

結論の根拠

作成者：IAASBスタッフ

2022年4月

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。）**

その他の国際基準に対する適合修正を
含む

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

IAASB について

本公表物は国際監査・保証基準審議会（International Auditing and Assurance Standards Board : IAASB）スタッフが作成したものであり、IAASB の規範性のある公表物ではない。また、国際監査基準を含め、IAASB が定める各国際基準を修正、拡大又はそれらに優先するものでもない。

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 の業務を支援する組織とプロセスは、国際会計士連盟（International Federation of Accountants : IFAC）によって提供されている。

結論の根拠

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。）」

本公表物は国際監査・保証基準審議会（International Auditing and Assurance Standards Board：IAASB）のスタッフが作成したものである。本公表物は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。）」又は他の国際監査基準（International Standards on Auditing：ISA）の適合修正と関連しているが、その一部を構成するものではない。

ISA 600（改訂）及び他の国際監査基準の適合修正は、IAASB メンバー18 票のうち 18 票の賛成票によって承認された。

セクション A - はじめに

背景

1. グループ監査に対処するための本プロジェクトは、ISA導入モニタリングプロジェクトを契機として組成された。このプロジェクトでの発見事項は、2015年から2019年のIAASBの戦略方針及び2015年から2016年のIAASBの作業計画の基礎を形成している。IAASBは、ISAの適用後レビューにおいて、関連するISAの一部を変更することを優先的に検討する必要性を示唆する発見事項があった分野に重点を置くことで合意した。その結果、IAASBは、2015年から2016年の作業計画にISA 600¹の改訂プロジェクトを含めることとした。
2. 作業を開始したグループ監査作業部会は、クラリティ版ISAの適用後レビュー、検査での発見事項及び継続的なアウトリーチ活動によって識別された問題について注意深く検討した。2015年12月、IAASBは、重要な課題に対する品質管理、グループ監査及び職業的専門家としての懐疑心について利害関係者の見解を把握するため、コメント募集文書（ITC）『公共の利益を踏まえた監査品質の向上－職業的懐疑心、品質管理及びグループ監査』を公表した。このITCに寄せられたコメントを踏まえ、プロジェクト・プロポーザルが作成された。
3. 2016年12月、IAASBは、ISA 600及び品質管理基準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の改訂の目的が、グループ監査の計画及び実施に対する監査人のアプローチを強化し、ISA 600と他のISAとの相互作用を明確化することであると記載されている。
4. プロジェクトの目的は以下の通りであった。
 - (a) 以下の改訂を提案する。

¹ ISA 600「特別な考慮事項－グループ財務諸表の監査（構成単位の監査人の業務を含む。）」

- (i) ISQC 1²について、品質マネジメントアプローチをより明確に取り入れ、幅広い状況における基準の適用可能性を高め、要求事項及び適用指針を強化することにより、IAASBの国際基準に基づき実施される全ての業務について監査事務所の品質マネジメントを強化し、改善する。
- (ii) ISA 220³について、幅広い業務状況における品質リスクの識別、評価及び対応に重点を置くことにより、個々の監査業務に係る品質マネジメントの側面を強化する。
- (iii) ISA 600について、グループ監査における計画及び実施に対する監査人のアプローチを強化するとともに、ISA 600と他のISAとの相互関係を明確化する。

プロジェクトの進捗過程において、必要に応じて特定の側面に対処するための新しい基準を追加する可能性を含め、改訂後の基準の最善の構成が検討された。

- (b) ISQC 1、ISA 220及びISA 600の改訂により必要となる可能性のある他の基準の適合修正を提案する。
 - (c) 基準の改訂又は新基準の補足としてIAASB等が規範性のない指針及びサポートツールを開発する必要があるかどうかを判断する。規範性のない指針及びサポートツールには、ISQC 1、ISA 220、ISA 600及び新基準の適用に役立つ、国際監査実務指針、スタッフ文書、プロジェクト・アップデート又は事例解説が含まれ、とりわけ、幅広い状況に対する基準の適用可能性に関する懸念に対処することを念頭にしている。
5. プロジェクト・プロポーザルは、ISA 600を明確化し強化するIAASBの作業と他の基準の改訂プロジェクト（特に、ISQC 1及びISA 220）との間の強い関連性を認識している。他の改訂プロジェクトでは、まず、根本的な問題を検討し対処しなければならないため、IAASBは、ISA 600に必要な改訂を行うに当たり、これらの他のプロジェクトの進行について、改訂後の要求事項及び適用指針を適切に構築できるよう優先順位付けした。
6. 2017年9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、及びこれら課題と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。

公開草案

7. IAASBは、2020年3月の会議において、提案されたISA 600（改訂）（以下「ED-600」という。）の[公開草案](#)を、他の国際基準に関連する適合修正も含め、承認した。ED-600は2020年4月27日に公表され、コメント期限は2020年10月2日であった。コメント募集期間中、IAASBは、ウェビナー等、利害関係者の公開草案の理解に資する様々なアウトリーチ活動を行った。
8. ED-600については、規制当局及び監督当局、国内の監査基準設定主体、会計事務所、公的

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

³ ISA 220「監査業務における品質管理」

機関、会員団体などの職業的専門家団体、学者、個人などから、合計83通のコメントレターが寄せられた。モニタリンググループのメンバー4団体から回答を受領した。⁴

公共の利益に関する課題

9. 以下の表は、IAASBが識別した主要な公共の利益に関する課題及びそれらがISA 600（改訂）でどのように対応されたかを示したものである。表中の参照先の項番号は、ISA 600（改訂）である。

主要な公共の利益に関する課題	識別した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
IAASBのグループ監査基準の目的適合性の維持	<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て基準の適用範囲を明確化した。これには、ISA 600（改訂）が以下の事項に適用されるかどうか及びその適用方法が含まれる。</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 ● 持分法で会計処理される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 <p>項番号：1、2、3、14(f)、14(k)</p>
	<p><i>他の基準との関連性</i></p> <p>ISA 600（改訂）における、ISA 220（改訂）⁵、ISA 230⁶、ISA 300⁷、ISA 315（2019年改訂）⁸、及びISA 330⁹をはじめとする他のISAとのより強固な関連性をもたせることで、全てのISAがグループ監査業務で適用される必要性を明確化し、強化した。</p> <p>項番号：1、3、6、9、16、19、22、25、26、28、30、31、33、34、35、37、42、49、51、57、58、59</p>

⁴ モニタリンググループは、バーゼル銀行監督委員会（BCBS）、欧州委員会、金融安定委員会、保険監督者国際機構（IAIS）、監査監督機関国際フォーラム（IFIAR）、証券監督者国際機構（IOSCO）及び世界銀行で構成されている。BCBS、IAIS、IFIAR及びIOSCOがED-600に対する回答を提出した。

⁵ ISA 220（改訂）「監査業務における品質マネジメント」

⁶ ISA 230「監査調書」

⁷ ISA 300「財務諸表監査の計画」

⁸ ISA 315（2019年改訂）「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」

⁹ ISA 330「評価したリスクに対応する監査人の手続」

主要な公共の利益に関する課題	識別した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
	<p><i>適用可能性と適用の柔軟性</i></p> <p>例えば、以下を行うことにより、様々な状況下で適用でき、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を導入した。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 重要な虚偽表示リスクの識別、評価及び対応の強調。及び ● 構成単位の監査人が関与する場合における要求事項及び適用指針を強調するための、ISA 600（改訂）全体を通じた個別のセクションの設置。 <p>項番号：10、30、33、37。構成単位の監査人が関与する場合における考慮事項の個別セクション</p>
	<p><i>監査調書</i></p> <p>ISA 230の要求事項と関連する他のISAの文書化の要求事項との関連性を強調し、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人¹⁰が監査調書に記載すべき事項を明確化することを目的とした監査調書の要求事項を強化し、適用指針を追加した。</p> <p>項番号：59</p>
<p>積極的な品質マネジメントの奨励</p>	<p><i>グループ監査における品質のマネジメント及びその達成</i></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その達成を目的とした、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む、ISA 220（改訂）の要求事項をどのように適用するのか明確化した。</p> <p>項番号：6、11、16、23、24、25、26、27、28</p>

¹⁰ IAASBは、「グループ監査チーム」という用語を「グループ監査人」に変更することに合意した。第112項を参照

主要な公共の利益に関する課題	識別した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
	<p><i>グループ監査業務の計画及び実施</i></p> <p>グループ監査業務の計画及び実施に関する枠組みを確立した。この枠組みは、グループ監査の基本的な方針及びグループ監査計画を確立するための特別な考慮事項に重点を置き、グループ監査人が、構成単位の監査人の関与の種類、時期及び範囲を決定することを要求している。また、構成単位の監査人が、グループ監査の全ての段階で関与することができ、また実際にしばしば関与することも強調している。</p> <p>グループ監査人がグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別、評価及び対応に注意を払うことに重点を置き、評価した重要な虚偽表示リスクへの適切なリスク対応手続の立案及び実施の重要性を強調している。</p> <p>項番号：5、6、7、22、30、33、34、37、38、39、40、51、52</p>
	<p><i>情報又は人物へのアクセスに関する制限</i></p> <p>様々な種類の制限に関する問題を明確化し、また、グループ監査人が、構成単位の経営者、構成単位のガバナンスに責任を有する者、構成単位の監査人又は構成単位の情報へのアクセス制限を含む、人物及び情報並びに監査調書へのアクセス制限をどのように克服することができるかについて明確化した。¹¹</p> <p>項番号：20、21、57、59</p>
	<p><i>構成単位の重要性</i></p> <p>グループ監査において重要性及び集計リスクの概念をどのように適用するかを明確化した。</p> <p>項番号：14(a)、14(e)、35、及びISA 320の適合修正¹²</p>

