

監査・保証業務の研究課題と
概念モデル

内 藤 文 雄

甲南経営研究 第54巻 第2号 抜刷

平成 25 年 9 月

監査・保証業務の研究課題と 概念モデル*

内 藤 文 雄

I 本稿の目的

経済環境が日々激変し、安定的な経済成長が見込めない不確実な状況下において、証券市場を活性化し、企業の直接金融を活発化させるためには更に高品質で豊富な企業情報の開示を行うとともに、当該情報の信頼性を確保する仕組みを向上させる必要がある。このためには、財務会計および会計監査の研究分野においても、既存の理論にとらわれることなく、市場参加者の意識を反映したディスクロージャーのあり方や公認会計士の実際の判断内容に応じた情報の保証の仕組みを実証的に研究しなければならない。

これに関連し、国内においては、日本監査研究学会では、課題別研究部会として、「情報システム監査」、「環境報告書の保証」、「将来予測情報の監査」、「ITリスク・統制・監査」、「財務諸表外情報の開示と保証」など、財務諸表以外の情報やシステムに対する監査・保証業務に関する研究がすでに行われている。

国外においては、とくに欧州諸国での非財務情報の開示に関する調査研究の取り組みが活発である。たとえば、国際会計基準審議会（IASB）は2010

* 本稿は、平成25年度科学研究費補助金基盤研究（B）（JSPS 科研費 25285144、研究代表者 内藤文雄）による研究成果の一部である。

監査・保証業務の研究課題と概念モデル（内藤文雄）

年に「実務意見書，経営者による説明－開示フレームワーク⁽⁹⁾」を，国際統合報告評議会（IIRC）は2011年に討議資料「統合報告に向けて－21世紀における価値の伝達⁽²⁾」をそれぞれ公開し，企業リスク情報を含めた非財務情報の開示に関する基準・指針の策定が進行している。

また，欧州委員会は2011年に「CSRのための2011-2014年度 EU 戦略の更新」と題する CSR に関する新方針⁽³⁾を公表し，2013年4月には，欧州連合加盟国における大企業の年次報告書での非財務情報および取締役会の多様性に関する開示の義務化の拡大を目的とした EEC 第4次会計指令および第7次会計指令の改正提案を行っている⁽⁴⁾。さらに，グローバル・リポーティング・イニシアチブ（GRI）は，そのサステナビリティ報告ガイドラインの第4版⁽⁵⁾を2013年5月に公表している。

現実の企業活動においても，生態系保護（生物多様性保全）に関する国際的な認証制度に適合した原材料を調達するなど，CSR を重視した原材料調達の取り組みが促進されており，CSR 情報の開示とその信頼性の保証の必要性が増している。

(1) International Accounting Standards Board (IASB), *IFRS Practice Statement Management Commentary, -A framework for presentation-*, December 2010.

(2) International Integrated Reporting Council (IIRC), Discussion Paper, *Towards Integrated Reporting, -Communicating Value in the 21st Century-*, September 2011.

(3) European Commission, *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, A renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility*, October 2011

(4) European Commission, *Proposal for a DIRECTIVE OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large companies and groups*, Strasbourg, 16. 4. 2013.

(5) Global Reporting Initiative (GRI), *G4 Sustainability Reporting Guidelines*, 2013. (<https://www.globalreporting.org/reporting/g4/g4-developments/Pages/default.aspx> (2013年6月23日取得))

また、二酸化炭素の排出削減による排出枠を売買する国内クレジット制度（経済産業省、2008年開始）や欧州気候取引所（ロンドン）での二酸化炭素の排出枠取引が促進されている状況にある。かかる取引では、排出枠のもとになる二酸化炭素排出削減量情報の信頼性が重要となっている。

本稿の目的は、財務諸表監査以外にさまざまな監査・保証業務の拡がりが見られるため、それらに共通する理論的な基礎を明確化することにある。検討の俎上の監査・保証業務の対象を確定したうえで、次の4課題を検討する。

1. 保証業務の対象と保証業務の結論の対応関係の明確化
2. 非財務情報と情報作成システムに対する保証業務の構成内容の明確化
3. 保証業務に関する研究・基準等の日米比較による課題の抽出
4. 監査・保証業務による保証の意味の検討

これらの検討を踏まえ、監査・保証業務の概念モデルを提示する。本モデルは、現行の監査・保証業務の位置づけを明らかにするとともに、今後、新たに実施されることが望ましい監査・保証業務の性質と社会への役立ちを判定する上で一つの分析視角をもたらすであろう。また、現行の監査・保証業務の社会への役立ちをさらに高めるとすれば、何を改善すべきなのかについての手がかりを与えてくれるものと期待される。

II 検討対象の保証業務

国際監査・保証業務審議会（以下、IAASB）は、公認会計士が実施する監査、レビュー業務などのさまざまな保証業務について、そのフレームワークである「保証業務の国際的枠組み」（International Framework for Assurance Engagements, 以下、IFAE）を設定している⁽⁶⁾。それにしたがえば、保証業

(6) 現在発効のものは2003年12月公表分であるが、2011年4月に改訂草案（International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), *Proposed International Framework for Assurance Engagements*, April 2011.）が公表されている。本稿では、

務とは次のように定義される。

「『保証業務』とは、業務実施者が、基礎にある主題を規準によって測定または評価した結果について、責任当事者以外の想定利用者のその結果に対する信頼の程度を高めることを意図した結論を表明するために十分かつ適切な証拠を収集することを目的とする業務である。」

（10項）

IAASB の設定する監査・保証業務基準（代表的な基準は、国際監査基準（ISAs）は、IFAE と整合した目標、要求事項、適用その他の説明資料、導入資料および定義を含んでいるから、IFAE は監査・保証業務基準導出のための準拠枠となっていると解釈できる。そこで、本研究の基礎として、保証業務概念を IFAE に基づいて概念整理を行う。なお、IFAE は、下記の引用（抜粋。下線と網掛け強調は筆者加筆）の通り、その性質や適用範囲を限定している。

1. 本枠組みは、保証業務の構成要素と目的、および国際監査基準（ISA）、国際レビュー基準（ISRE）または国際保証業務基準（ISAE）が適用される業務についての理解を促進するためだけに発行される。
2. 本枠組みは基準ではない。したがって、本枠組みは監査、レビューまたは他の保証業務の実施にかかる基本原則、基本的手続またはどのような要求事項をも確立するものではない。それゆえ、保証報告書は、ある業務が本枠組みに準拠して実施されたとの主張を行うことができないのであって、むしろ、目的適合的な保証業務基準を参照すべきである。保

改訂公開草案の内容に基づいている。

証業務基準は、本枠組みに整合した目標、要求事項、適用その他の説明資料、導入資料および定義を含み、かつ、監査、レビューおよび他の保証業務に適用されなければならない。付録1は、IAASB発行の意見書の境界およびその相互関係と職業会計士のためのIESBA倫理規則との関係を例示している。

3. 本枠組みは、以下に対する準拠枠を提供する。

- (a) 保証業務を実施する業務実施者
- (b) 保証業務に携わるその他の人々。保証報告書の想定利用者と業務実施者と契約する者（責任当事者）を含む。
- (c) 国際監査・保証業務基準審議会（IAASB）

4. 本枠組みの概要は以下の通りである。

- ・序説： 本枠組みは、業務実施者が実施する保証業務を扱う。
- ・保証業務の説明： 保証業務を説明し、直接業務を証明業務と区別し、かつ、合理的保証業務を限定的保証業務とを区別
- ・枠組みの範囲： 保証業務とコンサルティング業務のようなその他の業務との区別
- ・保証業務の前提条件： 業務実施者が保証業務を受託可能となる前提条件を設定
- ・保証業務の要素： 3当事者の関係、基礎にある主題、規準、証拠および保証報告書
- ・他の事項： 業務実施者による保証報告書以外の伝達責任、調書記録、および、業務実施者の基礎にある主題または主題情報とのかかわりの意味

倫理原則と品質管理基準（省略）

IESBA規程（省略）

ISQC1（省略）

保証業務の説明

10. 「保証業務」とは、業務実施者が、基礎にある主題を規準によって測定または評価した結果について、責任当事者以外の想定利用者のその結果に対する信頼の程度を高めることを意図した結論を表明するために十分かつ適切な証拠を収集することを目的とする業務である。
11. 基礎にある主題の測定または評価の結果は、基礎にある主題に対して規準を適用した結果得られる情報である。たとえば、(省略)
本枠組みでは、以下、「主題情報」という用語を、基礎にある主題の測定または評価の結果を意味するものとして用いる。業務実施者が、保証報告書において結論を表明するための合理的な基礎を提供する十分かつ適切な証拠を収集する対象が主題情報である。

証明業務と直接業務

12. 証明業務において、業務実施者以外の当事者が基礎にある主題を規準に対して測定または評価したその結果が主題情報である。また、業務実施者以外の当事者は、結果として得られた主題情報を報告書または言明（report or statement）において提示することが多い。しかしながら、あるケースでは、主題情報は、保証報告書の一部としてか、または、保証報告書に添付されて提示される場合もある。
13. 証明業務における業務実施者の役割は、測定者または評価者によって作成された主題情報に重要な虚偽表示がないかどうかについての結論を表明するために十分かつ適切な証拠を得ることである。その結論は、測定者または評価者が作成した意見書によるか、または、基礎にある主題と規準によるか、いずれかによって表現されうる（第83項も参照のこと）。
14. 直接業務において、業務実施者が基礎にある主題を測定または評価し、その測定・評価結果が、保証報告書の一部としてか、または、保証報告書に添付されて業務実施者が提示する、主題情報である。

