



| | |
|------------------|---|
| Title | フランスにおける監査報告書の改革：「評価についての説明」の記載 |
| Author(s) | 蟹江, 章 |
| Citation | 経済學研究, 65(1), 21-32 |
| Issue Date | 2015-06-11 |
| Doc URL | http://hdl.handle.net/2115/59485 |
| Type | bulletin (article) |
| File Information | ES65(1)_021.pdf |



[Instructions for use](#)

フランスにおける監査報告書の改革

——「評価についての説明」の記載——

蟹 江 章

1. はじめに

2015年1月、国際監査・保証基準審議会(International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB)は、財務諸表に対する監査報告に係る『国際監査基準』(International Standards on Auditing: ISA)の新設と一部改訂を正式に発表した。ISA 701「独立監査人の報告書における監査上の主要な事項の伝達」(Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report)が新設され、ISA 700「財務諸表に対する意見の形成および報告」やISA 705「独立監査人の報告書における意見の修正」などの一部が改訂された¹⁾。

ISA 701は、監査人に、実施された監査に基づいてより多くの適切な情報を利用者に提供させるために、監査上の主要な事項(Key Audit Matter: KAM)を決定し、これを監査報告書に記載して伝達することを求めている。

フランスでは、すでに2003年度からKAMの記載に類似した制度が導入されている。それは、監査報告書に「評価についての説明」(justification des appréciations)と称する区分を設け、そこに監査上の判断に関わる説明事項の記載を要求するものである。こうした監査人の判断プロセスに関する情報提供制度の導入は、監

査報告書の有用性の向上を狙ったものであるといわれている。

本稿では、フランスにおけるこうした監査に関する情報提供制度について、その意義、特徴、課題などについてISAとの比較を交えながら考察し、今後わが国で同様の制度導入を検討する際に参考となるような知見の導出を試みる。

2. フランスにおける「評価についての説明」の記載制度

フランスの商法典(Code de Commerce)の第823-9条の第1項および第2項は、次のように規定している。

会計監査役(commissaire aux comptes)は、自らの評価について説明しながら、年度財務諸表が正規かつ誠実であり、当期の経営成績ならびに当期末における企業の財政状態および財産についての真実かつ公正な概観を提供していることを証明する。

企業が連結財務諸表を作成しているときは、会計監査役は、自らの評価について説明しながら、連結計算書類が正規かつ誠実であり、連結範囲に含まれる企業全体の財産、財政状態および経営成績についての真実かつ公正な概観を提供していることを証明する。

この規定は、今世紀初めに発覚した大規模な不正会計事件を受けて2003年8月に制定され

1) この他、ISA 706「独立監査人の報告書における強調事項区分及びその他事項区分」、ISA 570「継続企業」、ISA 260「ガバナンス機関とのコミュニケーション」が一部改訂されている。

た金融安全法 (loi de Sécurité Financière) によって改正された商法典第 225-235 条の規定に由来するものである。その後、2005 年 9 月のオルドナンス (命令) によって、現在の商法典第 823-9 条に移された。この規定により、会計監査役は、「評価についての説明」を求められることになったのである。

会計監査役の『専門職の実施基準』(norme d'exercice professionnel; NEP) の 705 号によれば、会計監査役は、監査の過程で行った専門的判断や行使した正当な注意に基づいて、自らが重要と考えた評価事項を監査報告書に記載しなければならない (7 項)。これによって、監査報告書の利用者は、会計監査役が計算書類になぜその意見を表明したのかがよりよく理解できるようになることが期待されている (4 項)。

監査報告書において説明すべき評価事項の決定は、特に監査の実施中に企業の監督機関と行ったコミュニケーションの内容を考慮しながら、会計監査役の職業的専門家としての判断に基づいて行われる (CNCC[2010])。また、次のような、財務諸表を理解するために決定的な事項も説明の対象とすることができる (NEP 705-8 項)。

- ・企業の経営成績、財政状態または計算書類全体の表示に重要な影響を及ぼす会計方法の選択あるいはその実施方法において採用されたオプション

- ・重要な会計上の見積り、特に客観的なデータがない見積りや評価に際して職業的専門家の判断が前提となる見積り

- ・年度財務諸表および連結財務諸表の全体の表示

さらに、会計監査役は、財務諸表の作成に係る内部統制手続に関する評価についての説明が必要だと考えれば、これについて記載することもできる。

監査報告書における評価についての説明の記載は、明瞭であるとともに次の事項を含まなければならない (NEP 705-10 項)。

年度財務諸表に関する会計監査役の報告書

監査の概要

- I. 財務諸表に対する意見
- II. 評価についての説明
- III. 特別な検証と情報
(日付、署名等)

図 1 フランスの会計監査役の監査報告書の構造

- ・対象の同定と可能なら附属明細書への参照
- ・当該評価を根拠づけるために会計監査役が行った手続の要約

- ・財務諸表に対して表明された意見と一貫しているという具体的に表現された結論

フランスの会計監査役の監査報告書は、監査の概要、財務諸表に対する意見、評価についての説明、ならびに特別な検証と情報という 4 つの区分で構成されている (図 1)。「評価についての説明」に関する評価事項は、財務諸表に対する意見区分の後に、独立した区分として記載されなければならない (NEP 705-13 項)。

