

中小会社の計算書類の信頼性の確保 ——IAASB/IFAC/ フランス

弥永 真生

1 国際監査・保証基準審議会

国際監査・保証基準審議会（IAASB）は、2009年にスタッフによる Q&A として、『国際監査基準を事業体の規模と複雑さに見合って適用する』（IAASB [2009]）を公表した。

ここでは、第1に、異なる規模と複雑性を有している事業体の監査であっても、監査人の目的は同じであるが、それは、すべての監査が全く同じように計画され実施されるということの意味するわけではないとされている。すなわち、国際監査基準（ISA）は、監査人の目的を達成し、国際監査基準の要求事項を遵守するために実施されるべき特定の監査手続きが、被監査事業体の規模の大小、複雑であるか比較的単純であるかにより、かなり異なることがあることを認識している。実際、国際監査基準の要求事項は監査人が監査において対処すべき事項に焦点をあてており、通常は監査人が実施すべき特定の手続きの詳細を定めてはいない¹。また、国際監査基準では、監査人によるリスク評価に基づいて追加的な監査手続きを計画し、実施することが適切であるとされているが²、中小事業体監査との関連では、監査人が識別することができる当該事業体における統制活動があまり存在しないときには、当該監査人は本質的に実証手続きである追加的監査手続きを実施すること³が効率的であると判断することがあるとされている。さらに、監査を適切に実

1 ISA 200, *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*, paragraph 19.

2 ISA 330, *The Auditor's Responses to Assessed Risks*, paragraph A4.

3 cf. ISA 330, paragraph A18.

施するためには専門家としての判断を適切に行使することが重要であるが⁴、このことは、中小事業体の監査人が、例外的状況の下で当該要求事項の目的を達成するために代替的監査手続きを実施する場合⁵は別として、国際監査基準の要求事項を適用しないという判断をすることができるということを意味しないとする（Q1に対する回答）。

第2に、中小事業体は比較的単純な取引を行っていることにより、国際監査基準を適用して行われる監査は、通常は比較的直截なものとなることが多いと指摘されている。たとえば、国際監査基準315は、監査人に被監査事業体とその環境を理解することを求めているが⁶、中小事業体においてみられる、より単純な構造とプロセス⁷ゆえに、監査人はしばしば当該事業体およびその環境をきわめて容易に把握し、それを直截に文書化できるとされている。同様に、中小事業体における内部統制がより単純なものであり得ることは国際監査基準においてしばしば強調されていること⁸も摘示されている（Q2に対する回答）。

第3に、国際監査基準は、それが中小事業体に適用されることを予定していると指摘されている。まず、国際監査基準の要求事項には、被監査事業体が——中小事業体ではよくみられることであるが——リスク評価プロセスを有していないかアドホックなプロセスしか有していない場合の事業体のリスク評価プロセスについての理解に関する代替的な手続きが定められている⁹。また、特定の状況に基づく監査手続きの選択が定められている。たとえば、国際監査基準540の下での会計上の見積もりについて評価されたリスクについて、財務諸表日後に生じた事象からの証拠を用いるという選択肢は、そのような証拠が会計上の見積もりと関連性を有し、かつ、貸借対照表日と監査報告書日との間に長い期間が存在するときには、しばしば中小事業体の監査における実効的な手続きであるとされている¹⁰。さらに、中小事業体では一般的にみられることであるが、統治責任者と経営者とが同一であるとき

