

倫理規則に関する Q&A（実務ガイドンス）

2022年12月15日  
改正 2023年9月7日  
日本公認会計士協会  
倫理委員会  
(実務ガイドンス：第1号)

|                                 | 項目番号     |
|---------------------------------|----------|
| 本実務ガイドンスの目的・利用方法 .....          | 1        |
| 本実務ガイドンスの構成 .....               | 3        |
| 《パート1 倫理規則、基本原則及び概念的枠組みの遵守》     |          |
| セクション110 基本原則                   |          |
| サブセクション114 - 守秘義務               |          |
| 守秘義務が解除される正当な理由 .....           | Q114-1-1 |
| 守秘義務とネットワーク内の情報共有 .....         | Q114-2-1 |
| サブセクション115 - 職業的専門家としての行動       |          |
| 広告 .....                        | Q115-1-1 |
| 《パート2 組織所属の会員》                  |          |
| セクション210 利益相反                   |          |
| 組織所属の会員に関する利益相反 .....           | Q210-1-1 |
| セクション250 贈答及び接待を含む勧誘            |          |
| 勧誘に関する対処 .....                  | Q250-1-1 |
| セクション260 違法行為への対応               |          |
| 組織所属の会員が対応すべき違法行為に関連する法令 .....  | Q260-1-1 |
| 組織所属の会員における違法行為又はその疑いへの対応 ..... | Q260-2-1 |
| 《パート3 会計事務所等所属の会員》              |          |
| セクション310 利益相反                   |          |
| 会計事務所等所属の会員に関する利益相反 .....       | Q310-1-1 |
| セクション330 報酬及びその他の種類の対価          |          |
| 紹介手数料・仲介料 .....                 | Q330-1-1 |

## セクション 340 贈答及び接待を含む勧誘

- 「社会通念上許容される範囲」について ..... Q340-1-1 JP  
勧誘に関する対処 ..... Q340-2-1

## セクション 360 違法行為への対応

- 倫理規則セクション 360 「違法行為への対応」の対象者及び対象業務.. Q360-1-1  
倫理規則セクション 360 「違法行為への対応」の対象となる違法行為  
又はその疑い ..... Q360-2-1  
違法行為又はその疑いに対して対応すべき事項 ..... Q360-3-1  
違法行為又はその疑いに気付いた場合の対応 ..... Q360-4-1  
監査人予定者の対応 ..... Q360-5-1 JP

## 《パート 4A 監査及びレビュー業務における独立性》

### セクション 400 監査及びレビュー業務における独立性に対する概念的枠組みの適用

- 過年度に非保証業務の提供があった場合の新規監査受嘱 ..... Q400-1-1  
倫理規則違反への対応 ..... Q400-2-1  
他の会計事務所等に所属する監査業務の検証実施者に係る独立性の  
確認 ..... Q400-3-1

### セクション 410 報酬

- 報酬及びその他の対価 ..... Q410-1-1  
監査業務の依頼人が支払う報酬によって生じる阻害要因 ..... Q410-2-1  
監査業務の依頼人が支払う報酬によって生じる阻害要因の水準の評価に  
関連する事項 ..... Q410-3-1  
報酬の割合が高い場合の判断基準 ..... Q410-4-1  
報酬依存度に関する規定及び対応すべき事項 ..... Q410-5-1  
特定の監査業務の依頼人に対する報酬依存度により生じる阻害要因に  
対するセーフガード ..... Q410-6-1  
5年連続して、社会的影響度の高い事業体ではない監査業務の依頼人に  
対する報酬依存度が30%を超える場合の具体的な手続 ..... Q410-7-1  
共同監査における報酬依存度 ..... Q410-8-1  
社会的影響度の高い事業体の監査業務の継続についてやむを得ない  
事情がある場合の手続 ..... Q410-9-1  
報酬関連情報に関する監査役等とのコミュニケーション ..... Q410-10-1  
報酬関連情報に関するコミュニケーションを行わない場合 ..... Q410-11-1  
機密保持法が存在する場合の報酬関連情報の開示 ..... Q410-12-1  
社会的影響度の高い事業体の監査業務における報酬関連情報の開示 .. Q410-13-1

|  |              |
|--|--------------|
| グループ財務諸表に対して監査意見を表明する場合の報酬関連情報の<br>開示 .....            | Q 410-14-1   |
| グループ財務諸表及び個別財務諸表の両方に対して監査意見を表明する<br>場合の報酬関連情報の開示 ..... | Q 410-15-1   |
| ネットワーク・ファームの報酬関連情報の開示 .....                            | Q 410-16-1   |
| 同じネットワーク内の別の会計事務所等の監査業務の依頼人が報酬関連<br>情報を開示しない場合 .....   | Q 410-17-1   |
| <b>セクション 420 贈答及び接待</b>                                |              |
| 勧誘に関する対処 .....   | Q 420-1-1    |
| <b>セクション 524 監査業務の依頼人への就職</b>                          |              |
| 社員等の就職制限 .....   | Q 524-1-1    |
| <b>セクション 540 監査業務の依頼人に対する担当者の長期関与とローテーション</b>          |              |
| クーリングオフ期間における関与 .....                                  | Q 540-1-1    |
| 組織再編があった場合の関与期間 .....                                  | Q 540-2-1    |
| 関与の中断、複数の役割での関与及び半期決算の場合のローテーション                       | Q 540-3-1    |
| ローテーションの対象者 .....                                      | Q 540-4-1    |
| 信用金庫等に関するローテーションの適用範囲 .....                            | Q 540-5-1 JP |
| 親子事業体のローテーション .....                                    | Q 540-6-1    |
| 2018 年改正のローテーション規定の適用 .....                            | Q 540-7-1    |
| 訂正報告書の監査証明業務に係るローテーション .....                           | Q 540-8-1    |
| 公認会計士法が定めるローテーションの主要な規制と遵守に当たっての<br>留意事項 .....         | Q 540-9-1    |
| <b>セクション 600 監査業務の依頼人に対する非保証業務の提供</b>                  |              |
| 監査業務の依頼人に対する非保証業務の提供 .....                             | Q 600-1-1    |
| 非保証業務に関連する法令等 .....                                    | Q 600-2-1    |
| 非保証業務を提供する際に経営者の責任を担うリスク .....                         | Q 600-3-1    |
| 阻害要因の識別及び評価 .....                                      | Q 600-4-1    |
| 財務諸表における重要性 .....                                      | Q 600-5-1    |
| 同一の監査業務の依頼人に提供される複数の非保証業務 .....                        | Q 600-6-1    |
| 自己レビューという阻害要因 .....                                    | Q 600-7-1    |
| 助言及び提言の提供 .....  | Q 600-8-1    |
| 阻害要因への対処 .....   | Q 600-9-1    |
| 非保証業務に関する監査役等とのコミュニケーション .....                         | Q 600-10-1   |
| 監査業務受嘱前に提供した非保証業務 .....                                | Q 600-11-1   |
| 特定の関連事業体に関する検討事項 .....                                 | Q 600-12-1   |
| 文書化 .....  | Q 600-13-1   |

|  |             |
|--|-------------|
| 経過措置 .....                               | Q600-14-1   |
| <b>サブセクション 601 会計帳簿の記帳代行及び財務諸表の作成業務</b>  |             |
| 関連事業体に対する法定財務諸表作成業務の提供可否 .....           | Q601-1-1    |
| 提供できる非保証業務の判断 .....                      | Q601-2-1    |
| <b>サブセクション 603 評価業務</b>                  |             |
| 評価業務結果の利用 .....                          | Q603-1-1    |
| <b>サブセクション 604 税務業務</b>                  |             |
| 税務に関する助言及びタックス・プランニング業務 .....            | Q604-1-1    |
| 「税理士事務所等」及び「税務事務所等」の定義 .....             | Q604-2-1 JP |
| <b>サブセクション 606 情報システムに関する業務</b>          |             |
| 情報システムに関する業務の提供の可否 .....                 | Q606-1-1    |
| <b>サブセクション 610 コーポレート・ファイナンスに関する業務</b>   |             |
| コーポレート・ファイナンスに関する業務 .....                | Q610-1-1    |
| <br>                                     |             |
| <b>《パート 4B 監査及びレビュー業務以外の保証業務における独立性》</b> |             |
| <b>セクション 950 保証業務の依頼人に対する非保証業務の提供</b>    |             |
| 保証業務の依頼人に対する非保証業務の提供 .....               | Q950-1-1    |
| <br>                                     |             |
| <b>《用語集》</b>                             |             |
| 会計事務所等とネットワーク・ファーム .....                 | QG-1-1      |
| ネットワーク・ファームと税理士業務 .....                  | QG-2-1      |
| 監査業務の主要な担当社員等 .....                      | QG-3-1      |
| 関連事業体 .....                              | QG-4-1      |
| 近親者 .....                                | QG-5-1      |
| 事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者 .....          | QG-6-1      |
| 社会的影響度の高い事業体 .....                       | QG-7-1      |

## 本実務ガイドランスの目的・利用方法

1. 本実務ガイドランスは、日本公認会計士協会（以下「本会」という。）の倫理規則の適用上の留意点や具体的な適用方法の例示を実務上の参考として示すものである。本実務ガイドランスは、会員の業務に関する公表物の取扱いに関する細則第2条第1項第4号の研究報告に該当するものであり、会則第48条に基づく基準等には該当しない。会員は、本実務ガイドランスを業務の参考にするに当たり、関連する倫理規則の要求事項を遵守し、適用指針を十分に勘案して対応する必要がある。
2. また、倫理規則「倫理規則に関する手引」第2項及び第3項並びに倫理規則R100.7 JP項、第100.7 A1項及び第400.1 JP項に記載のとおり、会員は、公認会計士法等の法令等によって定められた職業倫理及び独立性に関する規定等を当然に遵守しなければならないことに留意が必要である。

## 本実務ガイドランスの構成

3. 本実務ガイドランスは、各項目が参照している倫理規則のセクションの順に付番し、掲載している。
4. 国際会計士倫理基準審議会（The International Ethics Standards Board for Accountants）（以下「IESBA」という。）の公表する倫理規程には含まれていないが、本会が倫理規則に追加した規定（倫理規則の項番号に「JP」の文字が付されている規定）に関する項目には、Qの番号に「JP」を付している。
5. 本実務ガイドランスの項目の中には、IESBAから公表されているスタッフQ&Aを参考にしてあるものがある。IESBAのスタッフQ&Aを参考にしてある項目については、Qの番号に続いて、対応するIESBAのスタッフQ&Aの略称及び番号を括弧書きで記載している。それぞれの略称及び正式名称は、次のとおりである。
  - (1) IESBA Q&A NOCLAR PAIB…Staff Questions & Answers “Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations Professional Accountants in Business”（2017年2月10日公表）
  - (2) IESBA Q&A NOCLAR PAPP…Staff Questions & Answers “Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations Professional Accountants in Public Practice”（2017年2月10日公表）
  - (3) IESBA Q&A LA…Staff Questions & Answers “Long Association of Personnel with an Audit Client”（2019年5月8日公表）
  - (4) IESBA Q&A Fee…Staff Questions & Answers “Revised Fee-Related Provisions of the Code”（2022年1月31日公表）
  - (5) IESBA Q&A NAS…Staff Questions & Answers “Revised Non-Assurance Services Provisions of the Code”（2022年7月11日公表）

## 《パート1 倫理規則、基本原則及び概念的枠組みの遵守》

### セクション110 基本原則

#### サブセクション114 - 守秘義務

##### 守秘義務が解除される正当な理由

Q114-1-1 倫理規則第 114.1 A1 項において、守秘義務が解除される正当な理由があると判断される状況が列挙されていますが、これ以外の状況においては守秘義務が解除される正当な理由は認められないのですか。また、守秘義務を解除する場合の具体的な手続はどのようなものですか。

- A 守秘義務が解除される正当な理由があると考えられる状況は、倫理規則第 114.1 A1 項(1)から(3)までの下に個別に列挙された事情（(1)から(3)までの下に規定されている①・②・③・④の事情）に限られるものではないと解することが適切である。また、守秘義務を解除する場合の具体的な手続は、「守秘義務解除が認められるか否かの判断フロー」に記載されている。

##### (解説)

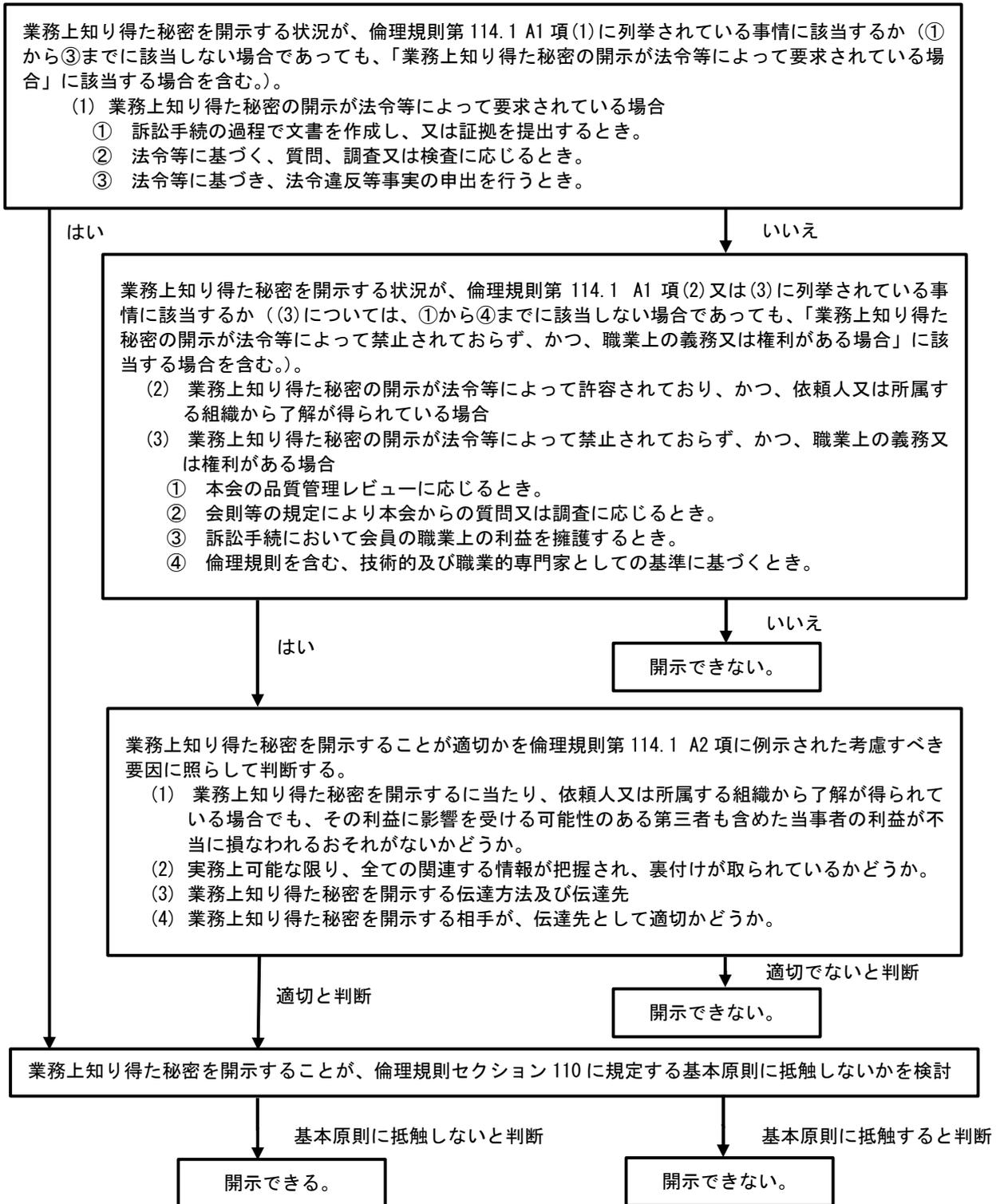
守秘義務は、会員が業務を円滑に実施する上での前提となる極めて重要なものであり、業務上知り得た秘密の開示が認められるためには、守秘義務が解除される正当な理由があることが必要である（倫理規則 R114.1 項(4)参照）。この点、倫理規則第 114.1 A1 項(1)から(3)までにおいて「正当な理由」があると考えられる個別の状況が規定されているが（(1)・(2)・(3)の場合）、守秘義務が解除される正当な理由があると考えられる状況は、倫理規則第 114.1 A1 項(1)から(3)までの下に個別に列挙された事情（(1)から(3)までの下に規定されている①・②・③・④の事情）に限られるものではないと解することが適切である。

しかし、守秘義務の重要性に鑑みると、守秘義務が解除されるかの判断においては慎重な検討を行うことが適切である。すなわち、業務上知り得た秘密の開示に当たっては、倫理規則第 114.1 A1 項(1)から(3)までに規定される守秘義務解除の正当な理由があると判断できる状況にあることに加え、業務上知り得た秘密を開示することによって、第三者も含めた利害関係者の利益が不当に損なわれるおそれがないか、また、開示する業務上知り得た秘密の範囲並びに伝達先及び伝達方法が適切であるかどうかを含め、倫理規則第 114.1 A2 項に規定する開示に関して考慮すべき要因を検討した上で、職業的専門家としての正当な注意を払い、公共の利益との比較衡量の上で、業務上知り得た秘密を開示することが適切かどうかを慎重に判断することとなる。

なお、倫理規則第 114.1 A1 項(1)から(3)までに規定された状況であっても、会員が遵守すべき倫理規則の他の基本原則に抵触するような場合には、守秘義務の解除が認められないこともあり得ることに留意する。また、業務上知り得た秘密を開示

することが適切か否かの判断に当たっては、監査役等と十分な協議を行うとともに、法律専門家に助言を求めることが考えられる。(倫理規則第 110.2 A2 項参照)

■ 守秘義務解除が認められるか否かの判断フロー



**Q114-1-2** 倫理規則第 114.1 A1 項(3)④に「本規則を含む、技術的及び職業的専門家としての基準に基づくとき」とありますが、具体的にはどのような基準が該当しますか。

**A** 「技術的及び職業的専門家としての基準」とは、会員が専門業務を実施するに当たって遵守しなければならない基準等をいい、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準、監査基準、監査における不正リスク対応基準（法令により準拠が求められる場合）、監査基準報告書、監査に関する品質管理基準及び品質管理基準報告書、その他本会が公表する会則・倫理規則・報告書・実務指針・通達等が含まれると解される。

#### 守秘義務とネットワーク内の情報共有

**Q114-2-1** 倫理規則第 114.1 A1 項(3)①では、本会が実施する品質管理レビューに応じる場合は、業務上知り得た秘密の開示が法令等によって禁止されておらず、かつ、職業上の義務又は権利がある場合に該当するとされていますが、会計事務所等が当該事務所の所属するネットワーク内において独立性の確認や品質管理レビュー等の品質管理目的のために必要な報告又は資料の提出等を行う場合についても、同様に、守秘義務が解除される「正当な理由」に該当しますか。

**A** ネットワーク内の情報開示又は共有は、品質管理上の重要な手続であり、守秘義務が解除される「正当な理由」に該当すると考えられる。

しかしながら、これは必ずしも倫理規則第 114.1 A1 項において規定されている状況でないと考えられるため、監査契約及びその他の業務実施の契約書等において守秘義務解除の条項に織り込むなどにより、あらかじめ依頼人の了解を得ておくこととなる。

#### (解説)

会計事務所等が所属するネットワーク内における独立性の確認や品質管理レビュー等の品質管理目的のために必要な報告又は資料の提出等を行うことは、品質管理上の重要な手続であり、守秘義務が解除される「正当な理由」に該当すると考えられる。しかしながら、これは必ずしも職業上の義務若しくは権利がある、又は法令等によって要求されているものとして、倫理規則第 114.1 A1 項において規定されている状況ではないと考えられるため、当該独立性の確認や品質管理レビューに関する守秘義務解除に関しては、監査契約及びその他の業務実施の契約書等の条項に織り込むこと等により、ネットワーク内の情報共有を通じて業務上知り得た秘密を開示することについて、あらかじめ依頼人の了解を得ておくこととなる。

#### サブセクション 115 - 職業的専門家としての行動 広告

Q115-1-1 次のような広告の掲示を検討していますが、公認会計士の職業倫理上、どのような点を修正すればよいでしょうか。

遺言・相続の相談 40分無料  
〇〇公認会計士事務所  
秘密厳守 必ずTel予約  
〇〇〇-〇〇〇-〇〇〇〇 (代)

A 次の状況を来さないよう、当該広告の表記を修正することが適切である。

- (1) 「遺言・相続」は、通常、弁護士等の専門職域であり、通常の公認会計士の業務範囲を超えており、当該領域に関する知識の習得又は資格を有する専門家等の関与があるような場合を除き、当該広告のような表記の場合には、基本原則の遵守に関連する、倫理規則 R110.2 項、R113.1 項、R113.2 項、R113.3 項及び R115.2 項に抵触する可能性がある。
- (2) 「40分無料」の表記については、正当な根拠に基づかない低廉な報酬見積の提示及び請求に該当し、適用される技術的及び職業的専門家としての基準に従って専門業務を実施することが困難となる可能性がある（倫理規則第 330.3 A2 項参照）。また、会則第 49 条（品位の保持）に抵触する可能性がある。

**（解説）**

会員が行う広告については、倫理規則の用語集において、「業務を獲得する意図をもって、会計事務所等所属の会員が提供する専門業務及び技能に関する情報を公衆に伝達すること。」と規定されている。また、倫理規則 R115.2 項において、「会員は、正直かつ誠実でなければならない、次のいずれも行ってはならない。」とされ、次のものが挙げられている。

- (1) 専門業務、資格又は経験に関して誇張した広告
- (2) 他の会員を誹謗中傷する、又は事実の裏付けのない広告

また、会員は、会員が提供する専門業務には、その性質上、固有の限界が存在する可能性があり、適切な場合、専門業務に存在する固有の限界につき、依頼人、所属する組織及びその専門業務の利用者に説明し、理解を得ることが求められる（倫理規則 R113.3 項参照）。

## 《パート2 組織所属の会員》

### セクション210 利益相反

#### 組織所属の会員に関する利益相反

Q210-1-1 倫理規則第 210.2 項によると、「利益相反は、客観性の原則の遵守に対する阻害要因を生じさせるとともに、他の基本原則の遵守に対する阻害要因を生じさせる可能性もある。」とされています。そこで、そのような利益相反を生じさせる可能性がある状況とは、具体的にはどのようなものでしょうか。

A 次の解説において、倫理規則第 210.4 A1 項(1)から(5)までに規定する「組織所属の会員に関する利益相反が生じ得る状況」を説明しているため、概括的理解のために参照されたい。

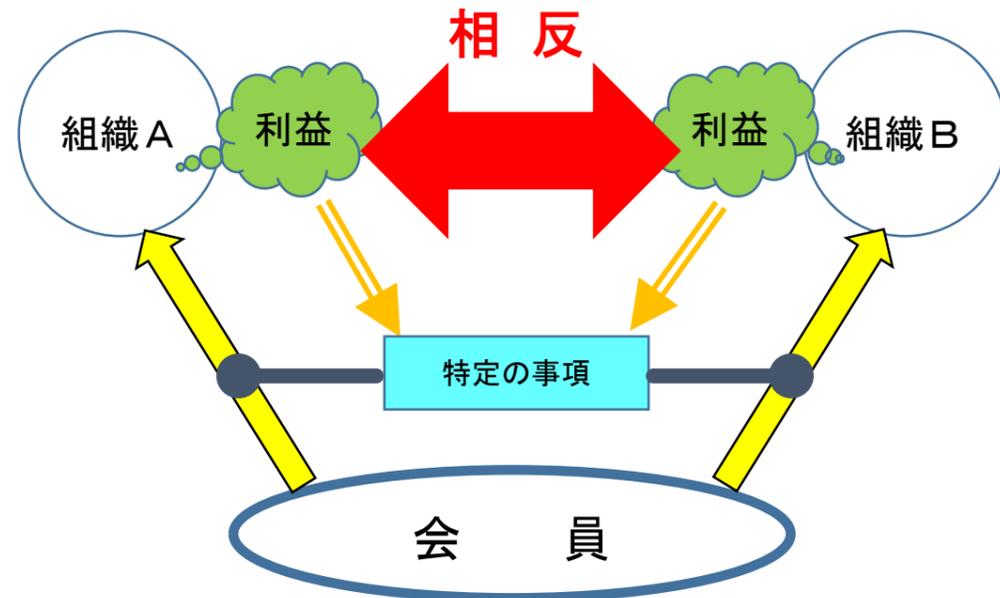
なお、本設問及び解説は、会員の理解を促進する一助として、会員が、利益相反が生じ得る状況に直面した場合の対応について、考え得る例を示すためのものであるが、個別の事情に応じて利益相反が生じ得る状況において阻害される基本原則又は阻害要因は異なる可能性がある。そこで、会員は、利益相反が生じ得る状況に直面した場合には、本設問及び解説で説明している考え方を参考にするとともに、概念的枠組みを適用して当該状況について十分に検討し、職業的専門家としての正当な注意に基づき、慎重に対応する必要があることに留意されたい。

#### (解説)

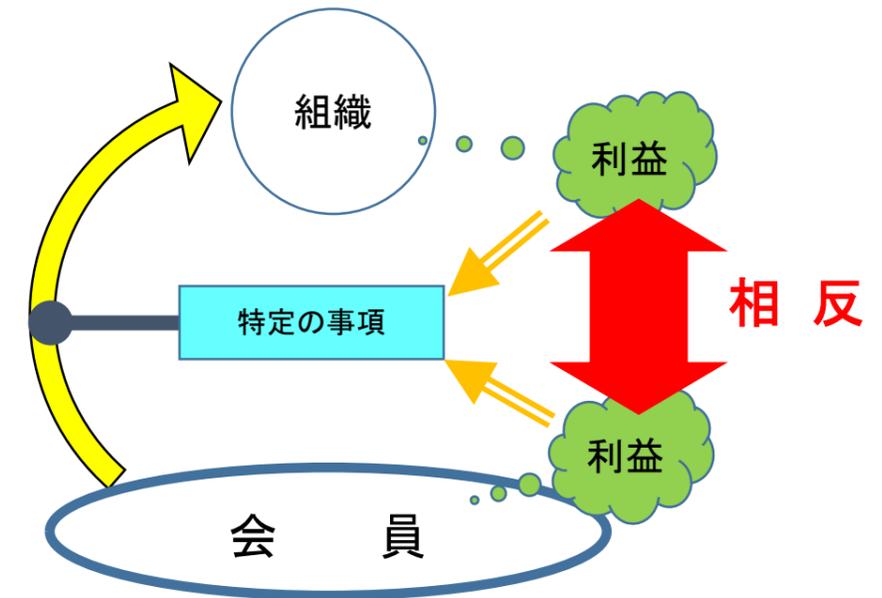
倫理規則第 210.2 項に規定する阻害要因を生じさせる可能性がある状況について、「(1) 特定の事項をめぐる複数の組織の利益が相反している中で、会員が当該特定の事項に関連した専門業務をそれら複数の組織に提供する場合」と、「(2) 特定の事項をめぐる会員の利益と、当該特定の事項に関連した専門業務をその会員により提供される組織の利益が相反する場合」とに分けて、次の<図示>を行っている。倫理規則第 210.4 A1 項(1)から(5)までに規定する利益相反が生じ得る状況を説明した次の<一覧表>と併せ、概括的理解のため参照されたい。

<図示>

(1) 特定の事項をめぐる複数の組織の利益が相反している中で、会員が当該特定の事項に関連した専門業務をそれら複数の組織に提供する場合



(2) 特定の事項をめぐる会員の利益と、当該特定の事項に関連した専門業務をその会員により提供される組織の利益が相反する場合



<一覧表>

(1) 特定の事項をめぐる複数の組織の利益が相反している中で、会員が当該特定の事項に関連した専門業務をそれら複数の組織に提供する場合

| 利益相反が生じ得る状況   | 特定の事項をめぐる複数の組織の利益の相反   | 特定の事項に関連した専門業務の実施  | 阻害される基本原則と阻害要因  | 補 足   |
|---|--|--|---|---|
| <p>■状況1<br/>会員が、異なる二つの所属する組織（甲及び乙）の経営者又は統治者として従事し、一方の所属する組織から入手した機密情報を、もう一方の所属する組織にとって有利又は不利となるように利用し得る状況<br/>（倫理規則第210.4 A1項(1)）</p> | <p>甲と乙は同一の会員に経営又は企業統治に関する業務の委任を行い、経営者又は統治者としての適切な意思決定や経営執行等をそれぞれ期待しているが、それぞれの組織の内部における機密情報の取り扱われ方により、それぞれの組織の利益が相反している。</p>        | <p>会員は、甲又は乙の経営者又は統治者として甲又は乙の機密情報を利用して、経営者又は統治者としての委任業務を実施する。<br/>（このとき会員は、それぞれの組織の機密情報を知っている。）</p> | <p>【守秘義務の原則】<br/>経営者又は統治者の報酬水準は通常、自ら経営する組織の業績との間に相関関係を有するが、そのような状況において、その会員は甲又は乙に対する経営者又は統治者としての業務において、甲又は乙のいずれかの利益を図ることを目的（自己利益）として、会員がもう一方の組織における経営者又は統治者としての業務を通して有することとなった甲又は乙の機密情報を用い得る（立場にある。）。</p> |   |
| <p>■状況2<br/>パートナーシップ関係にある二つの組織（甲及び乙）に所属する会員が、それらのパートナーシップ関係の解消を支援するために、それぞれに対して専門業務を実施する状況<br/>（倫理規則第210.4 A1項(2)）</p>                | <p>甲と乙は、お互いの間に結ばれているパートナーシップの解消に伴い、権利義務の帰属を整理する過程にあり、それぞれの組織の利益が相反している。</p>  | <p>会員は、甲及び乙間におけるパートナーシップの解消に関連して、甲及び乙の両方に対して専門業務を提供する。</p>   | <p>【客観性の原則】<br/>会員は甲及び乙間におけるパートナーシップの解消に伴い何らかの特別なベネフィット（一方における特別な報酬や地位の保証等）を得られる場合には、当該ベネフィットを得ることを目的（自己利益）として、例えば甲又は乙いずれかにとって有利であるが、他方にとっては不利となる専門業務を行い得る（立場にある。）。</p>                                   |   |
| <p>■状況3<br/>会員が、所属する組織（甲）の一部の経営者（乙）がマネジメント・バイアウトを検討している場合に、当該経営者（乙）のために財務情報を作成する状況<br/>（倫理規則第210.4 A1項(3)）</p>                        | <p>乙を含む経営者は、甲又はその所有者から経営に関する委任を受ける者として、彼らの利益のために意思決定や経営執行をすべき立場にあるが、乙はマネジメント・バイアウトに当たり自らの利益のために行動する立場も有しており、それぞれの立場の利益が相反している。</p> | <p>会員は、甲のために（財務に関する）専門業務を実施している一方で、乙による甲のマネジメント・バイアウトの検討に関連して、乙に対して甲の財務情報を作成する。</p>                | <p>【客観性の原則】<br/>会員は、乙から何らかの特別なベネフィット（経営者によるマネジメント・バイアウト成立後における特別な報酬や地位の保証等）が得られる場合には、当該ベネフィットを得ることを目的（自己利益）として、例えば未公表の重要事実を利用して、乙を利するような形で財務情報の取りまとめを行い得る（立場にある。）。</p>                                    | <p>当該状況においては、甲と乙の利益が対立するため、乙による甲のマネジメント・バイアウトに関して、乙が甲の機密情報入手に関して制限を受ける場合には、会員が専門業務を通じて乙に甲の内部情報を提供することは、会員が甲に対して負っている守秘義務の原則を阻害する可能性がある。</p> |

(2) 特定の事項をめぐる会員の利益と、当該特定の事項に関連した専門業務をその会員により提供される組織の利益が相反する場合

| 利益相反が生じ得る状況   | 特定の事項をめぐる会員の利益と組織の利益の相反   | 特定の事項に関連した専門業務の提供                                   | 阻害される基本原則と阻害要因  | 補 足                                |
|---|---|---|---|------------------------------------|
| <p>■状況4<br/>                     会員が、所属する組織（甲）の納入業者（乙）を選定する権限を有する場合に、会員の家族が当該納入業者との取引から金銭的利益を受ける可能性がある状況<br/>                     （倫理規則第210.4 A1項(4)）</p>                       | <p>（将来）甲と乙の取引により会員の家族が乙から受ける金銭的利益と、適切な納入業者を選定しようとする甲の利益が相反している。</p>     | <p>会員は、（将来の）甲と乙の取引に関連して、乙を納入業者に選定するか否かの権限を使用する。</p> | <p>【客観性の原則】<br/>                     会員は甲の販売者（購入先）の選定に伴い当該販売者（購入先）が甲と行う取引に付随して増加する会員の家族と当該販売者（購入先）との取引から当該会員の家族が金銭的利益を含むベネフィットを得られるため、当該ベネフィットを得ることを目的（自己利益）として、甲にとって有利な販売者の選定という利益以外を目的とした業務を行い得る（立場にある。）。</p> | <p>会員の家族が受ける金銭的利益も会員の利益と同一視する。</p> |
| <p>■状況5<br/>                     会員が、所属する組織（甲）において統治権限を有する職位にある場合に、所属する組織が承認している投資（乙）の一部が会員個人又は会員の家族の投資ポートフォリオの価値を上昇させることとなる状況<br/>                     （倫理規則第210.4 A1項(5)）</p> | <p>（将来）会員個人又は会員の家族がその投資先から得られる利益と、自らにとって最適な投資先を選定しようとする甲の利益が相反している。</p> | <p>会員は、甲による乙への投資に関連して、甲の意思決定者として投資判断を行う。</p>        | <p>【客観性の原則】<br/>                     会員は甲の投資意思決定に伴い、自身又は家族の投資ポートフォリオの価値を高める（ベネフィットのある）案件を選択し得る立場にあるため、当該ベネフィットを得ることを目的（自己利益）として、甲にとって自らの投資価値を高める投資意思決定を行うという利益以外を目的とした業務を行い得る（立場にある。）。</p>                      | <p>会員の家族が受ける金銭的利益も会員の利益と同一視する。</p> |

## セクション 250 贈答及び接待を含む勧誘

### 勧誘に関する対処

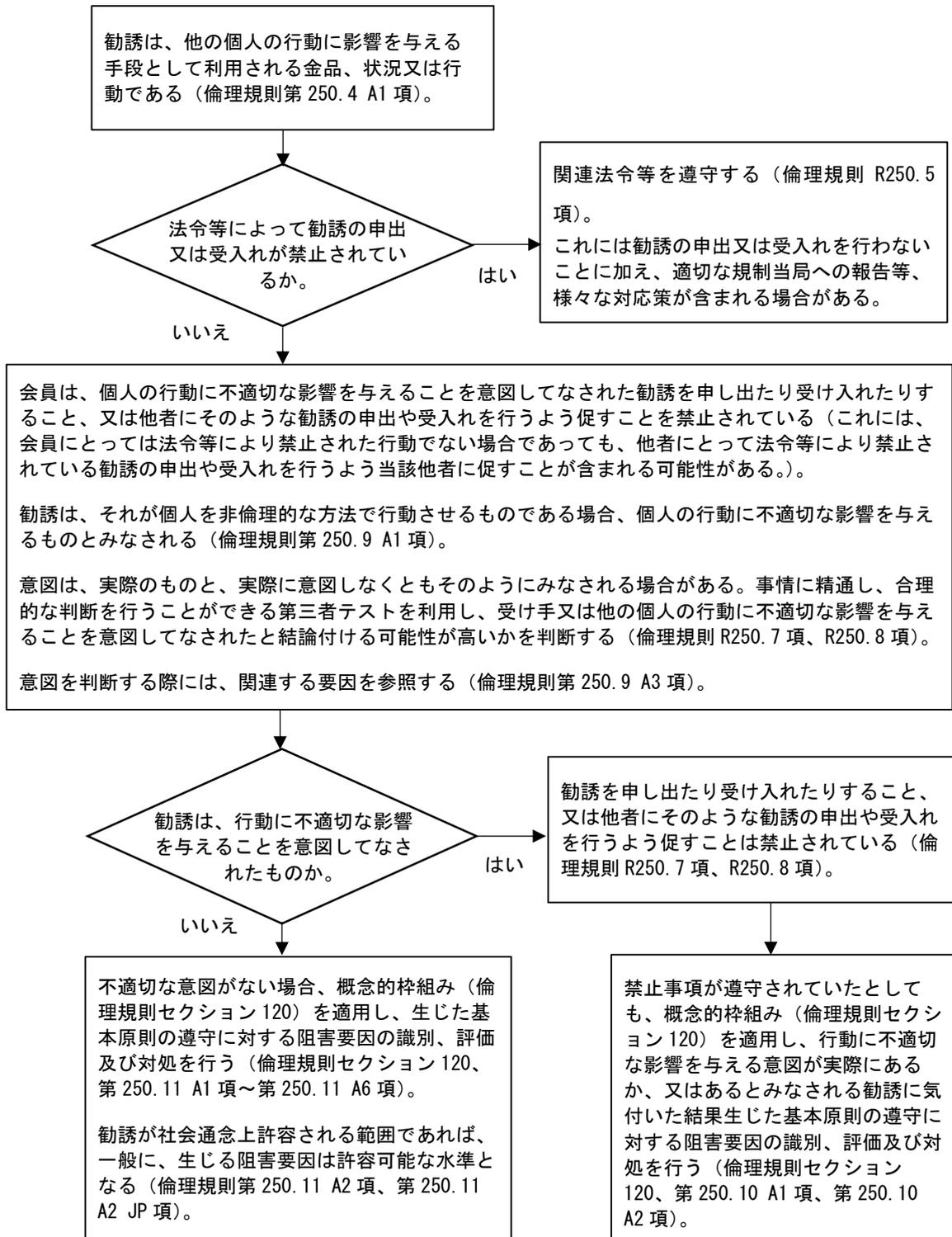
Q250-1-1 組織所属の会員による勧誘の申出又は受入れに関して、会員はどのように対処すべきでしょうか。

A 倫理規則に規定されている「勧誘」には、贈答及び接待が含まれ、次の解説に従い、適切に対処することとなる。

#### (解説)

次のフロー図で、会員による勧誘の申出又は受入れに関して、会員が基本原則の遵守に対する阻害要因にどのように対処することとなるかについて説明する。

<組織所属の会員による、又は会員に対する勧誘>



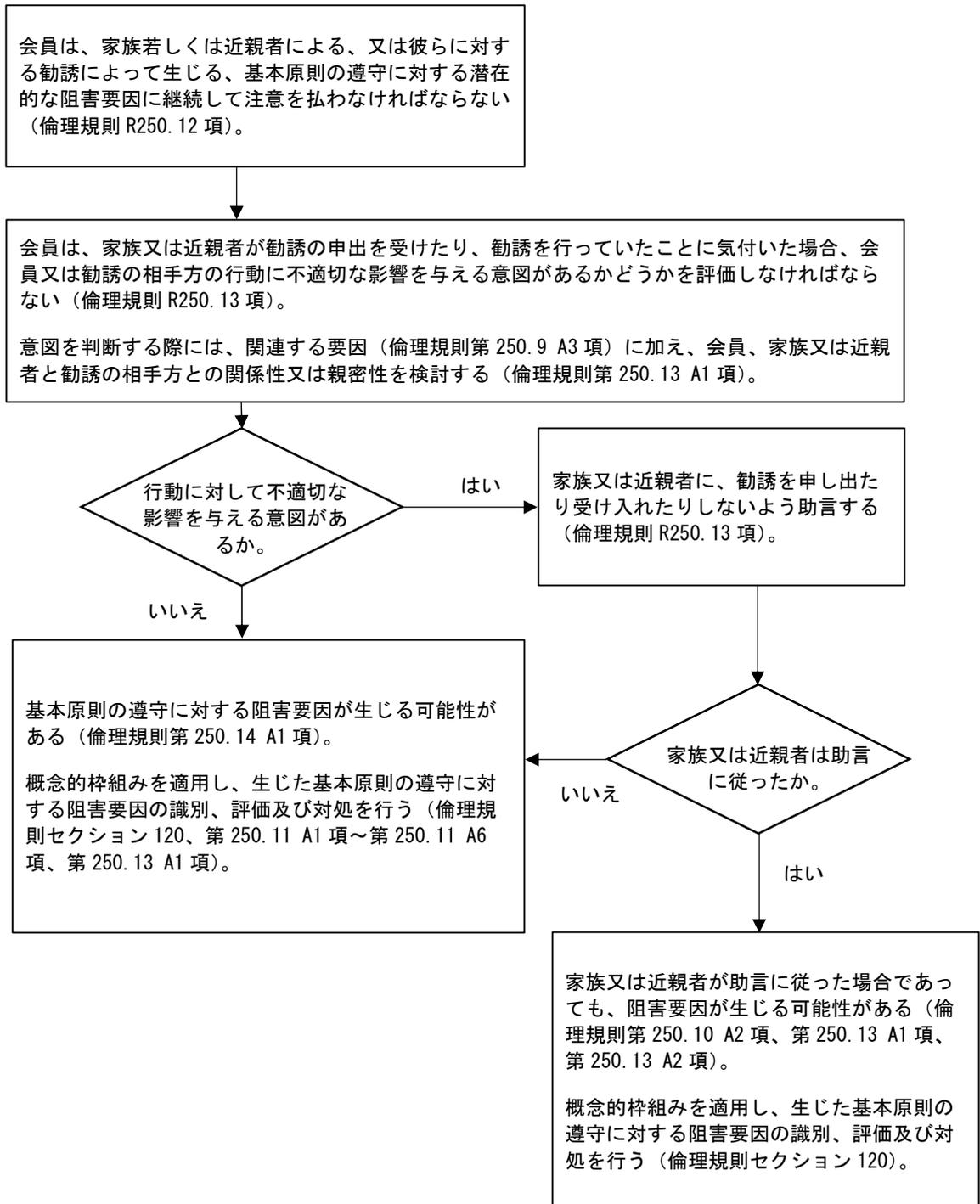
**Q250-1-2** 家族又は近親者による勧誘の申出又は受入れに関しては、組織所属の会員は、どのように対処すべきでしょうか。

**A** 倫理規則に規定されている「勧誘」には、贈答及び接待が含まれ、次の解説に従い、適切に対処することとなる。

**(解説)**

次のフロー図で、会員の家族又は近親者による勧誘の申出又は受入れに関して、会員が基本原則の遵守に対する阻害要因にどのように対処することとなるかについて説明する。

## <家族又は近親者による勧誘の申出又は受入れ>



## セクション 260 違法行為への対応

### 組織所属の会員が対応すべき違法行為に関連する法令

**Q260-1-1 (IESBA Q&A NOCLAR PAIB Q10)** 組織所属の会員が対応すべき違法行為に関連する法令にはどのようなものがありますか。

A 法令が所属する組織の財務諸表に及ぼす影響は様々であり、また所属する組織に適用される法令も様々である。倫理規則第 260.3 項(1)に示されているように、一部の法令は、財務諸表の重要な金額及び開示の決定に直接影響を及ぼす。その他の法令は、経営者がそれに従うことを義務付けていたり、事業体の事業の許認可について規定していたりするが、会員が所属する組織の財務諸表には直接影響を及ぼさないものもある（倫理規則第 260.3 項(2)参照）。一部の事業体は、厳格な規制の対象となる産業において事業を行っているが（例えば、銀行や化学会社）、一方で事業運営の側面において一般的に関連する法令（例えば、労働安全衛生及び雇用機会均等に関連する法令）のみが適用となる事業体もある。違法行為によって、事業体に罰金、課徴金、訴訟等がもたらされ、それらが財務諸表に重要な影響を及ぼすことがある。

#### （解説）

倫理規則第 260.3 項(1)に記載されている、財務諸表に直接影響を及ぼすものとして一般的に認識されている法令には、例えば、次に関連するものが含まれることがある。

- ・ 財務諸表の様式と内容
- ・ 産業特有の財務報告における取扱い
- ・ 政府補助金等の会計処理
- ・ 法人税等や退職給付に関する費用の認識

その他の法令には、倫理規則第 260.3 項(2)に記載されているように、事業体の事業運営に根本的な影響を及ぼすため、遵守することが必要と考えられるものがある。事業体の事業運営に根本的な影響を及ぼす違法行為は、営業停止の原因や、継続企業としての前提に疑義を生じさせることがある。例えば、事業体が事業を行うための許認可その他の資格要件に違反した場合、このような影響が生じることがある（例えば、銀行の自己資本規制や投資規制への違反や、化学会社の環境規制への違反）。また、主に事業体の事業運営の側面に関連し、一般的には財務諸表に影響を及ぼさないため、事業体の財務報告に関連する情報システムにより把握されない法令が多数存在する。

## 組織所属の会員における違法行為又はその疑いへの対応

**Q260-2-1 (IESBA Q&A NOCLAR PAIB Q9 及び Q11)** 倫理規則セクション 260 において、組織所属の会員が、違法行為又はその疑いに気付いた場合の対応が定められています。なぜ会計事務所等所属の会員だけではなく、組織所属の会員に対しても違法行為への対応が求められるのでしょうか。

A 倫理規則セクション 260 は、組織所属の会員が、所属する組織において発生した違法行為又はその疑いに対して見て見ぬふりをするのではなく、所属する組織による適切な行動を促すように対応することを求めている。これにより、違法行為によって生じる損害から利害関係者や社会一般を保護するとともに、公認会計士の専門性を踏まえ、組織所属の会員が、財務報告のプロセスにおいて一定の役割を果たすことで、公共の利益に資することが期待される。

### (解説)

違法行為への対応に関する規定は、会計事務所等所属の会員だけではなく、組織所属の会員を含む全ての会員を対象としており、会員が、専門業務を実施する際に違法行為又はその疑いに気付いた場合に、公共の利益のためにとるべき行動について指針を示すものである。

事業活動が法令に従って行われることを確保することは、事業体の経営者の責任である。また、これを監視する監査役等による活動の重要性は、ますます高まってきている。さらに、財務諸表に重要な影響を及ぼし得る罰金、訴訟又はその他の悪影響をもたらす可能性のある違法行為は、財務報告の適正性に悪影響を与えるのみならず、事業体を取り巻く利害関係者や社会一般に対し潜在的に重大な損害をもたらし得るという点で、公共の利益に対してより広範囲に影響する可能性がある。

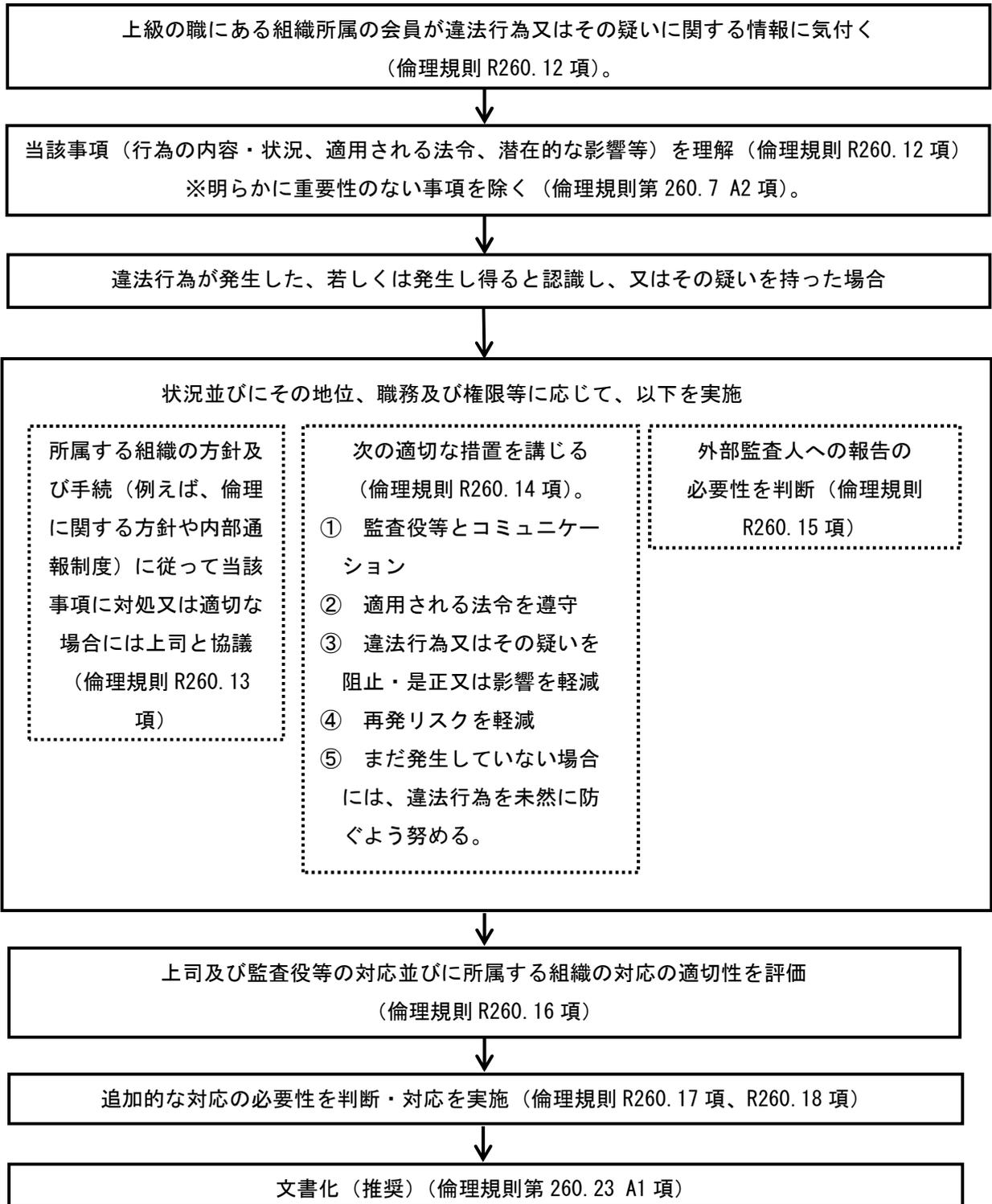
そのため、会計事務所等所属の会員だけではなく、事業体の事業活動に主体的に関わる組織所属の会員に対しても違法行為への対応を求めることで、職業的専門家としての倫理的行動を高め、これにより、財務書類その他の財務に関する情報の信頼性の確保の一環として、違法行為から生じる損害から利害関係者や社会一般の保護を図るものである。また、このことが、職業的専門家としての役割と価値を高め、社会からの期待にも応え得るものと考えられる。

ただし、倫理規則セクション 260 は、組織所属の会員に対して、所属する組織における違法行為又はその疑いに気付いた場合の対応を要求するものであり（倫理規則第 260.3 項参照）、これらを積極的に見つけることを要求するものではない。また、所属する組織の中でその役割を果たすために要求される水準以上の法令に関する理解を有することも求められていない（倫理規則第 260.12 A1 項及び第 260.24 A1 項参照）。組織所属の会員は、所属する組織において様々な分野で業務を実施しており、職業的専門家としての業務の領域又はそれに近い職務の場合

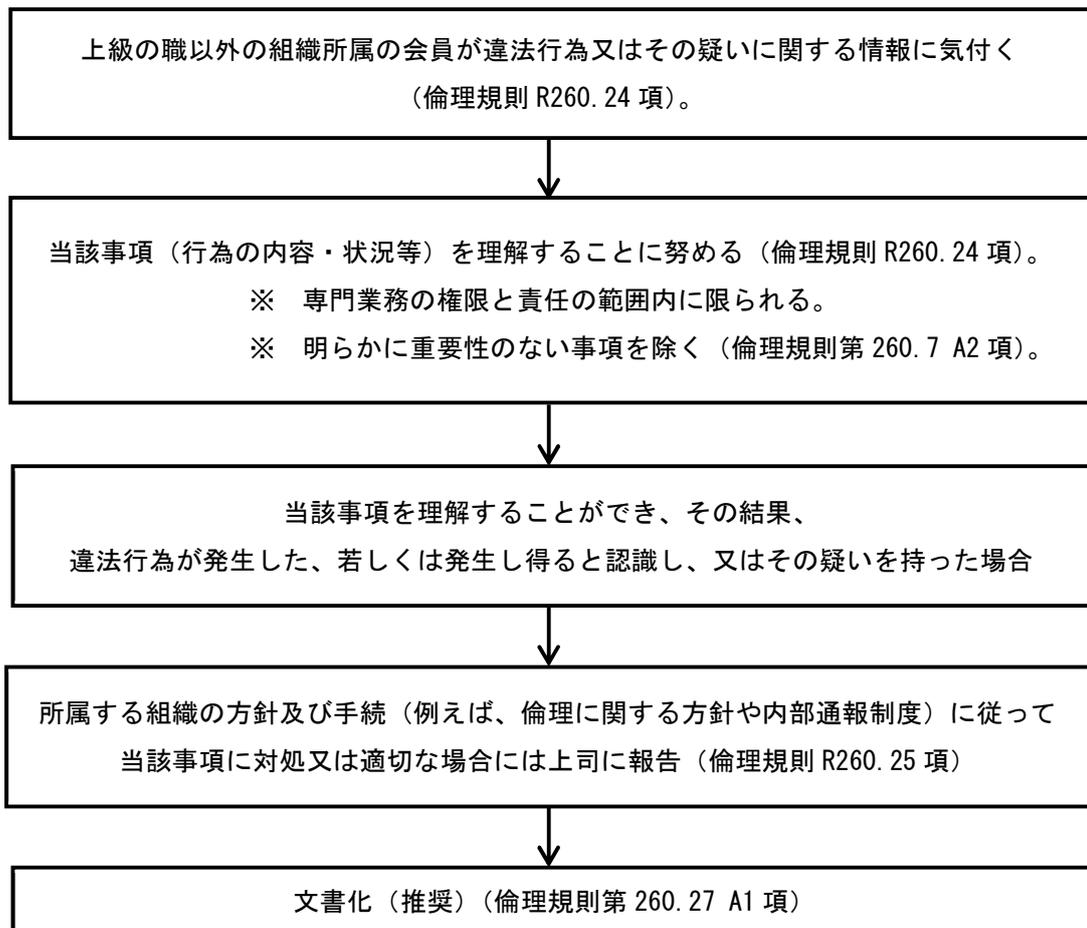
においては、会員が違法行為又はその疑いに気付くことが期待されるが、専門領域から離れるほど気付く可能性は低くなると考えられる。

組織所属の会員が専門業務を実施する過程で違法行為又はその疑いに気付いた場合の対応フローは、上級の職にある組織所属の会員と上級の職以外の組織所属の会員のそれぞれにおいて、おおむね次のとおりである。

■ 上級の職にある組織所属の会員の場合



■ 上級の職以外の組織所属の会員の場合



**Q260-2-2 (IESBA Q&A NOCLAR PAIB Q15)** セクション 260 において、上級の職にある組織所属の会員は、それ以外の会員と比べて、より一層の対応が求められています。上級の職にある組織所属の会員とは、どのような立場の会員が該当するのでしょうか。

A 上級の職にある組織所属の会員とは、取締役、監査役等及び経営に関して重要な影響力を有する職位にある会員のことをいい、我が国においては、法的に重要な権限が付与されている取締役、監査役、執行役、会計参与、理事、監事等が上級の職に当たる。また、これらの地位に準ずる意思決定権限や重要な業務執行に関する権限を有する執行役員等も、上級の職に当たると考えられる。

**(解説)**

上級の職にある組織所属の会員とは、取締役、監査役等並びに人的、財務的、技術的、物的及び無形の経営資源の取得及び配分並びに経営資源に対する支配に関して重要な影響力を行使し決定できる職位にある従業員のことをいう（倫理規則第 260.11 A1 項参照）。我が国の会社法に基づき設置し得る地位とその地位に付与される権限に鑑みると、取締役、監査役、執行役及び会計参与については、上級の職に当たると考えられる。また、他の法令等で、所属する組織内において取締役、監査役等に準ずる権限が付与されている場合（例えば、理事や監事等）も同様である。加えて、所属する組織内において、これらの地位に準ずる意思決定権限や重要な業務執行に関する権限を有する執行役員等も、上級の職に当たると考えられる。

なお、このような上級の職にある組織所属の会員は、所属する組織において、それ以外の会員に比べ大きな権限を持つ地位にあり、組織の方針、意思決定及び当該組織に所属する他者等の行動に対してより影響を及ぼすことができると考えられ、法令遵守を含む倫理的行動を重視する文化を所属する組織内で推奨し、促進させることが期待されている点にも留意する（倫理規則第 200.5 A3 項参照）。

**Q260-2-3 (IESBA Q&A NOCLAR PAIB Q2)** 倫理規則セクション 260 では、取締役又は監査役等の会社法上の役員の立場にある組織所属の会員が違法行為又はその疑いに対応する場合、会社法に基づく対応との関係はどのようになるのでしょうか。

A 倫理規則セクション 260 の規定は、法令遵守を前提とするものである。したがって、会社法上の役員の立場にある会員は、会社法の規定に従うとともに、その地位、職務、権限等に応じて、倫理規則セクション 260 に従い行動することが求められる。

**(解説)**

倫理規則セクション 260 は、上級の職にある組織所属の会員に対して、違法行

為又はその疑いに関する情報に気付いた場合、所属する組織の上司又は経営者及び適切な場合には監査役等への報告や、違法行為又はその疑いの阻止、是正、再発防止等のために適切な対応を行うことを求めている（倫理規則第 260.4 項、R260.13 項及び R260.14 項参照）。このような規定は、法令遵守を前提とするものである（倫理規則 R260.6 項参照）。したがって、会社法上の役員の立場にある会員は、会社法の規定に従うとともに、その地位、職務、権限等に応じて、倫理規則セクション 260 に従い行動することが求められる。

例 1：取締役は、所属する組織に対して善管注意義務を負い（会社法第 330 条）、法令及び定款並びに株主総会の決議を遵守し、株式会社のため忠実にその職務を行わなければならない（会社法第 355 条）。また、取締役は、株式会社に著しい損害を及ぼすおそれのある事実があることを発見したときは、直ちに、当該事実を株主（監査役設置会社にあつては監査役、監査役会設置会社にあつては監査役会、監査等委員会設置会社にあつては監査等委員会）に報告しなければならない（会社法第 357 条）。

例 2：監査役は、所属する組織に対して善管注意義務を負い（会社法第 330 条）、取締役の法令又は定款に違反する行為を識別した場合には、取締役（取締役会設置会社にあつては取締役会）へ遅滞なく報告する義務を負う（会社法第 382 条）とともに、会社に著しい損害が生じるおそれがある場合には、違法行為の差止請求権を有する（会社法第 385 条）。

例 3：会計参与も所属する組織に対して善管注意義務（会社法第 330 条）を負い、取締役の職務執行に関し、不正の行為又は法令若しくは定款に違反する重大な事実を発見したときは、遅滞なく、株主（監査役設置会社にあつては監査役、監査役会設置会社にあつては監査役会、監査等委員会設置会社にあつては監査等委員会）へ報告する義務を負い（会社法第 375 条）、企業統治に一定の責任を有する。

**Q260-2-4 (IESBA Q&A NOCLAR PAIB Q24、Q25 及び Q26)** 上級の職以外の組織所属の会員は、多くの場合、雇用契約等に基づく雇用主の指示に従い職務に従事しており、権限が限定的ですが、倫理規則セクション 260 では、当該会員に対しても違法行為への対応が求められるのでしょうか。

**A** 上級の職以外の組織所属の会員は、上級の職にある組織所属の会員と比べ、所属する組織における権限や影響力は小さく、意思決定可能な範囲は狭いものの、公認会計士に対する社会からの期待に応えるため、違法行為への対応が求められる。ただし、上級の職以外の組織所属の会員に求められる違法行為への対応は、上級の職にある組織所属の会員と比べて軽減されている。

(解説)

上級の職にある組織所属の会員と上級の職以外の組織所属の会員とでは、所属する組織における権限、影響力及び意思決定の及ぶ範囲が異なることから、倫理規則セクション 260 では、それぞれに応じて違法行為への対応に関する規定が定められている。

上級の職以外の組織所属の会員は、上級の職にある組織所属の会員と比べ、所属する組織における権限や影響力は小さく、意思決定可能な範囲は狭い。そのため、上級の職以外の組織所属の会員に対して求められる違法行為への対応は、上級の職にある組織所属の会員と比べて軽減されている。具体的には、上級の職にある組織所属の会員は、違法行為又はその疑いに気付いた場合、当該事項を理解しなければならない（倫理規則 R260.12 項参照）が、上級の職以外の組織所属の会員に対する規定は、当該事項を理解することに努めるとの努力義務となっている（倫理規則 R260.24 項参照）。また、上級の職以外の組織所属の会員は、内部通報制度等の所属する組織の方針及び手続に従って対処するか、又は直属の上司若しくは直属の上司より上の階層の上司に報告することは求められるが（倫理規則 R260.25 項参照）、上級の職にある組織所属の会員とは異なり、監査役等とのコミュニケーションを行うこと等（倫理規則 R260.14 項参照）は求められておらず、上司及び監査役等の対応並びに所属する組織としての対応の適切性を評価すること（倫理規則 R260.16 項参照）も求められていない。

