

【論文】

継続企業の前提が不成立である 企業に関する公認会計士監査 —清算株式会社を中心に—

CPA Audit in Japan for the Enterprise Which Is Not under the Going Concern Assumption: Mainly in the Case of Liquidating Stock Company

濱 本 明
Hamamoto Akira

目次

- I 序
- II 監査基準改正の概要と清算株式会社に関する公認会計士監査の必要性
 - 1 監査基準改正の概要
 - 2 清算株式会社の財務報告と監査
 - 3 清算株式会社に関する公認会計士監査
- III 清算株式会社の財務報告についての公認会計士監査に関する問題点
 - 1 一般目的財務諸表か特別目的財務諸表か
 - 2 完全な一組の財務諸表, 財務表及び財務諸表項目等との関係
 - 3 適正性意見か準拠性意見か
- IV 結

(要旨)

平成 26 年監査基準改正において、特別目的財務諸表の監査、準拠性意見が新たに導入された。これにより継続企業の前提が不成立である企業の財務報告についても公認会計士による任意監査を実施することを考えることができる。そこで、本稿では、清算株式会社を例に、財務報告の概要、公認会計士監査の必要性について明らかにし、採用される財務報告の枠組み、表明される監査意見等を明らかにする。そして、ここで明らかにした内容については、明文規定がなく、個々の公認会計士の様々な解釈による監査意見が表明されるおそれがある。そのため、これらを整理した実務指針等が必要と考えられる。また、既存の監査基準や実務指針が当該監査に必ずしも適合しない点についても既存の監査基準等を読み替える旨を示した実務指針等による対応も必要と考えられる。

(キーワード)

ゴーイング・コンサーン、継続企業の前提、清算株式会社、特別目的財務諸表、適正性意見

I 序

平成 26 年監査基準改正において、一般目的の財務諸表の他、特別目的の財務諸表に関する監査の位置づけが監査基準上明確にされた。また、監査意見については、従来の適正性に関する意見表明に加えて、会計基準への準拠性に関する意見表明の形式が新たに導入された。これらによって、公認会計士監査の対象が拡大し、利用者の様々なニーズに対応することが期待される。

そのため、継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切でない企業の財務報告についても、公認会計士による任意監査を実施することも考えることができるが、果たして、このような企業の財務報告について公認会計士監査が必要であるかが問題である。

また、当該企業の財務報告について公認会計士監査を実施する場合には、ここで採用される財務報告の枠組みを一般目的と考えるべきか特別目的と考えるべきか、表明される監査意見は準拠性意見か適正性意見かの位置づけを明確にすることが、利用者の誤解を生じさせないために必要である。

さらに、多くの場合、監査基準や実務指針が継続企業を前提として財務諸表を作成する場合を想定しているため、既存の監査基準や実務指針が必ずしもこのような企業の監査に適合しないおそれも考えられる。

そこで、本稿では、継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切でない企業として清算株式会社を例に、そこにおける財務報告の概要と、これに関する公認会計士監査の必要性について明らかにし、財務報告の枠組みや監査意見の内容に関する位置付けを明

らかにするとともに、既存の監査基準や実務指針がそのままでは適合しない問題点とその解決策について明らかにすることを狙いとす

II 監査基準改正の概要と清算株式会社に関する公認会計士監査の必要性

1 監査基準改正の概要

平成 26 年改正監査基準（以下、改正監査基準）においては、第一・監査の目的において、次の第 2 項（下線は筆者）が追加され、従来の一般目的の財務諸表に加えて特別目的の財務諸表に対して監査意見が表明されることが規定された。

財務諸表が特別の利用目的に適合した会計の基準により作成される場合等には、当該財務諸表が会計の基準に準拠して作成されているかどうかについて、意見として表明することがある。

また、第四・報告基準の一・基本原則 1 において、次の内容（下線は筆者）が追加され、従来の適正性についての意見表明に加え、準拠性についての意見表明がなされることが規定された。

監査人は、適正性に関する意見を表明する場合には、経営者の作成した財務諸表が、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、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについての意見を表明しなければならない。なお、特別の

利用目的に適合した会計の基準により作成される財務諸表については、当該財務諸表が当該会計の基準に準拠して、上記と同様にすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについての意見を表明しなければならない。

監査人は、準拠性に関する意見を表明する場合には、作成された財務諸表が、すべての重要な点において、財務諸表の作成に当たって適用された会計の基準に準拠して作成されているかどうかについての意見を表明しなければならない。

監査人は、準拠性に関する意見を表明する場合には、適正性に関する意見の表明を前提とした以下の報告の基準に準じて行うものとする。

さらに、改正監査基準の実務指針として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」（以下、監基報 800）、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」（以下、監基報 805）及び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」（以下、監基研 3）が日本公認会計士協会より公表されている。そして、適正性についての意見表明及び準拠性についての意見表明に関しては、監査基準委員会報告書 200「財務諸表監査における総括的な目的」（以下、監基報 200）、監査基準委員会報告書 700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」（以下、監基報 700）が改正監査基準に先行して公表されている。

監基報 800 において、特別目的の財務諸表とは、「特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成される財務諸表」と定義され、特別目的の財務報告の枠組みとは、「特定の利用者の財務情報に対するニーズを満たすように策定された財務報告の枠組み」と定義され

