監査基準委員会報告書600

グループ監査

平成２３年　１２月　２２日
日本公認会計士協会
監査基準委員会
（報告書：第４１号）

項番号

Ⅰ　本報告書の範囲及び目的
１．本報告書の範囲 1
２．本報告書の目的 7
３．定義 8
Ⅱ　要求事項
１．責任 10
２．監査契約の新規の締結及び更新 11
３．監査の基本的な方針及び詳細な監査計画 14
４．グループ全体、構成単位及びこれらの環境の理解 16
５．構成単位の監査人に関する理解 18
６．重要性 20
７．評価したリスクへの対応 23
(1) 構成単位の財務情報について実施する作業の種類の決定 25
(2) 構成単位の監査人が実施する作業への関与 29
８．連結プロセス 31
９．後発事象 37
10．構成単位の監査人とのコミュニケーション 39
11．入手した監査証拠の十分性及び適切性の評価
(1) 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..... 41
(2) 監査証拠の十分性及び適切性 43
12．グループ経営者及びグループ統治責任者とのコミュニケーション
(1) グループ経営者とのコミュニケーション 45
(2) グループ統治責任者とのコミュニケーション 48
13．監査調書 49
Ⅲ　適用指針
１．法令、規則又はその他の理由により監査対象となる構成単位 A1
２．定義
(1) 構成単位 A2
(2) 重要な構成単位 A5
(3) 構成単位の監査人 A7
３．責任 A8
４．監査契約の新規の締結及び更新

(1) 監査契約の新規の締結及び更新に当たっての理解 A10
(2) 十分かつ適切な監査証拠の入手可能性 A13
(3) 情報の入手可能性 A14
(4) 監査業務の契約条件 A18
５．監査の基本的な方針及び詳細な監査計画 A20
６．グループ全体、構成単位及びこれらの環境の理解
(1) グループ監査チームが理解する事項 A21
(2) グループ経営者が構成単位に送付する決算指示書 A22
(3) 不正 A25
(4) グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスク（不正リスクを含む。）に関するグループ監査チームと構成単位の監査人との討議 A26
(5) リスク要因 A28
(6) リスク評価 A29
７．構成単位の監査人に関する理解 A30
(1) 構成単位の監査人を理解するためのグループ監査チームの手続及び監査証拠の入手方法 A31
(2) グループ財務諸表の監査に関連する職業倫理に関する規定 A35
(3) 構成単位の監査人の職業的専門家としての能力 A36
(4) 構成単位の監査人に関するグループ監査チームの理解 A37
８．重要性 A40
９．評価したリスクへの対応
(1) 構成単位の財務情報に対して実施する作業の種類の決定 A45
(2) 構成単位の監査人が実施する作業への関与 A52
10．連結プロセス
連結のための修正及び組替 A54
11．構成単位の監査人とのコミュニケーション A55
12．入手した監査証拠の十分性及び適切性の評価
(1) 構成単位の監査人の監査調書の査閲 A59
(2) 監査証拠の十分性及び適切性 A60
13．グループ経営者及びグループ統治責任者とのコミュニケーション
(1) グループ経営者とのコミュニケーション A62
(2) グループ統治責任者とのコミュニケーション A64
Ⅳ　適用

付録１　グループ監査チームが理解する事項の例示
付録２　グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクを示唆する状況又は事象の例示
付録３　構成単位の監査人の受領を確かめる文書の例示
付録４　グループ監査チームが構成単位の財務情報に関して実施する作業の種類を決定する際に、構成単位のグループにおける重要性がどのような影響を与えるか
付録５　グループ監査チームが構成単位の監査人へ伝達する事項

《Ⅰ　本報告書の範囲及び目的》

《１．本報告書の範囲》

１．本報告書は、構成単位の監査人を関与させる場合に特に考慮すべき事項を中心に、グループ監査に関する実務上の指針を提供するものである。グループ監査とは、複数の構成単位からなるグループが作成する財務諸表に対する監査のことであり、連結財務諸表の監査がこれに該当するほか、個別財務諸表が複数の構成単位から作成される場合（例えば、本店、支店でそれぞれ財務情報を作成している場合）も該当する。

２．さらに、本報告書は、グループ監査の他にも、単一の構成単位から作成される財務諸表の監査において他の監査人を関与させる場合に、必要に応じて適用されることがある。例えば、遠方にある事業所の棚卸資産の実地棚卸の立会又は固定資産の実査に他の監査人を関与させる場合である。

３．グループ財務諸表に含まれる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、構成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。グループ監査チームは、グループ財務諸表の監査における監査証拠の入手に当たり、構成単位の財務諸表の法定監査等において監査意見の基礎となった監査証拠を利用する場合は、本報告書において要求される事項を適用しなければならない。(A1項参照)

４．グループ監査責任者は、監査基準委員会報告書220「監査業務における品質管理」第13項及び第14項に基づいて、構成単位の監査人を含むグループ財務諸表の監査業務の担当者が、全体として、必要な適性と能力を保持していることを確かめる必要がある。また、グループ監査責任者は、グループ財務諸表の監査業務の指示、監督及び実施について責任を有する。

５．グループ監査責任者は、構成単位の財務情報に関する作業を実施する者がグループ監査チーム又は構成単位の監査人のいずれであっても、監査基準委員会報告書220の要求事項を適用する。本報告書は、構成単位の監査人が構成単位の財務情報に関する作業を実施する場合、グループ監査責任者が監査基準委員会報告書220の要求事項を満たすために役立つ。

６．監査リスクは、財務諸表の重要な虚偽表示リスクと監査人がこのような虚偽表示を発見できないリスクから構成される(監査基準委員会報告書200「財務諸表監査における総括的な目的」A31項)。グループ財務諸表の監査においては、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、グループ監査チームがこの虚偽表示を発見できないリスクが含まれる。本報告書は、グループ監査チームが、構成単位の財務情報に関して、構成単位の監査人が実施するリスク評価手続及びリスク対応手続に対する関与の内容、時期及び範囲を決定するに当たり考慮する事項を記載している。このグループ監査チームの関与は、グループ財務諸表についての意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手するために行われる。

《２．本報告書の目的》

７．本報告書における監査人の目的は、以下の事項のとおりである。

(1) グループ財務諸表の監査契約を新規に締結又は更新するかどうかを決定すること

(2) グループ財務諸表の監査人として業務を実施する場合には、以下の手続を実施すること

① 構成単位の財務情報に対する作業の範囲及び時期並びに発見事項について、構成単位の監査人と明確なコミュニケーションを行うこと

② グループ財務諸表が、すべての重要な点において、適用される財務報告の枠組みに準

拠して作成されているかどうか(適正表示の枠組みの場合は、すべての重要な点において適正に表示しているかどうか)についての意見を表明するために、構成単位の財務情報及び連結プロセスに関する十分かつ適切な監査証拠を入手すること

《３．定義》

８．本報告書における用語の定義は、以下のとおりとする。

(1) 「グループ」－グループ財務諸表に含まれる財務情報の構成単位の総体をいう。グループは、常に複数の構成単位で構成される。

(2)「グループ監査」－グループ財務諸表の監査をいう。

(3)「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対して発行する監査報告書に責任を有する者をいう。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グループ監査チームとなる。ただし、本報告書は、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。

(4)「グループ監査チーム」－グループ財務諸表の監査の基本的な方針を策定し、構成単位の監査人とコミュニケーションを行い、連結プロセスに関する作業を実施し、グループ財務諸表に対する意見形成のため監査証拠から導かれた結論を評価する、グループ監査責任者及び専門職員をいう。

(5)「グループ経営者」－グループ財務諸表の作成に責任を有する経営者をいう。

(6)「グループ財務諸表」－複数の構成単位の財務情報を含む財務諸表をいう。

(7) 「グループ財務諸表の監査意見」－グループ財務諸表に対する監査意見をいう。

(8)「グループ全体統制」－グループとしての財務報告に対して、グループ経営者が整備及び運用する内部統制をいう。

(9)「構成単位」－グループ財務諸表に含まれる財務情報の作成単位となる、企業又はその他の事業単位をいう。(A2項からA4項参照)

(10)「構成単位の監査人」－グループ監査チームの依頼により、グループ財務諸表の監査のために、構成単位の財務情報に関する作業を実施する監査人をいう。(A7項参照)

(11)「構成単位の経営者」－構成単位の財務情報の作成に責任を有する経営者をいう。

(12)「構成単位の重要性の基準値」－グループ監査チームが決定する構成単位の重要性の基準値をいう。

(13)「重要な構成単位」－グループ監査チームが、以下のいずれかに該当すると識別した構成単位をいう。(A5項からA6項参照)

① グループに対する個別の財務的重要性を有する

② 特定の性質又は状況により、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性がある

９．本報告書において、「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意図している。

また、「連結プロセス」とは、連結又は持分法若しくは原価法により、構成単位の財務情報をグループ財務諸表に認識、測定、表示及び開示するプロセスをいう。

《Ⅱ　要求事項》

《１．責任》

10. グループ監査責任者は、職業的専門家としての基準及び適用される法令等を遵守し、グループ財務諸表の監査業務を指示、監督及び実施して、適切な監査報告書を発行することに対する責任を有している（監基報220第14項）。したがって、グループ監査責任者は、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してはならない。（A8項からA9項参照）

《２．監査契約の新規の締結及び更新》

11. グループ監査責任者は、監査基準委員会報告書220の適用に当たり、連結プロセス及び構成単位の財務情報について、グループ財務諸表の意見表明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。このために、グループ監査チームは、重要な構成単位となる構成単位の識別ができるように、グループ全体、構成単位及びこれらの環境を理解しなければならない。

　構成単位の監査人が重要な構成単位になると見込まれる構成単位の財務情報について作業を実施する場合、グループ監査責任者は、グループ監査チームが十分かつ適切な監査証拠の入手に必要な程度まで、これら構成単位の監査人の作業に関与できるかどうかを評価しなければならない。（A10項からA13項参照）

12. 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約により、グループ監査チーム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（監査基準委員会報告書705「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」参照）ことにつながると判断した場合、監査契約の新規の締結又は更新を行ってはならない。（A14項からA17項参照）

