

**日本公認会計士協会「倫理規則」の改正を踏まえた
監査役等の実務に関するQ & A集**

2023年1月18日（水）
公益社団法人日本監査役協会
会計委員会

目次

はじめに	2
1. 概要	
1-1. 倫理規則とは	3
1-2. 倫理規則の改正と監査役等との関係	3
1-3. 監査役等としての姿勢	5
1-4. 適用対象	5
1-5. 適用時期	6
2. 報酬	
2-1. 改正の概要（報酬）	6
2-2. 報酬関連情報のコミュニケーション範囲の拡大	7
2-3. 報酬依存度に関する規律の強化	8
2-4. 報酬依存度関連の改正に対する監査役等の留意点	9
2-5. 報酬依存度関連の規律における例外	9
2-6. 報酬関連情報の開示に関する改正	10
2-7. 報酬関連情報の開示と監査役等の関係	11
2-8. 報酬関連情報の開示に関する検討プロセス	12
3. 非保証業務	
3-1. 改正の概要（非保証業務）	13
3-2. 非保証業務と非監査業務の違い	14
3-3. 非保証業務に対する事前の了解と監査役等の職責との関係	15
3-4. 事前の了解に関するプロセス	16
3-5. 明示的な了解の要否	16
3-6. 事後の追認の可否	17
3-7. 包括的な事前の了解の可否	17
3-8. 事前の了解に関する例外の有無	18
3-9. 事前の了解の為の情報収集	19
3-10. 事前の了解に関する機関決定の方法	19
3-11. 企業集団における事前の了解①	21
3-12. 企業集団における事前の了解②	22
3-13. 提供可能な業務と提供不可能な業務	23
3-14. 事前の了解を欠いた非保証業務の提供	25
3-15. 事後的な状況変化による再度の了解の要否	25
3-16. 監査役等に対する責任追及の可能性	26
4. 違法行為への対応	
4-1. 改正の概要（違法行為への対応）	27
4-2. 違法行為への対応に関する監査役等の留意点	28
4-3. 急迫な違反に関する規定と会社法上の定めとの関係	28
5. その他	
5-1. 監査役監査基準等及び監査役会規則等の改正の要否	29

はじめに

2022年7月25日に、日本公認会計士協会（以下、JICPA という）「倫理規則」の改正内容が確定しました。監査人の独立性関連の規制強化が図られた今回の改正は、監査役等による監査人に対する監督機能の実効性を高め企業のディスクロージャー情報の信頼性を確保することを趣旨としており、要求事項の一部には、監査人が、監査役等との適切なコミュニケーションを経て達成することとされているものが含まれています。具体的には、後述のように、「報酬」及び「非保証業務の提供」を中心に、監査役等の実務への影響が想定される事項が含まれています。

その一方で、倫理規則は公認会計士の職業倫理に関する自主規制規範であり、法律ではなく、また、監査役等に対して直接に規律を及ぼすものでもありません。そのため、会社法によって規定される監査役等の職責に照らし、まず、その影響の性質についてどのように理解すべきか、その上で具体的にどのように対応すべきかについては整理を要するところです。

そこで当協会では、こうした問題意識に基づき、監査役等に係る要検討事項について、公開草案に対する意見書の提出をはじめ、倫理規則に対応した実務の導入に向けて検討を重ねてまいりました。そして今般、JICPA より公認会計士向け実務ガイダンスである「倫理規則に関する Q&A」が公表されたことを受け、それに対応する形で監査役等の実務に関する Q&A 集を作成・公表することといたしました。

倫理規則は、その性質上、趣旨に適う限りにおいて状況に応じた柔軟な対応を許容している場合が多く、その内容を受けて検討された本 Q&A 集においても、監査役等の対応に関し、画一的な指針や対応例を示すことが困難な論点が多く含まれています。この点を御了承の上、本 Q&A 集を各社の実務の導入に向けた検討の一助としていただければ幸いです。

※なお、以下本文においては、「Q&A」との記載は、JICPA の「倫理規則に関する Q&A」を指します。

1. 概要

1-1. 倫理規則とは

倫理規則とは何ですか。

公認会計士が職責を果たす上で遵守することが求められる職業倫理に関する自主規制規範です。公認会計士は、倫理規則の趣旨及び精神に従って行動し、職業倫理の実践に努めることが求められています。

【解説】

倫理規則は、国際会計士連盟（International Federation of Accountants）における国際会計士倫理基準審議会（The International Ethics Standards Board for Accountants：IESBA）が定める倫理規程を基に作られています。2021年4月28日に公表された非保証業務の提供及び報酬に関するIESBAの倫理規程改正も含め、JICPAにおいて倫理規則の改正作業が進められ、2022年7月25日に改正倫理規則の内容が確定しました。

なお、倫理規則では、以下の5つの基本原則が定められており、公認会計士は業務の実施に当たってその遵守が求められます。

1. 誠実性
2. 客観性
3. 職業的専門家としての能力及び正当な注意
4. 守秘義務
5. 職業的専門家としての行動

1-2. 倫理規則の改正と監査役等との関係

何故、公認会計士の倫理規則の改正が監査役等の実務に影響するのですか。

2022年の倫理規則の改正に際しては、監査人の独立性に係る規制の強化が図られました。その中で、主に以下の2点において、監査役等の実務に大きな影響を及ぼす改正がなされたためです。

- ①報酬に関し、「ガバナンスに責任を有する者」である監査役等とのコミュニケーションが求められる事項が拡充されました。
- ②非保証業務の提供に関し、監査役等による「事前の了解」が求められることになりました。

