



Sustainability Assurance Insights

vol.6

限定的保証と合理的保証

近時の国内外のサステナビリティ報告制度の議論に当たっては、コスト便益を考慮しつつ、情報の信頼性を高めるため、どのような保証業務が適切かという検討がなされています。保証業務は、信頼性の度合い(保証水準)によって、「限定的保証業務」と「合理的保証業務」に分けられます¹。

限定的保証業務と合理的保証業務は、具体的にどのように違うのでしょうか。

①定義、②保証水準と手続、③結論と意見表明 の3つに分けて説明します。

1 定義

「限定的保証業務」、「合理的保証業務」の定義²は次のとおりです。

「限定的保証業務」とは？

結論を表明する基礎として、業務実施者が**保証業務リスク(業務実施者が虚偽表示(間違い)があるのに見逃してしまうリスク)**を個々の業務の状況において受入可能な水準に抑えるが、**保証業務リスク**の水準が、合理的保証業務に比べて**より高く設定**される保証業務をいう。

財務諸表の限定的保証業務の結論は、実施した手続及び入手した証拠に基づいて、財務諸表に重要な虚偽表示があると業務実施者に信じさせる事項が認められなかったかどうかを記載する形式で表明される。(→**消極的結論の表明(後述)**)

限定的保証業務で実施される手続の種類、時期及び範囲は、合理的保証業務で必要な手続と比較して**限定的**であるが、業務実施者の職業的専門家としての判断において、**意味のある保証水準**を得るように計画される。意味のある保証水準は、想定利用者にとって、財務諸表の信頼性を少なくともある程度高める保証水準である。

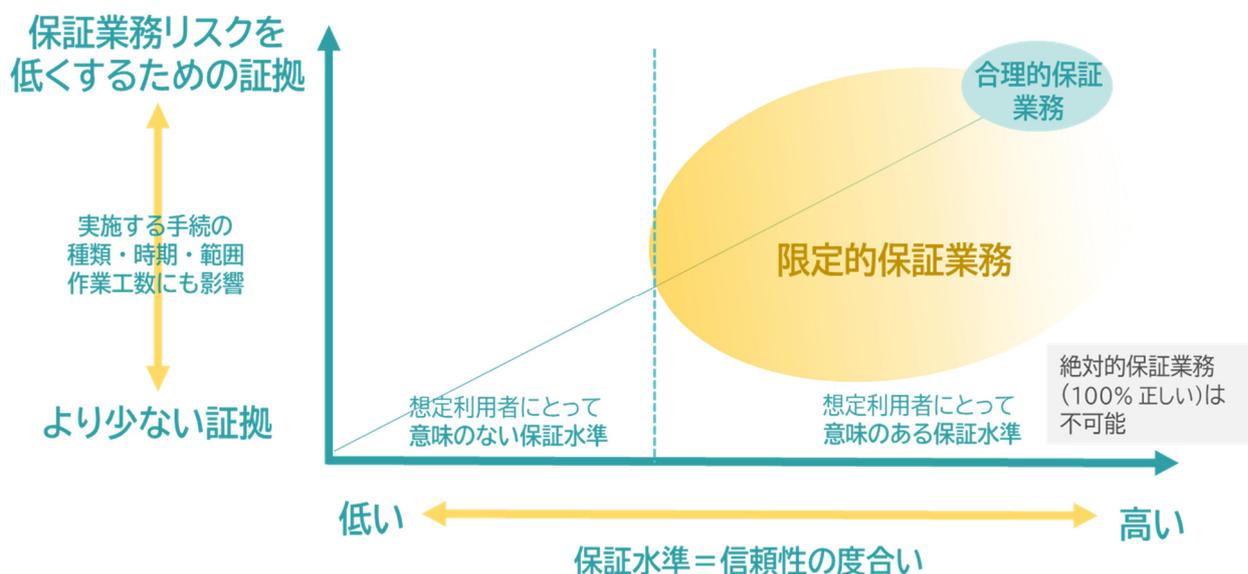
¹ JICPA ウェブサイト「監査以外の保証業務及び AUP の基礎知識」ページ参照
https://jicpa.or.jp/about/activity/activities/assurance_aup/basic/

² 日本公認会計士協会 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」

「合理的保証業務」とは？

結論を表明する基礎として、業務実施者が**保証業務リスク**を個々の業務の状況において**受入可能な低い水準**に抑えた保証業務をいう。合理的保証業務の結論は、適合する規準によって主題を測定又は評価した結果に対する業務実施者の**意見**を伝達する形式で表明される。(→積極的意見の表明(後述))

限定的保証業務と合理的保証業務を図示すると以下ようになります。



保証対象情報の信頼性の度合いを高くしようとすればするほど、保証業務リスクを低くするための証拠がより多く必要となり、工数も増えることとなります。上図の縦軸は、「得られる証拠力」といった表現で説明されることもあります。

サステナビリティ情報など、財務情報以外の情報に対する保証業務においては、例えば、情報の単位が金額や%だけではなく、人員数なども使用されます。また、将来予測情報を含むなど、保証対象情報の属性が多岐に及ぶため、実施する手続の種類等にも幅があります。さらに、サステナビリティ情報に対する限定的保証の保証水準には幅があり、保証水準の高低によっても、実施する手続の種類や実施するタイミング、範囲等に幅が生じます。

2 保証水準と手続

前述のとおり、限定的保証業務の場合は、保証水準の高低によって実施する手続にある程度の幅が生じます。そのため、限定的保証業務の保証報告書では、実施した手続の概要を記載することになっています。利用者は、保証報告書を読むことで、保証業務実施者が実施した手続を理解し、その手続から得られる裏付け証拠の内容を想定して信頼性の度合いがどの程度かの目安をつけることができます。