15. 基礎にある主題を測定または評価することに加えて、直接業務の業務実施者は、基礎にある主題を適用可能な規準に対して測定または評価した結果に関する十分かつ適切な証拠を得るための保証スキルとテクニックも適用する。業務実施者は、基礎にある主題の測定または評価と同時にそのような証拠を得ることが多いが、しかし、当該証拠を測定または評価の前に、または、その後に入手する場合もある。直接業務において、業務実施者の結論は、基礎にある主題と規準によって表現される（付録2も参照のこと）。

合理的保証業務と限定的保証業務

(省略)

本枠組みの範囲

19. 業務実施者が実施する、必ずしもすべての業務が保証業務であるというわけではない。上記の第10項の説明に合致しない（したがって、本枠組みが対象としない）、その他の頻繁に実施される業務としては、以下のものがある。

- ・合意された手続業務および財務またはその他の情報の調製のような関連業務に関する国際関連業務基準（ISRS）が対象としている業務
- ・保証を伝達する結論の表明がない税務申告書の作成
- ・経営コンサルティングや税務コンサルティングのような、コンサルティング（または助言）業務

注記9 コンサルティング業務は、(省略)。一般的に、実施されるコンサルティング業務は、クライアントの利用および利益のためだけに行われる。業務の性質および範囲は、職業会計士とクライアントと間の合意によって決定される。保証業務の定義を満たすいかなる業務も、コンサルティング業務ではなく保証業務である。

20. 保証業務は、より大きな業務の一部となることある。たとえば、事業

買収コンサルティング業務には、歴史的または将来的な財務情報に関する保証を伝達する要請事項が含まれている。そのような場合には、本枠組みは、当該業務のうちの保証の部分だけに目的適合的である。

21. 第10項における説明と合致する以下の業務は、本枠組みによる保証業務であるとはみなさない。

(a) 会計、監査、税務またはその他の事項に関する訴訟手続において証明するための業務

(b) 以下のすべての事項が該当する場合に、利用者が何らかの保証を得ようとする、職業的専門家の意見、見解または表記を含む業務

(i) それらの意見、見解または表記が全体の業務にとって単に付随的なものである。

(ii) 発行されたいかなる書面による報告書も、その報告書において、特定の想定利用者だけによって利用されるものであるとして、明示的に限定されている。

(iii) 特定の想定利用者との間で文書化された理解の下で、その業務が保証業務を意図されていない。

(iv) 職業会計士の報告書において、その業務は保証業務として表示されていない。

非保証業務に係る報告書

22. 本枠組みの範囲に含まれる保証業務ではない業務に関して、業務実施者が報告を行う場合、その報告書は、明らかに保証報告書とは区別されるものである。利用者を混乱させないために、保証報告書でない報告書では、たとえば以下を避ける。

- ・本枠組みまたは保証業務基準への準拠を暗示すること
- ・「保証」、「監査」または「レビュー」といった用語を不適切に用いること

- ・基礎にある主題を規準によって測定または評価した結果について、想定利用者の信頼性の程度を高めることを意図した、十分かつ適切な証拠に基づいた結論について、合理的にみて誤解される可能性がある言明を含むこと

23. 業務実施者および責任当事者は、責任当事者以外に想定利用者がなく、ISA、ISRE または ISAE のその他のすべての要件が満たされている場合、本枠組みの原則を業務に適用することに同意することができる。そのような場合、業務実施者の報告書には、当該報告書の利用は責任当事者に限定されるという言明が含まれることになる。

そこで、本稿では、IFAE を参考に、監査・保証業務を「図表1」の通りに整理し、主として「監査・保証業務（狭義）」を検討の対象とする。

Ⅲ 保証業務概念に関する検討課題

IFAE は、保証業務を合理的保証業務と限定的保証業務とに、また、その結果の報告方式を積極的報告方式と消極的報告方式とに分類する。さらに、保証業務を、業務実施者が主題情報について証明を行う証明業務と、業務実施者が基礎にある主題を測定・評価したうえで証明業務と同様の手続により測定・評価の正しさの根拠を収集することによって結論を表明する直接業務とに分類する。

証明業務の場合、その結論の表明は、主題情報に言及する場合と、主題情報に言及するのではなく、主題情報の基礎にある主題そのものに言及する場合とが区別される。

また、直接業務の場合、業務実施者が主題情報を作成することになるが、業務実施者以外が主題情報を作成している場合であっても、直接業務を実施する場合もありうる。

IFAE は、このような分類・区別をもって、保証業務の特徴を規定してい

[図表 1] 検討対象の監査・保証業務の範囲

監査・保証業務 (狭義) (以下は IAASB の例示)		監査・保証業務 (広義) (職業会計士等プロフェッショナルが関与)		監査・保証業務 (最広義)	
財務諸表の適正性の監査	内部統制の有効性の監査	組織体の業務の保証	温室効果ガスの排出保証	コンプライアンスの保証	コンラティエンゲル(助言)業務*
会計、監査、税金などに関する訴訟手続において証明する業務	意見見解または表記が全体的業務に付随的なもの	特定の利用者が特定の業務を依頼するもの	報告書において、その業務は保証と示されていないもの	合意された手続業務	税務申告書の作成
IFAE が規定する保証業務でない業務	利用者が何らかの保証を得ようとすする、職業的専門家の意見、見解または表記を含む業務	保証業務の定義 (第10項) を満たさない業務	報告書の定義 (第10項) を満たさない業務	調査	コンラティエンゲル(助言)業務*
保証業務の定義 (第10項) を満たさない業務	保証業務の定義 (第10項) を満たさない業務	保証業務の定義 (第10項) を満たさない業務	保証業務の定義 (第10項) を満たさない業務	保証業務の定義 (第10項) を満たさない業務	保証業務の定義 (第10項) を満たさない業務

・業務実施者を問わない
○ 行政による各種適正マニーク
○ 業界団体による各種認定マニーク
○ 任意団体にによる監査・検証
○ ……

利用者を混乱させないために、保証報告書でない報告書では、たとえ以下
 を避ける。
 ① 本件組みまたは保証基準への準拠を暗示すること、② 「保証」、「監査」ま
 たは「レビュー」といった用語を不適切に用いること、③ 基礎にある主題を規
 準によって測定または評価した結果については、想定利用者の信頼性の程度を高
 めることを意図した、十分かつ適切な証拠に基づいた結論について、合理的に
 みて誤解される可能性がある言明を含むこと

* 事業買収コンサルティング業務には、歴史
 的または将来的な財務情報に関する保証を伝
 達する要請事項が含まれている。そのような
 場合には、本枠組みは、当該業務のうちの保
 証の部分だけに目的適合的である。

〔図表2〕保証業務の対象と保証業務の結論の対応関係

保証業務の対象	証明業務による結論の表明	直接業務による結論の表明
主題情報	Aタイプ (主題情報をベースとして、主題情報について結論を表明)	(なし)
基礎にある主題	Bタイプ (主題情報をベースとして、基礎にある主題そのものについて結論を表明)	Cタイプ (主題情報の有無にかかわらず、基礎にある主題そのものについて結論を表明)

る。しかし、「図表1」に整理したように、保証業務概念には最広義、広義、狭義の3種類の保証業務がありうるため、概念整理がなお必要である。

また、IFAEは、保証業務の構成要件として、次の5つを措定し、これらの要件すべて満足しないものは保証業務でないとしているのであるが、果たしてそのような整理をもって、考えられうる監査・保証業務のすべてを分類整理することができるであろうか。

- ① 三者関係
- ② 適切な基礎にある主題
- ③ 適合する規準
- ④ 十分かつ適切な証拠
- ⑤ 書面による保証報告書

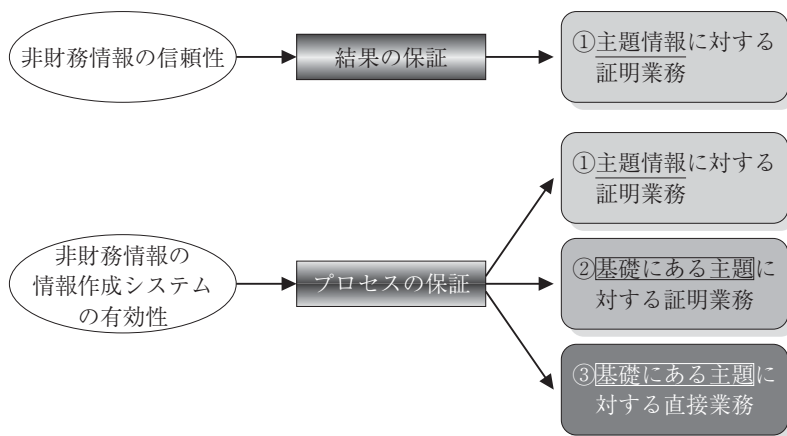
以上を前提として、冒頭に掲げた4つの課題を検討する。

1. 保証業務の対象と保証業務の結論の対応関係の明確化

保証業務の対象と保証業務の結論の対応関係を明確化することは、「図表2」に整理した通り、Aタイプ、BタイプおよびCタイプの3種類の保証業務がありうることに對する理解を促進する目的がある。

