

連結計算書類の監査役監査要綱

平成 15 年 9 月 24 日
(社)日本監査役協会・会計委員会

会計委員会報告書

「連結計算書類の監査役監査要綱」の公表にあたって

(社)日本監査役協会・会計委員会委員長
伊藤進一郎

当委員会では、本年4月、企業会計審議会が行った監査基準の全面改訂とこれに伴う日本公認会計士協会による各種実務指針の新設・改正を受けて、改訂監査基準に対する監査役の対応を示すものとして「改訂監査基準への監査役の対応 会計監査人監査の方法・結果の相当性判断の一環として」を取りまとめ、公表した。さらに、平成14年商法等改正により連結計算書類制度が新たに商法上の作成書類として導入されたことに伴い、去る6月、連結計算書類制度の概要を理解するため、取り急ぎ「連結計算書類制度のQ & A」を作成し、会員の参考に供してきたところである。

ところで、証券取引法に基づく企業情報開示については、既に個別情報を主とする開示から連結財務諸表を中心とする開示への転換が図られており、有価証券報告書の作成・提出が義務付けられる公開会社等については、連結を主とする開示が行われているのが実態である。商法にも連結制度 連結計算書類制度が導入されたことに伴い、有価証券報告書の作成・提出が義務付けられている商法特例法上の大会社の監査役は、連結計算書類に関する会計監査人監査の方法・結果の相当性を判断し、監査報告書を作成しなければならない。我々監査役には、この責務を果たすべく、如何にして責任ある行動をとるかが問われたといえる。

本報告書は、「連結計算書類に対する監査役の基本的スタンス」、「連結計算書類監査の留意点」、そして「連結計算書類に特有の処理及び勘定科目についての監査上の留意点」の三部で構成した。第1部は監査役として連結計算書類の監査にどう臨むべきかの基本姿勢、特に冒頭で述べたとおり、監査役が連結経営の視点を持ち監査に臨むべきことを強調、第2部は連結計算書類の作成手続、連結範囲、会計監査人監査の相当性判断など監査上の留意事項、第3部は連結計算書類に特有の会計処理を中心に収録した。

当委員会が先に公表した「改訂監査基準への監査役の対応」は、連結・単体、或いは証券取引法・商法を問わず、全ての会計監査に該当するものであり、会計監査人監査の相当性を判断するうえで監査役監査の共通ベースとなるものである。ここで提示された監査役の基本姿勢は、これに続く「Q & A」及び「本報告書」にも一貫したものとなっており、本報告書は、いわばこれらの連結に関する集大成とも言うべきものである。会員諸氏には、これらの報告書を三位一体のものとして連結経営における監査役監査に大いにご活用願いたい。

連結計算書類制度は、株主等に対する情報開示の充実を図るため、有価証券報告書提出会社について作成が義務付けられたものであり、さらに、商法会計と証券取引法会計との調整が図られ、開示の整合性が確保された。制度導入の趣旨に鑑みるならば、何より企業に求められることは企業情報開示の信頼性を確保することであり、適正開示を通じて、株主、とりわけ資本市場に対する説明責任を果たすことが求められる。

監査役としては、会計監査人監査の相当性を判断することにより会計監査に対する最終責任を果たすことになるが、情報開示に対する責任ある対応をとるためには、作成される連結計算書類が企業集団の財務状況を適法かつ適正に反映したものとなるよう、監査役として厳しく対処することが必須となる。その意味で、企業集団の財産又は損益の状況に重

要な影響を及ぼす可能性のある会計方針の適用又は会計処理、とりわけ、連結の範囲、税効果会計の適用、資産評価、簿外債務の有無等については、取締役の経営判断のみならず、会計監査人が独立の立場を保持し、適正に対処・判断しているかについて重大な関心を払い、厳正に対処していく必要がある。

さらに、これらの前提として、スタッフ体制を含む監査体制の確立はもとより、連結経営の基盤である内部統制が適切に整備され、かつ、有効に機能しているかについて監査役としても重要な監査対象に位置付け、積極的に対応することがより一層求められる。

また、株主に対する監査役の説明責任を果たす意味では、総会において取締役から報告することとされている連結計算書類の監査結果について監査役会としてもこれを報告することが望ましいと考えられる。

加えて今後の問題として、連結計算書類に係る監査役会監査報告書については総会招集通知への添付が要求されていないが、本報告書でお示しした例示を参考として各社で検討され、取締役及び会計監査人の協力も得て、連結計算書類の作成及び監査を早期化するなどして招集通知に添付するよう努力すべきであるとする。

会計制度の国際的な趨勢は実測会計から予測会計へのシフトであり、会計方針・処理に関する企業経営者の裁量余地の拡大と相俟って会計監査の重要性が益々高まってきている。わが国においては、四半期開示、減損会計への対応が喫緊の課題となっており、今後は、当委員会としてもそれらの動向を注視することとしたい。

なお、本報告書は監査役設置会社をベースに作成したものであるが、委員会等設置会社の監査委員、並びに米国 SEC 基準に基づき連結計算書類の作成・提出が認められている会社についても、これを参考にいただければ幸甚である。

