

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等の解説

講師

公認会計士

結 城 秀 彦

無断転載を禁ず

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等 の解説

公認会計士
結城秀彦

【1】

論点－はじめに－

- 保証業務等の体系と一般規範
- 保証実3000の対象業務
- 保証実3000の適用範囲・適用時期・構成
- 保証業務の定義・5要素・当事者
- 保証業務の方式と結論表明の形式
- 保証の水準
- 保証業務リスク・重要性・確認書・後発事象
- 保証報告書の記載事項

保証業務等の体系と一般規範

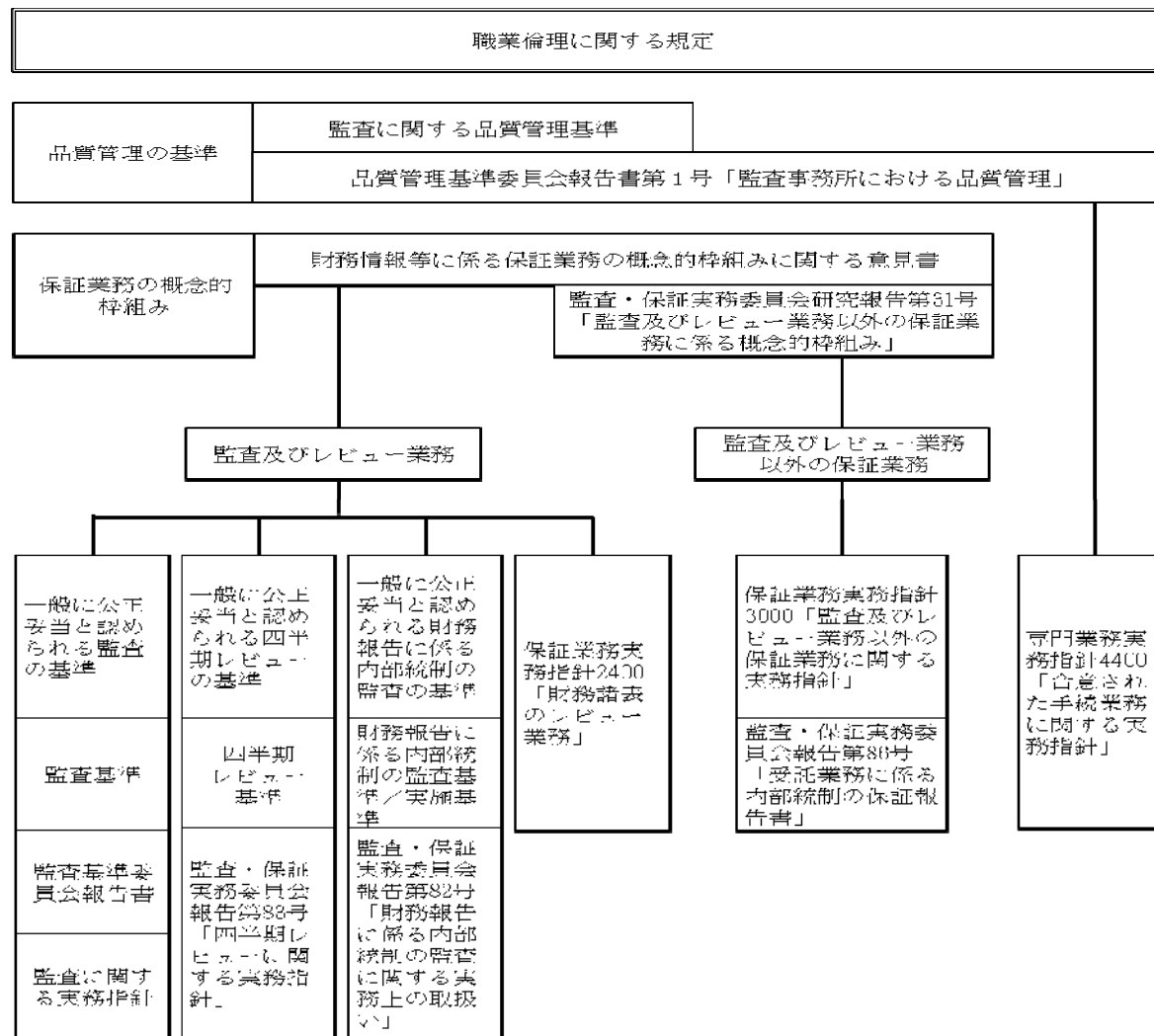
日本公認会計士協会の公表する保証業務関連の一般規範等

- 保証実3000： 一般規範
 - 監査・保証実務委員会実務指針第93号 保証業務実務指針3000 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
- QA： ガイド
 - 監査・保証実務委員会研究報告第30号 保証業務実務指針3000 「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」に係る Q&A(平成29年12月19日)
- 概念的枠組み： 概念フレームワーク
 - 監査・保証実務委員会研究報告第31号 監査及びレビュー業務以外の保証業務に係る概念的枠組み

