2) 又は第 14 項に該当する状況を除き、個々の監査上の主要な検討事項に適切な小見出しを付して記述しなければならない。また、「監査上の主要な検討事項」区分の冒頭に以下を記載しなければならない（A31 項から A33 項参照）。

- (1) 監査上の主要な検討事項は、当年度の財務諸表の監査において、監査人が職業的専門家として特に重要であると判断した事項である。
- (2) 監査上の主要な検討事項は、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監査人が対応した事項であり、当該事項に対して個別に意見を表明するものではない。

《(1) 除外事項付意見表明を代替することの禁止》

11. 監査人は、監査基準報告書 705 に基づき除外事項付意見を表明しなければならない状況において除外事項付意見を表明せず、除外事項に該当する事項を監査報告書の「監査上の主要な検討事項」区分において報告してはならない（A5 項参照）。

《(2) 個別の監査上の主要な検討事項の記載内容》

12. 監査報告書の「監査上の主要な検討事項」区分において、以下を記載しなければならない（A34 項から A39 項参照）。

- (1) 関連する財務諸表における注記事項がある場合は、当該注記事項への参照（A40 項及び A41 項参照）
- (2) 個々の監査上の主要な検討事項の内容（A42 項から A45 項参照）
- (3) 財務諸表監査において特に重要であるため、当該事項を監査上の主要な検討事項に決定した理由（A42 項から A45 項参照）
- (4) 当該事項に対する監査上の対応（A46 項から A51 項参照）

ただし、連結財務諸表及び個別財務諸表の監査を実施しており、連結財務諸表の監査報告書において同一内容の監査上の主要な検討事項が記載されている場合には、個別財務諸表の監査報告書においてその旨を記載し、当該内容の記載を省略することができる。

《(3) 監査上の主要な検討事項として決定した事項を監査報告書において報告しない場合》

13. 監査人は、以下のいずれかに該当する場合を除き、監査報告書に監査上の主要な検討事項を記載しなければならない（A53 項から A56 項参照）。
 - (1) 法令等により、当該事項の公表が禁止されている場合（A52 項参照）
 - (2) 極めて限定的ではあるが、監査報告書において報告する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報告すべきでないと判断した場合。ただし、企業が当該事項に関する情報を財務諸表以外の何らかの方法により公表している場合は、報告すべきでないと判断する状況には該当しない。

《(4) 監査上の主要な検討事項の記載内容と監査報告書に記載すべきその他の項目の相互関係》

14. 監査報告書に対して除外事項付意見を表明する原因となる事項（監査基準報告書 705 参照）、又は継続企業の前提に関する重要な不確実性（監査基準報告書 570 参照）は、その性質上、監査上の主要な検討事項に該当する。しかしながら、監査人はこれらの事項を監査報告書の「監査上の主要な検討事項」区分に記載してはならず、第 12 項及び第 13 項の要求事項はこれらの事項には適用されない。この場合、監査人は、「監査上の主要な検討事項」区分への記載に代えて、以下を行わなければならない。
 - (1) 該当する監査基準報告書に準拠してこれらの事項を監査報告書において報告する。
 - (2) 「監査上の主要な検討事項」区分に、「『[除外事項付意見]の根拠』に記載されている事項を除き」又は「『継続企業の前提に関する重要な不確実性』に記載されている事項を除き」と記載する（A6 項及び A7 項参照）。

《(5) その他の状況における「監査上の主要な検討事項」区分の様式及び内容》

15. 監査人は、企業及び監査に関する事実及び状況を踏まえて、報告すべき監査上の主要な検討事項がない場合、第 14 項に該当する事項以外に監査上の主要な検討事項がない場合、又は個別財務諸表の監査報告書において監査上の主要な検討事項の内容等の記載を省略している場合（第 12 項のただし書き）、監査報告書に「監査上の主要な検討事項」の見出しを付した区分を設けて、その旨を記載しなければならない（A57 項から A59 項参照）。

《3. 監査役等とのコミュニケーション》

16. 監査人は、以下に関して監査役等とコミュニケーションを行わなければならない。
- (1) 監査人が、監査上の主要な検討事項と決定した事項
 - (2) 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報告すべき監査上の主要な検討事項がないと監査人が判断した場合はその旨（A60 項から A63 項参照）

《4. 文書化》

17. 監査人は、監査調書に以下を含めなければならない（A64 項参照）。
- (1) 第 8 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 9 項に従って各事項が監査上の主要な検討事項となるかどうかの監査人の決定の根拠
 - (2) 監査報告書において報告する監査上の主要な検討事項がないと監査人が判断した場合、又は報告すべき監査上の主要な検討事項が第 14 項において取り扱われている除外事項若しくは継続企業の前提に関する重要な不確実性以外にない場合はその根拠
 - (3) 監査上の主要な検討事項であると決定された事項について監査報告書において報告しないと監査人が判断した場合はその根拠

《Ⅲ 適用指針》

《1. 本報告書の範囲》（第 2 項参照）

- A1. ある事項が重要であるかについて、監査人は、職業的専門家としての判断に基づき、それぞれの状況に応じて相対的に決定する。重要であるかどうかは、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財務諸表の利用者の関心など、金額的及び質的な要素を考慮して検討される。この場合、監査役等とのコミュニケーションの内容及び程度を含め、事実及び状況の客観的な分析も考慮される。
- A2. 財務諸表の利用者は、監査基準報告書 260「監査役等とのコミュニケーション」により要求される監査人と監査役等との間でなされた双方向のコミュニケーションの中で、特に重点的に議論がなされた事項に関心を有しており、そのようなコミュニケーションの内容が透明性をもって報告されることを求めている。例えば、財務諸表全体に対する監査意見を形成する際の監査人による重要な判断は、財務諸表を作成する際の経営者の重要な判断が含まれる領域に関連することが多いため、財務諸表の利用者は、そのような監査人の判断に特に関心を示している。
- A3. 監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告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監査役等とのコミュニケーションが深まる場合がある。また、監査報告書において参照される財務諸表における注記事項に経営者及び監査役等がより一層の注意を払うようになる場合がある。
- A4. 監査基準報告書 320「監査の計画及び実施における重要性」において記載のとおり、監査人は、通常、財務諸表の利用者として以下の(1)から(4)を想定している。
- (1) 事業活動、経済活動及び会計に関する合理的な知識を有し、真摯に財務諸表上の情報を検討する意思を有している。
 - (2) 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。