本報告書の作成にあたっては、大橋博行委員を中心とする精力的な検討を踏まえ、会計委員会の委員各位、当協会東京会計監査実務部会から参加頂き真摯に討議を頂いた方々、さらに当委員会の専門委員である弥永真生筑波大学教授から貴重なご教導を賜った。ここに氏名を掲げ、謝意を申し上げる次第である。

会計委員会・専門部会委員（順不同・敬称略）

委員長	伊藤 進一郎	住友電気工業(株)
専門委員	弥永 真生	筑波大学教授
委員・専門部会委員	大橋 博行	加チコ・コヒ・コソ・クラブ(株)
委員・専門部会委員	鳩山 勝郎	三井情報開発(株)
委員・専門部会委員	上野 廣太郎	ヤマト運輸(株)
委員	中條 邦宏	本田技研工業(株)
委員・専門部会委員	権田 知弘	シャープ(株)
委員	山口 千秋	トヨタ自動車(株)
専門部会委員	皆合 達夫	前田建設工業(株)
専門部会委員	麻野 浅一	ボーソー油脂(株)
専門部会委員	大橋 敏次	サイトロック(株)
専門部会代表	平野 善照	第一実業(株)

(東京会計監査実務部会第5分科会代表)

委員	高橋 弘幸	(社)日本監査役協会
事務局	新谷 清	(社)日本監査役協会
事務局	上遠野 恭啓	(社)日本監査役協会

目 次

はじめに	1
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	2
1．連結経営の視点での監査	2
2．会計監査人の独立性の確保	2
3．連結子法人等の監査役との連携	2
4．会計監査人との連携	3
5．連結範囲、持分法適用の範囲の適正性の監査	3
6．連結ベースでの継続企業の前提についての監査	4
7．利益配当での連結業績の考慮	4
8．定時総会での監査結果の報告	4
9．監査役会監査報告書は説明責任の視点で作成	5
第 2 部 連結計算書類監査の基本的留意点	5
連結計算書類の監査の前提として理解しておきたい事項	5
1．連結計算書類も監査役の監査対象に	5
2．連結計算書類の作成目的	6
3．連結計算書類制度の適用会社、時期	7
4．連結計算書類の作成等の基準	8
5．連結計算書類の監査の基準	9
6．連結計算書類の提出、監査の日程	9
7．連結計算書類の監査に関連しての子法人等の監査権限	1 1
8．連結計算書類の内容と監査の報告	1 2
9．営業報告書の記載の合理化及び改正	1 3
連結の範囲等についての監査	1 4
1．連結の範囲	1 4
2．持分法適用の範囲	1 6

連結計算書類の作成プロセスと監査役監査	2 0
1．連結計算書類の作成プロセスの概要	2 0
2．資料収集プロセスにおける監査役監査のポイント	2 1
3．連結範囲、持分法適用範囲の決定プロセスにおける監査役監査のポイント	2 2
4．個別計算書類の修正・組替えプロセスにおける監査役監査のポイント	2 2
5．単純合算のプロセスにおける監査役監査のポイント	2 3
6．連結修正仕訳のプロセスにおける監査役監査のポイント	2 3
7．持分法適用のプロセスにおける監査役監査のポイント	2 4
8．連結精算表、連結計算書類の作成プロセスにおける監査役監査のポイント	2 4
会計監査人監査の相当性判断	2 5
1．個別計算書類の監査と連結計算書類の監査	2 5
2．会計監査人監査の相当性判断に当たって	2 5
3．会計監査人の監査方法の相当性の判断基準	2 6
4．会計監査人の監査結果の相当性の判断基準	2 7
連結計算書類についての監査報告書	2 8
1．監査役会（監査委員会）監査報告書の記載事項	2 8
2．監査役会監査報告書の例示	3 0
第3部 連結計算書類に特有の処理及び勘定科目についての監査上の留意点	3 3
100%連結と少数株主持分	3 3
1．単純合算（100%連結あるいは全部連結）の意味合い	3 3
2．外部少数株主持分の認識	3 4
3．貸借対照表の純資産の配分...親会社持分と少数株主持分...	3 4
4．当期純損益の配分...少数株主利益・少数株主損失...	3 5
持分法の適用	3 5
1．持分法とは...簡易な一行連結...	3 5
2．持分法の適用	3 6

資本連結と連結調整勘定	3 7
1．支配獲得のパターンと資本連結手続	3 7
2．子法人等の資産・負債の時価評価	3 9
3．連結調整勘定	4 0
未実現内部損益の消去	4 1
1．内部取引の消去	4 1
2．未実現損益の消去	4 2
連結への税効果会計の適用	4 3
1．連結計算書類における税効果会計の適用	4 3
2．連結計算書類作成上特有の税効果会計	4 4
3．繰延税金資産の回収可能性	4 6
円換算と為替換算調整勘定	4 7
1．勘定科目ごとの円換算ルール	4 7
2．為替換算調整勘定	4 8
連結貸借対照表の表示	4 8
1．連結貸借対照表の記載・区分	4 8
2．連結貸借対照表等への注記事項	5 0
連結損益計算書の表示	5 1
1．連結損益計算書の記載・区分	5 1
2．連結損益計算書への注記事項	5 3
おわりに	5 4

