

監 査 論

講 評 (第 1 問・第 2 問)

第 1 問は「監査人の独立性」から理論問題としての出題、第 2 問は「グループ財務諸表の監査」から事例問題としての出題であった。監査人の独立性については、令和 2 年論文式本試験の第 1 問に理論問題として出題されており、また、グループ監査については、令和 6 年論文式本試験の第 1 問に理論問題として、令和 3 年論文式本試験の第 2 問に事例問題として出題されている。グループ監査は、大きく改訂された監基報が全面的に適用されたタイミングであるため、昨年に引き続き出題されたと考えられるが、第 1 問及び第 2 問の両方が、直近 5 年以内に出題された分野から出題されている点が特徴的である。

第 1 問の「監査人の独立性」では、精神的独立性が求められる理由、監査報告書に監査人の独立性が記載される場所といった基本的な問題や、ローテーション制度に関する問題が出題されており、今まで講義や答練を通じて学習してきた内容を問いに合わせて冷静に記述することができたかどうかのポイントであった。一方で、品質管理基準における独立性の問題については、品質管理基準の規定を具体的に覚えている受験生はほぼいなかったと思われるので、品基報を参照し、近い内容の記述ができれば良かった。

第 2 問の「グループ財務諸表の監査」では、監査の作業を実施する構成単位の決定要因、構成単位の手続実施上の重要性の決定プロセス、構成単位の監査人への関与、構成単位の監査人とコミュニケーションを行う金額の基準値の決定プロセス、修正済みの虚偽表示に関するコミュニケーション、及び、グループ財務諸表に対する監査報告書における構成単位の監査人の利用についての言及から出題された。通常講義で取り扱っている内容と答練で出題した内容が理解されていることを前提に、試験会場で効率的に監基報 600 を参照して解答できたか否かが合否を分けたと思われる。

実際の監査現場では、監査資源の制約の下、限られた時間内に手続を実施しなければならない、監基報や会計基準を素早く参照し業務を進める能力が求められており、第 2 問はこのような公認会計士に監査現場で求められる能力を意識して作問されていると想定する。今後もこのような出題は継続されると思われるため、普段からの基準参照型の学習を進めることが特に重要であると思われる。

第 1 問 答 案 用 紙 < 1 >
(監 査 論)

問題 1

監査人が監査を行うに当たって公正不偏の態度を保持することが求められているのは、公正な監査判断を可能にするため、及び、監査の証明水準を一定以上に保ち財務諸表監査に対する社会的信頼性を確保するためである。

問題 2

①監査事務所は、監査事務所及びその専門要員並びに当該監査事務所が所属するネットワーク等による独立性の保持に関する目標を含めた独立性の保持を、品質目標として設定しなければならない。当該品質目標には、非監査業務が独立性に与える影響を考慮する。

②監査事務所は、独立性の保持に対する脅威を識別して評価し、それに対処するための方針又は手続を定めなければならない。

③監査事務所は、独立性を侵害する事項を発見し、対処するための方針又は手続を定めなければならない。

④監査事務所は、専門要員の独立性が適切に保持されていることを確かめなければならない。

第 1 問 答 案 用 紙< 2 >

(監 査 論)

問題 3

場所又は区分：表題

内容：監査報告書の表題は、単に「監査報告書」とするのではなく、「独立監査人の監査報告書」とする。

理由：監査人が独立性についての我が国における職業倫理に関する規定の全てを満たしていることを表明し、独立監査人以外の者が発行する報告書と区別する目的で記載される。

場所又は区分：監査意見の根拠区分

内容：監査人は、我が国における職業倫理に関する規定に従って、会社から独立しており、また、監査人としてのその他の倫理上の責任を果たしている旨が記載される。

理由：監査人の独立性は、監査意見の表明に関する重要な前提であり、また、監査の透明性向上に資するために記載される。

場所又は区分：監査報告書末尾の「利害関係」の記載

内容：被監査会社と監査人との間の利害関係の有無、及び利害関係を有するときはその内容が記載される。

理由：監査人の独立性に関し利用者の正確な理解を促すため、公認会計士法の規定により、利害関係について追加的な説明を記載することが要求されている。

問題 4

期待される効果①監査人と被監査会社との間の馴れ合いを防ぐことにより、監査人が精神的独立性を保持することが期待されるとともに、利害関係者が監査人の精神的独立性の保持に疑念を持つことを防ぎ監査に対する社会的信頼性を確保することが期待される。

