

独立性に関する指針

	平成 18 年 10 月 5 日
改訂	平成 20 年 3 月 26 日
改正	平成 22 年 7 月 21 日
改正	平成 23 年 3 月 29 日
改正	平成 26 年 4 月 16 日
最終改正	平成 30 年 4 月 13 日
	日本公認会計士協会

目的

第 1 部 監査業務における独立性

第 2 部 監査業務以外の保証業務における独立性

定義

附則

付録

目的

会員は、監査業務、レビュー業務及びその他の保証業務の契約を締結又は継続するに当たって、様々な状況や依頼人との関係において、倫理規則第 13 条に規定する独立した立場を保持することが求められる。本指針は、このような局面において、会員が概念的枠組みアプローチを適切に理解し、独立性の要請を遵守できるよう支援することを目的としている。

第 1 部 監査業務における独立性

	項
I 指針の構成	1
II 独立性に対する概念的枠組みアプローチ	4
III ネットワークとネットワーク・ファーム	13
IV 大会社等（社会的影響度の高い事業体）	25
V 関連企業等	27
VI 監査役等とのコミュニケーション	28
VII 文書化	29

VIII	業務期間	30
IX	合併と買収	33
X	第1部に関する違反	39
XI	独立性に対する概念的枠組みアプローチの適用	100
XII	利用と配布の制限が付された報告書	500

《I 指針の構成》

- 1 第1部は、財務書類の監査業務及びレビュー業務（以下「監査業務」という。）における独立性の要件について説明している。なお、監査業務以外の保証業務に関する独立性の要件については第2部に記載している。
- 2 監査報告書に利用と配布の制限が付されている監査業務など、特定の状況において、かつ一定の条件が満たされた場合、第1部の独立性の要件について、第500項から第514項までの規定を適用することができる。ただし、法律や規制によって要請されている財務諸表監査の場合には認められない。
- 3 第1部においては、「会計事務所等」には、特に記載されている場合を除き、「ネットワーク・ファーム」が含まれる。
また、以下、「監査」には「レビュー」が含まれ、「監査業務チーム」には「レビュー業務チーム」、「監査業務」には「レビュー業務」、「監査業務の依頼人」には「レビュー業務の依頼人」、「監査報告書」には「レビュー報告書」が含まれる。

《II 独立性に対する概念的枠組みアプローチ》

- 4 会計事務所等及び監査業務チームの構成員は、監査業務が公益に資するものであることから、監査業務の依頼人（第1部においては、以下「依頼人」という。）から独立していなければならないことが、要請されている。
- 5 第1部では、会計事務所等及び監査業務チームの構成員が、独立した立場を保持するために、概念的枠組みアプローチを適切に理解し適用できるよう支援することを目的としている。
- 6 独立性は、次の精神的独立性と外観的独立性から構成される。
 - (1) 精神的独立性
職業的専門家としての判断を危うくする影響を受けることなく、結論を表明できる精神状態を保ち、誠実に行動し、公正性と職業的懐疑心を堅持できること。
 - (2) 外観的独立性
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、全ての具体的な事実と状況を勘案し、会計事務所等又は監査業務チームの構成員の精神的独立性が堅持されていないと判断する状況にはないこと。
- 7 会員は、独立した立場を保持するために、次の概念的枠組みアプローチを適用しな

なければならない。

- (1) 阻害要因を認識する。
- (2) 認識した阻害要因の重要性の程度を評価する。
- (3) 必要に応じてセーフガードを適用し、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減する。

阻害要因を除去、若しくはその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減するための適切なセーフガードが存在しないか、又は適用できない場合がある。このような場合、会員は当該阻害要因を生じさせる状況若しくは関係を除去するか、又は監査業務の契約の締結を辞退若しくは契約を解除するかを判断しなければならない。

なお、概念的枠組みアプローチを適用するに当たり、会員は、職業的専門家としての判断を行使しなければならない。

- 8 阻害要因の重要性の程度を評価するに当たっては、多くの異なる状況を考慮することが求められる。しかしながら、阻害要因を生じさせる状況を全て記載し、セーフガードを特定することは不可能である。このため、本指針は、概念的枠組みアプローチを採用し、阻害要因を認識、評価し、そして対処することを、会計事務所等及び監査業務チームに求めている。概念的枠組みアプローチは、会員が、独立性の要請を遵守できるよう支援するものである。本指針の規定は、阻害要因を生じさせる様々な状況を例示したものであり、禁止されている全ての状況を記載しているものではない。したがって、会員は本指針において、記載されていない状況についても、それが直ちに認められると結論付けることがないように留意する必要がある。
- 9 第1部第100項以降は、独立性に対する概念的枠組みアプローチがどのように適用されるかを記載している。しかしながら、阻害要因を生じさせる、又はその可能性がある全ての状況と関係を記載しているわけではない。
- 10 業務の契約を締結若しくは契約を更新するかどうか、又は特定の者を監査業務チームの構成員にするかどうかを判断するに当たり、会計事務所等は、阻害要因を認識し評価しなければならない。
 - (1) 会計事務所等は、阻害要因の重要性の程度が許容可能な水準ではない状況で、新規の契約の締結の可否又は特定の者を監査業務チームの構成員とすることの可否を判断する場合には、その阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度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することができるかどうか検討しなければならない。
 - (2) 会計事務所等は、契約の更新の可否を判断する場合、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することが求められる。この場合、会員は既に適用されているセーフガードが引き続き有効であるか、他のセーフガードを適用する必要があるか、又は契約を解除しなければならないかどうかを判断しなければならない。

- (3) 会計事務所等は、業務期間中に、新たな阻害要因を生じさせる状況に気付いた場合、概念的枠組みアプローチに従って、その阻害要因の重要性の程度を評価しなければならない。
- 11 第1部では、全体を通じ、阻害要因の重要性の程度について記載している。
会計事務所等は、阻害要因の重要性の程度を評価するに当たり、質的要因及び量的要因の双方を考慮しなければならない。
- 12 第1部では、独立性に関して、会計事務所等に所属する者の当該事務所内での行動に対する責任については記載していない。その責任は、会計事務所等の規模、体制及び組織形態によって異なるためである。この責任については、品質管理基準委員会報告書及び監査基準委員会報告書において、記載されていることに留意する必要がある。

《Ⅲ ネットワークとネットワーク・ファーム》

- 13 第1部において特に記載のない限り、ある事業体が、ある会計事務所等のネットワーク・ファームとみなされる場合、当該事業体は、当該会計事務所等の依頼人から独立していなければならない。第1部の独立性の要件が適用される。当該事業体には、監査業務を行う会計事務所等のみならず、コンサルティング業務又は税務業務などを行う事業体も含まれる。
- 14 専門業務を提供する能力を強化するため、会計事務所等は、他の会計事務所等又は事業体とともに大きな組織体を構成することがある。これらの大きな組織体がネットワークに該当するか否かは、会計事務所等と事業体が法律的な観点によって決まるのではなく、大きな組織体が、所属する事業体の相互の協力を目的としており、かつ次のいずれかを備えている場合に該当することとなる。
- (1) 利益の分配又は費用の分担を目的としていること。
 - (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) 事業上のリソースの重要な部分を共有していること。
- 一方、大きな組織体が、業務の委託を円滑に行うことのみを目的とする場合があり、そのような場合には、それ自体では上記のネットワークの関係を生じるための基準を充足していない。
- 15 大きな組織体がネットワークに該当するか否かは、事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者が、個別の事実と状況を全て考量し、当該組織体がネットワークにより結びついていると結論付ける可能性が高いかどうかを勘案して判断しなければならない。この判断は、ネットワーク全体を通じて一貫していなければならない。

《(1) 利益の分配又は費用の分担》

16 大きな組織体が、所属する事業体の相互の協力を目的に組成されており、かつ事業体間で利益の分配又は費用の分担を目的とすることが明らかな場合、それはネットワークに該当するとみなされる。ただし、以下の場合には、それ自体ではネットワークの関係を生じさせるものではない。

- (1) 重要でない費用を分担すること。
- (2) 分担する費用が監査手法、マニュアル又は研修の開発に関連する費用に限定されること。
- (3) 会計事務所等と相互に関係のない他の事業体と提携して業務を共同で提供すること又は商品を開発すること。

《(2) 共通の組織による所有、支配及び経営》

17 大きな組織体が、所属する事業体の相互の協力を目的に組成されており、かつ契約等に基づき、当該組織体に属する事業体が共通の組織により、所有、支配又は経営されている場合には、ネットワークに該当するとみなされる。

《(3) 共通の品質管理の方針及び手続》

18 大きな組織体が、所属する事業体の相互の協力を目的に組成されており、かつ当該組織体に属する事業体が、共通の品質管理の方針及び手続を有している場合には、ネットワークに該当するとみなされる。共通の品質管理の方針及び手続があると認められる場合とは、大きな組織体全体を通じて設定され、それぞれの業務に適用され、監視される場合をいう。

《(4) 共通の事業戦略》

19 大きな組織体が、所属する事業体の相互の協力を目的に組成されており、かつ当該組織体に属する事業体が共通の事業戦略を有している場合には、ネットワークに該当するとみなされる。事業戦略の共有には、同一の戦略目標を達成するという事業体相互の合意が含まれる。

ある事業体が、専門業務を提供するために、単に他の事業体と協力して対応する場合は、ネットワーク・ファームとはみなされない。

《(5) ブランド名の共用》

20 大きな組織体が、所属する事業体の相互の協力を目的に組成されており、かつ当該組織体に属する他の事業体と共通のブランド名を使用している場合には、ネットワークに該当するとみなされる。共通のブランド名には、同一の名称や略称などが含まれ

る。例えば、監査報告書の報告主体に、共通のブランド名がその会計事務所等の名称とともに含まれていれば、共通のブランド名を使用しているとみなされる。

- 21 会計事務所等がネットワークに属しておらず、その名称の一部として共通のブランド名を使用していなくとも、事務用品や宣伝用資料に何らかの連合組織や団体などとの関係があることを表記することにより、特定のネットワークに属するとの外観を呈する可能性がある。したがって、会計事務所等が当該組織との関係を表現する場合には、特定のネットワークに属するとの心証を与えないように留意する必要がある。
- 22 ある会計事務所等がその事業の一部を譲渡する際、その事業と会計事務所等との関係が解消されたとしても、その事業について一定期間、当該会計事務所等の名称又は略称を継続使用できる旨が譲渡契約に規定される場合がある。この場合、両事業体が共通の名称で事業を行っていたとしても、相互の協力を目的とした大きな組織体に属していないため、ネットワーク・ファームではない。この場合、両者はネットワーク・ファームではないということを外部に対して開示する方法を検討しなければならない。

《(6) 事業上のリソースの重要な部分の共有》

- 23 会計事務所等が、所属する事業体の相互の協力を目的としており、かつ当該組織体に属する事業体が、専門的なリソースの重要な部分を共有している場合には、ネットワークに該当するとみなされる。専門的なリソースとしては、次のものが含まれる。
 - (1) 依頼人に関するデータ、及び報酬請求額、並びに業務時間等の記録などの情報を会計事務所等が交換を可能にする共通のシステム
 - (2) 社員等やその他の従事者
 - (3) 監査業務に関する専門的な又は業界固有の問題、取引及び事象について助言を提供する専門部署
 - (4) 監査手法又は監査マニュアル
 - (5) 研修コースや研修施設
- 24 共有する専門的なリソースが重要であることにより、会計事務所等がネットワーク・ファームに該当するかどうかは、関連する事実と状況に基づいて判断しなければならない。

共有する専門的なリソースが、前項(4)の監査手法又は監査マニュアルに限定される場合には、共有する専門的なリソースが重要となる可能性は低い。これは、監査手法を共同で開発する場合と、市場の開発業者やサプライヤーから専用の監査手法又は監査マニュアルなどを個別に購入する場合とで、実際にはほとんど違いがないためである。同じことが、前項(5)の研修コースや研修施設の共有についても言える。

しかし、前項(1)から(3)の区分にあるように、依頼人や市場に関する情報を交換する場合、人材プールからスタッフを派遣する場合、又は参加する会計事務所等に遵守

を義務付ける専門的な見解の問合せに対応する専門部署を共有する場合がある。このような場合、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、共有するリソースは重要であると結論付ける可能性が高い。

《Ⅳ 大会社等（社会的影響度の高い事業体）》

25 第1部では、特定の社会的影響度の高い事業体についての独立性に関する規定が追加されている。

我が国においては、社会的影響度の高い事業体として、公認会計士法における大会社等が該当する。

26 会計事務所等は、利害関係者が多数かつ多岐に及ぶような事業体を、追加的に大会社等と同様に扱うかどうか検討することが推奨される。例えば、次の要因を考慮して検討する。

(1) 多数の利害関係者のために受託者の立場で資産を保有する事業を行うものなど。

例えば、一定規模以上の信用金庫等の金融機関が挙げられる。

(2) 規模

(3) 従業員数

なお、本指針における大会社等とは、前項において示されている公認会計士法における大会社等及び本項において追加的に大会社等と同様に扱うこととした事業体をいう。

《Ⅴ 関連企業等》

27 関連企業等とは、依頼人との間に次のいずれかの関係を有する企業をいう。

(1) 依頼人を直接的又は間接的に支配する企業。ただし、依頼人がその企業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企業。ただし、その企業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企業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企業

(4) 依頼人又は依頼人と上記(3)の関係にある企業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企業で、依頼人及び依頼人と上記(3)の関係にある企業にとって当該金銭的利益が重要である企業

(5) 依頼人と共通の企業によって支配されている企業。ただし、この企業と依頼人が共に両者を支配する企業にとって重要である場合に限る。

第1部において、依頼人に含めて独立性が求められる関連企業等の範囲は、以下のとおりとする。

(1) 依頼人が上場会社等である場合

特に記載のない限り、上記の(1)から(5)まで全ての関連企業等が含まれる。

(2) 依頼人が上場会社等以外の場合

関連企業等のうち、上記の(3)の依頼人が直接又は間接的に支配するものをいう。

ただし、監査業務チームは、依頼人の上記の(1)、(2)、(4)及び(5)の関連企業等との関係や状況が、依頼人との独立性の評価に影響すると認識している場合又はそのように考えるべき合理的な理由がある場合には、当該関連企業等を含めて、阻害要因を認識し、その重要性の程度を評価し、セーフガードを適用しなければならない。

《Ⅵ 監査役等とのコミュニケーション》

28 会計事務所等は、依頼人との関係で独立性に影響を及ぼすと合理的に考えられる事項について、依頼人の監査役等と定期的にコミュニケーションを行うことが推奨される。コミュニケーションを行うことにより、次のことが期待される。

(1) 阻害要因の認識及びその重要性の程度の評価に当たっての会計事務所等の判断について協議すること。

(2) 阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減するために適用されるセーフガードについて協議すること。

(3) 独立性に影響を及ぼすと合理的に考えられる事項について、適切な対応を協議すること。

このようなコミュニケーションは、阻害要因が不当なプレッシャーを受ける脅威や馴れ合いの場合に、特に有効である。

第1部の規定に従って監査役等とのコミュニケーションを行う際には、会計事務所等は、特定の状況の内容及びその重要性並びにコミュニケーションを行う事項を考慮し、依頼人の企業統治の構造に応じて、コミュニケーションを行うのに適した者を判断しなければならない。会計事務所等は、監査役等を構成する特定の者（例えば、監査役会における監査役）と個別にコミュニケーションを行おうとする場合には、監査役等を構成する全ての者に適切に情報が伝わるように、監査役等を構成する全ての者とコミュニケーションを行うことが必要かどうかを判断しなければならない。

《Ⅶ 文書化》

29 会計事務所等所属の会員は、独立性の保持に関する結論を形成するに当たって、その過程を文書化することにより、自ら行った判断の記録を残すこととなる。文書化していないことが、会計事務所等が特定の事項を考慮したか否か、又は会計事務所等が独立しているか否かを決定する要因となるわけではない。しかし、当該会員は、次の場合、独立性の要件の遵守に関する結論と、その結論に至る過程の概要について、文書化しなければならない。

(1) セーフガードを適用した場合

会計事務所等所属の会員は、その阻害要因の内容と、阻害要因の重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減するために適用したセーフガードについて文書化しなければならない。

(2) 阻害要因の慎重な分析を行った結果、セーフガードを適用しなかった場合

セーフガードが必要かどうか直ちに判断できない場合、阻害要因の慎重な分析を行う必要がある。分析の結果、当該阻害要因の重要性の程度が、許容可能な水準であるためにセーフガードを適用する必要がないと結論付けた場合、会計事務所等所属の会員は、当該阻害要因の内容と結論の根拠を文書化しなければならない。

《Ⅷ 業務期間》

(1) 業務期間に関する基本的考え方

- 30 依頼人に対する独立性は、監査業務の契約期間のみならず、当該監査業務の契約に基づく財務諸表の対象期間においても求められる。監査業務の期間は、当該業務を開始した時点から監査報告書が発行された時点までである。監査業務が継続的に行われる場合、監査業務の終了時点は、当該業務が最終的に終了したことをいずれかの当事者が通知した時点か、又は最終の監査報告書が発行された時点のいずれか後の時点となる。

(2) 対象期間途中における契約の締結の場合

- 31 会計事務所等が意見を表明する財務諸表の対象期間の開始後又は対象期間の終了後に監査業務を依頼される場合がある。この場合には、会計事務所等は、次の事項により阻害要因が生じているかどうか検討しなければならない。
- (1) 財務諸表の対象期間の開始後又は対象期間の終了後における依頼人との金銭的利益又はビジネス上の関係で、監査業務の契約の締結以前に生じたもの
 - (2) 依頼人との契約締結以前に提供した業務
- 32 財務諸表の対象期間の開始後、その途中又は対象期間後において監査業務の契約を締結する場合で、当該監査業務の開始以前に非保証業務を提供しており、かつ、当該非保証業務の提供が監査業務期間中であれば禁止されるものであるときは、当該非保証業務の提供から生じる阻害要因を検討しなければならない。当該阻害要因の重要性の程度が許容可能な水準でない場合は、セーフガードを適用し、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければ、監査業務の契約を締結してはならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。
- (1) 非保証業務を提供した従業者を監査業務に関与させないこと。
 - (2) 他の会員が、監査業務と非保証業務を適宜検証すること。
 - (3) 当該非保証業務の結果の評価を他の会計事務所等に依頼するか、又は他の会計事

務所等が当該非保証業務に責任を負える程度にまで当該非保証業務の再実施を当該他の会計事務所等に依頼すること。

なお、現任の会計事務所等が過去に提供した非保証業務の結果が反映された財務諸表について、前任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る場合、後任の会計事務所等への独立性に対する阻害要因（自己レビュー）は、通常許容可能な水準まで軽減されているものと考えられる。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の対象期間以後発生し、重要な後発事象等として適切な開示が行われ、それが前任会計事務所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。

《Ⅸ 合併と買収》

- 33 ある事業体が、合併や企業買収等の結果、依頼人の関連企業等となる場合、会計事務所等は、当該事業体との過去及び現在の利害関係を識別し、適用可能なセーフガードを勘案しつつ、それらの利害関係が独立性に与える影響、すなわち合併や企業買収等の効力発生日以降も監査業務を継続できるか否かという点について検討しなければならない。
- 34 会計事務所等は、第1部において禁止される利害関係があれば、合併や企業買収等の効力が発生するまでに、それらを解消するために必要な対応をしなければならない。しかしながら、例えば、会計事務所等が依頼人の関連企業等に提供している非保証業務（同時提供禁止業務）を、当該関連企業等が速やかに別の業務提供者に移行できないなど、禁止される利害関係を合併や企業買収等の効力発生日までに適切に解消できない場合、会計事務所等は、そのような利害関係から生じる阻害要因を評価しなければならない。その阻害要因が重要であるほど、会計事務所等の公正性が損なわれ、監査業務を継続できなくなる可能性が高い。阻害要因の重要性の程度は、例えば、次の要因に依存する。
- (1) 利害関係の内容及び重要性
 - (2) 関連企業等との関係の内容と重要性（例えば、関連企業等が子会社か親会社か）
 - (3) 利害関係を適切に解消するまでに要する期間
- 会計事務所等は、問題となる利害関係を合併や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、その理由と阻害要因の重要性の程度の評価について、監査役等と協議しなければならない。
- 35 前項の監査役等との協議の結果、引き続き監査業務を会計事務所等が行う場合、会計事務所等は、次のことを実施しなければならない。
- (1) 利害関係を可能な限り速やかに、また、いかなる場合でも合併や企業買収等の効力発生日から6か月以内に解消すること。
 - (2) 利害関係（同時提供が禁止されている非保証業務の実施により生じたものを含

む。)を有する者を、監査業務に関与させない、又は監査業務の審査担当者としな
いこと。

(3) 必要に応じて適切な経過措置を適用し、監査役等と協議する。例えば、経過措置
には次のことが含まれる。

① 適切と認められる場合は、監査業務又は非保証業務を、他の会員に検証させる
こと。

② 財務諸表に関し意見を表明する会計事務所等の構成員ではない会員に、監査業
務の審査に相当するレビューを実施させること。

③ 当該非保証業務の結果の評価を他の会計事務所等に依頼するか、又は他の会計
事務所等が責任を負える程度にまで当該非保証業務の再実施を当該他の会計事
務所等に依頼すること。

36 会計事務所等が、合併や企業買収等の効力発生日までに監査業務の大半を終了し、
残るその他の監査手続を短期間で終えることができるような状況で、監査役等が、会
計事務所等に、第1部第33項に示した利害関係を継続したまま監査業務を完了する
ことを望む場合は、最低限次の事項を実施しなければならない。

(1) そのような利害関係によって生じる阻害要因の重要性の程度を評価し、その評価
について監査役等と協議する。

(2) 第1部第35項の(2)及び(3)の要件を遵守する。

(3) 監査報告書を発行すると同時に監査人を辞任する。

37 第1部第33項から第36項までに記載される過去及び現在の利害関係に対処する場
合、会計事務所等は、全ての要件を充足できた場合も、利害関係から公正性が損なわ
れるほど重要な阻害要因が生じるかどうかを検討し、そのような阻害要因が生じる場
合には監査人を辞任しなければならない。

38 会員は、第1部第34項と第36項に記載される利害関係が、合併や企業買収等の効
力発生日までに解消されない場合は、それが解消されない理由、適用される経過措置、
監査役等との協議結果、及び過去と現在の利害関係が公正性を損なうほど重要な阻害
要因を生じないことの根拠を文書化しなければならない。

《X 第1部に関する違反》

39 会計事務所等が、品質管理基準委員会報告書及び監査基準委員会報告書に基づき方
針及び手続を定めている場合でも、第1部の規定に違反する可能性がある。違反が生
じた場合、当該違反の重要性の程度によっては、監査業務契約を解除しなければなら
ない場合もある。

40 会計事務所等は、違反が生じた場合、当該違反の原因となった利害関係を解消し、
中断し、又は除去し、当該違反の影響に対処しなければならない。

41 違反が認識された場合、会計事務所等は当該違反に対して適用する法規制の有無を

検討しなければならない。検討の結果、該当する法規制がある場合、当該法規制に従わなければならない。

42 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、以下の者に当該違反を速やかに伝達しなければならない。

- (1) 業務執行責任者
- (2) 独立性に関する方針及び手続に責任のある者
- (3) 会計事務所等の、又は必要に応じてネットワークの、(1)及び(2)以外の関連する従業者
- (4) 独立性に関する規定の対象であり適切な対応をとる必要のある者

会計事務所等は、違反の重要性の程度並びにその違反が会計事務所等の公正性及び監査報告書の発行に与える影響を評価しなければならない。違反の重要性の程度は、次の事項に依存する。

- (1) 違反の内容及び期間
- (2) 当該監査業務に関わる過去の違反の数と内容
- (3) 監査業務チームの構成員が、当該違反の原因となった利害関係について認識していたかどうか。
- (4) 当該違反を犯した者が監査業務チームの構成員、又は監査業務チームの構成員以外の独立性が要求される者であるかどうか。
- (5) 監査業務チームの構成員に関する違反の場合、当該構成員の役割
- (6) 専門業務の提供に起因する違反の場合、会計記録又は会計事務所等が意見を表明する財務諸表に含まれる金額に係る当該専門業務の影響
- (7) 違反によって生じる自己利益、擁護、不当なプレッシャーを受ける脅威、又はその他の阻害要因の程度