《参考例：それぞれの保証水準において実施する手続の違い》

限定的保証業務	合理的保証業務
<ul style="list-style-type: none"> ● 内部統制の理解 – 適切な社内担当者・責任者に対する質問により内部統制システムの構成要素を理解する（一部の構成要素は結果の理解のみ）。 （※）内部統制の有効性に依拠する場合は、運用評価を行う。 ● 分析的手続 – 過去の見積りと実績の比較、重要な差異の有無、重要な差異がある場合はその理由・原因の深掘りなどを行う。 ● 一般的に、将来情報の見積りの前提等に関する外部第三者情報の入手までは実施しない。 ● 監査済財務情報と保証対象情報（例：サステナビリティ情報）の整合性、根拠となる前提等の一致を確かめる。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 内部統制の理解及び運用状況の評価 – 適切な社内担当者・責任者に対する質問及びその他の手続により内部統制システムの構成要素を理解することに加え、業務の状況に応じて、観察、再実施等により内部統制の整備状況・運用状況の評価する。 ● 分析的手続及び実証手続 – 左記（限定的保証業務の手続参照）に加え、見積りの基礎となるデータの検証、見積りの不確実性の評価、保証業務実施者による見積額や許容範囲との比較等の手続を行う。 ● 左記（限定的保証業務の手続参照）に加えて、監査済財務情報又は必要に応じて信頼できる外部第三者情報との照合を行い、整合性を確かめる。

（注）上記は、非財務情報に対する一般的な手続の例であり、リスク評価に応じて実施する手続の内容・範囲・実施時期等は異なります。

3 結論と意見表明

保証報告書の表現の仕方も限定的保証業務と合理的保証業務では異なります。限定的保証業務では、「**結論**の表明」といい、合理的保証業務では、「**意見**の表明」と言います。

これは、限定的保証業務では、合理的保証業務と比較して、積極的に意見を表明するほどの十分かつ適切な証拠を入手しないことによります。

限定的保証業務では、合理的保証業務よりも入手する証拠が少ないため、「…適正に表示していないと信じさせる事項が全ての重要な点において認められなかった。」といった、二重否定による婉曲な表現(これを「**消極的結論の表明**」といいます。)をします。一方、合理的保証業務である監査報告書には、「…全ての重要な点において適正に表示しているものと認める。」と、明確に表現(これを「**積極的意見の表明**」といいます。)をします。

【合理的保証業務】

温室効果ガス排出など、サステナビリティ情報の合理的保証業務の保証報告書³には、「業務実施者の責任」及び「意見」という区分に、次のような記載があります。

業務実施者の責任

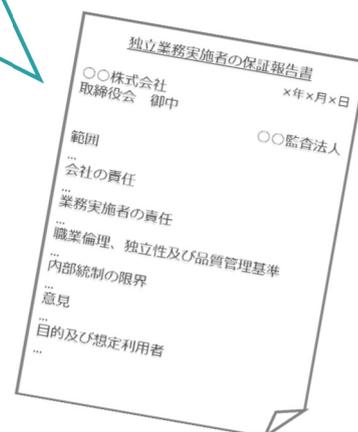
当監査法人の責任は、当監査法人が実施した手続きに基づき、独立の立場から会社の〇〇に対する**意見**を表明することにある。(中略)

当監査法人は、意見表明の基礎となる十分かつ適切な**証拠**を入手したと判断している。

……
……

意見

当監査法人が実施した手続き及び入手した証拠に基づく限りにおいて、会社の〇〇が、規準に準拠して、全ての重要な点において適正に表示されているものと認める。



³ 保証業務の報告書文例については、保証業務実務指針(保証実)3000(改訂)「監査及びレビュー業務以外の保証業務に関する実務指針」付録3参照

【限定的保証業務】

サステナビリティ情報の一部指標に対する限定的保証業務の保証報告書には、次のような記載があります。

業務実施者の責任

当監査法人の責任は、当監査法人が実施した手続に基づき、独立の立場から会社の△△に記載されている〇〇指標に対する**結論**を表明することにある。

(中略)

・ ……本限定的保証業務においては、主として〇〇指標の作成に責任を有するもの等に対する質問、分析的手続等の保証手続を通じて実施され、合理的保証業務における手続と比べて、その種類は異なり、実施の程度は狭く、合理的保証業務ほどには高い水準の保証を与えるものではない。当監査法人の実施した保証手続には以下の手続が含まれる。

- 〇〇指標の作成・開示方針についての質問及び会社の定める規準の検討
- 指標に関する算定方法並びに内部統制の整備状況に関する質問
- 集計データに対する分析的手続の実施
- 会社の定める規準に従って指標が把握、集計、開示されているかについて、試査により入手した証拠との照合並びに再計算の実施
- リスク評価に基づき選定した〇〇指標における現地往査
- 指標の表示の妥当性に関する検討
- ……

結論

上記の保証手続の結果、△△に記載されている〇〇指標が、全ての重要な点において、会社の定める規準に従って算定され、表示されていないと認められる事項は発見されなかった。

サステナビリティ保証

特設ページ



(執筆者)日本公認会計士協会 事務局

(発行日)2024年12月25日



業務本部 監査グループ

E-mail: kansa@sec.jicpa.or.jp

URL: <https://jicpa.or.jp/>

 [JICPA 監査・関連情報 \(@jicpa_audit\)](#)

