

倫理委員会有識者懇談会

議事次第

(第6回 2022年11月17日(木) 14:00~15:40)

I 開会

II 会長挨拶

III 議事

- ・ 倫理規則実務ガイダンス「倫理規則に関するQ&A」(非保証業務等)(公開草案)に対して寄せられたコメントへの対応

【資料No.1~3】

IV 閉会

以 上

配 付 資 料

資 料	資料No.
第6回倫理委員会有識者懇談会	1
「倫理規則に関する Q&A」 (非保証業務等)	2
「倫理規則に関する Q&A」 (非保証業務等) 公開草案に対するコメント	3

倫理委員会有識者懇談会

第6回

2022/11/17



本日の議事

倫理規則実務ガイダンス「倫理規則に関するQ&A」(非保証業務等)(公開草案)に対して寄せられたコメントへの対応

- 公開草案に対するコメントの概要
- 主なコメントと対応案
- 公開草案からの変更箇所

公開草案に対するコメントの概要

「倫理規則実務ガイダンス」に対する公開草案のコメント件数

- 2022年9月20日に公表した「倫理規則実務ガイダンス（非保証業務等）」の公開草案に対して、**9団体・個人**からコメントが寄せられた。
 - ▶ 監査法人… 4 法人
 - ▶ 本会の個人会員… 3 人
 - ▶ 財務諸表作成者… 1 団体
 - ▶ 監査役等… 1 団体
- コメント総数は49件

公開草案に対するコメントの概要①

項目	件数	主なコメント内容
全般	3	監査役等と会計事務所等の役割 社会的影響度の高い事業体の定義・範囲
提供可能な非保証業務	4	監査証明業務又は監査手続と直接関連性のある業務 提供可能な業務の例示の提供
自己レビューという阻害要因	5	二つの要素テストの判断 自己レビュー以外の阻害要因の取扱い
内部統制に関する業務	3	内部統制の文書化
助言及び提言	2	「監査の過程で生じる情報又は事項」の考え方
監査役等の了解	1 1	会計事務所等から提供される情報の網羅性 文書化 監査役等の了解に係るプロセス（親事業体・子事業体を含む）

公開草案に対するコメントの概要②

項目	件数	主なコメント内容
監査受嘱前の業務提供	2	「監査手続の対象となっていた」の意味 監査人としての選任の受諾
適用時期	1	適用に係る確認
経過措置	1	表現の明確化
国際財務報告基準（IFRS）業務	4	導入支援段階のトライアル実施
上場支援業務	3	上場支援業務の提供可能時期
評価業務	1	表現の明確化
税務業務	1	税務申告書作成業務
情報システムに関する業務	2	情報システムの更新パッチの維持・提供 表現の明確化

公開草案に対するコメントの概要③

項目	件数	主なコメント内容
コーポレート・ファイナンス 業務	1	デュー・デリジェンス業務の提供
非財務情報に関する業務	5	監査基準報告書720との関係 サステナビリティ関連の業務
合 計	4 9	

主なコメントと対応案

※ 以下のスライドに記載の回答案及び修文案は、
11月17日時点における文案となります。

全般

公開草案に対するコメント (No.1)

監査役等の事前の了解において実務上検討すべき事項に関し、Q600-10-3 解説（了解に係るプロセスに含まれる事項の例示）やQ600-10-5 解説（企業グループにおいて了解を得る相手方やプロセスに係る例示）等において具体例を含むガイダンスが示されており、今後の検討に向けて非常に有効な情報提供になるものとする。

<回答案>

同意のご意見として承った。

<Q&Aの修文案>

該当なし。

全般

公開草案に対するコメント（No.2）

倫理規則による規律に対する監査役等の立ち位置について、より明確に表記をしていただきたい。
倫理規則は、飽くまでも公認会計士の自主規制としての規範であり、監査役等に対して何らかの規律を行うものではない。したがって、監査役等が事前の了解を行うに当たっても、

- ・ 判断に必要な情報の収集
- ・ 倫理規則上、提供が可能であるかどうかの検討
- ・ 提供が可能であると判断するに至った根拠やプロセスを含めての監査役等への説明

