

連 載



監査報告に関する国際動向④

英国財務報告評議会「長文化した 監査報告書：適用初年度の経験のレビュー」

近年、長文式の監査報告書に係る監査基準の改正が世界中において議論されており、最近では、国際監査・保証基準審議会（IAASB）が、2015年1月に関連基準の最終版を公表している。

一方で、英国においては、監査基準の改訂により既に長文化した監査報告書（Extended Auditor's Report）が導入され、2013年12月期の監査からその発行が本格的に開始されている。前々稿¹と前稿²の2回にわたり、英国における監査報告書に係る検討の経緯を紹介してきたが、本稿では、英国財務報告評議会（FRC）が2015年3月に公表した、英国における長文化した監査報告書の適用初年度の状況について調査した報告書「長文化した監査報告書：適用初年度の経験のレビュー（Extended auditor's reports: A review of experience in the first year）」³の内容について紹介する。なお、本稿は海外の文献を基礎として作成しているが、筆者による解釈が含まれることを申し添える。

1 背景⁴

2012年の英国コーポレート・ガバナンス・コード（以下「コード」という。）の改訂により、以下が規定された。

- 取締役会は、会社の現状及び展望に関する、公正であり、バランスがとれ、かつ理解可能な評価を示さなければならない。
- 取締役会は、年次報告書及び財務諸表が公正であり、バランスがとれ、かつ理解可能であると判断している旨を、年次報告書に記載しなければならない。
- 年次報告書に、監査委員会がその責務に関連して行った作業について説明する区分（以下「監査委員会による報告」という。）を設け、監査委員会が重要と判断した財務諸表に関連する事項及びそれにどう対応したか等の説明を記載しなければならない。

監査基準においては、コードに準拠している会社の監査報告書を対象に、以下の新しい要求事項が導入された。

- 監査人は、年次報告書に含まれるその他の財務情報及び非財務情報（上記の取締役会による記載及び監査委員会による報告を含む。）を通読する際に監査した財務諸表と重要な相違がある情報を識別した場合、又は監査の過程で得た知識に基づくと明らかに誤っている若しくは当該知識と重要な相違がある情報を識別した場合、監査報告書において報告しなければならない。
- 監査人は、例外的報告事項として、これらに関する適切な結論を記載しなければならない。監査人は、監査委員会による報告において、監査人が監査委員会にコミュニケーションを行い、かつ監査人が開示されるべきと判断した事項が適切に開示されていない場合に

も、当該情報を監査報告書に含めなければならない（国際監査基準（英国及びアイルランド）700（以下「ISA（UK&I）700」という。）第22A-B項）。

さらに、2013年の監査基準の改訂により、監査の透明性を高めるため、監査報告書に以下の3つを記載することが要求された（ISA（UK&I）700第19A項）。

- 監査人が識別し評価した重要な虚偽表示リスクのうち、監査の基本的な方針、監査資源の配置、及び監査チームの作業の方向性に最も重要な影響を与えたものについての記述（以下「3. 重要な虚偽表示リスクに関する記載」を参照）
- 監査の計画及び実施において重要性の概念をどのように適用したのかの説明。当該説明において、財務諸表全体に対する重要性を監査人が判断するための基準値を明記しなければならない（以下「4. 重要性に関する記載」を参照）

(c) 監査の範囲の概要 ((a)に基づき記載した評価した重要な虚偽表示リスクにどう対応したか及び(b)に基づき記載した重要性の概念の適用によってどのような影響を受けたかの説明を含む。) (以下「5. 監査の範囲に関する記載」を参照)

これらの監査報告に係る規定は、2012年10月1日以降開始事業年度の財務諸表の監査から適用されている。本報告書は、上記の監査基準の変更により導入された「長文化した監査報告書」の適用状況について調査したものである。

