

# 23年12月向け「短答上級講座」「短答3倍速講座」 監査論 改正後グループ監査 補足資料

この度はLEC公認会計士講座をご利用頂き、誠に有難うございます。

2023年12月向け「短答上級講座(EA/B23137)」「短答3倍速講座(EB23316)」の監査論を受講中の皆様へご連絡いたします。

改正後のグループ監査について、全体像を把握したいとのご要望がありましたので、PDFのみのご提供となりますが、補足資料としてこちらをご活用いただければ幸いです。

何卒よろしくお願ひ申し上げます。





 用語解説


 ランク B

## ★1 グループ財務諸表


複数の企業又は事業単位の財務情報を含む、以下の連結プロセスを通じて作成された財務諸表をいう(監基報600第14項(11))。

- ① 連結又は持分法による会計処理
- ② 親会社を有しないが共通の支配下にある、又は共通の経営者の下にある企業又は事業単位の財務情報に係る結合財務諸表の表示
- ③ 企業又は事業単位(例えば、支店又は部門)に関する財務情報の集計


なお、グループとは、グループ財務諸表が作成される報告主体をいい、グループ経営者とは、グループ財務諸表の作成に責任を有する経営者をいう(監基報600第14項(6)(12))。

 ワンポイント

★2 例えば、遠方にある事業所の棚卸資産の実地棚卸の立会、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、監基報600が適用されることがある(監基報600第3項)。

 ワンポイント

★3 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(監基報600第14項(3))。構成単位の監査人は、グループ監査人と同じ監査事務所の者や、同一ネットワーク・ファームの監査事務所のある場合もあるが、同一ネットワーク・ファームではない監査事務所のある場合もある(監基報600のA21項)。

2 グループ監査 

連結プロセスを通じて作成され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、グループ財務諸表★1という。連結財務諸表のほか、支店・部門等の財務情報を集計した財務諸表等も、グループ財務諸表に該当する(監基報600第2項、第14項(11))。

グループ財務諸表の監査を、グループ監査という(監基報600第14項(7))。

監基報600「グループ監査における特別な考慮事項」は、グループ監査に関して特に考慮すべき事項を規定した指針であるが、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も、必要に応じて適用されることがある★2(監基報600第3項)。

## (1) 定義(監基報600第14項(2)(3)(8)(10)、監基報220第12項(1))

グループ監査人	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。)
グループ監査責任者	グループ財務諸表の監査業務とその実施及びグループ財務諸表について発行する監査報告書に対して責任を負う者
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
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の作業を実施する監査人★3

## (2) 総論（グループ監査の特徴）

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方法を決定し、職業的専門家としての判断を行使して、監査の作業を実施する構成単位を決定する（監基報600第5項）。

グループ監査では、グループ監査人が、構成単位の監査人に情報を提供させ、又は監査の作業を実施させることがある。構成単位の監査人の関与の内容、時期及び範囲の決定は、グループ監査人が行う（監基報600第6項、第7項）。

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る。したがって、グループ監査責任者又はグループ監査人が、構成単位の監査人の作業に十分かつ適切に関与すること、グループ監査人と構成単位の監査人とが双方向でコミュニケーションを行うことが重要となる（監基報600第8項）。

構成単位の監査人が関与する場合であっても、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。そのため、グループ財務諸表に対する監査報告書では、原則として構成単位の監査人の利用に関して言及してはならない（監基報600第53項、A157項）。

### 🍷 ワンポイント

★4 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などには、グループ監査責任者が単独で対処することは不可能又は現実的ではないことがある。そのため、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又は業務の立案や実施を割り当てることができる。ただし、そのような場合でも、グループ監査責任者が監査業務の品質の管理と達成に対する全体的な責任を負うことに変わりはない（監基報600のA29項）。

### 🍷 ワンポイント

★5 例えば、構成単位の情報、構成単位の経営者やガバナンスに責任を有する者又は構成単位の監査人へのグループ監査人のアクセスが制限されたり、構成単位の財務情報に対して実施する作業が制限されたりした場合には、グループ財務諸表に対する監査報告書において監査範囲の制約として取り扱う可能性がある（監基報600のA36項、A45項）。

