

監査・保証実務委員会研究報告第 号

公認会計士等が行う保証業務等に関する研究報告

平成 年 月 日

日本公認会計士協会

- 目 次 -

頁

1 . 本研究報告の目的 .....	1
2 . 保証業務の概要 .....	2
(1) 保証業務の定義 .....	2
(2) 保証業務の分類 .....	3
3 . 保証業務の実施の前提 .....	5
(1) 法令や倫理規則等の遵守 .....	5
(2) 品質管理体制の整備 .....	5
4 . 保証業務の要素 .....	5
5 . 保証業務に関わる当事者 .....	5
(1) 三当事者の存在 .....	5
(2) 業務実施者 .....	6
(3) 主題に責任を負う者 .....	6
(4) 想定利用者 .....	7
6 . 主題 .....	8
7 . 保証業務に関する規準の必要性とその要件 .....	9
(1) 作成等の規準 .....	9
(2) 想定利用者の利用可能性 .....	10
8 . 保証業務の受嘱 .....	10
(1) 受嘱の要件 .....	10
(2) 保証業務の実施条件の合意 .....	11
(3) 業務の変更 .....	11
(4) 法律的风险及び社会的リスク .....	11
9 . 独立性 .....	13
(1) 独立性の原則 .....	13
(2) 独立性に関するフレームワーク .....	13
(3) 独立性に対する脅威としての自己レビューエラー！ブックマークが定義されてい ません。	
10 . 重要性 .....	14

11. 保証業務リスク .....	14
(1) 保証業務リスクの定義 .....	14
(2) 業務の種類による保証業務リスクの水準 .....	14
(3) 保証業務リスクの構成要素 .....	14
12. 十分かつ適切な証拠を収集するための保証業務の手続 .....	15
(1) 一般的留意事項 .....	15
(2) 計画 .....	16
(3) 証拠収集手続 .....	17
(4) 確認書 .....	20
(5) 専門家の利用 .....	21
(6) 後発事象 .....	22
(7) 調書の作成 .....	22
13. 保証報告書 .....	22
(1) 保証報告書の形式 .....	22
(2) 結論の報告 .....	23
(3) 結論の報告に係る除外等 .....	24
(4) 保証報告書の記載事項 .....	24
(5) 結論の報告の種類と記載方法 .....	27
14. 合意された手続 (Agreed upon procedures) .....	34
(1) 目的 .....	34
(2) 合意された手続を実施する場合の基本原則 .....	34
(3) 契約条件の合意 .....	35
(4) 計画 .....	35
(5) 文書化 .....	35
(6) 手続と証拠 .....	35
(7) 業務対象に責任を負う者の確認書 .....	35
(8) 実施結果報告書の記載事項 .....	35
(9) 実施結果報告書の文例 .....	36

## 1. 本研究報告の目的

公認会計士の使命は、監査及び会計の専門家として、独立した立場において、財務書類その他の財務に関する情報の信頼性を確保することにより、会社等の公正な事業活動、投資者及び債権者の保護等を図り、もって国民経済の健全な発展に寄与することとされている。

公認会計士又は監査法人（以下「公認会計士等」という。）が行う主たる業務は財務諸表監査であるが、そのほかにも公認会計士法の下に実施している業務は相当広範囲にわたっている。財務諸表監査は、公認会計士等が財務諸表に関する適正性について意見表明を行い、当該財務諸表に対して信頼性を付与するものであることから、財務諸表監査以外の保証業務及び合意された手続による業務（以下「保証業務等」という。）についても公認会計士等が関与することで、一定の信頼性を付与しているものと期待される場合が多く、今後もその業務の範囲は拡大していくものと認識される。

しかしながら、このような財務諸表監査以外の保証業務等に関する受嘱、実施及び結果の報告等の取扱いが従来は必ずしも明確でなかったことから、日本公認会計士協会（以下、当協会という。）は、保証業務に関するフレームワークを明らかにすることにより、公認会計士等が行う保証業務等の理解の一助となることを目的として、平成16年7月6日付けで、保証業務フレームワーク検討PT報告書「公認会計士が行う保証業務に関するフレームワーク（試案）」（以下「試案」という。）を公表するとともに、その後もこの保証業務等の実務の動向につきその状況の把握及び研究等を継続してきた。また、企業会計審議会においても、保証業務の概念的枠組みを整理することを目的として平成16年11月29日付けで「財務情報等に係る保証業務の概念的枠組みに関する意見書」（以下「意見書」という。）を公表した。このほか、近年においては、企業のコーポレート・ガバナンスの状況の開示内容に会計監査人の業務報酬等の記載が含まれており、当該報酬に対応した業務内容の範囲も関連するところである。

このような状況の中で、平成20年4月1日開始事業年度から四半期報告書レビュー業務及び内部統制監査業務が開始されることとなっており、公認会計士等による保証業務の内容も更に多様化していく傾向にあることから、当協会は、この時期に、公認会計士等が行う保証業務等全般に関する研究報告の取りまとめを行う必要があるものと判断した。

本研究報告は、上述の意見書が、保証業務の概念的枠組みを整理することを目的としており、必ずしも公認会計士等が行う業務上の直接的な規範となるものではないことから、意見書に記載された用語を踏襲しつつも、会員の実務の参考に資するため、公認会計士等が行う保証業務の範囲及び信頼性の程度等の明確化や保証業務の国際的な動向を考慮したInternational Standards on Assurance Engagements 3000（国際保証業務基準。以下「ISAE3000」という。）等との整合性を図るとともに、現行の実務の状況に基づいて、保証業務に係る手続や結果報告の内容及び関連する留意事項等を示した。これらの留意事項等を示すに当たり、一部の語尾表現に断定的な言い回しをしているが、これはISAE3000等との整合性を踏まえた、あるべきと考えられるところを示したことに

よるものであり、会員の実務の参考に資するための研究報告の枠を超えて、会員の実務を直ちに拘束するものではないことに留意する必要がある。

なお、本研究報告では、保証業務には該当しないが、公認会計士等が実施する場合は多いと考えられる「合意された手続」についても取り上げている。

## 2. 保証業務の概要

### (1) 保証業務の定義

公認会計士等が業務実施者として行う保証業務とは、一般に、主題に係る業務対象の作成者又は実施者（以下「主題に責任を負う者」という。）が、一定の規準によって主題を評価又は測定した結果を表明する情報（以下「主題情報」という。）について、又は、主題それ自体について、保証報告書の利用者（以下「想定利用者」という。）に対して信頼性を付与するために、業務実施者が自ら入手した証拠に基づき規準に照らして判断した結果を結論として報告する業務をいうものとされている。

公認会計士等が業務実施者として行う保証業務における主題は、一定の信頼性を付与する対象となる情報又は行為をいい、財務諸表監査を例に挙げれば、主題は財務諸表において表示されている財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況であり、主題情報は会社法計算書類や有価証券報告書に含まれる財務諸表である。そして、主題に責任を負う者は、財務諸表の作成に責任を負う経営者である。主題に対する評価は、財務諸表の適正性又は適正な表示について行われる。また、評価に際しての規準は、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準である。この例からも分かるように、保証業務における「規準」は、主題の作成又は測定の規準であり、保証業務を実施する業務実施者にとっては判断の基準となる。

会社法に規定する計算書類の監査並びに金融商品取引法が規定する財務諸表監査（中間監査を含む。）内部統制監査及び四半期レビューは、定義から保証業務に該当するが、業務に関する取扱いが制度として確立していることから、本研究報告の対象とはしていない。

公認会計士等が業務実施者として行う保証業務（以下「保証業務」という。）は、上記の定義に合致する業務でなければならない。したがって、次のような業務は、独立の第三者として評価結果についての結論を報告することにより信頼性を付与することにはならない。そのため、保証業務の定義に合致していないこととなり、本研究報告での保証業務には該当しない。

財務情報又は財務諸表の作成・編集の受託業務

依頼者のためだけに実施するコンサルティングや助言の業務

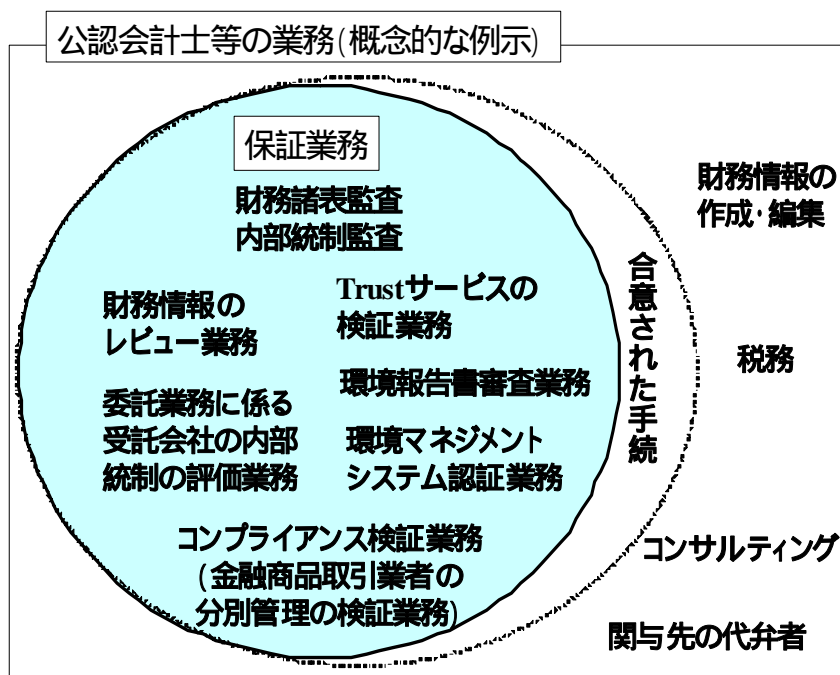
関与先の代弁者となる業務（税務業務を含む。）

合意された手続による業務

上記の から の業務などにおいては、保証業務としての要件を満たしていないため、保証業務として業務を受嘱・実施できないし、結論の報告を行うこともできない。また、一定の信頼性を付与しているかのような文言を用いた報告書を作成することは

できない。

保証業務と公認会計士等が一般的に行う業務との関係を図解すると次のようになる。



## (2) 保証業務の分類

主題情報に対する保証業務と直接報告による保証業務

保証業務は、業務実施者が行う評価又は測定の対象である主題情報の有無により、主題情報に対する保証業務と直接報告による保証業務に分類される。

### ア．主題情報に対する保証業務

主題情報に対する保証業務は、主題に責任を負う者が、一定の規準によって主題について自ら評価又は測定を行い、その主題を評価又は測定した結果を表明する情報に対して、業務実施者が当該主題情報の客観的な規準への準拠性について独立した第三者の立場で評価又は測定し、自ら入手した証拠に基づき規準に照らして判断した結果を結論として報告する業務である。主題情報は、保証報告書とともに、想定利用者に提示される。

