



Title	フランスにおける監査報告書の展開
Author(s)	蟹江, 章
Citation	経済學研究, 68(1): 5-23
Issue Date	2018-06-14
Doc URL	<a href="http://hdl.handle.net/2115/71008">http://hdl.handle.net/2115/71008</a>
Type	bulletin (article)
File Information	03ES_68(1)_005.pdf



[Instructions for use](#)

# フランスにおける監査報告書の展開

蟹江 章

## 1. フランスの監査制度

フランスの監査制度は商法典 (Code de Commerce) の規定に基づいて展開されており、監査の主体は会計監査役 (commissaire aux comptes) である。

会計監査役は、控訴院の所在地において会計監査役の職業団体<sup>1)</sup>が設置する名簿に登録された者でなければ、その職務を行うことができないことになっている (商法典第 822-1 条)。名簿への登録には、一定期間の職業研修 (stage professionnel) を修了した上で、会計監査役の職務に関する能力試験 (examen d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes) に合格することなど、一定の要件を満たす必要がある (同第 822-1-1 条)。ただし、公認会計士のような職業的資格を有する者は、その資格をもって名簿への登録が認められている<sup>2)</sup>。

会計監査役は、名簿に登録された者の中から株主総会で選任され (同第 823-1 条)、任期は 6 年である (同第 823-3 条)。また、連結計算書類を公表しなければならない会社は、2 人以上の会計監査役を選任しなければならないとさ

れており (同第 823-2 条)、共同監査制度が導入されている<sup>3)</sup>。

会計監査役の職務は、一定の要件を満たす会計監査役会社 (société de commissaire aux comptes) によっても行われることができる (同第 922-9 条)。

商法典は、会計監査役の職務として、年度計算書類及び連結計算書類の監査証明、その他の会計・財務情報の検証、株主間の平等の確認、不正及び誤謬の株主総会への報告、違法事実の告発 (révélation des faits délictueux) などを定めている。

このうち計算書類の監査証明について、商法典は次のように規定している (第 823-9 条)。

会計監査役は、自らの評価について説明しながら、年度計算書類が正規かつ誠実であり、企業の当期の経営成績ならびに当期末における財政状態及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。

企業が連結計算書類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、財政状態ならびに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。

会計監査役は、計算書類の監査証明を行う企業におけるその他の会計書類などの検証や、取

---

1) 会計監査役の職業組織は、全国組織である「会計監査役全国協会」(Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes ; CNCC) と、地方組織である「会計監査役地方協会」(Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes ; CRCC) で構成されている。「会計監査役候補者名簿」を設置し、登録を行うのは会計監査役地方協会である。

2) 会計監査役の登録制度については、蟹江 2001 を参照のこと。

3) フランスの共同監査制度については、蟹江 2016 を参照のこと。

締役会報告書などに記載されている情報の誠実性や年度計算書類との整合性の検証を行うこととされている（同第 823-10 条）。

また、会計監査役は、直近の株主総会において、職務の遂行過程で発見した不正や誤謬を報告することを求められており、さらに、職務上知り得た違法行為を共和国検事に告発することも要求されている（同第 823-12 条）。

会計監査役は、いつでも必要と認める検証や調査を行うことができ、特に契約書、帳簿、会計記録、議事録など、職務を行う上で有用と思われるあらゆる資料を閲覧することができる（同第 823-13 条）。

## 2. 監査報告書と監査期待ギャップ問題

会計監査役の最も重要な職務は、計算書類の監査証明である。監査証明の内容（監査意見）は、監査報告書によって計算書類の利用者に伝達されることになる。

フランスにおける現行の監査報告書様式は、記載事項が標準化されたいわゆる短文式報告書で、2017 年に改訂された職業的実施の基準<sup>4)</sup> (norme d'exercice professionnel ; NEP) 700 の規定に沿って作成され、社会的影響度の高い事業体 (entités d'intérêt public)<sup>5)</sup> については 2016 年 6 月 17 日以降に始まる会計期間、また、社会的影響度が低い事業体等 (personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public) については 2016 年 7 月 30 日以降に始まる会計期間に係る年度計算書類及び連結計算書類に対する監査報告から用いられている。

ここに至る過程では、短文式報告書様式を維持しつつも、数度の改訂が行われて来た。

4) わが国の日本公認会計士協会「監査基準委員会報告書」(監基報)に相当する規準であり、会計監査役全国協会から公表されている。


5) 上場企業や銀行、保険会社、事業や規模の特性上公益と深い関わりがある企業など、社会への影響力が大きい事業体をいう。

2003 年に、「評価についての説明」(justification des appréciations) を記載する区分が、また、2017 年には、「監査上の重要点」(points clés de l'audit) が追加されて現在の様式になったが、それに先立って、1995 年には、国際会計士連盟 (IFAC) による監査報告書様式の変更に対応して、やや大きな改訂が行われている。

本節では、まず、フランスで 1995 年以前に用いられていた監査報告書の様式がなぜ改訂されることになったのか、そしてこの改訂がどのように評価されたのかについて概観する。

### (1) 1995 年の改訂以前の監査報告書

会計監査役の監査報告書の様式は、1995 年の監査報告書に関わる基準の改訂にもなって大幅に改訂されている。改訂の背景には、監査報告書をめぐる国際的動向と、いわゆる「監査期待ギャップ問題」があると指摘されているが (Raffégeau et al. 1996, Strohm 1996)、これらは表裏一体の関係にあるとみることもできる。すなわち、監査期待ギャップの存在が国際的な問題となり、これに対処するために、IFAC によって、監査報告書の利用者との間における財務諸表監査に関するコミュニケーションの改善を目的とした、新たな監査報告書様式が提示されたと考えることができるのである。

1995 年に改訂される以前の監査報告書の様式は、 図 1 の通りである (蟹江 2001)。

一見して分かるように、記載内容は非常に簡潔で、監査意見を明瞭に伝える監査報告書である。計算書類の信頼性に対する監査人の結論さえわかればよいという利用者にとっては、むしろ都合の良い報告書であるということができるともかもしれない。

しかし、この監査報告書には、職業基準にしたがって必要と判断した正当な注意を払ったということ以外に、どのような監査手続が実施されたのかについて、具体的には何も記載されていない。このため、監査報告書の記載内容から、

<p><b>会計監査役の一般監査報告書</b> 1992年12月31日に終了した会計年度</p>
<p>各位</p> <p>1985年6月18日の株主総会によってわれわれに与えられた職務を実施して、次の事項に関する1992年12月31日に終了した会計年度に関わる監査報告書を提出する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・この監査報告書に添付されている Schneider 株式会社の年度計算書類に対する監査意見</li> <li>・法律によって定められた特別な検証及び情報</li> </ul>
<p><b>年度計算書類に対する監査意見</b></p> <p>われわれは、職業基準にしたがって、必要と判断した正当な注意を払いながら年度計算書類の監査を実施した。</p> <p>われわれは、年度計算書類が法令・基準準拠性及び規定適用の妥当性の要請を満たし、当期の経営成績ならびに当期末における財務状態及び財産についての真実かつ公正な概観を提供しているものと認める。</p>
<p><b>特別な検証及び情報</b></p> <p>われわれはまた、職業基準にしたがって、法律によって定められている特別な検証を行った。取締役会の経営報告書及び株主に送付される財務状態及び年度計算書類に関する書類に示されている情報の作成手続の妥当性及び年度計算書類との合致について表明すべき所見はない。</p> <p>1966年7月24日付法律の第356条及び第356-3条の規定にしたがって、われわれは、資本参加及び支配獲得ならびに資本所有者の身元に関する情報が経営報告書に示されていることを確かめた。</p>
<p>パリ、1993年5月26日 (署名)</p>

