

専門業務実務指針 4400「合意された手続業務に関する実務指針」に係る Q & A

平成 28 年 7 月 25 日

日本公認会計士協会

	頁
I 本研究報告の適用範囲	
1. 適用範囲	2
2. 背景	2
II Q & A	
Q 1 合意された手続業務とその他の業務との報告書の相違	3
Q 2 専門実 4400 の適用対象となる業務	6
Q 3 適用対象となる業務の例示	8
Q 4 会社の買収に関する調査への適用	10
Q 5 品質管理	10
Q 6 監査事務所が支配している事業体への適用	12
Q 7 合意された手続業務に関係する主体	13
Q 8 独立性	18
Q 9 矛盾した事実を示す重要な情報	19
Q10 確認書	20
Q11 ISRS4400 との相違	21

《 I 本研究報告の適用範囲 》

《 1. 適用範囲 》

1. 本研究報告は、専門業務実務指針 4400「合意された手続業務に関する実務指針」（以下「専門実 4400」という。）に基づく合意された手続業務を実施する際に理解が必要と思われる事項について、Q&A方式によって解説を提供し、会員の理解を支援するために作成されたものである。
2. 本研究報告の適用に際し関連する報告書又は実務指針は、主に以下のとおりである。
 - ・ 専門業務実務指針 4400「合意された手続業務に関する実務指針」
 - ・ 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」本研究報告は、監査事務所による品質管理の方針及び手続の整備・運用、並びに個々の合意された手続業務の実施に関して追加的な要求事項を設定するものではない。

《 2. 背景 》

3. 社会からの様々なニーズの一つとして、過去財務情報及び過去財務情報以外の情報等(将来財務情報、行為及びシステム等)の信頼性を高める業務へのニーズがある。

このようなニーズに応える業務としては、例えば、過去財務情報に対しては、合理的保証業務としての監査のほか、限定的保証業務としてのレビューがある。

情報等に対し、業務実施者が、業務依頼者（状況によっては、その他の実施結果の利用者も含む。）との間で合意した手続を実施する合意された手続業務も、業務実施者から報告された手続実施結果に基づき、情報等の利用者が自らの責任で当該情報等の信頼性を判断し利用することに資するものであり、情報等の信頼性の向上のニーズに応えるものである。

専門実 4400 は、そのようなニーズに対応するため、過去財務情報及び過去財務情報以外の情報等に対して実施する合意された手続業務に関する実務指針として整備されたものである。
4. 専門実 4400 は、国際監査・保証基準審議会（以下「IAASB」という。）が策定した、国際関連サービス基準 4400「財務情報に対する合意された手続業務」(International Standard on Related Services 4400, Engagements to Perform Agreed-Upon Procedures Regarding Financial Information (Previously ISA 920)。以下「ISRS4400」という。)を基礎として、品質管理基準委員会報告書第 1 号（以下「品基報第 1 号」という。）、監査基準委員会報告書（以下「監基報」という。）並びに米国及び豪州といった他国の基準等を参考に策定されている。

《Ⅱ Q & A》

Q 1 合意された手続業務とその他の業務との報告書の相違

過去財務情報に対して公認会計士等が業務を実施する場合、専門実 4400 に基づく合意された手続業務、その他の調査報告業務¹、保証業務などが一般的と考えられますが、これらの業務において、その報告書の記載内容はどのように異なるのでしょうか。

専門実 4400 に基づく合意された手続業務とその他の調査報告業務又は保証業務では、報告書の記載内容に異なる点がありますが、特に、手続及び手続実施結果の記載に関連する主な相違は以下のとおりです。

① 手続の種類、時期及び範囲の決定責任

合意された手続業務では、業務依頼者（状況によっては、その他の実施結果の利用者を含む。）の責任として記載します。その他の調査報告業務では、当該責任を誰が負担するかは業務契約の内容により異なり、また、当該責任が記載されないこともあります。保証業務では、業務実施者の責任として記載します。

② 手続及び手続実施結果

合意された手続業務では、事実に則して詳細かつ具体的に記載します。その他の調査報告業務では、記載方式は任意です。保証業務では、合理的保証においては概括的に記載し、限定的保証においては提供する保証の水準を示すために具体的に記載します。

③ 結論及び規準（criteria）からの逸脱に関する記載

合意された手続業務では、規準が存在しないため、結論及び規準からの逸脱の内容は記載しません。その他の調査報告業務では、結論は記載しないものの、規準からの逸脱の内容及び逸脱への対応に関する助言（例えば、財務調査において会計の基準に照らしてどのような修正が必要か、会計の基準どおりに作成した場合にどのような数値になるか。）を記載することがあります。保証業務では、結論及び規準からの逸脱の内容を記載します。

¹ 「調査報告業務」がどのような業務を指すのかに関する一般的な定義は確立されていませんが、本研究報告においては、例えば、ある会社からの依頼を受け、その取引先の財務状況を調査して報告する財務調査や、資産の評価に関して調査して報告する資産評価調査等、公認会計士等が実施する、実務上広く行われている調査及び報告業務を想定し、合意された手続業務を理解する上での便宜上の用語として「調査報告業務」を用いることとします。本研究報告においては、合意された手続業務は、当該「調査報告業務」に内包される業務という前提で解説を作成しています。

(解説)

合意された手続業務、その他の調査報告業務及び保証業務の各業務における報告の内容は、我が国においては、例えば、次のような相違があります。

	調査報告業務		保証業務
	専門実 4400 に基づく 合意された手続業務	その他の調査報告業務	
想定される報告書の事例	財務諸表に計上された人件費・経費に対する合意された手続の実施結果報告書	企業の取引先の資産評価・財務状況に関する調査報告書	財務諸表に対する監査報告書又はレビュー報告書
報告書の表題	合意された手続実施結果報告書（専門実 4400 第 28 項(1)及び A25 項）	任意の表題を付す。	「独立監査人の監査報告書」等、独立した立場からの保証報告書であることを明瞭に示す表題
準拠した実務上の指針	必須（専門実 4400 第 28 項(11)）	記載は任意	必須
職業倫理及び品質管理に関する記載	必須（専門実 4400 第 28 項(12)）	記載は任意	必須。なお、監査報告書においては、品質管理については「監査の基準」への準拠として記載される。
業務実施者の独立性に関する記載	業務契約上、独立性が求められる業務の場合には記載しなければならない（専門実 4400 第 28 項(13)及び第 29 項）。	記載は任意。独立性を保持して業務を実施している場合に記載することがある。	必須。独立性を保持して業務を実施している旨を記載

