

松 山 大 学 論 集  
第 26 卷 第 5 号 抜 刷  
2 0 1 4 年 12 月 発 行

## XBRL データの信頼性の担保に関する現状と課題

中 溝 晃 介

# XBRL データの信頼性の担保に関する現状と課題

中 溝 晃 介

## 第1節 はじめに

財務諸表の電子開示を取り巻く環境は日々変化している。日本では、2001年6月より金融庁の EDINET（有価証券報告書等の開示書類に関する電子開示システム：Electronic Disclosure for Investors' NETWORK）が稼働している。EDINET によるディスクロージャーは、2004年6月からは有価証券報告書について、2007年4月からは大量保有報告書について、EDINET による提出が義務化された。それゆえに情報利用者はインターネットを介して有価証券報告書などを閲覧することが可能となっている。東京証券取引所が運営する TDnet（適時開示情報伝達システム：Timely Disclosure network）では、上場会社の決算短信が公開されており、こちらも自由に閲覧することが可能である。そして、米国では、証券取引委員会（Securities and Exchange Commission；以下 SEC）が EDGAR（Electronic Data-Gathering, Analysis, and Retrieval system）と呼ばれる開示システムを運営している。情報入手方法を劇的に変化させた電子開示システムの導入以後、情報利用者は容易に企業の会計情報を入手することが可能になったのである。

情報利用者の目的の一つは財務諸表を利用した分析であろう。財務諸表自体の入手は容易になったが、分析方法には大きな変化は見られなかった。これまで紙媒体で入手していた財務諸表を表計算ソフトに数値を入力して分析を行うという方法がとられていたが、インターネット上で入手する財務諸表の多くが PDF 形式のファイルであるため、画面を見ながら数値を打ち込むか、印刷し

た紙媒体の財務諸表を見ながら打ち込むかのどちらかである。PDF形式の財務諸表であれば、コンピュータ上でコピー&ペーストを行う場合もあるが、先の方法から飛躍的に効率が上がるというわけではない。

このような状況を改善すべく、電子開示の世界にXBRL (Extensible Business Reporting Language) と呼ばれる技術が導入された。XBRLとは、事業報告に関する国際標準であり、コンピュータ上での情報利用を高度にすることを目的としている。現在では、EDINETやTDnetにおいてXBRLが導入されており、従来のPDF形式の財務諸表に加えて、XBRL形式の財務諸表を入手できるようになっている。そして、XBRLの認知度が上がり、データベースの作成者や機関投資家といった財務諸表の分析を専門にしている利用者らを中心に、XBRL形式の財務諸表が普及してきたのである。

一方で、XBRLの普及に伴い、XBRLの信頼性に伴う問題が認識されるようになった。財務諸表を入手する場合、EDINETからダウンロードする方法がある。EDINETで公開されている有価証券報告書の財務諸表は公認会計士の監査を受けており、その情報の信頼性が保証されている。XBRL形式の財務諸表も同様にEDINETから入手可能であるが、監査対象にXBRL形式の財務諸表は含まれていない。したがって、監査報告書の欄外には「財務諸表の範囲にはXBRLデータ自体は含まれておりません」といった注意事項が付されている。ここにXBRLの信頼性に伴う問題とは、EDINETで公開されているXBRL形式の財務諸表が監査人によって保証が与えられていないことを指す。

本稿では、EDINETで公開されているXBRL形式の財務諸表の信頼性を高めるため、現状の問題点を抽出することを目的とする。具体的には、XBRLに対する合意された手続を取り上げ、当該手続がXBRLに対してどのような保証を与えるのかについて検討を行う。

本稿は以下の構成をとる。第2節では、EDINETに導入されたXBRLの概要について説明する。EDINETがXBRLに導入されて6年が経過した。2013年には新たに技術を取り込み次世代EDINETが稼働している。このような背景

を踏まえ、新技術も含めて XBRL について概説する。第 3 節では、XBRL に対する信頼性の供与について述べる。現在、XBRL に対する信頼性は日本公認会計士協会が中心となって議論を行っている。日本公認会計士協会は XBRL データに対して合意された手続の適用を推奨している。XBRL データに合意された手続を適用した場合、どれほどの保証が得られるのかについて検討する。第 4 節では、XBRL に対する合意された手続について考察している。合意された手続は企業会計審議会や日本公認会計士協会によって提唱されている。また、米国公認会計士協会（the American Institute of Certified Public Accountants, 以下 AICPA）からも公表されている。その定義には大きな相違がみられないという一方で、保証業務に含めるか否かに関しては見解が分かれている。この点に注目し XBRL に対する保証について考察する。

## 第 2 節 EDINET に導入された XBRL の概説

本節では EDINET に導入された XBRL について概説していく。なお、XBRL に関する詳細については、Hoffman (2010)、坂上 (2011)、中溝 (2011) を参照されたい。

XBRL は、事業報告に関する国際標準であるが、その事業報告という用語が示すように、財務諸表の会計数値のみを対象としたものではない。会計数値のみならず、有価証券報告書に含まれるような様々な情報、非財務情報と呼ばれるような情報も視野に入れられている。このような意味で、財務報告ではなく事業報告という名称が付けられている。

