

## 職業倫理に関する解釈指針

平成22年12月14日

改正 平成24年11月6日

最終改正 平成27年3月18日

日本公認会計士協会

- Q 1 定義－関連企業等
- Q 2 定義－会計事務所等とネットワーク・ファーム
- Q 3 ネットワーク・ファームと税理士業務
- Q 4 定義－大会社等
- Q 5 定義－監査業務の主要な担当社員等
- Q 6 定義－家族
- Q 7 定義－近親者
- Q 8 守秘義務とネットワーク内の情報共有
- Q 9 セカンド・オピニオン
- Q10 紹介手数料
- Q11 広告
- Q12 贈答・接待
- Q13 報酬の依存
- Q14 インターバル期間における関与
- Q15 持株会社へ移行した場合の関与期間
- Q16 合併による存続会社の監査に引き続き関与する場合の関与期間
- Q17 代表者としての署名と監査関連業務
- Q18 信用金庫等に関するローテーションの適用範囲
- Q19 新たにローテーションの対象となる業務を行っている社員等
- Q20 新たにローテーションが適用になった場合の適用時期
- Q21 訂正報告書の監査証明業務に係るローテーション
- Q22 専門家としての助言又は指導業務の領域
- Q23 英文財務諸表への移行に関する助言・指導
- Q24 財務報告に係る内部統制に関する助言・指導業務
- Q25 連結財務諸表の作成の助言・指導
- Q26 監査関与先の調査委員会委員への就任
- Q27 社員等の就職制限

Q28 事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者

Q29 倫理規則等違反への対応

Q30 外部定期的検証者に係る独立性の確認

## 本解釈指針の目的

本解釈指針は、倫理委員会が職務上取り扱った事案等の中から、会員の職業倫理に資するものとして適切な事案等を解釈指針として取りまとめ公表するものである。

今後、更に追加すべき事案や関係法令及び倫理規範の改訂等に伴い変更が必要な場合には、その都度適切に対応することとしている。

なお、独立性に関する指針（以下「独立性指針」という。）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。

## Q 1 定義－関連企業等

倫理規則及び独立性指針の定義「関連企業等」では重要性の概念が用いられていますが、「(1) 依頼人を直接的又は間接的に支配する企業。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。」の「依頼人がその企業にとって重要である場合」については、どのように判断したらよいですか。

A 倫理規則及び独立性指針上、「関連企業等」の重要性の判断に関する説明はないが、各会計事務所等において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どのような企業を関連企業等とみなすかということを勘案して、会計事務所等の品質管理の方針及び手続として適切な判断基準を定め、全ての従業者に周知徹底することが必要である。

なお、重要性の判断については、これまでの監査実務等を勘案して解説に例示したので参照されたい。

### (解説)

#### 1. 関連企業等の判定

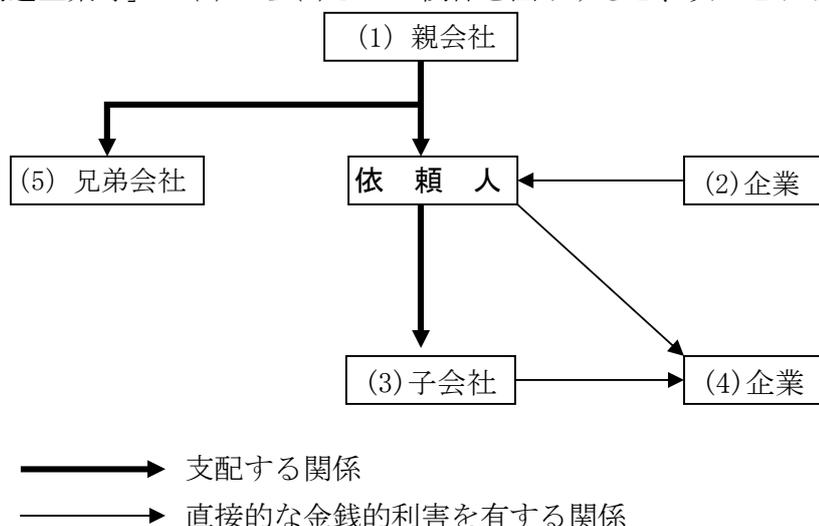
倫理規則及び独立性指針の定義「関連企業等」は、次のように規定されている。

依頼人との間に次のいずれかの関係を有する企業

- (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。

「関連企業等」の(1)から(5)までの関係を図示すると、次のとおりである。



## 2. 重要性の判断基準の例示

(1)の「依頼人がその企業にとって重要である場合」の重要性の判断基準として、例えば、以下のものが考えられる。

- ① 前期末において、連結会社の依頼人に対する出資額及び貸付金の帳簿価額の合計額が、連結会社の総資産額の合計額又は親会社の連結総資産額の一定割合を超える場合

$$\frac{\text{連結会社の依頼人に対する出資額及び貸付金の帳簿価額の合計額}}{\text{連結会社の総資産額の合計額又は親会社の連結総資産額}}$$

- ② 前会計期間について、依頼人の経常利益に対する親会社の持分相当額が、親会社の連結経常利益の一定割合を超える場合

$$\frac{\text{依頼人の経常利益に対する親会社の持分相当額}}{\text{親会社の連結経常利益}}$$

同一の親会社に支配されている複数の依頼人がある場合には、個々の依頼人に係る割合が上記の一定割合を超えない場合であっても、それら依頼人の上記の財務数値の合計額が、連結会社の総資産額の合計額又は親会社の連結経常利益の一定割合を超える場合も「重要である場合」に該当するものと考えられる。

また、当期末又は当会計期間における重要性が上記の一定割合を超えることが明らかとなった場合には、当該会社は「関連企業等」に該当するので、可及的速やか

に独立性を損なう利害関係又は非保証業務を解消しなければならない。

### 3. 「金銭的利害」の意味

倫理規則では「金銭的利害」を、この言葉の持つ本来の意味よりも狭く限定したものと使用しているため注意が必要である。倫理規則の定義では、「金銭的利害」を「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。」としており、融資などの債権・債務は含まないものとしている。

また、独立性指針の定義では、「直接的な金銭的利害」を「次の条件を満たす金銭的利害 (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」としている。

なお、公認会計士法上の「関係会社等」は、被監査会社が重要な影響を与えることができる子会社等 (親会社等によりその意思決定機関を支配されている他の会社等) や関連会社等 (被監査会社等が、出資、人事、資金、技術、取引等の関係を通じて、重要な影響を与えることができる他の会社) が含まれている (公認会計士法施行令第7条第2項、公認会計士法施行規則第3条)。

#### Q2 定義—会計事務所等とネットワーク・ファーム

Q2-1 倫理規則、独立性指針及び利益相反に関する指針 (以下「利益相反指針」という。) の定義の「会計事務所等」における、「(1) 会員が開業する事務所 (公認会計士法以外の法律に基づく事務所を除く。) 及び監査法人 (2) (1) を支配する事業体 (3) (1) が支配している事業体」の「(2) (1) を支配する事業体 (3) (1) が支配している事業体」は、具体的にどのような基準によって判断するのですか。

Q2-2 「会計事務所等」と「ネットワーク・ファーム」との関係は、どのように理解したらよいですか。

Q2-3 独立性指針第1部第181項において、「税理士事務所等」、「税務事務所等」と規定されておりますが、これらとの関係はどのようになりますか。

#### Q2-1

A 「(2) (1) を支配する事業体 (3) (1) が支配している事業体」とは、一定の非監査証明業務と監査証明業務の同時提供の禁止を定める公認会計士法第24条の2の規定における「公認会計士若しくはその配偶者が実質的に支配していると認められる

ものとして内閣府令で定める関係を有する法人その他の団体」と同義である。当該内閣府令である公認会計士法施行規則第5条では、「当該公認会計士若しくはその配偶者又は当該監査法人と子会社等又は関連会社等との関係とする。」と規定されている。

(解説)

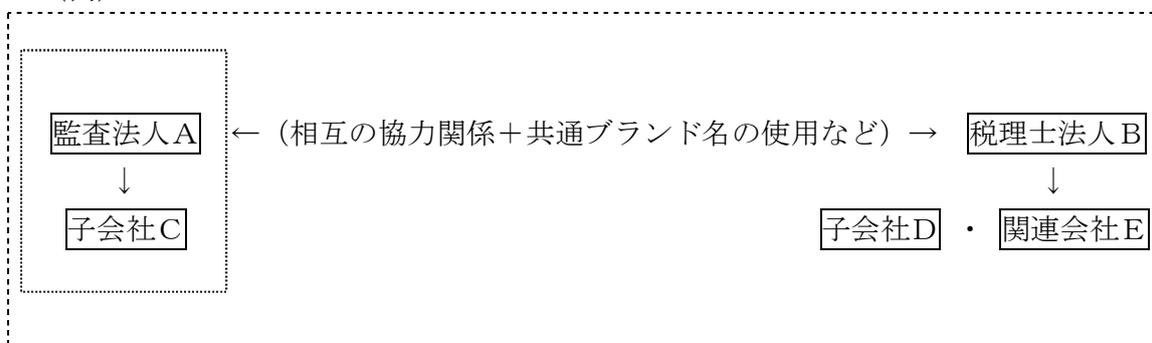
倫理規則、独立性指針及び利益相反指針の定義の「会計事務所等」は、「(1) 会員が開業する事務所（公認会計士法以外の法律に基づく事務所を除く。）及び監査法人(2) (1)を支配する事業体 (3) (1)が支配している事業体」と定義されている。

なお、会員が開業する公認会計士法以外の法律に基づく事務所（例えば、税理士法に基づく税理士事務所）は、倫理規則、独立性指針及び利益相反指針上の会計事務所等の定義における会員が開業する事務所そのものには該当しないが、会員が代表者になっている等の状況により実質的支配下にある場合には「会員が開業する事務所が支配している事業体」に該当することとなる。

Q 2 - 2

A 「会計事務所等」と「ネットワーク・ファーム」との関係を例示すると、次のとおりである。

(例)



A及びCは、同一の「会計事務所等」に該当する。

A、B、C、D及びEは、同一の「ネットワーク」に該当する。

(解説)

倫理規則及び独立性指針の定義の「ネットワーク・ファーム」とは、「ネットワークに所属する会計事務所等又は事業体」をいい、また「ネットワーク」とは、「会計事務所等よりも大きな組織体であって、次の(1)と(2)の条件の両方を備えた組織体」とされている。

(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。

(独立性指針第1部 III参照)

### Q2-3

A 「会計事務所等」と「税理士事務所等」、「税務事務所等」との関係図は、次のQ3において併せて示すこととする。

「税理士事務所等」とは、独立性指針第1部第181項より、税理士事務所及び税理士法人を指すとされている。また、「税務事務所等」とは、会計事務所等に該当しないネットワークの関係にある国内の税理士事務所等を指すとされている。

### Q3 ネットワーク・ファームと税理士業務

監査法人と支配関係にはないが、ネットワーク・ファームに該当する税理士事務所等が、当該監査法人の監査関与先に対し、税理士業務を契約し実施することは、法令又は倫理規則違反となりますか。

A 税理士業務を行うことは、禁止される一定の業務を除き可能である。

(解説)

#### 1. 公認会計士又は監査法人と支配関係にある税理士事務所等

公認会計士法等の規定により、公認会計士（配偶者を含む。）、監査法人の社員（業務に社員として関与した者（指定社員を含む。）の場合は配偶者を含む。）又は補助者が監査を実施しようとする会社等（子会社やその役員等を含む。）から税理士業務その他公認会計士法第2条第1項及び第2項の業務以外の業務により継続的な報酬を受けている場合、「著しい利害関係」に該当し、当該公認会計士等は当該会社等に対し公認会計士法第2条第1項の業務を行うことができない。

公認会計士又は監査法人と支配関係にある税理士事務所等が、当該公認会計士又は監査法人の監査関与先に対し税理士業務を行い継続的な報酬を受けることは、上記法律規定の潜脱となるおそれがあり、当該公認会計士又は監査法人の監査関与先に対し税理士業務を提供することは、上記の「著しい利害関係」に該当すると解釈すべきである。

