

公開草案 2023年1月

コメント期限：2023年5月2日

国際監査基準

**複雑でない企業の国際監査基準（LCEのための
ISA）案のうち「グループ財務諸表の監査」に
関するパート10
及び
適合修正案**

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

IAASBについて

本公開草案は、国際監査・保証基準審議会（IAASB）によって策定及び承認された。

IAASBの目的は、高品質の監査、保証及びその他の関連する基準を設定し、国内外の監査及び保証基準の収斂を促進することにより公共の利益に資することであり、それにより、世界中の業務の質と一貫性を高め、グローバルな監査及び保証の専門家に対する信頼を強化することにある。

IAASBは、IAASBの活動を監視する公益監視委員会、並びに基準及びガイダンスの策定に公益の助言を提供するIAASB諮問助言グループが関与する共通の基準設定プロセスの下で、全ての会計専門家が使用する監査及び保証基準並びにガイダンスを策定している。

著作権、商標及び使用許可情報については、23ページを参照

ISA.

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board®

コメント募集

「複雑でない企業の財務諸表監査に関する国際監査基準案」（以下「LCEのためのISA（案）」という。）のうち「グループ財務諸表の監査」に関するパート10の公開草案は、国際監査・保証基準審議会（IAASB）によって策定及び承認されている。

本公開草案における提案は、最終版として発行される前に受理されたコメントを考慮し、修正される場合がある。**コメント受付期限は2023年5月2日である。**

回答者は、IAASBのウェブサイトを通して、「コメントの提出」リンクより、電子的にコメントを提出するよう求められている。コメントは、PDFとWordファイルの両方で提出いただきたい。初回のユーザーは、この機能を使うために登録が必要である。全てのコメントは、公記録とみなされ、最終的にはウェブサイトに掲載される。

本書は、IAASBのウェブサイト www.iaasb.org からダウンロードすることができる。 <http://www.iaasb.org/> 承認された文章は、英語で公表される。

説明資料

目次

	ページ
はじめに.....	5
背景.....	5
セクション1 回答者用ガイダンス.....	7
セクション2 重要な事項.....	7
セクション2-A - 規範性に関する追加案.....	7
セクション2-B - LCEのためのISA（案）のうちグループ財務諸表の監査に関するパート10.....	9
セクション2-C - LCEのためのISA（案）のパート10から生じる適合修正案.....	10
セクション3 コメント募集.....	11
付録 - LCEのためのISAの公開草案以降の規範性の改訂.....	12
公開草案	
グループ監査の規範性に関する追加案.....	14
LCEのためのISA（案）パート10 - グループ財務諸表の監査.....	16
LCEのためのISA（案）パート10から生じる適合修正案.....	22

はじめに

1. 本説明資料は、2022年12月にIAASBが公開を承認したLCEのためのISAのパート10の公開草案について、その背景と説明を提供するものである。

背景

2. 2020年12月、複雑でない企業（LCE）のために別個の基準を策定する作業手順のためのプロジェクト・プロポーザルがIAASBにより承認された。また、2021年7月には、パブリックコメントを募集するため、「[「複雑でない企業の財務諸表監査に関する国際監査基準（LCEのためのISA）」](#)の公開草案が公表された。
3. LCEのためのISAの公開草案では、グループ財務諸表の監査（グループ監査）は、基準案の適用範囲から除外されていた。これは、IAASBは、グループ監査は本質的に企業の複雑な特徴を示しており、他の領域の複雑性と同様、基準案の設計において想定されていないと考慮の結果判断したためである。IAASBは、ステークホルダーからのフィードバックに基づき、グループ監査を除外する当該決定の再検討に前向きで、基準案の適用範囲からグループ監査を除外すべきか（又は含めるべきか）に関する具体的な質問を含めた。
4. LCEのためのISAの公開草案に対する回答者は、アウトリーチ活動の参加者と共に、グループ監査を基準案に含めることを強力に支持した。そのため、IAASBは、LCEのためのISA（案）の適用範囲からグループ監査を除外する決定を再検討した。IAASBは、LCEのためのISA（案）に対する回答者から提供された複雑でないグループの事例及びISA600（改訂）¹²における定義の改訂を考慮し、全てのグループ監査が本質的に複雑な特性を示すわけではないと判断し、特定のグループ監査をLCEのためのISA（案）の適用範囲に含めることを支持するに至った。
5. LCEのためのISAの公開草案には、全てのグループ監査を除外する特定の禁止事項が含まれていたため、グループ監査に関連する要求事項や「必須の説明資料」（EEM）は含まれていなかった。2022年6月にIAASBがLCEのためのISA（案）の適用範囲に特定のグループ監査を含めることを決定したことから、IAASBはその後、これまでパブリックコメントに付されていなかったこの分野の要求事項を策定してきた。
6. LCEのためのISA（案）の記載内容のうち、グループ監査に関連しない内容については、LCEのためのISAの公開草案に寄せられたコメントを分析・検討し、現在、改訂を検討しているところである。したがって、このような内容（すなわち、LCEのためのISA（案）の規範性（グループ監査に関連する規範性を除く。）、パート1～9、はじめに）に対する更なるフィードバックは現時点では求められておらず、検討される予定はない。
7. 本公開草案では90日間のコメント募集期間を設けており、IAASBは、寄せられたコメントの内容や程度に応じ、LCEのためのISA（案）の残りの部分と同時にパート10を承認することが可能である。IAASBは、2023年12月の会合において、LCEのためのISA（案）を承認する予定である。

