

監査報酬算定のためのガイドライン

(標準監査報酬規定廃止後の新しい監査報酬制度)

平成 15 年 10 月
日本公認会計士協会

1. はじめに

従来、公認会計士が行う監査等に係る報酬は、協会の会則に基づいて決定された公認会計士の標準監査報酬規定の金額を参考として、契約当事者間の協議により決定されてきた。

しかし、このたび公認会計士法の一部を改正する法律が公布され、平成 16 年 4 月 1 日から施行されることとなり、この中において規制緩和の観点から、会則記載条項が削除され、これに伴って公認会計士の標準監査報酬規定制度が廃止されることとなった。また、従来から現行の標準監査報酬規定制度に対していくつかの問題提起がなされていたため、これを整理するとともに、この機会に現行制度に対する会員の要望や監査報酬決定方法の実情等についてアンケート調査を行い、会員の意向等を調査した。

これらの作業結果を踏まえて、改正公認会計士法が施行され標準監査報酬規定制度が廃止された場合の会員の報酬決定の参考に供するとともに、適正な監査の実施に対する社会の要請に応えるため、これらに適合した新しい監査報酬制度に基づく監査報酬算定のためのガイドラインを公表することとした。

なお、本ガイドラインでは、監査報酬制度の側面についてのみ検討したが、適正な監査の実施に対する社会の要請に応え、監査の有効性を一層高めるためには、十分な監査日数の確保が不可欠である。協会としては、監査日数の充実・強化策について別途検討中であり、早期にこれに関する考え方を公表する予定である。

2. 新しい監査報酬制度のあり方

公認会計士が企業をとりまく利害関係者のためにその社会的使命を十分に果たするためには、監査事務所が健全かつ継続的に運営されることが不可欠である。また、このためには監査事務所の運営費用は監査報酬によって賄われる必要がある。したがって、監査事務所は、その運営費用の総額を対象として、被監査会社への監査報酬請求額を算出することとなる。

新しい監査報酬制度によって公認会計士が受取るべき報酬は、被監査会社に

提供したサービスの対価に相応する金額を、実際に使用した時間等をもとに受取る制度とすることが合理的である。この方法は、提供したサービスと監査報酬との対応関係が明瞭であることから、被監査会社の理解を得やすいものと考えられる。ここで、提供したサービスの対価に相応する金額とは、被監査会社からの受託業務に関与した公認会計士、会計士補及びその他の監査従事者の執務時間に、当該公認会計士等の請求報酬単価（以下、「チャージレート」という。）を乗ずることによって、適正に計算することができる。

この方法は、通常タイムチャージ方式といわれており、後述の「諸外国における監査報酬制度等の状況（2002年4月調査）」（参考資料2）に記載のとおり、諸外国においては一般的な方法である。そしてこの方法は、経済合理性を強く求める昨今の経済社会に最も適合した監査報酬制度であると考えられる。

なお、本ガイドラインでは、監査報酬の算定対象に含めるべき項目や費用の範囲について、その考え方や処理指針等について一定の方向性は示しているものの、監査事務所によって監査体制や事務所施設等の条件が異なるため、監査報酬は、今後、監査事務所ごとに異なることとなる。

また、後述の「会員へのアンケート調査の結果」（参考資料1）によれば、現行の基本報酬と執務報酬に区分する報酬制度を継続することを「良し」とする会員が54%、「見直しが必要」とする会員が46%であったため、従来の基本報酬と執務報酬とに区分して、被監査会社に監査報酬を請求する場合の計算方法についても記載している。

しかしながら、本ガイドラインでは、公認会計士が提供したサービスと公認会計士の監査報酬との対応関係の明瞭性と合理性及び諸外国における監査報酬制度の状況等を考慮して、新しい監査報酬制度としてはタイムチャージ方式が適当と考えた。

3．新しい監査報酬制度に移行するための協会の対応

当協会は、新しい監査報酬制度に円滑に移行するため及びアンケート調査に対する会員からの要望等に答えるために、次の3つの方策で対応することとした。

- (1) 監査報酬の算定方法についての解説
- (2) 「監査実施状況調査」による監査時間や監査報酬等の実績値の公表
- (3) 新規の監査業務等における業務の位置付けや監査時間の考え方等の解説の公表

