

会員通知 第45号
2021年7月20日

会 員 代 表 者 各 位

証券会員制法人 札幌証券取引所
理事長 小池善明

「被合併会社等の財務諸表等に対するレビュー業務に関する実務指針」等の策定に伴う
「有価証券上場規程に関する取扱い要領」の一部改正について

本所は、「有価証券上場規程に関する取扱い要領」の一部改正を行い、本年7月21日から施行します。（詳細については、規則改正新旧対照表をご参照ください。）

現在、新規上場申請会社が申請直前に合併等の組織再編行為を行った場合には、新規上場申請に際して合併当事会社の財務諸表等を提出のうえ、当該財務諸表等について、公認会計士又は監査法人により、本所が定める基準等に基づく意見表明が行われていることを求めています。

今般、日本公認会計士協会において、「東京証券取引所の有価証券上場規程に定める被合併会社等の財務諸表等に対するレビュー業務に関する実務指針」等が策定されたことを受けて、本所が定める基準等に代えて、当該実務指針等に基づく意見表明を求めることとします。

以 上

有価証券上場規程に関する取扱い要領の一部改正新旧対照表

新	旧
<p>2. 第3条（新規上場申請手続）第2項関係 (1)～(3) (略)</p> <p>(4) 第9号に規定する「本所が必要と認める書類」とは、次に掲げるものをいうものとする。ただし、アンビシャスへの新規上場申請者は、d及びeからgまでに規定する書類については、添付を要しない。</p> <p>a～cの2 (略)</p> <p>d 新規上場申請者が持株会社であって、持株会社になった後、上場申請日の直前事業年度の末日までに2か年以上を経過していない場合（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く。）で、かつ、持株会社になった日の子会社が複数あるときは、当該期間のうち持株会社になる前の期間における当該複数の子会社の結合財務情報に関する書類（<u>複数の子会社の連結損益計算書等（連結損益計算書及び連結包括利益計算書、又は連結損益及び包括利益計算書をいう。）若しくは損益計算書又は四半期連結損益計算書等（四半期連結損益計算書及び四半期連結包括利益計算書、又は四半期連結損益及び包括利益計算書をいう。）若しくは四半期損益計算書を結合した損益計算書及び精算表をいい、新規上場申請者が上場申請日の属する事業年度の初日以後持株会社になった場合には、当該複数の子会社の連結貸借対照表又は貸借対照表を結合した貸借対照表を含む。以下同じ。）</u></p> <p>(2.(1)dの2の規定により「上場申請のための有価証券報告書（Iの部）に記載されるものを除く。）」</p> <p><u>この場合において、当該結合財務情報に関する書類は、本所が定める「結合財務情</u></p>	<p>2. 第3条（新規上場申請手続）第2項関係 (1)～(3) (略)</p> <p>(4) 第9号に規定する「本所が必要と認める書類」とは、次に掲げるものをいうものとする。ただし、アンビシャスへの新規上場申請者は、d及びeからgまでに規定する書類については、添付を要しない。</p> <p>a～cの2 (略)</p> <p>d 新規上場申請者が持株会社であって、持株会社になった後、上場申請日の直前事業年度の末日までに2か年以上を経過していない場合（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く。）で、かつ、持株会社になった日の子会社が複数あるときは、当該期間のうち持株会社になる前の期間における当該複数の子会社の結合財務情報に関する書類（<u>2.(1)dの規定により「上場申請のための有価証券報告書（Iの部）に記載されるものを除く。」</u>）</p>

報の作成基準」その他の合理的と認められる基準に従って作成するものとする。

d の 2 新規上場申請者が会社分割等により他の会社の事業を承継する会社（当該他の会社から承継する事業が新規上場申請者の事業の主体となる場合に限る。）であって、最近2年間にその承継前の期間が含まれる場合は、当該期間における当該他の会社から承継する事業に係る財務計算に関する書類

2部

この場合において、当該財務計算に関する書類は、本所が定める「部門財務情報の作成基準」その他の合理的と認められる基準に従って作成するものとする。

e 新規上場申請者が、会社分割等により他の会社の事業を承継する会社（当該他の会社から承継する事業が新規上場申請者の事業の主体となる場合に限る。）であって、最近2年間にその承継前の期間が含まれる場合は、当該期間のうちその承継前の期間における当該他の会社の財務諸表等