¹ ISA 600（改訂）「グループ財務諸表監査における特別な考慮事項（構成単位の監査人の作業を含む。）」

² ISA 600（改訂）は、2023年12月15日以後開始する事業年度に係るグループ財務諸表監査から適用され、グループ財務諸表の定義の改訂を含む。定義の改訂により、現行のISA600「グループ財務諸表監査における特別な考慮事項（構成単位の監査人の作業を含む。）」に比べ、グループとみなされるLCEの数が増えている。

セクション 1 回答者用ガイダンス

IAASBは、本公開草案で取り扱いのある事項全てについてコメントを歓迎する。ただし、特に、「コメント募集」セクションにおける事項に対するコメントを歓迎する。コメントは、特定のパラグラフに言及し、コメントの理由を記載し、文言の変更案について具体的に提案するものが最も有益である。回答では、回答者自身に関連する質問のみを記載することもできる。また、回答者が本公開草案の記載案に同意する場合には、記載がない場合に支持があったかどうかの判断しかねる場合があるため、その旨をIAASBに通知することが推奨される。

セクション 2 重要な事項

8. IAASBは、LCEのためのISA (案) の適用範囲に、一定のグループ監査を含めることを決定したことに伴い、以下の事項を提案している。
- パートA「複雑でない企業の財務諸表の監査に関するISAの規範性（以下「規範性」という。）」に対する追加事項（**セクション2-A**参照）
 - グループ監査に関する新規のパート - LCEのためのISA (案) のうち「グループ財務諸表の監査」に関するパート10（**セクション 2-B**参照）
 - LCEのためのISA (案) の他の部分に対する適合修正（**セクション2-C**参照）

セクション 2-A - 規範性に関する追加案

LCEのためのISAの公開草案以降、IAASBが規範性に関してこれまでに行った変更（すなわち、グループ監査に関連しない変更）の概要は、**付録**のとおりである。

9. LCEのためのISA (案) の「規範性」では、監査業務の実施において、基準案の使用がどのような場合に適切であるか説明している。IAASBは、監査がグループ監査である場合に基準の使用禁止規定を削除することに加え、以下の事項について議論している。
- 構成単位の監査人の利用の禁止
 - グループ監査に関連する定性的な特徴

構成単位の監査人の利用の禁止

10. IAASBは、構成単位の監査人が関与するグループ監査が、LCEのためのISA (案) の適用範囲に含まれるべきかどうかに関する見解は様々であった。
11. 一方、IAASBは、構成単位の監査人は、一般的に、複雑なグループ（例えば、財務報告活動が個々の企業に分散しているグループや、業務が複数の国又は地域にまたがっており、構成単位の監査人の関与が必要なグループ）で利用されることが多いと述べている。このため、IAASB は、構成単位の監査人の利用を禁止することは、本基準案が対象とする典型的なLCEの性質や状況に合致しているとみている。また、IAASB は、「明確な」禁止規定を設けることで、LCEのためのISA (案) が使用可能かどうかを決定するに際し、監査人に求められる判断の程度を軽減できるため、適用が容易になると述べている。
12. 一方、IAASBは、グループの複雑性自体よりも、実務的な面から構成単位の監査人が利用されるケー

スがあることを認めている。例えば、複雑ではないグループでの特定の監査手続（例えば、ある構成単位で実施される棚卸や実物資産の検証）において、監査人が実際に立ち会うことが求められるような場合が該当する。

また、（LCEのためのISAの）基準の適用は監査の複雑性ではなく企業の複雑性に依るべきであることから、構成単位の監査人が関与する監査に特定の禁止事項を含めないことは、LCEのためのISA（案）の規範性に対する全体的なアプローチとも整合性が取れている。

13. IAASBは、基準案の適用範囲にはLCEのためのISA（案）がそのデザインにおいて対象としている典型的なLCEを正確に反映すべきである、という公開草案の回答者から寄せられた総合的な意見を踏まえ、構成単位の監査人の利用をLCEのためのISA（案）の適用範囲から除外すべきであるとの見解に至っていた。
14. IAASBは、アウトリーチ活動や、LCEのためのISAの公開草案の回答者を通じて入手した、構成単位の監査人が複雑でないグループ監査に関与する場合の事例を検討した。このような事例に対応するため、IAASBは、構成単位の監査人が関与する場合、規範性によって、LCEのためのISA（案）の適用を禁止することを提案している（ただし、「構成単位の監査人の関与が、グループ監査の特定の監査手続（例えば、実地棚卸への立会や実物資産の検査）のために実際に立ち会うことが必要とされる状況に限定される場合を除く。）（グループ監査の規範性に関する追加案のA.1項（d）（ii）を参照）。
15. IAASBはまた、監査がグループ監査か否かの判断及び監査人が構成単位の監査人か否かの判断に関するガイダンスをEEMに盛り込むよう提案している。