¹¹ IAASBは、ISA 600（改訂）によって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って役立つ可能性があると認識している。

¹² ISA 320「監査の計画及び実施における重要性」

主要な公共の利益に関する課題	識別した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
<p>適切な独立性を維持し職業的専門家としての懐疑心を発揮するような監査人のマインドセットの醸成</p>	<p><i>職業的専門家としての懐疑心の適切な発揮の促進</i></p> <p>グループ監査人による以下の事項を含む、職業的専門家としての懐疑心の重要性を強調した。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 構成単位の監査人を含む、監査チームのメンバーの作業の指示、監督及び査閲。これにより、グループ監査人は監査チームが適切に職業的専門家としての懐疑心を発揮したかどうかを知ることができる。さらに、 ● 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したかどうか（構成単位の監査人が入手した監査証拠を含む）の評価 <p>項番号：9、16、28、29、47、51、52</p>
<p>監査期間中における強固なコミュニケーション及びやりとりの強化</p>	<p><i>グループ監査人又は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やりとり</i></p> <p>以下の事項について強化し明確化した。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● グループ監査人と構成単位の監査人との双方向コミュニケーションの重要性（グループ監査期間全体にわたり、適切な時期にコミュニケーションが行われるというグループ監査人の期待を含む。） ● グループ監査人の構成単位の監査人とのやりとりの様々な側面（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及び能力の判断、並びに構成単位の監査人の作業に対するグループ監査人の関与の種類、時期及び範囲の決定を含む。） <p>項番号：23、24、25、26、27、28、29、31、32、34、36、41、42、43、44、45、46、47、48、50</p>

セクションB - 範囲及び適用

背景

10. ED-600第2項は、提案された基準が、ED-600第9項(k)で定義されたとおり、監査人がグループ財務諸表の監査に従事したときに適用されることを強調している。現行のISA 600における「一つのグループは常に複数の構成単位から成る」という概念と同様、グループ財務諸表に複数の企業又は事業単位の財務情報が含まれるのは定義のとおりである。
11. また、IAASBは、ED-600第11項で連結プロセスの説明を書き直し、以下への参照を追加した。
 - グループ財務諸表に含まれる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て「適用される財務報告の枠組みの要求事項に従った」連結プロセス。IAASBは、これがグループ財務諸表の作成において、経営者が準拠する財務報告の枠組みの要求事項であるため、この参照が必要であると判断した。
 - 支店又は部門の財務情報の集計。ED-600のA17項は、支店又は部門を持つ企業についての追加指針を提供している。
12. IAASBは、グループ監査の計画及び実施に際し、グループ監査人がグループの構造をどのように考えるかを明確にする必要性を検討した。この点で、IAASBは、経営者がグループを構成する企業や事業単位をどのように見ているかとは必ずしも一致しないが、所在地や機能、活動に基づいてグループ監査を計画し実施することで、監査証拠を効果的かつより効率的に入手できるとグループ監査人が判断する可能性があることを認識していた。そのため、IAASBは、グループ監査の計画と実施の目的で「監査人の見解」を反映するように構成単位の定義を改訂し、ED-600第9項(b)に含めた。

公開草案に対するコメントの要約

13. 回答者は、ほとんどの場合、ED-600の提案を支持したが、グループ財務諸表の定義（すなわち、改訂後の基準の「導入部分」）をより明確にすること、及びED-600第11項にある連結プロセスの説明との関連性の強化を求めた。特に、回答者は、ED-600で使用されている用語「連結プロセス」が、適用される財務報告の枠組みで定義されている「連結」と同一であることを意図していないと明示するように提言した。
14. また、回答者は、支店又は部門の財務情報の集約が連結プロセスとみなされる状況とそうではない状況についても、明確化するよう要求した。さらに、一部の回答者は、支店又は部門を有する単一の法的主体を含む複雑ではないグループへのED-600の適用可能性に対する懸念を示した。
15. 回答者は、現行のISA 600第2項の復元を提案した。これは、グループ監査ではない財務諸表監査に他の監査人が関係している場合、監査人にとって、現行のISA 600にある原則及び指針が有益であるかもしれないことを示している。
16. 回答者はおおむね、構成単位の定義の改訂を支持していたが、ED-600において、グループ監査の計画と実施という目的で「監査人の見解」を参照することについては様々な見方があった。回答者は、グループの構成を変えることにより、監査を計画し実施する監査人が、一つのグループを構成する企業又は事業単位だけでなく、より多くの要素を考慮するようになることを踏まえて、グループ監査人に柔軟性を持たせる必要があると答えた。しかし、「監査人の見解」が「経営者の見解」と異なる場合には、実務的な課題が指摘された。

そのほかに、構成単位の改訂後の定義では、グループ経営者が、グループの組織構造とは異なる方法で、財務報告をまとめる可能性のあることが十分に強調されていないように思われるというコメントも複数あった。

IAASBの決定

17. IAASBは、ED-600の提案を支持することを認めたが、ISA 600（改訂）の範囲と適用をより明確化することに同意した。具体的には、グループ財務諸表の定義と連結プロセスの説明の関係、構成単位の定義等を明確化する。また、IAASBも、支店又は部門を有する企業への適用可能性に関するコメントに対応するには、見直しが必要であったと結論した。

グループ財務諸表の定義

18. グループ財務諸表の定義を明確化する必要があるというコメントに応じて、IAASBは、ED-600の第11項にあった連結プロセスの定義を、ISA 600（改訂）第14項(k)にあるグループ財務諸表の定義に統合した。連結プロセスはグループ財務諸表の準備に不可欠なので、この統合により、定義の完成度がさらに高まるとIAASBは結論した。より明確さを高めるため、IAASBはISA 600（改訂）にA27項を追加し、「連結プロセス」という用語は、財務報告の枠組みで定義又は説明されている「連結」や「連結財務諸表」と同じ意味を持つことを意図していないと強調している。
19. IAASBは、グループ財務諸表の定義における「連結プロセス」への言及を、「集約プロセス」に置き換えられるかどうかを検討した。しかし、財務報告の枠組みという文脈では「連結プロセス」の方がわかりやすかったので、こちらの方がよいという結論になった。IAASBはさらに、用語は基本原則の明確化ほど重要ではないと指摘した。企業グループの性質と構造によって多少異なる可能性はあるが、このプロセスには、複数の企業や事業単位の財務情報を一組の財務諸表にまとめ、必要に応じて、企業内又は事業単位内での取引や残高を消去するという作業が含まれる。

支店又は部門を有する企業

20. 寄せられたコメントに対処するためにさまざまな選択肢を検討した結果、IAASBは、連結プロセスによって財務情報が企業の財務諸表に集約される支店又は部門を有する企業をISA 600（改訂）の範囲内にとどめると決定した。これにより、改訂後の基準の適用可能性に関するいかなる混乱も排除し、適用に一貫性をもたらしことができるとIAASBは判断した。
21. この結論に至るに当たり、IAASBは、単一の法的主体の部門という概念に関連する懸念事項について議論した。「部門 (division)」という用語についてはさまざまな解釈が成り立つだろうという認識のもと、IAASBは、この概念をさらに明確化するため、適用指針 (ISA 600（改訂）のA4項及びA5項) を追加した。この適用指針は、企業グループの部門には多くの場合、所在地が異なる、経営者が違う、独立した情報システム（総勘定元帳が異なることを含む）を使っている等の特徴があることを明らかにしている。しかし、法令等の又はその他の経営上の目的のために、（例えば、補助元帳等により）個別の情報を得ることは、ISA 600（改訂）の目的において個別の企業又は事業単位（例えば、部門等）を設けることにはならない。
22. また、IAASBは、前述のアプローチが、それほど複雑ではないグループ（例えば、2～3の支店しか持たない単一の法的主体等）にとっては過度の負担になるのではないかという懸

念についても検討した。IAASBは、そのような状況では、グループ監査人は、構成単位の監査人を関与させずに、構成単位において監査手続を実施、又は特定の種類の取引や勘定残高について監査手続を実施できる可能性がある」と指摘した。したがって、ISA 600（改訂）の一部の要求事項は関連性を持たない（例えば、構成単位の監査人の関与に関連する要求事項）。ISA 600（改訂）を適用する際の柔軟性に関する考慮事項については、後述の第27項を参照。

構成単位の定義、及びグループ監査人による構成単位の決定

23. 構成単位の改訂後の定義については、多くの支持を得たが、IAASBは、ED-600での「経営者の見解」及び「監査人の見解」への言及には明確さが足りないのではないかと指摘した。IAASBの意図は、グループの法的構造の将来を見据える柔軟性をグループ監査人に与えることにあったが、その目的は、シェアード・サービス・センターの使用を含め、多種多様で、ますます複雑になるグループの構造や情報システムを考慮しながら、グループ監査を計画し、実施することにあった。しかし、ED-600の文言が原因で、グループ監査人がグループ監査の計画と実施において、グループの企業又は事業単位をどのように考えるかについて、多少の混乱が起きた。
24. そのため、IAASBは、ISA 600（改訂）第4項とA6項に、グループは、さまざまな形態で構成される可能性があること、及び財務報告プロセスを含め、グループの情報システムはグループの組織構造と一致することもあればしないこともあることを明記した。また、ISA 600（改訂）第5項には、グループ監査人は、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とも明記されている。このため、グループ監査人は、監査業務を実施す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。
25. IAASBの見解では、前述の第24項で説明した変更は、構成単位の決定と、ISA 315（2019年改訂）で要求されたグループの組織構造及び情報システム（財務報告プロセスを含む）に対するグループ監査人の理解をうまく結びつけている。ISA 600（改訂）のA7項にあるとおり、グループ監査の計画と実施のためには特定の企業又は事業単位を結合することが適切である場合を含め、シェアード・サービス・センターの存在、共通する情報システムや内部統制の有無等その他の要因も、グループ監査人による構成単位の決定に影響を与える。