(3) 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。

(4) 財務諸表上の情報を基礎に合理的な経済的意思決定を行う。

監査報告書は監査済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の利用者と同じと考えられる。

《監査上の主要な検討事項、監査意見及び監査報告書に記載されるその他の項目の関係》（第4項、第11項及び第14項参照）

- A5. 監査基準報告書700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」は、財務諸表に対する監査意見の形成に関する要求事項と指針を提供している（監基報700第8項から第13項及びA1項からA15項参照）。監査上の主要な検討事項の報告は、適用される財務報告の枠組みにより経営者に求められている財務諸表の表示及び注記事項、又は適正表示を達成するために必要な財務諸表の注記事項を代替するものではない。監査人が、財務諸表の表示及び注記事項の妥当性又は充分性に関して財務諸表に重要な虚偽表示が存在すると判断した状況については、監査基準報告書705において取り扱われている。
- A6. 監査人が、監査基準報告書705に従って限定意見又は否定的意見を表明する場合、その原因となる事項を除外事項付意見の根拠区分において記載することにより、想定される財務諸表の利用者が除外事項付意見が表明されていることを認識し、その理由を理解することに役立つ。したがって、除外事項付意見の原因となる事項を「監査上の主要な検討事項」区分に記載された他の事項と区別して記載することにより、監査報告書において除外事項への注意を促すことができる。監査基準報告書705の付録は、監査人が限定意見又は否定的意見を表明し、「監査上の主要な検討事項」区分においてその他の監査上の主要な検討事項の報告を行う場合における監査報告書の文例を示している。本報告書のA58項は、「[除外事項付意見]（限定意見又は否定的意見）の根拠」区分又は「継続企業的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、報告すべきその他の監査上の主要な検討事項がないと監査人が判断した場合の「監査上の主要な検討事項」区分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にも、限定意見又は否定的意見を表明する原因となる事項に加え、その他の事項について監査上の主要な検討事項として報告を行うことは、想定される財務諸表の利用者の監査に関する理解を高めることにつながる。したがって、このような場合にも、監査上の主要な検討事項の決定に関する要求事項が適用される。ただし、否定的意見を表明する場合には、特に以下の点を考慮する（監基報705第7項参照）。
- ・ 監査人は、否定的意見を表明する原因となる事項の影響の大きさに鑑み、それ以外には監査上の主要な検討事項は存在しないと判断する場合がある。そのような状況においては、第14項の要求事項が適用される（A58項参照）。
 - ・ 監査人は、否定的意見を表明する原因となる事項以外に監査上の主要な検討事項を決定した場合、監査上の主要な検討事項の記述によって、財務諸表全体の信頼性が高まるという誤った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. 監査基準報告書706「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」に基

づいて「強調事項」区分又は「その他の事項」区分を記載する必要があると判断した場合には、「強調事項」区分又は「その他の事項」区分は、監査報告書において、「監査上の主要な検討事項」区分とは別に記載される。ただし、一つの事象が監査上の主要な検討事項であると同時に、強調事項又はその他の事項に該当する場合、第12項に従って監査上の主要な検討事項として記載することとなる。

監査上の主要な検討事項と強調事項又はその他の事項との関係についての追加的な指針が監査基準報告書706のA1項からA4項、A9項及びA10項に記載されている。

《2. 監査上の主要な検討事項の決定》（第8項及び第9項参照）

A9. 監査人は、監査役等とコミュニケーションを行った事項の中から、監査人の判断に基づき、当年度の財務諸表監査において特に重要な事項を選択することによって、監査上の主要な検討事項を決定する。

A10. 財務諸表に比較情報が含まれる場合、監査人は、比較情報に係る監査意見の表明方式が比較財務諸表方式か対応数値方式かにかかわらず、過年度の財務諸表監査に関連する監査上の主要な検討事項について、監査報告書において、通常記載しない。ただし、新規上場時等、初めて提出される有価証券届出書等に含まれる連結財務諸表が指定国際会計基準又は修正国際基準等に準拠して作成する場合で、かつ、法令により監査上の主要な検討事項の記載が求められる監査報告書に比較財務諸表方式で監査意見を表明する場合は、比較情報に係る事業年度の監査上の主要な検討事項を併せて記載する。

なお、以前に発行した財務諸表の訂正の要否を検討する場合（監査基準報告書560「後発事象」第13項から第16項参照）等、当年度の財務諸表監査には比較情報に対する監査手続が含まれるため、監査人は、比較情報に対する監査手続を含めた当年度の財務諸表監査において特に重要であると判断した事項を監査上の主要な検討事項と決定する。

A11. 監査人は、前年度の監査報告書に記載された監査上の主要な検討事項の内容を当年度の監査報告書において更新することは求められていない。ただし、前年度の財務諸表監査における監査上の主要な検討事項が、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検討事項であるかどうか検討することは有用である。

