

最終公表

2022年4月

国際監査基準 (ISA) 600 (改訂)

ISA 600 (改訂)

及び

ISA 600 (改訂) に伴う
他の国際基準の適合修正

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）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（International Federation of Accountants : IFAC）によって支援されている。

著作権、商標権、及び許可情報については、[102 ページ](#)をご参照ください。

ISA.

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

目 次

	ページ
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。)」	4
他の国際基準の適合修正	60

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。)」

(2023年12月15日以後開始する会計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.....	1-11
適用日	12
目的.....	13
定義.....	14-15
要求事項	
グループ監査品質の管理と達成に関するリーダーシップの責任.....	16
監査契約の新規の締結及び更新.....	17-21
グループ監査の基本的な方針及び詳細なグループ監査計画.....	22-29
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.....	30-32
重要な虚偽表示リスクの識別と評価.....	33-34
重要性	35-36
評価した重要な虚偽表示リスクへの対応.....	37-44
構成単位の監査人とのコミュニケーション及びその作業の妥当性の評価.....	45-48
後発事象	49-50
入手した監査証拠の十分性及び適切性の評価.....	51-52
監査報告書.....	53
グループ経営者及びグループのガバナンスに責任を有する者との コミュニケーション.....	54-58
監査調書	59
適用指針	
本 ISA の範囲.....	A1-A18
定義	A19-A28
グループ監査品質の管理と達成に関するリーダーシップの責任.....	A29-A31
監査契約の新規の締結及び更新.....	A32-A46

グループ監査の基本的な方針及び詳細なグループ監査計画.....	A47-A87
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.....	A88-A107
重要な虚偽表示リスクの識別と評価.....	A108-A115
重要性	A116-A123
評価された重要な虚偽表示リスクへの対応.....	A124-A143
構成単位の監査人のコミュニケーション及びその作業の妥当性の評価.....	A144-A149
後発事象	A150
入手した監査証拠の十分性及び適切性の評価.....	A151-A156
監査報告書.....	A157-A158
グループ経営者及びグループのガバナンスに責任を有する者との コミュニケーション.....	A159-A165
監査調書	A166-A182
付録1：グループ監査人が、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文例	
付録2：グループの内部統制システムの理解	
付録3：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	

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、ISA 200「財務諸表監査における総括的な目的」と併せて読む必要がある。

はじめに

本ISAの範囲

1. 本国際監査基準 (International Standards on Auditing : ISA) は、グループ財務諸表の監査 (グループ監査) に適用される。また、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監査について、監査人が特に考慮すべき実務上の指針を提供するものである。本 ISA の要求事項及び指針は、グループ監査に関連する他の ISA、特に ISA 220 (改訂)¹、ISA 230²、ISA 300³、ISA 315 (2019年改訂)⁴及び ISA 330⁵ (A1 項及び A2 項参照) の適用を参照するか、それに追加している。
2. グループ財務諸表には、第 14 項(k)に記述されているように、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が含まれる。本 ISA で用いられる連結プロセスという用語は、適用される財務報告の枠組みに基づく連結財務諸表の作成だけでなく、結合財務諸表の表示及び企業又は事業単位 (支店、部門等) の財務情報の集計 (A3 項から A5 項、A27 項参照) についても対象にしている。
3. ISA 220 (改訂)⁶で説明されているように、本 ISA は、グループ監査以外の財務諸表監査において、監査チームに他の監査事務所の者が含まれる場合に、必要に応じて適用されることがある。例えば、本 ISA は、遠方にある事業所の棚卸資産の現地棚卸の立会、固定資産の実査又はシェアード・サービス・センターにおける監査手続の実施に他の監査事務所の者を関与させる場合に役立つことがある。

グループ及び構成単位

4. グループは様々な方法で構成される。例えば、グループは、法律上又はその他の企業 (例えば、親会社及び一つ又は複数の子会社、共同支配企業若しくは持分法で会計処理される投資) によって構成されることがある。また、グループは、所在地、その他の経済的単位 (支店又は部門を含む) 、機能又は事業活動によって構成される場合がある。本 ISA においては、これらの異なる構成の形態をまとめて「企業又は事業単位」という。(A6 項参照)
5. グループ監査人は、グループ財務諸表について評価した重要な虚偽表示リスクに対応する監査手続の計画及び実施について適切な方法を決定する。このため、グループ監査人は、監査手続を実施する構成単位の決定において、職業的専門家としての判断を行使する。この決定は、グループ監査人のグループ及びグループ環境についての理解、並びにその他の要因、例えば、監査手続を集中的に実施することができるか、シェアード・サービス・センターの有無、共通の情報システムや内部統制の存在等に基づいて行われる。(A7 項から A9 項参照)

構成単位の監査人の関与

6. ISA 220 (改訂)⁷は、監査責任者に対し、業務を実施するための十分かつ適切な業務運営に関する資源が、監査チームに適時に割り当てられている又は利用可能であるかについて、

¹ ISA 220 (改訂) 「財務諸表監査の品質マネジメント」

² ISA 230 「監査調書」

³ ISA 300 「財務諸表監査の計画」

⁴ ISA 315 (2019年改訂) 「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」

⁵ ISA 330 「評価したリスクに対応する監査人の手続」

⁶ ISA 220 (改訂) A1 項

⁷ ISA 220 (改訂) 第 25 項

判断するよう要求している。グループ監査では、そのような資源に構成単位の監査人が含まれる場合がある。したがって、本 ISA はグループ監査人に対し、構成単位の監査人の関与の内容、時期及び範囲を決定することを要求している。

7. グループ監査人は、本 ISA の要求事項を満たすために構成単位の監査人を関与させ、情報を提供又は監査手続を実施させることがある。構成単位の監査人は、グループ監査人よりも構成単位及びその環境（現地の法令、ビジネス慣行、言語、文化を含む）についての豊富な経験、深い知識を有することがある。したがって、構成単位の監査人は、グループ監査の全ての段階で関与する可能性があり、多くの場合に関与する。（A10 項及び A11 項参照）
8. 監査リスクは、重要な虚偽表示リスク及び発見リスクの二つから構成される。⁸グループ監査における発見リスクには、構成単位の監査人がグループ財務諸表の重要な虚偽表示の原因となり得る構成単位の財務情報の虚偽表示を発見できないリスクに加えて、グループ監査人がこの虚偽表示を発見できないリスクが含まれる。したがって、本 ISA は、構成単位の監査人の作業において、適切な場合、グループ監査責任者又はグループ監査人が十分かつ適切に関与することを要求し、また、グループ監査人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、構成単位の監査人に対する指揮、監督及び作業の査閲の内容、時期及び範囲を決定する際、グループ監査人が考慮する事項について説明している。（A12 項から A13 項参照）

職業的専門家としての懐疑心

9. 監査チームは、ISA 200⁹に基づき、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及び実施し、職業的専門家としての判断を行使することが要求される。職業的専門家としての懐疑心を適切に発揮することは、グループ監査の全過程を通じて監査チームのメンバーが各々職業的専門家としての懐疑心を保持することの重要性を強調することを含め、監査チームの行動やコミュニケーションを通じて示される場合がある。このような行動やコミュニケーションには、職業的専門家としての懐疑心が適切に発揮されない原因となり得る障害を緩和するための特定の手順が含まれる場合がある。（A14 項から A18 項参照）

適用の柔軟性

10. 本 ISA は、規模や複雑さを問わず、全てのグループ監査を対象としている。ただし、本 ISA の要求事項は、個々のグループ監査の内容及び状況によって適用することを意図している。例えば、監査が全てグループ監査人によって実施される場合、本 ISA の一部の要求事項は構成単位の監査人の関与を条件としているため関連しない。これには、グループ監査人が監査手続を集中的に実施できる場合、又は構成単位の監査人を関与させずに構成単位での手続を実施できる場合が当てはまる。A119 項及び A120 項の指針は、こういった状況において本 ISA を適用する場合にも有益である場合がある。

グループ監査責任者及びグループ監査人の責任

11. グループ監査責任者は、本 ISA の要求事項の遵守について説明責任を含む最終的な責任を負う。「グループ監査責任者は～に対する責任を負わなければならない」又は「グループ監査人は～に対する責任を負わなければならない」という表現は、それぞれ、グループ監査責任者又はグループ監査人が、構成単位の監査人を含む監査チームの他の適切な技能又

⁸ 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」 A34 項

⁹ ISA 200 第 15 項及び第 16 項

は経験を有するメンバーに、手続、業務又は作業に関する立案又は実施を割り当てること
が認められる要求事項に対して使用される。上記以外の要求事項については、本 ISA では、
該当する場合、グループ監査責任者又はグループ監査人自身が要求事項を満たし、責任を
果たすことを明確に想定している。なお、その際にグループ監査責任者又はグループ監査
人は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場合がある。(A29 項
参照)

適用日

12. 本 ISA は、2023 年 12 月 15 日以後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

13. 本 ISA における監査人の目的は、以下の事項のとおりである。
- (a) グループ監査契約の新規の締結及び更新に関して、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
どうかを判断すること。
 - (b) 不正又は誤謬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し評価するこ
と、また、その評価されたリスクに適切に対応するためのリスク対応手続を立案し
実施すること。
 - (c) 構成単位の監査人の作業の範囲及び時期について明確なコミュニケーションを行い、
構成単位の監査人の作業の結果を評価することを含め、グループ監査を通じて構成
単位の監査人の作業に十分かつ適切に関与すること。
 - (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を
入手したかどうかを評価すること。

定義

14. 本 ISA における用語の定義は、以下のとおりとする。
- (a) 「集計リスク」－未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の集計が、財務諸表全体と
しての重要性の基準値を上回る可能性 (A19 項参照)
 - (b) 「構成単位」－グループ監査において監査手続を計画し実施することの目的のため
にグループ監査人が決定する企業、事業単位、機能若しくは事業活動、又はそれら
の組合せ (A20 項参照)
 - (c) 「構成単位の監査人」－グループ監査の目的で構成単位に関連する監査業務を実施
する監査人。構成単位の監査人は、グループ監査の監査チーム¹⁰の一員である。
(A21 項から A23 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をいう。(A24 項参照)

¹⁰ ISA 220 (改訂) 第 12 項(d)

- (e) 「構成単位の手続実施上の重要性」－グループ監査人が設定する、構成単位に関連する監査手続を計画し実施するための目的で、集計リスクを適切な低い水準まで減らすための金額
 - (f) 「グループ」－グループ財務諸表が作成される報告主体をいう。
 - (g) 「グループ監査」－グループ財務諸表の監査をいう。
 - (h) 「グループ監査人」－グループ監査責任者及び構成単位の監査人以外の監査チームメンバーをいう。グループ監査人は以下の事項について責任を負う。
 - (i) グループ監査の基本的な方針及びグループ監査計画の策定
 - (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を形成するための基礎として、入手した監査証拠から導き出した結論の評価
 - (i) 「グループ監査意見」－グループ財務諸表に対する監査意見をいう。
 - (j) 「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¹¹をいう。(A25 項参照)
 - (k) 「グループ財務諸表」－連結プロセスを通じた複数の企業又は事業単位の財務情報を含む財務諸表をいう。本 ISA の目的上、連結プロセスには以下の事項が含まれる。(A26 項から A28 項参照)
 - (i) 連結、比例連結又は持分法による会計処理
 - (ii) 親会社を有しないが共通支配下又は共通の経営者の下にある企業又は事業単位の財務諸表の結合財務諸表における表示
 - (iii) 企業又は事業単位（支店、部門等）の財務情報の集計
 - (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をいう。
 - (m) 「グループの手続実施上の重要性」－グループ監査人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をいう。¹²
15. 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いう。

¹¹ ISA 220 (改訂) 第 12 項(a)

¹² ISA 320 「監査の計画及び実施における重要性」 第 9 項及び第 11 項

要求事項

グループ監査品質の管理と達成に関するリーダーシップの責任

16. グループ監査責任者は、ISA 220 (改訂)¹³の適用においては、グループ監査業務における品質の管理と達成に全般的な責任を負うことが要求される。その際、グループ監査責任者は、以下の事項を実施しなければならない。(A29 項及び A30 項参照)
- (a) 監査チームメンバーに期待される行動を重視するグループ監査業務のための業務環境を作ることに責任を持つ。(A31 項参照)
 - (b) 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に照らして適切であるかどうかを判断する根拠をグループ監査責任者が有するように、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する。

監査契約の新規の締結及び更新

17. グループ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を入手することを合理的に見込めるかどうかを判断しなければならない。(A32 項から A35 項参照)
18. グループ監査契約の新規の締結又は更新を行った後に、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は、グループ監査責任者は、グループ監査に見込まれる影響を検討しなければならない。(A36 項参照)

監査業務の契約条件

19. グループ監査人は、ISA 210¹⁴の適用においては、以下を監査チームに提供する責任を有することを認識し、理解していることについてグループ経営者の合意を得なければならない。(A37 項参照)
- (a) グループ経営者がグループ財務諸表の作成に関連すると認識している記録、文書及びその他の事項等の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目的に関連してグループ経営者又は構成単位の経営者に追加的に依頼する可能性のある情報
 - (c) 監査チームが監査証拠を入手するために必要と判断した、グループ構成員への制限のないアクセス

グループ経営者による影響が及ばない情報又は人物へのアクセス制限

20. グループ監査責任者は、グループ経営者による影響が及ばない制限により、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構成員への制限のないアクセスを提供できないと判断した場合には、グループ監査に見込まれる影響を検討しなければならない。(A38 項から A46 項参照)

¹³ ISA 220 (改訂) 第 13 項

¹⁴ 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る情報又は人物へのアクセス制限

21. グループ監査責任者は、以下の結論に到達することがある。(A43 項から A46 項参照)
- (a) グループ経営者により課された制限により、グループ監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手できない可能性がある。かつ、
 - (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を表明しない可能性がある。
- その場合には、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) 初年度監査業務においては新規の締結を行わない、又は継続監査業務においては、適用される法令の下で可能であれば、契約を解除する。
 - (ii) 監査人が監査契約を解除することが法令により禁止されている場合、又は他の理由により監査契約の解除ができない場合には、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対して意見を表明しない。

グループ監査の基本的な方針及び詳細なグループ監査計画

22. グループ監査人は、ISA 300¹⁵の適用に際して、グループ監査の基本的な方針及び詳細なグループ監査計画を策定し、必要に応じて更新しなければならない。その場合、グループ監査人は以下の事項を決定しなければならない。(A47 項から A50 項参照)
- (a) 監査の作業を実施する構成単位 (A51 項参照)
 - (b) 構成単位の監査人の関与の内容、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 (A52 項から A56 項参照)

構成単位の監査人が関与する場合の考慮事項

23. グループ監査責任者は、グループ監査の基本的な方針及び詳細なグループ監査計画を策定するに際し、グループ監査人が構成単位の監査人の作業に十分かつ適切に関与できるかどうかを評価しなければならない。(A57 項参照)
24. グループ監査人は、第 23 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人から依頼された作業を実施するかどうかを含め、構成単位の監査人がグループ監査人に協力することを確認するよう依頼しなければならない。(A58 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

25. ISA 220 (改訂)¹⁶を適用するに当たり、グループ監査責任者は以下の事項についての責任を負わなければならない。(A59 項から A60 項及び A87 項参照)
- (a) グループ監査業務の内容及び状況に基づき適用される職業倫理に関する規定を構成単位の監査人に留意させること。
 - (b) 独立性に関する規定を含め、グループ監査業務に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理解しており、また遵守するかどうかについて確認すること。

¹⁵ ISA 300 第 7 項から 10A 項

¹⁶ ISA 220 (改訂) 第 17 項

業務の資源

26. ISA 220 (改訂)¹⁷を適用するに当たり、グループ監査責任者は以下を実施しなければならない。(A61 項から A68 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のに十分な時間を含む、適切な適性及び能力を有していることを判断する。
 - (b) 構成単位の監査人に関する監視及び改善プロセス又は外部検査の結果についての情報が、グループ監査人の監査事務所から提供された場合、あるいは他の方法でグループ監査責任者が利用可能となった場合、当該情報と第 26 項(a)のグループ監査人の判断との関連性を判断する。
27. グループ監査人は、以下の場合、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する作業に関する十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。
- (a) 構成単位の監査人が独立性に関する規定を含むグループ監査業務に適用される職業倫理に関する規定¹⁸を遵守していない。(A69 項及び A70 項参照)
 - (b) グループ監査責任者が第 23 項から第 26 項の事項について重大な懸念を抱いている。(A71 項参照)

業務の実施

28. ISA 220 (改訂)¹⁹を適用するに当たり、グループ監査責任者は、以下の事項を考慮した上で、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、時期及び範囲について責任を負わなければならない。(A72 項から A77 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 ISA 315 (2019 年改訂) に従って識別された特別な検討を必要とするリスク
 - (b) グループ財務諸表の監査における重要な判断を含む領域

構成単位の監査人とのコミュニケーション

29. グループ監査人は、構成単位の監査人のそれぞれの責任及びグループ監査人の期待（グループ監査の過程を通じてグループ監査人と構成単位の監査人が適時にコミュニケーションを行うことについての期待を含む。）について、構成単位の監査人とコミュニケーションを行わなければならない。(A78 項から A87 項参照)

¹⁷ ISA 220 (改訂) 第 25 項から第 26 項

¹⁸ ISA 200 第 14 項

¹⁹ ISA 220 (改訂) 第 29 項

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

30. ISA 315 (2019年改訂)²⁰を適用するに当たり、グループ監査人は以下の事項を理解する責任を負わなければならない。(A88項からA92項参照)
- (a) 以下を含むグループ及びグループ環境 (A93項からA95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. グループの業務又は活動の性質、及びグループ全体でそれらがどの程度類似しているか。
 - c. グループのビジネスモデルが情報技術(I T)の活用をどの程度統合しているか
 - (ii) グループ内の企業及び事業単位に影響を及ぼす規制要因
 - (iii) 企業又は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指標
 - (b) 適用される財務報告の枠組み及びグループ全体の会計方針と実務の一貫性
 - (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 (A96項からA99項、A102項参照)
 - (ii) グループが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 (A100項からA102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) グループ経営者が、情報システム及びその他のグループ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企業又は事業単位の経営者にどのように伝達しているか。(A103項からA105項参照)

構成単位の監査人が関与する場合の考慮事項

31. グループ監査人は構成単位の監査人に以下について適時に伝達しなければならない。(A106項参照)
- (a) 構成単位の監査人によるグループ監査の目的のためのリスク評価手続の立案又は実施に関連するとグループ監査人が判断した事項
 - (b) ISA 550²¹を適用するに当たり、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、及びグループ監査人が把握しているその他の関連当事者 (A107項参照)
 - (c) ISA 570 (改訂)²²を適用するに当たり、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人によって識別された事象又は状況

²⁰ ISA 315 (2019年改訂) 第19項から第27項

²¹ ISA 550「関連当事者」 第17項

²² ISA 570 (改訂) 「継続企業」

32. グループ監査人は、構成単位の監査人に対して以下の事項を適時に伝達するよう要請しなければならない。
- (a) 構成単位の監査人が、不正か誤謬かを問わず、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と判断した構成単位の財務情報に関連する事項
 - (b) グループ経営者又はグループ監査人によって以前には特定されていなかった関連当事者の関係 (A107 項参照)
 - (c) 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、構成単位の監査人によって識別された事象又は状況

重要な虚偽表示リスクの識別と評価

33. ISA 315 (2019 年改訂)²³を適用するに当たり、第 30 項により得られた理解に基づき、グループ監査人は、連結プロセスを含め、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。(A108 項から A113 項参照)

構成単位の監査人が関与する場合の考慮事項

34. ISA 315 (2019 年改訂)²⁴を適用するに当たり、グループ監査人は、グループ監査人及び構成単位の監査人によって実施されたリスク評価手続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評価しなければならない。(A114 項及び A115 項参照)

重要性

35. グループ監査人は、グループ財務諸表の取引種類、勘定残高又は注記事項が各構成単位において分割されている場合、ISA 320²⁵及び ISA 450²⁶を適用するに当たり、監査手続を計画し実施するために、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、構成単位の手続実施上の重要性の基準値は、グループの手続実施上の重要性の基準値より低くなければならない。(A116 項から A120 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人に伝達する閾値。当該閾値は、グループ財務諸表にとって明らかに僅少であるとみなすことができる金額を超えてはならない。(A121 項参照)

構成単位の監査人が関与する場合の考慮事項

36. グループ監査人は、第 35 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。(A122 項から A123 項参照)

²³ ISA 315 (2019 年改訂) 第 28 項から第 34 項

²⁴ ISA 315 (2019 年改訂) 第 35 項

²⁵ ISA 320 第 11 項

²⁶ ISA 450 「監査において識別された虚偽表示の評価」 第 5 項

評価した重要な虚偽表示リスクへの対応

37. グループ監査人は、ISA 330²⁷を適用するに当たり、リスク対応手続を実施する構成単位及びそれらの構成単位で実施すべき作業の種類、時期及び範囲の判断を含む、実施すべきリスク対応手続の種類、時期及び範囲について責任を負わなければならない。(A124 項から A139 項参照)