手続の種類、時期及び範囲の決定責任に関する記載	当該責任は業務依頼者（状況によっては、その他の実施結果の利用者を含む。）にある旨を記載（専門実 4400 第 28 項(8)及び(9)並びに A8 項）	記載は任意。当該責任が業務実施者及び業務依頼者のいずれにあるかは、業務契約の内容により異なる。	当該責任は業務実施者にある旨を記載
実施した手続の記載	詳細かつ具体的な記載（専門実 4400 第 28 項(15)及び第 31 項）	詳細かつ具体的に記載することもあれば、概括的な記載にとどめる場合もある。	合理的保証業務においては、概括的に記載する。限定的保証業務においては、提供する保証の水準を示すために具体的に記載する。
手続実施結果の記載	手続ごとに事実に則した具体的な記載（専門実 4400 第 28 項(16)）	手続ごとに記載することもあれば、概括的に結果を記載する場合もある。	手続ごとに記載することは求められていない。
規 準 (criteria) からの逸脱に関する記載	規準が存在しないため、報告対象外。手続を実施した結果、突合の対象とする複数の情報が不一致の場合には、その旨を報告書に記載（専門実 4400 第 32 項）	特段の決まりはないものの、報告書において、規準からの逸脱の内容及び逸脱への対応に関する助言（規準どおりに情報を作成するためにどのような修正が必要か、規準どおりに作成した場合にどのような数値になるか等）について記載されることがある。	例えば、会計の基準のような規準を設定した上で、重要な逸脱については、除外事項として報告書に記載し、除外事項付結論を表明する。
主題（例：全体としての財務	表明しない。実施結果の利用者が自ら結	表明しない。	必須

諸表)に対する結論の表明	論を導く（専門実 4400 第 32 項）。		
業務の実施の過程で気が付いた情報の作成や内部統制等に関する事項に関する情報提供	報告書には記載しない。ただし、手続実施結果と矛盾を示す重要な情報を知るところとなった場合（専門実 4400 第 26 項）を除く。	報告書において、業務の実施の過程で気が付いた情報の作成や内部統制等に関する事項について報告することが多い。	報告書には記載しない。

Q 2 専門実 4400 の適用対象となる業務

専門実 4400 は全ての調査報告業務に適用されますか。

全ての調査報告業務に専門実 4400 の適用が強制される訳ではありません。実施結果の利用者のニーズに応じて合意された手続業務を実施したことを記載する報告書を発行する場合、業務実施者である監査事務所又は監査事務所が支配している事業体には専門実 4400 を適用することが求められます。

（解説）

専門実 4400 は、「合意された手続業務」として業務を実施することを記載した報告書を発行する場合（報告書において合意された手続業務であることを明示している場合のみならず、専門実 4400 に示す文例と同等の報告書を発行しているとみなされる場合を含む。）に適用することが求められます（専門実 4400A1 項）。また、専門実 4400 は監査事務所又は監査事務所が支配している事業体のみ適用されることを想定しており、上記の報告書には業務実施者として専門実 4400 を適用した監査事務所（公認会計士として開業する個人事務所又は監査法人）の名称又は監査事務所が支配している事業体の名称が記載されることとなります（専門実 4400 付録 1）。

一方、上記の場合に該当しない調査報告業務の報告書の発行には、専門実 4400 は適用されません。

監査事務所が、以下のような調査報告業務の実施を打診された場合には、合意された手続業務として業務を実施することに関するニーズの有無を検討し、専門実 4400 を適用するかどうかを判断します。

(1) 合意された手続業務として業務を実施した旨を明示した報告書を発行することを打診された場合

例えば、打診された調査報告業務において、報告書の表題を「合意された手続実施結果報告書」とする場合、又は報告書に「合意された手続業務」等の用語や表現を記載する場合には、合意された手続業務として業務を実施することに関するニーズが明らかであるため、専門実 4400 を適用することが求められます。すなわち、監査事務所は、専門実 4400 を適用せずに業務を実施することはできません。したがって、報告書についても専門実 4400 に従った記載（Q 1 参照）とすることが求められます。

(2) 「合意された手続業務」である旨は明示されないが、本実務指針に示す文例と同等の報告書を発行することを打診された場合

例えば、打診された調査報告業務において、報告書の表題を「合意された手続実施結果報告書」とせずに「調査報告書」等とする場合、又は報告書に「合意された手続業務」等の用語や表現を記載しない場合であっても「業務依頼者との協議により決定した合意された手続を実施した」等の表現を記載する場合には、実質的に、業務実施者は、業務依頼者と合意した手続についての手続実施結果を報告していることになり、専門実 4400 に示す文例と同等の報告書を発行しているとみなされることがあります。

この場合、監査事務所は、まず業務依頼者と協議し、打診された調査報告業務に対する報告書の利用者のニーズを確かめます。報告書の利用者が合意された手続業務の実施を求めるのであれば、専門実 4400 を適用し、専門実 4400 に準拠した旨を示した報告書を発行することが求められますが、報告書の利用者のニーズがそうでなければ、合意された手続業務が実施されているという誤解が生じないように、調査報告書の表現を見直すこととなります。

なお、合意された手続業務に係る実務上の指針は、業務実施者が利用すべき基準を公表する権限を有する又は認知されている業務実施基準設定主体が定める基準等であり（専門実 4400A1 項参照）、専門実 4400 以外の実務上の指針を適用することも可能です。このような実務上の指針には、例えば、IAASB が公表する ISRS4400 が考えられます。

Q 3 適用対象となる業務の例示

専門実 4400 の適用対象となる業務としてどのようなものが想定されるでしょうか。法令等に基づいて行われる業務を含め、事例を示していただけないでしょうか。

専門実 4400 が適用されることが想定される業務としては、法令等に基づく業務として、例えば、一般労働者派遣業務における継続許可申請の事後申立てに係る月次・中間決算書に対する合意された手続業務や、産業競争力強化法における事業再編計画及び特定事業再編計画の認定申請書に添付する「資金計画に係る公認会計士又は監査法人の報告書」業務があります。また、任意に実施する業務として、資産残高の正確性や評価を確かめるために利用することを目的とした合意された手続業務や、XBRL 等のデータの正確性を評価するために利用することを目的とした合意された手続業務があります。

