

プロフォーマ財務情報の作成に係る保証業務に関する実務指針

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 14 号)

項番号

I	本実務指針の適用範囲	
1.	適用範囲	1
(1)	業務実施者の責任	2
(2)	プロフォーマ財務情報の目的	4
(3)	プロフォーマ財務情報の作成	5
(4)	合理的保証業務の性質	6
(5)	限定的保証業務の性質	7
(6)	保証業務実務指針 3000 との関係及びその他の要求事項	8
II	本実務指針の目的	10
III	定義	11
IV	要求事項	
1.	本実務指針の遵守	12
2.	保証業務契約の新規の締結	
(1)	保証業務の前提条件	13
(2)	保証業務の契約条件に関する合意	14
3.	保証業務の契約条件の変更	15
4.	業務の計画及び実施	16
(1)	適用される規準の適合性の判断	17
(2)	重要性	19
(3)	主題に責任を負う者がプロフォーマ財務情報をどのように作成したか、及び他の 業務状況についての理解	20
(4)	未調整財務情報の転記元となる情報源の適切性についての証拠の入手	22
(5)	プロフォーマ調整の適切性についての証拠の入手	25
(6)	未調整財務情報に転記された情報源又は被取得事業若しくは被分離事業の財務情報	

から転記された情報源に関する監査意見若しくはレビューの結論又は強調事項区分の 修正	27
(7) 未調整財務情報に転記された情報源又はプロフォーマ調整が不適切な場合	28
(8) プロフォーマ財務情報の計算に関する証拠の入手	29
(9) プロフォーマ財務情報の表示の評価	30
5. 確認書	32
6. 結論の形成	36
7. 結論の形式	
(1) 無限定の結論	38
(2) 除外事項付結論	40
(3) 強調事項区分	41
8. 保証報告書の作成	42
V 適用指針	
1. 適用範囲	A1
2. プロフォーマ財務情報の目的	A2
3. プロフォーマ財務情報の作成	A4
4. 保証業務の性質	A6
5. 定義	A9
6. 保証業務契約の新規の締結	
(1) 業務を実施する適性及び能力	A12
(2) 保証業務の前提条件	A13
(3) 保証業務の条件に関する同意	A14
(4) 主題に責任を負う者の責任	A15
7. 保証業務条件の変更	A17
8. 業務の計画と実施	
(1) 限定的保証業務及び合理的保証業務における相違点	A18
(2) 適用される規準の適合性の判断	A19
(3) 重要性	A24
(4) 主題に責任を負う者がプロフォーマ財務情報をどのように作成したか、及び他の 業務状況についての理解	A26
(5) 未調整財務情報の転記元となる情報源の適切性についての証拠の入手	A34
(6) プロフォーマ調整の適切性に関する証拠の入手	A41
(7) 未調整財務情報の転記元である情報源又は被取得事業・被分離事業の財務情報の 転記元である情報源に関する除外事項付の監査意見又はレビューの結論又は強調事項 区分	A50
(8) プロフォーマ財務情報の表示の妥当性の評価	A52
9. 確認書	A56
10. 結論の形成	

(1) 関連する法令で要求される追加事項に対する保証	A57
(2) 適用される規準の開示	A60
11. 保証報告書の作成	
(1) 表題	A62
(2) 宛先	A63
(3) 序文	A64
(4) 結論	A65
(5) 報告書の文例	A69
VI 適用	A71
付録 1 合理的保証業務における無限定の結論の独立業務実施者の報告書の例	
付録 2 限定的保証業務における無限定の結論の独立業務実施者の報告書の例	

《Ⅰ 本実務指針の適用範囲》

《1. 適用範囲》

1. 本実務指針は、主題に責任を負う者によって目論見書に記載又は添付されるプロフォーマ財務情報の作成に関して、監査事務所が、合理的な保証を提供する保証業務に関する実務上の指針を提供するものである。本実務指針はまた、プロフォーマ財務情報の作成に関して、監査事務所が限定的な保証を提供する保証業務に関する実務上の指針も提供するものである。本実務指針は、以下の場合に適用される（A1 項参照）。
 - ・ 保証業務が、目論見書の発行に関して適用される金融商品取引法又は金融商品取引所の規制（以下「関連する法令」という。）によって求められている場合
 - ・ 保証業務を実施することが実務慣行となっている場合

《(1) 業務実施者の責任》

2. 本実務指針に準拠して実施される保証業務において、業務実施者は、主題に責任を負う者のためにプロフォーマ財務情報を作成する責任を負わない。当該責任は、主題に責任を負う者が負うものである。業務実施者の責任は、プロフォーマ財務情報が、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かどうかについて報告することにある。
3. 本実務指針は、業務実施者が、主題に責任を負う者のために過去財務情報を調整する非保証業務については取り扱わない。

《(2) プロフォーマ財務情報の目的》

4. 目論見書に記載又は添付されるプロフォーマ財務情報は、事業体の未調整財務情報に重要な影響を及ぼす事象又は取引について説明することを目的として、選択された基準日以前に当該事象又は取引が発生したという仮定に基づき作成されるものである。プロフォーマ財務情報は、未調整財務情報に対してプロフォーマ調整を加えることで作成される。プロフォーマ財務情報は、事業体の実際の財政状態、経営成績又はキャッシュ・フローの状況を表すものではない（A2 項及び A3 項参照）。

《(3) プロフォーマ財務情報の作成》

5. プロフォーマ財務情報の作成には、主題に責任を負う者が、選択された基準日に未調整財務情報に重要な影響を及ぼす事象又は取引が発生したという仮定に基づき、当該事象又は取引による影響を表す財務情報を収集、分類、集計及び表示することが含まれる。
 - ・ プロフォーマ財務情報の作成に使用される財務情報の情報源を特定し、その情報源から未調整財務情報を抽出すること（A4 項及び A5 項参照）。
 - ・ プロフォーマ財務情報を表示する目的に従い、未調整財務情報に対してプロフォーマ調整を行うこと。
 - ・ 作成されたプロフォーマ財務情報を、添付する開示書類とともに提示すること。

《(4) 合理的保証業務の性質》

6. プロフォーマ財務情報の作成に関する合理的保証業務には、事象又は取引に直接起因する重要な影響を表示するためにプロフォーマ財務情報の作成が、適用される規準に準拠して行われているかどうかを業務実施者が評価し、以下の事項についての十分かつ適切な根拠を得るために、本実務指針に規定されている手続を実施することが含まれる（A6 項参照）。

- ・ 関連するプロフォーマ調整が、それらの規準を適切に反映している。
- ・ 作成されたプロフォーマ財務情報が、未調整財務情報に対するそれらの調整を適切に反映している。

また、本保証業務には、プロフォーマ財務情報の全体的な表示を評価することも含まれている。しかしながら、本保証業務には、プロフォーマ財務情報の基礎となる未調整財務情報に対して以前に発行された監査報告書若しくはレビュー報告書を更新若しくは再発行すること、又はプロフォーマ財務情報の基礎となる未調整財務情報の監査若しくはレビュー業務を新たに実施することは含まれない。

《(5) 限定的保証業務の性質》

7. プロフォーマ財務情報の作成に関する限定的保証業務には、事象又は取引に直接起因する重要な影響を表示するために適用される規準に準拠して、プロフォーマ財務情報の作成が行われていないと業務実施者に信じさせる事項又は以下のように業務実施者に信じさせる事項が認められたかどうかについて評価するために、本実務指針に規定されている範囲の限定された手続を実施することが含まれる（A6 項から A8 項参照）。

- ・ 関連するプロフォーマ調整が、それらの規準を適切に反映していない。
- ・ 作成されたプロフォーマ財務情報が、未調整財務情報に対するそれらの調整を適切に反映していない。

さらに、本保証業務には、プロフォーマ財務情報の全体的な表示について評価することも含まれている。しかしながら、本保証業務には、業務実施者が、プロフォーマ財務情報の基礎となる未調整財務情報に対して以前に発行された監査報告書若しくはレビュー報告書を更新若しくは再発行すること又はプロフォーマ財務情報の基礎となる未調整財務情報の監査若しくはレビュー業務を実施することは含まれない。

《(6) 保証業務実務指針3000との関係及びその他の要求事項》

8. 業務実施者は、目論見書その他の公的文書等に記載又は添付されるプロフォーマ財務情報の作成に関する保証業務を実施する場合には、本実務指針及び保証業務実務指針 3000「監査及びレビュー業務以外の保証業務に関する実務指針」に準拠しなければならない。本実務指針は、保証業務実務指針 3000 を補足するものであるが、これに代わるものではない。

9. 監査事務所は、品質管理基準報告書第 1 号「監査事務所における品質管理」に基づいて、本保証業務に関して、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としている。また、業務実施者も、職業倫

理に関する規定を遵守し、品質管理基準報告書第 1 号を適用することが求められる。

《Ⅱ 本実務指針の目的》

10. 本実務指針における業務実施者の目的は、以下のとおりである。

- (1) 主題に責任を負う者によるプロフォーマ財務情報の作成が、適用される規準に準拠して行われているかどうかについて合理的又は限定的な保証を得ること。それによって、業務実施者は、それぞれの保証水準の結論を表明することができる。
- (2) 業務実施者の発見事項に従って上記(1)の事項について報告すること。