例えば、金融商品取引業者の分別管理の検証業務では、分別管理の法令遵守に関する経営者報告書において、基準日現在において金融商品取引法第43条の2第3項及び関連法令・規則を遵守して顧客資産を分別管理していた旨の記述が主題情報である。この主題情報に対して公認会計士等が信頼性を付与する。

### イ．直接報告による保証業務

直接報告による保証業務は、業務実施者が、主題に責任を負う者からの主題情報を入手することなく、主題それ自体を直接客観的な規準に照らして評価又は測定した結果を結論として報告し、もって主題に対して一定の信頼性を付与する業務である。

公認会計士等が行う保証業務は、通常、主題情報に対する保証業務である。

主題情報に対する保証業務の場合、業務実施者は、主題に責任を負う者から主題情報を文書で入手する。

主題情報を文書によって入手できない場合、業務実施者は、直接報告による保証業務として実施することができるかどうかを検討することになるが、その際、主題に対して一定の信頼性を付与するために十分かつ適切な証拠が入手可能かどうかを慎重に検討することとなる。

#### 合理的保証業務と限定的保証業務

保証業務は、結論の報告形態から、合理的保証業務と限定的保証業務に分類される。この分類は、業務実施者が行う保証業務によって付与される信頼性の程度の相違に基づくものである。

その相違が保証業務の実施結果としての結論の報告形式の差異となり、合理的保証業務の場合は積極的形式によって結論を報告し、限定的保証業務の場合は消極的形式によって結論を報告する。

業務実施者が付与する信頼性の程度は、実施した証拠収集手続、実施時期及び範囲によって影響され、証拠収集手続を実施して入手した十分かつ適切な証拠の証明力によって決定される。

業務実施者が合理的保証を与えることができる場合とは、保証業務リスクを合理的に低い水準に抑えることができたと判断した場合である。すなわち、業務実施者が結論を報告するために財務諸表監査と同程度の合理的な基礎を形成できた場合であると考えられる。

これに対して、業務実施者が限定的保証を与えることができる場合とは、保証業務リスクが合理的保証業務の場合よりは高い水準であるが、消極的形式による結論の報告を行う基礎としては受け入れることができる程度に保証業務リスクを抑えることができたと判断した場合である。

業務実施者は、合理的保証としての結論の報告を求められていない場合は、保証業務の契約当初から、主題に責任を負う者又は当該業務実施者と契約する者との間において、実施する証拠収集手続を限定的なものとするを合意し、主題情報又は主題について限定的保証を与えることができる。

なお、例えば財務情報のレビュー業務において、限定された手続のみを実施して、証明力の低い証拠を多数入手したとしても、そのような証拠では全体としての証明力を高めることにはならない。したがって、当初から証明力の低い証拠しか入手できないことが想定されている場合には、合理的保証を与えることはできず、限定的保証のみを与えることができることに留意する。このことは、財務諸表監査において、いかに多くの広範囲の質問や分析的手続を実施したとしても、それをもって適正意見を表明できないことと同様である。

合理的保証業務の場合において、保証業務を実施した結果、十分かつ適切な証拠が入手できなかったときは、合理的保証としての結論の報告に限定を付す、又は結

論を報告しないことになる。なお、業務を実施した結果を考慮して、業務の実施途中で保証業務の目的を変更し、限定的保証業務とすることはできない。

### 3．保証業務の実施の前提

公認会計士等は、保証業務を実施するに当たって、次の前提条件を充足する。

#### (1) 法令や倫理規則等の遵守

公認会計士等は、法令や当協会の定める倫理規則等に準拠する。特に、主題に重要な影響を与える事実、取引及び実務等を理解するための適切な専門的能力と実務経験を有する必要がある。

また、法令や倫理規則等が要請する精神的・外観的独立性を保持することも重要である。

#### (2) 品質管理体制の整備

保証業務の実施に当たり、「8．保証業務の受嘱(4) ウ．適切な品質管理の実施」、「監査に関する品質管理基準」(企業会計審議会) 品質管理基準委員会報告書第1号「監査事務所における品質管理」及び監査基準委員会報告書第32号「監査業務における品質管理」に準じ、適切な品質管理体制を確立し運用することによって、保証業務の品質を保持する。

### 4．保証業務の要素

保証業務は、次の要素から構成され、それぞれの要素に関する要件に適切である必要があると考えられる。各項目については、以下の項で説明を加えることとする。

- (1) 業務実施者、主題に責任を負う者、想定利用者を含む保証業務に関わる三当事者関係
- (2) 保証業務における適切な主題
- (3) 主題を評価又は測定するのに適した規準
- (4) 十分かつ適切な証拠
- (5) 合理的保証又は限定的保証を表現するために適切な様式により書面をもって提供される保証報告書

### 5．保証業務に関わる当事者

#### (1) 三当事者の存在

保証業務の当事者には、業務実施者、主題に責任を負う者及び想定利用者が存在する。

原則として、主題に責任を負う者と業務実施者と契約する者は同一であるが、主題に責任を負う者が業務実施者と契約する者ではない場合がある。例えば、システムの運用を他社に委託している場合には、委託元が業務実施者と契約する者となり、委託先が主題に責任を負う者となって、業務実施者がシステムのセキュリティに関する有

効な内部統制を維持していることについての保証業務を実施することがある。

また、主題に責任を負う者と想定利用者は、必ずしも異なる事業体に属する者である必要はなく、例えば経営者が自らの属する事業体の内部統制の有効性についての保証業務を依頼するように、同じ事業体に属する場合もある。

なお、当該三当事者の責任関係は、契約書の文言において明らかにする必要があると考えられる。

## (2) 業務実施者

業務実施者という用語は、財務情報に関する監査やレビュー契約を行う業務実施者を呼称する監査人という用語よりも広義である。

業務実施者は、主題に関する広範囲の業務対象について保証業務を依頼されることがある。この場合に、業務実施者は自身が有する専門的な知識、技能等を超える特定分野に関する高度の専門的な知識、技能等を必要とされることがある。業務実施者は、保証業務の受嘱に当たって、職業的専門家としての倫理の遵守など保証業務の実施の前提となる要件を満たす必要がある。このため、業務実施者は、保証業務の受嘱要件である専門的能力に関する倫理上の要件を充足しない場合には、保証業務を受嘱してはならないと考えられる。

ところで、業務実施者は、他の職業的専門家が有する特定分野の高度な専門的知識、技能等を必要とする場合がある。他の職業的専門家の業務を利用する場合には、業務実施者はその職業的専門家が実施する業務の適切性に関して判断を行うことができる程度の能力及び知識を有していなければならないと考えられる。業務実施者は、他の職業的専門家の業務の利用等も含め、当該業務に関して、職業的専門家として必要とされる能力を総合力として保有していると判断できる場合にのみ、保証業務を受嘱する。

なお、業務実施者は、独立の立場から公正不偏の態度を保持することが最も重視されるため、自らが主題に責任を負う者及び想定利用者となることはできない。

## (3) 主題に責任を負う者

本研究報告においては、保証業務における三当事者のひとつを主題に責任を負う者という用語で表現している。これは、責任当事者又は責任を負う者と表現した場合、その意味内容がわかりにくいと考えられるためである。しかし、責任を負う者は必ずしも主題のみに責任を負う者ではなく、場合によっては主題情報には責任を負うが主題には責任を負わない場合もあり得る。

主題に責任を負う者は次の責任を有する。

主題情報を自己の責任において想定利用者に提示する場合には、主題情報に対して責任がある。さらに主題に対して通常は責任があると考えられるが、主題に対して責任がない場合もあり得る。

主題情報を自己の責任において想定利用者に提示しない場合には、主題に対して責任がある。



なお、主題に責任を負う者は、必ずしも業務実施者と契約する当事者である必要はない。

主題に責任を負う者が主題情報を自己の責任において想定利用者に提示する場合には、主題に責任を負う者は、主題を識別された規準に従い評価又は測定することについて、それを想定利用者に対して利用可能としかどうかにかかわらず、通常、業務実施者との間で、その説明を文書化することになる。

例えば、財務諸表について保証業務を行う場合には、企業の財政状態、経営成績、及びキャッシュ・フローの状況（主題）を、企業会計における認識、測定、表示、開示に関する財務報告の枠組み（規準）に従い評価又は測定することについて、主題に責任を負う者は業務実施者と文書を作成し明らかにする。

なお、業務実施者が直接に主題に対する結論を報告する場合には、業務実施者と契約する当事者と、主題に責任を負う者とが異なる場合、そういった説明文書を入手することができない場合もあると考えられる。

主題に責任を負う者は、自己の責任において主題情報を想定利用者に提示するか否かにかかわらず、主題に関する責任等を明確にするために、業務実施者に対して主題に責任を負う者の確認書（以下「確認書」という。）を提出する。業務実施者が直接に主題に対する結論を報告する場合で、主題に責任を負う者と業務実施者と契約する当事者とが異なるときであっても、業務実施者は確認書を入手すべきである。

#### (4) 想定利用者

想定利用者は、業務実施者が作成した保証報告書を利用する者であり、通常は、主題に責任を負う者又は業務実施者と契約する当事者とは異なる者である。

保証報告書は、すべての想定利用者向けのものである。例えば、保証報告書の名宛人以外であっても、当該保証報告書を入手可能な者は、想定利用者に含まれる。想定利用者の具体例としては、主題に責任を負う者を管轄する官公庁、所属する団体の構成員など不特定多数の利害関係者が考えられる。想定利用者が多数であって特定できない場合には、主題に対して重要かつ共通の利害を有する主要な利害関係者を想定利用者のみならずとみなすことができる。また、想定利用者は、例えば、業務実施者と、主題に責任を負う者又は業務実施者と契約する当事者間との契約や、法律により決まることがある。

一定の想定利用者が保証業務の要件の決定にかかわる場合であっても、実施すべき手続、実施の時期及び範囲は、業務実施者が自らの責任で決定する。さらに、主題情報に修正を検討すべき重要な事項を発見した場合に、問題として取り上げるか否かは、業務実施者が自らの責任で決定する。