## 《パート3 会計事務所等所属の会員》

### セクション310 利益相反

#### 会計事務所等所属の会員に関する利益相反

**Q310-1-1** 倫理規則第 310.2 項によると、「利益相反は、客観性の原則の遵守に対する阻害要因を生じさせるとともに、他の基本原則の遵守に対する阻害要因を生じさせる可能性もある」とされています。そこで、そのような利益相反を生じさせる可能性がある状況とは、具体的にはどのようなものでしょうか。

**A** 次の解説において、倫理規則第 310.4 A1 項(1)から(10)までに規定する「会計事務所等所属の会員に関する利益相反が生じ得る状況」を説明しているのので、概括的理解のため参照されたい。

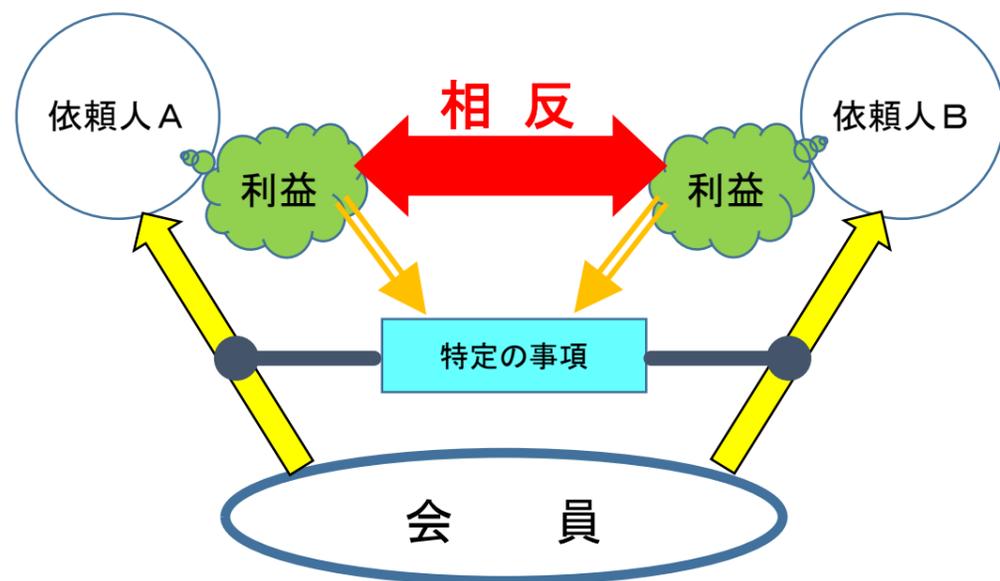
なお、本設問及び解説は、会員の理解を促進する一助として、会員が、利益相反が生じ得る状況に直面した場合の対応について、考え得る例を示すためのものであるが、個別の事情に応じて利益相反が生じ得る状況において阻害される基本原則又は阻害要因は異なる可能性がある。そこで、会員は、利益相反が生じ得る状況に直面した場合には、本設問及び解説で説明している考え方を参考にするとともに、概念的枠組みを適用して当該状況について十分に検討し、職業的専門家としての正当な注意に基づき、慎重に対応する必要があることに留意されたい。

#### (解説)

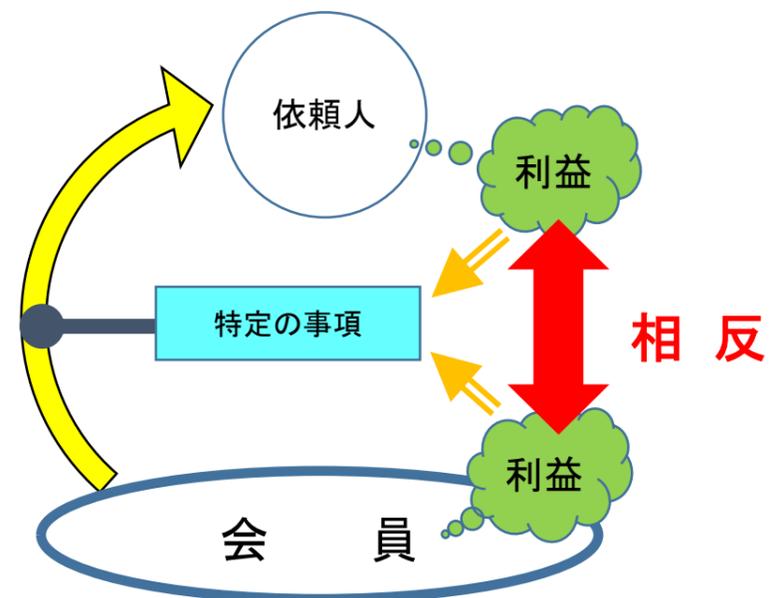
倫理規則第 310.2 項に規定する阻害要因を生じさせる可能性がある状況について、「(1) 特定の事項をめぐる複数の依頼人の利益が相反している中で、会員が当該特定の事項に関連した専門業務をそれら複数の依頼人に提供する場合」と、「(2) 特定の事項をめぐる会員の利益と、当該特定の事項に関連した専門業務をその会員により提供される依頼人の利益が相反する場合」とに分けて、次の<図示>を行っている。倫理規則第 310.4 A1 項(1)から(10)までに規定する利益相反が生じ得る状況を説明した次の<一覧表>と併せ、概括的理解のため参照されたい。

<図示>

(1) 特定の事項をめぐる複数の依頼人の利益が相反している中で、会員が当該特定の事項に関連した専門業務をそれら複数の依頼人に提供する場合



(2) 特定の事項をめぐる会員の利益と、当該特定の事項に関連した専門業務をその会員により提供される依頼人の利益が相反する場合



<一覧表>

(1) 特定の事項をめぐる複数の依頼人の利益が相反している中で、会員が当該特定の事項に関連した専門業務をそれら複数の依頼人に提供する場合

| 利益相反が生じ得る状況   | 特定の事項をめぐる複数の依頼人の利益の相反   | 特定の事項に関連した専門業務の提供  | 阻害される基本原則と阻害要因  | 補 足   |
|---|---|--|---|---|
| <p>■状況 1<br/>会員が、監査業務の過程で買収取引に関連する可能性のある機密情報を得ている状況下で、監査業務の依頼人（甲）を買収しようとしている依頼人（乙）に対して、当該取引に係る助言業務を提供する状況<br/>(倫理規則第310.4 A1項(1))</p> | <p>乙による甲の買収（M&amp;A）について、乙は買収者、甲は被買収者という立場にあり、それぞれの利益が相反している（甲は、より高い価格その他の有利な条件をもって乙に買収してもらいたいと考えており、乙はその逆の考えを持っている。）。</p>                          | <p>会員は、乙に対し甲の買収に関する専門業務（助言業務）を提供する（このとき会員は、甲に対する監査業務を通じて特定の事項に関する甲の機密情報を有している。）。</p> | <p>【守秘義務の原則】<br/>会員は、乙に対する助言業務の提供において、自らの業務に対する乙からの評価を高めること等を目的（自己利益）として、会員が監査業務を通じて有することとなった甲の機密情報入手して、乙にとって有利となる助言を行い得る（立場にある。）。</p>  | <p>会員により提供される専門業務が財務調査である場合には、状況 6 に類似した状況にあると考えられ、その際には客観性の原則の遵守に対する阻害要因も生じ得る。</p>   |
| <p>■状況 2<br/>同時期に同一企業（丙）の買収を競っている二者（甲・乙）の依頼人に助言業務を提供し、その助言が当該依頼人間の競合する状況に影響を与える可能性がある状況<br/>(倫理規則第310.4 A1項(2))</p>                   | <p>甲と乙による丙の買収（入札形式等によるM&amp;A）について、甲と乙は丙を（排他的に）取得することを望んでいるという立場にあり、それぞれの利益が相反している（乙は丙を買収したいと考えているが、甲により丙が買収されてしまうとその目的が達成できず、また、甲はその逆の状況にある。）。</p> | <p>会員は、丙の買収に関連して、甲及び乙の両方に対して専門業務（助言業務）を提供する。</p>                                     | <p>【客観性の原則】<br/>会員は、甲又は乙による丙の買収の成立に伴い何らかの特別なベネフィット（成功報酬、業務に対する評価、信頼関係の維持等）を得られる場合には、当該ベネフィットを得ることを目的（自己利益）として、例えば乙に対する業務において乙の買収意欲を削がせるような買収上ネガティブなアドバイスによって甲にとって有利となるような専門業務の提供を行い得る（立場にある。）（その逆の場合も想定できる。）。</p> | <p>会員が甲に対する業務提供の過程において入手した特定の事項に関する機密情報が、乙に対する助言業務において流用されるような場合には、状況 1 の場合と同様に守秘義務の原則の遵守に対する阻害要因も生じ得る。</p>   |
| <p>■状況 3<br/>同一の取引に関連して、売却者（甲）及び購入者（乙）の両方に対して業務提供する状況<br/>(倫理規則第310.4 A1項(3))</p>   | <p>甲及び乙の間で行われる売買取引について、甲と乙は売却者と購入者という立場にあり、それぞれの利益が相反している（甲はより高い価格での売却を希望しているが、乙はより低い価格での購入を希望している。）。</p>   | <p>会員は、甲と乙の間で行われる売買取引に関連して、それぞれに対して専門業務の提供を行う。</p>                                   | <p>【客観性の原則】<br/>会員は、甲による売買取引成立に伴い何らかの特別なベネフィット（金銭的インセンティブ、業務に対する評価、信頼関係の維持等）を得られる場合には、当該ベネフィットを得ることを目的（自己利益）として、例えば乙に対する業務において甲の購入を不合理に煽るような助言を行うことによって甲にとって有利な専門業務の提供を行い得る（立場にある。）（その逆の場合も思い得る。）。</p>            | <p>会員が乙に対する業務提供の過程において入手した乙の購入意欲の強弱や予算限度額に関する情報を、甲に対する業務において利用する場合には、状況 1 の場合と同様に守秘義務の原則に対する阻害要因も生じ得る（逆に、甲に関する情報を乙の業務において利用する場合も、守秘義務の原則の遵守に対する阻害要因が生じ得ることが想定できる。）。</p> |
| <p>■状況 4<br/>ある資産に関して対立関係にある当事者二者（甲・乙）に対して当該資産を評価する状況<br/>(倫理規則第310.4 A1項(4))</p>   | <p>甲と乙は同一資産（の価格や価値の観点）について、対立関係にあり、それぞれの利益が相反している（会員に対し評価を依頼していることを踏まえると対立関係の争点が同一資産の価格や価値に対する甲と乙の見解や期待の相違にあることが想定される。）。</p>                        | <p>会員は、同一資産に関連する専門業務（評価業務）の提供を甲及び乙に対して行う。</p>  | <p>【客観性の原則】<br/>評価業務の性質としてその結果の導出の過程において会員の主観的判断がそれなりに介在する余地がある場合において、会員は自らのベネフィットにつながる依頼者の希望に沿うことを目的（自己利益）とした（主観的）評価を行い得る（立場にある。）。</p>   |   |

| 利益相反が生じ得る状況  | 特定の事項をめぐる複数の依頼人の利益の相反  | 特定の事項に関連した専門業務の提供   | 阻害される基本原則と阻害要因  | 補 足   |
|--|--|---|---|---|
| <p>■状況5<br/>パートナーシップの解消等に際して、互いに係争関係にある両者（甲・乙）をそれぞれ依頼人として、同一の事項に関して代理（又は代表）する状況（倫理規則第310.4 A1項(5)）</p>                         | <p>甲及び乙は、お互いの間に結ばれているパートナーシップの解消に伴う権利義務の帰属をめぐる係争中の当事者であり、それぞれの利益が相反している（パートナーシップ解消に伴う利益・財産の分配や権利・義務の帰属等に関する主張に食い違い等が存在している。）。</p>                                  | <p>会員は、パートナーシップの解消に関して専門家として係争の当事者である甲の代理人となるとともに、乙の代理人となる業務を提供する。</p>          | <p>【客観性の原則】<br/>代理人は依頼人による授権の範囲内において本人の代わりに行為をすることができるが、会員は自らのベネフィットにつながる依頼者の希望に沿うことを目的（自己利益）として、その相手方の係争上の判断を行い得る（立場にある。）。</p>               | <p>係争における双方代理という場면을踏まえると、両方の依頼人からの信用を同時に得ることは通常困難であり、したがって阻害要因の水準に与える影響が余りに大きく、いかなるセーフガードを適用しても当該阻害要因を軽減できず、片方の依頼者又は両方からの依頼に対して受嘱を断ることとなる状況に該当するかもしれない。<br/>なお、M&amp;Aの実務では、売り手と買い手との価格交渉が折り合わず、当該交渉の当事者の両方から、価格決定のための仲裁人を依頼される場合があるが、その場合であっても、利益相反に関する検討が必要になると考えられる。</p> |
| <p>■状況6<br/>ライセンス契約に関連して、ライセンス利用者（甲）に対しライセンス使用料の計算に関する助言をするとともに、ライセンス保有者（乙）に対し当該ライセンス使用料に関する保証業務を提供する状況（倫理規則第310.4 A1項(6)）</p> | <p>甲及び乙の間におけるライセンス契約において、甲と乙はライセンスの利用者（借手）と保有者（貸手）という立場にあり、それぞれの利益が相反している（ライセンスの利用者としての甲は、ライセンス使用料を低額に抑えたいと考えており、一方で乙はその逆の考えを持っている。すなわち、売却者と購入者の関係と類似の関係にある。）。</p> | <p>会員は、ライセンス契約に関連して甲に対してライセンス使用料の正確性を助言するとともに、乙に対して当該ライセンス使用料に関する保証業務を提供する。</p> | <p>【客観性の原則】<br/>会員は、甲に対して行う助言の対象がライセンス使用料であるのに対して、乙に対して提供する保証業務の対象たる主題もまた当該ライセンス使用料となるため自己レビューに該当するおそれがあり、かかる状況にある場合には客観的な判断が阻害される可能性がある。</p> | <p>状況1と同様に守秘義務の原則の遵守に対する阻害要因も生じ得る。</p>  |

(2) 特定の事項をめぐる会員の利益と、当該特定の事項に関連した専門業務をその会員により提供される依頼人の利益が相反する場合

| 利益相反が生じ得る状況  | 特定の事項をめぐる会員の利益と依頼人の利益の相反  | 特定の事項に関連した専門業務の提供  | 阻害される基本原則と阻害要因   | 補 足   |
|--|---|--|--|---|
| <p>■状況7<br/>会員の配偶者が金銭的利益を有する組織（乙）に投資することを依頼人（甲）に助言する状況<br/>（倫理規則第310.4 A1項(7)）</p>   | <p>（将来）会員の配偶者が乙から得られる経済的利益と、乙の潜在的投資家としての甲の利益が相反している。<br/>（甲は、自らにとって有利な価格（低価格）で投資を行いたいと考えているが、一方、会員の配偶者は、自らの利益が減少しない価格又は自らの利益がより増加するような価格（高価格）で甲に投資を行ってほしいと考えている。）</p> | <p>会員は、甲に対し、乙への投資に関連して（投資判断や投資価格に関する）助言を行う。</p>                  | <p>【客観性の原則】<br/>会員は、甲による当該組織への投資に関して配偶者が投資利益を得ることを目的（自己利益）として、甲に対する業務において甲の投資の是非や投資価格の判断を不合理に高く煽るような助言を行い得る（立場にある。）。</p>   | <p>配偶者という関係を本人と同一視する。</p>   |
| <p>■状況8<br/>会員が、依頼人（甲）に対して助言を提供する一方で、当該依頼人への助言に関する業務の主要な競合他社（乙）と共同事業を行う関係を有する状況<br/>（倫理規則第310.4 A1項(8)）</p>  | <p>会員が乙との共同事業又は同様の関係から得られる利益と、甲が乙に対して助言により有利になることから得られる利益が相反している。<br/>（甲が乙に対して有利に立てば、会員が乙との共同事業等から得られる利益は減少する。）</p>   | <p>会員は、甲及び乙が競合する市場等に関連して優位になるような助言を甲に対して行う。</p>                  | <p>【客観性の原則】<br/>会員が、甲に対し助言を提供することは、乙や会員が甲との関係において劣位となる助言をすることに換言でき、このような状況においては、乙等への配慮・無意識のバイアスがかかる可能性があり、ひいては甲に対する適正な助言とならない可能性がある。また、極端な場合は乙や会員が甲に対し優位となることを目的（自己利益）として、甲が判断を誤るような助言を行い得る（立場にある。）。</p> | <p>会員と会員の提携先とは共通の利益を有するものとして、利益相反か否かを考える上において、会員と同一視する。</p>         |
| <p>■状況9<br/>会計事務所等がある事業（甲）に対して既に関与の検討を行っている一方で、当該事業の買収に関して依頼人（乙）に助言する状況<br/>（倫理規則第310.4 A1項(9)）</p>  | <p>甲（事業）に対する買収を成功させようと考えている会員の利益と、同様に甲（事業）の買収を成功させようとしている乙の利益が相反している。</p>   | <p>会員は、自身による甲（事業）の事業買収に関連して、甲の事業買収についての助言を乙に対して行う。</p>           | <p>【客観性の原則】<br/>会計事務所等（会員）は、自身による事業買収を成立させることを目的（自己利益）として、乙に対する業務において乙の買収意欲を削がせるような買収上ネガティブな助言を行い得る（立場にある。）。</p>   |   |
| <p>■状況10<br/>会員がある製品又はサービスの販売者（甲）との間で、ライセンス使用料又は仲介料を得る契約を結んでいる状況において、当該製品又はサービスの購入を検討している依頼人（乙）に対して当該製品又はサービスの購入に関する助言をする状況<br/>（倫理規則第310.4 A1項(10)）</p> | <p>甲の製品又はサービスに関連して手数料が得られる会員の利益と、自らの目的に照らしてより適切な製品又はサービスの選択を望んでいる依頼人（乙）の利益が必ずしも一致しない。</p>   | <p>会員は、甲と乙間におけるサービス等の取引に関連して、甲の製品又はサービスの購入の選択に関する助言を乙に対して行う。</p> | <p>【客観性の原則】<br/>会員は、自身が得る手数料を増大させることを目的（自己利益）として、乙に対する業務において甲の製品又はサービスの購入意思決定を不合理に煽るような助言を行い得る（立場にある。）。</p>  | <p>販売者と成功報酬契約を締結している場合や紹介手数料の受領がある場合も、同様の利益相反と阻害要因が生じていると考えられる。</p> |

## セクション 330 報酬及びその他の種類の対価

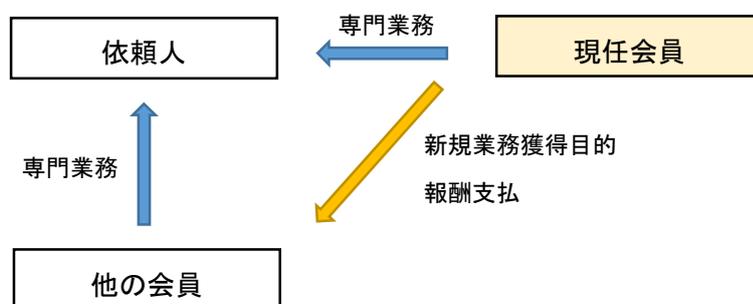
### 紹介手数料・仲介料

Q330-1-1 倫理規則第 330.5 A1 項で規定する紹介手数料及び仲介料について、授受が生じる状況にはどのようなものがありますか。

- A 倫理規則第 330.5 A1 項では、(1)紹介手数料の支払、(2)紹介手数料の受領及び(3)仲介料の受領についての事例が記載されている。このほか、仲介料の支払についても考えられる。それぞれの事例について図示すると、次のとおりである。

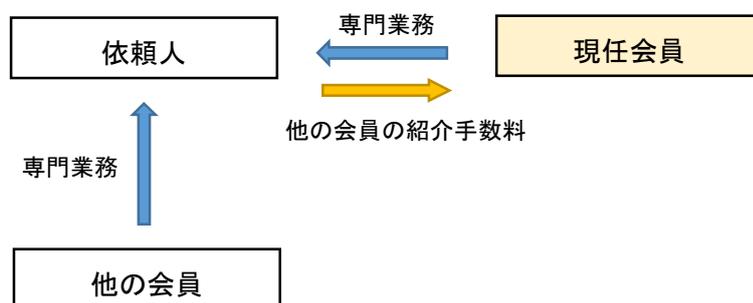
#### 事例 1：紹介手数料の支払

ある依頼人が引き続き現任会員の依頼人であり続けるものの、その現任会員が提供していない専門業務を求めている場合に、当該依頼人に対する新たな業務を得る目的で現任会員から他の会員に支払われる報酬（倫理規則第 330.5 A1 項(1)参照）



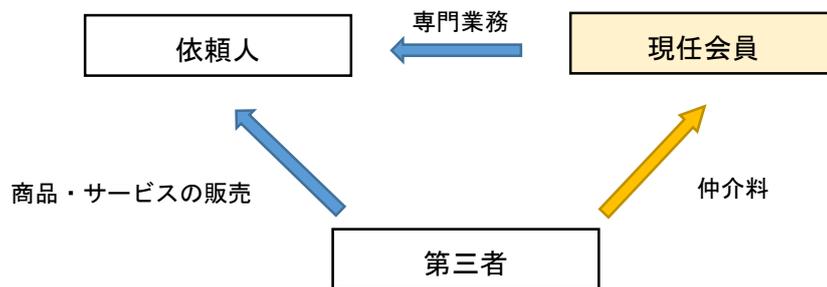
#### 事例 2：紹介手数料の受領

現任会員が依頼人の求める特定の専門業務を提供していない場合、依頼人を他の会員又は専門家に紹介することに対して依頼人から受領する報酬（倫理規則第 330.5 A1 項(2)参照）



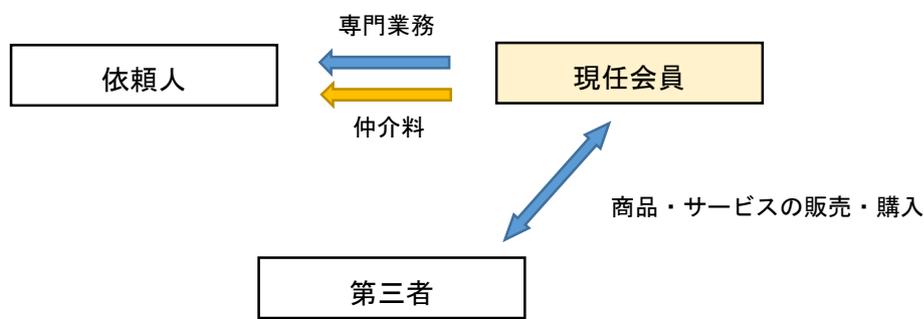
#### 事例 3：仲介料の受領

依頼人への商品又はサービスの販売に関連して、第三者（例えばソフトウェア納入業者）から受領する仲介料（倫理規則第 330.5 A1 項(3)参照）



#### 事例4：仲介料の支払

現任会員が、第三者との商品又はサービスの販売・購入に関連して、依頼人へ支払う仲介料



**Q330-1-2** 倫理規則第330.5 A1項からR330.5 JP項までの規定には、会計事務所等所属の会員が授受する紹介手数料又は仲介料について規定されていますが、会員と支配関係にある事業体が紹介手数料等を収受する場合は、どのように取り扱われますか。

**A** 倫理規則の用語集では、「会計事務所等所属の会員」とは、会計事務所等に所属する会員であり、提供する専門業務の種類（監査、コンサルティング等）は問わないとされており、また、「会計事務所等所属の会員」とは、会計事務所等も意味する、と定義されている。「会計事務所等」とは、会員が開業する事務所（公認会計士法以外の法律に基づく事務所を除く。）及び監査法人に加え、出資、経営その他の手段を通じてそれらを支配する事業体及び出資、経営その他の手段を通じてそれらが支配している事業体も含む、と定義されている。したがって、会員と支配関係にある事業体が紹介手数料等を収受する場合にも、倫理規則第330.5 A1項からR330.5 JP項までの規定が適用される。

**Q330-1-3** 会員が会計事務所等とは別に経営する保険代理店等における紹介手数料又は仲介料の取扱いはどのように考えることとなりますか。

**A** 会員が会計事務所等とは別に経営する保険代理店等の業務は、倫理規則第330.5 A1項からR330.5 JP項までの規定は適用されないものと考えられる。

(解説)

会員と支配関係にある事業体は、専門業務（倫理規則用語集「専門業務」参照）のみを行うとは限らないので、紹介手数料又は仲介料の授受に関する規定は専門業務に限定されることに留意する。

## セクション 340 贈答及び接待を含む勧誘

### 「社会通念上許容される範囲」について

**Q340-1-1 JP** 倫理規則第 340.11 A2 JP 項において、社会通念上許容される範囲と考えられるような勧誘について規定されていますが、どのようなことに留意すべきですか。

- A** 会計事務所等における品質管理上、「社会通念上許容される範囲」であるかどうかについて、個別具体的な行動指針等を定め、全ての社員等及び従業者に周知させ、その遵守を徹底することになる。

(解説)

会員は、他の個人の行動に不適切な影響を与える意図がある場合、当該勧誘を申し出たり受け入れたりすることは一切行ってはならない（倫理規則 R340.7 項及び R340.8 項参照）。

他の個人の行動に不適切な影響を与える意図がない場合であっても、倫理規則第 340.11 A2 JP 項は、社会通念上許容される範囲を超える場合、阻害要因の水準に与える影響は余りに大きく、いかなるセーフガードを適用しても、阻害要因を許容可能な水準にまで軽減することはできないとしており、会員が贈答及び接待を含む勧誘を受けること、又は会員が贈答及び接待を含む勧誘を行うことを禁止している。

したがって、会計事務所等は、社会通念上許容される範囲について、勧誘の内容、金額、時期、回数及び方法等に関する個別具体的な行動指針を定めることが適切である（倫理規則第 340.11 A2 JP 項参照）。

### 勧誘に関する対処

**Q340-2-1** 会計事務所等所属の会員による勧誘の申出又は受入れに関して、会員はどのように対処することとなりますか。

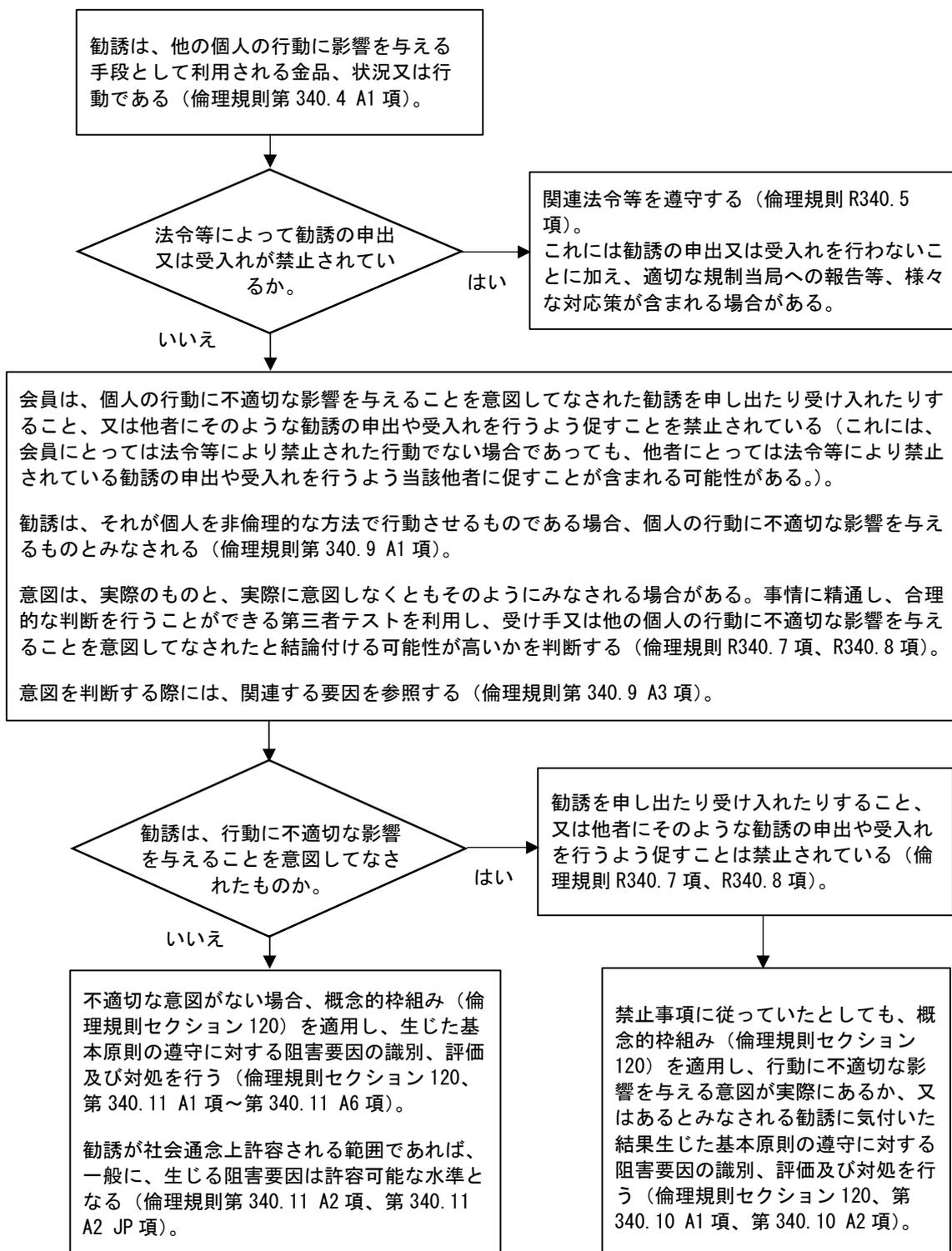
- A** 倫理規則に規定されている「勧誘」には、贈答及び接待が含まれ、次の解説に従い、適切に対処することとなる。

(解説)

次のフロー図で、会員による勧誘の申出又は受入れに関して、会員が基本原則の

遵守に対する阻害要因にどのように対処することとなるかについて説明する。

### <会計事務所等所属の会員による勧誘の申出又は受入れ>



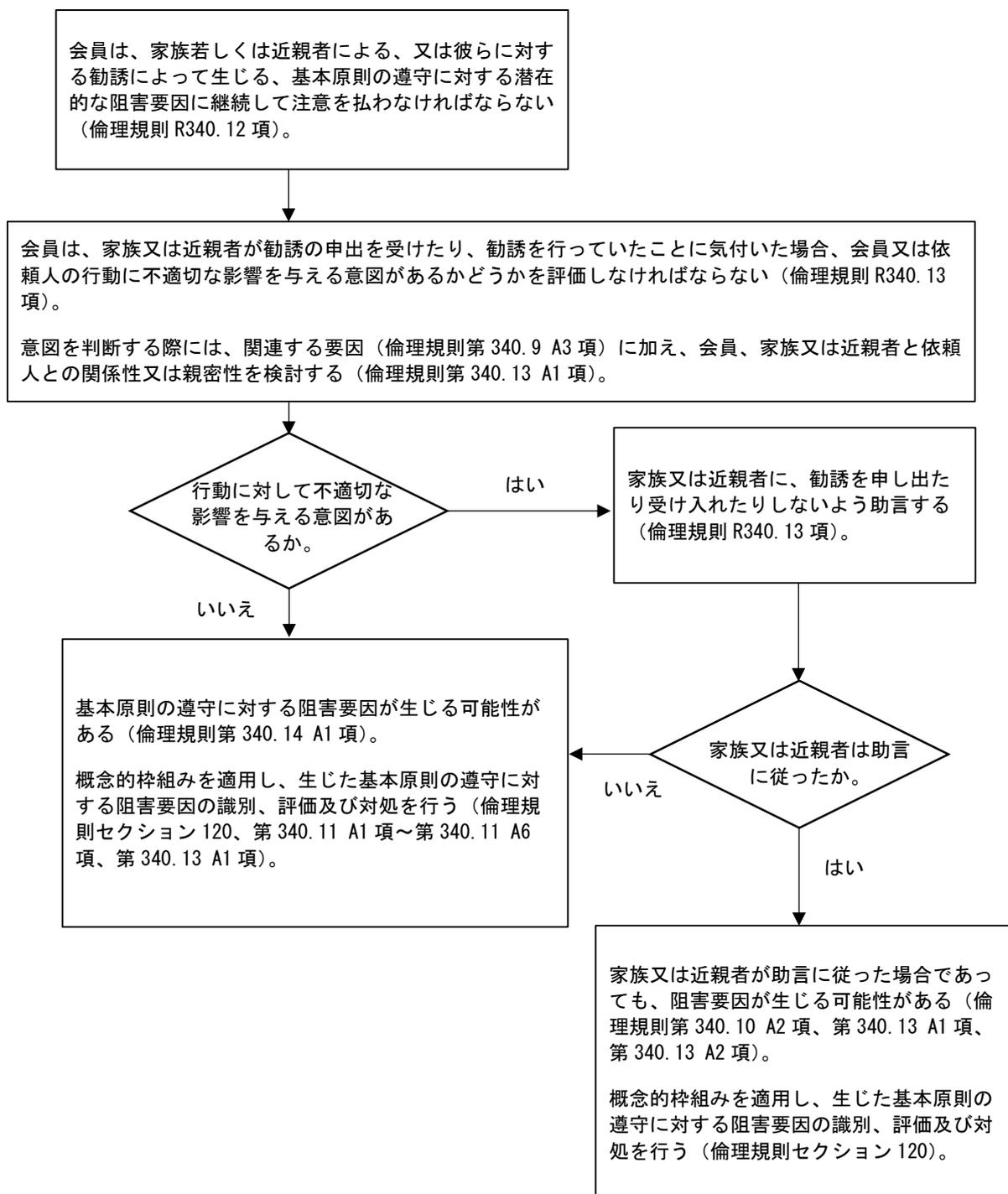
**Q340-2-2** 家族又は近親者による勧誘の申出又は受入れに関しては、会計事務所等所属の会員はどのように対処すべきでしょうか。

**A** 倫理規則に規定されている「勧誘」には、贈答及び接待が含まれ、次の解説に従い、適切に対処することとなる。

**(解説)**

次のフロー図で、会員の家族又は近親者による勧誘の申出又は受入れに関して、会員が基本原則の遵守に対する阻害要因にどのように対処することとなるかについて説明する。

## <家族又は近親者による勧誘の申出又は受入れ>



## セクション 360 違法行為への対応

### 倫理規則セクション 360「違法行為への対応」の対象者及び対象業務

Q360-1-1 (IESBA Q&A NOCLAR PAPP Q44 及び Q45) 倫理規則セクション 360 において、会計事務所等所属の会員が、違法行為又はその疑いに気付いた場合の対応が定められています。財務諸表監査業務を行う会員と財務諸表監査業務以外の専門業務（以下、本設問において「非監査業務」という。）を行う会員とで、適用される規定が異なるようですが、なぜ異なるのでしょうか。

- A 財務諸表監査業務と非監査業務とでは、その業務の性質及び契約内容により権限（情報収集等）と責任が異なることから、倫理規則セクション 360 では、それぞれに応じて違法行為への対応が規定されている。例えば、財務諸表監査業務を行う会員は、違法行為又はその疑いに関する情報に気付いた場合、当該事項を理解しなければならないが（倫理規則 R360.10 項参照）、非監査業務を行う会員に対する規定は、当該事項を理解することに努めるとの努力義務となっている（倫理規則 R360.29 項参照）。

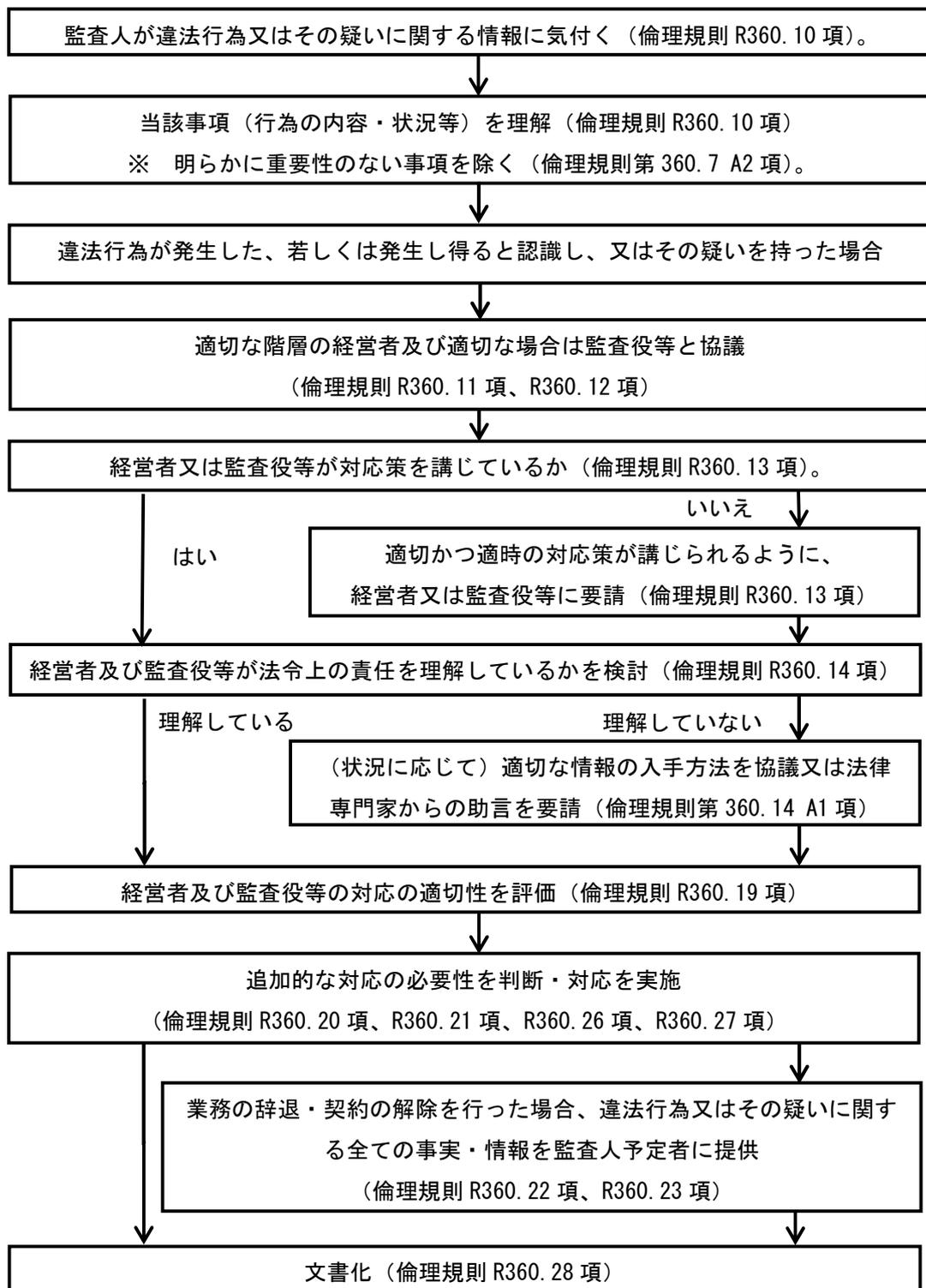
これに加え、非監査業務においては、依頼人、業務の内容、状況等により、その権限及び責任がそれぞれの業務により異なることとなる。

#### （解説）

倫理規則セクション 360 は、会計事務所等所属の会員が、専門業務を実施する過程で違法行為又はその疑いに気付いた場合に対応を行うことを求めている。これは、違法行為を発見することを目的とするものではなく、違法行為又はその疑いに気付いた場合に、会員が依頼人の経営者及び必要に応じて監査役等と違法行為又はその疑いについて協議を行うこと等により（倫理規則 R360.11 項参照）、経営者又は監査役等が、違法行為又はその疑いを阻止若しくは是正し、又はそれらの影響を軽減したり、違法行為を未然に防ぐことに資するものである。

会計事務所等所属の会員が専門業務を実施する過程で違法行為又はその疑いに気付いた場合の対応フローは、財務諸表監査業務を行う会員と非監査業務を行う会員のそれぞれにおいて、おおむね次のとおりである。

■ 財務諸表監査業務に従事する会員の場合（倫理規則 R360. 10 項から第 360. 28 A1 項まで参照）



《財務諸表監査業務に従事する会員が遵守すべき事項》

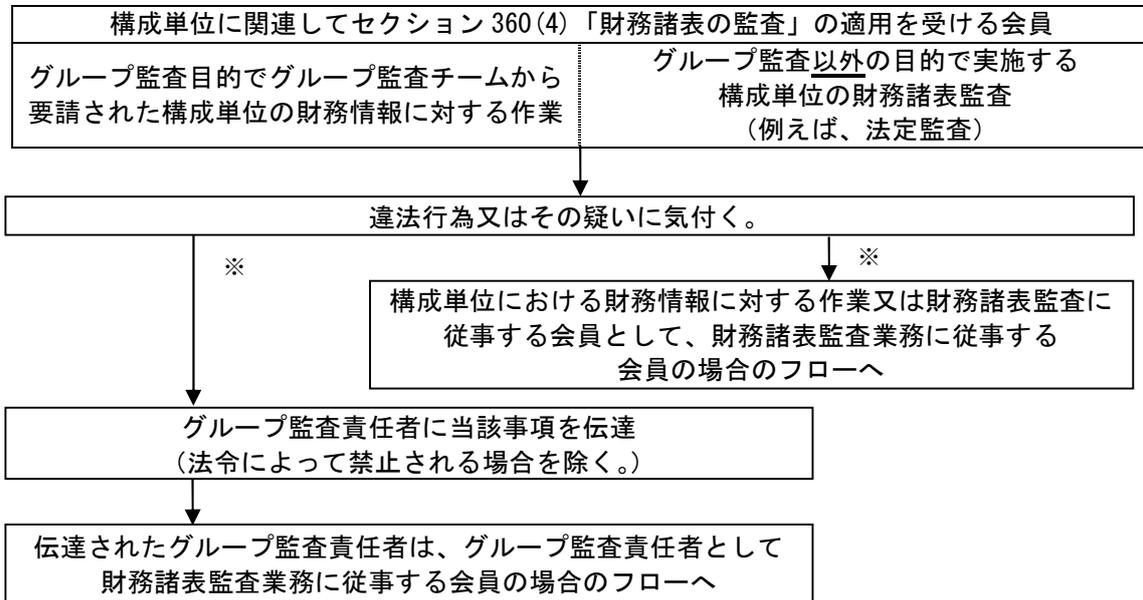
- ・ 規制当局への報告に関する法令等の遵守（例えば、金融商品取引法第 193 条の 3）（倫理規則 R360. 15 項(1)）

- ・ 以下の事項を含む監査の基準の遵守（倫理規則 R360. 15 項(2)）

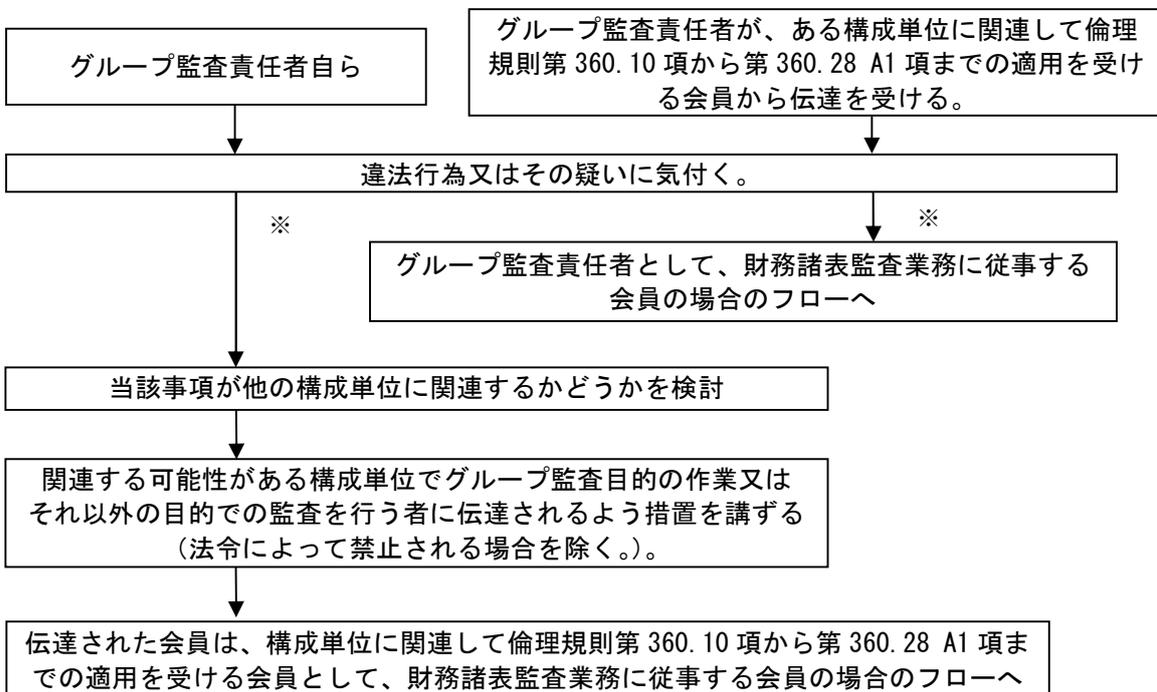
- ① 不正を含む違法行為の識別及び対応
- ② 監査役等とのコミュニケーション
- ③ 違法行為又はその疑いが監査報告書に及ぼす影響の検討

《グループに関するコミュニケーション》

(1) アップストリーム (倫理規則 R360.16 項)

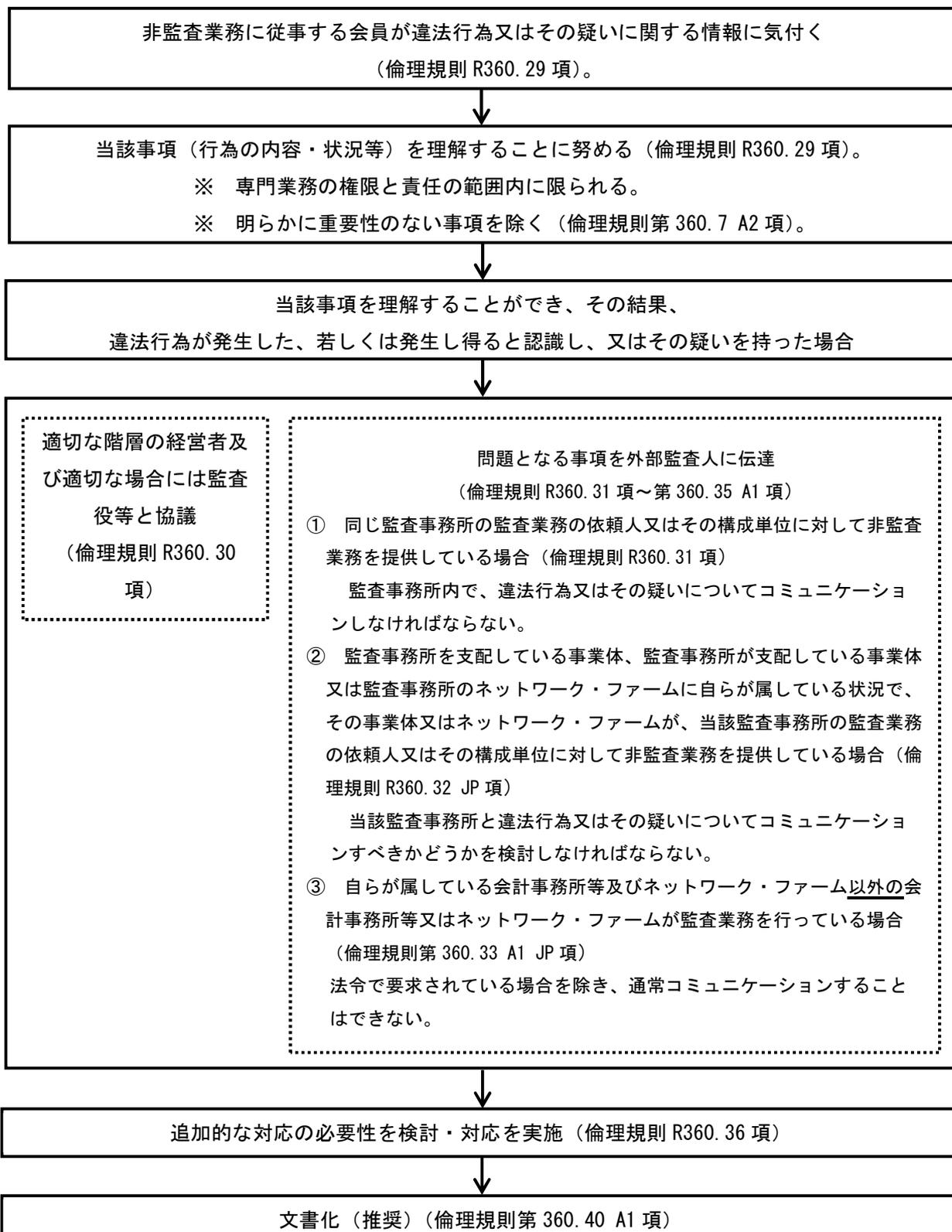


(2) ダウンストリーム (倫理規則 R360.17 項、R360.18 項)



※ 二者択一ではなく、いずれも行うこととなる。

■ 非監査業務に従事する会員の場合（倫理規則 R360. 29 項から第 360. 40 A1 項まで参照）



**Q360-1-2 (IESBA Q&A NOCLAR PAPP Q2 及び Q3)** 倫理規則セクション 360 は、個人会員だけでなく会計事務所等も対象となるのでしょうか。その場合、会計事務所等は何をしなければならないのでしょうか。

**A** 倫理規則における会員は、会則第 5 条第 1 項に定める会員（公認会計士、外国公認会計士及び監査法人）及び同条第 2 項に定める準会員である。したがって、個人会員だけが対象となるわけではない。また、倫理規則の用語集「会計事務所等所属の会員」では、「会計事務所等に所属する会員。提供する専門業務の種類（監査、コンサルティング等）は問わない。会計事務所等所属の会員とは、会計事務所等も意味する。」と定義されており、倫理規則セクション 360 は、個人会員だけでなく会計事務所等も対象となる。

**(解説)**

倫理規則セクション 360 は、会計事務所等所属の会員を対象としているが、会計事務所等所属の会員には、会計事務所等が含まれるため（倫理規則用語集「会計事務所等所属の会員」参照）、個人会員だけでなく、会計事務所等にも倫理規則の遵守が求められる。会計事務所等は、会員のみならず、会員以外の者であっても、専門業務を実施する専門要員に対しては倫理規則セクション 360 を遵守させることとなる。ただし、専門要員に該当しない事務職員については、倫理規則セクション 360 の対象にならない。

さらに、監査法人及び個人事務所には、会計事務所等及び専門要員が倫理規則を遵守することを確保するための監督責任が課されている。

なお、専門要員とは、会計事務所等に所属する社員等及び専門職員全体のことであり、会計事務所等が雇用する専門家（会計又は監査以外の分野において専門知識を有する個人）が含まれる。

**Q360-1-3** 倫理規則セクション 360 に基づく対応は、社会的影響度の高い事業体に対する専門業務のみが対象になるのでしょうか。

**A** 倫理規則セクション 360 に基づく対応は、社会的影響度の高い事業体だけではなく、全ての事業体に対する専門業務の実施において気付いた違法行為又はその疑いが対象となる。

**(解説)**

倫理規則セクション 360 は、全ての事業体に対する専門業務が対象となる。株式会社のみならず、学校法人、ファンド、社会福祉法人等、あらゆる事業体に対する専門業務が対象となる。

倫理規則セクション 360 「違法行為への対応」の対象となる違法行為又はその疑い

**Q360-2-1 (IESBA Q&A NOCLAR PAPP Q8、Q14、Q15 及び Q17)** 倫理規則第 360.5 A2 項において、違法行為又はその疑いの対象となる法令が例示されていますが、常に全ての法令を検討する必要があるのでしょうか。

**A** 常に全ての法令を検討する必要はない。ただし、倫理規則第 360.5 A2 項で列挙されている法令が例示列挙であることにも留意する。

**(解説)**

倫理規則第 360.5 A2 項に、違法行為又はその疑いの対象となる法令の例示が列挙されているが、法令には、事業体が行う事業や性質等に関わりなく多くの事業体に該当する法令と、特定の事業体に該当する法令が含まれているため、同項の例示が全ての事業体に当てはまるとは限らない。

多くの場合、例えば不正、汚職、贈収賄に係る法令については、全ての事業体に共通する法令と考えられるが、その他の法令の例示は、事業体が営む事業内容等により関連性の程度は様々である。例えば、環境関連の法令は資源関連の事業を営む事業体、自己資本比率規制やマネー・ローンダリングについては金融機関等、排ガス規制は自動車メーカーに関連するものと考えられる。そのほか、各業種によって関連する業法（鉄道事業法、建設業法等）が存在することにも留意する。

なお、専門業務を提供する会員は、当該専門業務の実施のために必要とされる法令に関連する違法行為又はその疑いに対応することが求められる。倫理規則セクション 360 において会員に求められる法令の知識は、依頼人に対して専門業務を提供する上で必要な範囲の知識であり、その範囲を超える専門的な知識を有することまでは求められていない（倫理規則第 360.10 A2 項参照）。また、法律専門家に求められる水準の知識を有することまでは求められていない。

**Q360-2-2 (IESBA Q&A NOCLAR PAPP Q10)** 倫理規則第 360.7 A3 項では、依頼人から依頼を受けたデュー・デリジェンス業務において、買収検討先である第三者の事業体について気付いた違法行為又はその疑いについては倫理規則セクション 360 の対象外とされていますが、依頼人の指示の下で業務を行う派遣社員や代理人等によって行われた違法行為又はその疑いについては、倫理規則セクション 360 の対象になるのでしょうか。

**A** 依頼人の指示の下で業務を行う派遣社員や代理人等によって行われた違法行為は、倫理規則セクション 360 の対象になる。

**(解説)**

倫理規則第 360.5 A1 項では、対象となる違法行為について、故意若しくは過失又は作為若しくは不作為を問わず、依頼人、その監査役等、経営者、従業員等又は依頼人の指示の下で働く委託先業者等のその他の者によって行われる、法令違反とな

る行為と定義されている。これは、依頼人やその監査役等又は経営者のほか、依頼人のために、又はその指示の下で働くその他の者による違法行為を対象とするものであり、派遣社員や代理人等は、これに該当する。そのため、派遣社員や代理人等による違法行為については、倫理規則セクション 360 の対象となる。このように、違法行為を行った者と依頼人との間の関係が雇用関係である場合に限定されるものではない。

#### 違法行為又はその疑いに対して対応すべき事項

**Q360-3-1 (IESBA Q&A NOCLAR PAPP Q12 及び Q25)** 倫理規則セクション 360 では、会計事務所等所属の会員に対して、違法行為又はその疑いを見つけるために、特別な手続を行うことが求められるのでしょうか。

**A** 違法行為又はその疑いを見つけるために、特別の手続を行うことは求められていない。

倫理規則セクション 360 は、違法行為又はその疑いを積極的に見つけに行くことまでは求めておらず、専門業務の実施の過程において、違法行為又はその疑いに気付いた場合に、倫理規則セクション 360 に基づく対応が求められる。

#### (解説)

倫理規則セクション 360 は、違法行為又はその疑いに気付いた場合の対応について規定しているものである。したがって、違法行為又はその疑いを積極的に見つけに行くことまでは求めていない。違法行為又はその疑いに気付く状況としては、自らが専門業務を実施する過程で気付く場合が該当するが（倫理規則 R360.10 項、第 360.10 A1 項及び R360.29 項参照）、財務諸表監査業務の場合には、他の会員又は依頼人の従業員等の他者から情報がもたらされる場合も含まれる（倫理規則第 360.10 A1 項参照）。

なお、会員には、専門業務の実施のために要求される水準以上の法令に関する知識を有することまでは求められていないが（倫理規則第 360.10 A2 項及び第 360.29 A1 項参照）、当該専門的な知識の範囲内ではない違法行為又は疑いであったとしても、それに気付いた場合は、倫理規則セクション 360 に基づいて対処することが求められる。

**Q360-3-2 (IESBA Q&A NOCLAR PAPP Q21 及び Q22)** 監査基準報告書 250「財務諸表監査における法令の検討」（以下「監基報 250」という。）においても、違法行為への対応に関する規定がありますが、倫理規則セクション 360 と当該報告書とは、どのような関係にあるのでしょうか。

**A** 倫理規則セクション 360 は、監基報 250 に対して修正したり、解釈を示したり、追加の監査手続を要求するものではないが、倫理規則における行動規範の観点から、

監基報 250 において規定されていない会員の責任を明示し、違法行為又はその疑いに気付いた場合に会員がどのように対処すべきかを規定している。監基報 250 を遵守しただけでは、倫理規則セクション 360 における監査人の義務を果たしたことに限らないことに留意する。

#### (解説)

監基報 250 では、違法行為又はその疑いに対する監査手続が規定されているが、当該違法行為又はその疑いが財務諸表に重要な影響を与えるかどうかという点に着目している。一方で、倫理規則セクション 360 は、公共の利益に対してより広範囲に影響をもたらすかどうか（利害関係者に対して潜在的に重大な損害をもたらすかどうか）について会員が考慮することにも着目している（倫理規則第 360.5 A3 項参照）。したがって、倫理規則セクション 360 では、監査人に対して、監基報 250 よりも広い観点での検討が求められる。

なお、監基報 250 においては、識別された違法行為又はその疑いがなかったとしても実施すべき監査手続が定められている。

#### 違法行為又はその疑いに気付いた場合の対応

**Q360-4-1 (IESBA Q&A NOCLAR PAPP Q25)** 財務諸表監査業務に従事する会員は、監査業務の過程以外の状況において気付いた依頼人の違法行為又はその疑い（例えば、インターネットや私的な会合において情報を得た場合等）についても、依頼人の経営者等と協議する必要がありますか。

- A 監査業務の過程以外の状況において気付いた依頼人の違法行為又はその疑いでも、当該事項に明らかに重要性がないと判断される場合（倫理規則第 360.7 A2 項参照）を除き、倫理規則セクション 360 に従った対応が求められ、依頼人の適切な階層の経営者（適切な場合には監査役等）と協議する必要がある（倫理規則第 360.10 A1 項及び R360.11 項参照）。

**Q360-4-2 (IESBA Q&A NOCLAR PAPP Q26)** 監査手続の実施段階で、依頼人の違法行為又はその疑いに気付いた場合であっても、経営者又は監査役等が対応策を講じない場合、財務諸表監査業務に従事する会員は経営者又は監査役等が適切な対応策を講じられるように、どのような対処が必要ですか。

- A 単に経営者又は監査役等が対応策を講じないことのみをもって、気付いた違法行為又はその疑いへの対応を省略すべきではない。会員は自らの懸念に対して、経営者又は監査役等が十分な説明や合理的な根拠を示しているかを確認することが適切である。会員は経営者又は監査役等の説明が十分ではないと判断する場合、経営者又は監査役等が、適切かつ適時に、次のいずれかの対応策を講じられるように、経営者又は監査役等に要請しなければならない（倫理規則 R360.13 項参照）。

- (1) 違法行為を阻止若しくは是正し、又はそれらの影響を軽減すること。
- (2) まだ発生していない場合には、違法行為を未然に防ぐこと。
- (3) 法令が要求する場合又は公共の利益のために必要な場合、適切な規制当局に当該事項を報告すること。

また、会員は、経営者又は監査役等が違法行為又はその疑いに関連する法令上の責任を理解しているかどうかを検討することが求められるが、その結果、経営者又は監査役等が当該事項に関する法令上の責任を理解していないと判断した場合には、適切な情報をどのようにしたら入手できるかについて協議を行うこと、又は法律専門家から助言を得ることを要請する場合があります（倫理規則 R360.14 項及び第 360.14 A1 項参照）。

**Q360-4-3 (IESBA Q&A NOCLAR PAPP Q27)** 財務諸表監査業務に従事する会員が気付いた依頼人の違法行為又はその疑いについて、経営者及び監査役等の対応が消極的なものである場合、会員が追加的な対応を検討する必要はないですか。

