

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

2017年12月19日
 改正 2019年8月1日
 改正 2021年6月9日
 改正 2021年9月16日
 改正 2022年10月13日
 最終改正 2023年3月16日
 日本公認会計士協会
 監査・保証基準委員会
 (実務指針：第3号)

項番号

I	本実務指針の範囲及び目的	
1.	本実務指針の範囲	1
2.	本実務指針の構成	9
3.	本実務指針の目的	10
4.	定義	12
II	要求事項	
1.	本実務指針等に準拠する保証業務の実施	14
(1)	業務に関連する基準の遵守	14
(2)	本実務指針等の内容	16
(3)	関連する要求事項の遵守	17
(4)	目的を達成できない状況	19
2.	我が国における職業倫理に関する規定	20
3.	保証業務契約の新規の締結及び更新	21
(1)	保証業務の前提条件	24
(2)	保証業務契約の締結に影響を及ぼすその他の要因	25
(3)	保証業務契約の締結前における業務範囲の制約	26
(4)	保証業務の契約条件に関する合意	27
(5)	契約条件の変更の受諾	29
(6)	法令等により保証報告書の様式又は用語が規定されている場合	30
4.	品質管理	31
(1)	業務執行責任者の要件	31
(2)	業務チームの選任	32

(3) 業務執行責任者の責任	33
(4) 審査	36
5. 職業的専門家としての懐疑心、職業的専門家としての判断並びに保証の技能及び技法	37
6. 業務の計画及び実施	40
(1) 計画	40
(2) 重要性	44
(3) 主題及び業務環境の理解	45
7. 証拠の入手	48
(1) リスクの検討及びリスクへの対応	48
(2) 専門家の業務の利用	52
(3) 他の業務実施者、専門家又は内部監査人が実施する業務	53
(4) 確認書	56
8. 後発事象	61
9. その他の記載内容	62
10. 適用される規準の記述	63
11. 保証業務の結論の形成	64
12. 保証報告書の作成	67
(1) 保証報告書の内容	69
(2) 保証報告書における専門家の業務の利用に関する記載	70
(3) 法令等により保証報告書の様式又は用語が規定されている場合	71
13. 無限定の結論及び除外事項付結論	72
14. その他のコミュニケーションの責任	78
15. 調書	79
III 適用指針	
1. 範囲	A1
2. 目的	A2
(1) 複数の側面から構成される主題情報に係る業務	A2
3. 定義	A3
(1) その他の用語	A3
(2) 限定的保証業務及び合理的保証業務における手続の種類、時期及び範囲	A4
(3) 意味のある保証水準	A5
(4) 主題情報の提示を受ける保証業務の例示	A9
(5) 保証業務の技能及び技法	A10
(6) 規準	A11
(7) 保証業務リスク	A12
(8) 業務依頼者	A16
(9) 想定利用者	A17
(10) 主題情報	A20

(11) 適切な当事者	A21
4. 本実務指針に準拠する保証業務の実施	A22
(1) 業務に関連する基準の遵守	A22
(2) 本実務指針等の内容	A24
(3) 関連する要求事項の遵守	A30
5. 我が国における職業倫理に関する規定	A31
6. 保証業務契約の新規の締結及び更新	A35
(1) 保証業務の前提条件	A35
(2) 役割と責任	A36
(3) 主題の適切性	A39
(4) 規準の適合性及び利用可能性	A44
(5) 証拠の入手	A52
(6) 業務の合理性	A55
(7) 保証業務の契約条件に関する合意	A56
(8) 契約条件の変更の受諾	A59
7. 品質管理	A60
(1) 監査事務所に所属する公認会計士	A60
(2) 監査事務所における品質管理	A61
(3) 主題及びその測定又は評価に関する技能、知識及び経験	A66
(4) 業務の資源	A68
(5) 査閲責任	A73
(6) 審査	A74
8. 職業的専門家としての懐疑心及び職業的専門家としての判断	A75
(1) 職業的専門家としての懐疑心	A75
(2) 職業的専門家としての判断	A80
9. 業務の計画及び実施	A85
(1) 計画	A85
(2) 重要性	A91
(3) 業務環境の理解	A100
10. 証拠の入手	A107
(1) 手続の種類、時期及び範囲	A107
(2) 限定的保証業務において追加的な手続が必要かどうかの判断	A112
(3) 未修正の虚偽表示の集計	A117
(4) 専門家の業務の利用に関する考慮事項	A119
(5) 他の業務実施者、専門家又は内部監査人が実施する業務	A134
(6) 確認書	A135
11. 後発事象の検討	A140
12. その他の記載内容	A142

13. 適用される規準の記述	A143
14. 保証業務の結論の形成	A146
(1) 証拠の十分性及び適切性	A146
(2) 証拠の十分性と適切性の評価	A153
15. 保証報告書の作成	A158
(1) 保証報告書の様式	A158
(2) 保証報告書の内容	A161
(3) 保証報告書における専門家の利用に関する記載	A186
16. 無限定の結論及び除外事項付結論	A189
17. その他のコミュニケーションの責任	A193
18. 調書	A194
(1) 業務ファイルの最終的な整理	A199

IV 適用

付録1 役割と責任

付録2 確認書の記載例

付録3 主題情報の提示を受ける保証業務に係る保証報告書の文例

付録4 除外事項付結論を表明する場合の保証報告書の文例

《I 本実務指針の範囲及び目的》

《1. 本実務指針の範囲》

1. 本実務指針は、監査事務所（第3項(2)参照）が行う監査及びレビュー業務以外の保証業務について実務上の指針を提供するものである。

したがって、本実務指針は、一般に公正妥当と認められる監査の基準、一般に公正妥当と認められる四半期レビューの基準、又は保証業務実務指針 2400「財務諸表のレビュー業務」に準拠して実施する保証業務には適用しない。また、本実務指針は、内部統制の有効性に関する保証業務に広く適用されるが、金融商品取引法の規定に基づき、一般に公正妥当と認められる内部統制監査の基準に準拠して行う内部統制監査には適用しない。

以下、本実務指針においては、特段の説明がない限り監査及びレビュー業務以外の保証業務を「保証業務」という（A22 項及び A23 項参照）。

2. 本実務指針においては、保証業務は、業務実施者以外の者が規準に照らして主題を測定又は評価する「主題情報の提示を受ける保証業務」と、業務実施者が規準に照らして主題を測定又は評価する「直接報告による保証業務」に分類される（第12項(35)参照）。

本実務指針の要求事項及び適用指針は、主題情報の提示を受ける合理的保証業務及び限定的保証業務に適用されることを主として想定している。本実務指針を直接報告による合理的保証業務及び限定的保証業務に適用する場合には、業務環境に応じて本実務指針の取扱いを適合させ、又は補完して適用することがある。

3. 本実務指針は、以下の前提に基づいている。

(1) 保証業務を実施する業務チームのメンバー及び当該業務の審査担当者は、我が国における職業倫理に関する規定を遵守している（A31 項から A34 項参照）。

(2) 監査事務所とは公認会計士法に基づき登録された個人事務所又は監査法人をいい（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」参照）、本実務指針においては監査を実施しない事務所も含まれる。監査事務所は、本実務指針を適用して業務を実施する場合には、品質管理基準報告書第1号に基づいて、品質管理システムの目的の達成についての合理的な保証を確保するために、品質管理システム並びに方針又は手続を整備し、運用する義務がある。本実務指針は、監査事務所が品質管理基準報告書第1号を遵守していることを前提にしている（A61 項から A65 項参照）。

4. 監査事務所は、監査事務所が支配している事業体が保証業務を実施する場合、本実務指針を適用し、品質管理基準報告書第1号を遵守させるように監督することが求められる。

なお、監査事務所が支配している事業体とは、公認会計士若しくはその配偶者又は監査法人が実質的に支配しているものと認められる関係（子会社等又は関連会社等との関係）を有する法人その他の団体をいう。

5. 本実務指針は、監査及びレビュー業務以外の保証業務を対象としており、その概念については、保証業務実務指針 3000 実務ガイダンス第2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（実務ガイダンス）」に記載されている。また、業務に関連するその他の保証業務に関する実務指針が本実務指針に併せて適用されることがある（A22 項及び A23 項参照）。

6. 業務実施者が実施する全ての業務が、必ずしも保証業務となるわけではない。第12項(35)の保

証業務の定義と合致しない業務（保証業務以外の業務）には、例えば以下がある。

- (1) 合意された手続業務及び財務情報又は財務諸表の作成・編集の受託業務等
- (2) 関与先の代弁者となる業務（保証業務の結論が表明されない、納税申告書の作成などの税務業務を含む。）
- (3) 依頼者のためだけに実施するコンサルティング（又は助言）業務（経営に関する助言提供業務及び税務に関する助言提供業務を含む。）（A1 項参照）

7. 保証業務は、その他の業務と複合して行われることがある。例えば、事業買収のコンサルティング業務において、過去又は将来財務情報に対する保証業務が求められる場合、本実務指針は、当該業務のうち、監査及びレビュー業務以外の保証業務に該当する部分のみに適用される。

8. 以下の業務は、第 12 項(35)に記載されている「保証業務」の定義に合致したとしても、本実務指針においては保証業務として取り扱わない。

- (1) 会計、監査、税務又は特定の事項に関して、訴訟手続において、証拠を提供するための業務
- (2) 保証が付与されていることを想起させるような職業的専門家としての意見、見解又は表現を含む業務で以下の全ての事項を満たす業務
 - ① 当該意見、見解又は表現が、業務全体にとってただ単に付随的なものである。
 - ② 業務実施者が発行する報告書において、特定された想定利用者のみ報告書の利用が制限されることが明示されている。
 - ③ 特定の想定利用者との間の合意書において、その業務が保証業務として実施されることが想定されていない。
 - ④ 業務実施者が発行する報告書において、保証業務であることが示されていない。

《2. 本実務指針の構成》

9. 本実務指針には、「本実務指針の目的」、「要求事項」及び「適用指針」が含まれており、業務実施者が本実務指針に従うことによって達成すべき目的が示されている（A24 項から A29 項参照）。

《3. 本実務指針の目的》

10. 保証業務の実施における業務実施者の目的は、以下のとおりである。

- (1) 主題情報に重要な虚偽表示がないかどうかについて、合理的保証又は限定的保証を得ること。
- (2) 合理的保証又は限定的保証の結論及びその根拠が記載された書面による報告を通じて、主題の測定又は評価の結果に関する結論を表明すること（A2 項参照）。
- (3) 上記(2)以外に、本実務指針及び業務に関連するその他の保証業務に関する実務指針（以下「本実務指針等」という。）に要求されるコミュニケーションを行うこと。

11. 本実務指針は、業務実施者が合理的保証又は限定的保証を得ることができず、かつ、想定利用者への報告として、保証報告書における限定付結論ではその状況において不十分な場合、業務実施者は以下のいずれかを行うことを求めている。

- (1) 結論の不表明とする。
- (2) 現実的な対応として可能であれば、業務契約を解除する。

《4. 定義》

12. 本実務指針における用語の定義は、以下のとおりとする（A28 項参照）。

- (1) 「過去財務情報」－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事業体に関連する情報をいい、主として事業体の会計システムから得られる。
- (2) 「規準」－主題を測定又は評価するための一定の基準となるものをいう。「適用される規準」は、特定の業務に用いられる規準である（A11 項参照）。
- (3) 「業務依頼者」－業務実施者と業務契約を締結する者をいう（A16 項参照）。
- (4) 「業務執行責任者」－監査事務所に選任された、専門業務（本実務指針では保証業務）の実施の責任者、すなわち、専門要員のうち、専門業務とその実施及び発行する報告書に対する責任を負う社員等をいう。
- (5) 「業務実施者」－専門業務（本実務指針では保証業務）を実施する者をいい、業務執行責任者又は業務チームの他のメンバー、場合によっては監査事務所を含めて使用される。業務執行責任者に要求される事項又は業務執行責任者の責任を特に表す場合には、「業務実施者」でなく「業務執行責任者」が使用される（A36 項参照）。
- (6) 「業務実施者の利用する専門家」－業務実施者が十分かつ適切な証拠を入手するに当たって、保証業務以外の分野において専門知識を有する個人又は組織の業務を利用する場合の当該専門知識を有する個人又は組織をいう。
業務実施者の利用する専門家は、業務実施者の雇用する内部の専門家（監査事務所又はネットワーク・ファームの社員等又は専門職員（非常勤者を含む。））と業務実施者が業務を依頼する外部の専門家を含む。
なお、専門知識とは特定分野での技能、知識及び経験をいう。
- (7) 「業務チーム」－個々の専門業務を実施する全ての社員等及び専門職員並びに当該業務において手続を実施する他の全ての者から構成される。業務実施者の利用する外部の専門家は含まない。
- (8) 「業務の状況」－特定の業務を特徴付けている様々な状況をいい、以下を含む。
 - ・ 契約条件
 - ・ 合理的保証業務か限定的保証業務か。
 - ・ 主題の特徴
 - ・ 測定又は評価の規準
 - ・ 想定利用者の情報ニーズ
 - ・ 主題に責任を負う者、測定者又は評価者、契約当事者及びこれらの者が置かれている環境の特徴
 - ・ その他の事項（例えば、業務に重要な影響を及ぼす可能性のある事象、取引、条件、実務慣行など）
- (9) 「業務ファイル」－紙媒体、電子媒体等に記録された特定の専門業務に関する調書を取りまとめたファイルをいう。
- (10) 「虚偽表示」－主題情報と、規準に準拠して主題を適切に測定又は評価した結果との差異をい

- う。虚偽表示は、意図的な場合もあれば意図的でない場合もあり、定性的な場合もあれば定量的な場合もあり、脱漏も含まれる。
- (11)「経営者」－取締役又は執行役のうち、企業における業務の執行において責任を有する者をいう。国によっては、ガバナンスに責任を有する者の一部若しくは全員が経営者である企業もあり、又はオーナー経営者のみが経営者である企業もある。
- (12)「事後判明事実」－保証報告書の日付後に、業務実施者が知るところとなったが、もし保証報告書の日付現在に気付いていたとしたら、保証報告書を修正する原因となった可能性のある事実をいう。
- (13)「事実の虚偽記載」－その他の記載内容のうち、主題情報又は保証報告書に含まれる事項と関連しない情報が、不正確に記載又は表示されていることをいう。事実の重要な虚偽記載によって、主題情報が含まれる文書の信頼性が損なわれることがある。
- (14)「重要な虚偽表示リスク」－業務が実施されていない状態で、主題情報に重要な虚偽表示が存在するリスクをいう（A13 項参照）。
- (15)「主題」－規準の適用によって測定又は評価される事象をいう。
- (16)「主題情報」－主題に対して適合する規準によって、主題を測定又は評価した結果を表明する情報をいう（A20 項参照）。
- (17)「主題に責任を負う者」－保証業務の当事者のうち、主題に責任を負う者をいう（A36 項参照）。
- (18)「証拠」－業務実施者が結論を導くために利用する情報をいう。証拠には、関連する情報システムに含まれる情報及びその他の情報の両方が含まれることがある。証拠の充分性と適切性は、それぞれ以下の意味で用いている（A146 項から A152 項参照）。
- ① 証拠の充分性は、証拠の量的尺度である。
 - ② 証拠の適切性は、証拠の質的尺度である。
- (19)「除外事項」－除外事項付結論を表明する原因となる事項であり、業務実施者が、職業的専門家として、以下のいずれかに該当すると判断する事項をいう（第 74 項参照）。
- ① 保証業務の実施範囲の制約のうち、主題情報に及ぼす可能性のある影響が重要な事項
 - ② 主題情報に存在する重要な虚偽表示
- (20)「除外事項付結論」－限定付結論、否定的結論又は結論の不表明をいう。除外事項付結論を表明する原因となる事項（除外事項）の性質及び当該事項が主題情報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かどうかという業務実施者の判断が、上記の種類のうち、いずれの結論を表明するかに影響を及ぼす（第 74 項参照）。
- (21)「職業的専門家としての懐疑心」－虚偽表示の可能性を示す状態に常に注意し、証拠を鵜呑みにせず、批判的に評価する姿勢をいう。なお、職業的懐疑心ともいう。
- (22)「職業的専門家としての基準及び適用される法令等」－本保証業務実務指針、品質管理基準報告書、公認会計士法・同施行令・同施行規則、日本公認会計士協会が公表する会則・倫理規則・報告書・実務指針・通達から構成され、状況に応じて、法令・規則・その他の報告書等が適用される。
- (23)「職業的専門家としての判断」－個々の専門業務（本実務指針では保証業務）の状況に応じた適切な措置について十分な情報を得た上で判断を行う際に、保証業務に関する実務指針及び職

業倫理に関する規定に照らして、関連する知識及び経験を適用することをいう。

- (24)「我が国における職業倫理に関する規定」－監査事務所並びに業務チーム及び審査担当者が従うべき職業倫理に関する規定をいい、公認会計士法・同施行令・同施行規則、日本公認会計士協会が公表する会則、倫理規則及びその他の倫理に関する規定から構成される。なお、「職業倫理に関する規定」と表記することもある。
- (25)「審査」－保証報告書日又はそれ以前に、業務チームが行った手続、重要な判断及び結論の形成を客観的に評価するために実施する手続をいう。
- (26)「審査担当者」－業務チームが行った手続、重要な判断及び結論の形成を客観的に評価するのに十分かつ適切な経験と職位等の資格を有する、監査事務所内の業務チームメンバー外の者、監査事務所外の適格者又はこれらの者で構成されるチーム（会議体を含む。）をいう。
- (27)「想定利用者」－業務実施者が保証報告書の利用を想定する者をいい、個人、組織又はそれらの集団が含まれる。保証報告書の宛先以外の者が想定利用者となる場合もある（A17 項から A19 項及び A36 項参照）。
- (28)「測定者又は評価者」－保証業務の当事者のうち、規準に照らして主題を測定又は評価する者をいう。測定者又は評価者は、主題に関する専門知識を有している（A36 項及び A38 項参照）。
- (29)「その他の記載内容」－主題情報及び保証報告書が含まれる文書のうち、主題情報及び保証報告書以外の法令等又は慣行に基づき作成された情報をいう。
- (30)「調書」－実施した手続、入手した証拠及び業務実施者が到達した結論の記録をいう。
- (31)「手続」－物事を行う順序・方法をいうが、保証業務においては、合理的保証又は限定的保証を得るための証拠の収集手続を指すことがある。例えば、業務の計画立案又は業務の実施のために、閲覧及び実査、観察、確認、再計算、再実施、分析的手続、質問等が単独又は組み合わせて利用されることがある。
- (32)「ガバナンスに責任を有する者」－企業の戦略的方向性と説明責任を果たしているかどうかを監視する責任を有する者又は組織をいう。これには、財務報告プロセスの監視が含まれる。国によっては、ガバナンスに責任を有する者には、経営者を含むことがある。なお、我が国においては、会社法の機関の設置に応じて、取締役会、監査役若しくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会がガバナンスに責任を有する者に該当するが、品質管理基準報告書及び監査基準報告書においては、原則として監査人のコミュニケーションの対象は、監査役若しくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会を想定し「監査役等」と記載している。一方、海外の構成単位の監査に関連する場合は、ガバナンスの構造の多様性を考慮して「ガバナンスに責任を有する者」を使用している。
- (33)「内部監査機能」－事業体の統治、リスク管理及び内部統制プロセスの有効性を評価・改善するように設計された、保証及び助言活動を実施する事業体の機能をいう。
- (34)「否定的結論」－業務実施者の職業的専門家としての判断において、主題情報に重要な虚偽表示が存在する場合で、除外事項の影響又は可能性のある影響が重要かつ広範であると判断する場合、表明しなければならない結論をいう。
- (35)「保証業務」－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。なお、ここにいう「保証」とは主題情報に信頼性を付与することであり、法律上の保証や保険とは意味の異なるものである。

保証業務は、以下の二つの観点から分類される (A4 項参照)。

① 合理的保証業務又は限定的保証業務

ア. 「合理的保証業務」 - 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。

イ. 「限定的保証業務」 - 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。

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、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を記載する形式で表明される。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とは、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である (A4 項から A8 項参照)。

② 主題情報の提示を受ける保証業務又は直接報告による保証業務 (A9 項参照)

ア. 「主題情報の提示を受ける保証業務」 - 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又は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をいう。通常、主題情報は、業務実施者以外の適切な当事者によって作成された報告書等において業務実施者に提示され、保証報告書とともに想定利用者に対して提示される (ただし、場合によっては、主題情報の作成責任を明確にした上で保証報告書において業務実施者以外の者が作成した主題情報が提示されることもある)。

主題情報の提示を受ける保証業務においては、業務実施者以外の者によって主題の測定又は評価が実施され、主題情報が作成されることが、業務実施者による業務実施の前提となる。業務実施者は、業務実施者以外の者が適用した規準が適合するかどうかを評価し、適合すると判断される場合には当該規準に基づいて保証業務における結論を表明する。

主題情報の提示を受ける保証業務における結論は、主題情報に重要な虚偽表示がないかどうかについて表明され、表明に当たっては、以下の(ア)から(ウ)の方式が採られることがある (A178 項及び A180 項参照)。

(ア) 業務実施者による結論は、業務実施者が主題に関して適用される規準に基づいて業務を実施した結果、主題がどのような状況にあるかについて表明される (主題に対する結論の表明)。

(イ) 業務実施者による結論は、業務実施者が主題に関して適用される規準に基づいて業務を実施した結果、業務実施者以外の者が作成した主題情報が信頼できるものであるかど

うかについて表明される（主題情報に対する結論の表明）。

(ウ) 業務実施者以外の適切な当事者（主題に責任を負う者又はその他の適切な当事者）が測定又は評価した結果である主題情報に基づき、主題に関する見解が表明された報告書を作成している場合に、当該報告書が信頼できるものであるかどうかに関して表明される（表明された見解に対する結論の表明）。

イ. 「直接報告による保証業務」 - 業務実施者が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が保証報告書に記載される、又は保証報告書の添付情報として示される保証業務をいう。

直接報告による保証業務においては、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。

直接報告による保証業務における業務実施者による結論の表明には、業務実施者が主題に関して適用される規準に基づいて測定又は評価した結果、主題がどのような状況にあるかについて表明する方式（第 12 項(35)②ア(ア)参照）のみが採用される。

(36) 「保証業務の技能及び技法」 - 業務の計画、証拠収集、証拠評価、コミュニケーション及び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に関する専門性又はその測定若しくは評価における専門性とは区別される（A10 項参照）。

(37) 「保証業務リスク」 - 主題情報に重要な虚偽表示がある場合に、業務実施者が不適切な結論を報告する可能性をいう（A12 項から A15 項参照）。

(38) 「無限定の結論」 - 業務実施者が、以下の場合に表明しなければならない結論をいう（第 72 項参照）。

- ① 合理的保証業務において、主題情報が、全ての重要な点において、適用される規準に準拠して作成されている。
- ② 限定的保証業務において、実施した手続及び入手した証拠に基づいて、主題情報が、適用される規準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全ての重要な点において認められない。

13. 本実務指針等において使用される「適切な当事者」という用語は、必要に応じて、主題に責任を負う者、測定者又は評価者、又は業務依頼者に読み替える（A21 項及び A36 項参照）。

《Ⅱ 要求事項》

《1. 本実務指針等に準拠する保証業務の実施》

《(1) 業務に関連する基準の遵守》

14. 業務実施者は、本実務指針等を遵守しなければならない。
15. 業務実施者は、本実務指針等の要求事項を遵守しない限り、本実務指針等の遵守を表明してはならない（A22 項、A23 項及び A170 項参照）。

《(2) 本実務指針等の内容》

16. 本実務指針等を適用するに当たり、業務実施者は、本実務指針等の目的を理解し、要求事項を適切に適用するため、その適用指針を含め、本実務指針等を全体として理解しなければならない（A24

項から A29 項参照)。

《(3) 関連する要求事項の遵守》

17. 業務実施者は、第 18 項に従うほか、以下のいずれかに該当する場合を除いて、本実務指針等に記載された要求事項を遵守しなければならない。
- ・ 要求事項が個々の業務に全く関連しない場合
 - ・ 一定の条件の下で要求される事項であり、個々の業務に条件が合致しないため、要求事項が関連しない場合
- なお、本実務指針においては、限定的保証業務又は合理的保証業務のいずれか一方のみに適用される要求事項は、項番号の後に「L」（限定的保証）又は「R」（合理的保証）を付した表形式で記載している（A30 項参照）。
18. 業務実施者は、例外的な状況において、本実務指針の関連する要求事項に代えて代替的な手続が必要であると判断する場合がある。このような状況においては、業務実施者は、当該要求事項の趣旨を達成するための代替的な手続を実施しなければならない。要求事項が特定の手続の実施に関するものである場合、当該手続がその業務において、要求事項の趣旨を達成するために有効でない状況においてのみ、業務実施者は要求事項に代えて代替的な手続を実施する必要が生じる。

《(4) 目的を達成できない状況》

19. 業務実施者は、本実務指針等の目的を達成できない場合、その結果、業務範囲の制約に関する除外事項付結論を表明する（結論の不表明とすることを含む。）かどうか又は業務契約を解除することが必要となるかどうか評価しなければならない。関連する実務指針の目的を達成できない状況は、第 79 項において調書への記載が求められる重要な事項に該当する。

《2. 我が国における職業倫理に関する規定》

20. 業務実施者は、我が国における職業倫理に関する規定を遵守しなければならない。我が国における職業倫理に関する規定とは、公認会計士法・同施行令・同施行規則、日本公認会計士協会が公表する会則、倫理規則及びその他の倫理に関する規定をいう（A31 項から A34 項及び A60 項参照）。

《3. 保証業務契約の新規の締結及び更新》

21. 業務執行責任者は、保証業務契約の新規の締結及び更新が、監査事務所の定める方針又は手続に従って行われていることを確かめ、その結論が適切であることを判断しなければならない。
22. 業務実施者は、以下の全ての要件が満たされている場合を除き、保証業務契約を新規に締結又は更新してはならない。
- (1) 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ないこと（A31 項から A34 項参照）。
 - (2) 業務チームが全体として適切な適性並びに能力を有していること及び専門業務を適切に実施するための十分な時間を確保されていることを、業務執行責任者が確かめている（第 32 項参照）。
 - (3) 以下を通じて、保証業務実施の基礎が合意されている。

- ① 保証業務の前提条件が満たされているかどうかを明確にすること(第24項から第26項参照)。
- ② 業務実施者の報告責任を含む保証業務の契約条件について、業務実施者と業務依頼者が共通の理解を有することを確認すること。

23. 業務執行責任者は、業務契約の新規の締結又は更新の前に監査事務所に認識していれば契約の締結を辞退する原因となるような情報に業務チームが気付いた場合、監査事務所及び業務執行責任者が必要な対応を取ることができるように、監査事務所に当該情報を速やかに報告しなければならない。

《(1) 保証業務の前提条件》

24. 業務実施者は、保証業務の前提条件が満たされているかどうかを明確にするため、業務の状況に関する予備知識及び適切な当事者との協議に基づき、以下の事項について判断しなければならない(A35項参照)。

