

# 改訂監査基準並びに監査基準委員会報告書800及び805の概要（その10・最終回）

公認会計士 ゆうき ひでひこ 結城 秀彦

## 17. 総括と補足（つづき）

### (8) 枠組みの分類

改訂監査基準等を適用した監査においては、「一般目的」又は「特別目的」、「適正表示」又は「準拠性」の枠組みの分類に沿って、監査の対象となる財務諸表に適用される財務報告の枠組みがどのようなものであるかを適切に把握することが必要となる。

監査を実施する、監査を受けなければならないといった場合に、「一般目的」又は「特別目的」、「適正表示」又は「準拠性」のそれぞれの分類を判断することが難しく、その分類のための判断規準が欲しいというのが、監査の関係者に共通する偽らざる思いであろう。又、どのような内容を備えていれば、「一般目的」「適正表示」といえるのか、それぞれの最低限度の要件（ミニマム要件）を満たしたモデルになる財務諸表があれば、「一般目的」なのか、「適正表示」なのか判断できるのにとお考えになる方も多いのではと思われる。

我が国において、「一般目的」「適正表示」のミニマム要件を満たすモデルとなる財務諸表は、会社計算規則に基づく計算書類であると考えられる。会社法及び会社計算規則は、全ての会社に適用される会社の計算等に関する規定を定めており、会社の類型（会計監査人設置の有無、株式の譲渡制限の有無）ごとに、会社法が想定する広範囲の利用者に共通する財務情報に対するニーズを前提に透明性のあるプロセスに従って策定されている。したがって、会社法に基づく計算書類は、一般目的の財務諸表としての性質を本来的に有するものと考えられる。また、会社法における「会社の計算」の規定の目的は、剰余金の分配限度額を定めることにより株主と債権者との利害調整を図ることと、株主及び債権者に対してそれぞれの意思決定に必要な財務情報を提供することにあるとされている。

会社法に基づき、会計監査人設置会社において作成される計算書類は、金融商品取引法に基づき財務諸表等規則に準拠して作成された財務諸表と比較して、キャッシュ・フロー計算書や比較情報が要求されていない、注記事項が少ないなどの相違点が存在するが、会社法における「会社の計算」の目的を達成するために必要な財務情報の開示の枠組みが示されており、適正表示の枠組みとして取り扱われるも

のと考えられている（Q&AのQ8参照）。

したがって、監査の対象となる財務諸表の枠組みを分類するにあたっては、①会社計算規則に基づく計算書類をベンチマークとし、②「適正表示」か「準拠性」かの判断として、会社計算規則に要求される事項を修正した又は追加した表示・開示が行われているかどうか、さらに③「一般目的」か「特別目的」かの判断として、会社計算規則に要求されている事項に対して修正または追加が行われている場合にはその原因が特定の利用者のニーズを満たすものであるかどうかを検討することによって、財務諸表が「一般目的」又は「適正表示」であるかどうかについて判断できるものと考えられる。

例えば、金融商品取引法に基づき財務諸表等規則に準拠して作成された財務諸表は、会社計算規則に基づく計算書類と比較して、会社計算規則に要求される事項を修正せず、これに追加した表示・開示が行われていると解することができるため、「適正表示」の枠組みを適用した財務諸表であると考えられる。また、そのような追加した表示・開示が行われる原因は、広範な利用者のニーズを満たすために行われるため、「一般目的」の枠組みを適用した財務諸表となる。これらの結果、金融商品取引法に基づき財務諸表等規則に準拠して作成された財務諸表は、「一般目的」「適正表示」の枠組みを適用した財務諸表であるといえよう。

又、会社計算規則第98条第2項第1号又は第2号を適用した計算書類は、会社計算規則の要求事項をすべて適用した場合と比較して、一部の注記事項を省略しているため、「準拠性」の枠組みを適用した財務諸表であると考えられるが、一定規模以下の中小会社についての計算書類の想定利用者である広範な利用者（株主及び債権者）の財務情報に対するニーズを勘案して簡略な開示を認めたものであるため、「一般目的」の枠組みを適用した財務諸表となる。