《監査業務の契約条件》

13. グループ監査責任者は、監査基準委員会報告書210「監査業務の契約条件の合意」に従って、グループ財務諸表の監査業務の契約条件についてグループ経営者と合意しなければならない。（A18項からA19項参照）

《３．監査の基本的な方針及び詳細な監査計画》

14. グループ監査チームは、監査基準委員会報告書300「監査計画」第6項から第10項に従って、グループ財務諸表の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なければならない。

15. グループ監査責任者は、グループ財務諸表の監査の基本的な方針及び詳細な監査計画を査閲しなければならない。（A20項参照）

《４．グループ全体、構成単位及びこれらの環境の理解》

16. 監査人は、監査基準委員会報告書315「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」に記載のとおり、企業及び企業環境の理解を通じて、重要な虚偽表示リスクを識別し評価することが要求されている。

　グループ監査チームは、以下を実施しなければならない。（A21項からA27項参照）

(1) 監査契約の新規の締結及び更新に当たって入手した、グループ全体統制を含む、グルー

プ、その構成単位及びそれらの環境の理解を深めること

(2) 連結プロセス（グループ経営者が構成単位に送付する決算指示書を含む。）を理解すること

17. グループ監査チームは、以下を実施できるように、グループ及びその構成単位並びにそれらの環境を十分に理解しなければならない。

(1) 当初の重要な構成単位の識別の妥当性について見直しを行うこと

(2) 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評価すること(監基報315参照)（A28項からA29項参照）

《５．構成単位の監査人に関する理解》

18. グループ監査チームは、構成単位の財務情報に関する作業の実施を構成単位の監査人に依頼する場合、以下の事項を理解しなければならない。(A30項からA33項参照)。

(1) 構成単位の監査人が、グループ財務諸表の監査に関連する職業倫理に関する規定を理解し遵守しているか。特に独立性に問題がないか。(A35項参照)

(2) 構成単位の監査人が、職業的専門家としての能力を有しているか。(A36項参照)

(3) グループ監査チームが、十分かつ適切な監査証拠を入手するに当たり必要な程度まで構成単位の監査人の作業に関与することができるか。

(4) 構成単位の監査人が､監査人を適切に監督する規制環境の下で業務を行っているか｡(A34項参照)

19. 構成単位の監査人がグループ財務諸表の監査に関連のある独立性に関する規定を遵守していない場合、又はグループ監査チームが第18項の項目(1)から(3)に列挙されている独立性以外の事項に関して重大な懸念を抱いている場合には、グループ監査チームは、当該構成単位の監査人に作業の実施を依頼せずに、当該構成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しなければならない。(A37項からA39項参照)

《６．重要性》

20. グループ監査チームは、以下を決定しなければならない。(A40項参照)

(1) グループ財務諸表全体としての重要性の基準値（グループ財務諸表の監査の基本的な方針を策定する際に決定される。）

(2) グループ財務諸表における特定の取引種類又は勘定残高、開示等に対する重要性の基準値。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グループ財務諸表における特定の取引種類又は勘定残高、開示等がある場合に設定される。

(3) 構成単位の重要性の基準値。構成単位の監査人がグループ財務諸表の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に用いられる｡(グループ財務諸表上の未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の合計が、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を許容可能な低い水準に抑えるために、グループ監査チームが決定する構成単位の重要性の基準値は、グループ財務諸表全体としての重要性の基準値より低くなければならない。）（A41項からA42項参照）

(4)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ない虚偽表示の金額の基準（A43項参照）

21. 構成単位の監査人がグループ財務諸表の監査のために構成単位の監査を実施する場合、グ

ループ監査チームは、手続実施上の重要性の妥当性を評価しなければならない。(A44項参照)

22. 構成単位が法令、規則又はその他の理由で要求される監査の対象で、グループ監査チームが構成単位の監査を利用してグループ財務諸表の監査における監査証拠を入手する場合、グループ監査チームは、構成単位の監査人が決定した以下の事項が本報告書の要求事項を満たすかどうかを判断しなければならない。
(1) 構成単位の財務諸表全体としての重要性の基準値
(2) (1)の基準値に対して設定される手続実施上の重要性

《7．評価したリスクへの対応》

23. 監査人は、監査基準委員会報告書330「評価したリスクに対応する監査人の手続」に記載のとおり、評価した重要な虚偽表示リスクに応じて、適切な対応を立案し実施することが要求されている。グループ監査チームは、構成単位の財務情報に関し、グループ監査チーム又はその指示を受けた構成単位の監査人が実施すべき作業の種類を決定しなければならない（第25項から第28項参照)。また、グループ監査チームは、構成単位の監査人の作業への関与の内容、時期及び範囲を決定しなければならない（第29項から第30項参照)。

24. 連結プロセス又は構成単位の財務情報に関して実施される作業の種類、時期及び範囲が、グループ全体統制が有効に運用されているという想定に基づいている場合、又は実証手続のみではアサーション・レベルの十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合には、グループ監査チームは、関連するグループ全体統制の運用評価手続を実施するか、又は構成単位の監査人にその実施を依頼しなければならない。

《(1) 構成単位の財務情報について実施する作業の種類の決定》(A46 項参照)

《重要な構成単位》

25. グループにおいて個別の財務的重要性を有する重要な構成単位については、グループ監査チーム又はその指示を受けた構成単位の監査人は、構成単位の重要性の基準値に基づいて、構成単位の財務情報の監査を実施しなければならない。

26. 特定の性質又は状況によりグループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性がある重要な構成単位については、グループ監査チーム又はその指示を受けた構成単位の監査人は、以下の作業の種類のうち一つ又は複数組み合わせて実施しなければならない。
(1) 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監査
(2) グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに関連する一つ又は複数の特定の勘定残高、取引種類又は開示等の監査（A46項参照)
(3) グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに関連する特定の監査手続(A47項参照)

《重要な構成単位以外の構成単位》

27. 重要な構成単位以外の構成単位については、グループ監査チームは、グループ・レベルで分析的手続を実施しなければならない。(A48項参照)

28. グループ監査チームは、以下の事項の作業すべてを実施してもなおグループ財務諸表についての意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手できないと考える場合がある。
(1) 重要な構成単位の財務情報に関する作業の実施

(2) グループ全体統制及び連結プロセスに関する作業の実施

(3) グループ・レベルでの分析的手続の実施

このような場合には、グループ監査チームは重要な構成単位以外の構成単位から構成単位を選定し、かつ選定した構成単位の財務情報に関して以下の作業の種類のうち一つ又は複数組み合わせて実施するか、又は構成単位の監査人にその実施を依頼しなければならない。（A49項からA51項参照）

- 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監査
- 一つ又は複数の特定の勘定残高、取引種類、開示等の監査
- 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
- 特定の手続

グループ監査チームは、構成単位の選定を適宜見直さなければならない。

《(2) 構成単位の監査人が実施する作業への関与》（A52 項から A53 項参照）

《重要な構成単位－リスク評価》

29. 構成単位の監査人が重要な構成単位の財務情報の監査を実施する場合、グループ監査チームは、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクを識別するため、構成単位の監査人のリスク評価に関与しなければならない。グループ監査チームは、構成単位の監査人に関する理解に基づき構成単位の監査人のリスク評価への関与の内容、時期及び範囲を決定することになるが、少なくとも以下を実施しなければならない。

(1) グループにとって重要である、構成単位の事業活動について、構成単位の監査人又は構成単位の経営者と協議すること

(2) 構成単位の財務情報に不正又は誤謬による重要な虚偽表示が行われる可能性について、構成単位の監査人と討議すること

(3) 識別されたグループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに関して、構成単位の監査人の監査調書を査閲すること。このような監査調書は、識別された特別な検討を必要とするリスクに関する構成単位の監査人の結論を要約した簡潔な文書の形態をとる場合がある。

《グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスク－リスク対応手続》

30. 構成単位の監査人が作業を実施する構成単位においてグループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが識別されている場合には、グループ監査チームは、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに対応するために実施されるリスク対応手続の適切性を評価しなければならない。グループ監査チームは、構成単位の監査人に関する理解に基づき、構成単位の監査人のリスク対応手続への関与が必要かどうかを決定しなければならない。

《８．連結プロセス》

31. グループ監査チームは、第16項に記載のとおり、グループ全体統制及び連結プロセス（グループ経営者が構成単位に送付する決算指示書を含む。）を理解する。連結プロセスに対して実施する作業の種類、時期及び範囲が、グループ全体統制が有効に運用されているとの想定に基づいている場合、又は実証手続のみではアサーション・レベルで十分かつ適切な監査証拠が入手できない場合には、第24項に記載のとおり、グループ監査チーム又はその指示を受けた構成単位の監査人が、グループ全体統制の有効性を検討する運用評価手続を実施する。

32. グループ監査チームは、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リスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案し実施しなければならない。ここにおいては、含まれるべきすべての構成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しなければならない。

33. グループ監査チームは、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し、何らかの不正リスク要因又は経営者の偏向が存在する兆候があるかどうかを評価しなければならない。(A54項参照)

34. 構成単位の財務情報がグループ財務諸表に適用されてい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、グループ監査チームは、その構成単位の財務情報が、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。

35. グループ監査チームは、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40項(3)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。

36. グループ財務諸表がグループと期末日の異なる構成単位の財務諸表を含む場合には、グループ監査チームは、適用される財務報告の枠組みに準拠して、これらの財務諸表に適切な修正が行われたかを評価しなければならない。

《９．後発事象》

37. グループ監査チーム又は構成単位の監査人が構成単位の財務情報についての監査を実施する場合には、グループ監査チーム又は構成単位の監査人は、それらの構成単位の財務情報の期末日とグループ財務諸表の監査報告書日の間に発生し、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した手続を実施しなければならない。

38. 構成単位の監査人が構成単位の財務情報について監査以外の作業を実施する場合には、グループ監査チームは、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チームへ通知するように依頼しなければならない。

《10. 構成単位の監査人とのコミュニケーション》

39. グループ監査チームは、構成単位の監査人に、グループ財務諸表の監査において要求する事項として、実施すべき作業、その作業結果の利用目的並びに構成単位の監査人のグループ監査チームへの報告の様式及び内容を適時に伝達しなければならない。この伝達に際しては、さらに以下の事項を含めなければならない。(A55項、A56項、A58項参照)