《Ⅲ 定義》

11. 本実務指針における用語の定義は、以下のとおりとする。

- (1) 適用される規準 - プロフォーマ財務情報を作成する際に主題に責任を負う者に用いられる規準をいう (A9 項から A11 項参照)。
- (2) 発行財務情報 - 事業体又は被取得事業若しくは被分離事業の公開されている財務情報をいう。
- (3) プロフォーマ財務情報 - 重要な事象又は取引が未調整財務情報に及ぼす影響を示すために、それらが実際よりも早い日付で発生又は行われたという仮定に基づく調整とともに示される財務情報をいう。本実務指針では、プロフォーマ財務情報は、①未調整財務情報、②プロフォーマ調整及び③調整後のプロフォーマ財務情報欄から成る表形式で表示されると仮定している (A2 項参照)。
- (4) プロフォーマ調整 - 未調整財務情報に関連して行われる調整のことをいい、以下が含まれる。
 - ① 重要な事象又は取引が、プロフォーマ財務情報を開示する目的に従って設定した、実際よりも早い日付で発生又は行われたという仮定に基づく、未調整財務情報に対する調整をいう。当該調整は、重要な事象又は取引の影響を表すものである。
 - ② プロフォーマ財務情報が、報告主体 (以下「事業体」という。) に適用される財務報告の枠組み及びその枠組みに基づく事業体の会計方針と整合的なベースで作成されるために必要となる、未調整財務情報に対する調整をいう (A22 項及び A23 項参照)。
 プロフォーマ調整には、調整後のプロフォーマ財務情報の作成に使用される範囲で、既に取得されている事業若しくは取得される予定の事業 (以下「被取得事業」という。)、又は既に売却された事業若しくは売却される予定の事業 (以下「被分離事業」という。) に関連する財務情報 (以下「被取得事業又は被分離事業の財務情報」) が含まれる。
- (5) 未調整財務情報 - 主題に責任を負う者がプロフォーマ調整を適用する事業体の財務情報をいう (A4 項及び A5 項参照)。
- (6) 目論見書 - 第三者が投資に関する意思決定を行うことに資するため、事業体の有価証券に関する法令の求めに応じて発行される文書をいう。

《Ⅳ 要求事項》

《1. 本実務指針の遵守》

12. 業務実施者は、本実務指針と保証業務実務指針 3000 の要求事項を遵守しない限り、本実務指針

を遵守した旨を表明してはならない（保証実 3000 第 15 項参照）。なお、本実務指針に定めがない事項については、保証業務実務指針 3000 に従い業務を行うことが求められる（保証実 3000 第 14 項及び第 15 項参照）。

《 2. 保証業務契約の新規の締結》

《(1) 保証業務の前提条件》

13. 業務実施者は、保証業務契約の新規の締結の前に、以下を行わなければならない（保証実 3000 第 22 項及び第 24 項参照）。

- (1) 業務チームが全体として適切な適性及び能力を有しているかどうかを判断する（A12 項及び A13 項参照）。
- (2) 業務の状況に関する予備的な理解及び主題に責任を負う者との協議に基づき、規準が適合しており、かつ、プロフォーマ財務情報の作成プロセスが、想定される利用目的に照らして利用者に誤解を生じさせる可能性の低いものであるかどうかを判断する。
- (3) 該当する場合には、関連する法令で定められた保証報告書の用語について評価し、業務実施者が本実務指針で定められた手続を実施し、それに基づいて所定の結論を表明できるかどうかを判断する（A65 項から A68 項参照）。
- (4) 未調整財務情報に対して監査又はレビュー業務が実施されている場合において、限定付の監査意見若しくはレビュー業務の結論が表明されているとき、又は監査報告書若しくはレビュー報告書に強調事項が記載されているときは、業務実施者の保証報告書に、当該未調整財務情報に対する限定付の監査意見若しくはレビュー業務の結論又は強調事項を記載した監査報告書若しくはレビュー報告書を使用又は参照することが、関連する法令の下で認められるかどうかについて検討する。
- (5) 事業体の過去財務情報について過去に監査又はレビュー業務が実施されていない場合には、業務実施者が保証業務を実施するために、主題に責任を負う者とその会計及び財務報告の状況について十分な理解を得ることができるかどうかを検討する（A40 項参照）。
- (6) 事象又は取引に取得が含まれ、かつ、被取得事業の過去財務情報について監査又はレビュー業務が実施されていない場合には、業務実施者は、被取得事業、並びにその会計及び財務報告の状況について、当該契約を履行するための十分な理解を得ることができるかどうかを検討する（A14 項参照）。
- (7) 以下の事項に対する自らの責任を認識し、かつ、理解していることについて、主題に責任を負う者の同意を得る（A15 項及び A16 項参照）。
 - ① 適用される規準が公表されていない場合には、想定利用者に対して適用される規準を適切に開示し、説明すること。
 - ② 適用される規準に準拠してプロフォーマ財務情報を作成すること。
 - ③ 業務実施者に以下を提供すること。
 - ・ プロフォーマ財務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たか否かの評価に関連する記録、文書及びその他の重要な情報（企業結合取引に関して主題に責任を負う者が被取得事業に関して有する情報を含む。）を全て入手すること。

- ・ 業務実施者が、業務の目的のために主題に責任を負う者に要求する追加的な情報
 - ・ 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
 - ・ 企業結合における業務の目的上必要な場合には、被取得事業内の適切な個人への制限のない質問や面談の機会
- ④ プロフォーマ財務情報の作成に使用される未調整財務情報の作成
 - ⑤ プロフォーマ財務情報の作成
 - ⑥ 適用される規準の選択

《(2) 保証業務の契約条件に関する合意》

14. 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（保証実 3000 第 27 項参照）。なお、通常、業務依頼者は主題に責任を負う者になる。

《3. 保証業務の契約条件の変更》

15. 業務実施者が契約条件の変更に同意することができず、かつ、主題に責任を負う者が当初の契約を継続することに同意しない場合には、業務実施者は以下を行わなければならない（A17 項参照）。
- (1) 適用される法令の下で保証業務契約の解除が可能な場合には、保証業務契約を解除する。
 - (2) 当該状況について、主題に責任を負う者以外の当事者に報告する義務があるかどうかを判断する。

《4. 業務の計画及び実施》（A18 項参照）

16. 業務実施者は、要求される保証の種類に応じて、手続の種類、実施時期及び範囲の立案及び実施において、職業的専門家としての判断を行使しなければならない。

《(1) 適用される規準の適合性の判断》

17. 業務実施者は、適用される規準が適合しているかどうかを判断しなければならない。業務実施者は適用される規準の適合性を判断する際、当該規準に少なくとも以下が含まれているかどうかを判断しなければならない。
- (1) 未調整財務情報は、適切な情報源から転記されていること（A4 項、A5 項及び A34 項参照）。
 - (2) プロフォーマ調整は以下の事項に基づいていること。
 - ① 事象又は取引に直接的に起因すること（A19 項及び A20 項参照）。
 - ② 事実に裏付けられていること（A21 項参照）。
 - ③ 企業の採用する財務報告の枠組みと当該枠組みの下での会計方針が整合していること（A22 項及び A23 項参照）。
 - (3) 想定利用者に配布された情報を理解できるように、適切な表示及び開示がなされること（A2 項、A3 項及び A53 項参照）。
18. 業務実施者は、適用される規準が以下のものであるかどうかを評価しなければならない。
- (1) 関連する法令と一貫性があり、矛盾することがないこと。

- (2) プロフォーマ財務情報に誤解を招く可能性が低いこと。

《(2) 重要性》

19. 業務実施者は、業務を計画し実施する際に、プロフォーマ財務情報の作成が、全ての重要な点において、適用される規準に準拠して行われているかどうかの評価に関して重要性を考慮しなければならない（A24 項及び A25 項参照）。

《(3) 主題に責任を負う者がプロフォーマ財務情報をどのように作成したか、及び他の業務状況についての理解》（A26項参照）

20. 業務実施者は、以下の理解を得なければならない（A26 項参照）。
- (1) プロフォーマ財務情報に反映させる事象又は取引
 - (2) 主題に責任を負う者によるプロフォーマ財務情報の作成方法（A27 項及び A28 項参照）
 - (3) 取得企業及び被取得事業又は被分離事業に関する以下の事項（A29 項、A30 項及び A35 項参照）
 - ① 取引の内容
 - ② 資産及び負債
 - ③ 企業結合又は事業分離と資金調達の方法
 - (4) 取得企業及び被取得事業又は被分離事業に関連する、業界、法令及びその他の外部要因（A31 項から A33 項参照）
 - (5) 取得企業及び被取得事業又は被分離事業において適用される財務報告の枠組み及び会計方針の選択と適用を含む会計慣行や財務報告（A35 項参照）
21. その理解は、業務実施者に要求される保証の種類に適した手続を計画することを可能にするのに十分でなければならない。

《(4) 未調整財務情報の転記元となる情報源の適切性についての証拠の入手》

22. 業務実施者は、主題に責任を負う者が適切な情報源に基づき未調整財務情報を転記したかどうかを判断しなければならない（A34 項から A36 項参照）。
23. 業務実施者は、未調整財務情報に転記される情報源に対して監査又はレビュー業務が実施されていない場合には、情報源が適切であることを満たす手続を実施しなければならない（A37 項から A39 項参照）。
24. 業務実施者は、主題に責任を負う者が情報源から未調整財務情報に適切に転記したかどうかを確かめなければならない。

《(5) プロフォーマ調整の適切性についての証拠の入手》

25. 業務実施者は、プロフォーマ調整が適切かどうかを評価するに当たり、主題に責任を負う者が基準日又は基準の期間における事象又は取引の影響を反映させるためにプロフォーマ調整を識別しているか否かを判断しなければならない（A41 項参照）。
26. 業務実施者は、プロフォーマ調整が適用される規準に準拠しているかどうかを判断するに当たり、以下の事項について判断しなければならない。

- (1) 事象又は取引に直接起因するものであること（A19 項及び A20 項参照）。
- (2) 事実裏付けられていること。被取得事業又は被分離事業の財務情報がプロフォーマ調整に含まれており、転記された当該財務情報の情報源が監査又はレビュー業務が実施されていない場合、業務実施者は当該財務情報が事実裏ついていることを確かめる手続を実施すること（A21 項及び A42 項から A49 項参照）。
- (3) 企業の適用される財務報告の枠組みと当該枠組みによる会計方針に従っていること（A22 項及び A23 項参照）。

《(6) 未調整財務情報に転記された情報源又は被取得事業若しくは被分離事業の財務情報から転記された情報源に関する監査意見若しくはレビューの結論又は強調事項区分の修正》