2 調査対象

財務報告評議会 (FRC) は、2014年7月から9月にかけて、発行されていた長文化した監査報告書153通を対象に詳細な分析を実施した。調査対象の監査報告書の抽出は、特定の技法に基づき行ったものではないが、様々な業種の会社に対する監査報告書を対象とすること、また、大規模会社の財務諸表に対する監査報告書を中心に抽出することを考慮して行った。結果、調査対象とした153通の監査報告書は、2通を除き全て英国メイン・マーケット上場会社に対する監査報告書であり、内訳は、FTSE100構成銘柄の会社が63社 (41%)、FTSE250構成銘柄の会社が90社 (59%) となっている⁵。

3 重要な虚偽表示リスクに関する記載

(1) 記載された重要な虚偽表示リスクの数

監査報告書に記載された重要な虚偽表示リスクの数は、1個から10個の間であり、平均数は4.2個であっ

た。また、FTSE100構成銘柄の会社の監査報告書 (平均数5.0個) のほうが、FTSE250構成銘柄の会社の監査報告書 (平均数3.6個) より記載されたリスクの数は多かった。この理由については、正式な調査を行ったわけではないが、可能性のある理由としては、FTSE100構成銘柄の会社のほうが、FTSE250構成銘柄の会社に比して平均的に規模が大きく複雑性が高いため、記載される重要な虚偽表示リスクの数も多かったことが考えられる。

監査報告書の一部には、監査基準において特別な検討を必要とするリスクとして扱われていることを理由に、収益認識における不正リスク及び経営者による内部統制を無効化するリスク (以下「標準リスク (standard risk)」という。) について記載しているものがあつた。しかしながら、財務報告評議会 (FRC) は、監査基準で定義されている特別な検討を必要とするリスクを、監査報告書に当然に記載が求められる重要な虚偽表示リスクとして扱うことは意図していない。要求事項の趣旨は、監査人に対して、重要な虚偽表示リスクのうち、監査の基本的な方針、監査資源の配置、及び監査チームの作業の方向性に最も重要な影響を与えたものを、監査報告書に記載させることである。

次頁の表1において、監査報告書に記載された重要な虚偽表示リスクの数を、業種別に分析している。

(2) 記載された重要な虚偽表示リスクの内容

次頁の表2に示すとおり、監査報告書に記載された重要な虚偽表示リスクの内容は様々であった。調査対象とした監査報告書には、全部で

650個の重要な虚偽表示リスクが記載されていたが、このうち、上位15件 (表2の「保険」まで) が全体の87% (565個) を構成しており、また、最も多かった「資産の減損」及び3番目に多かった「のれんの減損」の2つで、全体の23%を構成していた。2番目に多かったのは「税務」であり、海外税務や繰延税金資産の回収可能性等の問題が扱われていた。一方、「金融商品」は全体の3%と低くなっているが、この理由としては、分析上、減損の項目に含まれるものがあること、また、調査対象に、銀行の財務諸表に対する監査報告書が少なかったことが考えられる。

本稿の最後の付録において、標準リスク以外で、記載が多かった重要な虚偽表示リスクの内容上位4つについて、監査報告書の記述の実例を示している。

(3) 重要な虚偽表示リスクの記述の詳細さ (granularity)

ISA (UK&I) 700では、財務諸表利用者にとって有益な記述とするため、監査対象企業に特有の状況に直接関連付けた記述とし、標準文言による一般的な又は抽象的な記述としないことが要求されている。財務報告評議会 (FRC) は、調査対象とした監査報告書における重要な虚偽表示リスクの記述の詳細さについて評価を行った (ただし、当該評価は、必然的に主観的なものではある。)。評価の結果、記載された重要な虚偽表示リスクのうち61%は、監査対象企業に特有の状況について記述したより詳細な記述となっているが、39%は、標準文言を使用したより一般的な記述となっていると結論付けた。適用2年目以降は、監査責任者は、リスクの記述が十分に詳細かどうか

(表1：監査報告書に記載された重要な虚偽表示リスクの数の業種別による分析)