ている（監基報 800 第 5 項）。また、財務諸表とは、「関連する注記を含む完全な一組の特別目的の財務諸表」と定義され、財務諸表の様式と内容、及び完全な一組の財務諸表が何により構成されているかは、適用される財務報告の枠組みによって定められるとしている（監基報 800 第 6 項）。そして、完全な一組の財務諸表であるか否かの判断基準は、貸借対照表及び損益計算書又はそれらに相当する計算書並びに重要な会計方針の要約及びその他の関連する注記が求められているかどうかによる（監基研 3Q15）。

次に、監基報 805 において、財務表とは、「完全な一組の財務諸表を構成する、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書等のそれぞれを指す」と定義され、財務諸表項目等とは、「財務諸表の構成要素、勘定又はその他の項目」を意味するとし、個別の財務表、財務諸表項目等には、関連する注記が含まれるとしている（監基報 805 第 5 項）。

さらに、監基報 200 及び監基報 700 において、監査人は、財務報告の枠組みが適正表示の枠組みの場合には、財務諸表が、すべての重要な点において適正に表示されているかどうかについての意見を形成し、財務報告の枠組みが準拠性の枠組みの場合には、財務諸表が、すべての重要な点において、適用される財務報告の枠組みに準拠して作成されているかどうかについて意見を形成する旨を規定している（監基報 200 第 10 項、監基報 700 第 8 項）。そして、準拠性の枠組みとは、その財務報告の枠組みにおいて要求される事項の遵守が要求されるのみであるような財務報告の枠組みをいい、適正表示の枠組みとは、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るだけでなく、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

図表 1 財務報告の枠組み・監査対象の種類・監査意見

財務報告の枠組み		監査対象の種類		監査意見
○ 一般目的		○ 完全な一組の財務諸表		○ 適正性
○ 特別目的		○ 財務表		○ 準拠性
		○ 財務諸表項目等		

示的に認められているような財務報告の枠組みをいう（監基報 200 第 12 項，監基報 700 第 6 項）¹⁾。

以上，公認会計士による監査の対象を財務報告の枠組み，監査対象の種類，表明する監査意見で分類すると，図表 1 に示す組み合わせが成立することになる。

また，上記のような監査対象の拡大に伴って，第四・報告基準の八・特別目的の財務諸表に対する監査において，監査報告書の配布又は利用の制限を追記情報とする場合の，次の内容（下線は筆者）が新たに規定されている。

監査人は，特別の利用目的に適合した会計の基準により作成される財務諸表に対する監査報告書には，会計の基準，財務諸表の作成の目的及び想定される主要利用者の範囲を記載するとともに，当該財務諸表は特別の利用目的に適合した会計の基準に準拠して作成されており，他の目的には適合しないことがある旨を記載しなければならない。

また，監査報告書が特定の者のみによる利用を想定しており，当該監査報告書に配布又は利用の制限を付すことが適切であると考える場合には，その旨を記載しなければならない。

さらに，一般目的の財務諸表に対する監査における監査報告書の配布又は利用制限についても，監査基準委員会報告書 706「独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分」（以下，監基報 706）にお

いて同様の内容が規定されている。

2 清算株式会社の財務報告と監査

株式会社においては，株主総会の決議等により解散が決定され（会社法第 471 条），当該決定等により清算手続が開始されることになる（会社法第 475 条）。

清算株式会社においては，取締役はその地位を失い，一人又は二人以上の清算人が①現務の結了，②債権の取立て及び債務の弁済，③残余財産の分配の職務を執行する（会社法第 477 条，同第 481 条）。また，監査役会を置く旨の定款の定めがある清算株式会社については，3 人以上の清算人による清算人会を置かなければならない（会社法第 477 条第 3 項，同 478 条第 6 項，同 331 条第 4 項）。

また，清算開始原因が生じた時に公開会社又は大会社であった清算株式会社は，監査役を置かなければならない（会社法第 477 条第 4 項）。そして，会計参与及び会計監査人は，その地位を失うことになる（会社法第 477 条第 6 項）。

さらに，清算株式会社の財務報告制度については，有価証券報告書の提出は免除されることから（金融商品取引法施行令第 4 条第 2 項），制度上は，以下に示す会社法及び税法によって要求される財務報告がなされることになる。

(1) 会社法上の財務報告

① 清算手続決定日における財産目録等

まず，清算人は，清算株式会社の財産の現況を調査し，清算手続決定日における財産目録及び貸借対照表（以下，財産目録等）を作

成し、株主総会の承認を受ける必要がある（会社法第 492 条）。

ここで作成される財産目録においては、財産の清算手続決定日における処分価格が付され、①資産、②負債、③正味財産の区分に計算表示される。また、清算株式会社の会計帳簿については、財産目録に付された価格が取得価額とみなされる（会社法施行規則第 144 条）。

また、貸借対照表は、財産目録に基づき棚卸法によって作成され、①資産、②負債、③純資産に区分表示する。また、表示に関しては、清算株式会社においては剰余金の配当が行われないことから純資産の部は区分表示する必要はないと解される²⁾。さらに、資産及び負債の部における表示については、換金価値を有する資産のみについて原則として換価されることが予想され、負債が清算の終了までに弁済されることが予定されていることから、流動・固定等に区分表示することは要しないと解される³⁾。

