

「倫理規則実務ガイダンス第1号「倫理規則に関するQ&A（実務ガイダンス）」の改正及び倫理規則研究文書「倫理規則に基づく報酬関連情報の開示に関するQ&A（研究文書）」（公開草案）に対するコメントの概要及び対応について

2023年9月7日

日本公認会計士協会

1. コメントの対象となった公表物の名称及び公表時期

「倫理規則実務ガイダンス第1号「倫理規則に関するQ&A（実務ガイダンス）」の改正及び倫理規則研究文書「倫理規則に基づく報酬関連情報の開示に関するQ&A（研究文書）」（公開草案）
（2023年6月15日）

2. コメント募集期間

2023年6月15日（木）～2023年7月6日（木）

3. 公開草案を踏まえた公表物の公表時期

2023年9月13日（水）

4. 主なコメントの概要とその対応

以下は、主なコメントの概要と日本公認会計士協会の対応である。

「コメントの概要」には主なものを記載しているが、以下に記載されていないコメントについても日本公認会計士協会では検討を行っている。

「コメントの概要」には、文章表現のみに関するものについては、記載していない。

なお、倫理規則実務ガイダンス第1号「倫理規則に関するQ&A（実務ガイダンス）」の項目番号には、「実」を付し（例えば「実Q410-1-1」と表記）、倫理規則研究文書「倫理規則に基づく報酬関連情報の開示に関するQ&A（研究文書）」の項目番号には、「研」を付している（例えば「研Q1」と表記）。

No.	項目	コメントの概要	コメント提出者の属性	コメントへの対応	修正の有無
1	全般	例えば、研Q10（公表版では研Q11）やQ24（公表版では研Q25）では、「独立性の評価への影響」、「独立性を評価する上で影響」といった独立性の評価について判断することが想定されていますが、報酬関連情報の開示という場面において、この判断をどのような観点で行うかについての目線を示すことは、実務上有益ではないかと考えられます。例えば、報酬総額に対する該当金額（例：誤っていた金額）の比率、監査報酬に対する非監査報酬の割合に与える影響、報酬依存度の計算に影響を及ぼすか、といった事項の検討により判断するといったことになるのではないかと考えますが、このような目線の記載を追加いただくことを提案します。	監査法人	<p>研Q10（公表版では研Q11）では、非連結子会社に関する報酬の開示について、倫理規則R410.31項(3)を引用しながら、当該報酬が会計事務所等の独立性の評価に関連することを知っている場合又はそのように信じるに足る理由がある場合に開示が求められるとしています。会計事務所等の独立性の評価に関連するかどうかを判断する際に考慮する可能性のある要因については、倫理規則第410.26A1項に例示されていますので、これを考慮して判断することになります。</p> <p>また、研Q24（公表版では研Q25）では、依頼人が有価証券報告書に記載した報酬関連情報に誤りがあることが監査報告書発行後に判明した場合、会計事務所等の</p>	有

No.	項 目	コメントの概要	コメント提出者の属性	コメントへの対応	修正の有無
				<p>独立性を評価する上で影響しないと想定されるものであるか否かを検討することとされていますが、その際には、ご指摘いただいた検討事項を含む質的及び量的な要素を考慮することが適切であるため、次の下線部を追記します。</p> <p>「・誤っていた報酬関連情報が、会計事務所等の独立性を評価する上で影響しないと想定されるものであるか否かを検討する。<u>その際には、例えば、報酬総額に対する該当金額の比率、監査報酬に対する非監査報酬の割合や報酬依存度に及ぼす影響を考慮することが考えられる。</u>また、報酬関連情報の開示が法令等で求められている場合は、法令等の規定の確認を行う。」</p> <p>さらに、これらの考慮事項は、会計事務所等が監査報告書に記載した報酬関連情報が誤っていた場合も同様ですので、研Q23（公表版では研Q24）についても、次の下線部を追記します。</p> <p>「・誤っていた報酬金額の記載が独立性の判断に影響を与えるものであるか否かを検討する。<u>その際には、例えば、報酬</u></p>	