業種	FTSE100構成銘柄会社			FTSE250構成銘柄会社			全ての会社 (FTSE350)		
	会社数	平均リスク数		会社数	平均リスク数		会社数	平均リスク数	
		全リスク	標準リスク 以外		全リスク	標準リスク 以外		全リスク	標準リスク 以外
銀行・金融サービス	5	5.8	4.8	12	3.4	3.0	17	4.1	3.5
素材産業	2	5.0	5.0	3	2.7	2.0	5	3.6	2.8
ビジネスサービス	1	4.0	4.0	-	-	-	1	4.0	4.0
不動産	2	3.0	3.0	9	3.8	2.4	11	3.6	2.5
建設	1	2.0	2.0	4	3.0	3.0	5	2.8	2.8
消費財・サービス	15	5.0	4.5	15	4.5	3.8	30	4.6	3.7
医療	3	4.7	4.7	1	1.0	1.0	4	3.8	3.3
産業用機械	4	6.0	6.0	13	3.4	3.0	17	4.1	3.7
情報技術	2	4.5	2.5	5	3.6	2.8	7	3.9	2.7
保険	5	5.4	4.2	3	2.7	2.0	8	4.5	3.4
金属鉱業	-	-	-	2	4.5	4.5	2	4.5	4.5
天然資源	10	5.2	4.7	9	3.8	3.4	19	4.4	4.0
石油ガス	1	8.0	8.0	1	6.0	4.0	2	7.0	5.5
規制当局／職業会計士 団体	-	-	-	2	3.0	2.5	2	3.0	2.5
小売	6	5.3	4.6	4	3.4	3.0	10	4.7	3.6
支援サービス	4	4.0	3.3	3	3.7	2.3	7	3.9	2.9
通信	2	6.5	6.5	3	4.7	4.0	5	5.4	4.4
電力・ガス・水道	-	-	-	1	4.0	4.0	1	4.0	4.0
会社数合計	63			90			153		
業種別平均リスク数		5.0	4.5		3.6	3.0		4.2	3.5

(表2：記載された重要な虚偽表示リスクの内容の分析)

No.	重要な虚偽表示リスクの内容	記載数	No.	重要な虚偽表示リスクの内容	記載数
1	資産の減損	86	16	長期契約の会計処理	9
2	税務	70	17	例外項目	8
3	のれんの減損	66	17	処分	8
4	経営者による内部統制の無効化	57	17	資本化	8
5	収益認識における不正	51	20	継続企業	6
6	収益（不正以外）	49	20	売上債権	6
7	引当金	41	22	採掘／石油／ガスの会計処理	5
8	年金	28	22	内部統制	5
9	取得	20	24	売却目的資産	4
9	投資	20	24	見越計上	4
9	投資の評価	20	24	サプライヤーのインセンティブ、リベート及び割引	4
12	金融商品	18	27	開発費用	3
13	法務引当金	17	28	株式報酬	2
14	不動産の評価	12		その他	13
15	保険	10		合計	650

(表3：ISA (UK&I) 700 第19A項 (b) 及びA13B項に示されている事項の監査報告書における記載状況)

内容	監査報告書における記載状況
重要性の基準値 (第19A項 (b))	153社全社の監査報告書で記載
特定の取引種類、勘定残高又は開示等に対する重要性の基準値 (A13B項)	153社中5社の監査報告書で記載
手続実施上の重要性 (A13B項)	153社中25社の監査報告書で記載
監査の進捗に伴い行われた重要性の基準値の大きな修正 (A13B項)	記載事例なし
監査委員会に報告する未修正の虚偽表示の大きさ (A13B項)	多くの記載事例あり 平均値は重要性の基準値の4%
監査人による重要性の評価における質的な内容に関する重要な検討 (A13B項)	記載事例なし

を検討したいと考えるかもしれない。

4 重要性に関する記載

(1) 背景

ISA (UK&I) 700の要求事項 (第19A項 (b)) は、「監査の計画及び実施において重要性の概念をどのように適用したのかの説明を記載しなければならない」という一般的な規定となっており、これに関して具体的に要求されているのは、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 (重要性の基準値) を明記することのみである。また、ISA (UK&I) 700のA13B項では、監査人が、「重要性の概念をどのように適用したのかの説明」として監査報告書に記載することのある事項として5つが例示されている。調査対象とした監査報告書の全てが要求事項の規定は満たしていたが、A13B項の5つの例示項目が監査報告書に記載されているかどうかは、表3に示すとおり様々であった。