- A** 会員は、気付いた違法行為又はその疑いに関する経営者及び監査役等の対応が適切なものであるかどうかを判断する必要がある（倫理規則 R360.19 項参照）。そのため、経営者及び監査役等の対応が消極的であるからといって、会員の対応を終了すべきではない。会員は、経営者及び監査役等の対応の適切性を検討し、適切ではないと判断した場合には、公共の利益の観点から、追加的な対応の必要性を判断することが求められる（倫理規則 R360.20 項参照）。

#### 監査人予定者の対応

**Q360-5-1 JP** 倫理規則 R360.26 項における不正な財務報告に関する法令違反等事実に対する適切な規制当局への報告に関連する適用指針として、倫理規則第 360.26 A1 JP 項は、監査人予定者である会員が、前任監査人からの監査業務の引継の過程で、不正な財務報告に関する法令違反等事実を認識した場合の対応を規定していますが、この適用指針はどのような趣旨で規定されたのでしょうか。

- A** 監査人予定者である会員が、監査業務の引継の過程で、不正な財務報告に関する法令違反等事実を認識した場合、倫理規則セクション 360 を遵守するために（倫理規則 R360.9 項参照）、財務諸表監査業務に従事する会員に求められる対応に沿った対応を検討することが適切であると考えられる。

そのため、監査人予定者である会員は、事実及び状況を踏まえ、前任監査人に対する働きかけを通じて、経営者や監査役等に不正な財務報告に関する法令違反等事実の是正等を促すことにより、当該法令違反等事実の是正等を図ることが期待される。

しかし、極めて限定的ながら、監査人予定者である会員が、前任監査人との協議ができず、前任監査人を通じて、当該法令違反等事実の是正等のための対応ができ

ない状況も考えられる。

この適用指針は、そのような状況において、監査人予定者である会員が、不正な財務報告に関する法令違反等事実の是正等を図るために期待される行動に関する指針を提供しており、そのうちの追加的な対応の一つとして、当該法令違反等事実を規制当局へ報告することの要否を検討するための指針を提供するために規定されている（倫理規則第 360.4 項、R360.9 項、R360.26 項及び第 360.26 A1 JP 項参照）。

#### （解説）

監査人予定者である会員は、監査業務の契約の締結前であるため、監査基準報告書 260「監査役等とのコミュニケーション」、会社法第 397 条、金融商品取引法第 193 条の 3 等の直接的な適用は受けないと考えられる。しかし、財務諸表監査業務に従事していない監査人予定者であっても、不正な財務報告に関する法令違反等事実を認識した場合、倫理規則セクション 360 を遵守するために、財務諸表監査業務に従事する会員に求められる対応に沿った対応を検討することが適切であると考えられる。

前任監査人である会員が依頼人による不正な財務報告を認識した場合、倫理規則セクション 360 に従って、依頼人の経営者や監査役等に当該不正な財務報告の是正等の措置を促すことが必要である（監査基準報告書 240「財務諸表監査における不正」第 39 項、F39-2 項等参照）。前任監査人が是正等を促してもなお依頼人により是正等の措置がとられず、財務書類の適正性の確保に重大な影響を及ぼすおそれがあると認められる場合において、重大な影響を防止するために必要があると認めるときには、前任監査人は、金融商品取引法第 193 条の 3、同施行令及び関係府令に定める手続に従って規制当局に申出を行うことになると考えられる。

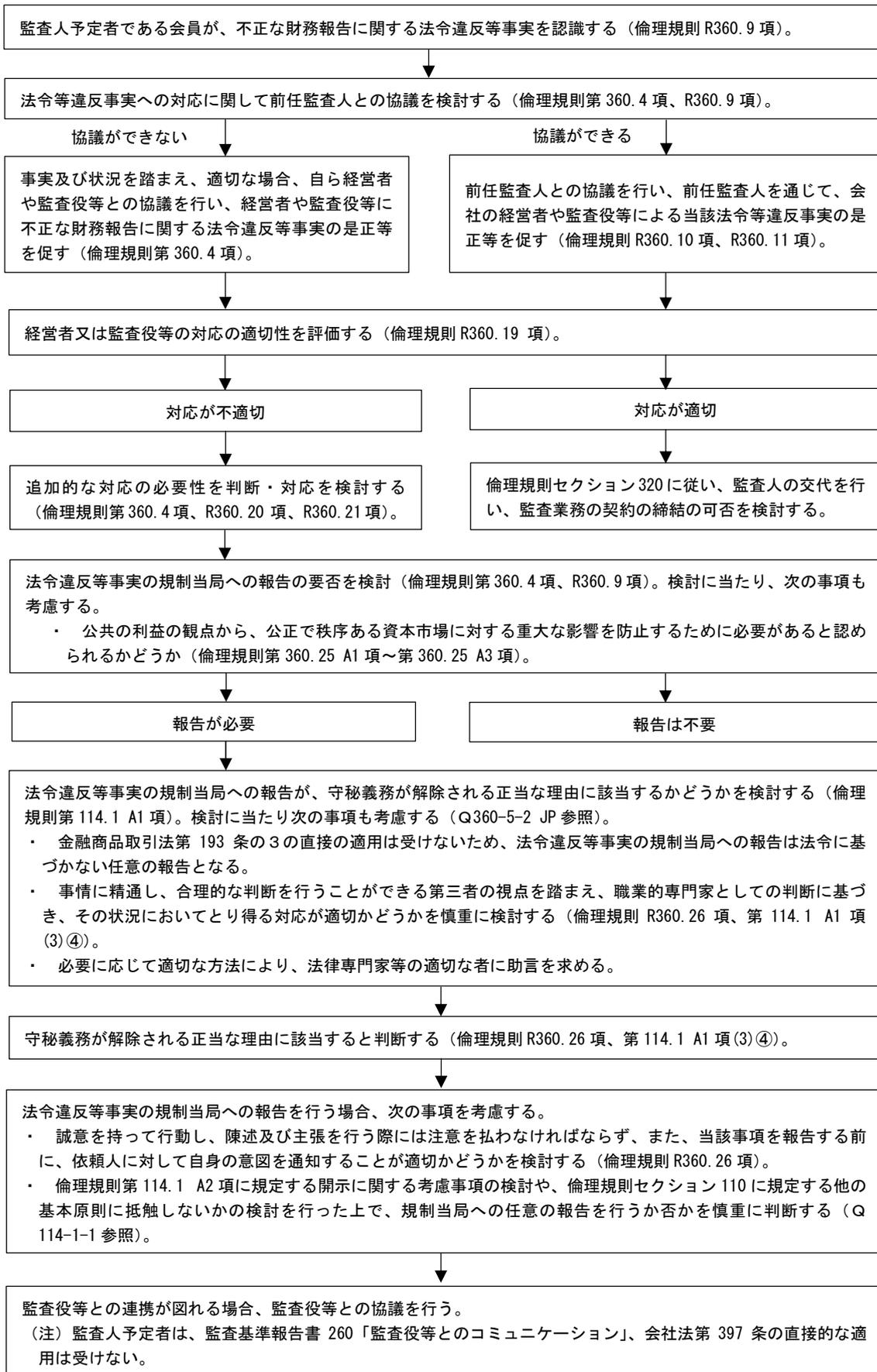
そのため監査人予定者である会員は、事実及び状況を踏まえ、前任監査人と協議を行うなどの対応を通じて、事実関係を確認し、前任監査人に対する働きかけを通じて、経営者や監査役等に不正な財務報告に関する法令違反等事実の是正等を促すことにより、当該法令違反等事実の是正等を図ることが適切であると考えられる。

しかし、極めて限定的ながら、前任監査人との協議ができず、前任監査人による当該法令違反等事実の是正等のための対応ができない状況も考えられる。そのような状況であっても、会員は公共の利益のために行動する責任を有するのであり（倫理規則第 100.1 項参照）、誠実性の原則及び職業的専門家としての行動の原則を遵守し、公共の利益に沿って行動することが求められる（倫理規則第 360.4 項及び R360.9 項参照）。

倫理規則第 360.26 A1 JP 項は、このような極めて限定的な状況において、公共の利益の観点から、監査人予定者である会員に対して期待される行動に関する指針を提供している。

監査人予定者である会員に期待される行動は、事実及び状況を踏まえ、経営者や監査役等との連携の可能性を検討し、適切な場合、自ら経営者や監査役等との協議を行い、当該法令違反等事実の是正等を経営者や監査役等に促し、当該法令違反等事実の是正等を図ることである。これには、経営者又は監査役等が法令違反等事実の是正等のための対応策が不適切であると評価される場合（倫理規則 R360.19 項参照）、職業的専門家としての判断に基づき、監査人予定者である会員が、公正で秩序ある資本市場に対する重大な影響を防止するために、追加的な対応の一つとして（倫理規則 R360.20 項及び R360.21 項参照）、当該法令違反等事実を規制当局へ報告することの可否を検討することも含まれる（倫理規則第 360.4 項、R360.9 項、R360.26 項及び第 360.26 A1 JP 項参照）。

なお、監査人予定者による規制当局への報告は金融商品取引法第 193 条の 3 の直接の適用のない任意の報告であることから、守秘義務が解除される正当な理由に該当するかどうかを検討することになる（倫理規則 R360.26 項及び R114.1 項参照）。また、これに加えて、監査人予定者である会員は、倫理規則第 114.1 A2 項に規定する開示に関して考慮すべき事項の検討や、倫理規則セクション 110 に規定する他の基本原則に抵触しないかの検討を慎重に行うことになると考えられる（Q114-1-1 参照）。監査人予定者である会員が、倫理規則第 360.26 A1 JP 項に従って、依頼人の不正な財務報告を含む法令違反等事実を認識した場合の対応フローは、おおむね次のとおりである。



**Q360-5-2 JP** 監査人予定者である会員が、監査業務の引継の過程で不正な財務報告に関する法令違反等事実を認識した場合、追加的な対応として、規制当局への報告の可否を検討するに当たり、どのようなことに留意すればよいでしょうか。

**A** 監査人予定者である会員は、金融商品取引法第 193 条の 3 の直接の適用は受けないため、不正な財務報告に関する法令違反等事実の規制当局への報告は法令の要求に基づかない任意の報告となる。そのため、監査人予定者である会員は、規制当局への任意の報告が、倫理規則 R114.1 項に従って、守秘義務が解除される正当な理由に該当するかどうかを検討することになる（倫理規則 R360.26 項、第 360.26 A1 JP 項及び第 114.1 A1 項(3)④参照）。

この検討により、監査人予定者である会員が、規制当局への任意の報告が、守秘義務解除の正当な理由に該当すると判断した場合であっても、会員は、倫理規則第 114.1 A2 項に規定する開示に関する考慮事項の検討や、倫理規則セクション 110 に規定する他の基本原則に抵触しないかの検討を行った上で、業務上知り得た秘密を開示するか否かを慎重に判断することになる（Q114-1-1 参照）。

なお、監査人予定者である会員は、正当な理由の判断に当たり、必要に応じて適切な方法により、法律専門家等の適切な者に助言を求めることが考えられる（倫理規則第 360.26 A1 JP 項参照）。

#### （解説）

監査人予定者である会員は、監査業務の契約の締結前であることから、金融商品取引法第 193 条の 3 の直接の適用は受けず、法令違反等事実を規制当局へ報告することは法令に基づかない任意の報告になる。そのため、会員が、当該法令違反等事実を規制当局に任意で報告することは、倫理規則 R114.1 項に従って守秘義務が解除される正当な理由に該当すると判断される場合にのみ認められる。

倫理規則 R360.26 項は、会員が、不正な財務報告に関する法令違反等事実に対する適切な規制当局への報告がその状況においてとり得る適切な対応であると判断する場合、その報告は倫理規則 R114.1 項に従って守秘義務が解除される正当な理由に該当すると判断されるとしている（倫理規則 R360.26 項参照）。そのため、監査人予定者である会員は、法令の要求に基づかない規制当局への任意の報告が、追加的な対応であることから（倫理規則 R360.20 項、R360.21 項及び第 360.21 A1 項参照）、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視点を踏まえ、職業的専門家としての判断に基づき、適切な規制当局への報告がその状況においてとり得る適切な対応であるかどうかを慎重に検討することになると考えられる。なお、会員は、守秘義務が解除される正当な理由の判断に当たり、必要に応じて適切な方法により、法律専門家等の適切な者に助言を求めることが考えられる（倫理規則第 360.26 A1 JP 項参照）。

倫理規則 R360.26 項は、法令違反等事実の規制当局への報告を行う場合、会員は

誠意を持って行動し、陳述及び主張を行う際には注意を払わなければならない、また、会員は、当該事項を報告する前に、依頼人に対して自身の意図を通知することが適切かどうかを検討しなければならないとしている。したがって、監査人予定者である会員が、規制当局への任意の報告が守秘義務解除の正当な理由に該当すると判断した場合であっても、倫理規則第 114.1 A2 項に規定する開示に関して考慮すべき事項の検討や、倫理規則セクション 110 に規定する他の基本原則に抵触しないかの検討を行った上で、規制当局への任意の報告を行うか否かを慎重に判断することになる（Q114-1-1 参照）。

また、監査人予定者は、監査基準報告書 260「監査役等とのコミュニケーション」及び会社法第 397 条の直接的な適用は受けないが、これらの対応に当たっては、監査人予定者が依頼人の監査役等との連携が図れる場合、適宜、監査役等との協議を行うことが考えられる。また、監査人予定者である会員は、監査業務の受嘱に当たり、阻害要因を許容可能な水準にまで軽減するためのセーフガードとすることも考慮の上、依頼人と取り交わす確認書等に守秘義務の条項として織り込むなど、あらかじめ依頼人の確認を得ておくことが考えられる（監査基準報告書 900「監査人の交代」第 20 項参照）。

## 《パート 4A 監査及びレビュー業務における独立性》

### セクション 400 監査及びレビュー業務における独立性に対する概念的枠組みの適用

#### 過年度に非保証業務の提供があった場合の新規監査受嘱

Q400-1-1 依頼人から X5 年 3 月 31 日を決算日とする会計期間（X4 年 4 月 1 日～X5 年 3 月 31 日）の監査業務の依頼がありました。当該依頼人に対しては X3 年 12 月 31 日まで非保証業務の提供を行っていましたが、この場合に監査業務を新規受嘱することはできますか。また、受嘱の際はどのようなことに留意すればよいですか。

A

#### 1. 監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体の場合

本件では、監査業務を新規受嘱する会計期間の前に非保証業務を提供しているため、会計事務所等が意見を表明する財務諸表に関して自己レビューという阻害要因が生じる可能性がある場合、倫理規則 R400.32 項に規定されており、次のいずれの事項も満たす場合を除き、監査人としての選任を受諾してはならない。

- (1) 監査業務期間の開始より前に、そのような非保証業務の提供が終了していること。
- (2) 会計事務所等が、独立性に対する全ての阻害要因に対処するための対応策を講じること。
- (3) 会計事務所等が、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から、当該会計事務所等の独立性に対する全ての阻害要因が除去されているか、若しくは許容可能な水準にまで軽減されている、又はされるであろうと判断すること。

本件では(1)については満たされている。(2)については、倫理規則第 400.31 A3 項のセーフガードとなり得る対応策を参考に検討を行う必要がある。(3)については、当該非保証業務の結果が、前任の会計事務所等による前会計期間の財務諸表の監査の過程において監査手続の対象となっていれば、要件を満たす可能性があると考えられる（倫理規則第 400.32 A1 項(1)参照）。監査手続の対象となっていない場合には、倫理規則第 400.32 A1 項(2)及び(3)を参考に検討を行う必要がある。

倫理規則 R400.32 項(3)を満たすかどうかに関し、倫理規則第 400.32 A1 項(1)では、当該非保証業務の結果が、前任の会計事務所等による前会計年度の財務諸表の監査の過程において監査手続の対象となっていたことをもって、社会的影響度の高い事業体の監査人に選任されるに先立って非保証業務を提供することにより生じる独立性に対する阻害要因を除去している、又は許容可能な水準にまで軽減していると、事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者によってみなされる可能性があるとしている。この「監査手続の対象」となるとは、前任の会計事務所等

が監査手続の限定をすることなく監査証明を行っていただければ足りると解される。当該非保証業務の結果による影響が及ぶ取引や事項が財務諸表対象期間後発生し、重要な後発事象として適切な開示が行われ、それが前任の会計事務所等の監査証明の対象となり何らの限定もされていない場合も同様と考えられる。

## 2. 監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体以外の場合

本件では、監査業務を新規受嘱する会計期間の前に非保証業務を提供しているため、当該非保証業務により独立性に対する阻害要因が生じているかどうかを検討しなければならない（倫理規則 R400. 31 項(2)参照）。

独立性に対する阻害要因が生じている場合、新規受嘱に当たっては、倫理規則第 400. 31 A3 項のセーフガードとなり得る対応策を参考に検討を行うこととなる。当該非保証業務の結果が他の会計事務所等により監査された期間において利用又は実施された場合には、独立性に対する阻害要因は、除去されているか、又は許容可能な水準にまで軽減されていると考えられる（倫理規則第 400. 31 A4 項参照）。

**Q400-1-2** Q400-1-1 のケースで、X4 年 6 月 30 日まで非保証業務の提供を行っていた場合はどうですか。

A

### 1. 監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体の場合

本件では、非保証業務が監査対象の会計期間の途中まで提供されているため、会計事務所等が意見を表明する財務諸表に関して自己レビューという阻害要因が生じる可能性がある場合、Q400-1-1 と同様、倫理規則 R400. 32 項(1)から(3)までのいずれの事項も満たす場合を除き、監査人としての選任を受諾してはならない。

本件では、倫理規則 R400. 32 項(1)については、X4 年 7 月 1 日以降に監査人として選任を受諾する必要がある。(2)については、倫理規則第 400. 31 A3 項のセーフガードとなり得る対応策を参考に検討を行う必要がある。(3)については、倫理規則第 400. 32 A1 項(2)又は(3)に例示されている手続を参考に、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から、会計事務所等の独立性に対する全ての阻害要因が除去されているか、若しくは許容可能な水準にまで軽減されている、又はされるであろうと当該会計事務所等が判断しない限り、監査人としての選任を受諾してはならない。

### 2. 監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体以外の場合

本件では、非保証業務が監査対象の会計期間の途中まで提供されているため、当該非保証業務により独立性に対する阻害要因が生じているかどうかを検討し（倫理規則 R400. 31 項参照）、X4 年 7 月 1 日以降に監査人として選任を受諾するかどうかを判断しなければならない。独立性に対する阻害要因が生じている場合、倫理規則

第 400.31 A3 項のセーフガードとなり得る対応策を参考に検討を行う必要がある。

**Q400-1-3** Q400-1-1 のケースで、X1 年 3 月 31 日まで非保証業務の提供を行っていた場合はどうですか。

**A** 本件では、非保証業務の提供が監査業務期間より前に終了しているため、新規監査を受嘱することが可能と判断することができるように思える。しかし、自己レビューという阻害要因とは、会員が現在実施している活動の一環として判断を行うに当たって、当該会員自身又は当該会員が所属する会計事務所等若しくは所属する組織の他の者が過去に行った判断又は実施した活動の結果に依拠し、それらを適切に評価しない可能性が生じることであり、過年度に提供した非保証業務の結果によって自己レビューという阻害要因が生じる可能性がないとは言い切れないことから、Q400-1-1 と同様の判断を慎重に行う必要がある。

#### 倫理規則違反への対応

**Q400-2-1** 倫理規則違反への対応に関して、監査業務において、監査役等の「了解」とはどのようなものでしょうか。

**A** 会計事務所等が、倫理規則違反の影響に十分な対応策を講じることができると判断した場合、倫理規則 R400.82 項に従って、倫理規則違反への対応に関し監査役等と協議を行うに当たっては、監査役等に書面をもって十分な伝達と説明を行うことが必要である（倫理規則 R400.84 項参照）。その上で了解を得ることとなるが、その際に、必ずしも明示的な回答でなくとも監査役等が異議を唱えないことをもって（必ずしも監査役等からの書面による回答を要件とはしていない）、監査業務継続について了解を得られたと、事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者から見ても合理的であると判断できる場合は、倫理規則で求められる監査役等の了解が得られたものと考えられる。

なお、当該協議や了解の経緯及び内容等について文書化する必要がある（倫理規則 R400.88 項及び R400.89 項参照）。

監査及びレビュー業務以外の保証業務については、倫理規則 R900.50 項から R900.55 項までを参照する。

#### （解説）

倫理規則違反の規定は、倫理規則 R100.8 項（倫理規則の違反）及び R400.80 項から R400.89 項まで（監査及びレビュー業務における独立性に関する規定の違反）に規定されている。監査及びレビュー業務における独立性に関する規定の違反の場合の判断と実施すべき事項のフローは、おおむね次のとおりである。

違反の原因となった利害又は関係を解消し、中断し、又は除去し、当該違反の影響に対処する（倫理規則 R400. 80 項(1)）。

違反に対して適用される法令等の要求事項の有無を検討し、検討の結果、該当する法令等の要求事項がある場合には、当該法令等の要求事項を遵守する（倫理規則 R400. 80 項(2)）。

会計事務所等の方針及び手続に従って、倫理規則が定める業務執行責任者等に対して違反を速やかに伝達する（倫理規則 R400. 80 項(3)）。

違反の重要性の程度並びにその違反が会計事務所等の客観性及びその監査報告書の発行に与える影響を評価する（倫理規則 R400. 80 項(4)）。

違反の重要性の程度を踏まえ、次のいずれかを判断する（倫理規則 R400. 80 項(5)）。

- ① 監査業務契約を解除するかどうか。
- ② 違反の影響に十分な対応策を講じることが可能かどうか、及びそれが可能と判断した場合には、当該状況において適切なものであるかどうか。

会計事務所等は、この判断に当たり、職業的専門家としての判断を行使するとともに、事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者が、会計事務所等の客観性が損なわれているため、監査報告書を発行できないと結論付ける可能性が高いかどうかを検討しなければならない。

会計事務所等は、違反の影響に十分な対応策を講じることができないと判断した場合、可能な限り速やかに監査役等に伝達するとともに、監査業務契約を解除するために必要な措置を講じなければならない（倫理規則 R400. 81 項）。

会計事務所等は、違反の影響に十分な対応策を講じることができると判断した場合、監査役等と次の事項について協議しなければならない（倫理規則 R400. 82 項）。

- (1) 違反の重要性の程度、違反の内容及び発生期間
- (2) どのようにして違反が生じ、識別されたか。
- (3) 計画している、又は講じた対応策及びその対応策が違反の影響に十分に対処し、監査報告書を発行できると結論付けた根拠
- (4) 会計事務所等の職業的専門家としての判断に基づく、客観性が損なわれていないという結論及びその根拠
- (5) 更なる違反が生じるリスクを低減又は防止するために、会計事務所等が計画している、又は講じた全ての措置

そのような協議は、重要でない違反の報告に関して監査役等が別途時期の指定を行う場合を除き、可能な限り速やかに行わなければならない。

会計事務所等は、違反に関して、書面により監査役等に次の事項を伝達しなければならない（倫理規則 R400. 84 項）。

- (1) 倫理規則 R400. 82 項に従って協議する全ての事項。会計事務所等は、倫理規則 R400. 82 項に従って協議した対応策によって当該違反の影響に十分に対処できる、又は対処されているという点について監査役等の了解を得る。
- (2) 次の事項
  - ① 品質管理基準報告書及び監査基準報告書に基づき定めた、違反に関連する会計事務所等の方針及び手続
  - ② 更なる違反が生じるリスクを低減又は防止するために、会計事務所等が講じた、又は計画している措置

監査役等が了解した場合

監査役等が了解しない場合

違反の影響に十分な対応策を講じることが可能かどうか、及びそれが可能と判断した場合には、当該状況において適切なものかどうかを判断した結果、その対応策が十分であるという会計事務所等の見解に監査役等が了解しない場合、監査業務契約を解除するために必要な措置を講じなければならない（倫理規則 R400. 85 項）。

会計事務所等は、次の事項を文書化しなければならない（倫理規則 R400. 88 項）。

- (1) 当該違反の事実
- (2) 講じた対応策
- (3) 今後の対応計画等の重要な決定事項
- (4) 監査役等と協議した全ての事項（監査役等の了解の有無を含む。）

会計事務所等は、監査業務契約を継続する場合、次の事項を文書化しなければならない（倫理規則 R400. 89 項）。

- (1) 職業的専門家としての判断において客観性が損なわれていないという結論
- (2) 対応策が十分であり、監査報告書を発行できると判断した根拠

監査業務において違反が認識された場合、会計事務所等は、会計事務所等が定める方針及び手続に従って、違反の重要性の程度並びにその違反が会計事務所等の客観性及び監査報告書の発行に与える影響を評価し、監査業務契約の解除が必要になる場合は、可能な限り速やかに監査役等に伝達し、監査業務契約を解除するための必要な措置を講じることとなる（倫理規則 R400. 80 項及び R400. 81 項参照）。

また、監査業務契約の解除が必要とならない場合、会計事務所等は、監査役等と当該違反及び講じた、又は計画している対応策について可能な限り速やかに書面をもって伝達し、協議することとなる。具体的には、次の事項についての協議が求められる（倫理規則 R400. 82 項参照）。

- (1) 違反の重要性の程度、違反の内容及び発生期間
- (2) どのようにして違反が生じ、識別されたか。
- (3) 計画している、又は講じた対応策及びその対応策が違反の影響に十分に対処し、監査報告書を発行できると結論付けた根拠
- (4) 会計事務所等の職業的専門家としての判断に基づき、客観性が損なわれていないという結論及びその根拠
- (5) 更なる違反が生じるリスクを低減又は防止するために、会計事務所等が計画している、又は講じた全ての措置

また、これらに加え、次の事項についても伝達することが求められる（倫理規則 R400. 84 項参照）。

- (1) 品質管理基準報告書及び監査基準報告書に基づき定めた、違反に関連する会計事務所等の方針及び手続
- (2) 更なる違反が生じるリスクを低減又は防止するために、会計事務所等が講じた、又は計画している措置

これらの事項について十分に伝達し、協議を行った上で監査役等の了解を得ることとなる。十分な協議が行われ、必ずしも明示的な回答でなくとも監査役等が異議を唱えないことをもって了解を得られたと、事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者から見ても合理的であると判断できる場合は、倫理規則で求められる監査役等の了解が得られたものと考えられる。

監査役等との協議の上、了解を得た後、当該違反の事実、講じた対応策、今後の対応計画等の重要な決定事項及び監査役等と協議した全ての事項（監査役等の了解の有無を含む。）について文書化を行う必要がある（倫理規則 R400. 88 項参照）。また、会計事務所等が監査業務契約を継続する場合は、次の事項についても文書化が求められる（倫理規則 R400. 89 項参照）。

- (1) 職業的専門家としての判断において客観性が損なわれていないという結論
- (2) 対応策が十分であり、監査報告書を発行できると判断した根拠

**Q400-2-2** 非常に軽微な違反と会計事務所等が判断した場合であっても、直ちに倫理規則違反（独立性違反を含む。）となるのでしょうか。また、このような軽微な違反の場合にも、監査役等への報告が必要でしょうか。

**A** 全ての違反が監査役等への報告の対象となるが、意図や違反の自覚がないままでの違反があった場合、速やかに是正し、必要な対応策を講じれば、基本原則の遵守を阻害していないとみなされ得る場合等、会計事務所等が違反の重要性の程度を評価した結果、軽微と判断する場合もあり得るが、このような軽微と判断した違反についても監査役等に伝達し、了解を得ることとなる（Q400-2-1 参照）。

違反が重要かどうかは、第一義的には会計事務所等が判断するものであり、監査役等に対してはその判断結果の相当性を確認するものとなる。協議を行うに当たっては監査役等に文書をもって十分な伝達と説明を行った上で、監査役等の理解を得ることによって、透明性を高めることが当該規定の趣旨である。少なくとも、会計事務所等が重要と判断した違反について、監査役等に救いを求めるようなことがあってはならない。

**Q400-2-3** 会計事務所等が、ある特定の監査業務の依頼人に対する独立性違反を犯した場合に、当該監査業務の依頼人の監査役等だけでなく、当該違反があった旨を会計事務所等の全ての監査業務の依頼人の監査役等に報告しなければならないのでしょうか。

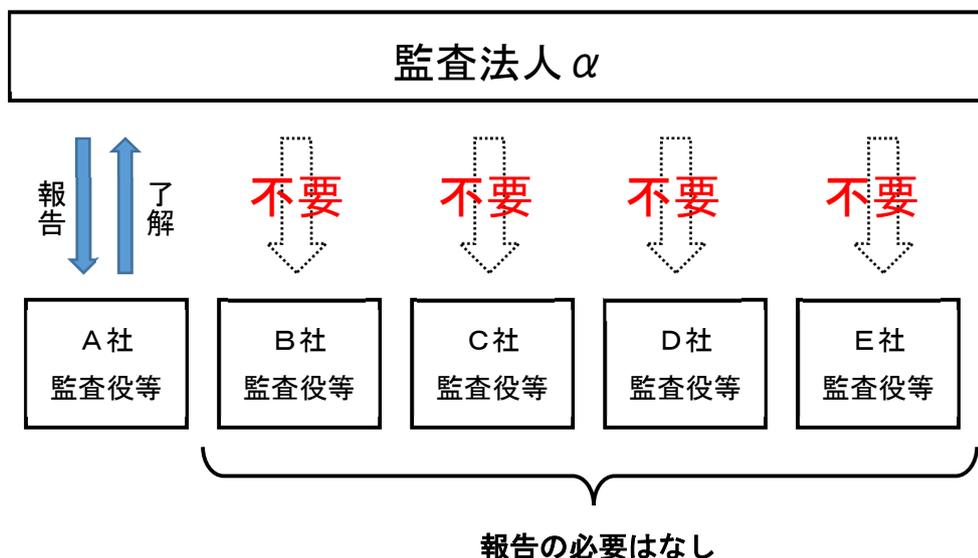
**A** 協議の対象となるのは、当該違反に関係する特定の監査業務の依頼人の監査役等であり、当該違反と関係のない全ての監査業務の依頼人の監査役等と協議することは求められていない。

**（解説）**

協議の対象となるのは、当該特定の監査業務の依頼人の監査役等であり、当該違反と関係のない全ての監査業務の依頼人の監査役等と協議することは求められていない。この違反の協議を行うべき監査業務の依頼人の範囲を図示すると次のとおりである。

(例)

- ・ A社～E社は監査法人αの監査業務の依頼人
- ・ A社の監査に対する独立性違反のみが生じた場合



**Q400-2-4** 倫理規則違反への対応に関して、認識した全ての違反について、直ちに監査役等に報告することが求められるのでしょうか。

- A 違反については、可能な限り速やかに監査役等へ報告することが必要である。重要でない違反についても、その会計事務所等の判断について監査役等から了解を得られない可能性があるため、事実が発覚した時点で可能な限り速やかに監査役等へ報告することが大切である。

(解説)

倫理規則 R400.82 項において、会計事務所等は、違反の影響に十分な対応策を講じることができると判断した場合、監査役等と当該違反及び講じた、又は計画している対応策等について協議することとなっているが、重要でない違反の報告に関して監査役等が別途時期の指定を行う場合を除き、可能な限り速やかに行わなければならないとされている。

**Q400-2-5** 倫理規則違反等への対応に関して、監査役等への報告の対象となる違反は、事務所独自のルール違反も含まれるのでしょうか。

- A 監査役等への報告の対象は、法令及び本会の倫理規則等の違反であり、各事務所独自のルールで追加対応している事項は対象外である。

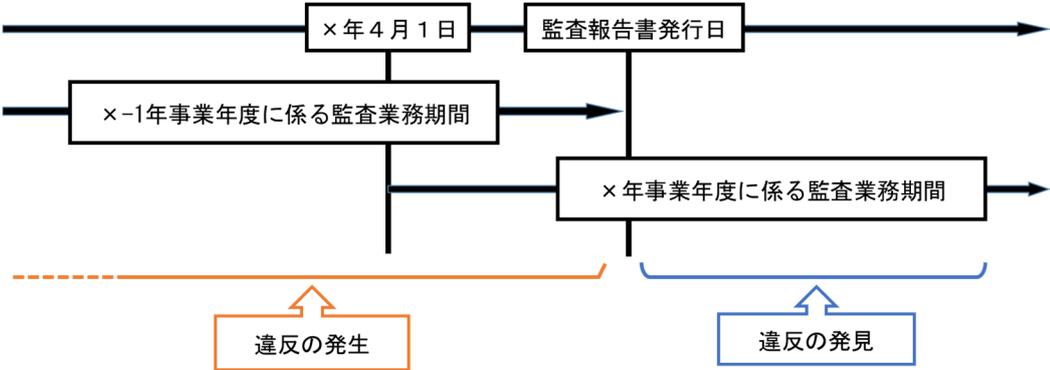
各事務所独自のルールで本会の倫理規則等を超えて追加対応している事項とは区分をして対応することとなる。

**Q400-2-6** 倫理規則違反への対応に関して、前事業年度の監査報告書の発行日後において、前事業年度の監査報告書の発行日より前に生じていた違反が判明し、その違反が当事業年度と前事業年度に影響する場合、監査役等への違反の伝達は前事業年度についてと当事業年度について、それぞれ行うのでしょうか。

A 原則として、違反が影響する両事業年度について、監査役等へ伝達することとなる。

**(解説)**

違反が発生した場合、当該違反が監査業務に与える影響を考慮することが原則である。したがって、違反が前事業年度の監査報告書の発行日より前に生じていた場合は、会計事務所等は、倫理規則パート 4A の規定を遵守して、違反の重要性の程度、会計事務所等の客観性に与える影響並びに当期に発行する監査報告書及び過去に発行した全ての監査報告書に与える影響を評価し、その違反の影響について、監査役等と協議しなければならない（倫理規則 R400. 86 項及び R400. 87 項参照）。また、当該違反の事実、講じた対応策、今後の対応計画等の重要な決定事項とともに、監査役等と協議した全ての事項を、監査役等の了解の有無を含めて文書化しなければならない（倫理規則 R400. 88 項参照）。



※事業年度を4月1日開始と想定している。

**Q400-2-7** 倫理規則違反への対応として、監査役等へ書面をもって十分な伝達と説明をする必要がありますが、その方法は書面以外に電磁的記録によることができるのでしょうか。

A 電磁的記録により監査役等へ伝達と説明を行うことは可能である。ただし、この場合においても、Q400-2-1と同様に、監査業務継続について了解を得られたと事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者から見ても合理的であると判断できる場合は、倫理規則で求められる監査役等の了解が得られたものと考えられる。なお、当該協議や了解の経緯及び内容等について文書化する必要があることに留

意する。

#### 他の会計事務所等に所属する監査業務の検証実施者に係る独立性の確認

**Q400-3-1** 小規模な会計事務所等が、品質管理基準報告書第1号「監査事務所における品質管理」（以下、本設問において「品基報第1号」という。）に基づくモニタリング活動の一環として実施する監査業務の検証に当たり、当該会計事務所等外の他の会計事務所等を利用することを検討しています。

監査業務の検証において他の会計事務所等を利用する場合、当該検証の実施者はどのような独立性の保持が求められますか。また、会計事務所等は、当該検証の実施者の独立性の保持について確認することになるのでしょうか。

**A** 監査業務の検証において会計事務所等外の他の会計事務所等を利用する場合、当該検証の実施者は、検証の対象である監査業務の依頼人に対する独立性の保持が求められるものと考えられる。また、会計事務所等は、当該検証の実施者の独立性の保持について確認することが考えられる。

なお、監査業務の検証において他の監査法人を利用する場合には、監査法人と当該検証の実施者の双方の独立性の保持について確認することが考えられる。

#### （解説）

##### 1. 監査業務の検証の実施者の独立性の保持

品基報第1号第39項(2)では、モニタリング活動を実施する者の客観性として、会計事務所等が「監査チームのメンバー又は審査担当者が当該監査業務の検証を実施することを禁止しなければならない」ことに関する方針又は手続を定めることが求められている。また、監査業務の依頼人に対して独立性の保持が求められる監査業務チームには、監査業務に携わる業務チームの全ての者のほか、監査業務の品質管理を行う者などの、監査業務の結果に直接影響を及ぼすことのできる会計事務所等内の全ての者が含まれる（倫理規則用語集「監査業務チーム」参照）。

会計事務所等のモニタリング活動の一環として行われる監査業務の検証には、完了した監査業務の検証を含めなければならない（品基報第1号第38項参照）、また、進行中の監査業務の検証が含まれることがある（品基報第1号A140項参照）。監査業務の検証を通じて発見された個別の監査業務に関する情報は、当該監査業務に関する者に伝達され、改善のための措置を通じて、関係する監査業務の結果に直接影響を与える可能性があると考えられる（品基報第1号第45項、第47項、監査基準報告書220「監査業務における品質管理」第39項、A110項及びA111項参照）。

したがって、会計事務所等に所属する監査業務の検証の担当者には、当該検証の対象となる監査業務の依頼人に対して、独立性の保持を求めることが適切であると考えられる。

## 2. 他の会計事務所等に所属する監査業務の検証の実施者の独立性の保持

品基報第1号 A105 項において、「監査事務所は、特に内部で適切な資源を利用できない場合に、サービス・プロバイダーが提供する資源を利用することがある。」とされ、その例として「監査事務所のモニタリング活動若しくは審査の実施又は専門的な見解の問合せに従事する者」が定められている。また、品基報第1号では、「サービス・プロバイダー」は「品質管理システム又は監査業務の実施において利用される資源を提供する監査事務所の外部の個人又は組織をいう。」とされており、他の会計事務所等及びその構成員が含まれるものと考えられる。

また、品基報第1号第29項では、「監査事務所は、独立性を含む職業倫理に関する規定に従った責任を果たすために」、サービス・プロバイダー等を含む「監査事務所及びその業務に適用される職業倫理に関する規定の対象となるその他の者」が、「適用される職業倫理に関する規定を理解」し、これに「関連した責任を果たす」ための品質目標を設定することを定めており、品基報第1号 A65 項では、「その他の者に適用される職業倫理は、職業倫理に関する規定及び監査事務所が品質管理システム又は業務の実施においてその他の者をどのように利用するかによる」としている。

会計事務所等がモニタリング活動を実施する場合、その実施者には客観性が求められるが（品基報第1号第39項(2)及びA155項参照）、モニタリング活動の一環として行われる監査業務の検証の実施者には、当該監査業務の検証を通じて発見された情報が当該監査業務の結果に直接影響を与える可能性があることから、当該監査業務の依頼人に対する独立性の保持を求めることが適切であり、これは監査業務の検証について他の会計事務所等を利用する場合であっても同様と考えられる。

したがって、当該他の会計事務所等に所属する監査業務の検証の実施者は、適格性と客観性に加え、当該検証の対象である監査業務の依頼人に対して独立性を保持していることが求められるものと考えられる。また、会計事務所等は、当該検証の実施者の独立性の保持について確認することが考えられる。

なお、監査業務の検証において他の監査法人を利用する場合には、当該他の監査法人が依頼先となるものと考えられることから、監査法人と当該検証の実施者の双方の独立性の保持について確認することが考えられる。

## セクション 410 報酬

### 報酬及びその他の対価

|  |
|--|
| <p>Q410-1-1 (IESBA Q&amp;A Fee Q1) 倫理規則セクション 410 には、監査業務の依頼人から受け取る「報酬及びその他の対価」に関連する規定が含まれています。会計事務所等は、監査業務の依頼人への業務提供によって生じる独立性に対する阻害要因の水準の評価に当たり、特定の業務に対する報酬について、例えば、報酬見</p> |
|--|

積提示額、報酬請求額、報酬受領額のいずれを考慮するかについて、どのように判断すべきでしょうか。

- A 会計事務所等は、監査業務の依頼人から受領した報酬によって生じる阻害要因の水準を評価するために、職業的専門家としての判断に基づき、評価の時期と状況に応じて、報酬見積提示額、報酬請求額又は報酬受領額を検討することができる。

(解説)

実務において報酬に関する取決めや支払方法は多様であるため、倫理規則は、例えば、会計事務所等が独立性に対する阻害要因を識別、評価及び対処するに当たり、報酬見積提示額、報酬請求額又は報酬受領額を検討すべきかどうかについて明示的に特定する等、会計事務所等が報酬及びその他の対価をどのように判断すべきかについての詳細な定めは設けていない。

会計事務所等は、阻害要因の水準を評価し、対処するために、監査業務の依頼人から受領するあらゆる種類の支払を検討することになる。会計事務所等は、倫理規則の概念的枠組みに従って、現金及び現金以外の方法を含め、監査業務の依頼人に監査業務又はその他の業務を提供する対価として受領する報酬額の決定において、職業的専門家としての判断を行使する。会計事務所等は、監査業務の依頼人からの報酬によって生じる阻害要因の水準を評価するため、評価の時期と状況に応じて、特定の業務に対する報酬見積提示額、報酬請求額又は報酬受領額を検討することができる。

**監査業務の依頼人が支払う報酬によって生じる阻害要因**

Q410-2-1 (IESBA Q&A Fee Q4) 概念的枠組みの適用においては、会計事務所等又はネットワーク・ファームが監査業務又は保証業務の依頼人から監査業務、保証業務又はその他の業務を受嘱する前に、当該会計事務所等は、依頼人に提案した報酬により生じる独立性に対する阻害要因が許容可能な水準にあるかどうかを判断することが求められます。会計事務所等は、この要求事項を遵守していることをどのように示し、文書化するのが適切でしょうか。

- A 会計事務所等の報酬に関する方針又は手続が倫理規則に従って定められており、これが適切に遵守されているのであれば、個別の監査業務における更なる文書化は不要な場合がある。ただし、監査業務の依頼人に対して複数の非保証業務を提供している場合は、個別の監査業務において阻害要因の分析及びセーフガードの適用に関する文書化をすることになる。

(解説)

会計事務所等は、監査業務の依頼人に提供する業務の報酬を決定するため、品質管理システムの一部として、有効な方針又は手続を倫理規則に従って定めることが

想定されており、業務執行責任者は、これらの方針及び手続を遵守することが期待されている。

倫理規則第 410.4 A1 項では、報酬が監査業務の依頼人と交渉され、監査業務の依頼人により支払われる場合、独立性に対する自己利益という阻害要因が生じるとともに、不当なプレッシャーという阻害要因が生じる可能性があるとしてされている。しかし、会計事務所等が品質管理基準報告書第 1 号「監査事務所における品質管理」等に準拠した品質管理システムを整備しており、これが有効に運用されているのであれば、会計事務所等は、阻害要因の水準は許容可能な水準であると評価できる場合がある（Q410-2-2 参照）。この評価は、業務の契約の締結前に限定されるものではなく、事実や状況が変化した場合にも、業務提供期間中に適用される。

例えば、会計事務所等の品質管理システムにおける方針又は手続において、監査業務を実施するために必要なリソースが報酬金額の決定において十分に考慮されるよう定められている場合がある。このような方針又は手続が遵守されているのであれば、財務諸表監査業務の業務執行責任者は、多くの場合、監査業務の依頼人が支払った監査報酬により生じる阻害要因は許容可能な水準にあるため、個別の監査業務における更なる文書化は不要であると結論付けることがある。

その一方で、報酬に関する方針又は手続において、倫理規則の規定に基づき、会計事務所等又はネットワーク・ファームが監査業務の依頼人に対して複数の非保証業務を提供する場合等の特定の状況において、阻害要因の分析及びセーフガードの適用が要求される場合がある。その場合、業務執行責任者は、当該方針又は手続に従い、倫理規則 R400.60 項の一般的な文書化規定に基づいて、阻害要因の分析、適用したセーフガード及び結論の文書化を行う場合がある。

**Q410-2-2 (IESBA Q&A Fee Q3)** 品質管理に関する基準に従って会計事務所等が整備及び運用している品質管理システムと、監査業務の依頼人が支払う報酬によって生じる自己利益という阻害要因の水準との間の関連はどのようなものでしょうか。

**A** 会計事務所等における品質管理システムが強固なものである場合、報酬によって生じる阻害要因は、許容可能な水準であると評価される可能性が高いと考えられる。

#### (解説)

倫理規則第 120.15 A3 項は、監査、レビュー及びその他の保証業務において、品質管理に関する基準に従って会計事務所等が整備及び運用している品質管理システムは、独立性に対する阻害要因の識別及び評価を行う際に有用であると考えられる条件、方針及び手続の例であると規定している。倫理規則第 410.4 A4 項は、報酬に関連して、倫理規則セクション 120 におけるこの規定に具体的に言及している。

会計事務所等が、倫理規則第 410.4 A2 項に従い、監査業務の依頼人に対して提案

した報酬によって生じる独立性に対する阻害要因が許容可能な水準にあるかどうかを判断する際、品質管理システムが効果的なものである場合は、当該阻害要因が許容可能な水準であると評価される可能性が高いと考えられる。

**監査業務の依頼人が支払う報酬によって生じる阻害要因の水準の評価に関連する事項**

**Q410-3-1 (IESBA Q&A Fee Q5)** 倫理規則第 410.4 A3 項において、監査業務の依頼人により支払われる報酬によって生じる阻害要因の水準の評価に関連する様々な事項が示されています。これらは阻害要因の水準の評価にどのように影響するのでしょうか。

A 次の表に、様々な事項が阻害要因の水準の評価にどのように影響するかを示す。

| 事 項   | 阻害要因の水準への影響  |
|---|--|
| 会計事務所等のビジネス上及び競争上の優先順位を考慮に入れた上での、報酬の水準及び必要となるリソースに関する考慮の程度<br>(倫理規則第 410.4 A3 項(1)) | 倫理規則は、会計事務所等が監査業務の依頼人に提供した業務に対して請求すべき報酬の水準を規定することはできない。これは、技術的及び職業的専門家としての基準の要求事項を含め、特定の業務に関する事実や状況を考慮に入れた会計事務所等のビジネス上の意思決定となる。<br>例えば、会計事務所等は、新規市場でシェアを確立及び拡大しようとする中で、特定の業務に対してより低い水準の報酬を請求することを決定する可能性がある。報酬の設定において、業務の実施に必要なリソースに関する会計事務所等の配慮が不十分な場合、これにより阻害要因の水準が上昇する可能性がある。 |
| 監査業務に対する報酬と監査以外の業務に対する報酬との関連性及び両者の比率<br>(倫理規則第 410.4 A3 項(2))                       | 監査業務に対する報酬に対し、監査以外の業務に対する報酬の割合が高い場合、外観を含め阻害要因の水準に悪影響を与える可能性がある (倫理規則第 410.11 A1 項～第 410.11 A3 項)。<br>会計事務所等が同一の監査業務の依頼人に対し、監査以外の業務において著しく高い水準の報酬を請求することができるために、低い水準の監査報酬を請求することは倫理規則 R410.6 項によって禁止される (ただし、倫理規則 R410.7 項の例外を除く。)。   |
| 業務に対する報酬の水準と業務の成果との関係の程度<br>(倫理規則第 410.4 A3 項(3))                                   | 成功報酬 (取引の結果又は実施した業務の結果に応じて、事前の取決めに基づき計算された報酬) の場合、会計事務所等は報酬を最大化するために成果又は結果に影響を与える可能性があるため、当該会計事務所等はもはや客観性を保持していないと認識される可能性がある。そのため、これは、阻害要因、とりわけ自己利益という阻害要因の水準を上昇させる可能性がある。  |

| 事 項   | 阻害要因の水準への影響   |
|---|---|
|   | <p>倫理規則セクション 410 は、監査業務における成功報酬を禁止している。成功報酬契約の場合、業務の状況にかかわらず監査人が無限定適正意見の監査報告書を発行する誘因となる可能性があり、監査人の客観性及び独立性を損なうことになるためである。</p> <p>倫理規則第 410.8 A1 項から第 410.10 A3 項までも参照のこと。</p>   |
| <p>報酬が、会計事務所等によって提供される業務に対するものか、又はネットワーク・ファームによって提供される業務に対するものか。</p> <p>(倫理規則第 410.4 A3 項(4))</p> | <p>監査業務の依頼人に対して監査以外の業務を提供するネットワーク・ファームは、財務諸表に対して意見を表明する会計事務所等が実施する監査業務に密接に関与していない可能性がある。そのため、そうしたネットワーク・ファームが請求する報酬により生じる独立性に対する阻害要因の水準は、一般的に、財務諸表に対して意見を表明する会計事務所等が請求する報酬の場合よりも低い水準になることが想定される。</p>  |
| <p>会計事務所等又はネットワーク・ファームによって提供される業務の状況に即した報酬の水準</p> <p>(倫理規則第 410.4 A3 項(5))</p>                    | <p>監査業務の依頼人が支払う報酬により生じる自己利益という阻害要因の水準は、提供される業務の種類（保証業務であるか、又は非保証業務であるか。）により決まるものではない。しかし、業務の内容は、特定の業務の報酬水準の検討に影響する。例えば、より多くの専門知識及び経験を必要とする複雑な業務に対して不相応に低い報酬が支払われる場合、自己利益という阻害要因の水準は、複雑でない業務に同水準の報酬が支払われた場合の阻害要因と比較して高くなる。</p> <p>業務が実施される規制環境も考慮すべき要因の一つである。規制当局による監督は、それ自体により会計事務所等による作業を増加させ、報酬水準を高める可能性がある。</p> <p>したがって、報酬水準は阻害要因の水準に影響する可能性があることから、業務が提供される環境及び特定の要求事項についても検討されるべきである。</p> |
| <p>会計事務所等及びネットワーク・ファームの運営体制及び個人の報酬に関する取決め</p> <p>(倫理規則第 410.4 A3 項(6))</p>                        | <p>例えば、監査業務チームの構成員の報酬が、監査業務の依頼人と契約した、又はネットワーク・ファームに対して紹介した業務に応じて決定される場合、会計事務所等及びそのネットワーク・ファームの運営体制及び報酬に関する取決めは、阻害要因の水準に悪影響を与える可能性がある。</p> <p>倫理規則セクション 411 も参照のこと。</p>  |
| <p>会計事務所等、ネットワーク・ファーム、社員等又はオフィス</p>   | <p>会計事務所等、ネットワーク・ファーム、社員等又はオフィスに対する依頼人の重要性は、それぞれ</p>  |

| 事 項  | 阻害要因の水準への影響  |
|--|--|
| <p>に対する依頼人又は依頼人を紹介する第三者の重要性<br/>(倫理規則第 410.4 A3 項(7))</p>  | <p>れの観点から、監査業務の依頼人がどの程度重要なのかを示している。例えば、会計事務所等から見た依頼人の重要性が高いほど、依頼人が支払う報酬に関する阻害要因の水準が高くなる可能性がある。</p> <p>会計事務所等、ネットワーク・ファーム、社員等又はオフィスに対して依頼人を紹介する第三者が重要となる状況は、例えば、第三者からある監査業務の依頼人だけでなく、その他に複数の監査業務の依頼人を紹介され、それらの依頼人からの総報酬が、会計事務所等、ネットワーク・ファーム、社員等又はオフィスの総報酬の高い割合を占める場合を指す。</p>                              |
| <p>例えば、社会的影響度の高い事業体であるかどうかといった、依頼人の属性<br/>(倫理規則第 410.4 A3 項(8))</p>  | <p>次のような場合、監査業務の依頼人の属性は、依頼人が支払う報酬によって生じる阻害要因の水準に関する会計事務所等による評価に影響する可能性がある。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体である場合、利害関係者は会計事務所等の独立性に関して高い期待を持っている。</li> <li>・ 監査業務の依頼人が会計事務所等を複数の非保証業務を提供させるために利用する場合、阻害要因の水準は、非保証業務について会計事務所等の利用度がより低い監査業務の依頼人よりも高くなる可能性がある。</li> </ul> |
| <p>関連事業体が兄弟事業体である場合等、依頼人と監査以外の業務が提供される関連事業体との間の関係<br/>(倫理規則第 410.4 A3 項(9))</p>                                | <p>依頼人のグループ構造において関連事業体と監査業務の依頼人の関係が離れているほど（子事業体ではなく兄弟事業体である場合等）、通常、当該関連事業体による監査以外の業務の委嘱に対する当該監査業務の依頼人の影響力は小さくなり、結果的に、監査業務に関連する自己利益という阻害要因の水準は低くなる。</p>   |
| <p>監査人の選任及び報酬の合意に関する監査役等の関与の状況、並びに監査役等及び依頼人の経営者が、監査の品質や報酬の全体的水準を明らかに重視しているかどうか。<br/>(倫理規則第 410.4 A3 項(10))</p> | <p>監査人の選任及び報酬の合意に監査役等が関与することは、監査業務の依頼人が報酬の支払者である状況において、独立の「チェック・アンド・バランス」の仕組みとして機能し、自己利益という阻害要因が軽減される。また、監査の品質及びその品質を支える報酬水準に対する監査役等及び経営者の明確なコミットメントも同様の役割を果たす。</p>  |
| <p>報酬の水準が独立した第三者によって設定されているかどうか。</p>   | <p>特定の法域では、規制当局が会計事務所等の選任又は財務諸表監査の報酬水準を定めている。そのような状況においては、阻害要因の水準は、通</p>   |

| 事 項  | 阻害要因の水準への影響  |
|--|--|
| (倫理規則第 410.4 A3 項(11))   | 常、会計事務所等が監査業務の依頼人と報酬の交渉を行わなければならない場合よりも低くなる。   |
| 会計事務所等による監査作業の品質が、監督機関等の独立した第三者のレビューの対象となっているかどうか。<br>(倫理規則第 410.4 A3 項(12)) | 独立した監督機関等による会計事務所等の品質管理システムのレビューは、監査業務の依頼人が支払う報酬によって生じる自己利益という阻害要因に対するガードレールとなり、報酬が監査業務の依頼人により支払われることにより生じる当該阻害要因の水準が低くなることが期待される。 |

### 報酬の割合が高い場合の判断基準

**Q410-4-1 (IESBA Q&A Fee Q7)** 会計事務所等又はネットワーク・ファームが監査業務の依頼人に対して請求する報酬のうち、依頼人に対する監査以外の業務の提供による報酬が高い割合を占める場合、自己利益という阻害要因の水準が影響を受ける可能性があるとしてされています。「高い割合」とは、具体的にはどのようなもののでしょうか。

- A** 監査以外の業務の提供による報酬の割合が高い場合は、当該業務に関する事実及び状況を検討した上で、阻害要因の水準について職業的専門家として判断することとなる。

#### (解説)

倫理規則においては、監査報酬に対する監査以外の業務の報酬の割合に関する具体的な閾値や上限に関する規定は設けていない。通常、監査以外の業務の提供による報酬の割合が高くなるほど、阻害要因の水準が高まると考えられるが、職業的専門家としての判断、並びに事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者の観点での事実及び状況の検討が行われなければならない。検討を要する事実及び状況には、例えば、監査以外の業務が一回限りなのか継続的な業務なのかどうか、依頼人による急な買収により監査報酬が著しく増加する可能性は高いのかどうか、又は監査以外の一部の業務は法令等により会計事務所等が実施することが義務付けられているものかどうか等が含まれる。

一部の法域では、独立性に関する規定によって、監査報酬に対する監査以外の業務の報酬の割合に関して具体的な閾値又は上限が定められている場合がある。そうした規定は、会計事務所等が受け取る報酬のみに対して適用されることが多い。一方、倫理規則における報酬の割合に関する規定は、ネットワークレベルに及ぶ。したがって、報酬の割合に関する規定の適用範囲がより広いため、そのような一部の法域の規定だけを考慮することは適切ではない。

**Q410-4-2 (IESBA Q&A Fee Q8)** 会計事務所等が、監査報酬に対する監査以外の業

務の提供による報酬の割合を算定する際、会計事務所等及びネットワーク・ファームが監査業務の依頼人に提供した監査以外の業務に対して請求した報酬を決定する上で、どの期間の報酬を使用すべきでしょうか。また、集計の対象となる報酬は、財務諸表の対象期間において請求された報酬のみでしょうか。

- A 業務期間及び財務諸表の対象期間のいずれの期間も対象となる。また、割合の算定に際しては、報酬見積提示額、報酬請求額又は報酬受領額の全てが集計の対象となる。

#### (解説)

財務諸表の対象期間後かつ会計事務所等による監査報告書の発行前に請求された報酬は、会計事務所等の判断に影響する可能性があり、独立性に対する阻害要因を生じさせる可能性がある。そのため、会計事務所等が報酬の割合によって生じる阻害要因の水準を評価する際には、倫理規則 R400.30 項の定義に従い、独立性の保持が必要とされる期間に監査以外の業務に関して見積提示された、請求された、又は実際に受領した全ての報酬を考慮しなければならない。

#### 報酬依存度に関する規定及び対応すべき事項

Q410-5-1 報酬依存度に関する規定には、どのようなものがありますか。

- A 報酬依存度に関するものとして、倫理規則第 410.14 A1 項において、「特定の監査業務の依頼人に対する報酬依存度（監査意見を表明する会計事務所等の総収入のうち、特定の監査業務の依頼人からの総報酬が占める割合）が高い割合を占める場合、当該依頼人に対する報酬依存度の高さ並びに当該依頼人からの監査及びその他の業務からの報酬を失うことへの懸念は、自己利益という阻害要因の水準に影響を与え、不当なプレッシャーという阻害要因を生じさせる。」と規定されている。また、監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体である場合の追加規定として、倫理規則 R410.18 項において「2年連続して、社会的影響度の高い事業体である特定の監査業務の依頼人に対する報酬依存度が 15%を超える場合又は超える可能性が高い場合」の規定が設けられており、さらに、倫理規則 R410.20 項において「5年連続して R410.18 項で規定されている状況が継続する場合」の対応も規定されている。監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体ではない場合においても、倫理規則 R410.15 項において「5年連続して、社会的影響度の高い事業体ではない特定の監査業務の依頼人に対する報酬依存度が 30%を超える場合又は超える可能性が高い場合」の対応が規定されている。

なお、これらの規定において、報酬依存度が一定の割合を「超える可能性が高い場合」には、報酬依存度を算定する時点で請求又は支払に至らない提示段階の報酬が存在する場合や、報酬依存度の分母となる会計事務所等の総収入の一部について見積りが必要となる場合等において、これらを考慮することにより報酬依存度が一

定の割合を超える可能性が高い場合が該当するものと考えられる。

**Q410-5-2** 「報酬依存度が高い割合を占める場合」については、どのように判断したらよいですか。

A 倫理規則第 410.14 A1 項の「報酬依存度が高い割合を占める場合」の判断については、会計事務所等の状況を勘案し、事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者が、会計事務所等の収入がどの程度特定の依頼人及び依頼人の関連事業体に依存している場合に独立性が損なわれているとみなすかという観点に立って、会計事務所等において判断基準を定め、全ての従業者に周知徹底することが適切である。

なお、倫理規則第 905.10 A1 項において、監査及びレビュー業務以外の保証業務についても同様の規定が設けられているため、監査及びレビュー業務以外の保証業務においても上記に準じた対応が検討されるべきことになる。

**Q410-5-3** 適用すべきセーフガードについては、どのような点に留意すればよいですか。

A 適用すべきセーフガードについては、倫理規則 R410.18 項の監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体である場合の追加規定において、2年連続して報酬依存度が15%を超える場合又は超える可能性が高い場合には、2年目の監査意見を表明する前に、会計事務所等の構成員ではない会員による監査業務に係る審査と同様のレビュー（監査意見表明前のレビュー）を受けることがセーフガードとなり得るかどうかを判断し、セーフガードとなり得ると判断した場合は、その対応策を適用しなければならないとされている。また、倫理規則 R410.15 項の監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体ではない場合の追加規定において、5年連続して報酬依存度が30%を超える場合又は超える可能性が高い場合には、5年目の財務諸表に対する監査意見を表明する前に、財務諸表に対して意見を表明する会計事務所等の構成員ではない会員による5年目の監査作業のレビューを受けること、又は5年目の監査意見を表明した後（ただし、6年目の監査意見を表明する前）に、会計事務所等の構成員ではない会員又は本会による5年目の監査作業のレビューを受けることがセーフガードとなり得るかどうかを判断し、セーフガードとなり得ると判断した場合は、その対応策を適用しなければならないとされている。

会計事務所等においては、上記規定に基づきセーフガードを適用すべき報酬依存度の判断基準や適用すべきセーフガードについての適切な方針を定めて遵守することとなる。

（解説）

## 1. 監査意見表明前のレビュー

倫理規則 R410.18 項における監査意見表明前のレビューとは、会計事務所等の構成員ではない会員による監査業務に係る審査と同様のレビューを受けることである。個人事務所等の小規模な監査事務所が委託審査制度を利用する場合もこれに該当する。なお、監査業務に係る審査体制を整備している監査事務所においても、倫理規則 R410.18 項に係るセーフガードの適用においては、委託審査制度に準じた対応も検討することになる。この場合、監査事務所における審査と当該セーフガード適用のための委託審査制度に準じた対応の関係については、効率性と十分性に配慮して検討されることになると思われる。