### 🍷 ワンポイント

★6 グループ経営者によって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、再検討しなければならない場合がある（監基報600のA44項）。

## (3) グループ監査における品質の管理と達成に対する責任

グループ監査責任者は、グループ監査業務の全体的な品質の管理と達成に対する責任を負う★4。グループ監査責任者は、以下を実施しなければならない（監基報600第16項）。

- ・ 監査チームメンバーに期待される行動を強く意識付けるグループ監査業務の環境を整備する責任を負うこと。
- ・ 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、構成単位の監査人の作業を含め、グループ監査業務の全過程を通じて十分かつ適切に関与すること。

## (4) グループ監査業務の契約の新規の締結又は更新

グループ監査業務の契約の新規の締結又は更新の前に、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できると合理的に見込めるかどうかを判断しなければならない（監基報600第17項）。

グループ監査業務の契約を新規に締結又は更新した後に、十分かつ適切な監査証拠を入手できないとグループ監査責任者が結論付けた場合、グループ監査責任者は、グループ監査に対して発生し得る影響を検討しなければならない★5（監基報600第18項）。

グループ監査責任者は、グループ経営者の管理が及ばないために、グループ経営者が情報へのアクセス又はグループ内の者への制限のないアクセスを監査チームに提供できないと結論付けた場合、グループ監査に対して発生し得る影響を検討しなければならない★5（監基報600第20項）。

グループ監査責任者は、グループ経営者によって課される制限★6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ず、かつ、それによって見込まれる影響がグループ財務諸表に対する意見を表明しないことにつながると判断した場合、以下のいずれかを実施しなければならない（監基報600第21項）。

- ・ 初年度監査の場合、当該監査業務を受嘱しないこと。継続監査の場合、適用法令上で解除可能なときは、当該監査契約を解除すること。
- ・ 法令により監査契約の辞退が禁止されている場合又は監査契約の解除が他の理由により不可能な場合、グループ財務諸表の監査を可能な範囲で実施した上で、グループ財務諸表に関する意見を表明しないこと。

## (5) グループ監査の基本的な方針及び詳細な監査計画

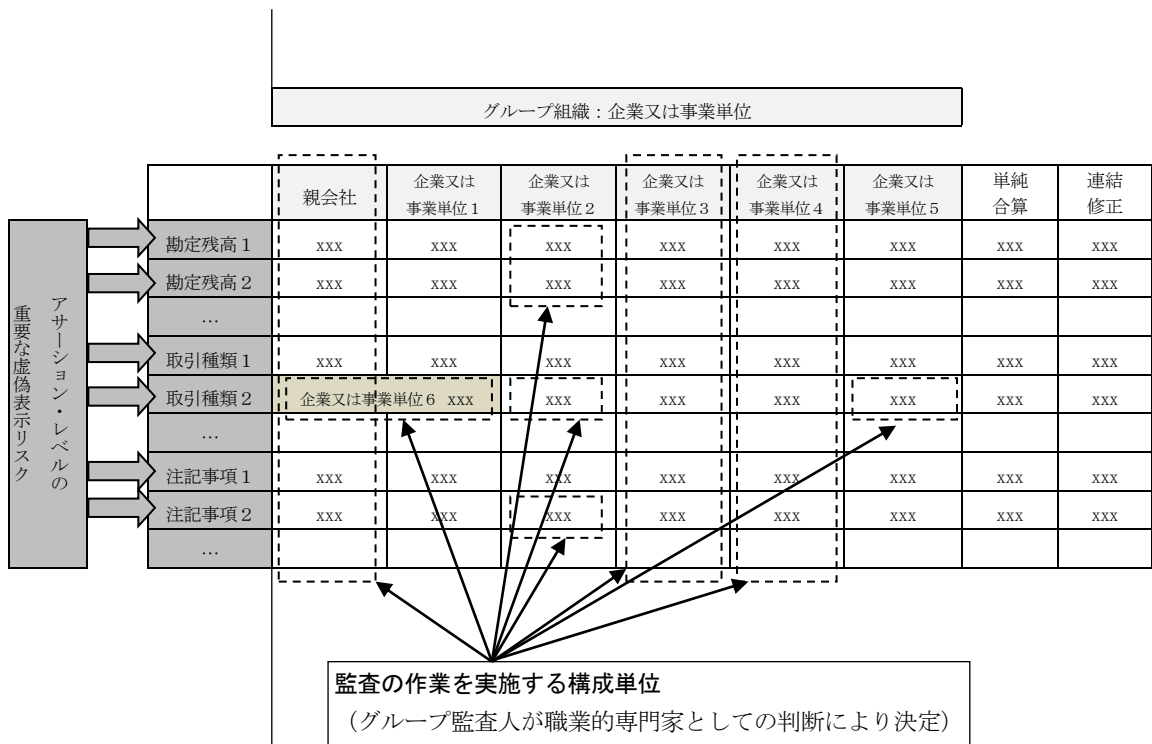
グループ監査人は、グループ監査の基本的な方針を策定し、その詳細な監査計画を作成し、また必要に応じて見直さなければならない。その際、グループ監査人は、以下の事項を決定しなければならない（監基報600第22項）。

