



特別座談会

CPD

改正監査基準報告書600

「グループ監査における特別な考慮事項」の背景と重要論点について



日本公認会計士協会
監査・保証基準委員会 副委員長

わくともこ
和久 友子

監査・保証基準担当常務理事

ゆうき ひでひこ
結城 秀彦

監査・保証基準委員会
委員長

やまなか あきこ
山中 彰子

監査・保証基準委員会
グループ監査起草委員会 起草委員長

いがらし かつひこ
五十嵐 勝彦

日本公認会計士協会は、2023年1月に改正監査基準報告書600「グループ監査における特別な考慮事項」を公表いたしました。今回はこの報告書の改正に携わった関係者の皆様にお集まりいただき、改正の背景やポイントについてお話をお伺いしております。実務に資する内容となっておりますので、ぜひご一読ください。
(編集部)

I. はじめに

結城 2022年4月、国際監査・保証基準審議会(The International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB)は、主に以下の事項を目的として、ISA600(改訂)¹を公表しました。

- ・品質管理への積極的な取組み(リスクに基づくアプローチ、グループ監査品質の管理と達成、情報又は人へのアクセス制限、重要性)
- ・グループ監査の基準の目的適合性の維持(適用範囲、他の基準との連携、監査調書)

- ・グループ監査人と構成単位の監査人の強固な双方向のコミュニケーションの強調
- ・職業的懐疑心の重要性の強調
- ・適用の柔軟性(Scalability)への対応

日本公認会計士協会では、ISA600(改訂)をベースとした改正監査基準報告書600「グループ監査における特別な考慮事項」(以下「改正監基報600」という。)を2023年1月に公表しています。

今回は、本報告書の改正のポイント等について、監査・保証基準委員会委員長として全体の取りまとめに関与いただきました山中さん、同委員会担当副委員長として本改正に継続的に尽力をいただいた和久さん、同委員会のグループ監査起草委員会の起草委員長として起草作業に主体となって取り組んでいただきました五十嵐さんにお伺いしていきたいと思いをします。

II. 改正監査基準報告書600「グループ監査における特別な考慮事項」の概要

1. 監査基準報告書600の名称変更

結城 改正の中身に入る前に、監査基準報告書600(以下「監基報600」という。)の名称の変更について山中さんにお伺いしたいと思います。

山中 監基報600は、その他の監査基準報告書の適用を前提に、グループ監査における実務上の指針を提供するものです。監基報600が単独で適用されるものではないことを明確にするため、従前の「グループ監査」から「グループ監査における特別な考慮事項」に名称を改めました。

結城 ご説明ありがとうございます。監基報600の位置付けは従来からは変わっていないものの、その位置付けを明確にするために名称を変更したと理解しました。

2. 改正の主なポイント

結城 次に、改正監基報600の主なポイントについて和久さんと五十嵐さんにお伺いしたいと思います。従前の監基報600から大幅な変更が行われていることから、改正ポイントは多岐にわたっていると思います。

結城 秀彦氏



和久 改正の主なポイントとしては、以下の7項目が挙げられます。(1)と(2)は私からご説明し、(3)から(7)は五十嵐さんにご説明をお願いすることにします。

- (1) 品質管理への積極的な取組み(リスクに基づくアプローチ)
- (2) グループ監査の基準の目的適合性の維持
- (3) グループ監査人と構成単位の監査人の強固な双方向のコミュニケーションの強調
- (4) 職業的懐疑心の重要性の強調
- (5) 構成単位の監査人の作業の妥当性の評価
- (6) 適用の柔軟性(Scalability)への対応
- (7) 定義の変更

(1) 品質管理への積極的な取組み(リスクに基づくアプローチ)

結城 和久さん、ありがとうございます。それでは、最初の項目である品質管理への積極的な取組みについて、ご説明いただけますか。

和久 まず、品質管理への積極的な取組みの考え方として「リスクに基づくアプローチ」についてご説明します。この用語自体は改正監基報600の本文中で使用されてはいませんが、グループ監査業務の計画及び実施のための枠組みです。この枠組みを採用することで、改正された監査基準報告書315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」(以下「監基報315」という。)及び監査基準報告書330「評価したリスクに対応する監査人の手続」(以下「監基報330」という。)の要求事項との整合性を確保すること、重要な虚偽表示リスクの識別・評価とリスク対応手続の実施や、十分かつ適切な監査証拠を入手するため、何を、どこで、誰が入手するかを計画することに、より一層注力することが可能になります。