は、いずれも会計事務所等の側において行うことが求められている事項であると理解する。

<回答案>

倫理規則は、監査役等の職責に関して直接的な影響を及ぼすものではない。しかしながら、今回の改正は、公認会計士の独立性の強化等を通じて依頼人の財務諸表の信頼性を高めることを目的の一つとしており、監査役等とのコミュニケーションを含む連携が不可欠である。非保証業務においても、監査役等が会計事務所等の独立性を効果的に評価することを可能とすることが目的であり、その達成には会計事務所等と監査役等との双方向のコミュニケーション等を適時かつ適切に行うことが肝要と考える。

なお、非保証業務の提供の可否等を判断するための考え方やプロセスについては、会員の理解を促すために、倫理規則のセクション600の全体像を俯瞰する説明として、Q600-1-1を設けている。

<Q&Aの修正案>

該当なし。

全般

公開草案に対するコメント (No.3)

社会的影響度の高い事業体の定義・範囲に関して、我が国では、公認会計士法における大会社等及び会計事務所等が追加的に社会的影響度の高い事業体として扱うこととした事業体と定義されており、資本金や負債を一定以上保有している会計監査人設置会社は無条件で社会的影響度の高い事業体とみなされるほか、100%子会社などもその範囲に含まれる。そもそも監査人及び各社会的影響度の高い事業体の監査役等において実務上対応が困難な監査役等の了解等のプロセスを原則化すべきではないと考えるが、仮にIESBA倫理規程への準拠のために原則化する場合でも、各国で詳細な定義が定められるPIEの定義を見直し、その対象範囲を限定すべきである。なお、IESBA倫理規程においては、その財務状況が公益に重大な影響を及ぼし得る企業といった定性的な定義がなされており、バランスシートの規模は必ずしも重視されていない。PIEの定義の見直しに際しては、こうした点も踏まえ、我が国における社会的影響度の高い事業体の範囲が国際的に見て過度に広範とならないよう考慮いただきたい。

<回答案>

PIEの定義及び範囲に関しては、2022年4月11日付けで、国際会計士倫理基準審議会（IESBA）から「上場事業体及び社会的影響度の高い事業体の定義に関するIESBA倫理規程の改訂」が公表されている。今後これを踏まえ、倫理規則の改正等の検討を行うが、頂いたご指摘は貴重なご意見として承り、今後の倫理規則の改正等において参考とさせていただきます。

<Q&Aの修正案>

該当なし。

自己レビューという阻害要因

公開草案に対するコメント (No.7)

Q600-7-1解説では、「「二つの要素テスト」の(1)又は(2)のいずれかに該当する場合、(1)と(2)の両者を満たす状況が多いものと考えられるため、「二つの要素テスト」の適用においては、(1)と(2)のリスクの有無を慎重に評価することが適切と考えられる。」とされている。

この場合、(1)又は(2)のいずれかの条件を満たす場合には、自動的に(1)及び(2)の条件を満たす印象を強く受ける。これはIESBA倫理規程に含められていないため、実務上の混乱が生じる可能性がある。

<回答案>

「二つの要素テスト」の(1)又は(2)のいずれかに該当する場合には、その両者を満たす状況が多いと考えられるとしているが、これは、(1)又は(2)のいずれかに該当する全ての状況において、自動的に両者が満たされることを意味するものではない。しかしながら、業務の結果が、会計記録、財務報告に係る内部統制又は会計事務所等が意見を表明する財務諸表の一部を形成するか、又はそれらに影響を及ぼす場合、それらが監査の対象となる状況は相応に認められることが想定されるため、会員の慎重な判断を促すために、修正しないこととした。

<Q&Aの修文案>

該当なし。

自己レビューという阻害要因

公開草案に対するコメント (No.18)

Q600-10-1 解説における「そのような阻害要因が生じる場合でも許容可能な水準にある業務」とは具体的に何を指すのか。「阻害要因」は自己レビューとそれ以外に分かれており、自己レビュー以外の阻害要因の場合には、全面的に提供が禁止されるわけではなく、除去、あるいはセーフガードによって問題ない場合には提供可能となる旨を意味するとの理解で良いか。

<回答案>

会計事務所等は、基本原則を遵守し、独立性を保持するとともに、独立性に対する阻害要因の識別、評価及び対処のため、概念的枠組みを適用することが求められている。その際、独立性に対する阻害要因のうち、自己レビューという阻害要因が生じる可能性がある場合には、会計事務所等又はネットワーク・ファームは、社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対して非保証業務を提供してはならない。これに対し、自己レビュー以外の阻害要因（例えば自己利益や擁護という阻害要因）に関しては、それが除去又は許容可能な水準に軽減される等の場合には、経営者の責任を担うことにならないか等を併せて考慮した上で、非保証業務の提供は可能と判断されることがある。