43 違反の重要性の程度によっては、監査業務契約の解除が必要になる場合もあり、逆に違反の影響に十分な対応策を講ずることが可能な場合もある。会計事務所等は、そのような対応策を講ずることができるかどうか判断し、それができる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について判断しなければならない。この判断に当たっては、会計事務所等は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、当該違反の重要性の程度、及び講じられる予定の対応策、並びにその時点で会員が知り得る全ての具体的な事実及び状況を勘案し、会計事務所等の公正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。

44 会計事務所等が検討する対応策には、例えば、次のものが挙げられる。

- (1) 当事者を監査業務チームから外すこと。
- (2) 違反の影響を受けた監査業務を追加的に検証すること、又は必要な範囲で当該業務を再実施すること、かつどちらの場合でも当事者とは違う、他の従業者を使うこ

と。

- (3) 違反の影響を受けた監査業務を、必要な範囲で、他の会計事務所等に検証させる、又は再実施させることを監査業務の依頼人に推奨すること。
 - (4) 違反が会計記録や財務諸表に含まれる金額に影響する非保証業務に関連する場合には、非保証業務の結果の評価を他の会計事務所等に依頼すること、又は他の会計事務所等が当該非保証業務に責任を負える程度にまで非保証業務を他の会計事務所等に再実施させること。
- 45 会計事務所等が違反の影響に十分な対応策を講ずることができないと判断した場合、会計事務所等は、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対応を講じなければならない。
- 46 会計事務所等が違反の影響に十分な対応策を講ずることができると判断した場合、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協議しなければならない。ただし、重要でない違反の報告につき監査役等が別途時期の指定を行う場合はそれに従う。協議事項は以下のものを含まなければならない。
- (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) 講じた、又は計画している対応策、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会計事務所等の根拠
 - (4) 会計事務所等の職業的専門家としての判断に基づく、公正性が損なわれていないという結論及びその根拠
 - (5) さら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全ての対応策
- 47 会計事務所等は、前項に従い協議する全ての事項を、監査役等に書面で伝達しなければならない。また、前項に従い協議する際又はその後に、対応策は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き監査役等の了解を得なければならない。当該伝達事項には、以下の事項を含めなければならない。
- (1) 品質管理基準委員会報告書及び監査基準委員会報告書に基づき定めた、違反に関する会計事務所等の方針及び手続
 - (2) さらなる違反が生じるリスクを低減、又は違反を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対応策
- 監査役等が、当該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了解しない場合、会計事務所等は、監査業務契約を解除するために必要な対応策を講じなければならない。
- 48 違反が直近の監査報告書の発行日より前に生じていた場合、会計事務所等は、違反の重要性の程度並びに会計事務所等の公正性に与える影響及び当期の監査報告書

の発行に与える影響を評価する際に、第1部の規定を遵守しなければならない。会計事務所等は、過年度に発行した全ての監査報告書に関連する会計事務所等の公正性に対する違反の影響、及び監査報告書を取り下げる可能性について検討しなければならない。これら事項について監査役等と協議しなければならない。

49 会計事務所等は当該違反の事実、講じた対応策、今後の対応計画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。）について文書化しなければならない。会計事務所等が監査業務契約を継続する場合、以下の事項を文書化しなければならない。

- (1) 職業的専門家としての判断において公正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

《XI 独立性に対する概念的枠組みアプローチの適用》

	項
1. はじめに	100
2. 金銭的利益	102
3. ローンとローンの保証	118
4. 依頼人とのビジネス上の関係	124
5. 家族関係及び個人的関係	127
6. 依頼人への就職	134
(1) 一般的規定	134
(2) 依頼人が大会社等の場合	139
7. 会計事務所等の従業者の依頼人への派遣	142
8. 依頼人の役員及び使用人等の雇用	143
9. 会計事務所等の社員等又は従業者が依頼人において従事する場合	146
10. 担当者の長期的関与とローテーション	150
(1) 一般的規定	150
(2) 依頼人が一定規模以上の事業体（大会社等を除く。）の場合	150-6
(3) 依頼人が大会社等の場合	151
① インターバル期間	152
② 複数の役割での監査業務の主要な担当社員等としての関与	152-2
③ 以前に所属していた会計事務所等における関与	153
④ インターバル期間中の関与の制限	154
⑤ その他の事項	155
11. 依頼人に対する非保証業務の提供	156
(1) 経営者の責任	162

(2) 事務代行に関する業務	166-2
(3) 会計帳簿の記帳代行及び財務諸表の作成	167
① 一般的規定	167
② 依頼人が大会社等ではない場合	171
③ 依頼人が大会社等の場合	172
(4) 評価業務	175
① 一般的規定	175
② 依頼人が大会社等ではない場合	179
③ 依頼人が大会社等の場合	180
(5) 税務業務	181
① 税務申告書の作成	183
② 財務諸表作成目的の税額計算	184
i 依頼人が大会社等ではない場合	184
ii 依頼人が大会社等の場合	185
③ タックス・プランニング及びその他税務に関する助言業務	187
④ 税務訴訟の支援	192
(6) 内部監査に関する業務	195
① 一般的規定	195
② 依頼人が大会社等の場合	200
(7) 情報システムに関する業務	201
① 一般的規定	201
② 依頼人が大会社等ではない場合	203
③ 依頼人が大会社等の場合	206
(8) 訴訟支援に関する業務	207
(9) 法律業務	209
(10) 採用に関する業務	214
① 一般的規定	214
② 依頼人が大会社等の場合	215
(11) コーポレート・ファイナンスに関する業務	216
12. 報酬	220
(1) 報酬依存度	220
① 一般的規定	220
② 依頼人が大会社等の場合	222
(2) 期限経過の未収報酬	223
(3) 成功報酬	224
13. 個人の報酬制度と人事評価の方針	228

14. 贈答及び接待	230
15. 依頼人との訴訟	231

《 1. はじめに》

100 第1部第102項から第231項までは、阻害要因を生じさせる、又はその可能性がある具体的な状況と依頼人等との関係を記載している。ここでは、阻害要因の発生、阻害要因の除去、セーフガード、及びいかなるセーフガードによっても阻害要因の重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減できない特定の状況を示している。ただし、阻害要因を生じさせる、又はその可能性がある状況と関係が、第1部に全て網羅されているわけではない。会計事務所等及び監査業務チームの構成員は、第1部の規定及び趣旨を勘案し、直面している状況や関係を評価して、倫理規則の付録に記載されているセーフガードを含め、必要に応じて阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度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することができるかどうか検討しなければならない。

なお、会計事務所等及び監査業務チームの構成員は、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が必要である。

101 第1部第102項から第126項では、金銭的利害、ローン又はローンの保証の重要性や、ビジネス上の関係の重要性について述べている。これらの利害が会員にとって重要かどうかは、当該会員及びその家族の保有する純資産の合計額と比較して検討する場合も考えられる。

《 2. 金銭的利害》

102 依頼人に対し金銭的利害を有していることは、独立性を阻害する自己利益を生じさせる可能性がある。阻害要因の存在及びその重要性の程度は、次の事項に依存する。

- (1) 金銭的利害を有している者の役割
- (2) 金銭的利害が直接的なものか間接的なものか。
- (3) 金銭的利害の金額的な重要性

103 金銭的利害は、中間的投資媒体（例えば、投資信託等）を通じて有することがある。そのような金銭的利害が直接的なものか間接的なものかは、受益者が当該投資媒体に支配権を有するか、又は投資判断に影響力を有するかによって左右される。当該投資媒体に支配権を有する場合、又は投資判断に影響力を有する場合は、本指針では、その金銭的利害は直接的な金銭的利害であると定義する。一方、受益者が当該投資媒体に支配権を有さない場合で、かつ投資判断に影響力を有さない場合は、その金銭的利害は間接的な金銭的利害であると定義する。

104 監査業務チームの構成員、その家族又は会計事務所等が依頼人に直接的な金銭的

利害又は間接的だが重要な金銭的利益を有している場合、独立性を阻害する自己利益の重要性は、余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできない。したがって、監査業務チームの構成員、その家族及び会計事務所等のいずれも、依頼人に対する直接的な金銭的利益又は間接的だが重要な金銭的利益を有してはならない。

なお、第1部第100項に記載のとおり、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が必要である。

105 監査業務チームの構成員は、その近親者が依頼人に直接的な金銭的利益又は間接的だが重要な金銭的利益を有していることを認識している場合は、独立性を阻害する自己利益を生じさせる。阻害要因の重要性の程度は、次の事項に依存する。

(1) 監査業務チームの構成員とその近親者の関係

(2) 近親者にとっての、金銭的利益の重要性

阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。

(1) できる限り早い時期に近親者が金銭的利益を全て処分すること、又は間接的な金銭的利益が重要ではなくなる程度まで処分すること。

(2) 他の会員が、監査業務チームの当該構成員が行った業務を検証すること。

(3) 当該構成員を監査業務チームから外すこと。

106 監査業務チームの構成員、その家族又は会計事務所等が、依頼人に対し支配力を持つ企業等に対して、直接的な金銭的利益又は間接的だが重要な金銭的利益を有しており、かつ、当該依頼人を支配している企業等にとって依頼人が重要である場合、独立性を阻害する自己利益の重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできない。したがって、監査業務チームの構成員、その家族又は会計事務所等のいずれもこのような金銭的利益を有してはならない。

107 会計事務所等の退職給付制度を通じて、依頼人に対し直接的な金銭的利益又は間接的だが重要な金銭的利益を有することは、独立性を阻害する自己利益を生じさせる。したがって、このような阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。

108 業務執行責任者が監査業務を実施しているオフィスの他の社員等又はその家族が、当該依頼人に対する直接的な金銭的利益又は間接的だが重要な金銭的利益を有している場合、独立性を阻害する自己利益の重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできない。したがって、このような金銭的利益を有してはならない。

- 109 業務執行責任者が監査業務を実施しているオフィスは、その業務執行責任者が配属されているオフィスとは限らない。業務執行責任者が監査業務チームの他の構成員と異なるオフィスに配属されている場合は、その業務執行責任者が、当該監査業務をどのオフィスで行っているかを検討し判断しなければならない。
- 110 関与がごく僅かな者を除き、依頼人に非保証業務を提供する社員等、管理職的立場にある者又はその家族が、依頼人に直接的な金銭的利益又は間接的だが重要な金銭的利益を有する場合は、独立性を阻害する自己利益の重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできない。したがって、このような金銭的利益を有してはならない。
- なお、第1部第100項に記載のとおり、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が必要である。
- 111 第1部第108項及び第110項の規定にかかわらず、(1)監査業務を実施する業務執行責任者と同じオフィスに所属する社員の家族、又は(2)依頼人に対し非保証業務を提供している社員若しくは管理職的立場にある者の家族が、依頼人に対する金銭的利益を有しているが、それが雇用関係上の権利（例えば、持株会制度、年金制度又はストック・オプション制度）を通じたものである場合は、必要に応じてその阻害要因を除去するための、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減するためのセーフガードが適用されるならば、独立性を損なうとはみなされない。しかしながら、前述(1)及び(2)の家族がこの金銭的利益を処分する権利を得た場合、又はストック・オプションの行使が可能となった場合は、できる限り早い時期にこの金銭的利益を処分するか処分する権利を行使しなければならない。
- 112 会計事務所等又は監査業務チームの構成員若しくはその家族が、ある企業に対する金銭的利益を有しており、依頼人も当該企業に対する金銭的利益を有している場合は、独立性を阻害する自己利益を生じさせる可能性がある。しかしながら、それらの金銭的利益が重要でなく依頼人が当該企業に重要な影響を及ぼし得ない場合は、独立性を損なうとはみなされない。この金銭的利益がいずれの当事者にとっても重要なもので、依頼人が当該事業体に重要な影響を及ぼし得る場合は、独立性を阻害する自己利益の重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできない。したがって、会計事務所等は、この金銭的利益を処分するか、監査業務を辞退するかのいずれかを選択しなければならない。また、このような重要な金銭的利益を有する者は、監査業務チームの構成員になる前に、次のいずれかの対応を取らなければならない。
- (1) 金銭的利益を解消すること。
 - (2) 重要性がない程度まで金銭的利益を解消すること。
- 113 監査業務チームの構成員若しくはその家族又は会計事務所等が、ある企業等に対し金銭的利益を有しており、依頼人の役員若しくはこれに準ずる者又は依頼人を支配

している者も当該企業等に対する金銭的利益を有している場合、独立性を阻害する自己利益、馴れ合い及び不当なプレッシャーを受ける脅威を生じさせる。阻害要因の有無とその重要性の程度は、次の事項に依存する。

- (1) 監査業務チームにおける当該構成員の役割
- (2) 当該企業等の株主構成が閉鎖的かどうか。
- (3) 金銭的利益により、当該企業等を支配できるか又は重要な影響を及ぼすかどうか。
- (4) 金銭的利益の金額的な重要性

阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。

- (1) 当該構成員を監査業務チームから外すこと。
- (2) 他の会員が、監査業務チームの当該構成員の行った業務を検証すること。

114 会計事務所等、又は監査業務チームの構成員又はその家族が、信託の受託者として、依頼人に対する直接的な金銭的利益又は間接的だが重要な金銭的利益を有する場合は、独立性を阻害する自己利益を生じさせる。同様に、次の者が受託者として、依頼人に対する直接的な金銭的利益又は間接的だが重要な金銭的利益を有する場合にも独立性を阻害する自己利益を生じさせる。

- (1) 監査業務を実施する社員と同じオフィスに所属する社員
- (2) その関与がごく僅かなものを除き、依頼人に非保証業務を提供している社員及び管理職的立場にある者
- (3) (1)及び(2)の家族

このような金銭的利益は、以下の全ての要件を満たさない限り、有することはできない。

- (1) 当該受託者、及びその受託者の家族、並びに会計事務所等いずれも当該信託の受益権者でないこと。
- (2) 信託により保有されている依頼人の金銭的利益が、当該信託にとって、重要ではないこと。
- (3) 当該信託が依頼人に重要な影響を及ぼすことができないこと。
- (4) 当該受託者、及びその受託者の家族、並びに会計事務所等いずれも依頼人に対する金銭的利益に関連した投資判断に、重要な影響を及ぼすことができないこと。

115 監査業務チームの構成員は、次のような者を含む他の者が、依頼人に対する金銭的利益を有していることを知っていた場合、独立性を阻害する自己利益を生じさせるか否かを判断しなければならない。

- (1) 前項で規定した者以外の会計事務所等に所属する社員、専門業務を行う従業者、又はその家族
- (2) 監査業務チームの構成員と個人的に親密な関係にある者

このような金銭的利益が独立性を阻害する自己利益を生じさせるか否かは、次の事項に依存する。

- (1) 会計事務所等の組織、業務及び報告体制
- (2) 当該者と監査業務チームの構成員との関係

阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。

- (1) 個人的関係をもつ監査業務チームの構成員を監査業務チームから外すこと。
- (2) 監査業務に関する重要な意思決定に監査業務チームの当該構成員を関与させないこと。
- (3) 他の会員が、監査業務チームの当該構成員の行った業務を検証すること。

116 会計事務所等又は会計事務所等の社員、従業者若しくはその家族が、依頼人の直接的な金銭的利益又は間接的だが重要な金銭的利益を、例えば、相続、贈与、又は合併の結果として受領し、その金銭的利益が、本指針の規定により、保有することのできないものである場合、次の対応を取らなければならない。

- (1) その金銭的利益を会計事務所等が受領したときは、直接的な金銭的利益の場合には直ちに処分しなければならない。また、間接的だが重要な金銭的利益の場合には、直ちに処分するか、重要性がない程度まで処分しなければならない。
- (2) その金銭的利益を監査業務チームの構成員、又はその家族が受領したときは、直接的な金銭的利益の場合には直ちに処分しなければならない。また、間接的だが重要な金銭的利益の場合には、直ちに処分するか、重要性がない程度まで処分しなければならない。
- (3) その金銭的利益を監査業務チームの構成員ではない者、又はその家族が受領したときは、直接的な金銭的利益の場合には、できるだけ速やかに処分しなければならない。また、間接的だが重要な金銭的利益の場合には、できるだけ速やかに処分するか、重要性がない程度まで処分しなければならない。金銭的利益を処分するまでの期間に、セーフガードの適用が必要か否か判断しなければならない。

117 削 除

《3. ローンとローンの保証》

118 監査業務チームの構成員若しくはその家族又は会計事務所等が、銀行その他の金融機関である依頼人から提供を受けるローン又はローンの保証は、阻害要因を生じさせる可能性がある。ローン又はローンの保証が、通常の貸出手続及び条件によって行われていない場合は、独立性を阻害する自己利益の重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできない。したがって、監査業務チームの構成員、及びその家族並びに会

計事務所等のいずれも、そのようなローン又はローンの保証の提供を受けてはならない。

なお、ローン又はローンの保証について、第1部第100項に記載のとおり、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が必要である。

- 119 会計事務所等が銀行その他の金融機関である依頼人から、提供を受けるローンは、通常の貸出手続及び条件によって行われているが、依頼人又は会計事務所等にとって重要な場合であっても、セーフガードを適用し、独立性を阻害する自己利益の重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することが可能な場合もある。例えば、セーフガードには、当該金融機関の監査業務に関与せず、ローンの提供も受けていないネットワーク・ファームに属する職業的専門家に業務を検証させることが挙げられる。
- 120 監査業務チームの構成員又はその家族が、銀行その他の金融機関である依頼人から、提供を受けるローン又はローンの保証は、通常の貸出手続及び条件によって行われている場合、独立性は損なわれない。例えば、当該ローンには、住宅ローン、当座貸越、自動車ローン及びクレジットカード使用残高などがある。
- 121 会計事務所等又は監査業務チームの構成員若しくはその家族が、銀行その他の金融機関ではない依頼人からローン又はローンの保証の提供を受ける場合、当該ローン又はローンの保証が、会計事務所等又は監査業務チームの構成員若しくはその家族、及び依頼人のいずれにとっても重要でない場合を除き、独立性を阻害する自己利益の重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできない。
- 122 会計事務所等又は監査業務チームの構成員若しくはその家族が、依頼人にローン又はローンの保証を提供する場合、当該ローン又はローンの保証が、(1)会計事務所等又は監査業務チームの構成員若しくはその家族、及び(2)依頼人のいずれにとっても重要でない場合を除き、独立性を阻害する自己利益の重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできない。
- 123 会計事務所等又は監査業務チームの構成員若しくはその家族が、銀行、証券会社その他の金融機関である依頼人に開設した預金口座又は株式売買口座は、通常取引条件に基づいて保有される限り独立性は損なわれない。

《4. 依頼人とのビジネス上の関係》

- 124 会計事務所等又は監査業務チームの構成員若しくはその家族と、依頼人又はその経営者との間の密接なビジネス上の関係は、取引関係又は共通の金銭的利益を伴うことから、独立性を阻害する自己利益又は不当なプレッシャーを受ける脅威を生じさせる可能性がある。このようなビジネス上の関係には、次のものが含まれる。

(1) 合併事業

依頼人、その支配的株主、役員等又は当該会社で主要な管理者の立場にある者との合併事業に対し金銭的利益を有している場合

(2) 共同事業

会計事務所等の一つ又は複数のサービスや商品を、依頼人の一つ又は複数のサービスや商品と組み合わせてパッケージを作り、そのパッケージに両当事者の名称を冠して販売する契約又はそのような行為

(3) 共同マーケティング

会計事務所等が依頼人の商品やサービスの販売代理店若しくはマーケティング業者として機能する契約又はそのような行為

または、依頼人が会計事務所等の商品やサービスの代理店又はマーケティング業者として機能するような契約又はそのような行為

金銭的利益が重要でなく、かつビジネス上の関係が会計事務所等及び依頼人又はその経営者にとって些細なものである場合を除き、阻害要因の重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできない。したがって、金銭的利益が重要でなく、かつビジネス上の関係が些細なものである場合を除き、ビジネス上の関係を有してはならない、又は些細なものとなる水準にまで軽減するか、関係を終了しなければならない。監査業務チームの構成員の場合、そのような金銭的利益が重要でなくビジネス上の関係がその構成員にとって些細なものである場合を除き、当該構成員を監査業務チームから外さなければならない。ビジネス上の関係が、構成員の家族又は近親者と、依頼人又はその経営者との間のものである場合は、阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。

一方、例えば、潜在的な顧客情報をサービス提供者に紹介し、手数料を得るという業務を展開している事業者が、複数ある紹介先の一つとして、監査業務を依頼している会計事務所等を位置付けているような場合は、必ずしも共同マーケティングには当たらず、別途基本原則が遵守されるように概念的枠組みアプローチを適用することになる。

このような場合に、阻害要因の重要性の程度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は、例えば、次のものが挙げられる。

- (1) 当該業務に関し、紹介手数料や仲介料の授受が行われる場合があることを業務の依頼人へ開示すること。
- (2) 紹介や仲介が行われることやその内容について、会員が監査業務の依頼人の監査役等と協議すること。

この場合でも、紹介手数料や仲介料の総額（複数の場合は、その合計額）が会員や

監査業務の依頼人双方にとって、又は紹介等を通じて実施された業務の報酬総額（複数の場合はその合計額）が、業務の実施者にとって重要である場合は、いかなるセーフガードを適用しても阻害要因の重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減できないと考えられる。

会計事務所等においては、紹介手数料や仲介料の授受についての適切な方針を定めて遵守することが必要である。

125 会計事務所等又は監査業務チームの構成員若しくはその家族が同族会社等に出資しており、依頼人、その役員等又はそれらに関係したグループもその事業体に対して出資している場合、次に掲げる要件を満たす限り、独立性は損なわれない。

- (1) 当該ビジネス上の関係が、会計事務所等又は監査業務チームの構成員若しくはその家族、及び依頼人にとって些細であること。
- (2) 金銭的利害が出資者又は出資者のグループにとって重要でないこと。
- (3) 金銭的利害によって、出資者又は出資者のグループが、出資先の事業体を支配し得ないこと。

126 会計事務所等又は監査業務チームの構成員若しくはその家族が、依頼人から商品やサービスを購入する場合、その取引が通常取引条件で対等の立場でなされるものである限り、一般的に独立性は損なわれない。しかし、当該取引が独立性を阻害する自己利益を生じさせるような内容や金額である可能性もある。したがって、このような阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。例えばセーフガードには、次のものが挙げられる。

- (1) 取引を中止する又は縮小すること。
- (2) 当該構成員を監査業務チームから外すこと。

なお、第1部第100項に記載のとおり、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が必要である。

《5. 家族関係及び個人的関係》

127 監査業務チームの構成員と依頼人の役員、それに準ずる者又は特定の使用人（当該使用人の役割による。）との間の家族関係や個人的関係は、独立性を阻害する自己利益、馴れ合い又は不当なプレッシャーを受ける脅威を生じさせる可能性がある。阻害要因の有無及びその重要性の程度は多くの要因に依存し、例えば、監査業務チームにおける当該構成員の役割、家族又は個人的関係にある者の依頼人である事業体における役割、関係の親密度などである。

128 監査業務チームの構成員の家族が、依頼人の役員、それに準ずる者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作成に重要な影響を及ぼす職位の使用人である場合、若しくは財務諸表の対象期間中にそのような職位にい

た場合は、当該構成員を監査業務チームから外して阻害要因を除去する以外、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできない。この関係は余りに緊密であるため、阻害要因の重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減できるセーフガードがない。したがって、そのような関係を有している者を、監査業務チームの構成員にしてはならない。

129 監査業務チームの構成員の家族が、依頼人の財政状態、経営成績又はキャッシュ・フローに重要な影響を及ぼす職位の使用人である場合は、阻害要因を生じさせる。阻害要因の重要性の程度は、次の事項に依存する。

- (1) 依頼人における当該家族の職位
- (2) 監査業務チームにおける当該構成員の役割

阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。

- (1) 当該構成員を監査業務チームから外すこと。
- (2) 当該家族の責任範囲内の事項を当該構成員が担当しないように監査業務チームの責任分担を調整すること。

130 監査業務チームの構成員の近親者が以下に該当する場合は、阻害要因を生じさせる。

- (1) 依頼人の役員又はそれに準ずる者
- (2) 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使用人