図1 1995年改訂以前の監査報告書 (Schneider 株式会社)

監査人が、表明された監査意見を、どのような監査証拠に基づいて形成するに至ったのかを知ることは難しい。

もちろん、職業基準をよく読めば、実施されるべき監査手続や監査人の判断プロセスを窺い知ることができると考えられないわけではない。とはいえ、監査報告書の利用者が、専門的な内容の職業基準の規定に基づいて、監査人がどのようにして監査意見を形成したのかを理解することは容易ではないだろう。また、実際に監査期待ギャップが生じているということは、監査人の役割が的確に理解されてはいないとい

うことを意味しており、監査手続や監査人の役割などについて具体的な説明を行う必要があると判断され、監査報告書様式の改訂が行われることになったのである。

## (2) 1995年の監査報告書様式の改訂

1995年に実施された監査報告書様式の改訂は、IFACによって提示された新しい報告書に合わせるための様式変更であり、必ずしもフランスに固有の事情によるものではない。いわば、監査報告書の国際的調和化を図るものだったといえることができる。しかし、上述した通り、監

<b>年度計算書類に対する一般監査報告書</b>	
<p>XXXXX (権限をもつ機関) によって委託された職務を遂行し、われわれは次の事項に関するXXXX年XX月XX日に終了した会計年度に関わる監査報告書を提出する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・この監査報告書に添付されているXXXX株式会社の年度計算書類に対する監査意見</li> <li>・法律によって定められた特別な検証及び情報</li> </ul> <p>年度計算書類は、XXXXX (権限のある機関) によって作成された。われわれの責任は、われわれの監査に基づいてこれらの計算書類に意見を表明することである。</p> <p><b>I. 年度計算書類に対する監査意見</b></p> <p>われわれは職業基準にしたがって監査を実施した。基準は、年度計算書類に重要な虚偽表示が含まれていないという合理的な確信を得ることができるような正当な注意を払って必要な監査手続を実施することを要求している。監査は、試査に基づいて、年度計算書類に含まれるデータを正当化する証拠を確かめることである。それはまた、採用された会計原則及び決算に当たって行われた重要な見積もりを評価し、そして全体としての表示を評価するものである。われわれは、われわれの監査手続が、以下に述べる意見に対して合理的な基礎を提供するものであると考える。</p> <p>われわれは、年度計算書類が法令・基準準拠性及び規定適用の妥当性の要請を満たし、当期の経営成績ならびに当期末における財務状態及び財産についての真実かつ公正な概観を提供しているものと認める。</p> <p><b>II. 特別な検証及び情報</b></p> <p>われわれはまた、職業基準にしたがって、法律によって定められている特別な検証を行った。取締役会経営報告書ならびに株主に送付される財務状態及び年度計算書類に関する書類において提供されている情報の作成手続の妥当性及び年度計算書類との合致について表明すべき所見はない。</p> <p>地名、日付 署名</p>	

図 2 1995年改訂後の監査報告書のひな形

査期待ギャップ問題は国際的な問題として認識されており、この問題の解決を図るために監査報告書の改訂が提案されたとすれば、国際的調和化を図ることは、フランスにおける監査期待ギャップ問題への対応にもなるのである。

監査報告書様式改訂の第一の目的は、会計監査役職務に関する利用者の認識を改善するために、「説明をする」ことにあったとされている。そのために、改訂された監査報告書には、①会計監査役を任命した機関、②いわゆる「二重責任の原則」、③監査は試査によって実施されるということ、④監査の役割ないし機能、ならびに⑤監査意見を表明するための合理的な基礎を

得た旨の5点が記載されることになった。

これらの事項を記載する新しい監査報告書の様式は、図2に示す通りである(蟹江2001)。

改訂前の報告書では、職業基準にしたがって必要と判断した正当な注意を払ったと述べられているだけだったが、これと比べると監査意見の形成に至るプロセスに関する記述が、少し詳しくなっているのがわかる。監査期待ギャップ問題の解決を目指して、監査報告書の利用者に監査の内容を具体的に説明しようという姿勢が示されているとあってよいだろう。

### (3) 監査報告書様式改訂の効果

ここまで、1995年の監査報告書様式の改訂の背景及び経緯と、改訂された監査報告書の記載内容について見てきた。

監査期待ギャップ問題の根底には、監査の機能や手法などが正確に理解されておらず、またそれらがうまく説明されていないことに起因するコミュニケーション・ギャップがあると考えられる。したがって、この問題を解決するためには、監査報告書のコミュニケーション機能を高める必要があるという明確な目的意識をもって報告書様式の改訂が行われたということができる。

それでは、監査報告書の利用者の視点から見たとき、この改訂によって監査報告書のコミュニケーション機能は本当に高まったのだろうか。この点について調査した研究があるので、以下でその内容と結果を紹介することにしよう(蟹江2003)。

Gonthier 1998は、1994年に改訂前の監査報告書に基づいて、会計監査役及び利用者としての財務アナリストの監査に対する認識と理解について調査している。

調査の前提として、次の2つの仮説が設定された。

①財務諸表の利用者は、監査報告書によって伝達されるメッセージの内容に価値を見出していない。

②監査報告書によるコミュニケーション支援機能は不十分である。

調査はアンケートと一部面接によって行われ、改訂前の監査報告書を示した上で、①会計監査役の職務についての理解、②会計監査役の責任、③会計監査役の能力、④監査の手法、⑤独立性、ならびに⑥監査意見の形成の6点について、利用者の認識を問うものとなっている。

結果として、①会計監査役の職務と監査報告の目的について利用者に若干の誤解があること、②多くの利用者が、発見できなかったすべての虚偽表示に会計監査役は責任を負うと認識

していること、③利用者は、会計監査役の能力にやや懐疑的であると思われること、④監査が試査によって実施されていることが十分に理解されていないこと、⑤独立性に対する疑念は見られないが、報酬の支払い形態、非監査サービスの提供、監査市場における競争の激化による影響への懸念が示唆されていること、ならびに⑥監査意見によって、重要な情報が確実に伝達されていると考えられていることが確かめられたとされている。

これらの分析結果から、上の2つの仮説はいずれも支持され、監査報告書のコミュニケーション支援機能は不十分であるとして、この機能を強化するための監査報告書の様式改訂は合理的であると結論づけられている。

一方、Gonthier 2001は、1995年の様式改訂が、監査報告書のコミュニケーション支援機能にどのような影響を与えたかを検証するために、改訂された監査報告書に基づいて、Gonthier 1998と同じ手法で調査を実施している。その結果、監査報告書様式の改訂によって、利用者の会計監査役の職務に関する理解に有意な改善はもたらされなかった、と結論づけている。

