

大会社等監査におけるローテーションについて

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3及び同第34条の11の3は、監査人の独立性に関する新たな規制として、公認会計士又は監査法人の社員が大会社等の連続する7会計期間以内の一定の会計期間に係る財務書類について監査関連業務を行った場合には、当該連続する会計期間の翌会計期間以後の一定の会計期間に係る当該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、大会社等の監査を担当する公認会計士又は業務執行社員等を一定期間で交替させることを義務付けた。交替期限（以下「ローテーション」という。）の上限については、15年改正法施行令（以下「施行令」という。）第11条及び同第16条により7会計期間、また、ローテーションの上限に達した後の監査禁止期間（以下「インターバル」という。）については、施行令第12条及び同第17条により2会計期間とされている。

平成19年改正公認会計士法（以下「19年改正法」という。）では、大規模監査法人における上場会社等の監査証明業務の特例（筆頭業務執行社員等のローテーション、いわゆる5年・5年ルール）及び新規公開企業に係る公開後の最初の連続会計期間の制限の規定が導入された。また、交替期限の上限の計算において、政令で定める連続する会計期間が経過する前に短期間のインターバルをとるなどの場合の連続会計期間のみなし計算（連続する会計期間に準ずるもの）の措置がとられた。

大会社等の継続的監査を制限する趣旨は、同一監査人が大会社等に長期間関与することから生ずる当該監査人の外観的独立性に対する疑念を払拭することにより、監査証明の客観性を確保することにある。

2. 本指針は、15年改正法令においてローテーションの対象となる監査関連業務の範囲、適用対象者、やむを得ない事情がある場合のローテーション適用除外の要件、ローテーションの適用開始時期等及び19年改正法の新たな規定の内容を明らかにすることを目的としている。

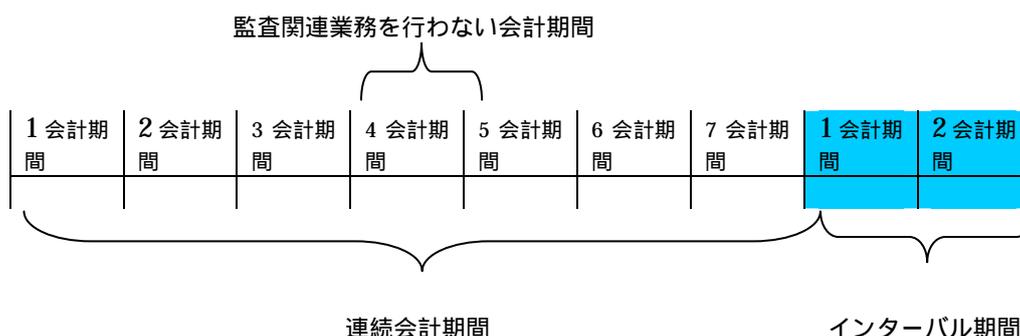
連続する会計期間に準ずるもの

3. 19年改正法第24条の3第1項、同第34条の11の3及び同第34条の11の4第1項の規定において「連続する会計期間に準ずるもの」として連続会計期間とされる会計期間を内閣府令で定めることとされた。

内閣府令では、連続する会計期間において、監査関連業務を行わない連続する会計期間が政令に規定する会計期間（2会計期間（第34条の11の4第1項は5会計期間））未満である場合に、当該監査関連業務を行わない会計期間においても監査関連業務を行ったものとみなして計算した会計期間（以下「連続会計期間」という。）が7会計期間（第34条の11の4第1項は5会計期間、以下同じ）となる場合における当該7会計期間とされている。

これにより、連続する会計期間が経過する前に短期間のインターバルをとるなどの場合でも、連続会計期間のカウントが途切れないこととなった。

例えば、7年・2年ルールの場合には次のようになる。



#### ローテーションの対象となる監査関連業務及び適用対象者

4. ローテーションの対象となる監査関連業務の範囲は、19年改正法第24条の3第3項において、法第2条第1項の業務、監査法人の行う同項の業務にその社員として関与すること及びこれらに準ずる業務として公認会計士法施行規則（以下「施行規則」という。）第9条第3項に次の業務が定められている。