阻害要因の重要性の程度は、次の事項に依存する。

- (1) 監査業務チームの構成員と、その近親者との関係
- (2) 当該近親者の職位
- (3) 監査業務チームにおける当該構成員の役割

阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。

- (1) 当該構成員を監査業務チームから外すこと。
- (2) 当該近親者の責任範囲内の事項を当該構成員が担当しないように監査業務チームの責任分担を調整すること。

131 監査業務チームの構成員の家族又は近親者ではないが、同構成員と親密な関係にある者が依頼人の役員、これに準ずる者又は使用人であって依頼人の会計記録や監査対象となる財務諸表の作成に重要な影響を及ぼす職位に就いていた場合は、阻害要因を生じさせる。会計事務所等が定める方針及び手続に従って、そのような関係を有する監査業務チームの構成員から、意見を聞かなければならない。阻害要因の重要性の

程度は、次の事項に依存する。

- (1) 当該者と監査業務チームの構成員との関係
- (2) 当該者の職位
- (3) 監査業務チームにおける当該構成員の役割

阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。

- (1) 当該構成員を監査業務チームから外すこと。
- (2) 当該者の責任範囲内の事項を当該構成員が担当しないように監査業務チームの責任分担を調整すること。

132 会計事務所等の社員等又は従業者であるが監査業務チームの構成員ではない者と、依頼人の役員、それに準ずる者、又は使用人であって依頼人の会計記録や監査対象となる財務諸表の作成に重要な影響を及ぼす職位の者との個人的な関係又は家族関係は、独立性を阻害する自己利益、馴れ合い又は不当なプレッシャーを受ける脅威を生じさせる可能性がある。会計事務所等が定めた方針及び手続に従って、そのような関係を把握した会計事務所等の社員等及び従業者と協議しなければならない。阻害要因の重要性の程度は、次の事項に依存する。

- (1) 会計事務所等の社員等又は従業者と依頼人の役員、それに準ずる者又は使用人との関係
- (2) 会計事務所等の社員等又は従業者と監査業務チームとの関係
- (3) 会計事務所等における社員等又は従業者の職位
- (4) 依頼人における当該者の職位

阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。

- (1) 社員等又は従業者の所属する会計事務所等における内部的な責任分担を調整し、監査業務に対する潜在的な影響力を軽減すること。
- (2) 他の会員に、当該者の実施した関連する監査業務を検証させること。

なお、第1部第100項に記載のとおり、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が必要である。

133 削除

《6. 依頼人への就職》

《(1) 一般的規定》

134 監査業務チームの構成員であった者又は会計事務所等の社員等であった者が、依頼人の役員、これに準ずる者又は使用人であって、会計記録や監査対象となる財務諸

表の作成に重要な影響を及ぼす職位に就いた場合、独立性を阻害する馴れ合い又は不当なプレッシャーを受ける脅威を生じさせる可能性がある。

なお、依頼人への就職について、第1部第100項に記載のとおり、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が必要である。

135 監査業務チームの構成員であった者又は会計事務所等の社員等であった者が、依頼人の役員、これに準ずる者又は使用人であって、会計記録や監査対象となる財務諸表の作成に重要な影響を及ぼす職位に就き、会計事務所等と当該者が強い関係を維持している場合、阻害要因の重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできない。したがって、監査業務チームの構成員であった者又は会計事務所等の社員等であった者が、依頼人の役員、これに準ずる者又は使用人であって、会計記録や監査対象となる財務諸表の作成に重要な影響を及ぼす職位に就いた場合は、次の場合を除き、独立性は損なわれるとみなされる。

(1) 当該者が、会計事務所等からいかなる経済的利益も金銭の支払も受けないこと（ただし、あらかじめ決められているものは除く。）。また、会計事務所等の当該者への債務額は、会計事務所等の独立性を損なわせるほど重要なものではないこと。

(2) 当該者が、会計事務所等の専門業務に実質的にも形式的にも関与していないこと。

136 会計事務所等と当該者とが強い関係を維持せずに、監査業務チームの構成員であった者又は会計事務所等の社員等であった者が、依頼人の役員、これに準ずる者又は使用人であって、会計記録や監査対象となる財務諸表の作成に重要な影響を及ぼす職位に就いた場合、独立性を阻害する馴れ合い又は不当なプレッシャーを受ける脅威の重要性の程度は、次の事項に依存する。

(1) 当該者が、依頼人において就いた職位

(2) 当該者が、監査業務チームに与える影響

(3) 当該者が、監査業務チームの構成員又は会計事務所等の社員等であった時から経過した期間の長さ

(4) 監査業務チーム又は会計事務所等における当該者の元の職位。例えば、当該者が、依頼人の経営者又は監査役等と定期的に連絡を取ることに責任を有していたかどうか。

阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。

(1) 監査計画を変更すること。

(2) 当該者と比較して十分な経験を有する者を監査業務チームの構成員とすること。

(3) 他の会員が、当該者の行った業務を検証すること。

137 会計事務所等の社員等であった者が、役員、これに準ずる者又は使用人であって、会計記録や監査対象となる財務諸表の作成に重要な影響を及ぼす職位で、ある企業等に就職し、当該企業等がその後会計事務所等の依頼人になった場合は、阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。

138 監査業務チームの構成員が、依頼人に将来就職する予定である、又は就職する可能性があると知りながら監査業務に関与する場合は、独立性を阻害する自己利益を生じさせる。監査業務チームの構成員が依頼人との雇用交渉に入る場合には、その旨を会計事務所等に通知することを義務付ける会計事務所等の方針や手続を整備しなければならない。会計事務所等が、当該通知を受けた場合は、阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば次のものが挙げられる。

(1) 当該者を監査業務チームから外すこと。

(2) 当該者が監査業務チームの構成員として行った重要な判断について検証すること。

《(2) 依頼人が大会社等の場合》

139 監査業務の主要な担当社員等が、大会社等である依頼人の役員、これに準ずる者又は使用人であって会計記録や監査対象となる財務諸表の作成に重要な影響を及ぼす職位に就く場合は、独立性を阻害する馴れ合い又は不当なプレッシャーを受ける脅威を生じさせる。次の全てに該当する場合を除き、独立性は損なわれるとみなされる。

(1) 当該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、当該大会社等が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。

(2) 当該社員等は(1)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。

なお、監査業務の主要な担当社員等とは次の者をいう。

(1) 監査業務の業務執行責任者（すなわち監査責任者）

なお、筆頭業務執行責任者とは、監査業務の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自署し、自己の印を押す者1名をいう（共同監査の場合には、会計事務所ごとに筆頭業務執行責任者1名とする。）。

(2) 監査業務に係る審査を行う者

(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

我が国においては、通常、(1)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該当するが、これ以外にも、例えば重要な子会社や部門に責任を負う監査

業務の業務執行責任者が含まれる場合がある。

- 140 会計事務所等の最高責任者又はこれに準ずる者が、大会社等である依頼人の役員、これに準ずる者又は使用人であって会計記録や監査対象となる財務諸表の作成に重要な影響を及ぼす職位に就く場合、独立性を阻害する馴れ合い又は不当なプレッシャーを受ける脅威を生じさせる。当該者が、大会社等である依頼人の役員、これに準ずる者又は使用人であって会計記録や監査対象となる財務諸表の作成に重要な影響を及ぼす職位に就く場合、会計事務所等の最高責任者又はこれに準ずる者の職位を辞してから1年以上経過していなければならない。
- 141 企業結合の結果、監査業務の主要な担当社員等であった者又は会計事務所等の最高責任者であった者又はこれに準ずる者が、第1部第139項及び第1部第140項に記載する職位に就くことになった場合であっても、次に掲げる全ての要件を満たす限り、独立性は損なわれるとはみなされない。
- (1) 当該者の第1部第139項に記載する職位への就任は、企業結合のあることを意図して行ったものではないこと。
 - (2) 当該者が、会計事務所等からいかなる経済的利益も金銭の支払も受けないこと（ただし、あらかじめ決められているものは除く。）。また、会計事務所等の当該者への債務額は、会計事務所等の独立性を損なわせるほど重要なものではないこと。
 - (3) 当該者が、会計事務所等の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) 当該者が、依頼人において就く職位について、監査役等と協議すること。

《7. 会計事務所等の従業者の依頼人への派遣》

- 142 会計事務所等の従業者を依頼人へ派遣する場合、独立性を阻害する自己レビューを生じさせる可能性がある。派遣による支援を行うことは可能であるが、短期間に限定し、派遣された者は次の事項に関与してはならない。
- (1) 第1部で禁止される非保証業務を提供すること。
 - (2) 経営者の責任を担うこと。
- 依頼人は、あらゆる状況において、派遣された者への指示と監督に責任を負わなければならない。阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。
- (1) 派遣された者が実施した業務を追加的に検証すること。
 - (2) 派遣された者が依頼人において従事していた間に行った役割や活動について監査上の責任を負わせないこと。
 - (3) 派遣された者を監査業務チームから外すこと。

《 8. 依頼人の役員及び使用人等の雇用》

- 143 依頼人の役員、これに準ずる者又は使用人として最近まで勤務していた者を当該依頼人の監査業務チームの構成員として従事させる場合、独立性を阻害する自己利益、自己レビュー又は馴れ合いを生じさせる可能性がある。例えば、監査業務チームの当該構成員が、依頼人に勤務していた期間中に作成した会計記録を、当該者自らが財務諸表の構成要素として評価しなければならない場合等が挙げられる。
- 144 監査報告書の報告対象期間中に、監査業務チームの構成員が依頼人の役員、これに準ずる者又は会計記録や監査対象となる財務諸表の作成に重要な影響を及ぼす使用人として勤務していた場合、阻害要因の重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできない。したがって、当該者を監査業務チームに配属してはならない。
- 145 監査報告書の報告対象期間より前に、監査業務チームの構成員が、依頼人の役員、これに準ずる者又は会計記録や監査対象となる財務諸表の作成に重要な影響を及ぼす使用人として勤務していた場合は、独立性を阻害する自己利益、自己レビュー又は馴れ合いを生じさせる可能性がある。例えば、当該者が依頼人に従事していた過年度に行った意思決定又は実施した業務を、現在の監査業務の一部として当年度に評価する場合は、阻害要因を生じさせることになる。阻害要因の有無及びその重要性の程度は、次の事項に依存する。
- (1) 当該者が、依頼人において就いていた職位
 - (2) 当該者が、依頼人を辞任又は辞職してから経過した期間の長さ
 - (3) 当該者が、監査業務チームで果たす役割
- 阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、当該者が監査業務チームの構成員として実施した業務を検証することなどが挙げられる。
- なお、第1部第100項に記載のとおり、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が必要である。

《 9. 会計事務所等の社員等又は従業者が依頼人において従事する場合》

- 146 会計事務所等の社員等又は従業者が、依頼人の役員又はこれに準ずる者として従事する場合、独立性を阻害する自己レビュー及び自己利益の重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできない。したがって、会計事務所等の社員等又は従業者は、依頼人の役員又はこれに準ずる者として従事してはならない。
- 147 組織の総務に関する責任を負う者が、人事管理、会社の記録及び記録簿の管理等の事務的な役割から、会社の規則の遵守を確保すること又は企業統治に関する助言を

行うこと等幅広い役割を担っている場合がある。このような場合、一般的に当該者は組織と密接に結びついていると考えられる。

- 148 会計事務所等の社員等又は従業者が、依頼人の組織の総務に関する責任を負う者の業務に従事するとき、独立性を阻害する自己レビュー及び擁護の重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性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。

ただし、各国の法律、職業的な規則又は実務により明確に認められており、かつ、経営者が関連する全ての意思決定を行う限り、第1部第146項の規定にかかわらず、議事録の作成や法定申告書の維持管理など定型的かつ事務的な業務に限定して、従事することができる場合がある。この場合は阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。

- 149 依頼人の総務としての機能を支援するための定型的な事務サービス又は事務的事項に関する助言サービス（会員が提供可能な業務の範囲内のものに限る。）は、依頼人の経営者が、関係する全ての意思決定を下す限り、一般的に独立性は損なわれまいと考えられる。

《10. 担当者の長期的関与とローテーション》

《(1) 一般的規定》

- 150 担当者が長期間にわたって監査業務に関与する場合、当該者の公正性及び職業的懐疑心に影響を与え得る馴れ合い及び自己利益の阻害要因が生じ、その重要性が高くなる可能性がある。

依頼人及びその環境の理解は監査品質にとって欠かせないものの、担当者が監査業務チームの構成員として次のものと長期的な関係を持った場合、馴れ合いの阻害要因が生じる可能性がある。

- (1) 依頼人及びその事業活動
- (2) 依頼人の上級管理職
- (3) 会計事務所等の監査対象となる財務諸表又はその基礎となる財務情報

自己利益の阻害要因は、長期にわたり関与を続けてきた依頼人を失うことへの担当者の懸念又は上級管理職や監査役等との親密な個人的関係を維持することによる利益の結果として生じる可能性があり、担当者の判断に不当な影響を与える可能性がある。

- 150-2 担当者と依頼人の両者に関連する次のような要因が、個別に阻害要因の重要性に影響を与える場合もあれば、複合的に影響を与える場合もある。

- (1) 担当者に関連する要因には、例えば次のものがある。

- ① 依頼人に関与した累積期間の長さ（以前に所属していた会計事務所等において

当該依頼人に関与していた場合には、当該期間を含む。)

- ② 当該者が監査業務チームの構成員であった期間の長さ及び監査業務チームで果たす役割
- ③ 当該者の業務が、自身より上位の者に指示、査閲及び監督されている程度
- ④ 例えば、主要な意思決定や監査業務チームの他の構成員に対する業務の指示などを通じて、当該者がその職階等により、監査の結果に影響を及ぼし得る程度
- ⑤ 当該者と上級管理職又は監査役等との個人的な関係の親密度
- ⑥ 当該者と上級管理職又は監査役等との交流の内容、頻度及びその程度

(2) 依頼人に関連する要因には、例えば次のものがある。

- ① 依頼人の会計上及び財務報告上の課題の内容及び複雑性並びにそれらの変化の有無
- ② 上級管理職又は監査役等の最近における交代の有無
- ③ 当該者と上級管理職又は監査役等との交流の内容、頻度及びその程度に影響する組織変更の有無

150-3 複数の要因の組合せは、阻害要因の重要性を増加させる場合もあれば、軽減させる場合もある。例えば、担当者と依頼人の上級管理職との間の親密度は、時間の経過とともに増していき、これに伴う馴れ合いの阻害要因は、上級管理職の交代により新たな関係が開始されることによって軽減される。

150-4 阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。

- (1) 当該者をローテーションにより監査業務チームから外すこと。
- (2) 監査業務チームにおける当該者の役割又は実施する手続の種類及び範囲等を変更すること。
- (3) 当該者が行った業務を、監査業務チームの構成員ではない会員に検証させること。
- (4) 内部的に独立した部署又は外部の者による監査業務の品質の定期的な検証を実施すること。
- (5) 監査業務の審査を実施すること。

150-5 会計事務所等は、阻害要因の重要性が余りに大きく、当該者の交替が必要なセーフガードであると判断する場合、適切なインターバル期間を定めることが求められる。その期間中、当該者は次のことを行ってはならない。

- (1) 監査業務チームの構成員となること。
- (2) 当該監査業務の審査を行うこと。
- (3) 監査業務の結果に直接的な影響を及ぼすこと。

当該期間は、独立性に対する馴れ合い及び自己利益の阻害要因が除去され、又はその重要性の程度が許容可能な水準にまで軽減されるために十分な期間でなければなら

らない。依頼人が大会社等の場合、これに加え、第1部第151項から第155-3項までの規定も適用される。

なお、会員は、ローテーションの規定を適用するに当たって、本指針の規定のほか、公認会計士法等が定めるローテーションの規制を遵守しなければならない。その主要な規制及び遵守に当たっての留意事項は、付録「公認会計士法等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」に記載している。

《(2) 依頼人が一定規模以上の事業体（大会社等を除く。）の場合》

150-6 依頼人が大会社等以外の一定規模以上の事業体の場合、第1部第151項から第155-3項までに定める、大会社等と同様の取扱いが要請される。「一定規模」については、依頼人の規模（資本金、負債額、売上高等）、依頼人を取り巻く利害関係者の範囲等、総合的に判断する。

《(3) 依頼人が大会社等の場合》

151 依頼人が大会社等の場合、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、次の役割（複数の役割で関与する場合を含む。）で関与してはならない。

- (1) 筆頭業務執行責任者
- (2) 監査業務に係る審査を行う者
- (3) その他の監査業務の主要な担当社員等

7会計期間関与した後、当該者に対しては、第1部第152項及び第152-2項に規定したインターバル期間を設けなければならない。

なお、会員は、ローテーションの規定を適用するに当たって、本指針の規定のほか、公認会計士法等が定めるローテーションの規制を遵守しなければならない。その主要な規制及び遵守に当たっての留意事項は、付録「公認会計士法等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」に記載している。

151-2 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、第1部第152項に規定したインターバル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はならない。なお、当該インターバル期間は、関与を外れる直前の会計期間において担当していた前項(1)から(3)までの役割に適用されるインターバル期間となる。

例えば、筆頭業務執行責任者として4会計期間関与した者がその後3会計期間関与を外れた場合、同じ監査業務に対して、更に3会計期間だけ監査業務の主要な担当社員等として関与することができる（累積して7会計期間の関与期間となる。）。当該者は、その後、第1部第152-2項(1)に基づいて、関与を外れなければならない。

なお、第1部第100項に記載のとおり、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が必要である。

《① インターバル期間》

152 監査業務の主要な担当社員等は、累積して7会計期間関与した後、第1部第151項(1)から(3)までの役割に応じて、必要なインターバル期間を設けなければならない。必要なインターバル期間は、次のとおりである。

- (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を行う者として累積して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。

なお、会員は、ローテーションの規定を適用するに当たって、本指針の規定のほか、公認会計士法等が定めるローテーションの規制を遵守しなければならない。その主要な規制及び遵守に当たっての留意事項は、付録「公認会計士法等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」に記載している。

《② 複数の役割での監査業務の主要な担当社員等としての関与》

152-2 累積した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た場合に必要なインターバル期間は、次のとおりである。

- (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。
- (2) 監査業務に係る審査を行う者として累積して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。ただし、(3)①に該当する場合を除く。
- (3) 筆頭業務執行責任者及び監査業務に係る審査を行う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、次の期間、関与を外れなければならない。
 - 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。

なお、会員は、ローテーションの規定を適用するに当たって、本指針の規定のほか、公認会計士法等が定めるローテーションの規制を遵守しなければならない。その主要

な規制及び遵守に当たっての留意事項は、付録「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」に記載している。

《③ 以前に所属していた会計事務所等における関与》

153 第1部第151項及び第151-2項に基づいて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。

《④ インターバル期間中の関与の制限》

154 該当するインターバル期間において、当該者は次のことを行ってはならない。

(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、又は業種固有の事項、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業務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 依頼人に対して専門業務の指揮又は調整を行うこと。

② 依頼人との関係を監督すること。

(4) 上記のほか、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。

本項は、会計事務所等の最高責任者又はこれに準ずる者のように、会計事務所等における経営執行等の役割を当該者が担うことを妨げることを意図するものではない。

なお、会員は、ローテーションの規定を適用するに当たって、本指針の規定のほか、公認会計士法等が定めるローテーションの規制を遵守しなければならない。その主要な規制及び遵守に当たっての留意事項は、付録「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」に記載している。

《⑤ その他の事項》

155 会計事務所等は、第1部第150項から第150-5項までの一般的規定に従った阻害要因の評価に基づき、監査業務の主要な担当社員等としての関与が7会計期間を経過していない場合であっても、監査業務の主要な担当社員等である者が当該役割を続け

ることが適切ではないと判断することがあり得る。阻害要因の評価に当たっては、当該者が監査業務の主要な担当社員等となる前に担っていた役割及び当該監査業務に関与した期間の長さについて、特に考慮しなければならない。

155-2 第1部第151項から第152-2項までの規定にかかわらず、会計事務所等の管理の及ばない予想外の状況で、監査業務の主要な担当社員等による監査業務の継続が、品質維持の観点から特に重要な場合がある。第1部第26項に基づき追加的に大会社等と同等に扱うこととした事業体については、セーフガードを適用することにより、阻害要因を除去するか、又は許容可能な水準にまで軽減することができる場合で、かつ監査役等の了解があるときには、監査業務の主要な担当社員等として更に1会計期間関与することができる。この場合、会計事務所等は、計画したローテーションが実施できない理由及び阻害要因を軽減するためのセーフガードの必要性について、監査役等と協議しなければならない。例えば、就任が予定されていた監査業務の主要な担当社員等の重病等の予想外の事象により、必要なローテーションが実施できなくなった場合、現任の監査業務の主要な担当社員等は、監査業務チームにおいて当該役割での関与を最長1会計期間延長することができる。

155-3 ローテーションの時期の決定には、依頼人が大会社等となる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の長さを考慮しなければならない。

当該依頼人が大会社等となる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である。

当該依頼人が大会社等となる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6会計期間以上である場合、監査役等の了解があれば、当該者は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。

なお、会員は、ローテーションの規定を適用するに当たって、本指針の規定のほか、公認会計士法等が定めるローテーションの規制を遵守しなければならない。その主要な規制及び遵守に当たっての留意事項は、付録「公認会計士法等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」に記載している。

《11. 依頼人に対する非保証業務の提供》

156 従来、会計事務所等は、その技能と専門知識に基づき、依頼人に対して一連の非保証業務を提供してきた。しかし、非保証業務を依頼人に提供することにより、会計事務所等又は監査業務チームの構成員の独立性が損なわれる場合がある。この場合における阻害要因は、自己レビュー、自己利益及び擁護であることが多い。

157 ビジネスは常に発展し、金融市場は進化し、情報技術は変化している。このため、依頼人に提供する非保証業務を全て挙げることは困難である。特定の非保証業務に関する具体的なガイダンスが第1部に記載されていない場合は、個々の状況を評価する際に、概念的枠組みアプローチを適用しなければならない。

158 依頼人と非保証業務の契約を締結する前に、その業務の提供によって独立性が損なわれることがないかを検討しなければならない。当該特定の非保証業務の提供により生じる阻害要因の重要性の程度を評価する際には、監査業務チームが、他の関連する非保証業務を提供することにより生じると判断する阻害要因も考慮しなければならない。セーフガードを適用しても阻害要因の重要性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場合は、当該非保証業務を提供してはならない。

159 削除

160 会計事務所等は、第1部の規定により制限される非保証業務を、監査業務の依頼人の次の関連企業等に対して提供することができる場合がある。

- (1) 依頼人を直接的又は間接的に支配しているが、それ自体は監査業務の依頼人ではない事業体
- (2) 依頼人に対し直接的な金銭的利益を有し、当該依頼人に対し重要な影響力をもち、かつ、当該依頼人に対する金銭的利益が当該事業体にとって重要性があるが、それ自体は監査業務の依頼人ではない事業体
- (3) 依頼人と共通の支配を受けているが、それ自体は監査業務の依頼人ではない事業体

これらの関連企業等に対して非保証業務を提供することができる場合とは、当該非保証業務の結果が監査手続を実施する対象にはならないことにより、独立性を阻害する自己レビューを生じさせず、かつ、セーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又は許容可能な水準にまで軽減することができると合理的に結論付けることができる場合である。

161 依頼人が新たに大会社等になる場合でも、当該依頼人に提供する非保証業務が、以下の全ての条件を満たすならば、会計事務所等の独立性は損なわれない。

- (1) 過去に提供した非保証業務について、大会社等以外の依頼人に関する本指針の規定を遵守していること。
- (2) 本指針の規定により大会社等であれば禁止される業務を提供している場合は、依頼人が大会社等になる以前に、又は大会社等になった後、可能な限り速やかに終了させること。
- (3) 会計事務所等は、当該業務から生じる阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減するために必要なセーフガードを適用すること。

《(1) 経営者の責任》

162 経営者は、人的、金銭的、技術的及び有形・無形の経営資源を獲得し、活用し、管理することに関連した決定を行うことなどにより、企業を管理し、統率し、指揮することに責任を負っている。

163 ある活動が経営者の責任の範囲にあるか否かは、状況により異なり、その決定には判断が必要である。例えば、会計事務所等が次の活動を行う場合には、経営者の責任を担っていると考えられる。