XBRL を構成する概念として XBRL 仕様書 (XBRL Specification)、タクソノミ (Taxonomy)、インスタンス文書 (Instance Documents; 以下インスタンス) が挙げられる。XBRL 仕様書は、現在のバージョンは 2.1 であり、世界で共通のものとなっている。そのため、適用される会計基準が異なっても、XBRL 仕様書は同じものを利用していることになる。一方で、タクソノミとインスタンスについては、従う会計基準が異なれば、その中身も異なっている。そし

て、事業報告に関する情報を XBRL によって記述することは、その情報をタクソノミとインスタンスの中でどのように記述するのか、ということの意味する。

XBRL 形式で財務諸表を記述すると言っても、実際には文字の羅列によって表現されている。XBRL は、XML (Extensible Markup Language) と呼ばれるコンピュータ言語を応用したものであり、タグと呼ばれる記号 < > を用いて記述を行っている。例えば、現金及び預金が 100 万円、という情報を記述する。XBRL では、「現金及び預金」という勘定科目に関する情報はタクソノミで記述し、100 万円という金額に関する情報はインスタンスが記述している<sup>1)</sup>。勘定科目に関する情報とは、「現金及び預金」は、貸借対照表の流動資産に含まれる、流動資産の中では一番初めに表示される、流動資産合計の一項目として加えられる、といったことを指す。金額に関する情報とは、日本円である、当該会計年度の金額である、百万円単位で表示する、といったことを指す。インスタンスの例を以下に示す。なお、実際のインスタンスよりも簡略化されていることに注意されたい。

```
<jpfr-t-cte : CashAndDeposits
contextRef="Prior2YearNonConsolidatedInstant"
unitRef="JPY" decimals="-6"> 1000000 </jpfr-t-cte : CashAndDeposits>
```

このように、1000000 という数字をタグで挟むことによって記述されている。紙媒体の財務諸表とは似ているとは言い難いものである。しかし、よく観察してみると、“CashAndDeposits” とは現金及び預金のことを意味していることがわかる。その他、“NonConsolidatedInstant” とは非連結（個別）財務諸

1) この場合の説明は、XBRL FR (Financial Reporting) に関する領域において有効である。XBRL FR の他、XBRL GL (Global Ledger) という領域もある。

表を、“JPY”は日本円であることをそれぞれ示している。このような情報がタクソノミおよびインスタンスに記述されており、全体として財務諸表という情報を形成している。

XBRLは2008年よりEDINETにおいて導入されているが、有価証券報告書全体がXBRL化されていたわけではない。導入当初は有価証券報告書の中でも財務諸表本表のみに限定されていた。主要な財務諸表すなわち連結および個別の貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書、キャッシュ・フロー計算書については、詳細にXBRL化がなされた。年間の財務諸表だけでなく、中間財務諸表や四半期財務諸表も対象範囲に含まれている。

2013年9月より、開示された財務諸表の利便性を向上すべく新たなEDINETが稼働した。金融庁が2013年4月に公開した「現行EDINETから次世代EDINETへの主な変更点」では新たなEDINETに関する変更点が記載されている。その中でXBRLに関するものに注目すると、以下の九つが挙げられる<sup>2)</sup>。

1. XBRL 対象範囲の拡大
2. フォルダ構成の変更
3. インライン XBRL の採用とタグ付けの変更
4. デイメンションの採用
5. マニフェストファイルの採用
6. DEI の採用
7. 訂正報告時の提出ファイルの変更
8. IFRS 又は米国基準での提出方法の変更
9. 大量保有報告書のデータ形式の変更および XBRL 作成ツールの導入について

---

2) 金融庁 [2013a], 46 頁。

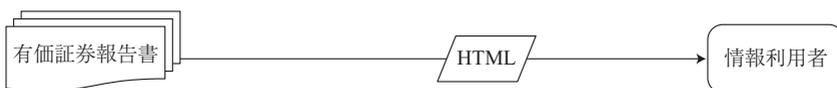
最も大きな変更点はXBRL化の対象拡大であろう。有価証券報告書に加え、公開買付書や大量保有報告書、内部統制報告書までもが新たにXBRLの対象となった。また、有価証券報告書では、これまで財務諸表本表に限られていた対象範囲が経理の状況を超えた報告書全体に拡大されている。注記や経営指標、事業の状況といった情報がXBRLによって記述されるのである。

そして、インラインXBRLの採用は有価証券報告書作成のデータ形式に大きな変更を与える。EDINETに採用されるデータ形式の推移から区分すると、現在のEDINETは第3世代にあたる。EDINETの稼働からXBRLが導入されるまでの2001年から2008年3月までが第1世代EDINETであり、XBRLが導入された2008年3月から2013年9月までが第2世代EDINETである。本稿では、XBRL導入以降のEDINETを中心に取り上げることから、第2世代EDINETを旧EDINET、第3世代EDINETを新EDINETと呼称する。