さらに、金融機関からの要請に基づき、特定の注記のみを記載することとした計算書類は、会社計算規則と比較して、会社計算規則に基づく計算書類に要求される事項を修正して一部の注記事項を省略しているため、「準拠性」の枠組みを適用した財務諸表であると考えられる。また、そのような修正した表示・開示が行われる原因は、特定の財務諸表の利用者（金融機関）のニーズを満たすためであるため、

「特別目的」の枠組みを適用した財務諸表となる。

### (9) 特定の利用者の要請に基づいて財務諸表監査を実施するが、適用される財務報告の枠組みが法定監査と同一の場合

特定の利用者の要請に基づいて財務諸表監査を実施するが、適用される財務報告の枠組みは法定監査と同一の場合がある。例えば、有価証券報告書発行会社ではない会計監査人非設置会社が親会社からの要請により監査を受ける場合、会計監査人設置会社と同様に監査の対象を会社計算規則を適用した計算書類とすることがある。

この場合、計算書類は特定の利用者（親会社）からの要請に基づき作成されており、監査報告書及び計算書類は特定の利用者（会社及び親会社）に限定して利用されることが想定されているものの、計算書類の作成に適用される財務報告の枠組みは、会計監査人設置会社の計算書類に適用されるものと同じであるため、「適正表示」の枠組みが適用されると考えられる。又、広範な利用者を想定した財務報告の枠組み（会社計算規則）を修正せずにそのまま適用しているため、「一般目的」の枠組みが適用されていると考えられる。

したがって、有価証券報告書発行会社ではない会計監査人非設置会社が親会社からの要請により監査を受ける場合、会計監査人設置会社と同様に監査の対象を会社計算規則を適用した計算書類とする場合には、「一般目的」「適正表示」の枠組みを適用した財務諸表に対する監査として取り扱われる。この場合、監査報告書及び計算書類の利用者が特定されているが、その事実のみをもって「特別目的」「準拠性」の財務諸表に対する監査として取り扱われるわけではなく、財務諸表の作成に適用されている枠組みの性質に基づいて「一般目的」「適正表示」の財務諸表に対する監査として取り扱われる。

このように「利用者が特定されているか否か」ではなく、適用されている枠組みが「どのような利用者を想定したものであるか」に基づいて財務報告の枠組みは分類される。しばしば誤解されやすい点であるため、留意が必要である。

### (10) 任意に作成された連結計算書類に対する監査の取扱い

会社法及び会社計算規則は、全ての会社に適用される会社の計算等に関する規定を定めており、会社の類型（会計監査人設置の有無、株式の譲渡制限の有無）ごとに、会社法が想定する広範囲の利用者に共通する財務情報に対するニーズを前提に透明性のあるプロセスに従って策定されている。しかしながら、会計監査人非設置会社においては、中小企業の会計に関する指針や中小企業の会計に関する基本要領が選択されている場合には、特別目的の財務報告

の枠組みとして取り扱う等、財務報告の枠組みの分類（「一般目的」又は「特別目的」、「適正表示」又は「準拠性」）についてはさまざまな取扱いが想定されている（Q&AのQ8表「会社法に基づく計算書類の枠組み」を参照）。

最後に、これらのさまざまな取扱いから以下の2つを取り上げ、その考え方を解説したい。

#### ① 有価証券報告書提出会社以外の会計監査人設置会社において任意に作成された連結計算書類に対する監査

会社法は、会計監査人設置会社は連結計算書類を作成することができる（会社法第444条第1項）とし、有価証券報告書提出会社は連結計算書類を作成しなければならないとしている（会社法第444条第3項）。

