

公開草案
2020年4月
コメント期限：2020年10月2日

国際監査基準

公開草案 国際監査基準 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。）」及び

他の国際監査基準の適合修正案

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）によって策定され承認された。

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、及び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。IAASBの運営をサポートする構造とプロセスは、国際会計士連盟（IFAC）によって支援されている。

コピーライト、商標権、及び許可情報については、114ページをご参照ください。

ISA.

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board.

コメントの要請

この公開草案、国際監査基準（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。）」は、国際監査・保証基準審議会（IAASB）が作成し承認したものです。

この公開草案に含まれている提案は、最終版が公表される前に寄せられたコメントに基づいて修正される可能性があります。コメントの受付期限は2020年10月2日です。

コメントは、リンク先の「[Submit a Comment](#)」を使用してIAASBのウェブサイトを通じて電子的に提出してください。コメントはPDFとWordファイルの両方でお寄せください。初めて使用する際には、必ず登録してからこの機能を使用してください。コメントは全て公表資料とみなされ、最終的に上記ウェブサイトに掲載されます。

本文書はIAASBのウェブサイト www.iaasb.org からダウンロードできます。承認済みテキストは英語で公表されています。

説明文書

目次

ページ

はじめに	5
背景	5
他のIAASBタスクフォース及びIESBAとの調整	6
セクション1 回答者向けガイド	7
セクション2 重要な事項	7
セクション2-A-ED-600が対応する公共の利益に関する課題.....	7
セクション2-B-他の基準との連携	10
セクション2-C-構成単位の監査人が関与する場合の考慮事項の個別セクション.....	12
セクション2-D-提案されている基準の適用範囲及び適用.....	13
セクション2-E-人物及び情報へのアクセスの制限を含む監査契約の新規の締結及び更新.....	16
セクション2-F-グループ監査業務の計画及び実施.....	17
セクション2-G-共通の統制及び集約化された活動.....	23
セクション2-H-重要性.....	24
セクション2-I-監査調書	26
セクション2-J-その他の事項	27
セクション3 コメントの要請.....	30
公開草案	
ISA 600 (改訂) 「グループ監査」	33
適合修正	88

はじめに

1. 本文書は、IAASBが2020年3月に公開を承認した公開草案 ISA 600（改訂）「グループ監査」（ED-600）の背景と内容について説明する。

背景

2. IAASBは、ISAと国際品質管理基準（ISQC）の明確さと分かりやすさの向上を目的としたクラリティ・プロジェクトを2009年3月に完了した。IAASBは、クラリティ版ISAが適用されて間もなく、適用後のレビュー、いわゆる「ISA適用モニタリング・プロジェクト」に着手した。このプロジェクトは、クラリティ版ISAに関連する採用及び適用上の問題を特定するため、様々なルートから意見を得ることに焦点を当てたものである。適用後レビューでの発見事項については、2013年版「[クラリティ版国際監査基準-適用後レビューで得られた発見事項-](#)」内で議論されている。
3. ISA適用後レビューでの発見事項は、IAASBの[2015年～2019年の戦略計画](#)及び[2015年～2016年の作業計画](#)の基礎となった。またISSABは、当該レビューの特に重要及び重要とされた発見事項により、関連するISAの何らかの側面において、変更を優先的に考慮する必要性が示された分野に注力することで合意した。この結果、IAASBは2015年～2016年の作業計画にISA 600¹と品質管理に関するプロジェクトを含めることとした。
4. IAASBの品質管理基準とグループ監査の基準に関する業務の開始後、各ワーキング・グループは、クラリティ版ISAの適用後レビューを通じて特定された問題、調査結果、及び継続的なアウトリーチについて検討を行った。IAASBは、品質管理、グループ監査及び職業的懐疑心に関する主要な論点について利害関係者の見解を得ることを目的とし、2015年12月に[コメント募集文書](#)（ITC）「公共の利益における監査品質強化－職業的懐疑心、品質管理、グループ監査について」を公表した。回答者はおおむね、IAASBはITCで提示された問題に対応するための措置を講じるべきであるとの意見で一致した結果となった。
5. 2016年12月、IAASBは、ISA 600及び品質管理基準の改訂に関する[プロジェクト・プロポーザル](#)を承認した。同プロポーザルでは、ISA 600の改訂の目的として、グループ監査の計画及び実施における監査人のアプローチを強化し、またISA 600と他のISAとの相互作用を明らかにすることが挙げられている。
6. 2017年9月にIAASBは、ISA 600の改訂は、ISQC 1²、ISA 220³及びISA 315（改訂）⁴等の他の基礎基準の改訂が行われることを前提としていると指摘した。IAASBは、その人的資源及び審議会の能力が有限であることに加え、多数の優先プロジェクトをアジェンダとして抱えていることから、ISA 600タスクフォースについて、ISA 600プロジェクトの他の側面におけるさらなる進捗を図る前に、まずISQC 1、ISA 220及びISA 315（改訂）の改訂を担当する各タスクフォースとのさらなる連携（すなわち、これらの基準の改訂により、グループ監査とも関連する可能性がある根本的な問題や要求事項にいかに対応するかについて必要なインプットを提供すること）に注力することを決定した。

¹ ISA 600「グループ監査」

² ISQC 1「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」

³ ISA 220「監査業務における品質管理」

⁴ ISA 315（改訂）「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」

7. 2017年10月、ISA 600タスクフォースは、ISA 600の改訂における検討中の課題及びこれら課題のISA 220やISQC 1をはじめとする他の国際基準を扱うプロジェクトとの関連性について記述した[プロジェクト・アップデート](#)を作成した。
8. 品質マネジメント基準及びISA 315（改訂）の進展を踏まえ、IAASBは、2019年1月にISA 600の改訂の続行を決定した。

他のIAASBタスクフォース及びIESBAとの調整

9. 上述のように、ISA 600の改訂は、他の基礎基準の改訂が行われることを前提としている。ED-600の策定時、これらの基準は改訂作業中であったことから、ISA 600タスクフォースは当該基準の改訂を担当する各タスクフォースとの連携を継続してきた。また、ISA 600タスクフォースは、いくつかの主要な事項について、国際倫理基準審議会（IESBA）の代表者及び専門スタッフと協議を行った。

品質マネジメント基準

10. ED-600が品質マネジメント基準の変更に沿ったものとなるようにするため、ISA 600タスクフォースの議長及び専門スタッフは、品質マネジメント・タスクフォースの議長及び専門スタッフとの間で現在も継続している電話での調整会議に参加した。この電話会議では、ISQM 1⁵、ISQM 2⁶、ISA 220及びISA 600のタスクフォースの議長と専門スタッフが共通の関心事項について議論した。さらにISA 600タスクフォースは、ISQM 1及びISQM 2タスクフォースと一定の事項についてこれらの品質マネジメント基準とED-600の一部の要求事項及び適用指針との間で概念や文言の整合性を図るための調整を行った。
11. 公開草案ISA 220（改訂）⁷とED-600の密接な関係を踏まえ、ISA 600及びISA 220のタスクフォースは、2つの基準が適切に連携するよう、すなわちED-600における要求事項と適用指針が、ISA 220（改訂）で提案された原則及び要求事項に基づいて構築され、整合するよう努めた。この他、タスクフォースは改訂された監査チームの定義と監査責任者の責任の実務上の適用とその結果として生じる影響について議論した（下記の第18～2項参照）。

ISA 315（2019年改訂）⁸

12. ISA 600タスクフォースは、基礎基準としてED-600の要求事項と適用指針がISA 315の改訂（2019年改訂）に沿ったものになるよう努めた。この際タスクフォースは、グループ財務諸表の監査における重要な虚偽表示リスクの識別と評価に関し特に考慮すべき事項に焦点を当てた。

⁵ 公開草案 国際品質マネジメント基準（ISQM）1（旧ISQC 1）「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」

⁶ 公開草案ISQM 2「審査」

⁷ 公開草案ISA 220（改訂）「監査業務における品質マネジメント」

⁸ ISA 315（2019年改訂）「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」

IESBA

13. ISA600タスクフォースは、IESBAの代表者及び専門スタッフと連携し、ED-600とIESBAの国際独立性基準を含む職業会計士のための国際倫理規程（IESBA倫理規程）との整合性を確保した。議論した事項には、監査チームの定義、IESBAの業務チーム-グループ監査における独立性プロジェクト⁹、及び法令等の不遵守に関連するED-600のパラグラフの改訂案が含まれる。

セクション1 回答者向けガイド

IAASBは、ED-600において扱われている全ての事項、特に「コメントの要請」セクションに明記されている事項に関するコメントを歓迎する。コメントは、パラグラフの番号とともに、コメントの理由を記載し、文言の変更を提案する場合には、具体的な文案を示していただきたい。「コメントの要請」セクションに含まれる質問のうち、回答者に関連する質問のみに対する回答でもよい。ED-600に示されている提案に同意するときは、その旨の記載がない場合、回答者の見解を推量することは難しいため、その旨、回答いただきたい。

セクション2 重要な事項

セクション2-A-ED-600が対応する公共の利益に関する課題

14. 以下の表は、IAASBが特定した主要な公共の利益に関する課題及びそれらがED-600でどのように対応されたかを示したものである。

主要な公共の利益に関する課題	主要な公共の利益に関する課題に対応するための変更内容	関連するED-600のパラグラフ
IAASBのグループ監査基準の目的への適合性の維持	<p><i>基準の適用範囲</i></p> <p>導入パラグラフ、定義及び関連する適用指針を通じた基準の適用範囲の明確化（ED-600が以下の事項に適用されるか否か及びその適用方法を含む）</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ シェアード・サービス・センター ・ 支店及び事業部門を有する企業 ・ 持分法適用投資先及び取得原価で計上される投資を含む非支配企業 	2、3、9(b)、9(k)、11

⁹ IESBAの業務チーム-グループ監査における独立性プロジェクトの目的は、①IESBA倫理規程における「業務チーム」という用語の定義への、公開草案ISA 220（改訂）における同一の用語の改訂した定義の整合性確保、及び②ネットワークに属さない構成単位の監査人の独立性を含め、グループ監査の文脈で適用される場合に強固性、包括性かつ明確さを確保するよう国際独立性基準（IIS）を改訂することである。

主要な公共の利益に関する課題	主要な公共の利益に関する課題に対応するための変更内容	関連するED-600の パラグラフ
	<p><i>他の基準との連携</i></p> <p>ED-600における、公開草案ISA 220（改訂）、ISA 315（2019年改訂）及びISA 330¹⁰をはじめとする他のISAとのより強固な連携の確立による、全てのISAのグループ監査業務への適用の必要性の明確化及び強化</p>	1、12、15、18、20、21、23、24、27、28、29、31、33、47、49、53、56、57
	<p><i>適応性と適用の柔軟性</i></p> <p>様々な状況に適応し、かつ複雑性の異なるグループ監査にも柔軟に適用可能な原則主義アプローチの導入。導入方法は以下を含む</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 重要な虚偽表示リスクの識別、評価、及び対応へのグループ監査チームの意識の集中 ・ 構成単位の監査人が関与する場合の要求事項及び適用指針を強調するため、ED-600全体を通じ個別のセクションを設置 	3、4、9(b)、24、31、33 ED-600の構成単位の監査人が関与する場合の個別のセクション
	<p><i>監査調書</i></p> <p>ISA 230¹¹の要求事項との連携を強調し、また構成単位の監査人の監査調書へのアクセスに制限がある場合を含む様々な状況においてグループ監査チームに作成が求められる監査調書の明確化を目的とした監査調書の要求事項の強化及び適用指針の追加</p>	57

¹⁰ ISA 330 「評価したリスクに対応する監査人の手続」

¹¹ ISA 230 「監査調書」

主要な公共の利益に関する課題	主要な公共の利益に関する課題に対応するための変更内容	関連するED-600の パラグラフ
業務レベルでの積極的な品質マネジメントの奨励	<p>グループ監査における品質のマネジメント及び達成</p> <p>グループ監査における監査品質のマネジメント及び達成を目的とした、監査業務を実施するための十分かつ適切なリソース並びに監査チームに対する指示、監督及び監査調書の査閲を含めた公開草案ISA 220（改訂）の要求事項の適用方法についての明確化</p> <p>ED-600全体を通じ、構成単位の監査人が関与する場合の個別のセクションを設置</p>	6、12、18、20、20、21、23
	<p>グループ監査業務の計画及び実施</p> <p>重要な虚偽表示リスクの識別、評価、及び対応へのグループ監査チームの意識の集中。評価した重要な虚偽表示リスクに対応する適切な手続の立案及び実施の重要性の強調</p>	3、4、24、31、33、34、35、36
	<p>人物及び情報へのアクセスの制限</p> <p>構成単位の経営者、構成単位の統治責任者、構成単位の監査人、又は構成単位における情報へのアクセスの制限を含む、グループ監査における人物及び情報へのアクセスの制限に対する対応方法の明確化¹²</p>	16、17
	<p>構成単位の重要性の基準値</p> <p>グループ監査への重要性及び集計リスク概念の適用の明確化</p>	9(a)、9(e)、29

¹² IAASBは、ED-600が人物や情報へのアクセスを強制することはできないが、人物や情報へのアクセスが制限されている状況に対する指針を策定することにより、ED-600が役立つことを認識している。

主要な公共の利益に関する課題	主要な公共の利益に関する課題に対応するための変更内容	関連するED-600の параグラフ
適切に独立を保持し、説明を求め、懐疑心を発揮した監査人のマインドセットの醸成	<p>職業的専門家としての適切な懐疑心の行使の促進</p> <p>以下の場合を含む様々な状況における職業的専門家としての懐疑心の重要性の強調</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 構成単位の監査人に対する指示、監督及び監査調書の査閲に関する決定 ・ グループ財務諸表についての意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手できたか否か（構成単位の監査人により入手したものを含む）についてのグループ監査チームの評価 	4、5、13、23、44、45、46、49、50、51
監査における強固なコミュニケーション及び相互作用の強化	<p>グループ監査チーム／グループ監査責任者と構成単位の監査人との強固なコミュニケーション及び相互作用</p> <p>以下を含むグループ監査における公開草案ISA 220（改訂）の適用の強化及び明確化</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 双方向のコミュニケーションの重要性を強調したグループ監査チームと構成単位の監査人とのコミュニケーション ・ グループ監査チームの構成単位の監査人との相互作用の様々な側面（職業倫理に関する規定のコミュニケーション、構成単位の監査人の適性と能力の判断、並びに構成単位の監査人の作業に対する監査チームの関与の内容、時期及び範囲の決定を含む） <p>ED-600全体を通じ、構成単位の監査人が関与する場合の個別のセクションを設置</p>	4、18、19、20、21、22、23、25、26、27、28、30、32、37、38、39、40、41、43、44、45、46、48

セクション2-B-他の基準との連携

15. ITCの回答者の多くは、公開草案ISA 220（改訂）、ISA 315（2019年改訂）及びISA 330をはじめとする他のISAとのより強固な連携の確立を通じ、該当する場合、全てのISAをグループ監査業務に適用する必要性について明確化し、強化することへの支持を表明した。IAASBはその議論において、グループ監査業務特有の側面に加え、ED-600の要求事項がいかにか基礎基準の要求事項に基づき策定されているかを明示する必要性に焦点を当ててきた。IAASBは、ED-600の要求事項及び適用指針はグループ監査における特別な考慮事項に対応すべきであり、従って他のISAにおける要求事項と適用指針を重複させるべきではないとの見解を示した。

16. 他の基準との連携を明確にし、また全てのISAがグループ財務諸表の監査に適用されることを明示するため、IAASBは以下を行うことを決定した。
- 各ISAはグループ財務諸表の監査に適用されること、ED-600はグループ財務諸表の監査において特に考慮すべき事項を扱うこと、またED-600の要求事項及び適用指針はグループ財務諸表の監査において他の関連するISAをどのように適用すべきかについて言及若しくは詳述することを明確化する（ED-600の第1項参照）。公開草案ISA 220（改訂）、公開草案ISQM 1、及び公開草案ISQM 2との連携を明確にするために適用指針が追加された。¹³
 - 該当する場合、要求事項又は適用指針において基礎基準への参照を含める。この場合、「ISA...の適用において」という構文を使用する。
17. ED-600の第6項は、グループ監査責任者又はグループ監査チームが要求事項又は責任を履行しなければならない場合、「グループ監査責任者は...しなければならない」又は「グループ監査チームは...しなければならない」という表現を使用することについて説明している。グループ監査責任者又はグループ監査チームが、構成単位の監査人を含む適切な技能あるいは経験をもつ他の監査チームメンバーに監査手続、業務又は措置の立案・実施を割り当てることが容認されている場合、「グループ監査責任者は...に関して責任を負わなければならない」又は「グループ監査チームは...に関して責任を負わなければならない」という表現が使用される。ED-600の第6項は、公開草案ISA 220（改訂）案の類似のパラグラフをモデルとしている。

公開草案ISA 220（改訂）

18. 上記の第6項で記載したとおり、IAASBはISA220の改訂も行っている。公開草案ISA220（改訂）は、監査責任者の役割と責任、特に監査全体における監査責任者の十分かつ適切な関与を明確にし、また業務レベルでの品質のマネジメント及び達成に対する監査責任者の責任への強調を維持するために強化され、改訂された要求事項と適用指針を含んでいる。
19. IAASBは、グループ財務諸表の監査にISA220（改訂）を適用する際に特に考慮すべき事項について検討し、また以下の事項を特定した。
- 監査チームの定義：公開草案ISA220（改訂）には、改訂された監査チームの定義が含まれている。この改訂された定義には、業務において監査手続を実施する者が含まれ、グループ監査の場合には構成単位の監査人が含まれる。上記の第11項で指摘したように、ISA 220及びISA 600タスクフォースとIESBAの専門スタッフ及び代表者は、改訂された定義について連携を図っている。ED-600が監査チームに言及する場合、グループ監査チームと全ての構成単位の監査人が含まれる。ED-600の第9項(c)及び第9項(j)は、それぞれ構成単位の監査人とグループ監査チームを定義している。
 - グループ監査に係る品質のマネジメント及び達成に関する責任：グループ監査全体でグループ監査責任者による十分かつ適切な関与の重要性を強調するため、IAASBはED-600の前半に

¹³ ED-600は、2020年3月にIAASBに提示された、公開草案ISQM 1、公開草案ISQM 2及び公開草案ISA 220（改訂）のバージョンに基づいている（<https://www.iaasb.org/meetings/iaasb-board-meeting-new-york-usa-2>）。IAASBは、2020年9月会議において、これらの公開草案の承認を目標としている。公開草案ISQM 1、公開草案ISQM 2及び公開草案ISA 220（改訂）の以降のバージョンは、プロジェクト会議のホームページへの掲載を予定している（<https://www.iaasb.org/consultations/projects/work-plan>）。

要求事項を追加することが適当であると判断した（ED-600の第12項参照）。

- 十分かつ適切な監査証拠を入手するために必要な程度まで、構成単位の監査人の作業に関与できること（ED-600の第18項参照）
- 職業倫理に関する規定について（ED-600の第20項参照）
 - 構成単位の監査人が職業倫理に関する規定について知らされているか判断すること、
 - 構成単位の監査人が、グループ監査業務に関連する職業倫理に関する規定を理解し遵守するかについて理解すること
 - グループ監査業務に関連する職業倫理に関する規定の遵守について構成単位の監査人に確認すること
- 業務のリソースについて（ED-600の第21項参照）
 - 構成単位の監査人が構成単位において割り当てられた監査手続を実施するのに十分な時間を含む適切な適性と能力を有しているか判断すること
 - 構成単位の監査人が所属する監査事務所に関する監視及び改善プロセス又は外部調査の結果について提供された情報のグループ監査との関連性、並びに当該情報がグループ監査に与える影響について判断すること
- 業務の実施については、グループ監査責任者が構成単位の監査人に対する指示、監督及び監査調書の査閲の内容、時期及び範囲について責任を負うことについて確立すること（ED-600の第23項参照）。

20. IAASBは、上記の第19項で示した特に考慮すべき事項をサポートする包括的な適用指針を追加した。

セクション2-C-構成単位の監査人が関与する場合の考慮事項の個別セクション

21. ED-600の開発において、IAASBは構成単位の監査人の関与に関連する要求事項の最も適切な配置を検討した。IAASBは、これら要求事項を全て個別の1セクションに含めるか、あるいはグループ監査の様々な段階における構成単位の監査人の関与の内容に基づき、基準案全体に配置するかについて議論した。IAASBはその議論において、構成単位の監査人が関与する場合に適用される要求事項を記載した基準の各セクションに別区分を設けることの複数の利点を指摘した。

22. IAASBが指摘した当該アプローチの利点は以下の通りである。

- グループ監査の様々な段階を通じて必要とされるグループ監査チームと構成単位の監査人の相互作用を強調し、明確にするという点で有効である。
- 構成単位の監査人が関与する場合、構成単位の監査人は監査チームにとって不可分な存在であることを可欠な一部であることが明確になる。
- どの要求事項が適用され、またどれが適用されないかを識別しやすくすることで、グループ監査チームに構成単位の監査人が関与しない状況にも適用の柔軟性を提供する。

セクション2-D:提案されている基準の適用範囲及び適用

23. ITCへの回答者は、現行のISA 600の適用範囲及び適用性について様々な懸念を表明しており、これには特定の状況について現行のISA 600が適用されるか否か、またどのように適用されるかについて、さらなる明確化を求める声も含まれる。グループ監査に関する多くの懸念は、規制当局や監査監督機関によっても指摘されている。これには、ISA 600 がいつ適用され、いつ適用されていないかについての解釈に関する懸念も含まれる。
24. 現行のISA 600は、その基準名の通りグループ財務諸表の監査に適用されるものである。IAASBは、ED-600に関する議論において、ITCへの回答者からのインプットを検討し、構成単位の監査人の関与にかかわらず、監査人がグループ財務諸表の監査業務に従事する場合にED-600は適用されるべきであると結論づけた。またIAASBは、連結プロセスもグループ財務諸表の定義の基本となると判断した（下記第25項～第31項参照）。さらに、ED-600において、グループ財務諸表の定義に焦点を当てた「エントリポイント」については、構成単位の定義の再検討の必要性も認識した（下記第32項～第36項参照）。

グループ財務諸表

25. IAASBは、ED-600の第9項(k)に定義されているグループ財務諸表の監査に監査人が従事している場合に提案されている基準が適用されることを強調するために、ED-600に第2項を含めている。この定義にも、グループ財務諸表には複数の企業又は事業単位の財務情報が含まれているという概念が保持されている。これは、グループはつねに複数の構成単位を持つという、現行のISA 600のグループの定義の概念と同様である。
26. IAASBは、グループ財務諸表の定義における「企業又は事業単位」とは、いさかか広範であると捉えられる可能性があり、経営者がグループ内の様々な経済単位又は事業活動を表すために他の用語を用いる可能性があることを認識している。しかしながら、ED-600の目的上、IAASBは類似の用語が現行のISA 600で用いられており、また今日、実務上でも一般的に使用されているため、「企業又は事業単位」という表現が十分に理解可能であると考えている（下記第28項も参照のこと）。最終基準の発行時、例えば、よくある質問（FAQ）などの適用支援資料の一部として、追加の指針が提供される可能性もある（適用支援活動の詳細については、下記第99項及び第100項参照）。

連結プロセス

27. ED-600におけるグループ財務諸表の定義には、「連結プロセス」という用語が含まれている。グループ財務諸表の定義におけるこの用語、すなわち上記第24項で記載したED-600の適用範囲の重要性を鑑み、IAASBはED-600の第11項における連結プロセスに関する記述を増強した。当該記述には以下への言及が含まれる。
 - グループ財務諸表の企業又は事業単位の財務情報の認識、測定、表示及び開示に関し、連結プロセスは「適用される財務報告の枠組みの要求事項に準拠」する。IAASBは、経営者がグループ財務諸表の作成において従うのは、適用される財務報告の枠組みの要求事項であるため、このような言及が必要であると判断した。
 - 支店又は事業部門の財務情報の集計（下記第28項及び第29項参照）。

28. ED-600の第3項に示されているように、グループは所在地域、法人や他の事業体、事業や経済単位（支店や事業部門を含む）又は事業活動により構成又は組織される。ED-600では、これらの要素を企業又は事業単位と総称している。IAASBは、現行のISA 600のA2項が、経営者が財務諸表の作成にあたり支店又は事業部門の財務情報を集計するグループ意図していると指摘した。従って、ED-600のA17項に記載されているように、支店又は事業部門間取引及び残高の消去を含め、ある企業の支店又は事業部門の財務情報を財務諸表作成の目的で集計する場合、当該集計は適用される財務報告の枠組みの要求事項に従ったその他の企業の連結とほとんど区別できない。また、現行のISA600の第10項(b)と同様に、共通支配下の企業又は事業単位の組合せが引き続きED-600の連結プロセスの記述に含まれている。
29. 支店又は事業部門については、ED-600のA17項では、状況により支店又は事業部門の会計処理が集中的に行われている場合があり、集計を必要とする支店又は事業部門について個別に作成される財務情報が存在しないことを認識している。このような状況において、ED-600のA17項は、ED-600の第11項に記載されているような連結プロセスの対象となる財務情報を有するその他の企業又は事業単位が存在しない限り、財務諸表はグループ財務諸表とは言えず、ED-600は適用されないと説明している。
30. IAASBは、連結プロセスをさらに詳細に説明するため適用指針を追加し（ED-600の16項及びA18項参照）、適用される財務報告の枠組みの要求事項がグループ財務諸表に含める企業又は事業単位の財務情報の決定に影響を与える可能性があることを示した。IAASBは、この適用指針が特定の状況においてED-600が適用されるかどうかを決定する際に有用と考えている。
31. IAASBは、以下の目的で連結プロセスの記述及び関連する適用指針の変更を提案している。
- ED-600の第3項に記載したように、今日使用されている多くの異なるグループ構造を認識し、進化をつづけるグループ構造にも適用可能な柔軟な用語と指針を提供する。
 - ED-600が適用される様々な状況の検討に対し、原則主義のアプローチを提供する。

グループ財務諸表と構成単位の定義の関係

32. ITCにおいて、IAASBは現行のISA 600における要求事項、定義及び適用指針の相互作用は、柔軟性を制限しているとう一部の利害関係者の見解を認識した。そのため、IAASBは、いつED-600が適用されるか（すなわち、エントリポイント）、また改訂基準が適用される場合、グループ監査チームがグループ監査を計画し実施する目的でグループの構造をどのように考えるかについて明確化する必要性について検討した。IAASBは、「グループ財務諸表」及び「構成単位」の定義を改訂し、それらの関係を説明することによって明確化を図ることが可能と判断した。

33. IAASBは、グループ財務諸表の定義において（ED-600の第9項(k)参照）、グループを構成し、連結プロセスに含まれる様々な企業又は事業単位に焦点を当てることが有用であると判断した。
34. また、IAASBは監査証拠の入手する際、グループを構成する企業又は事業単位に対する経営者の見解とは必ずしも一致しない所在地、機能又は活動に基づいてグループ監査を計画し実施する方法が効果的かつより効率的であるとグループ監査チームが判断する可能性があることをED-600において認識すべきであると結論づけた。この点に関してIAASBは、実務上多くのグループ監査チームがグループ構造を出発点として考えているが、例えば、シェアード・サービス・センターの利用や一種の取引について異なる場所での様々な側面の処理によって、グループ監査へのアプローチがその構造と一致する場合としない場合があると理解している。
35. 従って、IAASBは、ED-600の第9項(b)にグループ監査の計画と実施を目的とした「監査人の見解」を反映し、改訂した構成単位の定義を含めている。この定義における「所在地、機能又は活動」という表現は、グループ監査の計画及び実施に対する最も効果的かつ効率的なアプローチの立案においてグループ監査チームが考え得る様々なグループ構造を網羅するのに十分な柔軟性を持たせることを意図して用いられている。状況により、グループ監査チームは、例えば企業の法的構造に準じるなど、企業の構造又は組織の在り方に焦点を当てたグループ監査へのアプローチを採用する場合がある。あるいは、グループの取引の処理に関する情報システムの構造や内部統制のデザイン及び適用を理由として、所在地、機能又は活動の組合せに焦点を当てたグループ監査へのアプローチの採用を決める場合もある。採用するアプローチにかかわらず、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクに関するグループ監査チームの検討については、グループを構成する全ての企業及び事業単位を包含するものとする（ED-600の12項参照）。
36. 提案されている基準の「本報告書の範囲」セクションにおいて、グループの組織構造やグループを構成する企業や事業単位についての経営者の考え方や、グループ監査チームによるグループ監査手続の計画・実施方法が異なる場合があることを明確にするため、IAASBはED-600に第3項を追加した。また、IAASBはこの点についてさらに明確にし、実務上どのように適用されるかを例示するための適用指針をED-600に追加した（ED-600の4項～A6項参照）。ED-600のA4項及びA12項は、グループ監査チームが監査手続を実施する構成単位の決定に職業的専門家としての判断を行使することを示している。

適用の柔軟性に関する考慮事項

37. 現在の定義のとおり、「グループは、常に複数の構成単位で構成される」と考えた場合、IAASBは多くの監査業務が現行のISA 600の対象となると指摘している。しかし、ED-600が少数の企業又は事業単位のみで構成される現在よりも小規模で単純なグループに適用されることについての懸念が生じる可能性がある。
38. しかしIAASBは、このような業務には、ISA 315（2019年改訂）において強化されたリスク評価や公開草案ISA 220（改訂）における指示、監督及び査閲の重視など、主要な基礎的ISAの要求事項の適用が求められることを指摘している。また、これらの業務の一部については、構成単位の監査人を関与させる必要なく、グループ監査チームが自らグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別及び評価、また評価したリスクへの対応に必要な手続を実施できる場合がある。構成単位の監査人が関与する場合に適用される要求事項は、このような状況における目的に適合しないため、当該要求事項を強調するためにED-600に個別のセクションを設置することは、固有の適用の柔軟性を提供することとなる。

セクション2-E-人物及び情報へのアクセスの制限を含む監査契約の新規の締結及び更新

背景

39. ITCは、いくつかの調査の発見事項において、監査人が監査契約の新規の締結又は更新するかどうかの判断に関連する可能性のある特定の事項に関して、検討が不十分な状況が特定されたことを指摘した。監査契約の新規の締結又は更新の段階で十分に検討されていない可能性のある事項の例としては、以下が挙げられる。
- 構成単位における人物及び情報へアクセスする能力
 - 十分かつ適切な監査証拠の入手に必要な範囲で、構成単位の監査人の作業に関与する能力
40. ITC及びISA 220の改訂案において識別された問題点を受けて、IAASBはED-600の監査契約の新規の締結及び更新セクションを拡充した。公開草案ISA220（改訂）と整合させるための監査契約の新規の締結及び更新セクションの変更については、上記第18項～第20項を参照のこと。

十分かつ適切な監査証拠

41. グループ監査責任者が、新規の監査契約を締結又は既存の契約を更新する意思決定を行う場合、現行のISA 600はISA 220の適用にあたり、グループ財務諸表についての意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠の入手を合理的に見込むことが可能か否かの判断をグループ監査責任者に要求している。また現行のISA 600は、このために、グループ監査チームは、重要な構成単位となる構成単位の識別ができるように、グループ全体を理解しなければならないとしている。
42. IAASBは、当該要求事項は依然として目的適合性があり、また「監査契約の新規の締結及び更新」セクションの包括的な要求事項であると考えている。しかしながら、グループ監査業務の計画及び実施に対する新しいアプローチを踏まえ（下記セクション2-F参照）、重要な構成単位への言及を削除したうえで、IAASBは、グループ監査責任者に対する構成単位の監査人を関与させるかどうかについて予備的な判断を行うことを求める要求事項を追加した（ED600の第13項参照）。IAASBはまた、監査契約の新規の締結又は更新後、グループ監査責任者が十分かつ適切な監査証拠を入手できないと判断した場合の要求事項と適用指針を追加した。このような場合、グループ監査責任者は、グループ監査への影響を考慮しなければならない（ED-600の第14項参照）。

