

保証業務実務指針 3700「東京証券取引所の有価証券上場規程に定める結合財務情報の作成に係る保証業務に関する実務指針」の改正について

年 月 日  
 日本公認会計士協会

改正案	現 行
<p>保証業務実務指針 3700</p> <p style="text-align: center;"><b>東京証券取引所の有価証券上場規程に定める結合財務情報の作成に係る保証業務に関する実務指針</b></p> <p style="text-align: right;">2021年6月9日                      改正 2021年9月16日                      改正 2022年1月13日                      改正 2022年10月13日                      改正 2023年3月16日                      改正 2023年6月20日                      最終改正 2024年●月●日</p> <p style="text-align: right;">日本公認会計士協会                      監査・保証基準委員会                      (実務指針：第15号)</p> <p><b>《 I 本実務指針の適用範囲》</b>  <b>《 1. 適用範囲》</b></p> <p>1. 本実務指針は、株式会社東京証券取引所（以下「東証」という。）の「有価証券上場規程」及び「有価証券上場規程施行規則」（以下「有価証券上場規程等」という。）に基づいて、新規上場申請者が、上場前の一定期間に持株会社になった場合における当該複数の子会社（以下「結合対象会社」という。）の連結損益計算書等、損益計算書、<u>中間</u>連結損益計算書等若しくは<u>中間</u>損益計算書（以下「損益計算書等」という。）又は連結貸借対照表又は貸借対照表（以下「貸借対照表等」という。）を結合して作成した財務情報（以下「結合財務情報」という。）に対して、公認会計士又は監査法人（以下「公認会計士等」という。）が業務実施者として実施する限定的保証業務に係る実務上の指針について取りまとめたものである。</p> <p>なお、本実務指針は東証の有価証券上場規程等に定める結合財務情報に対する限定的保証業務の実施のために参考として利用されることを想定して作成したものであるが、東証の規則と同様の規則を定めている他の取引所等における結合財務情報に対する限定的保証業務に関しても、本実務指針を利用できる。</p> <p style="text-align: center;">(省 略)</p>	<p>保証業務実務指針 3700</p> <p style="text-align: center;"><b>東京証券取引所の有価証券上場規程に定める結合財務情報の作成に係る保証業務に関する実務指針</b></p> <p style="text-align: right;">2021年6月9日                      改正 2021年9月16日                      改正 2022年1月13日                      改正 2022年10月13日                      改正 2023年3月16日                      最終改正 2023年6月20日</p> <p style="text-align: right;">日本公認会計士協会                      監査・保証基準委員会                      (実務指針：第15号)</p> <p><b>《 I 本実務指針の適用範囲》</b>  <b>《 1. 適用範囲》</b></p> <p>1. 本実務指針は、株式会社東京証券取引所（以下「東証」という。）の「有価証券上場規程」及び「有価証券上場規程施行規則」（以下「有価証券上場規程等」という。）に基づいて、新規上場申請者が、上場前の一定期間に持株会社になった場合における当該複数の子会社（以下「結合対象会社」という。）の連結損益計算書等、損益計算書、<u>四半期</u>連結損益計算書等若しくは<u>四半期</u>損益計算書（以下「損益計算書等」という。）又は連結貸借対照表又は貸借対照表（以下「貸借対照表等」という。）を結合して作成した財務情報（以下「結合財務情報」という。）に対して、公認会計士又は監査法人（以下「公認会計士等」という。）が業務実施者として実施する限定的保証業務に係る実務上の指針について取りまとめたものである。</p> <p>なお、本実務指針は東証の有価証券上場規程等に定める結合財務情報に対する限定的保証業務の実施のために参考として利用されることを想定して作成したものであるが、東証の規則と同様の規則を定めている他の取引所等における結合財務情報に対する限定的保証業務に関しても、本実務指針を利用できる。</p> <p style="text-align: center;">(省 略)</p>

### 《(1) 背景》

4. 東証では、新規上場申請者が、審査対象期間の初日以後において持株会社になった場合（他の会社に事業を承継させる又は譲渡することに伴い持株会社になった場合を除き、持株会社になった日において複数の子会社がある場合に限る。）であって、東証が適当と認めるときにおいては、持株会社になる前の期間（以下「作成対象期間」という。）に係る結合財務情報に関する書類を提出することにより、当該書類に基づいて形式要件の審査を受けることが可能とされている。

東証が定める「結合財務情報の作成基準」（以下「作成基準」という。）により作成される結合財務情報は、持株会社になる前の企業集団における財務及び業績の概況について把握するために、結合財務情報の上記期間のうち持株会社になる前の期間における結合対象会社の損益計算書等又は貸借対照表等を合算した上で、作成基準に示した事項を調整して作成されるものである。したがって、結合財務情報は、連結財務諸表又は中間連結財務諸表とは異なる目的及び手続により作成される財務情報であり、新規上場申請者である持株会社が提出する連結財務諸表又は中間連結財務諸表とは異なるものである。