(1) 構成単位の監査人が、グループ監査チームによって自らの作業が利用されることを理解した上で、グループ監査チームに協力することの確認の依頼（A57項参照）

(2) グループ財務諸表の監査に関連する職業倫理に関する規定（特に独立性に関する規定）

(3) 構成単位の財務情報の監査又はレビューの場合には、構成単位の重要性の基準値(また、設定している場合は、特定の取引種類、勘定残高又は開示等に対する重要性の基準値)、及び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ない虚偽表示の金額の基準

(4) グループ監査チームが識別した、不正又は誤謬によるグループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクの中で、構成単位の監査人の作業に影響を及ぼすリスク（グループ監査チームは、グループ監査チームが伝達したもの以外に不正又は誤謬によるグループ財

務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクがあるかどうか及び当該リスクに対する構成単位の監査人の対応について適時に伝達するように、構成単位の監査人に依頼しなければならない。)

(5) 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その他の関連当事者（グループ監査チームは、構成単位の監査人に対して、グループ経営者又はグループ監査チームが認識していない関連当事者について、適時に伝達するように依頼しなければならない。グループ監査チームは、構成単位の監査人から伝達された関連当事者が、他の構成単位の監査人にとっての追加すべき関連当事者に該当するかどうかを判断しなければならない。)

40. グループ監査チームは、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チーム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。(A58項参照)

(1) 構成単位の監査人が、独立性及び職業的専門家としての能力を含め、グループ財務諸表の監査に関連する職業倫理に関する規定を遵守したかどうか。

(2) 構成単位の監査人がグループ監査チームにより要求された事項を遵守したかどうか。

(3) 構成単位の監査人が報告の対象とする構成単位の財務情報の特定

(4) グループ財務諸表に重要な虚偽表示をもたらす可能性がある違法行為に関する情報

(5) 構成単位の財務情報の未修正虚偽表示のリスト（このリストには、グループ監査チームによって伝達された明らかに僅少である虚偽表示の金額の基準以下の虚偽表示を含める必要はない。(第39項(3)参照)）

(6) 経営者の偏向が存在する兆候

(7) 構成単位において識別された財務報告に関する内部統制の重要な不備に関する説明

(8) 構成単位の監査人が構成単位の統治責任者（我が国では、企業統治の責任を担う者には監査役若しくは監査役会又は監査委員会、又は取締役会が該当すると一般的には解されているが、国によって企業統治の責任を有する機関等の名称は異なる。本報告書には国外で事業を行う構成単位に関する手続も含まれるため、本報告書においては特定の機関名ではなく「統治責任者」という。）に報告し又は報告を予定しているその他の重要事項。これには、以下の不正又は不正の疑いが含まれる。

- 構成単位の経営者による不正又は不正の疑い
- 構成単位の内部統制において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不正又は不正の疑い

(9) 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チームの注意を喚起したいと考えるその他の事項（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、特にグループ監査チームの注意を喚起したい例外的な事項を含む。)

(10) 構成単位の監査人の発見事項、結論又は意見

《11. 入手した監査証拠の十分性及び適切性の評価》

《(1) 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》

41. グループ監査チームは、構成単位の監査人からの報告事項（第40項参照）を評価しなければならない。グループ監査チームは、以下を実施しなければならない。

(1) 適切な場合には、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その評価の結果判明した重要な事項を協議すること

(2) 構成単位の監査人の監査調書のその他の関連する箇所を査閲する必要があるかどうかを決定すること（A59項参照）

42. グループ監査チームは、構成単位の監査人の作業が不十分であると判断した場合には、グループ監査チームがどのような追加手続を実施すべきか、又はその追加手続を構成単位の監査人若しくはグループ監査チームのいずれが実施するかを決定しなければならない。

《(2) 監査証拠の十分性及び適切性》

43. 監査人は、意見表明の基礎となる合理的な結論を導くことができるように、監査リスクを許容可能な低い水準に抑える十分かつ適切な監査証拠を入手することが要求されている（監基報200第16項）。

グループ監査チームは、連結プロセスについて実施した監査手続、並びに構成単位の財務情報に対してグループ監査チーム及び構成単位の監査人が実施した作業から、グループ財務諸表についての意見表明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。(A60項参照)

44. グループ監査責任者は、未修正の虚偽表示（グループ監査チームが自ら発見した場合又は構成単位の監査人から報告を受け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。(A61項参照)

《12. グループ経営者及びグループ統治責任者とのコミュニケーション》

《(1) グループ経営者とのコミュニケーション》

45. グループ監査チームは、監査基準委員会報告書265「内部統制の不備に関するコミュニケーション」に従い、識別された内部統制の不備のうちどれをグループ経営者に報告するかを判断しなければならない。この判断に当たって、グループ監査チームは、次の事項を考慮しなければならない。

(1) グループ監査チームが識別した、グループ全体の内部統制の不備

(2) グループ監査チームが構成単位の内部統制において識別した、内部統制の不備

(3) 構成単位の監査人がグループ監査チームに報告した内部統制の不備

46. グループ監査チームは、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（第40項(8)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。(A62項参照)

47. 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、構成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。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構成単位の経営者が把握していない事項にグループ監査チームが気付いた場合、グループ監査チームは、当該事項を構成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。グループ経営者が構成単位の経営者に伝達することを拒否した場合には、グループ監査チームは、グループの統治責任者（以下「グループ統治責任者」という。）と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、グループ監査チームは、法律上及び職業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構成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。(A63項参照)

《(2) グループ統治責任者とのコミュニケーション》

48. グループ監査チームは、監査基準委員会報告書260「監査役等とのコミュニケーション」の要求事項に加えて、以下の事項についてグループ統治責任者とコミュニケーションを行わなければならない。(A64項参照)

(1) 構成単位の財務情報について実施する作業の種類の概要

(2) 重要な構成単位の財務情報について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チームが予定している関与の概要

(3) グループ監査チームが構成単位の監査人の作業を評価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

(4) グループ財務諸表の監査に対する制約（例えば、グループ監査チームの情報の入手が制限されていること）

(5) 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
- グループ全体統制において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は、上記以外の者による不正又は不正の疑い

《13. 監査調書》

49. 監査基準委員会報告書230「監査調書」第7項から第10項及びA6項に従い、グループ監査チームは、以下の事項を監査調書に記載しなければならない。

(1) 重要な構成単位を識別するために実施した分析、及び構成単位の財務情報について実施した作業の種類

(2) 重要な構成単位の監査人が実施した作業へのグループ監査チームの関与の内容、時期及び範囲（実施している場合には、グループ監査チームによる構成単位の監査人の監査調書のグループ財務諸表の監査に関連する部分の査閲及びその結論を含む。）

(3) グループ監査チームが要求した事項に関する、グループ監査チームと構成単位の監査人との書面によるコミュニケーション

《Ⅲ　適用指針》

《１．法令、規則又はその他の理由により監査対象となる構成単位》（第３項参照）

A1. グループ監査チームが、法令、規則又はその他の理由により要求される構成単位の監査を利用して、グループ財務諸表の監査の監査証拠を入手するかどうかは以下のような要因を考慮して判断する。

- 構成単位の財務諸表を作成する際に適用される財務報告の枠組みとグループ財務諸表を作成する際に適用される財務報告の枠組みの相違
- 構成単位の監査人が適用する監査その他の基準と、グループ財務諸表の監査に適用する監査その他の基準との相違

・　構成単位の財務諸表の監査が、グループの報告日程に間に合うように完了するかどうか。

《２．定義》

《(1) 構成単位》（第８項(9)参照）

A2. 構成単位の識別は、グループの構造の影響を受ける。例えば、グループの財務報告システムが組織構造を基礎として構築され、構成単位（親会社、子会社、共同支配企業、その他の被投資会社、本社や事業部門又は支店を含む。）によって財務情報が作成される場合がある。
　一方、財務報告システムが機能、プロセス、製品やサービス（又は製品群やサービス群）、又は所在地域別に構築されているグループもある。この場合、グループ財務諸表に含まれる財務情報の作成単位は、機能、プロセス、製品やサービス（又は製品群やサービス群）又は所在地域となることがある。

A3. グループの財務報告システムにレベルの異なる構成単位が存在するため、複数の構成単位をあるレベルで合算して一つの構成単位として識別するのが適切な場合がある。

A4. あるレベルで合算された構成単位がグループ財務諸表の監査において一つの構成単位となり、一方で、当該合算された構成単位自体が、さらにグループ財務諸表を作成している場合がある（以下、この場合を「サブグループ」という。）。本報告書は、グループ内におけるサブグループのそれぞれのグループ監査責任者及び監査チームに適用される場合がある。

《(2) 重要な構成単位》（第８項(13)参照）

A5.構成単位の個別の財務的重要性が増加すると、通常、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクが増加する。グループ監査チームは、個別の財務的重要性のある構成単位の識別に、選択した財務指標に対する比率を使用することがある。使用する財務指標の識別とそれに対して適用する比率の決定は、職業的専門家としての判断を伴うものである。適切な財務指標には、グループの性質及び状況に応じて、グループ財務諸表の資産、負債、キャッシュ・フロー、利益又は売上高等が含まれる。例えば、グループ監査チームは、選択した財務指標の15%を超過する構成単位を重要な構成単位と考える場合がある。ただし、状況によっては、これより高い又は低い比率を適切と考える場合もある。

A6. グループ監査チームは、構成単位の特定の性質又は状況により、グループ財務諸表における特別な検討を必要とするリスク（監基報315第25項から第27項参照）を含む可能性がある構成単位を認識する場合もある。例えば、ある構成単位が外国為替取引に対する責任を有する場合には、この構成単位に個別の財務的重要性がなくても、グループ全体を特別な検討を必要とするリスクに晒すことがあり得る。

《(3) 構成単位の監査人》（第８項(10)参照）

A7. グループ監査チームにおける一部のメンバーが、グループ監査チームの依頼に応じて、グループ財務諸表の監査のために、構成単位の財務情報に関する作業を実施する場合がある。この場合、当該メンバーは、構成単位の監査人でもある。

《３．責任》（第10項参照）

A8. 構成単位の監査人はグループ財務諸表の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、結論又は意見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。