(解説)

専門実 4400 が適用されることが想定される業務としては、例えば、次のような業務が想定されます。なお、現時点で研究報告が公表されているものについては、専門実 4400 との適合性を確保するため、今後、内容の見直しが図られる予定です。

	対 象	業務依頼者の目的	業務依頼者	業務の対象とする情報等に責任を負う者	その他の実施結果の利用者
法令等に基づく業務					
1	一般労働者派遣業務における継続許可申請の事後申立てに係る月次・中間決算書に対する合意された手続業務（監査・保証実務委員会研究報告第 24 号関連）	月次・中間決算書に適用されている会計の基準の年度末財務諸表からの継続性・残高の連続性	許可申請の事後申立てを行う会社（の経営者）	許可申請の事後申立てを行う会社（の経営者）	厚生労働省（注）
2	産業競争力強化法における事業再編計画及び特定	資金計画の要件の充足	認定申請会社（の	認定申請会社（の	経済産業省（注）

	事業再編計画の認定申請書に添付する「資金計画に係る公認会計士又は監査法人の報告書」業務 (監査・保証実務委員会研究報告第 27 号関連)		経営者)	経営者)	
3	再生可能エネルギー賦課金減免申請に係る売上高等に対する合意された手続業務	売上高等の正確性	賦課金減免申請会社 (の経営者)	賦課金減免申請会社 (の経営者)	資源エネルギー庁 (注)
4	産業競争力強化法生産性促進設備認定に係る事業計画に対する合意された手続業務	事業計画の基礎資料との整合性	認定申請会社 (の経営者)	認定申請会社 (の経営者)	経済産業省 (注)
任意に実施する業務					
1	Z 社の開示する有価証券報告書に係る XBRL データ (IT 委員会研究報告第 41 号関連)	XBRL データの信頼性	Z 社 (の経営者)	Z 社 (の経営者)	N/A
2	A 社の特定の部門の作成した棚卸資産年齢調表	棚卸資産の評価の正確性	A 社 (の経営者)	A 社 (の経営者)	N/A
3	X 社の買収先 Y 社の売掛金明細表及び棚卸資産明細表	売掛金残高及び棚卸資産残高の正確性	X 社 (の経営者)	Y 社 (の経営者)	Y 社 (の経営者)
4	P 社の子会社 S 社の人件費明細表	子会社の人件費の正確性	P 社 (の経営者)	S 社 (の経営者)	S 社 (の経営者)

(注) これらの業務においては、関連する研究報告、様式例等において手続が例示されていますが、実施する手続の具体的な内容については、業務の対象とする情報等に責任を負う者の作成している記録の実情に応じて、業務実施者と業務依頼者との間で合意の上、決定することとされています。したがって、これらの官公庁は、手続の決定責任を負う者ではなく、業務依頼者とはなりません。

Q 4 会社の買収に関する調査への適用

専門実 4400 付録 1 には、会社の買収に関連した合意された手続業務に係る実施結果報告書の文例が記載されていますが、会社の買収に関する財務状況の調査について、常に合意された手続業務として専門実 4400 を適用した業務を実施することが求められているのでしょうか。

会社の買収に関する財務状況の調査（以下「買収調査」という。）について、常に合意された手続業務として実施することが求められているわけではありません。

合意された手続業務として業務を実施するかどうかは、報告書の利用者のニーズに応じて決定されることとなります（専門実 4400A1 項）。具体的には、専門実 4400 を適用して合意された手続業務として実施するか、合意された手続業務以外の調査報告業務として実施するかを業務契約において定め、業務を実施することとなります。

（解説）

専門実 4400 付録 1 における実施結果報告書の文例は、買収調査に係るものを取り扱っています。しかしながら、これは飽くまで例示にすぎず、買収調査に関して常に合意された手続業務を実施することを要求することを意図したものではありません。

Q 2 で解説したとおり、買収調査を合意された手続業務として実施するかどうかは、報告書の利用者にそのニーズがあるかどうかによります（専門実 4400A1 項）。

任意に行う買収調査において、報告書の利用者から「合意された手続」である旨を記載することが特に求められておらず、また、手続やその実施結果について、専門実 4400 の文例のように詳細かつ具体的な記載ではなく概括的なもので足り、むしろ、業務の実施の過程で気が付いた情報の作成や内部統制等に関する助言等の記載が求められているのであれば、報告書の利用者のニーズに照らして、合意された手続以外の調査報告業務として実施することが考えられます。

Q 5 品質管理

監査事務所が専門実 4400 を適用して合意された手続業務を実施する場合には、品基報第 1 号のような監査事務所レベルの品質管理を行う必要があるのでしょうか。

専門実 4400 第 3 項に基づき、品基報第 1 号を適用し、監査事務所レベルの品質管理が求められることとなります。そのため、専門実 4400 の適用開始（平成 30 年 4 月 1 日）

までに、品基報第1号に対応した監査事務所の品質管理のシステムの整備及び運用を行うことが必要となります。

(解説)

品基報第1号第1項では、その適用範囲について、監査業務（財務諸表監査、中間監査及び内部統制監査）及び四半期レビュー業務に対する実務上の指針を提供するものであるとされていますが、さらに、「本報告書は、監査・保証実務委員会実務指針第86号「受託業務に係る内部統制の保証報告書」及び、その他日本公認会計士協会が公表する報告書及び実務指針において、本報告書の適用が求められている業務における監査事務所の品質管理において適用される。」とされています。この規定は、監査・保証実務委員会実務指針第86号「受託業務に係る内部統制の保証報告書」（以下「監保実第86号」という。）と同様に品基報第1号を遵守した品質管理を求める報告書及び実務指針が将来において公表される可能性があることを踏まえ、監保実第86号のみならず、品基報第1号の遵守規定を備えたその他の報告書及び実務指針についても適用範囲とすることを定めたものです。