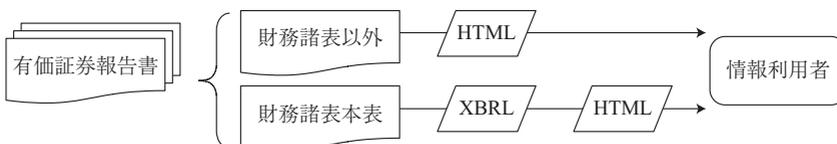
第1世代のEDINETでは、有価証券報告書の作成はウェブブラウザにおいてHTML形式を通じて行われていた。企業は有価証券報告書に含まれる情報をHTML形式で作成し、そのファイルをEDINETに提出する。後にEDINET上でPDF形式に変換されたものを情報利用者は閲覧していたのである。第2世代の旧EDINETでは、財務諸表本表のみをXBRL形式で作成し、それ以外の部分については従来のHTML形式で作成していた。そして、EDINET上で財務諸表本表をXBRL形式からHTML形式に変換し、有価証券報告書全体をHTML形式に統一したものを、PDF形式で情報利用者が閲覧している。第3世代の新EDINETでは、有価証券報告書全体をインラインXBRLという形式で作成することになった。インラインXBRLは、XHTML形式に作成されており、XBRLを埋め込む構造をとっている。XHTMLはウェブブラウザでHTMLを同様に表示することができる。EDINETに提出するデータ形式の推移を示したものが【図表1】である。

図表 1 EDINET に提出するデータ形式の推移

第 1 世代 EDINET



第 2 世代 EDINET (旧 EDINET)



第 3 世代 EDINET (新 EDINET)



(出所：筆者作成)

### 第 3 節 XBRL に対する信頼性の供与

本節では、XBRL に対する信頼性をどのように与えるのかについて述べる。財務諸表の高度な利用が可能となる XBRL であるが、監査対象ではないことから、その信頼性が問題として挙げられている。日本において監査を行うのは監査法人もしくは公認会計士であるため、日本公認会計士協会が公表している IT 委員会研究報告や監査・保証実務委員会研究報告を取り上げ、監査人の立場から XBRL の信頼性についてどのように捉えているのかについて述べる。

土屋 (2012) では、日本公認会計士協会の IT 委員会研究報告第 41 号を取り上げ、XBRL データの信頼性確保について検討されている。XBRL に対する合意された手続きが、今後保証業務として行われる場合にも適用可能なものと述べられている<sup>3)</sup>

3) 土屋 [2012], 395 頁。

以下では、IT委員会研究報告第41号を中心にXBRLに対する合意された手続について取り上げる。

### (1) IT委員会研究報告第41号

日本公認会計士協会のIT委員会研究報告第41号「XBRLデータに対する合意された手続」(以下、IT報告第41号)は、XBRLデータ自体の監査・保証業務について述べている。IT報告第41号が公表されたのは2011年12月5日であり、EDINETのXBRL導入から約3年が経過しているが、旧EDINET時代のXBRLが報告の対象である。

IT報告第41号では、XBRLデータの監査・保証業務を考えるに当たり、米国公認会計士協会の意見書AICPA(2009c)「XBRLデータの網羅性、正確性、一貫性に関する合意された手続の実施」などを参考に、XBRLデータに対する合意された手続について検討されている<sup>4)</sup>。

IT報告第41号では、「EDINETで提出されているXBRLデータについての責任は、経営者に委ねられており、現時点では、監査・保証業務の対象ではない<sup>5)</sup>」とあり、XBRLデータの作成は経営者の責任であること、XBRLデータ自体は保証の対象ではないこと、が述べられている。なお、紙媒体の財務諸表においても、作成に関する責任は経営者が負っているため、作成という点では従来の紙媒体の財務諸表もXBRL形式の財務諸表も同じである<sup>6)</sup>。異なることは、紙媒体の財務諸表は監査による保証を受けているが、XBRL形式の財務諸表は保証を受けていない点である。そして、監査報告書欄外には、財務諸表の範囲にはXBRLデータは含まれておりません、と注意がなされている。XBRL

---

4) 日本公認会計士協会 [2011], 1頁。

5) 日本公認会計士協会 [2011], 1頁。

6) 監査基準において、監査の目的は、経営者の作成した財務諸表に対して監査人が意見を表明することであり、財務諸表の作成に対する経営者の責任と、当該財務諸表の適正表示に関する意見表明に対する監査人の責任との区別(二重責任の原則)が述べられている。(企業会計審議会 [2002], 三の1)

が保証対象とはならない理由として、XBRL データは、金融商品取引法上で定められた開示情報以外の情報を含むものであり、参考資料として位置付けられる、ということが挙げられている。開示情報以外の情報が何を指すのかについては述べられていないが、前節で挙げたインスタンスの例に含まれるタグなどを意味すると考えられる。

同研究報告では、XBRL 形式の財務諸表を保証の対象外としているが、XBRL データの監査・保証業務への要求が高まることを認識している。その理由とは、XBRL データの普及拡大である。金融庁は利用者の利便性向上を目的として XBRL を EDINET 導入した。その結果、IT 報告第 41 号は、財務諸表が、HTML で作成された「目で見る財務諸表」から、XBRL データで作成された「コンピュータで使う財務諸表」に移行しつつある、と考えている。その上で、XBRL の信頼性はますます重要になっていくにもかかわらず、XBRL データの信頼性を付与する策が施されていないという問題を指摘した。さらには、XBRL データの品質を確かめるためには会計及び XBRL 技術等の知識が要求され、不特定多数の XBRL データ利用者が自ら一定の水準を満たしたチェック手続を XBRL データに対して実施することは困難であるという。また、仮に個々にチェックを実施することとすれば、その社会的費用が発生するという問題を指摘する。そして、安心して XBRL データを利用するための仕組みを構築する必要がある、と述べている<sup>7)</sup>。

