

結論の背景

IESBA®のスタッフによる作成

2023年2月

*International Ethics Standards Board  
for Accountants®*

---

## 業務チームの定義及びグループ 監査業務に関する IESBA 倫理規 程の改訂

IESBA

International  
Ethics Standards  
Board for Accountants®

## IESBA について

[IESBA](#) は、独立した国際的な基準設定審議会である。IESBA の使命は、監査人の独立性に関する要求事項を含む倫理基準を策定することにより、公共の利益に資することであり、強固で国際的に適用可能な [職業会計士のための国際倫理規程（国際独立性基準を含む。）](#)（IESBA 倫理規程）を通じて、全ての職業会計士の倫理的な行動と実践のための規範を高めることを目指している。

IESBA は、1 セットの質の高い倫理基準が、職業会計士の提供する業務の質と一貫性を高め、それによって会計専門職に対する社会からの信用と信頼に寄与すると考えている。IESBA は、[諮問助言グループ](#)（CAG）からの助言を得て、[公益監視委員会](#)（PIOB）の監督の下に、公共の利益に資する基準を策定している。

IESBA の運営をサポートする構造及びプロセスは International Foundation for Ethics and Audit™（IFEATM）によって促進されている。

著作権©IFAC2023 年 2 月。著作権、商標及び許可に関する情報については [39 ページ](#) を参照

## 結論の背景

業務チームの定義及びグループ監査業務に関する IESBA 倫理規程の改訂

### 目次

IESBA について .....	2
結論の背景 業務チームの定義及びグループ監査業務に関する IESBA 倫理規程の改訂 .....	3
I. はじめに .....	4
II. 背景 .....	4
業務チームの定義及びグループ監査業務プロジェクトの策定 .....	4
公開草案 .....	6
IAASB との調整 .....	7
III. 業務チームの定義 .....	8
業務チームの定義の改訂 .....	8
業務チーム及び監査業務チームの決定 .....	8
審査担当者及びその他の監査業務チームの構成員 .....	9
サービス・プロバイダーの独立性 .....	10
専門家 .....	11
IV. グループ監査業務に関する独立性の検討事項 .....	12
新たに定義された用語 .....	13
個人に関する独立性の検討事項 .....	15
グループ監査人である会計事務所等のネットワーク内の個人に関する独立性 .....	15
グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない個人に関する独立性 .....	15
会計事務所等に関する独立性の検討事項 .....	21
グループ監査人である会計事務所等のネットワーク内の構成単位の監査人である会計事務所等に関する独立性 .....	21
グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等に関する独立性 .....	21
非保証業務 .....	26
監査業務の主要な担当社員等 .....	27
グループ監査業務における独立性違反 .....	28
構成単位の監査人である会計事務所等における違反 .....	29
グループ監査業務の依頼人のガバナンスに責任を有する者に対する違反に関するコミュニケーション .....	32
V. その他の事項 .....	33
独立性が求められる期間 .....	33
構成単位の監査人である会計事務所等及び構成単位の変更 .....	34
VI. 適用日 .....	35
補足資料 .....	36

## I. はじめに

1. IESBA は、2022 年 11 月及び 12 月の会議で、業務チームの定義及びグループ監査業務に関する IESBA 倫理規程の改訂について満場一致で承認した。
2. 本結論の背景は、IESBA のスタッフが作成し、IESBA が公開草案で挙げた重要な事項にどのように対処したかを説明している。それは、IESBA 倫理規程の改訂に関連するものであるが、その一部を構成するものではない。

## II. 背景

### 業務チームの定義及びグループ監査業務プロジェクトの策定

#### IAASBの基準の改訂

3. 2016 年 12 月、国際監査・保証基準審議会 (International Auditing and Assurance Standards Board : IAASB) は、プロジェクト案 (Project Proposal) <sup>1</sup>を ISQC1<sup>2</sup> ISA 220<sup>3</sup> 及び ISA600<sup>4</sup>の改訂に対処するために承認した。

#### 業務チームの定義の改訂

4. とりわけ、IAASB は、業務チームの形態の違い及びその進歩を認識するため、ISA220 (改訂) <sup>5</sup>における業務チームの定義を改訂した。当該定義の改訂を提案するに際して、IAASB は、同じ地域若しくは異なる地理的な場所に設置される又は彼らが実施する活動により組織されることを含めて、業務チームが様々な方法により組織される可能性があることを検討した。また、IAASB は、監査業務に関与する個人が必ずしも会計事務所等に従事する又は直接雇用されているわけではないことを認識した。したがって、業務において監査手続を実施する個人は、実施した作業が適切に指示、監督及び査閲を受けることができるよう、その所在地又は雇用体系に関わらず業務チームの一員であると IAASB は判断した。
5. IESBA 倫理規程における業務チームの定義は、現行の ISA220 における業務チームの定義を基に策定された。IAASB は品質管理目的で ISA220 における定義を改訂することを意図していたが、改訂された定義には構成単位の監査人を含むその他の個人が含まれることになったため、IESBA 倫理規程及び ISA における用語の定義を整合させるという趣旨を考慮すると、IESBA 倫理規程の遵守に際していくつかの疑問点が生じた。
6. 上記及び ISA220 プロジェクトにおける IAASB との調整を踏まえ、IESBA は、改訂された定義に従い業務チームを構成する様々な個人に IESBA 倫理規程の規定が適用されることを明確にするために、IESBA 倫理規程の観点から業務チームの定義を改訂し、それに伴う修正に対処することを承認した。IAASB は、ISA220 (改訂) において、業務チームの構成員に適用される独立性に関する要求事項が関連する倫理の要求事項に規定されており、ISA220 (改訂) で定められているとおおり、その規定には IESBA 倫理規程が含まれることを明確にした。

### グループ監査業務における構成単位の監査人の独立性

---

<sup>1</sup> [監査品質の向上：品質管理及びグループ監査に関する IAASB の国際基準の改訂のプロジェクト案](#)

<sup>2</sup> 国際品質管理基準 (ISQC) 第 1 号「財務諸表の監査及びレビュー並びにその他の保証及び関連サービス業務を行う事務所の品質管理」

<sup>3</sup> 国際監査基準 (ISA) 220「監査業務における品質管理」

<sup>4</sup> ISA600「グループ監査における特別な検討事項 (構成単位の監査人の作業を含む。)」

<sup>5</sup> [ISA220 \(改訂\)「監査業務における品質管理」](#)

<sup>6</sup> IAASB は、2020 年 9 月会議で ISA220 (改訂) を承認し、2020 年 12 月に公表した。

7. 他のプロジェクト、特に ISQC1 及び ISA220 の経過を活用して、2020 年 4 月、IAASB は ISA600 (改訂)<sup>7</sup>、<sup>8</sup>の公開草案を公表した。当該公開草案に対する回答者の中には、業務チームの定義の改訂案と関連する倫理の要求事項の相互の関係性、特にグループ財務諸表の監査業務における IESBA 倫理規程の国際独立性基準 (IIS) であるパート 4A<sup>9</sup>の適用に関して懸念を示した。
8. このような背景及びグループ監査業務目的で監査手続を実施する会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人が ISA220 (改訂) で定義が改訂された業務チームを構成するという事実を踏まえ、IESBA は、ネットワークに所属していない構成単位の監査人の独立性の検討において明確で一貫性のあるガイダンスを IIS が提供する必要性を検討した。さらに、IESBA は、業務チームの定義に含まれる個人だけでなく、構成単位の監査人である会計事務所等に適用される独立性の枠組みを検討する必要があるということに同意した。
9. IESBA の戦略及び作業計画 2019-2023 (SWP) のコンサルテーションにおいて、グループ財務諸表監査で IIS を適用する際に、グループ監査人及び構成単位の監査人が直面する実務的な課題に対処するためのプロジェクトの検討を IESBA に促した。IESBA は、この領域における明確化の必要性を検討することは適切であるが、それは ISA600 を改訂する IAASB のプロジェクトと調整することが適切であると判断した。
10. 新たな課題又は開発に関する外部環境のモニタリングの一環で、IESBA の新興課題・アウトリーチ委員会 (EIOC) も、構成単位の監査人に関する IIS の適用に関連する事項をいくつか識別した。これらには、次のものが含まれていた。
  - 親会社が社会的影響度の高い事業体であるが、構成単位が社会的影響度の高い事業体ではない場合で、その構成単位をネットワーク・ファーム以外が監査する場合の影響。特に構成単位の監査人が社会的影響度の高い事業体の監査業務又はそれ以外の監査業務に適用される独立性に関する要求事項に従う必要があるかどうか。
  - 構成単位の監査人による独立性の違反の実務的な影響、及びグループ監査人が構成単位の監査人の作業を利用する意図がある場合のセーフガード (ISA600 に基づくグループ監査人の検討事項とは別に検討する)

### 承認されたプロジェクト

11. 上記の背景を踏まえ、2020 年 3 月、IESBA は、IESBA 倫理規程における業務チームの定義及びグループ監査業務に関する独立性の検討事項の改訂に関するプロジェクト案を承認した。
12. プロジェクトの目的は、次の 2 つである。
  - (a) IIS における独立性に関する要求事項が明確かつ適切であり、監査業務において独立性を確保しなければならない、改訂された定義の範囲内の個人にのみ適用されるようにしながら、IESBA 倫理規程における「業務チーム」の用語の定義を ISA220 (改訂) において改訂された同じ用語の定義と整合させるため
  - (b) グループ監査人のネットワークに所属しない構成単位の監査人に関する独立性も含めて、グループ監査業務で適用される際に強固で、包括的かつ明確であるように IIS を改訂するため

<sup>7</sup> [ISA600 \(改訂\)「グループ監査における特別な検討事項\(構成単位の監査人の作業を含む。\)」](#)

<sup>8</sup> IAASB は、2021 年 12 月会議で ISA600 (改訂) を承認し、2022 年 4 月に公表した。

<sup>9</sup> パート 4A「監査及びレビュー業務における独立性」

## 公開草案

13. 2022 年 2 月、IESBA は、公開草案「[業務チームの定義及びグループ監査業務に関する IESBA 倫理規程の改訂案](#)」を公表し、2022 年 3 月 31 日をコメント期限とした。公開草案の説明文書において、IESBA は、特に次のことを提案した。
- IESBA 倫理規程の「業務チーム」の定義を ISA220（改訂）及び ISQM1<sup>10</sup>の同じ用語の定義と整合させる。
  - 審査担当者（EQR）が会計事務所等及びネットワーク外の者となる可能性があることを認識するため、「監査業務チーム」、「レビュー業務チーム」及び「保証業務チーム」の定義を変更する。
  - 個人及び会計事務所等の独立性の原則に関する新しいセクション 405（グループ監査業務）の追加及び新たに定義された用語の用語集への追加を提案することにより、グループ監査業務における独立性の検討事項に関する規定を強化する。IESBA は、新しいセクション 405 において、特に次のことを提案した。
    - グループ監査人である会計事務所等及びグループ監査人である会計事務所等内の構成単位の監査人である会計事務所等に適用される同じ独立性に関する規定を、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位で監査作業を実施する個人に適用すべきであるという原則
    - グループ監査人によって意見表明を受けるグループ財務諸表の対象期間の期間中又は終了後に監査業務の依頼人になる事業体に対処するためのガイダンス
    - 構成単位の監査人である会計事務所等による独立性に関する要求事項に対する違反に対処するためのプロセスに関する強化されたガイダンス
14. 2つのモニタリング・グループのメンバー<sup>11</sup>、その他の規制当局、国内基準設定機関、会計士団体、その他の職業専門家団体及び会計事務所等を含む幅広い利害関係者団体の回答者から、[49 通のコメントレター](#)を受け取った。回答者は、一般的に、IESBA 倫理規程の規定を改訂された IAASB 基準と整合させること及び改訂案の方向性を支持した。また、回答者は、変更の影響に関する具体的なコメント及び提案されている文言の更なる明確化を提案した。
15. IESBA は、IESBA 諮問助言グループ（CAG）から提供されたインプットを考慮し、回答者が公開草案に対して提起した重要な事項に対処するために、提案を修正した。

<sup>10</sup> 国際品質マネジメント基準（ISQM）第 1 号「財務諸表の監査若しくはレビュー又はその他の保証若しくは関連サービス業務を行う事務所の品質マネジメント」

<sup>11</sup> 証券監督者国際機構（IOSCO）及び監査監督機関国際フォーラム（IFIAR）

16. 公開草案で提案された主な改訂は、次のとおりである。

- 現行の IESBA 倫理規程の「監査業務の依頼人」の定義に照らして、「グループ監査業務の依頼人」及び「構成単位の監査業務の依頼人」の定義を明確にし、整合させる（パラグラフ 63 参照）<sup>12</sup>
- どの専門家が業務チーム及び監査業務チームの定義に含まれるのかについてガイダンスを明確にする（パラグラフ 46～50 参照）。
- ISA600（改訂）における要求事項を補完するため、グループ監査人である会計事務所等と構成単位の監査人である会計事務所等とのコミュニケーションに関する新規の要求事項を含める（パラグラフ 75～77 参照）。
- グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属しない構成単位の監査人である会計事務所等の独立性が要求される期間の決定に関するガイダンスを定める（パラグラフ 161 参照）。
- グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属しない構成単位の監査人である会計事務所等内のグループ監査業務チームの構成員、又は当該構成単位の会計事務所等と契約しているグループ監査業務チームの構成員に適用される独立性の検討事項に関して、よりのを絞りバランスの取れたアプローチを提供する（パラグラフ 71～92 参照）。
- グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属しない構成単位の監査人である会計事務所等がグループ監査業務の依頼人との間に金銭的利益があり、それに関連するローンの提供を受けることを禁止する規定に関して強化されたガイダンスを提供する（パラグラフ 110 参照）。
- 構成単位の監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体ではないがグループ監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体である場合、構成単位の監査人である会計事務所等に関する要求事項を明確にする（パラグラフ 114 参照）。
- 構成単位の監査人である会計事務所等又はグループ監査業務の依頼人の状況に変更があった場合におけるガイダンスを提供する（パラグラフ 166～167 参照）。
- グループ監査人である会計事務所等のネットワーク内の構成単位の監査人である会計事務所等及びグループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属しない構成単位の監査人である会計事務所等における違反に対処するためのプロセスの一貫性を強化する（パラグラフ 144～145 参照）。
- 構成単位の監査人である会計事務所等による違反の程度について、グループ監査人である会計事務所等とグループのガバナンスに責任を有する者（TCWG）とのコミュニケーションに関するアプローチを強化及び明確にする（パラグラフ 155～159 参照）。

## IAASB との調整

17. 改訂案の策定及び公開草案に対するコメントへの回答において、提案された変更が ISA、特に ISA220（改訂）及び ISA600（改訂）との整合性と相互運用性を確保するよう、IESBA は IAASB と緊密に連携した。

<sup>12</sup> 2022 年 4 月に公表された IESBA 倫理規程の上場事業体及び社会的影響度の高い事業体の定義に関する改訂に伴い生じた監査業務の依頼人の定義の改訂にあわせて、「監査業務の依頼人」及び「グループ監査業務の依頼人」の定義も改訂した。