専門実4400では、実務指針への準拠に関する業務の品質の維持の観点から、品基報第1号の適用を求めており（専門実4400第3項）、監査事務所レベルの品質管理を行うことを求めています。なお、このような取扱いは、品質管理の基準の適用に当たっての国際的な動向（例えば、ISRS4400の適用に当たり、IAASBの公表するInternational Standard on Quality Control 1, Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements（以下「ISQC1」という。）の適用が求められる等）を勘案し、実務指針に定められた要求事項を実効のあるものとして品質の水準を維持するために求められるものです。

品基報第1号の適用に当たり、「監査」は、適宜「合意された手続業務」と読み替えることとなりますが、例えば、監査事務所は、合意された手続業務に関して、少なくとも、以下の事項に関する方針及び手続からなる品質管理のシステムを整備し運用しなければならず、また、当該方針及び手続を内部規程やマニュアル等において文書化し、専門要員に伝達することが必要となります（品基報第1号第15項及び第16項参照）。

- (1) 品質管理に関する責任
- (2) 職業倫理及び独立性
- (3) 契約の新規の締結及び更新
- (4) 専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任

(5) 業務の実施

(6) 品質管理のシステムの監視

なお、上記(5) 業務の実施には、審査の方法、内容、時期及び範囲並びに審査担当者の選任に関する方針及び手続が含まれますが、合意された手続業務は、通常、任意業務として実施され、社会的影響が小さく、かつ、実施結果の利用者も限定されていると考えられるため、任意監査と同様、必ずしも審査を要しないとすることができるものと解されます。

ただし、監査事務所は、例えば、上記の状況に該当しない場合や業務の実施過程において手続実施結果と矛盾する重要な情報を知るところとなった場合（専門実 4400 第 26 項）等、業務実施に影響を与える重要なリスク要因が存在する場合については、審査の必要性を慎重に検討し、審査を要しない合意された手続業務の範囲について、審査に関する方針及び手続に明確に定めなければならないと解されます（品基報第 1 号第 34-2 項参照）。

Q 6 監査事務所が支配している事業体への適用

専門実 4400 では、監査事務所が支配している事業体においても、専門実 4400 を適用して合意された手続業務を実施することが想定されているようですが、監査事務所が支配している事業体とはどのような事業体でしょうか。また、監査事務所が支配している事業体が専門実 4400 を適用して合意された手続業務を実施する場合には、どのような事項に留意することが必要でしょうか。

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います。監査事務所が支配している事業体が合意された手続業務を実施する場合には、監査事務所は専門実 4400 第 3 項に関連して品基報第 1 号を遵守させるように監督することが求められる点に留意が必要です。

（解説）

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とされています（専門実 4400 第 4 項及び職業倫理に関する解釈指針 Q 2 - 1 参照）。

また、監査事務所が支配している事業体が、専門実 4400 を適用して合意された手続業務を実施する場合には、監査事務所は専門実 4400 第 3 項に関連して当該事業体が品基報第 1 号を遵守するように監督することが求められています(専門実 4400 第 4 項)。

例えば、XBRL、内部統制、サステナビリティ等に関する専門知識については、監査事務所の子会社等が有していることが多く、当該子会社等が専門知識を活用して合意された手続業務を実施することが適切な局面が生ずることが想定されます。ただし、当該子会社等(監査事務所が支配している事業体)が本会の会員ではないことがあることに鑑み、当該子会社等が合意された手続業務として業務を実施することを記載した報告書を発行する業務を実施する場合には、実務指針の適用と品質水準の維持を実効のあるものとするため、当該子会社等の親法人であり、かつ、本会の会員でもある監査事務所に対し、専門実 4400 の適用と品基報第 1 号の遵守に関する監督義務を負わせることとしています。

Q 7 合意された手続業務に関係する主体

合意された手続業務に関係する主体として専門実 4400 において定義されている、業務実施者、業務依頼者、実施結果の利用者、業務の対象とする情報等に責任を負う者の四者が存在するものと理解していますが、これらの四者が常に揃わないと業務が実施できないのでしょうか。

専門実 4400 第 12 項に定義されている合意された手続業務に関係する主体は、合意された手続業務における役割や機能を示すものです。実際の業務においては、合意された手続業務における当事者がこれらの四者のうち複数の主体を兼務していることがあり、その結果、外見上、当事者が二者又は三者しか存在しない等、様々な状況が生ずることが想定されます。

詳細は下記の(解説)における具体例を参考にしてください。

(解説)

専門実 4400 第 12 項には、合意された手続業務に関係する主体として、以下の者が定義されています。

- ・ 「業務依頼者」 - 業務実施者に合意された手続業務を依頼するために、業務実施者と業務契約を締結し、手続の決定責任を負う者をいう。業務依頼者は通常実施結果の利用者となることが想定されるが、当該利用者とならないこともある。

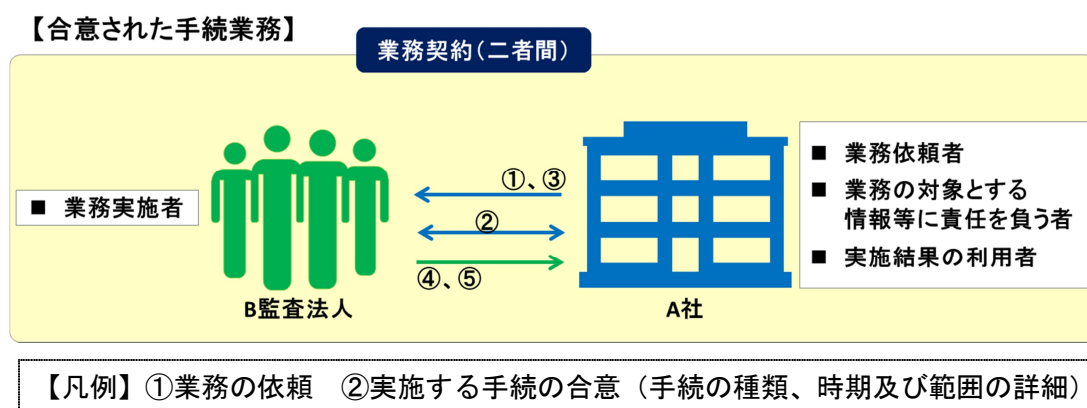
- ・ 「業務実施者」 - 専門業務（専門実 4400 においては合意された手続業務）を実施する者をいい、業務執行責任者又は業務チームの他のメンバー、場合によっては監査事務所を含めて使用される。業務執行責任者に要求される事項又は業務執行責任者の責任を特に表す場合には、業務実施者でなく業務執行責任者が使用される。
- ・ 「業務の対象とする情報等に責任を負う者」 - 合意された手続業務の対象とする過去財務情報又は過去財務情報以外の情報等に責任を負う者をいう。
- ・ 「実施結果の利用者」 - 業務実施者が作成した実施結果報告書を利用する者をいう。なお、業務依頼者とともに業務依頼者以外の者が実施結果の利用者となる場合には、当該業務依頼者以外の者を「その他の実施結果の利用者」と称する。