つまり、図表のうち、保証業務に對するこれまでの通説的な理解は、AタイプまたはCタイプであり、Bタイプは存在しないものと考えられてきた。

〔図表 3〕 非財務情報と情報作成システムに対する保証業務の構成



しかし、上記のとおり、「保証業務の国際的概念枠組み」改訂公開草案では、Bタイプ⁽⁷⁾の存在を明確に規定していることに注意しなければならない。

2. 非財務情報と情報作成システムに対する保証業務の構成内容の明確化

非財務情報の監査（保証業務）を構想する場合、

- ① データの信頼性
- ② データ処理・非財務情報作成システムの信頼性・有効性
- ③ 非財務情報の信頼性

の3点が保証業務において少なくとも立証すべき検証事項である（「図表3」参照）。

①ないし③の検証事項は、非財務情報の信頼性に対する保証業務を実施す

(7) Cf. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), *Proposed International Framework for Assurance Engagements*, para. 83. Bタイプの存在は、83項(b)の記述による。

る場合、当然に立証されなければならない。しかし、②の非財務情報の情報作成システムの信頼性・有効性に対する保証業務も単独で実施されうる可能性がある。この場合、その保証業務は、次の3つのタイプがありうる。

- (a) 主題情報に対する証明業務（「図表2」のAタイプ）
- (b) 基礎にある主題に対する証明業務（「図表2」のBタイプ）
- (c) 基礎にある主題に対する直接業務（「図表2」のCタイプ）

このように「結果」の保証と「プロセス」の保証とを明確に区別した理解が必要である。

なお、上記のほか、保証業務概念の研究課題として、

- ① 保証業務実施の前提条件、特に、適合する規準の成立要件
- ② 保証水準の差別化と区画モデルの確立
- ③ リスク・アプローチとは異なる保証業務アプローチの開発
- ④ 保証意見の多元的伝達方法の開発
- ⑤ 保証業務結果としての保証の伝達における理解可能性の改善

などを指摘することができる。

3. 保証業務に関する研究・基準等の日米比較による課題の抽出

わが国においてこれまでに保証業務に関して公表された研究ないし基準あるいはガイドラインは、日本監査研究学会、金融庁企業会計審議会および公認会計士協会が発行したものだけでも、48篇以上のものがある（詳細は、「付表」を参照）。

日本公認会計士協会を中心として保証業務または保証類似業務に関する指針がさまざまに展開されている。業務の名称がさまざまに異なっているものがあるが、各業務が、「図表1」で整理している「保証業務（狭義）」に該当するかどうかについて検討する必要がある。

また、「図表4」は、アメリカにおける証明業務基準の一覧である。

図表に示した証明業務基準一覧から、次の点を論点として指摘できる。なお、ここでは、証明には、検証、レビュー、調製、合意された手続業務が含まれるものとする。

- ① 調製、合意された手続業務についても証明業務基準ステイトメントで規定されている。
- ② prospective financial statements に対して、検証、調製、合意された手続業務のいずれもが適用可能である。
- ③ pro forma information に対しては、検証またはレビューが適用可能である。調製や合意された手続業務は適用されない。
- ④ MD & A に対して、証明業務が適用される。
- ⑤ 財務報告にかかる内部統制の有効性およびサービス・オーガニゼーションの統制に対して、検証が適用される。

これらの点から、次の課題の検討が必要であろう。

- i. 調製や合意された手続業務に証明機能が認められているのか。認められているとすればその論拠は何か。
- ii. prospective financial statements に対して適用可能な検証、調製、合意された手続業務のそれぞれにおいて証明の程度の差異を認める業務手続の差異は何か。
- iii. pro forma information に対して調製や合意された手続業務は適用されないのはなぜか。
- iv. MD & A に対して証明業務が適用できるのはなぜか。
- v. 財務報告にかかる内部統制の有効性およびサービス・オーガニゼーションの統制に対して、検証が適用されるが、合意された手続業務は適用不可か。不可とすればそれはなぜか。

[図表 4] アメリカ証明業務基準一覧

Original Standard No.	Title & Synopsis	Section in Professional Standards	Interpretations (if applicable)
SSAE No. 10 (as amended by SSAE Nos. 11, 12, and 14)	Attest Engagements	AT sec. 101	AT sec. 9101
	This section establishes a framework for attest engagements and outlines general attestation standards, including examples of examination reports and review reports.		
SSAE No. 10 (as amended by SSAE No. 11)	Agreed-Upon Procedures Engagements	AT sec. 201	
	This section outlines attestation standards and guidance applicable to practitioners performing and reporting on most types of agreed-upon procedures engagements.		
SSAE No. 10 (as amended by SSAE Nos. 11 and 17)	Financial Forecasts and Projections	AT sec. 301	
	This section outlines attestation standards and guidance applicable to practitioners issuing examination, compilation, or agreed-upon procedures reports on prospective financial statements.		
SSAE No. 10	Reporting on Pro Forma Financial Information	AT sec. 401	
	This section provides guidance applicable to practitioners issuing examination or review reports on pro forma information.		
	Compliance Attestation	AT sec. 601	
	This section provides guidance applicable to practitioners performing engagements related to an entity's compliance with requirements of specified laws, regulations, rules, contracts, or grants or engagements related to the effectiveness of an entity's internal control over compliance with specified requirements.		
	Management's Discussion and Analysis	AT sec. 701	
	This section outlines attestation standards and guidance applicable to practitioners performing attest engagements with respect to management's discussion and analysis prepared pursuant to the rules and regulations of the SEC.		
SSAE No. 11	Attest Documentation	AT sec. 101	AT sec. 9101
SSAE No. 12	Amendment to Statement on Standards for Attestation Engagement No. 10, <i>Attestation Standards: Revision and Recodification</i>	AT sec. 101	AT sec. 9101

監査・保証業務の研究課題と概念モデル（内藤文雄）

SSAE No. 13	Defining Professional Requirements in Statements on Standards for Attestation Engagements	AT sec. 20	
	This section defines terms related to professional requirements that are used in Statements on Standards for Attestation Engagements.		
SSAE No. 14	SSAE Hierarchy	AT sec. 50	
	This section identifies the attestation standard released by the AICPA, as well as other attestation guidance, that practitioners need to comply with or be aware of when conducting attest engagements.		
SSAE No. 15	An Examination of an Entity's Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated With an Audit of Its Financial Statements	AT sec. 501	AT sec. 9501
	This section establishes requirements and provides guidance applicable to practitioners performing an examination of the design and operating effectiveness of an entity's internal control over financial reporting that is integrated with an audit of financial statements.		
SSAE No. 16	Reporting on Controls at a Service Organization	AT sec. 801	
	This section addresses examination engagements undertaken by a service auditor to report on controls at organizations that provide services to user entities when those controls are likely to be relevant to user entities' internal control over financial reporting.		
SSAE No. 17	Reporting on Compiled Prospective Financial Statements When the Practitioner's Independence is Impaired	AT sec. 301	
	This section amends paragraph .23 of AT section 301 to permit, but not require, the accountant to disclose the reason(s) for an independence impairment in a report on compiled prospective financial information.		

(注) SSAE: Statements on Standards of Attestation Engagements
 (<http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/Pages/SSAE.aspx> (2013年6月23日取得))

4. 監査・保証業務による保証の意味の検討

「保証」という用語はさまざまな意味を持つ。本稿では、次のように「保証」を「確信」と区別して用いている。⁽⁸⁾

- ① 業務実施者が結論を表明する根拠として獲得した保証命題の確からしさに対する心証 = 「確信」
- ② 開示された財務諸表（主題情報）と監査報告書（保証報告書）から、情報利用者（保証業務の結論を利用する者）が財務諸表を信頼して利用できる⁽⁸⁾と考える心証を意識して業務実施者が付与する信頼性 = 「保証」

この整理にしたがえば、「確信度」は、業務実施者の心証の程度を、また、「保証水準」は、情報利用者の心証の程度を意識した、業務実施者が付与する保証の程度をそれぞれ意味するものとなる。

また、研究の基礎となる下記2つの事項について、以下を前提としている。

- (1) 財務諸表監査、レビュー、合意された手続業務の各場合での手続の差異と確信（業務実施者の保証命題に対する心証）との関係
- (2) 財務諸表監査における無限定適正意見、限定付適正意見（範囲除外と意見除外）、不適正意見、意見不表明の各場合での、(i)「財務諸表全体としての適正表示の状況（監査人が判断する保証命題の確からしさ。適正を100%）」、(ii)「監査人の確信（保証命題に対する心証、完全な心証を100%）」、(iii)「開示された財務諸表と監査報告書から、情報利用者が財務諸表を信頼して利用できる⁽⁸⁾と考える保証（完全な保証を100%）」のそれぞれの水準

(1)および(2)についての理解は、それぞれ「図表5」と「図表6」および

(8) この考え方は、筆者が部会長を務めている日本監査研究学会「監査・保証業務研究」課題別研究部会での見解によっているものであり、本課題別研究部会の成果である。

[図表5] 財務諸表監査・四半期レビュー・合意された手続での
実施手続と確信度の関係

	財務諸表監査	四半期レビュー	合意された手続
実施手続	A	A	(手続Aを実施しない)
	B	(手続Bを実施しない)	Bの一部
	C	C	(手続Cを実施しない)
	D	D	(手続Dを実施しない)
	E	(手続Eを実施しない)	(手続Eを実施しない)
	+ α (追加手続を実施する 場合あり)	+ β (追加手続を実施する 場合あり)	(追加手続を実施しない)
確信度 (監査人の心証)	合理的保証	限定的保証	高い (確信度の次元が監査 やレビューとは異なる)

