

財務諸表のレビュー業務に係る Q & A (実務ガイダンス)

2016 年 1 月 26 日

改正 2019 年 6 月 12 日

最終改正 2022 年 10 月 13 日

日本公認会計士協会

監査・保証基準委員会

(実務ガイダンス: 第 17 号)

目 次

《Ⅰ 本実務ガイダンスの適用範囲》	1
《1. 適用範囲》	1
《2. 背景》	1
《Ⅱ Q&A》	2
Q 1 レビュー業務の対象となる財務諸表等	2
Q 2 グループ監査において適用されるレビュー基準について	5
Q 3 レビュー業務によって得られる保証水準 (1)	6
Q 4 レビュー業務によって得られる保証水準 (2)	7
Q 5 レビュー業務によって得られる保証水準 (3)	8
Q 6 業務実施者に求められる保証業務を実施する能力	9
Q 7 監査事務所の品質管理	11
Q 8 レビュー業務の実施アプローチ - 全般	12
Q 9 レビュー業務の実施アプローチ - 企業及び企業環境並びに適用される財務報告の枠組み の理解	14
Q 10 監査とレビューにおける重要性の考え方の違いについて	16
Q 11 期中財務諸表のレビューに係る重要性の基準値の決定について	17
Q 12 追加的な手続	18
Q 13 初年度レビュー業務	20
Q 14 継続企業	22
Q 15 結論の類型	24
Q 16 期中財務諸表の作成に当たって適用される財務報告の枠組み (適正表示と準拠性)	25
Q 17 ISRE2400 との比較	27

《I 本実務ガイダンスの適用範囲》

《1. 適用範囲》

1. 本実務ガイダンスは、保証業務実務指針 2400「財務諸表のレビュー業務」に基づきレビュー業務を実施する際に理解が必要と思われる事項について、Q&A方式によって解説を提供し、会員の理解を支援するために作成されたものである。
2. 本実務ガイダンスの適用に際し関連する報告書又は実務指針は、主に以下のとおりである。
 - ・ 保証業務実務指針 2400「財務諸表のレビュー業務」
 - ・ 品質管理基準報告書第1号「監査事務所における品質管理」本実務ガイダンスは、監査事務所による品質管理の方針及び手続の整備・運用、並びに個々のレビュー業務の実施に関して追加的な要求事項を設定するものではない。
本実務ガイダンスは、会員が遵守すべき基準等に該当しない。また、2019年6月12日時点の最新情報に基づいている。

《2. 背景》

3. 過去財務情報に対する保証を求める社会からの様々なニーズには、合理的保証業務としての監査のほか、限定的保証業務としてのレビューがある。我が国における過去財務情報のレビュー業務としては、2008年以降、金融商品取引法に基づく開示制度として四半期財務諸表に対するレビューが実施されている。四半期レビューを実施するために、四半期レビュー基準及びその実務指針が整備されているが、四半期レビューは、レビュー対象が四半期財務諸表に限定されること、及び年度の財務諸表の監査を実施する監査人が行うことを前提としているという特徴があり、その適用範囲は限定される。
一方、金融商品取引法の開示制度とは別に、例えば、主として費用対効果の観点から、年度の財務諸表に対して監査ではなくレビューを求めるニーズがある。保証業務実務指針 2400 は、そのようなニーズに対応するため、過去財務情報（一般目的の財務諸表、特別目的の財務諸表、期中財務諸表、個別の財務表など）に対して実施するレビュー業務に関する実務指針として整備されたものである。
4. 保証業務実務指針 2400 は、国際監査・保証基準審議会（IAASB）が策定した、国際レビュー業務基準 2400「財務諸表のレビュー業務」(International Standard on Review Engagements (ISRE) 2400 “Engagements to Review Historical Financial Statements”) を参考に、当該業務を実施する上で参考となる事項を追加して策定されている。

《Ⅱ Q&A》

Q1 レビュー業務の対象となる財務諸表等

保証業務実務指針 2400「財務諸表のレビュー業務」では、どのような財務情報がレビューの対象になるのか。

保証業務実務指針 2400 は、過去財務情報のレビュー業務に適用される（保証実 2400 第 3 項）。ここで、過去財務情報とは、過去の一定期間に発生した経済事象、又は過去の一定時点における経済的な状態若しくは状況について財務的に表現した特定の企業に関連する情報であり、主として企業の会計システムから得られるものである（監査基準報告書 200「財務諸表監査における総括的な目的」第 12 項(1)参照）。

ただし、我が国では、金融商品取引法に基づき、四半期財務諸表に対して実施する四半期レビュー業務には、一般に公正妥当と認められる四半期レビューの基準（企業会計審議会が公表する四半期レビュー基準とその実務の指針として日本公認会計士協会が公表する四半期レビュー基準報告書第 1 号「四半期レビュー」から構成される。以下「四半期レビューの基準」という。）が適用される。したがって、保証業務実務指針 2400 は、金融商品取引法に基づき、四半期財務諸表に対して実施する四半期レビュー業務には適用しない（保証実 2400 第 2 項参照）。

なお、保証業務実務指針 2400 は、過去財務情報のうち、個別の財務表を対象とするレビュー業務には適用可能であるが、財務諸表項目等については、実施上の困難を考慮して、レビュー業務を行うことは想定していない（保証実 2400 第 3 項参照）。

（解説）

(1) 四半期レビューの基準と保証業務実務指針 2400 の適用関係

保証業務実務指針 2400 は、上場会社等が提出する四半期財務諸表を除く、全ての財務諸表又は財務表を対象としたレビュー業務に適用可能である。例えば、会計監査人非設置会社が金融機関へ任意で提出する財務諸表、期中財務諸表又は貸借対照表のみの個別の財務表等、レビュー対象の財務情報が期中財務情報か年度の財務情報か、完全な一組の財務諸表か否かを問わず、さらに、適用される財務報告の枠組みが一般目的か特別目的かを問わない。

なお、四半期財務諸表に対して任意で実施するレビューについては、金融商品取引法に基づく四半期報告制度と同様の状況の下で実施される場合、我が国において一般に公正妥当と認められる四半期レビューの基準又は本実務指針のいずれかを適用する。通常、以下の全ての事項を満たす場合が該当する（保証実 2400 の A2 項参照）。

- ・ 前年度の（連結）財務諸表が、金融商品取引法上の（連結）財務諸表の表示のルールである「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」（連結財務諸表の場合、「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」）に基づいて作成されており、当年度の（連結）財務諸表も同規則に基づき作成予定である。
- ・ 前年度の（連結）財務諸表について、我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査が実施されており、当年度の（連結）財務諸表も監査予定である。
- ・ 四半期（連結）財務諸表が、金融商品取引法上の四半期（連結）財務諸表の表示のルールである「四半期財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」（四半期連結財務諸表の場合、「四半期連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」）に基づいて作成されて

いる。

例えば、株式上場を検討している会社が上場会社と同様に年度の財務諸表及び四半期財務諸表を作成しており、年度の財務諸表に対しては監査、四半期財務諸表に対してレビューを実施する場合には、当該四半期財務諸表に対する任意のレビューは、四半期レビューの基準に基づいて実施することができる。

保証業務実務指針 2400 の対象となる過去財務情報（「○」は適用可能）

過去財務情報のタイプ	対象期間	年度	期中
・完全な一組の財務諸表（一般目的）		○	×（金商法の四半期報告制度）（注）
			○（任意）（注）
・完全な一組の財務諸表（特別目的） ・個別の財務表（一般目的、特別目的）		○	○

（注）金融商品取引法に基づいて実施される四半期レビュー業務には、四半期レビューの基準が適用される。金融商品取引法の四半期報告制度に準じて任意で四半期財務諸表にレビューを実施する場合は、四半期レビューの基準と保証業務実務指針 2400 のいずれかを選択適用できる。

（2）財務諸表項目等のレビュー

財務諸表項目等については、通常、質問及び分析的手続では、想定利用者の信頼性を高める意味のある保証（Q 4 参照）を達成することはできないと考えられることから、保証業務実務指針 2400 では、「財務諸表の構成要素、勘定又はその他の項目」を対象としたレビュー業務は想定していない。

（3）国際レビュー業務基準（ISRE）の適用範囲との相違

過去財務情報の国際的なレビュー基準としては、国際監査・保証基準審議会（IAASB）が公表している国際レビュー業務基準（ISRE）2400「財務諸表のレビュー業務」（以下「ISRE2400」という。）及び国際レビュー業務基準（ISRE）2410「独立監査人が実施する期中財務情報のレビュー」（以下「ISRE2410」という。）が存在する。ISRE2400 と ISRE2410 の適用対象となるレビュー業務の違いは、業務実施者が年度財務諸表の監査人であるか否かという点にある。

