

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4）

公認会計士 ゆうき ひでひこ 結城 秀彦

〈前回までの要約〉

これまで3回にわたって、改訂監査基準等における主要な改訂点を理解する上で必要となる以下の事項について解説してきた。

- 「適用される財務報告の枠組み」の監査の規準（モノサシ）としての役割と受入可能であるための要件（第1回 本誌2014年4月号（Vol.452））
- 「適用される財務報告の枠組み」の「目的」に応じた分類（一般目的・特別目的）とその判断のための考慮事項（第2回 本誌2014年5月号（Vol.453））
- 「適用される財務報告の枠組み」の「財務諸表の利用者の求める開示の内容」に応じた分類（適正表示・準拠性）とその判断のための考慮事項及び「適用される財務報告の枠組み」の4つの分類（一般目的・特別目的、適正表示・準拠性）の関係（第3回 本誌2014年6月号（Vol.454））

なお、改訂監査基準並びに監基報800及び監基報805の適用時期は、平成27年4月1日以後開始する事業年度又は会計期間に係る監査からとされている。ただし、これらの基準及び報告書に規定されている要求事項のすべてが適用可能な場合には、平成26年4月1日以後に発効する監査報告書から適用することを妨げないとされている。

今回は、これまでの解説を踏まえ、『会社計算書類に適用される財務報告の枠組み』について解説を行う。

会社法及び会社計算規則に基づいて会社が作成する計算書類に対して、監査人が法の定めに基づき、又は任意に監査を実施する場合、財務報告の枠組みは、例えば、一律に一般目的の財務報告の枠組みで適正表示の枠組み（「一般目的」「適正表示」）となるのではなく、「一般目的」「準拠性」や「特別目的」「準拠性」といった多様な枠組みが想定される。

8. 会社計算書類に適用される財務報告の枠組み

(1) 会社計算規則の本質—「一般目的」「適正表示」の枠組み

会社法の省令委任を受けて定められた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、広範囲の利用者（株主及び債権者）に共通する財務情報に対するニーズを満たすように透明性のあるプロセスに従って作成されている。したがって、そのような成り立ちから、本質的には会社計算規則は一般目的の財務報告の枠組みであると考えられる。

また、会社計算規則第98条第1項第19号及び同規則第116条に定める「その他の注記」（会社計算規則に掲げる注記事項のほか、計算書類により、会社の財産又は損益の状態を正確に判断するための事項）は、適正表示の要件のひとつである追加開示の規定に該当する。

会社計算規則には、財務諸表等規則のようなキャッシュ・フロー計算書、比較情報及び一部の注記事項の作成等は求められていない。しかしながら、剰余金分配を通じた利害調整及び意思決定に必要な情報を株主・債権者といった計算書類の広範な利用者に提供するという我が国の会社計算の目的に照らして、上記のような追加開示規定を備えた会社計算規則は我が国における適正表示の枠組みとして受入れられるものと考えられる。

(2) 会社類型に基づく会社計算規則の適用の多様性—特別目的の財務報告の枠組み又は準拠性の枠組みとしての取扱い

しかしながら、会社計算規則においては、以下の①及び②のように、会社の類型（会計監査人設置の有無）に応じて、一部の注記の省略が許容されたり、同規則の適用に当たって斟酌される一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行についてその内容が異なることがある。

そのため、会社法及び会社計算規則に基づいて作成された計算書類であっても、計算書類に適用される財務報告の枠組みの内容は、会社が会計監査人設置会社であるか、会計監査人非設置会社であるかに

よって異なり、また、会計監査人非設置会社においても、注記省略規定の適用や中小企業における「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行」としてどのようなものを選択して適用するかによって、各会社ごとに異なることがある。

これらの場合には、適用されている財務報告の枠組みは、「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」とは言えず、「特別目的の財務報告の枠組み」又は、「準拠性の枠組み」として取り扱われることとなる。