監査報告書様式の改訂が、コミュニケーション・ギャップの要素を含む監査期待ギャップ問題の解決につながらなかったのは何故だろうか。この点についてGonthier 2001は、利用者は、新しい監査報告書が「財務諸表利用者にとってのリスク」を低減させるというよりも、「会計監査役にとってのリスク」を限定するのにより都合のよいものになっていると考えているのではないかと分析している。

標準化された様式の短文式監査報告書の採用は、監査に関する専門的な知識を欠く不特定多数の利用者が、監査について適切な理解を得られるよう配慮した結果であると指摘されている(松本他2014)。しかし、フランスにおける調査では、監査報告書のコミュニケーション支援機能は不十分であるとの厳しい評価が下されている。これに応じて監査に関する説明事項が追

加されたが、短文式報告書の枠内でできることには限界があり、監査期待ギャップ問題を解決するには至らなかったといわざるを得ないのである。

フランスでは、21世紀の初頭に大規模な不正会計が相次いで発覚した。こうした事態を受けて、2003年8月に制定された「金融安全法」(Loi de Sécurité Financière)によって、会計監査役制度に関する商法典の規定が一部改正され、監査報告書に「評価についての説明」という新たな記載区分が追加されることになった。

### 3. 監査報告基準の改訂と監査情報の提供

フランスでは、2007年に、監査報告書に関する基準として、NEP700「年度及び連結計算書類に対する会計監査役への報告書」を、それまでの規定を置き換える形で設定し、2008年1月1日以降に始まる会計期間の計算書類に係る監査報告書から適用した。

また、2006年には、2003年から監査報告書に記載が求められている評価についての説明に関する基準であるNEP705「評価についての説明」が設けられた<sup>6)</sup>。2017年に改訂されるまで、これらの基準が監査報告書の様式を規定することになる。

そこで、本節では、これらの基準の内容とそれらによって規定されていた監査報告書の様式および記載事項についてみることにする。

#### (1) NEP700「年度及び連結計算書類に対する会計監査役への報告書」

2007年に設定されたNEP700は、監査報告書の構成要素、基本的な記載事項、表明される

意見の種類ごとに記載すべき事項などについて規定していた。

会計監査役は、商法典第823-9条に基づいて計算書類の証明を行うときには、商法典適用令第823-7条の規定にしたがって、計算書類を承認する機関に対する報告書を作成することとされている。当該報告書において、会計監査役は、自らの評価について説明しながら計算書類に対する意見を表明することになる。この報告書では、法令によって規定されている特別な検証及び情報について説明される。また、連結計算書類の監査が行われる場合には、年度計算書類の監査報告書とは別に、連結計算書類に対する監査報告書が作成されることになる。

監査報告書は、①計算書類の監査証明、②評価についての説明、ならびに③法令によって規定された特別な検証及び情報にかかわる3つの区分によって構成される。

#### ①「計算書類の監査証明」区分

会計監査役による計算書類の監査証明には、i) 無限定証明 (certification sans réserve)、ii) 除外事項付証明 (certification avec réserve) 及びiii) 証明の拒否 (refus de certifier) の3種類があり、前二者はわが国における無限定適正意見及び限定付適正意見に相当し、証明の拒否は不適正意見または意見不表明に対応している。

無限定証明を行う際には、会計監査役は、監査報告書の「計算書類の監査証明」区分に、年度または連結計算書類が正規 (régulier) かつ誠実 (sincère) であり、年度計算書類については、それらが当該期間の経営成果及び当期末における企業の財政状態ならびに財産の状況について真実かつ公正な概観 (image fidèle) を提供していること、また、連結計算書類については、それらが連結の範囲に含まれる企業によって形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記載することとされていた。

除外事項付証明または証明を拒否する場合には、その理由が記載されなければならない。

6) 「評価についての説明」区分の記載は、2003年に終了する会計期間の計算書類に係る監査報告書から記載が求められているが、この時点ではまだNEPが制定されていなかった。このため、この記載実務は、会計監査役高等評議会 (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes ; H3C) の意見書 (H3C 2004) にしたがって行われていた。

会計監査役は、無限定証明または除外事項付証明を行う場合に、有用と判断する所見 (observation) を述べることができる。この場合、所見は意見表明区分の後に置かれる別個の区分に記載されなければならないとされていた。なお、継続企業の前提に不確実性がある場合及び突発的な会計方法の変更がある場合には、所見の記載が義務づけられていた。

#### i) 無限定証明

会計監査役は、自らの監査によって、監査の限界のゆえに絶対ではないが高い保証を、そして計算書類が全体として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たとき、無限定証明を行うことができる。

#### ii) 除外事項付証明

会計監査役が監査の過程で重要な虚偽表示を識別し、それが修正されていないとき、重要な虚偽表示の計算書類に対する影響が明らかに限定的であり、除外事項の記載が計算書類の利用者が事情を承知した上で判断できるようにするのに十分であると判断する場合には、会計監査役は、不同意による除外事項 (réserve pour désaccord) を付した証明を行うことになる。

また、会計監査役が計算書類に対する意見を形成するために必要なすべての監査手続を実施することができなかったとき、当該監査手続上の制約の計算書類に対する影響が明らかに限定的であり、除外事項の記載が計算書類の利用者が事情を承知した上で判断できるようにするのに十分であると認める場合には、会計監査役は、手続上の制約による除外事項 (réserve pour limitation) を付した証明を行う。

#### iii) 証明の拒否

証明の拒否には、不同意によるものと手続上の制約に起因するものとがある。前者はわが国における不適正意見に、後者は意見不表明に相当する。

不同意による証明拒否は、会計監査役が監査の過程で重要な虚偽表示を識別し、それが修正されていないときに、重要な虚偽表示の計算書

類に対する影響が明らかに限定的ではあり得ないか、または除外事項の記載が計算書類の利用者が事情を承知した上で判断できるようにするのに十分ではないと認められる場合に行われる。

一方、手続上の制約による証明の拒否は、会計監査役が計算書類に対する意見を形成するために必要なすべての監査手続を実施することができなかったときに、当該監査手続上の制約の計算書類に対する影響が明らかに限定的ではあり得ないか、または除外事項の記載が計算書類の利用者が事情を承知した上で判断できるようにするのに十分ではないと判断された場合に行われる。

#### ②「評価についての説明」区分

会計監査役は、年度計算書類または連結計算書類を証明するすべての会社について、自らの評価について説明することとされており、その内容を「計算書類の監査証明」区分の次に記載することとされていた。評価についての説明に関しては、NEP705によって規定されていたので、項を改めて少し詳しくみることにする。

#### ③「特別な検証及び情報」区分

この区分は、年度及び連結計算書類に対する監査報告書のいずれにも設けられるが、このうち連結計算書類に対する監査報告書についてみると、そこには企業集団の経営報告書に記載されている情報の誠実性 (sincérité) 及び連結計算書類との整合性に関する特別な検証の結果が記載されることになる。この区分には、次の2つのパラグラフが含まれる。

i) 会計監査役が法令によって規定された特別な検証を実施したことを示す旨の導入句

ii) 企業集団の経営報告書に記載されている情報の誠実性及び連結計算書類との整合性について、所見の表明または所見がない旨の形で示される検証の結果

#### (2) NEP705「評価についての説明」

NEP705は2006年10月に制定され、2003年



に制度化された監査報告書への「評価についての説明」の記載について、会計監査役高等評議会 (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes ; H3C) による実務指針にとって代わるものとなった。