リスクに基づくアプローチでは、構成単位の監査人が、グループ監査の全ての段階で関与していくことになります。また、このリスクに基づくアプローチでは、具体的には、①重要な構成単位概念の廃止、②グループ監査品質の管理と達成のための監査基準報告書220「監査業務における品質管理」(以下「監基報220」という。)の要求事項の適用方法の明確化、③情報又は人へのアクセス制限の明確化と克服方法の指針の提供、④重要性及び合算リスクの概念の適用方法の明確化等が行われていますので、次に、この4つの点についてご説明します。

① 重要な構成単位概念の廃止

改正監基報600においては、従前の監

基報600のグループ監査における重要な構成単位概念を廃止し、グループ監査人が、グループ財務諸表に対する重要な虚偽表示リスクを識別及び評価し、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に基づき、リスク対応手続を立案し実施することとなります(第13項(2))。この変更は、先にご説明したように、監基報315及び監基報330との整合性をより強化することを目的としており、グループ財務諸表に対する重要な虚偽表示リスクの識別及び評価と、評価したリスクに対してリスク対応手続を実施することを強調するとともに、十分かつ適切な監査証拠を入手することに、より焦点を当てています。

次の「リスクに基づくアプローチのイメージ図」のとおり、これまで構成単位という縦のラインを軸にグループ財務諸表におけるリスクへの対応を考えていたものが、グループ財務諸表の勘定残高、取引種類及び注記事項といった横のラインで重要な虚偽表示リスクを識別・評価し、リスク対応手続を実施していくという考え方に変わることになります。

結城 重要な構成単位概念が廃止されたことにより、従前の監基報600の手続と大きく変わるのででしょうか。

和久 まず、重要な構成単位概念は廃止されたものの、構成単位という概念及び識別した構成単位ごとに作業の実施範囲を構成単位の監査人に依頼するという考え方は残っており、構成単位ごとに作業が行われることが多いグループ監査の実務を考慮していることに変更はありません。ただし、グループ財務諸表のどこ(どの構成単位)で、誰(構成単位の監査人かグループ監査人か)が、何(どのような監査の作業を行うか)を実施するかを決定する前に、グループ財務諸表におけるグループ・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別し、それらのリスクの影響度や発生可能性を検討することが重要となります。

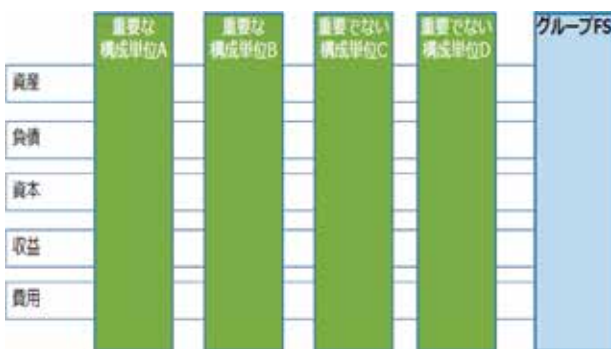
次に、構成単位についてですが、改正監基報600において、構成単位は「グループ監査における監査手続の計画及び実施を目的として、グループ監査人により決定される企業、事業単位、機能若しくは事業活動又はそれらの組合せ」と定義されています(第14項(2))、複数法人やシェアード・サービス・センターを一つの構成単位にするなど、グループ監査人は、評価したグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクに対応するために、監査手続の計画及び実施のための適切な構成単位を識別

し、監査の作業を実施する構成単位を決定することが求められます(第5項及び第22項(1))。また、適用指針では、作業を実施する構成単位の決定は、監査人の職業的専門家としての判断に係る事項であることを説明し、当該判断に影響する事項として、資産、負債及び取引の規模以外に複数の例が挙げられています(A51項)。