No.	項目	コメントの概要	コメント提出者の属性	コメントへの対応	修正の有無
				総額に対する該当金額の比率、監査報酬に対する非監査報酬の割合や報酬依存度に及ぼす影響を考慮することが考えられる。また、報酬の開示が法令等で求められている場合は、法令等の規定の確認を行う。」	
2	研 Q1	<p>本 Q&A は、会社法における監査報告書における報酬開示の省略可能な状況に関するガイダンスとなっていますが、回答文における、なお書き以下の監査基準報告書 720「その他の記載内容に関連する監査人の責任」（以下「監基報 720」という。）で求められる対応に関する記載は、事業報告だけではなく有価証券報告書についても同じく求められるものと考えられます。</p> <p>このため、監基報 720 の対応は、会社法でも金商法でも監査報告書上の報酬開示を省略するかしないかにかかわらず求められることから、研 Q1 での記載はせず、削除されてはいかがでしょうか。</p>	監査法人	ご指摘のとおり、会社法と金融商品取引法の双方に基づく監査において、会計事務所等は、監基報 720 の遵守が求められます。したがって、会社法に基づく監査の監査報告書において報酬関連情報の開示を省略する場合であっても、会計事務所等は、依頼人が事業報告において開示する報酬情報について、監基報 720 に基づく一定の手続を行うこととなりますが、当該手続についても省略できるとの誤認を防ぐために、監基報 720 に係る記載は削除しないこととします。	無
3	研 Q1 実 Q410-13-4	(1) 2023 年 3 月の監査証明府令改正に当たり監査報告書への報酬関連情報開示の求めが特定有価証券を対象外としていることに関して、投資法人が PIE に該当する場合は倫理規則を優先させて（より厳しい方を優先させて）開示が	個人会員	(1) 会計事務所等は、法令等及び倫理規則のいずれも遵守することが求められているため(倫理規則 R100. 6 項、R100. 7 項、R100. 7JP 項及び第 100. 7A1 項参照)、両者の規定に相違がある場合は、	有

No.	項目	コメントの概要	コメント提出者の属性	コメントへの対応	修正の有無
		<p>必要という理解でよいか。また、この点について、倫理規則研究文書「倫理規則に基づく報酬関連情報の開示に関する Q&A (研究文書)」などで明確化していただくことは可能か。</p> <p>(2) 研 Q1 で、「金商法監査と会社法監査の両方を受けている場合の省略」について記載されているが、金商法監査と会社法以外の法令（例：投資信託及び投資法人に関する法律）に基づく監査を受けている場合も同様に考えてよいか。また、この点について、明確化していただくことは可能か。</p>		<p>法令等により禁止されている場合を除き、いずれか厳しい規定を遵守することになります。したがって、投資法人が社会的影響度の高い事業体に該当する場合はご理解のとおりですが、ご意見を踏まえ、新たに研 Q5「投資法人に関する報酬関連情報の開示」を設けることとします。</p> <p>なお、投資法人に関しては、財務諸表等の監査証明に関する内閣府令第4条第10項により、金融商品取引法に基づく監査の監査報告書において報酬関連情報は記載しないことができるとされていることから、実 Q410-13-4 において、次の下線部を追記します。</p> <p>A 「…。ただし、会計事務所等は、報酬関連情報の開示に関しても、法令等を遵守する必要がある（倫理規則 R100.7 JP 項参照）、例えば、金融商品取引法に基づく監査においては、法令等により監査報告書における報酬関連情報の開示が求められていることに留意する（報酬関連情報を記載しないことができる場合もある。）。」</p>	

No.	項 目	コメントの概要	コメント提出者の属性	コメントへの対応	修正の有無
				<p>(解説)「…。ただし、会計事務所等は、専門業務を実施するに当たって、業務に関連する法令等を当然に遵守することが求められており（倫理規則 R100.7 JP 項参照）、報酬関連情報の開示に関しても、法令等を遵守する必要がある。例えば、金融商品取引法に基づく監査においては、法令等により監査報告書における報酬関連情報の開示が求められていることに留意する（<u>報酬関連情報を記載しないことができる場合もある。</u>）」</p> <p>(2) 投資法人については、投資信託及び投資法人に関する法律に基づき、計算書類及び監査報告書が投資主に提供されるとともに、本店への備置きが求められているため、資産運用報告に含まれる計算書類に対する監査報告書における報酬関連情報の開示も、当該開示が公に行われたものとして取り扱うことができるものと考えられます（実 Q410-13-3 参照）。したがって、実 Q410-13-4 により、投資信託及び投資法人に</p>	