①注記省略認容規定（会社計算規則第98条第2項1号又は第2号）の適用

会計監査人設置会社においては、会社計算規則に掲げられた計算書類の注記事項に従って計算書類を作成することが求められているが、会計監査人非設置会社においては、会社計算規則それ自体に注記事項の一部について表示することを要しないとする規定が定められている（会社計算規則第98条第2項第1号又は第2号（以下「注記省略認容規定」とい

う。）。図表14参照）。

このような注記省略認容規定は、広範な利用者（債権者及び株主）のニーズを踏まえ、会社の規模等を勘案して簡便な開示を規則上認めたものであり、一般目的の財務報告の枠組みを構成するものと言える。

しかしながら、会社計算規則が適正表示を達成するために本来は必要なものとして個別に掲げた注記事項（会計監査人設置会社に求められる注記事項）の一部が欠落することとなり、適正表示を達成する枠組みとして取り扱うことは適切ではないと考えられる。又、例えば、改訂監査基準も、このように法令によって一部の項目について開示を要しないとしている場合には、適正表示意見を表明することは馴染まない場合があるとしている（改訂監査基準前文監査基準の改訂について一経緯 1審議の背景）。したがって、会社計算書類の作成に当たって、注記省略認容規定を適用する場合、計算書類の作成に適用される枠組みは、適正表示の枠組みではなく、準拠性の枠組みとして取り扱うことが適切であると考えられる。

図表14 会社計算規則第98条第1項又は第2項の規定（筆者作成）

会社計算規則第98条 第1項		第2項第3号	第2項第2号	第2項第1号
会計監査人設置会社		会計監査人非設置会社		
金融商品取引法の有価証券報告書提出会社		左記以外	会社法上の公開会社	会社法上の公開会社以外の会社
注記表の注記事項		注記の省略が可能な事項		
1	継続企業の前提に関する注記		○	○
2	重要な会計方針に係る事項に関する注記 (連結計算書類の作成のための基本となる重要な事項及び連結の範囲又は持分法の適用の範囲の変更)			
3	会計方針の変更に関する注記			
4	表示方法の変更に関する注記			
5	会計上の見積りの変更に関する注記		○	○
6	誤謬の訂正に関する注記			
7	貸借対照表等に関する注記			○
8	損益計算書に関する注記			○
9	株主資本等変動計算書（連結株主資本等変動計算書）に関する注記			
10	税効果会計に関する注記			○
11	リースにより使用する固定資産に関する注記			○
12	金融商品に関する注記			○
13	賃貸等不動産に関する注記			○
14	持分法損益等に関する注記	○	○	○
15	関連当事者との取引に関する注記			○
16	一株当たり情報に関する注記			○
17	重要な後発事象に関する注記			○
18	連結配当規制適用会社に関する注記		○	○
19	その他の注記			

②会社計算規則の適用に当って斟酌される一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の会計慣行の内容の差異

会社法において株式会社の会計は「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に従うものとされ(会社法第431条)、会社計算規則の適用に当っては「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行」が斟酌される(会社計算規則第3条)とされている。この規定から明らかなように、金融商品取引法企業内容開示制度下の財務諸表等規則の適用とは異なり、会社計算規則が適用される場合、その財務報告の枠組みには、計算書類規則に個別具体的に記載された事項や財務諸表等規則第1条第2項又は第3項に基づき指定されている“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。)のみならず“一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行”をも含むものとなる。

また、財務諸表等規則とは異なり、会社計算規則においては、「一般に公正妥当と認められる企業会

計の基準その他の企業会計の慣行」がどのような具体的な会計基準から構成されるのかについて具体的には定義していない。したがって、計算書類を作成する場合、適用される財務報告の枠組みは、会社計算規則が適用されているためどの会社においても一律であるとは言えず、当該会社が一般に公正妥当なものとして斟酌する「企業会計の基準その他の企業会計の慣行」によって、多様なものとなる可能性がある。

会計監査人設置会社においては、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行」として、J-GAAPが実務上は斟酌されている。