現行のISA 600 第2項の維持

26. IAASBは、回答者からのコメントを考慮して、ISA 220（改訂）のA1項の文言を、ISA 600（改訂）の「はじめに」のセクション（第3項）で繰り返すのが最善のアプローチであると結論付けた。この文言は、現行のISA 600第2項に類似している。

適用の柔軟性に関する考慮事項

27. IAASBは、複雑ではないグループへのISA 600（改訂）の適用に対する懸念に対処するため、さらなる改善を行った。ISA 600（改訂）第10項は、ISA 600（改訂）が、規模や複雑さに関係なく、全てのグループ監査を対象にしていることを強調するために追加されたもので、この要求事項は、各グループ監査の性質と状況に応じて適用される。また、第10項には、特定の状況における改訂後の基準の拡張性を示す例も含まれる。

セクションC - 契約の新規の締結及び更新（情報又は人物へのアクセスを含む）

背景

28. ED-600の開発において、IAASBは、回答者からITC及びISA 220の改訂案へ寄せられたフィードバックに基づいて「契約の新規の締結及び更新」セクションを変更した。例えば、ED-600には、ISA 220の改訂案を考慮し、以下の項目に関連する新たな要求事項及び適用指針が追加された。
- 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
 - 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
 - 関連する職業倫理規定
 - 業務の資源
 - 業務の実施
29. また、グループ監査業務の計画と実施に対する新しいアプローチを踏まえ（セクションD参照）、IAASBは、グループ監査責任者が構成単位の監査人を関与させるかどうかを事前に判断するための要求事項（ED-600第13項）を追加した。
30. IAASBは、グループ監査契約の新規の締結又は更新後に、グループ監査責任者が十分かつ適切な監査証拠を入手できないと判断した場合について、ED-600第14項及び関連する適用指針を追加した。

情報又は人物へのアクセス

31. ED-600は、グループ監査では、アクセスに関して異なる種類の問題が起こり得ることを認めた。グループ監査人はそれぞれの問題に応じて異なるアプローチをとる必要があるため、問題を区別することが重要である。IAASBは、人物や情報へのアクセスに対する制限を克服する方法を説明した適用指針を通じて、このような問題に対処するにはED-600が役立つが、そのようなアクセスは強制できないと認めた。そこで、ED-600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第16項）とグループ経営者によって課された制限（ED-600第17項）を区別した。
32. ED-600には、グループ監査人がアクセスのさまざまな問題を克服できる可能性のある方法を含め、制限に対する強化された適用指針が記載されていた。例えば、ED-600のA29項には、持分法適用投資に関連したアクセス制限等の複数の例が含まれていた。

公開草案に対するコメントの要約

33. 全体として、ED-600への回答者は、「契約の新規の締結及び更新」セクションの変更を支持していたが、それをさらに強化する方法に関するさまざまなアイデアを持っていた。情報又は人物へのアクセス（後述の第34項参照）に関する要求事項と指針へのアイデアに加えて、回答者は、
- このセクションの要求事項に、ISA 220（改訂）の契約の新規の締結及び更新手続に含まれない要求事項が含まれていたため、その内容及び程度がわかりにくいことに言及した。具体的には、職業倫理に関する規定、業務の資源及び業務の実施について述べた要求事項をこのセクションに入れるべきではないこと、また、それに伴い、

ED-600の目次と見出しの構成を見直す必要があると指摘した。

- IAASBに対し、構成単位の監査人の監査事務所に対する監視及び改善プロセス又は外部の検査の結果についての情報が提供された場合、監査人に何が要求されるかを明確化するように求めた（ED-600第21項(b)）。具体的には、「情報が提供された場合」という表現が、そのような情報を検索するという業務の必要性を惹起させ混乱を招く恐れがあると指摘した。
- ED-600第22項と、国際倫理基準審議会（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）の間に不整合が認められると指摘した。回答者は、「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規定を満たさない場合」という文言は、契約違反が認められた場合、その違反の影響に満足していく対応ができたとしても、構成単位の監査人はグループ監査に関与できないことを示唆していると述べている。IESBAの代表者も同じ懸念を表明した。

情報又は人物へのアクセス

34. ED-600のA29項は、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に、グループ監査人が制限を克服できる可能性のあるさまざまな方法を例示した。公式に入手可能な情報の検討もその方法の一つであった。ED-600への回答者は、公開されている情報を入手するだけで十分かどうかはわからないと指摘した。同様に、グループ経営者の代表者が非支配企業の役員会の役員又はガバナンスに責任を有する者である場合、それらの人物との討議は、十分かつ適切な監査証拠にはならないとも指摘している。また、回答者は、ED-600のA29項に提示された措置がアクセス制限の影響の相殺に十分であるかどうかを評価するために、グループ監査人が職業的専門家としての判断を行使する必要があることを明確化することも提案した。さらに、グループ監査人の職業的専門家としての判断が、重要な虚偽表示に関連するリスクの影響を受けること、及び利用可能な証拠が、リスクを許容可能な低い水準まで低減するのに十分かつ適切な監査証拠であるかどうかということにも言及した。

IAASBの決定

本基準の構造

35. 以前、「契約の新規の締結及び更新」セクションに含まれていたいくつかの項（例えば、職業倫理に関する規定、業務の資源、業務の実施に関連する項）を、グループ監査の基本的な方針及びグループ監査計画に関する新しいセクションへ移動した（セクションD参照）。これにより、ISA 220（改訂）の契約の新規の締結及び更新手続に含まれていない要求事項が「契約の新規の締結及び更新」セクションに含まれているという回答者の懸念が解消された。
36. ED-600の第13項には、構成単位の監査人を関与させるかどうかの事前判断が含まれていた。契約の新規の締結及び更新の段階では、構成単位の監査人を関与させるかどうかを判断するには早すぎるという懸念に対処するため、この要求事項を、グループ監査の基本的な方針及びグループ監査計画のセクションに移動した。

業務の資源

37. IAASBは、ED-600第21項(b)の意図を明確にするため、この情報が、グループ監査人の監査事務所から提供されるか、又は他の方法でグループ監査責任者による利用が可能となるこ

とを追加した（ISA 600（改訂）第26項参照）。「他の方法で…利用が可能となる」という文言は、情報が、グループ監査人の監査事務所を経由する以外の方法で、グループ監査責任者の知るところとなる状況に対処することを意味している。また、IAASBは、ED-600の第21項(a)に第21項(b)を関連付け、構成単位の監査人が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、グループ監査責任者も、監視及び改善プロセス又は外部の検査の結果を使用することを明確にした。

38. ED-600の第22項とIESBA倫理規定の明らかな不整合に対するコメントに応じて、ISA 600タスクフォースの議長とスタッフは、IESBAの業務チームのグループ監査独立性タスクフォース（IESBAタスクフォース）の議長及びスタッフと連携した。IESBAタスクフォースは、当該倫理規定において、契約違反の重大さを評価し、当該契約違反の影響に対し満足のいく対応をするために適切な措置をとれるかどうかを判断することが義務付けられていると指摘した。契約違反の影響に対し満足のいく対応をするための措置をとることは可能かもしれない、契約違反により構成単位の監査人の成果物の使用が自動的に不適格とされることはない。
39. IESBAタスクフォースとの協議に基づき、IAASBは、以下の手段により、明らかな不整合に対処した。
- ISA 600（改訂）第27項の構成を変更。IAASBは、「独立性に関する規定を含む職業倫理に関する規定」から「第23項から第26項の事項について重大な懸念」への言及を分離することにより、その意図を明確化した。
 - 監査事務所の方針又は手続は、構成単位の監査人による独立性に関する規定の違反、及びこうした状況においてグループ監査人が関連する職業倫理に関する規定に従って講じる可能性のある措置についても対処している場合があることを説明した適用指針（ISA 600（改訂）のA69項）を追加。この新しい項目は、契約違反に満足のいく対応がなされなかった状況に対処するISA 600（改訂）のA70項を改善したものである。

情報又は人物へのアクセス

40. ED-600に対する回答者からのコメントに応じて、IAASBは、情報及び人物へのアクセスに関するセクションに以下のような変更を加えた。
- グループ監査人が情報又は人物へのアクセス制限を克服できる場合と、持分法で会計処理されている企業に対してグループが非支配持分を有しており、グループ監査人による情報又は人物へのアクセスが制限されている場合を区別する。どちらの場合も、IAASBは、グループ監査人がこのような制限を克服できる可能性のある事例を示した（ISA 600（改訂）のA40項及びA41項参照）。
 - 構成単位の監査人の監査調書へのアクセスの制限と、人物及び情報へのアクセスの制限を区別する。ED-600のA29項には、このような制限が両方とも含まれていると指摘された。IAASBは、基準の明確さを高めるには、これらの制限を区別するのが一番であると考え、この項を二つの項に分割すると決定した。構成単位の監査人の監査調書へのアクセスに対する制限に関連した項は、「監査調書」セクション（ISA 600（改訂）のA180項）に移された。後述の第95項と第96項も参照
 - 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、かつグループ監査人が情報又は人物に対するアクセスを制限されている場合、監査人が十分かつ適