（省 略）

### 《Ⅲ 定義》（保証実 3420 第 11 項参照）

17. 本実務指針における用語の定義は、以下のとおりとする。

- (1) 結合財務情報 - 新規上場申請者が結合対象会社の損益計算書等を結合して作成した損益計算書をいい、新規上場申請者が基準事業年度（「新規上場申請のための有価証券報告書」に経理の状況として財務諸表等が記載される最近事業年度をいう。）の末日の翌日以後持株会社になった場合には、結合対象会社の貸借対照表等を結合した貸借対照表を含む。
- (2) 結合対象会社 - 新規上場申請者が上場前の一定期間に持株会社になった場合における当該複数の子会社をいう。
- (3) 結合対象会社の損益計算書等又は貸借対照表等 - 結合財務情報の作成の基礎となる、調整を行う前の結合対象会社の連結損益計算書等、損益計算書、中間連結損益計算書等若しくは中間損益計算書、又は連結貸借対照表又は貸借対照表をいう（A1 項参照）。
- (4) 作成基準 - 結合財務情報を作成する際に経営者によって用いられる規準であり、東証が定める「結合財務情報の作成基準」その他の合理的と認められる基準がこれに該当するものとされている（A3 項及び A4 項参照）。

（省 略）

### 《3. 業務の計画及び実施》（保証実 3420 第 16 項から第 31 項参照）

#### 《(2) 結合財務情報の表示の評価》（保証実 3420 第 30 項及び第 31 項参照）

22. 業務実施者は、結合財務情報の表示の妥当性について作成基準に準拠しているかどうかを確かめなければならない。これには、以下の事項を考慮する。

- (1) その表題を含め全体的な表示及び構成は、結合対象会社の過去の連結財務諸表又は財務諸表や

### 《(1) 背景》

4. 東証では、新規上場申請者が、審査対象期間の初日以後において持株会社になった場合（他の会社に事業を承継させる又は譲渡することに伴い持株会社になった場合を除き、持株会社になった日において複数の子会社がある場合に限る。）であって、東証が適当と認めるときにおいては、持株会社になる前の期間（以下「作成対象期間」という。）に係る結合財務情報に関する書類を提出することにより、当該書類に基づいて形式要件の審査を受けることが可能とされている。

東証が定める「結合財務情報の作成基準」（以下「作成基準」という。）により作成される結合財務情報は、持株会社になる前の企業集団における財務及び業績の概況について把握するために、結合財務情報の上記期間のうち持株会社になる前の期間における結合対象会社の損益計算書等又は貸借対照表等を合算した上で、作成基準に示した事項を調整して作成されるものである。したがって、結合財務情報は、連結財務諸表又は四半期連結財務諸表とは異なる目的及び手続により作成される財務情報であり、新規上場申請者である持株会社が提出する連結財務諸表又は四半期連結財務諸表とは異なるものである。

（省 略）

### 《Ⅲ 定義》（保証実 3420 第 11 項参照）

17. 本実務指針における用語の定義は、以下のとおりとする。

- (1) 結合財務情報 - 新規上場申請者が結合対象会社の損益計算書等を結合して作成した損益計算書をいい、新規上場申請者が基準事業年度（「新規上場申請のための有価証券報告書」に経理の状況として財務諸表等が記載される最近事業年度をいう。）の末日の翌日以後持株会社になった場合には、結合対象会社の貸借対照表等を結合した貸借対照表を含む。
- (2) 結合対象会社 - 新規上場申請者が上場前の一定期間に持株会社になった場合における当該複数の子会社をいう。
- (3) 結合対象会社の損益計算書等又は貸借対照表等 - 結合財務情報の作成の基礎となる、調整を行う前の結合対象会社の連結損益計算書等、損益計算書、四半期連結損益計算書等若しくは四半期損益計算書、又は連結貸借対照表又は貸借対照表をいう（A1 項参照）。
- (4) 作成基準 - 結合財務情報を作成する際に経営者によって用いられる規準であり、東証が定める「結合財務情報の作成基準」その他の合理的と認められる基準がこれに該当するものとされている（A3 項及び A4 項参照）。

