

大会社等監査における非監査証明業務について

平成16年3月17日

改訂 平成20年2月13日

日本公認会計士協会

本指針の目的

1. 平成15年改正公認会計士法（以下「15年改正法」という。）第24条の2及び同第34条の11の2は、監査人の独立性に関する新たな規制として「公認会計士は、当該公認会計士、その配偶者又は当該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が、大会社等から法第2条第2項の業務（内閣府令で定めるものに限る。）により継続的な報酬を受けている場合には、当該大会社等の財務書類について、同条第1項の業務を行つてはならない。」旨規定した。この業務制限は、監査証明業務の信頼性を確保するため、自己監査及び監査人の経営判断への関与を防止する観点から、公認会計士又は監査法人等（公認会計士又は監査法人等が実質的に支配する子会社及び関連会社等を含む。）が、15年改正法第24条の2に規定される大会社等に対して監査証明業務と特定の非監査証明業務を同時に提供することを禁止しようとするものである。当該非監査証明業務については、公認会計士法施行規則（以下「施行規則」という。）第6条に次のとおり規定されている。

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

財務又は会計に係る情報システムの整備又は管理に関する業務

現物出資その他これに準ずるものに係る財産の証明又は鑑定評価に関する業務

保険数理に関する業務

内部監査の外部委託に関する業務

上記のほか、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被監査会社等の経営判断に関与すると認められる業務

2. 上記の禁止業務は、米国企業改革法による規制業務を踏まえたものであるが、 から までの業務は、財務諸表の作成者としての立場の業務であるから主として自己監査の防止の観点より禁止される。また、上記 の業務は、主として経営者から独立した立場であるべき外部監査人が経営判断に関わることを防止する観点から禁止される。さらに、業務の多様化等に個別に対応して禁止業務を限定的に列挙することは困難と考えられること等から包括的な禁止規定が施行規則第6条第6号として設けられている。

3. 一般に公正妥当と認められる監査に関する基準及び慣行に基づき監査人が実施しなければならない過程であると認められる業務（以下「監査証明業務の一環として実施される業務」という。）は、法第2条第1項の監査証明業務の一環であり監査証明業務に含まれると考えられるので、同時提供が禁止される非監査証明業務には該当しないものと認められる。例えば、次のような業務がこれに該当すると考えられる。

- ・ 監査の過程で行われる会計処理に関する助言・指導業務
- ・ 監査対象となる財務諸表の作成方法に関する助言・指導業務
- ・ 監査対象となる内部統制システムに関する助言・指導業務

また、監査証明業務又は監査手続と直接的関連性を有するため、監査人により提供されることが効率的であり、かつ、監査の質を向上させることにも有用であると認められる業務（以下「監査証明業務と直接的関連性を有する業務」という。）又は法規制により監査人が実施することを要請されている業務は、禁止される非監査証明業務として規制されるものではない。例えば、次のような業務がこれに該当すると考えられる。

- ・ コンフォートレターの作成業務
- ・ 海外等の法規制により内部統制の証明業務を監査人が提供することを義務付けられている場合における当該業務に係る基準に準拠して適切に実施しなければならない過程の業務
- ・ 銀行等の金融機関に対する、金融庁による金融検査マニュアルに記載されている種々のリスク管理に関する「外部監査」に相当する業務
- ・ 業種別監査委員会報告第30号「自己資本比率の算定に関する外部監査を『金融機関の内部管理体制に対する外部監査に関する実務指針』に基づき実施する場合の当面の取扱い」における業務
- ・ 業種別監査委員会報告第28号「証券会社における顧客資産の分別保管に対する検証業務等に関する実務指針（中間報告）」における業務
- ・ 監査基準委員会報告書第18号「委託業務に係る統制リスクの評価」における受託会社監査人の業務
- ・ 監査対象となる財務諸表を含む開示書類又は上場申請書類等に関して実施される当該財務諸表に関連する項目に対する助言・指導業務
- ・ 規制による報告のための情報の分析及び集計
- ・ 規制当局等により要求される報告書等の提供に関する業務

4. 本指針は、15年改正法令において被監査会社等（大会社等が適用対象であり、当該大会社等の関係会社は含まれない。以下同様。）に対する監査証明業務との同時提供が禁止されることとなった「非監査証明業務」及び「継続的な報酬」に関する個々の業務形態を踏まえた実務面における対応を明らかにすることを目的としている。

法令で禁止される「非監査証明業務」の範囲

5. 施行規則第6条により同時提供が禁止される非監査証明業務について、その業務内容

及び留意事項を示すと次のとおりである。

(1) 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（施行規則第6条第1号）

同時提供が禁止される業務内容

会計帳簿を作成する業務及び財務書類を調製する業務が該当し、具体的な禁止業務を示すと次のとおりである。

[具体的な禁止業務]