切な監査証拠を得られるかどうかは、職業的専門家としての判断に係る事項であるということを明確化する。このような状況における適用指針の当該項目は、このような制限と、会計処理に持分法を適用することを妥当とするグループ経営者の主張との間に矛盾がないかどうかをグループ監査人が検討する可能性があることに焦点を当てる（ISA 600（改訂）のA42項参照）。

セクションD - グループ監査業務の計画及び実施

背景

41. ED-600には、グループ監査業務の計画と実施に対する新しいアプローチが含まれた。これは「リスクベースのアプローチ」と呼ばれる。このアプローチの開発において、IAASBは以下の目的を設定した。
- ISA 315（2019年改訂）及びISA 330の要求事項との更なる整合性の向上
 - 必要に応じて構成単位の監査人の支援を受け、以下の事項に対するグループ監査人の責任により大きな焦点を当てる。
 - グループ財務諸表全体レベル及びアサーション・レベルの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
 - ISA 330に準拠したリスク対応手続の立案及び実施
 - 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立案により大きな焦点を当てる（すなわち、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い）。グループ監査人は、評価したグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクが、グループ監査人によりグループレベルで実施される作業又は構成単位について実施される作業（構成単位の監査人により実施されるものを含む。）を通じて対応されるかどうか及びどのように対応されるかに対して重点を置かなければならない。
42. グループ監査に対するリスクベースのアプローチは、例えば以下のように、どのような作業をどのように誰がどこで実施するかについての検討の必要性を強調する。
- どのような作業を：アサーション・レベル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際のグループ財務諸表における重要な取引種類、勘定残高又は注記事項の決定
 - 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（例えば集中化又は分散化された手続、若しくはその組合せ）並びにリスク対応手続の種類、時期及び範囲の決定
 - 誰がどこで：グループ監査人又は構成単位の監査人がグループ財務諸表レベルで評価された重要な虚偽表示リスクに対応する監査証拠を入手できるかどうかの決定、及び監査作業を実施する構成単位の決定

公開草案で受領したコメントの要約

43. 最終的に、ED-600への回答者は、リスクベースのアプローチの原則、並びにグループ財務諸表の監査意見を形成するために実施されるリスク評価手続及び作業についての責任はグループ監査人が負うという全体的な前提に対して大きな支持を示した。しかし、それにも

かかわらず、回答者は、現行のISA 600の下で構成単位の監査人が実施している事項について、グループ監査人が直接実施する又はその大半を引き継ぐべきであるというED-600の仮定と思われるものに対して異議を唱えた。この点について、回答者は、グループ監査において、構成単位の監査人が果たす重要な役割を強調した。回答者はまた、一部のグループ監査では、今後も重要な構成単位に重点を置くことが適切な場合があることも指摘した。

44. 回答者は、構成単位の監査人の関与がないリスクベースのアプローチは、グループ財務諸表監査の対象となる企業グループが相当に均質かつ大規模で、有効な内部統制システムを有し、企業及び事業単位の大半が同じ国内に存在し、言語や文化、法令、業務慣行が比較的均一である場合には、うまく機能することがあると指摘した。そうでない場合、構成単位の監査人の関与は監査品質にとって極めて重要であり、構成単位の監査人が関与しない場合には以下のような結果となることがある。
- 特に複雑で大規模なグループでは、構成単位のレベルで生じるグループ財務諸表に対する特別な検討を必要とするリスクを見逃す。その結果、グループ監査人による重要な虚偽表示リスクの評価が不完全又は不正確なものとなり、評価されたリスクへの対応が不十分になる場合がある。
 - チームや監査事務所によって実務にばらつきが生じる。その原因は、ED-600では、構成単位の決定及びグループ監査で実施される作業の範囲に対するアプローチに対して、要求事項が極めて反復性の高い性質を持っていること及び明確な構造が欠けていることにある。
45. さらに、回答者は、ED-600の一部の文言が、構成単位の監査人の重要な役割を過小評価する場合があります、また、構成単位の監査人の関与を妨げ、グループ監査人の役割を過度に強調している可能性があることを指摘した。
46. 回答者はまた、ED-600の「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配置にも疑問を呈し、当該基準の前半に双方向のコミュニケーションのさらなる強調を加えることができることも提案した。さらに、コミュニケーションの要求事項の多くで使われている文言が、グループ監査人から構成単位の監査人へのトップダウンであり、構成単位の監査人からグループ監査人へのコミュニケーション（すなわち、ボトムアップ）に対する期待に関連してより多くのことができるとの指摘があった。
47. 回答者は、個別には重要ではないが集約するとグループに対して財務的に重要となる可能性がある構成単位が多数ある場合において、グループ監査に対するアプローチの決定に特有の課題があることを指摘した。この問題はED-600のA89項で議論されているが、指針を追加して、グループ内の複数の事業単位又は企業に関連する重要な虚偽表示リスクにどのように対処するかを明確にすることが有益であることが示唆された。

IAASBの決定

本基準の構造

48. ED-600に対し回答者から寄せられたコメントに基づき、特に以下に関連して、ED-600がどのようにリスクベースのアプローチを適用するかについての明確なフレームワークを欠いていることが明らかになった。
- グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクを識別及び評価し、またそれに対応するために何を行う必要があるか

- 誰が作業を行う必要があるか（すなわち、グループ監査人と構成単位の監査人の間での対応の最適な配分）
49. これに対して、IAASBは、リスクベースのアプローチに関連する基準の構造に対して以下の変更を行った。
- 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開発に関連して、グループ監査における特別な考慮事項に焦点を当てた新たなセクションを導入した。このセクションは、ISA 600（改訂）とISA 300（下記51項から54項も参照）を関連付けるものである。
 - 基準の流れを向上させた。構成単位の監査人がリスク評価手続に関与する場合、一般的に、グループ及びその環境の理解と、重要な虚偽表示リスクの識別及び評価の両方に関与することになるというのがIAASBの見解であった。したがって、IAASBは、監査のこれらの2つの局面（ED-600の第25項及び第32項）への構成単位の監査人の関与に関連する要求事項を、ISA 600（改訂）第34項に統合した。
 - リスク対応手続を構成単位の監査人に割り当てる三つのアプローチ（例えば、構成単位の財務諸表全体に関するリスク対応手続の立案及び実施、一つ又は複数の取引種類、勘定残高又は注記事項に関するリスク対応手続の立案及び実施、又は特定のリスク対応手続の実施）の各々がいつ使用できるかについてさらに明確にした。
50. IAASBはまた、基準の構造にかかわらず、グループ監査の計画と実施は線形的なプロセスではないことを認めた。すなわち、グループ監査の進行に伴って得られた情報に基づいて、当初の決定を変更することが必要な場合がある。したがって、IAASBは、グループ監査の反復的な性質を強調した。例として、ISA 600（改訂）のA47項、A108項及びA151項を参照する。

グループ財務諸表監査の基本的な方針及び詳細な監査計画

51. 現行のISA 600第15項及び第16項は、ISA 300に基づいている。ED-600を開発するに当たり、IAASBは、第15項はグループ監査のための特別な考慮事項が含まれておらず、したがって削除されるべきであると結論付けた。第16項は、グループ監査責任者に対して、監査の基本的な方針及びグループ監査計画を査閲するよう求めている。IAASBは、全ての監査業務に対してこれが有用であるとみなし、したがって、要求事項を全ての監査に拡大するために、ED-600にはISA 300に対する重要な修正を含めた。
52. ED-600への回答の討議において、IAASBは、グループ監査の基本的な方針とグループ監査計画を設定することの重要性を指摘した。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は、何をどのように誰によってどこで監査作業が実施されるかを定めている。IAASBは、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はグループ監査へのアプローチ方法に関するフレームワークの構築に役立ち、またグループ監査人が例えば以下を行うのに役立つという見解であった。
- 特定の監査領域に配分される資源の量や配置される資源の種類を含む、必要な資源を特定すること（例えば、高リスク領域に経験豊富なチームメンバーを配置したり、複雑な事項に対処するために専門家を割り当てること。）。
 - 監査作業を実施する構成単位や監査作業の種類を含む、実施する監査作業の種類、時期及び範囲を決定すること。
53. IAASBは、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を設定するに当た

つての特別な考慮事項が以下に関連していると結論付けた。

- 監査作業を実施する構成単位
- 構成単位の監査人が関与する種類、時期及び範囲を含む、グループ監査業務の実施に必要な資源

これらの特別な考慮事項に対処するために、IAASBは、グループ財務諸表監査の基本的な方針及び詳細な監査計画についての新たな要求事項を含め（ISA 600（改訂）第22項）、それによりISA 600（改訂）とISA 300のつながりを強化した。

54. ED-600に対し回答者から寄せられた重要な構成単位概念の削除についてのコメントに対処するために、IAASBは、ISA 600（改訂）のA51項で、監査作業を実施する構成単位の決定は、職業的専門家としての判断に関連する事項であると指摘した。このパラグラフはまた、グループ監査人による監査作業を実施する構成単位の決定に影響を与えることがある事項を強調している。これには、グループ財務諸表に関連する所在地又は事業単位における資産、負債及び取引の規模及び内容を考慮した、グループ財務諸表における重要な取引種類、勘定残高及び注記事項の構成単位にわたる分散が含まれる。