### III. 業務チームの定義

#### 業務チームの定義の改訂

18. ISA220 (改訂)<sup>13</sup>の監査チームの定義と IESBA 倫理規程の業務チームの定義を整合させることを検討するに際して、IESBA は、IESBA 倫理規程の業務チームの現行の定義が監査業務及びその他の保証業務に適用されることを認識した。これに対し、ISA220 (改訂) の業務チームの定義は、監査業務にのみ適用される。したがって、IESBA は、IESBA 倫理規程の業務チームの定義を ISA220 (改訂) の改訂された定義に単純に置き換えることは適切でないということに同意した。
19. しかしながら、IESBA は、ISQM1 が監査業務以外の専門業務における業務チームに対処していることに留意した。具体的には、ISQM1 で定義されている業務チームの用語は、ISQM1 の範囲内の専門業務 (例えば、監査業務、レビュー業務、その他の保証業務又は関連業務) の手続を実施する全てのチームに適用される。ISQM1 において、IAASB は、専門業務における手続の実施に着目することで、業務チームの定義をより広範な定義とした。
- 「専門業務を実施する全ての社員等及び専門職員並びに業務の手続を実施するその他の全ての者。外部の専門家及び業務を直接補助する内部監査人は含まれない。」*
20. 上記を踏まえ、IESBA は、ISQM1 の業務チームの定義と整合させるため、IESBA 倫理規程の用語集における業務チームの定義を改訂し、IESBA 倫理規程のパート 4A 及びパート 4B に関連して、様々なチームの性質を明確にするため、ガイダンスを示した。
21. 監査業務及びその他の保証業務に限り IESBA 倫理規程の業務チームの概念が使用されているため、IESBA は、IESBA 倫理規程のパート 3 において、より広範な意味で専門業務を行う個人のチームを表す総称として「チーム」<sup>14</sup>を用いることに同意した。
22. ISA220 (改訂) の業務チームの定義の改訂により、特にグループ監査業務において、業務チームに含まれる個人による IIS の遵守に関していくつかの疑問が生じた。したがって、IESBA は、監査業務における役割並びに特定の事実及び状況を考慮し、改訂された定義に含まれる個人、例えば、専門家や構成単位の監査人に適用される独立性に関する規定を策定した。これらの事項は、本稿の第 6 章でさらに取り上げる。
23. 公開草案に対する回答者は、IAASB の基準における業務チームの定義に整合させるという IESBA の提案を概ね支持していた。

#### 業務チーム及び監査業務チームの決定

24. 業務チームの構成員も監査業務チームの一員であることを踏まえ、IESBA は、次の点を検討した。
- 監査業務チームの定義に関する業務チームの定義の変更
  - IAASB の品質マネジメント基準、特に ISQM1 及び ISQM2<sup>15</sup>に対するその他の最近の改訂

<sup>13</sup> ISA220 (改訂) における改訂された業務チームの定義は、次のとおりである。

個々の監査業務を実施する全ての社員等及び専門職員、並びに当該業務において監査手続を実施する他の全ての者から構成される。外部の専門家及び直接補助する内部監査人は含まれない。

(1) ISA620 「専門家の業務の利用」第 6 項(a)は、「監査人の利用する専門家」を定義している。

(2) ISA610 (2023 年改訂版) 「内部監査人の作業の利用」は、直接的な補助の利用の制限を設けている。外部の監査人が法令等により内部監査人による直接的な補助を受けることが禁止されている可能性があることを認めている。したがって、直接的な補助の利用は、それが許可されている状況に限定されている。

<sup>14</sup> IESBA は、チームの一般的な意味を考慮し、より広範な IESBA 倫理規程における「チーム」という用語を定義する必要性を見出していない。

<sup>15</sup> ISQM2 「審査」



その結果、IESBA は、監査業務において業務チーム及び監査業務チームの構成員について一貫した判断を容易にするため、パート 4A において解説しつつ内容を補完するような形で、監査業務チーム<sup>16</sup>の定義の修正を提案した。

25. 公開草案に対する回答者は、業務チーム及び監査業務チームの定義の修正を支持したが、特にセクション 400 の適用指針と併せて読む場合、当該定義が複雑であることに懸念が示された。回答者は、監査業務における役割に応じて、特定の個人が、業務チームの構成員となるか、又は監査業務チームの構成員となるかについて疑問を呈した。回答者は、IESBA に対し、IESBA 倫理規程の適用指針の一部として、又は非公式文書 (NAM) を通じて更なる明確化を行うよう要請した。
26. IESBA は、監査業務において異なる役割を担う複数の個人を対象としているため、業務チーム及び監査業務チームは複雑に見える可能性があることを認識した。誰が業務チーム及び監査業務チーム又はグループ監査業務チームに含まれるのかについて IESBA 倫理規程の利用者の理解をより促すため、また、更なる明確化の要請に応えるため、IESBA は、本文書の補足資料 1 及び 2 の図を作成した。業務チーム及び監査業務チームに関するセクション 400 に追加された適用指針を補完する形で、IESBA は、これらの図が定義の一貫した適用を支援すると考えている。
27. さらに、IESBA は、特定の個人が業務チームと監査業務チームのいずれを構成するののかに関する公開草案に対する回答者の疑問及び明確化の要請に対処するため、IESBA のスタッフに FAQ の作成を依頼した。後述する公開草案の修正を除いて、IESBA は、セクション 400 におけるその他のガイダンスと比べて IESBA 倫理規程が過度に詳細になる可能性があるため、これ以上の具体性や例示を適用指針に追加することはしなかった。

### 審査担当者及びその他の監査業務チームの構成員

28. 審議の中で、IESBA は、「監査業務チーム」、「レビュー業務チーム」及び「保証業務チーム」の現行の定義が、会計事務所等又はそのネットワーク内の審査担当者のみを対象にしていることを認識した。しかし、ISQM2<sup>17</sup>によれば、審査担当者<sup>18</sup>は、会計事務所等が審査担当者を選任した個人であり、会計事務所等又はそのネットワーク内の者でも、会計事務所等又はそのネットワークに所属していない者でも審査担当者として選任することができる。
29. IESBA は、監査品質の向上において重要な役割を果たす審査担当者は、審査担当者が会計事務所等又はそのネットワーク内の者であっても、会計事務所等又はそのネットワークに所属していない者であっても関係なく、同じ独立性に関する要求事項に従わなければならないということに同意していた。公開草案に対する回答者は、審査担当者も会計事務所等及びそのネットワーク・ファームに所属していない者であっても、その他の監査業務の構成員と同様に、当該審査担当者は同じ要求事項に従わなければならないとする IESBA 倫理規程への支持を示した。
30. 同様に、IESBA は、(a)監査業務の実施に関連して監査業務執行責任者の報酬を提言するか、又は当該責任者について直接的な監督、管理若しくはその他の監視を行う者、又は(b)当該業務の実施のために、専門的な、又は業界固有の問題、取引若しくは事象について専門的な見解の問合せに対応する者は、会計事務所等内の者であっても会計事務所等に所属していない者であっても、監査業務チームの構成員でなければならないと考えている。レビュー業務又はその他の保証業務に関しても、同様の配慮が必要になる。

<sup>16</sup> IESBA は、「レビューチーム」及び「保証業務チーム」の定義の適合修正も提案した。

<sup>17</sup> ISQM2 A4 項参照

<sup>18</sup> ISQM2 は、「審査を実施するために監査事務所が選任した社員等、監査事務所内の他の者又は外部の者」として審査担当者を定義している（現行の ISQC1 における「審査担当者」の定義も、外部の個人を対象としている）。

31. そこで、IESBA は、そのような者を全て含めるため、「監査業務チーム」、「レビュー業務チーム」及び「保証業務チーム」の定義の(b)に「又は契約している (or engaged by) 」<sup>19</sup> という文言を追加するという修正を提案した。

### サービス・プロバイダーの独立性

32. 提案された業務チームの定義を ISQM1 の業務チームの定義と整合させた結果として、IESBA は、グループ監査業務において、会計事務所等のネットワークに所属していない者<sup>20</sup>を含む監査手続を実施するサービス・プロバイダーに IIS が適用されるということを、セクション 400 に追加した適用指針で明確にすることを提案した。しかし、現行の IESBA 倫理規程は、監査作業を行う会計事務所等又はネットワーク・ファームと契約している個人は業務チームの一部であると既に定義しているため、実質的には、実務上の変更にはならない。
33. IESBA は、サービス・プロバイダーは IIS の対象になるが、その人的資源を提供する組織（後述のグループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等である場合を除き）に IIS の適用範囲を広げるべきであるとは考えなかった。そのような組織は、監査作業を実施しないからである。したがって、IESBA は、そのような組織を IIS の適用範囲に含めることは不釣り合いであるという見解を示した。

### 改訂案に対するコメント

34. 「サービス・プロバイダー」は既に ISQM1 で定義された用語であるが、数名の回答者は、IESBA 倫理規程におけるこの用語の適用方法が明確でないと考えた。そして、回答者は、適用指針が定義を部分的にだけ参照している理由について疑問を呈した。回答者は、IESBA 倫理規程で具体的な例を示し、更なる明確化を行うことを提案した。
35. サービス・プロバイダーに関連するガイダンスが個人及び組織の両方について言及しているため、監査業務において監査手続を実施するサービス・プロバイダーである個人だけでなく、その人的資源を提供する組織にも IIS が適用されるという印象を与える可能性があるという意見がいくつか出た。IESBA 倫理規程は、サービス・プロバイダーである個人及びその人的資源を提供する組織に適用される独立性の検討事項について、より明確に示さなければならぬと考えた。

### IESBA の決定

36. ISQM1 が「サービス・プロバイダー」を定義しているが、セクション 400 の適用指針は監査手続を実施する者にのみ焦点を当てている。そのため、ISQM1 の定義をそのまま含める必要があるとは IESBA は考えていない。IESBA は、ISQM1 のサービス・プロバイダーの例が IESBA 倫理規程においても適用されるため、この点に関して、セクション 405 で更なるガイダンスを示す必要はないとも述べている。
37. サービス・プロバイダーである個人及びその人的資源を提供する組織に関する独立性の検討事項に関連して、IESBA は、提案した業務チームの定義は業務上の手続を行う個人のみを含むことに言及した。したがって、IESBA は、IIS が人的資源を提供する組織（セクション 405 のグループ監査業務において、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない

<sup>19</sup> 改訂案を策定する中で、「会計事務所等と契約している」という表現は、会計事務所等が個人ではなく他の会計事務所等と契約するという標準的な実務ではなく、会計事務所等に所属していない個人と会計事務所等が直接契約を締結していることを示唆しているのではないかという疑問が生じた。IESBA は、IESBA 倫理規程が契約の方法又は種類を規定することを意図しておらず、会計事務所等が個人と直接契約する可能性があることに留意した。しかし、IESBA 倫理規程は、どの個人が監査業務チーム、レビュー業務チーム及び保証業務チームの構成員とみなされるのかを明確にしなければならない。

<sup>20</sup> ISQM1 は、「品質マネジメントシステム又は監査業務の実施において利用される資源を提供する監査事務所の外部の個人又は組織をいう。したがって監査事務所のネットワーク、ネットワーク・ファーム又はその他形態にかかわらずネットワークに属する組織はサービス・プロバイダーには含まれない。」としてサービス・プロバイダーを定義する。

構成単位の監査人である会計事務所等を除く) に適用されないことを IESBA 倫理規程において明確にする必要があるとは、考えなかった。

## 専門家

38. 業務チームの現行の定義と同様に、改訂された業務チームの定義は、外部の専門家（及び業務において直接補助する内部監査人）を明確に除外した。これは現行の ISA220 のアプローチを反映しており、定義により業務チームから外部の専門家を除外することで、これらの個人を業務チームの構成員に適用される同じ要求事項の対象としていない。
39. IAASB が ISA220（改訂）で保持してきたこのアプローチは、外部専門家の作業の特性を考慮すると、業務チームの構成員に適用されるのと同じレベルで指示、監督及び査閲を外部の専門家に適用することは適切ではないと認識している。IESBA は、改訂された業務チームの定義において関連する ISA を参照することにより、十分かつ適切な監査証拠を入手するための外部の専門家の作業に関連する監査人の責任について、ISA620<sup>21</sup>が既に対処しており、客観性<sup>22</sup> 及び個人の能力の評価も含まれていることを認識した。
40. しかしながら、IESBA 倫理規程は、IESBA 倫理規程で定義された外部の専門家を除き、監査業務で利用される可能性がある様々なタイプの専門家がいることを認識しており、状況に応じて、IESBA 倫理規程で定義される業務チーム又は監査業務チームの構成員になる可能性があることを認識している。IESBA は、監査業務において、そのような専門家が業務チーム又は監査業務チームを構成するかどうかの判断を容易にするための適用指針を公開草案で提案した。

## 改訂案に対するコメント

41. 回答者は、外部の専門家及び監査業務において直接補助する内部監査人を業務チーム及び監査業務チームから除外することに概ね同意した。しかし、モニタリング・グループのメンバーを含む数名の回答者は、IESBA が監査人の専門家の判断及び専門家の作業に関する責任に関連する ISA620 の規定とより緊密に整合させることを検討するよう提案した。
42. 業務チーム及び監査業務チームを構成する専門家に関して、専門家の役割並びに業務チーム又は監査業務チームのいずれを構成するかどうかについて、更なるガイダンス及び事例が必要になるという意見がいくつかあった。
43. 一部の回答者は、提案された改訂がサステナビリティ関連サービスを提供する専門家の役割及び独立性に十分に対応しているかどうかについて疑問を呈した。IESBA 倫理規程のパート 4B における専門家の利用への影響を IESBA が検討することを、回答者は提案した。サステナビリティ関連サービスを提供する際の専門家の利用は、環境、社会及びガバナンス（ESG）の情報を報告することに対する需要の高まりを受けて増加していく可能性が高いことに留意した。
44. 数名の回答者は、セクション 400 の適用指針で「構成単位の監査人である会計事務所等の専門家」について言及があったが、その具体例が提供されたガイダンスにはないということを指摘した。グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等と専門家として契約している者が監査業務チームの構成員であるかどうかについても疑問を呈した。
45. 数名の回答者は、専門家との協議が重要ではない場合、協議に費やした時間又は協議中の問題の重要性に基づく閾値を追加する等の何らかの柔軟性を持たせることを IESBA が検討するよう提案した。

<sup>21</sup> ISA620 「専門家の業務の利用」

<sup>22</sup> ISA620 第 9 項は、外部の専門家の客観性の評価において、監査人は、専門家の客観性に対して阻害要因が生じる可能性がある利害関係について質問することを求めている。