想定利用者又は利用目的を特定する場合には、その利用者又は利用目的を制限する旨を保証報告書に記載する。なお、業務実施者が保証報告書に想定利用者を明記することによって利用制限を付すことがある。しかし、その場合であっても、業務実施者は、想定利用者のみが保証報告書を利用しているという利用制限の実効性を必ずしも確かめることができないため、不特定多数の想定利用者が存在する場合と同様慎重な

対応が必要である。

また、主題に責任を負う者は、想定利用者の一人となることはできるが、唯一の利用者となることはできない。

## 6. 主題

保証業務において、主題とは、識別可能で、かつ、一定の規準に基づいて首尾一貫した評価又は測定を行うことができるものをいい、主題情報とは、一定の規準によって主題を評価又は測定した結果を表明する情報をいう。また、保証業務において適切な主題又は主題情報とは、業務実施者が主題又は主題情報に対する保証を得るために十分かつ適切な証拠を収集することができるものをいう。

財務諸表監査において、主題とは会計基準に基づく財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況であり、主題情報とは会社法計算書類や有価証券報告書等に含まれる財務諸表等であるといえる。

一般的に財務諸表監査以外の保証業務の対象となる主題及び主題情報には、次表のようなものがある。

	項目	主題の例	主題情報の例
1	四半期財務情報	四半期会計基準に基づく財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況	四半期財務諸表
2	内部統制(システム又はプロセス)	規準やフレームワークが存在する内部統制(システム又はプロセス)の有効性	当該内部統制(システム又はプロセス)の有効性に関する経営者の主張
3	コンプライアンス	法令等により遵守すべき規準が明確な業務	当該業務の法令等遵守に関する経営者の主張
4	環境	評価規準や指針が存在する環境に関する状況	環境報告書
5	成果	測定規準が存在する成果	当該成果に関する報告書

主題及び主題情報は、財務数値の場合もあれば非財務数値の場合もあり、又は所定の行為やシステムである場合もある。

したがって、本研究報告では財務数値若しくは非財務数値又は所定の行為若しくは

システムいずれの場合も保証業務の対象となり得るものとしているが、保証業務の基本である保証業務を実施する目的に合致した信頼性を判断できる客観的な規準の存在が重要な要素となる。すなわち、客観的な規準の存在する主題及び主題情報であれば、数値及び行為等の形態は問わない。

ただし、上記のコンプライアンスやコーポレート・ガバナンス、予測財務情報などの主題及び主題情報については、後述する規準の有無やその客観性の観点から、現時点では保証業務の対象とすることが適当でない場合も多い。公認会計士等がこのような保証業務の受嘱を検討するに当たっては、付与される信頼性の程度について想定利用者の誤解が生ずる可能性を、より慎重に判断することが要求される。

## 7. 保証業務に関する規準の必要性とその要件

公認会計士等が行う保証業務の信頼性を確保するためには、保証業務の主題情報を作成又は実施する規準（以下「作成等の規準」という。）と、財務諸表監査における監査の基準のような保証業務を実施するための基準（以下「業務実施基準」という。）が必要である。

### (1) 作成等の規準

作成等の規準は、業務実施者にとっては、主題を評価、測定及び判断するための規準となる。

作成等の基準は、業務実施者による結論の報告に際して、当該結論を形成するための根拠として重要であることから、職業的専門家としての公認会計士等が、合理的に結論を導き出せるものであって自らの期待、判断及び個人的な経験を用いることは適切ではない。そのための適切な規準としての要件は、次のようなものが考えられる。

#### 目的適合性

保証業務の目的に応じた想定利用者による意思決定の合理的な結論を導き出すのに役立つもの（目的適合的であれば、作成等の規準には表示及び開示の規準が含まれる。）

#### 完全性

保証業務の目的を達成できるようにするために、必要な要因が網羅的に織り込まれたものでなければならず関連する要因のいずれもが省略されていないもの

#### 信頼性

同一の環境で利用した場合、主題の評価又は測定を合理的にかつ首尾一貫した結論に至るよう信頼できるもの

#### 理解可能性

明瞭にして包括的であり、保証報告書の想定利用者が重大な解釈の誤りをする余地を与えないようなもの

#### 客観性

想定利用者が保証報告書の結論を受容できるほど客観的かつ中立的なもの  
作成等の規準は、制度として確立されたもの（法令・規則等によって定められたも

の、幅広い関係者による公正かつ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機関によって公表されたもの)及び主題に応じて特別の目的のために作成されたものに区別することができる。権威ある又は認められた機関とは、例えば、監督機関、想定利用者、主題に責任を負う者、公認会計士等から構成される外部性の高い基準設定主体が想定される。

特別の目的のために作成された規準の適切性を評価するに当たっては、業務実施者は規準の作成手続の適切性と上記の規準としての要件を満たしているか否かについて慎重に検討する。

特定の保証業務に対するそれぞれの要件の相対的重要性は、業務実施者の判断事項である。この場合、業務実施者は特別の規準についてその設定過程及び設定の際に用いられた尺度や指標の妥当性を評価し業務実施者のための準拠可能性を判定する。

## (2) 想定利用者の利用可能性

主題がどのように評価又は測定されているのかを理解するためには、想定利用者にも規準が利用可能であることが求められる。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。

公表されている規準

主題情報において明示されている規準

保証報告書において明示されている規準

広く一般に理解を得られている規準

規準が特定の想定利用者のみ利用可能である場合、又は、特定の目的のみに適合するものである場合には、当該規準に基づいた結論を報告する保証報告書の利用は、当該特定の利用者又は特定の利用目的に制限される。この場合には、本研究報告の「13. 保証報告書(4)保証業務報告書の記載事項 保証業務報告書の利用制限」によりその事実を明示する。

## 8. 保証業務の受嘱

### (1) 受嘱の要件

業務実施者は保証業務を受嘱する際は、あらかじめ以下の要件が満たされていることを確認する。

倫理規則(例えば独立性や業務チームの専門能力)が遵守されていること

実施する保証業務が以下の要件をすべて満たしていること

ア. 主題が適格性を有していること

イ. 主題を評価するための適切な規準が存在し、その規準は想定利用者が理解可能であること

ウ. 業務実施者が結論の裏付けとなる十分かつ適切な証拠を入手できる状況であること

エ. 業務実施者の結論が書面により報告されること

オ. 業務実施者の実施する手続が合理的に遂行される確信があること(もし実施す

る手続の範囲に重要な制限がある場合は、合理的に遂行されるとはいえない。) )

## (2) 保証業務の実施条件の合意

業務実施者は、保証業務の実施条件について業務開始前に契約当事者と合意する。合意した実施条件は確認のため、契約書等により文書化する必要がある。

保証業務の契約書等に盛り込む項目は、次のようなものが考えられる。

保証業務の目的及び対象

保証業務を実施する際に準拠する作成等の規準及び業務実施基準

保証業務の具体的内容や特徴

主題に責任を負う者の責任及び公認会計士等の責任

保証報告書の内容及び形式

業務実施者の独立性

その他必要と考えられる項目（例えば、利用の制限、守秘義務、報酬及び経費の額、契約の解除・終了、損害の賠償、裁判の所轄等）

## (3) 業務の変更

業務実施者は、保証業務の完了前に、合理的保証業務から限定的保証業務への変更、又は保証業務から合意された手続業務への変更を求められた場合には、変更することに合理的な正当性（根拠）がなければ同意しない。すなわち、否定的な証拠を発見したために合理的保証業務から限定的保証業務に変更するようなことがあってはならない。当初の保証業務開始後発見された証拠は、それが否定的なものであっても、当初の業務目的に沿って利用する。

契約当事者又は想定利用者の変更の要求に影響する環境変化（例えば、内部統制に係るシステム的大幅な変更）や保証業務の性質に関する関係者間での善意による誤解（例えば、業務実施費用とその期待効果の間に生じた大きな見込み相違）などは、通常、変更が求められた場合、それに同意する合理的な根拠となり得ると考えられる。

## (4) 法律的风险及び社会的リスク

ISAE3000においては保証業務に関するリスクとして主題情報に重要な虚偽の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として保証業務リスクを挙げている。

しかし、財務諸表監査以外の保証業務は成熟していない業務もあることから、業務実施者は保証業務を受嘱することによって保証業務リスク以外の広義のリスクを負う可能性があるため、保証業務の受嘱の可否を判断する場合に広義のリスクの存在を考慮する必要があると考えられる。本研究報告では広義のリスクを法律的风险と社会的リスクに分類する。

法律的风险

法律的风险とは、業務実施者が、その保証業務の実施において瑕疵があり、不利益を被った契約当事者又は想定利用者から損害賠償を求められる、又は訴訟を提

起されるリスクである。保証報告書において、不適切な結論を報告した場合や業務上知り得た情報を正当な理由なく漏洩又は窃用した場合などがこれに該当する。

法律的风险回避の対策は次のような対応が考えられる。

ア．受嘱時のリスク管理の徹底

特に受嘱するかどうかの判断及び契約当事者と保証水準についての事前合意が重要である。

イ．職業的専門家としての倫理の厳守

主題に責任を負う者や契約当事者との間に著しい利害関係がないこと、業務実施に当たって、職業的専門家として正当な注意を払うこと及び業務上知り得た情報を正当な理由なく漏洩又は窃用しないことを厳守する。

ウ．適切な品質管理の実施

保証業務の計画、実施及び結論の報告の各段階において、品質管理体制を確立し、適切な品質管理を実施する。なお、品質管理体制には保証業務を実施するチームを構成する業務従事者の適格性、業務実施過程、結論の報告のための審査も含まれる。

エ．保証水準の明示

保証業務には各種の業務があり、付与される信頼性の程度により合理的保証業務と限定的保証業務とがある。したがって、業務実施者は、結論の報告に当たっては、保証水準を明らかにし、当該保証業務に求められている信頼性の程度を理解しやすいように記述する。

社会的リスク

社会的リスクとは、業務実施者が付与する保証水準と契約当事者又は想定利用者が業務実施者の保証業務に期待する保証水準とが乖離し、誤解や紛争が生じるリスクである。

社会的リスク回避の対策は次のような対応が考えられる。

ア．保証業務契約書での対応

- (ア) 保証業務の目的や与える保証の内容を記載する。
- (イ) 保証業務は、主題又は主題情報に虚偽や誤謬が存在しないことを絶対的に保証するものではないことを記載する。
- (ロ) 主題情報の作成等の責任は、主題に責任を負う者にある旨を記載する。
- (ハ) 業務実施者の責めに帰すべき事由に基づき生じる業務対象の契約当事者の損害について、その限度額を記載する。

