

### IFAC/IAASB が提示する監査人報告の変革

KISHI, Makito / 岸, 牧人

---

(出版者 / Publisher)

法政大学経営学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

The Hosei journal of business / 経営志林

(巻 / Volume)

49

(号 / Number)

3

(開始ページ / Start Page)

47

(終了ページ / End Page)

58

(発行年 / Year)

2012-10-30

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00013139>

法政大学経営学会 経営志林 抜刷  
第49巻 第3号 2012年10月

## IFAC/IAASB が提示する監査人報告の変革

岸 牧 人

## 〔論文〕

IFAC/IAASB が提示する監査人報告の変革<sup>※</sup>

岸 牧 人

## I はじめに

監査人による報告モデルが大きな変革期を迎えている。国際会計士連盟 (International Federation of Accountants : IFAC) の国際監査・保証基準審議会 (International Auditing and Assurance Standards Board : IAASB) は、2011年5月に加盟各団体に宛てたコンサルティング・ペーパー、「監査人報告の価値の促進—変革へのオプションの探索—」(Consultation Paper, “Enhancing the Value of Auditor Reporting : Exploring Options for Change”, 以下、CP という) に対する回答を基礎として、2012年6月に、「監査報告書の改善に向けて」(“Improving Auditor’s Report” — Invitation to Comment : ITC) を公表した。

2011年のCPでは、情報ギャップ (information gap)<sup>1)</sup>が生じていることを現状として認識した上で、考え得る3つのオプションが示された。すなわち、①現行の事業体による報告モデルと財務諸表監査の範囲に関する変革、②事業体報告モデルとしての「コーポレート・ガバナンス報告モデル」への変革、③他の保証サービス、関連サービスを含めた形への変革、の3つのオプションに関する加盟各団体の意見を聴取した<sup>2)</sup>。

IAASBは、CPに対する加盟各団体からの回答を受け、2012年のITCにおいて、監査人報告の例示(文例)を示すとともに、監査人報告の変革に関する18項目の質問を新たに設け、具体的な監査報告の基準改訂に着手しようとしている。(コメントの募集期限は2012年10月8日として

いる。)

CPで示された監査人報告の変革の方向性は、現行のISA700を基礎として発行される監査報告書にはいかなる価値があるか、またその価値を高めるためにはいかなる方策が考えられるかという観点から、その可能性を広く示したものであった。これに対して、ITCでは、監査人による報告モデルを基準として確立する前段階として、制度導入に際して想定される障壁 (impediment) について議論の基礎を提供することによって、新たな監査人報告の適用可能性を模索することを主眼としている。

本稿では、こうした経緯と背景を前提として、ITCの内容を概観し、IAASBが想定している監査人報告の変革の方向性について考察する。

## II ITCの構成と今後のタイム・テーブル

ITCの構成は以下のとおりである。(ナンバリングは筆者による。)

1. 議長声明 (Chairman’s Statement)
2. 監査人報告の改善に関するIAASBのタイム・テーブル  
(The IAASB’S timetable for improvements to auditor reporting)
3. 本ITCについて(構成)  
(About this invitation to comment)
4. なぜ今、監査人報告の変革が必要なのか  
(para.1~8)  
(Why change auditors’ reports now?)

<sup>※</sup> 本稿は、日本監査研究学会課題別研究部会「監査報告モデルに関する研究」(2012年度、2013年度、井上善弘部会長)における研究成果の一部である。

5. 監査人報告の改善に関する IAASB の提案 (par.9)  
(What is the IAASB suggesting to improve auditor reporting ?)
  6. メンバーへの要求事項 (para.10~15)  
(What do we need from you ?)
  7. 質問事項  
(Questions for respondents)
  8. なぜ、IAASB はこれらの改善を提案するのか (para.16~86)  
(Why is the IAASB suggesting these improvements ?)
  9. IAASB が提案する改善が世界的に適用されるためには (para.87~95)  
(How can IAASB's suggested improvements be applied around the world ?)
- Appendix 1. 価値と障壁に関する考察  
(Consideration of value and impediments)
- Appendix 2. ゴーイング・コンサーン、あるいは特定の状況下における他の情報に関連して、例示した監査人報告がどのように仕立てられるかについての例  
(Examples of how the illustrative auditor's report would be tailored in relation to going concern or other information in certain circumstances)
- Appendix 3. 現行の ISA700による監査人報告 (監査報告書)  
(Today's ISA 700 Auditor's Report)
- Appendix 4. 各国の環境下における監査人報告改善の適用に向けて  
(Applying the IAASB's improvements to Auditor's Reports in national environments)