倫理規則 R410.15 項における監査意見表明前のレビューは、会計事務所等の構成員ではない会員による監査作業のレビューを受けることである。

## 2. 監査意見表明後のレビュー

倫理規則 R410.15 項において、監査意見表明後のレビューは、会計事務所等の構成員ではない会員又は本会による監査作業のレビューを受けることとされているが、会計事務所等の構成員ではない会員による監査作業のレビューを受けることとする（Q410-7-1 参照）。

**Q410-5-4** 報酬の依存割合の計算は具体的にはどのように行えばよいですか。

A 報酬の依存割合（報酬依存度（監査意見を表明する会計事務所等の総収入のうち、特定の依頼人からの総報酬が占める割合））の計算は、次のように行うことが適切である。

$$\frac{\text{特定の依頼人及び依頼人の関連事業体から会計事務所等が受け取る総報酬}}{\text{会計事務所等の総収入}}$$

### （解説）

分母とする会計事務所等の総収入は、専門業務に係る継続的収入の総額とするが、会計事務所等を開業している会員個人が実施している公認会計士法第2条第2項業務に相当する業務や、会計事務所等を開業している会員個人が IESBA の倫理規程が想定している職業会計士（Professional Accountants）としての業務（Professional Activity）を兼業している場合には、これらに係る収入を含む。なお、IESBA の倫理規程が想定している職業会計士としての業務は、会計、監査、税務、経営コンサルティング及び財務管理を含む、職業的専門家の会計その他の関連する技能を必要とする活動であり、これには会員が兼業している税理士業務や不動産鑑定士業務等及び会社法に基づく会計参与等の業務等が含まれる。また、会員個人が、財務及び会計に関する適切な知見を有する者として監査役等に就任する場合、当該役員報酬も会計事務所等の総収入に含めることができると考えられる。

監査法人の場合は、社員が個人で実施している公認会計士法第2条第2項業務に相当する業務（公認会計士法第34条の14において禁止されている競業に該当しない場合）、IESBAの倫理規程が想定している職業会計士としての業務と考えられる税理士業務（監査法人と支配関係にある税理士法人の収入を含む。）や不動産鑑定士業務等及び会社法に基づく会計参与等の業務に係る収入がある場合にはこれを含む。社員個人が、財務及び会計に関する適切な知見を有する者として監査役等に就任する場合、当該役員報酬も会計事務所等の総収入に含めることができると考えられる。

なお、分子とする特定の依頼人及び依頼人の関連事業体から会計事務所等が受け取る報酬の範囲は、分母と同様とする。

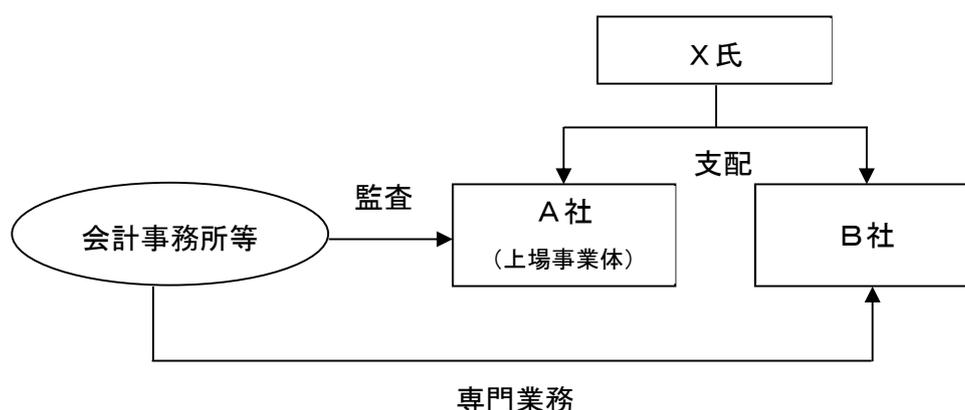
いずれの場合であっても、会計事務所等は、報酬依存度の計算に含める報酬の範囲に関する合理的な方針を定め、これを継続して適用することが適切であると考えられる。

**Q410-5-5** 個人株主であるX氏が支配しているA社（上場事業体）及びB社があります。会計事務所等が、監査業務の依頼人であるA社だけではなく、B社にも倫理規則において提供可能な専門業務を提供している場合、A社の監査業務における独立性を検討するに当たり、報酬依存度の計算における分子には、会計事務所等がB社から受け取る報酬も含める必要がありますか。なお、A社及びB社は、X氏にとって重要性があります。

**A** 報酬依存度の計算における分子には、会計事務所等がB社から受け取る収入も含めることが適切である。

（解説）

本事例は、次に示す関係図のとおりとなっている。



Q410-5-4 のとおり、報酬依存度の計算における分子は、「特定の依頼人及び依頼人の関連事業体から会計事務所等が受け取る総報酬」とされている。関連事業体の範囲については、倫理規則の用語集「関連事業体」において定められており、(5)で

は、次のとおり規定されている。

- (5) 依頼人と共通の事業体によって支配されている事業体。ただし、この事業体と依頼人が、ともに両者を支配する事業体にとって重要である場合に限る。

上記の定義では、依頼人と共通の「事業体」によって支配されている事業体とされているため、依頼人であるA社と共通の「個人」によって支配されているB社については、この定義に含まれないと考えられる。

しかし、報酬依存度に関する規定の趣旨は、特定の監査業務の依頼人に対する報酬依存度の高さ並びに当該依頼人からの監査及びその他の業務からの報酬を失うことへの懸念により、自己利益という阻害要因の水準に影響を与え、不当なプレッシャーという阻害要因を生じさせることに対処することにより（倫理規則第410.14 A1項参照）、本件のように、支配株主が同一であること等により、共通の「個人」によって支配されている事業体に依頼人との経済的一体性が認められるような場合には、会計事務所等が当該事業体から受け取る報酬についても、報酬依存度の計算における分子に含めることが適切である。

したがって、監査業務の依頼人であるA社の監査業務における独立性を検討するに当たり、報酬依存度の計算における分子には、会計事務所等がB社から受け取る報酬も含めることが適切である。

なお、X氏とA社及びB社との支配関係については、企業会計等における支配の考え方も参考に、個人で議決権の過半数を保有している場合だけではなく、家族や近親者（倫理規則用語集及びQG-5-1参照）等のX氏の意味と同一内容の議決権を行使すると認められる者の議決権の保有状況や、代表者（代表取締役）を含む役員等への就任等を通じた意思決定機関の支配等の状況等を総合的に勘案し、実質的に判断することが適切である。

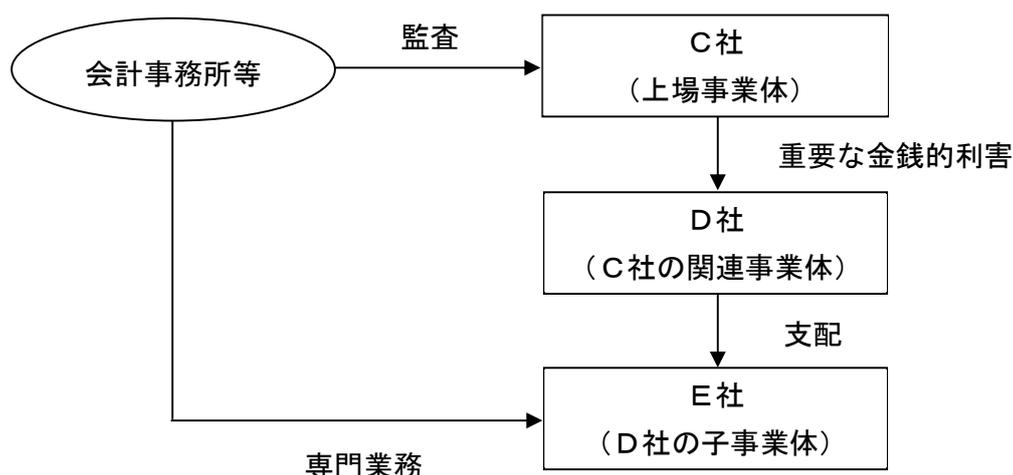
報酬依存度に関する取扱いは上述のとおりであるが、以上のような状況においては、会計事務所等は、倫理規則 R400.12 項及びセクション 120 に従い、報酬依存度以外の利害や関係についても、X氏、A社及びB社との間の関係や状況も含めて阻害要因等の評価を行い、A社の監査業務における独立性を検討することが適切である。

**Q410-5-6** 監査業務の依頼人であるC社（上場事業体）には、倫理規則の用語集「関連事業体」の(4)に該当するD社があります。D社は子事業体であるE社を有していますが、会計事務所等が、監査業務の依頼人であるC社だけではなく、E社にも倫理規則において提供可能な専門業務を提供している場合、C社の監査業務における独立性を検討するに当たり、報酬依存度の計算における分子には、会計事務所等がE社から受け取る報酬も含める必要がありますか。なお、C社は、E社の株式を保有していません。

A E社が、C社及びD社との間の関係や状況を踏まえ、関連事業体に該当するD社と実質的に一体と認められるような場合には、監査業務の依頼人であるC社の監査業務における独立性を検討するに当たり、報酬依存度の計算における分子には、会計事務所等がE社から受け取る報酬も含めることが適切である。

**(解説)**

本事例は、次に示す関係図のとおりとなっている。



Q410-5-4 のとおり、報酬依存度の計算における分子は、「特定の依頼人及び依頼人の関連事業体から会計事務所等が受け取る総報酬」とされている。関連事業体の範囲については、倫理規則の用語集「関連事業体」において定められており、(4)では、次のとおり規定されている。

(4) 依頼人又は依頼人と上記(3)の関係にある事業体が直接的な金銭的利益を有することにより重要な影響力を及ぼす事業体。ただし、依頼人及び依頼人と上記(3)の関係にある事業体にとって、当該金銭的利益が重要である場合に限る。

上記の定義では、「依頼人又は依頼人と上記(3)の関係にある事業体が『直接的な金銭的利益を有することにより』重要な影響力を及ぼす事業体」とされているが、依頼人であるC社は、(4)に該当する事業体（D社）の子事業体であるE社に対して、

直接的な金銭的利益を有していない。そのため、E社については、この定義に含まれないと考えられる。

しかし、特定の監査業務の依頼人に対する報酬依存度の高さ並びに当該依頼人からの監査及びその他の業務からの報酬を失うことへの懸念により、自己利益という阻害要因の水準への影響や不当なプレッシャーという阻害要因を生じさせることに対処するという報酬依存度に関する規定（倫理規則第 410.14 A1 項参照）の趣旨に鑑みると、E社が、C社及びD社との間の関係や状況を踏まえ、関連事業体に該当するD社と実質的に一体と認められるような場合には、E社から受け取る報酬についても、報酬依存度の計算における分子に含めることが適切であると考えられる。

したがって、E社が、C社及びD社との間の関係や状況を踏まえ、D社と実質的に一体と認められるような場合には、監査業務の依頼人であるC社の監査業務における独立性を検討するに当たり、報酬依存度の計算における分子には、会計事務所等がE社から受け取る報酬も含めることが適切である。

なお、E社がD社と実質的に一体と認められるかについては、D社のE社に対する株式保有比率のほか、代表取締役を含む役員的人事、資金管理及び貸借状況、経営管理等における子事業体の自律性及び依存度等に加え、財務又は営業若しくは事業の点で、実質的に子事業体に依存している状況又は関係があるか等を総合的に勘案し、実質的に判断することが適切である。

報酬依存度に関する取扱いは上述のとおりであるが、以上のような状況においては、会計事務所等は、倫理規則 R400.12 項及びセクション 120 に従い、報酬依存度以外の利害や関係についても、C社、D社及びE社との間の関係や状況も含めて阻害要因等の評価を行い、C社の監査業務における独立性を検討することが適切である。

**Q410-5-7 (IESBA Q&A Fee Q12)** 倫理規則 R410.15 項及び R410.18 項において、会計事務所等は、会計事務所等の構成員ではない会員が実施する監査意見表明前のレビューが、報酬依存度により生じた阻害要因を許容可能な水準にまで軽減するためのセーフガードとなり得るかどうかを判断することが求められています。ネットワーク・ファームに所属する会員が監査意見表明前のレビューのレビューアーを務めることはできるでしょうか。

- A 「会計事務所等」にはネットワーク・ファームは含まれず、またネットワーク・ファームに所属する会員は、会計事務所等の構成員には該当しない。したがって、倫理規則第 300.8 A4 項の「適切なレビューアー」の要件を満たしているのであれば、ネットワーク・ファームに所属する会員が監査意見表明前のレビューのレビューアーを務めることは可能である。Q410-5-8 も参照のこと。

**Q410-5-8 (IESBA Q&A Fee Q13)** 倫理規則 R410.15 項及び R410.18 項に基づき監

査意見表明前のレビュー又は監査意見表明後のレビューを実施する資格があるのは、どのような人物でしょうか。

- A 倫理規則においては、レビューアーが「適切なレビューアー」である場合にのみレビューがセーフガードとなり得るとされており（倫理規則第 300.8 A2 項参照）、倫理規則 R410.15 項及び R410.18 項のレビューアーは「適切なレビューアー」の一例である。倫理規則第 300.8 A4 項においては、適切なレビューアーを、「実施された作業又は提供された業務を客観的にレビューする上で必要な知識、技能、経験及び権限を有する専門家」と説明している。倫理規則は、適切なレビューアーを会計事務所等の構成員に限定していない。

なお、倫理規則 R410.15 項及び R410.18 項に基づくセーフガードとする目的でレビューアーを務めることが検討されている、会計事務所等の構成員ではない会員の客観性の評価の際には、倫理規則セクション 325 を参照することとする。

**Q410-5-9 (IESBA Q&A Fee Q14)** 社会的影響度の高い事業体ではない監査業務の依頼人に関して倫理規則 R410.15 項が定める、及び社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に関して R410.18 項が定める、報酬依存度が一定の割合を超える状況に対するセーフガードとなり得る対応策の例のほかに、当該状況が継続する場合に生じる阻害要因に対処するための他のセーフガードはあるでしょうか。

- A そのようなセーフガードはない。

**(解説)**

概念的枠組みの適用に関する要求事項（倫理規則 R120.10 項参照）に従い、会計事務所等は、倫理規則 R410.15 項及び R410.18 項の対応策が阻害要因を許容可能な水準にまで軽減するためのセーフガードとなり得るかどうかを判断し、セーフガードとなり得ると判断した場合は、その対応策を適用することが求められる。

会計事務所等がどの対応策もセーフガードとなり得ないと結論付けた場合は、監査契約を終了しなければならない。したがって、倫理規則 R410.15 項及び R410.18 項の状況において、報酬依存度により生じる阻害要因に対処するためにその他の対応策を適用することは、倫理規則を遵守することにならない。

**Q410-5-10 (IESBA Q&A Fee Q17)** 品質管理基準報告書第 1 号「監査事務所における品質管理」及び品質管理基準報告書第 2 号「監査業務に係る審査」に準拠した審査は、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対する報酬依存度に関する倫理規則 R410.18 項の要求事項を満たすことができるでしょうか。

- A 必ずしもそうとは限らない。

**(解説)**

倫理規則 R410.18 項における監査意見表明前のレビューの目的は、当該対応策がセーフガードとなり得ると会計事務所等が判断した場合に、報酬依存度の水準にかかわらず監査業務の実施において客観性を保持し、当該監査業務が適切に実施されたという心証を得ることにある。監査意見表明前のレビューの範囲は、レビューアーの職業的専門家としての判断並びに事実及び状況に基づき、その目的を念頭に置いた上でレビューアーが判断する。品質管理基準報告書第1号「監査事務所における品質管理」及び品質管理基準報告書第2号「監査業務に係る審査」に準拠した審査の目的と、倫理規則 R410.18 項における監査意見表明前のレビューの目的は異なる。そのため、審査は必ずしも倫理規則 R410.18 項の要求事項を充足するとは限らない。

なお、倫理規則 R410.18 項では、監査意見表明前のレビューを実施するレビューアーは、会計事務所等の構成員ではない会員とすることを規定しているが、品質管理基準報告書第1号「監査事務所における品質管理」及び品質管理基準報告書第2号「監査業務に係る審査」に準拠して選任される審査担当者の場合、これは明示的な要求事項ではない。

#### 特定の監査業務の依頼人に対する報酬依存度により生じる阻害要因に対するセーフガード

**Q410-6-1 (IESBA Q&A Fee Q15)** 倫理規則第 410.14 A4 項においては、特定の監査業務の依頼人に対する報酬依存度により生じる阻害要因に対するセーフガードとして会計事務所等がとり得る対応策の一つは、会計事務所等の構成員ではない適切なレビューアーに監査作業をレビューさせることであるとされています。一方、倫理規則第 410.14 A7 項においては、特定の監査業務の依頼人に対する会計事務所等の社員等又はオフィスにとっての報酬依存度により生じる阻害要因に対するセーフガードとしてとり得る対応策の一つは、監査業務に関与しなかった適切なレビューアーに、当該監査作業をレビューさせることであるとされています。これらの二つのケースでは、なぜセーフガードとなり得る対応策が異なるのでしょうか。

**A** 会計事務所等の構成員は、当該会計事務所等の財政状態に対する自己利益を有する可能性が高いためである。

#### (解説)

会計事務所等の報酬依存度（倫理規則第 410.14 A4 項参照）の場合、当該会計事務所等の構成員ではない適切なレビューアーが実施したレビューのみが阻害要因を許容可能な水準にまで軽減するためのセーフガードになり得ると考えられる。なぜなら、会計事務所等の構成員は、当該会計事務所等の財政状態に対する自己利益を有する可能性が高いためである。一方で、会計事務所等の社員等又はオフィスにと

っての報酬依存度（倫理規則第 410.14 A7 項参照）の場合、当該監査業務に関与していなかったことを条件として、会計事務所等の構成員がレビューアーを務めることができる。なぜなら、社員等又はオフィスの財政状態に対する自己利益の水準は、会計事務所等の構成員によって異なる可能性があるためである。すなわち、会計事務所等の報酬依存度により生じる阻害要因はより全体的なものであるため、阻害要因を許容可能な水準にまで軽減するためのセーフガードの要求水準はより高いものとなる。報酬依存度が会計事務所等、社員等又はオフィスのいずれにおけるかにかかわらず、適切なレビューアーとして選任される個人の客観性に対する阻害要因について、考慮される必要がある。

#### 5年連続して、社会的影響度の高い事業体ではない監査業務の依頼人に対する報酬依存度が30%を超える場合の具体的な手続

**Q410-7-1** 倫理規則 R410.15 項では、会計事務所等は、5年連続して、社会的影響度の高い事業体ではない特定の監査業務の依頼人に対する報酬依存度が30%を超える場合又は超える可能性が高い場合に、会計事務所等が阻害要因を許容可能な水準にまで軽減するための対応策として適用を検討すべきセーフガードとして、5年目の監査意見を表明した後（ただし、6年目の監査意見を表明する前）に、会計事務所等の構成員ではない会員又は本会による5年目の監査作業のレビューを受けることが規定されています。この場合の具体的な手続について教えてください。

**A** 上記の状況が生じた会計事務所等は、原則として会計事務所等の構成員ではない会員に5年目の監査作業のレビューを依頼するものとするが、当該レビューを実施することが可能な会計事務所等の構成員ではない会員を自ら見つけることが困難である場合は、本会に相談することができる。

#### 共同監査における報酬依存度

**Q410-8-1 (IESBA Q&A Fee Q18)** 倫理規則 R410.19 項では、共同監査の存在は倫理規則 R410.18 項における監査意見表明前のレビューに相当する対応策とみなすことが認められるとされています。共同監査の場合において、報酬依存度に関して5年連続して倫理規則 R410.18 項で規定されている状況が継続する場合、会計事務所等は社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の監査人を辞任しなければならないという倫理規則 R410.20 項の要求事項の適用からは除外されるのでしょうか。

**A** 共同監査の場合においても、倫理規則 R410.20 項の要求事項の適用は除外されない。共同監査が倫理規則 R410.19 項に規定される状況に該当する場合、会計事務所等は監査意見表明前のレビューをセーフガードとして実施しないことが認められる。しかし、共同監査の場合においても、報酬依存度に関して5年連続して倫理規則 R410.18 項で規定されている状況が継続する場合、会計事務所等は、監査人を辞任し

なければならない。

## 社会的影響度の高い事業体の監査業務の継続についてやむを得ない事情がある場合の手続

**Q410-9-1** 会計事務所等は、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対する報酬依存度が 15%を超える状況が 5 年間継続する場合、5 年目の監査意見の表明後に監査人を辞任しなければならないとされています（倫理規則 R410. 20 項参照）。一方で、会計事務所等は、公共の利益の観点からやむを得ない理由がある場合、一定の条件を満たすことを前提に、5 年経過後も引き続き監査業務を継続することが認められるとされています（倫理規則 R410. 21 項参照）。この場合、いつ、どのような手続を行う必要がありますか。

**A** 倫理規則 R410. 21 項に定める例外は、倫理規則第 410. 21 A1 項に例示されているような極めて限定的な場面にのみ認められており、原則的には、報酬依存度が 15%を超える状況が 5 年間継続する場合には、5 年目の監査意見の表明後に監査人を辞任しなければならない（倫理規則 R410. 20 項参照）。しかし、会計事務所等は、それでもなお、6 年目においても監査を継続することについて、公共の利益の観点からやむを得ない理由がある場合には、6 年目に監査人として選任される前に本会との協議を行い、監査業務の継続について同意を得ることとする。なお、本会の同意を得られないことも想定し、後任監査人の選定に係る時間等を考慮して協議の申出をされたい。

### （解説）

会計事務所等は、倫理規則第 410. 21 A1 項に例示されるような公共の利益の観点からやむを得ないと判断される事情がある場合は、倫理規則 R410. 20 項の例外として、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対する報酬依存度が 15%を超える状況が 5 年間継続した後も、引き続き監査業務を継続することが認められる。

この場合、会計事務所等は、6 年目に監査人として選任される前に本会との協議を行い、監査業務の継続について同意を得ることが必要である。さらに、会計事務所等は、6 年目以降の各会計年度の監査意見を表明する前に、会計事務所等の構成員ではない会員による監査意見表明前のレビューを受けることが必要になる。（倫理規則 R410. 21 項参照）

また、公共の利益の観点からやむを得ないと判断される事情があるかどうかについては、倫理規則 R410. 18 項で規定されている状況が 5 年経過後も継続する期間においては毎年判断を行い、毎年次年度の監査人として選任される前に本会との協議及び同意の取得を行う必要があることに留意する。

## 報酬関連情報に関する監査役等とのコミュニケーション

**Q410-10-1** 倫理規則 R410.23 項等において、社会的影響度の高い事業体に対する監査業務では、監査業務の依頼人の監査役等に対する報酬関連情報のコミュニケーションの実施が求められていますが、コミュニケーションを行うべき相手先について教えてください。

**A** コミュニケーションを行うべき相手先は、依頼人の監査役等のほか、監査役等以外のガバナンスに責任を有する者が含まれる場合がある。

### (解説)

報酬関連情報は、監査役等が会計事務所等の独立性の評価を行うために有用な情報であることから、社会的影響度の高い事業体に対する監査業務においては、監査役等に対し適時にコミュニケーションを行うことが求められる（倫理規則 R410.23 項、R410.25 項、R410.26 項及び R410.28 項参照）。事業体のガバナンスの形態によっては、監査役等以外のガバナンスに責任を有する者がコミュニケーションの対象となることも考えられる。

**Q410-10-2 (IESBA Q&A Fee Q21)** 会計事務所等は、倫理規則 R410.23 項及び R410.25 項において、報酬に関連する特定の情報について監査役等に適時にコミュニケーションを行うことを要請されています。これは、会計事務所等が監査業務又はその他の全ての業務を受嘱する前に、このような情報を開示しなければならないということでしょうか。監査役等とのコミュニケーションは、具体的にどのようなタイミングで行えば「適時」となるのでしょうか。

**A** 会計事務所等は、監査役等とのコミュニケーションを実施する適切な時期の判断に当たって、監査役等が会計事務所等の独立性に関して、事情に精通し、合理的な判断を行うことが可能となるよう、要求事項の全体的な目的を考慮し、検討する。

### (解説)

監査役等に対する報酬関連情報のコミュニケーションの具体的な方法については会計事務所等に委ねられており、倫理規則においては具体的な指針や例を示していない。コミュニケーションを実施する適切な時期は、例えば、業務の内容及び状況、一回限りの業務なのか継続的な業務なのか、業務の範囲の変更や予期せぬ課題があるかどうか、監査業務の依頼人においてガバナンスに関する取決めがあるかどうか等により異なる場合がある。したがって、会計事務所等は、監査役等に対する報酬関連情報のコミュニケーションの時期の決定において、特定の状況に基づきながらも適時性を考慮し、職業的専門家としての判断を行使すべきであると考えられる。そのため、会計事務所等は、業務の受嘱前だけでなく、業務の状況に重大な変更があった場合においても、報酬関連情報に関して監査役等とのコミュニケーションを

行うべきであると判断する場合もある。

**Q410-10-3 (IESBA Q&A Fee Q22)** 倫理規則 R410.28 項において、会計事務所等は、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対する報酬依存度が 15%を超える場合又は超える可能性が高い場合、監査役等に対してコミュニケーションを行わなければならないとされています。このような監査役等に対するコミュニケーションは、報酬依存度が 15%を超えた翌年（2年目）にのみ実施すればよいのでしょうか。

**A** 監査役等に対するコミュニケーションは、報酬依存度が 15%を超えた翌年（2年目）にのみ実施すればよいのではない。

**(解説)**

会計事務所等は、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対する報酬依存度が 15%を超える場合又は超える可能性が高い場合、初年度及びその状況が解消されるまでの間の各年において、監査役等に対するコミュニケーションを行わなければならない。また、会計事務所等は、報酬依存度により生じる阻害要因に対処するために初年度に適用するセーフガードについても協議することが求められる（倫理規則 R410.28 項参照）。

社会的影響度の高い事業体に対する報酬依存度は、監査役等が会計事務所等の独立性に関して、事情に精通し、合理的な判断を行うために不可欠な情報である。さらに、このコミュニケーションは、監査役等が報酬依存度を下げることが可能な対応策を検討する機会を与えるものである。そのような対応策には、その会計事務所等が提供するその他の業務を取りやめ、代わりに、他の会計事務所等に当該業務を委嘱することも含まれる場合がある。

なお、会計事務所等は、報酬依存度が 2年連続して 15%を超える場合又は超える可能性が高い場合には、2年目において倫理規則 R410.18 項に規定されている監査意見表明前のレビューが阻害要因を許容可能な水準にまで軽減するためのセーフガードとなり得るかどうかを判断し、セーフガードとなり得ると判断した場合は、その対応策を適用しなければならない。

**報酬関連情報に関するコミュニケーションを行わない場合**

**Q410-11-1 (IESBA Q&A Fee Q33)** 倫理規則 R410.27 項においては、(1) 事業体の財務諸表が、当該他の社会的影響度の高い事業体のグループ財務諸表に連結されること、及び(2) 会計事務所等又はネットワーク・ファームが、グループ財務諸表に対する意見を表明することのいずれも満たすことを条件として、他の社会的影響度の高い事業体（以下、本設問において「事業体A」という。）が完全に所有する社会的影響度の高い事業体（以下、本設問において「事業体B」という。）の監査役等に対し、報酬関連情報のコミュニケーションを行わないとすることが認

められています。社会的影響度の高い事業体が他の社会的影響度の高い事業体に完全に所有されている場合に、当該社会的影響度の高い事業体の監査役等に対する報酬関連情報のコミュニケーションを行わないことが認められる理由はどのようなものでしょうか。

A 倫理規則 R410. 27 項では、一つのグループに複数の社会的影響度の高い事業体があり、当該グループにおいて一つの社会的影響度の高い事業体が他の社会的影響度の高い事業体に完全に所有されている状況において、監査役等に対する複数の報酬関連情報のコミュニケーションを行わないための例外を規定している。この点、倫理規則 R410. 27 項における、「他の」社会的影響度の高い事業体及び「当該他の」社会的影響度の高い事業体とは、親事業体である社会的影響度の高い事業体（事業体 A）を意味する。

事業体 A 及び事業体 B がいずれも社会的影響度の高い事業体である場合、監査役等に対する報酬関連情報のコミュニケーションの要求事項は、事業体 A のグループ財務諸表の監査人及び事業体 B の財務諸表の監査人としての会計事務所等（又はネットワーク・ファーム）に対して適用される。事業体 B が事業体 A によって完全に所有されている場合、事業体 B の監査役等は、非支配株主の利益を考慮する必要はなく、事業体 B の監査役等が、事業体 A の監査役等が会計事務所等と行うコミュニケーションとは別に、独自にコミュニケーションを行う必要性が乏しい場合もあり得ると考えられる。また、事業体 A の監査役等は、事業体 A による事業体 B を含むグループに対するガバナンスに関する責任を果たすため、事業体 B に関する報酬関連情報を含め、必要な情報を要求する権限を有している。したがって、倫理規則 R410. 27 項は、明示的な要求がある場合を除き、事業体 B の監査役等に対する事業体 B の報酬関連情報のコミュニケーションを行わないことを認めている。

しかし、事業体 B が事業体 A に完全に所有されていない場合、事業体 A の監査役等が事業体 B の非支配株主の利益を代表できる、又は代表すべきであると想定することは適切でない。したがって、倫理規則 R410. 27 項の例外規定は、完全に所有されていない社会的影響度の高い事業体には適用されない。

#### 機密保持法が存在する場合の報酬関連情報の開示

Q410-12-1 (IESBA Q&A Fee Q23) ある法域において、会計事務所等が監査業務の依頼人の報酬関連情報を開示することを制限する機密保持法が存在する場合、当該法域において、倫理規則セクション 410 の報酬関連情報の開示に関する規定を適用しないことはできるでしょうか。

A 会計事務所等は、倫理規則 R410. 30 項により、報酬関連情報の開示を行うことが監査業務の依頼人の利害関係者にとって有益であることについて、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の監査役等と協議することが求められる。依頼人が報酬関連情報を開示せず、かつ会計事務所等が当該情報を開示することが機密

保持法により制限されている場合は、倫理規則における報酬関連情報の開示に関する要求事項は、当該法域においては適用されない。

倫理規則 R100.7 項において、法令等により倫理規則の特定の部分を遵守することができない場合は、当該法令等が優先するものとし、会計事務所等は、倫理規則のその他の全ての部分を遵守しなければならないとされている。

**Q410-12-2 (IESBA Q&A Fee Q24)** ある会計事務所等は、法域 J1 における社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人 A の監査人であり、当該依頼人 A は法域 J2 にネットワーク・ファームが監査人である子事業体 B を有しているとします。子事業体 B の財務諸表は依頼人 A のグループ財務諸表に連結されています。法域 J2 には報酬関連情報の開示を制限する機密保持法がある場合、依頼人 A の監査人である当該会計事務所等は、倫理規則 R410.31 項の開示に関する要求事項を遵守することができるでしょうか。

**A** 会計事務所等は、倫理規則 R410.30 項により、法域 J1 において依頼人による報酬関連情報の開示を制限する機密保持法がないことを条件に、報酬関連情報の開示を行うことが監査業務の依頼人の利害関係者にとって有益であることについて、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の監査役等と協議することが求められる。

依頼人が報酬関連情報を開示せず、かつ会計事務所等が当該情報を開示することが機密保持法により制限されていない場合は、法域 J2 においてネットワーク・ファームに支払われた報酬に関連する情報を除き、会計事務所等は、倫理規則 R410.31 項を遵守しなければならない。

したがって、会計事務所等は、倫理規則 R410.31 項に従い、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人及びグループ財務諸表に連結された関連事業体（子事業体 B を除く。）に業務を提供した会計事務所等及びネットワーク・ファームに関連する全ての報酬関連情報を、それらの他の関連事業体に関して開示を制限する法令がない場合には開示することが求められる。なお、会計事務所等は、報酬関連情報の開示に際し、法域 J2 における機密保持法に基づき子事業体 B の報酬関連情報は開示の対象外としていることについて言及することが認められる。

**Q410-12-3 (IESBA Q&A Fee Q25)** 監査契約において、監査業務の依頼人の報酬関連情報に係る守秘義務に関する条項が含まれており、当該依頼人がこれを理由に倫理規則 R410.31 項の報酬関連情報の開示に関する要求事項の遵守のために守秘義務を解除することを拒否した場合、会計事務所等はどのようにすればよいでしょうか。

**A** 会計事務所等は、倫理規則において守秘義務の原則の遵守を要求されている。守秘義務の原則は、業務上知り得た秘密が第三者に開示されないとの認識の下、依頼人から会計事務所等に対する情報提供を促進するものであり、公共の利益に資する

ものである。しかし、倫理規則第 114.1 A1 項においては、業務上知り得た秘密の開示が会計事務所等に要求される若しくは要求される可能性がある状況又はそのような開示が適切である状況が示されている。このような状況の一つが、業務上知り得た秘密の開示が法令等によって禁止されておらず、かつ、職業上の義務又は権利がある場合である。倫理規則セクション 410 の報酬関連情報の開示に関する要求事項は、このような状況の一つである。

したがって、依頼人が報酬関連情報の開示を制限するような守秘義務に関する条項を会計事務所等との監査契約に含めようとしている場合は、会計事務所等は倫理規則の要求事項により、そのような条項を契約に含めることはできない旨を説明することになる。依頼人がこの守秘義務に関する条項を契約に含めることを強く主張する場合、会計事務所等は、倫理規則を遵守することができない。したがって、報酬関連情報が開示されることに依頼人が同意した場合を除き、会計事務所等は、業務を提供することが妨げられることになると考えられる。

そのため、会計事務所等による報酬関連情報の開示に関しては、監査契約及びその他の業務の契約書等の条項に織り込むなどにより、業務上知り得た秘密を開示することについて、あらかじめ依頼人の了解を得ておくことが必要である。

#### 社会的影響度の高い事業体の監査業務における報酬関連情報の開示

**Q410-13-1** 社会的影響度の高い事業体の監査業務においては、公共の利益に資する観点から報酬関連情報の開示が求められています（倫理規則 R410.31 項参照）。報酬関連情報の開示に関しては、我が国においては、有価証券報告書等において法令等に基づく一定の報酬関連情報の開示が行われていますが、倫理規則で要求されている報酬関連情報との間に差分が生じる場合にはどのように対応すればよいでしょうか。

- A** 法令等により、倫理規則で求められる報酬関連情報の開示が社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に求められていない場合、会計事務所等は、監査役等と協議しなければならない（倫理規則 R410.30 項参照）。監査役等との協議により、依頼人又は会計事務所等が開示を行うことになるが、当該報酬関連情報を開示する方法が依頼人ごとに異なる場合、利害関係者の利便性を損なうおそれがあるため、基本的には、会計事務所等が監査報告書において倫理規則で求められる報酬関連情報全体の開示を行うことが適切と考えられる。なお、監査役等との協議（倫理規則 R410.30 項参照）の結果、依頼人が開示を行う場合は、有価証券報告書又は事業報告において開示されることになると考えられる。

#### （解説）

法令等と倫理規則とでは、両者が求める開示の範囲は異なることがある。

例えば、倫理規則 R410.31 項において開示が要請される報酬関連情報は、次のと

おりである。

| 項番号                  | 開示項目  |
|----------------------|---|
| 倫理規則<br>R410.31 項(1) | 会計事務所等が意見を表明する財務諸表の監査に対して、会計事務所等及びネットワーク・ファームに対して支払われた、又は支払われるべき報酬  |
| 倫理規則<br>R410.31 項(2) | 会計事務所等が意見を表明する財務諸表の対象期間において、会計事務所等又はネットワーク・ファームが業務の提供の対価として依頼人に請求する(1)で開示される報酬以外の報酬。ここで開示の対象となる報酬は、依頼人に請求する報酬及び会計事務所等が意見を表明する財務諸表に連結されている、依頼人が直接的又は間接的に支配する関連事業体に請求する報酬に限られる。 |
| 倫理規則<br>R410.31 項(3) | 監査業務の依頼人が直接的又は間接的に支配する他の関連事業体に対して、会計事務所等又はネットワーク・ファームによる業務の提供の対価として請求する、(1)及び(2)に基づき開示される報酬以外の報酬(ただし、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)                   |
| 倫理規則<br>R410.31 項(4) | 2年連続して報酬依存度が15%を超える場合又は超える可能性が高い場合、その事実及び当該状況が最初に生じた年   |

一方で、「企業内容等の開示に関する内閣府令」(第二号様式記載上の注意(56))に基づき有価証券報告書において開示が求められる報酬関連情報は、次のとおりである。

| 項番号      | 開示項目   |
|----------|--|
| d(f) i   | 最近2連結会計年度(中略)において、提出会社及び提出会社の連結子会社がそれぞれ監査公認会計士等に対して支払った、又は支払うべき報酬について、監査証明業務(中略)に基づく報酬とそれ以外の業務(以下、i、ii及び第二号の五様式において「非監査業務」という。)に基づく報酬に区分して記載すること。この場合において、非監査業務に基づく報酬を記載したときは、当該非監査業務の内容を記載すること。                                 |
| d(f) ii  | 最近2連結会計年度において、提出会社及び提出会社の連結子会社がそれぞれ監査公認会計士等と同一のネットワーク(中略)に属する者に対して支払った、又は支払うべき報酬について、監査証明業務に基づく報酬と非監査業務に基づく報酬に区分して記載すること(ただし、iの規定により記載する報酬の内容及び連結会社の監査報酬等の内容として重要性の乏しい報酬の内容を除く。)。この場合において、非監査業務に基づく報酬を記載したときは、当該非監査業務の内容を記載すること。 |
| d(f) iii | i及びiiの規定により記載する報酬の内容及び、最近2連結会計年度において、連結会社の監査証明業務に基づく報酬として重要な報酬がある場合には、その内容について、具体的に、かつ、分かりやすく記載すること。   |

「企業内容等の開示に関する内閣府令」においては、ネットワーク・ファームの報酬に関しては重要性の乏しい報酬の内容を除いて開示することとされている。また、「企業内容等の開示に関する内閣府令」においては、報酬依存度に関する開示の

要求事項は設けられていない。

このように、倫理規則で要求されている情報と法定開示情報との間に差分がある場合には、報酬関連情報の開示が財務諸表利用者の理解を向上させることを目的としていることに鑑み、会計事務所等が、監査報告書において倫理規則で求められる報酬関連情報全体を開示することが適切と考えられる。ただし、監査役等との協議（倫理規則 R410.30 項参照）の結果、監査業務の依頼人が開示を行う場合は、有価証券報告書又は事業報告において開示されることになると考えられる。

なお、倫理規則第 410.3 A3 項においては、「財務諸表の監査に対する報酬に言及する場合、これには、特別目的の財務諸表の監査又は財務諸表のレビューに対する報酬を含まない（倫理規則 R410.23 項(1)、第 410.25 A1 項及び R410.31 項(1)参照）」とされている。そのため、監査業務の依頼人が「企業内容等の開示に関する内閣府令」に従って開示を行っている場合は、特別目的の財務諸表の監査又は財務諸表のレビュー業務に対する報酬は、倫理規則 R410.31 項(1)から(4)までに挙げられている区分とは異なる形で報酬関連情報が開示される場合もあると考えられる。この場合、会計事務所等は、開示すべき報酬の全体が開示されていることを確認すればよいと考えられる。

(補足) 依頼人と会計事務所等のそれぞれが法令等又は倫理規則に基づく開示のために報酬に関する情報を集計し、算定する際、報酬の集計範囲や算定プロセスの相違等により、両者の間に差分が生じることがある。これらの情報は、いずれも同一の会計事務所等及びネットワーク・ファームに係る報酬に関する情報であるため、依頼人の監査役等を含む利害関係者に対して会計事務所等の独立性の評価に関連すると合理的と考えられる情報を整合的に提供する観点から、次の(1)及び(2)を満たす場合には、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。

- (1) 会計事務所等が、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する。
- (2) 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。

なお、会計事務所等は、依頼人が開示する報酬に関する情報について、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」に基づく通読の手続を実施し、財務諸表又は会計事務所等が監査の過程で得た知識と報酬に関する情報の開示との間に重要な相違があるかどうかを検討することになると考えられる。

(参考)

## 有価証券報告書における開示

○：開示対象    ×：開示対象外    ⇒：2022年改正倫理規則による影響

|             | 監査報酬                    |                         |             | 非監査報酬                   |                         |             |
|-------------|-------------------------|-------------------------|-------------|-------------------------|-------------------------|-------------|
|             | 提出会社                    | 連結子会社                   | 非連結子会社      | 提出会社                    | 連結子会社                   | 非連結子会社      |
| 会計事務所等      | ○                       | ○                       | ×<br>⇒○ (注) | ○                       | ○                       | ×<br>⇒○ (注) |
| ネットワーク・ファーム | △ (重要性が乏しいものを除く。)<br>⇒○ | △ (重要性が乏しいものを除く。)<br>⇒○ | ×<br>⇒○ (注) | △ (重要性が乏しいものを除く。)<br>⇒○ | △ (重要性が乏しいものを除く。)<br>⇒○ | ×<br>⇒○ (注) |

(注) 非連結子会社からの報酬については、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対象となる (倫理規則 R410.31 項(3)参照)。

[企業内容等の開示に関する内閣府令 第二号様式記載上の注意] (抜粋)

(56) d(f) 監査報酬の内容等について、次のとおり記載すること。

- i 最近2連結会計年度 (連結財務諸表を作成していない場合には最近2事業年度。以下この様式において同じ。) において、提出会社及び提出会社の連結子会社がそれぞれ監査公認会計士等に対して支払った、又は支払うべき報酬について、監査証明業務 (公認会計士法第2条第1項に規定する業務をいう。以下この様式及び第二号の五様式において同じ。) に基づく報酬とそれ以外の業務 (以下 i、ii 及び第二号の五様式において「非監査業務」という。) に基づく報酬に区分して記載すること。この場合において、非監査業務に基づく報酬を記載したときは、当該非監査業務の内容を記載すること。
- ii 最近2連結会計年度において、提出会社及び提出会社の連結子会社がそれぞれ監査公認会計士等と同一のネットワーク (共通の名称を用いるなどして2以上の国においてその業務を行う公認会計士又は監査法人及び外国監査事務所等 (外国の法令に準拠し、外国において、他人の求めに応じ報酬を得て、財務書類の監査又は証明をすることを業とする者をいう。) を含めて構成される組織をいう。) に属する者に対して支払った、又は支払うべき報酬について、監査証明業務に基づく報酬と非監査業務に基づく報酬に区分して記載すること (ただし、i の規定により記載する報酬の内容及び連結会社の監査報酬等の内容として重要性の乏しい報酬の内容を除く。)。この場合において、非監査業務に基づく報酬を記載したときは、当該非監査業務の内容を記載すること。
- iii i 及び ii の規定により記載する報酬の内容及び、最近2連結会計年度において、連結会社の監査証明業務に基づく報酬として重要な報酬がある場合には、その内容について、具体的に、かつ、分かりやすく記載すること。
- iv 提出会社が監査公認会計士等に対する報酬の額の決定に関する方針を定めているときは、当該方針の概要を記載すること。

## 事業報告における開示

○：開示対象    ×：開示対象外    ⇒：2022年改正倫理規則による影響

|             | 監査報酬    |         |            | 非監査報酬   |         |            |
|-------------|---------|---------|------------|---------|---------|------------|
|             | 提出会社    | 連結子会社   | 非連結子会社     | 提出会社    | 連結子会社   | 非連結子会社     |
| 会計事務所等      | ○       | ○       | ×<br>⇒○（注） | ○       | ○       | ×<br>⇒○（注） |
| ネットワーク・ファーム | ×<br>⇒○ | ×<br>⇒○ | ×<br>⇒○（注） | ×<br>⇒○ | ×<br>⇒○ | ×<br>⇒○（注） |

（注）非連結子会社からの報酬については、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対象となる（倫理規則 R410.31 項(3) 参照）。

### [会社法施行規則]（抜粋）

- 第二百二十六条 株式会社が当該事業年度の末日において会計監査人設置会社である場合には、次に掲げる事項（株式会社が当該事業年度の末日において公開会社でない場合にあつては、第二号から第四号までに掲げる事項を除く。）を事業報告の内容としなければならない。
- 二 当該事業年度に係る各会計監査人の報酬等の額及び当該報酬等について監査役（監査役会設置会社にあつては監査役会、監査等委員会設置会社にあつては監査等委員会、指名委員会等設置会社にあつては監査委員会）が法第三百九十九条第一項の同意をした理由
- 三 会計監査人に対して公認会計士法第二条第一項の業務以外の業務（以下この号において「非監査業務」という。）の対価を支払っているときは、その非監査業務の内容
- 八 株式会社が法第四百四十四条第三項に規定する大会社であるときは、次に掲げる事項
- イ 当該株式会社の会計監査人である公認会計士（公認会計士法第十六条の二第五項に規定する外国公認会計士を含む。以下この条において同じ。）又は監査法人に当該株式会社及びその子会社が支払うべき金銭その他の財産上の利益の合計額（当該事業年度に係る連結損益計算書に計上すべきものに限る。）
- ロ 当該株式会社の会計監査人以外の公認会計士又は監査法人（外国におけるこれらの資格に相当する資格を有する者を含む。）が当該株式会社の子会社（重要なものに限る。）の計算関係書類（これに相当するものを含む。）の監査（法又は金融商品取引法（これらの法律に相当する外国の法令を含む。）の規定によるものに限る。）をしているときは、その事実

**Q410-13-2** 社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人が、「企業内容等の開示に関する内閣府令」に基づき有価証券報告書で開示する報酬関連情報に対し、会計事務所等が倫理規則を遵守するために追加の報酬関連情報の開示を行う場合、会計事務所等は、依頼人が開示した報酬関連情報との差分を開示することになるのでしょうか。

A 会計事務所等は、差分ではなく、報酬関連情報全体を開示することが適切と考えられる。

**(解説)**

倫理規則における報酬関連情報の開示規定は、社会的影響度の高い事業体の監査における公共の利益に資する観点から、会計事務所等の独立性の評価に関連すると合理的と考えられる会計事務所等と監査業務の依頼人との間の業務上の関係について、利害関係者が情報を入手できるようにするという趣旨に基づくものである（倫理規則第 410.29 A1 項参照）。

会計事務所等が、依頼人が開示した報酬関連情報との差分のみを開示した場合には、利害関係者に提供される情報の一覧性が阻害されることから、報酬関連情報の全体を理解するために複数の情報にアクセスする必要があるが生じる。そのような不便を強いることは倫理規則の要求事項の趣旨を十分に達成することにはならないと考えられる。

このことから、追加の開示を会計事務所等が行う場合、差分ではなく、報酬関連情報全体を開示することが適切と考えられる。

**Q410-13-3** 社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の報酬関連情報を会計事務所等が開示する場合、報酬関連情報の開示方法の例示が倫理規則第 410.31 A3 項に列挙されていますが、どの方法が適切でしょうか。

A 我が国においては、会計事務所等が報酬関連情報の開示を行う場合は、監査報告書において記載する方法が適切と考えられる。

**(解説)**

社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の報酬関連情報を会計事務所等が開示する場合の方法については、倫理規則第 410.31 A3 項において例示が列挙されている。報酬関連情報の開示は、財務諸表利用者の理解を向上させることを目的としていることに鑑み、我が国においては、会計事務所等が報酬関連情報の開示を行う場合は、通常、監査報告書において開示を行うこととする。また、法令等や本会が公表する実務指針等により、監査報告書において報酬関連情報の記載が求められる場合には、それに準拠することになる。

なお、監査報告書の開示先が限定されている社会的影響度の高い事業体の財務諸

表を監査する会計事務所等は、依頼人が法令等に準拠して、報酬関連情報の記載を含む監査報告書とともに財務諸表を、例えば次の方法によって一般の利害関係者に提供等することとしている場合には、報酬関連情報の開示が公に行われたものと取り扱うことができると考えられる。

- ・ 株主総会又は社員総会等の招集の通知に際して、株主を含む出資者、保険契約者、組合員又は会員等に対して行う財務諸表の提供
- ・ 主たる事業所等における財務諸表の備置き
- ・ 株主を含む出資者、保険契約者、組合員、会員又は債権者等からの請求に基づく財務諸表の閲覧又は交付

また、会計事務所等が、監査報告書での開示に加えて、倫理規則第 410.31 A3 項において例示されている方法によって報酬関連情報を開示することを妨げるものではない。

**Q410-13-4** 社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人が、金融商品取引法に基づく監査及び会社法に基づく監査の両方を受け、報酬関連情報の開示を行っている場合に、会計事務所等が当該依頼人に関する報酬関連情報の開示を行うときには、それぞれの開示書類に係る監査報告書において報酬関連情報を記載する必要があるのでしょうか。

**A** 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。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。）。

#### （解説）

倫理規則における報酬関連情報の開示は、社会的影響度の高い事業体の監査における公共の利益に資する観点から、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会計事務所等と監査業務の依頼人との間の業務上の関係について、利害関係者が情報を入手できるようにするという趣旨に基づくものである（倫理規則第 410.29 A1 項参照）。

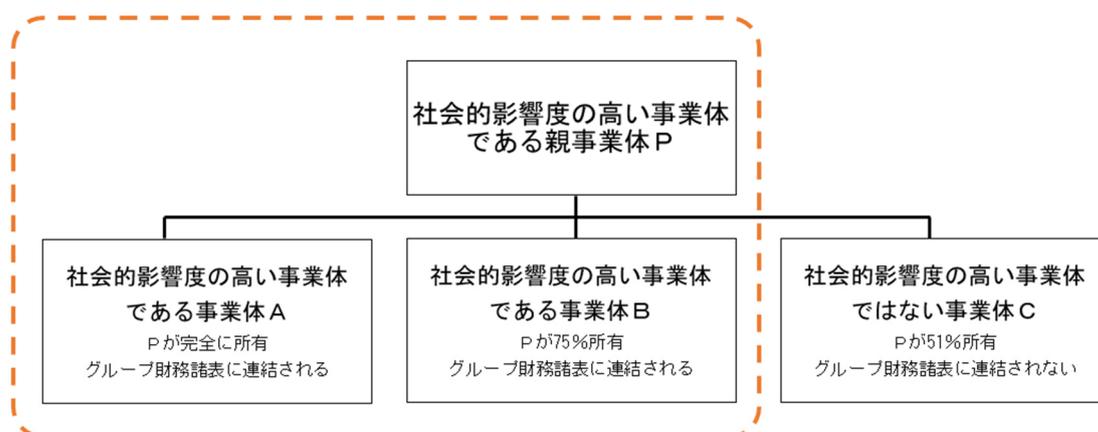
この趣旨に鑑みれば、報酬関連情報をいずれかの監査報告書に開示することで、倫理規則の目的は達成され得ると考えられる。ただし、会計事務所等は、専門業務を実施するに当たって、業務に関連する法令等を当然に遵守することが求められており（倫理規則 R100.7 JP 項参照）、報酬関連情報の開示に関しても、法令等を遵守する必要がある。例えば、金融商品取引法に基づく監査においては、法令等により監査報告書における報酬関連情報の開示が求められていることに留意する（報酬関連情報を記載しないことができる場合もある。）。

なお、会計事務所等が自主的に両方の開示書類に係る監査報告書において報酬関連情報を開示することを妨げるものではない。

### グループ財務諸表に対して監査意見を表明する場合の報酬関連情報の開示

Q410-14-1 (IESBA Q&A Fee Q31) 会計事務所等は、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人Pの監査人です。また当該会計事務所等は、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人A（事業体Pが完全に所有する中間グループ）、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人B（事業体Pが75%所有）及び社会的影響度の高い事業体ではない監査業務の依頼人C（事業体Pが51%所有）の監査人でもあります。事業体A及びBはいずれも、事業体Pが作成するグループ財務諸表に連結されていますが、事業体Cは事業体Pのグループ財務諸表に連結されていません。また、当該会計事務所等は、事業体P及びAの個別財務諸表の監査も行っており、幾つかのネットワーク・ファームは、事業体Aのグループ財務諸表の監査業務に関与しています。会計事務所等による報酬関連情報の開示を制限する機密保持法が存在しないとして、当該会計事務所等が事業体P、A、B及びCに関して倫理規則 R410.31 項に従い開示すべき情報は、どのようなものでしょうか。

A



(注) 事業体Aは、子事業体を有し、グループ財務諸表を作成している。

#### 1. 事業体Pの監査人としての会計事務所等の開示に関する責任

当該会計事務所等は、倫理規則 R410.31 項(1)に従いグループ財務諸表の監査に対して、会計事務所等及びネットワーク・ファームに対して支払われたか、又は支払われるべき報酬を開示しなければならない (Q410-15-1 参照)。

倫理規則 R410.31 項(2)においては、財務諸表の対象期間において、会計事務所等又はネットワーク・ファームが業務の提供の対価として依頼人に請求する倫理規則 R410.31 項(1)で開示される報酬以外の報酬の開示が求められる。この報酬は、依頼

人に請求する報酬及び会計事務所等が意見を表明する財務諸表に連結されている、依頼人が直接的又は間接的に支配する関連事業体に請求する報酬に限られる。倫理規則 R410.31 項(3)においては、連結されていない関連事業体に請求する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は、会計事務所等は当該報酬を開示することとされている。

したがって、当該会計事務所等は、以下を開示しなければならない。

- (1) 当該会計事務所等又はネットワーク・ファームに支払われたか、又は支払われるべき事業体Pのグループ財務諸表の監査に対する報酬
- (2) 倫理規則 R410.31 項(1)に基づき開示されるものを除く、当該会計事務所等又はネットワーク・ファームにより事業体P、A及びBに提供された業務に対する報酬
- (3) 倫理規則 R410.31 項(1)及び R410.31 項(2)に基づき開示されるものを除く、当該会計事務所等又はネットワーク・ファームにより事業体Cに提供された業務に対する報酬で、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、又はそのように信じるに足る理由がある場合

当該会計事務所等は、事業体Pの個別財務諸表の監査人として倫理規則 R410.31 項の開示に関する要求事項の適用を受ける。ただし、重複した開示による負担を軽減するため、倫理規則 R410.32 項(1)においては、事業体Pのグループ財務諸表に対する報酬関連情報が開示されている場合は事業体Pの個別財務諸表の監査に対する報酬関連情報を個別に開示しないことができる例外規定が設けられている（Q410-15-1 参照）。

## 2. 事業体Aの監査人としての会計事務所等の開示に関する責任

当該会計事務所等は事業体Aのグループ財務諸表の監査人でもあり、事業体Aは社会的影響度の高い事業体であるため、倫理規則 R410.31 項は事業体Aの監査にも適用される。しかし、事業体Aは事業体Pが完全に所有する子事業体であることから、同じ情報を重複して開示しないことができる倫理規則 R410.32 項(2)の例外規定の適用が可能である。

## 3. 事業体Bの監査人としての会計事務所等の開示に関する責任

当該会計事務所等は事業体Bの財務諸表の監査人でもあり、事業体Bは社会的影響度の高い事業体であるため、倫理規則 R410.31 項は事業体Bの監査にも適用される。事業体Bは事業体Pが完全に所有する子事業体ではないため、倫理規則 R410.32 項(2)の例外規定は適用されない。事業体Bには外部株主が存在しており、報酬関連情報を当該外部株主に対して開示しないことは適切ではない。したがって、当該会計事務所等は倫理規則 R410.31 項を完全に遵守しなければならない。

#### 4. 事業体Cの監査人としての会計事務所等の開示に関する責任

事業体Cは社会的影響度の高い事業体ではないため、倫理規則 R410.31 項は適用されない。そのため、事業体Cの財務諸表の監査に関しては、当該会計事務所等又はネットワーク・ファームが提供した業務に対して事業体Cにより支払われた、又は支払われるべき報酬に関する開示の要求事項は存在しない。

#### グループ財務諸表及び個別財務諸表の両方に対して監査意見を表明する場合の報酬関連情報の開示

Q410-15-1 (IESBA Q&A Fee Q29) 法域Xにおいて、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人は、グループ財務諸表に加えて単体の事業体の財務諸表(個別財務諸表)を作成することが求められており、会計事務所等は、当該社会的影響度の高い事業体のグループ財務諸表及び個別財務諸表の両方に対する監査意見を表明しているとします。会計事務所等による報酬関連情報の開示を制限する機密保持法が存在しないとして、会計事務所等は、倫理規則 R410.31 項に基づき、グループ財務諸表及び個別財務諸表の両方の監査に関する報酬関連情報を開示することが求められるのでしょうか。

A

##### 1. グループ財務諸表の監査に対する報酬関連情報の開示

会計事務所等は、倫理規則 R410.31 項に基づきグループ財務諸表及び個別財務諸表の両方の監査に対する報酬関連情報の開示を行わなければならない。

会計事務所等は、報酬関連情報の透明性という目的を達成し、倫理規則を遵守するための最善の方法を決定するために、関連する法令等と開示慣行を含む全ての関連する事実と状況を理解することが必要である。

社会的影響度の高い事業体のグループ財務諸表及び個別財務諸表の監査に対する報酬関連情報は、倫理規則 R410.31 項(1)に基づき開示されることになる。我が国において、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人が「企業内容等の開示に関する内閣府令」に基づいて開示を行っている場合には、連結財務諸表及び個別財務諸表の監査報酬については倫理規則 R410.31 項(1)に相当する開示が行われていると考えられるため、会計事務所等は、倫理規則で開示が求められる事項との差分があるかどうかを確認し、監査業務の依頼人の監査役等との協議を経た上で、必要に応じて追加の開示が必要かどうかを検討することになる。

同様に、会計事務所等は、グループ財務諸表及びグループ財務諸表に連結されている依頼人が支配する事業体の個別財務諸表を監査する場合、倫理規則 R410.31 項(1)に基づき報酬総額を開示する。

##### 2. 個別財務諸表の監査に対する報酬関連情報の開示

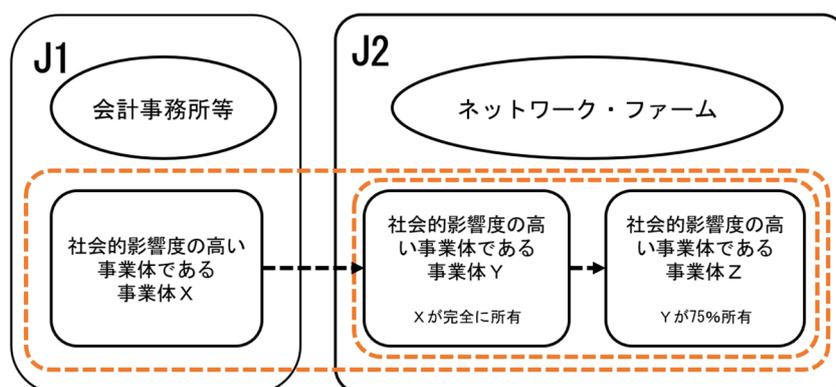
親事業体の個別財務諸表に対する監査意見を表明する場合、会計事務所等は親事

業体の監査人として倫理規則 R410.31 項が適用される。ただし、重複した開示による負担を軽減するため、倫理規則 R410.32 項(1)においては、親事業体がグループ財務諸表を作成し、倫理規則 R410.31 項で規定されている報酬関連情報が開示されている場合は、親事業体の個別財務諸表における報酬関連情報を開示しないことができる例外規定が設けられている。この例外規定は、報酬関連情報の開示にのみ適用される。グループ財務諸表及び個別財務諸表に関連する報酬関連情報について監査役等とコミュニケーションを行う場合、親事業体の監査役等は、定義上、グループの監査役等と同一である。したがって、監査役等とのコミュニケーションに関して、倫理規則は同様の例外を規定していない。

### ネットワーク・ファームの報酬関連情報の開示

**Q410-16-1 (IESBA Q&A Fee Q32)** 会計事務所等は法域 J1 の社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人 X の監査人であり、ネットワーク・ファームは法域 J2 の別の社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人 Y の監査人です。事業体 Y は事業体 X が完全に所有する子事業体に当たります。このネットワーク・ファームは、法域 J2 の社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人 Z の監査人でもあります。事業体 Z は事業体 Y が 75% を所有しており、事業体 Y のグループ財務諸表に連結されています。また、事業体 Y は事業体 X のグループ財務諸表に連結されています。事業体 X、Y 及び Z が報酬関連情報を開示しない場合、会計事務所等及びネットワーク・ファームが事業体 X、Y 及び Z に関して倫理規則 R410.31 項に従い開示すべき情報は、どのようなものでしょうか。

