

## 共同研究会報告(実務対応)

### 「連結計算書類における連結子法人等の計算書類の監査」

#### 1. はじめに

平成14年の商法等の改正（平成14年法律第44号）により、一定の条件に該当する大会社に連結計算書類の作成が義務付けられることとなった。

連結決算については、昭和52年から証券取引法の制度として、証券取引法適用対象会社に導入されて以来、連結財務諸表の作成・開示が行われて、制度として定着しており、連結財務諸表の監査についても、公認会計士等による監査が継続的に実施されてきた。したがって、しかるべき規模の会社及び公認会計士等にとっては、今回の商法の連結計算書類の作成・監査の義務付けは、証券取引法における連結財務諸表の作成・監査の延長線上でとらえられ、新たな負担を要するものではないとの考えが一般的なものである。

一方、監査役は、今回新たに連結計算書類の監査が加わった。そこで、(社)日本監査役協会では、監査役の連結計算書類監査の実務指針として平成15年9月24日付けで「連結計算書類の監査役監査要綱」を公表した。

(社)日本監査役協会関西支部と日本公認会計士協会関西地区三会は、長年に亘り相互の交流を深めるために、共同研究会を開催しており、「連結計算書類の監査役監査要綱」についても相互の意見交換を行っている。今回は、連結計算書類の監査のうち「連結計算書類における連結子法人等の計算書類の監査」について、監査役と公認会計士等の相互の立場を理解し、有効な連携を行う目的で、本報告書を取りまとめることとしたものである。

なお、この報告書は、連結計算書類における連結子法人等の監査の研究報告であり、従来の商法における子会社の監査についての考え方を変更するものではないことに留意する必要がある。

#### 2. 連結計算書類監査制度の概要

連結計算書類制度については、「連結計算書類の監査役監査要綱」に詳細に記述されているので、そちらを参照していただきたい。

本項では、連結計算書類監査制度について、簡単に説明を行う。商法は、作成を要する連結計算書類を、連結貸借対照表と連結損益計算書と規定している。そして、個別計算書類の監査とは異なり、会計以外の業務の監査が必要とされていないため、連結計算書類の監査役監査は、会計監査人の連結

決算についての監査の方法・結果の相当性を判断することが中心となる（商法特例法第19条の2、商法施行規則第143条第1項）。

また、「監査役は連結計算書類に関する職務を行うため必要があるときは、連結子会社に対して会計に関する報告を求め、又は連結子会社の業務及び財産の状況を調査することができる。」（商法特例法第19条の3）と規定されていることから、連結子会社の計算書類の適法性に対する直接の責任は有していないものと解するのが有力とされる（なお、子会社に対しては、特に規定されていないが、同様の趣旨であると解することと思われる）。

これらのことから、監査役は、連結計算書類の監査にあたっては、連結計算書類そのものと連結計算書類作成に関する会計処理の相当性については、会計監査人の職務の実施状況を監査し、子会社及び連結子会社の個別の計算書類の相当性については、各子会社及び連結子会社の監査役との連携の中で判断することとなる。

この結果、監査役が連結計算書類の監査を実施するにあたって、子会社や連結子会社の計算書類の相当性について、どのように職務を遂行することが望ましいかについて、実務対応を研究した。

その結果、連結財務諸表監査として会計監査人が実施してきた証券取引法における監査の考え方の理解を促し、監査役の実施すべき責務を明確にし、両者の連携にあたっての具体的な方法を取りまとめることとした。

（注）

「連結計算書類の監査役監査要綱」第2部 連結計算書類監査の基本的留意点 . 会計監査人監査の相当性判断 1 . 個別計算書類の監査と連結計算書類の監査（2）連結計算書類の監査より

「連結計算書類の監査には非会計事項の監査がないので、一次的に会計監査人が監査し、監査役は会計監査人の監査の方法と結果の相当性を判断するために監査を行う（商法施行規則第182条、第183条）。

すなわち、会計監査人の監査の方法が、相当であるか否か、会計監査人の監査の結果が、相当であるか否かの2点について監査を行うこととなる（商法施行規則第183条 一、二）。

なお、ここで、子会社などの概念について、整理する。

<子会社>

商法における子会社とは、

商法第211条の2第1項で「他の株式会社の総株主の議決権の過半数を有する会社（以下親会社と称す）の株式はその株式会社（以下子会社と称す）之を取得することを得ず。（抜

粹)」

とされており、総株主の議決権の過半数被所有を判定の条件としている。

関連規定、商法第 211 条の 2 第 3 項・商法施行規則第 2 条第 1 項第 1 9 号

< 連結子会社 >

連結子会社とは、

商法特例法第 1 条の 2 第 4 項「この法律において、「連結子会社」とは、他の株式会社により経営を支配されているものとして法務省令で定める会社その他の団体をいう。」