【解説】

倫理規則は、前項記載のとおり、公認会計士の職業倫理に関する規範であり、監査人の独立性の確保において重要な役割を担っています。その意味で、監査役等にとっても、監査の方法及び結果の相当性の判断に当たって、監査人が倫理規則を遵守しているかどうか

かを確認することは重要であり、この点は改正前後で変わりはないといえます。今回の改正においては、とりわけ上記2点が監査役等にとって関連が深いため、本稿においても重点的に取り上げることとしていますが、改正の全体像は下記のとおりです。

1. 規則全体の体系及び構成の見直し
 2. 主な個別規定の見直し
 - (1) セーフガード(※1)に関する規定について、基本原則の遵守に対する阻害要因(※2)との対応関係を明確化
 - (2) 会計事務所等所属の会員に適用される組織所属の会員に対する規定を明確化
 - (3) 許容可能な勧誘の範囲についての包括的フレームワークを規定
 - (4) 会員に期待される役割及びマインドセットに関する規定を新設
 - (5) 審査担当者等に就任することによって生じ得る客観性の原則に対する阻害要因への対処に関するガイダンスを新設
 - (6) 報酬についての独立性規定を強化
 - (7) 非保証業務の同時提供に関する独立性規定を強化
 - (8) 違法行為への対応に関して、特に不正な財務報告に関する法令違反等事実に対する財務諸表監査業務に従事する監査人についての規定の見直し及び監査人予定者による規制当局への任意の報告の検討に関する規定の新設
- (上記にいう「会員」とは公認会計士を指します)

(JICPA 資料を基に当協会にて一部加工)

(※1) セーフガードとは、基本原則の遵守に対する阻害要因を許容可能な水準にまで効果的に軽減するために講じる、個別の、又は複合的な対応策を意味します(改正倫理規則「用語集」参照)。

(※2) 倫理規則では、基本原則(前項参照)に対する阻害要因として、以下の5つが挙げられています。とりわけ、自己レビューについては、非保証業務の提供に際し、提供が禁止される業務の基準となっていることから注意が必要です。(後述)

1. 自己利益
2. 自己レビュー
3. 擁護
4. 馴れ合い
5. 不当なプレッシャー

1-3. 監査役等としての姿勢

監査役等は、倫理規則の改正に対しどのような姿勢で臨めばいいのでしょうか。

監査役等は、自らの職責である会計監査人の監査の方法及び結果の相当性を判断する際の考慮要素の一つである会計監査人の独立性の確保という観点から対応することが必要になります。

倫理規則はあくまでも公認会計士に課せられた自主規制規範であり、直接規律を受けるのは公認会計士側であることは前述のとおりです。しかしながら、今回の改正は、監査人の独立性の評価について、監査人自身の判断のみで行うのではなく、監査役等とのコミュニケーションを要請しており、監査人への要求事項についても、監査役等の監督機能も踏まえたものが含まれています。その意味で、我が国の会社法、金融商品取引法などの開示・監査制度と密接に関連するものであることに留意する必要があります。

1-4. 適用対象

どのような会社が改正倫理規則による規律の対象になるのですか。

今回の改正における監査役等にとって影響の大きい規定は、「社会的影響度の高い事業体」(Public Interest Entity : PIE) を主たる規律の対象としています。PIE は、①公認会計士法上の大会社等、及び②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が該当し、下記【解説】イの条件により、国内上場会社は全て対象となります。ただし、報酬に関しては一部 PIE でない場合の規律も追加となっている点には注意が必要です。(後掲 2-3.)

【解説】

公認会計士法上の大会社等とは、以下を指します(公認会計士法第 24 条の 2 及び同施行令第 10 条)。会社法第 2 条第六号にいう大会社とは異なる点に注意が必要です。

ア 会計監査人設置会社(最終事業年度に係る貸借対照表に資本金として計上した額が 100 億円未満、かつ、最終事業年度に係る貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額が 1,000 億円未満の株式会社を除く)

イ 金融商品取引法監査対象会社(施行令に定める一定規模の非上場会社を除く)

ウ 銀行、長期信用銀行、保険会社、信用金庫連合会、労働金庫連合会、信用協同組合連合会、農林中央金庫、会計監査人監査の対象となる独立行政法人等

1-5. 適用時期

いつから改正倫理規則による規律への対応が必要になるのですか。

改正後の倫理規則は、2023年4月1日から施行することとされています（早期適用可）。ただし、非保証業務に関する規定については経過措置が設けられており、当該経過措置が適用される場合には、非保証業務の契約が2024年3月31日までに締結され、かつ、同日までに業務の提供が開始されている場合には、当該業務の継続に関し改めて監査役等の了解を得ることを要しないとされています。

なお、IESBAの倫理規程の適用時期は2022年12月15日以後開始する事業年度の財務諸表監査からとされていることから（早期適用可）、監査人とのコミュニケーションにおいては、上記とは異なるスケジュールが示されることが考えられます。その理由としては、監査人がネットワーク・ファーム全体の方針としてIESBAのスケジュールに従うこととしている場合や、個々の海外子会社に関するケース等が想定されます。

【解説】

監査役等としては、まずは、監査人に対して適用時期に関し十分に確認をします。その上で、特に非保証業務の提供に関しては、後述する事前の了解に関するプロセスの構築に相当程度の時間を要することが想定されるため、前広に準備を進めるよう監査人に働きかけることが重要です。

2. 報酬

2-1. 改正の概要（報酬）

報酬に関する改正の概要を教えてください。

監査役等に関連する主要な改正内容は以下のとおりです。

- ①監査役等に対する報酬関連情報のコミュニケーション範囲の拡大（2-2.）
- ②報酬依存度について基準の割合・年数を超過した場合の会計事務所等に対する規律の強化（2-3.～2-5.）
- ③報酬関連情報の開示の要求（2-6.～2-8.）