この点、我が国における四半期レビューの基準は、金融商品取引法において求められる四半期財務諸表に対して行われる四半期レビューを対象として設定されたものであり、仮に保証業務実務指針 2400 の適用範囲を ISRE2400 と同じとした場合には、監査人が任意で実施する期中財務諸表のレビュー業務は、四半期レビューの基準の適用範囲からも、保証業務実務指針 2400 の適用範囲からも漏れてしまうことになる。そこで、監査人が実施するレビュー業務の保証水準は、監査を実施していない場合に実施するレビュー業務の保証水準よりも低くなることはないと考えられることから（Q 5 参照）、保証業務実務指針 2400 は、監査人が実施するレビュー業務（四半期レビューを除く。）にも適用可能としている。したがって、例えば、会社法の会計監査人設置会社（金融商品取引法非適用）の監査人が任意で実施する期中財務諸表のレビューにも保証業務実務指針 2400 が適用されることとなる。

国際レビュー業務基準との適用関係の比較

業務実施者		年度の財務諸表の監査人（注1）			年度の財務諸表の監査人以外（注1）	
		年度（注2）	期中		年度	期中
	四半期		四半期以外			
過去財務情報 対象となる	完全な一組の財務諸表	ISRE2410	ISRE2410	ISRE2410	ISRE2400	ISRE2400
		保証実2400	四半期レビューの基準 保証実2400	保証実2400	保証実2400	保証実2400
	上記以外の過去財務情報（個別の財務表等）	ISRE2410	ISRE2410	ISRE2410	ISRE2400	ISRE2400
		保証実2400	保証実2400	保証実2400	保証実2400	保証実2400

（注1） 各国の証券取引法等の規制に基づく監査実施者に限定されない。したがって、任意監査や非上場会社等の監査人も含まれる。

（注2） 一般目的の年度の財務諸表の他に、特別目的の年度の財務諸表をレビューする場合や、会計監査人設置会社において計算書類の監査の他に任意でキャッシュ・フロー計算書のレビューを実施する場合などが想定される。

（注3） 表内の上段は国際レビュー業務基準、下段は対応する我が国の基準又は実務指針である。

我が国の保証業務実務指針 2400 と四半期レビューの基準の適用関係と、国際基準である ISRE2400 と ISRE2410 の適用関係で相違する点をまとめると以下ようになる。

国際基準では、ISRE2400 と ISRE2410 のいずれを適用するかは、業務実施者が年度の財務諸表の監査人であるか否かにより決定されるのに対し、我が国においては、四半期レビューの基準と保証業務実務指針 2400 のいずれを適用するかは、実施されるレビューが金融商品取引法に基づいて実施される四半期レビューであるか否かにより決定される（ただし、前述のように選択適用できる場合がある。）。

Q 2 グループ監査において適用されるレビュー基準について

グループ監査において、国内外の構成単位の監査人に対してレビューを依頼する場合（監査基準報告書 600「グループ監査」第 28 項参照）、構成単位のレビューは適切な財務情報のレビュー基準に従って実施される（監基報 600 の A50 項参照）とされているが、どのレビュー基準を指定すればよいのか。

グループ監査において、国内のグループ監査人が、海外の構成単位の財務情報に対してレビューを依頼する場合には、各国の実務や構成単位の監査の状況を勘案して適用するレビュー基準を指定することとなる。この場合、国際監査・保証基準審議会（IAASB）が公表しているレビュー基準である ISRE2400 又は ISRE2410 が考えられる。

一方、国内の構成単位の財務情報に対してレビューを依頼する場合には、原則、保証業務実務指針 2400 を指定することが考えられる。

（解説）

Q 1 に記載のとおり、国際的なレビュー基準としては、ISRE2400 及び ISRE2410 がある。したがって、国内のグループ監査チームが、海外の構成単位の財務情報に対してレビューを依頼する場合には、例えば、構成単位の監査人が対象となる構成単位の年度の財務諸表の監査を行っている監査人の場合には ISRE2410 を指定し、監査を行っていない場合には ISRE2400 を指定することが考えられる。また、各国において ISRE2400 又は ISRE2410 と同等のレビュー基準がある場合には、各国のレビュー基準を指定することが適切な場合もある。

一方、国内のレビュー基準としては、保証業務実務指針 2400 及び四半期レビューの基準があるが、国内のグループ監査チームが国内の構成単位の財務情報に対してレビューを依頼する場合には、構成単位の監査人が年度の財務諸表の監査を実施しているか否かにかかわらず、保証業務実務指針 2400 を指定することが考えられる。ただし、グループ監査チームが国内の上場子会社等の構成単位の財務情報に対してレビューを依頼する場合には、四半期レビューの基準を用いる場合も考えられる。

なお、海外のグループ監査チームからの指示により国内の構成単位の財務情報に対して実施するレビュー業務については、当該グループ監査チームから指示された又は合意した適切なレビュー基準に従うこととなる。

Q3 レビュー業務によって得られる保証水準（1）

財務諸表の監査と財務諸表のレビューでは保証水準はどう異なるのか。

保証業務実務指針 2400 に準拠したレビュー業務は限定的保証業務である。一方、一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して実施される監査業務は合理的保証業務である。

合理的保証業務において、監査人（業務実施者）は絶対的ではないが高い水準の保証を得る（監基報 200 第 5 項及び第 12 項(8)参照）。また、合理的な保証は、監査人が、監査リスク（財務諸表に重要な虚偽表示がある場合に監査人が不適切な意見を表明するリスク）を許容可能な低い水準に抑えるために、十分かつ適切な監査証拠を入手した場合に得られる（監基報 200 第 5 項及び第 16 項参照）。

一方、限定的保証業務において、業務実施者は、合理的保証業務の場合より高い水準であるが、業務の状況において受け入れることができる程度に保証業務リスク（財務諸表の重要な虚偽表示を看過して誤った結論を表明する可能性）を抑える（保証実 2400 第 14 項(8) (21)参照）。

（解説）

合理的保証業務においては、監査人は監査リスクを許容可能な低い水準に抑えるために、十分かつ適切な監査証拠を入手する必要がある。監査人は、無限定意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手した場合、適正表示の枠組みでは「財務諸表が、[適用される財務報告の枠組み]に準拠して、…をすべての重要な点において適正に表示している」、準拠性の枠組みでは「財務諸表が、すべての重要な点において、[適用される財務報告の枠組み]に準拠して作成されている」という意見を表明する（監査基準報告書 700 「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」第 23 項及び第 24 項参照）。

一方、限定的保証業務においては、業務実施者は合理的保証業務の場合よりも高い水準であるが、業務の状況において受け入れることができる程度に保証業務リスクを抑える必要がある。したがって、限定的保証業務において、業務実施者が入手する証拠の十分性と適切性の水準は、合理的保証業務と比較すると、実施した手続の種類、時期及び範囲の相違から限定的なものとなる。無限定の結論を表明する場合、財務報告の枠組みが適正表示の枠組みの場合は「財務諸表が、[適用される財務報告の枠組み]に準拠して、…を適正に表示していないと信じさせる事項がすべての重要な点において認められなかった」という結論を、準拠性の枠組みの場合は「財務諸表が、[適用される財務報告の枠組み]に準拠して作成されていないと信じさせる事項がすべての重要な点において認められなかった」という結論を表明する（保証実 2400 第 75 項）。

このように、合理的保証業務と限定的保証業務は保証業務リスクの程度が異なり、したがって結論を表明する上での証拠の十分性と適切性の判断の水準が異なる。また、これらの相違を表すために結論の形式も異なるものが用いられる。

	保証業務リスク	証拠の十分性、適切性	結論の形式
合理的保証	許容可能な低い水準	十分かつ適切な監査証拠	すべての重要な点において、適正に表示している（準拠して作成されている）
限定的保証	合理的保証より高いが受入可能な水準	十分かつ適切な証拠（ただし、合理的保証と比較すると限定的）	適正に表示していない（準拠して作成されていない）と信じさせる事項がすべての重要な点において認められなかった

Q4 レビュー業務によって得られる保証水準（2）

限定的保証業務で少なくとも得なければならない意味のある保証（meaningful assurance）とは、どのような意味か。

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もある程度高める保証水準であると説明されている（保証実 2400 第 14 項(8)参照）。

限定的保証業務は、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保証業務リスクが高く、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業務であり、保証水準には幅がある。

ただし、限定的保証業務における保証水準は想定利用者のニーズを満たすものである必要がある。意味のある保証水準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レビュー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必要がある。

（解説）

合理的保証業務においては監査リスクを許容可能な低い水準に抑える必要があるため、保証水準はある程度一定である。一方、限定的保証業務においては、合理的保証業務の場合より保証業務リスクが高い水準であるが、想定利用者のニーズ及び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こととされているため、保証水準に幅があることが想定される。例えば、保証業務が実施されていない場合に比べれば、レビュー業務により、財務諸表の信頼性がある程度高まった程度の保証水準から、合理的保証業務とほとんど変わらない保証水準まで、幅があることが想定される。業務実施者は、保証水準を検討する際、業務の状況、特に想定利用者のニーズを考慮する必要がある。

