実務解説

子会社監査人の提出物を理解し、監査に連携

海外子会社決算・監査に関する親会社経理用チェックリスト

この記事のエッセンス

- ●子会社の決算の遅れが連結決算の遅れにつながりやすいため、親会社経理が子会社の決算に関与することは必要である。
- ●親会社監査人とコミュニケーションを取り、子会社監査人からの情報を入手することは決算の管理に有効な手段である。
- ●そのためには子会社の監査の方法や親会社監査人への提出物の理解が必要になる。

BEYOND BOUNDARIES
角元公認会計士事務所代表
公認会計士
角元　兼太郎

はじめに

海外子会社の会計上の論点の発覚が遅れたり、スケジュールどおりに監査が終わらず、やききした経験がある親会社経理は多いのではないだろうか。実際、近年においても、ニデック㈱や近畿車輛㈱など海外子会社の監査遅延が原因で決算発表が延期された。

筆者は外資系の子会社である日本法人、つまり親会社からみれば、日本にある海外子会社の監査を多数行っている。その知見をもとに、子会社、特に海外子会社で発生する会計上の問題を未然に防止、発見し、すみやかに決算を終えるポイントについて解説する。実際に行動に移していただけるよう、チェックリスト形式にまとめているため、親会社経理の方は、是非こちらを参考にしていただきたい。本稿を活用して、海外子会社の会計上の問題や監査にまつわる不安、不満を解消いただければ幸いである。

また、日頃、海外子会社の管理に頭を悩ませている監査役や、自分たちの情報がどのように報告されているのか知りたい子会社側の経理の方にも有用ではないかと考えている。

なお、本誌2026年3月10日号（No.1770）「海外子会社監査に関する親会社の最終チェックポイント」において海外子会社の会計上・監査上の問題が致命的になる構造的な要因や、決算期直前の対策も記載しているため、こちらもお読みいただければより理解が深まるだろう。

子会社監査人が提出するデリバラブル

子会社の監査の理解は子会社の決算、監査のスケジュール管理にとって重要である。一方で子会社の監査人がどのように連結財務諸表の監査に関わり、親会社監査人とコミュニケーションをとっているか把握するのは経理にとって難しいだろう。しかしながら、この親会社監査人と子会社監査人の関わり方、コミュニケーションを理解し、それに上手く連携していくことが、親会社経理が子会社の決算・監査を効率的、効果的に、把握・管理することにつながるのである。

親会社監査人と子会社監査人の関わり方やコミュニケーション方法はどの監査法人でもおおむね同じであり、親会社監査人が「オーディット・

インストラクションズ」という指示書を子会社監査人に送付する。一方、子会社監査人は送付されたオーディット・インストラクションズで求められた作業を行い、指示された期日までに複数の報告書を親会社監査人に提出する。この報告書の総称を「デリバラブル」という。デリバラブルは、監査基準が要求する事項を満たすような内容となるため、どの監査法人のものでも類似しており、提出タイミングも似たようなものになる。なお、デリバラブルは監査法人によって「アペンディックス」、「オーディット・ドキュメント」などと呼ばれるが内容については同じと考えて問題ない。

以上のように、親会社監査人と子会社監査人がデリバラブルを中心としてやりとりをし、監査が進むため、親会社経理もデリバラブルのスケジュールや期中監査の時期に合わせて、海外子会社の監査の状況を把握していくのが効果的であるといえよう。基本的なデリバラブルをおおまかな提出時期で区分したのが図表1である。

(1) すぐに提出されるデリバラブル

まず初めに提出するのが「アクノレッジメント」である。アクノレッジメントとはオーディット・インストラクションズを入手したらすぐに返信する、子会社監査人の独立性や子会社の監査をやり切る能力などを宣言するデリバラブルである。アクノレッジメントは子会社監査人の話なので、親会社経理には直接関係あるものではないが、提出があまりにも遅いと、他のデリバラブルの提出も遅れ、決算全体に影響を与える可能性があると判断できる。

(2) 期中から期末に提出されるデリバラブル

期中に提出するデリバラブルは「インテリム・メモランダム」と「アーリー・ワーニング・メモランダム」である。

「インテリム・メモランダム」とは期中に提出する、会社の当期の業績や重要な論点の説明などが記載されるデリバラブルである。インテリム・メモランダムや後述するコンプリーション・メモランダムで取り扱われる項目を図表2で示した。

