

# 第 2 回四半期開示の見直しに関する 実務検討会資料 (日本公認会計士協会)

- I 四半期決算短信に対するレビューの結論
- II 期中レビュー実務指針の検討状況



# I 四半期決算短信に対するレビューの結論

# 1. 「財務報告の枠組み」とは

適用される財務報告の枠組みとは、

…財務諸表の作成と表示において、企業の特性と財務諸表の目的に適合する、又は法令等の要求に基づく、経営者が採用する財務報告の枠組みをいう。



財務報告の枠組みには、二つの目線がある。

想定利用者の目線

(監基報700第6項)

- 「一般目的の枠組み」 … 広範囲の利用者を想定  
… 一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠
- 「特別目的の枠組み」 … 特定の利用者を想定  
… 特別の利用目的に適合した会計基準に準拠

開示の目線

(監基報700第6項)

- 「適正表示の枠組み」 … 適正表示を達成するため、追加的な開示規定(\*)等がある。
- 「準拠性の枠組み」 … 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。

(\*) 「追加的な開示規定」 …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るように追加的な開示を求める規定(H26.2.18監査基準改訂前文)

## 2. 適正表示の枠組み/準拠性の枠組み

### 適正表示の枠組み (監基報700第6項)

定められた事項の遵守に加え、以下のいずれかの規定がある枠組み

- a. 適正表示を達成するため、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、追加の開示を行う旨の明示的又は黙示的規定(\*)がある。
- b. 適正表示を達成するため、財務報告の枠組みからの離脱が必要な場合の離脱規定が明示的にある。



### 適正性に関する意見

(H26.2.18監査基準改訂前文)

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されているかに加え、経営者が採用した会計方針の選択やその適用方法、さらには財務諸表全体としての表示が適正表示を担保しているかといった実質的な判断を含めた意見

### 準拠性の枠組み (監基報700第6項)

定められた事項の遵守が要求されている枠組み



### 準拠性に関する意見

(H26.2.18監査基準改訂前文)

会計の基準に追加的な開示要請の規定がないこと等を踏まえ、財務諸表が当該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