連結プロセス

38. グループ監査人は、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。(A140 項参照)
- (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れているかどうかを評価する。
 - (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。(A141 項参照)
 - (c) 連結プロセスにおける経営者の判断によって経営者の偏向が存在する兆候が生じていないかどうかを評価する。
 - (d) 連結プロセスから生じる、評価した不正による重要な虚偽表示リスクに対応する。
39. グループ監査人は、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上で適切に修正されているかを評価しなければならない。
40. グループ財務諸表がグループと期末日の異なる企業又は事業単位の財務情報を含む場合には、グループ監査人は、適用される財務報告の枠組みに従ってその財務情報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

41. グループ監査人は、リスク対応手続の立案又は実施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とグループ監査人又は構成単位の監査人が判断した事項について、構成単位の監査人とコミュニケーションを行わなければならない。
42. 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、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクが高いと評価された領域又は ISA 315 (2019 年改訂) に従って識別された特別な検討を必要とするリスクについては、グループ監査人がそれらのリスク対応手続の立案及び実施の適切性を評価しなければならない。(A142 項参照)

²⁷ ISA 330 第 6 項及び第 7 項

43. グループ監査人は、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、構成単位の監査人に対する指揮、監督及びその作業の査閲の内容及び範囲を決定しなければならない。(A143 項参照)
44. グループ監査人は、構成単位の監査人とのコミュニケーションにおいて特定された財務情報(第 45 項(a)参照)と同一のものがグループ財務諸表に反映されているかどうかを確かめなければならない。

構成単位の監査人とのコミュニケーション及びその作業の妥当性の評価

45. グループ監査人は、構成単位の監査人に対して、グループ財務諸表の監査についてのグループ監査人の結論に関連する事項を報告するように依頼しなければならない。報告事項には、以下の事項を含めなければならない。(A144 項参照)
- (a) 構成単位の監査人が監査手続の実施を要請された財務情報の特定
 - (b) 構成単位の監査人がグループ監査人に要請された作業を実施したかどうか。
 - (c) 構成単位の監査人が、独立性に関する規定を含め、グループ監査業務に適用される職業倫理に関する規定を遵守したかどうか。
 - (d) 違法行為に関する情報
 - (e) 構成単位の監査人によって識別された構成単位の財務情報の修正済み及び未修正の虚偽表示で、第 36 項に従ってグループ監査人が伝達した金額の基準を上回るもの(A145 項参照)
 - (f) 経営者の偏向が存在する兆候
 - (g) 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の説明
 - (h) 構成単位の経営者、構成単位でグループの内部統制システムにおいて重要な役割を担っている従業員、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による不正又は不正の疑い
 - (i) 構成単位の監査人が構成単位の経営者又は構成単位のガバナンスに責任を有する者に報告した又は報告を予定しているその他の重要事項
 - (j) グループ財務諸表の監査に関連するか、又は構成単位の監査人がグループ監査人の注意を喚起することが適切と判断するその他の事項(構成単位の監査人が構成単位の経営者から入手した経営者確認書に記載された事項のうち、特にグループ監査人の注意を喚起したい例外的な事項を含む。)
 - (k) 構成単位の監査人の発見事項又は結論(A146 項参照)
46. グループ監査人は、以下を実施しなければならない。
- (a) 第 45 項に従って行われたコミュニケーションを含め、構成単位の監査人との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協議する。
 - (b) 構成単位の監査人とのコミュニケーションが、グループ監査人の目的にとって十分であるかどうかを評価する。そうしたコミュニケーションがグループ監査人の目的にとって十分ではない場合、グループ監査人はグループ監査への影響を検討しなければならない。(A147 項参照)

47. グループ監査人は、追加的な構成単位の監査人の監査調書を査閲する必要があるか及びその範囲を決定しなければならない。この決定に当たり、グループ監査人は以下を考慮しなければならない。(A148 項及び A149 項参照)
- (a) 構成単位の監査人が実施する作業の種類、時期及び範囲
 - (b) 第 26 項 (a) に従って判断される構成単位の監査人の適性及び能力
 - (c) 構成単位の監査人に対する指揮、監督及びその作業の査閲
48. グループ監査人は、構成単位の監査人の作業がグループ監査人の目的にとって十分ではないと結論付けた場合、どのような追加的な監査手続を実施すべきか、及びその追加的な監査手続を構成単位の監査人とグループ監査人のいずれが実施するかを判断しなければならない。

後発事象

49. グループ監査人は、ISA 560²⁸を適用するに当たり、グループ財務諸表の修正又はグループ財務諸表における開示が要求され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(これには、適宜、構成単位の監査人に手続の実施を依頼することが含まれる。)。 (A150 項参照)

構成単位の監査人が関与する場合の考慮事項

50. グループ監査人は、構成単位の監査人に、グループ財務諸表上で修正又は開示することが要求される可能性のある後発事象に気付いたときにはグループ監査人へ通知するように依頼しなければならない。(A150 項参照)

入手した監査証拠の十分性及び適切性の評価

51. グループ監査人は、ISA 330²⁹を適用するに当たり、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を評価しなければならない。(A151 項から A155 項参照)
52. グループ監査責任者は、未修正の虚偽表示(グループ監査人が自ら発見したものか構成単位の監査人から報告を受けたものかを問わない。)、及び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状況が、グループ財務諸表の監査意見に与える影響を評価しなければならない。(A156 項参照)

監査報告書

53. グループ財務諸表に対する監査報告書において、法令等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。ただし、法令等により言及が義務付けられている場合、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監査報告書に記載しなければならない。(A157 項及び A158 項参照)

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

グループ経営者とのコミュニケーション

²⁸ ISA 560 「後発事象」 第 6 項から第 7 項

²⁹ ISA 330 第 26 項

54. グループ監査人は、グループの構成単位で実施される作業の概要を含む、計画した監査の範囲とその実施時期の概要についてグループ経営者に伝達しなければならない。(A159 項参照)
55. グループ監査人は、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 45 項(h)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対する責任を有する者に知らせるため、適切な階層のグループ経営者に適時にこれらの事項を報告しなければならない。(A160 項参照)
56. 構成単位の監査人は、法令、規則又はその他の理由によって、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対して監査意見を表明することを要求される場合がある。企業又は事業単位の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性がある事項で企業又は事業単位の経営者が把握していない事項にグループ監査人が気付いた場合、グループ監査人は、当該事項を企業又は事業単位の経営者に伝達するようにグループ経営者に依頼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、グループ監査人は、グループのガバナンスに責任を有する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、グループ監査人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に助言するかどうかを考慮しなければならない。(A161 項及び A162 項参照)

グループのガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション

57. グループ監査人は、ISA 260 (改訂)³⁰及び他の ISA の要求事項に加えて、以下の事項についてグループのガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションを行わなければならない。(A163 項参照)
- (a) グループの構成単位において実施する作業、並びに構成単位の監査人が実施する作業に関してグループ監査人が予定している関与の概要 (A164 項参照)
 - (b) グループ監査人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、及びグループ監査人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対する制約(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おいて重要な役割を担っている従業員、又は不正がグループ財務諸表の重要な虚偽表示となる場合における上記以外の者による不正又は不正の疑い

識別された内部統制の不備に関するコミュニケーション

58. グループ監査人は、ISA 265³¹を適用するに当たり、識別されたグループの内部統制システムの不備をグループのガバナンスに責任を有する者又はグループ経営者に伝達する必要があるか判断しなければならない。この判断にあたり、グループ監査人は、構成単位の監査人が識別し、第 45 項(g)に従ってグループ監査人に報告した内部統制の不備を考慮しなければならない。(A165 項参照)

³⁰ ISA 260 (改訂) 「ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション」

³¹ ISA 265 「の内部統制の不備に関するコミュニケーション」

監査調書

59. ISA 230³²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、実施した監査手続の種類、時期及び範囲、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のに十分である必要がある。ISA 230³³を適用するに当たり、グループ監査人は監査調書に以下を含めなければならない。(A166 項から A169 項、A179 項から A182 項参照)
- (a) 監査契約の新規の締結若しくは更新を決定する前に検討された、又は新規の締結若しくは更新の後に生じた、グループ内の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人による決定の根拠 (A170 項参照)
 - (c) 構成単位における手続実施上の重要性の決定の根拠、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人に伝達する際の閾値
 - (d) 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についてのグループ監査人の判断の根拠 (A171 項参照)
 - (e) 第 30 項(c)に従ったグループの内部統制システムの理解の重要な要素
 - (f) 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、並びに該当する場合は第 47 項に従った追加的な構成単位の監査人の監査調書の査閲を含む、その作業の査閲の種類、時期及び範囲 (A172 項から A178 項参照)
 - (g) 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 32 項に従って伝達される不正 (もしあれば)、関連当事者、又は継続企業の前提
 - (ii) 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人がどのように対処したかを含む、第 45 項に従ったグループ監査に関するグループ監査人の結論に関連する事項
 - (h) 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又は結論についての、グループ監査人の評価及び対応

* * *

³² ISA 230 第 8 項

³³ ISA 230 第 1 項から第 3 項、第 9 項から第 11 項、A6 項から A7 項、及び付録

適用指針

本 ISA の範囲 (第 1 項から第 2 項参照)

- A1. 本 ISA は、グループ監査責任者、又は該当する場合グループ監査人に対して、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含む、ISA 220 (改訂) の要求事項及び適用指針の適用についても、監査人が特に考慮すべき実務上の指針を提供する。
- A2. ISQM 1³⁴ は、審査の実施が要求される業務に対応する。ISQM 2³⁵ 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について、実務上の指針を提供する。
- 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自身のグループ財務諸表を作成することもある。本 ISA は、法令又は他の理由から実施されるそのようなサブグループのグループ財務諸表の監査に適用される。
- A4. 例えば、複数の支店を有する銀行等、複数の拠点で業務を行う企業のように、単一の法人組織が複数の事業単位で構成される場合がある。これらの事業単位が個々の拠点、個々の経営者、又は (個々の総勘定元帳を含む) 個々の情報システムといった特性を有し、単一の法人組織の財務諸表の作成に際し財務情報が集計されている場合、その財務諸表に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が含まれるため、グループ財務諸表の定義を満たす。
- A5. 場合によっては、単一の法人組織が、法令上の報告又はその他の経営上の目的のために、複数の製品やサービスラインの財務情報を得られるように情報システムを設定する可能性がある。このような状況における企業の財務諸表は、連結プロセスを通じて複数の企業又は事業単位の財務情報が集計されていないため、グループ財務諸表ではない。さらに、法令上の報告又はその他の経営上の目的のために個々の情報を得ること (例えば、補助元帳などで) は、本 ISA の目的において個々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。

グループ及び構成単位 (第 4 項から第 5 項参照)

- A6. 財務報告プロセスを含むグループの情報システムは、グループの組織構造と整合している場合もあれば、整合していない場合もある。例えば、グループはその法的構造によって構成されるが、情報システムは、経営上又は報告上の目的のために、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成されることもある。
- A7. グループの組織構造及び情報システムの理解に基づき、グループ監査人は、監査手続を計画し実施することを目的として、特定の企業又は事業単位の財務情報をまとめて考えることができると判断することがある。例えば、あるグループが類似の事業特性を有し、同一の所在地域、経営者の下で事業を行い、情報システムを含む共通の内部統制システムを利用している三つの法人組織を有しているとする。このような状況においては、グループ監査人はこれらの三つの法人組織を一つの構成単位として扱うと判断する場合がある。
- A8. 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する活動又はプロセスを、例

³⁴ 国際品質マネジメント基準 (ISQM) 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」

³⁵ ISQM 2 「審査」

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もある。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いる場合、グループ監査人は、シェアード・サービス・センターが構成単位であると判断することがある。

- A9. グループ監査人による構成単位の判断に関連するもう一つの考慮事項は、適用される財務報告の枠組みの開示要件に従って、経営者がどのように事業セグメントを決定しているかである。³⁶

構成単位の監査人の関与 (第7項から第8項参照)

- A10. 構成単位の監査人は、法令、その他の理由かにかかわらず、特に構成単位が法人組織である場合、財務諸表監査を実施することがある。また、構成単位の監査人が構成単位の財務諸表監査を実施している又は完了した場合、グループ監査人は、構成単位の財務諸表に関して実施された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ついてグループ監査人が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。さらに、構成単位の監査人は、構成単位の財務諸表監査に関して実施した作業をグループ監査人の要請についても満たすために適応させることがある。いずれにしても、構成単位の監査人の指揮及び監督並びに作業の査閲に関する要求事項を含む、本 ISA の要求事項が適用される。
- A11. 監査責任者は、ISA 220 (改訂)³⁷に従って、指揮、監督及び査閲の方法が監査業務の内容及び状況に対応しているか判断することが要求される。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、監督及び作業の査閲に対する責任を負う様々な方法を例示しており、これらはグループ監査人が既に完了した構成単位の財務諸表監査に係る監査作業を利用することを計画している状況において役立つことがある。
- A12. ISA 200³⁸で説明されているように、発見リスクは、監査リスクを許容可能な低い水準に抑えるために監査人が実施する監査手続の種類、時期及び範囲に関係している。発見リスクは、実施した監査手続の有効性だけでなく、監査人によるその手続の適用の影響も受ける。したがって、発見リスクは適切な監査計画や適切な資源の監査業務への割当て、職業的専門家としての懐疑心の発揮、及び実施された監査業務の監督及び査閲等の事項の影響を受ける。
- A13. 発見リスクは、第14項(a)及びA19項に記載されている集計リスクよりも広範な概念である。グループ監査では、グループを通じて構成単位の財務情報に対する監査手続が個々に実施される場合があるため、未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の集計が、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がより高くなる。そのため、構成単位の手続実施上の重要性は、集計リスクを適切な低い水準まで低減させるためにグループ監査人が設定する。

³⁶ 例えば、国際財務報告基準 (IFRS) 第8号「事業セグメント」を参照

³⁷ ISA 220 (改訂) 第30項(b)

³⁸ ISA 200 A45項

職業的専門家としての懐疑心 (第9項参照)

- A14. ISA 220 (改訂)³⁹は、無意識の監査人の偏向等、監査手続を立案し実施する場合及び監査証拠を評価する場合に職業的専門家としての懐疑心の行使を妨げうる個々の業務での職業的専門家としての懐疑心の発揮に対する障害の例を記載している。ISA 220 (改訂)はまた、個々の監査業務における職業的専門家としての懐疑心の発揮に対する障害を緩和するための監査チームの行為の例も記述している。
- A15. ISA 315 (2019年改訂)⁴⁰、ISA 540 (改訂)⁴¹及び他のISAの要求事項及び適用指針は、職業的専門家としての懐疑心の発揮に対処しており、監査調書が監査人による職業的専門家としての懐疑心を発揮したことの証拠としていかに有用であるかに関する例示が含まれている。
- A16. 監査チームの全てのメンバーはグループ監査を通じて職業的専門家としての懐疑心を発揮することが求められる。グループ監査人による構成単位の監査人を含む監査チームメンバーの指揮、監督及び作業の査閲によって、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。
- A17. グループ監査における職業的専門家としての懐疑心の発揮は、以下のような事項によって影響を受ける場合がある。
- 異なる所在地の構成単位の監査人が異なる文化的な影響を受けることによって、監査人が陥りやすい偏向の性質が影響を受ける場合がある。
 - 複雑なグループ構造は、重要な虚偽表示リスクが生じる可能性を高める要因を伴う場合がある。また、ISA 240⁴²によれば、過度に複雑な組織構造は不正リスク要因となる場合があり、したがって、特定の企業又は事業単位の事業目的及び活動の理解に更なる時間や専門知識を要する場合がある。
 - グループ内取引 (例えば、グループ内の複数の企業や事業単位又は複数の関連当事者が関与する取引)、キャッシュ・フロー又は移転価格契約に関する内容及び範囲は、より複雑になる場合がある。いくつかの場合、そのような事項によって、不正リスク要因も生じることがある。
 - グループ経営者によって厳しいグループ監査の報告期限が課されている場合、割り当てられた作業を担当している監査チームメンバーがプレッシャーを受ける場合がある。この状況において、監査チームは、経営者の主張に対して適切に疑問を呈し、適切な判断を下し、又は実施された監査作業を適切に査閲するために時間を追加することが必要である場合がある。
- A18. グループ監査人による職業的専門家としての懐疑心の発揮には、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ついて、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、グループ監査人が注意を払うことが含まれる。

³⁹ ISA 220 (改訂) A34 項から A36 項

⁴⁰ ISA 315 (2019年改訂) A238 項

⁴¹ ISA 540 (改訂) 「会計上の見積りの監査」 A11 項

⁴² ISA 240 「財務諸表監査における不正」 付録 1

定義

集計リスク (第14項(a)参照)

A19. 集計リスクは全ての財務諸表監査に存在するが、監査手続は構成単位を通じて分割された取引種類、勘定残高又は注記事項に対して実施される可能性が高いため、グループ監査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。一般的に、監査手続の実施者が構成単位の監査人であるか監査チームの他のメンバーであるかにかかわらず、個々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。

構成単位 (第14項(b)参照)

A20. グループ監査人は、監査手続を実施する構成単位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。A7 項では、特定の企業又は事業単位の財務情報は、監査手続を計画し実施することを目的として、まとめて考えることができる場合があることを説明している。但し、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対するグループ監査人の責任は、グループ財務諸表に財務情報が含まれる全ての企業及び事業単位が対象となる。

構成単位の監査人 (第14項(c)参照)

- A21. 本 ISA において監査チームには、グループ監査人と構成単位の監査人が含まれている。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。
- A22. ある状況では、グループ監査人が取引種類、勘定残高又は注記事項に関する集中化されたテスト、又は構成単位に関連した監査手続を実施することがある。このような状況において、グループ監査人は、構成単位の監査人とはみなされない。
- A23. 第 24 項は、グループ監査人に対し、構成単位の監査人がグループ監査人から依頼された作業を実施するかどうかを含め、構成単位の監査人がグループ監査人に協力することを確認するよう構成単位の監査人に依頼することを求めている。A58 項では、構成単位の監査人が上記の確認を提供できない状況における指針を提供している。

構成単位の経営者 (第14項(d)参照)

A24. 構成単位の経営者は、グループを構成する企業又は事業単位に関する財務情報又は他の活動 (例えば、シェアード・サービス・センターにおける取引の処理) に責任を有する経営者をいう。グループ監査人が特定の企業若しくは事業単位の財務情報をまとめて構成単位と考える場合、又はシェアード・サービス・センターを構成単位と判断する場合 (A7 項から A8 項参照)、構成単位の経営者は、当該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いう。場合によっては、個々の構成単位の経営者が存在しないことがあり、グループ経営者が構成単位の財務情報又は他の活動に直接的な責任を有しない場合がある。

グループ監査責任者 (第14項(j)参照)

A25. グループ監査が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監査チームとなる。ただし、本 ISA は、共同監査人の間の関係や、グループ監査の目的において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。

グループ財務諸表 (第2項、第14項(k)参照)

- A26. 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で定められることがあり、このため、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場合がある。例えば、いくつかの枠組みでは、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、一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が要求される。場合によっては、適用される財務報告の枠組みは、結合財務諸表の表示に関する別個の要求事項を含むか、要求事項はなくても結合財務諸表の表示を認めることがある。結合財務諸表の表示が認められる状況の例には、親会社を有しないが共通支配下にある企業又は共通の経営者の下にある企業が含まれる。
- A27. 本 ISA で用いられる「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記述されている「連結」又は「連結財務諸表」と同義であることを意図していない。むしろ、「連結プロセス」という用語は、グループ財務諸表を作成するために用いられるより広範なプロセスをいう。
- A28. 連結プロセスの詳細は、グループの構造、財務報告プロセスを含む情報システムによって、グループごとに異なる。しかし、連結プロセスには、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報告期間の相違による影響等の検討を行う。

グループ監査品質の管理と達成に関するリーダーシップの責任 (第11項及び第16項参照)

- A29. グループ監査責任者が ISA 220 (改訂) 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には、可能ではない又は実務的ではないことがある。ISA 220 (改訂)⁴³は、個々の業務における品質管理において、手続、職務又は行動のデザイン又は実施を、監査責任者を支援するために、監査チームの他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手続、職務又は行動を割り当てることもあり、また当該メンバーはさらに手続、職務又は行動を割り当てる場合がある。このような状況において、ISA 220 (改訂) は、監査責任者が監査業務品質を管理し達成する全般的な責任を負い続けることを要求している。
- A30. 監査事務所が定めた方針若しくは手続又は共通のネットワークの要求事項又はネットワークのサービスである方針若しくは手続⁴⁴は、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を促進し、また、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。

⁴³ ISA 220 (改訂) 第 15 項

⁴⁴ ISQM 1 第 48 項から第 52 項

A31. ISA 220 (改訂)⁴⁵は、品質へのコミットメントを示す文化は、業務を実施する際に期待される行動を示す監査チームのメンバーによって形成され、強化されると説明している。第 16 項(a)の要求事項に対処するに当たり、グループ監査責任者は、(構成単位の監査人を含む) 監査チームの他メンバーに直接伝達し、また個人としての行動や行為を通じてこのコミュニケーションを強化することができる(例えば、範を示して指揮すること)。

