

半期報告書の作成の仕方について
(平成15年9月中間期提出用)

財団法人 財務会計基準機構
企画部副長 野中 謙次

1. はじめに

(財)財務会計基準機構では、去る10月1日から10日までの間、全国9か所11回にわたって、平成15年9月中間期に係る半期報告書の作成を前提とした「半期報告書の作成の仕方」(以下「本テキスト」という。)に基づき、作成上の留意点を説明するセミナーを開催した。延べ3,300人強の参加申込みがあり、依然として、本セミナーに対する関心が引き続き高いことがうかがえる。

以下、本稿においては、本テキストにおける平成15年9月中間期に係る主な改正点について解説することとする(図表参照)。

なお、本テキストは、原則、平成15年9月1日現在の法令等に基づいて作成されたものである。しかしながら、日本公認会計士協会公表の9月2日付で改正された会計制度委員会報告第13号「退職給付会計に関する実務指針(中間報告)」及び監査委員会報告第75号「監査報告書作成に関する実務指針(中間報告)」に対応する記載事例は含まれているので利用にあたっては十分ご留意いただきたい。

また、本テキストに記載されている内容は、制度の趣旨や考え方を示す1つの参考事例である。各社におかれては、それぞれの実態に即して、法令に合わない範囲で適宜工夫して作成することを心掛けていただくようお願いしたい。

文中、意見にわたる部分は、私見であることをあらかじめお断りさせていただく。

2. 電子開示に関する事項

本テキストは、電子開示(EDINET)システムにより半期報告書を提出する場合を想定して作成している。

EDINETシステムによる流通開示書類等の提出は、平成16年6月からは、原則、強制適用となるが、このEDINETシステムで提出する場合には、様々な手続、手順がある。EDINETシステムにより提出するための登録届出書を提出し、IDやパスワードを取得しなければならない。また、開示書類の提出前にはフォーマットチェックを行う必要がある。このような手続、手順があるため、株主総会等々の対応が必要となる平成16年6月提出期限の有価証券報告書よりも前のこの半期報告書からEDINETシステムによる提出を行

うことをお勧めする。

(注) E D I N E Tシステムについての詳細については、E D I N E Tのホームページで「ご案内」(<http://info.edinet.go.jp/Guide/index.html>)に掲載されているのでご覧いただきたい。

3. 継続企業の前提に関する注記に関する事項

継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在する場合の注記、いわゆるゴーイング・コンサーンについては、同制度の導入初年度であった平成15年3月期決算では、上場会社中66社が開示を行った模様であり、このゴーイング・コンサーンについては関心が高まっているところである。

(1) 背景

年度財務諸表における開示

平成14年1月25日付で企業会計審議会から「監査基準の改訂に関する意見書」が公表され、これを受け「監査基準」の改訂が行われ、企業が将来にわたって事業活動を継続するとの前提、すなわち、継続企業の前提に関して会社により適切な開示が行われているかどうかについて監査人が検討を行うことが、平成15年3月期から義務付けられることになった。これを受けて、平成14年10月18日付で連結財規等及び関連ガイドラインが改正され、連結貸借対照表日において、債務超過等財務指標の悪化の傾向、重要な債務の不履行等財政破綻の可能性その他会社が将来にわたって事業を継続するとの前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在する場合には、当該事象又は状況が存在する旨及びその内容など、所要の事項を注記しなければならないこととされた。

さらに、日本公認会計士協会からは、今後の継続企業の前提に関する開示実務の確立に向けての当面の開示の考え方を取りまとめた監査委員会報告第74号「継続企業の前提に関する開示について」が平成14年11月6日付で、また、継続企業の前提に基づき財務諸表を作成することが適切であるか否かに関する経営者の評価及び財務諸表の表示について、監査人が検討する場合の実務上の指針である監査基準委員会報告書第22号「継続企業の前提に関する監査人の検討」が平成14年7月29日付で、それぞれ公表されている。なお、その後、監査基準委員会報告書第22号「継続企業の前提に関する監査人の検討」については、さらに、平成15年1月16日付で改正が行われている。

中間財務諸表等における開示の改正

企業会計審議会から平成14年12月6日付で公表された「中間監査基準の改訂に関する意見書」において、中間財務諸表及び中間連結財務諸表においても継続企業の前提に関する注記を行うことが提言され、これに係る中間監査が実施されることとされた。

これを受け、平成15年2月12日付(財務諸表等の監査証明に関する内閣府令等の一部を改正する府令(内閣府令第8号))で中間連結財規等及び関連ガイドラインが改正され、年度財務諸表等に準じて、当該注記事項が追加された。なお、この注記は、同府令附則第3項により、平成15年3月1日の施行日後開始する中間会計期間及び中間連結会計期間に係る財務諸表等に適用される。

(2) 注記の要件等

注記の要件

継続企業の前提に関する注記は、中間財規第5条の8において、「中間貸借対照表日において、債務超過等財務指標の悪化の傾向、重要な債務の不履行等財政破綻の可能性その他会社が将来にわたって事業を継続するとの前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在する場合には、次の各号に掲げる事項を注記しなければならない。」とされている。

ここでいう「重要な疑義を抱かせる事象又は状況」については、一義的に特定することができるものではないが、「中間監査基準の改訂に関する意見書」を踏まえ、中間財規ガイドライン5の8-2において、財規ガイドライン8の14-2(債務超過及び重要な債務の不履行以外に、売上高の減少、継続的な営業損失の発生、継続的な営業キャッシュ・フローのマイナス、重要な債務の返済の困難性など)が準用されている。しかしながら年度の財務諸表とは若干の相違があるので留意が必要である(中間財規ガイドライン5の8-3、5の8-5)。

あらゆる事象や状況を具体的に示すことは困難であり、例示されている以外にも注記の要件となり得る事象や状況があろうし、また、中には重要性の判断を要する場合もあると思われる。具体的な取扱いに関しては、日本公認会計士協会から実務指針が公表されているが、いずれにせよ、「中間監査基準の改訂に関する意見書」の趣旨を理解して適切な注記が行われることが求められる。