期待される効果②ローテーションにより定期的に担当者が交代すると、新たな視点で監査が行われることにつながるため、監査のルーチン化を防ぎ、長期的にはより高品質な監査を実施できる効果が期待される。

監査実務上の弊害：担当者がローテーションすることにより、被監査会社及びその企業環境に関する蓄積された知識や経験が途絶えることや、被監査会社との間の信頼関係の構築を改めて行う必要があるため、一時的に監査品質が低下するという問題が生じるおそれがある。また、重要な虚偽表示リスクのより適切な評価や、円滑な監査手続の実施などに時間とコストがかかるという問題が生じる。

第 2 問 答 案 用 紙<1>
(監 査 論)

問題 1

①グループ財務諸表の売上高や総資産等に関する各社への分散の程度、各社の規模及び内容
②人件費計算業務のシェアード・サービス・センターD社への集約化の程度及びその方法
③昨年度の財務諸表監査においてB社で発見された内部統制の重要な不備の内容及び範囲
④新規事業開拓のために今年度上期に買収したC社、及び同社の大規模な設備投資

問題 2

①グループ財務諸表全体において重要であると判断する虚偽表示の金額として、グループ財務諸表全体としての重要性の基準値を決定する。
②合算リスクを適切な低い水準に抑えるために、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として、グループ・レベルの手続実施上の重要性を決定する。
③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い金額として、構成単位ごとに、構成単位の手続実施上の重要性を決定する。

問題 3

①監査人Zは海外子会社C社の現地の監査人であり、いずれのネットワーク・ファームにも所属していないため、監査人αは、監査人αへの監査調書の共有を含む、監査人αとのコミュニケーションに関して制約が課されていないかについて考慮すると想定される。
②C社は海外子会社であるため、監査人αは、C社に関する監査証拠が異なる言語で記載されているかどうか、及び監査人αが利用するために翻訳が必要かどうか考慮すると想定される。

第 2 問 答 案 用 紙 < 2 >
(監 査 論)

問題 4

問 1

監査人 α は、グループ財務諸表に重要な影響を与えないことが明らかであると想定されるため集計する必要がないと判断する虚偽表示の金額を、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して決定する。そして、監査人 α は、当該金額を超えないように、A 社の財務情報に対して実施した監査の過程で識別した虚偽表示について、監査人 X とコミュニケーションを行う金額の基準値を決定する。

問 2

A 社の財務情報に修正済みの虚偽表示がある場合、監査人 α は広範囲に影響を及ぼす内部統制の不備の可能性を考慮する。また、識別した修正済みの虚偽表示の件数が予想より多いことは、未発見の虚偽表示リスクがより高いことを示唆する場合があります。監査人 α は追加的な監査手続の実施が必要であると結論づける場合がある。このため、監査人 X は修正済みの虚偽表示についても監査人 α とコミュニケーションを行うことが要請される。

問題 5

問 1

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が責任を負うため、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り、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点では有害ともいえる。したがって、一般に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とされている。

問 2

B 社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、監査人 α がグループ財務諸表に対して限定付適正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」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いる。このため、当該理由についてその背景や事情を含めて適切に記載するにあたり監査人 Y への言及が必要な場合には、当該区分において監査人 Y に関して言及することが認められる。ただし、問 1 の誤解を防ぐため、監査報告書において、監査人 α 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。

第1問 解説

問題1

監査基準「第二 一般基準」2に示された「公正不偏の態度」とは、精神的独立性を指し、職業的専門家としての判断を危うくする影響を受けることなく、結論を表明できる精神状態を保ち、誠実に行動し、客観性と職業的懐疑心を堅持できることをいう（倫理規則 120.15 A1(1)）。

精神的独立性が必要となる理由は、監査人の公正な監査判断を可能にし、もって、財務諸表監査の証明水準を一定以上に維持・確保して、財務諸表監査の社会的信頼性を確保するためである。