商法施行規則第 142 条「商法特例法第 1 条の 2 第 4 項に規定する法務省令で定める会社その他の団体は、同項の株式会社の子法人等のうち子会社以外のものとする。」

とされている。

< 子法人等 >

子法人等とは、

商法施行規則第 2 条第 18 項「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則第 8 条第 3 項、第 4 項及び第 7 項の規定により計算書類作成会社の子会社とされる者をいう。」

とされている。

< 連結子法人等 >

連結子法人等とは、

商法上の子会社のうち連結対象となったものと連結子会社の総称である。この結果、証券取引法上の支配力基準を適用した連結子会社と範囲は一致している。

商法施行規則第 2 条第 25 項「連結の範囲に含められる子法人等をいう。」

### 3 . 連結計算書類における連結子法人等の会計監査人監査

この章では、公認会計士（以下、監査人という。）が実施している証券取引法の連結財務諸表監査における連結子法人等の監査に対する考え方について、監査役と会計監査人相互が認識しておく必要がある事項について述べる。

すでに述べたとおり、連結決算及び連結財務諸表監査の制度は、すでに導入され、監査人が監査の職務を行っており、監査人は、連結計算書類の監査と連結財務諸表監査とは、監査対象に相違があるものの実質的に同様の監査であると認識している。

連結財務諸表監査において、監査人は、連結財務諸表全体に対する適法性の

範囲内で、連結子会社の個別財務諸表の会計処理についての責任を有するとされる。

監査人の監査の指針である監査基準では、連結決算と個別決算の監査における関連については特に規定はされていない。

それは、監査人が、実務上は、連結決算監査と個別決算監査では、それぞれ判定した監査上の重要性に基づいて実質的に判断を行うためである。

したがって、連結子法人等の一定の重要性未満の残高や取引、さらには一定の重要性未満の連結子法人等の決算書そのものについての監査手続が省略される可能性がある。

また、連結財務諸表原則第 2 一般原則 2 では「連結財務諸表は、企業集団に属する親会社及び子会社が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成した個別財務諸表を基礎として作成しなければならない。」と規定されているものの、同注解 2 では「子会社の財務諸表が財政状態及び経営成績を適正に表示していない場合には、連結財務諸表の作成上これを適正に修正して連結決算を行わなければならない。ただし、連結財務諸表に重要な影響を与えないと認められる場合には、修正しないことができる。(抜粋)」とされているように、連結修正という手続により、連結子法人等の計算書類の適法性を確保することなく、連結財務諸表についての適正性の意見を表明することが可能となる。

(注)

平成 16 年 4 月 6 日「会社法制の現代化に関する要望について」(日本公認会計士協会)より

「連結監査は、連結計算書類の信頼性を保証するものであるが、下記のとおり、それは必ずしも、連結子会社の個別計算書類の信頼性を保証するものではない。

連結決算では連結グループ間の取引や債権債務残高は消去され、連結監査の観点からは、これら消去された取引等の妥当性は監査の対象外となる。

現在の連結決算実務では、連結子会社の個別計算書類に不適切な処理があれば、連結作業の過程において修正することになるが、それは個別計算書類を適正に修正したことにはならない。

連結決算の実務では、監査上の重要性の判断は連結ベースで行われ、連結子会社の個別財務諸表が連結財務諸表に与える影響の判断も、連結ベースの重要性により行われる。したがって、個別計算書類による監査に比べて、連結監査のみによる連結子会社の計算書類の保証レベルは明らかに低下する。」

会計監査人の連結計算書類監査における連結子法人等の個別計算書類の適法性についての考え方は、上記のとおりであるが、実務においては、連結計算書類利用者から、連結計算書類の監査との関連で、個別計算書類の信頼性の確保についての関与を期待されていると思われる。したがって、会計監査人は、個別計算書類の信頼性の確保についても、積極的に関係者との協議を重ね、関与の努力を行う必要があると思われる。

#### 4．連結計算書類における連結子法人等の監査役監査

この章では、監査役が実施する連結計算書類監査における連結子法人等の監査に対する考え方についての整理を行う。

第2章で述べたとおり、監査役による連結計算書類の監査は、連結計算書類に限定されており、また、連結子法人等に対する監査の範囲は、連結計算書類監査のために必要な範囲に限られていることより、監査役は、連結子法人等の計算書類そのものの適法性を監査する必要はない。

しかしながら監査役監査の重要な監査ポイントである連結の範囲の相当性の判断に関連して、連結子法人等の個別計算書類を収集・検討することが想定され、それらの適法性を概括的に調査しているとみなされる可能性がある。