- ① 監査の作業を実施する構成単位
- ② 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の実施に必要な資源

上記の決定はいずれもグループ監査人の職業的専門家としての判断に係る事項であり、決定方法が画一的に規定されているわけではない（監基報600のA51項、A52項）。

グループ監査人が、監査の作業を実施する構成単位を決定する際には、例えば以下のような事項が影響を与える（監基報600のA51項）。

- ・ 構成単位に関連してグループ財務諸表におけるアサーション・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、例えば、以下のよう  
な事象や状況の内容
  - 新しく設立された、又は買収された企業又は事業単位
  - 重要な変化が生じた企業又は事業単位
  - 関連当事者との重要な取引
  - 通常取引過程から外れた重要な取引
  - グループ・レベルのリスク評価手続として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おける重要な取引種類、勘定残高又は注記事項の構成単位にわたる分散の程度。グループ財務諸表に対する企業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についても考慮する。
- ・ グループ財務諸表における全ての重要な取引種類、勘定残高又は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めるかどうか。
- ・ 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
- ・ グループにわたり共通化された内部統制の内容及び範囲、並びにグループにおける財務報告に関連する活動の集約化の程度及びその方法



**ワンポイント**

★7 例えば、あるグループが、類似する事業特性を有しており、同一の所在地域において、同一の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複数の法人を有している場合、グループ監査人は、これらの複数の法人を一つの構成単位として取り扱うと判断する場合があります（監基報600のA7項）。

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、グループ監査人が決定するものであり、法人単位ではない場合もある。状況に応じ、複数の法人をまとめて一つの構成単位として取り扱う場合★7や、グループ内の複数の企業又は事業単位に適用される活動又はプロセスを集約化したシェアード・サービス・センターを構成単位として取り扱う場合もある（監基報600のA7項、A8項）。

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。構成単位の監査人が監査の全ての段階に関与することも多いが、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<sup>★8</sup>（監基報600のA54項）。

グループ監査責任者は、グループ監査の基本的な方針の策定及び詳細な監査計画の作成に当たって、**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**（監基報600第23項）。

構成単位の監査人を関与させる場合、グループ監査責任者は以下の事項について責任を負わなければならない（監基報600第25項）。

- ・ グループ監査業務の内容と状況を考慮して、適用される**職業倫理に関する規定を構成単位の監査人に認識させること**。
- ・ グループ監査業務に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が理解しており、また遵守しているかどうかについて確認すること**。

構成単位の監査人を関与させる場合、グループ監査責任者は以下を実施しなければならない（監基報600第26項）。

- ・ 構成単位の監査人が、構成単位において監査手続を実施するために割り当てられた十分な時間を含む、**適性及び適切な能力を有しているかどうかを判断すること<sup>★9</sup>**。
- ・ 構成単位の監査人に関するモニタリング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又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、当該情報と上記の判断との関連性を判断すること。

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ることなく、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**（監基報600第27項、第23項～第26項）。

- ・ 構成単位の監査人が、グループ監査業務に適用される独立性を含む**職業倫理に関する規定を遵守していない場合**
- ・ グループ監査責任者が、以下の事項について**重大な懸念<sup>★10</sup>を抱いている場合**
  - － 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
  - － 構成単位の監査人が職業倫理に関する規定を理解し遵守しているかどうか
  - － 構成単位の監査人が適性及び適切な能力を有しているかどうか

