

保証業務実務指針2400「財務諸表のレビュー業務」及び監査基準委員会研究報告第5号「保証業務実務指針2400に係るQ&A」の概要

公認会計士 おおやしき ともこ 大屋敷 知子

1. はじめに

日本公認会計士協会は、国際レビュー業務基準において整備されている「過去財務諸表のレビュー業務」(ISRE2400)について保証業務実務指針として整備すべく検討作業を行い、平成28年1月26日付けで保証業務実務指針2400「財務諸表のレビュー業務」(以下、「保証実2400」という。)及び「保証業務実務指針2400に係るQ&A」(以下、「Q&A」という。)を公表した。保証実2400は、平成29年1月1日以後に契約するレビュー業務から適用されている。

本稿では、当該実務指針の概要について、四半期レビューとの差異を中心として解説を進めることとしたい。

2. 実務指針作成の背景

過去財務情報に対する保証業務について、保証実2400公表以前の我が国の状況を振り返ると、法定監査を中心として財務諸表監査が実施されているほか、平成26年には特別目的の財務諸表の監査の基準も整備されている。また、過去財務情報のレビュー業務としては、平成20年以降、金融商品取引法に基づく開示制度として四半期財務諸表に対する四半期レビューが実施されている。つまり、合理的保証業務については、過去財務情報全般の監査のための基準が整備されている状況であり、一方、限定的保証業務については、四半期財務諸表を対象とした四半期レビューの基準だけが整備されているという状況であった。現実には、諸外国の状況や費用対効果等の観点から、四半期財務諸表以外の財務情報についても限定的保証業務を実施してほしいというニーズが存在していたが、そのようなレビューを実施するための基準が公表されていなかったという状況であった。そこで、このようなニーズに対応するため、過去財務情報に対するレビューを実施するための一般基準として保証実2400が公表されることとなった。

四半期レビューの基準は金融商品取引法の開示制度を念頭に策定されており、レビュー対象が四半期財務諸表に限定されること、及び年度の財務諸表の監査を実施する監査人が行うことを前提としているという特徴があり、その適用範囲は限定されるが、保証実2400はレ

ビューの一般基準として策定されていることから、いろいろな場面での利用が考えられる。例えば、法定監査の対象外の子会社について、親会社による子会社管理の一環として財務諸表のレビューが要請される、あるいは、グループ監査において、国内の構成単位の財務情報に対して保証実2400に準拠したレビューが要請されるといった場合が考えられる。

また、特別目的の財務報告の枠組みに基づいて作成された財務諸表にも保証実2400は適用できるため、「中小企業の会計に関する基本要領」や「中小企業の会計に関する指針」に準拠して作成された財務諸表に対して、監査基準委員会報告書800「特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表に対する監査」による監査のほか、レビューを選択することも可能となった。

3. 実務指針の適用範囲

保証実2400は、上場会社等が提出する四半期財務諸表を除く、過去財務情報のレビュー業務に適用される。したがって、レビュー対象の財務情報が、年度の財務情報か期中財務情報か、完全な一組の財務諸表か個別の財務表か、さらに、適用される財務報告の枠組みが一般的か特別目的かを問わず適用可能である。なお、保証実2400は、過去財務情報のうち、財務諸表項目等については、実務上の困難を考慮して、レビュー業務を行うことは想定していない(保証実2400第2項、第3項、Q&A Q1)。

保証実2400と四半期レビューの基準のいずれを適用するかは、実施されるレビューが金融商品取引法に基づく四半期レビューであるか否かにより決定される。したがって、例えば、会社法の会計監査人設置会社(金融商品取引法非適用)の監査人が任意で実施する期中財務諸表のレビューにも保証実2400が適用されることとなる。

ただし、四半期財務諸表に対して任意で実施するレビューについては、金融商品取引法に基づく四半期報告制度と同様の状況の下で実施される場合、四半期レビューの基準又は保証実2400のいずれかを適用することができる。「金融商品取引法に基づく四半期報告制度と同様の状況」については、通常、以下の全ての事項を満たす

場合が該当するものとされている（保証実2400第A2項、Q&A Q1）。

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

務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」（四半期連結財務諸表の場合、「四半期連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」）に基づいて作成されている。