（省 略）

### 《3. 業務の計画及び実施》（保証実 3420 第 16 項から第 31 項参照）

#### 《(2) 結合財務情報の表示の評価》（保証実 3420 第 30 項及び第 31 項参照）

22. 業務実施者は、結合財務情報の表示の妥当性について作成基準に準拠しているかどうかを確かめなければならない。これには、以下の事項を考慮する。

- (1) その表題を含め全体的な表示及び構成は、結合対象会社の過去の連結財務諸表又は財務諸表や

他の財務情報と区別できること。

- (2) 結合財務情報及び関連する注記は、事象又は取引の影響について誤解を招くことのない方法で記載されていること。
- (3) 想定利用者が理解することができるように、結合財務情報に適切に開示されていること（A11 項参照）。
- (4) 業務実施者は、結合対象会社に関する連結財務諸表又は財務諸表の事業年度又は中間決算日以降に発生した結合対象会社の損益計算書等又は貸借対照表等に関連する重要な事象が識別された場合には、結合対象会社の連結財務諸表等を開示されているかどうかを確かめなければならない。開示されていない場合には、作成基準には後発事象の開示に関する個別の規定がないことを踏まえ、結合財務情報への開示の可否を検討しなければならない。

(省 略)

#### 《VI 適用》

- ・ 本実務指針は、2021 年 6 月 11 日以後に発行する保証報告書に適用する。ただし、2021 年 6 月 1 日以後に発行する保証報告書のうち、東証が適当と認めるものについては、監査・保証実務委員会研究報告第 17 号「東京証券取引所の有価証券上場規程に定める結合財務情報に関する書類に対する公認会計士又は監査法人の報告業務について（中間報告）」（2006 年 11 月 2 日公表）に基づく従前の取扱いによることができる。
- ・ 2021 年 9 月 16 日改正後の本実務指針は、2022 年 4 月 1 日以後に発行される保証報告書に適用する。ただし、2022 年 4 月 1 日以後に発行する保証報告書のうち、東証が適当と認めるものについては、監査・保証実務委員会研究報告第 17 号「東京証券取引所の有価証券上場規程に定める結合財務情報に関する書類に対する公認会計士又は監査法人の報告業務について（中間報告）」（2006 年 11 月 2 日公表）に基づく従前の取扱いによることができる。
- ・ 2022 年 1 月 13 日改正後の本実務指針は、2022 年 4 月 4 日以後に発行される保証報告書に適用する。ただし、2023 年 6 月 11 日までに発行する保証報告書のうち、東証が適当と認めるものについては、監査・保証実務委員会研究報告第 17 号「東京証券取引所の有価証券上場規程に定める結合財務情報に関する書類に対する公認会計士又は監査法人の報告業務について（中間報告）」（2006 年 11 月 2 日公表）に基づく従前の取扱いによることができる。
- ・ 本実務指針（2022 年 10 月 13 日）のうち、倫理規則に関する事項は、2023 年 4 月 1 日以降に契約を締結する業務から適用する。ただし、本実務指針を、倫理規則（2022 年 7 月 25 日変更）と併せて 2023 年 3 月 31 日以前に契約を締結する業務から早期適用することを妨げない。
- ・ 本実務指針（2023 年 3 月 16 日）は、2023 年 7 月 1 日以降に契約を締結する業務から適用する。なお、公認会計士法上の大規模監査法人以外の監査事務所においては、2024 年 7 月 1 日以降に契約を締結する業務から適用する。ただし、本実務指針を、全ての監査事務所において、品質管理基準報告書第 1 号「監査事務所における品質管理」（2023 年 1 月 12 日）及び品質管理基準報告書第 2 号「監査業務に係る審査」（2023 年 1 月 12 日）と併せて、2024 年 6 月 30 日以前に契約を締結

他の財務情報と区別できること。

- (2) 結合財務情報及び関連する注記は、事象又は取引の影響について誤解を招くことのない方法で記載されていること。
- (3) 想定利用者が理解することができるように、結合財務情報に適切に開示されていること（A11 項参照）。
- (4) 業務実施者は、結合対象会社に関する連結財務諸表又は財務諸表の事業年度又は四半期決算日以降に発生した結合対象会社の損益計算書等又は貸借対照表等に関連する重要な事象が識別された場合には、結合対象会社の連結財務諸表等を開示されているかどうかを確かめなければならない。開示されていない場合には、作成基準には後発事象の開示に関する個別の規定がないことを踏まえ、結合財務情報への開示の可否を検討しなければならない。

(省 略)