27. 未調整財務情報に転記された情報源又は被取得事業若しくは被分離事業の財務情報から転記された情報源のどちらかに関して、除外事項付監査意見又はレビューの結論が表明される場合もある。そのような状況において、関連する法令がそうした情報源の利用を禁止しない場合、業務実施者は以下を評価しなければならない（A44 項参照）。
- (1) プロフォーマ財務情報が、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かについての潜在的な影響（A50 項参照）
 - (2) 追加手続（A51 項参照）
 - (3) 保証報告書への影響を含め、業務実施者が契約条件に従って報告することができるかどうかに関する影響

《(7) 未調整財務情報に転記された情報源又はプロフォーマ調整が不適切な場合》

28. 実施した手続に基づいて、業務実施者は、主題に責任を負う者に以下の事項を確かめる。
- (1) 未調整財務情報を転記する際に、不適切な情報源を利用していないかどうか。
 - (2) 含めるべき情報を省略していないかどうか、適用される規準に準拠していないプロフォーマ調整を行っていないかどうか、又は不適切なプロフォーマ調整を行っていないかどうか。
- 上記事項を識別した場合には、業務実施者は主題に責任を負う者と上記の事項について協議を行わなければならない。それらの事項をどのように解決するかについて主題に責任を負う者と合意できない場合、業務実施者はどのような追加手続を実施するか検討しなければならない（A51 項参照）。

《(8) プロフォーマ財務情報の計算に関する証拠の入手》

29. 業務実施者は、プロフォーマ財務情報の計算が正確であるかどうかを確かめなければならない。

《(9) プロフォーマ財務情報の表示の評価》

30. 業務実施者は、プロフォーマ財務情報の表示の妥当性を確かめなければならない。これには、以下の事項を考慮する。
- (1) その表題を含め全体的な表示及び構成は、過去財務情報や他の財務情報と区別できること（A2

項及び A3 項参照)。

(2) プロフォーマ財務情報及び関連する注記は、事象又は取引の影響について誤解を招くことのない方法で記載されていること (A52 項参照)。

(3) 想定利用者が配布された情報を理解することができるよう、プロフォーマ財務情報が適切に開示されていること (A53 項参照)。

(4) 業務実施者は、未調整財務情報が抽出された情報源の基準日以降に発生した未調整財務情報に関連する重要な事象が識別された場合には、プロフォーマ財務情報に開示するか参照する必要があるか検討しなければならない。未調整財務情報が転記された情報源の基準日以降に発生した未調整財務情報に関連する重要な事象を業務実施者が識別したかどうかについて、プロフォーマ財務情報に開示するか参照する必要がある場合がある (A54 項参照)。

31. 業務実施者は、プロフォーマ財務情報が含まれる目論見書に、プロフォーマ財務情報又は保証報告書との重要な相違を識別するため、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、その他の記載内容の重要な相違を識別した場合又は明らかな虚偽記載の事実に気付いた場合、主題に責任を負う者と当該事項について協議しなければならない。

業務実施者は、主題に責任を負う者がそれを修正することに同意しない場合、適切な措置を講じなければならない (A55 項参照)。

《5. 確認書》

32. 業務実施者は、主題に責任を負う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) 主題に責任を負う者は、プロフォーマ財務情報の作成に当たり適用される規準に準拠して設定された基準日又は期間における事象又は取引の影響を反映するために必要な全てのプロフォーマ調整を識別している旨 (A56 項参照)

(2) プロフォーマ財務情報の作成が、全ての重要な点において、適用される規準に準拠して行われている旨

(3) 本実務指針の第 13 項(7)に記載された事項について、主題に責任を負う者の責任を理解し承諾している旨

(4) プロフォーマ財務情報の利用目的を認識している旨

(5) プロフォーマ財務情報の作成後に発生又は識別され、プロフォーマ財務情報に影響を与える事象又は取引はない旨

(6) 業務実施者にプロフォーマ財務情報における全ての識別された未修正の重要でない虚偽表示の一覧を提供し、当該虚偽表示が重要でないことを確かめる責任を主題に責任を負う者が負っていることを認識している旨

(7) 業務実施者が業務実施の状況により確認書に適切であると判断するその他の事項

33. 確認書の日付は、業務実施者の保証報告書の日付より後であってはならず、通常、保証報告書の日付と同一の日付とする (A46 項参照。保証実 3000 第 59 項参照)。

34. 主題に責任を負う者の能力、誠実性若しくは倫理観又はこれらに対する取組若しくは実践について懸念がある場合又は確認書の内容が他の証拠と矛盾している場合、業務実施者は以下の事項

を行わなければならない。

- (1) 主題に責任を負う者と協議する。
 - (2) 相違を解決するための他の手続を実施する。
 - (3) 主題に責任を負う者の誠実性を再評価し、そのような懸念が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監査証拠全体の証明力に及ぼす影響を評価する。
 - (4) 保証報告書における保証の結論への影響の可能性の判断を含め、適切な措置を講じる。
35. 確認書が他の証拠と矛盾したままである場合、業務実施者は、主題に責任を負う者の能力、誠実性若しくは倫理観又はこれらに対する経営者の取組若しくは実践に対する契約内容を再検討し、これが結論及び証拠全般の信頼性に及ぼす影響を判断しなければならない。

《6. 結論の形成》

36. 業務実施者は、プロフォーマ財務情報の作成に関して、合理的又は限定的な保証を得ているかどうかについて結論を形成しなければならない (A57 項から A59 項参照)。
37. 業務実施者は、結論を形成するために、プロフォーマ調整の重要な省略又は不適切な利用や適用がプロフォーマ財務情報にないかどうかについて十分かつ適切な証拠を得ているかどうかを結論付けなければならない。
- その結論には、適用される規準が公表されていない場合には、主題に責任を負う者が目論見書に適切かつ十分な開示と説明を行ったかどうかの評価を含めなければならない (A60 項及び A61 項参照)。

《7. 結論の形式》

《(1) 無限定の結論》

38. 合理的保証業務において、プロフォーマ財務情報の作成が、全ての重要な点において、適用される規準に準拠して行われていると結論付ける場合には、無限定の結論を表明しなければならない。
39. 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、適用される規準に準拠して、プロフォーマ財務情報の作成が行わ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かったと結論付ける場合には、無限定の結論を表明しなければならない。

《(2) 除外事項付結論》

40. 業務実施者が保証業務実務指針 3000 に従って除外事項付結論が適切であると結論付けた場合、業務実施者は主題に責任を負う者と協議しなければならない。
- 主題に責任を負う者が必要な変更を行うことに同意しない場合、業務実施者は以下の一つ又は複数の事項を実施しなければならない。
- (1) 結論を表明しない。
 - (2) 法律専門家に助言を求めることを検討する。
 - (3) 適用される法令の下で現実的であり可能な場合には、当該契約の解除をする。
 - (4) 保証業務実務指針 3000 にある除外事項付結論の要求事項に従って除外事項付結論を表明する。

《(3) 強調事項区分》

41. 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及ぼすものではないことを明確に示した上で、注記を含むプロフォーマ財務情報に表示又は開示されている事項について、想定利用者の注意を喚起する必要があると判断する場合がある。

この場合には、業務実施者の結論において、プロフォーマ財務情報が適用される規準に準拠し全ての重要な点で作成されているかどうか想定利用者が理解するための基本となる重要な事項である。

このような状況において、業務実施者は、プロフォーマ財務情報が適用される規準に準拠し全ての重要な点で作成されているかどうかに影響を及ぼさない十分かつ適切な証拠を入手していることを業務実施者の報告書に強調事項区分を記載しなければならない。

これらの事項は、法令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、プロフォーマ財務情報又は付記されている注記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。

《8. 保証報告書の作成》

42. 該当する場合、業務実施者のプロフォーマ調整に関する結論は、保証報告書内の他の種類の財務情報の保証とは明確に区別されなければならない。

43. 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（A62 項参照）

(2) 宛先

(3) 以下を特定する説明

① プロフォーマ財務情報

② 未調整財務情報が抽出された情報源及び当該情報源に関する監査報告書又はレビュー報告書が発行されているか否か。

③ プロフォーマ財務情報の対象期間又は対象日

④ 主題に責任を負う者がプロフォーマ財務情報の調整を実施した基礎となる適用される規準への参照及び当該規準の情報源

(4) 主題に責任を負う者が、適用される規準に準拠してプロフォーマ財務情報を作成する責任を有する旨

(5) 業務実施者の責任に関する以下の記述

① 業務実施者の責任は、プロフォーマ財務情報が、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たかどうかについて結論を表明するものであること。

② 業務の目的上、業務実施者はプロフォーマ財務情報の作成に使用された過去財務情報に関する報告書又は意見を更新又は再発行する責任を負わないこと、また業務の過程においてプロフォーマ財務情報の作成に使用された過去財務情報についての監査又はレビュー業務が実施されていないこと。

③ 目論見書に含まれるプロフォーマ財務情報の目的は、重要な事象や取引が以前の日付で発生したという仮定に基づいて、未調整財務情報への影響を例示することのみにある。したがっ

て、業務実施者は、その日付で実際に事象や取引が発生していた場合、結果が開示どおりになったかどうかについては、いかなる保証も提供しないこと。

(6) 本実務指針に準拠して業務を実施した旨及び本実務指針が主題に責任を負う者が、全ての重要な点について、適用される規準に準拠してプロフォーマ財務情報を作成したかどうかについて、業務実施者に合理的保証又は限定的保証を得るための手続を計画し実施することを求めている旨

(7) 業務実施者は、品質管理基準報告書第1号を適用している旨

(8) 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ている旨

(9) 記載内容

① プロフォーマ財務情報の作成が、全ての重要な点において、適用される規準に準拠して行われていたかどうかについて報告する合理的保証業務には、プロフォーマ財務情報の作成において主題に責任を負う者が使用する適用される規準が、事象や取引に直接的に起因する重要な影響を表示し、以下について十分かつ適切な証拠を入手するための合理的な基礎を与えるかを評価する手続を実施することが含まれる旨