### ワンポイント

★8 構成単位の監査人は、監査の各段階に関与する場合があります。リスク評価手続や、評価した重要な虚偽表示リスクに対応する手続を立案又は実施することがある（監基報600のA53項）。

監査責任者と監査チームの主要メンバーは、監査計画の策定に参画する必要がある（監基報300第4項）。したがって、構成単位の監査人が関与する場合において、構成単位の監査人のうち一人又は複数のメンバーが監査チームの主要メンバーであるならば、グループ監査計画に参画する（監基報600のA55項）。

### ワンポイント

★9 構成単位の監査人が適性及び適切な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（監基報600のA63項）。

### ワンポイント

★10 重大な懸念とは、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をいう。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（例えば、業界特有の知識の不足）や、構成単位の監査人が、十分に監督される環境下で業務を実施しているわけではないという事実に関する重大ではない懸念については、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、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したりすることによって、克服できる場合がある（監基報600のA71項）。



### ワンポイント

★11 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調整されることがある。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、構成単位の監査人への指揮及び監督の範囲の拡大と、構成単位の監査人の監査調書のより詳細な査閲が適切となることがある（監基報600のA75項）。

グループ監査責任者は、以下を考慮して、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わなければならない★11（監基報600第28項）。

- ・ 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識別された特別な検討を必要とするリスク
- ・ 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

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する責任を果たす方法は様々であり、例えば以下の方法がある（監基報600のA76項）。

- ・ グループ監査の全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、論点、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を直接に、又は遠隔で査閲すること。
- ・ 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やその他の重要な協議に参加すること。

ただし、グループ監査責任者は、監査業務の適切な時点で、グループ監査に関連する以下の監査調書を査閲しなければならない（監基報600のA77項）。

- ・ 重要な事項
- ・ 監査の実施中に識別された、専門性が高く、判断に困難が伴う事項や見解が定まっていない事項を含む重要な判断並びに到達した結論
- ・ 監査責任者が職業的専門家として監査責任者の責任に関連すると判断したその他の事項

### ワンポイント

★12 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、必ずしも書面又は電磁的記録によるとは限らない（監基報600のA83項）。

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それぞれの責任並びにグループ監査人の期待について、構成単位の監査人とコミュニケーション★12を行わなければならない（監基報600第29項）。

## (6) 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

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（監基報600第30項）。

- ・ **グループ及びグループ環境。** これには以下を含む。
  - ① グループの組織構造及びビジネスモデル
  - ② グループの企業及び事業単位に影響を及ぼす規制等の要因
  - ③ 企業又は事業単位の業績を評価するために企業内外で使用される測定指標★<sup>13</sup>
- ・ **適用される財務報告の枠組み及びグループ全体における会計方針と実務との一貫性**
- ・ **グループの内部統制システム。** これには以下を含む。
  - 共通化された内部統制の程度及び範囲★<sup>14</sup>
  - グループが財務報告に関連する活動を集約化しているかどうか、及び集約化している場合にはその方法★<sup>14</sup>
  - グループの連結プロセス（該当する場合にはサブグループ★<sup>15</sup>の連結プロセスを含む。）及び連結修正
  - 情報システム及びグループの内部統制システムのその他の構成要素において、グループ財務諸表の作成を支援する重要な事項及び関連する財務報告責任について、グループ経営者が企業又は事業単位の経営者に伝達する方法★<sup>16</sup>

グループ監査人は、構成単位の監査人と以下の事項について適時にコミュニケーションを行わなければならない（監基報600第31項）。

- ・ 構成単位の監査人によるグループ監査目的で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決定した事項
- ・ 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と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
- ・ 構成単位の監査人の作業に関連する、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、グループの継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況

グループ監査人は、構成単位の監査人に対して、以下の事項について適時にコミュニケーションを行うよう要請しなければならない（監基報600第32項）。

- ・ 不正か誤謬かを問わず、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
- ・ グループ経営者又はグループ監査人によって従来は識別されていない関連当事者との関係
- ・ 構成単位の監査人によって識別された、グループの継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況