なお、処分価格を付すことが困難な資産がある場合には、貸借対照表に当該資産に係る財産評価の方針を注記する必要がある（会社法施行規則第 145 条）。

②各清算事務年度における貸借対照表等

次に、清算株式会社においては、各清算事務年度（清算手続決定日の翌日から始まる各 1 年）に係る貸借対照表及び事務報告並びにこれらの附属明細書（以下、貸借対照表等）が作成される必要がある（会社法第 494 条）。また、清算株式会社において決算公告は要求されていないが、株主総会の承認を受ける必要がある（会社法第 497 条）。

ここで作成される貸借対照表は、各清算事務年度に係る会計帳簿に基づき誘導法によって作成され、清算手続決定日と同様に、①資産、②負債、③純資産の区分に計算表示され、貸借対照表の附属明細書は、貸借対照表の内

容を補足する重要な事項をその内容とする必要がある（会社法施行規則第 146 条）。

すなわち、清算開始時の財産目録に付された処分価格を取得原価とみなして資産及び負債が評価されることになり、清算開始時の貸借対照表と同様の表示方法が採られる⁴⁾。

さらに、ここで作成される事務報告は、清算に関する事務の執行の状況に係る重要な事項をその内容とし、事務報告の附属明細書は、事務報告の内容を補足する重要な事項をその内容とする必要がある（会社法施行規則第 147 条）。具体的には、財産の処分、債権の取立て、債務の弁済の状況を示すために損益計算書又はキャッシュ・フロー計算書に相当する内容が含まれる必要があると解される⁵⁾。

以上の各清算事務年度における貸借対照表等は、清算株式会社が監査役設置会社である場合には、監査役の監査を受けなければならない（会社法第 495 条）。

ここで、清算株式会社の監査役は、(a) 監査役の監査の方法及びその内容、(b) 各清算事務年度に係る貸借対照表及びその附属明細書が当該清算株式会社の財産の状況を全ての重要な点において適正に表示しているかどうかについての意見、(c) 各清算事務年度に係る事務報告及びその附属明細書が法令又は定款に従い当該清算株式会社の状況を正しく示しているかどうかについての意見、(d) 清算人の職務の遂行に関し、不正の行為又は法令若しくは定款に違反する重大な事実があったときは、その事実、(e) 監査のため必要な調査ができなかったときは、その旨及びその理由について監査報告を作成する必要がある⁶⁾（会社法施行規則第 148 条）。

③清算事務終了時における決算報告

清算株式会社において清算事務が終了したときには、遅滞なく決算報告が作成され株主総会の承認を受ける必要がある（会社法第

507条)。

ここで作成される決算報告においては、(a) 債権の取立て、資産の処分その他の行為によって得た収入の額、(b) 債務の弁済、清算に係る費用の支払その他の行為による費用の額、(c) 残余財産の額（支払税額がある場合には、その税額及び当該税額を控除した後の財産の額）、(d) 一株当たりの分配額（種類株式発行会社にあつては、各種類の株式一株当たりの分配額）が記載され、注記事項として(e) 残余財産の分配を完了した日、(f) 残余財産の全部又は一部が金銭以外の財産である場合には、当該財産の種類及び価額が記載される必要がある（会社法施行規則第150条）。

以上、会社法においては、財務報告について必要最低限の内容が規定され、具体的な計算表示方法については、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を斟酌して、会社の規模・業種業態に応じて、明瞭性・重要性を考慮して決定できる⁷⁾、いわばセミオーダー型の財務報告の枠組みであることが確認できる。

(2) 税法上の財務報告

税法においては、まず、清算手続が決定された場合、事業年度開始の日から清算手続決定日までの期間を一事業年度とみなして（法人税法第14条）、また、会社法の清算事務年度を各事業年度として（法人税基本通達1-2-9）、当該事業年度終了の日の翌日から2ヶ月以内に確定した決算に基づく確定申告書が提出される必要がある（法人税法第74条）。

ここで、提出される確定申告書には、当該事業年度の貸借対照表及び損益計算書、そして株主資本等変動計算書（以下、決算書）が添付される必要がある（法人税法第74条第3項、法人税法施行規則第35条）。

次に、残余財産が確定した場合には、1ヶ

月以内（当該翌日から1ヶ月以内に残余財産の最後の分配又は引渡しが行われる場合には、その行われる日の前日まで）に確定した決算に基づく確定申告書が提出される必要がある（法人税法第74条第2項）。

ここで提出される確定申告書は、平成22年改正前法人税法（以下、旧法人税法）においては、残余財産の価額から解散のときにおける資本金等の額と利益積立金額等の合計額を控除した金額を清算所得とする課税が行われ（旧法人税法93条）、清算確定申告書には、①解散時及び残余財産確定時の貸借対照表、②残余財産確定時の財産目録、③解散日から残余財産確定時までの清算に関する計算書が添付される必要があった（旧法人税法104条第2項）。これに対して、平成22年改正によって旧法人税法92条から120条が削除され、清算所得課税は廃止されたことから、提出される確定申告書について添付されるのは当該事業年度の通常の決算書となった（法人税法第74条第3項、法人税法施行規則第35条）。