4 ISA 200, paragraph A23.

5 ISA 200, paragraph 23.

6 ISA 315, *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment*, paragraph 11.

7 ISA 315, paragraphs A45, A85 and A87.

8 ISA 315, paragraph A93.

9 ISA 315, paragraph 17.

10 ISA 540, *Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures*, paragraph 13.

にはある要求事項が条件付きのものとなることが指摘されている¹¹。

しかも、中小事業体の監査の脈絡で、国際監査基準の特定の要求事項を理解し、または適用する上で、監査人の助けとなるガイダンスが国際監査基準には含まれていることがある。すなわち、「小規模事業体に特有の考慮（*Considerations Specific to Smaller Entities*）」¹²という見出しの下に適用上の資料が含まれている。たとえば、ほとんど統制活動が存在しないという仮定の下に策定された標準監査プログラムまたはチェックリストは、それらを当該監査業務の状況に適応させることを条件として中小事業体の監査の監査計画に用いることができる¹³、重要な虚偽表示のリスクを識別し、評価するための分析的手続きのための中間または月次の財務情報が中小事業体においては入手可能ではないことがあり得るため、監査人は当該事業体の財務諸表の案が入手可能となったときに、分析的手続きを実施することを計画する必要がある¹⁴、中小事業体の統制環境の要素についての監査証拠が文書の形で入手可能ではないことがありうるため、経営者または所有者兼経営者の態度、意識および行動が監査人が中小事業体の統制環境を理解するにあたってとりわけ重要である¹⁵というようなことである。

また、たとえば、監査責任者が監査チームの指示と監督の責任を負うという要求事項との関連で、1人のみから成る監査チームしか存在しないときに国際監査基準をどのように適用するかについても、指針が示されている¹⁶。

さらに、事業体の規模、複雑さおよび性質によって異なる監査の特定の側面、たとえば、監査人の計画活動の性質と範囲¹⁷、関連する不正リスクファクターについての監査人による検討¹⁸、監査人と統治責任者とのコミュニケーションのプロセスとそのコミュニケーションの形式¹⁹、内部統制の重要な結果を伝達する詳細さのレ

11 ISA 260, *Communication with Those Charged with Governance*, paragraph 13.

12 このガイダンスは、主として、非上場事業体を念頭において作られているが、考慮事項の一部は小規模な上場事業体の監査にも有用であり得ると指摘されている。

13 ISA 300, *Planning an Audit of Financial Statements*, paragraph A19.

14 ISA 315, paragraph A10.

15 ISA 315, paragraphs A77-A78.

16 ISA 220, *Quality Control for an Audit of Financial Statements*, paragraph 15; ISA 300, paragraph A15.

17 ISA 300, paragraph A1.

18 ISA 240, *The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*, paragraph A26.

19 ISA 260, paragraphs A30 and A38.

ベル²⁰、および、ある統制が監査に関連するかどうかの判断²¹に関して、他のガイドランスは摘示している。（Q3に対する回答）。

第4に、「監査人は当該監査に関連する（relevant）すべての国際監査基準を遵守しなければならない。ある国際監査基準は、当該国際監査基準が発効しており、当該国際監査基準が取り扱っている状況が存在するときには、当該監査に関連する。」²²とされ、国際監査基準200では、「本国際監査基準その他すべての当該監査に関連する国際監査基準の要求事項を監査人が遵守しない限り、監査人は監査報告書において国際監査基準に従っている旨を表示してはならない。」と定められているが²³、これは、すべての監査において、すべての国際監査基準が関連するということの意味するものではない点に留意すべきであるとされている。すなわち、ある国際監査基準が適用される状況が存在しない場合があり、中小事業体の監査においては、いくつかの国際監査基準は関連しないと指摘されている。（Q4に対する回答）。

第5に、ある国際監査基準が関連していても、そのすべての要求事項がある監査の特定の状況に関連するわけでないとは摘示されている。すなわち、ある要求事項が条件付きであり、当該条件が存在しないときには、監査人はその要求事項に従う必要はない²⁴ある条件付き要求事項の関連性を決定づける条件が存在するかどうかは当該監査業務の状況から自明であることがしばしばであると指摘されている（Q5に対する回答）。

第6に、小規模事業体の監査における文書化は、大規模事業体の監査におけるそれに比べると、通常、より限定的である（less extensive）と指摘されている²⁵。すなわち、文書化は単純で比較的簡潔なものでありうる²⁶。中小事業体についての監査人の理解およびそれに関連する事項のすべてを文書化する必要はない²⁷（Q7に対する回答）。

20 ISA 265, *Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management*, paragraph A15.

21 ISA 315, paragraph A61.

22 ISA 200, paragraph 18.

23 ISA 200, paragraph 20.

24 ISA 200, paragraph 22.

25 ISA 230, paragraph A16.

26 ISA 230, paragraph A17; ISA 315, paragraph A132.

27 ISA 315, paragraph A132.

2 国際会計士連盟

国際会計士連盟 (IFAC) が委託した研究によれば、その参加者は、「国際監査基準の焦点はすべての規模の事業体の財務諸表の監査から大規模で、複雑で、社会的影響度が大きく、しばしば多国籍の事業体の財務諸表の監査へと変化してきた」とみており、国際監査基準を中小事業体の監査に適用することが徐々に難しくなっていると指摘していた (Wong [2004] p.16)。