会計監査役による「評価についての説明」は、表明された意見を形成するに至った背景動機 (motivation) を説明するものであり、監査報告書の利用者が、会計監査役が計算書類に意見を表明した理由をよりよく理解できるようにするものでなければならないとされている。しかしながら、この記載事項は、除外事項や証明拒否の理由あるいは特別な検証における所見などを代替するものとはなり得ないし、これによって、会計監査役が、経営者に開示責任のある情報提供を代替することはできない。

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。記載すべき事項の決定は、特に監査の実施中に企業のガバナンス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ことが規定されていた。

次のような、計算書類を理解するために重要な意味をもつ事項も、説明の対象とすることができると思われていた。

- ・ 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

- ・ 年度計算書類及び連結計算書類の全体の表示

また、会計監査役は、計算書類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とされていた。

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と規定されていた。

- ・ 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
- ・ 計算書類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

監査報告書に「評価についての説明」区分を設けて会計監査役に監査上の判断に関わる説明を求めることにより、監査報告書の有用性の向上が図られていたのである。

次に、2017年の改訂以前のNEP700およびNEP705の規定に基づいて作成された監査報告書の実例を取り上げ、そこにどのような事項が記載されているのかについてみることにする。

### (3) 監査報告書の様式と記載事項

図3は、フランスで実際に提出された会計監査役の監査報告書を翻訳したものである (ルノー社の2015年の連結計算書に対する監査報告書)。

会計監査役は株主総会において選任され職務を委託されるため、報告書の宛名は「株主各位」(Aux Actionnaires) とされている。

報告書の最初の記載区分には、株主総会によって委託された職務を遂行し、その結果を明らかにするためにこの報告書を提出する旨が述べられている。報告される事項は、連結計算書類に対する監査の意見、評価についての説明ならびに法律によって定められた特別な検証と情報である。

これらに続いて、いわゆる「二重責任の原則」についての記述が見られる。わが国の監査報告書では、「経営者の責任」と「監査人の責任」という形で、別個の区分に記載されているが、フランスの報告書では、会計監査役の責任という視点からの記述となっており、作成者 (「取締役会」とされている点もわが国とは異なる) については「責任」という表現にはなっていない。

<b>連結計算書類に対する会計監査役の報告書</b> 2015年12月31日に終了した会計期間	
株主各位	<p>株主総会によって委託された職務を遂行し、われわれは次の事項に関する2015年12月31日に終了した会計年度に関わるわれわれの報告書を提出する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・この監査報告書に添付されているルノー社の連結計算書類に対する監査</li> <li>・われわれの評価についての説明</li> <li>・法律によって定められた特別な検証及び情報</li> </ul> <p>連結計算書類は、取締役会によって作成された。われわれの責任は、われわれの監査に基づいてこれらの計算書類に対して意見を表明することである。</p> <p><b>I. 連結計算書類に対する監査意見</b></p> <p>われわれはフランスで適用されている職業基準にしたがって監査を実施した。基準は、連結計算書類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、連結計算書類に記載されている金額及び情報を裏づける証拠を検証することである。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及び計算書類全体の表示を評価するものである。われわれは、われわれが収集した監査証拠が、われわれの意見の基礎として十分かつ適切であると考えている。</p> <p>われわれは、当期の連結計算書類が、EUで適用されているIFRSに準拠して正規かつ誠実であり、連結の範囲に含まれる企業によって形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。</p> <p><b>II. 評価についての説明</b></p> <p>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：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・決算に際して、ルノーグループは見積りを行い、また、特にいくつかの資産、負債、収益及び費用の評価額に関する仮定を設けており、基本方針は附属明細書の注2-Bに示されている。われわれは、それらの要素の全体について、適用された会計規則及び方法ならびに注に示されている情報の適切性を検証した。われわれはまた、採用された仮定の首尾一貫性、それらの数字表現ならびに利用可能な文書類を調査し、これらの基礎に基づいて実行された見積りの合理性の評価を行った。</li> <li>・附属明細書の12-Aと13-Aに示されているように、ルノーグループは日産及びAVTOVAZへの資本参加を持分法によって記帳している。連結範囲に関するわれわれの調査は、アライアンスの中に見られ、そしてこの方法の適切性の基礎となる法的及び実質的要素の調査を含んでいた。さらに、われわれは、持分法の枠内でAVTOVAZ社に対する貸付金及び債権の再分類の基礎となる条件を検証した。われわれは、この会社におけるルノーの純投資の回収可能額の決定について採用された方法も調査した。最後に、これら2つの持分法による資本参加について、われわれは、上記の注に示されている情報の適切性を検証した。</li> <li>・あなたの会社によって採用された会計原則についてのわれわれの評価の枠内で、われわれは、開発費の資産への記載方法及びその償却のためならびに回収可能額の検証のために採用された方法を調査し、そして注2-K及び10-A2が適切な情報を提供しているかどうかを検証した。</li> <li>・附属明細書の注8-Bに示されているように、ルノーグループは、フランスの連結納税における繰延税金資産を認識している。われわれは、課税所得の見通しの基礎となる仮定の首尾一貫性及び成果による欠損繰延の相殺、見通しの数字表現ならびに利用可能な文書類を検証し、これらの基礎に基づいて、実施された見積りの合理性の評価を行った。</li> </ul> <p>こうした評価は、われわれの全体としての連結計算書類の監査プロセスの枠内に含まれ、この報告書の第1区分において表明されたわれわれの意見の形成に貢献した。</p> <p><b>III. 特別な検証及び情報</b></p> <p>われわれはまた、フランスで適用されている職業基準にしたがって、経営報告書に記載されているルノーグループに関わる情報について法律によって定められている特別な検証を行った。</p> <p>われわれには、それらの誠実性及び連結計算書類との整合性に対して表明すべき所見はない。</p> <p style="text-align: right;">パリ ラ・デファンス、2016年2月16日            会計監査役            (署名)</p>

図3 ルノー社の連結計算書類に対する会計監査役の監査報告書

い。また、いわゆる財務報告に係る内部統制の整備・運用責任にも言及されていない。

わが国の監査報告書では「監査の対象」及び「財務諸表に対する経営者の責任」と呼ばれる区分に含まれる事項の記述に続いて、「連結計算書類に対する監査意見」区分が配置されている。ここには、わが国の報告書では「監査人の責任」と「監査意見」という表題を付された記載区分に含まれるものとはほぼ同様の事項が記載される。このうち会計監査役の見解は、正規性と誠実性ならびに真実かつ公正な概観の提供について証明するという形で表明されることになっている。

続く「評価についての説明」区分には、会計監査役が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が記載されることになる。ここで取り上げたルノー社の場合には、決算に際して行われた見積りの前提となる仮定の検証、日産などに対する資本参加の会計処理についての検証、開発費の会計処理の検証ならびに繰延税金資産の合理性の検証について記載されている。