その他の実施結果の利用者は、手続の決定に関与せず、合意された手続が十分かつ適切かを判断する責任のみを負うが、状況によっては、業務に対する自らのニーズを手続に反映させるため、手続の決定に関与し責任を負うこともある。

上記の合意された手続業務に関係する主体は、当事者の役割や機能を示すものであり、合意された手続業務において常にこれらの各主体が独立して存在しているわけではありません。当事者が上記の複数の主体を兼務していることがあり、その結果、例えば、以下のように四者の関係には様々な状況が生ずることが想定されます。

【状況 1】業務実施者と業務依頼者の二者のみが業務に関係するような外見を呈している状況

例えば、ある会社A社の取締役会が、経営者が作成した財務情報（固定資産残高等）の実在性を確かめるため、自らの責任の下でB監査法人との間で合意された手続を決定し、B監査法人がA社の取締役会に対して手続実施結果を報告する場合に、このような状況が現出することとなります。



③業務の対象とする情報等の提供 ④手続の実施 ⑤手続実施結果の報告

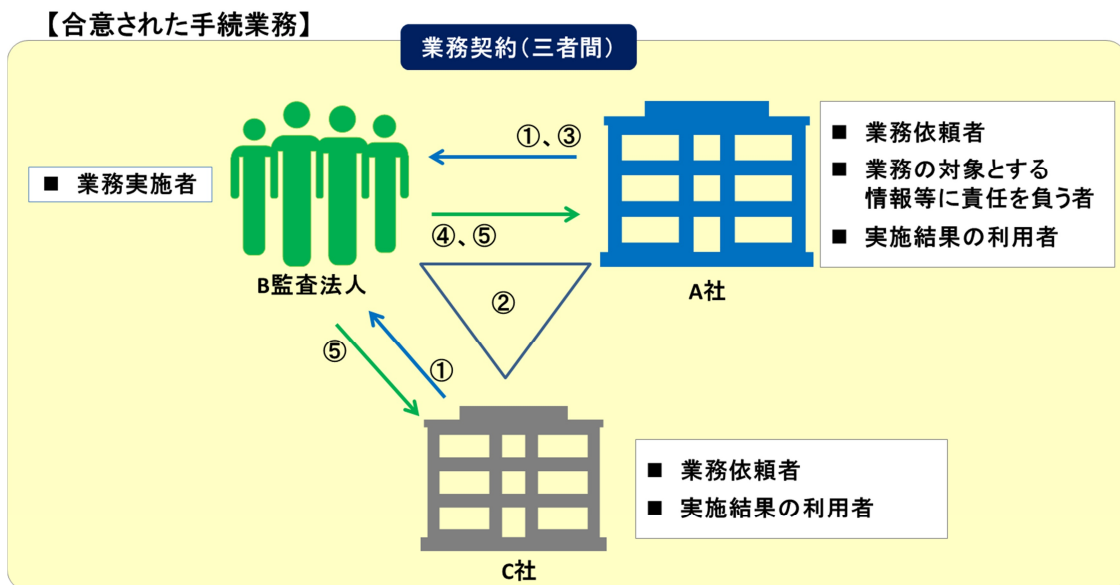
この場合、A社は業務依頼者と業務の対象とする情報等に責任を負う者を兼ねており、また、A社以外に実施結果の利用者は存在しません。また、B監査法人は業務実施者となります。

そのため、B監査法人は、合意された手続の決定責任を負うA社との間で合意された手続等を定めた業務契約書を締結し、合意された手続の実施結果をその唯一の利用者であるA社に報告することとなります。また、業務の対象とする情報等は、A社により作成又は実施されたものであると考えられます。

このような状況は、合意された手続業務に関係する主体の関係が最も単純化されたものであり、どのような合意された手続業務においても、少なくとも業務実施者と業務依頼者が存在することを示しています。

【状況2】業務実施者及び複数の業務依頼者（二者）の三者が業務に関係するような外観を呈している状況

例えば、ある会社A社の経営者が、自ら作成した財務情報（預り金残高等）の正確性を確かめるため、A社及びA社の取引先C社（例えば、預り金の拠出者）とB監査法人との間で合意された手続を決定して、B監査法人がA社及び取引先C社に対して手続実施結果を報告する場合に、このような状況が現出することとなります。