企業が XBRL データの作成を行う場合、作成支援ツールを用いることや、XBRL 作成支援会社の援助を受けていることが多い。ツールには、XBRL のエラーをチェックする機能が備わっており、ある程度エラーは回避することが可能である。しかしながら、企業が独自の勘定科目を追加すべきか否かは人の判断が伴い、その項目に対するタクソノミの拡張は技術（XBRL）上の正確性と会計上の正確性の二つの視点から判断する必要がある。例えば、負債の部に

---

7) 日本公認会計士協会 [2011], 3-4 頁。

追加すべき項目を資産の部に追加したとしても、XBRL 上の設定が問題なければ、支援ツールではエラーと判断されないが、会計上は明らかに正確ではない。会計上の正確性のような問題は第三者すなわち監査人の保証が求められる部分である。

XBRL データの信頼性を保証するために、IT 報告第 41 号は、網羅性、項目選択の妥当性、正確性および構造の妥当性の立証を掲げ、その手続業務として、保証業務、合意された手続業務の二つを挙げている。

XBRL データに対する保証業務とは、主題<sup>8)</sup>に責任を負う者である XBRL データ提出会社の経営者が XBRL データに関する規準（XBRL の作成基準等）に準拠して作成した XBRL データについて、投資者等の想定利用者に対して信頼性を付与するために、業務実施者が業務実務基準に準拠して自ら入手した証拠に基づき判断した結果を結論として報告する業務と定義される。保証業務においては、業務実施者が XBRL データの信頼性に一定水準の保証を提供し、XBRL データに対して信頼性を付与する<sup>9)</sup>

XBRL データに対する合意された手続業務とは、業務依頼者及び実施結果の利用者である XBRL データ提出会社の経営者が作成した XBRL データについて、公認会計士等の業務実施者が、経営者との間で合意された手続を実施し、その実施結果を報告する業務である。XBRL データに対する合意された手続の位置付けは、独立した第三者が経営者と合意した手続を行うことにより、実施結果を報告することにより、業務実施者は XBRL データの信頼性に関する何らの保証もしない。しかし、業務の実施結果によって、経営者は自己の作成する XBRL データの信頼性を評価し、必要に応じてその品質を向上させることが期待される<sup>10)</sup>

---

8) 主題とは、識別可能で、かつ、一定の基準に基づいて首尾一貫した評価又は測定を行うことができるものをいう（日本公認会計士協会 [2009]、8 頁）。

9) 日本公認会計士協会 [2011]、7 頁。

10) 日本公認会計士協会 [2011]、7 頁。

IT 報告第 41 号では、合意された手続業務を実施する際の留意点について取り上げられている。その合意された手続は、IT 委員会報告第 5 号「IT に係る保証業務等の実務指針（一般指針）」（以下、IT 報告第 5 号）に従っている<sup>11)</sup> 保証業務については、保証の水準や重要性をはじめ電子データレベルでの保証を行う場合の実務等検討すべき課題が多いことを理由に、取り上げられていない。また、公認会計士等が行う業務として、XBRL データの作成、その助言等は対象外とされている<sup>12)</sup>

以上のことから、IT 報告第 41 号の指す合意された手続は保証業務には含まれず、XBRL の品質向上という目的のために適用されることがわかる。

## (2) IT 委員会研究報告第 44 号

2013 年より稼働を開始した新 EDINET では、XBRL の対象範囲が拡大し、従来の財務諸表本体のみから有価証券報告書全体が対象に含まれることになった。新 EDINET の稼働を受け、日本公認会計士協会は IT 委員会研究報告第 44

---

11) IT 研究報告第 5 号では、IT（情報技術）の発達とともに、IT に関する種々のサービスや商品が開発提供される今日の社会にあって、サービス等に関して公認会計士又は監査法人の従事が期待される業務が発生していることから、IT に係る保証業務について検討されている。

ここにいう保証業務とは、監査・保証実務委員会研究報告第 20 号「公認会計士等が行う保証業務に関する研究報告」及び ISAE3000 (International Standards on Assurance Engagements 3000) における合理的保証業務を指す。IT に係る保証業務についても同様の定義であるが、保証業務の内容が IT に係るものに限定されている。そして、IT に係る合意された手続による業務は、保証業務としての要件を満たしていないため、保証業務として業務を受嘱・実施できないし、結論の報告を行うこともできない、とされている（日本公認会計士協会 [2009b], 1 - 2 頁）。

堀江 [2014] によると、「IT に係るシステム」といっても、IT を利用した情報の処理・蓄積・伝達のシステムである「情報システム」だけでなく、IT 機器等の「制御システム」も含まれる。また、情報システムに組み込まれた内部統制を保証の対象として限定する場合もあれば、IT を利用した経営管理や IT に関係する業務委託といった IT に係る管理業務等の「行為」が保証の対象となる場合も想定している。さらに IT に係る「情報」は、情報システムが出力する情報の保証という意味にもとれるし、ログなどの IT の運用に伴って収集・記録されるデータの保証を含めて考えることもできないわけではない（堀江 [2014], 144 頁）。

12) 日本公認会計士協会 [2011], 1, 7 頁。

号「新 EDINET の概要と XBRL データに関する監査人の留意事項」（以下、IT 報告第 44 号）を 2014 年 4 月 15 日に公表した。

IT 報告第 44 号では、監査人の実務の参考に資するため、新 EDINET の概要と XBRL データに関する監査人の留意事項について取りまとめを行っている。また、XBRL データには新 EDINET で視認することができない XBRL 特有の情報（データ属性の設定や英語ラベルの表記など）が含まれていることから、XBRL データに対する留意事項についても述べられている。また、同報告書においても、先の IT 報告第 41 号と同様に、XBRL データ自体が監査の対象外であることが明記されている<sup>13)</sup>