しかし、国際会計士連盟は、2012年に公表した方針書 (IFAC [2012]) において、監査の水準は1つであるべきであるとの立場を明らかにしている²⁸。すなわち、公衆は、監査が何を意味するのかについて期待を有しており、監査である以上、同じ基礎に基づいて行われ、同じ結論に達すると考えているとする。そして、国際監査基準とは異なる1組の監査基準に基づいて監査報告書が作成されることは市場を混乱させ、監査人、監査のプロセスおよび財務報告に対する信認を失わせることにつながりかねないとする。すなわち、国際会計士連盟は、「監査」という語は、被監査事業体の規模、複雑性およびタイプにかかわらず、財務諸表の利用者に対して、監査人が、財務諸表が全体として重要な虚偽表示を含まないということにつき合理的な保証を得たというメッセージを伝達するものでなければならぬと考えており、「監査」という語と結び付けられる保証水準が1つの一貫したものであることが重要であると指摘している。

もっとも、国際会計士連盟は、2007年に、『中小事業体の監査において国際監査基準を用いるためのガイド (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities)』を作成し、公表しており、2011年には第3版を公表している (IFAC [2011])。

3 欧州連合

ほとんどすべての欧州連合 (EU) 構成国においては、国際監査基準が国内基準として指定されているか、国内基準に取り込まれている。

28 IAASB の議長であった Kellas も同様の考え方を示している (Kellas [2005])。

[EU 構成国における国際監査基準の採択状況]

	国際監査基準を 国内基準として指定	国際監査基準を 国内基準に取り込み	未取り込み
オーストリア			○*
ベルギー	○		
デンマーク		○	
フィンランド		○	
フランス	○**		
ドイツ		○	
アイルランド	○		
イタリア		○	
ルクセンブルク	○		
オランダ		○	
ポルトガル		○	
スペイン	○		
スウェーデン		○	
連合王国	○		

* 国際監査基準を現時点では取り込んでいないが、企業法典269a 条は欧州委員会が国際監査基準を採択したときにはその限りにおいて、計算書類監査および連結計算書類監査はその原則に従って行われなければならないと規定している。

** 会計士のみ (Arrêté du 20 septembre 2011 portant agrément de la norme professionnelle élaborée par le Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables, applicable à la mission d'audit d'états financiers du professionnel de l'expertise-comptable)。会計監査役は専門職業人業務基準 (norme d'exercice professionnel: NEP) に従うことが求められている。

また、EU においては、国際監査基準による法定監査が求められることとされている。すなわち、法定監査指令を改正する2014年指令第56号²⁹による改正後 EU 法定監査指令の26条1項は、「構成国は、法定監査人及び監査事務所に対して、48条2a 項にいうコミトロジー手続き (regulatory procedure with scrutiny) に従って欧州委員会が採択した国際的な監査基準に従って法定監査を行うことを要求しなければならない。構成国は同じ対象事項を対象とする国際的な監査基準を欧州委員会が採択していない限りにおいて自国の監査基準を適用することができる。採択された国際的な監査基準は共同体のすべての公用語でその全文を欧州連合公報 (*Official Journal of the European Union*) で公布する。」とし、同条2項は、「第1項にいう「国際的な監査基準 (international auditing standards)」とは、それらが法定監査に関連

29 Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, OJ L158, 27.5.2014, p. 196. この指令については、たとえば、林 [2014] および弥永 [2015] 参照。

するものである限りにおいて、国際会計士連盟が国際監査・保証審議会を通じて公表した国際監査基準（International Standards on Auditing (ISAs)）、国際品質管理基準（ISQC 1）その他関連する基準書（Statement and Standards）を意味する」と規定している。

もっとも、26条5項は、「構成国が小規模企業の法定監査を要求する場合には、構成国は第1項にいう監査基準の適用がそのような企業の活動の規模と複雑性に見合った（proportionate）ものとなるよう定めることができる。構成国は小規模企業の法定監査への監査基準の見合った適用を確保するための措置を講じることができる。」と規定している³⁰。