人物及び情報へのアクセス制限

43. IAASBはその議論の中で、グループ監査で生じる可能性のある数種類のアクセス関連の問題が存在することに留意した。グループ監査チームは、異なる種類のアクセス問題に対しそれぞれ別のアプローチを採用する必要があるため、これらの問題を区別することが重要である。IAASBは、ED-600が人物や情報へのアクセスに対する制限の克服方法を適用指針に記述することは、これらの問題に対応する上で有用であるが、人物や情報へのアクセスを強制することはできないことを認識している。

44. そこで、IAASBはグループ経営者の管理外にある人物や情報へのアクセスに関する制限（ED-600の第16項参照）とグループ経営者によって課された制限（ED-600の第17項参照）を区別することとした。
45. ITCの回答者及びその他の利害関係者へのアウトリーチからのインプットは、グループ監査チームが様々なアクセス問題をどのように克服できるかについての適用指針の必要性を示した。指摘事項には、グループが持分法適用企業に被支配持分を有しており、グループ経営者及びグループ監査チームが構成単位の経営者、構成単位の統治責任者又は構成単位の監査人へのアクセスを有さない場合が含まれる。
46. これらのコメントを受け、ED-600には、以下の事項に関する適用指針が含まれている。
- ED-600のA27項は、グループ監査チームに十分かつ適切な監査証拠を入手するよう求める要求事項は、情報又は人物へのアクセスに制限がある場合でも緩和されない旨を説明している。
 - ED-600のA28項では、様々な理由により人物や情報へのアクセスが制限されることが強調されており、いくつかの制限が例示されている。IAASBは、全ての制限が当該パラグラフに列挙されているとの認識を避けるため、意図的にこの適用指針を俯瞰的なものとし、わずかな制限の例示に留めることとした。
 - ED-600のA29項は、グループ監査チームが様々な状況において起こりうる制限をどのように克服するかを説明している。当該論点における利害関係者の利益を踏まえ、IAASBは持分法適用投資に関するアクセス制限等、いくつかの制限を例示した。持分法を用いて投資を会計処理する場合、グループ経営者は構成単位の経営者に対しグループ監査チームと協力するよう指示することができない場合がある。さらに、グループ監査チームは構成単位の統治責任者又は構成単位が選任した監査人へのアクセスを有さない場合もある。
 - ED-600のA30項は、人物や情報へのアクセス制限を克服できない場合の影響に焦点を当てている。当該パラグラフは、そのような状況において、グループ監査チームがその制限についてグループ監査チームが所属する監査事務所とコミュニケーションをとる可能性を強調している。グループ監査チームが所属する監査事務所はその上で、規制当局や上場当局等と当該制限についてコミュニケーションをとる場合がある。

セクション2-F-グループ監査業務の計画及び実施

47. ITCには、グループ監査業務の計画及び実施をいかに強化するかについてのIAASBの当初の見解が含まれている。構成単位の識別（及び重要な構成単位の識別）に基づくグループ監査の計画は、グループ財務諸表レベルでの重要な虚偽表示リスクの評価、及びそれらのリスクに対する適切な対応の立案と実施へのグループ監査チームの適切な関与に必ずしも繋がらないことが指摘された。ITCには現行のISA 600をどのように強化するかについての複数の提案が含まれており、これらはおおむねITCの回答者に支持された。

48. 当該提案への支持を踏まえ、IAASBはグループ監査業務の計画及び実施に対する新たなアプローチの開発を継続した。この新しいアプローチはリスクに基づくアプローチと呼ばれる。当該アプローチの開発におけるIAASBの目的は以下の通りである。
- ISA 315（2019年改訂）及びISA 330の要求事項とのさらなる整合性の向上
 - 必要に応じた構成単位の監査人による支援の下、以下の事項に対するグループ監査チームの責任のさらなる重視
 - グループ財務諸表レベル及びグループ財務諸表のアサーション・レベルでの重要な虚偽表示リスクの識別及び評価
 - ISA 330に準拠したリスク対応手続の立案及び実施
 - （単に構成単位の財務情報の「監査」をデフォルトとするのではなく、）十分かつ適切な監査証拠を入手するための適切なアプローチの計画へのさらなる重視。グループ監査チームの重点は、評価したグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクが、グループ監査チームによりグループレベルで実施される業務、あるいは構成単位の監査人により実施される業務等、構成単位について実施される業務を通じて対応されるか否か、またどのように対応されるかに置かれるべきである。

グループ監査業務に対するリスクに基づくアプローチ

49. ISA 315（2019年改訂）は監査人に対し、企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み並びに企業の内部統制を理解し、重要な虚偽表示リスクを識別し評価することを求めている。一方、ISA 330は監査人に対し、評価したリスクに応じた対応の立案及び実施をすることを求めている。グループ監査では、グループ監査チーム自らこれらの対応を実施することができない場合があるため、構成単位の監査人を関与させる必要がある場合がある。
50. グループ監査に対するリスクに基づくアプローチは、以下のようにどの業務を、どのように、誰が、どこで実施するかについて検討することで特徴付けることができる。
- どの業務を：アサーション・レベルでの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するための、グループ財務諸表における重要な取引種類、勘定残高又は開示の決定
 - どのように：評価したグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクに対応するための、最も適切な監査の方針（例：集中化又は分散化された手続、もしくはその組合せ）及びリスク対応手続の種類、時期及び範囲の決定
 - 誰がどこで：評価した重要な虚偽表示リスクに応じ、グループ監査チーム又は構成単位の監査人のどちらが監査証拠を入手するか、またグループ構造に対するグループ監査チームの見解に基づいた監査証拠の入手手続をどこで行う必要があるかについての決定
51. ED-600には、構成単位の監査人がグループ監査に関与するか、またどの程度関与するかを決定する際にグループ監査チームが考慮するであろう事項を記述した新たな付録が含まれている（ED-600付録1参照）。この付録では、構成単位の監査人の関与は反復的なプロセスであることを強調している。例えば、監査契約の新規の締結又は更新を行う前に、グループ監査チームは構成単位の監査人がグループ監査に関与するかどうかの予備的な決定を行い、入手した情報に基づき後の段階でその決定を変更する場合がある。

52. 構成単位の監査人が関与する場合も、グループ監査チームは引き続きグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別、評価及び対応に対しての責任を負う。従って、グループ監査チームは、構成単位の監査人が行う作業を指示及び監督し、その作業を査閲する必要がある。グループ監査チームと構成単位の監査人の双方向のコミュニケーションを含む指示、監督及び査閲の内容、時期及び範囲は、その業務の事実及び状況に依拠する。
53. 下記第54項から第65項では、グループ監査の異なる段階において、リスクに基づくアプローチがどのように適用されるかを説明する。

グループ全体及びその環境並びにグループの内部統制についての理解の獲得

54. リスクに基づくアプローチの基礎となるのは、グループ監査チームによるグループ全体及びその環境、適用される財務報告の枠組み、グループの内部統制についての理解である。ISA 315（2019年改訂）をグループ財務諸表の監査に適用する際に特に考慮すべき事項（ED-600の第24項参照）は、主にグループを監査する際にグループ監査チームが直面する追加的な複雑さに関連しており、集中している。例としては、以下が挙げられる。
- グループ全体及びその環境に関しては、複数の所在地域又は管轄区域にまたがって存在する場合のある多種多様なグループ構造及び事業により、より理解の複雑さが増すことが多いことにある。また、グループの運営方法により複雑さが増すこともある。特に、製造業の専属の保険会社等、業種が異なる複数の事業が存在する場合はなおさらである。
 - 適用される財務報告の枠組みに関しては、グループを構成する企業又は事業単位において、異なる会計方針及び実務が存在する場合がある。
 - グループの内部統制に関しては、以下が挙げられる。
 - 複数の企業又は事業単位を横断して共通の方法で運用される統制が存在する場合がある。詳細については、下記「共通の統制及び集約化された活動」セクションを参照のこと。
 - 財務報告に関連する集約化された活動（シェアード・サービス・センター内の活動等）が存在する場合がある。詳細については、下記「共通の統制及び集約化された活動活動」セクションを参照のこと。
 - 多額の会社間取引や消去仕訳が存在するため連結プロセスがより複雑な場合、あるいは異なる企業又は事業単位の複数の総勘定元帳システムと連動する連結ソフトウェアをグループが使用している場合、追加の監査作業が必要となる可能性の高い連結プロセスが存在する。
55. グループ監査チームがリスク評価手続の立案及び実施を割り当てることで構成単位の監査人を監査業務に関与させる場合、グループ監査チームは重要な虚偽表示リスクの識別と評価において当該手続の結果について検討する（ED-600の第25項参照）。またグループ監査チームは、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別と評価に関連する可能性のある構成単位の財務情報に関する事項について構成単位の監査人とコミュニケーションをとる（ED-600の第26項参照）。

重要な虚偽表示リスクの識別と評価

56. IAASBは、ED-600におけるリスクに基づくアプローチは、現行のISA 600が重要な構成単位に焦点を当てているのと比較し、グループ財務諸表における重要な取引種類、勘定残高及び開示の決定、並びにグループ財務諸表の関連する重要な虚偽表示リスクの識別と評価によりグループ監査チームの焦点を当てたものであると考えている。このアプローチは、ISA 315（2019年改訂）の原則ともより密接に整合している。
57. リスクに基づくアプローチでは、グループ監査チームが重要な虚偽表示リスクの識別及び評価に対する責任を負う（ED-600の第31項参照）。グループ監査チームが、グループ財務諸表のリスク評価手続又は重要な虚偽表示リスクの識別と評価に構成単位の監査人を関与させる場合、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別及び評価への適切な根拠を提供しているかどうかを判断するため、構成単位の監査人の作業結果について検討することが求められる（ED-600の第32項参照）。

評価した重要な虚偽表示リスクへの対応

58. グループ監査チームは、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクを必要に応じた構成単位の監査人による支援の下に評価した後、十分かつ適切な監査証拠を入手するのに最も適切な方針を決定し、評価した重要な虚偽表示リスクに対応するためのリスク対応手続の種類、時期及び範囲をISA 330に従って決定する。
59. グループ監査チームは、評価した重要な虚偽表示リスクに対応するため、リスク対応手続をどこで（どの構成単位で）行う必要があるか、また誰が（グループ監査チーム、構成単位の監査人又はその組合せ）実施するかについての決定を含め、取引種類、勘定残高及び開示に関する監査証拠を収集するために異なるアプローチ又はその組合せの採用を選択する場合がある。
60. グループ監査チームがリスク対応手続の立案及び実施を構成単位の監査人に割り当てる場合、グループ監査チームは、この目的に関連する事項について構成単位の監査人とコミュニケーションをとる。グループ監査チームは、構成単位の監査人に対し以下を要請する場合がある。
- 構成単位の財務情報全体に対してのリスク対応手続の立案及び実施
 - 一又は複数の取引種類、勘定残高又は開示に関するリスク対応手続の立案及び実施
 - グループ監査チームが特定し指示した特定のリスク対応手続の実施
61. グループ監査チームが、構成単位の監査人に対して、構成単位の財務情報全体に関するリスク対応手続の実施、あるいは一又は複数の取引種類、勘定残高又は開示に関するリスク対応手続の立案及び実施を要請する場合、グループ監査チームは実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲の決定への支援を構成単位の監査人に要請する場合がある。これは、構成単位の監査人の方が構成単位についてより深い知識を有している場合があり、より大規模なグループ監査においては、グループ監査チームが実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲について決定するのは現実的ではない場合があるためである。また構成単位の監査人は、構成単位の財務情報に関するリスク対応手続の実施において入手した監査証拠の十分性及び適切性について検討する必要がある場合がある（A98項及びA100項参照）。

- 62. 構成単位の監査人がリスク対応手続の立案及び実施においてグループ監査チームを支援する場合、グループ監査チームは引き続き実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲についての責任を負う（ED-600の第33項参照）。
- 63. 構成単位の監査人が実施するリスク対応手続の決定を行い、特別な検討を必要とするリスク等のリスクの程度が高いと評価したグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクについては、グループ監査チームは構成単位の監査人が実施したリスク対応手続の適切性を評価しなければならない（ED-600の第38項参照）。

不正、継続企業の前提及び関連当事者

- 64. 現行のISA 600は、特定の状況において、グループ監査チーム又はその指示を受けた構成単位の監査人に対し、構成単位の財務情報の監査の実施を要求している。構成単位の監査人が構成単位の財務情報の監査を実施する場合、構成単位の監査人は、不正、継続企業の前提及び関連当事者に関するものを含め、構成単位における重要な虚偽表示リスクの識別、評価及びその対応に対し責任を負う。
- 65. IAASBは、構成単位の監査人が関与する場合のリスクに基づくアプローチにおける不正、継続企業の前提及び関連当事者に関する責任を明確化するため、グループ全体及びその環境、適用される財務報告の枠組み、並びに内部統制の理解、また評価した重要な虚偽表示リスクの対応に関する要求事項及び適用指針（ED-600の第27項、第28項、第41項、A72項及びA80項参照）を追加した。

主な類似点と強化した点

- 66. IAASBは、グループ監査の計画及び実施に対するリスクに基づくアプローチの重点は、現行のISA 600におけるアプローチの重点と異なり、その変更が実務に重要な影響を与える可能性があることを認識している。グループ企業の構造に大きなばらつきがあることを踏まえ、IAASBはすでに多くのグループ監査チームがグループレベルでのリスクの識別と評価、及び計画した作業範囲が評価したリスクに適切に対応しているかの判断に重点を置いていることも認識している。下記の表は、現行のISA 600とED-600の主な類似点とED-600において強化した点を示している。

類似点	強化した点
目的は、引き続きグループ財務諸表に対する意見形成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ある。	現行のアプローチのように主に構成単位の識別及びその重要性の決定により作業範囲を決定するのではなく、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別と評価、及び計画した作業範囲が評価したリスクに適切に対応しているかの判断に重点を置いている。
グループ全体及びその環境の理解は、引き続き基準の基礎となる部分である。	必要に応じて構成単位の監査人による支援を受けながら、グループ全体及びその環境、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についての理解を得るため、また重要な虚偽表示リスクを識別・評価し、それに

	対応するため、グループ監査チームの責任により重点を置いている。
構成単位の監査人がグループ監査業務のあらゆる局面に関与することが可能であり、また頻繁に関与しているとの認識の下、構成単位の監査人の関与は、引き続きグループ監査の主要な側面である。	構成単位の監査人の作業に対するグループ監査チームの関与、並びに構成単位の監査人に対する指示、監督、及びその作業の査閲の内容、時期及び範囲へのグループ監査責任者の責任により重点を置いている。

グループ監査チームと構成単位の監査人のコミュニケーション

67. ITCでは、現行のISA 600のコミュニケーションに関する要求事項は、グループ監査の計画及び実施において構成単位の監査人とグループ監査チームとの間に十分かつ適切なコミュニケーションをもたらすほどの具体性に欠けるとの指摘があった。このような指摘及びグループ監査チームと構成単位の監査人の双方向のコミュニケーションの重要性を踏まえ、IAASBはグループ監査チームに対し、構成単位の監査人の責任やグループ監査チームの期待について構成単位の監査人とコミュニケーションを図ることを求める要求事項をED-600に含めることが適当であると判断した（ED-600の第43項参照）。このようなコミュニケーションは、グループ監査全体を通じて適切なタイミングで行われ、またグループ監査の様々な局面における構成単位の監査人の関与を反映する必要がある。ED-600には、構成単位の監査人がグループ監査チームとコミュニケーションを図るべき事項の一覧も含まれている（ED-600の第44項参照）。
68. IAASBは、グループ監査における適時なコミュニケーションに関しより詳細な説明を提供することを意図し、ISA 260（改訂）¹⁴の適用指針をベースとした適用指針もED-600に含めた。例としては、以下が挙げられる。
- ED-600のA106項及びA107項は、効果的な双方向のコミュニケーションに寄与するであろう要因について記述している。
 - ED-600のA108項及びA109項は、コミュニケーションの方法に影響を及ぼす可能性のある要因を含むコミュニケーションの方法に関する指針を提供している。
 - ED-600のA110項は、コミュニケーションの適切なタイミングについて記述している。
69. 法令等の不遵守あるいはその疑いについてのコミュニケーションに関し、ITCで特定された問題及び回答者からのコメントを受け、ED-600にA111項が追加された。

¹⁴ ISA 260（改訂）「監査役等とのコミュニケーション」

セクション2-G-共通の統制及び集約化された活動

70. 現行のISA 600には、グループとしての財務報告に対して、グループ経営者が整備及び運用する内部統制と定義されるグループ全体統制の概念が含まれている。IAASBは、一部の監査人がこの定義を以下のように解釈していると認識している。
- 連結を含むグループの財務報告に係る統制
 - グループ全体又はグループの一部で共通のプロセスに係る統制（例：複数の企業又は事業単位において共通の方法で運用することを意図した統制）
71. IAASBはまた、評価した重要な虚偽表示リスクへの対応において、グループ全体統制が果たす役割についても議論し、監査人がこれらの統制に過度に依拠する場合があるとの認識に至った。例としては、以下が挙げられる。
- グループ全体統制の運用評価手続を実施することなく当該統制に依拠する。
 - グループ全体統制の運用評価手続の範囲が十分かつ適切な監査証拠をもたらしていない場合（例：実証手続の範囲を減少する）に当該統制に依拠する。例えば、重要な虚偽表示リスクに対応するにあたり、統制がどのようにデザインされ、またグループ全体で適用されているかについての十分な理解をグループ監査チームが得ることなく、グループ全体統制を評価する場合がある。
 - 十分な精度のない（すなわち、評価した重要な虚偽表示リスクに対応するようデザインされていない）グループ全体統制に依拠する。
72. 上記の認識事項を踏まえ、IAASBはED-600においてグループ全体統制について言及しないこと、またグループ監査において統制に対しより広範に対応することを決定した。ED-600にグループ全体統制の概念は含まれていないものの、現行のISA 600における関連する適用指針の多くはED-600でも保持されている。例えば、付録3にはグループ環境におけるグループの内部統制の理解に有用であろう統制の例が含まれており、特に連結プロセスに係る統制をはじめとする、グループ財務報告に係る統制に焦点を当てている。
73. またIAASBは、以下の特に考慮すべき事項に関する適用指針をED-600に含めている。
- 統制の共通性（ED-600の59項～A63項参照）
 - 財務報告に関連する集約化された活動（ED-600の64項～A65項参照）

統制の共通性

74. グループ経営者は、複数の企業又は事業単位において共通の方法で運用することを意図した統制（すなわち、共通統制）をデザインする場合がある。例えば、グループ経営者は共通のITシステムを用いて運用し、グループ内の全ての企業又は事業単位で適用される在庫管理システムのための共通統制をデザインする場合がある。このため、ED-600には以下のような適用指針が含まれる。
- なぜ共通統制の理解を得ることが重要性なのかについて説明する適用指針
 - グループ監査チームがグループ全体の統制の共通性をどのように判断するかについての適用指針

- 統制が共通統制か否かを決定するための判断がしばしば必要になることを強調する適用指針

集約化された活動

75. グループ構造によっては、グループ内の複数の企業又は事業単位の情報の処理やその他の活動を行う集約化された活動が確立されている場合がある。例えば、複数の企業又は事業単位において、特定の共通の取引やその他の財務情報について一貫した集中的な方法で財務報告や会計機能が実行される場合がある。
76. IAASBは、集約化された活動はシェアード・サービス・センターで行われるが、シェアード・サービス・センターとはいえない企業又は事業単位でも行われる場合があるというコメントを反映し、より広範な「集約化された活動」という用語を用いることを決定した。さらに、IAASBは、グループ構造の多様性及びその構造の継続的な発展を考慮すると、基準の目的適性を確保するため、より広範な用語を用いた方が良いとの見解であった。
77. グループ監査業務の計画や実施において、グループ監査チームは、グループ監査とグループ内の他の企業の監査の双方を支援するために必要な監査証拠を提供するのに十分な、集約化された拠点又は活動での監査手続の調整を促進する場合がある。さらに、構成単位の監査人がグループ監査チームから割り当てられたリスク対応手続を実施し結論を出すために、集約化された拠点又は活動で入手した監査証拠が必要な状況もあり得る。IAASBは、このような実務上の考慮事項は、今日のグループ監査では一般的であることを認識しているが、グループ財務諸表に対する意見形成の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手するという、グループ監査チームの目的に直接は関連しないことに留意している。IAASBは、適用支援資料の一部として、このような状況を認識するためのFAQを作成することを提案している。

セクション2-H-重要性

78. ITCでは、幅広い回答者グループの回答者から、グループ監査における構成単位の重要性の基準値や構成単位の手続実施上の重要性の概念の適用、特に集計リスクの概念に関連したより多くの指針を求める声が多く聞かれた。特に規制当局からは、集計リスクの概念が基準で明確に定義されておらず、十分に理解されていないため、ED-600において集計リスクに対応し、構成単位の重要性の基準値に関する考慮事項について監査チームへの指針を提供することが重要であるとの指摘があった。

集計リスク

79. 現行のISA 600では、集計リスクが定義されていない。しかしながら現行のISA 600のA43項では、集計リスクについてISA 320¹⁵と整合する形で次のように記述されている。

グループ財務諸表における未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の合計が、グループ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許容可能な低い水準に抑えるために、構成単位の重要性の基準値は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く設定される。構成単位の重要性の基準値は、構成単位ごとに異なる場合がある。なお、様々な構成単位における構成単

¹⁵ ISA 320 「監査の計画及び実施における重要性」

位の重要性の基準値の合計がグループ財務諸表全体としての重要性の基準値と一致する必要はなく、それを超える場合もある。

80. 当該概念の明確化を求める声を踏まえ、IAASBはED-600に集計リスクの定義を追加した（ED-600の第9項(a)参照）。ED-600のA11項は、集計リスクが全ての財務諸表監査に存在することを示しているが、とりわけグループ監査業務においては、集計リスクを理解し対応することが重要であるとしている。これは、グループ監査業務では複数の構成単位にわたって細分化された取引種類、勘定残高又は開示に関して監査手続が行われる可能性が高いためである。つまり概括的に言えば、構成単位の監査人又は監査チームの他のメンバーによって個別に監査手続が実施される構成単位が増えるにつれ、集計リスクは高まるということである。

構成単位の手続実施上の重要性

81. ISA 320に準拠し、手続実施上の重要性は、グループ財務諸表における未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の合計が、グループ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許容可能な低い水準に抑えるように（すなわち、集計リスクに対応するように）設定される。グループ監査チームは、手続実施上の重要性をグループ財務諸表のレベルに設定するが（すなわち、グループの手続実施上の重要性）、細分化された構成単位の財務情報に関する手続を行うための重要性の金額を決定する必要がある。
82. 「構成単位の重要性の基準値」と「構成単位の手続実施上の重要性」という用語は、いずれも現行のISA 600において使用されている。ED-600でのリスクに基づくアプローチでは、グループ監査チームに対する重要な構成単位の特定を求める要求事項も、その重要な構成単位の監査を求める要求事項のいずれも存在しない。その代わりに、グループ監査チームは、評価したグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクに対応するために十分かつ適切な監査証拠を入手するのに相応しいアプローチを決定する。これには、構成単位レベルで実施される監査手続が含まれる場合があり、また実際に含む場合が多い。
83. ED-600でのリスクに基づくアプローチを踏まえ、IAASBは、グループ監査の目的上、構成単位の細分化された財務情報に関する監査手続の計画や実施に使用される重要性の金額については、「構成単位の手続実施上の重要性」との呼称が最も適当と判断し、その用語の定義をED-600に含めた（ED-600の第9項(e)参照）。
84. グループ監査チームは、監査手続が実施される構成単位ごとに構成単位の手続実施上の重要性を決定し、構成単位でのリスク対応手続の計画及び実施に構成単位の監査人が関与する場合、その金額を構成単位の監査人に伝達する（ED-600の第29項及び第30項参照）。またIAASBは、構成単位の手続実施上の重要性を設定する際にグループ監査チームが考慮する可能性のある要因について記述する適用指針をED-600に追加した（ED-600の75項参照）。重要なこととしては、これらの要因は集計リスクに影響を与える事項、すなわち構成単位の細分化の程度並びに構成単位の財務情報における虚偽表示の内容、頻度及び程度に関する期待に重点を置いていることが挙げられる。

「明らかに僅少な」金額の基準

85. 現行のISA 600の第21項(d)では、グループ監査チームに対し、グループ財務諸表にとって明らかに僅少であるとみなすことができない虚偽表示の金額の基準の決定を要求している。ED-600でも

引き続き、グループ監査チームに対し当該基準を決定し、構成単位でのリスク対応手続の計画や実施に構成単位の監査人が関与している場合、その基準を構成単位の監査人に伝達することを要求している（ED-600の第29項及び第30項参照）。さらに、規制当局及び監査監督機関によって特定された問題に対応する必要上、当該基準はグループレベルで設定された金額の基準を超えてはならない（ED-600の第29項(b)参照）。

セクション2-I-監査調書

86. IAASBは、グループ監査業務の監査調書に関してITCで特定された問題、及びITCに対する回答者からのコメントや提案に留意した。IAASBはその検討において、特に以下に関する追加指針の必要性について議論した。
- 人物や情報へのアクセスの制限及びそのような事項への対応方法に関する重要事項についての文書
 - グループ監査チームによる構成単位の監査人に対する指示、監督及び監査調書の査閲の内容、時期及び範囲を証明するために必要な文書
 - グループ監査チームの監査ファイルに含める必要がある構成単位の監査人の監査調書
87. IAASBは、自身の議論や利害関係者からのインプットを踏まえ、監査調書に関する要求事項の充実に努めている（ED-600の第57項参照）。重要なことは、IAASBがグループ監査のための監査調書は、全ての監査業務についてISA 230の要求事項の対象であると留意していることである。またIAASBは、グループ監査業務の監査調書には、構成単位に関連して構成単位の監査人が実施した作業の種類、時期及び範囲に関する監査調書（構成単位の監査人の監査調書）が含まれると認識している。係る監査調書は、構成単位の監査人の監査ファイル内に存在するため、グループ監査チームの監査ファイルに複製する必要はない場合がある。
88. 現行のISA 600の第50項(a)では、グループ監査チームの監査調書に重要な構成単位を識別するために実施した分析、及び構成単位の財務情報について実施した作業の種類を含めることが要求されている。ED-600には、もはや重要な構成単位を識別する要求事項がなく、既存の要求事項は、グループ監査を計画し実施するための構成単位に関するグループ監査チームの判断を文書化するED-600の要求事項に代えられた（第57項(b)を参照）。上記のパラグラフ35及び36のグループ監査チームによる構成単位に関する判断の議論も参照。
89. 現行のISA600の第50項(b)は、構成単位の監査人が実施する作業への関与の内容、時期及び範囲の文書化を要求している。IAASBは、ED-600における他の変更と同様に、公開草案ISA 220（改訂の原則及び要求事項と整合するよう当該要求事項を改訂し（ED-600の第57項(d)参照）、グループ監査チームによる構成単位の監査人に対する指示、監督及び査閲に重点を置いたものとした。
90. 監査調書に関する追加の指針の要請を受け、IAASBは適用指針を拡充した。IAASBは、改訂された適用指針の開発において、グループ監査チームはグループ監査業務の監査調書がISA 230の要求事項を満たしているかどうかについて判断する責任を有していることに留意した。
91. またIAASBは、グループ監査チームの監査ファイルに含める必要がある場合がある構成単位の監査人の監査調書に関する指針の提供が可能か否かについても検討した。ED-600の第57項(e)は、ED-600の第44項で要求されているグループ監査に関するグループ監査チームの結論に関連する事項をはじめとする構成単位の監査人とのコミュニケーションに関連する事項について監査調書に

含めることを要求している。グループ監査で直面する様々に異なる状況を鑑みると、ED-600の第57項(e)ですすでに対応している事項以外の例を提供することは、不完全と捉えられる可能性があるためIAASBは判断した。そのため、ED-600のA124項は、グループ監査チームが構成単位の監査人の監査調書の関連箇所（例えば、構成単位の監査人が対応した重要事項に関する監査調書のうちグループ監査に関連のあるもの）をグループ監査チームの監査ファイルに含めることの妥当性について判断する場合があること示している。しかしながら、そのような構成単位の監査人の監査調書がグループ監査チームの監査ファイルにどの程度含まれるかは、職業的専門家としての判断に係る事項である。

92. 構成単位の監査人に対する指示、監督及び監査調書の査閲についての文書に関する指針について、適用指針は、監査チームメンバー（グループ監査では構成単位の監査人を含む）に対する計画された指示、監督及び監査調書の査閲の内容、時期及び範囲の監査計画への記述を要求するISA 300¹⁶を参照している（ED-600の125項参照）。またIAASBは、構成単位の監査人の作業へのグループ監査チームの関与に関する監査調書の事例をED-600に追加した（ED-600の126項参照）。
93. グループ監査業務において構成単位の監査人の監査調書へのアクセスが制限されている場合、監査調書に関する追加的な複雑性と課題が生じる可能性がある（ED-600の129項参照）。この問題の重要性は、規制当局や他の利害関係者との継続的なアウトリーチを通じて再確認された。このためIAASBは、このような状況に対応するための適用指針をED-600に追加している（ED-600の130項参照）。
94. ED-600のA130項は、グループ監査チームが構成単位の監査人の監査調書の関連箇所をグループ監査チームの監査ファイルに含めることが適切であると判断したものの、その制限がある場合、グループ監査に関連する事項について構成単位の監査人が実施した監査手続、当該手続の実施を通じて入手した証拠、及びこれらの事項に関する構成単位の監査人の発見事項及び結論に関する記述をグループ監査チームの監査調書に含める必要があると示している。ISA 230の要求事項を踏まえ、グループ監査チームは、グループ監査チームの監査ファイルに含めるこのような監査調書の内容及び範囲を決定するに当たり職業的専門家としての判断を行使する。
95. IAASBは、グループ監査業務の監査調書が、重要な公共の利益に関する問題であることを認識している。このため、IAASBは回答者に対し、ED-600における監査調書の要求事項及び適用指針に関するインプット（下記セクション3の質問11を参照）に加え、追加の指針が有益であるかについてのインプットの提供、また有益であると考え場合は当該追加指針に関する提案を推奨している。

セクション2-J-その他の事項

職業的専門家としての懐疑心

96. IAASBは、ED-600の「本報告書の範囲及び目的」において、グループ監査業務を行う上での職業的専門家としての懐疑心及び職業的専門家としての判断の重要性を強調している。ED-600の第5項では、各監査チームメンバーがグループ監査業務全体を通じて職業的専門家としての懐疑心を発揮することの重要性を含め、職業的専門家としての懐疑心は、監査チームの行動とコミュニケーションを通じて行使されることを強調している。この指針は、ISA 220（改訂）、ISA 315

¹⁶ ISA 300「監査計画」

(2019年改訂)、ISA 540 (改訂)¹⁷等の他のISAが、監査人が職業的専門家としての懐疑心を使用する監査領域の事例、あるいは、監査人が職業的専門家としての懐疑心をどのように行使したかについての証拠として適切な監査調書が有用な場合の事例を提供していることを強調した適用指針によってさらにサポートされている。