場合によっては、想定利用者の財務諸表の信頼性を高めることへの期待が非常に高く、限定的保証業務では想定利用者に意味のある保証を提供できないと業務実施者が判断する場合がある。そのような場合には、業務実施者は財務諸表のレビュー業務を実施することは適切ではない。

Q5 レビュー業務によって得られる保証水準（3）

財務諸表のレビュー業務と四半期レビューでは、保証水準と手続に差があるのか。

四半期レビューの基準に準拠したレビューと保証業務実務指針 2400 に準拠したレビューでは、実施者の要件や、重要な虚偽表示が発生する可能性の識別・評価、内部統制の理解に関する要求事項等に相違がある。一般的には、これらの相違により四半期レビューの基準に基づくレビュー業務の方が保証業務実務指針 2400 に基づくレビュー業務より、結果的に保証水準が高くなる場合が多いと考えられる。

（解説）

四半期レビューは、金融商品取引法における四半期報告制度の下で開示される四半期財務諸表について、年度の財務諸表の監査を実施する監査人が実施する。監査人は、効果的かつ効率的な監査を実施するため、企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価を実施することが求められている。また、リスク評価において監査に関連する内部統制を理解することが求められ、評価したリスクに対応するため内部統制の運用状況の評価や実証手続を実施する。四半期レビューは、年度の監査において行われる、上記内部統制を含む企業及び企業環境の理解並びにそれに基づく重要な虚偽表示のリスクの評価を考慮して実施される（四半期レビュー基準第二1及び四半報第1号第21項参照）。

一方、保証業務実務指針 2400 に準拠したレビュー業務は、業務実施者が年度の財務諸表監査を実施する監査人であるかどうかにかかわらず実施される。保証業務実務指針 2400 では、業務実施者に、重要な虚偽表示リスクの識別と評価、内部統制の理解（整備状況の評価）並びに運用状況の評価の実施は求めておらず、重要な虚偽表示が生じる可能性の高い財務諸表の領域の識別と企業及び企業環境と適用される財務報告の枠組みの理解のみを求めている（保証実 2400 第 46 項参照）。

四半期レビューの基準に準拠したレビュー業務と保証業務実務指針 2400 に準拠した財務諸表のレビュー業務は、いずれも質問と分析的手続を実施し、財務諸表に重要な虚偽表示が存在する可能性が高いと認められる場合に追加的な手続を実施することは共通する（四半期レビュー基準第二7及び保証実 2400 第 58 項参照）。しかし、年度の財務諸表の監査を通じて得た監査人の知識を活用しながら行う四半期レビューの保証水準は、一般的には、保証業務実務指針 2400 に準拠したレビューの保証水準よりも相対的に高くなることが多いと考えられる。

	虚偽表示リスク/ 虚偽表示の可能性	内部統制の理解	相対的な保証水準
四半期レビューの基準に 準拠したレビュー業務	年度の監査における 重要な虚偽表示リス クの評価を考慮	企業及び企業環境の理 解に加え、監査におけ る内部統制の理解、運 用状況の評価を考慮	限定的保証の水準
保証業務実務指針 2400 に準拠したレビュー業務	重要な虚偽表示が生 じる可能性の高い財 務諸表の領域の識別 のみ実施	企業及び企業環境と適 用される財務報告の枠 組みの理解のみ実施 し、内部統制の評価は 求められていない。	限定的保証である が、四半期レビュー より多くの場合低い 水準

Q 6 業務実施者に求められる保証業務を実施する能力

保証業務実務指針 2400 に基づくレビュー業務を実施するに当たり、業務実施者に求められる保証業務を実施する能力はどのようなものか。

保証業務実務指針 2400 に基づくレビュー業務を実施するに当たっては、業務実施者には、保証業務を実施する適切な能力が求められる。具体的には、保証業務実務指針 2400 第 22 項及び第 23 項(4)②において、業務執行責任者及び業務チームは、保証業務の技能及び技法並びに財務報告に関する専門知識を保持することが要求されている。ここで、保証業務の技能及び技法とは、業務の計画、証拠の収集、証拠の評価、コミュニケーション及び結論の報告に当たって、業務実施者により発揮される技能及び技法をいい、特定の保証業務における主題又はその測定若しくは評価における専門性(財務諸表のレビュー業務の場合は財務報告に関する専門性)とは区別される(保証実 2400 第 14 項(20)参照)。

財務諸表のレビュー業務は、職業的専門家としての高度な判断を伴う専門性の高い業務であり、研修及び実務経験を通じて必要な能力及び知識を身に付けた業務実施者によって、はじめて実施することのできる業務である。したがって、適切な保証業務の技能及び技法並びに財務報告に関する専門知識の保持は、公認会計士の実施するレビュー業務の品質を確保し、レビュー業務が社会的信頼性を得るために不可欠である。

(解説)

財務諸表のレビュー業務は限定的保証業務であり、合理的保証業務である監査と比較すると、得られる保証水準は相対的に低くなる(Q 3 参照)。一方で、レビュー業務も監査業務と同様、財務情報に対する保証業務である以上、業務実施者が、自ら入手した証拠に基づき、財務諸表に重要な虚偽表示が含まれていないかどうかについて判断した結果を結論として報告する業務であることには相違ない。

レビュー業務において、業務実施者は、財務諸表に重要な影響を与える事実、取引及び実務を理解するための適切な専門的能力と実務経験を踏まえ、職業的懐疑心を保持し、職業的専門家としての判断を行使する。また、業務実施者は、関連する法令及び職業倫理に関する規定を遵守する必要がある、レビュー業務においても監査と同様の独立性を保持することが求められている(独立性に関する指針第 1 部第 1 項参照)。レビュー業務における品質管理についても、監査事務所は品質管理基準報告書第 1 号「監査事務所における品質管理」に準拠して適切な品質管理体制を確立し運用することが求められ(保証実 2400 第 4 項、Q 7 参照)、業務実施者は、監査事務所の定めた品質管理の方針及び手続に準拠して業務を実施することが求められる(保証実 2400 第 23 項(4)参照)。

さらに、保証業務実務指針 2400 は、監査業務における監査基準報告書のように詳細な規定を有しておらず、レビュー業務の実施に最低限必要な事項を記載しているのみである。これは、監査の知識及び経験を有する公認会計士が、実務指針に記載のない事項については、その知識及び経験を基に、必要に応じて監査基準報告書を参考にしながら、自らの判断で補って理解することが想定されているためである。

このように、保証業務においては、得られる保証水準の高低にかかわらず、業務実施者には保証業務を実施する適切な能力が求められている。保証業務の技法及び技能としては、具体的には、

以下が例示されている（保証実 2400 の A25 項参照）。

- ・ レビュー業務の計画及び実施過程における職業的懐疑心の保持及び職業的専門家としての判断の行使
- ・ 情報システムの理解並びに内部統制の役割及び限界の理解
- ・ 重要性及び保証業務リスクの検討とこれに基づいたレビュー手続（種類、時期及び範囲）の決定
- ・ 適切な手続の選択と適用（質問及び分析的手続に加え、必要に応じて他の種類の手続を選択し適用する。）
- ・ 体系的な調書の作成
- ・ レビュー報告書の作成

このような保証業務の技能及び技法は、継続的専門研修（CPE）等の履行及び保証業務に係る実務経験を通じて初めて身に付けられるものである。

なお、財務諸表のレビュー業務においては、業務実施者には保証業務の技能及び技法という専門性のみならず、主題に責任を負う者及び測定者又は評価者に求められる専門性である、財務報告に係る専門知識についても要求されている点に留意する必要がある（保証実 2400 第 22 項）。これは、業務実施者が保証業務の技能及び技法を保持していても、保証の対象である主題情報（財務諸表）がどのように作成されているのかを理解していなければ、保証を提供することができないためである。

Q7 監査事務所の品質管理

保証業務実務指針 2400 に基づくレビュー業務を実施するに当たり、監査事務所に求められる品質管理はどのようなものか。

レビュー業務を行う監査事務所は、品質管理基準報告書第1号に基づいて、レビュー業務が適切に行われることを合理的に確保するための方針及び手続を整備し運用する義務がある(保証実 2400 第4項)。なお、品質管理基準報告書第1号における「監査」は、適宜「レビュー」と読み替えることに留意する。

(解説)

財務諸表のレビュー業務は、保証水準の高低の差こそあれ、監査同様に保証業務であることには相違ない。監査事務所は、業務チームの行うレビュー業務の品質を合理的に確保するために、品質管理基準報告書第1号に基づき、少なくとも、以下の事項に関する方針及び手続からなる品質管理のシステムを整備し運用することが求められている(保証実 2400 の A4 項、品基報第 15 項)。

- ① 品質管理に関する責任
- ② 職業倫理及び独立性
- ③ 契約の新規の締結及び更新
- ④ 専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任
- ⑤ 業務の実施
 - ・ 業務が保証業務実務指針 2400 に準拠して実施され、監査事務所又は業務執行責任者が状況に応じた適切なレビュー報告書を発行することを合理的に確保するための方針及び手続
 - － 業務の実施における品質を保持するための方針及び手続
 - － 監督に関する方針及び手続
 - － 査閲に関する方針及び手続
 - ・ 専門的な見解の問合せ
 - ・ 審査