新 EDINET では、財務諸表作成のプロセスが旧 EDINET と異なっている。旧 EDINET では、XBRL 形式の財務諸表本表をウェブブラウザで表示するために HTML 形式へ EDINET において変換していた。財務諸表本表以外は、HTML 形式で作成されるため、監査対象である財務諸表本表との区別が明確であった。一方で、新 EDINET では、提出会社がウェブブラウザで表示可能なインライン XBRL を作成し、そのまま提出することになる。言い換えれば、新 EDINET では、旧 EDINET と比べて財務諸表本表のデータのみを区別することが複雑になったのである。

このような問題に対して、IT 報告第 44 号は新 EDINET で提出する財務諸表等と監査済財務諸表等との一致を確認する必要があると述べている<sup>14)</sup> 自主規制・業務本部 平成 26 年審理通達第 2 号「EDINET で提出する監査報告書及び財務諸表等に関する監査上の留意点」（以下、審理通達第 2 号）によると、一致の確認について、監査人は、EDINET で提出する最終の有価証券報告書等と同一のものを紙媒体によって入手し、これにつづり込まれた監査報告書に署名・押印後、会社及び監査人双方が保管するなどして、監査人が監査の対象とした財務諸表等及び提出した監査報告書を確定する手続を実施することが必要

---

13) 日本公認会計士協会 [2014c], 1 頁。

14) 日本公認会計士協会 [2014c], 6 頁。

である、とされている<sup>15)</sup>

監査終了後の財務諸表等及びそれに対する監査報告書を含む適正な有価証券報告書等を作成し、提出する責任は会社にある。しかしながら、監査人としては、監査の対象とした財務諸表等又は監査報告書が、監査の終了時に改変されることによって被るリスクを防止する手段を講ずる必要がある。このリスクは、新 EDINET においても変わるものではないが、どの時点の財務諸表等が監査人に提供され、監査の対象となったのかを特定することがより重要となる。新 EDINET で提出する有価証券報告書等に含まれる財務諸表等と監査済財務諸表等との同一性を確保するのは提出会社であるが、インライン XBRL が導入されたことなどにより、開示書類の作成プロセスは複雑になっており、財務諸表等と監査済財務諸表等との差異が生ずるリスクが高まっている。そのため、監査人は従前と同様に提出会社による新 EDINET での提出後の財務諸表等が監査済財務諸表等と重要な点で同一であることを確かめることが望まれる<sup>16)</sup>

また、IT 報告第 44 号では、提出会社が開示書類作成支援システムを使用して開示書類を作成する場合に想定される XBRL データの誤りが発生するリスクと、現時点においてそれを発見し、回避する方法について検討されている。EDINET で提出される XBRL データについては、以前から、XBRL の技術仕様や XBRL 関連ガイドラインに準拠していない誤りが発見されている。新 EDINET においてもこれらの誤りが発生するリスクがあり、また、インライン XBRL などの新しく導入された技術仕様に起因する XBRL データの作成誤りも発生するリスクがある。日本公認会計士協会は、このような XBRL データの誤りが発生するリスクを軽減するための手続を提出会社から独立した第三者が実施する場合には、監査人が実施することが現実的であると考えている。そして、当該手続については監査手続に含まれないため、合意された手続として実施することが想定されるが、その場合には、IT 報告第 5 号および IT 報告第

---

15) 日本公認会計士協会 [2014b], 1 頁。

16) 日本公認会計士協会 [2014c], 6 - 7 頁。

41号に従うことが適当であるという<sup>17)</sup>

以上のことから、IT報告第44号の内容は、新EDINETにおいても、XBRL自体は監査対象ではなく、その品質向上には、IT報告第41号で検討された合意された手続に従う、というものであった。

IT報告第41号および第44号を受け、現在の日本では、XBRLに関する監査・保証業務に含まれる信頼性向上の手段は存在しておらず、保証を与えるものではない合意された手続を適用するに留まっている。その目的はXBRLの品質向上であり、合意された手続が保証業務に含まれない限り、XBRLが十分な保証を受けているとは言えないだろう。次節では、合意された手続の位置付けについて取り上げる。

#### 第4節 XBRLに対する合意された手続の考察

IT報告第41号が定義する合意された手続であるが、定義する者によって、その内容と保証業務に対する位置付けは異なっている。特に、AICPAが公表する内容と日本の企業会計審議会および日本公認会計士協会が公表する内容に差異がある点に注目したい。そして、XBRLに対する合意された手続が、XBRLデータに信頼性を与え得るかどうかについて考察を行う。なお、証明業務と合意された手続業務については、松本(2014)が詳しい。

##### (1) 日本における合意された手続業務

企業会計審議会が2004年11月29日に公表した「財務情報等に係る保証業務の概念的枠組みに関する意見書」(以下、企業会計審議会(2004))では、合意された手続を保証業務外と位置付けている。合意された手続とは、業務実施者が、主題に責任を負う者又は特定の利用者との間で合意された手続に基づき発見した事項のみを報告する業務、と定義されている。一方で、保証業務とし