(2) 重要性の基準値の決定において使用した指標、適用した割合、指標の選択の理由

ISA (UK&I) 700に例示されているものではないが、調査対象の153社の監査報告書のうち、148社 (97%) の監査報告書において、監査人が重要性の基準値の決定において使用し

た指標が記載されていた。また、128社 (84%) の監査報告書において、選択した指標に対して監査人が適用した割合、37社 (24%) の監査報告書において、当該指標を選択した理由が記載されていた。指標と割合の記載内容として最も多かったのは、「税引前利益又は修正後税引前利益の5%」というものであった。

重要性の基準値の決定において使用されていた指標は、表4に示すとおり様々であり、また、同様の指標が使用される場合でも、当該指標に対して適用する割合は様々であることも分かった。監査報告書に指標や割合の選択の理由の記載は要求されていないため、このような幅が生じる原因は判明しないが、重要性の決定における監査人の判断の度合いは非常に大きいことが分かった。

5 監査の範囲に関する記載

(1) 第19A項の開示の順序

財務報告評議会 (FRC) は、ISA (UK&I) 700において、第19A項で監査報告書に記載が要求されている3つの項目 (①重要な虚偽表示リスク、②重要性、③監査の範囲) の記載順序について明示的に規定はしていないものの、第19A項のと通りの順序で記載されることを想定していた。これは、監査の範囲の記述には、記載した重要な虚偽表示リスクにどう対応したか及び重要性の適用によってどのような影響を受けたかの説明が含まれるため、当該順序で記載されるのが論理的であると考えているためである。しかしながら、調査対象の全ての監査報告書が当該順序で記載していたわけではなかった。こ

(表4：重要性の基準値の決定に使用されていた指標)

使用されていた指標	会社数
修正後税引前利益	76
税引前利益	46
収益	7
総資産	8
資本	6
総計上収入保険料	2
非流動資産	1
総費用	1
記載なし	6
合計	153

の理由の1つは、多くの監査報告書が、重要な虚偽表示リスクと監査の範囲が当該リスクにどう対応したかを表形式を使用して関連付けて記載していたためと考えられる。

(2) 監査の範囲の記述における重要な虚偽表示リスク及び重要性の適用についての説明

監査の範囲の記述には、記載した重要な虚偽表示リスクにどのように対応したか及び重要性の適用によってどのような影響を受けたかの説明を含めることが要求されている。財務報告評議会（FRC）は、調査対象とした監査報告書の監査の範囲の記述における、重要な虚偽表示リスクへの対応や重要性の適用による影響の記載状況について評価を行った。当該評価は必然的に主観的なものではあるが、総合的にみて、当該要求事項にはより注意が払われるべきであることが判明した。調査対象の監査報告書のうち56%においては、監査の範囲の記述において、重要な虚偽表示リスクへの対応及び重要性の適用による影響について総合的な説明が行われていた。一方、24%においては、適切ではあるものの要求事項を実質的ではなく形式的に満たす形での説明が行われており、残りの20%においては、要求事項の趣旨が十分に達成されていないことが判明した。

財務報告評議会（FRC）が監査報告書の記述に「良い（good）」以外の評価をした主な理由は下記であった。

- ・ 重要な虚偽表示リスク及び重要性の適用に関する記述の前に監査の範囲の記述がなされ、関連付けがなされていない。
- ・ 標準リスクの記述が過度に重視

されている。

ただし、今回の調査は適用初年度に関するものであるため、財務報告評議会（FRC）は、全体的にみて、合理的な結果であったと考えている。

(3) 監査の範囲の記述において使用されていた指標

監査の範囲を記述するために使用されていた指標は、以下の表5に示すとおりであった。

6 監査報告書における継続企業に関する記載

監査人は、継続企業に関しては、上場規則に基づき、コードの関連規定を会社が遵守しているかを検討し、報告すべき事項があった場合にのみ、監査報告書において発見事項を報告することが求められているのみである。しかしながら、調査対象の153社のうち、89社（58%）の監査報告書において、継続企業に関する取締役の責任や監査人の責任等について記載されていた。財務報告評議会（FRC）は、2014年9月に継続企業とリスクマネジメントに関連してコード及び監査基準の改訂を行い、継続企業を前提とした財務諸表の作成と、持続性（viability）に関するより長期的な評価の概念を区別している。これに関連して、監査報告書の記述も、今後、さらに革新が行われるであろうと想定される。