- ・ 関連するプロフォーマ調整は適用される規準に適切に準拠していること
- ・ プロフォーマ財務情報は未調整財務情報への調整を適用した結果を反映していること

② 適用される規準に準拠して、プロフォーマ財務情報の作成が行わ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かったかどうかについて報告する限定的保証業務には、プロフォーマ財務情報の作成に当たり主題に責任を負う者が使用する適用される規準が、事象や取引に直接的に起因する重要な影響を表示するための合理的な基礎を与えるか否かを評価すること、及び以下のために限定的な手続を実施することが含まれる旨

- ・ 関連するプロフォーマ調整が適用される規準に適切に準拠していること
- ・ プロフォーマ財務情報は未調整財務情報への調整を適用した結果を反映していること

③ 業務実施者は、プロフォーマ財務情報の対象となる事業体や事象、取引の本質、作成に対して表明される保証の種類、その他関連する業務の状況への理解を踏まえ、職業的専門家としての判断に基づいている旨

④ 業務には全体的なプロフォーマ財務情報の開示についての評価も含まれる旨

(10) 該当する法律又は規制で別途要求されている場合を除き、

① 業務実施者の合理的保証における無限定の結論には、以下の表現のいずれかを用い、これらは同等とみなされる（A65 項から A68 項参照）。

- ・ プロフォーマ財務情報は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。
- ・ プロフォーマ財務情報は記載されている規準に準拠して適切に作成されている。

② 業務実施者の限定的保証における無限定の結論には、以下の表現のいずれかを用い、これらは同等とみなされる。

- ・ 適用される規準に準拠して、プロフォーマ財務情報の作成が行わ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かった。
- ・ プロフォーマ財務情報の作成が記載された規準に準拠して適切に行われていないと業務

実施者に信じさせる事項が認められなかった。

- (11) 業務実施者の署名又は記名押印
- (12) 保証報告書の日付
- (13) 業務実施者の監査事務所の所在地

《Ⅴ 適用指針》

《１．適用範囲》

A1. 本実務指針は、プロフォーマ財務情報が財務報告の枠組みの要件に従って事業体の財務諸表の一部として提供される状況については取り扱っていない（第１項参照）。

《２．プロフォーマ財務情報の目的》（第４項、第１１項、第１７項(3)及び第３０項(1)参照）

A2. プロフォーマ財務情報には、A53 項に記載する事項を開示することに関連する説明の注記が多くの場合で付されている。

A3. 様々なプロフォーマ財務情報が、事象や取引の性質、主題に責任を負う者の未調整財務情報への影響を開示する意図に応じて、目論見書に含まれることがある。例えば、企業は新規株式公開前にいくつかの事業を取得することがある。そのような状況では、主題に責任を負う者は、企業の財政状態と負債資本比率などの主要な比率への取得の影響を開示するために、取得された事業がより早い日付で結合されたと仮定して、純資産のプロフォーマ財務情報を開示することを選択することがある。主題に責任を負う者はまた、その日付で終了した期間の営業の結果がどうであったかを開示するため、プロフォーマ損益計算書を作成することを選択することがある。そうした場合、プロフォーマ財務情報の性質は、「20X1 年 6 月 30 日現在のプロフォーマ純資産計算書」及び「20X1 年 6 月 30 日に終了する会計年度のプロフォーマ損益計算書」等のタイトルによって記述されることが考えられる。

《３．プロフォーマ財務情報の作成》（第１１項(5)及び第１７項参照）

《未調整財務情報》

A4. 未調整財務情報の情報源は、年度又は期中の財務情報などの発行されている財務情報となることが多い。

A5. 主題に責任を負う者がどのように事象や取引の影響を開示しようとするかに応じて、未調整財務情報は以下のいずれかを含むことがある。

- ・ 貸借対照表や包括利益計算書などの単一又は複数の財務諸表
- ・ 完全な一組の財務諸表から適切に要約された財務情報

《４．保証業務の性質》

A6. 本実務指針において、プロフォーマ財務情報が「適切に作成されている」という記述は、主題に責任を負う者によるプロフォーマ財務情報の作成が、全ての重要な点において、適用される規準に準拠して行われていることを意味する（第６項参照）。

A7. 主題に責任を負う者のプロフォーマ財務情報の作成に関して提供される保証の種類は、プロフ

フォーマ財務情報の要件や、作成のための十分かつ適切な証拠の利用可能性、時間及び費用の制約を考慮して、主題に責任を負う者と業務実施者の間で協議し同意して決定する（第7項参照）。

A8. 業務実施者が、作成されたプロフォーマ財務情報に含まれる全ての事業体に必要な文書に適時にアクセスできる状況では、通常、業務実施者はプロフォーマ財務情報の作成に関して、合理的保証業務を提供できる。なお、合理的保証業務と限定的保証業務で実施される手続の違いはA18項で説明する（第7項参照）。

《5. 定義》

《適用される規準》（第11項参照）

A9. プロフォーマ財務情報を作成するための確立された規準が存在しない場合、主題に責任を負う者は、例えば特定の産業における実務又は法的規準に基づいて規準を作成し、その事実を開示することになる。

A10. プロフォーマ財務情報を作成するために適用される規準は第17項の要件を満たす場合、適合する規準とみなされる。

A11. 添付の注記には適用される規準がどのように特定の事象や取引の影響を開示するかについての追加的な詳細を含む場合がある。

- ・ 事象が発生したと仮定された日、又は取引が行われたと仮定された日
- ・ 被分離事業において関連事業間で収益、間接費、資産及び負債を配分するために用いられたアプローチ

《6. 保証業務契約の新規の締結》

《(1) 業務を実施する適性及び能力》（第13項(1)参照）

A12. 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する。

《(2) 保証業務の前提条件》（第13項(1)参照）

A13. 提供する保証業務の種類の決定についてはA8項参照

《(3) 保証業務の条件に関する同意》

A14. 保証業務の契約条件に関して合意すべき事項には、例えば以下がある。

(1) 業務の目的及び範囲。これには、以下が含まれる。

- ① 保証業務の目的及び保証報告書の想定利用者に関する業務実施者の理解
- ② 業務実施者が、本実務指針に準拠して業務を実施すること。
- ③ プロフォーマ財務情報の性質、作成に当たって使用される情報、対象期間及び目的
- ④ 業務実施者はプロフォーマ財務情報の作成に対する責任を負わない旨
- ⑤ プロフォーマ財務情報に対する監査又はレビュー業務を実施するものではなく、したがって、監査意見又はレビューの結論の表明は行われたい旨

(2) 業務実施者が発行する報告書に想定される様式及び内容、並びに実際の報告書はその想定される様式及び内容と異なる場合があり得る旨及び以下の事項

- ① 主題に責任を負う者が、結論の表明に際して確認書を提出することに同意する旨
- ② 本業務は、潜在的な不正、誤謬、違法行為又はその他の不正行為を発見することを目的とするものではない旨
- (3) 業務実施者の責任。これには、以下が含まれる。
 - ① 独立性を含む職業倫理に関する規定の遵守
 - ② プロフォーマ財務情報が、適用される規準に準拠して、全ての重要な点において作成されているかどうかについて合理的又は限定的保証業務の結論を表明すること。
 - ③ 主題に責任を負う者が選択した適用される規準が適切か否かを判断すること。
 - ④ 求められる種類の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するために、主題に責任を負う者が選択した適用される規準に準拠して、主題に責任を負う者によるプロフォーマ財務情報の作成に関する手続を実施すること。
 - ⑤ 主題に責任を負う者と合意した保証報告書及びその他の報告書を発行すること。
 - ⑥ 必要に応じ、業務実施者の氏名及び保証報告書を目論見書に含めることについて、主題に責任を負う者に対して必要な書式で同意書を提供すること
 - ⑦ 業務の目的に照らし、業務実施者は以下の事項に対して責任を負わないこと
 - ・ プロフォーマ財務情報の作成に使用される未調整財務情報に対する過去の監査報告書の更新又は再発行
 - ・ プロフォーマ財務情報の作成に使用される財務情報又はプロフォーマ財務情報に対する監査又はレビュー業務の実施
- (4) 主題に責任を負う者の責任（第 13 項(6)に記載されているものを含む。）。
- (5) 業務実施者が業務の状況において記載することが適切であると判断するその他の条件

《(4) 主題に責任を負う者の責任》

A15. 本実務指針に準拠した保証業務は、主題に責任を負う者が第 13 項(7)に規定された責任を有していることを認識し、理解していることを前提として実施される。プロフォーマ財務情報の作成が、全ての重要な点において、適用される規準に準拠して行われているかどうかについて報告する保証業務は、以下の仮定に基づいている。

- (1) 業務実施者は、プロフォーマ財務情報の作成責任を負わない。
- (2) 業務実施者は、業務に必要な情報を入手できることが合理的に見込まれている。
- (3) 業務実施者の役割に、プロフォーマ財務情報自体に対する結論を表明すること、又は未調整財務情報に関連する過去に発行された監査報告書やレビューの結論を更新若しくは再発行することは含まれない。

誤解を避けるため、保証業務実務指針 3000 により要求される契約の合意とその記載の一環として、主題に責任を負う者が責任を負うことを理解し認識していることについて、主題に責任を負う者と合意する。

A16. 関連する法令が業務の契約条件を十分詳細に規定している場合には、業務実施者は、そのような関連する法令が適用され、主題に責任を負う者が第 13 項(7)に記載されているようにその責任を認識し、理解しているという事実を記載すればよい。

《 7. 保証業務条件の変更 》

A17. 契約条件の変更を主題に責任を負う者から要求された場合の例としては、保証業務の必要性に影響を与える状況に変化があった場合や、提供される保証業務の性質について誤解があった場合などが挙げられる。業務実施者は、提案された変更の正当性、業務の実施及び報告への影響、並びに変更前に入手したあらゆる証拠を検討する。業務実施者が許容できない可能性のある主題に責任を負う者から要求された変更には以下が含まれる（第 15 項参照）。なお、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することに留意する。