97. 「本報告書の範囲及び目的」内のパラグラフに加え、ED-600の第49項から第51項は、グループ監査チームに対し、グループ財務諸表の監査意見を形成する前に「立ち止まって考え (Stand Back)」、構成単位の監査人が実施した作業を含め、実施した監査手続から十分かつ適切な監査証拠が入手できたかについて評価することを要求している。また、ED-600の第45項及び第46項もグループ監査チームに対し、「立ち止まって考え (Stand Back)」、構成単位の監査人とのコミュニケーションがグループ監査チームの目的上妥当であるかについて評価するよう要求している。IAASBは、これらの要求事項を含めることが、監査責任者及び他のグループ監査チームのメンバーによる職業的専門家としての懐疑心の行使の支援となると考えている。

付録

98. IAASBは、ED-600の付録について以下の変更を加えることに合意した。
- ED-600の付録1を追加し、グループ監査に構成単位の監査人を関与させるかどうか、またその関与の程度についてグループ監査チームが決定を下す際に考慮する可能性がある事項に関する追加の指針を提供した。
 - ED-600の付録3をISA 315 (2019年改訂)の付録3に整合させている。ISA 315 (2019年改訂)の付録3では、企業の内部統制の限界とともに、内部統制の構成要素についても説明している。ISA 315 (2019年改訂)との整合性を鑑み、IAASBは、付録の表題と冒頭部分の文言を変更し、また必要な点について、グループ環境におけるグループの内部統制の理解に有用であろう統制の例示を追加した。
 - ED-600の付録4の文言をISA 315 (2019年改訂)の文言に整合させている。さらに、各事象又は状況を固有リスク要因に関連付け、ISA 315 (2019年改訂)の付録2に類似した形で提示されている。
 - IAASBは、現行のISA 600の付録4及び5について検討し、以下のように結論づけた。
 - グループ監査チームに提出される構成単位の監査人の受領を確かめる文書に含まれる可能性のある事項を例示する現行のISA 600の付録4はED-600に含まれていない。IAASBは、現行のISA 600の発行時から実務が進化し、多くの監査事務所が構成単位の監査人とのコミュニケーションのために独自のテンプレートを作成していることに留意した。
 - IAASBは、ED-600では要求事項や適用指針がより明確に整理されているため、現行のISA 600がグループ監査チームの指示書に含めることを要求する事項や指示書に含まれる可能性のある追加的事項を要約した付録5をED-600に含める必要性がなくなったとの見解を示した。

しかし、IAASBは当該付録の指針は依然として有用であると考えられる可能性もあると考え、係る指針はED-600に含めず、最終版の改訂基準が公表される際に適用支援資料の一部と

¹⁷ ISA 540 (改訂) 「会計上の見積りの監査」

して再利用することも可能であると結論づけた。

適用支援活動

99. ITCでは、最終版の改訂基準外での追加的な適用指針又は事例の提供が考えられる事項について言及する回答者が多かった。IAASBもまた、その検討の過程において、適用支援が有用である複数の分野を特定していた。
100. IAASBは、改訂基準の最終決定後に、当該基準の認知、理解及び効果的な適用に対する支援活動の実施を約束している。これらの活動には、初度適用ガイド、FAQ、ウェブセミナーに加え、必要に応じたその他の資料の配布や活動が含まれる可能性がある。IAASBはまた、改訂基準に対するその他の支援ガイダンスのニーズに関連して、国内の基準設定機関やIFAC等の外部機関と必要に応じた連携及び調整を図っている。

適合修正

101. IAASBは、ED-600に起因する複数の適合修正を提案している。提案された変更は、各基準の関連するパラグラフに変更履歴付きで示されている。改訂が提案されているパラグラフ、又は改訂案の背景を提供するために必要なパラグラフのみが表示されている。これらの変更の多くは、用語又は表現についてED-600との整合性の確保に関係したものである。

公開草案ISA 220（改訂）「監査業務における品質マネジメント」

102. 現行のISA 600の第7項(h)におけるグループ監査責任者の定義は、共同監査人に関連する以下の文言を含んでいる。

共同監査の場合には各共同監査の監査責任者及びその監査チームが一体としてグループ監査責任者及びグループ監査チームとなる。ただし、本報告書は、共同監査人間の関係や、他の共同監査人の作業に関して各共同監査人が実施する作業については取り扱わない。

103. IAASBは、共同監査人の関与はいずれの監査業務にも適用されると考え、公開草案ISA 220（改訂）での対応が最善と判断した。しかしIAASBは、この公開草案ISA 220（改訂）への変更案については、当該基準案の一部としてパブリックコメントを受け付けることがなかった点に留意した。このためIAASBは、この変更案をED-600に起因する適合修正として公開草案ISA 220（改訂）の適用指針に対する変更として含めることが、当該事項に関するパブリックコメントを募集するのに適切であると判断した。

ISA 300「監査計画」

104. 現行のISA 600の第16項は、グループ監査責任者に対し、グループ財務諸表の監査の基本的な方針及び詳細な監査計画の査閲を要求している。IAASBはED-600に関する議論において、この要求事項が小規模で複雑でないグループ監査業務（単一の事業を運営する2つの企業又は事業単位のみで構成されるグループ等）には適用される一方、ISA 300に該当の要求事項が存在しないため、大規模で複雑な単一拠点の監査については適用されない現状は一貫性に欠いていると考えた。この

ためIAASBは、当該要求事項は全ての監査業務に適用されるべきであると結論付け、ISA 300の11A項としての修正を提案した。

ISA 402「業務を委託している企業の監査上の考慮事項」

105. IAASBは、ISA 402のA19項におけるISA 600への参照の代わりに、公開草案ISA 220（改訂）への参照に変更することを提案している。IAASBは、公開草案ISA 220（改訂）の適用指針が、委託会社監査人による他の監査人に対する指示、監督、及び当該監査人の作業の査閲の目的に適合し、従って有益であると判断した。

セクション3 コメントの要請

回答者は、ED-600の要求事項及び関連する適用指針の適用についての明確さ、分かりやすさ、及び実用性についてのコメントの提供が求められている。コメントは具体的にED-600のどの側面に関するものであるかが特定されており、また適用についての明確さ、分かりやすさ及び実務性に関する懸念の理由、並びに改善のための提案を含むものであると有益である。

全体的な質問

1. 他の基準との関連付けについて
 - (a) ED-600は、他のISA及びISQMの公開草案と適切に関連付けられているか？
 - (b) ED-600は、他の関連するISA（公開草案ISA 220（改訂）を含む）の要求事項及び適用指針を適用するにあたり、グループ監査において特に考慮すべき事項に十分に対応しているか？グループ監査において特に考慮すべき事項のうち、ED-600で対応されていない事項があるか？
2. 基準の構成について、構成単位の監査人が関与する場合に適用となる要求事項を強調するために、ED-600全体を通して別区分を設けて記載する構成を支持するか？
3. ED-600の要求事項及び適用指針は、グループ財務諸表の監査における職業的専門家としての懐疑心の発揮を適切に強化しているか？

個別質問

4. ED-600の適用範囲と適用は明瞭か？グループ財務諸表の定義（連結プロセスとの関連付けを含む）を支持するか？ED-600における範囲及と適用対象の提案を支持しない場合、代案として何を提案するか？（当該代案について、より適切及び実務的と考える理由も記載してください。）
5. ED-600では、グループ財務諸表を「複数の企業又は事業単位の財務情報が含まれる財務諸表」と定義していることを踏まえ、ED-600は異なる規模及び複雑性を有する様々なグループに対して柔軟に適用可能であると考えるか？そう考えない場合、基準の適用の柔軟性を改善するための提案は何か？
6. グループを構成する企業及び事業単位について、グループ監査の計画立案及び実施を目的として、

「監査人の目線」に焦点を置いて構成単位を定義することを支持するか？

7. グループ監査の監査契約の新規の締結及び更新に関する要求事項及び適用指針の強化を支持するか？特に、ED-600は、情報及び人物へのアクセス制限並びにグループ監査チームが当該制限を克服する方法について適切に対応していると考えるか。
8. リスクに基づくアプローチにより、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの適切な評価及び評価されたリスクへの適切な対応の立案と実施が行われる結果となると考えるか？特に、IAASBは以下に関する見解を募集する。
 - (a) グループ監査チームと構成単位の監査人のそれぞれの責任は明瞭かつ適切か？
 - (b) グループ監査の様々な局面におけるグループ監査チームと構成単位の監査人の相互作用は、グループ監査責任者とグループ監査チームの十分な関与を含め、明瞭かつ適切か？
 - (c) リスクに基づくアプローチの適用における実務的な課題は何か？
9. 統制の共通性及び集約化された活動に関する追加の適用指針を支持するか？また、適用指針は明瞭かつ適切か？
10. ED-600が構成単位の手続実施上の重要性に焦点を置いていること（集計リスク及び手続実施上の重要性の検討の際に考慮する事項に関する追加の適用指針を含む）を支持するか？
11. 監査調書に関する要求事項及び適用指針の強化（ISA 230の要求事項との関連付けを含む）を支持するか？
 - (a) ED-600の第57項に記載された事項以外に文書化すべきと考える事項があるか？
 - (b) ED-600のA129項及びA130項（構成単位の監査人の監査調書へのアクセスが制限されている場合の適用指針）に同意するか？
12. ED-600に関して、その他に指摘する事項はあるか？

一般的なコメントの要請

13. IAASBは、以下に示す事項についてもコメントを求めている。
 - (a) 翻訳－IAASBは、多くの回答者が最終的なISAを自己の環境で採用するために翻訳する意向であることを認識しており、回答者がED-600のレビューにおいて認識した翻訳上の問題に関するコメントを歓迎する。
 - (b) 適用日－IAASBは、ED-600が大幅改訂であること、また国内のデュープロセスと翻訳の必要性を踏まえ、本基準の適切な適用日は最終的なISAの承認の約18か月後に開始する会計期間であると考えている。早期適用は認められ、推奨される。IAASBは、これが、本ISAの効果的な施行を確保するに十分な期間であるかどうかに関するコメントを歓迎する。

フィールド・テストへの参加の要請

IAASBは、今日、多くの監査がグループ財務諸表の監査であり、世界最大規模の最も複雑な企業の監査から少数の企業又は事業単位のみを有する小さなグループの監査まで多岐にわたることを認識している。このため、ED-600はあらゆる規模の監査事務所の監査実務について特に関心を集める可能性が高い。従って、IAASBは、監査事務所による各提案のフィールド・テスト¹⁸の実施を奨励しており、本EDへの対応の一環として実施したフィールド・テストの結果をIAASBと共有することを歓迎する。

¹⁸ IAASBは、ED-600を承認する以前には、コンサルテーション・ペーパー、フィールド・テスト及びラウンドテーブルの必要性を認識していなかった。しかしIAASBは、一部の監査事務所がED-600への対応につき周知する目的でフィールド・テストを実施することを選択する可能性があることを認識している。フィールド・テストは、様々な形式をとり、グループ監査の全体若しくは特定の局面又はED-600の特定の要求事項に焦点を当て、また様々な異なるレベルで実施される可能性がある。フィールド・テストは、ED-600に対応するため必要ではないが、実施することによって追加情報や異なる視点が得られる場合があると認識されている。

国際監査基準600（改訂）案
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。）
 （[日付]以降に開始する期間の財務諸表監査から適用）

目次

	項番号
はじめに	
本ISAの範囲	1-6
発効日	7
目的	8
定義	9-11
要求事項	
グループ監査の品質を管理し達成するリーダーシップの責任	12
受嘱及び更新	13-23
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	24-28
重要性	241-30
重要な虚偽表示リスクの識別と評価	342
評価した重要な虚偽表示リスクへの対応	33-42
グループ監査チームと構成単位の監査人との双方向のコミュニケーション	43-46
後発事象	47-48
入手した監査証拠の十分性と適切性の評価	49-51
監査報告書	52
グループ経営者及びグループ統治責任者とのコミュニケーション	53-56
監査調書	57
適用指針	
範囲	A1-A10
定義	A21-A52
受嘱及び更新	A53-A72
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	A73-A77

ISA 600（改訂）案、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。）

ムの理解	
重要性.....	A78-A84
重要な虚偽表示リスクの識別と評価	A85-A105
評価した重要な虚偽表示リスクへの対応	A106-A113
グループ監査チームと構成単位の監査人の双方向のコミュニケーション	A114
後発事象.....	A115-A116
入手した監査証拠の十分性と適切性の評価	A117-A118
監査報告書.....	A119-A123
付録1: グループ監査への構成単位の監査人の関与に関する考慮事項	
付録2: グループ監査チームがグループ財務諸表の監査意見の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合の監査報告書の例示	
付録3: グループの内部統制システムの理解	
付録4: グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクを生じる可能性のある事象や状況の例	

はじめに

本ISAの範囲

1. ISA（International Standards on Auditing）は、グループ財務諸表の監査に適用される。本ISAは、構成単位の監査人が関与する状況を含む、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扱っている。本ISAの要求事項及び指針は、グループ財務諸表の監査（グループ監査）に関連する他の関連するISAの適用方法、特にISA 220（改訂）案¹、ISA 315（2019年改訂）²及びISA 330³（A1項及びA2項参照）を参照し、又はそれらを発展させている。
2. 本ISAは、監査人がグループ財務諸表の監査に従事している場合に適用される。グループ財務諸表の定義には、複数の企業又は事業単位の財務情報が含まれる。財務諸表がグループ財務諸表かどうかを決定する重要な要因は、第11項に記載の通り、財務情報が連結プロセスを通じて作成されているかどうかである。
3. グループは様々な方法で組織される。例えば、グループは、所在地、法人組織又はその他の企業、事業単位若しくは経済的単位（支店又は部門を含む）、又は事業活動によって構成又は組織される可能性がある。それらは、本ISAにおいては総称して「企業又は事業単位」と称する。グループ監査チームは、グループ経営者から見た企業又は事業単位に基づいて、グループ財務諸表の監査を計画し、実施する可能性がある。あるいは、グループ監査チームは、グループを構成する企業又は事業単位に対するグループ経営者の見方と必ずしも一致しない場所、機能又は活動に基づいて、グループ監査を計画し実施することにより監査証拠を得ることが効果的かつより効率的であると判断する可能性がある。本ISAでは、グループ監査の監査手続を計画し実施することを目的として、グループ監査チームがグループ構造を捉える方法を指して、「構成単位」という用語を使用している。（A3項からA6項参照）
4. 本ISAは、グループ財務諸表に対する意見を形成するための基礎となる、十分かつ適切な監査証拠を入手するグループ監査チームの責任に焦点を当てる。本ISAは、構成単位の監査人がグループ監査の全てのフェーズに、また特にグループ監査チームが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、また対応する際に支援することを目的として、関与することが可能であり、またしばしば関与することも認識している。したがって、本ISAは、グループ監査チームが構成単位の監査人の作業に十分かつ適切に関与することを要求し、またグループ監査チームと構成単位の監査人の双方向のコミュニケーションが重要であることを強調している。さらに、本ISAは、構成単位の監査人の指揮及び監督、並びにその作業の査閲の種類、実施時期及び範囲を決定する際にグループ監査チームが考慮する事項について説明している。（A7項及びA8項、付録1参照）
5. 監査チームは、ISA 2004に従い、職業的専門家としての懐疑心を保持してグループ監査を計画して実施し、また職業的専門家としての判断を行使することが要求されている。職業的専門家としての懐疑心の適切な行使は、個々の監査チームメンバーがグループ監査業務を通じて職業的専門家としての懐疑心を行使することの重要性を強調する等、監査チームの行為とコミュニケーション

¹ ISA 220(改訂)案、「財務諸表監査の品質管理」。ISA 220(改訂)案と記載された場合、全て2020年3月にIAASBに提出された版を指す。

² ISA 315(2019年改訂)、「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」

³ ISA 330、「評価したリスクに対応する監査人の手続」

⁴ ISA 200、「独立監査人の総括的な目的及び国際監査基準に準拠した監査の実施」、第15項及び第16項、A20項からA24項

ンを通じて発揮される。このような行為とコミュニケーションには、適切な職業的専門家としての懐疑心の行使を妨げる障害を低減するための具体的な手段が含まれる可能性がある。（A9項及びA10項参照）

6. 本ISAが、グループ監査責任者又はグループ監査チームが要求事項又は責任を果たすことを明示的に意図する場合、「グループ監査責任者は...しなければならない」又は「グループ監査チームは...しなければならない」と記載する。この場合、グループ監査責任者又はグループ監査チームは、要求事項を果たすために、監査事務所又は監査チームの他のメンバーから情報を入手する必要がある可能性がある。グループ監査責任者又はグループ監査チームが、手続、業務又は行為の立案又は実施を、構成単位の監査人を含む監査チームの他の適切な技能を有する又は適切に経験を積んだメンバーに割り当てることが許可される場合、「グループ監査責任者は...責任を負わなければならない」又は「グループ監査チームは...責任を負わなければならない」と記載する。それにもかかわらず、グループ監査責任者は、本ISAの要求事項を遵守することについて、最終的な責任を負い、したがって説明責任を負う。

発効日

7. 本ISAは、20XX年12月15日以降に開始する会計期間のグループ財務諸表監査に適用される。

目的

8. 監査人の目的は、次のとおりである：
 - (a) グループ監査業務の受嘱及び更新において、グループ財務諸表に対する意見を形成する基礎となる十分かつ適切な監査証拠が得られると合理的に予想されるかどうかを判断する。
 - (b) 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、またその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。
 - (c) その作業の範囲及び時期を明確に伝達し、またその作業の結果を評価することを含め、グループ監査業務を通じて構成単位の監査人の作業に十分かつ適切に関与する。
 - (d) グループ財務諸表に対する意見を形成するための基礎として、構成単位の監査人が行った作業に関するものを含め、実施した監査手続から十分かつ適切な監査証拠が得られているかどうかを評価する。

定義

9. ISAの目的では、以下の用語をそれぞれ次の意味で用いている：
 - (a) 集計リスク-修正又は発見されていない虚偽表示の合計が、財務諸表全体としての重要性の基準値を上回る可能性。（A11項参照）
 - (b) 構成単位-グループ監査における監査手続を計画し実施する目的で、グループ監査チームによって決定される場所、機能若しくは活動（又は場所、機能若しくは活動の組合せ）。（A12項参照）

- (c) 構成単位の監査人-グループ監査チームの要請により、グループ監査の目的で構成単位に関連する監査手続を実施する監査人。構成単位の監査人は、監査チーム⁵の一員である。（A13項からA14項参照）
 - (d) 構成単位の経営者-構成単位に責任を負う経営者。（A15項参照）
 - (e) 構成単位の手続実施上の重要性-構成単位に関連して監査手続を計画し実施する目的で、集計リスクを適切な低い水準に減らすためにグループ監査チームが設定する金額。
 - (f) グループ-グループ財務諸表が作成される報告主体。
 - (g) グループ監査-グループ財務諸表の監査。
 - (h) グループ財務諸表の監査意見-グループ財務諸表に対する監査意見。
 - (i) グループ監査責任者-グループ監査に責任を負う監査責任者⁶。
 - (j) グループ監査チーム-グループ監査責任者及び以下に責任を負う監査チームの他のメンバー：
 - (i) グループの監査の基本的な方針及び監査計画の策定
 - (ii) 構成単位の監査人への指揮及び監督、並びにその作業の査閲
 - (iii) グループ財務諸表に対する意見形成のための、得られた監査証拠から導き出された結論の評価
 - (k) グループ財務諸表-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財務諸表。
 - (l) グループ経営者-グループ財務諸表の作成に責任を負う経営者。
 - (m) グループの手続実施上の重要性-グループ監査チームによって決定される、グループ財務諸表全体における手続実施上の重要性⁷。
10. 本ISAにおいて「適用される財務報告の枠組み」とは、グループ財務諸表に適用される財務報告の枠組みを意味する。
11. 本ISAにおいて「連結プロセス」には、グループ財務諸表内の企業又は事業単位の財務情報を、以下の方法により、適用される財務報告の枠組みの要求事項に従って認識、測定、表示及び開示することが含まれる（A16項、A18項参照）。
- (a) 連結、比例連結、又は持分法による会計処理
 - (b) 支店又は部門の財務情報の集計（A17項参照）、又は
 - (c) 親会社を有しないが共通の支配下にある企業又は事業単位の財務諸表の統合した財務諸表における表示

⁵ ISA 220(改訂)案、第10項(d)

⁶ ISA 220(改訂)案、第10項(a)

⁷ ISA 320、監査の計画及び実施における重要性、第11項

要求事項

グループ監査の品質を管理し達成するリーダーシップの責任

12. ISA 220（改訂）案⁸を適用するにあたり、グループ監査責任者は、重要な判断及び到達した結論がグループ監査業務の種類及び状況を考慮して適切であるか否かを決定する基礎を得られるように、構成単位の監査人の作業を含め、グループ監査業務全体に十分かつ適切に関与しなければならない。（A19項からA20項参照）

受嘱及び更新

13. グループ監査責任者は、グループ財務諸表に対する意見を形成するための基礎となる十分かつ適切な監査証拠が合理的に入手できると期待できるかどうかを判断しなければならない。そのために、グループ監査チームは、構成単位を識別し、また構成単位の監査人を関与させるかどうかについての予備的な判断を行うために十分にグループについて理解しなければならない。（A21項からA24項参照）
14. グループ監査業務の受嘱又は更新後に、グループ監査責任者が十分かつ適切な監査証拠が得られないと結論づけた場合には、グループ監査責任者はグループ監査に対して発生しうる影響を検討しなければならない。（A25項参照）

契約業務の契約条件

15. グループ監査チームは、ISA 210⁹の適用に際して、監査チームに以下を提供する責任を認識し、理解している旨の同意をグループ経営者から得なければならない。（A26項参照）
- (a) 記録、文書及びその他の事項等、グループ経営者が認識しているグループ財務諸表の作成に関連する全ての情報へのアクセス。
 - (b) 監査チームがグループ監査のためにグループ経営者及び構成単位の経営者に要請する可能性のある追加の情報。
 - (c) 監査チームが監査証拠を取得する必要があると判断するグループ内の者への無制限のアクセス。

グループ経営者の管理が及ばないアクセス制限

16. グループ監査責任者は、グループ経営者の管理が及ばない制限のために、グループ経営者が監査チームに情報へのアクセス又はグループ内の者への無制限のアクセスを提供できないと結論づけた場合には、グループ監査に対して発生しうる影響を検討しなければならない。（A27項からA32項参照）

⁸ ISA 220(改訂)案、第13項

⁹ ISA 210、監査業務の契約条件の合意、第6項(b)及び第8項(b)

グループ経営者により課されたアクセスの制限

17. グループ監査責任者が以下を結論付けた場合、

- (a) グループ経営者により課された制限により、グループ監査チームが十分かつ適切な監査証拠を得られない可能性がある。
- (b) この制限の影響により、グループ財務諸表に対する意見が表明されない可能性がある。

グループ監査責任者は以下のいずれかを実施しなければならない：

- (i) 新規業務においては当該業務を受嘱しない、又は継続的な業務においては、適用法令上で解除可能な場合には、当該業務契約を解除する。
- (ii) 監査人が業務契約を解除することが法令により禁止されている場合、又は業務契約の解除が他の理由により不可能な場合には、グループ財務諸表の監査を可能な範囲で実施した上で、グループ財務諸表に関する意見を表明しない。（A31項からA33項参照）

構成単位の監査人が関与する場合の考慮事項

- 18. グループ監査責任者は、ISA 220（改訂）案¹⁰を適用するにあたり、十分かつ適切な監査証拠を得るために必要な範囲でグループ監査チームが構成単位の監査人の作業に関与できるかどうかを評価しなければならない。（A34項参照）
- 19. グループ監査チームは、第18項の評価の一環として、構成単位の監査人がグループ監査チームに協力することを確認するよう要請しなければならない。（A35項参照）

独立性に関する規定を含む職業倫理に関する規定

- 20. ISA 220（改訂）案¹¹を適用するにあたり、グループ監査責任者は以下に責任を負わなければならない。（A36項からA39項、A111項参照）
 - (a) グループ監査業務の種類と状況において適用される職業倫理に関する規定を構成単位の監査人が認識しているか判断する。
 - (b) グループ監査業務に関連する職業倫理に関する規定を構成単位の監査人が理解し、また遵守するであろうか及び特に独立しているかについて理解を得る。
 - (c) 監査報告書の日付より前に、独立性に関する規定を含む、グループ監査業務に関連する職業倫理に関する規定が満たされていることを構成単位の監査人に確認する。

¹⁰ ISA 220(改訂)案、第13項

¹¹ ISA220(改訂)案、第16項及び第17項並びに第21項

業務のリソース

21. ISA 220（改訂）案¹²を適用するにあたり、グループ監査責任者は以下を実施しなければならない。（A40項参照）
- (a) 構成単位の監査人が、構成単位において割り当てられた監査手続を実施する十分な時間を含む、適切な適性及び能力を有しているか判断する。（A41項からA45項参照）
 - (b) 構成単位の監査人の監査事務所に関して、監視と改善プロセス又は外部検査の結果について情報が提供された場合、当該情報のグループ監査との関連性を判断し、またグループ監査への影響を判断する。（A46項参照）
22. グループ監査責任者が第18項から第21項のいずれかの事項について重大な懸念を有している場合（構成単位の監査人がグループ監査に関連する独立性に関する規定を満たしていない場合を含む）、グループ監査チームは、当該構成単位の監査人を関与させずに、構成単位において実施される作業に関する十分かつ適切な監査証拠を取得しなければならない。（A47項及びA48項参照）

業務の実施

23. ISA 220（改訂）案¹³を適用するにあたり、グループ監査責任者は、構成単位の監査人の指揮及び監督並びに作業の査閲の種類、実施時期及び範囲について責任を負わなければならない。その場合、グループ監査責任者は以下を考慮しなければならない。（A49項からA52項参照）
- (a) グループ財務諸表において評価した重要な虚偽表示リスクが高い領域、又は特別な検討を必要とするリスクが識別された領域。
 - (b) グループ財務諸表における重要な判断を含む領域。

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

24. ISA 315（2019年改訂）¹⁴を適用するにあたり、グループ監査チームは以下の事項についての理解を得る責任を負わなければならない。（A53項からA55項、A69項及びA70項参照）
- (a) 以下を含むグループ及びグループ環境（A56項からA58項参照）
 - (i) 以下を含むグループの組織構造及びそのビジネスモデル
 - a. グループの業務又は活動の場所
 - b. グループの活動及び事業分野の性質並びにそれらが類似する程度
 - c. グループのビジネスモデルが情報技術（IT）の活用をどの程度統合しているか
 - (ii) 企業や事業単位の財務業績を評価するために社内外で用いられる測定基準の内容及び範

¹² ISA220(改訂)案、第25項及び第26項

¹³ ISA220(改訂)案、第29項

¹⁴ ISA 315（2019年改訂）、第19項

囲

- (b) グループ全体の会計方針と実務の一貫性を含む適用される財務報告の枠組み
- (c) 以下を含むグループの内部統制システム
 - (i) 統制の共通性の性質及び範囲（A59項からA63項参照）
 - (ii) グループは財務報告に関連する活動を集中化しているかどうか、そうであるならばその方法（A64項及びA65項参照）
 - (iii) サブ連結（ある場合）を含む、グループが利用する連結プロセス及び連結修正
 - (iv) グループ経営者は、情報システム及びその他の内部統制システムの構成要素において、グループ財務諸表の作成及び関連する財務報告責任を支援する重要な事項をどのように伝達するか。（A66項からA68項参照）

構成単位の監査人が関与する場合の考慮事項

- 25. グループ監査チームがリスク評価手続の立案及び実施を構成単位の監査人に割り当てる場合、グループ監査チームは、第32項の要求事項を履行する上で、これらの手続の結果を考慮しなければならない。（A71項参照）
- 26. グループ監査チームは、第25項が適用される場合、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別と評価に関連する可能性のある、構成単位の財務情報に関連する事項を構成単位の監査人に伝達しなければならない。
- 27. グループ監査チームは、ISA 550¹⁵を適用するにあたり、構成単位の監査人の作業に関連する、グループ経営者によって識別された関連当事者の関係又は取引、及びグループ監査チームが把握しているその他の関連当事者を構成単位の監査人に伝達しなければならない。（A72項参照）
- 28. ISA 570（改訂）¹⁶を適用するにあたり、グループ監査チームは以下を実施しなければならない。
 - (a) 構成単位の監査人の作業に関連する、グループの継続企業的前提に重要な疑義を生じさせる可能性のある、グループ経営者又はグループ監査チームによって識別された事象又は状況を構成単位の監査人に伝達する。
 - (b) グループ企業の継続企業的前提に重要な疑義を生じさせる可能性のある、構成単位の監査人によって識別された事象又は状況を構成単位の監査人に伝達する。

重要性

- 29. グループ監査チームは、グループ財務諸表の取引種類、勘定残高又は開示が各構成単位において分割されている場合、ISA 320¹⁷及びISA 450¹⁸を適用するにあたり、監査手続を計画し実施するた

¹⁵ ISA 550、関連当事者、第17項

¹⁶ ISA 570(改訂)、継続企業的前提

¹⁷ ISA 320、第11項

¹⁸ ISA 450、監査において識別された虚偽表示の評価、第5項

めに、以下の事項を決定しなければならない。

- (a) 構成単位の手続実施上の重要性。集計リスクに対処するために、当該金額はグループの手続実施上の重要性を下回らなければならない。（A73項からA76項参照）
- (b) 構成単位の財務情報において識別された虚偽表示をグループ監査チームに伝達する閾値。当該閾値は、グループ財務諸表にとって明らかに僅少と考えられる金額を超えてはならない。（A77項参照）

構成単位の監査人が関与する場合の考慮事項

- 30. グループ監査チームは、第29項に従って決定された金額を構成単位の監査人に伝達しなければならない。

重要な虚偽表示リスクの識別と評価

- 31. ISA 315（2019年改訂）¹⁹を適用するにあたり、第24項により得られた理解に基づき、グループ監査チームは、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別と評価に責任を負わなければならない。（A78項からA81項参照）

構成単位の監査人が関与する場合の考慮事項

- 32. グループ監査チームは、第25項に記載されているリスク評価手続又はグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別と評価に構成単位の監査人を関与させる場合、構成単位の監査人の作業の結果がグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別と評価のための適切な基礎を提供するかどうかを決定する際に、構成単位の監査人の作業の結果を検討しなければならない。（A82項からA84項参照）

評価した重要な虚偽表示リスクへの対応

- 33. グループ監査チームは、ISA330²⁰を適用するにあたり、実施すべきリスク対応手続の種類、実施時期及び範囲について責任を負わなければならない。（A85項からA93項参照）

連結プロセス

- 34. グループ監査チームは、連結プロセスから生じるグループ財務諸表の評価した重要な虚偽表示リスクに対応するためのリスク対応手続を立案し実施する責任を負わなければならない。これには以下が含まれなければならない。
 - (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、また該当する場合には、サブ連結に対するリスク対応手続の立案と実施のために、グループ財務諸表に含ま

¹⁹ ISA 315(2019年改訂)、第28項及び第29項

²⁰ ISA 330、第6項及び第7項

れているかどうかを評価する。（A94項参照）

(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。（A95項参照）

35. グループ監査チームは、企業又は事業単位の財務情報がグループ財務諸表に適用されているものと同じ会計方針に従って作成されていない場合、財務情報がグループ財務諸表の作成及び表示の目的のために適切に修正されているかどうかを評価しなければならない。
36. グループ財務諸表がグループとは異なる財務報告期間の期末日を有する企業又は事業単位の財務諸表を含んでいる場合には、グループ監査チームは、適用される財務報告の枠組みに従ってこれらの財務諸表に適切な修正が行われたかどうかを評価する責任を負わなければならない。