保証業務等の体系

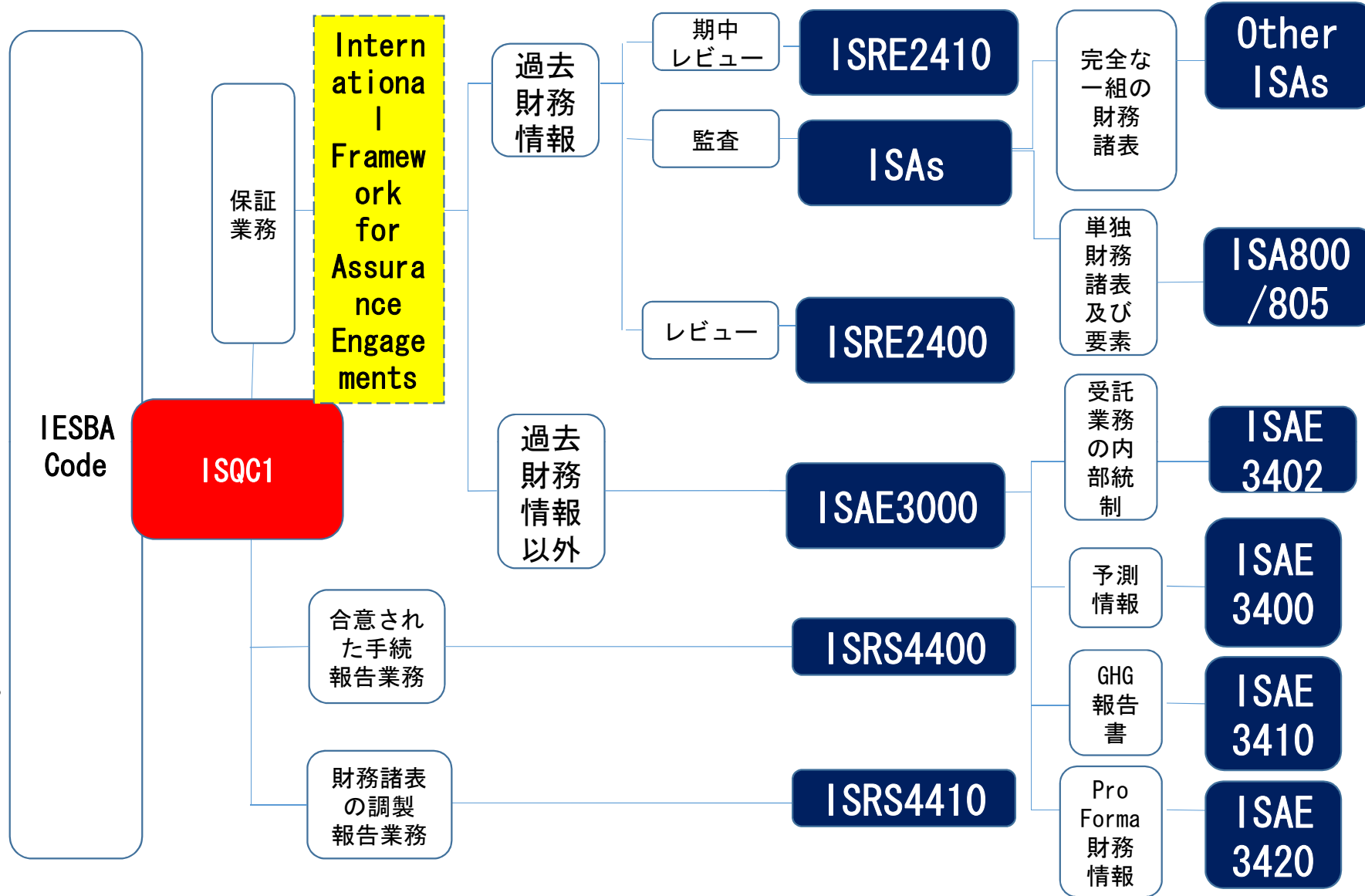
- 保証業務等の体系（概念的枠組み付録 1 参照）
 - 保証実3000： 実務指針(拘束性ある一般規範)の新設
 - 概念的枠組み： 旧監査・保証実務委員会研究報告第20号の発展的改訂
 - 実務指針→QA→研究報告の流れで理解する方が容易（「概念→実務」とは逆方向ではあるが..）
- 「財務情報等に係る保証業務の概念的枠組みに関する意見書」（企業会計審議会）との関係
 - 「財務情報以外の事項についても援用可能」という取扱い

我が国における保証業務等の 体系及び関連する品質管理の 基準及び倫理規則 (概念的枠組み付録1)



IAASBにおける
保証業務等の体系及び関連する
品質管理の基準
及び倫理規則
* IAASB/ISAE
等の略称につい
ては、QAのQ1又
はQ18 を参照)

(参考)
● EER (Emerging
External
Reporting) に対する
保証業務のガイダ
ンス (仮称) を策定中。
・ 非財務情報、説明
情報、将来予測情報
を対象
・ 統合報告書



ISAE3000・International Framework for AE との関係

- 実務指針・研究報告第31号については、IAASBの公表するISAE3000・International Framework for Assurance Engagementsを基礎とし、大半の規定を取込み。
相違は以下の通り、限定的。(QAのQ19)
 - 想定する業務実施者の範囲：監査事務所+監査事務所が支配している事業体(→適用される倫理規定も、公認会計士に適用されるものに限定)
→ ISAE3000は、業務実施者が職業会計士 (professional accountant) でない場合も想定
 - 保証報告書上の業務実施者の所在地の記載
 - 付録3及び4 保証報告書の文例の追加
- ISAE3000等、業務実施者が利用すべき基準を公表する権限を有する又は認知されている業務実施基準設定主体が定める基準等を適用して監査及びレビュー以外の保証業務を実施する場合には、保証実3000を適用しないことができる (QAのQ1) 。
 - ISAE3410 (温室効果ガス排出量に対する保証業務の実務指針) 等、IAASBの公表する個別業務に関わる保証業務の基準を適用して業務を行う場合、当該実務指針等において特に定めのない事項についてISAE3000と組み合わせて業務を実施する。
この場合には、保証実3000は適用しない。
- QAは日本のオリジナル

保証実3000の対象業務

保証実3000の対象業務

- 監査・レビュー以外の保証業務を対象(QAのQ1)。
 - 概念的枠組みも同様(研究報告付録4)。
 - 過去財務情報のうち、監査・レビューの対象とならないもの(財務諸表、個別の財務表、財務諸表項目以外)
 - 将来財務情報
 - プロセス・行為

※ 以下、「保証業務」は原則として、監査・レビュー以外の保証業務をいう。

- 我が国の保証業務等における実務指針
 - 一般規範 : 保証実3000 / 専門実4400
 - それ以外 : “その他の関連する実務指針” (個別業務の実務指針)

主題	規準	主題の測定又は評価の結果 (主題情報)
事業体の将来における財政状態、 経営成績及びキャッシュ・フロー に関する状況	事業体が採用する仮定及び報告 に関する適合する規準	事業体の将来における財政 状態、経営成績及びキャッ シュ・フローの状況に関す る記述
	例) 事業計画策定のために経営 者が採用した仮定に関する適 合する規準	例) 事業体が規制当局に報 告する事業計画に関する記 述
内部統制の有効性	内部統制に関する適合する規準	事業体の内部統制プロセス の有効性の程度に関する記 述
	例) 米国COSO (トレッドウェイ 委員会支援組織委員会) の内 部統制の基本的枠組みに関す る報告書	例) 財務報告に係る内部統 制の評価結果に関する記述
	例) 受託会社が受託会社確認書 に記載する適合する規準	例) 受託会社の内部統制の 評価結果又はシステムに関 する記述
	例) 受託会社のセキュリティ・ 可用性・処理のインテグリ ティ・機密保持に関する受託 会社確認書に記載する適合す る規準	例) 受託会社のシステムに 係るセキュリティ・可用 性・処理のインテグリ ティ・機密保持の内部統制 の評価結果又はシステムに 関する記述