最後の「特別な検証及び情報」の区分には、必要な検証を実施した結果として、表明すべき所見がないことが示されている。

フランスの監査報告書におけるこの時点での最大の特徴は、「評価についての説明」区分が設けられていることであろう。ここにいう「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。記載例をみると、会計基準の適用や会計処理を検証したという事実や附属明細書における情報開示の適切性についての評価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、何を根拠に評価結果が導かれたのかについて必ずしも十分に説明されておらず、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）されているとはいえないものとなっている。

会計監査役の報告書に「評価についての説明」

の記載という実務が導入されたのは、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されている（Bédard et Gonthier 2013a）。監査報告書に記載する情報を充実させることによって、計算書類の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たのである。

2003年の改正でこれを制度化した商法典は、会計監査役に対して自らの評価について説明しながら計算書類の証明を行うよう求めたが、具体的に何を説明するのかについては規定しなかった。2006年にNEP705が設けられ、記載すべき事項や記載内容が規定されることとなったが、具体的な評価対象事項の決定は、依然として会計監査役自身の判断に委ねられている。

「評価についての説明」区分は、表明される意見の種類に関わらず設けられなければならない（CNCC 2010）。しかし、不適正意見または意見不表明に相当する証明拒否の場合には、具体的な説明事項が記載されるのではなく、監査意見の区分に記載された証明拒否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ことになる。したがって、会計監査役が自らの評価の正当性に関わる説明を行うのは、無限定証明または除外事項付証明を行う場合に限られるのである（NEP705,18項）。

会計監査役が無限定証明を行う際には、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の提供、すなわち「評価についての説明」が存在意義をもつことになるのである。

#### 4. フランスの監査報告書の実態と課題

フランスにおける「評価についての説明」の記載制度の実態を、Bédard et Gonthier 2013b が2003年の制度導入から2011年までの9年間について、また、蟹江 2015 が2013年について、

いずれもCAC40（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。

### （1）2003年から2011年における実態分析

Bédard et Gonthier 2013bによると、調査対象期間において「評価についての説明」区分を設けている監査報告書は309件あった。そこには、992件の説明事項が記載されており、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件だった。

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い。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」、「会社が実施した（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。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 2013bは、「評価についての説明」は会計原則及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。

「評価についての説明」の制度化は、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が目的とされてい

た。それにもかかわらず、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、監査報告書の記述内容が相対的に冗長になったということであると指摘し、やや厳しい評価が下されている。

### （2）2013年の実態分析

蟹江2015は、CAC40構成会社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社について、2013年の監査報告書に記載されている「評価についての説明」の内容を調査・分析している。

35社合計で134項目の「評価についての説明」事項が記載されていたが、このうち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、減損関係が最も多く（24.5%）、次いでのれんに関するもの（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。

記載事項の内容については、Bédard et Gonthier 2013bによる分析結果と同じ傾向が読み取れる。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“コピー”となっているのが実情である。

「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示すことによって、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、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ような状況である。

10年あまり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えよう。

## 5. 監査報告基準の国際的動向への対応

フランスでは、NEP700とNEP705に基づいて会計監査役の監査報告書が作成されてきた。2016年に、IAASB（国際監査・保証基準審議会）がISA（国際監査基準）700「財務諸表に対する意見の形成と報告」の改訂とISA701「独立監査人の報告書における重要な監査事項の伝達」の新設を行ったのにもない、これらを国内基準化するために、2017年にNEP700が一部改訂されるとともに、NEP701「社会的影響度の高い事業体の公表年度計算書類及び連結計算書類に対する会計監査役の報告書における評価についての説明」が新設された。改訂NEP700とNEP701は、社会的影響度の高い事業体については、2016年6月17日以降に始まる会計期間に係る公表年度計算書類及び連結計算書類に対する監査報告書から適用することとされた<sup>7)</sup>。

本節では、フランスの監査報告基準が国際的な動向にいかに対応し、会計監査役の監査報告書にどのような事項の記載を求めているのかを概観する。

### (1) 監査報告書の記載事項

上述したように、会計監査役は商法典の第823-9条に基づいて計算書類の監査証明を行うこととされており、商法典適用令の第823-7条が監査報告書に記載すべき事項を規定している。そして、これに基づいて、NEP700が、監査報告書の改訂様式における記載事項について

具体的で詳細な説明を加えている。

改訂された会計監査役の監査報告書には、必要に応じて、最大9つの区分が設けられる可能性があるが、冒頭には「意見区分」が置かれる。そこでは、年度または連結計算書類に対する監査意見として次のいずれかが表明されることになる。

①監査報告書に添付された年度または連結計算書類が正規かつ誠実であり、当期中の経営成果ならびに事業体等または連結に含まれる事業体等の集団の当期末における財務状況及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こと

②証明に除外事項を付すこと

③計算書類の証明を拒否すること

④計算書類を証明することができないこと

これらの監査意見を適正表示の枠組みに照らせば、①は無限定適正意見、②は限定付適正意見、③は不適正意見、そして④は意見不表明にそれぞれ対応する。

3.で説明したように、2017年改訂前のNEP700では、監査意見（証明）は「無限定証明」「除外事項付証明」ならびに「証明の拒否」の3つに分類されており、「証明の拒否」には不適正意見を意味するものと、意見不表明に相当するものが両方とも含まれていた。これに対して、改訂されたNEP700では、不適正意見と意見不表明が明確に区別されることになったが、4つの意見のそれぞれが意味するところに変更はない。

意見区分には、監査意見の他に、会計監査役の任命者、計算書類の証明対象である事業体等の名称、計算書類に係る決算日・会計期間などが記載される。

第2の区分として「監査意見の基礎」区分が設けられ、会計監査役が監査を実施する際に準拠した基準および独立性についての記述がなされる。また、上記の①の意見以外の意見が表明される場合には、この区分にその理由が記されることになる。

7) 社会的影響度が低い事業体等については、2016年7月30日以降に始まる会計期間から適用されることとされている。

第3区分はいわゆる継続企業の前提に関する区分であり、経営の継続性（continuité de l'exploitation）に疑義を生じさせる事象または状況に関する重要な不確実性（incertitude significative）が認められる場合に設けられ、当該不確実性について記述されることになる。

第4区分は、法令によって規定されている所見および会計監査役が有用と考える所見がある場合に設けられ、該当事項が記載される。

5番目の区分は「評価についての説明」区分である。この区分は、上述の通り改訂前の監査報告書でも設けられていたが、2017年に新設されたNEP701によって、「監査上の重要点」と呼ばれる事項の記載が規定されていることに注意が必要である。これについては後述する。

6番目の区分には、株主に送付される経営報告書その他の書類についての検証結果が記載される。例えば、「われわれは、フランスで適用される職業的実施基準にしたがって、取締役会の経営報告書に記載されている企業グループに関する情報について法によって規定されている検証を行った。当該情報の誠実性及び連結計算書類との合致について表明すべき所見はない。」といった記載がなされることになる。

監査対象企業が社会的影響度の高い事業体である場合には7番目の区分が設けられ、法令によって規定されているその他の検証結果または情報が記載される。例えば、次のような情報が提供される。「われわれは、X社の会計監査役として、E事務所は2009年11月10日の株主総会で、M事務所は2005年7月20日の株主総会で選任された。2017年6月30日時点で、E事務所は8年目、M事務所は10年目の職務だった。X社の株式が上場されてからの在任期間は、それぞれ8年及び10年となった。」