注記の判断時点

中間財規第5条の8では、「中間貸借対照表日において、債務超過等財務指標の悪化の傾向、重要な債務の不履行等財政破綻の可能性その他会社が将来にわたって事業を継続するとの前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在する場合」と規定されており、注記の要否を判断する時点は中間貸借対照表日であることを明らかにしている。

この点については、財務指標の数値等は、随時数値を把握できるとは限らないことから、中間貸借対照表日における状況で判断せざるを得ないであろうし、また、中間貸借対照表日後に生じた事象や状況との関係に疑義が生じることなどの問題もあることか

ら、実務的な観点も踏まえ、中間貸借対照表日において継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在するかどうかを判断し、注記を行うこととされたものと考えられる。

中間貸借対照表日後の状況の変化と後発事象

イ 中間財規ガイドライン5の8-4では、「中間貸借対照表日において存在した継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が中間貸借対照表日後に解消又は大幅に改善した場合には、その旨及びその経緯も含めて記載することに留意する。」とされている。これは、中間貸借対照表日において存在していた事象又は状況について、その後の重要な変化があるにもかかわらず、形式的に中間期末時点で記述したり、変化したところだけを後発事象として切り分けて記述すると、かえって情報の適正性を欠くことにもなりかねず、また、意味がないものと考えられるので、実務上可能な範囲で、その後の状態の変化も含めて記述するほうが適切であろうという趣旨と思われる。

ロ 中間財規ガイドライン5の8-6において、中間貸借対照表日後に発生した継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況については、中間会計期間が属する事業年度（当中間会計期間は除く。）以降の財政状態及び経営成績に重要な影響を及ぼす場合には、当該事象又は状況は中間財規第5条の2に規定する後発事象に該当することが明らかにされている。

その他

中間連結財規第17条の2では、「中間財務諸表等規則第5条の8の規定は、中間連結財務諸表の提出会社について準用する。」と定められている。これは、中間連結財務諸表における親会社について継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象や状況が存在した場合に注記を求めるという意味であるとされている。従って、子会社において、当該子会社に係る継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在しているとしても、中間連結財務諸表における注記は要しないこととなる。ただし、子会社に生じている事象又は状況が、親会社にとって、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況となる場合には、当然、注記が求められることに留意する必要がある。

(3) 記載内容等

記載事項

継続企業の前提に関する注記事項は、中間財規第5条の8の1号から4号において4項目が規定されており、年度の財務諸表と同じである。

なお、中間財務諸表については、「中間監査基準の改訂に関する意見書」において述

べられているとおり、年度の財務諸表とは記載要領に若干の違いがある。この点は、中間財規ガイドライン5の8-3において明らかにされている。すなわち、前年度の財務諸表において注記した継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が中間期末においても存在している場合には、前期末から中間期末までの間の当該事象又は状況の変化も含めて記載することとされている。

また、規則では注記事項が示されているが、記載文面が示されているわけではない。従って、各号に掲げられた事項を各号ごとに区分して記述するといった形式が予定されているものではなく、実際には、文章形式で事象又は状況の内容や経営計画等を、順次、記述していくことになるものと考えられる。

事象等の内容及び重要な疑義の存在

継続企業の前提に関する重要な疑義を抱かせる事象又は状況等の記載要領については、特別の規定はないが、存在する事象又は状況の具体的内容、その結果、継続企業の前提に関する重要な疑義が存在することについて、文章形式で記述することになるので、分かりやすく明確な記述が求められる。

なお、日本公認会計士協会から、記載例文等が実務指針として公表されている。

経営計画等の記載

注記事項である経営者の対応及び経営計画については、年度の財務諸表では、少なくとも貸借対照表日の翌日から1年以上の経営計画等を記載することとされているが、中間財規ガイドライン5の8-5において、中間財務諸表では少なくとも中間会計期間が属する事業年度末までの経営計画等を記載することとされている。これは、当事業年度の下半期と翌事業年度の上半期とを1年とした経営計画を記載することが困難な場合があること、当事業年度の年度監査においてもチェックされること等を考慮されたものと考えられる。

なお、本記載にあたっては、単に鋭意努力するといったような曖昧な記述、未確定の事項をあたかも確定しているかのように記述すること、あるいは、客観的にみても実現不可能と思われる経営計画の記述などは、監査上も合理性が認められないことになると考えられる。

注記の記載場所

中間連結財規第18条第2項及び中間財規第7条第2項の規定により、注記の冒頭、すなわち、中間(連結)キャッシュ・フロー計算書の次(中間財務諸表の場合でキャッシュ・フロー計算書を作成していない場合には、中間損益計算書の次)に記載することとされている。

(4) 注記の記載事例

本テキストでは、比較的分かりやすい事例として債務超過の場合を例として採り上げている。しかしながら、何が継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況に該

当するののかについては、「監査基準の改訂に関する意見書」等や改正後の中間財規及びそのガイドライン等においても、それほどこと細かく具体的に定義付けされている訳ではなく、実務上は、各提出会社の状況に応じて様々な事例が考えられるので、それぞれの実態に応じた開示をするよう留意する必要がある。

なお、記載事例では、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在する場合に注記の対象となっている当該事象又は状況を解消又は大幅に改善するための経営者の対応及び経営計画を記載する箇所（点線部分）を長めにしてあるのは、より具体的に記載する必要があると考えたためである。

まず、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況を解消又は大幅に改善するための経営者の対応及び経営計画の記載にあたっては、取締役会等の意思決定機関で決定されたものを記載することが望ましいと思われる。

また、経営計画等の内容は、可能な限り具体的かつ詳細に記載する必要があると思われる。投資者にとっても、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象等が存在するというのは重要な投資判断材料であるので、会社としてそれにどう対応していくのかについては、可能な限り明らかにする必要があると思われるためである。