各2部

e の 2 新規上場申請者が、他の会社の事業を譲り受ける会社（当該他の会社から譲り受ける事業が新規上場申請者の事業の主体となる場合に限る。）であって、最近2年間にその譲受け前の期間が含まれる場合は、当該期間における譲受けの対象となる部門に係る財務計算に関する書類

各2部

この場合において、当該財務計算に関する書類は、本所が定める「部門財務情報の作成基準」その他の合理的と認められる基準に従って作成するものとする。

e の 3 （略）

f 新規上場申請者又はその子会社が最近2年間又は上場申請日の属する事業年度

d の 2 新規上場申請者が会社分割等により他の会社の事業を承継する会社（当該他の会社から承継する事業が新規上場申請者の事業の主体となる場合に限る。）であって、最近2年間にその承継前の期間が含まれる場合は、当該期間における当該他の会社から承継する事業に係る財務計算に関する書類

2部

e 新規上場申請者が、会社分割等により他の会社の事業を承継する会社（当該他の会社から承継する事業が新規上場申請者の事業の主体となる場合に限る。）であって、最近2年間にその承継前の期間が含まれる場合は、当該期間のうちその承継前の期間における当該他の会社の財務諸表等

各2部

e の 2 新規上場申請者が、他の会社の事業を譲り受ける会社（当該他の会社から譲り受ける事業が新規上場申請者の事業の主体となる場合に限る。）であって、最近2年間にその譲受け前の期間が含まれる場合は、当該期間における譲受の対象となる部門に係る財務計算に関する書類

各2部

e の 3 （略）

f 新規上場申請者又はその子会社が最近1年間又は上場申請日の属する事業年度

の初日以後に合併を行っている場合には、合併当事会社すべての当該期間内に終了する各事業年度及び各連結会計年度の財務諸表等（「上場申請のための有価証券報告書（Ⅰの部）」に記載又は添付されるもの及び本所が提出を要しないものとして認めるものを除く。）

各2部

g 新規上場申請者が、最近1年間又は上場申請日の属する事業年度の初日以後において次の（a）から（d）までに掲げる行為（（a）、（b）及び（d）に掲げる行為については、新規上場申請者の子会社が行っている場合を含む。）のいずれかを行っている場合（当該行為が新規上場申請者の財政状態及び経営成績に重要な影響を与えない場合を除く。）には、当該（a）から（d）までに定める書類（本所が提出を要しないものとして認めるものを除く。）

2部

（a）（略）

（b） 会社分割（新規上場申請者とその子会社又は新規上場申請者の子会社間の会社分割を除く。10. aにおいて同じ。）

イ 会社分割により承継される事業に係る財務計算に関する書類（会社分割等の直前事業年度に係るものに限る。）

この場合において、当該財務計算に関する書類は、本所が定める「部門財務情報の作成基準」その他の合理的と認められる基準に従って作成するものとする。

ロ 会社分割により承継される事業の概況及び会社分割の理由等を記載した本所所定の「上場申請のための会社分割概要書」

の初日以後に合併を行っている場合には、合併当事会社すべての当該期間内に終了する事業年度及び連結会計年度の財務諸表等（「上場申請のための有価証券報告書（Ⅰの部）」に記載又は添付されるもの及び本所が提出を要しないものとして認めるものを除く。）

各2部

g 新規上場申請者が、最近1年間又は上場申請日の属する事業年度の初日以後において次の（a）から（d）までのいずれかに掲げる行為（（a）、（b）及び（d）に掲げる行為については、新規上場申請者の子会社が行っている場合を含む。）を行っている場合（当該行為が新規上場申請者の財政状態及び経営成績に重要な影響を与えない場合を除く。）には、当該（a）から（d）までに定める書類（本所が提出を要しないものとして認めるものを除く。）

2部

（a）（略）

（b） 会社の分割（新規上場申請者とその子会社又は新規上場申請者の子会社間の分割を除く。10. aにおいて同じ。）

分割により承継される事業の概況及び分割の理由等を記載した本所所定の「上場申請のための会社分割概要書」

(c) (略)