### ワンポイント

★13 業績評価の指標を理解することにより、重要な虚偽表示が生じやすい領域（例えば、一定の業績評価の指標を達成するという構成単位の経営者へのプレッシャーによるもの）や、グループの財務報告プロセスに係る内部統制を識別することに役立つ場合がある（監基報600のA95項）。

### ワンポイント

★14 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内部統制をデザインする場合がある（監基報600のA96項）。また、グループ経営者は、財務報告に関連する活動の一部を集約化することができる。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などが相当する（監基報600のA100項）。

### 用語解説

#### ★15 サブグループ

グループの中の一つの企業又は事業単位が、包含する企業又は事業単位の財務情報を含めた自身のグループの財務諸表を作成している場合がある（監基報600のA3項）。その場合における、当該下位グループをサブグループと呼ぶ。

### ワンポイント

★16 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、グループ内の企業又は事業単位に対して決算指示書を送付する、又はグループ全体に共通する方針を定めている場合がある。グループ経営者の決算指示を理解することが、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に影響を与える場合がある。例えば、不適切な決算指示は、取引が誤って記録又は処理されたり、会計方針が誤って適用されたりするリスクによって、虚偽表示の発生可能性を高める場合がある（監基報600のA104項）。

### ワンポイント

★17 グループ監査人は、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多い。これは、構成単位の監査人には企業又は事業単位に関する直接的な知識及び経験があり、事業活動とそれに関連するリスク及び企業又は事業単位でグループ財務諸表における重要な虚偽表示リスクが生じ得る領域を理解する上で役立つことが多いからである（監基報600のA109項）。

ただし、リスク評価手続に構成単位の監査人を関与させる場合でも、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の識別及び評価に対する十分な基礎を得られるよう、グループ及びグループ環境、適用される財務報告の枠組み並びにグループの内部統制システムについて理解することに引き続き責任を負う（監基報600のA114項）。

### ワンポイント

★18 監査手続が実施される構成単位に対して、取引種類、勘定残高又は注記事項ごとに構成単位の手続実施上の重要性を決定することは要求されない。

ただし、グループの特定の状況において、グループ財務諸表全体としての重要性の基準値よりも低い金額の虚偽表示がグループ財務諸表の利用者が行う経済的意思決定に影響す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ある場合には、その特定の取引種類、勘定残高又は注記事項に適用される重要性の基準値を決定することが求められる。そのような状況において、グループ監査人は、その特定の取引種類、勘定残高又は注記事項に関して、通常の構成単位の手続実施上の重要性よりも低い金額の構成単位の手続実施上の重要性を決定することが適切であるかどうかを検討する必要がある（監基報600のA117項）。

### ワンポイント

★19 構成単位の監査人が有する知識を考慮し、グループ監査人は、構成単位の手続実施上の重要性を決定する際に、構成単位の監査人を関与させる場合がある（監基報600のA122項）。

## (7) 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

グループ監査人は、連結プロセスを含む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（監基報600第33項）。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のための適切な基礎を提供しているかどうかを評価しなければならない★17（監基報600第34項）。

## (8) グループ監査における重要性

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構成単位ごとに細分化されている場合、監査手続を計画及び実施するために、以下の事項を決定しなければならない（監基報600第35項）。

- ① 構成単位の手続実施上の重要性★18
- ② 構成単位の財務情報において識別された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金額の基準値

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なければならない。

合算リスクとは、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をいう（監基報600第14項(1)）。合算リスクは、全ての財務諸表監査に存在するが、グループ監査においては、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いため、合算リスクを理解し対応することが特に重要である。一般的に、個別に監査手続が実施される構成単位が増加するほど合算リスクは高まる（監基報600のA19項）。

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。また、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と一致する必要はなく、それを超える場合もある（監基報600のA116項）。

構成単位の手続実施上の重要性は、グループ監査人が、職業的専門家としての判断により決定する★19。構成単位全体で細分化の程度が高くなる場合、合算リスクに対応するためには、通常、構成単位の手続実施上の重要性を低くすることが適切である。ただし、一つの構成単位の財務情報がグループ財務諸表の大部分を占めている場合などには、合算リスクが低いことを理由に、構成単位の手続実施上の重要性がグループ・レベルの手続実施上の重要性に近い金額に設定されることがある（監基報600のA118項、A119項）。