<Q&Aの修文案>

修正前「そのような阻害要因が生じる場合でも」

修正後「自己レビューという阻害要因以外の阻害要因が生じる場合でも」

（【資料No.2】「倫理規則に関するQ&A」（非保証業務等） 25頁 参照）

提供可能な非保証業務

公開草案に対するコメント (No.10)

実務導入の円滑化の観点から、提供可能な非保証業務について具体例が可能な限り明確に示されるべきである。会計事務所等の規模にも相当程度の幅があることが想定され、会計事務所等の中で提供の可否の判断基準に差異が生じてしまうことも懸念される。本公開草案への追加か、遅くとも制度導入後に実例を収集、開示していただく等の形で情報提供がなされることを期待する。

<回答案>

実務ガイダンスでは、非保証業務の提供の可否に関する判断のプロセスや明示的に禁じられている業務等についての考え方を提供している。一方、提供可能な非保証業務の例示に関しては、依頼人の状況や非保証業務の内容等に応じて判断が異なるため、具体例を示すことは困難だが、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事務代行に関する業務の提供や、税務申告書の作成業務のほか、会計事務所等や利害関係者の関心が高いIFRSの導入支援業務等について、いくつかの例示を提供している。改正倫理規則の適用後においては、会計事務所等が監査役等に対して「二つの要素テスト」を含む提供の可否の判断を丁寧に説明し、必要なコミュニケーションを行うことにより、監査役等は、それぞれの状況に応じて非保証業務の提供についての了解が可能になるものと考えているが、こうした実務の蓄積により、今後公表可能な情報について検討を行う。

<Q&Aの修正案>

該当なし。

助言及び提言

公開草案に対するコメント（No.15及び16）

「監査の過程で生じる情報又は事項に関連する助言及び提言」は、監査契約の中で提供する助言及び提言に限定されるものかどうか。

監査業務とは別の非保証業務として業務提供することは否定されないと考えてよろしいか。

<回答案>

「監査の過程で生じる情報又は事項に関連する助言及び提言」は、倫理規則R600.16項の例外として社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対する提供が認められており、「監査の過程で生じる」の解釈は、極力厳格に解釈することが適切である。したがって、監査業務の一貫として提供されるものに限られるものと考えるが、これを形式的に監査業務とは別の契約としたとしても、それが監査業務の一貫として提供されるものと相違しない場合においては提供可能と考えられる。

なお、ご意見を踏まえ、「監査の過程で生じる情報又は事項」に関する考え方とその提供に関して、より明確に記載するため、Q600-8-3のA及び解説に、次の文を追記することとした。

助言及び提言

<Q&Aの修文案>

A

「なお、「監査の過程で生じる情報又は事項に関連する助言及び提言」は、倫理規則R600.16項の例外として社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対する提供が認められているため、「監査の過程で生じる情報又は事項」の解釈は、極力厳格に解釈することが適切であり、我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準等に準拠して実施された監査の過程で取り扱われる情報又は事項が該当するものとする。」

(解説)

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

(【資料No.2】「倫理規則に関するQ&A」(非保証業務等) 22頁 参照)

監査役等の了解

公開草案に対するコメント (No.17)

監査役等が非保証業務の提供に関して事前の了解を行う上で最も懸念する事項の一つが、提供情報の網羅性である。会計監査人の独立性を評価する監査役等としては、漏れのある情報に基づいて事前の了解を行うことを避ける仕組みや体制が、会計事務所等の側において構築されていることが重要である。会計事務所等の取組として、どのように情報を統括し提供の可否を判断しているか、また、どのように提供情報の網羅性を担保しているかについても、監査役等に通知されることが必要と考える。

<回答案>

当該情報に関しては、これまでも監査基準報告書260「監査役等とのコミュニケーション」に基づき、海外のネットワーク・ファームを含む監査報酬及び非監査報酬の情報について、監査役等とのコミュニケーションを行ってきた実務がある。したがって、会計事務所等において、既に非保証業務に関する情報を収集する仕組み又はシステムは適切に整備及び運用されていると考えられる。改正倫理規則の適用後においても、こうした仕組み等を通して会計事務所等は、監査役等の了解を得るために必要な情報を網羅的に提供することが期待されており、引き続き研修等により会員への周知を行う。