#### 2. 監査法人と支配関係にないが、ネットワーク・ファームに該当する税理士事務所

等

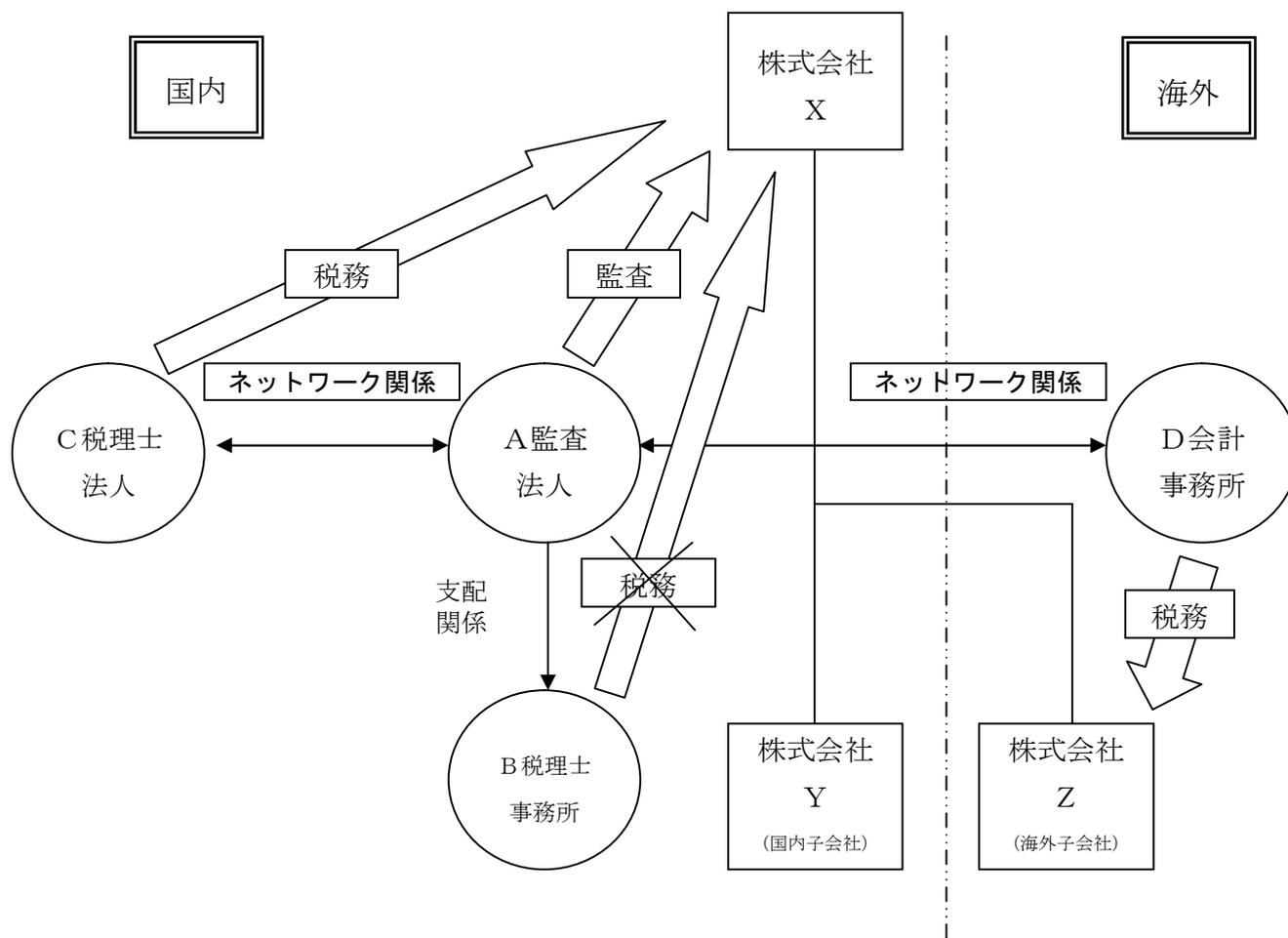
税務事務所等（当該公認会計士等と同じネットワークに属する場合であっても支配関係にない国内の税理士事務所等）及び海外のネットワーク・ファームによる当該公認会計士等の監査関与先に対する税理士業務の提供は、以下のような禁止される場合を除き、概念的枠組みアプローチを適用することとなる。

- (1) 財務諸表に重要な影響を及ぼす、大会社等である監査業務の依頼人に対する税額計算（緊急の場合を除く。）（独立性指針第1部第185項参照）
- (2) 独立性を阻害する自己レビューの重要性の程度が余りに大きく、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ようなタックス・プランニング（独立性指針第1部第190項参照）
- (3) 独立性を阻害する自己レビューの重要性の程度が余りに大きく、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ようなその他の税務に関する助言（独立性指針第1部第190項参照）
- (4) 独立性を阻害する擁護の重要性が余りに大きいため、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がないような税務訴訟の支援等（独立性指針第1部第193項参照）

なお、依頼人の利益を過度に追及することになるおそれがある業務など業務内容によっては独立性を阻害する要因を生じさせる場合もあるため、提供する業務内容を慎重に検討し、独立性の保持に疑いをもたれるような状況又は関係を有しないよう留意すべきである（独立性指針第1部第181項参照）。

### 3. 例示

下記の図のケースにおいて、株式会社Xに対しA監査法人が監査業務を行うことができるかどうかについては、次のとおりである。



「税理士事務所等」＝B税理士事務所、C税理士法人

「海外のネットワーク・ファーム」＝D会計事務所

「税務事務所等」＝会計事務所等に該当しないネットワークの関係にある国内の税理士事務所等  
＝C税理士法人

- (1) A監査法人とB税理士事務所の関係は、支配関係があるため、同一の会計事務所等である。したがって、株式会社Xに対してA監査法人が監査業務を行うこととした場合は、B税理士事務所が税理士業務を行うことはできない。反対に、B税理士事務所が税理士業務を行うこととした場合は、A監査法人は監査業務を行うことができない。
- (2) A監査法人とC税理士法人との関係は、税務事務所等（会計事務所等に該当し

ないネットワークの関係にある国内の税理士事務所等)である。したがって、株式会社Xに対してA監査法人が監査業務を行うこととした場合でも、C税理士法人が同時に税理士業務を行うことは、禁止される一定の業務を除き可能である。

- (3) A監査法人とD会計事務所との関係は、海外のネットワーク・ファームである。したがって、株式会社Xに対してA監査法人が監査業務を行うこととした場合でも、D会計事務所が株式会社Z(株式会社Xの海外子会社)に対して税理士業務を行うことは、禁止される一定の業務を除き可能である。

#### Q 4 定義－大会社等

Q 4 - 1 「大会社等(社会的影響度の高い事業体)」という概念はどのようなものですか。

Q 4 - 2 以下の事項については、「大会社等(社会的影響度の高い事業体)」の場合には、どのように規制されていますか。

- ① 監査業務の依頼人への就職
- ② 監査業務の主要な担当社員等の長期的関与とローテーション
- ③ 非保証業務の提供
- ④ 報酬依存度

#### Q 4 - 1

A 「大会社等(社会的影響度の高い事業体)」(以下「大会社等」という。)は、以下の事業体をいう。

- (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) 独立性指針第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

(1)及び(2)については、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ものとされている。(3)については、独立性指針第1部第26項において、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ており、例えば、次の要因を考慮して検討することとされている。

- (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

#### Q 4 - 2

A 「大会社等」に適用される規制の内容は、各々以下のとおりである。

##### ① 「大会社等」である監査業務の依頼人への就職

監査業務の主要な担当社員等であった場合には、自らが当該監査業務の主要な担当社員等でなくなった後に、「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するまでは、当該大会社等である監査業務の依頼人の役員等に就いてはならない。公認会計士法等の法令においては、業務執行社員は翌会計期間の終了の日まで監査関与先への就職が制限されているが、独立性指針において就職が制限される期間は法令で定める期間とは異なることに留意が必要である。

また、会計事務所等の最高責任者又はこれに準ずる者であった場合には、その職位を辞してから1年を経過するまでは「大会社等」である監査業務の依頼人の役員等に就いてはならない。

##### ② 監査業務の主要な担当社員等の長期的関与とローテーション

監査業務の主要な担当社員等は7会計期間を超えて当該監査業務に関与してはならず、7会計期間が経過した後2会計期間（ただし、最短でも2年間）は原則として当該依頼人の監査業務チームの構成員又は監査業務の主要な担当社員等となってはならない。なお、依頼人が新たに「大会社等」となる場合、その前までに会員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5会計期間以内であれば、会員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、6会計期間以上である場合はローテーションによりその監査業務を外れるまでさらに最長2会計期間関与を継続することができるものとされている（独立性指針第1部第155項参照）。

##### ③ 非保証業務の提供

会計事務所等は、緊急の場合等を除き、会計帳簿の記帳代行及び財務諸表の作成業務を「大会社等」である依頼人に対し行ってはならない。なお、独立性指針第1部第100項に、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することに留意が必要であると記載されているため、「公認会計士法上の大会社等」に該当する場合は、緊急の場合であっても禁止されることとなる。また、税務事務所等及び海外のネットワーク・ファームは、緊急の場合を除き、財務諸表に重要な影響を及ぼす税額計算を「大会社等」である監査業務の依頼人に対し行ってはならない。

評価業務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には、「大会社等」である監査業務の依頼人に対し評価業務を提供してはならない。また、内部監査に関する業務又は情報システムの設計若しくは構築に関連する業務が、財務報告に係る内部統制の重要な部分となる場合又は監査対象となる会計記録や財務

諸表にとって重要な情報を生成する財務報告システムが対象となる場合には、「大会社等」である監査業務の依頼人に対し当該業務を提供してはならない。

会計事務所等は、取締役又は役員、依頼人の会計帳簿又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候補者を探すこと及び当該職位の有力な候補者の経歴調査を行うことを「大会社等」である監査業務の依頼人に対してはならない。

#### ④ 報酬依存度

2期連続して、「大会社等」である監査業務の依頼人に対する報酬依存度が15%を超える場合には、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、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。

### Q 5 定義－監査業務の主要な担当社員等

Q 5 - 1 「監査業務の主要な担当社員等」という概念はどのようなものでしょうか。

Q 5 - 2 「監査業務の主要な担当社員等」にはどのような規制があるのでしょうか。

#### Q 5 - 1

A 監査業務の主要な担当社員等とは、独立性指針第1部第139項「なお書き」において規定されているとおり、以下の者をいう。

- ① 監査業務の業務執行責任者（すなわち監査責任者）
- 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

上記③の者は、公認会計士法施行規則第9条第3項第1号及び第3号に規定されているように、業務を執行した社員等と同程度以上に実質的な関与をしていると認められる者が、通常これに該当するが、それ以外に、該当する者が存在する場合がある。なお、「それ以外」とは、例えば、重要な子会社や部門に責任を負う監査業務執行社員等が含まれる場合もある。これは連結財務諸表としての監査業務の重要な事項について重要な決定や判断を行う者が含まれるということであり、一定規模以上の子会社の業務執行責任者に一律にローテーションが求められるということの意味するわけではなく、連結グループ及びその監査業務チームの実態にあわせて判断すべきものである。

## Q5-2

A 独立性指針における、この監査業務の主要な担当社員等に対する規制としては、Q4にある依頼人への就職、主要な担当者の長期的関与とローテーションに関する規制のほか、個人の報酬制度と人事評価の方針に関する規制（独立性指針第1部第229項参照）があり、監査業務の主要な担当社員等は非保証業務の契約を自身の監査業務の依頼人から獲得することにより、評価をされたり、個人の報酬が支払われてはならないこととされている。

## Q6 定義—家族

倫理規則、独立性指針及び利益相反指針の「家族」の定義において、「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」とありますが、「配偶者に準ずる者」及び「これら以外の被扶養者」とは具体的にどのような者を指すのでしょうか。

A 「配偶者に準ずる者」とは、法律上の婚姻関係になくとも、事実上の配偶者とみなされる者で、具体的には、判例上「内縁」関係にあるとされる者など、法律又はこれと同視すべき判例上の取扱いにおいて内縁又は配偶者として取り扱われる者をいう。

「被扶養者」とは、税法上、本人の扶養家族として取り扱われる者をいう。

## Q7 定義—近親者

倫理規則及び独立性指針の「近親者」の定義において、「家族の定義に該当しない両親、子供又は兄弟姉妹」とありますが、具体的にはどのような者を指すのでしょうか。

A 「近親者」とは、「両親、子供又は兄弟姉妹」のうち、被扶養者でない者をいう。

### （解説）

Q6の「家族」には入らない場合でも「近親者」には該当する者を定めている。すなわち、「両親、子供又は兄弟姉妹」は、被扶養者であれば「家族」に、被扶養者でなければ「近親者」に、該当することになる。

