

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3）

公認会計士 結城 秀彦 ゆうき ひでひこ

（注）日本公認会計士協会から平成26年4月4日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」（本稿中「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等に対する監査」（本稿中「監基報805」という。）、関連する品質管理基準委員会報告書及び監査基準委員会報告書の一部改正、並びに監査基準委員会研究報告第3号「監査基準委員会報告書800及び805に係るQ&A」（本稿中「Q&A」という。）が公表されたため、本稿もこれらの委員会報告書及び研究報告に従って作成している。

6. 適正表示の枠組みvs準拠性の枠組み

（1）枠組みの分類の峻別の重要性—適正表示及び準拠性

改訂監査基準等は、分類軸のひとつを監査の規準の「目的」（監査の対象とする財務情報に対する利用者のニーズの充足）に置いて財務報告の枠組みを一般目的・特別目的に分類していることは、既に前号2014年5月号（Vol.453）において説明したとおりである。

これに加えて、改訂監査基準等は、もうひとつの分類軸を「開示」（適正表示達成のための追加開示又は離脱開示の要否）に置き、枠組みを適正表示（又は適正性）・準拠性に分類している（改訂監査基準二。主な改訂点とその考え方 1. 監査の目的の改訂、及び監基報200第12項（13））。

監査基準においては従前から「会社の財務諸表は……〔適用される財務報告の枠組み〕に準拠しており、財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適正に表示しているかどうか」といった適正表示の枠組みを前提とした監査意見の表明方式を採用しており、監査意見といえば、「……適正に表示

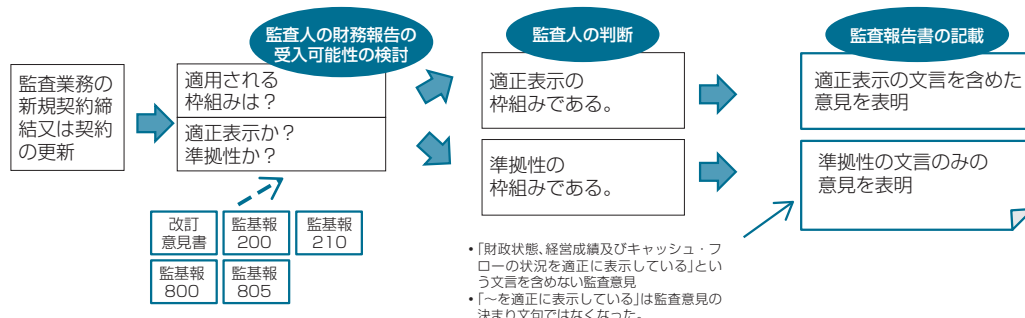
しているものと認める」という表現が無限定意見を表明する場合の決まり文句として取り扱われていたかと思われる。

したがって、改訂監査基準等において意見の種類として準拠性意見が加わっても、適正表示意見との差異がよくわからないという方も多いかもしれない。また、適正表示・準拠性という財務報告の枠組みの分類に関する記載についても、一般目的・特別目的の財務報告の枠組みの分類と同様に、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、後述するように、監査業務の最終段階に発行する監査報告書においては、適用される枠組みが適正表示又は準拠性いずれの枠組みであるかに応じて、監査人が表明する監査意見の内容（種類）が異なることとなる（図表9参照。）。

この取扱いは、財務報告の枠組みの内容（種類）に応じて、監査の判断尺度（モノサシ）が適正表示というモノサシなのか、準拠性というモノサシなのか、モノサシの差異に合わせて監査報告書上の結論の記載を変えることを意味している。

図表9 財務報告の枠組みに応じた監査報告書の記載—適正表示vs準拠性（筆者作成）



このような実務上の取扱いを勘案すると、監査人は、監査において適用される枠組みが適正表示であるか準拠性であるか、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。とくに、後述するように、監査契約の締結時に定めた監査報告の内容(適用される財務報告の枠組みに対応した監査意見の種類)は、その後の変更は容易ではないことから、契約締結時点で枠組みを適切に峻別することが重要となる。

そのためには、適正表示の枠組み又は準拠性の枠組みがどのようなものであるか、どのような差異があるかについては、前号において説明した一般目的又は特別目的の財務報告の枠組みの場合と同様に「改訂監査基準」及び監基報800、監基報805並びにQ&Aや、監基報200及び監基報210を参照して理解することが必要となろう。