2-2. 報酬関連情報のコミュニケーション範囲の拡大

報酬に関するコミュニケーション範囲（監査人から監査役等に対して提供される報酬に関する情報の範囲）について、どのような変化があったのでしょうか。

報酬関連情報は、①監査報酬、②非監査報酬、③報酬依存度の3つに大別されます。このうち、①監査報酬及び②非監査報酬については、従来、公認会計士の実務指針である監査基準報告書 260 によって、依頼人が上場会社である場合に「独立性に関するコミュニケーション」の一環として監査役等への情報提供が要求されていたものの、倫理規則上は「独立性に関する指針」において「監査役等とのコミュニケーション」に関する推奨規定があったに留まり、明示的、具体的な要求事項はありませんでした。一方、改正後は、依頼人が PIE である場合、監査報酬、非監査報酬それぞれについて、監査人から監査役等に対してコミュニケーションを行うべき旨、並びにその内容が明示されました。さらに③報酬依存度についても、従来と比較して監査役等に対して提供すべき情報の範囲が拡大しました。(R410. 22A1~410. 28)

【解説】

改正倫理規則では、報酬関連情報の透明性の向上が目指されています。その中で、ガバナンスに責任を有する者である監査役等が会計事務所等の独立性に関する判断を形成する上で有用な情報が提供されることを企図し、下記のとおり監査役等に対して提供すべき情報の範囲が拡充されました。

項目	改正前	改正後
監査報酬	無し	<ul style="list-style-type: none"> ・会計事務所等及びネットワーク・ファームに支払われる監査報酬の金額 ・監査報酬の水準によって生じる阻害要因が許容可能な水準にあるか否か、及び講じた又は講じる予定のセーフガード 【R410. 23】
非監査報酬	<p>※監査基準報告書 260「監査役等とのコミュニケーション」第 15 項では、上場会社の場合には、独立性に関するコミュニケーションが求められており、コミュニケーション項目には、会計事務所等及びネットワーク・ファームが監査業務の依頼人及びその子会社に提供した監査業務及び非監査業務に係る報酬や、認識した阻害要因に対して講じたセーフガード等が含まれている。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・会計事務所等及びネットワーク・ファームが監査業務の依頼人及びその連結子会社（独立性の評価に関連すると知っている又は信じる理由がある場合には非連結子会社を含む。）に提供する非監査業務に係る報酬の金額 ・監査報酬に対する非監査報酬の割合によって生じる自己レビュー等の阻害要因が許容可能な水準にあるか否か、及び講じた又は講じる予定のセーフガード 【R410. 25、R410. 26】
報酬依存度	<ul style="list-style-type: none"> ・2年連続して報酬依存度が 15% を超える場合、その旨及び講じるセーフガード 【R410. 4、R410. 6】	<ul style="list-style-type: none"> ・報酬依存度が 15% を超える場合、その旨、その状況が継続しそうかどうか、及び講じるセーフガード ・5年連続して報酬依存度が 15% を超える場合、例外規定に従って監査人を継続することについての提案（例外規定を適用する場合） 【R410. 28】

(JICPA 資料を基に当協会にて一部加工)

なお、報酬関連情報は、後述の非保証業務の提供との関係でも重要な意味を持ちます。例えば、非保証業務の提供に対する事前の了解に際し、包括的な対応（後掲 3-7. 参照）が行われることが考えられます。そのような場合に、期末時点の監査人との報酬関連情報のコミュニケーションの中で、事前の了解に対して実際に提供された業務とそうでなかった業務の区別や、事前の了解の範囲外の業務の提供が行われていないことを確認するといった対応が考えられます。

2-3. 報酬依存度に関する規律の強化

報酬依存度について、どのようなルールが追加されたのですか。

主要な改正内容は以下のとおりです。会社がPIEの場合に監査人の辞任に及び得る規律が追加されたこと(③)、会社がPIEでない場合にも規律が新たに設けられたこと(⑤)がポイントです。

(監査業務の依頼人がPIEである場合)

① 2年連続 15%を超えるか、超える可能性が高い場合のセーフガード
(監査意見表明前のレビュー) (R410. 18)

※改正前は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

② 2年連続 15%を超えるか、超える可能性が高い場合の開示 (R410. 31(4))

【新設】

③ 5年連続 15%を超えるか、超える可能性が高い状況が継続する場合、5年目の監査意見の表明後に監査人を辞任しなければならない (R410. 20) **【新設】**

④ 「公共の利益の観点からやむを得ない場合」の例外 (後掲 2-4.)

(監査業務の依頼人がPIE以外の事業体である場合)

⑤ 5年連続 30%を超えるか、超える可能性が高い場合のセーフガード(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) (R410. 15) **【新設】**

【解説】

倫理規則では、「特定の監査業務の依頼人に対する報酬依存度が高い割合を占める場合、依頼人からの報酬を失うこと等への懸念は、自己利益という阻害要因の水準に影響を与え、不当なプレッシャーという阻害要因を生じさせる」とされています。こうした趣旨の下、会社がPIEである場合とPIEでない場合とに分けた上で、独立性を保持するための規律が拡充されました。

なお、前項記載のとおり、コミュニケーションの範囲については「監査報酬」、「非監査報酬」による区別がなされていますが、報酬依存度については、両者を合算した「総報酬」ベースで算定がなされます。