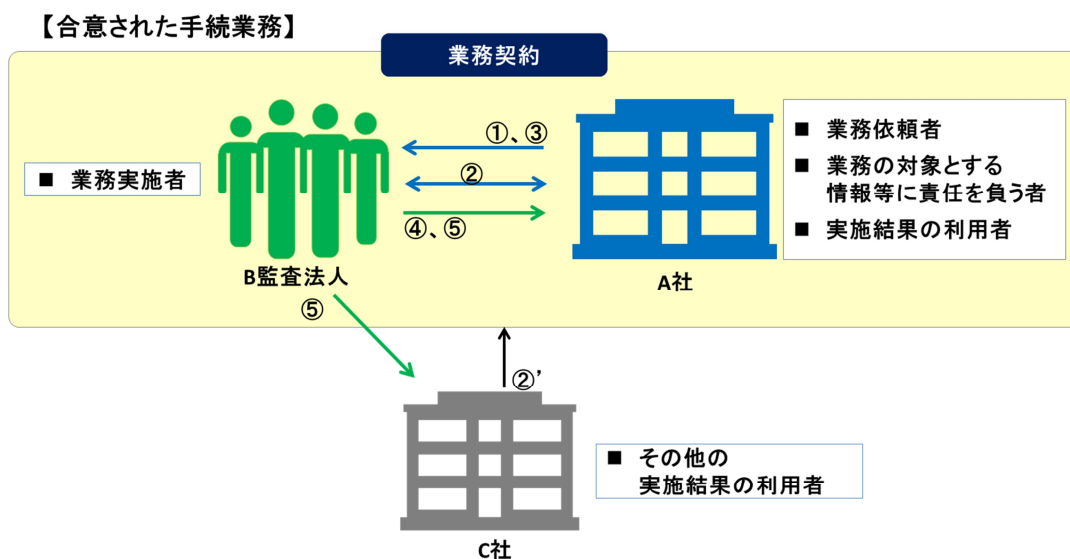
【凡例】 ①業務の依頼 ②実施する手続の合意（手続の種類、時期及び範囲の詳細）

③業務の対象とする情報等の提供 ④手続の実施 ⑤手続実施結果の報告

この場合、関係者の協議の下で、A社のみならず、C社も業務依頼者として合意された手続の決定責任を負い、B監査法人と業務契約を締結することとしています。したがって、上記【状況1】と異なり、A社のみならず取引先C社も業務依頼者となります。実施結果の利用者はいずれも業務依頼者であるため、結果として、業務実施者及び複数の業務依頼者の三者が業務に関係しているような外観を呈することとなります。

【状況3】業務実施者、業務依頼者及びその他の実施結果の利用者の三者が業務に関係するような外見を呈している状況

例えば、ある会社A社の経営者が、自ら作成した財務情報（預り金残高等）の正確性を確かめるため、自らの責任の下でB監査法人との間で合意された手続を決定し、B監査法人が、A社のみならず、預り金残高等の正確性に関心を寄せるA社の取引先C社（例えば、預り金の拋出者）に対して手続実施結果を報告する場合に、このような状況が現出することとなります。



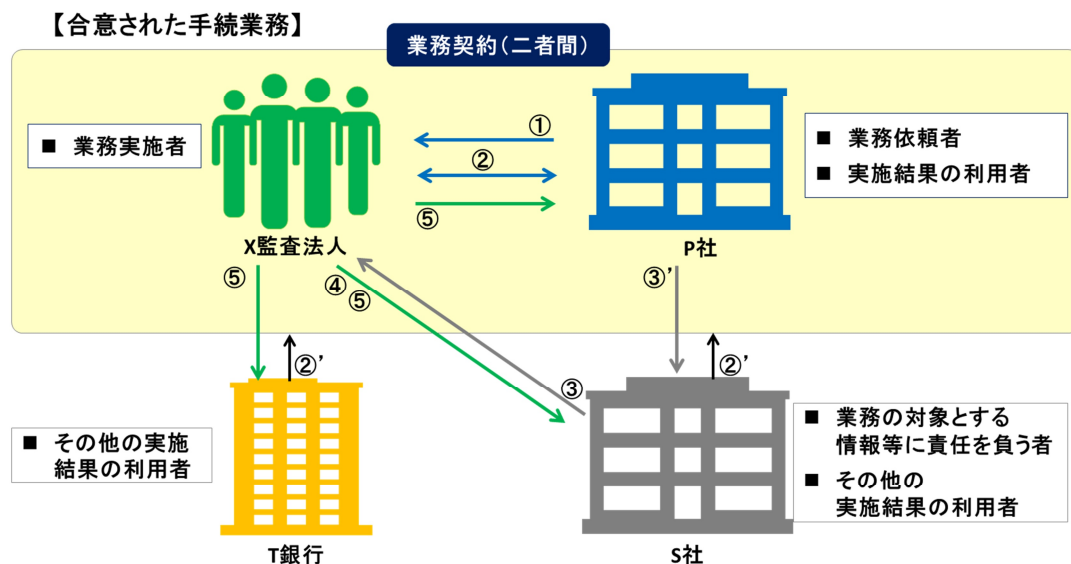
【凡例】 ①業務の依頼 ②実施する手続の合意（手続の種類、時期及び範囲の詳細）
 ②' 業務契約書に記載された事項(*)の理解
 ③業務の対象とする情報等の提供 ④手続の実施 ⑤手続実施結果の報告
 (*) 専門実 4400 第 18 項(1)から(7)まで

この場合、A社は業務依頼者と業務の対象とする情報等に責任を負う者を兼ねており、

業務の対象とする情報等は、A社により作成されたものであると考えられます。また、B監査法人は業務実施者となります。なお、関係者の協議の下で、取引先C社は、合意された手続の決定には関与せず、B監査法人との業務契約を締結しないものの、手続の実施結果は利用することとしています。そのため、A社が業務依頼者として合意された手続の決定責任を負い、取引先C社はその他の実施結果の利用者（業務依頼者以外の実施報告書の利用者）として、A社とB監査法人の間で締結された業務契約書において特定されるとともに、専門実 4400 第 18 項(1)から(7)までの事項に合意することになります。この状況では、上記【状況 1】及び【状況 2】と異なり、業務依頼者以外にその他の実施結果の利用者が存在しており、業務実施者は、合意された手続の実施結果を業務依頼者に加えてその他の実施結果の利用者に報告しています。

【状況 4】業務実施者、業務依頼者及びその他の実施結果の利用者並びに業務の対象とする情報等に責任を負う者の四者が業務に関係するような外観を呈している状況

例えば、ある会社P社の経営者が、子会社であるS社が作成した財務情報（売掛金残高等）の正確性等を確かめるため、自らの責任の下でX監査法人との間で合意された手続を決定し、X監査法人が、P社のみならず、売掛金残高等の正確性について関心を寄せる子会社S社及びP社の借入先T銀行に対して、手続実施結果を報告する場合に、このような状況が生ずることとなります。



- 【凡例】** ①業務の依頼 ②実施する手続の合意（手続の種類、時期及び範囲の詳細）
 ②' 業務契約書に記載された事項(*)の理解
 ③業務の対象とする情報等の提供

③' 情報等を提供させる責任 ④手続の実施 ⑤手続実施結果の報告
(*) 専門実 4400 第 18 項(1)から(7)まで

この場合、P社は業務依頼者ですが、業務の対象とする情報等は子会社S社により作成又は実施されたものであり、子会社S社が業務の対象とする情報等に責任を負う者となると考えられます。また、P社は実施結果の利用者ですが、子会社S社及び借入先T銀行もその他の実施結果の利用者（報告書の利用者）となります。なお、業務実施者はX監査法人となります。また、関係者の協議の下で、S社及びT銀行は合意された手続の決定責任は有さず、P社が業務依頼者として合意された手続の決定責任を負うこととしており、P社のみがX監査法人との業務契約を締結することとしています。