ここにいう「両親、子供又は兄弟姉妹」とは、具体的には、本人の両親や兄弟姉妹など、法定血族（養子縁組により血族関係を生じているもの）を含む民法上の血族である者を指し、配偶者の両親や兄弟姉妹など、民法上の姻族である者は含まれない。

なお、これらの者が本人と同居しているか否かは問題とされない。

## Q 8 守秘義務とネットワーク内の情報共有

倫理規則第6条第8項第3号の規定では、日本公認会計士協会が実施する品質管理レビューに応じる場合は、守秘義務の解除が法令等によって禁止されておらず、かつ、職業上の義務又は権利がある場合に該当するとされていますが、会計事務所等が当該事務所の所属するネットワーク内において独立性の確認や品質管理レビュー等の品質管理目的のために必要な報告又は資料の提出などを行う場合についても、同様に、守秘義務が解除される場合に該当しますか。

A ネットワーク内の情報共有に関しては、守秘義務が解除される場合には該当しない。

そのため、監査契約及びその他の業務実施の契約書等において条項として織り込むなど、あらかじめ依頼人の了解を得ておくことが必要である。

### (解説)

会計事務所等が所属するネットワーク内における独立性の確認や品質管理レビュー等の品質管理目的のための必要な報告又は資料の提出などは、品質管理上の重要な手続ではあるが、職業上の義務若しくは権利又は法令等の要請によるものではないので、守秘義務が解除される場合には該当しない。

## Q 9 セカンド・オピニオン

Q 9-1 会員が表明するセカンド・オピニオンとは、どのようなものでしょうか。

Q 9-2 セカンド・オピニオンを表明する際の留意点について教えてください。

Q 9-3 セカンド・オピニオンを表明するに当たって識別した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ついて教えてください。

Q 9-4 依頼を受けた会員が現任会員と協議することに、セカンド・オピニオンの依頼人が同意しない場合には、どのように対応すればよいですか。

Q 9-1

A 倫理規則第20条及び注解17のセカンド・オピニオンは、特定の取引等における会計、監査、報告又はその他の基準若しくは原則の適用について、依頼人の要請に基づいて、現任会員以外の会員が意見の表明を行うことである。

Q 9-2

A セカンド・オピニオンの表明においては、現任会員が入手した事実と同一の事実

に基づかないで意見を表明してしまうことなどにより、正当な注意の原則の遵守を阻害する要因を生じさせる可能性がある点に十分に留意する必要がある。

#### Q 9 - 3

A 概念的枠組みアプローチを適用する際の阻害要因の重要性の程度は、依頼人がセカンド・オピニオンを必要とする事情や意見表明に必要な事実関係及び前提条件についての情報の入手可能性に依拠するが、依頼を受けた会員はこれらの要因を検討し、阻害要因の重要性の程度を評価した上で、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。

同第20条注解17では、セーフガードとして以下を挙げている。

1. 現任会員と協議することについて依頼人の同意を得ること。
2. 事実の開示や証拠の入手が限定された場合には、セカンド・オピニオンの表明に制約が生じることに同意を得ること。
3. 現任会員に対して意見の写しを提供すること。

#### Q 9 - 4

A 依頼を受けた会員が現任会員と協議することに、セカンド・オピニオンの依頼人が同意しない場合には、正当な注意の原則の遵守を阻害する要因を生じさせる可能性が高まる。したがって、このような場合には、セカンド・オピニオンを表明することが適切か否かをより慎重に判断し、決定しなければならない。

#### (解説)

平成18年12月11日の倫理規則の改正では、職業会計士の倫理に関する国際的な基準である国際会計士連盟（以下「IFAC」という。）国際会計士倫理基準審議会（以下「IESBA」という。）のCode of Ethics for Professional Accountants（以下「倫理規程」という。）の考え方を取り入れ、新たに、会員がセカンド・オピニオンの依頼を受諾するか否かの判断に際して、基本原則の遵守に対する阻害要因となる状況又は関係を規定した。

倫理規則第20条及び注解17の規定は、セカンド・オピニオンといえども、会員が意見の表明を行う以上、必要な手続を実施することが会員の行う業務への社会的信頼を確保する上で、不可欠であることを明示したものである。

## Q10 紹介手数料

Q10-1 倫理規則第23条には会計事務所等所属の会員が授受する紹介手数料等について規定されていますが、会員と支配関係にある事業体が紹介手数料等を収受する場合は、どのように取り扱われますか。

Q10-2 会員が会計事務所等とは別に経営する保険代理店等における手数料等の取扱いはどのように考えるべきですか。

### Q10-1

A 会計事務所等の会員には、支配関係にある事業体に所属する会員も含まれるため、倫理規則第23条の規定が適用される。実質的には、当該事業体に所属する会員だけでなく、支配関係にある事業体自体にも適用されるべきであることは言うまでもない。

#### (解説)

倫理規則、独立性指針及び利益相反指針の定義の「会計事務所等」については、Q2-1(解説)を参照していただきたい。

### Q10-2

A 会員が会計事務所等とは別に経営する保険代理店等の業務は、倫理規則第23条の規定は適用されないものと考えられる。

#### (解説)

会員と支配関係にある事業体は、公認会計士としての業務のみを行うとは限らないので、紹介手数料の授受に関する規定は公認会計士として行う業務に限定されることに留意が必要である。

## Q11 広告

次のような広告の掲示を検討していますが、公認会計士の職業倫理上、文言等の修正を要する箇所はありますか。

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

A 下記の状況を来さないよう、当該広告の表記を修正することが適切である。

1. 「遺言・相続」は、弁護士等の専門職域であり、通常の公認会計士の業務範囲を超えており、当該広告のような表記の場合には、倫理規則第2条（基本原則の遵守）、第5条（基本原則3 職業的専門家としての能力及び正当な注意の原則）及び第25条（広告）に抵触する。
2. 「40分無料」の表記そのものについては、倫理規則注解18（第21条）の一定の水準の専門業務を実施することが困難となることが考えられ、正当な根拠に基づかない低廉な報酬の提示に該当する可能性があり、また、会則第42条（品位の保持）に抵触する可能性がある。

#### （解説）

会員が行う広告については、倫理規則の定義において、「業務を獲得する意図をもって、会計事務所等所属の会員が提供する専門業務及び技能に関する情報を伝達すること。」と規定されている。また、倫理規則第25条において、「会員の品位と信用を損なう次の広告をしてはならない。」とされ、以下が挙げられている。

- (1) 専門業務、資格又は経験に関して誇張した広告
- (2) 他の会員を誹謗中傷する広告又は比較広告

#### Q12 贈答・接待

倫理規則第26条第2項に「贈答若しくは接待を受け、又は行ってはならない。」と規定されていますが、事務所内の行動指針を策定する場合、どのようなことに留意すべきですか。

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

#### （解説）

倫理規則第26条第2項の規定は、社会通念上許容される範囲を超えるときには、会員が保証業務の依頼人から贈答・接待を受けること又は会員が保証業務の依頼人に贈答・接待を行うことを禁止することを明確に示したものである。

会員は、保証業務を実施するに際しては保証業務の依頼人との間に一定の節度を意識して行動しなければならない。

「社会通念上許容される範囲」については、独立性指針第1部第230項に「贈答及び接待の内容、金額、意図、時期、回数及び方法を総合的に勘案し、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。」とされている。

### Q13 報酬の依存

- Q13-1 報酬依存度に関する規定には、どのようなものがありますか。
- Q13-2 「報酬依存度が一定割合を占める場合」や「報酬依存度が15%を大幅に超える場合」については、どのように判断したらよいですか。
- Q13-3 適用すべきセーフガードについては、どのような点に留意すればよいですか。
- Q13-4 報酬の依存割合の計算は具体的にはどのように行えばよいですか。

#### Q13-1

A 報酬依存度に関するものとして、独立性指針第1部第220項において、「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。」と規定されている。また、大会社等に係る追加規定として、第222項において、「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」の規定が設けられており、さらに「15%を大幅に超える場合」の対応も規定されている。

#### Q13-2

A 第220項の「報酬依存度が一定割合を占める場合」や第222項の「報酬依存度が15%を大幅に超える場合」の判断については、会計事務所等の状況を勘案し、公認会計士の業務や関連する法令等に精通した第三者が、会計事務所等の収入がどの程度特定の依頼人及び依頼人の関連企業等に依存している場合に独立性が損なわれているとみなすかという観点に立って、会計事務所等において判断基準を定め、全ての従業者に周知徹底することが適切である。

なお、独立性指針第2部第151項において、監査業務以外の保証業務についても同様の規定が設けられているため、監査業務以外の保証業務においても上記に準じた対応が検討されるべきことになる。ただし、上記第222項の取扱いは、大会社等の監査業務に適用されるものであり、監査業務以外の保証業務には適用されないことに留意する。

(解説)

第 220 項における「報酬依存度が一定割合を占める場合」についての具体的な判断基準については、従前は「会計事務所等の収入合計の 50%を超えて特定の依頼人及び依頼人の関連企業等からの収入に依存する場合には、「会計事務所等の合計報酬に占める割合が大きい場合」に該当するものと判断すべきである。」という解釈がなされていたこと等を参考にして会計事務所等において合理的に定めることになる。

第 222 項の「15%を大幅に超える場合」についての判断基準としては、第 220 項の「報酬依存度が一定割合を占める場合」として定めた判断基準を上回らない範囲で定められることになると考えられる。

両者とも、判断基準とする依存割合、又は実際の依存割合が大きいほど、阻害要因軽減のためのセーフガードもより厳格に求められることは言うまでもない。

Q13-3

A 適用すべきセーフガードについては、第 222 項の大会社等に係る追加規定において、対外的な監査意見表明前又は監査意見表明後のレビューを受けることとされ、「15%を大幅に超える場合」は、監査意見表明前のレビューを受ける必要があるかどうかを判断することとされている。

会計事務所等においては、上記に基づきセーフガードを適用すべき報酬の依存割合の判断基準や適用すべきセーフガードについての適切な方針を定めて遵守することが必要である。

(解説)

1. 監査意見表明前のレビュー

会計事務所等の構成員でない会員による監査業務に係る審査を受けることである。個人事務所などの小規模な監査事務所が委託審査制度を利用する場合もこれに該当する。なお、監査業務に係る審査体制を整備している監査事務所においても、第 222 項に係るセーフガードの適用においては、委託審査制度に準じた対応も検討することになる。この場合、監査事務所における審査と当該セーフガード適用のための委託審査制度に準じた対応の関係については、効率性と充分性に配慮して検討されることになるとと思われる。

2. 監査意見表明後のレビュー

会計事務所等の構成員でない会員による監査業務の定期的な検証又は日本公認会計士協会のレビューを受けることである。

#### Q13-4

A この報酬の依存割合（「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）」）の計算は、次のように行うことが適切である。

$$\frac{\text{特定の依頼人及び依頼人の関連企業等から会計事務所等が受け取る収入}}{\text{会計事務所等の収入}}$$

#### （解説）

分母とする会計事務所等の収入は、専門業務に係る継続的収入の総額とするが、会計事務所等を開業している会員個人が税理士業務や不動産鑑定士業務等の IFAC IESBA の倫理規程が想定している職業会計士（Professional Accountants）としての業務を兼業している場合又は会社法に基づく会計参与等の業務を行っている場合には、これらに係る収入を含む。また、監査法人の場合は、社員が個人で実施している公認会計士法第2条第2項業務に相当する業務（公認会計士法第34条の14において禁止されている競業に該当しない場合）、税理士業務（監査法人と支配関係にある税理士法人の収入を含む。）及び不動産鑑定士業務等の IFAC IESBA の倫理規程が想定している職業的専門家としての業務や会社法に基づく会計参与等の業務に係る収入がある場合にはこれを含む。分子とする特定の依頼人及び依頼人の関連企業等から会計事務所等が受け取る収入の範囲は、分母と同様とする。

#### Q14 インターバル期間における関与

監査法人の社員が交替制に基づいて、監査法人が実施する大会社等の監査証明業務の業務執行社員を交替し、インターバル期間内に補助者として従事する場合又はその他の状況において、公認会計士法施行規則第9条第3項第1号及び第3号で定める「実質的な関与」に当たらないようにするには、どのような点に留意すべきですか。

A 「実質的な関与」とは、「業務執行社員等と同一視できる程度に当該監査証明業務に実質的な関わりを持つこと」であると解される。したがって、飽くまでも具体的な状況ごとに実質的な判断が求められ、留意すべき点としては、例えば以下が考えられる。