- (1) 不正確、不完全又はその他不十分な過去財務情報に関する変更
- (2) 業務実施者が業務を実施するために利用できる期間を制限すること。
- (3) 全ての要求した関連文書又は関係者へのアクセスの防止
- (4) 要求した関連文書が提供されない場合には、要求された日までに契約条件に従って業務を完了できないという時間の制約につながる。

《 8. 業務の計画と実施 》

《 (1) 限定的保証業務及び合理的保証業務における相違点 》（第16項参照）

A18. 限定的保証業務で得られる保証水準は合理的保証業務よりも低いため、限定的保証業務で業務実施者が実行する手続は性質が異なり、合理的保証業務の場合よりも範囲が小さくなる。合理的保証業務で実施される手続は、限定的保証業務で実行される手続に比べて常に手続が追加されるわけではない。しかしながら、業務の状況に応じて、合理的保証業務における手続には、より高いレベルの合理的な保証を得るために、規定された限定的保証業務における手続のいずれか一部又は全てが含まれているか、若しくは全く含まれていないことがある。評価された重要な虚偽表示リスクに対応する業務実施者の全般的な対応と、財務情報に関する合理的保証業務及び限定的保証業務の更なる手続との主な相違点は、以下のとおりである。

- (1) 様々な手続の種類に重点を置くこと。

様々な手続の種類のうちのいずれかに重点を置くことは、業務の状況によって異なる可能性が高い。

- (2) 追加の手続の程度

限定的保証業務で実施される追加の手続の程度は、合理的保証業務の場合に比べて少ない。これには以下が含まれる可能性がある。

- ・ 検証項目を減らすこと、例えば、細部の検証についてはサンプルサイズを小さくすること
- ・ 手続が少ない（例えば、合理的保証業務の場合には、細部の分析的手続と詳細テストの両方を行う場合には、分析的手続のみを行うこと。）などである。

- (3) 分析的手続の性質

評価された重要な虚偽表示リスクに対応して実施される合理的保証業務の分析的手続においては、重要な虚偽表示を識別するのに十分に正確な量又は比率の推定値を作成することが含まれる。一方、限定的保証業務の分析的手続においては、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手続の実施を計画することがある。

さらに、重要な変動、関係又は差異が識別された場合、合理的保証業務の場合に必要な追加的な証拠を入手することなく、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。

加えて、限定的保証業務で分析的手続を行う場合、例えば、業務実施者は以下を考慮する。

- ・ よりおおまかなデータを使用する。
- ・ 合理的保証業務の場合と同じ程度に信頼性を検証していないデータを使用する。

《(2) 適用される規準の適合性の判断》

《① 直接起因する調整》(第17項(2)①及び第26項(1)参照)

A19. プロフォーマ調整は、事象の結果のみに起因するものではない事項又は取引の不可欠な部分ではない事項がプロフォーマ財務情報に反映されることを避けるために、当該事象又は取引に直接起因するものである必要がある。直接起因する調整は、たとえそのような行動が取引を行う企業にとって重要となる場合(例えば、買収後の余剰生産拠点の閉鎖など)であっても、将来の事象に関連するもの、又は取引が完了した後に取るべき行動に依存するものは対象外である。

A20. 業務実施者は、事象又は取引に直接起因するプロフォーマ調整を裏付けるために必要かつ十分な証拠の程度を判断する際に、職業的専門家の判断を用いて、以下を考慮する。

- ・ 事象又は取引の性質
- ・ プロフォーマ調整の性質、種類及び重要性
- ・ 要求される保証の種類

《② 事実関係の裏付け可能な調整》(第17項(2)②及び第26項(2)参照)

A21. プロフォーマ財務情報の信頼できる根拠を提供するためには、プロフォーマ調整が事実関係の裏付けが可能なものであることも必要である。事実関係の裏付けが可能な調整は、客観的な決定を可能にする。プロフォーマ調整に関する事実関係の裏付けには、例えば、以下が含まれる。

- ・ 売買契約
- ・ 借入契約などの、事象又は取引のための資金調達文書
- ・ 独立した評価報告書
- ・ その他、事象又は取引に関連する書類
- ・ 公開された財務諸表
- ・ 目論見書で開示されるその他の財務情報
- ・ 課税分野などの、適用される法令上の措置
- ・ 雇用契約書
- ・ ガバナンスに責任を有する者の行動

《事業体の適用される財務報告の枠組み及びその会計方針に沿った調整》（第11項(2)②、第17項(2)③及び第26項(3)参照）

A22. プロフォーマ財務情報が意味を持つためには、プロフォーマ調整が事業体の適用される財務報告の枠組み及びその枠組みの下での会計方針と整合的であることが必要である。企業結合の場合、例えば、適用される規準に準拠してプロフォーマ財務情報を作成する場合には、以下の事項が考慮される。

- ・ 被取得事業の会計方針と企業の会計方針との間に差異が存在するかどうか。
- ・ 企業が以前に締結していない被取得事業が行う取引に係る会計方針は、企業の個別の状況を考慮した上で、その企業がその適用される財務報告の枠組みに基づいてそのような取引に適用したであろう方針であるかどうか。

A23. 状況によっては、事業体の会計方針の適切性についての検討も必要となる場合がある。例えば、事象又は取引の一部として、企業は、初めて複雑な金融商品の発行を提案する場合がある。そのような場合には、以下を考慮する必要性を検討する。

- ・ 主題に責任を負う者は、適用される財務報告の枠組み上、当該金融商品の会計処理に用いるべき適切な会計方針を選択しているか。
- ・ プロフォーマ財務情報の作成に当たっては、当該方針を適切に適用しているか。

《(3) 重要性》（第19項参照）

A24. プロフォーマ財務情報の作成が、全ての重要な点において、適用される規準に準拠して行われているかどうかにかかわらず、A25 項に記述されているとおり、適用される規準の適用の省略又は不適切な適用の金額的及び質的影響に依存する。金額的及び質的影響に関する職業的専門家としての判断は、例えば、次に示す事項に左右される。

- ・ 事象又は取引の内容
- ・ プロフォーマ財務情報を作成する目的
- ・ 関連する業務の状況

決定要因は、案件の規模又は性質、若しくはその両方の組合せである。

A25. 例えば、次の証拠がある場合には、プロフォーマ財務情報の作成が全ての重要な点において、適用される規準に準拠していないとみなされる可能性がある。

- ・ 未調整財務情報を抽出するための不適切な情報源の使用
- ・ 適切な情報源から未調整財務情報を誤って抽出すること。
- ・ 調整に関連して、会計方針の誤った適用又は調整が企業の会計方針と一致しないこと。
- ・ 適用される規準に準拠した修正を行わないこと。
- ・ 適用される規準に準拠しない修正を行うこと。
- ・ プロフォーマ財務情報内の計算の正確性における誤り又は事務処理上の誤り
- ・ 開示が不十分、誤っている又は省略されていること。

《(4) 主題に責任を負う者がプロフォーマ財務情報をどのように作成したか、及び他の業務状況についての理解》（第20項及び第21項参照）

A26. 業務実施者は、以下の手続を組み合わせることで、主題に責任を負う者がプロフォーマ財務情報をどのように作成したか、及び他の業務状況についての理解を得ることができる。

- ・ プロフォーマ財務情報の作成に関与している主題に責任を負う者及び他の担当者への質問
- ・ ガバナンスに責任を有する者や事業体のアドバイザーなど他の適切な当事者への質問
- ・ 契約書等の関連する付随資料の閲覧
- ・ ガバナンスに責任を有する者の会議体の議事録の閲覧

《① 主題に責任を負う者によるプロフォーマ財務情報の作成方法》（第20項(2)参照）

A27. 業務実施者は、主題に責任を負う者がプロフォーマ財務情報をどのようにして作成したかについて、例えば、以下の事項を考慮して把握することができる。

- ・ 未調整財務情報が抽出された情報源
- ・ 主題に責任を負う者が実行する以下のステップ
 - ー 情報源から未調整財務情報を取り出す。
 - ー プロフォーマ財務情報の作成に当たり、主題に責任を負う者がどのようにして被取得事業の財務情報を入手したかなど、適切なプロフォーマ調整を特定する。
- ・ プロフォーマ財務情報の作成に関与する主題に責任を負う者の能力
- ・ プロフォーマ財務情報の作成に関与する他の担当者に対する主題に責任を負う者による監視の性質と範囲
- ・ プロフォーマ財務情報を裏付ける適切な開示項目を特定するための主題に責任を負う者の手法

A28. 企業結合や被分離事業において、プロフォーマ財務情報の集計に複雑さをもたらす可能性のある分野には、収益、間接費及び資産・負債の関連する事業内又は事業間の配分が含まれる。したがって、業務実施者は、主題に責任を負う者の当該配分に関する方針及び規準を理解し、プロフォーマ財務情報の注記がこれらの事項を開示していることが重要である。

《② 事業体及び被取得事業又は被分離事業の性質》（第20項(3)参照）

A29. 被取得事業は、法人組織であったり、部門、支店又は事業部門などの別の法人組織内で個別に識別可能な非法人組織であったりすることがある。被分離事業は、子会社やジョイント・ベンチャーのような法人組織であっても、事業部、支店又は事業ラインなどの法人組織内で別個に識別できない非法人組織であってもよい。

A30. 業務実施者は、未調整財務情報の監査又はレビュー業務を実施している場合は、企業及び被取得事業又は被分離事業並びにそれぞれの企業環境の全部又は一部についての必要な理解を得ることがある。

《③ 関連業界、法規制及びその他の外部要因》（第20項(4)参照）

A31. 関連する業界要因には、競争環境、供給業者及び顧客との関係、技術開発などの業界状況が含まれる。業務実施者が考慮する事項の例としては、以下が挙げられる。

- ・ 需要、生産能力、価格競争を含む市場及び競争
- ・ 業界内で一般的に行われているビジネス慣行
- ・ 周期的又は季節的な活動
- ・ 事業体の製品に関連する製品技術