以上、それぞれの確定申告書に添付される決算書は、確定申告書において法人税法第21条に規定する各事業年度の所得の金額の計算のベースとなる一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されたものであることから（法人税法第22条第4項）、継続企業を前提に作成されることとなる。

よって、会社法上と税法上の財務報告は、それぞれ種類が異なるだけでなく、継続企業を前提として作成されるか否かにおいても異なるものとなること、また、一般に継続企業の前提から会計期間が導出されるが、清算株式会社においては継続企業の前提は不成立であるが、清算手続決定日・各清算事務年度・清算事務終了時について会計期間が存在することが確認できる。

なお、実務上は、会社法上の清算価値ベースの財産目録等及び貸借対照表等を作成した

図表 2 清算株式会社の財務報告

清算手続決定日	各清算事務年度末	清算事務終了時
<p><会社法> (清算価値ベース)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・財産目録 ・貸借対照表 (棚卸法) 	<ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表 (誘導法) ・事務報告 ・附属明細書 	<ul style="list-style-type: none"> ・決算報告
<p><税法> (継続企業ベース)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表 ・損益計算書 ・株主資本等変動計算書 	<ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表 ・損益計算書 ・株主資本等変動計算書 	<ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表 ・損益計算書 ・株主資本等変動計算書

後に、税務申告書において処分価値と継続企業を前提とした評価額との差額を別表で調整する方法も考えられるが⁸⁾、そもそも会社法上は清算手続において損益計算書の作成及び承認手続を要求していないこと、税務上は資本取引と損益取引が区別される必要がある(法人税法第22条第2項、同条第3項)のに対して会社法上は純資産を区分表示しているとは限らないこと、税法上要求される一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従った会計処理の基準は継続企業を前提とする我が国会計基準及び会計慣行を意味すると解されること⁹⁾から、会社法上作成される清算価値ベースの財産目録等及び貸借対照表等と税務申告用の継続企業を前提とした決算書はそれぞれ別に作成され则认为すべきである¹⁰⁾。

以上、清算株式会社における会社法上の財務報告と税法上の財務報告を時系列に整理したものが図表2である。

3 清算株式会社に関する公認会計士監査

会計プロフェッションが自然発生的に誕生そして発展した英国においては、「会計プロフェッションは、破産 (bankruptcies) を通じて生まれ、破産 (failures) と不正 (frauds) によって育てられ、清算 (liquidations) に

よって成長し、監査 (audits) を通じて卒業した。」¹¹⁾と言われるような歴史的経緯がある。すなわち、会計プロフェッションは、19世紀スコットランドを中心に破産関係業務によって誕生後、清算関係業務を通じて英国全体で発展し¹²⁾、1883年破産法により商務省管轄の官選収益管理人制度が導入されたことによって破産関係の仕事の多くが官吏の手に渡り、1890年会社(解散)法により官選収益管理人が官選清算人として会社の解散に関わることによって清算関係の仕事の多くが官吏の手に渡るまで¹³⁾は、そもそも清算手続における会計プロフェッションに対するニーズは高かったと言える。

また、今日においても、フランスにおける清算価値で作成される財務諸表に関する監査や中国における清算監査にみられるように、継続企業の前提が不成立である企業に関して公認会計士による法定監査も確認することができる¹⁴⁾。

これらの歴史的経緯や諸外国の監査制度から、清算株式会社の財務報告に関する公認会計士監査の必要性が推察されるが、以下では、会社法上と税法上の財務報告に分けてその必要性について考察する。

(1) 会社法上の財務報告に関する
公認会計士監査

清算株式会社においては、まず清算手続決定日において財産目録等が作成されるが、ここでは債務超過による特別清算手続への移行（会社法第510条第2項）や破産手続への移行（破産法第16条第1項）を回避するために資産の過大評価又は負債の過少計上が行われるリスクがある。また、清算手続中において会社の資産を不当な価格で処分するリスク、さらに不公平な債務弁済や残余財産分配が行われるリスクが潜在する。また、会社法上は事業年度終了日から清算手続決定日までの間における会社財産の増減原因に関する財務報告が要求されていないことや、資産の処分価格を付すことが困難な資産が存在することによるリスクも潜在する。そして、これらのリスクによって株主等に損害が発生した場合、会社の清算完了後は会社財産等が散逸するため事後的には救済されないおそれもある。

そのため、会社法上の財務報告における信頼性担保の必要性から監査役監査が規定されているが、そもそも清算株式会社において、監査役設置は清算開始前に公開会社又は大会社であった会社を除いて任意であることから、監査役設置会社以外における財務報告の信頼性をいかに確保するかが問題となる。また、監査役が設置されている場合であっても、資産及び負債の規模、株主及び債権者に

おける利害対立の状態、清算人間に対立が生じている等によって、監査役に過大な負担が生じるおそれがある¹⁵⁾。さらに、会社法上の清算価値ベースの財務報告と税務上の継続企業ベースの決算書の両方を作成する必要があることから高度な会計的知識と判断を要することになる。

そこで、会社法上の財務報告について公認会計士の任意監査によって信頼性を付与すること¹⁶⁾、特に清算人間や株主間で対立が生じている場合には、清算人会設置会社における清算会の承認、株主総会の承認手続を円滑に行うことが期待される。