図 2 は、ダノン・グループの 2013 会計年度の財務諸表に係る会計監査役の監査報告書 (全訳) である。ここには、「評価についての説明」として、①経営者が、非経常的性質の故に通常の活動に関わるものとは考えられない重要な事項として扱うべきだと考えた事象の影響、②少数株主持分の買い取り義務、ならびに③有形・無形固定資産の減損テストについて記載されている。それぞれの事項に対して、会計監査役が具体的にどのような評価を実施したかが説明されている。

①については、会計監査役は、計上されている金額の構成要素の検証と、附属明細書に記載されている情報の適切性の評価が自らの業務であると述べている。②について、会社が採用した会計処理と EU で採用されている IFRS との合致を評価し、また、債務の評価方法を評価したと述べられている。その上で、附属明細書において適切な情報が提供されていると判断した旨が記されている。③について会計監査役は、減損テスト及び減損の兆候の識別方法を検証し

連結財務諸表に対する会計監査役の報告書

株主各位

株主総会によって与えられた職務を実施して、われわれは2013年12月31日に終了した会計期間に係る次の事項に関する報告書を提出する：

- ・この報告書に添付されているダノン社の連結財務諸表の監査
- ・われわれの評価についての説明
- ・法によって定められた特定の検証

連結財務諸表は、取締役会によって決定された。われわれの責任は、われわれの監査に基づいて、この財務諸表に意見を表明することにある。

I. 連結財務諸表に対する意見

われわれはフランスで適用されている職業の実施基準にしたがって監査を実施した。基準は、連結財務諸表が重要な虚偽表示を含んでいないという合理的な保証を得られるように正当な注意を払うことを要求している。監査は、試査またはその他の選抜方法によって、連結財務諸表に記載されている金額および情報を裏づける証拠を検証することにある。監査はまた、適用された会計原則、採用された重要な見積りおよび財務諸表全体の表示を評価するものでもある。われわれは、われわれが収集した証拠がわれわれの意見の基礎として十分かつ適切なものであると考えている。

われわれは、当期の連結財務諸表が、EUで適用されているIFRSに準拠して正規かつ誠実であり、ダノン社および連結に含まれる会社によって構成される集団の財産、財政状態ならびに成果についての真実かつ公正な概観を提供していることを証明する。

II. 評価についての説明

評価についての説明に関する商法典第823-9条の規定にしたがって、われわれは次の事項について説明する：

・会社は、連結成果の「その他の営業収益・費用」の項に、連結財務諸表の附属明細書の注32および33に記載されているような、欧州における会社組織の編成・適応計画の影響、ならびに会社が供給したいくつかの原料に対するフォンテラ社による誤った警告の影響を表示している。実際、経営者は、それらの性質や非正常性の故に、通常の活動に関わるものとは考えられない重要な事項として扱うべきだと考えた。

われわれの業務は、これらの金額の構成要素を検証すること、ならびに連結成果における表示および連結財務諸表の附属明細書の注8、32および33に表示されている情報を、CNC（国家会計審議会）の勧告2009-R.03に照らしてその適切性を評価することである。

・会社は、株主が売却権の行使を希望する場合に、いくつかの被連結子会社の株主が保有している参加証券を買い取ることを約束した。これについてIFRSに特別な規定がない場合には、われわれは、採用され、連結財務諸表の附属明細書の注1の「支配権を付与されていない持ち分の所有者と合意されている売却権」に記載されている会計処理と、EUで採用され現在適用されているIFRSの原則との合致を評価した。

われわれはまた、今日までに利用可能な証拠に基づいて、これらの権利として記帳された債務の評価のために会社が取った方法についても評価した。われわれは、連結財務諸表の附属明細書の注22および23が当該権利ならびに会社が採用した仮定について適切な情報を提供していると判断した。

・会社は、期末に耐用年数に期限のない無形固定資産の価値の見直しを行った。また、連結財務諸表の附属明細書の注1の「無形固定資産」および「有形固定資産」の項に記載されている方法にしたがって、その他の長期資産に減損の兆候がないかどうか評価した。われわれは、減損テストおよび減損の兆候の識別の実施方法を検証し、また、連結財務諸表の附属明細書の注12および13が、特に感度分析に関して適切な情報を提供していると判断した。

連結財務諸表の附属明細書注1の「見積りと判断」パラグラフに明示されているように、減損テストは、場合によっては、財務諸表の作成日における情報または状況に基づいて行われた見積りに依拠しており、特に経済・金融の変動状況によって異なった現実を示す可能性がある。

このようにして実施された評価は、連結財務諸表の全体について行われたわれわれの監査手続に含まれ、この報告書の第一部で表明されたわれわれの意見の形成に寄与した。

III. 特定の検証

われわれはまた、フランスで適用されている職業の実施基準にしたがって、グループの経営に関する報告書に記載されている情報についての法で定められた特定の検証を実施した。

当該情報の誠実性および連結財務諸表との合致について表明すべき所見はない。

(場所、日付、署名)

