

倫理規則実務ガイダンス第1号「倫理規則に関するQ&A（実務ガイダンス）」の改正について

2023年9月7日

日本公認会計士協会

新	旧
<p>倫理規則実務ガイダンス第1号</p> <p>倫理規則に関するQ&A（実務ガイダンス）</p> <p style="text-align: right;">2022年12月15日 <u>改正 2023年9月7日</u> 日本公認会計士協会 倫理委員会 (実務ガイダンス:第1号)</p>	<p>倫理規則実務ガイダンス第1号</p> <p>倫理規則に関するQ&A（実務ガイダンス）</p> <p style="text-align: right;">2022年12月15日 日本公認会計士協会 倫理委員会 (実務ガイダンス:第1号)</p>
<p>セクション410 報酬</p> <p style="text-align: center;">(省 略)</p> <p>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</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 10px;"> <p>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。</p> </div> <p>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思われる。</p> <p>(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。</p>	<p>セクション410 報酬</p> <p style="text-align: center;">(省 略)</p> <p>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</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 10px;"> <p>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。</p> </div> <p>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思われる。</p> <p>(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。</p>

新		旧	
項番号	開示項目	項番号	開示項目
倫理規則 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 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 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 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 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 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 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	倫理規則 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
<p>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。</p>		<p>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。</p>	
項番号	開示項目	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) 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) 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。	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。
<p>「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。</p> <p>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。</p> <p>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</p>		<p>「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。</p> <p>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。</p> <p>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</p>	

新	旧
<p>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。</p> <p><u>(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。</u></p> <p><u>(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。</u></p> <p><u>(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。</u></p> <p><u>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。</u></p> <p>(参考) 有価証券報告書における開示 (省 略)</p> <p>事業報告における開示 (省 略)</p>	<p>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。</p> <p>(参考) 有価証券報告書における開示 (省 略)</p> <p>事業報告における開示 (省 略)</p>
<p>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、<u>それぞれの</u>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。</p> <p>A <u>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り(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)。</u></p> <p>(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)。</p>	<p>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、<u>両方の</u>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。</p> <p>A <u>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。</u></p> <p>(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)。</p>

新	旧
<p>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。<u>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。）。</u></p> <p>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。</p>	<p>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。</p> <p>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。</p>
<p>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 (省 略)</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>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。</p> </div> <p>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。</p> <p>(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</p> <p>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。</p>	<p>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 (省 略)</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>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。</p> </div> <p>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。</p> <p>(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</p> <p>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。</p>

新	旧
<p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>	<p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>
<p>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</p>	<p>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</p>
<p>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。</p>	<p>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。</p>
<p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>（解説）</p> <p>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</p> <p>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</p>	<p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>（解説）</p> <p>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</p> <p>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</p>

新	旧
<p>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。</p> <p>(1) 公認会計士の場合</p> <p>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</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 監査責任者 <p>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</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 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 <p>(2) 監査法人の場合</p> <p>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</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 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。 <p>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</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 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）。 <p>③ 施行規則第9条第3項第3号に該当する次の者</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 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。 <p>2. やむを得ない事情</p> <p>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</p>	<p>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。</p> <p>(1) 公認会計士の場合</p> <p>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</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 監査責任者 <p>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</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 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 <p>(2) 監査法人の場合</p> <p>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</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 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。 <p>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</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 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）。 <p>③ 施行規則第9条第3項第3号に該当する次の者</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 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。 <p>2. やむを得ない事情</p> <p>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</p>

新	旧
<p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>(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）。</p> <p>(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）。</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p> <p>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。</p>	<p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>(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）。</p> <p>(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）。</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p> <p>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。</p>

新	旧
<p>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 (省 略)</p> <p>非保証業務に関する監査役等とのコミュニケーション (省 略)</p>	<p>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 (省 略)</p> <p>非保証業務に関する監査役等とのコミュニケーション (省 略)</p>
<p>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。</p>	<p>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。</p>
<p>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。</p> <p>(解説)</p> <p style="text-align: center;">(省 略)</p> <p>【親事業体の監査人の立場】</p> <p>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）。</p> <p>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）。</p> <p>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）。</p> <p>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）。</p>	<p>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。</p> <p>(解説)</p> <p style="text-align: center;">(省 略)</p> <p>【親事業体の監査人の立場】</p> <p>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）。</p> <p>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）。</p> <p>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）。</p> <p>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）。</p>

以 上