確かに、清算の遂行に著しい支障を来すべき事情があるときには、特別清算によって裁判所の監督下で清算手続を行う方法もあるが（会社法第510条第1項）、債権者集会における協定に債権者の3分の2以上の同意が必要になるため、債権者が多数である場合や非協力的である場合には困難な手続となる。また、通常の清算手続であれば、清算手続開始後の債権者に対する公告期間である最低2ヶ月を経れば清算手続を完了することが可能であるが、これに対して特別清算の場合には、以下の図表3に示すように申立後の開始命令までの審理に相当な時間がかかるケースがあり、その間のコスト発生による会社財産減少の問題が生じる可能性がある。

よって、特別清算によって生じるコストよ

図表3 全地方裁判所における特別清算の審理期間別数

	総数	1年以内	2年以内	3年以内	5年以内	10年以内	10年超
平成22年度	247	167	42	10	16	5	7
平成23年度	203	130	29	18	8	12	6
平成24年度	174	120	19	15	12	8	0
平成25年度	144	113	14	4	10	3	0
平成26年度	147	125	8	4	9	1	0

出所：裁判所司法統計（平成22年度～平成26年度）

り、外部の独立した立場である公認会計士監査によってコストを低く抑えられることが期待できる¹⁷⁾。

(2) 税務申告用の決算書に関する 公認会計士監査

税務申告用の決算書は、会社法上作成が要求される財産目録等、貸借対照表等とは異なるものであり、よって株主総会の承認を受ける必要はない。しかし、会社法上は、事業年度終了日から清算手続決定日までの間における会社財産の増減原因に関する財務報告が要求されていないため、税務申告用の決算書における決算日から清算開始に至るまでの損益情報は、株主にとって重要な情報と考えられる¹⁸⁾。また、清算価値で計算表示される貸借対照表と継続企業ベースの貸借対照表との比較情報についても株主にとって重要な情報と考えられる。そして、確定申告書に添付する決算書は、株主総会において「確定した決算」によるものであることが要求されている（法人税法第74条）。さらに、継続企業ベースで算定される取引金額や利益金額は課税の対象となるが、かかる租税債務について清算人と残余財産の分配を受けた株主は第二次納税義務を負うことになる（国税徴収法第34条第1項）。そのため、税務申告書用の当該決算書についても株主総会の承認を受けることが望ましい。

そこで、会社法上の清算価値ベースの財務報告に加えて、税務上の継続企業ベースの決算書の両方に関する高度な会計的知識及び判断に対して、公認会計士監査が信頼性を付与することが株主総会の承認の円滑化に寄与することが期待される。

Ⅲ 清算株式会社財務報告についての 公認会計士監査に関する問題点

以下では、清算株式会社における財務報告

について公認会計士監査を実施する場合に、当該監査の位置づけ及び明らかになる問題点について考察する。

1 一般目的財務諸表か特別目的財務諸表か (1) 会社法における財務報告

監査基準委員会報告書570「継続企業」第2項・継続企業の前提においては一般目的の財務諸表について次のように規定している（下線は筆者）。

一般目的の財務諸表は、経営者に当該企業の清算若しくは事業停止の意図があるか、又はそれ以外に現実的な代替案がない場合を除いて、継続企業の前提に基づき作成される。特別目的の財務諸表は、継続企業の前提が関連する財務報告の枠組みに準拠して作成されることもあれば、そうでない場合もある（例えば、一部の国においては、税務目的で作成された財務諸表には継続企業の前提が必ずしも関係しないこともある）。

すなわち、一般目的の財務諸表は、経営者に清算の意図がある場合には、継続企業の前提に基づかないで作成されることを示唆する内容が規定されている¹⁹⁾。しかし、清算株式会社において会社法に基づいて作成される財産目録等、貸借対照表等及び決算報告は一般目的の財務諸表と解すべきではない。

確かに、会社法における計算書類は、全ての株式会社に適用される計算規定を定めており、会社の類型に応じて規模等から想定される利用者のニーズに対して公告を含む財務報告を行うことを規定しているから、一般目的の財務諸表とも考えることができる。

しかし、清算株式会社において作成される財産目録等、貸借対照表等及び決算報告は、会計監査人設置会社において作成される計算書類とは異なるものであって、清算事務を遂

行することを目的²⁰⁾として（会社法第 476 条）、公告されないで債権者及び株主に対する財産の分配に関する情報を提供することにより²¹⁾、これら特定の利用者のニーズを満たすように清算価値ベースで作成されるものである。また、ここで適用される「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」（会社法 431 条）は、会社計算規則等のような一般に公正妥当と認められる企業会計の基準とは異なるものである²²⁾。そのため、清算株式会社における財務報告は、特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成されるものと解するべきである。

以上のように会社法上の財産目録等、貸借対照表等及び決算報告について特別目的の財務諸表と解すると、改正監査基準において追加された「監査人は、特別の利用目的に適合した会計の基準により作成される財務諸表の監査に当たっては、当該会計の基準が受入可能かどうかについて検討しなければならない。」（実施基準一・基本原則 8、下線は筆者）との関係が問題となるが、これについては、清算株式会社における特別目的の財務諸表は、会社法の規定に基づいて財務報告の目的が明らかであり、その利用者も想定できることから、一般的には十分に受入可能と考えられる。

