

# 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

2023年1月



# 目次

---

1. 本改正の背景及び経緯
2. 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
3. その他

# 1. 本改正の背景及び経緯

# 1. 本改正の背景

---

- International Standards on Auditing 600, Special Considerations-Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors) (ISA600) は、2013年7月に公表されたクラリティ版ISAの適用モニタリング報告書にて、改訂の検討の必要性がある基準の一つとして指摘されたことにより改訂プロジェクトを開始
- 主に以下の事項の見直しを実施した。
  - (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、グループ監査品質の管理と達成、情報及び人へのアクセス制限、重要性）
  - (2) グループ監査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）
  - (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) 適用の柔軟性（Scalability）への対応

# 1. 本改正の経緯

---

- IAASB※<sup>1</sup>ボード会議において2021年12月まで議論が行われ、その後、PIOB※<sup>2</sup>の承認を経て、ISA600（改訂）として確定版が2022年4月7日に公表



- ISA600（改訂）の公表に伴い、監査基準報告書600「グループ監査」の見直しを開始

※1 : The International Auditing and Assurance Standards Boards ※2 : Public Interest Oversight Board

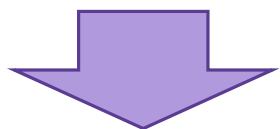
## 2. 改正監査基準報告書600 「グループ監査における特別な考慮事項」の概要

# 監査基準報告書600の名称変更

---

## ● 改正前：グループ監査

(参考) ISA600, Special Considerations-Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)



### (変更理由)

監査基準報告書に基づいて監査を実施する際、他の報告書もグループ監査に当然に適用される前提で、監基報600はグループ監査において考慮すべき事項に関する実務上の指針を提供している点を強調するため

## ● 改正後：グループ監査における特別な考慮事項

(参考) ISA600(Revised), Special Considerations-Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)

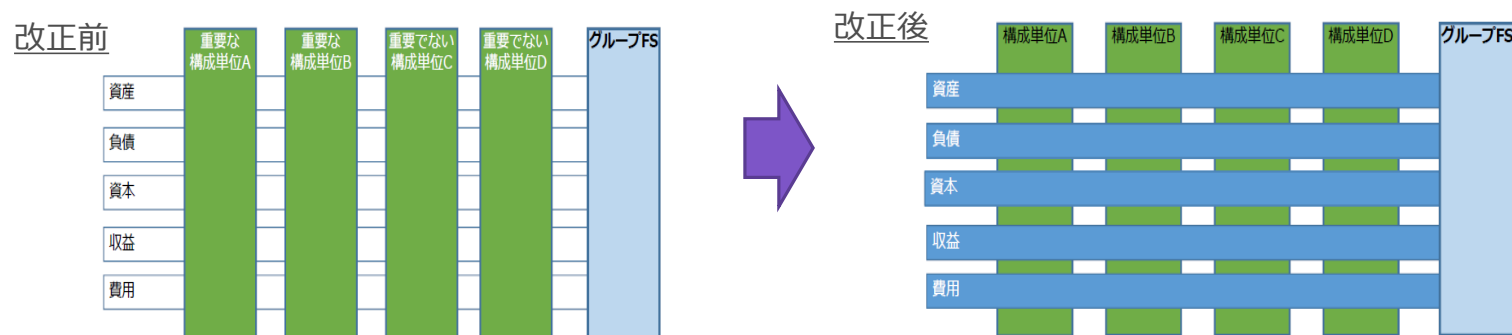
# 品質管理への積極的な取組み（リスクに基づくアプローチ①）

## ● 重要な構成単位概念の廃止

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、リスク対応手続を決定することがより強調されている（第13項(2)）。

- ▶ 監査基準報告書315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」及び同330「評価したリスクに対応する監査人の手続」との整合性を強化(第1項等)
- ▶ グループ監査人の責任についてもより強調（第11項）
- ▶ 併せて、グループ監査人が構成単位の監査人に対して確認を求める事項（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グループ監査人に協力すること、グループ監査人の結論に関してグループ監査人に依頼された作業を実施したかどうか）を設定し、構成単位の監査人の責任も明確化（第24項及び第45項(2)）