保証実3000適用 対象業務の例示

- 適用対象となる可能性のある主題又は主題情報
(概念的枠組み付録4、
Q&AのQ1)

サステナビリティに関する状況	サステナビリティの測定や報告に関する適合する規準	事業体のサステナビリティに関する実績又は記述
	例) 環境報告ガイドライン2012年版(環境省) 例) GRIスタンダード(Global Reporting Initiative(GRI))	例) エネルギーや水等資源の使用及び削減に関する実績又は記述 例) 労働災害の発生及び削減に関する実績又は記述 例) 経済価値の分配に関する実績又は記述
温室効果ガスの排出に関する状況	温室効果ガス排出の測定や報告に関する適合する規準	事業体の温室効果ガス排出に関する実績又は記述
	例) 温室効果ガス排出量算定・報告マニュアル(環境省/経済産業省) 例) 事業者のGHG排出量算定及び報告についての標準化ガイドライン(The World Business Council for Sustainable Development(WBCSD)/World Resources Institute(WRI))	例) 特定の組織やサイトの排出及び削減に関する実績又は記述 例) 特定プロジェクトの排出及び削減に関する実績又は記述
法令等の遵守の状況	特定の法令及び規則の遵守状況に関する適合する規準	事業体の法令遵守の状況に関する記述又は関連する実績
	例) 法令等違反に係る報告に関する適合する規準 例) 金融商品取引法第43条の2第1項及び第2項並びに関連法令・規則	例) 法令等違反の件数、罰則適用の状況に関する記述又は関連する実績 例) 顧客資産の分別管理に係る法令の遵守に関する記述

保証実3000適用 対象業務の例示

- 適用対象となる可能性のある主題又は主題情報(概念的枠組み付録4、Q&AのQ1)

我が国における保証業務等における“その他の関連する実務指針”

- 保証業務の「その他の関連する実務指針」（個別業務の実務指針）
 - 保証業務実務指針3800 アジア地域ファンド・パスポートに係る保証業務に関する実務指針
 - 受託業務に係る内部統制の保証報告書(監査・保証実務委員会実務指針第86号)
 - グローバル投資パフォーマンス基準準拠の検証に関する実務指針（業種別委員会実務指針第36号）
 - 全銀協TIBOR行動規範の遵守態勢に対する保証業務に関する実務指針（業種別委員会実務指針第52号）
 - 金融商品取引業者における顧客資産の分別管理の法令遵守に関する保証業務に関する実務指針（業種別委員会実務指針第53号）
 - 受益証券等の直接募集等を実施する投資信託委託会社等における顧客資産の分別管理の法令等遵守に関する保証業務に関する実務指針（業種別委員会実務指針第56号）
 - Trustサービスに係る実務指針（IT委員会実務指針第2号 中間報告）
 - 受託業務のセキュリティ、可用性、処理のインテグリティ、機密保持及びプライバシーに係る内部統制の保証報告書（IT委員会実務指針第7号）
- 合意された手続業務の「その他の関連する実務指針」（個別業務の実務指針）
 - 専門業務実務指針4460 投資信託及び投資法人における特定資産の価格等の調査に係る合意された手続業務に関する実務指針
 - 専門業務実務指針4461 仮想通貨交換業者における利用者財産の分別管理に係る合意された手続業務に関する実務指針
 - 専門業務実務指針4462 みなしガス小売事業者が作成する部門別収支計算書に対する公認会計士等による合意された手続業務に係る実務指針
 - 専門業務実務指針4463 一般ガス導管事業者が作成する託送収支計算書等に対する公認会計士等による合意された手続業務に係る実務指針
 - 専門業務実務指針4480 電子開示書類等のXBRL データに対する合意された手続業務に関する実務指針
 - 総合型確定給付企業年金基金に対する合意された手続業務に関する実務指針（業種別委員会実務指針公開草案一未公表）
 - 一般労働者派遣事業等の許可審査に係る中間又は月次決算書に対する合意された手続業務に関する実務指針（監査・保証実務委員会実務指針公開草案）
 - 自己資本比率の算定に関する合意された手続による調査業務を実施する場合の取扱い（業種別委員会実務指針第30号）
 - 産業競争力強化法における事業再編計画及び特定事業再編計画の認定申請書に添付する「資金計画に係る公認会計士又は監査法人の報告書」に関する研究報告（監査・保証実務委員会研究報告第27号）

(参考)

再生可能エネルギー賦課金減免申請時に提出する確認書業務（合意された手続業務）

【13】

公認会計士法第2項第2号業務との関係

(保証実3000、QA及び概念的枠組みの公開草案に対するコメントの概要及び対応について 平成29年12月19日 日本公認会計士協会No5)

- 保証実3000の対象業務
 - 公認会計士法第2条第2項に該当する業務
- 第2条第2項業務の考え方：公認会計士法制定当時の逐条解説（注）の考え方による。
 - 公認会計士制度委員会研究報告第6号を踏襲
- 「第2条第2項は、これら公認会計士の業務を例示的に挙げたものであるが、法律的には特別の効果のある規定ではない。即ち公認会計士は第2項以外の業務に従事することも差支ないし、その際公認会計士と称することも出来るのである。この規定は、単に公認会計士とはこのような仕事をもするものであるということ判り易くするために設けられたものである。」（「第二回国会成立大蔵省関係法律解説叢書第五篇 公認会計士法」大蔵省大臣官房文書課編纂（昭和23年8月3日）財団法人大蔵財務協会発行）

保証実3000の適用範囲・適用時期・構成

保証実3000:適用範囲・適用時期・構成

• 適用範囲

- 監査事務所+監査事務所が支配している事業体(QAのQ2, 保証実3000第4項)
 - 専門実4400と同様。

• 品基報1号の適用(保証実第3項、QAのQ2)

- JICPA公表の報告書及び実務指針において品基報第1号の適用が求められている業務における監査事務所の品質管理に適用(品基報第1号第1項)

• 適用時期

- 2020年1月1日以降発行する保証報告書から適用(早期適用可)
- 品基報の適用体制整備、関連実務指針・研究報告の適合修正の必要性から、強制適用までの期間を措く。
- 倫理規則の改訂に伴う追加改訂公開草案コメント中。改訂内容は軽微(適用指針追加のみ)。2019年夏以降適用予定。