さらに、経営計画等に、例えば、労働組合や銀行などの第三者との合意が必要な計画が含まれている場合には、実施可能性を測る意味でも、当該第三者との合意が得られているかどうかについても言及することが望ましいと思われる。また、経営計画等の実施により将来的にどれだけ改善すると会社が考えているのかが分かるように、将来の損益に対してどの程度の影響が見込まれるのかについても記載することが望ましいと思われる。ただし、何の根拠もない数値を記載しても投資者等をミスリードさせることになると思われることから、将来の見込みを記載する場合には、過年度の数値を基に算定するなど、ある程度の根拠を示して記載する必要があると思われる。

なお、中間財規ガイドライン5の8-4（同規定は、連結にも準用される）に規定されているように、中間貸借対照表日において存在した継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象等が中間貸借対照表日後に解消又は大幅に改善した場合若しくは当該事象等が変化した場合には、その旨及び経緯も含めて記載することとされているので、留意する必要がある。

また、本テキストには記載事例は掲載されていないが、中間財規ガイドライン5の8-3において、「前事業年度の財務諸表において財務諸表等規則第8条の14の規定により注記した継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が中間貸借対照表日においても存在する場合には、中間貸借対照表日までの期間における当該事象又は状況の変化も含めて記載すること」となっていることに留意する必要がある。

4. 厚生年金基金の代行返上に係る注記に関する事項

厚生年金基金の代行部分の返上に関する事項については、平成14年9月中間期のテキストにおいても掲載されていたが、平成15年5月30日付で確定給付企業年金法の一部の施行に伴う関係政令の整備に関する政令(平成15年政令第239号)等の公布により代行返上に係る手続及びスケジュールが明らかとなったことを受け、日本公認会計士協会から、会計制度委員会報告第13号「退職給付会計に関する実務指針(中間報告)」の改正が公表された。これを受けて、本テキストにおいても、記載事例の見直しを行っている。

(1) 背景

平成13年6月15日付で確定給付企業年金法が施行され、厚生年金基金を確定給付企業年金に移行し、厚生年金の代行部分を国に返上することが可能となった。これを受け、日本公認会計士協会から、平成13年12月10日付で代行部分返上に関する会計上の取扱いについて「会計制度委員会報告第13号「退職給付会計に関する実務指針(中間報告)」の改正について」が公表されており、その第47-4項によれば「確定給付企業年金法に基づく確定給付企業年金への移行の認可に関して、同法附則第1条第3号の規定による(公布日(平成13年6月15日)から2年6か月以内の政令で定める日)施行日の後、厚生年金基金の代行部分返上についての会計上の取扱いを再検討するものとする」と規定されていた。

今般、平成15年5月30日付の確定給付企業年金法の一部の施行に伴う関係政令の整備に関する政令(平成15年政令第239号)等の公布により(施行日は、同年9月1日)代行返上に係る手続及びスケジュールが明らかとなったことを受け、日本公認会計士協会からは、公表済みの会計制度委員会報告第13号を平成15年9月2日付で改正し、公表されている。

今回の改正では、代行返上に係る退職給付債務と年金資産の消滅の認識は、返還の日に行うという改正前の実務指針の基本的な考え方に変更はないと思われるが、返還の日については、返還額である最低責任準備金を国へ納付した日とされている。

また、将来分返上認可の日において、代行部分に係る退職給付債務と年金資産が消滅したものととして会計処理することを一定の条件のもとに認めた経過措置の適用を、平成16年3月31日まで延長することとされている。

さらに、注記事項に係る規定の整備などが行われている。

なお、改正後の実務指針の適用時期については、平成15年9月1日以後終了する事業年度から適用されることになっているので、留意する必要がある。

(2) 概要

代行部分の返上に係る会計処理については、原則的な処理と経過措置を適用する場合があり、それぞれにおいて、代行返上に係る手続の段階に応じた会計処理が求められることから、この手続を整理しておく必要がある。

改訂後の実務指針に従って、代行返上に係る手続を整理すると以下のとおりとなる。

代行返上に関する手続について

最初の手続は「将来分支給義務免除の認可の申請」を行うことであり、2つ目は「将来分支給義務免除の認可（「将来分返上認可」）」を受けることである。3つ目の手続は「代行部分過去分返上の認可の申請」であり、そして4つ目は「代行部分過去分返上の認可（「過去分返上認可」）」を受けることである。最後の5つ目の手続は「返還額（最低責任準備金）の現金納付日（「返還の日」）」ということになる。

「原則的な処理」と「経過措置を適用」する場合の「会計処理」の違いについて

代行返上に係る会計処理には「原則的な処理」（以下「原則法」）と「経過措置の適用」（以下「経過措置」）がある。会計処理を考えるうえでは、代行部分に係る退職給付債務の消滅の認識をする時点が問題となる。「原則法」とは、代行返上に係る手続に沿って整理すれば、最後の手続である「返還額（最低責任準備金）の現金納付日（「返還の日」）」で退職給付債務の消滅を認識するものであり、改正後の実務指針においては、第44-2項と第44-3項にその会計処理と財務諸表上の注記についてそれぞれ規定されている。

一方、「経過措置」とは、一定条件のもと2番目の手続である「将来分支給義務免除の認可の日（「将来分返上認可の日」）」に代行部分に係る退職給付債務と年金資産が消滅したものとみなして会計処理することができるものである。ここでいう「一定条件」とは、代行返上に関する代議員会の決議が行われ、平成16年3月31日までに厚生労働大臣により代行部分に係る将来分返上に関する認可を受けた場合で、代行部分に係る返還相当額（最低責任準備金）に見合う年金資産が十分に存在することとされている。なお、この点についても、改正後の実務指針の第47-2項にその会計処理と注記が規定されている。

（3）注記の記載事例

本テキストにおける記載事例は「中間連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項」にある「4．会計処理基準に関する事項」中「退職給付引当金」に関連付けた「追加情報」として記載されている事例となっている。また、「原則法」を適用した場合と「経過措置」を適用した場合の記載事例に分けて掲載されている。