A9. グループ監査チームは、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財務諸表に対して除外事項付意見を表明する場合、監査報告書の除外事項付意見の根拠区分において、除外事項となった状況を十分に説明するために必要な場合を除いて、構成単位の監査人の利用に関しては言及しない（監基報705第19項参照）。

《４．監査契約の新規の締結及び更新》

《(1) 監査契約の新規の締結及び更新に当たっての理解》（第 11 項参照）

A10. 監査契約の新規の締結の場合には、グループ監査チームは、以下により、グループ全体、構成単位及びこれらの環境を理解することができる。

- グループ経営者が提供する情報
- グループ経営者とのコミュニケーション
- 該当する場合には、前任のグループ監査チーム、構成単位の経営者、又は構成単位の監査人とのコミュニケーション

A11. グループ監査チームの理解には、以下のような事項が含まれる。

- グループの法的な構造又は組織構造（すなわち、グループの財務報告システムがどのように構築されているか）
- グループにとって重要な、構成単位の事業活動（当該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。）
- 受託会社の利用（シェアード・サービス・センターを含む。）
- グループ全体統制の内容
- 連結プロセスの複雑性
- グループ監査責任者の監査事務所又はネットワークに属さない構成単位の監査人が構成単位の財務情報に関する作業を実施するかどうか、及びグループ経営者が当該監査人を利用する理由
- グループ監査チームは、グループ統治責任者、グループ経営者、構成単位の統治責任者、構成単位の経営者、構成単位の情報及び構成単位の監査人（グループ監査チームが求める関連する監査調書を含む。）に、制約を受けずに接することができ、かつ、構成単位の財務情報に関する必要な作業を実施できるか。

A12. 既存の監査契約の更新の場合、グループ監査チームによる十分かつ適切な監査証拠の入手可能性は、例えば以下のような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の変更（例えば、買収、処分、組織変更又は構築されたグループの財務報告システムの変更など）
- グループにとって重要な、構成単位の事業活動の変更
- グループ統治責任者、グループ経営者又は重要な構成単位の主要な経営者の構成の変化
- グループ又は構成単位の経営者の誠実性と適性に関してグループ監査チームが抱く懸念
- グループ全体統制の変更
- 適用される財務報告の枠組みの変更

《(2) 十分かつ適切な監査証拠の入手可能性》（第 11 項参照）

A13. グループを構成する構成単位に重要な構成単位が存在しないケースがある。このような状況においては、グループ監査責任者は、グループ監査チームが以下の手続の双方を実施できるのであれば、グループ財務諸表についての意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠の入手を合理的に見込むことが可能となる。

(1) グループ監査チームが、これらの構成単位のうち一部の構成単位の財務情報に関する作業を実施できること

(2) グループ監査チームが、(1)以外の構成単位の財務情報に関して、構成単位の監査人が実施する作業に、十分かつ適切な監査証拠の入手に必要な程度まで関与することができること

《(3) 情報の入手可能性》（第 12 項参照）

A14. グループ監査チームにおける情報の入手可能性は、例えばグループ経営者が守秘義務や情報保護に関する法令等により情報を提供することができない状況によって、制約される場合がある。グループ監査チームが、関連する監査調書の閲覧を求めても、構成単位の監査人に拒否される場合もある。また、グループ経営者によって制約されることもあり得る。

A15. 何らかの状況により情報の入手可能性が制約される場合でも、グループ監査チームが十分かつ適切な監査証拠を入手できることはあるが、構成単位のグループにおける重要性が増大するにつれて、その可能性は低くなる。

例えば、グループ監査チームが、持分法で会計処理されている構成単位の統治責任者、構成単位の経営者又は構成単位の監査人（グループ監査チームが求める関連する監査調書を含む。）に接することができない場合がある。当該構成単位が重要な構成単位ではなく、グループ監査チームが監査報告書を付した構成単位の財務諸表一式を入手し、その構成単位に関してグループ経営者が保有する情報を得ることができる場合には、グループ監査チームは、この情報がその構成単位に関する十分かつ適切な監査証拠を構成すると判断する場合もある。

しかし、当該構成単位が重要な構成単位であれば、グループ監査チームは当該グループ財務諸表の監査に関連する本報告書の要求事項を遵守することができないことになろう。例えば、グループ監査チームは、第29項から第30項において要求される事項を遵守して構成単位の監査人の作業に関与することができず、その構成単位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い場合、監査基準委員会報告書705に従い、グループ監査チームが十分かつ適切な監査証拠を入手できないことによる監査報告に対する影響を評価することとなる。

A16. グループ経営者がグループ監査チーム又は構成単位の監査人に対して重要な構成単位の情報の入手可能性を制約する場合には、グループ監査チームは、十分かつ適切な監査証拠を入手することができないことになろう。

A17. このような制約が重要な構成単位以外の構成単位に関するものである場合には、グループ監査チームは十分かつ適切な監査証拠を入手できることもあるが、制約の原因自体がグループ財務諸表の監査意見に影響を及ぼす場合もある。例えば、制約の原因によっては、グループ監査チームの質問に対するグループ経営者の回答やグループ監査チームに対するグループ経営者の陳述の信頼性に影響する場合がある。

《(4) 監査業務の契約条件》（第 13 項参照）

A18. グループ財務諸表の監査業務の契約条件には、グループ財務諸表に適用される財務報告の枠組みが記載され（監基報210第6項）、さらに、以下のような事項を含む場合がある。

- グループ監査チームと構成単位の監査人との間のコミュニケーションは、法令に基づき可能な範囲で制約されない旨
- 構成単位の監査人、構成単位の統治責任者及び構成単位の経営者との間の重要なコミュニケーションは、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め、グループ監査チームに対しても同様に伝えられる旨
- 規制当局と構成単位との間の財務報告事項に関連する重要なコミュニケーションは、グループ監査チームに伝えられる旨
- グループ監査チームが必要と認める範囲において、以下の事項が許容される旨
  - 構成単位の情報を入手すること、並びに構成単位の統治責任者、構成単位の経営者及び構成単位の監査人（グループ監査チームが求める関連する監査調書を含む。）へ接すること
  - 構成単位の財務情報に関して作業を実施すること、又は構成単位の監査人へ作業の実施を依頼すること

A19. グループ監査責任者が監査契約を締結した後に、以下のいずれかの事項について制約が課された場合には、十分かつ適切な監査証拠を入手することができず、グループ財務諸表の監査意見に影響を及ぼすことがあり、例外的な状況においては監査契約の解除に至る場合もある。

- グループ監査チームが、構成単位の情報を入手すること、並びに構成単位の統治責任者、構成単位の経営者又は構成単位の監査人（グループ監査チームが求める関連する監査調書を含む。）へ接すること
- 構成単位の財務情報に関する作業を実施すること

《５．監査の基本的な方針及び詳細な監査計画》（第15項参照）

A20. グループ監査責任者による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についての査閲は、グループ監査責任者がグループ財務諸表の監査業務の指示を行う上で重要である。

《６．グループ全体、構成単位及びこれらの環境の理解》

《(1) グループ監査チームが理解する事項》（第 16 項参照）

A21. 監査基準委員会報告書315には、企業に影響を与える産業や規制等の外部要因（適用される財務報告の枠組みを含む。）、企業の事業活動等、企業目的や戦略及びこれらに関連する事業上のリスク、並びに企業の業績の測定と検討を理解する際に、監査人が検討する可能性のある事項に関する指針を記載している（監基報315のA14項からA38項参照）。

本報告書の付録１には、連結プロセスを含む、グループ財務諸表の監査に特有の事項に関して、グループ監査チームが理解する事項を例示している。

《(2) グループ経営者が構成単位に送付する決算指示書》（第 16 項参照）

A22. 財務情報の統一性と比較可能性を達成するために、グループ経営者は、通常、構成単位に決算指示書を送付する。決算指示書には、グループ財務諸表に含められる構成単位の財務情報に対して要求される事項が明記されるとともに、財務報告手続マニュアルと報告パッケージが含まれることが多い。報告パッケージは、通常、グループ財務諸表に組み込む財務情報を提供するための標準的な様式で構成されている。ただし、報告パッケージは、一般的には、

適用される財務報告の枠組みに準拠して作成及び表示される完全な財務諸表の形式にはなっていない。

A23. 決算指示書には、通常、以下の事項を含む。
- 適用される会計方針
- グループ財務諸表に適用される法令及びその他の開示に関して要求される事項であり、以下の事項を含む。
  - セグメントの識別及び報告
  - 関連当事者との関係及び関連当事者との取引
  - グループ内取引及び未実現利益
  - グループ内勘定残高
- 報告日程

A24. 決算指示書についてのグループ監査チームの理解には、以下のような事項を含む。
- 報告パッケージを完成させるための指示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について適切に記述している。
  - 適用される財務報告の枠組みにおいて開示につ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、関連当事者との関係及び関連当事者との取引、セグメント情報）。
  - 連結修正に必要な項目について規定している（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）。
  - 構成単位の経営者による財務情報の承認について規定している。

《(3) 不正》（第 16 項参照）

A25. 監査人は、不正による財務諸表の重要な虚偽表示リスクを識別し評価するとともに、評価したリスクへの適切な対応を立案し実施することが要求されている(監査基準委員会報告書240「財務諸表監査における不正」)。不正によるグループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクの識別に利用される情報には、例えば、以下の事項が含まれる。
- 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
- グループ経営者がグループの不正リスクの識別と対応について構築した一連の管理プロセス（グループ経営者が識別した特定の不正リスク、又は不正リスクが存在する可能性がある取引種類、勘定残高又は開示等を含む。）
- 不正リスクの存在する可能性がある特定の構成単位の有無
- グループの不正リスクの識別と対応について構築した一連の管理プロセス、及び不正リスクを低減するためにグループ経営者が構築した内部統制についてのグループ統治責任者による監視の方法
- 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チームの質問に対するグループ統治責任者、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

《(4) グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスク（不正リスクを含む。）に関するグループ監査チームと構成単位の監査人との討議》（第 16 項参照）

A26. 監査チームの主要メンバーは、不正又は誤謬によって財務諸表に重要な虚偽表示が行われる可能性について討議することが要求されている。この討議では、不正による重要な虚偽表示リスクに特に重点を置く。