これらの要件が満たされている場合、当該四半期財務諸表に対する任意のレビューは、金融商品取引法に基づく四半期レビューではないが、四半期レビューの基準に基づいて実施することができることとされている。そのため、例えば、株式上場を検討している会社が上場会社と同様に年度の財務諸表及び四半期財務諸表を作成しており、年度の財務諸表に対しては監査、四半期財務諸表に対してレビューを実施する場合には、当該四半期財務諸表に対する任意のレビューは、四半期レビューの基準に基づいて実施することができる。

【図表1】保証実2400の対象となる過去財務情報（Q&A Q1から引用）（「○」は適用可能）

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

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

4. 保証水準と実施する手続

(1) 監査とレビューの相違

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

合理的保証業務においては保証業務リスク（財務諸表の重要な虚偽表示を看過して誤った結論を表明する可能性）を許容可能な低い水準に抑える必要があるため、保証水準はある程度一定である。一方、限定的保証業務においては、合理的保証業務の場合より保証業務リスクが高い水準であるが、想定利用者のニーズ及び業務の状況に応じて受入可能な水準に保証業務リスクを抑えることとされているため、保証水準に幅があることが想定される。例えば、レビュー業務により、保証業務が実施されていない場合に比べれば財務諸表の信頼性がある程度高まった程度の保証水準から、合理的保証業務とほとんど変わらない保証水準まで幅がある。

このため、保証実2400に基づき財務諸表のレビュー業務を実施するに当たり、業務実施者は、業務の状況、

特に想定利用者のニーズを考慮して、職業的専門家としての判断により保証水準を決定する必要がある。ただし、その水準は、想定利用者にとって財務諸表の信頼性を少なくともある程度高める保証水準でなければならない。保証実2400ではこの最低限の保証水準を「意味のある保証水準」とし、限定的保証業務で実施される手続の種類、時期及び範囲は、合理的保証業務で必要な手続と比較して限定的であるが、業務実施者の職業的専門家としての判断において、意味のある保証水準を得るように計画されるとされている（保証実2400第14項（8））。

したがって、想定利用者の財務諸表の信頼性を高めることへの期待が非常に高く、レビューでは想定利用者に意味のある保証を提供できないと業務実施者が判断する場合には、業務実施者は財務諸表のレビュー業務を実施することは適切ではなく、通常、監査を実施することになると考えられる。実務においては、監査ではコストが高いという理由でレビューを依頼されるような場合もあると思われるが、業務実施者は想定利用者の期待を十分に理解することが重要であり、報酬金額に応じて監査にするかレビューにするかを決めるといった対応はすべきではないと考えられる。

(2) 四半期レビューとレビューの相違

四半期レビューは、年度の財務諸表の監査人が実施するため、内部統制を含む企業及び企業環境の理解並びにそれに基づく重要な虚偽表示リスクの評価を考慮して実施される（四半期レビュー基準第二1、監査・保証実務委員会報告第83号「四半期レビューに関する実務指針」第21項）。一方、保証実2400に準拠したレビュー業務は、業務実施者が年度の財務諸表の監査人であるかどうかにかかわらず実施される。また、重要な虚偽表示リスクの識別と評価、内部統制の理解（整備状況の評価）及び運用状況の評価は求められておらず、重要な虚偽表示が生じる可能性の高い財務諸表の領域の識別、企業及び企業環境と適用される財務報告の枠組みの理解のみが求められている（保証実2400第46項）。

四半期レビューも保証実2400に準拠したレビュー業務も、質問と分析的手続を実施し、財務諸表に重要な虚偽表示が存在する可能性が高いと認められる場合に追加的な手続を実施することは共通する（四半期レビュー基準第二7、保証実2400第58項）。しかし、四半期レビューは年度の財務諸表の監査を通じて得た監査人の知識を活用しながら行われるため、一般的には、保証実2400に準拠したレビュー業務より、保証水準が相対的に高くなることが多いと考えられる。

四半期レビューも保証実2400に準拠したレビュー業務においても、レビュー手続は、主として質問と分析的手続から構成されるが、保証実2400では、レビューの

過程で財務諸表に重要な虚偽表示が存在する可能性が高いと認められる事項に気付いた場合、追加的な手続の実施が求められる。実施する追加的な手続は、当該事項による影響について、(1) 全体としての財務諸表に重要な虚偽表示が存在する可能性が高くない、又は(2) 全体としての財務諸表に重要な虚偽表示が存在する、といういずれかの結論を得られるまで実施することが求められる（保証実2400第58項）。