また、今後、IAASB が予定しているタイム・テーブルは以下のとおりである。

- 2012年10月8日－本 ITC へのコメント締め切り
- 2013年6月－改訂監査基準の公開草案の公表
- 2014年6月－監査基準の最終改訂版の承認

### Ⅲ ITC における監査人報告変革のプリンシプル

監査人報告に関する議論を展開する上で、2011年のCPでは、監査人報告の質 (quality)、適合性 (relevance)、および価値 (value) の向上を目指すべき到達点とし、従来の「紋切り型」(boilerplate) の報告書から、追加的な情報 (additional information) の提供を視野に入れた「容器」としての可能性を追求する方向性を基礎としていた。ITC におけるプリンシプルの理解の基礎として、CPにおける監査人報告変革に関する議論の方向性を振り返ると、その基調は次のように要約することができる。

#### CP (2011) における監査人報告変革の方向性

- ① “Auditor's Report” から “Auditor Reporting” へ。  
「監査の結果」としての監査意見表明手段から、「監査の結果+α」の記載手段への変革<sup>3)</sup>。  
i.e.実施された監査手続の開示、監査実施上の発見事項の開示、被監査人に関する情報の開示
- ② 証明 (attest) ないし承認 (approval) から、内容 (contents) の開示への変革。  
多様な利用者ニーズを想定し、利用者の知覚 (perception) からのアプローチ。
- ③ 責任限定の手段から、情報提供の場への変革。  
保証 (assurance) から、コメントリー (commentary) への機能的変革。  
“Auditor's Discussion and Analysis” (AD&A) の構想
- ④ 結論 (conclusion) から、過程 (process) 重視への変革。

監査意見の「シンボル」的位置づけ (symbolism), あるいは「合格・不合格モデル」(pass/fail model, or binary model) から、結論の基礎 (basis for conclusion) の開示への変革。

このような方向性のもとで、ITC では、監査人報告の改善に関する論点を集約し、基準設定への基礎を形成することを目的としている。特に、議長声明 (議長: Arnold Schilder) において、「ここで識別された監査人報告の改善は、財務諸表、および監査の透明性の向上に対する利用者の要求を満たし、(IAASB が) 探し求める価値を提供するものであるか?」と問いかけているように、利用者サイドからの監査人報告のあり方が強く意識されている。

監査報告論、あるいは監査のコミュニケーション機能に関するクラシカルな議論では、経営者によるアサーションを前提とした、財務諸表の適正性に対する意見の形成と表明の論理構成や、監査人の責任限定手段としての監査報告書のあり方が主要な論点であった。もちろん、監査報告書の情報提供機能に関する議論は、意見表明機能との対立軸として、従来から監査報告論の中心的なテーマであった。しかしながら、こうした議論は、監査人の責任が過重にならないようにすることが、いわば「箍 (タガ)」として前提されてきた。

これに対して、今般の ITC や、これに至る CP、あるいはさらにその前段階である IAASB のワーキング・グループ・レポート<sup>4)</sup>では、機関投資家 (institutional investors)、および財務アナリスト (financial analysts) を主たる利用者 (key users) としながらも、その他の利用者—証券取引規制当局 (securities regulators)、債権者 (lenders and other creditors)、公共機関 (public sector authorities)、財務諸表作成者 (preparers)、統治責任者 (those charged with governance: TCWG)、監査規制当局 (audit regulators)—による知覚 (perception) から、監査人報告の変革・改善が模索されている。

このような視点から、ITC では、変革オプションの価値と実現可能性、および変革によってもたらされる効果について、グローバルなレベ

ルでの理解を得るために、次の7つのプリンシプルが示されている。(par.9)

#### ITC (2012) による監査人報告変革のプリンシプル

- P-1. 監査人報告の変革は、利用者にとって価値のあるものであること、また、国際的に運用可能であること。
- P-2. 利用者は、複雑化した財務報告を案内し、その理解を促進してもらうことを、監査人に期待していること。
- P-3. 監査済財務諸表、および ISA によって実施された監査とその性質に関する主要な項目について、透明性の向上が要求されていること。
- P-4. ISA に準拠して実施される監査の、現状における範囲は維持されるべきであること。(たとえ、本 ITC に対する反応が、特定の変革オプションを参照して、より広範なニーズを示し、これについて IAASB が再検討する場合であっても)
- P-5. オリジナルな情報の提供者としての経営者、および TCWG の責任と、監査人の責任を区分することのニーズは、依然として存在すること。
- P-6. 各国内の財務報告制度に基づいた、国内の監査基準設定者に対する監査報告書の作成、およびその他の要求は、保持されるべきであること。
- P-7. 改訂された監査人報告の基準は、規模に応じて (proportionate basis)、すべての事業体に対して適用可能であること。