7 監査意見の位置

財務報告評議会（FRC）は、最近のISA（UK&I）700の改訂において、監査報告書における監査意見の記載位置に関しては特に何も変更を行っておらず、また、ISA（UK&I）700は、監査報告書の記載項目の順序については特に要求事項を設けていない。ただし、財務報告評議会（FRC）は、規範性はないものの監査報告書の記載例を公表しており、当該記載例では、序説、取締役及び監査人の責任、監査の範囲の記述の後に、監査意見の区分を設けている。

しかしながら、調査対象とした監査報告書の多くが、監査報告書の構成を見直し、監査意見を最初に記載していた。これは、国際監査・保証基準審議会（IAASB）が行っている監査報告書の変更の影響を受けているものと考えられる。

8 表やグラフの使用

ほとんど全ての場合において、長文化した監査報告書の導入は、監査報告書の表示方法を向上させる機会としてとらえられていた。特に目立ったのは、重要な虚偽表示リスクの記述及び監査の範囲の記述における当該リスクにどのように対応したのかの説明を、表形式を使用して関連付

（表5：監査の範囲の記述において使用されていた指標の分析）

指標の内容	当該指数が使用されていた監査報告書（社）	調査対象全体（153社）に占める割合
収益に対するカバレッジ	87	57%
総資産に対するカバレッジ	75	49%
税引前利益又はその他の利益に関する指標	97	63%
その他	14	9%

けて説明する方法だった。また、一部の監査報告書においては、表の中に、財務諸表や監査委員会による報告等、年次報告書における関連する記述への参照を設けているものもあった。より斬新的な方法が使用された監査報告書もあり、例えば、重要性の適用に関する記述において、監査人が適用した指標と財務諸表全体に対する重要性の基準値等の関係を棒グラフで表したものや、監査の範囲の記述において、グループ監査におけるカバレッジを円グラフで表したものがあつた。

9

監査委員会による財務諸表に関連する重要な事項の報告

(1) コードと英国監査基準における要求事項の関係

コードでは、年次報告書において、監査委員会による報告を設け、監査委員会が重要と判断した財務諸表に関連する事項及びそれにどのように対応したか等を記載することが要求されている。監査基準において、監査人は、監査委員会とコミュニケーションを行う事項に「財務報告に関連するビジネスリスク及び重要性の適用、並びにそれらに関する監査人の判断が、監査の基本的な方針、監査計画及び識別した虚偽表示の評価に与える影響」を含めることが要求されており、監査人から監査委員会へコミュニケーションされた内容は、監査委員会による報告の記述において考慮されることになる。

監査委員会が報告する「重要と判断した財務諸表に関連する事項」は、監査人が長文化した監査報告書において記載する「重要な虚偽表示リスク」と必ず全く同じになることは想定されていないものの、両者の記述

は密接に関連付くと想定するのが合理的である。そこで、財務報告評議会（FRC）は、監査委員会による報告と長文化した監査報告書の記載内容の関連性について調査した。

(2) 数値的な分析

調査対象の監査報告書の会社に関して、監査委員会による報告に記載されていた「重要と判断した財務諸表に関連する事項」と、監査報告書における重要な虚偽表示リスクの記載とを比較した結果は、次頁の表6のとおりだった。監査委員会による報告において記載されていた事項の平均数は4.3個であり、これは監査報告書に記載されていた重要な虚偽表示リスクの数の平均数である4.2個とほぼ同じであった。しかしながら、監査委員会が監査委員会による報告において記載した事項のうち、監査人も重要な虚偽表示リスクとして監査報告書で記載していた項目が占める割合は、平均で74%であった。