【付録】会計委員会報告「連結計算書類制度のQ&A」2003,6,12

はじめに

連結経営が叫ばれて久しいが、平成 14 年の商法等の改正によって、商法に連結計算書類の制度が導入された。これに伴い、監査役には連結計算書類を監査する責務が与えられた(商特 19 の 2)。

商法上の連結計算書類制度は、当面、大会社のうち有価証券報告書を提出している会社に義務付けられた。そのような会社にあっては会計監査人も会計監査をしており、連結計算書類についても当然のことながら彼等の監査対象である(商特 19 の 2)。したがって、監査役としては、連結計算書類の監査についても、職業的専門家である会計監査人の監査に依拠して差し支えないが、会計監査人の連結監査の相当性の判断を含めた監査役会独自の連結監査報告書を作成しなければならない(商規 183 、)。ということは、とりまおさず、監査役も株主総会では株主からの質問に対しては説明義務を負うことを意味する。

監査役の連結計算書類監査に資するべく、当協会としては、会計委員会報告として「連結計算書類制度の Q&A」を公表し、会員監査役に対し、新しい商法上の連結計算書類制度について解説を行って来たところであるが(本報告の付録として添付)、その姉妹編として、監査役が連結計算書類を監査するに当たっての具体的な留意点及び監査ポイントについてのガイドラインともいべき連結監査要綱をここに報告する。

本要綱は、3 部構成とした。第 1 部は監査役として連結計算書類の監査にどう臨むべきかの基本的スタンスについて、第 2 部は連結監査の基本的事項で監査に当たる監査役全員が留意しなければならない事項について、第 3 部は、連結計算書類に特有の会計処理で主要なものの解説と監査の留意点についてまとめている。

なお、本報告書の中で、 で表示した箇所は、監査役監査の実務指針的なものである。しかし、各企業集団の実態に応じ自らの判断と創意工夫の上、実践的に活用されたい。

【凡例】

- 商： 「商法」
- 商特： 「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」(略称「商法特例法」)
- 商規： 法務省令「商法施行規則」
- 証： 「証券取引法」
- 連結原則・注解： 企業会計審議会「連結財務諸表原則」・「連結財務諸表原則注解」
- 財規： 財務諸表等規則、内閣府令「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」
- 連規： 連結財務諸表規則、内閣府令「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」

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

1. 連結経営の視点での監査

(1) 監査役は会計の職業的専門家である会計監査人と同じ立場で連結に関する会計基準への準拠性や表示の適正性を監査する必要はない。

(2) 監査役としては、連結経営の基盤である内部統制が企業集団内において適切に整備され、違法行為、不正行為、その他の経営リスクをコントロールするシステムが整備され、有効に機能しているかを監査することがより重要な課題であることを忘れてはならない。

(3) 連結対象会社はもちろんのこと、持分法による投資損益も営業外損益に計上され、連結経常利益に反映される。特にマイナスのインパクトをもたらしていたり、投資効率の悪い子法人等・関連会社については、執行部に対策をとるように促すことが必要である。

2. 会計監査人の独立性の確保

(1) 監査が適正かつ厳正に行われるためには、監査役並びに会計監査人の独立性が保持されなければならない。監査役は、会計監査人が独立性を確保し続けられるように側面から援助する立場にあることを自覚する必要がある。

(2) 監査役は、会計監査人の監査の方法・結果についてその相当性を判断しなければならないが、その判断に当たっては、会計監査人の法的適格性はもちろんであるが、会社執行部から完全に独立性を保持して監査を遂行しているかを監視しなければならない。

(3) 連結決算においては、連結範囲や持分法適用範囲の決定に当たっての支配力基準・影響力基準、重要性の適用など高度な判断が要求される場合が多いが、監査役は、これらの執行部の判断について会計監査人が独立性を堅持して監査を行っているかを監視する。

3. 連結子法人等の監査役との連携

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をする義務がある。連結計算書類の監査に当たっては、日常の監査活動を通じて連結会社の営業の状況や業務・財産の状態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。

4. 会計監査人との連携

連結計算書類の作成には高度な専門知識が要求される。したがって、その監査に当たっては、個別計算書類以上に職業的専門家である会計監査人の監査に依拠せざるを得ない。しかし、会計監査人の連結監査の相当性を判断する義務を課せられている監査役としては、会計監査人との連携を強化し、会計監査人の独立性を始め、その監査計画、監査の体制、監査の手法、子法人等の内部統制のチェック状況などの説明を受け、的確な判断をしなければならない。

5. 連結範囲、持分法適用の範囲の適正性の監査

(1) 連結範囲、持分法適用の範囲が適正でなければ、多大な時間と労力をかけて作り上げた連結計算書類も企業集団の実態を反映しないものになってしまう。

監査役は、子法人等・関連会社の設立や買収の経緯などの内部情報を活用して、意図的な「連結はずし」が行われていないかを監査する。

(2) 特に、業績不振の会社や特別目的会社（SPC）については注意して、連結の範囲に含めるべき会社はすべて含まれることになっているか、持分法を適用すべき会社のすべてについて持分法が適用されることになっているかをチェックする。

