

解説



公認会計士

あいかわ

たかし

相川 高志

IFRS適用企業監査の
現場で—プロジェクト推進の留意点と
監査上の留意点—

はじめに

IFRSを任意適用するに当たって、企業側及び監査人側それぞれにポイントとなる事項が存在する。当該ポイントを踏まえたうえでプロジェクトを進めれば、効率的かつ適正にIFRS導入を行うことができると考えている。

実際にIFRS導入に携わった経験及びIFRS監査を行った経験から、その当時を振り返った時の反省点なども踏まえて、ポイントとなる事項を企業側（プロジェクト推進の留意点）と監査人側に分けて説明していく。

なお、本稿は、中小上場企業がIFRSを導入する場合を想定した記述となっているが、その他の企業であっても基本は同じであると考えられるので、適宜、参考にしていただきたい。

1 検討プロジェクトチームの
立上げ

【プロジェクト推進の留意点】

① 経営者の積極的姿勢がなにより
大切

IFRS導入に当たっては、プロジェクトリーダー（管理担当役員など）のほか、関

係しそうなセクションにリーダーを置いて、十分な協力と理解を得ることが必要となる。この際、なによりもまず、トップが経営的な視点からのメリットを認識し、リーダーシップをとっていく姿勢が必要となる。

実際に作業を行う担当者にとっては、余計な仕事が増えるだけで、モチベーションがあがらないことが多い。そのため、経営者がIFRS導入のメリットをきちんと認識して、強いリーダーシップを発揮することが大切である。

② 会社と監査人の、早い段階での
コミュニケーションが重要

検討プロジェクトチーム立上げ段階のみならず、その後においても会社と監査人は頻繁にコミュニケーションを図っていくことになるが、初期の段階で大まかな方向性や会社及び監査人側の体制、役割分担などについて明確にしておくことが大切である。

【監査上の留意点】

① 監査法人内でのミーティングの
実施

IFRS導入が監査人にとって初めてのケースでは、監査人側の知識の確認も含めて監査法人内でのミーティングを行い、事前に大まかな論点を想定しておくことがよいと考えられる。



② **IFRS導入対応を実施する監査人側のチームは、従来の日本基準における監査チームであるのが効率的**

IFRS導入対応を、同じ監査法人内の別チームが実施することも多いと考えられるが、普段、監査を行っていない別チームが改めてヒアリング等を行うと、一般的に、多大な時間がかかることも想定される。また、別チームが担当するとチーム間での調整も必要になるため、その点においても多くの時間が必要になってしまう。

さらに、会社のビジネスをよく理解している監査チームがIFRS導入対応を行うことで、IFRS上で検討が必要な論点を把握しやすいというメリットもある。このように、効率性及び質の高い対応の観点から、できるならば、普段、監査を行っているチームがIFRS導入対応を実施するのが望ましいといえる。

特に、中小上場企業の場合などは論点が限られていることが多いため、会社のビジネスを熟知しているというアドバンテージがあれば、仮に、IFRS導入経験がなくても、問題なく実施できると思われる。

2 大まかな影響度分析の実施

【プロジェクト推進の留意点】

① **IFRSを導入するかどうかの最終意思決定を行う**

次に、大まかな影響度分析を実施するが、当該作業の第一の目的はIFRSを本当に導入するかどうかの最終意思決定を行うことが挙げられる。

そのため、影響度分析をもとに、会社にとってのIFRS導入のメリットだけでなく、デメリットも検討することが必要となる。

また、仮に、IFRSに合わせて、個別決

算での会計上の処理も変更する場合、この段階で税金に対する影響なども考慮しておくとうい。

② **大まかな影響度分析実施後に導入スケジュール立案を行う**

IFRSを導入することが決定された場合、大まかな影響度分析の実施により、その後のおおよそのスケジュール立案を行うことも可能となる。

スケジュール立案のため、大きな差異に対応するための論点ごとの基本的な方針（個別決算を、日本基準の範囲内ではあるがIFRSに合わせて修正するか、あるいは連結決算上のみで調整するか、また、システム対応を行うか、あるいはスプレッドシートによる対応を行うかなど）を仮決定する。これにより、大きな方向性や当該プロジェクトの全体像を描くことができるようになる。