グループ財務諸表の監査においては、これらの討議に、構成単位の監査人が参加する場合がある（監基報240第14項、監基報315第9項）。グループ監査責任者が討議に参加するメンバー、討議の方法、時期及び範囲について決定するに当たっては、グループについての過去の経験などの要因が影響する。

A27. グループ財務諸表に重要な虚偽表示が行われる可能性についての討議を行うことによって、以下の事項が可能になる。

- グループ全体統制を含む、構成単位とそれらの環境に係る知識を共有すること
- 構成単位又はグループに係る事業上のリスクについて情報交換すること
- 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行われる可能性があるのか、グループ経営者と構成単位の経営者がどのように不正な財務報告を行い、これを隠蔽できるのか、そして、どのように構成単位の資産が流用されることがあり得るのかについて意見交換すること
- 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とる手法を識別すること（例えば、適用される財務報告の枠組みを遵守していない収益認識の実務）
- グループ経営者、構成単位の経営者又は他の者が不正を実行する「動機・プレッシャー」、「機会」、「姿勢・正当化」に関するグループの外部及び内部要因を検討すること
- グループ経営者又は構成単位の経営者が内部統制を無効化するリスクについて検討すること
- 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すること、及び構成単位で統一された会計方針が使用されておらず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、会計方針の相違を識別し修正を行っている方法について検討すること
- 構成単位におけ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こと
- 各国での違法行為を示唆する情報を共有すること（例えば、賄賂の支払や移転価格に関する不適切な処理）

《(5) リスク要因》（第 17 項参照）

A28. 付録２は、単独で又は組合せによって、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスク（不正リスクを含む。）を示唆する状況又は事象を例示している。

《(6) リスク評価》（第 17 項参照）

A29. グループ監査チームは、以下のような情報に基づき、グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクをグループ・レベルで評価する。

- グループ全体、構成単位及びそれらの環境並びに連結プロセスの理解から得た情報（グループ全体統制及び連結手続に関連する内部統制のデザイン及び業務への適用を評価するに当たって入手した監査証拠を含む。）
- 構成単位の監査人から入手した情報

《７．構成単位の監査人に関する理解》（第18項参照）

A30. グループ監査チームは、グループ財務諸表の監査のために構成単位の財務情報に関する作業の実施を構成単位の監査人に依頼する場合にのみ、当該構成単位の監査人を理解する必要がある。例えば、グループ監査チームがグループ・レベルでの分析的手続のみを実施する構成単位については、その構成単位の監査人について理解する必要はない。

《(1) 構成単位の監査人を理解するためのグループ監査チームの手続及び監査証拠の入手方法》（第 18 項参照）

A31. グループ監査チームが構成単位の監査人を理解するために実施する手続の種類、時期及び範囲は、構成単位の監査人に関する過去の経験や知識等の要因や、グループ監査チームと構成単位の監査人の方針及び手続がどの程度共通しているかによって影響を受ける。これには、例えば以下の事項を含む。

- グループ監査チームと構成単位の監査人が、以下を共有しているかどうか。
  - 作業を実施するための共通の方針及び手続（例えば、監査手法など）
  - 共通の品質管理の方針及び手続
  - 共通の品質管理のシステムの監視に関する方針及び手続
- 以下の事項に係る類似性があるか。
  - 法令及び規則又は法制度
  - 職業的専門家に対する監視、規律及び外部からの品質保証に係る制度
  - 教育及び研修
  - 職業的専門家団体及び職業的専門家としての基準
  - 言語及び文化

A32. これらの要因は、相互に影響し合うもので、相互に排他的なものではない。例えば、ある構成単位の監査人が、共通の品質管理及びその監視に関する方針及び手続並びに共通の監査手法に継続して従っている場合、又はグループ監査責任者と同じ国若しくは地域で業務運営を行っている場合には、グループ監査チームが当該構成単位の監査人を理解するための手続の範囲は、共通の品質管理及びその監視に関する方針及び手続並びに共通の監査手法に従っていない、又はグループ監査責任者と異なる国若しくは地域で業務運営を行っている場合における構成単位の監査人を理解するための手続の範囲よりも狭いことがある。また、両者の構成単位の監査人に関して行う手続の内容も異なる可能性がある。

A33. グループ監査チームが構成単位の監査人を理解する方法は様々である。グループ監査チームは、構成単位の監査人に関与を依頼する初年度には、例えば、以下の事項を実施する場合がある。

- 品質管理基準委員会報告書第１号「監査事務所における品質管理」第53項で要求されているように、グループ監査チーム及び構成単位の監査人が、共通の品質管理のシステムの監視に関する方針及び手続を利用する監査事務所又はネットワーク内の監査事務所に属している場合には、その品質管理の監視の結果を評価すること
- 第18項(1)から(3)の事項について構成単位の監査人と討議するために構成単位の監査人を訪問すること
- 構成単位の監査人に第18項(1)から(3)の事項を書面により確認するよう要請すること（付録３では、構成単位の監査人の受領を確かめる文書を例示している。）
- 構成単位の監査人に第18項(1)から(3)の事項に関する質問書への回答を要請すること

- 構成単位の監査人について知識を有する、グループ監査責任者の監査事務所内の者又は信頼できる第三者と、構成単位の監査人について討議すること
- 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その他の第三者から確認を得ること

次年度以降は、グループ監査チームの構成単位の監査人とのそれまでの経験が、構成単位の監査人の理解の基礎となることがある。グループ監査チームは、構成単位の監査人に、第18項(1)から(3)の事項に関連して前年度から変更があったかどうかの確認を求めることがある。

A34. 職業的専門家としての監査人を監督し監査の品質を監視するために、独立した監督機関が設立されている場合には、その規制環境を知ることは、グループ監査チームが構成単位の監査人の独立性及び職業的専門家としての能力の評価をするに当たり有用である。規制環境に関する情報は、構成単位の監査人、又は独立した監督機関が提供する情報から入手することができる。

《(2) グループ財務諸表の監査に関連する職業倫理に関する規定》(第 18 項(1)参照)

A35. グループ財務諸表の監査のために構成単位の財務情報に関して作業を実施する場合、構成単位の監査人はグループ財務諸表の監査業務に関連する職業倫理に関する規定に従う。当該規定は、構成単位の監査人の国又は地域で法定監査を実施する際に、構成単位の監査人に適用されるものとは異なる場合、又はそれに追加されるものである場合がある。したがって、グループ監査チームは、構成単位の監査人が、グループ財務諸表の監査において構成単位の監査人としての責任を果たせるように、グループ財務諸表の監査業務に関連する職業倫理に関する規定を理解し遵守しているかどうかを理解する必要がある。

《(3) 構成単位の監査人の職業的専門家としての能力》(第 18 項(2)参照)

A36. 構成単位の監査人の職業的専門家としての能力に関するグループ監査チームの理解には、以下のような事項が含まれる。

- 構成単位の監査人は、グループ財務諸表の監査に適用される監査及びその他の基準について、グループ財務諸表の監査における構成単位の監査人としての責任を果たせるように理解しているか。
- 構成単位の監査人は、当該構成単位の財務情報に関する作業の実施に必要な特定分野における専門的な知識や技能（例えば、業界特有の知識）を有しているか。
- 適切な場合には、構成単位の監査人は、適用される財務報告の枠組みについて、グループ財務諸表の監査における構成単位の監査人としての責任を果たせるように理解しているか（多くの場合、グループ経営者から構成単位に送付される決算指示書に、適用される財務報告の枠組みについて記述される。)。

《(4) 構成単位の監査人に関するグループ監査チームの理解》(第 19 項参照)

A37. グループ監査チームは、構成単位の監査人に独立性がない場合、構成単位の監査人の作業に関与し、又は構成単位の財務諸表について追加のリスク評価手続若しくはリスク対応手続を実施しても、その状況を克服することはできない。

A38. 一方、グループ監査チームは、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、構成単位の監査人の作業に関与したり、又は構成単位の財務諸表について追加のリスク評価手続若しくはリスク対応手続を実施することにより、それを克服できる場合がある。

A39.構成単位の監査人の監査調書の関連する部分を閲覧することが法令で禁止されている場合、グループ監査チームは、この状況を克服するために、関連する情報を要約した文書を作成するよう構成単位の監査人に要請する場合がある。

《８．重要性》（第20項から第22項参照）

A40. 監査人は、重要性について以下の事項が要求されている（監査基準委員会報告書320「監査の計画及び実施における重要性」第9項及び第10項）。

(1) 監査の基本的な方針を策定するに際して、次の事項を決定すること

① 財務諸表全体としての重要性の基準値

② 企業の特定の状況において、当該企業の財務諸表全体としての重要性の基準値より低い金額の虚偽表示が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特定の取引種類、勘定残高又は開示等がある場合には、これらの特定の取引種類、勘定残高又は開示等に対する重要性の基準値

(2) 手続実施上の重要性を決定すること

グループ財務諸表の監査では、重要性の基準値はグループ財務諸表全体及び構成単位の財務情報の双方について設定される。グループ財務諸表全体としての重要性の基準値はグループ財務諸表の監査の基本的な方針を策定する際に使用される。

A41. グループ財務諸表における未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の合計が、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を許容可能な低い水準に抑えるために、構成単位の重要性の基準値は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く設定される。構成単位の重要性の基準値は、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重要性の基準値の合計がグループ財務諸表全体としての重要性の基準値と一致する必要はなく、それを超える場合もある。構成単位の重要性の基準値は構成単位の監査の基本的な方針を策定する際に使用される。

A42. 構成単位の重要性の基準値は、第25項、第26項(1)及び第28項に記載のとおり、グループ財務諸表の監査の一環として構成単位の財務情報を監査又はレビューする場合に構成単位に対して決定される。構成単位の重要性の基準値は、発見された未修正の虚偽表示が、個別に又は集計して重要であるかどうかを評価するために、構成単位の監査人によって使用される。

A43.グループ財務諸表について明らかに僅少であるとみなすことができない虚偽表示の金額の基準は、構成単位の重要性の基準値とは別に決定される。構成単位の財務情報において識別された、この金額の基準を超えるような虚偽表示は、グループ監査チームに伝達されることとなる。