まず、『前連結会計年度以前に将来分支給義務を免除する厚生労働大臣の認可を受け経過措置を適用せず、当中間連結会計期間末までに厚生労働大臣より代行部分の過去分返上の認可を受けた場合』（記載事例1）についての当中間連結会計期間の欄には、「過去分返上の認可を受けた旨」及び過去分返上認可の直前の代行部分に係る退職給付債務を国への返還相当額（最低責任準備金）まで修正し、その差額を「損益に与えている影響額」として記載されている。なお、前中間連結会計期間の追加情報が点線で囲まれているが、これは前中間連結会計期間に追加情報として記載していた場合を想定したものであり、前中間連結会計期間に記載していなければ、記載の必要はないことになる。代

行返上に係る記載事例について、以下、すべて同様の意味で点線枠が使われている。

次に、『前連結会計年度以前に将来分支給義務を免除する厚生労働大臣の認可を受け経過措置を適用せず、当中間連結会計期間末までに未だ厚生労働大臣より代行部分の過去分返上の認可を受けていない場合』（記載事例 2）についての当中間連結会計期間の欄には、将来分返上認可の日及び 当中間連結会計期間末日現在において測定された返還相当額（最低責任準備金）並びに 当中間連結会計期間末日現在において測定された返還相当額（最低責任準備金）の支払が当中間連結会計期間末日に行われたと仮定して「退職給付会計に関する実務指針」の第 4 4 - 2 項を適用した場合に生じる損益の見込額が記載されている。

続いて、『当中間連結会計期間に厚生年金基金の代行部分の将来分支給義務を免除する厚生労働大臣の認可を受けた場合』（記載事例 3）の記載事例である。この場合、当中間連結会計期間末の状態は、『前連結会計年度以前に将来分支給義務を免除する厚生労働大臣の認可を受け経過措置を適用せず、当中間連結会計期間末までに未だ厚生労働大臣より代行部分の過去分返上の認可を受けていない場合』（記載事例 2）の記載事例で想定されたケースと何ら変わらない状態となるので、当中間連結会計期間の欄の記載内容については、その場合の記載内容と同様となっている。また、『当中間連結会計期間に厚生年金基金の代行部分の将来分支給義務を免除する厚生労働大臣の認可を受け、当中間連結会計期間末までに厚生労働大臣より代行部分の過去分返上の認可を受けた場合』（記載事例 4）については、『前連結会計年度以前に将来分支給義務を免除する厚生労働大臣の認可を受け経過措置を適用せず、当中間連結会計期間末までに厚生労働大臣より代行部分の過去分返上の認可を受けた場合』（記載事例 1）の記載事例で想定されたケースと何ら変わらない状態となるので、当中間連結会計期間の欄の記載内容については、その場合の記載内容と同様となっている。

次に、『当中間連結会計期間に厚生年金基金の代行部分の将来分支給義務を免除する厚生労働大臣の認可を受け、経過措置を適用した場合』（記載事例 5）についての当中間連結会計期間の欄には、将来分返上認可の日及び 将来分返上認可の日において代行部分に係る退職給付債務と年金資産を消滅したものとみなして会計処理している旨並びに 損益に与えている影響額、さらに 当中間連結会計期間末日現在において測定された返還相当額（最低責任準備金）が記載されている。

また、『前連結会計年度以前において厚生年金基金の代行部分の将来分支給義務を免除する厚生労働大臣の認可を受け、経過措置を適用した場合』（記載事例 6）については、当中間連結会計期間の欄が空白になっている。これは、前連結会計年度以前において既に会計処理が終わっているため、当中間連結会計期間においては、特に記載するものはないと考えられたことによるものである。

5 . 中間監査報告書の記載内容について

平成14年12月6日付で企業会計審議会から「中間監査基準の改訂に関する意見書」が公表され、中間監査基準が改訂され、中間監査報告書の記載内容が大幅に見直されたことから、証券取引法における中間監査報告書の記載事項の改正について平成15年2月12日付で監査証明府令の改正が行われた。

(1) 改正の概要

中間監査報告書の記載事項については、監査証明府令第4条で規定されており、新たな中間監査基準に沿って全面的に改正されている。その第4条第1項第2号において、中間監査報告書の作成全般と記載区分について規定されている。

中間監査報告書における作成日及び監査人の自署・押印については、従来と同様である。記載事項に関する監査証明府令規定は、記載すべき事項を示すものであって、文章の形式や表現を固定するものではなく、また、中間監査基準において特定の意味として定義されている用語を変更することはできないとされているが、記載区分の見出しの要否や文章の表現方法については、中間監査基準を踏まえて、平成15年9月2日付で日本公認会計士協会から公表された監査委員会報告第75号「監査報告書作成に関する実務指針（中間報告）」において、中間監査報告書の様式が示されており、当中間期から変更されている。

(2) 記載事例

本テキストの記載事例については、日本公認会計士協会から公表された実務指針における中間監査報告書の文例を参考としている。

標題

原則として「独立監査人の中間監査報告書」とすることとされた。これは、実務指針によれば、独立監査人という名称を入れることにより、独立した監査人と同様の倫理規範を要求されない内部監査人等の監査報告書と区分することが可能となり、財務諸表の利用者に監査報告書への信頼感を与えることが可能となるものと考えられると説明されている（なお、これはあくまでも「原則」とされているので、従来どおり「中間監査報告書」とすることも可能とされている。）

日付

法令で制約がある場合を除いて、監査作業終了日となる。

宛先

原則として「取締役会」とすることとされた。実務指針によれば、監査報告書が監査人による自己の意見に関する責任を正式に認める手段であるということなどを考えると、その宛先は「取締役社長」のような個人名ではなく、「取締役会」とした方が望ましいと考えられたことによるものと説明されている（なお、宛先についても、あくまでも、「原則」とされているので、従来どおり、代表取締役宛と

することも可能とされている)