また、有効な支配従属関係が喪失されていて強制的に連結の範囲から除外された子法人等が企業集団の財産・損益の状態に重大な影響を与えると認められる場合には、その内容が連結計算書類に適正に注記されているかチェックする。

(3) 連結の範囲等は期末の時点で決定することは連結決算手続上も混乱をきたすので、事業年度の可能な限り早い段階から経営陣及び監査人と検討しておくべきである。

6. 連結ベースでの継続企業の前提についての監査

(1) 継続企業(ゴーイング・コンサーン)の前提は、言うまでもなく連結計算書類の作成の前提でもある。

(2) 監査役は、その重要性に鑑み、連結ベースで継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象や状況がある場合、あるいはその兆候がある場合には、経営陣に対し早急に対策を講じるよう助言又は勧告をする必要がある。

(3) 連結ベースで継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象や状況がある場合には、それらに対して経営者が行った評価
当該事象等を解消させ、あるいは大幅に改善させるための経営者の対応
再建計画等の合理性・実現可能性
疑義に係る事項が連結計算書類に適切に開示されているか
上記の各項目に対する会計監査人の見解

などを監査役としては確認することが不可欠である。

なお、本事項については、本年4月に公表した当会計委員会の報告書「改訂監査基準への監査役への対応 会計監査人監査の方法・結果の相当性判断の一環として」(月刊監査役 No.473 2003.5.25)を参照されたい。

7. 利益配当での連結業績の考慮

連結計算書類には配当限度額の算定機能は期待されていない。しかし、個別計算書類では十分な配当可能利益が計上されているが、連結ベースでは十分でない場合、しかもそのような状態が翌期以降も危惧される場合には、監査役は執行部に対して配当方針を質すとともに率直な意見交換をする必要がある。

8. 定時総会での監査結果の報告

連結計算書類の監査結果は、定時株主総会で取締役から報告されることと規定されているが、監査の主体である監査役会としても報告するのが株主に対する説明責任であると考えるので、各社においても前向きに検討されたい。

監査役会監査報告書は定時総会の招集通知に添付することは要求されておらず、すべての株主の目には触れることにはなっていない。しかし、今後の問題として、連結計算書類

の作成を早期化するなどして、連結監査報告書も連結計算書類とともに定時総会の招集通知に添付するように努力すべきと考える。

9. 監査役会監査報告書は説明責任の視点で作成

監査役会監査報告書の例を示したが、これを参考として、各社で独自の報告書を工夫され、監査役会としての説明責任を果たされることを期待する。

第2部 連結計算書類監査の基本的留意点

連結計算書類の監査の前提として理解しておきたい事項

平成14年の商法特例法の改正によって、商法特例法上の大会社には、連結計算書類の作成とそれらについての監査役及び会計監査人の監査が義務付けられた。

監査役が連結計算書類を監査するに当たっては、監査対象である商法上の連結計算書類制度や連結計算書類の作成基準などを予め理解しておくことが必要である。

1. 連結計算書類も監査役の監査対象に

(1) 連結計算書類作成の義務付け

平成14年の商法特例法の改正によって、商法特例法上の大会社は、連結計算書類を作成し、定時株主総会に提出し、その内容と監査の結果を株主に報告することが義務付けられた(商特19の2、21の32)。

なお、定時株主総会での報告に先立って、取締役会の承認を受けた連結計算書類は、監査終了の如何にかかわらず、定時総会の招集通知に添付して株主に送付される(商特19の2、21の32、商283)。

(2) 商法上の連結計算書類は連結貸借対照表と連結損益計算書の2表

商法上、作成及び監査が義務付けられた連結計算書類は、連結貸借対照表と連結損益計算書の二つの計算書類だけである(商規143)。証券取引法上は、これら2表のほかに連結剰余金計算書、連結キャッシュフロー計算書、連結附属明細表の作成が義務付けられて

いる。

(3) 連結計算書類に対する監査役監査の義務付け

定時株主総会への報告に先立って、連結計算書類は、監査役及び会計監査人の監査を受けなければならない(商特19の2)、監査役会及び会計監査人は監査報告書を作成して取締役提出しなければならない(商規183、182)。このように会社単体の個別計算書類に関する監査報告書とは別に連結計算書類の監査の結果を監査報告書に記載して提出する義務が新たに規定された。

なお、これら連結計算書類の監査報告書は定時総会の招集通知に添付して株主に送付すること及び定時総会で株主に提示することは要求されてはいない。

【表 -1】

	商 法 上	証 券 取 引 法 上
・作成・開示すべき 連結書類	【連結計算書類】 連結貸借対照表 連結損益計算書 (商規143)	【連結財務諸表】 連結貸借対照表 連結損益計算書 連結剰余金計算書 連結キャッシュフロー 計算書 連結附属明細表 (連規1)
・株主総会での取 扱い	取締役が定時総会に提出し、その内容 と監査の結果を報告 (商特19の2、21の32)	(特になし 有価証券報 告書で開示)