図2 ダノン・グループの会計監査役の監査報告書

たこと、そして附属明細書において適切な情報が提供されていると判断したことを記載している。

「評価についての説明」における「説明」の原語は“justification”であり、「正当化」とか「証明」といった意味がある。「評価における説明」の記載例を見ると、会計基準の適用や会計処理などを検証したという事実、あるいは附属明細書において適切な情報が提供されているとする会計監査役の判断結果が述べられているだけである。具体的にどのような検証が行われたのか、何を根拠に適切と判断したのかについては十分に説明されていない。会計監査役が実施した評価が、明確な根拠ないし論拠に基づいて正当化（証明）されているとはいい難い記載内容であるといわざるを得ないのである。

3. ISA 701 との比較

フランスの会計監査役の監査報告書に「評価についての説明」の記載が導入されたのは、監査報告書が会計監査役監査の目的、手続ならびに結論を効果的に伝達できていないという問題を解決するためだと考えられている (Bédard et Gonthier [2013 a])。監査報告書に記載する情報を充実させることで、財務諸表利用者の監査に対する理解を改善することが意図されているのである。ISA 701 に基づく監査報告書への KAM の記載も、これと同じ目的・意図で行われるものである²⁾。

本節では、フランスにおける「評価についての説明」の記載と KAM の記載とを比較検討することを通じて、それぞれの意義や特徴、両者の違いなどを明らかにする。

(1) 記載事項の意義

フランスの商法典は、会計監査役に対して自

らの評価について説明しながら(en justifiant de leur appréciation) 財務諸表の証明を行うよう求めているが、具体的に何を説明するのかについては何も規定していない。NEP 705 が「評価についての説明」について規定しているが、ここにも「評価についての説明」に関する明確な定義は見られず、「一般に財務諸表を理解するために決定的な事項に関連する」とされているだけである (8 項)。

これに対して、ISA 701 は、監査人に対して監査報告書への記載を求める KAM を、「監査人の職業的専門家としての判断に基づいて、当期の財務諸表の監査に際して最も重要だった事項で、監査人が会社のガバナンス機関とコミュニケーションを図った事項の中から選ばれるもの」と定めている (8 項)。

(2) 記載の内容または対象事項

フランスにおける評価についての説明は明確な定義こそ見られないが、記載すべき事項や記載内容は、NEP 705 に規定されている。しかし、具体的な評価事項の決定は、会計監査役自身に委ねられている。

ISA 701 によれば、監査人は、会社のガバナンス機関とコミュニケーションを図った事項の中から、①重要な虚偽表示リスクがより高いと評価された領域または特別な検討を必要とするリスクを識別した領域、②見積りの不確実性があると認識された会計上の見積りを含む、重要な経営者の判断にかかわる財務諸表上の領域に対する監査人の重要な判断、ならびに③当期中に発生した重要な事象または取引の監査への影響を考慮して「監査の実施に際して監査人に特別な注意を要求した事項」を決め (9 項)、その中から KAM を選択、決定することになる (10 項)。

(3) 監査意見との関係

フランスの会計監査役は、表明する意見の種類に関わらず、すなわち、無限定意見、限定付

2) ISA 701 に基づく KAM の記載については、蟹江 [2015] を参照されたい。

意見（範囲および意見）、否定的意見ならびに意見不表明のいずれの場合でも、監査報告書に「評価についての説明」の区分を設けなければならない（CNCC [2010]）。

ただし、否定的意見および意見不表明の場合には、「評価についての説明」の区分に具体的な評価事項についての説明が記載されるのではなく、意見区分に記載された否定的意見の表明や意見不表明の理由に対する補足的な説明の記述を行わない旨が記載されるに過ぎない。したがって、会計監査役によって自らの評価の正当性に関わる説明情報が提供されるのは、無限定意見または限定付意見が表明される場合に限られることになる。

「評価についての説明」の記載は、会計監査役による意見形成プロセス、すなわち、どのような判断過程を経て表明された意見に到達したのかについて、財務諸表利用者の理解を改善することを意図したものである。したがって、会計監査役が限定付意見を表明する際に無限定意見を表明することができない理由として記載する除外事項とは、その性格を異にするものである。このため、会計監査役は、「評価についての説明」の記載をもって除外事項に替えることはできないのである（NEP 705-5 項）。また、「評価についての説明」は、本来経営者が提供すべき情報を、会計監査役に代わって提供させようとするものでもない（NEP 705-6 項）。

会計監査役が無限定意見を表明する際には、ひな形通りの標準的な監査報告書が作成される。この時にこそ、会計監査役による判断内容を説明する追加的な情報提供が求められることになるのである。

ISA 701 では、明示はされていないが、監査人は、無限定意見を表明する際には監査報告書に KAM を記載しなければならない。もちろん、除外事項とは明確に区別されなければならないが（15 項）、監査人が限定付意見または否定的意見を表明する際にも、KAM は利用者の監査に対する理解を高めるために有用である。

しかし、監査人が財務諸表に意見を表明しないときには、KAM の記載が禁じられている（5 項）。

(4) 記載方法と監査報告書の構造

フランスにおける「評価についての説明」に関わる記載事項と監査報告書の構造については、前節で示した通りである。

ISA 701 は、監査報告書において、「監査上の主要な事項」という見出しをつけた個別の区分に KAM を記載することを要求しており、この区分の導入句として、① KAM は、監査人の職業的専門家としての判断として当期の財務諸表監査において最も重要な事項である旨、および② KAM は、全体としての財務諸表監査の文脈ならびに財務諸表に対する意見形成プロセスに関連づけられており、監査人はこれらの事項について個別の意見を表明しない旨が記載されなければならない（11 項）。