監査契約の新規の締結及び更新

十分かつ適切な監査証拠を入手することが合理的に見込まれるかどうかの判断(第 17 項から第 18 項参照)

- A32. グループ監査責任者は、適切な監査証拠を入手することが合理的に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理解することがある。
- グループの法的な構造及び組織構造
 - 事業活動が属する産業及び規制並びに経済的及び政治的な環境を含む、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
 - グループ監査人が以下を行うことができるかどうか
 - グループのガバナンスに責任を有する者、グループ経営者、構成単位のガバナンスに責任を有する者、構成単位の経営者、及び持分法で会計処理されている構成単位を含む構成単位の情報に、制約を受けずにアクセスすることができる。かつ、
 - 該当する場合、構成単位の財務情報に関する必要な作業を実施できる
 - 十分かつ適切な資源が割り当てられている、又は利用することができる。
- A33. 初年度グループ監査業務の場合、グループ監査人は、以下により、A32 項の事項を理解することができる。
- 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
 - グループのガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション
 - 該当する場合には、構成単位の経営者又は前任のグループ監査人とのコミュニケーション
- A34. 継続監査業務については、十分かつ適切な監査証拠の入手可能性は、例えば、以下のよう重要な変更により影響を受ける場合がある。
- グループの組織構造(例えば、買収、処分、共同支配企業、組織変更又は構築されたグループ財務報告システムの変更)
 - グループにとって重要な構成単位の事業活動

⁴⁵ ISA 220 (改訂) A28 項

- グループのガバナンスに責任を有する者、グループ経営者、又は監査手続を実施することが期待される構成単位の主要な経営者の構成
 - グループ又は構成単位の経営者の誠実性と適性に関するグループ監査人の理解
 - 適用される財務報告の枠組み
- A35. グループ監査人の国又は地域以外に構成単位が存在する場合、文化や言語の違い及び異なる法令により、グループ監査における十分かつ適切な監査証拠の入手に追加的な複雑性がある場合がある。例えば、法令によって構成単位の監査人が自身の国又は地域の外に監査調書を提供することが制限されることがある。または、戦争や内乱、疫病の発生によってグループ監査人が関連する構成単位の監査人の監査調書へアクセスすることが制限される可能性がある。A180 項では、これらの状況に対処するために取り得る方法が記載されている。
- A36. グループ監査責任者がグループ監査契約を締結した後に、監査チームによる十分かつ適切な監査証拠の入手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場合がある。
- 構成単位の情報、構成単位の経営者若しくはガバナンスに責任を有する者、又は構成単位の監査人（グループ監査人が求める関連する監査調書を含む）へのグループ監査人のアクセス（第 20 項及び第 21 項参照）
 - 構成単位の財務情報に対して実施する作業
- A45 項から A46 項は、こうした制限がグループ財務諸表に対する監査報告書に及ぼす影響について説明している。

監査業務の契約条件の合意（第19項参照）

- A37. ISA 210⁴⁶は、経営者又は必要に応じてガバナンスに責任を有する者と監査業務の契約条件に合意することを監査人に要求している。契約条件は適用される財務報告の枠組みを特定する。グループ監査業務の契約条件には、以下の追加的な事項が含まれることがある。
- 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は、法令で可能な範囲において制限されない旨。
 - 構成単位の監査人と構成単位のガバナンスに責任を有する者又は構成単位の経営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、グループ監査人に伝達される旨。
 - グループ監査に関連する可能性のある財務報告に関する事項における規制当局と企業又は事業単位とのコミュニケーションは、グループ監査人に伝達される旨。
 - グループ監査人は、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が許容される旨。

情報又は人物へのアクセスに関する制限（第20項から第21項参照）

- A38. 情報又は人物へのアクセスの制限は、グループ監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手する要求事項を削除するものではない。

⁴⁶ ISA 210 第9項及び第10項(d)

- A39. 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（例えば、戦争や内乱、疫病の発生）等の様々な理由により、情報又は人物へのアクセスが制限されることがある。A180 項は、グループ監査人がどのようにして構成単位の監査人の監査調書へのアクセスに関する制限を克服することができるかについて記載している。
- A40. 状況によっては、グループ監査人は、例えば以下を実施することにより、情報又は人物へのアクセスに関する制限を克服できることがある。
- 構成単位の経営者又は構成単位のガバナンスに責任を有する者へのアクセスが制限されている場合、グループ監査人はグループ経営者又はグループのガバナンスに責任を有する者に制限の解除を支援するよう要請する、若しくはグループ経営者又はグループのガバナンスに責任を有する者に直接情報を要請することがある。
 - 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いる場合、グループ監査人は、グループによる企業の財務情報へのアクセスに関する条項の有無（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、そのような権利の行使をグループ経営者に要請することがある。
 - 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、また、グループが非支配企業の執行役員会のメンバー又はガバナンスに責任を有する者のメンバーを有している場合、グループ監査人は、これらの役割を有しているメンバーが入手可能な財務及びその他の情報を提供できるかどうか質問することがある。
- A41. 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当該企業の情報又は人物へのアクセスが制限されている場合、グループ監査人は、例えば、以下のような企業の財務情報に関する監査証拠として利用される情報を入手できることがある。
- グループ経営者もグループ財務諸表を作成するために非支配企業の財務情報を入手する必要があるため、グループ経営者から入手可能な財務情報
 - 非支配企業に関する監査した財務諸表、公表されている文書、又は資本性金融商品の相場価格等の公開情報
- 特に評価したグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの観点において、監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手できるかどうかについて、入手した監査証拠を補強す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検討することは、職業的専門家としての判断に関する事項である。⁴⁷
- A42. 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、当該企業の情報又は人物へのアクセスが制限されている場合、グループ監査人はそのような制限が持分法の適用の適切性に関するグループ経営者のアサーションと矛盾しているかどうか検討することがある。
- A43. グループ監査人は、情報又は人物へのアクセスの制限により十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合、以下を実施することがある。
- グループ監査人による適切な措置の判断を支援するため、グループ監査人の監査事務所に当該制限について伝達する。例えば、グループ監査人の監査事務所は、グループ経営者に当該制限についてコミュニケーションを行い、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がある。これは、当該制限が、例えば、

⁴⁷ ISA 330 第7項(b)

主要国における戦争や内乱、疫病の発生のために、当該国又は地域における又は同一の監査事務所による複数の監査に影響を与える場合には有益な場合がある。

- 法令により、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ことが要求されている。

A44. アクセスの制限は、グループ監査に対する他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、グループ監査人は、グループ監査人の質問に対するグループ経営者の回答の信頼性や、当該制限がグループ経営者の誠実性に疑問を生じさせるかどうかについて再検討する必要がある。

情報又は人物へのアクセス制限がグループ財務諸表の監査報告書に与える影響（第20項から第21項参照）

A45. ISA 705 (改訂)⁴⁸には、グループ監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手することができない状況における対応に関する要求事項及び適用指針が記載されている。付録 1 には、持分法で会計処理される構成単位についてグループ監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手できなかったことにより、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（第20項から第21項参照）

A46. 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していることがある。例えば、ある国又は地域では、監査人が特定の期間内について任命され、当該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を考慮して、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場合がある。このような状況において、本 ISA の要求事項は依然としてグループ監査に適用され、グループ監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手できないことによる影響については、ISA 705 (改訂) によって対処される。

グループ監査の基本的な方針及び詳細なグループ監査計画

グループ監査の計画及び実施の連続的かつ反復的性質（第 22 項参照）

A47. ISA 300⁴⁹で説明されているように、監査計画の策定は、前年度の監査の終了直後、又は前年度の監査の最終段階から始まり、当年度の監査の終了まで継続する連続的かつ反復的なプロセスである。例えば、グループ監査人は、予期しない出来事が生じた場合、状況が変化した場合、又はリスク評価やリスク対応手続の実施結果が想定した結果と異なった場合には、改訂されたリスク評価に基づき、グループ監査の基本的な方針及び詳細なグループ監査計画並びにこれらに基づき計画したリスク対応手続の種類、時期及び範囲を修正することが必要な場合がある。グループ監査人は、構成単位の監査人の関与の内容、時期及び範囲とともに、監査の作業を実施する構成単位の決定についても修正する場合がある。ISA 300⁵⁰は、監査人が、監査期間中必要に応じて、監査の基本的な方針及び監査計画を見直し修正することを要求している。

⁴⁸ 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」

⁴⁹ ISA 300 A2 項

⁵⁰ ISA 300 第 10 項

グループ監査の基本的な方針及び詳細なグループ監査計画の策定 (第22項参照)

- A48. 初年度グループ監査では、グループ監査人は、グループ経営者、グループのガバナンスに責任を有する者、及び該当する場合は構成単位の経営者又は前任監査人とのコミュニケーションから入手した情報に基づき、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、並びに企業の内部統制システムについての予備的な理解を有している場合がある。継続グループ監査では、グループ監査人の予備的な理解は過年度の監査を通じて得られる場合がある。この予備的な理解を行うことで、グループ監査人は、重要な取引種類、勘定残高及び注記事項を暫定的に識別する場合がある。
- A49. グループ監査人は、監査契約の新規の締結及び更新の過程で入手した情報を、グループ監査の基本的な方針及び詳細なグループ監査計画の策定に利用する場合がある (例えば、グループ監査の実施に必要な資源)。
- A50. グループ監査の基本的な方針及び詳細なグループ監査計画の策定プロセス並びにグループ財務諸表全体レベルの重要な取引種類、勘定残高及び注記事項の暫定的な識別は、グループ監査人による以下のような事項についての予備的な決定に役立つ場合がある。
- 監査の作業を集約的に実施するか、構成単位で実施するか、又はそれらの組合せで実施するかどうか
 - 構成単位の財務情報について実施する監査の作業の種類、時期及び範囲 (例えば、リスク評価手続の立案及び実施、リスク対応手続の立案及び実施、又はそれらの組合せ)

監査の作業を実施する構成単位 (第22項(a)参照)

- A51. 監査の作業を実施する構成単位の決定は、職業的専門家としての判断に係る事項である。グループ監査人の決定に影響を与える事項には、例えば、以下が含まれる。
- 例えば以下のような、構成単位に関連してグループ財務諸表のアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを生じさせる可能性のある事象や状況の内容
 - 新しく設立された又は買収された企業又は事業単位
 - 重要な変更が生じた企業又は事業単位
 - 関連当事者との重要な取引
 - 通常の取引過程から外れた重要な取引
 - ISA 315 (2019年改訂)⁵¹に従ってグループ・レベルで実施した分析的手続において発見された異常な変動
 - グループ財務諸表に関連する所在地又は事業単位における資産、負債及び取引の規模並びに内容を考慮した、グループ財務諸表における重要な取引種類、勘定残高及び注記事項の構成単位にわたる細分化

⁵¹ ISA 315 (2019年改訂) 第14項(b)

- グループ財務諸表における全ての重要な取引種類、勘定残高及び注記事項に関する十分かつ適切な監査証拠が、識別された構成単位の財務情報について計画された監査の作業から入手されると見込まれているかどうか
- 過年度の監査において構成単位で発見された虚偽表示又は内部統制の不備の内容及び範囲
- グループ全体の内部統制の共通性の内容及び範囲、また、グループは財務報告に関連する活動を集約しているかどうか、そうであるならばその方法

資源 (第22項(b)参照)

A52. グループ監査の実施に必要な資源、並びに構成単位の監査人の関与の内容、時期及び範囲についてのグループ監査人の決定に影響を与える事項は、職業的専門家としての判断に係る事項であり、例えば、以下の事項を含む場合がある。

- グループ、監査の作業が実施されるグループ内の構成単位の理解、及び業務を集約的に実施するか、構成単位で実施するか、又はそれらの組合せで実施するか。
- 監査チームの知識及び経験。例えば、構成単位の監査人は、グループ監査人よりも構成単位が事業活動を行っている現地の業界、現地の法令、ビジネス慣行、言語、及び文化についての経験が豊富で、深い知識を有する場合がある。また、複雑な事項への専門家の関与が必要となる場合がある。
- 重要な虚偽表示リスクの暫定的な識別
- 特定の監査領域に配分する資源の量又は配置。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場合がある。
- アクセスに関する取決め。例えば、特定の国又は地域における構成単位へのグループ監査人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場合がある。
- 業務の複雑性や専門性を含む、構成単位の活動の内容
- 構築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及びその集約化の程度。例えば、内部統制システムが分散化されている場合、構成単位の監査人が関与する可能性が高くなる。
- 構成単位の監査人に関する過去の経験

A53. 構成単位の監査人は、監査の様々な段階に関与する可能性がある。例えば、構成単位の監査人は、以下を立案又は実施する可能性がある。

- リスク評価手続
- 評価した重要な虚偽表示リスクに対応するための手続

A54. 構成単位の監査人の関与の内容、時期及び範囲は、グループ監査業務の事実及び状況によって異なる。構成単位の監査人はしばしば監査の全ての段階に関与するが、グループ監査人は、特定の段階のみに構成単位の監査人を関与させることを選択する場合がある。グループ監査人が構成単位の監査人のリスク評価手続への関与を意図しない場合でも、グループ監査人は、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、構成単位の事業又は内部統制システムの重大な変更があるかどうかについて構成単位の監査人と討議することがある。

- A55. ISA 300⁵²は、監査責任者及びその他の主要な監査チームメンバーに対し、監査計画への参画を要求している。構成単位の監査人が関与する場合、一人又は複数の構成単位の監査人は監査チームの主要メンバーであり、したがってグループ監査計画に参画する場合がある。監査経験や洞察力を十分に有する構成単位の監査人が監査計画の策定に参画することによって、監査計画のプロセスの有効性と効率性を高めることができる。グループ監査責任者は、職業的専門家としての判断を行使し、どの構成単位の監査人を監査計画に参画させるかを決定する。これは、構成単位の監査人に期待されるリスク評価又はリスク対応手続への関与の内容、時期及び範囲の影響を受ける場合がある。
- A56. ISQM 1⁵³に記載されているように、業務の内容及び状況を考慮すると業務に対し提示される報酬が不十分な場合があり、監査事務所が職業的専門家としての基準及び適用される法令に従って業務を適切に実施できなくなる場合がある。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資源との関係の程度は、グループ監査業務において特に考慮すべき事項である場合がある。例えば、グループ監査においては、監査事務所の財務上及び業務上の優先事項は、構成単位の監査人の関与を含めた必要とする資源とともに、監査の作業を実施する構成単位の決定に制約を加えることがある。そのような状況において、これらの制約は、個々の業務における品質の達成に対するグループ監査責任者の責任又は監査意見の基礎となる十分かつ適切な監査証拠の入手に関するグループ監査人への要求事項に優先するものではない。

構成単位の監査人が関与する場合の考慮事項

構成単位の監査人の作業への十分かつ適切な関与（第23項から第24項参照）

- A57. グループ監査人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ができるかどうかを評価するに当たり、グループ監査人は、構成単位の監査人に、グループ監査人への監査調書の共有を含め、グループ監査人とのコミュニケーションを制限する制約が課されていないかについて理解する場合がある。また、グループ監査人は、異なる国又は地域の構成単位に関する監査証拠が異なる言語で記載されており、グループ監査人が利用するために翻訳を必要とすることがあるかどうかについて理解する場合がある。
- A58. 構成単位の監査人がグループ監査人に協力できない場合、グループ監査人は以下を実施する場合がある。
- 構成単位の監査人にその根拠を提示するよう依頼する。
 - 実施を依頼する作業の内容の調整を含め、当該事項に対処するための適切な措置を講じることができる。または、第27項に従って、グループ監査人は、構成単位の監査人を関与させずに、構成単位において実施する作業に関する十分かつ適切な監査証拠を入手する必要がある場合がある。

独立性に関する規定を含む職業倫理に関する規定（第25項参照）

- A59. 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、グループ監査業務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国又は地域における法令上、規制上又は他の理由により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る又は追加となる場合がある。

⁵² ISA 300 第5項

⁵³ ISQM 1 A74項

A60. 構成単位の監査人に職業倫理に関する規定を留意させるに当たり、グループ監査人は、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対する追加の情報又は研修が必要かどうかを検討する場合がある。

業務の資源 (第26項参照)

A61. ISA 220 (改訂)⁵⁴は、監査責任者に対し、業務を実施するための十分かつ適切な資源が、適時に監査チームに割り当てられている又は提供されているかを判断するよう要求している。構成単位の監査人が実施する作業に関して十分かつ適切な資源が提供されていない場合、グループ監査責任者は、当該事項について構成単位の監査人、グループ経営者又はグループ監査人の監査事務所と討議し、構成単位の監査人又はグループ監査人の監査事務所に対し、十分かつ適切な資源を提供するよう依頼することがある。

構成単位の監査人の適性及び能力

A62. ISA 220 (改訂)⁵⁵は、監査チームの適性及び能力を判断する際に監査責任者が考慮することがある事項についての指針を提供する。この判断は、特にグループ監査の監査チームに構成単位の監査人が含まれる場合に重要である。ISA 220 (改訂)⁵⁶は、監査事務所の方針又は手続は、監査事務所又は監査責任者が、他の監査事務所の構成単位の監査人が監査業務を実施するための適切な適性及び能力を有しているかを理解する際に、専門要員に適用されるものとは異なる措置を講じることを要求する場合があることを示している。

A63. 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の判断は、職業的専門家としての判断に係る事項であり、グループ監査業務の内容及び状況の影響を受ける。この判断は、グループ監査責任者の構成単位の監査人に対する指揮、監督及びその作業の査閲の種類、時期及び範囲に影響を与える。

A64. 構成単位の監査人が、割り当てられた監査手続を構成単位において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当たり、グループ監査責任者は以下のような事項を考慮する場合がある。

- 構成単位の監査人の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)
- グループ監査人と構成単位の監査人が共通の品質管理システムの対象となる程度。これには、例えばグループ監査人と構成単位の監査人が以下の状況であるかを含む。
 - 作業を実施するために共通の資源を使用する (例えば、監査手法又は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、業務の指揮、監督及び作業の査閲、又は専門的な見解の問合せ)
 - 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、規則又は法制度

⁵⁴ ISA 220 (改訂) 第25項

⁵⁵ ISA 220 (改訂) A71項

⁵⁶ ISA 220 (改訂) A24項

- 言語及び文化
 - 教育及び研修
 - 職業的専門家の監視、規律及び外部の品質保証に係る制度
 - 職業的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、ガバナンスに責任を有する者及び他の主要な担当者（内部監査人等）とのやりとりで得た構成単位の監査人についての情報
- A65. 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人の監査事務所がグループ監査人に伝達した情報の評価
 - グループ監査人と構成単位の監査人が同じ監査事務所である場合、監視及び改善に関する監査事務所の継続的なコミュニケーション⁵⁷
 - ネットワークが実施したネットワーク・ファーム全体での監視活動の結果に関するネットワークからの情報⁵⁸
 - 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入手した情報
 - 評価した重要な虚偽表示リスクについて構成単位の監査人と討議する。
 - 第 25 項に記載する事項についての理解を書面で確認するよう構成単位の監査人に依頼する。
 - 構成単位の監査人と直接働いたことのあ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。
 - 公表された外部検査報告書を入手する。
- A66. グループ監査責任者の監査事務所と構成単位の監査人が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る、又は共通のネットワークのサービスを利用する場合がある。⁵⁹構成単位の監査人がグループ監査業務を支援するための作業を実施する適切な適性及び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の要求事項（例えば、専門的研修や採用への対処、又は監査手法や関連する導入ツールの利用の要求）に依拠することができる場合がある。ISQM 1⁶⁰に従って、監査事務所は、品質管理システムをデザイン、適用及び運用する責任を負い、また、品質管理システムにおいて適切に使用するために、ネットワークの要求事項又はネットワークのサービスを適応又は補完することが必要となる場合がある。

⁵⁷ ISQM 1 第 47 項

⁵⁸ ISQM 1 第 51 項 (b)

⁵⁹ ISQM 1 A19 項及び A175 項

⁶⁰ ISQM 1 第 48 項から第 49 項

専門家の業務の利用

A67. ISA 220 (改訂)⁶¹は、監査責任者に対し、監査チームのメンバー及び監査チーム外の監査人が利用する専門家が、全体として監査業務を実施するのに十分な時間を含む適切な適性及び能力を有しているかを判断するよう要求している。構成単位の監査人が専門家を利用する場合、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。例えば、グループ監査人は、構成単位の監査人による当該専門家の適性及び能力の評価について、構成単位の監査人と討議する場合がある。

自動化されたツール及び技法

A68. 監査チーム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際に、グループ監査責任者は、自動化されたツール及び技法の利用に関する構成単位の監査人の専門知識等を考慮する場合がある。例えば、ISA 220 (改訂)⁶²に記載されているように、グループ監査人が、構成単位の監査人に、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、グループ監査人は、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人の指示に従う必要があることを構成単位の監査人に伝達する場合がある。

構成単位の監査人に関するグループ監査人の理解 (第27項参照)