「図表7」に示している。

「図表5」で説明していることは、次の通りである。

- (i) 財務諸表監査と四半期レビューとでは、それぞれが結論表明の対象としている保証命題が同じであるため、実施する手続の差によって確信度が異なる。つまり、手続の差異が確信度の差異に直結すると考えられる。
- (ii) これに対して、財務情報に関する合意された手続では、保証命題が限定されたものであって、手続結果に対する確信度は高い。合意された手続の場合、その保証命題が財務諸表監査や四半期レビューと異なり、極めて限定された命題であるため、当該監査・レビューでの手続に比較して、実施される合意された手続の種類や範囲が極めて少ないからと言って、確信度が小さいとは言えない。むしろ、限定された保証命題であるがゆえに、確信度は高くなる。
- (iii) とくに、合意された手続では、Bの一部の手続をもって検証するという契約を締結するとした場合、Bの一部のみだけを実施する業務実施者と、財務諸表監査や四半期レビューの場合のように他の手続を意識して

Bを実施する業務実施者の可能性があり、業務実施者によってさらに確信度が異なる可能性がある。

- (iv) 業務実施者がAからEの手続をすべて行った場合に、Bの一部だけを取り上げてその結果を伝えることはできない。また、逆に、合意された手続の場合、AからEをすべて実施したうえでBの一部の結果のみ報告することはありえない。

「図表5」で示した点は、後述するように、研究部会による質問票調査の回答結果と符号している。

「図表6」は、5種類の監査・保証業務を設定し、各業務における主題情報（財務諸表、四半期財務諸表、売上高報告書）の信頼性について情報利用者が抱く保証水準を質問票調査した回答結果を、課題別研究部会の見解とともに示している。

「図表6」の調査結果から得られる含意は、次の通りである。

・財務諸表監査と四半期レビューとの比較

財務諸表監査と四半期レビューにおける保証水準の差は、14ポイントである。ただし、上場会社は11ポイント、CPAは20ポイント、大学教員は18ポイントとばらついている。

この差は、財務諸表と四半期財務諸表との差（つまり、主題情報の差）による相違なのか、あるいは、監査人の心証による相違なのか、いずれによるものであろうか。

売上高報告書監査と売上高報告書レビューでは、保証水準の差が12.2ポイントであるが、この場合、主題情報は売上高報告書で同一であるため、この差の原因は、監査人の心証による相違であると考えられる。このことから類推すれば、財務諸表監査と四半期レビューにおける保証水準の差は、監査人の心証による相違であると言える。

つまり、保証水準は、保証手続によって影響を受けていると理解されてい

【図表6】 監査・保証業務の各種結論における保証命題と保証水準

	保証命題		得る保証の程度		与える保証の程度		
	(i) 適正表示の蓋然性 (%)	(ii) 監査人の心証 (%)	課題別研究部会	全回答平均	上場会社平均	CPA 平均	大学教員平均
財務諸表監査	95	95以上	80-95	84.74	85.31	84.52	80.30
四半期レビュー	85	70以上	60-80	70.76	74.01	64.19	62.40
売上高報告書監査	95	95以上	80-95	82.92	84.24	73.23	76.18
売上高報告書レビュー	95	70以上	60-80	70.71	74.19	55.81	59.41
売上高報告書合意された手続	95	50以上	50以下	76.05	75.48	51.61	65.39

(注) 1. 心証や保証水準は、明確にパーセンテージ等数値で表現できないと考えられているが、ここでは、説明のため、数値で表現している。

2. 本図表での数値表現はシンボルとしての表現である。たとえば、財務諸表監査が実施され無限定適正意見が表明された場合、「財務諸表が適正に表示されている蓋然性が95%であることを、監査人は95%以上の心証を得ている。この結果、監査人は、財務諸表利用者に対して、当該財務諸表の信頼性が80-95%であることを伝達している。」という理解である。

3. 図表中、平均は、日本監査研究学会「監査・保証業務」課題別研究部会(部会長 内藤文雄)が2013年4月から5月にかけて実施した質問票調査(調査回答者の詳細は下記の通り)の回答結果である。なお、学生の平均を掲記していない。

調査対象者(回答者数): 日本監査研究学会会員・準会員・名誉会員443名(68名)、早稲田大学AW21研究会38名(38名)、東京証券取引所上場会社2,705社(178社)、金融庁登録適格機関投資家74社(3社)、関西大学・中央大学・甲南大学学部学生200名(200名)

る。

・財務諸表監査と売上高報告書監査との比較

財務諸表監査と売上高報告書監査における保証水準の差は、1.8ポイントと、差が僅少である。ただし、上場会社は0.2ポイント、CPAは11ポイント、大学教員は4ポイントとばらついている。

この結果は、主題情報の違いは保証水準の違いにつながっていないことを示している。しかし、CPAの回答では無視できない差が出ており、監査人(CPA)の立場からは主題情報の違いが保証水準の違いにつながっていると理解されている可能性がある。

・四半期レビューと売上高報告書レビューとの比較

四半期レビューと売上高報告書レビューにおける保証水準の差は、0.05ポイントと、差はない。ただし、上場会社は1ポイント、CPAは8ポイント、大学教員は3ポイントとばらついている。

この結果は、主題情報の違いは保証水準の違いにつながっていないことを示している。しかし、CPAの回答では無視できない差が出ており、監査人の立場からは主題情報の違いが保証水準の違いにつながっていると理解されている可能性がある。

財務諸表監査と売上高報告書監査との比較および四半期レビューと売上高報告書レビューとの比較から、保証命題の「明瞭さ」は、保証水準に影響していないように思われるが、監査人の立場からは影響があると認識されている可能性があると言える。

・売上高報告書レビューと売上高報告書合意された手続との比較

売上高報告書レビューと売上高報告書合意された手続における保証水準の差は、5.3ポイントで合意された手続の方が高い。ただし、上場会社は1ポイント(合意された手続>レビュー)、CPAは4ポイント(レビュー>合意

監査・保証業務の研究課題と概念モデル（内藤文雄）

された手続），大学教員は6ポイント（合意された手続＞レビュー）とばらついている。

主題情報は売上高報告書で等しいから、この差は、主題情報の相違が原因ではなく、監査人の心証の相違によるものであると言える。つまり、保証水準は、保証手続によって影響を受けていると理解されている。

以上の「図表6」から得られる含意は、「図表5」で示した保証手続の理解と符号しており、それを支持していると言える。

次に、「図表7」では、財務諸表監査における各種意見における確信度と保証水準について、課題別研究部会の見解と質問票調査の回答結果を示している。

まず、日本監査研究学会「監査・保証業務」課題別研究部会の見解について整理する。

- (i) 財務諸表監査の場合にはどのような意見表明または意見不表明であっても監査人の確信度が高い。したがって、いずれの場合も財務諸表監査は合理的保証業務と整理できる。たとえば、無限定適正意見の場合、「財務諸表は全体として基礎にある主題（財政状態、経営成績およびキャッシュ・フローの状況）を適正に表示している」（保証命題）こと確からしさが95%であると、監査人は95%以上の確信度をもって結論を表明している。この結果、財務諸表の利用者にとっては平均して90%の保証水準、すなわち財務諸表の信頼性が伝達されている。
- (ii) 範囲限定の場合の財務諸表全体の適正表示の状況に対する監査人の判断水準は、監査報告書上「除外事項のありうる影響」という表現から、意見限定の場合（監査報告書上「除外事項の影響」）と比較してより低いとする考え方（80%）、両者には差異はないとする考え方（85%）、両者の高低は状況に応じて異なるので比較できないとする考え方で課題別研究部会の見解が分かれている。したがって、図表中では、適正表示の

蓋然性を「80/85」で、保証水準を「80-95」でそれぞれ表示している。これに対し、意見限定の場合、不適正意見とするほどには重要性が極めて高くない除外事項が財務諸表の適正表示の蓋然性を10ポイント程度低下させているとの認識である。

- (iii) 不適正意見の意味について、財務諸表は使用できないというメッセージであるため、利用者の保証水準は50%以下になるという考え方（財務諸表を信頼して利用してはならない。虚偽の影響額等の監査報告書での記載は、不適正とする根拠を説明している。）と、除外事項を修正すれば財務諸表利用できるから、利用者の保証水準は80-95%となり、無限定適正意見の場合と同じとする考え方（不適正意見は適正でない部分を明確にし、どの程度不適正なのかを明確にし、それを監査報告書上で明記するので、監査報告書を用いて、財務諸表全体を推し量る可能性が若干でも残っている。）とに課題別研究部会の見解が分かれている。したがって、図表中では、適正表示の蓋然性を「70以下」で、保証水準を「50以下 or 80-95」でそれぞれ表示している。
- (iv) 意見不表明の意味について、財務諸表全体の適正表示の状況に対する監査人の判断水準は、検証するための根拠資料がなかったのであるから、保証命題は0の水準であるとする考え方、3割以上手続を実施できなかった場合には「不表明」になるから、保証命題は70%以下の水準となるこの考え方、あるいは本図表での整理にはなじまないとの考え方で課題別研究部会の見解が分かれている。したがって、図表中では、適正表示の蓋然性を「0/70以下」で、保証水準を「-（不明）」でそれぞれ表示している。