A



#### 1. 会計事務所等による開示

当該会計事務所等は、倫理規則 R410.31 項(1)に従い、事業体 X のグループ財務諸表の監査に対して支払われたか、又は支払われるべき報酬を開示しなければならない (Q410-15-1 参照)。

倫理規則 R410.31 項(2)においては、財務諸表の対象期間において、会計事務所等又はネットワーク・ファームが業務の提供の対価として依頼人に請求する倫理規則

R410.31 項(1)で開示される報酬以外の報酬の開示が求められる。この報酬は、依頼人に請求する報酬及び財務諸表に連結されている、依頼人が直接的又は間接的に支配する関連事業体に請求する報酬に限られる。

事業体Y及びZは、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人Xが支配する事業体であり、Xのグループ財務諸表に含まれている。そのため、当該会計事務所等は、会計事務所等及びネットワーク・ファームが事業体X、Y及びZに提供した、Xのグループ財務諸表の監査以外の業務に対する報酬を開示しなければならない。当該会計事務所等が開示すべき報酬は、次のとおりである。

- (1) 当該ネットワーク・ファームに支払われた、又は支払われるべき事業体Yが作成するグループ財務諸表の監査に対する報酬
- (2) 当該ネットワーク・ファームに支払われた、又は支払われるべき事業体Y及びZの個別財務諸表の監査に対する報酬
- (3) 当該会計事務所等又はネットワーク・ファームが、事業体X、Y及びZに提供したその他の全ての業務に対する報酬

## 2. ネットワーク・ファームによる開示

重複した開示による負担を軽減するため、倫理規則 R410.32 項(2)においては、以下を条件として、事業体が別の社会的影響度の高い事業体に完全に所有されている場合の開示に関する例外規定が認められている。

- (1) 事業体の財務諸表が、当該他の社会的影響度の高い事業体のグループ財務諸表に連結されること。
- (2) 会計事務所等又はネットワーク・ファームが、当該他の社会的影響度の高い事業体のグループ財務諸表に対する意見を表明すること。

事業体Yは事業体Xのグループ財務諸表に連結される完全所有の子事業体であり、同じネットワーク・ファーム内の会計事務所等がそれらのグループ財務諸表に対する意見を表明するため、当該ネットワーク・ファームは倫理規則 R410.32 項(2)の例外規定を適用することができる。その場合、当該ネットワーク・ファームは、倫理規則 R410.31 項において求められる事業体Yのグループ財務諸表の監査に関する報酬関連情報（構成単位としての事業体Zの監査に関連して請求された全ての報酬を含む。）及び事業体Y及びZに提供したその他の業務に対する報酬総額を開示する必要はない。この情報は、上述の説明のとおり、事業体Xが作成するグループ財務諸表に関連して当該会計事務所等により開示されるためである。

しかし、倫理規則 R410.32 項(2)は、非支配株主の存在を考慮し、事業体が完全所有の子事業体でない場合は例外規定の適用を認めていない（Q410-14-1 参照）。事業体Zは事業体Yの完全所有の子事業体ではないため、ネットワーク・ファームは、倫理規則 R410.31 項に従い、事業体Zの個別財務諸表の報酬関連情報を別途開示し

なければならない。

同じネットワーク内の別の会計事務所等の監査業務の依頼人が報酬関連情報を開示しない場合

**Q410-17-1 (IESBA Q&A Fee Q30)** ある会計事務所等は社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の監査人であり、同じネットワーク内の別の会計事務所等が当該社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の関連事業体に対して監査業務及びその他の業務を提供しています。会計事務所等による報酬関連情報の開示を制限する機密保持法が存在しないとして、当該社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人が報酬関連情報を開示しない場合、この会計事務所等は、次のどの事業体に対する報酬関連情報を開示することが求められるのでしょうか。

1. 社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の子事業体
2. 社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の親事業体
3. 社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の兄弟事業体

A 次の表は、報酬が支払われる業務の種類及び会計事務所等又はネットワーク・ファームが報酬を請求する監査業務の依頼人の関連事業体の種類に基づく報酬関連情報の開示に関する要求事項の概要を示すものである。

|                                     | 財務諸表の監査業務に対する報酬   | 監査以外の業務に対する報酬              |
|-------------------------------------|---|----------------------------|
| 1. 社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の子事業体 (※) | 子事業体の財務諸表の監査がグループ監査の目的で行われる場合、グループ財務諸表の監査に対して、会計事務所等及びネットワーク・ファームに対して支払われた、又は支払われるべき報酬の一部として開示する（倫理規則 R410.31 項(1)）。<br><br>子事業体の財務諸表の監査が個別事業体の監査である場合（例えば、法定監査の目的等）、Q410-15-1 で説明されているとおり、倫理規則 R410.31 項(1)に基づき開示する。 | 倫理規則 R410.31 項(2)に基づき開示する。 |
| 2. 社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の親事業体     | 開示に関する要求事項はない。  | 開示に関する要求事項はない。             |
| 3. 社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の兄弟事業体    | 開示に関する要求事項はない。  | 開示に関する要求事項はない。             |

(※) 1について

依頼人が報酬関連情報を開示しない場合、倫理規則 R410.31 項(2)は、会計事務所等が意見を表明する財務諸表の対象期間において、会計事務所等又はネットワーク・ファームが業務の提供の対価として依頼人に請求する倫理規則 R410.31 項(1)で開示される報酬以外の報酬に関する情報を開示することを会計事務所等に要求している。この目的に関して、開示対象となる報酬は、依頼人に請求する報酬及び会計事務所等が意見を表明する財務諸表に連結されている、依頼人が直接的又は間接的に支配する関連事業体（すなわち子事業体）に請求する報酬である。ただし、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は、倫理規則 R410.31 項(3)により、依頼人が直接的又は間接的に支配する他の関連事業体に対して会計事務所等又はネットワーク・ファームが業務の対価として請求する報酬も開示の対象となる場合がある。

プライベートエクイティのような特別目的事業体等の一部の状況においては、子事業体の財務諸表は連結に含まれない可能性がある。倫理規則 R410.31 項(3)は、このような状況において、子事業体に請求された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、会計事務所等は当該報酬を開示しなければならないとしている。倫理規則第 410.31 A2 項においては、このような報酬が個別に、又は集計して会計事務所等の独立性の評価に関連するものかどうかを会計事務所等が判断する際の指針が示されている。

## セクション 420 贈答及び接待

### 勧誘に関する対処

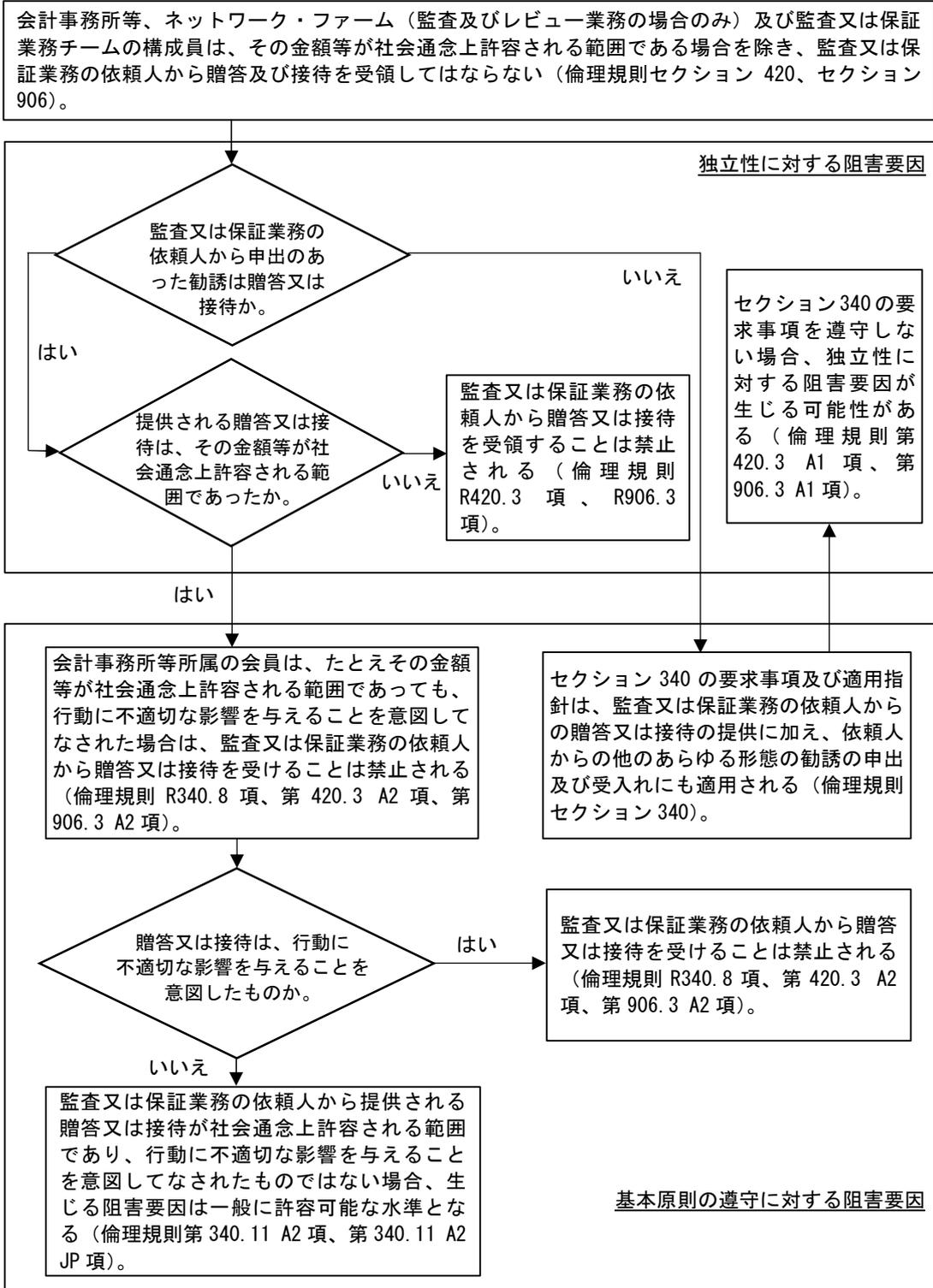
**Q420-1-1** 監査業務の依頼人から贈答及び接待を受ける場合、どのように対処すべきでしょうか。

**A** 倫理規則に規定されている「勧誘」には、贈答及び接待が含まれ、次の解説に従い、適切に対処することとなる。

#### (解説)

次のフロー図で、会計事務所等、ネットワーク・ファーム（監査及びレビュー業務の場合のみ）及び監査若しくは保証業務チームの構成員が、監査又は保証業務の依頼人によって提供される贈答及び接待によって生じる、基本原則の遵守及び独立性に対する阻害要因にどのように対処することになるかについて説明する。

＜監査又は保証業務の依頼人によって提供される贈答及び接待＞



## セクション 524 監査業務の依頼人への就職

### 社員等の就職制限

**Q524-1-1** 監査業務の主要な担当社員等が、会計事務所等を退職後に、関与していた監査業務の依頼人（社会的影響度の高い事業体）の役員又はこれに準ずる者に就任することは可能でしょうか。

- A 会計事務所等の社員等は、会計事務所等を退職後、次の①から⑥までの要件を全て満たすまでは、担当していた社会的影響度の高い事業体の役員又はこれに準ずる者に就任することはできない。
- ① 会計事務所等の社員等が、あらかじめ決められた固定の取決めに基づかない経済的利益又は金銭の支払を会計事務所等又はネットワーク・ファームから受ける権利がないこと。
  - ② 会計事務所等の社員等への債務額が、会計事務所等又はネットワーク・ファームにとって重要なものでないこと。
  - ③ 会計事務所等の社員等が、会計事務所等又はネットワーク・ファームの事業又は専門業務に実質的にも形式的にも関与していないこと。
  - ④ 馴れ合い又は不当なプレッシャーという阻害要因を、除去又は適切なセーフガードを適用することにより許容可能な水準にまで軽減できること。
  - ⑤ 会計事務所等の社員等が監査業務の主要な担当社員等でなくなった後に、担当していた監査業務の依頼人（社会的影響度の高い事業体）が、1年以上を対象とした監査済みの財務諸表を発行していること。
  - ⑥ 会計事務所等の社員等が、⑤の財務諸表の監査において監査業務チームの構成員でなかったこと。

#### （解説）

会計事務所等の社員等又は監査業務チームの構成員であった者（以下、本設問において「当該者」という。）が、会計事務所等の監査業務の依頼人の役員若しくはこれに準ずる者又は会計記録若しくは会計事務所等が意見を表明する財務諸表の作成に重要な影響を及ぼす職位の従業員として就職するためには、上記①から③までの要件を全て満たさなければならない（倫理規則 R524.4 項参照）。

また、上記①から③までの要件を満たしていたとしても、馴れ合い又は不当なプレッシャーという阻害要因が生じる可能性があるため、上記④の要件も満たす必要がある（倫理規則第 524.4 A1 項から第 524.4 A4 項まで参照）。

さらに、監査業務の主要な担当社員等が、担当していた監査業務の依頼人（社会的影響度の高い事業体）の役員若しくはこれに準ずる者又は会計記録若しくは会計事務所等が意見を表明する財務諸表の作成に重要な影響を及ぼす職位の従業員として就職するためには、上記⑤及び⑥の要件をともに満たしていなければならない（倫理規則 R524.6 項参照）。

(参考)

1. 倫理規則【社員等が退職した場合に想定される就職制限】

会計事務所等を退職した場合に独立性を損なわないよう、次のような制限がある。

|   | 就職先                           | 就職する職位  |
|---|-------------------------------|---|
| 会計事務所等での職位  | 監査業務の<br>依頼人の会<br>社種別         | <ul style="list-style-type: none"> <li>・役員又はこれに準ずる者</li> <li>・会計記録又は会計事務所等が<br/>意見を表明する財務諸表の作<br/>成に重要な影響を及ぼす職位<br/>の従業員</li> </ul>   |
| 1. ① 全ての社員等（最高責任者<br>を含む。）※1 参照<br>② 監査業務チームの構成員<br>※2 参照 | 全種別                           | <ul style="list-style-type: none"> <li>① 当該者が、あらかじめ決め<br/>られた固定の取決めに基つか<br/>ない経済的利益又は金銭の支<br/>払を会計事務所等又はネット<br/>ワーク・ファームから受ける<br/>権利がないこと。</li> <li>② 当該者への債務額が、会計<br/>事務所等又はネットワーク・<br/>ファームにとって重要なもの<br/>でないこと。</li> <li>③ 当該者が、会計事務所等又<br/>はネットワーク・ファームの<br/>事業又は専門業務に実質的に<br/>も形式的にも関与していない<br/>こと。</li> <li>④ 馴れ合い又は不当なプレッ<br/>シャーという阻害要因を、除<br/>去又は適切なセーフガードを<br/>適用することにより許容可能<br/>な水準にまで軽減できるこ<br/>と。<br/>(倫理規則 R524. 4 項～第 524. 4<br/>A4 項)</li> </ul> |
| 2. 監査業務の主要な担当社員等<br>※3 参照                                 | 社会的影響<br>度の高い事<br>業体<br>※4 参照 | <ul style="list-style-type: none"> <li>① 主要な担当社員等でなくな<br/>った後に、当該社会的影響度<br/>の高い事業体が1年以上を対<br/>象とした監査済みの財務諸表<br/>を発行していること。</li> <li>② 当該社員が、①の財務諸表<br/>の監査において監査業務チ<br/>ームの構成員でなかったこと。<br/>(倫理規則 R524. 6 項)</li> </ul>  |
| 3. 最高責任者又はこれに準ずる者   | 社会的影響                         | 最高責任者又はこれに準ずる者  |

|  | 就職先                   | 就職する職位   |
|--|-----------------------|--|
| 会計事務所等での職位   | 監査業務の<br>依頼人の会<br>社種別 | ・役員又はこれに準ずる者<br>・会計記録又は会計事務所等が<br>意見を表明する財務諸表の作<br>成に重要な影響を及ぼす職位<br>の従業員 |
| (理事長等) ※3 参照<br>ただし、監査業務の主要な担当<br>社員等に該当する場合は、上記2<br>も要件となる。 | 度の高い事<br>業体<br>※4 参照  | であった時から1年以上経過し<br>ていること。<br>(倫理規則 R524.7 項)                              |

※1 就職後に、当該事業体が所属していた会計事務所等の監査業務の依頼人にな  
った場合の制限がある（倫理規則第 524.4 A2 項参照）。

※2 監査業務チームの構成員で、監査業務の依頼人に就職の予定又は可能性があ  
ることを知っている場合の制限がある（倫理規則第 524.5 A1 項参照）。

※3 監査業務の主要な担当社員等又は会計事務所等の最高責任者等であった者が、  
企業結合の結果、職位に就く場合の例外規定がある（倫理規則 R524.8 項参照）。

※4 倫理規則における社会的影響度の高い事業体の範囲は、公認会計士法上の大  
会社等よりも範囲が広い（倫理規則第 400.8 項参照）。

## 2. 公認会計士法【社員等が退職した場合に想定される就職制限】

|            | 就職する職位  | 備考  |
|------------|---|---|
| 会計事務所等での職位 | 被監査会社又はその連結会社等の、<br>役員又はこれに準ずるもの（※3 参照）                 |   |
| 業務執行社員     | 当該財務書類に係る会計期間の翌会計期<br>間の終了の日までの間（法第 28 条の 2<br>（※1 参照）） | 連結会社等に該<br>当しない会社等<br>の役員には就職<br>可（※2 参照） |

※1 関与社員の就職の制限は公認会計士法第 34 条の 14 の 2 に定められており、  
同法第 28 条の 2 を参照している。また、同法第 34 条の 11 第 1 項第 3 号では、  
監査法人に対して、社員として関与した者が就職した場合、上記と同一期間は  
監査業務を行ってはならないとされている。

※2 連結会社等の範囲（公認会計士法施行規則第 13 条、連結財務諸表規則、財務  
諸表等規則）

| 種 別       | 範 囲  |
|-----------|--|
| 連結会<br>社等 | ① 被監査会社等の連結子会社（子会社）<br>② 持分法が適用される非連結子会社（子会社）<br>③ 持分法が適用される関連会社<br>④ 被監査会社等をその連結子会社等とする会社等（親会社）<br>⑤ 被監査会社等をその連結子会社等とする会社等の連結子会社等<br>（兄弟会社） |

※3 「役員又はこれに準ずるもの」について

法令等では定義されていないが、独立性に関する法改正対応解釈指針第7号「就職制限又は公認会計士及び監査法人の業務制限について」第7項において、次のとおり解釈が示されている。

「各種団体、機関の多様化等を勘案すると、就職の制限の対象となる役職を限定的に列挙することは困難であるが、現在の監査証明に影響を与えるに足る役職としては、名称・呼称の如何を問わず法人その他団体においてその業務執行、業務・会計の監査などの権限を会社法、民法等の法令により有する幹部たる役職等が該当すると考えられ、例えば、取締役、会計参与、監査役、執行役、理事、監事、合名会社等における業務を執行する社員、労働組合法監査における当該労働組合の執行委員長等が含まれると考えられる。なお、会社法上の制度ではなく、法令上の権限を有しない幹部としての「執行役員」については、代表取締役の業務執行を補助する重要な使用人と一般に位置付けられていることから、「これに準ずるもの」には含まれないと考えられる。」

**Q524-1-2** Q524-1-1 と同様の状況において、監査業務の主要な担当社員等が役員又はこれに準ずる者に就任することができないとすれば、役員又はこれに準ずる者ではない経理部長として就職することは可能でしょうか。

- A 役員又はこれに準ずる者に就任できる要件を満たさない場合には、「依頼人の会計記録又は会計事務所等が意見を表明する財務諸表の作成に重要な影響を及ぼす職位の従業員」として就職することもできない。

(解説)

就職制限において、「役員及びこれに準ずる者」と、「依頼人の会計記録又は会計事務所等が意見を表明する財務諸表の作成に重要な影響を及ぼす職位の従業員」は、同様の取扱いとなる(倫理規則 R524.6 項参照)。すなわち、監査業務の主要な担当社員等でなくなった後に、社会的影響度の高い事業体が、1年以上を対象とした監査済みの財務諸表を発行し、かつ、当該者が、交替後の財務諸表の監査において監査業務チームの構成員でなかった場合には、当該社会的影響度の高い事業体の「依頼人の会計記録又は会計事務所等が意見を表明する財務諸表の作成に重要な影響を及ぼす職位の従業員」として就職することは可能である。

**Q524-1-3** 会計事務所等の最高責任者(理事長等)又はこれに準ずる者が、会計事務所等を退職後に、会計事務所等の監査業務の依頼人(社会的影響度の高い事業体)の役員又はこれに準ずる者に就任することは可能でしょうか。

- A 会計事務所等の最高責任者又はこれに準ずる者(以下、本設問において「当該者」という。)は、次の①から⑤までの要件を全て満たすまでは、会計事務所等の監査業

務の依頼人（社会的影響度の高い事業体）の役員若しくはこれに準ずる者又は会計記録若しくは会計事務所等が意見を表明する財務諸表の作成に重要な影響を及ぼす職位の従業員となることはできない。

- ① 当該者が、あらかじめ決められた固定の取決めに基づかない経済的利益又は金銭の支払を会計事務所等又はネットワーク・ファームから受ける権利がないこと。
- ② 当該者への債務額が、会計事務所等又はネットワーク・ファームにとって重要なものでないこと。
- ③ 当該者が、会計事務所等又はネットワーク・ファームの事業又は専門業務に実質的にも形式的にも関与していないこと。
- ④ 馴れ合い又は不当なプレッシャーという阻害要因を、除去又は適切なセーフガードを適用することにより許容可能な水準にまで軽減できること。
- ⑤ 当該者が、会計事務所等の最高責任者又はこれに準ずる者であった時から1年以上を経過していること。

#### （解説）

会計事務所等の最高責任者は社員等であるため、Q524-1-1の場合と同様に、会計事務所等の監査業務の依頼人の役員若しくはこれに準ずる者又は会計記録若しくは会計事務所等が意見を表明する財務諸表の作成に重要な影響を及ぼす職位の従業員として就職するためには、上記①から③までの要件を満たさなければならない（倫理規則 R524.4 項参照）。

また、上記①から③までの要件を満たしていたとしても、馴れ合い又は不当なプレッシャーという阻害要因が生じる可能性があるため、上記④の要件も満たす必要がある（倫理規則第 524.4 A1 項から第 524.4 A4 項まで参照）。

さらに、会計事務所等の最高責任者又はこれに準ずる者が、会計事務所等の監査業務の依頼人（社会的影響度の高い事業体）の役員若しくはこれに準ずる者又は会計記録若しくは会計事務所等が意見を表明する財務諸表の作成に重要な影響を及ぼす職位の従業員として就職するためには、上記⑤の要件を満たしていなければならない（倫理規則 R524.7 項参照）。

## セクション 540 監査業務の依頼人に対する担当者の長期関与とローテーション

### クーリングオフ期間における関与

**Q540-1-1** 社会的影響度の高い事業体の監査業務を行う場合、クーリングオフ期間中である業務執行責任者が、当該監査業務に補助者として従事することはできますか。

- A ローテーションにより交替した業務執行責任者は、クーリングオフ期間中に監査業務チームの構成員になることは認められないため（倫理規則 R540.20 項(1)参照）、極めて限定的な場合を除き、補助者として当該監査業務に従事することはできない。

（解説）

## 1. クーリングオフ期間における補助者としての関与

倫理規則 R540.20 項では、クーリングオフ期間中に次のことを行ってはならないとされている。

- (1) 監査業務チームの構成員になること、又は監査業務の審査を行うこと。

ただし、監査業務に従事する者が少人数しか存在しない場合において、会計事務所等の管理の及ばない予想外の状況が生じたときに限り、当該者は、法令で禁止されていない範囲で、補助者となることができる。

- (2) 監査業務に影響を及ぼす専門的な、又は業界固有の問題、取引又は事象に関して、監査業務チーム又は依頼人と協議を行うこと（当該者の最終の関与期間において実施した作業又は到達した結論のうち、現行の監査業務にも関連する事項に関する監査業務チームとの協議を除く。）。

- (3) 次の活動に対して責任を有すること。

① 会計事務所等又はネットワーク・ファームが監査業務の依頼人に提供する専門業務の指揮又は調整を行うこと。

② 会計事務所等又はネットワーク・ファームと、監査業務の依頼人との間の関係を監督すること。

- (4) 上記のほか、監査業務の依頼人に対して、次の結果となり得る役割を担うこと、又は活動を行うこと（非保証業務の提供を含む。）。

① 上級管理職又は監査役等との重要な、又は頻繁な交流

② 監査業務の結果に直接的な影響を及ぼすこと。

当該規定及び業務執行社員等のローテーションに関する規定の趣旨（下記2.参照）を踏まえると、ローテーションにより交替した業務執行責任者は、当該業務から完全に切り離し、クーリングオフ期間において補助者として従事することは、極めて限定的な場合（Q540-1-2参照）を除き、厳に慎むこととなる。

## 2. 業務執行社員等のローテーションに関する規定の趣旨

業務執行社員等のローテーションに関する規定の趣旨は、特定の会社等の財務諸表に係る監査証明業務について同一の監査責任者又は業務執行社員等が長期にわたって関与することから生じる、監査人の独立性に対する馴れ合いや自己利益という阻害要因等を許容可能な水準にまで軽減することである。

公認会計士法においても、倫理規則と同様に、公認会計士法上の大会社等に対する監査業務への継続的関与の制限に関する規定を設けており、その趣旨は、同一の

公認会計士又は業務執行社員等が大会社等に長期間関与することから生じる当該監査人の外観的独立性に対する疑念を払拭することにより、監査証明の客観性を確保することにある。

こうした倫理規則及び法令等においてローテーションを求めている趣旨は、監査法人に所属する会員についても、個人で会計事務所等を開業している会員についても同一であり、等しくその遵守が求められる。

**Q540-1-2** 倫理規則 R540. 20 項(1)では、「ただし、監査業務に従事する者が少人数しか存在しない場合において、会計事務所等の管理の及ばない予想外の状況が生じたときに限り、当該者は、法令で禁止されていない範囲で、補助者となることができる。」と規定されていますが、補助者として従事できる場合とは、具体的にはどのような場合が想定されるのでしょうか。

**A** 倫理規則 R540. 20 項(1)ただし書に基づいて補助者として従事できる場合とは、監査業務に従事する者が少人数しか存在しない場合において、会計事務所等の管理の及ばない予想外の状況により補助者に一時的な人手不足が生じたときが考えられる。ただし、その場合であっても、法令で禁止されていない範囲で一時的に補助者として実査・立会を行うなど、極めて限定的な関与にとどめることとなる。

(解説)

#### 「実質的な関与」に関連する公認会計士法上の規定

一時的に補助者として従事する場合においては、公認会計士法施行規則第9条第3項第1号及び第3号における「実質的な関与」にも該当しないように留意する。

公認会計士法第24条の3は、いわゆるクーリングオフ期間中に、それまで関与していた公認会計士法上の大会社等の財務書類について監査関連業務を行ってはならない旨を規定している。

監査関連業務とは、公認会計士法第24条の3第3項において次のとおり規定している。

- (1) 公認会計士法第2条第1項の業務
- (2) 監査法人の行う上記(1)の業務にその社員として関与すること。
- (3) これらに準ずる業務

これらに準ずる業務とは、公認会計士法施行規則第9条第3項において次のとおり規定している。

第1号 他の公認会計士の監査証明業務に補助者として従事しているにもかかわらず、当該監査証明業務に当該他の公認会計士と同程度以上に実質的な関与をしていると認められる業務

第3号 監査法人の監査証明業務に補助者として従事しているにもかかわらず、当該監査証明業務に当該監査法人の法第34条の12第2項に規定する社員

## と同程度以上に実質的な関与をしていると認められる業務

上述における「実質的な関与」とは、「業務執行社員等と同一視できる程度に当該監査証明業務に実質的な関わりを持つこと」であると解される。したがって、具体的な状況ごとに実質的な判断が求められ、留意する点としては、例えば、次のことが考えられる。

1. 前任の業務執行社員等が形式上は関与しない位置付けを取りながら、実質的に当該業務を取り仕切るなど、前任の業務執行社員等の影響力が当該監査証明業務に及ぶことがないようにすること。
2. 前任の業務執行社員等が補助者として監査証明業務に従事する場合、監査証明業務の意見形成に重要な影響を与えるような重要な会議等（講評会、経営者とのディスカッション、会計処理に関する相談等）への出席、監査証明業務に係る審査の立会い及び監査計画の策定等の「実質的な関与」と見られかねない行動を厳に慎むこと。
3. 前提として、ローテーションにより交替した業務執行社員等が、その後も補助者として関与することについての適切な方針を定めて遵守するとともに、品質管理担当者等により、監査業務チームの選任・編成を含む監査業務の検証が適切に実施されること。
4. 監査業務の依頼人や依頼人の監査役等に対し、文書等によりローテーションに関して会計事務所等が定めた方針に対する認識と理解を十分に得ておくことも有用な手段と考えられる。なお、その一環で監査役等とコミュニケーションをする場合には、監査基準報告書260「監査役等とのコミュニケーション」を踏まえて対応するよう留意する。

なお、上記は飽くまでも例示であり、例えば、監査上の重要な判断を行うことや重要な勘定科目を担当すること等により、監査意見の形成に及ぼす影響度合いが高まれば、実質的な関与の度合いも高まることになるため、留意する。

**Q540-1-3** 当監査法人は小規模な監査法人であり、専門的な見解の問合せや審査に関して、それぞれ1名の担当社員を置いていますが、専任ではなく、業務執行責任者として監査業務も行っています。当該社員がクーリングオフ期間中に専門的な見解の問合せへの対応や審査を行うに当たり、倫理規則 R540.20 項のクーリングオフ期間中の関与の制限に抵触しないようにするには、どのような点に留意すればよいですか。

- A** 専門的な見解の問合せへの対応や審査を担当する社員等が、クーリングオフ期間中の関与の制限に抵触しないようにするためには、結果としてクーリングオフ期間中の監査業務の結果に直接影響を及ぼすことがないように留意する。例えば、次の対応が考えられる。

1. 自身が関与した依頼人の監査業務については、別の社員等が専門的見解の問合せへの対応や審査を実施する。
2. 合議制により専門的な見解の問合せへの対応や審査を行う。ただし、当該社員等の影響力が強く、合議体を支配し、他の社員等は形式的に合議に参加しているにすぎず、実質的な合議が行われていない場合等、監査業務の結果に直接的な影響を及ぼすことになる場合には、当該社員等はクーリングオフ期間中に当該監査業務に実質的に関与する結果となり、倫理規則 R540.20 項の関与の制限に抵触するため、留意する。

### 組織再編があった場合の関与期間

**Q540-2-1** 監査業務の依頼人である社会的影響度の高い事業体に該当する会社（会計期間は1年）が、持株会社に移行（会計期間は1年）した場合、ローテーションにおける関与期間は、新しく設立された持株会社への関与期間と従前の会社への関与期間とを通算して考えるのですか。

A 通算して考えることが適切である。

#### （解説）

##### 1. 結論の背景

持株会社と従前の会社は、上級管理職又は監査役等との関係が継続することがあり、通常外観的にも一体であることが考えられるため、馴れ合い又は自己利益という阻害要因の防止の観点から、持株会社への関与期間は、従前担当していた会社の関与期間と通算し最長期間を算定することが適切である。

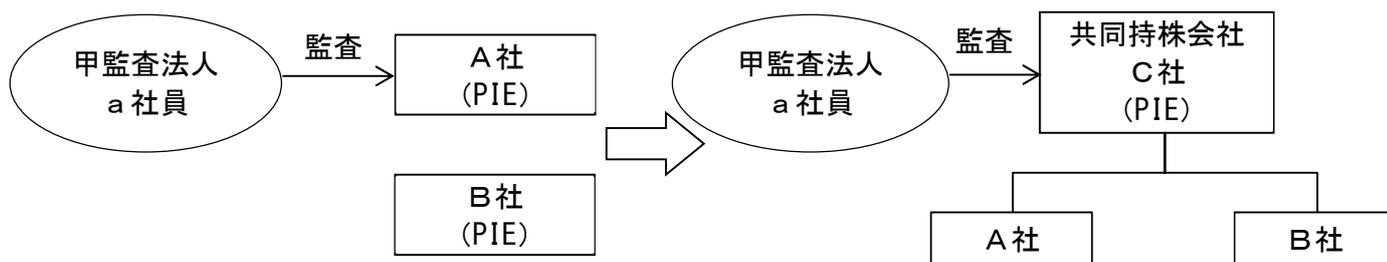
##### 2. 類似するケース

複数の社会的影響度の高い事業体に該当する会社が共同持株会社を設立し、引き続き共同持株会社の監査人として関与する場合、同様に、共同持株会社への関与期間と個々の会社への関与期間とを通算することが適切である。

#### 〔例〕

<前提条件>（PIE：社会的影響度の高い事業体）

※ 会社の会計期間は1年とする。



A社監査人 甲監査法人  
業務執行社員 5年目 a社員

a社員は従前の会社の関与年数（5年）と通算し、その後2年関与できる。

**Q540-2-2** 合併を予定している社会的影響度の高い事業体の監査業務を担当していますが、合併後も引き続き存続事業体の監査人となる予定です。この場合、ローテーションにおける関与期間はどのように考えるのですか。

**A** 合併前の関与期間を引き継ぐことになる。

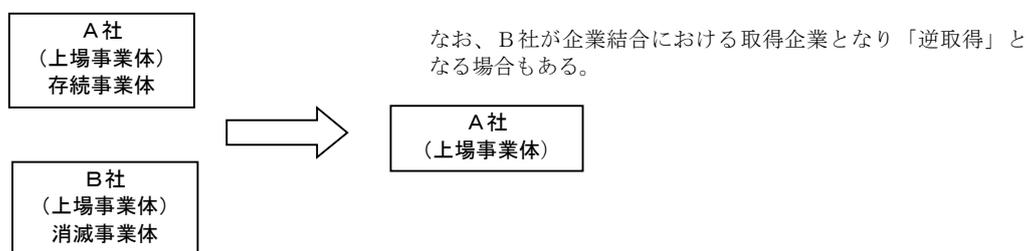
合併後の事業体に引き続き関与する業務執行責任者等は、実質的に合併前の事業体への関与と合併後の事業体への関与とが継続していると考えて関与期間を通算し、最長期間を算定することが適切である。

**（解説）**

合併の場合には、幾つかの例が考えられるが、合併後の事業体の監査人となる次の例1（存続事業体の監査人が単独で監査）、例2（共同監査）及び例3（消滅事業体の監査人が単独で監査）では、次のように取り扱うことが適切である。

<前提条件>

※ 事業体の会計期間は1年とする。



A社監査人 甲監査法人  
業務執行責任者 5年目 a社員  
B社監査人 乙監査法人  
業務執行責任者 4年目 b社員

**〔例1 存続事業体の監査人である甲監査法人が単独で監査を継続し、a社員が引き続き業務執行責任者となる場合〕**

a社員は従前の存続事業体への関与年数（5年）と通算し、その後2年関与できる。

**〔例2 甲監査法人と乙監査法人との共同監査となり、従来の業務執行責任者が続いて関与する場合〕**

a 社員は従前の存続事業体への関与年数（5年）と通算し、その後2年関与できる。b 社員は従前の消滅事業体への関与年数（4年）と通算し、その後3年関与できる。

**〔例3 消滅事業体の監査人である乙監査法人が単独で監査を行うこととなり、b社員が引き続き関与する場合〕**

消滅事業体が存続事業体に与える財務的影響や消滅事業体の上級管理職又は監査役等との関係の継続を十分考慮する。通常消滅事業体が上場事業体である場合、影響は大きいと考えられ、b社員は従前の消滅事業体への関与年数（4年）と通算し、その後3年しか関与できないとすることが適切である。また、消滅事業体が企業結合における取得企業となり「逆取得」するような場合、合併前の事業体への関与と合併後の事業体への関与とが継続するため、b社員はその後3年しか関与できないとすることが適切である。

**関与の中断、複数の役割での関与及び半期決算の場合のローテーション**

**Q540-3-1 (IESBA Q&A LA Q7)** 社会的影響度の高い事業体の監査業務において、筆頭業務執行責任者が7会計期間を連続して関与せずに、一旦関与を外れた後に、再度関与しました。この場合、ローテーションの関与期間の計算をどのように考えればよいのでしょうか。公認会計士法施行規則第8条における「連続する会計期間に準ずるもの」（以下「みなし関与期間」という。）との関係についても教えてください。なお、当監査法人は、公認会計士法第34条の11の4の大規模監査法人には該当しません。

**A** 関与を外れた期間が1会計期間である場合には、公認会計士法のみなし関与期間の規定により、当該関与を外れた期間も関与期間に含めて計算することになる。

関与を外れた期間が、2会計期間から4会計期間である場合には、当該期間は関与期間とはみなされず、当該責任者は、7会計期間から関与を外れる直前までに関与した期間を差し引いた残余期間について、関与を継続することができる。

関与を外れた期間が、5会計期間以上である場合には、筆頭業務執行責任者に適用される5会計期間のクーリングオフ期間を満たすことになるため、関与期間の計算を改めて1会計期間目からとすることができる（倫理規則 R540.6 項参照）。

**（解説）**

**1. 公認会計士法における取扱い**

公認会計士法では、公認会計士法上の大会社等の監査証明業務において、公認会計士又は監査法人の社員が連続する7会計期間の全ての会計期間に係る財務書類について監査関連業務を行った場合には、その後2会計期間において監査関連業務を行ってはならないとされている（公認会計士法第24条の3、第34条の11の3、同

施行令第11条、第12条、第13条、第16条、第17条、同施行規則第9条及び第10条)。

また、一旦関与を外れた場合に、その期間が2会計期間未満であるときには、その期間を関与期間とみなして計算することとされている(公認会計士法施行規則第8条第1号及び第2号)。

## 2. 倫理規則における取扱い

倫理規則 R540.6 項では、7会計期間を連続して関与せずに、累積した7会計期間の範囲内で、一旦関与を外れ、再度関与する場合には、倫理規則 R540.11 項から R540.13 項までに規定されたクーリングオフ期間以上の期間について連続して関与を外れない限り、再度関与した期間は1会計期間目の関与としてはならないとされている。

## 3. 例示

次の表は、7会計期間のうち、一旦関与を外れ、再度関与した場合に、ローテーションの計算がどのようになるかを示した例である。次の表の「EP」とは、筆頭業務執行責任者として関与した会計期間を示しており、「×」は当該監査業務に関与しなかった会計期間を示している。なお、会計期間は1年とする。

| X1<br>年3<br>月期 | X2<br>年3<br>月期 | X3<br>年3<br>月期 | X4<br>年3<br>月期 | X5<br>年3<br>月期 | X6<br>年3<br>月期 | X7<br>年3<br>月期 | X8<br>年3<br>月期 | X9<br>年3<br>月期 | 考え方   |
|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|---|
| EP             | EP             | EP             | EP             | EP             | ×              | EP             |                |                | X6年3月期の関与は、みなし関与期間となるため、X7年3月期で7会計期間関与したことになる。そのため、当該EPは、X8年3月期から5会計期間のクーリングオフ期間が要求される。                               |
| EP             | EP             | ×              | ×              | EP             | EP             | EP             | EP             | EP             | X3年3月期及びX4年3月期の関与は、関与期間とはみなされず、当該EPは、7会計期間から既に関与した2会計期間を差し引いた5会計期間関与を継続することができる。当該EPは、X10年3月期から5会計期間のクーリングオフ期間が要求される。 |

| X1<br>年3<br>月期 | X2<br>年3<br>月期 | X3<br>年3<br>月期 | X4<br>年3<br>月期 | X5<br>年3<br>月期 | X6<br>年3<br>月期 | X7<br>年3<br>月期 | X8<br>年3<br>月期 | X9<br>年3<br>月期 | 考え方  |
|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|--|
| EP             | EP             | ×              | ×              | ×              | ×              | ×              | EP             | EP             | 中断期間が5会計期間あるため、クーリングオフ期間を満たすことになる。したがって、当該EPは、関与期間の計算を改めて1会計期間目からの計算とすることができ、X8年3月期から7会計期間関与できる。 |

#### 4. 監査業務に係る審査担当者及びその他の監査業務の主要な担当社員等の場合

監査業務に係る審査担当者及びその他の監査業務の主要な担当社員等についても、上記の筆頭業務執行責任者と同様の考え方となる。

次の表は、その例を示したものである。次の表の「EQR」とは、監査業務に係る審査担当者として関与した会計期間、「その他 KAP」とは筆頭業務執行責任者又は監査業務に係る審査担当者に該当しない監査業務の主要な担当社員等として関与した会計期間を示しており、「×」は当該監査業務に関与しなかった会計期間を示している。なお、会計期間は1年とする。

##### 【監査業務に係る審査担当者のケース】

| X1<br>年3<br>月期 | X2<br>年3<br>月期 | X3<br>年3<br>月期 | X4<br>年3<br>月期 | X5<br>年3<br>月期 | X6<br>年3<br>月期 | X7<br>年3<br>月期 | X8<br>年3<br>月期 | X9<br>年3<br>月期 | 考え方  |
|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|--|
| EQR            | EQR            | EQR            | EQR            | EQR            | ×              | EQR            |                |                | X6年3月期の関与は、みなし関与期間となるため、X7年3月期で7会計期間関与したことになる。そのため、当該EQRは、X8年3月期から3会計期間のクーリングオフ期間が要求される。 |

| X1<br>年3<br>月期 | X2<br>年3<br>月期 | X3<br>年3<br>月期 | X4<br>年3<br>月期 | X5<br>年3<br>月期 | X6<br>年3<br>月期 | X7<br>年3<br>月期 | X8<br>年3<br>月期 | X9<br>年3<br>月期 | 考え方   |
|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|---|
| EQR            | EQR            | ×              | ×              | EQR            | EQR            | EQR            | EQR            | EQR            | X3年3月期及びX4年3月期の関与は、関与期間とはみなされず、当該EQRは、7会計期間から既に関与した2会計期間を差し引いた5会計期間関与を継続することができる。当該EQRは、X10年3月期から3会計期間のクーリングオフ期間が要求される。 |
| EQR            | EQR            | ×              | ×              | ×              | EQR            | EQR            | EQR            | EQR            | 中断期間が3会計期間あるため、クーリングオフ期間を満たすことになる。したがって、当該EQRは、関与期間の計算を改めて1会計期間目からの計算とすることができ、X6年3月期から7会計期間関与できる。                       |

【その他の監査業務の主要な担当社員等のケース】

| X1<br>年3<br>月期 | X2<br>年3<br>月期 | X3<br>年3<br>月期 | X4<br>年3<br>月期 | X5<br>年3<br>月期 | X6<br>年3<br>月期 | X7<br>年3<br>月期 | X8<br>年3<br>月期 | X9<br>年3<br>月期 | 考え方   |
|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|---|
| その<br>他<br>KAP | その<br>他<br>KAP | その<br>他<br>KAP | その<br>他<br>KAP | その<br>他<br>KAP | ×              | その<br>他<br>KAP |                |                | X6年3月期の関与は、みなし関与期間となるため、X7年3月期で7会計期間関与したことになる。そのため、当該その他KAPは、X8年3月期から2会計期間のクーリングオフ期間が要求される。       |
| その<br>他<br>KAP | その<br>他<br>KAP | ×              | ×              | その<br>他<br>KAP | その<br>他<br>KAP | その<br>他<br>KAP | その<br>他<br>KAP | その<br>他<br>KAP | 中断期間が2会計期間あるため、クーリングオフ期間を満たすことになる。したがって、当該その他KAPは、関与期間の計算を改めて1会計期間目からの計算とすることができ、X5年3月期から7会計期間関与で |

| X1<br>年3<br>月期 | X2<br>年3<br>月期 | X3<br>年3<br>月期 | X4<br>年3<br>月期 | X5<br>年3<br>月期 | X6<br>年3<br>月期 | X7<br>年3<br>月期 | X8<br>年3<br>月期 | X9<br>年3<br>月期 | 考え方 |
|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|-----|
|                |                |                |                |                |                |                |                |                | きる。 |

## 5. 大規模監査法人の場合

大規模監査法人の場合においても、上記と同様の考え方となる。ただし、大規模監査法人の場合には、公認会計士法において別段の定めが規定されているため、その点に留意する。

具体的には、上場有価証券発行者等の監査証明業務において、大規模監査法人の筆頭業務執行社員及び審査担当者が連続する5会計期間の全ての会計期間に係る財務書類について監査関連業務を行った場合には、その後5会計期間において監査関連業務を行ってはならないとされている（公認会計士法第34条の11の4、同施行令第18条、第19条、第20条、同施行規則第23条及び第24条）。また、一旦関与を外れた場合に、その期間が5会計期間未満であるときには、その期間を関与期間とみなして計算することとされている（公認会計士法施行規則第8条第3号）。

**Q540-3-2 (IESBA Q&A LA Q8)** ある担当者は、社会的影響度の高い事業体の監査業務に関与しており、7会計期間の関与期間において、監査業務の主要な担当社員等として複数の役割で関与しました。このような状況において、クーリングオフ期間は、どのように決定すればよいのでしょうか。

**A** 累積した7会計期間の関与期間において、社会的影響度の高い事業体の監査業務に、監査業務の主要な担当社員等として複数の役割で関与した場合、要求されるクーリングオフ期間は、倫理規則 R540.14 項から R540.17 項までに規定されている次の考え方に従い、監査業務の主要な担当社員等としての役割と関与した期間によって決定する。

- (1) 筆頭業務執行責任者として累積して4会計期間以上関与した場合には、その後連続する5会計期間（ただし最短でも2年間）、関与を外れなければならない（倫理規則 R540.14 項参照）。
- (2) 監査業務に係る審査担当者として累積して4会計期間以上関与した場合には、その後連続する3会計期間（ただし最短でも2年間）、関与を外れなければならない。倫理規則 R540.16 項(1)に該当する場合を除く。（倫理規則 R540.15 項参照）
- (3) 筆頭業務執行責任者及び監査業務に係る審査担当者の両方の役割で累積して4会計期間以上関与した場合には、次のいずれかの期間、関与を外れなければならない（倫理規則 R540.16 項参照）。
  - ① 筆頭業務執行責任者として3会計期間以上関与した場合には、その後連続する5会計期間（ただし最短でも2年間）

② ①以外の組合せの場合には、その後連続する3会計期間（ただし最短でも2年間）

(4) 監査業務の主要な担当社員等として(1)から(3)まで以外の組合せで複数の役割で関与した場合には、その後連続する2会計期間（ただし最短でも2年間）、関与を外れなければならない（倫理規則 R540.17 項参照）。

**(解説)**

要求されるクーリングオフ期間は、倫理規則 R540.14 項から R540.17 項までに従い、担った役割と関与した期間によって決定される。

次の表は、その例を示したものである。次の表において、「EP」とは筆頭業務執行責任者として関与した会計期間、「EQR」とは監査業務に係る審査担当者として関与した会計期間、「その他 KAP」とは筆頭業務執行責任者又は監査業務に係る審査担当者に該当しない監査業務の主要な担当社員等として関与した会計期間を示している。また、会計期間は1年とする。

| X1年<br>3月期 | X2年<br>3月期 | X3年<br>3月期 | X4年<br>3月期 | X5年<br>3月期 | X6年<br>3月期 | X7年<br>3月期 | クーリングオフ期間 | 注記 |
|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|-----------|----|
| その他<br>KAP | その他<br>KAP | その他<br>KAP | EP         | EP         | EP         | EP         | 5会計期間     | 1  |
| EQR        | EQR        | EQR        | EQR        | その他<br>KAP | その他<br>KAP | その他<br>KAP | 3会計期間     | 2  |
| EP         | EP         | EP         | その他<br>KAP | その他<br>KAP | その他<br>KAP | その他<br>KAP | 2会計期間     | 3  |
| EQR        | EQR        | EQR        | EQR        | EP         | EP         | EP         | 5会計期間     | 4  |
| EQR        | EQR        | EQR        | EQR        | EQR        | EP         | EP         | 3会計期間     | 5  |
| EP         | EP         | その他<br>KAP | その他<br>KAP | その他<br>KAP | EP         | EP         | 5会計期間     | 1  |

なお、公認会計士法等の法令によって定められた独立性に関する規定等を当然に遵守しなければならないことに留意する。その主要な規制及び遵守に当たっての留意事項は、Q540-9-1に記載されている。

**注記**

1. 当該者は、累積して7会計期間において複数の役割で監査業務に関与しており、そのうち累積して4会計期間以上、筆頭業務執行責任者として関与しているため、連続する5会計期間のクーリングオフ期間が要求される（倫理規則 R540.14 項参照）。

2. 当該者は、累積して7会計期間において複数の役割で監査業務に関与しており、そのうち累積して4会計期間以上、監査業務に係る審査担当者として関与しているため、連続する3会計期間のクーリングオフ期間が要求される（倫理規則 R540.15 項参照）。
3. 当該者は、累積して7会計期間において複数の役割で監査業務に関与しているが、少なくとも4会計期間以上、筆頭業務執行責任者又は監査業務に係る審査担当者として関与していない。したがって、当該者は、連続する2会計期間のクーリングオフ期間が要求される（倫理規則 R540.17 項参照）。
4. 当該者は、筆頭業務執行責任者と監査業務に係る審査担当者の役割で、累積して7会計期間監査業務に関与しており、そのうち3会計期間、筆頭業務執行責任者として関与しているため、連続する5会計期間のクーリングオフ期間が要求される（倫理規則 R540.16 項(1)参照）。
5. 当該者は、筆頭業務執行責任者と監査業務に係る審査担当者の役割で、累積して7会計期間監査業務に関与しているが、筆頭業務執行責任者として3会計期間未満の関与であるため、連続する3会計期間のクーリングオフ期間が要求される（倫理規則 R540.16 項(2)参照）。

[複数の役割での関与に関する組合せ一覧表]

| 関与期間（会計期間） |        |        | クーリングオフ期間<br>（会計期間） | 倫理規則の規定     |
|------------|--------|--------|---------------------|-------------|
| EP         | EQR（注） | その他KAP |                     |             |
| 7          | —      | —      | 5                   | R540.11項    |
| 6          | 1      | —      | 5                   | R540.14項    |
| 6          | —      | 1      | 5                   | R540.14項    |
| 5          | 2      | —      | 5                   | R540.14項    |
| 5          | 1      | 1      | 5                   | R540.14項    |
| 5          | —      | 2      | 5                   | R540.14項    |
| 4          | 3      | —      | 5                   | R540.14項    |
| 4          | 2      | 1      | 5                   | R540.14項    |
| 4          | 1      | 2      | 5                   | R540.14項    |
| 4          | —      | 3      | 5                   | R540.14項    |
| 3          | 4      | —      | 5                   | R540.16項(1) |
| 3          | 3      | 1      | 5                   | R540.16項(1) |
| 3          | 2      | 2      | 5                   | R540.16項(1) |
| 3          | 1      | 3      | 5                   | R540.16項(1) |
| 3          | —      | 4      | 2                   | R540.17項    |
| 2          | 5      | —      | 3                   | R540.16項(2) |
| 2          | 4      | 1      | 3                   | R540.16項(2) |
| 2          | 3      | 2      | 3                   | R540.16項(2) |
| 2          | 2      | 3      | 3                   | R540.16項(2) |
| 2          | 1      | 4      | 2                   | R540.17項    |

| 関与期間（会計期間） |        |        | クーリングオフ期間<br>（会計期間） | 倫理規則の規定     |
|------------|--------|--------|---------------------|-------------|
| EP         | EQR（注） | その他KAP |                     |             |
| 2          | —      | 5      | 2                   | R540.17項    |
| 1          | 6      | —      | 3                   | R540.15項    |
| 1          | 5      | 1      | 3                   | R540.15項    |
| 1          | 4      | 2      | 3                   | R540.15項    |
| 1          | 3      | 3      | 3                   | R540.16項(2) |
| 1          | 2      | 4      | 2                   | R540.17項    |
| 1          | 1      | 5      | 2                   | R540.17項    |
| 1          | —      | 6      | 2                   | R540.17項    |
| —          | 7      | —      | 3                   | R540.12項    |
| —          | 6      | 1      | 3                   | R540.15項    |
| —          | 5      | 2      | 3                   | R540.15項    |
| —          | 4      | 3      | 3                   | R540.15項    |
| —          | 3      | 4      | 2                   | R540.17項    |
| —          | 2      | 5      | 2                   | R540.17項    |
| —          | 1      | 6      | 2                   | R540.17項    |
| —          | —      | 7      | 2                   | R540.13項    |

#### 注記

倫理規則第 325.8 A3 項に規定されているとおり、品質管理基準報告書第 2 号「監査業務に係る審査」は、客観性を有し、高品質な業務を一貫して実施できるようにするために、審査担当者の適格性要件として、会計事務所等に対して、業務執行責任者が審査担当者の役割を担う前の 2 年間のクーリングオフ期間を明確に定めた方針又は手続を策定することを要求している。そのため、筆頭業務執行責任者又はその他の監査業務の主要な担当社員等の役割で関与した場合は、2 年間のクーリングオフ期間を経過した後でなければ、監査業務に係る審査担当者の役割で関与できないことに留意する。

次の表は、業務執行責任者としての関与後に 2 年間のクーリングオフ期間を経て監査業務に係る審査担当者の役割を担った場合の、当該者の関与可能期間とクーリングオフ期間の考え方の例示である。なお、担当者の所属する会計事務所等は、公認会計士法第 34 条の 11 の 4 の大規模監査法人には該当しないことを前提としている。

| X1 年<br>3 月<br>期 | X2 年<br>3 月<br>期 | X3 年<br>3 月<br>期 | X4 年<br>3 月<br>期 | X5 年<br>3 月<br>期 | X6 年<br>3 月<br>期 | X7 年<br>3 月<br>期 | X8 年<br>3 月<br>期 | X9 年<br>3 月<br>期 | クーリ<br>ングオ<br>フ期間 | 注記 |
|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|-------------------|----|
| EP               | ×                | ×                | EQR              | EQR              | EQR              | EQR              | EQR              | EQR              | 3                 | 1  |
| EP               | EP               | ×                | ×                | EQR              | EQR              | EQR              | EQR              | EQR              | 3                 | 1  |
| EP               | EP               | EP               | ×                | ×                | EQR              | EQR              | EQR              | EQR              | 5                 | 2  |
| EP               | EP               | EP               | EP               | ×                | ×                | EQR              | EQR              | EQR              | 5                 | 3  |
| EP               | EP               | EP               | EP               | EP               | ×                | ×                | EQR              | EQR              | 5                 | 3  |

| X1年<br>3月<br>期 | X2年<br>3月<br>期 | X3年<br>3月<br>期 | X4年<br>3月<br>期 | X5年<br>3月<br>期 | X6年<br>3月<br>期 | X7年<br>3月<br>期 | X8年<br>3月<br>期 | X9年<br>3月<br>期 | クー<br>リ<br>ン<br>グ<br>オ<br>フ<br>期<br>間 | 注記 |
|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|---------------------------------------|----|
| EP             | EP             | EP             | EP             | EP             | EP             | ×              | ×              | EQR            | 5                                     | 3  |
| その<br>他<br>KAP | ×              | ×              | EQR            | EQR            | EQR            | EQR            | EQR            | EQR            | 3                                     | 4  |

注記

1. 当該者は、筆頭業務執行責任者と監査業務に係る審査担当者の役割で、累積して7会計期間において監査業務に関与しているが、筆頭業務執行責任者として3会計期間未満の関与であるため、X10年3月期以降、連続する3会計期間のクーリングオフ期間が要求される（倫理規則 R540.16 項(2)参照）。
2. 当該者は、筆頭業務執行責任者と監査業務に係る審査担当者の役割で、累積して7会計期間において監査業務に関与しており、筆頭業務執行責任者として3会計期間関与しているため、X10年3月期以降、連続する5会計期間のクーリングオフ期間が要求される（倫理規則 R540.16 項(1)参照）。
3. 当該者は、累積して7会計期間において複数の役割で監査業務に関与しており、筆頭業務執行責任者として累積して4会計期間以上関与しているため、X10年3月期以降、連続する5会計期間のクーリングオフ期間が要求される（倫理規則 R540.14 項参照）。
4. 中断期間が2会計期間あるため、その他の監査業務の主要な担当社員等としてのクーリングオフ期間を満たすことになる。したがって、監査業務に係る審査担当者に役割を変更した後は、関与期間の計算を改めて1会計期間目からの計算とすることができ、X4年3月期から7会計期間において関与することができ、X11年3月期以降、3会計期間のクーリングオフ期間が要求される（倫理規則 R540.12 項参照）。

大規模監査法人の場合においても、上記と同様の考え方となる。ただし、大規模監査法人の場合には、公認会計士法において別段の定めが規定されているため、その点に留意する。Q540-3-1（解説）「5. 大規模監査法人の場合」を参照のこと。

**Q540-3-3** 監査業務の主要な担当社員等が、会計期間が6か月である社会的影響度の高い事業体の監査業務に関与する場合、ローテーションについてはどのように考えたらよいでしょうか。

- A** 監査業務の主要な担当社員等の関与期間及びクーリングオフ期間は、会計期間単位で定められているものの、クーリングオフ期間については最短でも2年間とされている（倫理規則 R540.11 項から R540.13 項まで参照）。したがって、会計期間で計算した場合に、2年を下回る期間となる場合には、2年間のクーリングオフ期間が要求されることとなる。

(解説)

倫理規則 R540. 11 項から R540. 13 項までにおいては、監査業務の主要な担当社員等のクーリングオフ期間について、次のとおり規定されている。

- (1) 筆頭業務執行責任者として累積して7会計期間関与した場合には、その後連続する5会計期間（ただし最短でも2年間）、関与を外れなければならない。
- (2) 監査業務に係る審査担当者として選任され、累積して7会計期間関与した場合には、その後連続する3会計期間（ただし最短でも2年間）、関与を外れなければならない。
- (3) その他の監査業務の主要な担当社員等として累積して7会計期間関与した場合、その後連続する2会計期間（ただし最短でも2年間）、関与を外れなければならない。

したがって、6か月決算の場合の関与期間及びクーリングオフ期間は、次のとおりとなる。

| 役割                | 関与期間              | クーリングオフ期間  |
|-------------------|-------------------|--|
| 筆頭業務執行責任者         | 7 会計期間<br>(3年6か月) | 5 会計期間<br>(2年6か月)  |
| 監査業務に係る審査担当者      | 7 会計期間<br>(3年6か月) | 2年<br>(会計期間で計算すると1年6か月となるが、最短でも2年間のクーリングオフ期間が要求されるため、2年となる。) |
| その他の監査業務の主要な担当社員等 | 7 会計期間<br>(3年6か月) | 2年<br>(会計期間で計算すると1年となるが、最短でも2年間のクーリングオフ期間が要求されるため、2年となる。)    |

ローテーションの対象者

Q540-4-1 (IESBA Q&A LA Q6) 公認会計士法上の大会社等の監査証明業務に関与しておらず、当該大会社等の監査報告書に監査法人の代表者としてのみ署名している場合（財務諸表等の監査証明に関する内閣府令第4条）は、ローテーションの対象となりますか。なお、当該代表者は、倫理規則 R540. 20 項に規定されている、監査業務の依頼人との関係を監督する等の役割を担っていません。

A 当該代表者は、ローテーションの対象となる。

監査法人が作成し、提出する監査報告書に法人の代表者として署名する場合は、「社員として関与」に当たり、監査関連業務に該当することと解される。したがって、当該代表者はローテーションの対象となり、累積して7会計期間を超えて関与することはできず、その後連続する2会計期間（ただし最短でも2年間）関与を外

れなければならない（倫理規則 R540.13 項参照）。

**（解説）**

公認会計士法第 24 条の 3 第 3 項に規定される監査関連業務は、同法第 2 条第 1 項の業務、「監査法人の行う同項の業務にその社員として関与すること」及びこれらに準ずる業務として同施行規則第 9 条第 3 項に定める業務とされている。また、「監査法人の行う法第 2 条第 1 項の業務に社員として関与すること」の「社員として関与」とは、監査報告書に署名することが含まれると解される。

なお、業務執行社員ではない法人の代表者が監査報告書の筆頭に署名した場合には、当該代表者の次に署名した業務執行責任者を筆頭業務執行責任者とし、5 会計期間のクーリングオフ期間を適用することとなる（倫理規則 R540.11 項参照）。

**Q540-4-2** 倫理規則セクション 540 においては、監査業務の主要な担当社員等以外の監査業務チームの構成員について、最大関与可能期間やクーリングオフ期間に関する具体的な規定はありませんが、これらの者についてはローテーションを行わなくてもよいのでしょうか。