【監査上の留意点】

① **監査人にとっても大まかな影響度分析は重要である**

監査人側も大まかな影響度分析に積極的にかわるることにより、IFRS導入に当たっての基本的な論点の共有や、監査人側のスケジュール調整も可能になる。

② **次のフェーズで実施する詳細な差異分析の準備にもなる**

重要な差異項目や、どのような対応をとるかといった点は、この段階である程度合意しておけば、次のフェーズ以降をスムーズに進めることができる。

企業側と論点の擦合せのためのミーティングや、関連する論点の勉強会などを開催することも考えられる。早い段階で両者が協力しながら検討を進めるのが望ましい。

3 導入スケジュールの立案

【プロジェクト推進の留意点】

① **導入スケジュールを立案する際にはIFRS移行日を先に決めて、これから逆算する**

IFRS移行日が当初とずれてしまった場合、もう一度注記を含めた開示書類を作り直さなければならなくなるため、余裕をもったスケジュール立案が必要となる。企業結合などが予定されている場合は、対応にかかる時間などを勘案して、移行日を最初から意図的に遅らせたほうがよいケースもある。

② **IFRS移行日（初度適用の際に作成する開始財政状態計算書日）ではなく、IFRS報告日時点で有効な基準が適用になる**

IFRSの初度適用に当たって採用すべき基準は、原則として、最初のIFRS報告期間の末日現在で有効なIFRSを使い遡及適用することが求められている。

ただし、遡及適用の強制的例外規定と遡及適用の任意の免除規定が存在するため、実際にはこれらに注意して作成することになる。

仮に、現時点で有効な基準が適用になる場合でも、すぐに新基準が適用されるなら、早期適用を行うべきかを含めて、旧基準及び新基準を合わせて検討しておく必要がある。

【監査上の留意点】

① **会社のスケジュールに合わせた監査人側のスケジュールの立案**

会社が作成する導入スケジュールに合わせた形で監査人側の監査上の対応スケジュールを最終的に決定する必要がある。

この際、監査人側の都合でスケジュールの遅れが生じないように、事前にそれ

それぞれの段階ごとの工数を見積もる必要がある。前倒しで確認できる作業はなるべく事前に資料をお願いしておくなど、効率的なスケジュール立案が求められる。

なお、すべての段階でいえることだが、会社側の対応をただ待っているだけではスケジュールが遅れがちになるため、監査人側からも積極的に働きかけるのがよいと考える。

4-1 現行の会計処理との差異分析

【プロジェクト推進の留意点】

この段階では、差異分析表を使った差異の洗出しを行うことになる。会社及び監査人双方にとって最も重要な資料となるので、会社と監査人でよく協議したうえで慎重に検討を行う必要がある。

① 経営者に早めに理解してもらいながら進めていく

IFRS導入に伴う作業工程や諸費用、手間以外にも、様々な会計上の差異、各種経営資料の従来からの変化、開示における従来との違いなど、検討しなければならない事項が多く発生する。

その中には経営判断が求められる事項が多々あるため、経営者に十分理解してもらったうえで、随時、判断を行う必要がある。

② 差異分析表を使った差異の洗出しの正確性、網羅性

差異分析表を使った差異の洗出しを行う際、ここでの検討が不正確あるいは論点の漏れが生じると、その影響によってはプロジェクト自体がストップしてしまう最悪の事態になりかねない。そのため、重要な論点については正確に、かつ、漏れなく検討を行うことが必要になる。

③ 重要な子会社・関連会社についても同様に作成する

いうまでもなく、財務諸表提出会社だ

けでなく、主な子会社・関連会社についても同様に差異分析を行う必要がある。ある会社について、その会社自体はグループにとって重要性がない場合であっても、連結財務諸表上、重要な勘定科目については論点検討が必要である。グループ監査における重要な構成単位の考え方が同じである。