保証実3000：構成

- 構成-監基報・保証実2400の全体体系と同様
 - 契約・計画・実施・報告
 - 品質管理、証拠の入手、後発事象、その他の記載内容、調書
 - 監査又はレビューの経験者には理解が容易な側面が多い。
- 情報に対する信頼性の付与 + 結論の表明
- 独立性
- 重要な虚偽表示
 - リスク・アプローチ —重要な虚偽表示リスク
 - 重要な虚偽表示が生じやすい領域・存在する可能性が高い事項
- 監査やレビューの実務指針と異なり、保証実3000は、さまざまな主題や主題情報を対象とするため、抽象度の高い包括的な規定にとどめ、具体的・個別な規定は、その他の関連する実務指針（個別の実務指針）によるところが多い。
 - 例えば、アサーション、手続実施上の重要性、開示後発事象

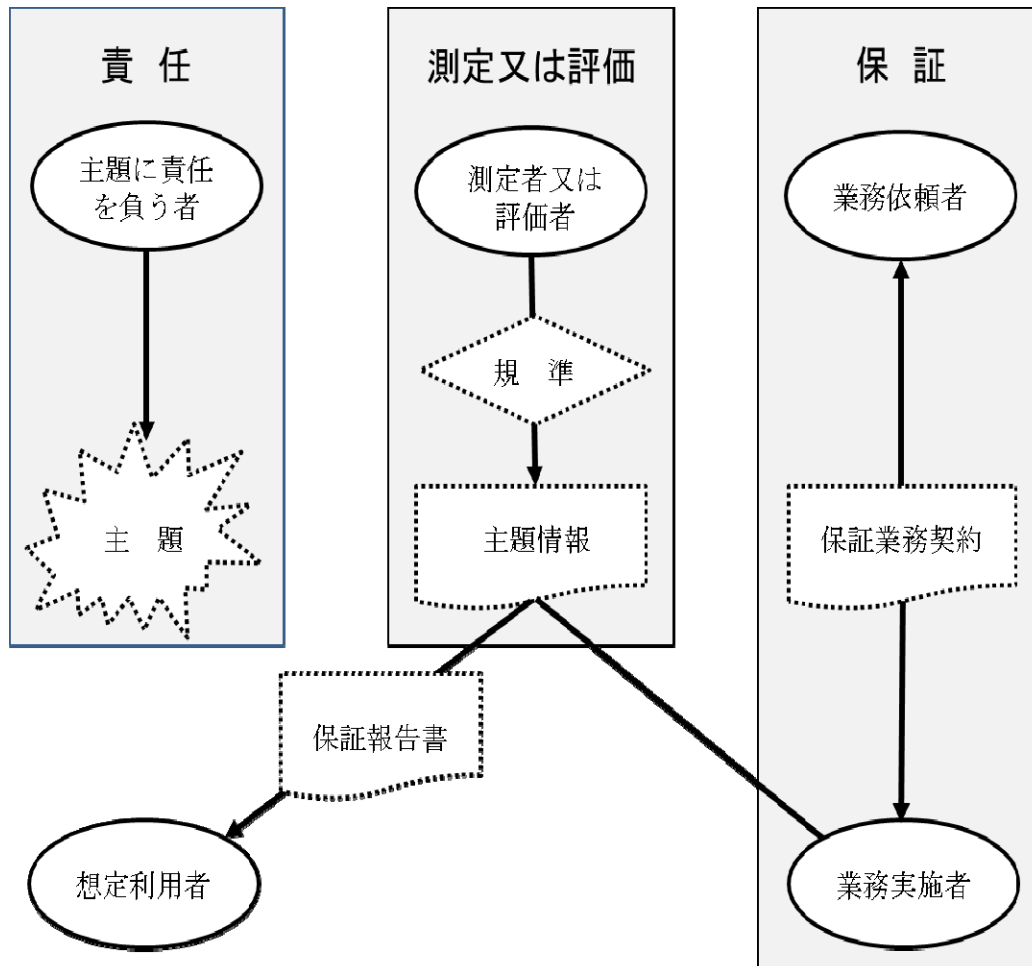
保証業務の定義・5要素・当事者

保証業務の定義

- 保証業務の定義（保証実3000第12項（35））
 - 適合する規準によって主題を測定又は評価した結果である主題情報に信頼性を付与することを目的として、業務実施者が、十分かつ適切な証拠を入手し、想定利用者（主題に責任を負う者を除く。）に対して、主題情報に関する結論を報告する業務をいう。
 - COSO内部統制の統合的なフレームワークによって、●●社の○○業務に係る内部統制を測定又は評価した結果である経営者の作成した内部統制報告書に信頼性を付与することを目的として、XX監査法人が、十分かつ適切な証拠を入手し、□□□社の取締役会に対して、上記の内部統制報告書に関する結論を報告する業務をいう。
 - 「保証 (assurance)」とは主題情報に信頼性を付与することであり、法律上の保証 (guarantee) や保険 (insurance) とは意味の異なるもの (QAのQ1)

保証業務の5要素・適合する規準

- 保証業務の5要素(概念的枠組み第31項、保証実3000第12項)
 - 適合する規準、適切な主題、三当事者、十分かつ適切な証拠、合理的保証業務又は限定的保証業務に応じた適切な様式での書面による報告
- 適合する規準(Suitable Criteria) (QAのQ6、保証実3000A11項)
 - 規準(Criteria)とは主題の状況を測定・評価するための尺度、モノサシ
 - 監査及びレビューの場合、規準とは「会計の基準」「財務報告の枠組み」、
「財務情報の作成基準」
 - 主題情報の提示を受ける保証業務においては、通常は、主題情報の作成基準
 - 適合する規準と例示(QAのQ6)
 - 目的適合性、完全性、信頼性、中立性、理解可能性 + 利用可能性
- 適用される規準(QAのQ7)
 - 特定の業務に用いられる規準



保証業務の当事者

- 三当事者+評価者・測定者+業務依頼者 (QAのQ5、保証実3000付録1、概念的枠組み付録3)
- 独立性 (保証実3000第22項(1)、付録1第3項)
- 監査及びレビューと異なり、主題に責任を負う者と測定者・評価者が異なることがある。
- 主題に責任を負う者、想定利用者は異なる者である必要。同一である場合はコンサルティング業務 (QAのQ4、保証実3000付録1第3項及び第5項)