構成単位の監査人が関与する場合の考慮事項

37. グループ監査チームは、リスク対応手続の立案と実施を構成単位の監査人に割り当てる場合、グループ財務諸表の評価した重要な虚偽表示リスクへの対応の立案に関連する事項を構成単位の監査人に伝達しなければならない。（A96項からA101項参照）
38. 構成単位の監査人が実施すべきリスク対応手続を決定している、特別な検討を必要とするリスクを含むグループ財務諸表において評価した重要な虚偽表示リスクの高い領域については、グループ監査チームはそのリスク対応手続の適切性を評価しなければならない。
39. グループ監査チームは、第23項に従って、構成単位の監査人がサブ連結を含む連結プロセスに関してリスク対応手続を行う場合、構成単位の監査人の指揮及び監督並びにその作業の査閲の種類及び範囲を決定しなければならない。（A102項参照）
40. グループ監査チームは、構成単位の監査人とのコミュニケーションにおいて識別された財務情報（第44項(a)参照）が、グループ財務諸表に組み込まれている財務情報であるかどうか判断しなければならない。
41. グループ監査チームは、構成単位の監査人に対して以下を適時に伝達するよう要請しなければならない。
- (a) グループ経営者及びグループ監査チームによって以前には特定されていなかった関連当事者。
- (b) グループ企業の継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる可能性のある事象又は状況。

他の目的のために実施された監査からの監査証拠の利用

42. グループの一部である企業又は事業単位の財務諸表について監査が実施され、監査報告書が法令上又は他の理由により発行され、またグループ監査チームが当該作業を監査証拠としてグループ監査に利用する計画である場合、グループ監査チームは以下の事項を評価しなければならない（A103項からA104項参照）。
- (a) 実施された監査手続は、グループ財務諸表の評価した重要な虚偽表示リスクに対する適切な対応である。
- (b) 当該監査に使用される手続実施上の重要性は、グループ監査の目的に適している。

- (c) 構成単位の監査人の作業の利用に関して、第20項から第22項に記載される要求事項を含む本ISAの他の関連する要求事項が満たされている。（A105項参照）

グループ監査チームと構成単位の監査人との双方向のコミュニケーション

43. グループ監査チームは、構成単位の監査人の責任及びグループ監査チームの期待について、構成単位の監査人とコミュニケーションをとらなければならない。本コミュニケーションは、グループ監査を通して適切なタイミングで実施し、またグループ監査の様々なフェーズにおける構成単位の監査人の関与を反映しなければならない。（A106項からA111項参照）
44. グループ監査チームは、構成単位の監査人に対して、グループ監査チームのグループ監査に関する結論に関連する事項のコミュニケーションを要請しなければならない。当該コミュニケーションには、以下が含まなければならない。
- (a) 構成単位の監査人が監査手続の実施を要求された財務情報の特定
 - (b) 法令違反に関する情報
 - (c) 構成単位の監査人がリスク対応手続を実施した財務情報の未修正の虚偽表示で、第30項に従ってグループ監査チームが伝達した閾値を上回るもの
 - (d) 経営者の偏向が存在する兆候
 - (e) 実施した監査手続に関連して識別された内部統制システムの不備に関する記述
 - (f) 構成単位の経営者、構成単位のレベルでグループの内部統制システムに重要な役割を果たす従業員、又は不正が構成単位の財務情報の重要な虚偽表示となる場合における上記以外の者が関与する不正又は不正の疑いを含む、構成単位の監査人が構成単位の統治責任者に報告した又は報告を予定している他の重要な事項（A112項参照）
 - (g) 構成単位の監査人が構成単位の経営者に要請した経営者確認書に記載された例外的な事項を含め、グループ監査に関連する可能性がある、又は構成単位の監査人がグループ監査チームの注意を喚起したいと考える他の事項
 - (h) 構成単位の監査人の全体的な発見事項、結論又は意見
45. グループ監査チームは、以下を実施しなければならない
- (a) 当該コミュニケーションから生じた重要な事項について、構成単位の監査人、構成単位の経営者又はグループ経営者と適宜討議する。
 - (b) 構成単位の監査人の監査調書の一部を査閲する必要があるか及びその範囲を判断する。（A113項）
 - (c) 構成単位の監査人とのコミュニケーションが、グループ監査チームの目的に適しているかどうかを評価する。
46. グループ監査チームは、構成単位の監査人のコミュニケーションがグループ監査チームの目的に適していないと判断した場合には、構成単位の監査人又は他の情報源から追加の情報を得ることができるかどうかを検討しなければならない。グループ監査チームは、そのような情報が他の情報源から入手できない場合、第49項に従ってグループ監査への影響を検討しなければならない。

後発事象

47. グループ監査チームは、ISA 560²¹を適用するにあたり、構成単位の財務情報の日付とグループ財務諸表の監査報告書の日付の間に発生した事象について、適宜、構成単位の監査人に手続の実施を要請する等、グループ財務諸表上で修正又は開示が必要となる可能性のある事象を識別するために立案された手続を実施する責任を負わなければならない。（A114項参照）

構成単位の監査人が関与する場合の考慮事項

48. グループ監査チームは、構成単位の監査人がグループ財務諸表上で修正又は開示が必要となる可能性のある後発事象に気付いた場合には、グループ監査チームに通知するよう要請しなければならない。（A114項参照）

入手した監査証拠の十分性と適切性の評価

49. グループ監査チームは、ISA 330²²を適用するにあたり、構成単位の監査人が実施した作業を含め、実施した監査手続から、グループ財務諸表の監査意見の基礎となる十分かつ適切な監査証拠が得られているかどうかを評価しなければならない。（A115項参照）

グループ財務諸表の監査意見への影響の評価

50. グループ監査責任者は、未修正の虚偽表示（グループ監査チームによって識別されたものか構成単位の監査人によって伝達されたものかを問わない）の、及び十分かつ適切な監査証拠を得ることができなかった場合のグループ財務諸表の監査意見への影響を評価しなければならない。（A116項参照）

構成単位の監査人が関与する場合の考慮事項

51. グループ監査チームは、構成単位の監査人の作業が不十分であると結論づけた場合、どのような追加的な監査手続を実施すべきか、及びそれが構成単位の監査人とグループ監査チームのどちらによって実施されるべきかを判断しなければならない。

監査報告書

52. グループ財務諸表に関する監査報告書は、法令により義務付けられていない限り、構成単位の監査人の利用に言及してはならない。但し、法令により言及が義務付けられている場合、監査報告書において、当該言及がグループ監査責任者又はグループ監査責任者の監査事務所のグループ財務諸表の監査意見に対する責任を軽減しない旨を記載しなければならない。（A117項及びA118項参照）

²¹ ISA 560、後発事象、第7項

²² ISA 330、第26項

グループ経営者及びグループ統治責任者とのコミュニケーション

53. グループ監査チームは、ISA 265²³に従って、識別された内部統制システムの不備のうちどれをグループ統治責任者とグループ経営者に伝達するか判断しなければならない。この判断にあたり、グループ監査チームは、グループ監査チームによって識別された内部統制の不備、また構成単位の監査人によってグループ監査チームに伝達された内部統制の不備を考慮しなければならない。（A119項参照）

グループ経営者とのコミュニケーション

54. グループ監査チームは、不正を識別した場合、若しくは構成単位の監査人から不正について報告された場合（第44項(f)参照）、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ついて責任を有する者に通知するために、適切な階層のグループ経営者に適時にこれらの事項を伝達しなければならない。（A120項参照）
55. 構成単位の監査人は、法令又はその他の理由により、グループの一部を構成する企業又は事業単位の財務諸表に関して監査意見を表明することを要求される場合がある。グループ監査チームは、その場合、企業又は事業単位の財務諸表にとって重要であるとグループ監査チームが認識しているが、企業又は事業単位の経営者が把握していない可能性がある事項を、グループ経営者がその企業又は事業単位の経営者に通知するよう要請しなければならない。グループ経営者が当該事項を企業又は事業単位の経営者に伝えることを拒否した場合、グループ監査チームは、グループ統治責任者と当該事項について協議しなければならない。これらによっても解決しない場合には、グループ監査チームは法律上及び専門家としての守秘義務に従った上で、構成単位の監査人に対して、当該事項が解決されるまでは企業又は事業単位の財務諸表に対する監査報告書を発行しないよう助言するかどうか検討しなければならない。（A121項参照）

グループ統治責任者とのコミュニケーション

56. グループ監査チームは、ISA 260（改訂）²⁴及び他のISAによって要求されるものに加えて、以下の事項をグループ統治責任者に通知しなければならない。（A122項参照）
- (a) グループを構成する企業及び事業単位において実施すべき作業の概要、並びに構成単位の監査人が実施すべき作業に関してグループ監査チームが予定している関与の種類。（A123項参照）
 - (b) グループ監査チームが構成単位の監査人の作業を査閲したことによって判明した作業の品質に関する懸念事項、及びグループ監査チームがどのように当該懸念に対処したか。
 - (c) グループ監査の範囲に関する制限（例えば、人や情報へのアクセス制限に関する重要な事項）。
 - (d) 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果たしている従業員、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上記以外の

²³ ISA 265、統治責任者及び経営者への内部統制の不備のコミュニケーション

²⁴ ISA 260(改訂)、統治責任者とのコミュニケーション

者による不正又は不正の疑い。

監査調書

57. ISA 230²⁵を適用するにあたり、グループ監査チームは監査調書に以下を含めなければならない。（A124項、A129項及びA130項参照）
- (a) 業務の受嘱若しくは更新を決定する前に検討された、又は受嘱若しくは更新の後に生じた、人又は情報へのアクセスの制限に関する重要な事項、及びそのような事項への対処方法。
 - (b) グループ監査を計画し実施する目的における構成単位のグループ監査チームによる決定。
 - (c) 構成単位における手続実施上の重要性の決定、及び構成単位の財務情報における虚偽表示をグループ監査チームに伝達する際の閾値。
 - (d) グループ監査チームによる構成単位の監査人の指揮及び監督並びに作業の査閲の種類、実施時期及び範囲。（A125項からA128項参照）
 - (e) 以下を含む構成単位の監査人とのコミュニケーションに関する事項:
 - (i) 第27項及び第28項並びに第41項に従って伝達する必要がある事項
 - (ii) 第44項により要求される、構成単位の監査人、構成単位の経営者又はグループ経営者と討議した重要な事項にグループ監査チームがどのように対処したかを含む、グループ監査に関するグループ監査チームの結論に関連する事項
 - (f) グループ財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のある事項に関する構成単位の監査人の発見事項についての、グループ監査チームの評価及び対応。

* * *

適用指針

範囲（第1項、第3項参照）

- A1. 本ISAは、ISA 220（改訂）案の要求事項と適用指針を適用する際のグループ監査責任者とグループ監査チームのための特別な考慮事項を扱っており、これには構成単位の監査人の指揮及び監督並びにその作業の査閲に関するものが含まれる。
- A2. ISQM 1案²⁶は、審査を実施することが要求される業務を扱っている。ISQM 2案²⁷は、審査担当者の選任及び適格性、並びにグループ監査を含む審査の実施及び文書化に関する審査担当者の責任

²⁵ ISA 230、監査調書、第8項から第11項及びA6項

²⁶ 品質マネジメントに関する国際基準(ISQM)1案、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。ISQM 1案と記載された場合、全て2020年3月にIAASBに提出された版を指す。

²⁷ ISQM 2案、審査。ISQM 2案と記載された場合、全て2020年3月にIAASBに提出された版を指す。

を扱っている。

- A3. グループの企業又は事業単位は、それらが包含する企業又は事業単位（すなわち、サブグループ）の財務情報を含めたグループ財務諸表を作成することもある。したがって、本ISAはそのようなサブグループに適用される。
- A4. 監査人は、本ISAが適用される場合、グループ財務諸表の評価した重要な虚偽表示リスクに対応するための監査手続を計画し実施するための適切な方法を決定する。このため、グループ監査チームは、（グループ監査チーム又は代わりに構成単位の監査人が）監査手続を行う構成単位を決定する際に、職業的専門家としての判断を行使する。グループ監査を計画し実施する目的で構成単位を捉える方法は、グループの構造により影響を受ける可能性があるが、例えば、法人組織、所在地又は事業分野等、グループが組織される方法と整合している可能性がある又は整合していない可能性がある。
- A5. 例えば、適用される財務報告の枠組みの規定により連結することが要求される15の法人組織からなるグループの場合（すなわち、グループ財務諸表）、監査人は、情報システムと内部統制システムの共通性に基づき、これら15の法人組織を三つの構成単位に結合することにより、グループ監査を計画し実施する可能性がある。
- A6. また、グループは、グループ内の複数の企業又は事業単位に適用される活動又はプロセスを、例えば、シェアード・サービス・センターの使用を通じて集中化することがある。このような集中化された活動がグループの財務報告プロセスに関連しており、またその拠点で監査手続が実施されている場合、グループ監査チームは、シェアード・サービス・センターがグループ監査の目的において構成単位であると判断する可能性がある。

構成単位の監査人の関与（第4項参照）

- A7. 構成単位の監査人の関与は、様々な理由により必要となる可能性がある。例えば、複数の管轄区域にわたって多くの構成単位が存在する場合、グループ監査チームは、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、また対応するために構成単位の監査人の支援を必要とする可能性がある。
- A8. グループ監査チームは、本ISAの要求事項を満たすために、構成単位の監査人に対して一定の監査手続を割り当てる又は構成単位の監査人から情報を入手することを決定する可能性がある。例えば、本ISAの第24項に従って継続的なグループ監査のためにグループ及びグループ環境についての理解を得る場合、グループ監査チームは、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクに影響を及ぼす可能性のある、構成単位の事業の重大な変更があるかどうか構成単位の監査人と討議することがある。付録1は、グループ監査に構成単位の監査人が関与するかどうか及びどの程度関与するかをグループ監査チームが決定する際に考慮する可能性がある事項についての追加の指針を提供している。

職業的専門家としての懐疑心（第5項参照）

- A9. SA 220案（改訂）²⁸は、業務レベルでの職業的専門家としての懐疑心の行使に対する障害、職業

²⁸ ISA 220(改訂)案、A35項からA37項

的専門家としての懐疑心の行使を妨げる可能性のある無意識の監査人の偏向、及び業務レベルでの職業的専門家としての懐疑心の行使に対する障害を緩和するために監査チームが講じる可能性のある措置の例を示している。グループ監査業務は、監査チームによる職業的専門家としての懐疑心の行使に対して、追加的な課題を提起する可能性がある。例えば、複数の管轄区域にわたって多数の構成単位が存在する場合、グループ財務諸表の重要な事項に関して、構成単位の監査人、構成単位の経営者及びグループ経営者からの矛盾する情報に対してグループ監査チームが留意することが重要である可能性がある。また、異なる所在地の構成単位の監査人は異なる文化的影響を受け、それが、当該監査人が陥りやすい偏向の種類に影響を与える可能性がある。

- A10. ISA 315 (2019年改訂)²⁹、ISA 540 (改訂)³⁰及び他のISAの要求事項及び適用指針は、監査人が職業的専門家としての懐疑心を行使する監査領域の例、又は監査人が職業的専門家としての懐疑心をどのように行使したかに関する証拠を提供するのに適切な文書が役立つ例も提供する。

定義

集計リスク (第9項(a)参照)

- A11. 集計リスクは全ての財務諸表監査に存在するが、構成単位ごとに分割された取引種類、勘定残高又は開示に対して監査手続が行われる可能性が高いため、グループ監査業務において集計リスクを理解し対処することが特に重要である。

構成単位 (第9項(b)参照)

- A12. A4項で記載したように、グループ監査チームは、監査手続が実施される構成単位を決定する際に職業的専門家としての判断を行使する。グループ監査チームは、グループ監査を計画し実施する目的で特定の企業又は事業単位を結合することができるが、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクに関するグループ監査チームの検討は、グループを構成する全ての企業及び事業単位を包含する。言い換えれば、グループ監査におけるグループ監査チームの構成単位の捉え方、及びグループ監査の実施を円滑に進めるための企業又は事業単位の結合方法は、連結プロセスに含まれる全ての企業及び事業単位を考慮するものである。

構成単位の監査人 (第9項(c)参照)

- A13. 本ISAにおいて監査チームには、グループ監査チームと構成単位の監査人のメンバーが含まれている。監査チームには、グループ監査チームの監査事務所の者が含まれており、またネットワーク・ファーム、ネットワーク・ファームではない監査事務所、又は外部のサービス・プロバイダーの者が含まれることがある。
- A14. 状況によっては、グループ監査チームは、取引種類、勘定残高又は開示に関する集中化されたテストを実施することもあれば、構成単位に関連した監査手続を実施することもある。このような状況では、本ISAの目的上、グループ監査チームは構成単位の監査人とはみなされない。

²⁹ ISA 315(2019年改訂)、A238項

³⁰ ISA 540(改訂)、会計上の見積り及び関連する開示の監査、A11項

構成単位の経営者（第9項(d)参照）

- A15. 構成単位の経営者とは、グループの一部である企業や事業単位の財務情報や他の活動（例えば、シェアード・サービス・センターでの取引の処理）に責任を有する経営者を指す。グループ監査チームが企業又は事業単位を構成単位に結合する場合（A4項からA6項参照）、構成単位の経営者は、その構成単位に関連して実施される監査手続の対象となる財務情報又は取引処理に責任を有する経営者を指す。

連結プロセス（第11項参照）

- A16. グループ財務諸表の作成及び表示に関する要求事項は、適用される財務報告の枠組みに明記されることがあり、グループ財務諸表に含めるべき企業又は事業単位の財務情報の決定に影響を与える可能性がある。例えば、ある企業（親会社）が過半数の持分を所有する等の方法により、1つ又は複数の他の企業（子会社等）を支配している場合には、連結財務諸表の作成を要求する枠組みもある。適用される財務報告の枠組みは、場合によっては、親会社を有さないが共通支配下の企業についての結合財務諸表の表示に関する別個の要求事項を含んでおり、又はかかる結合財務諸表の表示を認めることがある。
- A17. 単一の企業内の支店又は部門が別個の支店又は部門の経理を通じて財務情報を作成する場合、支店間又は部門間の取引及び残高の消去を含め、支店又は部門の財務情報を企業の財務諸表に取り込んで集計することが財務報告の枠組みにより要求される可能性がある。状況によっては、支店又は部門の会計は一元的に行われ、集計を必要とする支店又は部門の個別に作成された財務情報は存在しない可能性がある。このような状況では、財務情報が第11項に記載されているような連結プロセスの対象となる他の企業又は事業単位が存在しない限り、この財務諸表はグループ財務諸表ではなく、したがって本ISAは適用されない。
- A18. 連結プロセスの詳細な側面は、グループの構造や財務報告のプロセスを含む情報システムに依存し、グループによって異なる。しかしながら、連結プロセスでは、グループ内の取引及び残高の消去、並びに該当する場合には、グループ財務諸表に含まれる企業又は事業単位の異なる報告期間の影響等の検討を行う。

グループ監査における品質の管理と達成のためのリーダーシップの責任（第12項参照）

- A19. グループ監査責任者がISA 220（改訂）案の全ての要求事項に単独で対処することは、特に監査チームが複数の拠点における多数の構成単位の監査人を含む場合、可能又は実際的ではない可能性がある。ISA 220（改訂）案³¹は、業務レベルでの品質管理において、監査責任者を支援するために、監査責任者が手続、業務又は他の行為の立案又は実施に関する責任を、適切な技能のある又は適切に経験を積んだ監査チームのメンバーに割り当てることを許容している。したがって、グループ監査責任者は監査チームの他のメンバーに責任を割り当てることができ、また当該メンバーはさらに責任を割り当てることのできる。このような状況において、ISA 220（改訂）案は、監査責任者が業務品質を管理し達成する全体的な責任を継続して負うことを要求している。³²

³¹ ISA 220(改訂)案、第15項

³² ISA 220(改訂)案、第15項

A20. 監査事務所が定めた方針や手続、又は共通のネットワーク要求事項又はネットワーク業務である方針や手続は、グループ監査チームと構成単位の監査人のコミュニケーションを促進し、またグループ監査チームによるその構成単位の監査人の指揮及び監督並びにその作業の査閲を支援することにより、グループ監査責任者に役立つ可能性がある。

受嘱及び更新

十分かつ適切な監査証拠を取得することが合理的に見込まれるかどうかの判断（第13項及び第14項）

A21. グループ監査責任者は、適切な監査証拠が合理的に入手可能であると見込まれるかどうかを判断する際に、以下の事項についての理解を得る可能性がある。

- 法的及び組織的な構造の両方を含むグループ構造
- 活動が行われる産業と規制、経済、及び政治の環境を含む、グループにとって重要な事業活動
- 受託会社の利用
- シェアード・サービス・センターの利用
- 連結プロセス
- グループ監査チームは以下であるかどうか
 - グループ統治責任者、グループ経営者、構成単位の統治責任者、構成単位の経営者、構成単位の情報への制限のないアクセスを有する。
 - 構成単位の財務情報に対して必要な作業を行うことができる。

A22. 新規業務の場合、A21項の事項に関するグループ監査チームの理解は以下から得ることができる。

- グループ経営者から提供される情報
- グループ経営者とのコミュニケーション
- グループ統治責任者とのコミュニケーション
- 該当する場合、構成単位の経営者又は前任のグループ監査チームとのコミュニケーション

A23. 継続的な業務については、例えば、以下のような重要な変更によって監査証拠の入手が影響を受ける可能性がある。

- グループ構造の変更（例えば、買収、売却、再編、又はグループ財務報告システムの組織形態の変更）
- グループにとって重要な構成単位の事業活動の変更
- グループ統治責任者、グループ経営者、又は監査手続が実施されることが予想される構成単位の主要な経営者の構成の変更
- グループ又は構成単位の経営者の誠実性と能力に関して、グループ監査チームが有する新たな懸念

- 適用される財務報告の枠組みの変更

A24. 文化や翻訳の問題及び異なる法令（データへのアクセスを制限する規制等）により、グループ監査チーム以外の管轄区域の構成単位からグループ監査において十分かつ適切な監査証拠を入手する場合、より複雑な問題が生じる可能性がある。

A25. グループ監査責任者がグループ監査業務を受嘱した後に、監査チームが十分かつ適切な監査証拠を得る能力に影響を与える可能性がある制限が課されることがある。このような制限には、以下に影響を与える制限が含まれる可能性がある。

- 構成単位の情報、構成単位の経営者や統治責任者、又は構成単位の監査人（グループ監査チームが求める関連する監査調書を含む）へのグループ監査チームのアクセス
- 構成単位の財務情報に対して実施する作業

例外的な状況では、適用される法令により契約解除が認められる場合には、当該制限が契約解除につながる可能性がある。このような状況では、ISA 705（改訂）³³に従って、グループ財務諸表に対する意見形成において、十分かつ適切な監査証拠を入手できないことが評価される必要がある。

監査の契約条件の合意（第15項参照）

A26. ISA 210は、経営者又は統治責任者と監査契約の条件に適宜合意することを監査人に要求している。³⁴契約条件は適用される財務報告の枠組みを指定する。³⁵以下のような追加の事項が、グループ監査契約の条件に含まれることがある。

- グループ監査チームと構成単位の監査人のコミュニケーションは、法令で可能な限り制限されないようにすべきである。
- 構成単位の監査人と構成単位の経営者又は構成単位の統治責任者との間の重要なコミュニケーション（内部統制の重要な不備に関するコミュニケーションを含む）は、グループ監査チームに伝達されるべきである。
- 財務報告に関する事項に関する規制当局と構成単位のコミュニケーションは、グループ監査チームに伝達されるべきである。
- グループ監査チームは、構成単位において作業を実施すること、又は構成単位の監査人に作業を実施するよう要請することを許可されるべきである。

情報又は人へのアクセスに関する制限（第16項から第17項参照）

A27. 情報や人へのアクセスの制限は、グループ監査チームが十分かつ適切な監査証拠を得る要求事項を緩和するものではない。

A28. 構成単位の経営者により課される制限、法令又はその他の状況（戦争、内乱や疫病の発生等）等

³³ ISA 705(改訂)、独立監査人の監査報告書における除外事項付意見

³⁴ ISA 210、第9項

³⁵ ISA 210、第10項

の様々な理由により、情報や人へのアクセスが制限されることがある。

- A29. 多くの場合、グループ監査チームは、例えば以下により、情報や人へのアクセスに関する制限を克服できる可能性がある。
- 国境を越えた関連する監査調書の送付を法令により制限されている場合、グループ監査チームは、以下の一つ又は複数の方法により監査調書にアクセスできる可能性がある。
 - 構成単位の拠点の往査
 - 法令で禁止されていない場合、関連する監査調書を遠隔で査閲する。
 - 関連する情報を要約した文書を作成し、また当該文書について討議することを構成単位の監査人に要請する。
 - 構成単位の監査人と実施した手続について討議する。
 - 持分法を適用している企業に対してグループが非支配持分を有している場合、グループ監査チームは以下により当該制限を克服できる可能性がある。
 - グループによる企業の財務情報へのアクセスに関する規定の有無（例えば、共同支配企業の契約条件又は他の投資契約の条件）を判断し、また当該権利の行使を経営者に要請する。
 - グループ経営者もグループ財務諸表を作成するために当該企業の財務情報を入手するため、グループ経営者から入手可能な財務情報を考慮する。
 - 非支配企業の監査済み財務諸表、公開情報の文書、又は資本性金融商品の公表価格等の公開情報を考慮する。
 - 入手した監査証拠の裏付けとなる又は入手した監査証拠に役立つ可能性がある他の情報源を考慮する。例えば、グループが非支配企業の役員会のメンバー又は統治責任者のメンバーを有している場合、非支配企業及びその事業や財務状況について彼らと討議することが有益な情報源となる可能性がある。
 - 戦争、内乱や疫病の流行が構成単位の監査人による関連する監査調書へのアクセスを制限する場合、グループ監査チームは、構成単位の監査人の所在地とは違う場所で構成単位の監査人と面談する、又は法令により禁止されていない場合、関連する監査調書を遠隔で査閲することができる可能性がある。
 - 構成単位の経営者や構成単位の統治責任者へのアクセスが制限されている場合、グループ監査チームは、グループ経営者又はグループ統治責任者と協力することにより自ら作業を実施することができる可能性がある。

- A30. グループ監査チームが当該制限を克服できない場合、グループ監査チームはその制限についてグループ監査チームの監査事務所に伝達することがある。グループ監査チームの監査事務所は、規制当局、上場当局又は他の者と当該制限についてコミュニケーションを行う可能性がある。また、グループ経営者が規制当局とコミュニケーションを行うよう促すこともある。これは、当該制限が、例えばある主要な国の戦争、内乱又は疫病の発生のために、当該管轄区域の又は同じ監査事務所による複数の監査に影響を与える場合には、特に有益であろう。
- A31. アクセスの制限は、グループ監査に対する別の影響を有する可能性がある。例えば、グループ経営者により制限が課された場合、グループ監査チームは、グループ監査チームの質問に対するグループ経営者の回答の信頼性を再検討する必要がある、またグループ経営者の誠実性に疑問を抱く可能性がある。

グループ財務諸表の監査報告書に当該制限が与える影響

- A32. ISA 705（改訂）には、グループ監査チームが十分かつ適切な監査証拠を得ることができない状況に対処する方法に関する要求事項と適用指針が記載されている。本ISAの付録2には、持分法で会計処理される構成単位に関してグループ監査チームが十分かつ適切な監査証拠を入手できなかったことに基づき、グループ財務諸表に対する限定付意見が記載された監査報告書の事例が記載されている。

グループ監査責任者が契約を締結しない又は解除することを禁止する法令

- A33. グループ監査責任者が契約を締結しない又は解除することを法令が禁止することがある。例えば、いくつかの管轄区域では、監査人が特定の期間内において任命され、その期間の終了まで契約の解除が禁止される。また、公的部門においては、委任の性質及び公共の利益の考慮により、契約を締結しない又は解除する選択肢を監査人が利用できない可能性がある。このような状況では、本ISAの要求事項は依然としてグループ監査に適用され、またグループ監査チームが十分かつ適切な監査証拠を入手できなかった場合の影響については、ISA 705（改訂）により対処する。

構成単位の監査人が関与する場合の考慮事項（第18項及び第19項参照）

- A34. グループ監査チームが必要な範囲で構成単位の監査人の業務に関与することができるかどうかを評価するにあたり、グループ監査チームは、グループ監査チームが求めている関連する監査調査を含め、構成単位の監査人へのアクセスが制限されていないかどうかを理解する可能性がある。また、グループ監査チームは、別の管轄区域に拠点がある構成単位に関する監査証拠が別の言語で記載されている可能性があるため、グループ監査チームが使用するために翻訳される必要があるかどうかについて理解する可能性がある。
- A35. 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チームに協力することを確認することを要請する場合、グループ監査チームは、また、構成単位の監査人に対してグループ監査チームの指示に従って作業を実施することを確認するよう要請する可能性がある。

独立性に関する規定を含む職業倫理に関する規定（第20項参照）

- A36. グループ監査業務のために構成単位において作業を実施する場合、構成単位の監査人は、グループ監査に関連する独立性に関する規定を含む職業倫理に関する規定に従う。そのような規定は、構成単位の監査人の管轄区域における法令又は他の理由からグループの一部である企業又は事業単位の財務諸表に対する監査を実施する際に構成単位の監査人に適用される規定とは異なっている又は追加となる場合がある。
- A37. 職業倫理に関する規定を伝達するにあたり、グループ監査チームは、グループ監査業務に関連する職業倫理に関する規定について、構成単位の監査人に追加の情報又は研修が必要かどうかを検討する可能性がある。
- A38. ISA 220（改訂）案においては、監査チームの職業倫理に関する規定の違反又は違反の疑いについて、必要に応じて観察及び質問を行い、監査業務全体を通じて留意することが監査責任者に要求されている。³⁶グループ監査においては、特に構成単位の監査人が共通のネットワーク業務を使用していない場合、職業倫理に関する規定の違反又は違反の疑いに気付くのがより困難になる可能性がある。そのような状況では、グループ監査チームは、また、構成単位の監査人に対して、関連する情報をグループ監査責任者に伝達するよう指示する可能性がある。
- A39. ISQM 1に記載されているように、業務について提示された報酬が業務の種類と状況を考慮すると不十分であり、それによって、職業的専門家としての基準及び適用される法令上の要求事項に従って監査事務所が業務を実施する能力が低下する状況が発生することがある。構成単位の監査人への配分を含む報酬の水準及び必要とされるリソースとの関係の程度は、監査手続が実施される複数の構成単位が存在する等のグループ監査業務において、監査事務所にとってより重要な考慮事項となる可能性がある。国際会計士倫理基準審議会（IESBA）の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）は、報酬及びその他の対価の取決めにより生じる可能性のある基本原則の遵守及び独立性に対する阻害要因に対処する要求事項と適用指針を規定している。

業務のリソース（第21項参照）

- A40. 業務を実施するのに十分かつ適切なリソースが監査チームに割り当てられているか又は利用可能になっているかの判断は、グループ監査業務の場合より困難になる可能性がある。これは、監査業務が、協力するのがより困難な異なる特性（言語、時差、文化等）を持つ異なる拠点で行われるためである。また、同じ監査事務所ではない構成単位の監査人との業務は、特に構成単位の監査人が異なる品質マネジメントシステムを有している場合には、同じ監査事務所の者との業務の実施とは異なる場合がある。この相違は、グループ監査チームと構成単位の監査人の間の監査の基本的な方針と監査計画の調整に対し課題を生じさせる可能性がある。グループ監査責任者とグループ監査チームが適切かつ適時に関与することで、この課題に対処することが可能となる可能性がある。