8番目の区分には、計算書類に対する経営者及びガバナンス機関の責任が、そして9番目の区分には、計算書類の監査に関する会計監査役の責任について記載される。

最後に監査報告書の提出日と監査を実施した者の署名が付される。

図4は、改訂されたNEP700に基づいて2017年8月に作成・提出された、フランスの通信衛星運営会社Eutelsat Communications社の連結計算書類に対する会計監査役の監査報告書である。

この監査報告書は、改訂前のNEP700にしたがって作成・提出された同社の前会計期間に

#### 連結計算書類に対する会計監査役の監査報告書

株主総会 御中

##### 監査意見

われわれは、株主総会によって与えられた職務を実行し、この報告書に添付されているEutelsat Communications社の2017年6月30日に終了する会計期間に関する連結計算書類の監査を実施した。

われわれは、連結計算書類が、EUで適用されるIFRSに準拠して正規かつ誠実であり、連結の範囲に含まれる事業体等によって構成されるグループ全体の当期における経営成果ならびに当期末における財政状況及び財産の状況について真実かつ公正な概観を提供していることを証明する。

上記の監査意見は、監査委員会に対するわれわれの報告書の内容と合致している。

##### 監査意見の基礎

##### 準拠した監査の基準

われわれは、フランスで適用されている職業的実施の基準に準拠して監査を実施した。われわれは、われわれが入手した証拠がわれわれの監査意見の基礎として十分かつ適切であると判断している。

これらの基準に基づいてわれわれに課される責任は、この報告書の「連結計算書類に関する会計監査役の責任」の区分に記載されている。

**独立性**

われわれは、2016年7月1日からわれわれの監査報告書の発行日までの期間について適用される独立性規則に準拠して監査職務を実施した。また、われわれは、特にEU規則No.537/2014の第5条第1項によって、あるいは会計監査役の職業倫理規則によって禁止されているサービスを提供しなかった。

**評価についての説明—監査上の重要点**

われわれの評価についての説明に関する商法典第823-9条及び同適用令第823-7条の規定に基づいて、われわれは、われわれの職業的判断にしたがって、当期の連結計算書類の監査について最も重大であった重要な虚偽表示リスクに関する監査上の重要点、ならびに当該リスクに対してわれわれが取った対応を示す。

こうした評価は、全体として実施された連結計算書類の監査及び上で表明されたわれわれの意見の形成のプロセスに含まれている。われわれは、連結計算書類の項目ごとに別々に意見を表明するものではない。

**1. 固定資産の評価及び衛星の使用期間  
識別されたリスク**

2017年6月30日現在、グループの固定資産は、貸借対照表総額79億ユーロに対して68億ユーロに上っている。この固定資産は、主として企業再編に際して記録された取得差額及び顧客契約、軌道上にあるか又は建造中の衛星、ならびに地上設備から構成されている。

われわれは、これらの資産の評価及び軌道上にある衛星の償却期間の決定が、以下の理由で監査上の重要点であると考えた。(1) グループの計算書類においてそれらがもつ重要性、(2) 衛星の期待使用期間及び技術的評価に立脚する経営キャッシュ・フローの見通しの決定に必要な見積り、(3) キャッシュ生成単位の決定に必要な判断、及び(4) 通常、実現が不確実である実際のキャッシュ・フローの予測に基づく、回収可能価値の決定に用いられる見積りと仮定

**われわれの対応**

連結計算書類の付属明細書における注4.4、4.5、4.6、4.7及び5に、顧客契約及び軌道上にある衛星の償却方法、ならびに減損テストの実施方法が記載されている。

われわれは、衛星の使用期間を決定するためにグループが行った手続及び利用可能な技術データと採用された期間との首尾一貫性を検証した。

われわれはまた、減損テストの実施方法、特にキャッシュ生成単位の決定及び回収可能価値の見積り方法も検証した。われわれは、帳簿価額が見積り回収可能価値に近いキャッシュ生成単位、衛星の打ち上げが最近であることを考慮すると実績に限られるキャッシュ生成単位、そして、経済環境の変化によって影響を受けるキャッシュ生成単位に特に注意を払った。

われわれは、さらに、市場の見通し、注文書綴り及び過去の実績の中から利用可能な情報に基づいてキャッシュ・フローの予測を立てるために経営者が採用した主要な見積もりを評価した。最後に、われわれは、財務評価の専門家の助けを借りて、採用された実現率の妥当性を評価するとともに感応度テストを実施した。

**2. 売上の認識及び顧客債権の減価  
識別されたリスク**

2017年6月30日時点で、グループの売上高は15億ユーロに上り、グループの貸借対照表に計上されている顧客債権は3億ユーロである。グループは、複数のフランスおよび海外の顧客と取引するように仕向けられている。売上は、主として契約条件に基づく衛星の能力の割り当てに関わる契約収入からなっている。契約は、一般に複数月から複数年に渡る期間に及んでいる。契約に関する売上は、連結計算書類の付属明細書の注4.12に記載されている方法で計上されている。顧客は、主として国際的な通信事業者、メディア及び商業目的での衛星通信利用者である。連結計算書類の付属明細書の注4.9.4に記載されているように、経営者は、債権の年齢、支払い履歴から顧客債権の回収可能性を見積り、必要な引当金の額を決定した。

われわれは、売上の認識及び顧客債権に対する引当金の設定が、グループの計算書類における重要性、グループと顧客との間の契約の多様性と量、ならびに契約期間全体にわたる顧客債権の回収可能性の評価に必要な判断を理由として、監査上の重要点であると考えた。

**われわれの対応**

われわれの売上の認識及び顧客債権の減価に対する監査アプローチは、内部統制に対するテストと計算書類自体に対する実質的な検討を同時に含むものである。

内部統制に対するわれわれの手続は、主として販売契約の締結、送り状の作成、回収及び記帳に対するものである。われわれは、グループが行った手続を検証し、識別された重要な統制活動をテストした。われわれの手続はまた、システムに統合された上でデータに適用され、また、売上の認識を支援する統制活動については、情報技術の専門家の評価を含んでいる。

売上及び顧客債権の減価に関わるわれわれの実質的な検討は、特に次のものからなる。

- ・契約のサンプル、適用可能な会計処理を分析するために、特に当期の最も重要な新規契約及び特殊な取引についての契約条項の分析
- ・売上の認識及び債権の回収見込みの見積りに関して用いられた仮定の評価
- ・特定の顧客の支払いが遅れている理由及び担保提供のような要因を考慮して設定された引当金の妥当性、交渉された支払い計画、支払い履歴、ならびにこれらの顧客とグループの間の進行中の取引関係についての経営者への質問
- ・減価に対する引当の計算及びグループの方法との合致の検証