改訂された ISA 700 は、監査報告書の構造に変更を加えている。極めて大雑把に言えば、監査報告書の記載区分の配列が上下逆転されている。すなわち、監査報告書の冒頭に監査意見が記載され、その後に意見の基礎、財務諸表に対する責任、監査人の責任などが記載されることになっているのである。そして、その中に KAM をはじめとするいくつかの独立した区分が追加されているのである（図 3）。

| |
|---|
| 独立監査人の報告書 意見 意見の基礎 （継続企業的前提：必要に応じて ISA 570 の規定にしたがって記載） 監査上の主要な事項（KAM） （連結）財務諸表に対する経営者およびガバナンス機関の責任 （連結）財務諸表の監査に対する監査人の責任 その他の報告責任 署名、日付 |
|---|

図 3 改訂 ISA 700 に基づく監査報告書の構造

以上のように、フランスの「評価についての説明」とISA 701によるKAMを比較すると、細かな点で違いが見られるものの、基本的な考え方が共有されていることがわかる。しかし、いずれの場合も、監査報告書に何を記載するかについては、最終的に監査人の職業的専門家としての判断に委ねられており、監査人は、利用者の監査に対する理解を向上させるのに最も適した事項を決定する責任を負うことになる。

不特定多数の財務諸表（監査報告書）利用者の理解を高めるために、監査人はどのような情報をどのような形で提供すべきと考えたのだろうか。次節では、フランスの会計監査役の監査報告書に記載された「評価についての説明」事項を具体的に見ることにする。

4. フランスにおける「評価についての説明」の記載の実態と課題

(1) 先行研究による実態調査の結果

フランスにおける「評価についての説明」の記載制度の実態については、Bédard et Gonthier [2013 b] が2003年の制度導入から2011年までの9年間におけるCAC 40（主要40銘柄株価指数）構成会社の会計監査役の監査報告書に基づいて分析している。

それによると、「評価についての説明」区分を設けている監査報告書は309件（年平均34件）あった。そこには、992件（同110件）の説明項目が記載されており、記載内容は、①会計原則、②会計上の見積り、③重要事項ならびに④その他の4つに分類できるとされている。このうち、最も件数が多いのは、②の会計上の見積りに関する説明（80.2%）であり、次いで①の会計原則に関するもの（18.4%）である。この間における「評価についての説明」区分への1社当たりの平均記載数は3.2件である。

具体的な項目としては、無形固定資産、繰延税金資産、減損、貸し倒れなどに対する引当

金、従業員給付などの記載頻度が高くなっている。また、説明されている手続の内容は、「仮定、データあるいは基礎の整合性の評価」、「会社実施した（会計処理、計算、テスト）方法の評価」ならびに「当該事項について会社が附属明細書に記載している情報の評価」などといった記述が大きな割合を占めているとされる。そして、説明の内容は、前年度に記載された内容の“コピー&ペースト”が多く見られると指摘されている。

調査結果に基づいて、Bédard et Gonthier [2013 b] は、会計監査役によって記載された「評価についての説明」は会計原則および会計上の見積りに集中しており、また、説明の表現は任意とされているにもかかわらず、実際の記載内容は非常に標準化されていると指摘している。さらに、2004年から2011年についてみると、調査対象となった会社における記載事項の6割が、前年度の記載内容の完全な“コピー”であるとも指摘されている。

Bédard et Gonthier [2013 b] は、「評価についての説明」の記載制度導入の趣旨は、会計監査役の意見表明をより論証的なロジックに基づいて行えるようにすることにあっただにもかかわらず、分析によって明らかになったことは、説明の内容は標準化され、毎年同じ内容が繰り返されることによって相対的に冗長になったということであると指摘し、やや厳しい評価を下している。

(2) 2013年の監査報告書の分析

次に、Bédard et Gonthier [2013 b] の分析対象から外れている、2013年の実態を概観してみよう。

調査対象は同じくCAC 40構成会社で、このうちフランスの基準に準拠した監査報告書を公表している35社である。35社合計で134項目の「評価についての説明」事項が、会計監査役の監査報告書に記載されていた。会計上の見積りに関する事項が106件（79.1%）、会計原則

にかかわるものが28件(20.9%)だった。1社当たりの平均記載数は、3.8件である。

会計上の見積りについて、その具体的な内容は、減損にかかわるものが最も多く(24.5%)、次いでのれんにかかわるもの(23.6%)がこれに続いている。以下、引当金(20.8%)、