³⁶ ISA 220(改訂)案、第19項

構成単位の監査人の適性及び能力（第21項(a)参照）

- A41. 構成単位の監査人が適切な適性及び能力を有しているかどうかを判断することは、グループ監査責任者による構成単位の監査人の指揮及び監督並びにその作業の査閲の種類、実施時期及び範囲に影響を与える。構成単位の監査人が適切な適性及び能力を有しているかどうかを判断することは、職業的専門家としての判断に関する事項であり、グループ監査業務の種類と状況に影響される。
- A42. 構成単位の監査人が、グループ監査の目的のために構成単位において必要な手続を実施するための適切な適性及び能力を有しているかどうかを判断するにあたり、グループ監査責任者は以下のような事項を考慮する可能性がある。
- 構成単位の監査人に関する過去の経験又は知識
 - 構成単位の監査人の専門的な技能（業種特有の知識等）
 - グループ財務諸表に関連する適用される財務報告の枠組み及びグループ経営者が提供する指示に対する構成単位の監査人の理解
 - 例えばグループ監査チーム及び構成単位の監査人が以下であるか等、グループ監査チーム及び構成単位の監査人が共通の品質マネジメントシステムの対象となる程度
 - 業務を実施するために共通のリソースを使用する（例えば、監査手法又は情報技術（IT）アプリケーション）。
 - 業務の実施に影響を与える共通の方針や手続を共有する（例えば、業務の指示や監督及び作業の査閲、又はコンサルテーション）。
 - 共通の監視活動の対象となっている。
 - 共通のリーダーシップや共通の文化環境を含む、他の共通性を有する。
 - 以下の一貫性又は類似性
 - 法令又は法制度
 - 言語及び文化
 - 教育及び研修
 - 専門家の監督、規律及び外部の品質保証
 - 専門家団体及び職業専門家としての基準
 - 構成単位の経営者、統治責任者及び他の主要な者（内部監査人等）とのやりとりで得た情報
- A43. 構成単位の監査人の適性及び能力を判断する手続には、例えば、以下が含まれる。
- 以下を含むグループ監査チームの監査事務所がグループ監査チームに伝達した情報の評価
 - グループ監査チームと構成単位の監査人が同じ監査事務所である場合、監視及び改善に

関連する監査事務所の継続的なコミュニケーション。³⁷

- ネットワーク・ファーム全体でネットワークが実施した監視活動の結果に関するネットワークからの情報。
 - A51項の事項を構成単位の監査人と討議する。
 - 第20項に記載する事項を書面で確認するよう構成単位の監査人に要請する。
 - グループ監査責任者の監査事務所内の者と、構成単位の監査人の適性及び能力について討議する。
 - 構成単位の監査人が属する職業的専門家団体、構成単位の監査人が登録や届出等を行う当局、又は他の第三者からの確認を得る。
 - 次年度以降は、構成単位の監査人に対して、第21項(a)及び(b)に掲げる事項に関して、前年度より変更がないか確認するよう要請する。
 - 公表された外部検査報告書を入手する。
- A44. グループ監査責任者の監査事務所及び構成単位の監査人の監査事務所は、同一ネットワークのメンバーであり、共通のネットワークの要求事項の対象となり、又は共通のネットワーク業務を利用する可能性がある。³⁸構成単位の監査人がグループ監査業務を支援するために作業を実施する適切な適性と能力を有しているかどうかを判断する際に、グループ監査責任者は、そのようなネットワーク要求事項、例えば、専門的研修や採用に対処している事項又は監査手法や関連する導入ツールの使用を要求する事項に依拠することができる可能性がある。監査事務所は、ISQM 1案に従って、品質マネジメントシステムをデザイン、実施及び運用する責任を負い、また監査事務所は、監査事務所及び実施する業務の種類と状況を考慮して、品質マネジメントシステムにおいて適切に使用するために、ネットワーク要求事項又はネットワーク業務を調整又は補完することが必要な場合がある。

自動化されたツール又は技法（第21項(a)参照）

- A45. ISA 220（改訂）案³⁹に記載されているように、監査チームが適切な適性及び能力を有するかどうかを判断する際に、グループ監査責任者は、自動化されたツール又は技法の利用における構成単位の監査人の専門知識等の事項を考慮する可能性がある。グループ監査チームが、構成単位の監査人が監査手続を実施する際に特定の自動化されたツール及び技法を使用することを要求する場合、そのような自動化されたツール及び技法の使用においてはグループ監査チームの指示に従う必要があることを、グループ監査チームは構成単位の監査人とのコミュニケーションに含める可能性がある。

³⁷ ISQM 1案、第53項

³⁸ ISQM 1案、第58項及び第59項

³⁹ ISA 220(改訂)案、A20項

監視及び改善（第21項(b)参照）

A46. グループ監査チームは、外部検査の報告書又は構成単位の監査人から、構成単位の監査人の監査事務所に関連する不備に関する情報を提供されることがある。これらの情報は、構成単位の監査人の適性及び能力に関するグループ監査チームの理解に関連する可能性がある。グループ監査チームと構成単位の監査人が、同じネットワークのメンバーであり、またネットワーク・ファームの品質マネジメントシステム全体にわたってネットワークが行う共通の監視活動の対象である場合、ネットワークの監視活動の結果にもそのような情報が含まれる場合がある。この情報は、構成単位の監査人に対する監査責任者の指揮及び監督ならびにその作業の査閲の種類、実施時期及び範囲に影響を与える。

構成単位の監査人に関するグループ監査チームの理解の適用（第22項参照）

A47. 構成単位の監査人が、グループ監査に関連する独立性に関する規定を満たさない場合、構成単位の監査人の作業に関与する、又は構成単位の財務情報に関する追加的なリスク評価手続若しくはリスク対応手続を実施することにより構成単位の監査人の業務を補完することでは、グループ監査チームはその状況を克服することはできない。

A48. しかしながら、グループ監査チームは、構成単位の監査人の職業的専門家としての能力について深刻であると判断されない懸念（例えば、業界特有の知識の不足）又は構成単位の監査人が監査人を積極的に監督する環境下で業務を実施していないという事実については、構成単位の監査人の作業への関与を増やす、又は構成単位の財務情報に対するリスク対応手続を直接行うことによって、これらの懸念を克服することができる可能性がある。

業務の実施（第23項参照）

A49. グループ監査責任者が、指揮、監督及び査閲の種類、実施時期及び範囲を単独で決定することは、特に、監査チームが複数の拠点に配置される可能性のある多数の構成単位の監査人を含む場合には、可能又は実際的ではない可能性がある。業務レベルでの品質管理において、グループ監査責任者は、監査チームの他のメンバーにそのような責任を割り当てることができる。

A50. グループ監査チームの監査事務所以外の監査事務所からの構成単位の監査人であれば、監査チームのメンバーの指揮及び監督並びにその作業の査閲の種類、実施時期及び範囲に関連して、監査事務所の方針や手続が異なる又は異なる措置を講じる必要がある可能性がある。特に、監査事務所の方針や手続は、例えば、構成単位の監査人とのコミュニケーションの方法、内容及び時期に関して、構成単位の監査人に対するグループ監査チームの指示書の使用を含む、監査事務所又はネットワーク内の監査チームのメンバーに適用されるものとは異なる措置を講じることを監査事務所又はグループ監査責任者に要求する可能性がある。ISA 220（改訂）案は、このような状況下で講じる必要がある措置の例を示している。⁴⁰

A51. さらに、構成単位の監査人の作業の指揮及び監督並びに査閲の種類、実施時期及び範囲は、業務の種類及び状況を考慮して調整される可能性がある。例えば、

- 評価した重要な虚偽表示リスク。例えば、グループ監査チームが特別な検討を必要とするリ

⁴⁰ ISA 220(改訂)案、A24項参照

スクを含む構成単位を特定した場合、構成単位の監査人の指揮及び監督の範囲をこれに応じて引き上げ、また構成単位の監査人の監査調書を詳細に査閲することが適切である可能性がある。

- 監査業務を実施する構成単位の監査人の適性及び能力。例えば、グループ監査チームに構成単位の監査人との業務経験がない場合、グループ監査チームは、業務の実施時に詳細な指示を伝えるか、又は構成単位の監査人に対するより直接的な監督を行う可能性がある。
- 監査チームメンバーの所在地（サービス提供センターを利用する場所を含め、複数の拠点に監査チームメンバーが分散している程度を含む）。
- 構成単位の監査人の監査調書へのアクセス。例えば、構成単位の監査人の監査調書をその管轄区域から移転することができない場合、構成単位の監査人のより直接的な監督、及び構成単位の監査人の監査調書の直接的な又は電子的な査閲の強化が適切となる可能性がある（A27項からA32項も参照）。

A52. グループ監査責任者が構成単位の監査人を指揮及び監督し、またその作業を査閲する方法は様々である。例えば:

- 識別し評価されたリスク、論点、発見事項及び結論を伝達するための構成単位の監査人との会議又は電話。
- 構成単位の監査人の監査調書を直接、又は法令により許容されている場合遠隔で査閲する。
- 構成単位の監査人と構成単位の経営者との最終の会議及び他の主要な会議に参加する。

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（第24項参照）

A53. ISA 315（2019年改訂）には、企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み、並びに企業の内部統制システムについての理解を得る際に、監査人が考慮する可能性のある事項に関する指針が記載されている。⁴¹本ISAの付録3は、グループの財務報告プロセス及び連結プロセスに関する統制を含め、グループの内部統制システムの構成単位についてさらに説明している。

A54. グループの情報システム及び財務報告のプロセスは、組織構造（例えば、親会社や1社以上の子会社、共同支配企業若しくは持分法で会計処理される投資会社、本社と1社以上の部門や支店、又はその両方の組合せ等）と密接に関連している可能性がある。しかしながら、グループによっては、その情報システムを機能、プロセス、製品やサービス（若しくは製品群やサービス群）、又は所在地域ごとに構築することもある。このような場合、グループ経営者又は構成単位の経営者がグループ財務諸表に含まれる財務情報を作成する企業又は事業単位は、機能、プロセス、製品やサービス（若しくは製品群やサービス群）、又は所在地域である可能性がある。

A55. 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についてのグループ監査チームの理解は、以下の者とのコミュニケーションを通じて得られる可能性がある。

- グループの内部統制システム、会計方針及び実務、並びに連結プロセスの知識を有する者を

⁴¹ ISA 315(2019年改訂)、A50項からA89項参照

含む、グループ経営者又は構成単位の経営者

- 構成単位の監査人
- グループの一部である企業又は事業単位の財務諸表に関して、法令又はその他の理由により監査を実施する監査人

グループ及びグループ環境（第24項(a)参照）

- A56. グループの組織構造とそのビジネスモデルを理解することにより、グループ監査チームは、以下の事項を理解できる可能性がある。
- グループ構造の複雑さ。グループは、複数の拠点におけるものを含む、いくつかの子会社、部門又は他の事業単位を有する可能性があり、単一の企業よりも複雑である可能性がある。また、グループの法的構造は（例えば税務目的で）、事業上の構造とは異なっている可能性がある。複雑な構造は、のれん、共同支配企業又は特別目的事業体の会計処理が適切に行われているかどうか及び適切に開示されているかどうか等、重要な虚偽表示が行われやすくなる要因を生じることが多い。
 - グループの事業の地理的な所在地。多数の地理的な所在地を有するグループであることは、重要な虚偽表示が行われやすくなる可能性がある。例えば、地理的な所在地が異なれば、言語、文化及び商習慣が異なる可能性がある。
 - グループのIT環境の構造と複雑さ。複雑なIT環境は、重要な虚偽表示が行われやすくなる要因となることが多い。例えば、グループが、最近の買収や合併によって統合されていない複数のITシステムにより複雑なIT環境を有する場合がある。したがって、ITアプリケーション、データベース及びIT環境の他の側面の脆弱性を含む、IT環境のセキュリティの複雑さを理解することが特に重要であろう。また、グループは、そのIT環境の側面について、一つ又は複数の外部のサービス・プロバイダーを利用することもある。
 - 規制環境を含む関連する規制要因。様々な法令が、重要な虚偽表示が行われやすくなる要因となる可能性がある。グループには、様々な管轄区域で極めて複雑な法令の対象となる業務、及び異なる種類の法令の対象となる多業種で事業を展開するグループ内の企業や事業単位が存在する場合がある。
 - 所有権、及び所有者と関連当事者を含む他の者や企業との関係。複数の管轄区域において活動しているグループ、並びに設立、買収及び共同支配企業による所有権の変更がある場合には、所有権及びその関係性を理解することはより複雑になる可能性がある。これらの要因は、重要な虚偽表示が行われやすくなる可能性がある。
- A57. グループの活動や事業分野がどの程度類似しているかを理解することによって、グループ監査チームは、構成単位全体における類似した重要な虚偽表示リスクを識別し、また適切な対応をデザインすることができる可能性がある。
- A58. 企業又は事業単位の経営成績は、通常、グループ経営者によって測定されレビューされる。グループ経営者に質問することにより、グループの企業及び事業単位の業績を評価して措置を講じるために、グループ経営者が特定の主要な指標に依拠していることが明らかになる可能性がある。そのような業績評価指標をグループ監査チームが理解していることにより、以下を識別できる可

能性がある。：

- 重要な虚偽表示リスクが行われやすい領域（例えば、一定の業績評価指標を達成する構成単位の経営者のプレッシャー等）
- グループの財務報告プロセスに対する統制

グループの内部統制システム

統制の共通性の内容と程度（第24項(c)(i)参照）

- A59. グループ経営者は、複数の企業又は事業単位において共通の方法で運用することを意図した統制をデザインすることがある（すなわち、共通統制）。例えば、グループ経営者は、同じ情報システムを用いて運用し、またグループ内の全ての企業又は事業単位において適用する在庫管理のための共通統制をデザインする場合がある。共通統制は、グループの内部統制システムの各構成要素に存在する可能性があり、またグループ内の様々なレベル（例えば、連結グループ全体のレベル又はグループ内の他の集計レベル）で適用される可能性がある。共通統制は、直接的な統制又は間接的な統制である。直接統制は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対処するのに十分に正確な統制である。間接統制は、直接統制を支える統制である。⁴²
- A60. したがって、グループの内部統制システムの構成要素を理解することには、グループ内の構成単位における統制の共通性を理解することが含まれる。グループ監査チームは、グループ全体に共通する識別された統制の運用状況の有効性を評価する予定である場合⁴³、ISA 315（2019年改訂）に従ってその統制のデザインを評価し、またその業務への適用を判断する。
- A61. グループ全体において識別された統制の共通性を判断するために、グループ監査チームは以下を検討する可能性がある。
- 統制は一元的にデザインされ、また構成単位の一部又は全部においてデザイン通り適用される（すなわち修正なし）ことが要求される。
 - 統制は、その統制が適用される全ての構成単位において、同様の責任と能力を有する者によって適用され、また、該当する場合には監視が行われる。
 - 統制がITアプリケーションからの情報を利用している場合、情報を生成するITアプリケーション及びIT環境の他の側面は、各構成単位又は各拠点で同じである。
 - 統制が自動化されている場合、各構成単位のITアプリケーションごとに同様に設定がされている。
- A62. 識別された統制が共通統制であるかどうかを判断するために、しばしば、判断が必要となることがある。例えば、グループ経営者は、特定のITアプリケーションから生成される売掛金の年齢表の評価を、全ての企業及び事業単位に対して月次で実施するよう要求することがある。異なるITインフラから年齢表が生成される、又はITアプリケーションの適用が企業や事業単位で異なる場合、グループ監査チームは当該統制がそれでも共通であると判断できるかどうかを検討する必要がある。これは、異なるITインフラの存在によって存在する可能性がある統制のデザインの相違

⁴² ISA315 (2019年改訂)、A5項

⁴³ ISA315 (2019年改訂)、第26項(a)

によるものである（例えば、ITアプリケーションが異なるITインフラ間で同じ方法で設定がされているかどうか、また異なるITアプリケーションの適用又は異なるITインフラに対して、効果的な全般統制が存在するかどうか等）。

- A63. グループ内で統制が行われているレベルの検討（例えば、連結グループ全体のレベル又はグループ内の他の集計レベル）及び集中化や共通性の程度は、情報がどのように処理され管理されているかを理解するために重要である可能性がある。状況によっては、統制が一元的に行われることがあるが（例えば、単一の企業又は事業単位でのみ行われる）、他の企業又は事業単位に広範な影響を与える可能性がある（例えば、グループ内の他の企業又は事業単位の代わりに取引を処理するシェアード・サービス・センター）。通常、シェアード・サービス・センターでの取引の処理及び関連する統制は、企業や事業単位に関係なく全ての取引に対して同じように動作する（例えば、取引の発生源にかかわらず、全ての取引のプロセス、リスク及び統制は同じである）。このような場合、単一の母集団として、統制を識別し、そのデザインを評価し業務への適用を判断し、また該当する場合にその運用状況の有効性を評価することが適切であろう。

集中化した活動（第24項(c)(ii)参照）

- A64. グループ経営者は、その活動の一部を集中化することができる。例えば、特定のグループの共通の取引又は他の財務情報について、複数の企業又は事業単位に対して一貫した集中的な方法で、財務報告又は会計の機能が実施されることがある（例えば、収益取引の開始、承認、記録、処理又は報告がシェアード・サービス・センターで行われる場合等）。
- A65. 集中化した活動がどのようにグループ構造全体に適合するか、及び実施された活動の内容を理解することは、グループ監査チームが重要な虚偽表示リスクを識別及び評価し、またそのようなリスクに適切に対応するのに役立つであろう。例えば、シェアード・サービス・センターの統制は他の統制とは独立して運用される又は財務情報が抽出された企業や事業単位の統制に依拠する可能性がある。（例えば、売上取引は構成単位において開始及び承認されるが、その処理はシェアード・サービス・センターで行われる）。

グループ財務諸表の作成に役立つ重要な事項についてのコミュニケーション（第24項(c)(iv)参照）

- A66. グループの企業又は事業単位は、法令又はその他の理由により、グループ財務諸表のために用いられる財務報告の枠組みとは異なった財務報告の枠組みを利用することができる。そのような状況では、会計方針及び関連する場合にはグループとは異なる財務報告期間の末日を整合させる、グループ経営者の財務報告プロセスを理解することにより、グループ監査チームは、どのように修正、調整及び再分類が行われるか、及びそれらがグループ経営者によって集中的に行われるか又は企業や事業単位によって行われるかを理解することができる。

企業又は事業単位に対するグループ経営者の指示

A67. グループ監査チームは、ISA 315（2019年改訂）⁴⁴を適用するにあたり、グループ経営者がグループ財務諸表の作成に役立つ重要な事項をどのように伝達するかを理解することが要求される。グループ経営者は、財務情報の統一性と比較可能性を達成するため、企業又は事業単位に対して、財務報告プロセスに関する詳細を含む又はグループ全体に共通の方針を記載した指示書（例えば、財務報告の方針を伝達する）を発行することがある。グループ経営者の指示を理解することは、グループ監査チームによるグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別と評価に影響を与える可能性がある。例えば、特定の状況では、不適切な指示書は、取引が誤って記録若しくは処理される、又は会計方針が誤って適用されるおそれがあるため、虚偽表示の可能性を高める可能性がある。

A68. グループ監査チームによる指示や方針の理解には、以下が含まれる。

- 報告パッケージを完成させるための指示の明確さと実用性
- 指示書は以下であるかどうか
 - 適用される財務報告の枠組みの特徴及び適用する会計方針を十分に説明する。
 - 関連当事者との関係と取引の開示、及びセグメント情報等、適用される財務報告の枠組みの要求事項に十分に準拠した開示を行うために必要な情報に対処する。
 - 例えば、グループ内取引や未実現利益、及びグループ内の勘定残高等、連結修正に必要な情報に対処する。
 - 報告の日程表が含まれる。

監査チームの討議（第24項参照）

A69. 監査チームのどのメンバーを討議に含めるか及び議論すべき項目に関するグループ監査責任者の判断は、重要な虚偽表示リスクに関する当初の予想や構成単位の監査人の関与の計画等の要因に影響される。

A70. 本討議は以下の機会を提供する：

- どの構成単位の活動が集中化されているかを含め、構成単位及びその環境に関する知識を共有する。
- 構成単位又はグループの事業上のリスク、並びに固有リスク要因が取引種類、勘定残高及び開示における虚偽表示の行われやすさにどのように影響する可能性があるかについて情報を交換する。
- グループ財務諸表のどこに、どのように不正又は誤謬による重要な虚偽表示が行われる可能性があるのかについて意見交換する。
- 利益調整を目的とする不正な財務報告につながる可能性のある、グループ経営者又は構成単位の経営者が準拠する方針を識別する。

⁴⁴ ISA 315(2019年改訂)、第25項(b)

ISA 600（改訂）案、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。）

- グループ経営者、構成単位の経営者又はその他の者が不正を行う、不正を行う機会を提供する、又はグループ経営者、構成単位の経営者若しくはその他の者が不正を行うことを合理化できるような文化や環境を示す、誘因やプレッシャーを生じるグループに影響を与える既知の外部及び内部の要因を検討する。
- グループの経営者や構成単位の経営者が内部統制を無効化するリスクを検討する。
- グループ財務諸表に含まれる構成単位の財務情報の作成に当たって統一された会計方針が使用されているかどうかを検討する、及び構成単位で統一された会計方針が使用されていない場合（適用される財務報告の枠組みにおいて会計方針の相違を修正することが要求されている場合は、）会計方針の相違を識別し修正を行っている方法について検討する。
- 識別された不正、又は不正の存在を示唆する情報について討議する。
- 他の構成単位の一部又は全部により広く適用される可能性がある、構成単位の財務情報の重要な虚偽表示リスクに関する情報を共有する。
- 例えば、贈賄の支払や移転価格に関する不適切な処理等、各国での違法行為を示唆する情報を共有する。
- 職業的専門家としての懐疑心の行使が特に重要となる可能性のある、構成単位に関連する重要な虚偽表示リスクを識別する。
- グループ経営者又は監査チームによって識別された、グループの継続企業の前提に重要な疑義を呈するような事象又は状況について討議する。
- グループ経営者が識別した関連当事者との関係又は取引、及び監査チームが認識している他の関連当事者について討議する。

構成単位の監査人が関与する場合の考慮事項（第25項参照）

A71. 構成単位の監査人に割り当てられるリスク評価手続の内容と範囲に関する、グループ監査チームの判断に影響を与える要因には、例えば以下のものが含まれる。

- 構成単位の数及び所在地
- その複雑さや業務の専門性を含む、構成単位の事業活動の内容
- 構成単位で整備された情報システムを含む、グループの内部統制システム
- 構成単位の監査人に関する過去の経験も、リスク評価手続の実施に関与させるかどうかのグループ監査チームの判断に影響を与える可能性がある。構成単位の監査人にリスク評価手続を割り当てる場合であっても、グループ監査チームは、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を理解する責任を負う。

関連当事者（第27項参照）

A72. 関連当事者との関係及び取引の内容は、状況によっては、関連のない者との取引よりも、財務諸

表の重要な虚偽表示リスクを高める可能性がある。⁴⁵グループ監査では以下の場合に、関連当事者との関係に関連した、不正によるものを含むグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクが高まる可能性がある：

- グループ構造が複雑である；
- グループの情報システムが統合されておらず、したがって関連当事者との関係や取引の識別や記録にあまり効果的ではない。
- 企業と事業単位の間で、無数の又は頻繁に行われる関連当事者との取引が存在する。

したがって、ISA 200⁴⁶により要求されているように、職業的専門家としての懐疑心を保持して監査を計画し実施することは、このような状況が存在する場合に特に重要である。

重要性（第29項参照）

- A73. 構成単位ごとに、その構成単位の手続実施上の重要性が設定される場合があり、その場合には分割された財務情報に対して監査手続が行われる。各構成単位に関する構成単位の手続実施上の重要性の金額は、グループの手続実施上の重要性の計算上の一部である必要はなく、したがって構成単位の手続実施上の重要性の金額の合計がグループの手続実施上の重要性を上回る可能性がある。しかしながら、本ISAは、構成単位の取引種類、勘定残高及び開示のそれぞれに対して異なる構成単位の手続実施上の重要性を設定することを要求しているわけではない。
- A74. ISA 320は、企業の特定の状況において、財務諸表全体について重要性の基準値よりも小さい金額の虚偽表示が財務諸表に基づく利用者の経済的意思決定に影響を与えると合理的に予想される取引種類、勘定残高又は開示が一つ又は複数ある場合には、特定の取引種別、勘定残高又は開示に適用すべき重要性の水準を決定することを監査人に要求している。⁴⁷このような状況では、グループ監査チームは構成単位の監査人に伝達された金額よりも低い構成単位の手続実施上の重要性が、特定の取引種別、勘定残高又は開示に適しているかどうかを検討することが必要となる可能性がある。
- A75. 構成単位の手続実施上の重要性を設定する際にグループ監査チームが考慮する要因には、以下のものが含まれる。
- 構成単位の財務情報の分割の程度（例えば、構成単位の分割の程度が高まるにつれて、集計リスクに対処するためには、一般的に、より低い構成単位の手続実施上の重要性が適切であろう）。グループにおける構成単位の相対的な重要性は、分割の程度に影響を与える可能性がある（例えば、単一の構成単位がグループの大きな部分を占めている場合、構成単位の分割がより少なくなる可能性がある）。
 - 構成単位の財務情報における虚偽表示の内容、頻度及び程度に関する予想。例えば：
 - 構成単位の財務情報に特有のリスクが存在するか（例えば、業種特有の会計に関する事項、通例でない又は複雑な取引）。

⁴⁵ ISA 550、第2項

⁴⁶ ISA 200、第17項、A53項及びA54項

⁴⁷ ISA 320、第10項

。 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範囲。

- A76. 場合によっては、グループ監査チームは、集計された取引種類、勘定残高又は開示についてリスク対応を行うことができる。例えば、全ての取引種類又は勘定残高を1つの母集団として、グループレベルで監査手続を行うことができる。このような場合、グループの手続実施上の重要性が当該手続を実施する目的で使用されることが多いであろう。
- A77. グループ監査チームに未修正の虚偽表示を伝えるための閾値は、グループ財務諸表にとって明らかに僅少と考えられる金額と等しいかそれ以下に設定される。ISA 450⁴⁸によれば、この閾値を下回る金額は、そのような金額の集計がグループ財務諸表に重要な影響を明らかに及ぼさないとグループ監査チームが予想しているため、虚偽表示を集計する必要がない金額である。

重要な虚偽表示リスクの識別と評価（第31項参照）

- A78. 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するグループ監査チームのプロセスは反復的かつダイナミックであり、特に構成単位の事業活動が複雑若しくは専門化している場合又は複数の拠点にまたがる多くの構成単位が存在する場合には、課題となる可能性がある。ISA 315（2019年改訂）⁴⁹を適用するにあたり、グループ監査チームは、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に対する理解に基づき、潜在的な重要な虚偽表示リスクに関する当初の予想、並びにグループ財務諸表の重要な取引種類、勘定残高及び開示の当初の識別を行う。
- A79. 潜在的な重要な虚偽表示リスクに関する当初の予想は、その企業や事業単位、及び事業活動を行っている環境や業界を含む、グループに関するグループ監査チームの理解を考慮する。当初の予想に基づき、グループ監査チームは、企業又は事業単位に関する直接的な知識及び経験が事業活動及び関連するリスクを理解する上で役に立つ場合があるため、またグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクがその企業又は事業単位において生じる場合、リスク評価手続に構成単位の監査人を関与させることがある。

不正

- A80. 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及び評価し、また評価したリスクに対して適切な対応を立案及び実施することが求められる。⁵⁰不正によるグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクを識別するために使用される情報には、以下が含まれる可能性がある。
- 不正の結果、グループ財務諸表に重要な虚偽表示が存在するリスクに関するグループ経営者の評価
 - グループ経営者が識別した特定の不正リスク、不正リスクが比較的高い取引種類又は勘定残高を含む、グループにおける不正リスクを識別し対応するためのグループ経営者のプロセス
 - 不正による重要な虚偽表示リスクが高い特定の構成単位が存在するか。

⁴⁸ ISA 450、A3項

⁴⁹ ISA 315（2019年改訂）、第22項

⁵⁰ ISA 240、財務諸表監査における不正に関する監査人の責任

ISA 600（改訂）案、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。）

- 連結プロセスにおいて、不正リスク要因又は経営者の偏向の兆候が存在するか。
- グループの統治責任者が、グループにおける不正リスクを識別し対応するためのグループ経営者のプロセス及びグループ経営者がこのリスクを低減するために構築した内部統制をどのように監視しているか。
- 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関するグループ監査チームの質問に対する、グループ統治責任者、グループ経営者、及び内部監査人（並びに適切と考えられる場合、構成単位の経営者、構成単位の監査人、及びその他の者）の回答

固有リスク要因

A81. 付録4は、不正によるか誤謬によるかを問わず、単独で又は組み合わせによって、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクを示唆する可能性のある事象や状況の例を示している。

構成単位の監査人が関与する場合の考慮事項（第32項参照）

- A82. グループ監査チームは、構成単位の財務情報に関連する固有リスク要因から生じる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する際に構成単位の監査人を関与させることがある。例えば、グループ監査チームは、構成単位の監査人と協力して、構成単位に関連する特別な検討を必要とするリスクを含むグループ財務諸表の潜在的な重要な虚偽表示リスクに関する当初の予想を行う可能性がある。グループ監査チームが構成単位の監査人を関与させるかどうかの判断に影響を与える要因は、A71項に記載される（付録1も参照）。
- A83. 固有リスク及び統制リスクの識別と評価は、望ましい監査技法又は手法に応じて様々な方法で実施され、また様々な方法で表現されることがある。したがって、リスク評価手続が構成単位の監査人に割り当てられた場合、グループ監査チームは当該望ましい手法を構成単位の監査人に伝える、又は指示を与える必要があるであろう。
- A84. 実施したリスク評価手続に基づき、グループ監査チームは、特定の構成単位の財務情報に関連してのみ、グループ財務諸表の評価した重要な虚偽表示リスクが生じると判断する可能性がある。例えば、法的な申立てに関する重要な虚偽表示リスクは、特定の管轄区域において活動する企業又は事業単位にのみ存在する可能性がある。

評価した重要な虚偽表示リスクへの対応（第33項参照）

- A85. グループ財務諸表の評価した重要な虚偽表示リスクに対応する際に、様々な構成単位における一つ又は複数の取引種類、勘定残高又は開示に関する監査証拠を得るために、グループ監査チームは様々なアプローチを利用することができる。A86項からA93項は、監査チームが監査証拠を得るための適切なアプローチ又はその組合せを決定する際に、グループ監査チームを支援するための指針を提供する。A96項からA101項は、グループ財務諸表のために構成単位の財務情報に関する監査証拠を得るために、構成単位の監査人にリスク対応手続を割り当てる際にグループ監査チームが利用できる選択肢に関する指針を提供する。