2. 連結計算書類の作成目的

(1) 連結計算書類は企業集団の財産及び損益の状況を示す

連結計算書類の作成を義務付けた商法特例法は、「・・・当該大会社並びにその子会社及び連結子会社から成る企業集団の財産及び損益の状況を示すために・・・」(商特19の2)と簡潔に述べている。

公正なる会計慣行として位置付けられる連結財務諸表原則では、同趣旨のことを「連結財務諸表は、支配従属関係にある二以上の会社からなる企業集団を単一の組織体とみなし

て、親会社が当該企業集団の財政状態及び経営成績を総合的に報告するために作成するものである」と若干敷衍して述べている。

(2) 連結計算書類は単一の組織体としてみなして作成

上記の連結計算書類は複数のグループ企業を「単一の組織体とみなして作成される」というのは、後述する連結決算手続として、グループ間取引の相殺消去や内部損益の排除等の面倒な手続が必要とされる源となっている。

(3) 連結計算書類は開示が目的

個別の商法計算書類は、情報開示機能のほかに、株主と債権者との利害の調整すなわち配当可能限度額の算定という目的をもっている。しかし、連結計算書類には配当規制の機能は持たされていないで、情報開示の充実が唯一の目的である。

【表 -2】

	商 法 上	証 券 取 引 法 上
・連結書類の作成目的	・企業集団の財産・損益の状況を株主へ情報開示 (配当限度額の算定には関係なし)	・企業集団を単一の組織体とみなして財政状態・経営成績を投資家へ情報提供

3. 連結計算書類制度の適用会社、時期

(1) 連結計算書類の作成義務者は公開会社

連結計算書類の作成が義務付けられるのは、商法特例法上の大会社であるが(商特19の2)、当分の間は大会社のうち有価証券報告書を提出している会社に限定されている(商特附則9)。

(2) 連結計算書類制度の適用時期

適用時期は、改正法施行(平成15年4月1日)後最初に到来する決算期に関する定時総会の終結の時までは適用しないという経過措置(商特附則8)により、平成16年4月決算会社から適用となる(従って、本報告書を基に速やかに監査を行う必要がある)。

3月決算会社の場合は、平成17年3月決算から適用される(ただし、監査の実効性を考えると、適用事業年度の当初である平成16年の4月から監査役は監査態勢に入っておく必要がある)。

【表 -3】

	商 法 上	証 券 取 引 法 上
・適用会社	・大会社 但し、当分の間は大会社のうち有価証券報告書提出会社	・有価証券報告書提出会社
・適用時期	・平成 16 年 4 月期決算以降	・有価証券報告書提出義務者となった期以降

4. 連結計算書類の作成等の基準

(1) 連結計算書類の作成・監査の方法の規定

連結計算書類の作成、記載方法及び監査の方法等については、

商法特例法が基本原則を規定しているが、細目については法務省令に委任している(商特 19 の 2、21 の 32)。

委任を受けた法務省令、すなわち「商法施行規則」は、次の 2 章にわたって連結計算書類の作成、記載方法、監査等について規定している。

第 8 章 連結計算書類の記載方法等 第 142 条～第 179 条

第 9 章 連結計算書類の監査等 第 180 条～第 192 条

(2) 商法施行規則と連結財務諸表規則との整合性

上記の商法施行規則の連結計算書類に関する部分は、証券取引法の連結財務諸表に関する連結財務諸表規則(内閣府令第 44 号「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」)にならって規定されており、実質の内容は同じである。ただし、商法施行規則では注記事項や勘定科目の細部等については大幅な簡素化が図られている。

なお、米国証券市場に上場等がなされている会社については、米国預託証券の発行等に関して要請されている用語・様式・作成方法によることも容認されている(商規 179)。

【表 -4】

	商 法 上	証 券 取 引 法 上
・会計表示等の基準	・商法施行規則 第 8 章 (連結財務諸表原則も公正なる会計基準として適用)	・連結財務諸表原則、同注解 ・連結財務諸表規則、同ガイドライン ・日本公認会計士協会の実務指針

5. 連結計算書類の監査の基準

(1) 連結特有の監査基準はない

会計監査人が、商法監査及び証券取引法監査に当たって準拠すべき「監査基準」は制定されているが、連結計算書類にのみに特化した監査基準は存在しない。

監査役の準拠すべき連結監査基準はもちろんのこと、会計監査人に関する場合も連結決算特有の監査基準はない。

(2) 監査役の監査基準

監査役の監査基準としては(社)日本監査役協会の制定した「監査役監査基準」があるが、個別決算を念頭においたもので、連結決算をも前提にしたものではない。しかし、基本的な監査姿勢としてはこの監査基準に沿ったものでなければならない。

(3) 会計監査人の監査基準

会計監査人の準拠すべき監査基準としては、企業会計審議会「監査基準」がある。この監査基準は、個別決算はもとより連結決算の監査についても当然に適用されるものであると考えられる。なお、この監査基準は、証券取引法に基づく監査のみならず、商法特例法に基づく監査に共通のものであることが明言されている。

企業会計審議会「監査基準」とこれを具現化した日本公認会計士協会の実務指針とが一体となって一般に公正妥当と認められる監査の基準が形成されるとされているので、監査役としても重要な実務指針には関心を持つ必要がある。