(2) 適正表示の枠組み

①形式要件—追加開示規定

「適正表示の枠組み」は、その財務報告の枠組みにおいて要求されている事項の遵守が要求され、かつ、以下のいずれかを満たす財務報告の枠組みである(監基報200第12項(13)及びQ&AのQ6参照)。

ア) 財務諸表の適正表示を達成するため、財務報告の枠組みにおいて具体的に要求されている以上の開示(以下、「適正表示のための追加開示」という。)を行うことが必要な場合があることが、財務報告の枠組みにおいて明示的又は黙示的に認められている。

イ) 財務諸表の適正表示を達成するため、財務報告の枠組みにおいて要求されている事項からの離脱が必要な場合があることが、財務報告の枠組みにおいて明示的に認められている。ただし、このような離脱は、非常にまれな状況においてのみ必要となることが想定されている。

我が国における財務報告では離脱を明示したものはないとされており、したがって、財務諸表の適正表示を達成するための追加的な開示要求の明示的な規定がある又は黙示的に追加開示の必要性が認識されているかが、適正表示の枠組みの定義を満たすかどうかの主な判断基準となると考えられる(Q&AのQ6参照)。

ここにいう「追加開示」の明示的な規定には、例えば、我が国においては、財務諸表等規則第8条の5や会社計算規則第98条及び第116条に定められた、いわゆる追加情報の注記が該当する。

したがって、財務諸表等規則や会社計算規則は、追加開示規定を含め、その規定が省略されずに適用される限りにおいては、適正表示の枠組みであると考えられる。

また、我が国において存在する様々な財務報告の枠組みの多くは、会社計算規則を参考として作成されていると考えられる。そのため、必須の具体的な注記事項以外に財務諸表の利用者が財産の状況や損益の状況を適正に判断するために必要と認められる事項がある場合に財務諸表の全体的な表示の観点から追加的な開示を要求することを明示的に規定しており、形式的には適正表示の枠組みの要件を満たす場合が多いと考えられる。

追加開示規定が、適正表示の枠組みであるかどうかの外形的な判断基準とされている理由は、財務諸表が財務報告の枠組みにおける表示に関する規定に準拠していたとしても、個々の事業体の状況に照らした場合には、財務諸表により提供される情報(事業体の財政状態や経営成績又はキャッシュ・フローの状況)を利用者が財務諸表から適切に理解できない場合があるためである。

そのような状況を解消し、財務諸表の利用者のニーズを満たすためには、財務諸表の表示について全体的な観点から評価(Evaluation of overall presentation)を行い、説明情報が不足している場合には追加開示規定に基づき、注記事項を追加したり、又は注記の内容として求められている以上の記載を行うこととなる。

例えば、適正表示の枠組みにおいては、枠組みに具体的に要求されている通りに注記されているとしても、次のような場合には追加の説明情報を注記することが求められる。

- 財務諸表に計上されている臨時的な損失等、特異な勘定又は取引について注記による説明がされていない場合
- 財務諸表の表示又は開示の内容が一見すると他の関連箇所と整合していないと見られるような場合
- 既存の注記事項の内容をさらにわかりやすく説明する場合

なお、このような追加開示は、個別かつ具体的に要求されている事項ではないため、適正表示のために必要と認められた時点において作成する財務諸表において適切に実施されることが求められるものであり、例えば、当年度に行われる追加開示はあくまで当年度の財務諸表をより適切に利用できるようにすることを主たる目的として行われるものである。

しかしながら、当該財務諸表において比較情報が開示されているときには、比較可能性を担保するために、追加開示の説明において当年度数値のみならず対応数値に関する開示が検討されることも望ましいと解される。

このように、適正表示の枠組みにおいては、財務諸表の全体的な表示、すなわち、必須の注記事項以外に財務諸表の利用者が財産の状況や損益の状況を適正に判断するために必要と認められる事項がある

かという観点に立って俯瞰的な評価を行うこと（改訂監査基準「二主な改訂点とその考え方 1 監査の目的の改訂」にいう「一歩離れて行う評価」（Stand-back evaluation））が要請される。

②実質要件—適正表示の意図

しかしながら、このような適正表示のための追加開示の規定が定められているという形式だけで、適正表示の枠組みであると判断するのは早計であると言われている。

そのような枠組みを適用していても、財務諸表作成者が適正表示を明確に意図しておらず、慣行的に追加開示が行われていない場合には、準拠性の枠組みとして取り扱うのが適切である、と説明されている（Q&AのQ6及び図表10参照）。