グループ監査に関する定性的な特徴

16. IAASBは、複雑でないグループの質的な特徴が、グループでない複雑でない企業（LCE）の質的な特徴と異なるかどうか、また、異なる場合にはどのように異なるかを議論した。その結果、質的な特徴は総じて同じである（すなわち、グループ全体及びグループ内の個々の企業又は事業単位は、グループでないLCEの質的な特徴を満たすべきである）との見解に至っている。同時に、IAASBは、グループ監査において考慮すべき追加的な質的な特徴があると述べている（下記第17項参照）。
17. IAASBは、LCEのためのISA（案）の付属説明資料第158項に記載されている内容や、同公開草案の回答者が提案したものを含む、グループ監査により具体的に関連する複雑性の指標について検討を行った。IAASBは、以下のグループ特有の状況を除き、グループの複雑性に関するほとんどの領域は、非グループの企業の質的な特徴で既に対処されていると述べている。
 - (a) *グループの構造と活動* - 企業又は事業単位の数が増加したり、複数の国又は地域に存在する場合、グループの複雑性は高まる可能性がある。
 - (b) *情報又は人へのアクセス* - グループは複数の企業又は事業単位で構成されるため、グループ経営者が情報又は人へのアクセスを提供することが複雑になる可能性がある。
 - (c) *連結プロセス* - 連結プロセスに伴いグループの複雑性は高まる可能性がある。
 上記を踏まえ、「グループ特有の」特徴の追加案を、「グループ監査の規範性に関する追加案」のA.3項に提示している。

セクション 2-B - LCEのためのISA (案) のうちグループ財務諸表の監査に関するパート10

背景

18. LCEのためのISAの公開草案の回答者は、LCEのためのISA (案) の該当箇所に要求事項を含めるのではなく、別の箇所にグループ監査の要求事項を含めることを支持した。その理由は、以下の通りである。
- 特にグループ監査ではない監査について、基準案の本文を簡略化し、利用し易いものにできる。
 - グループの監査人が、関連する追加要求事項の全てを一箇所で容易に確認できるようになる。
 - 国又は地域が、基準案をグループ監査に使用することを許可しないと決めた場合、パート10案を容易に削除することができる。
- IAASBは、この表示が適切であることに合意している。

LCEのためのISA (案) パート10の策定

19. 他のパートと同様、LCEのためのISA (案) パート10は関連するISAの中核的な要求事項に基づいている。パート10の場合、関連するISAとはISA 600 (改訂) である。IAASBは、ISA 600 (改訂) の以下の要求事項を含めていない。
- 構成単位の監査人の関与に関する事項 (限定的な状況を除き、構成単位の監査人の利用をLCEのためのISA (案) の適用範囲から除外する決定を反映するため) IAASBは、こうした限定的な状況は、LCEのためのISA (案) の他のパートに記載の要求事項で適切に対処されていると考えている。これは、ISAがそのような状況に対処する方法と合致している。これには、パート3の監査業務の品質に関する要求事項、職業倫理に関する規定、監査チームのメンバーによる指揮と監督、チームメンバーの作業の査閲が含まれる。
 - LCEでは典型的でない複雑性を示すと考えられるもの。例えば、会計方針や報告期間が異なる企業又は事業単位の連結修正の評価に関する要求事項は、規範性において複雑性を示す指標とみなされるため、含まれていない (案におけるグループの連結プロセスに関する質的な特徴で説明されているとおり) 。
20. 複雑でないグループの典型的な性質と状況を考慮し、ISA600 (改訂) の多くの要求事項はパート10に含まれていない。これは、LCEのためのISA (案) の他のパートに記載の要求事項で十分に対処されていると考えられるためである。例えば、ISA 600 (改訂) 第19項では、グループ監査人に対し、監査チームに人又は情報へのアクセスを提供する責任に関してグループ経営者の合意を得るよう求めている。またLCEのためのISA (案) の第4.3.1項では、監査人に対し、同じ特定の事項について経営者の合意を得るよう求めている。この例では、ISA 600 (改訂) の第19項について、第4.3.1項で十分に対応しているため、パート10に特定の追加要求事項を含める必要はないとIAASBは考えた。
21. ISA 600 (改訂) と同様、パート10のはじめには、パート10の要求事項及びガイダンスが、LCEのためのISA (案) の他のパートのグループ監査への適用について言及又は解説していると説明している。

22. IAASBは、典型的なLCEに対して適切かつ相応であり、LCEのためのISA（案）で採用しているEEMへの一般的なアプローチに合致していると判断される場合、ISA 600（改訂）に含まれる適用指針に基づきEEMを含めた。LCEのためのISA（案）に付随する説明資料の第88項に記載のとおり、EEMは、ISAの適用指針や他の説明資料と同様の目的を果たすが、内容はそれらが提供するものに比べ限定的であり、より大局的な水準に的を絞っている。

セクション 2-C - LCEのためのISA（案）パート10から生じる適合修正案

23. IAASBは、グループ監査の組み込みによって適合修正が必要となる箇所を識別するため、他のLCEのためのISA（案）のパートを見直し、はじめに、パート9³及び用語集に対する適合修正の内容を識別した。
24. パート9における改訂案には、グループ監査において監査報告書に追加される内容が記載されている。なお、グループ監査に関連する事項（報告書の例示を含む。）については、LCEのためのISA（案）の最終化が行われた後、監査報告に関する規範性のない補足指針が更新される予定である。
25. IAASBは、用語集にLCEのためのISA（案）のパート10で使用している用語の定義を追加している。これらの定義は、ISA 600（改訂）に記載の定義と類似している。IAASBは、ISA 600（改訂）の用語の定義のうち、以下を含めないこととした。
- **グループ監査人**：ISA 600（改訂）には、グループ監査人と構成単位の監査人両方の要求事項が記載されている。構成単位の監査人は、限定的な状況を除き、LCEのためのISA（案）の適用範囲に含まれないため、LCEのためのISA（案）パート10を使用し得る監査人はグループ監査人のみである（ISA 600（改訂）では、グループ監査人か構成単位の監査人のみ言及している。）。そのため、IAASBは、監査人を指す場合、「グループ」という用語を使用する必要はないと結論付けている。これは、LCEのためのISA（案）パート10と他のパートとの整合性を確保するためにも有益である。
 - **グループ監査意見**：LCEのためのISA（案）パート10ではグループ監査意見に言及していないため、IAASBはこの定義を含めていない。
 - **グループ監査責任者**：LCEのためのISA（案）パート10では、グループの監査責任者に関する言及がないため、IAASBはこの定義を含めていない。