(1) 適切な当事者の負うべき役割と責任が、状況に応じて適切に分担されているかどうか(A36項からA38項参照)。

(2) 業務が以下の全ての特徴を有しているかどうか。

- ① 主題が適切である(A39項からA43項参照)。
- ② 主題情報の作成に適用されると業務実施者が想定する規準が以下の特性を示しており、業務の状況に照らして適合している(A44項からA49項参照)。

ア. 目的適合性

イ. 完全性

ウ. 信頼性

エ. 中立性

オ. 理解可能性

③ 主題情報の作成に適用されると業務実施者が想定する規準が、想定利用者にとって利用可能である(A50項及びA51項参照)。

④ 業務実施者が、結論を裏付けるために必要な証拠を入手できることが見込まれている(A52項からA54項参照)。

⑤ 業務実施者の結論が、合理的保証業務又は限定的保証業務に適した様式で報告書に含まれる予定である。

⑥ 限定的保証業務の場合には、業務実施者が意味のある保証水準を得ることによってその達成を期待するような、業務の合理的な目的が存在する(A55項参照)。

《(2) 保証業務契約の締結に影響を及ぼすその他の要因》

25. 業務実施者は、保証業務の前提条件が満たされていない場合には、業務依頼者と当該事項を協議しなければならない。それでもなお、前提条件が満たされない場合には、本実務指針に準拠した保証業務契約を新規に締結又は更新してはならない。ただし、そのような状況の下で、法令等の要求に基づいて当該業務を実施する場合には、当該業務は本実務指針に準拠したものではないため、業務実施者は、報告書に本実務指針に準拠して実施された保証業務であることを示すよう

な記載を行ってはならない。

《(3) 保証業務契約の締結前における業務範囲の制約》

26. 業務実施者は、業務依頼者が保証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、主題情報に対する結論の不表明とすることになると判断した場合、法令等で要求されていない限り、保証業務契約を新規に締結又は更新してはならない (A155 項(3) 参照)。

《(4) 保証業務の契約条件に関する合意》

27. 業務実施者は、保証業務の契約条件について業務依頼者と合意しなければならない。
保証業務の契約条件の合意された内容は、法令等において十分かつ詳細に規定されているものを除き、保証業務契約書 (その他の適切な形式による合意書を含む。以下同じ。) に十分かつ詳細に記載しなければならない (A56 項及び A57 項参照)。
28. 每期継続的に実施される保証業務において、業務実施者は、保証業務の契約条件の変更を必要とする状況が生じているかどうか、及び保証業務の現行の契約条件の再確認を業務依頼者に求める必要があるかどうかを評価しなければならない (A58 項参照)。

《(5) 契約条件の変更の受諾》

29. 業務実施者は、正当な理由がない限り、保証業務の契約条件の変更に合意してはならない。正当な理由に基づいて契約条件の変更が行われる場合であっても、業務実施者は、変更前に入手した証拠を変更後の業務において考慮しなければならない (A59 項参照)。

《(6) 法令等により保証報告書の様式又は用語が規定されている場合》

30. 関連する法令等により、保証報告書の様式や用語が規定されている場合には、業務実施者は、以下を評価しなければならない。
- (1) 保証の結論について、想定利用者に誤解を生じさせる可能性があるかどうか。
 - (2) 誤解が生じる可能性がある場合、保証報告書に追加的な説明を記載することによって、そのような可能性を軽減できるかどうか。
- 業務実施者は、このような誤解が生じる可能性を、保証報告書に追加的な説明を記載することによっても軽減できないと判断した場合、本実務指針に準拠した保証業務契約を締結してはならない。このような状況の下で法令等に準拠して実施される業務は、本実務指針に準拠したものではない。したがって、業務実施者は、報告書に本実務指針に準拠して実施された保証業務であることを示すような記載を行ってはならない (第 71 項参照)。

《4. 品質管理》

《(1) 業務執行責任者の要件》

31. 業務執行責任者は、以下の要件を満たさなければならない。
- (1) 品質管理基準報告書第 1 号を適用している監査事務所に所属していること (A60 項から A65 項

参照)。

- (2) 保証業務に関する技能と技法について、広範な研修と実務を通じて培われた能力を有していること (A60 項参照)。
- (3) 主題及びその測定又は評価について、保証業務の結論に関する責任を受け入れるための十分な適性を有していること (A66 項及び A67 項参照)。

《業務の資源》

31-2. 業務を実施するための十分かつ適切な資源が、業務チームに適時に割り当てられている、又は利用可能であるかについて、業務の内容及び状況、監査事務所の方針又は手続並びに業務中に発生する可能性のある変更を考慮して判断しなければならない。

《(2) 業務チームの選任》

32. 業務執行責任者は、以下を実施しなければならない (A68 項参照)。

- (1) 職業的専門家としての基準や適用される法令等に準拠して保証業務を実施し、状況に応じた適切な保証報告書を発行することができるように、全体として適切な適性及び能力を有する業務チームが組成されていること及び業務を適切に実施するための十分な時間が確保されていることを確かめる (A69 項及び A70 項参照)。
- (2) 専門家の業務を利用する場合には、主題情報に関する保証業務の結論の表明に対する責任を受け入れるために必要な程度まで、業務実施者がその専門家の作業に関与できるかどうかを判断する (A69 項及び A70 項参照)。
- (3) 業務チーム以外の他の業務実施者の保証業務を利用する場合において、主題情報に関する保証業務の結論の表明に対する責任を受け入れるために必要な程度まで、業務実施者が他の業務実施者の作業に関与できるかどうかを判断する (A71 項及び A72 項参照)。

《(3) 業務執行責任者の責任》

33. 業務執行責任者は、実施する保証業務の全体的な品質に責任を負い、業務の全過程を通じて十分かつ適切に関与しなければならない。この責任には、以下の事項が含まれる。

- (1) 保証業務契約の新規の締結及び更新を監査事務所の方針又は手続に従って実施すること。
- (2) 職業的専門家としての基準及び適用される法令等に準拠して保証業務を計画し実施すること (業務チームのメンバーへの適切な指示及び監督を含む)。
- (3) 監査事務所の調書の査閲に関する方針又は手続に従って、保証報告書の日付以前に調書の査閲を実施すること (A73 項参照)。
- (4) 業務実施者の目的を達成したこと及び本実務指針等や法令等に準拠して業務を実施したことの証拠を提供するように適切な調書を作成すること。
- (5) 専門性が高く、判断に困難が伴う事項や見解が定まっていない事項に関して、業務チームが専門的な見解の問合せを適切に実施すること。

34. 業務執行責任者は、保証業務の全ての局面において、必要に応じて質問等を行うことにより、業務チームのメンバーが監査事務所の定める職業倫理の遵守に関する方針及び手続を遵守していな

い形跡がないかについて留意しなければならない。業務執行責任者は、監査事務所の品質管理システム等を通じて業務チームのメンバーが職業倫理に関する規定を遵守していないことに気付いたときには、適切な者へ専門的な見解の問合せを行うなどの適切な対応をとらなければならない。

35. 業務執行責任者は、監査事務所又は他のネットワーク・ファームから伝達された品質管理システムのモニタリング及び改善プロセスからの情報及び当該情報が担当する保証業務に影響を与えているかどうかを考慮しなければならない。

《(4) 審査》

36. 品質管理基準報告書第 1 号並びに監査事務所の方針又は手続により、審査を実施しなければならない。また、審査が必要な業務に関して、業務執行責任者は、業務実施中に識別した重要な事項及び重要な判断について審査担当者と討議を行わなければならない。審査が完了した日以降を保証報告書の日付としなければならない。

《5. 職業的専門家としての懐疑心、職業的専門家としての判断並びに保証の技能及び技法》

37. 業務実施者は、主題情報において重要な虚偽表示となる状況が存在する可能性のあることを認識し、職業的懐疑心を保持して保証業務を計画し実施しなければならない（A75 項から A79 項参照）。
38. 業務実施者は、手続の種類、実施時期及び範囲の決定を含む、保証業務の計画と実施において、職業的専門家としての判断を行使しなければならない（A80 項から A84 項参照）。
39. 業務実施者は、累積的かつ反復的で系統立った保証業務のプロセスの一部として、保証業務に関する技能と技法を適用しなければならない。

《6. 業務の計画及び実施》

《(1) 計画》

40. 業務実施者は、効果的な方法で業務を実施するために、業務を計画しなければならない。計画には業務の範囲、実施時期及び方向性の設定並びに業務実施者の目的を達成するために実施が必要となる手続の種類、時期及び範囲の決定が含まれる（A85 項から A88 項参照）。
41. 業務実施者は、規準が第 24 項(2)②に記載された特性を示しており、業務の状況に照らして適合しているかどうか判断しなければならない。
42. 保証業務契約の締結後、保証業務の前提条件のうち一つ又は複数が満たされていないことが明らかになった場合には、業務実施者は当該事項について適切な当事者と協議し、以下の事項について判断しなければならない。
- (1) 当該事項について業務実施者が納得できるように解決できるかどうか。
 - (2) 保証業務を継続することが適切かどうか。
 - (3) 当該事項について保証報告書に記載するかどうか。記載する場合にはどのように記載するか。
43. 保証業務契約の締結後、規準の一部又は全体が適合していない、又は主題の一部又は全体が適切ではないことが明らかになった場合、適用される法令等の下で保証業務契約の解除が可能などときには、業務実施者は保証業務契約の解除を検討しなければならない。業務実施者が保証業務を

継続する場合、業務実施者は状況に応じて、限定付結論若しくは否定的結論を表明しなければならない、又は結論を表明してはならない（A89 項及び A90 項参照）。

《(2) 重要性》

44. 業務実施者は、以下の場合、重要性を考慮しなければならない（A91 項から A99 項参照）。

- (1) 保証業務を計画し実施するに当たって、手続の種類、時期及び範囲を決定する場合
- (2) 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

《(3) 主題及び業務環境の理解》

45. 業務実施者は、以下の事項について適切な当事者に質問しなければならない。

- (1) 当該当事者が、主題情報に影響を及ぼす意図的な虚偽表示や違法行為に関する事実、疑い又は申立てを把握しているかどうか（A100 項参照）。
- (2) 主題に責任を負う者が内部監査機能を有しているかどうか。有している場合には、主題情報に関する内部監査機能の活動と主な発見事項を理解するための質問を併せて行う。
- (3) 主題に責任を負う者が主題情報の作成に際して専門家を利用したかどうか。

《限定的保証》

46L. 業務実施者は、以下を十分に実施できるように、主題及び業務環境を理解しなければならない（A100 項から A103 項及び A106 項参照）。

- (1) 業務実施者が主題情報に重要な虚偽表示が生じやすい領域を識別すること。
- (2) 重要な虚偽表示が生じやすい領域に対応し、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の基礎を提供すること。

47L. 第 46L 項の下で主題及び業務環境を理解するに当たり、業務実施者は主題情報を作成するためのプロセスを考慮しなければならない（A105 項参照）。

《合理的保証》

46R. 業務実施者は、以下を十分に実施できるように、主題及び業務環境を理解しなければならない（A100 項から A102 項及び A106 項参照）。

- (1) 業務実施者が主題及び業務環境の理解に基づき、主題情報に関する重要な虚偽表示リスクを識別及び評価すること。
- (2) 評価したリスクに対応し、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の基礎を提供すること。

47R. 第 46R 項の下で主題及び業務環境を理解するに当たり、業務実施者は、保証業務に関連する主題情報の作成に係る内部統制を理解しなければならない。これには、保証業務に関連する内部統制のデザインを評価し、これらが主題情報の作成に係る業務に適用されているかどうかについて、主題情報に責任を負う者への質問及びその他の手続を実施して評価しなければならない（A104 項参照）。

《7. 証拠の入手》

《(1) リスクの検討及びリスクへの対応》

《限定的保証》

48L. 業務実施者は、主題及び業務環境の理解に基づき（第 46L 項参照）、以下を実施しなければならない（A107 項から A111 項参照）。

- (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) 第 48L 項(1)で識別した領域に対応し、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

《限定的保証業務において追加的な手続が必要かどうかの判断》

49L. 業務実施者は、主題情報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は、以下のいずれかの結論を導くために、さらなる証拠を入手するための追加的な手続を立案し、実施しなければならない（A111 項から A116 項参照）。

- (1) 当該事項により主題情報に重要な虚偽表示が存在する可能性は高くはない。
- (2) 当該事項により主題情報に重要な虚偽表示が存在する。

50. 業務実施者は、手続を立案し実施する場合には、証拠として利用する情報の適合性と信頼性を考慮しなければならない。

業務実施者は、以下のいずれかの場合、問題を解消するためにどのような手続の変更又は追加

《合理的保証》

48R. 業務実施者は、主題及び業務環境の理解に基づき（第 46R 項参照）、以下を実施しなければならない（A107 項から A109 項参照）。

- (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

また、業務実施者は、以下のいずれかの場合には、業務環境において適切なあらゆる手続に加えて、主題情報に関連する内部統制の運用状況の有効性に関して、十分かつ適切な証拠を入手する手続を立案し実施しなければならない。

- ① 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
- ② 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

《合理的保証業務におけるリスク評価の修正》

49R. 業務実施者による主題情報に関する重要な虚偽表示リスクの評価は、業務実施中に入手した他の証拠により変更されることがある。

業務実施者は、入手した他の証拠が、当初の評価の基礎となった証拠と矛盾する場合には、リスク評価を修正し、これに応じて立案した手続も修正しなければならない（A111 項参照）。

が必要であるかを判断し、保証業務の他の側面に与える当該事項の影響があればその影響を考慮しなければならない。

- (1) ある情報源から入手した証拠が他の情報源から入手した証拠と矛盾する場合
- (2) 業務実施者が証拠として利用する情報の信頼性に関して疑義を抱く場合

51. 業務実施者は、明らかに僅少なものを除き、業務の過程で識別した未修正の虚偽表示を集計又は総合的に評価しなければならない (A117 項及び A118 項参照)。

《(2) 専門家の業務の利用》

52. 業務実施者は、専門家の業務を利用する場合、以下の事項を実施しなければならない (A119 項から A123 項参照)。

- (1) 業務実施者の利用する専門家が業務実施者の目的に照らして必要な適性、能力及び客観性を備えているかどうかを評価する。業務実施者が外部の専門家を利用する場合、客観性の評価の手続には、当該専門家の客観性を阻害する可能性がある利害関係についての質問を含める (A124 項から A127 項参照)。
- (2) 業務実施者の利用する専門家の専門分野を十分に理解する (A128 項及び A129 項参照)。
- (3) 業務実施者の利用する専門家の業務の内容、範囲及び目的について当該専門家と合意する (A130 項及び A131 項参照)。
- (4) 業務実施者の目的に照らして、業務実施者の利用する専門家の業務の適切性を評価する (A132 項及び A133 項参照)。

《(3) 他の業務実施者、専門家又は内部監査人が実施する業務》 (A134 項参照)

53. 他の業務実施者の業務を利用する場合、業務実施者は、業務実施者の目的に照らして当該業務が適切であるかどうかを評価しなければならない。

54. 業務実施者は、証拠として利用する情報が、主題に責任を負う者、測定者又は評価者の利用する専門家の業務を利用して作成されている場合には、業務実施者の目的に照らして当該専門家の業務の重要性を考慮して、必要な範囲で以下の手続を実施しなければならない。

- (1) 当該専門家の適性、能力及び客観性を評価すること。
- (2) 当該専門家の業務を理解すること。
- (3) 当該専門家の業務について、証拠としての適切性を評価すること。

55. 業務実施者は、内部監査機能の業務の利用を計画する場合、以下の事項を評価しなければならない。

- (1) 内部監査機能の組織内での位置付け及び関連する方針と手続が、内部監査機能の客観性を裏付ける程度
- (2) 内部監査機能の専門的能力
- (3) 内部監査機能による、組織的かつ規律あるアプローチ (品質管理を含む。) の適用の程度
- (4) 内部監査機能が実施する業務の保証業務の目的への適合性

《(4) 確認書》

56. 業務実施者は、適切な当事者に対して以下の事項について記載した確認書を提出するように要請しなければならない。
- (1) 適切な当事者が、業務に関連すると認識している全ての情報を業務実施者に提供したこと（A53 項、A54 項及び A135 項から A137 項参照）。
 - (2) 適用される規準に照らして主題の測定又は評価を確認したこと。これには全ての関連する情報が主題情報に反映されていることを含む。
57. 業務実施者は、要求される確認事項に加えて、主題情報に関連する他の証拠を裏付けるため、その他の事項について確認書を入手する必要があると判断した場合、当該確認事項についての確認書を提出するように要請しなければならない。
58. 確認書が主題情報にとって重要である事項に関係する場合、業務実施者は以下を行わなければならない。
- (1) 確認事項の合理性及び口頭若しくは書面又は電磁的記録による陳述を含む、他の証拠との整合性の評価
 - (2) 確認書の提出者が、特定の事項に関して十分な情報を入手していると想定されるかどうかの考慮
59. 確認書の日付は、保証報告書の日付より後であってはならない（A138 項参照）。

《要請した事項の確認が得られない場合又は確認書の信頼性がない場合》

60. 確認を要請した事項の全部又は一部について確認が得られない場合、又は確認書の提出者の能力、誠実性、倫理観若しくは姿勢について深刻な疑義がある、又は確認書に信頼性がないと業務実施者が判断した場合には、業務実施者は以下の事項を実施しなければならない（A139 項参照）。
- (1) 当該事項について適切な当事者と協議すること。
 - (2) 確認書の提出者の誠実性を再評価し、口頭若しくは書面又は電磁的記録による陳述の信頼性及び証拠全体の証明力に及ぼす影響を評価すること。
 - (3) 保証報告書における結論への影響を判断することを含め、適切な措置を講じること。

《8. 後発事象》

61. 業務実施者は、保証報告書の日付までに生じた事象が業務に関連する場合、当該後発事象が主題情報及び保証報告書に及ぼす影響について検討しなければならない。
- 業務実施者は、保証報告書の日付後に、当該主題情報に関していかなる手続を実施する責任も負わない。しかしながら、業務実施者は、保証報告書の日付後に、業務実施者が知るところとなったが、もし保証報告書の日付現在に気付いていたとしたら、保証報告書を修正する原因となった可能性のある事実（事後判明事実）に対して適切に対応しなければならない。
- 後発事象に関する検討の程度は、後発事象が主題情報及び業務実施者の結論の適切性に与える潜在的な影響の度合いによって決定される（A140 項及び A141 項参照）。

《9. その他の記載内容》

62. 主題情報及び保証報告書が含まれる開示書類がその他の記載内容も含む場合、業務実施者は、主題情報又は保証報告書との重要な相違を識別するため、当該その他の記載内容を通読しなければならない。

業務実施者は、その他の記載内容を通読することにより以下のいずれかの状況となった場合、適切な当事者と協議し、追加的な対応を行わなければならない（A142 項参照）。

- (1) 業務実施者が、その他の記載内容と主題情報又は保証報告書の重要な相違を識別した場合
- (2) 業務実施者が、その他の記載内容のうち、主題情報又は保証報告書に含まれる事項と関連しない情報について、事実の重要な虚偽記載に気付いた場合

《10. 適用される規準の記述》

63. 業務実施者は、主題情報において、適用される規準が適切に記述されているかどうかを評価しなければならない（A143 項から A145 項参照）。

《11. 保証業務の結論の形成》

64. 業務実施者は、業務に関連して入手した証拠の十分性及び適切性を評価し、状況に照らして必要な場合には、追加の証拠の入手に努めなければならない。業務実施者は、適用される規準に照らして、主題の測定又は評価を裏付けるかどうかにかかわらず、全ての関連する証拠を考慮しなければならない。

業務実施者は、必要な追加の証拠を入手できなかった場合、業務実施者の結論への影響を考慮しなければならない（第 65 項及び A146 項から A152 項参照）。

65. 業務実施者は、主題情報に重要な虚偽表示がないかどうかについて結論を形成しなければならない。この結論の形成に当たり、業務実施者は以下の事項を勘案しなければならない（A4 項、A153 項及び A154 項参照）。

- ・ 十分かつ適切な証拠を入手したかどうかについての業務実施者の結論（第 64 項参照）
- ・ 未修正の虚偽表示が、個別に、又は集計した場合に重要であるかについての業務実施者の結論

66. 業務実施者が十分かつ適切な証拠を入手できなかった場合、業務範囲の制約が存在することから、業務実施者は限定付結論を表明するか、結論の不表明とするか、又は適用される法令の下で可能であれば、契約を解除しなければならない（A155 項から A157 項参照）。

《12. 保証報告書の作成》

67. 保証報告書は、文書によらなければならない、業務実施者の主題情報に関する結論が明確に表明されなければならない（A2 項及び A158 項から A160 項参照）。

68. 業務実施者の結論は、業務実施者の結論に影響を及ぼすことが想定されない情報及び説明とは明確に区分して記載しなければならない。そのように区分して記載する情報及び説明には、強調事項、その他の事項、発見事項、提言等の情報が含まれる。そのような情報及び説明を記載する場合には、業務実施者の結論に影響を及ぼすものではないことを、保証報告書において明らかにしなければならない（A158 項から A160 項参照）。

《(1) 保証報告書の内容》

69. 保証報告書には、最低限、以下の基本的な記載事項を含めなければならない。

- (1) 独立業務実施者の保証報告書であることを明瞭に示す表題 (A161 項参照)
- (2) 宛先 (A162 項参照)
- (3) 業務実施者が得た保証水準及び主題情報 (必要な場合には主題) の特定又は説明。業務実施者の結論が適切な当事者による見解に対して表明されている場合、当該見解を保証報告書に添付する、保証報告書で記載する、又は想定利用者が利用できるよう参照先を記載する等の措置を講じなければならない (A163 項参照)。
- (4) 適用される規準の特定 (A164 項参照)
- (5) 必要と認めた場合、適用される規準に照らして主題を測定又は評価する場合の重要な固有の限界 (A165 項参照)
- (6) 適用される規準が特定の目的のために設定されている場合には、その旨及び結果として主題情報が他の目的に適合しない可能性に関する想定利用者への注意喚起 (A166 項及び A167 項参照)
- (7) 主題に責任を負う者が測定者又は評価者と異なる場合、それぞれの名称。また、主題に責任を負う者、測定者又は評価者及び業務実施者のそれぞれの責任 (A168 項参照)
- (8) 本実務指針に準拠して業務が実施された旨、又は業務に関連するその他の保証業務に関する実務指針がある場合には、当該実務指針に準拠して業務が実施された旨 (A169 項及び A170 項参照)
- (9) 業務実施者が品質管理基準報告書第 1 号を適用している旨 (A171 項参照)
- (10) 業務実施者が、我が国における職業倫理に関する規定を遵守している旨 (A172 項参照)
- (11) 業務実施者の結論の基礎として実施した作業の具体的な内容。限定的保証業務において想定利用者が業務実施者の結論を理解する上で、実施した手続の種類、時期及び範囲を把握するために、実施した作業の内容を具体的に記載することが不可欠である。なお、限定的保証業務の場合、実施した作業の内容について以下の事項を併せて記載する。
 - ① 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。
 - ② ①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 (A7 項及び A173 項から A177 項参照)。
- (12) 業務実施者の結論 (A2 項及び A178 項から A180 項参照)
 - ① 必要に応じて、業務実施者の結論は、想定利用者に結論の背景となる情報を提供するものでなければならない (A179 項参照)。
 - ② 合理的保証業務においては、業務実施者の結論は、主題の測定又は評価の結果について積極的形式で表明するものでなければならない (A178 項参照)。
 - ③ 限定的保証業務においては、業務実施者の結論は、実施した保証業務に基づいて、主題情報に重要な虚偽表示があると信じさせる事項が認められたかどうかを記載する形式で表明するものでなければならない (A180 項参照)。
 - ④ 上記②又は③の結論は、業務の状況を前提として、主題及び適用される規準に照らして適切に記載すると共に、以下のうちいずれかの事項を記載するものでなければならない (A181 項

参照)。

ア. 主題及び適用される規準 (主題に対する結論の表明)

イ. 主題情報及び適用される規準 (主題情報に対する結論の表明)

ウ. 適切な当事者により表明された見解 (表明された見解に対する結論の表明)

⑤ 業務実施者が除外事項付結論を表明する場合、保証報告書には、以下の区分を含めなければならない。

ア. 除外事項付結論の根拠区分

イ. 除外事項付結論を含む結論区分 (A182 項参照)

(13) 業務実施者の署名、又は記名押印 (A183 項参照)

(14) 保証報告書の日付。保証報告書には、業務実施者がその結論の表明の基礎となる証拠を入手した日よりも前の日付を付してはならない。当該証拠には、主題に責任を負う者が、主題情報に対して責任を認めたことに関する証拠が含まれる (A184 項参照)。また、品質管理基準報告書第 1 号並びに監査事務所の方針又は手続に従って審査を実施する場合、審査が完了した日以降を保証報告書の日付としなければならない。

(15) 業務実施者の監査事務所の所在地 (A185 項参照)

《(2) 保証報告書における専門家の業務の利用に関する記載》

70. 業務実施者は、保証報告書において、業務実施者が専門家の業務を利用したことに言及するときは、当該記載が保証報告書で表明される結論に対する業務実施者の責任を軽減しないことを保証報告書において示さなければならない (A185 項から A188 項参照)。

《(3) 法令等により保証報告書の様式又は用語が規定されている場合》

71. 法令等において、保証報告書に使用する具体的な様式や文言が規定されている場合、保証報告書に、最低限、第 69 項に示されている事項が含まれているときにのみ、本実務指針等に準拠している旨を記載することができる。

《13. 無限定の結論及び除外事項付結論》

72. 業務実施者は、以下の場合、無限定の結論を表明しなければならない。

(1) 合理的保証業務において、主題情報が、全ての重要な点において、適用される規準に準拠して作成されている。

(2) 限定的保証業務において、実施した手続及び入手した証拠に基づいて、主題情報が、適用される規準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全ての重要な点において認められない。

73. 業務実施者が必要と考える場合、業務実施者の結論に影響を与えるものではないことを明確に示した上で、保証報告書において適切な見出しを付して、強調事項区分又はその他の事項区分に以下の事項 (追記情報) を記載しなければならない。

(1) 主題情報に表示又は開示されている事項について、想定利用者が主題情報を理解する基礎として重要であるため、業務実施者が想定利用者の注意を喚起する必要があると判断した事項 (強

調事項区分)

(2) 主題情報に表示又は開示されていないが、業務実施者の責任又は保証報告書について想定利用者の理解に関連するため、業務実施者が伝達する必要があると判断した事項（その他の事項区分）

ただし、これらの事項は、法令等によって保証報告書に記載することが禁止されていない事項でなければならない。強調事項区分は、主題情報に表示又は開示された情報のみを記載するものでなければならない。

74. 業務実施者は、以下の場合、除外事項付結論を表明しなければならない。

(1) 業務実施者の職業的専門家としての判断において、保証業務の実施範囲に制約が存在し、当該制約が主題情報に及ぼす可能性のある影響が重要である場合（第 66 項参照）には、業務実施者は限定付結論を表明しなければならない、又は結論を表明してはならない。

(2) 業務実施者の職業的専門家としての判断において、主題情報に重要な虚偽表示が存在する場合には、業務実施者は限定付結論又は否定的結論を表明しなければならない（A191 項参照）。