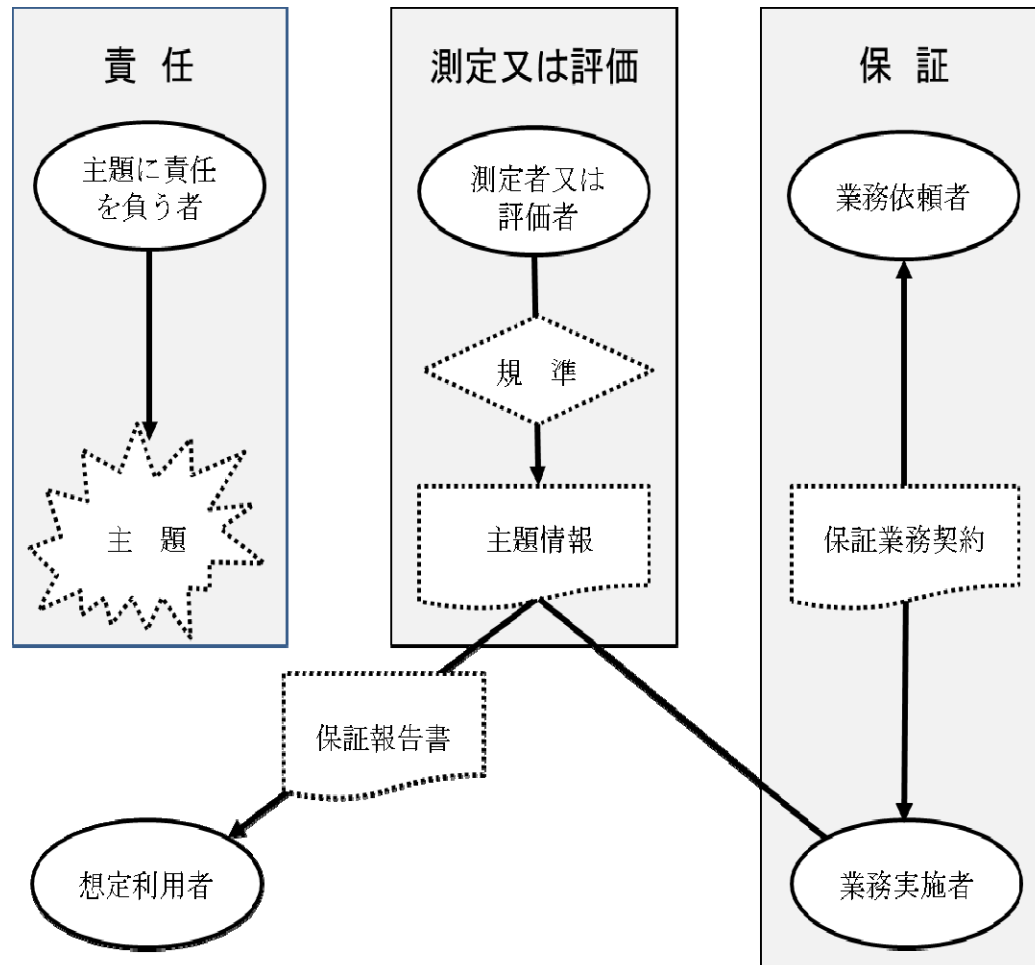
保証業務の方式と結論表明の形式

保証業務の方式と結論表明の形式

- 2つの保証業務の方式 (QAのQ16、保証実3000第2項)
 - ①主題情報の提示を受ける保証業務 (Attestation Engagement; Former Assertion-based Assurance Engagement)
 - ②直接報告による保証業務 (Direct Engagement)
- 3つの結論表明の形式 (QAのQ16、保証実3000A178項)
 - a) 主題に対する保証業務 (業務方式①②)
 - b) 主題情報に対する保証業務 (業務方式②) ← 受託業務保証業務
 - c) 表明された見解に対する保証業務 (業務方式②)

2つの保証業務の方式 (QAのQ16、保証実3000第2項(35))

- ①主題情報の提示を受ける保証業務 (Attestation Engagement; Former Assertion-based Assurance Engagement)
 - 業務実施者以外の当事者が適合する規準を適用して主題を測定評価した結果である主題情報について、業務実施者が重要な虚偽表示がないかどうかについて結論を表明する業務
 - 例えば、内部統制報告書の提示を受ける内部統制に対する保証業務
- ②直接報告による保証業務 (Direct Engagement)
 - 業務実施者が適合する基準によって主題を測定又は評価した結果である主題情報が保証報告書に記載される、又は序章報告書の添付情報として示される保証業務をいう。
 - 業務実施者以外の者によって主題情報は作成されない、又は想定利用者に対して保証報告書とともに提示されない。
 - 例えば、内部統制報告書の提示を受けず実施する保証業務



保証業務の当事者 (QAのQ5、保証実3000付録1、 概念的枠組み付録3)

- 主題に責任を負う者、想定利用者は異なる者である必要。同一である場合はコンサルティング業務 (QAのQ4、保証実3000付録1第3項及び第5項)
- 監査及びレビューと異なり、主題に責任を負う者と測定者・評価者が異なることがある。
- 監査及びレビューと異なり、業務実施者と測定評価者・測定者が同一である場合がある。

3つの結論表明の形式(QAのQ16、保証実3000A178項)

- a) 主題に対する保証業務(業務方式①②)
 - 受託業務に対する保証業務(内部統制)
 - 「当監査法人は、事業体がすべての重要な点においてXYZ法を遵守しているものと認める。」
- b) 主題情報に対する保証業務(業務方式②)
 - 受託業務に対する保証業務(システムの記述書)
 - 「当監査法人は、事業体が作成した報告書に記載されたXYZに係る業績指標がXYZの基準に準拠して、すべ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。」
- c) 表明された見解に対する保証業務(業務方式②)
 - 分別管理に関する保証業務
 - 「当監査法人は、事業体がXYZ法を遵守しているという報告書は、すべ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。」又は「当監査法人は、主要な業績指標がXYZ規準に準拠して表示されているという報告書は、すべ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。」

保証業務の方式と結論表明の形式の組合せ (QAのQ16、保証実3000A178項)

保証業務の方式	結論の表明形式	主題に対する結論の表明	主題情報に対する結論の表明	表明された見解に対する結論の表明
主題情報の提示を受ける保証業務	3つの形式	○ *3 *4	○ *2	○ *1
直接報告による保証業務	単一の形式	○	N/A	N/A