**A** 監査業務の主要な担当社員等以外の監査業務チームの構成員についても、同一の依頼人に長期間にわたって関与する場合には、馴れ合い及び自己利益という阻害要因が生じる可能性がある。したがって、これらの者の長期関与については、倫理規則第 540.3 A1 項から R540.4 項までの規定に従い判断することが適切である。

なお、会計事務所等の社員等が監査業務チームの構成員として関与する場合には、「監査業務の主要な担当社員等」への該当有無も含め、慎重に検討することとなる。「監査業務の主要な担当社員等」への該当有無の判断に当たっては、監査業務の主要な担当社員等の定義を解説している QG-3-1 が参考となる。

**信用金庫等に関するローテーションの適用範囲**

**Q540-5-1 JP** 倫理規則 R540.5 JP 項において、社会的影響度の高い事業体と同様のローテーションが要請される一定規模以上の事業体の「一定規模」については、会計事務所等において、監査業務の依頼人の規模（資本金、負債額、売上高等）、監査業務の依頼人を取り巻く利害関係者の範囲等を検討し、総合的に判断しなければならない。」とされていますが、信用金庫等に関しては、どのように判断したらよいですか。

**A** 信用金庫等（信用協同組合及び労働金庫を含む。）のローテーションに関しては、「監査業務の依頼人の規模（資本金、負債額、売上高等）、監査業務の依頼人を取り巻く利害関係者の範囲等を検討し、総合的に判断しなければならない」（倫理規則 R540.5 JP 項参照）が、一般事業会社においても、会社法適用会社の場合、負債の額が 1,000 億円以上の会社（公認会計士法上の大会社等）については、ローテーションが義務付けられていることの趣旨を斟酌すれば、一般事業会社と同程度以上の規

模（預金等総額が1,000億円以上）の信用金庫等を対象とすることが考えられる。

一定規模の基準の設定や見直しを行う場合には、従来から一定規模以上の依頼人に対しては自主規制としてローテーションが適用されていることを踏まえ、設定し直した一定規模の基準に対応したローテーションを早期に実施する態勢を整えることとなる。

## （解説）

### 1. 平成16年改正前の倫理規則

平成16年改正前の倫理規則の解説では、「一定規模」については、企業等の規模（資本金、負債額、売上高等）、企業等を取り巻く利害関係者の範囲等、総合的に判断しなければならない。したがって、「一定規模以上の企業等」には、証券取引法（現 金融商品取引法）監査対象会社のほか、商法特例法（現 会社法）監査対象会社の中で社会的影響の大きな会社、その他これに準ずる生損保会社、信用金庫等が含まれる。」とされていた。

### 2. 平成16年改正倫理規則以降

平成15年改正公認会計士法により大会社等の監査証明業務を担当する公認会計士又は業務執行社員等のローテーションに関する規定が導入されたことを受け、平成16年改正倫理規則第14条（独立性）の注解に、新たに「大会社等以外の関与先との関係や外観」として、注解11-2-(7)「監査業務の主要な担当者が、長期間継続して一定規模以上の関与先の監査業務に従事している場合」を規定した。

この改正により「大会社等」に相当する「一定規模以上の企業等」には、証券取引法監査対象会社のほか、商法特例法監査対象会社の中で社会的影響の大きな会社、その他これに準ずる生損保会社、信用金庫等が含まれる。」（従来の解説）を削除し、整理した。なお、生損保会社は、平成15年改正公認会計士法により公認会計士法上の大会社等に含まれた。

その後、独立性に関する概念的枠組み適用指針（現 倫理規則）を公表し、「一定規模」については、会計事務所等において、監査業務の依頼人の規模（資本金、負債額、売上高等）、監査業務の依頼人を取り巻く利害関係者の範囲等を検討し、総合的に判断しなければならない。」と改められている。

## 親子事業体のローテーション

**Q540-6-1 (IESBA Q&A LA Q3)** A氏は、社会的影響度の高い事業体である親事業体P社（会計期間は1年）の監査業務に、筆頭業務執行責任者として累積して7会計期間関与しました。B氏は、社会的影響度の高い事業体である親事業体P社の構成単位である子事業体S社（会計期間は1年）の監査業務に、筆頭業務執行責任者として累積して7会計期間関与しました。P社及びS社の監査業務について

て、A氏及びB氏に要求されるクーリングオフ期間はそれぞれ何会計期間になるのでしょうか。

A A氏は社会的影響度の高い事業体の監査業務に係る筆頭業務執行責任者であったため、要求されるクーリングオフ期間は、5会計期間である（倫理規則 R540.11 項参照）。

B氏のS社に対するクーリングオフ期間は、①子事業体S社の監査の観点と、②親事業体P社のグループ監査の観点の両方から検討することとなる。

① 子事業体S社の監査の観点

子事業体S社が社会的影響度の高い事業体である場合には、B氏に要求されるクーリングオフ期間は、5会計期間である（倫理規則 R540.11 項参照）。

子事業体S社が社会的影響度の高い事業体でない場合には、特定のクーリングオフ期間の規定は適用されないが、倫理規則第 540.3 A1 項から R540.4 項までの規定が適用される。

② 親事業体P社のグループ監査の観点

子事業体S社の監査業務に筆頭業務執行責任者として関与したB氏が、同期間において親事業体P社のグループ監査の「監査業務の主要な担当社員等」に該当した場合には、P社のグループ監査について2会計期間のクーリングオフ期間が要求される（倫理規則 R540.13 項参照）。「監査業務の主要な担当社員等」に該当するか否かの判断に当たっては、監査業務の主要な担当社員等の定義を解説しているQG-3-1が参考となる。

B氏が親事業体P社のグループ監査に関して「監査業務の主要な担当社員等」に該当しなかった場合には、特定のクーリングオフ期間の規定は適用されないが、倫理規則第 540.3 A1 項から R540.4 項までの規定が適用される。

**Q540-6-2 (IESBA Q&A LA Q4)** A氏は、社会的影響度の高い事業体である親事業体P社の監査業務に、筆頭業務執行責任者として累積して7会計期間関与しました。A氏は、5会計期間のクーリングオフ期間中に、P社の構成単位である子事業体S社の監査業務に関与できるのでしょうか。

A A氏は、クーリングオフ期間中に、P社のグループ監査目的で子事業体S社の監査業務に関与することはできない。子事業体S社の監査業務がグループ監査以外の目的で行われる場合には、倫理規則第 540.3 A1 項から R540.4 項までの規定に基づいて、関与の可否を判断することになる。

**(解説)**

倫理規則の用語集では、関連事業体についても監査業務の依頼人に含めて独立性が求められており、「(3) 依頼人が直接的又は間接的に支配している事業体」についても関連事業体に含まれるとされている。したがって、独立性が求められる監査業

務の依頼人には、子事業体S社も含まれることとなるため、筆頭業務執行責任者であったA氏には、P社及びS社のいずれに対しても、5会計期間のクーリングオフ期間が要求されることになる（倫理規則 R540.11 項参照）。そのため、A氏は、5会計期間のクーリングオフ期間を満たすことなく、P社のグループ監査目的で子事業体S社の監査業務に関与することは認められない。

一方で、S社の監査業務がP社のグループ監査以外の目的で行われる場合（例えば、監査証拠がP社のグループ監査において使用されないS社の法定監査等）には、倫理規則第 540.3 A1 項から R540.4 項までの規定に基づいて、A氏の関与の可否を判断することになる。

**Q540-6-3 (IESBA Q&A LA Q5)** C氏は、社会的影響度の高い事業体である親事業体P社の構成単位である子事業体S社の監査業務に、筆頭業務執行責任者として累積して7会計期間関与した後、親事業体P社のグループ監査に関与できるのでしょうか。

A 子事業体S社の監査業務に筆頭業務執行責任者として関与したC氏が、同期間においてP社のグループ監査に関して「監査業務の主要な担当社員等」に該当した場合には、C氏は、2会計期間のクーリングオフ期間が経過するまでは、P社のグループ監査に関与することはできない。また、S社が上場事業体であり、かつS社がP社にとって重要である場合には、C氏は、5会計期間のクーリングオフ期間を経過するまでは、P社のグループ監査に関与することはできない。その他の場合には、倫理規則第 540.3 A1 項から R540.4 項までの規定に基づいて、関与の可否を判断することになる。

#### （解説）

子事業体S社の監査業務に係る筆頭業務執行責任者であったC氏が、S社の監査業務に累積して7会計期間関与した後、親事業体P社のグループ監査に関与できるか否かは、次の二つの観点で判断することとなる。

- ・ C氏がP社のグループ監査に関して「監査業務の主要な担当社員等」であったかどうか。
- ・ S社が上場事業体である場合には、P社がS社の関連事業体に該当するかどうか。

C氏がP社のグループ監査に関して「監査業務の主要な担当社員等」に該当した場合には、C氏は、「その他の監査業務の主要な担当社員等」として、2会計期間のクーリングオフ期間が経過するまでは、P社のグループ監査に関与することはできない（倫理規則 R540.13 項参照）。「監査業務の主要な担当社員等」に該当するか否かの判断に当たっては、監査業務の主要な担当社員等の定義を解説しているQG-3-1

が参考となる。

また、倫理規則の用語集では、関連事業体についても監査業務の依頼人に含めて独立性が求められており、依頼人が上場事業体である場合には、「(1) 依頼人を直接的又は間接的に支配する事業体。ただし、依頼人がその事業体にとって重要である場合に限る。」についても関連事業体に含まれるとされている。したがって、S社が上場事業体であり、かつS社がP社にとって重要である場合には、独立性が求められる監査業務の依頼人には、P社も含まれることとなるため、S社の筆頭業務執行責任者であったC氏は、5会計期間のクーリングオフ期間が経過するまでは、P社のグループ監査に関与することはできない（倫理規則 R540.11 項参照）。関連事業体に該当するか否かの判断に当たっては、関連事業体の定義を解説しているQG-4-1が参考となる。

その他の場合には、親事業体P社は監査業務の依頼人には含まれないため、倫理規則第 540.3 A1 項から R540.4 項までの規定に基づいて、C氏によるP社のグループ監査への関与の可否を判断することになる。

#### 2018 年改正のローテーション規定の適用

**Q540-7-1 (IESBA Q&A LA Q16、Q17、Q18、Q19 及び Q20)** 2018 年に従来の独立性に関する指針（以下「独立性指針」という。）が改正され、ローテーション規定の見直しが行われました。改正後のクーリングオフ期間については、いつから適用すればよいのでしょうか。

**A** 改正後のローテーション規定は、2020 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用されるため、適用初年度から、新規定に基づくクーリングオフ期間が適用されることになる。ただし、適用初年度の直前年度において、改正前の規定に基づくクーリングオフ期間を満たしている場合には、適用初年度から関与期間の計算を新たに 1 会計期間目からの計算とすることができる（独立性指針の平成 30 年改正附則第 2 項及び第 3 項参照）。

#### （解説）

次の表は、筆頭業務執行責任者の改正ローテーション規定の適用に係る例を示したものである。次の表の数字は、筆頭業務執行責任者として関与した会計期間、「×」は当該監査業務に関与しなかった会計期間を示している。

ここでは、大規模監査法人における上場事業体の監査業務に係る筆頭業務執行責任者ではないこと、及び関与期間の途中において役割変更がないことを前提とし、会計期間は 1 年とする。

なお、監査業務の主要な担当者等が以前に所属していた会計事務所等における関与に関連して 2018 年改正で新たに設けられた独立性指針第 1 部第 153 項（2022 年改正倫理規則 R540.18 項に相当）では、監査業務の主要な担当社員等であった期間を

決定するに当たり、当該者が、以前に所属していた会計事務所等において当該監査業務の主要な担当社員等であった場合には、当該期間を含めなければならないとされている。当該規定は、2018年改正前から規定されている独立性指針第1部第151項（2022年改正倫理規則R540.5項に相当）を前提として、会計事務所等の所属に変更があった場合の取扱いをより明確化した規定であるため、監査業務の主要な担当社員等であった期間の決定に当たっては、2018年改正前の期間を通算することに留意する。

| 旧規定      |          |          | 新規定      |          |          |          |          |          | 考え方  |
|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|--|
| 2018年3月期 | 2019年3月期 | 2020年3月期 | 2021年3月期 | 2022年3月期 | 2023年3月期 | 2024年3月期 | 2025年3月期 | 2026年3月期 |  |
| 7        | ×        | ×        | 1        | 2        | 3        | 4        | 5        | 6        | (1) 当該筆頭業務執行責任者は、適用初年度の直前年度である2020年3月期において、旧規定に基づく2会計期間のクーリングオフ期間を満たしているため、2021年3月期から7会計期間関与できる。なお、その後のクーリングオフ期間は、5会計期間が要求される。   |
| 3        | ×        | ×        | 1        | 2        | 3        | 4        | 5        | 6        | (2) 同上   |
| 6        | 7        | ×        | ×        | ×        | ×        | ×        | 1        | 2        | (3) 当該筆頭業務執行責任者は、適用初年度の直前年度である2020年3月期において、旧規定に基づく2会計期間のクーリングオフ期間を満たしていないため、新規定に基づく5会計期間のクーリングオフ期間を満たすまでは、当該監査業務に関与することはできない。  |
| 3        | 4        | ×        | ×        | ×        | ×        | ×        | 1        | 2        | (4) 当該筆頭業務執行責任者は、適用初年度の直前年度である2020年3月期において、旧規定に基づく2会計期間のクーリングオフ期間を満たしていないため、新規定に基づく5会計期間のクーリングオフ期間が適用されることになる。<br>なお、この場合には、次の三つのケースが考えられる。<br>① 連続する5会計期間のクーリングオフをとる。 |

| 旧規定      |          |          | 新規定      |          |          |          |          |          | 考え方  |
|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|--|
| 2018年3月期 | 2019年3月期 | 2020年3月期 | 2021年3月期 | 2022年3月期 | 2023年3月期 | 2024年3月期 | 2025年3月期 | 2026年3月期 |  |
|          |          |          | 6        | 7        | ×        | ×        | ×        | ×        | ② 連続する5会計期間のクーリングオフ期間を満たす前に再度関与し、累積して7会計期間の関与を満たした後で、5会計期間のクーリングオフをとる（公認会計士法のみなし関与期間の規定が適用されるケース）。 |
|          |          |          | ×        | ×        | 5        | 6        | 7        | ×        | ③ 連続する5会計期間のクーリングオフ期間を満たす前に再度関与し、累積して7会計期間の関与を満たした後で、5会計期間のクーリングオフをとる。                             |

**Q540-7-2** 2018年の独立性指針の改正前の規定では、全ての監査業務の主要な担当社員等について同一のクーリングオフ期間が適用されていましたが、2018年のローテーション規定の改正により、その役割（筆頭業務執行責任者、監査業務に係る審査担当者、その他の監査業務の主要な担当社員等）に応じて、異なるクーリングオフ期間が適用されることになりました。当監査法人は中小規模の監査法人であり、これまで筆頭業務執行責任者という概念がなかったのですが、筆頭業務執行責任者に適用されるローテーション規定をどのように適用すればよいのでしょうか。

**A** 筆頭業務執行責任者とは、監査業務執行責任者のうち、その事務を統括する者として監査報告書の筆頭に署名する者1名をいう（倫理規則用語集「筆頭業務執行責任者 JP」参照）。規定の適用に当たっては、倫理規則 R540.11 項から R540.17 項までに基づいて、適用前の関与期間における役割も踏まえて、適用すべきクーリングオフ期間を判断することが原則であるが、過年度に遡って当時の役割を判断することが困難な場合も想定されるため、次のとおり取り扱うことができる（独立性指針の平成30年改正附則第4項参照）。

- ① 適用初年度において、監査業務の主要な担当社員等としての関与が継続している場合には、適用開始前の関与期間の計算を行うに当たり、適用初年度において担当する倫理規則 R540.5 項(1)から(3)までの役割で過年度も関与したものとみなして、関与期間を計算する。
- ② 適用初年度においてクーリングオフ期間の途中にある場合又は適用初年度からクーリングオフ期間に入る場合には、クーリングオフ期間に入る直前の監査業務において担当していた倫理規則 R540.5 項(1)から(3)までの役割に適用されるクーリングオフ期間を、倫理規則 R540.11 項から R540.13 項までに基づいて適用する。この場合、クーリングオフ期間に入る直前の監査業務に係る監査報告書の筆頭に署名した者を倫理規則 R540.11 項における筆頭業務執行責任者とみなす。

**(解説)**

独立性指針の平成30年改正附則第4項を適用した場合の具体的な例示は、次のとおりである。なお、新规定適用後に役割変更がないことを前提とし、会計期間は1年とする。

| ケース | 署名順 | 旧規定          | 新規定          | クーリングオフ期間  |
|-----|-----|--------------|--------------|--|
|     |     | 2020年<br>3月期 | 2021年<br>3月期 |  |
| I   | 1   | A社員          | B社員          | <p>適用初年度において筆頭に署名しているB社員が筆頭業務執行責任者となるため、B社員は、5会計期間のクーリングオフ期間が要求される（2020年3月期以前も筆頭業務執行責任者であるとみなされる。）。</p> <p>A社員については、適用初年度からクーリングオフ期間に入り、また、クーリングオフ期間に入る直前期に筆頭に署名しているため、5会計期間のクーリングオフ期間が要求される。</p> <p>C社員については、その他の監査業務の主要な担当社員等として2会計期間のクーリングオフ期間が要求される。</p> |
|     | 2   | B社員          | C社員          |  |
| II  | 1   | A社員          | B社員          | <p>適用初年度において筆頭に署名しているB社員が筆頭業務執行責任者となるため、B社員は、5会計期間のクーリングオフ期間が要求される（2020年3月期以前も筆頭業務執行責任者であるとみなされる。）。</p> <p>A社員については、その他の監査業務の主要な担当社員等として2会計期間のクーリングオフ期間が要求される（2020年3月期以前もその他の監査業務の主要な担当社員等であるとみなされる。）。</p>   |
|     | 2   | B社員          | A社員          |  |
| III | 1   | A社員          | A社員          | <p>適用初年度において筆頭に署名しているA社員が筆頭業務執行責任者となるため、A社員は、5会計期間のクーリングオフ期間が要求される（2020年3月期以前も筆頭業務執行責任者であるとみなされる。）。</p> <p>B社員については、その他の監査業務の主要な担当社員等として2会計期間のクーリングオフ期間が要求される（2020年3月期以前もその他の監査業務の主要な担当社員等であるとみなされる。）。</p>   |
|     | 2   | B社員          | B社員          |  |

## 訂正報告書の監査証明業務に係るローテーション

金融商品取引法第 24 条の 2 に定める訂正報告書に対する監査証明業務においては、訂正報告書の財務諸表対象期間と監査業務を実施する期間が離れることがあります。実務において、訂正報告書の監査業務を実施する監査責任者として、以下が想定されます。

1. 訂正対象となる財務諸表対象期間の監査業務に関与していなかった現在の監査責任者や訂正報告書の監査業務のみを実施する監査責任者（以下、Q540-8-1 及び Q540-8-2 において「新監査責任者等」という。）
  2. 訂正報告書の財務諸表対象期間に監査業務を実施していた監査責任者（以下、Q540-8-1 及び Q540-8-2 において「前監査責任者」という。）
- また、新監査責任者等と前監査責任者が共同して実施する場合も考えられます。

**Q540-8-1 (IESBA Q&A LA Q12)** 訂正報告書の監査業務に係るローテーションについて、新監査責任者等の関与期間の計算をどのように考えればよいですか。

**A** 新監査責任者等については、訂正報告書の財務諸表訂正対象期間ではなく、実際に監査業務を実施した期間に基づいて関与期間を計算する。

例えば、X2 年 3 月期の監査業務実施期間において X1 年 3 月期以前の財務諸表の訂正報告書の監査業務を実施する場合は、X2 年 3 月期の関与とみなされる。

(解説)

### 1. ローテーション制度の趣旨

監査責任者の関与期間の計算に当たっては、次の二つの「期間」を考慮することとなる。

- ① 訂正に係る監査業務を実施する期間
- ② 訂正報告書の財務諸表対象期間

ローテーション制度の趣旨は、特定の事業体の財務諸表に係る監査証明業務について同一の監査責任者又は業務執行社員等が長期にわたって関与することから生じる、監査人の独立性を阻害する馴れ合いや自己利益という阻害要因等を許容可能な水準にまで軽減することにある。そのため、一定期間、継続して関与した者については、その後の一定期間において関与できない期間（クーリングオフ期間）を設けることとしている。

当該趣旨に鑑みれば、ローテーションの対象とする期間とは、基本的には、実際に訂正報告書の監査業務を実施する期間（上記①）が想定されていると解される。

なお、訂正報告書の財務諸表対象期間の監査業務に当時関与していた前監査責任者の場合は、訂正報告書の監査業務が当時の監査業務の延長との位置付けであることを踏まえ、訂正報告書の財務諸表対象期間（上記②）を関与期間の計算とするのが適切と解される（Q540-8-2 参照）。

## 2. 訂正報告書の対象期間に係る例示

(例示1・2の前提)：X0年3月期からX4年3月期までの訂正報告書の監査業務をX5年3月期に実施する場合

|                          | X0年<br>3月期 | X1年<br>3月期 | X2年<br>3月期 | X3年<br>3月期 | X4年<br>3月期 | X5年<br>3月期 |
|--------------------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| 訂正報告書の監査実施期間<br>(解説1①)   |            |            |            |            |            | ■          |
| 訂正報告書の財務諸表対象期間<br>(解説1②) | ■          | ■          | ■          | ■          | ■          |            |

(例示1)：A社員は、X2年3月期から監査業務に関与している。

| A社員の関与期間の計算      | X0年<br>3月期     | X1年<br>3月期     | X2年<br>3月期     | X3年<br>3月期     | X4年<br>3月期     | X5年<br>3月期 |
|------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|------------|
| 関与年数             | —              | —              | 1年目            | 2年目            | 3年目            | 4年目        |
| 訂正報告書の監査業務への関与可否 | ○              | ○              | ○              | ○              | ○              | —          |
| 各訂正対象期間の計算方法     | X5年3月期の関与として計算 | X5年3月期の関与として計算 | X2年3月期の関与として計算 | X3年3月期の関与として計算 | X4年3月期の関与として計算 | —          |

X0年3月期とX1年3月期については、本設問の整理を踏まえると、A社員は新監査責任者等の取扱いとなり、訂正報告書の監査業務における関与期間の計算は、監査業務実施期間であるX5年3月期の関与とみなされる。そのため、X0年3月期とX1年3月期はクーリングオフ期間に該当しないことを前提とすれば、それぞれの期の関与としての関与期間の計算には含まれない。

X2年3月期からX4年3月期までについては、本設問の整理を踏まえると、A社員は前監査責任者の取扱いとなり、X2年3月期、X3年3月期及びX4年3月期の関与とみなされることとなる。

(例示2)：B社員（2会計期間のクーリングオフ期間が適用される業務執行社員を前提とする。）はX2年3月期まで監査業務に関与しており、X3年3月期とX4年3月期がクーリングオフ期間である。

| B社員の関与期間の計算 | X0年<br>3月期 | X1年<br>3月期 | X2年<br>3月期 | X3年<br>3月期    | X4年<br>3月期 | X5年<br>3月期 |
|-------------|------------|------------|------------|---------------|------------|------------|
| 関与年数        | 5年目        | 6年目        | 7年目        | クーリングオフ<br>期間 |            | —          |

| B社員の関与期間の計算      | X0年<br>3月期     | X1年<br>3月期     | X2年<br>3月期     | X3年<br>3月期                   | X4年<br>3月期 | X5年<br>3月期 |
|------------------|----------------|----------------|----------------|------------------------------|------------|------------|
| 訂正報告書の監査業務への関与可否 | ○              | ○              | ○              | ×                            |            | —          |
| 各訂正対象期間の計算方法     | X0年3月期の関与として計算 | X1年3月期の関与として計算 | X2年3月期の関与として計算 | X5年3月期の関与として計算不可<br>(下記解説参照) |            | —          |

X3年3月期とX4年3月期については、本設問の整理を踏まえると、B社員は新監査責任者等と同様の取扱いとなり、訂正報告書の監査業務における関与期間の計算は、監査業務実施期間であるX5年3月期の関与とみなされ、X5年3月期がクーリングオフ期間に該当しない限りは、関与可能とも解される。

しかし、この場合、B社員はクーリングオフ期間であるX3年3月期とX4年3月期について監査報告書に署名をするため、関与不可であるクーリングオフ期間中にあたかも関与を継続しているかのような外観的独立性に対する疑念が生じる。

そのため、Q540-8-3の整理を踏まえると、B社員は訂正報告書の財務諸表対象期間にクーリングオフ期間が含まれるため、X3年3月期とX4年3月期に係る訂正報告書の監査業務には関与すべきではないと考えられる。

### 3. その他留意事項

訂正報告書の監査に従事する場合は、訂正報告書の対象期間及び実際に監査を実施した期間の両方において、通常の監査関連業務で求められる独立性が当然に確保されていなければならない点に留意する。

**Q540-8-2** Q540-8-1の場合において、前監査責任者の関与期間の計算はどのように考えればよいですか。

A 前監査責任者については、訂正報告書の財務諸表訂正対象期間に基づいて関与期間を計算し、実際に監査業務を実施した期間における関与としては計算しないものとする（Q540-8-1参照）。これは、訂正報告書の財務諸表対象期間について、当時の監査業務に既に関与していた者が実務的観点から再度関与するものであり、前監査責任者の影響力が当該財務諸表の訂正対象期間の監査業務以外の期間における監査業務に及ばない限りにおいては、新たに実施する監査業務ではなく、当時の監査業務の延長と位置付けるのが適切であると考えられるためである。

例えば、X2年3月期においてX1年3月期の財務諸表の訂正報告書の監査業務を実施したとしても、それはX1年3月期における関与とみなされることとなる。

**Q540-8-3** Q540-8-1の場合において、訂正報告書の財務諸表対象期間に監査責任者自身のクーリングオフ期間が含まれる場合、関与期間の計算をどのように考え

ればよいですか。

- A 訂正報告書の財務諸表対象期間に監査責任者自身のクーリングオフ期間が含まれる場合、外観上クーリングオフ期間なしに監査報告書に署名する結果となり、外観的独立性に対する疑念を生じることとなる。そのため、監査業務を実施する時期にかかわらず、クーリングオフ期間に関わる訂正報告書の監査業務には関与すべきでないと考えられる。(Q540-8-1 参照)

#### 公認会計士法が定めるローテーションの主要な規制と遵守に当たっての留意事項

**Q540-9-1** 公認会計士法が定めるローテーションに関する規制の遵守に当たって主として留意しなければならない点にはどのようなものがありますか。

- A 公認会計士法（以下、本設問において「法」という。）第 24 条の 3 及び第 34 条の 11 の 3 は、監査人の独立性に関する規制として、公認会計士又は監査法人の社員が法上の大会社等（以下、本設問において「大会社等」という。）の連続する 7 会計期間以内の一定の会計期間に係る財務書類について監査関連業務を行った場合、当該連続する会計期間の翌会計期間以後の一定会計期間に係る当該大会社等の財務書類について監査関連業務を行ってはならない旨を規定し、大会社等の監査業務を担当する公認会計士又は業務執行社員等を一定期間でローテーションさせることを義務付けている。

このように大会社等の監査への継続的関与を制限する趣旨は、同一の公認会計士又は業務執行社員等が大会社等に長期間関与することから生じる当該監査人の外観的独立性に対する疑念を払拭することにより、監査証明の客観性を確保することにある。

ローテーション期限の上限については、法施行令（以下、本設問において「施行令」という。）第 11 条及び第 16 条により 7 会計期間とされており、また、ローテーション期限の上限に達した後のクーリングオフ期間については、施行令第 12 条及び第 17 条により 2 会計期間とされている。

なお、法第 24 条の 3 第 2 項及び第 34 条の 11 の 5 第 1 項の規定により、金融商品取引所に発行する有価証券を上場しようとする者（大会社等を除く。）の当該有価証券が上場される日の属する会計期間前にその者の財務書類の監査業務を行った場合には、連続する会計期間は一定の範囲内で制限されることになる。

#### （解説）

##### 1. ローテーションの対象となる監査関連業務及び適用対象者

ローテーションの対象となる監査関連業務の範囲は、法第 24 条の 3 第 3 項において、法第 2 条第 1 項の業務、監査法人の行う同項の業務にその社員として関与すること、及びこれらに準ずる業務として法施行規則（以下、本設問において「施行規則」という。）第 9 条第 3 項に定める業務とされている。

したがって、監査関連業務の実施によりローテーションが義務付けられる者は、次の者である。

(1) 公認会計士の場合

- ① 監査関連業務のうち法第2条第1項の業務を行った者
  - ・ 監査責任者
- ② 上記のほか施行規則第9条第3項第1号及び第2号に該当する次の者
  - ・ 他の公認会計士の法第2条第1項の業務に補助者として従事しているにもかかわらず、当該監査証明業務に当該公認会計士と同程度以上に実質的な関与をしていると認められる者
  - ・ 他の公認会計士から委託を受け、法第2条第1項の業務に係る審査を行う者

(2) 監査法人の場合

- ① 監査法人が行う法第2条第1項の業務を執行した業務執行社員
  - ・ 業務執行社員とは、「監査証明に係る業務を執行した社員」（財務諸表等の監査証明に関する内閣府令第4条第1項）をいう。また、法第34条の10の4に基づき、業務を担当する社員として指定を受けた社員（指定社員）、及び法第34条の10の5に基づき、業務を担当する社員として指定を受けた社員（指定有限責任社員）のうち、指定証明業務を執行した社員もこれに含まれる。
- ② 監査法人の行う法第2条第1項の業務に関与した業務執行社員以外の社員
  - ・ 監査法人の行う法第2条第1項の業務にその社員として関与した者には、業務執行社員のほか、当該被監査会社等の監査証明業務の執行に重要な影響を与える社員が含まれる。
  - ・ 監査法人において個別の監査証明の審査を担当する社員がいる場合は、当該社員は監査証明業務の執行に重要な影響を与える社員に該当する。

これに対して、法人の審議組織としての合議制による審査の場合は、その審査に参加した個々の社員は組織の構成員として当該業務を行ったにすぎないため、通常、監査証明業務の執行に重要な影響を与える社員には該当しない。ただし、合議制の審査組織を採用している場合でも、その構成員のうち特定の社員の影響力が強く、審議会を支配し、他の社員は形式的に合議に参加しているにすぎず、実質的な合議が行われていない場合には、審議会を支配していた社員は「関与したとき」に該当すると考えられる（法規・制度委員会研究報告第2号「指定社員制度に関するQ&A」及び法規委員会研究報告第8号「有限責任監査法人制度に関するQ&A」参照）。

- ③ 施行規則第9条第3項第3号に該当する次の者

- ・ 監査法人の法第2条第1項の業務に補助者として従事しているにもかかわらず、業務を執行した社員と同程度以上に当該監査証明業務に実質的な関与をしていると認められる者。

なお、監査法人の社員としての地位を返上し、職員としての立場でなお当該監査証明業務に従事している者も、業務を執行する社員と同程度以上に実質的な関与をしている場合には、適用対象者に該当する。

## 2. やむを得ない事情

法第24条の3第1項ただし書において、大会社等の7会計期間を超える監査関連業務への継続的な関与は、原則として禁止されているが、「当該公認会計士（監査法人の社員である者を除く。）が当該連続会計期間の翌会計期間以後の会計期間に係る当該大会社等の財務書類について監査関連業務を行うことにつき、内閣府令で定めるやむを得ない事情があると認められる場合において、内閣府令で定めるところにより、会計期間ごとに内閣総理大臣の承認を得たときは、この限りでない。」とされている。

また、施行規則第9条第1項において「内閣府令で定めるやむを得ない事情」とは、周辺地域において公認会計士が不足している等により、交替が著しく困難な状況にある場合とする旨が規定されている。これは、地方における公認会計士不足が著しく、個人の公認会計士にとってローテーションにより監査業務に就くべき公認会計士を確保することが困難な場合等に配慮して規定されたものである。

適用除外の申請に当たっては、施行規則第9条第2項に「やむを得ない事情があると認められたときから承認を受けようとする会計期間が開始するまでの間に、当該会計期間ごとに別紙様式第一号により作成した承認申請書を、遅滞なく、金融庁長官に提出し、承認を受けなければならない。」とされている。その際、同条の様式において「申請にあたり同法第46条の9の2第1項に規定する日本公認会計士協会による調査を受けることに同意」することが求められることに留意しておく必要がある。また、同様式の記載上の注意として、やむを得ない事情についてはできる限り詳細に記載することが求められる。

当該会計期間の承認を受けた場合、承認を受けた会計期間については品質管理レビューにより独立性等が確認され、レビュー結果は公認会計士・監査審査会に報告される。公認会計士・監査審査会では、レビュー結果をモニタリングし、公共の利益又は投資者保護のため必要かつ適当であると認めるときは立入検査を行い、業務改善の指示等の措置をとるべきことを金融庁長官に勧告する場合があることに留意する。

## 3. 一定規模以上の監査法人における上場有価証券発行者等の監査の特例

法第34条の11の4の規定によって、一定規模以上の監査法人において関与先が

上場有価証券発行者等の場合、筆頭業務執行社員が5会計期間連続して監査業務に  
関与し、更に5会計期間のクーリングオフ期間を設けずに、当該会社の監査業務に  
継続して関与してはならない。この点は、個別の監査業務に係る審査を担当する社  
員がいる場合も同様である。

また、法第34条の11の5第2項の規定によって、金融商品取引所に発行する有  
価証券を上場しようとする者（大会社等を除く。）の当該有価証券が上場される日の  
属する会計期間前にその者の財務書類の監査業務を行った場合には、連続する会計  
期間は一定の範囲内で制限されることになる。

- (1) 一定規模以上の監査法人とは、監査法人の直近の会計年度において当該監査法  
人が監査証明業務を行った上場有価証券発行者等の総数が100以上である場合  
における当会計年度における当該監査法人をいう（施行規則第24条）。
- (2) 筆頭業務執行社員等とは、業務執行社員のうち、その事務を統括する者として  
監査報告書の筆頭に署名する社員、すなわち関与先に対して最も影響力を有して  
いる者1名及び監査証明業務に係る審査に関与し、当該審査に最も重要な責任を  
有する者1名をいう（共同監査の場合には、監査法人ごとに筆頭業務執行社員1  
名とする。）（施行規則第23条）。
- (3) 業務執行社員として関与している途中において筆頭業務執行社員として関与す  
ることとなった場合、筆頭業務執行社員として関与できる期間（5会計期間）と  
業務執行社員の残任期間のいずれか短い期間、筆頭業務執行社員になれるもの  
とする。この場合、クーリングオフ期間は筆頭業務執行社員としてのクーリングオ  
フ期間（5会計期間）を設けることとする。
- (4) 筆頭業務執行社員として関与している途中において業務執行社員として関与す  
ることとなった場合、筆頭業務執行社員の残任期間、業務執行社員になれるもの  
とする。この場合、クーリングオフ期間は筆頭業務執行社員としてのクーリング  
オフ期間（5会計期間）を設けることとする。

なお、一定規模未満の監査法人等においては、同様なローテーションの実施が推  
奨される。

## セクション 600 監査業務の依頼人に対する非保証業務の提供

### 監査業務の依頼人に対する非保証業務の提供

**Q 600-1-1** 会計事務所等が、監査業務の依頼人に対して非保証業務の提供の可否等を判断するには、どのような考え方のプロセスが必要となりますか。

**A** 会計事務所等は、倫理規則第 600.6 A1 項から第 600.27 A1 項までの要求事項及び適用指針に準拠して、非保証業務の提供の可否等を判断する。なお、非保証業務の内容が、倫理規則サブセクション 601 から 610 までに該当する業務である場合、該当するサブセクションの要求事項及び適用指針に準拠する。

会計事務所等は、倫理規則セクション 600 以外にも、倫理規則パート 1 における全ての会員に適用される規定、パート 3 における会計事務所等所属の会員に対する追加的な規定及びパート 4A における監査及びレビュー業務における独立性に関する規定についての知識、理解及び適用が求められる。

#### (解説)

会計事務所等が監査業務の依頼人に対して非保証業務の提供の可否等を判断するために、倫理規則セクション 600 では、次の関連規定を定めている。

#### 1. 法令等による禁止業務

我が国における法令等が倫理規則セクション 600 の規定とは異なっている場合又はセクション 600 の規定の範囲を超えて定められている場合には、それらの相違を把握し、最も厳格な規定を遵守する必要がある（倫理規則第 600.6 A1 項参照）。

#### 2. 経営者の責任

倫理規則 R400.14 項の要求事項が遵守され、経営者の責任を担わないことを確かめなければならない（倫理規則第 600.7 A1 項参照）。

#### 3. 概念的枠組みの適用

契約を締結する前に、非保証業務の提供によって生じる可能性のある独立性に対する阻害要因の識別、評価及び対処のため、概念的枠組みを適用しなければならない（倫理規則 R600.8 項参照）。

重要性は、監査業務の依頼人に対する非保証業務の提供によって生じる阻害要因の評価に関連する事項であり（倫理規則第 600.10 A1 項参照）、阻害要因の識別及び阻害要因の水準の評価を行う際に考慮する事項に含まれている（倫理規則第 600.9 A2 項参照）。ただし、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対する非保証業務の提供に当たり、自己レビューという阻害要因が生じる可能性がある場合には、重要性は考慮されないため、非保証業務の結果に重要性がない場合であっても、当該非保証業務を提供してはならない（倫理規則 R600.16 項参照）。

#### 4. 自己レビューという阻害要因が生じる可能性

自己レビューという阻害要因は、非保証業務の一環として同じ会計事務所等又はネットワーク・ファームに所属する他の者が行った判断又は実施した活動の結果に、監査業務チームが監査上の判断を形成する際に依拠し、それらを会計事務所等又はネットワーク・ファームが適切に評価しない阻害要因である（倫理規則第 600. 13 A1 項参照）。

監査業務の依頼人に対して非保証業務を提供する際には、事前に次の(1)及び(2)のリスクの有無を評価し、当該業務の提供により自己レビューという阻害要因が生じる可能性があるかどうかを判断しなければならない（倫理規則 R600. 14 項参照）。

(1) 業務の結果が、会計記録、財務報告に係る内部統制又は会計事務所等が意見を表明する財務諸表の一部を形成するか、又はそれらに影響を及ぼすことになるリスク

(2) 会計事務所等が意見を表明する財務諸表の監査の過程において、当該会計事務所等又はネットワーク・ファームが当該業務の提供の際に行った判断又は実施した活動を、監査業務チームが評価し、又はそれらに依拠することになるリスク

なお、当該非保証業務の結果が監査手続の対象となるか否かにかかわらず、(1)及び(2)のリスクの有無を評価し、判断することとなる点に留意する。

監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体ではなく、自己レビューという阻害要因が識別される場合、会計事務所等は、概念的枠組みを適用して阻害要因を評価し、これに対処することが求められる（倫理規則第 600. 11 A1 項参照）。

自己レビューという阻害要因が生じる可能性がある場合、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対して、非保証業務を提供してはならない（倫理規則 R600. 16 項参照）。この場合、会計事務所等又はネットワーク・ファームは、会計事務所等が意見を表明する財務諸表に対する非保証業務の結果又は成果の重要性にかかわらず、そのような業務の提供は認められない（倫理規則第 600. 10 A2 項参照）。

倫理規則 R600. 16 項の例外として、次のいずれも満たす場合に限り、会計事務所等又はネットワーク・ファームは、監査の過程で生じる情報又は事項に関連する助言及び提言を提供することが認められる（倫理規則 R600. 17 項参照）。

(1) 会計事務所等が、経営者の責任を担わないこと（倫理規則 R400. 13 項及び R400. 14 項参照）。

(2) 会計事務所等が、助言の提供によって生じる可能性のある、自己レビュー以外の独立性に対する阻害要因の識別、評価及び対処のため、概念的枠組みを適用すること。

監査の過程で生じる情報又は事項に関連して提供される可能性のある助言及び提言の例示は、次のとおりである（倫理規則第 600. 17 A1 項参照）。

- (1) 会計及び財務報告の基準又は方針並びに財務諸表の開示に関する要求事項についての助言
- (2) 財務及び会計に係る内部統制の適切性、並びに財務諸表及び関連する開示金額の決定に用いられる算定方法に関する助言
- (3) 監査上の発見事項に起因する修正仕訳の提案
- (4) 財務報告及びプロセスに係る内部統制に関する発見事項についての協議並びに改善に向けた提案等
- (5) 勘定調整に関する問題の解決方法の協議
- (6) グループの会計方針への準拠に関する助言

## 5. セーフガードの適用

監査業務の依頼人に対する一つ又は複数の非保証業務の提供により生じる独立性に対する阻害要因は、監査業務に関する事実及び状況並びに非保証業務の内容によって異なる。そのような阻害要因は、セーフガードの適用により、又は提案された業務の範囲の調整により対処できる可能性がある（倫理規則第 600.18 A2 項参照）。

なお、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対して、自己レビューという阻害要因が生じる可能性のある非保証業務は提供してはならないため（倫理規則 R600.16 項参照）、セーフガードの適用の余地はない（倫理規則第 600.15 A2 項参照）。

## 6. 監査役等とのコミュニケーション

社会的影響度の高い事業体の財務諸表を監査する会計事務所等は、当該会計事務所等又はネットワーク・ファームが、当該事業体を含む次のいずれかの事業体に対して非保証業務を提供する契約を締結する前に、次の(1)及び(2)の事項を実施しなければならない（倫理規則 R600.21 項参照）。

- ・ 社会的影響度の高い事業体
  - ・ 社会的影響度の高い事業体を直接的又は間接的に支配する事業体
  - ・ 社会的影響度の高い事業体に直接的又は間接的に支配される事業体
- (1) 会計事務所等が提供する業務が次のいずれも満たすと判断したことを、社会的影響度の高い事業体の監査役等に通知する。
    - ① 業務が禁止されていないこと。
    - ② 社会的影響度の高い事業体の監査人としての会計事務所等の独立性に対する阻害要因が生じない業務であるか、又は識別された阻害要因が許容可能な水準にある、若しくは許容可能な水準にはないが除去されるか、許容可能な水準にまで軽減される業務であること。
  - (2) 業務の提供により、会計事務所等の独立性に対して及ぼす影響を適切に評価可能にする情報を、社会的影響度の高い事業体の監査役等に提供する（倫理規則第

600.21 A1 項参照)。

会計事務所等又はネットワーク・ファームは、社会的影響度の高い事業体の監査役等との間で合意したプロセスに基づいて、又は個別の業務に関して、次のいずれの事項にも監査役等が了解しない限り、上記のいずれの事業体に対しても非保証業務を提供してはならない（倫理規則 R600.22 項参照）。

- (1) 業務の提供により、社会的影響度の高い事業体の監査人としての会計事務所等の独立性に対する阻害要因は生じないという会計事務所等による結論又は識別された阻害要因が許容可能な水準にある、若しくは許容可能な水準にない場合には、除去されるか、許容可能な水準にまで軽減されるという会計事務所等による結論
- (2) 業務の提供

### 非保証業務に関連する法令等

**Q600-2-1** 公認会計士法において、公認会計士又は監査法人等は、公認会計士法上の大会社等に対して監査証明業務と特定の非監査証明業務を同時に提供することが禁止されていますが、倫理規則セクション 600 の規定との関係はどのように考えればよいですか（公認会計士法第 24 条の 2 及び第 34 条の 11 の 2）。

- A** 監査業務の依頼人に対する非保証業務の提供に関連して、我が国における法令等が倫理規則セクション 600 の規定とは異なっている場合又はセクション 600 の規定の範囲を超えて定められている場合には、当該非保証業務を提供する会計事務所等は、それらの相違を把握し、最も厳格な規定を遵守する必要がある（倫理規則第 600.6 A1 項参照）。公認会計士法施行規則第 6 条で同時提供が禁止されている非監査証明業務は、倫理規則においても禁止される。

### （解説）

同時提供することが禁止される非監査証明業務は、公認会計士法施行規則第 6 条において、次のとおり規定されている。

- (1) 会計帳簿の記帳の代行その他の財務書類の調製に関する業務
- (2) 財務又は会計に係る情報システムの整備又は管理に関する業務
- (3) 現物出資財産その他これに準ずる財産の証明又は鑑定評価に関する業務
- (4) 保険数理に関する業務
- (5) 内部監査の外部委託に関する業務
- (6) 上記のほか、監査又は証明をしようとする財務書類を自らが作成していると認められる業務又は被監査会社等の経営判断に関与すると認められる業務

公認会計士法と倫理規則の対応関係は次のとおりであり、非保証業務を提供する場合には、関連する倫理規則とともに公認会計士法施行規則第 6 条を十分に考慮することとなる。

| 非保証業務の内容             | 倫理規則                                 | 公認会計士法              |
|----------------------|--------------------------------------|---------------------|
| 経営者の責任を担う業務          | R400.14 項、第 600.7 A1 項               | ○（施行規則第 6 条第 6 号）   |
| 会計帳簿の記帳代行及び財務諸表の作成業務 | サブセクション 601（第 601.1 項～R601.7 項）      | ○（施行規則第 6 条第 1、4 号） |
| 事務代行に関する業務           | サブセクション 602（第 602.1 項～第 602.3 A1 項）  | △（施行規則第 6 条第 6 号）   |
| 評価業務                 | サブセクション 603（第 603.1 項～第 603.5 A1 項）  | ○（施行規則第 6 条第 3 号）   |
| 税務業務                 | サブセクション 604（第 604.1 項～第 604.27 A2 項） | △（施行規則第 6 条第 6 号）   |
| 内部監査に関する業務           | サブセクション 605（第 605.1 項～第 605.6 A1 項）  | ○（施行規則第 6 条第 5 号）   |
| 情報システムに関する業務         | サブセクション 606（第 606.1 項～第 606.6 A1 項）  | ○（施行規則第 6 条第 2 号）   |
| 訴訟支援に関する業務           | サブセクション 607（第 607.1 項～R607.9 項）      | △（施行規則第 6 条第 6 号）   |
| 法律業務                 | サブセクション 608（第 608.1 項～R608.11 項）     | △（施行規則第 6 条第 6 号）   |
| 採用に関する業務             | サブセクション 609（第 609.1 項～R609.6 項）      | △（施行規則第 6 条第 6 号）   |
| コーポレート・ファイナンスに関する業務  | サブセクション 610（第 610.1 項～第 610.8 A1 項）  | △（施行規則第 6 条第 6 号）   |

○：規制あり。

△：直接規制はないものの、包括規定（施行規則第 6 条第 6 号）に含まれると考えられる。

なお、監査証明業務又は監査手続と直接的関連性を有するため、監査業務を実施する会計事務所等により提供されることが効率的であり、かつ、監査の品質を向上させることにも有用であると認められる業務又は法令等により監査業務を実施する会計事務所等が実施することを要請されている業務は、当該業務の提供により依頼人の経営者の責任を担うリスクがなく、また自己レビューという阻害要因を生じさせる可能性がない等の倫理規則パート 4A における独立性に関する規則を遵守できる場合には、禁止される非監査証明業務として規制されるものではないと考えられる。例えば、本会が定める実務指針等に準拠して会計事務所等が提供する業務を含む、次のような業務がこれに該当すると考えられる。

- (1) 専門業務実務指針「監査人から引受事務幹事会社への書簡について」等におけるコンフォートレターの作成業務
- (2) 専門業務実務指針 4465「自己資本比率及びレバレッジ比率の算定に対する合意された手続業務に関する実務指針」における業務

- (3) 保証業務実務指針 3802「金融商品取引業者における顧客資産の分別管理の法令遵守に関する保証業務に関する実務指針」における業務
- (4) 保証業務実務指針 3402「受託業務に係る内部統制の保証報告書に関する実務指針」における受託会社監査人の業務

#### 非保証業務を提供する際に経営者の責任を担うリスク

Q600-3-1 (IESBA Q&A NAS Q2) 倫理規則セクション 400 は、会計事務所等又はネットワーク・ファームが、監査業務の依頼人が果たすべき経営者の責任を担うことを禁止しています。倫理規則では、監査業務の依頼人に対して非保証業務を提供する場合、経営者の責任を担うことの禁止に関して、どのような具体的な指針を定めていますか。

- A 倫理規則では、監査業務の依頼人が果たすべき経営者の責任を担うことを禁止する規定が倫理規則セクション 400 において定められている。会計事務所等又はネットワーク・ファームは、監査業務の依頼人が果たすべき経営者の責任を担ってはならない（倫理規則 R400.13 項参照）。経営者は、人的資源、財務的資源、技術的資源、物的資源及び無形資源を取得し、利用し、管理することに関連した決定を行うこと等により、事業体を管理し、統率し、指揮することに責任を負っている（倫理規則第 400.13 A1 項参照）。

#### （解説）

非保証業務を提供する場合だけでなく、会計事務所等又はネットワーク・ファームと監査業務の依頼人との関係のいかなる局面においても経営者の責任を担うことが禁止されることを明らかにするため、倫理規則では、禁止に関する事項が倫理規則セクション 400 に規定されている。

会計事務所等及びネットワーク・ファームが経営者の責任を担う状況を避けるため、監査業務の依頼人に対して支援又は助言する際に、特に注意する必要がある事項として、次の事項が定められている。

- (1) 経営者の責任に該当すると考えられ、全ての監査業務の依頼人に対して禁止されると考えられる活動（倫理規則第 400.13 A3 項参照）
- (2) 経営者の責任を担う結果となる可能性がある特定の非保証業務（例えば、倫理規則第 605.3 A2 項及び第 608.5 A3 項参照）
- (3) 会計事務所等又はネットワーク・ファームに所属する個人が経営者の責任を担わない限り、通常は独立性に対する阻害要因が生じない特定の非保証業務（倫理規則第 602.3 A1 項、第 604.6 A1 項、第 606.4 A2 項及び第 609.4 A2 項参照）

#### 阻害要因の識別及び評価

**Q600-4-1 (IESBA Q&A NAS Q3)** 倫理規則セクション 120 における概念的枠組みは、会員が、(1) 基本原則の遵守に対する阻害要因及び(2) 監査、レビュー又はその他の保証業務を提供する際の独立性に対する阻害要因の識別、評価及び対処のために適用すべきアプローチを規定しています。社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対して非保証業務を提供する場合においても、会計事務所等は、概念的枠組みを適用する必要がありますか。

**A** 会計事務所等は、監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体に該当するか否かにかかわらず、概念的枠組みを適用しなければならない（倫理規則 R600.8 項参照）。

**(解説)**

非保証業務の提供が倫理規則において明確に禁止されていないとしても、会計事務所等は、監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体に該当するか否かにかかわらず、概念的枠組みを適用しなければならない（倫理規則 R600.8 項参照）。それは、非保証業務の提供により、基本原則の遵守に対する阻害要因や独立性に対する阻害要因が生じる可能性があり、その評価及び対処が必要になることがあるためである。探求心を持つこと、職業的専門家としての判断の行使及び事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者テストの利用を伴う概念的枠組みの適用は、阻害要因が許容可能な水準にあるかどうかの判断に資するものである。

倫理規則では、概念的枠組みに関する包括的な規定が適用されることを強調している。例えば、監査業務の依頼人に対する非保証業務の提供により生じる阻害要因を許容可能な水準にまで軽減するためにセーフガードを適用できない場合もある。そのような状況では、会計事務所等又はネットワーク・ファームは、概念的枠組みの適用により、次のいずれかを行うことが求められる。（倫理規則第 600.18 A4 項参照）

- (1) 提案された非保証業務の範囲を調整して、阻害要因が生じる状況を除去する。
- (2) 阻害要因を除去又は許容可能な水準にまで軽減できない場合、当該非保証業務を辞退又は終了する。
- (3) 監査業務を終了する。

**Q600-4-2 (IESBA Q&A NAS Q4)** 会計事務所等が、監査業務の依頼人に非保証業務を提供することにより生じる可能性のある独立性に対する阻害要因を識別及び評価する上で、倫理規則はどのような具体的な指針を定めていますか。

**A** 倫理規則では、会計事務所等が監査業務の依頼人に非保証業務を提供することにより生じる可能性のある独立性に対する阻害要因を識別及び評価することを支援するために、幾つかの規定を定めている。

(解説)

倫理規則では、会計事務所等が監査業務の依頼人に非保証業務を提供することにより生じる可能性のある独立性に対する阻害要因を識別し、評価することを支援するため、次のような事項が例示されている。

- (1) 監査業務の依頼人に非保証業務を提供することにより生じる可能性のある様々な阻害要因の識別及びそのような阻害要因の水準の評価に関連する事項（倫理規則第 600.9 A2 項参照）（Q600-4-3 参照）
- (2) 特定の種類の非保証業務を提供することにより生じる独立性に対する阻害要因の識別及びそのような阻害要因の水準の評価を支援する事項（倫理規則サブセクション 603 からサブセクション 610 まで参照）
- (3) 同一の監査業務の依頼人に対して複数の非保証業務を提供する場合に生じる独立性に対する阻害要因の水準の評価に関連する追加的な事項（倫理規則第 600.12 A1 項参照）（Q600-6-1 参照）

社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対する、自己レビューという阻害要因を生じさせる可能性のある非保証業務の提供の禁止に関連して、倫理規則は、独立性に対する阻害要因が自己レビューに関連するかどうかを会計事務所等が判断するためのガイダンスを示している（Q600-7-1 参照）。

**Q600-4-3 (IESBA Q&A NAS Q5)** 倫理規則では、監査業務の依頼人に非保証業務を提供することにより生じる可能性のある様々な独立性に対する阻害要因の識別及びそのような阻害要因の水準の評価に関連する事項を示しています。全ての事項が同等に重視されるのでしょうか。

- A 特定の事実及び状況により、特定の事項が他の事項よりも重視される場合や特定の事項が適用されない場合がある。

(解説)

例えば、監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体である場合、非保証業務の結果が財務諸表に重要な影響を与える範囲は、自己レビューという阻害要因の水準の評価に関連する事項とはならない。なぜなら、監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体である場合、倫理規則 R600.14 項を適用して非保証業務が自己レビューという阻害要因を生じさせる可能性があると判断した時点で、当該非保証業務の提供が禁止されるためである（倫理規則 R600.16 項参照）。

**財務諸表における重要性**

**Q600-5-1 (IESBA Q&A NAS Q12)** 会計事務所等又はネットワーク・ファームは、監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体である場合、提案された非保証業務の結果又は成果が、会計事務所等が意見を表明する財務諸表にとって重要では

ないと判断した場合、倫理規則 R600.14 項(2)のリスクの有無の評価を行わないことができるのでしょうか。

- A 会計事務所等又はネットワーク・ファームは、財務諸表にとって重要ではないと判断した場合であっても、倫理規則 R600.14 項(2)のリスクの有無の評価を行うことが求められる。

(解説)

倫理規則 R600.14 項に基づき、非保証業務の提供により独立性に対する自己レビューという阻害要因が生じる可能性があるかどうか、及び倫理規則 R600.16 項に基づき自己レビューという阻害要因が生じる可能性があるため非保証業務の提供が禁止されるかどうかを判断する際に、重要性は関連しない。

これは、会計事務所等又はネットワーク・ファームが、非保証業務の結果が監査の過程において考慮されないことを予測又は事前に判断することは適切でないためである。非保証業務の結果が、会計記録、財務報告に係る内部統制又は会計事務所等が意見を表明する財務諸表の一部を形成するか、又はそれらに影響を及ぼすことになる場合、監査業務チームが監査上の判断を形成する目的のために、非保証業務の提供の際に行った判断又は実施した活動を評価し、又はそれらに依拠する可能性がある。一方、非保証業務が提供されたかどうか、又はされるかどうかにかかわらず、監査業務は、非保証業務から独立して計画され、実施されることになる。

そのため、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の場合、非保証業務の結果が監査手続の対象となり、自己レビューという阻害要因が生じる可能性があるかどうかを判断する際に、重要性は関連しない。

同一の監査業務の依頼人に提供される複数の非保証業務

Q600-6-1 (IESBA Q&A NAS Q8) 会計事務所等が、同一の監査業務の依頼人に複数の非保証業務を提供する場合、阻害要因に関する追加的な検討事項はあるのでしょうか。

- A 倫理規則では、会計事務所等は、会計事務所等又はネットワーク・ファームが同一の監査業務の依頼人に対して複数の非保証業務を提供する場合、個々の業務により生じる阻害要因に加えて、業務の複合的影響により独立性に対する阻害要因が生じるか、又は阻害要因に影響を与えるかどうかを検討することが求められている(倫理規則 R600.12 項参照)。また、倫理規則では、そのような阻害要因の水準の評価に関連する事項の例を示している(倫理規則第 600.12 A1 項参照)。

(解説)

会計事務所等が同一の監査業務の依頼人に複数の非保証業務を提供する場合、独立性に対する阻害要因が生じる可能性がある。例えば、次のような場合である。

- (1) 会計事務所等と監査業務の依頼人の財務報告に責任を有する者との交流が増え

ることで、馴れ合いという阻害要因が生じる可能性がある。

(2) 監査業務の依頼人に提供する複数の非保証業務からの報酬の重要性により、自己利益という阻害要因が生じる可能性がある。

さらに、提供される複数の非保証業務の間の相互の影響が、以前に識別された独立性に対する阻害要因の評価に影響を与える可能性がある。例えば、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対する当初の非保証業務が、ある事業単位で製造される製品のための部品の品質を管理するためのシステムの開発に関するものであったとする。その後、当該業務が監査業務の依頼人の全ての事業単位に対する品質管理のシステムの開発に拡張された場合、会計事務所等は、当該監査業務の依頼人に対し追加の非保証業務を提供することを受けて、両方の非保証業務を提供することにより生じる可能性がある阻害要因を再評価することが求められる（倫理規則 R600.12 項参照）。これらの阻害要因には、独立性に対する自己利益（例えば、当該業務の報酬水準による。）、自己レビュー及び馴れ合いという阻害要因が含まれる可能性がある（Q410-4-1 及びQ410-4-2 参照）。

このような場合、会計事務所等は、精神的独立性や外観的独立性を脅かすこととならないかに留意することが重要である。

**Q600-6-2** 非保証業務を提供する場合、会計事務所等は、倫理規則セクション 410 において規定されている報酬の割合及び報酬依存度により生じる阻害要因を検討すべきでしょうか。

**A** 非保証業務を提供する場合、倫理規則セクション 410 に規定されている報酬の割合及び報酬依存度により生じる阻害要因を検討することになる。

**(解説)**

会計事務所等又はネットワーク・ファームが監査業務の依頼人に対して請求する報酬のうち、依頼人に対する監査以外の業務の提供による報酬が高い割合を占める場合、監査業務の依頼人に対する非保証業務の提供は、次のものを生じさせる可能性がある（倫理規則第 410.11 A1 項参照）。

(1) 監査業務又は監査以外の業務のいずれかを失うことへの懸念により、自己利益という阻害要因の水準が影響を受ける可能性があり、また、不当なプレッシャーという阻害要因も生じる可能性がある。

(2) 会計事務所等又はネットワーク・ファームが監査業務以外の関係を重視しているという外観により、監査人の独立性に対する阻害要因が生じる可能性がある。

報酬に関する規定には、そのような阻害要因の水準の評価に関連する事項及び阻害要因に対するセーフガードとなり得る対応策の例が含まれる（倫理規則第 410.11 A1 項から第 410.11 A3 項まで及び第 410.14 A1 項から第 410.14 A7 項まで参照）。

## 自己レビューという阻害要因

Q600-7-1 (IESBA Q&A NAS Q9) 倫理規則 R600.14 項は、非保証業務の提供により独立性に対する自己レビューという阻害要因が生じる可能性があるかどうかを、会計事務所等又はネットワーク・ファームがどのように判断するかを規定しています。特に、会計事務所等又はネットワーク・ファームは、監査業務の依頼人に非保証業務を提供する際、事前に次のリスクの有無を評価し、当該非保証業務の提供により自己レビューという阻害要因が生じる可能性があるかどうかを判断しなければならないとされています（以下「二つの要素テスト」という。）。

- (1) 業務の結果が、会計記録、財務報告に係る内部統制又は会計事務所等が意見を表明する財務諸表の一部を形成するか、又はそれらに影響を及ぼすことになるリスク
- (2) 会計事務所等が意見を表明する財務諸表の監査の過程において、当該会計事務所等又はネットワーク・ファームが当該業務の提供の際に行った判断又は実施した活動を、監査業務チームが評価し、又はそれらに依拠することになるリスク

会計事務所等が、自己レビューという阻害要因が生じる可能性があるかどうかを判断する際には、当該「二つの要素テスト」のいずれも満たす必要があるのでしょうか。また、会計事務所等又はネットワーク・ファームは、倫理規則 R600.14 項(1)の「一部を形成する」及び「影響を及ぼす」という文言をどのように解釈すべきでしょうか。