## IESBA の決定

46. 外部の専門家に関する判断を検討するに当たり、IESBAは、現行の IESBA 倫理規程の用語が「外部の専門家」<sup>23</sup>を会計又は監査以外の分野の専門性を有する個人として既に定義していることに留意した。この点を明確にするため、IESBA は、セクション 400 の適用指針において「会計又は監査以外の分野」への言及を削除することに同意した。このような言及は、用語集の「外部の専門家」の定義において明記されていることから不要である（第 400.11 項参照）。
47. IIS の目的で外部の専門家は適用範囲に含まれないが、外部の専門家は、財務諸表監査において、ISA620 に従い必要な客観性を有することが求められる。回答者のコメントに沿って、IESBA は、(a) 監査人の専門家に関する判断と ISA620 にある判断をより整合させるため及び (b) ISA620 が専門家の作業に関する監査人の責任に対応していることを明確にするため、用語集の業務チームの定義に説明するために付された ISA620 への参照を改善した。
48. IESBA は、サステナビリティ保証のようなサステナビリティ関連サービスを提供する専門家の独立性に関して、当該事項に対処することは本プロジェクトの権限の範囲外であることに留意した。代わりとして、2022 年 11 月及び 12 月会議で、IESBA は、専門家の利用を扱う新規プロジェクトの一部として当該事項を取り扱うことを承認した。
49. IESBA は、構成単位の監査人である会計事務所等がグループ監査人である会計事務所等のネットワーク内の構成単位の監査人である会計事務所等か又は当該ネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等かどうかに関わらず、構成単位の監査人である会計事務所等内の専門家又は当該会計事務所等と契約している専門家を検討する場合、そのような者が監査業務における役割に応じて業務チーム又は監査業務チームの構成員となるかどうかを明確にした。構成単位の監査人である会計事務所等がグループ監査業務目的で監査手続を実施するために専門家（外部の専門家を除く）と契約した場合、この者は、グループ監査業務チームの定義の (a) に該当する。構成単位の監査人である会計事務所等内の専門家（外部の専門家を除く）がグループ監査業務の結果に直接的な影響を及ぼすことができる場合、この者は、グループ監査業務チームの定義の (c) 又は (d) に該当する。しかし、IESBA は、構成単位の監査人である会計事務所等と契約している者は、グループ監査業務から遠く離れているため、グループ監査業務の結果に直接的な影響を及ぼすことは考えない。したがって、IESBA は、そのような者はグループ監査業務チームを構成すべきではないと判断した。IESBA は、これらの区分の一部を明確にするため、セクション 400 の適用指針を修正した（第 400.11 項参照）。IESBA は、専門家に関連する定義の適用をより詳細に説明するため、FAQ を作成するよう IESBA スタッフに依頼することにも同意した。
50. IESBA は、監査業務について助言が求められる専門家に適用される独立性の検討事項に対してより拡張性のあるアプローチを提案することに関して、グループ監査業務の結果に直接的な影響を及ぼすことができる、ネットワーク・ファーム内又はグループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等内の専門家の潜在的な要素をグループ監査業務チームの定義が既に含んでいることに留意した。IESBA は、提案のように個人を対象とする定量的な閾値を設けることは現実的ではないと考える。

## IV. グループ監査業務に関する独立性の検討事項

51. IESBA は、グループ監査業務における独立性の検討事項について、2つの異なる観点からこの問題に取り組んだ。
- (a) グループ監査業務チームの構成員である個人に関する独立性の原則

<sup>23</sup> 用語集は、「外部の専門家」を、会計又は監査以外の分野の技能、知識及び経験を有しており、当該分野における作業が、十分かつ適切な監査証拠を入手する上で職業会計士を支援するために利用される会計事務所等又はネットワーク・ファームの社員等又は臨時スタッフを含む専門職員ではない個人又は組織として定義した。

- (b) グループ監査業務に関するグループ監査人である会計事務所等のネットワーク内の会計事務所等及びグループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない会計事務所等に対する独立性の原則
52. グループ財務諸表の監査における個人及び会計事務所等の独立性の検討事項に対処するため、IESBA は、新しいセクション 405（グループ監査業務）及び後述する用語集の新たに定義された用語を提案した。
53. ISA600（改訂）で使用されている用語と、IESBA 倫理規程のセクション 405 で使用されている用語は異なる。具体的には、ISA600（改訂）は、グループ監査人及び構成単位の監査人<sup>24</sup>に対する要求事項を定めている。セクション 405 は、グループ監査業務に関与する個人の独立性に加え、グループ監査人である会計事務所等及び構成単位の監査人である会計事務所等の独立性に焦点を当てている。
54. モニタリング・グループのメンバーを含むいくつかの規制当局は、IESBA 倫理規程がセクション 405 で、構成単位の監査人である会計事務所等のどの個人が IESBA 倫理規程の規定を遵守する責任があるかを明確にすることを提案した。IESBA は、第 400.4 項（2020 年 12 月に、IAASB の一連の品質マネジメント基準の発行により適合修正した結果として修正された）が、多くのパート 4A の規定が独立性に関連する対応策について会計事務所等内の個人の具体的な責任を定めておらず、代わりに参照しやすいように「会計事務所等」に言及していることに留意した。第 400.4 項は、さらに、ISQM1 に従い個人又は個人のグループに対する独立性に関する要求事項の遵守に関して運用上の責任を割り当てた。会計事務所等内の独立性に関する責任の分担に関連する一般的な規定は、セクション 405 に基づく構成単位の監査人である会計事務所等に対する第 400.4 項の適用可能性を踏まえると、構成単位の監査人である会計事務所等にも適用される。したがって、IESBA は、当該事項に関連する具体的な変更は必要ないと判断した。

### 新たに定義された用語

55. グループ監査業務の独立性に関する規定を定めるため、IESBA は、IESBA 倫理規程の用語集に含めるべき新しい用語の定義を定めることを提案した。これらの定義は、ISA600（改訂）に基づくものか、又は可能な限り ISA600（改訂）に沿ったものである。

### 改訂案に対するコメント

56. 回答者は、概ね新しく定義された用語を支持した。回答者は、次の明確化のための一般的な課題及び領域についてコメントを提起した。
- ISA の用語と整合させる関係で、数名の回答者が、IESBA 倫理規程及び ISA220（改訂）の業務チームの定義が監査手続に言及しているのに対し、なぜ新しい定義が「監査作業」に言及しているのかについて疑問を呈した。当該回答者から、「監査作業」はより広範な活動を示すものなのかという質問があった。
  - 定義における「監査作業」という用語は純粋な監査作業に限定され、レビュー業務及びその他の保証業務を除くのかという疑問が挙げられた。
  - 監査業務がしばしば事業体又はその経営者よりもその他の利害関係者のために実施されることから、新しい定義の「依頼人」という言葉の使用に関してコメントがあった。
57. 2つのモニタリング・グループのメンバーは、構成単位の監査業務の依頼人の定義及び依頼人が法人であるかどうかに関する複雑さのいくつかに IESBA が対処することを提案した。同様に、

<sup>24</sup> ISA600（改訂）第 14 項 (c) は、グループ監査の目的で構成単位に関連する監査の作業を実施する監査人として構成単位の監査人を定義している。ISA200 第 13 項 (d) は、監査業務に従事する者で、通常、監査責任者又は監査チームの他のメンバー若しくは該当する場合には監査事務所として監査人を定義している。

数名の回答者から、グループ監査業務の依頼人の定義及び当該定義が対象とする関連事業体の範囲を明確にするよう要請があった。

58. 提案されたグループ監査業務チームの定義（公開草案のグループ監査業務のための監査業務チーム）は、監査業務の結果に直接的に影響を及ぼすことができるグループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等内の個人を含む。数名の回答者から、IESBA に対して、「誰が監査業務の結果に直接的に影響を及ぼすことができるのか」に関する個人の判断に役立つ更なるガイダンスを提供することを要請するコメントがあった。グループ監査業務において、そのような個人がいることは稀であると考え、明確化又は例示が必要になると主張する者もいた。

## IESBA の決定

59. IESBA は、「監査作業」という用語は、監査手続の実施よりもより広範な活動を指すと考えた。より一貫性を持たせるため、IESBA は、ISA600 のプロジェクト<sup>26,27</sup>における IAASB の過去の議論<sup>25</sup>に照らして、提案されたセクション 405 における「監査作業」及び「監査手続」の用語の使い方をレビューした。
60. 監査作業がレビュー作業を含むかどうかという疑問について、IESBA は、IESBA 倫理規程第 400.2 項がパート 4A における「監査業務」は「レビュー業務」にも同様に適用されることが記載されていると考えた。しかし、IESBA は、セクション 405 において、ISA600（改訂）に沿ったグループ監査業務目的で、構成単位の監査人である会計事務所等の定義及びその他の定義において「監査作業」を使用することを明確にした。
- さらに、グループ監査業務は、グループの財務諸表の監査として定義された。したがって、IESBA は、セクション 405 において、新しく定義された用語、要求事項及び適用指針がグループの財務諸表の監査業務にのみ適用され、レビュー業務又はその他の保証業務に適用されないことを再確認した。
61. 「依頼人」という言葉の使い方に関するコメントについて、IESBA は、これはより一般的な性質の課題であり、本プロジェクトの対象外であると考えた。しかし、IESBA は、戦略及び作業計画 2024-2027 の中で、この課題に取り組むことを検討している。
62. 構成単位の監査人の定義に関する明確化の要請について、IESBA は、IESBA 倫理規程の独立性に関する規定の目的を鑑みると法人に焦点を当てる必要があるため、当該定義において複雑さは避けられないと考えた。一方、ISA600（改訂）は、構成単位が法人だけでなく、事業単位、機能又は事業活動である可能性を想定している。IESBA は、IESBA のスタッフが作成する FAQ によって、この点を明確にすることを決定した。
63. グループ監査業務の依頼人の定義及び依頼人に含まれる関連事業体について、監査業務の依頼人に含まれる関連事業体に関する現行の R400.20 項のアプローチに沿って、IESBA は、グループ監査業務の依頼人が公に取引されている事業体である場合及びグループ監査業務の依頼人が公に取引されている事業体ではない場合においてグループ監査業務の依頼人に含まれる関連事業体を明確にするため、用語集のグループ監査業務の依頼人の定義をいくつか修正することを決定した。さらに、IESBA は、用語集における監査業務の依頼人の定義の下にグループ監査業

<sup>25</sup> IAASB の 2021 年 9 月会議の議題 2 「ISA600（改訂）案-論点書」の第 29 項及び第 30 項を参照されたい。

<sup>26</sup> IAASB の立場は、「監査作業」は、構成単位の監査人に依頼された作業を含む、より広範な作業全体を指すというものである。例えば、監査作業は、指示、監督及び査閲並びに必要な管理業務を含む（経営者とのコーディネーション等）グループ監査業務の計画及び実施の全体を包含する。ISA600（改訂）において、IAASB は、構成単位の監査人が特定の監査手続の実施を依頼された場合も含め、実施する監査手続の種類、時期及び範囲をより具体的に言及する場合に「監査手続」を利用した。

<sup>27</sup> 構成単位の監査人である会計事務所等の作業において、「監査手続」又は「監査作業」のいずれかが適切であると考えられるが、IESBA は、例えば第 405.20 項 A1 において、より広範な作業を把握するために「監査作業」を利用することを決定した

務の依頼人の定義を追加すること、及びグループ監査業務の依頼人の定義で現行の R400.20 項に言及することを決定した。これは、監査業務の依頼人の定義に関連事業体が含まれるが、当該用語は単体財務諸表の監査においてのみ適用されることが明確になった。

64. IESBA は、グループ監査業務の結果に直接的に影響を及ぼすことができるグループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等の個人に関するコメントについて、そのような個人に関する具体例を IESBA 倫理規程で示すことが適切であるとは考えていない。IESBA は、グループ監査業務の結果に直接的な影響があるかどうかは、具体的な事実及び状況によって異なるという見解を持っている。しかし、IESBA は、当該事項に関する FAQ を作成するよう IESBA のスタッフに依頼した。

## 個人に関する独立性の検討事項

### グループ監査人である会計事務所等のネットワーク内の個人に関する独立性

65. 現行の IESBA 倫理規程は、監査業務の依頼人に関する個人の独立性に関する要求事項に既に対処している。構成単位の監査業務に従事するグループ監査人である会計事務所等のネットワーク内の構成単位の監査人である会計事務所等の個人は、グループ監査人である会計事務所等の業務チームに適用される同じ個人の独立性に関する要求事項を遵守することが事実上求められる<sup>28</sup>。
66. 公開草案に対する回答者は、グループ監査人である会計事務所等及びそのネットワーク・ファーム内のグループ監査業務チームの構成員並びにグループ監査人である会計事務所等及びそのネットワーク・ファームと契約しているグループ監査業務チームの構成員に関する提案を、概ね支持した (R405.5 項参照)。

### グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない個人に関する独立性

67. ISA 220 (改正) の業務チームの定義の改訂は、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等内の者又は当該構成単位の監査人である会計事務所等と契約している者に対する要求事項を明確化する必要が生じた。特に、IESBA は、グループ監査業務のために構成単位で作業を実施するグループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等の個人が、グループ監査人である会計事務所等及びそのネットワーク・ファームの個人として、同じ個人の独立性に関する要求事項を適用すべきであるかどうかを検討していた。
68. 拡大された業務チームの定義が、業務チームの中で、グループ監査人である会計事務所等のネットワークの者であるかどうかに関わらず、監査手続を実施する全ての個人を対象とすることを踏まえ、IESBA は、グループ監査業務の全ての監査業務チーム (業務チームを含む) の構成員が、監査業務チームに適用されるパート 4A の要求事項に従い、グループ監査業務の依頼人から独立するという単一の要求事項を公開草案で提案した。

## 改訂案に対するコメント

69. 規制当局の回答者は、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等内のグループ監査業務チームの構成員又は当該構成単位の監査人である会計事務所等と契約しているグループ監査業務チームの構成員に関して、公開草案で提案したアプローチに大きな懸念を抱いていない。しかし、会計事務所等及び会計士団体からの数名の回答者は、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない

<sup>28</sup> IESBA 倫理規程 R400.51 項では、「本パートで求められているように、ネットワーク・ファームは、ネットワーク内の会計事務所等の監査業務の依頼人から独立していなければならない」とされている。

構成単位の監査人である会計事務所等は、構成単位の監査業務の依頼人から独立していなければならないだけであるが（パラグラフ 96 参照）、構成単位の監査人である会計事務所等は、グループ監査業務の依頼人に含まれる全ての関連事業体及びその他の構成単位に対して監査業務チームの構成員を監視しなければならないことを指摘した。回答者は、これは過度な負担になると考えた。また、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等は、グループの全ての関連事業体、特に構成単位の監査業務の依頼人の支配の範囲の外にある事業体に関する十分な情報を有していないことについて懸念を示した。したがって、回答者は、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等は、グループの全ての関連事業体に関して個人の独立性を監視することができない可能性がある」と主張した。回答者は、個人の独立性を脅かす可能性の高い事業体との関係性のみ焦点を当てた、よりバランスの取れたアプローチを検討するよう IESBA に要請した。

70. この点について、ある回答者は、グループ監査業務に関与する、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等内の者又は当該構成単位の監査人である会計事務所等と契約している者は、グループ監査業務の依頼人の関連事業体、特に公に取引されている事業体であるグループ監査業務の依頼人の親事業体及び兄弟事業体から独立する必要があることに疑問を呈した。

## IESBA の決定

71. 同じネットワーク内の会計事務所等は、独立性を監視するためのシステムを含む、共通の特性及び共通の品質マネジメントシステムを有している。IESBA 倫理規程は、ネットワーク内のその他の会計事務所等の監査業務の依頼人から独立していることをネットワーク・ファームに求めている。したがって、グループ監査人である会計事務所等内の構成単位の監査人である会計事務所等は、ネットワークを通じて独立性を監視するためのネットワークのシステムに含まれ、IESBA 倫理規程に従い独立性に関する要求事項を遵守できるよう、グループ監査業務の依頼人並びにその関連事業体及びその他の構成単位に関する情報が十分かつ適時に利用可能になる。しかし、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等は、独立性を監視するためのネットワークのシステムを利用することはできない。したがって、IESBA は、グループ監査業務の依頼人の全ての関連事業体及びその他の構成単位に関するグループ監査業務チームの構成員の独立性を監視するに際して、特に大規模で多国籍なグループ監査業務の依頼人の場合、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等が直面する可能性のある潜在的で実務的な課題について懸念を示した。IESBA は、潜在的に、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等が独立性に関する要求事項を遵守しているかを監視するためにシステムを整備する費用がかかるが、それは阻害要因が生じる可能性と比して不釣り合いになると考えた。さらに、IESBA は、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等が、グループ監査業務の依頼人の全ての事業体に関与する個人の独立性を監視しなければならない場合、特に大規模なグループに関して、重要なコンプライアンス業務になる可能性がある」と認識した。構成単位の監査人である会計事務所等が監査作業に集中するための資源及び時間を奪うことは、潜在的に監査品質に影響を与えるため、意図しない結果をもたらす。
72. このような懸念を踏まえ、IESBA は、グループ監査業務チームの構成員の独立性を判断する場合、関連事業体と構成単位の監査業務の依頼人との距離に応じて独立性に対する阻害要因が生じる可能性が変わるため、グループ監査業務の依頼人の全ての関連事業体を同じように対象とする必要があるかどうかについて再考した。IESBA は、グループ監査業務において、最大の独