- (1) 組織の方針及び戦略的指針を設定すること。
- (2) 従業員を雇用し、又は解雇すること。
- (3) 従業員の職務に関して業務を指示し、その責任を負うこと。
- (4) 取引を承認すること。
- (5) 銀行口座や投資を管理し、又は運営すること。
- (6) 会計事務所等及びネットワーク・ファーム又はその他の第三者の助言のうち、いずれを実行すべきかを決定すること。
- (7) 経営者に代わって、監査役等に報告すること。
- (8) 一般に公正妥当と認められる会計基準に従った財務諸表を作成し、適正に表示する責任を負うこと。
- (9) 内部統制を整備し、運用し、監視し、又は維持する責任を負うこと。

164 削 除

165 会計事務所等は、依頼人が果たすべき経営者の責任を担ってはならない。当該経営者の責任を担うことによる阻害要因の重要性は余りに大きく、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性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。例えば、会計事務所等の複数の提案の中からどれを選択し実施すべきかの決定を会計事務所等が自ら行うことは、独立性を阻害する自己レビュー及び自己利益を生じさせる。さらに、会計事務所等が経営者の責任を担うならば、依頼人の経営者の見解や利害に、余りに緊密に同調することになり、独立性を阻害する馴れ合いを生じさせる。ただし、経営者がその責任を果たせるように、第1部第166項を遵守して、経営者に対して助言や提言を行うことは、経営者の責任を担うことには当たらない。

166 依頼人に非保証業務を提供する場合、経営者の責任を担うことになるリスクを避けなければならない。このためには、会計事務所等は、依頼人の経営者が経営者の責任に帰する全ての判断と決定を行っているかどうかを確かめなければならない。当該確認に当たっては、依頼人の経営者が少なくとも以下のような責任を果たしているかどうかを確かめなければならない。

- (1) 常に責任を持って意思決定を行い、かつ業務を監督するための適格な能力、知識及び経験を有している者を経営者が指名すること。そのような者は上級管理職が望ましく、当該業務の目的、内容及び結果並びに依頼人と会計事務所等のそれぞれの責任を理解している者である。しかしながら、当該業務を実施又は再実施するため

の専門性を有することまでは要求されない。

- (2) 経営者が、当該非保証業務を監督し、依頼人の目的に照らし実施した業務の結果が適切かどうかについて評価すること。
- (3) 当該非保証業務の結果を受け、必要がある場合に、経営者が、次にとるべき対策を講ずる責任を負うこと。

《(2) 事務代行に関する業務》

166-2 事務代行に関する業務は、依頼人の通常の業務における定型的又は機械的な作業を支援する業務である。当該業務は、職業的専門家としての判断をほとんど必要としない事務的な内容のものである。

事務代行に関する業務には、例えば、文書を作成すること、依頼人が承認することを前提に行政上又は法定の書類を作成し、依頼人の指示で提出すること、法定の提出期限を管理し、その期限について依頼人に助言することが含まれる。

このような業務を提供しても、独立性に対する阻害要因は、通常生じない。しかしながら、阻害要因が生じる場合には、阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。

《(3) 会計帳簿の記帳代行及び財務諸表の作成》

《① 一般的規定》

167 経営者は、一般に公正妥当と認められる会計基準に準拠した財務諸表の作成及び適正な表示に責任を負う。この責任には、次の事項が含まれる。

- (1) 会計方針及び当該方針における具体的な会計処理の決定
- (2) 電子的その他の形式による会計帳簿及び財務書類の基礎となる資料又は原始データの作成若しくは変更（例えば、発注書、請け書、給与の基礎データ等）
- (3) 伝票の起票若しくは修正又は取引の勘定科目分類の決定や承認

168 会計帳簿の記帳代行及び財務諸表の作成に関する業務を依頼人に提供し、会計事務所等が当該財務諸表を監査するのであれば、独立性を阻害する自己レビューを生じさせる。

169 監査業務の過程では、会計事務所等と依頼人の経営者との対話が必要とされている。対話には、例えば、次の内容が含まれることがある。

- (1) 会計基準又は会計方針及び財務諸表の開示に関する規則等の適用
- (2) 資産及び負債の計上額を決定するための内部統制や算定方法の妥当性
- (3) 修正仕訳の提案

依頼人が会計記録及び財務諸表の作成における決定の責任を有する限り、このような対話は、監査業務の一環として行われるものであり、通常、独立性は損なわれない。

170 同様に、依頼人から、規則等に基づいた報告のために必要となる勘定の調整や、情報の分析及び収集等に関して助言を求められることがある。さらに、依頼人から、例えば、グループの会計方針へ従う場合又は国際財務報告基準（IFRS）など他の会計基準へ移行する場合など、会計基準の変更について専門的な助言を求められることがある。そのような業務は、一般的に、会計事務所等が依頼人の経営者の責任を担わない限り、独立性は損なわれない。

《② 依頼人が大会社等ではない場合》

171 会計事務所等は、大会社等ではない依頼人に対し、定型的又は機械的な内容の業務であって、独立性を阻害する自己レビューの重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することができる場合、会計帳簿の記帳代行及び財務諸表の作成に関連する業務を提供できる場合がある。定型的又は機械的な内容の業務の遂行においては、職業的専門家としての判断をほとんど必要としない。

そのような業務には、例えば、次のものが含まれる。

- (1) 依頼人が承認して支払を行うため、依頼人が作成したデータに基づいて給与の計算又は報告書の作成を行うこと。
- (2) 依頼人が該当する勘定科目分類を決定し、又は承認することを前提に、公共料金のように、原始書類や原始データから容易に金額が決定できる経常的取引を記録すること。
- (3) 主観が多く介入する取引である場合であったとしても、依頼人が既に記帳すべき金額であると定めた金額で取引を記録すること。
- (4) 依頼人が会計方針の決定や耐用年数及び残存価額の見積りを行うことを前提に、固定資産の減価償却費を計算すること。
- (5) 依頼人が承認した勘定記入を試算表に転記すること。
- (6) 依頼人が承認した試算表の情報に基づき財務諸表を作成すること、及び依頼人が承認した記録に基づき関連する注記を作成すること。

いずれの場合も、阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。

- (1) 監査業務チームの構成員以外の者が当該業務を実施すること。
- (2) 監査業務チームの構成員が当該業務を実施する場合、監査業務チームの構成員以外の、適切な能力を有する社員等又は上位スタッフによるレビューを受けること。

《③ 依頼人が大会社等の場合》

172 会計事務所等は、大会社等である依頼人に対し会計帳簿の記帳代行及び財務諸表の作成業務を行ってはならない。これらの業務には、給与計算又は監査対象となる財

務諸表及びその基礎となる財務情報の作成業務が含まれる。

173 前項の規定にかかわらず、次の条件が全て満たされる場合に限り、大会社等である依頼人の部門又は関連企業等に対して、会計帳簿の記帳代行及び財務諸表の作成業務のうち、定型的又は機械的な内容のみを提供することは、当該依頼人に対する独立性が損なわれるとはみなされない。

(1) 当該業務を提供する従業者は、当該依頼人の監査業務に従事していないこと。

(2) 当該業務の対象となる部門又は関連企業等は、総合しても、会計事務所等の監査対象となる財務諸表にとって重要でない、又は、当該業務の内容や結果が、総合しても、当該部門又は関連企業等の財務諸表にとって重要なものではないこと。

なお、第1部第100項に記載のとおり、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が必要である。

174 削除

《(4) 評価業務》

《① 一般的規定》

175 評価業務は、将来の事業展開についての仮定を設定すること、一定の方法論と技術を適用すること、及びそれらを組み合わせることにより、資産、負債又は事業全体の価値又は価額の範囲を算出する業務をいう。

評価業務の具体的な業務としては、例えば、次のものが挙げられる。

(1) 企業買収における企業価値（株式等の公正な評価額）の算定又は算定された価値に関する意見表明

(2) 営業譲渡・譲受けにおける事業価値の算定又は算定された価値に関する意見表明

(3) 合併、株式交換、株式移転及び会社分割等を行う場合の合併比率等の算定又は算定された比率に関する意見表明

なお、依頼人又は依頼人が雇用した第三者である専門家が実施した作業を検証し、その結果を報告（助言）することは、当該依頼人又は専門家が提供した財務情報の基礎資料を基に行うことから自己レビューが生じることはない。

176 依頼人に評価業務を提供する場合、独立性を阻害する自己レビューを生じさせる可能性がある。阻害要因の存在とその重要性の程度は、次の事項に依存する。

(1) 評価結果が監査対象の財務諸表に重要な影響を及ぼすかどうか。

(2) 評価に関する方法論及びその他の重要な判断事項の決定に依頼人がどの程度関与するか。

(3) 確立した方法論や専門的な指針がどの程度適用可能か。

(4) 標準的な又は確立した方法論を適用する評価業務の場合、当該評価業務自体に含まれる主観性の程度

(5) 基礎データの信頼性と範囲

(6) 評価金額の算定に著しく変動を与える可能性がある将来事象にどの程度依存しているか。

(7) 財務諸表における開示の範囲と明瞭性

依頼人に評価業務を提供する場合、阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。

(1) 当該評価業務に関与していない専門家に、監査業務又は実施された評価業務の検証を依頼すること。

(2) 評価業務の従事者が監査業務に関与しないようにすること。

177 評価業務の中には、例えば、次の(1)及び(2)の双方を満たすような、評価者の主観をそれほど必要としないものがある。

(1) 前提となる仮定が法令や規則であらかじめ定められているか又は評価業務において一般的に使用される仮定であること。

(2) 使用する評価手法や方法論が、一般に広く認められている基準に基づいているか又は法令や規則で規定されていること。

このような業務においては、複数の当事者が行った評価の結果が大きく異なるようなことはない想定される。

178 会計事務所等、税務事務所等及び海外のネットワーク・ファームが、当該会計事務所等の監査業務の依頼人から税務申告又はタックス・プランニングの目的で評価業務を依頼され、かつ評価の結果が財務諸表に直接の影響を与えない場合は、第1部第191項の規定が適用される。

《② 依頼人が大会社等ではない場合》

179 大会社等以外の依頼人に対して評価業務を提供する場合、評価業務の結果が監査対象の財務諸表に対して重要な影響を与え、かつ当該評価結果に評価者たる会計事務所等の主観が多く介入しているならば、独立性を阻害する自己レビューの重要性の程度は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできない。したがって、当該会計事務所等は、このような評価業務を提供してはならず、又は監査業務契約を解除しなければならない。

《③ 依頼人が大会社等の場合》

180 会計事務所等は、評価業務の結果が個別に又は全体として、監査対象の財務諸表に重要な影響を及ぼす場合、大会社等の依頼人に評価業務を提供してはならない。

なお、第1部第100項に記載のとおり、会計事務所等は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が必要である。

《(5) 税務業務》

181 税務に関連する業務は、次のような広範な業務から構成される。

- (1) 税務申告書の作成
- (2) 財務諸表作成目的の税額計算
- (3) タックス・プランニング及びその他税務に関する助言業務
- (4) 税務訴訟の支援

税務業務は上記の区分で提供されるが、実務上は相互に関連している場合がある。

依頼人に対して会計事務所等がこれらの業務を提供することが、法令等により制限される場合には、当然これらの業務を提供することはできない。

我が国においては、これらの業務は税理士法により税理士の専属業務とされているため、監査法人や税理士登録を行っていない会員がこれらの業務を行うことはできない。

また、会計事務所等の中に、税理士法人や税理士事務所（以下「税理士事務所等」という。）が含まれる場合、当該税理士事務所等は、税務業務そのものを提供することは可能である。しかし、会計事務所等の監査業務の依頼人に対する税務業務は、法令等による業務の制限がある。

さらに、会計事務所等とネットワークの関係にある税理士事務所等又は海外のネットワーク・ファームが、当該会計事務所等の監査業務の依頼人の利益を過度に追求することになるおそれがある業務、又は訴訟支援で依頼人の利益を擁護することとなる業務等は、独立性を阻害する可能性を生じるため提供することはできない。

税務業務は、国内に限らず海外においても、会計事務所等の監査業務の依頼人から提供を求められる。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（以下「税務事務所等」という。）及び海外のネットワーク・ファームが、当該会計事務所等の監査業務の依頼人に対して税務業務を提供する場合について、独立性との関係を次項以下で説明する。

182 会計事務所等の監査業務の依頼人に対して、税務事務所等が一定の税務業務を提供する場合に、独立した立場の保持を阻害する自己レビュー及び擁護が生じる。これらの阻害要因の存在及び重要性の程度は、次のような要因によって影響を受ける。

- (1) 当該国における税制、及び会計事務所等の果たす役割
- (2) 適用すべき税法等の複雑性及びそれを適用するに際し必要となる専門的判断の要求水準
- (3) 提供する税務業務の固有の内容

(4) 依頼人の担当者の税務に関する専門知識の水準

《① 税務申告書の作成》

183 税務申告書の作成業務とは、所轄の税務当局に（通常、標準書式で）提出される納税額を含む必要な情報を記載した申告書を作成することにより、依頼人の税務申告義務を支援する業務である。このような業務には、過去の税務申告上の取扱いに対する助言、税務当局からの追加情報及び分析の依頼に対し、監査業務の依頼人を代理して対応すること等（対応方法の説明及び専門的支援等）も含まれる。税務申告書の作成業務は、基本的に過去の情報に基づいて行われるものであり、そのような過去の情報を事例や確立した慣行を含む現行の税法等に照らして分析し、申告書として提示する業務である。また、税務申告書は、法の定める手続に従い、税務当局による調査を受ける。

会計事務所等の監査業務の依頼人に対して、税務事務所等がこのような業務を提供する場合、経営者が全ての重要な判断も含めて税務申告書に対し申告者として適切に責任を負うのであれば、当該税務事務所等が当該税務業務を提供しても、一般的に当該会計事務所等の監査人としての独立性に影響を与えない。

《② 財務諸表作成目的の税額計算》

《 i 依頼人が大会社等ではない場合》

184 会計事務所等の監査業務の依頼人に対して、当該会計事務所等の監査対象である財務諸表に重要な影響を及ぼす仕訳に用いられる未払法人税等、繰延税金資産及び繰延税金負債等の金額の計算を財務諸表作成の目的で行うことは、独立した立場の保持を阻害する自己レビューを生じさせる。この阻害要因の重要性の程度は、次のような要因によって影響を受ける。

(1) 適用すべき税法等の複雑性及びそれを適用するに際し必要となる専門的判断の要求水準

(2) 依頼人の担当者の税務に関する専門知識の水準

(3) 財務諸表における未払法人税等、繰延税金資産及び繰延税金負債等の金額的重要性

当該阻害要因を除去するか又は許容できる水準にまで軽減するため、必要に応じ、セーフガードを適用しなければならない。セーフガードには、例えば次のようなものがある。

(1) 当該計算業務を税務事務所等が提供する場合、会計事務所等の監査業務において税務の専門家として関与している以外の者が行うこと。

(2) 当該業務を監査業務チームの構成員が行う場合、監査業務チーム以外の社員等又は適切な経験を有する上位のスタッフが税額計算の検証を行うこと。

(3) ネットワーク等の関係にない外部の税務に関する専門家から、当該計算業務についての助言を得ること。

《 ii 依頼人が大会社等の場合》

185 会計事務所等の監査業務の依頼人が大会社等に該当する場合、税務事務所等及び海外のネットワーク・ファームは、監査対象である財務諸表に重要な影響を及ぼす仕訳に用いられる未払法人税等、繰延税金資産及び繰延税金負債等の金額の計算を財務諸表作成の目的で行ってはならない。

186 削 除

《③ タックス・プランニング及びその他税務に関する助言業務》

187 タックス・プランニング又はその他税務に関する助言業務には、適切な税務対策の策定や改正税法・規則対応の助言など、幅広い業務が含まれる。

188 タックス・プランニング又はその他の税務に関する助言業務を、税務事務所等がネットワークの関係にある会計事務所等の監査業務の依頼人に対して行い、当該助言が財務諸表に影響を及ぼす場合には、独立性を阻害する自己レビューを生じさせる可能性がある。当該阻害要因の有無及び重要性の程度は、次のような要因によって影響を受ける。

(1) 税務の助言について財務諸表上の適切な取扱いを決定する場合における依頼人の主観性が介入する程度

(2) 助言の結果が財務諸表上の金額に重要な影響を及ぼす範囲

(3) 助言の有効性が、財務諸表の会計処理又は表示に依存しており、かつ、関連する会計基準の下において、当該会計処理又は表示の適切性に関して疑義があるかどうか。

(4) 依頼人の担当者の税務に関する専門知識の水準

(5) 税務についての助言が、税法、関係法令、判例、その他税務上の慣例又は確立した取扱いに準拠している程度

(6) 財務諸表作成前において、税務処理が、過去の事例、慣行及び個別通達等に基づくか、又は税務当局によって了解されているかどうか等

例えば、提供される助言の内容が、税務当局に認められている場合、過去の事例や確立した慣行に基づいていることが明確な場合、又は適用される税法等を根拠としている場合には、税務事務所等がタックス・プランニング及びその他の税務助言業務を提供することは、一般にネットワークの関係にある会計事務所等の独立性を阻害する要因とはならない。

189 前項の場合、阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じて、セーフガードを適用して、阻害要因を除去するか又は許容可能な水準にまで軽減しなければならない。

セーフガードには、例えば、次のようなものがある。

- (1) 当該助言業務を税務事務所等が提供する場合、当該監査業務チームにおける税務の専門家として関与していない者が行うこと。
- (2) 当該助言業務の提供に関与していない税務の専門家から、当該監査業務チームが当該業務について助言を得て、会計上の取扱いの検証を受けること。
- (3) ネットワーク等の関係にない外部の税務の専門家から、当該業務の結果について助言を得ること。
- (4) 税務当局から事前照会の回答又は助言を受けること。

190 タックス・プランニング又はその他税務に関する助言の有効性が、財務諸表の特定の会計処理又は表示に影響を与え、かつ、次の(1)及び(2)の双方に該当する場合には、独立性を阻害する自己レビューの重要性の程度は余りに大きく、許容可能な水準にまで軽減するためのセーフガードがない場合も考えられる。そのような場合には、当該税務業務を提供してはならない。

- (1) 監査業務チームが、関連する会計処理又は表示の適切性に関して疑義がある場合
- (2) 税務についての助言の結果が、税務事務所等とネットワークの関係にある会計事務所等による監査対象の財務諸表に重要な影響を及ぼす場合

191 税務事務所等は、ネットワークの関係にある会計事務所等の監査業務の依頼人から、依頼人の申告義務の支援又はタックス・プランニングのための評価業務を依頼される場合がある。この評価の結果が財務諸表に直接的に影響を及ぼす場合は、評価業務に関する第1部第175項から第180項の規定が適用される。

しかしながら、評価業務が税務目的のみで実施されており、かつ評価の結果が財務諸表に直接的な影響を与えず（すなわち、財務諸表に対しては税金関連項目を通じてのみ影響する場合）、財務諸表に対する当該影響が重要ではないとき又は当該評価が税務当局又は同等の規制当局による査閲の対象となるときは、一般的に阻害要因は生じない。当該評価が査閲の対象ではなく、財務諸表に対する影響が重要な場合は、阻害要因の有無及び重要性の程度は、次のような要因に影響を受ける。

- (1) その評価方法が、税法、関係法令、判例、その他税務上の慣例又は確立した取扱いに準拠しているか、及び当該評価業務自体に含まれる主観性の程度
- (2) 評価の裏付けとなるデータの範囲と信頼性

阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用し、阻害要因を除去するか又は許容可能な水準にまで軽減しなければならない。この場合のセーフガードとしては、次のようなものが考えられる。

- (1) 当該監査業務における税務の専門家として関与していない者が、当該業務を行うこと。
- (2) ネットワーク等の関係にない外部の税務に関する専門家から当該業務について検証を受けること。

(3) 税務当局から事前照会の回答又は助言を受けること。

《④ 税務訴訟の支援》

192 税務事務所等が、会計事務所等の監査業務の依頼人の税務訴訟等（税務当局が特定の事項について依頼人の主張を拒否した結果、税務当局又は依頼人が裁判所等における公式な解決を求める場合等）において、依頼人を代理する場合は、独立性を阻害する擁護又は自己レビューを生じさせる可能性がある。当該阻害要因の有無及び重要性の程度は、以下のような要因に影響を受ける。

- (1) 税務事務所等が当該税務関連の訴訟の対象となる事項について助言を提供していたかどうか。
- (2) 税務関連の訴訟結果が、会計事務所等の監査対象の財務諸表に及ぼす影響の重要性の程度
- (3) 訴訟の対象となる事項が、税法、関係法令、判例、その他税務上の慣例又は確立した取扱いに準拠している程度
- (4) 訴訟手続等が公開で行われているか否か。
- (5) 経営者が当該税務関連の訴訟等の解決に果たす役割

阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用し、阻害要因を除去するか又は許容可能な水準にまで軽減しなければならない。この場合のセーフガードとしては、次のようなものが考えられる。

- (1) 当該監査業務における税務の専門家として関与していない者が、当該業務を行うこと。
- (2) 当該業務に関与していない税務に関する専門家から当該業務について助言を得て、財務諸表上の取扱いについて検証を受けること。
- (3) 外部の税務の専門家から当該業務についての助言を受けること。

193 税務事務所等及び海外のネットワーク・ファームが提供する税務訴訟等の解決支援業務が、裁判所等において依頼人を擁護する立場の者として関与するものである場合がある。このような場合で、問題となる金額が会計事務所等による監査対象の財務諸表にとって金額的な重要性があるならば、独立性を阻害する擁護の重要性は余りに大きい。このため、阻害要因を除去又は重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減するためのセーフガードはない。したがって、税務事務所等は、当該業務を依頼人に提供してはならない。なお、裁判所等の概念にどのような機関や手続きが含まれるかは、税務問題を解決する公的手続が、会計事務所等の所在する当該国の裁判所においてどのように定められているかによる。

194 会計事務所等が、公開された裁判所等で尋問される事項に関し、依頼人に対する継続的な助言（個別の情報提供、実施した業務についての事実の陳述や証言、税務問題の分析等）をすることは、禁止されるものではない。

《(6) 内部監査に関する業務》

《① 一般的規定》

- 195 内部監査の範囲及び目的は多種多様であり、会社の規模、組織構造、並びに経営者及び監査役等の要求によってその内容は変化する。内部監査活動には次のものが含まれる。
- (1) 内部統制の監視 — 内部統制の整備状況の評価、運用状況の監視及び改善の提案
 - (2) 財務及び業務に関する情報の検証 — 財務及び業務に関する情報の認識、測定、分類、及び報告の方法の検証、並びに取引、残高及び手続の詳細テストを含む個々の事項についての特定の調査
 - (3) 非財務活動を含む業務の経済性、効率性及び有効性の検証
 - (4) 法令、規則及びその他の外部からの要請、並びに経営方針、命令及び社内規則等に対する遵守状況の評価
- 196 内部監査に関する業務には、依頼人の内部監査活動を支援することを含む。会計事務所等が依頼人に対して内部監査に関する支援を提供し、それ以降に実施する監査業務の過程で自己の行った内部監査の作業結果を利用する場合、独立性を阻害する自己レビューを生じさせる可能性がある。会計事務所等が依頼人の内部監査活動の重要な部分を実施する場合には、当該業務を提供する会計事務所等の従業者等が依頼人の経営者の責任を担う可能性が高くなる。内部監査支援業務を提供する場合、会計事務所等の従業者等が経営者の責任を担うようなことがあれば、独立性を阻害する要因の重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできない。したがって、依頼人に内部監査に関する支援業務を行う者は経営者の責任を担ってはならない。
- 197 経営者の責任を担う可能性が高い内部監査に関する支援業務としては、例えば次のものが挙げられる。
- (1) 内部監査の方針又は内部監査活動の戦略を設定すること。
 - (2) 内部監査人に対して作業を指示し、責任を担うこと。
 - (3) 内部監査活動の結果、行う改善提案の採否に関して判断すること。
 - (4) 経営者を代理して監査役等に対して内部監査活動の結果を報告すること。
 - (5) 従業員データのアクセス権の変更を確認し承認するような内部統制の一部を構成する手続を実施すること。
 - (6) 内部統制の設計、導入、維持に対する責任を担うこと。
 - (7) 内部監査機能の全て又は大半の部分を代行する外部委託業務を提供すること。このような場合は、会計事務所等が内部監査の範囲を決定する責任を負い、また(1)から(6)までに記載された一つ以上の事項に対する責任を負う可能性がある。
- 198 経営者の責任を担うことを避けるためには、会計事務所等は次の全ての条件が満