そのため、業務実施者は、合意された手続の決定責任を負う業務依頼者との間で合意された手続等を定めた業務契約書を締結し、合意された手続の実施結果を、業務依頼者に加えて、複数のその他の実施結果の利用者に報告することとなります。

また、この事例においては、上記【状況3】に加え、業務依頼者と業務の対象とする情報等に責任を負う者が異なる場合に現出することとなります。

Q 8 独立性

専門実 4400 に基づく合意された手続業務において、業務実施者の独立性は求められるのでしょうか。

専門実 4400 に基づく合意された手続業務において、業務実施者の独立性は求められていませんが、法令等において要求されている場合等、業務実施者が職業倫理に関する規定に含まれる独立性の規定を遵守して業務を実施することを業務の契約条件に定めることが求められる場合があります（専門実 4400A7 項）。

(解説)

業務実施者は、合意された手続業務に関連する職業倫理に関する規定を遵守しなければならないとされており（専門実 4400 第 14 項）、例えば、公正性の原則に基づき利益相反の回避が求められますが、保証業務と異なり、通常、業務の対象とする情報等に責任を負う者に対する独立性は要求されません。

しかしながら、合意された手続業務においても、法令等において要求されている場合等、業務実施者が職業倫理に関する規定に含まれる独立性の規定を遵守して業務を実施

することを業務の契約条件に定めることがあります（専門実 4400A7 項）。このような場合には、業務実施者は報告書の表題を、通常、「独立業務実施者の合意された手続実施結果報告書」とし、業務実施者が独立性を維持している旨を記載することとなります（専門実 4400 第 29 項、A25 項及び A29 項）。

なお、業務の契約条件により、業務の対象とする情報等に責任を負う者に対する業務実施者の独立性が求められているにもかかわらず、独立性が損なわれている場合には、業務実施者は、業務依頼者とその影響並びに業務契約の新規の締結及び更新又は継続について協議することが求められます（専門実 4400A7 項）。また、実施結果報告書の発行段階において、独立性が求められているにもかかわらず、独立性が損なわれている場合には、その旨及び影響を実施結果報告書に記載することとなります（専門実 4400 第 28 項(13)）。

Q9 矛盾した事実を示す重要な情報

合意された手続業務を実施する場合、合意された手続のみを実施して手続実施結果を報告すれば十分であるとはいえず、合意された手続に加えて手続実施結果と矛盾が生じている事象が生じていないことを確かめる手続を実施しなければならないのでしょうか。

業務実施者に実施結果報告書に記述される手続実施結果と矛盾した事実を示す重要な情報を積極的に入手するための手続を求めるものではなく、飽くまで、合意された手続業務の実施過程において、矛盾した事実を示す重要な情報を偶然に知るところとなった場合に限り、業務依頼者等との協議など、適切な対応が求められます。

専門実 4400 第 26 項では、合意された手続業務の性質上、業務実施者は、業務依頼者及びその他の実施結果の利用者との間で合意された手続以外に、いかなる手続を実施する義務も負わないことを前提としています。

（解説）

実施結果報告書日までの合意された手続業務の実施の過程において、実施結果報告書に記述される手続実施結果と矛盾した事実を示す重要な情報について知るところとなった場合には、合意された手続が依然として業務の目的に適合するものであるかどうかについて業務依頼者と協議し、手続の種類、時期及び範囲並びに内容の見直しを行うこと、又は当該実施結果報告書にこの事項を記載することを検討しなければならず、また、当該矛盾する重要な情報がその他の実施結果の利用者に及ぼす影響も合わせて考慮し、

適切な対応を取らなければならないとされています（専門実 4400 第 26 項）。

また、そのような事例として、財務諸表項目等に関連した合意された手続の実施結果と、合意された手続の範囲外から入手した財務諸表に含まれる重要な虚偽表示に関する情報が矛盾している場合等が適用指針に例示されています（専門実 4400A20 項）。

なお、当該情報については、実施結果報告書及び調書への記載も求められています（専門実 4400 第 28 項(17)及び第 36 項）。

しかしながら、この取扱いは、合意された手続業務の性質上、業務実施者が業務依頼者及びその他の実施結果の利用者との間で合意された手続以外に、いかなる手続を実施する義務も負わないことを前提としており（専門実 4400 第 26 項）、飽くまで、合意された手続業務の実施過程において、偶然に知るところとなった場合に限りです。したがって、当該要求事項は、業務実施者に実施結果報告書に記述される手続実施結果と矛盾した事実を示す重要な情報を積極的に入手するための手続を求めるものではありません。

Q10 確認書

専門実 4400 にも確認書に関する要求事項がありますが、監査業務やレビュー業務における経営者確認書の場合と同様に、経営者からの確認書の入手が求められているのでしょうか。

専門実 4400 に基づく合意された手続業務において、業務実施者は、確認書の入手それ自体は強制されていませんが、業務の対象とする情報等に責任を負う者から確認書を入手するかどうか判断しなければならないとされています（専門実 4400 第 27 項）。なお、確認書の入手先については、経営者に限定しておらず、確認事項についての適切な責任と知識を有する者から入手することとしています（専門実 4400A21 項）。

（解説）

専門実 4400 に基づく合意された手続業務において、業務実施者は、合意された手続業務の実施に当たり、確認書の入手それ自体は求められていませんが、業務の対象とする情報等に責任を負う者から確認書を入手するかどうかについて判断しなければならないとされています（専門実 4400 第 27 項）。

これは、合意された手続業務において、業務実施者は、手続の種類、時期及び範囲について一切責任を負わないこと、また、業務の対象とする情報等に責任を負う者が手続

の実施に必要な情報を提供することについて、業務依頼者が業務契約書において同意しているという合意された手続業務の性質を勘案して定められた取扱いです（専門実 4400A21 項）。例えば、業務契約を締結した業務依頼者以外に、業務の対象とする情報等に責任を負う者が存在する場合等、業務及び業務の対象とする情報等に責任を負う者の性質に応じて、確認書を入手することが必要であると判断した場合には、確認書を入手することとしています（専門実 4400A21 項）。