³ パート9「意見の形成及び報告」

セクション 3 コメントの募集について

LCEのためのISA（案）パート10及び関連する適合修正に関し、明瞭性、理解可能性及び実務上の適用について、コメントをお願いした。この点、明瞭性、理解可能性及び実務上の適用に関する懸念の理由と改善のための提案が記載され、特定の領域について識別が行われているコメントが非常に参考となる。回答者が提案に同意する場合は、その旨をIAASBにお知らせいただきたい。

特定の質問

質問に直接的に回答し、回答の根拠、また適宜、具体的な提案をご提供いただきたい。IAASBはいかなるフィードバックも尊重する。回答者は全ての質問に回答することも、又は特定のコメントがある質問にのみ回答いただいても構わない。

1. 規範性において、実際の物理的な参加が必要な限定的な状況を除き、構成単位の監査人が関与するグループ監査にLCEのためのISA（案）を使用することを禁じる提案に同意するか。
2. 規範性において、LCEのためのISA（案）が適用されるグループ監査の対象範囲を表すグループ特有の質的な特徴の提案に同意するか。
3. LCEのためのISA（案）パート10及び関連する適合修正の内容に同意するか。

回答者には、IAASBがグループ監査に関連しないLCEのためのISA（案）の内容についてこれ以上のフィードバックを求めていることに留意されたい。

LCEのためのISAの公開草案以降の規範性の改訂

以下の内容は、情報の提供のみを目的としている。これはグループ監査の規範性に関する追加案には含まれないため、IAASBはこの内容についてコメントを募集していない。

背景

本付録には、LCEのためのISA（案）以降にIAASBが議論した規範性の方向性の変更に関する記述が含まれる。規範性及びIAASBの提案に対する回答者の見解の詳細については、IAASBの2022年 [6月](#) 及び [9月](#) の会合の論点書（issue papers）を参照されたい。

規範性に関するフィードバック

LCEのためのISAの公開草案の回答者は、LCEのためのISA（案）が意図する範囲に関する規範性が不明瞭であるとの懸念を表明している。規範性については、回答者から次のような指摘があった。

- 対象が広すぎる（すなわち、基準が「複雑性の分布」におけるどの企業を対象としているのか十分明確でない。）。
- 判断すべき事項が多すぎる。

そのため、基準案が一貫性に欠ける方法で使用されたり、基準案が複雑な企業に使用されたりする可能性がある。

また、LCEのためのISAの公開草案に対する回答者は、規範性において、典型的なLCEに見られる定性的特徴をもっと明確に示すべきであると指摘し、（複雑な状況を記述するよりも）「複雑ではない」ことを記述するのに重点を置くよう提案している。これが、その企業が真に「複雑でない」のかどうか、意識的に判断することにつながる。具体的には、回答者は（適切な場合には）、数値指標例を用いることも提案している。

IAASB は、LCEのためのISA（案）の適切な使用について判断するため、典型的なLCEを表す個々の質的な特徴に関する改訂案について議論した。今回の提案は、以下の通りである。

- **事業活動、ビジネスモデル、業界** - 新興市場や発展段階にある企業への言及を排除し、代わりに、その問題が重大な事業リスクをもたらすかどうか、複雑性の増大につながる特定の法令があるかどうか、取引がわずかな事業活動や収益源から生じているかどうかにより焦点を当てる。
- **組織構造と規模** - 特殊な企業や取決めへの言及を削除し、指揮命令系統や段階が少なく、経営チームの規模が小さいなど、どうすれば企業の組織構造を単純化できるか分かりやすく記述する。
- **所有構造** - 全ての個人所有者と実質的所有者を把握できるように、所有と支配の透明性の確保に

注力する。

- *財務機能の性質* - 少数の従業員だけが財務報告に携わる集中的な財務報告体制を表す新たな特徴を記述する。
- *情報技術* - ISA 315 (2019年改訂)⁴の付録5において複雑性を表現するために用いられている特徴（商業ソフトウェアを導入している、構成設定を行うためのアクセスを制限している、形式化されたIT全般の統制がほぼ不要）との整合性を高めるため、更新を行う。
- *財務報告の枠組み及び会計上の見積りの適用* - 見積りの不確実性への言及を削除し、重要な経営者の判断を必要とする勘定科目や開示情報が非常に少ないこと、そして一般的に財務諸表に複雑な手法やモデル、仮定やデータの使用を伴う会計上の見積りが含まれない場合について記述する。

⁴ ISA第315号（2019年改訂）「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」

グループ監査の規範性に関する追加案

LCEのためのISAの公開草案からの修正内容¹

A. 複雑でない企業の財務諸表監査に関するISAの規範性

LCEのためのISAの使用に対する制限

...