「アーリー・ワーニング・メモランダム」は子会社監査人が子会社の監査意見を表明するうえで阻害するような重要な事象が発生した場合に提出されるデリバラブルである。具体的にはインテリム・メモランダムに記載しているような項目について問題が発生した場合に提出される文書であるため、締切は基本的にない。この定義どおり、アーリー・ワーニング・メモランダムが提出された場合、親会社の監査にも重要な影響を与える可能性が高いため、適時に親会社監査人とミーティングできるように親会社監査人に依頼しておくのも手であろう。

企業側にとって重要なのは、これらのデリバラブルに記載されるような内容を適時に入手しておくことである。

(3) 監査済みの連結パッケージとともに提出されるデリバラブル

監査済みの連結パッケージとともに子会社監査人が提出する書類が「コンプリーション・メモランダム」、「オーディット・レポート」、「サマリー・オブ・オーディット・ミスステイトメンツ」、「マネージメント・レプレゼンティティブ・レター(レッ

(図表1) デリバラブルの種類と提出時期

(1) オーディット・インストラクションズを入手したらすぐに提出されるもの
- アクノレッジメント(子会社監査人の独立性等を宣言するもの)

(2) 期中から期末に提出されるもの
- インテリム・メモランダム(会計、監査の重要事項を期中報告するもの)
- アーリー・ワーニング・メモランダム(親会社監査人へ緊急に報告するもの)

(3) 監査済みの連結パッケージ提出とともに提出されるもの
- コンプリーション・メモランダム(会計、監査の重要事項の結論などをまとめたもの)
- オーディット・レポート(監査意見)
- サマリー・オブ・オーディット・ミスステイトメンツ(閾値を越えた誤謬の集計用の表)
- マネージメント・レプレゼンティティブ・レター(経営者確認書)

(4) 期末監査完了直前に提出されるもの
- サブスクエント・イベンツ・メモランダム(後発事象を報告するもの)
- マネージメント・レター(監査人が重要な指摘事項を記載して改善を求めるもの)

(図表2) インテリム・メモランダム等に記載される項目例

- 予定している監査意見が無限定意見以外である場合
- 監査意見をスケジュールどおりに表明できない場合
- 会社のビジネスや財務にかかる事項の重要な変化
- 当期生じた重要な取引
- 会計上・監査上の重要な問題
- 税務上の問題
- 不正
- 法令違反や係争案件
- 修正済み、未修正の虚偽表示
- 内部統制の重要な不備
- 会計方針の変更
- 財務諸表上の見積りや判断にかかる事項
- 関係会社取引
- ゴーイング・コンサーンに係る事項
- 未解決事項
- その他重要な事項

プ・レターと省略して呼ばれるケースが多いため、以下、当該呼称を使用する）などである。

「コンプリーション・メモランダム」は監査の終了時に提出する、「インテリム・メモランダム」に記載したような重要事項に対して実施した監査手続とその結果などが記載されている。インテリム・メモランダムやアーリー・ワーニング・メモランダムに記載されないまま、コンプリーション・メモランダムの提出段階で、新たな問題が報告される場合もあるので注意されたい。

「オーディット・レポート」は文字どおり、連結パッケージに対する監査報告書である。意見の種類や監査対象を確認しておくべきである。

「サマリー・オブ・オーディット・ミスステイトメンツ」は監査で見つかった虚偽表示のうち、オーディット・インストラクションズで指定されている閾値を超えたものが修正すべき仕訳として記載される。修正されていないものも、修正済みのものも記載される。また、内容に齟齬がないかどうか子会社経理も確認してサインする場合が多いため、子会社経理が控えを取っていれば、親会社経理も内容を確認することができるであろう。このサマリー・オブ・オーディット・ミスステイトメンツに記載されている仕訳があまりにも多い場合、子会社経理の能力不足や論点について事前に上手く監査人に相談できていない場合が多い。

「レップ・レター」は経営者確認書である。海外子会社の監査の場合、親会社監査人が作成した基本的な雛形に子会社監査人が必要に応じて項目を追加する場合が多い。複数の子会社のレップ・レターを比較し、追加した事項がわかれば子会社監査人が子会社のどのような点に留意しているかがわかり、参考になるかもしれない。