この説明に従えば、例えば、ある事業体において任意監査の契約締結を行う際に、事業体の属する業界において法令に定められた適用される会計及び表示の規則を適用することとしたが、同規則に定められている追加開示の規定について適用する意図がないのであれば、追加開示の規定を適用除外とすることを監査の契約条件の中で明確に定めた上で、監査報告の内容については準拠性意見の表明を予定しておくことが適切であると考えられる。

なお、このような場合に、追加開示規定の定められた規則を受入れ、適正表示意見を表明する監査報告の内容で監査契約を締結したにもかかわらず、その後、追加開示規定を適用しないこととし、適用する枠組みを準拠性の枠組みに変更することについては、慎重に対応することが監査人には求められている。

この「慎重な対応」とは、無限定意見を回避する目的で枠組みが適正表示から準拠性に変更されないように対応することを意味しており、変更の合理性が認められるのは、極めて例外的な場合に限られる。ほとんどの場合、監査人は当初受入れた適正表示の枠組みをそのまま適用し、追加開示規定の非適用（非遵守）を除外事項として取り扱うものと考えられる。

また、そもそも監査契約後に適用される枠組みを変更することがないように、契約締結時に「慎重な対応」を行い、監査関与先にも適正表示の枠組みを選択適用していることの意義について十分に認識してもらうようにコミュニケーションを図ることが肝要である。

これまでの実務においても、財務諸表の全体的な表示の観点から、財務諸表の利用者が財政状態や経営成績等を矛盾なく正しく判断するために必要と思われる説明情報の記載について監査人が要請した場合に、適用する枠組みに個別の具体的な規定がないことを唯一の根拠として監査関与先が追加開示の要請を拒絶している事例があるように思われる。

改訂監査基準等の適用に当たっては、監査関与先と

の間に枠組みに定められた追加開示規定に関する理解、意識や態度についてのギャップがないかどうか、監査人は留意しておくことが必要と思われる。

③実質要件—一般に公正妥当と認められる会計の基準との差異の程度

財務報告の枠組みにおいては、追加開示の規定は備えているものの、具体的に要求される事項について一般に公正妥当と認められる会計の基準から大きく異なる会計処理や表示及び開示に関する扱いを定めているものも存在する。

例えば、財務報告の枠組みにおいて、法形式上は同一の種類の実体であっても、一般に公正妥当と認められる会計の基準を含め、適用される財務報告の枠組みが複数存在することがある。

株式会社においては会社計算規則に基づく計算書類が作成されるが、会計監査人設置会社であれば、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準（以下「J-GAAP」という。）が適用されるものの、会計監査人非設置会社の場合には、「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」に基づくことも認められる状況がある。

また、一般に公正妥当と認められる会計の基準とは大きく異なる緩やかな取扱いを認めていることがある。

会社計算規則に基づく計算書類の場合、適用される枠組みにおいて、一定規模に達しない中小会社においては、一部の注記事項の省略が認められている（会社計算規則第98条第2項1号又は2号）。

さらに、一般に公正妥当と認められる会計の基準を斟酌する規定を備えているが、追加開示の規定を含め、具体的に要求されている開示事項が明確に定められていないものも存在する。例えば、中小企業等協同組合法及び同施行規則に基づく決算関係書類の場合、適用される枠組みにおいて、J-GAAPの斟酌が定められているが、決算関係書類に関する重要な会計方針及びその他の注記（追加開示を含む）は具体的に定められていない（中小企業等協同組合法施行規則第71条から第108条参照）。

このように適用される枠組みが複数存在したり、一般に公正妥当と認められる会計の基準と異なる取扱いを認めている場合には、適正表示の枠組みとして取り扱われている一般に公正妥当と認められる会計の基準との差異の程度について検討することが必要と考えられる。一般に公正妥当と認められる会計の基準は、同一種類の事業体の財務情報の広範囲の利用者に共通するニーズを満たす情報が財務諸表で提供されるように財務報告に関係する利害関係者間の調整プロセスを経て策定されており、一般に公正妥当と認められる会計の基準は、同一種類の事業体が利用する他の財務報告の枠組みが、枠組みとして

受入可能かどうか判断する際のベンチマーク（尺度又はモノサシ）としての役割を果たすと考えられるためである。

適用される枠組みが適正表示が意図された一般に公正妥当と認められる会計の基準と異なる場合、枠組みを適正表示の枠組みとして取り扱うかどうかについては、それらの差異が財務諸表に及ぼす影響を評価して適用表示の枠組みとしての受入の可否を判断する（Q&AのQ6参照）。