構成単位の監査人の関与の重要性

55. IAASBは、構成単位の監査人の関与は多くのグループ監査業務にとって重要であるとの見解であるが、ED-600の多くの回答者にとってこのメッセージが明らかではなかったと認識している。回答者のコメントに対処するために、IAASBは、ISA 600（改訂）全体でいくつかの変更を行い、グループ監査で構成単位の監査人が果たす重要な役割を強調した。
- 序文—IAASB は、構成単位の監査人が、構成単位及びその環境（現地の法令、業務慣行、言語及び文化を含む。）についての経験が豊富で深い知識を有している場合があることを強調した。
 - 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—IAASB は、グループ監査業務を実施するために必要な資源に関する広範な適用指針を含めた。とりわけ、適用指針は、
 - 構成単位の監査人を関与させるかどうかについてのグループ監査人の決定に影響を与えることがある事項を定めている。
 - 構成単位の監査人はグループ監査の全ての局面に関与することが多いということ強調している。
 - 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応—IAASB は、このセクションについて以下を含むいくつかの変更を行った。

- 実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲に対するグループ監査人の責任には、リスク対応手続を実施する構成単位、並びにそれらの構成単位で実施すべき作業の種類、時期及び範囲の決定が含まれるということを追加することによって、評価した重要な虚偽表示リスクに対応するための要求事項を明確にしている（ISA 600（改訂）第37項）。
 - 適用指針においてよりニュートラルな文言を使用している。ED-600の回答者は、適用指針が中心となって手続を実施しているグループ監査人をより重視していること、及び構成単位の監査人の関与はあまり好ましくないアプローチとして表現されていることを指摘した。それを受けて、IAASBは、ISA 600（改訂）のA124項からA127項を修正した。IAASBはまた、リスク対応手続が集約的に実施されている場合でも、構成単位の監査人がリスク対応手続の実施に関与する可能性があることを強調している（ISA 600（改訂）のA126項）。
56. 上記第55項で述べた変更を考慮すると、IAASBは、ED-600の付録1について、それに含まれる大部分がISA 600（改訂）の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項目に含まれているため、もはや必要でないとの見解であった。

グループ監査人と構成単位の監査人のコミュニケーション

57. 回答者からのコメントに対応し、IAASBは、
- 構成単位の監査人の責任及びグループ監査人の期待をグループ監査人が構成単位の監査人とコミュニケーションを行うことについての要求事項を、グループ財務諸表監査の基本的な方針及び詳細な監査計画のセクション（ISA 600（改訂）第29項）の一部として基準の前半に移動した。IAASBは、この項及び関連する適用指針が、より一般的な性質であり、グループ監査を通して双方向のコミュニケーションに関する全体的な原則を定めているとの見解であった。要求事項の性質がトップダウンと受け取られることについての回答者からのコメントに対処するために、IAASBは、要求事項と適用指針を改訂し、コミュニケーションの種類、時期及び範囲についての期待を含めた。
 - グループ監査人から構成単位の監査人へのコミュニケーション、またその逆方向のコミュニケーションに関連する要求事項を再構築した。コミュニケーションの構造が明確でないとのコメントに対処するため、IAASBは、ED-600第41項を移動し、グループ及びその環境の理解のセクション内のISA 600（改訂）第32項とした。
 - ISA 600（改訂）第45項(e)を拡張し、構成単位の監査人が識別した構成単位の財務情報の未修正の虚偽表示に加えて、修正済みの虚偽表示について、グループ監査人が伝達した金額の基準を上回るものを伝達することを、構成単位の監査人の要求事項に含めた。IAASBは、修正済みの虚偽表示は、グループ内の他の構成単位の財務情報における他の虚偽表示の存在を示すことがあるため、グループ監査人がそれを把握しているべきであるという見解であった。
 - ISA 600（改訂）第45項(k)を改訂し、構成単位の監査人が提供した「意見」をグループ監査人が過度に信頼することについての懸念に対処するために、構成単位の監査人の発見事項及び結論のみに言及するようにした。

財務情報がグループ財務諸表にとって個別には重要でないが集約すると重要である多数の構成単位

58. IAASBは、グループ財務諸表における重要な取引の種類、勘定残高又は注記事項が多数の構成単位にわたって分散しているような状況で、リスク対応手続を計画し実施するに当たりグループ監査人が直面する特有の課題を認識した。したがって、IAASBは、ISA 600（改訂）における適用指針（ISA 600（改訂）のA128項からA130項）を改訂し、このような状況における追加的な指針を提供した。これを行うに当たり、IAASBは、「個別に財務的重要性のない」構成単位という記述を削除し、代わりに、財務情報がグループ財務諸表にとって個別には重要でないが集約すると重要である多数の構成単位に焦点を当てた。
59. このような状況において、ISA 600（改訂）は、十分かつ適切な監査証拠を入手する選択肢の一つはISA 520に従って分析の実証手続を実施することであると述べている。¹³IAASBは、ED-600のA90項をISA 600（改訂）のA129項に取り込んだ。なぜなら、ED-600のA90項がグループ監査における分析の実証手続の実施を広範に参照することを意図しているのか、あるいはこのような特定の状況に関連しているのかについて、回答者が混乱していたからである。

セクションE—別の目的で実施された監査からの監査証拠の利用

背景

60. ED-600には、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、監査報告書が法令、規則又はその他の理由により発行され、グループ監査人が当該作業を監査証拠としてグループ監査に利用することを計画している場合に適用される要求事項（第42項）が含まれていた。

公開草案に寄せられたコメントの概要

61. 回答者は、この文言では当該項があまりにも限定的であり、以下を含む関連する多数の問題に十分対処していないと指摘した。
- 別の目的での監査とグループ監査は、しばしば同時に行われる。
 - 別の目的で実施された監査から得られた監査証拠は、グループ監査にとって重要となり得る。
 - 別の目的で実施された監査の作業を利用しない場合、手続が重複する。
62. 回答者は、別の目的で実施された監査から得られた監査証拠の利用について業務実施者の指針となるように、このトピックにより包括的に対処すること（枠組みを含めるなど）を提言した。枠組みは、グループ監査人と構成単位の監査人の間で作業を調整する際に生じ得る利点を含め、かかる監査証拠の利用が適切である状況を明確にするのに役立つとされた。

¹³ ISA 520「分析的手続」

IAASB の決定事項

63. IAASBは、回答者のコメントについて協議し、ED-600第42項が明確さを欠いていることを認めた。IAASBは、グループ監査と別の目的で実施される監査を構成し、調整し得る多くの方法があることに留意した。
64. IAASBは、受領したコメントに基づき、ISA 600（改訂）が引き続きグループ監査のみに焦点を当てるべきであり、別の目的で実施される監査に関して行われる作業に関連して、グループ監査人と構成単位の監査人の間で必要とされる実務的な考慮事項ややりとりについて詳細に説明すべきではないということに同意した。したがって、IAASBは、以下に合意した。
- 相当な混乱を生み出すことから、第 42 項を削除する。
 - 構成単位の監査人が、法令、規則又はその他の理由で構成単位の財務諸表監査に関して監査手続を実施する場合、グループ監査人は、当該監査業務がグループ監査の目的において適切であることに納得していることを条件に、その業務を利用できる場合があることを確認するために、ISA 600（改訂）の「はじめに」のセクションに対する適用指針（A10 項及び A11 項）を含める。当該適用指針では、いずれにしても、構成単位の監査人の指揮、監督及びその作業の査閲に関する要求事項を含む、ISA 600（改訂）の要求事項が適用されることが強調されている。ISA 600（改訂）A76 項では、グループ監査責任者が構成単位の監査人の指揮、監督及びその作業の査閲に対する責任を負う様々な方法を例示している。
 - 別の目的で実施された監査に関して行われた作業を利用する際、グループ監査人がどのように ISA 600（改訂）の要求事項を遵守することができるかを説明するために、規範性のない指針（導入支援資料の一部とするなど）を開発する。

セクション F—重要性の基準値

背景と公開草案に対するコメントの要約

65. 集計リスクの概念についてより一層の明確性をステークホルダーが求めていることから、ED-600（改訂）第9項(a)に、集計リスクの定義が追加された。回答者は、この集計リスクの定義を支持した。しかしながら、ED-600、A11項に述べられているように、集計リスクは全ての監査において存在することから、回答者は、集計リスクの定義がISA 320にも含まれるべきであると提案した。
66. 「構成単位の重要性の基準値」及び「構成単位の手続実施上の重要性」という用語の両方が現行のISA 600で使用されている。ED - 600のリスクベースアプローチでは、グループ監査人が重要な構成要素を特定する要求事項も、これらの重要な構成要素の監査に関する要求事項もなかった。ED-600でのリスクベース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」との呼称が最も適切と判断し、その用語の定義をED-600第9項(e)に含めた。
67. 回答者は、構成単位の手続実施上の重要性の定義を支持したが、グループ監査人が構成単位の財務情報の「監査」を実施するよう構成単位の監査人に要請する状況について、IAASBが「構成単位の重要性の基準値」を別途定義することの検討も提案している。
68. 回答者は、また、ED-600、A75項における要素に加えて、グループ監査人が構成単位の手

続実施上の重要性を適切にかつ一貫して決定できるように追加の指針も要請した。さらに、回答者は、グループの手続実施上の重要性に近い水準に構成単位の手続実施上の重要性を設定することが適切である場合について、追加の指針を提供することを提案した。