A69. ISA 220 (改訂)は⁶³、監査責任者に対し、監査業務の内容及び状況に基づき適用される職業倫理に関する規定、及び監査事務所の関連する方針又は手続を監査チームの他のメンバーに留意させる責任を負うことを要求している。これには、独立性に関する規定を含む職業倫理に関する規定の違反を引き起こし得る状況、及び違反に気づいた場合の監査チームメンバーの責任に対処する監査事務所の方針又は手続が含まれる。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ことがある措置についても対処している場合がある。

さらに、関連する職業倫理に関する規定又は法令は、独立性に関する規定の違反が識別された状況におけるガバナンスに責任を有する者との特定のコミュニケーションを定めている場合がある。⁶⁴

A70. 構成単位の監査人による独立性に関する規定を含むグループ監査業務に適用される職業倫理に関する規定の違反があった場合、また、当該違反が関連する職業倫理に関する規定に従って十分に対処されていない場合、グループ監査人はその構成単位の監査人の作業を利用できない。

⁶¹ ISA 220 (改訂) 第26項

⁶² ISA 220 (改訂) A65項

⁶³ ISA 220 (改訂) 第17項

⁶⁴ ISA 260 (改訂) A31項

A71. 重大な懸念は、グループ監査人の職業的専門家としての判断において克服できない懸念である。グループ監査責任者は、構成単位の監査人の職業的専門家としての能力に関して抱いている懸念が重大でない場合（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場合には、グループ監査人が構成単位の監査人の作業への関与を増やしたり、又は構成単位の財務情報についてリスク対応手続を直接実施することにより、それを克服できる場合がある。

業務の実施（第28項参照）

A72. ISA 220 (改訂)⁶⁵は、監査責任者に対し、指揮、監督及び査閲の種類、時期及び範囲が、監査事務所の方針又は手続、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計画及び実施されているか、また、監査業務の内容及び状況、並びに監査チームに割り当てられた又監査チームが利用可能な資源に対応しているかについて判断するよう要求している。グループ監査では、指揮、監督及び査閲の方法には、一般的に、グループ監査人の監査事務所の方針又は手続、及びグループ監査業務特有の対応への対処を組み合わせたものが含まれる。

A73. グループ監査では、特に、監査チームが複数の拠点に所在することがある多数の構成単位の監査人を含む場合には、グループ監査責任者は、構成単位の監査人の指揮、監督、その作業の査閲の種類、時期及び範囲に対するグループ監査責任者の責任の充足に資するために、他の監査チームメンバーに手続、業務又は措置の立案又は実施を割り当てることがある（第11項も参照）。

A74. グループ監査人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、監督及びその作業の査閲の種類、時期及び範囲に関して、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場合がある。特に、監査事務所の方針や手続は、（例えば、構成単位の監査人に対するグループ監査人の指示書の使用を含む、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）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場合がある。ISA 220 (改訂) は、このような状況において講じる必要がある措置の例を示している。

⁶⁶

A75. 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、時期及び範囲は、業務の種類及び状況に基づいて、例えば以下のように調整される可能性がある。

- 評価した重要な虚偽表示リスク。例えば、グループ監査人が特別な検討を必要とするリスクを含む構成単位を識別した場合、構成単位の監査人の指揮及び監督の範囲を拡大し、また構成単位の監査人の監査調書をより詳細に査閲することが適切である場合がある。
- 監査の作業を実施する構成単位の監査人の適性及び能力。例えば、グループ監査人に構成単位の監査人との業務経験がない場合、グループ監査人は、作業の実施に際して、詳細な指示を伝える、構成単位の監査人との討議や他のコミュニケーションの頻度を増やす、又は構成単位の監査人を監督するためにより経験豊富な者を割り当てる場合がある。
- 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合を含め、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。）

⁶⁵ ISA 220 (改訂) 第30項

⁶⁶ ISA 220 (改訂) A24項及びA25項

- 構成単位の監査人の監査調書へのアクセス。例えば、法令により構成単位の監査人の監査調書を構成単位の監査人の国又は地域外に移転することができない場合、グループ監査人は、法令で禁止されていない場合、当該監査調書を構成単位の監査人の所在地で、又はテクノロジーの利用を通じて遠隔で査閲することができることがある。(A179 項から A180 項も参照)
- A76. 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して責任を負う方法は、例えば以下のとおり様々である。
- 本 ISA で要求されるコミュニケーションを含む、グループ監査の過程を通じての構成単位の監査人とのコミュニケーション
 - 識別し評価されたリスク、問題、発見事項及び結論を討議するための構成単位の監査人との会議又は電話
 - 法令により許容されている場合、構成単位の監査人の監査調書の直接又は遠隔での査閲
 - 構成単位の監査人と構成単位の経営者との、監査の最終段階の重要な協議及び他の重要な協議への参加
- A77. ISA 220 (改訂)⁶⁷の適用に当たり、グループ監査責任者は、監査期間中の適切なタイミングで、以下に関連するグループ監査に関する監査調書等の監査調書を査閲することが求められる。
- 重要な事項
 - 監査期間中に識別された判断に困難が伴う事項や見解が定まっていない事項に関連するものを含む、重要な判断及び到達した結論
 - 監査責任者の職業的専門家としての判断において、監査責任者の責任に関連する他の事項

関連する構成単位の監査人の監査調書の査閲を含め、グループ監査責任者によるそのような監査調書の査閲は、グループ監査の過程を通じて行われることが多い。(A148 項も参照)

構成単位の監査人とのコミュニケーション (第29項参照)

- A78. 実施する作業の種類、時期及び範囲、並びにグループ監査人への伝達が想定される事項についての構成単位の監査人に対する明確な指揮とともに、グループ監査人と構成単位の監査人の間でそれぞれの責任を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、グループ監査人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することに役立ち、またグループ監査人による指揮、監督及びその作業の査閲を促進する。また、そのようなコミュニケーションは、構成単位の監査人がグループ監査の目的のために実施する作業において職業的専門家としての懐疑心を行使する必要性を高める機会をグループ監査責任者に提供する。

⁶⁷ ISA 220 (改訂) 第 31 項、A92 項から A93 項

- A79. 効果的な双方向のコミュニケーションにも資することがある他の要因には以下のものが含まれる。
- 特に、構成単位の監査人が他の監査事務所の者であり、グループ監査人の監査事務所の方針又は手続に精通していない場合における、構成単位の監査人への指示書の明確さ
 - 構成単位の監査人の構成単位についての知識及び理解に基づき、構成単位の監査人が討議することがある、実施を依頼された監査の作業の相互理解
 - 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、適時の注意喚起が必要な事項は、電子メールよりも、会議でより適切に討議される場合がある。
 - 特定の事項に関するコミュニケーションの管理について責任を有するグループ監査人及び構成単位の監査人の担当者の相互理解
 - グループ監査人により伝達された事項に関して構成単位の監査人が措置を講じて報告を行うプロセス
- A80. 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は、構成単位の監査人の関与の内容及び範囲、並びにグループ監査人と構成単位の監査人が共通の品質管理システム又は共通のネットワークの要求事項若しくはネットワークのサービスの対象となる程度を含む、事実及び状況によって異なる。

コミュニケーションの方法

- A81. 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の方法は、構成単位の監査人が実施を依頼された監査の作業の内容、及びコミュニケーション能力がグループ監査で利用される監査ツールに組み込まれている程度等の要因によって異なる。
- A82. 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も影響を受ける場合がある。
- 当該事項の重要性、複雑性又は喫緊性
 - 当該事項がグループ経営者及びグループのガバナンスに責任を有する者に伝達されている、又は伝達されることが想定されているかどうか
- A83. 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は、必ずしも書面によるものとは限らない。ただし、グループ監査人が特定の事項に特に注意を払うことを望む場合、あるいはそのような事項に対する相互理解の促進を望む場合、グループ監査人の構成単位の監査人との口頭でのコミュニケーションは、実施される作業に関する一連の指示書等の書面によるコミュニケーションにより補完される場合がある。また、グループ監査人は、重要な事項について討議する、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面談する場合がある。
- A84. 第 45 項は、グループ監査人対して、グループ監査人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構成単位の監査人に依頼するよう要求している。A146 項で説明されているように、構成単位の監査人による成果物の形式及び内容は、構成単位の監査人が実施するよう依頼された監査の作業の内容及び範囲の影響を受ける。

A85. コミュニケーションの方法にかかわらず、本 ISA 及びその他の ISA の監査調書についての要求事項が適用される。

コミュニケーションの実施時期

A86. 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作業の種類、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ことがある。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、また初年度グループ監査の場合、契約条件の合意に際して行われることがある。

違法行為 (第25項及び第29項参照)

A87. ISA 250 (改訂)⁶⁸を適用するに当たり、グループ監査責任者は、違法行為又はそ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。⁶⁹違法行為又はその疑いを伝達するグループ監査責任者の責任は、法令上、規制上又は他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監査の作業は行われない企業又は事業単位の財務諸表の監査人にまで及ぶ場合がある。

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30項参照)

A88. ISA 315 (2019年改訂)⁷⁰は、監査人の責任である、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の理解に関する要求事項及び指針を記載している。本 ISA の付録 2 は、グループ環境における内部統制システムの理解に役立つ内部統制に関する例示を提供するものであり、グループ財務諸表の監査に ISA 315 (2019年改訂) がどのように適用されるかについて、更に詳しく述べるものである。

A89. 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は、以下の者とのコミュニケーションを通じて得られる場合がある。

- グループ経営者、構成単位の経営者若しくは内部監査に従事する者 (内部監査機能が存在する場合) 及び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含む、その他の企業内の適切な者
- 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ついて、法令又はその他の理由により監査を実施する監査人

⁶⁸ ISA 250 (改訂) 「財務諸表監査における法令の検討」

⁶⁹ 例えば、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) R360.17 項及び R360.18 項を参照

⁷⁰ ISA 315 (2019年改訂) 第 19 項から第 27 項及び A50 項から A183 項

A90. グループについての理解の獲得や重要な虚偽表示リスクの識別、固有リスク及び統制リスクの評価は、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明されることがある。したがって、構成単位の監査人がリスク評価手続の立案及び実施に関与する場合、グループ監査人は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ことがある。

監査チームの討議 (第30項参照)

A91. ISA 315 (2019年改訂)⁷¹を適用するに当たり、グループ監査責任者及び主要な監査チームメンバーは、適用される財務報告の枠組みへの準拠、また、グループ財務諸表における虚偽表示の生じやすさについて討議することが求められる。監査チームのどのメンバーを討議に含めるか、及びどの項目を討議すべきか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見込みや構成単位の監査人を関与させるかについての予備的な見込み等に影響される。

A92. 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、勘定残高及び注記事項における虚偽表示の生じ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生じる可能性があるのかについて意見交換する。ISA 240⁷²は、監査チームの討議において、不正がどのように発生するかを含め、企業の財務諸表のどこが、どのように不正を原因とする重要な虚偽表示を生じやすいかに特に重点を置くよう要求している。
- 偏向又は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。
- グループに影響を与え、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誘因やプレッシャーとなり得る、又は不正を行う機会を提供する、若しくはグループ経営者、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正当化できるような文化や環境を示す既知の外部及び内部の要因を検討する。
- グループ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。
- 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。
- 職業的専門家としての懐疑心を行使する際に障害が存在する可能性のある構成単位について、重要な虚偽表示リスクを識別する。
- 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検討し、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）、会計方針の相違がどのように識別され修正されているか検討する。
- 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れば、その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。

⁷¹ ISA 315 (2019年改訂) 第17項

⁷² ISA 240 第16項

- 例えば、賄賂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。
- グループ経営者、構成単位の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ついて討議する。
- グループ経営者又は構成単位の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。

グループ及びグループ環境 (第30項(a)参照)

A93. 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、グループ監査人は、以下の事項を理解できることがある。

- 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み、いくつかの子会社、部門又は他の事業単位を有する場合があります。単一の企業よりも複雑なことがある。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場合がある。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、重要な虚偽表示が生じやすくなる要因となる場合が多い。
- グループの事業の地理的所在地。複数の地理的所在地を有するグループであることにより、重要な虚偽表示が生じやすくなる場合がある。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ことがある。
- グループのIT環境の構造と複雑さ。複雑なIT環境は、重要な虚偽表示が生じやすくなる要因となる場合が多い。例えば、最近の買収や合併によって、統合されていない複数のITシステムから成り立つ複雑なIT環境をグループが有する場合があります。このような場合、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。
- 規制環境など関連する規制要因。様々な法令及び規則が、重要な虚偽表示が生じやすくなる要因となる可能性がある。グループには、様々な国又は地域で極めて複雑な法令及び規則の対象となる業務、及び異なる種類の法令及び規則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又は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。複数の国又は地域において活動しているグループ、並びに設立、買収、売却又は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がより複雑になり得る。これらの要因は、重要な虚偽表示を生じやすくなる場合がある。

- A94. グループの業務や活動がどの程度類似しているかを理解することは、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、また適切な対応を立案することに役立つ場合がある。
- A95. 企業又は事業単位の財務業績は、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場合がある。そのような業績評価指標の理解により、以下を識別できる場合がある。
- 重要な虚偽表示が生じやすい領域（例えば、一定の業績評価指標達成という構成単位の経営者へのプレッシャーによるもの）
 - 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30項(c)(i)参照）

- A96. 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）を立案することがある。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立案している場合がある。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場合があり、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）で適用される場合がある。共通統制は、直接的な統制又は間接的な統制のことがある。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十分正確に対処する統制である。間接統制は、直接統制を支える統制である。⁷³
- A97. 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。グループ全体の統制の共通性を理解するにあたり、関連しうる考慮事項は以下を含む。
- 統制が一元的にデザインされ、また構成単位の一部又は全体において立案された通り運用される（すなわち修正なし）ことが要求されている。
 - 統制が、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実行され、また、該当する場合には監視が行われている。
 - 統制が I T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 I Tアプリケーション及び I T環境の他の側面が、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 I Tアプリケーションごとに同様に設定されている。
- A98. 統制が共通統制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 I Tアプリケーションから生成される顧客別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 I Tアプリケーションから年齢表が生成される、又は I Tアプリケーションの運用が企業又は事業単位で異なる場合、当該統制が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だろう（例えば、I Tアプリケーションが構成単位間で同じ方法で設定がされているかどうか、また異なる I Tアプリケーションに対して、効果的

⁷³ ISA 315 (2019年改訂) A5 項

なIT全般統制が存在するかどうか等)。これは、異なるITアプリケーションの存在によって統制のデザインに相違があるかもしれないからである。

- A99. 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な場合がある。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場合がある（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）。シェアード・サービス・センターでの取引の処理及びそれに関連する統制は、企業又は事業単位に関係なく、シェアード・サービス・センターによって処理される取引に対して同じように運用される場合がある（例えば、取引の発生源にかかわらず、プロセス、リスク及び統制は同じである場合がある）。このような場合、単一の母集団として統制の識別、そのデザインの評価、業務への適用の判断、また該当する場合にその運用状況の有効性評価をすることが適切であろう。

集中化した活動（第30項(c)(i)から(ii)参照）

- A100. グループ経営者は、その活動の一部を集中化することがある。例えば、特定の共通した取引グループ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）。
- A101. 集中化した活動がどのようにグループ構造全体に組み込まれるか、及び実施された活動の内容を理解することは、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ことがある。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場合もあれば、財務情報が抽出される企業や事業単位の統制に依拠する場合もある。（例えば、売上取引は企業又は事業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場合がある）。
- A102. グループ監査人は、構成単位の監査人を共通の統制又は集中化した活動に関連する統制の運用状況の有効性評価に関与させる場合がある。このような状況では、共通の統制又は集中化した活動に関連する統制の運用状況の有効性評価を通じて入手した監査証拠が、グループ全体で実施すべき実証手続の種類、時期及び範囲の決定の裏付けとなるため、グループ監査人と構成単位の監査人との効果的な協力が重要となる。

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30項(c)(iv)参照）

- A103. グループの企業又は事業単位は、法令、規則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ある。そのような状況では、会計方針の整合及び適切な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といった、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、どのように修正、調整及び組替が行われるか、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又は事業単位によって行われるかをグループ監査人が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書

A104. グループ監査人は、ISA 315 (2019年改訂)⁷⁴を適用するに当たり、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が明記されグループ全体に共通の方針を記載した決算指示書を送付（例えば、財務報告方針の伝達）することがある。グループ経営者の決算指示書を理解することは、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影響を与える場合がある。例えば、不適切な決算指示書は、取引が誤って記録又は処理される若しく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場合がある。

A105. グループ監査人による決算指示書や方針の理解には、以下が含まれる場合がある。

- 報告パッケージを完成させるための決算指示書の明瞭性と実行可能性
- 決算指示書が以下の事項を満たしているかどうか
 - 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適切に説明している。
 - 関連当事者との関係及び取引の開示、及びセグメント情報等、適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項を遵守するために十分な規定がある。
 - 例えば、グループ内取引及び未実現利益並びにグループ内勘定残高等、連結修正に必要な項目について規定している。
 - 報告の日程表が含まれている。

構成単位の監査人が関与する場合の考慮事項（第31項から第32項参照）

A106. グループ監査中、グループ監査人は、第31項の事項が他の構成単位の監査人の作業に関連する場合、それらの事項を当該構成単位の監査人に伝達することがある。A144項は、構成単位の監査人の作業中に適時に伝達する必要があるかもしれないその他の事項を例示している。

A107. 関連当事者との関係及び取引の内容は、状況によっては、関連当事者以外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場合がある。⁷⁵グループ監査では、以下の場合に、不正によるものを含め、関連当事者との関係から、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクが高まることがある。

- 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いないため、関連当事者との関係や取引の識別、記録が効果的ではない。
- 企業及び事業単位間で、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 200⁷⁶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。

重要な虚偽表示リスクの識別と評価（第33項参照）

⁷⁴ ISA 315 (2019年改訂) 第25項(b)

⁷⁵ ISA 550 第2項

⁷⁶ ISA 200 第15項

- A108. 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プロセスは反復的かつ動的であり、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、課題となる場合がある。ISA 315 (2019年改訂)を適用するに当たり、⁷⁷監査人は、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の理解に基づき、潜在的に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、勘定残高及び注記事項の当初の識別を行う。
- A109. 潜在的に重要な虚偽表示リスクに関する当初の予想は、グループに関するグループ監査チームの理解が反映され、それには、その企業又は事業単位、及び事業活動を行っている環境や業界の理解が含まれる。構成単位の監査人が有する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ことがあり、またグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクがそれらの企業又は事業単位に関して生じる場合には、グループ監査人は、当初の予想に基づき、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り、またしばしば関与させることになる。
- A110. アサーション・レベルの識別された重要な虚偽表示のリスクについて、グループ監査人は固有リスクの評価に対し責任を負わなければならない。そのような評価には、虚偽表示の発生可能性及び程度を評価することが含まれ、以下について、どのように、またどの程度であるかを考慮する。⁷⁸
- 固有リスク要因が、どの程度、関連するアサーションの虚偽表示の生じやすさに影響するか。
 - グループ財務諸表レベルにおける重要な虚偽表示リスクが、アサーション・レベルにおける重要な虚偽表示リスクに対する固有リスクの評価にどの程度影響するか。
- A111. 実施したリスク評価手続に基づき、グループ監査人は、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場合がある。例えば、法的な申立てに関する重要な虚偽表示リスクは、特定の国又は地域において活動する企業若しくは事業単位、又は類似の事業若しくは活動をする企業若しくは事業単位にのみ存在する場合がある。
- A112. 付録 3 は、不正によるか誤謬によるかを問わず、単独で又は組合せることによって、連結プロセスに関する場合を含め、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクを示す可能性のある事象や状況を例示している。

不正

- A113. ISA 240 の適用に当たり、⁷⁹監査人は、不正による財務諸表の重要な虚偽表示のリスクを識別し評価するとともに、その内容、時期及び程度がアサーション・レベルにおいて評価された不正による重要な虚偽表示のリスクに対応した追加的リスク対応手続を立案し実施しなければならない。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、以下が含まれる場合がある。
- グループ財務諸表に不正による重要な虚偽表示が行われるリスクに関するグループ経営者の評価
 - グループ財務諸表における不正リスクの識別と対応のためのグループ経営者による

⁷⁷ ISA 315 (2019年改訂)、A126項

⁷⁸ ISA 315 (2019年改訂) 第31項

⁷⁹ ISA 240 第26項及び第31項

プロセス（これには、グループ経営者が識別した特定の不正リスク、不正リスクがより高い取引種類、勘定残高又は注記事項等が含まれる。）

- 不正による重要な虚偽表示リスクが生じやすい特定の構成単位が存在するか。
- 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。
- グループのガバナンスに責任を有する者が、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全体に影響を与える不正、不正の疑い又は不正の申立てを把握しているかどうかについてのグループ監査人の質問に対する、グループのガバナンスに責任を有する者、グループ経営者、内部監査人（適切な場合には、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

構成単位の監査人が関与する場合の考慮事項（第34項参照）

- A114. グループ監査人は、リスク評価手続の立案及び実施に構成単位の監査人を関与させる場合であっても、第 33 項に従った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対し十分な基礎を得られるよう、グループ及びその環境、適用される財務報告の枠組み、及びグループの内部統制のシステムについて理解することに引き続き責任を負う。
- A115. リスク評価手続から得られた監査証拠が、重要な虚偽表示リスクの識別及び評価のための適切な基礎を提供しないと評価する場合、ISA 315（2019年改訂）⁸⁰は、監査人に、そのような基礎を提供する監査証拠が得られるまで、追加的なリスク評価手続を実施しなければならないとしている。