監査基準にもコードにも、監査報告書における重要な虚偽表示リスクの記述と監査委員会による報告における「重要と判断した財務諸表に関連する事項」の記述を全く同じにすることを求める規定はない。両者の記述が異なっている場合はあるものの、74%の一致というのは、財務報告評議会（FRC）の想定範囲内であった。

(3) 主観的な分析

ほとんど全ての場合において、監査委員会による報告における「重要と判断した財務諸表に関連する事項」の記述のほうが、監査報告書における重要な虚偽表示リスクの記述に比して簡潔であった。監査報告書においては、多くの場合、表を利用して当該リスクへの監査上の対応が記載

されていることが、記述の長さが異なる大きな理由であった。

財務報告評議会（FRC）は、監査委員会による報告と監査報告書が互いに補完しあい、重要な事項や重要な虚偽表示リスクに関するコミュニケーションを行っているかどうかについての分析を行った（ただし、当該分析は主観的なものである。）。結果、調査対象の153社のうち、138社（90%）において、監査報告書が監査委員会による報告をうまく補完していると結論付けた。

財務報告評議会（FRC）はさらに、一般に、監査報告書における重要な虚偽表示リスクの記述のほうが、監査委員会による報告における重要と判断した事項の記述に比して情報価値があるように思われると結論付けた（調査対象全体では56%、FTSE 100構成銘柄会社においては77%）。

10

調査結果の概要、投資家及び監査事務所との議論

(1) 調査結果の概要

本調査の結果、監査人は、新しい要求事項を満たすだけでなく、多くの場合において、財務報告評議会（FRC）が要求している事項を超えた監査報告書の変更の取組みを自主的に行っていること、変更内容はときに非常に斬新的（radical）であることが分かった。また、各監査事務所が長文化した監査報告書に対して異なるアプローチを採用しており、結果、様々な革新が行われていることが分かった。財務報告評議会（FRC）は、これらの革新の程度や様々なアプローチが採用されていることを非常に前向きにとらえている。

特に大きな革新が行われていたのは、以下の領域であった。

(表6：監査委員会が報告した事項と監査報告書における重要な虚偽表示リスクの記述の分析)

業種	監査委員会が報告した事項の平均数(1)	監査報告書に記載された重要な虚偽表示リスクの平均数(2)	監査委員会と監査人の両者が共通して記載していた事項／リスクの平均数(3)	(1)に占める(3)の割合
銀行・金融サービス	4.4	4.0	3.1	70%
素材産業	3.4	3.6	2.8	82%
ビジネスサービス	6.0	4.0	4.0	67%
不動産	3.8	3.6	2.4	63%
建設	3.4	2.8	2.2	65%
消費財・サービス	4.6	4.6	3.4	74%
医療	5.0	3.8	3.3	66%
産業用機械	4.2	4.1	3.6	86%
情報技術	4.3	3.9	3.4	79%
保険	4.1	4.5	3.3	80%
金属鉱業	6.0	4.5	4.5	75%
天然資源	4.3	4.4	3.4	79%
石油ガス	4.5	7.0	3.5	78%
規制当局／職業会計士団体	4.0	3.0	1.0	25%
小売	5.1	4.7	3.3	65%
支援サービス	3.7	3.9	3.3	89%
通信	4.2	5.4	3.8	90%
電力・ガス・水道	3.0	4.0	3.0	100%
全会社平均	4.3	4.2	3.2	74%

- ・ 重要性の基準値の決定における適用した指標の開示。
- ・ 監査委員会に対して報告する未修正の虚偽表示の大きさの開示。
- ・ 重要な虚偽表示リスクに関する発見事項を詳細に記載する。
- ・ 監査の範囲の決定プロセスに関する詳細な説明を記載する。
- ・ 表やグラフを利用して監査報告書の表示方法を向上させる。
- ・ 監査意見を最初に記載する。
- ・ 監査の範囲に関する一般的な記述はウェブサイトから参照する。一方で、調査の結果、より強化が可能と考えられる領域として以下が識別された。
- ・ 重要な虚偽表示リスクに関する記述の詳細さを高める（より企業に特有な記述とする。）。