仮に、監査人が公正不偏の態度を保持せず、特定の利害関係者に有利な監査判断をするというのであれば、財務諸表が投資判断の資料として利用できないばかりでなく、財務諸表監査そのものの社会的信頼性が失われ、監査制度が存立し得なくなる。そのため、監査人には被監査会社や利害関係者から精神的に独立した状態であることが求められる。

なお、本問のように、ある事項の必要性を問う問題では、仮にそれがない場合にどのような問題点が生じるかを説明すると解答を作成しやすい。この方針で作成した解答例は次のようになる。

【別解】

仮に監査人が公正不偏の態度を保持せず、特定の利害関係者に有利な監査判断をする場合、財務諸表が投資判断の資料として利用できないだけでなく、財務諸表監査自体の社会的信頼性が失われ監査制度が存立しえなくなる。そのため、当該独立性が求められる。

問題2

「監査に関する品質管理基準（以下「品質管理基準」）は、監査人の独立性の確保に関し、次のように規定している。

第六 職業倫理及び独立性

二 独立性

1 監査事務所は、独立性の保持を品質目標として設定しなければならない。当該品質目標には、監査事務所及びその専門要員並びに当該監査事務所が所属するネットワーク等による独立性の保持に関する目標を含めなければならない。当該品質目標については、監査事務所及び当該監査事務所が所属するネットワークに属する他の事務所提供する非監査業務が独立性に与える影響を考慮しなければならない。

2 監査事務所は、独立性の保持に対する脅威を識別して評価し、それに対処するための方針又は手続を定めなければならない。また、監査事務所は、独立性を侵害する事項を発見し、対処するための方針又は手続を定めなければならない。

3 監査事務所は、専門要員の独立性が適切に保持されていることを確かめなければならない。

4 監査実施の責任者は、独立性を保持するとともに、補助者が独立性を保持していることを確かめなければならない。

本問では、監査人の独立性を確保するため「監査事務所に」求められる事項が問われているので、上記規定の1～3を指摘できるとよい。

ただし、論文式試験において「品質管理基準」は参照できないことを考慮すると、品基報1「監査事務所における品質管理」の次の規定を参照し、上記規定に近い内容を指摘して部分点を取ることが現実的と考えられる。

29. 監査事務所は、独立性を含む職業倫理に関する規定に従った責任を果たすために、以下のそ

れぞれの者に関する品質目標を設定しなければならない。

(1) 監査事務所及びその専門要員

① 監査事務所及びその業務が対象となる職業倫理に関する規定を理解すること。

② 監査事務所及びその業務が対象となる職業倫理に関する規定に関連する責任を果たすこと。

(2) 監査事務所及びその業務に適用される職業倫理に関する規定の対象となるその他の者。これには、ネットワーク、ネットワーク・ファーム、ネットワーク若しくはネットワーク・ファームに所属する者、又はサービス・プロバイダー等が含まれる。

① 適用される職業倫理に関する規定を理解すること。

② 適用される職業倫理に関する規定に関連した責任を果たすこと。

34. 監査事務所は、第 26 項に従った対応のデザインと適用において、以下の対応を含めなければならない。

(1) 監査事務所は以下の事項に係る方針又は手続を定める。

① 職業倫理に関する規定の遵守に関する阻害要因を識別、評価及び対処すること。

② 職業倫理に関する規定の違反を識別、伝達、評価及び報告し、また当該違反の原因と結果に適時に対応すること。

(2) 監査事務所は、独立性の保持が要求される全ての専門要員から、独立性の保持のための方針又は手続の遵守に関する確認書を、少なくとも年に一度入手する。

問題 3

第一に、監査報告書には、独立監査人の報告書であることを明瞭に示す「独立監査人の監査報告書」の表題が付される。この表題は、監査人が独立性についての我が国における職業倫理に関する規定の全てを満たしていることを表明するものであり、この表題により、独立監査人以外の者が発行する報告書との区別が図られている（監基報 700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」第 21 項、A20 項）。