なお、例えば、依頼人の企業グループ外の事業体に対する買収等が行われる場合、会計事務所等に対して依頼人から当該情報が適時に伝達されない場合には、会計事務所等において、これに係る独立性に関連する情報の把握及び監査役等への提供が適時かつ適切に行えない可能性があるため、情報提供の網羅性を確保するためにも、監査業務の依頼人の監査役等又は経営者と会計事務所等との連携が求められる。

<Q&Aの修正案>

該当なし。

監査役等の了解

公開草案に対するコメント (No.19)

Q600-10-3解説において、「(1)「了解」を双方で認識するプロセス。これには明示的な了解を得ることを含み、また、例えば、文書による回答とするか、口頭による回答で記録を残すか等について、事後的に認識の齟齬が生じることのないように取り決めておく。」とある。この点、会社側においても、一定の証跡を残す必要があるという理解でよいか。

<回答案>

実務ガイダンスは、倫理規則の適用上の留意点や具体的な適用方法の例示を実務上の参考として示すものであり、依頼人の監査役等の具体的な行為に関しては、本会として実務ガイダンス等に含める立場にはない。しかしながら、特に口頭による回答の場合には、監査役等と会計事務所等の双方において証跡を残すために、会計事務所等においては倫理規則第600.27 A1項に基づく文書化を行うとともに、依頼人の監査役等における記録についても協議の上、プロセスに関する合意に含めることが考えられる。

<Q&Aの修文案>

該当なし。

監査役等の了解

公開草案に対するコメント (No.23)

Q600-10-6において親事業体と子事業体の監査人が異なる場合、Q600-10-7のAの末尾にある「企業グループ構造及びガバナンス構造を踏まえ、会計事務所等と社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人の監査役等との間で合意したプロセスを構築し、対処すること」は許容されないか。親事業体と子事業体の監査人が異なる場合であっても、監査人と両事業体の監査役等が合意すれば、了解権限を割当てすることは理論上可能と考えられる。

<回答案>

監査業務の依頼人の親事業体や子事業体が会計事務所等又はネットワーク・ファームの監査業務の依頼人ではない場合には、会計事務所等は、複数の事業体から了解を得ることが求められるわけではなく、監査業務の依頼人の監査役等からの了解が求められることになる。

監査業務の依頼人ではない監査役等と会計事務所等との間でプロセスを合意することが困難な状況も想定されるため、監査業務の依頼人の監査役等が会計事務所等の独立性を効果的に評価できるようにするという当該コミュニケーションの規定の趣旨を踏まえると、Q600-10-6のケースにおいては、原則どおり、監査業務の依頼人である監査役等から了解を得ることが適切と考えられる。

<Q&Aの修正案>

該当なし。

国際財務報告基準（IFRS）業務

公開草案に対するコメント（No.33～35）

Q601-2-1において、IFRS導入支援業務の「4. 導入支援」段階の「トライアル実施」を、「監査の過程で生じる情報又は事項に関連する助言」として提供する余地はあるか。

依頼人が主体的に作成したトライアルベースのIFRS財務諸表やその作成過程における内部統制を対象として、導入支援の立場ではなく将来の監査人の立場から、実際の運用上の論点を指摘したり各種社内規程等の改善事項を提案したりすることは、監査の過程で生じる情報又は事項に関連する助言及び提言と同等であり提供可能な業務と考える。

<回答案>

「監査の過程で生じる情報又は事項に関連する助言及び提言」は、倫理規則R600.16項の例外として社会的影響度の高い事業体である監査業務の依頼人に対する提供が認められており、「監査の過程で生じる」の解釈に際しては、極力厳格に解釈することが適切である。

既に会計事務所等が監査意見表明の対象とした財務諸表に基づいて依頼人が国際財務報告基準に準拠した財務諸表を作成する場合、これに対して会計事務所等が予備的な任意監査を実施することが考えられるとともに、こうした財務諸表について、監査業務であれば通常実施する「監査の過程で生じる情報又は事項に関連する助言及び提言」と同等の内容にとどまるのであれば、そうした助言を提供することも許容されるものと考えられる。