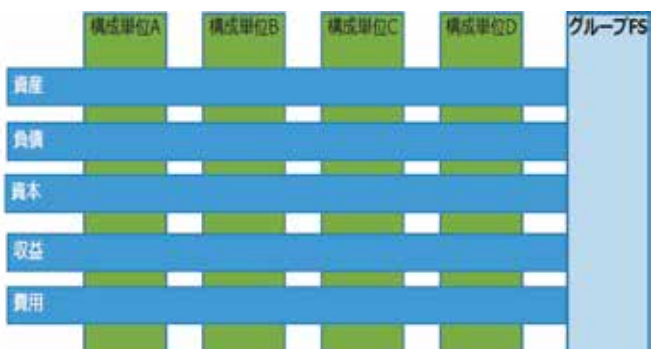
さらに、グループ財務諸表に対する重要な虚偽表示を適切に識別・評価及び対応するため、グループ監査人の責任がより強調される一方で、グループ監査において構成単位の監査人が果たす役割の重要性を強調し、構成単位の監査人の責任を明確にしています。例えば、グループ監査人は、グループ監査の基本的な方針及び詳細な監査計画の策定に際して、構成単位の監査人が、グループ監査人の依頼に従って作業を実施することを認め、グループ監査人に協力することを確認するように、構成単位の監査人に対して要請しなければなりません(第24項)。加えて、構成単位の監査人がグループ監査人に依頼された作業を実施したかどうかについてコミュニケーションを行うことを構成単位の監査人に要請しなければならないとされています(第45項(2))。

図表 リスクに基づくアプローチのイメージ図

従前の監基報600



改正監基報600



なお、グループ監査人は、評価した重要な虚偽表示リスクに対応して構成単位における作業の範囲を決めることになりませんが、従来どおり、その作業については構成単位の監査人に関与してもらうことも可能です。具体的には、以下のいずれの作業の範囲が適切であるかを決定する場合があります（A131項）。

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

ここで、従前の監基報600では、重要な構成単位以外の構成単位についての作業の範囲として「構成単位の重要性の基準値に基づく構成単位の財務情報のレビュー」が選択肢の一つとして規定されていましたが（改正前監基報600第28項）、改正監基報600ではなくなっています。改正監基報600では、上記のように評価した重要な虚偽表示リスクへの対応手続の立案及び実施を構成単位における作業として位置付けており、リスク対応手続に該当しない質問及び分析を主体としたレビューについては構成単位における作業に含めないこととしたと考えられます。

山中 グループ監査人に、グループ財務諸表における重要な虚偽表示リスクの識別と評価を直接的に求めることで、リスク・アプローチの強化を図った改正ということですね。もちろん、地理的要因や法制度の違いなどにより、構成単位ごとにおける状況の全てをグループ監査人が理解できない場合も想定されますので、そこは構成単位の監査人と協議をしながら

適切にリスクの識別と評価につなげていくという点は、従前どおりですね。そして、重要な構成単位の問題は廃止されたものの、グループ財務諸表における重要な虚偽表示リスクに対処するために、実務として、識別されたグループ・レベルのリスクに対して構成単位ごとに作業の実施範囲を決定するという考えは依然として残っているということですね。

山中 彰子氏



和久 そのとおりです。ただし、これまでにお話しているように、リスクに基づくアプローチにより、グループ監査人が、監基報315に基づくグループ財務諸表に対する虚偽表示リスクの識別と評価を実施することで、従前の監基報600に基づくグループ監査に比べて、監査の作業を実施する構成単位の範囲や作業内容が変わる可能性があります。

②グループ監査品質の管理と達成のための監基報220の要求事項の適用方法の明確化

和久 続いて、グループ監査品質の管理と達成についてご説明します。改正監基報600では、グループ監査責任者が、グループ監査における品質の管理と達成に対する責任を負うことが要求されていま

す（第16項）。そして、グループ監査における監査品質を管理し、達成するため、監基報220の要求事項をグループ監査にどのように適用するかを明確化しています。

具体的には、監基報220では、業務を実施するための十分かつ適切な資源が、監査チームに適時に割り当てられているか、利用可能であるかについて判断することを監査責任者に要求しており（監基報220第25項）、グループ監査では、そのような資源として構成単位の監査人が含まれることがとされています（第6項）。そのため、改正監基報600では、グループ監査人に対して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ます。