したがって、監査役は、連結子法人等の監査役による連結子法人等の取締役の職務執行の監査が適切に履行され、各社の個別計算書類が適法に作成されているかどうかを調査し、確認する必要がある。

このため監査役には、連結子法人等の監査役との連絡会を定期的を開催し、親子間及び子法人等相互の緊密な情報の交換が図られる環境を整備することが求められている。

監査役は、日常監査や連結子法人等の監査役及び会計監査人との情報交換の中で必要と認めた場合には、積極的に連結子法人等の情報を収集・検討し、更には連結子法人等を訪問し、調査等を実施しなければならない。

このことにより、従来、監査役監査の一環として実施されてきた子会社等への訪問・実地調査は、調査対象会社の範囲を重要な子会社から重要な連結子法人等に拡大するとともに、連結計算書類のスタンスを含めた監査に変容させることが求められる。

特に、会計監査人が監査を省略している連結子法人等について、監査役が収集した情報により重要なリスクの発生が見込まれる場合には、監査役が直接連結子法人等に報告を求め、十分な心証が得られないときは、会計監査人に対して、当該連結子法人等への往査を求めたり、自ら連結子法人等へ訪問し、調査等を実施する必要がある。

親会社監査役の子会社調査権は、親会社の取締役の職務執行を監査するために必要な範囲に限られ、連結子会社調査権は、連結計算書類監査のために必要な範囲に限られており、必ずしも監査役の連結子法人等に対する監査の必要性・権限・責任が明確ではないが、親会社監査役の連結子法人等への情報収集や直接訪問・調査が想定される。この点については、今後の実務を通じて整理・議論され、一定の方向に収斂していくものと思われる。

(注1)

「連結計算書類の監査役監査要綱」 第1部連結計算書類監査に対する監査役の基本的スタンス3．連結子法人等の監査役との連携より、

「連結計算書類の信頼性が確保されるためには、その出発点である企業集団各社の個別計算書類が適正に作成されたものでなければならない。各社の監査役は、自社の計算書類の信頼性を確保するためにそれぞれの職責を全うする義務がある。他方、親会社の監査役は必要性を認識した場合には、子会社・連結子会社に対し報告を求め又は調査する義務がある。連結計算書類の監査には、日常の監査活動を通じて連結会社の営業の状況や業務・財産の状況に関する情報収集がその前提となる。それぞれの独立性を十分に尊重しつつも、両者の日常の緊密な協調が益々必要である。」

(注2)

「連結計算書類の監査役監査要綱」第2部連結計算書類監査の基本的留意点

連結計算書類の作成プロセスと監査役監査2．資料収集プロセスにおける監査役監査のポイントより、

「子法人等・関連会社の監査役と連携をとり、各社の経営者が個別計算書類を適正に作成しているかを監査する。」

## 5．連結子法人等の計算書類の監査に係る連携

監査役は、会計監査人の連結計算書類監査の実施状況の監査の一環として、連結子法人等に対する監査の方法・結果に関する情報を収集し、会計監査人と

意見交換することが必要である。この観点から、実務上、会計監査人から入手可能な情報と実施可能な相互の連携について研究した。

その結果、(社)日本監査役協会の「連結計算書類の監査役監査要綱」や当共同研究会が公表した「連結決算における監査役と会計監査人との連携(中間研究報告)」を参考として、次のような手続を提案するものである。

なお、連結計算書類の作成においては、「連結の範囲」の当否が極めて重要であるので、会計監査人と監査役は、各々の監査の過程で収集した情報の相互伝達と意見交換を積極的に行い、「連結の範囲」について協議する必要がある。

また、連結除外子法人等を識別し、連結除外の相当性に問題がある場合には、経営者に修正を求める必要がある。

監査役と会計監査人は、会計監査人の監査計画策定時において、当該営業年度中に往査を予定している連結子法人等とその選定基準について協議する。

この際、監査役は会計監査人に対して、往査対象会社が単なるローテーションではなく、リスク評価等による判定に基づいて決められているかどうかを質問するか若しくはその判定基準の開示を求める。

なお、監査役は、会計監査人からの回答若しくは判定基準を閲覧検討した結果、往査予定の連結子法人等に関して、会計監査人の判断と相違する点が存在するときは、その相違点を会計監査人に伝え、監査計画の修正の要否について意見交換する。

(別紙：質問事項記入表参照)

監査役は会計監査人から連結子法人等に対する往査の結果を聴取し、指摘事項を確認する。また必要に応じて往査に同行する。

期中に往査した結果、期末決算時に往査する必要があるかどうかについても確認する。

なお、会計監査人の指摘事項が連結子法人等の決算に適切に反映されていることを、会計監査人が確認しているかどうかを確認すると共に、必要があれば監査役自身が、連結子法人等がその指摘事項を正しく修正しているかどうかを確認する。