4．監査報酬の算定方法

新しい監査報酬を算定するための作業は、被監査会社に請求する監査事務所

費用の範囲の特定と、被監査会社に請求する監査報酬金額又はチャージレートの計算・決定方法の２段階に分けて行うこととなる。

(１) 監査報酬の請求対象に含めるべき監査事務所費用の範囲

新しい監査報酬制度において、被監査会社への請求対象に含めるべき監査事務所の総費用としては、次の から の項目を含めることとなる。

人件費

公認会計士や会計士補等の専門職と管理部門職の人員のための人件費（年金費用及び退職金等を含む。）

教育研修費

公認会計士や会計士補等の専門職と管理部門職の人員のための IT を含む教育研修費及び研究調査費

事務所運営維持費

- ・不動産賃借料、情報機器費及びソフト関連費等の施設費
- ・旅費交通費、通信費、印刷配送費及び職業賠償保険料等のその他の経費

事務所組織を維持発展させるために必要な費用

監査ツール等の開発費用及びその他の費用

(２) 被監査会社に請求する監査報酬金額の計算方法

上述により把握された監査事務所の総費用をもとに、被監査会社に請求する監査報酬金額を計算することとなるが、その計算方法としては、監査報酬をタイムチャージ方式で算出する方法と、監査報酬を基本報酬と執務報酬とに区分して算出する方法とがある。

監査報酬をタイムチャージ方式で算出する方法

監査報酬をタイムチャージ方式で算出する場合、監査業務に従事する専門職のランク別に、被監査会社に請求するチャージレートを決定することが必要となる。専門職のランク別の区分としては、例えば、代表社員、社員、シニアマネージャー、マネージャー、スーパーバイザー、スタッフ等事務所における能力・経験に応じて適切な職位、等級に適宜区分する方法が考えられる。

a . 専門職のランク別チャージレートの算定方法

専門職のランク別チャージレートの算定方法としては、例えば、次の方法がある。

(a) 専門職の給与一円当たりの監査事務所費用負担金額を算出するため、監査事務所の総費用を、在籍する専門職の給与総額で割る。

- $\text{監査事務所の総費用} \div \text{専門職の給与総額} = \text{給与一円当たりの監査事務所費用負担金額}$

(b) 次に、専門職のランク別チャージレートを決定するため、専門職のランク別の一時間当たりの平均賃率を算出し、これに上述の給与一円当たりの監査事務所費用負担金額を掛ける。

専門職のランク別に、

- $\text{給与総額} \div \text{執務時間} = \text{一時間当たりの平均賃率}$
- $\text{一時間当たりの平均賃率} \times \text{給与一円当たりの監査事務所費用負担金額}$
= ランク別チャージレート

この場合、執務時間には、被監査会社における監査従事時間のほか、事務所において当該被監査会社のために行う監査計画の立案、事務所内における監査意見の審議及び監査調書の整理・保管等の監査の着手から終了までの総ての所要時間を含む(ただし、教育研修時間は含まない)。また、専門職であっても監査事務所等の管理業務割合が高い者の場合には、管理業務割合の給与金額は(1)の範囲に含め、ここにおける給与総額には、被監査会社に対する執務時間割合の給与金額を記載することとなる。

なお、監査事務所によっては、ここで説明した計算方法とは別に、現状の監査報酬の実績等を基礎として、これをもとに簡便的に専門職のランク別にチャージレートを決定する方法も考えられる。

さらに、監査報酬をタイムチャージ方式で算出する方法を採用した場合であっても、現行の標準監査報酬規定の執務報酬の区分に含まれている監査責任者報酬(一事業年度につき定額)の考え方を継続することが、監査責任者の執務状況や新しい監査報酬制度への円滑な移行のために適当と考えられる場合には、専門職のランク別にチャージレートを定めるとともに、監査責任者については一事業年度につき定額の監査責任者報酬を定める方法も考えられる。