記載内容

イ 改訂後の「中間監査基準」において、中間連結財務諸表の作成責任は経営者にあること、監査人の責任は独立の立場から中間連結財務諸表に対する意見を表明することにあることを中間監査報告書に明記することになったことを踏まえ、実務指針では、中間監査報告書において、経営者の責任と監査人の責任を明確に記載することが求められることになった。

ロ 改訂後の「中間監査基準」では、実施した中間監査の概要として、中間監査の基準に準拠して中間監査を行ったこと、中間監査の基準は監査人に中間連結財務諸表には全体として中間連結財務諸表の有用な情報の表示に関して投資者の判断を損なうような重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めていること、中間監査は分析的手続等を中心とした監査手続に必要な応じて追加の監査手続を適用して行われていること、その他連結財務諸表の監査に係る監査手続との重要な相違、中間監査の結果として中間連結財務諸表に対する意見表明のための合理的な基礎を得たことについて中間監査報告書に記載するよう求められることになった。

ハ 改訂後の「中間監査基準」では、中間連結財務諸表に対する意見として、経営者の作成した中間連結財務諸表が、一般に公正妥当と認められる中間連結財務諸表の作成基準に準拠して、中間連結会計期間に係る企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する有用な情報を表示していると認められることについて、中間監査報告書に記載することが求められることになった。

二 従来の中間監査報告書においては、重要な偶発事象、後発事象等で企業の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにするため、特に必要と認められる事項は「特記事項」として記載することが求められていた。しかしながら、「特記事項」については監査人の意見との関係が曖昧であるとの指摘もあるということから廃止され、「追記情報」が導入された。

中間監査報告書に記載すべき「追記情報」とは、「継続企業の前提に関する注記に係る事項」と「正当な理由による会計方針の変更、重要な偶発事象、重要な後発事象、監査した中間連結財務諸表を含む開示書類における当該中間連結財務諸表の表示とその他の記載内容との重要な相違」で中間監査を実施した公認会計士又は監査法人が説明又は強調することが適当と判断した2つのカテゴリーがある。なお、については、中間連結財務諸表の表示に関して適正であると判断し、なおもその判断に関して説明を付す必要がある事項や中間連結財務諸表の記載について強調する必要がある事項を中間監査報告書で情報として追記する場合には、意見の表明と明確に区分し、監査人からの情報として追記するものとされている。従って、継続企業の前提に関する注記に係る事項は、当該事項が

除外事項として監査意見に含まれる場合又は不適正意見の場合は別として、必ず追記情報として記載することとなる。一方、正当な理由による会計方針の変更等の事項の記載には、監査人の判断が含まれることになる。

6. 代表者による「確認書」に関する事項

証券取引法に基づくディスクロージャー制度については、平成14年12月16日に公表された金融審議会第一部会報告「証券市場の改革促進」を踏まえ、その整備が図られた。

(1) 背景

金融審議会金融分科会第一部会に設置されているディスクロージャー・ワーキング・グループでは、平成14年10月から、金融庁が同年8月6日に公表した「証券市場の改革促進プログラム」に盛り込まれた課題を中心に、米国企業会計改革法（Sarbanes-Oxley Act）の制定をはじめとする最近の国際的な動向も踏まえつつ、ディスクロージャーに関する制度整備について3つのテーマ（「信頼される市場の確立に向けたディスクロージャーの充実・強化」、「経済の活性化に資するディスクロージャー・ルールの整備」及び「ディスクロージャーに関する手続等の簡素化・迅速化」）ごとに検討が行われ、その結果が金融審議会第一部会報告として取りまとめられた。

そして、この報告を踏まえて、証券取引法に基づくディスクロージャー制度の整備を行うため、平成15年3月28日及び31日付で関係政令、府令及びガイドラインが改正された。

(2) 提言内容

金融審議会第一部会報告「証券市場の改革促進」のうち、「信頼される市場の確立に向けたディスクロージャーの充実・強化」に基づく改正として、有価証券報告書等における「コーポレート・ガバナンスに関する情報」、「リスクに関する情報」及び「経営者による財務・経営成績の分析（MD & A）」についての開示の充実、並びに、「有価証券報告書等の記載内容の適正性に関する代表者の確認」制度が導入された。

(3) 改正内容

「有価証券報告書等の記載内容の適正性に関する代表者の確認」については、「市場において、有価証券報告書等の記載内容の適正性の一層の確保に向けた経営者の姿勢を自らの判断において明確に示すことにより、投資者などによる信認の向上が図られ、ひいては、市場への信頼を高めることとなるものと考えられる」ことから「有価証券報告書等の記載内容の適正性に関する代表取締役の確認を行うことを容認する制度とすべきである」とされていることを受け、その会社が提出する有価証券報告書等の記載内容（財務諸表を含

む。)の適正性に関する代表者による確認書を、任意で、当該有価証券報告書等の添付書類として提出することが出来ることとされた。

具体的には、有価証券届出書、有価証券報告書又は半期報告書の提出会社の代表者が、当該報告書等に記載された事項が適正であると確認し、その旨を記載した書面(「確認書」)を当該報告書等に添付しようとする場合には、当該確認書を当該報告書等の添付書類とすることとされた。

(4) 記載内容

確認書を半期報告書等の添付書類として提出することは任意であるため、確認書の様式、記載内容等は法令において、特に定められていないが、概ね次の事項を記載し、当該確認を行った代表者がその役職を表示して自署し、かつ、自己の印を押印する旨が開示ガイドライン5-29-2において示されている。

当該半期報告書の記載内容が適正であることを確認した旨

当該確認を行った記載内容の範囲が限定されている場合はその旨及びその理由

当該確認を行うに当たり、中間連結財務諸表等が適正に作成されるシステムが機能していたかを確認した旨及びその内容

当該確認について特記すべき事項

具体的には、「平成 年 月 日から平成 年 月 日までの第 期の中間会計期間に係る半期報告書に記載した事項について確認したところ、全ての重要な点において虚偽の記載及び記載すべき事項の記載漏れはないこと」、「当社は、半期報告書を適正に作成するため、…[内部統制(チェック体制)についての具体的な記載等]…体制を採用しており、当該半期報告書の作成にあたり、この体制が適正に機能していたことを確認したこと」等の記載事例が示されている(記載事例7)。