(d) 事業の譲受け又は譲渡（新規上場申請者とその子会社又は新規上場申請者の子会社間の事業の譲受け又は譲渡を除く。10. aにおいて同じ。）

イ 譲受け又は譲渡の対象となる部門に係る財務計算に関する書類（譲受け又は譲渡を行った事業年度の直前事業年度に係るものに限る。）

この場合において、当該財務計算に関する書類は、本所が定める「部門財務情報の作成基準」その他の合理的と認められる基準に従って作成するものとする。

ロ 譲受け又は譲渡に係る事業の概況、譲受け又は譲渡の理由及び譲受け又は譲渡の対価等を記載した本所所定の「上場申請のための事業の譲受け（又は譲渡）概要書」

(注) dからgまでの規定については、本所が必要と認める場合には、新規上場申請者との合併により解散した会社についても新規上場申請者とみなしてこれらの規定を適用するものとする。

h～p (略)

(5) (略)

3. 第3条（新規上場申請手続）第3項関係

(1) (略)

(2) 第1号cに規定する「本所が必要と認める書類」とは、次に掲げる書類をいうものとする。

a・b (略)

c 新規上場申請者が株券上場審査基準第4条第2項第3号の規定の適用を受ける場合には、上場会社の直前連結会計年度（当該上場会社が連結財務諸表提出会社でない場合は、当該上場会社の直前事業年

(c) (略)

(d) 事業の譲受け又は譲渡（新規上場申請者とその子会社又は新規上場申請者の子会社間の事業の譲受け又は譲渡を除く。10. aにおいて同じ。）

譲受け又は譲渡に係る事業の概況、譲受け又は譲渡の理由及び譲受け又は譲渡の対価等を記載した本所所定の「上場申請のための事業の譲受け（又は譲渡）概要書」

(注) dからgまでの規定については、本所が必要と認める場合には、新規上場申請者との合併により解散した会社についても新規上場申請者とみなしてこれらの規定を適用するものとする。

h～p (略)

(5) (略)

3. 第3条（新規上場申請手続）第3項関係

(1) (略)

(2) 第1号cに規定する「本所が必要と認める書類」とは、次に掲げる書類をいうものとする。

a・b (略)

c 新規上場申請者が株券上場審査基準第4条第2項第3号の規定の適用を受ける場合には、上場会社の最近連結会計年度（当該上場会社が連結財務諸表提出会社でない場合は、当該上場会社の最近事業年

度)における同号に規定する他の会社が承継する事業及び当該他の会社以外の会社が承継する事業に係る財務計算に関する書類(本所が提出を要しないものとして認めるものを除く。)

この場合において、当該財務計算に関する書類は、本所が定める「部門財務情報の作成基準」その他の合理的と認められる基準に従って作成するものとする。

d (略)

(3) 第2号cに規定する「本所が必要と認める書類」とは、次に掲げる書類をいうものとする。

a・b (略)

c 新規上場申請者が株券上場審査基準第6条第2項第3号の規定の適用を受ける場合には、上場会社の直前連結会計年度(当該上場会社が連結財務諸表提出会社でない場合は、当該上場会社の直前事業年度)における同号に規定する他の会社が承継する事業及び当該他の会社以外の会社が承継する事業に係る財務計算に関する書類(本所が提出を要しないものとして認めるものを除く。)

この場合において、当該財務計算に関する書類は、本所が定める「部門財務情報の作成基準」その他の合理的と認められる基準に従って作成するものとする。

d (略)

7. 第3条(新規上場申請手続)第9項関係
第9項に規定する「本所が定める財務計算に関する書類」とは、次の(1)から(4)までに掲げる書類をいい、当該(1)から(4)までに定める書面を添付するものとする。

(1) 2.(1)dに規定する書類、「上場申請のための有価証券報告書(Iの部)」に記載される財務諸表等のうち2.(1)dの2に規

度)における同号に規定する他の会社が承継する事業及び当該他の会社以外の会社が承継する事業に係る財務計算に関する書類(本所が提出を要しないものとして認めるものを除く。)

d (略)