1. 前任の業務執行社員等が形式上は関与しない位置付けを取りながら、実質的に当該監査を取り仕切るなど、前任の業務執行社員等の影響力が当該監査証明業務に及ぶことがないようにすること。
2. 前任の業務執行社員等が補助者として監査業務に従事する場合、監査証明業務の意見形成に重要な影響を与えるような重要な会議等（講評会、経営者とのディスカッション、会計処理に関する相談等）への出席、監査業務に係る審査の立会

い及び監査計画の策定などの「実質的な関与」と見られかねない行動を厳に慎むこと。

3. 前提として、ローテーションにより交替した業務執行社員等が、その後も補助者として関与することについての適切な方針を定めて遵守するとともに、品質管理担当者等により、監査チームの選任・編成を含む監査業務の定期的な検証が適切に実施されること。
4. 財務諸表監査業務の依頼人や依頼人の統治責任者に対し、文書等により交替制に対する認識と理解を十分に得ておくことも有用な手段と考えられる。なお、その一環で監査役等とコミュニケーションをする場合には、監査基準委員会報告書 260「監査役等とのコミュニケーション」を踏まえて対応するよう留意が必要である。

なお、補助者として監査業務に従事するのは、監査業務に従事する者が少人数しか存在しない場合に限定すべきであり、業務執行社員の交替制の趣旨（下記、解説 2. 参照）を踏まえると、原則としてローテーションにより交替した業務執行社員等は、当該業務から完全に切り離され、インターバル期間において補助者として従事することは避けるべきである（独立性指針第 1 部第 152 項参照）。

## （解説）

### 1. 「実質的な関与」に関連する公認会計士法上の規定

公認会計士法第 24 条の 3 は、いわゆるインターバル期間中に、それまで関与していた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、規定している。

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

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

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

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

第 3 号 監査法人の監査証明業務に補助者として従事しているにもかかわらず、当該業務に当該監査法人の法第 34 条の 12 第 2 項に規定する社員と同程度以上に実質的な関与をしていると認められる業務

## 2. 業務執行社員等の交替制の趣旨

業務執行社員等の交替制の趣旨は、特定の会社等の財務諸表に係る監査証明業務について同一の監査責任者又は業務執行社員等が長期にわたって関与することから生ずる、監査人の独立性を阻害する馴れ合いや擁護の重要性の程度を軽減することである。

### Q15 持株会社へ移行した場合の関与期間

監査関与先である大会社等（会計期間は1年）が、持株会社に移行（会計期間は1年）した場合、新しく設立された持株会社への関与年数は従来からの連続する関与期間と通算して考えるのですか。

A 通算して考えることが適切である。

（解説）

#### 1. 結論の背景

持株会社と従前の会社の経営陣との関係が継続し、外観的にも一体であることが通常考えられるため、馴れ合い防止の観点から、従来担当していた会社の連続する関与年数と通算し最長期間を算定することが適切である。

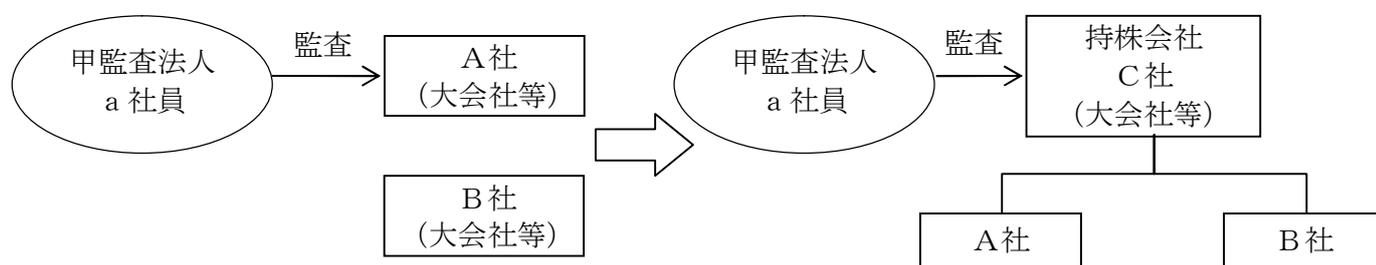
#### 2. 類似するケース

共同持株会社の下に複数の大会社等に該当する会社が入ってきた場合でも、個々の会社の関与年数との通算について同様の考え方とすることが適切である。

〔例〕

<前提条件>

※ 会社の会計期間は1年とする。



A社監査人 甲監査法人  
業務執行社員 5年目 a 社員

a 社員は従前の会社の関与年数（5年）と通算しあと2年関与できる。

## Q16 合併による存続会社の監査に引き続き関与する場合の関与期間

合併を予定している大会社等の監査を担当していますが、引き続き存続会社の監査人となる予定です。この場合、ローテーションにおける連続する関与期間はどのように考えるのですか。

A 合併前の関与期間を引き継ぐことになる。

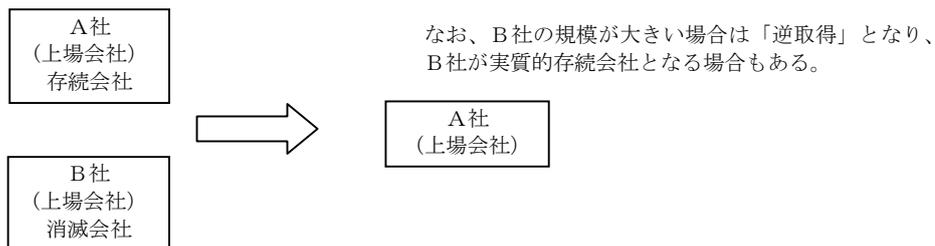
したがって、合併後の会社に引き続き関与する場合は、実質的に関与が継続していると考えて関与期間を通算する。

### (解説)

合併の場合には、いくつかの例が考えられるが、合併後の会社の監査人となる以下の例1（存続会社の監査人が単独で監査）、例2（共同監査）及び例3（消滅会社の監査人が単独で監査）では、次のように取り扱うことが適切である。

#### <前提条件>

※ 会社の会計期間は1年とする。



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

〔例1 存続会社の監査人である甲監査法人が単独で監査を継続し、a社員が引き続き業務執行社員となる場合〕

a社員はあと2年関与できる。

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

a社員はあと2年、b社員はあと3年関与できる。

〔例3 消滅会社の監査人である乙監査法人が単独で監査を行うこととなり、b社員

### が引き続き関与する場合]

消滅会社が存続会社に与える財務的影響や消滅会社の経営陣との関係の継続を十分考慮しなければならない。通常消滅会社が上場会社である場合、影響は大きいと考えられ b 社員は3年しか関与できないとすることが適切である。また、消滅会社が「逆取得」するような場合、b 社員は当然ながら3年しか関与できない。

### Q17 代表者としての署名と監査関連業務

大会社等の監査証明業務に関与しておらず、当該大会社等の監査報告書に監査法人の代表者としてのみ自署・押印している場合（監査証明内閣府令第4条）は、ローテーションの対象となりますか。

- A 監査法人が作成し、提出する監査報告書に法人の代表者として署名する場合は、「社員として関与」に当たり、監査関連業務に該当することと解される。

#### （解説）

公認会計士法第24条の3に規定される監査関連業務のうちの「監査法人の行う法第2条第1項の業務に社員として関与すること」の「社員として関与」について、「監査報告書に署名すること」、「意見審査を行うこと（コンカリング・パートナー等）」が該当することと概念整理されている。

### Q18 信用金庫等に関するローテーションの適用範囲

独立性指針第1部第151項において、大会社等と同様のローテーションが要請される一定規模以上の事業体の「一定規模」については、監査先の規模（資本金、負債額、売上高等）、関与先を取り巻く利害関係者の範囲等、総合的に判断する。」とされていますが、信用金庫等に関しては、どのように判断したらよいですか。

- A 信用金庫等（信用協同組合及び労働金庫を含む。）のローテーションに関しては、「監査先の規模（資本金、負債額、売上高等）、関与先を取り巻く利害関係者の範囲等、総合的に判断」しなければならないが、一般事業会社においても、会社法適用会社の場合、負債の額が1,000億円以上の会社（公認会計士法上の大会社等）については、ローテーションが義務付けられていることの趣旨を斟酌すれば、一般事業会社と同程度以上の規模（預金等総額が1,000億円以上）の信用金庫等を対象とすることが考えられる。

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

とが必要である。

## (解説)

### 1. 平成 16 年改正前の倫理規則

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

### 2. 平成 16 年改正倫理規則以降

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

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

その後、独立性に関する概念的枠組み適用指針（現 独立性指針）を公表し、「一定規模」については、監査先の規模（資本金、負債額、売上高等）、関与先を取り巻く利害関係者の範囲等、総合的に判断する。」と改められている。

## Q19 新たにローテーションの対象となる業務を行っている社員等

独立性指針の平成 22 年改正附則（以下本設問において「附則」という。）3①において、新たにローテーションの対象となる「監査業務の主要な担当社員等」は、どのような者を指すのでしょうか。

- A ローテーションの対象となる監査業務の主要な担当社員等とは、Q5に記載されている者であり、そのうち「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」とは、公認会計士法施行規則第9条第3項第1号及び第3号に規定されているように、業務を執行した社員等と同程度以上に実質的な関与をしていると認められる者が、通常これに該当するが、それ以外に、該当する者が存在する

場合がある。その場合には、その者が、「新たにローテーションの対象となる業務を行っている社員等」に該当し、ローテーションの対象となる。なお、「それ以外」とは、例えば、重要な子会社や部門に責任を負う監査業務執行社員等が含まれる場合をいう。

また、会計事務所等が追加的に事業体を大会社等として扱うこととした場合（Q4参照）には、その主要な担当社員等は「新たにローテーションの対象となる業務を行っている社員等」に該当し、新たにローテーションの対象（附則2）となる。

#### （解説）

独立性指針第1部第152項において、「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7会計期間を超えて関与してはならない。7会計期間が経過した後、当該者は、2会計期間（ただし最短でも2年間）は当該依頼人の監査業務チームの構成員又は監査業務の主要な担当社員等となってはならない。」と規定され、「新たにローテーションの対象となる業務を行っている社員等」は、経過措置（附則3）が設けられている。

#### Q20 新たにローテーションが適用になった場合の適用時期

独立性指針の平成22年改正附則（以下本設問において「附則」という。）3①及び②において、ローテーションの対象となる時期が規定されていますが、具体的にいつから適用となるのでしょうか。

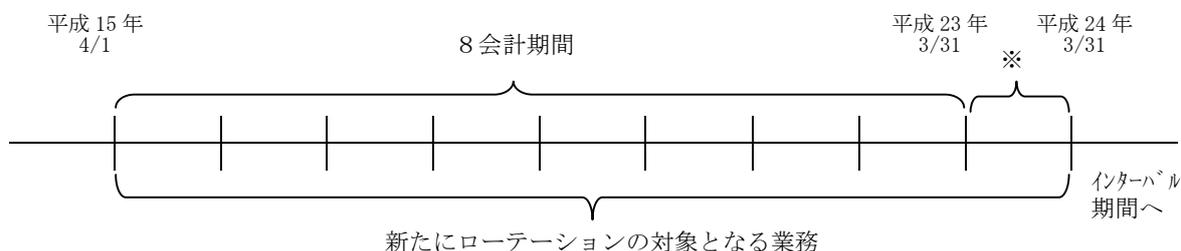
- A 従来からローテーションの対象であった者については、自主規制としてのローテーションが平成14年4月1日以後に開始する会計期間、法規制については平成16年4月1日以後に開始する会計期間から関与期間の計算が開始されることに変更はないが、Q19にあるように、新たにローテーションの対象となる業務を行っている社員等については、従来のローテーションに関する規定には該当しない社員等と従来のローテーションに関する規定に該当する社員等それぞれに経過措置が適用される。

#### （解説）

##### 1. 附則3①のケース

従来のローテーションに関する規定には該当せず、独立性指針第1部第139項の規定により新たに「監査業務の主要な担当社員等」の定義を満たす場合には、1年間の猶予を設け、平成24年4月1日以後開始する事業年度から独立性指針第1部第152項の規定を適用する。