- A 社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に関して、(1)及び(2)のリスクがいずれもある場合には、非保証業務を提供することは禁止される。

### (解説)

倫理規則 R600.14 項にある「二つの要素テスト」は、会計事務所等及びネットワーク・ファームが、監査業務の依頼人に非保証業務を提供することにより自己レビューという阻害要因が生じる可能性があるかどうかを判断するための、追加の指針を示している。この自己レビューという阻害要因が生じる可能性があるかどうかを判断する際には、提案された業務の結果が、会計記録、財務報告に係る内部統制又は会計事務所等が意見を表明する財務諸表に対して及ぼす影響の重要性又は監査手続の対象とならない可能性は考慮されない。

- (1) 「生じる可能性がある」と「生じる」

倫理規則 R600.14 項の柱書にある「当該業務の提供により自己レビューという阻害要因が生じる可能性があるかどうか」の文言は、明確な基準を示すことを意図したものである。「リスクの有無」という文言は、当該基準が意味することと適用方法を説明するものである。提案された非保証業務が自己レビューという阻害要因を生じさせる可能性があるかどうかを判断する際、会計事務所等又はネットワーク・ファームは、各要素で示された状況が僅かでも生じる可能性があるかど

うかを検討することとなる。倫理規則では、提案された非保証業務の提供により自己レビューという阻害要因が生じないという誤った結論を出し、倫理規則 R600.16 項の非保証業務の提供における自己レビューという阻害要因による禁止事項に違反する可能性を減らすために、「生じる」ではなく、僅かな可能性をも含む「生じる可能性がある」という基準を設定している。

(2) 「二つの要素テスト」の適切な適用

提案された非保証業務により自己レビューという阻害要因が生じる可能性があるかどうかを検討するには、提案された業務により倫理規則 R600.14 項(1)及び(2)の状況が生じるリスクがいずれもあるかどうかを評価することが必要になる。監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体である場合、各要素の状況が生じるリスクがいずれもある場合には、倫理規則 R600.16 項が適用され、提案された非保証業務を提供することは禁止される。

なお、「二つの要素テスト」の(1)又は(2)のいずれかのリスクを識別した場合、もう一方のリスクが存在することが多いものと考えられる。そのため、「二つの要素テスト」の適用においては、(1)と(2)のリスクの有無を慎重に評価することが適切と考えられる。

(3) 「一部を形成する」及び「影響を及ぼす」の意味

「一部を形成する」と「影響を及ぼす」という文言は、一般的な意味で用いている。特に、「影響を及ぼす」という文言については、「効果を与える」又は「変更を加える」という意味で用いている。

会計事務所等が監査業務の依頼人に非保証業務の提供を提案する場合、会計記録、財務報告に係る内部統制又は会計事務所等が意見を表明する財務諸表に関連する場合に限り、助言及び提言を含む提案された非保証業務の実施に関連する作業と、監査の過程で考慮することが想定される情報との間で相互に影響を及ぼす可能性を検討する。

その際、概念的枠組み及び倫理規則セクション 600 の規定を適用し、職業的専門家としての判断において、提案された非保証業務の結果が、会計記録、財務報告に係る内部統制又は会計事務所等が意見を表明する財務諸表の一部を形成するか、又はそれらに影響を及ぼすことになるリスクがあるかどうかを判断することが期待されている。

関連するチームが、(1)非保証業務の結果が、会計記録、財務報告に係る内部統制又は会計事務所等が意見を表明する財務諸表の一部を形成するか、又はそれらに影響を及ぼすことになるリスクがあるかどうか、及び(2)会計事務所等が意見を表明する財務諸表の監査の過程において、当該会計事務所等又はネットワーク・ファームが当該業務の提供の際に行った判断又は実施した活動を、監査業務チームが評価し、

又はそれらに依拠することになるリスクがあるかどうか、を適切に判断することが重要である。したがって、会計事務所等及びネットワーク・ファームは、倫理規則 R600.14 項(1)及び R600.14 項全体の一貫した適用を促進するための方針、手続及び研修プログラムを整備することが望ましいと考えられる。その際、以上の検討事項が特に重要である（Q600-5-1、Q600-7-2、Q600-8-2、Q600-8-3 及びQ600-12-1 参照）。

**Q600-7-2 (IESBA Q&A NAS Q14)** 自己レビューという阻害要因が生じる可能性があるため、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に提供できない非保証業務の例はあるのでしょうか。

**A** 社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に提供できない非保証業務は、倫理規則において例示されている。

**(解説)**

次に示す非保証業務の例は、提供が禁止される非保証業務の全てを網羅したものではなく、非保証業務の提供に関する規定の適用を支援するために示されるものである。それぞれの例は、特定の事実や状況に基づいており、事実や状況が異なれば、倫理規則の適用において異なる結果となる可能性がある。

(1) 社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対する監査の過程以外で生じた会計帳簿の記帳代行及び財務諸表の作成業務に関連する事項についての助言

ある財務報告の枠組みから別の枠組みへ変更することによる影響など、会計帳簿の記帳代行及び財務諸表の作成業務に関連する事項について、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対して助言を提供することは、当該助言に、財務諸表における特定の勘定科目についての会計方針の変更による影響の見積りの提供が含まれる場合、自己レビューという阻害要因が生じる可能性がある（倫理規則 R600.14 項参照）。そのような見積りに関わる判断は、事後的に、新しい財務報告の枠組みにおいて作成される財務諸表の監査の一環としての判断を形成するために監査業務チームにより検証される可能性がある。

(2) 社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対して提供する、経営者によって事業体の会計記録及び財務諸表に計上される資産又は負債の評価業務

当該評価業務は、会計記録及び財務諸表の一部を形成するものであり、監査の過程で、監査業務チームが評価に関連する判断や仮定を評価し、又はそれらに依拠することになるリスクがある。

そのため、評価業務の金額的又は質的重要性にかかわらず、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対する当該評価業務の提供は、倫理規則では禁止されている（倫理規則 R600.14 項、R600.16 項及び R603.5 項参照）。

これは、次の業務を提供する場合も同様である。

- ① 業務の結果が、例えば評価が資産の再評価につながる等、税務関連の会計処理に限定されない形で会計記録又は財務諸表に影響を与える可能性がある評価業務（倫理規則第 604.17 A2 項(2)参照）
  - ② 会計事務所等が意見を表明する財務諸表に影響を及ぼす可能性のある損害賠償額その他の金額の見積りに関わる可能性があるか、又はその見積りに影響を与える可能性がある訴訟支援に関する業務（倫理規則第 607.4 A2 項参照）
- (3) 社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対する、投資又は売却の決定や資本構成の選択肢に関する助言に係るコーポレート・ファイナンスに関する業務

社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対して、投資又は売却の決定や資本構成の選択肢に関する助言を提供することは、その助言の結果により自己レビューという阻害要因が生じる可能性がある場合には、倫理規則において認められない（倫理規則 R610.8 項参照）。

監査業務チームが、例えば、実施した活動が、売却又は資本構成の選択につながる法令等の要求事項を満たしているかどうかなど、助言の一環として行った判断を評価し、又はそれらに依拠することになるリスクがある場合は、助言の提供は認められない。

提示する選択肢の相対的な優位の分析を伴う助言及び提言は、一般的に、複雑であるか、又は通例ではなく、実行がより困難な事項に関連している。監査業務の依頼人が、選択肢を評価し、どのように進めるかを決定するための適切な技能、知識及び経験を有する者を指名しているかどうかは、会計事務所等が監査業務の依頼人に対する経営者の責任を担うかどうかを評価する際に関連している（Q 600-8-2 及び Q610-1-1 参照）。

**Q600-7-3** 社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対して、自己レビューという阻害要因が生じる可能性のある非保証業務の提供は禁止されています。

これに関し、倫理規則 R600.14 項では、自己レビューという阻害要因が生じる可能性に関する判断が定められていますが、例えば、依頼人の内部統制を文書化する非保証業務や、依頼人の内部統制の実務と関連する法令等との差異を特定する非保証業務について、自己レビューという阻害要因が生じる可能性をどのように検討するのが適切でしょうか。

**A** 自己レビューという阻害要因が生じる可能性の有無は、(1)業務の結果が、会計記録、財務報告に係る内部統制又は会計事務所等が意見を表明する財務諸表の一部を形成するか、又はそれらに影響を及ぼすことになるリスクと、(2)会計事務所等が意見を表明する財務諸表の監査の過程において、当該会計事務所等又はネットワー

ク・ファームが当該業務の提供の際に行った判断又は実施した活動を、監査業務チームが評価し、又はそれらに依拠することになるリスクの有無を評価することにより、判断する必要がある（倫理規則 R600.14 項参照）。

**（解説）**

依頼人の内部統制を文書化するための非保証業務については、次のような事項を検討することが有用と考えられる。

**(1) 業務内容の観点**

依頼人に代わって内部統制を文書化する作業か、依頼人の内部統制の文書化のための手順又は考え方や内部統制の評価方法等に関する助言を提供するのか。

**(2) 業務範囲の観点**

業務の結果が、財務報告に係る内部統制又は会計事務所等が意見を表明する財務諸表の一部を形成するか、又はそれらに影響を及ぼすことになるか。

**(3) 経営者が担うべき責任の観点**

非保証業務を提供する会計事務所等又はネットワーク・ファームは、依頼人の経営者の責任を担うことになるか。

また、依頼人の内部統制の実務と関連する法令等との差異を特定する非保証業務については、次のような事項を検討することが有用と考えられる。

**(1) 業務内容の観点**

比較対象となる法令等が、明確に定められているか。

比較するための手続は、依頼人の規程等や、運用体制の有無を確かめるだけの概括的な確認にとどまるのか、又は実態として依頼人のあるべき姿を提案することになるのか。

**(2) 業務範囲の観点**

業務の結果が、財務報告に係る内部統制又は会計事務所等が意見を表明する財務諸表の一部を形成するか、又はそれらに影響を及ぼすことになるか。

**(3) 経営者が担うべき責任の観点**

非保証業務を提供する会計事務所等又はネットワーク・ファームは、依頼人の経営者の責任を担うこととなるか。

**Q600-7-4** 会計事務所等は、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対して非保証業務を提供するため、(1)監査役等に対して、会計事務所等が提供する業務が禁止業務ではないこと等を通知するとともに、(2)会計事務所等の独立性に対して及ぼす影響を適切に評価可能にする情報を監査役等に提供し、監査役等からの了解を得て、業務提供を開始しています。

その後、業務提供の過程で、本件業務に自己レビューという阻害要因を生じさ

せる可能性のある業務が含まれていることが判明しました。その場合、会計事務所等は、どのような対応を行うべきでしょうか。

- A 倫理規則の違反の原因となった非保証業務の提供を中断し、必要な対応を行う必要がある（倫理規則 R400. 80 項から R400. 89 項まで参照）。

**（解説）**

会計事務所等は、まず、倫理規則の違反の原因となった非保証業務の提供を中断し、当該違反の影響に対処する等、必要な対応を行う必要がある（倫理規則 R400. 80 項から第 400. 80 A3 項まで参照）。特に、会計事務所等が、違反の重要性の程度や当該違反が会計事務所等の客観性及び監査報告書の発行に与える影響を評価する際は、倫理規則第 400. 80 A2 項を参照されたい。

会計事務所等は、違反の影響に十分な対応策を講じることができないと判断した場合、可能な限り速やかに監査役等に伝達するとともに、監査業務契約を解除するために必要な措置を講じなければならない（倫理規則 R400. 81 項参照）。

違反の影響に十分な対応策を講じることができると判断した場合には、会計事務所等は、(1)違反の重要性の程度、違反の内容及び発生期間、(2)どのようにして違反が生じ、識別されたか等、倫理規則 R400. 82 項に定められる事項について、監査役等と協議を行い、了解を得る必要がある（倫理規則 R400. 84 項及び R400. 85 項参照）。監査役等の了解が得られない場合には、会計事務所等は、監査業務契約を解除するために必要な措置を講じる必要が生じることをあらかじめ考慮しておくことに留意する（倫理規則 R400. 85 項参照）。

**助言及び提言の提供**

**Q 600-8-1** 会計事務所等は社会的影響度の高い事業体ではない監査業務の依頼人に対して助言及び提言を提供できるのでしょうか。

- A 社会的影響度の高い事業体ではない監査業務の依頼人に対する助言及び提言の提供の可否は状況による。

**（解説）**

会計事務所等は、社会的影響度の高い事業体ではない監査業務の依頼人に対する助言及び提言の提供可否の判断に当たっては、当該助言及び提言の提供により、自己レビューという阻害要因が生じる可能性があるかどうかを検討する。これには、倫理規則 R600. 14 項に規定する「二つの要素テスト」の実施が含まれる。会計事務所等は、自己レビューという阻害要因が識別される場合、概念的枠組みを適用し、その阻害要因の評価及び対処を行う（倫理規則第 600. 11 A1 項参照）。

**Q 600-8-2 (IESBA Q&A NAS Q10)** 倫理規則第 400. 13 A4 項では、R400. 14 項を遵守

することを条件として、監査業務の依頼人の経営者がその責任を果たせるように、経営者に対して助言や提言を提供することは、経営者の責任を担うことには当たらないとされています。倫理規則セクション 600 においては、限られた状況を除き、監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体である場合、自己レビューという阻害要因が生じる可能性のある非保証業務の提供を禁止しています。社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対して助言及び提言を提供することは、常に自己レビューという阻害要因のリスクを生じさせ、その結果、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に助言及び提言を提供することはできないのでしょうか。

- A 倫理規則第 600.11 A1 項では、監査業務の依頼人に対する助言及び提言の提供により、自己レビューという阻害要因が生じる可能性があるとして規定している。しかし、助言及び提言の提供は様々な形態をとることが考えられるため、全ての状況において、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対する助言及び提言の提供が禁止されるわけではない。

#### (解説)

次の事項は、助言及び提言に含まれる可能性がある。

- (1) 特定の課題を解決するためにとり得るアプローチについて、経営者又は監査役等とのディスカッションに参加すること。
- (2) 特定の状況についての検討や分析に基づいて、特定の活動を推奨すること。
- (3) 特定の目的（例えば、財務報告又は規制上の要求事項の遵守）を達成するような複数の異なるアプローチを評価又は確認すること。

助言及び提言の提供により自己レビューという阻害要因が生じる可能性があるかどうかは、倫理規則 R600.14 項の「二つの要素テスト」により判断する。このテストでは、(1)助言及び提言の結果が、会計記録、財務報告に係る内部統制又は会計事務所等が意見を表明する財務諸表の一部を形成するか、又はそれらに影響を及ぼすことになるリスクがあるかどうか、及び(2)会計事務所等又はネットワーク・ファームが助言及び提言の提供の際に行った判断又は実施した活動を、監査業務チームが評価し、又はそれらに依拠することになるリスクがあるかどうかを判断することになる。

経営者が自ら実行計画を策定し、その実行のための会計処理を行う必要があるような、一般的又は概括的な事項に関する助言は、自己レビューという阻害要因を生じさせる可能性は低い。一方、助言の内容がより詳細で、例えば、助言がどのように実行されるべきかについての推奨を含むものであればあるほど、会計事務所等が経営者の責任を担うリスクや自己レビューという阻害要因が生じる可能性は高くなる。

次の例は、これらの考え方を説明するものである。

- (1) 工場閉鎖や人員削減により、どのようにしてコスト削減を達成し得るかについて経営者に一般的又は概括的な助言を提供することは、通常、自己レビューという阻害要因を生じさせないと考えられる。一方で、そのような助言に、計上すべき引当金の見積りが含まれている場合、自己レビューという阻害要因が生じると考えられる。
- (2) 適用される法令等の遵守を達成する方法について経営者に一般的又は概括的な助言を提供することは、通常、自己レビューという阻害要因を生じさせない。しかし、法令等の遵守を確保するためのプロセスの整備に関する詳細な助言は、そのような助言が監査の過程で検討される可能性がある場合、自己レビューという阻害要因を生じさせる可能性がある。

助言及び提言に関して会計事務所等又はネットワーク・ファームが倫理規則 R600. 14 項を適用して自己レビューという阻害要因を生じさせる可能性があると判断した場合、当該助言及び提言の提供は、倫理規則において明示的に許容されていない限り、禁止される。

**Q600-8-3 (IESBA Q&A NAS Q11)** 倫理規則 R600. 17 項では、自己レビューという阻害要因が生じる可能性がある場合の禁止規定の例外として、次のいずれも満たす場合に限り、会計事務所等又はネットワーク・ファームが、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対して、監査の過程で生じる情報又は事項に関連する助言及び提言を提供することが認められています。

- (1) 会計事務所等が、経営者の責任を担わないこと（倫理規則 R400. 13 項及び R400. 14 項参照）。
- (2) 会計事務所等が、助言の提供によって生じる可能性のある、自己レビュー以外の独立性に対する阻害要因の識別、評価及び対処のため、概念的枠組みを適用すること。

倫理規則は、監査の過程で生じる情報又は事項に関連して提供される可能性のある助言及び提言の例を示しているのでしょうか。

**A** 倫理規則第 600. 17 A1 項は、監査の過程で生じる情報又は事項に関連して提供される可能性のある助言及び提言の例を示している。なお、「監査の過程で生じる情報又は事項に関連する助言及び提言」は、倫理規則 R600. 16 項の例外として社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対する提供が認められているため、「監査の過程で生じる情報又は事項」の解釈は、極力厳格に解釈することが適切であり、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等に準拠して実施された監査の過程で取り扱われる情報又は事項が該当するものとする。

#### (解説)

次の助言及び提言の例は、一般的に通常の監査業務の一部と考えられるため、倫理規則 R600. 17 項に規定された条件を満たす限り、提供が許容される（倫理規則第

600.17 A1 項参照)。

- (1) 会計及び財務報告の基準又は方針並びに財務諸表の開示に関する要求事項についての助言
- (2) 財務及び会計に係る内部統制の適切性、並びに財務諸表及び関連する開示金額の決定に用いられる算定方法に関する助言
- (3) 監査上の発見事項に起因する修正仕訳の提案
- (4) 財務報告及びプロセスに係る内部統制に関する発見事項についての協議並びに改善に向けた提案等
- (5) 勘定調整に関する問題の解決方法の協議
- (6) グループの会計方針への準拠に関する助言

なお、このような監査の過程で生じる情報又は事項に関連する助言及び提言を、形式的に監査業務とは別の業務契約として締結することは、通常、許容されるものと考えられる。これに対して、例えば倫理規則セクション 600 において、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に提供することができない非保証業務を監査契約に含めて実施することは、厳に慎まなければならない。

**Q600-8-4** 監査業務の依頼人から、会員に対して次の依頼があった場合、独立性や職業倫理上どのように判断すべきですか。

- (1) 依頼人の財務に関する不正調査委員会の委員への就任依頼があった場合
- (2) 依頼人の法務コンプライアンス委員会等の委員への参画を依頼された場合

**A** 会員がこれらの依頼を受諾することは適切ではない。

一方で、会員が職業的専門家としての助言を行うことは、社会的要請の見地から重要であり、これらの委員会等の求めに応じて、適切な範囲で助言を行うことは問題ないと考えられる。ただし、この場合も、実質的に参画しているような外観を呈しないよう十分に配慮する。

(解説)

#### 1. 不正調査委員会の委員への就任

不正調査委員会は外部委員会として、依頼人の組織内に発生した不祥事について、独立性の高い第三者の立場から調査を行い、情報を提供することによって、そのユーザーや社会の信頼を回復するために設置されている。

不正調査委員会の調査の結果によっては、不正実行者への訴訟に発展する可能性があり、その場合、当該委員会の職務の実施が訴訟案件に関して監査業務の依頼人を支援することにつながるおそれがある。その結果として、財務諸表や開示内容に影響を及ぼすことになれば、自己レビュー又は擁護という阻害要因が生じることになる。また、当該委員会が内部監査の外部委託を受託したとみなされるおそれがある。

会員が監査業務の依頼人の不正調査委員会へ参画することは、上記のような独立性に対する阻害要因を生じさせ、また、公認会計士の業務や関連する法令等に精通した第三者が会員の独立性の保持に疑いを持つ可能性が高いため、会員は当該依頼を受諾することは適切ではない。

## 2. 監査業務の依頼人の法務コンプライアンス委員会等の委員への参画

法務コンプライアンス委員会への参画についても、監査人としての職責に鑑み、独立性を保持する見地から適切ではないと考えられる。なお、これら法務関連の委員会以外にも、会員は依頼人から様々な種類の委員への就任を求められることがあるが、依頼人の経営判断に関与すると認められる業務の提供は、公認会計士法で禁止されていることから、経営委員会や経営統合推進委員会といった依頼人の経営判断に直接関わる委員会の委員に就任することはできないことや、その他法令上禁止された同時提供禁止業務を委員への就任という形で行うことのないよう十分注意する。また、監査人に対しての直接の依頼がある場合のほかに、監査人である会計事務所等が業務として参画依頼を受け、所属する当該監査業務チームのメンバーでない会員を指名する場合や、会計事務所等に所属する会員が個人的に依頼を受け就任する場合等が考えられるが、同様の対応を行うことが適切である。

### 阻害要因への対処

|   |
|---|
| <p>Q 600-9-1 (IESBA Q&amp;A NAS Q6) 監査業務の依頼人に対して、非保証業務を提供することにより生じる阻害要因に対処するためのセーフガードの例はあるのでしょうか。</p> |
|---|

A 倫理規則の非保証業務に関する一般的規定では、監査業務の依頼人に対する非保証業務の提供により生じる様々な独立性に対する阻害要因に対処するために適用されるセーフガードやその他の対応策の例を示している（倫理規則第 600.18 A3 項及び第 600.18 A4 項参照）。

#### （解説）

倫理規則第 600.18 A3 項では、より一般的に独立性に対する阻害要因に対処するためのセーフガードとなり得る対応策の例を示している。倫理規則サブセクション 601 から 610 までにおいては、各サブセクションに定める非保証業務の提供により生じる阻害要因に対処するためのセーフガードとなり得る対応策の例を示している。

監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体である場合、非保証業務を提供する会計事務所等及びネットワーク・ファームは、外観的独立性に特に注意を払うこととなる。事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者テスト（倫理規則第 120.5 A6 項参照）は、監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体である場

合、会計事務所等の独立性に対する利害関係者の一層高い期待を考慮する上で、特に関連性の高いものである。

**Q600-9-2 (IESBA Q&A NAS Q7)** 倫理規則では、監査業務の依頼人に対して非保証業務を提供することにより生じる阻害要因に対処するために、セーフガード以外の対応策が例示されていますか。

A 倫理規則では、非保証業務を提供することにより生じる阻害要因に対処するために、セーフガード以外の対応策が例示されている。

(解説)

倫理規則では、状況により、会計事務所等又はネットワーク・ファームが、提案された非保証業務の範囲を調整して、阻害要因が生じる状況を除去すること（倫理規則第 600.18 A4 項(1)参照）、又は禁止されている事項を除去することが可能とされている。

しかし、例えば、会計事務所等を従事させる当事者として他の事業体を指名するなど、業務の実態と乖離した方法で業務内容を変更することは、誠実性の原則及び職業的専門家としての行動の原則に違反することになると考えられる。

#### 非保証業務に関する監査役等とのコミュニケーション

**Q600-10-1 (IESBA Q&A NAS Q19)** 倫理規則では、監査役等とのコミュニケーションの方法及び実施時期について定められているのでしょうか。

A 倫理規則では、監査役等とのコミュニケーションの方法及び実施時期に関する規定が定められている。

(解説)

事業体が様々なコーポレート・ガバナンスの構造を有することを考慮し、非保証業務を提供する前に監査役等の了解を得るという要求事項の遵守を促進するため、倫理規則は、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の監査役等との間で、会計事務所等がいつ、誰に対してコミュニケーションを行うかというプロセスについて合意するに当たって、柔軟性を認めている（倫理規則第 600.20 A2 項参照）。

例えば、会計事務所等と社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の監査役等が合意するプロセスには、次のものが含まれる場合がある。

- (1) 一般的な方針として、会計事務所等の独立性を損なわないことに監査役等が同意する場合、その都度事前了解を得ずに提供できる業務を識別すること。例えば、会計事務所等と監査役等が事前に分析し、会計事務所等の独立性に対する阻害要因が生じないと判断した業務や、自己レビューという阻害要因以外の阻害要因が生じる場合でも許容可能な水準にある業務について「事前了解」リストを設ける

ことが考えられる。このような方針を設けることは、会計事務所等と監査役等にとって、個別の非保証業務ごとに検討する必要がない簡便な方法となる可能性がある。

- (2) 社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人と同一のグループ内の他の事業体に提供される非保証業務に関する情報を開示できない場合、会計事務所等が従うべき手続を定めること。

このようなプロセスは、次のような社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人にとって有益である可能性がある。

- (1) 会計事務所等が依頼人のグループ内に非保証業務を提供する際のプロセスを標準化することで、大規模かつ多様なグループの事業体（例えば、異なる規制環境の下で事業を行う社会的影響度の高い事業体の中間グループがある。）にとって有益となる可能性がある。
- (2) グループ内の複数の社会的影響度の高い事業体に影響を与える可能性のある非保証業務の提供について、どの社会的影響度の高い事業体の監査役等が、どのように判断すべきかをプロセスによって特定できる場合（Q600-10-9参照）、複数の社会的影響度の高い事業体を含むグループ（金融機関のグループ等）の事業体にとって有益となる可能性がある。

|   |
|---|
| <p><b>Q600-10-2 (IESBA Q&amp;A NAS Q18)</b> 会計事務所等は、監査業務の依頼人及びその関連事業体に対して非保証業務を提供する前に、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の監査役等から了解を得なければならないのでしょうか。</p> |
|---|

- A** 会計事務所等は、監査業務の依頼人及びその関連事業体に対して非保証業務を提供する前に、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の監査役等から了解を得る必要がある。

#### (解説)

監査役等による効果的な監視は、監査業務の品質を確保することを支援し、財務報告における情報の質に対する市場の信頼を高めることに寄与する。監査基準報告書では、上場事業体の場合、特定の独立性に関する事項について会計事務所等と監査役等とのコミュニケーションを求めている。

この要求事項を踏まえ、倫理規則においては、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の監査役等との独立性に関するコミュニケーションには、非保証業務に固有の事項を含めるべきであるとしている。これには、実施する非保証業務に関して監査役等の了解を得ることが含まれる。また、会計事務所等は、そのような業務の提供に対する報酬について監査役等とコミュニケーションを行う必要がある（倫理規則 R410.25 項及び第 600.21 A1 項参照）。非保証業務に関する監査役等とのコミュニケーションは、透明性を高めるとともに、優れた企業統治の実践を支援

し、監査役等が会計事務所等の独立性をより良く評価するための情報を提供することになる（Q410-10-1 からQ410-10-3 まで参照）。

したがって、会計事務所等は、会計事務所等又はネットワーク・ファームが社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人、当該社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人を直接的若しくは間接的に支配する事業体（親事業体）、又は当該社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に直接的若しくは間接的に支配される事業体（子事業体）に非保証業務を提供する契約を締結する前に、次の事項を実施することが要求されている（倫理規則 R600. 21 項参照）。

- (1) 非保証業務の提供が禁止されておらず、会計事務所等の独立性に対する阻害要因が生じない業務であるか、又は識別された阻害要因が許容可能な水準にある、若しくは許容可能な水準にはないが除去されるか、許容可能な水準にまで軽減される業務であると会計事務所等が判断したことを監査役等に通知すること。
- (2) 非保証業務の提供により、会計事務所等の独立性に対して及ぼす影響を適切に評価可能にする情報を、監査役等に提供すること（倫理規則第 600. 21 A1 項参照）。

さらに、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の監査役等が、当該業務の開始前に、(1) 非保証業務の提供により、社会的影響度の高い事業体の監査人としての会計事務所等の独立性に対する阻害要因は生じないという会計事務所等による結論又は識別された阻害要因が許容可能な水準にある、若しくは許容可能な水準にない場合には、除去されるか、許容可能な水準にまで軽減されるという会計事務所等による結論及び(2) 非保証業務の提供に、了解する必要がある（倫理規則 R600. 22 項参照）。

社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の親事業体に非保証業務を提供するために監査役等から了解を得ることに関する規定の適用に当たっては、倫理規則 R400. 20 項及び用語集における関連事業体の定義は関連しない。その結果、(1) 社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人が親事業体にとって重要でない場合又は(2) 社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人が上場事業体でない場合であっても、倫理規則 R600. 21 項及び R600. 22 項の要求事項を遵守しなければならない。

**Q600-10-3** 社会的影響度の高い事業体の財務諸表を監査する会計事務所等は、自ら又はネットワーク・ファームが社会的影響度の高い事業体（当該事業体を支配する事業体（親事業体）及び当該事業体に支配される事業体（子事業体）を含む。）に非保証業務を提供する前に、監査役等の了解を得ることが必要です。監査役等の了解に係るプロセスを構築する場合、どのような点に留意すればよいでしょうか。

- A** 監査役等との了解に係るプロセスの構築に当たっては、会計事務所等は、監査役等との間で、会計事務所等が、いつ、誰に対して非保証業務の説明を行い、了解を

得るのか等について、事前に方法を決定し、双方で合意しておくことが考えられる。なお、倫理規則セクション 600 の遵守に関する会計事務所等の結論に関する文書化には、非保証業務の提供に関して、倫理規則 R600.21 項から R600.23 項までの規定の遵守のために講じられた措置が含まれる（倫理規則第 600.27 A1 項参照）。

#### （解説）

会計事務所等と社会的影響度の高い事業体の監査役等とのコミュニケーションの目的は、監査役等が当該会計事務所等の独立性を効果的に評価することを可能とすることにあるとされている（倫理規則第 600.20 A1 項参照）。

監査役等とのコミュニケーションにおいては、会計事務所等は、監査役等との間で、会計事務所等が、いつ、誰に対してコミュニケーションを行うかについて、事前にプロセスを確立し、双方で合意しておくことが考えられる（倫理規則第 600.20 A2 項参照）。なお、倫理規則セクション 600 の遵守に関する会計事務所等の結論に関する文書化には、非保証業務の提供に関して、倫理規則 R600.21 項から R600.23 項までの規定の遵守のために講じられた措置が含まれるとされており（倫理規則第 600.27 A1 項参照）、会計事務所等は、合意されたプロセスに基づいて到達した結論等について文書化を行うことになる。

このプロセスには、例えば、次のものが含まれる場合がある。

- (1) 「了解」を双方で認識するプロセス。これには明示的な了解を得ることを含み、また、例えば、文書による回答とするか、口頭による回答で記録を残すか等について、事後的に認識の齟齬が生じることをないように取り決めておく。
- (2) 「了解」を得る方法。例えば、業務の内容や実施時期に応じて、包括的に了解を得るか、又は個別的に了解を得るか等について取り決めておく。その決定に際しては、会計事務所等の独立性に対する阻害要因が生じないか、又はそのような阻害要因が生じる場合でも、許容可能な水準となるかどうかを考慮する。
- (3) 「了解」を得る対象。業務の量的又は質的な重要性にかかわらず、会計事務所等により提供可能と判断された全ての非保証業務が対象となる。
- (4) 「了解」のプロセスが適用される事業体。会計事務所等は、非保証業務を社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対して提供する場合のほか、依頼人を直接的若しくは間接的に支配する事業体（親事業体）、又は依頼人に直接的若しくは間接的に支配される事業体（子事業体）に対して提供する場合にも「了解」を得ることになる。その場合、企業グループ内にある他の社会的影響度の高い事業体についても、当該プロセスに含まれる可能性があることに留意する。
- (5) 「了解」を行う権限の割当てに関するプロセス。例えば、特定の業務については常勤監査役に一任する、企業グループ内の監査役等に「了解」の権限を割り当てる等、具体的な権限の割当てのプロセスについて取り決めておく。組織構造や

内部統制の状況を考慮し、権限を割り当てた場合であっても、社会的影響度の高い事業体の監査役等が会計事務所等の独立性について効果的な評価を行うことが可能となるプロセスを構築することに留意する。

- (6) 「了解」するための情報提供が困難な状況が生じた場合の対応方法。例えば、監査役等に対する情報の提供が、職業的専門家としての基準若しくは法令等により禁止若しくは制限されている場合又は機微情報若しくは機密情報の開示につながる可能性がある場合に、倫理規則 R600.23 項に記載の条件について確認し、合意しておく。
- (7) 例外的な事項が生じた場合の対応方法。あらかじめ取り決めた合意プロセスが適用できない場合、どのように対処し、解決すべきかについて取り決めておく。

**Q600-10-4** 社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対して非保証業務を提供する場合、依頼人の監査役等から事前に了解を得る必要があります。  
事前了解の取得方法のうち、監査役等の個別の了解を得ることなく、提供可能な業務を識別する方法（倫理規則第 600.20 A2 項(3)参照）について教えてください。

- A** 個々の業務についてその都度監査役等から事前に了解を得る方法のほか、包括的に了解を得る方法も認められる（倫理規則第 600.20 A2 項(3)参照）。

#### （解説）

社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対して非保証業務を提供する場合、依頼人の監査役等から事前に了解を得る必要がある（倫理規則 R600.22 項参照）。

非保証業務の提供に当たり、個々の業務についてその都度監査役等から事前に了解を得る方法のほか、「一般的な方針として、倫理規則セクション 600 で禁止されていない業務であり、かつ、会計事務所等の独立性に対する阻害要因が生じないこと、又はそのような阻害要因が生じる場合でも、許容可能な水準にあることに監査役等が同意する場合、倫理規則 R600.21 項で識別される事業体に対して、監査役等の個別の承認を得ることなく、提供可能な業務を識別する」方法（包括的に了解を得る方法）も認められる（倫理規則第 600.20 A2 項(3)参照）。

会計事務所等が監査役等から包括的に了解を得るプロセスについて、監査役等と合意を形成する際、例えば、次の観点を考慮することが考えられる。

- (1) プロセスが適用される事業体の範囲（倫理規則第 600.20 A2 項(2)参照）
- (2) 提供される業務の内容及び範囲（倫理規則第 600.21 A1 項(1)参照）
- (3) 提案された報酬の算定根拠及び金額（倫理規則 R600.21 A1 項(2)参照）
- (4) 業務内容は、倫理規則セクション 600 で禁止されていない業務であり、かつ、会計事務所等の独立性に対する阻害要因が生じないこと、又はそのような阻害要

因が生じる場合でも、許容可能な水準にあることの説明（倫理規則第 600. 20 A2 項 (3) 参照）

- (5) 同一の企業グループ内にある複数の社会的影響度の高い事業体の監査役等による業務の了解権限の割当てに関する決定方法（倫理規則第 600. 20 A2 項(4)参照）
- (6) 複数の業務の提供による複合的影響により独立性に対する阻害要因が生じるか、又は以前に識別した阻害要因の水準が変化するかどうか（倫理規則第 600. 21 A1 項 (4) 参照）。

なお、倫理規則セクション 600 以外の要求事項としては、次の観点を考慮することが考えられる。

- ・ 監査業務の依頼人に対して請求する報酬のうち、依頼人に対する監査以外の業務の提供による報酬が高い割合を占める場合、独立性に対する阻害要因に対してどのような対応をとることが適切か（倫理規則第 410. 11 A1 項参照）。

包括的に了解を得る方法としては、例えば、次のようなプロセスを経ることにより、改めて監査役等から個別に事前の了解を得ることなく、非保証業務を依頼人に提供することが可能と考えられる。

- (1) 依頼人等に対して提供予定の非保証業務を特定し、次の要素に基づき類型化する。
  - ① 業務内容や独立性に対する阻害要因の程度
  - ② 業務範囲
  - ③ 報酬の算定方法
  - ④ 監査報酬総額に対する、非保証業務に係る報酬総額の割合
  - ⑤ これらの要素の組合せ
- (2) 類型化された非保証業務のそれぞれについて、倫理規則セクション 600 で禁止されていない業務であること、かつ、会計事務所等の独立性に対する阻害要因が生じない、又はそのような阻害要因が生じる場合でも、許容可能な水準にあることの説明が可能かどうかを検討・判断する。
- (3) (2)の判断結果を監査役等に伝達し、監査役等の事前了解を得る。

なお、包括的に了解を得る方法については、定期的に、又は状況の変化に応じて見直し、業務内容の類型、業務提供の可否についての判断が引き続き合理的かどうかを検討することが考えられる。

**Q 600-10-5** 会計事務所等は、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人、当該依頼人を支配する事業体（親事業体）及び当該依頼人に支配される事業体（子事業体）に対して非保証業務を提供する前に、それぞれの事業体の監査役等から了解を得なければならないのでしょうか。

- A** 依頼人の企業グループ構造及びガバナンス構造を踏まえ、会計事務所等が了解を得る相手先やプロセスは、それぞれの状況により異なる。

## (解説)

非保証業務の提供に関する会計事務所等と監査役等とのコミュニケーションは、監査役等が会計事務所等の独立性を効果的に評価することを目的としているため、本来的には社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の監査役等は、全ての非保証業務の提供について、会計事務所等と直接コミュニケーションを行い、自らの判断の下で了解するものと考えられる。しかしながら、事業体によって企業グループ構造及びガバナンス構造が異なることを踏まえ、非保証業務に関する規定は、会計事務所等と依頼人の監査役等との間で、会計事務所等が、いつ、誰に対してコミュニケーションを行うかというプロセスについて、合意することを許容している(倫理規則第 600.20 A2 項、R600.21 項及び R600.22 項参照)。そのため、依頼人の企業グループ構造及びガバナンス構造を踏まえ、監査役等による独立性の評価が可能となるようにプロセスが構築されることになる。

複数の社会的影響度の高い事業体が含まれる企業グループにおいて、それぞれの社会的影響度の高い事業体の監査役等が会計事務所等の独立性を効果的に評価することを可能にするという目的に照らして有効であると考えられる場合、例えば、次のような了解のプロセスを構築することも考えられる。

- (1) 子事業体を支配する事業体の監査役等が、社会的影響度の高い事業体である子事業体に対して提供される非保証業務についても集約して了解し、子事業体の監査役等に対して報告する。
- (2) 社会的影響度の高い事業体である子事業体の監査役等が、自らの事業体に対して提供される非保証業務について了解し、子事業体を支配する事業体の監査役等に対して報告する。

上記(1)のように、子事業体を支配する事業体の監査役等が、社会的影響度の高い事業体である子事業体に対して提供される非監査業務に関して集約して了解するプロセスを構築する場合、例えば、次の事項を考慮することが適切と考えられる。

- (1) 各事業体が所在する法域において適用される法令等や倫理規則
- (2) 事業体のガバナンス構造(例えば分権化を進めているか、集権化を進めているか。)
- (3) 事業体に係る状況(例えば、少数株主を有する上場事業体であるかどうか。)

一方、複数の社会的影響度の高い事業体が含まれる企業グループにおいて、このようなプロセスを合意していない場合には、関連する各社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の監査役等から、それぞれの非保証業務について了解を得ることになる。

なお、このような包括的な了解等に係るプロセスにおいても、本来情報を入手すべき監査役等に必要な情報が適時かつ適切に提供されることを確保することが期待

される。

**Q600-10-6** 会計事務所等は、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に支配される事業体（子事業体）に対して非保証業務を提供する場合、どの事業体の監査役等から了解を得る必要があるのでしょうか。それは、子事業体が社会的影響度の高い事業体である場合と社会的影響度の高い事業体でない場合とでは、相違があるのでしょうか。

**A** 会計事務所等は、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の子事業体が社会的影響度の高い事業体に該当するか否かにかかわらず、子事業体に非保証業務を提供する前に、監査業務の依頼人の監査役等から了解を得る必要がある。

**（解説）**

会計事務所等は、子事業体に非保証業務を提供する前に、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の監査役等から了解を得る必要がある（倫理規則 R600.22 項参照）。

次の表では、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人を「親事業体」とし、その子事業体には監査業務を提供していない場合において、必要となる監査役等の了解について、次の表で示している。

なお、親事業体と子事業体の監査人が同一のネットワークに属している場合には、Q600-10-7 の取扱いを参照する。

**親事業体と子事業体の監査人が異なる会計事務所等であるケース**

| 非保証業務提供先           |       | 親事業体（監査人） |       |
|--------------------|-------|-----------|-------|
|                    |       | PIE       | 非 PIE |
| 子事業体<br>（監査人ではない。） | PIE   | ①         | ②     |
|                    | 非 PIE | ③         | ④     |

（注） PIE ：社会的影響度の高い事業体

非 PIE：社会的影響度の高い事業体ではない事業体

**【親事業体の監査人の立場】**

- ① 親事業体の監査人は、子事業体に対して非保証業務を提供する前に、親事業体の監査役等から了解を得る必要がある（社会的影響度の高い事業体に支配される事業体に対する業務提供であるため）。
- ② 親事業体の監査人は、子事業体に対して非保証業務を提供する前に、親事業体の監査役等から了解を得る必要はない（社会的影響度の高い事業体の監査人ではないため）。
- ③ 親事業体の監査人は、子事業体に対して非保証業務を提供する前に、親事業体の監査役等から了解を得る必要がある（社会的影響度の高い事業体に支配さ

れる事業体に対する業務提供であるため。)

- ④ 親事業体の監査人は、子事業体に対して非保証業務を提供する前に、親事業体の監査役等から了解を得る必要はない（社会的影響度の高い事業体の監査人ではないため。)

**Q600-10-7** Q600-10-6 について、子事業体についても同じ会計事務所等が監査業務を提供している場合、非保証業務の提供における監査役等の了解について、何か相違はあるのでしょうか。

**A** 会計事務所等は、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の子事業体に非保証業務を提供する前に、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の監査役等から了解を得る必要がある（倫理規則 R600.22 項参照）。ただし、Q600-10-5 に記載のとおり、企業グループ構造及びガバナンス構造を踏まえ、会計事務所等と社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の監査役等との間で合意したプロセスを構築し、対処することも許容される。

**(解説)**

監査業務を提供している二つの事業体を「親事業体」及び「子事業体」とし、それぞれの監査人の立場として、必要となる監査役等の了解について、次の表で示している。

**親事業体と子事業体の監査人が同一の会計事務所等であるケース**

| 非保証業務提供先      |       | 親事業体（監査人） |       |
|---------------|-------|-----------|-------|
|               |       | PIE       | 非 PIE |
| 子事業体<br>（監査人） | PIE   | ①         | ②     |
|               | 非 PIE | ③         | ④     |

(注) PIE : 社会的影響度の高い事業体

非 PIE : 社会的影響度の高い事業体ではない事業体

**【親事業体の監査人の立場】**

- ① 親事業体の監査人は、子事業体に対して非保証業務を提供する前に、親事業体の監査役等から了解を得る必要がある（社会的影響度の高い事業体に支配される事業体に対する業務提供であるため。)
- ② 親事業体の監査人は、子事業体に対して非保証業務を提供する前に、親事業体の監査役等から了解を得る必要はない（社会的影響度の高い事業体の監査人ではないため。)
- ③ 親事業体の監査人は、子事業体に対して非保証業務を提供する前に、親事業体の監査役等から了解を得る必要がある（社会的影響度の高い事業体に支配される事業体に対する業務提供であるため。)

- ④ 親事業体の監査人は、子事業体に対して非保証業務を提供する前に、親事業体の監査役等から了解を得る必要はない（社会的影響度の高い事業体の監査人ではないため。）。

**【子事業体の監査人の立場】**

- ① 子事業体の監査人は、子事業体に対して非保証業務を提供する前に、子事業体の監査役等から了解を得る必要がある（自身が監査人である社会的影響度の高い事業体に対する業務提供であるため。）。
- ② 子事業体の監査人は、子事業体に対して非保証業務を提供する前に、子事業体の監査役等から了解を得る必要がある（自身が監査人である社会的影響度の高い事業体に対する業務提供であるため。）。
- ③ 子事業体の監査人は、子事業体に対して非保証業務を提供する前に、子事業体の監査役等から了解を得る必要はない（社会的影響度の高い事業体の監査人でないため。）。
- ④ 子事業体の監査人は、子事業体に対して非保証業務を提供する前に、子事業体の監査役等から了解を得る必要はない（社会的影響度の高い事業体の監査人でないため。）。

上記表の①の例では親事業体及び子事業体は共に社会的影響度の高い事業体であるため、合意したプロセスに基づき、親事業体又は子事業体のいずれか一方の監査役等から了解を得ることで満たされる場合があると考えられる（Q600-10-5参照）。

**Q600-10-8** 社会的影響度の高い事業体に該当するファンドに非保証業務を提供する予定です。提供前に、誰に対してコミュニケーションを行い、了解を得るのでしょうか。

- A** 非保証業務の提供前に、ファンドの状況に応じて適切なガバナンスに責任を有する者（※）とコミュニケーションを行い、了解を得ることになる。

**（解説）**

例えば、会計事務所等が、投資信託委託会社又は信託会社等（投資信託運用会社）を対象とする監査の会計監査人には就任しておらず、投資信託運用会社が運用する投資信託を対象とする監査の会計監査人のみに就任しており、かつ、会計事務所等が投資信託に関する非保証業務を契約主体である投資信託運用会社に提供する場合、会計事務所等は、投資信託運用会社の経営者とコミュニケーションを行い、当該投資信託運用会社に関する非保証業務の提供前に了解を得ることに留意する。

- （※）ガバナンスに責任を有する者とは、例えば次の者が考えられる。

1. 投資信託・・・契約型

投資信託委託会社又は信託会社等の経営者（業種別委員会実務指針第 64 号「投資信託における監査上の取扱い」第 20 項参照）

2. 投資法人・・・会社型

投資法人の執行役員及び監督役員（業種別委員会実務指針第 65 号「投資法人における監査上の取扱い」第 18 項参照）

3. 投資事業有限責任組合・・・組合契約

無限責任組合員の経営者（業種別委員会実務指針第 38 号「投資事業有限責任組合における会計上及び監査上の取扱い」第 66 項参照）

**Q600-10-9 (IESBA Q&A NAS Q20)** 法律上、職業上又は取引上の理由から、監査業務の依頼人の監査役等に非保証業務に関する情報を開示することができない場合、会計事務所等はどのように対応すればよいでしょうか。

**A** 会計事務所等は、次のいずれかの理由により、グループ内の他の事業体に対して提供を依頼された非保証業務に関する情報を、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の監査役等に対して提供することが認められないことがある（倫理規則 R600. 23 項参照）。

(1) 職業的専門家としての基準又は法令等により、当該他の事業体及び当該業務に関する情報を提供することが禁止されている場合

(2) 非保証業務の提供先である事業体が、当該非保証業務に関する情報を社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の監査役等に提供することを許可しない場合（例えば、機微情報又は機密情報である場合など）

このような場合、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の監査役等との間で合意されたプロセスを考慮して、会計事務所等は、次のいずれも満たすことを条件に、非保証業務を提供することができる（倫理規則 R600. 23 項参照）。

(1) 会計事務所等は、法律上又は職業上の義務に違反することなく、可能な限り情報を提供すること。

(2) 会計事務所等は、当該業務の提供により、社会的影響度の高い事業体からの会計事務所等の独立性に対する阻害要因は生じないという結論又は識別された阻害要因が許容可能な水準にある、若しくは許容可能な水準にない場合には、除去されるか、許容可能な水準にまで軽減されるという結論を、社会的影響度の高い事業体の監査役等に対し通知すること。

(3) 監査役等が(2)の会計事務所等の結論に不同意を表さないこと。

(解説)

社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の監査役等に対する倫理規則 R600. 21 項で要求されている情報の提供は、次のような多くの要因によって影響を受けることがある。

- (1) 非保証業務について、会計事務所等が実際に提供できる情報の範囲や関連性及び当該非保証業務の提供により会計事務所等の独立性が損なわれないと会計事務所等が確信する理由
- (2) 情報を提供できない場合、その理由を会計事務所等が説明できる程度（例えば、提案された取引に関する機密情報に当該非保証業務が関連している場合）
- (3) 監査役等が会計事務所等の判断に依拠するかどうか。

会計事務所等が非保証業務に関するいかなる情報も提供できない場合又は非保証業務の提供により独立性に対する阻害要因は生じないという会計事務所等の結論に監査役等が同意しない場合、会計事務所等は、(1)非保証業務の提供を辞退するか、又は(2)監査業務を終了しなければならない（倫理規則 R600. 24 項参照）。

**Q600-10-10** 社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人は、ある事業体を買収し、子事業体としました。会計事務所等は、当該子事業体に対して、依頼人による買収前から非保証業務を提供しており、子事業体となった後においても、当該非保証業務を継続して提供することを予定しています。

この場合、依頼人の監査役等から了解を得る必要はありますか。また、監査役等の了解が必要とされる場合、それはいつまでに行うべきでしょうか。

**A** 企業買収の効力発生日までに、監査役等から事前に了解を得ることとする。

#### (解説)

非保証業務の提供に当たり監査役等から事前に了解を得るという倫理規則の趣旨からすると、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に提供可能な業務に関しては、企業買収の効力発生日までに監査役等から事前に了解を得ることとする。

なお、非保証業務に禁止業務が含まれている場合、企業買収等の効力発生日までに禁止業務を解消する必要がある（倫理規則 R400. 71 項参照）。

ただし、企業買収等の効力発生日までに禁止業務を合理的に解消できない場合、会計事務所等は、(1)利害又は関係によって生じた阻害要因の評価や、(2)利害又は関係を合併又は企業買収等の効力発生日までに合理的に解消できない場合、その理由及び阻害要因の水準の評価についての監査役等との協議を行う必要がある（倫理規則 R400. 72 項参照）。

協議の結果、引き続き監査業務を会計事務所等が行う場合、(1)禁止業務を企業買収等の効力発生日から6か月以内に解消し、(2)禁止業務に関与する者を監査業務に関与させない、又は監査業務に係る審査担当者としなないといった対応を行い、かつ、

(3) 必要に応じて経過措置を適用し、監査役等と協議する必要がある（倫理規則 R400.73 項参照）。この場合においても、業務の提供に関して、企業買収の効力発生日までに監査役等から事前に了解を得ることとする。

**Q600-10-11** 監査役等から事前の了解を得るべき非保証業務の対象に、合意された  
手続業務は含まれますか。

A 合意された手続業務は、事前の了解を得るべき非保証業務の対象に含まれると考  
えられる。

**(解説)**

合意された手続業務は、我が国においては、監査業務、レビュー業務又は監査及  
びレビュー業務以外の保証業務ではない（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」第8項参照）とされていることから、合意された手続業務  
は、非保証業務の対象に含まれると考えられる。

なお、我が国以外の一部の法域では、合意された手続業務が保証基準に基づき行  
われる場合があり、この場合、当該合意された手続業務は、保証業務に含まれると  
考えられる。

**Q600-10-12** 法令等の要請に基づき、会計事務所等が特定の保証類似業務の実施を  
求められる場合があります（例えば、政府、関係機関、業界団体が定める基準に  
従った認証サービスの枠組みとして、会計事務所等による一定の手続を求める業  
務）。当該業務は、監査業務、レビュー業務又は保証業務実務指針3000「監査及び  
レビュー業務以外の保証業務に関する実務指針」等が適用される保証業務には該  
当していないものと判断しています。

その場合、監査役等から事前の了解を得るべき非保証業務の対象に、本件業務  
は含まれますか。

A 監査役等から事前の了解を得るべき非保証業務の対象に含まれるものと考えられ  
る。

**(解説)**

法令等の要請に基づき、会計事務所等が特定の保証類似業務の実施を求められる  
場合であっても、当該業務が、監査業務、レビュー業務又は保証業務実務指針 3000  
「監査及びレビュー業務以外の保証業務に関する実務指針」等が適用される保証業  
務には該当しない場合、当該業務は保証業務とは取り扱われないものと考えられる。

そのため、本件業務は、監査役等から事前の了解を得るべき非保証業務の対象に  
含まれるものと考えられる。

**Q600-10-13** 会計事務所等は、社会的影響度の高い事業体である依頼人に対して非

保証業務を提供する場合、依頼人の監査役等とのコミュニケーションが求められています。

しかし、会計事務所等は、監査役等の了解を得ることなく依頼人に対して非保証業務を提供しました。その場合、会計事務所等は、どのように対応するべきでしょうか。

- A 会計事務所等は、まず、倫理規則 R600. 22 項に定められている監査役等の了解に関する事項の違反の原因となる非保証業務の提供を中断し、当該違反の影響に対処する等の必要な対応を行う必要がある（倫理規則 R400. 80 項参照）。

#### （解説）

非保証業務の内容、報酬金額等を検討した結果、非保証業務の提供が禁止されておらず、会計事務所等の独立性に対する阻害要因が生じない業務であるか、又は阻害要因が許容可能な水準にある、若しくは除去されるか、許容可能な水準にまで軽減される業務である場合、業務を提供する余地が残されていると考えられる。

この場合、会計事務所等は、改めて、(1)依頼人の監査役等に対して、会計事務所等が提供する業務が禁止業務ではないこと等を通知するとともに、(2)会計事務所等の独立性に対して及ぼす影響を適切に評価可能にする情報を監査役等に提供し、監査役等から了解を得る必要がある（倫理規則 R600. 21 項、第 600. 21 A1 項及び R600. 22 項参照）。

ただし、会計事務所等は、「違反の重要性の程度、違反の内容及び発生期間」、「どのようにして違反が生じ、識別されたか」、「会計事務所等の職業的専門家としての判断に基づく、客観性が損なわれていないという結論及びその根拠」等、倫理規則 R400. 82 項に従って協議する全ての事項等を監査役等に伝達するとともに、講じた対応策が十分であるという会計事務所等の見解について監査役等から了解を得る必要がある（倫理規則 R400. 84 項参照）。

非保証業務に禁止業務が含まれている場合又は独立性に対する阻害要因が生じる可能性がある場合で、当該阻害要因を除去できない、若しくは阻害要因の程度を許容可能な水準にまで軽減することができないと判断される場合には、Q600-7-4 の対応を行うことが考えられる。

#### 監査業務受嘱前に提供した非保証業務

Q600-11-1 会計事務所等は、監査人として選任される前に社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対して非保証業務を提供したことがある場合、当該依頼人の監査人として選任を受諾してよいでしょうか。

- A 自己レビューという阻害要因が生じる可能性がある場合には、倫理規則 R400. 32 項に定められている事項を満たす場合を除き、監査人としての選任を受諾することはできない。

## (解説)

会計事務所等が社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対して、監査人として選任されるより前に提供した非保証業務により、自己レビューという阻害要因が生じる可能性がある場合、当該会計事務所等は、次のいずれの事項も満たす場合を除き、監査人としての選任を受諾することが禁じられている（倫理規則 R400.32 項参照）。

- (1) 監査業務期間の開始より前に、そのような非保証業務の提供が終了していること。
- (2) 会計事務所等が、独立性に対する全ての阻害要因に対処するための対応策を講じること。
- (3) 会計事務所等が、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から、当該会計事務所等の独立性に対する全ての阻害要因が除去されているか、若しくは許容可能な水準にまで軽減されている、又はされるであろうと判断すること。

事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者が、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対する非保証業務の提供により生じる独立性に対する阻害要因を除去又は許容可能な水準にまで軽減しているとみなす可能性がある活動の例には、次のものが含まれる（倫理規則第 400.32 A1 項及び Q400-1-1 参照）。

- (1) 当該非保証業務の結果が、前任の会計事務所等による前会計年度の財務諸表の監査の過程において監査手続の対象となっていたこと。
- (2) 会計事務所等が、財務諸表に対して意見を表明する会計事務所等の構成員ではない会員に、自己レビューという阻害要因の影響を受ける最初の監査業務について審査と同様のレビューを実施させること。
- (3) 社会的影響度の高い事業体が、ネットワーク外のその他の会計事務所等に、当該他の会計事務所等が業務の結果に責任を負える程度まで、次のいずれかを実施させること。
  - ① 当該非保証業務の結果の評価
  - ② 業務の再実施

なお、会計事務所等は、監査人として選任される前に社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対して非保証業務を提供したことがある場合、自己レビューという阻害要因以外の独立性に対する阻害要因も存在している可能性があることに留意する。

## 特定の関連事業体に関する検討事項

|                               |                          |
|-------------------------------|--------------------------|
| Q600-12-1 (IESBA Q&A NAS Q13) | 倫理規則セクション 400 では、上場事業体であ |
|-------------------------------|--------------------------|

る監査業務の依頼人には、倫理規則において定義されている全ての関連事業体が含まれます。また、社会的影響度の高い事業体を含む、上場事業体ではない監査業務の依頼人には、倫理規則において定義されている関連事業体のうち、当該依頼人が直接的又は間接的に支配している関連事業体が含まれます。自己レビューという阻害要因を生じさせる業務の提供禁止に関する規定は、どのような事業体に適用されるのでしょうか。

A 自己レビューという阻害要因を生じさせる業務の提供禁止に関する規定は、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対して常に適用される。しかし、関連事業体については、社会的影響度の高い事業体が上場しているか否かによって、業務提供の禁止に関する規定の適用範囲は異なる。

#### (解説)

倫理規則 R400.20 項では、上場及び非上場の社会的影響度の高い事業体の関連事業体を定めている。

- (1) 社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人が上場事業体である場合、自己レビューという阻害要因を生じさせる業務の提供禁止に関する規定は、当該依頼人の全ての関連事業体に提供される非保証業務に対しても適用される。
- (2) 社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人が上場事業体ではない場合、自己レビューという阻害要因を生じさせる業務の提供禁止に関する規定は、監査業務の依頼人が直接的又は間接的に支配している関連事業体に対して提供する非保証業務にも適用される。ただし、非保証業務の提供から生じる依頼人からの独立性に対する阻害要因の識別、評価及び対処に際して、会計事務所等は、依頼人のその他の関連事業体との関係又は状況が、会計事務所等と依頼人との独立性の評価に影響すると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は、当該関連事業体を含める必要がある。(倫理規則 R400.20 項参照)

倫理規則には、会計事務所等又はネットワーク・ファームが厳格な条件を満たした場合、特定の非保証業務を監査業務の依頼人の関連事業体に対して提供することを許容する例外規定が含まれる(倫理規則 R600.26 項参照)。当該条件の一つは、会計事務所等が意見を表明する財務諸表について、非保証業務を提供することにより自己レビューという阻害要因を生じさせないことである。

#### 文書化

Q600-13-1 (IESBA Q&A NAS Q23) 会計事務所等は、非保証業務の規定をどのように遵守しているかについて文書化することが要求されますか。

A 会計事務所等は、非保証業務の規定の遵守について、文書化することが求められる。

(解説)

会計事務所等は、倫理規則パート 4A (倫理規則セクション 600 を含む。) の遵守に関する結論及びその結論に到達する過程の概要を文書化することが要求される (倫理規則 R400. 60 項及び第 400. 60 A1 項参照)。倫理規則は、非保証業務の提供に関する会計事務所等の結論に関する文書化について、その例を示した適用指針を提供している (倫理規則第 600. 27 A1 項参照)。

経過措置

**Q 600-14-1 (IESBA Q&A NAS Q21)** 会計事務所等が、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の 2023 年 7 月 1 日に開始する事業年度の財務諸表を監査する場合、当該会計事務所等又はネットワーク・ファームは、2022 年改正の倫理規則で新たに禁止される非保証業務をどのような場合に提供することができますか。

**A** 倫理規則の 2022 年改正附則第 4 項 (以下、本設問において「倫理規則附則第 4 項」という。) に関する適用に応じて、取扱いが異なる。

(解説)

社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の 2024 年 6 月期 (2023 年 7 月 1 日から 2024 年 6 月 30 日まで) の財務諸表に対する監査業務において、2022 年改正前の非保証業務に関する規定では認められているが、改正後の非保証業務に関する規定では禁止されている非保証業務の取扱いについては、次のとおりとなるものと考えられる。

(1) 倫理規則附則第 4 項を適用する場合 (ただし、(2) の場合を除く。)

- ① 会計事務所等又はネットワーク・ファームは、倫理規則附則第 4 項の適用により、監査業務の依頼人と非保証業務の契約を 2024 年 3 月 31 日までに締結し、かつ、同日までに業務を開始したときは、当該業務を提供することができる。なお、倫理規則附則第 4 項を適用する会計事務所等又はネットワーク・ファームは、その方針又は手続において、従前の例により非保証業務を継続する旨を規定するとともに、全ての非保証業務に対して等しく同じ取扱いをしなければならない。
- ② 会計事務所等又はネットワーク・ファームは、2024 年 4 月 1 日以降に非保証業務を開始するときは、2022 年改正の倫理規則で禁止されている当該業務を提供することはできない。