75. 業務実施者は、職業的専門家として、当該除外事項の影響又は可能性のある影響が重要ではあるが、否定的結論を表明する又は結論の不表明とするほどに広範ではないと判断する場合、限定付結論を表明しなければならない。限定付結論は、当該除外事項に関連して「…事項の…に及ぼす影響を除き」又は「…事項の…に及ぼす可能性のある影響を除き」という文言により記載しなければならない（A189 項及び A190 項参照）。

76. 業務実施者は、保証業務の実施範囲の制約とともに、主題情報に重要な虚偽表示を生じさせる事項を識別している場合にも、除外事項付結論を表明することになるが、この場合には、保証業務の実施範囲の制約及び主題情報に重要な虚偽表示を生じさせる事項の双方について明確な記載を保証報告書に含めなければならない。

77. 保証報告書において第 69 項(12)④ウによる結論の表明（表明された見解に対する結論の表明）を予定している場合、適切な当事者により作成された報告書において主題情報に重要な虚偽表示が生じていることを識別し、適切に記載している場合、業務実施者は以下のいずれかの結論を表明しなければならない。

(1) 主題に対し、適切な規準に基づき形成される限定付結論又は否定的結論

(2) 業務の契約条件により、適切な当事者により作成された報告書（主題に対する見解を含む。）

に対して結論を表明するように、特に求められている場合においては、無限定の結論

ただし、当該報告書において重要な虚偽表示が識別されている旨及びその旨が適切に記載されていることについて強調事項を保証報告書に含めなければならない（A192 項参照）。

《14. その他のコミュニケーションの責任》

78. 業務の契約条件及びその他業務の状況に従い、業務実施者は、主題に責任を負う者、測定者若しくは評価者、業務依頼者、ガバナンスに責任を有する者、又はその他の関係者とコミュニケーションを行うべき事項が認識されているかどうかを検討しなければならない（A193 項参照）。

《15. 調書》

79. 業務実施者は、経験豊富な業務実施者が、以前に当該業務に関与していなくとも以下の事項を理解できるように、業務に関する調書を作成しなければならない。

業務に関する調書は、適時に作成され、十分かつ適切である場合、保証報告書の基礎となる記録を提供する（A194 項から A198 項参照）。

- (1) 本実務指針等及び適用される法令等に準拠して実施した手続の種類、時期及び範囲
- (2) 手続を実施した結果及び入手した証拠
- (3) 業務の過程で生じた重要な事項とその結論及びその際になされた職業的専門家としての重要な判断

80. 業務実施者は、重要な事項に関する結論を形成する過程において、矛盾した情報を識別した場合には、業務実施者がどのようにその矛盾した情報に対応したかについて、文書化しなければならない。

81. 業務実施者は、保証報告書の日付後、適切な期限内に、業務ファイルにおける調書を整理し、業務ファイルの最終的な整理についての事務的な作業を完了しなければならない（A199 項及び A200 項参照）。

82. 業務実施者は、業務ファイルの最終的な整理が完了した後、その保存期間が終了するまで、いかなる調書であっても、削除又は廃棄してはならない（A201 項参照）。

83. 業務実施者は、業務ファイルの最終的な整理が完了した後に、既存の調書の修正又は新たな調書の追加が必要となった場合には、その修正や追加の内容にかかわらず、以下の事項を文書化しなければならない。

- (1) 修正又は追加が必要となった具体的理由
- (2) 修正又は追加を実施した者及び実施日並びにそれらを査閲した者及び査閲日

《Ⅲ 適用指針》

《1. 範囲》（第6項参照）

A1. コンサルティング業務では、業務実施者は専門的技能、教育、観察、経験及びコンサルティング・プロセスの知識を用いる。コンサルティング業務は分析的プロセスを含んでおり、典型的な例としては、目的の設定、実情調査、問題や機会の定義、選択肢の評価、措置を含む提案の策定、結果の伝達を含み、業務への適用とフォローアップが含まれることがある。報告書（発行された場合）は、一般に長文式で記載される。一般に、コンサルティング業務は、業務依頼者の利用と利益のためだけに行われ、その業務の内容と範囲は、少なくとも業務実施者と業務依頼者との間の契約書において決定される。なお、保証業務の定義に合致する業務は、コンサルティング業務ではなく保証業務となる。

《2. 目的》

《(1) 複数の側面から構成される主題情報に係る業務》（第9項、第67項及び第69項(1)参照）

A2. 保証業務において主題情報が複数の側面から構成される場合、主題情報ごとに別個に結論が提供されることがある。業務実施者は、全ての個別の結論を同じ保証水準に関連付ける必要はなく、

むしろ、各結論は、合理的保証業務又は限定的保証業務のいずれか適切な形式で表明される。保証報告書の結論に対する本実務指針上の規定は、別個に結論が提供される場合にも適用される。

《3. 定義》

《(1) その他の用語》(第12項参照)

A3. 本実務指針において使用される、第12項に示された用語以外のその他の用語の定義について、適切な場合には、監査基準報告書(序)「監査基準報告書及び関連する公表物の体系及び用語」の付録5「監査基準報告書及び関連する公表物の用語集」を参照することができる。その場合、「監査」とあるのは「保証業務」に、「監査人」とあるのは「業務実施者」に適宜読み替えることに留意する。

《(2) 限定的保証業務及び合理的保証業務における手続の種類、時期及び範囲》(第12項(35)①及び第65項参照)

A4. 限定的保証業務で得られる保証水準は、合理的保証業務で得られる保証水準よりも低い。このため、業務実施者が限定的保証業務において実施する手続の種類、時期及び範囲は、合理的保証業務に比べ限定される。

合理的保証業務と限定的保証業務の主な相違点として、以下が挙げられる。

(1) 証拠を入手するための様々な手続のうち種類があるが、どの手続に重点を置くかは、業務の状況に応じて異なる場合がある。

例えば、業務実施者は、特定の限定的保証業務においては、その状況に応じて、合理的保証業務の場合よりも、事業体の構成員への質問と分析的な手続に重点を置き、内部統制の運用評価手続及び外部証拠の入手にはあまり重点を置かないことが適切であると判断することがある。

(2) 限定的保証業務では、業務実施者は以下を行うことがある。

- ・ より少ない検証項目の選定
- ・ より少ない手続の実施(例えば、合理的保証業務であれば分析的な手続とその他の手続の両方が実施されるような状況において、分析的な手続だけを実施する。)

(3) 合理的保証業務において、保証業務リスクに対応して実施される分析的な手続は、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んでいる。限定的保証業務においては、合理的保証業務で期待される精度で虚偽表示を識別するというよりも、趨勢、関係及び比率に関する推定を裏付けられるような分析的な手続の実施を計画することがある。

(4) 重要な変動、関係又は差異が識別される場合に、限定的保証業務においては、質問を実施し、得られた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。

(5) 限定的保証業務において分析的な手続を実施する場合、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、よりおお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実施していないデータを利用することがある。

《(3) 意味のある保証水準》(第 12 項(35)①イ及び第 47L 項参照)

A5. 業務実施者が得ようと計画する保証の水準は、通常、数量化できるものではなく、それが意味のある水準であるかどうかは、当該業務の状況において、業務実施者が職業的専門家として判断する事項である。限定的保証業務において、業務実施者が実施する手続は、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、それでもなお、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とは、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である (A17 項から A19 項参照)。

A6. 限定的保証業務における意味のある保証水準は、業務実施者の得た保証水準が、想定利用者の主題情報に関する信頼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と、合理的保証における保証水準との間において様々な水準になり得る。「意味のある」とは、想定利用者の情報ニーズ、規準及び業務の主題を含む、個々の保証業務の状況に基づいて判断されるものである。

A7. 限定的保証業務において業務実施者の得る保証の水準は様々であることから、業務実施者の報告書には実施した手続の具体的な内容が含まれており、実施した手続の種類、時期及び範囲を認識することが業務実施者の結論を理解するために不可欠である (第 69 項(11)及び A173 項から A177 項参照)。

A8. 個々の保証業務において何が意味のある保証を構成するかを決定する要因には、例えば、以下が含まれる。

- ・ 主題及び規準の特徴、及び業務に関連するその他の保証業務に関する実務指針の内容
- ・ 業務依頼者が業務実施者から入手しようとする保証の特質に関する、業務依頼者による指示 (黙示的なものを含む)。例えば、業務の契約条件には、業務依頼者が必要と考える特定の手続又は業務依頼者が業務実施者に重点的に手続を実施することを望む、主題情報上の特定の側面が明記されていることがある。そのような場合であっても、業務実施者は、意味のある保証を得るために、十分かつ適切な証拠を入手できるように、その他の手続が必要であると考えることがある。
- ・ 該当する場合には、特定の主題情報又は類似の若しくは関連する主題情報に対して行われている一般に認められた保証業務の実務
- ・ 一般に想定される利用者の情報ニーズ。一般的には、主題情報に重要な虚偽表示がある場合に、不適切な結論を受領した想定利用者への影響が大きい程、想定利用者にとって意味のあるとされる保証水準は高くなる。例えば、不適切な結論を受領した想定利用者への影響が甚大となる保証業務もあるが、こうした状況下においては、意味のある保証水準を入手しようとする業務実施者にとって合理的保証業務が必要とされる。
- ・ 業務実施者が、短期間に低コストで、主題情報に関して限定的保証の結論を形成するという想定利用者による期待

《(4) 主題情報の提示を受ける保証業務の例示》(第 12 項(35)②ア参照)

A9. 本実務指針の下で実施する保証業務には、例えば、以下が含まれる。

- (1) サステナビリティに関する保証業務—サステナビリティに関する事業体の状況や活動に関して、経営者又は経営者の利用する専門家 (測定者又は評価者) の作成した報告書に対して保証を

提供する業務

- (2) 法令等の遵守に関する保証業務—その他の当事者（測定者又は評価者）による法令等の遵守に関する記載に対して保証を提供する業務
- (3) バリュースコア・フォー・マネー（VFM）に関する保証業務—その他の当事者（測定者又は評価者）による VFM の測定又は評価に対して保証を提供する業務

《(5) 保証業務の技能及び技法》（第 12 項(36)参照）

A10. 保証業務の技能及び技法には、以下のものが含まれる。

- ・ 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
- ・ 保証業務の計画立案及び実施（証拠の入手及び評価を含む。）
- ・ 情報システム並びに内部統制の機能及び限界の理解
- ・ 重要性及び保証業務リスクの検討並びに手続の種類、時期及び範囲の関連付け
- ・ 当該業務に対する手続の適切な適用。当該手続には、質問、閲覧及び実査、再計算、再実施、観察、確認並びに分析的手続が含まれることがある。
- ・ 体系的な調書の作成
- ・ 保証報告書の作成能力

《(6) 規準》（第 12 項(2)及び付録 1 参照）

A11. 適合する規準は、職業的専門家としての判断に基づき、主題について合理的に、首尾一貫した測定又は評価を実施するために必要である。適合する規準に基づく判断の枠組みがなければ、個人的な解釈や誤解による結論が導かれる場合がある。適合する規準は保証業務の状況に関連するものであり、同じ主題に対して、異なる測定又は評価結果をもたらす異なる規準が存在することもある。例えば、顧客満足度という主題を測定するための規準として、顧客が納得したと認めるまで改善した苦情件数を選択する場合や、初めて購入した顧客が 3 か月以内に再度購入した件数を選択する場合がある。

規準の適合性は保証水準の影響を受けない。つまり、合理的保証業務において適合しない規準は限定的保証業務でも適合せず、その逆もまた同様である。

適合する規準には表示及び開示に関する基準が含まれることがある。

《(7) 保証業務リスク》（第 12 項(37)参照）

A12. 保証業務リスクには、特定の主題に対する保証業務に関連して発生する訴訟、風評又はその他の事象から発生する損失など、業務実施者の事業上のリスクは含まない。

A13. 以下の全ての要素が常に存在したり重要となるとは限らないが、一般に、保証業務リスクは以下の要素から構成される。

- (1) 業務実施者が直接的に影響を与えない保証業務リスク
- ・ 主題情報に関連する内部統制が存在していないとの仮定の上で、主題情報に重要な虚偽表示が含まれる可能性（固有リスク）
 - ・ 主題情報に生じる重要な虚偽表示が、関連する内部統制によって、適時に防止又は適時に発

見及び是正されない可能性（統制リスク）

(2) 業務実施者が直接的に影響を与える保証業務リスク

- ・ 業務実施者が手続を実施してもなお、主題情報に生じる重要な虚偽表示が発見されない可能性（発見リスク）

A14. 保証業務リスクを構成する要素が保証業務と関連する程度は、以下の状況によって影響を受ける。

- ・ 主題及び主題情報の性質。統制リスクの概念は、主題が、事業体の内部統制の有効性又は資産の物理的状況（一定時点の状況）である場合よりも、事業体の活動状況（一定期間の実績）である場合、より有用となることがある。
- ・ 合理的保証業務か限定的保証業務か。例えば、限定的保証業務では、業務実施者は、統制リスクへの対応が同一の主題情報に関する合理的保証業務に比べて有用ではない場合には、運用評価手続以外の手段により証拠を入手することを決定することが多い。

リスクの検討は、正確な測定が求められるものではなく、職業的専門家としての判断に係る事項である。

A15. 次のような要因により、保証業務リスクをゼロとすることは、極めて困難であるか、経済的合理性がない。したがって、「合理的保証」は「絶対的保証」よりも保証水準が低くなる。

- ・ 保証業務の証拠収集手続は、原則として試査により実施されること。
- ・ 内部統制には固有の限界があること。
- ・ 入手可能な証拠の大部分は、絶対的というより心証的なものであること。
- ・ 証拠の収集、評価及び結論の形成には業務実施者の判断が伴うこと。

規準に基づいて測定又は評価される主題の特徴が、保証業務リスクをゼロとすることを極めて困難にする、又は経済的合理性をもたらさない要因となることがある。

《(8) 業務依頼者》（第12項(3)及び付録1参照）

A16. 状況により、以下の者が業務実施者となることがある。

- ・ 主題に責任を負う者が事業体である場合の経営者又はガバナンスに責任を有する者
- ・ 想定利用者
- ・ 測定者若しくは評価者又はその他の第三者（例えば、政府又は議会）

《(9) 想定利用者》（第12項(27)及び付録1参照）

A17. 保証報告書の宛先以外の者が想定利用者となる場合もある。特に多数の人々が保証報告書を手続きできる場合には、業務実施者は、当該保証報告書の利用者を全て特定できるとは限らない。そのような事例において、保証報告書を利用する可能性がある者が主題に多様な関心を持っているような場合には、特に、想定利用者は、重要かつ共通の関心を持った主要な利害関係者に限定されることがある。例えば、業務実施者と主題に責任を負う者若しくは業務依頼者との間の契約によって、又は準拠する法令若しくは規則によって、想定利用者が様々な形で特定されることがある。

A18. 想定利用者又はその代理人は、業務実施者、主題に責任を負う者及び業務依頼者（主題に責任を負う者と異なる場合）とともに、個々の業務に要求される事項の決定に直接関与することがある。しかしながら、これらの者の関与にかかわらず、業務実施者は、手続の種類、時期及び範囲の

決定に責任を負う。

また、業務実施者が手続の立案時に基礎とした情報と著しく異なる情報に気付いた場合には、結論を表明するために追加手続の実施による対応が必要となることがある（A109 項から A111 項参照）。

なお、これらの責任と対応に関しては、業務実施者が結論を表明せず、業務依頼者及び適切な第三者との間で合意された手続に基づき手続実施結果のみを報告する合意された手続業務とは異なる。

A19. 想定利用者（例えば、金融機関及び規制当局など）が、適切な当事者に特定の目的の保証業務の実施を課すか又は依頼することがある。業務が特定の目的のために策定された規準を使用して行われる場合には、保証報告書にはこの事実について読者の注意を喚起する記載を含める。加えて、業務実施者は、保証報告書が特定の利用者を想定したものであることを記載することも考慮することがある。保証業務の状況によっては、適用される規準に関する注意喚起や想定利用者に関する記載に代えて、保証報告書の配布又は利用を制限することで十分な場合がある（第 69 項(6)、A166 項及び A167 項参照）。

《(10) 主題情報》（第 12 項(16)及び付録 1 参照）

A20. 主題情報は、規準に照らして表明される、プロセス又は業績若しくは遵守の状況に関する見解の形式をとる場合がある。例えば、「ABC 社の内部統制は、…の期間において、XYZ の基準に準拠して有効に運用されていた。」、又は「ABC 社の統治構造は、…の期間において、XYZ の基準に準拠していた。」のような見解が主題情報となる。

《(11) 適切な当事者》（第 13 項及び付録 1 参照）

A21. 主題に責任を負う者、測定者又は評価者及び業務依頼者の果たす役割を誰が担うかは様々である（A36 項参照）。また、経営及び統治の構造も、異なる文化的及び法的な背景、規模及び所有上の特徴などの影響を反映し、法令や事業体によって様々である。このような多様性から、本実務指針においては、業務実施者が質問を実施し、確認書の提出を依頼し又はコミュニケーションを行う相手先を、あらゆる状況下の全ての業務について特定することはできない。

例えば、適切な当事者が法人組織全体の一部にすぎない場合、業務実施者がコミュニケーションを行う相手先として適切な経営者又はガバナンスに責任を有する者を識別するには、いかなる者が協議すべき事項に対して適切な責任を負い、知識を有するかどうかに関して、職業的専門家としての判断の行使が必要となることがある。

《4. 本実務指針に準拠する保証業務の実施》

《(1) 業務に関連する基準の遵守》（第 1 項、第 5 項及び第 15 項参照）

A22. 本実務指針は、過去財務情報の監査及びレビュー業務以外の保証業務に適用される要求事項を定めている。さらに、個々の保証業務においては、本実務指針の他、その他の保証業務に関する実務指針が業務に関連している場合がある。その他の保証業務に関する実務指針が業務に関連している場合とは、当該実務指針が発効しており、かつ、当該実務指針が取り扱う状況が存在する場

合である。

本実務指針は、主題情報に対する合理的保証業務及び限定的保証業務に特有の要求事項及び適用指針を含んでいる。本実務指針はまた、その業務の状況に応じて適合させ、又は補完することによって、直接報告による合理的保証業務及び限定的保証業務に適用される。

A23. 監査及びレビュー業務に関する基準及び実務指針は、それぞれ、過去財務情報の監査とレビューについて策定されたものであり、本実務指針の対象とする監査及びレビュー業務以外の保証業務には適用されない。しかしながら、監査及びレビュー業務に関する基準及び実務指針が、本実務指針に準拠した保証業務を実施する業務実施者に対して、業務の進め方に関する一般的な指針を提供することがある。

《(2) 本実務指針等の内容》(第16項参照)

A24. 本実務指針等は、業務実施者の目的及び業務実施者が当該目的を達成するために設定された要求事項に加えて、適用指針、適切な理解のために、必要な背景の解説及び用語の定義から構成されている。

A25. 本実務指針等には、実務指針の要求事項を設定した趣旨を明らかにし、業務実施者が以下を行う上で役立つように目的が記載されている。

- (1) 何を遂行する必要があるかについて理解すること。
- (2) 目的を達成するために追加的な手続を実施する必要があるかどうか判断すること。

業務実施者は、実務指針の要求事項を適切に適用することにより、目的の達成のための十分な基礎を得ることが想定されている。しかしながら、個々の保証業務によって状況は様々であり、関連する実務指針においてそれら全ての状況を想定することはできない。したがって、業務実施者は、関連する実務指針の要求事項を満たし、その目的を達成するために必要な手続を判断しなければならない。業務実施者は、保証業務の状況において存在する特定の事項によって、関連する実務指針に記載された目的を達成するためには、関連する実務指針で要求されている手続に追加して手続を実施することが必要と判断する場合がある。

A26. 本実務指針等の「要求事項」は、「～しなければならない。」という文章で記載される。

A27. 「適用指針」は、必要に応じて、「要求事項」の詳細な説明及びその実施のための指針を提供しており、特に以下について記載していることがある。

- (1) 「要求事項」の意味又は対象とすべき範囲に関する、より詳細な説明
- (2) 特定の状況において適切である手続の例示

これらの指針は、それ自体が要求事項を定めるものではないが、要求事項を適切に適用するために有用なものである。また、「適用指針」は、実務指針が扱う事項に関する背景を記載していることもある。

「適用指針」には、必要に応じて、小規模な監査事務所に特有の追加的な考慮事項が含まれる。これらの追加的な考慮事項は、小規模な監査事務所が実施する保証業務において本実務指針等の要求事項を適用する際の指針となるものであるが、実務指針の要求事項を適用し遵守する業務実施者の責任を限定又は軽減するものではない。

A28. 本実務指針等において、「定義」は実務指針の一貫した適用と解釈のために記載されるもので

あり、法令により他の目的で規定された定義に優先することを意図するものではない。

A29. 「付録」は、「適用指針」の一部を構成するものである。付録の趣旨及び想定される利用方法については、関連する実務指針の本文又は「付録」の表題若しくは冒頭で説明されている。

《(3) 関連する要求事項の遵守》(第 17 項参照)

A30. 一部の事項は合理的保証業務にのみ要求されているが、限定的保証業務においても適切であることがある。

《5. 我が国における職業倫理に関する規定》(第 3 項(1)、第 20 項及び第 22 項(1)参照)

A31. 日本公認会計士協会が公表する倫理規則パート 1 では、倫理上の基本原則として、以下を定めている。

- (1) 誠実性
- (2) 客観性
- (3) 職業的専門家としての能力及び正当な注意
- (4) 守秘義務
- (5) 職業的専門家としての行動

A32. 倫理規則では、会計事務所等が基本原則の遵守に対する阻害要因に対処する際に適用が求められる概念的枠組みを規定している。

(1) 基本原則の遵守に対する阻害要因を認識する。阻害要因は、以下の一つ又は複数の種類に該当する。

- ① 自己利益
- ② 自己レビュー
- ③ 擁護
- ④ 馴れ合い
- ⑤ 不当なプレッシャー

(2) 認識した阻害要因が許容可能な水準にあるかどうかを評価する。

(3) 基本原則の遵守に対する阻害要因が許容可能な水準にないと判断する場合、阻害要因を生じさせている状況を排除するか、又はセーフガードを適用して阻害要因を許容可能な水準にまで軽減する、若しくは法令によって許容されている場合は、業務を辞退することによって対処する。

A33. 倫理規則では、以下を含む様々な事項について要求事項及び適用指針を定めている。

- (1) 利益相反
- (2) 専門業務の受任
- (3) セカンド・オピニオン
- (4) 報酬及びその他の種類の対価
- (5) 贈答及び接待を含む勧誘
- (6) 依頼人の資産の保管
- (7) 違法行為への対応

A34. 倫理規則の独立性に関する規定において対処されている事項には、例えば、以下が含まれる。

- (1) 報酬
- (2) 贈答及び接待
- (3) 保証業務の依頼人との訴訟又はそのおそれ
- (4) 金銭的利害
- (5) ローン及びローンの保証
- (6) ビジネス上の関係
- (7) 家族及び個人的関係
- (8) 保証業務の依頼人における最近までの従事
- (9) 保証業務の依頼人の役員又はこれに準ずる者としての従事
- (10) 保証業務の依頼人への就職
- (11) 保証業務の依頼人に対する担当者の長期的関与とローテーション
- (12) 保証業務の依頼人に対する非保証業務の提供
- (13) 利用と配布の制限が付された報告書（監査及びレビュー業務以外の保証業務）

《6. 保証業務契約の新規の締結及び更新》

《(1) 保証業務の前提条件》（第24項参照）

A35. 主題全体には適合しないが、主題のうち、一つ又は複数の側面に適合している規準を、業務実施者が識別することがある。その場合には、主題の当該側面に関して、保証業務を実施することができる。

ただし、そのような場合には、保証報告書において、当該報告書が主題全体に関係するものではないことを明らかにする必要がある。

《(2) 役割と責任》（第12項(5)、(17)、(27)及び(28)並びに第13項、第24項(1)及び付録1参照）

A36. 全ての保証業務には、少なくとも主題に責任を負う者、業務実施者及び想定利用者という三当事者が存在する。主題情報の提示を受ける保証業務においては、多くの場合、主題に責任を負う者は測定者又は評価者及び業務依頼者の役割を兼ねる。保証業務における三当事者の各々の役割については、付録1に記載されている。

A37. 主題に責任を負う者が自らの責任を理解し、承諾することは、主題に関する適切な責任関係を明らかにし、主題に責任を負う者及び業務実施者の責任に関する共通の理解の基礎となる。書面による承諾は、主題に責任を負う者が自らの責任を理解し、承諾していることを示すための最も適切な形式である。責任の所在に関する承諾書がない場合でも、例えば、法令等又は契約書等が主題に対する責任の所在を明らかにしている場合には、業務実施者が業務を受嘱することが適切な場合がある。また、これら以外の場合には、契約の締結を辞退するか、又は保証報告書において主題に対する責任の所在について明らかにされていない状況について開示することが適切であることもある。

A38. 測定者又は評価者は、主題情報に対して合理的な基礎を得ることに責任を負う。合理的な基礎の構成要素となるものは、主題の性質及びその他の業務環境によって決まる。測定者又は評価者

が、主題情報に重要な虚偽表示がないということについての合理的な基礎を得るために、広範囲にわたって内部統制に依拠することが必要となる場合がある。また、業務実施者が主題情報について報告を行うということは、主題情報に対して合理的な基礎を得るために、測定者又は評価者が自ら実施するプロセスを代替するものではないことに留意する。

《(3) 主題の適切性》(第 24 項(2)①参照)

A39. 適切な主題とは、識別可能であり、適合する規準に照らして首尾一貫した測定又は評価を行うことができるものであり、かつ、主題情報に対する合理的保証又は限定的保証の結論を裏付けるために、十分かつ適切な証拠を収集するための手続を実施することができるものである。

A40. 主題の適切性は、保証水準の影響を受けない。すなわち、主題が合理的保証業務において適切でない場合には、限定的保証業務においても適切ではなく、その逆もまた同様である。

A41. 主題の性質は、主題情報が定量的か定性的か、客観的か主観的か、過去情報か将来情報か、一定時点に関する情報か一定期間に関する情報か、といった観点から分類できる。主題によってこれらの性質は異なることとなる。主題の性質は、以下の点に関して保証業務に影響を及ぼす。

- (1) 規準を適用して主題を測定又は評価する際の精度
- (2) 入手可能な証拠の心証の程度

A42. 主題が有する性質を識別し、その影響を考慮することは、業務実施者が主題の適切性を評価する際及び保証報告書の内容を決定する際にも役立つ (A165 項参照)。

A43. 保証業務は、より大きな主題のうちの一部のみに対して実施されることがある。例えば、業務実施者は、環境改善プログラムの件数等、企業によるサステナビリティへの貢献のうちのある一つの側面について報告する業務を実施することがある。そのような場合には、業務実施者が当該業務の主題が適切かどうかを判断するに当たり、報告を求められる側面に関する主題情報が想定利用者の情報ニーズを満たしているかどうか、及び主題情報がどのように開示され、想定利用者に配布されるかについて考慮することが適切な場合がある。例えば、サステナビリティへの貢献に関して、より重要性が高いその他のプログラムがあるにもかかわらず、その成果が好ましくないために企業が報告対象としていない場合である。