※リスクに基づくアプローチのイメージ図





## 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）

---

- 重要な構成単位のご概念は廃止され、監査の作業を実施する構成単位※の決定の柔軟性の確保（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とする等）とともに（第5項及び第22項(1)）、適用指針において、決定に影響する要素の例示として、事業単位における資産、負債及び取引の規模並びに内容が含まれている（A51項）。

※構成単位－グループ監査における監査手続の計画及び実施を目的として、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をいう（第14項(2)）。（法人単位とならないケースも有）

- 構成単位における作業の範囲を適用指針に規定（A131項）
  - ① 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
  - ② 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
  - ③ 特定のリスク対応手続の実施を記載

## 品質管理への積極的な取組み（その他）

---

- グループ監査品質の管理と達成

グループ監査における監査品質を管理及び達成するため、監査基準報告書220「監査業務における品質管理」の要求事項（業務を実施するための十分かつ適切な資源、監査チームの指揮、監督及びその作業の査閲など）をグループ監査にどのように適用するかを明確化（第6項及びA11項）

※構成単位の監査人は、グループ監査における監査チームの一員である（第14項(3)）。

- 情報又は人へのアクセス制限

情報又は人へのアクセス制限がある場合の取扱いの明確化（第20項及び第21項）。さらに、アクセス制限の原因の例と解決策の例を記載（A38項からA44項）

- 重要性

現行の「構成単位の重要性の基準値」に代えて、構成単位の財務情報の監査手続を立案及び実施する際に適切な「構成単位の手続実施上の重要性」の決定を要求。また、合算リスク※に対応するため「グループの手続実施上の重要性」よりも低いことを要求（第35項）

※合算リスク－未修正の虚偽表示及び未発見の虚偽表示の合計が、財務諸表全体としての重要性の基準値を上回る可能性をいう。（第14項(1)）

## グループ監査基準の目的適合性の維持（適用範囲）

---

- 適用対象となる「グループ財務諸表」の定義を具体化し、個別財務諸表監査であっても複数の事業単位（例えば、支店又は部門）が存在する場合、グループ監査の対象になり得ることを明確化（第14項(11)）
  - ▶ 「グループ財務諸表」は連結プロセスを通じて複数の企業又は事業単位の財務情報を含んだものと定義
  - ▶ 連結プロセスは、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約する場合も含まれる。
- シェアード・サービス・センターや持分法適用会社の取扱いについても明確化（第3項及び第4項）

# グループ監査基準の目的適合性の維持（他の基準との連携）

---

- 特に以下の監査基準報告書を参照、又はそれらを拡充することで、他の全ての関連する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が明確化、強調されている（第1項）。
  - ▶ 重要な基礎となる監査基準報告書
    - 監査基準報告書220「監査業務における品質管理」
    - 監査基準報告書230「監査調書」
    - 監査基準報告書300「監査計画」
    - 監査基準報告書315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」
    - 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」
- このほか19報告書の監査基準報告書等を明示的に参照

# グループ監査基準の目的適合性の維持（監査調書）

- 監査基準報告書230「監査調書」に従い、以下の文書化を要求（第59項）
  1. 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
  2. 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虚偽表示をグループ監査人に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. 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（第30項(3)）
  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. 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（不正、関連当事者又は継続企業に関する事項を含む。）
  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、構成単位の監査人の発見事項・結論に対するグループ監査人の評価及び対応

## 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

---

- 以下を強化し、明確化している。
  - ▶ 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の重要性（第8項）
  - ▶ 独立性を含む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、A78項）

## 職業的懐疑心の重要性の強調

---

- 以下の事項を含め、グループ監査人の職業的専門家としての懐疑心を行行使することの重要性を強調（第9項）
  - ▶ 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（A16項）
  - ▶ 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、構成単位の監査人の実施した監査手続を含めて入手できたかどうかの評価（第51項）