イ．保証報告書での対応

- (ア) 業務実施者が保証業務を実施する際に準拠した業務実施基準の名称を記載する。
- (イ) 想定利用者が、業務実施者の結論の根拠を理解できるように、主題情報を評価する際に用いた作成等の規準を記載する。
- (ロ) 主題に責任を負う者が主題情報の作成等に責任を有し、業務実施者は、その

主題又は主題情報について報告した自己の結論に責任がある旨を記載する。

- (I) 業務実施者は、適用する規準に照らして評価した主題情報の信頼性について、その範囲及び程度が明確になるように記載する。
- (ロ) 業務実施者は結論の報告に加えて、特に説明が必要と認められる事項があれば、それを記載する。
- (カ) 保証報告書の利用目的が制限されている場合には、想定利用者及び利用目的を記載する。

## 9. 独立性

保証業務を実施するに際して必要となる独立性の考え方は、次のとおりである。

### (1) 独立性の原則

保証業務を実施する公認会計士等は、主題に責任を負う者や契約当事者に対して独立性を有する必要がある。

独立性には精神的独立性と外観的独立性があり、その両方が要求される。

精神的独立性とは、職業的専門家としての判断を歪めるおそれのある諸要因から影響を受けない精神状態であり、誠実性をもって行動し、客観性を確保し、職業的専門家としての公正不偏な態度を堅持できる状態のことである。外観的独立性とは、公認会計士等が適切な措置（セーフガード）を講じたとしても、第三者から見た際に、誠実性、客観性及び職業的専門家としての懐疑心が阻害されていると合理的に推測されるような事実や環境を避けることである。

### (2) 独立性に対する脅威への適切な措置

公認会計士等は、保証業務の受嘱又は実施に際して、独立性に対する脅威を識別し、当該脅威が明らかに些細な場合を除き、脅威を受容可能なレベルにまで除去又は軽減するために適切な措置（セーフガード）を講ずるが、当該措置を講じても脅威を除去又は十分に軽減できない場合には保証業務を受嘱しない。

独立性に対する脅威としては、自己利益、自己レビュー、馴れ合い、擁護、脅迫・威圧の五つが掲げられる。

独立性に対するセーフガードの有効性は、保証業務の目的、業務対象及び想定利用者の範囲によって異なる。例えば、想定利用者を特定している場合は、特定していない場合と比べて、公認会計士等がセーフガードについて想定利用者十分に説明できるので、一般にセーフガードの有効性が増加すると考えられる。

また、保証業務を実施するに当たっては、独立性に対する脅威となる自己レビューについて特に留意する必要がある。

例えば、主題情報に公認会計士等が関与したデータ等が混入している、又は主題情報を作成又は実施する規準の作成に公認会計士等が関与しているため、本研究報告の要件を満たさない場合などは、自己レビューとなり、独立性に対する脅威となる。

公認会計士等は保証業務を実施するに際しては、日本公認会計士協会の「倫理規則」

及び「独立性に関する概念的枠組み適用指針」に基づいて当該脅威の有無に十分留意し、必要なセーフガードを講じる。

## 10. 重要性

業務実施者は、保証業務を計画し実施するに当たって、重要性について考慮する必要がある。

業務実施者は、証拠収集手続の種類、実施時期及び範囲の決定や主題情報に重要な虚偽の表示があるかどうかの判断を行うときに、重要性を考慮する。重要性を考慮するに当たっては、どのような事項が想定利用者の判断に影響を及ぼすのかを理解し、評価する必要がある。例えば、規準が主題情報の表示方法について複数の様式を認めている場合、採用された様式が想定利用者の判断にどのような影響を及ぼすかを考慮する。

重要性は、その量的規模、量的・質的要因が主題の評価に及ぼす影響の性質及び範囲、想定利用者の関心等の、量的及び質的要因の両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並びに質的及び量的要因の相対的な重要度は、業務実施者の判断事項である。

## 11. 保証業務リスク

### (1) 保証業務リスクの定義

保証業務リスクとは、主題情報に重要な虚偽の表示がある場合に、業務実施者が不適切な結論を報告する可能性である。

### (2) 業務の種類による保証業務リスクの水準

証拠収集手続の種類、実施時期及び範囲が相違するために、限定的保証業務における保証業務リスクの水準は、合理的保証業務よりも高く設定することができる。しかしながら、限定的保証業務においても、業務実施者は、少なくとも消極的形式によって報告を行うための有意な水準の保証を得ることを目的に、証拠収集手続の種類、実施時期及び範囲を決定する必要がある。有意な水準の保証とは、主題又は主題情報に対する想定利用者の信頼を意味ある水準まで高めるものである。

### (3) 保証業務リスクの構成要素

一般に、保証業務リスクは、「主題情報に関する重要な虚偽表示のリスク」と「発見リスク」によって構成される。

#### 主題情報に関する重要な虚偽表示のリスク

主題情報に関する重要な虚偽表示のリスクは、「固有リスク」と「統制リスク」を結合したリスクであり、実際には複合的な状態で存在することが多い。固有リスクと統制リスクに分けて評価することにこだわることは、発見リスクの水準を的確な判断ができなくなる恐れもあると考えられるが、主題情報に関する重要な虚偽表示のリスクの構成要素を敢えて、区分すると次のとおり定義することができる。



## ア．固有リスク

固有リスクとは、関連する内部統制が存在していないと仮定の上で、主題情報に重要な虚偽の表示が含まれる可能性をいう。

## イ．統制リスク

統制リスクとは、重要な虚偽の表示が、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修正されない可能性をいう。統制リスクは、主題情報に関連する内部統制のデザインと運用状況の有効性により影響を受ける。内部統制には固有の限界（監査基準委員会報告書第28号「監査リスク」の第11項(2)を参照）があることから、統制リスクは常に存在する。

## 発見リスク

発見リスクとは、業務実施者により重要な虚偽の表示が発見されない可能性をいう。

業務実施者は、業務内容、とりわけ、主題の性格及び実施する業務が合理的保証業務か限定的保証業務であるかに応じて、これらのリスクをそれぞれの程度考慮するかを判断する。

## 12．十分かつ適切な証拠を収集するための保証業務の手続

### (1) 一般的留意事項

業務実施者は、主題情報に重要な虚偽の表示が含まれていないかどうかについて判断するための十分かつ適切な証拠を入手することができるように、職業的専門家としての懐疑心を保持し、保証業務を計画し実施する。業務実施者は、保証業務を計画し実施する際に、重要性、保証業務リスク、入手可能な証拠の量及び質の十分性及び適切性について考慮する必要がある。特に、証拠収集手続の種類、実施の時期及び範囲を決定する際には、これらを十分に考慮する。

#### 職業的専門家としての懐疑心

業務実施者は、主題情報に重要な虚偽の表示を生じさせる状況が存在する可能性があることを認識して、職業的専門家としての懐疑心を保持して保証業務を計画し実施する。職業的専門家としての懐疑心を有した態度とは、業務実施者が、入手した証拠の妥当性について探究心を持って慎重に検討をし、かつ、主題に責任を負う者が作成した資料及び陳述書の信頼性に疑義をもたらす証拠に対して注意を払うことである。職業的専門家としての懐疑心は、保証業務全体を通じて、例えば、疑念を抱かせる状況を見逃すリスク、結論を導く際に過度に一般化をしてしまうリスク、証拠収集手続の種類、実施の時期及び範囲を決定し、また、収集した証拠から導かれる結果を評価する際に誤った前提を用いるリスクを軽減するために必須である。職業的専門家としての懐疑心に関しては、監査基準委員会報告書第24号「監査報告」第10項が参考となる。

なお、保証業務が、証拠書類（documentation）の真正性の証明に関わることはまれであり、また、業務実施者は、証拠書類そのものの真実性を証明するための訓

練は受けておらず、かつ、その専門家であることを期待されてもいない。しかしながら、業務実施者は、証拠として用いられる情報、例えばコピー、ファクシミリ、フィルム、電子化された書類の信頼性について考慮する。この場合、これら証拠書類の作成・保持に関する内部統制も併せて考慮することに留意する。

#### 主題の適格性の評価

業務実施者は、主題の適格性を評価する。適格な主題の要件は次のとおりである。

- ・ 認識可能かつ、認識された規準に従って首尾一貫した評価及び測定が可能であること
- ・ その主題に関する情報が合理的保証又は限定的保証の適切な結論を支持する十分かつ適切な証拠の収集手続を可能とするものであること

業務実施者は、報告書において述べられる、想定利用者にとって有用な主題の要件についても認識する。

業務実施者は、契約前の段階において主題が適格であるとの理解を得ることができない場合には、保証業務契約を締結しない。契約締結後であっても、主題が適格でないと判断した場合には、限定付結論や否定的結論を述べるか、結論を表明しない。また、契約の解除を考慮すべき場合もあり得る。

#### 規準の適切性の評価

業務実施者は、主題を評価するための規準の適切性を、「7. 保証業務に関する規準の必要性とその要件」に照らして判断する。契約前の段階において規準が主題を評価するために適切であると判断できない場合には、保証業務契約を締結しない。契約締結後であっても、規準が主題を評価するために適切でないと判断した場合には、限定付結論を述べるか、結論を表明しない。また、契約の解除を考慮すべき場合もあり得る。

## (2) 計画

#### 計画策定上の留意事項

業務実施者は、保証業務を効果的に実施できるように、当該業務を計画する。保証業務における計画は、保証業務の範囲、重点事項、実施時期及び業務実施に関する概括的な戦略であり、実施すべき証拠収集手続の種類、実施時期及び範囲の詳細とその決定理由を含むものである。

保証業務における計画において、証拠収集手続の種類、実施の時期及び範囲は財務諸表監査と異なるものの、その意義及び一般的な留意事項に関しては財務諸表監査における監査計画と同様である。したがって、保証業務の計画を策定するには、監査基準委員会報告書第27号「監査計画」を参考にするとともに、特に次の事項に留意する必要がある。

ア．保証業務に係る契約条項

イ．主題の要件及び客観的な規準

ウ．業務プロセスと証拠の入手源

- エ．事業体及び事業体を取り巻く環境（主題情報に重要な虚偽の表示が生じるリスクを含む。）に関する業務実施者の理解
- オ．想定利用者及びそのニーズの特定並びに重要性及び保証業務のリスク要因の考慮
- カ．他の職業的専門家の関与の内容及び範囲を含む必要な人員及び専門能力