### 3. リスク及び偶発債務に対する引当金

#### 識別されたリスク

グループの活動は、複雑で常に発展し国や時代によって変わり、また、衛星の位置測定、衛星能力の提供、課税計算、あるいはグループのパートナー（顧客、仕入先、従業員、株主等）との関係と同様に様々な領域に適用される国際規則の枠内で行われている。こうした点を背景として、グループの活動は、商取引、賃金、税務に関わる係争のリスクあるいは訴訟のリスクを抱えている。連結計算書類の付属明細書の注 3.5、4.18 及び 29 に記載されているように、グループは、直面するリスクの評価においてはケースバイケースで判断を行い、高い資源流出の可能性が見込まれ、その金額を信頼できる方法で見積ることができるときには引当金を設定した。

われわれは、問題の金額及び複数の常に進展する規則を背景とした引当の決定に要求される判断の水準を考慮して、これを監査上の重要点であると考えた。

#### われわれの対応

連結計算書類の監査の枠内で、われわれは特に次の手続を実施した。

- ・リスクを識別・調査するためにグループが実施した手続の検証
- ・グループによって実施されたリスクの分析、対応する文書及び、場合によっては、外部助言者による文書による助言の精査
- ・専門家、特に税務専門家の支援の下で、識別された主要なリスクの評価及び引当金額を見積るために経営者によって採用された仮定の検証
- ・連結計算書類の付属明細書に示されているこれらのリスクに関する情報の検証

#### 経営報告書に記載されているグループに関する情報の検証

われわれはまた、フランスで適用される職業的実施の基準に準拠して、取締役会の経営報告書に記載されているグループに関する情報について、法律によって規定されている特別な検証を実施した。

当該情報の誠実性及び連結計算書類との合致について表明すべき所見はない。

#### その他の法令上の義務に基づく情報

##### 会計監査役を選任

われわれは、Eutelsat Communications 社の会計監査役として、Ernst & Young et Autres 事務所は 2009 年 11 月 10 日の株主総会で、Mazars 事務所は 2005 年 7 月 20 日の株主総会で選任された。

2017 年 6 月 30 日時点で、Ernst & Young et Autres 事務所は 8 年目、Mazars 事務所は 10 年目の職務だった。Eutelsat Communications 社の株式が上場されてからの在任期間は、それぞれ 8 年及び 10 年となった。

#### 連結計算書に関する経営者及びコーポレートガバナンス機関の責任

EU で適用される IFRS に準拠して、真実かつ公正な概観を提供する連結計算書類を作成すること、ならびに不正又は誤謬に起因する重要な虚偽表示を含まない連結計算書類の作成に必要と考える内部統制を設置することは経営者の責任である。

連結計算書類の作成に際して、経営者は、会社の経営の継続能力を評価し、場合によっては、計算書類において継続企業の前提にかかわる必要な情報を記載し、会社の清算又は活動の休止が予想されなければ、継続企業の前提の下での会計慣行を適用する必要がある。

監査委員会は、財務情報の作成プロセスをフォローするとともに内部統制及びリスク管理システムならびに、場合によっては、会計・財務情報の作成及び処理にかかわる手続に関して、内部監査の有効性をフォローしなければならない。

連結計算書類は取締役会によって確定された。



### 連結計算書に関する会計監査役の責任

#### 監査の目的及びプロセス

われわれの責任は、連結計算書類に対する報告書を作成することにある。われわれの目的は、連結計算書類が、全体として重要な虚偽表示を含んでいないということについて合理的な保証を提供することである。合理的な保証は高い水準の保証に相当するが、職業的実施の基準に準拠して実施された監査が、全ての重要な虚偽表示を体系的に発見できるということを保証するものではない。重要な虚偽表示は不正または誤謬に起因し、個別または合計して、計算書類の利用者が計算書類に基づいて行う経済的意思決定に影響を及ぼす可能性があるると合理的に予想できるときに重要であるとみなされる。

商法典第 823-10-1 条によって明確に示されているように、われわれの計算書類の証明職務は、会社の経営の持続性または質を保証することにあるのではない。

フランスで適用される職業的実施の基準に準拠して実施された監査の枠内で、会計監査役はこの監査の全般にわたって職業的判断を行使する。加えて、

- ・連結計算書類に不正又は誤謬に起因する重要な虚偽表示が含まれるリスクを識別・評価し、当該リスクに対する監査手続を決定・実施するとともに、意見を形成するのに十分かつ適切と認められる証拠を収集する。不正は共謀、偽造、意図的な脱漏、虚偽申告あるいは内部統制の無効化などをともなうことがあるため、不正に起因する重要な虚偽表示を発見できないリスクは、誤謬に起因する重要な虚偽表示を見逃すリスクより大きい。
- ・内部統制の有効性に対して意見を表明するためではなく、状況に応じた監査手続を決定するために、内部統制が監査に適したものであるかどうかを検討する。
- ・採用された会計方法の適切性と経営者によって行われた会計上の見積り及び連結計算書類で提供される見積りに関する情報の合理性を評価する。
- ・経営者による継続企業の前提の適用の適切性と、収集した証拠に基づいて、会社の経営の継続能力に疑義を生じさせる事象または状況に関する重要な不確実性の有無を評価する。この評価は、監査報告書日までに収集された証拠に依拠しているが、将来の事象または状況が経営の継続性に疑義を生じさせる可能性があることに留意する必要がある。もし重要な不確実性が存在すると結論づけるときには、監査報告書の読者に、連結計算書において提供される当該不確実性に関する情報について注意を喚起する。そして、もしそうした情報が提供されていないかまた適切でないときには、除外事項付きの証明または証明の拒否を行う。
- ・連結計算書類全体の表示を評価し、連結計算書類が真実かつ公正な概観を提供するために基礎にある取引及び事象を反映しているかどうかを評価する。
- ・連結範囲に含まれる事業体等の財務情報について、連結計算書類に対する監査意見を表明するために十分かつ適切と認められる証拠を収集する。連結計算書類の監査の指揮、監督及び実施、ならびに当該計算書類に対して表明される意見に責任を負う。

#### 監査委員会に対する報告書

われわれは、監査委員会に、特に監査業務の範囲及び実施される業務計画ならびにわれわれの業務から導かれた結論を示す報告書を提出する。われわれはまた、会計・財務情報の作成及び処理に関わる手続に関して発見した内部統制の重要な脆弱性を通知する。

監査委員会に対する報告書で伝達される事項の中に、当期の連結計算書類の監査に関して最も重要だったと判断し、監査上の重要点を構成する重要な虚偽表示リスクを記載する。当該重要点はこの監査報告書に記載されている。

われわれはまた、監査委員会に、商法典第 822-10 条から第 822-14 条及び会計監査役の職業倫理規則によって特に定められているようなフランスで提供される規則の意味でのわれわれの独立性を確認する EU 規則 No.537-2014 第 6 条によって定められた宣言を行う。場合によっては、われわれは、われわれの独立性に対するリスク及び適用される保護手段を監査委員会とともに維持する。

クラブヴォア及びパリ・ラ・デファンスにて、2017年8月1日

MAZARS  
イザベル・サベ

ERNST&YOUNG et Autres  
ビエール・アンリ・パニヨン

図 4 Eutelsat Communications 社の連結計算書類に対する会計監査役の監査報告書

における連結計算書類に対する監査報告書と比べて、フランス語の原文ベースでおよそ4倍の長さになっている。報告書様式が改訂されたことによって、著しく長文化するとともに、記載すべき事項が拡張されていることが分かる。