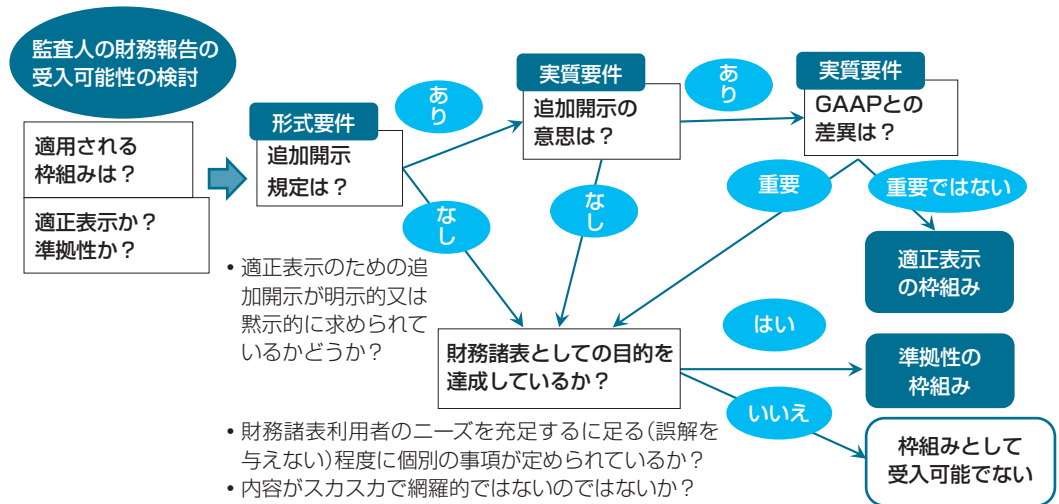
そのような差異によって、作成される財務諸表が、一般に公正妥当と認められる会計の基準を適用して作成された同一種類の他の事業体の財務諸表とどの程度異なるものとして広範囲の利用者に受け止められるかどうか、その程度の大きさを評価して判断することとなる（例えば、会社計算規則第98条第2項1号又は2号を適用する場合。図表13参照。）。

また、適用される枠組みが、一般に公正妥当と認められる会計の基準を斟酌する規定を備えているも

の、具体的に要求されている開示事項（追加開示の規定を含む）を明確に定めていない場合（例えば、中小企業等協同組合施行規則を適用する場合）には、財務諸表の作成者が、当該斟酌規定に基づいて、どのような種類及び内容の説明情報の開示を行うかを決定し、その上で、適正表示が意図された一般に公正妥当と認められる会計の基準と比較して、差異の程度を評価して、適正表示の枠組みとして取り扱うかどうかを判断することとなる（図表10及び図表13参照）。

このような評価に基づき判断した場合、適正表示が意図された一般に公正妥当と認められる会計の基準と大きく異なる内容を示す枠組みについては、たとえ形式的には適正表示を達成するための追加開示の規定が定められていても、その多くは適正表示の枠組みではないと考えられる可能性が高いと考えられる。

図表10 適正表示と追加開示：形式要件と実質要件（筆者作成）



(3) 準拠性の枠組み

①形式要件—遵守されるべき事項の存在

「準拠性の枠組み」は、その財務報告の枠組みにおいて遵守されるべき事項が要求されるのみで、適正表示の枠組みのように、追加開示の明示的又は黙示的な規定や離脱の明示的な規定のいずれも有さない財務報告の枠組みである。（Q&AのQ6参照）。

準拠性の枠組みに準拠した財務諸表は、適用される財務報告の枠組みにおいて要求される表示に関する規定が遵守されていれば利用者のニーズを満たすものであり、適正表示の枠組みのように、財務諸表により提供される情報（例えば、事業体の財政状態や経営成績又はキャッシュ・フローの状況）を利用者が適切に理解できるか否かという俯瞰的な観点から利用者のニーズを満たすことは求められない（図

表10参照）。

②実質要件—財務諸表としての目的の達成

しかしながら、適正表示の達成のための追加開示の規定を含まないものの、何かしらの定められた事項のある枠組みが存在する場合、その枠組みに基づいて財務諸表が作成されているか否かについて監査の実施が容易に可能であるからといって、その枠組みはただちに準拠性の枠組みとして受入可能なものと言える訳ではない。それは、適正表示のための追加開示の規定を含まない枠組みであっても、それが準拠性の枠組みとして受入可能であるためには、その内容が財務諸表としての目的を達成することが求められるためである。