A44. 構成単位の財務情報を監査する場合、構成単位の監査人（又はグループ監査チーム）は、構成単位の手続実施上の重要性を決定する。これは、構成単位の財務情報における未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の合計が構成単位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ために必要である。実務上は、グループ監査チームは、構成単位の手続実施上の重要性を構成単位の重要性の基準値として設定する場合がある。この場合、構成単位の監査人は、構成単位の財務情報の重要な虚偽表示リスクを評価し、評価したリスクに対応するリスク対応手続を立案する局面と、さらに発見された虚偽表示が個別に又は集計して重要であるかどうか評価する局面の双方で、構成単位の重要性の基準値を用いる。

《９．評価したリスクへの対応》

《(1) 構成単位の財務情報に対して実施する作業の種類の決定》(第 25 項から第 26 項参照)

A45. 構成単位の財務情報に関して実施する作業、及び構成単位の監査人の作業への関与についてのグループ監査チームの決定は、以下の要因の影響を受ける。

(1) 構成単位のグループにおける重要性

(2) 識別された、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスク

(3) グループ監査チームによるグループ全体統制のデザインの評価及びそれが業務に適用されているかどうかの判断

(4) 構成単位の監査人に関するグループ監査チームの理解

付録４は、グループ監査チームが構成単位の財務情報に関して実施する作業の種類を決定する際、構成単位のグループにおける重要性がどのような影響を与えるかを示している。

《重要な構成単位》(第 26 項(2)から(3)参照)

A46. ある構成単位に、特定の性質又は状況によりグループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性がある場合、グループ監査チームは当該構成単位を重要な構成単位として識別する。この場合、グループ監査チームは、特別な検討を必要とするリスクの影響を受ける勘定残高、取引種類又は開示等を特定することができることがあり、その場合には勘定残高、取引種類又は開示等のみを対象とした監査を自ら実施するか、構成単位の監査人に対し依頼することがある。例えば、A6項のような状況においては、構成単位の財務情報に対して実施する作業は、当該構成単位の外国為替取引の影響を受ける勘定残高、取引種類、開示等の監査に限定される場合がある。ただし、グループ監査チームが構成単位の監査人に特定の勘定残高、取引種類又は開示等の監査を依頼する場合、グループ監査チームは、多くの財務諸表項目は相互に関連しているという事実を考慮してコミュニケーションを行う（第39項参照)。

A47. グループ監査チームは、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに対応する監査手続を立案する場合がある。例えば、棚卸資産の陳腐化に関する特別な検討を必要とするリスクについて、グループ財務諸表の監査人は、陳腐化している可能性がある棚卸資産を大量に保有していることから重要な構成単位となるが、それ以外に重要な点を有しない構成単位に対して、棚卸資産の評価に関する特定の監査手続を自ら実施するか、又は構成単位の監査人にその実施を依頼する場合がある。

《重要な構成単位以外の構成単位》(第 27 項から第 28 項参照)

A48. 監査業務の状況に応じて、構成単位の財務情報は、様々なレベルで集約され分析的手続が実施される場合がある。このような分析的手続の結果は、重要な構成単位以外の構成単位の財務情報を集約しても、重要な虚偽表示に係る特別な検討を必要とするリスクはないというグループ監査チームの判断の裏付けとなる。

A49. 第28項に記載のとおり、選定する構成単位の数、選定する構成単位、及び選定された個々の構成単位の財務情報に対し実施する作業の種類についてのグループ監査チームの決定は、例えば、以下のような要因の影響を受ける。

- 重要な構成単位の財務情報に関して入手することが見込まれる監査証拠の程度
- 新たに設立又は買収された構成単位の有無
- 構成単位に生じた重要な変更の有無

- 構成単位における内部監査の実施の有無、及びそれがグループ財務諸表の監査に与える影響
- 構成単位に適用される共通のシステムとプロセスの有無
- グループ全体統制の運用状況の有効性
- グループ・レベルで実施される分析的手続において発見された異常な変動
- 重要な構成単位以外の構成単位全体における個々の構成単位の相対的な財務的重要性、又は存在するリスクの程度
- 法律、規則又はその他の理由で監査が要求される構成単位の有無

重要な構成単位以外の構成単位を選定する際は、企業が想定しない要素を組み込むことにより、構成単位の財務情報の重要な虚偽表示を発見する可能性が高まることがある。選定される構成単位は、循環的に見直し、一部又は全部を変更することが多い。

A50. 構成単位の財務情報のレビューは、適切な財務情報のレビュー基準に従って実施されるが、この場合、我が国において一般に公正妥当と認められる四半期レビューの基準や国際的なレビュー基準(例えば、国際監査・保証基準審議会が公表しているレビュー基準であるISRE2400「財務諸表のレビュー業務」又はISRE2410「独立監査人が実施する期中財務情報のレビュー」)が参考となる。グループ監査チームは、当該業務に加えて追加手続を立案することがある。

A51. A13項に記載のとおり、グループを構成する構成単位に重要な構成単位が存在しないケースがある。このような状況では、第28項に記載のとおり構成単位の財務情報に対して実施する作業の種類を決定することにより、グループ監査チームはグループ財務諸表についての意見表明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る。グループ監査チーム又は構成単位の監査人がグループ全体統制の有効性を検討する運用評価手続の実施と構成単位の財務情報に係る分析的手続の実施のみによって、グループ監査チームが、グループ財務諸表についての意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手できる場合は少ない。

《(2) 構成単位の監査人が実施する作業への関与》(第 29 項から第 30 項参照)

A52. グループ監査チームが構成単位の監査人が実施する作業へ関与することに影響を与える要因には、以下の事項がある。

(1) 構成単位のグループにおける重要性

(2) 識別された、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスク

(3) 構成単位の監査人に関するグループ監査チームの理解

グループ監査チームは、重要な構成単位又は識別された特別な検討を必要とするリスクに対して第29項から第30項に記載された手続を実施する。重要な構成単位以外の構成単位に対しては、構成単位の監査人の作業に対するグループ監査チームの関与の内容、時期及び範囲は、構成単位の監査人に対するグループ監査チームの理解によって異なる。この場合、構成単位が重要な構成単位ではないことは、二次的なものとなる。例えば、ある構成単位が重要な構成単位として考慮されていないとしても、グループ監査チームは、構成単位の監査人のリスク評価へ関与することを決定する場合がある。これは、構成単位の監査人の職業的専門家としての能力に重大ではないものの懸念がある場合(例えば、業界特有の知識の不足)や、構成単位の監査人が監査人を適切に監督する規制環境の下で業務を実施していない場合である。

A53. グループ監査チームは、第29項、第30項及び第41項に記載された事項以外の構成単位の監査人の作業への関与の形態として、構成単位の監査人に関する理解に基づき以下の一つ又は

複数の手続を実施する場合がある。

(1) 構成単位及びその環境を理解するため、構成単位の経営者又は構成単位の監査人と協議すること

(2) 構成単位の監査人の監査の基本的な方針及び詳細な監査計画を査閲すること

(3) 構成単位レベルにおける重要な虚偽表示リスクを識別し評価するためリスク評価手続を実施すること（これは、構成単位の監査人とともに実施するか、又はグループ監査チームによって実施される。）

(4) リスク対応手続を立案し実施すること（これは、構成単位の監査人とともに立案及び実施するか、又はグループ監査チームによって実施される。）

(5) 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に参加すること

(6) 構成単位の監査人の監査調書の関連する箇所を査閲すること

《10. 連結プロセス》

《連結のための修正及び組替》（第 33 項参照）

A54. 連結プロセスでは、通常の取引処理システムを通さず、又は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が修正されることがある。グループ監査チームは、このような修正の適切性、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
- 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・調整と消去を検証すること

《11. 構成単位の監査人とのコミュニケーション》（第39項から第40項参照）

A55. グループ監査チームと構成単位の監査人との間に有効な双方向のコミュニケーションが存在しない場合、グループ監査チームがグループ財務諸表についての意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手できないリスクがある。グループ監査チームが要求する事項に関する適時の明確なコミュニケーションは、グループ監査チームと構成単位の監査人との間で、有効な双方向のコミュニケーションの基礎となる。

A56. グループ監査チームが構成単位に要求する事項は、多くの場合、指示書により伝達される。付録５には、伝達が必要とされる事項、及び任意で伝達する事項に関する指針が記載されている。また、構成単位の監査人によるグループ監査チームに対する報告は、実施した作業について記載した簡潔な文書又は報告書の形態で行われることが多い。

グループ監査チームと構成単位の監査人のコミュニケーションとは、必ずしも書面による必要はない。例えば、グループ監査チームは、識別した特別な検討を必要とするリスクについて討議するため、又は構成単位の監査人の監査調書のグループ財務諸表の監査に関連する部分を査閲するために、構成単位の監査人を訪問する場合がある。ただし、この場合においても、本報告書及び他の監査基準委員会報告書による監査調書についての要求事項は適用さ

れる。

A57. 構成単位の監査人は、グループ監査チームと協力するに当たり、例えば、法令で禁じられていない限りは、グループ監査チームが関連する監査調書を閲覧することに応じることがある。

A58. グループ監査チームのメンバーが構成単位の監査人でもある場合、グループ監査チームは、特定の書面によるコミュニケーション以外の方法によっても、構成単位の監査人との明確なコミュニケーションを実施することが可能である。これには、例えば、以下のような場合がある。

- 第39項で記載されているグループ監査チームにより要求される事項を伝達するには、構成単位の監査人がグループ財務諸表の監査の基本的な方針及び詳細な監査計画を閲覧すれば十分な場合がある。
- 第40項で記載されているグループ監査チームの結論に関連する事項を報告するには、グループ監査チームが構成単位の監査人の監査調書を査閲すれば十分な場合がある。

《12. 入手した監査証拠の十分性及び適切性の評価》

《(1) 構成単位の監査人の監査調書の査閲》（第 41 項(2)参照）

A59. 構成単位の監査人の監査調書のどの部分がグループ財務諸表の監査に関連するかは状況により異なる。グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに関連する監査調書は、査閲の重点的な対象とされることが多い。構成単位の監査人の監査調書が、所属する監査事務所内のレビューの対象になっているかどうかは、査閲の範囲の決定に影響を及ぼすことがある。