IAASB は、これらのプリンシプルが普及したとの確信のもとで、次のような点について一般的な合意を得たとしている。

- ① 監査人報告における追加的情報 (additional information) は、監査人の判断によってハイライトされる事項であり、こうした情報は、監査済財務諸表、および監査に対する利用者の理解にとってもっとも重要な「監査人によるコメントリー」(Auditor Commentary) として言及されること。このような情報提供は、公共的利益の高い事業体 (public interest entities: PIEs) —最低

限、上場会社一に対して要求されるが、その他の事業体に対しても、監査人の自由裁量 (discretion) によって提供されうる。

- ②監査人の結論は、財務諸表の作成にあたって経営者が用いた継続企業の前提の適切性、および継続企業の前提に関する重要な不確実性が識別されたかどうかに関する経営者による明示的な言明を基礎としていること。
- ③監査済財務諸表と、その他の情報との重要な相違 (inconsistencies) に関する監査人の言明は、その他の情報の査閲 (reading)、および査閲をもとに識別されたものであること。
- ④実施された監査の透明性を提供することを意図した提案、および監査人、経営者、TCWG のそれぞれの責任を明確にする提案が、今後さらに示されうること。

このうち、②～④については、深度の面での変革・改善が想定されるが、いずれも現行の監査人報告の域を超えるものではない。問題は、①の「監査人によるコメントリー」であり、これは、アサーションを前提としない、監査人による「追加的情報」の提供を意味する。しかも、規模に応じてすべての事業体に対して要求する (P-7) こととしており、この点に、「利用者にとって価値のある」(P-1) 監査人報告の変革・改善を指向する IAASB の「こだわり」を見ることができるといえる。

#### IV ITC による監査人報告のモデルの例示

前節で示した「プリンシプル」と、「一般的な合意」に基づいて、ICT では次のような監査人報告の文例を示し、これに対する反応を要求している。

### 独立監査人による報告書

ABC 社株主各位 [あるいは他の適切な宛先]

#### 財務諸表に対する報告

##### 意見

我々の意見では、添付された財務諸表が、国際財務報告基準 (IFRS) に準拠して、ABC 社の 20x1年12月31日現在における財政状態、並びに同日をもって終了する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。財務諸表は、20x1年における財政状態表、並びに同日をもって終了する年度の包括利益計算書、持分変動計算書、キャッシュ・フロー計算書、及び重要な会計方針、その他の説明情報の要約を含む財務諸表注記から構成される。

##### 意見の基礎

我々は、国際監査基準 (ISA) に準拠して監査を実施した。同基準の下での我々の責任は、本報告書における「監査人の責任」の項において記述されている。監査の実施にあたっては、財務諸表監査に対して適用される、独立性を含む倫理的な要求事項を遵守した。我々は、意見の基礎を提供する十分かつ適切な監査証拠を得たと判断している。

##### 継続企業

###### 継続企業の前提の使用

財務諸表監査の一部として、我々は、経営者が財務諸表の作成に際して、継続企業の前提を使用したことは適切であるという結論に達した。

### 継続企業としての存続能力に疑義を生じさせるような事象又は状況に関する重要な不確実性

我々が実施した業務に基づけば、IFRS に準拠して開示すべき、会社の継続企業としての存続能力に重大な疑義を生じさせるような事象又は状況に関する重要な不確実性は識別しなかった。将来的な事象や状況のすべてを予測することは不可能であるため、この言明は会社の継続企業としての存続能力を保証 (guarantee) するものではない。

継続企業に関する経営者の責任は、本報告書の別の区分 (「経営者の責任」) の記載区分: 筆者注) において記述されている。

### 監査人によるコメントリー

以下において強調する事項は、監査済財務諸表、あるいは我々が実施した監査に関して、利用者の理解に最も重要であると我々が判断したものであるが、これら自体は監査意見を修正するものではない。これらの事項に関連する監査手続は、財務諸表の監査全般という文脈においてデザインされたものであり、個々の勘定や開示に対して意見を表明するものではない。

### 重要な訴訟

会社は、通常の事業活動において、さまざまなクレーム、もしくは不測の事態に晒されている。我々が注目したのは、注記9に記載されているように、20x0年に販売された製品に関して、環境面でクレームが生じる不確実性である。