IAASBの決定

69. IAASBは、集計リスクの概念はISA320、A13項にすでに含まれていると指摘したが、集計リスクは当該基準において別途定義されていない。しかしながら、受領したコメントに対し、また、集計リスクが全ての監査において存在することを認めるために、IAASBは、手続実施上の重要性の定義を変更するとともに、ISA320の適合修正として集計リスクの定義を含めることを決定した。
70. IAASBは、構成単位の手続実施上の重要性は、ISA 600（改訂）（第14項(e)）において使用すべき適切な用語であるという見解を再確認した。それに当たり、IAASBは、ISA 600（改訂）における「構成単位の重要性の基準値」に言及しない根拠は、構成単位の財務情報に関する監査手続きを計画し実施する際に使用される重要性の基準値と、（法令その他の理由での）構成単位の財務諸表の単独の監査を実施する際の重要性の基準値を区別するためであったと述べている。
71. ED-600に関する討議において、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人が考慮に入れる可能性のあるED-600 A75項の要素は原則主義に基づくべきであり、集計リスクに関連する問題に焦点を当てるべきであると決定した。回答者のコメントを考慮した後、IAASBは、ISA 600（改訂）A118項の要素の一覧は引き続き適切であるとの結論に達した。ただし、IAASBは、A118項で、構成単位の手続実施上の重要性の決定は、単純な機械的計算ではなく、職業的専門家としての判断の行使を必要とすると述べている。
72. IAASBは、ISA 600（改訂）A119項を追加し、構成単位の手続実施上の重要性をグループの手続実施上の重要性により近い金額に設定することが適切となりうる状況について指針を提供し、持分法で会計処理される企業に対する非支配持分についての構成単位の手続実施上の重要性を示した。IAASBは、構成単位の手続実施上の重要性を決定するための追加的な指針又は事例を求める要請に関しても検討したが、そのような事例はいずれも、ISA 600（改訂）の範囲外で提供されるべき（適用のための補助資料の一部としてなど）との結論に達した。実務においてより一般的に使用されているいくつかの方法があるが、ISA 600（改訂）において事例を提供することは、特定のアプローチを認めているという理解などの意図しない結果を生む可能性がある。

セクションG—監査調書

背景

73. IAASBは、グループ監査における監査調書に関する堅牢な要求事項と指針は、重要な公益の問題であると認識している。したがって、ED-600を開発するに際して、IAASBは、グループ監査における調書の要求事項を強化し、グループ監査における監査調書が、ISA230の要求事項及び他の関連するISAの特定の調書要求事項の対象となることを明確にしようとした。
74. 討議及びステークホルダーからの意見に基づき、IAASBは、ED-600に強化した調書の要求事項を含めた。それらには、グループ監査人による構成単位の監査人の指揮、監督及び査閲に焦点を当てた改訂された要求事項が含まれ、公開草案ISA220（改訂）における原則と

要求事項と平仄をとるように、ED-600全体における他の変更と整合している。ED-600の適用指針には、グループ監査人による構成単位の監査人の作業への関与についての調書の事例が含まれる。

75. IAASBは、ED-600で、グループ監査業務には、構成単位に関連する構成単位の監査人により実施された作業の種類、時期及び範囲についての調書が含まれること（構成単位の監査人の調書）、及び、かかる調書は構成単位の監査人の監査ファイルにまとめることができ、グループ監査人の監査ファイルに複製する必要がないことを説明した。
76. IAASBは、また、グループ監査人の監査ファイルに含まれる必要があるかもしれない構成単位の監査人の監査調書に関して、ED-600で指針が与えられるかどうかについて討議した。ED-600第57項(e)ですすでに対処されている事項以外に、IAASBは、グループ監査において遭遇する様々な状況に鑑みて、その他の事項の事例を提供することは、それらが不完全とみなされる可能性があると判断した。したがって、ED-600、A124項は、グループ監査人が、職業的専門家としての判断に基づき、構成単位の監査人の調書の関連する部分（例えば、グループ監査に関連する構成単位の監査人が対処した重要な事項についての監査調書）をグループ監査人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と述べている。
77. 規制当局やその他のステークホルダーからの意見や彼らへのアウトリーチに基づき、IAASBは、適用のための資料をED-600に追加し、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状況でのグループ監査における監査調書に関連した追加的な複雑性と課題に対処した。

公開草案に対するコメントの要約

78. 全体として、回答者は、構成単位の監査人の指揮、監督及び彼らの作業の査閲の調書に関連した追加の指針を含め、ED-600における改善された調書の要求事項と適用指針に対する支持を表明した。しかしながら、回答者は、ED-600第57項に述べられるもの以外に、調書に含めるべき事項、又は追加的な指針が有用である事項に関して多数の提案をし、それらは概ね以下の主要事項に関連していた。
 - *グループ監査人による構成単位の監査人の監査調書の査閲。*これに関して、回答者は、調書において、構成単位の監査人の監督（すなわち、指揮及び監督）の範囲と、グループ監査人がどのように彼らの作業の適切性に関してその結論に達したかを示すべきであると指摘した。
 - *構成単位の監査人の監査調書が、グループ監査人の監査ファイルに含まれるべき範囲。*回答者は、グループ監査人の監査ファイルに含まれるべき構成単位の監査人の作業に関連する調書の種類及び範囲について意見が別れた。一部の回答者は、アクセスに制限がない場合でも、グループ監査人のファイルには、構成単位の監査人が実施した監査手続のより詳細な説明のほか、入手した証拠の説明や構成単位の監査人の発見事項と結論が含まれるべきであると考えた。他の回答者は、ED-600の指針と、グループ監査人による職業的専門家としての判断の必要性を支持した。
 - *十分かつ適切な監査証拠が得られているか否かについてのグループ監査人の評価。*回答者は、グループ監査業務の調書は、構成単位の監査人が実施した作業に関する場合を含め、グループ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たか否かについてのグループ監査人の評価の基礎を提供すべきであると提案した。これに関して回答者は、ED-600第57項における調書の要求事項と、監査証拠の充分性と

適切性の全体的な評価とをより明確に関連付けることによって、調書に対する要求事項を強化できると指摘した。

- グループ監査人と構成単位の監査人のコミュニケーション。回答者は全体として、ED-600 において提案された要求事項を支持したが、どのコミュニケーションが文書化されるべきかについてさらに明確にすることを求めた。また、グループ監査人と構成単位の監査人とのコミュニケーションにおいて、構成単位の監査人の責任についてのコミュニケーション、及び彼らが実施すべき作業に対してグループ監査人が期待することの文書化を要求する、という提案もあった。
 - 構成単位の監査人の適性及び能力の評価。ED-600 第 21 項は、監査責任者に、構成単位の監査人が依頼された業務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よう要求している。ただし、回答者は、この評価の根拠の文書化に関して ED-600 には要求事項がないと指摘している。
79. ED-600のA124項には、ISA 230と整合した以下の文言が含まれる。すなわち、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、並びに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ために十分である必要がある。回答者は、改訂された基準の要求事項において、これがより明確に述べられるべきだと提案した。
80. 回答者は、全体として、構成単位の監査人の調書へのアクセスが限られる状況に関連するED-600の適用指針を支持した。しかしながら、回答者は、グループ監査に関連する事項に関して構成単位の監査人が実施した監査手続、手続を実施したことにより得られた監査証拠、及びこれらの事項に関連して構成単位の監査人が到達した発見事項と結論を述べるために必要とされる詳細さの水準を明らかにするために、追加的な指針が有用であろうとコメントした。

IAASB の決定

81. ED-600の開発のアプローチに沿って、IAASBは、ISA 600（改訂）における調書の要求事項を原則主義に基づくものとし、ISA 230の原則の上に構築する必要性を討議した。ISA230との関連を強化するために、IAASBは、「経験豊富な監査人」の文言を、適用指針からISA 600（改訂）第59項の要求事項に引き上げた。IAASBは、また、他のISAには、それらISAの特定の状況におけるISA 230の適用を明確にすることを意図した特定の監査調書の要求事項が記載されていることを説明する適用指針を追加した。
82. さらに明確にするために、IAASBは、適用指針のA168項を改訂し、グループ監査に関する監査調書には、グループ監査人のファイルにおける調書と、グループ監査の目的で構成単位の監査人が実施した作業に関連する各々の構成単位の監査人のファイルにおける別個の調書（すなわち、構成単位の監査人の監査調書）が含まれるという事実に基づく記述を含めた。
83. 回答者から寄せられたコメントへの対応として、IAASBは、下記第84項から第97項で更に説明しているように、上記第78項で論じた主要項目に関連して、ISA 600（改訂）の要求事項と適用指針を強化するために複数回の改訂を行った。