- *1 顧客資産の分別管理の法令遵守に関する保証業務
- *2 受託業務に係る内部統制の保証報告書に関する保証業務 - システムの記述書の適正表示
- *3 受託業務に係る内部統制の保証報告書に関する保証業務 - 内部統制のデザインの有効性
- *4 受託業務に係る内部統制の保証報告書に関する保証業務 - 内部統制の運用状況の有効性
- ※ *3及び*4は、主題情報ではなく主題に対して（直接に）結論を表明しているが、「直接報告による保証業務」ではなく、「主題情報の提示を受ける保証業務」となる。

保証の水準

保証の水準（QAのQ9、保証実3000第12項）

	合理的保証業務	限定的保証業務
保証業務 リスクの 低減	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る（保証業務実務指針3000第12項(35)①）。	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水準に抑えるが、保証業務リスクの水準は合理的保証業務に比べてより高く設定される（保証業務実務指針3000第12項(35)②）。
証拠の 入手	業務実施者は、主題及び業務環境の理解に基づき、以下を実施する（保証業務実務指針3000第48R項）。 (1) 主題情報に関する重要な虚偽表示リスクの識別及び評価 (2) 評価した重要な虚偽表示リスクに対応し、業務実施者の結論を裏付ける合理的保証を得るための手続の立案及び実施	業務実施者は、主題及び業務環境の理解に基づき、以下を実施する（保証業務実務指針3000第48L項）。 (1) 主題情報に重要な虚偽表示が存在する可能性が高い領域の識別 (2) 識別した重要な虚偽表示が存在する可能性が高い領域に対応し、業務実施者の結論を裏付ける限定的保証を得るための手続の立案及び実施

保証の水準（QAのQ9、保証実3000第12項）

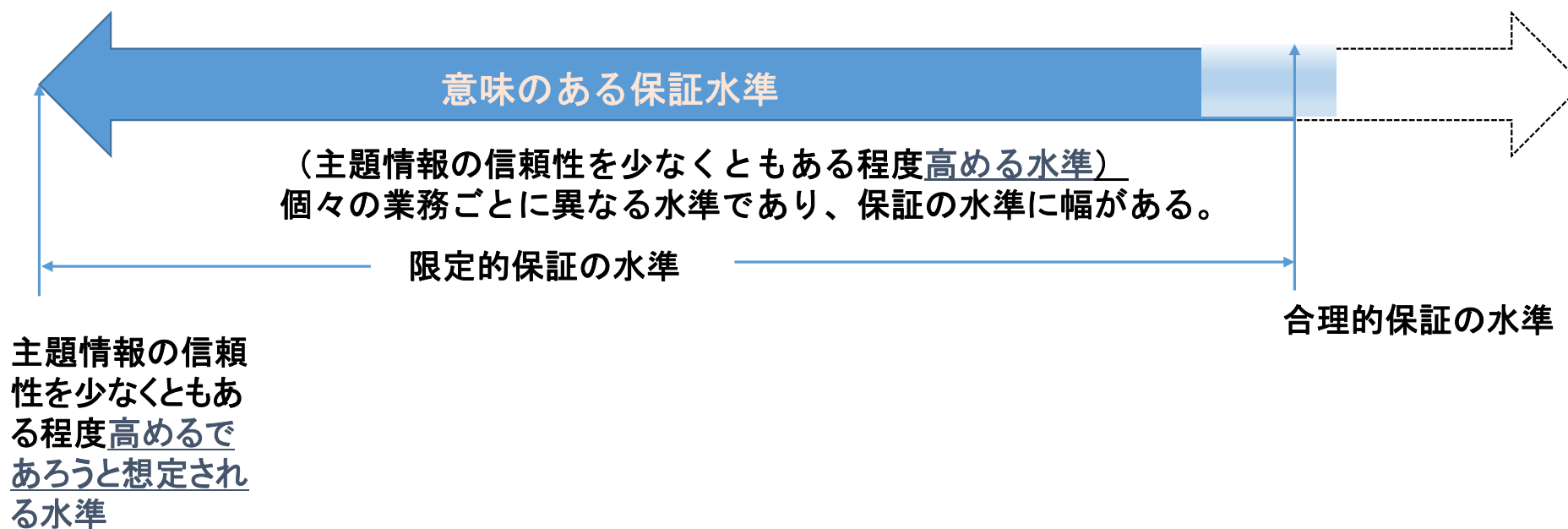
	合理的保証業務	限定的保証業務
保証 報告書	<p>業務実施者の結論は、適合する規準によって主題を測定又は評価した結果に対する業務実施者の意見を伝達する積極的形式で表明される（保証業務実務指針3000第12項(35)①及び第69項(12)②）。</p>	<p>業務実施者の結論は、実施した手続及び入手した証拠に基づいて、<u>主題情報に重要な虚偽表示があると業務実施者に信じさせる事項が認められたかどうか</u>を記載する形式で表明される（保証業務実務指針3000第12項(35)②及び第69項(12)③）。保証報告書には、実施した作業の具体的な内容とともに、以下の事項を併せて記載する（保証業務実務指針3000第69項(11)）。</p> <ul style="list-style-type: none"> 限定的保証業務で実施される手続の種類と時期には幅があり、合理的保証業務に比べて手続の範囲が限定されていること。 その結果、限定的保証業務で得られる保証の水準は、合理的保証業務が実施されていれば得られたであろう保証水準よりも低いこと。