《(1) 監査人が特に注意を払った事項》（第8項参照）

A12. 監査上の主要な検討事項を決定するに当たり、監査人が特に注意を払った事項を考慮するのは、監査がリスク・アプローチに基づいて行われているためである。リスク・アプローチに基づく監査は、財務諸表の重要な虚偽表示リスクを識別・評価し、評価したリスクに対応した監査手続を立案・実施し、監査意見の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手することに重点を置いた一連のプロセスである。特定の勘定残高、取引種類又は注記事項について、アサーション・レベルで評価した重要な虚偽表示リスクが高いほど、監査手続の計画・実施及びその結果の評価により多くの判断が必要となることが多い。リスク対応手続を立案する上で、監査人は、評価した重要な虚偽表示リスクの程度が高いほど、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。監査人は、重要な虚偽表示リスクの程度が高いと評価し、より確かな心証が得られる監査証拠を

入手する場合には、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。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。

A13. したがって、監査人は、監査上の主要な検討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上で、又は財務諸表に対する意見を形成する上で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、経営者の重要な判断に関連することが多く、そのため、監査人の高度で複雑な判断を必要とすることが多い。したがって、監査人は、当該領域に重点を置いて監査の基本的な方針を策定する。例えば、当該領域に対処するために、監査チームの上位メンバーが関与する範囲や、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（監査事務所に雇用しているか、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. 他の監査基準報告書では、監査人は、特定の事項について監査役等とのコミュニケーションやその他の者との討議を行うことが求められており、それらは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。

(1) 監査基準報告書 260 は、監査人に、監査期間中に困難な状況に直面した場合は、その状況について監査役等とコミュニケーションを行うことを求めている（監基報 260 第 14 項(2)及び A17 項参照）。困難な状況として、以下が他の監査基準報告書に例示されている。

- ・ 関連当事者取引、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のは実務的に困難なことがある（監査基準報告書 550「関連当事者」の A41 項参照）。
- ・ グループ財務諸表の監査に対する制約、例えば、グループ監査チームによる情報の入手が制限されていることがある（監査基準報告書 600「グループ監査」第 48 項参照）。

(2) 監査基準報告書 220「監査業務における品質管理」において、監査責任者は、専門性が高く、判断に困難が伴う事項や見解が定まっていない事項、監査事務所の方針又は手続で専門的な見解の問合せが必要とされている事項及び監査責任者が職業的専門家として専門的な見解が必要と判断したその他の事項に関して、専門的な見解の問合せを適切に実施することが求められている。例えば、監査人は、監査事務所内外の者に、専門性の高い重要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。また、監査責任者は、監査中に識別した重要な事項及び重要な判断について審査担当者と討議することが求められている（監基報 220 第 35 項及び第 36 項参照）。そのような事項が、監査上の主要な検討事項となることがある。

《(2) 監査人が特に注意を払った事項の決定に関する検討》（第 8 項参照）

A16. 監査人は、監査人が監査の実施過程で特に注意を払う可能性が高い事項を監査計画段階において検討し、監査人は、監査基準報告書 260 に従って計画した監査の範囲とその実施時期について監査役等と討議する際に、当該事項に関してコミュニケーションを行うことが有用である。ただし、監査上の主要な検討事項は、監査の結果又は監査の実施過程を通じて入手した証拠に基づいて最終的に決定される。

A17. 第8項の(1)から(3)は、監査人が特に注意を払った事項を決定するに当たって考慮すべき項目を示している。当該項目は、監査役等とコミュニケーションを行った事項の内容に焦点を当てており、財務諸表に記載されている事項に直接的に関連していることが多く、想定される財務諸表の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である。

このような考慮すべき項目に関連する事項の全てが監査上の主要な検討事項となるわけではなく、第9項に従って当該監査において特に重要であると判断された場合のみ、監査上の主要な検討事項となる。また、第8項の(1)から(3)の項目は相互に関係するため、例えば、(2)又は(3)に該当する事項が(1)の特別な検討を必要とするリスクとして識別される場合など、複数の項目に該当することがある。そのような場合は、監査人が当該事項を監査上の主要な検討事項として識別する可能性は高くなる。

A18. 財務諸表に明記されない事項であっても、特に注意を払った事項となる可能性がある。例えば、当期において新しいITシステムが導入された場合又は既存のITシステムに重要な変更が行われた場合、監査の基本的な方針に重要な影響を与えることがある。また、収益認識に影響するシステムの更新又は変更のように、特別な検討を必要とするリスクに関連することもある。そのようなときには、ITシステムの新規導入や重要な変更が監査人が特に注意を払った事項となることがある。

なお、第8項の(1)から(3)に記載された事項以外についても監査役等とコミュニケーションを行うことがあり、それらが監査人が特に注意を払った事項となることがある。

《特別な検討を必要とするリスク又は重要な虚偽表示リスクが高いと評価された領域》（第8項(1)参照）

A19. 監査人は、識別された特別な検討を必要とするリスクについて監査役等とコミュニケーションを行うことが求められている（監基報 260 第 13 項参照）。また、監査人は、特別な検討を必要とするリスク以外に識別している重要な虚偽表示リスクが高い領域への監査人の対応について、監査役等とコミュニケーションを行うことがある（監基報 260 の A13 項参照）。

A20. 特別な検討を必要とするリスクは、識別された重要な虚偽表示リスクの中で、固有リスク要因が虚偽表示の発生可能性と虚偽表示が生じた場合の影響の度合い（金額的及び質的な影響の度合い）の組合せに影響を及ぼす程度により、固有リスクの重要度が最も高い領域に存在すると評価された重要な虚偽表示リスクと定義されている（監基報 315 第 11 項(10)参照）。経営者の重要な判断に依存している領域及び重要かつ通例でない取引は、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った事項と判断することが多い。

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、監査上の主要な検討事項となるわけではない。例えば、監査人は収益認識には不正リスクがあると推定し、当該不正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が求められている（監査基準報告書 240「財務諸表監査における不正」第 25 項及び第 26 項参照）。さらに、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、不正リスクであり、したがって、特別な検討を必要とするリスクとして扱うことが求められている（監基報 240 第 30 項参照）。これらの特別な検討を必要とするリスクは、