《(4) 規準の適合性及び利用可能性》

《規準の適合性》(第 24 項(2)②参照)

A44. 適合する規準は、以下の特性を示している。

- (1) 目的適合性: 想定利用者の意思決定に役立つ主題情報の測定又は評価に資する規準であること。
- (2) 完全性: 規準に準拠して主題情報を作成する場合に、当該主題情報に基づく想定利用者の意思決定に影響を与えると合理的に予想される要因が省略されていない規準であること。完全な規準には、目的に適合する場合、表示及び開示に関する規準が含まれる。
- (3) 信頼性: 類似の状況において異なる業務実施者が利用した場合であっても、主題の測定又は評価を合理的かつ首尾一貫して行うことを可能にする規準であること。なお、信頼性のある規準には、目的に適合する場合、表示及び開示に関する規準が含まれる。
- (4) 中立性: 業務を実施する状況によらず偏向のない主題情報の測定又は評価に資する規準であ

ること。

(5) 理解可能性：想定利用者に理解可能な主題情報をもたらす規準であること。

A45. 個々人の経験に基づく期待又は判断を曖昧に記述したものは、適合する規準とはならない。

A46. 特定の業務に関する規準の適合性は、それらが A44 項の特性を反映しているかどうかによって決まる。特定の保証業務に対する規準の適合性を評価する際に、これらの特性のそれぞれがどの程度重要であるかは、業務実施者の職業的専門家としての判断による。

さらに、ある特定の保証業務では適合する規準が、別の保証業務では適合しない場合もある。例えば、政府や規制当局への報告で要求される規準は、政府や規制当局以外の多くの利用者にとっては適合する規準ではないことがある。

A47. 規準は、様々な方法で選択又は策定されることがある。例えば、以下のようなものが考えられる。

<制度として確立された規準>

- ・ 法令又は規則等によって定められたもの
- ・ 透明性のある適切な手続を通じて権威ある又は認められた専門家団体により公表されたもの

<主題に応じて特定の目的のために策定された規準>

- ・ 透明性のある適切な手続を経ずに業界団体が独自に策定しているもの
- ・ 学術的な刊行物
- ・ 特許又は著作権による保護を受ける目的で開発されたもの
- ・ 特定の業務の状況下における主題情報を作成する目的で特に開発されたもの

規準がどのように策定されたかは、業務実施者が規準の適合性を評価するために実施する手続に影響を及ぼすことがある。

A48. 特定の保証業務に使用すべき規準が、法令又は規則等によって定められている場合がある。そのような規準は、透明性のある適切な手続を通じて権威ある又は認められた専門家団体により公表された規準といえるため、想定利用者のニーズに合致していれば、特段の反証がない限り、当該業務に適合する規準であると想定される。そのような規準を「制度として確立された規準」という。主題に対して制度として確立された規準が存在する場合であっても、特定の利用者が、特定の目的のために、その他の規準を使用することに合意することがある。例えば、内部統制の有効性の評価に対する制度として確立された規準としては、様々な枠組みがある。しかしながら、特定の利用者が、特定のニーズを満たすために（例えば、内部統制の有効性に対する監督を慎重に行うために）、制度として確立された規準よりも詳細な規準を策定することもある。そのような場合、業務実施者は、保証報告書において以下の対応を行う。

(1) 保証報告書の利用者の注意を喚起するため、主題情報は特別の目的のために作成された規準に準拠して作成されており、したがって、主題情報が他の目的には適合しないことがある旨を記載する（第 69 項(6)参照）。

(2) 業務の状況に関連する場合には、規準が法令若しくは規則等によって定められたものではない旨又は透明性のある適切な手続を通じて権威ある若しくは認められた専門家団体により公表されたものではない旨を記載することがある。

A49. 規準が明らかに特別な状況における主題情報を作成する目的で策定されており、それによって主題情報又は保証報告書が想定利用者の誤解を招くことになる場合には、そのような規準は適合

する規準とはいえない。特別に策定された規準が想定利用者の目的に適合していることを、想定利用者又は業務依頼者が認識していることが望ましい。そのように認識されていない場合には、業務実施者による規準の適合性の評価及び保証報告書における規準についての記載内容に影響が生じることがある。

《規準の利用可能性》(第 24 項(2)③参照)

A50. 主題の測定又は評価の方法を想定利用者が理解するためには、想定利用者にも規準が利用可能であることが必要である。想定利用者にとって利用可能な規準とは、以下のような規準である。

- (1) 公表されている規準
- (2) 主題情報において明示されている規準
- (3) 保証報告書において明示されている規準 (A164 項参照)
- (4) 広く一般に理解を得られている規準 (例えば、時・分・秒や度量衡といった測定の規準)

A51. 規準は、特定の想定利用者だけが利用可能な場合がある。例えば、特定の目的のために策定された規準として契約条件として定められている場合、又は特定の目的のために業界団体が公表する規準で、当該業界関係者のみが利用可能な者として想定されている場合である。この場合には、第 69 項(6)において、保証報告書の利用者の注意を喚起するための記載を要求している。さらに、業務実施者は、当該保証報告書が特定の利用者のみを想定していることを示すことが適切かどうかを検討することもある (A166 項及び A167 項参照)。

《(5) 証拠の入手》(第 24 項(2)④参照)

《利用可能な証拠の量と質》

A52. 利用可能な証拠の量と質は、以下の影響を受ける。通常、証拠は絶対的というより心証的なものである。

- (1) 主題又は主題情報の特性

例えば、主題情報が将来情報に関するものである場合には、主題情報が過去情報に関するものである場合と比較して、客観的な証拠はより少ないことが想定される。
- (2) その他の業務環境

例えば、業務実施者の選任時期、事業体の文書保存に関する方針、情報システムの不備又は主題に責任を負う者により課された制約等のために、存在することが合理的に期待される証拠が利用できない場合が考えられる。

《証拠の入手可能性》(第 56 項参照)

A53. 適切な当事者に対して、彼らが業務実施者に以下を提供する責任を有していることを認識し、理解していることを確かめることは、業務実施者が証拠の入手可能性について判断するのに役立つ。

- (1) 適切な当事者が、主題情報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
- (2) 業務実施者が、業務の目的に関連して適切な当事者に依頼する、全ての追加的な情報
- (3) 業務実施者が証拠を入手するために必要であると判断した、適切な当事者 (その構成員を含む。) への制限のない質問や面談の機会

A54. 主題に責任を負う者、測定者又は評価者及び業務依頼者の関係は、業務実施者が業務を遂行するために証拠として要求することがある記録や証憑書類等の入手可能性に影響を及ぼすことがある。したがって、各当事者がどのような関係にあるかが、業務に関する契約を新規締結又は更新するか否かを判断する際の考慮事項となることがある。当事者の関係に問題を生じさせる可能性のある状況については、A139 項に例示されている。

《(6) 業務の合理性》(第 24 項(2)⑥参照)

A55. 保証業務に合理的な目的があるか否かを判断する際に考慮される事項としては、以下のようなものがある。

- ・ 主題情報及び保証報告書の想定利用者が誰か(特に、規準が特別な目的のために設定されている場合)。主題情報及び保証報告書が想定利用者よりも広範囲に利用又は配布される可能性についても考慮することがある。
- ・ 主題情報のうちの一部の側面が保証業務から除外されると予想されるかどうか、また、除外される理由は何か。
- ・ 主題に責任を負う者、測定者又は評価者及び業務依頼者がどのような関係にあるか。例えば、測定者又は評価者が主題に責任を負う者でない場合において、主題に責任を負う者が、想定利用者への主題情報の提供を承諾するかどうか、また、想定利用者に利用可能となる前に主題情報の内容を検討することができるかどうか。
- ・ 主題を測定又は評価するための規準を選択したのは誰か、また、規準の適用に当たって判断や偏向が入り込む余地がどの程度存在するか。想定利用者が規準を選択する場合又は規準の選択に関与する場合の方が、保証業務に合理的な目的が存在する可能性が高い。
- ・ 業務実施者の作業の範囲に重大な制約があるかどうか。
- ・ 業務実施者の名称と主題又は主題情報が不適切な方法で結び付けられる疑念があるかどうか。

《(7) 保証業務の契約条件に関する合意》(第 27 項参照)

A56. 保証業務の開始前に業務の契約条件に関する合意内容を書面で伝達することは、業務に対する誤解を避ける上で、業務依頼者及び業務実施者の双方にとって有益である。契約書等の様式及び内容は、業務の状況によって異なる場合がある。例えば、法令等により業務の契約条件が十分詳細に規定されている場合には、当該法令等が適用され、適切な当事者が当該法令等に基づく責任を認め、理解しているという事実を除いては、業務実施者は、それらを契約書等に記載する必要はない。

A57. 法令等において、業務実施者の選任が強制されるとともに、例えば、以下のように特定の権限及び責任が明記されていることがある。

- ・ 適切な当事者の記録及びその他の情報の入手権限
- ・ 適切な当事者が業務範囲に制約を課そうとした場合の、業務実施者による所管大臣、立法機関又は公衆に対する直接的な報告責任

A58. 每期継続的に実施される保証業務において、契約条件について業務依頼者と合意できないために、保証業務契約が更新されず、業務実施者が交代することがある。この場合には、業務実施

者の交代に関する協議及び情報提供等に関して倫理規則に従うことが求められる。また、業務に関連するその他の保証業務に関する実務指針において、業務の引継及び保証報告書における前任の業務実施者に関する記載等、業務実施者の交代に関する規定が定められていることがある。

《(8) 契約条件の変更の受諾》(第 29 項参照)

A59. 想定利用者の要求する事項に影響を及ぼす状況の変化又は業務内容に関する誤解が生じた場合には、合理的な根拠に基づき業務内容を変更することがある(例えば、保証業務から非保証業務への変更又は合理的保証業務から限定的保証業務への変更)。合理的保証の結論を形成するための十分かつ適切な証拠を入手できないことは、合理的保証業務から限定的保証業務に変更する受入可能な理由にはならない。

《7. 品質管理》

《(1) 監査事務所に所属する公認会計士》(第 20 項並びに第 31 項(1)及び(2)参照)

A60. 本実務指針は、我が国における職業倫理に関する規定など、監査事務所に所属する公認会計士が実施する保証業務の品質を確保するための様々な対応に関連した記載を行っている。当該対応には、例えば、以下が含まれる。

- (1) 公認会計士登録に必要な教育及び実務経験、職業的専門家としての継続的な能力開発及び生涯にわたる学習などの専門的な能力に関する要求
- (2) 監査事務所の中で適用される品質管理システム。品質管理基準報告書第 1 号は本実務指針に基づく保証業務に適用される。
- (3) 独立性に関する詳細な要求事項を含む、以下の基本原則に基づく包括的な倫理規定
 - ・ 誠実性
 - ・ 客観性
 - ・ 職業的専門家としての能力及び正当な注意
 - ・ 守秘義務
 - ・ 職業的専門家としての行動

《(2) 監査事務所における品質管理システム》(第 3 項(2)及び第 31 項(1)参照)

A61. 品質管理基準報告書第 1 号では、保証業務の品質管理システムを整備及び運用する監査事務所の責任について規定している。また、独立性を含む関連する職業倫理に関する規定に従って、責任を果たすことに対処する品質目標を確立するため監査事務所の責任について規定しており、さらに、審査を要求するための方針又は手続を整備する監査事務所の責任についても規定している。

また、品質管理基準報告書第 2 号「監査業務に係る審査」では、審査担当者の選任及び適格性、並びに審査の実施及び文書化についての審査担当者の責任に関する実務上の指針を提供している。

品質管理システムは以下の 9 項目の構成要素からなる。

- (1) 監査事務所のリスク評価プロセス
- (2) ガバナンス及びリーダーシップ
- (3) 職業倫理及び独立性

- (4) 契約の新規の締結及び更新
- (5) 業務の実施
- (6) 監査事務所の業務運営に関する資源
- (7) 情報と伝達
- (8) モニタリング及び改善プロセス
- (9) 監査事務所の引継ぎ

監査事務所は、品質管理システムの構成要素を説明するために、異なる用語又は枠組みを用いることがある。

A62. 個々の保証業務の品質の管理と達成に対して、保証業務の全過程を通じて十分かつ適切に関与するという全般的な責任を負う業務執行責任者の行動及び業務チームのメンバーへの適切なメッセージでは、保証業務の実施において品質が重視されること、さらに、以下の事項に関する保証業務の品質の重要性が強調される。

- (1) 職業的専門家としての基準及び適用される法令等を遵守して業務を実施すること。
- (2) 監査事務所の品質管理の方針又は手続を遵守すること。
- (3) 状況に応じた適切な報告書を発行すること。
- (4) 業務チームが不服と疑義の申立てを行う場合でも不当な取扱いを受けることはないこと。

A63. 監査事務所は以下の事項を達成する品質管理システムのモニタリング及び改善プロセスを定めなければならない。

- (1) 品質管理システムの整備及び運用について、関連性及び信頼性が高くかつ適時性を有する情報を提供すること。
- (2) 不備が適時に改善されるように、識別された不備に対応する適切な措置を講じること。

A64. 業務チームは、以下の場合を除き、通常、監査事務所の品質管理システムに依拠することができる。

- ・ 業務チームの理解又は実務上の経験により、監査事務所の方針又は手続が、業務の内容及び状況に効果的に対処しないことが示される場合
- ・ 監査事務所又は第三者から当該方針又は手続が有効ではない旨の通知がある場合
例えば、業務チームは、以下に関して、監査事務所の品質管理システムに依拠できる。

- (1) 専門要員の適性及び能力を確保するための採用及び研修
- (2) 独立性を評価するための独立性に関連する情報の蓄積や伝達
- (3) 業務依頼者との契約を締結又は更新するための契約の締結及び更新に関する監査事務所の方針又は手続
- (4) 法令等を遵守するための監査事務所のモニタリング及び改善プロセス

監査事務所の品質管理システムの識別された不備が、保証業務に影響を与える可能性を検討する場合、業務執行責任者は当該不備に対処するために監査事務所が講じた是正措置を考慮することがある。

A65. 監査事務所が定めた品質管理システムに不備が存在した場合であっても、個々の保証業務が職業的専門家としての基準及び適用される法令等を遵守して実施されなかったこと、又は業務実施者の保証報告書が適切ではなかったことを必ずしも示すものではない。

《(3) 主題及びその測定又は評価に関する技能、知識及び経験》(第 31 項(3)参照)

A66. 業務実施者は、広範囲にわたる主題と主題情報に関する保証業務の実施を要請されることがある。場合によっては、一般的ではない特殊な専門的スキルと知識を必要とすることもある。

A67. 倫理規則第 320.3 A3 項では、業務チームが専門業務を実施する能力を有していないならば、職業的専門家としての能力及び正当な注意の原則の遵守に対する自己利益という阻害要因が生じる可能性があるとして、そのような状況における要求事項及び適用指針を定めている。

また、業務実施者は、表明した保証業務の結論に対して単独で責任を負っており、この責任は、業務実施者が専門家の業務を利用しても軽減されない。それでもなお、専門家の業務を利用する業務実施者が、本実務指針に従い、当該専門家の業務が業務実施者の目的にとって適切であると結論づけた場合には、業務実施者は、当該専門家による専門分野での指摘事項又は結論を、適切な証拠として受け入れることができる。

《(4) 業務の資源》

《全体としての適性と能力》(第 32 項参照)

A68. 品質管理基準報告書第 1 号は、保証業務契約の新規の締結及び更新に対処する品質目標を設定することを監査事務所に求めている。

また、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に従って、業務を実施する監査事務所の能力に基づいて、契約の新規の締結又は更新を行うかどうかについて適切に判断することを要求している。

《業務実施者の利用する専門家》(第 32 項(1)及び(2)参照)

A69. 保証業務は、業務実施者の利用する単独又は複数の専門家を含む、多様な専門性を有するチームによって実施されることがある。例えば、業務実施者に対して、主題及び業務の状況の理解、重要な虚偽表示の生じやすい領域又は重要な虚偽表示リスクの識別並びに対応手続の立案及び実施の基礎の提供(第 46R 項及び第 46L 項参照)を支援するために専門家が必要とされる場合がある。

A70. 業務実施者が専門家の業務を利用する場合、業務契約の新規締結又は更新の段階で、専門家の業務の利用に関する要求事項(第 52 項)の一部を実施することが適切な場合がある。

《他の業務実施者》(第 32 項(3)参照)

A71. 業務実施者が業務の対象とする主題情報には、他の業務実施者が結論を表明している情報が含まれる場合がある。業務実施者は、主題情報に対して結論を表明するに当たり、主題情報に関する証拠として、他の業務実施者が結論の基礎とした証拠を利用することがある。

A72. 例えば、遠隔地又は外国の管轄区域での主題情報に関連して、他の業務実施者の作業を利用することがあるが、当該他の業務実施者は、業務チームの一員ではない。業務チームがその他の業務実施者の作業の利用を計画している場合、以下の事項を考慮することがある。

- ・ 他の業務実施者が、業務に関連する職業倫理に関する規定を理解し遵守しているか。特に独立性に問題がないか。
- ・ 他の業務実施者が職業的専門家としての能力を有しているか。

- ・ 他の業務実施者の作業への業務チームによる関与の程度
- ・ 他の業務実施者が、業務実施者を適切に監督する規制環境の下で業務を行っているか。

《(5) 査閲責任》(第 33 項(3)参照)

A73. 品質管理基準報告書第 1 号では、監査事務所として、業務チームの指揮及び監督の内容、時期及び範囲、並びに作業の査閲を対象とする品質目標を設定することが要求されている。また、品質管理基準報告書第 1 号では、経験の浅い業務チームのメンバーが行う業務については、より経験のある業務チームのメンバーが指揮、監督及び作業の査閲を行うように計画し、実施することが要求されている。

《(6) 審査》(第 36 項(2)参照)

A74. 審査において、審査担当者は以下の事項を検討することがある。

- (1) 独立性に関する業務チームの評価
- (2) 業務実施上の判断の相違又は専門性が高く判断に困難が伴う事項や見解が定まっていない事項について、適切な専門的な見解の問合せが行われたかどうか、及び当該専門的な見解の問合せから得られた結論
- (3) 重要な判断に関する調書には、実施した手続とその結論が適切に記載されているかどうか。

《8. 職業的専門家としての懐疑心及び職業的専門家としての判断》

《(1) 職業的専門家としての懐疑心》(第 37 項参照)

A75. 職業的専門家としての懐疑心は、例えば、以下について注意を払うことを含む。

- ・ 入手した他の証拠と矛盾する証拠
- ・ 証拠として利用する記録や証憑書類又は質問に対する回答の信頼性に疑念を抱かせるような情報
- ・ 関連する実務指針等により要求される事項に加えて、追加の手続を実施する必要があることを示唆する状況
- ・ 虚偽表示の可能性を示唆する状況

A76. 業務の過程を通じて職業的専門家としての懐疑心を保持することは、例えば、業務実施者が以下のリスクを抑えるために必要である。

- ・ 通例でない状況を見落とすリスク
- ・ 手続の結果について、十分な検討をせずに一般論に基づいて結論を導いてしまうリスク
- ・ 実施する手続の種類、時期及び範囲の決定及びその結果の評価において、不適切な仮定を使用するリスク

A77. 職業的専門家としての懐疑心は、保証業務における証拠を批判的に評価するために必要である。

職業的専門家としての懐疑心には、証拠の矛盾や、記録や証憑書類の信頼性又は質問への回答の信頼性について鵜呑みにしないことが含まれている。また、個々の状況に照らして、入手した証拠の十分性と適切性について検討することが含まれる。

A78. 業務内容が、文書が真正であるかどうかに関する保証である場合を除いて、業務実施者は、記

録や証憑書類の真正性に疑いを抱く理由を持たない限り、記録や証憑書類を真正なものとして受け入れることができる。しかしながら、業務実施者は、証拠として利用する情報の信頼性を検討することが要求される（第 50 項参照）。

A79. 業務実施者が、過去の経験に基づいて、証拠提供者は信頼が置ける、又は誠実であると認識していたとしても、それによって職業的専門家としての懐疑心を保持する必要性が軽減されるわけではない。

《(2) 職業的専門家としての判断》（第 38 項参照）

A80. 職業的専門家としての判断は、保証業務の適切な実施に不可欠なものである。これは、関連する職業倫理に関する規定及び関連する実務指針等を解釈し、保証業務の過程を通じて要求される十分な情報に基づく判断を行う際に、関連する研修、知識及び経験を事実と状況に対して適用することが必要なためである。職業的専門家としての判断は、特に以下の事項の決定において必要である。

- ・ 重要性及び保証業務リスク
- ・ 関連する実務指針等の要求事項を満たし、証拠を収集するために実施する手続の種類、時期及び範囲
- ・ 十分かつ適切な証拠が入手されたかどうか、及び本実務指針や業務に関連するその他の実務指針の目的を達成するために、追加して行うべき事項があるかどうかの評価。特に限定的保証業務の場合、意味のある水準の保証が得られたかどうかを評価する際に職業的専門家としての判断が必要となる。
- ・ 入手した証拠に基づいて導き出される適切な結論

A81. 業務実施者に期待される職業的専門家としての判断は、研修、知識及び経験を通じて合理的な判断を行うのに必要な能力を身に付けた業務実施者により行使される。

A82. 業務実施者は、どのような場合でも、自身が知っている事実と状況に基づいて、職業的専門家としての判断を行使する。専門性が高く、判断に困難が伴う事項や見解が定まっていない事項に関して、保証業務の実施中に業務チーム内及び業務チームと監査事務所内外の適切な者との間で専門的な見解の問合せを実施することは、業務実施者が十分な情報を得た上で合理的な判断を行うのに役立つ。例えば、測定者又は評価者の判断に影響を及ぼすような主題情報の特定の項目について、業務実施者が判断を行うに当たり、専門的な見解の問合せの実施が役立つことがある。

A83. 職業的専門家としての判断は、保証、測定及び評価の基準を適切に適用しているかどうか、また、保証報告書の日付までに業務実施者が認識した事実と状況に照らして適切かつ整合的に行われているかどうかによって評価される。

A84. 職業的専門家としての判断は、保証業務の過程を通じて行使される必要があり、また、適切に調書に記載される必要がある。業務実施者は経験豊富な業務実施者が以前に当該保証業務に関与していなくても、業務の過程で生じた重要な事項に関する結論に到達する際の職業的専門家としての重要な判断を理解できるように調書を作成することが要求される（第 79 項参照）。職業的専門家としての判断は、事実や状況又は十分かつ適切な証拠による裏付けのない判断を正当化するために利用されるものではない。

《9. 業務の計画及び実施》

《(1) 計画》(第40項参照)

A85. 業務執行責任者、業務チームの主要メンバー及び業務実施者の利用する外部の専門家が参画し立案する計画には、以下が含まれる。

- ・ 保証業務の範囲
- ・ 重点事項
- ・ 実施時期及び保証業務実施に関する基本的な方針の策定
- ・ 実施する手続の種類、時期及び範囲を示した詳細な計画及びその根拠

適切な計画は、保証業務を効果的かつ効率的な方法で実施できるように、保証業務の重要な領域に適切に注意を向け、潜在的な問題を適時に識別し、保証業務を適切に組織化して管理する上で有用である。また、適切な計画の策定は、業務実施者が業務チームメンバーに適切に作業を割り当てることに役立ち、業務チームメンバーに対する指導、監督及び調書の査閲を容易にする。さらに、必要に応じて、専門家等の業務と連携することができる。

計画活動の内容と範囲は、主題と規準の複雑さ等の業務環境に応じて異なる。主として考慮する事項は、例えば以下のとおりである。

- ・ 業務の契約条件及び主題と規準の特徴を含む業務の範囲を示す特徴
- ・ 必要なコミュニケーションの実施時期と内容
- ・ 保証業務契約の締結に関連して得られた知識。該当する場合には、業務執行責任者がその他の業務において得た知識で当該保証業務に関連するもの
- ・ 業務の進め方
- ・ 適切な当事者及び当該当事者を取り巻く環境に関する業務実施者の理解（主題情報に関する重要な虚偽表示リスクを含む。）
- ・ 想定利用者及びその識別されたニーズ並びに重要性及び保証業務リスクの要素
- ・ 業務に関連する不正リスクの程度
- ・ 業務の実施に必要な業務チームメンバーの能力、時期及び人数。例えば、専門要員及び要求される専門知識（専門家の関与の内容と範囲を含む。）
- ・ 内部監査機能が業務に及ぼす影響

A86. 業務実施者は、業務の実施と管理を円滑にするために、業務の計画の内容について適切な当事者と協議することがある。例えば、立案した手続の一部について、事業体の従業員の業務と連携することが含まれる。これらの協議が行われたとしても、業務の基本的な方針及び詳細な計画に関する責任が、業務実施者にあることに変わりはない。

業務の基本的な方針又は詳細な計画について協議を行う場合には、業務の有効性を損なわないための配慮が必要である。例えば、実施する詳細な手続の種類及び時期についての適切な当事者との協議は、手続を容易に予測されることにより、業務の有効性を阻害してしまうことがある。

A87. 計画の策定は、業務の開始から終了までの期間全体を通じた継続する連続的かつ反復的なプロセスである。業務実施者は、予期しない出来事が生じた場合、状況が変化した場合、又は手続の実施結果が想定と異なった場合には、入手した証拠の結果によって、業務の基本的な方針及び詳細な計画並びにこれらに基づき計画した手続の種類、時期及び範囲を修正することが必要な場合が

ある。

A88. 規模が小さく複雑ではない業務では、小規模な業務チーム（他の業務チームメンバーなしに業務執行責任者が単独の業務実施者となる場合を含む。）で業務を実施することがある。小規模な業務チームの場合、業務チームメンバー間のコミュニケーションは容易である。また、こうした場合、業務の基本的な方針の策定は、複雑かつ時間を要するものではなく、事業体の規模、主題と規準を含む業務の複雑性及び業務チームの大きさによって様々である。

例えば、継続業務の場合、前年度の業務において識別された検討事項に関する文書が簡潔に作成されていたとしても、当年度において適切な当事者との協議に基づいて更新されていれば、当年度の業務の基本的な方針の文書として用いることができる。

A89. 第 43 項に記載されている状況の下で業務実施者が業務を継続した場合、必要に応じて以下の対応を選択する。

(1) 業務実施者の職業的専門家としての判断において、適合しない規準又は適切ではない主題が想定利用者の誤解を招く可能性が高い場合、当該事項が重要又は広範であるかに応じて、限定付結論又は否定的結論を表明する。

(2) 上記(1)以外の場合であっても、業務実施者の職業的専門家としての判断において、無限定の結論は表明せず、当該事項が重要又は広範であるかどうかに応じて、限定付結論を表明するか又は結論の不表明とする。

A90. 例えば、保証業務契約の締結後に、規準を適用して作成された主題情報が偏向しており、主題が適切に表示されていないことを業務実施者が発見し、かつ、その主題情報の偏向が重要かつ広範である場合には、主題情報が規準に準拠して作成されている場合であっても否定的結論を表明することが適切である。

《(2) 重要性》(第 44 項参照)