保証業務実務指針 2400 に基づくレビュー業務は、当面任意レビューとして実施されるため、審査は必須ではないが、品質管理基準報告書第1号第 34-2 項に記載されたリスク要因が存在するレビュー業務については、審査の必要性を慎重に検討し、審査を要しない業務の範囲について、審査に関する方針及び手続を定めることが求められる。
 - ・ レビュー業務上の判断の相違
 - ・ 調書
- ⑥ 品質管理のシステムの監視

Q8 レビュー業務の実施アプローチ - 全般

財務諸表監査におけるリスク・アプローチと財務諸表のレビュー業務の実施アプローチでは、どのような点が異なるのか。

財務諸表監査においては、監査人は、効果的かつ効率的な監査を実施するために、財務諸表全体レベルとアサーション・レベルの二つのレベルで重要な虚偽表示リスクを識別及び評価し、その中でもとりわけ特別な検討を必要とするリスクに焦点を当てることが求められている（監査基準報告書 315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」第 24 項及び第 26 項参照）。また、リスク評価に際しては、誤謬リスクと不正リスクを区別して評価することが求められている。ただし、監査人は、リスク・アプローチの限界を補完するために、評価した重要な虚偽表示リスクの程度にかかわらず、財務諸表上の全ての重要な取引種類、勘定残高、開示等に対して実証手続を立案し実施することが求められている（監査基準報告書 330「評価したリスクに対応する監査人の手続」第 17 項参照）。

保証業務実務指針 2400 に基づく財務諸表のレビュー業務において、実施する手続は質問及び分析的手続が中心である（保証実 2400 第 12 項(1)参照）。業務実施者は、効果的かつ効率的にレビューを実施するため、重要な虚偽表示が生じる可能性の高い財務諸表の領域を識別し（保証実 2400 第 46 項参照）、財務諸表上の全ての重要な項目に対して、重要な虚偽表示が生じる可能性の高い財務諸表の領域に重点をおいて質問及び分析的手続を立案・実施することが求められている（保証実 2400 第 48 項参照）。ただし、重要な虚偽表示の生じる可能性の高い財務諸表の領域の識別に当たり、誤謬と不正を区別することは求められていない。また、監査業務において識別した重要な虚偽表示リスクの中から特別な検討を必要とするリスクを決定するような、重点領域を階層的に識別することも求められていない。

（解説）

レビュー業務の目的は、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示がないかどうかについて、主に質問及び分析的手続を実施することで限定的保証を得ることにより、財務諸表が、すべての重要な点において、適用される財務報告の枠組みに準拠して作成されていない（適正表示の枠組みの場合は、適正に表示されていない）と業務実施者に信じさせる事項が認められないかどうかに関し、結論を表明できるようにすることである（保証実 2400 第 12 項(1)参照）。

レビュー業務における実施アプローチは、結論の基礎となる十分かつ適切な証拠を効果的かつ効率的に入手するため、重要な虚偽表示の生じる可能性の高い財務諸表の領域を識別し重点をおくこととしており、この点は、監査業務におけるリスク・アプローチの考え方と類似している。

一方、レビュー業務においては、監査業務において実施するようなリスク評価手続を実施することは求められていない。レビュー業務において求められているのは、企業及び企業環境並びに適用される財務報告の枠組みの理解のみであって、内部統制の理解に基づく統制リスクの評価や、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの識別及び評価は求められていない。このため、業務実施者は、企業及び企業環境並びに適用される財務報告の枠組みの理解に基づいて、重要な虚偽表示の生じる可能性の高い財務諸表の領域を識別し、当該領域に重点をおいて質問及び分析的手続を中心としたレビュー手続を立案し実施する。

なお、監査業務においては、評価した重要な虚偽表示リスクの程度にかかわらず、重要な取引種類、勘定残高、開示等の各々に対する実証手続を立案し実施しなければならないとされている

が、レビュー業務においても、開示を含む財務諸表上の全ての重要な項目に対応することが要求されており、レビュー手続と監査手続の対象となる取引種類、勘定残高、開示等には差がないものと考えられる。また、レビュー業務では、アサーションごとの手続の立案と実施は求められていないものの、質問及び分析的手続を実施する際に、監査におけるアサーションの概念(監基報315のA107項)を基礎としてレビュー手続を行うことは効果的である。

Q9 レビュー業務の実施アプローチ 企業及び企業環境並びに適用される財務報告の枠組みの理解

レビュー業務において、企業及び企業環境並びに適用される財務報告の枠組みの理解を行う上で、どのような点に留意すべきか。

レビュー業務において、業務実施者は、重要な虚偽表示が生じる可能性の高い財務諸表の領域を識別し、当該領域に関する手続を立案する基礎を得るため、企業及び企業環境並びに適用される財務報告の枠組みを理解することが求められている（保証実 2400 第 46 項参照）。企業及び企業環境等をどの程度理解するかは、重要な虚偽表示が生じる可能性の高い財務諸表の領域に対して適切なレビュー手続を立案・実施することができる程度に行う必要がある。

監査業務（合理的保証業務）とレビュー業務（限定的保証業務）の目的の違いから、レビュー業務における企業及び企業環境等の理解の範囲及び程度は、監査における理解の範囲及び程度に比べると限定的であると考えられるが、財務報告の枠組みの受入可能性に係る判断については、監査とレビューに差はないものと考えられる。

（解説）

レビュー業務において企業及び企業環境等の理解に当たり、理解することが求められている項目は、監査の場合に求められる項目とほぼ同様である。

レビューの場合（保証実 2400 第 47 項）	監査の場合（監基報 315 第 10 項）
(1) 企業に関連する産業、規制等の外部要因（適用される財務報告の枠組みを含む。） (2) 企業の事業活動等 ① 事業運営 ② 所有と企業統治の構造 ③ 既存又は計画中の投資 ④ 組織構造や資本関係と資金調達の方法 ⑤ 企業目的と戦略 (3) 企業の会計システム及び会計記録 (4) 企業の会計方針の選択と適用	(1) 企業に関連する産業、規制等の外部要因（適用される財務報告の枠組みを含む。） (2) 企業の事業活動等 ① 事業運営 ② 所有とガバナンスの構造 ③ 特別目的事業体への投資を含む、既存又は計画中の投資 ④ 組織構造や資本関係と資金調達の方法 (4) 企業目的及び戦略並びにこれらに関連して重要な虚偽表示リスクとなる可能性のある事業上のリスク （内部統制の一環として理解する。） (3) 企業の会計方針の選択及び適用 (5) 企業の業績の測定と検討

レビュー業務においては、企業及び企業環境並びに適用される財務報告の枠組みの理解に基づき「重要な虚偽表示リスク」を識別することまでは求められておらず、「重要な虚偽表示が生じる可能性の高い財務諸表の領域」を識別することが要求されている（Q8 参照）。このため、例えば、監査において要求されている、重要な虚偽表示リスクとなる可能性のある事業上のリスクを理解することは、レビュー業務では要求されていない。また、レビュー業務においては、監査業務で要求されるような企業の内部統制を理解することは求められておらず、企業の会計システム

及び会計記録を理解すれば足りるものとされている。

さらに、監査業務では、企業及び企業環境並びに適用される財務報告の枠組みを理解する際の監査手続として、経営者への質問、分析的手続、観察及び記録や文書の閲覧が要求されているが（監基報 315 第 5 項）、レビュー業務では、質問及び分析的手続が企業及び企業環境並びに適用される財務報告の枠組みを理解する上で有用であるとされており（保証実 2400 の A86 項及び A88 項）、要求事項とはされていない。

これらは、監査業務（合理的保証業務）とレビュー業務（限定的保証業務）の目的の違いに起因するものであり、レビュー業務における理解の範囲及び程度は、監査における理解の範囲及び程度に比べると限定的であると考えられる。

一方、財務報告の枠組みについては、その受入可能性を判断する際に理解することとなるが、受入可能性を判断する上で考慮する要素について、監査基準報告書 210「監査業務の契約条件の合意」の A4 項及び保証業務実務指針 2400 の A44 項では、企業の特長、財務諸表の目的、財務諸表の特性及び適用される財務報告の枠組みが法令等に規定されているかどうかなどの要素を考慮することとされており、財務諸表監査と財務諸表のレビュー業務において、財務報告の枠組みの受入可能性に係る判断基準に差はないものと考えられる。

なお、保証業務実務指針 2400 の要求事項は、限定的保証業務であるレビュー業務を実施する上で、業務実施者が最低限理解しておくべき事項を定めたものである。このため、効果的なレビュー業務を実施するためには、重要な虚偽表示リスクとなる可能性のある事業上のリスクや企業の内部統制等を理解することが有用となる場合もあることに留意する。