その状況によっては、監査人が特に注意を払った事項には該当しないことがある。

A22. アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに関する監査人の評価は、監査実施中に入手した他の監査証拠により変更されることがある（監基報 315 第 36 項参照）。財務諸表の特定の領域に関連して、監査人がリスク評価を修正した場合及び立案した監査手続を再検討した場合には、監査人は特に注意を払う必要がある領域と判断することがある。例えば、特に重要な虚偽表示リスクが高いと評価された領域において、内部統制が監査期間を通して有効に運用されていると想定していたが、内部統制が有効に運用されていないという監査証拠を入手したため監査アプローチの重要な変更を行った場合が該当することがある。

《見積りの不確実性の程度が高い会計上の見積りを含む、経営者の重要な判断を伴う財務諸表の領域に関連する監査人の重要な判断》（第 8 項(2)参照）

A23. 監査人は、会計方針、会計上の見積り及び財務諸表における表示及び注記事項を含む、企業の会計実務の質的側面のうち重要なものに関する監査人の見解について、監査役等とコミュニケーションを行うことが求められている（監基報 260 第 14 項(1)参照）。多くの場合、これらの事項は重要な会計上の見積り及び関連する注記事項に関係し、監査人が特に注意を払った事項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. 監査人が特別な検討を必要とするリスクであると判断していない場合であっても、見積りの不確実性の程度が高い会計上の見積り（監査基準報告書 540「会計上の見積りの監査」第 15 項及び第 16 項参照）に対して財務諸表の利用者は関心を示している場合がある。当該見積りは経営者の判断に依存する程度が高く、財務諸表上最も複雑な領域であることが多く、経営者の利用する専門家及び監査人の利用する専門家の両者の関与が必要となる場合がある。また、財務諸表の利用者は、会計上の見積りを含め、財務諸表を理解する上で重要な影響のある会計方針（当該方針が変更された場合を含む。）について関心を示すことがあり、特に多くの同業他社の会計方針と異なる場合に高い関心を示すことがある。これらの場合は、監査人が特に注意を払った事項に該当することがある。

《当年度に発生した重要な事象又は取引が監査に与える影響》（第 8 項(3)参照）

A25. 財務諸表又は監査に重要な影響を与える事象又は取引は、監査人が特に注意を払った領域に該当することがある。例えば、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、経営者及び監査役等と監査の様々な段階において広範な協議を行うことがある（監基報 260 第 14 項(1)、(3)、(4)、A18 項及び付録 2 参照）。また、これらの取引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ある。さらに、これらの取引の認識、測定、表示、又は注記事項に関して、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与える可能性がある。

A26. 当年度に発生した重要な事象には経営者の仮定又は判断に影響を与えている重要な経済、会計、規制、産業、又はその他の変化が含まれ、それらが全般的な監査アプローチに影響を与えている場合は、結果として監査人が特に注意を払う事項となることがある。

《(3) 特に重要であると判断した事項の決定》（第9項参照）

A27. 監査人が特に注意を払った事項は、監査役等と重点的にコミュニケーションが通常行われる。

監査役等とのコミュニケーションの内容及び程度は、どの事項が監査において特に重要であるかを示唆していることが多い。例えば、監査人又は経営者の重要な判断が必要な重要な会計方針の適用等、より困難かつ複雑な事項について、監査人は監査役等とより深度のあるコミュニケーションを頻繁に行うことが適切である。

A28. 特に重要であると判断した事項の概念は、個々の監査業務において適用される。したがって、監査人は、当該監査における相対的な重要性を考慮して、被監査会社に特有の事項を識別し、監査上の主要な検討事項を決定する。

A29. 監査役等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検討事項となるかどうかの決定に関連するその他の考慮事項には、例えば以下が含まれる。

- ・ 想定される財務諸表の利用者による財務諸表の理解にとっての重要性、特に、当該事項の財務諸表における重要性
- ・ 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
- ・ 当該事項に関連して虚偽表示が識別された場合、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状況。例えば、以下が挙げられる。
 - － 監査手続を実施するために、又は当該手続の結果を評価するために必要な専門的な技能又は知識
 - － 監査チーム外の者に対する専門的な見解の問合せの内容
- ・ 監査手続の実施、結果の評価及び監査意見の基礎となる監査証拠の入手の難易度。特に監査人の判断が主観的になる場合においては、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には困難が伴う。
- ・ 当該事項に関連して識別された内部統制の不備の程度
- ・ 当該事項は、関連する複数の監査上の考慮事項を含んでいるかどうか。例えば、長期契約は、収益認識、訴訟又はその他の偶発事象に関する監査人が特に注意を払った事項を含むことがあり、また、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、当年度の財務諸表監査において特に重要であると判断した事項の決定は、その数を含め、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検討事項の数は、一般に、企業の規模及び複雑性、事業及び環境、並びに監査業務の状況により影響を受ける。

一般的には、監査上の主要な検討事項として当初決定された事項の数が多いほど、監査上の主要な検討事項の定義に照らして、当該事項の各々について監査上の主要な検討事項に該当するかどうかをより慎重に再度検討する必要性が高い。監査上の主要な検討事項として選定した項目が多い場合は、監査において特に重要ではない事項が含まれている可能性があるためである。