No.	項目	コメントの概要	コメント提出者の属性	コメントへの対応	修正の有無
				<p>関する法律に基づく監査の監査報告書において報酬関連情報を開示し、金融商品取引法に基づく監査の監査報告書では開示しないことも考えられますが、ご意見を踏まえ、上記(1)で新たに設ける研 Q5 において、併せて記載することとします。</p>	
4	研 Q1	<p>日本の監査の基準に基づいて英文で監査報告書を作成する場合があります。①任意の監査契約に基づき日本語以外の言語により作成された財務諸表に対する監査報告書を作成する場合と、②海外の利用者の利便性を勘案して日本語の財務諸表及び監査報告書を他言語に翻訳したものを提供する場合があり、②の場合は日本の監査報告書の記載のとおりとなると考えられますが、①の場合において報酬関連情報の記載は求められるかどうかについて、記載を追加していただくことを提案します。</p>	監査法人	<p>任意の監査契約に基づき日本語以外の言語により作成された財務諸表に対する監査を実施する場合であっても、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た監査を実施する場合には、我が国における職業倫理に関する規定を遵守することとなるため、会計事務所等は、本会の倫理規則に基づき、社会的影響度の高い事業体の監査業務に適用される報酬関連情報の開示に関する規定が適用されます。</p> <p>なお、実 Q410-13-4 では、金融商品取引法に基づく監査と会社法に基づく監査の両方を実施している場合には、いずれかの監査報告書において報酬関連情報を開示することで足りるとされていますが、日本語以外の言語により作成された財務</p>	無

No.	項目	コメントの概要	コメント提出者の属性	コメントへの対応	修正の有無
				諸表に対する監査報告書の利用者の利便性を考慮すると、当該監査報告書における報酬関連情報は、省略せずに記載することが望ましいものと考えられます。	
5	研 Q2	比較年度の監査報酬開示の要否について、対応数値方式の場合について記載されていますが、比較財務諸表方式の場合についての開示の要否を明確にされた方が望ましいと考えます。比較財務諸表方式の場合は、財務諸表に表示された各々の年度を対象として監査意見を表明することとなるため、各々の年度の監査報酬について開示すべきか不要かを明記された方が望ましいと考えます。	監査法人	研 Q2 の A において、「監査及び監査以外の業務に対する前会計年度の報酬関連情報を開示することも考えられる」としており、倫理規則第 410.30 A1 項では、財務諸表利用者の理解を向上させる可能性がある報酬関連情報の例として、「監査及び監査以外の業務に対する前会計年度の報酬に関する情報」が含まれています。そのため、比較財務諸表方式の場合においては、監査意見を表明する各々の会計年度に係る報酬を記載することも考えられます。	無
6	研 Q4	臨時計算書類の監査報告書において報酬関連情報は「原則として求められるものと考えられる」とあります。 理由としては、臨時計算書類は法定監査の一形態で年度監査に含めて開示されるわけではないことが挙げられていますが、会社法の条文では監査報告書での報酬関連情報の記載はなく、あくま	個人会員	ご指摘を踏まえ、研 Q4 を次のとおり修正します。 「…。臨時計算書類の監査においてもは、会社法に基づく法定監査の一形態であり、かつ四半期レビューや中間監査と異なり臨時計算書類に対する監査における報酬関連情報は必ずしも年度財務諸表	有

No.	項目	コメントの概要	コメント提出者の属性	コメントへの対応	修正の有無
		<p>で複数の開示方法を認める倫理規則の要求事項の適用であることから、「原則として求められる」と記載するのは、研究文書という位置付けとしてはトーンがやや強いと考えられます。</p> <p>通常、臨時計算書類単独で受注するのではなく、年度監査を合わせて実施していることが多く、重複している作業もあることから年度監査で臨時計算書類分も合算して開示すれば十分と考えられ、他方で臨時計算書類の監査報告書において報酬関連情報を記載することを妨げるものではない（原則があって省略ができる、というよりは、監査報告書に記載するに当たってはフラットに幾つかの考え方がありというポジション）、という考えはありませんか。</p>		<p>の監査における報酬関連情報に含めて開示されるわけではないため、臨時計算書類に対する当該監査業務に関してする倫理規則 R410.31 項に基づく報酬関連情報の開示は原則として求められるを行うものと考えられるが、ただし、臨時決算日の属する会計年度の会社法に基づく監査や金融商品取引法に基づく監査において、臨時計算書類に対する監査報酬を含む報酬関連情報が開示される場合には、臨時計算書類に対する監査業務において、報酬関連情報の開示を省略することができるものと考えられる（倫理規則に関するQ&A Q410-13-4 参照）。」</p>	
7	研 Q5 (公表版では研 Q6)	<p>依頼人が算定した報酬に関する情報を倫理規則に基づく報酬関連情報として取り扱っていたものの、何らかの理由によりある年度からは監査報告書に報酬を記載することになる、といった開示方法の変更を行う場合が生じることが考えられます。そのような場合の留意事項について記載を追加いただくことを提案します。</p>	監査法人	<p>例えば、会計事務所等が、依頼人による報酬の集計範囲や算定プロセスの合理性を理解した上で、依頼人の報酬に関する情報と倫理規則に基づく報酬関連情報との差分を分析し、依頼人と調整することにより双方の情報が一致した会計年度においては、依頼人の報酬に関する情報を倫理規則に基づく報酬関連情報として取り扱うことにより依頼人の報酬情報を監査報告書において参照することがあり、</p>	無