2-4. 報酬依存度関連の改正に対する監査役等の留意点

報酬依存度に関して、監査役等はどうのような点に気を配っておけばいいのでしょうか。

報酬依存度は、監査人の独立性に対して大きな影響を持つ要素であることから、監査人から提供される情報を継続的に精査する必要があります。また、中小監査法人の場合には、15%ルールへの抵触の可能性について一層考慮する必要があります。また、会計監査人の選解任又は不再任に関する議案の内容の決定権を持つ監査役等として、前広な検討が求められます。

【解説】

報酬関連情報について、監査人から監査役等に対するコミュニケーションがいつ、どのようなタイミングで行われるべきかについては、倫理規則上も具体的な指針や例は示されていませんが、監査人側には、適時性を考慮した上で職業的専門家として判断することが求められています。例えば、業務の状況に重大な変更があったような場合には、報酬関連情報についてのコミュニケーションの必要性は高まっているといえますので、監査役等の側からも情報提供について積極的に働きかけることが重要です。

また、15%ルールに関する監査人から監査役等に対するコミュニケーションは、超過した後のみならず、「超える可能性が高い場合」も含め、該当する状況が生じて以降、その状況が解消されるまで求められていますので、監査役等としても、継続的に状況を注視する必要があります。(Q&A410-10-2～3)

2-5. 報酬依存度関連の規律における例外

「5年連続 15%を超えるか、超える可能性が高い状況が継続する場合、5年目の監査意見の表明後に監査人を辞任しなければならない」というルールの例外規定は、どのような場合に適用されるのでしょうか。

現実的には例外規定の適用が認められる可能性は極めて低いと考えられるため、抵触する可能性が高い場合には、慎重に対応を検討する必要があります。

【解説】

改正倫理規則では、「公共の利益の観点からやむを得ない理由がある場合」に、一定の確認プロセスを経た上で5年経過後も引き続き監査業務を継続することが認められる場合があることが示されています。ただし、やむを得ない理由の例としては、「依頼人の事業の内容及び所在地に鑑みて、現実的に監査業務を代替できる他の会計事務所等が存在しないこと」(410.21 A1) が示されているように、極めて稀なケースを想定した規定といえますので、本規定の適用を前提とした対応を採ることは適切ではありません。

2-6. 報酬関連情報の開示に関する改正

報酬関連情報の開示について、どのような変化があったのでしょうか。

従来、倫理規則上は報酬関連情報の開示に関する規律はありませんでしたが、改正により、会社がPIEである場合に、以下の事項についての開示が要求されることになりました。

- ・ 監査報酬…重要性にかかわらず、会計事務所等及びネットワーク・ファームに支払われた、又は支払われるべき監査報酬【R410.31(1)】
- ・ 非監査報酬…重要性にかかわらず、会計事務所等又はネットワーク・ファームが監査業務の依頼人及びその連結子会社（独立性の評価に関連することを知っている場合又はそのように信じるに足る理由がある場合、非連結子会社を含む。）に提供する非監査業務に係る報酬【R410.31(2)、(3)】
- ・ 報酬依存度…2年連続して報酬依存度が15%を超える場合又は超える可能性が高い場合、その事実及び当該状況が最初に生じた年【R410.31(4)】

(JICPA「倫理規則の改正概要」26頁)

【解説】

倫理規則では、PIEの監査における公共の利益の観点から、前述の監査役等への情報提供とは別に、社会一般に対する報酬関連情報の透明性を高める目的で、報酬関連情報の開示を促進するための規定が新設されました。

その一方で、報酬関連情報については、法令上、従前から事業報告や有価証券報告書における開示が要求されています。両者の開示要求範囲には差異がある（倫理規則の方がより広範な開示が要求されている）ことに照らし、監査役等を含め、倫理規則上どのような対応が必要となるのか注意する必要があります。（次項参照）

2-7. 報酬関連情報の開示と監査役等の関係

報酬関連情報の開示について、監査役等はどうに関係するのでしょうか。

報酬に関する開示範囲について倫理規則と法令の間で要求事項に差異がある場合、会社と監査人のどちらかが、倫理規則が要求する範囲の報酬関連情報の開示を行うことが求められています。どちらが開示を行うかは、監査役等との協議によって決定することとされています。(Q&A410-13-1)。

【解説】

倫理規則上は、監査役等との協議の後、PIE である会社側で「開示を行わない場合に」監査人が開示をしなければならないとされていますが、Q&A では、報酬関連情報の開示箇所が各社の間で統一されていない場合、利用者の利便性を損なうおそれがあることを理由に、基本的には、監査人側で開示を行うのが適切である旨が示されています。また、開示を行う際には、一覧性の観点から、倫理規則と法令の間での開示要求事項の差分だけではなく、報酬関連情報全体を開示することとされており (Q&A410-13-2)、監査人が開示を行う際の方法としては、監査報告書への記載が適切であるとされています (Q&A410-13-3)。

なお、倫理規則と法令（金融商品取引法（有価証券報告書）及び会社法（事業報告））の間には、開示が要求される事項について、下記のとおり差があります。

①金融商品取引法（有価証券報告書）⇔倫理規則

※企業内容等の開示に関する内閣府令 第二号様式記載上の注意（56）（f）（第三号様式記載上の注意（37）で「第二号様式記載上の注意（56）に準じて記載すること」とされている）