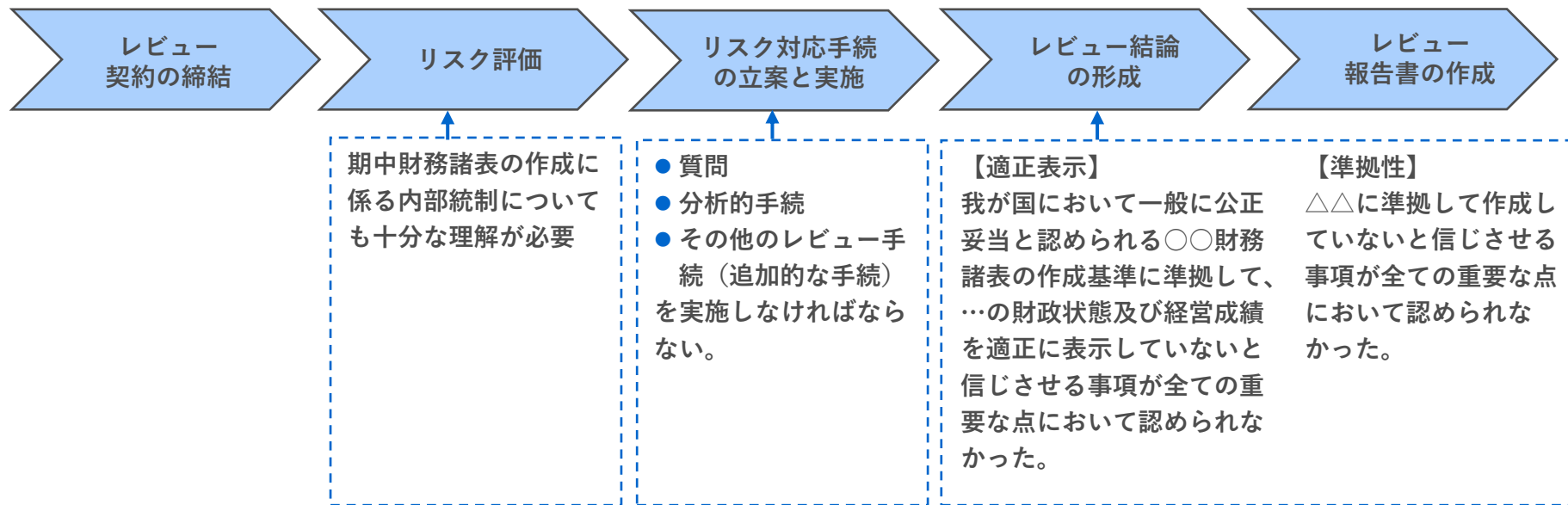
### 3. 適正表示の枠組みか否かを判断するステップ

ステップ	東京証券取引所「四半期開示の見直しに関する実務検討会」案ベース
1. 適正表示を達成するための追加的な開示規定の有無 (参考：連結財務諸表等規則では、追加情報の注記（第15条）が規定されている。)	なし
2. 追加的な開示規定が存在する場合、以下を総合的に判断	
(1) 追加的な開規定の設定趣旨 …追加的な開示要求を規定している財務報告の枠組みであっても、必ずしも明確に適正表示の達成を意図しておらず、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。	—
(2) 同一種類の事業体に対して適用される、認知されている会計基準設定主体により透明性のあるプロセスに従って適正表示を意図して策定された一般目的の会計の基準（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	第1回「四半期開示の見直しに関する実務検討会」より、財務報告の枠組みは、「新制度における半期報告書に適用される財務諸表等規則のうち、取引所が開示を求める事項以外の省略を認める」と提案されている。
【判定】	準拠性の可能性が高い

(参照) 監査基準報告書800実務ガイダンス第1号「監査基準報告書800及び805に係るQ&A（実務ガイダンス）」Q6

## 4. 財務報告の枠組みの相違とレビュープロセスや保証水準

- リスク・アプローチに基づく監査手法に何ら変わるところはない。
- いずれの枠組み（適正表示／準拠性）による財務諸表のレビューも、保証水準は同じ。



### 留意点

適正表示は財務諸表の全体的な表示、構成及び内容が「適正」に表示されているかどうかという観点で見ため、その点の手続は準拠性とは差が生じる可能性がある（監査基準報告書700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」第12項参照）。

# (参考①) 合意された手続業務 (AUP)

## ● 合意された手続業務とは

合意された手続業務 (AUP: Agreed-upon procedures engagement) とは、業務実施者が、業務依頼者との間で合意された手続で実施されたもの及びそれに基づき発見した事項を報告する業務をいいます。これは、実施される手続が主題に責任を負う者又は限られた利用者との間の合意によって特定されるものです。

## ● 合意された手続業務の特質

合意された手続業務においては、業務依頼者が実施される手続を業務の目的に照らして適切であると認めた場合に、業務実施者が、業務実施者と業務依頼者が合意した手続を実施します。

合意された手続業務においては、実施する手続を業務実施者と業務依頼者の間で合意するため、手続の種類・数量等、業務の内容は様々であり、手続実施結果報告書において結論を表明しない一方、手続実施結果を事実即して客観的に記載することとなります。そのため、合意された手続業務は、実施される手続の量によっては、簡易な業務であるとは言えない側面があります。

(JICPAウェブサイトより一部抜粋)

## (参考②) 定義集

適用される 財務報告の枠組み	財務諸表の作成と表示において、企業の特性と財務諸表の目的に適合する、又は法令等の要求に基づく、経営者が採用する財務報告の枠組みをいう。
一般目的の財務報告 の枠組み	広範囲の利用者に共通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をいう。財務報告の枠組みには、「適正表示の枠組み」と「準拠性の枠組み」がある。
特別目的の財務報告 の枠組み	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をいう。
適正表示の枠組み	<p>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に対して使用される。</p> <ul style="list-style-type: none"><li>① 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。</li><li>② 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。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。</li></ul>
準拠性の枠組み	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、上記①及び②のいずれも満たさない財務報告の枠組みに対して使用される。