監査報酬を基本報酬と執務報酬とに区分して算出する方法

a. 基本報酬の決定方法

(a) 基本報酬によって賄われるべき監査事務所費用の範囲

基本報酬によって賄われるべき監査事務所費用の範囲は、監査事務所における総費用の内、管理部門職の人員に関連して発生する人件費(専門職であっても監査事務所等の管理業務割合が高い者の管理業務割合の給与を含む。)教育研修費、事務所運営維持費及び事務所組織を維持発展させるために必要な費用の合計金額である。

(b) 基本報酬金額の計算方法と区分方法

基本報酬金額を決定する方法としては、資本金区分別、資産区分

別及び執務時間区分別等に基本報酬の体系を定める方法が考えられる。

例えば、資本金区分別に基本報酬を定める場合の計算方法としては、次の方法がある。

- ・最初に、被監査会社の資本金一円当たりの監査事務所費用負担金額を次の方法で算出する。

$$\begin{aligned} & \circ \quad \text{基本報酬によって賄われるべき監査事務所費用} \div \text{現行被監査会社の資本金の総合計} \\ & \quad = \text{資本金一円当たりの監査事務所費用負担金額} \end{aligned}$$

- ・次に、これをもとに監査事務所における被監査会社の分析状況に合わせて被監査会社を規模別に適宜グルーピングし、資本金の金額区分別に（例えば、5億円未満、5億円以上、10億円以上及び50億円以上等に区分）基本報酬金額を決定する。

また、資産区分別及び執務時間区分別等に基本報酬の体系を決定する場合にも、同様の考え方で計算することとなる。

さらに、これらの計算結果を参考にしつつ、監査事務所における標準的な被監査会社の規模等を想定して、東証一部上場会社、同二部上場会社、店頭登録会社、商法監査会社等に適宜分類して、基本報酬の区分体系を作る方法も考えられる。

なお、監査事務所によっては、ここで説明した計算方法とは別に、現状の被監査会社の種類、規模や監査日数等の実績をもとに、簡便的に定額報酬としての基本報酬を決定する方法も考えられる。

b．執務報酬の決定方法

(a) 執務報酬によって賄われるべき監査事務所費用の範囲

執務報酬によって賄われるべき監査事務所費用の範囲は、公認会計士や会計士補等の専門職に関連して発生する人件費、教育研修費及びその他の経費の合計金額である。

(b) 執務報酬金額の計算方法

専門職にかかる執務報酬金額を計算するためには、最初に専門職にかかる給与一円当たりの監査事務所費用負担金額を算出する。

$$\begin{aligned} & \circ \quad \text{執務報酬によって賄われるべき監査事務所費用} \div \text{専門職の給与総額} \\ & \quad = \text{給与一円当たり監査事務所費用負担金額} \end{aligned}$$

(c) 専門職のランク別チャージレートの算定方法

専門職のランク別チャージレートを算定するためには、前述 a．(b)において算出した専門職のランク別の一時間当たりの平均賃率に、上述で算出した給与一円当たり監査事務所費用負担金額を掛けることによって、専門職のランク別チャージレート（請求報酬単価）を

決定する。

なお、監査事務所によっては、ここで説明した計算方法とは別に、現状の給与体系をもとに、専門職のランク別チャージレートを簡便的に決定する方法も考えられる。

さらに、執務報酬の中に、現行の標準監査報酬と同様に、一事業年度につき定額の監査責任者報酬を設けることも考えられる。

5. 「監査実施状況調査」による監査時間や監査報酬等の実績値の公表

協会は、従来より会則第 32 条に基づき公認会計士の監査業務の適正な運営状況を指導監督するため、法定監査関係書類等提出規則により会員から監査概要書等の提出を求めており、また、会員の監査の充実と監査の品質向上に活用するために、当該概要書等から抽出したデータを元に、被監査会社を監査の種類別（商法、証券取引法、信金・信組、学校法人）、資本金区分別、負債総額区分別等に区分して、監査責任者や監査補助者（公認会計士、会計士補等）別の監査時間数や監査報酬（平均、最高、1 時間当たり）を統計資料として取りまとめ、「監査実施状況調査」として公表している。そして、監査業務審査会では、当該統計資料の中から、企業等の規模に比較して監査時間数の特に少ない会社の監査人たる会員や監査時間数に比較して監査報酬が著しく高いか或いは反対に著しく低い監査人たる会員等に対して、監査業務の十分性に関連して、その理由を問い合わせる等会員の指導監督のために必要な措置を行ってきた。