- (ア) 取引を認識した上で会計処理を決定し、会計帳簿を作成及び維持すること
- (イ) 取引を承認又は実行する権限が付与されていること、又はその権限を行使すること
- (ウ) 会計帳簿及び財務書類の基礎となる資料若しくは原始データを作成又は変更すること
- (エ) 貸借対照表、損益計算書その他の財務書類を調製すること

留意事項

監査証明業務の一環として実施される業務とは、法第2条第1項の監査証明業務の一環として実施されるものである。また、監査証明業務と直接的関連性を有する業務とは、経営者としての機能を果たすことにはならない業務であって、施行規則第6条第1号で禁止する会計帳簿の記帳代行や財務書類を調製する業務として規制されるものではない。

[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の例示]

- (ア) 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
- (イ) 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
- (ウ) 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
- (エ) 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報告の枠組みへの変換に関する助言・指導業務
- (オ) 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
- (カ) 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
- (キ) 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

なお、上記に例示した監査証明業務の一環として実施される業務、監査証明業務と直接的関連性を有する業務は、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。

(2) 財務又は会計に係る情報システムの整備又は管理に関する業務（施行規則第6条第2号）

同時提供が禁止される業務内容

同時提供が禁止される「財務又は会計に係る情報システムの整備又は管理に関する業務」において、「財務又は会計に係る情報システム」とは、財務諸表の基礎となる原始データを集計し、又は被監査会社等の財務諸表全体として重要となる情報を生成するハードウェア、ソフトウェア又はネットワークシステムをいう。また、「整備又は管理に関する業務」とは、これらの設計及び導入、構築、運用及び監視を行う業務であって、財務情報に関して、本来、経営者の機能である内部統制を構築し維持する役割を担うこととなる業務や、「整備及び管理」の結果が監査人の監査実施対象又は内部統制の有効性を検証する対象として帰結することが合理的に推測される場合の業務を指す。

すなわち、監査人が財務諸表に影響を及ぼすシステムの設計、導入、運用等を行うことは、当該監査人が経営者に代わってその役割を担い、自らが整備又は運用した内部統制の有効性の結果に対して自ら監査する結果となるものと解されるため、当該業務の同時提供を禁止するものである。具体的な禁止業務を示すと次のとおりである。

[具体的な禁止業務]

(ア) 財務諸表監査の対象項目となる当該原始データを直接組成・加工するいわゆる財務会計システムの設計、導入、構築、運用及び監視を行う業務

(イ) 連結財務諸表作成システムの設計、導入、構築、運用及び監視を行う業務

留意事項

ア．監査証明業務の一環として実施される業務、監査証明業務と直接的関連性を有する業務、又は法規制により監査人が実施することを要請されている業務

被監査会社等の財務情報システムは、財務諸表が作成される過程における重要な会社の仕組みであり、当該システムの内容や処理過程における内部統制システムの整備・運用状況の有効性の検証は監査実施過程において一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して実施されなければならない手続であり、その検証手続又はこれに関連する業務は監査証明業務の一環をなすものである。また、監査人が専門家を利用して財務諸表の作成過程におけるコンピュータ利用状況の検

証を行い、そこで認識された内部統制上の欠陥について、改善の助言・提言を行うことも監査手続の一環たりうるのであって、禁止業務として規制されるものではない。

[監査証明業務の一環として実施される業務、監査証明業務と直接的関連性を有する業務、又は法規制により監査人が実施することを要請されている業務の例示]

(ア) 監査実施過程における財務情報システムの有効性を評価するために実施する財務情報システムの整備・運用状況の評価（内部統制監査実施過程における場合を含むが、経営者の行う内部統制の有効性の評価の実施を請け負うことはできないことに留意する。）

(イ) 監査実施過程における財務情報システム改善のための助言・指導業務（内部統制監査実施過程における場合を含む。）

(ウ) 監査証明業務に付随する海外等の法規制により内部統制の証明業務を監査人が提供することを義務付けられている場合、当該業務に係る基準に準拠して実施しなければならない過程の業務

なお、経営者又は情報システムの整備又は管理を請け負うプロバイダー（ベンダー）が行う設計、導入、構築、運用及び監視業務に関する専門家としての助言（例えば、第三者が行うERPパッケージ導入に対する専門家としての助言）又は被監査会社等の財務諸表若しくは会計記録に関連しないハードウェア、ソフトウェア若しくはネットワークシステムに係る業務については、原則として規制の対象から除かれる。

また、「財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い」（監査・保証実務委員会報告第82号 平成19年10月24日 日本公認会計士協会）の「5. 監査人の独立性」には、内部統制実施基準に例示される内部統制の構築の手続の内容に沿って、内部統制監査との同時提供が可能かどうかを示されている。