Q10 監査とレビューにおける重要性の考え方の違いについて

監査と保証業務実務指針 2400 に基づくレビューの間で重要性の考え方に違いはあるか。

監査業務は合理的保証業務、レビュー業務は限定的保証業務であることから、両者の中で保証水準は異なることとなり、手続に差異が生じるが、財務諸表全体において何が重要であるかの判断は両者の中で同一である（保証実 2400 の A71 項参照）。したがって、同一の財務諸表又は個別の財務表に対する監査における重要性の基準値（監査基準報告書 320「監査の計画及び実施における重要性」第 8 項(1)参照）と保証業務実務指針 2400 に準拠したレビューにおける重要性の基準値（保証実 2400 第 44 項参照）は、同一水準となる。

一方、監査においては重要性の基準値より低い金額となる手続実施上の重要性を設定することが求められているが（監基報 320 第 8 項(3)及び第 10 項参照）、保証業務実務指針 2400 においては手続実施上の重要性を設定することは求められていない（保証実 2400 第 44 項参照）。ただし、財務諸表に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対する追加的な手続を設計する場合など、手続実施上の重要性の考え方を参考にすることも考えられる。

また、監査又はレビューの実施過程で識別された未修正の虚偽表示に対して、集計しても明らかに財務諸表に重要な影響を与えないと想定する虚偽表示の金額を「明らかに僅少」な額として定める場合があるが（監査基準報告書 450「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」第 4 項及び第 14 項並びに保証実 2400 の A116 項参照）、この「明らかに僅少」であるかどうかの判断も、監査とレビューにおいて同一である。

（解説）

重要性の決定は、監査人又は業務実施者の職業的専門家としての判断事項であり、財務諸表の想定利用者が有する財務情報に対するニーズを考慮して決定される。この点において、保証水準に関係なく両者における財務諸表全体に対する重要性の考え方は同一である。

しかしながら、手続を実施する際の重要性に関しては監査とレビューの間では違いが生じることとなる。監査は合理的保証業務であることから、財務諸表の未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の合計が重要性の基準値を上回る可能性を適切な低い水準に抑えるために、重要性の基準値より低い金額となる手続実施上の重要性を設定して、アサーションごとに監査手続が実施される。

一方、レビューは限定的保証業務であることから、質問及び分析的手続を中心とした手続が実施され、財務諸表の未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の合計が重要性の基準値を上回る可能性を適切な低い水準に抑えるためのアサーションごとの手続は想定されていないことから、手続実施上の重要性を別途決定することは求められていない。この点、レビュー業務においては詳細なリスク評価の実施は求められていないが、重要な項目に対するレビュー手続を立案する際や財務諸表に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対する追加的な手続を設計する場合など、手続実施上の重要性の考え方を参考にすることも考えられる。

なお、監査とレビューにおいて実施する手続に違いはあるものの、意見又は結論形成に影響を与える重要な虚偽表示の概念は同一であることから、監査又はレビューの実施過程で識別された未修正の虚偽表示に対して、集計しても明らかに財務諸表に重要な影響を与えないと想定する虚偽表示の金額（「明らかに僅少」な額）についても、監査とレビューにおいて同一と考えられる。

Q11 期中財務諸表のレビューに係る重要性の基準値の決定について

保証業務実務指針 2400 に基づく期中財務諸表のレビュー（以下「期中財務諸表のレビュー」という。）の重要性は、どのように考えるか。

業務実施者は、重要性の基準値を、報告対象とする財務諸表に基づいて算定する。したがって、期中財務諸表のレビューに係る重要性の基準値は、原則として、対象とする期中財務諸表の数値を用いて決定する。ただし、期中財務諸表が年度の財務諸表との関連で利用されている場合には、年度の財務諸表の数値を用いて期中財務諸表のレビューに係る重要性を決定することが適切な場合がある。

（解説）

期中財務諸表が利用される状況には様々なケースがあることから、期中財務諸表のレビューに係る重要性の決定は年度の財務諸表のレビューよりも複雑となる場合がある。例えば、想定される期中財務諸表の利用者が、特定の状況（例：企業買収時や資金調達の計画時）における潜在的な虚偽表示に関心がある場合など、期中財務諸表の数値が年度財務諸表の結果にどのような影響を与えるかについてではなく、期中財務諸表の数値のみに関心がある場合がある。このような場合には、年度の財務諸表の数値ではなくレビューの対象となる期中財務諸表の数値（例：対象となる期中財務諸表の税引前当期純利益）を用いて重要性の基準値を決定することが適切となる。

一方、年度の財務諸表に対して継続的に監査又はレビューを実施しているような場合で期中財務諸表について保証業務実務指針 2400 に基づくレビューを依頼されるときには、期中財務諸表の利用者は期中財務諸表を年度の財務諸表の一部と捉えていることが想定される。このような場合には業務実施者は重要性の基準値の決定において年度の財務諸表の数値を使用することが適切な場合がある（保証実 2400 の A72 項）。

この点、四半期レビューは、年度の財務諸表の監査を前提として実施されるものであることから、年度の財務諸表の監査に係る重要性の基準値を四半期レビューにおいても適用することが合理的とされている（四半報第 1 号第 20 項）。したがって、期中財務諸表のレビューが年度の財務諸表の監査又はレビューを前提として実施される場合には、重要性に対する考え方は四半期レビューと同様となることがある。一方、期中財務諸表のレビューが単独で実施される場合には、重要性の基準値は四半期レビューのものより小さくなることもある。

Q12 追加的な手続

レビュー業務において、追加的な手続はどのような場合に実施するのか。また、実施する追加的な手続の種類や範囲はどのように決定するのか。

業務実施者は、レビューの過程で財務諸表に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、追加的な手続の実施が求められる。実施する追加的な手続は、当該事項による影響について、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示が存在する可能性が高くない、又は全体としての財務諸表に重要な虚偽表示が存在するといういずれかの結論を得られるまで実施することが求められる（保証実 2400 第 58 項参照）。追加的な手続は、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対するより詳細な質問や分析的手続から、詳細テスト（実証手続）や確認の実施まで、個々の状況により異なる。

（解説）

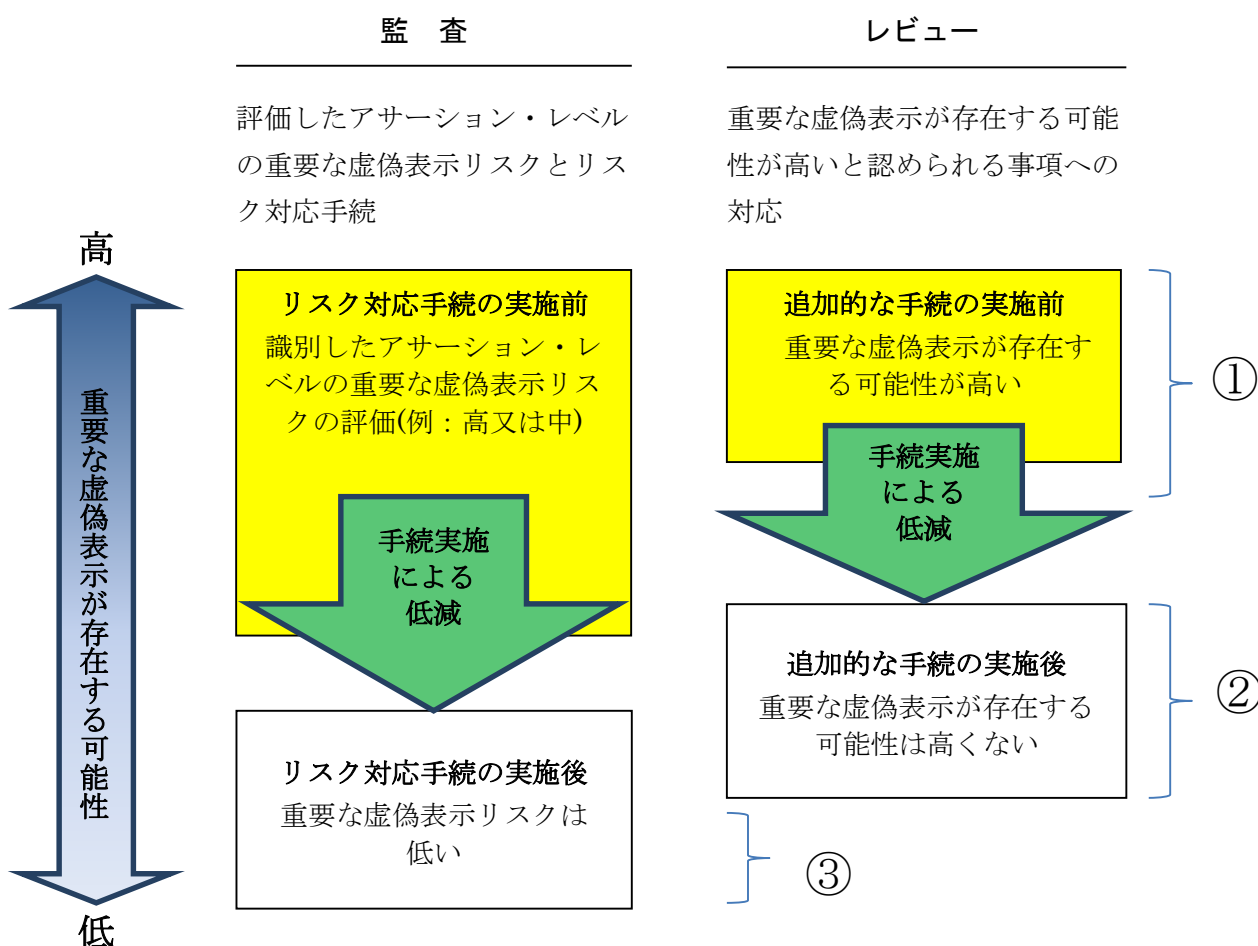
業務実施者は、企業及び企業環境等の理解に基づき質問及び分析的手続を実施した結果、財務諸表に重要な虚偽表示が存在する可能性が高いと認められる事項に気付いた場合に、職業的専門家としての判断に基づき、その状況において必要と考える追加的な手続を立案し実施することが求められている。