第二に、監査報告書の「監査意見の根拠」区分には、「監査人は、我が国における職業倫理に関する規定に従って、会社から独立しており、また、監査人としてのその他の倫理上の責任を果たしている」旨が記載される。監査意見の根拠の区分は、監査意見の表明に関する重要な前提が記載される。我が国における職業倫理に関する規定を遵守していることを明示することは、監査の透明性の向上に資する（監基報 700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」第 28 項(3)、A32 項、A34 項）。

第三に、公認会計士法の規定に基づき、監査報告書の末尾には、監査人と被監査会社との間の利害関係の有無、及び利害関係を有するときはその内容を明示しなければならない（公認会計士法第 25 条第 2 項、監基報 700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」A35 項）。当該記載は、監査人の独立性に関し利用者の正確な理解を促し、財務諸表監査に対する社会的信頼性を確保することを意図していると解される。

なお、当該記載は、性質としては（追記情報の）「その他の事項」に相当するが（監基報 706「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」A11 項）、公認会計士法の規定に基づき、監査報告書の末尾に記載される（「財務諸表等の監査証明に関する内閣府令」第 4 条第 1 項第 1 号ヌ）。

問題 4

公認会計士法は社会的影響の大きい会社として「大会社等」を定め、次の特例を設けている。

- ① 一定の非監査証明業務と監査証明業務の同時提供の禁止
- ② 継続的監査の制限（ローテーション及びインターバルの設定）
- ③ 共同監査の義務付け

「大会社等」の範囲は次のようになる（公認会計士法第 24 条の 2、公認会計士法施行令第 8 条、第 9 条）。

- ・ 会計監査人設置会社（最終事業年度に係る貸借対照表に資本金として計上した額が 100 億円未満であり、かつ、最終事業年度に係る貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額が 1,000 億円未満である株式会社を除く）
- ・ 金融商品取引法による監査の対象となる者（非上場の金融商品取引法監査対象会社であって、最終事業年度に係る資本金 5 億円未満又は売上高（最終事業年度又は直近 3 年間における年間平均のいずれか大きい方）10 億円未満、かつ、負債総額 200 億円未満の会社を除く）
- ・ 銀行、長期信用銀行及び保険会社
- ・ これらに準ずる者として政令で定める者

公認会計士法は、大会社等について継続的監査を制限する規定を設けている。公認会計士又は監査法人の社員が、同一の大会社等の財務書類について 7 会計期間連続して監査関連業務を行った場合には、その後 2 会計期間の財務書類については原則として監査関連業務を行うことができない（公認会計士法第 24 条の 3 第 1 項、第 34 条の 11 の 3、公認会計士法施行令第 11 条、第 12 条、第 16 条、第 17 条）。また、大規模監査法人（監査法人の直近の会計年度において監査証明業務を行った上場会社等の総数が 100 以上の監査法人）が、上場会社等の財務書類について監査証明業務を行う場合においては、筆頭業務執行社員等が 5 会計期間連続してその期間に係る財務書類について監査証明業務を行った場合には、その後 5 会計期間について当該筆頭業務執行社員等に監査証明業務を行わせてはならない（公認会計士法第 34 条の 11 の 4、公認会計士法施行令第 19 条、第 20 条）。

公認会計士又は監査法人の社員が長期にわたり継続して同一の監査業務を行うことには、長所と短所がある。

継続的に監査を行う場合、被監査会社及びその企業環境に関する知識や経験が蓄積される。また、被監査会社との間に信頼関係が構築されコミュニケーションを図りやすい。そのため、重要な虚偽表示リスクをより適切に評価することや、円滑に監査手続を実施することができるという長所がある。

一方、継続的に監査を行うと、被監査会社との間に馴れ合い（癒着）が生じ、監査人が精神的独立性（公正不偏の態度）を保持できないおそれや、利害関係者が監査人の精神的独立性の保持について疑念を持ち、財務諸表監査に対する社会的信頼性が確保できないおそれがあることが短所である。

大会社等は社会的影響が大きいことから、公認会計士法はこの短所を重く見て、前述の制限を設けている。また、ローテーションが行われると、新たな視点（「フレッシュ・アイ」）で監査が行われることになるため、監査の極端なルーチン化を防ぎ、長期的には監査品質が向上する効果も期待されている。