(4) 監査完了直前に提出されるデリバラブル

子会社のレポーティング・パッケージ提出日以降、監査完了直前に提出されるのが「サブスクエント・イベンツ・メモランダム」、「マネージメント・レポート」である。

「サブスクエント・イベンツ・メモランダム」は子会社の後発事象に関するレポートである。子会社の後発事象が連結グループの後発事象になる可能性は低いが、このレポートが提出されないと、親会社監査人も連結グループの監査を終わらすことができない。

「マネージメント・レター」は子会社が改善すべき事項について子会社監査人が子会社経営者に提出し、子会社経営者が対応する施策を書いたレターであり、作成されないことも多い。マネージメント・レターは改善すべき事項をあえて親会社監査人にまで通知するレターであるので、子会社監査人にとっても緊張感をもって作成する文書であり、記載事項が相当重要でないと作成されない。マネージメント・レターが作成されている場合、親会社経理もしっかり把握しておきたい。

具体的な管理方法

ここまでで、親会社監査人と子会社監査人がやりとりするデリバラブルについて説明した。デリバラブルは監査調書の一部を構成するため、被監査会社側では直接確認できないものがほとんどである。しかしながら、親会社経理も中身を把握しておきたいものがあったのではないだろうか。

次にこれらの提出物を踏まえて、子会社の監査や会計上の問題を把握、管理していくことについて解説する。具体的なアクションに落とし込んだチェックリストが**図表3**である。準備段階、計画段階、期中段階、期末段階の時系列順に分けている。本号の発売時期はちょうど、準備段階、計画段階に取り組むのにちょうどいい時期である。

(1) 準備：前年度の分析と積み残しの課題

まずは前年度の決算の問題点の把握と反省である。スムーズに子会社決算が終わっただろうか。そもそも設定した連結パッケージ提出期限が適切であったか、子会社の連結パッケージの遅延がなかったか確認したい。連結パッケージの遅延が生じていた場合、ただ提出が遅れていたのか、会計上の問題が生じたのか、監査に時間がかかったのか理由を把握しておきたい。

ただ単純に提出が遅れた場合は、人員不足の可能性もある。

会計上の問題が原因となった場合は子会社内で情報を抱え込まず、早めに親会社や子会社監査人に相談すればスムーズに済んだのかもしれない。また、早く相談したのに子会社監査人の対応が遅かったのかもしれない。

監査に時間がかかった場合、単に監査人を変えれば済む話なのか、監査対応できる人員が会社に不足しているのか、もしくは監査に必要な資料の提出が遅れたなどいろいろな可能性が考えられる。生じた事実から遅延の根本的な問題に向き合う必要がある。

次は、積み残した事項がないかどうかの確認である。マネージメント・レターのやりとりがなされていないだろうか。子会社に直接提出を求めることが筋だが、適切に伝達されないリスクがある場合は、親会社監査人に確認するのも手であろう。マネージメント・レターが発行されていたら、必ず入手し内容を確認していただきたい。そして、記載された問題がいつ頃解決できるのか、解決していることを子会社監査人が確認するのはいつなのか、完全に解決するまで親会社もしっかり関与したい。なぜなら、子会社の監査の進捗に大きな影響を与えるうえ、改善するまでにあまりに時間がかかると内部統制上の不備にもつながっていくからである。

(2) 計画：スケジュールの設定

準備が済んだら、当期の計画である。本格的に当期の監査が始まる前に対応しておきたいのは、期末監査までのスケジューリングである。連結パッケージの期限をいつにするかが最も重要である。あまりに早いと子会社やそれを監査する子会社監査人に酷であるし、後から誤りが見つかって手戻りが生じるリスクがある。遅すぎると、問題が発覚した場合に対処する時間が足りなくなってしまうおそれがある。連結決算や監査スケジュールを踏まえ、適切に設定したい。各企業、さまざまな条件を踏まえて期限を設定していると思うが、親会社が3月決算で12月決算の数値を取り込む場合は、問題が発覚しても対処できるように監査済み連結パッケージの期限は2月中、遅くと