A32. 関連する法規制要因には、法規制環境が含まれる。これには特に、事業体又は適用可能であれば被取得事業が定期的な財務情報を作成する際に適用される財務報告の枠組み並びに法的及び政治的な環境が含まれる。業務実施者が考慮する事項の例としては、以下が挙げられる。

- ・ 業界固有の会計実務
- ・ 規制産業のための法規制の枠組み
- ・ 該当する場合には、直接的な監督活動を含む、被取得事業又は被分離事業に重要な影響を及ぼす法令
- ・ 税制
- ・ 事業体又は被取得事業若しくは被分離事業に影響を及ぼす政府の政策、例えば、外国為替管理を含む金融政策、財政政策、政府の援助プログラムなどの財政的インセンティブ、関税又は貿易制限政策など
- ・ 被取得事業又は被分離事業の業種及び事業に影響を及ぼす環境要件

A33. 業務実施者が考慮する事業体及び該当する場合には被取得事業又は被分離事業に影響を及ぼす他の外部要因の例として、全般的な経済状況、金利及び資金調達の利用可能性、インフレ又は為替の再評価が含まれる。

《(5) 未調整財務情報の転記元となる情報源の適切性についての証拠の入手》

《① 考慮すべき関連要因》(第17項(1)及び第22項参照)

A34. 未調整財務情報が抽出された情報源の適切性に影響を及ぼす要因には、情報源に関する監査報告書又はレビュー報告書があるかどうか、また、以下であるかどうかが含まれる。

- ・ 関連する法令によって許可又は具体的に規定されているもの、関連する金融商品取引所によって許可されているもの又は通常の市場慣習及び実務上そのように使用されているもの
- ・ 明確に識別可能であるもの
- ・ 企業の会計方針と整合的であり、適切な日付にあるか、適切な期間を対象としているかなど、事象又は取引の文脈において、プロフォーマ財務情報を作成するための合理的な出発点を表すもの

A35. 未調整財務情報が抽出された情報源に関する監査報告書又はレビュー報告書は、別の業務実施者によって発行されたものである可能性がある。この場合においても、当該業務実施者の報告書において、第20項(3)及び(5)の要件に従い、当該事業体及びその会計・財務報告実務を理解し、未調整財務情報を抽出した情報源が適切であることを確かめることが求められている。

A36. A35項で言及されている事業体及びその会計・財務報告慣行に関する業務実施者の理解は、以下の(1)から(4)を単独又は組み合わせて実施する。

- (1) 未調整財務情報に添付された監査報告書又はレビュー報告書の写しを入手できた場合には、それを閲覧し、報告書に除外事項が付されているかどうかを確かめること。除外事項が付され

ていた場合には、その理由を理解すること。

- (2) 他の業務実施者に問い合わせ、監査報告書又はレビュー報告書を裏付ける監査調書の閲覧を要請し、かつ、提供された場合には、未調整財務情報の情報源の適切性を評価する際に、当該監査報告書又はレビュー報告書を発行するに当たって採用された監査アプローチの適切性を評価するために監査調書を閲覧すること。
- (3) 監査報告書又はレビュー報告書が、作成の基礎（すなわち、その会計方針）及び対象となる期間が許容範囲であるかどうかを確定するために関係する未調整財務情報を閲覧すること。
- (4) 業務の状況において必要と考えられる追加的な手続の実施を計画すること。

《② 未調整財務情報の転記元である情報源に関する監査報告書又はレビュー報告書が発行されていない場合》（第23項参照）

A37. 未調整財務情報の転記元である情報源に関する監査報告書又はレビュー報告書が発行されていない場合、業務実施者は、当該情報源の適切性に係る手続を実施する必要がある。実施する手続の種類及び範囲に影響を与える可能性のある要因には、例えば、以下が含まれる。

- ・ 業務実施者が、当該事業体の過去財務情報について過去に監査又はレビュー業務を実施したことがあるかどうか、そして、そのような関与から得られる事業体に関する知見を有しているかどうか。
- ・ 当該事業体の過去財務情報に関する監査又はレビュー業務が、どの程度以前に実施されたか。
- ・ 当該事業体の財務情報は、例えば規制上の提出要件を満たすために、業務実施者による定期的なレビューの対象となっているかどうか。
- ・ 業務実施者が、未調整財務情報の情報源を記述し裏付ける文書を入手できるかどうか。
- ・ 提供する保証の種類

A38. 本実務指針は、未調整財務情報の転記元である情報源が監査又はレビュー業務が実施されていない場合に、業務実施者に改めて監査又はレビュー業務の実施を要求するものではない。

A39. 未調整財務情報の転記元である情報源そのものは監査又はレビュー業務が実施されていない場合であっても、直前の期間における当該事業体の財務諸表は、監査又はレビュー業務が実施されていることが多い。例えば、未調整財務情報の転記元である情報源が監査又はレビュー業務が実施されていない期中財務諸表である場合、当該事業体の直前会計年度の財務諸表は監査されている可能性がある。このような場合、未調整財務情報の転記元である情報源の適切性に関連して、業務実施者が A37 項の要因を考慮し実行することができる手続には、要求される保証の種類に応じて、以下が含まれる。

- ・ 主題に責任を負う者に対し、以下の事項について質問する。
 - － 情報源が作成されたプロセス及び情報源の基礎となる会計記録の信頼性。情報源は、会計記録に一致又は調整され整合する。
 - － 全ての取引が記録されているかどうか。
 - － 情報源は、事業体の会計方針に従って作成されているかどうか。
 - － 直近の監査又はレビュー業務の対象期間から会計方針に変更があったかどうか、もしあった場合は、その変更はどのように取り扱われたか。

- － 誤謬又は不正の結果、情報源に重要な虚偽表示が存在するリスクについての評価
- － 事業体の事業活動及び業務の変化による影響
- ・ 業務実施者が、直前の年度又は期中の財務情報について監査又はレビュー業務を実施している場合、監査又はレビュー業務における発見事項及び当該発見事項が未調整財務情報の転記元である情報源の作成に関連する問題を示唆しているかどうかを検討する。
- ・ 業務実施者の質問に対して主題に責任を負う者が提供した情報が、業務実施者の事業体又は業務状況の理解と矛盾している場合、提供された情報の裏付けを取る。
- ・ 情報源を前期の対応する財務情報と比較し、また、該当する場合は直前の年度又は期中の財務情報と比較し、主題に責任を負う者と重要な変動について協議する。
- ・ 未調整財務情報の情報源とその基礎となる記録との一致又は調整内容を確認する。
- ・ 未調整財務情報に含まれる特定の重要な残高について手続を実施する。

《③ 監査又はレビュー業務が実施されていない事業体の過去財務情報》（第13項(5)参照）

A40. 特定の取引を目的として設立され、かつ当該取引のための活動が一度も行われたことのない事業体である場合を除き、関連する法令は、過去財務情報について監査又はレビュー業務が実施されていない事業体について、目論見書の発行を認めないことがある。

《(6) プロフォーマ調整の適切性に関する証拠の入手》

《① 適切なプロフォーマ調整の識別》（第25項参照）

A41. 業務実施者は、主題に責任を負う者によるプロフォーマ財務情報の作成方法及びその他の業務状況の理解に基づき、（必要な保証の種類に応じて）例えば、以下の手続を組み合わせることにより、主題に責任を負う者が必要なプロフォーマ調整を適切に識別したかどうかについて証拠を得ることがある。

- ・ 適切なプロフォーマ調整を識別し定量化するための主題に責任を負う者の手法の妥当性を評価する。例えば、関連する事業間の利益、間接費、資産及び負債の適切な配分を識別するために用いられる手法を評価する。
- ・ 被取得事業の財務情報を抽出するための手法について、被取得事業内の関係者に質問する。
- ・ 関連する契約、合意又はその他の文書の特定の側面を評価する。
- ・ 事象又は取引の特定の側面及び適切な調整の識別に関連する契約及び合意について、事業体のアドバイザーに質問する。
- ・ 主題に責任を負う者及びプロフォーマ財務情報の作成に関与する他の担当者により行われた関連する分析及び資料を評価する。
- ・ プロフォーマ財務情報の作成に関与する他の担当者に対する主題に責任を負う者の監督について証拠を入手する。
- ・ 分析的手続を実施する。

《② プロフォーマ調整に含まれる被取得事業又は被分離事業の財務情報に対する事実の裏付け》

(第26項(2)参照)

《被分離事業の財務情報》

A42. 被分離事業の場合、被分離事業の財務情報は、未調整財務情報の転記元である情報源から得られることになり、当該情報源は多くの場合、監査又はレビュー業務の対象となる。そのため、未調整財務情報の転記元である情報源は、被分離事業の財務情報に事実に基づく裏付けがあるかどうかを判断するための基礎を業務実施者に提供することがある。このような場合に考慮すべき事項には、例えば、連結財務諸表レベルで計上された被分離事業に帰属する収益及び費用が、プロフォーマ調整に適切に反映されているかどうかなどが含まれる。

A43. 未調整財務情報の転記元である情報源について、監査又はレビュー業務が実施されていない場合、業務実施者は、被分離事業の財務情報が事実による裏付けが可能であるかどうかを決定する際に、A37 項及び A38 項を参照することがある。

《被取得事業の財務情報》

A44. 被取得事業の財務情報の転記元である情報源について、監査又はレビュー業務が実施されていることがある。被取得事業の財務情報の転記元である情報源について業務実施者によって監査又はレビュー業務が実施されている場合、第 27 項に記載の状況から生じるあらゆる影響を受けることを条件に、被取得事業の財務情報は事実による裏付けが可能なものとなる。

A45. 被取得事業の財務情報の転記元である情報源について、他の業務実施者によって監査又はレビュー業務が実施されていることがある。このような状況であっても、本実務指針に基づき報告する業務実施者自らが、第 20 項(3)及び(5)の要求事項に従い、被取得事業及びその会計・財務報告実務を理解し、被取得事業の財務情報が事実により裏付け可能であることを充足する必要性があることに変わりはない。

