

改訂監査基準及び監査基準委員会報告800及び805 (公開草案) の概要 (その2)

公認会計士 結城 秀彦 ゆうき ひでひこ

5. 一般目的の財務報告の枠組み vs 特別目的の財務報告の枠組み

4つの枠組みのうち、初めに一般目的の財務報告の枠組みと特別目的の財務報告の2つの枠組みについて検討する。

一般目的又は特別目的の財務報告の枠組みがどのようなものであるかについては、監査基準の改訂に関する意見書（平成26年2月18日）に示された改訂監査基準（以下、「改訂監査基準」という。）及び「監査基準委員会報告書800『特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表の監査』（以下、「監基報800」という。）、監査基準委員会報告書805『個別の財務表又は財務諸表項目に対する監査』（以下、「監基報805」といい、以下、監査基準委員会報告書を「監基報」という。）並びに「『監査基準委員会報告書800『特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表に対する監査』及び監査基準委員会報告書805『個別の財務表又は財務諸表項目に対する監査』』に係るQ&A（以下、「Q&A」という。）のそれぞれの公開草案に記載されている。

また、一般目的又は特別目的の財務報告の枠組みについての理解を深めるためには、これら以外にも、監基報200「財務諸表監査における総括的な目的」及び監基報210「監査業務の契約条件の合意」（以下、それぞれ「監基報200」、「監基報210」という。）を参照することも必要となろう。

これらの監査基準に関連する意見書及び報告書を

一読すると、抽象的・概念的な説明に終始しており、具体的なイメージが掴めないと感じることが多いかもしれない。しかしながら、一般目的又は特別目的の枠組みの分類は、監査人にとって単なる抽象論・概念論に終始していて済む問題ではない。

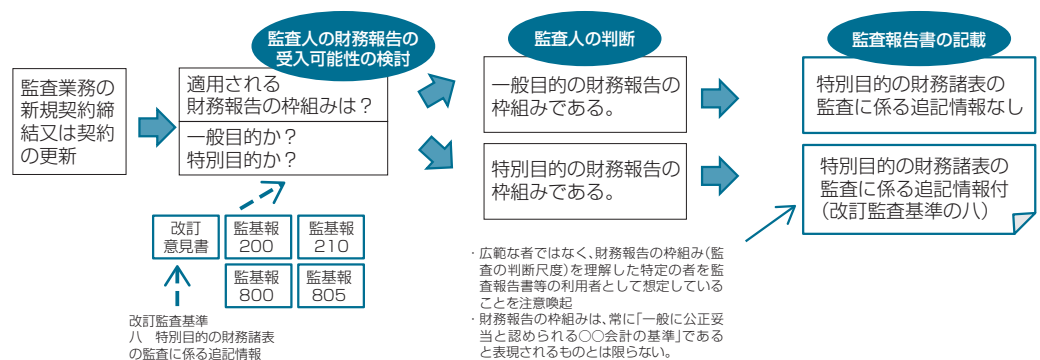
改訂監査基準等は、特別目的の財務諸表の監査においては、追記情報の開示（改訂監査基準八 第四 報告基準特別目的の財務諸表に対する監査の場合の追記情報）を求めており、監査人は適用される枠組みに応じて監査報告書への追記の要否を検討しなければならない。

この取扱いは、財務報告の枠組みの受入可能性を検討した結果として、監査を実施する場合の判断尺度（モノサシ）である財務報告の枠組みが広範な利用者に通用するものではなく特定の者のみに理解されているようなものであれば、他の者が財務諸表を利用した場合に誤用される可能性が高いため、監査報告書及び監査の対象とする財務諸表が特定の者による利用を想定している旨を記載して注意喚起を図るものである。

言わば、監査人による財務報告の枠組みの受入可能性の検討の結果、到達した枠組みの分類の判断が、監査業務の最終段階において、特別目的財務諸表の監査に関する注意喚起の記載の有無として監査報告書上の記載に表されることとなる（図表5参照。）。