《3. 監査上の主要な検討事項の報告》

《(1) 監査報告書における「監査上の主要な検討事項」区分》（第10項参照）

- A31. 個々の監査業務特有の情報は想定利用者にとって価値があると想定されるため、「監査上の主要な検討事項」区分は監査報告書において「監査意見」区分及び「監査意見の根拠」区分の後に記載され、これにより、当該情報への注意が促される。
- A32. 監査報告書の「監査上の主要な検討事項」区分における個々の事項の記載順序は、職業的専門家としての判断に係る事項である。例えば、監査人の判断に基づき、相対的な重要性に応じて、又は財務諸表における表示又は注記事項の順序に合わせて記載することがある。また、個々の監査上の主要な検討事項を区別するために、第10項は、それぞれに小見出しを付して記載することを求めている。
- A33. 比較情報が表示されている場合（特に意見表明方式が比較財務諸表方式で複数年度の監査意見が記載されている場合）、監査上の主要な検討事項は当年度の財務諸表監査のみに関連するということを明確にするため、「監査上の主要な検討事項」区分の冒頭に記載される説明文言において、例えば、「当年度」を「当年度（×年×月×日から×年×月×日までの第×期事業年度）」と記載することがある。

《(2) 個別の監査上の主要な検討事項の記載内容》（第12項参照）

- A34. 監査上の主要な検討事項の記述が適切であるかどうかは、職業的専門家としての判断による。監査上の主要な検討事項の内容、当該事項が監査において特に重要であると判断された理由及び当該事項に対する監査上の対応は、過度に専門的な監査用語の使用を避け、想定される財務諸表の利用者が理解できるように簡潔に記載されることが想定されている。監査人により提供される情報の内容及び範囲は、経営者と監査人のそれぞれの責任（二重責任の原則）を踏まえて決定される。すなわち、監査人は、企業に関する未公表の情報を不適切に提供することを避け、簡潔かつ理解可能な様式で有用な情報を提供する。
- A35. 企業に関する未公表の情報は、企業によって公にされていない当該企業に関する全ての情報をいう。当該情報の提供に関する責任は、経営者にある。なお、財務諸表又は監査報告書日において利用可能なその他の記載内容（監査基準報告書720「その他の記載内容に関連する監査人の責任」第11項(1)参照）に含まれている情報や、決算発表又は投資家向け説明資料等により、企業が口頭若しくは書面又は電磁的記録により提供している情報等は企業によって公にされている情報であるため、企業に関する未公表の情報には含まれない。
- A36. 監査上の主要な検討事項の記載において、監査人が企業に関する未公表の情報を不適切に提供することは想定されていない。監査上の主要な検討事項は、監査の内容に関する情報を提供するものであるため、通常、企業に関する未公表の情報の提供を意図するものではない。しかしながら、当該事項を監査上の主要な検討事項として決定した理由及び監査上の対応について説明するために、法令等によって禁止されない限り、監査人は企業に関する未公表の情報を含む追加的な情報を記載することが必要であると考えることがある。その場合、監査報告書において企業に関する未公表の情報を提供することを決定する前に、監査人は経営者に追加の情報開示を促すとともに、必要に応じて監査役等と協議を行うことが適切である。この際、企業に関する情報の開示に

責任を有する経営者には、監査人からの要請に積極的に対応することが期待される。また、経営者の職務の執行を監視する責任を有する監査役等には、経営者に追加の開示を促す役割を果たすことが期待される。

A37. 経営者は、監査上の主要な検討事項が監査報告書において報告されることを考慮して、財務諸表又はその他の記載内容に、監査上の主要な検討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。例えば、適正表示の観点から、財務諸表の利用者が適切に財務諸表を理解するために、会計処理の背景となる、より詳細な情報を財務諸表に追加して注記することがある。

A38. 監査基準報告書 720 は、年次報告書を定義し、経営者による事業（事業上のリスクを含む。）及び財務に関する報告若しくは類似の説明であるとしている。ガバナンスに責任を有する者による報告、コーポレート・ガバナンスに関する報告、内部統制及びリスク評価に関する報告も年次報告書の一部を構成する場合がある。監査基準報告書 720 は、年次報告書に含まれるその他の記載内容に関する監査人の責任を取り扱う。監査人は、監査上の主要な検討事項の記述を検討する際に、その他の記載内容を考慮することがある。また、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もある。

A39. 監査人が監査の実施過程において作成した監査調書は、監査上の主要な検討事項の記述を検討する際に有用である。例えば、監査役等との書面若しくは電磁的記録又は口頭によるコミュニケーションに関する監査人の記録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検討事項の有用な基礎となる。これは、監査基準報告書 230「監査調書」に従って、監査の実施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、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を監査調書に記載することが求められているためである。このように、監査調書は、監査報告書において監査上の主要な検討事項として決定した理由を監査人が記述する際に役立つ。

《関連する財務諸表における注記事項への参照》（第 12 項(1)参照）

A40. 第 12 項(3)及び(4)は、「監査上の主要な検討事項」区分に、当該事項を監査において特に重要であると判断した理由及び当該事項に対する監査上の対応を記載することを求めている。したがって、監査上の主要な検討事項は、財務諸表に注記されている内容を繰り返して記載することを意図するものではないが、関連する財務諸表における注記事項へ参照を付すことで、経営者が財務諸表を作成する上で当該事項をどのように取り扱ったかについて、想定される財務諸表の利用者が理解を深めることが可能となる。

A41. 当年度の財務諸表における監査上の主要な検討事項に関連する注記事項は、その詳細さの程度によっては、監査人が当該事項にどのように対応したかをよりの確に記述するのに役立つことがある。その結果、想定される財務諸表の利用者は、監査人が監査上の主要な検討事項として決定した理由をより理解することができる。監査人は関連する注記事項への参照を付すだけでなく、例えば以下のように、その内容を用いて記述することがある。

- ・ 企業が会計上の見積りに関してより具体的な注記を行っている場合には、監査上の主要な検討事項に該当すると判断した理由及び監査上の対応を説明するために、監査人は主要な仮定、見込まれる結果の範囲、見積りの不確実性の主な原因又は重要な会計上の見積りに関するその