たされた場合に限定して、内部監査に関する業務を提供しなければならない。

- (1) 依頼人の経営者が、有能で適任と考えられる従業員（上級管理職が望ましい。）を指名し、内部監査の活動に常に責任を負わせ、内部統制の整備、運用及び維持の責任を認識させていること。
- (2) 依頼人の経営者又は監査役等が、内部監査に関する業務の範囲、リスク、頻度を検証、査定、承認すること。
- (3) 依頼人の経営者が、内部監査業務の適切性及び内部監査業務による発見事項を評価すること。
- (4) 依頼人の経営者が、内部監査業務から得られた提案の内容を評価、決定し、実施プロセスを管理すること。
- (5) 依頼人の経営者が、内部監査業務から得られた重要な発見事項と提案を監査役等に報告すること。

199 会計事務所等が、内部監査の結果を利用する場合、監査基準委員会報告書では、当該内部監査の結果の妥当性を評価する手続の実施が要求されている。しかし、会計事務所等が、依頼人と内部監査業務の契約を締結し、その業務の結果を監査業務において利用する場合、次のような可能性が生じるため、独立性を阻害する自己レビューを生じさせる。

- (1) 監査業務チームが、内部監査に関する業務の結果を適切に評価しないままに利用する。
- (2) 当該会計事務所等以外の外部者が内部監査に関する業務を行っている場合と同等に、職業的懐疑心をもって当該会計事務所のメンバーが行った業務の結果を検証しないままに監査業務チームが利用する。

阻害要因の重要性の程度は、次の事項に依存する。

- (1) 財務諸表に対する影響額の金額的重要性
- (2) 内部監査の対象となった項目と関連する財務諸表項目における誤謬発生リスク
- (3) 内部監査に関する業務の結果に依拠する程度

阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、監査業務チームの構成員以外の者を内部監査業務の担当者に起用することなどが挙げられる。

《② 依頼人が大会社等の場合》

200 依頼人が大会社等の場合、会計事務所等は内部監査に関する業務のうち、次のものを対象とする業務を提供してはならない。

- (1) 財務報告に関する内部統制のうち重要な部分
- (2) 個別に又は全体として、依頼人の会計記録又は監査意見の対象となる財務諸表に

において重要な情報を生成する財務報告システム

(3) 個別に又は全体として、監査意見の対象となる財務諸表にとって重要となる金額又は開示

なお、内部監査の外部委託について、第1部第100項に記載のとおり、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が必要である。

《(7) 情報システムに関する業務》

《① 一般的規定》

201 情報システムに関する業務には、ハードウェアやソフトウェアのシステム設計及び構築が含まれる。情報システムは、原始データを統合すること、財務報告に係る内部統制の一部を形成すること、会計帳簿や財務諸表に反映する情報を生成することができる一方で、会計記録、財務報告に係る内部統制や財務諸表と関連しない情報システムもある。提供される業務内容や対象となるシステムの内容にもよるが、情報システムに関する業務を提供する場合、独立性を阻害する自己レビューを生じさせる可能性がある。

202 情報システムに関する次の業務は、当該業務に従事する者が経営者の責任を担わない限り、独立性は損なわれないと考えられる。

- (1) 財務報告に係る内部統制と関連しない情報システムの設計及び構築
- (2) 会計記録や財務諸表に関する重要な情報を生成しない情報システムの設計及び構築
- (3) 汎用的な会計ソフトウェア又は会計事務所等が自ら開発したものでない財務情報のソフトウェアであって、依頼人にカスタマイズされる部分が重要でない場合の、これらの導入
- (4) 外部のサービスプロバイダー又は依頼人自身によって設計、構築、導入、運用されているシステムに対する評価及び助言

《② 依頼人が大会社等ではない場合》

203 大会社等でない依頼人に対し、次のような情報システムの設計又は構築に関連する業務を提供する場合、独立性を阻害する自己レビューを生じさせる。

- (1) 財務報告に係る内部統制の重要な部分を構成する情報システム
- (2) 依頼人の会計記録や監査意見の対象となる財務諸表における重要な情報を生成する情報システム

204 情報システムの設計又は構築に関する業務を提供することによって生じる、独立性を阻害する自己レビューの重要性は大きく、提供するに際しては次のセーフガードを適用しなければならない。

- (1) 依頼人が、内部統制システムの構築及び監視の責任を自ら負っていることを認識すること。
 - (2) 依頼人が、有能で適任と考えられる従業員（上級管理職が望ましい。）を指名し、ハードウェア及びソフトウェアのシステムの設計及び導入に関する経営上の意思決定を全て行う責任を負わせていること。
 - (3) 依頼人が、システムの設計及び導入に関する全ての経営上の判断を行うこと。
 - (4) 依頼人が、システムの設計と導入の妥当性及び結果を評価すること。
 - (5) 依頼人が、システム（ハードウェア又はソフトウェア）の運用及びシステムで使用し又は生成するデータについて責任を負うこと。
- 205 情報システムに関する非保証業務を提供する場合は、監査の過程で当該情報システムにどの程度依拠するかを検討する。そして、依拠の程度に応じて、監査とは他の指揮命令系統下にある会計事務所等に所属する者が、当該非保証業務を実施すべきかどうかについて、判断しなければならない。残存する阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、監査業務又は非保証業務について他の会員によるレビューを受けること等が挙げられる。

《③ 依頼人が大会社等の場合》

- 206 大会社等である依頼人に対し、会計事務所等は以下の情報システムの設計又は構築に関連する業務を提供してはならない。
- (1) 財務報告に係る内部統制の重要な部分を構成する情報システム
 - (2) 会計事務所等の監査対象となる会計記録や財務諸表における重要な情報を生成する情報システム
- なお、第1部第100項に記載のとおり、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が必要である。

《(8) 訴訟支援に関する業務》

- 207 訴訟支援に関する業務の内容は、法廷等での鑑定人になること、訴訟その他法的紛争の結果として受領又は支払う損害賠償金額その他の金額を見積もること、及び紛争又は訴訟に関する文書の管理及び判例等の検索を支援すること等である。これらの業務は、独立性を阻害する自己レビュー又は擁護を生じさせる可能性がある。
- 208 会計事務所等が依頼人に訴訟支援に関する業務を提供し、当該業務に、会計事務所等が監査対象の財務諸表に影響を及ぼす損害その他の金額を見積もることが含まれる場合、第1部第175項から第180項までに規定される評価業務に関する条項に従わなければならない。その他の訴訟支援業務を提供する場合、阻害要因の重要性の程

度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。

《(9) 法律業務》

209 第1部において対象としている法律業務とは、それを提供する当該国の裁判所で訴訟手続を行うことを許されている者、又は訴訟手続を行うための所定の司法研修を受けた者のみが提供を許される業務をいう。法律業務の領域は、当該国の裁判所により、多様であり、企業法務及び契約関連の両方が含まれる。例えば、契約の支援、訴訟、合併・買収時の助言及び支援、依頼人の法務部門に対する支援などである。依頼人に法律業務を提供する場合、独立性を阻害する自己レビュー及び擁護を生じさせる可能性がある。

なお、法律業務を会計事務所等が国内で提供することは通常想定されないが、第209項から第213項は、海外のネットワーク・ファーム等が提供する場合等における独立性の考え方を示している。

210 依頼人が行う取引を支援するための法律業務（例えば、契約の支援、法律に関する助言、法務デュー・デリジェンスの実施、企業再生など）によって、独立性を阻害する自己レビューを生じさせる可能性がある。阻害要因の有無とその重要性の程度は、次の事項に依存する。

- (1) 業務の内容
- (2) 監査業務チームの構成員によって提供されるか否か。
- (3) 依頼人の財務諸表に関連する事項の重要性

阻害要因が存在する場合、その重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用し、阻害要因を除去するか、又は重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、法律業務の提供に関与していない専門家が、提供された業務について監査業務チームに助言を行い、財務諸表上の取扱いを検証すること等が挙げられる。

211 対象となる金額が、監査意見を表明する財務諸表に重要な影響を及ぼす場合、紛争又は訴訟の解決に依頼人を擁護する立場で行動することは、独立性を阻害する擁護及び自己レビューの重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その阻害要因の重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできない。したがって、会計事務所等は、この種の業務を依頼人に提供してはならない。

212 対象となる金額が、監査意見を表明する財務諸表に重要な影響を及ぼさない場合に、会計事務所等が紛争または訴訟の解決のために依頼人を擁護する役割を依頼されることがある。このような場合、会計事務所等は、独立性を阻害する擁護及び自己レビューの重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。

セーフガードには、例えば、法律業務の提供に関与していない専門家に、提供された業務について監査業務チームに助言を行い、財務諸表上の取扱いを検証させること等が挙げられる。

- 213 会計事務所等の社員等又は従業者が依頼人の法務の担当役員等に任命される場合、独立性を阻害する自己レビュー及び擁護の重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできない。法務の担当役員等は一般に、企業の法務に関して広範囲な責任を負っていると考えられる。したがって、会計事務所等の社員等及び従業者は、依頼人の法務の担当役員等に就任してはならない。

《(10) 採用に関する業務》

《① 一般的規定》

- 214 採用に関する業務を依頼人に提供する場合、独立性を阻害する自己利益、馴れ合い又は不当なプレッシャーを受ける脅威を生じさせる可能性がある。阻害要因の有無とその重要性の程度は、次の事項に依存する。

- (1) 求められる業務の内容
- (2) 採用予定者の役職

当該業務を提供する場合、阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用し、阻害要因を除去するか又は許容可能な水準にまで軽減しなければならない。いかなる状況においても、会計事務所等は、依頼人の代理人として交渉するなど経営者の責任を担ってはならず、また、採用の可否に関する意思決定は依頼人に委ねなければならない。一般的には、複数の応募者の専門的資質を審査し、職位に対する適性について助言するといった業務を、専門業務の範囲内で会計事務所等が提供することは可能である。さらに、経理・財務の担当者又は管理者の候補者と面接し、その資質について助言することもできる。

《② 依頼人が大会社等の場合》

- 215 会計事務所等は、大会社等である依頼人に対し、取締役、役員又は依頼人の会計帳簿若しくは監査対象となる財務諸表の作成に重要な影響を及ぼす役職者の採用に関して、次の業務を提供してはならない。

- (1) 当該職位の候補者を探すこと。
- (2) 当該職位の有力な候補者の経歴調査を行うこと。

《(11) コーポレート・ファイナンスに関する業務》

- 216 コーポレート・ファイナンス業務を依頼人に提供することにより、独立性を阻害する擁護又は自己レビューを生じさせる可能性がある。具体的な業務には、例えば、

次のものが挙げられる。

- (1) 企業戦略の策定に関する支援
- (2) 依頼人の潜在的な買収先の特定に関する助言
- (3) 事業等の売却に関する支援
- (4) 資金調達取引に関する支援
- (5) 取引の仕組みの構築についての助言

阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用し、阻害要因を除去するか又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。

- (1) 監査業務チームの構成員でない者にその業務を提供させること。
- (2) コーポレート・ファイナンス業務に関与しなかった者により、監査業務チームに対し当該業務について説明させ、かつ会計処理及び財務諸表上の処理についてレビューさせること。

217 コーポレート・ファイナンス業務の提供は、独立性を阻害する自己レビューを生じさせる可能性がある。例えば、コーポレート・ファイナンスの取引の仕組みの構築に関する助言、監査対象の財務諸表に直接的に影響する資金調達取引に関する助言等がある。阻害要因の有無とその重要性の程度は次の事項に依存する。

- (1) 助言を受けて、財務諸表上での適切な取扱いに関して依頼人が自ら適切に判断できるか否か。
- (2) 助言の結果が、財務諸表上の金額に直接的な影響を及ぼす範囲、及び当該影響額の財務諸表における重要性の程度
- (3) 助言の有効性が特定の会計処理又は財務諸表の表示に依拠し、関連する財務報告の制度に照らし、当該会計処理又は表示の妥当性について疑義があるか否か。

阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用し、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。

- (1) 監査業務チームの構成員でない者にその業務を提供させること。
- (2) コーポレート・ファイナンス業務に関与しなかった者により、監査業務チームに対し当該業務について説明させ、かつ、会計処理及び財務諸表上の処理についてレビューさせること。

218 コーポレート・ファイナンス業務の中で提供した助言の有効性が、財務諸表の特定の会計処理又は表示に依拠し、かつ、以下のいずれかに該当する場合、独立性を阻害する自己レビューの重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできないと考えられる。したがって、依頼人に対しこれらの業務を提供してはならない。

- (1) 助言の対象となる項目について、監査業務チームが会計処理又は表示の妥当性に

ついて疑義を抱いている場合

(2) 助言の結果が、監査対象の財務諸表に重要な影響を及ぼす場合

219 株式の売却支援、ディーリング又は引受け等の提供は、独立性を阻害する擁護又は自己レビューの重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減できないと考えられる。したがって、依頼人に対しこれらの業務を提供してはならない。

《12. 報酬》

《(1) 報酬依存度》

《① 一般的規定》

220 監査業務の特定の依頼人に対する報酬依存度（会計事務所等の総収入のうち、特定の依頼人からの報酬が占める割合）が一定割合を占める場合、その依頼人に対する報酬依存度の高さとその依頼人を失うことへの懸念は、独立性を阻害する自己利益又は不当なプレッシャーを受ける脅威を生じさせる。阻害要因の重要性の程度は次の事項に依存する。

- (1) 会計事務所等の業務体制
- (2) 会計事務所等の基盤が確立されているか、若しくは設立されてからの年数
- (3) 依頼人の評判や知名度あるいは報酬金額の重要性

阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。

- (1) 当該依頼人への報酬依存度を減らすこと。
- (2) 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監査業務にかかる審査（意見表明前のレビュー）を依頼すること。
- (3) 監査意見を表明した後（ただし、次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ない会員に監査業務の定期的な検証又は協会にレビュー（意見表明後のレビュー）を依頼すること。

221 次の場合においても独立性を阻害する自己利益又は不当なプレッシャーを受ける脅威を生じさせる。

- (1) 社員等の収入が依頼人からの報酬金額に連動して決定される場合で、特定の依頼人からの報酬が、特定の社員等の収入の一定割合を占めるとき。
 - (2) 特定の依頼人からの報酬が、特定のオフィスの収入の一定割合を占めるとき。
- 阻害要因の重要性の程度は次の事項に依存する。

- (1) 当該依頼人の評判や知名度あるいは報酬金額の重要性
 - (2) 当該社員等又は事務所の社員等の収入が、当該依頼人からの報酬に依存する程度
- 阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要

因を除去するか、又はその重要性を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。

- (1) 当該依頼人への報酬依存度を減らすこと。
- (2) 他の会員のレビューを受ける、若しくは必要に応じて助言を受けること。
- (3) 内部的に独立した部署又は外部の者による監査業務の定期的な検証を実施すること。

《② 依頼人が大会社等の場合》

222 2期連続して、大会社等である依頼人に対する報酬依存度が15%を超える場合には、阻害要因の重要性の程度を許容可能な水準に軽減するため次のいずれのセーフガードが妥当であるかを検討し、依頼人の監査役等にその旨及び妥当と判断したセーフガードを報告し協議した上で適用する。なお、以下の(1)及び(2)における監査意見には、中間財務諸表に対する意見及び四半期財務諸表に対する結論を含まないものとする。

- (1) 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監査業務にかかる審査（監査意見表明前のレビュー）を依頼すること。
- (2) 2年目の監査意見を表明した後（ただし、3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監査業務の定期的な検証又は協会にレビュー（監査意見表明後のレビュー）を依頼すること。

3年目以降の報酬依存度が15%を超える場合には、每期、同様に、依頼人の監査役等に報告し、協議すると共に、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依頼しなければならない。

2年目の報酬依存度が15%を大幅に超えた場合には、監査意見表明後のレビューで独立性を阻害する要因の重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することができるかどうか、また、監査意見表明前のレビューが必要であるかどうかを判断しなければならない。必要であると判断した場合には、監査意見表明前のレビューを依頼しなければならない。

また、3年目以降の報酬依存度が15%を大幅に超える場合にも、監査意見表明前のレビューを依頼することが必要か、同様の判断が必要である。

《(2) 期限経過の未収報酬》

223 依頼人からの報酬が長期にわたって未払いである場合、特に次年度の監査報告書が提出される段階になっても未払いの割合が大きい場合、独立性を阻害する自己利益を生じさせる。通常、次年度の監査報告書の提出までに支払いが完了していなければならない。監査報告書の提出後も支払われていない場合、阻害要因の有無及び重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又

はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、監査業務チームの構成員ではなかった別の会員から助言を受け又は実施した業務の検証を受けること等が挙げられる。会計事務所等は、未収報酬が依頼人への貸付と同等とみなすべきか判断しなければならず、また、期限経過をしている部分の金額の重要性を考慮し、業務を継続することが適切であるかについても判断しなければならない。

《(3) 成功報酬》

224 成功報酬とは、取引の結果又は会計事務所等が遂行した業務の結果に応じて、事前の取決めに基づき報酬額を計算することである。裁判所等の公的機関が決定した報酬は成功報酬とはみなされない。

225 会計事務所等が監査業務に関連して、直接的に又は仲介者等を通して間接的に請求する成功報酬は、独立性を阻害する自己利益の重要性が余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性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。したがって、このような業務の契約を締結してはならない。

226 監査業務の依頼人に対して提供する非保証業務に関連し、会計事務所等が、直接的又は仲介者等を通して間接的に請求する成功報酬も、独立性を阻害する自己利益を生じさせる可能性がある。次のいずれかに該当する場合、独立性を阻害する自己利益の重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性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。したがって、このような業務の契約を締結してはならない。

(1) 財務諸表の監査を実施している会計事務所等が請求する報酬であり、その額が会計事務所等にとって重要であるか又は重要であると見込まれるもの。

(2) 財務諸表の監査の重要な部分を実施したネットワーク・ファームが請求する報酬であり、その額が会計事務所等にとって重要であるか又は重要であると見込まれるもの。

(3) 非保証業務の結果やその報酬額が、財務諸表における重要な金額の監査に関連する現在又は将来の判断に依存する場合

227 前項(1)から(3)以外において、非保証業務を監査業務の依頼人に対して提供する場合、会計事務所等が請求するその他の成功報酬業務については、阻害要因の有無とその重要性の程度は、次の事項に依存する。

(1) 予定報酬金額の範囲

(2) 適切な機関が、成功報酬の基礎となる事象の結果を判断するかどうか

(3) 業務の内容

(4) 当該業務や取引が財務諸表に与える影響

阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要

因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。

- (1) 関連する監査業務を他の会員に検証又は助言させること。
- (2) 監査業務チームの構成員ではない専門家を非保証業務に従事させること。

《13. 個人の報酬制度と人事評価の方針》

228 監査業務チームの構成員が、非保証業務の契約を依頼人から獲得することが、人事評価又は個人の報酬額に影響を及ぼす場合、独立性を阻害する自己利益を生じさせる。阻害要因の重要性の程度は次の事項に依存する。

- (1) 当該業務の獲得が、個人の報酬又は人事評価に占める割合
- (2) 監査業務チームにおける当該構成員の役割
- (3) 昇進の決定が、当該業務の獲得によって影響を受けるかどうか。

阻害要因の重要性の程度を評価し、当該阻害要因の重要性が許容可能な水準ではない場合、個人の報酬制度又は人事評価プロセスを修正するか、セーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。

- (1) 当該構成員を監査業務チームから外すこと。
- (2) 監査業務チームの当該構成員の業務を、他の会員に検証させること。

229 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することにより、評価をされたり、個人の報酬が支払われてはならない。ただし、会計事務所等の社員等の間での通常の利益分配契約を禁止するものではない。

《14. 贈答及び接待》

230 依頼人から贈答若しくは接待を受ける、又は依頼人に対してこれを行う場合、独立性を阻害する自己利益及び馴れ合いを生じさせる可能性がある。会計事務所等又は監査業務チームの構成員が、依頼人から贈答若しくは接待を受ける、又は依頼人に対してこれを行う際に、その金額が社会通念上許容される範囲を超える場合には、阻害要因の重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできない。したがって、会計事務所等又は監査業務チームの構成員は、そのような贈答若しくは接待を受け、又は行っていない。

「社会通念上許容される範囲」の解釈については、贈答及び接待の内容、金額、意図、時期、回数及び方法等を総合的に勘案し、極力厳格に判断するものとする。社会通念上許容される範囲か否かの判断に当たっては、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、独立性は損なわれていないと結論付ける可能性が高いかどうかを勘案しなければならない。なお、社会通念上許容される範囲であっても、独立性

が損なわれているとの疑いを持たれることのないように留意しなければならない。

《15. 依頼人との訴訟》

231 会計事務所等又は監査業務チームの構成員と、依頼人との間で訴訟が発生した場合、又はその可能性がある場合、独立性を阻害する自己利益及び不当なプレッシャーを受ける脅威を生じさせる。依頼人の経営者と監査業務チームの構成員は、依頼人が業務活動のあらゆる面について、誠実にすべての情報を開示できる関係でなければならない。会計事務所等と依頼人の経営者が実際の訴訟、あるいはその恐れにより敵対的な立場に置かれ、すべての情報を開示しようとする経営者の意思が損なわれた場合、独立性を阻害する自己利益及び不当なプレッシャーを受ける脅威を生じさせる。阻害要因の重要性の程度は、次の事項に依存する。

(1) 訴訟の重要性

(2) 訴訟が過去の監査業務に関連しているかどうか。

阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば次のものが挙げられる。

(1) 監査業務チームの構成員が訴訟に関与している場合、当該構成員を監査業務チームから外すこと。

(2) 実施した業務について、他の会員の検証を受けること。

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できない場合、監査業務契約を解除又は監査業務の依頼を辞退しなければならない。

《ⅩⅡ 利用と配布の制限が付された報告書》

	項
1. はじめに	500
2. 大会社等	505
3. 関連企業等	506
4. ネットワークとネットワーク・ファーム	507
5. 金銭的利益、ローン及びローンの保証、緊密なビジネス関係、家族及び個人的関係	508
6. 依頼人への就職	513
7. 非保証業務の提供	514

《1. はじめに》

500 第1部における独立性の要件は、全ての監査業務に適用される。しかし、報告書

に利用と配布の制限が付されており、次の第 501 項及び第 502 項の条件が満たされている場合、第 1 部第 505 項から第 514 項までに規定されているように、第 1 部における独立性の要件を修正することができる。これらの条項は、次の全てが満たされる特別目的の財務諸表の監査業務にのみ適用可能である。

- (1) 財務諸表がすべての重要な点において、適用される会計基準に準拠して作成されているかどうか（財務諸表の適正表示について意見を表明する場合は、すべての重要な点において、適用される会計基準に準拠し、適正に表示されているかどうか。）について、積極的又は消極的な結論を導くことを意図するものであること。
- (2) 監査報告書に利用と配布の制限が付されていること。
ただし、法定監査の場合、この修正は認められない。

501 第 1 部における独立性の要件の修正は、報告書の想定利用者が次に該当する場合に認められる。

- (1) 報告書の目的や制限に精通していること。
- (2) 修正された独立性の要件の適用について同意していることが明らかであること。

想定利用者が直接に、又は（想定利用者のために行動する権限を持つ代理人を通して）間接的に、契約の内容と範囲を決定する交渉に参加することにより、想定利用者は、報告書の目的と制限に関する理解を深めることができる場合がある。

上述のように想定利用者が、会計事務所等と依頼人との交渉に参加することにより、会計事務所等は次のことが可能となる。

- (1) 想定利用者と独立性に関する事項についてコミュニケーションをとること。独立性に関する事項には、阻害要因の重要性の程度の評価や、阻害要因を除去するか又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減するために必要となるセーフガードの検討に関連する状況が含まれる。
- (2) 適用される修正された独立性の要件について、想定利用者の同意を得ること。

502 会計事務所等は、監査業務の提供に関して適用する予定の独立性の要件を、想定利用者に伝達（例えば、業務契約書に記載することによって）しなければならない。業務契約条件設定時に特定できない複数の想定利用者がある場合（例えば、シンジケートローン契約の金融機関等）、想定利用者の代表者は（例えば、会計事務所等の業務契約書をすべての利用者に公開することにより）、同意された独立性の要件を、想定利用者が特定された後に通知しなければならない。