なお、監査業務等における経営者確認書と異なり、合意された手続業務においては、合意された手続業務の実質的な業務依頼者及び業務の対象とする情報等に責任を有する者が、特定の部門の責任者であることが多いことを勘案し、確認書面に関して経営者に限らず、確認事項についての適切な責任と知識を有する者から入手することとしています（専門実 4400A21 項）。このため、合意された手続業務の対象とする情報等の作成の責任を確認する書面を「確認書」と呼称しています。

Q11 ISRS4400 との相違

専門実 4400 は、ISRS4400 よりも多くの要求事項や適用指針を定めているようですが、どこが異なるのでしょうか。

専門実 4400 は ISRS4400 を基礎としていますが、主な相違は以下のとおりです。

- ・ 専門実 4400 と ISRS4400 とでは適用範囲が異なる。ISRS4400 は主として財務情報を対象としているが、専門実 4400 では、過去財務情報及び過去財務情報以外の情報等を適用対象としている。また、これに関連して、専門実 4400 は、監査事務所が支配している事業体を実施する業務に適用されることも想定している。
- ・ 専門実 4400 では、実務上の適用をより明確にするため、品基報第 1 号、監基報、IAASB の発行する保証業務の基準書及び他国の実務上の指針を参考に、要求事項又は適用指針を追加しているものがある。

（解説）

ISRS4400 は、過去財務情報に対する合意された手続業務に対する実務上の指針を提供していますが、1994 年 7 月に ISA920 として公表されたものであり、要求事項又は適用指針が詳細に記載されているわけではありません。しかしながら、その後の実務の進展の中で、他国の実務上の指針においては、ISRS4400 では取扱いが明らかにされていないものの、業務実施者が考慮すべき事項であるとして具体的な取扱いが記載されてい

るものがあります。また、監査及びその他の実務指針におけるクラリティ化を勘案した場合、例えば、報告書の区分表示など、取扱いを同様のものとするのが望ましい事項もあります。さらに、過去財務情報以外の情報等への対応のニーズも生じております。

そのため、専門実 4400 の策定に当たっては、ISRS4400 を基礎としつつ、実務上の適用をより明確にするため、品基報第 1 号、監基報並びに米国及び豪州といった他国の基準等を参考にしています。

専門実 4400 において追加した事項の概要は、以下のとおりです。

適用範囲（第 2 項）	業務に対するニーズを勘案して、過去財務情報及び過去財務情報以外の情報等を適用対象としている。
適用範囲（第 3 項）	品基報第 1 号の適用を明示している（第 3 項）。IAASB の公表する ISQC1 は ISRS に基づく業務をその適用範囲に含まれるものとして定めているが、品基報第 1 号は監査及び四半期レビュー業務以外の業務においては、業務に関する実務上の指針が品基報第 1 号を適用することを求めている場合に適用されることとしているため、品基報第 1 号の適用に関する規定を置いている（Q 5 参照）。
適用範囲（第 4 項）	XBRL、内部統制、サステナビリティ等に関する専門知識については、監査事務所の子会社等が有していることが多く、当該子会社等が専門知識を活用して合意された手続業務を実施することが適切な局面が生ずることを勘案して、監査事務所に対し、当該子会社等における専門実 4400 の適用と品基報第 1 号の遵守に関する監督義務を負わせている（Q 6 参照）。
業務の特質（第 5 項から第 7 項まで）	米国及び豪州の基準を参考として策定している。
業務の特質（第 6 項）	ISRS4400 で定められた、合意された手続について業務実施者、業務依頼者及びその他の実施結果の利用者が手続に関して合意することに加え、米国及び豪州の基準を参考として、業務実施者は、合意された手続の決定責任を負わず、業務依頼者が決定責任を負うことを定めている。
実務指針の構成	監基報及びその他の実務指針を参考として追加している。

(第8項から第10項まで)	
定義 (第12項)	ISRS4400には用語の定義に関する規定がないため、専門実4400の関連する規定の内容及び監基報及びその他の実務指針を参考として追加している。
業務契約の新規の締結及び更新 (第18項、A8項、A9項及びA10項)	豪州の基準を参考として、業務契約書に、業務実施者、業務依頼者及びその他の実施結果の利用者の責任を記載することを要求事項として追加している。また、合意された手続に関して、その他の実施結果の利用者とのコミュニケーションに関する適用指針を追加している。
業務契約の新規の締結及び更新 (第19項及び第20項)	豪州の基準を参考として、法令に基づく業務の取扱い及び業務の前提条件の理解に関する要求事項を追加している。
業務チームの選任 (第21項)	監基報及びその他の実務指針を参考として追加している。
他者の作業の利用 (第25項)	監基報及びその他の実務指針を参考として追加している。
手続実施結果と合意された手続の範囲外から入手した情報との矛盾 (第26項及びA20項)	米国の基準を参考として、手続実施結果と合意された手続の範囲外から入手した情報との矛盾を知ることとなった場合の規定を追加している (Q10参照)。
確認書 (第27項及びA21項からA24項まで)	確認書を入手するかどうかの判断を行うことを要求事項として追加し、米国の基準を参考として、適用指針を追加している (Q11参照)。
報告 (第28項)	豪州の基準を参考として、実施結果報告書に業務実施者、業務依頼者及びその他の実施結果の利用者の責任を記載することを要求事項として追加している。また、IAASBが公表する International Standards on Assurance Engagements 3000 ASSURANCE ENGAGEMENTS OTHER THAN AUDITS OR REVIEWS OF HISTORICAL FINANCIAL INFORMATIONの規定を参考として、職業倫理のみならず品質管理に関する規定の遵守について記載する

	ことを要求事項として追加している。
調書（第 37 項から第 39 項まで、及び A33 項）	品基報第 1 号の規定に関連して、業務ファイルの保存に関する要求事項及び適用指針を監基報及びその他の実務指針を参考として追加している。
手続と証拠（A17 項及び A18 項）	米国及び豪州の基準を参考として、合意された手続におけるサンプリング、分析的手続に関する適用指針を追加している。
報告書の文例（付録 1）	実施結果報告書の文例において、業務依頼者、その他の実施結果の利用者及び業務実施者の責任、職業倫理及び品質管理、合意された手続、合意された手続の実施結果、合意された手続業務の特質、配布及び利用制限など、見出し及び区分を設定している。
付録 2 及び付録 3	確認書の文例及び手続実施結果の記載例を追加している。

以 上