有：有価証券報告書（企業内容等の開示に関する内閣府令） 倫：倫理規則

	監査報酬			非監査報酬		
	提出会社	連結子会社	非連結子会社	提出会社	連結子会社	非連結子会社
会計事務所等	有：要 倫：要	有：要 倫：要	有：不要 倫：要（注）	有：要 倫：要	有：要 倫：要	有：不要 倫：要（注）
ネットワーク・ファーム	有：要（重要性が乏しいものを除く） 倫：要	有：要（重要性が乏しいものを除く） 倫：要	有：不要 倫：要（注）	有：要（重要性が乏しいものを除く） 倫：要	有：要（重要性が乏しいものを除く） 倫：要	有：不要 倫：要（注）

（注）非連結子会社からの報酬については、独立性の評価に関連することを知っている場合又は信じる理由がある場合に開示対象となる。

②会社法（事業報告）⇔倫理規則

※会社法施行規則第 126 条

事：事業報告（会社法施行規則） 倫：倫理規則

	監査報酬			非監査報酬		
	提出会社	連結子会社	非連結子会社	提出会社	連結子会社	非連結子会社
会計事務所等	事：要 倫：要	事：要 倫：要	事：不要 倫：要(注)	事：要 倫：要	事：要 倫：要	事：不要 倫：要(注)
ネットワーク・ファーム	事：不要 倫：要	事：不要 倫：要	事：不要 倫：要(注)	事：不要 倫：要	事：不要 倫：要	事：不要 倫：要(注)

(注) 非連結子会社からの報酬については、独立性の評価に関連することを知っている場合又は信じる理由がある場合に開示対象となる。

(JICPAQ&A410-13-1 を基に当協会にて加工)

2-8. 報酬関連情報の開示に関する検討プロセス

報酬関連情報の開示を会社側と監査人側のどちらが行うかは監査役等との協議によって決まるものの、「基本的には、監査人側で開示を行うのが適切である」とありますが、その例外はどのような場合でしょうか。

会社が報酬関連情報について倫理規則上の要求範囲を満たす内容を開示しているような場合には、監査人側においても別途要求範囲を満たす開示を行うのではなく、監査人の監査報告書においては当該開示を参照する形での開示を行うことが適切と考えられます。

【解説】

会社における報酬関連情報の開示範囲について検討を行い、実際に開示を行うのは担当部署の役目であり、監査役等が自社の開示について検討するわけでも、どちらが開示するかについて監査人と（あるいは担当部署と）交渉しなければならないわけでもありません。ただ、監査役等には、監査人との協議に先立って自社の現在の開示や今後の姿勢について執行側に確認するといった対応は期待されるといえます。

また、会社が倫理規則上の要求範囲を満たす開示を行わず、監査人の監査報告書において報酬関連情報の全体が開示された場合、株主総会参考書類の中で、報酬関連情報に関し、範囲の異なる2つの開示が併存することとなります。この点に関し、定時株主総会の場において株主からの質問がなされ、協議の相手方である監査役等が回答を求められることも考えられますので、留意しておく必要があるといえます。

3. 非保証業務

3-1. 改正の概要（非保証業務）

改正前と後で変わったことは何ですか。

監査業務の依頼人である会社がPIEである場合に、監査人である会計事務所等は、当該会社、その子会社又は親会社等に非保証業務を提供する場合には、監査役等に対して情報提供を行った上で、事前に了解を得なければならないこととされました。(R600. 22)

【解説】

監査人の監査業務の品質の確保を支援し、財務報告における情報の質に対する市場の信頼を高めることに寄与するものとして、監査役等の役割は、監査人の側でも重視されてきました。上場会社の場合には、監査人に対し、監査基準報告書 260 において独立性に関する事項について監査役等とコミュニケーションを行うことが要求されています。そのため、従前から、監査役等において、非保証業務の提供に対する一定の確認のプロセスは行われてきたものと思われ¹。

今回の倫理規則の改正では、こうした要求事項を踏まえ、より一層の透明性の向上と優れた企業統治の実践の支援を目指し、監査役等による監査人の独立性の評価をより一層効果的に行うことを可能にするため、PIEである会社の監査役等との独立性に関するコミュニケーションにおいて、非保証業務に関する事項を含めるべきこととされました。

¹ 「会計監査人の評価及び選定基準策定に関する監査役等の実務指針」第1部「会計監査人の評価基準策定に関する実務指針」評価項目 3-1、第2部「会計監査人の選定基準策定に関する実務指針」確認項目 1-4 参照。

3-2. 非保証業務と非監査業務の違い

「非保証業務」と「非監査業務」は違うのでしょうか。

両者の範囲は異なります。保証とは、「誰かが一定の規準で作成した情報に対して、別の利用者のために信頼性を付与すること」であり、「監査業務」、即ち財務諸表監査、内部統制監査は、保証業務の一環という位置付けになります。一方、例えば、サステナビリティや温室効果ガスに関する実績や記述等に対する保証は、非監査業務である保証業務であり、提供に際して事前の了解が求められる対象ではないということになります。両者の関係を簡単に図示すると下記のとおりです。

※下記図表における用語は、倫理規則における用法に沿ったものです。

また、厳密な定義よりも理解のしやすさを優先した図示である点をご承知ください。

監査業務（レビュー業務を含む）	監査以外の保証業務	アドバイザリー業務、コンサルティング業務等
監査業務	非監査業務	
保証業務		非保証業務

（月刊監査役 No. 734 「「倫理規則」改正の検討状況について—公開草案の概要—」 97 頁 図表（日本公認会計士協会による講演資料）を基に加工）

【解説】

その他の例を含む詳細については、保証業務実務指針 3000 実務ガイダンス第 2 号「監査及びレビュー業務以外の保証業務に係る概念的枠組み（実務ガイダンス）」（JICPA・最終改正：2022 年 10 月 13 日）をご参照ください。