第2問 解説

問題1

グループ監査とは、グループ財務諸表の監査をいう（監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」第14項(7)）。グループ財務諸表とは、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「グループ監査における特別な考慮事項」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

構成単位とは、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をいい、構成単位の監査人とは、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（監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」第14項(2)(3)）。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、商慣行、言語、文化等）についての経験が豊富で、深い知識を有している場合がある。そのため、グループ監査人は、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（監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」第7項）。

監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」では、グループ財務諸表の勘定残高・取引種類・注記事項というレベルに着目したアプローチが採られている。そのため、例えば、グループが、類似する事業特性を有し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、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ような状況では、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場合がある。また、グループ内の複数の企業又は事業単位に関する活動又はプロセスが、シェアード・サービス・センターに集約化されている状況では、グループ監査人は、シェアード・サービス・センターを構成単位として決定する場合がある（監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」A7項、A8項／本問におけるD社参照）。

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「グループ監査における特別な考慮事項」第5項）。監査の作業を実施する構成単位の決定に影響を与える事項として、監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」では次の例が挙げられている。

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。

・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
- － 通常の取引過程から外れた重要な取引

- ー 監査基準報告書 315 第 13 項(2)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

本問の状況に照らすと、次の点が監査の作業を実施する構成単位の決定に影響を与えると考えられる。

- ①グループ財務諸表の売上高や総資産等に関する各社への分散の程度、各社の規模及び内容（P社及びA社の規模が大きく、両社の割合が高い）
- ②P社及びA社の人件費計算業務に関する、シェアード・サービス・センターD社への集約化の程度及びその方法
- ③昨年度の財務諸表監査においてB社で発見された内部統制の重要な不備の内容及び範囲
- ④新規事業開拓のために今年度上期に買収したC社、及び同社の大規模な設備投資

問題 2

監査人は、監査の基本的な方針を策定する際、重要性の基準値を決定しなければならない。重要性の基準値とは、監査計画の策定時に決定した、財務諸表全体において重要であると判断する虚偽表示の金額をいう（監基報 320「監査の計画及び実施における重要性」第 8 項(1)、第 9 項）。監査人は、通常、最初に指標を選択し、その指標に対して特定の割合を適用することによって、重要性の基準値を決定する（監基報 320「監査の計画及び実施における重要性」A3 項）。

グループ監査においては、グループ監査人は、グループ財務諸表全体としての重要性の基準値を決定する必要がある。

監査人は、重要な虚偽表示リスクを評価し、リスク対応手続の種類、時期及び範囲を決定するために、手続実施上の重要性を決定しなければならない。手続実施上の重要性とは、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（「合算リスク」）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（監基報 320「監査の計画及び実施における重要性」第 8 項(3)(4)、第 10 項）。

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重要な虚偽表示となる場合があること、さらに、未発見の虚偽表示が存在する可能性があることを考慮していないことになる。そこで監査人は、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、重要性の基準値よりも低い金額として手続実施上の重要性を設定する必要がある（監基報 320「監査の計画及び実施における重要性」A10 項）。

手続実施上の重要性は、単純で機械的な計算により決定されるものではなく、その決定には職業的専門家としての判断を伴う（監基報 320「監査の計画及び実施における重要性」A10 項）。その性質から、監基報において具体的な割合などは示されていないが、実務上、取引種類や勘定残

高などの各項目について、重要性の基準値×一定割合（50%など）を手続実施上の重要性として設定することが多い。

グループ監査においては、グループ監査人は、グループ・レベルの手続実施上の重要性を設定する必要がある。グループ・レベルの手続実施上の重要性は、グループ監査人が決定す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い（監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」第 14 項(13)）、前述の手続実施上の重要性を、グループ財務諸表で設定したものに相当する。

グループ監査の場合、グループ財務諸表の取引種類、勘定残高又は注記事項は構成単位ごとに細分化されている。したがって、監査手続を計画及び実施するために、構成単位の手続実施上の重要性も設定する必要がある（監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」第 35 項(1)）。構成単位の手続実施上の重要性とは、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をいう（監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」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なければならない（監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」第 35 項(1)）。なお、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「グループ監査における特別な考慮事項」A116 項）。