このような実務上要求される事項を勘案すると、監査人は、監査において適用される財務報告の枠組みが一般目的であるか特別目的であるか、その分類の考え方を理解して適切に峻別を行う必要がある。

図表5 財務報告の枠組みに応じた監査報告書の記載（筆者作成）



改訂監査基準等は、目的にその分類軸を置いて財務報告の枠組みを一般目的・特別目的の2つに分類している。「目的」とは監査の規準である財務報告の枠組みの目的であり「監査の対象とする財務情報に対する利用者のニーズを満たすこと」であり、この分類においては、財務報告の枠組みが誰のどのようなニーズを満たすものであるかに沿って一般目的・特別目的に分類する。

「一般目的の財務報告の枠組み」とは、広範囲の利用者に共通する財務情報に対するニーズを満たすように策定された枠組みをいい、「一般目的の財務報告の枠組み」に準拠して作成される財務諸表を「一般目的の財務諸表」という（監基報 200 A4 項、監基報 700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」第6項（1））。

これに対して、「特別目的の財務報告の枠組み」とは、特定の利用者の財務情報に対するニーズを満たすように策定された枠組みのことをいい、「特別目的の財務報告の枠組み」に準拠して作成される財務諸表を「特別目的の財務諸表」という（監基報 200 A4 項、監基報 800 公開草案第5項）。

なお、改訂監査基準では、特別目的の財務諸表は、特定の利用者のニーズを満たすべく特別の利用目的に適合した会計の基準に準拠して作成された財務諸表であると説明されている。

一般目的の財務報告の枠組みは、広範囲の利用者を前提として汎用性のある財務情報を作成するための枠組みとして設定される。例えば、一般目的の財務諸表の作成者と利用者は、個々の利用者が必要とする特定の情報のすべてを記載した財務諸表を作成者に求める関係がなく、財務諸表作成者もそのような対応を行うことが想定されていない。その代わりに、財務諸表作成者は、広範囲の利用者に共通する財務情報に対するニーズに基づいて、認知されている会計基準設定主体（又は法令）によって透明性の

あるプロセスに従って定められた枠組みに準拠して財務諸表を作成し、利用者に提供する（Q&AのQ4参照）。

一般目的の財務報告の枠組みには、以下に示す、一つ又は複数の特徴が見受けられる（監基報 210A8項及びA9項参照。）。

- 企業が利用すべき基準を公表する権限を有する又は認知されている会計基準設定主体が設定する財務報告の基準である
- 確立された透明性のあるプロセス（広範囲の利害関係者の見解についての審議及び検討を含む。）に従って設定されたものである
- 一般目的の財務諸表の作成を定める法令等により、適用される財務報告の枠組みとして認められており、一般目的の財務報告の枠組みではないことを示す反証がない
- 一般に認知されている確立された会計慣行として認められている
- 認知されている会計基準設定主体が設定する一般目的の財務報告の枠組み又は法令等により規定されている財務報告の枠組みを基礎として、適用除外又は修正を加えた枠組みであるが、認知された会計基準設定主体又は法令が、小規模企業のために特別に設定した財務報告の枠組みとして認めている

一般に認知されている確立された会計慣行が含まれていることから判るように、一般目的の財務報告の枠組みは、必ずしも一般に公正妥当と認められる企業会計の基準のみで構成されるものではない。

上記の特徴に照らして一般目的の財務報告の枠組みとして考えられるものとしては、例えば、図表6に例示されているものが考えられる。

図表6 一般目的の財務報告の枠組みの具体例（筆者作成）

特徴	例示
企業が利用すべき基準を公表する権限を有する、又は認知されている会計基準設定主体が設定する財務報告の基準	企業会計基準委員会が設定する企業会計基準、又は 国際会計基準審議会が公表する国際会計基準
一般目的の財務諸表の作成を定める法令等により、適用される財務報告の枠組みとして認められており、一般目的の財務報告の枠組みではないことを示す反証がないもの	金融庁長官が指定する指定国際会計基準
法令等に規定されている一般目的の財務諸表の作成において利用する財務報告の枠組み	会社計算規則