【監査上の留意点】

① 監査人も早い段階でチェックを行う

会社が認識している差異と、監査人側が認識している差異に相違がある場合は、早めに見解を統一しておかないと、その後の対応方針も決められない。そのため、差異分析は、項目ごとに、随時、監査人側も早期にチェックを行うのが望ましい。

② IFRS用監査手続指示書は、リスクアプローチに基づく監査計画の結果として作成する

差異分析表は、監査人側も監査調書として利用することになる。各論点に対する判断の根拠になるほか、IFRS用の監査手続指示書の作成の根拠にもなる。

すべての監査手続指示書はリスクアプローチに基づく監査計画の結果として作成されなければならない。そのため、差異分析表をうまく加工して、IFRS用の監査手続指示書の作成につなげるのがよいと考える。

③ 経営者に理解してもらう

個別上の処理を変更する場合は、税金に与える影響、また、自社にとってどのような開示を行うべきか、会計処理も、どの方法が実態に合っているかなどは、管理部まかせでは決定できない。そのため、経営者に理解してもらう必要があり、監査人側の説明が必要になることも多々あるため、経営者に対しても、随時、打合せを行う必要がある。

4-2 差異分析表について

次の「5 対応方針の決定」フェーズに移る前に、監査人が差異分析表を監査調書として利用する場合を想定して説明したい。

監査人が監査調書として利用する差異分析表のフォームについては、監査基準委員会研究報告第1号「監査ツール」の様式5「アサーション・レベルのリスク評価・リスク対応」をイメージするとわかりやすい。

当該様式5では、項目ごとにリスクと対応するコントロール、また、項目ごとの重要性なども勘案して、それぞれのアサーションごとに実施すべき監査手続のデザインを行っている。

これと同じ考えで、IFRS用の監査手続のデザインを行うことができるように、差異分析表に項目を加えて採用すべき監査手続を決定できるようにするのがよい。大切なのは、すべてのIFRS対応監査手続について、なぜその手続を実施するのか、根拠を明確にできるようにしておくことである。

追加する項目については、関連する内部統制、質的・量的重要性、特別に検討を要するリスクかどうか、見積項目かどうか、取引件数、対応する監査調書などを記述することが考えられるが、実際は、各法人のポリシーに従って、どの項目を入れるかを決定することになる。

関連する内部統制については、IFRS導入により変更になっている部分を明らかにし、変更されていない部分は従来からの内部統制の監査調書を参照すればよい。

〔表1〕

会計処理の変更の有無	調整方法	
(1) 現状の会計処理を変更してIFRSに適合する会計処理を適用する場合	① 厳密な調整を行う	② 簡便な調整を行う(原則的な方法の利用が困難or原則的な方法の利用と結果が近似or重要性がない)
(2) 現状の会計処理は変更しないでそのまま適用する場合	③ 現状の会計処理がIFRSに適合しているため変更しない	④ 現状の会計処理はIFRSの原則的取扱いとは異なるものの変更不要(上記②の理由)

〔表2〕

<p>① 厳密な調整を行う</p> <ul style="list-style-type: none"> ➢ この方針を採用する場合、すべての該当する取引について調整を行うことになる。
<p>② 簡便な調整を行う</p> <ul style="list-style-type: none"> ➢ 例えば、1か月までのものは重要性がないため調整しないが、それ以上の期間のフリーレントについては調整を行う場合は、この②に該当する。
<p>③ 現状の会計処理が適合しているので変更不要</p> <ul style="list-style-type: none"> ➢ 上記②の例では③には該当しないが、仮に、現行の処理がIFRSで要求されている方法と同じ場合は変更不要ことになる。 ただし、IFRSに適合しているかどうかについては、解釈に幅が存在している。また、非常に細かい差異については無視してよいかなども考慮しなければならない。いずれにせよ、この③に該当すると考えられるケースであっても、よく検討が必要となる。
<p>④ 現状の会計処理に差異はあるものの調整しない</p> <ul style="list-style-type: none"> ➢ 例えば、いずれの契約もフリーレント期間が短く件数も少ないので、全体として重要性がないことが見込めるため調整しないなどの対応を行った場合は、この④に該当する。