四半期レビューの基準においても、監査人は、四半期財務諸表に重要な点において適正に表示していない事項が存在する可能性が高いと認められる場合には、追加的な質問や関係書類の閲覧等の追加的な手続を実施して当該事項の有無を確かめ、その事項の結論への影響を検討しなければならないとされており（四半期レビュー基準 第二 7 参照）、追加的な手続の実施が同様に求められている。両者において、追加的な手続を実施しなければならない状況（業務実施者又は監査人が判断した重要な虚偽表示の可能性の高さ）自体には差がないものと考えられる。ただし、四半期レビューの基準に基づくレビューは、年度の監査人が監査人としての知識を活用して行うものであるため、財務諸表に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く頻度は、保証業務実務指針 2400 に基づくレビューの場合より、一般的には多いものと考えられる。

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関して実施すべき追加的な手続についても、保証業務実務指針 2400 と四半期レビューの基準とで基本的に相違はないと考えられる。財務及び会計に関する事項に責任を有する者や業務を担当する適切な者に詳細な質問を実施し、関連する証憑を閲覧する等、状況に応じた追加的な手続を選択適用する。また、追加的な手続をどこまで実施するかについては、保証業務実務指針 2400 では、重要な虚偽表示が存在する可能性が高くないと結論付けられるまで実施するのに対し、四半期レビューの基準では、重要な虚偽表示の有無を確かめるまで実施することとされている。両者の表現に違いはあるものの、いずれの場合もレビューの結論を形成できるように十分かつ適切な証拠を入手することに重点を置いて行うことを意図しており、相違はないと考えられる。ただし、四半期レビューは、年度の財務諸表の監査を前提として実施されるものであるため、年度の財務諸表の監査の実効性の観点から、四半期レビュー手続と同時に年度の監査手続を実施することがある。そのような場合、実務的にはどこまでが四半期レビューの結論を得るために必要な手続であるかを明確にする必要性に乏しいことから、結果的に四半期レビューの結論を表明する前に実施される追加的な手続

の方が保証業務実務指針 2400 に基づくレビューに比べ、より証拠力の強い手続が行われる可能性がある。

以下の図は、レビュー業務において、追加的な手続の実施が必要とされる状況と追加的な手続をどの程度実施するかについて、監査におけるリスク評価とリスク対応手続と対比することにより、イメージを示したものである。レビュー業務において、特定の項目に対して追加的な手続の実施が必要と判断する重要な虚偽表示が存在する可能性の程度は、監査において特定の項目に関するアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスク（厳密には内部統制の影響を考慮しない固有リスク）が高いと判断するケースが相当すると考えられ、したがって、レビューにおいて追加的な手続の実施が必要なケースは監査においてリスク対応手続の実施が必要なケースより、相当限定されるものと考えられる。またレビュー業務においてどの程度の追加的な手続を実施するかについては、レビュー業務における結論の基礎となる十分かつ適切な証拠のレベルは監査意見の基礎となる十分かつ適切な監査証拠のレベルより低いため、レビュー業務における追加的な手続は、監査において実施するリスク対応手続より証明力の低いものが許容されると考えられる。



- 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。監査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リスク対応手続を実施するのとは異なり、レビュー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はない、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。レビューの場合に実施する追加的な手続は、監査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リスク対応手続と必ずしも同程度である必要はない。
- ③ 監査とレビューの保証水準の違いから、レビューの結論の基礎となる十分かつ適切な証拠の水準は、監査意見の基礎となる十分かつ適切な監査証拠の水準より低い。

Q13 初年度レビュー業務

初年度レビュー業務の場合の留意点は何か。

レビュー契約を新規に締結する際には、品質管理基準報告書第1号に基づいて定めた監査事務所の方針及び手続に従って、業務実施者は、レビュー契約の新規の締結の前提条件及びこれに影響を及ぼす要因を考慮し、契約の新規の締結の可否を検討する。初年度レビュー業務で前任者が存在する場合には、業務実施者の交代に際して適切に業務の引継を行うことが求められる。

初年度レビュー業務の場合、期首残高に関して以下を目的として質問及び分析的手続を行う（保証実2400のA94項参照）。

- ① 期首残高に当年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす虚偽表示が含まれているかどうか。
- ② 期首残高に適用した適切な会計方針が当年度の財務諸表に継続して適用されているかどうか、又は会計方針の変更が適用される財務報告の枠組みに準拠して適切に処理され、その表示及び開示が妥当かどうか。

期首残高に関する質問及び分析的手続は、財務諸表に対する質問及び分析的手続の一環として通常行うことが多い。

（解説）

初年度レビュー業務とは、業務実施者が初めて締結するレビュー契約であり、以下のいずれかの場合がある（保証実2400第14項(13)参照）。

- ① 前年度の財務諸表が監査又はレビューされていない場合
- ② 前年度の財務諸表が前任者によって監査又はレビューされている場合

業務実施者は、以下の場合には、レビュー契約を新規に締結することができない（保証実2400第30項参照）。

- ① 当該レビュー業務に合理的な目的があると判断できない（保証実2400のA36項参照）。
- ② レビュー業務が状況において適切であると判断できない（保証実2400のA37項参照）。
- ③ 業務実施者が、独立性を含む、関連する職業倫理に関する規定を遵守できないと考える理由がある。
- ④ 業務実施者の個々の業務の状況に関する予備的な理解の結果、レビュー業務の実施に必要な情報が入手できないか、信頼できない可能性が高い（保証実2400のA38項参照）。
- ⑤ 業務実施者が、レビュー業務の適切な実施に影響を及ぼす可能性がある程に、経営者の誠実性に疑念を持つ理由がある。
- ⑥ 経営者がレビュー業務の契約条件において業務実施者の作業の範囲に制約を課しており、その制約により、業務実施者が財務諸表に対する結論を表明しないことになるかと判断している。

レビュー業務においては、質問及び分析的手続が主要な手続であるため、業務執行責任者が経営者の誠実性に疑念を有する場合、特に質問に対する回答の信頼性に重要な影響を及ぼす可能性があるため、当該レビュー契約の新規の締結は適切ではない（保証実2400のA32項参照）。

レビュー契約の新規の締結の前提条件として、適用される財務報告の枠組みが受入可能かどうか

かを判断する（特別目的の財務諸表の場合は、財務諸表の作成目的と想定利用者を理解することを含む）とともに、経営者が以下の責任を有することを認識し理解していることについて、経営者の合意を得る（保証実 2400 第 31 項参照）。

- ① 適用される財務報告の枠組みに準拠して財務諸表を作成すること。適正表示の枠組みの場合は、財務諸表を適正に表示することを含む。
- ② 不正か誤謬かを問わず、重要な虚偽表示のない財務諸表を作成するために経営者が必要と判断する内部統制を整備及び運用すること。
- ③ 以下を業務実施者に提供すること。
 - ・ 経営者が財務諸表の作成に関連すると認識している記録や証憑書類等の全ての情報
 - ・ 業務実施者がレビュー業務の目的に関連して経営者に追加的に依頼する情報
 - ・ 業務実施者が証拠を入手するために必要と判断した、企業構成員への制限のない質問や面談の機会

初年度レビュー業務で前任者（前任監査人又は前任の業務実施者をいう。）が存在する場合には、倫理規則第 16 条に基づいて適切に業務の引継を行うことにより、レビュー契約の締結の可否の判断及びレビュー業務を実施する上で有用な情報を入手する（保証実 2400 の A34 項）。その際、監査基準報告書 900「監査人の交代」が参考になるが、財務諸表監査の引継と同等の手続の実施は求められておらず、例えば、前任者の調書を閲覧するかどうかは職業的専門家としての判断による。

前任者の監査意見又はレビューの結論が除外事項付意見又は除外事項付結論である場合は、通常、当年度の重要な虚偽表示が生じる可能性の高い財務諸表の領域を識別する際、除外事項付意見又は除外事項付結論の原因となった事項の及ぼす影響を考慮する（保証実 2400 の A95 項参照）。

