

職業倫理に関する解釈指針 - 監査法人監査における監査人の独立性について -

平成 20 年 6 月 10 日

改正 平成 21 年 1 月 14 日

最終改正 平成 22 年 12 月 14 日

日本公認会計士協会

はじめに

平成 19 年 6 月の公認会計士法等の一部改正により、監査法人の民事上の責任形態として、現行の監査法人が負う債務に対する社員の無限連帯責任形態に加えて、非違行為に関係のない社員の責任を出資の範囲に限定する、有限責任形態の監査法人制度が導入された。有限責任監査法人は、公認会計士法第 34 条の 32 により、その作成する計算書類について、特別の利害関係のない公認会計士又は監査法人の監査報告書を添付しなければならないこととなった（収益の額が 10 億円に達しない場合を除く。）（公認会計士法（以下「法」という。）第 34 条の 32）。当該特別の利害関係については、公認会計士法施行令第 23 条及び同法施行規則第 70 条（以下「関係施行令等」という。）に規定されており、法第 34 条の 32 に基づき、有限責任監査法人の計算書類の監査証明業務を受嘱しようとする公認会計士又は監査法人は関係施行令等の規定を遵守しなければならない。

また、公認会計士又は監査法人は、監査法人の計算書類を対象とする監査業務の依頼を受けた場合、監査人の独立性を倫理規則に基づいて判断することが求められるため、関係施行令等に規定される特別の利害関係以外の関係等についても留意しなければならない。

本解釈指針は、業務上の判断に資するため、倫理規則上の基本的な考え方及び具体的な関係等に関する考え方をまとめたものである。

基本的な考え方

公認会計士又は監査法人は、監査法人の計算書類を対象とする監査業務の依頼を受け、監査人の独立性を阻害する要因を認識した場合、基本原則ベースの概念的枠組みに基づき、その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、独立性の保持を確認して業務契約の締結を判断しなければならない。

監査法人の計算書類の監査業務ということを考慮の上、「独立性に関する指針」（以下「指針」という。）の「第1部 監査業務における独立性 《 独立性に対する概念的枠組みアプローチの適用》」に挙げられている項目を参考に判断することが求められる。

また、その判断においては、監査人としての独立の立場に疑いを招く外観を有していないか十分留意する必要がある。

具体的な状況及び関係について

Q 1 監査人と監査を受ける有限責任監査法人とが業務上の提携関係にある場合

監査人の事務所と監査を受ける有限責任監査法人が業務上の提携関係にある場合は、監査人の独立性に対する阻害要因の重要性の程度を評価するに際してどのようなことに留意すべきですか。

A 一般的に、業務上の提携とは、相互の独立性を保ちながら、両者の業務において相互の利益となるような協力関係を契約することをいう。監査事務所間の業務上の提携関係については、研修・教育、人的な関係などの業務上の相互協力等様々な関係が考えられる。

当該業務上の提携関係により、監査人と監査を受ける有限責任監査法人との間に、法令で規定される債権者・債務者関係や特別の経済上の利益供与が生じていないか十分留意しなければならない。

また、指針 第1部 《4. 依頼人とのビジネス上の関係》第124項において、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、ビジネス上の関係を終了すること以外に、監査人の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できないとされている。

一般的に当該業務上の提携関係にある場合には、同第124項の場合と同様に監査事務所間に重要な金銭的利害が生じる可能性が高いと考えられるので、業務上の提携関係にある有限責任監査法人の監査証明業務の契約締結は避けるべきものと考えられる。

なお、共同監査の受託及び実施については、業務上の提携関係として捉えて検討することも考えられるが、その特徴を考慮して、別途Q2において取り上げる。

Q 2 共同で監査業務を行っている有限責任監査法人の計算書類の監査業務契約を締結する場合

当監査法人が、ある企業の財務諸表監査業務を共同で行っている有限責任監査法人の計算書類の監査業務契約を締結する場合、監査人の独立性に対する阻害要因の重要性の程度を評価するに際してどのようなことに留意すべきですか。

A 共同監査は、両監査人が署名した監査報告書を発行しその監査の責任を共有する関係にある。また、報酬についても、一般に、共同で依頼人と交渉しその結果を業務に応じて按分するといった方式を取ることが多い。

この共同監査に類似するものに、指針 第 1 部 《 4 . 依頼人とのビジネス上の関係》第 124 項にビジネス上の関係の例として挙げられている (2) 共同事業がある。同第 124 項は、依頼人等と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や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とを指摘している。同第 124 項の共同事業は企業等との間の事業であり、監査業務とは必ずしも合致しない点はあるが、共同監査によって生じる独立性に対する自己利益などの阻害要因を認識し、その阻害要因の重要性の程度を評価することになる。