重要性

構成単位の手続実施上の重要性（第 35 項(a)参照）

- A116. 第 35 項(a)は、細分化された財務情報に対して監査手続が実施される場合、各構成単位について構成単位の手続実施上の重要性を決定するようグループ監査人に要求している。構成単位の手続実施上の重要性の金額は、構成単位ごとに異なる場合がある。なお、様々な構成単位における構成単位の手続実施上の重要性の合計は、グループとしての手続実施上の重要性と一致する必要はなく、それを超える場合もある。
- A117. 本 ISA は、監査手続が実施される構成要素に対して各取引の種類、勘定残高又は注記事項について、構成要素の手続実施上の重要性を決定することを要求していない。しかしながら、グループの特定の状況において、財務諸表全体について重要性の基準値よりも低い金額の虚偽表示がグループ財務諸表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見込まれる取引種類、勘定残高又は注記事項が一つ又は複数ある場合、ISA 320⁸¹は、それらの特定の取引種類、勘定残高又は注記事項に適用される重要性の水準の決定を求めている。このような状況では、グループ監査人は、構成単位の監査人に伝達した金額よりも低い構成単位の手続実施上の重要性が、特定の取引種類、勘定残高又は注記事項に適しているかどうかを検討することが必要となる場合がある。⁸²
- A118. 構成単位の手続実施上の重要性の決定は、単純な機械的な計算ではなく、職業的専門家

⁸⁰ ISA 315（2019年改訂） 第 35 項

⁸¹ ISA 320 第 10 項、A11 項及び A12 項

⁸² ISA 320 A13 項

としての判断の行使を必要とする。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する必要がある要因には、以下のものが含まれる。

- 構成単位全体における財務情報の細分化の程度（例えば、構成単位全体での細分化の程度が増加するにつれ、集計リスクに対応するために、通常、より低い構成単位の手続実施上の重要性が適切である。）。グループに対する構成単位の相対的な重要性は、細分化の程度に影響を与えることがある（例えば、単一の構成単位がグループの大部分である場合、構成単位全体での細分化はより少なくなる可能性が高い。）。
- 構成単位の財務情報における虚偽表示の内容、頻度及び程度に関する予想。例えば、以下の事項である。
 - 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）
 - 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

A119. 集計リスクに対処するために、第 35 項(a)では、構成単位の手続実施上の重要性がグループの手続実施上の重要性を下回することを要求している。A118 項で説明した通り、構成単位全体での細分化の程度が高まると、通常、集計リスクに対処するためにより低い構成要素の手続実施上の重要性の金額が適切である。ただし、状況によっては、一つの構成単位に対する財務情報がグループ財務諸表の実質的な部分を構成しているなど、集計リスクが低いために、構成単位の手続実施上の重要性がグループの手続実施上の重要性に近い金額に設定される場合がある。持分法により会計処理される企業におけ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決定する場合、グループ監査人は、グループの持ち分比率及び被投資会社の損益に対する持ち分を考慮することがある。

A120. 一部のケースでは、取引の重要な種類又は重要な勘定残高について、単一母集団として（すなわち構成単位間で細分化されない）追加の監査手続がグループ監査人又は構成単位の監査人により実施される場合がある。そのような場合、グループの手続実施上の重要性が、しばしば、これらの手続を実施する目的で使用される。

「明らかに僅少な」金額の基準 (第35項(b)参照)

A121. グループ監査人に虚偽表示を伝達する閾値は、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 450 では、⁸³この閾値は、それを下回る金額が、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人が予想しているため、虚偽表示として集計する必要がない金額である。

⁸³ ISA 450 A3 項

構成単位の監査人が関与する場合の考慮事項

構成単位の手続実施上の重要性の伝達 (第36項参照)

- A122. 一部のケースでは、構成単位の監査人の構成単位及び構成単位の財務情報の虚偽表示の潜在的な発生源についての知識を考慮し、適切な構成単位の手続実施上の重要性を決定する際に、グループ監査人が構成単位の監査人を関与させるのが適切な場合がある。これに関連して、グループ監査人は、グループの手続実施上の重要性との関係から、構成単位の手続実施上の重要性がその状況下で適切か否かを判断する上での協調支援のため、構成単位の監査人へのグループの手続実施上の重要性の伝達を検討する場合もある。
- A123. 構成単位の手続実施上の重要性は、少なくとも部分的に、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予想に基づく。したがって、構成単位の監査人とグループ監査人間の継続的なコミュニケーションは、構成単位の監査人によって識別される虚偽表示の件数と程度が予想を上回る場合は特に重要である。

評価された重要な虚偽表示リスクへの対応 (第37項参照)

リスク対応手続の実施

リスク対応手続の一元的な実施

- A124. 一つ又は複数の重要な取引種類、勘定残高又は注記事項全体に対するリスク対応手続から得られる監査証拠が評価された重要な虚偽表示リスクに対応する場合 (例えば、グループ全体の収益取引に関する会計記録が一元的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))、リスク対応手続を一元的に立案し、実施することができる。一元的にリスク対応手続を実施するか否かの監査人の決定に関連する可能性のある要因には、例えば、以下が含まれる。
- 財務報告に関連する活動の集中化の水準
 - 統制の共通性の性質及び範囲
 - グループの活動及び事業分野の類似性
- A125. グループ監査人は、例えば、取引が同一の特性を有し、関連する重要な虚偽表示リスクが同一であり、また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目的上、幾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。
- A126. リスク対応手続が一元的に実施される場合でも、構成単位の監査人が関与する場合がある。例えば、グループが複数のシェアード・サービス・センターを有している場合、グループ監査人は、これらのシェアード・サービス・センターに対するリスク対応手続を実施する際に、構成単位の監査人を関与させる場合がある。

構成単位レベルでのリスク対応手続の実施

A127. 構成単位の財務情報に関連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手続は、構成単位レベルで実施したほうが効果的な場合もある。グループが以下を有する場合、これに該当する。

- 異なる収益源
- 複数の事業分野
- 複数の拠点にまたがる活動
- 分散化された内部統制システム

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

A128. グループは、その財務情報が、個別には重要でないが、集約するとグループ財務諸表にとって重要である多数の構成単位から構成される場合がある。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は、リスク対応手続を計画し実施するにあたりグループ監査人にさらなる課題が生じる場合がある。

A129. 一部のケースでは、これらの重要な取引種類、勘定残高又は注記事項に対して一元的にリスク対応手続を実施することによって十分かつ適切な監査証拠を得ることが可能な場合がある（例えば、重要な取引種類、勘定残高又は注記事項が同質であり、共通の内部統制の対象であり、また適切な情報へのアクセスが得られる場合）。リスク対応手続は、ISA 520 に従って⁸⁴、分析の実証手続も含む場合がある。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、推定を行い、計上された金額と推定値との差異を決定する目的で、適切なレベルで集計されることがある。これらの状況においては、自動化ツールと技法の使用が有用な場合がある。

A130. また、グループ財務諸表の重要な虚偽表示のリスクに対応するために、選択した構成単位においてリスク対応手続を実施する必要がある場合もある。監査手続を実施する構成単位の決定、並びに選択した構成単位において実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲は、職業的専門家としての判断にかかる事項である。これらの状況においては、手続の対象として選択する構成単位に、企業が想定しない要素を取り入れることが、不正によるグループ財務諸表の重要な虚偽表示のリスクに関連して有用な場合もある。（A136 項も参照）

リスク対応手続の種類及び範囲

A131. 評価した重要な虚偽表示リスクに対応して、グループ監査人は、（適宜構成単位の監査人を関与させ）構成単位において以下のいずれかの作業範囲が適切と判断する場合がある。

- 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。

⁸⁴ ISA 520 「分析的手続」

- 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を立案し実施する。
- 特定のリスク対応手続を実施する。

A132. グループ監査人は、実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲に対して責任を負うが、構成単位の監査人は、リスク対応手続の立案及び実施を含むグループ監査の全てのフェーズに関与することができ、またしばしば関与する。

構成単位の財務情報全体に関するリスク対応手続の立案及び実施

A133. グループ監査人は、以下の場合を含め、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が適切なアプローチであると判断する場合がある。

- グループ財務諸表の評価した重要な虚偽表示のリスクに対応するために、監査証拠を構成単位の財務情報の全部又は重要な部分について入手する必要がある場合
- 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のグループ監査人による検討に関連する可能性がある事象又は状況が構成単位において存在するため、グループ財務諸表について広範な重要な虚偽表示リスクが存在する場合

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

A134. グループ監査人は、構成単位の財務情報における一つ若しくは複数の特定の取引種類、勘定残高又は注記事項に対してリスク対応手続を立案し実施することが、グループ財務諸表の評価された重要な虚偽表示リスクに対応するための適切なアプローチであると判断する場合がある。例えば、構成単位の事業活動は限られているものの、グループの土地及び建物の相当な部分を保有している場合や、相当な税金残高を有している場合である。

特定のリスク対応手続の実施

A135. グループ監査人は、一つ又は複数の関連するアサーションのみに対して監査証拠を入手する必要がある場合など、構成単位の財務情報に対して特定のリスク対応手続を立案し実施することが適切なアプローチであると判断する場合がある。例えば、グループ監査人が、取引種類、勘定残高又は注記事項に関して一元的にテストを実施し、構成単位の監査人には構成単位において特定のリスク対応手続（例えば、構成単位の国又は地域における損害賠償請求若しくは訴訟の評価、又は資産の实在性に関連する特定のリスク対応手続）を実施するよう要求する場合がある。

企業が想定しない要素

A136. 実施する作業の種類、手続を実施する企業又は事業単位、及びグループ監査人が作業に関与する範囲に企業が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につながる可能性のある、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可能性がある。⁸⁵

⁸⁵ ISA 240 第30項(c)

内部統制の運用状況の有効性

- A137. グループ監査人は、グループ・レベル又は構成単位のいずれかで実施される実証手続の種類、時期及び範囲を決定するにあたり、グループ全体で運用される内部統制の運用状況の有効性に依拠する場合がある。ISA 330⁸⁶は、これらの内部統制の運用状況の有効性に関して十分かつ適切な監査証拠を入手するために、運用評価手続を立案し実施することを監査人に要求している。構成単位の監査人は、かかる運用評価手続の立案及び実施に関与する場合がある。
- A138. 監査人が依拠しようとする内部統制からの逸脱が発見された場合、ISA 330 は、⁸⁷逸脱が生じた原因及びその潜在的な影響を理解するために特定の質問を実施することを監査人に要求している。運用評価手続の結果、予想したよりも多くの逸脱が発見された場合、グループ監査人は、グループ監査計画を修正する必要がある可能性がある。グループ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依頼する。
 - 有効にデザインされ業務に適用されている他の関連する内部統制を識別し、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。
- A139. 内部統制の運用評価手続を一元的に実施する場合（例：シェアード・サービス・センターでの内部統制、又は共通の内部統制の運用評価）、グループ監査人は、実施した監査手続に関する情報を構成単位の監査人に伝達しなければならない可能性がある。例えば、構成単位の監査人が、構成単位の財務情報全体に対して実証手続を立案し実施するよう要求された場合、又は一つ若しくは複数の取引種類、勘定残高若しくは注記事項に対して実証手続を立案し実施するよう要求された場合、構成単位の監査人は、実証手続の種類、時期及び範囲を決定するため、グループ監査人が一元的に実施した運用評価手続についてグループ監査人と討議する場合がある。

連結プロセス

連結手続（第38項参照）

- A140. サブ連結を含む連結プロセス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内部統制の運用状況の有効性を評価し、また何らかの内部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38項(b)参照）

- A141. 連結プロセスでは、通常のITアプリケーションを通さず、また、他の財務情報に適用される内部統制を適用せずに、グループ財務諸表上の金額の修正及び組替が行われることがある。グループ監査人は、このような修正及び組替の適切性、網羅性及び正確性の評価において、以下の手続を実施することがある。
- 重要な修正が、その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を評価すること。

⁸⁶ ISA 330 第8項

⁸⁷ ISA 330 第17項

- 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を判断すること。
- 重要な修正が正確に計算、処理され、グループ経営者（該当する場合には、構成単位の経営者）によって承認されているかどうかを判断すること。
- 重要な修正が、適切に裏付けられ、十分に文書化されているかどうかを判断すること。
- グループ内取引と未実現利益及びグループ内勘定残高に係る照合・調整と消去を評価すること。

構成単位の監査人が関与する場合の考慮事項（第42項及び第43項参照）

A142. グループ監査人が、リスク対応手続の立案及び実施において構成単位の監査人を関与させる場合、構成単位の監査人は、監査人の利用する専門家の業務を利用することが適切であると判断し、これをグループ監査人に伝える場合がある。そのような場合、構成要素の監査人のリスク対応手続の立案及び実施が適切かを判断する際、グループ監査人は、例えば、構成単位の監査人と以下を討議する場合がある。

- 監査人の利用する専門家の業務の内容、範囲及び目的
- 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

A143. グループ監査人の関与の適切なレベルは、サブ連結を含む連結プロセス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人の過去の経験、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会計方針と同一の会計方針に従い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。

構成単位の監査人のコミュニケーション及びその作業の妥当性の評価

グループ監査に関するグループ監査人の結論に関連する事項についてのコミュニケーション（第45項参照）

A144. 第45項に従って伝達される必要がある事項は、グループ監査に関するグループ監査人の結論に関連するものであるが、特定の事項が構成単位の監査人の手続の過程で伝達される場合がある。第32項及び第50項に記載の事項に加えて、かかる事項には、例えば、以下が含まれる。

- 職業倫理に関する規定の違反に関する情報（独立性に関する規定の違反に関する情報を含む。）
- 違法行為に関する情報
- 不正リスクを含む、新たに発生した特別な検討を必要とするリスク
- グループ財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性がある、構成単位の経営者又は従業員による不正若しくは不正の疑い、又は違法行為
- 重要かつ通例でない取引

構成単位の財務情報の虚偽表示の伝達 (第45項(e)参照)

A145. グループ監査人は、構成単位全体での修正済み及び未修正の虚偽表示についての知識と、第 45 項(g)に従って伝達された不備を併せて考慮した場合、広範な影響を及ぼす内部統制の不備が存在する可能性があると考えられる場合がある。さらに、識別された虚偽表示(未修正又は修正済み)の数が予想よりも多いことは、未発見の虚偽表示のリスクがより高いことを示唆しており、これにより、グループ監査人は、特定の構成単位において追加的な監査手続を実施する必要があるという結論を下すに至る可能性がある。

構成単位の監査人の発見事項又は結論 (第45項(k)参照)

A146. 構成単位の監査人による成果物の様式及び内容は、構成単位の監査人が実施するよう要請された監査手続の種類及び範囲により影響を受ける。グループ監査人の事務所の方針又は手続では、グループ監査の目的で実施された監査手続について構成単位の監査人が下す全般的な結論の様式又は特定の文言が取り扱われている場合がある。各国の法令等により、構成単位の監査人が提供する結論(例：意見)の様式が規定されている場合もある。

構成単位の監査人とのコミュニケーションが、グループ監査人の目的にとって十分であるかどうかの評価 (第 46 項(b)参照)

A147. グループ監査人は、構成単位の監査人のコミュニケーションが、グループ監査人の目的にとって十分でないと判断した場合、例えば、以下を検討する可能性がある。

- 構成単位の監査人から追加の情報を入手可能かどうか(例えば、さらなる討議又は会議を通じて)。
- 第 47 項に従って追加的な構成単位の監査人の監査調書を査閲する必要があるかどうか。
- 第 48 項に従って追加的な監査手続を実施しなければならない可能性があるかどうか。
- 構成単位の監査人の適性又は能力について懸念があるかどうか。

追加的な構成単位の監査人の監査調書の査閲 (第47項参照)

A148. A75 項には、グループ監査の事実及び状況並びにその他の事項(例えば、グループ財務諸表の評価した重要な虚偽表示リスク)に基づき、グループ監査人が構成単位の監査人に対する指揮、監督及びその作業の査閲の内容、時期及び範囲を調整する際の指針が示されている。グループ監査人が第 47 項(c)に従って行う検討は、構成単位の監査人の作業におけるグループ監査人の継続的な関与に関連する以下の事項によっても影響を受ける可能性がある。

- 本 ISA 第 45 項に従ったものを含む、構成単位の監査人によるコミュニケーション
- グループ監査の過程で(例えば第 34 項、第 42 項及び第 43 項の要求事項を満たすために)グループ監査人が行う、又は ISA 220 (改訂) 第 31 項に従ってグループ監査責任者が行う構成単位の監査人の監査調書の査閲

A149. その状況において追加的な構成単位の監査人の監査調書を査閲する必要があるか及びその範囲についてのグループ監査人の判断に影響を与え得るその他の要因には、以下が含まれる。

- 構成単位の監査人がリスク評価手続及び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与した程度

- グループ財務諸表にとって重要な事項について構成単位の監査人が行った重要な判断、及び構成単位の監査人の発見事項又は結論
- 経験の浅いメンバーの作業の査閲に対して責任を負う構成単位の監査人のより経験豊富な監査チームメンバーの適性及び能力
- 構成単位の監査人及びグループ監査人が、監査調書の査閲に関して共通の方針又は手続に従うか否か

後発事象 (第49項及び第50項参照)

A150. グループ監査人は、以下を行う場合がある。

- 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人が識別するのを支援するため、後発事象に関する手続を実施するよう構成単位の監査人に依頼する。
- 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の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及び適切性の評価

監査証拠の十分性及び適切性 (第 51 項参照)

A151. グループ財務諸表の監査は累積的かつ反復的なプロセスである。そのため、グループ監査人は、計画した監査手続を実施するに従い、リスク評価の基礎となった情報と著しく異なる情報に気づき、入手した監査証拠により他の立案した監査手続の種類、時期又は範囲を変更することがある。例えば、以下のような場合である。

- ある構成単位において識別された虚偽表示を、他の構成単位との関連で検討しなければならない場合
- グループ監査人が、環境の変化 (例えば、戦争、市民の暴動又は疾病の流行) による構成単位の情報又は人へのアクセスの制限に気付く場合

これらの場合には、グループ監査人は、重要な取引種類、勘定残高又は注記事項及び関連するアサーションの全て又は一部についての再評価したリスクに基づき、立案した監査手続の再検討が必要な場合もある。

A152. 第 51 項により要求される評価は、グループ監査人が、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応するために策定され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が引き続き適切であるかを判断する際に役立つ。評価した重要な虚偽表示リスクの程度にかかわらず、重要な取引種類、勘定残高及び注記事項の各々に対する実証手続を立案し実施することを監査人に求める ISA 330⁸⁸の要求事項は、グループ財務諸表に関連して行うこの評価にも役立つ可能性がある。

⁸⁸ ISA 330 第 18 項

A153. グループ監査人は、入手した監査証拠の十分性及び適切性を評価する際、監査チームによる職業的専門家としての懐疑心の行使を検討することがある。例えば、グループ監査人は、A16 項に記載するような事項によって監査チームが不適切に以下を行っていないかを検討する場合がある。

- その適合性及び信頼性を適切に検討することなく、アクセスが容易な監査証拠を入手する。
- その状況において必要とされるよりも証明力が弱い証拠を入手する。
- 裏付けとなる証拠を入手する方向に偏る、又は矛盾する証拠を除外する方向に偏るように監査手続を立案し実施する。

A154. ISA 220 (改訂)⁸⁹は、監査責任者に対し、監査報告書日以前に、監査調書の査閲や監査チームとの討議を通じて、得られた結論と監査報告書の発行を裏付けるのに十分かつ適切な監査証拠が入手されたことを確かめるよう要求している。構成単位の監査人が実施した作業から入手した監査証拠のグループ監査人による評価に関連する可能性のある情報は、グループ監査の事実及び状況に依拠し、以下を含む可能性がある。

- 第 45 項により要求される構成単位の監査人からのコミュニケーション（グループ監査の目的で実施された作業についての構成単位の監査人の発見事項又は結論を含む。）
- 第 32 項により要求されるものを含む、グループ監査全体を通じての構成単位の監査人からのその他のコミュニケーション
- グループ監査人による構成単位の監査人に対する指揮、監督及びその作業の査閲（適宜、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を含む。）

A155. 状況によっては、実施した作業及びその結果が要約された簡潔な文書自体が、構成単位の監査人が実施した作業及び入手した監査証拠がグループ監査の目的に対して十分であるとグループ監査人が結論付けるための基礎を提供することがある。これは、例えば、構成単位の監査人が、グループ監査人によって特定及び伝達された特定のリスク対応手続を実施するよう要請された場合に起こり得る。

グループ財務諸表の監査意見への影響の評価（第 52 項参照）

A156. グループ監査責任者による評価には、構成単位の監査人によって伝達された修正済み及び未修正の虚偽表示が、他の構成単位に影響を及ぼす可能性のあるシステム上の問題（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）を示しているかどうかの検討が含まれる場合がある。