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

他の公認会計士から委託を受け、監査証明業務の意見審査（被監査会社等の財務書類に係る監査意見を表明するに先立ち、監査意見の形成に至る一切の過程の妥当性について検討し、必要な措置を講じることをいう。）を行う業務

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（業務執行社員）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

5.したがって、監査関連業務の実施により交替が義務付けられることとなるローテーションの適用対象者は、次のとおりである。

(1) 公認会計士の場合

監査関連業務のうち監査証明業務を行った者がローテーションの適用対象者となる。

- ・監査責任者がこれに該当する。

上記の他施行規則第9条第3項第1号及び第2号に該当する次の者がローテーションの適用対象者となる。

- ・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者
- ・他の公認会計士から委託を受け、監査証明業務の意見審査を行う者

(2) 監査法人の場合

監査法人の監査証明業務を行った当該業務執行社員は、ローテーションの適用対象者となる。

- ・業務執行社員とは、「監査証明に係る業務を執行した社員」(財務諸表等の監査証明に関する内閣府令第4条第1項)であり、「当該証明書にその資格を表示して自署し、かつ、自己の印を押した社員」(法第34条の12第2項)をいう。

監査法人の行う監査証明業務に関与した業務執行社員以外の社員もローテーションの適用対象者となる。

- ・監査法人の行う監査証明業務にその社員として関与した者には、業務執行社員の他、当該被監査会社等の監査証明業務の執行に重要な影響を与える社員が含まれる。監査法人において個別の監査証明の審査を担当する社員(いわゆる審査担当社員を指す。監査法人により、コンカリング・パートナー又はレビュー・パートナーなどと呼ばれることがある。)がいる場合は、当該社員は監査証明業務の執行に重要な影響を与える社員に該当する。

これに対して、法人の審議組織としての合議制による審査の場合は、その審査に参加した個々の社員は組織の構成員として当該業務を行ったに過ぎないため、通常、監査証明業務の執行に重要な影響を与える社員に該当することはない。ただし、合議制の審査組織を採用している場合でも、その構成員のうち特定の社員の影響力が強く、審議会を支配し、他の社員は形式的に合議に参加しているに過ぎず、実質的な合議が行われていない場合には、審議会を支配していた社員は「関与

したとき」に該当すると考えられる。(公認会計士制度委員会研究報告第3号「指定社員制度Q & A」のQ8参照)

施行規則第9条第3項第3号に該当する次の者もローテーションの適用対象者となる。

- ・ 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、業務を執行した社員と同等以上に当該業務に実質的な関与をしていると認められる者

なお、監査法人の社員としての地位を返上し、職員としての立場でなお当該業務に従事している者も、業務を執行する社員と同等以上に実質的な関与をしている場合には、適用対象者に該当する。

#### やむを得ない事情

6. 大会社等の7会計期間を超える継続監査は、原則として禁止されているが、「当該公認会計士(監査法人の社員である者を除く。)が当該連続会計期間の翌会計期間以後の会計期間に係る当該大会社等の財務書類について監査関連業務を行うことにつき、内閣府令で定めるやむを得ない事情があると認められる場合において、内閣府令で定めるところにより、会計期間ごとに内閣総理大臣の承認を得たときは、この限りでない。」旨法第24条の3第1項ただし書きに規定されている。また、施行規則第9条第1項において「内閣府令で定めるやむを得ない事情」とは、周辺地域において公認会計士が不足している等により、交替が著しく困難な状況にある場合とする旨規定されている。これは、地方における公認会計士不足が著しく、個人の公認会計士にとって交替すべき公認会計士を確保することが困難な場合等を想定して配慮されたものである。

7. 適用除外の申請に当たっては、施行規則第9条第2項に「やむを得ない事情があると認められたときから承認を受けようとする会計期間が開始するまでの間に、当該会計期間ごとに別紙様式により作成した承認申請書を、遅滞なく、金融庁長官に提出し、承認を受けなければならない。」旨その手続が規定されているが、同条の様式において「協会の品質管理レビューを受けることに同意すること」が求められることに留意しておく必要がある。また、同様式の記載上の注意として、やむを得ない事情はできるだけ詳細に記載することが求められている。当該会計期間の承認を受けた場合、承認を受けた会計期間については品質管理レビューにより独立性等がチェックされ、レビュー結果は公認会計士・監査審査会に報告される。公認会計士・監査審査会では、レビュー結果をモニタリングし、公益又は投資者保護のため必要かつ適当であると認めるときは立入検査を行い、業務改善の指示等の措置をとるべきことを金融庁長官に勧告する場合のあることに留意しなければならない。