〔例 適用日時点で、関与期間が7会計期間超の場合〕

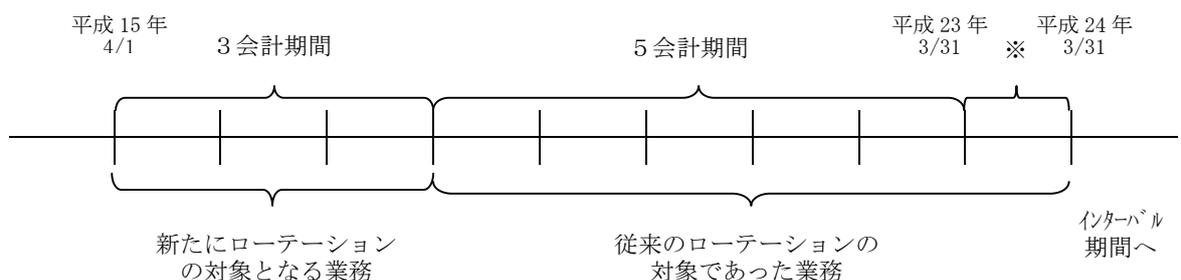


※ 3月決算の場合で、平成 23 年 3 月 31 日現在、関与期間が 8 会計期間の場合を例としている。適用日（平成 23 年 4 月 1 日）以降、1 会計期間の猶予期間を設け、平成 24 年 3 月 31 日まで関与可能。

2. 附則 3②のケース

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を行っている監査業務の主要な担当社員等として関与していた社員等については、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、従来からローテーションの対象であった業務の関与期間が7会計期間未満である場合、1年間の猶予を設け、平成24年4月1日以後開始する事業年度から独立性指針第1部第152項を適用する。なお、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。

〔例 適用日時点で、従来のローテーションの対象であった業務への関与期間が7会計期間未満であるが、新たにローテーションの対象となる業務の関与期間と合計すると、関与期間が7会計期間超となる場合〕



※ 3月決算の場合で、平成 23 年 3 月 31 日現在で、新たにローテーションの対象となる業務（Q19 参照）を 3 会計期間行った後、従来のローテーションの対象であった公認会計士法上の大会社等の業務を 5 会計期間行った場合を例としている。適用日（平成 23 年 4 月 1 日）以降、1 会計期間の猶予期間を設け、平成 24 年 3 月 31 日まで関与可能。

## Q21 訂正報告書の監査証明業務に係るローテーション

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

1. 訂正対象となる財務諸表対象期間の監査業務に関与していなかった現在の監査責任者や訂正報告書の監査業務のみを実施する監査責任者（以下本設問において「新監査責任者等」という。）
2. 訂正報告書の財務諸表対象期間に監査業務を実施していた監査責任者（以下本設問において「前監査責任者」という。）

また、新監査責任者等と前監査責任者が共同して実施する場合も考えられます。

**Q21-1** 訂正報告書の監査業務に係るローテーションについて、新監査責任者等の関与期間の計算をどのように考えればよいですか。

**Q21-2** 訂正報告書の監査業務に係るローテーションについて、前監査責任者の関与期間の計算はどのように考えればよいですか。

**Q21-3** 訂正報告書の財務諸表対象期間に監査責任者自身のインターバル期間が含まれる場合、関与期間の計算をどのように考えればよいですか。

### Q21-1

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

(例) 平成×2年3月期の監査業務実施期間において平成×1年3月期以前の財務諸表の訂正報告書の監査業務を実施する場合は、平成×2年3月期の関与とみなされる。

### Q21-2

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

(例) 平成×2年3月期において平成×1年3月期の財務諸表の訂正報告書の監査業務を実施したとしても、それは平成×1年3月期における関与とみなされることとなる。

Q21-3

A 訂正報告書の財務諸表対象期間に監査責任者自身のインターバル期間が含まれる場合、外観上インターバル期間なしに監査報告書に署名する結果となり、外観的独立性に対する疑念を生じることとなる。このため、監査業務を実施する時期にかかわらず、インターバル期間に関わる訂正報告書の監査業務には関与すべきでないと考えられる。

(解説)

1. ローテーション制度の趣旨

監査責任者の関与期間の計算に当たっては、以下の二つの「期間」を考慮する必要がある。

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

ローテーション制度の趣旨は、特定の会社等の財務諸表に係る監査証明業務について同一の監査責任者又は業務執行社員等が長期にわたって関与することから生ずる、監査人の独立性を阻害する馴れ合いや擁護の重要性の程度を軽減することにある。そのため、一定期間、継続して関与した者については、その後の一定期間において関与できない期間（インターバル期間）を設けることとなっている。

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

一方、訂正報告書の財務諸表対象期間の監査業務に当時関与していた場合は、当時の監査業務の延長との位置付けであることを踏まえ、訂正報告書の財務諸表対象期間(上記②)を関与期間の計算とするのが適切と解される。

2. 訂正報告書の対象期間に係る例示

(例示1・2の前提)：平成×0年3月期から平成×4年3月期までの訂正報告書の監査業務を平成×5年3月期に実施する場合

	×0年 3月期	×1年 3月期	×2年 3月期	×3年 3月期	×4年 3月期	×5年 3月期
訂正報告書の監査実施期間 (解説1. ①)						■
訂正報告書の財務諸表対象期間 (解説1. ②)	■	■	■	■	■	

(例示1)：A社員は、平成×2年3月期から監査業務に関与している。

A社員の関与期間の計算	×0年 3月期	×1年 3月期	×2年 3月期	×3年 3月期	×4年 3月期	×5年 3月期
関与年数	—	—	1年目	2年目	3年目	4年目
訂正報告書の監査業務への関与可否	○	○	○	○	○	—
各訂正対象期間の計算方法	×5年 3月期 の関与 として 計算	×5年 3月期 の関与 として 計算	×2年 3月期 の関与 として 計算	×3年 3月期 の関与 として 計算	×4年 3月期 の関与 として 計算	—

平成×0年3月期と平成×1年3月期については、Q21-1の整理を踏まえると、A社員は新監査責任者等の取扱いとなり、訂正報告書の監査業務における関与期間の計算は、監査業務実施期間である平成×5年3月期の関与とみなされる。このため、平成×0年3月期と平成×1年3月期はインターバル期間に該当しないことを前提とすれば、それぞれの期の関与としての関与期間の計算には含まれない。

平成×2年3月期から平成×4年3月期までについては、Q21-2の整理を踏まえると、A社員は前監査責任者の取扱いとなり、平成×2年3月期・平成×3年3月期・平成×4年3月期の関与とみなされることとなる。

(例示2)：B社員は平成×2年3月期まで監査業務に関与しており、平成×3年3月期と平成×4年3月期がインターバル期間である。

B社員の関与期間の計算	×0年 3月期	×1年 3月期	×2年 3月期	×3年 3月期	×4年 3月期	×5年 3月期
関与年数	5年目	6年目	7年目	インターバル 期間		—
訂正報告書の監査業務への関与可否	○	○	○	×		—
各訂正対象期間の計算方法	×0年 3月期 の関与 として 計算	×1年 3月期 の関与 として 計算	×2年 3月期 の関与 として 計算	×5年3月期の 関与として計算 不可 (下記解説参照)		—

平成×3年3月期と平成×4年3月期については、Q21-1の整理を踏まえると、B社員は新監査責任者等と同様の取扱いとなり、訂正報告書の監査業務における関与期間の計算は、監査業務実施期間である平成×5年3月期の関与とみなされ、平成×5年3月期がインターバル期間に該当しない限りは、関与可能とも解される。

しかし、この場合、B社員はインターバル期間である平成×3年3月期と平成×4年3月期について監査報告書の署名をするため、関与不可であるインターバル期間中にあたかも関与を継続しているかのような外観的独立性に対する疑念が生じる。

このため、Q21-3の整理を踏まえると、B社員は訂正報告書の財務諸表対象期間にインターバル期間が含まれるため、平成×3年3月期と平成×4年3月期に係る訂正報告書の監査業務には関与すべきではない。

### 3. その他留意事項

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

#### Q22 専門家としての助言又は指導業務の領域

独立性に関する法改正対応解釈指針第4号「大会社等監査における非監査証明業務について」（以下本設問において「指針第4号」という。）において、監査証明業務と同時提供が禁止される非監査証明業務として、会計帳簿の記帳の代行その他の財務書類の調製に関する業務の内容が解説されています。

一方で監査証明業務の一環として実施される業務、又は監査証明業務と直接的関連性を有する業務として規制の対象とならない業務が例示されており、これらの業務の実施に当たっては、被監査会社等が作成する財務書類等に関する専門家としての助言又は指導業務の領域に限定されるべきものとされています。

これらの業務を実施するに当たって、具体的にどのような事項に留意する必要がありますか。

A 「専門家としての助言又は指導業務の領域に限定」されるように、会計事務所等が上記の業務を実施する際には、以下の事項に留意する必要がある。

(1) 上記の助言・指導業務の対象になる依頼人である被監査会社等の財務書類の作成等の業務自体は、被監査会社等がその責任において主体的に行うことが確認されていること。また、あわせて助言・指導業務の実施においては監査証明業務の独立性が確保される範囲で実施されるべきことが被監査会社等において理解され、そのための協力や対応が行われることも確認されていること。

当該確認は、助言・指導業務の契約書や経営者による確認書等の文書によって明確にされていることが望まれる。

(2) 助言・指導業務の実施に基づいて作成された被監査会社等の財務書類については、被監査会社等自らがその内容を説明し得る状況にあることが確認されていること。

(3) 当該業務の実施に当たって監査証明業務の独立性が確保されたことについて、会計事務所等内において、点検やモニタリング等の適切な品質管理方針に基づく手続が行われていること。

(解説)

1. 指針第4号における業務の例示

指針第4号において、会計帳簿の記帳の代行その他の財務書類の調製に関する業務のうち、監査証明業務の一環として実施される業務、又は監査証明業務と直接的関連性を有する業務として以下が例示されている。

- (1) 被監査会社等に対する会計処理基準の採用に関する助言・指導業務
- (2) 被監査会社等に対する修正仕訳の提案及び財務書類における開示項目の作成に関する助言・指導業務
- (3) 被監査会社等が作成する連結財務諸表（各国における法定の決算を企業グループの会計方針又は国際財務報告基準等に準拠させるための変換を含む。）に関する助言・指導業務
- (4) 被監査会社等が作成する財務諸表に対して行う国際財務報告基準のような日本と異なる財務報告の枠組みへの変換に関する助言・指導業務
- (5) 被監査会社等が作成する海外子会社の各国における法定財務諸表に関する助言・指導業務
- (6) 被監査会社等が日本基準で作成する財務諸表の英文財務諸表への移行に関する助言・指導業務
- (7) 被監査会社等の監査証明の対象となる財務書類を含む有価証券報告書・届出書等の開示書類及び上場申請書類の作成に関して実施する被監査会社等又は被監査会社等が雇用した外部の第三者により作成される当該財務書類に関連する項目に対する助言・指導業務

指針第4号はさらに、これらの業務の実施に当たっては、「被監査会社等が作成する財務書類等に関する専門家としての助言又は指導業務の領域に限定されるべきものであって、財務書類等の作成代行になる業務として行ってはならない。したがって、財務書類等の調製に該当する業務は当然に禁止されるものである。」としている。したがって「助言又は指導業務の領域」をどのように捉えるかに留意する必要がある。特に上記のような業務は、被監査会社等が行う財務書類の作成又はそれに関連した業務、及び作成された財務書類に対する監査人としての財務諸表監査証明業務と極めて密接に行われるため、「助言又は指導業務の領域」について、より明確な認識の下に行われることが求められる。また、上記の助言・指導業務の実施に際し、監査証明業務の独立性の保持が確保されるためには、業務の提供先である被監査会社等の独立性の規制についての理解と協力が必要である。

## 2. 実施可能な業務の例示

実施可能な業務としては、例えば以下のようなものが考えられる。

- (1) 助言・指導の対象となる会計処理基準の適用や国際財務報告基準等に準拠させるための作成・変換等について、会計処理を例示することや、財務情報システムの改善のための助言・指導をすること。
- (2) 被監査会社等が国際財務報告基準等に基づく適切な財務諸表等の開示を行うために参考となる標準的な様式を提供すること。
- (3) 被監査会社等が適用した国際財務報告基準等について開示内容を含む当該基準等の準拠性を確認するための標準的なチェックリスト等を提供すること。
- (4) 助言・指導業務に基づく被監査会社等の財務書類の作成業務等の結果を点検し、修正案を提示すること。又は、国際財務報告基準のような日本と異なる報告の枠組みへの変換のために、被監査会社等が会社の会計方針を選択・変更した内容を点検し修正案を提示すること。
- (5) 被監査会社等が会計処理基準の適用や国際財務報告基準等に準拠させるための変換等を実施するために、関与する人員に一般的な教育・訓練を行うこと。また、教育・訓練の方法について助言・指導を実施し、その結果として被監査会社等が策定した方法に基づき、教育・訓練を実施すること。