本問では、構成単位の手続実施上の重要性の決定プロセスを 3 つに分けて説明することが求められている。そのため、

- 1) グループ財務諸表全体としての重要性の基準値の決定
 - 2) グループ・レベルの手続実施上の重要性の決定
 - 3) 構成単位の手続実施上の重要性の決定
- という順序で、各々の大小関係を明示して記述する。

問題 3

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「グループ監査における特別な考慮事項」第 23 項）。

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際し、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む、グループ監査人とのコミュニケーションに関して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いるかどうか、及びグループ監査人が利用するために翻訳が必要かどうかについて理解する場合がある（監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」A57 項）。

問題 4

問 1

グループ監査人は、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構成単位の監査人がコミュニケーションを行う金額の基準値を決定しなければならない。当該

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「グループ監査における特別な考慮事項」第 35 項(2)）。

監査人は、「明らかに僅少」なものを除き、監査の過程で識別した虚偽表示を集計しなければならないものとされている（監基報 450「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」第 4 項）。これはグループ監査でも同様である。

「明らかに僅少」な虚偽表示は、重要性があると判断される虚偽表示と比べて金額的にごく少額な水準である、又は内容が全く異なる虚偽表示を意味する。すなわち、個別にも集計しても、金額、内容又は状況のいずれにおいても、明らかに些細なことをいう（監基報 450「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」A2 項）。「明らかに僅少」として取り扱う金額の水準は予め設定しておき、監査手続を実施した際にこの額を下回る虚偽表示を発見しても、それは集計対象としない（監査手続を実施した担当者のレベルで「パスする」）。「明らかに僅少」な額の具体的な設定方法は、監基報においては示されていないが、実務上は、重要性の基準値×一定割合（5 %など）として設定することが多い。

本問では、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の決定プロセスが問われているため、

1) 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の決定
→ 2) 当該基準値の決定
という順序で、大小関係を明示して記述する。

問 2

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、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（事前に設定した基準値の額を上回るもの）が含まれる（監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」第 45 項(5)）。グループ財務諸表に対する意見の形成に直結する未修正の虚偽表示だけでなく修正済みの虚偽表示もコミュニケーションの対象に含まれる理由については、監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」に次のように説明されている。

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、第 45 項(7)に従った不備のコミュニケーションを考慮すると、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。

A156. グループ監査責任者の評価には、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ことがある広範な問題（例えば、共通の会計方針又は共通化された内部統制の対象となる取引に関する問題）を示しているかどうかの検討を含める場合がある。

構成単位に虚偽表示が存在した場合、内部統制によって虚偽表示が適時に防止又は発見・是正されておらず、内部統制の不備が存在している可能性がある。また、発見されない虚偽表示が存在するリスクがより高い可能性があり、追加的な監査手続の実施が必要と判断すべきこともある。状況によっては、その虚偽表示が、他の構成単位にも影響を及ぼす問題を示唆していることも考

えられる。こうした可能性について検討し、グループ監査における発見リスクを許容可能な低い水準に抑えるため、修正されたか否かに関わらず、識別された虚偽表示をコミュニケーション対象とする。

問題 5

問 1

グループ監査では、構成単位の監査人に監査の作業を実施させても、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は、グループ監査責任者が負っており（監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」第 16 項）、構成単位の監査人と責任を分担することはない。そのため、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もある。そのため、グループ監査人は、グループ財務諸表に対する監査報告書において、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（監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」第 53 項、A157 項、A158 項）。

問 2

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がある。この場合は、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（監基報 705「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」第 19 項、第 23 項）。

本問の B 社に関する状況のように、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には、除外事項付意見の理由について、その背景や事情を含めて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ことがある（監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」A158 項）。このような場合は、監査報告書において構成単位の監査人の利用について言及することになる。当該記載を行うことで、当該意見が表明された根拠について、利用者に正しい理解を促すことができる。

この取扱いをする場合には、問 1 で示した誤解を避けるため、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ものとされている（監基報 600「グループ監査における特別な考慮事項」第 53 項）。