#### 計画の修正

保証業務の計画は、業務全般を通じて、必要に応じ修正すべきものである。予想外の事象の発生、状況の変化及び入手した証拠の証明力いかによっては、全般的な戦略及び計画を修正し、その結果、追加的手続の実施を計画する必要が生じることもある。

#### 主題及び業務環境の理解

主題情報に重要な虚偽の表示が含まれるリスクの識別や評価及び追加的な証拠収集手続の種類計画・実施に影響を及ぼす場合があるため、業務実施者は、主題や業務環境について理解する。

主題及び業務環境を理解することは、保証業務の計画・実施における必須事項であり、次のような場合において、業務実施者に対して、職業的専門家としての判断を行使するために参考となる枠組みを提供する。

- ア．主題の性質を考慮する場合
- イ．規準の適切性を評価する場合
- ウ．不正の兆候、他の職業的専門家の業務の利用等の特別な事項を考慮する必要性を判断する場合
- エ．量的重要性の基準値を決定し継続的に評価する場合又は質的重要性を考慮する場合
- オ．分析的手続を実施する際の期待値を設定する場合
- カ．保証業務リスクを適切な水準まで低減するために追加的手続の計画を策定し実施する場合
- キ．主題に責任を負う者による口頭又は文書による陳述の合理性に関する証拠を評価する場合

必要とされる主題及び業務環境に関する理解の範囲は、業務実施者の専門家としての判断に基づいて決定される。また、自らの理解が、主題情報に重要な虚偽の表示が含まれるリスクを評価するために十分かどうかを考慮する。業務実施者は、通常、主題に責任を負う者に比べて、理解は浅い。

### (3) 証拠収集手続

#### 証拠の十分性及び適切性

##### ア．証拠の十分性及び適切性の定義

証拠の十分性とは証拠の量的な尺度である。また、適切性とは証拠の質的な尺度であり、すなわち、証拠の関連性と信頼性である。必要な証拠の量は、主題情

報に重要な虚偽の表示が含まれるリスクの程度と証拠の質に左右される。重要な虚偽表示のリスクが高いほどより多くの証拠が求められ、証拠の質が高い程、必要な証拠量は少くなると思われる。したがって、証拠の十分性及び適切性は相互に関連するが、単に多くの証拠量を入手することが、必ずしも質の低さをカバーすることとはならない。

#### イ．証拠の信頼性

証拠の信頼性は、その入手源、性質及びその証拠を入手したときの状況に左右される。様々な種類の証拠の信頼性の程度について一般化することができるが、そのような一般化は、重要な期待を前提として成り立つ。たとえ証拠が事業体の外部から入手された場合であっても、入手された情報の信頼性に影響を及ぼす状況が存在する場合があります。例えば、独立した外部の情報源から入手された証拠であっても、情報源が十分な知識を有していないならば、その証拠は信頼性に欠ける。このような例外はあるにしても、次のとおり証拠の信頼性の程度を次のように一般化することは有用であると考えられる。

- (ア) 独立した第三者から入手した外部証拠ほど信頼性は高い
- (イ) 関連する内部統制が有効に機能しているほど内部証拠の信頼性は高い
- (ロ) 業務実施者が自ら直接入手した証拠は、間接的又は推論によって入手された証拠よりも信頼性は高い（例えば、内部統制の適用に関する観察から得られた証拠は、質問から得られた証拠よりも信頼性が高い）
- (ハ) 何らかの媒体（紙、ディスク等）により文書化されているものほど信頼性は高い（例えば、会議の場で同時に作成された議事録は、その会議で何が議論されたかについての後の口頭陳述よりも信頼性が高い）
- (ニ) オリジナルの書面から入手される証拠の方が、コピーやファックスで提供されるものより信頼性は高い

#### ウ．異なる情報源から入手した証拠の整合性

業務実施者は、異なる情報源から入手した証拠又は異なる性質の証拠が各々整合している場合、個々の証拠を別個に考慮する場合よりも強い心証を得ることができる。さらに、異なる情報源から証拠を入手したり、異なる性質の証拠を入手することによって、個々に独立した証拠が信頼できないことが明らかになることもある。例えば、独立した第三者から入手した補完的な証拠は、主題に責任を負う者による陳述から得た心証を強化する場合がある。

一方、異なる情報源から証拠を入手し、又は異なる性質の証拠を入手した場合に、個々の証拠が信頼できないことを示すことがある。例えば、ある情報源から入手した証拠が他から入手した証拠と矛盾しているような場合である。このような場合には、必要な証拠収集手続を追加する必要がある。

#### エ．一定期間に関する証拠と一定時点に関する証拠

十分かつ適切な証拠の入手の観点からは、一定期間の情報に関する心証を得ることは、一定時点の情報に関する心証を得るよりも通常は困難である。さらに、

プロセス（例えば、内部統制）に対しての結論の報告は、通常、保証業務契約によってカバーされた期間に限定される。業務実施者は、将来そのプロセスが特定の方法に従って継続的に有効に機能するかどうかについては結論を表明しない。

#### オ．証拠の有効性と入手コスト

業務実施者は、証拠収集に要するコストとその有効性の関係を考慮する。しかしながら、入手の困難性や入手コストが高いことそれ自体は、他に代替的な手続がない場合に証拠収集手続を省略する正当な理由にはならない。業務実施者は、保証報告書の基礎となる証拠の量及び質、すなわち証拠の十分性及び適切性の評価にあたり、職業的専門家としての懐疑心をもって、専門家としての判断を行う必要がある。

#### 証拠収集手続の種類、実施時期及び範囲等

##### ア．証拠収集のための手続の種類、実施時期及び範囲の相違

証拠収集のための手続の種類、実施時期及び範囲は、個々の保証業務において異なる。理論的には、証拠収集手続に関して無限の種類が考えられる。しかしながら、現実には、このような相違について明確に誤解を生じないように説明することは難しい。業務実施者は、適用した証拠収集手続の組合せについては、保証業務の目的との関連において明確に誤解を生じないように説明できるようにする必要がある。

##### イ．合理的保証業務における証拠収集手続

合理的保証業務において求められる積極的形式での結論を報告するためには、その保証水準に応じた十分かつ適切な証拠を入手することが必要である。この証拠収集手続を適用するときに考慮すべき事項は次のとおりである。

(ア) 主題及び業務環境の理解（主題によっては、内部統制の理解を含む。）

(イ) (ア)に示した理解に基づく、主題情報に重要な虚偽表示が含まれるリスクの評価

(ウ) リスクの評価に応じた証拠収集手続の種類、実施時期及び範囲の決定

(エ) 識別されたリスクに関連付けられた、視察（inspection）、観察、確認、再計算、再実施、分析的手続及び質問の組み合わせによる追加的証拠収集手続の実施

このような追加的手続は、適用可能な場合には、主題に責任を有する者から独立した情報源からの補完的な情報の入手、主題の性質によっては、内部統制の運用状況のテストを含む実証手続に関するものである。

(オ) 入手した証拠の十分性及び適切性の評価

##### ウ．合理的保証の水準

「合理的保証」は「絶対的保証」よりも保証水準が低い。通常は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（絶対的保証を得ること）は極めて困難であるか、経済合理性がない。

(ア) 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

- (イ) 内部統制の固有の限界
- (ウ) 入手可能な証拠は説得力のあるものではあっても絶対的なものではないこと
- (エ) 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
- (オ) 識別された規準に基づいて評価又は測定された時点の主題の性質

#### エ．限定的保証業務における証拠収集手続

合理的保証業務も限定的保証業務も、その実施には職業的専門家としての技量が要求されること及び主題及び業務環境の理解を含む証拠収集手続に従って十分かつ適切な証拠を収集することが要求される点は同様である。

しかしながら、限定的保証業務における十分かつ適切な証拠入手のための証拠収集手続の種類、実施時期及び範囲は、合理的保証業務に比べ限定される。例えば、限定的保証業務としての財務情報のレビューにおける十分かつ適切な証拠は、主として分析的手続、質問など限定された証拠収集手続によって入手される。限定的保証業務において十分かつ適切な証拠を入手する手続は、特に主題、想定利用者のニーズ、契約当事者、時間とコストの制約といった業務環境によって変わってくる。

限定的保証業務においても、主題情報に重要な修正を要するかもしれないとの疑念を抱いた場合には、保証報告書を提出するに足る他の証拠収集手続を追加して、問題を追及する。

#### (4) 確認書

##### 確認書の入手と結論の報告

業務実施者は、主題に責任を負う者から主題に関する責任、主題情報に関する責任（例えば、記述書の作成責任）及び必要と判断した確認事項を記載した確認書を入手する必要がある。口頭での陳述を文書化することによって、業務実施者と主題に責任を負う者との間に誤解が生じる可能性を軽減することができる。

確認書を入手していない場合には、業務範囲の制約として取り扱い、限定付きの結論を報告するか、結論を表明しないことを検討する。また、この場合には、保証報告書に利用制限を記述することも併せて検討する。

##### 陳述の評価

保証業務の実施中に、主題に責任を負う者が、業務実施者に対し確認書及びその他の文書又は口頭にて陳述を行う場合がある。この陳述が主題情報又は主題の評価上重要な事項に関連する場合には、次の手続を実施すべきである。

ア．陳述の合理性（陳述と他の入手した証拠（例えば、別の説明）との整合性を含む。）の評価

イ．陳述を行った者が、その事項に関して十分な情報を有しているかどうかの考慮

ウ．合理的保証業務を実施する場合において、他の補完的な証拠を入手する必要があるかどうかの評価（限定的保証業務を実施する場合においても、業務実施者は、補完的な証拠を求める必要が生じることもある）

#### 入手すべき証拠と確認書の限界

確認書は、主題に責任を負う者の保証業務全体の事実認識を確かめる意味では重要なものであるが、確認書自体は業務実施者が入手すべき他の証拠の代わりにはならない。主題情報又は主題の評価に重要な影響を与えるか、又は与える可能性のある事項に係る十分かつ適切な証拠を入手することができない場合には、確認書を入手していたとしても業務範囲の制約となる。

#### (5) 専門家の利用

##### 他の職業的専門家の業務の利用

業務実施者が、証拠の収集と評価のために他の職業的専門家の業務を利用する場合には、十分かつ適切な証拠を入手できたかどうかを判断するために、業務実施者及び他の職業的専門家の双方が、それぞれの役割において主題、主題情報及び規準に関する適切な技量と知識を有する必要がある。

##### 品質管理手続の整備

業務実施者は、自らが利用する他の職業的専門家が、本研究報告に準拠した品質管理手続を整備するように要請し、他の職業的専門家が品質管理手続を運用していることを確認する。