---

17) 日本公認会計士協会 [2014c], 13-14頁。

ての要素を以下の五つに求めている<sup>18)</sup>

1. 業務実施者、主題に責任を負う者、想定利用者の三者
2. 適切な主題
3. 適合する規準
4. 十分かつ適切な証拠
5. 適切な書式の監査報告書

合意された手続は、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ため、業務実施者が自らの判断により証拠を入手しないこと、及び、手続の結果のみが報告され結論が報告されないことから、保証業務の定義を満たさない、とされている<sup>19)</sup>

企業会計審議会（2004）を受け、日本公認会計士協会は監査・保証実務委員会研究報告第 20 号「公認会計士等が行う保証業務に関する研究報告」（以下、日本公認会計士協会（2009b））を 2009 年 7 月 1 日に公表した。そこでは、合意された手続を、公認会計士等が業務依頼者及び実施結果の利用者の関係者の間で合意された手続を実施し、その実施結果を報告すること、と定義されている。ただし、特定の業務によっては、実施結果の利用者との間で合意できない場合もあり得る。業務実施者の報告は、合意された手続の実施結果の事実に関してのみ行われ、いかなる結論の報告も、また保証の提供もしない。このため、実施結果の利用者は業務実施者から報告された手続及び実施結果に基づき、自らの責任で結論を導くことが予定されている。また、実施結果報告書は、合意された手続の関係者のみにその配付が限定される。それは、これらの手続が採用された背景を知らない者は、実施結果について誤った理解をする可能性があるからである。日本公認会計士協会（2009b）では、合意内容に含まれるもの

---

18) 企業会計審議会 [2004], 6 - 7 頁。

19) 企業会計審議会 [2004], 6 - 7 頁。

として以下の七つを挙げている<sup>20)</sup>

1. 合意された手続業務は、保証業務には該当せず、したがって、いかなる結論の報告も、また保証の提供もしないこと
2. 契約の目的
3. 合意された手続を実施する対象項目と合意された手続
4. 実施する手続の種類、時期及び範囲
5. 実施結果報告書の内容
6. 実施結果報告書の配布及び利用制限
7. その他必要と考えられる事項

松本（2014）によると、日本公認会計士協会（2009b）による合意された手続の意義及び内容は、企業会計審議会（2004）と変わるところはない、としている。すなわち、(1)業務実施者による手続の実施が依頼者ないし利用者との合意に基づく手続である点、(2)如何なる結論も表明されず実施結果の事実のみが提供される点、(3)利用者が自らの責任で業務実施者の実施結果に基づき結論を導く点、ならびに(4)その実施結果報告書の配布先が手続に関する理解のある当事者に限定されるという点で共通している<sup>21)</sup>

## (2) 米国における合意された手続

AICPA が 2001 年に公表した “Agreed-Upon Procedures Engagements”（以下、AICPA（2001c））によると、合意された手続（AUP: Agreed-Upon Procedures）とは、業務実施者（practitioner）が、主題（subject matter）に対して行う特定の手続に基づき、発見した事項について報告書を出すために業務依頼者（client）と契約する業務、と定義されている。業務依頼者は、特定当事者（specified

---

20) 日本公認会計士協会 [2009b], 35 頁。

21) 松本 [2014], 114 頁。

parties) がそのニーズを満たすために主題や主張 (アサーション: assertion) を評価する際に、当該特定当事者を支援するために業務実施者を用いる。特定当事者および業務実施者は、特定当事者が適切と信じる実施されるべき手続に関して業務実施者と合意するが、特定当事者のニーズは極めて広範となり得るため、合意された手続の種類、時期、範囲もまた多様となり得る。その結果、特定当事者は、手続の十分性に対する責任を負うことになる。というのも、特定当事者が自らニーズを最も良く理解しているからである。合意された手続として実施される業務において、業務実施者は、検証もレビューも実施しないし、意見も消極的保証も提供しない<sup>22)</sup>

合意された手続に関連して業務依頼者との間で合意すべき事項として、以下の12の項目が挙げられる<sup>23)</sup>

1. 当該業務の特質
2. 主題 (ないしそれに関連したアサーション)、責任当事者、適用されるべき規準の確認
3. 特定当事者の確認
4. 手続の十分性に関する責任の特定当事者による承認
5. 業務実施者の責任
6. AICPA が設けた証明業務基準への参照
7. 手続の列挙 (あるいは手続の参照) による手続に関する合意
8. 業務実施者の報告書に含まれ得る免責事項
9. 利用の制限
10. 業務実施者に提供されるべき支援
11. 専門家の関与
12. 合意された重要性の制限

---

22) 松本 [2014], 115-116 頁 (AICPA [2001c], AT Sec. 201. 03)。

23) 松本 [2014], 116-118 頁 (AICPA [2001c], AT Sec. 201. 10)。

また、実施される手続ないしは実施されるべき手続を合意するに当たり、特定当事者の役割の結果として、業務に関する報告書で当該特定当事者の利用に限定されることを明記すべきである。その場合の特定当事者には、業務依頼者も含んでいる<sup>24)</sup>

松本（2014）によると、AICPA（2001c）で取り上げられた合意された手続は証明業務いわゆる保証業務に含められているという。証明業務（Attest Engagements）とは、他の当事者が責任を持つ主題自体、あるいは当該主題に関するアサーションに対して、公認会計士が検証、レビュー、合意された手続による報告書を発行する業務、としてAICPA（2001a）定義されている<sup>25)</sup>