追加的な手続が求められる状況や、追加的な手続の実施については、四半期レビューについても定められているが、両者において、追加的な手続を実施しなければならない状況（業務実施者又は監査人が判断した重要な虚偽表示の可能性の高さ）自体には差がないものと考えられる。ただし、四半期レビューは、年度の監査人が監査人としての知識を活用して行うものであるため、財務諸表に重要な虚偽表示が存在する可能性が高いと認められる事項に気付く頻度は、保証実2400に準拠したレビューの場合より、一般的には多いものと考えられる。また、重要な虚偽表示が存在する可能性が高いと認められる事項に対する手続は、より詳細な質問や分析的手続から、詳細テスト（実証手続）や確認の実施まで、個々の状況により異なるが、職業的専門家としての判断により決定され、また、両者の表現に違いはあるものの、保証実2400と四半期レビューの基準とで基本的に相違はないと考えられる。

【図表2】 四半期レビューとレビューの相違（Q&A Q5から引用）

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

5. 結論の類型

レビュー業務の結論には、無限定の結論（保証実2400第74項―第75項）と除外事項付結論（保証実2400第76項―第90項）があり、除外事項付結論の類型は図表3のとおりである。結論の類型は、四半期レビ

ューと同じであり、レビュー報告書の表現も基本的に四半期レビュー報告書に合わせている。

なお、保証実2400に準拠したレビュー業務は適正表示の枠組みだけでなく、準拠性の枠組みも対象としているため、準拠性の枠組みの場合には、四半期レビュー報告書の結論の文言と相違がある。

【図表3】 除外事項付結論の類型（Q&A Q15から引用）

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

6. レビュー業務の実施に当たっての留意点

(1) 業務実施者に求められる保証業務を実施する能力

保証実2400に準拠したレビュー業務を実施するに当たっては、業務実施者には、保証業務を実施する適切な能力が求められる。具体的には、保証実2400第22項及び第23項（4）②において、業務執行責任者及び業務チームは、保証業務の技能及び技法並びに財務報告に関する専門知識を保持することが要求されている。

ここで、保証業務の技能及び技法については、保証実2400第14項（20）において定義されており、保証業務の計画、証拠の収集、証拠の評価、コミュニケーション及び結論の報告に当たって、業務実施者により発揮される技能及び技法をいうものとされている。保証業務の技能及び技法は、実施する保証業務が監査（合理的保証業務）でもレビュー（限定的保証業務）でも等しく業務実施者に求められる専門性である。

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

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

財務諸表のレビュー業務は、職業的専門家としての高度な判断を伴う専門性の高い業務であり、研修及び実務経験を通じて必要な能力及び知識を身に付けた業務実施者によって、はじめて実施することのできる業務であ

る。したがって、適切な保証業務の技能及び技法並びに財務報告に関する専門知識の保持は、公認会計士の実施するレビュー業務の品質を確保し、レビュー業務が社会的信頼性を得るために不可欠である。

(2) 監査事務所の品質管理

財務諸表のレビュー業務は、監査と比較すると保証水準の高低の差こそあれ、監査同様に保証業務であるため、適切に管理する必要がある。そのため、保証実2400に準拠したレビュー業務を行う監査事務所は、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」に基づいて、レビュー業務が適切に行われることを合理的に確保するための方針及び手続を整備し運用する義務がある（保証実2400第4項）。また、監査事務所において審査を品質管理の方針として定めている場合は審査を受けることが必要となる（保証実2400第27項）。

また、財務諸表のレビュー業務についても、監査と同様、「独立性に関する指針」第1部が適用されることになる。「独立性に関する指針」第1部では、公共の利益の観点から、業務実施者は、レビュー対象である企業に対して監査人と同様の独立性を保持することが要求されている。そのため、業務執行責任者は、監査事務所の定める独立性の保持のための方針及び手続を遵守するとともに、業務チームのメンバーがこれを遵守していることを確認する義務がある。

7. 期中財務諸表に対するレビューの留意点

(1) 適用される財務報告の枠組み

保証実2400は、年度の財務諸表だけでなく期中財務諸表のレビューにも適用されるが、レビュー業務の対象となる財務諸表の作成に適用される財務報告の枠組みが、いずれの財務報告の枠組み（一般目的又は特別目的の財務報告の枠組み、適正表示又は準拠性の枠組み）に該当するかの判断は、財務諸表監査の場合と同一である（監査基準委員会報告書200「財務諸表監査における総括的な目的」第12項（13）、監査基準委員会報告書700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」第6項（2））。