特定の禁止事項

...

A. 71. 以下の場合、LCEのためのISAを使用してはならない。

...

- (d) 監査が、以下のいずれかを満たすグループ財務諸表の監査（グループ監査）である。
- (i) グループ内の個々の企業又は事業単位が、A. 1項 (b) 又はA. 1項 (c)²に記載の基準を満たしている。
 - (ii) 構成単位の監査人が関与している。ただし、構成単位の監査人の関与が、グループ監査の特定の監査手続のために物理的存在が必要な状況（例えば、棚卸資産の現地棚卸の立会や固定資産の実査）に限定される場合は、この限りではない。

例えば、複数の支店を有する店舗等、複数の拠点で業務を展開している企業のように、単一の法人組織が複数の事業単位で構成されている場合がある。これらの事業単位が別個の所在地、別個の経営者又は別個の総勘定元帳といった特徴を有し、単一の法人の財務諸表の作成に際して財務情報が集計されている場合、そのような財務諸表は連結プロセスを通じて複数の企業又は事業単位の財務情報を含むため、グループ財務諸表の定義を満たすものとなる。

単一の法人組織が、法令上の報告又はその他の経営上の目的のために、単一の法人が、複数の製品やサービスラインの財務情報を得られるように情報システムを構築するケースもある。このような状況における企業の財務諸表は、連結プロセスを通じて複数の企業又は事業単位の財務情報を集計していないため、グループ財務諸表ではない。さらに、法令上の報告又はその他の経営上の目的のために、例えば補助元帳などで、個別の情報を得ることは、本LCEのためのISAの目的において、個別の企業又は事業単位（例えば、部門等）を設けることにはならない。

¹ セクション2-Aに記述されているように、グループ監査に固有の規範性への追加のみがコメントに表示されている。

² LCEのためのISAの公開草案のA. 1項 (b) 及びA. 1項 (c) は、上場企業及び公益性を有する企業に対する禁止事項に関連するA. 7項 (b) 及びA. 7項 (c) に相当する。セクション2-Aに記載されているように、上記項目については、LCEのためのISAの公開草案に対するフィードバックに基づき、改訂を現在検討中である。

構成単位の監査人

構成単位の監査人は、グループ監査の目的で構成単位³に関連する監査の作業を実施する監査人をいう。構成単位の監査人は、グループ監査における監査チームの一員である。

パート3では、関連する職業倫理に関する規定、監査チームのメンバーの指揮、監督及びその作業の査閲を含む、監査業務の品質に関する要求事項を記載している。

グループ監査に責任を負う監査人が構成単位に関連する監査手続を実施する場合、その監査人は構成単位の監査人とはみなされない。

...

定性的特徴

...

A. 93.

...

グループ監査においては、これらの考慮事項は、グループ並びにグループ内の個々の企業又は事業単位に適用される。

...

<u>グループ監査に関連する追加の特徴</u>	
<u>グループ監査では、上記に加えて、以下の定性的特徴を考慮に入れる必要がある。</u>	
<u>グループの構造と活動</u>	<u>グループ内の企業及び事業単位の数が少ない (5以下など)。</u> <u>グループ内の企業又は事業単位の国又は地域が少ない (3以下など)。</u>
<u>情報又は人へのアクセス</u>	<u>グループ経営者は、監査人が必要であると判断した場合、監査チームに情報へのアクセスやグループ内の人への無制限のアクセスを提供することができる。</u>
<u>連結プロセス</u>	<u>グループの連結プロセスが、例えば以下のように単純である。</u> <ul style="list-style-type: none"> • <u>全ての企業又は事業単位の財務情報は、グループ財務諸表と同じ会計方針に基づいて作成されている。</u> • <u>全ての企業及び事業単位の財務報告期間は、グループの財務報告期間と同一である。</u> • <u>サブ連結がない。</u> • <u>会社間又はその他の連結修正も複雑でない。</u>

...

³ 構成単位とは、グループ監査における監査手続の計画及び実施を目的として、グループ監査に責任を負う監査人により決定される企業、事業単位、機能若しくは事業活動又はそれらの組合せをいう。

LCEのためのISA（案）パート10 - グループ財務諸表の監査

10. グループ財務諸表の監査

本パートの内容

パート10では、グループ財務諸表の監査に適用される特別な考慮事項を定めている。

本パートの適用範囲

LCEのためのISAの全パートが、グループ財務諸表監査（グループ監査）に適用される。本パートの要求事項及びガイダンスは、LCEのためのISAの他のパートのグループ監査への適用について言及又は解説している。

10.1. 目的

- 10.1.1. 監査人の目的は、不正か誤謬を問わず、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクを識別して評価し、評価したリスクに適切に対応するためのリスク対応手続を立案し実施することである。

10.2. 計画活動

- 10.2.1. パート5の適用に当たり、監査人は、グループ監査の範囲、時期及び方向性を定め、必要に応じて見直す必要がある。その場合、監査人は以下の事項を決定しなければならない。