(2) 倫理規則の 2022 年改正附則第 1 項ただし書及び第 2 項ただし書の規定に基づき、会計事務所等において、早期適用が行われる場合

- ① 会計事務所等又はネットワーク・ファームは、監査業務の依頼人と非保証業

務の契約を早期適用日（会計事務所等が自主的に 2022 年改正附則第 1 項及び第 2 項が定める日付よりも早期に適用を開始する日のことをいう。例えば、2022 年 12 月 15 日）の前日までに締結し、かつ、同日までに業務を開始していれば、2023 年 7 月 1 日以降に業務が完了する場合であっても、当該業務を提供することができる。なお、会計事務所等又はネットワーク・ファームは、その方針又は手続において、従前の例により非保証業務を継続する旨を規定するとともに、全ての非保証業務に対して等しく同じ取扱いをしなければならない。

② 会計事務所等又はネットワーク・ファームは、当該早期適用日以降に開始された非保証業務については、2023 年 6 月 30 日までに完了することを条件に、当該業務を提供することができる。

③ 会計事務所等又はネットワーク・ファームは、当該早期適用日以降に非保証業務を開始し、2023 年 7 月 1 日以降に完了する場合、当該業務を提供することはできない。

(3) 倫理規則附則第 4 項を適用しない場合

① 会計事務所等又はネットワーク・ファームは、2023 年 6 月 30 日までに非保証業務を完了することを条件に、当該業務を提供することができる。

② 会計事務所等又はネットワーク・ファームは、2023 年 7 月 1 日以降に非保証業務を完了する場合、当該業務を提供することができない。

|  |
|--|
| <b>Q600-14-2 (IESBA Q&amp;A NAS Q22)</b> 2024 年 4 月 1 日より前に非保証業務の提供を開始した会計事務所等が、その後、非保証業務の提供を継続するために、監査役等の了解を得なければならないような状況はありますか。 |
|--|

**A** 一つの契約の非保証業務が複数年にわたり継続的に提供される場合は、2022 年改正の倫理規則における非保証業務に関する規定が適用された後、最初に当該非保証業務が再度開始される前に、改正後の非保証業務に関する規定に従って、監査役等の了解を得る必要がある。

(解説)

2022 年改正の倫理規則における非保証業務に関する規定は、2023 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度の監査業務から適用される。しかし、倫理規則の 2022 年改正附則第 4 項では、非保証業務の契約を 2024 年 3 月 31 日までに締結し、かつ、同日までに業務を開始したときは、従前の契約条件に基づき、当該非保証業務が終了するまで、なお従前の例により非保証業務を継続することができる旨の規定が設けられている。したがって、倫理規則の 2022 年改正附則第 4 項を適用する場合、監査契約期間の開始時期にかかわらず、2024 年 3 月 31 日までに非保証業務を開始しているか否かで了解の要否を判断する。

なお、倫理規則の 2022 年改正附則第 4 項を適用する会計事務所等又はネットワー

ク・ファームは、その方針又は手続において、従前の例により非保証業務を継続する旨を規定するとともに、全ての非保証業務に対して等しく同じ取扱いをしなければならない。

## サブセクション 601 会計帳簿の記帳代行及び財務諸表の作成業務

### 関連事業体に対する法定財務諸表作成業務の提供可否

**Q601-1-1 (IESBA Q&A NAS Q15)** 倫理規則では、会計事務所等が社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の関連事業体の法定財務諸表を作成することを許容する規定はあるのでしょうか。

**A** 倫理規則において、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の関連事業体の法定財務諸表を作成することに関する規定が定められている。

#### (解説)

倫理規則は、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対して、会計帳簿の記帳代行及び財務諸表の作成業務の提供を禁止している（倫理規則 R601.6 項参照）。

ただし、倫理規則 R601.7 項に基づき、次のいずれも満たす場合に限り、会計事務所等及びネットワーク・ファームは、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の特定の関連事業体の法定財務諸表を作成することが認められる。

- (1) 社会的影響度の高い事業体のグループ財務諸表に関する監査報告書が既に発行されていること。
- (2) 会計事務所等及びネットワーク・ファームが、経営者の責任を担わず、また、独立性に対する阻害要因の識別、評価及び対処のため、概念的枠組みを適用すること。
- (3) 会計事務所等及びネットワーク・ファームが、当該関連事業体の法定財務諸表の基礎となる会計記録を作成せず、かつ、当該財務諸表が、依頼人が承認した情報に基づいていること。
- (4) 関連事業体の法定財務諸表が、社会的影響度の高い事業体の将来のグループ財務諸表の基礎を形成することがないこと。

この例外規定は、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人が異なる法域に関連事業体を有しており、現地の規制当局が、現地の法令等に準拠して作成された関連事業体の財務諸表の発行を要求している状況に対応することを意図している。

### 提供できる非保証業務の判断

**Q601-2-1** 会計事務所等又はネットワーク・ファームは、社会的影響度の高い事業

体である監査業務の依頼人に対して、国際財務報告基準（IFRS）の導入支援業務を一律に提供できないのでしょうか。

- A 多くの場合は提供できないと考えられるが、業務の段階に応じて、依頼人との役割分担等を踏まえた業務の詳細な内容から阻害要因を識別及び評価した結果、自己レビューという阻害要因が生じる可能性がないと判断する場合は、その範囲内で業務を提供することは可能と考えられる。

#### （解説）

IFRS の導入支援業務は、その業務が、監査対象である会計帳簿の記帳代行及び財務諸表の作成業務に該当する場合には、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対しては提供することはできない（倫理規則 R601.6 項参照）。監査対象である会計帳簿の記帳代行及び財務諸表の作成業務に該当しない場合であっても、非保証業務が提供可能であるかどうかを判断するために、倫理規則の規定に従って、次の点について十分に検討することになる（Q600-1-1 参照）。

#### 1. 経営者の責任を担うリスク

会計事務所等は、監査業務の依頼人が果たすべき経営者の責任を担ってはならず、経営者の責任を担う場合は、自己レビュー、自己利益及び馴れ合いという阻害要因が生じる（倫理規則 R400.13 項及び第 400.13 A2 項参照）。また、会計事務所等又はネットワーク・ファームは、監査業務の依頼人に対して非保証業務を提供する場合、倫理規則 R400.14 項の要求事項が遵守されていることを確かめない場合には、経営者の責任を担うリスクがある（倫理規則第 600.7 A1 項参照）。

#### 2. 阻害要因の識別と評価

会計事務所等は、監査業務の依頼人に対して非保証業務を提供する契約を締結する前に、当該業務の提供によって生じる可能性のある独立性に対する阻害要因の識別、評価及び対処のため、概念的枠組みを適用しなければならない（倫理規則 R600.8 項参照）。

#### 3. 阻害要因、特に自己レビューという阻害要因への対応

提供しようとしている非保証業務が、会計帳簿の記帳代行及び財務諸表の作成業務には該当せず、経営者の責任を担うものではなく、助言又は提言にとどまるとしても、会計に関する助言及び提言は、通常、自己レビューという阻害要因を生じさせる可能性があると考えられるため、業務提供の可否を判断するに当たっては、倫理規則 R600.16 項及び R600.17 項の遵守を含む、十分な検討が必要になると考えられる。

ただし、業務を段階的に細分化した上で各業務の性質を十分に検討し、阻害要因の識別と評価を行った結果、限定された範囲内において経営者の責任を担う可能性及び自己レビューという阻害要因が生じる可能性がない場合には、その範囲内において、依頼人に対し業務を提供することは可能と考えられる。

会計事務所等は、例えば下表のような細分化された段階に応じて、提供する非保証業務を評価することが考えられる。

当該検討においては、会計事務所等が置かれている業務提供の状況を十分に考慮し、生じる阻害要因を識別及び評価することが肝要であり、下表は、画一的に提供可能な業務を示すものではないことに留意されたい。例えば、「4. 導入支援」の「トライアル実施」として既に会計事務所等が監査意見表明の対象とした財務諸表に基づいて依頼人がIFRSに準拠した財務諸表を作成する場合、これに対して会計事務所等が予備的な任意監査を実施することが考えられる。また、会計事務所等は、このような財務諸表について、監査業務であれば通常実施する「監査の過程で生じる情報又は事項に関連する助言及び提言」と同等の内容にとどまるのであれば、そうした助言を提供することも許容されるものと考えられる。

なお、この考え方は、他の非保証業務においても基本的には同様と考えられる。

(非保証業務の段階的分析の一例) 業務：IFRS 導入支援業務

| 内 容  | 経営者の責任  | 自己レビューという阻害要因  | 業務提供可否  |
|--|---|--|---|
| <p>1. 現状調査・会計基準等との差異分析（影響度調査）・課題論点の抽出</p>      | <p>検討事項例</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 調査範囲、調査の前提及び調査結果の採否は依頼人が決定する。</li> <li>・ 会計基準に照らして可能な選択肢を提示するのみで、選択肢の採否は依頼人が決定する。</li> <li>・ 影響調査の前提となる（変更後の）会計方針や会計処理等は依頼人が決定する。</li> <li>・ 抽出された課題・論点の採否及び優先順位付けは依頼人が決定する。</li> </ul> | <p>検討事項例</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 現状の調査にとどめ、変更後の会計方針や会計処理に関する助言等は含めない。</li> <li>・ 会計基準に照らして可能な選択肢を提示するのみで選択肢の採否に関する助言等は実施しない。</li> <li>・ 影響調査の前提となる（変更後の）会計方針や会計処理等は依頼人が決定する（依頼人への助言の提供も不可）。</li> <li>・ 影響調査の結果から考えられる課題・論点を抽出するのみで、対応方針等は示さない（依頼人が検討及び決定する課題・論点の採否及び優先順位に関する助言の提供は不可）。</li> </ul> | <p>自己レビューという阻害要因が生じる可能性がなく、経営者の責任を担うものではない場合は、提供は可能。</p> <p>ただし、業務によって生じる可能性のある独立性に対する阻害要因の検討から結論に到達する過程の文書化が必要</p> |
| <p>2. 対応方針策定支援（課題の優先順位付け・全体計画・個別論点ごとの対応計画）</p> | <p>検討事項例</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 通常、対応方針及び計画策定は経営者の責任を担う。</li> <li>・ 一般的なスケジュールを示し、依頼人がスケジュールを検討する際に助言を提供することは可能。ただし、その場合でも依頼人が検討の上、最終的な判断を行う。</li> </ul>  | <p>検討事項例</p> <p>個別論点ごとの対応方針・対応策には言及しない。</p>  | <p>自己レビューという阻害要因が生じる可能性がなく、経営者の責任を担うものではない場合、助言の提供は可能。</p> <p>ただし、業務によって生じる可能性のある独立性に対する阻害要因の検討</p>                 |

| 内 容  | 経営者の責任 | 自己レビューという阻害要因 | 業務提供可否             |
|--|--------|---------------|--------------------|
|  |        |               | から結論に到達する過程の文書化が必要 |
| 3. 対応策の検討立案支援<br>(論点詳細検討・会計方針の策定・システム対応の検討・業務プロセスの見直し・マニュアルの整備・子事業体への展開・開示方針の検討) | 通常有    | 通常有           | 否                  |
| 4. 導入支援<br>(グループ展開・業務プロセス展開・システム改修・トライアル実施)                                      | 通常有    | 通常有           | 否                  |
| 5. 導入後の対応<br>(報告年度の財務諸表作成・実際の運用上の論点抽出・各種社内規程等の改善)                                | 通常有    | 通常有           | 否                  |

## サブセクション 603 評価業務

### 評価業務結果の利用

**Q603-1-1** 会計事務所等は、社会的影響度の高い事業体であるA社に対して監査業務を提供しています。また、B社は、ある事業体（S社）を買収するために投資ビークルを設立し、会計事務所等に対してS社の評価業務を依頼しました。

A社は、S社に対する投資スキームに参画するため、B社に対して会計事務所等が作成した評価業務の結果の利用を希望している旨を伝達しました。

依頼人が評価業務の結果を利用する場合、検討すべき課題にはどのようなものがありますか。

- A** 会計事務所等は、投資スキームへの関与者を網羅的に入手するように努めた上で、依頼人の監査業務にとって自己レビューという阻害要因が生じる可能性の有無を検討することが有用と考えられる。

#### (解説)

会計事務所等又はネットワーク・ファームは、(1)業務の結果が、会計記録、財務報告に係る内部統制又は会計事務所等が意見を表明する財務諸表の一部を形成するか、又はそれらに影響を及ぼすことになるリスクと、(2)会計事務所等が意見を表明する財務諸表の監査の過程において、当該会計事務所等又はネットワーク・ファームが当該業務の提供の際に行った判断又は実施した活動を、監査業務チームが評価し、又はそれらに依拠することになるリスクの有無を評価することにより、自己レビューという阻害要因が生じる可能性があるかどうかを判断する必要がある（倫理規則 R600.14 項参照）。

評価業務の結果は、一般的に、契約主体にのみ配布され、それ以外の当事者が利用することは制限される。そのため、評価業務の提供過程において、依頼人が契約関係に含まれる場合、評価業務の結果を依頼人が利用する可能性が生じ、これにより自己レビューという阻害要因が生じる可能性があるため、依頼人が契約主体に含まれることは避けるべきと考えられる。

一方、評価業務が完了している段階で、依頼人が評価業務の結果の利用を希望する場合には、当該評価業務の結果を財務諸表作成の目的には利用しないことを会計事務所等に対して誓約することを条件とすること等が考えられる。

## サブセクション 604 税務業務

### 税務に関する助言及びタックス・プランニング業務

**Q604-1-1** 倫理規則 R604.4 項の税務業務の提供又は税務取引の提言の禁止規定と「税務に関する助言及びタックス・プランニング業務」の規定（倫理規則第 604.11 A1 項から第 604.15 A1 項まで）は、どのような関係にあるのでしょうか。

- A** 倫理規則 R604.4 項と「税務に関する助言及びタックス・プランニング業務」（倫

理規則第 604.11 A1 項から第 604.15 A1 項まで) の規定とは、提供する業務の目的が異なる。

(解説)

倫理規則 R604.4 項の禁止規定は、監査業務の依頼人に対し、税務事務所等又は海外のネットワーク・ファームが提供する税務業務又は税務取引の提言に関連している。当該業務の重要な目的の一つは租税回避であることがある。

一方、「税務に関する助言及びタックス・プランニング業務」の規定は、監査業務の依頼人に対する適切な税務対策の策定や税務関連の法令等の適用に関する助言等の業務であり（倫理規則第 604.11 A1 項参照）、倫理規則 R604.4 項の禁止規定とは、提供する業務の目的が異なる。

**Q604-1-2 (IESBA Q&A NAS Q16)** 倫理規則では、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対して、税務に関する助言業務やタックス・プランニング業務の提供により自己レビューという阻害要因が生じる可能性がある場合には、その提供を禁止しています（倫理規則 R604.15 項参照）。また、倫理規則では、自己レビューという阻害要因が生じる可能性がある場合（倫理規則第 604.12 A1 項参照）及び自己レビューという阻害要因が生じることにはならない場合（倫理規則第 604.12 A2 項参照）をそれぞれ規定しています。社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対する税務に関する助言及びタックス・プランニング業務の提供に関して、倫理規則ではどのように定められていますか。

**A** 倫理規則では、税務に関する助言及びタックス・プランニング業務の内容又は範囲が多岐にわたることを考慮し、当該業務に関連する規定を定めている。

(解説)

職業会計士が監査業務の依頼人を含む依頼人に対し、税務に関する助言及びタックス・プランニング業務を提供することは、多くの法域において公共の利益に資するとみなされている。

しかし、税務に関する助言及びタックス・プランニング業務の内容は、確立し認められた税法及び実務の適用から、確立していない税法や実務の解釈まで多岐にわたる。

倫理規則では、税務に関する助言及びタックス・プランニング業務について、禁止されている業務（倫理規則 R604.4 項参照）と提供可能な業務（倫理規則第 604.12 A2 項及び第 604.17 A3 項参照）を定めている。具体的には、税務業務又は税務取引が、税務事務所等又は海外のネットワーク・ファームにより、直接的又は間接的に提案された、これまで見解が示されていない税務上の取扱いを支持するマーケティング、プランニング又は意見に関係するものであり、当該税務上の取扱い又は取引の重要な目的が租税回避である場合、提案された税務上の取扱いが、適用が認めら

れる可能性の高い税務関連の法令等の根拠を有していると会計事務所等が確信できない限り、税務業務を提供し、また、当該税務取引の提言をすることはできない（倫理規則 R604.4 項参照）。

多くの場合、監査業務の依頼人への税務に関する助言及びタックス・プランニング業務の提供は、確立し認められた税法及び実務の適用を伴う。したがって、提供される税務に関する助言業務は、関連する税法等の規定の解釈に焦点を当てるのではなく、監査業務の依頼人における特定の状況に対し、これらの規定の適用を検討するものである。

その上で、倫理規則においては、税務事務所等又は海外のネットワーク・ファームが、税務に関する助言及びタックス・プランニング業務を監査業務の依頼人（社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人を含む。）に提供する場合、次のいずれかに該当する場合には、独立性に対する自己レビューという阻害要因が生じることにはならないとしている（倫理規則第 604.12 A2 項参照）。

- (1) 税務当局又は他の事例により支持されていること。
- (2) 確立された実務に基づいていること（一般に使用されており、関連する税務当局により異議申立てを受けていない慣行である。）。
- (3) 適用が認められる可能性が高いと会計事務所等が確信する税法等の根拠を有していること。

倫理規則第 604.12 A2 項(3)を適用するためには、会計事務所等は税法上の根拠が「適用が認められる可能性が高い」という高いレベルの確信を持つ必要があると考えられる。そこで、提案する税務処理を支持する確固たる根拠がなければならないことを明確にするため、「会計事務所等が確信する」という表現を追加している。

倫理規則では、次の場合、税務上の評価業務について同様のアプローチを適用している（すなわち、自己レビューという阻害要因を生じさせないとしている。）（倫理規則第 604.17 A3 項）。

- (1) 基礎となる仮定が法令等で確立されているか、又は広く受け入れられている。
- (2) 使用される手法及び方法が、一般に広く認められている基準又は法令等により規定されており、評価が税務当局又は同等の規制当局によるレビューの対象となっている。

#### 「税理士事務所等」及び「税務事務所等」の定義

**Q604-2-1 JP** 倫理規則第 604.1 JP 項において、「税理士事務所等」及び「税務事務所等」と規定されていますが、会計事務所等とこれらとの関係はどのようになりますか。

**A** 「会計事務所等」と「税理士事務所等」及び「税務事務所等」との関係図は、Q G-2-1 において併せて示すこととする。

「税理士事務所等」とは、倫理規則第 604.1 JP 項において、会計事務所等の定義

に含まれる税理士法人や税理士事務所を指すとされている。また、「税務事務所等」とは、会計事務所等に該当しないネットワーク・ファームの関係にある国内の税理士事務所等を指すとされている。

## サブセクション 606 情報システムに関する業務

### 情報システムに関する業務の提供の可否

|  |
|--|
| <b>Q606-1-1</b> 会計事務所等は、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対して、情報システムに関する業務を提供することができますか。 |
|--|

**A** 社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対する情報システムに関する業務の提供の可否は状況による。

#### (解説)

情報システムに関する業務の提供が、財務報告に係る内部統制の一部を形成する情報システム又は依頼人の会計記録若しくは会計事務所等が意見を表明する財務諸表の情報を生成する情報システムの設計や導入に関連する場合、自己レビューという阻害要因が生じる可能性があるため、禁止される（倫理規則 R606.6 項及び第 606.6 A1 項参照）。

会計事務所等は、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対して情報システムに関する業務を提供する前に、次のいずれの条件も満たすこととされている。

- (1) 当該業務の提供において、監査業務の依頼人に対し、経営者の責任を担わないこと。これは、会計事務所等が、倫理規則 R400.13 項から R400.14 項まで、及び R606.3 項の要求事項を遵守することを意味する。
- (2) 次のリスクを評価することで、情報システムに関する業務の提供によって自己レビューという阻害要因が生じる可能性がないと判断すること（倫理規則 R600.14 項参照）。
  - ① 業務の結果が、会計記録、財務報告に係る内部統制又は会計事務所等が意見を表明する財務諸表の一部を形成するか、又はそれらに影響を及ぼすことになるリスク
  - ② 会計事務所等が意見を表明する財務諸表の監査の過程において、当該会計事務所等又はネットワーク・ファームが当該業務の提供の際に行った判断又は実施した活動を、監査業務チームが評価し、又はそれらに依拠することになるリスク

なお、情報システムに関する更新パッチの維持又は提供は、監査業務の依頼人の財務報告に係る内部統制の有効性に影響する可能性がある。そのような情報システムが監査業務の依頼人の財務報告に係る内部統制又は会計記録に関係している場合、

監査業務の依頼人に対する当該情報システムに関する業務の提供によって、自己レビューという阻害要因が生じるものと考えられる（倫理規則 R600.14 項参照）。

## サブセクション 610 コーポレート・ファイナンスに関する業務

### コーポレート・ファイナンスに関する業務

**Q610-1-1 (IESBA Q&A NAS Q17)** 倫理規則では、監査業務の依頼人が発行する株式、債券若しくはその他の金融商品の売却支援、ディーリング若しくは引受け又はそのような株式、債券若しくはその他の金融商品への投資に関する助言の提供を含む、コーポレート・ファイナンスに関する業務を提供してはならないとされています（倫理規則 R610.5 項参照）。倫理規則の 2022 年改正前の独立性指針における規定の禁止事項に、「そのような株式、債券若しくはその他の金融商品への投資に関する助言の提供」という文言を追加したのはなぜですか。

- A** 監査業務の依頼人が発行する株式、債券又はその他の金融商品への投資に関する助言を第三者に提供することが禁止されているのは、会計事務所等又はネットワーク・ファームが、監査業務の依頼人に対する投資のメリットを推奨又は助言した場合、利益相反が生じ、その状況が客観性の原則を阻害することになるためである。

#### （解説）

会計事務所等は、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人にコーポレート・ファイナンスに関する業務（取得や売却の提案に関する助言やデュー・デリジェンスなど）を提供することができる。ただし、これらの業務が、倫理規則 R610.6 項及び R610.8 項で禁止されておらず、かつ、自己レビューという阻害要因以外の独立性に対する阻害要因を識別及び評価し、これに対処していることを条件としている。

しかしながら、倫理規則 R610.5 項は、会計事務所等又はネットワーク・ファームが、次の事項を行うことを禁止している。

- (1) 監査業務の依頼人が発行する株式、債券又はその他の金融商品の売却支援、ディーリング又は引受け
- (2) 監査業務の依頼人が発行する株式、債券又はその他の金融商品への投資に関する助言の提供

株式、債券又はその他の金融商品への投資に関する助言の提供の禁止に関する規定（倫理規則 R610.5 項参照）を適用するに当たり、次のことに留意する。

- (1) 助言の提供先が、監査業務の依頼人と関係のある事業体若しくは個人又は関係のない事業体若しくは個人であるか否かにかかわらず適用される。

このような投資に関する助言を第三者に提供することが禁止されているのは、会計事務所等又はネットワーク・ファームが、監査業務の依頼人に対する投資の

メリットを推奨又は助言した場合、利益相反が生じ、その状況が客観性の原則に抵触することになるためである。その結果、会計事務所等は、精神的にも外観的にも独立性を保持しているとはみなされない。

- (2) コーポレート・ファイナンスに関する業務（取得や売却の提案に関する助言やデュー・デリジェンスなど）を第三者に提供する場合は、その業務の主題が監査業務の依頼人に関係する場合であっても、倫理規則 R610.5 項の規定は適用されない。

## 《パート 4B 監査及びレビュー業務以外の保証業務における独立性》

### セクション 950 保証業務の依頼人に対する非保証業務の提供

#### 保証業務の依頼人に対する非保証業務の提供

**Q950-1-1** 会計事務所等が、社会的影響度の高い事業体である保証業務の依頼人に対して監査又はレビュー業務を実施しない場合、自己レビューという阻害要因による非保証業務の提供に関する禁止規定（倫理規則 R600.16 項参照）は、当該依頼人に対する非保証業務の提供にも適用されますか。

- A** 監査又はレビュー業務を実施しない保証業務の依頼人に対して、自己レビューという阻害要因による非保証業務の提供に関する禁止規定は適用されない。なお、会計事務所等は、基本原則を遵守し、独立性を保持するとともに、独立性に対する阻害要因の識別、評価及び対処のため、セクション 120 で規定されている概念的枠組みを適用することが求められる（倫理規則第 950.1 項参照）。

#### （解説）

倫理規則第 950.11 A1 項では、会計事務所等が社会的影響度の高い事業体に保証業務を実施し、当該業務の結果が次のいずれかとなる場合、会計事務所等の独立性に関する期待は一層高まるとしている。

- (1) 業務の結果が、株主及びその他の利害関係者を含めて、一般に利用可能となる。
- (2) 業務の結果が、事業又は活動の運営の監督を目的として法令等により設立された機関又は組織に提供される。

このような会計事務所等への期待を考慮することは、事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者テストの一部を形成し、保証業務の依頼人に対して非保証業務を提供するかどうかを決定する際に適用される。

実施される業務に関して自己レビューという阻害要因が存在する場合、会計事務所等は、自己レビューという阻害要因の存在及びそれに対処するために講じる措置を、次の者に対して開示することが推奨される（倫理規則第 950.11 A2 項参照）。

- (1) 業務の結果が提供される、契約当事者や保証業務の依頼人の監査役等
- (2) 事業又は活動の運営の監督を目的として法令等により設立された機関又は組織

なお、合意された手続等の保証業務以外の業務に関して、関連する本会の実務指針等により独立性に関する規定を含む倫理規則の遵守に関する規定が定められていることがあることに留意する。

**Q950-1-2** 今後、気候関連リスクを始めとする ESG（環境・社会・ガバナンス）に係る事項について非財務情報の開示が進んでいく場合、このような非財務情報について、会計事務所等又はネットワーク・ファームが非保証業務を提供する機会が増えていくことが想定されます。

また、このような非財務情報に対して会計事務所等が保証業務を提供する機会

が増えることも想定されます。

そこで、会計事務所等が社会的影響度の高い事業体から非財務情報に関する保証業務の提供とともに非保証業務の提供の依頼を受けた場合、倫理規則の定めへの遵守の観点から、どのような点に留意すべきでしょうか。

A 非財務情報に対して非保証業務を提供する結果、会計事務所等が行う保証業務について、自己レビューや擁護、馴れ合いといった阻害要因が生じると考えられる。この点、倫理規則第 950.12 A1 項が参照する倫理規則 R120.10 項から第 120.10 A2 項までに定める阻害要因への対処を行うこととなる。

そのような阻害要因に対してセーフガードとなり得る対応策の例には、次のものが含まれる（倫理規則第 950.12 A3 項参照）。

- (1) 保証業務チームの構成員ではない専門家を利用して、当該非保証業務を実施すること。
- (2) 当該非保証業務に関与しなかった適切なレビューアーに、実施した保証業務の作業又は当該非保証業務をレビューさせること。

また、当該非保証業務の提供を監査業務の依頼人に対して提供することもある。もし、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対する非保証業務の提供が財務情報や財務報告に係る内部統制等に影響を及ぼし、会計事務所等にとって自己レビューという阻害要因が生じる可能性がある場合、当該非保証業務を提供することはできない（倫理規則 R600.16 項参照）。

例えば、気候変動のシナリオ分析等に関する非保証業務を提供し、当該業務が貸倒引当金の算定に影響を及ぼすような場合には、自己レビューという阻害要因が生じる可能性があるため、当該非保証業務の提供は避けることになると考えられる。

なお、有価証券報告書や事業報告において開示する記述情報に関連して、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」では、第 8 項において、「本報告書における監査人の責任は、その他の記載内容に関する保証業務を構成するものではなく、また、監査人にその他の記載内容について保証を得て意見又は結論を表明する義務を課すものでもない。」とされている。その場合、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人が開示する記述情報に関して会計事務所等又はネットワーク・ファームが提供する非保証業務については、一般的に、自己レビューという阻害要因を生じさせる可能性はないものと考えられる。しかしながら、非保証業務の提供が財務情報や財務報告に係る内部統制等に影響を及ぼすことになり、会計事務所等にとって自己レビューという阻害要因が生じる可能性がある場合には、当該非保証業務の提供はできないことになると考えられる。

## 《用語集》

### 会計事務所等とネットワーク・ファーム

QG-1-1 倫理規則の用語集の「会計事務所等」における、「(1) 会員が開業する事務所（公認会計士法以外の法律に基づく事務所を除く。）及び監査法人 (2) 出資、経営その他の手段を通じて(1)を支配する事業体 (3) 出資、経営その他の手段を通じて(1)が支配している事業体」の「(2) 出資、経営その他の手段を通じて(1)を支配する事業体 (3) 出資、経営その他の手段を通じて(1)が支配している事業体」は、具体的にどのような基準によって判断するのですか。

- A 「(2) 出資、経営その他の手段を通じて(1)を支配する事業体 (3) 出資、経営その他の手段を通じて(1)が支配している事業体」とは、一定の非監査証明業務と監査証明業務の同時提供の禁止を定める公認会計士法第 24 条の 2 の規定における「当該公認会計士若しくはその配偶者が実質的に支配していると認められるものとして内閣府令で定める関係を有する法人その他の団体」と同義である。当該内閣府令である公認会計士法施行規則第 5 条では、「当該公認会計士若しくはその配偶者又は当該監査法人と子会社等又は関連会社等との関係とする。」と規定されている。

#### (解説)

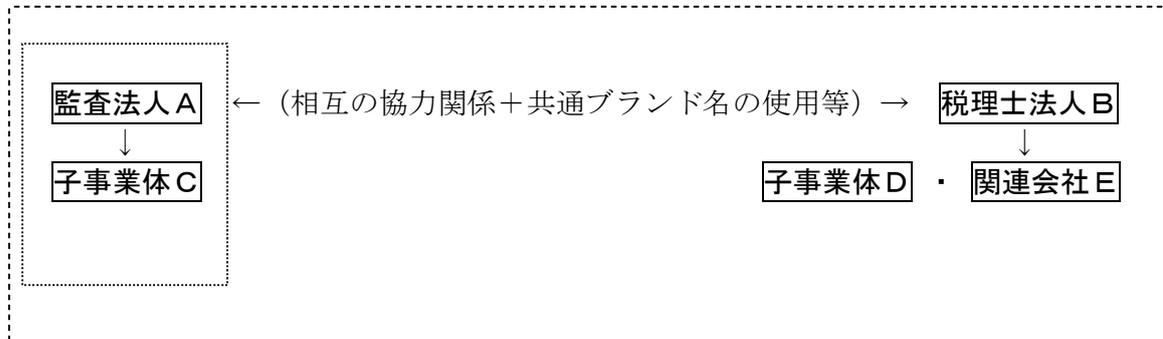
倫理規則の用語集において「会計事務所等」は、「(1) 会員が開業する事務所（公認会計士法以外の法律に基づく事務所を除く。）及び監査法人 (2) 出資、経営その他の手段を通じて(1)を支配する事業体 (3) 出資、経営その他の手段を通じて(1)が支配している事業体」と定義されている。

なお、会員が開業する公認会計士法以外の法律に基づく事務所（例えば、税理士法に基づく税理士事務所）は、倫理規則の「会計事務所等」の定義における会員が開業する事務所そのものには該当しないが、会員が代表者になっている等の状況により実質的支配下にある場合には「出資、経営その他の手段を通じて会員が開業する事務所が支配している事業体」に該当することとなる。

**QG-1-2** 「会計事務所等」と「ネットワーク・ファーム」との関係は、どのように理解したらよいですか。

A 「会計事務所等」と「ネットワーク・ファーム」との関係を例示すると、次のとおりである。

(例)



A及びCは、同一の「会計事務所等」に該当する。

A、B、C、D及びEは、同一の「ネットワーク」に該当する。

(解説)

倫理規則の用語集における「ネットワーク・ファーム」とは、「ネットワークに所属する会計事務所等又は事業体」をいい、また「ネットワーク」とは、「会計事務所等よりも大きな組織体であって、次の(1)及び(2)の条件の両方を備えた組織体」をいう。

(1) 当該組織体が、所属する事業体の相互の協力を目的としていること。

(2) 次のいずれかを備えていること。

- ① 利益の分配又は費用の分担を目的にしていること。
- ② 共通の組織により、所有、支配及び経営されていること。
- ③ 品質管理の方針及び手続を共有していること。
- ④ 事業戦略を共有していること。
- ⑤ ブランド名を共有していること。
- ⑥ 業務運営に関する資源の重要な部分を共有していること。

#### ネットワーク・ファームと税理士業務

**QG-2-1** 監査法人と支配関係にはないが、ネットワーク・ファームに該当する税理士事務所等が、当該監査法人の監査関与先に対し、税理士業務を契約し実施することは、法令又は倫理規則違反となりますか。

A 税理士業務を行うことは、禁止される一定の業務を除き可能である。

(解説)

1. 公認会計士又は監査法人と支配関係にある税理士事務所等

公認会計士法等の規定により、公認会計士（配偶者を含む。）、監査法人の社員（業務に社員として関与した者（指定社員を含む。）の場合は配偶者を含む。）又は補助者が監査を実施しようとする会社等（連結子会社や持分法適用会社及びその役員等を含む。）から税理士業務その他公認会計士法第2条第1項及び第2項の業務以外の業務により継続的な報酬を受けている場合、「著しい利害関係」に該当し、当該公認会計士等は当該会社等に対し公認会計士法第2条第1項の業務を行うことができない。

公認会計士又は監査法人と支配関係にある税理士事務所等が、当該公認会計士又は監査法人の監査関与先に対し税理士業務を行い継続的な報酬を受けることは、上記法律規定の潜脱となるおそれがあるため、当該公認会計士又は監査法人の監査関与先に対し税理士業務を提供することは、上記の「著しい利害関係」に該当すると解釈すべきである（倫理規則 R604.4 JP 項参照）。

## 2. 監査法人と支配関係にないが、ネットワーク・ファームに該当する税理士事務所等

税務事務所等（当該公認会計士等と同じネットワークに属する場合であっても支配関係にない国内の税理士事務所等）及び海外のネットワーク・ファームによる当該公認会計士等の監査関与先に対する税理士業務の提供は、次の業務を中心として広範な範囲にわたる。そのため、倫理規則に基づき提供可否を慎重に判断することとなる。

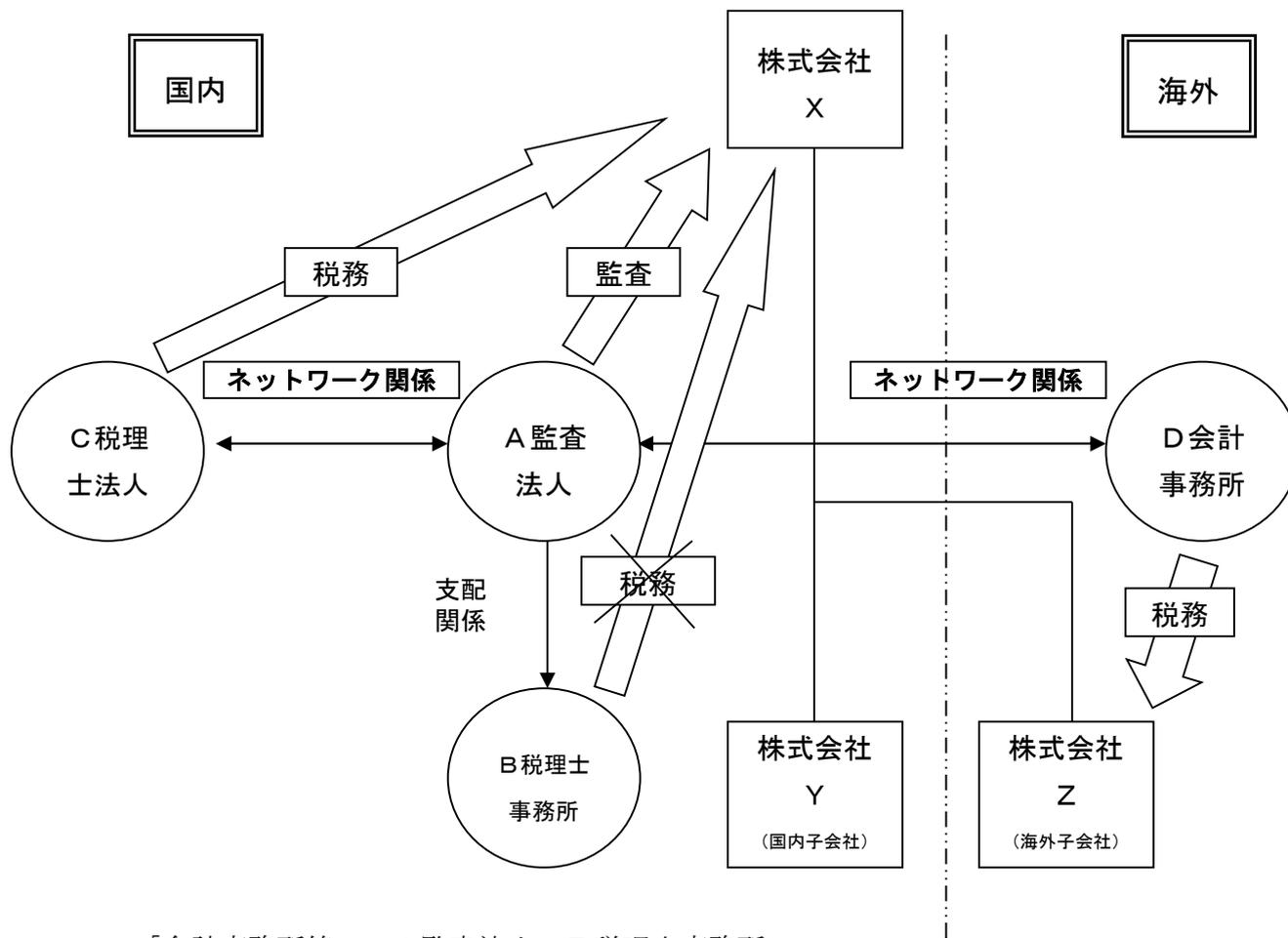
- (1) 税務申告書の作成（倫理規則第 604.5 A1 項及び第 604.6 A1 項参照）
- (2) 会計処理目的の税額計算（倫理規則第 604.7 A1 項から R604.10 項まで参照）
- (3) 税務に関する助言及びタックス・プランニング業務（倫理規則第 604.11 A1 項から第 604.15 A1 項まで参照）
- (4) 税務上の評価業務（倫理規則第 604.16 A1 項から第 604.19 A1 項まで参照）
- (5) 税務訴訟等の支援業務（倫理規則第 604.20 A1 項から第 604.27 A2 項まで参照）

ただし、次のいずれも満たす場合には、監査業務の依頼人に対して税務業務を提供し、税務取引の提言を行ってはならないため、留意する（倫理規則 R604.4 項参照）。

- (1) 税務業務又は税務取引が、税務事務所等又は海外のネットワーク・ファームにより、直接的又は間接的に提案された、これまで見解が示されていない税務上の取扱いを支持するマーケティング、プランニング又は意見に関係するものであること。
- (2) 当該税務上の取扱い又は取引の重要な目的が租税回避であること。

### 3. 例示

次の図のケースにおいて、株式会社Xに対しA監査法人が監査業務を行うことができるかどうかについては、次のとおりである。



「会計事務所等」 = A監査法人、B税理士事務所

「税理士事務所等」 = B税理士事務所

「海外のネットワーク・ファーム」 = D会計事務所

「税務事務所等」 = 会計事務所等に該当しないネットワークの関係にある国内の税理士事務所等  
= C税理士法人

- (1) A監査法人とB税理士事務所の関係は、支配関係があるため、同一の会計事務所等である。したがって、株式会社Xに対してA監査法人が監査業務を行うこととした場合は、B税理士事務所が税理士業務を行うことはできない。また、B税理士事務所が税理士業務を行うこととした場合は、A監査法人は監査業務を行うことができない。
- (2) A監査法人とC税理士法人との関係は、税務事務所等（会計事務所等に該当し

ないネットワークの関係にある国内の税理士事務所等)である。したがって、株式会社Xに対してA監査法人が監査業務を行うこととした場合でも、C税理士法人が同時に税理士業務を行うことは、禁止される一定の業務を除き可能である。

- (3) A監査法人とD会計事務所との関係は、海外のネットワーク・ファームである。したがって、株式会社Xに対してA監査法人が監査業務を行うこととした場合でも、D会計事務所が株式会社Z(株式会社Xの海外子会社)に対して税務業務を行うことは、禁止される一定の業務を除き可能である。

### 監査業務の主要な担当社員等

**QG-3-1** 「監査業務の主要な担当社員等」という概念はどのようなものでしょうか。

A 監査業務の主要な担当社員等とは、会計事務所等が意見を表明する財務諸表の監査業務の重要な事項について重要な決定や判断を行う者で、次の者が含まれる(倫理規則用語集「監査業務の主要な担当社員等」参照)。

(1) 監査業務執行責任者

監査業務の実施の責任者(監査責任者)、すなわち業務実施者のうち、監査業務とその実施及び発行する監査報告書に責任を負う社員等をいう。

(2) 監査業務に係る審査担当者

審査を実施するために監査事務所が選任した社員等、監査事務所内の他の者又は外部の者をいう。

(3) その他、監査業務の重要な事項について重要な決定や判断を行う者

上記(3)の者は、公認会計士法施行規則第9条第3項第1号及び第3号に規定されているように、業務を執行した社員等と同程度以上に実質的な関与をしていると認められる者が、通常これに該当するが、それ以外に、該当する者が存在する場合がある。なお、「それ以外」とは、例えば、重要な子事業体や部門に責任を負う監査業務執行責任者等が含まれる場合もある。これは連結財務諸表としての監査業務の重要な事項について重要な決定や判断を行う者が含まれるということであり、一定規模以上の子事業体の監査業務執行責任者に一律にローテーションが求められるということを意味するわけではなく、連結グループ及びその監査業務チームの実態に合わせて判断するものである。

**QG-3-2** 「監査業務の主要な担当社員等」にはどのような規制があるのでしょうか。

A 倫理規則における、監査業務の主要な担当社員等に対する規制としては、QG-7-1にある監査業務の依頼人への就職、担当者の長期関与とローテーション等に関する規制のほか、個人の報酬制度と人事評価の方針に関する規制(倫理規則 R411.4 項参照)があり、監査業務の主要な担当社員等は、非保証業務の契約を自身の監査業務

の依頼人から獲得したことにより評価をされたり、個人の報酬が支払われたりしてはならないこととされている。

## 関連事業体

**QG-4-1** 倫理規則の用語集における「関連事業体」の定義では重要性の概念が用いられていますが、「(1) 依頼人を直接的又は間接的に支配する事業体。ただし、依頼人がその事業体にとって重要である場合に限る。」の「依頼人がその事業体にとって重要である場合」については、どのように判断したらよいですか。

**A** 倫理規則上、「関連事業体」の重要性の判断に関する説明はないが、各会計事務所等において、事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者がどのような事業体を関連事業体とみなすかということを勘案して、会計事務所等の品質管理の方針及び手続として適切な判断基準を定め、全ての従業者に周知徹底することとなる。

なお、重要性の判断については、これまでの監査実務等を勘案して解説に例示したので参照されたい。

### (解説)

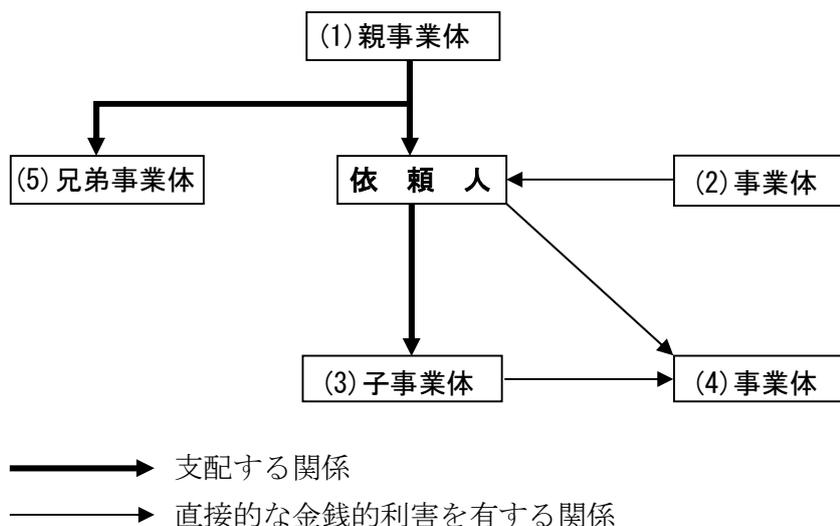
#### 1. 関連事業体の判定

倫理規則の用語集において、「関連事業体」は、次のように規定されている。

依頼人との間に、次のいずれかの関係を有する事業体

- (1) 依頼人を直接的又は間接的に支配する事業体。ただし、依頼人がその事業体にとって重要である場合に限る。
- (2) 依頼人に対し、直接的な金銭的利益を有する事業体。ただし、その事業体が依頼人に対し重要な影響力を有し、依頼人に対する利害がその事業体にとって重要である場合に限る。
- (3) 依頼人が直接的又は間接的に支配している事業体
- (4) 依頼人又は依頼人と上記(3)の関係にある事業体が直接的な金銭的利益を有することにより重要な影響力を及ぼす事業体。ただし、依頼人及び依頼人と上記(3)の関係にある事業体にとって、当該金銭的利益が重要である場合に限る。
- (5) 依頼人と共通の事業体によって支配されている事業体。ただし、この事業体と依頼人が、ともに両者を支配する事業体にとって重要である場合に限る。

「関連事業体」の(1)から(5)までの関係を図示すると、次のとおりである。



なお、公認会計士法上の「関係会社等」は、被監査会社が重要な影響を与えることができる子会社等（親会社等によりその意思決定機関を支配されている他の会社等）や関連会社等（被監査会社等が、出資、人事、資金、技術、取引等の関係を通じて、重要な影響を与えることができる他の会社）が含まれている（公認会計士法施行令第7条第2項及び公認会計士法施行規則第3条）。

## 2. 「金銭的利益」の意味

「金銭的利益」は倫理規則セクション 510 に規定しているように、この言葉の持つ本来の意味よりも狭く限定したものとして使用しており、倫理規則セクション511 に規定する「ローン及びローンの保証」は含まないものとしている。また、関連事業体の判定を行うに当たっての金銭的利益は「直接的な金銭的利益」に限定される。倫理規則の用語集では、「直接的な金銭的利益」を「次のいずれかの条件を満たす金銭的利益（1）個人又は事業体により直接保有され、かつ管理下にあるもの（他の者に一任ベースで管理させるものも含む。）（2）共同で運用される投資信託、信託財産その他の中間的投資媒体等を通じて実質的に保有されるもので、個人又は事業体が、当該投資媒体に支配力を有するか、又はその投資判断に影響力を有している金銭的利益」と定義している。

## 3. 重要性の判断基準の例示

（1）の「依頼人がその事業体にとって重要である場合」の重要性の判断基準として、例えば、次のものが考えられる。

- ① 前期末において、連結事業体の依頼人に対する出資額及び貸付金の帳簿価額の合計額が、連結事業体の総資産額の合計額又は親事業体の連結総資産額の一定割合を超える場合

連結事業体の依頼人に対する出資額及び貸付金の帳簿価額の合計額

連結事業体の総資産額の合計額又は親事業体の連結総資産額

上記2に記載のとおり、「金銭的利害」には貸付金は含まれないが、支配力の判定に当たっては貸付金の影響を考慮することとなり、重要性の判定においては貸付金を含めることに留意する。

- ② 前会計期間について、依頼人の経常利益に対する親事業体の持分相当額が、親事業体の連結経常利益の一定割合を超える場合

依頼人の経常利益に対する親事業体の持分相当額

親事業体の連結経常利益

同一の親事業体に支配されている複数の依頼人がある場合には、個々の依頼人に係る割合が上記の一定割合を超えない場合であっても、それら依頼人の上記の財務数値の合計額が、連結事業体の総資産額の合計額又は親事業体の連結経常利益の一定割合を超える場合も「重要である場合」に該当するものと考えられる。

また、当期末又は当会計期間における重要性が上記の一定割合を超えることが明らかとなった場合には、当該事業体は「関連事業体」に該当するので、可及的速やかに独立性を損なう利害関係を解消又は非保証業務の提供を辞退することとなる。

## 近親者

QG-5-1 倫理規則の用語集では、「近親者」を「家族の定義に該当しない両親、子供又は兄弟姉妹」と定義していますが、具体的にはどのような者を指すのでしょうか。

- A 「近親者」とは、「両親、子供又は兄弟姉妹」のうち、被扶養者でない者をいう。

### (解説)

倫理規則の用語集では、「家族」に該当しないが「近親者」には該当する者について定めている。すなわち、「両親、子供又は兄弟姉妹」は、被扶養者であれば「家族」に、被扶養者でなければ「近親者」に該当することになる。

ここにいう「両親、子供又は兄弟姉妹」とは、具体的には、本人の両親や兄弟姉妹等、法定血族（養子縁組により血族関係を生じているもの）を含む民法上の血族である者を指し、配偶者の両親や兄弟姉妹等、民法上の姻族である者は含まれない。

なお、これらの者が本人と同居しているか否かは問題とされない。

## 事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者

**QG-6-1** 倫理規則に規定されている、「事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者」とは、誰のことを指すのでしょうか。また、「事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者テスト」とは、どのようなもののでしょうか。

**A** 「事情に精通し、合理的な判断を行う」とは、事実関係、状況並びに関連する法令及び倫理規則等を適切に理解した上で、当該事実や状況と関わりを持たない独立した立場にいることを想定して判断することを意味しているものと考えられる。「事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者」は、必ずしも会員である必要はないが、当該会員の結論の適切性を公平な方法で理解し、評価するための関連する知識及び経験を有している者と考えられる（倫理規則用語集「事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者テスト」参照）。

「事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者テスト」は、会員自身に、事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者が同一の結論に到達する可能性が高いかどうかの検討を行うことを求めている。したがって、会員以外の第三者である別の者が検討を行うわけではない。

なお、当該会員には、状況に応じて、会員個人や会計事務所等が該当することとなる。

## 社会的影響度の高い事業体

**QG-7-1** 次の事項については、社会的影響度の高い事業体の場合には、どのように規制されていますか。

- (1) 報酬依存度
- (2) 報酬関連情報に関する監査役等とのコミュニケーション
- (3) 報酬関連情報の開示
- (4) 監査業務の依頼人への就職
- (5) 担当者の長期関与とローテーション
- (6) 非保証業務の提供

**A** 社会的影響度の高い事業体に適用される規定の内容は、各々次のとおりである。

### 1. 報酬依存度

2年連続して、社会的影響度の高い事業体である特定の監査業務の依頼人に対する報酬依存度が15%を超える場合又は超える可能性が高い場合には、会計事務所等は2年目の監査意見を表明する前に、会計事務所等の構成員でない会員による監査意見表明前のレビューが阻害要因を許容可能な水準にまで軽減するためのセーフガードとなり得るかどうかを判断し、セーフガードとなり得ると判断した場合は、その対応策を適用しなければならない（倫理規則R410.18項参照）。

また、5年連続して上記の状況が継続する場合、会計事務所等は、5年目の監査意見表明後に監査人を辞任しなければならない（倫理規則R410.20項参照）。

## 2. 報酬関連情報に関する監査役等とのコミュニケーション

会計事務所等は、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の監査役等に対して、次の全ての事項について適時にコミュニケーションを行わなければならない。

### <財務諸表の監査の報酬>（倫理規則 R410.23 項参照）

- (1) 会計事務所等が意見を表明する財務諸表の監査に対して、会計事務所等又はネットワーク・ファームに支払われたか、又は支払われるべき報酬
- (2) 報酬の水準によって生じる阻害要因が許容可能な水準にあるかどうか、及び許容可能な水準ではない場合、そのような阻害要因を許容可能な水準にまで軽減するために会計事務所等が講じた、又は計画している対応策

### <監査以外の業務に対する報酬>（倫理規則 R410.25 項参照）

- (1) 会計事務所等が監査意見を表明する財務諸表の対象期間において、会計事務所等又はネットワーク・ファームが依頼人に請求する報酬で、倫理規則 R410.23 項(1)に基づき開示される報酬以外のもの。ここでコミュニケーションの対象となる報酬は、依頼人に請求する報酬及び会計事務所等が意見を表明する財務諸表に連結されている、依頼人が直接的又は間接的に支配する関連事業体に請求する報酬に限られる。
- (2) 会計事務所等が、監査報酬に対する監査以外の業務の報酬の割合によって、自己利益という阻害要因の水準に影響が生じるか、又は不当なプレッシャーという阻害要因が生じると判断している場合、次の両方の事項
  - ① そのような阻害要因が許容可能な水準にあるかどうか。
  - ② 許容可能な水準にない場合、そのような阻害要因を許容可能な水準にまで軽減するために会計事務所等が講じた、又は計画している対応策

### <報酬依存度>（倫理規則 R410.28 項参照）

会計事務所等は、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対する報酬依存度が15%を超える場合又は超える可能性が高い場合、監査役等に対し、次の全ての事項についてコミュニケーションを行わなければならない。

- (1) 事実の内容及び当該状況が継続する可能性
- (2) 監査意見表明前のレビュー（倫理規則 R410.18 項参照）を含む、阻害要因に対処するために適用されるセーフガード
- (3) 倫理規則 R410.21 項に基づき監査業務を継続することの提案

### 3. 報酬関連情報の開示

法令等により、会計事務所等及びネットワーク・ファームに支払われたか、又は支払われるべき監査報酬及び監査以外の業務に対する報酬並びに報酬依存度に関する情報を開示することが、監査業務の依頼人に求められていない場合、会計事務所等は、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の監査役等と、次の全ての事項について協議しなければならない（倫理規則R410.30項参照）。

- (1) 情報の適時性及びアクセス可能性を考慮した上で、適切な方法により、そのような法令等により要請されない開示を行うことが、依頼人の利害関係者にとって有益であること。
- (2) 支払われた、又は支払われるべき報酬及び会計事務所等の独立性に対する報酬の影響について、財務諸表利用者の理解を向上させる可能性がある情報

上記の監査役等との協議を実施した後、倫理規則R410.32項で規定されている場合を除き、会計事務所等は次の事項を開示しなければならない（倫理規則R410.31項参照）。

- (1) 会計事務所等が意見を表明する財務諸表の監査に対して、会計事務所等及びネットワーク・ファームに対して支払われた、又は支払われるべき報酬
- (2) 会計事務所等が意見を表明する財務諸表の対象期間において、会計事務所等又はネットワーク・ファームが業務の提供の対価として依頼人に請求する(1)で開示される報酬以外の報酬。ここで開示の対象となる報酬は、依頼人に請求する報酬及び会計事務所等が意見を表明する財務諸表に連結されている、依頼人が直接的又は間接的に支配する関連事業体に請求する報酬に限られる。
- (3) 監査業務の依頼人が直接的又は間接的に支配する他の関連事業体に対して、会計事務所等又はネットワーク・ファームによる業務の提供の対価として請求する、(1)及び(2)に基づき開示される報酬以外の報酬（ただし、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）
- (4) 2年連続して報酬依存度が15%を超える場合又は超える可能性が高い場合、その事実及び当該状況が最初に生じた年

### 4. 監査業務の依頼人への就職

監査業務の主要な担当社員等であった場合には、自らが当該監査業務の主要な担当社員等でなくなった後に、監査業務チームの構成員ではなく、社会的影響度の高い事業体が1年以上を対象とした監査済みの財務諸表を発行するまでは、当該社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の役員等に就いてはならない（倫理規則R524.6項参照）。公認会計士法等の法令においては、業務執行社員は翌会計期間

の終了の日まで監査関与先への就職が制限されているが、倫理規則において就職が制限される期間は法令で定める期間とは異なることに留意する。

また、会計事務所等の最高責任者又はこれに準ずる者であった場合には、その職位を辞してから1年を経過するまでは社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の役員等に就いてはならない（倫理規則R524.7項参照）。

## 5. 担当者の長期関与とローテーション

監査業務の主要な担当社員等は、累積して7会計期間を超えて当該監査業務に関与してはならず、累積して7会計期間が経過した後、その役割に応じて、必要なクーリングオフ期間を設けなければならない。必要なクーリングオフ期間は、次のとおりである。

| 役割                  | クーリングオフ期間             | 倫理規則の規定  |
|---------------------|-----------------------|----------|
| ① 筆頭業務執行責任者         | 5会計期間<br>(ただし最短でも2年間) | R540.11項 |
| ② 監査業務に係る審査担当者      | 3会計期間<br>(ただし最短でも2年間) | R540.12項 |
| ③ その他の監査業務の主要な担当社員等 | 2会計期間<br>(ただし最短でも2年間) | R540.13項 |

なお、共同監査の場合には、各会計事務所等の筆頭業務執行責任者に5会計期間のクーリングオフ期間が要求されることに留意する（倫理規則用語集「筆頭業務執行責任者 JP」参照）。

また、依頼人が新たに社会的影響度の高い事業体となる場合、その前までに当該者が監査業務の主要な担当社員等として当該依頼人に関与した期間が累積して5会計期間以内であれば、当該者がローテーションにより監査業務を外れるまで引き続きその立場で関与できる会計期間は、7会計期間から既に関与した期間を差し引いた期間、累積して6会計期間以上である場合は、監査役等の了解を条件に、ローテーションによりその監査業務を外れるまで更に最長2会計期間関与を継続することができるものとされている（倫理規則R540.8項参照）。

## 6. 非保証業務の提供

監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体である場合、利害関係者は、会計事務所等の独立性に関して一層高い期待を寄せている。そのため、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対する非保証業務の提供により生じる自己レビューという阻害要因の評価には、事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者テストが利用される（倫理規則第600.15 A1項参照）。

社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対する非保証業務の提供により自己レビューという阻害要因が生じる場合、その阻害要因は除去することがで

きず、また、セーフガードを適用しても阻害要因を許容可能な水準にまで軽減することはできない（倫理規則第600.15 A2項参照）。

会計事務所等又はネットワーク・ファームは、非保証業務の提供により意見を表明する財務諸表の監査に関する自己レビューという阻害要因が生じる可能性がある場合、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対して、当該業務を提供してはならない（倫理規則第600.13 A1項、R600.14項及びR600.16項参照）。

以下では、社会的影響度の高い事業体に特有の制限のみを記載する。

会計事務所等又はネットワーク・ファームは、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対して、次の業務を提供してはならない。

- (1) 会計帳簿の記帳代行及び財務諸表の作成業務（倫理規則R601.6項参照）
- (2) 評価業務の提供により、自己レビューという阻害要因が生じる可能性がある場合（倫理規則R603.5項参照）
- (3) 内部監査に関する業務の提供により、自己レビューという阻害要因が生じる可能性がある場合（倫理規則R605.6項参照）
- (4) 情報システムに関する業務の提供により、自己レビューという阻害要因が生じる可能性がある場合（倫理規則R606.6項参照）
- (5) 訴訟支援に関する業務の提供により、自己レビューという阻害要因が生じる可能性がある場合（倫理規則R607.6項参照）
- (6) コーポレート・ファイナンスに関する業務の提供により、自己レビューという阻害要因が生じる可能性がある場合（倫理規則R610.8項参照）

会計事務所等、ネットワーク・ファーム又は会計事務所等若しくはネットワーク・ファームに所属する個人は、倫理規則第607.7 A3項に規定される状況に該当しない限り、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の鑑定人になってはならない（倫理規則R607.9項参照）。

税務事務所等又は海外のネットワーク・ファームは、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対して、次の業務を提供してはならない。

- (1) 未払法人税等、繰延税金資産及び繰延税金負債等の金額の計算（倫理規則R604.10項参照）
- (2) 税務に関する助言及びタックス・プランニング業務の提供により、自己レビューという阻害要因が生じる可能性がある場合（倫理規則R604.15項参照）
- (3) 税務上の評価業務の提供により、自己レビューという阻害要因が生じる可能性がある場合（倫理規則R604.19項参照）
- (4) 税務訴訟等の支援業務の提供により、自己レビューという阻害要因が生じる可能性がある場合（倫理規則R604.24項参照）
- (5) 裁判所等において監査業務の依頼人を擁護する立場の者として関与する税務訴

訟等の支援業務（倫理規則R604.26項参照）

法律事務所等又は海外のネットワーク・ファームは、法律業務の提供により自己レビューという阻害要因が生じる可能性がある場合、当該業務を提供してはならない（倫理規則R608.7項参照）。

法律事務所等及び海外のネットワーク・ファームは、裁判所等における紛争又は訴訟の解決のために、依頼人を擁護する役割を務めてはならない（倫理規則R608.11項参照）。

以 上