さらに、会計監査人設置会社においては、会社法第444条第1項に基づき作成された連結計算書類については、監査役及び会計監査人による監査を受けなければならない（会社法第444条第4項）、取締役会又は定時株主総会に提出し、計算関係書類として株主に提供しなければならない（会社法第444条第5項、第6項及び第7項）としている。

会社法第444条第1項は作成される連結計算書類を信頼に足りるものとするためには、連結計算書類についての専門知識を有する会計監査人を設定していることが必要であると考え、上記のような規定を置いていえるが、これらの規定の解釈については諸説あり、「有価証券報告書提出会社以外の会計監査人設置会社は会社計算規則の規定に基づく連結計算書類を作成してしまうと会社法上の連結計算書類として取り扱われ、会計監査人の監査が強制される」ようにも読める。

しかしながら、日本公認会計士協会によれば、有価証券報告書提出会社以外の会計監査人設置会社の作成した連結計算書類に対して監査を行う場合、法定監査として実施する場合のみならず、任意監査として実施する場合も想定している（「監査基準委員会研究報告の公開草案に対するコメントの概要及び対応について」日本公認会計士協会 平成26年4月4日のNo9、及び、Q&AのQ8の表「会社法に基づく計算書類の枠組み」参照）。

こうした取扱いは、次のような考え方に立つものと思われる。

ア) 会社法第444条第1項の規定は、「会社法の規制を受ける計算関係書類として」会計監査人設置会社のみが連結計算書類を作成することができることを含意しており、有価証券報告書非提出の会計監査人設置会社が連結計算書類を作成したとしても、直ちにその計算書類を会社法の規制を受ける計算関係書類として株主総会に報告することを強制するものではなく、会社法第444条第4項に

基づく会計監査人の監査が強制されるものではない。

イ) 会社法第444条第1項の規定は、会計監査人設置会社以外の会社に対して連結計算書類の作成を禁ずる趣旨ではない。会計監査人設置会社以外の会社であっても、連結計算書類を作成することができるが、作成したとしても会社法上の連結計算書類の規制を受けず、かつ、連結計算書類作成の会社法に基づく法的な効果が生じないにすぎないこととされている（「会社法コンメンタール10-計算等(1)」商事法務 2011年10月30日 557頁）。

ウ) このように、会計監査人設置会社・非設置会社のいずれであっても連結計算書類を任意に作成することができるにもかかわらず、会社法444条第1項が「会計監査人設置会社は、連結計算書類を作成することができる」とわざわざ定めているのは、「会計監査人設置会社は、会社法上の規制を受ける計算関係書類として、会社法の定める決算報告手続に沿って株主総会に報告をできるように法的な効果を生じさせるものとして、連結計算書類を作成することができる」ことを趣旨としているからであり、会計監査人設置会社が任意に連結計算書類を作成することまでは否定していないものと考えられる。

会社法は、会社法上の決算報告手続の規制を受ける計算関係書類として株主に報告するために連結計算書類を作成する場合にはそれが信頼に足るものとするために会計監査を行う必要があると考え、会計監査人設置会社にのみそのような会社法上の決算報告上の規制を受ける連結計算書類の作成を認め、その場合には監査を実施することを強制しているものと解される。

エ) 会社法第444条第4項では、「連結計算書類は監査役又は会計監査人の監査を受けなければならない」としているが、条文の建付け上、この連結計算書類とは、第444条第1項に定める連結計算書類（会社法上の決算報告手続の規制を受ける計算書類）を指すものと解される。したがって、第444条第4項は会社法第444条第1項によらず、会社法上の規制を受けないものとして任意に作成された連結計算書類までをその対象として拘束してはいないと考えられる。

以上から、日本公認会計士協会によれば、有価証券報告書提出会社以外の会計監査人設置会社の作成した連結計算書類に対して監査を行う場合、法定監査として実施する場合のみならず、任意監査として実施する場合も想定しているものと思われる。