### のれん

注記3に記載されているように、会社は20x0年に [地域を記載] において重要な事業を買収した。この買収によるのれんは xxx であり、全体としての財務諸表に重要な影響を及ぼしている。重要な会計方針の要約に記載されているとおり、年度の減損テストには複雑かつ高度な判断が要求される。x ページの「経営者のコメントリー」に記述されているように、現在の経済情勢においては、減損額の計算に使用される将来キャッシュ・フローの見積りには、重要な不確実性が存在する。会社は、このテストを (日付) に実施した。同日におけるのれん配分ユニットの回復可能額は、現在価値をわずかに上回るものであったことから、減損は認識されなかった。会社は、他の事項が同一であれば、当該ユニットの公正価値に対して y% の減額があれば、将来において、のれんについて減損の必要性が生じること、また当該減損は、会社の財政状態表、包括利益計算書には重要なマイナス効果を与える可能性があるが、営業キャッシュ・フローには影響しないことを開示している。

### 金融商品の評価

注記5には、金融商品に関する開示が含まれている。これらの金融商品については、重要な測定上の不確実性が存在するため、我々は、これらの測定に関する財務諸表上の重要な虚偽表示リスクが高いと判断した。当該リスクへの対応の一環として、我々の事務所における評価の専門家は、経営者による公正価値の見積の合理性を評価することを目的としてモデルを使用することにより、独自の許容範囲を設定した。その結果、経営者による評価額は、我々が設定した許容範囲内に納まった。

### 収益、債権、および現金収受額に対する監査上の戦略

本年、会社は、収益、債権、および現金収受の記録について、新しい会計ソフトを含む新システムを導入した。この新システムは、会社の7つの事業セグメントのうち5つのセグメントにおけるプロセス、および関連する内部統制を集中化させるものである。これらのプロセスと統制は、多くの財務諸表項目に影響することから、我々の財務諸表監査にも重要であった。我々は、この新システムが我々の監査戦略に与える影響について、会社の内部監査機能によって実行された新システムの業務に関する考慮を含めて、統治責任者との討議を行った。我々の監査

戦略は、新システムのデザインの理解に有益と思われる点、すなわち、新システムに関連する人的資源、主要な統制の有効性に関するテスト、および新しい会計帳簿への残高の移行を含むものであった。

#### 他の監査人の関与

我々の要求により、我々の監査意見をサポートする監査証拠を入手するため、特定の子会社における財務情報に対しては、他の監査人が監査手続を実施した。我々と提携関係にある事務所が行った業務は、我々の監査に対して約〔監査時間等、パーセンテージを示す〕であり、提携関係のない事務所が行った業務は約〔監査時間等、パーセンテージを示す〕であった。監査に対する我々の責任については、本報告書の「監査人の責任」の項で説明している。

#### その他の情報

監査の一環として、監査済財務諸表との重要な相違の有無を識別するため、我々は、〔アニュアル・レポート等、当該その他の情報が含まれるドキュメントを特定する〕に含まれる〔議長声明や事業レビュー等、閲覧した特定の他の情報を明確に示す〕を閲覧した。その結果、我々は当該情報と監査済財務諸表との重要な相違を識別しなかった。しかしながら、我々は当該情報に対しては監査を実施しなかったため、これに対する意見は表明しない。

#### 経営者、〔統治責任者の適切な肩書〕、および監査人の責任

##### 財務諸表に対する経営者、および〔統治責任者〕の責任

(省略)

##### 継続企業の前提に関する経営者の責任

(省略)

##### 監査人の責任

(省略)

### その他の法規制による要求事項に対する報告

監査人報告における本項目の形式と内容は、各地域の法、規制、あるいは国内の監査基準によって規定されるその他の監査人報告上の性質によって異なる。その他の法、規制、あるいは国内の監査基準によって記載が要求される事項に依拠する場合には、国内の監査基準設定機関は、これら要求される事項と、ISA による要求事項との統合について選択することとなる。

本報告書における監査結果に対しては、業務執行社員〔氏名〕が責任を負っている。

〔特定の法令に従って、監査事務所名、監査人個人名、あるいはその両方の署名〕

〔住所〕

〔日付〕

ITC が示した、上記の「監査人報告の例示」(Illustrative Auditor's Report, 以下, IAR という)は, CP で示された例示<sup>5)</sup>をもとに作成されたものであるが, その構成, 記載区分, 内容のいずれも現行の ISA700で示される監査報告書から大きく様変わりしたものとなっている。特に, 監査意見の配置場所や, 監査人によるコメントリーについては, CPにおいても「目玉」となった変更点であり, ITC ではこれを踏襲した上で, 再度例示された。監査意見については, 監査人報告の正にトップに配置し, (CP では, “Introductory Paragraph and Identification of Financial Statements” の後, 第二区分に配置されていた), 監査人によるコメントリーについては, 特定の項目についての記載例を示すなど, 基準化に向けて着実に「足場固め」を行っている。