##### 他の職業的専門家の業務の利用範囲

業務実施者は、主題情報又は主題に関する結論に対し責任を負うことができるよう、他の職業的専門家を利用する業務について理解する必要がある。業務実施者は、自らが結論を報告するに当たり、他の職業的専門家の業務を利用する合理的な範囲を判断する。

##### 業務実施者に求められる知識と技量

業務実施者は、他の職業的専門家と同様の知識と技量を有している必要はないが、次の手続が可能となるような知識と技量を有する必要がある。

- ア．他の職業的専門家に割り当てる仕事の目的を定め、当該目的と保証業務の目的との関係を明らかにすること
- イ．他の職業的専門家が利用する前提、手法及びデータの合理性を判断すること
- ウ．保証業務の目的と結論に関連して、他の職業的専門家の発見事項につき判断すること

##### 他の職業的専門家の業務の評価

他の職業的専門家が実施した業務が保証業務の目的に照らして適切であるという十分かつ適切な証拠を入手する必要がある。他の職業的専門家の業務がもたらす証拠の十分性及び適切性を判断するために、次の事項を評価する。

- ア．他の職業的専門家が有する能力・経験と客観性
- イ．他の職業的専門家が利用する前提、手法及びデータの合理性

ウ．保証業務の目的と結論に関連した他の職業的専門家の発見事項の合理性

(6) 後発事象

業務実施者は、保証報告書の日付までに生じた事象、主題情報及び保証報告書に及ぼす影響について考慮する。後発事象に関する考慮の程度は、後発事象が主題情報及び保証報告書に与える影響の可能性と程度によって決定される。後発事象が、主題又は業務実施者の結論に重要な影響を与える場合には、主題若しくは主題情報が当該後発事象を適切に反映しているか、又は当該後発事象が保証報告書において適切に取り扱われているかを検討する。ただし、主題の性質によって、後発事象の検討が業務実施者の結論に無関係な場合もある。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提供する保証業務の場合、当該時点後保証報告書の日付までに生じた事象は、保証報告書における結論とは無関係となると考えられる。

(7) 調書の作成

調書に記録すべき事項

業務実施者は、次の事項を調書に記録する。

ア．保証報告書の基礎を形成する重要な証拠となる事項

イ．保証業務を、本研究報告又は業務実施のためのガイドラインとなる他の適切な基準等に準拠して実施したことを示す根拠となる事項

重要事項に関する業務実施者の判断根拠の記録

調書には、業務実施者の判断を必要とするすべての重要な事項についての業務実施者の判断根拠と結論を記録する。原則又は判断に関する重要な疑問がある場合には、業務実施者が結論に至った時点において知っていた関連事項を調書に記録する。

記録すべき事項の範囲

業務実施者が、自らが検討したすべての事項を調書に記録することは不要であり、非現実的である。調書に記録し保存しておくべき事項の範囲を業務実施者が専門家として判断するに際しては、過去に当該保証業務に従事したことがない他の業務実施者が、実施された業務内容と重要な判断の根拠を理解できる程度の記述をすることに留意する。当該他の業務実施者は、実施された業務内容について、調書を作成した業務実施者とのディスカッションを通じてしか詳細に理解することができない場合もある。

13．保証報告書

(1) 保証報告書の形式

保証報告書と十分かつ適切な証拠

業務実施者は、適用した作成等の規準や業務実施基準及び結論の裏付けとなる十分かつ適切な証拠を入手することができたかどうか並びに業務を実施して得た保証に関する結論を保証報告書により報告する。結論の報告に当たり、業務実施者は、



主題又は主題情報を肯定するか否定するかにかかわらず、入手したすべての関連する証拠を考慮する。

#### 保証報告書の形式

保証業務の報告は書面によることとなる。また、保証報告書は、主題又は主題情報に関する業務実施者の結論を明確に報告するものである。

口頭やその他の手段等の書面によらない方法により結論を報告する場合には誤解を生ずることがある。このため、業務実施者は、口頭やシンボル（例えば、Web Trustの保証シール（ロゴシール））を使用するとしても必ず容易に利用可能な書面による最終版の保証報告書によって報告を行うこととし、口頭による報告やシンボルの使用そのものをもって報告することは適切ではない。

#### 短文式報告書と長文式報告書

ここでは、すべての保証業務における報告書について標準様式を掲げるのではなく、保証報告書が必要とする基本的な要素及び記載例を示している。保証報告書は保証業務の内容に応じて作成される。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」いずれかの報告書形式を選択する。短文式報告書は通常基本的な要素のみを含むものである。長文式報告書は、基本的な要素とともに、業務条件、適用した作成等の規準、業務の特定事項に関連する検出事項を記述する。なお、検出事項については、主題又は主題情報に関する業務実施者の結論とは明確に区別し、結論に影響を及ぼすものではないことを明らかにする。

### (2) 結論の報告

合理的保証業務の保証報告書においては、業務実施者は、保証業務の対象となる主題又は主題情報について、保証業務リスクを合理的保証業務に求められる水準に抑えるための手続を実施したことを記した上で、積極的形式によって結論を報告する。その場合、すべての重要な点において、作成等の規準に照らして適正性や有効性等が認められるかどうかを報告する。

限定的保証業務の保証報告書においては、業務実施者は、保証業務の対象となる主題又は主題情報について、保証業務リスクを限定的保証業務に求められる水準に抑えるための手続を実施したことを記した上で、消極的形式によって結論を報告する。その場合、すべての重要な点において、作成等の規準に照らして適正性や有効性等がないと考えられるような事項が発見されなかったかどうかを報告する。

保証報告書における結論の報告には、主題に責任を負う者による想定利用者への主題情報の提示に対する結論を報告する方法と直接に主題に対する結論を報告する方法がある。主題に責任を負う者による想定利用者への主題情報の提示がない場合は、業務実施者は、直接主題について積極的形式又は消極的形式によって結論を報告することとなる。

したがって、保証報告書における結論の報告は次のように分類することができる。

	結 論 の 報 告			結論不表明
	肯定的結論	限定付結論	否定的結論	
積極的形式	a b	c d	e	f
消極的形式	g	h i		

(注) 上記は保証報告書における結論の種類を表しており、「13. 保証報告書(5)結論の報告の種類と記載方法」の記載例に付した記号に対応している。また、表の a と b は、主題情報に基づく方式か、直接報告方式かの区別を表しており、c と d、h と i はそれぞれ主題情報に基づく方式における範囲区分の限定か、結論区分の限定かの区別を表している。

### (3) 結論の報告に係る除外等

保証報告書は、積極的形式の肯定的結論の文言を基本とするが、結論に関する除外等を考慮して記載する場合がある。ただし、次のいずれの場合においても、主題又は主題情報等により、限定付結論が存在しない場合がある。

保証業務の実施範囲の制約に関しては、その影響の重要性により、除外事項を付した限定付結論を述べるか、結論を表明しない。

また、結論に関する除外事項が主題又は主題情報に与える影響の重要性により、除外事項を付した限定付結論を述べるか、否定的結論を述べる。

### (4) 保証報告書の記載事項

保証報告書には、次の事項を記載する。

#### 表題

報告書が独立した立場からの保証報告書であることを明確に示す表題とする。

#### 日付

保証報告書の日付は、保証業務終了の日とする。保証報告書の日付は、当該日までに生じた事象による主題又は主題情報への影響を業務実施者が考慮して結論を得たことを想定利用者に知らせ、その責任の範囲を明らかにする機能をもつ。

#### 宛先

原則として、業務実施者と契約する者を宛先とする。

#### 保証業務を実施した法人名又は個人名

想定利用者に対して業務に関する責任の所在を明らかにするための記載である。

#### 主題情報を作成又は実施する規準

想定利用者が業務実施者の結論を理解することができるように、保証報告書では主題情報を作成又は実施する規準を明らかにする。

#### 保証報告書の利用制限

主題又は主題情報の評価に用いられる規準が、特定の想定利用者だけに利用可能

な場合や、特定の目的についてのみ適切である場合には、その想定利用者にものみ、又は特定の目的についてのみ保証報告書の利用が限定されることがある。このような場合には、業務実施者は保証報告書にその事実を明記する。この記載は保証報告書が特定の想定利用者又は特定の目的に制限したものであることを、すべての想定利用者に対して注意喚起するものである。

#### 主題又は主題情報に関する記述

主題又は主題情報に関する記述としては、例えば、次のような項目を含む。

ア．主題又は主題情報の評価に関連する一定時点又は期間

イ．必要がある場合には、主題又は主題情報に関連する事業体名又は事業体の構成要素

ウ．想定利用者が注意しなければならない主題又は主題情報の特徴に関する説明及びその特徴が、作成等の規準に従って主題又は主題情報を評価する際の精度及び利用可能な証拠の説得力に及ぼす影響

業務実施者の結論が主題情報に関して記載される場合（主題情報に基づく方式の場合）には、その主題情報が保証報告書に添付されるか、保証報告書に主題情報を掲載するか、又は想定利用者が利用できるように保証報告書の中で参照する。

#### 主題に責任を負う者の識別及び主題に責任を負う者と業務実施者の責任

この記載は、主題情報に基づく方式の業務の場合には主題情報について、直接報告方式の業務の場合には主題そのものについて、主題に責任を負う者が責任を負うこと及び業務実施者の役割は主題又は主題情報についての結論を独立した立場から報告することを想定利用者に対して知らせるためである。

#### 保証業務に関する業務実施基準に準拠して業務が実施されたこと

対象となる主題又は主題情報特有の業務実施基準がある場合、保証報告書において、当該業務実施基準に準拠して業務を実施している旨を記載する。

#### 実施した業務の概要

特定の主題又は主題情報に対する証拠収集に関して、その主題又は主題情報特有の保証業務に関する業務実施基準がない場合は、ある場合と比較して、実施した業務の概要により詳細な内容を記載する。

限定的保証業務の場合には証拠収集手順が限定されているため、通常、合理的保証業務よりも証拠収集手順の記載が詳細であり、実施した証拠収集手順（その性質を含む。）実施時期及び範囲に関する詳細な記載は消極的形式により報告された結論によってもたらされる保証を理解するために不可欠である。実施した業務の概要の記載に当たっては次の点を考慮する。

ア．合理的保証業務に適用する手順との違いを明示すること

イ．合理的保証業務ほど心証を得ていないこと

### 業務実施者の結論

ア．必要と認めた場合には、結論区分において業務実施者の結論の前提となる事項を想定利用者に対して知らせる。業務実施者の結論は、例えば次の文言を含む。「この結論は、この独立した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有しており、それを基礎として報告されている。」