また、規制緩和の観点から標準監査報酬規定制度が廃止された場合、会員としては、被監査会社に監査時間や監査報酬の水準の合理性についての理解を得るため、或いは他の監査事務所と比較した場合の監査時間や監査報酬の相当性を確認するため、監査時間や監査報酬等の実績値を統計数値として入手することが必要となる。

これらの理由から、協会は従来と同様に監査概要書等から監査時間や監査報酬等の情報を収集し、監査業務審査会の指導監督活動に利用するとともに、会員の監査業務の充実のため及び被監査会社に必要な情報を提供するため、統計資料として「監査実施状況調査」を JICPA ジャーナル等によって公表する予定である。

なお、監査の実施状況を明瞭に開示するため、「監査実施状況調査」には、次の事項を記載することが必要と考える。

監査の種類別（商法、証券取引法、信金・信組、学校法人等別）
業種別（東京証券取引所の業種分類区分別）
連結財務諸表作成会社、個別財務諸表のみ作成会社別

資本金、総資産、売上高、負債総額、預金等総額別
監査時間（監査責任者や補助者（公認会計士、会計士補等）別）
監査報酬（平均、最高、最低、一時間当たり）

* 監査報酬については、一定のルールによる統計処理を行う必要がある。

* ~ の記載項目は例示であり、監査の種類により記載すべき項目は異なる。

具体的な「ひな型」の例については、「改訂版監査実施状況調査」（参考資料 3）を参照されたい。

6．新規の監査業務等に対する協会の対応

金融審議会公認会計士制度部会では、公認会計士法改正に際し、規制緩和の観点から標準報酬規定制度を廃止すべきとする反面、新たに公認会計士の監査対象業務となる業務については、委嘱者の利便性に配慮して、当該業務に係る報酬に関し「私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律」（以下「独占禁止法」という。）の観点にも留意した適切な対応を協会が具体化することが望ましいとしている。

協会としては、この要請に応えるとともに、新規業務を受嘱する会員に対して必要な情報を提供するため、今後、新規の監査業務等が制度化された場合には、当該業務の開始に先立ち、新規業務の制度化について作業を担当した委員会等が、当該業務の概要について、例えば、次の事項を取りまとめた文書をガイドラインとして公表する予定である。

監査等の目的

委嘱者と受嘱者の責任の範囲、業務の分担

あるべき監査等の実施体制

監査業務等の実施方法

監査業務等の実施に際しての留意点

監査等の質を一定水準に維持するために必要と考えられる監査時間の見積

7．不当廉売に関する独占禁止法の規定

公認会計士の標準監査報酬規定制度が廃止されることに伴い、独占禁止法上の不当廉売の取扱いにも留意する必要がある。

不当廉売は、独占禁止法に基づき、不公正な取引方法の一つとして禁止されているが、「不公正な取引方法の一般指定」（昭和 57 年公正取引委員会告示第 15 号）第 6 項は、不当廉売を「正当な理由がないのに商品又は役務をその供給に要する費用を著しく下回る対価で継続して供給し、その他不当に商品又は役務を低い対価で供給し、他の事業者の事業活動を困難にさせるおそれがある

こと」と規定している。

独占禁止法の目的は、公正かつ自由な競争を維持・促進することにある、事業者が創意工夫により良質・廉価な商品を提供しようとする努力を助長しようとするものである。この意味で、価格の安さ自体を不当視するものではないが、企業（監査事務所）の効率性によって達成した低価格で提供するのではなく、採算を度外視した低価格を設定することで競争者の顧客を獲得するような手段は、正常な競争手段とはいえず、独占禁止法上禁止されているので、充分留意する必要がある。

8．法定監査以外の業務に係る報酬の計算方法

本ガイドラインは、従来の「法定監査の標準報酬規定」（証券取引所第一部、第二部上場会社等の法定の財務諸表監査）に代わる新しい監査報酬制度のあり方と報酬の計算方法について説明しているが、法定監査以外の業務に係る公認会計士の報酬の計算方法も、その基本的な考え方は同一である。本ガイドラインの考え方に準じて公認会計士の報酬の計算を行うこととなる。

以 上