立性に対する阻害要因は、構成単位の監査業務の依頼人<sup>29,30</sup>及びグループ監査人である会計事務所等によって意見表明を受けるグループ財務諸表に含まれる事業体に関するものであることに留意した。したがって、IESBA 倫理規程は、グループ監査人である会計事務所等のネットワーク内か、又は当該ネットワークに所属していないかに関わらず、全てのグループ監査業務チームの構成員に対して、IESBA 倫理規程のパート 4A に従い独立性を保持するよう要請することが適切である (R405.6 項 (a) 及び (b) 参照)。

73. IESBA は、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等内の監査業務チームの構成員又は当該構成単位の監査人である会計事務所等と契約している監査業務チームの構成員と構成単位の監査業務の依頼人の「支配の範囲」の中でグループ監査業務の依頼人が支配している事業体との間の関係性又は状況が、構成単位の監査業務の依頼人に関するグループ監査業務チームの構成員の独立性を損なう可能性があることについても認めた。したがって、IESBA は、パート 4A に従いそのような事業体に対し独立性を保持することを、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等のグループ監査業務チームの構成員に求めることを決定した。この決定は、構成単位の監査業務の依頼人の支配の範囲の一部ではないグループ監査業務の依頼人により支配されている多数の事業体を除く可能性があるため、グループ監査業務の依頼人の関連事業体をどこまで範囲に含めるかと関連するコンプライアンスの負担とで適切なバランスを保つと、IESBA は考えた (R405.6 項 (c) 参照)。
74. IESBA は、グループ監査業務の依頼人のその他の事業体及び構成単位に関して、IESBA 倫理規程がグループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等内のグループ監査業務チームの構成員又は当該構成単位の監査人である会計事務所等と契約しているグループ監査業務チームの構成員にその他の関連事業体及び構成単位に関連するパート 4A の規定の遵守を求めないとしても、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等は、グループ監査業務チームの構成員がその他の関連事業体又は構成単位に関する関係性又は状況により生じる阻害要因について検討及び対処しないということにはならないことに留意した。構成単位の監査人である会計事務所等の独立性に対する阻害要因を識別、評価及び対処する場合、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等は、「信じるに足る理由」の原則の適用が求められており、そのような関係又は状況を含む (公開草案の R405.7 項参照)。
75. この点を踏まえると、グループ監査業務の依頼人に対して個人の独立性を監視するための実務的な課題に関連して生じるいくつかの懸念に答えるため、IESBA は、ISA600 (改訂) の要求事項であるコミュニケーションを活用して、グループ監査人である会計事務所等と構成単位の監査人である会計事務所等との協議を促進するため、セクション 405 の新しい要求事項を導入することに同意した。
76. ISA600 (改訂) に基づき、グループ監査責任者が、グループ監査の内容及び状況を考慮して、構成単位の監査人に対して、適用される職業倫理に関する規定を認識させる特定の責任<sup>31</sup>に関して、IESBA は、グループ監査人である会計事務所等に、構成単位の監査人である会計事務所等がセクション 405 に基づく責任を果たすために、必要な情報を適時に伝達するという要求事項を追加した。当該要求事項に関する適用指針は、構成単位の監査人である会計事務所等、及び当該会計事務所等内のグループ監査業務チームの構成員又は当該会計事務所等と契約してい

<sup>29</sup> グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等に所属する者が、構成単位の監査業務の依頼人で監査手続を実施し、グループ財務諸表に影響を及ぼすためである。しかし、当該個人は、グループ監査業務の依頼人の関連事業体又は他の構成単位に関する監査手続の実施又は監査作業の結果の評価に関与していない。

<sup>30</sup> 構成単位の監査業務の依頼人の定義には、依頼人が直接的又は間接的に支配している事業体も含まれる。

<sup>31</sup> ISA600 (改訂) 第 25 項 (a)

るグループ監査業務チームの構成員に適用される独立性の検討に必要となるような、グループ監査業務の依頼人の関連事業体及びその他の構成単位を含む、グループ監査人である会計事務所等が伝達する可能性のある特定の事例を提供する（R405.3 項及び第 405.3 A1 項参照）。

77. IESBA は、ISA600（改訂）により、グループ監査人は構成単位の監査人に対して、構成単位の監査人がグループ監査業務に適用される独立性を含む職業倫理に関する規定を遵守していたかどうかについて伝達するよう要請することが求められていること<sup>32</sup>に留意した。IESBA は、グループ監査人である会計事務所等と構成単位の監査人である会計事務所等とのコミュニケーションに関する新しいサブセクションでは、構成単位の監査人である会計事務所等のコミュニケーションには、次の事項を含めることを明示的に要請することを決定した（R405.4 項参照）。

- 重要な判断が必要となる独立性に関する事項
- 上記の事項に関して、構成単位の監査人である会計事務所等の独立性に対する阻害要因が許容可能な水準にあるかどうかについて、当該会計事務所等が下した結論及びその結論に至った根拠

### 実務的な課題の更なる検討

78. グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等によるグループ監査業務の依頼人に対する個人の独立性の監視に関連する実務上の課題に関して、少数の利害関係者及びPIOBは、公開草案のアプローチからの変更を提案する前に、IESBA が実務上の課題をより理解し、証明しなければならないとして、公開後の更なるアウトリーチを提案した。彼らは、ISA600（改訂）の要求事項を基に、グループ監査業務執行責任者及びグループ監査人である会計事務所等はグループ内の全ての事業体を把握する必要があり、構成単位の監査人にその情報を伝達することができるはずであると主張した。彼らは、改訂されたアプローチは、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等内のグループ監査業務チームの構成員又は当該構成単位の監査人である会計事務所等と契約しているグループ監査業務チームの構成員の独立性が「低い」と認識される可能性があるという懸念を示した。また、「信じるに足る理由」の原則を用いるアプローチは、独立性に関する要求事項の適用に一貫性がなくなるリスクがあるという懸念を示した。
79. 公開草案の提案に関連する実際の実務的な課題の立証に関して、IESBA は、グループ監査業務において、グループ監査人である会計事務所等が通常グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない会計事務所等の関与を決定する状況についてまず検討した。グローバル・レベルでグループ監査業務のデータはすぐに利用できるわけではないため、IESBA は、グループ監査業務に関する規制及び実務並びにそれらの規制や実務が通常適用される事業体の規模について検討した。IESBA は、グループ監査業務の種類及び規模は多岐にわたるが、グループ監査業務の依頼人が構成単位を世界中に持つ大規模な多国籍複合企業である場合、通常、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等がグループ監査業務に関与すると考えた。
80. 少数の関連事業体及びその他の構成単位を持つグループ監査業務の依頼人である場合、グループ監査人である会計事務所等は、R405.3 項の要求事項に従い、全ての関連事業体及びその他の構成単位について情報を構成単位の監査人である会計事務所等に対して伝達する可能性が十分にある。そのような場合、グループ監査業務の依頼人全体のグループ監査業務チームの構成員の独立性を監視することが、構成単位の監査人である会計事務所等にとって過度な負担になる可能性は考えられない。しかし、大規模な多国籍複合企業では、数百の関連事業体及びその他の構成単位を有しており、全ての関連事業体及びその他の構成単位に関する情報を提供すると、構成単位の監査人である会計事務所等の負担が増大する可能性がある。さらに、構成単位が事

<sup>32</sup> ISA600（改訂）第 45 項（c）

業単位、機能又は事業活動である可能性があるため、グループ監査業務の依頼人が関連事業体の定義に該当しない可能性を事業体は含んでいる。

81. したがって、IESBA は、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等に全ての関連事業体及びその他の構成単位の情報を伝達することは、特にグループ内で合併、企業買収又は売却が定期的に生じる場合、構成単位の監査人である会計事務所等の生データの処理及び分析という負担を排除することにはならないと結論付けた。
82. IESBA は、十分な検討の結果、グループ監査業務において、個人が独立性を判断するための選択肢が、潜在的に2つあると考えた。
- (a) グループ監査業務の依頼人の全ての関連事業体及びその他の構成単位の一覧に基づき、それぞれの関連事業体又はその他の構成単位について、独立性に影響を及ぼす関係又は状況であるかどうかを評価する（「トップダウン」アプローチ）。または、
  - (b) IISにより対処される関係又は状況を有しているかどうかを個人で評価し、その関係又は状況がグループ監査業務の依頼人の関連事業体又はその他の構成単位に紐づいているかどうかを検討する（「ボトムアップ」アプローチ）。

IESBA は、いずれの選択肢においても、IESBA 倫理規程及び概念的枠組みを適切に適用すれば、グループ監査業務における個人の独立性に関して同じ結果がもたらされるはずであると考える。

83. しかし、選択肢(a)の場合、グループ監査人である会計事務所等の視点及び構成単位の監査人である会計事務所等の視点のいずれからも管理上の負担は、大規模で多国籍・多業種のグループにおいて、構成単位の監査業務の依頼人の支配の範囲から外れたグループ監査業務の依頼人の関連事業体及びその他の構成単位に関連する独立性に対する阻害要因の可能性に比して釣り合いが取れない可能性がある。重要なことは、上記のように、IESBA は、このプロセスが、構成単位の監査人である会計事務所等内のグループ監査業務チームの構成員又は当該構成単位の監査人である会計事務所等と契約しているグループ監査業務チームの構成員の時間及び注意を、構成単位の監査業務における重要なリスクへの対処に焦点を当てることから遠ざけ、監査品質を損なう可能性のある「チェックボックス」式のコンプライアンスの行動になるという意図しない結果になるという潜在的な懸念を示した。
84. これらの検討を考慮し、IESBA は、選択肢(b)がグループ監査業務の依頼人の関連事業体及びその他の構成単位に関する独立性により配慮したアプローチを提供すると判断した。「ボトムアップ」アプローチに従い、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等内のグループ監査業務チームの構成員又は当該構成単位の監査人である会計事務所等と契約しているグループ監査業務チームの構成員は、個人がグループ監査業務において独立性に対する阻害要因が生じる可能性があるを知っている場合又はそのように信じるに足る理由がある場合に、その関係又は状況について構成単位の監査人である会計事務所等に通知することが求められる（R405.7 項参照）。
85. グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等内のグループ監査業務チームの構成員又は当該構成単位の監査人である会計事務所等と契約しているグループ監査業務チームの構成員による要求事項の一貫した適用を促進するため、IESBA は、該当する場合、要求事項を遵守する際に個人が検討する可能性がある当該個人又はその親族に関して関係又は状況に関連する視覚的なガイダンスを含めることを決定した。ガイダンスで定めた例示的な関係又は状況のリストは、監査業務チームの構成員に適用される IESBA 倫理規程のパート 4A の独立性に関する要求事項に基づいている（第 405.7 A1 項参照）。

86. IESBA は、「信じるに足る理由」の原則が IESBA 倫理規程で個人及び会計事務所等にその他の要求事項<sup>33</sup>で適用されており、確立された原則であることも再確認した。さらに、IESBA 倫理規程は、職業会計士に探求心を持つこと及び職業的専門家としての判断を行使することを求めている<sup>34</sup>。グループ監査業務及び「信じるに足る理由」の原則の適用において、独立性を損なう可能性がある利害及び関係を含む事実及び状況を理解することが前提条件である。探求心を持つこととは、次のことを意味する。
- (a) 実施する専門業務の内容、範囲及び結果を考慮し、入手した情報の情報源、関連性及び十分性を検討すること。
  - (b) 更なる調査又はその他の必要性に目を向け、注意すること。<sup>35</sup>
- したがって、グループ監査業務チームの構成員は、グループ監査業務の依頼人に関する IIS に従い、検討が求められている特定の関係及び状況について理解しなければならない。
87. そのため、このアプローチはグループ監査業務チームの構成員が実際に独立性に対する阻害要因を生じさせる可能性がある関係又は状況に注意を集めることでより望ましい結果を達成すると、IESBA は結論付けた<sup>36</sup>。
88. IESBA は、グループ監査業務チームの構成員が R405.7 項で求められている通知を行った後、構成単位の監査人である会計事務所等に個人との関係又は状況により生じる独立性に対する阻害要因を評価及び対処するよう求めることを決定した (R405.8 項参照)。概念的枠組みの適用を踏まえて、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等が阻害要因を許容可能な水準に軽減できない場合、その個人は構成単位の監査人である会計事務所等の構成員として関与できない<sup>37</sup>。
89. R405.7 項及び第 405.7 A1 項も、グループ監査業務のための監査手続を実施するため、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等と契約しているサービス・プロバイダーの独立性に適用される。
90. 最終的に、R405.4 項の構成単位の監査人である会計事務所等からグループ監査業務執行責任者への伝達に関する要求事項は、R405.7 項及び R405.8 項の適用により生じる、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等内のグループ監査業務チームの構成員又は当該構成単位の監査人である会計事務所等と契約しているグループ監査業務チームの構成員の独立性の問題にも適用可能である。さらに、PIOB からの意見を受けて、IESBA は、ISA220 (改訂)<sup>38</sup>に従い、グループ監査業務執行責任者がグループ監査業務目的で独立性に関する要求事項が遵守されているかどうかを最終的に判断することを明確にすることとした (第 405.4 A1 項参照)。
91. 全体として、IESBA は、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等内のグループ監査業務チームの構成員又は当該構成単位

<sup>33</sup> 例えば、IESBA 倫理規程 R220.8 項、R220.9 項、R270.3 項及び R400.20 項の要求事項

<sup>34</sup> IESBA 倫理規程 R120.5 項

<sup>35</sup> IESBA 倫理規程第 120.5 A1 項

<sup>36</sup> 改訂されたアプローチによれば、例えば、グループ監査業務チームの構成員の家族が常勤役員であるが、財務諸表に影響を及ぼす役割を担っていない場合、構成単位のツリーにどの企業が含まれていたとしても、グループ監査業務において、IESBA 倫理規程セクション 521 がグループ監査業務チームの構成員の独立性の評価に適用されない。しかし、家族が財務報告を監視する役割を担っている場合、グループ監査業務チームの構成員は、グループにおいていずれの事業体と雇用関係があるのかについて検討することが期待される。同様に、「信じるに足る理由」の原則を適用するに際して、グループ監査業務チームの構成員は、第 405.7 項 A1 のガイダンスに示されている他の例示的な種類の関係又は状況について検討する。

<sup>37</sup> IESBA 倫理規程 R120.10 項

<sup>38</sup> ISA220 (改訂) 第 18 項及び第 21 項

の監査人である会計事務所等と契約しているグループ監査業務チームの構成員の独立性に関して、より対象を絞るよう改訂されたアプローチは、公開草案で提案されたアプローチと同じ独立性の水準となるが、監査品質に意図しない結果をもたらす可能性を低減させつつより運用性が高くバランスの取れた対応が取れるため、より公共の利益に資すると考えている。

92. 本稿の補足資料 3 には、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等内のグループ監査業務チームの構成員、又は当該構成単位の監査人である会計事務所等と契約しているグループ監査業務チームの構成員に対する独立性のアプローチを図にしたものが含まれる。