【表 -5】

	商 法 上	証 券 取 引 法 上
・ 監査の基準 監査役の監査基準	・ 特有のものはない	・ 会計監査の義務規定なし
会計監査人の監査基準	・ 企業会計審議会「監査基準」 + 日本公認会計士協会の実務指針	・ 同左

6. 連結計算書類の提出、監査の日程

(1) 連結計算書類は個別計算書類をベースに作成されるので、その提出及び監査の日程は個別計算書類のそれよりも2週間ずつ遅れて規定されている(商規181~183、187~189)。

(2) 上記の規定にかかわらず、取締役（指定執行役）、監査役会（監査委員会）、会計監査人の三者が合意したときは、それぞれの提出及び監査の期限の延長又は短縮をすることができる（商規 184、190）。

【表 -6】

	商 法 上		証 券 取 引 法 上
	監査役設置会社	委員会等設置会社	
・ 作成責任者	取締役 (商特 19 の 2)	指定執行役 (商特 21 の 32)	会社（取締役） (証 24)
・ 監査をする者	監査役(会) 会計監査人 (商特 19 の 2)	監査委員会 会計監査人 (商特 21 の 32)	公認会計士又は監査法人 (証 193 の 2)
・ 監査役会等の監 査報告書の提 出先	取締役に提出 (商規 182,183)	指定執行役に提出 (商規 188,189)	会社（取締役）に提出

【表 6】

摘要	監査役設置会社	委員会等設置会社
・連結計算種類の作成	取締役にて作成責任（商特 19 の 2 ）	指定執行役にて作成責任 （商特 21 の 32 ）
・取締役会の承認	監査を受ける前に（商特 19 の 2 ）	監査を受けた後、定時総会の前に （商特 21 の 32 ）
・取締役等から監査役会等、会計監査人への提出	定時総会の会日の 6 週間前までに （商規 181 ）	同左（商規 187 ）
・会計監査人が監査報告書を監査役会等、取締役等への提出	連結計算書類を受領した日から 4 週間以内（商規 182 ）	同左（商規 188 ）
・監査役会等が監査報告書を取締役等に提出、謄本を会計監査人に交付	会計監査人の監査報告書を受領した日から 1 週間以内 （商規 183 ）	同左（商規 189 ）
・連結計算書類を定時総会の招集通知に添付	総会の会日の 2 週間前に発出 （商特 19 の 2 、商 283 、232）	同左 （商特 21 の 32 、商 283 、232）

7. 連結計算書類の監査に関連しての子法人等の監査権限

（ 1 ）監査役の子会社調査権と連結子会社調査権

監査役には、従来から子会社に対する営業の報告徴求や業務・財産の状況を調査することが認められていたが（商 274 の 3）、連結の範囲に子会社のほか連結子会社が含まれることとなったため、連結子会社に対しても、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、会計に関する報告を求め、業務・財産の状況を調査する権利が与えられた（商特 19 の 3）。なお、子会社・連結子会社は、正当な理由があるときは、その報告又は調査を拒むことができる（商特 19 の 3 、商 274 の 3）。

（ 2 ）会計監査人の子会社調査権と連結子会社調査権

監査役と同様に、会計監査人も、連結計算書類に関する職務を行うために必要あるときは、従来からの子会社に対するのと同様に、連結子会社に対しても会計に関する報告を求め、業務・財産の状況を調査することができるようになった（商特 7）。なお、子会社・連

結子会社は、正当な理由があるときは、その報告又は調査を拒むことができる（商特7、商274の3）。

【表 -7】

		子会社調査権	連結子会社調査権
監査役設置会社	監査役	親会社の監査職務上必要あるとき (商274の3)	連結計算書類に関する職務上必要なとき(商特19の3)
	会計監査人	監査上必要あるとき(商特7)	連結計算書類に関するものについて(商特7)
委員会等設置会社	監査委員会が指名する委員	監査委員会の権限行使に必要あるとき(商特21の10)	連結計算書類に関するものについて(商特21の10)
	会計監査人	監査上必要あるとき(商特7)	連結計算書類に関するものについて(商特7)

8. 連結計算書類の内容と監査の報告

(1) 定時株主総会での報告

取締役は、定時総会で連結計算書類の内容と監査役会及び会計監査人の監査報告書の概要を報告しなければならない(商特19の2、21の32、商規185)。

(2) 総会招集通知への連結計算書類の添付

定時総会での報告に先だって、

監査役設置会社にあつては、取締役会の承認を受けた連結計算書類は、会計監査人及び監査役会の監査の終了の如何にかかわらず、定時総会の招集通知に添付しなければならない(商特19の2、商283)。

委員会等設置会社にあつては、指名執行役が作成して監査委員会等に提出した計算書類は会計監査人及び監査委員会の監査の終了の如何にかかわらず、定時総会の招集通知に添付しなければならない(商特21の32、商283)。

(3) 監査役会・監査委員会として監査報告書の作成

監査役は、会計監査人の監査報告書の調査その他連結計算書類に関する調査を終えたときは、監査役会に対し報告をして、監査役会として監査報告書を作成しなければならない(商規183、)。