グループ監査人による構成単位の監査人の監査調書の査閲

84. IAASBは、構成単位の監査人の監査調書の査閲は、ISA220（改訂）の原則に従って、グループ監査人による構成単位の監査人の指揮及び監督並びに彼らの作業の査閲に直接関連しており、かつ、それらにより影響を受けることを討議した。これに関して、IAASBは、グループ監査に関連するグループ監査人の結論に関連する事項について構成単位の監査人に要求されるグループ監査人へのコミュニケーション（ED-600第44項）に加えて、グループ監査人と構成単位の監査人の間のコミュニケーションは、グループ監査全体を通じて行われると指摘した。IAASBは、また、グループ監査人はグループ監査期間中の様々な時点で構成単位の監査人の作業を査閲できると指摘した。
85. ED-600に対して回答者から寄せられたコメントを検討した後、グループ監査人による構成単位の監査人の監査調書の査閲の重要性を強調するために、IAASBは、ED-600第45項(b)の要求事項を、別個の要求事項（ISA 600（改訂）第47項）にした。この査閲の要求は、グループ監査の期間中すでに実施された構成単位の監査人の作業の他の査閲に追加することを意図したものであることを強調するために、IAASBは文言を修正し、グループ監査人が構成単位の監査人の、**追加**の監査調書を査閲することが必要であるか否か、またどの程度必要であるかを決定する必要があることを示した（強調を追加）。IAASBは、更に要求事項を強化し、その決定を行うに当たり、構成単位の監査人が実施する作業の種類、時期及び範囲、構成単位の監査人の適性及び能力、並びに、構成単位の監査人の指揮及び監督及び彼らの作業の査閲をグループ監査人が考慮する必要があることを示した。
86. ISA 600（改訂）第47項の要求事項は、ISA 220（改訂）の原則を基礎とする適用指針によって説明されている。適用指針（ISA 600のA148項）は、以下を含む、グループ監査人による構成単位の監査人の作業への継続的な関与に関連する事項に焦点を当てている。
- 構成単位の監査人からのコミュニケーション。IAASBは、コミュニケーションは構成単位の監査人の指揮、監督及び査閲に不可欠な部分であることから、第47項により要求される決定を行うに当たり、考慮すべきであると指摘した（例：グループ監査人と構成単位の監査人の間のコミュニケーションは、構成単位の監査人に対する指揮、監督及び査閲の種類、時期又は範囲を変更する必要性を示す場合がある。）。
 - グループ監査業務の過程におけるグループ監査人による又はISA 220（改訂）第31項に従ったグループ監査責任者による構成単位の監査人の監査調書の査閲
87. IAASBは、また、ISA 600（改訂）第47項の文言の条件的性質によって、その状況において査閲を行うことが正当とされる場合に、グループ監査人が構成単位の監査人の監査調書を査閲しないという決定を下す可能性があるという懸念も討議した。しかしながら、IAASBは、要求事項が、第47項における事項をグループ監査人が考慮することによって、グループ監査の事実と状況を適切に考慮した追加的な構成単位の監査人の監査調書の査閲に関するグループ監査人による前向きな判断を導くものであると結論付けた。
88. IAASBは又、ISA 600（改訂）第59項(f)の要求事項を強化し、ISA 600（改訂）第47項に従った、グループ監査人による追加的な構成単位の監査人の監査調書の査閲への特定の言及を加えた。

構成単位の監査人の監査調書が、グループ監査人の監査ファイルに含まれる範囲

89. 受領したコメントに対応し、IAASBは、適用指針の文言（ISA 600（改訂）A176項）を修正し、構成単位の監査人の監査調書は通常、グループ監査人の監査ファイルに複製される必要がないという一般原則を強調した。ただし、IAASBは、グループ監査人が、構成単位の監査人からのコミュニケーションにおける特定の事項の記載を補完するために、グループ監査人の監査ファイルにおいて、特定の構成単位の監査人の調書を要約、複製し、その写しを保管することを決定する場合があることを明確にし、事例を提供している。

構成単位の監査人が実施した作業を含む、十分かつ適切な監査証拠が得られているか否かについてのグループ監査人の評価の根拠

90. IAASBは、ISA 600（改訂）の適用指針（A167項）を追加し、調書に対する要求事項と、グループ監査意見の基礎となる十分かつ適切な監査証拠が入手されたか否か（構成単位の監査人が実施した作業からのものを含む）に関するグループ監査人の全体的な評価とをより強く関連付けている。
91. IAASBは、また、ISA 600（改訂）第45項から第48項における要求事項が、構成単位の監査人のコミュニケーションの評価と彼らの作業の適切性に関連していると述べている。これらの要求事項は、より論理的な流れを示すためにED-600から見直されたものであるが、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、グループ財務諸表についての監査意見の基礎を得るために十分かつ適切な監査証拠が入手されたかどうかのグループ監査人の評価に対し情報を与えるものである。

グループ監査人と構成単位の監査人のコミュニケーション

92. IAASBは、これらのコミュニケーションが、ISA 600（改訂）第32項に従って伝達される不正、関連当事者、及び継続企業の前提に関連する事項（存在する場合）を指すよう、ISA 600（改訂）第59項(g)(i)を明瞭にした。
93. また、グループ監査人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包括的な要求事項に関しては、上記第57項を参照のこと。

構成単位の監査人の適性及び能力の評価

94. 受領したコメントに対応して、IAASBは、ISA 600（改訂）（第59項(d)）に、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ために適切な適性及び能力を有しているか、また、十分な時間があるかについてのグループ監査人の判断の根拠に関する要求事項を追加した。IAASBは、構成単位の監査人の関与がグループ監査にとって重要な特別に考慮すべき事項であることから、そのような要求事項は適切であると結論を下した。

調書に関するその他の事項

構成単位の監査人の監査調書へのアクセスの制限

95. IAASBは、ED-600の文言は、構成単位の監査人の監査調書へのアクセスが制限される状況とグループ監査人の対応を述べるために、十分に明瞭でなかった可能性があることを討議した。これらの状況に関する指針を明瞭にするために、IAASBは、適用指針（ISA 600（改訂）A180項）を改訂し、そのような制限を克服することができるようにグループ監査人が取りうる措置の例を示した。当該適用指針では、1つ又は複数の措置が、この制限を

克服するために十分であるかどうかは、グループ監査の事実と状況によって職業的専門家として判断すべき問題であると述べている。重要なことは、ISA 600（改訂）A181項では、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であっても、グループ監査人の調書は、なお、グループ監査人による構成単位の監査人の指揮、監督及びその作業の査閲の種類、実施時期及び範囲の文書化に関連するものを含め、ISAの要求事項を遵守している必要があると述べている点である。

96. IAASBは、また、適用指針（ISA 600（改訂）A182項）を追加し、グループ監査人が構成単位の監査人の監査調書にアクセスできない場合、グループ財務諸表に関する意見に限定を付す可能性のある範囲の制限が存在するかもしれないという回答者からのコメントに対処した。

連結プロセス

97. IAASBは、ISA315（2019年改訂）第38項の調書に関する要求事項が、グループ監査人の連結プロセスの理解に適用されるものとして当初討議されていた。しかしながら、IAASBは、ISA 600（改訂）第30項（c）の監査人の理解の主要要素としての調書に関する要求事項は、これらがグループ監査において重要な特別な考慮事項であることから適切であるとの結論を下した。したがって、IAASBは、ISA 600（改訂）第59項(e)に要求事項を追加した。

セクションH—職業的専門家としての懐疑心

背景

98. IAASBは、グループ監査を実施するうえで、職業的専門家としての懐疑心と職業的専門家としての判断が重要であると認識している。したがって、ED-600は、個々の監査チームメンバーがグループ監査全体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など、職業的専門家としての懐疑心の行使が監査チームの行動とコミュニケーションを通じて発揮されうることを強調した。

公開草案に対するコメントの要約

99. 回答者は、ED-600における提案が、グループ監査における職業的専門家としての懐疑心の行使を適切に強化したことに概ね合意した。回答者は、また、多くのグループの複雑さを考慮すると、グループ監査人が時折一步下がって、監査の進捗が満足のいくものであるかどうか（例えば、リスクの適切な特定や監査手続きの選定等に関して）を検討することが適切であると指摘した。
100. 広範な支持にもかかわらず、ED-600に記載されているリスクベースアプローチは、構成単位の監査人による職業的専門家としての懐疑心の行使に逆効果となりえる、又は、グループ財務諸表の重要な虚偽表示のリスクの識別及び評価についての十分な情報に基づく決定を行う際にグループ監査人が利用できる情報を制限する可能性があるという懸念が表明された。回答者は又、ISA 220（改訂）における要求事項が監査を通じた品質の達成と職業的専門家としての懐疑心の行使を含む、監査チームメンバーの期待される行動を設定し伝達するグループ監査責任者の責任に関連することから、ISA 220（改訂）の要求事項とのより強力な関連性が必要であると指摘した。

IAASB の決定

101. IAASBは、ED-600からの基準の構造変更（上記セクションDで説明）は、構成単位の監査人の関与に関連する要求事項の明確化と適用指針により、ED-600におけるリスクベースアプローチが構成単位の監査人による職業的専門家としての懐疑心の行使に逆効果となるという懸念にも対処していると結論付けた。
102. その他のコメントに対して、IAASBは、ISA 600（改訂）において以下の変更を行った。
- グループ監査責任者が、監査チームメンバーにグループ監査業務に際して期待する行動を強調するような業務環境を作ることに責任を負うという要求事項（ISA 600（改訂）第16項(a)）を追加した。IAASBは、これが、監査チームメンバーの行動に関する職業的専門家としての懐疑心の行使を含む、ISA 220（改訂）とのより強力な関連性を求める回答者のコメントに対処する一助となることも指摘した。
 - 適用指針（ISA 600（改訂）A14項からA18項）を拡充し、グループ監査に特化したガイダンスと事例を含めるとともに、業務レベルで、職業的専門家としての懐疑心の行使に対する妨げの例、及び監査チームがそのような妨げを低減するために取ることのできる考えられる行動に関するISA 220（改訂）への言及を維持している。
 - 適用指針（ISA 600（改訂）のA78項）を拡大し、グループ監査人と構成単位の監査人間の双方向のコミュニケーションによって、グループ監査責任者に、構成単位の監査人がグループ監査の目的で実施する作業に対して職業的専門家としての懐疑心を行使する必要性を強化する機会も提供されることを強調している。
103. IAASBは又、ISA 600（改訂）第34項が、グループ監査人がリスク評価の段階で一步下がって、リスク評価手続きから得られた監査証拠が、グループ財務諸表の重要な虚偽表示のリスクの識別と評価に対する適切な基礎を提供するかどうかを判断する必要があるとするコメントに対処するのに役立つと指摘した。