#### 大規模監査法人における上場会社等の監査証明業務の特例

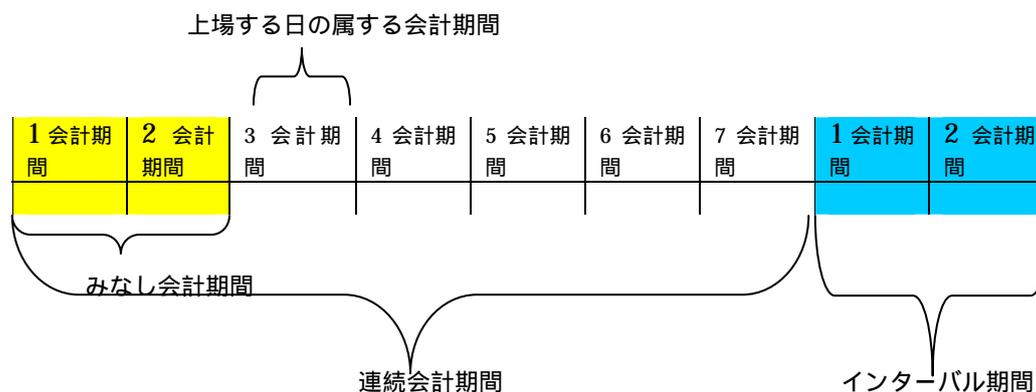


## 新規公開企業に係る公開後の最初の連続会計期間の制限

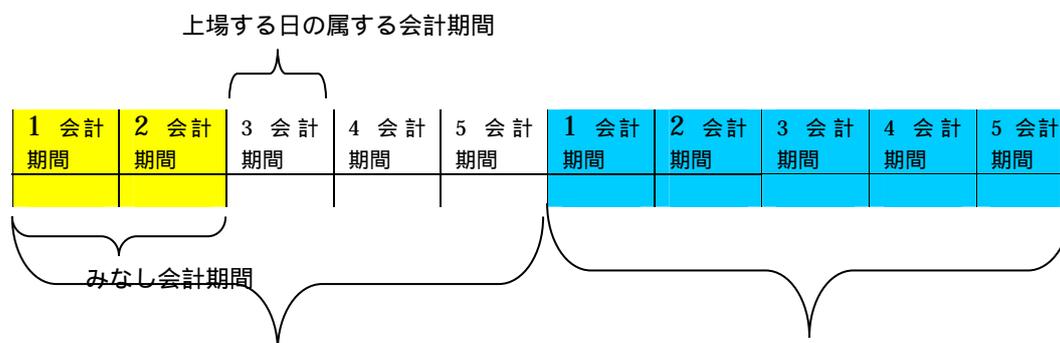
9. 新規公開企業については、公開準備等の過程において監査人が一定期間、監査関連業務を提供することが一般的であることから、19年改正法第24条の3第2項及び第34条の11の5により、金融商品取引所にその発行する有価証券を新規に上場しようとする者（その他政令で定める者（大会社等を除く。））の発行する当該有価証券が上場される日（その他政令で定める日）の属する会計期間前の3会計期間の範囲内で内閣府令で定める会計期間（2会計期間。ただし、上場される日以前に1会計期間に限り監査関連業務を行った場合には1会計期間。）に係るその者の財務書類について公認会計士（又は監査法人）が監査関連業務を行った場合には、その者を大会社等とみなして、法第24条の3第1項（監査法人の場合は第34条の11の3）の規定を適用することとなる。

具体的には、上場しようとする会社の財務書類について公認会計士又は監査法人の社員が監査関連業務を行った場合、上場される日の属する会計期間の前の一定会計期間については、連続会計期間に算入することとなり、公開後の最初の連続会計期間が制限されることとなる。