- ・ 重要性の適用についての記述を強化し、特定の指標や割合を選択した理由や重要性に関するその他の側面について説明する。
- ・ 財務諸表の重要な虚偽表示リスク及び重要性に関する記述と、監査の範囲に関する記述における、重要な虚偽表示リスクへの対応や重要性の適用による影響についての記述を明確に関連付ける。

(2) 投資家及び監査事務所との対話
財務報告評議会（FRC）は、調査の後、投資家及び監査事務所と複数回の会合を行った。当該会合の目的は、調査結果について議論し、それぞれの立場からみた、長文化した監査報告書の導入初年度の印象について、また、2年目以降の計画や要望についての意見を聞くことであった。

投資家及び監査事務所の双方から、新しい要求事項の枠組みの範囲内でさらに行うことが可能と考える強化として、上記(1)に記載したより強化が可能であると考えられる領域に加えて、以下が挙げられた。

- ・ 重要性の適用の定性的な側面に関する情報をもっと記載する。
- ・ 期間比較ができるような情報を記載する。

その他、より革新的な提案として、以下の意見があった。

- ・ 監査報告書又は監査委員会による報告のいずれかに、監査報告書で記載されている重要な虚偽表示リスクが監査委員会による報告において記載されていない場合にはそれに関する説明を設ける。
- ・ 業績速報(preliminary announce-

ment) にも、長文化した監査報告書に含まれる情報を記載する

- ・ 事業年度終了前に監査計画を公表し、監査の範囲に関して株主が事前に意見を述べられるようにする。
- ・ 会社のシステムの品質から生じる事項についての報告をより行うように促す。

最も興味深い革新の1つである、監査報告書に発見事項の記載がなされている事例があることに関しては、投資家は当該取組みを一般的に支持していたものの、一部の監査委員会からは否定的な意見があったほか、

監査事務所の一部からは、監査人保護のためセーフ・ハーバーの規定が必要との指摘があった。

11 最後に

調査結果からは、英国における長文化した監査報告書の適用状況は、投資家等の利害関係者から概して好意的に受け止められており、監査人も、変化に対して積極的に取り組んでいることが示されているといえよう。2016年中には、社会的影響度の高い事業体に関する法定監査に関す

る規則が適用され、欧州各国において、新しい監査報告書の実務への適用が開始されることになる。もちろん、英国での展開は、英国における法体系等を前提としたものであり、他国に必ずしも当てはまるものではないが、英国での先行事例を受けて、関連する世界諸国での動向が今後どのような展開をみせるのか、引き続き、注視が必要と考える。

(日本公認会計士協会研究員

甲斐幸子)

(付録) 記載が多かった上位4つの重要な虚偽表示リスク(標準リスク以外)の記述の実例

【資産の減損(のれん以外)】

有形固定資産の減損(当期減損損失計上額5.3百万ポンド、期末帳簿価額268百万ポンド)

リスク-

景気や競争環境は、グループにとって、引き続き、厳しいものとなっている。グループは、戦略的レビュー(詳細は中間報告書において公表している。)を完了し、その結果、事業の一部の廃止又は縮小を決定した。したがって、減損損失に虚偽表示が生じるリスクがある。減損の判断には、将来キャッシュ・フローの予想及び割引並びに回収可能価額の見積りが伴い、固有の不確実性がある。これらは、我々が監査上重点を置いた、主な判断の領域の1つである。

我々の対応-

我々の監査手続には、特に、以下の様々な種類の資産に伴う減損のリスクについて検討することが含まれる。

- ・ 取引を継続する店舗内資産に関して、我々は、グループの減損モデルを批判的に評価し検討した(challenge)。これには、店舗ごとの割引後キャッシュ・フローの予測の検討、及び各店舗の過去の業績やグループの予算に照らしたキャッシュ・フローの予測の評価が含まれる。我々は、他の国内の類似の小売業者とのベンチマーキングを含め、割引率の適切性の評価を実施した。また、我々は、主要な仮定(成長率及び割引率含む)の感応度を評価するため、減損モデルの再計算を行った。
- ・ ……(以下省略)

(業種:小売)