(3) 第2号cに規定する「本所が必要と認める書類」とは、次に掲げる書類をいうものとする。

a・b (略)

c 新規上場申請者が株券上場審査基準第6条第2項第3号の規定の適用を受ける場合には、上場会社の最近連結会計年度(当該上場会社が連結財務諸表提出会社でない場合は、当該上場会社の最近事業年度)における同号に規定する他の会社が承継する事業及び当該他の会社以外の会社が承継する事業に係る財務計算に関する書類(本所が提出を要しないものとして認めるものを除く。)

d (略)

7. 第3条(新規上場申請手続)第9項関係
第9項に規定する「本所が定める財務計算に関する書類」とは、次の(1)から(4)までに掲げる書類をいい、当該(1)から(4)までに定める書面を添付するものとする。

(1) 2.(1)dに規定する書類「上場申請のための有価証券報告書(Iの部)」に記載される財務諸表等のうち2.(1)dの2に規定

定する合併による解散会社若しくは持株会社になった日の子会社のうち主体会社でないものに係るもの又は2. (4) fに規定する書類(2. (4) fに規定する書類にあっては、合併主体会社の財務諸表等に限る。)

法第193条の2の規定に準じた監査に基づく監査報告書。ただし、本所が適当と認める場合には、日本公認会計士協会が定める「東京証券取引所の有価証券上場規程に定める被合併会社等の財務諸表等に対するレビュー業務に関する実務指針」その他の合理的と認められる基準に準拠した手続に基づく財務数値等に係る意見又は結論を記載した書面

(注) 合併主体会社とは、合併当事会社(新規上場申請者の子会社が合併を行っている場合には合併当事会社(新規上場申請者の子会社を除く。)及び新規上場申請者)のうち、事業規模の最も大なる会社をいうものとする。この場合において「事業規模」の大小は、総資産額、純資産の額、売上高及び利益の額等を勘案して決定する。

(2) 2. (4) dに規定する書類

一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠した監査に基づく監査報告書。ただし、本所が適当と認める場合には、日本公認会計士協会が定める「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」その他の合理的と認められる基準に準拠した手続に基づく財務数値等に係る意見又は結論を記載した書面

(3) 2. (4) dの2並びに3. (2) c及び(3) cに規定する書類

一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠した監査に基づく監査報告書。ただし、本所が適当と認める場合には、日本公認会計士協会が定める「東京証券取引所の有価証券上場規程に定める部門財務情報に対す

する合併による解散会社若しくは持株会社になった日の子会社のうち主体会社でないものに係るもの又は2. (5) d若しくはfに規定する書類(fに規定する書類にあっては、合併主体会社の財務諸表等に限る。)

法第193条の2の規定に準じた監査に基づく監査報告書。ただし、本所が適当と認める場合には、財務数値等に係る意見を記載した書面

この場合において、当該意見は、別添2「被合併会社等の財務諸表等に対する意見表明に係る基準」その他の合理的と認められる手続によるものであることを要するものとする。

(注) 合併主体会社とは、合併当事会社(新規上場申請者の子会社が合併を行っている場合には合併当事会社(新規上場申請者の子会社を除く。)及び新規上場申請者)のうち、事業規模の最も大なる会社をいうものとする。この場合において「事業規模」の大小は、総資産額、純資産の額、売上高及び利益の額等を勘案して決定する。

(新設)

(2) 2. (4) dの2並びに3. (2) c及び(3) cに規定する書類

財務数値について合理的と認められる手続に従い意見を記載した書面

るレビュー業務に関する実務指針」その他の合理的と認められる基準に準拠した手続に基づく財務数値等に係る意見又は結論を記載した書面

(4) (略)

(5) 2. (4) e の 2 又は g の (b) イ若しくは同 (d) イに規定する書類

一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠した監査に基づく監査報告書。ただし、本所が適当と認める場合には、日本公認会計士協会が定める「東京証券取引所の有価証券上場規程に定める部門財務情報に対するレビュー業務に関する実務指針」その他の合理的と認められる基準に準拠した手続に基づく財務数値等に係る意見又は結論を記載した書面