（2）税法における財務報告

国際監査基準第 800 号「特別な考慮事項—特別目的の枠組みに準拠して作成された財務諸表の監査」（以下、ISA800）における適用指針及びその他の説明資料 A1 項では、事業体の税務申告に付随する一組の財務諸表に関する税務会計基準を特別目的の枠組みとしている。但し、我が国の監基報 800 においては、税務申告における決算書を特別目的の財務報告の枠組みとしているか否かについては、規定上明らかではない。

そこで、税務申告における決算書を

ISA800 の規定から類推して一律に特別目的の財務諸表と考えるのは適当ではない。

その理由は、我が国の税務申告に添付される決算書は、清算株式会社についても法人税法第 22 条第 4 項に定める「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算されるので、そこで採用された会計処理の基準の財務報告の枠組みが一般目的か特別目的かで判断されるべきだからである。すなわち、当該決算書が金融商品取引法に基づいて作成された財務諸表や会社法に基づいて作成された計算書類である場合には一般目的の財務諸表と考えられ、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いて作成された計算書類である場合には特別目的の財務諸表と考えるべきである（監基研第 3 号 Q9）。

但し、ここで作成された決算書が一般目的の財務諸表と判断された場合であっても、特定の目的のために限定して利用されるため、監査報告書には配布又は利用制限に関して追記される必要があると考えられる（監査基準第四・報告基準八、監基報 706 第 A8 項）。

2 完全な一組の財務諸表、財務表及び財務諸表項目等との関係

完全な一組の財務諸表が何により構成されているかは、適用される財務報告の枠組みによって定められるとされている（監基報 800 第 6 項）。そして、完全な一組の財務諸表であるか否かの判断基準は、貸借対照表及び損益計算書又はそれらに相当する計算書並びに重要な会計方針の要約及びその他の関連する注記が求められているかどうかによる（監基研第 3 号 Q15）。

（1）会社法における財務報告

清算手続決定日において作成されるのは、財産目録及び貸借対照表であり、損益計算書や会計方針等の注記開示は含まれない。しか

し、これにより清算手続決定日における財産目録等を完全な一組の財務諸表でなく財務表と判断するのは適当ではない。その理由は、財産目録等は、会社法上の根拠規定に基づいて実地棚卸と清算価値によって作成される一つの統合されたパッケージである複数の財務表から構成されるものであり、その作成方法から損益計算書や、処分価格を付すことが困難な資産がある場合における財産評価の方針以外には注記開示が要求されない計算体系だからである。

また、国際監査基準第 200 号「独立監査人の総括的な目的及び国際監査基準に準拠した監査の実施」第 13 項 (f) においては、完全な一組の財務諸表を次のように定義している（下線は筆者）。

財務報告の枠組みに準拠して、事業体の一時点の経済資源や債務、又は一定期間のそれらの変化を伝えることを意図した、関連する注記を含む、過去財務情報の構造化された表示をいう。

すなわち、完全な一組の財務諸表において損益計算書が必要条件とはなっていないことや、重要な会計方針でなくても財務表に関連する注記で足りることが確認できる。よって、国際監査基準の要求事項の規定に照らし合わせても、財産目録等に損益計算書や重要な会計方針が含まれていなくても完全な一組の財務諸表と解することに問題はないと考えられる。

次に、各清算事務年度末における貸借対照表等については、貸借対照表が誘導法によって作成されることから、事務報告が損益計算書の形式によってなされている場合には、一つの統合されたパッケージと判断できる。そして、これに加えて附属明細書に貸借対照表及び事務報告の内容を補足する重要な事項として重要な会計方針、その他の注記情報が含

まれている場合には、完全な一組の財務諸表と判断すべきである。

さらに、清算事務終了時における決算報告について完全な一組の財務諸表と判断するには、要求されている報告事項が、損益計算書とその他の注記情報の形式（残余財産が残っている場合は誘導法による貸借対照表）によってなされていることが必要であると解される。

(2) 税務申告における決算書

税務申告における決算書においては、貸借対照表及び損益計算書が作成されるが、注記表については法人税法上要求されていない。そこで、決算書に重要な会計方針、その他の注記情報を含む注記がある場合に限り、完全な一組の財務諸表と判断すべきである。

3 適正性意見か準拠性意見か

適正表示の枠組みであることの形式的な判断基準は、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、これに加えて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ことである（監基報 200 第 12 項、監基報 700 第 6 項、監基研第 3 号 Q6）。

ここで、黙示的な追加的開示要求が認められるか否かの実質的判断については、「財務諸表が表示のルールに準拠しているかどうかの評価と、財務諸表の利用者が財政状態や経営成績等を理解するに当たって財務諸表が全体として適切に表示されているか否かについての一步離れて行う評価」（平成 26 年監査基準の改訂について二・1）が必要とされている。すなわち、準拠性の評価に加えて利用者が誤解しないか否かの評価が必要とされており、さらに言い換えるならば、そのまま利

用（依拠）して構わないか否かの評価が必要とされるのである²³⁾。

(1) 会社法における財務報告

まず、清算手続決定日における財産目録等については、追加開示を要求する明文規定は存在しない。しかし、会社法においては、債権者、株主への財産の分配に関して利用者が誤解しないような開示要請が黙示的に存在すると解すべきである²⁴⁾。そこで、完全な一組の財務諸表が作成されている場合には、適正性について意見表明がなされるべきと解される。