構成単位の財務情報において識別された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金額の基準値は、グループ財務諸表にとって明らかに僅少と考えられる金額を超えてはならない（監基報600第35項(2)）。

グループ監査人は、①及び②の金額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★<sup>20</sup>（監基報600第36項）。

### (9) グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクへの対応

グループ監査人は、リスク対応手続を実施する構成単位及びその構成単位で実施する作業の種類、時期及び範囲の決定を含む、実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲に責任を負わなければならない★<sup>21</sup>★<sup>22</sup>（監基報600第37項）。

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、構成単位において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る。この場合において、それぞれの作業について構成単位の監査人を関与させることがある（監基報600の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

上記①のアプローチを採る場合の例（監基報600のA133項）

- ・ 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、構成単位の財務情報の全部又は重要な割合について、監査証拠を入手する必要がある場合
- ・ 構成単位に存在する事象又は状況に起因して、グループ財務諸表において広範に重要な虚偽表示リスクが存在しており、そのことが、グループの継続企業の前提に関するグループ経営者の評価に対するグループ監査人の検討に関連する場合

上記②のアプローチを採る場合の例（監基報600のA134項）

- ・ ある構成単位において、事業活動が限定されているもののグループの土地及び建物の重要な部分を保有している場合や、重要な税金残高を計上している場合

上記③のアプローチを採る場合の例（監基報600のA135項）

- ・ グループ監査人が、取引種類、勘定残高又は注記事項を集約的に検証し、構成単位の監査人には、その構成単位における特定のリスク対応手続（構成単位の国又は地域における訴訟事件等の評価、資産の実在性等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

個別には重要ではないが集計するとグループ財務諸表にとって重要となる財務情報を有する多数の構成単位によって、グループが構成されることがある。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においては、リスク対応手続を計画及び実施するに当たって、グループ監査人に追加の検討が必要となる場合がある★<sup>23</sup>（監基報600のA128項）。

#### ワンポイント

★<sup>20</sup> 構成単位の手続実施上の重要性は、少なくとも構成単位の財務情報における虚偽表示の内容、頻度及び影響の度合いに関する想定に基づく部分がある。したがって、構成単位の監査人によって識別された虚偽表示の数と影響の度合いが想定を超える場合、構成単位の監査人とグループ監査人との間の継続的なコミュニケーションが特に重要となる（監基報600のA123項）。

#### ワンポイント


★<sup>21</sup> 一つ又は複数の重要な取引種類、勘定残高又は注記事項についてリスク対応手続を一括して実施することによって、評価した重要な虚偽表示のリスクに対応する監査証拠が得られる場合には、リスク対応手続を集約的に立案及び実施することがある。例えば、グループ全体の収益取引に関する会計記録が集中的に維持される場合（シェアード・サービス・センターの場合）が挙げられる（監基報600のA124項）。

#### ワンポイント

★<sup>22</sup> 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する実証手続の種類、時期及び範囲を決定するに当たり、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ことがある。この場合、構成単位の監査人が、運用評価手続の立案及び実施に関与することがある（監基報600のA137項）。

#### ワンポイント

★<sup>23</sup> 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、共通化された内部統制の対象となっており、また、適切な情報にアクセスできる場合、これらに対して集約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入手できることがある。このリスク対応手続には、分析的実証手続が含まれることもある（監基報600のA129項）。

 ワンポイント

★24 構成単位の監査人がサブグループの連結プロセス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、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の内容及び範囲を決定しなければならない（監基報600第43項）。

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重要な虚偽表示リスクに対応するためのリスク対応手続を立案し実施する責任を負わなければならない★24。これには以下を含めなければならない（監基報600第38項）。

- ・ 適用される財務報告の枠組みの要求事項に従って、また、該当する場合には、サブグループの連結プロセスに対するリスク対応手続の立案と実施のために、全ての企業及び事業単位がグループ財務諸表に含まれているかどうかを評価すること
- ・ 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こと
- ・ 連結プロセスにおける経営者の判断が、経営者の偏向が存在する兆候を示していないかどうかを評価すること。
- ・ 連結プロセスから生じる不正による重要な虚偽表示リスクに対応すること。