- (a) 監査の作業を実施する構成単位
- (b) グループ監査業務を遂行するために必要な資源

構成単位

監査の作業を実施する構成単位の決定は、職業的専門家としての判断に係る事項である。監査人の決定に影響を与える事項には、例えば、以下が含まれる。

- 例えば、新たに設立又は買収された企業又は事業単位、若しくは重要な変化が生じた企業又は事業単位など、構成単位に関連してグループ財務諸表におけるアサーション・レベルの重要な虚偽表示のリスクを生じさせる可能性のある事象や状況の内容
- グループ財務諸表に関連する所在地又は事業単位における資産、負債及び取引の規模並びに内容を考慮した、グループ財務諸表における重要な取引種類、勘定残高又は注記事項の分散の程度
- グループ財務諸表における全ての重要な取引種類、勘定残高又は注記事項に関する十分かつ適切な監査証拠が、識別された構成単位の財務情報について計画された監査の作業から入手されると見込めるかどうか。

- ・過年度の監査において構成単位で識別された虚偽表示又は内部統制の不備の内容及び範囲
- ・グループにわたり共通化された内部統制の内容及び範囲並びにグループにおける財務報告に関連する活動の集約化の程度及びその方法

監査人は、グループの組織構造及び情報システムの理解に基づき、監査手続を計画及び実施する目的において、特定の企業又は事業単位の財務情報を一体とみなす場合がある。例えば、あるグループが、類似する事業特性を有しており、同一の所在地域において、同一の経営者の下で事業を行い、情報システムを含む共通の内部統制システムを利用している三つの法人を有しているとする。このような状況において、監査人はこれらの三つの法人を一つの構成単位として取り扱うと判断する場合がある。

資源

パート3では、監査責任者に対し、業務を実施するための十分かつ適切な業務運営に関する資源が、監査チームに適時に割り当てられている、又は利用可能であるかを判断することを要求している。監査人がグループ監査の実施に必要な資源を決定することは、職業的専門的としての判断に係る事項であり、グループ及び監査の作業が実施されるグループ内の構成単位の理解、並びに監査の作業を集約的に実施するか、構成単位で実施するか、又はそれらの組合せで実施するかを含む場合がある。

- 10.2.2. グループ監査業務の契約を新規に締結又は更新した後に、十分かつ適切な監査証拠を入手できないと監査責任者が判断した場合、監査責任者は、グループ監査に対して発生し得る影響を検討しなければならない。

10.3. 重要性

- 10.3.1. パート5の適用に当たり、監査人は、グループ財務諸表の取引種類、勘定残高又は注記事項が構成単位ごとに細分化されている場合、監査手続を計画及び実施するために、構成単位の手続実施上の重要性を決定しなければならない。構成単位の手続実施上の重要性の基準値は、合算リスクに対応するために、グループ・レベルの手続実施上の重要性の基準値より低くなければならない。

構成単位の手続実施上の重要性の金額は、構成単位ごとに異なる場合がある。また、個々の構成単位の手続実施上の重要性の合計は、グループ・レベルの手続実施上の重要性と一致する必要はなく、それを超える場合もある。

LCEのためのISAでは、監査手続が実施される構成単位に対して、取引の種類、勘定残高又は注記事項ごとに構成単位の手続実施上の重要性を決定することは要求していない。しかしながら、グループの特定の状況において、グループ財務諸表全体としての重要性の基準値よりも低い金額の虚偽表示がグループ財務諸表利用者が行う経済的意思決定に影響すると合理的に見込まれる取引種類、勘定残高又は注記事項が一つ又は複数ある場合、パート5

では、それらの特定の取引種類、勘定残高又は注記事項に適用される重要性の基準値を決定することを要求している。このような状況において、監査人は、この金額よりも低い構成単位の手続実施上の重要性が、特定の取引種類、勘定残高又は注記事項にとって適切であるかどうかを検討することが必要となる場合がある。

構成単位の手続実施上の重要性は、単純で機械的な計算により決定されるものではなく、その決定には職業的専門家としての判断を伴う。監査人が、構成単位の手続実施上の重要性を設定する際に考慮する要因には、以下が含まれる場合がある。

- ・ 構成単位全体における財務情報の細分化の程度（例えば、構成単位全体で細分化の程度が高くなる場合、合算リスクに対応するためには、通常構成単位の手続実施上の重要性を低くすることが適切である。）。グループに対する構成単位の相対的な重要性は、細分化の程度に影響することがある（例えば、単一の構成単位がグループの大部分を占めている場合、細分化の程度は構成単位全体で、より低くなる可能性が高い。）。
- ・ 構成単位の財務情報における虚偽表示の内容、頻度及び影響の度合いに関する想定（例えば、過年度の監査において構成単位で識別された虚偽表示の内容及び程度）。

合算リスクに対応するため、第10.3.1項では、構成単位の手続実施上の重要性がグループ・レベルの手続実施上の重要性を下回ることを要求している。ただし、状況によっては、一つの構成単位の財務情報がグループ財務諸表の大部分を占めているなど、合算リスクが低いことを理由に、構成単位の手続実施上の重要性がグループ・レベルの手続実施上の重要性に近い金額に設定される場合がある。

10.4. グループ及びグループ環境、適用される財務報告の枠組み並びにグループの内部統制システムの理解

10.4.1. パート6の適用に当たり、監査人は、以下を理解する必要がある。

- (a) グループの組織構造とビジネスモデル（グループの業務又は活動が行われている場所及びそれらがグループ全体で類似する程度を含む。）
- (b) 以下を含むグループの内部統制システム
 - (i) グループの連結プロセス及び連結修正
 - (ii) 共通化された内部統制の程度及び範囲
 - (iii) グループが財務報告に関連する活動をどのように集約化しているか。