4 欧州会計士連盟

欧州会計士連盟（FEE）は、中小企業の監査について、異なる監査基準を適用することは適切ではないという立場をとっている。その根拠としては、①欧州連合内での一貫した監査品質、財務報告の信頼性、比較可能性および信用性の強化（中小企業の監査について異なる基準を採用することは、保証の性質とレベルについて混乱と誤解を生じさせるリスクがある）、②欧州における調和化に対する害（EU構成国が異なる基準を適用することが認められると、中小企業の監査について、その保証水準が国によって異なる可能性がある）、③会計専門職業人に対する害（異なる基準は2段階の監査職業人の出現につながる可能性があり、監査人を探す会社にとって監査事務所の選択の幅を狭くし、パートナーやスタッフにとっても事務所間の移動が難しくなる可能性がある）、④2組の訓練、方法論、ツール、ソフトウェアおよび試験などを維持することから生ずる事業者および専門職業人にとってのコスト増加、⑤異なる基準が異なる子会社に適用される場合には国境を越えた監査を行う上での困難性、および、⑥監査事務所に対する2組の監視および規制を維持することによるコスト増加などを挙げている（FEE [2011a]）。

30 前文（12）は「国際的な監査基準は、すべての法域において、すべての規模の、そしてすべてのタイプの事業体に用いることができるように作られているので、構成国の所轄当局は国際的な監査基準の適用範囲を評価するにあたって小規模会社の事業の規模と複雑性を考慮に入れなければならない。この点で構成国が採用する規定や措置は法定監査人または監査事務所が国際的な監査基準に従って法定監査を行うことを不可能にするものであってはならない。」と述べている。

そして、2011年に公表した「つり合いと国際監査基準」(FEE [2011b])では、国際監査基準審議会の2009年スタッフによる Q&A を引用して、国際監査基準は、すべての法域において、すべての規模、すべてのタイプの事業体について用いることができるように作られているとしている。

5 フランス

商法典 L.823-9条は、会計監査役 (commissaire aux comptes) は、自らの評価について説明しつつ、年度計算書類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と定めている。

中小会社の監査における監査の指針は従来から示されてきたが³¹、商法典 L. 823-12-1条は、会計監査役は、事業年度の末日において、純資産、税引前売上高および平均被用者数について国务院のデクレによって定められた閾値³²のうち2つを超えない合名会社、合資会社、有限会社および略式株式会社においては、特別な監査基準に従って任務を遂行すると規定している、そして、この監査基準は司法大臣の命令によって承認されるとされている。

商法典 L. 823-12-1条は、2008年経済現代化法³³によって創設された規定であるが、2008年4月28日に国民議会に提出された法案 (Projet de loi de modernisation de l'économie, Assemblée nationale, XIII^e législature, N° 842) 段階では、相当する規定は設けられていなかった。しかし、国民議会における検討の過程で、略式株式会社について、このような規定を設ける修正案が提出され、可決された。すなわち、国民議会の経済問題委員会が、商法典に、L. 227-9-1条にかかわらず、司法大臣の命令によって承認される監査基準によって、事業年度の末日において、純資産、税引前売上高および平均被用者数について国务院のデクレによって定められた閾値を超えない略式株式会社における会計監査役の任務の遂行にあたって実施すべき手続きが適応される旨を定める L. 227-9-2条を新設することを内容とする修正第444を提出

31 たとえば、伊豫田 [1988]、伊豫田 [1993]、村上 [2000] 参照。

32 2009年2月25日デクレ234号によって新設された商法典 R. 823-7-1条は、総資産額155万ユーロ、税引前売上高310万ユーロ、平均被用者数50人を閾値として定めている。

33 Loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie.

し³⁴、この修正案が国民議会において可決された³⁵。修正案では、修正の理由としては、被監査会社の特性を、実施する監査手続きに、より反映させることのみが指摘されていたが³⁶、国民議会における審議の過程では、監査費用が過大となったり、手間が多くなりすぎることなく、会社の価値についての情報の信頼性を確保するための簡略化された手続きと適切な基準が必要であると指摘されていた³⁷。その後、元老院では、L. 227-9-2条を削除し、現在の商法典823-12-1条と同様、略式株式会社のみならず、合名会社、合資会社および有限会社をカバーするよう商法典 L. 823-13 A 条として設けるように修正された。その後、両院委員会において協議がなされ、元老院案に相当する規定を商法典 L. 823-12-1条として設けることとされた³⁸。