A91. 重要性に関する職業的専門家としての判断は、業務の状況を考慮して行われるが、保証水準の影響を受けない。重要性は想定利用者の情報ニーズに基づいて決定されるため、想定利用者が同一であり、主題情報の利用目的も同一であれば、合理的保証業務における重要性は、限定的保証業務における重要性と同一になる。

A92. 適用される規準は、主題情報の作成と開示との関連で重要性の概念を示し、それにより、業務実施者が業務に対する重要性を考慮する際の枠組みを提供することがある。適用される規準は、様々な表現で重要性を示すことがあるが、重要性の概念は、一般的には、A91 項から A99 項に記載の事項を含んでいる。適用される規準が重要性の概念の説明を含んでいない場合、A91 項から A99 項は、枠組みを業務実施者に提供する。

A93. 脱漏を含む虚偽表示は、個別に又は集計すると、主題情報に基づく想定利用者の意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合に、重要性があると判断される。

業務実施者による重要性の考慮は、職業的専門家としての判断事項であり、想定利用者一般に共通する情報ニーズについての業務実施者の認識によって影響を受ける。

業務実施者は、通常、想定利用者に関して以下を想定している。

(1) 主題に関する合理的な知識を有し、真摯に主題情報を検討する意思を有している。

- (2) 主題情報が重要性を考慮して作成、表示及び保証されていることを理解しており、適用される規準に含まれた重要性の概念について理解している。
- (3) 主題情報の測定又は評価には、不確実性が伴うものであることを認識している。
- (4) 全体としての主題情報に基づいて合理的な意思決定を行う。

特定の利用者の特別な情報に対する様々なニーズを満たすことを意図した業務である場合を除いては、特定の利用者には影響を及ぼさないであろう事項に関する虚偽表示は、通常考慮されない (A17 項から A19 項参照)。

A94. 重要性は、量的及び質的要因の双方との関連において考慮される。特定の業務の実施における重要性を考慮する際に、量的及び質的要因のそれぞれをどの程度重視するかについては、職業的専門家としての判断事項である。

A95. 質的要因には、以下が含まれる。

- ・ 主題が影響を与える者や事業体の数
- ・ 主題情報が複数の要素から構成されている場合 (例えば、多数の業績指標が含まれている報告書)、当該主題情報の様々な構成要素間の相互関連の度合い及び相対的な重要度
- ・ 説明情報として記載されている主題情報の内容及び表現
- ・ 適用される規準が複数の表示方法を許容している場合において、主題情報に採用された表示方法の特性
- ・ 虚偽表示の内容、例えば、内部統制が有効であるという見解が主題情報である場合、観察の結果発見した内部統制からの逸脱の内容
- ・ 虚偽表示が法令等の遵守に影響を及ぼすかどうか。
- ・ 各期間に定期的に主題に対する報告を行う場合、過去又は現在の主題情報に影響を与える、又は将来の主題情報に影響を与える可能性が高い虚偽表示の影響
- ・ 虚偽表示が意図的なものであるか否か。
- ・ 利用者の有する既知の情報 (例えば、利用者が主題の測定又は評価結果を予期できるような情報) に関する業務実施者の理解に照らして、虚偽表示が重要であるかどうか。
- ・ 虚偽表示が、主題に責任を負う者、測定者又は評価者、業務依頼者の間の利害に関連しているかどうか。または、これらの者とその他の関係者との間の利害に関連しているかどうか。
- ・ 閾値又は基準となる一定の金額若しくは数値が識別された場合、手続の結果が当該値から逸脱するかどうか。
- ・ 主題が政府の行う事業又は公共事業体の状況である場合、当該事業又は事業体に関する特定の情報が、当該事業又は事業体の性質、透明性及び社会的関心の程度に照らして重要であるかどうか。
- ・ 主題情報が法令等の遵守状況に関連している場合、当該違法行為の重大さ

A96. 量的要因は、主題情報に対する報告数値と比較した虚偽表示の大きさに関連する。該当する場合、重要性は量的要因に基づいて以下のように決定される。

- ・ 虚偽表示の大きさを表す数値で決定される。
- ・ 数値に関連付けて決定される (例えば、観察された統制からの逸脱件数は、内部統制が有効であるという記載が主題情報である場合、量的要因となることがある。)

A97. 量的要因を勘案する場合、個別に重要な虚偽表示を発見することのみを意図した業務計画を策定すると、個別には重要ではないが集計すると重要な虚偽表示となる場合があること、さらに、未発見の虚偽表示が存在する可能性があることを考慮していないことになる。したがって、業務実施者が手続の種類、実施時期及び範囲を決定する基礎として、重要性の数値とは別に、より低い数値を決定することが適切となる場合がある。

A98. 重要性は、保証報告書が対象とする情報との関連において考慮されるものである。したがって、主題情報の全ての側面ではなく、ある特定の側面のみを保証業務の対象としている場合には、重要性は主題情報の特定の側面のみに関連付けて考慮されることになる。

A99. 実施した手続の結果、識別された虚偽表示が重要であるかどうかを判断するに当たっては、例えば、以下のように職業的専門家としての判断が必要である。

- ・ 病院の救急診療部のバリュー・フォー・マネー（VFM）に関する保証業務に適用される規準には、サービス提供の速さ、サービスの品質、シフト当たりの処置した患者数及び他の同様の病院と比較したサービス・コストが含まれることがある。これらに適用される規準の三つが満たされたが、僅差で一つが満たされなかった場合、病院の救急診療部が、全体としての支出額に見合う価値を示しているかどうかの結論を出すためには、職業的専門家としての判断が必要になる。
- ・ 準拠性に関する業務において、企業が、関連する法令等の九つの規定を遵守したが、一つの規定を遵守しなかった場合、企業が、全体として関連する法令等を遵守したかどうかの結論を出すためには職業的専門家としての判断が必要となる。この場合、業務実施者は、企業が遵守しなかった規定の重要性のほか、当該規定とその他の関連する法令等との関係も考慮する。

《(3) 業務環境の理解》（第 45 項から第 47R 項参照）

A100. 業務執行責任者、業務チームの主要メンバー及び業務実施者の利用する主要な外部の専門家が、主題情報に重要な虚偽表示が含まれる可能性及び業務の実施とその環境に基づき適用される規準について討議することは、業務の計画及び実施に役立つことがある。討議に参加しない業務チームメンバーや業務実施者の利用する外部の専門家に関連する事項を伝達することも有益である。

A101. 主題及び業務環境の理解は、例えば、以下の事項について、業務実施者が業務全般にわたって職業的専門家としての判断を下す際の枠組みとなるものである。

- ・ 主題の特性
- ・ 規準の適合性の評価
- ・ 業務実施者の職業的専門家としての判断において、業務チームの活動を管理する際に重要である要素の考慮。例えば、専門的技術又は専門家の業務の必要性など特別な考慮が必要になることがある場合
- ・ 適切な場合、量的要因に基づく重要性の水準が依然として適切であるかどうかに関する評価及び定性的な重要性の質的要因の考慮
- ・ 分析的手続の際に利用する推定値の設定
- ・ 手続の立案及び実施
- ・ 業務実施者の受領した口頭又は書面による陳述の適切性などの証拠の評価

A101a. 業務実施者は、企業の違法行為について、法令や職業倫理に関する規定による追加の責任を

有することがある。例えば、倫理規則では、以下の要求事項が定められている。

- (1) 違法行為又はその疑いに対処すること。これには以下を含む。
 - ・ 経営者やガバナンスに責任を有する者との当該事項についての特定のコミュニケーション
 - ・ 追加的な対応が必要かどうかの判断
- (2) 業務実施者が所属している監査事務所が財務諸表監査業務を提供している場合、違法行為又はその疑いを監査人に伝達すること（倫理規則 R360. 31 項から第 360. 35 A1 項参照）。
- (3) 違法行為又はその疑いについて文書化すること。

これらの追加の責任を遵守することによって、業務実施者は、本実務指針等に準拠した保証業務に関連する詳細な情報（例えば、経営者やガバナンスに責任を有する者の誠実性に関する情報）を入手することがある。

A102. 業務実施者は、通常、主題に責任を負う者と同程度には、主題及びその他の業務環境を理解しない。また、業務実施者は通常、限定的保証業務において、合理的保証業務ほどには、主題及びその他の業務環境を理解しない。例えば、ある限定的保証業務では、業務実施者は、主題情報の作成に係る内部統制を理解することがあるが、理解せずに業務を実施することも多い。

A103. 限定的保証業務においては、主題情報に関して重要な虚偽表示が生じやすい領域を識別することで、業務実施者が手続の焦点を当該領域に合わせることができる。例えば、主題情報がサステナビリティレポートである場合、業務実施者は、サステナビリティレポートの一定の領域に焦点を合わせることがある。

一方、業務実施者は、主題情報全体を対象とする手続を立案して限定的保証業務を実施することがある。例えば、主題情報が単一の領域で構成される場合や主題情報の全領域を対象にして保証することが、意味のある保証を得るために必要となる場合である。

A104. 合理的保証業務においては、主題情報に係る内部統制の理解は、業務実施者が、主題情報に関する虚偽表示の種類及び重要な虚偽表示リスクに影響を及ぼす要因を識別するのに役立つ。業務実施者は、関連する内部統制の整備状況を評価し、主題に責任を負う者への質問とその他の手続を実施することによって、これらが業務に適用されているかどうかを判断する。業務環境においてどの内部統制が関連するかを決定するには、職業的専門家としての判断が必要である。

A105. 限定的保証業務においては、主題情報を作成するためのプロセスを考慮することは、業務実施者が主題情報に重要な虚偽表示が生じやすい領域に対応する手続を立案及び実施する上で役立つ。当該プロセスを考慮するに当たり、業務実施者は、職業的専門家としての判断を行使し、当該プロセスのどの側面が業務に関連しているかを判断すると共に、当該側面について適切な当事者に質問を行う。

A106. 合理的保証業務及び限定的保証業務のいずれにおいても、事業体が行ったリスク評価は、業務実施者が主題及び業務環境を理解する際に役立つことがある。

《10. 証拠の入手》

《(1) 手続の種類、時期及び範囲》（第 48L 項から第 49R 項参照）

A107. 業務実施者は、合理的保証又は限定的保証を得るために、適切な手続の組合せを選択する。

以下に記載の手続は、業務実施者がそれらを適用する状況に応じて、例えば、業務の計画立案又

は業務の実施のために利用されることがある。

- ・ 閲覧及び実査
- ・ 観察
- ・ 確認
- ・ 再計算
- ・ 再実施
- ・ 分析的手続
- ・ 質問

A108. 業務実施者による手続の選択に影響を与える可能性のある要因には、主題の性質、得るべき保証の水準、想定利用者及び業務依頼者の情報ニーズがあり、関連する時間と費用の制約も含まれる。

A109. 業務に関連するその他の保証業務に関する実務指針に、手続の種類、時期及び範囲に影響を与える要求事項が含まれている場合がある。例えば、ある業務に関連するその他の保証業務に関する実務指針には、実施すべき特定の手続の種類や範囲、または、特定種類の業務において得られると想定される保証の水準について記載されていることがある。そのような場合でも、当該業務において適切な手続の種類、時期及び範囲の決定は職業的専門家としての判断事項であり、業務ごとに異なる。

A110. 一部の限定的保証業務では、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が識別されないことがある。そうした領域が識別されているかどうかにかかわらず、業務実施者は、意味のある保証水準を得るために手続を立案し実施する。

A111. 保証業務は累積的かつ反復的なプロセスであり、業務実施者は、計画した手続の基礎となった情報と大きく乖離する情報に気付くことがある。

そのような場合には、業務実施者は入手した証拠に基づき、計画した手続に加えて追加的な手続を実施することがある。当該手続として、測定者又は評価者に業務実施者が識別した事項の調査を依頼し、必要に応じて、主題情報の修正を依頼することがある。

《(2) 限定的保証業務において追加的な手続が必要かどうかの判断》(第 49L 項参照)

A112. 業務実施者は、虚偽表示に気付いたが、職業的専門家としての判断を適用した結果、他の虚偽表示が存在する可能性を考慮しても、重要な虚偽表示が存在する兆候ではないことが明らかであると判断することがある。

以下の事項は、業務実施者の職業的専門家としての判断において、識別した虚偽表示が重要な虚偽表示が存在する兆候ではないことが明らかであるため、追加的な手続が不要な場合の例示である。

- ・ 重要性が 10,000 単位であり、業務実施者が 100 単位の誤謬が存在する可能性があるとして判断したが、当該業務環境においては許容できる水準にあるため、他の考慮しなければならない質的要素がない限り、追加的な手続は一般的に不要である。
- ・ 重要な虚偽表示が存在する可能性が高い領域に対して一連の手続を実施した際に、多くの質問に対する回答の中に想定されないものがあつたとしても、一連の手続の実施結果を総合する

と当該業務環境において重要な虚偽表示が存在する可能性が許容できる水準にあるのであれば、追加的な手続は不要ことがある。

A113. 業務実施者は、主題情報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ことがある。

以下の事項は、主題情報に重要な虚偽表示が存在するかもしれないことを示唆しており、追加的な手続が必要になることがある場合の例示である。

- ・ 分析的手続を実施する場合、業務実施者は、他の関連情報と矛盾する、又は推定した金額・比率と大きく乖離する変動や関係を識別することがある。
- ・ 業務実施者は、外部からもたらされる情報から、重要な虚偽表示の可能性に気付くことがある。
- ・ 適用される規準が 10%の誤謬率を許容しており、業務実施者が特定のテストに基づき 9%の誤謬を発見した場合、当該業務環境において重要な虚偽表示リスクが許容できない可能性があるため、追加的な手続が必要になることがある。
- ・ 分析的手続の結果が推定値の範囲内にあっても、推定値の上限に近い場合は、当該業務の状況に照らして重要な虚偽表示リスクが許容できない可能性があるため、追加的な手続が必要になることがある。

A114. 限定的保証業務の場合に、業務実施者は、主題情報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、第 49L 項により追加的な手続を立案し実施することが必要となる。追加的な手続には、例えば、適切な当事者への質問、又は状況に応じたその他の適切な手続の実施が含まれる。

A115. 第 49L 項の要求する追加的な手続を実施した結果、主題情報に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るための、又は主題情報に重要な虚偽表示が存在すると判断するための十分かつ適切な証拠を業務実施者が入手できない場合、業務範囲の制約が存在し、第 66 項が適用される。

A116. 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るための、又は重要な虚偽表示が存在すると判断するための証拠を入手するために必要な追加的な手続の種類、時期及び範囲に関する業務実施者の判断は、例えば、以下に基づいて行う。

- ・ 業務実施者により既に実施された手続の結果を評価することから入手した情報
- ・ 業務の過程を通じて得られる主題情報及びその他の業務環境に関する業務実施者の最新の理解
- ・ 主題情報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応するために、必要な証拠により形成される心証の程度に関する業務実施者の判断

《(3) 未修正の虚偽表示の集計》(第 51 項及び第 65 項参照)

A117. 業務実施者の結論を形成するに当たり、未修正の虚偽表示が個別に又は集計して若しくは総合的に重要であるかどうかを評価するために、業務の過程で識別した未修正の虚偽表示が集計される(第 51 項参照)。

A118. 業務実施者は、集計しても明らかに主題情報に重要な影響を与えないと想定する虚偽表示の数値を「明らかに僅少」な数値として定める場合がある。「明らかに僅少」とは、「重要性がない」ということではなく、第 44 項に従って決定される重要性よりごく小さい水準をいう。また、「明

らかに僅少」とは、個別に集計しても、規模、内容又は状況のいずれにおいても、明らかに些細なことをいう。

ある虚偽表示について、「明らかに僅少」であるかどうかについて何らかの疑義がある場合は、「明らかに僅少」ではないと判断する。

《(4) 専門家の業務の利用に関する考慮事項》

《手続の種類、時期及び範囲》(第 52 項参照)

A119. 保証業務の一部が、業務実施者の利用する専門家によって実施される場合、業務実施者は、第 52 項における要求事項に関する手続の種類、時期及び範囲の決定において、以下の事項を考慮することが多い (A69 項参照)。

- (1) 保証業務における専門家の業務の重要性 (A120 項及び A121 項参照)
- (2) 専門家の業務が関係する事項の性質
- (3) 専門家の業務が関係する事項の重要な虚偽表示リスク
- (4) 専門家が以前に実施した業務に関する業務実施者の知識と経験
- (5) 監査事務所の品質管理の方針又は手続への専門家の準拠 (A122 項及び A123 項参照)

《業務実施者の利用する専門家の業務との一体化》

A120. 保証業務は、業務執行責任者及び業務チームのその他のメンバーが有する技能と知識だけでは及ばないような、専門家が有する専門的な技能と知識を要する広範囲な主題について実施されることがある。状況により専門家は個別の事象について助言を求められるが、業務との関連で専門家の業務の重要性が高ければ高いほど、当該専門家は主題情報に係る専門家及びその他の専門要員で構成される多様な専門性を有するチームの一員として業務を実施することがより重要となる。

専門家の作業が、業務実施者が実施する全体としての作業の種類、時期及び範囲と一体化すればするほど、業務実施者の利用する専門家とその他の専門要員との間の有効な双方向のコミュニケーションがより重要となる。有効な双方向のコミュニケーションは、専門家の業務とその他の専門要員の業務とを適切に一体化させることに役立つ。

A121. A70 項に記載のとおり、専門家の業務を利用する場合には、業務契約の新規締結又は更新の段階で、第 52 項の要求する手続の一部を実施することが適切になることがある。これは特に、専門家の業務がその他の専門要員の業務と全面的に一体化する場合や、専門家の業務が業務の初期段階、例えば、計画立案及びリスク評価の過程で利用される場合に当てはまる。

《監査事務所の品質管理の方針又は手続》

A122. 内部の専門家が監査事務所の社員等や専門職員（非常勤者を含む。）である場合には、品質管理基準報告書第 1 号に準拠した監査事務所の方針又は手続を含む品質管理システムに従う。一方、内部の専門家がネットワーク・ファームの社員等や専門職員（非常勤者を含む。）である場合があり、監査事務所はネットワーク・ファームと共通の品質管理の方針又は手続を共有することがある。なお、外部の専門家は、業務チームの一員ではない。

A123. 業務チームは、通常、監査事務所が定めた品質管理システムに依拠することができる。

依拠の程度は、個々の状況に応じて異なり、以下に関する業務実施者の手続の種類、時期及び範囲に影響を与えることがある。

- ・ 採用と研修を通じた適性と能力
- ・ 業務実施者の利用する専門家の客観性に関する評価。業務実施者の利用する内部の専門家は、関連する職業倫理に関する規定（独立性に関連するものを含む。）の対象となる。
- ・ 業務実施者の利用する専門家の業務の適切性に関する評価。例えば、監査事務所の研修によって、内部の専門家はその専門知識と証拠収集プロセスの関連性について適切な理解を得ることがある。このような研修や、内部の専門家の業務範囲を決定する手順などのプロセスへの依拠は、専門家の業務の適切性を評価する業務実施者の手続の種類、時期及び範囲に影響を与えることがある。
- ・ 監査事務所のモニタリング及び改善プロセスを通じた法令等の遵守・ 専門家との合意品質管理システムに依拠することによっても、本実務指針の要求事項を満たす業務実施者の責任は軽減されない。

《業務実施者の利用する専門家の適性、能力及び客観性》（第 52 項(1)参照）

A124. 業務実施者の利用する専門家の適性、能力及び客観性に関する情報は、以下のような様々な情報によってもたらされることがある。

- ・ 当該専門家が以前に提供した業務を利用した経験
- ・ 当該専門家との討議
- ・ 当該専門家の業務に精通している他の業務実施者との討議
- ・ 当該専門家の資格、専門家団体又は業界団体の加入状況、業務に関連する資格等についての情報
- ・ 当該専門家が公表した論文又は著作物
- ・ 監査事務所の品質管理の方針又は手続（A122 項及び A123 項参照）

A125. 専門家は保証業務の全ての局面において、業務実施者と同様の知識及び経験が必要とされるわけではないが、専門家の実施する業務を保証業務の目的に関連付けることができるように、本実務指針等について理解が必要となることがある。

A126. 客観性に対する阻害要因が許容可能な水準にあるかどうかの評価は、業務実施者の専門家の役割と保証業務に関連した専門家の業務への影響度に依存することがある。例えば、予定した専門家が、保証業務が対象とする主題情報の作成に重要な役割を果たした特定の者であった場合、阻害要因を生じさせている状況を除去できない、又はセーフガードにより阻害要因を許容可能な水準にまで軽減できない状況が存在することがある。

A127. 業務実施者が外部の専門家の客観性を評価する場合、以下を実施することがある。

- (1) 当該専門家の客観性に影響を与える可能性のあるような、外部の専門家と適切な当事者との間の利害関係に気が付いているかどうか、適切な当事者に質問する。
- (2) 当該専門家に適用される職業的専門家としての規定を含め、適用可能なセーフガードについて当該専門家と討議し、セーフガードが阻害要因を許容可能な水準に軽減するために適切であるかどうかを評価する。業務実施者の専門家との討議の対象となる利害関係には、以下が含ま

れる。

- ・ 経済的利害関係
- ・ 事業上及び個人的な関係
- ・ 専門家による他のサービスの提供（外部の専門家が組織である場合には、当該組織が含まれる。）

業務実施者の利用する外部の専門家が認識している適切な当事者との利害関係について、業務実施者が当該専門家から書面による陳述を入手することが適切な場合もある。

《業務実施者の利用する専門家の専門分野の理解》（第 52 項(2)参照）

A128. 業務実施者は、業務実施者の利用する専門家の専門分野に関して十分に理解することにより、以下が可能になる。

- (1) 業務実施者の目的に照らして専門家の業務の内容、範囲及び目的について専門家と合意する。
- (2) 業務実施者の目的に照らして専門家の業務の適切性を評価する。

A129. 専門家の専門分野に関し、業務実施者が理解する必要のある事項には、以下のものを含むことがある。

- ・ 専門家の専門分野が業務に関連する特定領域を含むかどうか。
- ・ 職業的専門家としての基準等及び法令等が適用されているかどうか。
- ・ どのような仮定及び方法（該当する場合はモデルを含む。）が専門家によって利用されているか、また、それらが専門家の専門分野において一般に認められており、当該業務の状況にとって適切であるかどうか。
- ・ 専門家が使用する内外のデータ又は情報の性質

《業務実施者の利用する専門家との合意》（第 52 項(3)参照）

A130. 業務実施者と専門家との合意には、以下のような事項を含めることが適切なことがある。

- (1) 業務実施者及び専門家のそれぞれの役割と責任
- (2) 専門家が提出する報告書の様式を含め、業務実施者と専門家との間のコミュニケーションの内容、時期及び範囲
- (3) 専門家が守秘義務を遵守する必要性

A131. A123 項の記載事項は、書面による合意が適切であるかどうかを含め、業務実施者と専門家との間の合意に関する詳細さの程度と形式に影響を与えることがある。業務実施者と外部の専門家との間の合意は、契約書の形式をとることが多い。

《業務実施者の利用する専門家の業務の適切性に係る評価》（第 52 項(4)参照）

A132. 業務実施者が、業務実施者の目的に照らして、業務実施者の利用する専門家の業務の適切性を評価する場合、以下の事項が関連することがある。

- (1) 専門家の指摘事項又は結論の適合性及び合理性及び他の証拠との整合性
- (2) 専門家の業務に重要な仮定及び方法が採用されている場合には、それらの仮定及び方法についての個々の状況における適合性及び合理性

- (3) 専門家の業務にとって基礎データの利用が重要な場合には、当該基礎データの目的適合性、網羅性及び正確性

A133. 業務実施者の利用する専門家の業務が、業務実施者の目的に照らして適切ではないと判断した場合、例えば業務実施者は、以下の対応を行う。

- (1) 専門家が実施する追加業務の内容及び範囲について当該専門家との合意
- (2) 業務実施者による個々の状況において適切な追加的手続の実施

《(5) 他の業務実施者、専門家又は内部監査人が実施する業務》(第 53 項から第 55 項参照)

A134. A119 項から A133 項は、業務実施者による専門家の業務の利用との関連で記載されているが、それらはまた、他の業務実施者が実施する業務、主題に責任を負う者、測定者若しくは評価者の利用する専門家が実施する業務又は内部監査人が実施する業務の利用に関して、有用な指針となることがある。

《(6) 確認書》(第 56 項参照)

A135. 口頭による陳述を書面又は電磁的記録により確認することは、業務実施者と適切な当事者との間で誤解が生じる可能性を軽減させる。業務実施者が確認書の提出を要請する相手は、通常、経営者又はガバナンスに責任を有する者の一員であるが、これは、例えば経営及び統治の構造により異なる。経営及び統治の構造は、様々な文化的及び法的な背景、事業体の規模及び所有上の特徴などの影響を反映し、管轄区域や事業体によって様々である。

A136. 確認書によるその他の確認事項には、以下に関する陳述が含まれることがある。

- ・ 未修正の虚偽表示が及ぼす影響は、個別にも集計しても、主題情報に対して重要性がないかどうかについての適切な当事者による判断。通常、未修正の虚偽表示の要約を、確認書に記載するか又は添付する。
- ・ 重要な見積りを行うに際して使用した重要な仮定が合理的であること。
- ・ 業務に関連して適切な当事者が認識している内部統制の不備については、明らかに軽微で重要ではないものを除き、全て業務実施者に伝達したこと。
- ・ 主題に責任を負う者が測定者又は評価者と異なる場合には、主題に責任を負う者が主題に対する責任を認識していること。

A137. 適切な当事者による陳述を、業務実施者が合理的に入手可能と想定できる他の証拠の代替とすることはできない。確認書は必要な証拠であるが、確認書自体は、記載されている事項に関する十分かつ適切な証拠とならない。また、業務実施者が信頼性のある確認書を入手したとしても、業務実施者が入手する他の証拠の種類又は範囲には影響を及ぼさない。

A138. 確認書は必要な証拠である。したがって、確認書の日付より前に結論を表明することはできず、その結果、保証報告書の日付を確認書の日付より前とすることはできない。さらに、業務実施者は、保証報告書の日付までに発生した主題情報の修正又は主題情報での開示を要する可能性のある事象を考慮するため、確認書の日付は、通常、保証報告書の日付とする。

《要請した事項の確認が得られない場合又は確認書の信頼性がない場合》（第 60 項参照）

A139. 業務実施者が、要請した確認書を入手できない可能性のある状況には、例えば以下の場合がある。

- ・ 主題に責任を負う者が、関連する測定又は評価について第三者を測定者又は評価者として契約を締結し、その測定又は評価の結果として得られた主題情報の提示を受ける保証業務を業務実施者に依頼する場合。そのような場合に、例えば主題に責任を負う者が、当該測定者又は評価者と引き続き関係を維持しているときには、主題に責任を負う者は、当該測定者又は評価者が確認書を提出するように依頼することができる。合理的な理由がある場合には、そのような依頼を行わずに、主題に責任を負う者が当該確認書を提出することがあるが、合理的な理由がない場合には提出しないことがある。
- ・ 想定利用者が、公表されている情報に対する保証業務の契約を業務実施者と締結しているが、主題に責任を負う者が、業務実施者に確認書を提出することを確約するような関係にない場合
- ・ 保証業務が測定者又は評価者の意に反して実施される場合。これは、例えば裁判所の命令に従って業務が実施される場合や、立法機関その他の所轄官庁が業務実施者に特定業務の実施を求める場合などがある。