次に、各清算事務年度における貸借対照表等については、形式的には会社法施行規則第146条第3項において貸借対照表及び事務報告の内容を補足する重要な事項を附属明細書に追加開示する旨が規定されており、実質的にも会社法の趣旨から清算事務について利害関係者が誤解しないような追加開示の要請が黙示的に存在すると解される。

また、前述したように監査役は貸借対照表等の適正性についての意見を表明するが、公認会計士が準拠性についての意見表明しきれないと解すると、監査役は何によって適正性を判断するかが不明確となる問題が生じる。これらのことから、貸借対照表等が完全な一組の財務諸表である場合には、適正性についての意見表明が行われるべきと解する。

さらに、清算事務終了時における決算報告については、追加開示を要求する明文規定は存在しないが、会社法の趣旨から清算事務について利害関係者が誤解しないような追加開示の要請が黙示的に存在すると解される。そのため、完全な一組の財務諸表が作成されている場合には、適正性について意見表明がなされるべきと解される。

(2) 税務申告における決算書

税務申告における決算書についての意見表

明が適正性についての意見か準拠性についての意見かは、当該決算書作成に採用された財務報告の枠組みによると考えられる。すなわち、当該決算書が金融商品取引法に基づいて作成された財務諸表や会社法に基づいて作成された計算書類である場合には、適正性についての意見が表明され、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いて作成された計算書類である場合には、準拠性についての意見が表明されるべきである（監基研第3号Q9）。

但し、ここで問題となるのは、以下に示す監査基準・第四報告基準・六継続企業の前提第4項の規定（下線は筆者）との関係である。

監査人は、継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切でない場合には、継続企業を前提とした財務諸表については不適正である旨の意見を表明し、その理由を記載しなければならない。

すなわち、継続企業の前提が否定される清算株式会社において、税務申告における決算書が継続企業を前提として作成され、これに監査人が適正意見又は準拠意見を表明した場合には、上記規定に抵触することになる。しかし、この場合において、必ずしも不適正意見を表明すべき場合であるとは限らないため、清算株式会社の税務申告における決算書については当該規定の例外と位置付けるべきである。

IV 結

以上、継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切でない企業として清算株式会社を例に、会社法上の財務報告である財産目録等、貸借対照表等、決算報告と税務申告用の決算書それぞれについて、清算株式会社の株主、債権者、清算人における紛争を予防

図表 4 財務諸表・財務報告の枠組み・意見表明・監査報告書の配布利用制限

財務諸表	会 社 法			税 法	
	財産目録等	貸借対照表等	決算報告	金商法・会社法による決算書	中小企業指針等による決算書
財務報告の枠組み	特別目的	特別目的	特別目的	一般目的	特別目的
意見表明	適正性	適正性	適正性	適正性	準拠性
配布・利用の制限	制限有	制限有	制限有	制限有	制限有

し、これらの利益を保護するために公認会計士監査が必要であることを明らかにし、監査対象となる会社法上と税法上の財務報告における、財務報告の枠組み、完全な一組の財務諸表の内容、そこで表明される監査意見の内容等について明らかにした。

また、いずれの監査報告においても、特定の利用者のみによる利用が想定されるため、監査報告書には配布又は利用の制限を付すことが適切であると考えられる。

それぞれの財務諸表が完全な一組の財務諸表であることを前提に、財務報告の枠組み、意見表明、配布・利用制限の関係を示したものが図表 4 である。

上記の関係は、既存の監査基準や実務指針において明文規定がなく、そのほとんどが前述したように解釈にゆだねられている。そのため、清算株式会社における同様のケースであっても、個々の公認会計士の様々な解釈による様々な監査意見の表明が行われるおそれ

があり、これによって監査実務や利用者の混乱を招くおそれがある。

特別目的の財務諸表は、しばしばテーラード型の財務諸表と表現されるが、法令上の制限がない、いわばフルオーダー型の特別目的財務諸表については、ケースバイケースで様々な監査意見の表明が考えられる。これに対して、清算株式会社のように法令上の制限がある、いわばセミオーダー型の特別目的財務諸表が作成される場合には、想定しうる開示内容と監査意見との関係を実務指針等であらかじめ示しておくことが公認会計士監査の社会信頼性を確保するために必要と考えられる。

また、清算株式会社に関する公認会計士監査では既存の監査基準や実務指針が必ずしも適合しない点についても明らかになった。このような部分については、既存の監査基準等を読み替える旨を示した実務指針による対応が必要と考えられる。

(注)

1) 適正表示の枠組みには、この他に、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るだけでなく、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ような財務報告の枠組みもあるが、我が国における会計基準には、このような

離脱規定はないため、結局のところ追加開示の規定があるか否かが適正表示の枠組みであることの判定基準となる。

- 2) 弥永 (2015) 725 頁
- 3) 弥永 (2015) 728 頁
- 4) 弥永 (2015) 730 頁
- 5) 弥永 (2015) 733 頁, 高木文雄監修 (1999) 534 頁
- 6) 監査役会設置会社については、監査役が作成し