## 3. 適用対象範囲の留意点

このような取扱いは、監査証明業務と同時提供が禁止される非監査証明業務と同様、監査人である会計事務所等が実施する場合に限らず、会計事務所等に該当する支配関係にある子会社等が実施する場合にも適用されることに留意する必要がある。また、ネットワーク・ファームに該当する他の会計事務所等又は事業体を実施する場合も、倫理規則や独立性指針が遵守されるよう留意が必要である。

### Q23 英文財務諸表への移行に関する助言・指導

被監査会社等が日本基準で作成する財務諸表の英文財務諸表への移行に関する助言・指導に当たり、同時提供禁止業務としての留意事項はありますか。

- A 被監査会社等が日本基準で作成する財務諸表の英文財務諸表への移行（以下本設問において「英文財務諸表への移行作業」という。）に関する助言・指導に当たっては、次の点に留意する必要がある。
1. 英文財務諸表への移行作業が、日本語の財務諸表について、翻訳作業だけではなく、想定利用者となる海外の投資家等の利用者向けに勘定科目の組替えや注記の集約等の開示上の調整を含む場合は、Q22の趣旨に従った対応が必要である。
  2. 英文財務諸表への移行作業が、勘定科目の組替え、注記の集約等を一切行わな

い翻訳作業（以下本設問において「直訳」という。）の場合は、直訳内容に対しての助言・指導のみならず、当該直訳業務自体を提供することも可能である。ただし、直訳業務を提供する場合には、当該英文財務諸表が直訳であることや、原文は別の言語であることを明示すること、また監査上の責任を負わない旨の免責条項を契約に加える等の対応が必要となる。

いずれの場合にも、会計事務所等においては、監査の独立性が確保されるよう、業務内容について、明確な品質管理方針及び手続を定め、これを適切に実施することが必要である。

## （解説）

### 1. 英文財務諸表への移行作業に関する助言・指導を行う際に必要となる基本的な対応

英文財務諸表への移行作業に関する助言・指導業務は、Q22 の解説 1. に挙げられている例示「(6) 被監査会社等が日本基準で作成する財務諸表の英文財務諸表への移行に関する助言・指導業務」に該当するものと考えられる。当該業務は、独立性に関する法改正対応解釈指針第 4 号「大会社等監査における非監査証明業務について」（以下本設問において「指針第 4 号」という。）において「助言又は指導業務の領域」に限定されるべきものとされており、Q22 では、指針第 4 号を踏まえて「助言又は指導業務の領域」についての解説がなされている。このため、当該業務については、Q22 の趣旨に従った対応が必要となる。

### 2. 英文財務諸表への移行作業が開示上の調整を含む場合の留意事項

英文財務諸表への移行作業が勘定科目の組替えや注記の集約等の開示上の調整を含む場合、英語化に当たり行われた調整が会計基準に準拠しているか確かめるために、改めて監査を実施し、英文の監査報告書を提出することを前提として、助言・指導としての英文財務諸表の表示や開示項目、勘定科目の組替え、注記の集約の方法についての例示や標準様式の提供等の Q22 の趣旨に従った対応は可能である。

### 3. 英文財務諸表への移行作業が直訳の場合の留意事項

英文財務諸表への移行作業が直訳の場合、財務諸表の調製には当たらないため、被監査会社等が実施した直訳内容に対しての助言・指導業務を提供することのみならず、被監査会社等の依頼で直訳業務自体を提供することも可能である。

ただし、直訳業務を提供する場合、被監査会社等により、当該英文財務諸表が直訳であることや、原文は別の言語であることを明示することで注意喚起してもらうこと、また直訳業務自体は非監査証明業務であることから、当該業務の契約において、監査上の責任を負わない旨の免責条項を加える等の対応が必要である。

直訳の財務諸表が監査済みである場合、監査報告書も直訳を添付する場合が考えられる。監査報告書の直訳を添付する場合には、財務諸表の直訳の場合と同様に、当該監査報告書が直訳であることや原文は別の言語であることを明示することで、注意喚起してもらうことや、当該業務の契約上免責条項を加える等の対応が必要である。

なお、当該直訳業務は監査証明業務ではないため、当該監査報告書には改めて署名をしないことが前提となることに留意する必要がある。

#### 4. その他の留意事項

英文財務諸表への移行作業に関連する業務を提供する場合には、監査の独立性が確保されるよう、業務内容について、会計事務所等において、明確な品質管理方針及び手続を定め、これを適切に実施することが必要である。

#### Q24 財務報告に係る内部統制に関する助言・指導業務

財務報告に係る内部統制の有効性に関する経営者による評価及び監査人による監査制度の適用に関し、財務諸表監査業務の依頼人から、依頼人の内部統制システムの整備及び運用のための指導業務を依頼されました。監査人が当該業務を受嘱又は実施するに際し、職業倫理上、どのようなことに留意すべきですか。

A 会員が、内部統制の整備及び運用に関する助言・指導業務（以下本設問において「助言・指導業務」という。）を受嘱又は実施するに際し、職業倫理の観点から次の点に留意すべきである。

1. 自ら助言・指導業務を実施し得る専門能力を有していること。
2. 監査の独立性を保持するために、同時提供禁止業務を提供しないこと。

（解説）

##### 1. 基本原則（専門能力）の遵守

公認会計士等が財務諸表監査業務を実施していない依頼人に対して助言・指導業務を実施する場合も含め、助言・指導業務を受嘱又は実施する場合には、職業倫理上、専門能力に関する基本原則の遵守という観点から、自ら助言・指導業務を実施し得る専門的能力を有しているかどうかを評価した上で、助言・指導業務を受嘱又は実施するか否かを判断しなければならない。

##### 2. 監査人の独立性の保持

監査人である公認会計士等が依頼人に対し助言・指導業務を受嘱又は実施する場合には、独立性に関する法改正対応解釈指針第4号「大会社等監査における非監査

証明業務について」において明らかにされている、公認会計士法第 24 条の 2（同法第 34 条の 11 の 2 において監査法人に準用する場合を含む。）により規定されている業務の制限（監査又は証明をしようとする財務書類を自らが作成していると認められる業務又は監査業務の依頼人の経営判断に関与することを禁止する。）の趣旨・解釈に照らして、監査人の独立性の保持に留意すべきである。

### 3. 監査業務の依頼人に対する助言・指導業務の考え方

公認会計士等は依頼人に対しては、監査業務の実施過程においても依頼人の内部統制にアプローチすることもあるので、依頼人が今般の内部統制に関連して制度上求められる対応については、監査人として従来以上に指導性の発揮が期待されることになる。

監査人は、内部統制監査の監査人も担うことになると考えられるので、将来の内部統制監査に耐え得るような体制を依頼人が整備できるよう指導していくことが求められると考えられる。

また、一方で、独立監査人としての独立性の確保を図る必要があることから、実際の助言・指導業務を実施するに際しては、公認会計士法に規定する同時提供の禁止の規定への抵触など独立性が損なわれる業務を行わないよう慎重な対応が必要である。

### 4. 監査業務の依頼人に対する助言・指導業務における禁止される具体的業務

財務報告に係る内部統制の整備及び運用の業務は、依頼人が実質的にも外観的にも作業主体であり、監査人である公認会計士等は、依頼人の責任において実施する作業に対して助言・指導を提供できるが、内部統制の構築や運用、監視を実施するような業務は行ってはならない。

助言・指導業務に関し禁止される具体的な業務を例示すると、次のとおりである。

- (1) 依頼人のプロジェクトの運営管理責任者及び構成員になること。また、プロジェクトの運営管理を行うこと。
- (2) 全社的な内部統制及び業務プロセスに係る内部統制の有効性の評価を、経営者に代わって実施すること。
- (3) 経営者による内部統制の評価範囲に係る意思決定を、経営者に代わって行うこと。
- (4) 内部統制に関する報告書作成を請け負うこと。
- (5) 経営者による内部統制に関する報告書の作成において、発見された内部統制の不備に関して、重要な欠陥かどうかの意思決定を行うこと。
- (6) 内部統制の運用状況を確認するためのテストを請け負うこと。

## 5. その他の留意事項

- (1) 公認会計士等は、監査業務を実施していない依頼人に対しては、監査上の独立性の保持の問題は生じないため、助言・指導の枠組みを超えた業務の提供が認められる。しかし、内部統制の整備及び運用は、飽くまでも、依頼人が主体となってその責任において行うことが前提であり、その前提を超えた業務は行うべきではないことに留意が必要である。
- (2) 公認会計士等が行う助言・指導業務が、法令等の遵守を保証するものではないことを経営者等に説明し、十分認識されるよう留意が必要である。

### Q25 連結財務諸表の作成の助言・指導

連結財務諸表の作成の助言・指導に当たり同時提供禁止業務としての留意事項はありますか。

- A 被監査会社等が実質的にも外観的にも作業主体でなければならず、監査人は、経営者の責任において実施する作業に対してのみ助言・指導を提供することができる。

(解説)

#### 1. 法令で禁止される「非監査証明業務」の範囲

連結財務諸表の作成の助言・指導業務は、Q22 の解説 1. に挙げられている例示「(3) 被監査会社等が作成する連結財務諸表に関する助言・指導業務」に該当するものと考えられる。当該業務は、独立性に関する法改正対応解釈指針第 4 号「大会社等監査における非監査証明業務について」(以下本設問において「指針第 4 号」という。)において「助言又は指導業務の領域」に限定されるべきものとされており、Q22 では、指針第 4 号を踏まえて「助言又は指導業務の領域」についての解説がなされている。このため、当該業務については、Q22 の趣旨に従った対応が必要である。

加えて、監査人は、監査又は証明をしようとする財務書類を自らが作成していると認められる業務又は監査証明業務の依頼人の経営判断に関与すると認められる業務は禁止されていることから、被監査会社等が実質的にも外観的にも作業主体でなければならず、監査人は、経営者の責任において実施する作業に対してのみ助言・指導を提供することができる。当該助言・指導の領域には、会計方針又は準拠する財務報告の基準に関する一般的な助言の提供や被監査会社等の従業員に対する教育やトレーニングの提供等が考えられるが、会計方針の決定やマニュアルの策定は、経営者の機能の代行となるので提供することはできない。

#### 2. 禁止される具体的な業務の例示

監査人が、被監査会社等に対して、連結財務諸表の作成の助言・指導に当たり、禁止される具体的な業務を例示すると、次のとおりである。

- (1) 連結財務諸表作成に必要な資料を入手し、連結貸借対照表及び連結損益計算書に係る連結修正仕訳を作成すること。
- (2) 連結財務諸表に係る精算表を作成し、被監査会社等に提供すること。

ただし、参考となる標準的な様式の提供及び一般的な記載について例示することは可能である。この場合、採用の判断及び作成責任は、被監査会社等にあることに留意する必要がある。

## Q26 監査関与先の調査委員会委員への就任

監査関与先から、監査人に対し、以下の依頼があった場合、監査人の独立性や職業倫理上どのように判断すべきですか。

Q26-1 当該関与先の財務に関する不正調査委員会の委員への就任依頼があった場合

Q26-2 監査関与先の法務コンプライアンス委員会などの委員への参画を依頼された場合

A 監査人は当該依頼を受諾すべきではない。

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

(解説)

### 1. Q26-1について

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

不正調査委員会の調査の結果によっては、不正実行者への訴訟に発展する可能性があり、その場合、当該委員会の職務の遂行が訴訟案件に関して監査関与先を支援することにつながるおそれがある。その結果として、財務諸表や開示内容に影響を及ぼすことになれば、自己レビューを生じさせることになる。また、当該委員会が内部監査の外部委託を受託したとみなされるおそれがある。

監査人が監査関与先の不正調査委員会へ参画することは、上記のような監査人の独立性を阻害する要因を生じさせ、また、公認会計士の業務や関連する法令等に精通した第三者が監査人の独立性の保持に疑いを持つ可能性が高いため、監査人は当

該依頼を受諾すべきではない。

## 2. Q26-2について

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

## Q27 社員等の就職制限

- Q27-1** 監査業務の主要な担当社員等が、監査法人を退職後に、関与していた監査業務の依頼人（大会社等）の役員等に就任することは可能でしょうか。
- Q27-2** 上記Q27-1と同様の状況において、担当社員が役員に就任することができないとすれば、役員ではない経理部長として就職することは可能でしょうか。
- Q27-3** 監査法人の最高責任者（理事長等）又はこれに準ずる者が、監査法人を退職後に、監査法人の監査業務の依頼人（大会社等）の役員等に就任することは可能でしょうか。