共同監査によって生じる独立性に対する阻害要因の重要性の程度を評価するに際しては、共同で監査業務を行っている経緯や理由が、共同監査の継続に対して独立性を阻害する自己利益の重要性の程度の評価の重要な要因となることに留意すべきである。例えば、当該共同監査の継続が一方の監査人の意向に左右され、そのことにより独立性を阻害する自己利益を生じさせる場合である。また、共同監査による報酬額が、有限責任監査法人と監査業務契約を締結しようとする監査事務所にとって重要である場合、監査人の独立性を阻害する自己利益を生じさせる可能性があることに留意すべきである。

Q 3 有限責任監査法人同士が相対で監査証明業務を提供し合う場合

有限責任監査法人同士が相対で監査証明業務を提供し合うことについて、監査人の独立性に対する阻害要因の重要性の程度を評価するに際してどのようなことに留意すべきですか。

A 倫理規則及び指針上具体的な規定はないが、自らが一方の有限責任監査法人の監査人の立場になると同時に、当該一方の有限責任監査法人から監査を受ける立場となり、相互に擁護することにより、独立性を阻害する擁護を生じさせる可能性がある。また、このような密接な関係によって馴れ合いを生じさせる可能性がある。例えば、第三者から相互に監査業務に手心を加えているのではないかなどとみなされるおそれがある。

外観的な独立性を保持するためにも、有限責任監査法人同士が相対で監査証明業務を提供し合うことは避けるべきものと考えられる。

Q 4 親族等が監査先の有限責任監査法人に就職している場合

業務を執行する社員の子女が、監査先となる有限責任監査法人の従業員（スタッフ）である場合、監査人の独立性に対する阻害要因の重要性の程度を評価するに際してどのようなことに留意すべきですか。

A 関係施行令等では、監査法人の監査業務を執行する社員について、当該者及びその配偶者が社員である場合のほか、二親等以内の親族が監査先となる有限責任監査法人の社員である場合（過去1年以内又は監査関係期間内に社員であった場合を含む。）を特別の利害関係と規定しており、本質問の当該関係は関係施行令等の規定の対象とはならない。

本質問の当該関係については、指針 第1部 《5. 家族関係及び個人的関係》第127項～第133項に関連する説明がある。同第128項では、監査業務チームの構成員の家族が依頼人の役員等（社員）以外の従業者であっても、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には、監査人の独立性に対する阻害要因の重要性の程度は大きく、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に業務を受嘱することはできないとされている。

本質問については、業務を執行する社員の子女が当該社員の家族に該当するかどうか、及び業務を執行する社員の子女の有限責任監査法人における立場に留意して、独立性に対する阻害要因の重要性の程度を評価することになる。また、本質問の子女以外の家族についても同様に考えられる。

なお、同第132項では、監査業務チームの構成員でない他の社員又は従業者の家族が依頼人の会計記録や財務諸表の作成に重要な影響を及ぼす職位にいる場合には、独立性を阻害する要因を生じさせる可能性があるとしているので留意が必要である。独立性を阻害する要因の重要性の程度は、当該者と監査業務チームとの業務上の関係、監査事務所内での役割や職位などに依存する。例えば、当該者が監査業務チームの構成員でなくとも、当該監査業務チームを組織的に監督していたり、指揮命令系統にある立場である場合などである。

Q 5 監査人の社員のうちに監査先の有限責任監査法人の社員であった者がいる場合

過去に有限責任監査法人を退職した社員が就職している他の監査法人が、当該有限責任監査法人の監査人となることは、監査人の独立性に対する阻害要因の重要性の程度を評価するに際してどのようなことに留意すべきですか。

A 関係施行令等では、監査法人の社員のうちに、本人又はその配偶者が、過去1年以内に、監査関与先となる有限責任監査法人の社員であった場合を特別な利害関係と規定しており、当該社員が「過去1年以内」に監査先となる有限責任監査法人の社員であったなら、当該監査法人は監査人となることができない。