セクション I—他の基準との関連性

背景

104. ED-600では、ISA 220（改訂）案、ISA 315（2019年改訂）及びISA 330をはじめとする他のISAとのより強固な関連性を構築することで、グループ監査業務において全てのISA（該当する場合）を適用する必要があることを明確化し、強調していた。IAASBは、以下によりこれを行っていた。
- ED-600 がグループ財務諸表の監査について特に考慮すべき実務上の指針を提供するものであること、また、ED-600 の要求事項及び適用指針が、他の関連するISAをグループ財務諸表の監査に関してどのように適用すべきかについての指針を記載していることを、序文のセクションで明確にする。
 - 適宜、要求事項又は適用指針において基礎となる基準への参照を含める。
105. ISA 220（改訂）案は、ED-600にとって重要な基礎となる基準であった。中でも、ED-600には、職業倫理に関する規定、業務の資源、並びに構成単位の監査人の指揮、監督及びその作業の査閲に関連して特に考慮すべき事項が含まれていた。

公開草案に寄せられたコメント

106. 回答者は、他の基準との関連性を強化することをおおむね支持していた。しかしながら、回答者は、例えば監査チームの定義（ISA 220（改訂））や監査人による専門家の利用（ISA 620）¹⁴に関連して、関連性を強化できる幾つかの領域を特定した。
107. ED-600に対する回答者は、ISA 220（改訂）における監査チームの改訂後の定義が、例えば以下に関連して、グループ監査における実務上の課題に繋がり得ることを指摘した。
- 独立性及びその他の職業倫理に関する規定の遵守。IESBA 倫理規程における監査チームの定義をISA 220（改訂）の改訂後の定義に合わせる IESBA のプロジェクトがあることから、IESBA と連携を取ることが提案された。
 - 構成単位の監査人の指揮、監督及び査閲に関して責任を負うこと。
 - 構成単位の監査人の適性及び能力を判断すること。
108. ED-600で使用されていた文言に関連して、回答者は、「監査チーム」、「グループ監査チーム」及び「構成単位の監査人」の差異をより明確に説明できると指摘した。
109. グループ監査における専門家の利用に関して、ED-600の回答者は、ISA 620がグループ監査でどのように考慮されるべきかについて追加的な指針を示すことが有用であるとした。専門家は、特に特定の業界において、構成単位のレベルを含めグループ監査に関与することはよくあるとの指摘がなされた。

IAASB の決定事項

110. IAASBは、本結論の根拠の他のセクションで説明しているように、改訂の一環として、他の基準との関連性について回答者が提起した事項の多くに対処した。例えば、ISA 315（2019年改訂）との関連性についてのコメントは、リスク・アプローチを適用するためにED-600において枠組みが必要であることに関連するものが多かったが、これはリスク・アプローチに対してなされた変更の一環として対処された（セクションD参照）。

監査チームの定義

111. ED-600に対して回答者から寄せられた懸念に対処するために、ISA 600タスクフォースは、IESBAタスクフォースと連携し、独立性及びその他の職業倫理に関する規定の遵守に関連した定義の変更の実務上の影響に対処した。また、IAASBは、構成単位の監査人全体（すなわち、ネットワーク・ファーム及びネットワーク・ファーム以外の構成単位の監査人）について、構成単位の監査人の指揮、監督及び査閲、並びに彼らの適性及び能力の検討にどのように対処できるかをより良く説明するため、適用指針（ISA 600（改訂）のA62項）を追加した。
112. IAASBは、「監査チーム」、「グループ監査チーム」及び「構成単位の監査人」という用語間の差異に関して、「グループ監査チーム」と「監査チーム」の類似性により混乱が生じ得ると考えた。多くの回答者は、「グループ監査チーム」という用語を、基準におけるこの用語の定義（より広い監査チームの特定の部分）に反して、単にグループ監査の文脈における監査チームを意味すると解釈しているように思われた。この混同に対処するために、IAASBは、「グループ監査チーム」という用語を「グループ監査人」に改めることで合意した。この変更は、「チーム」という単語を削除することに

¹⁴ ISA 620（改訂）「監査人の利用する専門家の業務の利用」

より用語間の差異をより明確にし、監査人が実務でよく使用する文言に合わせ、また、「構成単位の監査人」という用語をより自然に補完するものである。

113. また、IAASBは、ISA 600（改訂）A21項において、ISA 600（改訂）で監査チームに言及している場合、グループ監査人と構成単位の監査人が含まれることを明確にしている。構成単位の監査人は、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、又はグループ監査人の監査事務所（例えば、グループ監査人の監査事務所内の別の事務所）の者である場合がある。

監査人の利用する専門家

114. ED-600に対する回答者からのコメントに対応して、IAASBは、ISA 600（改訂）に、グループ監査における専門家の利用に関する追加的な指針を追加した。例えば、適用指針では以下が示されている。
- 構成単位の監査人が専門家を利用する場合、ISA 220（改訂）の要求事項を満たすために、グループ監査責任者は構成単位の監査人から情報を入手する必要がある場合がある（ISA 600（改訂）のA67項）。
 - 構成単位の監査人が専門家を関与させる場合、グループ監査人は、監査人の利用する専門家の業務の適切性について評価を実施する必要はない。そのような状況では、グループ監査人は、監査人の利用する専門家の業務の内容、範囲及び目的、又は監査人が利用する専門家の業務が、グループ監査人の目的に照らして適切かどうかに関する構成単位の監査人の評価について構成単位の監査人と討議する場合がある（ISA 600（改訂）のA142項）

セクションJ - 適合修正

115. IAASBは、ED-600に起因するISAに対する適合修正も提案した。IAASBは、受領したコメントに対応し、ISA 600（改訂）に対する最終的な変更に合わせてISAに対する最終的な適合修正を調整した。
116. 受領したコメントに対し、IAASBは、手続実施上の重要性の定義を変更するとともに、ISA 320の適合修正として集計リスクの定義を含めること（セクションF参照）を決定した。また、ISA 600（改訂）から生じる適合修正は、他の基準に対する最近の改訂（例えば、ISA 540（改訂）¹⁵、ISA 315（2019年改訂）及び品質マネジメント基準）に伴う適合修正の結果生じた変更を反映するために更新された。¹⁶

セクションK—適用日

背景及び公開草案に寄せられたコメントの概要

117. ED-600の説明文書に記載されているとおり、IAASBは、ED-600は実質的な改訂であること、また、適宜各国のデュープロセスと翻訳が必要であることを考慮し、基準の適切な適用日は、最終ISAの承認から約18か月後に開始する財務報告期間であると考えた。早期適用は認められ、推奨される。

¹⁵ ISA 540（改訂）「会計上の見積りと関連する開示の監査」

¹⁶ 品質マネジメント基準は、国際品質マネジメント基準（ISQM）1（以前のISQC1）「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」、ISQM2「審査」、及びISA 220（改訂）である。

118. 回答者は、適用日についてコメントを提供したが、その方法は様々であった。例えば、特定の適用日又は導入期間に対して支持又はコメントした回答者もいれば、効果的な適用を支援するために十分な時間を確保する必要性について幅広くコメントした回答者もいた。全体として、回答者は以下のいずれかであった。
- 最終改訂基準の承認から約 18 か月後の適用日案に同意した。
 - 18 か月より長い導入期間を支持した（例えば、最終改訂基準の承認後少なくとも 18 か月、24 か月、最低 24 か月など）、又は 2023 年 12 月 15 日以降に開始する財務報告期間の適用日を提案した。

IAASB の決定事項

119. ISA 600（改訂）の承認日（すなわち、2021年12月のIAASBによる承認及び2022年4月のPIOBによるデュープロセスの承認）と回答者のコメントを考慮に入れ、IAASBは、2023年12月15日以降に開始する期間のグループ財務諸表の監査（すなわち2024暦年監査）からISA 600（改訂）を適用すること、また、早期適用が認められ推奨されることを決定した。
120. IAASBは、PIOBによるデュープロセスの承認後約21か月、又はIAASBの最終基準の承認後24か月の導入期間を置くことから、この適用日は公益に資すると考えている。この導入期間は、
- 翻訳の時間、監査事務所の手法の変更及び研修、その他のステークホルダー（監査規制当局、国の基準設定主体など）の計画とコミュニケーションを含む、十分な導入期間をステークホルダーに与えるものである。
 - 品質マネジメント基準の適用から1年後の適用となるため、ステークホルダーがこれらの重要な基準の適用にまず注力できるという追加の利点がある。

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。

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© 2022 年 4 月 IFAC 無断複写複製を禁ずる。本公表物は、個人的な使用又は非営利目的の使用（すなわち、専門的な参照又は研究）の場合、www.iaasb.org よりダウンロードすることができる。本公表物の翻訳、複製、保存、送信又は他の類似する使用については、書面による許可が必要である。

「International Auditing and Assurance Standards Board」、「International Standards on Auditing」、「International Standards on Assurance Engagements」、「International Standards on Review Engagements」、「International Standards on Related Services」、「International Standards on Quality Control」、「International Auditing Practice Notes」、「IAASB」、「ISA」、「ISAE」、「ISRE」、「ISRS」、「ISQC」、「IAPN」、及び IAASB ロゴは、米国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。

2022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「結論の根拠：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 ISA 600（改訂）その他の国際基準に対する適合修正を含む。」は、2022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。「結論の根拠：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。）その他の国際基準に対する適合修正を含む。」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。

Basis for Conclusions : ISA 600 (Revised), Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors) Including Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards の英語文 © 2022年4月 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

「結論の根拠：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。）その他の国際基準に対する適合修正を含む。」の日本語文 © 2022年6月 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

原題：*Basis for Conclusions : ISA 600 (Revised), Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors) Including Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards*

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