なお、サステナビリティ情報については、「企業内容等の開示に関する内閣府令」の改正により、2023 年 3 月 31 日以後に終了する事業年度に係る有価証券報告書から記載が求められることとなりますが、開示基準の具体的内容や開示内容に対する保証の在り方等については国際的にも議論が継続しており、状況は流動的です。

その中で、上述のとおり、サステナビリティ関連の記述に対する保証業務は、非保証業務ではないことから事前の了解の対象とはならない一方、それ以外のサステナビリティ関連の対応に関するアドバイザリー業務、コンサルティング業務等については、事前の了解の対象として対応がなされます。具体的には、監査人の側で提供の可否について検討が行われ、提供可能であると判断された業務について、監査役等に対し説明がなされた上で、事前の了解を求めるコミュニケーションが行われます。（後掲 3-9.、3-13.）

3-3. 非保証業務に対する事前の了解と監査役等の職責との関係

公認会計士の自主規制規範によって求められる監査役等の「事前の了解」は、会社法上の監査役等の職責に対してどのような位置付けとなるのでしょうか。

監査役等は、その職責である会計監査人の監査の方法及び結果の相当性の判断を行う上で、独立性が確保されているかについても確認することが求められます。今回の倫理規則の改正も独立性の確保を目的としており、非保証業務の提供が倫理規則上定められた規律に抵触しないかをチェックすることは、監査役等として会計監査人の独立性を確認するための行動の一環と位置付けられます。

【解説】

なお、上記趣旨は、倫理規則上求められているPIEの親会社又は子会社に対する非保証業務の提供への事前の了解についても同様であると考えられます。自社の親会社又は子会社に対し、会計監査人である会計事務所又はそのネットワーク・ファームが非保証業務を提供するという情報は、当該会社の監査役等が会計監査人の独立性を評価するための情報に含まれ、こうした情報を踏まえて監査役等が会計監査人の独立性を評価することも、会社法上の監査役等の職責の範疇にあるものと考えられます。

ただし、事前の了解そのものは会社法上の職責として明示された法律行為ではありません（事前の了解そのものによって何らかの法律効果が生じるわけではありません）。したがって、監査役等が行う個々の了解は、当該非保証業務に関する監査人の説明において、独立性を損なうことを疑われる事項は認められなかったことを示すものであり、それ以上の意味を持つものではないと解釈されます。また、監査役等による了解の有無が非保証業務に関する契約の締結に直接法的な影響を及ぼすものでもありません。あくまで、倫理規則は自主規制規範として監査人側の行動に対し規律を与えるものであるとの前提に留意する必要があります。

3-4. 事前の了解に関するプロセス

「事前の了解」を行うプロセスについては、どのようなルールが定められているのでしょうか。

全体にわたる画一的なルールは存在しないものの、趣旨を踏まえつつ監査役等と監査人の間でプロセスを事前に構築することが求められています。

【解説】

倫理規則では、各社のコーポレート・ガバナンスの構造の差異を考慮しつつ、非保証業務を提供する前に監査役等の了解を得るという要求事項の遵守を促進するため、監査人がいつ、誰に対してコミュニケーションを行うかというプロセスの合意に当たって、柔軟性を認めています。プロセスとして定めることが想定される要素には以下のものがあり、監査人側において、合意されたプロセスに基づいて到達した結論等について文書化することが求められています。

- ① 「了解」を双方で認識するプロセス（→3-5.）
- ② 「了解」を得る方法（→3-7.）
- ③ 「了解」を得る対象（→3-8.）
- ④ 「了解」のプロセスが適用される事業体（→3-12.）
- ⑤ 「了解」を行う権限の割当てに関するプロセス（→3-11.）
- ⑥ 「了解」するための情報提供が困難な状況が生じた場合の対応方法
- ⑦ 例外的な事項が生じた場合の対応方法

3-5. 明示的な了解の要否

「了解」は明示的にしなければならないのでしょうか。

明示的な了解を得ることが要求されており、監査役等が異議を述べないことのみでは了解をしたことにはならないとされています。

【解説】

Q&A においては、具体的なプロセスとしては、「文書による回答」、「口頭による回答で記録を残す」といった方法が例示されており、ある程度の幅が許容されています。ただ、いずれにしても、監査役等が了解をしたことについて、監査役等と監査人の双方において認識し得ること、事後的に認識の齟齬が生じることのないことが重要です。

プロセスについては監査人とのコミュニケーションの中で定めることとなりますが、最終的には、監査人の独立性を効果的に評価できるものであるよう留意した上で、具体的な態様を含めて、了解を行う監査役等側で確認・決定します。その上で、監査役等の立場としては、非保証業務の提供が事前に了解した内容に沿って行われているかについての事後的な確認が必要となる場合に備え、了解した内容についての証跡を保管・整理しておくことが望ましいといえます。

3-6. 事後の追認の可否

了解は「事前」であることが必須でしょうか。

事後の追認は許容されていません。監査人は、非保証業務を提供する契約を締結する前に監査役等に対し情報提供を行った上で、当該業務の提供を開始する前に監査役等から了解を得る必要があるとされています。

【解説】

従来、監査役等が行ってきた非保証業務の提供に対する確認のプロセス(3-1. 参照)は、その際に行った検討内容を、会計監査人の監査の方法及び結果の相当性に対する判断において反映し、その結果を最終的に監査役等の監査報告書において表明することをもって完結する、いわば事後的な見解の表明といえるものでした。これに対し、改正倫理規則では、監査人に対して明確に事前のコミュニケーションを要求することにより、より一層の透明性の向上を企図しています。