## 会計事務所等に関する独立性の検討事項

### グループ監査人である会計事務所等のネットワーク内の構成単位の監査人である会計事務所等に関する独立性

93. 公開草案の説明文書は、現行の IESBA 倫理規程が既に会計事務所等及びそのネットワーク・ファームに監査業務の依頼人から独立することを求めているため、グループ監査人である会計事務所等及びグループ監査人である会計事務所等のネットワーク内の構成単位の監査人である会計事務所等に適用される新しい独立性に関する規定は不要であることを説明した。このことをグループ監査業務において明確にするため、IESBA は、提案されたセクション 405 で次の 2 つの要求事項を提案した。
- グループ監査人である会計事務所等について、会計事務所等に適用されるパート 4A の要求事項に従い、グループ監査業務の依頼人から独立することが求められる。
  - グループ監査人である会計事務所等のネットワーク内の構成単位の監査人である会計事務所等について、ネットワーク・ファームに適用されるパート 4A の要求事項に従い、グループ監査業務の依頼人から独立することが求められる。
94. 公開草案に対する回答者は、上記の要求事項の提案を概ね支持した (R405.9 及び R405.10 項参照)。

### グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等に関する独立性

95. 公開草案の作成において IESBA が対処した主な事項は、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等について会計事務所等の独立性に関する原則を確立することであった。IESBA は、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等である場合、独立性の最大の阻害要因は、構成単位の監査人である会計事務所等が監査手続を実施する、構成単位の監査業務の依頼人に関するものであると考えた。IESBA は、グループ監査業務の依頼人の全ての関連事業体及びその他の事業体について、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに適用されるのと同じ独立性に関する規定をグループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等にも適用するとしたら、それは不相応であり、構成単位の監査人である会計事務所等として活動し得る会計事務所等を不当に制限する可能性があるという見解に至った。
96. この点を踏まえて、IESBA は、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等について、次の独立性の原則を提案した。
- まず、構成単位の監査人である会計事務所等が構成単位の監査業務の依頼人（用語集において定義が提案された）から独立する必要がある、これは、監査業務の依頼人について会計事務所等に適用されるパート 4A の独立性に関する規定と整合している。

- グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等は、グループ監査人である会計事務所等によって意見表明を受けるグループの財務諸表に含まれる事業体に対して、直接的な金銭的利益又は間接的だが重要な金銭的利益を有すること又はローン若しくはローンの保証に関与してはならない。
  - グループ監査業務の依頼人のその他の関連事業体及び構成単位の場合、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等は、独立性に対する阻害要因を識別、評価及び対処するため、「信じるに足る理由」の原則に基づき概念的枠組みを適用しなければならない。
  - 構成単位の監査人である会計事務所等のネットワーク内の会計事務所等及び構成単位の監査業務の依頼人又はグループ監査業務の依頼人の関係又は状況に関しても、構成単位の監査人である会計事務所等は、独立性に対する阻害要因を識別、評価及び対処するために「信じるに足る理由」の原則に基づく概念的枠組みを適用しなければならない。
97. グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等に適用される原則の検討に当たり、IESBA は、社会的影響度の高い事業体の場合に適用される独立性に関する規定と社会的影響度の高い事業体ではない場合に適用される独立性に関する規定を区別している現行の IESBA 倫理規程のアプローチについて検討した。IESBA は、グループ監査業務目的はグループ財務諸表に対する報告であり、そのためグループ・レベルで適用される独立性に関する規定はグループ全体に一貫して一律に適用されなければならないことに留意した。このアプローチは、ISA220（改訂）及び ISA600（改訂）の包括的な原則と整合している。したがって、グループ監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体で、構成単位の監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体ではない場合、IESBA は、公開草案で、構成単位の監査業務の依頼人に関してグループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等に適用される独立性に関する規定は社会的影響度の高い事業体に関する規定とすることを提案した。逆に、グループ監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体ではない場合、グループ監査業務目的で、構成単位の監査業務の依頼人に関してグループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等に適用される独立性に関する規定は、構成単位の監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体であるかどうかに関わらず、社会的影響度の高い事業体ではない場合の規定となる。

## 改訂案に対するコメント

98. 多くの回答者が、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等の独立性に関する規定に関して、提案されたバランスの取れたアプローチを支持した。グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等の独立性に関して、数名の回答者が、構成単位の監査人である会計事務所等がグループ監査人である会計事務所等のネットワークを構成しているかどうかに関わらず、構成単位の監査人である会計事務所等はグループ監査業務の依頼人（関連する関連事業体及びその他の構成単位を含む）から独立しなければならないと主張した。
99. 「グループ監査人である会計事務所等によって意見表明を受けるグループ財務諸表の対象である」事業体に関して提案された禁止事項について、数名の回答者が、当該事業体を示すために使用された用語を最終親事業体又は少なくともグループ財務諸表を作成するグループの上位の事業体に関するものとして明確にする必要があると主張した。さらに、セクション 510 の金銭的利益に関連する要求事項及び適用指針が適用されるのかどうか、及び構成単位の監査人である会計事務所等が重要な間接的な金銭的利益を判断する方法についていくつかの疑問が呈された。
100. モニタリング・グループのメンバーを含む数名の回答者は、公開草案の R405.7 項及び R405.8 項で提案された「信じるに足る理由」の原則の適用に関連する実務的な課題について懸念を示

した。回答者は、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等が、構成単位の監査人である会計事務所等のネットワーク内で独立性に対する阻害要因が存在するかどうかを識別するために問合せ又はその他の手続を実施するという要求事項を IESBA 倫理規程に含むことを提案した。

101. 一部の回答者は、「信じるに足る理由」の原則が構成単位の監査人である会計事務所等の独立性を特定する場合、構成単位の監査人である会計事務所等がグループ監査人又はグループ監査業務執行責任者に伝達すべきであるという見解であった。
102. 回答者は、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等に提案されたバランスの取れたアプローチを支持したが、グループ監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体かどうかに応じて関連する規定を適用することについて、次のコメントを示した。
103. 数名の規制当局の回答者は、適用を容易にするため、グループ監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体ではない場合、社会的影響度の高い事業体の構成単位に対する独立性に関する規定は、社会的影響度の高い事業体である構成単位の単体財務諸表の監査とグループ監査業務の手続のうちより厳しい倫理に関する要求事項を遵守すべきであるという見解を示した。構成単位である会計事務所等が法定監査人として社会的影響度の高い事業体の規定の対象に既になっているため、提案の再検討が提案された。
104. グループが社会的影響度の高い事業体ではなく、構成単位が社会的影響度の高い事業体の場合、構成単位の監査人である会計事務所等に社会的影響度の高い事業体の独立性に関する要求事項が適用されないことを示すため、グループ監査業務目的で社会的影響度の高い事業体の構成単位に適用される、社会的影響度の高い事業体ではない場合の要求事項（公開草案の R405.9 項参照）の表現を見直すことを提案する意見が少数ながらあった。回答者は、より強固な規定を適用できるようにするべきであるという主張した。
105. グループ監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体であるが、構成単位の監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体ではない場合、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等は社会的影響度の高い事業体の規定を適用するという提案（公開草案 R405.10 項参照）に関連して、一部の回答者は、提案された要求事項が構成単位の監査業務の依頼人の規模若しくは複雑さ又は構成単位の監査人である会計事務所等により実施される現行の作業の範囲といった側面を考慮していないという意見があった。構成単位の重要性を考慮しないことは、会計事務所等が重要性の低い構成単位について独立性を監視することになる可能性があるとの見解が示された。また回答者は、社会的影響度の高い事業体に適用される要求事項により、非保証業務（NAS）を提供するタイミングのよりに実務上の課題が生じる懸念があるとしている。
106. これらの懸念を踏まえて、数名の回答者が、このような状況下でグループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等に社会的影響度の高い事業体の独立性に関する規定を適用することを求めることは、過度の負担になるという見解を示した。IESBA に、グループ監査業務における構成単位の相対的な重要性及び構成単位の監査人である会計事務所等の作業がグループ監査業務の結果に直接的に影響する能力を認識するバランスの取れたアプローチを検討することを提案した。
107. 構成単位の監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体ではなく、グループ監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体の場合、どの社会的影響度の高い事業体の要求事項が、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等に適用されるのかについて、IESBA 倫理規程で明確にすべきであるという意見があった。非保証業務の提供の禁止及び長期関与の規定を含めるべきであるかどうかという疑問があった。例えば、非保証業務に関するガバナンスに責任を有する者の了解又は報酬関連情報の開示等は会計事務所等及びそのネットワーク・ファームに焦点を当てており、グループ監査人である会

計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等に社会的影響度の高い事業体の要求事項の適用を拡大しないということを、IESBA 倫理規程で明示的に記載すべきという意見があった。

## IESBA の決定

108. 公開草案に対するコメントの検討後、IESBA は、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等の場合、最大の阻害要因は、構成単位の監査業務の依頼人及びグループ監査人である会計事務所等によって意見表明を受けるグループ財務諸表に含まれる事業体に関するものであると再認識した。IESBA は、回答者により提案された当該アプローチ (R405.11 項(a)参照) の再検討の必要性について説得力のある理由があるとは考えていない。
109. 「グループ監査人である会計事務所等によって意見表明を受けるグループ財務諸表の事業体」という表現について、IESBA は、関連事業体又はその他の構成単位<sup>39</sup>を除いたグループ監査業務の依頼人のみを言及していることに留意した。そのため、「事業体」に言及している表現になっている。IESBA は、この判断は、グループ監査人である会計事務所等が監査業務を実施するグループ財務諸表に含まれる事業体に焦点を当てた、用語集におけるグループ監査業務の依頼人の定義と整合していると考えた。当該定義は、グループ監査業務の依頼人に含まれる関連事業体の範囲について説明している。したがって、IESBA は、IESBA 倫理規程又は用語集において、更なる説明又は明確化が必要であるとは考えない。
110. グループ監査人である会計事務所等によって意見表明を受けるグループ財務諸表に含まれる事業体との金銭的利益を有することの禁止を踏まえて、IESBA は、監査業務の依頼人に対する金銭的利益、信託の受託者として有する金銭的利益及びグループ監査人である会計事務所等によって意見表明を受けるグループ財務諸表に含まれる事業体に関して意図せず受け取った金銭的利益を有する会計事務所等と関連するセクション 510 の現行の要求事項と当該要求事項を明示的に整合させることに同意した (R405.11 項(b)参照)。
111. 構成単位の監査人である会計事務所等のネットワーク・ファームに関する「信じるに足る理由」の原則の適用に関して、IESBA は、上記の個人に適用されるアプローチと同様に、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等にネットワーク内で更なる問合せ又はその他の手続を要求することは、構成単位の監査人である会計事務所等のネットワーク・ファームと構成単位の監査業務の依頼人又はグループ監査業務の依頼人との関係又は状況によって生じる阻害要因の重要性に比べて不相応に大きな事務的な負担を生じさせると考えた。
112. IESBA は、グループ監査人である会計事務所等と構成単位の監査人である会計事務所等との間の伝達を導入した要求事項は、セクション 405 における「信じるに足る理由」の原則の適切な適用、及びその結果として識別される独立性に対する阻害要因に関する伝達を支援することに留意した。
113. グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等が、グループ監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体かどうかに応じて、社会的影響度の高い事業体の規定又は社会的影響度の高い事業体ではない場合の規定を適用すべきであるかどうかに関連して、グループ・レベルで適用される独立性に関する規定が、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等を含むグループ全体に適用されるべきであることを再確認した。IESBA は、グループ

<sup>39</sup> 補足資料 3 において、グループ監査人である会計事務所等によって意見表明を受けるグループ財務諸表の事業体を、グループ監査業務の依頼人「A」として図示した。



監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体である場合における原則の適用をより具体化するために改訂したが、当該原則に根本的な欠陥があるとは考えていない<sup>40</sup>。

114. したがって、IESBA は、グループ監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体ではない場合、構成単位の監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体であったとしても、グループ監査業務目的で、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等に対しては社会的影響度の高い事業体ではない監査業務の依頼人に適用される規定を遵守するように期待することが適切であると考えます。しかし、IESBA は、構成単位の監査人である会計事務所等が、法定監査等のグループ監査業務以外の理由で社会的影響度の高い事業体である構成単位の監査業務を実施する場合、法定監査では社会的影響度の高い事業体の規定であると考えられる、当該他の監査業務に関連する規定を適用しなければならないことに留意した。IESBA は、この点を明確にするために、第 405.15 項 A1 でガイダンスを提供することを決定した。
115. IESBA は、社会的影響度の高い事業体の規定の適用に関連して、より構成単位の重要性及び規模を踏まえたバランスの取れたアプローチを支持するコメントについて議論した。しかし、IESBA は、グループ監査人に監査作業を実施する構成単位を決定することを求めている<sup>41</sup> 公開草案の規定は、ISA600 (改訂) と整合していることに留意した。ISA600 (改訂) は、重要性や規模等の検討事項に基づいて構成単位を区別していない。グループ監査人が構成単位で監査作業を実施すると判断した場合、品質管理の観点から、当該構成単位はグループ監査業務の範囲に含まれる。したがって、IESBA は、構成単位で監査作業を実施する構成単位の監査人である会計事務所等と同じ独立性の原則を適用すべきであることを再確認した。
116. しかし、グループ監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体である場合、IESBA は、グループ監査業務目的で、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等に社会的影響度の高い事業体に適用される独立性に関する規定の遵守を求めることに同意した。IESBA は、次の独立性に関する規定だけを含むことを決定した。
- 監査業務の依頼人に対する非保証業務の禁止に関連する要求事項及び適用指針 (次の「非保証業務」を参照)。ただし、非保証業務の規定に関するグループ監査業務の依頼人のガバナンスに責任を有する者への伝達に対処する規定を除く (R405.16 項及び R405.17 項参照)。
  - 監査業務の主要な担当社員等及び社員等の役割に関連する要求事項及び適用指針 (R405.18 項 (b) (ii) 参照)<sup>42</sup>。

<sup>40</sup> 一般的な原則に関して、IESBA は、グループ監査業務の依頼人 (グループ監査業務を受ける事業体) が国内法に基づき社会的影響度の高い事業体である又は社会的影響度の高い事業体ではない場合、構成単位レベルの事業体が、その事業体の法域で国内法により社会的影響度の高い事業体となるかどうかに関わらず、グループ監査業務目的で、グループ・レベルの区分が構成単位レベルでも参照されるべきであることを明確にした。さらに、グループ監査業務目的で、構成単位の監査人である会計事務所等は、グループ監査業務の依頼人 (グループ監査業務を受ける事業体) に適用される国内の要求事項とともに、IESBA 倫理規程の関連規定に従い、構成単位の監査業務の依頼人から独立することが求められる。IESBA は、グループ監査人である会計事務所等の法域で適用される国内の要求事項を構成単位の監査人である会計事務所等に認識させるため、コミュニケーションを求める要求事項はグループ監査人である会計事務所等を支援すると強調する。

<sup>41</sup> ISA600 (改訂) 第 22 項 (a)

<sup>42</sup> グループ監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体である場合、社会的影響度の高い事業体ではない構成単位の監査手続を実施するグループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等は、IESBA 倫理規程で社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に適用される報酬関連の規定等、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に関連する他の規定の適用が求められていないことを意味している。