(別紙：会計監査人指摘事項に関する消し込み表参照)

監査役は、他の監査人の監査結果に依拠している場合に、会計監査人が、他の監査人から監査結果の報告を求め、その内容を吟味しているかどうか、会計監査人に質問する。

特に、監査役制度のない海外子会社について、他の監査人の監査能力等に疑念を抱くような状況がある場合には、その旨を会計監査人に伝え、注意を喚起する。

また、他の監査人からの回答に疑問を生じさせる記載事項がある場合に、会計監査人が当該他の監査人に確認したり、直接被監査会社に照会するなどの追加手続をとっているかどうかについても確認する。

特に、他の監査人が会計監査人の業務提携関係にない公認会計士等である場合には、その信頼性や独立性の検討について、十分な確認が実施されているかどうか質問する。

(別紙：他の監査人への質問事項回答結果確認表参照)

なお、第4章で述べたとおり、期中に会計監査人が往査し、リスクが高くないと判定した連結子法人等について、その後監査役が重要なリスクの発生が見込まれる情報を得た場合には、会計監査人にその旨を伝え、連結子法人等に対する監査計画の修正の要否についての検討を要請する。

また、期末決算日以降連結子法人等に生じた、または生じると見込まれる重要な事象を認めた場合にはその内容を、会計監査人に伝える。

例えば、連結子法人等の予算が大幅に上方又は下方修正されたり、事業内容が著しく変更されるような場合には、会計監査人の注意を喚起する。

以上の手続により入手した情報を整理して、連結計算書類の監査はもとより、連結子法人等の監査役との情報交換において活用することが望まれる。

(注)

「連結計算書類の監査役監査要綱」第2部 連結計算書類監査の基本的留意点 . 会計監査人監査の相当性判断4 . 会計監査人の監査結果の相当性の判断基準

「会計監査人の監査の相当性の判断に当たっては、次のことを確認して判断したか。

連結監査計画は、海外子法人等への往査も含まれていて十分かつ適切か

会計監査人から逐次連結監査の方法・結果、並びに連結子法人等の内部統制の評価等について報告を受け、問題点は解決されたか。」

## 6 . 連結子法人等の計算書類の監査に関する提案

現在、連結財務諸表監査における連結子会社の監査については、海外では現

地の監査人による監査やレビューの実施、国内では親会社の会計監査人の関与とするケースが多いと思われる。

この国内連結子会社に対する関与について、証券取引法や商法特例法の監査対象である国内子会社へは、決算期末以降に公認会計士等が往査し、計算書類等を監査しているが、その他の国内連結子会社については、営業年度の期中に循環的に往査を実施しているのが大勢ではないかと考えられる。

そして、国内連結子会社監査に対するこの状況は、3月決算の集中と決算発表早期化による決算監査終了所要日数の短縮へのプレッシャーと商法特例法監査の存在により、ある程度、一般的に容認されていると思われる。

連結計算書類監査において、連結子法人等の個別計算書類の適法性の担保について、会計監査人と監査役は、法的には直接の責任は有さないが、他方、連結計算書類利用者からは、会計監査人及び監査役に対し、連結計算書類の監査との関連で、個別計算書類の信頼性の確保についても一定の関与が期待されていると思われる。

したがって、今後は、会計監査人と監査役は連携して、期中における子法人等の往査時や、経理部・関係会社管理部門や内部監査部門等との情報交換等により、連結子法人等の各営業年度の重点項目等についても事前に十分検討し、連結子法人等の個別計算書類の信頼性の確保のため、指導性を発揮することが望まれる。

また、連結計算書類監査において発見された連結子法人等の個別計算書類に係る要修正事項について、連結計算書類において修正するだけでなく、個別計算書類の修正を促すことが望まれる。

さらに、会計監査人と監査役の双方が連結子法人等の監査に関して意見を交換し、その結果を踏まえて、法定監査に加えて重要な連結子法人等について、個別計算書類の監査を実施するよう経営者に提言するなどにより、連結子法人等の計算書類の信頼性の確保を図るような実務が進展することが望まれる。

## 7. おわりに

連結計算書類の監査制度については、監査役の職務・権限・責任において、今後の監査実務の進展に伴って、各方面より研究が進むものと思われる。それらの成果の公表を待たずに作成したこの報告書は、公表の適否にあたって、議論があったところであるが、当共同研究会としては、連結計算書類の監査の導入に当たり適時に公表することが有用であることを勘案し、また、連結計算書

類監査の有効かつ効率的な実務対応の一助となることを期待して、監査役と会計監査人のコミュニケーション方法の手續等の一例を提示するものである。

したがって、当然のことであるが、この報告の内容が、現在及び将来の実務を拘束するものではないことに留意していただくことをお願いするものである。

以 上