期首残高に関する質問及び分析的手続の実施に際しては、監査基準報告書 510「初年度監査の期首残高」が参考になるが、監査手続と同等の手続の実施は求められておらず、例えば、レビュー対象の財務諸表に対する質問及び分析的手続の一環として、期首残高が他の関連情報と矛盾する変動や関係等が識別されたかどうかを判断し、その結果、期首残高に当年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす虚偽表示が含まれている可能性が高いと認められた場合には、追加的な手続を立案し実施することになる。

Q14 継続企業

レビュー業務における、継続企業の前提の検討はどのように考えればよいか。

レビュー業務においては、以下のように継続企業の前提の検討を行う。

- ・ 評価期間：適用される財務報告の枠組みで要求される経営者の評価期間と同じ期間を対象とする（保証実 2400 第 54 項参照）。
- ・ 実施手続：継続企業の前提に関して経営者が行った評価や、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在するかどうかについての質問を実施する（保証実 2400 第 49 項(6)(7)参照）。

また、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況に気付いた場合には、経営者の対応策、その実行可能性、及びその対応策が当該事象又は状況を解消し、又は改善するものであるかどうかについて、経営者に質問し、その回答を評価する（保証実 2400 第 55 項）。

- ・ 結論及び報告：評価の結果、以下の場合には、結論及び報告への影響を考慮する（保証実 2400 第 87 項から第 90 項参照）。
 - ① 継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切であるが重要な不確実性が認められる場合
 - ② 継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切でないと判断した場合

（解説）

(1) 評価期間

- ・ 適用される財務報告の枠組みで要求される経営者の評価期間

業務実施者は、適用される財務報告の枠組みで要求される経営者の評価期間と同じ期間を対象として、継続企業の前提の検討を実施することとなる。評価期間の考え方は監査基準報告書 570「継続企業」と同様であり、財務諸表の表示に関する規則に従う場合、少なくとも期末日の翌日から 1 年間評価することになる（保証実 2400 の A92 項参照）。

なお、適用される財務報告の枠組みにおいて、経営者の評価が明示的に要求されておらず、評価期間についても規定されていない場合には、通常、財務諸表の表示に関する規則に準じて評価し、それとは異なる評価期間を用いる場合には、財務諸表において、適用される財務報告の枠組みとして記述することになると考えられる。

- ・ 四半期レビューとの相違

四半期レビューの基準においては、四半期財務諸表の表示に関する規則に従い、前事業年度末には重要な不確実性が認められなかったものの、その後の四半期会計期間末に新たに重要な不確実性が認められた場合で、翌四半期会計期間以降において大きな変化がないときには、当該翌四半期会計期間以降において、評価期間は当初の 12 か月から経過した期間だけ漸減していくこととされている。

しかし、本実務指針に準拠したレビュー業務においては、適用される財務報告の枠組みは限定されていないため、期中財務諸表のレビューであっても、四半期財務諸表の表示に関する規則が適用になるとは限らない。年度の財務諸表の表示に関する規則に従う場合には少なくとも期中財務諸表の会計期間の末日の翌日から 1 年間評価することになる。

また、経営者により示された対応策の対象期間と経営者による評価期間との間に差異が生じた場合の取扱いについては、四半期レビューと同様と考えられる。すなわち、経営者により示された対応策の期間が経営者による評価期間より短い場合には、継続企業の前提に関する重要な不確実性が存在すると判断することもあり、対応策が提示されていない期間が長ければ長いほど事業活動の継続性に関する判断が難しくなることに留意しなければならない（四半報第1号第39項参照）。

(2) 結論及び報告

継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切であるが重要な不確実性が認められる場合及び継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切でない場合における要求事項は、監査基準報告書570と同様である。

なお、四半期レビューと同様に、質問及び分析的手続等を基本とする限定されたレビュー手続に基づく結論の表明であること、及び開示の要否や注記の根拠となる証拠資料及び対応策の合理性等に関する証拠資料を入手する必要がないこと等を踏まえると、結論の不表明となる場合が非常に限定されることになるため、「意見の不表明」に相当する規定は置いていない。

Q15 結論の種類

レビュー報告書に記載される結論には、どのような種類があるか。

レビューの結論の種類は、無限定の結論（保証実 2400 第 74 項—第 75 項）と除外事項付結論があり、除外事項付結論の種類は以下のとおりである。

除外事項付結論（保証実 2400 第 76 項—第 90 項参照）		
除外事項付結論を表明する原因の性質	除外事項付結論を表明する原因となる事項が財務諸表に及ぼす影響の範囲、又は及ぼす可能性のある影響の範囲が広範なものかどうかという業務実施者の判断	
	重要だが広範ではない	重要かつ広範である
財務諸表に重要な虚偽表示がある	限定付結論	否定的結論
財務諸表における重要な項目に関する十分かつ適切な証拠を入手できない	限定付結論	結論の不表明

（解説）

業務実施者は、財務諸表が、適用される財務報告の枠組みに準拠して作成されていないと業務実施者に信じさせる事項がすべての重要な点において認められないと結論付ける限定的保証を得た場合、無限定の結論を表明する（保証実 2400 第 74 項）。

一方、業務実施者が、(1)財務諸表に重要な虚偽表示があると判断する場合、又は(2)重要な項目に関する十分かつ適切な証拠が入手できない場合は除外事項付結論を表明する（保証実 2400 第 76 項）。さらに、業務実施者は、除外事項付結論を表明する原因となる事項が財務諸表に及ぼす影響の範囲、又は及ぼす可能性のある影響の範囲が広範なものかどうか判断する。

財務諸表に重要な虚偽表示がある場合で、影響の範囲が重要だが広範でない場合は、限定付結論を表明する（保証実 2400 第 78 項(1)参照）。一方、影響の範囲が重要かつ広範である場合は、否定的結論を表明する（保証実 2400 第 78 項(2)参照）。

重要な項目に関する十分かつ適切な証拠を入手できない場合で、影響の範囲が重要だが広範でない場合は、限定付結論を表明する（保証実 2400 第 82 項(1)参照）。一方、影響の範囲が重要かつ広範である場合は、結論の不表明とする（保証実 2400 第 82 項(2)参照）。

これら結論の種類は、四半期レビューの基準に基づくレビューと同じである。

Q16 期中財務諸表の作成に当たって適用される財務報告の枠組み（適正表示と準拠性）

期中財務諸表に対して任意でレビュー業務を実施する場合、「適正表示の枠組み」と「準拠性の枠組み」は、具体的にどのような考え方によって分類すればよいのか。

レビュー業務の対象となる財務諸表の作成に適用される財務報告の枠組みが、いずれの財務報告の枠組み（一般目的又は特別目的の財務報告の枠組み、適正表示又は準拠性の枠組み）に該当するかの判断は、財務諸表監査の場合と同一である（監基報 200 第 12 項(13)、監基報 700 第 6 項(2)）。ただし、期中財務諸表に適用される枠組みの場合は、年度の財務諸表に適用される枠組みとの関連を考慮する必要がある。

例えば、年度の財務諸表が適正表示の枠組みで作成されており、期中財務諸表が年度の財務諸表と同じ枠組みで作成されている場合は、当該期中財務諸表の枠組みは、当然ながら適正表示の枠組みである。一方、年度の財務諸表が適正表示の枠組み（例えば、国際財務報告基準）に準拠して作成されているが、期中財務諸表は年度の財務諸表に適用する財務報告の枠組みに比べ簡略的な扱いを認めている期中財務諸表の枠組み（例えば、国際会計基準第 34 号）に準拠している場合は、当該期中財務諸表に適用される枠組みは、準拠性の枠組みと考えられる。ただし、金融商品取引法の報告制度に準じて任意で四半期財務諸表が作成される場合には、レビュー報告書において、適正表示に関する結論を表明する。

（解説）

任意で期中財務諸表を作成する場合に適用されると考えられる主な財務報告の枠組みについて、分類を例示すると以下のとおりである。

期中財務諸表に適用される財務報告の枠組み具体例			分類
	開示	会計処理	
年度の財務諸表に適用される財務報告の枠組みと同一	会社計算規則（注記省略なし）	我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準	適正表示 （注 1）
	財務諸表等規則	我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準	適正表示
簡便的又は期中財務諸表特有の会計処理、若しくは簡素化された表示・開示を含む財務報告の枠組み	四半期財務諸表等規則	四半期財務諸表の作成基準	準拠性 （注 2）
	会社計算規則	四半期財務諸表の作成基準	準拠性
	中間財務諸表等規則	中間財務諸表作成基準	準拠性
	四半期財務諸表等規則	我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準	準拠性

（注 1） 計算書類が会社計算規則第 98 条第 2 項第 1 号又は第 2 号に基づき注記の省略が行われている場合は、準拠性の枠組みとなる（監査基準報告書 800 実務ガイダンス第 1 号「監査基準報告書 800 及び 805 に係る Q & A（実務ガイダンス）」Q 8 参照）。