ただし、期中財務諸表に適用される枠組みの場合は、年度の財務諸表に適用される枠組みとの関連を考慮する必要がある。

例えば、我が国において一般に公正妥当と認められる中間財務諸表の作成基準は、原則として年度決算に適用される会計処理の原則及び手続に準拠して中間財務諸表を作成することを求めているが、簡便な決算手続の適用も許容するとともに、年度の財務諸表と比較して一部の注記事項の省略等が認められている。したがって、中間財務諸表に対して保証実2400に準拠したレビュー業務を実施する場合は、当該中間財務諸表は準拠性の枠組みに基づく期中財務諸表として取り扱うこととなる(Q&A Q16)。

また、期中財務諸表の財務報告の枠組みでは、年度の財務諸表と比較し、注記事項の簡素化又は省略が認められていることがある。これは、期中財務諸表の利用者が年度の財務諸表も併せて利用できることを前提としているためと考えられる。そのため、期中財務諸表で注記事項が簡素化又は省略されている場合には、業務実施者は、期中財務諸表の利用者が年度の財務諸表を利用可能であるかを検討する必要がある。また、状況によっては、期中財務諸表は年度の財務諸表と併せて利用する必要がある旨を注記することを経営者と検討する必要があると考えられる。

(2) 重要性の考え方

監査とレビューで重要性の考え方に相違はない。いずれの場合も、財務諸表の利用者の有する財務情報に対するニーズや、財務諸表の利用者の合理的な経済的意思決定に及ぼす影響を踏まえて、監査人又は業務実施者が、職業的専門家としての判断に基づき決定するものである。

監査業務は合理的保証業務、レビュー業務は限定的保証業務であることから、両者の間で保証水準は異なることとなり、手続に差異が生じるが、財務諸表全体におい

て何が重要であるかの判断は両者の間で同一である(保証実2400第A71項)。したがって、同一の財務諸表又は個別の財務表に対する重要性の基準値は、監査とレビューとで同一水準となる(Q&A Q10)。

また、業務実施者は、重要性の基準値を、報告対象とする財務諸表に基づいて算定する。したがって、期中財務諸表のレビューに係る重要性の基準値は、原則として、対象とする期中財務諸表の数値を用いて決定する。ただし、期中財務諸表が年度の財務諸表との関連で利用されている場合には、年度の財務諸表の数値を用いて期中財務諸表のレビューに係る重要性を決定することが適切な場合があるとされている(Q&A Q11)。

これは、期中財務諸表のレビュー業務については、企業買収時や資金調達計画時など、財務諸表の利用者が期中財務諸表の数値のみに関心がある状況で行われる場合もあれば、年度の財務諸表に対して継続的に監査又はレビューが実施されている状況で、年度の財務諸表の一部である期中財務諸表についても限定的保証を得る目的で行われる場合もあるなど、その実施状況には様々なケースが想定されるためである。

財務諸表の利用者が期中財務諸表の数値のみに関心がある場合には、対象となる期中財務諸表の税引前当期純利益など、レビューの対象となる期中財務諸表の数値に基づき重要性を決定することになる。

一方、期中財務諸表が年度の財務諸表の一部であるとの位置付けでレビュー業務を実施する場合には、当年度の税引前当期純利益の着地見込みなど、年度の財務諸表の数値を用いて期中財務諸表のレビュー業務における重要性を決定することが適切な場合がある。これは、四半期レビューにおいて、年度の財務諸表の監査に係る重要性の基準値を適用することが合理的とする考え方とも整合している。

以上

デロイト トーマツ Webサイトのご案内 会計監査トピックス

<http://www.deloitte.com/jp/account>

デロイト トーマツ グループ公式サイトでは、創刊以来40年目を迎える月刊誌『会計情報』のWeb版(最新号・バックナンバー)をはじめ、会計・監査の最新情報等を発信しています。

トーマツクライアントの皆様のみならず、広く一般の方々に親しみやすい情報の発信を目指して参りますので、月刊誌『会計情報』とともに、ご利用、ご愛顧くださいますようお願い申し上げます。

〈コンテンツ及びリンク〉

- 会計・監査の最新情報 : 日本公認会計士協会、企業会計基準委員会、金融庁等からの公表情報にリンク
- 会計・監査用語一覧 : 実務に必要な会計・監査の専門用語について解説
- 出版物 月刊誌『会計情報』: 『会計情報』の記事をPDFファイルで掲載