財務諸表とは財務報告の枠組みに準拠して過去財

務情報を体系的に表したものであり、一定時点における企業の経済的資源若しくは義務、又は一定期間におけるそれらの変動を伝えることを目的としたものである。したがって、枠組みに定められた事項が、財務諸表としての目的（過去財務情報を体系的に表し、企業の経済的資源及び義務の状況とその変動を伝え、利用者の判断に資する）を果たすに足るものであるかを判断することが監査人には求められる。そして、その場合、監査人には、当該枠組みが、受入可能な財務報告の枠組みが通常示す特性（（1）目的適合性、（2）完全性、（3）信頼性、（4）中立性、（5）理解可能性（監基報210付録第3項参照））を示しているかどうかについて、検討することが求められる。

又、監査人は、準拠性の枠組みの場合、適正表示の評価は求められないものの、極めてまれな状況において、財務諸表が利用者の誤解を招くと監査人が判断する場合には、その原因となっている事項を経営者と協議する等の対応が求められ（監基報700第17項）、その結果として、誤解を招かぬように財務報告の枠組みを見直すことがあると考えられる。このような対応は、監査人にとっては倫理規則における誠実性の原則（倫理規則第3条）に基づき求められるものであると考えられる（Q&AのQ13参照）。

このような観点からは、準拠性の枠組みであっても、財務諸表における事象の認識、測定、表示及び開示に関する事項が相当程度明らかにされている必要があり、財務諸表作成のために定められている事項が体系的であると言えず、いわゆるスカスカの内容の枠組みではこのような目的を果たすために不十分であり、準拠性の枠組みとしても受入可能ではないと考えられることに留意することが必要である（図表10参照）。

③準拠性の枠組みの事例

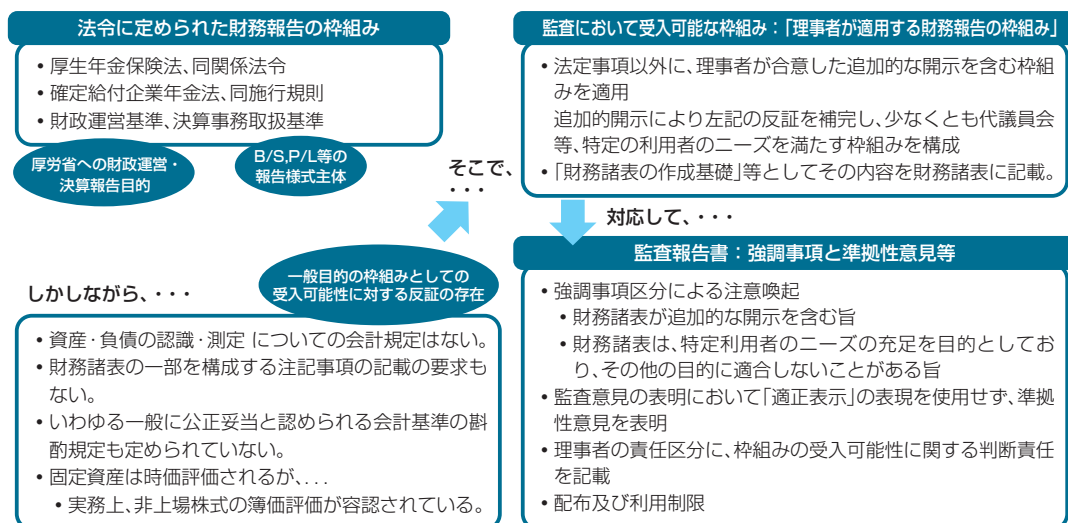
準拠性の枠組みとしては、例えば、我が国においては、年金基金において理事者が決定した財務報告の枠組みが考えられる。

年金基金の決算関係書類については、法令及び関係当局による通達等によって、その表示の様式及び内容が定められているが、法令等に定められた規定のみでは、とくに会計処理や開示について、会計処理や開示に係る一般原則（一般に公正妥当と認められる会計の基準の斟酌等）や必要な注記事項が明示されておらず、重要な点においてその内容が体系的・網羅的とは言えない。又、法令等が示す会計処理の中には、給付債務の測定や運用資産に含まれる非上場企業株式や不動産の評価など、適正表示を目的とした一般に公正妥当と認められる会計の基準と大きく異なる取扱いを示すものも含まれている。