以上の日本監査研究学会「監査・保証業務」課題別研究部会の見解に対して、質問票調査の結果では、次のことが明らかとなっている。

- (i) 無限定適正意見の場合、財務諸表の信頼性は、84.74%の保証水準を

〔図表7〕財務諸表監査における各種意見における確信度と保証水準

	保証命題		得る保証の程度		与える保証の程度		
	(i) 適正表示の蓋然性 (%)	(ii) 監査人の心証 (%)	課題別研究部会	全回答平均	上場会社平均	CPA 平均	大学教員平均
無限定適正意見	95	95以上	80-95	84.74	85.31	84.52	80.30
限定付意見 (範囲限定)	80 / 85	95以上	80-95	-	-	-	-
限定付意見 (意見限定)	85	95以上	80-95	65.85	64.18	76.88	64.17
不適正意見	70以下	95以上	50以下 or 80-95	39.82	40.51	49.31	27.97
意見不表明	0 / 70以下	95以上	—(不明)	27.06	25.06	30.35	29.67

- (注) 1. アンダーライン箇所は、部会内部で意見が異なること、また、スクリーン部分は、保証水準に幅がありうるが、いずれに近いかを表現している。
2. 確信度や保証水準は、明確にパーセンテージ等数値で表現できないと考えられているが、ここでは、説明のため、数値表現している。また、監査の固有の限界およびクライアントの状況は勘案しないことを前提としている。
3. 本図表での数値表現はシンボルとしての表現である。たとえば、無限定適正意見の場合、「財務諸表が適正に表示されている蓋然性が95%であることを、監査人は95%以上の心証を得ている。この結果、監査人は、財務諸表利用者に対して、当該財務諸表の信頼性が80-95%であることを伝達している。」という理解である。なお、網掛けの数値の方が部会多数説である。
4. 図表中、平均は、課題別研究部会が2013年4月から5月にかけて実施した質問票調査の結果である。また、「—」は、調査していないことを表している。

もって確保されているとの認識結果となっている。この結果は、課題別研究部会の見解よりも5ポイント低い数値であるが、常識的な回答結果となっているものと考えられる。わが国においてかかる調査は初めて実施されたものであり、興味深い。とくに、大学教員の平均が80.30%と他の回答グループに比較して数ポイント低い。

- (ii) 意見限定の場合、課題別研究部会は、不適正意見とするほどには重要性が極めて高くない除外事項が財務諸表の適正表示の蓋然性を10ポイント程度低下させているとの見解である。質問票調査の回答者全体では、財務諸表の信頼性の保証水準は65.85%である。これは、監査人の心証が95%であるとするならば、財務諸表の適正表示の蓋然性は69%程度となり、課題別研究部会の見解よりもさらに15ポイント低く、除外事項が財務諸表に与えるマイナスの影響は予想以上に大きい結果となっている。しかしながら、CPAの場合、同様に考えたとなると財務諸表の適正表示の蓋然性は81%程度となり、課題別研究部会の見解に近い。
- (iii) 不適正意見の意味について、質問票調査の回答者全体は、「財務諸表は使用できないというメッセージであるため、利用者の保証水準は50%以下になるという考え方」を支持する結果となっている。つまり、監査人の心証が95%であるとするれば、不適正意見の場合の財務諸表の適正表示の蓋然性は、42%程度である認識が示されている。「除外事項を修正すれば財務諸表利用できるから、利用者の保証水準は80-95%となり、無限定適正意見の場合と同じとする考え方」は、回答の平均で見ると、どのグループでも認識されていない。
- (iv) 意見不表明の意味について、質問票調査の回答者全体は、「財務諸表全体の適正表示の状況に対する監査人の判断水準は、検証するための根拠資料がなかったのであるから、保証命題は0の水準であるとする考え方」に近いものの、財務諸表の適正表示の蓋然性は30%との回答結果と

監査・保証業務の研究課題と概念モデル（内藤文雄）

なっており、「3割以上手続を実施できなかった場合には『不表明』になるから、保証命題は70%以下の水準となるとの考え方」の認識とも言えない。

以上、3つの図表で検討した内容は、監査・保証業務一般を考察する場合にも同様に当て嵌まるものと考えられる。つまり、保証命題が同じ場合には、実施する手続の差によって、業務実施者の確信度は異なること、および、ある監査・保証業務において、積極的報告方式での結論表明を行う場合、結論の種類（無限定の肯定的結論、限定付の肯定的結論、否定的結論、結論不表明）ごとに業務実施者の確信度には違いが認められないが、保証命題の確からしさに違いが認められ、その結果、情報利用者の抱く保証水準が異なることである。

したがって、監査・保証業務の結果として、保証水準を差別化するためには、保証命題（つまり、主題）を区別するための命題自体の明瞭さ（客観性、操作可能性）、保証命題を表示する情報（つまり、主題情報）の作成規準の適合性（画一性、選択の幅）、手続の区別（種類、範囲、時期）を明確化する必要がある。また、監査・保証業務の実施者が異なるとすれば、かかる点での区別も必要となる。

IV 監査・保証業務の概念モデルの提示

まず、本稿での検討結果は、次の通りにまとめられる。

（1）保証業務の対象と保証業務の結論の対応関係の明確化

「図表2」に示した通り、Aタイプ（主題情報をベースとして、主題情報について結論を表明）とCタイプ（主題情報にかかわらず、基礎にある主題そのものについて結論を表明）の2種類だけでなく、Bタイプ（主題情報をベースとして、基礎にある主題そのものについて結論を表明）する種類が

ある。

(2) 非財務情報と情報作成システムに対する保証業務の構成内容の明確化
主題情報を手続によって保証する場合、当該情報の作成システムへの手続
の適用が必須となるため、立証すべき検証事項 (①データの信頼性, ②デー
タ処理・非財務情報作成システムの信頼性・有効性, ③非財務情報の信頼性)
について、3種類の保証業務の可能性がある (「図表3」参照)。

(3) 保証業務に関する研究・基準等の日米比較から抽出される課題
次の5つの課題が認識される。

- i. 調製や合意された手続業務に証明機能が認められているのか。認め
られているとすればその論拠は何か。
- ii. prospective financial statements に対して適用可能な検証, 調製, 合
意された手続業務のそれぞれにおいて証明の程度の差異を認める業務
手続の差異は何か。
- iii. pro forma information に対して調製や合意された手続業務は適用さ
れないのはなぜか。
- iv. MD & A に対して証明業務が適用できるのはなぜか。
- v. 財務報告にかかる内部統制の有効性およびサービス・オーガニゼー
ションの統制に対して, 検証が適用されるが, 合意された手続業務は
適用不可か。不可とすればそれはなぜか。

(4) 監査・保証業務による保証の意味

「保証」という用語はさまざまな意味を持つが、本稿では「保証」と「確
信」とを次のように区別している。

- ① 業務実施者が結論を表明する根拠として獲得した保証命題の確から
しさに対する心証 = 「確信」(業務実施者)
- ② 開示された財務諸表 (主題情報) と監査報告書 (保証報告書) から,
情報利用者が財務諸表 (主題情報) を信頼して利用できると考える心

証 = 「保証」（情報利用者。保証業務の結論を利用する者）

また、保証を検討する場合、以下を前提とすることに合理性がある。

- ① 財務諸表監査，レビュー，合意された手続業務の各場合での手続の差異と確信度（業務実施者の保証命題に対する心証）との関係について，保証命題が同一である場合，実施する手続の差異が確信度の差異に直結すると考えられる。合意された手続は，保証命題が財務諸表監査や四半期レビューの場合と異なるため，比較対象とできない。
- ② 財務諸表監査における無限定適正意見，限定付適正意見（範囲除外と意見除外），不適正意見，意見不表明の各場合での，（i）「財務諸表全体としての適正表示の状況（監査人が判断する保証命題の確からしさ。適正を100%）」，（ii）「監査人の確信（保証命題に対する心証，完全な心証を100%）」，（iii）「開示された財務諸表と監査報告書から，情報利用者が財務諸表を信頼して利用できる则认为保証（完全な保証を100%）」のそれぞれの水準について，ある監査・保証業務において，積極的報告方式での結論表明を行う場合，結論の種類（無限定の肯定的結論，限定付の肯定的結論，否定的結論，結論不表明）ごとに業務実施者の確信度には違いが認められないが，保証命題の確からしさに違いが認められ，その結果，情報利用者の抱く保証水準が異なる。

これら2つの前提は，質問票調査の回答結果によっても裏付けられており，保証命題が同じ場合には，実施する手続の差によって，業務実施者の確信度は異なること，および，ある監査・保証業務において，積極的報告方式での結論表明を行う場合，結論の種類ごとに業務実施者の確信度には違いが認められないが，保証命題の確からしさに違いが認められ，その結果，情報利用者の抱く保証水準が異なる関係にあるとみてよい。

以上の本稿での検討の結果を受けて，監査・保証業務の概念モデルを以下

の通り提示する。

監査・保証業務は、その対象の信頼性などを保証することが目的である。この目的がどのように達成されるかについて、概念整理が必要であるが、ここでは、保証を行うことは、保証命題（何を保証するのか）と保証水準（どの程度で保証するのか）とに区別して構成されるものと考え、それぞれの分析視角から考察する。