本質問の当該関係については、指針 第1部 《8. 依頼人の役員及び使用人等の雇用》第143項以降に関連する説明がある。

同第145項では、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、としている。

阻害要因の有無及びその重要性の程度に影響を与える事項として、

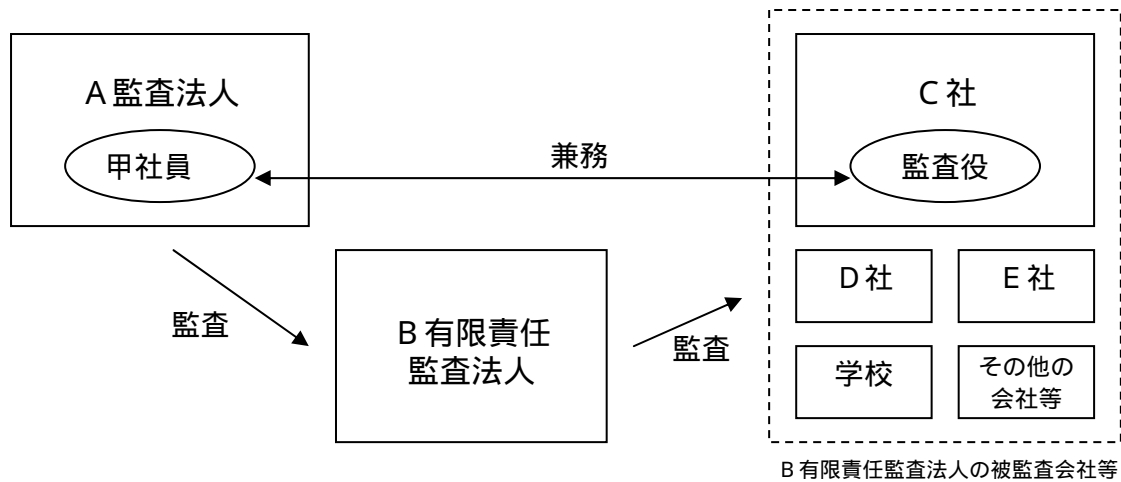
- (1) 当該者が、依頼人において就いていた職位
- (2) 当該者が、依頼人を辞任又は辞職してから経過した期間の長さ
- (3) 当該者が、監査業務チームで果たす役割

を挙げている。

本質問については、当該社員が監査先となる有限責任監査法人において、監査対象となる財務情報への関わりや影響を及ぼすような職位に就いていたかどうか、当該有限責任監査法人を退職してどのくらい経過しているか、及び当該有限責任監査法人の監査業務への関与の有無又は関与している場合の当該チーム内での役割に留意して、独立性に対する阻害要因の重要性の程度を評価することになる。

Q 6 監査人である監査法人の社員のうちに監査先となる有限責任監査法人の被監査会社における監査役である者がいる場合

A 監査法人の甲社員は、C社の監査役を兼務しています。また、B有限責任監査法人はC社の監査を行っています。A監査法人が甲社員をB有限責任監査法人の監査の業務執行社員とする場合、B有限責任監査法人の監査を受嘱することは可能ですか。



A A 監査法人の一社員が、B 有限責任監査法人の被監査会社の監査役を兼務していても、A 監査法人が B 有限責任監査法人の監査を受嘱することは不可能ではない。しかし、A 監査法人が C 社の監査役である甲社員を B 有限責任監査法人の監査の業務執行社員とする場合には、外観的な独立性の保持に疑いをもたれる可能性があるため、A 監査法人には独立性の保持について相応の説明責任が求められると考えられる。

C 社の監査役である甲社員を B 有限責任監査法人の監査の業務執行社員とするならば、甲社員は B 有限責任監査法人の監査では監査人の立場となり、B 有限責任監査法人が行う C 社の監査では監査役の立場となる。監査役は会計監査人の選任及び解任並びに報酬等の決定に同意等の関与をし（会社法第 344 条及び第 399 条）また、会計監査人の監査の方法又は結果についての相当性を表明する（会社計算規則第 127 条）立場にある。このため、甲社員を B 有限責任監査法人の監査の業務執行社員とする場合は、外観的な独立性の保持に疑いをもたれる可能性がある。したがって、A 監査法人は B 有限責任監査法人の監査の受嘱に当たっては、甲社員以外の社員を業務執行社員とする等、慎重な検討が必要であり、甲社員を業務執行社員とする場合は、独立性の保持について相応の説明責任が求められると考えられる。

また、甲社員が B 有限責任監査法人の監査の審査担当者、あるいは A 監査法人の品質管理のシステムの整備及び運用に関する責任者又は経営の最高責任者等であることも考えられる。これらの者は、倫理規則の「定義」における「保証業務チーム」のメンバーに該当し、B 有限責任監査法人監査の結果に重要な影響を及ぼすことができると考えられるため、B 有限責任監査法人の監査の実施に当たっては、監査の結果に影響を与える程度を評価して、業務の公正性を確保できるよう、甲社員が業務執行社員となる場合に準じて慎重に対応を図る必要がある。甲社員がそのような立場から監査の結果に重要な影響を及ぼすと認められる場合には、独立性の保

持について相応の説明責任が求められると考えられる。

なお、上記以外のケースにおいても、A 監査法人の社員のうちに、C 社の大株主、取締役若しくは重要な立場の従業員又は主要な取引先の支配者である等、C 社に対して重要な経済的、身分的又はビジネス上の関係を有する者がいる場合も同様に、そのような関係が監査に与える影響を慎重に検討し、必要な対応を図ることが求められると考えられる。

適 用

「倫理委員会報告第 3 号「監査法人監査における監査人の独立性について」の一部改正について」(平成 22 年 12 月 14 日)は、平成 23 年 4 月 1 日から適用する。

以 上