### Q27-1

A 会計事務所等の社員（以下Q27-1において「当該者」という。）は会計事務所等を退職後、以下の①から⑥までの要件を全て満たすまでは、担当していた大会社等の役員に就任することはできない。

- ① 当該者が、会計事務所等からいかなる経済的便益も金銭の支払も受けていないこと（あらかじめ取り決められたものは除く。）。
- ② 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 馴れ合い又は不当なプレッシャーを受ける脅威などの独立性の阻害要因を、適切なセーフガードを適用することにより、除去又は許容可能な水準にまで軽減できること。
- ⑤ 当該者が監査業務の主要な担当社員を交替した後に、担当していた大会社等が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。
- ⑥ 当該者が、当該会社の交替後の監査業務に関与していないこと。

#### Q27-2

A 役員等に就任できる要件を満たさない場合には、「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」に就職することもできない。

#### Q27-3

A 会計事務所等の最高責任者又はこれに準ずる者（以下Q27-3において「当該者」という。）は、以下の①から⑤までの要件を全て満たすまでは、会計事務所等の監査業務の依頼人（大会社等）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ことはできない。

- ① 当該者が、会計事務所等からいかなる経済的便益も金銭の支払も受けていないこと（あらかじめ取り決められたものは除く。）。
- ② 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 馴れ合い又は不当なプレッシャーを受ける脅威などの独立性の阻害要因を、適切なセーフガードを適用することにより、除去又は許容可能な水準にまで軽減できること。
- ⑤ 当該者が会計事務所等の最高責任者又はこれに準ずる職位を辞してから1年以上を経過していること。

#### （解説）

##### 1. Q27-1について

会計事務所等の社員又は監査業務チームの構成員であった者（以下本設問において「当該者」という。）が、会計事務所等の監査業務の依頼人の役員、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ためには、上記①から③までの要件を満たさなければならない（独

立性指針第1部第135項)。

また、上記①から③までの要件を満たしていたとしても、馴れ合い又は不当なプレッシャーを受ける脅威などの独立性の阻害要因が存在するため、上記④の要件も満たす必要がある(独立性指針第1部第136項)。

さらに、監査業務の主要な担当社員等が、担当していた監査業務の依頼人(大会社等)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ためには、上記⑤・⑥の要件をともに満たしていなければならない(独立性指針第1部第139項)。

## 2. Q27-2について

就職制限において、「役員及びこれに準ずる者」と、「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」は、同様の取扱いとなる(独立性指針第1部第139項)。すなわち、監査業務の業務執行社員を交替後、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、かつ、当該社員が交替後の監査業務に関与していない場合には、当該大会社等の「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」に就職することは、可能である。役員等に就任できる要件を満たさない場合には、「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」に就職することもできない。

## 3. Q27-3について

会計事務所等の最高責任者は社員であるため、Q27-1の場合と同様に、会計事務所等の監査業務の依頼人の役員、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ためには、上記①から③までの要件を満たさなければならない(独立性指針第1部第135項)。

また、上記①から③までの要件を満たしていたとしても、馴れ合い又は不当なプレッシャーを受ける脅威などの独立性の阻害要因が存在するため、上記④の要件も満たす必要がある(独立性指針第1部第136項)。

さらに、会計事務所等の最高責任者又はこれに準ずる者が、会計事務所等の監査業務の依頼人(大会社等)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ためには、上記⑤の要件を満たしていなければならない(独立性指針第1部第140項)。

(参考)

### 1. 独立性指針【社員が退職した場合に想定される就職制限】

会計事務所等を退職した場合に求められる独立性に関する IFAC IESBA の倫理規程

と、日本公認会計士協会の独立性指針は同等であり、以下のような制限がある。

		就職する職位
会計事務所等での職位	監査業務の 依頼人の会 社種別	・役員及びこれに準ずるもの ・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
1. ① 全ての社員（最高責任者を 含む。）※1参照 ② 監査業務チームの構成員 ※2参照	全種別	① 会計事務所等からいかなる 経済的便益も金銭の支払も受 けていないこと。 ② 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 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 独立性の阻害要因を、適切 なセーフガードを適用するこ とにより、除去又は許容可能 な水準にまで軽減できるこ と。 (独立性指針第1部第135項及 び第136項)
2. 監査業務の主要な担当社員等 ※3参照 ① 業務執行責任者 ② 審査を行う者 ③ 重要な事項について重要な決 定や判断を行う者（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。）	大会社等 ※4参照	① 主要な担当社員等を交替し 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 当該社員が交替後の監査業 務に関与していないこと。 (独立性指針第1部第139項)
3. 最高責任者又はこれに準ずる者 (理事長等) ※3参照 ただし、監査業務の主要な担当 社員等に該当する場合は、上記2 も要件となる。	大会社等 ※4参照	職位を辞してから1年以上経過 していること。 (独立性指針第1部第140項)

※1. 就職後に、当該企業が監査法人の監査業務の依頼人になった場合の制限があ  
る（独立性指針第1部第137項）。

※2. 監査業務チームの構成員で、監査業務の依頼人に就職予定又は可能性を知っ  
ている場合の制限がある（独立性指針第1部第138項）。

※3. 監査業務の主要な担当社員等や最高責任者等であった者が、企業結合の結果、  
職位に就く場合の制限がある（独立性指針第1部第141項）。

※4. 独立性指針における大会社等の範囲は、公認会計士法上の大会社等よりも範囲が広い（独立性指針第1部第25項及び第26項）。

## 2. 公認会計士法【社員が退職した場合に想定される就職制限】

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

※1. 関与社員の就職の制限は法第34条の14の2に定められており、法第28条の2を参照している。また、法第34条の11第1項第3号では、監査法人に対して、社員として関与した者が就職した場合、上記と同一期間は監査業務を実施できないとされている。

※2. 連結会社等の範囲（施行規則第13条、連結財務諸表等規則、財務諸表等規則）

種別	範囲
連結会社等	① 被監査会社等の連結子会社（子会社） ② 持分法が適用される非連結子会社（子会社） ③ 持分法が適用される関連会社 ④ 被監査会社等とその連結子会社等とする会社等（親会社） ⑤ 被監査会社等とその連結子会社等とする会社等の連結子会社等（兄弟会社）

※3. 「役員又はこれに準ずるもの」について

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

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

ずるもの」には含まれないと考えられる。」

## Q28 事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者

倫理規則等に規定されている、「事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者」とは、誰のことを指すのでしょうか。また、どのような判断なのでしょう

A 「事情に精通し、合理的な判断を行う」とは、事実関係、状況及び関連する法令・倫理規則等を適切に理解した上で、当該事実や状況と関わりを持たない独立した立場にいることを想定して判断することを意味しているものと考えられる。倫理規則等は、このような判断ができる第三者を具体的に定めるものではなく、会員自身に、合理的な判断ができる第三者の目線から見て、自らの判断がどのように映るかということを意識しながら判断を行うことを求めている。したがって、会員以外の第三者である別の者が判断を行うわけではない。

なお、当該会員には、状況に応じて職業会計士個人、企業等所属の会員及び会計事務所等が該当することとなる。

### (解説)

当該第三者目線で行う判断は、倫理規則、独立性指針及び利益相反指針上、様々な場面で求められている。

例えば、倫理規則第8条第3項概念的枠組みアプローチにおいて、会員は、概念的枠組みアプローチを適用するに当たっては、職業的専門家としての判断を行使しなければならない。この判断に当たっては、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、その時点で会員が知り得る個別の事実と状況を全て考量し、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、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減でき、その結果、基本原則の遵守は損なわれ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。

このような第三者目線で行う判断は、概念的枠組みアプローチを適用する上で、職業的専門家としての判断を行使する際の基本となる考え方である。

会員が直面する状況を検討する際に、事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者を想定し、仮にそのような第三者が当該状況を判断する場合に、会員がその時点で知り得る個別の事実と状況を全て考量し、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、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減でき、その結果、基本原則の遵守は損なわれないと結論付ける可能性が高いかどうかを勘案する考え方をいう。

すなわち、第三者目線での判断を求めるものであり、実際に第三者に依頼するこ

とを求めるものではない。

## Q29 倫理規則等違反への対応

平成 26 年 7 月 9 日開催の定期総会において承認、確定した改正後倫理規則等において、倫理規則等違反をした場合の取扱いが明確化されました。監査業務において、以下の点はどのように考えるのでしょうか。

Q29-1 監査役等の“了解”とはどのようなものなのでしょうか。

Q29-2 平成 26 年改正前の倫理規則及び独立性指針において規定されていた、「意図や違反の自覚がないままに逸脱が生じた場合であっても、～（中略）独立性が損なわれていないとみなされる場合もある。」がなくなったことで、非常に軽微な違反（当該倫理規則、独立性指針及び利益相反指針の規定から逸脱）と監査人が判断した場合であっても、直ちに倫理規則違反（独立性違反を含む。）となるのでしょうか。また、このような軽微な違反の場合にも、監査役等への報告が必要でしょうか。

Q29-3 会計事務所が、ある特定の監査業務の依頼人に対する独立性違反を起こした場合に、当該監査業務の依頼人の監査役等だけでなく、当該違反があった旨を会計事務所の全ての監査業務の依頼人の監査役等に報告しなければならないのでしょうか。

Q29-4 認識した全ての違反について、直ちに報告することが求められるのでしょうか。

Q29-5 対象となる違反は、事務所独自のルールの違反も含まれるのでしょうか。

Q29-6 監査業務の期間（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）に重なりが生じる期間に違反が判明し、両事業年度に影響する違反である場合、報告は前期と当期でそれぞれ行うのでしょうか。

### Q29-1

A 協議を行うに当たっては、監査役等に文書をもって十分な伝達と説明を行うことが必要である。その上で了解を得ることとなるが、実務においては、協議が行われたことを前提に、必ずしも明示的な回答でなくとも監査役等が異議を唱えないことをもって（必ずしも監査役等からの文書による回答を要件とはしていない。）、監査業務継続について了解を得られたと第三者の観点から見ても合理的であると判断できる場合は、独立性指針で求められる監査役等の了解が得られたものと考えられる。

なお、当該協議や了解の経緯及び内容などについて監査調書として文書化する必要があることに留意が必要である。

#### Q29-2

A 監査業務に関しては、独立性指針第1部第39項から第49項までに基づき、適切な対応策を講ずることができる場合もあり、想定されている軽微な違反が倫理規則違反かどうかという視点で分類を行うとした場合には、従来の取扱いから変更するものではない。

また、全ての違反が監査役等への報告の対象となるが、特に今回の改正は、意図や違反の自覚がないままでの違反があった場合、速やかに是正し、必要なセーフガードを適用すれば、基本原則の遵守を阻害していないとみなされ得る場合など、監査人が重要性の程度を評価した結果、軽微と判断する場合もあり得るが、このような軽微と判断した違反について監査役等に了解を求めるものである（Q29-1）。