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、グループ監査人は、グループ監査人又は構成単位の監査人がグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクへの対応の立案に関連すると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（監基報600第41項）。

グループ財務諸表における重要な虚偽表示リスクが高いと評価された領域又は特別な検討を必要とするリスクについて、実施するリスク対応手続を構成単位の監査人が決定している場合、グループ監査人は、そ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（監基報600第42項）。

## (10) 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

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コミュニケーションを行うよう要請しなければならない。コミュニケーションを行う事項には、以下を含めなければならない（監基報600第45項）。

- ・ 構成単位の監査人が監査手続の実施を依頼された財務情報の特定
- ・ 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。
- ・ 構成単位の監査人が、グループ監査業務に適用される独立性を含む職業倫理に関する規定を遵守したかどうか。
- ・ 違法行為に関する情報
- ・ 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、(8)②の基準値を上回るもの**<sup>★25</sup>
- ・ 経営者の偏向が存在する兆候
- ・ 実施した監査手続において識別された内部統制システムの不備に関する説明
- ・ 以下の不正又は不正の疑い
  - － 構成単位の経営者によるもの
  - － 構成単位においてグループの内部統制システムに重要な役割を果たしている従業員によるもの
  - － 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は、上記以外の者によるもの
- ・ 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な事項
- ・ グループ監査に関連する、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であると判断するその他の事項
- ・ 構成単位の監査人の発見事項又は結論

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、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しなければならない（監基報600第46項(1)）。

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しなければならない。コミュニケーションがグループ監査人の目的に対し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考慮しなければならない<sup>★26</sup>（監基報600第46項(2)）。

 **ワンポイント**

★25 構成単位の財務情報の虚偽表示のうち、修正済みのものもコミュニケーションの対象となることに留意する。構成単位の財務情報に修正済み及び未修正の虚偽表示がある場合、グループ監査人は、広範囲に影響を及ぼす内部統制の不備が存在するかもしれないと考える場合がある。また、識別した修正済み又は未修正の虚偽表示の件数が予想よりも多いことは、未発見の虚偽表示リスクがより高いことを示唆している場合があり、この結果、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の実施が必要であるという結論に至る場合がある（監基報600のA145項）。

 **ワンポイント**

★26 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がグループ監査人の目的に照らして十分ではないと判断した場合、例えば、以下を考慮する場合がある（監基報600のA147項）。

- ・ 追加的な協議又は会議等を通じて、構成単位の監査人から追加的な情報を入手できるかどうか。
- ・ 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。
- ・ 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の懸念があるかどうか。

### ワンポイント

★27 グループ監査人が、追加的に構成単位の監査人の監査調書を査閲するかどうか、及びその範囲の判断にあたっては、以下を考慮しなければならない（監基報600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
- ・ 構成単位の監査人への指揮、監督及びその作業の査閲

グループ監査人は、構成単位の監査人の作業を査閲したうえで、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、及びその範囲を判断しなければならない★27（監基報600第47項）。

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又はグループ監査人のいずれが実施すべきかを決定しなければならない（監基報600第48項）。

#### (11) グループ財務諸表に対する監査報告

グループ監査人は、構成単位の監査人が実施した作業を含め、実施した監査手続からグループ財務諸表の監査意見の基礎となる十分かつ適切な監査証拠が入手されたかどうかを評価しなければならない（監基報600第51項）。

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場合又は構成単位の監査人からコミュニケーションが行われた場合のいずれも含む。）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（監基報600第52項）。

グループ財務諸表に対する監査報告書は、法令により義務付けられていない限り、構成単位の監査人の利用に関して言及してはならない（監基報600第53項）。

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（監基報600のA157項）。グループ財務諸表の監査意見について、グループ監査責任者と構成単位の監査人とが責任を分担するわけではないため、グループ財務諸表に対する監査報告書において構成単位の監査人の利用に関して言及することは無意味である。また、グループ財務諸表に対する監査報告書において構成単位の監査人の利用に関して言及をすると、利害関係者に対して、構成単位の監査人と責任分担があるかのような誤解を与えるおそれがあり、むしろ有害であるとも言える。したがって、グループ財務諸表に対する監査報告書では、原則として、構成単位の監査人の利用に関して言及してはならないものとされている。