これに対して、会計監査人非設置会社においては、J-GAAP以外にも、例えば、「中小企業の会計に関する指針」(以下、「中小会計指針」という。)や「中小企業の会計に関する基本要領」(以下、「中小会計要領」という。))を選択して適用することが認められている(図表15参照)。

図表15 J-GAAP、中小会計指針及び中小会計要領の概要(筆者作成)

<p>●一般に公正妥当と認められる企業会計の基準(J-GAAP):</p> <p>財務諸表等規則第1条第2項及び第3項に基づき、金融庁告示(「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件」)によって指定されている企業会計の基準</p> <p>(1) 企業会計審議会が公表した会計基準(企業会計原則を含む)</p> <p>(2) 企業会計基準委員会(ASBJ)が公表した会計基準等</p> <p>(3) その他、「会計基準等」として定められているもの(企業会計基準適用指針、実務対応報告、日本公認会計士協会会計制度委員会報告(実務指針)、監査、保証実務委員会報告及び業種別監査委員会報告のうち会計処理の原則及び手続を定めたもの他)</p> <p>・「会計基準等」については、企業会計基準適用指針第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」第5項を参照。</p> <p>・金融商品取引法監査対象会社において適用</p> <p>・会計監査人設置会社において適用</p> <p>・その他の会社においても任意に適用可能</p> <p>●中小会計指針:</p> <p>日本公認会計士協会、日本税理士会連合会、日本商工会議所、企業会計基準委員会の四団体により策定公表された中小企業向けの会計指針</p> <p>・財務情報の利用者が限定的な中小企業の実情を踏まえ、J-GAAPを基礎としつつ、一定の場合には、会計処理の簡便化や法人税法で定める処理を許容する</p> <p>・注記省略認容規定(会社計算規則第98条第2項第1号又は第2号)に基づき、注記省略が行われることも想定</p> <p>●中小会計要領:</p> <p>中小企業の会計に関する検討会により策定公表され、中小企業向けの会計処理を示した要領</p> <p>・中小会計指針と比べて簡便な会計処理をすることが適当な中小企業を想定</p> <p>・中小会計要領に定めのない事項については、J-GAAP、中小会計指針のみならず、税法その他一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行から企業の状況に合致した適切な処理を選択して適用</p>

例えば、会計監査人非設置会社が、会社計算規則を適用する他、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」として中小会計要領を適用して計算書類を作成する場合、一定の場合には許容される範囲内で税法に基づく会計処理の方法を選択・適用することが認められている。

これに従って、税法に基づく会計処理が行われた

場合、そのような会計処理の選択・適用は、当該企業の事業が小規模であって、想定される計算書類の利用者が限定的である(いわば「顔が見える」)ことを踏まえて行われるものであり、一定の枠内ではあるが特定の利用者のニーズを勘案して財務報告の枠組みが定められている側面があるため、当面の間、特別目的の財務報告の枠組みと位置付けるのが適当

であると考えられている。

また、このような税法に基づく会計処理の選択適用は、特定の計算書類利用者のニーズとコスト・ベネフィットを優先したものであり、適正表示の達成を意図したものととは考えがたく、準拠性の枠組みとして取り扱うことが適切であると考えられる。

したがって、会計監査人非設置会社において「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の会計慣行」として、J-GAAPではなく中小会計指針や中小会計要領が適用されている場合、そのような枠組みは、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。

(3) 会社法及び会社計算規則に基づく計算書類に適用される多様な財務報告の枠組み

上記(2)で解説したとおり、一口に会社法及び会社計算規則に基づいて作成された計算書類と言っても、その作成に適用される財務報告の枠組みの内容は、会社類型や斟酌する企業会計の基準その他の慣行に応じて多様なものとなり、又、その枠組みの分類（一般目的か特別目的、適正表示か準拠性）が異なることとなる。これを分類すると以下のようになる（図表16参照）。