《(2) 監査証拠の十分性及び適切性》（第 43 項から第 44 項参照）

A60. グループ監査チームが、グループ財務諸表についての意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠が入手できていないと判断した場合、構成単位の監査人に追加手続の実施を依頼することがある。それが実施可能ではない場合には、グループ監査チーム自ら、構成単位の財務情報について手続を実施する場合がある。

A61. グループ監査責任者は、（グループ監査チームが発見したか、又は構成単位の監査人から報告を受けた）虚偽表示を集計した結果を評価することによって、グループ財務諸表に全体として重要な虚偽表示があるかどうかを判断することが可能となる。

《13. グループ経営者及びグループ統治責任者とのコミュニケーション》

《(1) グループ経営者とのコミュニケーション》（第 45 項から第 47 項参照）

A62. 監査基準委員会報告書240（第39項から第41項）には、不正に関する経営者とのコミュニケーション、及び経営者が不正に関与している可能性がある場合の監査役等（本報告書では「統治責任者」という。）とのコミュニケーションに関する要求される事項と指針が含まれている。

A63. グループ経営者は、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

《(2) グループ統治責任者とのコミュニケーション》（第 48 項参照）

A64. グループ監査チームがグループ統治責任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、グループ監査チームがグループ統治責任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。グループ統治責任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48項(1)及び(2)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チームが決定した後に行われる。一方、第48項(3)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48項(4)及び(5)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。

《Ⅳ　適用》

本報告書は、平成24年4月1日以後開始する事業年度に係る監査及び同日以後開始する中間会計期間に係る中間監査から適用する。

《付録１　グループ監査チームが理解する事項の例示》（A21 項参照）

以下の例示は、多くのグループ財務諸表の監査業務に該当する一般的な事項を包含しているが、すべてがあらゆるグループ財務諸表の監査業務に関連しているとは限らず、また必ずしも網羅されているとはいえない。

《グループ全体統制》

１．グループ全体統制には、以下の事項の組合せを含むことがある。

- 事業展開について討議し業績を検討するための、グループ経営者と構成単位の経営者との定期的な協議
- グループ経営者が構成単位の業績を予算と対比させて監視し、適切な措置を講じることができるようにする定期的な報告などの、構成単位の事業状況及び経営成績に対する監視
- グループ経営者によるリスク評価プロセス、すなわち、グループ財務諸表の重要な虚偽表示につながるような、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
- 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を対象とするグループ・レベルでの監視、管理、照合・調整及び消去
- 構成単位から受領する財務情報について、適時性を監視し、正確性及び網羅性を評価するプロセス
- 同一の全般統制によって管理されている、グループの全体又は一部を対象とする集中ＩＴシステム
- すべての構成単位又は一部の構成単位に共通するＩＴシステム内の統制活動
- 内部監査や自己点検プログラムなどの内部統制に対する監視
- グループとしての財務報告の手続マニュアルなどの一貫した方針及び手続
- 行動規範や不正防止プログラムなどのグループ全体のプログラム
- 構成単位の経営者に対する権限と責任の付与

２．内部監査は、グループ全体統制の一部として扱うことができる場合（例えば、内部監査機能を集中化しているような場合）がある。監査基準委員会報告書610「内部監査の利用」の第8項は、グループ監査チームが内部監査人の監査を利用することを計画している場合における当該内部監査人の能力及び客観性の評価を取り扱っている。

《連結プロセス》

３.グループ監査チームによる連結プロセスの理解には､以下のような事項を含むことがある。

《適用される財務報告の枠組みに関連する事項》

- 構成単位の経営者が適用される財務報告の枠組みを理解している程度
- 適用される財務報告の枠組みに準拠して構成単位を識別し会計処理するプロセス
- 適用される財務報告の枠組みに準拠してセグメント報告のための報告セグメントを識別するプロセス
- 適用される財務報告の枠組みに準拠して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識別するプロセス
- グループ財務諸表に適用される会計方針、前会計年度の会計方針からの変更、及び適用

される財務報告の枠組みの下での新しい基準又は基準の改訂に起因する会計方針の変更
- グループと期末日が異なる構成単位の取扱い

《連結プロセスに関連する事項》

- 構成単位が用いる会計方針を理解するグループ経営者のプロセス（該当する場合には、グループ財務諸表の作成のための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こと、及び適用される財務報告の枠組みにおいて要求されているときに、会計方針の相違が識別、修正されることを確保するためのグループ経営者のプロセス。統一された会計方針とは、グループが採用した、同様の取引を首尾一貫して報告するために構成単位が使用する、適用される財務報告の枠組みに基づいた特定の会計原則、基礎、慣習、規則及び実務である。これらの会計方針は、通常、グループ経営者が送付する財務報告手続マニュアル及び報告パッケージに記述される。）
- 連結のための構成単位からの財務報告の網羅性、正確性、適時性を確保するためのグループ経営者のプロセス
- 国外にある構成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
- 連結のためにＩＴがどのように構築されているか（手作業のプロセスと自動化されたプロセス、及び連結プロセスの様々な段階において構築されている手作業による内部統制と自動化された内部統制が含まれる。）
- 後発事象に関する情報を入手するためのグループ経営者のプロセス

《連結修正に関連する事項》

- 連結修正を記録するプロセス（関連する仕訳の作成、承認及び処理を含む。）及び連結の担当者の経験
- 適用される財務報告の枠組みが要求する連結上の修正
- 連結上の修正をもたらした事象や取引の事業上の合理性
- 構成単位間の取引の頻度、取引内容及び規模
- グループ内取引及び未実現利益、並びにグループ内勘定残高を監視、管理、照合・調整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準拠した、取得資産及び負債の時価を算定する手続
- 構成単位に発生する損失に関する支配株主又は少数株主との合意（例えば、少数株主が損失を負担する義務を有する旨の合意）

《付録２　グループ財務諸表の重要な虚偽表示リスクを示唆する状況又は事象の例示》
（A28項参照）

以下の例示は、多くのグループ財務諸表の監査業務に該当する一般的な状況又は事象を包含しているが、すべての状況又は事象があらゆるグループ財務諸表の監査業務に関連しているとは限らず、また必ずしも網羅されているとはいえない。

- 複雑なグループ構造（特に、頻繁な買収、処分又は組織変更がある場合）
- 脆弱な企業統治構造（意思決定プロセスに透明性がない場合を含む。）
- グループ全体統制が存在しない又は有効でないこと（構成単位の事業及び業績の監視に関するグループ経営情報が不適切な場合を含む。）
- 国外で事業を行う構成単位が、貿易及び財政政策などの領域における政府による異常な介入、及び通貨の移動や配当に関する制限などの要因や、為替レートの変動などの要因に晒されていること
- 構成単位における、長期契約又は革新的若しくは複雑な金融商品など、高いリスクを伴う事業活動
- 適用される財務報告の枠組みに準拠したグループ財務諸表に、どの構成単位を含めることが必要かに関する疑義があること（例えば、特別目的事業体や休眠会社の存在及びその連結について）
- 通例でない関連当事者との関係及び関連当事者との取引
- 過年度の連結におけるグループ内勘定残高の不一致又は原因不明差異の発生
- 複数の構成単位において会計処理されている複雑な取引の存在
- グループ財務諸表において適用されている会計方針と異なる会計方針が適用される構成単位の存在
- 取引の時期の操作に利用される可能性がある、期末日の異なる構成単位
- 未承認又は不完全な連結修正が過年度に発生していること
- グループ内での強引なタックスプランニングや租税回避地域の事業体との多額の現金取引
- 構成単位の監査人の頻繁な交代

《付録３　構成単位の監査人の受領を確かめる文書の例示》（A33項参照）

本付録の文書は、グループ監査責任者と構成単位の監査人が日本公認会計士協会の会員であることを前提とした例示であるが、標準的な雛型として使用することを意図したものではない。本文書は、構成単位の監査人又は年度によって異なる場合がある。

グループ監査責任者は、通常、本文書を構成単位の財務情報に関する作業を開始する前に入手する。

平成×年×月×日

（グループ監査責任者の氏名）
○○監査法人
指定社員
業務執行社員　　公認会計士 ○○○○ 殿

（構成単位の監査人の氏名）
○○監査法人
指定社員
業務執行社員　公認会計士（署　名）
（又は記名捺印）

私たちは、［適用される財務報告の枠組みの名称］に準拠して、［グループ財務諸表を作成する会社の名称］のグループ財務諸表が平成×年×月×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事業年度の経営成績及びキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについて意見を表明するために貴監査法人が実施する監査に関連して、本書簡を提出いたします。

私たちは、平成×年×月×日に終了する事業年度の［構成単位の名称］の財務情報について特定の作業の実施を要請する平成×年×月×日付けの貴監査法人の指示書を受領しました。

１．私たちは、以下の事項を確認いたします。

(1) 私たちは、指示書の内容を遵守いたします。

(2) 指示書の内容は明確であり、私たちはその内容を理解しています。

(3) 私たちは、貴監査法人に協力し、貴監査法人がグループ監査に関連する［構成単位の名称］の監査調書を閲覧することを了承いたします。

２．私たちは、以下の事項を了解しています。

(1) ［構成単位の名称］の財務情報が、［グループ財務諸表を作成する会社の名称］のグループ財務諸表に含まれること

(2) 貴監査法人が、平成×年×月×日に終了する事業年度の［構成単位の名称］の財務情報に関して、私たちに実施を要請した作業への関与が必要と考える場合があること

(3) 貴監査法人が、［グループ財務諸表を作成する会社の名称］のグループ監査のため、私たちの作業を評価し、適切な場合には利用する意向であること

３．私たちは、［グループ財務諸表を作成する会社の名称］の［構成単位につき記載すること。例えば、100%所有の子会社、子会社、共同支配企業、その他の被投資会社など］である［構成単位の名称］、の財務情報に関して実施する業務に関連して、以下のとおり確認します。

(1) 私たちは、グループ監査において私たちの責任を果たせるように、職業倫理に関する

規定（公認会計士法・同施行令・同施行規則、及び日本公認会計士協会が公表する会則、倫理規則、独立性に関する指針及びその他の倫理に関する規定）を理解し、それを遵守いたします。特に、グループにおける［グループ財務諸表を作成する会社の名称］とその他の構成単位に関して、私たちは、公認会計士法並びに日本公認会計士協会が定める倫理規則及び独立性に関する指針を遵守し、独立性を保持しております。