監査報告書（第 53 項参照）

A157. 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する作業を実施し、その結果として自らの発見事項又は結論についての責任を有するが、グループ財務諸表の監査意見については、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が責任を有する。

⁸⁹ ISA 220(改訂) 第 32 項

A158. 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人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の根拠区分又は意見不表明の根拠区分において、監査証拠が入手できない理由を記載する。⁹⁰状況によっては、除外事項付意見の理由を十分に記載するために、構成単位の監査人への言及が必要な場合がある。例えば、構成単位の監査人が、構成単位の経営者の管理の及ばない状況により構成単位の財務情報に対して依頼された作業を実施又は完了できない場合である。

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

グループ経営者とのコミュニケーション (第54項から第56項参照)

- A159. グループ監査は、グループを構成する企業及び事業単位の数及び性質により複雑である可能性がある。さらに、A7項で説明しているように、グループ監査人は、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合わせて一つの構成単位とみなすことができると判断する場合がある。したがって、計画した範囲及び時期の概要についてグループ経営者と協議することは、構成単位の監査人が関与する場合を含め構成単位において実施される作業を調整し、構成単位の経営者を識別する際に役立つ可能性がある。(A24項参照)
- A160. ISA 240⁹¹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ガバナンスに責任を有する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。
- A161. グループ経営者は、特定の重要かつ慎重な取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。構成単位の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性があるが、構成単位の経営者が把握していない事項の例としては、以下のものがある。
- 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
- A162. グループ経営者は、グループ内の企業又は事業単位における違法行為又は違法行為の疑いをグループ監査人に通知することがある。A87項は、これらの状況におけるグループ監査責任者に対する適用指針を提供している。

グループのガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション (第57項参照)

A163. グループ監査人がグループのガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションを行う事項には、構成単位の監査人から報告された事項のうち、グループ監査人がグループのガバナンスに責任を有する者の責任において重要であると判断するものを含むことがある。グループのガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションは、グループ財務諸表の監査における様々な時点で行われる。例えば、第57項(a)に関する事項のコミュニケーションは、構成単位の財務情報に対して実施する作業をグループ監査人が決定した後に行われる。一方、第57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、第57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。

⁹⁰ ISA 705 (改訂) 第20項及び第24項

⁹¹ ISA 240 第41項から第43項

A164. ISA 260 (改訂)⁹²は、計画した監査の範囲とその実施時期の概要についてガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションを行うことを監査人に要求している。グループ監査の場合、このコミュニケーションは、グループ監査人による監査手続を実施する構成単位の決定（グループの特定の企業又は事業単位を合わせて一つの構成単位とみなすかどうかを含む。）及び予定されている構成単位の監査人の関与をガバナンスに責任を有する者が理解するのに役立つ。また、このコミュニケーションは、グループ及びその環境（第30項参照）について、並びにガバナンスに責任を有する者がグループ監査人に追加手続の実施を要請する可能性のある領域について相互理解を深め、協議を行うのに役立つ。

識別された内部統制の不備に関するコミュニケーション（第58項参照）

A165. グループ監査人は、実施した監査手続に基づいて、一つ又は複数の識別された不備が個別に又は集約すると重要な不備となるかどうかを判断する責任を有する。⁹³グループ監査人は、構成単位において識別された不備又は不備の組合せが内部統制の重要な不備となるかどうかについて構成単位の監査人に意見を要請することができる。

監査調書（第59項参照）

A166. 他のISAには、そのISAの特定の状況においてISA 230の適用を明確にすることを意図された特定の監査調書の要求事項を記載している。ISA 230の付録には、特定の監査調書の要求事項及び適用指針を記載した他のISAを列挙している。

A167. グループ監査の監査調書は、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関して、第51項に従ったグループ監査人の評価を支援する。A154項も参照。

A168. グループ監査の監査調書は、以下から構成される。

- グループ監査人のファイルにおける監査調書
- グループ監査の目的で構成単位の監査人が実施した業務に関連する構成単位の監査人の各ファイルの別個の監査調書（すなわち、構成単位の監査人の監査調書）

A169. グループ監査のための監査調書の最終整理及び保管は、ISQM1に従ったグループ監査人の監査事務所の方針又は手続に従う。⁹⁴グループ監査人は、グループ監査の目的で構成単位の監査人が実施した業務の監査調書の整理及び保管に関して、構成単位の監査人に明確な指示を与える場合がある。

⁹² ISA 260 (改訂) 第15項

⁹³ ISA 265 第8項

⁹⁴ ISQM 1 第31項(f)及びA83項からA85項

グループ監査人の構成単位の決定に関する基礎 (第59項(b) 参照)

A170. グループ監査人の構成単位に関する判断の基礎は、本 ISA 第 22 項、第 33 項及び第 57 項 (a) の要求事項の遵守に関連した監査調書など、様々な方法で文書化される場合がある。

構成単位の監査人の適性及び能力についてのグループ監査人による判断の基礎 (第59項(d) 参照)

A171. ISQM1⁹⁵は、監査チームメンバーの適性及び能力に関して監査事務所の方針又は手続が対処する事項についての適用指針を定めている。この方針又は手続は、構成単位の監査人を含む監査チームの適性及び能力の判断をどのように文書化するかについての指針を説明する、又は提供する可能性がある。例えば、第 24 項に従って構成単位の監査人から得られた確認は、構成単位の監査人の関連する業界の経験についての情報を含む可能性がある。グループ監査人は、また、構成単位の監査人が割り当てられた監査手続を実施する十分な時間を有していることの確認を求める場合がある。

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 (第59項(f) 参照)

A172. A75 項に記載されるとおり、グループ監査における指揮、監督及び査閲に対するアプローチは、業務の事実及び状況に基づきグループ監査人が調整するのであり、一般的に、グループ監査人の監査事務所の方針又は手続及びグループ監査に特化した対応への対処の組合せが含まれる。この方針又は手続は、また、グループ監査人による監査チームの指揮及び監督並びにその作業の査閲の文書化に関して説明する、又は指針を提供する場合がある。

A173. ISA 300⁹⁶は、監査人に対して、監査チームメンバーの指揮、監督及びその作業の査閲の種類、時期及び範囲についての説明を記載した監査計画を策定するよう要求している。構成単位の監査人が関与する場合、このような記載の範囲は、構成単位の監査人の指揮、監督及びその作業の査閲の計画された種類、時期及び範囲が A51 項に記載の事項により影響を受ける可能性があることを認識し、しばしば構成単位により異なる。

A174. 構成単位の監査人の指揮、監督及びその作業の査閲のグループ監査人による文書化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
- 構成単位の監査人又は構成単位の経営者との会議で議論された事項
- 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グループ監査人が決定した理由
- 構成単位の監査人の作業における関与の計画された種類及び範囲における変更、並びに、その理由 (例えば、当初予想していたよりも複雑又は主観的な監査の領域により経験豊富な監査チームメンバーを割り当てる。)

⁹⁵ ISQM 1 A96 項

⁹⁶ ISA 300 第 9 項

- A175. 第 47 項は、追加的な構成単位の監査人の監査調書を査閲する必要があるか及びその範囲を判断するよう、グループ監査人に要求している。A148 項及び A149 項は、この判断をする際にグループ監査人に対して適用指針を提供する。
- A176. 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おいて複製される必要はない。ただし、グループ監査人は、本 ISA によって伝達されることが要求される事項を含め、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し、複製し、そのコピーを保管することを決定する場合がある。このような監査調書の例には、以下が含まれる。
- グループ監査に関連する構成単位の監査人により行われた重要な判断、及びそれに関して到達した結論の一覧又は要約
 - グループのガバナンスに責任を有する者に伝達される必要がある事項
 - グループ財務諸表に対する監査報告書において報告される監査上の主要な検討事項であると決定される可能性のある事項
- A177. 法令により要求された場合は、特定の構成単位の監査人の調書は、例えば、構成単位の監査人が実施した作業に関連する文書を検査する規制当局の要請に対応するため等、グループ監査人の監査ファイルに含まれることが必要な場合がある。
- A178. 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確立した方針若しくは手続又は監査事務所若しくはネットワークが提供する資源は、構成単位の監査人の指揮、監督及びその作業の査閲を文書化する際にグループ監査人に役立つ場合がある。例えば、電子的な監査ツールは、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を円滑にするために使用される場合がある。電子的な監査ツールはまた、査閲者並びにその査閲の日付及び範囲についての情報提供を含め、監査調書に使用される場合がある。

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追加の考慮事項 (第59項参照)

- A179. グループ監査のための監査調書は、特定の状況において追加的な複雑性又は課題を提示する場合がある。これは、例えば、法令等が構成単位の監査人にその国又は地域外への調書の提供を制限している場合、又は戦争、市民暴動若しくは疾病の流行によって関連す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る場合等である。
- A180. グループ監査人は、例えば、以下によりこのような制限を克服できる場合がある。
- 構成単位の監査人の監査調書を査閲するために、構成単位の監査人の所在地を訪問する、又は、構成単位の監査人の所在地以外の場所で構成単位の監査人と会合する。
 - 法令で禁止されていない場合、テクノロジーを使用し、関連する監査調書を遠隔で査閲する。
 - 構成単位の監査人に関連する情報を要約した文書を作成するよう要請し、また当該文書の内容について必要に応じて構成単位の監査人と討議する。
 - 構成単位の監査人によって実施した手続、入手した証拠、及び到達した結論について構成単位の監査人と討議する。

グループ監査の事実及び状況に応じて上記の一つ又は複数の行動が制限を克服するために十分であるかは職業的専門家としての判断に係る事項である。

- A181. 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、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、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。A148 項及び A149 項の適用指針は、これらの状況において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範囲を決定するのに有用である可能性がある。A176 項及び A177 項は、特定の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状況の例を提供している。

- A182. グループ監査人は、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を克服できない場合、グループ財務諸表に対する監査意見の修正を要求する可能性のある、監査範囲の制限が存在するかを検討する必要がある場合がある。A45 項も参照のこと。

グループ監査人が、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文例

文例の前提となる状況

- 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、ISA 600（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。
- 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。
- グループ監査人は、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）。
- グループ監査人は、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。¹
- 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。
- 監査人は、ISA 701 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。²
- 監査人は監査報告書日以前に、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は異なる。
- 監査人は、連結財務諸表監査に加えて、現地の法律の下で義務付けられているその他の報告責任を負っている。

¹ 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 ISA 705（改訂）に従って意見を表明しないこととなるであろう。

² 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 社 株主各位[又はその他の適切な宛先]

連結財務諸表に対する監査報告書³

限定付適正意見

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付適正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財政状態並びに同日をもって終了する連結会計年度の経営成績及びキャッシュ・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。

限定付適正意見の根拠

ABC カンパニーの、連結会計年度中に取得した、持分法により会計処理される外国の関連会社である XYZ カンパニーに対する投資額は、20X1 年 12 月 31 日現在の連結財政状態計算書において 1500 万ドルであり、XYZ の純利益に対する ABC の持分である 100 万ドルは、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に含まれている。私たちは、XYZ の財務情報、経営者及び監査人に対するアクセスを拒絶されたため、20X1 年 12 月 31 日現在の ABC の XYZ に対する投資の帳簿価額、及び当該年度における XYZ の純利益に対する ABC の持分について十分かつ適切な監査証拠を得ることができなかった。したがって、私たちは、これらの金額に対して修正が必要である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）に従ってグループの監査を実施した。これらの基準に基づく監査人の責任については、監査報告書の連結財務諸表監査における監査人の責任区分でさらに説明している。私たちは、国際会計士倫理基準審議会の公表した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、IESBA 倫理規程に従って、私たちその他の倫理上の責任を果たしている。私たちは、限定付適正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。

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

[ISA 720 (改訂)⁴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 6 参照。文例 6 の「その他の記載事項」区分の最終段落はカスタマイズされ、その他の記載事項にも影響を与える限定付適正意見につながった具体的な事項が記載される。]

³ サブタイトル「連結財務諸表に対する監査報告書」は、2 番目のサブタイトルである「法令等に基づくその他の報告責任」が適用されない場合には不要である。

⁴ ISA 720 (改訂) 「その他の記載内容に関連する監査人の責任」

連結財務諸表に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任⁵

[ISA 700 (改訂)⁶に準拠した報告—ISA 700 (改訂) の文例 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) の文例 2 を参照。上場企業の監査のみに適用される最後の 2 段落は含まれない。]

法令等に基づくその他の報告責任

[ISA 700 (改訂) に準拠した報告—ISA 700 (改訂) の文例 2 を参照]

[特定の国又は地域に応じた、監査事務所若しくは監査人の署名、又は双方の署名]

[監査人の住所]

[日付]

⁵ この監査報告書の文例全体において使用されている「経営者」及び「ガバナンスに責任を有する者」という用語については、特定の国又は地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。

⁶ ISA 700 (改訂) 「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」

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内部統制システムの理解を得るのに役立つ内部統制に関する事項の例示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)¹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。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人の理解には、以下のような事項が含まれる可能性がある。
 - グループ内の企業又は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視の責任
 - ガバナンスに責任を有する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、また業務に適用されているか（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）
 - グループの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人の理解には、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。それはまた、グループのリスク評価プロセスがどれくらい高度か、また当該プロセスにおける企業及び事業単位の関与の理解が含まれる。

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人の理解には、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や、適切な場合にはグループ全体の内部監査機能の活動（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部監査機能の内容、責任及び活動を含む。）のような事項が含まれる。ISA 610 (2013 年改訂)²は、内部監査機能の組織的なステータス並びに関連する方針及び手続が内部監査人の客観性及び内部監査機能の能力の水準をどの程度サポートしているか、並びに内部監査機能が品質管理を含む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を評価するよう監査人に要求する。

¹ ISA 315 (2019 年改訂) 付録 3

² 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人の理解には、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
 - 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状況の監視（定期的な報告作業を含む。）。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
 - グループ内の企業又は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人の理解には、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た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た報告のための、関連当事者との関係及び関連当事者と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く、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。

- 連結のためにグループ内の企業又は事業単位による網羅的で、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環境がどのように構成されているか、また連結プロセスにおける情報のフローはどのように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人の理解には、以下のような事項が含まれる場合がある。
 - 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

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、不正によるか誤謬によるかを問わず、連結プロセスに関する場合を含む、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの存在を示す事象（取引を含む）や状況の例を示している。固有リスク要因によっ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。この事象及び状況は、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により分類されている。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）付録2も参照。

固有リスク要因	アサーション・レベルでグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの存在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 ● 複数の国又は地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又は事業単位が、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

固有リスク要因	アサーション・レベルでグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの存在につながる可能性のある事象又は状況の例
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、グループ国外の国又は地域で事業を展開する企業又は事業単位
経営者の偏向又は固有リスクに影響する限りにおいてその他の不正リスク要因による虚偽表示の起こりやすさ	<ul style="list-style-type: none"> • 通例でない関連当事者との関係及び取引 • 取引の時期を操作するために利用される可能性のある異なる会計年度末を持つグループ内の企業又は事業単位 • 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間の勘定残高 • 特に、重大な不正リスクのある、又は不正リスクの高い場所で活動する新たに設立された企業又は事業単位へのグループ内の大口又は異例の現金送金

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状況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）に伴う適合修正

（注）以下は、ISA 600（改訂）の承認に伴う他の国際基準の適合修正である。これらの修正は、ISA 600（改訂）と同時に適用され、国際基準の最終承認版からの変更箇所を示している。これらの修正における脚注番号は、改訂された国際基準と一致しないため、これらの国際基準を参照する必要がある。

ISQM 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」

...

適用指針

...

資源（第32項参照）

...

人的資源

...

各業務に割り当てられた監査チームメンバー（第32項(d)参照）

...

A96. ISA 220（改訂）¹は、監査チームのメンバー並びに監査チームの一部ではない監査人が利用する外部専門家及び直接的な支援を提供する内部監査人が、業務を実施するのに十分な時間を含め、全体として適切な適性と能力を有しているか判断する監査責任者の責任を扱っている。ISA 600（改訂）²は、グループ財務諸表の監査に関連してISA 220（改訂）をどのように適用するかについて詳細に規定している。業務に割り当てられた監査チームのメンバーの適性及び能力に対処するために監査事務所によってデザインされ適用される対応には、以下を扱う方針又は手続が含まれる。

- 監査事務所のネットワーク、他のネットワーク・ファーム又はサービス・プロバイダーによって割り当てられた者を含め、業務に割り当てられた監査チームのメンバーが、業務を実施するための適性と能力を有しているかを判断する際に考慮すべき、監査責任者によって取得された情報及び要因
- 特に監査事務所のネットワーク、他のネットワーク・ファーム又はサービス・プロバイダーによって割り当てられた監査チームのメンバーの適性と能力に関する懸念がどのように解消されるか。

¹ ISA 220（改訂） 第26項

² 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2619項

...

情報とコミュニケーション (第33項参照)

...

監査事務所内のコミュニケーション (第33項 (b) 及び第33項 (c) 参照)

A112. 監査事務所は、事務所全体のコミュニケーションを促進するためのコミュニケーションのルートを確立することにより、監査事務所と情報を交換する、及び互いに情報を交換する専門要員及び監査チームの責任を認識し強化することができる。

監査事務所、専門要員及び監査チームの間でのコミュニケーションの例

- 監査事務所は、専門要員と監査チームに対して、監査事務所の対応を適用する責任を伝達する。
- 監査事務所は、品質マネジメントシステムの変更を、その変更が専門要員と監査チームの責任に関連する範囲において、専門要員と監査チームに伝達し、またその責任に応じて専門要員と監査チームが迅速かつ適切な行動をとれるようにする。
- 監査事務所は、事務所の契約の新規の締結及び更新プロセスにおいて得られた、業務を計画し実施する上で監査チームに関連する情報を伝達する。
- 監査チームは、監査事務所に以下に関する情報を伝達する。
 - 契約の新規の締結又は更新の前に知っていれば、監査事務所が契約の新規の締結又は更新を承認しない原因となった可能性のある、業務の実施中に得られた依頼人に関する情報
 - 監査事務所の対応の運用に関する情報(例えば、監査事務所による専門要員の業務割り当てプロセスに関する懸念)で、場合によっては、監査事務所の品質マネジメントシステムの不備を示している。
- 監査チームは、審査担当者又はコンサルテーションを実施する者に情報を伝達する。
- グループ監査チーム監査人は、監査事務所の方針又は手続に従って、業務レベルでの品質マネジメントに関する事項等を構成単位の監査人に伝達する。
- 独立性に関する要求事項の遵守について運用責任を付与された者は、関連する専門要員及び監査チームに対して、独立性に関する要求事項の変更、並びにその変更に対処するための監査事務所の方針又は手続を伝達する。

...

ISQM 2 「審査」

...

適用指針

...

審査の実施 (第24項から第27項参照)

...

審査担当者が実施する手続 (第25項から第27項参照)

...

グループ監査の考慮事項

A32. グループ財務諸表の監査のための審査の実施においては、グループの規模及び複雑さに応じて、グループ監査の審査担当者として選任された者についての追加の考慮事項が含まれる場合がある。第21項(a)においては、審査担当者が審査の実施に対して全体的な責任を負うことを要求するための、監査事務所の方針又は手続が要求されている。その際、より大規模で複雑なグループ監査については、グループの審査担当者は、グループ監査チーム監査人以外の監査チームの主要メンバー（例えば、構成単位の監査人の財務情報に関する監査手続を実施する責任者）と重要な事項及び重要な判断について討議する必要があるかもしれない。このような状況では、審査担当者は、第20項における補助者による支援を受けることができる。A22項の指針は、グループ監査の審査担当者が補助者を使用している場合に有用である。

...

ISA 220 (改訂) 「財務諸表の監査における品質マネジメント」

...

適用指針**本ISAの範囲** (第1項参照)

A1. 本ISAは、グループ財務諸表の監査を含むあらゆる財務諸表の監査に適用される。ISA 600 (改訂)³は、グループ財務諸表の監査、及び構成単位の監査人が関与する場合に適用される特別な考慮事項を扱っている。状況に応じて適応させたISA 600 (改訂)は、財務諸表監査の監査チームに他の監査事務所の者が含まれている場合に役立つかもしれない。例えば、ISA 600 (改訂)は、そのような他の監査事務所の者を遠隔地での実地棚卸の立会や有形固定資産の実査、又はシェアード・サービス・センターでの監査手続の実施に関与させる場合に役立つ。

...

³ 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。)」

定義

監査チーム (第12項 (d) 参照)

...

A21A. 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監査チームとなる。ただし、本 ISA は、共同監査人の間の関係や、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。

...

業務チームのメンバーによる監査事務所の方針又は手続の適用 (第9項、第12項 (d) 及び第17項参照)

...