10.5. 重要な虚偽表示のリスクの識別と評価

10.5.1. パート6を適用するに当たり、第10.4.1項により得られた理解に基づき、監査人は、連結プロセスに関連するものを含め、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクを識別し評価しなければならない。

パート6の適用に当たり、監査人は、不正による財務諸表の重要な虚偽表示リスクを識別し評価するとともに、リスク対応手続を立案し実施することが要求されている。当該リスク対応手続の種類、時期及び範囲は、識別されたアサーション・レベルの不正による重要

な虚偽表示リスクに対応させる。不正によるグループ財務諸表の重要な虚偽表示のリスクを識別するために利用される情報には、例えば、以下を含む場合がある。

- ・ 不正による重要な虚偽表示リスクの影響を受けやすい特定の構成単位の有無
- ・ 連結プロセスにおける不正リスク要因又は経営者の偏向の有無
- ・ グループ経営者がグループの不正リスクの識別と対応について構築した一連の管理プロセス及び不正リスクを低減するために構築した内部統制に対する、グループ・ガバナンスに責任を有する者によるモニタリングの方法
- ・ 構成単位又はグループに影響を及ぼす不正、不正の疑い又は不正の申立てを把握しているかどうかについての監査人の質問に対する、グループ・ガバナンスに責任を有する者及びグループ経営者の回答

10.6. 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応

10.6.1. パート7の適用に当たり、監査人は、リスク対応手続を実施する構成単位及び当該構成単位において実施する作業の種類、時期及び範囲を決定する必要がある。

監査人は、評価した重要な虚偽表示のリスクに対応して、構成単位において以下のいずれの作業の範囲が適切であるかを決定する場合がある。

- ・ 構成単位の財務情報全体に対するリスク対応手続の立案及び実施
- ・ 一つ又は複数の取引種類、勘定残高又は注記事項に対するリスク対応手続の立案及び実施
- ・ 特定のリスク対応手続の実施

一つ又は複数の重要な取引種類、勘定残高又は注記事項全体についてリスク対応手続を一括して実施することによって、評価した重要な虚偽表示リスクに対応する監査証拠が得られる場合（例えば、グループ全体の収益取引に関する会計記録が集中的に維持される場合）には、リスク対応手続を集約的に立案及び実施することがある。

監査人は、例えば、取引が同一の特性を有し、関連する重要な虚偽表示リスクが同一であり、また内部統制が一貫した方法でデザイン及び運用されていることから取引が同質であると考えられる場合には、リスク対応手続を実施する目的で、複数の構成単位の財務情報を一つの母集団と考えることができると判断する場合がある。そのような場合、グループ・レベルの手続実施上の重要性が、これらの手続を実施する目的で使用されることが多い。

連結プロセス

10.6.2. 監査人は、連結プロセスに起因するグループ財務諸表の重要な虚偽表示について評価したリスクに対応するため、リスク対応手続を立案・実施しなければならない。これには以下を含める必要がある。

- (a) 全ての企業及び事業単位が、適用される財務報告の枠組みの要求に従って、グループ財務諸表に含まれているかどうか評価すること。
- (b) 連結のための修正及び組替の適切性、網羅性及び正確性を評価すること。
- (c) 連結プロセスにおける経営者の判断が、経営者の偏向が存在する兆候を示していないかどうかを評価すること。
- (d) 連結プロセスから生じる不正による重要な虚偽表示リスクに対応すること。

連結プロセスでは、通常のITアプリケーションを通さず、又は他の財務情報に適用される内部統制を適用せずに、グループ財務諸表上の金額の修正及び組替が実施されることがある。監査人は、このような修正及び組替の適切性、網羅性及び正確性の評価において、以下の手続を実施することがある。

- ・ 重要な修正が、その原因となる事象や取引を適切に反映しているかどうかを評価すること。
- ・ グループ財務諸表に財務情報が含まれている企業又は事業単位が、適切な会計処理に基づいて含まれているかどうか判断すること。
- ・ 重要な修正が、正確に計算、処理され、グループ経営者（該当する場合には、構成単位の経営者）によって承認されているかどうかを判断すること。
- ・ 重要な修正が、適切に裏付けられ、十分に文書化されているかどうかを判断すること。
- ・ グループ内取引、未実現利益及びグループ内勘定残高に係る調整及び消去を評価すること。

10.7. コミュニケーションのための具体的な要求事項

グループ経営者及びグループ・ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション

- 10.7.1. 監査人は、不正を識別した場合又は不正が存在する可能性があることを示す情報を入手した場合、不正の防止及び発見に対する責任を有する者に知らせるため、適切な階層のグループ経営者とこれらの事項についてコミュニケーション行わなければならない。
- 10.7.2. 監査人は、以下の事項についてガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションを行わなければならない。
 - (a) グループの構成単位において実施する作業の概要
 - (b) グループ経営者、構成単位の経営者、グループの内部統制システムに重要な役割を担っている従業員、又は不正がグループ財務諸表の重要な虚偽表示となる場合におけるこれら以外の者による不正又は不正の疑い

10.8. 文書化のための具体的な要求事項

- 10.8.1. 監査業務における一般的な文書化の要求事項（パート 2.5参照）に加えて、監査人は次の事項を監査文書に含めなければならない。
 - (a) グループ監査の計画及び実施を目的とした監査人による構成単位の決定の根拠
 - (b) 構成単位における手続実施上の重要性の決定の根拠