これに対して、特別目的の財務報告の枠組みは、特定の利用者の個別の財務情報に対するニーズに対応するために特別の利用目的に適合するように策定されたテーラーメイド型の枠組みであると言われる。

例えば、特別目的の財務諸表の作成者と利用者は、利用者が特定されているため、特定の利用者が必要とする特定の情報のすべてを記載した財務諸表を作成者に求め得る関係にあり、財務諸表作成者はそのような情報を記載した財務諸表を作成し、利用者に提供する。

言い換えれば、財務諸表作成者は、識別可能な特定の財務諸表利用者の財務情報に対するニーズに照らして財務報告の枠組みを策定し、利用者の明示的又は黙示的な合意を得て、財務諸表を作成・提供する。

特別目的の財務報告の枠組みは、一般目的の財務報告の枠組みのように、認知されている会計基準設定主体が設定する一般目的の財務報告の枠組み又は法令等により規定されている財務報告の枠組みではなく、例えば、ある一般目的の財務報告の枠組みを基礎としてその一部を適用除外としたり、複数の一般目的の財務報告の枠組みの規定を組み合わせるなど、一般目的の財務報告の枠組みをカスタマイズして特定の利用者のニーズに対応する。あるいは、財務諸表の作成者は、利用者との間で財務報告の枠組

みの内容、例えば、取引の認識・測定・表示及び開示について、具体的に取り決めを行い、利用者のニーズに合致するように財務諸表を作成することも想定される。

特別目的の財務報告の枠組みには、以下に示す、一つ又は複数の特徴が見受けられる（監基報800公開草案A1項及びA2項参照。）。

- 一般目的の財務報告の枠組みを基礎とし、特定の利用者のニーズに照らして必要な修正や適用除外を加えて策定されている。
- 一般目的の財務報告の枠組みを基礎とし、他の財務報告の枠組みで要求されている事項の全部又は一部を組み合わせで策定されている。
- 一般目的の財務報告の枠組みにおいては要求されていないが、規制当局が、監督上、必要な事項を満たすように、財務報告の枠組みの内容が定められている。
- 財務諸表の作成者及び利用者間で、財務報告の枠組みの個々の内容が具体的に取り決められている。

上記の特徴に照らして特別目的の財務報告の枠組みとして考えられるものとしては、例えば、図表7に例示されているものが考えられる（Q&AのQ5参照。）。

図表7 特別目的の財務報告の枠組みの具体例（筆者作成）

特徴	例示
一般目的の財務報告の枠組みの内容のうち、一部の事項を適用除外したものの	会社計算規則及び一般に公正妥当と認められる企業会計の基準のうち、貸借対照表のみを作成し、注記表の一部の項目のみを表示する場合の財務報告の枠組み
一般目的の財務報告の枠組みを適用するが、他の財務報告の枠組みにおいて要求されている事項の一部を追加して組み合わせたものの	会社計算規則及び一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に基づく計算書類とともに、キャッシュ・フロー計算書を作成する場合の財務報告の枠組み
規制当局の定める財務報告に関する規則であるが、確立された透明性のあるプロセスに従って設定されたものとはいえず、会計慣行としても一般に認知されていないもの	特定の法律に基づく事業部門別収支に関する計算規則
財務諸表の作成者及び利用者間で定められた財務報告に関する取り決め	銀行取引基本約定書の財務報告条項に関連して、投資有価証券や土地等、特定の会計処理に関する具体的な取り決めが含まれた財務報告の枠組み、又は、年金基金において理事者が決定して適用する財務報告の枠組み