これらに該当する又は類似する状況では、業務実施者は、保証業務の結論を裏付けるために必要な証拠を入手できないことがある。この場合には第 66 項が適用される。

《11. 後発事象の検討》（第 61 項参照）

A140. 保証業務によっては、その主題の性質のために後発事象の検討が業務実施者の結論に無関係な場合がある。

例えば、統計数値の報告に関する特定の時点における正確性についての結論を要求されている保証業務において、当該時点後、保証報告書の日付までに発生した事象は、業務実施者の結論に影響を及ぼさないこと又は統計数値の報告若しくは保証報告書における開示を要求されないことがある。

A141. 第 61 項に記載のとおり、業務実施者は、保証報告書の日付後に主題情報に関していかなる手続を実施する責任も負わない。

しかしながら、保証報告書の日付後に、もし保証報告書の日付現在で気付いていたとしたら、保証報告書を修正する原因となった可能性のある事実（事後判明事実）を知るところとなった場合に、業務実施者は、適切な当事者と当該事項について協議するか、又は当該状況において適切な他の措置を講じることが必要となることがある。

《12. その他の記載内容》（第 62 項参照）

A142. 業務実施者が、その他の記載内容について、主題情報若しくは保証報告書との重要な相違を識別した場合又はその他の記載内容に含まれる事実の重要な虚偽記載に気付いた場合、業務実施者は、例えば、以下のような追加的な対応を行うことが適切な場合がある。

- ・ 顧問弁護士等の適切な第三者と相談することを適切な当事者に要請する。
- ・ 業務実施者の講じる措置について、法律専門家に助言を求める。

- ・ 第三者（例えば、規制当局）とコミュニケーションを行う。
- ・ 保証報告書を発行しない。
- ・ 可能な場合、業務契約を解除する。
- ・ 保証報告書で重要な相違について記載する。

《13. 適用される規準の記述》（第 63 項参照）

- A143. 適用される規準についての記述は、想定利用者に対し主題情報の基礎となる枠組みを伝えることとなる。当該記述は、様々な規準が存在する場合で、主題情報における特定の事項の取扱いが著しく異なっているときに特に重要となる。
- A144. 主題情報に対して適用される規準が適合しており、関連する要求事項の全てが遵守されている場合にのみ、「主題情報が、適用される特定の規準に準拠して作成されている。」という記述が適切となる。
- A145. 例えば、「主題情報は〇〇（特定の規準）の要求事項におおむね準拠している。」等、適用される規準の記述において不明瞭又は限定的な表現が含まれている場合は、主題情報の利用者に誤解を生じさせる可能性があるため適切ではない。

《14. 保証業務の結論の形成》

《(1) 証拠の十分性及び適切性》（第 12 項(9)及び第 64 項参照）

- A146. 証拠は業務実施者の結論及び保証報告書を裏付けるために必要である。証拠は、累積的な性質のものであり、主として業務の過程で実施した手続から入手する。

しかしながら、証拠は、過年度の業務において入手した情報（業務実施者が当年度の業務に影響を与える変化が生じていないかどうかを判断した場合）又は契約の新規の締結及び更新に関する監査事務所の品質に関する方針又は手続において入手した情報など、その他の情報源から入手した情報も含むことがある。

証拠は、適切な当事者又はその他の情報源から得られることがある。また、証拠として利用する情報は、適切な当事者の利用する専門家の業務により作成されることがある。証拠には主題情報を裏付ける情報と矛盾する情報がある。さらに、情報がないことそれ自体が証拠となる場合（例えば、依頼した陳述を適切な当事者が拒んだ場合）がある。

保証業務の結論の形成における業務実施者の作業のほとんどは、証拠を入手し評価することである。

- A147. 証拠の十分性と適切性は、相互に関連する。十分性は証拠の量的尺度である。必要な証拠の量は、主題情報に重要な虚偽表示が発生するリスクの程度によって影響を受け（評価したリスクの程度が高いほど、より多くの証拠が要求される。）、また、証拠の質によっても影響を受ける（質が高いほど、より少ない証拠で済む。）。しかしながら、数多くの証拠を入手したとしても、証拠の質の低さを補完しないことがある。
- A148. 適切性は証拠の質的尺度である。すなわち、業務実施者の結論に対する裏付けとなる証拠の適合性と証明力である。証拠の証明力は、証拠の情報源及び種類並びに証拠を入手する状況によって影響される。

したがって、様々な種類の証拠の証明力の一般化については、重要な例外が存在する。適切な当事者以外の外部の情報源から入手した証拠であっても、入手する状況によって情報の信頼性に影響する。例えば、独立した情報源から入手した証拠であっても、その情報源が十分な知識を有していない場合又は客観性を欠いている場合には、信頼できないことがある。

なお、このような例外はあるものの、証拠の証明力は、一般的には以下のとおりである。

- ・ 証拠は、適切な当事者から独立した情報源から入手した場合、証明力がより強くなる。
- ・ 適切な当事者が作成する証拠は、関連する内部統制が有効な場合、証明力がより強くなる。
- ・ 業務実施者が直接入手した証拠（例えば、内部統制の運用について観察により入手した証拠）は、間接的に又は推論に基づいて入手した証拠（例えば、内部統制の運用について質問により入手した証拠）よりも証明力が強い。
- ・ 証拠は、紙媒体、電子媒体又はその他の媒体にかかわらず、文書化されたものが存在する場合、口頭で得たものよりも、証明力が強い（例えば、議事録は、会議の後の口頭による議事説明よりも証明力が強い）。

A149. 業務実施者は、複数の情報源から入手した証拠に矛盾がない場合又は異なる種類の証拠が相互に矛盾しない場合には、通常、個々に検討された証拠に比べ、より確かな心証が得られる。反対に、複数の情報源から証拠を入手することや、異なる種類の証拠を入手することにより、個々の証拠の証明力が低いことが示唆されていることがある。

例えば、適切な当事者から独立した情報源から入手した情報が、適切な当事者からの陳述を裏付けている場合、業務実施者はより確かな心証を得ることがある。反対に、ある情報源から入手した証拠が他の情報源から入手した証拠と矛盾する場合、業務実施者は、当該矛盾を解消するためにどのような追加的な手続が必要であるかを判断することとなる。

A150. 十分かつ適切な証拠を入手する観点からは、一定時点の主題情報よりも、一定期間を対象とする主題情報に対して保証を得ることのほうが難しい。さらに、通常、プロセスに関する結論は、保証業務の対象としている期間に限定されることから、当該プロセスが将来も機能し続けるかどうかについての結論は提供しない。

A151. 業務実施者の結論の基礎となる十分かつ適切な証拠を入手したかどうかは、職業的専門家としての判断に係る事項である。

A152. 状況によっては、業務実施者は、立案した手続を通じて入手することを計画していた、十分な、又は適切な証拠を入手できないことがある。

当該状況において、業務実施者は、実施した手続により入手した証拠が、主題情報に関する結論を形成できるほど十分かつ適切ではないと考える場合には、以下を実施することがある。

- ・ 実施する作業を拡大する。
- ・ 状況に応じて、業務実施者が必要と判断する手続を実施する。

上記のいずれも、当該状況において実務的でないと考えられる場合、業務実施者は、保証業務の結論を形成するための十分かつ適切な証拠を入手できないことになる。

限定的保証業務において、業務実施者が、立案した手続を通じて主題情報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（第 49L 項参照）に気付かない場合であっても、結論を形成できるほど十分かつ適切な証拠を入手していないと考え、上記の対応を行うことがある。

《(2) 証拠の十分性と適切性の評価》(第 65 項参照)

A153. 保証業務は、累積的かつ反復的なプロセスである。そのため、業務実施者は、立案した手続を実施するに従い、入手した証拠により他の立案した手続の種類、時期及び範囲を変更することがある。

業務実施者は、以下のように、予期した情報及び立案した手続の基礎となった情報と著しく異なる情報に気付くことがあり、その場合には、立案した手続の再検討が必要となることがある。

- ・ 業務実施者が虚偽表示を発見した場合、その程度によっては、特定の情報源の信頼性に関する職業的専門家としての判断を変更することがある。
- ・ 業務実施者は、関連情報の不一致若しくは証拠の矛盾又は証拠がないことに気付くことがある。
- ・ 保証業務の完了段階に実施された分析的手続の結果によって、それまで認識していなかった重要な虚偽表示リスクに気付く場合がある。

A154. 業務実施者の十分かつ適切な証拠に係る職業的専門家としての判断は、以下のような要因によって影響を受ける。

- ・ 潜在的な虚偽表示の重要性及び当該虚偽表示が個別に、又は他の虚偽表示と集計したときに、主題情報に重要な影響を及ぼす可能性
- ・ 認識している重要な虚偽表示リスクに対する、適切な当事者の対応の有効性
- ・ 過年度の保証業務において発見した同様の虚偽表示
- ・ 実施した手続の結果（当該手続により特定の虚偽表示が識別されたかどうかを含む。）
- ・ 入手可能な情報の情報源及び信頼性
- ・ 証拠により形成された心証の程度
- ・ 適切な当事者及びその環境の理解

《業務範囲の制約》(第 26 項及び第 66 項参照)

A155. 業務範囲の制約は以下により生じることがある。

(1) 適切な当事者の管理の及ばない状況

例えば、業務実施者が閲覧することが必要であると判断した文書が、誤って廃棄されている場合

(2) 業務実施者の作業の種類又は実施時期に関する状況

例えば、業務実施者が観察することが必要であると判断している実地棚卸などのプロセスが、業務契約前に実施されていた場合

(3) 主題に責任を負う者、測定者若しくは評価者又は契約当事者による業務範囲の制約がある状況

例えば、業務実施者が、当該制約がある状況において、必要であると判断した手続が実施できない場合には、業務実施者が、保証業務リスクや業務契約の新規締結又は更新を考慮するなど、業務依頼者との関係や保証業務に影響することがある。

A156. 業務実施者が特定の手続を実施できない場合においても、代替手続の実施により十分かつ適切な証拠を入手できる場合には、業務範囲の制約とはならない。

A157. 限定的保証業務で実施される手続は、その定義のとおり、合理的保証業務で必要な手続と比較して限定的である（第 12 項(35)①イ参照）。

限定的保証業務契約の締結前から業務範囲の制約が存在することが認識されている場合、保証業務の前提条件が満たされているか、特に、証拠の入手可能性（第 24 項(2)④参照）及び合理的な目的の達成可能性（第 24 項(2)⑥参照）を考慮する。

限定的保証業務契約の締結後に、適切な当事者が、さらなる制約を課した場合、適用される法令の下で可能であれば、契約の解除が適切となることがある。

《15. 保証報告書の作成》

《(1) 保証報告書の様式》（第 67 項及び第 68 項参照）

A158. 口頭等の文書によらない方法により結論を表明する場合には、想定利用者の誤解を招くことがある。そのため、業務実施者は、口頭報告を行う場合又はシンボルマークを使用する場合は、容易に利用できるような手段で、文書による保証報告書を併せて提供する。例えば、WebTrust シールのようなシンボルマークを使用している場合、インターネット上の当該シンボルマークと文書による保証報告書をハイパーリンクで参照させることが考えられる。

A159. 本実務指針においては、保証報告書に含めるべき基本的な記載事項を特定している。保証報告書は、個別の業務の状況に応じて作成される。業務実施者は、保証報告書を明瞭かつ読みやすくするために、見出し、段落番号、書体の機能（例えば、太字の使用など）等を用いることがある。

A160. 業務実施者は、想定利用者との効果的なコミュニケーションを促進するため「短文式」又は「長文式」いずれかの保証報告書の形式を選択する。

- (1) 短文式保証報告書は、基本的な記載事項のみで構成される。
- (2) 長文式保証報告書は、基本的な記載事項とともに、業務実施者の結論に影響を及ぼすことが想定されない情報及び説明を含んでいる。
- (3) 長文式保証報告書には、基本的な記載事項に加えて、上記(2)に該当する情報及び説明として、保証業務の契約条項、適用される規準、保証業務における発見事項、業務に関与する業務実施者等の資格と経験の詳細、重要性の水準、場合によっては提言等を、詳細に記載することがある。
- (4) 業務実施者は、上記(2)に該当する情報及び説明を保証報告書に含めるかどうかについて、想定利用者の情報ニーズに基づいて決定することが有用である。
- (5) 第 68 項に記載されたとおり、業務実施者の結論は、上記(2)に該当する情報及び説明とは明確に区分して記載する。

《(2) 保証報告書の内容》

《表題》（第 69 項(1)参照）

A161. 独立業務実施者の保証報告書であることを明瞭に示す「独立業務実施者の保証報告書」の表題は、保証報告書の性質を特定し、業務実施者が、第 3 項(1)に示された独立性についての職業倫理に関する規定の全てを満たしていることを表明するものであり、それにより、独立業務実施者以外の者が発行する報告書と区別している。

《宛先》（第 69 項(2)参照）

A162. 業務実施者は、保証報告書の提出先となる当事者を特定し、宛先とする。保証報告書は、通

常、業務依頼者を宛先とするが、その他の想定利用者を宛先とすることもある。

《主題情報及び主題》（第 69 項(3) 参照）

A163. 主題情報（必要な場合には主題）の特定及び説明には、以下を含むことがある。

- (1) 主題の測定又は評価に関連する特定の時点又は一定期間
- (2) 主題に責任を負う者又はその構成単位
- (3) 想定利用者が知るべき主題又は主題情報の特徴に関する説明及び当該特徴が、規準に照らして主題を測定又は評価する際の精度又は利用可能な証拠の心証の程度に及ぼす影響。例えば、以下の事項が含まれる。
 - ① 主題情報が、定量的か定性的か、客観的か主観的か、過去情報か将来情報か。
 - ② 複数の期間における主題情報の比較可能性に影響を及ぼす、主題又はその他の業務環境の変化

《適用される規準》（第 69 項(4) 参照）

A164. 保証報告書においては、想定利用者が業務実施者の結論に関する基礎を理解できるように、主題情報が測定又は評価された際の適用される規準が特定される。適用される規準は、保証報告書に記載されることがある。または、保証報告書において、規準が主題情報と一体として記載されていたり、又は規準に関する容易に利用可能な情報源がある場合には、それらが示されることもある。

状況によっては、以下の事項を開示することが適切な場合がある。

- ・ 適用される規準の情報源及び適用される規準が、法令等で定められたものか、規準を公表する権限を有する、又は認知されている専門家の団体によって透明性のあるプロセスに従って公表されたものかどうか、すなわち、それらが主題を背景として確立された規準であるかどうか（そうでない場合には、適合すると考えた理由）。
- ・ 適用される規準が、測定又は評価の方法を複数の方法から選択することを認めている場合、選択した測定又は評価の方法
- ・ 業務環境において適用される規準を適用する際に行われた重要な解釈
- ・ 測定又は評価の方法に何らかの変更があったかどうか。

《固有の限界》（第 69 項(5) 参照）

A165. 保証業務における固有の限界は、保証報告書の想定利用者によく理解されている場合もあるが、保証報告書上、明示的に記載することが適切な場合もある。例えば、内部統制の有効性に関する保証報告書では、内部統制が状況の変化によって適切でなくなるかもしれないリスク又は方針や手続への準拠の程度が低下するリスクによって、有効性に関する過去の評価が将来期間には及ばないということを指摘しておくような場合である。

《特定の目的》（第 69 項(6) 参照）

A166. 主題の測定と評価に適用される規準が、特定の目的のために策定されている場合がある。例

えば、規制当局は、規制目的の観点から策定された特定の規準を適用するように一部の事業体に要求することがある。業務実施者は、誤解を避けるため、規準が特定の目的のために策定されている事実及びその結果、主題情報が他の目的には適合しないことを、保証報告書の想定利用者に注意喚起する。

A167. 業務実施者は、第 69 項(6)の要求する事項に加えて、保証報告書が特定の利用者を想定したものであることを記載することも考慮することがある。例えば、特定の法令等、業務環境によっては、適用される規準に関する注意喚起や想定利用者に関する記載に代えて、保証報告書の配布又は利用を制限することで十分な場合がある。特定の利用者又は特定の目的のための利用を意図する場合には、保証報告書には利用制限が記載されることがあるが、利用制限が記載されない場合であっても、業務実施者が想定外の者による利用又は目的外の利用に対する法的責任を負うとは限らない。法的責任を負うかどうかは、各々の事例及び関連する法令等の状況による。

《関係者の責任》(第 69 項(7)参照)

A168. 保証報告書において関係者の責任を特定することにより、以下を想定利用者に知らせることとなる。

- ・ 主題に責任を負う者が主題に対して責任を負っていること。
- ・ 測定者又は評価者が規準に照らした主題の測定と評価に対して責任を負っていること。
- ・ 業務実施者が主題情報に関する結論を独立の立場から表明する責任を負っていること。

《本実務指針又は保証業務に関連するその他の実務指針に準拠する業務の実施》(第 69 項(8)参照)

A169. 保証業務に関連するその他の実務指針等が主題情報の一部のみに適用される場合、当該保証業務に関連するその他の実務指針等と本実務指針の両方に準拠して業務を実施している旨の記載が適切となることがある。なお、保証業務に関連するその他の実務指針等には、日本公認会計士協会が公表する実務指針のほか、例えば、法令又は関連する団体の規則等、保証業務を実施する上で準拠することが求められる規範が含まれる。

A170. 例えば、「本業務は、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」を参考として実施された。」等、不明瞭又は限定的な表現を含む記載は、保証報告書の想定利用者に誤解を生じさせる可能性がある。

《品質管理》(第 69 項(9)参照)

A171. 品質管理基準報告書第 1 号の遵守に関する保証報告書における記載は、例えば以下のとおりである。

「当監査法人は、日本公認会計士協会が公表した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、職業的専門家としての基準及び適用される法令等の遵守に関する方針又は手続を含む品質管理システムを整備及び運用して業務を実施した。」

《職業倫理》（第 69 項(10)参照）

A172. 職業倫理の規定の遵守に関する保証報告書における記載は、例えば以下のとおりである。

「当監査法人は、日本公認会計士協会の公表した倫理規則及びその他の職業倫理に関する規定を遵守して業務を実施した。当該規則及び規定は、誠実性、客観性、職業的専門家としての能力及び正当な注意、守秘義務並びに職業的専門家としての行動の原則、並びに独立性に関する規定を提供している。」

《実施した作業の具体的な内容》（A7 項及び第 69 項(11)参照）

A173. 実施した作業の具体的な内容は、想定利用者が業務実施者の結論を理解することに役立つ。多くの保証業務について、理論上、手続には様々な種類が有り得る。しかしながら、業務実施者が、実務上、実施した手続を明瞭にかつ曖昧さを残さずに想定利用者に伝えることは難しい。本実務指針以外に日本公認会計士協会が公表する実務指針等が、業務実施者が実施した作業の具体的な内容を記載するのに役立つことがある。

A174. 保証業務に関連するその他の実務指針等が存在せず、特定の主題に対する手続に関して指針が提供されない場合、実施した作業の具体的な内容の記載は、より詳細となることがある。また、実施した作業の具体的な内容に適用される規準の適合性の評価についての記載を含めることが適切な場合がある。

A175. 限定的保証業務では、「実施した手続に基づいて、業務実施者が、主題情報に重要な虚偽表示が存在すると信じさせる事項が認められたかどうか。」に関して結論を表明するため、手続の種類、時期及び範囲に関する理解が不可欠である。したがって、限定的保証業務では、実施した作業の具体的な内容の記載は、通常、合理的保証業務の場合よりも詳細であり、手続の種類、時期及び範囲を特定している。実施した作業の具体的な内容の記載の中で、通常、合理的保証業務であれば実施すると想定される手続のうち、実施されなかったものを特定して記載することが適切な場合がある。その一方で、業務実施者に求められる保証業務リスクの理解や考慮の程度が、合理的保証業務の場合よりも低いため、当該手続を完全に特定せず記載しないことがある。

A176. 実施した作業の具体的な内容の詳細さの程度を決める際の考慮事項には、例えば以下がある。

- ・ 事業体に特有の状況（例えば、事業体の属する業界一般と比較して、異なる内容の事業体の活動）
- ・ 実施した手続の種類と範囲に影響を及ぼす特定の業務の状況
- ・ 業界慣行又は適用される法令等に基づき、想定利用者が想定する保証報告書の詳細さの程度

A177. 業務実施者が実施した作業の具体的な内容は、想定利用者が、業務実施者の結論の基礎として実施された作業を理解できるように客観的に記述されることが重要である。当該記述は、多くの場合、作業計画全体を詳述することには至らないが、一方で、不明瞭となるほど要約する方法や、誇張又は脚色する方法で記述しないことが重要である。

《業務実施者の結論》（第 12 項(35)②ア及び第 69 項(12)参照）

A178. 合理的保証業務においては、業務実施者の結論は主題と規準の形式に応じて、例えば以下のように表明される。

- (1) 業務実施者による結論が、業務実施者が主題に関して適用される規準に基づいて業務を実施した結果、主題がどのような状況にあるかについて表明される場合（主題に対する結論の表明）

「当監査法人は、事業体が全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。」

- (2) 業務実施者による結論が、業務実施者が主題に関して適用される規準に基づいて業務を実施した結果、業務実施者以外の者が作成した主題情報が信頼できるものであるかどうかについて表明される場合（主題情報に対する結論の表明）

「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、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。」

- (3) 業務実施者による結論が、業務実施者が主題に関して適用される規準に基づいて業務を実施した結果、適切な当事者により作成された報告書（主題に対する見解を含む。）について表明される場合（表明された見解に対する結論の表明）

「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、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。」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、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。」

A179. 業務実施者は、保証報告書に想定利用者が知っておくべき主題の特徴（固有の限界や不確実性等）についての説明が記載されている場合、その内容を踏まえて業務実施者の結論を利用する必要があることを想定利用者に知らせることが適切となる場合がある。例えば、業務実施者の結論には、「この結論は、この独立業務実施者の保証報告書において結論以外の箇所で概括的に記載された固有の限界を基礎として報告されている。」などの文言を含めることがある。

A180. 限定的保証業務においては、業務実施者の結論は、実施した保証業務に基づいて、主題情報に重要な虚偽表示があると信じさせる事項が認められたかどうかを伝える形式で、例えば、以下のように表明される。

- (1) 業務実施者による結論が、業務実施者が主題に関して適用される規準に基づいて業務を実施した結果、主題がどのような状況にあるかについて表明する場合（主題に対する結論の表明）

「当監査法人が実施した手続及び入手した証拠に基づく業務において、事業体が XYZ 法を遵守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。」

- (2) 業務実施者による結論が、業務実施者が主題情報に関して適用される規準に基づいて業務を実施した結果、業務実施者以外の者が作成した主題情報が信頼できるものであるかどうかについて表明される場合（主題情報に対する結論の表明）

「当監査法人が実施した手続及び入手した証拠に基づく業務において、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 の規準を遵守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。」

- (3) 業務実施者による結論が、業務実施者が主題に関して適用される規準に基づいて業務を実施した結果、適切な当事者により作成された報告書（主題に対する見解を含む。）について表明される場合（表明された見解に対する結論の表明）

「当監査法人が実施した手続及び入手した証拠に基づく業務において、当該事業体が XYZ 法を遵守したという報告書が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。」

- A181. 主題に関する結論の有用な表現の様式には、例えば、以下の一つ又は複数の組合せがある。
- ・ 準拠性に関する保証業務の場合－「を遵守している」又は「に準拠している」
 - ・ 適用される規準に、主題情報の作成と表示に関するプロセス又は手法が示されている保証業務の場合－「適切に作成している」
 - ・ 適正表示の原則が適用される規準に組み込まれている保証業務の場合－「適正に表示している」
- A182. 除外事項付結論及び除外事項付結論の根拠区分に見出しを付すことは、業務実施者の報告書を分かりやすくするのに役立つ。適切な見出しとしては、例えば、除外事項付結論であれば、「限定付結論」、「否定的結論」、又は「結論の不表明」、除外事項付結論の根拠区分であれば、「限定付結論の根拠」、「否定的結論の根拠」又は「結論の不表明の根拠」などがある。

《業務実施者の名称》(第 69 項(13)参照)

- A183. 業務実施者の名称は、その国に応じて、監査事務所の名前、業務実施者の個人名又はその両方が記載される。また、一部の国では、保証報告書において、業務実施者の名称に加えて、職業的専門家としての資格称号又は業務実施者や監査事務所が当該国の適切な許認可を受けていることについて明示することが求められることがある。

なお、本報告書でいう署名は、自署又は電子署名(電子署名及び認証業務に関する法律(平成 12 年(2000 年)法律第 102 号)第 2 条第 1 項の電子署名)をいう。

電子署名を行う場合には、業務実施者の氏名が容易に見読可能となるように、電子署名のプロパティ情報とは別に保証報告書にその氏名を表示することが考えられる。

《日付》(第 69 項(14)参照)

- A184. 保証報告書の日付は、業務実施者がその日付までに気づき、かつ、その日付までに発生した事象が主題情報及び保証報告書へ及ぼす影響を検討したことを想定利用者に知らせるものである。

《所在地》(第 69 項(15)参照)

- A185. 監査事務所の所在地として、例えば、業務実施者が執務する事業所の都市名又は登記されている事業所名を記載する。

《(3) 保証報告書における専門家の利用に関する記載》(第 70 項参照)

- A186. 例えば、公共事業体における透明性確保のために、法令等により、保証報告書において業務実施者の利用する専門家に関する記載を要求することがある。また、業務実施者による除外事項付結論の根拠を説明する場合、または、専門家の業務が長文式保証報告書に含まれる発見事項に不可欠である場合などの状況において、専門家の利用に関する記載が適切となることがある。
- A187. 業務実施者は、表明した結論に単独で責任を負うものであり、その責任は専門家の業務を利用したとしても、軽減されるものではない。そのため、保証報告書において、業務実施者が専門家の業務を利用したことに言及するときは、当該記載が保証報告書で表明される結論に対する業務

実施者の責任を軽減しているかのように記載しないことが重要である。

A188. 主題に係る専門家及び保証業務の専門家を含む、相応の資格を持つ者が実施している業務に関する長文式保証報告書において、専門家の利用について記載したとしても、想定利用者が、責任の軽減と誤解する可能性は低い。しかし、短文式保証報告書の場合には、記載内容が必要最低限であったり、業務実施者の利用する専門家の名称のみが記載されることがあるため、想定利用者の誤解が生じる可能性が高くなる。そのような場合には、専門家の利用によって業務実施者の責任が軽減されるという誤解を避けるために、追加的な説明を保証報告書に記載することが必要になる場合がある。

《16. 無限定の結論及び除外事項付結論》(第74項から第77項、及び付録1参照)

A189. 「広範な」という用語は、虚偽表示が主題情報全体に及ぼす影響の程度、または、業務実施者が十分かつ適切な証拠を入手できず、未発見の虚偽表示がもしあるとすれば、それが主題情報に及ぼす可能性のある影響の程度について説明するために用いられる。主題情報全体に対して広範な影響を及ぼす場合とは、業務実施者の職業的専門家としての判断において、以下のいずれかに該当する場合をいう。