これらを踏まえ、Q601-2-1において、次のとおり追記することとする。

国際財務報告基準（IFRS）業務

<Q&Aの修文案>

「例えば、「4. 導入支援」の「トライアル実施」として、既に会計事務所等が監査意見表明の対象とした財務諸表に基づいて依頼人がIFRSに準拠した財務諸表を作成する場合、これに対して会計事務所等が予備的な任意監査を実施することが考えられる。また、会計事務所等は、こうした財務諸表について、監査業務であれば通常実施する「監査の過程で生じる情報又は事項に関連する助言及び提言」と同等の内容にとどまるのであれば、そうした助言を提供することも許容されるものと考えられる。」

（【資料No.2】「倫理規則に関するQ&A」（非保証業務等） 45頁 参照）

上場支援業務

公開草案に対するコメント（No.36、38及び39）

Q601-2-1のIFRS導入支援業務の提供可否についてのガイダンスと同様に、上場を予定している依頼人に対する上場支援業務の提供に関するガイダンスを検討いただきたい。

現時点では公認会計士法上の大会社等に該当しないものの、近い将来大会社等に該当する予定であるため、事実上大会社等と同様の規制をかけるべきかについての指針をお示しいただきたい。

<回答案>

上場支援業務は、依頼人のガバナンス構造、保有する人的資源、財務報告プロセスや業務プロセスの整備及び運用状況、情報システムの状況等により、会計事務所等の関与の形態や程度等は、案件に応じて相当程度に異なることが想定される。特にこれらが未成熟な依頼人においては、会計事務所等が依頼人の経営者の責任を担うリスクが高まるとともに、自己レビューという阻害要因が生じる可能性も考えられる。そのため、上場支援業務は、こうした依頼人の状況とともに、業務の内容、範囲、深度、提供時期等が異なるため、これに係るガイダンスを提供することは困難であると考えられる。

なお、新規上場時の有価証券届出書等に含まれる財務諸表等の監査対象期間においては、上場を見据えた金融商品取引法監査又はこれに準じた監査が実施されることから、非保証業務の提供に関して、上場により社会的影響度の高い事業体となる可能性を考慮して業務提供可否の判断を行うことが望ましいものと考えられるが、特に依頼人が上場事業体として社会的影響度の高い事業体に該当することとなる上場申請期においては、倫理規則R400.30により財務諸表の対象期間等を通して独立性の保持が求められることから、その期首から社会的影響度の高い事業体として、非保証業務の提供の可否を判断することが適当と考える。

<Q&Aの修文案>

該当なし。

公開草案からの変更箇所

公開草案からの変更

- 公開草案に対するコメントへの対応
- 監査基準報告書等の名称変更を反映

Q&A番号	変更内容
Q400-3-1	実務指針等の名称変更
Q600-2-1	監査証明業務又は監査手続と直接関連性のある業務に係る記載（コメントNo.4）、実務指針等の名称変更
Q600-7-1	「二つの要素テスト」に係る記載（コメントNo.8）
Q600-7-3	内部統制の文書化に係る記載（コメントNo.11及び13）
Q600-8-3	監査の過程で生じる情報又は事項に係る記載（コメントNo.15及び16）
Q600-10-1	自己レビュー以外の阻害要因に係る記載（コメントNo.18）
Q600-10-2	実務指針等の名称変更

公開草案からの変更

Q&A番号	変更内容
Q600-10-6	表現の明確化（コメントNo.22）
Q600-10-8	表現の明確化（コメントNo.26）
Q600-10-13	監査役等の了解に係る記載（コメントNo.27及び28）
Q600-11-1	監査受嘱前の業務提供に係る記載及び表現の明確化（コメントNo.29及び30）
Q600-14-1	表現の明確化（コメントNo.32）
Q601-2-1	IFRSの導入支援におけるトライアル実施に係る記載（コメントNo.33、34、35及び37）
Q606-1-1	表現の明確化（コメントNo.43）
Q950-1-2	表現の明確化及び記述情報に関する非保証業務（コメントNo.45～49）

倫理規則実務ガイダンス（非保証業務等）の公表スケジュール

- 2022年9月に公開草案を公表
- 2022年12月に確定し、非保証業務以外のガイダンスとともに公表予定



ディスカッションポイント

公開草案に対するコメントへの対応等を踏まえ、既に仮公表している『倫理規則実務ガイダンス「倫理規則に関するQ&A」（非保証業務以外の項目）』とともに、一体の『倫理規則実務ガイダンス「倫理規則に関するQ&A」』として公表したいが、いかがか。

●● 信頼の力を未来へ
jicpa

◆ 日本公認会計士協会