No.	項目	コメントの概要	コメント提出者の属性	コメントへの対応	修正の有無
				<p>一方、一致しなかった会計年度においては、会計事務所等が算定した報酬関連情報を監査報告書に記載することがあります。これらは、倫理規則に基づく報酬関連情報の開示方法として、いずれも認められた方法であり、利害関係者に会計事務所等の独立性の評価に関連すると合理的に考えられる情報が適切に提供されることが確保されているのであれば、開示の目的は達成されるため、開示方法の継続性は求められないものと考えられます。</p> <p>なお、例えば、金融商品取引法に基づく監査においては、法令等により監査報告書における報酬関連情報の開示が求められることにご留意ください。</p>	
8	研 Q5 (公表版では研 Q6)	開示すべき報酬額に監査報告書の発行日までに合意した追加報酬額も含める場合においては、依頼人側の請求ベースでの報酬開示額と差分が生じることとなりますが、合意した追加報酬額を含めずに依頼人側に対する請求ベースでの報酬額で開示することも許容されるのでしょうか。また実務上、追加報酬を含める方針を取る場合において生じる、依頼人側の集計額との間の差分については監査人側で微調整することになります。	監査法人	監査報酬は、財務諸表の監査に対して支払われた、又は支払われるべき報酬が集計範囲となるが、財務諸表の対象期間の契約金額とすることが考えられるとしています。これを考慮すると、追加報酬についても、依頼人への請求の有無を問わず、監査報告書の発行日までに合意した金額を報酬の開示に含めることが考えられますが、継続して採用することを前	無

No.	項目	コメントの概要	コメント提出者の属性	コメントへの対応	修正の有無
		しょうか。		提として、他の合理的と考えられる集計方法によることも認められるものと考えられます。	
9	研 Q7 (公表版では研 Q8)	重要性の考え方について、第三者テストの観点で概念的枠組みを適用して判断するとありますが、この観点は、倫理規則第 120.5 A6 項又は実 QG-6-1 に記載されている考え方と同じでしょうか。もし同じでしたら当該規定やガイダンスのリファレンスを入れた方が、利便性が高まり望ましいと考えます。また、もし報酬開示規定の適用に当たっての阻害要因の評価の具体的な適用場面や例示等を本 Q&A で示すことができれば、実務上開示すべき情報や集計範囲を検討するに当たって、より有用なものになると考えます。	監査法人	<p>ご指摘を踏まえ、研 Q7（公表版では研 Q8）を次のとおり修正します。</p> <p>「このような業務上の関係から生じる阻害要因として考えられる<u>独立性に対する阻害要因</u>には、<u>自己利益又は不当なプレッシャーが考えられる（倫理規則第 410.4 A1 項参照）</u>。会計事務所等は、<u>そのような阻害要因が許容可能な水準にあるかどうかについて、事情に精通し、合理的な判断を行うことができる</u>第三者の観点で概念的枠組みを適用して判断することになる（<u>倫理規則第 120.5 A6 項及び倫理規則に関する Q&A QG-6-1 参照</u>）。」</p> <p>なお、事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者の観点による概念的枠組みの適用の例示等については、依頼人に提供する専門業務の内容（契約条件を含む。）や、会計事務所等及び依頼人における報酬の集計範囲及び算定プロセス等に応じて様々な状況が想定されるとともに、これらに基づく職業的専門家と</p>	有

No.	項目	コメントの概要	コメント提出者の属性	コメントへの対応	修正の有無
				しての判断に係る事項であることから、追加の記載は行わないこととします。	
10	研 Q7 (公表版では研 Q8)	本 Q&A は、研 Q14 (公表版では研 Q15) で記載されているような換算などについて一定程度の多様性を認められている状況が前提となっており、その結果、同じ状況で異なる報酬情報が開示されることがあり得るといえることになると考えられますが、いずれも倫理規則に準拠した情報であり、重要性の適用の必要性はないと考えられますが、ここでいう「重要性」という言葉は具体的に何を指しておりますでしょうか。「重要性」という言葉の解釈の余地として、本 Q&A 全体として想定されていないような多様性についても、重要性の枠内でのみ認めるということを示しているようにも思われますが、そのような解釈になりますでしょうか。その場合、「依頼人が算定した情報を利用できるか。」という論点が、当該解釈とは本質的には結び付かないのではないのでしょうか。	監査法人	会計事務所等及び依頼人の報酬の集計範囲や算定プロセスにおいては、実務上、重要性の概念を適用して一部簡便的な取扱いが適用されることが考えられます。このように、重要性の概念は、報酬関連情報の算定に係る幾つかの実務上の局面において適用されることが考えられます。しかし、報酬関連情報の開示の趣旨は、独立性の評価に関連すると合理的に考えられる情報の提供であり、また、依頼人による報酬関連情報の開示の基礎となる集計範囲や算定プロセスの検討においても、会計事務所等は、事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者の観点で概念的枠組みを適用することになるところ、ご指摘のとおり、「重要性」という言葉は多義的な解釈を伴うため、研 Q7 (公表版では研 Q8) における回答では、「重要性」には言及せず、概念的枠組みの適用を明らかにすることとし、全体的に修文を行いました。	有
11	研 Q7	回答の最後の段落における、なお書き以降にお	監査法人	研 Q7 (公表版では研 Q8) では、会計事	無