3-7. 包括的な事前の了解の可否

全ての非保証業務に対して個別に事前の了解をしなければならないとすると数が膨大でとても対応できないのですが、包括的に了解をすることはできますか。

一定の考慮要素に基づく範囲で、包括的な事前の了解に基づく非保証業務の提供が可能とされています。ただし、包括的な事前の了解を行うためには、監査役等と監査人との間で、その範囲等を中心としたプロセスを事前に構築する必要があります。

【解説】

Q&A600-10-4 では、包括的な事前の了解についてプロセスを定めるに当たり、以下のような事項が考慮要素として例示されています。

- ・プロセスが適用される事業体の範囲 (600.20 A2(2)参照)
- ・提供される業務内容及び範囲 (600.21 A1(1)参照)
- ・報酬の算定根拠及び金額 (600.21 A1(2)参照)
- ・業務内容は、倫理規則セクション 600 で禁止されていない業務であり、かつ、会計事務所等の独立性に対する阻害要因が生じないこと、又は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ことの説明 (600.20 A2(3)参照)
- ・同一の企業グループ内にある複数の社会的影響度の高い事業体の監査役等による業務の了解権限の割当てに関する決定方法 (600.20 A2(4)参照)
- ・複数の業務の提供による複合的影響により独立性に対する阻害要因が生じるか、又は以前に識別した阻害要因の水準が変化するかどうか (600.21 A1(4)参照)

一般的なプロセス構築の流れとしては、監査人の側で、①提供可能な非保証業務を特定し、上記の要素に基づいて類型化した上で、②類型化された業務がそれぞれについて倫理規則上禁止されていない業務であること、かつ、独立性に対する阻害要因が生じない、又は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ことの説明が可能かどうかを検討・判断し、③その結果を監査役等に伝達し、事前の了解を得る、という流れが想定されます。

なお、包括的な事前の了解のプロセス及び内容は、一度決定した後も、定期的な見直し（業務内容の類型、業務提供の可否についての判断の合理性の検討）が必要と考えられるため、監査役等の側からも、監査人がこうした見直しを積極的に行っているかを注視する必要があります。

3-8. 事前の了解に関する例外の有無

監査役等の了解を得ずに監査人が非保証業務を提供できる場合がありますか（報酬が少額な場合等）。

業務の量的又は質的な重要性にかかわらず、監査人により提供可能と判断された全ての非保証業務が監査役等の事前の了解の対象となります。

【解説】

改正倫理規則は、提供可能な非保証業務の類型について厳格化した上で、監査人が提供可能と判断した非保証業務の提供に関して、例外なく事前の了解を含む監査役等とのコミュニケーションを要求しています。ただし、前項で言及したように、包括的な事前の承認プロセスを定めることは許容されており、業務の性質等を考慮した上で当該プロセスの対象とすることによって、個別の業務ごとに監査役等の事前の了解を必要としないこととすることは可能です。

3-9. 事前の了解の為の情報収集

監査役等として、了解をするからには、十分な情報に基づいて判断しなければいけないと思いますが、もし情報に不足があると感じたら、ヒアリングや書類の確認等、追加の調査をする必要があるのでしょうか。

倫理規則上、監査人には、監査役等が了解をするのに十分な情報を提供することが要求されています。一次的には、監査人側に対して追加の情報提供を求めることが妥当であると考えられます。

【解説】

倫理規則上、監査人に対して要求されているコミュニケーションの内容は以下のとおりです。(600.21)

- ①非保証業務の提供が禁止されておらず、会計事務所等の独立性に対する阻害要因が生じない業務であるか、又は阻害要因が許容可能な水準にある、若しくは除去されるか、許容可能な水準にまで軽減される業務であると会計事務所が判断したことの監査役等への通知
- ②非保証業務の提供により、会計事務所等の独立性に対して及ぼす影響を適切に評価可能にする情報の監査役等への提供

3-10. 事前の了解に関する機関決定の方法

事前の了解は、監査役会等の決議事項となるのでしょうか。

決議事項としなければならないわけではありません。監査役等が事前の了解をする際の機関決定の方法は、了解の権限の割当てに関するプロセスも含めて監査役等として検討すべき対象となります。

【解説】

倫理規則は、規範の対象である公認会計士に対し、「監査役等からどのような形で事前の了解を得るべきか」について、各社の事情に応じたバリエーションを許容しています。その上で、Q&A では、監査役等の側の機関決定の方法について、特定の業務については常勤監査役に一任する、企業グループ内の監査役等に「了解」の権限を割り当てる等の方法が例示されています。

実際に監査役会等におけるプロセスを定める際には、監査人とのコミュニケーションを行いながら検討を進めることとなりますが、最終的には、監査人の独立性を効果的に評価できるものであるよう留意した上で、了解を行う監査役等側で確認・決定することとなります。なお、組織構造や内部統制の状況を考慮し、権限を割り当てた場合であっても、監査役等が監査人の独立性について効果的な評価を行うことが可能となるプロセスを構

築することに留意する必要があります。一部の監査役等が事前の了解に関する対応を担う場合であっても、監査役会等での報告を行うことにより、他の監査役等が事後的に確認できるプロセスを確保しておくことが望ましいといえます。さらに、一度プロセスを定めた後も、事後的な状況の変化（包括的な事前の了解の対象となった業務や会社自体の業務の変化等）に対応するため、必要に応じ見直しを行うことも必要です。