他の定性的及び定量的な注記事項に言及することがある。

- ・ 監査人は、監査基準報告書 570 に従って、継続企業の前提に関する重要な不確実性がないと結論付けた場合でも、結論に至るまでに検討した事項を監査上の主要な検討事項として決定することがある。そのような状況においては、監査報告書における監査上の主要な検討事項の記載において、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要因など、財務諸表又はその他の記載内容に開示された特定の事象又は状況に言及することがある。

《監査上の主要な検討事項に決定した理由》（第 12 項(3)参照）

A42. 監査報告書において監査上の主要な検討事項を記載する趣旨は、当該事項を監査上の主要な検討事項と決定した理由についての監査人の考察を示し、実施された監査の透明性を高めることにある。したがって、監査人が当該理由を監査報告書においてどのように記述するかを検討する際に、監査上の主要な検討事項の決定に関する要求事項及び適用指針（第 8 項、第 9 項、A12 項から A29 項参照）は役立つことがある。監査人が監査において特に注意を払い、特に重要であると判断した要因の説明に、想定される財務諸表の利用者は関心を持つことが多い。

A43. 監査上の主要な検討事項をどのように記述するかを決定する際に考慮する要因には、想定される財務諸表の利用者にとっての情報の目的適合性がある。監査上の主要な検討事項の記述によって、想定される財務諸表の利用者の監査及び監査人の判断に対する理解が深まる場合、当該記載内容は想定される財務諸表の利用者にとって目的適合性があることになる。

A44. 監査上の主要な検討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、監査上の主要な検討事項が過度に標準化されることや、翌年度以降の監査上の主要な検討事項の有用性が低下する可能性を低減できる場合がある。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検討事項と判断されることがある。しかしながら、このような状況においても、当該企業に特有の状況（例えば、当年度の財務諸表における経営者の判断に影響を与えた状況）を記載することにより、想定される財務諸表の利用者にとって目的適合性が増すことがある。このことは、複数期間にわたって同一の事項を繰り返して監査上の主要な検討事項として記載する場合においても重要である。

A45. 監査上の主要な検討事項に決定した理由の記載において、監査業務の状況に照らして、監査人が特に重要か否かを判断する際に考慮した主な事項に言及することがある。例えば、以下の事項がある。

- ・ 監査証拠の入手可能性に影響を与えた経済情勢。例えば、特定の金融商品に関する市場の流動性が低下しており、公正価値の入手が困難な状況
- ・ 新規の事象又は見解が定まっていない事象（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象）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

《監査上の主要な検討事項に対する監査上の対応》（第 12 項(4)参照）

A46. 監査上の対応に関する記載の詳細さの程度は、監査人の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 12 項(4)に基づき、監査上の対応について以下のいずれか、又は組み合わせて記載する。

- ・ 監査上の主要な検討事項に最も適合している、又は評価した重要な虚偽表示リスクに焦点を当てた監査人の対応又は監査アプローチの内容
- ・ 実施した手続の簡潔な概要
- ・ 監査人による手続の結果に関連する記述
- ・ 当該事項に関する主要な見解

A47. 想定される財務諸表の利用者が、財務諸表監査における監査上の主要な検討事項の重要性及び監査上の主要な検討事項と監査意見等のその他の記載事項との関係を理解できるように、監査人は、監査上の主要な検討事項の記載に当たって、以下について留意することが適切である。

- ・ 財務諸表に対する意見を監査人が形成する上で、当該事項への対応を監査人が適切に完了していないという印象を与えない。
- ・ 汎用的な又は標準化された文言を避け、当該事項を企業の具体的な状況に直接関連付ける。
- ・ 財務諸表に関連する注記事項がある場合、その内容を考慮する。
- ・ 財務諸表に含まれる個別の事項に対する意見を表明しない、又は表明しているという印象を与えない。

A48. 監査人の対応又は監査アプローチの内容の記載は、想定される財務諸表の利用者が、通例でない状況や、重要な虚偽表示リスクに対応する過程で行った監査人の重要な判断を理解するのに役立つ場合がある。企業の状況に合わせて採用した監査アプローチの特徴的な面が記載される場合には特に有益である。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、経済情勢又は企業が属する産業の動向によって影響を受けることがある。加えて、当該事項に関する監査役等とのコミュニケーションの内容及び程度を説明することが有用な場合がある。

A49. 監査アプローチを記載する際に、例えば、複雑な金融商品の公正価値の評価のように見積りの不確実性が高い会計上の見積りに関して、監査人は、専門家の業務を利用したことについて記載することがある。そのような監査人の専門家の業務の利用に関する記載は、監査基準報告書 620 「専門家の業務の利用」第 13 項に規定されている状況には該当せず、また、監査意見に対する監査人の責任を軽減するものではない。

A50. 監査手続を記載する場合、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。特に、複雑で判断を伴う監査の領域においては、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、並びに監査人の重要な判断を適切に理解できるように簡潔に要約することは困難なことがある。しかしながら、当該事項に対する監査人の対応として実施した特定の手続の記載が必要な場合には、通常、手続の内容を詳細に記述するのではなく、概括的に記述する。

A51. A46 項に記載されているとおり、監査人は、監査上の主要な検討事項において、監査人の対応の結果に関連する記載を含める場合がある。この場合、当該記載が個々の監査上の主要な検討事項に対する個別の意見を表明しているとの印象又は全体としての財務諸表に対する監査意見に疑問を抱かせるような印象を与えないように注意する。

《(3) 監査上の主要な検討事項として決定した事項を監査報告書において報告しない場合》（第 13 項参照）

A52. 法令等により、監査人が監査上の主要な検討事項として決定し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ることがある。例えば、違法行為又はその疑いのある行為（マネー・ローンダリングなど）について、適切な機関による調査を害するおそれがある場合、法令等により公表が禁止されることがある。