はめると〔表2〕のようになる。

【重要性について】

表中の①から④のどの方針を採用するかはよく検討する必要がある。1件当たりの重要性は乏しい場合でも、取引件数が多くなれば全体としては重要性が増してくるので留意が必要である。

①から④については、いずれも差異分析表に根拠を記載し詳細は別途検討資料を作成する。その際、定性的な検討あるいは定量的な検討をどのように行うかが重要となる。ただし、そもそもの絶対額が小さい場合にまで詳細な検討は求められないと考えられる。

重要性が増したことにより、上記パターンを変更せざるを得ない場合の対応についても、ある程度、事前に想定しておくべきである。当面は重要性がなくても、その後重要性が増すことも考えられるため、安易に重要性で逃げるのはリスクが伴う。ある程度、長期的な動向を踏まえる必要がある。

【原則は、個々の取引ごとだけではなく、取引全体で重要性がないかどうかの観点からも検討が必要】

日本基準の場合、一定金額以下なら、合計で重要性があったとしても、簡便処理が認められる取扱いもあるが、IFRSでは基本的に、個別だけでなく合計でも判断するものと思われる(IAS第1号「財務諸表の表示」、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に「重要性がある」の定義あり。)

例えば、日本基準のもとで、20万円未満の固定資産について、すべて費用処理を行っている会社がある。もちろん、会社の状況を勘案して決定しているはずだが、一度、会計方針として決定した後は20万円未満の固定資産が全体として重要性がないことの確認は行っていないのが通

5 対応方針の決定

【対応方針の分類分け】

この段階では、項目ごとに会社の対応方針を決定していくことになるが、まずは、その際の基本的な事項を説明したい。

会社の対応方針として、理解しやすくするために、〔表1〕のように大きく4つに分けてみた。差異がある事項すべてに厳密な処理が求められるわけではなく、一般的な重要性の範囲で簡便的な処理や、従来の処理がそのまま認められる余地がある。

【例えば……不動産賃貸におけるフリーレントの差異調整について】

〔表1〕の説明のために、簡単な差異

例として「不動産賃貸におけるフリーレントの差異調整」を挙げてみたい。

フリーレント期間がある場合の貸手の会計処理について、現行の日本基準のもとでも期間按分しているケースも多いと思われるが、ここでは仮に、フリーレント期間終了後から収益認識を行っているものとする。

一方、IFRSにおける処理についてであるが、借手へのインセンティブはリース資産からの受取対価を構成するものとして考慮することが要求されており、インセンティブを含む賃貸収入は、リース期間を通じて定額法により認識するように調整を行う必要がある。

このような差異が明らかになった場合、会社側がとり得る対応は、〔表1〕に当て

常である。IFRSにおいて、仮に、同じ方針を採用する場合は、個々の取引のみならず、全体として重要性がないかの継続的な判断が求められるので留意する必要がある。

【プロジェクト推進の留意点】

① 経営者が議論にきちんと加わり、判断する

対応方針の決定においても、経営者の判断が必要となるケースが多い。経営そのものに大きく影響する事項も多数あるため、管理担当役員はもちろん、その他の経営者も議論に加わる必要がある。また、連単一致を目指すときは税務調整への理解も重要となる。

② 従来の具体的な数値基準についてはどうするのか

従来の日本基準における具体的な数値基準（例えば、300百万円基準や50%基準など。）については、無条件では認められないものの、日本基準を採用しても問題ないものもあると考えられる。