グループ監査の範囲

- A86. グループ監査チームは、一つ又は複数の取引種類、勘定残高又は開示に関するリスク対応手続を全体として実施することから得られる監査証拠が、評価した重要な虚偽表示リスクに対応するものである場合には、一元的にリスク対応手続を立案し実施することができる。例えば、グループ全体の収益取引の会計記録が一元的にグループのために維持されている場合（例えば、シェアード・サービス・センター）、グループ監査チームは、関連する取引種類、勘定残高及び開示の評価した重要な虚偽表示リスクに対応するために、リスク対応手続を実施する又は構成単位の監査人に実施するよう要請する場合がある。
- A87. グループの複雑さと多様性が増すにつれて（例えば、グループが多くの異なった収益源を有している、複数の事業分野を有する、複数の拠点にまたがって活動している又は分散化された内部統制システムを有している場合等）、グループ監査チームがリスク対応手続を一元的に行うことがより困難になる可能性がある。このような状況においては、構成単位の財務情報に関連する、グループ財務諸表レベルでの重要な虚偽表示リスクに対応する手続が、構成単位レベルで効果的に行われる可能性が高い。
- A88. グループ監査チームは、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、また統制が一貫した方法でデザインされ運用されているため、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ために、いくつか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ことがある。
- A89. グループ監査チームは、多くの企業及び事業単位における取引種類、勘定残高又は開示から構成されるが、いずれも個々にはグループ財務諸表レベルの重要な虚偽表示リスクをもたらすものではない、グループ財務諸表における重要な取引種類、勘定残高又は開示を識別した可能性がある。この取引種類、勘定残高又は開示が同質であり、共通統制の対象であり、また適切な情報へのアクセスが得られる場合には、適切な監査証拠を入手するために、これらに関する監査手続を一元的に行うことができる。そうでない場合、監査チームは、選択した構成単位において監査手続を実施する必要がある可能性がある。
- A90. グループ監査チームは、グループ財務諸表における取引種類、勘定残高又は開示に関するアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対処するために、ISA 520⁵¹に従って分析的実証手続を実施することができる。業務の状況に応じて、構成単位の財務情報は、分析の実証手続を実施する際に、期待値を設定し、記録された金額と期待値との差額を決定する目的で、グループ監査チームにより適切なレベルで集計されることがある。

⁵¹ ISA 520、分析的手続

想定しない要素

A91. 実施すべき作業の種類、手続が実施されている企業又は事業単位、並びにグループ監査チームが作業に関与する程度に想定しない要素を含めることによって、グループ財務諸表の不正による重要な虚偽表示が行われる可能性のある、構成単位の財務情報の重要な虚偽表示を識別する可能性が高まることがある。⁵²

グループ内に共通する統制の運用状況の有効性

A92. グループ監査チームがグループレベル又は構成単位のいずれかで実施すべき実証手続の種類、実施時期及び範囲を決定するにあたり、グループを通して運用される統制の運用状況の有効性に依拠しようとする場合には、グループ監査チームは、ISA 330⁵³に従って、これらの統制の運用状況の有効性に関する十分かつ適切な監査証拠を得るために運用評価手続を立案し実施することを要求される。これには、統制がデザインされたとおりに構成単位において運用されていることについての十分かつ適切な監査証拠を入手することが含まれる。グループ監査チームは、これらの手続を実施するにあたり、構成単位の監査人に対してグループ監査チームを支援するよう要請することがある。

A93. 統制の運用状況の有効性を評価した結果、予想以上の乖離が検出された場合、グループ監査チームは監査計画を修正する必要がある可能性がある。監査計画の修正には、以下が含まれる可能性がある。

- 特定の構成単位において追加の実証手続の実施を要請する。
- 効果的にデザインされ適用されている他の関連する統制を識別し、その運用状況の有効性を評価する。
- リスク対応手続の対象として選択する構成単位の数を増やす。

連結プロセス

連結手続（第34項(a)参照）

A94. サブ連結を含む連結に関するリスク対応手続には、以下が含まれる可能性がある。

- 必要な仕訳が連結に反映されているかどうか判断する。
- 連結プロセスに対する統制の運用状況の有効性を評価し、また何らかの統制が有効でないと判断された場合には適切に対応する。

連結のための修正及び組替（第34項(b)参照）

A95. 連結プロセスは、通常のITアプリケーションを通さず、他の財務情報に適用される統制を適用せずに、グループ財務諸表において報告される金額の修正及び組替を要求する可能性がある。修正

⁵² ISA 240、第30項(c)

⁵³ ISA 330、第8項

及び組替の適切性、網羅性及び正確性に関するグループ監査チームの評価において、以下を実施する可能性がある。

- 重要な修正がその修正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の評価
- 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に含まれているかどうかの判断
- 重要な修正が正確に計算され、処理され、またグループ経営者、及び該当する場合、構成単位の経営者により承認されているかどうかの判断
- 重要な修正が適切に裏付けられ、また十分に文書化されているかどうかの判断
- グループ内取引と未実現利益及びグループ内の勘定残高の照合・調整及び消去の検証

構成単位の監査人が関与する場合の考慮事項（第37項参照）

- A96. 構成単位の監査人は、グループ監査チームよりも構成単位についてより深い知識を有している可能性があり、したがってグループ監査チームは、構成単位の財務情報に関して実施すべきリスク対応手続の種類、実施時期及び範囲を決定するために構成単位の監査人の支援を必要とする場合がある。
- A97. 構成単位の監査人にリスク対応手続を割り当てる場合、グループ監査チームは、以下の一つ又は複数の業務を構成単位の監査人に実施するよう要請する可能性がある。
- 構成単位の財務情報全体に関するリスク対応手続を立案し実施する。
 - 一つ又は複数の取引種類、勘定残高又は開示に関するリスク対応手続を立案し実施する。
 - グループ監査チームが特定し伝達した具体的なリスク対応手続を行う。
- A98. グループ監査チームは、グループ財務諸表の評価した重要な虚偽表示リスクに対応するために、構成単位の財務情報の全て又は相当な部分について監査証拠を入手する必要があると判断する場合がある。このような状況において、グループ監査チームは、構成単位の財務情報全体に対するリスク対応手続を立案し実施することを、構成単位の監査人に要請することがより効果的であると判断することがある。そのような状況において、構成単位の監査人は、構成単位の財務情報に関してリスク対応手続を実施する際に入手した監査証拠の十分性及び適切性を考慮する必要がある可能性がある。
- A99. 特定の状況において、グループ監査チームは、構成単位の監査人に構成単位の財務情報全体に関連するリスク対応手続を立案し実施するよう要請することがより効果的であると判断することがある。これは、特に構成単位において以下のような事象又は状況が存在することによりグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクがある場合に該当する。
- グループ財務諸表に含まれる構成単位の資産及び負債の評価に関連する、重要な虚偽表示リスクに対するグループ監査人の対応に影響を与える可能性がある事象又は状況
 - グループの継続企業の前提に関するグループ経営者の評価に関連する可能性のある事象又は状況

- A100. グループ監査チームは、構成単位の財務情報の一つ又は複数の取引種類、勘定残高又は開示について、監査証拠を得る必要があると判断する可能性がある。そのような状況では、グループ監査チームは、構成単位の監査人に取引種類、勘定残高又は開示に関するリスク対応手続を実施するよう要請し、また構成単位の監査人にリスク対応手続の立案と実施を割り当てることがある。構成単位の監査人は、構成単位の財務情報に関して、リスク対応手続を実施する際に入手した監査証拠の十分性及び適切性を考慮する必要がある可能性がある。
- A101. グループ監査チームは、グループ財務諸表の評価した重要な虚偽表示リスクに対応するために、構成単位の財務情報に関する特定のリスク対応手続の実施を構成単位の監査人に要請することがある。このような状況において、グループ監査チームは、グループ財務諸表の評価した重要な虚偽表示リスクに対応するために必要な監査証拠を入手するために、実施すべき手続の全体的な種類、実施時期及び範囲、並びにその手続の適切性を判断する。

連結プロセス（第39項参照）

- A102. グループ監査チームの関与の適切なレベルは、連結及びサブ連結に関する手続を実施する構成単位の監査人に関するグループ監査チームの過去の経験（A51項も参照）、及びグループ監査業務の状況（例えば、企業又は事業単位の財務情報が、グループ財務諸表に適用されるのと同じ会計方針に従って作成されていない場合）等、グループの状況や構造及びその他の要因に依拠する可能性がある。

別の目的のために実施した監査からの監査証拠の利用（第42項参照）

- A103. 法令又は他の理由から、グループの一部である企業又は事業単位の財務諸表に対して監査が実施され、また監査報告書が発行されることがある。例えば、ある企業や事業単位が年度末近くに買収された場合である。法令又は他の理由により、監査が実施され、また監査報告書が発行された場合、その作業がグループ監査チームの目的から適切であることについてグループ監査チームが満足している場合には、グループ監査チームはその監査における監査証拠を使用することができる。実施された監査手続がグループ財務諸表の評価した重要な虚偽表示リスクに対する適切な対応ではない場合、グループ監査チームは、その監査における監査証拠を使用しないと判断する可能性がある。あるいは、グループ監査チームは、グループ財務諸表の評価した重要な虚偽表示リスクに対処するために、構成単位に対して追加の監査手続を行うことを計画する可能性がある。
- A104. 第42項の要素に加えて、法令又は他の理由によりすでに実施された監査における監査証拠を使用して、グループ監査のための監査証拠を入手するかどうかのグループ監査チームの意思決定に影響を与える要因には、以下のものが含まれる可能性がある。
- 企業又は事業単位の財務諸表の作成に適用された財務報告の枠組みと、グループ財務諸表の作成に適用された財務報告の枠組みの相違。
 - 構成単位の監査人が適用した監査基準やその他の基準と、グループ財務諸表の監査に適用された基準との相違。
 - 企業又は事業単位の財務諸表と、グループの財務諸表の財務報告期間末日の相違。

A105.第42項(c)に記述されている、構成単位の監査人の作業の利用に関する本ISAの他の関連する要求事項には、グループとグループ環境の理解、適用される財務報告の枠組み、及びグループの内部統制システムの理解、重要性、重要な虚偽表示リスクの識別と評価、評価した重要な虚偽表示リスクへの対応、並びにグループ監査チームと構成単位の監査人の双方向のコミュニケーションに関するセクションの要求事項が含まれる可能性がある。

グループ監査チームと構成単位の監査人の双方向のコミュニケーション

効果的な双方向のコミュニケーション（第43項参照）

A106.グループ監査チーム及び構成単位の監査人の責任、構成単位の監査人が実施する手続の時期、並びにグループ監査チームに提供する手続の結果を、そのようなコミュニケーションの想定される一般的な内容と共に、明確かつ適時にコミュニケーションすることは、効果的な双方向のコミュニケーションの基礎を確立するのに役立つ。また、グループ監査チームと構成単位の監査人の効果的な双方向のコミュニケーションは、構成単位の監査人に対する期待を設定し、またグループ監査チームによる指揮及び監督、並びにその作業の査閲を促進することにも役立つ。

A107.効果的な双方向のコミュニケーションにも資すると思われる要因には以下のものが含まれる。

- 関連する問題、及びコミュニケーションのプロセスから生じると予想される措置の相互理解
- コミュニケーションの方法。例えば、特定の事項については、電子メールよりも、対面や電話、テレビ会議により議論したほうがよい場合がある。
- 特定の事項について伝達するグループ監査チームの担当者
- コミュニケーションは双方向であり、また構成単位の監査人がグループ監査に関連すると考える事項についてグループ監査チームに適時にコミュニケーションを行うことについてのグループ監査チームの期待
- グループ監査チームから伝達された事項に関して措置を講じて報告を行うプロセス

コミュニケーションの方法（第43項参照）

A108.グループ監査チームが要求する事項は、しばしば一連の指示書の中で伝達され、また例えば電話やテレビ会議を通じて、構成単位の監査人との直接的なコミュニケーションによって補完される場合がある。構成単位の監査人とグループ監査チームとのコミュニケーションは、実施した作業についての簡潔な文書又は報告書の形で行われることが多い。しかしながら、グループ監査チームと構成単位の監査人のコミュニケーションは、必ずしも書面によるものとは限らない。例えば、グループ監査チームは、識別された特別な検討を必要とするリスクについて討議する、又は構成単位の監査人の監査調書の関連する部分を査閲するために、構成単位の監査人と対面又は遠隔での会議を設定する場合がある。但し、この場合においても、この及び他のISAの監査調書についての要求事項が適用される。

A109. コミュニケーションの方法は、以下のような要因によって影響を受ける可能性がある。

- コミュニケーションする事項の重要性、複雑さ及び喫緊性
- 当該事項がグループ経営者及びグループ統治責任者に伝達されるかどうか

コミュニケーションの実施時期（第43項参照）

A110. コミュニケーションの適切な実施時期は、業務の状況によって様々である。関連する状況には、構成単位の監査人が実施する業務の種類、実施時期及び範囲、並びに構成単位の監査人が講じることが期待される措置が含まれる可能性がある。例えば、監査計画に関する事項のコミュニケーションは、監査業務の初期の段階で行われることが多く、また初年度監査については、契約条件の合意に際して行われることが多い。

法令の不遵守（第20項、第43項参照）

A111. グループ監査責任者は、法令違反又は法令違反の疑いに関する情報に気付くことがある。このような状況では、グループ監査責任者は、職業倫理に関する規定又は法令に基づいて、当該事項を構成単位の監査人に伝達する義務を負うことがある。⁵⁴法令違反又は法令違反の疑いを伝達するグループ監査責任者の責任は、グループ監査の範囲に含まれない構成単位にまで及ぶ可能性がある（例えば、法令又は別の理由により監査が要求されるが、グループ監査の目的のための追加的な手続は行われない構成単位）。

構成単位の統治責任者とのコミュニケーション（第44項(f)参照）。

A112. 特定の状況において、グループ監査チームは、グループ監査を計画し実施する目的で、特定の企業又は事業単位を構成単位に結合することができる（A4項からA6項参照）。このような状況では、グループ監査チームは、ISA 260（改訂）⁵⁵に従って、伝達されるべき事項の内容を考慮して、コミュニケーションを行う、企業又は事業単位のガバナンス構造における適切な者を決定するために、職業的専門家としての判断を行使することが必要な場合がある。

構成単位の監査人の監査調書の査閲（第45項(b)参照）

A113. 構成単位の監査人の監査調書の査閲の種類、実施時期及び範囲は状況によって異なり、以下の影響を受ける可能性がある。

- (a) 構成単位の監査人がリスク評価手続及びそのリスクの識別と評価に関与した程度を含む、グループ財務諸表の識別された重要な虚偽表示リスク
- (b) 構成単位の監査人の適性及び能力を含む、構成単位の監査人に対するグループ監査チームの理解

⁵⁴ 例えば、IESBA倫理規程の360.17項と360.18項を参照。

⁵⁵ ISA 260（改訂）、第11項

ISA 600（改訂）案、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。）

- (c) 構成単位の監査人の監査調書が、構成単位の監査人の監査事務所における監査調書の査閲に関する方針又は手続の対象となっていること
- (d) 構成単位の監査人の監査調書に対してグループ監査チームのアクセスが制限されていること

後発事象（第47項及び第48項参照）

A114. グループ監査チームは:

- (a) 構成単位の財務情報の日付とグループ財務諸表の監査報告書の日付との間に発生した事象をグループ監査チームが識別するのを支援するための、後発事象の手続を実施するよう構成単位の監査人に要請する。
- (b) 構成単位の監査人による後発事象のコミュニケーションの日付からグループ財務諸表に関する監査報告書の日付までの期間を対象とする手続を実施する。

入手した監査証拠の十分性と適切性の評価

監査証拠の十分性と適切性（第49項参照）

A115. 第49項により要求される評価は、グループ財務諸表の評価した重要な虚偽表示リスクに対応するために策定された総合的なグループ監査戦略及びグループ監査計画が引き続き適切であるかどうかを決定する際にグループ監査チームに役立つ。評価した重要な虚偽表示リスクにかかわらず、重要な勘定残高、取引種類及び開示について実証手続を立案し実施するというISA 330⁵⁶の監査人の要求事項は、グループ財務諸表の観点からの当該評価の目的のためにも役立つ可能性がある。

グループ財務諸表の監査意見への影響の評価（第50項参照）

A116. グループ監査責任者の評価には、構成単位の監査人によって伝達された虚偽表示が、他の構成単위에影響を及ぼす可能性のあるシステミックな問題（例えば、共通の会計方針又は共通の統制の対象となる取引に関するもの）を示唆しているかどうかの検討を含めることができる。

監査報告書（第52項参照）

A117. 構成単位の監査人は、グループ監査のために構成単位の財務情報に関して作業を実施する可能性があり、そのためその全般的な発見事項、結論又は意見に対して責任を負うが、グループ監査責任者又はグループ監査責任者の監査事務所は、グループ財務諸表の監査意見に対して責任を負う。

A118. 一つ又は複数の構成単位の財務情報に関してグループ監査チームが十分かつ適切な監査証拠を入手できなかったためにグループ財務諸表に対して除外事項付意見を表明する場合、グループ財務諸表に対する監査報告書の限定付適正意見又は意見不表明の根拠区分において、除外事項となった状況を十分に説明するために必要な場合を除いては、構成単位の監査人の利用に言及せずに、

⁵⁶ ISA 330、第18項

監査証拠が入手できない理由を記載する。⁵⁷

グループ経営者及びグループ統治責任者とのコミュニケーション

構成単位の監査人のコミュニケーションのグループ監査責任者による査閲（第53項参照）

A119.グループ監査責任者は、意見表明前に、構成単位の監査人と構成単位の経営者との間の全てのコミュニケーションを査閲することは期待されていない。グループ監査責任者は、グループ監査業務にとって重要なコミュニケーションを識別する構成単位の監査人の責任を、構成単位の監査人に伝達する可能性がある。

グループ経営者とのコミュニケーション（第54項及び第55項参照）

A120. ISA 240には、経営者、及び経営者が不正に関与している可能性がある場合には統治責任者への不正のコミュニケーションに関する要求事項と適用指針が含まれている。⁵⁸

A121.グループ経営者は、重要かつ慎重な取り扱いを期する情報について、機密を保持することが必要な場合がある。構成単位の経営者が把握していない可能性がある、構成単位の財務諸表に重要な影響を及ぼす事項の例としては以下が含まれる。

- 訴訟の可能性
- 重要な事業資産の廃棄計画
- 後発事象
- 重要な契約

グループ統治責任者とのコミュニケーション（第56項参照）

A122.グループ監査チームがグループ統治責任者に伝達する事項には、グループ監査チームがグループの統治責任者の責任にとって重要であると判断した、構成単位の監査人がグループ監査チームの注意を喚起した事項が含まれる場合がある。グループ統治責任者とのコミュニケーションは、グループ監査期間中の様々な時期に行われる可能性がある。例えば、第56項(a)に関する事項のコミュニケーションは、グループ監査チームが構成単位の財務情報に関して行うべき作業を決定した後に行われる可能性がある。一方、第56項(b)に関する事項のコミュニケーションは、監査の最終段階に行われ、また第56項(c)及び(d)に関する事項のコミュニケーションは、その発生時に行われる可能性がある。

A123. ISA 260（改訂）⁵⁹は、監査人が監査の計画した範囲と時期の概要を統治責任者とコミュニケーションすることを要求している。グループ監査においては、グループ監査チームの計画した範囲とアプローチの決定は、本ISAの第24項に従った、グループ及びグループ環境の理解に基づいている。このような理解は、グループ監査を計画し実施するためにグループの企業や事業単位をどの

⁵⁷ ISA 705(改訂)、第20項及び第24項

⁵⁸ ISA 240、第41項から第43項

⁵⁹ ISA 260(改訂)、第15項

ように組み合わせるか、及びどこで構成単位の監査人が関与する必要があるか等、構成単位に関してグループ監査チームが予備的判断を行うのに役立つ。

監査調書（第57項参照）

A124. ISA 230⁶⁰に従って、グループ監査業務の監査調書は、当該監査に過去に関与していない経験豊富な監査人が、実施した監査手続、入手した監査証拠、及びグループ監査において生じた重要な事項に関して到達した結論を理解するのに十分である必要がある。グループ監査の監査調書には、構成単位に関連して構成単位の監査人が実施する作業の種類、時期及び範囲の文書化が含まれる（構成単位の監査人の監査調書）。そのような監査調書は構成単位の監査人の監査ファイルに存在し、グループ監査チームの監査ファイルに複製する必要はない可能性がある。しかしながら、グループ監査チームは、構成単位の監査人の監査調書の一部をグループ監査チームの監査ファイルに含めることが適切であると判断する場合がある（例えば、グループ監査に関連する、構成単位の監査人が扱った重要な事項の監査調書）。そのような構成単位の監査人の監査調書がグループ監査チームの監査ファイルにどの程度含まれるかは、職業的専門家としての判断に係る事項である。

構成単位の監査人の指揮及び監督並びにその作業の査閲の文書化

A125. ISA 300⁶¹は、監査人に対して、計画する監査チームメンバーの指揮及び監督並びにその作業の査閲の種類、実施時期及び範囲について、監査計画に記載することを要求している。

A126. 構成単位の監査人がグループ監査に関与している場合、構成単位の監査人の作業に対するグループ監査チームの関与に関する監査調書には、例えば、以下が含まれる。

- 本ISAにより要求される指示書及び他の確認書を含む、構成単位の監査人との要求されるコミュニケーション
- 構成単位の監査人の拠点往査の選択の理由、会議への出席者、及び議論した事項の内容
- 構成単位の監査人及び構成単位の経営者との電話会議やテレビ会議で議論された事項
- グループ監査チームが査閲対象として選択した、構成単位の監査人の監査調書を決定した理由
- 構成単位の監査人の関与の内容及び範囲の計画の変更、及びその理由

A127. グループ監査チームによる構成単位の監査人の監査調書の内容及び範囲の決定も職業的専門家としての判断に係る事項である。A113項には、構成単位の監査人の監査調書の査閲の範囲の決定に影響を与える可能性のある要因が含まれている。

A128. 監査事務所の品質マネジメントシステムに従って監査事務所が規定した方針や手続、又は監査事務所やネットワークが提供したリソースは、グループ監査チームが構成単位の監査人の指揮及び監督並びにその作業の査閲を文書化するのに役立つ可能性がある。例えば、監査事務所は、グループ監査チームと構成単位の監査人とのコミュニケーションを容易にするために使用できる電子

⁶⁰ ISA 230、第8項及び第9項

⁶¹ ISA 300、財務諸表監査の計画、第9項(a)

監査ツールを開発している可能性があり、そのようなツールは監査調書にも利用できる可能性がある。

構成単位の監査人の監査調書へのアクセスが制限されている場合の監査調書に関する他の考慮事項

- A129. グループ財務諸表の監査に関する監査調書は、グループの構造によっては、いくつかの追加的な複雑さ又は課題をもたらす可能性がある。例えば、グループが、グループ監査チームによる構成単位の監査人の監査調書へのアクセスを制限する、又は構成単位の監査人が管轄区域外で監査調書を提供することを制限する様々な法令を有する多数の異なった管轄区域の企業又は事業単位を有している場合等である。
- A130. しかしながら、このような状況においても、グループ監査チームは、グループ財務諸表に対する意見を形成するための基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手するよう求められる。さらに、グループ監査チームが、構成単位の監査人の監査調書の関連する部分をグループ監査チームの監査ファイルに含めることが適切であると判断したが、それが制限される場合には、グループ監査チームの監査調書には、構成単位の監査人がグループ監査に関連する事項に対して行う監査手続、手続を実施することによって得られた証拠、並びに当該事項に関して構成単位の監査人が得た発見事項及び結論に関する記述を含めることが必要な場合がある。グループ監査チームは、ISA 230の要求事項の観点から、このようなグループ監査チームの監査ファイルに含める監査調書の内容及び範囲の決定について、職業的専門家としての判断を行使する。

構成単位の監査人のグループ監査への関与に関する考慮事項

1. この付録は、構成単位の監査人がグループ監査に関与するかどうか、及びその範囲を決定する際に、グループ監査チームが考慮する可能性がある事項についての追加の指針を提供する。構成単位の監査人が関与する場合、本ISAには、ISA 220（改訂）に従ったグループ監査チームによる、構成単位の監査人の指揮及び監督並びにその作業の査閲に関する追加的な要求事項と指針が含まれる。しかしながら、第6項で示されているように、グループ監査責任者は、本ISAの要求事項を遵守することについて、最終的な責任を有し、従って説明責任を負う。
2. 構成単位の監査人は、グループ監査の全てのフェーズに関与することが可能であり、またしばしば関与する。グループ監査業務に構成単位の監査人が関与するかどうか、及びどの程度関与するかの決定は、グループ監査チームにとって職業的専門家としての判断に係る事項であり、グループ監査契約の新規の受嘱及び更新から始まる（第13項参照）。グループ及びグループ環境についての予備的理解は（第24項で記載した事項、及び監査証拠を入手するグループ内の場所、機能や活動に関する期待を含む）、グループ監査業務を実施するのに十分かつ適切なリソースを割り当てることができることとグループ監査責任者が判断するための基礎となる。この決定は、例えば以下に関連する。
 - 適切な経験を積んだ監査チームメンバーの活用等、リソースの内容。例えば、構成単位の監査人は、グループ監査チームよりも構成単位及びその環境（言語、カルチャー、ビジネス慣行、現地の法令等）についての経験が豊富で、深い知識がある場合がある。
 - 特定の監査領域に配分するリソースの金額及び配置。例えば、複数の拠点に構成単位がどの程度分散しているかによって、特定の拠点に構成単位の監査人を関与させる必要性が生じる可能性がある。
 - アクセスに関する取決め。例えば、特定の管轄区域における構成単位へのグループ監査チームのアクセスが制限されている場合、構成単位の監査人の関与が必要な可能性がある。
3. 構成単位の監査人の関与の決定は、反復的なプロセスである。グループ監査チームが、グループ監査に構成単位の監査人が関与するかどうかの予備的な決定を行った場合、グループ監査チームは適切な適性と能力を持っているかどうかを判断するために、構成単位の監査人の理解を得る（第21項参照）。A41項からA46項は、構成単位の監査人の適性及び能力を理解するための、グループ監査チームの手続の内容、時期及び範囲に対処している。そのような手続は、A42項で説明されている要因、例えば、構成単位の監査人に関する過去の経験や知識、及びグループ監査チームと構成単位の監査人が共通の方針と手続の対象となる程度によって影響を受ける。
4. 構成単位の監査人の関与の内容、時期及び範囲は、業務の状況によって異なる。グループ監査チームは、本ISAの要求事項に関して以下の一部又は全部に関連するものを含め、グループ監査チームの責任を果たすことを支援するために、構成単位の監査人を関与させることが適切であると判断する可能性がある。
 - リスク評価手続を立案し実施することにより、グループ及びグループ環境を理解する（第25項参照）。

- 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する（第32項参照）。
 - リスク対応手続の立案と実施（第37項参照）。
5. 一定の構成単位については、本ISAの第24項に従って、継続監査のためにグループ及びグループ環境の理解を得る場合、グループ監査チームは十分なリソース及び経験を有しており、従って構成単位に関するリスク評価手続の立案及び実施を構成単位の監査人に割り当てる必要はないと決定することがある。しかしながら、グループ監査チームが構成単位の監査人にリスク対応手続の立案と実施を割り当てようとする場合、グループ監査チームはグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクに影響を及ぼしうる、事業又は構成単位の内部統制システムの重要な変更が生じていないかどうかを構成単位の監査人と依然として討議する可能性がある。
6. いくつかの構成単位については、グループ監査チームは、構成単位の監査人が当該構成単位に関連して実施する作業に関して、グループ監査の全てのフェーズに関与することが適切であると判断することがある（例えば、グループ監査チームが構成単位の事業活動に関して構成単位の監査人と同じ深い知識や経験を有していない構成単位の場合）。構成単位の監査人の関与には以下が含まれる可能性がある。
- 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するために、構成単位に関する情報を提供するためのリスク評価手続の立案と実施
 - グループ財務諸表の評価した重要な虚偽表示リスクに対するリスク対応手続の立案と実施。
7. 例えば、A98項に記述されているように、グループ財務諸表に重要な虚偽表示のリスクがあると評価された場合、グループ監査チームは、これに対応するため、構成単位の財務情報の全て又はかなりの部分について監査証拠を入手する必要があると決定する可能性がある。このような状況では、構成単位の監査人が構成単位の事業についてより多くの経験と知識を有していることは、構成単位の監査人がリスク対応手続を立案し実施するうえで有利な立場にあることを意味する可能性がある。

付録 2

（A32項参照）

グループ監査チームが、グループ財務諸表の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ができない場合における監査報告書の例示

この監査報告書の例示の目的において、以下の状況が前提となる。

- 適正表示の枠組みを使用した、上場企業以外の企業の完全な一組の連結財務諸表の監査。この監査はグループ監査である（すなわち、ISA600（改訂）が適用される）。
- 連結財務諸表は、IFRS（一般目的の枠組み）に基づき、当該企業の経営者により作成される。
- 監査契約の条件は、ISA 210における連結財務諸表に対する経営者の責任の記述を反映している。
- グループ監査チームは、構成単位の会計記録、経営者又は監査人へのアクセスがなかったため、持分法で会計処理されている構成単位に関する十分かつ適切な監査証拠を入手することができない（財政状態計算書において1,500万ドルで認識され、これは総資産6,000万ドルに反映されている）。
- グループ監査チームは、20X1年12月31日現在の構成単位の監査済み財務諸表をその監査報告書を含め通読し、また構成単位に関してグループ経営者が保管している関連する財務情報を検討した。
- グループ監査責任者の判断では、十分かつ適切な監査証拠を得ることができないことのグループ財務諸表に対する影響は重要ではあるが広範ではない⁶²。
- IESBA倫理規程は、監査に適用される全ての職業倫理に関する規定から構成される。
- 入手した監査証拠に基づき、監査人は、ISA 570（改訂）に従って企業の継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況に関連する重要な不確実性は存在しないと結論づけている。
- 監査人は、ISA 701⁶³に従って、監査上の主要な検討事項を報告することは要求されておらず、またその決定もしていない。
- 監査人は監査報告書の日付より前に、全てのその他の記載内容を入手しており、また連結財務諸表に対する除外事項付き意見もその他の記載内容に影響を与える。
- 連結財務諸表の監視の責任者は、連結財務諸表の作成責任者と異なる。
- 監査人は、連結財務諸表の監査に加えて、現地の法律の下で要求される他の報告責任を負っている。

⁶² グループ監査責任者の判断により、十分かつ適切な監査証拠を入手できないことによるグループ財務諸表への影響が重要かつ広範である場合には、グループ監査責任者は、ISA 705（改訂）に従って意見を表明しないことになるであろう。

⁶³ ISA 701、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

独立監査人の監査報告書

ABC Company[又はその他の適切な名宛人]の株主へ

連結財務諸表の監査報告書⁶⁴

限定意見

私たちは、ABCカンパニー及びその子会社（以下「グループ」という）の20X1年12月31日現在の連結財政状態計算書、同日をもって終了する連結会計年度の連結包括利益計算書、連結株主資本等変動計算書及び連結キャッシュ・フロー計算書、並びに重要な会計方針を含む連結財務諸表の注記について監査を行った。

私たちは、添付の連結財務諸表が、私たちの監査報告書の限定意見の根拠に記載されている事項の影響を除き、20X1年12月31日現在のグループの連結財政状態並びに同日をもって終了する連結会計年度の連結経営成績及び連結キャッシュ・フローの状況を、国際財務報告基準（IFRS）に従って適正に表示しているものと認める。

限定意見の根拠

同年中に取得し、持分法で会計処理されている海外関連会社であるXYZ Companyに対するABC社の投資は、20X1年12月31日現在の連結財政状態計算書において1,500万ドルで計上され、また同年終了した会計年度の連結包括利益計算書には、XYZ社の純利益100万ドルのABC社の持分が含まれている。XYZ社の財務情報、経営者及び監査人へのアクセスが拒否されたため、20X1年12月31日現在のABC社のXYZ社に対する投資の簿価及び当年度のXYZ社の純利益のABC社の持分に関する十分かつ適切な監査証拠を入手することができなかった。その結果、当該金額に何らかの修正が必要かどうかを判断することができなかった。