## 非保証業務

117. 公開草案で提案された要求事項に関する IESBA の議論の中で、IESBA は、特に[非保証業務に関する改訂](#)が実務的であることを踏まえて、グループ監査業務において、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等に関する改訂された非保証業務の規定の適用を明確にすることが有用であると考えた。そこで、IESBA は、非保証業務の規定を適用する場合におけるいくつかの重要な検討事項を強調するガイダンスをセクション 405 で提案した。特に、IESBA は、グループ監査業務において、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等による特定の非保証業務に関する規定の事例をいくつか提案した。特に、IESBA は、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等が、改訂された非保証業務に関する規定のうち、自己レビューという阻害要因の評価に関連する非保証業務の禁止<sup>43</sup>を、例えば棚卸資産<sup>44</sup>のような特定の項目に限定された監査作業のように、限定された範囲の作業を実施する場合にどのように適用しなければならないのかについて説明することが重要であると考えた。

## 改訂案に対するコメント

118. グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等が構成単位の監査業務の依頼人に対して提供する非保証業務に関する規定について、改訂されたセクション 600 と整合させた適用指針を含めることを、回答者の大多数は支持した。回答者は、提案された適用指針が十分に明確で適切であると考えた。
119. 公開草案の適用指針（第 405.12 A1 項及び第 405.12 A2 項）で、セクション 600 の要求事項の適用についてグループ監査業務の依頼人の観点からではなく、構成単位の監査業務の依頼人の観点から見るべきであることが十分に明確になっていないというコメントがいくつかなされた。
120. 自己レビューという阻害要因の水準の識別及び評価を検討する場合（公開草案の第 405.12 A2 項）、数名の規制当局の回答者が、構成単位の監査人である会計事務所等は、構成単位の監査人である会計事務所等の監査対象となる会計の一部に関連する阻害要因だけでなく、グループの財務諸表における財務諸表項目全体の重要性を検討しなければならないことについて明確にすることを提案した。
121. 数名の回答者から、IESBA 倫理規程は、改訂された要求事項に従い禁止される可能性のあるグループ監査人である会計事務所等に所属していない構成単位の監査人である会計事務所等により提供される非保証業務に対処するため、経過措置を設けるべきであるという意見があった。

## IESBA の決定

122. 上記 116 項で説明したとおり、IESBA は、サブセクション「グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等に適用される独立性の検討事項」の構成を一部変更することを決定した。当該修正は、グループ監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体である場合において、社会的影響度の高い事業体ではない構成単位の監査作業を実施する構成単位の監査人である会計事務所等が、グループ監査業務目的でセクション 600 の社会的影響度の高い事業体に関する規定（ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションに関する要求事項を除く）を適用しなければならないことを強調した

<sup>43</sup> 改訂された非保証業務の規定 R600.16 項

<sup>44</sup> このような状況において、構成単位の監査人である会計事務所等が非保証業務を構成単位の監査業務の依頼人へ提供することにより生じる可能性がある、自己レビューという阻害要因を構成単位の監査人である会計事務所等が評価する際、構成単位の監査人である会計事務所等がグループ監査業務目的で監査手続を実施する財務情報を参照する。構成単位の監査業務の依頼人のその他の財務情報は、その他の財務情報が監査作業の対象ではないならば、自己レビューという阻害要因の評価と関係がない。

(R405.16 項及び R405.17 項参照)。グループ監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体ではない場合、構成単位の監査人である会計事務所等は、社会的影響度の高い事業体ではない監査業務の依頼人に対するセクション 600 の規定を適用することのみが求められる (R405.15 項参照)。

123. IESBA は、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等による非保証業務に関する適用指針が、構成単位の監査業務の依頼人に対しても適用されることを明確した (第 405.16 A1 項参照)。R405.11 項と同様に、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等は、セクション 600 に関して、グループ監査業務の依頼人から独立していることを求められていない。しかし、会計事務所等又はネットワーク・ファームがグループ監査業務の依頼人に非保証業務を提供する場合、セクション 405 は、構成単位の監査人である会計事務所等に「信じるに足る理由」の原則を適用することを求めている (R405.12 項及び R405.13 項参照)。
124. 審議の中で、IESBA は、IESBA 倫理規程がグループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等に、グループ監査業務の依頼人又は構成単位の監査業務の依頼人の親事業体に関するセクション 600 の適用を求めない場合、認識の問題が生じる可能性があるかどうかを検討した。十分に検討した結果、IESBA は、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等に適用される独立性の検討事項に関する公開草案のバランスの取れたアプローチが依然として適切であると再確認した。回答者の多くが提案したアプローチを支持したため、IESBA は、このアプローチを見直す説得力のある理由があるとは考えていない。さらに、IESBA は、非保証業務の禁止に関して、自己レビューという阻害要因<sup>45</sup>が生じない非保証業務であれば監査業務の依頼人の親事業体に提供可能とする例外規定をセクション 600 が既に設けていることに留意した。IESBA は、非保証業務におけるグループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等に関する規定は、セクション 600 のアプローチと整合しているとの見解を示した。
125. 構成単位の監査人である会計事務所等における自己レビューという阻害要因の識別及び評価に関する回答に関連して、IESBA は、セクション 600 の規定に沿って、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等は、グループ財務諸表に関連して構成単位の監査業務の依頼人に対する非保証業務の提供により生じる可能性のある自己レビューという阻害要因を評価することができないことに留意した。したがって、IESBA は、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等にグループ財務諸表における自己レビューという阻害要因の検討を求めることが適切であるとは考えていない。
126. 最後に、IESBA は、改訂された規定、特にグループ監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体である場合の規定に従い禁止される可能性がある、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等により提供される非保証業務に対処するための経過措置を含めることを承認した。第 6 章の適用日を参照されたい。

## 監査業務の主要な担当社員等

127. 公開草案における提案を審議する中で、IESBA は、IESBA 倫理規程における監査業務の主要な担当社員等の概念がグループ監査業務においてどのように適用されるかについて明確にすることを検討した。グループ監査業務における「監査業務の主要な担当社員等」との関連性を強調するため、IESBA は、セクション 405 において、グループ監査業務執行責任者はグループ監査業務目的で構成単位の監査作業を行う業務執行責任者がグループ監査業務における監査業務の主要な担当社員等であることを決定する可能性があることを説明するガイダンスを示した。これ

<sup>45</sup> IESBA 倫理規程 R600.26 項

は、グループ財務諸表の監査に関する重要な事項について重要な決定及び判断をする場合が考えられる。

128. ISA600 (改訂) に従うことをより強調するため、IESBA は、監査業務に関して重要な事項について重要な決定及び判断を行うその他の監査業務責任者には、グループ監査業務において、重要な子事業体又は部門といった構成単位の業務執行責任者が含まれる可能性があることに言及するため、監査業務の主要な担当社員等の定義を公開草案で見直すことを提案した。

### 改訂案に対するコメント

129. 回答者は、構成単位の監査人である会計事務所等における監査業務の主要な担当社員等の独立性の検討事項に対処すること及び用語集において監査業務の主要な担当社員等の定義を改訂することに関する提案を支持した。
130. セクション 405 における適用指針に関して、グループ監査業務執行責任者に構成単位レベルの業務執行責任者が重要な決定ができるかどうかを評価し、もしそうであれば監査業務の主要な担当社員等として認定した上で、その旨を適切に通知することを IESBA 倫理規程が代わりに求めることを提案した回答者が数名いた。
131. 他の数名の回答者は、現行の IESBA 倫理規程は誰が監査業務の主要な担当社員等であるかの判断を要求していないことを理由に、提案された適用指針は現行の IESBA 倫理規程と整合していないという見解であった。回答者は、IESBA 倫理規程は誰がグループ監査業務における監査業務の主要な担当社員等であるかどうかの判断を含むこと及び該当する者に対して IESBA 倫理規程の関連する規定を遵守させることを要求することを代わりに提案した。

### IESBA の決定

132. IESBA は、グループ監査業務執行責任者のみが、グループ監査業務目的で監査作業を実施する構成単位の監査人である会計事務所等の監査業務の担当社員等がグループ監査業務における監査業務の主要な担当社員等であるかどうかを判断するために必要な情報を有していると考えた。そのため、会計事務所等が主要な担当社員等の定義を適用するために必要な情報を有する単体財務諸表の監査業務とグループ監査業務とは、監査業務の主要な担当社員等の判断は異なる。したがって、IESBA 倫理規程は、適用指針を要求事項に格上げし、グループ監査業務目的で誰が構成単位の監査業務の主要な担当社員等であるかの判断及びその判断に関する関係者への伝達がグループ監査業務執行責任者の責任であると明示的に示すことに同意した (R405. 18 項(a) 参照)。
133. 当該修正に伴い、IESBA は、グループ監査人である会計事務所等と構成単位の監査人である会計事務所等とのコミュニケーションを導入することを決定し、グループ監査業務目的で監査業務の主要な担当社員等であると判断した構成単位の監査人である会計事務所等の者に適用される一定の独立性に関する要求事項を特定することを、グループ監査業務執行責任者の要求事項として追加した (R405. 18 項(b) 参照)。
134. これに関して、長期関与とローテーションに対処するセクション 540 の目的で、構成単位の監査人である会計事務所等の監査業務の主要な担当社員等であると判断された者は、グループ監査業務において「その他の監査業務の主要な担当社員等」となる。したがって、グループ監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体の場合、当該主要な担当社員等は、セクション 540 のその他の関連する規定を参照しながら R540. 5 項(c) 及び R540. 20 項を検討する必要がある (R405. 18 項(b) (ii) 参照)。

### グループ監査業務における独立性違反

135. 公開草案の作成に際し、IESBA は、構成単位の監査人である会計事務所等レベルでの独立性に関する要求事項の違反に対処するプロセスについて、IESBA 倫理規程において明確にする必要

があると考えた。IESBA は、現行の IESBA 倫理規程において、IIS の要求事項の違反が生じていると結論付けた場合の会計事務所等のプロセスがすでに規定されていると考えた。公開草案で、IESBA は、グループ監査人である会計事務所等のネットワーク内の構成単位の監査人である会計事務所等、又はグループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等で違反が識別された状況に対処するための要求事項及びガイダンスをセクション 405 で提案した。

## 構成単位の監査人である会計事務所等における違反

136. 現行の IESBA 倫理規程に従い、ネットワーク内のその他の会計事務所等が監査業務の依頼人から独立していることをネットワーク・ファームに求めているため、ネットワーク・ファームによる独立性に関する要求事項に対する違反は、会計事務所等による独立性に関する要求事項に対する違反と事実上同じであり、同じ方法で対処される必要がある。したがって、公開草案では、IESBA は、グループ監査人である会計事務所等のネットワーク内の構成単位の監査人である会計事務所等又は当該ネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等に異なる対応策を提案した。
137. グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人が違反に対処する場合、IESBA が考慮した実務上の課題の一つが、構成単位の監査人である会計事務所等はグループ監査人である会計事務所等の支配の外にあるため、グループ監査業務において構成単位の監査人である会計事務所等に全ての独立性の適用指針を遵守させるために必要な監視及び懲戒制度を行うことは、グループ監査人である会計事務所等にとって実行可能ではないことがある。
138. IESBA は、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等の違反に対処するためのプロセスは、グループ監査業務目的で、構成単位の監査人である会計事務所等が行う作業の性質に必要な修正を加えつつ、現行の IESBA 倫理規程において違反に対処するためのプロセスと同様の原則に広く従うことを提案した。したがって、IESBA は、構成単位の監査人である会計事務所等レベルで違反があった場合、セクション 405 で、構成単位の監査人である会計事務所等が、違反の重要性の評価及び違反の結果に対処する対応策とともに、違反についてグループ監査業務執行責任者に伝達することを含む行動をいくつか取ることを提案した。そして、グループ監査業務執行責任者は、更なる対応策の必要性を判断する前に、構成単位の監査人である会計事務所等の客観性に違反が及ぼす影響及びグループ監査業務目的で構成単位の監査人である会計事務所等の作業をグループ監査人である会計事務所等が利用可能かに焦点を当てて違反を評価する必要がある。
139. 公開草案は、グループ監査人である会計事務所等が構成単位の監査人である会計事務所等の作業を利用できるよう十分に違反を是正するため、構成単位の監査人である会計事務所等の対応策以上に追加の対応策が必要であるとグループ監査業務執行責任者が判断する可能性があるいくつかの状況を明確にするため、ガイダンスを示した。一方で、IESBA は、グループ監査業務執行責任者は違反を十分に是正できないと判断する場合、ISA600（改訂）と整合させ、グループ監査人である会計事務所等が構成単位の監査人である会計事務所等の作業を利用できないと認識するよう提案した。

## 改訂案に対するコメント

140. 一部の回答者、主に規制当局の回答者は、グループ監査人である会計事務所等のネットワーク内の構成単位の監査人である会計事務所等と当該ネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等との間で違反に対処するプロセスが異なることが適切ではなく、意図しない結果をもたらす可能性について懸念を示した。回答者は、グループ監査人である会計事務所等のネットワーク内の構成単位の監査人である会計事務所等の違反への対応に関する規定（公開草案 R405.14 項）は、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属してい

ない構成単位の監査人である会計事務所等の違反への対応に関する規定（公開草案 R405.15 項）よりも制限が少ないと主張した。後者について、回答者は、グループ監査業務目的で構成単位の監査人である会計事務所等の作業を利用するかどうかについてのグループ監査業務執行責任者の判断と同様に、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等に特別な対応策を定めたという見解を示した。

141. 数名の回答者から、一部の法域において構成単位の監査人である会計事務所等による独立性の違反に関する提案が実行可能でない可能性があり、違反に関する情報を海外にあるグループ監査人である会計事務所等に伝達することが構成単位の監査人である会計事務所等で禁止される可能性があるという意見があった。
142. モニタリング・グループのメンバーを含む少数の回答者は、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等が、自身の違反により影響を受けた業務の領域で改善のための作業を実施することを許容することは適切ではない可能性があるとして指摘した。回答者は、IESBA が、構成単位の監査業務の依頼人又はグループ監査人である会計事務所等が違反の結果に対処する代わりに実施し得るその他の対応策に関するガイダンスを示すことを検討するよう提案した。モニタリング・グループも、IESBA 倫理規程が、グループ監査業務執行責任者が追加の対応策が要求されると判断する可能性のある状況及び実施し得る事項の事例を提供することを提案した。
143. 構成単位の監査人である会計事務所等は、グループ監査人である会計事務所等に書面で違反を伝達しなければならないと回答者がコメントした。構成単位の監査人である会計事務所等の伝達を受けたグループ監査業務執行責任者の対応策に関して、グループ監査業務執行責任者は構成単位の監査人である会計事務所等の客観性を評価することが求められるわけではなく、代わりに構成単位の監査人である会計事務所等が会計事務所等の客観性に及ぼす違反の影響の評価を確認することだけが求められるという提案が回答者からなされた。

## IESBA の決定

144. 寄せられたコメントを踏まえ、IESBA は、構成単位の監査人である会計事務所等による独立性の違反に関するガイダンス案の目的は、その違反に対処する構成単位の監査人である会計事務所等を支援すること、そして最終的には、グループ監査人である会計事務所等が構成単位の監査人である会計事務所等の作業を利用することができるかどうかの判断を可能にすることにあると考えた。構成単位の監査人である会計事務所等及びグループ監査人である会計事務所等の評価の焦点は、その重要性及び構成単位の監査人である会計事務所等の客観性に与える影響を判断することであり、グループ監査人である会計事務所等の客観性又はグループ監査業務における監査報告書を発行する能力を再評価又はレビューすることではない。IESBA は、この点を明確にするため、サブセクションのはじめにのパラグラフを修正することを決定した（第 405.22 A1 項及び第 405.22 A2 項参照）。
145. この目的を考慮し、IESBA は、ガイダンスの目的は同じであるため、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等の違反へ対処するための規定に差があってはならないことに同意した。したがって、現在、セクション 405 は全ての構成単位の監査人である会計事務所等に関連する適切な対応策を含んでいる（R405.23 項及び第 405.23 A1 項参照）。しかし、IESBA は、グループ監査人である会計事務所等のネットワーク内の構成単位の監査人である会計事務所等の違反の場合、グループ監査業務において、該当する場合、グループ監査人である会計事務所等も R400.80 項から R400.89 項までを適用する必要があることに留意した（第 405.22 A2 項参照）。
146. 構成単位の監査人である会計事務所等の違反の伝達に関連した潜在的な守秘義務の問題が生じるというコメントを踏まえて、IESBA は、ISA600（改訂）<sup>46</sup>が、グループ監査業務全体の戦略及