ただし、構成単位の財務情報に関して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ために、グループ監査人が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」又は「意見不表明の根拠」の区分において、監査証拠が入手できない理由を記載することが求められており、状況によっては、当該理由を適切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★28。このような場合に、当該区分において構成単位の監査人に関して言及することは認められる（監基報600のA158項）。

### ワンポイント

★28 例えば、構成単位の経営者の管理の及ばない状況により、構成単位の監査人が構成単位の財務情報に対して要請された作業を実施又は完了できない場合などが想定される（監基報600のA158項）。

また、法令により、グループ財務諸表に対する監査報告書において構成単位の監査人の利用に関して言及が義務付けられている場合には、監査報告書において、当該言及がグループ監査責任者又はグループ監査責任者の監査事務所のグループ財務諸表の監査意見に対する責任を軽減しない旨を記載しなければならない（監基報600第53項）。

### （12）グループ経営者等とのコミュニケーション

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、グループ経営者とコミュニケーションを行わなければならない（監基報600第54項）。

グループ監査人は、不正を識別した場合、構成単位の監査人から不正について報告された場合又は不正が存在する可能性があることを示す情報入手した場合、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、適時に適切な階層のグループ経営者とこれらの事項についてコミュニケーションを行わなければならない（監基報600第55項）。

構成単位の監査人は、法令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可能性がある事項<sup>★29</sup>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グループ経営者に依頼しなければならない<sup>★30</sup>（監基報600第56項）。

グループ監査人は、監査基準報告書260「監査役等とのコミュニケーション」及び他の監査基準報告書によって要求されるものに加えて、以下の事項についてグループ・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（監基報600第57項）。

- ・ グループの構成単位において実施する作業及び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内容の概要
- ・ 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による当該懸念への対処方法
- ・ グループ監査の範囲に関する制約（例えば、人や情報へのアクセス制限に関する重要な事項）
- ・ 以下の不正又は不正の疑い
  - － グループ経営者による不正又は不正の疑い
  - － 構成単位の経営者による不正又は不正の疑い
  - － グループの内部統制システムに重要な役割を担っている従業員による不正又は不正の疑い
  - － 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

#### ワンポイント

★29 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事項で、（グループ経営者は把握しているが）構成単位の経営者が把握していない事項の例として、以下のものがある。

（監基報600のA161項）

- ・ 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

#### ワンポイント

★30 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達することを拒否した場合、グループ監査人は、グループ・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、グループ監査人は、法律上の、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す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検討しなければならない（監基報600第56項）。



### ワンポイント

★31 識別された不備が単独で、又は複数組み合わせる重要な不備となるかどうかを判断する責任は、グループ監査人が負う。ただし、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見解を求める場合がある（監基報600のA165項）。

監査基準報告書265「内部統制の不備に関するコミュニケーション」を適用するに当たり、グループ監査人は、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・ガバナンスに責任を有する者又はグループ経営者に報告する必要があるかどうかを判断しなければならない。この判断に当たり、グループ監査人は、構成単位の監査人によって識別され、グループ監査人とコミュニケーションが行われた内部統制の不備を考慮しなければならない

★31（監基報600第58項）。

### (13) グループ監査業務の監査調書

グループ監査において、グループ監査人は、以下の事項を監査調書に記載しなければならない（監基報600第59項）。

- ・ 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
- ・ 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
- ・ 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
- ・ 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
- ・ 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
- ・ 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、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
- ・ 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
- ・ 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

グループ監査の監査調書は、以下から構成される（監基報600のA168項）。

- ・ グループ監査人の監査ファイルに綴じ込まれる文書
- ・ グループ監査の目的で構成単位の監査人が実施した作業に関連する各構成単位の監査人の監査ファイルに綴じ込まれる別個の文書（すなわち、構成単位の監査人の監査調書）

### ワンポイント

★32 ただし、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、グループ監査人は、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文書を要約し、複製し、又は複写を保存する場合がある（監基報600のA176項）。

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ない★32（監基報600のA176項）。