このような場合、そのままでは当該枠組みは受入可能なものとは言えず、理事者が財務諸表の利用者の判断を誤らせないようにするため、財務諸表に追加的な開示を行い、枠組みを受入可能なものとする。また、監査報告の内容に、追加的な開示に対する利用者の注意を喚起するため強調事項区分が含まれること、さらに表明する意見としては適正表示意見ではなく、準拠性意見が表明されることに合意している場合には、監査の契約締結が可能となる（監基報210第15項、日本公認会計士協会業種別委員会研究報告第10号、及び図表11参照）。

すなわち、法令等のみでは枠組みの内容が十分ではないため、財務諸表の作成者がその内容を補足して受入可能なものとしていても、法令等の示す枠組みには適正表示の枠組みとして一般に適用されているものとは大きく異なる取扱いをしているものがあるため、これを準拠性の枠組みとして取扱うこととなる。

図表11 年金基金財務諸表に適用される財務報告の枠組み（業種別委員会研究報告第10号図表3から引用）



なお、年金基金の財務諸表以外にも、例えば、地方自治体の実施する事業に関連した隣接業務を行う一部事務組合の決算関係書類等に対して任意監査を実施する場合にも、法令において定められた表示の様式及び内容を基礎として会計処理や開示について補足して策正された枠組みが準拠性の枠組みとして適用されることがある。

7. 財務報告の枠組みの分類—一般目的・特別目的と適正表示・準拠性の関係

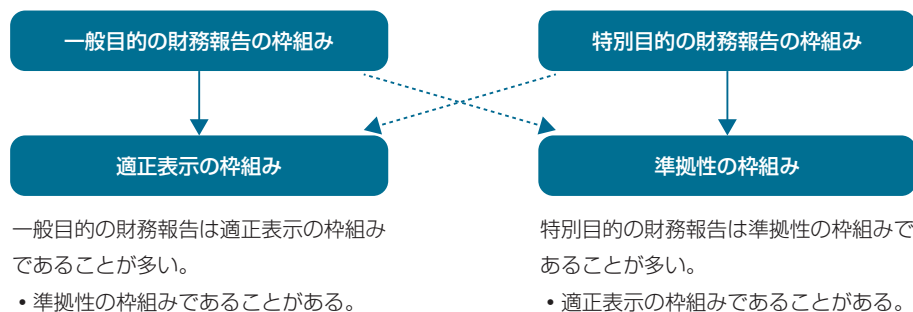
(1) 4つの枠組みの関係

財務報告の枠組みは、その「目的」（財務諸表の

利用者のニーズの充足）の観点から一般目的・特別目的、「開示」の観点から適正表示・準拠性のそれぞれに分類されるが、一般目的の財務報告の枠組み及び特別目的の財務報告の枠組みは、いずれも、適正表示の枠組みであることもあれば、準拠性の枠組みであることもある（監基報700第6項（1）、監基報800第5項）。

これらの組合せの結果、財務報告の枠組みは4つに分類される。ただし、それぞれの分類の性質から、一般目的の財務報告の枠組みは、適正表示の枠組みであることが多く、特別目的の財務報告の枠組みは、準拠性の枠組みであることが多いとされている（Q&AのQ7及び図表12参照）。

図表12 財務諸表の枠組みの分類の組合せ（筆者作成）



(2) 一般目的・特別目的の財務報告の枠組みと適正表示・準拠性の枠組みの組合せによる分類

①一般目的の財務報告の枠組みと適正表示・準拠性の枠組みの関係

一般目的の財務報告の枠組みは、広範囲の利用者に共通するニーズに基づく汎用性のある枠組みとして策定されるため、適用される全ての事業体に必要な注記を網羅的に定めることは不可能であり、一般に公正妥当と認められる会計の基準及び慣行の斟酌を明示し、さらに個々の状況に応じて追加開示を求める規定を定めることが多い。

したがって、一般目的の財務報告の枠組みは、通常、適正表示の枠組みであることが多い（図表13参照）。

一般目的の財務報告の枠組みが準拠性の枠組みである場合は、例えば法令に規定されている等、財務諸表作成者と財務諸表利用者に一般的に受け入れられている場合に限られている（監基報210付録第5項）。

このような一般目的の財務報告の枠組みであり、準拠性の枠組みであるものを想定することが困難であるとおっしゃる方も多いようであるが、我が国においては、例えば、中小会社において会社計算規則第98条第1項又は第2項の注記省略規定を適用し