<sup>46</sup> ISA600（改訂）第 23 項

びグループ監査業務計画の立案において、グループ監査人が十分かつ適切に構成単位の監査人の作業に関与できているかどうかをグループ監査責任者が評価するよう求めていることに留意した。関連する適用指針<sup>47</sup>は、グループ監査人が十分かつ適切に構成単位の監査人の作業に関与できるかどうかを評価する際、構成単位の監査人が、グループ監査人に監査調書を共有することを含めて、グループ監査人とのコミュニケーションを限定するような制限の対象であるかどうかを、グループ監査人が把握できる可能性があることを定めている。グループ監査業務の戦略及びグループ監査業務計画の立案において、前述の ISA600（改訂）の要求事項により、IESBA は、構成単位の監査人である会計事務所等の違反をグループ監査人である会計事務所等に伝達することに関連する秘密保持の問題は、実務上、何ら問題になる場合があるとは考えなかった。

147. 構成単位の監査人である会計事務所等には是正措置を認めることへの懸念に関して、IESBA は、構成単位の監査人である会計事務所等に違反の結果に十分に対処するための対応策を認めることは適切であると考えている。IESBA は、このアプローチは、会計事務所等による独立性違反に関連する現行の IESBA 倫理規程と整合していることに留意した。しかしながら、IESBA は、構成単位の監査人である会計事務所等が違反に対処するために取る可能性がある対応策の検討を支援するため、現行の IESBA 倫理規程に沿った適用指針を追加することに同意した（第 405.23 A1 項参照）。
148. さらに、セクション 405 は、構成単位の監査人である会計事務所等により違反の結果に対処するために提案された対応策又は実施された対応策を確認するようグループ監査業務執行責任者に求めている（R405.24 項(a)参照）。構成単位の監査人である会計事務所等の違反が十分に対処されており、構成単位の監査人である会計事務所等の客観性が損なわれていないとグループ監査業務執行責任者が判断する場合、グループ監査人である会計事務所等が構成単位の監査人である会計事務所等の作業を利用し続ける可能性がある。特定の状況において、構成単位の監査人である会計事務所等の作業を利用するために、十分に違反に対応するための追加の対応策が必要であるとグループ監査業務執行責任者が判断する可能性がある。IESBA は、グループ監査業務執行責任者の判断が特定の事実及び状況に依存するため、グループ監査業務執行責任者が追加の対応策が要求されると判断する可能性のある具体例を IESBA 倫理規程が提供することが適切であるとは考えなかった（R405.25 項及び第 405.25 A1 項参照）。
149. IESBA は、構成単位の監査人である会計事務所等とグループ監査業務執行責任者との協議の方法について具体化させる説得力のある理由があるかどうか、特に書面での伝達を求めるかどうかについて議論した。IESBA は、IESBA 倫理規程のその他の伝達に関する要求事項のアプローチと同様に、セクション 405 が伝達方法について原則主義を採用すべきであると考えた。しかし、IESBA は、構成単位の監査人である会計事務所等とグループ監査業務執行責任者との伝達は、社内及びグループ監査業務の依頼人のガバナンスに責任を有する者の監視又は協議に基づくとも考えた。したがって、IESBA は、このような場合、文書による伝達を求めることに対して説得力があると判断した（R405.23 項(d)参照）。
150. 構成単位の監査人である会計事務所等の伝達を受けたグループ監査業務執行責任者の対応策に関して、IESBA は、グループ監査業務執行責任者が構成単位の監査人である会計事務所等の客観性に違反が及ぼす影響を評価できないとのコメントに同意した。利用可能な情報に基づき、グループ監査業務執行責任者が構成単位の監査人である会計事務所等の違反の重要性及び構成単位の監査人である会計事務所等の客観性に及ぼす影響の評価を確認することのみが可能である。したがって、IESBA は、このアプローチを明確にする軽微な修正を行うことを決定した（R405.24 項(a)及び(b)参照）。

<sup>47</sup> ISA600（改訂）A57 項

## グループ監査業務の依頼人のガバナンスに責任を有する者に対する違反に関するコミュニケーション

151. 現行の IESBA 倫理規程の違反に対処するための規定を踏まえ、IESBA は、構成単位の監査人である会計事務所等による違反の影響に対処するプロセスにおいて、グループ監査業務の依頼人のガバナンスに責任を有する者が関与する必要があると信じている。
152. 現行の IESBA 倫理規程のアプローチに従い、IESBA は、公開草案において、グループ監査業務の依頼人のガバナンスに責任を有する者が、違反の影響に十分な対応策を講じることが可能か又はそれを講じたというグループ監査人である会計事務所等の評価を了解しない場合、グループ監査業務目的でグループ監査人である会計事務所等が構成単位の監査人である会計事務所等の作業を利用することを禁止することを提案した。

## 改訂案に対するコメント

153. 回答者から、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等による違反についてのコミュニケーションに関する提案されたグループ監査人である会計事務所等の要求事項が、現行の IESBA 倫理規程の R400.84 項におけるその他の違反に適用される規定（すなわち、現行の R400.84 項のような協議又は書面によるコミュニケーション）と同じではない理由が明確ではないというコメントがなされた。
154. 構成単位の監査人である会計事務所等による違反に関してグループ監査人である会計事務所等が伝達する情報について、回答者は、グループ監査業務執行責任者の伝達が、違反の重要性に関する「構成単位の監査人である会計事務所等の評価」に焦点を当てなければならず、グループ監査業務執行責任者の評価ではないことを、IESBA 倫理規程が明確にすることを提案した。さらに、構成単位の監査人である会計事務所等の違反に関するガバナンスに責任を有する者との協議に、グループ監査人である会計事務所等が構成単位の監査人である会計事務所等の作業を利用する可能性があるのかどうか、又は構成単位の監査業務の依頼人の財務情報について必要な監査証拠を入手するためのその他の手段を講じるかどうかを含めることを提案した。

## IESBA の決定

155. 構成単位の監査人である会計事務所等が独立性に関する違反を識別した場合に従わなければならないプロセスの目的は、グループ監査人である会計事務所等のネットワーク内の構成単位の監査人である会計事務所等か、当該ネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等かに関係なく同じであるが、IESBA は、違反に関するグループ監査業務の依頼人のガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションの目的は異なることを明確にした。したがって、ガバナンスに責任を有する者への情報の伝達は、グループ監査人である会計事務所等のネットワーク内の構成単位の監査人である会計事務所等による違反か、当該ネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等による違反かどうかで異なる。
156. グループ監査人である会計事務所等のネットワーク内の構成単位の監査人である会計事務所等による違反について、ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションに、グループ監査人である会計事務所等の独立性に関するガバナンスに責任を有する者の検討に関連するため、グループ監査人である会計事務所等のネットワークの方針及び手続に関する情報を含めなければならない（第 405.26 A1 項参照）。
157. しかし、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等で違反が生じた場合、構成単位の監査人である会計事務所等による違反に対処するための品質マネジメントシステムは、グループ監査人である会計事務所等のネットワーク内の構成単位の監査人である会計事務所等とは異なる。したがって、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等による違反について、IESBA は、グループ監査業務の依頼人のガバナンスに責任を有する者との協議におい



て、当該違反の影響に十分に対処できる若しくは対処されている対応策、又はグループ監査人である会計事務所等が構成単位の監査業務の依頼人の財務情報を入手するために、その他の手段を講じるかどうかという点に焦点を当てなければならないことを再確認した (R405.27 項参照)。

158. 伝達方法について、IESBA は、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等で違反が生じた場合、当該違反に関して、書面によりガバナンスに責任を有する者に伝達することを求める必要があるかどうかについて協議した。回答者及びその他の利害関係者からのコメントを踏まえて、IESBA は、R400.82 項から R400.84 項までにおける、現行の IESBA 倫理規程のアプローチを反映させることに賛成した。そのため、セクション 405 は、グループ監査人である会計事務所等に対して、グループ監査業務の依頼人のガバナンスに責任を有する者と次の事項について協議することを求めている。

- 違反の内容及び発生期間を含む、違反の重要性及びその違反が構成単位の監査人である会計事務所等の客観性に与える影響に関する構成単位の監査人である会計事務所等の評価、並びに対応策によって対処できる又は対処されているという点
- 次のいずれかの点
  - 対応策は当該違反の影響に十分に対処するか、又は対処したか
  - グループ監査人である会計事務所等が、構成単位の監査業務の依頼人の財務情報に関して必要な監査証拠を入手するために、その他の手段を講じるか

IESBA は、グループ監査人である会計事務所等が、上述の協議した事項について書面で伝達し、当該違反の影響に十分に対処できる、又は対処されているという点についてグループ監査業務の依頼人のガバナンスに責任を有する者の了解を得なければならないことを決定した (R405.27 項及び R405.28 項参照)。

159. 構成単位の監査人である会計事務所等の違反の影響に十分に対処しているという点についてガバナンスに責任を有する者の了解が得られない場合、グループ監査人である会計事務所等は、構成単位の監査人である会計事務所等が実施した作業をグループ監査業務で利用してはならず、その他の手段を用いて、構成単位の監査業務の依頼人の財務情報について必要な監査証拠を入手しなければならない (R405.29 項参照)。

## V. その他の事項

### 独立性が求められる期間

160. 公開草案に対する回答者から、グループ監査業務において、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等が IESBA 倫理規程の R400.30 項 (独立性が求められる期間に関する規定) をどのように適用するかについて、公開草案で明らかになっていないという指摘があった。回答者から、構成単位の監査人である会計事務所等は、グループ監査人である会計事務所等に対して報告書を発行するまで、グループ監査業務で適用される関連する職業倫理の規定に従い独立性が求められるのか、又はグループ監査人である会計事務所等が報告書を発行するときのような、別の日を基準として独立性が求められるのかについて質問があった。回答者は、関連する日付についての知識 (グループ監査業務における監査報告書が、翌期の財務諸表の対象期間内のある時点で発行される)、又は構成単位の監査人である会計事務所等がその後の期間において構成単位の監査人である会計事務所等として独立性を保持することが求められていること (すなわち、継続的な関係があるかどうか) を知らないといったシナリオ等、いくつかの実務上の課題を指摘した。

161. IESBA は、セクション 405 が、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等の独立性が求められる期間を明確にしなければならないことに同意した。一般的な原則として、IESBA は、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等は、当該業務期間及び

グループの財務諸表の対象期間は独立していなければならないと考える。IESBA は、グループ監査業務において、第 400.30 A1 項に基づき、業務期間は監査作業を開始した時点からグループ監査業務における監査報告書が発行された時点までとすることを決定した（第 405.14 A1 項参照）。

## 構成単位の監査人である会計事務所等及び構成単位の変更

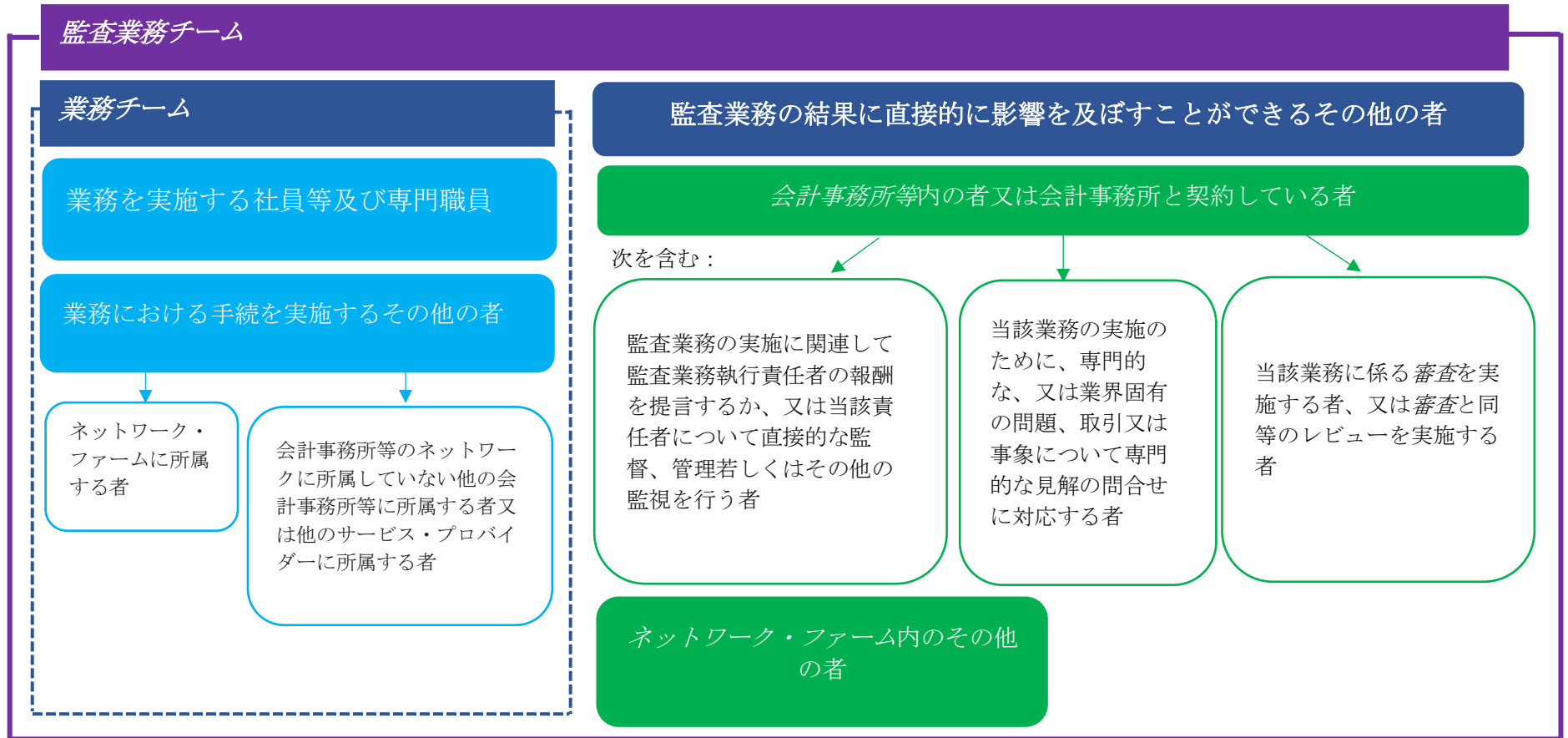
162. IESBA は、実務上、グループ監査人である会計事務所等が、グループ財務諸表の対象期間中又は終了後に、他の会計事務所等に構成単位の監査人である会計事務所等としての監査作業の実施を依頼する状況が生じる可能性があることに留意した。当該状況は、例えば、グループ監査業務の依頼人による企業買収の結果として生じる可能性がある。このような状況に対処するため、IESBA は、公開草案において、会計事務所等によって意見表明を受ける財務諸表の対象期間の期間中又は終了後に監査業務の依頼人となった事業体に対処するため、現行の IESBA 倫理規程の規定に基づくガイダンスを示した。
163. 現行の IESBA 倫理規程のガイダンスを活用し、提案されたガイダンスは、構成単位の監査人である会計事務所等がグループ監査業務の目的で監査作業を開始する前であるが、当該業務期間中であれば認められない非保証業務を、構成単位の監査人である会計事務所等が、グループ財務諸表が対象とする期間中又期間後に、構成単位の監査業務の依頼人に対して提供する状況にも対処した。
164. 回答者は、グループ財務諸表が対象とする期間中又は期間後における、構成単位の監査人である会計事務所等の変更に関する適用指針の提案を概ね支持した。しかし、回答者は、IESBA 倫理規程が明示的に対処すべきと考える IESBA の検討事項についていくつかのシナリオを提示した。
165. 独立性が要求される期間の開始後に、グループ監査人である会計事務所等が関連事業体ではない構成単位において監査手続の実施が求められると判断する可能性があるという指摘もあった。公開草案が、ある事業体が関連事業体ではないが、（監査作業の対象となるため）構成単位として範囲に含まれ、その結果としてグループ監査業務の依頼人の定義に含まれる場合に対処するためのいくつかのメカニズムを含んでいないという主張がなされた。
166. IESBA は、構成単位の監査人である会計事務所等の変更又はグループ監査業務の依頼人の状況の変化に関連する更なるシナリオに対処するための提案に同意した。そのため、セクション 405 は、グループ監査業務における次の場合について、セクション 400 の規定の適用に関するより多くのガイダンスを提供している。
- 会計事務所等が、グループ財務諸表の対象期間より前に構成単位の監査業務の依頼人に対して非保証業務を提供していた場合（第 405.20 A3 項参照）
  - グループ監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体の場合、会計事務所等が、構成単位の監査人である会計事務所等になるよりも以前に、構成単位の監査業務の依頼人に対して非保証業務を提供していた場合（第 405.21 A1 項参照）
  - グループ監査業務の依頼人が、新たに社会的影響度の高い事業体となった場合（第 405.21 A2 項）
167. IESBA は、グループ監査業務において、ある事業体が構成単位になった場合に対処することに同意した。セクション 405 は、グループ監査人である会計事務所等に対して、合併と企業買収等により関連事業体になった場合に対処するために現行の IESBA 倫理規程で定められているものと同じプロセスを適用することを求めている（R405.19 項参照）。