A24. 特に、監査事務所の方針又は手続が、監査事務所又は監査責任者に対し、別の監査事務所から以下のような個人が派遣されているかどうかを理解するために、専門要員に適用されるものとは異なる措置を講じるよう要求する場合がある。

- 監査業務の遂行にふさわしい適性と能力を持つ。例えば、当該個人は監査事務所の採用と研修プログラムの対象ではなく、したがって、監査事務所の方針又は手続に、他の監査事務所、もしくは許諾又は登録機関から情報を得るなどの行為を通じて、この決定を行うことができると記載することができる。ISA 600 (改訂) の第2619項及びA59項からA6438項には、構成単位の監査人の適性と能力を理解するための指針が記載されている。
- 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ている。例えば、職業倫理に関する規定に対する監査事務所の方針又は手続において、その個人は監査事務所のトレーニングの対象ではない。その個人の監査業務に適用される職業倫理に関する規定が含まれる情報、マニュアル、又はガイドの提供などの行為を通じて、この理解が得られると監査事務所の方針又は手続に記載することができる。
- 独立性が確認される。例えば、専門要員ではない個人は、監査事務所の独立性システムで直接、独立の宣言を完了することはできない。このような個人は、確認書など別の方法で、監査業務に関連する独立性の証拠を提供できると監査事務所の方針又は手続に記載することができる。

A25. 監査事務所の方針又は手続により、ある状況下で特定の活動の実施 (例えば、特別な事項に対するコンサルテーション) を要求されている場合、監査事務所に関連する方針又は手続を、専門要員ではない個人への伝達が必要となる場合がある。これにより、このような個人が、当該事情の発生時に、監査責任者の注意を喚起できるようになり、その結果、監査責任者が監査事務所の方針又は手続に準拠できるようになる。例えば、グループ監査業務で、構成単位の監査人がある構成単位の財務情報に対して監査手続を実行し、グループ財務諸表に関連してする問題を特定したが、それがグループ監査人の方針又は手続のもとではコンサルテーション⁴の対象となる難しい又は議論を呼ぶ問題であった場合、構成単位の監査人は、この問題に関してグループ監査チーム監査人に警告することができる。

⁴ 第 35 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 (第16項から第21項参照)**職業倫理に関する規定 (第1項、第16項から第21項参照)**

A38. ISA 200⁵は、監査人に対し、独立性に関するものを含め、財務諸表の監査業務に対する職業倫理に関する規定を遵守しなければならないと要求している。関連する職業倫理に関する規定は、業務の性質及び状況に応じて異なる。例えば、独立性に関連する要件の中には、上場企業の監査を実施する場合のみ適用されるものもある。ISA 600 (改訂) には、本ISAに記載されている要求事項と指針に対し、該当する職業倫理に関する規定について構成単位の監査人とコミュニケーションを取る際の要求事項と指針が追加されている。

...

監査業務の新規の受嘱と更新 (第22項から第24項参照)

...

A53. 受嘱及び更新プロセス中に得られた情報は、本ISAの要件の遵守と、適切な行動指針に関する詳しい情報に基づいた意思決定の際、監査責任者を支援する。このような情報には例えば次のようなものがある。

- 企業の規模、複雑さ、及び性質に関する情報。これには、グループ監査であるかどうかをはじめ、その企業の所属業界、該当する財務報告の枠組みが含まれる。
- 期中や最終段階等、報告に関する企業のタイムテーブル
- グループ監査に関しては、親会社とその企業及び事業単位の間の統制関係の性質
- 前回の監査業務以降、当該企業、又は当該企業が属する業界に、必要な資源の性質、並びに業務チームの作業を指示、監視、及びレビューする方法に影響を与える可能性のある変化があったかどうか

A54. また、受嘱及び更新中に得られた情報は、例えば以下のような点で、本ISA、並びに他のISAの要件の遵守に関連することもある。

- ISA 210が要求する監査業務条項に関する理解の確立⁶
- 重要な虚偽表示リスクの識別と評価。原因が誤謬か又は不正かにかかわらず、ISA 315 (2019年改訂) 及びISA 240に従って実施⁷
- グループ、その構成単位及びその環境の理解。ISA 600 (改訂) に従ってグループ財務諸表を監査し、構成単位の監査人の作業を指示、監督、及びレビューする場合

⁵ ISA 200 第14項、A16項からA19項

⁶ ISA 210「監査の契約条件の合意」 第9項

⁷ 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 620に従って監査人が利用する専門家を関与させるかどうか、またどのように関与させるかの決定
- ISA 260 (改訂)⁸及びISA 265に準拠した⁹企業のガバナンス構成

...

業務の資源 (第25項から第28項参照)

...

A60. 監査業務の資源は、主に監査事務所が割り当て、又は利用可能にする。ただし、業務チームが監査業務に必要な資源を直接取得する場合もある。例えば、法令、規則、又は構成単位の財務諸表に関する監査意見を表明するための別の理由により、構成単位の監査人が必要になるケースがこれに該当するだろう。また、グループ監査チーム監査人に代わって、監査手続を実施するために、顧客単位の経営者により、構成単位の監査人が割り当てられることもある。このような状況では、適切な資源が十分に割り当てられている、又は利用可能であるかどうかを判断するため、監査事務所の方針又は手続が、構成単位の監査人に情報提供を要求するなど、監査責任者に異なる措置を講じるよう要求することがある。

...

不十分な又は不適切な資源 (第27項参照)

...

~~A76. グループ財務諸表の監査において、構成単位において、構成単位の監査人により実施されている作業に関連した資源が不十分又は不適切である場合、監査責任者は、その件について、構成単位の監査人、経営者、又は監査事務所と話し合い、十分に適切な資源の利用を可能にすることができる。~~

...

業務の実施

...

指揮、監督及び査閲 (第30項参照)

...

監査責任者による査閲 (第30項から第34項参照)

...

A92. 監査責任者は、業務チームにより行われる重大な判断の分野の特定において、職業的専門家としての判断を行う。監査事務所の方針又は手続において、一般に、重大な判断となることが予想される事項を指定してもよい。監査業務に関連する重要な判断には、業務を実施するための監査の基本的な方針及び監査計画、業務の実施、並びに監査チームが到達した全体的な結論に関する、監査責任者によって識別される可能性のある、例えば、次のような事項が含まれる。

⁸ ISA 260 (改訂) 「ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション」

⁹ ISA 265 「ガバナンスに責任を有する者及び経営者との内部統制の不備に関するコミュニケーション」

- 業務の計画に関連する事項。重要性の判断に関連する事項など
- 以下を含む業務チームの構成
 - 会計や監査の専門分野で、専門知識を発揮する専門要員
 - サービス・デリバリー・センターの専門要員の利用
- 監査人が利用する専門家を関与させることの決定。外部専門家の関与の決定を含む。
- 業務チームによる、受嘱及び更新プロセスで得られた情報の検討及びその情報に対して提案された応答
- 業務チームのリスク評価プロセス。固有リスク要因の検討及び固有リスクの評価には、業務チームによる特別な判断が必要である場合を含む。業務チームによる、関連当事者との関係と取引及び注記事項に関する考慮事項
- 業務の重要分野で業務チームが行った手続の結果。例えば、特定の会計上の見積り、会計方針又は継続企業の考慮事項に関する結論
- 専門家により行われた作業に対する業務チームの評価、及びそこから引き出された結論
- グループ監査の状況では、
 - 提案されたグループ監査の基本的な方針及びグループ監査計画
 - 指示及び監督の方法、作業のレビュー方法を含む、構成単位の監査人の関与に関する判断。これは、~~構成単位の財務情報に、重要な虚偽表示のリスクが高いと評価した分野がある場合などに行われる。~~
 - 構成単位の監査人により実施された作業の評価と、そこから引き出された結論
- 全体的な監査戦略及び監査計画へ影響を与えている事項にどのように対応したか。
- 業務中に特定された修正済み及び未修正の虚偽表示の重大性と傾向
- 監査報告書で伝えるべき監査意見案及び事項。例えば、監査上の主要な検討事項、「継続企業に關係する重大な不確実性」項など

...

ISA 230 「監査調書」

...

付録

(第 1 項参照)

他のISAにおける文書化に関する特定の要求事項

本付録は、文書化に関する特定の要求事項を含む他の ISA を一覧にしたものである。この一覧は、他の ISA における要求事項及び適用指針の検討に代わるものではない。

- ISA 210 「監査業務の契約条件の合意」 第 10 項から第 12 項
- ISA 220 (改訂) 「監査業務における品質マネジメント」 第 41 項
- ISA 240 「財務諸表監査における不正」 第 45 項から第 48 項
- ISA 250 (改訂) 「財務諸表監査における法令の検討」 第 30 項
- ISA 260 (改訂) 「ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション」 第 23 項
- ISA 300 「監査計画」 第 12 項
- ISA 315 (2019 年改訂) 「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」 第 38 項
- 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応する監査人の手続」 第 28 項から第 30 項
- ISA 450 「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」 第 15 項
- ISA 540 (改訂) 「会計上の見積りの監査」 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 ~~59~~⁵⁷ 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連する監査人の責任」 第 25 項

...

ISA 240 「財務諸表監査における不正」

...

適用指針

...

不正の防止及び発見に対する責任

監査人の責任 (第9項参照)

- A6. 法令や職業倫理に関する規定により、監査人は追加的な手続を実施し、追加的な対応を講じることが求められている場合がある。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国際倫理規程 (国際独立性基準を含む。)』(IESBA 倫理規程)により、監査人は、違法行為やその疑いに対応するよう措置を講じ、追加的な対応が必要かどうかを判断することが求められている。このような措置には、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間、又はグループ財務諸表監査以外の目的でグループ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間での、識別された違法行為又はその疑いに関する伝達が含まれる場合がある。¹⁰

...

ISA 250 (改訂) 「財務諸表監査における法令の検討」

...

適用指針

...

法令遵守に対する責任 (第3項から第9項参照)

...

監査人の責任

...

法令や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. 法令や職業倫理に関する規定により、監査人は追加的な手続を実施し、追加的な対応を講じることが求められている場合がある。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国際倫理規程 (国際独立性基準を含む。)』(IESBA 倫理規程)により、監査人は違法行為やその疑いに対応するよう措置を講じ、追加的な対応が必要かどうかを判断することが求められている。当該措置により、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間、又はグループ財務諸表監査以外の目的でグループ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間での、識別された違法行為又はその疑いに関する伝達が含まれる場合がある。¹¹

¹⁰ 例えば、IESBA 倫理規程の第 R360.16 項から第 360.18 A1 項を参照

¹¹ 例えば、IESBA 倫理規程の第 R360.16 項から第 360.18 A1 項を参照

...

ISA 260 (改訂) 「ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション」

...

適用指針**ガバナンスに責任を有する者 (第 11 項参照)**

.....

- A4. ISA 600 (改訂) には、グループ監査人が、当該グループのガバナンスに責任を有する者にコミュニケーションを行うことが要求される特定の事項が含まれている。¹²コミュニケーションを行う事項には、構成単位の監査人によりグループ監査人の知るところとなった事項のうち、グループ監査人がグループ統治責任者の責務として重要であると判断する事項が含まれる場合がある。また、構成単位の監査人も、構成単位のガバナンスに責任を有する者に対してコミュニケーションを行うことがある。¹³このような状況では、構成単位の監査人とのコミュニケーションに適切な対象者は、監査業務の状況とコミュニケーションを行う事項によって決まる。複数の構成単位企業又は事業単位が、同一の内部統制システムの中で同一の事業及び会計実務が行われている場合がある。これらの構成単位企業又は事業単位のガバナンスに責任を有する者が同一である場合 (例えば、共通の取締役会) には、これらの構成単位企業又は事業単位について同時にコミュニケーションを行うことにより、効率的な監査を実施できることがある

...

付録 1

(第 3 項参照)

ガバナンスに責任を有する者で行うコミュニケーションについて記載している ISQM 1 及び他の ISA の要求事項の一覧

本付録は、ガバナンスに責任を有する者と特定の事項についてコミュニケーションを行うことを要求している ISQM 1¹⁴と他の ISA を記載している。この一覧は、他の ISA における要求事項及び関連する適用指針の検討に代わるものではない。

- ISQM 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」 第 34 項 (e)
- ISA 240 「財務諸表監査における不正」 第 22 項、第 39 項 (c) (i) 及び第 41 項から第 43 項

¹² 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 5749 項

¹³ ISA 600 (改訂) 第 45 項 (i)

¹⁴ ISQM 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」

- ISA 250 (改訂) 「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 「内部統制の不備に関するコミュニケーション」第 9 項
- ISA 450 「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」第 12 項及び第 13 項
- ISA 505 「確認」第 9 項
- ISA 510 「初年度監査の期首残高」第 7 項
- ISA 540 (改訂) 「会計上の見積りの監査」第 38 項
- 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 ~~574~~9 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の形成と監査報告」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) 「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」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とその他の事項区分」第 12 項
- ISA 710 「過年度の比較情報—対応数値と比較財務諸表」第 18 項
- ISA 720 (改訂) 「その他の記載内容に関連する監査人の責任」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

...

10A. 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 (第7項から第8項参照)

- A8. 監査の基本的な方針の策定プロセスには、監査人のリスク評価手続の完了を通じて、以下の事項が含まれる。
- 特定の監査の領域に配置すべき資源 (人的、技術的又は知的資源) の内容。例えば、リスクの高い領域には経験豊富なチームメンバーを配置する、複雑な事項への対処には専門家を割り当てるなど
 - 特定の監査の領域に配分すべき資源の量。例えば、複数の拠点での現地棚卸の立会に配置されるチームメンバーの人数や、グループ監査の場合には、構成単位の監査人の指示及び監督の内容と範囲、並びに他の監査人によるこれらの監査人の作業の査閲、リスクの高い領域に配分される監査の予算時間等
 - 期中の監査の段階又は主要な基準日など、これらの資源を配置すべき時期。
 - そのような資源の指示、監督又は利用の方法。例えば、チームの状況報告や結果報告の会議をいつ開催するか、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

...

付録

(第7項から第8項、A8項からA11項参照)

監査の基本的な方針を策定する際の考慮事項

本付録は、監査人が業務レベルでの品質管理の際に考慮することがある事項の例を示している。これらの事項の多くは、監査人の監査の基本的な方針及び詳細な監査計画に影響を与えることがある。本例示は、多くの業務に適用可能な事項を広範囲に扱ったものである。以下に参照する事項のいくつかは、他のISAによって要求されていることがあるが、全ての事項が各監査業務に関連しているわけではなく、またリストは必ずしも網羅されているとはいえない。

業務の特徴

...

- グループ監査の目的のために監査作業が行われると期待される含まれるべき構成単位の数と所在地を含む、期待される監査対象とする範囲カバレッジ、及び構成単位の監査人が関与する範囲
- 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~~
- 専門知識の必要性を含む、監査の対象となる事業セグメントの特性
- 監査の対象となる財務情報の通貨換算の必要性を含む、使用される報告通貨

- グループ監査の連結目的で実施された監査作業に加えて、法令、規制又はその他の理由による個別財務諸表監査の必要性に関する要求事項

...

報告の目的、監査の実施時期及びコミュニケーションの内容

...

- 構成単位の監査グループ監査のために実施される監査作業に関連して、発行すべき報告書及びその他の想定されるコミュニケーションの種類と時期についての構成単位の監査人との協議
- チームミーティングの内容と実施時期及び実施した監査作業の査閲の実施時期を含む、監査チームのメンバー内のコミュニケーションで期待される内容と実施時期

...

重要な要素、監査業務の予備的な活動及び他の業務から得られた知識

- ISA 320¹⁵に準拠した重要性の決定及び適用のある場合は以下の事項。
 - ISA 600 (改訂)¹⁶に従った構成単位の構成単位の手続実施上の重要性の決定と構成単位の監査人への通知
 - 重要な構成単位、重要な重要な取引種類、勘定残高及び注記事項の当初の想定

...

ISA 315 (2019年改訂) 「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」

...

適用指針

...

リスク評価手続とこれに関連する活動 (第13項から第18項参照)

A11. 識別され評価される重要な虚偽表示のリスクには、不正と誤謬の両方によるものが含まれ、どちらも本ISAの対象としている。しかしながら、不正は重要であることから、ISA 240に、不正による重要な虚偽表示リスクの識別及び評価に利用する情報を入手するためのリスク評価手続とこれに関連する活動に関する要求事項と適用指針が記載されている。¹⁷加えて、以下のISAでは、特定の事項又は状況に関する重要な虚偽表示リスクの識別及び評価のための、更なる要求事項と適用指針を提供している。

- 会計上の見積りに関するISA 540 (改訂)¹⁸

¹⁵ ISA 320 「監査の計画及び実施における重要性」

¹⁶ 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 (e) 第35項から第36項

¹⁷ ISA 240、第12項から第27項

¹⁸ ISA 540 (改訂) 「会計上の見積りの監査」

- 関連当事者との関係及び取引に関するISA 550
- 継続企業に関するISA 570 (改訂)¹⁹
- グループ財務諸表に関するISA 600 (改訂)²⁰

...

監査チーム内の討議 (第17項から第18項参照)

...

適用の柔軟性

...

A45. グループ財務諸表監査のように、大規模な監査チームによって業務が実施される場合、(例えば、複数事業所の監査において) 討議の都度、全てのメンバーが参加することは必ずしも必要ではなく、実務的でもない。また、監査チームの全てのメンバーに討議で到達した決定を知らせることも必要ではないことがある。監査責任者は、適切であると監がる場合には、特定の技能又は知識を有する者及び構成単位での監査実施される作業の責任者を含む監査チームの主要メンバーと討議を行うが、その一方で、監査チームに必要と考えられるコミュニケーションの範囲を考慮に入れて、他のメンバーとの討議を委ねることがある。監査責任者が同意したコミュニケーション計画は、有意義なことがある。

...

重要な虚偽表示リスクの識別と評価 (第28項から第37項参照)

...

アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価

...

特別な検討を必要とするリスク (第32項参照)

特別な検討を必要とするリスクを決定する理由及び監査への影響

A218. 監査人は、特別な検討を必要とするリスクを決定することにより、以下の事項を含む要求された特定の対応を実施することにより、固有リスクの分布が最も高い領域にあるリスクにより重点を置くことができる。

- ...
- ISA 600 (改訂) は、評価したグループ財務諸表に対する重要な虚偽表示リスクが高い領域、又は構成単位の監査人がリスク対応手続を実施すると決定した特別な検討を必要とするリスクについて、グループ監査人がリスク対応手続の立案及び実施の適切性を評価すること特別な検討を必要とするリスクがグループ監査の構成単位に関係し、グループ監査チームが構成単位で要求される作業を構成単位の監査人に

¹⁹ ISA 570 (改訂) 「継続企業」

²⁰ 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。)」

指示する場合に、~~グループ監査責任者による更なる関与を要求している。~~²¹

...

ISA 320「監査の計画と実施における重要性」

...

定義

9. ISA では、用語の定義は以下のとおりとする。

- (a) 手続実施上の重要性 - 未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の合計が財務諸表全体としての重要性の基準値を上回る可能性集計リスクを適切な低い水準に抑えるために、監査人が重要性の基準値より低い金額として設定する金額をいう。該当する場合、手続実施上の重要性は、監査人が重要性の基準値より低い金額として複数設定されることもあれば、特定の取引種類、勘定残高又は注記事項に対して設定されることもある。
- (b) 集計リスク - 未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の合計が、財務諸表全体としての重要性の基準値を上回る可能性。

...

適用指針

...

監査計画の策定時における重要性の基準値と手続実施上の重要性の決定

...

手続実施上の重要性。 (第11項)

- A13. 個別に重要な虚偽表示を発見することのみを意図した監査計画を策定すると、個別には重要ではないが集計すると財務諸表に対する重要な虚偽表示となる場合があること、また未発見の虚偽表示が存在する可能性を考慮していないことになる。手続実施上の重要性(定義されたとおり、一つ又は複数の金額)は、集計リスクを適切な低い水準に抑えるために財務諸表全体としての重要性の基準値より低い金額に財務諸表の未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の合計が財務諸表全体としての重要性の基準値を上回る可能性を許容可能な低い水準に抑えるように設定される。同様に、特定の取引種類、勘定残高又は注記事項について決定した重要性の基準値に関連する手続実施上の重要性は、当該特定の取引種類、勘定残高又は注記事項に関する未修正の虚偽表示及び未発見の虚偽表示の合計が、当該特定の取引種類、勘定残高又は注記事項に対する重要性の基準値を上回る可能性を、適切な低い水準に抑えるために設定する。手続実施上の重要性の決定は、単純な機械的な計算ではなく、職業的専門家としての判断の行使を伴う。それは、リスク評価手続の実施過程で

²¹ ISA 600、第30項及び第31項第42項

更新された監査人の企業に対する理解、過年度の監査で識別された虚偽表示の内容と程度及びそれによる当年度の虚偽表示に関する監査人の予想によって影響を受ける。

...

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)

...

- A19. 他の監査人は、委託会社に提供される業務に関連する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の実施に利用されることがある。タイプ 1 又はタイプ 2 の報告書が発行されている場合、受託会社監査人は受託会社と既存の関係があるため、委託会社監査人は、受託会社監査人を利用して、これらの手続を実施することがある。委託会社監査人が他の監査人の作業を利用する場合、他の監査人の理解適性と能力 (その監査人の独立性と職業専門家としての能力を含む)、他の監査人の指示、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、時期及び範囲の決定、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 ~~220600~~ (改訂) ²²の指針が有益なことがある。

...