想定利用者が注意しなければならない主題又は主題情報の特徴に関する説明を含むような場合には上記のような文言を記載する。

イ．合理的保証業務の結論は積極的形式で報告する。例えば、「当監査法人は、上記の「経営者の記述書」が、  
の評価規準に基づいて、・・・有効な  
を維持していることをすべての重要な点において適正に表示しているものと認める。」、又は「当監査法人は、  
株式会社が、  
の評価規準に基づいて、・・・有効な  
をすべての重要な点において維持しているものと認める。」となる。

なお、主題に関して、主題に責任を負う者による主題情報の中に問題事項が適切に記載されている場合も考えられる。この場合には、問題事項が主題情報の中に記載されている旨を保証報告書に追記情報として記載する。

ウ．限定的保証業務の結論は消極的形式で報告する。例えば、「レビューの結果、上記の連結財務諸表が、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、・・・すべての重要な点において適正に表示していないと認められる事項は発見されなかった。」となる。

エ．業務実施者が肯定的結論以外の結論を報告する場合、保証報告書には当該結論に至った理由を明確に記載する。

規準に照らして主題又は主題情報を評価する場合の重要な固有の限界（必要と認めた場合）

保証業務固有の限界は、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、

の有効性に関する保証報告書では、  
が状況の変化によって不適当になるかもしれないというリスク又は方針や手続への準拠の程度が悪化するというリスクによって、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。

### 利害関係の有無

我が国の財務諸表監査等では、公認会計士法及び財務諸表等の監査証明に関する内閣府令等によって、監査人と被監査会社との利害関係の有無について記載を求められているため、保証報告書においても記載することとする。

これは、保証業務を実施するに当たって、主題に責任を負う者と著しい利害関係を有する業務実施者は、当然に保証業務を行うことはできず、保証報告書において利害関係の有無を記載する実質的な意味は小さいものと考えるが、保証報告書の文

例は、財務諸表監査等における監査報告書にあわせ利害関係の有無についての記載を省略することなく作成しているものである。

(5) 結論の報告の種類と記載方法

結論の報告の種類とその記載方法を明示するために、以下に保証報告書の文例を掲げる。

文例の結論の報告の種類は下記のとおりである。

- |                       |            |
|-----------------------|------------|
| a . 積極的形式（肯定的結論）      | 主題情報に基づく方式 |
| b . 積極的形式（肯定的結論）      | 直接報告方式     |
| c . 積極的形式（限定付結論・範囲限定） | 主題情報に基づく方式 |
| d . 積極的形式（限定付結論・結論限定） | 〃          |
| e . 積極的形式（否定的結論）      | 〃          |
| f . 積極的形式（結論不表明）      | 〃          |
| g . 消極的形式（肯定的結論）      | 〃          |
| h . 消極的形式（限定付結論・範囲限定） | 〃          |
| i . 消極的形式（限定付結論・結論限定） | 〃          |

文例 a . から f . については、特定期間における特定システムののうちセキュリティの検証についての合理的保証業務を対象とした例を想定したものである。

文例 g . から i . については、特定期間における連結財務諸表の適正性に関する限定的保証業務を対象とした例を想定したものである。

また、文例 a . については、記載事項に から の番号を付している。これらは、読者の理解を容易にするため、「13 . 保証報告書(4)保証報告書の記載事項」に記述した から の報告書 記載要件の番号を示しており、それぞれの要件の適用例を示している。

なお、直接報告方式による保証業務については積極的形式（肯定的結論）の文例のみ記載しているが、直接報告形式においても肯定的結論以外にも限定付結論や否定的結論を報告する場合がある。

- a . 積極的形式（業務実施者が無限責任監査法人の場合の肯定的結論） 主題情報に基づく方式

独立した監査法人（注1）の検証報告書

平成×年×月×日

株式会社  
取締役会 御中

監 査 法 人—  
代表社員 公認会計士 印  
社 員 公認会計士 印

(注2)

当監査法人(注3)は、 の評価規準 に基づいて、平成×年×月×日から平成×年×月×日までの期間において、 株式会社の システムが、セキュリティに関する合理的保証を提供するための有効な を維持していることについて記載された「経営者の記述書」- について検証を行った。この経営者の記述書の作成責任は 株式会社の経営者にあり、当監査法人(注3)の責任は、独立の立場から経営者の記述書に対する結論を報告することにある。

当監査法人(注3)は、 に準拠して検証を行った。検証は、 株式会社の関連するシステムのセキュリティの を理解し、 の有効な運用を評価し、当監査法人(注3)が必要と認めたその他の手続を実施することを含んでいる。当監査法人(注3)は、検証の結果として結論を報告するための合理的な基礎を得たと判断している。

当監査法人(注3)は、上記の「経営者の記述書」が、 の評価規準に基づいて、平成×年×月×日から平成×年×月×日までの期間において、 株式会社の システムがセキュリティに関する合理的保証を提供するための有効な を維持していることをすべての重要な点において適正に表示しているものと認める。

の固有の限界のため、誤り又は不正が発生し、それらが発見されないことがある。さらに、システム又は に対する変更、処理要件の変更、時間の経過により要求された変更及びポリシー又は手続への準拠性の程度の低下のため、当監査法人(注3)の結論から将来を予想することにはリスクがある。

会社と当監査法人又は代表社員及び社員(注3)との間には、公認会計士法の規定に準じて記載すべき利害関係はない。

以上

(注1) 業務実施者が公認会計士の場合には、「独立した公認会計士」とする。

(注2) 業務実施者が有限責任監査法人の場合は、以下とする。

有限責任監査法人

代表社員 公認会計士 印

有限責任社員 公認会計士 印

有限責任社員 公認会計士 印

また、業務実施者が公認会計士の場合には、以下とする。

公認会計士事務所

公認会計士 印

公認会計士事務所

公認会計士 印

(注3) 業務実施者が公認会計士の場合には、「私」又は「私たち」とする。

(注4) 結論は、主題又は主題情報の内容、業務実施基準等を考慮の上、「適切に表示」

「有用な情報を表示」等適宜適切な文言により記載する。

(注5) 主題又は主題情報に関して、主題に責任を負う者による主題情報の中に問題事項が適切に記載されている場合については、問題事項が主題情報の中に記載されている旨を保証業務の結論の後に「追記情報」の見出しをつけて記載する。

(注1)(注2)(注3)(注4)については、以下の文例においても同様とする。

b. 積極的形式(業務実施者が無限責任監査法人の場合の肯定的結論) 直接報告方式

### 独立した監査法人の検証報告書

平成×年×月×日

株式会社  
取締役会 御中

監査法人

代表社員 公認会計士 印  
社員 公認会計士 印

当監査法人は、 の評価規準に基づいて、平成×年×月×日から平成×年×月×日までの期間において、 株式会社の システムが、セキュリティに関する合理的保証を提供するための有効な を維持していることについて検証を行った。この の有効性に係る責任は 株式会社の経営者にあり、当監査法人の責任は、独立の立場から の有効性に対する結論を報告することにある。

当監査法人は、 に準拠して検証を行った。検証は、 株式会社の関連するシステムのセキュリティの を理解し、 の有効な運用を評価し、当監査法人が必要と認めたその他の手続を実施することを含んでいる。当監査法人は、検証の結果として結論を報告するための合理的な基礎を得たと判断している。

当監査法人は、 株式会社が、 の評価規準に基づいて、平成×年×月×日から平成×年×月×日までの期間において、 株式会社の システムがセキュリティに関する合理的保証を提供するための有効な をすべての重要な点において維持しているものと認める。

の固有の限界のため、誤り又は不正が発生し、それらが発見されないことがある。さらに、システム又は に対する変更、処理要件の変更、時間の経過により要求された変更及びポリシー又は手続への準拠性の程度の低下のため、当監査法人の結論から将来を予想することにはリスクがある。

会社と当監査法人又は代表社員及び社員との間には、公認会計士法の規定に準じて

記載すべき利害関係はない。

以 上

c . 積極的形式（限定付結論・範囲限定） 主題情報に基づく方式

（以前省略）

当監査法人は、下記事項を除き、 に準拠して・・・・・・（以下、肯定的結論に同じ。）・・・・・・ 検証の結果として結論を報告するための合理的な基礎を得たと判断している。

記

システムで採用するサーバの物理的アクセスコントロールについては、運用を外部委託しているため検証できなかった。

当監査法人は、上記の「経営者の記述書」が、上記事項の に与える影響を除き、 の評価規準に基づいて、平成×年×月×日から平成×年×月×日までの期間において、 株式会社の システムが、セキュリティに関する合理的保証を提供するための有効な を維持していることをすべての重要な点において適正に表示しているものと認める。

（以後省略）

d . 積極的形式（限定付結論・結論限定） 主題情報に基づく方式

（以前省略）

当監査法人は、 に準拠して・・・・・・（以下、肯定的結論に同じ。）・・・・・・ 検証の結果として結論を報告するための合理的な基礎を得たと判断している。

記

システムで採用するサーバの物理的アクセスコントロールの不備

当監査法人は、上記の「経営者の記述書」が、上記事項の に与える影響を除き、 の評価規準に基づいて、平成×年×月×日から平成×年×月×日までの期間において、 株式会社の システムが、セキュリティに関する合理的保証を提供するための有効な を維持していることをすべての重要な点において



適正に表示しているものと認める。

(以後省略)

e . 積極的形式 (否定的結論) 主題情報に基づく方式

(以前省略)

当監査法人は、 に準拠して……(以下、肯定的結論に同じ。)……  
検証の結果として結論を報告するための合理的な基礎を得たと判断している。

記

システムで採用するサーバの物理的アクセスコントロールの不備

当監査法人は、上記の「経営者の記述書」が、上記事項の に与える影響の  
重要性に鑑み、 の評価規準に基づいて、平成×年×月×日から平成×年×月  
×日までの期間において、 株式会社の システムが、セキュリティに関する  
合理的保証を提供するための有効な を維持していることを適正に表示してい  
ないものと認める。

(以後省略)

f . 積極的形式 (結論不表明) 主題情報に基づく方式

(以前省略)

当監査法人は、下記事項を除き、 に準拠して検証を行った。検証は、  
株式会社の関連するシステムのセキュリティの を理解し、 の有効  
な運用を評価し、当監査法人が必要と認めたその他の手続を実施することを含んでい  
る。