1. 保証命題に関する分析視角

監査・保証業務は、さまざまな情報、システム、行為をその対象とする。また、情報、システム、行為にはそれぞれ種々の側面がある。監査・保証業務がどの対象のどの側面に対して保証するのが出発点である。たとえば、財務諸表監査においては、財務諸表を対象として適正表示の側面に対して保証している。

対象の側面を規定するなんらかの規準が存在していることは監査・保証業務の前提条件である。対象のある側面を保証する場合、次の2つの保証の目標の可能性がある。

- (1) 規準に準拠していることの保証
- (2) 規準が規定する内容が対象に具現していることの保証

(1)の場合、規準の規定内容が遵守されていることを検証することによって、規準準拠性が認められれば、対象のある側面について保証が与えられる。

これに対して、(2)の場合、規準の規定内容が遵守されていることを検証することを基本としながらも、それに加えて、規定内容が対象に具現され、事実関係と一致しているかどうかの検証によって、事実関係との一致が認められれば、対象のある側面について保証が与えられる。

保証命題が(1)の範疇にあると捉える監査・保証業務と(2)の範疇にあると捉える監査・保証業務とを区別できる。そこで、それぞれ次のように呼称する

こととする。

(1)の監査・保証業務を「規準準拠型監査・保証業務」

(2)の監査・保証業務を「事実関係一致型監査・保証業務」

規準準拠型監査・保証業務は、明確な規準があれば、ほぼすべての監査・保証業務がこの類型に属する。研究部会で問題提起のあった、「防火基準適合表示制度の表示マーク（旧「適マーク」）」、「ハンバーガー認証」などの認証マークは、このタイプの監査・保証業務の結果の表現であると捉えることができる。

財務諸表監査は、規準準拠型とも事実関係一致型ともいずれとも理解されている⁽⁹⁾。

両型の区別は、文書による保証報告書によっても可能である。規準準拠型の場合には文書による保証報告書は必須ではなく、規準が明確であって公表されていれば、業務結果を端的に表現できるマーク等で足りる。

これに対して、事実関係一致型の場合には規準に準拠していることが事実関係との一致に結実していることを検証する必要がある、規準準拠の表現だけではこれを含意できない。このため、何をどの水準で保証するかを説明する文書による保証報告書の作成が不可欠であると理解される。財務諸表監査では独立監査人の監査報告書が必須であることからすれば、事実関係一致型

(9) たとえば、対象が情報である場合、いずれの型も「事実－規準－情報」の関係を前提としているので、両型ともこの意味では同じである。情報の適正表示を保証する場合には、「規準に準拠していること＝適正表示である」と「規準に準拠していること＋ α ＝適正表示である」とを区別することができる。この場合、「 $+\alpha$ 」には、規準そのものまたはその解釈が、情報作成の状況下で事実を情報に反映することができているかどうかの判断、および作成された情報が事実と一致しているかどうかの判断が含まれる。したがって、規準準拠型は、「事実⇒規準⇒情報」における「事実の存在」と「規準⇒情報」部分の検証であると理解される。これに対して、事実関係一致型は、上記の検証に加えて、「規準自体の事実適合性」（つまり「事実⇒規準」）の検証、および「情報⇒事実」の検証の2つが追加されると理解できる。

監査・保証業務として整理すべきであろう。

次に、保証命題の「明瞭さ」による区別がありうる。保証命題は検証の対象であるから、当該命題が客観的に証明できる程度が高ければ「明瞭さ」が高いと言えるであろうし、当該命題が主観的である場合「明瞭さ」は低いと言えるであろう。つまり、保証命題それ自体の「明瞭さ」（逆に言えば「曖昧さ」）を加味した概念整理が必要である。

保証命題の「明瞭さ」は、保証対象（行為・システム・情報）を問わずすべてにおいて考慮されうる。

保証対象が情報の場合には、保証命題が一つに定まったとしても、それを表示する情報は一つに定まるとは言えない。情報の操作性を考慮した概念整理がさらに必要である。

操作性を左右するのは、保証命題としての対象のある側面を規定する規準である。保証命題（主題）を表示する情報（主題情報）の場合、情報作成規準が1：1の対応関係をもって「事実」と「情報」とを照応させる規定であれば、そこには選択の余地がないかまたは小さく、ほぼ画一的な主題情報が作成される。つまり、操作性は低い。

これに対して、ある「事実」に対して複数の情報作成規準が容認されており（選択の余地が大きい）、いずれの規準を選択するかで「情報」がさまざまにありうるとすれば、多様な主題情報が作成される。つまり、操作性が高く、結果として、保証命題の「明瞭さ」は相対的に低い。

このように、主題情報が保証業務の対象となる場合には、保証命題の「明瞭さ」だけでなく、これに加えて、保証命題を表示する情報の「操作性」の2つの視点をもって概念を整理することが必要となる。

以上、保証命題に関する2つの分析視角から、保証対象が情報である場合の監査・保証業務は、「図表8」に示した18種類（図表中のA～R）に分類できる。

[図表8] 保証命題の性質による監査・保証業務の概念モデル
（保証対象が情報の場合）

事実関係一致型 監査・保証業務			主題情報の操作性			保証 報告書
			低	中	高	
保証命題の 明瞭さ		高	A	C	F	必須
		中	B	E	H	
		低	D	G	I	
規準準拠型 監査・保証業務			主題情報の操作性			保証 報告書
			低	中	高	
保証命題の 明瞭さ		高	J	L	O	必須でない
		中	K	N	Q	
		低	M	P	R	

（注）図表中のA～Rが監査・保証業務の目標の相違および保証命題の性質による分類結果を示している。つまり、18種類の監査・保証業務が区別されることを表している。AないしRは順不同である。

2. 保証水準に関する分析視角

保証水準とは、保証命題をどの程度で保証するかの程度を意味している。たとえば、「ある地域のカラスは黒い」という保証命題は、ある地域に生息しているカラスをすべて観察（目視）できたとした場合、黒くないカラスが一只もいなければ、その地域において観察した時点ではほぼ100%正しいと保証できるから、この場合の保証水準は100%である。

保証水準は、保証手続によって影響を受ける。保証命題の真正性を保証するための手続が複数ある場合、手続の種類、適用範囲および適用時期の3つの要素によって、いずれの手続を採用すればどの程度の保証ができるかが区別される。たとえば、「ある地域のカラスは黒い」という保証命題の真正性を保証する手続の種類として、①捕獲器による確認、②目視による観察、③地域住民への質問の各手続があるとすれば、これらの適用範囲と時期を考慮

しないとすれば、一番精度の高い手続は①である。続いて②と③となろう。一定の手続コストを前提として、適用範囲を加味すれば、②-①-③の順に⁽¹⁰⁾保証水準は高まる。さらに適用時期を加味すれば、②-①-③の順序となろう。これら3要素を加味して保証手続の精度が定まると仮定する。

また、保証水準は、保証命題の「明瞭さ」によっても影響を受ける。「明瞭さ」が低い保証命題にいくら精度の高い保証手続を最大限の範囲かつ最長の期間で適用したとしても得られる保証水準は高くなるとは言えない。保証命題の「明瞭さ」は、連続変数としてとらえることができるが、その数値化

【図表9】保証水準による監査・保証業務の概念モデル
(保証対象が情報の場合)

業務実施者の専門性	高			保証命題の明瞭さ (主題情報の操作性)		
				高 (低)	中 (中)	低 (高)
		保証手続の精度	高	①	③	⑥
			中	②	⑤	⑧
低	④		⑦	⑨		
低	保証手続の精度			保証命題の明瞭さ (主題情報の操作性)		
				高 (低)	中 (中)	低 (高)
		高	⑩	⑫	⑮	
		中	⑪	⑭	⑰	
低	⑬	⑯	⑱			

(注)

1. 図表中、①から⑱の各セルが保証水準を異にする監査・保証業務の位置づけを示している。数字が小さいほど(スクリーンが濃いほど)その保証水準が高い監査・保証業務であると考えられる。
2. 「保証命題の明瞭さ(主題情報の操作性)」は、本来は、「図表8」のAからRの18パターンを表記すべきであるが、ここでは、保証命題の明瞭さと主題情報の操作性との関係が代表的な3パターンを例示している。

(10) ここでは、一定の手続コストを前提としているので、捕獲器による確認の標本数を増加させることには限界があるため、①よりも②の方が保証水準は高まると考えられる。

[図表10] IFAE・ISAE 3000 と概念モデルにおける要素の関係

IFAE・ISAE 3000	概念モデル	
	保証命題の性質による整理	保証水準による整理
三者関係	—	業務実施者の専門性
適切な基礎にある主題	保証命題の明瞭さ	保証命題の明瞭さ
適合する規準	主題情報の操作性	主題情報の操作性
十分かつ適切な証拠	—	保証手続の精度
書面による保証報告書	保証報告書	—

(注) 図表中の「保証水準による整理」でのスクリーンの濃さの違いは、濃いほど保証水準への影響が強く認識されている（質問票調査の結果による。）ことを表している。

は困難である。ここでは、「高」「中」「低」の3尺度を考える。

さらに、保証水準は、業務実施者によっても影響を受ける。保証命題に関して精通している者が業務実施者になる場合と、そうでない場合を比較すれば、前者の方が後者よりも保証水準は大きい。両者の差は業務実施者の専門性の程度が高いほど拡大する。