また、監基報220において、監査責任者は、指揮、監督及び査閲が監査業務の内容及び状況に対応していることを判断することが求められること（監基報220第30項）に関連して、改正監基報600のA76項では、グループ監査責任者が構成単位の監査人への指揮、監督及びその作業の査閲に対して責任を果たす様々な方法を例示しています。具体的には、グループ監査の全過程を通じた構成単位の監査人とのコミュニケーションや、識別し評価したリスクや論点、発見事項あるいは結論を討議するための構成単位の監査人との会議や電話、構成単位の監査人の監査調査のリモートでの査閲、構成単位の監査人と構成単位の経営者との重要な協議への参加といったものが挙げられています。こうした構成単位との密なコミュニケーションにより、グループ監査人の責任を果たしていくこととなります（A11項）。

さらに、監基報220では監査責任者は、独立性を含む職業倫理に関する規定を監査チームの他のメンバーに認識させることを要求させる責任を負わなければならないとされています（監基報220第17

項)、グループ監査業務では、グループ監査責任者は、適用される独立性を含む職業倫理に関する規定を構成単位の監査人に認識させること、その遵守状況を確認することが求められます(第25項)。

③情報又は人へのアクセス制限の明確化と克服方法の指針の提供

和久 改正監基報600では、例えば、構成単位の経営者によって課される制限、法令による制限、戦争、内乱や感染症の流行による制限を原因としてグループ監査において生じることのある、情報や人へのアクセス制限に関連した指針を設けています。アクセス制限の内容によってグループ監査人がとるべきアプローチが異なるため、例えば、法令によってグループ経営者の管理が及ばない制限がある場合と、グループ経営者によって課される制限がある場合とに分けて規定しています(第20項及び第21項)。また、適用指針において、情報や人へのアクセス制限の内容や原因の例とグループ監査人のとり得る対応の例を記載しています(A38項からA44項)。

情報や人へのアクセスに関する制限が存在したとしても、グループ監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手するという要求事項には変わりなく、十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合には監査意見への影響を検討する必要があります(A45項)。

山中 従前の監基報600ではあまり触れられていなかった情報又は人へのアクセス制限がある場合の取扱いが明確になったということですね。

和久 おっしゃるとおりです。適用指針のA38項からA44項では、アクセス制限がある場合のグループ経営者との様々なコミュニケーションが例示されているほか、グループ経営者によって制限が課された場合、グループ経営者の回答の信頼

性や誠実性に疑問を生じさせるかどうかについて、再検討しなければならない場合があることについても触れられています。

また、構成単位の監査人の監査調査へのアクセスが制限されている場合の取扱いが、適用指針のA179項からA182項に追加の考慮事項として規定されています。例えば、リモートでの監査調査の査閲や、要約文書の作成・提供の要請や協議といったことが例示されています。

④重要性及び合算リスクの概念の適用方法の明確化

和久 次に、重要性に関し、構成単位の手続実施上の重要性和合算リスクについてご説明します。



和久 友子氏

ア. 構成単位の手続実施上の重要性

従前の監基報600は、構成単位の監査人がグループ監査のために構成単位の財務情報の監査又はレビューを実施する場合、構成単位の重要性の基準値の決定をグループ監査チームに対して要求していました。また、構成単位の監査人がグループ監査のために構成単位の監査を実施する場合、構成単位の監査人が決定した構成単位の手続実施上の重要性の妥当性の評価を、グループ監査チームに対して要

求していました。

これに対して、改正監基報600では、グループ監査人が、構成単位の手続実施上の重要性を決定することが求められています。構成単位の手続実施上の重要性は、「構成単位に関連する監査手続の計画及び実施の目的で、合算リスクを適切な低い水準に抑えるためにグループ監査人が設定する金額」と定義されており(第14項(5))、構成単位の手続実施上の重要性は、合算リスクに対応するためにグループ・レベルの手続実施上の重要性より低くする必要があります(第35項(1))。また、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り、個々の構成単位の手続実施上の重要性の合計は、グループ・レベルの手続実施上の重要性和一致する必要はなく、それを超える場合もあります(A116項)。

イ. 合算リスク(Aggregation Risk)