# (参考③) 財務報告の枠組みの2つの目線の関係

## 一般目的の枠組み

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

… 広範囲の利用者に共通する財務情報に対するニーズに基づいて、認知されている**会計基準設定主体又は法令により設定**される。通常、広範囲の利用者に共通するニーズを調整・反映するための**透明性のあるプロセス**に従って策定される。

「一般目的の財務諸表」

… 一般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

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り、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る。

## 特別目的の枠組み

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イド型の枠組み

… 特定の利用者の個別の財務情報に対するニーズに照らして策定される。一般目的の財務報告の枠組みを特定の利用者のためにカスタマイズしている。

「特別目的の財務諸表」

… 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

## 適正表示の枠組み

「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に対して使用される。

- ① 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。
- ② 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。

## 準拠性の枠組み

「準拠性の枠組み」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、左記①及び②のいずれも満たさない財務報告の枠組みに対して使用される。

# (参考④) 適正表示の枠組みか否かを判断するステップ

監査基準報告書800実務ガイダンス第1号「監査基準報告書800及び805に係るQ&A（実務ガイダンス）」Q6より一部抜粋

## (1) 追加開示の明示的な規定の設定趣旨

適正表示の枠組みは、経営者が財務諸表を作成するに当たり、財務報告の枠組みで要求されている個々の事項に準拠するだけでなく、適正表示を達成するため追加開示の必要性の検討を求める枠組みである。監査人は、追加開示の必要性の評価に当たっては、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るかどうかの評価に加え、財務諸表により提供される情報、すなわち、**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るか否かという観点に立って俯瞰的な評価を行うこと**（「監査基準の改訂について（平成26年2月18日）」の「二 主な改訂点とその考え方 1 監査の目的の改訂」における「**一步離れて行う評価**」）が要請される。追加的な開示要求を規定している財務報告の枠組みであっても、必ずしも明確に適正表示の達成を意図しておらず、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。**

## (2) 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

(省略)

これは、一般に公正妥当と認められる会計の基準は、**同一種類の事業体を利用する他の財務報告の枠組みが、適正表示の枠組みに当てはまるかどうか判断する際のベンチマークとしての役割を果たすと考えられるためである。**

(省略)

したがって、同一種類の事業体に対して、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ような場合（注）、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（**開示の省略を含む。**）を認めている枠組みについては、**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ある場合でも、適正表示の枠組みとして取り扱うのは適切ではないと判断する可能性が高いと考えられる。**



## Ⅱ 期中レビュー実務指針の検討状況



# 四半期制度見直しに関する実務指針等検討状況（経緯）

---

- 金融審議会「ディスクロージャーワーキンググループ」報告において、金融商品取引法上の四半期開示義務（第1・第3四半期）を廃止し、取引所規則に基づく四半期決算短信に「一本化」することが適切と考えられるとされた。
- 四半期決算短信に対する監査人によるレビューについては、企業においてレビューを受けるかどうかを任意とすることにも言及されている。
- 東京証券取引所「四半期開示の見直しに関する実務検討会」において、レビュー基準（任意でのレビューを含む）は、制度上の位置付け等を踏まえ、日本公認会計士協会における実務指針に基づくレビュー（準拠性の枠組み）を求める提案がなされた。
- 上記を踏まえ、新たに任意レビュー用の実務指針の開発に着手している。

# 四半期制度見直しに関する検討状況（実務指針等）

国内の基準等			(参考) IAASBの公表する基準
発行主体	現行	今後	
企業会計審議会	四半期レビュー基準	(審議会)	
日本公認会計士協会	四半期レビュー基準報告書第1号 「四半期レビュー」	基準を踏まえ改正予定	
日本公認会計士協会	保証業務実務指針2400 「財務諸表のレビュー業務」  ※年度の監査人でなくても適用される実務指針	必要に応じて改正	International Standard of Review (ISRE) 2400 “Engagement to Review Historical Financial Statements”
日本公認会計士協会	—	保証業務実務指針2410 「独立監査人が実施する期中財務諸表のレビュー（仮称）」  ※現在、開発している実務指針 ※年度の監査人に適用される実務指針  ★ 金融商品取引法の改正、企業会計審議会、取引所等の議論の進捗も踏まえ、検討を進めている。	International Standard of Review (ISRE) 2410 “Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity”