繰延税金資産(13.2%)、従業員給付(6.6%)などとなっている。

次の表は、35社の監査報告書に記載されている「評価についての説明」事項の一覧(筆者が要約して表示)である。

表 2013年における「評価についての説明」区分の記載事項

| 社名 | 評価事項 | 評価内容の説明 |
|----------------|--|---|
| Accor | 賃貸・リース契約の処理、有形・無形固定資産およびのれんの価額決定に関する会計規則および方法 | 会計方法および注記情報の適切性の検証、データと採用された仮定ならびに見積りの合理性を評価するための基礎に基づく文書の検討 |
| | リストラの会計的影響 | リストラ費用の期間帰属ならびに引当金額の基礎となった見積りの合理性の評価 |
| | 税務当局との係争中の訴訟手続とそれに関して示されている経営陣の判断 | 経営陣の判断の基礎となっている要素の合理性に関する評価および注記情報の適切性+E21の検証 |
| Air France-KLM | 繰延税金資産 | 繰延税金資産の回収可能性を検証するために、経営陣が採用したデータと仮定を検証 |
| | 社外のアクチュアリーによって評価されている従業員給付の評価方法 | 用いられたデータの検討、仮定の評価ならびに注記情報の適切性の検証、年金基金の剰余の認識に関する会計方法の適切性の検証 |
| | リスク・費用引当金の設定に関わる判断および見積り | 特に、2013年に会計処理されたリストラに対する引当金ならびにアンチトラスト法に関する訴訟に関連する引当金について採用された見積りと仮定の検討、注記情報の適切性の検証 |
| | 有形・無形固定資産の評価の基礎とされた見積りと仮定および減損テストの方法 | 減損テストの基礎とされたデータおよび仮定の検討、注記情報の適切性の確認 |
| Air Liquide | 既発行未使用航空券ならびにブランドロイヤリティ・プログラムに関連する売上に関する見積りと仮定 | 使用されたデータの検討、採用された仮定の評価ならびに計算結果の確認 |
| | のれんの減損テスト | 減損テストの実施方法および使用された仮定の検討、注記情報の適切性の検証 |
| Alcatel-Lucent | 従業員関係の引当金および給付の設定 | 関連引当金が連結財務諸表に注記されている原則にしたがって設定されているかどうかの検証、注記情報の適切性の検証 |
| | のれん、有形・無形固定資産 | 減損テストの実施方法および使用されたデータと仮定の検討、無形固定資産については資産計上基準が満たされているかどうかの検証、償却および回収可能額の検証方法の検討 |
| Alstom | リスク・費用引当金 | 設定の基礎の評価、経営陣による見積りの承認手続の検討、見積りの合理性を検証するための文書のレビュー、注記情報の適切性の検証 |
| | 繰延税金資産 | 資産計上基準が満たされているかどうかの検証、課税所得の見込みの基礎となる仮定の評価、注記情報の適切性の検証 |
| | 従業員給付 | 使用されたデータの検討、採用された仮定の評価、計算のレビュー、注記情報の適切性の検証 |
| Alstom | 売上および営業利益の計上に関わる見積りの影響 | 売上および営業利益計上のために設けられているプロセスの検討、見積りの基礎となるデータおよび過程の評価 |
| | のれんの減損テスト | 減損テストの実施方法の検討、注記情報の適切性の検証 |
| | 訴訟の評価および会計処理 | 訴訟の状況および不確実性が適切に開示されていることの確認 |

| 社名 | 評価事項 | 評価内容の説明 |
|-----------------|--|---|
| AXA | 金融資産の評価方法 | 金融資産の評価に関して設けられて仕組みおよび注記情報の適切性の検討 |
| | 保証および再保証に固有のいくつかの技術的項目 | 使用された計算モデルで採用された仮定の合理性および仮定全体の整合性の確認 |
| | のれん | 採用された評価アプローチがグループによって立てられた戦略プランに由来する予測データと整合する仮定に基づいていることの検証、採用されたその他の仮定および実施された感度テストを検証するためにグループによって採用された要素の検討 |
| | 繰延税金資産・負債 | 評価方法が課税差異、グループによる予想ならびに計画を考慮しているかどうかの確認 |
| | デリバティブおよびヘッジ活動 | ヘッジ取引が規則にしたがった文書の対象となっていることの確認 |
| BNP Paribas | 信用リスク等をカバーするための減価の計上 | リスク範囲の調査、信用リスク等の調査、減価の方法ならびに減価による損失の補填に関わる仕組みの検討 |
| | 市場性のない金融商品の評価およびある種の引当金の設定等のために使用される内部モデルおよび方法 | 非市場性の決定、モデルの検証ならびにパラメータの決定に関する統制システムの検討 |
| | 継続的または重要な価値低下のある売却可能資産に関する減価 | 価値低下指標の識別に関わる統制システム、限度額の評価および減価による価値低下をカバーするための見積りに関する統制システムの検討 |
| | のれんの減損テスト | テストの方法、主要な仮定および主要なパラメータならびに減価による価値低下をカバーするための見積りの検討 |
| | 特に繰越欠損金による繰延税金資産 | 繰延税金資産を認識するための主要な見積りおよび仮定の検討 |
| | 社会契約引当金 | 契約の評価方法および主要な仮定とパラメータの検討 |
| Bouygues | のれんおよび非償却性無形資産の減損テスト | テストの実施方法ならびに採用された仮定の検討 |
| | 経常的および非経常的な引当金 | リスクの識別および評価のために経営陣が設定しているプロセスの分析 |
| Capgemini | 売上高および長期契約にかかる原価の会計処理方法 | 会計処理方法の適切な適用および見積りの合理性の確認 |
| | のれんの金額 | のれん金額決定に用いられたアプローチの正当性の検証ならびに用いられた仮定と評価の全体的整合性の検証 |
| | 繰延税金資産の金額 | 採用されたデータおよび仮定の全体的整合性の確認 |
| Carrefour | のれん、有形・無形固定資産の減損テスト | 減損テストの方法の検討、計算のレビュー、前期の会計上の見積りと実績の比較、経営者による見積りの承認手続の検討 |
| | 引当金 | 引当金設定の基礎の評価、手続の評価ならびに注記情報のレビュー |
| Credit Agricole | 信用リスクをカバーするための減価 | リスクを識別・評価するためならびに減価の金額を決定するために経営陣が設けたシステムの検討、会計上の見積りが原則にしたがった方法によっていることの検証 |
| | 市場性のない金融商品の公正価値を決定するための内部モデル | 用いられた方法に関わる統制システム、採用された仮定ならびに金融商品に関係するリスクの考慮方法の検討 |
| | 子会社等の売却取引の影響の見積り | 採用された仮定の検討および会計上の見積りが原則にしたがった方法によっていることの検証、財務諸表上の表示の適切性の確認 |
| | のれんおよび持ち分法適用会社における資本参加の減損テスト | テストの実施方法、主要なパラメータならびに使用された仮定の検討、注記情報の適切性の確認 |