合算リスクとは改正監基報600で新たに定義された概念ですが、先ほどのご説明のとおり、合算リスクは、「未修正の虚偽表示及び未発見の虚偽表示の合計が、財務諸表全体としての重要性の基準値を上回る可能性」(第14項(1))をいいます。グループ監査の場合、構成単位ごとに細分化された取引種類、勘定残高又は注記事項に対して監査手続が実施される可能性が高く、その結果、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も高まることとなります。そのため、合算リスクを理解して対処することは特に重要となります(A19項)。

山中 この合算リスクの考え方は、従前の監基報600にも存在していたと思うのですが、今回の改正で定義が明らかにされたという理解でよろしいでしょうか。

和久 そのとおりです。なお、合算リスクはグループ監査に限らず全ての監査に存

在するため、適合修正として監査基準報告書320「監査の計画及び実施における重要性」の定義にも追加しています。

(2) グループ監査の基準の目的適合性の維持

結城 それでは次に、グループ監査の基準の目的適合性の維持について具体的に説明いただけますでしょうか。

和久 監基報600がグループ監査の基準の目的を達成し続けるように見直しを行いました。この場では、①適用範囲、②その他の監査基準報告書との連携、③監査調書の文書化についてご説明します。

①適用範囲

改正監基報600では、適用対象となる「グループ財務諸表」の定義を具体化し、個別財務諸表であってもグループ財務諸表の定義に該当する場合があることを明確にしています。すなわち、改正監基報600では、グループ財務諸表を「複数の企業又は事業単位の財務情報を含む、連結プロセスを通じて作成された財務諸表」と定義しており(第14項(11))、この連結プロセスには、連結財務諸表の作成のみならず、例えば支店や部門などの財務情報を集計する場合も含まれるとしています。従前の監基報600においても、個別財務諸表が複数の構成単位から作成される場合の例として、本店、支店のそれぞれで財務情報を作成しているケースも適用範囲に含まれることが規定されていましたが(改正前監基報600第2項)、改正監基報600では、グループ財務諸表及び連結プロセスの定義の変更によってこの点を明確化しています。さらに、併せて適用指針を追加することで、適用対象となるグループ財務諸表の定義を明確にしています。

また、改正監基報600において、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や持分法適用会社の適用についても明確化されています(第3項及び第4項)。

②その他の監査基準報告書との連携

改正監基報600では、他の関連する全ての監査基準報告書がグループ監査業務に適用される必要があることを明確化し、強調しています(第1項)。特に重要な基礎となる監査基準報告書としては、監基報220、監査基準報告書230「監査調書」(以下「監基報230」という。)、監査基準報告書300「監査計画」、監基報315、監基報330が挙げられます。さらに、それ以外にも複数の監査基準報告書を明示的に参照しています。

③監査調書の文書化

改正監基報600では、監基報230とその他の関連する監査基準報告書における監査調書の要求事項との関連付けを強調する形で、監査調書に関する規定が強化されています。グループ監査業務の監査調書は、経験豊富な監査人が、以前に当該監査に関与していなくとも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ついて、到達した結論を理解するのに十分である必要があります(監基報230第7項)。また、監基報230を適用するに当たり、グループ監査人は、以下の事項を監査調書に記載する必要があります(第59項(1)から(8))、文書化の内容が拡充されています。

(1) 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、又は締結若しくは更新の後に生じた、グループ内の人や情報へのアクセス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

- (2) グループ監査の計画及び実施を目的としたグループ監査人による構成単位の決定の根拠
- (3) 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についてグループ監査人とコミュニケーションを行う際の金額の基準値
- (4) 構成単位の監査人が、構成単位に割り当てられた監査手続を実施するための適性及び適切な能力(十分な時間を含む。)を有しているかどうかについてのグループ監査人の判断の根拠
- (5) 第30項(3)に従ったグループの内部統制システムの理解における重要な要素
- (6) グループ監査人による構成単位の監査人への指揮、監督及びその作業の査閲(必要な場合には、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。)について、それぞれの内容、時期及び範囲
- (7) 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
- ①第32項に従って伝達された不正、関連当事者又は継続企業に関する事項
- ②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。これには、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が含まれる。
- (8) 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による 発見事項又は結論に対する、 グループ監査人の評価及び対応

なお、文書化に当たっては、通常、構成単位の監査人の監査調書をグループ監査人の監査ファイルに複製する必要はありません。ただし、改正監基報600によってコミュニケーションを行う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特定の構成単位の監査人の文書の要約や、複製・複写を保存することもあります(A176項)。