【30】

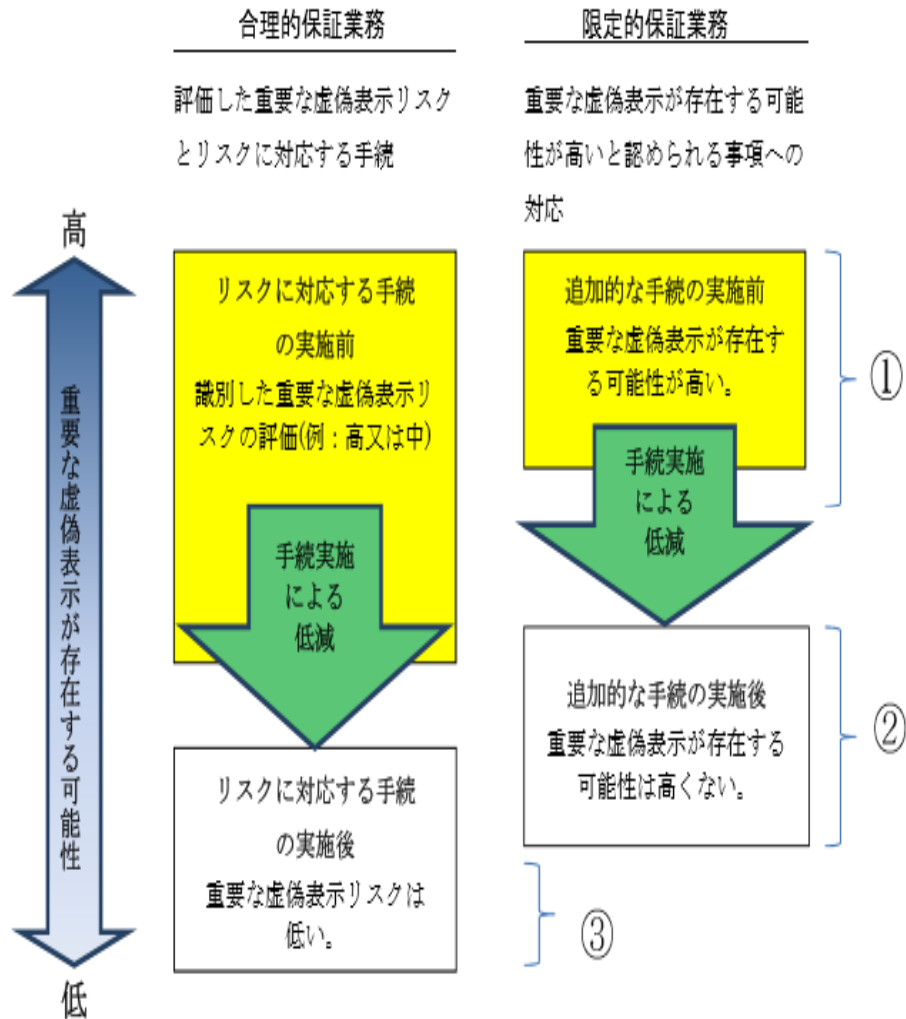
限定的保証の水準（QAのQ10、保証実3000第12項）

- 保証業務リスクを許容可能な低い水準に抑える合理的保証業務と比べると、限定的保証業務は保証業務リスクが高い
- 限定的保証業務では、個々の業務の状況に応じて受入可能な水準に保証業務リスクを抑える
- 想定利用者のニーズを満たす範囲で、保証水準には幅がある（意味のある保証水準：主題情報の信頼性を少なくともある程度高めるであろうと想定される水準から合理的保証に近い保証水準まで）
 - 「意味のある保証水準」：想定利用者にとって、主題情報の信頼性を少なくともある程度高める保証水準（保証実3000第12項(35)①イ、A5項からA8項）。
 - 限定的保証業務において付与する保証がどの程度の保証水準であるかは、個々の業務の状況や想定利用者の保証業務に対するニーズを理解した上で、業務実施者が判断する。
- 限定的保証業務の保証報告書においては、業務実施者の責任において実施した手続について具体的かつ詳細な記載が行われる場合がある（保証実3000A7項、付録3文例4から文例6）。
 - 個々の業務ごとに異なる「意味のある保証水準」を保証報告書の想定利用者に対して明らかにするため

保証の水準 (Q & AのQ9、Q10、保証実3000第12項)



限定的保証業務における追加的な手続 (Q&AのQ12、保証実3000第49L項)



- ① 質問及び分析的手続を実施した結果、重要な虚偽表示が存在する可能性が高いと認められる事項に気付いた場合に追加的な手続を実施する。合理的保証業務においてリスク評価の結果、識別・評価した重要な虚偽表示リスクに対して手続を実施するのとは異なり、限定的保証業務において追加的な手続を実施するケースは限定されるものと考えられる。
- ② 当該事項に対して、重要な虚偽表示が存在する可能性は高くない、又は重要な虚偽表示であると結論付けられるまで追加的な手続を実施する。追加的な手続をどの程度実施するかは、職業的専門家としての判断に基づき決定するが、個々の状況に応じて様々である。限定的保証業務の場合に実施する追加的な手続は、合理的保証業務の場合に評価した重要な虚偽表示リスクに対して実施する手続と必ずしも同程度である必要はない。
- ③ 合理的保証業務と限定的保証業務の保証水準の違いから、限定的保証業務の結論の基礎となる十分かつ適切な証拠の水準は、合理的保証業務における意見表明の基礎となる十分かつ適切な証拠の水準より低い。

- ✓ 保証業務リスクを許容可能な低い水準に抑える合理的保証業務と比べると、限定的保証業務は保証業務リスクが高い
 - ・ ①のように追加的な手続を必要とする「可能性」は「リスク」に比べて限定される。
 - ・ ③のように手続実施による低減の幅に差がある。
- ✓ 限定的保証業務では、個々の業務の状況に応じて受入可能な水準に保証業務リスクを抑える

実施する手続(QAのQ11、保証実3000第46項～第49項)

- 合理的保証業務における主題情報に関連する内部統制の運用状況の有効性に関する十分かつ適切な証拠を入手する手続の立案及び実施
 - 重要な虚偽表示リスクを評価した際に、内部統制が有効に運用されていると想定する場合
 - 内部統制の運用評価手続以外の手続のみで、十分かつ適切な証拠を入手できない場合
- 特定の限定的保証業務においては、状況によっては、質問と分析的手続に重点を置き、合理的保証業務であれば実施されるかもしれない内部統制の運用評価手続や外部の情報源からの証拠入手には重点を置かないことがある。
- 限定的保証業務では合理的保証業務と比べて、より少ない検証項目を選定する、又はより少ない手続のみを実施することがある。
- 分析的手続の内容には幅があり、合理的保証業務においては、重要な虚偽表示を識別できるような、十分に正確な推定値の設定を含むが、限定的保証業務においては、趨勢、関係及び比率に関する推定を裏付けるようなものにとどまることもある。
 - 重要な変動、関係又は差異が識別される場合に、限定的保証業務の場合においては、質問に対する回答を既に入手している情報に照らして考慮することで、適切な証拠が得られることがある。
 - 限定的保証業務においては、分析的手続の実施に当たり、業務実施者は、例えば、月次データよりも四半期データというように、より大まかなデータを利用したり、合理的保証業務であれば実施したであろう信頼性を検証するための手続を経ないデータを利用することがある。