以上、保証水準に関する3つの分析視角から、監査・保証業務の保証水準は、「図表9」の18種類（図表中の①～⑱）に分類できる。

なお、IFAE や ISAE 3000 が前提としている保証業務の構成要素と上記の2つの概念モデルを規定する要素との関係は「図表10」の通りである。

3. 監査・保証業務の展望

監査・保証業務は、経済社会において、その信頼・信憑性を確保するために必要なものとして認められる限り、その存在を否定すべきではない。その役立ちや機能が正しく実施されるよう、その監査・保証業務の何についてど

のように改善すべきなのかを明確にすることが必要である。この場合、上記で提示した、保証命題および保証水準を切り口とした監査・保証業務の各概念モデルは、ある監査・保証業務がそれらのどのタイプに位置づけられるかを示してくれるであろう。

位置づけが明らかになれば、改善のための方向性を明確にできるから、この意味で、ある監査・保証業務の改善に資するであろう。

ただし、2つの概念モデルでの位置づけは、概念的に整理できるというだけの意義しかない。監査・保証業務として経済社会に役立つかどうかは、それが需要されるかどうかにかかっている。いずれが需要されるかどうかについては、上記の概念モデルは何も語っていない。

また、経済社会が求める監査・保証業務であっても、それを「監査業務」なり「保証業務」と呼称することがすべて許容されるかどうかという問題がある。監査・保証業務の対象の行為・システム・情報のある側面の信頼・信憑性を確保しているならば、「監査業務」なり「保証業務」の呼称を用いることには全く問題がないと思われる。

しかしながら、行為・システム・情報のある側面について信頼・信憑性を確保していないものまでもが監査・保証業務に相当するわけではなく、「監査業務」なり「保証業務」の呼称を用いることは許容されない。

上記で示した概念モデルは、監査・保証業務として考慮すべき特質を表しており、ある監査・保証業務と呼称されているものについて、これらの特質がない、あるいはあったとしても曖昧すぎて議論できないとすれば、それは監査・保証業務とは言えないことになる。この意味で、本稿で提示した概念モデルは、監査・保証業務のブランドを守ることに資するであろう。

監査・保証業務の研究課題と概念モデル（内藤文雄）

[付表] わが国における保証業務に関する研究・基準・ガイドラインの状況（1995年～2012年）

発行団体等	研究・基準・ガイドライン名称	公表年月	研究・基準・ガイドラインの特質	分類
日本監査研究学会	日本監査研究学会，財務諸表外情報の開示と保証研究部会，『財務諸表外情報の開示と保証－ナラティブ・リポーティングの保証－』（日本監査研究学会リサーチシリーズ VIII），同文館出版	2010年10月	財務諸表外情報の開示と保証	一般
日本監査研究学会	日本監査研究学会，保証業務と会計士の責任研究部会，『会計士情報保証論－保証業務のフレームワークと会計士の役割－』（日本監査研究学会シリーズ XII），中央経済社	2000年11月	会計士情報保証	一般
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会，監査規範の概念的枠組みに関する研究会，『研究報告書』	2002年4月5日	監査規範の概念的枠組み	一般
金融庁企業会計審議会	金融庁企業会計審議会，『財務情報等の保証業務の概念的枠組みに関する意見書』	2004年11月29日	財務情報等の保証業務の概念的枠組み	一般
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会，『財務諸表監査以外の保証業務等に関する実務指針』（公開草案）	2005年7月8日	財務諸表監査以外の保証業務等	一般
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会，次世代会計士保証業務研究会（1998年3月－2000年7月），『公認会計士保証業務－基礎概念，実務，および責任の研究－』	2000年7月	公認会計士保証業務	一般
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会，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）』	2004年7月6日	保証業務に関するフレームワーク	一般
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会，監査・保証実務委員会研究報告書第20号「公認会計士等が行う保証業務等に関する研究報告」	2009年7月1日	公認会計士等が行う保証業務等	一般
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会，法規委員会研究報告書第10号「財務情報の保証業務等の契約書の作成について」	2009年4月24日（2010年4月9日改正）（2011年5月17日最終改正）	財務情報の保証業務等	一般
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会，法規委員会研究報告書第3号「監査及びレビュー等関連業務の契約書作成について」	2003年7月22日（2005年3月10日改正）（2009年4月24日廃止）	監査及びレビュー等関連業務	一般

日本公認会計士協会	日本公認会計士協会, 法規委員会研究報告第11号「監査及び四半期レビュー契約書の作成について」	2008年2月13日 (2009年4月24日, 2010年4月9日改正)(2011年5月17日最終改正)	監査及び四半期レビュー	一般
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会, 法規委員会研究報告第7号「監査契約書の作成について」	2008年4月15日 (2009年4月24日廃止)	監査契約書	一般
金融庁企業会計審議会	金融庁企業会計審議会, 「四半期レビュー基準の設定に関する意見書」	2007年3月	四半期レビュー基準	四半期
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会, 監査委員会研究報告第9号「東京証券取引所のマザーズ上場企業の四半期財務諸表に対する意見表明業務について」	2000年1月18日 (2004年11月24日改正)(2008年7月)	マザーズ上場企業の四半期財務諸表に対する意見表明業務	四半期
東京証券取引所	東京証券取引所, 「上場有価証券の発行者の会社情報の適時開示等に関する規則の取扱い別添: 四半期財務諸表に対する意見表明に係る基準」	1999年11月17日 (2005年3月7日最近改正) (2008年)	四半期財務諸表に対する意見表明	四半期
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会, 「中堅・成長企業における四半期財務諸表に対する公認会計士等による意見表明手続について」	2003年2月17日	中堅・成長企業における四半期財務諸表に対する意見表明手続	四半期
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会, 業種別委員会報告第11号「大口供給を行う一般ガス事業における部門別収支計算書に関する公認会計士等による証明書発行業務について」	1995年3月28日 (2006年5月18日改正)(2009年7月8日最終改正)	ガス事業における部門別収支計算書に関する証明書発行業務	FS
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会, 業種別委員会報告第22号「一般電気事業者が作成する部門別収支計算書に関する公認会計士等による確認のための調査」	2000年10月30日 (2006年3月27日改正)(2009年5月19日最終改正)	一般電気事業者が作成する部門別収支計算書に関する確認のための調査	FS
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会, 業種別委員会報告第43号「電気通信事業者が作成する基礎的電気通信役務損益明細表等に関する公認会計士等による証明書発行業務に係る実務指針」	2009年8月5日	基礎的電気通信役務損益明細表等に関する証明書発行業務	FS
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会, 監査・保証実務委員会報告第23号「義援金収支計算書に対して公認会計士等が行う保証業務に関する研究報告」	2011年12月5日	義援金収支計算書に対する保証業務	FS
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会, 監査委員会研究報告第17号「東京証券取引所の有価証券上場規程に定める結合財務情報に関する書類に対する公認会計士又は監査法人の報告業務について(中間報告)」	2004年7月2日 (2006年11月2日改正)	結合財務情報に関する書類に対する報告業務	FS

監査・保証業務の研究課題と概念モデル（内藤文雄）

日本公認会計士協会	日本公認会計士協会，業種別監査委員会報告第10号「電気通信事業会計規則における役務別損益明細表，音声伝送役務損益明細表及び専用役務損益明細表に関する会計監査人による報告書の文例について」	1999年1月19日 (2009年8月5日廃止)	役務別損益明細表等に関する会計監査人による報告書	FS
東京証券取引所	東京証券取引所，「有価証券上場規程に関する取扱い要領別添2：被合併会社等の財務諸表等に対する意見表明に係る基準」	2000年7月1日 (2009年11月27日最近改正)	被合併会社等の財務諸表等に対する意見表明	FS
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会，監査委員会研究報告第12号「東京証券取引所の有価証券上場規程に定める被合併会社等の財務諸表等に対する意見表明業務について（中間報告）」	2000年10月11日 (2004年11月24日改正) (2006年11月2日最終改正)	被合併会社等の財務諸表等に対する意見表明業務	FS
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会，監査委員会研究報告第14号（中間報告）「東京証券取引所の有価証券上場規程に定める部門財務情報に対する証明業務について」	2002年1月16日 (2004年11月24日改正) (2006年11月2日最終改正)	部門財務情報に対する証明業務	FS
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会，経営研究調査会，研究報告第13号「環境報告書保証業務指針（中間報告）」	2001年7月16日 (2003年12月9日改正)	環境報告書保証業務	環境
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会，経営研究調査会，研究報告第19号「環境報告書保証業務の現状と課題（中間報告）」	2002年10月7日	環境報告書保証業務	環境
環境省	環境省，総合環境政策局環境経済課，「環境報告審査基準（案）」	2003年12月2日	環境報告書審査	環境
日本監査研究学会	日本監査研究学会，環境報告書の保証研究部会，「環境報告書の保証」（日本監査研究学会リサーチシリーズIV），同文館出版	2006年5月	環境報告書の保証	環境
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会，経営研究調査会，「二酸化炭素排出量の検証業務に関する論点の整理」（公開草案）	2008年7月30日	二酸化炭素排出量の検証業務	環境
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会，監査・保証実務委員会研究報告第22号「サステナビリティ情報保証業務に関する論点整理」	2010年1月13日	サステナビリティ情報保証業務	環境
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会，経営研究調査会，研究報告第26号「CSRマネジメント及び情報開示並びに保証業務の基本的考え方について」	2005年7月20日	CSRマネジメント及び情報開示並びに保証業務	CSR
環境省・日本公認会計士協会	環境省・日本公認会計士協会経営研究調査会，「CSR情報審査に関する研究報告」	2007年5月	CSR情報審査	CSR
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会，「SAAJ投資パフォーマンス基準準拠の検証に関する実務指針（中間報告）」	2001年5月14日 (2006年06月15日廃止)	SAAJ投資パフォーマンス基準準拠の検証	投資