結城 改正監基報600第59項によると監査調書として記載が要求されている事項について、従前の監基報600に比べるとかなり充実したという印象がありますが、いかがでしょうか。

和久 改正監基報600により、新たに、構成単位の監査人の適性・能力の判断の根拠や、人・情報へのアクセス制限等の文書化が求められます。これらについて、改正監基報600の関連する要求事項や適用指針を参照しながら、文書化の内容を検討する必要が生じます。文書化については、ボリュームは多いですが、適用指針A166項からA182項についてもぜひ参照ください。

(3) グループ監査人と構成単位の監査人の強固な双方向のコミュニケーションの強調

結城 和久さん、ご説明ありがとうございました。グループ監査人と構成単位の監査人の強固な双方向のコミュニケーションの強調以降について、五十嵐さんからご説明をお願いします。

五十嵐 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、グループ監査人が当該虚偽表示を発見できないリスクが含まれます。したがって、改正監基報600では、グループ監査責任者又は該当する場合にグループ監査人が、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を要求しています(第8項)。また、職業倫理に関する規定の遵守、構成単位の監査人の適性と能力の判断、構成単位の監査人の作業のグループ監査人による適切な関与の内容、時期及び範囲の決定等に関するコミュニケーション(第45項、A147項及びA78項)を要求することにより、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を強化しています。



グループ監査責任者は、構成単位の監査人への指揮、監督及びその作業の査閲の内容、時期及び範囲に対する責任を負っており、その責任を果たす上で①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監基報315に従って識別された特別な検討を必要とするリスクと②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を考慮する事項としています(第28項)。

山中 ご説明ありがとうございます。構成単位の監査人への指揮、監督及びその作業の査閲の内容、時期及び範囲は、グループ監査人の職業的専門家としての判断で決定すると思いますが、特別な検討を必要とするリスクや重要な判断を含む領域以外に考慮することがある要素についてご説明ください。

五十嵐 構成単位の監査人への指揮、監督及びその作業の査閲の内容、時期及び範囲は、業務の内容及び状況に基づいてグループ監査人と構成単位の監査人との間で調整されることがあります。その調整の内容及び状況の例としては、評価した重要な虚偽表示リスク、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、監査チームメンバーの所在地及び構成単位の監査人の監査調書へのアクセスが挙げられます(A75項)。

(4) 職業的懐疑心の重要性の強調

結城 次に、職業的懐疑心の重要性が強調された点についてお伺いしたいと思います。

五十嵐 職業的懐疑心の行使には、個々の監査チームメンバーがグループ監査を通じて職業的懐疑心を行使することの重要性を強調することが含まれていることが明示されています(第9項)。さらに、適用指針では、グループ監査人が、構成単位の監査人を含む監査チームメンバーへの指揮、監督及びその作業の査閲によって、監査チームが適切に職業的専門家としての懐疑心を行使したかどうかを確かめることがあるとしています(A16項)。また、グループ監査人による職業的専門家としての懐疑心の行使には、グループ財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性がある事項に関する構成単位の監査人、構



成単位の経営者及びグループ経営者からの矛盾する情報に対してグループ監査人が常に注意を払うことが含まれます(A18項)。

結城 先ほど話に出ました、アクセス制限に関連したグループ経営者の回答の信頼性や誠実性の再検討についても職業的懐疑心にかかわる話だと思います。

グループ監査においては、構成単位の監査人を含めた監査チームのメンバーそれぞれが職業的専門家としての懐疑心を持って作業を実施することが重要であると理解しました。

(5) 構成単位の監査人の作業の妥当性の評価

結城 構成単位の監査人を利用する場合、グループ監査人によって実施される構成単位の監査人の作業の妥当性の評価はとても重要だと思いますが、ご説明いただけますでしょうか。

五十嵐 グループ監査人は、構成単位の監査人に対して、グループ監査人と構成単位の監査人との間におけるグループ監査の結論に関連する事項についてのコミュニケーションを行うよう要請する必要があります(第45項)。

また、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識別した重要な事項について、関係者と適宜協議を行うとともに、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照らして十分かどうかを評価することが求められます(第46項)。