同社は上場会社であるため、この監査報告書は社会的影響度が高い事業体に対する監査証明を行うものである。同社には継続企業の前提についての不確実性は認められず、また、特に所見は記載されていないため、監査報告書は7つの区分によって構成されている。

新たに記載が求められることになった「監査上の重要点」として、3点について、識別されたリスクとそれに対して取られた対応の内容が、それぞれ対をなす形で記載されている。対応については実施された手続が説明されており、図3における「評価についての説明」と比べればやや具体的であるように思われる。また、確かに、記載内容は次にみるNEP701の規定に沿ったものでもある。

しかし、対応として何が行われたかについては記載されているが、それらに基づいてどのような判断が行われ、その結果として得られた結論ならびに実施された対応と表明された意見との関係についての説明はない。果たして「監査上の重要点」の記載が、4.で示した課題を克服するに足るものであるかどうかについてはさらなる分析が必要であろう。

## (2) 監査上の重要点

すでに説明したように、フランスでは、2003年に会計監査役が監査報告書に自らの評価を正当化するための説明を記載するという実務が制度化された。2006年10月にはNEP705が設けられ、それ以降、これに基づいて「評価についての説明」の記載実務が運用されてきた。そして、この実務は、ISA701の設定にともなうNEP701の新設により新たな局面に移行したのである。

ISA701は、独立監査人による「監査上の主

要な検討事項」(key audit matters : KAM)の決定、ならびに当該事項の監査報告書への記載を通じた伝達について規定している。ISA701をフランスの国内基準化するために設定されたNEP701は、会計監査役による「監査上の重要点」の決定と監査報告書への記載を通じた伝達について規定するものである。

会計監査役が社会的影響度の高い事業体の連結計算書類等の監査証明を行うとき、監査報告書には、評価についての説明として、最も重大な重要な虚偽表示リスク及び当該リスクに対処するためにとられた対応策が記述されることになる(NEP701.4項)。当該重要な虚偽表示リスクは、会計監査役の職業的専門家としての判断に基づいて、当期の連結計算書類等の監査において最も重大なものであり、監査対象事業体のガバナンス機関に伝達される事項である。そして、この最も重大な重要な虚偽表示リスクが「監査上の重要点」となるのである(同5項)。

会計監査役は、監査対象事業体のガバナンス機関に伝達された事項の中から、次の要因を考慮して、会計監査役が監査の過程で特別な注意を必要とした事項を選択する(同9項)。

- ・事業体及びその環境の理解ならびに計算書類における重要な虚偽表示リスクの評価に関する基準にしたがって識別された、重大な重要な虚偽表示リスクまたは特別な監査アプローチを必要とする固有リスクを表すと考えられる領域
- ・高い程度の不確実性を示す会計上の見積りのように、経営者の重要な判断を必要とする勘定科目を対象とした評価
- ・当期中に発生した重要な取引または事象の監査に関わる不確実性

そして、こうして選択された事項の中から、「監査上の重要点」が決定されることになるのである(同10項)。

「監査上の重要点」は、会計監査役の監査報告書において、評価についての説明区分に記載されることになるが(同12項)、その際には、

次のような説明がなされなければならない(同14項)。

- ・「監査上の重要点」は、職業的専門家としての判断によれば、当期の計算書類の監査について最も重大であった重要な虚偽表示のリスクであること
- ・「監査上の重要点」は、全体としての計算書類の監査ならびに当該計算書類に対して表明される意見形成の文脈で記載されていること
- ・個々の勘定項目に対する意見は表明されていないこと

また、個々の「監査上の重要点」の記述は明瞭に行われなければならない、それぞれについて適当な見出しを付すとともに、当該重要な虚偽表示リスクが「監査上の重要点」となる理由、ならびに会計監査役によって当該リスクに対処するためにとられた対応策の概要などが記載されなければならない(同15項)。

なお、除外事項付証明(限定付適正意見)、証明拒否(不適正意見)または証明ができないこと(意見不表明)の理由となる事項(除外事項)は必然的に「監査上の重要点」になると考えられるが、こうした事項は評価についての説明区分ではなく、「監査意見の基礎」区分に記載しなければならない(同19項, 20項)。

フランスにおける会計監査役の監査報告書は、従来、商事会社法や商法典の規定にしたがって作成され、フランスの事情を背景とした独自性をもってきた。例えば、2003年には、監査期待ギャップの縮減を目指して「評価についての説明」という、KAMと同様の効果を狙った事項の監査報告書への記載実務を世界に先駆けて導入した。

一方で、2007年のNEP700の設定以降は、監査報告書の長文化、フランス版KAMたる「監査上の重要点」の記載要領の整備など、ISAをはじめとする国際的動向に沿った対応により、一気にグローバル水準の監査報告書様式を確立したといえることができる。

しかし、本稿で紹介したように、フランスでは過去の監査報告書の改革に対して、どちらかといえば批判的な厳しい評価がなされてきた。監査プロセスの透明化を標榜するグローバルな監査報告書様式の改革に追従したフランスの新しい監査報告書に対して、どのような評価が下されるかが注目される場所である。

#### 参考文献

- BÉDARD Jean et Nathalie GONTHIER-Besacier 2013a : “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.
- 2013b : “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*, Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes.
- GONTHIER-Besacier Nathalie 1998 : “Contribution à l’analyse de l’information transmise par les rapports d’audit”, *Actes du XIX<sup>e</sup> Congrès* (Association Française de Comptabilité), Vol.1, pp.259-276.
- 2001 : “Une mesure de l’impact de la reformulation du rapport général des commissaires aux comptes”, *Comptabilité-Contrôle-Audit* (Association Française de Comptabilité), Tom 7, Vol.1, pp.161-182.
- Le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C) 2004 : *Le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes Rapport Annuel 2004*, Le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes.
- RAFFEGEAU Jean, Pierre DUFIL, Jean CORRE et Claude LOPATER 1996 : “Les Nouveaux Rapports de Certification – pour Mieux Comprendre la Mission du Commissaire aux Comptes”, *Bulletin Comptable et*

*Financier*, No.96-4, pp.15-22.

STROHM Philippe 1996 : "Le Nouveau Rapport des Commissaires aux Comptes : Quels Changements ?", *Option Finance*, No.393, pp.26-29.

TRACQ-SENGEISSEN Isabelle et PIQUET Pauline 2017 : "Le rapport d'audit nouveau est arrivé !", *Revue Française de Comptabilité*, No.511, p.7.

蟹江章 2001 : 『現代監査の理論－フランス監査制度に関する研究－』森山書店。

—— 2003 : 「監査報告書のコミュニケーション機能と

『期待ギャップ』問題』『會計』第 163 卷第 1 号 16-27 頁。

—— 2015 : 「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」『経済学研究』（北海道大学）第 65 卷第 1 号, 21-32 頁。

—— 2016 : 「フランスの共同会計監査役制度」同上誌第 66 卷第 1 号, 3-12 頁。

松本祥尚, 町田祥弘, 関口智和 2014 : 「監査報告書の改革 第 3 回 監査報告書の機能と歴史の変遷」『企業会計』第 66 卷第 11 号, 107-111 頁。