付 則

- 1 この改正規定は、令和 3 年 7 月 21 日から施行する。
- 2 改正後の規定は、この改正規定施行の日（以下「施行日」という。）以後に新規上場申請又は上場市場の変更申請を行う者から適用する。
- 3 前項の規定にかかわらず、財務計算に関する書類に添付する書面が施行日以前に発行されている場合その他本所が適当と認める場合は、改正前の規定に定める書類を添付することができる。

別添 新規上場申請者の合併等に係る「重要な影響」について

(削る)

(3) (略)

(4) 2. (4) e の 2 又は g の (b) に規定する書類（承継される事業に係る財務数値に関する部分に限る。）又は同 (d) に規定する書類（譲受け又は譲渡の対象となる部門に係る財務数値に関する部分に限る。）

財務数値等について合理的と認められる手続に従い意見を記載した書面

別添 1 新規上場申請者の合併等に係る「重要な影響」について

別添 2 被合併会社等の財務諸表等に対する意見表明に係る基準

本所は、新規上場申請者が本所に提出する 7. の 2 (1) に規定する書類（以下「被合併会社等の財務諸表等」をいう。）に一定の信頼性を付与することを目的として、公認会計士又は監査法人が

被合併会社等の財務諸表等について一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠した監査による意見表明の場合に比して限定的な保証を与えるための意見表明に係る基準を次のとおり定める。

1. 実施者

この基準による意見表明及びそれに要する手続（以下「意見表明等」という。）は、新規市場申請者及び対象となる会社（以下「被合併会社等」という。）との間に公認会計士法に定める利害関係を有しない独立した公認会計士又は監査法人（以下「公認会計士等」という。）が実施するものとする。

2. 対象となる被合併会社等の財務諸表等の範囲

意見表明等の対象となる財務諸表等は、合併等の直前の事業年度及び連結会計年度の財務諸表等（連結財務諸表を作成すべき会社でない場合及び連結財務諸表を作成することが著しく困難であると認められる場合は、連結財務諸表を除く。）とする。

3. 目的

公認会計士等は、対象となる財務諸表等が、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作成され、財務諸表等規則、連結財務諸表規則又は会社計算規則（平成18年法務省令第13号）に従って開示されているか否かについて、一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠した監査の場合に比して限定的な保証を与えることを目的として意見表明等を実施する。

4. 意見表明に要する手続

公認会計士等は、意見表明の手続として、主として以下に掲げる質問又は分析的手続を実施する。

（1） 被合併会社等の業務及び当該被合併会社が属している業界の状況についての質問

（2） 被合併会社等が採用している会計処理の原則及び手続の内容とこれらの変更の有

無についての質問

(3) 会計取引を記録し、これを分類、集計する方法についての質問

(4) 財務データ相互間又は財務以外のデータと財務データ間の矛盾又は異常な変動の有無を検討し、財務諸表等の合理性を確かめる分析的手続

(5) 株主総会及び取締役会等の議事録並びに重要な決裁文書の閲覧

(6) 重要な後発事象又は偶発事象等の発生の有無に関する質問

5. 報告書の記載事項

公認会計士等は、被合併会社等の財務諸表等に対する意見表明のための報告書（以下「報告書」という。）に、以下に掲げる事項を記載しなければならない。

(1) 対象とした被合併会社等の財務諸表等の範囲

(2) 意見表明のための手続が本基準に準拠して実施された旨

(3) 実施した意見表明手続の種類及びこれが一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠した監査に当たって採用される監査手続よりも限定されたものである旨

(4) 意見表明手続が財務諸表等に対して付与する保証が、一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠した監査の場合に比較して限定的なものである旨

(5) 報告書が、被合併会社等の財務諸表等に対して、一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠した監査に基づく監査意見を述べるものではない旨

(6) 意見表明手続を実施した結果、被合併会社等の財務諸表等が、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いないと認められる重要な事項が発見されたかどうかに関する結論（重要な手続が実施されなかったことにより、結論の表明を行うことができない場合にあつては、結論の表明を控え

る旨及びその理由)

(7) 被合併会社等と公認会計士等との間に
公認会計士法に定める利害関係がない旨