503 会計事務所等が、同一の依頼人に対し利用と配布の制限が付されていない監査報告書も併せて発行する場合、当該監査業務には、第 1 部第 1 項から第 231 項までが適用され、第 500 項から第 514 項までの規定は適用できない。

504 第 1 部で規定される各要件のうち、上記の状況により修正が容認されるものは、第 1 部第 505 項から第 514 項に記載されている。第 1 部のその他の規定は遵守しなければならない。

《 2. 大会社等》

505 第1部第500項から第502項に定められた条件を満たす場合、第1部第100項から第231項のうち、大会社等の監査業務に関する追加的な要件を適用する必要はない。

《 3. 関連企業等》

506 第1部第500項から第502項に定められた条件を満たす場合、依頼人にその関連企業等は含まれない。しかし、監査業務チームが、依頼人のある関連企業等との関係や状況が、独立性の評価にとって重要であると認識している、又はそのように考えるべき合理的理由が存在する場合、阻害要因を認識、評価し、セーフガードを適用する際にかかる関連企業等を含めなければならない。

《 4. ネットワークとネットワーク・ファーム》

507 第1部第500項から第502項に定められた条件を満たす場合、ネットワーク・ファームは会計事務所等に含まれない。しかし、会計事務所等が、あるネットワーク・ファームの利害や関係が阻害要因を生じさせると認識している、又はそのように考えるべき合理的理由が存在する場合、阻害要因の重要性の程度を評価する際に、当該ネットワーク・ファームの利害や関係を含めなければならない。

《 5. 金銭的利害、ローン及びローンの保証、緊密なビジネス関係、家族及び個人的関係》

508 第1部第500項から第502項に定められた条件を満たす場合、第1部第102項から第145項に定められた事項は、監査業務チームの構成員、その家族又は近親者にのみ適用する。

509 第1部第102項から第145項に規定されるように、依頼人と監査業務チームの構成員の以下の者との利害と関係が、独立性を阻害する要因を生じさせるかどうか判断しなければならない。

- (1) 監査業務の遂行のために専門的な、又は業界固有の事項、取引、事象について助言を提供する者
- (2) 監査業務の品質管理を行う者。監査業務に係る審査を行う者を含む。

依頼人と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者との間の利害及び関係が、独立性を阻害する要因を生じさせると、業務チームが考えるべき合理的理由がある場合、当該阻害要因の重要性の程度を評価しなければならない。そのような者には次の者が含まれる。

- (1) 監査業務の遂行に関連して監査業務執行責任者の報酬を決定する者
- (2) 監査業務の遂行に関連して監査業務執行責任者を直接監督、管理、又は監視等を

行う者（監査業務の執行責任者より上位の職位である者は、会計事務所等の最高経営責任者に至るまですべての者を含む。）

- 510 個人の有する金銭的利益（第1部第108項、第111項、及び第113項から第115項までに記載されている金銭的利益）が、阻害要因を生じさせると考えるべき合理的理由がある場合、監査業務チームの構成員は当該阻害要因の重要性の程度を評価しなければならない。
- 511 阻害要因の重要性の程度が許容可能な水準でない場合、セーフガードを適用して阻害要因を除去するか又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。
- 512 第1部第106項と第115項に定められる規定を会計事務所等の利害に適用する場合、会計事務所等が、依頼人に対し、重要な直接的又は間接的金銭的利益を有している場合、独立性を阻害する自己利益は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用してもその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減できない。したがって、会計事務所等は、そのような金銭的利益を有してはならない。

《6. 依頼人への就職》

- 513 第1部第134項から第138項に規定した雇用関係から阻害要因を生じさせる場合は、その重要性の程度を評価しなければならない。阻害要因の重要性の程度が許容可能な水準でない場合は、セーフガードを適用して、阻害要因を除去するか又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、第1部第136項に記載するものが含まれる。

《7. 非保証業務の提供》

- 514 会計事務所等が、利用と配布の制限が付される報告書を発行する監査業務を依頼人に対して提供し、かつ当該依頼人に非保証業務を提供する場合、第1部第504項から第507項までの規定を除き、第1部第156項から第231項までの規定を遵守しなければならない。

第2部 監査業務以外の保証業務における独立性

	項
I 指針の構成	1
II 独立性に対する概念的枠組みアプローチ	4
III 保証業務	12
IV 主題情報に対する保証業務	17
V 直接報告による保証業務	20

VI	利用と配布の制限が付された報告書	21
VII	複数の責任当事者	28
VIII	文書化	29
IX	業務期間	30
X	第2部に関する違反	33
XI	独立性に対する概念的枠組みアプローチの適用	100

《I 指針の構成》

- 1 第2部は、監査業務以外の保証業務に関する独立性の要件について説明している。なお、財務書類の監査業務及びレビュー業務における独立性の要件については第1部に記載している。保証報告書に利用と配布の制限が付されている保証業務など、特定の状況において、かつ、一定の条件が満たされた場合、第2部の独立性の要件を、第2部第21項から第27項までの規定に準拠して適用することができる。
- 2 保証業務は、主題を規準に照らして評価又は測定した結果について、想定利用者が抱く信頼の程度を高めるように設計される。監査・保証実務委員会研究報告第20号「公認会計士等が行う保証業務等に関する研究報告」では、保証業務の構成要素と目的について記載している。保証業務の構成要素と目的に関する記載事項については、当該研究報告を参照されたい。
- 3 公正性の基本原則を遵守するには、保証業務の依頼人（第2部において、以下「依頼人」という。）から独立していなければならない。会計事務所等及び保証業務チームの構成員は、保証業務がもたらす社会的影響に鑑み、依頼人から独立していなければならないことが、第2部において要請されている。また、会計事務所等が、ネットワーク・ファームの利害と関係により、阻害要因を生じさせると判断する場合は、その阻害要因の重要性の程度を評価することが、第2部において要請されている。さらに、依頼人の関連企業等についての関係や状況が、会計事務所等の独立性の評価に関連するということを保証業務チームが知っている、又はそのように判断する場合、保証業務チームは阻害要因の認識及び評価並びにセーフガードの適用の際に依頼人の関連企業等を含めなければならない。

《II 独立性に対する概念的枠組みアプローチ》

- 4 第2部では、保証業務チームの構成員及び会計事務所等が、独立した立場を保持するために、概念的枠組みアプローチを適切に理解し、適用できるよう支援することを目的としている。
- 5 独立性は、次の精神的独立性と外観的独立性から構成される。
 - (1) 精神的独立性

職業的専門家としての判断を危うくする影響を受けることなく、結論を表明でき

る精神状態を保ち、誠実に行動し、公正性と職業的懐疑心を堅持できること。

(2) 外観的独立性

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、全ての具体的な事実と状況を勘案し、会計事務所等又は保証業務チームの構成員の精神的独立性が堅持されていないと判断する状況にはないこと。

6 会員は、独立した立場を保持するために、次の概念的枠組みアプローチを適用しなければならない。

(1) 阻害要因を認識する。

(2) 認識した阻害要因の重要性の程度を評価する。

(3) 必要に応じてセーフガードを適用し、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減する。

阻害要因を除去、若しくはその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減するための適切なセーフガードが存在しないか、又は適用することができない場合がある。このような場合、会員は、当該阻害要因を生じさせる状況若しくは関係を除去するか、又は保証業務の契約の締結を辞退若しくは解除するかを判断しなければならない。

なお、概念的枠組みアプローチを適用するに当たり、会員は、職業的専門家としての判断を行使しなければならない。

7 阻害要因の重要性の程度を評価するに当たって、多くの異なる状況又は状況の組合せを考慮することが求められる。阻害要因を生じさせる状況を全て記載し、セーフガードを特定することは不可能である。このため、本指針は、概念的枠組みアプローチを採用し、阻害要因を認識し、評価し、そして対処することを会計事務所等及び保証業務チームに求めている。概念的枠組みアプローチは、会員が、本指針の独立性の要請を遵守できるよう支援するものである。本指針の規定は、阻害要因を生じさせる様々な状況を例示したものであり、禁止されている全ての状況を記載しているものではない。したがって、会員は本指針において、記載されていない状況についても、それが直ちに認められると結論付けることがないように留意する必要がある。

8 第2部第100項以降は、独立性に対する概念的枠組みアプローチがどのように適用されるかを記載している。しかしながら、阻害要因を生じさせる、又はその可能性がある全ての状況と関係を記載しているわけではない。

9 業務の契約を締結若しくは契約を更新するかどうか、又は特定の者を保証業務チームの構成員にするかどうかを判断するに当たり、会計事務所等は、阻害要因を認識し評価しなければならない。

(1) 会計事務所等は、阻害要因の重要性の程度が許容可能な水準ではなく、新規の契約の締結又は特定の者を保証業務チームの構成員とすることの可否を判断する場合がある。このような場合、会計事務所等は、その阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度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する

ことができるかどうか検討しなければならない。

- (2) 会計事務所等は、契約の更新の可否を判断する場合、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することが求められる。この場合、会員は既に適用されているセーフガードが引き続き有効であるか、他のセーフガードを適用する必要があるか、又は契約を解除しなければならないかどうかを判断しなければならない。
 - (3) 会計事務所等は、業務期間中に、新たな阻害要因を生じさせる状況に気づいた場合、概念的枠組みアプローチに従って、その阻害要因の重要性の程度を評価しなければならない。
- 10 第2部では、全体を通じ、阻害要因の重要性の程度について言及している。
会計事務所等は、阻害要因の重要性の程度を評価するに当たり、質的要因及び量的要因の双方を考慮しなければならない。
- 11 第2部では、独立性に関して、会計事務所等に所属する者の当該事務所内での行動に対する責任については規定していない。その責任は、会計事務所等の規模、体制及び組織形態によって異なるためである。

《Ⅲ 保証業務》

- 12 監査・保証実務委員会研究報告第20号「公認会計士等が行う保証業務等に関する研究報告」で詳しく説明されているように、保証業務において、会計事務所等所属の会員は、一定の規準によって主題を評価若しくは測定した結果を表明する情報について、又は主題それ自体について、想定利用者（主題に責任を負う者以外）にとっての信頼性を高めることを目的として、保証業務チームが自ら収集した証拠に基づき規準に照らして判断した結論を表明する。
- 13 主題を評価又は測定した結果とは、規準を主題に適用した結果得られる情報である。「主題情報」とは、主題を評価又は測定した結果という意味で用いられる。
- 14 保証業務は、主題情報に対するものと直接報告によるものとに分類される。いずれの場合も、会計事務所等所属の会員、主題に責任を負う者及び想定利用者という三当事者が関与している。
- 15 主題情報に対する保証業務の場合、主題に責任を負う者が主題について自ら評価又は測定を行い、主題情報は、主題に責任を負う者による主張として想定利用者に提示される。
- 16 直接報告による保証業務の場合、会計事務所等所属の会員が、主題それ自体を直接評価又は測定するか、若しくは想定利用者の開示されていない主題の評価又は想定結果について、主題に責任を負う者から陳述を得る。当該主題情報は、保証報告書に含めて想定利用者に提示される。

《IV 主題情報に対する保証業務》

- 17 主題情報に対する保証業務において、保証業務チームの構成員及び会計事務所等は、依頼人から独立していなければならない。この独立性の要件には、保証業務チームの構成員と依頼人の役員等及び主題情報に重要な影響を及ぼす職位にある使用人との間に生じる一定の関係に係る禁止事項が含まれる。また、主題に重要な影響を及ぼす職位に就いている者との関係が、阻害要因を生じさせるかどうかとも判断しなければならない。会計事務所等が、ネットワーク・ファームと依頼人との利害関係から阻害要因が生じると判断する場合は、その阻害要因の重要性の程度を評価しなければならない。
- 18 主題情報に対する保証業務の大半においては、主題に責任を負う者が主題情報及び主題の両方に責任を負うが、主題には責任を負わない業務もある。例えば、ある会社の環境保全活動に関して、環境コンサルタントが作成した報告書を想定利用者に配付するために、会計事務所等所属の会員が、当該報告書についての保証業務に携わっている場合、その環境コンサルタントは、主題情報に責任を負う者であるが、主題（環境保全活動）については、企業が責任を負うことになる。
- 19 主題情報に対する保証業務において、主題情報に責任を負う者が主題には責任を負わない場合、保証業務チームの構成員及び会計事務所等は、主題情報に責任を負う者（依頼人）から独立していなければならない。さらに、会計事務所等が、保証業務チームの構成員、会計事務所等又はネットワーク・ファームと主題に責任を負う者との利害関係から阻害要因が生じると判断する場合、その阻害要因についても検討が必要である。

《V 直接報告による保証業務》

- 20 直接報告による保証業務において、保証業務チームの構成員と会計事務所等は、依頼人から独立していなければならない。また、会計事務所等が、ネットワーク・ファームの利害関係から阻害要因が生じると判断する場合、その阻害要因の重要性の程度についても評価しなければならない。

《VI 利用と配布の制限が付された報告書》

- 21 保証報告書に利用制限と配布制限が付されている場合、本項及び第2部第22項の条件が満たされていれば、第2部において規定されている独立性の要件を修正してもよい。保証報告書の想定利用者が、その目的、主題情報及び保証報告書の制限を理解しており、かつ、独立性の要件を修正して適用することに明示的に同意している場合、第2部において規定されている独立性の要件を修正して適用することが認められる。想定利用者は、直接的又は想定利用者を代表して行動する権限を持つ者を通じて、間接的に業務の性質や範囲の決定に参加することにより、保証報告書の目的、主題情報

及び保証報告書の限界についての知識を得ることができる。このように想定利用者の参加により、概念的枠組みアプローチの内容も含めて、独立性に関する事項について想定利用者に伝達し、修正された独立性の要件について、同意を得られる可能性が高まる。

22 会計事務所等は、保証業務の提供に関して、適用する予定の独立性の要件を、想定利用者に伝達（例えば、業務契約書に記載することによって）しなければならない。業務契約条件設定時に特定できない想定利用者がある場合（例えば、シンジケートローン契約の金融機関等が該当する。）、想定利用者の代表者は、（例えば、会計事務所等の業務契約書を全ての利用者に公開することにより）同意された独立性の要件を、想定利用者が特定された後に通知しなければならない。

23 会計事務所等が、同一の依頼人に対して、利用と配布の制限が付されていない保証報告書も併せて発行する場合、第2部第25項から第27項までの規定により、当該保証業務に第2部第1項から第159項までの規定を適用することを義務付けた要件が変更されるわけではない。

会計事務所等が、同一の依頼人に対して、監査報告書（利用と配布の制限の有無を問わない。）も併せて発行する場合、当該監査業務に第1部の規定を適用しなければならない。

24 第2部で規定される各要件は、第2部第25項から第27項までに記載される状況であれば、修正することが容認されている。それ以外の状況に関しては、第2部のその他の規定に準拠する必要がある。

25 第2部第21項及び第22項に定められている条件が満たされている場合、第2部第104項から第134項までに定められている規定は、全ての保証業務チームの構成員、その家族及び近親者に適用される。さらに、依頼人と保証業務チームの構成員以外の次に挙げる者との利害と関係が、阻害要因を生じさせるかどうかとも判断しなければならない。

(1) 専門的な又は業界固有の事項、取引及び事象について助言を提供する者

(2) 保証業務のために品質管理を行う者（保証業務の検証を実施する者を含む。）

依頼人と保証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者（保証業務の遂行に関連して、保証業務を執行する責任者の報酬を勧告するか、同責任者について直接的な監督、管理又はその他の監視を行う者を含む。）との利害と関係から阻害要因が生じると会計事務所等が判断する場合、第2部第104項から第134項までに定められている規定を参照して、阻害要因の重要性の程度を評価しなければならない。

26 第2部第21項及び第22項に定められている条件が満たされていても、会計事務所等が依頼人に対し、直接的、間接的かを問わず重要な金銭的利害を有している場合、独立性を阻害する自己利益の重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガー

ドを適用しても、その重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできない。したがって、会計事務所等はこのような金銭的利益を有してはならない。さらに、会計事務所等は、第2部第113項から第159項までに記載されている他の規定を遵守しなければならない。

- 27 会計事務所等が、ネットワーク・ファームの利害と関係が阻害要因を生じさせると判断する場合、当該阻害要因についても評価しなければならない。

《Ⅶ 複数の責任当事者》

- 28 一部の保証業務では、主題情報に対する保証業務であるか直接報告による保証業務であるかにかかわらず、主題に責任を負う者が複数となる場合がある。当該保証業務において、各責任当事者に第2部の規定を適用する必要があるかどうかを判断するに当たって、会計事務所等は、会計事務所等又は保証業務チームの構成員と特定の責任当事者との利害又は関係が、主題となる情報に照らして明らかに些細ではない阻害要因を生じさせるかどうかを勘案する。阻害要因の重要性の程度は、次の事項に依存する。

- (1) 特定の当事者が、責任を負う主題情報(又は主題)の重要性
- (2) その業務に関連する社会的影響の程度

特定の責任当事者との利害又は関係を生じさせる阻害要因が、明らかに些細であると会計事務所等が判断した場合、当該責任当事者に第2部の規定を全て適用する必要はないと考えられる。

《Ⅷ 文書化》

- 29 会員は、独立性の保持に関する結論を形成するに当たって、その過程を文書化することにより、自ら行った判断の記録を残すこととなる。文書化していないことが、会計事務所等が特定の事項を考慮したか否か、又は会計事務所等が独立しているか否かを決定する要因となるわけではない。しかし、会員は、次の場合、独立性の要件の遵守に関する結論と、その結論に至る過程の概要について、文書化しなければならない。

- (1) セーフガードを適用した場合

会員は、その阻害要因の内容と、阻害要因の重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減するために適用したセーフガードについて文書化しなければならない。

- (2) 阻害要因の慎重な分析を行った結果、セーフガードを適用しなかった場合

セーフガードが必要かどうか直ちに判断できない場合、阻害要因の慎重な分析を行う必要がある。分析の結果、当該阻害要因の重要性の程度が、許容可能な水準であるために、セーフガードを適用する必要がないと結論付けた場合、会員は、当該阻害要因の内容と結論の根拠を文書化しなければならない。

《IX 業務期間》

《(1) 業務期間に関する基本的考え方》

- 30 依頼人に対する独立性は、保証業務の契約期間のみならず、主題情報の対象期間においても求められる。保証業務の期間は、当該契約を開始した時点から、保証報告書が発行された時点までである。保証業務が継続的に行われる場合、保証業務の終了時点は、当該業務が最終的に終了したことをいずれかの当事者が通知した時点か、又は最終の保証報告書が発行された時点のいずれか後の時点となる。

《(2) 対象期間途中の契約の締結の場合》

- 31 会計事務所等が、結論を表明する主題情報の対象期間の開始後又は対象期間の終了後に、保証業務を依頼される場合がある。この場合には、会計事務所等は、次の事項により、阻害要因が生じているかどうか検討しなければならない。

- (1) 主題情報の対象期間の開始後又は対象期間の終了後における依頼人との金銭的利益又はビジネス上の関係で、保証業務の契約の締結以前のもの
- (2) 保証業務契約締結前に依頼人に提供した業務

- 32 主題情報の対象期間の開始後その途中又は対象期間後において保証業務の契約を締結する場合で、当該保証業務の開始以前に非保証業務を提供しており、かつ、当該非保証業務の提供が保証業務期間中であれば禁止されるものであるときは、当該非保証業務の提供から生じる阻害要因を検討しなければならない。当該阻害要因の重要性の程度が許容可能な水準でない場合は、セーフガードを適用し、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければ、保証業務の契約を締結してはならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。

- (1) 非保証業務を提供した従業者を保証業務に関与させないこと。
- (2) 他の会員が、保証業務と非保証業務を適宜検証すること。
- (3) 当該非保証業務の結果の評価を他の会計事務所等に依頼するか、又は他の会計事務所等が当該非保証業務に責任を負える程度にまで当該非保証業務の再実施を当該他の会計事務所等に依頼すること。

ただし、非保証業務が完了しておらず、かつ、保証業務に関連する業務を開始する前に、当該業務を完了又は中止することができない場合には、会計事務所等は、次の条件が満たされる場合に限り、保証業務の契約を締結するものとする。

- (1) 短期間内に非保証業務が完了すること。
- (2) 依頼人が短期間内に別の業務提供者に業務を移す契約を締結していること。

保証業務期間中は、必要に応じてセーフガードを適用しなければならない。さらに、当該事項について監査役等と協議しなければならない。

《X 第2部に関する違反》

- 33 第2部の規定における違反が認識された場合、会計事務所等は当該違反の原因となった利害関係を解消し、中断し、又は除去しなければならない。また、会計事務所等は当該違反の重要性の程度並びにその違反が会計事務所等の公正性及び保証報告書の発行に与える影響を評価しなければならない。会計事務所等は当該違反の影響に十分な対応策を講ずることができるかどうか判断しなければならない。この判断に当たっては、会計事務所等は、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、当該違反の重要性の程度、及び講じられる予定の対応策、並びにその時点で会員が知り得る全ての具体的な事実及び状況を勘案し、会計事務所等の公正性が損なわれているため、保証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。
- 34 会計事務所等が違反の影響に十分な対応策を講ずることができないと判断した場合、会計事務所等は、可能な限り速やかに契約当事者又は監査役等に伝達するとともに、保証業務契約を解除するために必要な対応を講じなければならない。
- 35 会計事務所等が違反の影響に十分な対応策を講ずることができると判断した場合、必要に応じて、会計事務所等は契約当事者又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協議しなければならない。会計事務所等は、業務の状況及び違反を勘案し、適時に違反及び計画した対応策について協議しなければならない。
- 36 前項に従い協議する際又はその後、対応策は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き契約当事者又は監査役等のいずれか適切な者の了解を得なければならない。契約当事者又は監査役等のいずれか適切な者が、当該対応策が十分であるという会計事務所等の見解に了解しない場合、会計事務所等は、保証業務契約を解除するために必要な対応策を講じなければならない。
- 37 会計事務所等は、当該違反の事実、講じた対応策、今後の対応計画及び契約当事者又は監査役等と協議した全ての事項(契約当事者又は監査役等の了解の有無を含む。)について文書化しなければならない。

会計事務所等が保証業務契約を継続する場合、以下の事項を文書化しなければならない。

- (1) 職業的専門家としての判断において公正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、保証報告書を発行できると判断した根拠

《XI 独立性に対する概念的枠組みアプローチの適用》

	項
1. はじめに	100
2. 金銭的利害	104
3. ローンとローンの保証	113

4. 依頼人とのビジネス上の関係	119
5. 家族関係及び個人的関係	121
6. 依頼人への就職	128
7. 依頼人の役員及び使用人等の雇用	132
8. 会計事務所等の従業者が依頼人において従事する場合	135
9. 担当者の長期的関与とローテーション	139
10. 依頼人に対する非保証業務の提供	140
(1) 経営者の責任	143
(2) その他の検討事項	148
11. 報酬	151
(1) 報酬依存度	151
(2) 期限経過の未収報酬	153
(3) 成功報酬	154
12. 贈答及び接待	158
13. 依頼人との訴訟	159

《1. はじめに》

- 100 第2部第104項から第159項までは、阻害要因を生じさせる、又はその可能性がある具体的な状況と依頼人等との関係を記載している。ここでは、阻害要因の発生、阻害要因の除去、セーフガード、及びいかなるセーフガードによっても阻害要因の重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減できない特定の状況を示している。ただし、阻害要因を生じさせる、又はその可能性がある状況と依頼人等との関係が、第2部に全て網羅されているわけではない。会計事務所等と保証業務チームの構成員は、第2部の規定及び趣旨を勘案し、直面している状況と依頼人等との関係を評価して、倫理規則の付録に記載されているセーフガードを含め、必要に応じて阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度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することができるかどうか検討しなければならない。
- 101 第2部第104項から第159項までは、概念的枠組みアプローチをどのように保証業務に適用し、第2部第28項と関連付けて読む必要があるかを示している。第2部では、多くの保証業務において主題に責任を負う者は1人であり、それは依頼人であるということが説明されている。しかしながら、主題に責任を負う者が複数存在する保証業務もある。そうした状況において、保証業務チームの構成員、会計事務所等及びネットワーク・ファームと、主題に責任を負う者との間の利害関係から阻害要因が生じると考える理由が会計事務所があれば、その阻害要因を検討しなければならない。
- 102 利用と配布の制限が付された保証報告書については、第2部第21項から第27項までを参照する必要がある。