私たちは、国際監査基準（ISA）に準拠して監査を行った。この基準に基づく私たちの責任は、監査報告書の連結財務諸表監査における監査人の責任にさらに記載されている。私たちは、国際倫理基準審議会の『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）に従ってグループから独立しており、またIESBA倫理規程に従って他の倫理上の責任を果たした。私たちは、限定意見の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手したと判断している。

その他の記載内容[又は「財務諸表及びその監査報告書以外の情報」等の適切な場合における他の名称]

[ISA 720（改訂）⁶⁵の報告に関連する要求事項に従って報告する – ISA 720（改訂）の付録2の例示6を参照。例示6の「その他の記載内容」区分の最終段落はカスタマイズされ、その他の記載内容にも影響を与える限定意見につながった具体的な事項が記載されるだろう。]

⁶⁴ サブタイトル「連結財務諸表監査に関する報告書」は、2番目のサブタイトルである「他の法令上の要求事項に関する報告書」が適用されない状況では不要である。

⁶⁵ ISA 720（改訂）、その他の記載内容に関する監査人の責任

ISA 600（改訂）案、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。）

連結財務諸表に対する経営者及び統治責任者の責任⁶⁶

[ISA 700（改訂）⁶⁷に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の例示2を参照。]

連結財務諸表監査における監査人の責任

[ISA 700（改訂）に準拠した報告 - ISA 700（改訂）の例示2を参照。上場会社の監査のみに適用される最後の2つの項は含まれない。]

法令等に基づくその他の報告

[ISA700（改訂）に準拠した報告-ISA 700（改訂）の例示を参照]

[特定の管轄区域において適切な、監査事務所の名称、監査人の個人名又はその両方の署名]

[監査人の住所]

[日付]

グループ監査責任者の判断によると、十分かつ適切な監査証拠を入手できないことによるグループ財務諸表への影響が重要かつ広範である場合には、グループ監査責任者はISA705（改訂）に従って意見を表明しないこととなるであろう。

⁶⁶ これらの監査報告書例全体で使用されている「経営者」及び「統治責任者」という用語については、特定の法域における法的枠組みに照らして、適切な別の用語に置き換える必要があるかもしれない。

⁶⁷ ISA700（改訂）、財務諸表に対する意見形成及び報告

グループの内部統制システムの理解

1. この付録は、グループ環境におけるグループの内部統制システムの理解を得るのに役立つ統制の例を提供するものであり、グループ財務諸表の監査に関連してISA 315（2019年改訂）がどのように適用されるかについて拡張したものである⁸⁶。例示は必ずしも全てのグループ監査業務に関連するものではなく、また例示のリストは必ずしも網羅的なものではない可能性がある。

統制環境

2. 統制環境に対するグループ監査チームの理解には、以下のような事項が含まれる可能性がある。
 - グループ内の企業や事業単位の管理の権限と責任を割り当てる取決めを含む、グループにおけるガバナンスと経営の機能の構造及びグループ経営者の監督責任
 - 統治責任者によるグループの内部統制システムに対する監視が、どのように構成され組織されているか
 - 倫理及び行動に関する基準が、どのようにグループ全体に伝達され、実践で強化されているか（例えば、行動規範や不正防止プログラム等のグループ全体のプログラムによって）
 - グループ財務報告手続マニュアルを含む、グループ全体の方針及び手続の一貫性

グループのリスク評価プロセス

3. グループのリスク評価プロセスに対するグループ監査チームの理解には、グループ経営者のリスク評価プロセスのような事項、すなわちグループ財務諸表の重要な虚偽表示をもたらす可能性のある不正リスクを含む、事業上のリスクを識別、分析及び管理するプロセスが含まれる場合がある。

グループの内部統制システムの監視プロセス

4. 内部統制システムを監視するグループのプロセスに対するグループ監査チームの理解には、グループ全体で統制がどのように監視されているかを含む統制の監視、及び適切な場合にはグループ全体の内部監査機能の活動の監視等のような事項が含まれる。グループの内部監査機能には、グループ内の企業又は事業単位における統制の監視という点から見た内容、責任及び活動が含まれる。ISA610（2013年改訂）⁸⁷は、内部監査機能の組織状況及び関連する方針と手続が、内部監査人の客観性及び内部監査機能の能力のレベルを十分にサポートしているかどうか、並び、グループ監査チームが当該機能の作業の利用を想定している場合に、当該機能が体系的で規律正しいアプローチを適用しているかどうかについてのグループ監査チームの評価を扱っている。

⁸⁶ ISA 315（2019年改訂）、付録3

⁸⁷ ISA 610（2013年改訂）、内部監査人の作業の利用、第15項

情報システムとコミュニケーション

5. グループの情報システムとコミュニケーションに関するグループ監査チームの理解には、以下のような事項が含まれる場合がある。
 - グループ経営者によるグループ内の企業又は事業単位の業務及び財務結果の監視（定期的な報告ルーチンを含む）。これにより、グループ経営者は、予算に照らした実績の監視を行い、適切な措置を講じられるようになる。
 - グループ内取引と未実現利益及びグループ内勘定残高のグループレベルでの監視、管理、照合及び消去。
 - グループ内の企業や事業単位から受け取る財務情報の適時性を監視し、またその正確性や完全性を評価するためのプロセス。

連結プロセス

6. 連結プロセスに関するグループ監査チームの理解には、以下のような事項が含まれる場合がある。

適用される財務報告の枠組みに関する事項

- グループ内の企業又は事業単位の経営者が適用される財務報告の枠組みをどの程度理解しているか
- 適用される財務報告の枠組みに従ってグループ内の企業又は事業単位を特定し、また会計処理を行うためのプロセス
- 適用される財務報告の枠組みに従ってセグメント報告のための報告セグメントを特定するプロセス
- 適用される財務報告の枠組みに従って報告のための関連当事者の関係及び関連当事者の取引を特定するためのプロセス
- 適用される財務報告の枠組みに基づき、グループ財務諸表に適用される会計方針、前会計年度からの会計方針の変更、及び新しい又は改訂された基準に伴う会計方針の変更
- 会計年度末がグループの会計年度末とは異なっているグループ内の企業又は事業単位を扱うための手続

連結プロセスに関する事項

- グループ内の企業又は事業単位が使用する会計方針を理解するためのグループ経営者のプロセス。また、該当する場合には、グループ内の企業又は事業単位の財務情報を作成するために統一的な会計方針が使用されていること、及び会計方針の差異が特定され、適用される財務報告の枠組みの観点から必要に応じて修正されていることを保証するためのプロセスでもある。統一的な会計方針とは、類似の取引を一貫した方法で報告するためにグループ内の企業又は事業単位が使用する財務報告の枠組みに基づいてグループが採用した特定の原則、基礎、慣行、規則及び実務を指す。これらの方針は、通常、グループ経営者が発行した財務報告手続マニュアル及び報告パッケージに記載されている。

ISA 600（改訂）案、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。）

- 連結のためにグループ内の企業又は事業単位による完全、正確かつ適時な財務報告を確保するためのグループ経営者のプロセス
- グループにおける在外企業又は事業単位の財務情報をグループ財務諸表の通貨に換算するプロセス
- 関連するITアプリケーションを含め、連結のためにグループのIT環境がどのように組織されているか、また連結プロセスにおける情報はどのようにフローするかを定義する方針
- 後発事象に関する情報を入手するグループ経営者のプロセス

連結修正及び組替に関する事項

- 関連する仕訳の作成、承認及び処理、並びに連結の担当者の経験を含む、連結修正を記録するプロセス
- 適用される財務報告の枠組みが要求する連結修正
- 連結修正を生じさせた事象及び取引の事業上の根拠
- グループ内の企業又は事業単位間の取引の頻度、内容及び規模
- グループ内取引及び未実現利益、並びにグループ内の勘定残高を監視、管理、照合及び消去するための手続
- 適用される財務報告の枠組みに従った、取得した資産と負債の公正価値の算定方法、のれんの償却手続（該当する場合）及びのれんの減損テスト
- グループ内の企業又は事業単位において発生した損失に関する、過半数所有者又は少数株主との取決め（例えば、少数株主がそのような損失を補償する義務等）

統制活動

7. 統制活動に関するグループ監査チームの理解には、以下のような事項が含まれる場合がある。
 - グループのIT環境における集中化の程度、並びにITアプリケーション、ITプロセス及びITインフラ構造の共通性
 - 情報処理統制の共通性、並びにグループの全部又は一部に対するIT全般統制
 - アサーション・レベルでのグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクに対処するグループの全部又は一部に対する統制のデザインの共通性の程度
 - 共通にデザインされた統制が、グループの全部又は一部に対して一貫して適用される程度

付録4

(A81項参照)

グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクにつながる可能性のある事象又は状況の例

以下は、グループ財務諸表の財務諸表レベル又はアサーション・レベルにおける重要な虚偽表示リスクの存在を示す事象（取引を含む）や状況の例である。固有リスク要因について提供される例示は、事象や状況に関する広範な範囲を網羅しているが、全ての事象や状況があらゆるグループ監査業務に当てはまるわけではなく、また例示のリストは網羅的なものではない。事象及び状況は、現状において最大の影響を与える可能性のある固有リスク要因別に分類されている。重要なことは、固有リスク要因間の相互関係により、例示における事象や状況も、程度の差はあれ、他の固有リスク要因に依存する又はその影響を受ける可能性が高いということである。ISA 315（2019年改訂）の付録2も参照。

固有リスク要因	アサーション・レベルにおけるグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクにつながる可能性のある事象又は状況の例
複雑さ	<ul style="list-style-type: none"> ● グループ内の複数の企業又は事業単位にわたって会計処理が行われる複雑な取引の存在 ● グループ財務諸表に適用される会計方針とは異なる、グループ内の企業又は事業単位における会計方針の適用 ● 複雑な金融商品の会計処理など、グループ内の企業又は事業単位が使用する複雑なプロセスを含む会計上の測定又は開示 ● 複数の管轄区域において高度に複雑な規制の対象となる業務、又は異なる種類の規制の対象となる複数の産業で活動するグループ内の企業又は事業単位
主観性	<ul style="list-style-type: none"> ● グループ内のどの企業や事業単位が、適用される財務報告の枠組みに従ってその財務情報をグループ財務諸表に組み入れることを必要としているかに関する判断。例えば、特別目的企業や取引のない企業が存在し、それを組み入れる必要があるか等 ● グループ内の企業又は事業単位による、適用される財務報告の枠組みの要求事項の正しい適用に関する判断
変化	<ul style="list-style-type: none"> ● 頻繁な買収、処分又は組織再編
不確実性	<ul style="list-style-type: none"> ● 貿易や財政政策、及び為替や配当の変動に対する規制等の政府による異例の介入、並びに為替レートの変動等の要因にさらされる可能性がある、グループの外国管轄区域で事業を展開する企業又は事業単位

<p>固有リスク要因が影響を及ぼす範囲における、経営者の偏向又は他の不正リスク要因による虚偽表示の起こしやすさ</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 異常な関連当事者との関係及び取引 • グループ内で決算日が異なり、取引の時期を操作するために利用される可能性がある企業又は事業単位 • 未承認又は不完全な連結修正の過年度における発生 • グループ内での積極的なタックス・プランニング、又はタックス・ヘブンにある企業との大規模な現金取引 • 過年度において、連結上で残高が合わなかった又は照合できなかったグループ内勘定残高
---	---

統制環境、グループのリスク評価プロセス又はグループの内部統制システムを監視するグループのプロセスが、グループの内容と複雑さを考慮するとグループの状況に適さず、またグループの内部統制システムの他の構成要素の適切な基礎を提供していないことを示す指標には以下が含まれる。

- 透明性のない意思決定プロセスを含む、不十分な企業のガバナンス構造
- グループ内の企業又は事業単位の業務及び財務結果の監視に関するグループ経営者の情報が不十分であることを含め、グループの財務報告プロセスに関する統制が存在しない又は有効ではないこと。

ISA 600（改訂）案から生じる適合修正 - 現行基準からの変更履歴付き

ISA 220（改訂）案 - 財務諸表監査の品質管理

ISA 220が改訂中であることを踏まえ、適合修正は、ISA 220(改訂)の公開草案に対して行われる。¹

...

適用指針

...

定義

監査責任者（第10項 (a) 参照）

A15A. 共同監査人が監査を行う場合、共同監査責任者とその監査チームが、ISAの目的上、「監査責任者」と「監査チーム」を集合的に構成する。しかしながら、本ISAは、共同監査人間の関係、及びある共同監査人が他の共同監査人の業務に関連して実施する作業は扱わない。

...

ISA 230 - 監査調書

...

付録

（第1項参照）

他のISAにおける特定の監査調書に関する要求事項

この付録では、監査調書に関する具体的な要求事項が記載された他のISAの項を明らかにする。このリストは、各ISAにおける要求事項及び関連する適用指針の検討の代わりにはならない。

- ISA 210、監査の契約条件の合意-第10項から第12項
- ISA 220、財務諸表監査の品質管理-第24項及び第25項
- ISA 240、財務諸表監査における不正に関する監査人の責任-第45項から第48項
- ISA 250（改訂）、財務諸表監査における法令等の検討-第30項
- ISA 260（改訂）、統治責任者とのコミュニケーション-第23項
- ISA 300、財務諸表監査の計画-第12項ISA 315（改訂）、企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価-第32項

¹ <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Proposed-ISA-220-Revised-Explanatory-Memorandum.pdf>

ISA 600（改訂）案、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。）

- ISA 320、監査の計画及び実施における重要性-第14項
- ISA 330、評価したリスクに対する監査人の対応-第28項から第30項
- ISA 450、監査において識別された虚偽表示の評価-第15項
- ISA 540、会計上の見積り及び関連する開示の監査-第39項
- ISA 550、関連当事者-第28項
- 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）-~~第570項~~
- ISA 610（2013年改訂）、内部監査人の作業の利用-第36項から第37項
- ISA 720（改訂）、その他の記載内容に関する監査人の責任-第25項

ISA 240 - 財務諸表監査における不正に関する監査人の責任

はじめに

...

不正の防止及び発見の責任

...

監査人の責任

...

9. 監査人は、企業の法令違反（不正を含む）に関する法令又は職業倫理に関する規定に基づく追加的な責任を負うことがある。これは、以下のように、本ISA及びその他のISAとは異なる、又はそれらを超えるものの可能性がある（A6項参照）。
 - (a) 識別された法令違反（経営者及び統治責任者との具体的なコミュニケーションに関する要件を含む）又はその疑いへの対応、不遵守に対する対応の適切性の評価、及びさらなる措置が必要かどうかの判断
 - (b) （例えば、グループ財務諸表の監査などで）識別された法令違反又はその疑いを他の監査人に伝達すること
 - (c) 識別された法令違反又は疑いに関する監査調書の要求事項

いかなる追加的な責任をも遵守することにより、本ISA及びその他のISAに従った監査人の業務に関連する追加的な情報（例えば、経営者、又は適切な場合、統治責任者の誠実性など）が得られる可能性がある。

...

適用指針

...

不正の防止及び発見の責任

監査人の責任（第9項参照）

A6. 法令又は職業倫理に関する規定により、監査人は追加手続、及びさらなる措置の実施を要求されることがある。例えば、国際倫理基準審議会によって発行された『職業会計士のための倫理規程』（IESBA倫理規程）は、監査人に対して、識別された法令違反又はその疑いに対応すること、及びさらなる措置が必要かどうかを判断することを求めている。このようなステップには、グループ監査責任者と構成単位の監査人を含むグループ監査チーム内の他の監査人との間、又はグループ財務諸表監査以外の目的でグループの企業又は事業単位構成単位において作業を実施する他の監査人との、識別された法令違反又はその疑いに関するコミュニケーションが含まれる場合がある。²

...

ISA 250（改訂） - 財務諸表の監査における法令等の検討

はじめに

...

法令遵守の責任（A1項からA8項参照）

...

監査人の責任

...

9. 監査人は、企業の法令違反に関する法令又は職業倫理に関する規定に基づく追加的な責任を負うことがある。これは、以下のように、本ISAとは異なる、又はそれを超えるものの可能性がある（A8項参照）。
- (a) 識別された法令違反（経営者及び統治責任者との具体的なコミュニケーションに関する要件を含む）又はその疑いへの対応、不遵守に対する対応の適切性の評価、及びさらなる措置が必要かどうかの判断
 - (b) （例えば、グループ財務諸表の監査などで）識別された法令違反又はその疑いを他の監査人に伝達すること
 - (c) 識別された法令違反又は疑いに関する監査調書の要求事項

いかなる追加的な責任をも遵守することにより、本ISA及びその他のISAに従った監査人の業務に関連する追加的な情報（例えば、経営者、又は適切な場合、統治責任者の誠実性など）が得られる可能性がある。

² 例えば、IESBA倫理規程の区分 ~~225-24R360.16~~から225-22R360.18を参照。

...

適用指針

法令遵守の責任（第3項から第9項参照）

...

監査人の責任

...

法令又は職業倫理に関する規定により定められた追加の責任（第9項参照）

- A8. 法令又は職業倫理に関する規定により、監査人は追加手続、及びさらなる措置の実施を要求されることがある。例えば、国際倫理基準審議会によって発行された『職業会計士のための倫理規程』（IESBA倫理規程）は、監査人に対して、識別された法令違反又はその疑いに対応すること、及びさらなる措置が必要かどうかを判断することを求めている。このようなステップには、グループ監査責任者と構成単位の監査人を含むグループ監査チーム内の他の監査人との間、又はグループ財務諸表監査以外の目的でグループの企業又は事業単位構成単位において作業を実施する他の監査人との、識別された法令違反又はその疑いに関するコミュニケーションが含まれる場合がある。³

...

ISA 260（改訂） - 統治責任者とのコミュニケーション

...

適用指針

統治責任者（第11項参照）

....

- A4. ISA 600（改訂）には、グループ監査チーム監査人が統治責任者とコミュニケーションを行う特定の事項が含まれている。⁴企業又は事業単位がグループの構成単位一部分である場合、構成単位の監査人がコミュニケーションを行う適切な者は、業務の状況と伝達すべき事項に依拠する。いくつかの構成単位企業や事業単位が、同じ内部統制システム中で同じ事業を行い、また同じ会計実務を利用している可能性がある。これらの構成単位企業又は事業単位の統治責任者が同一である場合（例えば、共通の取締役会）、コミュニケーションのためにこれらの構成単位企業又は事業単位を同時に扱うことにより、重複を避けることができる。

³ 例えば、IESBA倫理規程の区分225-21R360.16から225-22R360.18を参照。

⁴ ISA600（改訂）、グループ財務諸表の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）、第5649項

コミュニケーションプロセス

コミュニケーションプロセスの確立（第18項参照）

...

第三者とのコミュニケーション

A43. 統治責任者は、第三者、例えば銀行又は一定の規制当局から、監査人との書面によるコミュニケーションの写しを提供することを、法令により要求される又は希望する場合がある。場合によっては、第三者への開示が違法又は不適當であることがある。統治責任者のために作成されたコミュニケーションの書面が第三者に提供される場合、当該コミュニケーションは第三者を念頭に入れて作成されていないことを第三者に知らせることが重要である。そのためには、例えば、統治責任者との書面によるコミュニケーションに以下を記載する。

- (a) 当該コミュニケーションは、統治責任者、および該当する場合は、グループ経営者及びグループ監査人による利用のためのみに作成されたものであり、第三者が依拠すべきではない。
- (b) 監査人は第三者に対して責任を負わない。
- (c) 第三者への開示又は配布に関する制限

...

付録1 （第3項参照）

統治責任者とのコミュニケーションを参照するISQC1及び他のISAの特定の要求事項

この付録では、統治責任者との特定の事項のコミュニケーションを必要とする、ISQC1⁵及び他のISAにおける項を特定する。このリストは、ISAにおける要求事項及び関連する適用指針を検討する代わりにはならない。

- ISQC 1、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監査事務所の品質管理-第30項 (a)
- ISA 240、財務諸表監査における不正に関する監査人の責任-第22項、第39項 (c) (i) 及び第41項から第43項
- ISA 250（改正）、財務諸表監査における法令の検討-第15項、第20項及び第23項から第25項
- ISA 265、統治責任者及び経営者への内部統制の不備の報告-第9項
- ISA 450、監査において識別された虚偽表示の評価-第12項及び第13項
- ISA 505、外部確認-第9項
- ISA 510、初年度監査業務-期首残高-第7項

⁵ ISQC 1、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監査事務所の品質管理

ISA 600（改訂）案、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。）

- ISA 550、関連当事者-第27項
- ISA 560、後発事象-第7項（b）及び（c）、第10項（a）、第13項（b）、第14項（a）及び第17項
- ISA 570（改訂）、継続企業-第25項
- 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）-第5649項
- ISA 610（2013年改訂）、内部監査人の作業の利用-第20項及び第31項
- ISA 700（改訂）、財務諸表に対する意見形成及び報告-第46項
- ISA 701、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 - 第17項
- ISA 705（改訂）、独立監査人の報告書における意見の修正-第12項、第14項、第23項及び第30項
- ISA 706（改訂）、独立監査人の監査報告書における強調事項区分及びその他の事項区分-第12項
- ISA 710、比較情報-対応数値及び比較財務諸表-第18項
- ISA 720（改訂）、その他の記載内容に関する監査人の責任-第17項から第19項

...

ISA 300 - 財務諸表監査の計画

...

要求事項

...

計画活動

7. 監査人は、監査の範囲、時期及び方向性を定め、また監査計画の立案を導く、監査の基本的な方針を策定しなければならない。
8. 監査の基本的な方針の策定においては、監査人は、以下を行わなければならない。
 - (a) その範囲を規定する業務の特性を識別する。
 - (b) 監査の時期及び必要なコミュニケーションの内容を計画するために、業務の報告目標を確認する。
 - (c) 監査人の職業的専門家としての判断により、監査チームの作業を方向づける上で重要な要素を考慮する。
 - (d) 監査契約に係る予備的な活動、及び該当する場合、当該企業に対して監査責任者が実施した他の業務で得られた知識が関連するかどうかを検討する。
 - (e) 業務を実施するために必要なリソースの内容、時期及び範囲を確認する（A8項からA11項参照）。
9. 監査人は、以下の記述を含む監査計画を作成しなければならない。

ISA 600（改訂）案、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。）

- (a) ISA 315（改訂）⁶に基づいて決定された、計画上のリスク評価手続の内容、時期及び範囲
 - (b) ISA 330⁷に基づき決定された、アサーション・レベルでの計画上のリスク対応手続の内容、時期及び範囲
 - (c) その業務をISAに準拠させるために実施が要求されている他の計画上の監査手続（A12項からA14項参照）
10. 監査人は監査中、必要に応じて、監査の基本的な方針及び監査計画を更新及び変更しなければならない（A15項参照）。
11. 監査人は、監査チームの指揮監督及び作業の査閲の内容、時期及び範囲を計画しなければならない（A16項及びA17項参照）。
- 11A. 監査責任者は、監査の基本的な方針及び監査計画を査閲しなければならない。

...

適用指針

...

計画活動

監査の基本的な方針及び監査計画（第7項から第89項参照）

- A8. 監査の基本的な方針及び監査計画の策定プロセスは、監査人のリスク評価手続の完了を前提に、以下のような事項を監査人が決定するのを支援する。
- 特定の監査分野に利用するためのリソース。リスクが高い分野への適切な経験を積んだチームメンバーの利用、複雑な事項への専門家の関与等
 - 特定の監査分野に割り当てられるリソースの量。重要な拠点での現地棚卸を立会するために割り当てられたチームメンバーの数、グループ監査の場合は構成単位他の監査人の作業の指示と監督及び査閲の内容及び範囲、リスクの高い分野に割り当てられる監査の予算時間等
 - これらのリソースが配分されるべき時期。期中の監査の段階又は主要な期限等
 - そのようなリソースの管理・指示・監督方法。チームの説明会や報告会をいつ開催するか、監査責任者やマネジャーの査閲がどのように行われるか（オンサイトか、オフサイトかなど）、及び審査を実施するか等
- A9. 付録には、監査の基本的な方針の策定における考慮事項の例示がリストされている。

...

⁶ ISA 315（改訂）、重要な虚偽表示リスクの識別と評価

⁷ ISA 330、評価したリスクに対する監査人の対応

監査の基本的な方針の確立における考慮事項

本付録では、監査の基本的な方針の確立にあたり、監査人が検討する事項の例を示している。これらの事項の多くは、監査人の詳細な監査計画にも影響を与える可能性がある。これらの例は、多くの業務に適用可能な、幅広い事項をリストしている。以下に参照する事項のいくつかは、他のISAによって要求される可能性があるが、全ての事項が各監査業務に関連するわけではなく、またリストは必ずしも網羅的ではない。

業務の特徴

- 他の財務報告の枠組みとの調整の必要性を含む、監査対象となる財務情報が作成された財務報告の枠組み
- 業界の規制当局が義務づけた報告のような、業界固有の報告に関する要求事項
- グループ監査の目的のために監査手続が行われると予想される含まれるべき構成単位の数と場所及び構成単位の監査人が関与する範囲を含む、予想される監査対象範囲
- グループをどのように連結するかを決定する、親会社とその構成単位企業又は事業単位との間の支配関係の内容
- 構成単位が他の監査人によって監査される範囲
- 専門的知識の必要性を含む、監査対象となる事業セグメントの内容
- 監査対象の財務情報のための通貨換算の必要性を含む、使用する報告通貨
- グループ監査の連結目的で実施された監査手続に加えて、法令又は他の理由による単体財務諸表監査の必要性に関する要求事項

...

報告の目的、監査の時期、及びコミュニケーションの性質

- 期中や最終段階等、報告に関する企業のタイムテーブル
- 監査業務の内容、時期及び範囲について議論するための経営者及び統治責任者との会議の開催
- 監査報告書、経営者確認書及び統治責任者とのコミュニケーション等、書面及び口頭を問わず、発行予定の報告書及びその他のコミュニケーションで想定される種類と時期についての経営者及び統治責任者との討議
- 監査業務の期間全体で予想される、業務の状況に関するコミュニケーションについての経営者との討議
- 構成単位のグループ監査のために実施される監査手続に関連して、発行予定の報告書及びその他

ISA 600 (改訂) 案、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。)

のコミュニケーションで想定される種類と時期に関する構成単位の監査人とのコミュニケーション

- チームミーティングの内容及び時期、並びに実施した作業の査閲の時期を含む、監査チームメンバー間で期待されるコミュニケーションの内容と時期
- 監査に起因する法的又は契約上の報告責任を含め、第三者との間で他に予想されるコミュニケーションの有無

重要な要素、監査契約に係る予備的な活動、及び他の業務から得られた知識

- ISA 320⁸に準拠した重要性の決定。及び該当する場合は
 - ISA 600 (改訂)⁹に準拠した、構成単位の手続実施上の重要性の決定、及び構成単位の監査人とのコミュニケーション
 - ~~重要な構成単位、~~重要な取引種類、勘定残高、及び開示の事前の識別

...

ISA 402 -受託会社を利用する企業に関する監査上の考慮事項

...

適用指針

内部統制を含む、受託会社から提供される業務の理解

...

委託会社から十分な理解が得られない場合の追加の手続 (第12項参照)

...

A18. 状況によっては、委託会社は、1つ又は複数の重要な事業単位又は機能、例えばその全体のタックス・プランニングやコンプライアンス機能、又は財務・会計や経理担当者の機能を、1つ又は複数の受託会社に委託することがある。このような状況では、受託会社での統制に関する報告書が入手できないかもしれないが、受託会社の経営者と委託会社の経営者が直接交流している可能性があるため、委託会社監査人が受託会社の統制を理解するには、受託会社を訪問することが最も効果的な手続となるだろう。

A19. 別の監査人を使用して、受託会社での当該統制に関する必要な情報を得るための手続を実施することもできる。タイプ1又はタイプ2の報告書が発行されている場合、受託会社監査人が受託会社

⁸ ISA 320、監査の計画及び実施における重要性

⁹ ISA 600 (改訂)、グループ財務諸表の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)、~~第21項から第23項及び第40項 (c) 第29項及び第30項~~

と既に関係を有しているため、委託会社監査人は、受託会社監査人を使用して、これらの手続を実施することができる。他の監査人の作業を利用する委託会社監査人は、他の監査人の理解適性と能力の決定（その監査人の独立性と職業専門家としての能力を含む）、他の監査人の指揮監督業務への関与の及び他の監査人に割り当てられた作業の内容、時期及び範囲の計画、並びに入手した監査証拠の十分性と適切性の評価に関連するため、ISA 220~~600~~（改訂）案¹⁰の指針は有用であると考える可能性がある。

...

ISA 501 - 監査証拠 - 選択された項目に関する具体的な考慮事項

...

適用指針

棚卸資産

実地棚卸への立会（第4項（a）参照）

...

A3. 実地棚卸の立会計画（又は本ISAの第4項から第8項に従った監査手続の立案と実施）に関連する事項には、例えば、以下が含まれる。

- 在庫に関連する重要な虚偽表示リスク
- 在庫に関連する内部統制の内容
- 実地棚卸の適切な手続が確立され、また適切な指示書が発行されることが期待されているか
- 実地棚卸の実施時期
- 企業は継続的な在庫システムを維持しているか
- 適切な立ち合い場所を判断する際の棚卸資産の保管場所。棚卸資産の重要性及び場所の違いによる重要な虚偽表示リスクを含むISA600¹¹は、他の監査人の関与を扱っており、従って当該関与が遠隔地での実地棚卸の立会に関するものである場合には該当する可能性がある。
- 監査人が利用する専門家の支援が必要かどうか。ISA620¹²は、監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手するのを支援するための、監査人の専門家の利用に言及している。

...

¹⁰ ISA 220（改訂）案、財務諸表監査の品質管理 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）の第2項は、「監査人は、状況に応じて適応させた本ISAは、監査人がグループ財務諸表ではない財務諸表監査に他の監査人を関与させる場合に役立つと考えるかもしれない」と記載している。ISA600の第19項も参照。

¹¹ ISA 600、グループ財務諸表監査における考慮事項（構成単位の監査人の作業を含む）

¹² ISA 620、監査人が利用する専門家の作業の利用

ISA 550 - 関連当事者

...

適用指針

...

リスク評価手続及び関連する活動

...

企業の関連当事者の関係及び取引の理解

...

企業の関連当事者の内容 (第13項 (a) 参照)

...

- A13. グループ監査に関連して、ISA 600 (改訂) は、グループ経営者又はグループ監査チームが以前に特定しなかった関連当事者を適時に構成単位の監査人に伝達するように要請する各構成単位の監査人に対してグループ経営者が作成した関連当事者の一覧表及びグループ監査チームが認識している他の関連当事者のリストを提供することをグループ監査チームに要求している。¹³当該企業がグループ内の構成単位である場合—このような情報は、当該企業の関連当事者の内容に関する監査人グループ監査チームの経営者への質問に有益な基礎を提供する。
- A14. また、監査人は、契約の新規の受嘱又は継続のプロセス中に経営者へ質問を行うことにより、企業の関連当事者の内容に関する情報を得ることができる。

関連当事者の関係及び取引に係る重要な虚偽表示リスクへの対応 (第20項参照)

...