この商法典 L. 823-12-1条をうけて、監査基準（norme d'exercice professionnel）³⁹910（商法典 L. 823-12-1条にいう事業体の年度計算書類の監査証明）⁴⁰が策定されてい

34 なお、類似した修正案が他にも提出されたが否決され（Decoolらが5月26日に提出した修正第1408）、または動議として取り上げるにつき支持を得られなかった（Sauvaderらおよび新中道のメンバーが5月26日に提出した修正第1383およびGoulardが5月20日に提出した修正第212）。

35 Texte Adopté n°159, Assemblée nationale, XIII^e législature, Session ordinaire de 2007-2008, 17 juin 2008.

36 Gaël Yanno, Pierre Gosnat および Jean Gaubert は、略式株式会社のうち、監査を受けなければならないものの範囲を限定することに反対であった。しかも、Gaël Yanno は、中小事業体に適した監査基準というアイデアに対しても批判的であった（Assemblée nationale, XIII^e législature, Session ordinaire de 2007-2008, Compte rendu intégral, Deuxième séance du jeudi 5 juin 2008）。また、経済問題委員会を代表して、Jean-Paul Charié は、修正第444は、会計監査役が中小企業にその基準または手続きを適応させることを可能にするものであり、1週間要したところを半日で監査を行うことができ、中小企業はより少ない監査報酬を支払えば十分になると説明している。Catherine Vautrin も同様の意義を認め、修正第444はきわめて興味深い（très intéressant）修正であり、妥協の要素（notion de compromis）がみられると指摘している（Assemblée nationale, XIII^e législature, Session ordinaire de 2007-2008, Compte rendu intégral, Deuxième séance du jeudi 5 juin 2008）。

37 たとえば、Michel Bouvard（Assemblée nationale, XIII^e législature, Session ordinaire de 2007-2008, Compte rendu intégral, Deuxième séance du jeudi 5 juin 2008）。

38 なお、元老院は、従業員20人、売上高200万ユーロおよび総資産100万ユーロを閾値とするという立場をとっており、国民議会側の報告者も議会在がデクレの立案に関与することを希望すると表明した（N° 1062, Assemblée nationale, XIII^e législature (Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 17 juillet 2008) and N° 476, Sénat, Session extraordinaire de 2007-2008 (Annexe au procès-verbal de la séance du 17 juillet 2008), Rapport fait au nom de la Commission mixte paritaire chargée de proposer un texte sur les dispositions restant en discussion du Projet de loi relatif à la modernisation de l'économie, p.17）。

39 直訳すれば、専門職業人業務基準であるが、以下、監査基準という。

40 NEP-910. Certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L 823-12-1 du code de commerce, Homologuée par arrêté du 2 mars 2009 publié au J.O. n°62 du 14 mars 2009. この内容は、CNCC [1987] および CNCC [1990]（いずれについても、たとえば、村上 [2000]

る。

監査基準910では、計算書類についての意見を基礎づけるために、会計監査役は監査基準——とりわけ、「計算書類の監査証明の一部として実施される計算書類の監査の原則」⁴¹の規定が適用される（パラグラフ4）——に定められた手続きを、専門家としての判断および本基準に基づいて実施形態を適応させた上で実施しなければならないとされている（パラグラフ3）。すなわち、会計監査役は、必要な場合には、被監査事業体によって行われる取引の数が少ないことやその単純さ、内部組織およびその事業体の資金調達方法、会計士（expert-comptable）の存在、当該事業体における経営者の内部統制に対する直接的な関与、社員数が少ないことを含む