以上、これまでみてきたように、企業会計審議会（2004）や公認会計士協会（2009b）が定義する合意された手続と、AICPA（2001c）が指す合意された手続は、保証業務に対する位置付けが異なっていた。前者では保証業務から外していたことに対して、後者は保証業務に含めていたのである。しかし、求められる内容に注目すると、大きな違いが見られないように思われる。AICPA（2001c）の合意された手続が、日本のそれと比べて、手続が特別変わるわけではない。差異は日本のリスクに対する考え方に求められる。

松本（2014）によると、監査業務やレビュー業務は、合理的保証あるいは限定的保証を提供する業務として位置付けられており、それらの保証を業務報告書において提供する前提として、監査人としての業務実施者は合理的レベルか、あるいは限定的レベルかの違いはあるが、一定の確信度を得ているはずである。ゆえにこの確信度に基づいて自らの結論や意見を表明するのであるから、監査の失敗が事後的に顕在化し法的責任が問われることも想定しなければならない<sup>26)</sup>

これに対し、合意された手続業務の場合には、業務実施者の側からすれば、

24) 松本 [2014], 116 頁 (AICPA [2001c], AT Sec. 201. 04)。

25) 松本 [2014], 121-122 頁 (AICPA [2001a], AT Sec. 101. 02)。

26) 松本 [2014], 123 頁。

合理的保証はおろか限定的保証を提供することのできる確信度すら入手できていないのである。なぜなら、適用した手続は予め依頼人との間で合意されたものであってそれ以外に自らの判断で追加することはなく、また入手された発見事実も予め設定された主題事項やアサーションを立証するための十分性や適切性を自ら評価することもないからである<sup>27)</sup>

内藤（2014）によると、合意された手続は、保証命題が監査やレビューと異なり、極めて限定された命題であるため、監査・レビューの手続に比較して極めて少ないからと言って、確信度が小さいとは言えない。むしろ、限定された保証命題であるがゆえに、確信度は高くなるという。特に、合意された手続では、実施手続の一部をもって検証するという契約を締結するとした場合、その一部のみを実施する業務実施者と、監査やレビューの場合のようにほかの手続を意識して一部の手続を実施する業務実施者の可能性があり、業務実施者によってさらに確信度が異なる可能性があるという<sup>28)</sup>

では XBRL に対する合意された手続であればどうであろうか。本稿でみてきたように、XBRL に対する監査・レビュー手続というものは存在していない。代わりに XBRL に対して、合意された手続を広範囲に実施した場合、その信頼性を高めることは可能であろうか。新 EDINET 環境では、有価証券報告書はインライン XBRL を通じて作成される。審理通達第 2 号の通り、監査人は監査済財務諸表と提出後に印刷された財務諸表との突合を行うべきとされている。したがって、突合が行われた場合、少なくともインライン XBRL の財務諸表数値は監査済の財務諸表の数値と等しいことが明らかとなる。

そして、XBRL データが正しく作成されたかどうかを XBRL 上および会計上の二つの視点から確かめる必要がある。会計上の判断は、XBRL データを読み取れるのであれば、特別複雑な手続とはならない。追加項目の判断や、パターン別リンクベースの確認が主な作業になると考えられる。次に、XBRL 上す

---

27) 松本 [2014], 123-124 頁。

28) 内藤 [2014], 15 頁。

なわちタグ付けが正確に行われているかどうかの確認作業が行われなければならない。支援ツールを援用しながら、効率よくタグを確認できる手法が求められる。また、XBRLに対する具体的な合意された手続業務も提示されているわけではない。今後取り組まれるべき問題である。XBRLに対する合意された手続業務が整理され、その有効性が認識されたならば、XBRLデータの信頼性の向上に大きく前進したと言えるだろう。

### 第5節 おわりに

本稿では、XBRLデータの信頼性について検討を行ってきた。有価証券報告書に含まれる財務諸表本表は監査対象であるが、XBRLデータについては監査対象外である。日本公認会計士協会は、XBRLデータが普及しているという背景から、その信頼性向上に対する要求を認識し、AICPAがXBRLに対する合意された手続を適用していることを参考に、XBRLデータに対する合意された手続を公表した。AICPAが定義する合意された手続は保証業務であるが、日本公認会計士協会が定義する合意された手続は保証業務には含まれていない。どちらも定義や求める要件については大きな違いはみられなかった。

アメリカでは、AICPAによる保証業務としての合意された手続がXBRLデータに対して実施されるため、XBRLデータに保証が与えられている。しかし、日本の監査人が行う合意された手続では、保証業務に含まれないため、XBRLデータに対して保証が与えられないのである。一般的に財務諸表は紙媒体のもの、電子媒体でもPDF形式のものを指すだろう。XBRLデータは財務諸表とは認識されず、監査対象から外されていることが現状である。しかし、XBRLの普及は進んでいる。新EDINETではインラインXBRLが採用され、有価証券報告書全体がXBRL化の対象となった。今後も有価証券報告書の財務諸表本表以外の部分についても、詳細にXBRLのタグ付けがなされることが予想される。そうなれば、XBRLデータの信頼性向上は避けられない問題となる。