A46. 業務実施者は、未調整財務情報の転記元である被取得事業の情報源が適切であることの要件を満たすため、被取得事業及びその会計・財務報告実務をどのようにして理解するかについて、保証の種類に応じて、職業的専門家として判断し決定している。理解のために有用な手続については、第 33 項を参照する。

A47. 被取得事業の財務情報の転記元である情報源について監査又はレビュー業務が実施されていない場合、業務実施者は、当該情報源の適切性に関連する手続を実施する必要がある。実施する手続の種類及び範囲に影響を与える可能性のある要因には、例えば、以下のようなものが含まれる。

- ・ 業務実施者が、被取得事業の過去財務情報について過去に監査又はレビュー業務を実施したことがあるかどうか、また、そのような関与から得られる被取得事業に関する知見を有しているかどうか。
- ・ 被取得事業の過去財務情報に関する監査又はレビュー業務が、どの程度以前に実施されたか
- ・ 被取得事業の財務情報は、例えば、規制上の提出要件を満たすために、業務実施者による定期的なレビュー業務の対象となっているかどうか。
- ・ 業務実施者が、被取得事業の情報源を記述し裏付ける文書を入手できるかどうか。
- ・ 提供する保証の種類

A48. 本実務指針は、被取得事業の未調整財務情報について監査又はレビュー業務が実施されていない場合に、業務実施者に改めて監査又はレビュー業務の実施を要求するものではない。

A49. 被取得事業の財務情報の転記元である情報源そのものについては、監査又はレビュー業務が実施されていない場合であっても、直前の期間における被取得事業の財務諸表については、監査又はレビュー業務が実施されていることが多い。このような場合、被取得事業の財務情報が事実による裏付けが可能なものであるかどうかに関連して、業務実施者が A47 項の要因を考慮し実行することができる手続には、以下が含まれる。

- ・ 被取得事業の経営者に対し、以下の事項について質問する。
 - － 被取得事業の財務情報の転記元である情報源が作成されたプロセス及び情報源の基礎となる会計記録の信頼性。情報源は、会計記録に一致又は調整されて整合する。
 - － 全ての取引が記録されているかどうか。
 - － 被取得事業の財務情報の転記元である情報源は、被取得事業の会計方針に従って作成されているか。
 - － 直近の監査又はレビュー業務の対象期間から会計方針に変更があったかどうか、もしあった場合は、その変更はどのように取り扱われたか。
 - － 不正又は誤謬の結果、被取得事業の財務情報の転記元である情報源に重要な虚偽表示が存在するリスクについての評価
 - － 被取得事業の事業活動及び業務の変化による影響
- ・ 業務実施者が、直前の年度又は期中の財務情報について監査又はレビュー業務を実施している場合、監査又はレビュー業務における発見事項及び当該発見事項が被取得事業の財務情報の転記元である情報源の作成に関連する問題を示唆しているかどうか検討する。
- ・ 業務実施者の質問に対して被取得事業の経営者が提供した情報が、業務実施者の被取得事業又は業務状況の理解と矛盾している場合、提供された情報の裏付けを取る。
- ・ 被取得事業財務情報の転記元である情報源を前期の対応する財務情報と比較し、また、該当する場合は直前の年度又は期中の財務情報と比較し、被取得事業の経営者と重要な変動について協議する。

《(7) 未調整財務情報の転記元である情報源又は被取得事業・被分離事業の財務情報の転記元である情報源に関する除外事項付の監査意見又はレビューの結論又は強調事項区分》

《① 潜在的な影響》(第 27 項(1)参照)

A50. 未調整財務情報の転記元である情報源又は被取得事業・被分離事業の財務情報の転記元である情報源に関連して表明された除外事項付の監査意見若しくはレビューの結論又は強調事項区分が、必ずしも、プロフォーマ財務情報の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できるかどうかに影響を与えるわけではない。例えば、事業体の財務諸表において、適用される財務報告の枠組みで要求されているにもかかわらず、ガバナンスに責任を有する者の報酬が開示されていないために、除外事項付の監査意見が表明されることがある。このような場合、これらの財務諸表が未調整財務情報の転記元である情報源として使用されたとしても、そのような除外事項は、プロフォーマ純資産及び損益計算書が、全ての重要な点において、適用される規準に

準拠して作成できるかどうかに影響を及ぼさないことがある。

《② 適切な追加対応》(第 27 項(2)及び第 28 項参照)

A51. 業務実施者が取ることができる適切な追加対応には、例えば、以下が含まれる。

- ・ 第 27 項(2)の要求事項の関連
 - － 主題に責任を負う者と協議する。
 - － 関連する法令において、可能であれば、業務実施者が、プロフォーマ財務情報の利用者が理解する上で十分な妥当性と重要性を有していると職業的専門家として判断する場合、業務実施者は保証報告書において、除外事項付の監査意見若しくはレビューの結論又は強調事項区分に言及する。
- ・ 関連する法令において可能な場合には、第 28 項の要求事項に関連して、業務実施者の結論に除外事項を付す。
- ・ 関連する法令において可能な場合には、保証報告書を発行しない、又は業務契約を解除する。
- ・ 法律専門家に助言を求める。

《(8) プロフォーマ財務情報の表示の妥当性の評価》

《① 誤解を招く財務情報との関連付けの回避》(第 30 項(2)参照)

A52. 倫理規則 R111.2 項は、業務実施者に、いずれかの情報であると認識しながら、報告、回答、コミュニケーション又はその他の情報に関与してはならないとしている。

- (1) 重要な虚偽又は誤解を招く情報
- (2) 思慮なく提供された情報
- (3) 必要な情報を省略する、又は曖昧にすることにより誤解を生じさせるような場合において、当該情報を省略する、又は曖昧にする情報

《② プロフォーマ財務情報に付随する開示》(第 14 項(3)、第 17 項(3)及び第 30 項(3)参照)

A53. 適切な開示には以下の事項が含まれることがある。

- ・ プロフォーマ財務情報の内容及び目的。これには事象又は取引の内容及び当該事象が発生又は取引が行われたと仮定された日付が含まれる。
- ・ 未調整財務情報の転記元である情報源及び当該情報源について監査報告書又はレビュー報告書が発行されているかどうか。
- ・ 各調整の特定及び説明を含むプロフォーマ調整。被取得事業又は被分離事業の財務情報の場合には、当該情報の転記元である情報源及び当該情報源について監査報告書又はレビュー報告書が発行されているかどうかを含む。
- ・ 発行されていない場合には、プロフォーマ財務情報の作成方法の基礎となった適用される規準に関する記述
- ・ プロフォーマ財務情報は、説明のためにのみ作成されたものであり、その性質上、事業体の実際の財政状態、経営成績又はキャッシュ・フローの状況を表すものではないことを注意喚起する文言

関連する法令により、これら又はその他特定の開示が要求されることがある。

《③ 重要な後発事象の検討》(第 30 項(4)参照)

A54. 業務実施者は、未調整財務情報の転記元である情報源について報告しているものではないため、情報源の日付後に発生した、当該情報源の調整又は開示の必要性を生じさせる事象を識別する手続の実施は求められていない。しかしながら、業務実施者は、未調整財務情報の転記元である情報源の日付後に発生した重要な事象について、誤解を生じさせないようにするため、プロフォーマ財務情報に関する注記において言及又は開示の必要があるか検討しなければならない。このような検討は、本実務指針に基づき手続を実施するか、又は事業体及び業務状況に関する業務実施者の知識に基づき行われる。例えば、未調整財務情報に転記される情報源の日付後、事業体が負債から資本への転換を含む資本取引を行うことがあるが、当該事象が開示されていないプロフォーマ財務情報は、利用者に誤解を与える可能性がある。

《④ その他の記載内容との重要な相違》(第 31 項参照)

A55. 主題に責任を負う者がプロフォーマ財務情報又はその他の記載内容を適切に修正することを拒否した場合、業務実施者は、例えば、以下の適切な追加対応を行うことがある。

- ・ 関連する法令において可能な場合は、以下のとおりである。
 - － 業務実施者の保証報告書で重要な相違について記載する。
 - － 業務実施者の結論に除外事項を付す。
 - － 保証報告書を発行しないか、業務契約を解除する。
- ・ 法律専門家に助言を求める。

《9. 確認書》(第 32 項(1)参照)

A56. ある状況において、取引の種類によっては、関連する取引が存在しなかったため、事業体が過去に明確にする必要のなかった会計方針を主題に責任を負う者がプロフォーマ調整のために選択することが必要となることがある。このような場合、業務実施者は、主題に責任を負う者に対し、選択された会計方針は、そのような種類の取引に対して事業体が採用した方針を構成するものであることを確認書に含めることを要求することがある。

《10. 結論の形成》

《(1) 関連する法令で要求される追加事項に対する保証》(第36項参照)

A57. 関連する法令は、業務実施者に対し、プロフォーマ財務情報の作成が、全ての重要な点において、適用される規準に準拠して行われているかどうか以外の事項について、結論を表明することを求める場合がある。このような状況においても、業務実施者が追加の手続を実施する必要がない場合もある。例えば、関連する法令は、主題に責任を負う者がプロフォーマ財務情報を作成する際に採用した基礎が、事業体の会計方針と整合的であるかどうかについて結論を表明するよう業務実施者に要求することがある。本実務指針の第 22 項及び第 26 項(3)の要件に準拠することは、そのような結論を表明するための基礎となる。

A58. 他の状況では、業務実施者は追加の手続を実施しなければならないことがある。追加的な手続の種類及び範囲は、関連する法令が結論を表明することを業務実施者に要求する事項の内容により変わる。

《保証報告書に対する業務実施者の責任の記載》

A59. 関連する法令は、業務実施者の報告書に、業務実施者の保証報告書に対する責任を主張又は確認する明示的な記述を要求する場合がある。業務実施者の保証報告書に、このような法令により求められる追加的な記載を含めることは、本実務指針の要求事項に反するものではない。

《(2) 適用される規準の開示》(第37項参照)