イ．財務又は会計に係る情報システムの整備又は管理に関する業務の結果、当該ハードウェア又はソフトウェアが生成する情報が被監査会社等の財務諸表に重要な影響を及ぼすことが合理的に推測される場合は当該サービスの提供が禁止されることは当然であるが、被監査会社等の財務諸表に重要な影響を及ぼさない場合は、禁止業務からは除かれる。

(3) 現物出資その他これに準ずるものに係る財産の証明又は鑑定評価に関する業務（施行規則第6条第3号）

同時提供が禁止される業務内容

被監査会社等の投資等に関する意思決定のために行う財産に対する評価証明若し

くは鑑定評価業務、企業価値評価業務又は公正な価額（時価）に係る意見表明業務で、かかる業務の結果が、個々に又は全体として、監査期間中に被監査会社等の財務諸表の監査対象となる場合、及び被監査会社等の財務諸表に重要な影響を及ぼすことが合理的に推測される場合には経営者の機能を担うことになり、かつ、自己監査に陥ることとなるので同時提供が禁止される業務に該当する。具体的な禁止業務を示すと次のとおりである。

[具体的な禁止業務]

- (ア) 会社法第199条における現物出資の財産の評価証明業務（当該業務は、資本充実に維持原則の要請により現物出資財産の価格補填責任を評価者である公認会計士等も連帯して負う対象（会社法第213条参照）となるため、禁止業務に該当する。）
- (イ) 企業買収における企業価値（株式）に関する意見表明業務
- (ウ) 営業譲渡・譲受における事業価値に関する意見表明業務
- (エ) 合併、株式交換、株式移転、会社分割等を行う場合の第三者的観点からの合併比率等に関する意見表明業務

留意事項

ア．デュー・デリジェンスは、一般に依頼人と契約当事者の「合意された手続（agreed-upon procedures）」により特定の利用者のみを前提とし、当該手続を実施した範囲にかかる調査結果に限り依頼人に報告される業務である。このようなデュー・デリジェンスについては、それが実質的に評価に関する意見表明業務にまで及ぶものであれば、自己監査を防止する観点から禁止業務に該当することとなるので留意を要する。

イ．被監査会社等又は被監査会社等が雇用した第三者である専門家が実施した作業に対する監査人又は監査人が独自に評価の専門家を利用して行う助言については、当該被監査会社等又は当該専門家が提供した財務情報の基礎資料を基にこれを行うことから自己監査には該当しないと解されるので、禁止業務として規制されるものではない。

ウ．非財務情報を評価する業務は、原則として禁止業務として規制されるものではない。

エ．被監査会社等に対する鑑定評価業務及び公正な価額（時価）に係る意見表明業務であっても、当該業務の結果が、個々に又は全体として、被監査会社等の財務諸表に重要な影響を及ぼさない場合は、禁止業務として規制されるものではない。

(4) 保険数理に関する業務（施行規則第6条第4号）

同時提供が禁止される業務内容

保険数理に関する業務とは、退職給付債務、責任準備金及び関連勘定を含む保険数理に関する算定業務をいう。退職給付債務等に係る保険数理計算を被監査会社等

に代わって算定することは自己監査に陥ることとなるので、同時提供が禁止される業務に該当する。

留意事項

監査の過程における監査手続の実施に関連して行われる次の業務は、監査証明業務の一環をなすもの、又は監査証明業務と直接的関連性を有する業務であるから、禁止される保険数理業務として規制されるものではない。

[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の例示]

(ア) 財務諸表及び関連する勘定科目の会計取引記録を決定するための保険数理や保険数理評価のために使われる仮定の適正性の評価にかかる被監査会社等への助言

(イ) 被監査会社等又は被監査会社等が委託した第三者である保険数理人が実施した保険数理作業に対する助言

なお、(ア)及び(イ)には、監査人が保険数理人を補助者として、又は専門家への委託業務として用いることも含まれる。

(5) 内部監査の外部委託に関する業務（施行規則第6条第5号）

同時提供が禁止される業務内容

内部監査の外部委託に関する業務とは、財務会計に関わる内部統制及び情報システム並びに財務諸表の作成・開示に関する内部監査の外部委託業務をいう。経営者によって決定される内部監査の業務内容は、「財務情報及び業務情報の信頼性の評価」、「業務の経済性、効率性及び有効性の評価」及び「法令又は経営方針等へのコンプライアンスの評価」が考えられ、これらは被監査会社等における内部統制システムの一部を構成するものであり、また、当該内部統制システムは経営者の責任において構築・維持されなければならない。