103 第2部第104項から第120項までは、金銭的利益、ローン又はローンの保証や、依頼人とのビジネス上の関係について述べている。これらの利害が会員にとって重要かどうかは、当該会員及びその家族の保有する純資産の合計額と比較して検討する場合も考えられる。

《2. 金銭的利益》

104 依頼人に対し金銭的利益を有していることは、独立性を阻害する自己利益を生じさせる可能性がある。阻害要因の存在及びその重要性の程度は次の事項に依存する。

- (1) 金銭的利益を有している者の役割
- (2) 金銭的利益が直接的なものか間接的なものか。
- (3) 金銭的利益の金額的な重要性

105 金銭的利益は、中間的投資媒体（例えば、投資信託等）を通じて有することがある。そのような金銭的利益が直接的なものか間接的なものかは、受益者が当該投資媒体に支配権を有するか、又は投資判断に影響力を有するかによって左右される。当該投資媒体に支配権を有する場合、又は投資判断に影響力を有する場合は、本指針ではその金銭的利益は直接的な金銭的利益であると定義する。一方、受益者が当該投資媒体に支配権を有さない場合、又は投資判断に影響力を有さない場合は、その金銭的利益は間接的な金銭的利益であると定義する。

106 保証業務チームの構成員、その家族、又は会計事務所等が依頼人に直接的な金銭的利益又は間接的だが重要な金銭的利益を有している場合、独立性を阻害する自己利益の重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできない。したがって、保証業務チームの構成員、その家族及び会計事務所等のいずれも、依頼人との直接的な金銭的利益又は間接的だが重要な金銭的利益を有してはならない。

107 保証業務チームの構成員は、その近親者が依頼人に直接的な金銭的利益又は間接的だが重要な金銭的利益を有していることを認識している場合は、独立性を阻害する自己利益を生じさせる。阻害要因の重要性の程度は、次の事項に依存する。

- (1) 保証業務チームの構成員とその近親者の関係
- (2) 近親者にとっての、金銭的利益の重要性

阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。

- (1) できる限り早い時期に、近親者が金銭的利益の全てを処分すること、又は間接的な金銭的利益が重要ではなくなる程度まで処分すること。
- (2) 他の会員が、保証業務チームの当該構成員が行った業務を検証すること。
- (3) 当該構成員を保証業務チームから外すこと。

- 108 保証業務チームの構成員若しくはその家族又は会計事務所等が、依頼人に対し支配力を持つ企業等に対して、直接的な金銭的利益又は間接的だが重要な金銭的利益を有しており、かつ、当該依頼人を支配している企業等にとって依頼人が重要である場合、独立性を阻害する自己利益の重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできない。したがって、保証業務チームの構成員並びにその家族及び会計事務所等いずれもこのような金銭的利益を有してはならない。
- 109 保証業務チームの構成員若しくはその家族又は会計事務所等が、信託の受託者として、依頼人に対する直接的な金銭的利益又は間接的だが重要な金銭的利益を有する場合は、独立性を阻害する自己利益を生じさせる。このような金銭的利益は、次の全ての要件を満たさない限り、有してはならない。
- (1) 当該受託者、当該受託者の家族、又は当該受託者が所属する会計事務所等が当該信託の受益権者ではないこと。
 - (2) 信託により保有されている依頼人の金銭的利益が、当該信託にとって、重要ではないこと。
 - (3) 当該信託が依頼人に重要な影響を及ぼすことができないこと。
 - (4) 当該受託者、その受託者の家族、又は会計事務所等が、依頼人の金銭的利益に関連した投資判断に、重要な影響力を及ぼすことができないこと。
- 110 保証業務チームの構成員は、次のような者を含む他の者が、依頼人との金銭的利益を有していることを知っていた場合、独立性を阻害する自己利益を生じさせるかどうかを判断しなければならない。
- (1) 前項で記載した信託の受託者以外の会計事務所等に所属する社員、専門業務を行う従業者、又はその家族
 - (2) 保証業務チームの構成員と個人的に親密な関係にある者
- これらの利害が独立性を阻害する自己利益を生じさせるかどうかは、次の事項に依存する。
- (1) 会計事務所等の組織、業務及び報告体制
 - (2) 当該者と保証業務チームの構成員との関係
- 阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。
- (1) 個人的関係をもつ保証業務チームの構成員を保証業務チームから外すこと。
 - (2) 当該保証業務チームの構成員を保証業務の重要な意思決定に関与させないこと。
 - (3) 他の会員が、当該保証業務チームの構成員の業務を検証すること。
- 111 会計事務所等又は保証業務チームの構成員若しくはその家族が、依頼人の直接的な金銭的利益又は間接的だが重要な金銭的利益を、例えば相続、贈与、又は合併の結

果として受領し、本指針の規定により有することができないものである場合、次の対応をしなければならない。

- (1) その金銭的利害を会計事務所等が受領したときは、直接的な金銭的利害の場合は直ちに処分しなければならない。また、間接的だが重要な金銭的利害の場合には、直ちに処分するか、重要性がない程度まで処分しなければならない。
- (2) その金銭的利害を保証業務チームの構成員又はその家族が受領したときは、直接的な金銭的利害の場合は直ちに処分しなければならない。また、間接的だが重要な金銭的利害の場合には、直ちに処分するか、重要性がない程度まで処分しなければならない。

112 削 除

《3. ローンとローンの保証》

- 113 保証業務チームの構成員若しくはその家族又は会計事務所等が、銀行その他の金融機関である依頼人から提供を受けるローン又はローンの保証は、阻害要因を生じさせる可能性がある。ローン又はローンの保証が、通常の貸出手続及び条件によって行われない場合は、独立性を阻害する自己利益の重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできない。したがって、保証業務チームの構成員及び家族並びに会計事務所等のいずれも、そのようなローン又はローンの保証の提供を受けてはならない。
- 114 会計事務所等が銀行その他の金融機関である依頼人から提供を受けるローンは、通常の貸出手続及び条件によって行われていれば、依頼人又は会計事務所等にとって重要な場合であっても、セーフガードを適用して独立性を阻害する自己利益の重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することが可能な場合もある。セーフガードには、例えば、当該金融機関の保証業務に関与せず、ローンの提供も受けていないネットワーク・ファームに属する職業的専門家に業務を検証させることが挙げられる。
- 115 銀行その他の金融機関である依頼人から、保証業務チームの構成員又はその家族が提供を受けるローン又はローンの保証は、通常の貸出手続及び条件によって行われる場合、独立性は損なわれない。当該ローンには、住宅ローン、当座貸越、自動車ローン及びクレジットカード使用残高などがある。
- 116 保証業務チームの構成員若しくはその家族又は会計事務所等が、銀行その他の金融機関ではない依頼人からローン又はローンの保証の提供を受ける場合、当該ローン又はローンの保証が、保証業務チームの構成員若しくはその家族又は会計事務所等、及び依頼人のいずれにとっても重要でない場合を除き、独立性を阻害する自己利益の重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできない。
- 117 保証業務チームの構成員若しくはその家族又は会計事務所等が、依頼人にローン

又はローンの保証を提供する場合には、当該ローン又はローンの保証が、保証業務チームの構成員若しくはその家族又は会計事務所等、及び依頼人のいずれにとっても重要でない場合を除き、独立性を阻害する自己利益の重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできない。

- 118 保証業務チームの構成員若しくはその家族又は会計事務所等が、銀行、証券会社その他の金融機関である依頼人に開設した預金口座又は株式売買口座は、通常取引条件に基づいて保有される限り独立性は損なわれない。

《4. 依頼人とのビジネス上の関係》

- 119 保証業務チームの構成員若しくはその家族又は会計事務所等と、依頼人又はその経営者との間の密接なビジネス上の関係は、取引関係又は共通の金銭的利害を伴うことから、独立性を阻害する自己利益又は不当なプレッシャーを受ける脅威を生じさせる可能性がある。このようなビジネス上の関係には、次のものが含まれる。

(1) 合弁事業

依頼人、その支配的株主、役員等又は当該会社で主要な管理者の立場にある者との合弁事業に対し金銭的利害を有している場合

(2) 共同事業

会計事務所等の一つ又は複数のサービスや商品を、依頼人の一つ又は複数のサービスや商品と組み合わせてパッケージを作り、そのパッケージに両当事者の名称を冠して販売する契約又はそのような行為

(3) 共同マーケティング

会計事務所等が依頼人の商品やサービスの販売代理店若しくはマーケティング業者として機能する契約又はそのような行為

または、依頼人が会計事務所等の商品やサービスの代理店又はマーケティング業者として機能するような契約又はそのような行為

金銭的利害が重要でなく、かつビジネス上の関係が会計事務所等及び依頼人又はその経営者にとって些細なものである場合を除き、阻害要因の重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできない。したがって、金銭的利害が重要でなく、かつビジネス上の関係が些細なものである場合を除き、ビジネス上の関係を有してはならない、又は些細なものとなる水準にまで軽減するか、関係を終了しなければならない。

保証業務チームの構成員の場合、そのような金銭的利害が重要でなくビジネス上の関係がその構成員にとって些細なものである場合を除き、当該構成員を保証業務チームから外さなければならない。ビジネス上の関係が構成員の家族又は近親者と、依頼人又はその経営者との間のものである場合は、阻害要因の重要性の程度を評価し、必

要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。

一方、例えば、潜在的な顧客情報をサービス提供者に紹介し、手数料を得るという業務を展開している事業者が、複数ある紹介先の一つとして、保証業務を依頼している会計事務所等を位置付けているような場合は、必ずしも共同マーケティングには当たらず、別途基本原則が遵守されるように概念的枠組みアプローチを適用することになる。

このような場合に、独立性の阻害要因の重要性の程度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は、例えば次のものが挙げられる。

- (1) 当該業務に関し、紹介手数料や仲介料の授受が行われる場合があることを業務の依頼人へ開示すること。
- (2) 紹介や仲介が行われることやその内容について、会員が保証業務の依頼人の監査役や監査委員会等の保証業務先の企業統治に責任を負う者と協議すること。

この場合でも、紹介や仲介に係る紹介手数料や仲介料の総額（複数の場合はその合計額）が会員や保証業務の依頼人双方にとって、又は紹介等を通じて実施された業務の報酬総額（複数の場合はその合計額）が、業務の実施者にとって重要である場合は、いかなるセーフガードを適用しても、阻害要因の重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減できないと考えられる。

会計事務所等においては、紹介手数料や仲介料の授受についての適切な方針を定めて遵守することが必要である。

120 保証業務チームの構成員若しくはその家族又は会計事務所等が、依頼人から商品やサービスを購入する場合、その取引が通常取引条件で対等の立場でなされるものである限り、一般的に独立性は損なわれない。しかし、当該取引が独立性を阻害する自己利益を生じさせるような内容や金額である可能性もある。したがって、このような阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば次のものが挙げられる。

- (1) 取引を中止する又は縮小すること。
- (2) 当該構成員を保証業務チームから外すこと。

《5. 家族関係及び個人的関係》

121 保証業務チームの構成員と依頼人の役員、それに準ずる者又は特定の使用人（当該使用人の役割による。）との間の家族関係や個人的関係は、独立性を阻害する自己利益、馴れ合い又は不当なプレッシャーを受ける脅威を生じさせる可能性がある。阻害要因の有無及びその重要性の程度は多くの要因に依存し、例えば、保証業務チームにおける当該構成員の役割、家族又はその他の者の依頼人における役割、関係の親密

度などである。

122 保証業務チームの構成員の家族が、依頼人の役員、それに準ずる者又は保証業務の主題となる情報に重要な影響を及ぼす職位である使用人、若しくは当該業務又は主題となる情報の対象期間中にそのような職位にいた場合、当該構成員を保証業務チームから外す以外、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性を許容可能な水準にまで軽減することはできない。この関係は余りに緊密であるため、阻害要因の重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減できるセーフガードがない。したがって、そのような関係を有している者を、保証業務チームの構成員にしてはならない。

123 保証業務チームの構成員の家族が、業務の主題に重要な影響を及ぼす職位の使用人である場合は、阻害要因を生じさせる。阻害要因の重要性の程度は次の事項に依存する。

(1) 依頼人における当該家族の職位

(2) 保証業務チームにおける当該構成員の役割

阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。

(1) 当該構成員を保証業務チームから外すこと。

(2) 当該家族の責任範囲内の事項を当該構成員が担当しないように保証業務チームの責任分担を調整すること。

124 保証業務チームの構成員の近親者が次に該当する場合は、阻害要因を生じさせる。

(1) 依頼人の役員及びそれに準ずる者

(2) 保証業務の主題となる情報に重要な影響を及ぼす職位の使用人

阻害要因の重要性の程度は、次の事項に依存する。

(1) 保証業務チームの構成員と、その近親者との関係

(2) 当該近親者の職位

(3) 保証業務チームにおける当該構成員の役割

阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。

(1) 当該構成員を保証業務チームから外すこと。

(2) 当該近親者の責任範囲内の事項を当該構成員が担当しないように、保証業務チームの責任分担を調整すること。

125 保証業務チームの構成員の家族又は近親者ではないが、同構成員と親密な関係にある者が依頼人の役員、それに準ずる者又は使用人であって、保証業務の主題となる情報に重要な影響を及ぼす職位である場合は、阻害要因を生じさせる。会計事務所等が定める方針及び手続に従って、そのような関係を有する保証業務チームの構成員か

ら、意見を聞かなければならない。阻害要因の重要性の程度は、次の事項に依存する。

- (1) 当該者と保証業務チームの構成員との関係
- (2) 当該者の職位
- (3) 保証業務チームにおける当該構成員の役割

阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。

- (1) 当該構成員を保証業務チームから外すこと。
- (2) 当該者の責任範囲内の事項を当該構成員が担当しないように保証業務チームの責任分担を調整すること。

126 会計事務所等の社員等又は従業者であるが保証業務チームの構成員ではない者と、依頼人の役員、それに準ずる者又は使用人であって保証業務の主題となる情報に重要な影響を及ぼす職位の者との個人的関係又は家族関係は、独立性を阻害する自己利益、馴れ合い又は不当なプレッシャーを受ける脅威を生じさせる可能性がある。会計事務所等が定めた方針及び手続に従って、そのような関係を把握した会計事務所等の社員等及び従業者と協議しなければならない。阻害要因の重要性の程度は、次の事項に依存する。

- (1) 会計事務所等の社員等又は従業者と依頼人の役員、それに準ずる者又は使用人との関係
- (2) 会計事務所等の社員等又は従業者と保証業務チームとの関係
- (3) 会計事務所等における社員等又は従業者の職位
- (4) 会計事務所等の社員又は従業者であるが保証業務チームの構成員ではない者と個人的関係又は家族関係にある者の依頼人における職位

阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。

- (1) 社員等又は従業者の所属する会計事務所等における内部的な責任分担を調整し、保証業務に対する潜在的な影響力を軽減すること。
- (2) 他の会員に、当該者の実施した関連する保証業務を検証させること。

127 削 除

《6. 依頼人への就職》

128 保証業務チームの構成員であった者又は会計事務所等の社員等であった者が、依頼人の役員、これに準ずる者又は使用人であって、保証業務の主題情報に関する責任のある担当者に就いた場合、独立性を阻害する馴れ合い又は不当なプレッシャーを受ける脅威を生じさせる可能性がある。

129 保証業務チームの構成員であった者又は会計事務所等の社員等であった者が、依頼人の役員、これに準ずる者又は使用人であって保証業務の主題となる情報に重要な影響を及ぼす職位に就く場合、独立性を阻害する馴れ合い又は不当なプレッシャーを受ける脅威の重要性の程度は次の事項に依存する。

- (1) 当該者が、依頼人において就いた職位
- (2) 当該者が、保証業務チームに及ぼす影響
- (3) 当該者が、保証業務チームの構成員又は会計事務所等の社員等であった時から経過した期間の長さ
- (4) 保証業務チーム又は会計事務所等における当該者の元の職位。例えば、当該者が、依頼人の経営者又は監査役等と定期的に連絡を取ることに責任を有していたかどうか。

いずれの場合も、当該者は、会計事務所等の他の業務活動に関係してはならない。

阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。

- (1) あらかじめ契約で定められている場合を除き、当該者が会計事務所等からいかなる経済的利益も支払も受けないよう取り決めること。
- (2) 当該者に対する債務額が会計事務所等にとって重要でないよう取り決めること。
- (3) 保証業務の実施計画を変更すること。
- (4) 当該者と比較して十分な経験を有する者を保証業務チームの構成員とすること。
- (5) 他の会員が、当該者の行った業務を検証すること。

130 会計事務所等の社員等であった者が、役員、これに準ずる者又は使用人であって、保証業務の主題情報に関する責任のある担当者の職位である企業等に就職し、当該企業等がその後会計事務所等の依頼人になった場合は、阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。

131 保証業務チームの構成員が、依頼人に将来就職する予定である、又は就職する可能性があるとして知らずして保証業務に関与する場合は、独立性を阻害する自己利益を生じさせる。保証業務チームの構成員が依頼人との雇用交渉に入る場合、その旨を会計事務所等に通知することを義務付ける会計事務所等の方針、手続を整備しなければならない。会計事務所等が、当該通知を受けた場合は、阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。

- (1) 当該者を保証業務チームから外すこと。
- (2) 当該者が保証業務チームの構成員として行った重要な判断について検証するこ

と。

《 7. 依頼人の役員及び使用人等の雇用》

- 132 依頼人の役員、これに準ずる者又は使用人として最近まで勤務していた者を当該依頼人の保証業務チームの構成員として従事させる場合、独立性を阻害する自己利益、自己レビュー又は馴れ合いを生じさせる可能性がある。例えば、当該保証業務チームの構成員が、依頼人に勤務していた期間中に作成したものを、当該者自らが主題情報の構成要素として評価しなければならない場合等が挙げられる。
- 133 保証報告書の報告対象期間中に、保証業務チームの構成員が依頼人の役員、これに準ずる者又は保証業務の主題となる情報に重要な影響を及ぼす使用人として勤務していた場合、阻害要因の重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできない。したがって、当該者を保証業務チームに配属してはならない。
- 134 保証報告書の報告対象期間より前に、保証業務チームの構成員が、依頼人の役員、これに準ずる者又は保証業務の主題となる情報に重要な影響を及ぼす使用人として勤務していた場合は、独立性を阻害する自己利益、自己レビュー又は馴れ合いを生じさせる可能性がある。例えば、当該者が依頼人に従事していた過年度に行った意思決定又は実施した業務を、現在の保証業務の一部として当年度に評価する場合は、阻害要因を生じさせることになる。阻害要因の有無と重要性の程度は、次の事項に依存する。
- (1) 当該者が、依頼人において就いていた職位
 - (2) 当該者が、依頼人を辞めてから経過した期間の長さ
 - (3) 当該者が、保証業務チームで果たす役割
- 阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、当該者が保証業務チームの構成員として実施した業務を検証することなどが挙げられる。

《 8. 会計事務所等の従業者が依頼人において従事する場合》

- 135 会計事務所等の社員等又は従業者が依頼人の役員又はこれに準ずる者等として従事する場合、独立性を阻害する自己レビュー及び自己利益の重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできない。したがって、会計事務所等の社員又は従業者は、依頼人の役員又はこれに準ずる者として勤務してはならない。
- 136 組織の総務に関する責任を負う者が、人事管理、会社の記録及び記録簿の管理等の事務的な役割から、会社の規則の遵守を確保すること又は企業統治に関する助言を

行うこと等幅広い役割を担っている場合がある。このような場合、一般的に当該者は組織と密接に結びついていると考えられる。

137 会計事務所等の社員等又は従業者が、依頼人の組織の総務に関する責任を負う者の業務に従事するとき、独立性を阻害する自己レビュー及び擁護の重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性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場合がある。

138 依頼人の総務としての機能を支援するための定型的な事務サービス又は事務的事項に関する助言サービス（会員が提供可能な業務の範囲内のものに限る。）は、依頼人の管理職的立場にある者が、関係する全ての意思決定を下す限り、通常、独立性は損なわれまいと考えられる。

《 9. 担当者の長期的関与とローテーション 》

139 担当者が長期間にわたって継続性のある保証業務に関与する場合、当該者の公正性及び職業的懐疑心に影響を与え得る馴れ合い及び自己利益の阻害要因が生じ、その重要性が高くなる可能性がある。

担当者が次のものと長期的な関係を持った場合、馴れ合いの阻害要因が生じる可能性がある。

- (1) 依頼人
- (2) 保証業務の主題及び主題情報

自己利益の阻害要因は、長期にわたり関与を続けてきた依頼人を失うことへの担当者の懸念又は依頼人若しくは上級管理職との親密な個人的関係を維持することによる利益の結果として生じる可能性があり、担当者の判断に不当な影響を与える可能性がある。

139-2 次のような要因が、個別に阻害要因の重要性に影響を与える場合もあれば、複合的に影響を与える場合もある。

- (1) 当該者が関与した保証業務の内容
- (2) 当該者が保証業務チームの構成員であった期間の長さ、保証業務チームにおける職階及び保証業務チームで果たす役割（以前に所属していた会計事務所等において、このような関係があった場合も含む。）
- (3) 当該者の業務が、自身より上位の者に指示、査閲及び監督されている程度
- (4) 例えば、主要な意思決定や保証業務チームの他の構成員に対する業務の指示などを通じて、当該者がその職階等により、保証業務の結果に影響を及ぼし得る程度
- (5) 当該者と依頼人又は上級管理職との個人的な関係の親密度
- (6) 当該者と依頼人との交流の内容、頻度及びその程度
- (7) 主題又は主題情報の内容及び複雑性の変化の有無
- (8) 主題に責任を負う者又は上級管理職の最近における交代の有無

- 139-3 複数の要因の組合せは、阻害要因の重要性を増加させる場合もあれば、軽減させる場合もある。例えば、担当者と依頼人との間の親密度は、時間の経過とともに増していくが、これに伴う馴れ合いの阻害要因は、主題に責任を負う者の交代により新たな関係が開始されることによって軽減される。
- 139-4 阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。個別の業務に係るセーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。
- (1) 当該者をローテーションにより保証業務チームから外すこと。
 - (2) 保証業務チームにおける当該者の役割又は実施する手続の種類及び範囲等を変更すること。
 - (3) 当該者が行った業務を、保証業務チームの構成員ではない会員に検証させること。
 - (4) 内部的に独立した部署又は外部の者による保証業務の品質の定期的な検証を実施すること。
 - (5) 保証業務の審査を実施すること。
- 139-5 会計事務所等は、阻害要因の重要性が余りに大きく、当該者の交替が必要なセーフガードであると判断する場合、適切なインターバル期間を定めることが求められる。その期間中、当該者は次のことを行ってはならない。
- (1) 保証業務チームの構成員となること。
 - (2) 当該保証業務の審査を行うこと。
 - (3) 保証業務の結果に直接的な影響を及ぼすこと。
- 当該期間は、独立性に対する馴れ合い及び自己利益の阻害要因が除去され、又はその重要性の程度が許容可能な水準にまで軽減されるために十分な期間でなければならない。

《10. 依頼人に対する非保証業務の提供》

- 140 会計事務所等は従来、依頼人にその技能と専門知識に見合った一連の非保証業務を提供してきた。しかし、非保証業務を提供することにより、会計事務所等又は保証業務チームの構成員の独立性が損なわれる場合がある。阻害要因は、自己レビュー、自己利益、擁護であることが多い。
- 141 特定の非保証業務に関する具体的なガイダンスが、第2部に記載されていない場合は、個々の状況の評価に際し、概念的枠組みアプローチを適用しなければならない。
- 142 依頼人と非保証業務の契約を締結する前に、その業務の提供によって独立性が損なわれることがないかを検討しなければならない。特定の非保証業務の提供により生じる阻害要因の重要性の程度を評価する際には、保証業務チームが、他の関連する非保証業務の提供により生じると考える阻害要因も考慮に入れなければならない。セーフガードを適用して阻害要因の重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減すること