ただし、有価証券報告書提出会社以外の会計監査人設置会社において任意に作成された連結計算書類及びこれに対する監査報告書を広範な利用者

ることについては慎重な対応が必要であると考えられる。会社が連結計算書類を任意に作成し、会社法第444条第1項に基づく法定計算関係書類として取り扱わない場合には、それを法定計算関係書類とすることを会社が決定したのであれば定時株主総会招集通知添付資料として利用する機会を株主は与えられないこととなる。

そのように会社法規制上定められた報告手続に沿わないにもかかわらず、任意作成の連結計算書類及びこれに対する監査報告書が株主以外の者を含む広範な利用者

に供されることとなる場合（仮にWebサイトへの掲示より、広範に開示する場合）、そのような開示が行われていることを株主が容易に開知できないときには、会社の連結財政状態及び連結経営成績についての情報を入手する権利が不当に制限され、株主に不利益が生じていると考えられる可能性がある。

そもそも広範な開示を行おうとするのであれば、まず、会社法に用意されている任意規定（会社法第444条）に沿って、会社法の規制をうける提供計算関係書類として連結計算書類を作成して、会社法の定める決算手続に沿って定時総会において株主への報告を行うことが望ましいと考えられる。

又、任意作成の連結計算書類及びこれに対する監査報告書をWebサイト等において広範な利用者

## ② 指定国際会計基準（IFRS）を適用して任意に作成された計算書類に対する任意監査

有価証券報告書提出会社において連結財務諸表規則第1条の2及び第93条に従って、指定国際会計基準（公正かつ適正な手続の下に作成及び公表が行われたものと認められ、公正妥当な企業会計の基準として認められることが見込まれるものとして金融庁長官が定めるもの。以下「IFRS基準」という。）を適用して作成した連結財務諸表を作成する場合に



は、会社法においても会社計算規則第120条第1項前段又は後段の規定が適用され、会社法に基づき、連結計算書類を作成して会計監査を実施することとなる。

なお、会社計算規則第120条第1項では、その前段においてIFRS基準に要求される事項をすべて表示・開示した計算書類を作成することを規定しているが、その後段においてはIFRS基準に要求される事項のうち一部の開示事項を省略し、会社計算規則が通常計算書類において要求している事項と少なくとも同等の事項を表示・開示した計算書類を作成することが定められている。

これに対して、有価証券報告書提出会社以外の会計監査人設置会社及び会計監査人非設置会社は、連結財務諸表規則第1条の2及び第93条並びに会社計算規則第120条第1項前段又は後段の規定の対象とならないため、これらの会社において会社法の規制を受ける法定計算書類として、IFRS基準を適用した計算書類を作成することは想定されていない。

しかしながら、有価証券報告書提出会社以外の会計監査人設置会社及び会計監査人非設置会社が会計の基準（財務報告の枠組み）としてIFRS基準を適

用して任意に作成した連結計算書類についても、一般目的・適正表示の財務諸表として取扱い、監査を実施できることとされている（Q&AのQ8の図表「会社法に基づく計算書類の枠組み」）。

この場合、「一般目的」「適正表示」の財務諸表に対する法定監査と同一の枠組みが財務諸表に適用されているため、任意監査においても一般目的・適正表示の枠組みとして取り扱うことが想定されている。

#### ア) 連結財務諸表規則第1条の2の適用対象外の会社が、IFRS基準により任意に計算書類を作成し監査を実施する場合の枠組みの分類及び監査報告書の文例

法令上は連結財務諸表規則第93条及び会社計算規則第120条第1項の規定の適用を受けない会社が、任意にIFRS基準を適用して（すなわち、会社法監査において同条同項の指定する財務報告の枠組みと同一のものを適用して）、任意に作成した計算書類に対する任意監査の場合においては、枠組みの分類及び監査報告書の文例は次のように取り扱われると考える。