しかしながら, 一連の監査人報告の変革プロジェクトの一義的な目的である「監査人報告の価値の向上」という視点から見ると, この IAR が果たして目的を達成しうるものであるかどうかは, 即時的に判断することはできない。先に示した7つのプリンシプルに立脚していることは明白であるが, IFAC 加盟各団体から寄せられた回答をとりまとめながら, 妥協点を模索しているようにも思える。

そこで, 次節では, IAR における特徴点を指摘し, これらと7つのプリンシプルとを関連づけながら, その意義について考察する。

## V IAR における特徴点の考察

CP で示された監査人報告モデルを基礎として提示された IAR は, 現行の監査報告書と比較していくつかの特徴点を有する。ITC では, CP に対して寄せられた回答をもとに, また, 新たに示したプリンシプルに立脚する形で IAR が示された。ここでは, IAR の特徴点を指摘し (C-1 ~ C-10), これらとプリンシプル (P-1 ~ P-7) との関連から, IAR の構成, 記載区分, および内容について考察する。なお, 文中ないし文末の「(P-n)」の表記は, III で示したプリンシプルを表すものであり, その関連づけは筆者によるも

のである。

C-1. 報告書が大きく2つに区分されたこと。(「財務諸表に対する報告」と「その他の法規制による要求事項に対する報告」)  
→P-1, P-6, P-7

監査人報告を大きく2つに区分することは, CP において既に提示されたところであり, この点では変更はない。ただ, IAR では, ISA と国内の監査基準との乖離について記述することによって, 改善された監査人報告 (以下, IAR という) の国際的な運用可能性を高めることが意識されている (P-1)。たとえば, わが国の場合には, 「他の監査人の監査結果の利用」については, 監査報告書に記載しないことになっているが, IAR では, 「監査人によるコメントリー」の中で言及する例が示されている (C-5)。

仮に, わが国において当該記述を行った監査報告書を発行する場合には, その旨を「その他の法規制による要求事項に対する報告」の記載区分において記述するか, またはその選択を行ったかどうかについて記述することが想定される。ただ, こうした記述が利用者の意思決定に有効に作用するかどうか, あるいは ISA との整合性について利用者を誤導することにならないかどうかについては議論の余地がある。

C-2. 監査意見表明区分が報告書のトップに配置されたこと。  
→P-1, P-7

先に指摘したとおり, 監査意見の表明区分を報告書の上位に配置するという案は, CP においても示されたところであり, ITC ではこのアイデアを引き継いだ上で, 文字通りトップに配置された。この点について, ITC は, 「CP に対する回答者, 特に規制当局が, 監査意見をより目立たせる (prominent) ことを支持した」として, その意義を説明している (par.18)。また, 従来

の監査意見の性質である、「合格／不合格モデル」(“pass/fail” nature) に対しては、現在も一定の価値を有するものであるとの評価から、これを監査人報告の冒頭に配置したことを示唆している (par.18)。

しかしながら、IAR で示された監査意見の表明形態は従前と変わっていない。監査人報告が、監査意見から始まること自体のインパクトはあるが、実際に、監査意見が利用者の注意を引くかどうかは、配置場所よりも記述内容、あるいは表現方法にあるとも考えられる。この点については、「合格／不合格モデル」に変わる意見表明方法が議論されてきたところであるが、新たな意見表明の形態は示されなかった。監査意見を配置換えすることによって監査人報告の価値がどの程度向上するかについての評価は、加盟団体の回答を待たなければならないが、「国際的に運用可能であること」(P-1) という観点からは、意見表明方法、あるいは表現方法をドラスティックに変更することは容易ではない。

C-3. 「意見の基礎」の記載区分が設けられたこと。

→P-1, P-3, P-4, P-7

現行の ISA (700, 705) では、除外事項付意見 (modified opinion) が表明される場合にのみ、その根拠が示されることとなっている<sup>6)</sup>。適正意見の場合、監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手し、監査意見表明の基礎を得た旨の記述は、「監査人の責任」においてなされる。ITC では、これを独立した記載区分とした上で、監査意見に近接して (close proximity) 配置することが、利用者の適合性を高める (par.19) として、監査意見に続けて記載することとしている。このように、従来、適正意見の場合に、「監査人の責任」においてなされていた「意見の基礎」を取り出し、独立記載区分としたことは、現状における監査報告書の記載内容を実質的には維持しながら (P-4)、実施された監査の性質に関する透明性を高める (P-3) といえる。