図表16によれば、監査についても、これらの様々な枠組みを適用した計算書類に対して、会社法に基づいた監査、あるいは、任意監査（個々の監査業務

の特性を勘案して枠組みの受入可能性を判断した上で行う）が想定されている。

例えば、会計監査人非設置会社において注記省略認容規定を適用した計算書類が作成されている場合、適用されている枠組みは「一般目的」「準拠性」の枠組みとして受入可能であり、準拠性意見の表明を予定した監査を実施できる。この場合、適用されている財務報告の枠組みが、会計監査人設置会社の計算書類に適用されているものと異なること自体は、枠組みの受入及び監査契約の新規締結又は更新を否定するものとはならない。改めて会計監査人設置会社と同様の注記省略のない「一般目的」「適正表示」の枠組みを適用した計算書類を作成してもらわないと監査が実施できないというわけではない。

また、会計監査人非設置会社において、会社法に基づく計算書類とは別に、会社計算規則の規定に基づきIFRS又はUSGAAP等の指定国際会計基準を適用して連結計算書類を任意に作成して監査を行うことも示されている。

さらに、大会社の有価証券報告書提出会社以外の会計監査人設置会社が連結計算書類を作成した場合、当該連結計算書類に対する監査を法定監査（会社法第444条第1項及び第3項）として行うこともあれば、これらの規定によらず任意に作成された連結計算書類に対する任意監査として行うことがあることも示されている。

図表16 会社計算規則に基づく計算書類の枠組み（出典：Q&AのQ8 会社法に基づく計算書類の枠組み より引用。筆者が一部追加記載）

			会計監査人設置会社		会計監査人非設置会社			
			大会社の有報提出会社	それ以外	JGAAP IFRS US GAAP等	JGAAP IFRS US GAAP等	中小会計指針又は中小会計要領	
財務報告の枠組み	会計の基準		JGAAP IFRS US GAAP等	JGAAP IFRS US GAAP等	JGAAP IFRS US GAAP等	中小会計指針又は中小会計要領		
	個別	貸借対照表	□	□	○	○		
		計算書類					注記は一部省略(※)	注記は一部省略
		損益計算書						
		株主資本等変動計算書						
	注記表	○(注1)	○(注1)					
	附属明細書							
	連結	連結貸借対照表	□	□(注2)	○	○		
		連結損益計算書						
		連結株主資本等変動計算書						
連結注記表(注3)								
臨時	臨時貸借対照表	□	□	○	○			
	臨時損益計算書							

(注1) 附属明細書は、会社法において計算書類とは別に位置付けられているため、附属明細書を監査対象とするか否かは、任意に決定可能である。

(注2) 大会社の有価証券報告書提出会社以外の会計監査人設置会社が、会社法第444条第1項に基づき連結計算書類を作成した場合には、会社法第444条第4項に基づき、会計監査人の監査を受けることが求められる。

(注3) 会社計算規則第98条第2項第4号では、連結注記表において、個別の注記表で求められる一部の項目の表示は要しないとされている。

【凡例】

□ 法定監査

○ 任意監査

会社法に基づく計算書類ではなく任意で作成する計算書

法定監査 監基報700（一般目的・適正表示）

法定監査 監基報700（一般目的・適正表示）

会社法上、臨時計算書類には株主資本等変動計算書や個別注記表が含まれないが、会計制度委員会研究報告第12号「臨時計算書類の作成基準について」に基づく注記が実務上行われ、監査報告書の冒頭で監査の根拠規定（会社法第441条第2項）に参照されることから、適正表示の意見とする（監基報210第17項）。

任意監査 監基報700（一般目的・準拠性）

(※) ただし、計算書類については、会社計算規則第98条第2項第1号又は第2号に基づく注記の省略が行われていない場合は、適正表示の枠組みとなる。

任意監査 監基報700（一般目的・適正表示）

ただし、連結注記表について、会社計算規則第98条第2項第4号によらず、さらに注記を省略している場合は、特別目的・準拠性の枠組みとなる。

任意監査 監基報800（特別目的・準拠性）

(つづく)