記

システムで採用するサーバの物理的アクセスコントロールについては、運用

を外部委託しており、セキュリティに関する の有効性を検証できなかったため、結論を報告するための合理的な基礎を得ることができなかった。

当監査法人は、上記の「経営者の記述書」が、上記事項の に与える影響の重要性に鑑み、 の評価規準に基づいて、平成×年×月×日から平成×年×月×日までの期間において、 株式会社の システムが、セキュリティに関する合理的保証を提供するための有効な を維持しているかどうかについての結論を表明しない。

(以後省略)

g . 消極的形式 (業務実施者が無限責任監査法人の場合の肯定的結論) 主題情報に基づく方式

### 独立した監査法人のレビュー報告書

平成×年×月×日

株式会社  
取締役会 御中

監 査 法 人  
代表社員 公認会計士 印  
社 員 公認会計士 印

当監査法人は、 株式会社の委嘱に基づき、 株式会社の平成×年×月×日から平成×年×月×日までの連結会計年度の連結財務諸表、すなわち、連結貸借対照表、連結損益計算書、連結株主資本等変動計算書、連結キャッシュ・フロー計算書及び連結附属明細表についてレビューを行った。この連結財務諸表の作成責任は経営者であり、当監査法人の責任は、独立の立場から実施したレビューに基づき連結財務諸表に対する結論を報告することにある。

当監査法人は、 に準拠してレビューを行った。レビューの基準は、当監査法人に連結財務諸表に重要な虚偽の表示がないかどうかの限定的な保証を得るため、レビューを計画し実施することを求めている。レビューは、主として経営者及び従業員への質問及び財務情報の分析的手続に限られ、したがって、監査に比較してより限定的な保証を与えるものである。当監査法人は、監査を実施しておらず、したがって、監査意見を表明するものではない。

レビューの結果、上記の連結財務諸表が、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、株式会社及び連結子会社の平成×年×月×日現在の財政状態並びに同日をもって終了する連結会計年度の経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適正に表示していないと認められる事項はすべての重要な点において発見されなかった。

会社と当監査法人又は代表社員及び社員との間には、公認会計士法の規定に準じて記載すべき利害関係はない。

以 上

#### h. 消極的形式（限定付結論・範囲限定） 主題情報に基づく方式

（以前省略）

当監査法人は、下記事項を除き、 に準拠してレビューを行った。・・・・・・  
（以下、肯定的結論に同じ。）・・・・・・監査意見を表明するものではない。

#### 記

重要な子会社 インク（前連結会計年度末総資産××百万円、前連結会計年度売上高××百万円）のある 国は現在戦時下にあり、当該子会社の財政状態及び経営成績に関して経営者から十分な情報を入手することはできなかった。

レビューの結果、上記の連結財務諸表が、上記事項の連結財務諸表に与える影響を除き、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、株式会社及び連結子会社の平成×年×月×日現在の財政状態並びに同日をもって終了する連結会計年度の経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適正に表示していないと認められる事項はすべての重要な点において発見されなかった。

（以後省略）

#### i. 消極的形式（限定付結論・結論限定） 主題情報に基づく方式

（以前省略）

#### 記

会社は、・・・・・・について、・・・・・・の計上を行っていない。我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従えば・・・・・・を計上する必要がある。この結果、営業利益、経常利益及び税金等調整前当期純利益はそれぞれ 百万円過大に、当期純利益は 百万円過大に表示されている。

レビューの結果、上記の連結財務諸表が、上記事項の連結財務諸表に与える影響を除き、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、株式会社及び連結子会社の平成×年×月×日現在の財政状態並びに同日をもって終了する連結会計年度の経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適正に表示していないと認められる事項はすべての重要な点において発見されなかった。

(以後省略)

#### 14. 合意された手続 (Agreed upon procedures)

公認会計士等が、業務対象に関して合意された手続を実施し、その実施結果の報告書(以下「実施結果報告書」という。)を作成するに際して留意すべき事項を以下に示す。

なお、ここでは財務情報についての合意された手続を実施する際の取扱いを示しているが、公認会計士等が業務対象に関して十分な知識を有する場合は、非財務情報に関する合意された手続についてもこの取扱いによることができる。

##### (1) 目的

合意された手続の目的は、公認会計士等が業務依頼者及び必要である場合には実施結果の利用者等の関係者との間で合意された手続を実施し、その実施結果を報告することである。

公認会計士等の報告は、合意された手続の実施結果の事実に関するのみ行われ、いかなる結論も報告しない。このため、利用者は公認会計士等から報告された手続及び実施結果に基づき、自らの責任で結論を導くことが予定されている。また、実施結果報告書は、実施すべき合意された手続の関係者のみにその配付が限定される。それは、これらの手続が採用された背景を知らない者は、実施結果について誤った理解をする可能性があるからである。

##### (2) 合意された手続を実施する場合の基本原則

公認会計士等は、法令や当協会の倫理規則等に準拠して業務を実施する。合意された手続を実施する場合においても、公認会計士等は独立性を保持することが重要であり、利害関係の有無を確かめる。また、合意された手続の実施に当たり、適切な品質管理体制を確立し運用することによって、合意された手続の品質を保持する。

### (3) 契約条件の合意

公認会計士等は、業務依頼者等の関係者と合意された手続及び契約条件に関して文書（契約書）により確認する。

合意内容には、通常以下のようなものが含まれる。

合意された手続業務は、保証業務には該当せず、したがって、いかなる結論の報告も、また保証の提供もできないこと

契約の目的

合意された手続を実施する対象項目と合意された手続

手続を実施する方法、実施時期及び範囲

実施結果報告書の内容

実施結果報告書の配付及び利用制限

その他必要と考えられる事項

### (4) 計画

公認会計士等は、効率的に合意された手続を実施できるよう実施計画を策定する。

また、合意された手続を実施するために必要な専門知識の習得又は他の職業的専門家の業務の利用の必要性も考慮する。

### (5) 文書化

公認会計士等は、実施結果報告書の記載内容の基礎となる重要事項を文書化するとともに、合意された手続が本研究報告及び契約書に従って実施されたことを文書化する。

### (6) 手続と証拠

公認会計士等は、合意された手続を実施し入手した証拠を実施結果報告書の基礎として利用する。

合意された手続において採用される手続としては、以下を挙げることができる。

質問及び分析的手続

再計算、照合・突合その他正確性の検証技術

立会

実査

確認

### (7) 業務対象に責任を負う者の確認書

公認会計士等は、合意された手続業務の実施に当たり、入手することが合理的と判断される場合には、業務対象に責任を負う者から業務対象に関する責任及び合意された手続を選択する責任等について記載した業務対象に責任を負う者の確認書を入手する。

### (8) 実施結果報告書の記載事項

実施結果報告書は、報告書の利用者が実施された手続の内容及びその範囲を十分に

理解できるようにその目的、合意された手続の詳細、発見事項等についてできるだけ具体的に記述する。

実施結果報告書には、通常以下の事項を記載することになる。

表題（「合意された手続実施結果報告書」）

日付（業務終了日）

宛先（通常は、業務依頼者）

合意された手続を実施した法人名又は個人名（署名を含む。）

合意された手続の業務対象

実施された手続は、関係者間で合意された手続である旨

合意された手続の実施に当たり準拠した規準等

合意された手続を実施する目的

実施された手続の内容

合意された手続の実施結果（発見事項及びその詳細を含む。）

合意された手続業務は、保証業務には該当せず、したがって、いかなる結論の報告も、また保証の提供もできない旨

合意された手続のほかに追加の手続を実施するか、又は保証業務を行った場合は、追加的に報告すべき事項が発見される可能性がある旨

報告書は、実施すべき合意された手続の関係者にのみ配付することができる旨

報告書は、特定された業務対象のみに関するものであり、全体としてのいかなる業務対象にも言及するものではない旨

公認会計士法の規定に準じた利害関係の有無

#### (9) 実施結果報告書の文例

記載方法を明示するために、以下に実施結果報告書の文例を掲げる。

（通常の実施結果報告書の文例 添付書類がない場合）

<u>合意された手続実施結果報告書</u>			
			平成×年×月×日
株式会社			
取締役会 御中			
			監 査 法 人
		代表社員	公認会計士 印
		社 員	公認会計士 印
（注1）			
当監査法人（注2）は、株式会社（以下「会社」という。）からの依頼に基づき、平成×年×月×日付けでの会社による××株式会社の買収に関連して会社との間で合意された下記手続を実施した。なお、この合意された手続は、××株式会社の売掛金			

及び棚卸資産のみを対象としている。

当監査法人（注２）は、に準拠して 手続を実施した。以下の手続は、会社が××株式会社の売掛金及びたな卸資産残高の正確性を評価するに際し利用されるためにのみ実施したものである。

1．当監査法人（注２）は、平成×年×月×日現在の売掛金補助元帳残高と総勘定元帳の「売掛金」勘定の残高を突合した。

2．・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・

上記手続を実施した結果は、以下のとおりである。

(1) 上記１の事項については、売掛金補助元帳残高と総勘定元帳の「売掛金」勘定の残高は、一致した。

(2) ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・

上記手続は、財務諸表に対する監査意見又はレビューの結論の報告を目的とした一般に公正妥当と認められる監査の基準又はレビューの基準に準拠するものではない。したがって、当監査法人（注２）は、平成×年×月×日現在の××株式会社の売掛金及びたな卸資産についていかなる結論の報告も、また保証も提供することはできない。もし当監査法人（注２）が一般に公正妥当と認められる監査の基準若しくはレビューの基準に準拠して財務諸表の監査若しくはレビューを行うか、又は調査手続の範囲を更に拡大した場合、追加的に報告すべき事項が発見される可能性がある。

なお、この報告書は平成×年×月×日付けでの会社による××株式会社の買収にのみ関連して会社のために作成されたものであり、他のいかなる目的にも使用してはならず、会社以外への配付もしてはならない。また、この報告書は平成×年×月×日現在の××株式会社の売掛金及びたな卸資産のみに関するものであり、××株式会社の全体としてのいかなる財務諸表にも言及するものではない。

会社と当監査法人又は代表社員及び社員（注２）の間には、公認会計士法の規定に準じて記載すべき利害関係はない。

以 上

「合意された手続」及び「調査結果項目」が多岐にわたる場合は、これらを添付書類として示す方法によることも可能である。

（注１） 合意された手続を実施した者が公認会計士の場合には、以下とする。

公認会計士事務所

公認会計士

印

公認会計士事務所

公認会計士 印

(注2) 合意された手続を実施した者が公認会計士の場合には、「私」又は「私たち」とする。

以 上