²² ISA 220 (改訂) 「監査業務における品質マネジメント」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作業を含む。)」の第 2 項は、「監査人は、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、本 ISA が、状況に応じて適合させることで、有用であると考えることがある」と記載している。ISA 600 の第 19 項も参照。

ISA 501 「監査証拠 - 選択された項目についての特定の考慮事項」

...

適用指針

棚卸資産

実地棚卸の立会 (第4項 (a) 参照)

...

A3. 実地棚卸の立会を計画する際に (又は本ISAの第4項から第8項に従った監査手続を立案して実施する際に) 関連する事項には、例えば、以下が含まれる。

- 棚卸資産に関係する重要な虚偽表示リスク
- 棚卸資産に関係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
- 企業は棚卸資産の継続記録システムを維持しているか
- 適棚卸資産が保管されている事業所 (適切な立会対象箇所を決定するための、それぞれの事業所における棚卸資産の重要性及び重要な虚偽表示リスクを含む。)。ISA 600²³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。
- 監査人の利用する専門家の支援が必要かどうか。ISA 620²⁴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、監査人の利用する専門家を扱っている。

...

²³ ~~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。)~~」

²⁴ ISA 620 「監査人の利用する専門家の業務の利用」

ISA 510 「初年度監査の期首残高」

...

付録

...

文例1：

文例の前提となる状況

- 適正表示の枠組みを用いて作成された、上場企業以外の企業の完全な一組の財務諸表の監査。当該監査はグループ監査ではない（すなわち、ISA 600 (改訂)²⁵は適用されない）。
- ...

...

文例2：

文例の前提となる状況

- 適正表示の枠組みを用いて作成された、上場企業以外の企業の完全な一組の財務諸表の監査。当該監査はグループ監査ではない（すなわち、ISA 600 (改訂) は適用されない）。
- ...

...

ISA 550 「関連当事者」

...

適用指針

...

リスク評価手続とこれに関連する活動

...

企業の関連当事者との関係及び取引の理解

...

²⁵ 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。）」

識別された企業の関連当事者 (第13項 (a) 参照)

...

A13. グループ監査では、ISA 600 (改訂) において、グループ監査チームグループ監査人は、グループ経営者又はグループ監査チーム監査人が従来識別していない関連当事者を適時に伝達するように構成単位の監査人に要請することがグループ経営者が作成した関連当事者のリスト及びグループ監査チームが把握している他の関連当事者のリストを各構成単位の監査人に提供することが要求されている。²⁶企業がグループ内の構成単位である場合、このこのような情報は、企業の関連当事者の識別に関する監査人グループ監査人の経営者への質問に有益な基礎を提供する。

...

関連当事者との関係及び取引に伴う重要な虚偽表示リスクへの対応 (第20項参照)

...

企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引の識別

重関連当事者との重要な取引の経営上の合理性の評価 (第 23 項参照)

A38. 企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引の事業上の根拠を評価するに当たって、監査人は、以下の事項を考慮することがある。

- 取引が以下に該当するかどうか。
 - 過度に複雑である (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)。
 - 通常とは異なる価格、金利、保証及び返済条件等、通常とは異なる契約条件である。
 - 取引の発生について、明確で論理的な事業上の理由が欠如している。
 - 従来識別されていない関連当事者が関係している。
 - 通常とは異なる方法で処理されている。
- 経営者が、このような取引の内容及び会計処理をガバナンスに責任を有する者と協議したかどうか。
- 経営者が、取引の基礎にある経済的側面を適切に考慮するよりも、特定の会計上の取扱いに、より重点を置いていないかどうか。

経営者の説明が関連当事者との取引条件と著しく矛盾する場合、監査人は ISA 500²⁷に従って、その他の重要な事項に関する経営者の説明と陳述の信頼性を検討することが要求される。

...

²⁶ 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32項 (b) 第40項 (e)

²⁷ ISA 500 「監査証拠」第11項

ISA 570 (改訂) 「継続企業」

...

付録

...

文例1 - 重要な不確実性が認められ、財務諸表において注記が適切になされている場合における無限定意見

文例の前提となる状況

- 適正表示の枠組みを用いて作成された、上場企業の完全な一組の財務諸表の監査。当該監査はグループ監査ではない（すなわち、ISA 600 (改訂)²⁸は適用されない）。
- ...

...

文例2 - 重要な不確実性が認められるものの不十分な注記がなされていることにより財務諸表に重要な虚偽表示がある場合における限定意見

文例の前提となる状況

- 適正表示の枠組みを用いて作成された、上場企業の完全な一組の財務諸表の監査。当該監査はグループ監査ではない（すなわち、ISA 600 (改訂)は適用されない）。
-

...

文例3 - 重要な不確実性が認められ、財務諸表において注記されていない場合における否定的意見

文例の前提となる状況

- 適正表示の枠組みを用いて作成された、上場企業以外の企業の完全な一組の財務諸表の監査。当該監査はグループ監査ではない（すなわち、ISA 600 (改訂)は適用されない）。
- ...

²⁸ 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。）」

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の利用の可否、利用する領域及び利用の程度の判断

...

利用可能な内部監査機能の作業の種類及び範囲の決定

利用可能な内部監査機能の作業の種類及び範囲の決定に影響する要因 (第 17 項から第 19 項)

...

A16. 監査人が利用可能な内部監査機能の作業の例には以下が含まれる。

- 内部統制の運用評価手続
- 限定的な判断を伴う実証手続
- 実地棚卸の立会
- 財務報告に関連する情報システムにおける取引の追跡
- 規制の要求事項の遵守状況のテスト
- 特定の状況における、~~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 (ISA 600 の要求事項と矛盾しない場合)。~~²⁹

...

直接支援を提供する内部監査機能の作業の利用の可否、利用する領域及び利用の程度の判断

監査の目的に照らした内部監査人の直接支援を利用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. 外部監査人が直接支援を提供する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管轄区域では、グループ監査人のグループ監査監査人がの状況において、その禁止が構成単位の監査人にも適用されるかどうかを検討し、適用される場合、構成単位の監査人とのコミュニケーションにおいてこれに対処することが適切である。³⁰

...

²⁹ ~~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。)~~

³⁰ ~~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 25 項 (a) 第 40 項 (b)~~

ISA 700 (改訂) 「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」

...

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

...

財務諸表監査における監査人の責任

...

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。

...

(c) ISA 600 (改訂)³¹が適用となる場合のグループ監査業務における監査人の責任

- (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単位の財務情報に関する十分かつ適切な監査証拠を入手するためにグループ監査を立案し、実施すること。
- (ii) 監査人は、グループ監査の目的で行われた監査作業の指揮、監督及び査閲実施に責任を負うこと。
- (iii) グループ監査責任者として単独で意見表明を行うこと。³²

...

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

³¹ 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。)」

³² ISA 600 (改訂)、第53項

...

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国又は地域への言及は、通常、そのグループ監査チーム監査人に適用され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。³³
- 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監査人が対象とする IESBA 倫理規程の独立性に関する規定やその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監査人に適用されるのと同様の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)³⁴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。

...

付録

...

文例1 - 適正表示の枠組みに準拠して作成された上場企業の財務諸表に対する監査報告書

文例の前提となる状況

- 適正表示の枠組みを用いて作成された、上場企業の完全な一組の財務諸表の監査この監査はグループ監査ではない (つまり、ISA 600 (改訂) は適用されない)。
- ...

...

文例2 - 適正表示の枠組みに準拠して作成された上場企業の連結財務諸表に対する監査報告書

文例の前提となる状況

- 適正表示の枠組みを用いて作成された、企業の完全な一組の連結財務諸表の監査。この監査は、子会社を有する企業のグループ監査である (すなわち、ISA 600 (改訂) が適用される)。

³³ ISA 600 (改訂)、A56 項から A57 項、A66 項から A68 項 A37 項

³⁴ ISA 600 (改訂)、第 25 項、第 27 項第 19 項から第 20 項

• ...

独立監査人の監査報告書

ABC 社 株主各位[又はその他の適切な宛先]

連結財務諸表に対する監査報告書³⁵

...

連結財務諸表監査における監査人の責任

...

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行使し、職業的専門家としての懐疑心を保持する。また、私たちは、

- ...
- グループ連結財務諸表に対する意見を表明形成するための基礎となる、にグループ内の企業又は事業活動の財務情報に関す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、グループ監査の目的で行われた監査作業の指揮、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。

...

文例3 - 適正表示の枠組みに準拠して作成された上場企業以外の企業の財務諸表に対する監査報告書

文例の前提となる状況

- 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財務諸表の監査。この監査はグループ監査ではない（つまり、ISA 600 (改訂) は適用されない）。
- ...

...

例示4 - 一般目的の準拠性の枠組みに準拠して作成された上場企業以外の企業の財務諸表に対する監査報告書

文例の前提となる状況

- 法令等により要求される、上場企業以外の企業の完全な一組の財務諸表の監査。この監査はグループ監査ではない（つまり、ISA 600 (改訂) は適用されない）。
- ...

...

³⁵ サブタイトル「連結財務諸表に対する監査報告書」は、2 番目のサブタイトルである「法令等に基づくその他の報告責任」が適用されない場合には不要である。

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)

...

監査人が特に注意を払った事項 (第9項)

...

A15. 様々な ISA が、監査人が特に注意を払った領域に関連して、ガバナンスに責任を有する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、ガバナンスに責任を有する者に報告することを監査人に要求している。³⁶ISA 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³⁷、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
 - 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³⁸
- ISA 220 (改訂) は、困難な又は議論のある事項について専門的な見解の問合せを適切に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。このような事項には、監査事務所の方針又は手続により専門的な見解の問合せが必要とされる事項、³⁹及び監査責任者の職業的専門家としての判断により、専門的な見解の問合せが必要とされたその他の事項がある。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専門的な見解の問合せ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。また、監査責任者は、とりわけ、監査業務中に発生した重要な事項及び重要な判断について審査担当者と討議しなければならない。⁴⁰

...

³⁶ ISA 260 (改訂)、第 16 項 (b) 及び A21 項

³⁷ ISA 550 「関連当事者」 A42 項

³⁸ 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 57 項 ~~49~~ 項 (c)

³⁹ ISA 220 (改訂)、「財務諸表監査における品質マネジメント」第 35 項

⁴⁰ ISA 220 (改訂)、第 36 項

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

...

除外事項付意見の表明が必要とされる場合

...

十分かつ適切な監査証拠が入手できない場合 (第6項 (b) 参照)

...

A10. 企業の管理の及ばない状況には、例えば、以下が含まれる。

- 企業の会計記録が滅失している。
- 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た重要な構成単位の会計記録が行政当局により長期にわたり差し押さえられている。

...

付録

...

文例1—財務諸表の重要な虚偽表示による限定付適正意見の場合

文例の前提となる状況

- 上場企業の適正表示の枠組みに準拠して作成された完全な一組の一般目的の財務諸表の監査である。当該監査は、グループ監査ではない (すなわち、ISA 600 (改訂)⁴¹は適用されない。) 。
- ...

...

文例2—連結財務諸表の重要な虚偽表示による不適正意見の場合

文例の前提となる状況

- 上場企業の適正表示の枠組みに準拠して作成された完全な一組の一般目的の連結財務諸表の監査である。当該監査は、子会社を有する企業のグループ監査である (すなわ

⁴¹ 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。) 」

ち、ISA 600 (改訂) が適用される。) 。

- ...

...

文例3－在外関連会社に関して十分な監査証拠を入手することができなかったことによる限定付適正意見の場合

文例の前提となる状況

- 上場企業の適正表示の枠組みに準拠して作成された完全な一組の一般目的の連結財務諸表の監査である。当該監査は、子会社を有する企業のグループ監査である (すなわち、ISA 600 (改訂) が適用される。) 。
- ...

...

文例4－連結財務諸表の一つの要素について十分かつ適切な監査証拠を入手できないことによる意見不表明

文例の前提となる状況

- 上場企業以外の企業の適正表示の枠組みに準拠して作成された完全な一組の一般目的の連結財務諸表の監査である。当該監査は、子会社を有する企業のグループ監査である (すなわち、ISA 600 (改訂) が適用される。) 。
- ...

...

文例5－財務諸表の複数の要素に関して十分かつ適切な監査証拠を入手できないことによる意見不表明

文例の前提となる状況

- 上場企業以外の企業の適正表示の枠組みに準拠して作成された完全な一組の一般目的の財務諸表の監査である。当該監査は、グループ監査ではない (すなわち、ISA 600 (改訂) は適用されない。) 。
- ...

...

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とその他の事項区分」

...

付録 3

...

文例の前提となる状況

- 上場企業の適正表示の枠組みに準拠して作成された完全な一組の一般目的の財務諸表の監査である。当該監査は、グループ監査ではない（すなわち、ISA 600 (改訂)⁴²は適用されない。）。
- ...

...

付録 4

...

文例の前提となる状況

- 上場企業以外の企業の適正表示の枠組みに準拠して作成された完全な一組の一般目的の財務諸表の監査である。当該監査は、グループ監査ではない（すなわち、ISA 600 (改訂) は適用されない。）。
- ...

...

ISA 710 「過年度の比較情報 - 対応数値と比較財務諸表」

...

付録

...

文例1 - 対応数値

文例の前提となる状況

- 上場企業以外の企業の適正表示の枠組みに準拠して作成された完全な一組の一般目的の財務諸表の監査である。当該監査は、グループ監査ではない（すなわち、ISA 600

⁴² 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）」

(改訂)⁴³は適用されない。) 。 …

…

文例2 - 対応数値

文例の前提となる状況

- 上場企業以外の企業の適正表示の枠組みに準拠して作成された完全な一組の一般目的の財務諸表の監査である。当該監査は、グループ監査ではない（すなわち、ISA 600 (改訂) は適用されない。）。
- …

…

文例3 - 対応数値

文例の前提となる状況

- 上場企業以外の企業の適正表示の枠組みに準拠して作成された完全な一組の一般目的の財務諸表の監査である。当該監査は、グループ監査ではない（すなわち、ISA 600 (改訂) は適用されない。）。
- …

…

文例4 - 比較財務諸表

文例の前提となる状況

- 上場企業以外の企業の適正表示の枠組みに準拠して作成された完全な一組の一般目的の財務諸表の監査である。当該監査は、グループ監査ではない（すなわち、ISA 600 (改訂) は適用されない。）。
- …

…

ISA 720 (改訂) 「その他の記載内容に関連する監査人の責任」

…

適用指針

…

⁴³ 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。）」

その他の記載内容の通読及び検討 (第14項及び第15項)

...

その他の記載内容と監査人が監査の過程で得た知識との間に重要な相違があるかどうかの検討 (第14項 (b) 参照)

...

- A35. 監査人は、例えば以下のような場合には、重要な相違があるかどうかの監査人の検討の基礎として、関連する監査調書を参照する、又は構成単位の監査人を含む又は関連する監査チームのメンバーに質問を行うことが適切であると判断する場合がある。
- 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。
- A36. 監査人が関連する監査調書を参照するかどうか、又は構成単位の監査人を含む若しくは監査チームのメンバー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、又は構成単位の監査人を含む若しくは監査チームのメンバーに対して質問を行うことが必要でない場合もある。

...

付録2

...

文例1 - 上場か非上場かを問わず、監査人が監査報告書日以前に全てのその他の記載内容を入手し、またその他の記載内容に関して重要な誤りを識別していない場合における、無限定適正意見の監査報告書

文例の前提となる状況

- 上場か非上場かを問わず、適正表示の枠組みに準拠して作成された完全な一組の一般目的の財務諸表の監査である。当該監査はグループ監査ではない (すなわち、ISA 600 (改訂)⁴⁴は適用されない。)
- ...

...

⁴⁴ 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。)」

文例 2 - 監査人が監査報告書日以前にその他の記載内容の一部を入手し、当該その他の記載内容に関して重要な誤りを識別しておらず、また監査報告書日より後にそれ以外のその他の記載内容を入手する予定である場合における、上場企業の無限定適正意見の監査報告書

文例の前提となる状況

- 適正表示の枠組みに準拠して作成された、上場企業の完全な一組の一般目的の財務諸表の監査である。当該監査は、グループ監査ではない（すなわち、ISA 600 (改訂) は適用されない。）。
- …

…

文例 3 - 監査人が監査報告書日以前にその他の記載内容の一部を入手し、当該その他の記載内容に関して重要な誤りを識別しておらず、また監査報告書日より後にそれ以外のその他の記載内容を入手する予定である場合における、非上場企業の無限定適正意見の監査報告書

文例の前提となる状況

- 適正表示の枠組みに準拠して作成された、非上場企業の完全な一組の一般目的の財務諸表の監査である。当該監査は、グループ監査ではない（すなわち、ISA 600 (改訂) は適用されない。）。
- …

…

文例 4 - 監査人が監査報告書日以前にその他の記載内容を入手していないが、監査報告書日より後にその他の記載内容を入手する予定である場合における、上場企業の無限定適正意見の監査報告書

文例の前提となる状況

- 適正表示の枠組みに準拠して作成された、上場企業の完全な一組の一般目的の財務諸表の監査である。当該監査は、グループ監査ではない（すなわち、ISA 600 (改訂) は適用されない。）。
- …

…

例示 5 - 上場か非上場かを問わず、監査人が監査報告書日以前に全てのその他の記載内容を入手し、またその他の記載内容に関して重要な誤りが存在すると結論付けた場合における、無限定適正意見の監査報告書

文例の前提となる状況

- 上場か非上場かを問わず、適正表示の枠組みに準拠して作成された完全な一組の一般目的の財務諸表の監査である。当該監査は、グループ監査ではない（すなわち、ISA 600 (改訂) が適用されない。）。
- …

...

文例6 - 上場か非上場かを問わず、監査人が監査報告書日以前に全てのその他の記載事項を入手し、また連結財務諸表の重要な項目に関して監査範囲の制約があり、当該制約がその他の記載内容にも影響する場合における、限定付適正意見の監査報告書

文例の前提となる状況

- 上場か非上場かを問わず、適正表示の枠組みに準拠して作成された完全な一組の一般目的の連結財務諸表監査である。当該監査は、グループ監査である（すなわち、ISA 600 (改訂) が適用される。
- ...

...

文例7 - 上場か非上場かと問わず、監査人が監査報告書日以前に全てのその他の記載事項を入手し、また連結財務諸表に対する不適正意見がその他の記載内容にも影響する場合における、不適正意見監査報告書

文例の前提となる状況

- 上場か非上場かを問わず、適正表示の枠組みに準拠して作成された完全な一組の一般目的の連結財務諸表監査である。当該監査は、グループ監査である（すなわち、ISA 600 (改訂) が適用される。）。
- ...

...

ISA 805 (改訂) 「個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査」

はじめに

本 ISA の範囲

1. 本 ISA は、グループ財務諸表の監査において、~~グループ監査チームの依頼により構成単位の監査人が構成単位の財務情報に関して行われた作業を実施し、その結果として発行する構成単位の監査人の報告書監査手続を実施する状況には適用されない~~ (ISA 600 (改訂) 参照)。⁴⁵

...

⁴⁵ 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。)」

ISRE 2400 (改訂) 「財務諸表のレビュー業務」

...

適用指針

本 ISRE の範囲 (第 1 項及び第 2 項)

...

~~グループ財務諸表の監査における構成単位の財務情報のレビュー業務~~

A2. ~~グループ財務諸表の監査に際して、グループ監査チームより、本 ISRE に準拠したレビュー業務が構成単位の監査人に対して依頼されることがある。また、グループ監査チームから、本 ISRE に準拠したレビュー業務とともに、グループ監査の状況に応じて追加の作業又は手続の実施を依頼されることがある。~~

...

レビュー契約の新規の締結及び更新 (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. ~~グループ監査において、グループ監査チームは、構成単位の財務情報に対するレビューの実施を業務実施者に対し依頼することがある。グループ監査チームは、構成単位の財務情報に対して本 ISRE に準拠してレビューを実施することを指示することもある。本 ISRE に準拠して実施するレビュー業務に追加的な手続を指定して作業を指示することもある。レビューを行う業務実施者が構成単位の財務諸表の監査人である場合、レビューは本 ISRE に準拠しては行われぬ。~~

...

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を理解するに当たり、業務実施者はまた、以下の事項についても考慮することがある。

- 企業が企業グループの構成単位か、それとも他の企業の関連企業か。
- ...

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財務諸表のレビュー業務を行う場合は、レビュー業務において実施する手続の内容、時期及び範囲は、グループ財務諸表レベルで本 ISRE に記載されたレビュー業務の目的が達成されるように計画される。

...

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、支店又は他の構成単位 ~~事業部、支店又は他の構成単位~~ との間の、月次収益と月次原価の比較分析がある。

...

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](#)から申請するか、permissions@ifac.org に連絡されたい。

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「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ISA600(改訂)に伴う他の国際基準の適合修正」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。「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ISA600(改訂)に伴う他の国際基準の適合修正」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。

*ISA 600 (Revised) and Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards Arising from ISA 600 (Revised)*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。

「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ISA600(改訂)に伴う他の国際基準適合修正」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: *ISA 600 (Revised) and Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards Arising from ISA 600 (Revised)*

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。