(図表3) 子会社監査における会計上の問題の把握・管理チェックリスト

	重要度	チェック項目
		(1)準備段階(6月～7月目安)
□	S	<前期分の遅延分析> 各子会社の前期の連結パッケージの提出日を確認する。 締切に間に合わなかった会社の遅延理由について分析する。
□	A	<マネージメント・レターの有無の確認> 前期、マネージメント・レターが発行された会社はあるか。ある場合、内容を確認する。
□	B	<前期虚偽表示の確認> 前期のサマリー・オブ・オーディット・ミスステイトメンツを確認し、傾向を分析する。
□	C	<前期監査の理解> 問題が生じやすいような子会社や重要性のある子会社の場合、レップ・レターを入手し、子会社監査人が、どのような項目に注意しているか確認する。
		(2)計画段階(7月～8月目安)
□	S	<連結パッケージ提出日の設定> 監査済み連結パッケージの締切日が連結決算や監査スケジュールを踏まえて適切に設定されているか確認する。
□	A	<子会社スケジュール表の作成> 子会社の期中監査、期末監査の予定日のリストを作成する。
□	S	<子会社の期末監査スケジュール> 子会社の期末監査の時期が連結パッケージの締切日に対して適切かどうか確認する(往査期間は連結パッケージの締切日の1週間以上前が望ましい)。
□	S	<子会社の期中監査スケジュール> 子会社の期中監査の時期は適切かどうか確認する(早すぎないか、期末に近すぎないか、期中監査で問題が生じても解決できる十分な時間がある時期に設定する)。
□	B	<子会社監査人リストの作成> 海外子会社の監査人の連絡先が記載されているリストを作成する(問題が発生した際に親会社経理からも連絡できるようにする)。
□	B	<オーディット・インストラクションズの送付日> 親会社監査人のオーディット・インストラクションズの送付時期を確認する。
		(3)期中段階(9月～11月目安)
□	A	<留意事項の早めの伝達> 新会計基準の導入、会計方針、スケジュール、勘定科目の体系の変更など、当期からの変更を子会社に伝達する。
□	B	<期中監査後の確認> 期中監査後、子会社に監査人に指摘された事項はないか確認する。
□	A	<インテリム・メモランダムについての情報入手> インテリム・メモランダムに問題事項が記載されていないかどうか親会社監査人に確認する。
□	S	<アーリー・ワーニング・メモランダムの情報入手> アーリー・ワーニング・メモランダムが親会社監査人に送付されている子会社はないか、親会社監査人に確認する。
□	A	<期中発見事項の解消時期> 期中段階で何らかの問題が生じている際に、期末までに解消されるか子会社に確認する。
□	A	<マネージメント・レターの記載事項の解消> 前期以前のマネージメント・レターに記載されている事項は解消しているか確認する。
□	A	<マネージメント・レターの記載事項の解消の確認> 前期以前のマネージメント・レターに記載されている事項を子会社監査人が解決していると判断しているか確認する。
□	S	<親会社への影響の確認> アーリー・ワーニング・メモランダムなどに記載された子会社の問題は、親会社の連結財務諸表の監査意見に影響を与えるほどの重要性があるか親会社監査人に確認する。 重要性がある場合、親会社監査人とミーティングを行い、具体的な影響や親会社側で行うべき事項がないかどうか確認する。
□	B	<子会社監査人への催促> 子会社監査人からの提出物の遅れがないか、親会社監査人に確認する。
□	B	<子会社監査人との対話> 子会社に訪問する機会があれば、現地監査人と対面する。
		(4)期末段階(12月～翌年4月目安)
□	A	<論点解決> 期中以前に発生した問題はすべて解決したか確認する。
□	A	<連結パッケージの回収> 子会社から連結パッケージが提出されているか確認する。
□	A	<監査済みの連結パッケージ> 監査対象子会社の入手した連結パッケージが監査済みのものか確認する。
□	A	<監査意見の種類> 子会社監査人から連結パッケージの監査意見の種類がUnmodified Opinion(無限定意見)かどうか確認する。
□	A	<コンプリーション・メモランダムの情報入手> コンプリーション・メモランダムに問題となる記載事項があるか確認する。
□	A	<親会社への影響の確認> 子会社のサマリー・オブ・オーディット・ミスステイトメンツに未修正の虚偽表示の記載がないか確認する。また記載がある場合、親会社の連結財務諸表にも大きな影響を与えるものかどうか確認する。
□	B	<マネージメント・レター発行の有無> マネージメント・レターが発行されないかどうか確認する。