A53. 第 13 項(2)に記載されているとおり、監査上の主要な検討事項を監査報告書において報告しないと判断することは極めて限定的である。これは、監査の透明性の向上は公共の利益に資するためである。したがって、監査上の主要な検討事項の報告による企業又は社会に与える不利益が非常に大きいと想定され、その不利益が当該事項を報告すること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場合にのみ、監査人は当該事項を報告しないと判断できる。

A54. 監査人は、監査上の主要な検討事項に関する事実又は状況を考慮して、当該事項の報告の可否を判断する。経営者及び監査役等とのコミュニケーションは、監査人が、当該事項の報告がもたらすおそれがある不利益の影響の大きさに関する経営者の見解を理解するのに役立つ。特に、経営者及び監査役等とのコミュニケーションは、以下のように、監査人の判断に資する。

- ・ 企業が当該事項を公表していないことの理由（例えば、公共の利益の観点から法令等で特定の状況の開示を一定期間留保することが認められている、又は当該事項を開示しないことが許容されている。）を監査人が理解することができる。また、公表していないことの理由が開示に伴う不利益に関する懸念である場合、それに関する経営者の見解を監査人が理解することができる。

経営者は、当該事項を公表していない理由として、不利益の検討に関連する可能性のある法令等を示すことがある（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などに関連する法令等）。しかしながら、不利益に関する経営者の見解のみでは、監査人は、第 13 項(2)に従って、報告をすることにより生じる当該不利益が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判断することはできない。

- ・ 当該事項に関して、該当する規制・監督当局等と企業のコミュニケーションが行われているかどうか、また、それが当該事項の公表が適切でないとする経営者の見解を裏付けていると考えられるかどうかについて検討する。
- ・ 監査人が、経営者に対して、必要に応じて監査役等を通じて、当該事項に関連する情報の公表を促すことができる場合がある。例えば、当該事項に関連する情報の開示に対する経営者及び監査役等の懸念が特定の側面に限定されているため、それ以外の側面に関する情報については開示が可能なことがある。

監査人は、監査上の主要な検討事項の報告によって生じるおそれがある不利益の影響の大きさに関する経営者の見解を含む、当該事項の公表が適切ではない理由に関して、経営者確認書を入手することが必要と考えることがある。

A55. 監査人は、監査上の主要な検討事項として決定した事項を報告することについて、我が国における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がある。監査人が追加的な情報開示を促した場合において経営者が情報を開示しないときに、監査人が監査の基準に基づき

正当な注意を払って職業的専門家としての判断において当該情報を監査上の主要な検討事項に含めることは、監査人の守秘義務が解除される正当な理由に該当する（倫理規則第 114.1 A1 項(3)④参照）。

さらに、監査人は、当該事項に関して監査報告書において報告しているかどうかにかかわらず、規制・監督当局への報告が法令により要求されることがある（例えば、金融商品取引法第 193 条の 3 参照）。このような規制・監督当局への報告（その対象になるか否かの検討を含む。）は、当該事項を監査上の主要な検討事項として報告すること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がある。

A56. 当該事項を監査上の主要な検討事項として報告しない場合、監査人が検討した論点は複合的であり、また、その決定は監査人の重要な判断を伴う。そのため、法律専門家に助言を求めることが適切と考えることがある。

《(4) その他の状況における「監査上の主要な検討事項」区分の様式及び内容》（第 15 項参照）

A57. 第 15 項の要求事項は、以下のいずれかの状況において適用される。

- (1) 第 9 項に基づき、監査上の主要な検討事項がないと監査人が判断した場合（A59 項参照）
- (2) 第 13 項に基づき、監査上の主要な検討事項を監査報告書において報告しないと監査人が判断しており、また、それ以外に監査上の主要な検討事項がないと判断している場合
- (3) 監査上の主要な検討事項として決定した事項が、第 14 項に従って、「監査上の主要な検討事項」区分以外で報告した事項のみである場合
- (4) 連結財務諸表及び個別財務諸表の監査を実施しており、連結財務諸表の監査報告書に記載されている監査上の主要な検討事項と同一内容であるため個別財務諸表の監査報告書においてその記載を省略している場合

A58. 以下は、前項に該当する場合の監査報告書における「監査上の主要な検討事項」区分の文例である。

- (1) 及び(2)に該当する場合

監査上の主要な検討事項

監査上の主要な検討事項とは、（中略）・・・個別に意見を表明するものではない。

当監査法人は、監査報告書において報告すべき監査上の主要な検討事項はないと判断している。

- (3)に該当する場合

監査上の主要な検討事項

監査上の主要な検討事項とは、（中略）・・・個別に意見を表明するものではない。

当監査法人は、「[除外事項付意見]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、監査報告書において報告すべき監査上の主要な検討事項はないと判断している。

- (4)に該当する場合

監査上の主要な検討事項

監査上の主要な検討事項とは、（中略）・・・個別に意見を表明するものではない。

x x x（小見出し）

連結財務諸表の監査報告書に記載されている監査上の主要な検討事項（参照番号 xx）と同一内容であるため、記載を省略している。

A59. 監査上の主要な検討事項は、監査人が特に注意を払った事項の相対的な重要性に基づいて判断される。したがって、上場企業の監査において、監査人が監査役等とコミュニケーションを行った事項の中には、監査報告書において報告すべき監査上の主要な検討事項がないと判断することはまれであり、少なくとも一つは存在していると考えられる。しかしながら、例えば、企業の実質的な事業活動が極めて限定される状況においては、監査人が特に注意を払った事項がないため、第9項に基づき監査上の主要な検討事項がないと監査人が判断することがある。