#### 《VI 適用》

- ・ 本実務指針は、2021 年 6 月 11 日以後に発行する保証報告書に適用する。ただし、2021 年 6 月 1 日以後に発行する保証報告書のうち、東証が適当と認めるものについては、監査・保証実務委員会研究報告第 17 号「東京証券取引所の有価証券上場規程に定める結合財務情報に関する書類に対する公認会計士又は監査法人の報告業務について（中間報告）」（2006 年 11 月 2 日公表）に基づく従前の取扱いによることができる。
- ・ 2021 年 9 月 16 日改正後の本実務指針は、2022 年 4 月 1 日以後に発行される保証報告書に適用する。ただし、2022 年 4 月 1 日以後に発行する保証報告書のうち、東証が適当と認めるものについては、監査・保証実務委員会研究報告第 17 号「東京証券取引所の有価証券上場規程に定める結合財務情報に関する書類に対する公認会計士又は監査法人の報告業務について（中間報告）」（2006 年 11 月 2 日公表）に基づく従前の取扱いによることができる。
- ・ 2022 年 1 月 13 日改正後の本実務指針は、2022 年 4 月 4 日以後に発行される保証報告書に適用する。ただし、2023 年 6 月 11 日までに発行する保証報告書のうち、東証が適当と認めるものについては、監査・保証実務委員会研究報告第 17 号「東京証券取引所の有価証券上場規程に定める結合財務情報に関する書類に対する公認会計士又は監査法人の報告業務について（中間報告）」（2006 年 11 月 2 日公表）に基づく従前の取扱いによることができる。
- ・ 本実務指針（2022 年 10 月 13 日）のうち、倫理規則に関する事項は、2023 年 4 月 1 日以降に契約を締結する業務から適用する。ただし、本実務指針を、倫理規則（2022 年 7 月 25 日変更）と併せて 2023 年 3 月 31 日以前に契約を締結する業務から早期適用することを妨げない。
- ・ 本実務指針（2023 年 3 月 16 日）は、2023 年 7 月 1 日以降に契約を締結する業務から適用する。なお、公認会計士法上の大規模監査法人以外の監査事務所においては、2024 年 7 月 1 日以降に契約を締結する業務から適用する。ただし、本実務指針を、全ての監査事務所において、品質管理基準報告書第 1 号「監査事務所における品質管理」（2023 年 1 月 12 日）及び品質管理基準報告書第 2 号「監査業務に係る審査」（2023 年 1 月 12 日）と併せて、2024 年 6 月 30 日以前に契約を締結

<p>する業務から早期適用することを妨げない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>本実務指針（2023年6月20日）は、2023年6月20日から適用する。ただし、2023年3月13日以降新規上場申請を行う会社に係るレビュー報告書から適用することができる。</li> <li><u>本実務指針（2024年●月●日）は、2024年4月1日以降に契約を締結する業務から適用する。</u></li> </ul> <p style="text-align: right;">以 上</p>	<p>する業務から早期適用することを妨げない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>本実務指針（2023年6月20日）は、2023年6月20日から適用する。ただし、2023年3月13日以降新規上場申請を行う会社に係るレビュー報告書から適用することができる。</li> </ul> <p style="text-align: right;">以 上</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>本実務指針（2022年10月13日改正）は、次の公表物の公表に伴う修正を反映している。 <ul style="list-style-type: none"> <li>倫理規則（2022年7月25日変更） （修正箇所：第24項及び付録2）</li> <li>保証業務実務指針（序）「保証業務実務指針及び専門業務実務指針並びに関連する公表物の体系及び用語」（2022年7月21日公表） （上記以外の修正箇所）</li> </ul> </li> <li>本実務指針（2023年3月16日改正）は、次の公表物の公表に伴う修正を反映している。 <ul style="list-style-type: none"> <li>品質管理基準報告書第1号「監査事務所における品質管理」（2023年1月12日改正）</li> <li>品質管理基準報告書第2号「監査業務に係る審査」（2023年1月12日改正）</li> </ul> </li> <li><u>本実務指針（2024年●月●日改正）は、次の公表物の公表に伴う修正を反映している。</u> <ul style="list-style-type: none"> <li><u>企業会計審議会「四半期レビュー基準の期中レビュー基準への改訂に係る意見書」（2024年3月27日公表）</u></li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>本実務指針（2022年10月13日改正）は、次の公表物の公表に伴う修正を反映している。 <ul style="list-style-type: none"> <li>倫理規則（2022年7月25日変更） （修正箇所：第24項及び付録2）</li> <li>保証業務実務指針（序）「保証業務実務指針及び専門業務実務指針並びに関連する公表物の体系及び用語」（2022年7月21日公表） （上記以外の修正箇所）</li> </ul> </li> <li>本実務指針（2023年3月16日改正）は、次の公表物の公表に伴う修正を反映している。 <ul style="list-style-type: none"> <li>品質管理基準報告書第1号「監査事務所における品質管理」（2023年1月12日改正）</li> <li>品質管理基準報告書第2号「監査業務に係る審査」（2023年1月12日改正）</li> </ul> </li> </ul> <p style="text-align: right;">以 上</p>