# 構成単位の監査人の作業の妥当性の評価

---

- グループ監査人による、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の評価（第48項）
  - ▶ 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（構成単位の監査人が実施した監査結果等）についてのコミュニケーション（第45項）
  - ▶ 重要な事項についての討議・コミュニケーションの十分性の評価（第46項）
  - ▶ 追加的な構成単位の監査人の監査調書の査閲の必要性及びその範囲の判断（第47項）  
以下を考慮
    - (1) 構成単位の監査人が実施する作業の種類、時期及び範囲
    - (2) 構成単位の監査人の適性及び能力
    - (3) 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
  - ▶ グループ監査人による構成単位の監査人の作業の査閲は、構成単位の監査人の監査調書の査閲に限定されず、例えば、構成単位の監査人とのコミュニケーションを通じて実施されることも考えられる（A76項、A155項）。



## 適用の柔軟性（Scalability）への対応

---

- 改正監基報600は、例えば、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別、評価及び対応に重点を置くことにより、様々な状況に適用し、複雑性の異なるグループ監査に柔軟に対応可能としている（第10項）。
- 現行監基報600のように、重要な構成単位の財務情報に対して一律にリスク対応手続を求めるのではなく、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し、十分かつ適切な監査証拠を入手するために適切なアプローチをグループ監査人が決定する必要があることを強調（第37項）

## その他の改正ポイント（定義の変更）

---

- 「グループ監査人」の新設

現行監基報600の「グループ監査チーム」を廃止し、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。）を指す概念として「グループ監査人」を新設。グループ監査人は以下の責任を負うことが明示され、グループ監査人の責任及び重要性を強調（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

- 「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、グループ監査における監査チーム（監査基準報告書220第12項(4)※）の一員である点を明示（第14項(3)）

※個々の監査業務を実施する全ての社員等及び専門職員、並びに当該業務において監査手続を実施する他の全ての者から構成される。監査人の利用する外部の専門家（監査基準報告書620「専門家の業務の利用」第6項）は含まない。