- (1) 影響が、主題情報の特定の側面に限定されない場合
- (2) 影響が、主題情報の特定の側面に限定される場合でも、主題情報に広範な影響を及ぼす、又は及ぼす可能性がある場合
- (3) 開示項目に及ぼす影響が、想定利用者の主題情報の理解に根本的な影響を及ぼすものである場合

A190. 除外事項付結論を表明する原因となる事項の性質及び当該事項が主題情報に及ぼす影響の範囲、または、及ぼす可能性のある影響の範囲が広範かどうかという業務実施者の判断が、表明される結論の類型に影響を及ぼす。

A191. 限定付結論及び否定的結論並びに結論の不表明の場合に関する例示は、以下のとおりである。

- (1) 限定付結論 (重要な虚偽表示のある限定的保証業務に対する例示)
 - 「実施した手続及び入手された証拠に基づいて、本報告書の限定付結論の根拠の区分で記載した事項の及ぼす影響を除き、[適切な当事者]により作成された報告書が事業体による XYZ 法への遵守の状況を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。」
- (2) 否定的結論 (重要かつ広範な虚偽表示のある合理的保証業務及び限定的保証業務の双方に対する例示)
 - 「本報告書の否定的結論の根拠の区分で記載した事項の及ぼす影響の重要性に鑑み、[適切な当事者]により作成された報告書は事業体による XYZ 法への遵守の状況を適正に表示していないものと認める。」
- (3) 結論の不表明 (業務実施範囲に重要かつ広範な制約のある合理的保証業務及び限定的保証業務の双方に対する例示)
 - 「本報告書の結論の不表明の根拠の区分で記載した事項の及ぼす可能性のある影響の重要性に鑑み、[適切な当事者]により作成された報告書に対して結論を形成するための十分か

つ適切な証拠を入手できなかったため、当該報告書に対して結論の不表明とする。」

A192. 測定者又は評価者は、主題情報に重要な虚偽表示が存在することを識別し、報告書に適切に記載することがある。例えば、準拠性に関する業務では、測定者又は評価者は、規準に準拠していないことを正しく記載することがある。このような状況において、第 77 項は、以下の方法により、業務実施者が想定利用者に対して重要な虚偽表示の存在について注意を喚起することを求めている。

- ・ 限定付結論又は否定的結論の表明
- ・ 無限定の結論を表明するが、強調事項区分を設けて、当該重要な虚偽表示に関して記載する。

A192a. 国によっては、法令や職業倫理に関する規定により、特定の保証業務について、業務実施者が追加的な手続を実施し、追加的な対応を講じることが求められていることがある。法令等により、業務実施者が一定の事項を経営者やガバナンスに責任を有する者にコミュニケーションを行うことが制限されている場合や、違法行為又はその疑いのある行為について、企業に注意喚起することを含め、適切な当局による調査を害するおそれのあるコミュニケーションやその他の行為を明確に禁止している場合がある。例えば、マネーロンダリングに関する法令に従って、業務実施者が適切な当局に違法行為又はその疑いを報告することが求められている場合がある。このような状況では、業務実施者が検討する事項は複雑であり、業務実施者が法律専門家に助言を求めることが適切と考えることがある。

A192b. 違法行為又はその疑いに関して法令又は職業倫理に関する規定に以下が定められていることがある。

- (1) 適切な当局に対する業務実施者の報告義務
- (2) 状況に応じた適切な当局に対する業務実施者の報告責任（倫理規則 R360. 36 項から第 360. 36 A2 項等参照）

A192c. 状況によっては、適切な当局に違法行為又はその疑いを報告することが、以下の理由により、要求されている、又は適切である場合がある。

- (1) 法令が業務実施者に報告を要求している場合
- (2) 適用される職業倫理に関する規定に基づき違法行為又はその疑いに対処するために適切な当局に報告することが適切であると判断される場合
- (3) 法令又は職業倫理に関する規定により、業務実施者が報告する権利を有している場合

A192d. 法令又は職業倫理に関する規定に基づく違法行為又はその疑いの報告には、保証業務を実施する過程で業務実施者が知るところとなったが主題情報には影響を及ぼさない違法行為が含まれることがある。本実務指針においては、業務実施者が主題情報に影響しない法令について一定の理解を有することは期待されていない。しかしながら、法令又は職業倫理に関する規定において、業務実施者が一般的な知識、職業的専門家としての判断と専門知識を適用して違法行為に対処することが想定されていることがある。なお、ある行為が違法行為となるかどうかは、司法上の判断に属する事項である。

A192e. ある状況においては、法令又は職業倫理に関する規定に基づく監査人の守秘義務により、違法行為又はその疑いを適切な当局に報告することが禁止されていることがある。また、違法行為又はその疑いの適切な当局への報告が職業倫理に関する規定に定められた守秘義務に対する違反

として取扱われないことがある。

A192f. 業務実施者がどのような追加的な対応を取りうるか及び特定の対応を講じることによる職業的又は法的影響を理解するための法的助言を得る場合に、又は、当局又は職業団体に取扱いを問合せの際に（ただし、法令で禁じられていない場合又は守秘義務違反とならない場合に限る）、業務実施者が監査事務所内やネットワーク・ファーム内で協議することを検討することがある（倫理規則第 360.39 A1 項等参照）。

《17. その他のコミュニケーションの責任》（第 78 項参照）

A193. 業務実施者が、主題に責任を負う者、測定者若しくは評価者、業務依頼者又はその他の関係者とコミュニケーションを行うことが適切な事項には、例えば、不正又はその疑い及び主題情報の作成における偏向が含まれる。

《18. 調書》（第 79 項から第 83 項参照）

A194. 調書には、職業的専門家としての判断の行使が求められる全ての重要な事項及び関連する結論に対する業務実施者の根拠を記録する。判断が難しい事項が存在する場合又は職業的専門家としての判断を行使する場合、業務実施者が結論に至った時点で入手していた事実を含む調書は、判断に当たっての業務実施者の認識を説明するのに役立つことがある。

A195. 業務において検討された事項又は職業的専門家としての判断の全てを文書化することが必要であるわけではなく、実務的でもない。さらに、業務実施者は業務ファイルに含まれる文書により、本実務指針の要求事項に従っていることが示されているのであれば、別途、チェックリストなどにより要求事項に従っていることを文書化する必要はない。同様に、業務実施者は、作成途中の調書の草稿、結論に至っていない考えや予備的な考えを書いたメモ、字句のみを修正した場合の元の文書、重複した文書等を業務ファイルに含める必要はない。

A196. 業務実施者は、調書の作成及び保存の範囲を評価するに当たって、職業的専門家としての判断を行う場合には、実施した業務及び主な意思決定の根拠を過去に当該業務に関与したことがない他の業務実施者が理解する上で、何が必要となるかを考慮することがある。ただし、業務の詳細な側面のうち、他の業務実施者が業務実施者との討議を通じてしか理解できないような事項までは、調書の作成及び保存の範囲に含めないことがある。

A197. 調書は、以下に関する記録を含むことがある。

- (1) 手続を実施した項目又は対象を識別するための特性
- (2) 手続を実施した者及びその完了日
- (3) 査閲した者、査閲日及び査閲の対象
- (4) 適切な当事者及びその他の者と重要な事項について協議した場合には、重要な事項の内容、協議を実施した日及び協議の相手方等

A198. 調書は、例えば、以下に関する記録を含むことがある。

- (1) 職業倫理に関する規定の遵守に関して識別された問題及びその問題の解決方法
- (2) 業務に適用される独立性の遵守に関する結論及びそれらの結論を裏付ける監査事務所の適切な者との討議

- (3) 契約の新規の締結及び更新に関して到達した結論
- (4) 業務の期間中に行われた専門的な見解の問合せの内容及び範囲並びに得られた見解

《(1) 業務ファイルの最終的な整理》

A199. 品質管理基準報告書第1号では、監査事務所に、調書を保証報告書提出日後に適時に整理するという品質目標を設定することを要求している。なお、業務ファイルの最終的な整理を完了する期限は、通常、保証報告書の日付から60日程度を超えないものとされている（品基報第1号のA83項参照）。

A200. 保証報告書の日付後に行う業務ファイルの最終的な整理は、事務的な作業であり、新たな手続を実施したり、新たな結論を導き出すことを含まない。しかし、事務的な作業の範囲である限り、最終的な整理の段階で調書に変更を加えることができる。そのような変更には、例えば以下の事項が含まれる。

- (1) 差し替えられた修正前の文書の削除や廃棄
- (2) 調書を分類したり、順序をそろえたり、リファレンス（参照番号）を付ける作業
- (3) ファイル整理の手続に関する完了チェックリストへのサイン
- (4) 業務実施者が保証報告書の日付前に入手し、業務チームメンバーと討議して合意した証拠を文書化する作業

A201. 品質管理基準報告書第1号では、調書は監査事務所自らの必要性を満たし、また、法令等、職業倫理に関する規定及び職業的専門家としての基準を遵守するために適切に維持及び保存することに対処する品質目標を設定することを求めている。なお、調書の保存期間としては品質管理基準報告書第1号に示されている保存期間（10年）が参考になるが、状況によっては、この保存期間よりも短い保存期間が適当であるとすることもある。また、監査事務所等の責任について係争中であるような場合にはこれよりも長い保存期間が適当であるとすることもある。

《IV 適用》

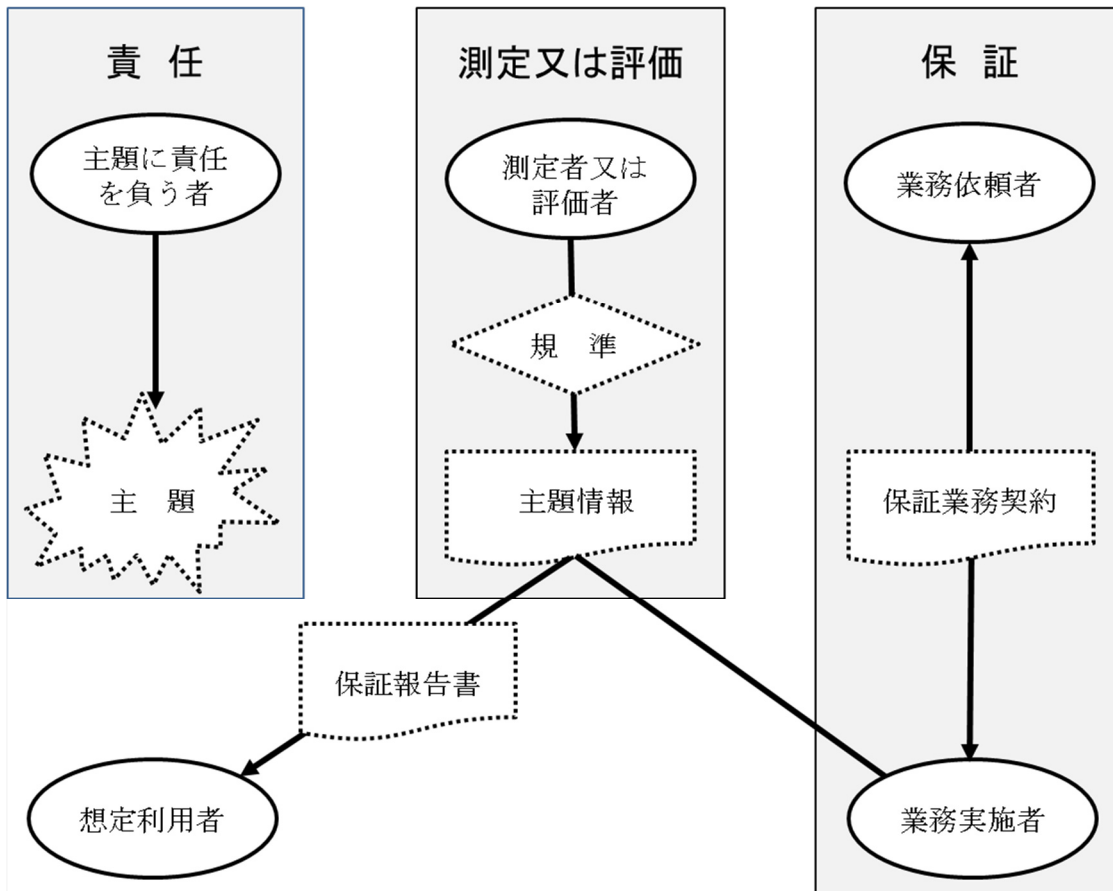
- ・ 本実務指針は、2020年1月1日以降に発行する保証報告書に適用する。ただし、本実務指針の第3項、第4項及び全ての要求事項が適用可能である場合には、本実務指針の公表日（2017年12月19日）以降に発行する保証報告書から適用することを妨げない。
- ・ 2019年8月1日改正後の本実務指針は、2020年1月1日以降に発行される保証報告書に適用する。ただし、本実務指針の第3項、第4項及び全ての要求事項が適用可能である場合には、公表日（2019年8月1日）以降に発行する保証報告書から適用することを妨げない。
- ・ 2021年6月9日改正後の本実務指針は、2022年4月1日以降に発行される保証報告書に適用する。ただし、2022年3月31日以前に発行する保証報告書から適用することを妨げない。
- ・ 2021年9月16日改正後の本実務指針は、2022年4月1日以降に発行される保証報告書に適用する。ただし、2022年3月31日以前に発行する保証報告書から適用することを妨げない。
- ・ 本実務指針（2022年10月13日）のうち、倫理規則に関する事項は、2023年4月1日以降に契約を締結する業務から適用する。ただし、本実務指針を、倫理規則（2022年7月25日変更）と併せて2023年3月31日以前に契約を締結する業務から早期適用することを妨げない。

- ・ 本実務指針（2023年3月16日）は、2023年4月1日以降に契約を締結する業務から適用する。ただし、本実務指針を、2023年3月31日以前に契約を締結する業務において、倫理規則（2022年7月25日変更）と併せて早期適用することを妨げない。また、品質管理に関する事項は、2023年7月1日以降に契約を締結する業務から適用する。なお、公認会計士法上の大規模監査法人以外の監査事務所においては、2024年7月1日以降に契約を締結する業務から適用する。ただし、全ての監査事務所において、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」（2023年1月12日）及び品質管理基準報告書第2号「監査業務に係る審査」（2023年1月12日）と併せて、2024年6月30日以前に契約を締結する業務から早期適用することを妨げない。

以 上

- ・ 本実務指針（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。
 - － 倫理規則（2022年7月25日変更）
（修正箇所：第4項、第12項、第20項、第69項、A31項からA34項、A60項、A172項及び付録3）
 - － 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）
（上記以外の修正箇所）
- ・ 本実務指針（2023年3月16日改正）は、次の公表物の公表に伴う修正を反映している。
 - － 倫理規則（2022年7月25日変更）
（修正箇所：A31項からA34項、A60項(3)、A67項、A101a項、A126項、A192bからA192d項及びA192f項）
 - － 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」（2023年1月12日改正）
 - － 品質管理基準報告書第2号「監査業務に係る審査」（2023年1月12日改正）
（上記以外の修正箇所）

《付録 1 役割と責任》（第 2 項、A9 項、A12 項、A17 項及び A35 項から A37 項参照）



1. 全ての保証業務には、少なくとも主題に責任を負う者、業務実施者及び想定利用者という三当事者がいる。業務の状況に応じて、三当事者以外に、測定者若しくは評価者の役割を果たす者又は業務依頼者の役割を果たす者がいることもある。
2. 上の図は、以下の役割が保証業務にどのように関係するかを示すものである。
 - (1) 主題に責任を負う者は、主題について責任を負う。
 - (2) 測定者又は評価者は、規準を適用して主題を測定又は評価した結果である主題情報を作成し、提供する。
 - (3) 業務依頼者は、業務実施者と保証業務契約を締結する。
 - (4) 業務実施者は、主題情報について、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。）に信頼性を付与することを目的として結論を報告する。
 - (5) 想定利用者は主題情報に基づいて意思決定を行う。
 想定利用者は、保証報告書を利用すると業務実施者が想定する者をいい、個人、組織、又はそれらの集団が含まれる。
 保証報告書の宛先以外の者が想定利用者となる場合もある。
3. 保証業務の当事者の役割には、以下の特徴が見られる。
 - ・ 全ての保証業務には、少なくとも、主題に責任を負う者、業務実施者及び想定利用者がいる。

- ・ 業務実施者は、主題に責任を負う者、業務依頼者又は想定利用者になることはできない。
- ・ 直接報告による保証業務においては、業務実施者は測定者又は評価者にもなる。
- ・ 主題情報の提示を受ける保証業務においては、業務実施者以外の者（主題に責任を負う者又はその他の者）は測定者又は評価者にもなることができる。
- ・ 通常、主題情報は、業務実施者以外の適切な当事者によって作成された報告書等において業務実施者に提示され、保証報告書とともに想定利用者に対して提示される（ただし、場合によっては、主題情報の作成責任を明確にした上で保証報告書において業務実施者以外の者が作成した主題情報が提示されることもある。）。
- ・ 主題情報の提示を受ける保証業務においては、業務実施者以外の者によって主題の測定又は評価が実施され、主題情報が作成されることが、業務実施者による業務実施の前提となる。
- ・ 業務実施者自らが、規準を適用することによって主題の測定又は評価を行う場合、その業務は直接報告による保証業務である。自ら測定又は評価を行わない他の当事者が、業務実施者が実施した測定又は評価に係る責任を引き受けることによって（例えば、主題に責任を負う者が当該主題情報に係る責任を引き受ける旨の書面を添付することによって）、直接報告による保証業務を、主題情報の提示を受ける保証業務に変えることはできない。
- ・ 直接報告による保証業務においては、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。
- ・ 主題に責任を負う者は業務依頼者になることができる。
- ・ 主題情報の提示を受ける保証業務の多くにおいては、主題に責任を負う者は測定者又は評価者及び業務依頼者の役割を兼ねる。例えば、事業体が、自ら作成したサステナビリティレポートについて、業務実施者と保証業務契約を締結する場合である。

主題に責任を負う者と測定者又は評価者とが異なる例としては、製品の製造受託者の社会的責任に関する取組みについて、製造委託者が測定又は評価した情報に関して、業務実施者が製造委託者と保証業務契約を締結する場合がある。

- ・ 主題情報の提示を受ける保証業務においては、通常、測定者又は評価者が業務実施者に対し主題情報についての確認書を提供する。業務実施者が、確認書を手に入れない場合もある（例えば、業務依頼者が測定者又は評価者ではない場合）。
- ・ 主題に責任を負う者は、想定利用者の一人になることができるが、主題に責任を負う者が唯一の想定利用者となることはできない。
- ・ 主題に責任を負う者、測定者又は評価者、及び想定利用者は、異なる事業体に属する場合も同一の事業体に属する場合もある。同一の事業体に属する場合の例としては、役員の権限と責任が二重構造となっている場合があり、当該事業体の取締役が提供する情報について監督する取締役会が業務実施者に保証を求めることがある。主題に責任を負う者、測定者又は評価者及び想定利用者との関係は、特定の業務の状況下で考える必要があり、一般的な責任関係とは異なることがある。例えば、一義的にはある取締役（主題に責任を負う者）が直接的な責任を負うが、最終的には取締役会が責任を負うこととなるような企業活動の特定の領域について、業務実施者が取締役会（想定利用者）と保証業務契約を締結することがある。
- ・ 主題に責任を負う者ではない業務依頼者は想定利用者になることができる。

4. 業務実施者の結論は、以下のいずれかに関して表明される。
- ・ 主題及び適用される規準
 - ・ 主題情報及び適用される規準
 - ・ 適切な当事者により作成された報告書（主題に関する見解を含む。）
5. 全ての保証業務には、少なくとも、業務実施者、主題に責任を負う者及び想定利用者がいる。しかしながら、業務実施者及び主題に責任を負う者は、主題に責任を負う者以外に想定利用者がいない場合であっても、本実務指針のその他の要求事項を全て満たし業務を実施できるときには、保証業務以外の業務として、本実務指針を適用した業務を実施することに合意することがある。そのような場合、業務実施者の報告書には、報告書の利用を主題に責任を負う者に制限する旨が記載される。

(注2) 適切な当事者については、状況に応じて適宜、適切に修正する。

(注3) その他の確認事項の記載例としては、例えば、以下のものが考えられる。ただし、これらの記載に当たっては、監査基準報告書 580「経営者確認書」や業務に関連するその他の実務指針がある場合には当該実務指針等を参考にすることが有用である。

- 未修正の虚偽表示が及ぼす影響は、個別にも集計しても主題情報に対して重要ではないものと判断しております。未修正の虚偽表示の一覧は、本確認書に添付されております。
- 重要な見積りを行うに際して使用した重要な仮定は、合理的であると判断しております。
- 業務に関連すると認識している内部統制の不備については、明らかに僅少で重要ではないものを除き、全て業務実施者に伝達いたしました。
- 保証業務の対象となる主題に対して責任を負っていると認識しております。
- 本確認書の日付までに発生した、主題情報に重要な影響を及ぼす事象は、全て適切に主題情報に反映しております。

《付録3 主題情報の提示を受ける保証業務に係る保証報告書の文例》

以下は、主題情報の提示を受ける保証業務に係る短形式保証報告書の文例であり、必ずしも全ての状況を網羅するものではなく、また、全ての状況に適用できることを意図したものではない。

主題情報の提示を受ける保証業務に係る保証報告書の文例

	保証の水準	結論の表明形式
文例 1	合理的保証	主題に対する結論の表明
文例 2	合理的保証	主題情報に対する結論の表明
文例 3	合理的保証	表明された見解に対する結論の表明
文例 4	限定的保証	主題に対する結論の表明
文例 5	限定的保証	主題情報に対する結論の表明
文例 6	限定的保証	表明された見解に対する結論の表明

《文例 1》

文例の前提となる状況

- ・ 主題情報の提示を受ける保証業務である。
- ・ 主題に対する結論を表明している（第 12 項(35)②ア(ア)参照）。
- ・ 合理的保証業務である。
- ・ 主題は、内部統制に関する記述書に記載された〇〇〇業務に係る内部統制の状況であり、当該内部統制には、統制活動のみならず、リスクの評価と対応、統制環境、情報と伝達、モニタリング及び IT への対応の内部統制の基本的要素の全てが含まれている。
- ・ 主題情報は内部統制に関する記述書であり、会社の〇〇〇業務の記述、内部統制のデザイン、業務への適用及び運用状況に関する規準、統制目的が記載されている。主題情報である内部統制に関する記述書を業務実施者は入手し、記述書に記載された規準を保証業務に適用しているが、結論は主題に対して表明している。

独立業務実施者の保証報告書

×年×月×日

〇〇〇〇株式会社

取締役会 御中（注 1）

〇〇監査法人

[〇〇事務所（注 2）]

代表社員 公認会計士 〇〇〇〇

社 員 公認会計士 〇〇〇〇

（注 3）（注 4）

範囲（注5）

当監査法人は、〇〇〇〇株式会社（以下「会社」という。）の×年×月×日から×年×月×日までの期間における、内部統制に関する記述書に記載された〇〇〇業務に係る内部統制のデザイン、業務への適用及び運用状況について保証業務を行った。

会社の責任（注6）

会社の責任は、会社の〇〇〇業務に係る内部統制をデザインし、業務へ適用し、さらに有効に運用することにある。また、内部統制に関する記述書において記載された規準（以下「規準」という。）（注7）に基づき、統制目的を記載し、統制目的を達成するためにデザインされ、業務に適用され、運用されている内部統制を記載することにある。

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〇〇〇業務に係る全体としての内部統制に対する意見を表明することにある。

当監査法人は、日本公認会計士協会が公表した保証業務実務指針 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」及び〇〇〇〇〇（注8）に準拠して合理的保証業務を実施した。

本合理的保証業務においては、会社の〇〇〇業務に係る内部統制を理解し、そのデザインの適切性、業務への適用及び運用状況の有効性について証拠を入手するための手続が実施される。

手続は、当監査法人の判断により、内部統制に関する記述書が適正に表示されていないリスク、及び内部統制が適切にデザインされていない、業務に適用されていない又は有効に運用されていないリスクの評価に基づいて選択及び適用される。

当監査法人の実施した手続には、規準及び統制目的が充足されるという合理的な保証を提供するために必要と考える内部統制の運用評価手続が含まれている。また、この保証業務には、規準の適切性を評価することが含まれる。

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。

職業倫理、独立性及び品質管理

当監査法人は、日本公認会計士協会の公表する倫理規則（パート 4B）及びその他の職業倫理に関する規定を遵守して業務を実施した。当該規則及び規定は、誠実性、客観性、職業的専門家としての能力及び正当な注意、守秘義務並びに職業的専門家としての行動の原則、並びに独立性に関する規定を提供している。また、当監査法人は、日本公認会計士協会が公表した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、職業的専門家としての基準及び適用される法令等の遵守に関する方針又は手続を含む品質管理システムを整備及び運用して業務を実施した。

内部統制の限界（注9）

会社の内部統制は、その性質及び固有の限界により、必ずしも規準を充足するように運用され

ない可能性がある。

さらに、この有効性の評価に基づき将来を予測することには、内部統制が不適切になる又は機能しなくなるというリスクが伴う。

意見（注10）

当監査法人は、会社の〇〇〇業務に係る内部統制が、規準に準拠して、×年×月×日から×年×月×日までの期間にわたって、全ての重要な点において、統制目的を達成するようにデザインされ、業務に適用され、有効に運用されているものと認める。

目的及び想定利用者

内部統制に関する記述書は、〇〇（目的）のために規準に準拠して作成されており、したがって、それ以外の目的には適合しないことがある。当該事項は、当監査法人の意見に影響を及ぼすものではない。

本報告書は、〇〇のみを利用者として想定している（注11）。

以 上

（注1）宛先は状況に応じて、適宜、適切に修正する。例えば、代表取締役社長、事業部長等が考えられる。

（注2）事業所の都市名を記載する場合は、「〇〇県□□市」のように記載する。

（注3）業務実施者が電子署名を行う場合には、保証報告書にその氏名を表示すると考えられる。

（注4）① 本文例は、業務実施者が無限責任監査法人の場合を前提としている。業務実施者が有限責任監査法人の場合、業務契約において業務実施者が特定されている場合、又は監査法人の場合において報告書署名者に関する内規がある場合には、これらに応じて代表社員の肩書を省略するなど、適宜必要な修正を行う。

② 業務実施者が公認会計士の場合は、以下とする。

〇〇〇〇公認会計士事務所

〇〇県□□市（注2）

公認会計士〇〇〇〇（注3）

（注5）業務の契約条件に応じて適切な見出しを付す。見出しの記載を省略することもある。

（注6）「主題に責任を負う者の責任」又は適切な見出しを付す。

（注7）主題の測定者又は評価者が選択及び適用した規準を記載する。規準をどの程度具体的に記載するかは、個々の保証業務により異なる。規準が確立されたものである場合には、その呼称のみを記載することがある。

（注8）本実務指針に加え、個別業務に関わるその他の保証業務に関する実務指針等が適用されている場合、「〇〇〇〇〇〇」に当該個別業務に関わる実務指針等の名称を記載する。なお、当該個別業務に関わる実務指針等において、特に定めのない事項について本実務指針に従うことが定められている場合には、本実務指針の名称（日本公認会計士協会が公表した保証業務実務指針 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」）を削除し、