(5) 提出方法

確認書の提出方法は、有価証券報告書等の添付書類と同様であるが、確認書には当該確認を行った代表者が自署し、押印するものと考えられるため、当該報告書等をEDINETを使用して提出する場合には、当該確認書をPDFファイル化して添付することが望ましいものと考えられる。

(6) 適用時期(半期報告書)

施行日(平成15年4月1日)以後に開始する事業年度に係る半期報告書から添付することができることとされている。

7. その他主な改正事項

以上のほか、平成15年9月中間期提出用に作成した「半期報告書の作成の仕方」の記載事例や「作成にあたってのポイント」がいくつか見直されている。ここでは、主な改正事項について説明することとする。

(1) 発行済株式総数、資本金等の状況

「資本準備金を取崩しその他資本剰余金へ振り替えた場合」の記載事例が新たに追加された。これは、ご承知のとおり、平成13年度の商法改正で、法定準備金の減額の制度が創設され、法定準備金の取崩しを行う会社が出てきたことに対応するものである。記載事例としては「発行済株式総数、資本金等の状況」中、資本準備金増減額においてその金額を記載し、脚注において、商法の規定に基づき資本準備金を減少し、その他資本剰余金に振替えた旨の記載を行っている。

(2) 役員等の状況

「役員等の状況」欄の記載事例として、委員会等設置会社の場合の記載事例が新たに追加された。委員会等設置会社の場合には、開示府令第5号様式の記載上の注意(1)一般的事項dに記載されているように「監査役を設置する会社に準じて記載する」ことになるので、それに対応する記載事例が掲載された。なお、記載内容に関しては、半期報告書のため役員等の異動があった場合について記載されることになる。

(3) 「経理の状況」冒頭記載

経理の状況の冒頭記載の1. 中間連結財務諸表及び中間財務諸表の作成方法の(1)及び(2)のなお書き以下において、改正前、改正後の中間連結財規及び中間財規に基づいて作成されている旨の記載がされている。ここは、改正前、改正後の中間連結財規及び中間財規に基づいて作成されている旨を記載することが適当であり、仮に提出会社の財務諸表に、直接影響がない場合でも、改正後のルールによった結果、影響がないということになるので、そのような場合であっても、このような記載をすることが適当と思われる。

(4) 中間連結剰余金計算書

昨年の半期報告書及び平成15年3月期の有価証券報告書では、「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準」を適用したため、大半の会社は、連結貸借対照表等も含めて資本の部を2段書き表示されていた。今回の半期報告書からそれらについては、中間連結財規等の様式どおりの表示となる。そして、この中間連結剰余金計算書においても、前中間連結会計期間及び前連結会計年度において「資本剰余金の部」の「資本剰余金期首残高」及び「利益剰余金の部」の「利益剰余金期首残高」に内訳表示として「資本準備金期首残高」及び「連結剰余金期首残高」を記載された会社は、当中

間連結会計期間においては、中間連結財規等の様式どおりの表示となる。

(5) 1株当たり情報

1株当たり情報については、新しく追加された記載事例として、例えば、前中間連結会計期間、当中間連結会計期間、前連結会計年度の記載事項がすべてに共通する状況でない場合の記載事例が掲載された。具体的には、前中間連結会計期間と前連結会計年度においては、潜在株式調整後1株当たり中間(当期)純利益金額が記載されているが、当中間連結会計期間においては、潜在株式が存在しないため潜在株式調整後1株当たり中間純利益金額を記載していない記載事例となっている。

(6) 重要な後発事象

当中間連結会計期間末後に株式分割が行われた場合の記載事例が新たに追加された。

(7) その他

「会社関係書類の電子化により定款の変更があった場合の記載事例」

平成14年4月1日施行の商法改正により会社関係書類の電子化が認められた。そこで、会社関係書類の電子化を行った会社においては、例えば、株主名簿の「記載」を「記載又は記録」等のように定款規定を変更していると思われる。このような場合には、記載事例の(注)以下にあるように「9月30日現在の株主名簿及び実質株主名簿に記載又は記録された～」のような記載が適当と考えられる。

(図表)

平成 15 年 9 月中間期の半期報告書作成に係る主な改正点

項 目	本 書	参照頁
1. 継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在する場合の注記に関する事項	<p>平成 14 年 12 月 6 日付で企業会計審議会から「中間監査基準の改訂に関する意見書」が公表され「中間において、中間連結財規においても、継続企業の前提に関する注記を行うことが提言された。これを受けて、平成 15 年 2 月 12 日付で中間財規等が改正され、財務諸表等に準じて中間財務諸表及び中間連結財務諸表に当該注記事項が追加されるとともに、そのガイドラインが定められた。</p> <p>[経理の状況]</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況 ・ 重要な後発事象 	90、206 192、262
2. 厚生年金基金の代行返上に係る注記に関する事項	<p>確定給付企業年金法の代行返上に係る政省令等の交付に伴い、「『退職給付会計に関する実務指針』(会計制度委員会報告第 13 号)の見直しが行なわれ、平成 15 年 9 月 2 日付で改正された。</p> <p>[経理の状況]</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 中間連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項(追加情報) ・ 中間財務諸表作成のための基本となる重要な事項(追加情報) ・ 後発事象 <ul style="list-style-type: none"> ・ 中間連結財務諸表 ・ 中間財務諸表 	110、112 114、116 220、222 224、226 188 256、258
3. 中間監査報告書の記載内容に関する注記	<p>平成 14 年 12 月 6 日の「中間監査基準の改訂に関する意見書」の公表を受けて、中間監査報告書の見直し等が行なわれ、平成 15 年 9 月 2 日付で「監査報告書作成に関する実務指針」(監査委員会報告第 75 号)が改正された。</p> <p>[経理の状況]</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 中間連結監査報告書 ・ 中間監査報告書 	274、310 278、324
4. 代表者による「確認書」に関する事項	<p>平成 14 年 12 月 16 日に公表された金融審議会第一部会報告「証券市場の改革促進」を受けて、平成 15 年 3 月 31 日付で「企業内容等の開示に関する内閣府令」等及び関係ガイドラインの改正が行なわれ、代表者による確認書の任意添付制度が導入された。</p> <p>[添付資料]</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 確認書 	280
5. その他主な改正事項	<p>[提出会社の状況]</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 役員 の 状況 (委員会等設置会社の場合の記載事例を追加) ・ 発行済み株式総数、資本金等の状況 (資本準備金を取り崩した場合の事例) <p>[経理の状況]</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 中間連結剰余金計算書 (2 段書 通常形式) ・ 重要な後発事象 (株式分割の場合の記載事例) ・ 会社関係書類の電子化により定款の変更があった場合 	64、304 54、296 84 190、260 264