487頁以下参照）と同様の発想に基づくものと推測される。

41 NEP-200. Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes.

監査基準200は、以下のように定めている。まず、会計監査役は専門職業人倫理規程の規定を遵守しなければならない、会計監査役は法令の規定およびその任務に関する職業上の基準に従って計算書類の監査の任務を果たさなければならない（パラグラフ4）。監査の全体を通じて、職業的懐疑心を保持し、計算書類の重要な虚偽表示を生じさせる状況を認識しなければならない。会計監査役はその作業の過程で入手した証拠の有効性を批判的に評価し、収集した証拠の信頼性と矛盾しまたはそれを疑わせる情報に注意を払わなければならない（パラグラフ5）。その作業の全体を通じて、専門家としての判断に基づき、会計監査役は実施すべき監査手続きの種類、時期および範囲を決定し、収集した証拠から結論づけなければならない（パラグラフ6）。

また、会計監査役による計算書類についての意見の形成は計算書類の全体として重要な虚偽表示を含まないことについての保証を得ることを必要とする。監査の限界ゆえに、合理的保証（assurance raisonnable）の公準により、この高いが絶対的ではない保証が表明される（パラグラフ7）。監査の限界は、とりわけ、試査の利用、内部統制の内在的限界、および任務の遂行過程において収集された大部分の証拠は一応の推定がなされるもの（davantage à des présomptions qu'à des certitudes）にすぎないという事実から生ずる（パラグラフ8）。

さらに、パラグラフ9以下では監査リスクが取り上げられており、監査リスクは計算書類の重要な虚偽表示のリスクと会計監査役がそれらの虚偽表示を発見できないリスクという2つの構成要素から成るとされている（パラグラフ9）。計算書類の重要な虚偽表示のリスクは、当該事業体に特有のものであり、計算書類の監査とは独立に存在する。それは固有リスクと統制リスクとに分けられる。固有リスクは、当該事業体に存在しうる内部統制とは関係なく、計算書類に生じ得る重要な虚偽表示の可能性である。統制リスクとは、重要な虚偽表示がその事業体の内部統制による防止されず、かつ、発見されず、適時に訂正されないリスクである（パラグラフ10）。発見リストは監査業務に特有のものであり、会計監査役が重要な虚偽表示を発見できないリスクである（パラグラフ11）。会計監査役は計算書類の監査証明を行うために必要な保証を得るために監査リスクを受容可能な低いレベルに低減する。このために、会計監査役は重要な虚偽表示のリスクを評価し、この評価に対応して、専門職業人の基準に定められた原則に従って、実施すべき監査手続きを計画する。重要な虚偽表示のリスクが高いと会計監査役が評価すればするほど、発見リスクを低減するための追加的監査手続きを会計監査役は実施する（パラグラフ12）。

状況を考慮に入れて監査手続きの種類、時期および範囲を調整する（パラグラフ5）。そして、とりわけ、以下のような調整を行うものとされている。

第1に、会計監査役は、エンゲージメント・レターにおいて、本基準に言及し、その専門家としての判断に基づいて、当該被監査事業体の事情に応じた適切な表現を行わなければならない（パラグラフ6）。

第2に、不正のため計算書類に重要な虚偽表示のリスクがあることを識別し、評価するにあたって、会計監査役は事情とその事業体が活動する経済的環境についての知識を用いなければならない。その任務の一環として、当該事業体の幹部に直接コミュニケーションをとることはその行為および職業倫理を理解することを可能にすることを可能にすることがある（パラグラフ7）。

第3に、幹部の行為および職業倫理を会計監査役が評価することが可能であるときは、承認と統制活動のプロセスへの幹部の関与は、会計監査役がリスク評価の後に実施する手続きを簡略化するために用いることができる、監査にとって重要な関連性を有する内部統制の要素である（パラグラフ8）。

第4に、会計監査役は、とりわけ、被監査事業体の統制環境、記録された取引の結果を把握することができるときは実施の時期、および、会計士が存在することに依拠して、実証手続きの種類と範囲を限定することができる。（パラグラフ9）。

第5に、事業年度の後、数週間後に手続きを実施することによって、翌期に回収された売掛金の実在性を確認し、決算期後に受け取った送り状またはなされた支払いと比較することによって買掛金の網羅性をモニターすることが適切であると考えられることができる。この監査技法を用いることによって得意先や仕入れ先に対する確認を省略することができる（パラグラフ10）。

第6に、会計監査役は、監査日程の設定の仕方を工夫することによって、一定の会計上の見積り監査において、当該見積りの対象となった項目が終了した年度後にどのような結果になったのかを検証することに依拠することができる（パラグラフ11）。