さらに、グループ監査人は、構成単位の監査人の作業の妥当性の評価に当たり、追加的に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、及びその範囲について判断する必要があります。この判断に当たり、グループ監査人は以下を考慮する必要があります(第47項)。

- 構成単位の監査人が実施する作業の

種類、時期及び範囲

- 構成単位の監査人の適性及び能力
 - これまでに実施した構成単位の監査人への指揮、監督及びその作業の査閲
- なお、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照らして十分であるかどうかを評価し、十分でない場合とは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又はグループ監査人のいずれが実施すべきかを決定する必要があります(第48項)。

山中 グループ監査人と構成単位の監査人との間のグループ監査の結論に関するコミュニケーションについて、従前の監基報600第40項(10)では「構成単位の監査人の発見事項、結論又は意見」とありましたが、改正監基報600第45項(11)では「構成単位の監査人の発見事項又は結論」とあり、「意見」の記載がありません。



その理由をご説明ください。

五十嵐 「意見」を削除したのは、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において、グループ監査人による構成単位の監査人の「意見」への過度な依拠を防止することを理由としたものです。なお、A146項のとおり、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ことを依頼された監査作業の内容及び範囲によって影響を受け、グループ監査人の監査事務所の方針又は手続や現地の法令によっても構成単位の監査人が提供する結論の様式等が決まる場合があります。意見の入手を必ずしも否定しているわけではありません。

(6) 適用の柔軟性 (Scalability) への対応

結城 次に、改正監基報600の適用の柔軟性についてご説明いただけますでしょうか。

五十嵐 改正監基報600では、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おり、改正監基報600の要求事項は、グループ監査ごとの性質又は状況に照らして適用されることを意図しています(第10項)。例えば、グループ監査の全てをグループ監査人が実施する場合、改正監基報600の要求事項の構成単位の監査人の関与を条件とする項目については関連しないこととなります。グループ監査人が監査手続を集約的に実施できる場合や、構成単位の監査人を関与させずに構成単位での監査手続を実施できる場合がこれに該当します(第10項)。

(7) 定義の変更

結城 従前の監基報600の定義から一部変更又は新設されたと思いますが、変更点についてご説明ください。

五十嵐 特に重要と考えられる①グループ監査責任者、②構成単位の監査人、③グループ監査人の定義についてご紹介します。

①グループ監査責任者の定義の変更

「グループ監査責任者」は、グループ監査に責任を負う、監基報220第12項(1)に定める監査責任者と定義し、監基報220を参照しています(第14項(10))。

②構成単位の監査人の定義の変更

「構成単位の監査人」は、グループ監査の目的で構成単位に関連する監査の作業を実施する監査人をいうとし、監基報220第12項(4)を参照し、グループ監査における監査チームの一員である点を明示しています(第14項(3))。

③グループ監査人の定義の新設

これまで説明せずにグループ監査人という用語を用いてきましたが、グループ監査人の用語を新設し、グループ監査人を、グループ監査責任者及び監査チームのメンバー(構成単位の監査人を除く。)と定義しています。グループ監査における監査チームは、グループ監査責任者を含むグループ監査人及び構成単位の監査人で構成されることとなります。

また、グループ監査人が以下の責任を負うことを明示し、グループ監査人の責任及び重要性を強調しています(第14項(8))。

- ①グループ監査の基本的な方針の策定及び詳細なグループ監査計画の作成
- ②構成単位の監査人への指揮、監督及びその作業の査閲
- ③グループ財務諸表に対する意見形成のための基礎として入手した監査証拠から導かれた結論についての評価