（注 2） 金融商品取引法の報告制度に準じて任意で年度及び四半期財務諸表を作成する場合（Q 1 参照）は、制度上の取扱いに準じるため適正表示の枠組みとして取り扱うことが考えられる。

財務諸表の作成に適用される財務報告の枠組みが、追加開示の明示的な規定があるため形式的には適正表示の枠組みの定義を満たす場合であっても、適正表示の枠組みに当てはまらない場合がある。例えば、適正表示の枠組みか否か判断する際に、同一種類の事業体に対して適用される、認知されている会計基準設定主体により透明性のあるプロセスに従って適正表示を意図して策定された一般目的の会計の基準との差異の程度を考慮する（監基研第3号Q6参照）。

我が国において一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準は、金融商品取引法に基づく開示制度において、適正表示の枠組みに該当するものとして取り扱われている。従って、金融商品取引法の報告制度に準じて任意で年度及び四半期財務諸表を作成する場合（Q1参照）は、制度上の取扱いに準じるため適正表示の枠組みとして取り扱うことが考えられる。

しかしながら、上記以外の場合には、我が国において一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準に準拠して任意に作成された期中財務諸表は、準拠性の枠組みに基づく期中財務諸表として取り扱うことが適切であると考えられる。我が国において一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準は、四半期開示における適時性の要請等を踏まえ、四半期特有の会計処理や簡便的な会計処理を適用することが認められている。また、注記事項の簡素化が相当程度図られており、例えば重要な会計方針の変更に関する注記を除き、重要な会計方針の注記記載が求められておらず、税効果会計や関連当事者関係注記等が省略されている。そのため、年度の財務諸表に適用される適正表示を意図して策定された一般目的の会計の基準との差異の程度を考慮した場合、準拠性の枠組みとして取り扱うことが適切であると考えられる。

また、我が国において一般に公正妥当と認められる中間財務諸表の作成基準に準拠して作成された中間財務諸表に関しては、通常、一般に公正妥当と認められる中間監査の基準に準拠した中間監査が実施される。我が国において一般に公正妥当と認められる中間財務諸表の作成基準は、原則として年度決算に適用される会計処理の原則及び手続に準拠して中間財務諸表を作成することを求めているが、簡便な決算手続の適用も許容するとともに、年度の財務諸表と比較して一部の注記事項の省略等が認められている。したがって、中間財務諸表に対して保証業務実務指針2400に準拠したレビュー業務を実施する場合は、当該中間財務諸表は準拠性の枠組みに基づく期中財務諸表として取り扱う。

Q17 ISRE2400 との比較

保証業務実務指針 2400 と ISRE2400 の主な相違点は何か。

保証業務実務指針 2400 と ISRE2400 の相違点は、主に以下のとおりである。

- 保証業務実務指針 2400 と ISRE2400 とでは適用範囲が異なる。IAASB が公表しているレビュー基準においては、監査人以外の業務実施者が実施するレビュー業務には ISRE2400 が適用され、監査人が実施するレビュー業務には、ISRE2410 が適用される。一方、保証業務実務指針 2400 は、業務実施者が監査人であるか否かにかかわらず、財務諸表のレビュー業務のうち、金融商品取引法の規定に基づく四半期レビュー以外のレビュー業務に適用される。(Q 1 参照)
- 保証業務実務指針 2400 と ISRE2400 とで実施すべき手続に実質的な差異はないが、保証業務実務指針 2400 では、実務上の適用をより明確にするため、監査基準報告書等を参考に、要求事項又は適用指針を追加している。

(解説)

ISRE2400 は、財務諸表のレビュー業務に対する実務上の指針を、一つの基準で提供しているため、国際監査基準 (ISA) と比べて、要求事項又は適用指針が詳細に記載されているわけではない。しかしながら、ISRE2400 は、業務実施者が保証業務の技能及び技法を有することを求めており (ISRE2400 第 24 項)、業務実施者がレビュー業務を実施するに当たり、必要に応じて国際監査基準 (ISA) を参照することを想定しているものと考えられる。そのため、実務上の適用をより明確にするため、保証業務実務指針 2400 では、ISRE2400 に記載されていないとしても、レビュー業務において実施又は考慮する必要があると考えられる主な事項を、監査基準報告書等を参考に、要求事項及び適用指針に追加している。

保証業務実務指針 2400 において、追加した事項の概要は以下のとおりである。

定義 (第 14 項)	定義に、(3)期中財務諸表、(4)業務執行責任者、(6)業務チーム、(7)業務ファイル、(10)除外事項付結論、(13)初年度レビュー業務、(14)前任者、(15)前任の業務実施者、(16)調書、(20)保証業務の技能及び技法、を追加している。
審査 (第 23 項)	(4)④に業務執行責任者の審査の受審義務を追加している (監査基準報告書 220 「監査業務における品質管理」 第 18 項参照)。
審査 (第 27 項及び A33 項)	審査担当者が評価しなければならない事項を追加している (監基報 220 第 19 項及び第 20 項参照)。
独立性 (第 26 項)	業務執行責任者の独立性の保持に関する方針及び手続の遵守状況の確認義務を追加している (監基報 220 第 10 項参照)。
レビュー上の判断の相違 (第 28 項)	レビュー上の判断の相違に関する要求事項を追加している (監基報 220 第 21 項参照)。
継続的レビュー業務 (A55 項)	事業年度ごとに新規のレビュー契約書を取り交わすことが適切である旨を追加している (監基報 210 の A28 項参照)。
監査役等とのコミュニケ	監査役等とのコミュニケーションは、監査役等が財務諸表の作成を

ーション (A61 項)	監視する責任を有するかどうかを勘案して行われる旨を追加している。
監査役等とのコミュニケーション (A67 項)	監査役等とのコミュニケーションのために作成した文書が第三者へ提示される場合の適用指針を追加している。(監査基準報告書 260「監査役等とのコミュニケーション」の A42 項参照)
期中財務諸表の重要性 (A72 項)	期中財務諸表のレビュー業務における重要性の決定に関する適用指針を追加している。
質問 (第 49 項)	質問事項に四半期レビュー手続で質問する事項として例示されている以下の三つを追加している。 (10) 重要な会計方針又は表示方法の変更(会計基準等の改正に伴う会計方針又は表示方法の変更を含む。)があるか(変更がある場合には、その内容、理由及び適切に遡及適用されているか等)(四半報第 1 号第 31 項①アの 2 つ目参照)。 (11) 財務諸表に重要な影響を及ぼすと認められる事項に気が付いた場合には、当該事項の内容が財務諸表において適切に会計処理及び開示されているか(四半報第 1 号第 31 項①カ参照)。 (12) 訴訟事件等の有無(四半報第 1 号第 31 項①コ参照)
経営者確認書 (第 62 項)	(3)に経営者確認書において、未修正の虚偽表示が個別にも集計しても重要でない旨を確認すること、その際、未修正の虚偽表示の要約を記載又は添付しなければならない旨を追加している(監基報 450 第 13 項参照)。
継続企業の前提 (A92 項)	継続企業の前提に関する経営者の評価期間を追加している。(監基報 570 の A10 項参照)
継続企業の前提 (第 87 項から第 89 項まで、A121 項及び A122 項)	継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切であるが、重要な不確実性が認められると結論付ける場合の取扱いを追加している(監基報 570 第 18 項、第 21 項、第 22 項、A30 項及び A32 項参照)。
継続企業の前提 (第 90 項)	継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切でない場合の取扱いを追加している(監基報 570 第 20 項参照)。
初年度レビュー業務 (A94 項)	初年度レビュー業務の期首残高に関する手続を追加している(監基報 510 第 2 項参照)。
未修正の虚偽表示 (A116 項)	未修正の虚偽表示の影響を考慮する際に、明らかに僅少なものを除くことができる旨を追加している(監基報 450 第 4 項及び A2 項)。
比較情報 (第 99 項から第 108 項まで)	比較情報が表示される場合のレビュー報告書における取扱いを追加している(監査基準報告書 710「過年度の比較情報 - 対応数値と比較財務諸表」第 9 項から第 18 項参照)。
調書 (第 109 項)	(4)から(7)に職業倫理に関する規定、独立性の遵守、レビュー契約締結に関して到達した結論、専門的な見解の問合せに関する調書化の要求事項を追加している(監基報 220 第 23 項参照)。

<p>調書 (第 113 項から第 116 項 まで、及び A150 項)</p>	<p>審査の記録、調書整理期限、調書の保管、整理期限後の調書の修正や追加の取扱いに関する要求事項及び適用指針を追加している。(監基報 220 第 24 項、監査・保証実務委員会実務指針第 86 号「受託業務に係る内部統制の保証報告書」第 58 項から第 60 項及び品基報の A49 項参照)</p>
---	--

以 上

- 本実務ガイダンス (2022 年 10 月 13 日改正) は、次の公表物の公表に伴う修正を反映している。
 - － 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」(2022 年 7 月 21 日公表)