監査委員会も連結計算書類に関わる監査報告書の作成義務はあるが、「監査委員の報告に基づく」ことは要件とされていない(商規 189 対照)。独任制を有している監査役との違いがあるからである。

(4) 連結監査報告書の記載事項

上記の監査役会又は監査委員会の連結監査報告書は、個別決算にかかわる監査報告書とは別個のものである。そしてその記載事項は法定されている(商規 183)。詳細については後述の第2部 を参照されたい。

(5) 株主総会での説明義務

連結計算書類は定時総会の報告事項であるので、取締役(場合によっては執行役)及び監査役は、これに関する株主からの質問に対して説明義務を負っている。

(6) 備置義務の規定はない

株主・債権者に対して連結計算書類を閲覧に供するための備置義務は規定されていない。

なお、本章の連結計算書類監査制度の重要性に鑑み、当委員会報告「連結計算書類制度のQ&A」(平成15年6月12日)が既に公表されている。内容に重複があるが、念のため付録として添付したので活用されたい。連結計算書類制度の用語については、上記付録の12、13ページを参照されたい。

9. 営業報告書の記載の合理化及び改正

(1) 連結計算書類を作成する会社は、営業報告書に記載する次の事項については、「個別ベース」での記載に代えて、有価証券報告書に記載と同様な「連結ベース」で記載することができることとされた(商規 105 、)。

主要な事業内容、事業所、従業員の状況等(株式の状況を除く)(商規 103 一)

営業の経過及び成果(商規 103 二)

営業成績及び財産の状況の推移(個別ベースの記載も要求)(商規 103 四)

会社が対処すべき課題(商規 103 五)

決算期後に生じた会社の状況に関する重要な事実(商規 103 十二)

(2) 連結特例規定が適用される会社は、重要な企業結合の状況については、「個別ベース」で記載する場合も、「重要な子会社」でなく「重要な子法人等」を対象としなければならない

いこととされた(商規 103 三)。

(3) 連結の範囲に関する事項や重要な後発事象などのように、営業報告書に記載がある事項については、連結計算書類での注記を省略できるとされている(商規 156)。

(4) 連結特例規定が適用される会社は、その会社及び子法人等が会計監査人に対して支払った報酬等を、支払い総額、監査報酬、監査報酬のうち連結特例規定適用会社の支払額を営業報告書で開示しなければならないこととされた(商規 105)。

連結の範囲等についての監査

連結計算書類の信頼性並びに有用性を担保する最大のポイントは、連結されるべき会社は全て連結され、持分法を適用すべき会社のすべてに持分法が適用されていて、連結計算書類が企業集団の実態を正確に反映していることである。すなわち、恣意的な“連結はずし”が行われていないことであり、このことが監査役の連結監査の最重要ポイントである。

1. 連結の範囲

(1) 連結範囲の原則...すべての子法人等^{*1}を連結の範囲に含めるのが原則...

商法施行規則は、「すべての子法人等を連結の範囲に含めなければならない」(商規 144)と規定している。ただし、この原則には、下記(3)(4)の例外がある。

なお、下記の^{*1}の等式で明らかのように、商法上の連結範囲と証券取引法上のそれとは全く同一である。しかし、商法上と証券取引法上では「子会社」の定義(範囲)が異なっているので、商法上は、証券取引法上の「子会社」に対して「子法人等」という用語を当てている。

^{*1}「子法人等」= 財務諸表等規則第8条の子会社 = 商法上の子会社^{*2} + 商法特例法上の連結子会社
(商規 2 十九) (商規 142)

^{*2} 商法上の子会社からは、会社更生手続開始の決定を受けた会社等、下記(3)のような有効な支配従属関係が存在しないと認められる会社は除かれる。

(2) 支配力基準

従前の証券取引法上の連結範囲は、持株基準によって規定されており、親会社が議決権の50%超を実質的に所有している(子会社を通じて間接的に所有する場合を含む)会社が

連結の対象であったが、2000年3月期以降は支配力基準となり、たとえ50%以下であっても実質支配が及んでいれば連結の対象とされることとなった。

実質支配力が及んでいる会社を「子法人等」という。持株基準により議決権の過半数を所有している商法上の子会社はもちろんであるが、そうでなくても、資金提供、役員派遣、取引関係などによって意思決定機関を実質的に支配している会社は子法人等となる。

支配力基準についての具体的な判断基準については【表 3】を参照されたい。

(3) 次の会社は連結の範囲に含めてはならない(強制的連結除外会社)

支配が一時的であると認められる子法人等(商規144-一)

連結の範囲に含めることにより株主の判断を著しく誤らせるおそれがあると認められる子法人等(商規144-二)

会社更生手続開始の決定を受けた会社、民事再生手続開始の決定を受けた会社、整理開始の命令を受けた会社、破産宣告を受けた会社その他これらに準ずる会社であって、かつ、有効な支配従属関係が存在しないと認められることにより子法人等に該当しない会社(商規144-二)

なお、上記の及びの理由で連結の範囲から除外された子法人等の財産又は損益に関する事項で、企業集団の財産及び損益の状態の判断に影響を与えると認められる重要なものがある場合には、その内容を連結貸借対照表又は連結損益計算書に注記しなければならないとされている(商規144-)