《4. 監査役等とのコミュニケーション》（第16項参照）

A60. 監査基準報告書 260 第20項は、監査人が監査役等とのコミュニケーションを適時に行うことを求めている。監査上の主要な検討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と実施時期についてコミュニケーションを行う際に、通常、監査上の主要な検討事項となる可能性がある事項についてもコミュニケーションを行う。また、これらの監査上の主要な検討事項となる可能性がある事項については、監査の過程で新たに追加したものを含め、監査上の発見事項を報告する際に更にコミュニケーションを行うこととなる。これらにより、財務諸表の発行に向けた最終段階における、監査上の主要な検討事項についての議論がより円滑になる。

A61. 監査人とのコミュニケーションを通じて、監査役等は、監査人が監査報告書において報告することを想定している監査上の主要な検討事項を認識し、必要に応じて理解を深める機会を得ることができる。監査役等との協議を促進するために、監査報告書の草案を監査役等に提示することは有用である。そのような監査人とのコミュニケーションにより、監査役等は、監査上の主要な検討事項に関する監査人の判断の根拠及び当該事項が監査報告書において、どのように記述されているかを理解することができ、それが、監査役等が財務報告プロセスを監視する重要な役割を果たすことにつながる。また、監査人とのコミュニケーションによって、監査役等は、監査上の主要な検討事項が監査報告書において報告されることを踏まえて、当該事項に関連する追加的な情報を開示することが有用かどうかの検討に役立てることができる。

A62. 第16項(1)によって要求される監査役等とのコミュニケーションには、監査上の主要な検討事項と決定された事項について、監査報告書において報告しない極めて限定的な状況の場合も含まれる（第13項及びA54項参照）。

A63. 第16項(2)により、監査人は、監査報告書において報告すべき監査上の主要な検討事項がない旨について、監査役等とコミュニケーションを行うことが求められている。このような状況において、監査人は、当該監査及び監査上の主要な検討事項ではない重要な事項に精通している他の者（審査担当者を含む。）とより慎重に協議することがある。当該協議により、監査上の主要な検討事項がないという決定を、監査人が見直すことがある。

《5. 文書化》（第17項参照）

A64. 監査基準報告書 230 第7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重要な判断を理解できるように、監査調書を作成することを求めている。監査上の主要な検討事項の観点からは、これらの職業的専門家としての判断には、監査役等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から、更に監査上の主要な検討事項を決定することが含まれる。したがって、監査人の判断の根拠は、通常、監査役等とのコミュニケーションに関する監査調書、個別の事項の監査調書（A39 項参照）、及びこれら以外の重要な事項に関する監査調書に記載される。しかしながら、本報告書は、監査役等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。

《IV 適用》

- ・ 本報告書（2019年2月27日）は、2021年3月31日以後終了する事業年度に係る監査から適用する。ただし、2020年3月31日（米国証券取引委員会に登録している会社においては2019年12月31日）以後終了する事業年度に係る監査から早期適用することができる。
- ・ 本報告書（2021年1月14日）は、以下の事業年度に係る監査等から適用する。
 - － 会計上の見積りの監査に関連する要求事項及び適用指針（第8項及びA24項）は、2023年3月31日以後終了する事業年度に係る財務諸表の監査及び2022年9月に終了する中間会計期間に係る中間財務諸表の中間監査から実施する。ただし、それ以前の決算に係る財務諸表の監査及び中間会計期間に係る中間財務諸表の中間監査から実施することを妨げない。
 - － 上記以外の改正は、2022年3月31日以後終了する事業年度に係る監査から適用する。ただし、2021年3月31日以後終了する事業年度に係る監査から早期適用することができる。
- ・ 本報告書（2021年6月8日）は、2023年3月31日以後終了する事業年度に係る財務諸表の監査及び2022年9月に終了する中間会計期間に係る中間財務諸表の中間監査から実施する。ただし、それ以前の決算に係る財務諸表の監査及び中間会計期間に係る中間財務諸表の中間監査から実施することを妨げない。
- ・ 本報告書（2021年8月19日）は、2021年9月1日から適用する。
- ・ 本報告書（2022年6月16日）は、2023年7月1日以後開始する事業年度に係る財務諸表の監査及び同日以後開始する中間会計期間に係る中間財務諸表の中間監査から適用する。なお、公認会計士法上の大規模監査法人以外の監査事務所においては、2024年7月1日以後に開始する事業年度に係る財務諸表の監査及び同日以後開始する中間会計期間に係る中間財務諸表の中間監査から適用する。ただし、それ以前の決算に係る財務諸表の監査及び中間会計期間に係る中間財務諸表の中間監査から適用することを妨げない。なおその場合、品質管理基準委員会報告書第1号「監査事務所における品質管理」（2022年6月16日）、品質管理基準委員会報告書第2号「監査業務に係る審査」（2022年6月16日）及び監査基準委員会報告書220（2022年6月16日）と同時に適用する。
- ・ 本報告書（2022年10月13日）のうち、倫理規則に関する事項は、2023年4月1日から適用する。ただし、倫理規則（2022年7月25日変更）と併せて早期適用することを妨げない。なお、品質管理に関する事項は、2022年6月16日付け改正の品質管理基準委員会報告書第1号「監査

事務所における品質管理」、品質管理基準委員会報告書第2号「監査業務に係る審査」及び監査基準委員会報告書220「監査業務における品質管理」と同時に適用する。

以 上

- 本報告書（2022年10月13日改正）は、次の公表物の公表に伴う修正を反映している。
 - － 倫理規則（2022年7月25日変更）
（修正箇所：A55項）
 - － 監査基準報告書（序）「監査基準報告書及び関連する公表物の体系及び用語」（2022年7月21日改正）
（上記以外の修正箇所）