任意監査において適用される会社計算規則	適用される財務報告の枠組みの内容	適用される財務報告の枠組みの分類	参照される監査報告書の文例
・第120条第1項前段	・IFRS基準に要求される事項のすべて	・「一般目的」「適正表示」	・日本公認会計士協会監査・保証実務委員会実務指針第85号の文例9
・第120条第1項後段	・IFRS基準に要求される事項のうち、一部の開示を省略（少なくとも会社計算規則において通常要求されるものと同等の開示事項）	・「一般目的」「適正表示」	・日本公認会計士協会監査・保証実務委員会実務指針第85号の文例10

なお、これらの監査報告書の文例にも明らかなように、会社計算規則第120条第1項後段の規定によりIFRS基準で求められる開示項目の一部を省略して連結計算書類が作成されているが、我が国の法定監査においてはIFRS基準を「一般目的」「適正表示」の財務報告の枠組みとして取り扱っている。法定監査の場合と財務報告の枠組みの分類が変更されることはないため、任意監査において会社計算規則第120条第1項後段を適用する場合にも、我が国においては「一般目的」「適正表示」の枠組みとして取り扱われることとなる（前記（9）「特定の利用者の要請に基づいて財務諸表監査を実施するが、適用される財務報告の枠組みが法定監査と同一の場合」参照）。

ただし、この場合、IFRS基準に要求される事項

のすべてが適用されていると誤解される可能性があるため、とくに任意監査においては、適用される財務報告の枠組みが会社計算規則第120条第1項後段（IFRS基準に要求される事項のうち、一部の開示を省略）である旨を計算書類に記載するとともに、監査報告書において強調事項を付し、注意喚起を図ることを考慮することが望ましいと思われる。

#### イ) 連結財務諸表規則第1条の2の適用対象外の会社が、IFRS基準の一部を省略した枠組みを適用して任意に計算書類を作成し、監査を実施する場合の枠組みの分類及び監査報告書における記載

法令上は連結財務諸表規則第93条及び会社計算規則第120条第1項の規定の適用を受けない会社

が、会社計算規則第120条第1項後段の規定に準拠せず、さらにIFRS基準で求められる開示項目の一部を省略して作成された計算書類に対する任意監査

の場合においては、次のように取り扱われると考えられる。

任意監査において適用される会社計算規則等	適用される財務報告の枠組みの内容	適用される財務報告の枠組みの分類	参照される監査報告書の文例
<ul style="list-style-type: none"> <li>第120条 第1項 後段に加えてさらに開示項目を省略</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>IFRS基準に要求される事項のうち、一部の開示を省略（会社計算規則において通常要求されるものより少ない開示事項）</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>「特別目的」「準拠性」</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>該当なし（監基報800に示された文例を参考として作成する）</li> </ul>

このような連結計算書類に対する監査報告書においては、準拠性意見が表明され、特別目的の財務諸表に対する監査に関する追記情報が記載されることとなり、通常は配布又は利用制限が付されることとなる。

この内容（会社計算規則第120条後段で求められる開示項目の一部をさらに省略した内容）が注記されることとなる。

又、連結計算書類にも適用される財務報告の枠組

(了)

## トーマツ Webサイトのご案内 会計監査トピックス

<http://www.deloitte.com/jp/account>

トーマツグループ公式サイトでは、創刊以来39年目を迎える月刊誌『会計情報』のWeb版（最新号・バックナンバー）をはじめ、会計・監査の最新情報等を発信しています。

トーマツクライアントの皆様のみならず、広く一般の方々に親しみやすい情報の発信を目指して参りますので、月刊誌『会計情報』ともども、ご利用、ご愛顧くださいますようお願い申し上げます。

### 〈コンテンツ及びリンク〉

- 会計・監査の最新情報 : 日本公認会計士協会、企業会計基準委員会、金融庁等からの公表情報にリンク
- 会計・監査用語一覧 : 実務に必要な会計・監査の専門用語について解説
- 出版物 月刊誌『会計情報』: 『会計情報』の記事をPDFファイルで掲載