(4) 次の会社は連結の範囲に含めないことができる(容認連結除外会社)

子法人等の資産、売上高等からみて連結の範囲から除いても企業集団の財産及び損益の状態に関する合理的な判断を妨げない程度に重要性の乏しいもの*は連結の範囲から除くことができる(商規144-)

* 重要性については、少なくとも、資産、売上高、利益、利益剰余金の4基準の他に有価証券評価差額金、自己株式処分差益、為替調整勘定等の重要性も勘案して判断される。4基準いずれもが集団全体の3%ないし5%以下であれば重要性が乏しいと判断していいとされてきた(JICPA監査委員会報告第52号)が、平成14年7月3日の同報告の改訂に当たって3~5%という具体的数値基準は削除された。しかしその趣旨は変わらないとされている。

ただし、以下のような子法人等は原則として非連結子法人等とすることはできない(監査委員会報告52号)

中長期の経営戦略上重要な子法人等

親会社の一業務部門(製造、販売、流通、財務等)の全部又は重要な一部を実質的に担っている子法人等

セグメント情報の開示に重要な影響を与える子法人等

多額の含み損失や発生の可能性の高い重要な偶発事象を有している子法人等

2. 持分法適用の範囲

(1) 持分法適用の範囲

非連結子法人等及び関連会社*に対する投資については、持分法（一行連結）を適用する（商規 150 ）。ただし、その原則にも、(3)(4)の例外がある。

*「関連会社」= 財務諸表規則第8条、 項の関連会社

(2) 影響力基準

関連会社も従前の証券取引法（財務諸表等規則）上では持株基準で規定されていて、20%以上50%以下の株式を所有している会社とされていたが、2000年3月期以降は影響力基準が採用され、持株の割合に関係なく実質影響力が及んでいれば関連会社として持分法の適用対象とされることとなった。

影響力基準とは、出資、人事、資金、技術、取引などの関係を通じて、財務及び営業または事業の方針決定に対して重要な影響を与えることができる場合は、20%未満の株式の所有でも関連会社となり、持分法を適用すべきとされる基準である。

影響力基準についての具体的な判断基準については【表 4】を参照されたい。

(3) 強制的適用除外会社

次に該当する非連結子法人等及び関連会社には持分法を適用しない。

影響が一時的であると認められる関連会社（商規 150 一）

持分法を適用することにより株主の判断を著しく誤らせるおそれがあると認められる非連結子法人等及び関連会社（商規 150 二）

(4) 容認適用除外会社

非連結子法人等及び関連会社のうち持分法の対象から除いても連結貸借対照表等に重要な影響を与えないもの*は持分法の対象から除くことができる（商規 150 ）。

* 重要性の乏しいものの判断には、上記の連結範囲の場合と同様に、少なくとも利益、利益剰余金の2つの基準によって判断される。この場合の具体的な数値基準も JICPA 監査委員会報告第52号の平成14年7月3日の改訂で削除された。

なお、連結の範囲、持分法適用の範囲については、【表 1】及び【表 2】を参照されたい。

連結の対象とすべき会社は全てが対象とされ、含めてはならない会社は除外されているか。企業集団のすべての関係会社（＝子法人等＋関連会社）を連結の対象にすることが大原則である。極力全ての関係会社を対象にしてこそ、多大な時間と労力をかけて作成された連結計算書類に初めて利用価値・情報価値が出ることを理解する。

連結の範囲、持分法適用の範囲を決定する支配力基準あるいは影響力基準は、従前の証券取引法における持株基準のように客観的数値によって割り切れない高度な判断を執行部に要求している。監査役は、恣意的判断が入り込んでいないか、子法人等・関連会社の設立の経緯等内部情報を活用して、範囲の適正性を入念に検証・評価する。

支配力基準、影響力基準には、議決権割合などの数値が出てくるが、これらは親会社独自の所有割合だけでなく、子法人等・関連会社の所有、緊密な者^{*1}及び同意している者^{*2}も合わせた実質所有割合であることに留意してチェックする。したがって、親会社が議決権を全く持っていない孫会社も連結の対象となる。

強制的に連結の対象としてはならない会社もあることに留意してチェックする。

なお、これら連結の範囲から除外された子法人等が企業集団の財産及び損益の状態の判断に重大な影響を与えると認められる場合には、その内容が連結計算書類に適正に注記されているかチェックする。

連結の範囲、持分法適用の範囲の当否につき、経営陣とはもとより、会計監査人とも情報・意見を交換する。

連結範囲等は決算監査の時点で決定することは連結決算手続上混乱を来すので、事業年度の可能な限り早い段階から検討し、意見交換をしておくべきである。

子法人等の会計監査人が親会社の会計監査人と異なる場合の取扱いについて会計監査人の説明を受ける。

*1 「緊密な者」とは、自己と出資、人事、資金、技術、取引等において緊密な関係があることにより自己の意思と同一の内容の議決権を行使すると認められる者（JICPA 監査委員会報告第 60 号）

*2 「同意している者」とは、自己の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者（JICPA 監査委員会報告第 60 号）