### < 7年・2年ルール 2会計期間制限の場合 >



### < 5年・5年ルール 2会計期間制限の場合 >



**ローテーション適用開始の時期**

10. ローテーションに対する当協会の従来<sup>1</sup>の対応<sup>1</sup>を踏まえ、ローテーション適用開始の時期を次のとおり取り扱うものとする。

法令上のローテーション適用開始の時期は、15年改正法施行日である平成16年4月1日以後に開始する大会社等の会計期間であって、当該大会社等の財務書類について監査関連業務を行った会計期間以後の連続する会計期間について適用される。

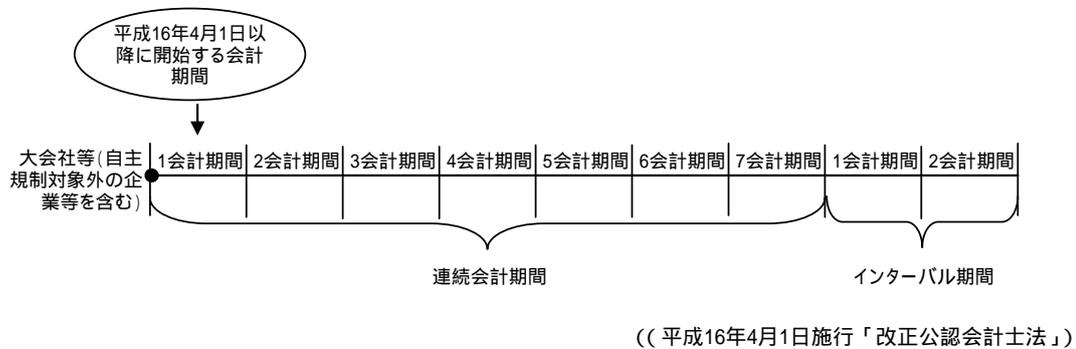
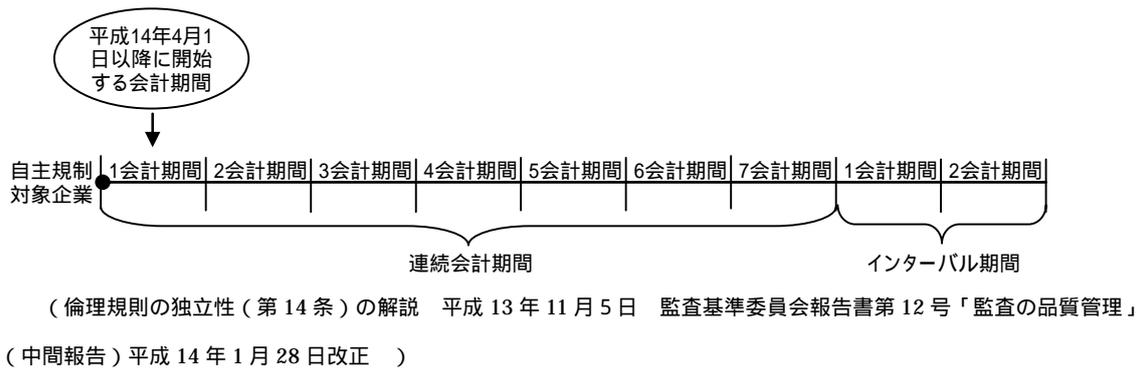
しかしながら、当協会は、かねてより自主規制としての交替制を導入しており、平成14年1月28日付けで「監査の品質管理」に関する監査基準委員会報告書第12号（中間報告）を改正し、証券取引法監査対象会社、商法特例法適用監査会社の中で社会的影響の大きい会社、及びこれに準ずる生損保会社、信用金庫等の一定規模以上の企業等について、主要な担当者（監査責任者又は関与社員、15年改正法においては業務執行社員）の交替制を導入した。したがって、これらの背景を踏まえ、当協会の自主規制としては、監査基準委員会報告書第12号（中間報告）の適用開始日である平成14年4月1日をもって、主要な担当者の交替制を実施しているため、ローテーションの適用開始の時期は平成14年4月1日以後に開始する会計期間とすることが適切である。ただし、自主規制としてのローテーション対象業務には、15年改正法における監査関連業務の一つとされる個別の審査業務が含まれていないこと、また、ローテーションの適用対象会社が改正法における大会社等とその範囲を異にしていることに留意する必要がある。