当該論点についても早めに監査人と協議してどのような基準がよいかを検討する必要がある。

【監査上の留意点】

新たな監査対応資料の作成

従来の日本基準においては必ずしも要求されていなかったものの、IFRSで要求されている事項については、新たに会社側に作成してもらう必要がある。この際、なにが必要となるかは、漏れが生じないようにIFRSの基準だけでなく、例えば、日本公認会計士協会のIFRS用レビューツールなども参考にするのがよいと考えられる。

なお、前述した会社の対応方針なども含めた差異分析表についても、毎期、アップデートする必要がある。一度作成すれば終わりという性質のものではないため、監査人側も毎期確認が必要となる。

6 IFRSに従った財務諸表及び開示資料作成

【プロジェクト推進の留意点】

① 開示や注記の作成は想像以上に時間がかかる

差異分析及び対応方針の決定と並行して、開示や注記の作成についても事前に準備しておくことにより、プロジェクト遅延のリスクを減らすことができる。

また、開示に必要な資料から、作成すべき管理資料も逆算でわかるようになり、不要な資料を作成してしまう無駄がなくなる。初期の段階から最終着地点である開示を意識しておくことにより、思わぬ開示のミスをしてしまうリスクも減らせるといったメリットもある。

② 開示資料（ひな型）の作成

作成に当たっては、金融庁のひな型、先行企業の実際の開示、印刷会社などの記載例、また、同じ業種の欧州の開示例なども参考になる。

ただし、他社の開示を参考にする場合は、日本基準でも同じだが、当該開示が自社に合っているとは限らない点に留意する必要がある。参考にしようとしている開示が旧基準に準拠している場合は、当然にアップデートが必要となる。

また、他社にとって重要性がないため、開示自体を省略しているか、あるいは開示は行っているものの、非常に簡略化した記述になっている可能性がある。反対に、自社にとっては重要性がないものの、参考にしようとしている他社にとっては重要なため、詳細に記述している可能性も考えられる。

このように、なにが重要であるかは会社ごとに異なるため、安易に横並びにしないことが求められる。

【監査上の留意点】

① 開示のひな型作成後、早めに監査人もチェックを行うこと

日本基準の場合、開示については必ずしもこのような検討は行っていなかったと思われるが、作成段階で、それまでの議論では気づかなかった点、検討不足だった点に気づくこともあるため、監査人側も早めに確認を行う必要がある。

② 過年度遡及分についても早めにチェックを行う

IFRS調整仕訳のうち、過年度遡及分については早い段階でチェックができるため、通常の監査の往査日以外の日にこれらの検証を行うことが可能である。過年度分がしっかり作成できれば、後は、基本的に更新作業となるため、その後の作業はスピーディーにこなせると考えられる。

最後に

以上、IFRS導入対応に当たっての留意事項を説明してきた。差異分析表及び開示のひな型をいかにきちんと作成するかが最も重要なポイントであるといえる。

IFRS適用といっても会計基準の変更にはすぎない。今までも様々な新たな会計基準を導入し、その都度、企業側・監査人ともに適正に対応してきたはずである。IFRSだからといって急にできなくなるわけではない。特に、中小上場企業は、比較的規模が小さく、論点も限られているので導入しやすい。監査人として最も重要なのは、企業のビジネスを深く理解していることであり、グローバルな大手法人でなければ対応できないわけではない。


IFRS対応監査については、日本基準以上に各社ごとにカスタマイズしたアプローチが必要となる。そのため、通常の

日本基準における監査よりもさらなるプロフェッショナル・ジャッジメントが要求されるといえる。

本稿がIFRS導入対応に当たっての一助となれば幸いである。

***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 4 1 0

 研修コード 3 0 0 1

履修単位 1 単位



相川 高志 (あいかわ・たかし)

慶應義塾大学経済学部卒業。

新創監査法人代表社員・公認会計士。

現在は主に上場企業の監査業務のほか、法人内のIFRS対応や品質管理業務などにも従事。

日本公認会計士協会中小事務所等施策調査会専門委員。

著書:「さて、IFRSを導入する!」(清文社:共著)