LCEのためのISA（案）パート10「グループ財務諸表の監査」から生じる適合修正案

LCEのためのISAの公開草案からの修正内容

趣意書 - LCEのためのISA

…

LCEのためのISA（案）の形式

P. 12. LCEのためのISA（案）は以下により構成される。

- 規範性（パートA）では、LCEのためのISA（案）の使用が禁じられる、又は使用に適さない状況を示す。
- パート1では、監査業務全体にわたって適用される基本概念と包括的な原則を示す。
- パート2では、監査証拠及び文書化の一般的な要求事項、並びに監査の全体的な目的を説明する。
- パート3では、LCEの監査における品質管理についての監査人及び監査責任者の義務と責任を規定する。
- パート4から9では、監査業務の流れに沿って、監査の詳しい要求事項を規定する。これらの各パートには、必要に応じて、コミュニケーション及び文書化に関する特定の要求事項も含まれる。
- パート10では、グループ財務諸表の監査（グループ監査）に適用される特別な考慮事項を定めている。LCEのためのISA（案）がグループ監査に適用される場合、パート10の要求事項及びガイダンスでは、LCEのためのISA（案）の他の関連パートのグループ監査への適用について言及又は解説している。
- 付録には、本基準（案）で使用された専門用語集、アサーション、監査契約書及び確認書の例のほか、本基準（案）に記載された要求事項の適用に関連する補足資料を収録している。

…

パート9 意見の形成及び報告

…

9.4. 監査報告書

- 9.4.1. 監査人は、以下の場合を除き、下記の指定された形式と内容に従って報告しなければならない。
- い。

…

独立監査人の監査報告書

...

財務諸表監査における監査人の責任¹²

...

用語集

...

「合算リスク」 - 未修正の虚偽表示及び未発見の虚偽表示の合計が、財務諸表全体としての重要性の基準値を上回る可能性をいう。

...

「構成単位」 - グループ監査における監査手続の計画及び実施を目的として、監査人により決定される企業、事業単位、機能若しくは事業活動又はそれらの組合せをいう。

「構成単位の監査人」 - 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をいう。構成単位の監査人は、グループ監査における監査チームの一員である。

「構成単位の経営者」 - 構成単位の経営に責任を有する者をいう。

「構成単位の手続実施上の重要性」 - 構成単位に関連する監査手続の計画及び実施の目的で、合算リスクを適切な低い水準に抑えるために監査人が決定する金額をいう。

...

「グループ」 - グループ財務諸表が作成される報告主体をいう。

「グループ監査」 - グループ財務諸表の監査をいう。

「グループ財務諸表」 - 複数の企業又は事業単位の財務情報を含む、連結プロセスを通じて作成された財務諸表をいう。本LCEのためのISA（案）の目的上、連結プロセスには以下が含まれる。

- (a) 連結、比例連結又は持分法による会計処理
- (b) 親会社を有しないが共通支配下にある、又は共通の経営者の下にある企業又は事業単位の財務情報に係る結合財務諸表の表示
- (c) 企業又は事業単位（例えば、支店又は部門）に関する財務情報の集計

¹ 監査人が財務諸表について意見を表明しない場合、監査人の責任の内容には、第9.5.4項で要求される事項のみ含まれる。

² パート10が適用される場合は、以下について記載することで、グループ監査業務における監査人の責任について更に説明を行う。

- (i) 監査人の責任は、グループ財務諸表に対する意見形成の基礎として、グループ内の企業又は事業単位の財務情報に関する十分かつ適切な監査証拠を入手するため、グループ監査を立案し、実施することであること。
- (ii) 監査人は、グループ監査の目的で行われた監査の作業の指揮、監督及び査閲に責任を負うこと。
- (iii) 監査意見について、監査人は単独で責任を負うこと。

「グループ経営者」－グループ財務諸表の作成に責任を有する経営者をいう。

「グループ・レベルの手続実施上の重要性」－監査人が決定するグループ財務諸表全体における手続実施上の重要性をいう。

…

著作権、商標権及び使用許可情報

IAASB及びIFACは、本公表物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。

国際監査基準、国際保証業務基準、国際レビュー業務基準、国際関連サービス業務基準、国際品質マネジメント基準、国際実務ノート、公開草案、コンサルテーション・ペーパー及びその他のIAASB出版物は、IFACによって発行されており、その著作権はIFACに帰属している。

著作権©2023年1月IFAC 無断複写複製を禁ずる。

本公表物は、個人的な使用又は非営利目的の使用（すなわち、専門的な参照又は研究）の場合、www.iaasb.orgよりダウンロードすることができる。

本公表物の翻訳、複製、保存、送信又は他の類似する使用については、書面による許可が必要である。

「International Auditing and Assurance Standards Board」、「International Standards on Auditing」、「International Standards on Assurance Engagements」、「International Standards on Review Engagements」、「International Standards on Related Services」、「International Standards on Quality Control」、「International Auditing Practice Notes」、「IAASB」、「ISA」、「ISAE」、「ISRE」、「ISRS」、「ISQC」、「IAPN」、及びIAASB ロゴは、アメリカ及びその他の国において、IFAC の商標、IFAC の登録商標及びサービスマークである。

著作権、商標及び許可情報については、許可申請ページにアクセスするか、permissions@ifac.org まで問い合わせること。

本公表物は、日本公認会計士協会によって英語から日本語に翻訳されている。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。

本公表物の複製、保存、送信又は他の類似する使用については、permissions@ifac.orgへ問合せの上、許可を得なくてはならない。

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org