当該個別業務に関わる実務指針等の名称のみを記載する。また、該当する個別業務に関わる実務指針等がない場合には、「〇〇〇〇〇」を削除する。

(注9) 「主題の測定又は評価に関する固有の限界」、「主題の特質」又は適切な見出しを付す。その内容に応じて意見の次に記載することもある。

(注10) 合理的保証業務においては、意見の形式で結論を表明するため、「意見」の見出しが付される。

(注11) この記載に代えて、又は追加して、配布及び利用制限を付すことがある。

《文例2》

文例の前提となる状況

- ・ 主題情報の提示を受ける保証業務である。
- ・ 主題情報に対する結論を表明している（第12項(35)②ア(イ)参照）。
- ・ 合理的保証業務である。
- ・ 主題は、内部統制に関する記述書に記載された〇〇〇業務に係る内部統制の状況であり、当該内部統制には、統制活動のみならず、リスクの評価と対応、統制環境、情報と伝達、モニタリング及びITへの対応の内部統制の基本的要素の全てが含まれている。
- ・ 主題情報は内部統制に関する記述書であり、会社の〇〇〇業務の記述、内部統制のデザイン、業務への適用及び運用状況に関する規準、統制目的が記載されている。

独立業務実施者の保証報告書

×年×月×日

〇〇〇〇株式会社

取締役会 御中（注1）

〇〇監査法人

[〇〇事務所（注2）]

代表社員 公認会計士 〇〇〇〇

社 員 公認会計士 〇〇〇〇

（注3）（注4）

範囲（注5）

当監査法人は、〇〇〇〇株式会社（以下「会社」という。）の×年×月×日から×年×月×日までの期間における、〇〇〇業務に係る内部統制のデザイン、業務への適用及び運用状況に関する記述書（以下「内部統制に関する記述書」という。）について保証業務を行った。

会社の責任（注6）

会社の責任は、会社の〇〇〇業務に係る内部統制をデザインし、業務へ適用し、さらに有効に

運用することにある。また、内部統制に関する記述書において記載された規準（以下「規準」という。）（注7）に基づき、統制目的を記載し、統制目的を達成するためにデザインされ、業務に適用され、運用されている内部統制を記載することにある。

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〇〇〇業務に係る全体としての内部統制に関する記述書に対する意見を表明することにある。

当監査法人は、日本公認会計士協会が公表した保証業務実務指針 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」及び〇〇〇〇〇（注8）に準拠して合理的保証業務を実施した。

本合理的保証業務においては、会社の〇〇〇業務に係る内部統制を理解し、そのデザインの適切性、業務への適用及び運用状況の有効性について証拠を入手するための手続が実施される。

手続は、当監査法人の判断により、内部統制に関する記述書が適正に表示されていないリスク、及び内部統制が適切にデザインされていない、業務に適用されていない又は有効に運用されていないリスクの評価に基づいて選択及び適用される。

当監査法人の実施した手続には、規準及び統制目的が充足されるという合理的な保証を提供するために必要と考える内部統制の運用評価手続が含まれている。また、この保証業務には、規準の適切性を評価することが含まれる。

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。

職業倫理、独立性及び品質管理

当監査法人は、日本公認会計士協会の公表する倫理規則（パート 4B）及びその他の職業倫理に関する規定を遵守して業務を実施した。当該規則及び規定は、誠実性、客観性、職業的専門家としての能力及び正当な注意、守秘義務並びに職業的専門家としての行動の原則、並びに独立性に関する規定を提供している。また、当監査法人は、日本公認会計士協会が公表した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、職業的専門家としての基準及び適用される法令等の遵守に関する方針又は手続を含む品質管理システムを整備及び運用して業務を実施した。

内部統制の限界（注9）

会社の内部統制は、その性質及び固有の限界により、必ずしも規準を充足するように運用されない可能性がある。

さらに、この有効性の評価に基づき将来を予測することには、内部統制が不適切になる又は機能しなくなるというリスクが伴う。

意見（注10）

当監査法人は、内部統制のデザイン、業務への適用及び運用状況を記載した内部統制に関する記述書が、×年×月×日から×年×月×日までの期間にわたって、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。

目的及び想定利用者

内部統制に関する記述書は、〇〇（目的）のために規準に準拠して作成されており、したがって、それ以外の目的には適合しないことがある。当該事項は、当監査法人の意見に影響を及ぼすものではない。

本報告書は、〇〇のみを利用者として想定している（注11）。

以 上

（注1）（注2）（注3）（注4）（注5）（注6）（注7）（注8）（注9）（注10）（注11）文例1に同じ

《文例3》

文例の前提となる状況

- ・ 主題情報の提示を受ける保証業務である。
- ・ 表明された見解に対する結論を表明している（第12項(35)②ア(ウ)参照）。
- ・ 合理的保証業務である。
- ・ 主題は、内部統制に関する記述書に記載された〇〇〇業務に係る内部統制の状況であり、当該内部統制には、統制活動のみならず、リスクの評価と対応、統制環境、情報と伝達、モニタリング及びITへの対応の内部統制の基本的要素の全てが含まれている。
- ・ 主題情報は内部統制に関する記述書であり、会社の〇〇〇業務の記述、内部統制のデザイン、業務への適用及び運用状況に関する規準、統制目的が記載されている。
- ・ 経営者報告書には、主題情報を基礎とした、主題に対する経営者の見解が記載されている。

独立業務実施者の保証報告書

×年×月×日

〇〇〇〇株式会社

取締役会 御中（注1）

〇〇監査法人

[〇〇事務所（注2）]

代表社員 公認会計士 〇〇〇〇

社 員 公認会計士 〇〇〇〇

（注3）（注4）

範囲（注5）

当監査法人は、〇〇〇〇株式会社（以下「会社」という。）の×年×月×日から×年×月×日までの期間における、〇〇〇業務に係る内部統制のデザイン、業務への適用及び運用状況に関する経営者報告書（以下「経営者報告書」という。）について保証業務を行った。

会社の責任（注6）

会社の責任は、会社の〇〇〇業務に係る内部統制をデザインし、業務へ適用し、さらに有効に運用することにある。また、内部統制に関する記述書を作成し、経営者報告書において記載された規準（以下「規準」という。）（注7）に基づき、記載された統制目的を達成するためにデザインされ、業務へ適用され、運用されている内部統制に関する見解を表明することにある。

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経営者報告書に記載された内部統制のデザイン、業務への適用及び運用状況に関する見解に対する意見を表明することにある。

当監査法人は、日本公認会計士協会が公表した保証業務実務指針 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」及び〇〇〇〇〇（注8）に準拠して合理的保証業務を実施した。

本合理的保証業務においては、会社の〇〇〇業務に係る内部統制を理解し、そのデザインの適切性、業務への適用及び運用状況の有効性について証拠を入手するための手続が実施される。

手続は、当監査法人の判断により、経営者報告書が適正に表示されていないリスク、及び内部統制が適切にデザインされていない、業務に適用されていない又は有効に運用されていないリスクの評価に基づいて選択及び適用される。

当監査法人の実施した手続には、規準及び統制目的が充足されるという合理的な保証を提供するために必要と考える内部統制の運用評価手続が含まれている。また、この保証業務には、経営者報告書に記載された規準の適切性を評価することが含まれる。

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。

職業倫理、独立性及び品質管理

当監査法人は、日本公認会計士協会の公表する倫理規則（パート 4B）及びその他の職業倫理に関する規定を遵守して業務を実施した。当該規則及び規定は、誠実性、客観性、職業的専門家としての能力及び正当な注意、守秘義務並びに職業的専門家としての行動の原則、並びに独立性に関する規定を提供している。また、当監査法人は、日本公認会計士協会が公表した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、職業的専門家としての基準及び適用される法令等の遵守に関する方針又は手続を含む品質管理システムを整備及び運用して業務を実施した。

内部統制の限界（注9）

会社の内部統制は、その性質及び固有の限界により、必ずしも規準を充足するように運用されない可能性がある。

さらに、この有効性の評価に基づき将来を予測することには、内部統制が不適切になる又は機能しなくなるというリスクが伴う。

意見（注10）

当監査法人は、内部統制に関する記述書に記載された会社の〇〇〇業務に係る内部統制について、×年×月×日から×年×月×日までの期間にわたって、統制目的を達成するようにデザインされ、業務に適用され、有効に運用されている、という経営者報告書に記載された見解が、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。

目的及び想定利用者

内部統制に関する記述書は、〇〇（目的）のために規準に準拠して作成されており、したがって、それ以外の目的には適合しないことがある。当該事項は、当監査法人の意見に影響を及ぼすものではない。

本報告書は、〇〇のみを利用者として想定している（注11）。

以 上

（注1）（注2）（注3）（注4）（注5）（注6）（注7）（注8）（注9）（注10）（注11） 文例1に同じ

《文例4》

文例の前提となる状況

- ・ 主題情報の提示を受ける保証業務である。
- ・ 主題に対する結論を表明している（第12項(35)②ア(ア)参照）。
- ・ 限定的保証業務である。
- ・ 主題は、内部統制に関する記述書に記載された〇〇〇業務に係る内部統制の状況であり、当該内部統制には、統制活動のみならず、リスクの評価と対応、統制環境、情報と伝達、モニタリング及びITへの対応の内部統制の基本的要素の全てが含まれている。
- ・ 主題情報は内部統制に関する記述書であり、会社の〇〇〇業務の記述、内部統制のデザイン、業務への適用及び運用状況に関する規準、統制目的が記載されている。主題情報である内部統制に関する記述書を業務実施者は入手し、記述書に記載された規準を保証業務に適用しているが、結論は主題に対して表明している。

独立業務実施者の保証報告書

×年×月×日

〇〇〇〇株式会社

取締役会 御中（注1）

〇〇監査法人

[〇〇事務所（注2）]

代表社員 公認会計士 〇〇〇〇

社 員 公認会計士 〇〇〇〇

（注3）（注4）

範囲（注5）

当監査法人は、〇〇〇〇株式会社（以下「会社」という。）の×年×月×日から×年×月×日までの期間における、内部統制に関する記述書に記載された〇〇〇業務に係る内部統制のデザイン、業務への適用及び運用状況について保証業務を行った。

会社の責任（注6）

会社の責任は、会社の〇〇〇業務に係る内部統制をデザインし、業務へ適用し、さらに有効に運用することにある。また、内部統制に関する記述書において、記載された規準（以下「規準」という。）（注7）に基づき、統制目的を記載し、統制目的を達成するためにデザインされ、業務に適用され、運用されている内部統制を記載することにある。

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〇〇〇業務に係る全体としての内部統制に対する結論を表明することにある。

当監査法人は、日本公認会計士協会が公表した保証業務実務指針 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」及び〇〇〇〇〇（注8）に準拠して限定的保証業務を実施した。

本限定的保証業務においては、会社の〇〇〇業務に係る内部統制を理解し、そのデザインの適切性、業務への適用及び運用状況の有効性について証拠を入手するための手続が実施される。

限定的保証業務は、実施した手続に基づいて、業務実施者が、内部統制に関する記述書に記載された内部統制が規準に準拠して統制目的を達成するようにデザインされ、業務に適用され、有効に運用され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かどうかどうかに関して結論を表明するため、合理的保証業務に比べて手続の範囲が限定される。

本限定的保証業務においては、主として質問、観察及び文書の閲覧が実施され、入手した証拠の評価が行われる。ただし、当監査法人は、業務の状況を所与として、質問を実施し、会社の〇〇

○業務に係る内部統制を理解したが、統制環境、情報と伝達及びITへの対応に係るデザインの評価、その適用に関する証拠の入手、又はその運用状況の有効性に関する運用評価手続を行わなかった（注9）。

したがって、本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。

職業倫理、独立性及び品質管理

当監査法人は、日本公認会計士協会の公表する倫理規則（パート4B）及びその他の職業倫理に関する規定を遵守して業務を実施した。当該規則及び規定は、誠実性、客観性、職業的専門家としての能力及び正当な注意、守秘義務並びに職業的専門家としての行動の原則、並びに独立性に関する規定を提供している。また、当監査法人は、日本公認会計士協会が公表した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、職業的専門家としての基準及び適用される法令等の遵守に関する方針又は手続を含む品質管理システムを整備及び運用して業務を実施した。

内部統制の限界（注10）

会社の内部統制は、その性質及び固有の限界により、必ずしも規準を充足するように運用されない可能性がある。

さらに、この有効性の評価に基づき将来を予測することには、内部統制が不適切になる又は機能しなくなるというリスクが伴う。

結論

当監査法人が実施した手続及び入手した証拠に基づく限りにおいて（注11）、会社の○○○業務に係る内部統制が、規準に準拠して、×年×月×日から×年×月×日にわたって、統制目的を達成するようにデザインされ、業務に適用され、有効に運用され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。

目的及び想定利用者

内部統制に関する記述書は、○○（目的）のために規準に準拠して作成されており、したがって、それ以外の目的には適合しないことがある。当該事項は、当監査法人の意見に影響を及ぼすものではない。

本報告書は、○○のみを利用者として想定している（注12）。

以 上

（注1）（注2）（注3）（注4）（注5）（注6）（注7）（注8）文例1に同じ

（注9）合理的保証業務よりも保証水準が低いことを説明するために、本限定的保証業務において実施した手続の内容を具体的に記載する。なお、この手続は一例に過ぎず、内部統制に対する限定的保証業務の全てに共通する手続ではない。

(注 10) 文例 1 (注 9) に同じ

(注 11) 手続及び証拠から想定される保証業務の水準が明らかな場合には、「当監査法人が実施した業務において」と記載することがある。

(注 12) 文例 1 (注 11) に同じ

《文例 5》

文例の前提となる状況

- ・ 主題情報の提示を受ける保証業務である。
- ・ 主題情報に対する結論を表明している (第 12 項 (35) ②ア (イ) 参照)。
- ・ 限定的保証業務である。
- ・ 主題は、内部統制に関する記述書に記載された〇〇〇業務に係る内部統制の状況であり、当該内部統制には、統制活動のみならず、リスクの評価と対応、統制環境、情報と伝達、モニタリング及び I T への対応の内部統制の基本的要素の全てが含まれている。
- ・ 主題情報は内部統制に関する記述書であり、会社の〇〇〇業務の記述、内部統制のデザイン、業務への適用及び運用状況に関する規準、統制目的が記載されている。

独立業務実施者の保証報告書

×年×月×日

〇〇〇〇株式会社

取締役会 御中 (注 1)

〇〇監査法人

[〇〇事務所 (注 2)]

代表社員 公認会計士 〇〇〇〇

社 員 公認会計士 〇〇〇〇

(注 3) (注 4)

範囲 (注 5)

当監査法人は、〇〇〇〇株式会社 (以下「会社」という。) の×年×月×日から×年×月×日までの期間における、〇〇〇業務に係る内部統制のデザイン、業務への適用及び運用状況に関する記述書 (以下「内部統制に関する記述書」という。) について保証業務を行った。

会社の責任 (注 6)

会社の責任は、会社の〇〇〇業務に係る内部統制をデザインし、業務へ適用し、さらに有効に運用することにある。また、内部統制に関する記述書において記載された規準 (以下「規準」という。) (注 7) に基づき、統制目的を記載し、統制目的を達成するためにデザインされ、業務に適用

され、運用されている内部統制を記載することにある。

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〇〇〇業務に係る全体としての内部統制に関する記述書に対する結論を表明することにある。

当監査法人は、日本公認会計士協会が公表した保証業務実務指針 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」及び〇〇〇〇〇（注 8）に準拠して限定的保証業務を実施した。

本限定的保証業務においては、会社の〇〇〇業務に係る内部統制を理解し、そのデザインの適切性、業務への適用及び運用状況の有効性について証拠を入手するための手続が実施される。

限定的保証業務は、実施した手続に基づいて、業務実施者が、内部統制に関する記述書に重要な虚偽表示が存在する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かどうかに関して結論を表明するため、合理的保証業務に比べて手続の範囲が限定される。

本限定的保証業務においては、主として質問、観察及び文書の閲覧が実施され、入手した証拠の評価が行われる。ただし、当監査法人は、業務の状況を所与として、質問を実施し、会社の〇〇〇業務に係る内部統制を理解したが、統制環境、情報と伝達及び I T への対応に係るデザインの評価、その適用に関する証拠の入手、又はその運用状況の有効性に関する運用評価手続を行わなかった。（注 9）

したがって、本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。

職業倫理、独立性及び品質管理

当監査法人は、日本公認会計士協会の公表する倫理規則（パート 4B）及びその他の職業倫理に関する規定を遵守して業務を実施した。当該規則及び規定は、誠実性、客観性、職業的専門家としての能力及び正当な注意、守秘義務並びに職業的専門家としての行動の原則、並びに独立性に関する規定を提供している。また、当監査法人は、日本公認会計士協会が公表した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、職業的専門家としての基準及び適用される法令等の遵守に関する方針又は手続を含む品質管理システムを整備及び運用して業務を実施した。

内部統制の限界（注 10）

会社の内部統制は、その性質及び固有の限界により、必ずしも上記の規準を充足するように運用されない可能性がある。

さらに、この有効性の評価に基づき将来を予測することには、内部統制が不適切になる又は機能しなくなるというリスクが伴う。

結論

当監査法人が実施した手続及び入手した証拠に基づく限りにおいて（注 11）、内部統制のデザイ

ン、業務への適用及び運用状況を記載した内部統制に関する記述書が、×年×月×日から×年×月×日までの期間にわたって、規準に準拠して、適正に表示され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。

目的及び想定利用者

内部統制に関する記述書は、〇〇（目的）のために規準に準拠して作成されており、したがって、それ以外の目的には適合しないことがある。当該事項は、当監査法人の意見に影響を及ぼすものではない。

本報告書は、〇〇のみを利用者として想定している（注12）。

以 上

（注1）（注2）（注3）（注4）（注5）（注6）（注7）（注8）文例1に同じ

（注9）合理的保証業務よりも保証水準が低いことを説明するために、本限定的保証業務において実施した手続の内容を具体的に記載する。なお、この手続は一例に過ぎず、内部統制に対する限定的保証業務の全てに共通する手続ではない。

（注10）文例1（注9）に同じ

（注11）手続及び証拠から想定される保証業務の水準が明らかな場合には、「当監査法人が実施した業務において」と記載することがある。

（注12）文例1（注11）に同じ

《文例6》

文例の前提となる状況

- ・ 主題情報の提示を受ける保証業務である。
- ・ 表明された見解に対する結論を表明している（第12項(35)②ア(ウ)参照）。
- ・ 限定的保証業務である。
- ・ 主題は、内部統制に関する記述書に記載された〇〇〇業務に係る内部統制の状況であり、当該内部統制には、統制活動のみならず、リスクの評価と対応、統制環境、情報と伝達、モニタリング及びITへの対応の内部統制の基本的要素の全てが含まれている。
- ・ 主題情報は内部統制に関する記述書であり、会社の〇〇〇業務の記述、内部統制のデザイン、業務への適用及び運用状況に関する規準、統制目的が記載されている。
- ・ 経営者報告書には、主題情報を基礎とした、主題に対する経営者の見解が記載されている。

独立業務実施者の保証報告書

×年×月×日

〇〇〇〇株式会社

取締役会 御中（注1）

〇〇監査法人

[〇〇事務所（注2）]

代表社員 公認会計士 〇〇〇〇

社 員 公認会計士 〇〇〇〇

（注3）（注4）

範囲（注5）

当監査法人は、〇〇〇〇株式会社（以下「会社」という。）の×年×月×日から×年×月×日までの期間における、〇〇〇業務に係る内部統制のデザイン、業務への適用及び運用状況に関する経営者報告書（以下「経営者報告書」という。）について保証業務を行った。

会社の責任（注6）

会社の責任は、会社の〇〇〇業務に係る内部統制をデザインし、業務へ適用し、さらに有効に運用することにある。また、内部統制に関する記述書を作成し、経営者報告書において記載された規準（以下「規準」という。）（注7）に基づき、記載された統制目的を達成するためにデザインされ、業務へ適用され、運用されている内部統制に関する見解を表明することにある。

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経営者報告書に記載された内部統制のデザイン、業務への適用及び運用状況に関する見解に対する結論を表明することにある。

当監査法人は、日本公認会計士協会が公表した保証業務実務指針 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」及び〇〇〇〇〇（注8）に準拠して限定的保証業務を実施した。

本限定的保証業務においては、会社の〇〇〇業務に係る内部統制を理解し、そのデザインの適切性、業務への適用及び運用状況の有効性について証拠を入手するための手続が実施される。

限定的保証業務は、実施した手続に基づいて、業務実施者が、経営者報告書に関する記述書に重要な虚偽表示が存在する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かどうかに関して結論を表明するため、合理的保証業務に比べて手続の範囲が限定される。

本限定的保証業務においては、主として質問、観察及び文書の閲覧が実施され、入手した証拠の評価が行われる。ただし、当監査法人は、業務の状況を所与として、質問を実施し、会社の〇〇〇業務に係る内部統制を理解したが、統制環境、情報と伝達及びITへの対応に係るデザインの評価、その適用に関する証拠の入手、又はその運用状況の有効性に関する運用評価手続を行わなかった。（注9）

したがって、本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。

職業倫理、独立性及び品質管理

当監査法人は、日本公認会計士協会の公表する倫理規則（パート 4B）及びその他の職業倫理に関する規定を遵守して業務を実施した。当該規則及び規定は、誠実性、客観性、職業的専門家としての能力及び正当な注意、守秘義務並びに職業的専門家としての行動の原則、並びに独立性に関する規定を提供している。また、当監査法人は、日本公認会計士協会が公表した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、職業的専門家としての基準及び適用される法令等の遵守に関する方針又は手続を含む品質管理システムを整備及び運用して業務を実施した。

内部統制の限界（注 10）

会社の内部統制は、その性質及び固有の限界により、必ずしも規準を充足するように運用されない可能性がある。

さらに、この有効性の評価に基づき将来を予測することには、内部統制が不適切になる又は機能しなくなるというリスクが伴う。

結論

当監査法人が実施した手続及び入手した証拠に基づく限りにおいて（注 11）、内部統制に関する記述書に記載された会社の〇〇〇業務に係る内部統制について、×年×月×日から×年×月×日までの期間にわたって、統制目的を達成するようにデザインされ、業務に適用され、有効に運用されているという経営者報告書に記載された見解が、規準に準拠して、適正に表示され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。

目的及び想定利用者

内部統制に関する記述書は、〇〇（目的）のために規準に準拠して作成されており、したがって、それ以外の目的には適合しないことがある。当該事項は、当監査法人の意見に影響を及ぼすものではない。

本報告書は、〇〇のみを利用者として想定している（注 12）。

以 上

（注 1）（注 2）（注 3）（注 4）（注 5）（注 6）（注 7）（注 8） 文例 1 に同じ

（注 9） 合理的保証業務よりも保証水準が低いことを説明するために、本限定的保証業務において実施した手続の内容を具体的に記載する。なお、この手続は一例に過ぎず、内部統制に対する限定的保証業務の全てに共通する手続ではない。

（注 10） 文例 1（注 9）に同じ

（注 11） 手続及び証拠から想定される保証業務の水準が明らかな場合には、「当監査法人が実施した業務において」と記載することがある。

（注 12） 文例 1（注 11）に同じ

《付録4 除外事項付結論を表明する場合の保証報告書の文例》

以下は、主題情報に対する合理的保証業務において、除外事項付意見を表明する場合の保証報告書の文例であり、付録3文例1からの変更点のみを示している。これらは、必ずしも全ての状況を網羅するものではなく、また、全ての状況に適用できることを意図したものではない。

1. 限定付意見（重要な虚偽表示のある合理的保証業務に対する例示）

業務実施者の責任

・・・・・・・・・・・・・・・・

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。

限定付意見の根拠

内部統制に関する記述書××頁には、統制活動〇〇〇が×年1月1日から×年12月31日まで適用されている旨が記載されている。

当監査法人が実施した手続及び入手された証拠に基づいて、当監査法人は統制活動〇〇〇が×年1月1日から×年12月25日までは適用されているものの、×年12月26日以降は適用されていないと判断した。

限定付意見

当監査法人は、上記「限定付意見の根拠」に記載した事項の及ぼす影響を除き、会社の〇〇〇業務に係る内部統制が、上記の内部統制に関する記述書注記Xに記載された規準に準拠して、×年1月1日から×年12月31日までの期間において、全ての重要な点において、統制目的を達成するようにデザインされ、業務に適用され、有効に運用されているものと認める。

2. 限定付意見（業務実施範囲に重要な制約のある合理的保証業務に対する例示）

業務実施者の責任

・・・・・・・・・・・・・・・・

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。

限定付意見の根拠

当監査法人は、〇〇〇により、内部統制に関する記述書〇頁の統制活動〇〇〇が×年12月26日から×年12月31日までの期間において、有効に運用されているかどうかの手続を実施できず、十分かつ適切な証拠を入手することができなかった。

このため、当監査法人は、上記の統制活動〇〇〇が×年12月26日から×年12月31日までの期間において、有効に運用されているかどうか判断することができなかった。

限定付意見

当監査法人は、上記「限定付意見の根拠」に記載した事項の及ぼす可能性のある影響を除き、会社の〇〇〇業務に係る内部統制が、上記の内部統制に関する記述書注記Xに記載された規準に

準拠して、×年1月1日から×年12月31日までの期間において、全ての重要な点において、統制目的を達成するようにデザインされ、業務に適用され、有効に運用されているものと認める。

3. 否定的意見（重要かつ広範な虚偽表示のある合理的保証業務に対する例示）

業務実施者の責任

・・・・・・・・・・・・・・・・

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。

否定的意見の根拠

内部統制に関する記述書××頁には、統制活動〇〇〇が×年1月1日から×年12月31日まで適用されている旨が記載されている。

当監査法人が実施した手続及び入手された証拠に基づいて、当監査法人は統制活動×××が×年1月1日から×年12月31日までの期間において適用されていないと判断した。

否定的意見

当監査法人は、上記「否定的意見の根拠」に記載した事項の及ぼす影響の重要性に鑑み、会社の〇〇〇業務に係る内部統制が、上記の内部統制に関する記述書注記Xに記載された規準に準拠して、×年1月1日から×年12月31日までの期間において、統制目的を達成するようにデザインされ、業務に適用され、有効に運用されていないものと認める。

4. 意見不表明（業務実施範囲に重要かつ広範な制約のある合理的保証業務に対する例示）

業務実施者の責任

・・・・・・・・・・・・・・・・

しかしながら、「意見不表明の根拠」に記載した事項により、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することができなかった。

意見不表明の根拠

当監査法人は、×××により、内部統制に関する記述書〇頁の統制活動〇〇〇が有効に運用されているかどうかの手続を実施できず、十分かつ適切な証拠を入手することができなかった。

このため、当監査法人は、上記の統制活動〇〇〇が×年1月1日から×年12月31日までの期間において、有効に運用されているかどうか判断することができなかった。

意見不表明

当監査法人は、本報告書の意見不表明の根拠の区分で記載した事項の及ぼす可能性のある影響の重要性に鑑み、会社の〇〇〇業務に係る内部統制が、上記の内部統制に関する記述書に対して意見を形成するための十分かつ適切な証拠を入手できなかったため、当該内部統制に関する記述書に対して意見を表明しない。

以 上