ができない場合は、その非保証業務を提供してはならない。

《(1) 経営者の責任》

- 143 経営者は、人的、金銭的、技術的及び有形・無形の経営資源を獲得し、活用し、管理することに関連した決定を行うことなどにより、企業を管理し、統率し、指揮することに責任を負っている。
- 144 ある活動が経営者の責任の範囲にあるか否かは、状況により異なり、その決定には判断が必要である。例えば、会計事務所等が次の活動を行う場合には、経営者の責任を担っていると考えられる。
- (1) 組織の方針及び戦略的指針を設定すること。
 - (2) 従業員を雇用し、又は解雇すること。
 - (3) 従業員の職務に関して業務を指示し、その責任を負うこと。
 - (4) 取引を承認すること。
 - (5) 銀行口座や投資を管理し、又は運営すること。
 - (6) 会計事務所等及びネットワーク・ファーム又はその他の第三者の助言のうち、いずれを実行すべきかを決定すること。
 - (7) 経営者に代わって、監査役等に報告すること。
 - (8) 内部統制を整備し、運用し、監視し、又は維持する責任を負うこと。
- 145 削 除
- 146 会計事務所等は、保証業務を提供するに当たり、保証業務の一環として、依頼人が果たすべき経営者の責任を担ってはならない。会計事務所等が当該保証業務の一環として経営者の責任を担うことによる阻害要因の重要性は余りに大きく、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性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。会計事務所等が依頼人に当該保証業務以外の業務を提供し、その一環として経営者の責任を担う場合は、会計事務所等が提供する保証業務の主題又は主題となる情報に関連しないようにしなければならない。
- 147 会計事務所等が保証業務の主題又は主題となる情報に関連する業務を提供する場合、会計事務所等は、経営者が責任を負うべき保証業務の主題又は主題となる情報に関連する全ての判断と決定を依頼人の経営者が行っているかどうかを確かめなければならない。当該確認に当たっては、依頼人の経営者が少なくとも以下のような責任を果たしているかどうかを確かめなければならない。
- (1) 常に責任を持って意思決定を行い、かつ業務を監督するための適切な能力、知識及び経験を有している者を経営者が指名すること。そのような者は上級管理職が望ましく、当該業務の目的、内容及び結果並びに依頼人と会計事務所等のそれぞれの責任を理解している者である。しかしながら、当該業務を実施又は再実施するための専門性を有することまでは要求されない。

- (2) 経営者が、当該非保証業務を監督し、依頼人の目的に照らし実施した業務の結果が適切かどうかについて評価すること。
- (3) 当該非保証業務の結果を受け、必要がある場合に、経営者が、次にとるべき対策を講ずる責任を負うこと。

《(2) その他の検討事項》

- 148 会計事務所等が、保証業務の主題となる情報に関連する非保証業務を提供する場合、阻害要因を生じさせる可能性がある。このような場合、会計事務所等が保証業務の主題となる情報に関与する程度を評価し、セーフガードを適用することによって、独立性を阻害する自己レビューの重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することができるかどうかを判断しなければならない。
- 149 会計事務所等が、事後的に保証業務の主題となる情報の作成に関与する場合、独立性を阻害する自己レビューが生じる可能性がある。例えば、会計事務所等が特定の財産の評価業務を提供した後、この情報に関して保証を提供した場合、独立性を阻害する自己レビューが生じることになる。したがって、会計事務所等は、このような業務の提供により生じる阻害要因の重要性の程度を評価し、必要な場合はセーフガードを適用し、阻害要因を除去するか又は重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。
- 150 会計事務所等が保証業務の主題となる情報の一部となる評価業務を実施する場合、会計事務所等は独立性を阻害する自己レビューの重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。

《11. 報酬》

《(1) 報酬依存度》

- 151 保証業務の特定の依頼人に対する報酬依存度（会計事務所等の総収入のうち、特定の依頼人からの報酬が占める割合）が一定割合を占める場合、その依頼人に対する報酬依存度の高さとその依頼人を失うことへの懸念は、独立性を阻害する自己利益又は不当なプレッシャーを受ける脅威を生じさせる。阻害要因の重要性の程度は、次の事項に依存する。
 - (1) 会計事務所等の業務体制
 - (2) 会計事務所等の基盤が確立されているか、又は設立されてからの年数
 - (3) 依頼人の評判や知名度又は報酬金額の重要性阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、第1部第220項で挙げられているセーフガードに準じた

対応をとることが挙げられる。

- 152 特定の依頼人からの報酬が、特定の社員等の収入の一定割合を占める場合も、独立性を阻害する自己利益又は不当なプレッシャーを受ける脅威を生じさせる。このため、阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードの例として、当該社員が実施した業務を保証業務チームの構成員ではなかった他の会員のレビューを受ける、又は必要に応じて助言を受けることが挙げられる。

《(2) 期限経過の未収報酬》

- 153 依頼人からの報酬が長期にわたって未払いである場合で、特に次年度の保証報告書が提出される段階においても未払いの割合が大きいとき、独立性を阻害する自己利益を生じさせる。通常、次年度の保証報告書の提出までに支払いが完了していなければならない。保証報告書の提出後も支払われていない場合、阻害要因の有無及び重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、保証業務チームの構成員ではなかった別の会員から助言を受け、又は実施した業務の検証を受けること等が挙げられる。会計事務所等は、未収報酬が依頼人への貸付けと同等とみなすべきか判断しなければならず、また、期限を経過している金額の重要性を考慮し、業務を再契約すること又は業務を継続することが適切かどうかについても判断しなければならない。

《(3) 成功報酬》

- 154 成功報酬とは、取引の結果又は会計事務所等が遂行した業務の結果に応じて、事前の取決めに基づき報酬額を計算することである。裁判所等の公的機関が決定した報酬は、成功報酬とはみなされない。
- 155 会計事務所等が保証業務に関連して、直接的に又は仲介者等を通して間接的に請求する成功報酬は、独立性を阻害する自己利益の重要性が余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性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。したがって、このような業務の契約を締結してはならない。
- 156 依頼人に対して提供する非保証業務に関連し、会計事務所等が、直接的又は仲介者等を通して間接的に請求する成功報酬も、独立性を阻害する自己利益を生じさせる可能性がある。仮に、非保証業務の報酬がその結果に依存する場合で、その結果が、将来又は業務遂行中に判断されるような保証業務の主題情報に関するある重要な事項によって決定される場合、独立性を阻害する自己利益の重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用しても、その重要性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。したがって、このような業務の契約を締結してはならない。

157 依頼人に対して提供する非保証業務に関し、会計事務所等が請求するその他の成功報酬業務については、阻害要因の有無及び重要性の程度は、次の事項に依存する。

- (1) 予定報酬金額の範囲
- (2) 適切な機関が、成功報酬の基礎となる事象の結果を判断するかどうか。
- (3) 業務の内容
- (4) 当該業務や取引が財務諸表に与える影響

阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば、次のものが挙げられる。

- (1) 他の会員が、関連する保証業務を検証又は助言すること。
- (2) 保証業務チームの構成員ではない専門家を非保証業務に従事させること。

《12. 贈答及び接待》

158 依頼人から贈答又は接待を受ける場合、独立性を阻害する自己利益及び馴れ合いを生じさせる可能性がある。会計事務所等又は保証業務チームの構成員が、依頼人から贈答若しくは接待を受ける、又は依頼人に対してこれを行う際に、その金額が社会通念上許容される範囲を超える場合には、阻害要因の重要性は余りに大きい。このため、いかなるセーフガードを適用してもその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減することはできない。したがって、会計事務所等又は保証業務チームの構成員は、そのような贈答若しくは接待を受け、又は行ってはならない。

「社会通念上許容される範囲」の解釈については、贈答及び接待の内容、金額、意図、時期、回数及び方法等を総合的に勘案し、極力厳格に判断するものとする。社会通念上許容される範囲か否かの判断に当たっては、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、独立性は損なわれていないと結論付ける可能性が高いかどうかを勘案しなければならない。また、社会通念上許容される範囲であっても、独立性が損なわれているとの疑いを持たれることのないように留意しなければならない。

《13. 依頼人との訴訟》

159 会計事務所等又は保証業務チームの構成員と、依頼人との間で訴訟が発生した場合、又はその可能性がある場合、独立性を阻害する自己利益及び不当なプレッシャーを受ける脅威を生じさせる。依頼人の経営者と保証業務チームの構成員は、依頼人の業務活動全ての面に関して、誠実で、かつ、全ての情報を開示できる関係でなければならない。会計事務所等と依頼人の経営者が現実の、又は切迫した訴訟により敵対的な立場に置かれ、全ての情報を開示しようとする経営者の意思が損なわれた場合、独

立性を阻害する自己利益及び不当なプレッシャーを受ける脅威を生じさせる。阻害要因の重要性の程度は、次の事項に依存する。

- (1) 訴訟の重要性
- (2) 訴訟が過去の保証業務に関連しているかどうか。

阻害要因の重要性の程度を評価し、必要に応じてセーフガードを適用して、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減しなければならない。セーフガードには、例えば次のものが挙げられる。

- (1) 保証業務チームの構成員が訴訟に関与している場合、当該構成員を保証業務チームから外すこと。
- (2) 他の会員が、実施した業務について検証をすること。

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できない場合、保証業務契約を解除又は保証業務の依頼を辞退しなければならない。

定義

オフィス

会計事務所等内の構成単位で、地域又は業務等により明確に区分されたもの

家族

配偶者若しくはそれに準ずる者又はこれら以外の被扶養者

会員

会則第4条第2項に定める会員及び同条第3項に定める準会員

会計事務所等

- (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) (1)を支配する事業体
- (3) (1)が支配している事業体

監査業務チーム

- (1) 監査業務に携わる業務チームの全ての者
- (2) その他、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。これには次の者が含まれる。
 - ① 監査業務の遂行に関連して監査業務執行責任者の報酬を勧告するか、又は同責任者について直接的な監督、管理、又はその他の監視を行う者。これらの者には、

会計事務所等の最高責任者に至るまで、監査業務の執行責任者より上位の職位にある全ての者が含まれる。

- ② 監査業務の遂行のために専門的な、又は業界固有の問題、取引及び事象について専門的な見解の問合せを提供する者
 - ③ 監査業務の品質管理を行う者。監査業務に係る審査を実施する者を含む。
- (3) 監査業務の結果に直接的影響を及ぼすことができるネットワーク・ファーム内の全ての者

監査業務に係る審査

監査報告書を発行する前に、監査実施者が行った監査手続、監査上の判断及び監査意見の形成を客観的に評価するために実施する手続

監査業務の依頼人

監査業務を会計事務所等に依頼する事業体

- (1) 監査業務の依頼人が上場会社等である場合
監査業務の依頼人には、当該依頼人の関連企業等を全て含む。
- (2) 監査業務の依頼人が上場会社等でない場合
監査業務の依頼人には、当該依頼人が直接的又は間接的に支配する関連企業等を含む。

監査業務の主要な担当社員等

会計事務所等が意見を表明する財務諸表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以下の者が含まれる。

- (1) 監査業務の業務執行責任者（すなわち監査責任者）
なお、筆頭業務執行責任者とは、監査業務の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自署し、自己の印を押す者1名をいう（共同監査の場合には、会計事務所ごとに筆頭業務執行責任者1名とする。）。
- (2) 監査業務に係る審査を行う者
- (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
我が国においては、通常、(1)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該当するが、それ以外にも、例えば重要な子会社や部門に責任を負う監査業務の業務執行責任者が含まれる場合がある。

監査役等

監査役若しくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会その他これらに準ずるもの

間接的な金銭的利益

投資信託、信託財産その他中間的投資媒体等の共同で運用されるものを通じて実質的に所有されるもので、その持分に対し個人又は事業体が、現在、管理運用していない金銭的利益

関連企業等

依頼人との間に次のいずれかの関係を有する企業

- (1) 依頼人を直接的又は間接的に支配する企業。ただし、依頼人がその企業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企業。ただし、その企業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企業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企業
- (4) 依頼人又は依頼人と上記(3)の関係にある企業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企業。ただし、依頼人及び依頼人と上記(3)の関係にある企業にとって当該金銭的利益が重要である場合に限る。
- (5) 依頼人と共通の企業によって支配されている企業。ただし、この企業と依頼人がともに両者を支配する企業にとって重要である場合に限る。

許容可能な水準

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、その時点で会員が知り得る全ての具体的な事実と状況を勘案し、基本原則の遵守が損なわれていないと結論付ける可能性が高い水準

業務チーム

専門業務を遂行する全ての従業者及び会計事務所等又はネットワーク・ファームに所属する者で、保証業務の事務を実施した者。会計事務所等又はネットワーク・ファームが当該業務に関連して委託した外部の専門家は含まれない。

業務執行責任者

業務実施の責任者、すなわち、業務実施者のうち、業務とその実施及び発行する報告書に対する責任を負う会員

近親者

家族の定義に該当しない両親、子供又は兄弟姉妹

金銭的利益

企業の株式その他の出資証券、無担保社債、その他の債務証券への投資。これらの有価証券を取得する権利及び義務並びにこれらの有価証券に直接関連するデリバティブを含む。

結論の報告のための審査等

業務報告書を発行する前に、業務チームが行った手続、重要な判断及び意見の形成を客観的に評価するために実施する手続

社員等

- (1) 監査法人の場合
当該監査法人の社員
- (2) 個人事務所及び共同事務所の場合
当該個人事務所又は共同事務所において業務執行責任者として業務を行っている者

成功報酬

取引の成果若しくは結果又は実施した専門業務の結果に応じて報酬を決定することをいう。ただし、裁判所その他の公的機関が決定した報酬は、成功報酬とはみなされない。

専門業務

- (1) 公認会計士法第2条第1項及び同第2項に定める業務
- (2) 企業等所属の会員が行う職業的専門家としての業務

大会社等

- (1) 全ての上場会社等
 - (2) 法令により、監査を実施するに当たり、上場会社等と同じ独立性の要件が求められる事業体
 - (3) 第1部第26項により追加的に大会社等と同様に扱うこととした事業体
- 上記(1)及び(2)について、我が国においては、公認会計士法上の大会社等がこれらの要件を満たしている。

直接的な金銭的利益

次の条件を満たす金銭的利益

- (1) 個人又は企業により直接所有され、かつ管理下にあるもの（他の者に一任ベース

で管理させるものを含む。)

- (2) 投資信託、信託財産その他中間的投資媒体等の共同で運用されるものを通じて実質的に所有されるもので、その持分に対し個人又は事業体が、現在、管理運用しているもの

独立性

一 精神的独立性

職業的専門家としての判断を危うくする影響力を受けることなく、結論を表明できる精神状態を保ち、誠実に行動し、公正性と職業的懐疑心を堅持できること。

二 外観的独立性

事情に精通し、合理的な判断を行う第三者が、全ての具体的な事実と状況を勘案し、会計事務所等又は監査業務チームや保証業務チームの構成員の精神的独立性が堅持されていないと判断する状況にはないこと。

ネットワーク

会計事務所等よりも大きな組織体であって、次の(1)と(2)の条件の両方を備えた組織体

- (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 事業上のリソース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

ネットワークに所属する会計事務所等又は事業体

保証業務チーム

- (1) 保証業務に携わる業務チームの全ての者
- (2) その他、保証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。これには次の者が含まれる。
- ① 保証業務の遂行に関連して保証業務執行責任者の報酬を勧告するか、又は同責任者について直接的な監督、管理、若しくはその他の監視を行う者
 - ② 保証業務の遂行のために専門的な、又は業界固有の問題、取引及び事象につい

て専門的な見解の問合せを提供する者

- ③ 保証業務の品質管理を行う者。結論の報告のための審査等を実施する者を含む。

保証業務の依頼人

- (1) 直接報告による保証業務の場合
主題に責任を負う者
- (2) 主題情報に対する保証業務の場合
 - ① 主題情報に責任を負う者
 - ② 主題に責任を負うと考えられる者

役員又はこれに準ずる者

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・呼称のいかん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。

附 則

1. 本適用指針は、平成 19 年 4 月 1 日から適用する。ただし、適用日前に契約を締結した業務には適用しない。
2. 本適用指針のうちネットワーク・ファームに係る規定は、平成 20 年 4 月 1 日から適用する。ただし、平成 19 年 4 月 1 日から適用することを妨げない。

附 則（平成 20 年 3 月 26 日改訂）

本改訂は、平成 20 年 4 月 1 日から適用する。

附 則（平成 22 年 7 月 21 日改正）

1. 本改正は、平成 23 年 4 月 1 日から適用する。ただし、次の 2 から 6 の経過規定に留意する。
2. 大会社等に関する規定（ローテーションに関するものは 3 に留意する。）は、平成 24 年 4 月 1 日から適用する。
3. ローテーションに関する規定は、平成 24 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用する。第 1 部第 152 項の適用に当たっては、次の①及び②に留意する。

- ① 第1部第152項における監査業務の主要な担当社員等のうち、従来のローテーションに関する規定に該当しない社員等については、平成24年4月1日以後開始する事業年度から第1部第152項を適用する。なお、適用に当たっては、平成23年4月1日以後開始する事業年度の直前事業年度までの関与期間を引き継ぐものとする。例えば、平成23年4月1日以後開始する事業年度の期首時点において、その関与期間が7会計期間以上である場合であっても、次の1会計期間に限り、監査業務の主要な担当社員等として関与することができる。
 - ② 第1部第152項における監査業務の主要な担当社員等のうち、従来のローテーションに関する規定に該当する社員等で、これに該当する直前まで新たにローテーションの対象となる業務に関与していた社員等について、平成23年4月1日以後開始する事業年度の期首時点において、従来のローテーションに関する規定の対象業務の関与期間が7会計期間未満である場合には、平成24年4月1日以後開始する事業年度から第1部第152項を適用する。なお、適用に当たっては、平成24年4月1日以後開始する事業年度の直前事業年度までの関与期間を引き継ぐものとする。
4. 第1部第165項、第190項、第196項及び第218項の規定により、新たに禁止される非保証業務の規定は、平成23年4月1日から適用する。ただし、当該非保証業務を平成23年4月1日以前から提供しており、かつ、平成23年10月1日までに終了する場合に限り、提供することができる。
 5. 第1部第222項は、平成23年4月1日以後開始する事業年度から適用する。例えば、3月決算を前提とした場合、平成24年3月期及び平成25年3月期における報酬依存度がそれぞれ15%を超えるときには、平成25年3月期の監査業務についてセーフガードを適用する。
 6. 第1部第229項の個人の報酬と評価の規定は、平成24年4月1日から適用する。ただし、同日前に行われた評価に基づく報酬については、同日以降も受取ることができる。

[平成23年3月29日改正]

附 則（平成26年4月16日改正）

1. 本改正は、倫理規則第8条について改正された倫理規則の施行日（平成27年4月1日）から適用する。
2. 前項の規定にかかわらず、第1部第39項から第49項までに係る改正規定（倫理規則等違反に係る対応部分）は、平成27年4月1日以降開始する事業年度に影響する違反から適用する。
3. 適用開始事業年度前の事業年度に影響する違反については、なお従前の例による。
4. 第1項の規定にかかわらず、第2部第33項から第37項までに係る改正規定（倫理

規則等違反に係る対応部分)は、平成 27 年 4 月 1 日以降開始する保証業務の業務期間に影響する違反から適用する。

5. 第 3 項の規定については、会員の判断において早期適用することを妨げるものではない。

附 則 (平成 30 年 4 月 13 日改正)

1. 本改正は、平成 31 年 4 月 1 日から適用する。ただし、第 1 部の「11. 依頼人に対する非保証業務の提供」に係る改正規定については、平成 31 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用する。なお、会員の判断において早期適用することを妨げるものではない。
2. 前項の規定にかかわらず、第 1 部第 139 項、第 150 項から第 155-3 項まで及び第 2 部第 139 項から第 139-5 項までの改正規定並びに「監査業務の主要な担当社員等」の定義に係る改正規定は、平成 32 年 (2020 年) 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用する。ただし、会員の判断において早期適用することを妨げるものではない。
3. 第 1 部第 151 項から第 152-2 項までの適用に当たっては、適用初年度の直前年度において、改正前の規定に基づくインターバル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。
4. 第 1 部第 151 項から第 152-2 項までの適用に当たっては、次のとおり取り扱うことができる。
 - 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第 1 部第 151 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インターバル期間の途中にある場合又は適用初年度からインターバル期間に入る場合には、インターバル期間に入る直前の監査業務において担当していた第 1 部第 151 項(1)から(3)までの役割に適用されるインターバル期間を、第 1 部第 152 項に基づいて適用する。この場合、インターバル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第 1 部第 151 項(1)における筆頭業務執行責任者とみなす。

付録「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」

1. 公認会計士法第24条の3第3項及び第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大会社等の連続する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には、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。ローテーション期限の上限については、公認会計士法施行令（以下「施行令」という。）第11条及び同第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インターバルについては、施行令第12条及び同第17条により2会計期間とされている。

なお、平成19年公認会計士法改正による法第24条の3第2項及び同第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。

大会社等の監査への継続的関与を制限する趣旨は、同一監査人が大会社等に長期間関与することから生ず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。

以下の2から4は、法令におけるローテーションの対象となる監査関連業務の範囲、適用対象者及びやむを得ない事情がある場合のローテーション適用除外の要件を示している。

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

2. 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施行規則第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項の業務の意見審査を行う者

(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当該業務執行社員

・ 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）であり、「当該証明書にその資格を表示して自署し、かつ、自己の印を押した社員」（法第34条の12第2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。（法規委員会研究報告第12号「指定社員制度に関する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等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等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。

やむを得ない事情

3. 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。」旨法第24条の3ただし書に規定されている。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すべき公認会計士を確保することが困難な場合等を想定して配慮されたものである。

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。」旨その手続が規定されているが、同条の様式において「協会の品質管理レビュー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、やむを得ない事情はできるだけ詳細に記載することが求められている。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しなければならない。

一定規模以上の監査法人における上場会社監査の特例

4. 一定規模以上の監査法人において関与先が上場会社の場合、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、さらに5会計期間のインターバルを設けずに、当該会社の監査業務に継続して関与してはならない。また、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。なお、平成19年の公認会計士法の改正による法第34条の11の5第2項の規定より、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。

(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会社の総数が100以上である場合における当該会計年度における当該監査法人をいう。

(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。）。

(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は、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、インターバルは筆頭業務執行社員としてのインターバル（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に、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、インターバルは筆頭業務執行社員としてのインターバル（5会計期間）を設けることとする。

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奨励される。

ローテーション適用開始の時期

5. 法令上のローテーション適用開始の時期は、15年改正法施行日である平成16年4月1日以後に開始する大会社等の会計期間であって、当該大会社等の財務書類について監査関連業務を行った会計期間以後の連続する会計期間について適用される。しかしながら、当協会は、かねてより自主規制としての交替制を導入しており、平成14年1月28日付けで「監査の品質管理」に関する監査基準委員会報告書を改正し、証券取引法監査対象会社、商法特例法適用監査会社の中で社会的影響の大きい会社、及びこれに準ずる生損保会社、信用金庫等の一定規模以上の企業等について、主要な担当者（監査責任者又は関与社員、15年改正法においては業務執行社員）の交替制を導入した。したがって、これらの背景を踏まえ、当協会の自主規制としては、監査基準委員会報告書の適用開始日である平成14年4月1日をもって、主要な担当者の交替制を実施しているため、ローテーションの適用開始の時期は平成14年4月1日以後に開始する会計期間とすることが適切である。ただし、自主規制としてのローテーション対象業務には、15年改正法における監査関連業務の一つとされる個別の審査業務が含まれていないこと、また、ローテーションの適用対象会社が改正法における大会社等とその範囲を異にしていることに留意する必要がある。

6. 15年改正法における大会社等のうち、自主規制の対象外であった企業等に対する監査証明業務、及び全ての監査関連業務（監査証明業務を除く。）に関する自主規制としてのローテーション適用開始の時期は、5に記載の法令上のローテーション適用開始の時期と同様である。また、これらの監査関連業務に関与していた公認会計士又は社員のローテーション適用開始の時期もこれと同様である。
7. 15年改正法により、新たにローテーションの適用対象者となる監査責任者及び業務執行社員以外の者についても、15年改正法の施行日である平成16年4月1日以後に開始される会計期間からローテーションが適用されることとなる。
8. 19年改正法第34条の11の4による大規模監査法人の業務の制限の特例は、施行日である平成20年4月1日以後に開始する会計期間以後の連続会計期間から適用されるが、協会は、同様の交替制を自主規制により、平成18年4月1日以後開始する事業年度に係る監査業務から導入している。したがって、平成20年4月1日以後に開始する会計期間以後に上場有価証券発行者等となる会社の場合や、平成20年4月1日以後に大規模監査法人となる場合を除き、自主規制による交替制を継続して適用することになる。