No.	項目	コメントの概要	コメント提出者の属性	コメントへの対応	修正の有無
	(公表版では研 Q8)	<p>いて、監基報 720 に基づく通読の手続が必要と記載されていますが、この手続は、報酬開示規制を適用した結果、どのような開示範囲や集計範囲に落ち着いたとしても、依頼人側の報酬開示については実施すべき手続になると考えます。</p> <p>このため、あえて研 Q7 (公表版では研 Q8) の中で記載する必要はないのではないのでしょうか。</p>		<p>務所等が、依頼人による報酬の集計範囲や算定プロセスの合理性を理解し、依頼人が算定した報酬に関する情報と倫理規則に基づく報酬関連情報との差分を分析し、依頼人と調整することにより双方の情報が一致する場合には、依頼人が算定した報酬に関する情報を、倫理規則 R410.31 項に基づく報酬関連情報として取り扱うことができるものと考えられるとしています。この場合においても、監基報 720 の遵守が求められることから、会計事務所等の注意を喚起する観点から、これに係る記載は削除しないこととします。</p>	
12	研 Q8 (公表版では研 Q9)	<p>会計事務所等と監査業務の依頼人との間で、報酬関連情報の算定基準が相違する場合、その差分について分析し、依頼人と調整するためには、依頼人との連携が重要となるため、本文書の「はじめに」に記載されている以下の文章を、本 QA にも追加した方がよいのではないかと。</p> <p>「そのためにも、会計事務所等は、監査業務の初期段階において、依頼人の経営者又は監査役等と、算定する報酬の集計範囲や算定方法について</p>	個人会員	<p>ご指摘を踏まえ、研 Q8 (公表版では研 Q9) に、次の文を追記します。</p> <p>「そのためにも、会計事務所等は、監査業務の初期段階において、依頼人の経営者又は監査役等と、報酬関連情報の集計範囲や算定プロセス (報酬金額の算定基準を含む。) について十分協議するとともに、集計範囲等に影響する事象が生じた場合には、速やかに倫理規則の遵守に影響を与える情報を入手できるよう、依頼</p>	有

No.	項目	コメントの概要	コメント提出者の属性	コメントへの対応	修正の有無
		十分協議するとともに、集計範囲等に影響する事象が生じた場合には、速やかに倫理規則の遵守に影響を与える情報を入手できるよう、依頼人と合意しておくことが考えられる。」		人と合意しておくことが考えられる。」	
13	研 Q14 (公表版では研 Q15)	依頼人の報酬に関する情報を倫理規則に基づく報酬関連情報として取り扱うことができると考えられるための条件として、為替レートによる差分が、「会計事務所等の独立性を利害関係者が評価する上で影響しないと想定される場合」とされているが、研 Q7 (公表版では研 Q8) の A に記載されている条件と共通であるのであれば、記載上の表現を合わせた方がよいと考える。	個人会員	ご指摘を踏まえ、研 Q14 (公表版では研 Q15) の次の下線部を修正します。 「なお、依頼人と会計事務所等が採用する為替レートの差に基づく報酬に関する情報の差分が生じることがあるが、 <u>会計事務所等の独立性を利害関係者が評価する上で影響しないと想定されが、依頼人による会計事務所等及びネットワーク・ファームに対する報酬の集計範囲や算定プロセスの合理性を理解し、依頼人が算定した報酬に関する情報と倫理規則に基づく報酬関連情報との差分について分析し、依頼人と調整することにより双方の情報が一致する場合には、依頼人が算定した報酬に関する情報を、倫理規則 R410.31 項に基づく報酬関連情報として取り扱うことができるものと考えられる</u> (倫理規則に関する Q&A Q410-13-1 参照)。」	有

以上