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

#### Q29-3

A 協議の対象となるのは、飽くまでも当該特定の監査業務の依頼人の監査役等であり、当該違反と関係のない全ての監査業務の依頼人の監査役等と協議する必要はない。

#### Q29-4

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

#### Q29-5

A 対象は、法令及び日本公認会計士協会の倫理規則等の違反であり、各事務所独自のルールで追加対応している事項は対象外である。

各事務所独自のルールで日本公認会計士協会の倫理規則等を超えた追加対応している事項とは区分をして対応することが必要となる。

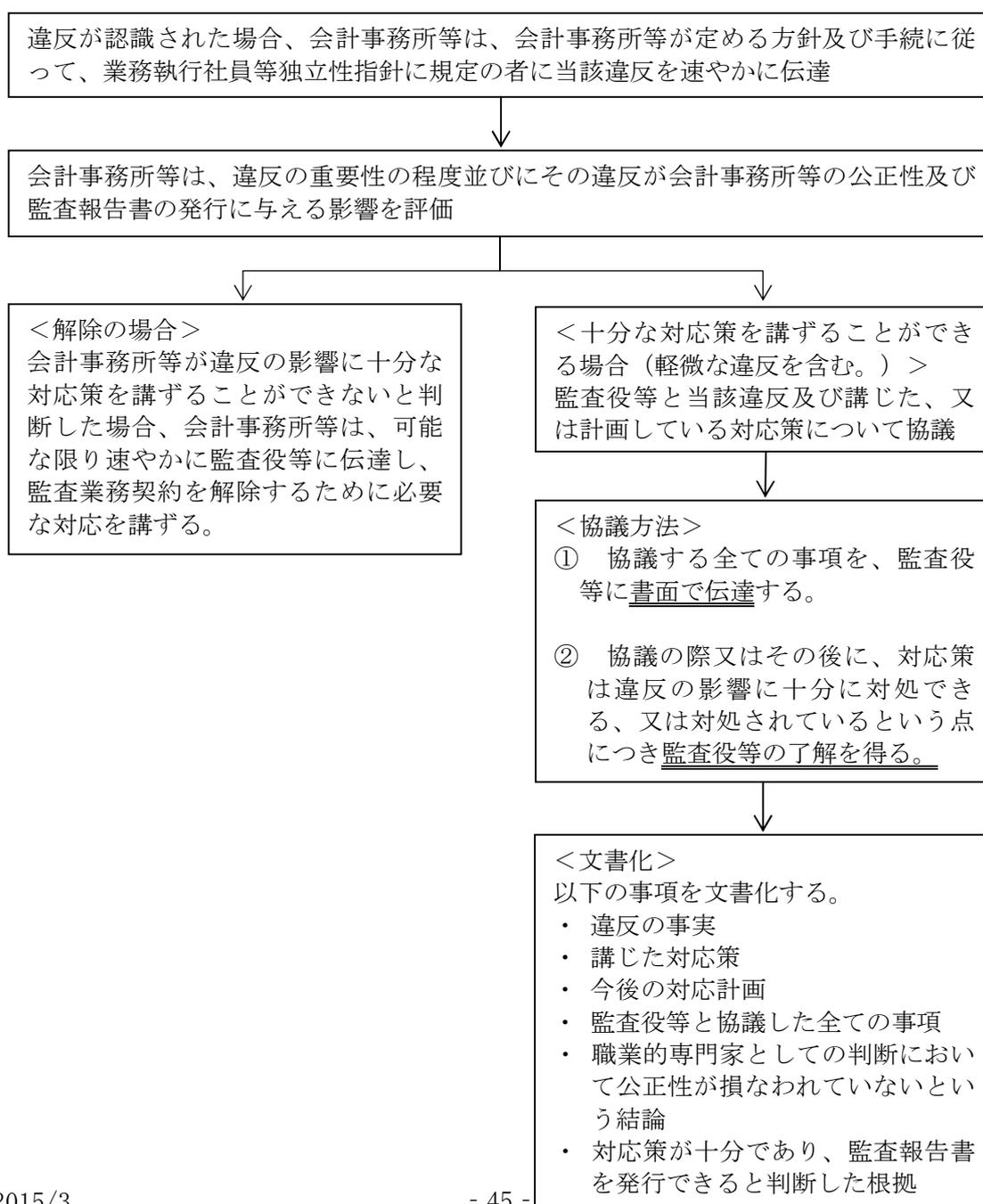
#### Q29-6

A 原則として両方の期間で報告することが求められる。

(解説)

平成 26 年改正の独立性指針において、改正前の第 1 部「監査業務における独立性」第 39 項、第 117 項、第 133 項及び第 159 項並びに第 2 部「監査業務以外の保証業務における独立性」第 33 項、第 112 項及び第 127 項における「意図や違反の自覚がないままの逸脱」に関する規定が削除され、第 1 部第 39 項から第 49 項及び第 2 部第 33 項から第 37 項が新設された。

第 1 部の監査業務における倫理規則等違反の場合の判断と実施すべき事項のフローは、おおむね以下のとおりである。



## 1. 監査役等との協議、了解及び文書化について

監査業務において違反が認識された場合、会計事務所等は、会計事務所等が定める方針及び手続に従って、違反の重要性の程度並びにその違反が会計事務所等の公正性及び監査報告書の発行に与える影響を評価し、監査業務契約の解除が必要になる場合は、可能な限り速やかに監査役等に伝達し、監査業務契約を解除するための必要な対応を講ずることとなる。また、監査業務契約の解除が必要とならない場合、会計事務所等は監査役等と当該違反及び講じた、又は計画している対応策について可能な限り速やかに書面をもって伝達し協議することとなる。

具体的には、以下についての協議が最低限求められている。

- (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

また、これらに加え、以下についても伝達することが求められている。

- (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

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

監査役等との協議の上、了解を得た後、当該違反の事実、講じた対応策、今後の対応計画及び監査役等と協議した全ての事項（監査役等の了解の有無を含む。）について文書化を行う必要があることに留意する。また、会計事務所等が監査業務契約を継続する場合は、以下の事項についても文書化が求められている。

- (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

## 2. 軽微な違反として想定される事例

【事例①】 監査業務の依頼人（上場会社）の重要性のない海外子会社における財務諸表作成業務

子会社の財務諸表に関して現地法に基づく監査が実施されているが、当該監査人が他のグローバル・ネットワークに属するため、財務諸表作成業務を提供することが容認されると誤解して、自らのネットワーク・ファームが、当該子会社の財務諸表を作成したケース（試算表から財務諸表の編集。当該業務の結果が、当該子会社の財務諸表にとって重要なもの）

【事例②】 結婚後、配偶者が依頼人の株式を少額保有していることを認識

監査チームのスタッフが結婚した。その配偶者が監査業務の依頼人の株式を保有していた（ただし、少額）が、結婚前にはその事実を知らされていなかった。結婚後しばらくして、ようやくその事実を知ったが、既に監査業務に従事してしまっていたケース

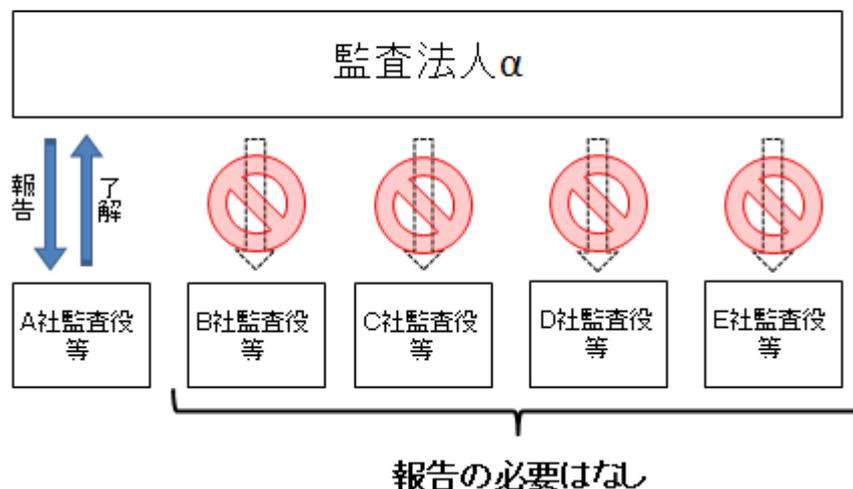
なお、これらの事例と同様のケースであっても、一律に軽微な違反であると判断するわけではないことに留意が必要である。

## 3. 違反の協議を行うべき会社の範囲

協議の対象となるのは、飽くまでも当該特定の監査業務の依頼人の監査役等であり、当該違反と関係のない全ての監査業務の依頼人の監査役等と協議する必要はないが、これを図示すると以下のとおりである。

(例)

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



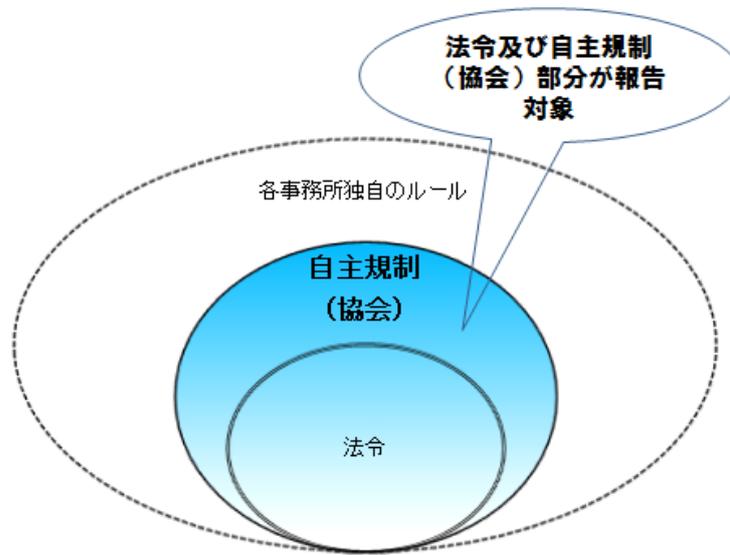
#### 4. 違反の報告時期

独立性指針第1部第46項において、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することとなっているが、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、とされている。

しかし、今回の改正により重要でない違反でも、この監査人の判断について監査役等の了解を得られない場合は、監査契約の解除の可能性が出てきていることから、その事実を可能な限り速やかに監査役等に説明することが大切である。

#### 5. 対象となる違反の範囲

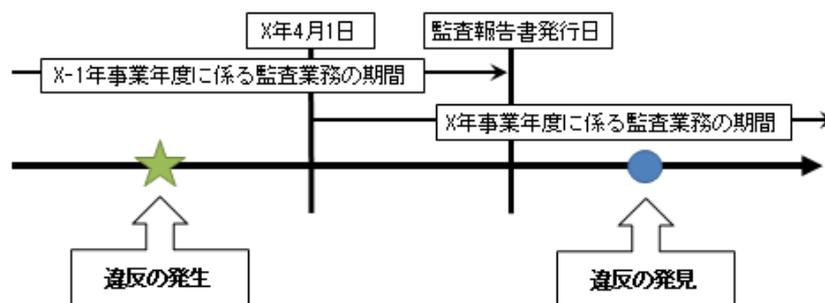
対象は、法令及び日本公認会計士協会の倫理規則等の違反であり、各事務所独自のルールで追加対応している事項は対象外であるが、これを図示すると次のとおりである。



## 6. 監査業務の期間と報告期間との関係

違反が前期に発行した監査報告書よりも前に起こっていた場合は、違反の影響について、監査役等と協議しなければならない。

※以下のケースでは、事業年度を4月1日開始と想定している。



### Q30 外部定期的検証者に係る独立性の確認

小規模な監査事務所であるため、監査業務の定期的な検証に当たり、外部の適格者又は他の監査事務所を利用することを検討しています。

品質管理基準委員会報告書第1号第47項(3)には「監査業務又は審査を実施する者が当該監査業務の定期的な検証に関与してはならない」と規定されていますが、監査業務の定期的な検証を外部に委託する場合にも、定期的検証の担当者から独立性の確認書を入手する必要があるでしょうか。

A 監査業務の定期的な検証を外部に委託する場合には、当該検証の担当者から独立性の確認書を入手することが必要である。

#### (解説)

品質管理基準委員会報告書第1号「監査事務所における品質管理」A63項において、「限られた人数で構成される監査事務所は、監査業務の定期的な検証やその他の監視の手続を実施するために、監査事務所外の適格者や他の監査事務所を利用することができる。」と規定されている。

このように、監査業務の定期的な検証を監査事務所外の適格者や他の監査事務所に委託する場合においても、事務所内の定期的検証者に求められる独立性と同様の独立性が求められる。外部検証者は適格性と客観性に加え、検査対象である監査事務所における全ての監査業務の委託者に対して独立性を保持していることが必要であり、監査事務所は外部検証者から独立性の確認書を入手して独立性を評価することに留意する。

#### 適 用

1. 「職業倫理に関する解釈指針」(平成22年12月14日)は、平成23年4月1日から適用する。ただし、「独立性に関する指針」(平成22年7月21日)の附則2から6に関連するものについては同様に適用する。
2. 「職業倫理に関する解釈指針」(平成22年12月14日)の適用により、倫理委員会報告第1号「職業倫理に関する解釈指針」、倫理委員会報告第2号「職業倫理に関する解釈指針(その2)」及び倫理委員会報告第4号「職業倫理に関する解釈指針(その3)」は廃止する。ただし、本解釈指針の適用前は、倫理委員会報告第1号「職業倫理に関する解釈指針」、倫理委員会報告第2号「職業倫理に関する解釈指針(その2)」及び倫理委員会報告第4号「職業倫理に関する解釈指針(その3)」を適用する。
3. 「「職業倫理に関する解釈指針」の改正について」(平成24年11月6日)は、平成24年11月6日以降実施する訂正報告書の監査から適用する。
4. 「「職業倫理に関する解釈指針」の改正について」(平成27年3月18日)は、平成27年4月1日から適用する。ただし、Q29の設問については、「倫理規則」(平成26年7月9日改正)、「独立性に関する指針」(平成26年4月16日改正)及

び「利益相反に関する指針」（平成 26 年 4 月 16 日制定）の附則と同様に適用する。

以 上