XBRL に対する合意された手続は、保証業務ではないと消極的に捉えるのではなく、積極的に捉えるべきである。なぜなら、XBRL の信頼性はタグを正確に付されているかという問題が大きく、見積りや判断が含まれる部分は従来の財務諸表と変わらないことが多い。さらに、監査人が審理通達第 2 号に従うのであれば、会計数値の信頼性は監査によって保証されることになる。そして、タグ付けの部分に関して合意された手続によって確信を得ることができれば、XBRL データの信頼性は十分に得られるものと考えられる。

合意された手続によって XBRL データの信頼性を十分に得ることができるか、という仮説については、タグ付けに関する必要な手続を具体的に検討する必要がある。仮説の検証は今後の課題としたい。

本稿は、平成 25 年度に交付を受けた松山大学特別研究助成による研究成果の一部である。

### 参 考 文 献

- American Institute of Certified Public Accountants [2001a], "A New Look at the Attestation Standards," *Journal of Accountancy*, Vol. 192, No. 1, p. 11.  
(<http://www.journalofaccountancy.com/Issues/2001/Jul/ANewLookAtTheAttestationStandards.htm>)
- [2001b], SSAE No. 10 (as amended by SSAE Nos. 11, 12, and 14), *Attest Engagements*, June.
- [2001c], SSAE No. 10 (as amended by SSAE No. 11), *Agreed-Upon Procedures Engagements*, June.
- [2009], *Performing Agreed-Upon Procedures Engagements That Address the Completeness, Accuracy, or Consistency of XBRL-Tagged Data*, April 28.
- Hoffman, C. [2010], *XBRL for Dummies*, Wiley Publishing, Inc.
- 池田公司 [2007], 「IT 監査の理論展開」河崎照行 (編著) 『電子情報開示のフロンティア』中央経済社, 第 11 章, 157-181 頁。
- 企業会計審議会 [2002], 「監査基準の改定について (平成 14 年)」1 月 25 日。
- [2004], 「財務情報等に係る保証業務の概念的枠組みに関する意見書」11 月 29 日。
- 金融庁 [2012], 「EDINET タクソノミ新仕様の概要説明 (次世代 EDINET 案)」10 月 4 日。

- [2013a], 「現行 EDINET から次世代 EDINET への主な変更点」 4月。
- [2013b], 「EDINET タクソノミの概要説明」 8月。
- [2013c], 「提出書類ファイル仕様書」 8月。
- [2013d], 「フレームワーク設計書」 8月。
- 坂上 学 [2011a], 『会計人のための XBRL 入門 (新版)』 同文館。
- [2011b], 「非財務情報開示における XBRL 導入の現状と課題 - GRI と WICI の取り組みを題材として -」 古賀智敏 (編著) 『IFRS 時代の最適開示制度 日本の国際的競争力と持続的成長に資する情報開示制度とは』 千倉書房, 第10章, 195-216頁。
- 土屋和之 [2012], 「電子開示の動向と課題」 千葉商大論叢 (千葉商科大学), 第49巻第2号, 385-398頁。
- 内藤文雄 [2014], 「研究の目的と課題」 内藤文雄 (編著) 『監査・保証業務の総合研究』 中央経済社, 序章, 1-16頁。
- 中垣内正宏 [2011], 「有価証券報告書の情報流通の鍵となる XBRL の信頼性向上」 野村総合研究所 『金融 IT フォーカス』 2011年1月号, 12-13頁。
- 中溝晃介 [2011], 「電子情報開示の基礎 - EDINET タクソノミの構造 -」 大学院生ワーキング・ペーパー (神戸大学大学院経営学研究科), 第201113a。
- 成田正憲・金井洋一 [2014], 「次世代 EDINET の概要と提出者の留意点」 新日本有限責任監査法人 『情報センサー』, 第90巻 (2014年2月号), 28-29頁。
- 日本公認会計士協会 [2009a], IT 委員会報告第5号 「IT に係る保証業務等の実務指針 (一般指針)」, 9月1日。
- [2009b], 監査・保証実務委員会研究報告第20号 「公認会計士等が行う保証業務に関する研究報告」, 7月1日。
- [2011], IT 委員会報告第41号 「XBRL データに対する合意された手続」 12月5日。
- [2014a], 自主規制・業務本部 平成26年審理通達第1号 「EDINET で提出する監査報告書の欄外記載の変更及び XBRL データが訂正された場合の監査上の取扱い」 2月12日。
- [2014b], 自主規制・業務本部 平成26年審理通達第2号 「EDINET で提出する監査報告書及び財務諸表等に関する監査上の留意点」 4月15日。
- [2014c], IT 委員会研究報告第44号 「新 EDINET の概要と XBRL データに関する監査人の留意事項」 4月15日。
- 堀江正之 [2014], 「情報システムの保証業務」 内藤文雄 (編著) 『監査・保証業務の総合研究』 中央経済社, 第10章, 143-153頁。
- 松本祥尚 [2011], 「監査の保証機能とその発現形態」 千代田邦夫・鳥羽至英 (編著) 『体系現代会計学第7巻 会計監査と企業統治』 中央経済社, 第2章, 51-86頁。
- [2014], 「証明業務と合意された手続業務」 内藤文雄 (編著) 『監査・保証業務の

総合研究』中央経済社，第8章，112-124頁。

松本祥尚・町田祥弘 [2011]，「わが国四半期情報開示の現状に関する検討」古賀智敏（編著）『IFRS時代の最適開示制度 日本の国際的競争力と持続的成長に資する情報開示制度とは』千倉書房，第15章，323-338頁。