S　必ず行うべき事項のうち、特に重要な事項、A　必ず行うべき事項、B　行ったほうがよい事項、C　興味や余力があれば行うべき事項

も3月上旬までにすべきであり、4月に設定するのは避けるべきである。

また、子会社に期中監査や期末監査の予定を報告してもらい、子会社の監査の時期が適切かどうか把握しておきたい。あまりにも子会社の期中監査や期末監査が遅いと問題が発覚した際に解決する時間がなくなり、親会社の監査にも影響が出る。12月決算であれば、問題が生じても子会社の期末日までに解決できるよう、10月中までには期中監査は終わらせておきたいところである。また、日程を把握する理由は、監査が終わってほどなくして問題がなかったかどうか子会社に確認するためでもある。子会社で起きた問題は親会社経理に伝わりづらいが、情報を集めるという姿勢を崩さないようにしたい。

先にも記載したが、子会社の監査は親会社監査人のオーディット・インストラクションズから本格的に開始するので、いつ配布予定か親会社監査人に確認しておきたい。ここまでやれば、準備は万端であるといえよう。

(3) 期中：情報入手と問題解決の確認

期中以降に親会社がすべきことは、①留意事項の早めの伝達、②当期に発生した子会社の会計処理や監査上の問題の把握、③過去に発生した問題の解決の確認、である。

①については、新しい会計方針の採用や勘定科目の体系の変更といった、子会社の決算に影響を与える事項が生じた場合、早めに伝達する必要がある。子会社が対応するための時間や子会社監査人が確認する時間をしっかり取れるようにしたい。対応や確認に時間がかかるような重要な問題の場合、単に子会社に伝えるだけでなく、親会社監査人から子会社監査人に伝達するなど、子会社監査人にも確実に情報が伝えるようにするとなおよいであろう。

②の当期に発生した問題については、親会社もしっかり確認したい。子会社に直接確認することはもちろん重要だが、インテリム・メモランダムの締切日後、親会社の監査法人とミーティングの際にイレギュラーな問題が生じていないか確認することも望ましいだろう。子会社が軽く捉えている事項が、実際には重大であったりすることもあるため、監査人側からの意見も確認しておきたい。逆もまたしかりである。期中のうちに問題が解消するよう子会社を促したい。監査人側が積極的に開示したがらないかもしれないが、企業側がデリバラブルの回収の催促や問題解決に協力的な姿勢を見せれば、大まかな内容くらいは共有してくれるであろう。監査役と監査人のディスカッションの討議項目に入れるのもよいだろう。

最後に③についてだが、前期にマネージメント・レターが発行されている場合には、記載されている問題事項が期中のうちに解消しているか確認する必要がある。いずれも問題の状況を適時に把握し、期中に解消されるように子会社に行動を促したい。できれば期中のうちに問題が解決していることを子会社監査人に確認してもらうところまで終わらせることが望ましい。

(4) 期末：最終チェック

期末直前や監査済み連結パッケージ期限日以降にすべきことは追加の問題が発生していないか、オーディット・レポートの種類が適正意見かどうかなどである。詳細は本誌3月10日号「海外子会社監査に関する親会社の最終チェックポイント」にも記載しているので参照されたい。この時期に慌てないようにするためにここまで対策してきたので、きちんとチェックリストの項目がクリアできていれば、大きな問題は生じないだろう。

さいごに

親会社経理が子会社監査に適切に関わり、状況を把握することが、子会社の決算の管理に有効であることを述べてきた。そして、決算は管理の基礎であるから、適切な決算の管理は適切な子会社管理につながると筆者は考えている。読者の方が、本稿で得られた視点やチェックリストを利用することで、スムーズな連結決算を迎えていただければ幸いである。

角元　兼太郎(かくもと・けんたろう)
BEYOND BOUNDARIES
角元公認会計士事務所代表
公認会計士
理系大学院修了後、有限責任 あずさ監査法人の国際部門、事業会社経理管理職、独系法律特許事務所グループの監査部門パートナーを経て独立。「被監査会社の不満を解消する監査」を掲げ、外資系日本法人を中心に監査対応や決算支援を行う。親会社監査人を問わない子会社監査や、グループ・アカウンティング・マニュアル作成など、実務に即した希少性の高いサービスを展開している。