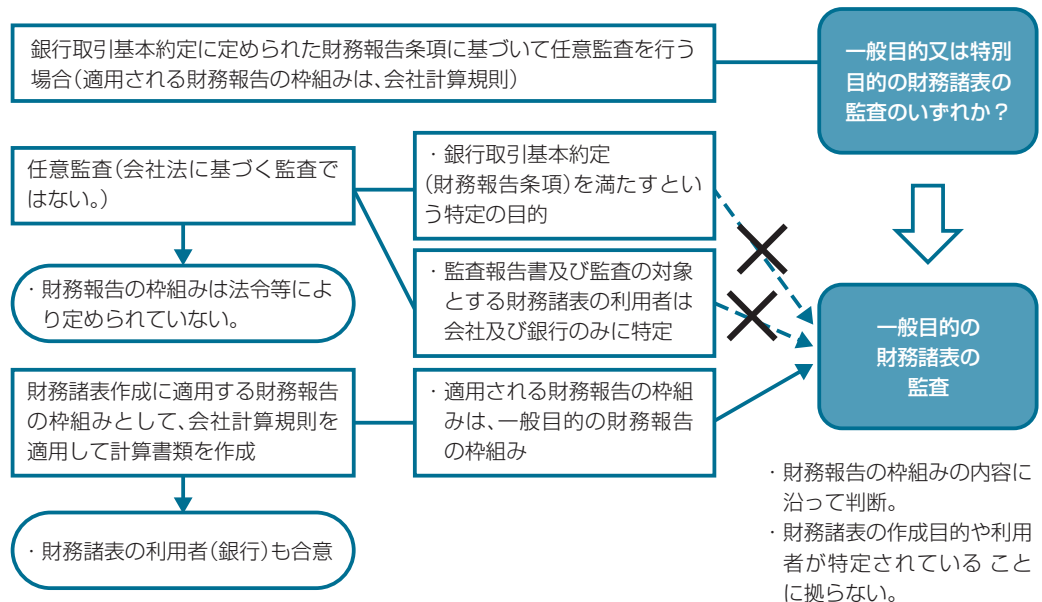
ここで留意しておきたいのは、監査人が行おうとする財務諸表監査が、一般目的であるか、又は特別目的であるかは、監査報告書及びその対象とする財務諸表（以下、「監査報告書等」という。）の利用者が特定されているか否かによって一律に判断されるものではない点である。

特定の利用者がそのニーズを満たすものとして一般目的の財務報告の枠組みを受け入れて財務諸表が作成されている場合、一般目的の適用される財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表が特定の目的に利用されることとなる（監基報706「独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分」A8項参照）。しかしながら、この場合、作成されている財務諸表は、適用されている枠組みに照らして、一般目的の財務諸表であり、そのよう

な財務諸表に対する監査は一般目的の財務諸表に対する監査である。

例えば、会社法に基づく監査が求められていない会社が銀行取引基本約定に定められた財務報告条項に基づいて任意監査を受ける際に、銀行が会社計算規則を適用して計算書類等を作成して監査を行うことを受け入れるのであれば、監査報告書等の利用者（会社及び取引銀行）は特定され、又、特定の目的（財務報告条項の遵守）を果たすために監査報告書等が作成されている。しかしながら、計算書類作成には、言わば「大は小を兼ねる」ものとして、一般目的の財務報告の枠組み（会社計算規則）が適用されているため、この監査は一般目的の財務諸表に対する監査として取り扱われる（図表8参照。）。

図表8 一般目的又は特別目的の財務諸表に対する監査のいずれであるかの判断の例示（筆者作成）



このように、ある監査業務において、監査の対象とする財務諸表が一般目的であるか特別目的であるかについては、当該財務諸表に適用されている枠組みそれ自体が本来広範な利用者の共通のニーズ又は特定の利用者のニーズのいずれを満たすことを想定して策定されたものであるかに基づいて判断される。

換言すれば、必ずしも監査報告書等の利用者が特定されているか否か、又は監査の対象とする財務諸表の作成目的に基づいて判断される訳ではない。

前述の通り、監査報告書においては、財務諸表作成に適用されている財務報告の枠組みが特別目的である場合には追記情報が必要となることを勘案し、目的に照らした一般・特別の財務報告の枠組みの分類に関する考え方を正しく理解しておくことが必要である。

（注）本稿は2014年4月1日現在の状況を前提として記述されている。

（次号へ続く）