(2) 私たちは、グループ監査において構成単位の監査人としての責任を果たすために、我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準を理解しており、それらの基準に準拠して、平成×年×月×日に終了する事業年度の［構成単位の名称］の財務情報に対する作業を実施いたします。

(3) 私たちは、特定の構成単位の財務情報に対する業務を実施するのに必要な特定分野における専門的な知識や技能（例えば、業界特有の知識）を有しています。

(4) 私たちは、グループ監査において構成単位の監査人としての責任を果たすために、［適用される財務報告の枠組みの名称］を理解しています。

私たちは、［構成単位の名称］の財務情報に対する業務の実施中に上記の記載内容に変更が生じた場合は、その変更内容について貴監査法人に通知いたします。

以　　上

注１．宛先については以下のとおりとする。

① グループ監査責任者が無限責任監査法人の場合で指定証明であるときには、上記の記載例とする。

② グループ監査責任者が無限責任監査法人の場合で指定証明でないときには、以下とする。

○○監査法人

業務執行社員　公認会計士　○○○○殿

③ グループ監査責任者が有限責任監査法人の場合は、以下とする。

○○有限責任監査法人

指定有限責任社員
業務執行社員　公認会計士　○○○○殿

④ グループ監査責任者が公認会計士の場合には以下とし、本文中の「貴監査法人」を「貴殿」とする。

○○○○　公認会計士事務所

公認会計士　○○○○殿

注２．本文書を提出する構成単位の監査人においても、注１の①から④の要領を踏まえて記載する。

注３．１(1) の指示書に遵守できない内容が含まれている場合には、以下の文章を挿入し、伝達する。

「私たちは、以下の理由［理由を特定して記載すること］により、以下の指示書の内容［指示書の内容を特定して記載すること］を遵守できません。」

注４．１(2)の指示書の内容について十分に理解できない場合には、指示書の特定の内容を具体的に記載し、より明確な指示を要請する。

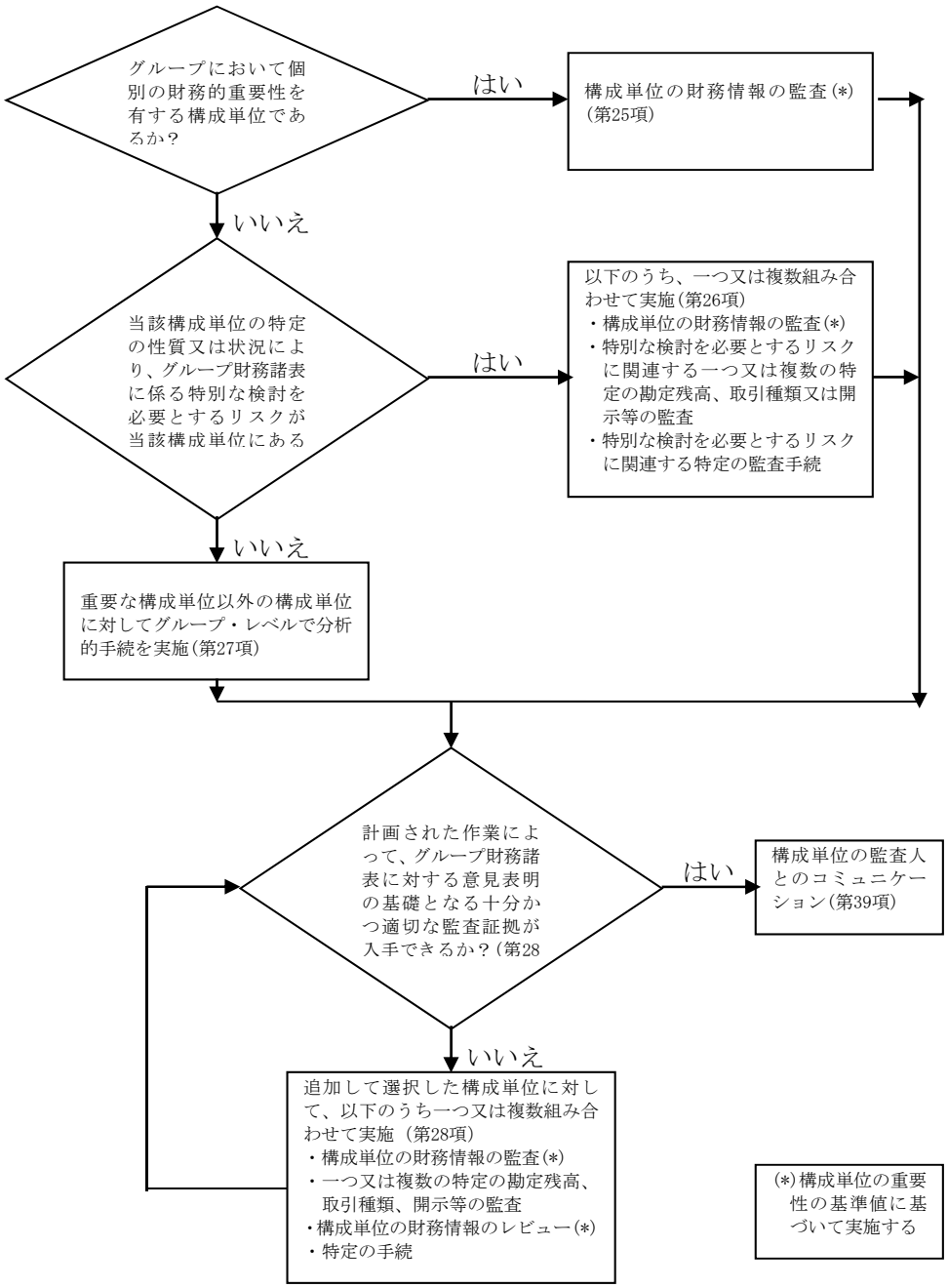
注５．３(1)について、公認会計士法及び日本公認会計士協会が定める倫理規則以外の法令又は規則が適用される場合には、適宜適用される法令又は規則を記載する。

注６．３(2)について、我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準以外の監査の基準

が適用される場合には、適宜適用される監査の基準を記載する。

注７．３(4)について、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準以外の企業会計の基準が適用される場合には、その適用される企業会計の基準を記載する。なお、適用される企業会計の基準に代えてグループとしての財務報告の手続マニュアルと記載することもできる。

《付録４　グループ監査チームが構成単位の財務情報に関して実施する作業の種類を決定する際に、構成単位のグループにおける重要性がどのような影響を与えるか》（A45項参照）



《付録５　グループ監査チームが構成単位の監査人へ伝達する事項》（A56 項参照）

以下の事項は、構成単位の監査人への伝達が必要とされる事項と、任意で伝達する事項を区分して示している。

《構成単位の監査人の作業の計画に関連する事項》

《伝達が必要とされる事項》

- 構成単位の監査人が、グループ監査チームが構成単位の監査人の作業を利用する状況を理解した上で、グループ監査チームと協力することの確認の依頼
- 構成単位の監査人が実施すべき作業、及びグループ監査チームによる構成単位の監査人の作業の利用
- グループ財務諸表の監査に関連する職業倫理に関する規定、特に独立性に関する規定
- 構成単位の財務情報の監査又はレビューの場合には、構成単位の重要性の基準値（また、設定している場合は、特定の取引種類、勘定残高、開示等に対する重要性の基準値）、及び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ない虚偽表示の金額の基準
- 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その他の関連当事者、並びにグループ経営者又はグループ監査チームが認識していない関連当事者をグループ監査チームに適時に伝達することについての構成単位の監査人への要請

《任意で伝達する事項》

- 監査を完了するスケジュール
- グループ経営者とグループ監査チームの訪問の予定日、及びその際の構成単位の経営者と構成単位の監査人とのミーティングの予定日
- 主要な担当者の一覧
- 監査の初期段階及び監査の期間中において協調して作業を行うための取決め（構成単位の監査人の作業について、グループ監査チームが予定している関与を含む。）
- グループ内取引、未実現利益及びグループ内勘定残高に対して実施する作業
- その他の法定の報告責任に関する指針（例えば、グループ経営者の内部統制の有効性に係る報告）
- 構成単位の財務情報に関する作業の完了時期と、グループ監査チームがグループ財務諸表の監査意見を表明する時期が異なる場合には、後発事象の検討についての特別な指示

《構成単位の監査人の作業の実施に関連する事項》

《伝達が必要とされる事項》

- グループ監査チームが識別した、不正又は誤謬によるグループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクの中で構成単位の監査人の作業に影響を及ぼすリスク、並びに構成単位の監査人が識別した、不正又は誤謬によるグループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスク及び当該リスクに対する構成単位の監査人の対応を適時に伝達することの要請

《任意で伝達する事項》

- すべての又は一部の構成単位に共通の処理システムについてのグループ監査チームの運用評価手続の発見事項、及び構成単位の監査人が実施すべき運用評価手続
- 構成単位の内部統制について、又は構成単位に関連して実施された作業に基づく内部監査における指摘事項
- 構成単位の財務情報に対する作業の実施により、グループ監査チームがグループ・レベルで実施した当初のリスク評価の基礎となった監査証拠と矛盾するような監査証拠を入手した場合に、適時に報告することの要請
- 構成単位の経営者が適用される財務報告の枠組みを遵守していることについて、又は構成単位の財務情報に適用された会計方針と、グループ財務諸表に適用される会計方針との相違が開示されていることについて、構成単位の経営者確認書に記載することの要請
- 構成単位の監査人が文書化すべき事項

《その他の事項》

《伝達が必要とされる事項》

- 構成単位の財務情報に対する作業が完了した時点において、第40項に列挙された事項をグループ監査チームへ報告することの要請

《任意で伝達する事項》

- 以下の事項をグループ監査チームに対して適時に報告することの要請
  - 会計上の見積り及びそれに関連する判断を含む重要な会計上、財務報告上及び監査上の事項
  - 構成単位の継続企業の前提に係る事項
  - 訴訟及び損害賠償請求に関連する事項
  - 構成単位の監査人が識別した内部統制の重要な不備、及び不正の存在を示唆する情報
- できる限り早期に、グループ監査チームに対して、重要な又は通例でない事象を通知することの要請

以　上