参照頁は、本テキストの掲載頁を示しています。

記載事例 1

(前連結会計年度以前に将来分支給義務を免除する厚生労働大臣の認可を受け経過措置を適用せず、当中間連結会計期間末までに厚生労働大臣より代行部分の過去分返上の認可を受けた場合)

	前中間連結会計期間 (自 平成 14 年 4 月 1 日 至 平成 14 年 9 月 30 日)	当中間連結会計期間 (自 平成 15 年 4 月 1 日 至 平成 15 年 9 月 30 日)	前連結会計年度 (自 平成 14 年 4 月 1 日 至 平成 15 年 3 月 31 日)
4. 会計処理 基準に関する 事項	退職給付引当金 (追加情報) 当社及び一部の国内連結子 会社は、確定給付企業年金法 の施行に伴い、厚生年金基金 の代行部分について、平成 14 年 4 月 日に厚生労働大臣か ら将来分支給義務免除の認可 を受けた。 なお、当社及び一部の国内 連結子会社は「退職給付会計 に関する実務指針(中間報 告)」「日本公認会計士協会会 計制度委員会報告第 13 号)第 47-2 項に定める経過措置を適 用していない。 同実務指針第 47-2 項に定め る経過措置を適用とした 場合、損益に与える影響額は ×××百万円と見込まれる。	退職給付引当金 (追加情報) 当社及び一部の国内連結子 会社は、確定給付企業年金法 の施行に伴い、厚生年金基金 の代行部分について、平成 15 年 9 月 日に厚生労働大臣か ら過去分返上の認可を受け た。 当中間連結会計期間におけ る損益に与えている影響額 は、特別損失(利益)として ×××百万円計上している。	退職給付引当金 (追加情報) 当社及び一部の国内連結子 会社は、確定給付企業年金法 の施行に伴い、厚生年金基金 の代行部分について、平成 14 年 月 日に厚生労働大臣か ら将来分支給義務免除の認可 を受けた。 なお、当社及び一部の国内 連結子会社は「退職給付会計 に関する実務指針(中間報 告)」「日本公認会計士協会会 計制度委員会報告第 13 号)第 47-2 項に定める経過措置を適 用していない。 同実務指針第 47-2 項に定め る経過措置を適用とした 場合に見込まれる影響額につ いては、「退職給付に関する 注記」に記載している。

記載事例 2

(前連結会計年度以前に将来分支給義務を免除する厚生労働大臣の認可を受け経過措置を適用せず、当中間連結会計期間末までに未だ厚生労働大臣より代行部分の過去分返上の認可を受けていない場合)

	前中間連結会計期間 (自 平成 14 年 4 月 1 日 至 平成 14 年 9 月 30 日)	当中間連結会計期間 (自 平成 15 年 4 月 1 日 至 平成 15 年 9 月 30 日)	前連結会計年度 (自 平成 14 年 4 月 1 日 至 平成 15 年 3 月 31 日)
4. 会計処理 基準に関する 事項	<p>退職給付引当金</p> <p>(追加情報) 当社及び一部の国内連結子会社は、確定給付企業年金法の施行に伴い、厚生年金基金の代行部分について、平成 14 年 4 月 日に厚生労働大臣から将来分支給義務免除の認可を受けた。 なお、当社及び一部の国内連結子会社は「退職給付会計に関する実務指針(中間報告)」「日本公認会計士協会会計制度委員会報告第 13 号)第 47-2 項に定める経過措置を適用していない。 同実務指針第 47-2 項に定める経過措置を適用とした場合、損益に与える影響額は × × × 百万円と見込まれる。</p>	<p>退職給付引当金</p> <p>(追加情報) 当社及び一部の国内連結子会社は、確定給付企業年金法の施行に伴い、厚生年金基金の代行部分について、平成 14 年 月 日に厚生労働大臣から将来分支給義務免除の認可を受けた。 当中間連結会計期間末日現在において測定された返還相当額(最低責任準備金)は × × × 百万円であり、当該返還相当額(最低責任準備金)の支払が当中間連結会計期間末日に行われたと仮定して「退職給付会計に関する実務指針(中間報告)」「日本公認会計士協会会計制度委員会報告第 13 号)第 44-2 項を適用した場合に生じる損益の見込額は × × × 百万円である。</p>	<p>退職給付引当金</p> <p>(追加情報) 当社及び一部の国内連結子会社は、確定給付企業年金法の施行に伴い、厚生年金基金の代行部分について、平成 14 年 月 日に厚生労働大臣から将来分支給義務免除の認可を受けた。 なお、当社及び一部の国内連結子会社は「退職給付会計に関する実務指針(中間報告)」「日本公認会計士協会会計制度委員会報告第 13 号)第 47-2 項に定める経過措置を適用していない。 同実務指針第 47-2 項に定める経過措置を適用とした場合に見込まれる影響額については、「退職給付に関する注記」に記載している。</p>

記載事例3

(当中間連結会計期間に厚生年金基金の代行部分の将来分支給義務を免除する厚生労働大臣の認可を受けた場合)