しかしながら、一方では、このことによる監

査人報告の価値の向上 (P-1) が、どの程度図られるかについては懐疑的な側面も否定できないであろう。この点も C-2と同様に、記載内容や表現方法について、たとえば特定の項目 (監査人が、重要な虚偽表示リスクが高いと判断した項目等) に対する監査証拠の十分性や適切性に関する記述を加えるなど、監査人報告の価値の向上に資するような工夫の余地はある。

C-4. 「継続企業の前提」の記載区分が設けられたこと。

→P-1, P-2, P-3, P-4, P-7

継続企業の前提に関する記述は、現行の ISA570では、継続企業としての存続能力に重大な疑義を生じさせるような事象または状況に関する重要な不確実性 (以下、「不確実性」という) が存在する場合になされる。これに対して、IAR では、継続企業の前提に関する記述を、標準監査報告書において設けることとした。つまり、すべての監査報告書に、たとえ「不確実性」が存在しないと判断した場合であっても、「継続企業の前提」という記載区分を設けることを示した。記載内容については、①経営者が、継続企業の前提を使用することの適切性、②「不確実性」を識別したかどうか、および③「不確実性」を識別しなかった旨の言明は事業体の存続能力を保証するものではないこと、の三点である。

標準監査報告書を含め、すべての監査報告書において「継続企業の前提」の記載区分を設けることの意義について、ITC は、以下の点を指摘している。(para.25~27)

①議論の過程では、単に経営者 (による「不確実性」の識別と評価、筆者注) の責任と監査人 (による経営者の評価の妥当性判断、同) の責任を記述するとどめる案 (制度導入の障壁は低い、価値も低い) から、事業体の将来の存続可能性 (viability) に対する監査人の結論を記述する案 (制度導入の障壁は高い、価値も高く、現在の監査の範囲を超える) まで幅広く検討された。

その結果、現行の ISA によって要求される監査手続との首尾一貫性があり、適切である (P-4)。

- ②継続企業の前提に関する記述を設けることにより、ISA570によって要求されている監査人の業務上の努力 (auditor's work effort) —継続企業の前提に対する経営者の評価と、その利用についての適切性を判断すること—を明示する (explicit) ことができる (P-3)。
- ③「不確実性」を識別しなかったということは、事業体の存続能力を必ずしも保証するものではないことを言明することにより、利用者に対して追加的な価値を提供することができる。すなわち、「不確実性」という概念は不明瞭であり、財務諸表の作成者と監査人の双方に対して慎重な判断を要求するものである。したがって、この言明がなければ、継続企業の前提に関する記述を監査人報告に含める際の、制度導入上の障壁となる可能性がある。また、この記述がなければ、「不確実性」が識別されなかったという監査人の言明が、事業体の継続を意味するものとして利用者を誤導するおそれがあり、かえって期待ギャップを拡大する可能性がある (P-1)。

このように、「不確実性」が識別されなかった場合にも、その旨を「継続企業の前提」の記載区分において記述すること自体には、ICT が主張するような一定の意義はあるといえる。特に、上記②で示したように、継続企業の前提に対する経営者の評価と、その利用についての適切性を、監査人が判断したこと、あるいは、このような判断が ISA によって要求されていることを利用者に伝達することは、これまで暗示的に伝達していたことを明示的にするという点で、監査人報告の改善について一定の進展はあるであろう。

しかしながら、現行の制度においても、このこと、すなわち、継続企業の前提に関する記述がない場合には「不確実性」が識別されなかったことを意味することは、利用者サイドも一定

の理解はあるものと考えられる。また、多くの場合は「不確実性」は識別されないのであるから、こうした記述は新たな“boilerplate”を引き起こすことも考えられる。したがって、「継続企業の前提」の記載区分を設けることが、監査人報告の変革に与えるインパクトは必ずしも大きいとはいえないのではないだろうか。

この点について、ITC は、「IAASB は、誰が、どのように、実務的かつ適時に継続企業に関する潜在的な問題について情報を提供するのが最善か、また、多くの先導的な人々がこの問題について解決策を模索していることは認識している。IAASB は、継続企業の前提に関する監査人報告のあり方について、引き続きモニターしていく」(par.33) として、このセクションを結んでいる。ITC への反応・回答によっては、公開草案の段階でさらに踏み込んだ変革が示されることも考えられる。

C-5. 「監査人によるコメントリー」の記載区分が設けられたこと。  
→P-1, P-2, P-3, P-7

「監査人によるコメントリー」は、CP においても提示されたところであるが、ITC では具体的な記載項目が示され、監査人による情報提供の可能性が示唆された。ITC は、その意義について、次のように説明している (par.39)。