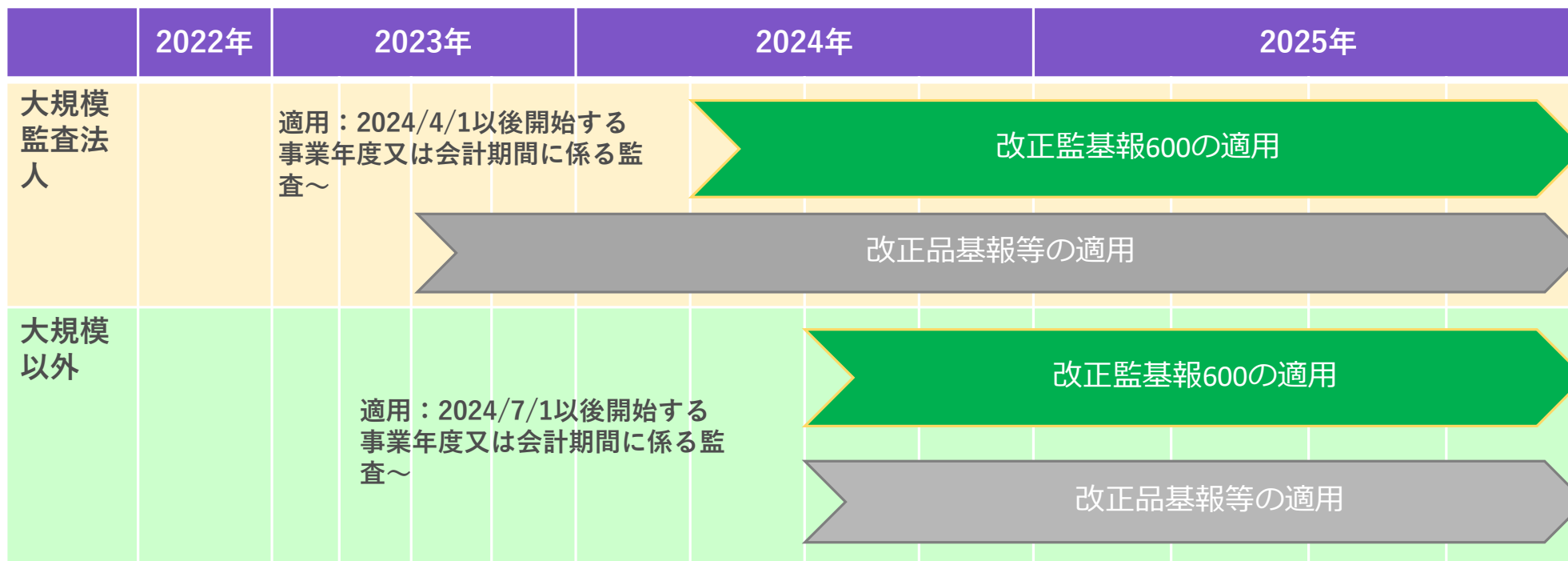
## その他の改正ポイント

---

- 構成単位の監査人からグループ監査人にコミュニケーションを求める事項  
構成単位の監査人が識別した構成単位の財務情報における未修正の虚偽表示に加え、修正済み虚偽表示を要求（第45項(5)）
- 構成単位の監査人が利用する専門家  
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、グループ監査人と構成単位の監査人が討議する場合もある旨を記載（A67項）

# 適用時期

- 改正監基報600は改正品基報等※の内容を前提としているため、改正監基報600を早期適用する場合、改正品基報等についても同時に適用することが必要（第12項）



（ご参考）ISA600（改訂）：2023年12月15日以後開始する事業年度のグループ財務諸表の監査から適用（早期適用も可）

※品質管理基準報告書第1号、第2号及び監査基準報告書220（2022年6月16日公表）

# 改訂前ISA600からある内容で新たに訳出したもの

---

- 「グループ監査責任者が監査契約を辞退する又は解除することを禁止する法令」(A46項)に関する規定の訳出
  - ▶ 日本においては該当する法令は確認されていないものの、リファードワークにて構成単位の監査人となる場合に影響する可能性への対応及び理解促進に意義があるため
- 「結合財務諸表(Combined Financial Statements)」(第14項)の訳出
  - ▶ 実例として結合財務諸表を使用するケースは見つからなかったものの、IFRS適用企業が増えてきていることを踏まえると、今後結合財務諸表の作成が求められるケースに備えるため

## 新起草方針の適用①

---

報告書の形式について改正監基報600についても以下の対応を実施している（2022年6月公表された改正品基報等と同様）。

- 項番についてはISAと整合させる。なお、我が国の法令等を優先して適用しない項番については欠番とする。
  - ▶ 欠番とする項番はなし

## 新起草方針の適用②

---

- 我が国独自に設けられた項番については「JP」を挿入する。さらに、「監査における不正リスク対応基準」として設けた項番については「F」を挿入し、ISAとの差異を明確にする。
  - ▶ JP項としては、構成単位の監査においても内部監査人が構成単位の監査人を直接補助することがないようにするため（監基報610のA4-1項）、海外の構成単位の監査人とコミュニケーションを行うことが必要になることがある旨を注意喚起（A60-2JP項）
  - ▶ 現行監基報600において「監査における不正リスク対応基準」として設けた項目については、ISA600（改訂）において追加された項目を除き、改正監基報600においても我が国独自に設けた項目として追記している（F31-2JP項、F32-2JP項、FA106-2JP項、FA144-2JP項、FA163-2JP項）。





## 3. その他

---

### <周知活動>

- 2023年2月1日（水）10:00～11:40  
春季全国研修会において改正監基報600について解説予定

### <適合修正>

- 2023年1月 監基報910「中間監査」の改正（公開草案）の公表  
（2023年1月31日までコメントを募集）
- 2023年2月下旬 監基報910の確定版の公表予定

●● 信頼の力を未来へ  
jicpa

◆ 日本公認会計士協会