	前中間連結会計期間 (自 平成 14 年 4 月 1 日 至 平成 14 年 9 月 30 日)	当中間連結会計期間 (自 平成 15 年 4 月 1 日 至 平成 15 年 9 月 30 日)	前連結会計年度 (自 平成 14 年 4 月 1 日 至 平成 15 年 3 月 31 日)
4. 会計処理 基準に関する 事項	退職給付引当金	退職給付引当金 (追加情報) 当社及び一部の国内連結子 会社は、確定給付企業年金法 の施行に伴い、厚生年金基金 の代行部分について、平成 15 年 月 日に厚生労働大臣か ら将来分支給義務免除の認可 を受けた。 当中間連結会計期間末日現 在において測定された返還相 当額(最低責任準備金)は× ××百万円であり、当該返還 相当額(最低責任準備金)の 支払が当中間連結会計期間末 日に行われたと仮定して「退 職給付会計に関する実務指針 (中間報告)」「(日本公認会計 士協会会計制度委員会報告第 13号)第44-2項を適用した 場合に生じる損益の見込額は ×××百万円である。	退職給付引当金

記載事例4

(当中間連結会計期間に厚生年金基金の代行部分の将来分支給義務を免除する厚生労働大臣の認可を受け、当中間連結会計期間末までに厚生労働大臣より代行部分の過去分返上の認可を受けた場合)

	前中間連結会計期間 (自 平成 14 年 4 月 1 日 至 平成 14 年 9 月 30 日)	当中間連結会計期間 (自 平成 15 年 4 月 1 日 至 平成 15 年 9 月 30 日)	前連結会計年度 (自 平成 14 年 4 月 1 日 至 平成 15 年 3 月 31 日)
4. 会計処理 基準に関する 事項	退職給付引当金	退職給付引当金 (追加情報) 当社及び一部の国内連結子 会社は、確定給付企業年金法 の施行に伴い、厚生年金基金 の代行部分について、平成 15 年 月 日に厚生労働大臣か ら将来分支給義務免除の認可 を受け、平成 15 年 9 月 日に 過去分返上の認可を受けた。 当中間連結会計期間におけ る損益に与えている影響額 は、特別損失(利益)として ×××百万円計上している。	退職給付引当金

記載事例 5

(当中間連結会計期間に厚生年金基金の代行部分の将来分支給義務を免除する厚生労働大臣の認可を受け、経過措置を適用した場合)

	前中間連結会計期間 (自 平成 14 年 4 月 1 日 至 平成 14 年 9 月 30 日)	当中間連結会計期間 (自 平成 15 年 4 月 1 日 至 平成 15 年 9 月 30 日)	前連結会計年度 (自 平成 14 年 4 月 1 日 至 平成 15 年 3 月 31 日)
4 . 会計処理 基準に関する 事項	退職給付引当金	退職給付引当金 (追加情報) 当社及び一部の国内連結子 会社は、確定給付企業年金法 の施行に伴い、厚生年金基金 の代行部分について、平成 15 年 月 日に厚生労働大臣か ら将来分支給義務免除の認可 を受けた。 当社及び一部の国内連結子 会社は「退職給付会計に関す る実務指針(中間報告)」(日 本公認会計士協会会計制度委 員会報告第 13 号)第 47-2 項 に定める経過措置を適用し、 当該将来分返上認可の日にお いて代行部分に係る退職給付 債務と年金資産を消滅したも のとみなして会計処理してい る。 本処理に伴う当中間連結会 計期間における損益に与えて いる影響額は、特別損失(利 益)として×××百万円計上 している。 また、当中間連結会計期間 末日現在において測定された 返還相当額(最低責任準備金) は、×××百万円である。	退職給付引当金

記載事例7

確 認 書

平成 15 年 12 月 日

株式会社
(役職) 氏 名 (自署) 印

1 . 私は、当社の平成 15 年 4 月 1 日から平成 15 年 9 月 30 日までの第 期の中間会計期間に係る半期報告書に記載した事項について確認したところ、全ての重要な点において虚偽の記載及び記載すべき事項の記載漏れはありません。

[確認した範囲が限定されている場合]

私が確認を行った当該半期報告書の記載内容の範囲は、・・・〔具体的な理由〕・・・のため、〔具体的な項目名等〕・・・の部分に限定されております。

2 . 当社は、半期報告書を適正に作成するため、・・・〔内部統制(チェック体制)について具体的に記載する。〕・・・体制を採用しておりますが、私は、当該半期報告書の作成に当たり、この体制が適正に機能していたことを確認しました。

3 . [確認に当たり、特に記載すべき事項があれば具体的に記載する。]

以 上

「半期報告書の作成の仕方」は、10月上旬に当財団が開催した FASF セミナー「半期報告書作成上の留意点」においてテキストとして使用したものです。半期報告書を作成する上での各項目の記載事例や根拠条文のほか、作成上の留意点を「作成にあたってのポイント」として掲載しています。

(参考情報)

(財) 財務会計基準機構主催の「FASF 会計基準基礎講座」では、当財団会員優先のセミナーとして、事業会社等の企業財務担当者、特に初任者の方、また日頃あまり会計実務に携わっておられない方々を対象に会計基準等に関するセミナーを開催していますが、本稿に関連するセミナーとして、以下のものがあります。

- ・ 1 株当たり当期純利益に関する会計基準について
- ・ 退職給付会計 (その 1) (その 2) について

なお、上記セミナーのテキスト等については、現在作成中です。また、ディスクロージャー全般についての体系的な知識の吸収を目指した「FASF ディスクロージャー基礎講座」も開催しています。

当財団では、平成 15 年 4 月 1 日以後開始する事業年度に係る有価証券報告書から適用される「コーポレート・ガバナンスに関する情報」、「リスクに関する情報」及び「経営者による財務・経営成績の分析 (MD & A)」についての開示にあたり、具体的な開示内容等についての検討会を平成 15 年 10 月以降開催することとしており、期末前のできるだけ早い段階で、その結果を公表する予定にしています。