| 社名 | 評価事項 | 評価内容の説明 |
|-----------------|---|---|
| Credit Agricole | 発行者の信用リスクの見積り | 方法および採用された仮定の検討、会計上の見積りが原則に従った方法によっていることの検証 |
| | 連結財務諸表の作成における通常の枠内でのその他の見積り | 方法および採用された仮定の検討、会計上の見積りが原則に従った方法によっていることの検証 |
| Danone | 会社組織の編成・適応計画および原料に対する誤った警告の影響の費用計上方法 | 構成要素の検証、連結成果における表示及び注記情報の適切性の評価 |
| | 少数株主持分の買い取り義務 | 買い取り義務の評価方法の検討、見積りおよび評価の基礎とされたデータおよび仮定の評価 |
| | 有形・無形固定資産の減損テスト | 減損テストおよび減損の兆候の識別方法の検証、注記情報の適切性の検証 |
| EDF | 電力公共サービス寄付金に対する募金欠損の会計処理方法 | 見積りの評価、特にデータ、仮定、場合によっては法律家の意見の評価、利用可能な技術的データおよび計算のレビュー、前期の会計上の見積りと実績との比較、経営陣による見積りの承認手続きの検討、注記情報の適切性の検証 |
| | のれん、有形固定資産等の減損テストに際して採用された主要な仮定および減損の指標 | |
| | その他の引当金および偶発債務 | |
| GDF Suez | のれんおよび有形・無形固定資産の回収可能価額の評価 | 減損テストの方法の検討、回収可能価額の決定に使用されたデータおよび主要な仮定の検討 |
| | 核燃料サイクルの上流管理および核燃料生産施設の解体引当金の評価 | 引当金設定の基礎のレビュー、注記情報の適切性の検証 |
| | 実現・未計売上高の見積り | 見積り計算の方法および仮定の評価、注記情報の適切性の検証 |
| | 訴訟引当金の評価 | 引当金設定の基礎のレビュー、注記情報の適切性の検証 |
| PPR | のれんおよび非償却性資産の減損テスト | 実施された減損テストの方法およびキャッシュ・フローの予想ならびに使用された仮定の検討、注記情報の適切性の検証 |
| | 引当金の設定 | 見積りの基礎となったデータおよび仮定の評価、見積りの合理性の評価 |
| | 従業員給付の評価方法 | 使用されたデータの検討、採用された仮定の評価、注記情報の適切性の検証 |
| Lafarge | のれん、固定資産および無形資産等の減損テスト | 利用可能な文書および減損テスト実施のレビュー、採用された評価の合理性および注記情報の適切性の評価 |
| | 繰延税金資産の回収可能性 | 回収可能性に関する分析のレビュー、使用された前提の評価、注記情報の適切性の検証 |
| Lagardere | 有形固定資産およびのれんの減損テスト | 採用された仮定の評価、注記情報の適切性の評価 |
| L'Oreal | のれんおよび無期限の無形資産の減損テスト | 減損テストの実施方法および採用された仮定のレビュー |
| | 退職に関する契約および定年の調整等 | 契約の評価方法および使用されたデータならびに採用された仮定のレビュー |
| LVMH | ブランド、のれん等の減損テスト | 実施された方法の正当性の評価、使用されたデータと仮定の検討 |
| | 少数株主持分の買い取り契約の会計処理 | 注記情報の適切性の確認 |
| Michelin | 非金融資産の減損、従業員給付、法人税に関する仮定と評価 | 使用された仮定の決定プロセスおよび資産・負債の評価の検討 |
| Orange | のれんその他の無形資産 | データおよび仮定の評価、計算のレビュー、公正価値決定の原則および方法の評価、前年度の見積りおよび見積りと実績との比較、経営陣による見積りの承認手続きの検討 |