A60. 主題に責任を負う者は、関連する法令によって規定され、又は認可された基準設定主体によって公布された規準を、プロフォーマ財務情報の注記において繰り返す必要はない。このような規準は、制度の一部として公に入手可能であり、したがって、主題に責任を負う者によるプロフォーマ財務情報の作成に含まれている。

A61. 主題に責任を負う者が具体的な規準を策定した場合には、プロフォーマ財務情報が主題に責任を負う者によってどのように作成されているかを利用者が適切に把握できるよう、当該規準を開示することが必要である。

《11. 保証報告書の作成》(A43 項参照)

《(1) 表題》(第43項(1)参照)

A62. 報告書が独立業務実施者の報告書であることを明瞭に示す表題（例えば、「独立業務実施者の保証報告書」）は、業務実施者が保証業務実務指針 3000 によって要求される独立性に関する全ての職業倫理に関する規定を満たしていることを明確にする。これは、独立業務実施者の報告書と、他の者が発行した報告書とを区別している。

《(2) 宛先》(第43項(2)参照)

A63. 関連する法令は、報告書の宛先を指定することがある。または、業務実施者は、契約条件の一部として、宛先について業務依頼者と合意することもある。

《(3) 序文》(第43項(3)参照)

A64. プロフォーマ財務情報は、その他の記載内容を含む目論見書に記載されるため、業務実施者は、認められる場合にはプロフォーマ財務情報が提示されているセクションに参照を付すことを検討することがある。このことは、業務実施者の報告書に関連するプロフォーマ財務情報を利用者が特定するのに役立つ。

《(4) 結論》(第13項(3)及び第43項(10)参照)

A65. 合理的保証の結論の表明に当たり、「プロフォーマ財務情報の作成が、全ての重要な点において、適用される規準に準拠して行われている」という表現と「プロフォーマ財務情報の作成が記

載された規準に準拠して適切に行われている」という表現のどちらを用いるかは、適用される法令又は一般に認められる実務慣行により決定される。

A66. 限定的保証業務において限定的結論の表明に当たり、「適用される規準に準拠して、プロフォーマ財務情報の作成が行わ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かった」という表現と、「プロフォーマ財務情報の作成が記載された規準に準拠して適切に行われていないと業務実施者に信じさせる事項が認められなかった」という表現のどちらを用いるかは、関連する法令又は一般に認められる実務慣行により決定される。

A67. 適用される法令は、上記以外の条件で業務実施者の結論の表現を規定することができる。該当する場合には、業務実施者は、本実務指針に規定された手続を実施することにより、業務実施者が適用される法令で規定された表現で結論を表明できるか、または、更なる手続が必要かどうかを判断するために、専門的判断を行使する必要があることがある。

A68. 業務実施者が、本実務指針に規定された手続を実施するだけで、業務実施者が適用される法令で規定された文言で結論を表明できると結論付けた場合、その文言は、本実務指針に明記された結論の二つの代替的な文言と同等であるとみなすのが適切である。

《(5) 報告書の文例》(第43項参照)

A69. 合理的保証業務における無限定の結論の独立業務実施者の報告書は、付録1に記載している。

A70. 限定的保証業務における無限定の結論の独立業務実施者の報告書は、付録2に記載している。

《VI 適用》

- ・ 本実務指針は、2021年6月11日以後に発行する保証報告書に適用する。
- ・ 2021年9月16日改正後の本実務指針は、2022年4月1日以後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：付録 1 及び付録 2）
 - － 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：A52 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 合理的保証業務における無限定の結論の独立業務実施者の報告書の文例》(A69 項参照)

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

〇〇監査法人

〇 〇 事務所（注1）

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2）（注3）

範囲

当監査法人は、〇〇〇〇株式会社（以下「会社」という。）のプロフォーマ財務情報の作成に関する保証業務を行った。プロフォーマ財務情報は、×年×月×日から×年×月×日までの期間における〔見積純資産計算書〕、〔見積損益計算書〕、〔見積キャッシュ・フロー計算書〕、及び注記により構成される。会社が作成したプロフォーマ財務情報の基礎となった適用される規準は、〔注記X〕に記載されている。

会社の責任

会社は、適用される規準に準拠して、プロフォーマ財務情報を適切に作成する責任を負っている。

業務実施者の責任

当監査法人の責任は、会社によって、プロフォーマ財務情報の作成が、全ての重要な点において、適用される規準に準拠して行われたかどうかについて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3420「プロフォーマ財務情報の作成に係る保証業務に関する実務指針」に準拠して合理的保証業務を実施した。本指針は、会社が、プロフォーマ財務情報の作成を全ての重要な点において、適用される規準に準拠して行われたかどうかの合理的な保証を得るために、業務実施者が手続を立案し、実施することを要求している。

本合理的保証業務の目的に照らして、当監査法人は、プロフォーマ財務情報の作成に使用された財務情報に関する報告書の意見の更新又は再発行について責任を負うものではない。また、当監査法人は、本保証業務の過程において、プロフォーマ財務情報の作成に使用された財務情報又はプロフォーマ財務情報そのものの監査又はレビュー業務を実施したものでない。

プロフォーマ財務情報の目的は、重要な事象や取引が以前の日付で発生したという仮定に基

づいて、未調整財務情報への影響を示すことのみである。したがって、その日付で実際に事象や取引が発生していた場合、結果が開示どおりになったかどうかについては、いかなる保証も当監査法人は提供しない。

プロフォーマ財務情報の作成が、全ての重要な点において、適用される規準に準拠して行われたかどうかについて報告する合理的保証業務には、プロフォーマ財務情報の作成において会社が使用する適用される規準が、事象や取引に直接的に起因する重要な影響を表示し、以下について十分かつ適切な証拠を入手するための合理的な基礎を与えるかを評価する手続を実施することを含んでいる。

- ・ 関連するプロフォーマ調整は、適用される規準に適切に準拠している。
- ・ プロフォーマ財務情報は、未調整財務情報への調整を適用した結果を反映している。

選定された手続は、業務実施者の職業的専門家の判断、企業の性質に関する業務実施者の理解、プロフォーマ財務情報が作成された事象や取引及び他の関連する契約の状況に関する考慮に基づいている。

また、プロフォーマ財務情報の全体的な表示の評価も含まれる。

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得たと判断している。

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、秘密保持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。

意見

当監査法人は、プロフォーマ財務情報の作成が、全ての重要な点において、適用される規準に準拠して行われているものと認める。

以 上

(注1) 事業所の都市名を記載する場合は、「〇〇県〇〇市」のように記載する。

(注2) 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3) 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

〇〇県〇〇市(注1)

公認会計士〇〇〇〇(注2)

《付録2 限定的保証業務における無限定の結論の独立業務実施者の報告書の文例》

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

〇〇監査法人

○ ○ 事務所（注1）

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2）（注3）

範囲

当監査法人は、〇〇〇〇株式会社（以下「会社」という。）のプロフォーマ財務情報の作成に関する保証業務を行った。プロフォーマ財務情報は、×年×月×日から×年×月×日までの期間における〔見積純資産計算書〕、〔見積損益計算書〕、〔見積キャッシュ・フロー計算書〕及び注記により構成される。会社が作成したプロフォーマ財務情報の基礎となった適用される規準は〔注記X〕に記載されている。

会社の責任

会社は、適用される規準に準拠して、プロフォーマ財務情報を適切に作成する責任を負っている。

業務実施者の責任

当監査法人の責任は、会社によって、適用される規準に準拠して、プロフォーマ財務情報の作成が行わ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かったかの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3420「プロフォーマ財務情報の作成に係る保証業務に関する実務指針」に準拠して限定的保証業務を実施した。本指針は、会社が、適用される規準に準拠して、プロフォーマ財務情報の作成が行わ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かったことについて限定的保証を得るために、業務実施者が手続を立案し、実施することを要求している。

本限定的保証業務の目的に照らして、当監査法人は、プロフォーマ財務情報の作成に使用された財務情報に関する報告書の意見の更新又は再発行について責任を負うものではない。また、当監査法人は、本保証業務の過程において、プロフォーマ財務情報の作成に使用された財務情報、又はプロフォーマ財務情報そのものの監査又はレビュー業務を実施したものでない。

プロフォーマ財務情報の目的は、重要な事象や取引が以前の日付で発生したという仮定に基

づいて、未調整財務情報への影響を示すことのみである。したがって、その日付で実際に事象や取引が発生していた場合、結果が開示どおりになったかどうかについては、いかなる保証も当監査法人は提供しない。

適用される規準に準拠して、プロフォーマ財務情報の作成が行わ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かったかどうかについて報告する限定的保証業務には、プロフォーマ財務情報の作成に当たり会社が使用する適用される規準が、事象や取引に直接的に起因する重要な影響を表示するための合理的な基礎を与えるか否かを評価すること、及び以下のための限定的な手続を実行することを含んでいる。

- ・ 関連するプロフォーマ調整は、適用される規準に適切に準拠している。
- ・ プロフォーマ財務情報は、未調整財務情報への調整を適用した結果を反映している。

選定された手続は、専門的な判断に基づいて実施され、主として財務及び会計に関する事項の責任者への質問、実施されたプロセスの観察、文書の閲覧、分析的手続、根拠となる文書の適切性の評価及び根拠となる記録との合意又は照合、並びに他の手続が含まれている。限定的保証業務で行われる手続は、その性質は様々であり、合理的保証業務に比べて手続の範囲が限定される。その結果、限定的保証業務で得られる保証の水準は、合理的保証業務を実施した場合に得られたであろう保証の水準よりも低い。したがって、当監査法人は、プロフォーマ財務情報の作成が適用される規準に準拠して、全ての重要な点において作成されたかどうかについて合理的な保証意見を表明するものではない。

また、プロフォーマ財務情報の全体的な表示の評価も含まれる。

当監査法人は、入手した証拠が、結論の根拠を提供するのに十分かつ適切であると判断している。

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、秘密保持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。

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適用される規準に準拠して、プロフォーマ財務情報の作成が行わ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かった。

以 上

(注1) (注2) (注3) 付録1と同じ

以 上