日本公認会計士協会	日本公認会計士協会, 業種別委員会報告第36号「グローバル投資パフォーマンス基準準拠の検証に関する実務指針」	2006年6月15日	グローバル投資パフォーマンス基準準拠の検証	投資
日本監査研究学会	日本監査研究学会, IT のリスク・統制・監査研究部会, 『IT のリスク・統制・監査』(日本監査研究学会リサーチシリーズ VII), 同文館出版	2009年9月	IT のリスク・統制・監査	IT
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会, IT 委員会報告第5号「ITに係る保証業務等の実務指針(一般指針)」	2009年9月1日	ITに係る保証業務等	IT
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会, IT 委員会報告第2号「Trust サービスに係る実務指針(中間報告)」	2003年9月2日 (2009年7月16日改正)	Trust サービス	IT
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会, IT 委員会研究報告第39号「情報セキュリティ検証業務」	2010年5月18日	情報セキュリティ検証業務	IT
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会, IT 委員会研究報告第41号「XBRL データに対する合意された手続」	2011年12月5日	XBRL データに対する合意された手続	IT
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会, 「金融機関の内部管理体制に対する外部監査に関する実務指針」	2001年7月16日 (2011年3月29日廃止)	金融機関の内部管理体制に対する外部監査	内部統制
金融庁企業会計審議会	金融庁企業会計審議会, 「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について(意見書)」	2007年2月	財務報告に係る内部統制の評価及び監査	内部統制
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会, 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』(中間報告)	2011年10月13日	受託業務に係る内部統制の保証	内部統制
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会, 業種別委員会報告第40号「金融商品取引業者の顧客資産の分別管理に対する検証業務等の当面の取扱い」	2008年4月28日 (2008年10月31日改正)	金融商品取引業者の顧客資産の分別管理に対する検証業務等	合意された手続業務
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会, 業種別委員会報告第30号「自己資本比率の算定に関する合意された手続による調査業務を実施する場合の取扱い」	2003年4月15日 (2007年6月12日改正)(2011年3月29日最終改)	自己資本比率の算定に関する合意された手続による調査業務	合意された手続業務
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会, 業種別委員会研究報告第7号「証券会社における顧客資産の分別管理に関する合意された手続業務について」	2008年10月31日	証券会社における顧客資産の分別管理に関する合意された手続業務	合意された手続業務
日本公認会計士協会	日本公認会計士協会, 業種別委員会報告第28号「証券会社における顧客資産の分別保管に対する検証業務等に関する実務指針(中間報告)」	2002年11月6日 (2008年10月31日廃止)	証券会社における顧客資産の分別保管に対する検証業務等	合意された手続業務

監査・保証業務の研究課題と概念モデル（内藤文雄）

日本公認会計士協会	日本公認会計士協会，監査委員会報告第68号「監査人から事務幹事証券会社への書簡について」	2000年5月9日 （2003年9月2日改正）（2006年9月25日）	監査人から事務幹事証券会社への書簡	コン フォート レター
-----------	--	--	-------------------	-------------------

（注）スクリーンのある指針は廃止され他の指針に引き継がれている。

参 考 文 献

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) [1996], *Report of Special Committee on Assurance Services Engagement* (Elliott Report).
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) [1998], "News Report: Revamped SSAEs," *Journal of Accountancy*, July.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) [2001a], "A New Look at the Attestation Standards," *Journal of Accountancy*, July.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) [2001b], Statement on Standards for Attestation Engagements (SSAE).
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) [2004], *Report of the Public Company Task Force to the Special Committee on Enhanced Business Reporting*.
- Elliott, R. K. [1994], "The Future of Audits," *Journal of Accountancy*, September.
- EU [2003], Directive 2003/51/EC of the European Parliament and of the Council of 18 June 2003 amending Directives 78/660/EEC, 83/349/EEC, 86/635/EEC and 91/674/EEC on the annual and consolidated accounts of certain types of companies, banks and other financial institutions and insurance undertakings, *Official Journal of the European Union*, 17 July.
- European Commission [2011], *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, A renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility*, October.
- European Commission [2013], *Proposal for a DIRECTIVE OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large companies and groups*, Strasbourg, 16. April.
- Federation des Experts Comptables Europeens (FEE) [2006], *Discussion Paper Key Issues in Sustainability Assurance: An Overview*. (日本公認会計士協会訳 [2006] 「サステナビリティ報告書の保証業務における主要な論点の概要」)。
- Global Reporting Initiative (GRI) [2006], *Sustainability Reporting Guidelines (version 3.0)*. (サステナビリティ日本フォーラム和訳, <http://www.sustainability-fj.org/gri/g3/index.php>)
- Global Reporting Initiative (GRI) [2013], G4 Sustainability Reporting Guidelines, 2013. (<https://www.globalreporting.org/reporting/g4/g4-developments/Pages/default.aspx> (2013年6月23日取得))
- International Accounting Standards Board (IASB) [2010], *IFRS Practice Statement, Management Commentary, -A framework for presentation-*, December.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) [2003], *International Framework for Assurance Engagements*.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) [2005], *International*

監査・保証業務の研究課題と概念モデル（内藤文雄）

- Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000, Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Financial Information.*
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) [2008a], *ISA540, Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures.*
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) [2008b], *International Standard on Assurance Engagements 3400, The Examination of Prospective Financial Information.*
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) [2008c], *International Standard on Related Services (ISRS) 4400: Engagements to Perform Agreed-Upon Procedures Regarding Financial Information.*
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) [2011a], *International Framework for Assurance Engagements, Proposed Consequential Amendments*, April.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) [2011b], *Proposed International Standard on Assurance Engagement (ISAE) 3000 (Revised), Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information*, Exposure Draft, April.
- International Integrated Reporting Council (IIRC) [2011], Discussion Paper, *Towards Integrated Reporting, -Communicating Value in the 21st Century-*, September. (日本公認会計士協会仮訳 [2011] 「統合報告に向けてー21世紀における価値の伝達」)。
- KPMG AZSA Sustainability [2007], *Better Assurance Starts With Better Understanding.* (あずさサステナビリティ訳 [2007] 「KPMG による持続可能性報告書の保証」)。
- Lev., B. [2001], *Intangibles: Management, Measurement, and Reporting*, Brookings. (広瀬義州・桜井久勝監訳 [2002] 『ブランドの経営と会計ーインタングブルズー』 東洋経済新報社。)
- SEC : Securities and Exchange Commission [2010], *Commission Guidance Regarding Disclosure Related to Climate Change.*
- 環境省・日本公認会計士協会 [2007] 「CSR 情報審査に関する研究報告」。
- 企業会計審議会 [2004] 「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」。
- KPMG ビジネスアドバイザー・KPMG あずさサステナビリティ [2012] 「日本におけるサステナビリティ報告2011」。
- 内藤文雄 [2008] 「利益情報の変容と監査のあり方」『会計』173巻3号327-337頁。
- 内藤文雄 [2012] 『財務情報等の監査・保証業務』中央経済社。
- 内藤文雄・松本祥尚・林 隆敏 [2010] 『国際監査基準の完全解説』中央経済社。
- 日本監査研究学会 情報システム監査研究部会 [1988] 日本監査研究学会研究シリーズ『情報システム監査の課題と展開』第一法規。
- 日本監査研究学会 地方自治体監査研究部会 [2001] 『地方自治体監査』第一法規。
- 日本監査研究学会 上妻義直 [2006] 日本監査研究学会リサーチ・シリーズIV 『環境

報告書の保証』同文館出版。

日本監査研究学会 東誠一郎 [2007] 日本監査研究学会リサーチ・シリーズV『将来予測情報の監査—ゴーイングコンサーン情報等の分析—』同文館出版。

日本監査研究学会 堀江正之 [2009] 日本監査研究学会リサーチ・シリーズVII『ITリスク・統制・監査』同文館出版。

日本監査研究学会 山崎秀彦 [2010] 日本監査研究学会リサーチ・シリーズVIII『財務諸表外情報の開示と保証—ナラティブ・リポーティングの保証』同文館出版。

日本公認会計士協会次世代会計士保証業務研究会 [2000]『公認会計士保証業務～基礎概念、実務、および責任の研究～』。

日本公認会計士協会 [2004] 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)」。

日本公認会計士協会 [2005] 監査・保証実務委員会報告「財務諸表監査以外の保証業務等に関する実務指針 (公開草案)」。

日本公認会計士協会 [2009a] 「ITに係る保証業務等の実務指針 (一般指針) (IT委員会報告 第5号)」。

日本公認会計士協会 [2009b] 「欧州等における海外のCSR情報に対する保証業務の動向調査」(経営研究調査会研究資料第3号)。

日本公認会計士協会 [2009c] 監査・保証実務委員会研究報告第20号「公認会計士等が行う保証業務等に関する研究報告」。

日本公認会計士協会 [2010a] 「サステナビリティ情報保証業務に関する論点整理」(監査・保証実務委員会研究報告第22号)。

日本公認会計士協会 [2010b] 「投資家向け制度開示におけるサステナビリティ情報の位置付け—動向と課題」(経営研究調査会研究報告第38号)。

(2013年6月30日)