【のれんの減損】

重点を置いた領域	我々の監査の範囲が重点を置いた領域にどう対応したか
<p>のれんの減損の検討</p> <p>我々は、グループが保有するのれん及び取得無形資産の重要性を考慮し、当該領域に重点を置いた。資金生成単位(CGUs)の識別及び集計並びにのれんの年次の減損テストに使用される仮定には、判断を伴う。</p>	<p>我々は、予測、市況及び感応度分析の評価並びに過去に実施された予測や予算の適切性の評価を通じて、CGUsの識別及び集計について検討し基礎となる仮定を評価することにより、経営者による減損の分析を検証した。我々は、経営者による割引率及び永久成長率の計算を評価し、評価モデルの適切性を検証した。</p>

(業種:消費財・サービス)

【税務】

損失を発生原因とする繰延税金資産の帳簿価額の評価。我々は、繰延税金資産の認識の裏付けとなる適切な将来の課税所得の発生の可能性に関連して、予測モデルの適切性を評価し、また経営者の仮定及び見積りの適切性を検討した。我々は、過去の予測の適切性及び予測モデルの完全性を評価し、これらの手続の結果、グループが、将来の期間にわたって支払税金を減額する効果を得ることができるかどうかについての、我々自身の見解を形成した。

(業種：消費財・サービス)

【収益認識】

リスク	我々の監査の範囲が当該リスクにどう対応したか
以下に関する収益認識 <ul style="list-style-type: none"> 重要な長期契約：貸借対照表日時点における契約の完了割合及び契約の完了に関するリスクの判断に伴う財務諸表への影響に起因する 製品の引渡し：リスクと経済価値の移転、よって収益を認識すべき適切な時期に関連した、契約条項の複雑性に起因する 	我々は、長期契約の会計処理に係る内部統制の整備及び運用状況の適切性を評価した。我々は、現時点で認識されている収益及び利益が、契約の進捗度合に関する経営者の現在の最善の見積りに基づいていることを確認するため、契約のリスク・レジスター及び契約の進捗状況を示す証拠を検証した。我々は、署名された契約書及び直近のプロジェクト状況報告書を含めた証拠に参照したり、契約エンジニアと契約の進捗状況及び将来のリスクについて討議することにより、経営者の仮定について理解し、また批判的に評価した (challenge)。また、我々は、過年度の経営者の見積りの検討を通じて、経営者の見積りの信頼性を評価した。複雑な契約から生じる収益の期間帰属が不適切となるリスクに対応して、我々は、特定の契約条項がどのように把握され、適切な収益認識の方針が適用されるのかを理解するため、契約に関連する証拠を検証した。また、我々は、事業年度末の前後に認識された売上について、関連する適切な契約条項が満たされ、当該契約に伴うリスクと経済価値が顧客に移転したことを、試査により検証した。我々は、収益が適切な期間に認識されていることを確かめるため、出荷書類又は顧客の受諾 (利用可能な場合) 等、外部の証拠を利用した。


(業種：産業用機械 (軍事産業))

s-A-review-of-experience.pdf

〈注〉

- 『会計・監査ジャーナル』2015年2月号記事「連載 監査報告に関する国際動向② 英国における監査報告書に係る検討について－①金融危機発生前」
- 『会計・監査ジャーナル』2015年5月号記事「連載 監査報告に関する国際動向③ 英国における監査報告書に係る検討について－②金融危機発生以降」
- 原文は以下の財務報告評議会 (FRC) ウェブサイトからダウンロード可能である。
<https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Audit-and-Assurance-Team/Extended-auditor-s-report>

- 改訂内容の詳細については、前々稿 (本誌2015年2月号) 及び前稿 (本誌2015年5月号) を参照されたい。
- 上場会社以外は、財務報告評議会 (FRC) 及びイングランド・ウェールズ勅許会計士協会 (ICAEW) の財務諸表である。これらは、簡略化のため、FTSE250構成銘柄の会社を含めて分析されている。

* 必須研修科目「監査の品質及び不正リスク対応」研修教材	
教材コード	J 0 3 0 3 8 2
 研修コード	3 0 0 4
履修単位	1単位