結城 五十嵐さん、ご説明ありがとうございます。

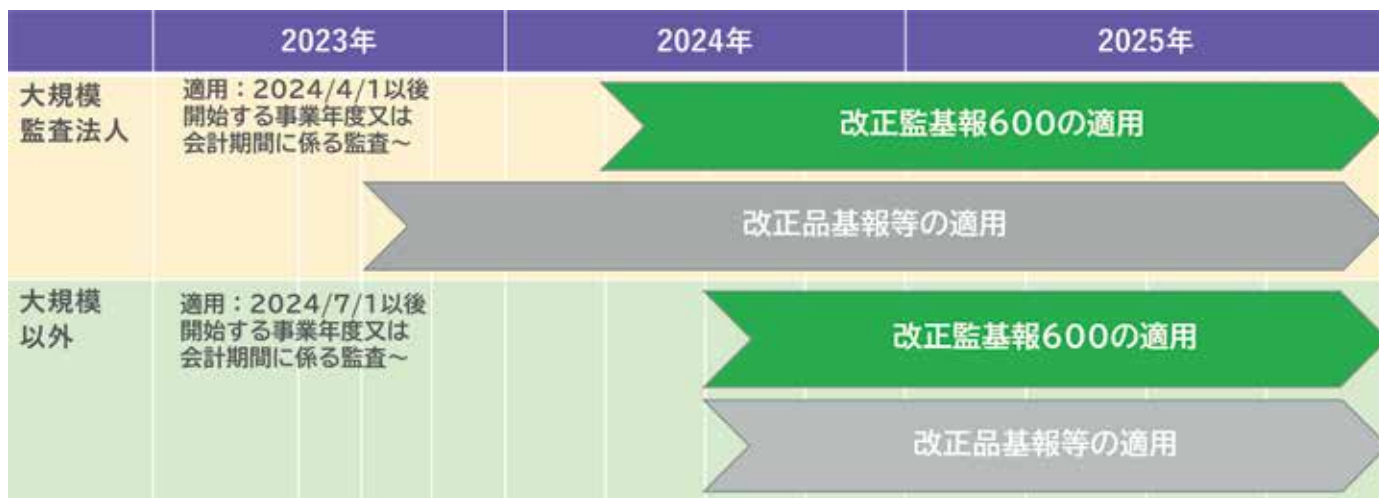
ございました。構成単位の監査人が監査チームの一員であることが明示されたことにより、前半(11頁2段目22行目以降参照のこと)で和久さんよりご説明がありましたが、構成単位の監査人の作業も含めてグループ監査の品質管理がさらに強調された点は今後の実務に影響があると思いました。

Ⅲ. 適用時期

結城 改正監基報600の適用時期について山中さんからご説明いただけますでしょうか。

山中 公認会計士法上の大規模監査法人は2024年4月1日以後開始する事業年度に係る財務諸表の監査から適用となります。また、公認会計士法上の大規模監査法人以外の監査事務所においては、2024年7月1日以後に開始する事業年度に係る財務諸表の監査から適用となります。これは、改正監基報600が改正品基報等²を前提としていることから、改正品基報等の適用時期を考慮したものとなっています(第12項)。なお、上記の適用時期の相違によりグループ監査人が改正監基報600、構成単位の監査人が従前の監基報600を適用する状況が生じる可能性があります。その場合、改正監基報600は、構成単位の監査人が関与する状況を含む、グループ財務諸表の監査について適用されることから(第1項)、グループ監査人は、構成単位の監査人への指揮、監督及びその作業の査閲を含め、改正監基報600に基づいた手続を実施する必要があります。そのため、重要な判断や到達した結論がグループ監査業務の内容及び状況を踏まえて適切かどうかを判断する根拠が得られるよう(第16項(2))、構成単位の監査人の状況も踏まえ、グループ監査人は構成単位の監査人とコ

図表 適用時期のイメージ図



コミュニケーションを行い、構成単位の監査人の監査の作業等について協議する必要があるとともに、構成単位の監査人もグループ監査の趣旨を踏まえた対応を検討する必要があります。

IV. おわりに

結城 本日の座談会では、改正監基報600を起草した皆様から、その概要についてポイントをうまくまとめてお話をいただ

けたのではないかと思います。会員の皆様におかれましては、従前の監基報600から大きく変更されている点もありますので、グループ監査への影響をご検討いただき、適用に向けた前広なご準備及びご対応、そして被監査会社への説明とご協力をお願いできればと思います。

本日は誠にありがとうございました。

〈注〉

1 International Standard on Auditing 600 (Revised), *Special Considerations- Audits*

of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)

- 品質管理基準委員会報告書第1号、品質管理基準委員会報告書第2号及び監査基準委員会報告書220(2022年6月16日公表)

* 法定監査従事者の必須研修科目
「監査の品質及び不正リスク対応」
研修教材

教材コード J 0 3 0 5 1 9



研修コード 3 1 0 4

履修単位 1 単位