## VI. 適用日

168. グループ監査業務に関する IESBA 倫理規程の改訂案の主な目的は、ISA600（改訂）で言及されている「独立性に関する規定を含む職業倫理に関する規定」の概念の一部を構成する特定の独立性に関する規定を明確にすることであった。したがって、IESBA は、公開草案において、本プロジェクトの改訂案の適用日を ISA600（改訂）の適用日、すなわち 2023 年 12 月 15 日以後に開始する事業年度の財務諸表監査から適用させることと整合させることを提案した。
169. 公開草案に対する回答者は、ISA600（改訂）の適用日と整合させるという IESBA の提案を概ね支持した。しかしながら、IESBA のアウトリーチ活動を通じて、少数の利害関係者は、採用と実施に十分な時間を提供できないことを強調し、提案された適用日について懸念を示した。その利害関係者は、一貫性のない適用に繋がるリスクがあることを指摘した。
170. IESBA は採用と実施の期間の短さから生じる課題を認識していたが、特に改訂された業務チームの定義が ISA600（改訂）と一体であることを踏まえ、ISA600（改訂）と同時に適用されることが公共の利益に資すると考えた。
171. 結果として、IESBA は、次に同意した。
- 業務チームの定義の改訂に関するセクション 400 の変更、セクション 405 の規定及びグループ監査業務に関連する用語集の変更は、2023 年 12 月 15 日以後開始される事業年度の財務諸表の監査及びレビュー業務並びにグループ財務諸表の監査に適用される。
  - IESBA 倫理規程の他のセクションへの適合修正は、2023 年 12 月 15 日から適用される。
172. IESBA は、「監査業務の依頼人」及び「グループ監査業務の依頼人」の定義が「上場事業体」に言及しているが、その用語が PIE のプロジェクトの一環で「公に取引されている事業体」という用語に置き換えられていることに留意した。PIE のプロジェクトによる改訂はわずか 1 年後の 2024 年 12 月に適用されるため、用語集には適用日が異なる 2 つの異なる定義が含まれている。
173. IESBA は、本改訂の適用日前に、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等が構成単位の監査業務の依頼人に対して非保証業務を提供する業務を開始していた場合に対処するための経過措置を提供することを決定した。経過措置に従い、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等が 2023 年 12 月 15 日より前に構成単位の監査業務の依頼人に非保証業務を提供する契約を締結し、既にその作業を開始している場合、当初の契約条件で完了するまで、現行の IESBA 倫理規程に従い、構成単位の監査人である会計事務所等は非保証業務を継続することが可能である。

業務チーム及び監査業務チームの定義

下図は、業務チーム及び監査業務チームに誰が含まれるかを定めたものである。斜体の用語は、用語集で定義されている。



次を除く：

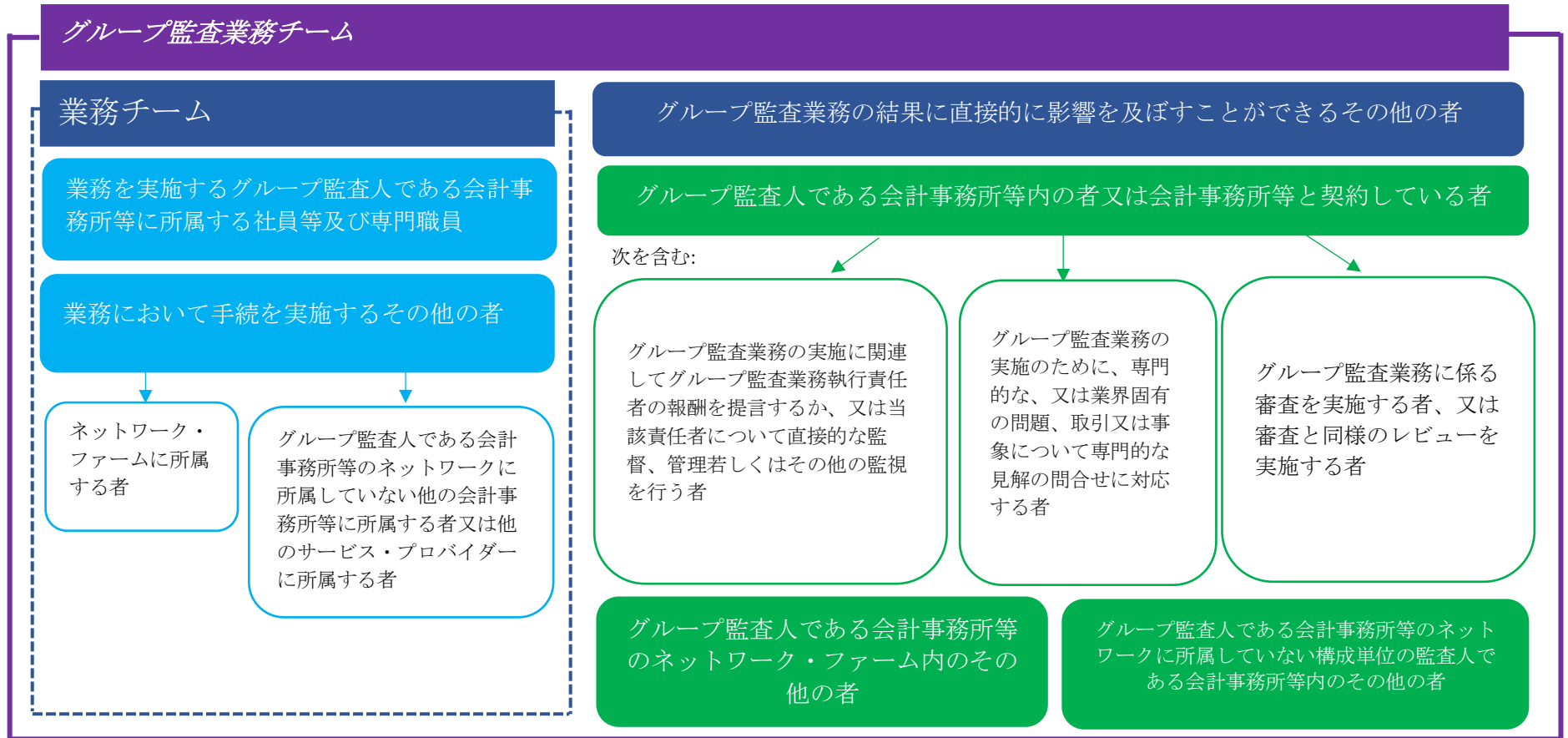
- 外部の専門家
- 業務を直接補助する内部監査人

監査業務の結果に直接的な影響を及ぼすことができない者

補足資料2

業務チーム及びグループ監査業務チームの定義

下図は、業務チーム及びグループ監査業務チームに誰が含まれるかを定めたものである。斜体の用語は、用語集で定義されている。



次を除く:

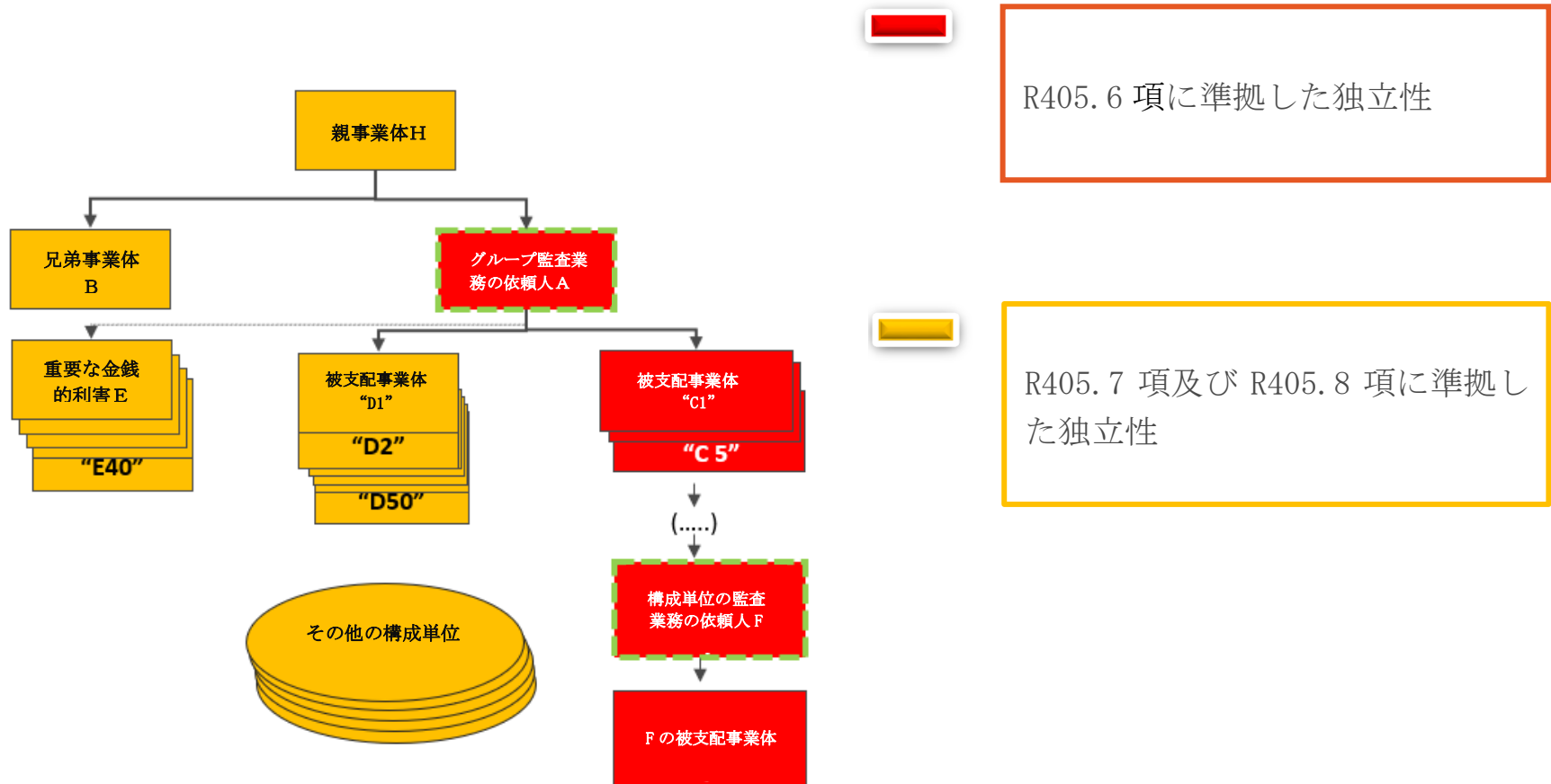
- 外部の専門家
- 業務を直接補助する内部監査人

構成単位の監査業務に影響を及ぼすことができたとしても、グループ監査業務の結果に直接的に影響を及ぼすことができない者

補足資料3

グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない監査業務チームの構成員に関する独立性のアプローチ

全てのグループ監査業務の依頼人



この図は、説明目的のものである。存在する可能性のあるグループ監査業務の依頼人の全ての潜在的な関連事業体を網羅しようとしていない。

職業会計士のための国際倫理規程（国際独立性基準を含む。）、公開草案、コンサルテーション・ペーパー等の IESBA の公表物は、IFAC が発行し、その著作権は IFAC にある。

IESBA、IFEA 及び IFAC は、本文書の内容を信頼して行為を行うか又は行動を控えることによって生じる損失について、当該損失が過失により生じたものであれ他の原因によるものであれ、一切責任を負わない。

「国際会計士倫理基準審議会」、「職業会計士のための国際倫理規程（国際独立性基準を含む。）」、「国際会計士連盟」、「IESBA」、「IFAC」、IESBA のロゴ、及び IFAC のロゴは、米国及びその他の国で登録された IFAC の商標又は登録商標及びサービスマークである。「国際倫理・監査財団」及び「IFEA」は、米国及びその他の国で登録された IFEA の商標又は登録商標及びサービスマークである。

著作権©IFAC 2023 年 2 月。無断複写・転載を禁じる。個人及び非商業的使用の目的で使用される場合を除き、この文書の複製、保管若しくは送信、又は他の類似する使用については、IFAC の許可書が必要となる。[permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) に連絡されたい。

発行：



2023年2月に国際会計士連盟（IFAC）によって英語で公表された、国際会計士倫理基準審議会（IESBA）の「結論の背景：業務チームの定義及びグループ監査業務に関する IESBA 倫理規程の改訂」は、2024年1月に日本公認会計士協会によって日本語に翻訳され、IFAC の許可を得て複製されている。全ての IFAC の文書の正文は、IFAC により英語で公表されたものである。IFAC は、翻訳の正確性と完全性、又はその結果として生じる可能性のある行動について一切の責任を負わない。

Basis for Conclusions: Revisions to the Code Relating to the Definition of Engagement Team and Group Audits の英語文©2023年2月国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

「結論の背景：業務チーム及びグループ監査業務に関する IESBA 倫理規程の改訂」の日本語文©2024年1月国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

原題：Basis for Conclusions: Revisions to the Code Relating to the Definition of Engagement Team and Group Audits

ISBN： -

この文書の複製、保管若しくは送信、又は他の類似する使用については、[permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) に連絡されたい。