15年改正法における大会社等のうち、自主規制の対象外であった企業等に対する監査証明業務、及びすべての監査関連業務（監査証明業務を除く。）に関する自主規制としてのローテーション適用開始の時期は、記載の法令上のローテーション適用開始の時期と同様である。また、これらの監査関連業務に関与していた公認会計士又は社員のローテーション適用開始の時期もこれと同様である。

15年改正法により、新たにローテーションの適用対象者となる監査責任者及び業務執行社員以外の者についても、15年改正法の施行日である平成16年4月1日以後に開始される会計期間からローテーションが適用されることとなる。

**ローテーション適用開始の時期**

7年・2年ルール



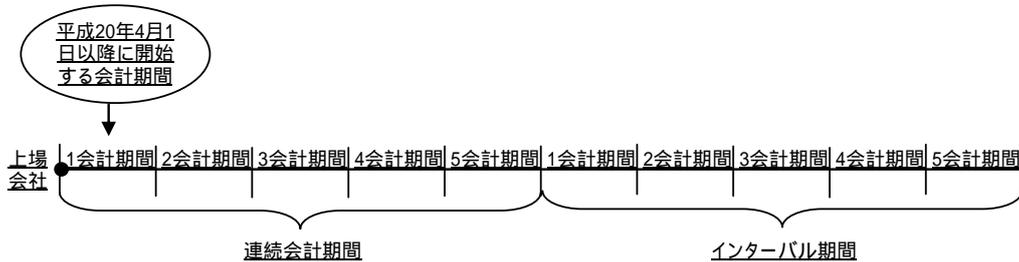
19年改正法第34条の11の4による大規模監査法人の業務の制限の特例は、施行日である平成20年4月1日以後に開始する会計期間以後の連続会計期間から適用されるが、協会は、同様の交替制を自主規制により、平成18年4月1日以後開始する事業年度に係る監査業務から導入している。したがって、平成20年4月1日以後に開始する会計期間以後に上場有価証券発行者等となる会社の場合や、平成20年4月1日以後に大規模監査法人となる場合を除き、自主規制による交替制を継続して適用することになる。

#### ローテーション適用開始の時期

5年・5年ルール



の一部改正について」)



(「公認会計士法等の一部を改正する法律」(平成20年4月1日施行))

19年改正法第24条の3第2項及び同法第34条の11の5による新規公開企業に係る公開後の最初の連続会計期間の制限は、施行日以降において、規定により大会社等と見なされる者(第34条の11の5第2項については、上場有価証券発行者等と見なされる者)の財務書類について適用されることになる。

以 上

1 ローテーションに関する協会としての対応の経緯は次のとおりである。

H9.7.23 監査基準委員会報告書第12号(中間報告)「監査の品質管理」公表。証券取引法監査における監査法人の関与と社員の交替に関する方針と手続を策定する旨規定。付録にて、継続的に関与社員を担当する最長期間を、「例えば、概ね10年」とする。H10.4.1適用。

H12.7.6 倫理規則制定。同第14条及び注解11にて、留意しなければならない「独立性の保持に疑いをもたれるような関係や外観」の一つの例示として、「監査業務の主要な担当者が、長期間継続して同一の関与と先の監査業務に従事している場合」を掲げ、一定規模以上の企業等については適用すべきであると示した。

H13.11.5 倫理規則の独立性(第14条)の解説を理事会決議。長期間継続を7年、関与期間と関与期間とのインターバルを2年とし、一定規模以上の企業等の具体的解釈を示す。

H14.1.28 改正監査基準委員会報告書第12号(中間報告)を公表。証券取引法適用対象会社に限定せず「一定規模以上の企業等」について、監査責任者又は関与社員の交替に関する方針と手続を策定することを義務化。付録にて、継続的に監査責任者又は関与社員となることができる最長期間を、14条解説と併せ「7年」とする。H14.4.1適用。

H18.2.16 倫理規則注解及び倫理規則の独立性(第14条)の解説を一部改正し、一定規模以上の監査法人における監査関与先が上場会社の場合の筆頭業務執行社員等の長期間関与(いわゆる5年・5年ルール)を追加。H18.4.1以後開始する事業年度に係る監査業務から適用。