た枠組みが挙げられる（図表13参照）。

②特別目的の財務報告の枠組みと適正表示・準拠性の枠組みの関係

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のテーラーメード型の枠組みであり、一般目的の財務報告の枠組みに比べて提供される情報が限定されることが多く、また、財務諸表の内容を財務報告の枠組みによって個別具体的に規定することが可能なため、追加開示の規定を設ける必要性が乏しく、追加開示の規定を設けないことがある。又、一般に公正妥当と認められる会計の基準を斟酌しないこともある。

したがって、特別目的の財務報告の枠組みは、通常、準拠性の枠組みであることが多い。例えば、匿名組合契約条項において取り決めた財務報告の枠組みが、J-GAAPと記載されているものの、開示については個別に指定され、一部の注記を省略している場合には、一般目的の財務報告の枠組みを基礎として、法令等によらず、特定利用者のニーズに照らして必要な修正を加えることにより、特別目的の財務報告の枠組みが策定されていることとなる。また、基礎とした財務報告の枠組みは適正表示の枠組みであったとしても、基礎とした枠組みの全ての要求事

項には準拠していない。このような枠組みは適正表示の枠組みには当てはまらず、準拠性の枠組みであると解される（監基報800の付録文例2及び図表13参照）。

なお、特別目的の財務報告の枠組みであるが適正表示の枠組みとなるものについては具体的な事例を見出すことは困難なようにも思われるが、複数の一般に公正妥当と認められる会計の基準の規定を組み合わせることで策定した枠組みは特別目的・適正表示の枠組みに該当するものと考えられる。

例えば、会社計算規則にはないキャッシュ・フロー計算書の作成が取引先等特定の利用者から要求された場合には会社計算規則に基づく計算書類及びその附属明細書と財務諸表等規則に基づくキャッシュ・フロー計算書（比較情報を除く。）を完全な一組の財務諸表として作成することとなる。この場合に適用される枠組みは、特定の利用者からの財務情報に対するニーズを満たすために特に策定されたものであり、特別目的の財務報告の枠組みであるが、適正表示の枠組みを組み合わせることで策定したものであるため、適正表示の枠組みであると考えられる（Q&AのQ17及び図表13参照）。

③ 枠組みの分類—個別表の場合

また、単独で提示されるキャッシュ・フロー計算書等の個別の財務表や、売上高のみを示した計算書等の財務諸表項目等に対して適用される枠組みは、完全な一組の財務諸表に適用される一般目的の財務報告の枠組みの一部を適用していても、特別目的の財務報告の枠組みであり、準拠性の枠組みとして取り扱われることが多い。

このような個別の財務表や財務諸表項目等については、完全な一組の財務諸表を規定する一般目的の財務報告の枠組みにおいて、対象となる財務表に関連する規定が明確であり、そのすべてを適用している、また、作成される個別の財務表が、関連する注記を含め、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ことができると考えられる場合、さらには適正表示のための追加開示の検討が求められている場合にはそのような枠組みは一般目的の財務報告の枠組みであり、適正表示の枠組みとして取り扱うことができるとされる（Q&AのQ16）。

例えば、会社計算規則に基づき貸借対照表のみが作成され、利用される場合、（監基報805文例1参照）、会社計算規則で要求されている貸借対照表に関連しないものを除いた全ての注記が記載され、必要な場合には適正表示を達成するための追加開示が行われているのであれば、適用される枠組みは、一般目的の財務報告の枠組みであり適正表示の枠組みである（図表13参照）。

会社計算規則においては、完全な一組の財務諸表の一部を構成する個別の財務表としての貸借対照表

とそれに関連する注記を作成し表示するための規定は明確であり、作成される個別の財務表としての貸借対照表は、事業体の財政状態を適正に表示するものであり、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ことができると考えられるためである。

しかしながら、そのような場合は限定的であると思われる。完全な一組の財務諸表の作成を取り扱っている一般目的の財務報告の枠組みの一部に準拠し、たとえ関連しないと考えられるものを除いたすべての注記を含めて財務表又は財務諸表項目等を作成しても、それらが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ものとなることは想定し難く、特定の利用者のニーズを満たすものとしかなりえず、また、適正表示が達成できない場合が多いと考えられるためである。

例えば、キャッシュ・フロー計算書が単独で提示されて監査の対象とされる場合、キャッシュ・フロー計算書は、通常、貸借対照表及び損益計算書とともに、完全な一組の財務諸表として提示されることが前提となっていると考えられる。