- A34. リスク評価手続の結果に応じて、監査人は、関連当事者の関係や取引に関する企業の統制を検証することなしに監査証拠を得ることが適切であると考えられる場合がある。しかしながら、状況によっては、関連当事者との関係や取引に伴う重要な虚偽表示リスクに関して、実証手続だけでは十分かつ適切な監査証拠を得ることができないこともある。例えば、企業及び構成単位間のグループ内取引が多数あり、これらの取引に関する相当量の情報が統合されたシステムで開始、記録、処理又は報告されている場合には、監査人は、これらの取引に関連する重要な虚偽表示リスクを許容可能な低水準にまで減少させる、単独で効果的な実証手続を立案できないと判断する可能性がある。このようなケースでは、関連する統制の運用状況の有効性に関する十分かつ適切な監査証拠を得るというISA330の要求事項を満たすために、監査人は、関連当事者の関係及び取引の記録の網羅性と正確性に関する企業の統制を検証しなければならない。¹⁴

¹³ 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) 、第41項 (a) 40項 (e) —

¹⁴ ISA 330、第8項 (b)

企業の通常の業務過程外で識別された重要な関連当事者取引

重要な関連当事者取引の経営上の合理性の評価（第23項参照）

A38. 企業の通常の事業過程以外で行われる重要な関連当事者取引の事業上の根拠を評価するにあたり、監査人は、以下の事項を考慮することがある。

- 取引が
 - 過度に複雑ではないか（例えば、連結グループ内の複数の関連当事者が関与する場合がある）。
 - 法外な価格、金利、保証及び返済条件等、普通とは異なる交易条件ではないか。
 - 明確で論理的な事業上の理由がないのに発生しているのではないか
 - 以前は識別されていなかった関連当事者が関係しているのではないか
 - 普通では考えられない方法で処理されていないか
- 経営者は、統治責任者とのこのような取引の内容及び会計処理について議論したか
- 経営者は、取引の基礎となる経済実態に十分な配慮をするのではなく、特定の会計処理に重点を置いているのではないか

経営者の説明が関連当事者取引の条件と著しく矛盾している場合には、監査人はISA500¹⁵に従って、他の重要な事項に関する経営者の説明及び表示の信頼性を考慮することが要求される。

...

ISA 610（2013年改訂） - 内部監査人の作業の利用

...

適用指針

内部監査機能の作業を利用するかどうか、利用する場合はどの領域をどの程度使用するかの判断

...

利用可能な内部監査機能の作業の内容及び範囲の決定

利用可能な内部監査機能の作業の内容及び範囲の決定に影響を与える要因（第17項から第19項）

A15. 監査の目的のために内部監査機能の作業が利用できると監査人が判断した場合、まず、実施された又は実施予定の内部監査機能の作業の計画された内容と範囲が、ISA 300に従って監査人が策定した監査の基本的な方針及び監査計画と適合しているかどうかを検討する。¹⁶

¹⁵ ISA 500、監査証拠、第11項

¹⁶ ISA 300、財務諸表監査の計画

A16. 監査人が使用できる内部監査機能の作業例としては、以下のようなものがある。

- 統制の運用状況の有効性の評価
- 限定的な判断を伴う実証手続
- 実地棚卸の立会
- 情報システムを使用した、財務報告に関連する取引の追跡。
- 規制上の要求事項への準拠性テスト。
- 状況によっては、グループの企業又は事業単位の財務情報に対して実施された作業グループの重要な構成単位ではない子会社の財務情報の監査又はレビュー (ISA600の要求事項と矛盾しない場合)。¹⁷

...

直接的な支援のため、内部監査機能の作業を利用するかどうか、利用する場合はどの領域をどの程度使用するかの判断

監査の目的のために内部監査人を直接支援することができるかどうかの判断 (第5項、第26項から第28項参照)

A31. 外部監査人が直接的な支援の提供のために内部監査人を利用することが法令により禁止されている法域では、グループ監査チームはグループ監査監査人の状況において、その禁止が構成単位の監査人にも及ぶかどうかを検討すること、またその場合、構成単位の監査人へのコミュニケーションの中でこれに対処することが重要である。¹⁸

...

ISA 700 (改訂) – 財務諸表に対する監査意見の形成と報告

...

要求事項

...

監査報告書

...

国際監査基準に準拠して実施した監査における監査報告書

財務諸表に対する責任

39. 監査報告書の「財務諸表監査における監査人の責任」区分 (A50項参照) には、併せて以下を記載しなければならない。

¹⁷ ~~ISA 600、グループ財務諸表の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)~~

¹⁸ ~~ISA 600 (改訂)、グループ財務諸表の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) 第20項 40項 (b)~~

- (a) 監査人は、我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して実施する監査の過程を通じて、職業的専門家としての判断を行い、職業的懐疑心を保持すること。
- (b) 以下が監査人の責任であることを記載することにより、監査について説明する。
- (i) 不正か誤謬かを問わず、財務諸表の重要な虚偽表示リスクを識別し評価すること、それらのリスクに対応した監査手続を立案し実施すること、及び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。不正が共謀、偽造、意図的な漏れ、誤った表現又は内部統制の無効化を含む可能性があるため、不正から生じる重要な虚偽表示を検出しないリスクは、誤謬から生じるリスクよりも高くなる。
 - (ii) 状況に適した監査手続を立案するために、監査に関連する内部統制の理解を得るが、企業の内部統制の有効性に対する意見を表明するためではないこと。財務諸表監査に伴い内部統制の有効性に関する意見を表明する責任を監査人が持つ場合には、監査人は監査人の内部統制に関する検討は企業の内部統制の有効性に対する意見を表明する目的ではないという表現を省略しなければならない。
 - (iii) 使用した会計方針の適切性、及び経営者が行った会計上の見積りと関連する開示の妥当性を評価すること。
 - (iv) 継続企業の前提に関する経営者の会計処理の適切性を結論づけること。及び、入手した監査証拠に基づき、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況に関連する重要な不確実性が存在するかどうかを判断すること。監査人が重要な不確実性が存在すると結論づけた場合、監査人は、財務諸表における関連する開示に監査報告書で注意を喚起するか、又はその開示が不十分である場合には意見を修正することが求められる。監査人の結論は、監査報告書の日付までに得られた監査証拠に基づいている。しかしながら、将来の事象又は状況によっては、継続企業として事業を継続できなくなる可能性がある。
 - (v) 財務諸表が適正表示の枠組みに準拠して作成される場合、その開示を含む財務諸表の全体的な表示、構成及び内容を評価すること。及び、財務諸表が適正表示を達成する方法で基礎となる取引及び事象を表示しているかどうかを評価すること。
- (c) ISA 600（改訂）¹⁹が適用される場合、グループ監査業務における監査人の責任を併せて説明するために以下を記載する。
- (i) 監査人の責任は、グループ財務諸表に対する意見を形成する表明するための基礎として、グループ内の企業又は事業活動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にグループ監査を立案し、実施することである。
 - (ii) 監査人は、グループ監査の指揮、監督及び査閲実施に責任を負う。
 - (iii) 監査意見については、監査人は単独で責任を負う。²⁰

...

¹⁹ 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）

²⁰ ISA 600（改訂）、第52項

適用指針

…
監査報告書（第20項参照）

…
国際監査基準に準拠して実施した監査における監査報告書

…
監査意見の根拠（第28項参照）

…
グループ監査特有の考慮事項

A38. 独立性に関連するものを含め、関連する職業倫理に関する規定の情報源が複数存在するグループ監査では、監査報告書における法域への言及は、通常、そのグループ監査チームにあてはまる職業倫理に関する規定に関するものである。なぜなら、グループ監査では、構成単位の監査人もグループ監査に関連する職業倫理に関する規定の対象となるからである。²¹

A39. ISAは、構成単位の監査人を含む監査人のための特定の独立性や倫理に関する要求事項を規定しておらず、従ってグループ監査チームが対象とするIESBA倫理規程の独立性に関する規定や他の職業倫理に関する規定を拡張したり無効にしたりするものではなく、またISAは全ての場合において、グループ監査チームに適用されるのと同じ特定の独立性に関する要求事項を構成単位の監査人に課すことを求めているわけでもない。その結果、グループ監査時には、独立性を含む職業倫理に関する規定が複雑になる可能性がある。ISA 600（改訂）²²は、構成単位の監査人がグループ監査に関連する独立性に関する要求事項を満たさない状況を含む、グループ監査のための構成単位の財務情報に関する業務を実施する上での監査人の指針を規定している。

…

1. 例示2 – 適正表示の枠組みに準拠して作成された上場会社の連結財務諸表に対する監査報告書

2. この監査報告書の文例では、以下のような状況を想定している。

- 適正表示の枠組みを使用した上場会社の完全な一組の連結財務諸表の監査。監査は、子会社を有する企業のグループ監査である（すなわち、ISA600（改訂）が適用される）。
- 連結財務諸表は、IFRS（一般目的の財務報告の枠組み）に基づき、当該企業の経営者により作成されている。

²¹ ISA 600（改訂）、A36項A37項

²² ISA 600（改訂）、第20項から第22項第19項及び第20項

- 監査契約の条件は、ISA210における連結財務諸表に対する経営者の責任の記述を反映している。
- 監査人は、入手した監査証拠に基づき、修正のない（すなわち、「適正な」）意見が適切であると結論づけている。
- 国際倫理基準審議会の職業会計士のための倫理規程は、監査に適用される全ての職業倫理に関する規定で構成される。
- 入手した監査証拠に基づき、監査人は、ISA570（改訂）に従って企業が継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況に関する重要な不確実性は存在しないと結論づけている。
- 監査上の主要な検討事項が、ISA 701に準拠して報告される。
- 監査人は、監査報告書の日付より前に全てのその他の記載内容を入手しており、その他の記載内容の重要な虚偽表示を識別していない。
- 連結財務諸表の監督の責任者は、連結財務諸表の作成責任者とは異なる。
- 監査人は、連結財務諸表の監査に加えて、現地の法律の下で義務付けられている他の報告責任を負っている。

独立監査人の監査報告書

ABC Company[又はその他の適切な名宛人]の株主へ

連結財務諸表監査に関する報告²³

監査意見

私たちは、ABCカンパニー及びその子会社（以下「グループ」）の20X1年12月31日現在の連結財政状態計算書、同日をもって終了する連結会計年度の連結包括利益計算書、連結株主資本等変動計算書及び連結キャッシュ・フロー計算書、並びに重要な会計方針を含む連結財務諸表の注記について監査を行った。

私たちは、添付の連結財務諸表が、国際財務報告基準（IFRS）に準拠して、20X1年12月31日現在のグループの連結財政状態並びに同日をもって終了する連結会計年度の連結経営成績及び連結キャッシュ・フローの状況を全ての重要な点において適正に表示しているものと認める。

監査意見の根拠

私たちは、国際監査基準（ISA）に準拠して監査を行った。これらの基準に基づく私たちの責任は、私たちの報告書の連結財務諸表監査に関する監査人の責任にさらに記載されている。私たちは、国際倫理基準審議会の職業会計士のための倫理規程（IESBA倫理規程）に従ってグループから独立しており、またIESBA倫理規程に従って他の倫理上の責任を果たした。

²³ サブタイトル「連結財務諸表の監査に関する報告書」は、2番目のサブタイトルである「他の法令上の要求事項に関する報告書」が適用されない場合には不要である。

私たちは、意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手したと判断している。

監査上の主要な検討事項

監査上の主要な検討事項は、私たちの職業的専門家としての判断において、当連結会計年度の連結財務諸表監査において最も重要性であった事項である。これらの事項は、連結財務諸表全体に対する私たちの監査の観点から対処されたものであり、私たちの意見を形成するに当たっては、これらの事項について個別の意見を記載するものではない。

【ISA701に準拠した監査上の主要な検討事項の記述】

その他の記載内容[又は適切であれば、「財務諸表及び監査報告書以外の情報」等別のタイトル]

[ISA 720（改訂）の報告に関する要求事項に従った報告 – ISA 720（改訂）の付録2の文例 1 参照]

連結財務諸表に対する経営者及び統治責任者の責任²⁴

経営者は、連結財務諸表がIFRSに準拠して作成され、²⁵また適正表示されることについての責任を負う。²⁵不正か、誤謬かを問わず、重要な虚偽表示のない連結財務諸表の作成を可能にするには、経営者が必要と判断した内部統制が必要である。

連結財務諸表を作成するに当たっては、経営者がグループの清算や事業の停止を意図しない限り、又はそれに代わる現実的な選択肢がない限り、継続企業としてグループの継続企業の前提に関する事項を適宜開示し、また継続企業の前提に基づいて会計処理を行う責任を負う。

統治責任者は、グループの財務報告プロセスを監督する責任を有する。

連結財務諸表監査における監査人の責任

私たちの目的は、連結財務諸表が全体として不正か誤謬かを問わず、重要な虚偽表示がないことについての合理的な保証を入手し、私たちの意見を含む監査報告書を発行することである。合理的な保証は、高い水準の保証であるが、重要な虚偽表示が存在する場合に、ISAに準拠して実施された監査が必ずしもそれを発見することを保証するものではない。虚偽表示は、不正又は誤謬から生じることがあり、この連結財務諸表に基づいて行われた利用者の経済的意思決定に影響を与えることが個別に又は全体として合理的に期待できる場合には、重要と考えられる。

本ISAの第41項 (b) では、以下の網掛け部分を、監査報告書の付録に記載できると説明されている。第41項 (c) では、法令又は各国の監査基準で明示的に許可されている場合、監査報告書にこれを記載する代わりに、監査人の責任が記載された適切な当局のウェブサイトを参照できると説明されている。但し、当該ウェブサイト上の記載が以下の監査人の責任の記述に対処し、また矛盾しないことを条件とする。

²⁴ 又は、特定の法域の法的枠組みに照らして適切な他の用語

²⁵ 経営者の責任が、真実かつ公正な表示を与える財務諸表を作成することである場合、「経営者は、国際財務報告基準に従って真実かつ公正な表示を与える財務諸表の作成に責任があり、またその場合…」と解釈できる。

ISAに準拠した監査の一環として、私たちは監査全体で職業的専門家としての判断を発揮し、職業的専門家としての懐疑心を維持する。また、私たちは、

- 不正か誤謬かを問わず、連結財務諸表の重要な虚偽表示リスクを識別して評価し、そのリスクに対応した監査手続を立案して実施し、また私たちの意見の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手する。不正は共謀、偽造、意図的な漏れ、誤った表現又は内部統制の無効化を含む可能性があるため、不正から生じる重要な虚偽表示を発見しないリスクは、誤謬から生じるリスクよりも高くなる。
- 状況に応じて適切な監査手続を立案するために、監査に関連する内部統制の理解を得るが、グループの内部統制の有効性に対する意見を表明するためではない。²⁶
- 使用した会計方針の適切性、並びに経営者が行った会計上の見積り及び関連する開示の妥当性を評価する。
- 継続企業的前提に基づく経営者の会計処理の適切性を判断し、また入手した監査証拠に基づき、継続企業的前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況に関連する重要な不確実性が存在するかどうかを判断する。重要な不確実性が存在すると結論づけた場合、私たちは、連結財務諸表における関連する開示について、私たちの監査報告書において注意を喚起するか、又はその開示が不十分である場合には、私たちの意見を修正することが要求される。監査人の結論は、私たちが監査報告書日までに入手した監査証拠に基づいている。しかしながら、将来の事象又は状況によっては、継続企業としてグループが存続しない可能性がある。
- 開示を含む連結財務諸表の全体的な表示、構成及び内容を評価し、連結財務諸表が適正な表示を達成する方法で基礎となる取引及び事象を表しているかどうかを評価する。
- グループ連結財務諸表に対する意見を表明するための基礎となる、グループ内の企業又は事業活動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にグループ監査を立案し実施する。私たちは、グループ監査の指揮、監督及び査閲実施に責任を負う。私たちは、監査意見について全責任を負う。

私たちは、とりわけ、監査時に識別した内部統制の重要な不備を含む、監査の計画された範囲と時期、及び重要な監査上の発見事項について、統治責任者とコミュニケーションを行う。

また、統治責任者に対しては、独立性に関する職業倫理に関する規定を遵守した旨の説明を行うとともに、私たちの独立性に影響すると合理的に考えられる全ての関係及びその他の事項、ならびに該当する場合、関連するセーフガードについてコミュニケーションを行う。

統治責任者とコミュニケーションを行った事項から、当期の連結財務諸表監査において最も重要な事項であり、したがって監査上の主要な検討事項となった事項を決定する。当該事項に関する公表を法令が排除しない限り、また非常に稀な状況において、その報告による不利益が報告することの公共の利益を上回ることが合理的に予想されるため、当該事項が監査報告書で報告されるべきではないと判断した場合を除き、私たちは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。

²⁶ この文章は、監査人が連結財務諸表の監査と併せて内部統制の有効性について意見を表明する責任を負っている場合には、適宜、修正されるであろう。

法令等に基づくその他の報告

[監査報告書の本区分の様式及び内容は、各国の法令又は各国の監査基準に定める監査人のその他の報告上の責任の内容によって異なる。その他の法令又は各国の監査基準によって扱われる事項（「その他の報告責任」）は、連結財務諸表の監査報告書の一部としてISAによって要求される報告責任により記載される事項と同一の内容に対応していない限り、本区分の範囲内で扱われる。ISAが要求する事項と同じ内容に対処するその他の報告責任に関する報告は、監査報告書における表現が、そのような差異が存在する場合にISAが要求する報告とは明確に区別していることを条件として統合することができる（すなわち、適切な小見出しにおいて連結財務諸表の監査報告書に含まれる）。

この独立監査人の監査報告書に至る監査に関する監査責任者は[名称]である。

【特定の管轄区域において適切な、監査事務所の名称、監査人の個人名又はその両方の署名】

【監査人の住所】

【日付】

...

ISA 701 - 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

...

適用指針

監査上の主要な検討事項の決定（第9項及び第10項参照）

...

重要な監査人の注意を必要とする事項（第9項）

...

A15. 様々なISAが、監査人が重要な注意を払う分野に関連して、統治責任者等との特定のコミュニケーションを要求している。例えば

- ISA 260（改訂）は、監査中、重大な問題に遭遇した場合には、統治責任者に報告することを監査人に要求している。²⁷ ISAは、例えば、以下に関連する潜在的な問題を認識している：
 - 関連当事者との取引²⁸、特に、関連当事者取引の（価格を除く）他の全ての側面が、類似の独立企業間の取引と同等であるという監査証拠を監査人が入手できるか否かに関する制限

²⁷ ISA 260（改訂）、第16項（b）及びA21項

²⁸ ISA 550、関連当事者、A42項

ISA 600 (改訂) 案、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。)

- グループ監査における制限、例えば、グループ監査チームによる情報や人へのアクセスが限定されていた可能性がある場合。²⁹
- ISA 220は、困難な又は議論のある事項について適切なコンサルテーションを行うことに関連した監査責任者の要求事項を定めている。³⁰例えば、監査人は、重要な専門的な事項について、監査事務所内又は監査事務所外の他の者とコンサルテーションを行った可能性があるが、これが監査上の主要な検討事項であることを示す指標である可能性がある。

...

ISA 705 (改訂) - 独立監査人の監査報告書における意見の修正

...

適用指針

...

監査意見の修正を要する状況

十分かつ適切な監査証拠を得ることができないことの性質 (第6項 (b) 参照)

- A8. 監査人は、以下を原因として、十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合がある (監査範囲の制約)。
- (a) 企業の管理の及ばない状況
 - (b) 監査人の作業の種類又は実施時期に関する状況
 - (c) 経営者による制限
- A9. 監査人が代替的な手続を行うことによって十分かつ適切な監査証拠を得ることができる場合には、特定の手続を実施できないことは、監査の範囲の制限とはならない。これが不可能な場合、第7項 (b)、第9項及第10項の要求事項を適宜適用する。経営者によって課される制限は、例えば、監査人による不正リスクの評価及び契約の継続の検討のように、監査に対して別の影響がある可能性がある。
- A10. 企業の管理の及ばない状況の例としては、以下のようなものがある。
- 企業の会計記録が破壊された。
 - グループ監査のためにリスク対応手続が必要であると判断される重要な構成単位の会計記録が、政府当局によって無期限に差し押さえられた。

...

²⁹ 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)、第56項 49項 (d)

³⁰ ISA 220、財務諸表監査の品質管理、第18項

ISA 720（改訂） - その他の記載内容に関する監査人の責任

...

適用指針

...

その他の記載内容の通読と検討（第14項及び第15項）

...

A24. ISA 220³¹に従って、監査責任者は、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に準拠して、監査業務の指示、監督及び査閲実施に責任を負うことが要求される。本ISAに照らして、第14項及び第15項の要求事項に対処するために適切な監査チームメンバーを決定する際に考慮される可能性がある要因には以下が含まれる。

- 監査チームメンバーの相対的な経験
- 作業を割り当てる監査チームメンバーが、その他の記載内容とその知識との相違を識別するために、監査で得た関連する知識を持っているかどうか。
- 第14項及び第15項の要求事項に対処する際の判断の程度。例えば、財務諸表内の金額と同額になることを意図したその他の記載内容内の金額の一貫性を評価するための手続が、経験の浅い監査チームメンバーによって実施されることがある。
- グループ監査の場合には、その構成単位に係るその他の記載内容に対処する際に、構成単位の監査人へ質問を行うことが求められているかどうか。

...

その他の記載内容と監査で得られた監査人の知識との間に重要な相違があるか否かの検討（第14項（b）参照）

A35. 監査人は、重要な相違が存在するか否かを検討するための基礎として、関連する監査調書への参照、及び関連する構成単位の監査人を含む又は監査チームの関連するメンバーへの質問を行うことが適切であると判断することがある。例えば

- その他の記載内容において、主要な製品の製造中止計画が記述されている場合、監査人は当該中止計画を知っていても、当該記述が監査人が監査の過程で得た知識と重要な相違がないかどうかに関する監査人の検討を裏付けるために、当該領域の監査手続を実施した監査チームメンバーに質問を行う場合がある。
- その他の記載内容において、監査において対応した訴訟の重要な詳細が記述されており、監査人の記憶が曖昧な場合、監査人の認識を裏付けるために、その詳細が要約された監査調書を参照することが必要となる場合がある。

³¹ ISA 220、財務諸表監査の品質管理、第15項（a）

- A36. 監査人が関連する監査調書を参照するかどうか、又は監査チームのメンバーを含む若しくは構成単位の監査人に対して質問を行うかどうか、及びその場合の範囲は、職業的専門家としての判断に係る事項である。したがって、その他の記載内容に含まれる事項に関して、監査人が関連する監査調書を参照する、又は監査チームのメンバーを含む若しくは構成単位の監査人に対して質問を行うことが必要でない場合もある。

...

ISA 805（改訂） - 個別の財務表又は財務諸表項目等の監査における特別な考慮事項

はじめに

本ISAの範囲

1. 国際監査基準（ISA）の100シリーズから700シリーズは財務諸表の監査に適用され、その他の過去財務情報の監査に対して適用される場合には、状況に応じて適宜読み替えて適用される。本ISAは、財務表の監査又は特定の要素、勘定科目若しくは財務諸表項目に対するISAの適用における特別な考慮事項を扱う。財務諸表の個別の財務表又は特定の要素、勘定科目又は項目は、一般目的の財務報告の枠組み又は特別目的の財務報告の枠組みに従って作成することができる。特別目的の財務報告の枠組みに従って作成された場合、ISA 800（改訂）³²も監査に適用される（A1項からA4項参照）。
2. 本ISAは、グループ監査チームの要請によりグループ財務諸表監査のために、構成単位の財務情報に関して行われた作業の結果として発行された構成単位の監査人の報告書によって監査手続が行われる状況には適用されない（ISA 600（改訂）参照）。³³
3. 本ISAは、他のISAの要求事項に優先するものではなく、また業務の状況に関連する可能性のある全ての特別な考慮事項を扱うことを意図するものでもない。

...

ISRE 2400（改訂） - 過去財務諸表のレビュー業務

...

適用指針

本ISREの範囲（第12項参照）

...

企業グループの財務諸表監査の観点からの構成単位の財務情報のレビュー

³² ISA 800（改訂）、特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表監査における特別な考慮事項

³³ 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）

~~A2. 本ISREに従ったレビュー業務は、企業グループの財務諸表の監査人によって、構成単位の企業に対して要求されることがある。本ISREに従って実施されるこのようなレビュー業務は、グループ監査業務の状況において必要な追加的な作業又は手続を実施するというグループ監査人からの要求を伴う可能性がある。~~

...

レビュー業務の新規の受嘱と更新（第29項参照）

...

契約条件の合意

...

企業グループの構成単位のレビュー

~~A54. 企業グループの財務諸表の監査人は、業務実施者がグループの構成単位企業の財務情報のレビューを行うよう要請することがある。グループ監査人の指示によっては、本ISREに従って、構成単位の財務情報のレビューが実施されることがある。グループ監査人は、また本ISREに基づいて実施されるレビューのために行われる作業を補完するための追加的な手続を規定することがある。レビューを行う業務実施者が構成単位企業の財務諸表の監査人である場合、レビューは本ISREに従って行われたい。~~

...

業務の実施

...

業務実施者の理解（第45項から第46項参照）

...

A78. 企業及び企業環境、並びに適用される財務報告の枠組みについての理解を得るに当たって、業務実施者は以下も考慮する可能性がある。

- 当該企業が、企業グループの一部の構成単位であるか、又は別の企業の関連企業であるか。
- 財務報告の枠組みの複雑さ
- 企業の財務報告上の義務又は要求される事項、及びこれらの義務又は要求される事項は、法令等によるものか、又は他の財務報告の取決め（例えば、企業統治上の要請から定款に定めた規定や、第三者との契約上の取決めなど）によるものか
- 財務諸表上の重要な金額と開示の決定に直接影響を及ぼすものとして一般的に認識される、法令等の関連規定（例えば、税金や年金の法令等など）
- 財務諸表の作成の基礎となる企業の会計記録及び財務報告システムに対する管理と監視に関

する、企業の経営と統治の構造の整備の程度小規模企業は、従業員が少数のため、経営者の監視方法に影響を及ぼすことがある。例えば、職務の分離は事実上困難なことがある。しかし、オーナー経営の小規模企業では、オーナー経営者（企業の所有者であり、かつ、日々の事業運営に関与している者）は、大規模企業に比べより効果的に監督することが可能な場合があり、限られた職務の分離を補完することがある。

- 企業が財務報告に関係するリスク及び財務報告上の義務の遵守に対処するための経営者の意向及び姿勢並びに企業の統制環境
- 会計記録及び関連情報を保持するための企業の財務報告システム及び関連する内部統制の整備及び複雑性の程度
- 財務諸表及び関連する開示に含める情報を蓄積するために、取引を記録、分類及び集約する企業の手続
- 企業の過年度の財務諸表において会計上の修正が求められた事項の種類

...

手続の立案及び実施（第47項、第55項参照）

...

A80. ~~業務実施者がグループ企業の財務諸表のレビューに従事している場合、レビューの手続の計画された内容、時期及び範囲は、本ISREに記載されているレビュー業務に関する業務実施者の目的の達成に向けられているが、グループ財務諸表に照らして。~~

...

質問（第46項から第48項参照）

...

A88. 業務実施者は、不正を含む、企業の違法行為について、法令や職業倫理に関する規定による追加の責任を有することがある。例えば、違法行為への対応に関する指針では、以下の要求事項が定められている。

- (a) 違法行為又はその疑いに対応すること。これには以下を含む。
 - 経営者や監査役等との当該事項についてのコミュニケーション
 - 追加的な対応が必要かどうかの検討
- (b) 違法行為又はその疑いを監査人（例えば、グループ監査責任者）に伝達すること。（違法行為への対応に関する指針第39項から第42項参照）
- (c) 違法行為又はその疑いについて文書化すること。

これらの追加の責任を遵守することによって、業務実施者は、本報告書に準拠した業務に関連する詳細な情報（例えば、経営者や監査役等の誠実性に関する情報）を入手することがある。

分析的手続（第46項から第47項、第49項参照）

A90. 財務諸表のレビュー業務においては、分析的手続の実施は、以下の事項に関して有用である。

- 重要な虚偽表示が生じる可能性が高い財務諸表の領域を識別可能にすることを含む、業務実施者による企業及び企業環境の理解又はその更新
- 財務諸表において、想定される傾向、推定値又は一般的な状況との不整合又は不一致の識別（例えば、財務諸表と主要な業績評価指標を含む主要データとの整合性の程度）
- 既に実施したその他の質問又はその他の分析的手続を補強する証拠の提供
- 業務実施者が財務諸表に重要な虚偽表示が存在する可能性が高いと認められる事項に気付いた場合の追加的な手続。これには、例えば、財務諸表の表示科目又は開示に含まれる財務情報に関する証拠を入手するために実施する、事業部、支店又は他の事業単位のプロフィット・センター、支店又は他の構成単位のとの間の、月次収益と月次原価の比較分析がある。

...

ISRE 2410 – 企業の独立監査人が実施する期中財務情報のレビュー

...

期中財務情報のレビューに関する手続

内部統制を含む、企業及び企業環境の理解

...

16. 監査人は、構成単位のために実施されるレビュー手続の内容（もしあれば）を決定し、また該当する場合、この事項をレビューに関係する他の監査人に伝達する。考慮すべき要因には、構成単位の期中財務情報の重要性及び虚偽表示のリスク、並びにその情報の作成に関する内部統制がどの程度集中化又は分権化されているかについての監査人の理解が含まれる。

...

質問、分析及びその他のレビュー手続

...

21. 監査人は通常、以下の手続を実施する:

- 期中財務情報に影響を与える可能性のある事項を識別するために、株主総会、統治責任者の会議及び他の適切な委員会の議事録を通読する。また、議事録が入手できない会議で扱われたが、期中財務情報に影響を与える可能性のある事項について質問する。

- 前回の監査又はレビュー時に、監査若しくはレビュー報告書の修正、会計上の修正又は未修正の虚偽表示を生じさせた事項の影響を（もしあれば）考慮する。
- 適切な場合には、報告企業の重要な構成単位の期中財務情報のレビューを行っている他の監査人とコミュニケーションを行う。
- ...

...

IAASBの業務を支援する組織とプロセスは国際会計士連盟（IFAC）に支援されている。

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、国際関連サービス基準、国際品質管理基準、国際監査実務ノート、公開草案、コンサルテーション・ペーパー、その他のIAASB公表物は、IFACが公表し、著作権を所有する。

著作権©2021年4月 International Federation of Accountants (IFAC) 不許複製・禁無断転載 各複製物に以下の著作権表示が記載される場合、最大限に広く公開してフィードバックを得るために、本著作物を複製することを許可する。

「著作権© 2021 年4月 International Federation of Accountants®又はIFAC® 不許複製・禁無断転載 IFAC の許可を得て使用される。本著作物が最大限に露出されフィードバックを得るために、本著作物を複製することを許可する。」

「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。

2020年4月に国際会計士連盟（IFAC）の国際監査・保証基準審議会（IAASB）によって、英語で公表された公開草案「国際監査基準 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。）」及び他の国際監査基準の適合修正案」は、2021年6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。公開草案「国際監査基準 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。）」及び他の国際監査基準の適合修正案」の翻訳のための手続は、IFACにより検討されており、当該翻訳は、IFACのポリシーステートメント「国際会計士連盟（IFAC）から公表される公表物の翻訳に関するポリシー」に従って行われている。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。

Proposed International Standard on Auditing 600 (Revised) Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors) and Proposed Conforming and Consequential Amendments to Other ISAs の英語文© 2020年4月 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

公開草案「国際監査基準 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。）」及び他の国際監査基準の適合修正案」の日本語文© 2021年6月 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

原題：*Proposed International Standard on Auditing 600 (Revised) Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors) and Proposed Conforming and Consequential Amendments to Other ISAs* ISBN：-