| 社名 | 評価事項 | 評価内容の説明 |
|-------------------------|--------------------------------|--|
| Orange | 繰延税金資産 | 会計処理基準準拠性の検証、仮定の評価、注記情報の適切性の検証 |
| | 訴訟引当金 | 引当金設定の基礎の評価、注記情報の適切性のレビュー、経営陣による承認手続の検討 |
| PSA Peugeot Citroen | 固定資産の減損テスト | 実施されたテスト方法の検討、見積りおよび仮定の合理性の評価、計算のレビュー、注記情報の適切性の検証 |
| | 繰延税金資産 | 税に関する見通し、繰延税金資産・負債の期限ならびに採用された仮定との整合性の検討 |
| | 経営の継続性の評価 | 資金繰りの見通し、負債の期日、制限条項の検討 |
| Renault | 日産への資本参加の会計処理 | 連結範囲の検討、連結方法の適切性の検討 |
| | 開発費の資産計上方法および償却方法 | 注記情報の適切性の検証 |
| | 繰延税金資産の非計上 | 課税所得の見込みに関する仮定の整合性の検討 |
| Pernod Ricard | のれんおよびブランドの減損テスト | 見積りの前提となったデータおよび仮定の評価、計算のレビュー、公正価値決定の原則および方法の評価、前期の見積りおよび実績との比較、注記情報の適切性の検証 |
| | 従業員給付、繰延税金資産、引当金 | 会計処理の基礎の評価、注記情報のレビュー |
| Saint-Gobain | のれん、有形・無形固定資産の減損テスト | 減損テストの方法および採用された見積りと仮定の検討、注記情報の適切性の検証 |
| | 従業員給付の評価 | 使用されたデータの検討、採用された仮定の評価、計算のレビュー、注記情報の適切性の検証 |
| Sanofi | 企業統合 | 取得した資産・負債の認識手続、公正価値の決定方法ならびに採用されたデータおよび仮定の検討、注記情報の適切性の検証 |
| | のれんその他の固定資産の減損テスト | 減損指標の収集及び認識手続、公正価値の決定方法、テストに際して採用されたデータおよび仮定の検討、注記情報の適切性の検証 |
| | 退職給付引当金の設定 | 使用されたデータの検討、採用された仮定の評価、注記情報の適切性の検証 |
| | 税務、環境、製品、知的財産権等に関するリスクおよび訴訟の評価 | 見積り要素の検討 |
| | リストラに関する引当金の設定 | 使用されたデータの検討、採用された仮定の評価、注記情報の適切性の検証 |
| Schneider Electric | 研究開発費の会計処理方法 | プロジェクトの識別のために採用されたデータおよび仮定ならびに計算のレビュー、注記情報の適切性の検証 |
| | のれんおよび無形資産の減損テスト | 減損指標等の検証、採用されたデータ、仮定および計算のレビュー、注記情報の適切性の検証 |
| | 繰延税金資産 | 繰延税金資産の回収可能性の計算に際して採用された仮定の合理性の確認 |
| | 従業員給付 | 実際に採用されたデータおよび仮定ならびに計算のレビュー、注記情報の適切性の検証 |
| | リストラ費用の金額 | 費用が既に実施されたリストラに関係するものであるかどうかの検証、見積りの際に採用されたデータおよび仮定の評価 |
| Groupe Societe Generale | 信用リスク等をカバーするための減価の計上 | 実施プロセス、採用された仮定および使用されたパラメーターのレビューおよびテスト、会計上の見積りが明らかにされている原則にしたがった方法によっているかどうかの検証 |
| | 金融商品の評価のための内部モデル | 使用されたモデルの統制システムのレビュー、採用されたデータおよび仮定、観察可能性ならびに市場で一般に認識されているリスクが考慮されているかどうかの評価 |

| 社名 | 評価事項 | 評価内容の説明 |
|-------------------------|---|--|
| Groupe Societe Generale | 特定の金融負債の評価に固有の信用リスク変動の影響を考慮するための見積り | 採用されたパラメーターの適切性の検証 |
| Suez Environnement | 企業再編 | 公正価値の基礎となったデータおよび仮定のレビュー、のれんへの配分の正確性の評価、注記情報の適切性の検証 |
| | のれんおよび有形・無形固定資産の回収可能価額の評価 | 減損テストの方法および使用されたデータと仮定の検討、計算のレビュー、注記情報の適切性の検証 |
| | リストラ引当金、訴訟引当金、退職給付引当金の設定 | 引当金設定の基礎の評価、注記情報の適切性の検証 |
| | 更新引当金 | 設定の基礎の評価、注記情報の適切性の検証 |
| | 金融商品 | 評価モデルに関する仮定の検討、注記情報の適切性の検証 |
| | メーター記録に基づく水の売上の見積り | 見積り計算の基礎データおよび仮定の評価、注記情報の適切性の検証 |
| | 建設契約の進捗率 | 実施されたプロセスの検討、見積りの基礎となったデータおよび仮定の評価、注記情報の適切性の検証 |
| Total | 繰延税金資産の計上 | 資産計上基準が満たされているかどうかの検証、課税所得の見積りの基礎となった仮定の評価、注記情報の適切性の検証 |
| | 石油関係活動に関わるサクセスフル・エフォーツ・メソッド、無形資産の減価、リストラ引当金、環境に関するリスク・費用引当金、退職契約の評価、繰延税金資産の決定 | 見積りの基礎となった仮定の評価、前期の会計上の見積りと実績との比較、経営陣による見積りの承認手続の検討、注記情報の適切性の検証 |
| Unibail-Rodamco | 独立の不動産専門家によって評価された固定資産 | 公正価値の決定方法の検証、評価の合理性の評価、減損テストにおいて採用されたデータおよび仮定の合理性の評価、減損テストに基づく減価の会計処理の検証 |
| | 無形固定資産の減損テスト | 採用されたデータおよび仮定の評価、減価の会計処理の検証 |
| Vallourec | のれん、有形・無形固定資産の減損テスト | 実施された減損テストの方法ならびに使用されたキャッシュ・フローの見直しおよび仮定の検討、注記情報の適切性の検証 |
| | 引当金の設定 | 引当金設定の基礎となったデータおよび仮定の評価、計算のレビュー、経営陣による見積りの承認手続の検討、注記情報の適切性のレビュー |
| | 従業員給付 | 使用されたデータの検討、採用された仮定の評価、注記情報の適切性の検証 |
| Veolia Environnement | のれんその他の固定資産の減損テスト | 実施されたテスト方法および使用された仮定の検討、注記情報の適切性の検証 |
| | 有形・無形資産、金融資産、引当金、社会契約、金融商品に関わる判断・見積り | 判断の基礎となったデータおよび仮定の評価、計算のレビュー、注記情報の適切性の検証 |
| Vinci | 建設契約 | 採用された仮定の評価および計算のレビュー |
| | 非金融資産の減損テスト | 実施された減損テスト方法ならびに使用されたキャッシュ・フローの見直しおよび仮定の検討 |
| Vivendi | 売却または売却予定の活動の分類および会計処理の基準 | 会計原則の正確な適用の検証、注記情報の適切性の確認 |
| | のれんその他の固定資産の減損テスト | 減損テストの方法ならびに採用された仮定および見積りの検討、注記情報の適切性の検証 |
| | 繰延税金資産および引当金の会計処理 | 会計原則の正確な適用の検証、基礎となった仮定の検討、注記情報の適切性の確認 |
| | 訴訟引当金の会計処理 | 実施されている手続の検討、見積りの基礎となったデータおよび仮定の評価 |