保証業務リスク・重要性・確認書・後発事象

保証業務リスク

- 保証業務リスク (QAのQ8、保証実3000A12項・A13項)
 - 保証業務リスク＝業務実施者が重要な虚偽表示を看過して不適切な結論を表明する可能性＝固有リスク×統制リスク×発見リスク
 - 監査業務における「監査リスク」に相当するものである。
 - 事業上のリスク他の広義のリスク(例:法律的风险)を含まない。
(旧監査・保証実務委員会研究報告20号と同様)
- 保証実3000には、アサーションの概念は定められていない。
 - アサーションの設定が必要な場合には、個別業務の実務指針（その他の関連する実務指針）において設定する。
 - アサーションを設定しないで実施する保証業務もある（受託業務に係る内部統制に対する保証業務）

重要性

- 重要性を考慮する場合（保証実3000第44項）
 - 保証業務の計画・実施に当たり、手続の種類、時期、範囲を決定する場合
 - 主題情報に重要な虚偽表示があるかどうかの判断を行う場合
 - 保証業務リスク（重要な虚偽表示リスク）が重要であるかどうかの判断にも適用される。
- 保証水準の影響を受けず、想定利用者のニーズに基づき主題及び主題情報に照らして決定（保証実A91項）
 - 保証水準や保証業務リスクとは無関係に決定
 - 想定利用者と主題情報の利用目的が同一であれば、合理的保証業務も限定的保証業務も重要性は同一
- 保証実3000には、「手続実施上の重要性」は、明確な定義として定められていない。
 - 手続の種類、実施時期及び範囲を決定する基礎として、より低い数値を決定することが適切となる場合がある（保証実3000A96項）。
 - 必要な場合には、個別業務の実務指針（その他の関連する実務指針）において定義や要求事項を定める。

確認書・後発事象

- 確認書(QAのQ13、保証実3000第56項及びA139項)
 - 日付等、基本的な規定は監査及びレビューと同様。
 - 適切な当事者から入手する。
 - 経営者以外から入手することがある。
 - 経営者から入手する場合には、「経営者確認書」の呼称とすることがある。
 - 主題に責任を負う者以外の測定者・評価者から入手する場合がある。
- 後発事象(QAのQ14、保証実3000第61項、A140項及びA141項)
 - 保証報告書の日付までに生じた事象で業務に関連するもの
 - 抽象度の高い包括的な規定にとどめ、具体的な規定は個別業務の実務指針（その他の関連する実務指針）に委ねている。
 - 後発事象の起点となる基準日について明示的な規定を置いていない。個々の保証業務ごとに起点となる基準日が異なる可能性がある。
 - 個々の保証業務によっては、その規準の態様によって、開示後発事象は保証業務の対象とならないことがある。

保証報告書の記載事項

保証報告書の記載事項

- 保証報告書の記載事項(QAのQ15、保証実3000第69項、保証実3000付録3)
 - 基本的な記載事項は、監査及びレビューの場合と同様。
 - 付録3-6つの文例 ; 保証水準 × 結論表明形式
 - 主題の測定又は評価に関する固有の限界-主題(例: 内部統制)の性質の限界についての記載
 - 業務依頼者の責任-規準の特定。別紙参照等によって、特定目的の規準を記載することがある。
 - 準拠した保証業務の基準
 - 個別業務の実務指針の名称及び保証実3000の名称を記載。
 - ただし、協会公表の“その他の関連する実務指針”に準拠する場合には保証実3000の名称は削除。
 - 職業倫理、独立性及び品質評価
 - 独立した区分を設けて記載。合意された手続実施結果報告書(専門実4400)と同様。
 - 公認会計士法第2条第2項に相当する業務のため、業務契約書において定めた独立性の規定に応じた指針等の名称を記載。「公認会計士法上の利害関係」の見出しの下での記載は行わない。
 - 限定的保証業務-業務実施者の責任区分に、実施した作業の詳細・具体的な内容等を記載
 - 実施した作業の具体的な内容+手続の範囲の限定+合理的保証水準未達の旨
 - 合理的保証業務の保証報告書よりも詳細な記載を行う。
 - 個々の業務ごとに異なる「意味のある保証水準」を保証報告書の想定利用者に対して明らかにするため(保証実3000A7項、付録3文例4から文例6)

除外事項付結論

- 除外事項付結論(QAのQ17、Q18、保証実3000第74項から第77項、A189項からA192項、付録4)
 - 基本的な考え方は、監査及びレビューの場合と同様（除外事項の影響が「広範」な場合の考え方を含む）。
 - 付録文例4参照。
 - 「表明された見解に対する結論表明」を行う保証業務において、測定者又は評価者の見解において、主題情報の重要な虚偽表示の存在の表明が行われている場合
(QAのQ18、保証実3000第76項、A192項)
 - 「主題に対する限定又は否定的結論」の記載又は「無限定結論+強調事項」の記載のいずれかを行う。
 - 分別保管保証業務の事例(QAのQ18) – 経営者報告書において、法令に遵守していない事項があり、分別管理が行われていない旨が表明されている場合の結論表明

論点－おわりに－

- 保証業務等の体系と一般規範
- 保証実3000の対象業務
- 保証実3000の適用範囲・適用時期・構成
- 保証業務の定義・5要素・当事者
- 保証業務の方式と結論表明の形式
- 保証の水準
- 保証業務リスク・重要性・確認書・後発事象
- 保証報告書の記載事項

ご質問をお送りいただく際の注意点

- ・ご質問に関する受付は、研修会開催日から2週間です。
※eラーニング、CD-ROM視聴時及びDVD研修会開催時の質問の受付していません。
- ・ご質問内容は、研修会の内容に限定いたします。
- ・ご質問内容が、研修会の内容と逸脱する場合は、ご回答をできかねますのでご了承ください。
- ・ご質問への回答は、研修会講師の私見である点にご留意ください。
- ・実務での対応を行う場合は、関係省庁や弁護士などにご照会・ご相談するなど慎重な対応をお願いいたします。

本研修会に関するご質問は、下記にお問い合わせください。

日本公認会計士協会 研修グループ
F A X : 0 5 0 - 3 7 3 0 - 4 3 5 5
E-mail : kenshuu1@jicpa.or.jp