したがって、経営者から独立した外部監査人がこの機能を担うことは経営者の責任を分担することとなり適切ではないので、被監査会社等の財務会計に影響を与えられ、財務会計に関わる内部統制及び情報システム並びに財務諸表の作成・開示に関する内部監査を監査人が受託することは禁止される。

留意事項

監査の過程における監査手続の実施に関連して行われる次の業務は、監査証明業務の一環をなすもの、監査証明業務と直接的関連性を有する業務、又は法規制により監査人が実施することを要請されている業務であるから、禁止される内部監査の外部委託業務として規制されるものではない。

[監査証明業務の一環として実施される業務、監査証明業務と直接的関連性を有する業務、又は法規制により監査人が実施することを要請されている業務の例示]

(7) 監査実施の過程として行われる財務会計に関わる内部統制及び情報システムの改善のための助言・指導業務

(1) 監査証明業務に付随する海外等の法規制により内部統制の証明業務を監査人により提供することが義務付けられている場合、当該業務に係る基準に準拠して実施しなければならない過程の業務

なお、内部会計統制・財務システム及び財務諸表に関連しない内部監査業務については、原則として規制の対象から除かれる。

(6) 上記のほか、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被監査会社等の経営判断に関与すると認められる業務（施行規則第6条第6号）

同時提供が禁止される業務内容

施行規則第6条第6号は、公認会計士業務の多様化等に個別に対応して禁止業務を限定的に列挙することは困難と考えられること等から、同時提供が禁止される観点を明確にした上で包括的に禁止規定を定めたものである。

我が国の現状では、公認会計士業務（実質的に支配する関係会社等のグループ経営の観点を含む。）としての重要性には未だ乏しいので個別に列挙されていない人事・管理に係る代行サービス、法律業務等がこの包括規定に含まれるものと想定される。当該業務については、これらが自己監査に該当するか否か、又は被監査会社等の経営判断に関与することになるか否かといった観点から、同時提供の禁止業務に該当するか否かを15年改正法の趣旨に照らし、実質的な判断を行うこととなる。

具体的な禁止業務を示すと次のとおりである。

[具体的な禁止業務]

(7) 経営幹部の紹介業務及び採用面接等の代行

(1) 被監査会社等の訴訟案件に関わるサポートサービス等、被監査会社等の利益を擁護するような業務

上記の他、監査証明業務と非監査証明業務との同時提供が禁止される対象者の範囲（施行規則第5条）は、公認会計士等（監査法人についても準用される。）が実質的に支配している子会社及び関連会社等にまで及ぶので、例えばグループのコンサルティング・ファームや税理士法人等を通じて、公認会計士の称号を用いない場合であっても被監査会社等の財務諸表の作成、鑑定評価業務又は法廷における代理を実施するような場合においては、当該公認会計士等の支配がコンサルティング・ファームや税理士法人等に及ぶ限りは自己監査に該当すること又は経営判断に関わることとなり、同時提供禁止業務に該当することに留意する。ただし、実質的に支配が及ぶか否かは、財務諸表等規則における規定と同様に実質基準により判断されることとなる。

留意事項

監査証明業務と直接的関連性を有する業務、又は法規制により監査人が実施することを要請されている業務は、禁止される非監査証明業務として規制されるものではない。例えば、3.に挙げるコンフォートレターの作成業務他がこれに該当すると考えられる。

「継続的な報酬を受けている場合」の意義

6.15年改正法第24条の2に規定する「法第2条第2項業務（内閣府令で定めるものに限る。）により継続的な報酬を受けている場合」とは、基本的に会社法第337条第3項第2号の規定における「継続的な報酬」と同様の考え方であり、一定の行為又は状態が続けられることをいう。

例えば、何らかの非監査証明業務をたまたま臨時に行ったという場合は「継続的な報酬を受けている場合」には、原則として該当しない。しかし、反復・継続して提供される業務の対価について、契約により支払条件を1年の一括払いとしているような場合には、実質的な判断により「継続的な報酬を受けている場合」に該当すると認められるケースがあることに留意する必要がある。

また、「継続的な報酬を受けている場合」に該当しない場合であっても、当該業務の提供が財務書類に重要な影響を与えると合理的に推測される場合、又は経営判断に関わることになる場合には、法の趣旨に鑑みて業務の提供を差し控えることが望ましい。なお、例えば、財務情報システムの整備又は運営に関する業務の結果、監査対象となる財務諸表に影響する財務数値の合計金額が総資産又は売上のいずれの金額においても1%に相当する金額を超えないよう場合、又は鑑定評価業務及び公正な価額（時価）に係る意見表明業務であって、当該鑑定評価の対象となった価額が総資産又は売上のいずれの金額においても1%に相当する金額を超えないような場合には、通常、重要な影響を与えていないものと考えられる。

以 上