「監査人によるコメントリーは、監査済財務諸表や監査それ自体に対する利用者の理解に最も重要であると監査人が判断し、これに対する透明性を提供するという包括的な目的 (overarching objective) をもって新設された。」(P-3)

また、CP でも言及された、現行の「強調事項区分」(Emphasis of Matter paragraphs)、および「その他の事項」(Other Matter paragraphs) との比較から、次のような相違点を指摘している (par.42)。

- ①強調事項の要件が、「財務諸表に対する利用者の理解の基礎 (fundamental)」であるのに対して、監査人によるコメントリーで

は、「利用者が財務諸表を理解するにあたって最も重要であると思われる (likely to be most important)」とすることにより、利用者の注意を引く「境界線」(threshold)を引き下げたこと (P-1, P-2, P-3)。

- ②財務諸表の特定の領域には関連しないが、監査上の鍵となる事項について、監査人による情報提供に焦点を合わせたこと (P-3)。
- ③利用者の理解に重要であるかどうかの監査人の判断に柔軟性を持たせたこと (P-1, P-2, P-3)。

ITC は、このような性質を有する「監査人によるコメントリー」の利用者にとっての価値は、どの程度詳細に監査人が情報を提供するかによる (par.48) としている。したがって、監査人報告の価値の向上を探求してきたこれまでの議論の中で、回避すべき問題として常に言及されてきた監査人報告の“boilerplate”化の可能性は、ここでは生じるおそれが相対的に低いと考えられる。

また、「他の監査人の関与」の記載については、他の監査人がグループ監査において重要な役割を果たすこと、また、アメリカにおいては、グループ監査人と他の監査人との責任分担を行うこと、および責任分担に関する記述を監査報告書において行うことが選択的に可能であることから、IAASB は、他の監査人の関与について「監査人によるコメントリー」において記述することの妥当性を検討している (par.78, 79)。さらに、他の監査人の名称と住所を開示することも選択的に検討しているが、このことによる価値が障壁を上回るかどうかについての疑問も考慮対象としている (par.80)。

「監査人によるコメントリー」の、制度導入上の障壁は、監査人による情報提供の可能性を思慮する際に大きく問題視されることが想定される。この点について、ITC が認識している、もしくは CP に寄せられた回答によって指摘された障壁は、以下のように要約することができる (par.62)。

- ①監査人は、事業体に関するオリジナルな情

報の提供者であるべきではない。(それは、経営者、もしくは統治責任者が果たすべき役割である。)

- ②監査人によるコメントリーを導入するにあたっては、法的、あるいは倫理上の障壁が存在する。
- ③監査人によるコメントリーは、監査人による高度に主観的な見解を提供するものとなる可能性がある。
- ④財務諸表の作成者と監査人の双方に追加的なコストが生じる。  
監査の品質管理プロセス、「コメントリー」の形式、内容についての議論、これら監査人側で生じたコストの依頼人への転嫁など
- ⑤監査人報告の比較可能性の毀損
- ⑥「コメントリー」に記載された事項に対して、監査人が保証を提供したとの誤解、およびこのことに起因する期待ギャップ拡大のリスク
- ⑦「コメントリー」で言及された情報が、その他の情報に参照されることによる予期せぬ結果を招来する。
- ⑧財務諸表を読む代わりに「コメントリー」を読んだ結果、当該「コメントリー」を不適切に信頼してしまう可能性
- ⑨長期的には、「コメントリー」が標準化してしまう可能性
- ⑩「コメントリー」と経営者による開示との「情報の衝突」(dueling information)が生じる可能性
- ⑪情報の漏洩や法的責任が生じる可能性 (経営者が開示していない事項を「コメントリー」で言及した場合)

このような障壁は、CPにおいても、また監査人による情報提供をめぐる議論においても、しばしば指摘されてきた。特に、コストや責任、あるいはプライバシーに関する問題は、監査人による情報提供と相克することは当然である。一方で、監査人報告の価値の向上、あるいは改善を指向する場合には、こういった問題は避けられず、落としどころを誤ると「監査人報告の変革」、あるいは「監査人報告の価値の向上」

は骨抜きにされる結果となるおそれがある。

C-6. 「その他の情報」の記載区分が設けられたこと。  
→P-2, P-3, P-4, P-7

ITC は、「その他の情報」を監査人報告に含めることについて、CPに対して寄せられた意見は、肯定的なものが多数であったとする(par.66)。議論の過程では、「監査人の責任を記述することで足りる」とする案(障壁は低いが、価値も低い)から、「その他の情報に対しても意見を表明すべき」とする案(障壁は高いが、価値も高く、現在の監査の範囲を超えるものである)まで議論された。その結果、ITC では、「監査済財務諸表とその他の情報との相違を識別したかどうか」をこの記載区分で記述することが提示された(P-2, P-4)。