第7に、後発事象については、幹部の関与により特徴づけられる統制環境においては、会計監査役は、決算期後の事象を把握するために幹部にインタビューすることに重点を置くことができるとされている（パラグラフ12）。

第8に、会計監査役は、被監査事業体の事情に照らして、経営者からの確認書の徴求を適応し、または当該事業体の代表者にその内容について確認を求める（パラ

グラフ13)。

第9に、被監査事業体が会計士から業務の提供をうけているときには、会計監査役はその結論を裏付ける監査証拠の要素として会計士の業務を利用することができる。その業務が十分に適切であれば、計算書類の作成を理解するための分析的手続きを実施することで足りる（パラグラフ14）。

第10に、上述のように、会計監査役は、監査報告書において「自らの評価について説明」しなければならず（商法典 L.823-9条1項）、監査基準705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（パラグラフ7）。この記載が、「評価についての説明」（*justification des appréciations*）⁴²であるが、監査基準910では、監査人は、計算書類についてのその報告書において、被監査事業体の計算書類に主観的データに基づく重大な会計上の見積もりがなく、計算書類および附属明細書表の表示が特に複雑でなく、会計方針の選択またはその適用の態様の選択肢の数が限定されているときには、短い表現で（*rédaction succincte*）「評価についての説明」をすることができるとされている（パラグラフ15）。

第11に、会計監査役は商法典 R. 823-10 条に従って、かつ、本基準の規定、被監査事業体の規模および特徴ならびに任務の複雑性を考慮に入れて、監査調査を作成しなければならないとされている（パラグラフ16）。

参考文献

- 伊豫田隆俊 [1988]「フランスにおける中小会社の監査－小規模会社の監査に関するヨーロッパ会計士連盟の勧告書を手掛かりにして」大阪経大論集184号：37-52
- 伊豫田隆俊 [1993]「フランスにおける中小会社監査について－とくに手続上の特質を中心に」大阪経大論集44巻3号：29-61
- 蟹江章 [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65巻1号：21-32
- 林隆俊 [2014]「EUにおける監査規制の動向」商学論究62巻2号：49-69
- 村上宏之 [2000]「フランスの会計制度と中小会社監査の特質」武田隆二（編著）『中小会社の計算公開と監査』（清文社）：482-531
- 弥永真生 [2015]「中小会社の計算書類の信頼性の確保—EUと南アフリカ」筑波ロー・ジャーナル18号：83-110
- Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) [1987] Norme 2108, *Application des*

42 詳細については、たとえば、蟹江 [2015] 参照。

normes de travail aux petites entreprises

- Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) [1990] Note d'information no 17, *Aspects particuliers du commissariat aux comptes dans les petites entreprises*
- Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) [2011a] *European Passport for Auditors and Audit Firms* <http://www.fee.be/images/publications/auditing/BP_110630_-_Auditing_-_European_Passport_for_Auditors_and_Audit_Firms.pdf>
- Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) [2011b] *Proportionality and International Standards on Auditing (ISAs)* <http://www.fee.be/images/publications/auditing/Briefing_Paper_07_Proportionality_and_ISAs_1109592011994.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) [2009] *Applying ISAs Proportionately with the Size and Complexity of an Entity*
- International Federation of Accountants [2012] *Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities*, 3rd edition <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/SMP-ISA-Audit-Guide-Volume-1-3e.pdf>><<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/SMP-ISA-Audit-Guide-Volume-2-3e.pdf>>
- International Federation of Accountants [2012] *IFAC's Support for a Single Set of Auditing Standards: audits of small- and medium-sized entities* <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Policy%20Position%20Paper%202_0.pdf>
- Kellas, John [2005] *IAASB Standard Setting and the Needs of SMEs and SMPs'*, Speech to the Fédération des Experts Comptables Méditerranéens, <<http://www.miamalta.org/Accountant/Autumn2005/MagAutumn05Page02.htm>>
- Wong, Peter [2004] *Challenges and Success in Implementing International Standards: achieving convergence to IFRSs and ISAs*, International Federation of Accountants

本研究は JSPS 科研費25285026 (中小企業の会計とその適正性の確保) の助成を受けたものです。

(ビジネス科学研究科教授)