連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準（企業会計審議会 連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定に関する意見書）では、資金の範囲に関する注記としてキャッシュ・フロー計算書の現金及び現金同等物の期末残高と貸借対照表上の科目との関連性について記載することが求められており、キャッシュ・フロー計算書と併せて貸借対照表が利用されることが想定されている。

このようなキャッシュ・フロー計算書に関する一般目的の財務報告の枠組みの規定を見ても、キャッシュ・フロー計算書単独では、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ものとしての合意が必ずしも確立されていないと考えられる。

また、財務諸表等規則に定められたキャッシュ・フロー計算書関連事項（資金範囲、子会社や事業の取得売却に伴う資産・負債の増減内訳、非資金取引等）のみが注記された単独のキャッシュ・フロー計算書が適正表示を達成できているかどうかについて、広範な利用者が共通して納得できる見解は確立されていないと思われる。

さらには、貸借対照表の場合と同様に、財務諸表等規則に定められた全ての注記事項のうち、キャッシュ・フロー計算書に関連しないものを除いた全ての注記（追加開示を含む）が記載されれば適正表示が達成されるとして、キャッシュ・フロー計算書に関連しない（又は関連する）注記とはいずれであるかについては、利用者の見解が分かれるのが一般的な状況であると思われる。

このように、適正表示を達成するために単独のキャッシュ・フロー計算書に何を注記開示することが必要かどうかの判断は困難である。したがって、個

別の財務表としてキャッシュ・フロー計算書を作成する場合には、特定の利用者の財務情報に対するニーズに合わせて、記載すべき注記項目を含め、財務報告の枠組みを個々の状況に応じて定める必要があるため、適用される枠組みは、特別目的の財務報告の枠組みであり、準拠性の枠組みであると考えられる（Q&AのQ17及び図表13参照）。

④枠組みの分類—財務諸表項目の場合

財務諸表項目等についても、完全な一組の財務諸表の作成を扱っている一般目的の財務報告の枠組みに準拠して作成したとしても、当該財務諸表項目等（関連する注記を含む。）が、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ものとなることは想定し難い。とくに、その内訳の詳細な情報を併せて表示又は開示するなど、一般目的の財務報告の枠組みを基礎に、特定の利用者の当該財務情報に対するニーズに照らして必要な修正が加えられることが多いと考えられる。また、財務諸表項目等は、財務表に比べても伝達される情報がさらに限定されており、適正表示を達成しているか否かが明確でない。

したがって、財務諸表項目等の作成に適用される枠組みは、特別目的の枠組みであり、通常は準拠性の枠組みとして取り扱うのが適切であると考えられる（Q&AのQ16及び図表13参照）。

図表13 枠組みの分類の例示（筆者作成）

監査の種類は？	監査対象は？	財務諸表に適用される枠組みは？	完全な一組のFSか、個別の財務表又は財務諸表項目等か？	一般目的か、特別目的か？	適正表示か、準拠性か？
法定 (金融商品取引法)	財務諸表	財務諸表等規則+J-GAAP	完全な一組のF/S	一般目的	適正表示
法定 (会社法)	計算書類等	会社計算規則+J-GAAP	完全な一組のF/S	一般目的	適正表示
任意	計算書類	会社計算規則+J-GAAP	完全な一組のF/S	一般目的	適正表示
任意	計算書類	会社計算規則（同98条第1項又は第2項の一部開示省略を適用）+J-GAAP	完全な一組のF/S	一般目的	準拠性
任意	中小協同組合の決算関係書類	中小協同組合施行規則+J-GAAP	完全な一組のF/S	一般目的	適正表示（追加開示を含め、個別の開示事項を定めることが要件）
任意	年金基金の財務諸表	理事者が適用する財務報告の枠組み	完全な一組のF/S	特別目的	準拠性
任意	計算書類+キャッシュ・フロー計算書	会社計算規則+財務諸表等規則+J-GAAP	完全な一組のF/S	特別目的	適正表示
任意	貸借対照表	会社計算規則の一部+J-GAAP	個別の財務表	特別目的	適正表示
任意	キャッシュ・フロー計算書	財務諸表等規則の一部+J-GAAP	個別の財務表	特別目的	準拠性
任意	売上高計算書	財務諸表等規則の一部+J-GAAP	財務諸表等項目	特別目的	準拠性

※ J-GAAP：我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準

本図表においては、財務諸表等規則第1条第2項及び第3項により該当するとされる企業会計の基準、又は会計監査人設置会社に適用される企業会計の基準を想定している。

(つづく)