ITC の主張によれば、現行の ISA720では、監査人の業務は、他の情報を閲覧することに限定されていることから、「重要な相違はなかった」との言明は、他の情報に対しても監査が実施されたとの誤った解釈を利用者に与え、かえって期待ギャップを拡大することにつながることを危惧している。

このような誤解を最小化するために、IAR では、「その他の情報」の記載区分の末尾に、「その他の情報に対しては監査を実施しなかったため、これに対する意見は表明しない」旨を明示することが示されている(P-3)。

IAASB は、ISA720の改訂プロジェクトを現在も継続しており、その他の情報に関する監査人の責任や、用語法について議論を行っている(par.71)。

## VI おわりに

本稿では、CPに対する回答に基づいて公表された ITC の内容について概観し、これに対する考察を行った。CP, ITC とともに、加盟団体に対してコメントを求めるといった性質を有する文書ではあるが、ITC では監査人報告のモデルが具

体的に示されたことから、これに対する反応も CP に対する回答と比較して、相対的に具体性をもったものが寄せられると思われる。

ITC では、タイトルである「監査人報告の改善」を指向し、これを基礎づけるものとして7つのプリンシプルを示した点に意義を見出すことができる。本稿では、ITC における「改善」の提示を、これらのプリンシプルに関連づけることにより、IAASB による監査人報告の変革の方向性を見出すことを試みた。

その結果、CPで提示された「変革」のオプションのうち、これらのプリンシプルから逸脱するものは削除され、一面においては CP よりも後退した印象も否定できない。たとえば、「コーポレート・ガバナンス・モデルや、事業体に特化した情報(entity-specific informations)、あるいは実施した監査手続の開示などがこれに該当するが、これらは IAASB が基準化に向けて障壁を具体的に想定し、実現可能性を重視した結果であると理解することができる。ただし、これらは、潜在的には、依然として監査人報告をめぐる重要な論点、もしくはオプションであり、将来的な議論の中で考察されるべきものである。

今般の ITC に関する議論においては、私見では、「監査人によるコメントリー」がその中心となると思われる。特に、現行の ISA706を発展させた監査人の情報提供に関する議論は、従来のアサーションを前提とした証明型の監査を超越することの是非が中心となることが想定され、このことと監査人報告の「価値」がどのように結びつけられるかが公開草案の公表に向けて大きな論点となるであろう。

## 【注】

- 1) IAASB 【2011】 par.18では、情報ギャップについて、「ステークホルダーが意思決定のために必要とする情報と、彼らが(実際に)利用可能な情報とのギャップ」としている。また、この情報ギャップは、企業の財務情報が、財務的なポジション、パフォーマンス、および持続可能性を含めた「全体像」(the overall pictures)をいかに反映しているかという課題も浮き彫りにしている点も指摘して

いる (par.19)。

- 2) IAASB が示した監査人報告の変革モデルの3つのオプションと、これらを提示するに至った経緯に関する分析については、山崎【2011】に詳しい。
- 3) CP のタイトルは、“Enhancing the value of Auditor Reporting : Exploring Options for Change” であったが、ITC では、“Improving the Auditor’s Report” となっている。このような “Auditor Reporting” から “Auditor’s Report” への用語上の変化（従来の用語への回帰）に関する説明はなされていないが、CP では監査人報告の対象を MD&A や被監査事業体のガバナンスなど、広く想定していたのに対し、ITC では現行どおり財務諸表に絞ったことが背景として考えられる。
- 4) IAASB【2009】、および【2010】。
- 5) IAASB【2011】、Illustration2, “Possible Enhanced Format, Structure and Content for the Standard Auditor’s Report”.
- 6) ISA705, par.16.

#### 【参考文献】

- ・日本公認会計士協会 『監査報告の価値の強化：変更への選択肢の模索』に対するコメント』、2011年9月16日。
- ・山崎秀彦 「監査人報告変革の方向性」『会計・監査ジャーナル』 No.672, 2011年7月。
- ・IFAC, IAASB, Invitation to Comment, *Improving the Auditor’s Report*, June 2012.
- ・IFAC, IAASB, Consultation Paper, *Enhancing the Value of Auditor Reporting : Exploring Options for Change*, May 2011.
- ・IFAC, IAASB, Working Group Report, *Auditor’s Report*, Meeting at San Francisco, Agenda Item #4, December 7-10, 2009.
- ・IFAC, IAASB, Working Group Report, *Auditor Reporting*, Meeting at Orlando, Agenda Item #7-A, December 6-10, 2010.