記載事項の内容については、2003年から2011年におけるものと同じ傾向が読み取れる。

また、表には示していないが、2011年から2013年までの3年間の記載事項を比較すると、会社ごとの記載項目の数は毎年ほぼ同じで、記載されている内容も一部を除いて毎年ほとんど変化がない。毎年同じ事項の繰り返しで、ほぼ完全な“コピペ”となっているのが実情である。

監査報告書への「評価についての説明」の記載は、会計監査役による心証形成のプロセスの一端を開示することによって、監査報告書の利用者に監査意見をより適切に理解させようとするものである。しかし、実態として、記載の形式化（過度の標準化）や事項・内容の“マンネリ化”を否定できず、監査報告書の利用者が「評価についての説明」に目を向けなくなることさえ懸念される状況である。

5. むすびにかえて

ISAの新設および改訂が行われたことから、今後、わが国においても日本公認会計士協会・監査基準委員会によって、新・改訂ISAの国内基準化（『監査基準委員会報告書』の新設および改訂）が図られることになろう。ISA 701に対応する『監査基準委員会報告書』（監基報）が設定されれば、わが国でも監査報告書へのKAMの記載が制度化される可能性がある。

KAMの決定および表示に関する形式的な手続・プロセスは、監基報において規定されるであろう。しかし、KAMの記載を監査上の判断に関わる説明を充実させるという趣旨に沿ったものとするためには、単に監基報の規定にしたがうだけでは十分ではない。フランスの事例に見られるような記載内容の過度の標準化・マンネリ化、情報提供の形式化を回避しなければ、そもそもKAMの記載を要請した根本的な問題

である、「紋切り型監査報告書」からの脱却という目的を達成することはできないであろう。

監査人の判断プロセスの理解に資する実質的な情報が提供されなければ、監査報告書の利用者には、KAMのような監査人による説明の記載は、単に監査人による責任回避の手段としてしか見られなくなるであろう。監査に対する理解を改善しない情報の記載によって監査報告書が冗長になれば、今以上に監査報告書の有用性が損なわれることにもなりかねないのである。

10年余の経験を経たフランスにおける「評価についての説明」の記載実務の実態は、監査情報提供の充実に向けた課題を明確に示しているといつてよい。そして、監査人および被監査会社のガバナンス機関に対しては、当該課題の解決に向けた責任ある対応を迫っているのである。

※本稿には、科研費（基盤C：24530547）による研究成果の一部が含まれている。

参考文献

- Jean BÉDARD et Nathalie GONTHIER BESACIER [2013 a]: “Le Paragraphe de Justification des Appréciations dans le Rapport des Commissaires aux Comptes, Première partie: d’une “erreur de plume” à une référence qui s’exporte pour réduire l’Audit Expectation Gap”, *Revue Française de Comptabilité*, No. 470, pp. 23-26.
- [2013 b]: “Le Paragraphe de Justification des Appréciations dans le Rapport des Commissaires aux Comptes, deuxième partie: contenu et lisibilité - théorie et pratique”, *Revue Française de Comptabilité*, No. 471, pp. 44-48.
- Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) [2010]: *Les Rapports du Commissaire aux Comptes sur les Comptes annuels et Consolidés*, CNCC.
- 蟹江章 [2015]: 「監査人の情報提供と監査報告書の長文化」『現代監査』（日本監査研究学会）No. 25, 38-49頁。