継続企業の前提が不成立である企業に関する公認会計士監査

た監査報告に基づき、監査役会の監査報告を作成しなければならない。

- 7) 弥永 (2015) 728 頁, 同 730 頁
- 8) 税理士法人高野総合会計事務所編 (2011) 28 頁
- 9) 東京高裁判決平成 26 年 4 月 23 日 (平成 25 年 (行コ) 第 399 号) においても法人税法第 22 条第 4 項は継続企業の公正処理基準である旨が示されている。
- 10) むしろ、会社法における財産目録等や貸借対照表等とは別に継続企業を前提とした決算書とともに確定申告書を作成した方が、税務調整項目を増やさないとことから、実務上の便宜を鑑みても優れた方法といえる。これについては、高木文雄監修 (1999) 531 頁参照。
- 11) H. W. Robinson (1964) p.30, 友岡 (2010) 64 頁
- 12) 友岡 (2010) 65-68 頁
- 13) 友岡 (2010) 75-78 頁
- 14) 蟹江 (1998) 42-43 頁, 劉 (2012) 166-173 頁
- 15) この他、監査役が大株主によって選任されている場合、対立する他の株主が当該監査役による監査報告では納得しないおそれもある。
- 16) 監査手続、保証水準、意見の形態は、後述するように監査対象である財務報告の内容によって異なることになる。また、当該監査が誰の依頼によるかについては、利害対立の内容によってケースバイケースと考えられるが、これらの詳細を明らかにすることが今後の課題である。
- 17) 特別清算と公認会計士監査のコスト比較については、ケースバイケースであり、また、当事者の負担するコストに限定して比較検討するか、当事者の負担以外の裁判所において発生する社会的コストも含めるかの問題もあり、その実証は今後の課題である。
- 18) 例えば、財産目録等での評価額と実際の処分価額の差異が損益情報となるため、当該情報は、

当初の見積りや処分価額の妥当性を検討する際に重要な情報となる。この他、清算手続中に業績が赤字から黒字に好転するか否かの情報は、会社の継続 (会社法 473 条) に関する重要な情報となる。

- 19) 当該規定は、国際監査基準 570 号「継続企業」第 2 項とほぼ同様のものであるが、これは、例えば蟹江 (1998) 42-43 頁に示すような、フランスにおいて経営の継続性が失われている場合での通常の決算で清算価値ベースの財務諸表が作成されるような財務報告の枠組みを想定した規定と考えられる。また、企業会計基準委員会第 24 回基準諮問会議においては、清算の意思はあるが解散決議前の段階で有価証券報告書提出会社や会社法上の大会社である場合に限定して「一般目的の財務諸表」に適用するための継続企業の前提に基づかない会計基準の開発が検討された。
- 20) 清算株式会社においても、株式、新株予約権、社債もしくは新株予約権付社債を発行することができるが (会社法第 487 条第 2 項第 1 号参照)、これは清算手続を円滑に行うことを目的とした親会社からの資金提供を想定したものと解され (江頭 881 頁)、通常の資金調達とは異なるものである。
- 21) 矢沢 (1981) 315 頁
- 22) 例えば、会計制度委員会研究報告第 11 号「継続企業の前提が成立していない会社等における資産及び負債の評価について」が適用されると考えられる。
- 23) 町田 (2014) 36 頁
- 24) 例えば、資産の処分価格は、売り急ぎ等諸事情の影響を受けるが、かかる処分価格の内容について必要に応じた追加開示が必要と考えられる。

(参考文献)

H. W. Robinson (1964), *A History of Accountants in Ireland*, The Institute of Chartered Accountants in Ireland
IFAC (2010), *2010 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Ser-*

継続企業の前提が不成立である企業に関する公認会計士監査

- vices Pronouncements - Part I* / 国際監査基準第 570 号「継続企業」日本公認会計士協会（国際委員会）
- 五十嵐邦正（2005）『会計理論と商法・倒産法』森山書店
- 江頭憲治郎（2006）『株式会社法』有斐閣
- 蟹江章（1998）「フランスの会計監査役監査による継続企業監査」, 『経済学研究』48(2), 34-48 頁, 北海道大学経済学部
- 税理士法人高野総合会計事務所編（2011）『ケース別／会社解散・清算の税務と会計（第3版）』税務研究会出版局
- 高木文雄監修（1999）『会社の合併・分割・清算・更生』清文社
- 友岡賛（2010）『会計士の誕生—プロフェッションとは何か』税務経理協会
- 町田祥弘（2014）「適正性意見と準拠性意見」, 『企業会計』第66巻第4号
- 矢沢惇（1981）『企業会計法の理論』有斐閣
- 弥永真生（2015）『コンメンタール会社法施行規則・電子公告規則（第2版）』商事法務
- 劉新宇（2012）『中国進出企業 再編・撤退の実務』商事法務

(Abstract)

The audit of special purpose financial statements, and the compliance opinion were introduced by auditing standard revision in 2014 in Japan. By this revision, it's possible to examine to CPA audit for the financial reports of an enterprise which is not under the going concern assumption. So, in the case of liquidating stock company, the outline of a financial report and necessity of a CPA audit, and the type of the financial reporting framework and the form of opinion expressed are made clear by this research. And there are no provision regulations about the type of the financial reporting framework and the form of opinion in this case, for this reason, there is a fear that each CPA expresses a different opinion in the same case. Therefore we need practical guide about this case.