【事前の了解に係る対応例】

※下記は、いずれも個社における検討事例を基にした例であり、記載に基づく対応を推奨するものではない点に御留意ください。

【例1】包括的な事前の了解（3-7.参照）と個別の業務の了解とで対応を分ける。

- ・包括的な事前の了解に関しては、監査人から、監査人の側において提供可能と考える業務の類型及び当該判断に至った検討の内容を記載した書面の交付を受け、了解の判断については監査役会等の決議により行う
- ・上記以外の個別の業務の事前の了解に関しては、都度、監査人から、提供可能との判断に至った検討の内容を記載した書面の交付を受け、了解の判断については常勤監査役が行う。対応については事後的に監査役会等に報告する

【例2】個社において下記のようなプロセスを定める。

- ・特定の監査役等に了解を与える権限を付与し、その結果を四半期ごとに他監査役等（監査役会等）に報告する
- ・会社が監査人と締結する監査契約書において、JICPA等が定めた「提供が禁止されている非保証業務を行わない」旨を規定し、会社側も不適切な非保証業務に対するチェック機能を担う
- ・「税務申告書の作成」など通常は阻害要因が生じないものは、包括的に承認を与え結果報告のみとする
- ・監査人からの説明書類において、監査人が中立性を損なわないとの判断に至る具体的な評価プロセスや、その判断を行った責任者の名前を明示させる

3-11. 企業集団における事前の了解①

倫理規則では、PIEである会社だけでなく、当該会社の親会社や子会社に対する非保証業務の提供についても監査役等の事前の了解をすることとされていますが、親会社と子会社の両方がPIEである場合、それぞれの会社の監査役等が対応しなければならないのでしょうか。

倫理規則では、グループ内で誰が事前の了解を行うかについて、企業グループの構造やガバナンス構造を踏まえて監査人と監査役等の間で検討した上で決定することが許容されています。

【解説】

親会社と子会社のいずれもがPIEである場合、当該企業グループにおける監査人と監査役等のコミュニケーションのプロセスとしては、Q&Aにおいて、以下の方法が例示されています。ただし、これらの方法はあくまでも検討の結果として、それぞれのPIEの監査役等が監査人の独立性を効果的に評価することを可能にするという目的に照らして有効であると考えられる場合の例示であることに注意が必要です。

- ①親会社の監査役等が、PIEである子会社に対して提供される非保証業務についても集約して了解し、子会社の監査役等に対して報告する。
- ②PIEである子会社の監査役等が、自社に対して提供される非保証業務について了解し、親会社の監査役等に対して報告する。

いずれの方法が適切かについては個々の判断となりますが、とりわけ、①（親会社監査役等による集約しての了解）のプロセスを行う場合、グループのガバナンス構造に加えて、適用される法令等のほか、海外子会社に適用される倫理規則等も考慮する必要があります。

なお、こうした対応は、事前にプロセスについて当該企業グループにおいて合意していた場合にのみ許容されている点に注意が必要です。したがって、もし事前の合意がない場合には、各PIEの監査役等は、それぞれの非保証業務の提供について了解することが求められます。

3-12. 企業集団における事前の了解②

親会社が PIE であり、子会社が PIE でない場合、子会社に対する非保証業務の提供について親会社の監査役等の事前の了解は必要でしょうか。

当該子会社は PIE に支配される事業体に該当するため、子会社に対する非保証業務の提供前に親会社の監査役等から事前の了解を得る必要があります。

【解説】

親会社（本項において A とします）と子会社（本項において B とします）の監査人が同一であることを前提に、監査人の立場から、A、B それぞれが PIE である場合、PIE でない場合に分けて、B に対する非保証業務の提供に関する監査役等からの事前の了解の要否をまとめると以下のようになります。

非保証業務提供先		A（親会社）	
		PIE	非 PIE
B（子会社）	PIE	①親：要 子：要	②親：不要 子：要
	非 PIE	③親：要 子：不要	④親：不要 子：不要

（JICPAQ&A600-10-7 を基に当協会にて加工）

- ①B は PIE である A に支配される事業体であることから、A の監査役等の事前の了解が必要です。また、B は PIE であることから、B の監査役等の事前の了解が必要です。ただし、3-11. のケースとして、合意したプロセスに基づき、A、B いずれか一方の監査役等から了解を得ることで提供可能となる場合があると考えられます。
- ②A は PIE ではないことから、A の監査役等の事前の了解は不要です。一方、B は PIE であることから、B の監査役等の事前の了解が必要です。
- ③B は PIE である A に支配される事業体であることから、A の監査役等の事前の了解が必要です。一方、B は PIE ではないことから、B の監査役等の事前の了解は不要です。
- ④A、B いずれも PIE ではないため、A、B いずれの監査役等の事前の了解も不要です。

また、同様の場合において、A に対する非保証業務の提供に関する監査役等からの事前の了解の要否をまとめると以下のようになります。

非保証業務提供先		B（子会社）	
		PIE	非 PIE
A（親会社）	PIE	①親：要 子：要	②親：要 子：不要
	非 PIE	③親：不要 子：要	④親：不要 子：不要

- ①A は PIE である B を支配する事業体であることから、B の監査役等の事前の了解が必要です。また、A は PIE であることから、A の監査役等の事前の了解が必要です。ただし、3-11. のケースとして、合意したプロセスに基づき、A、B いずれか一方の監査役等から了解を得ることで提供可能となる場合があると考えられます。
- ②B は PIE ではないことから、B の監査役等の事前の了解は不要です。一方、A は PIE であることから、A の監査役等の事前の了解が必要です。
- ③A は PIE である B を支配する事業体であることから、B の監査役等の事前の了解が必要です。一方、A は PIE ではないことから、A の監査役等の事前の了解は不要です。
- ④A、B いずれも PIE ではないため、A、B いずれの監査役等の事前の了解も不要です。

3-13. 提供可能な業務と提供不可能な業務

提供可能な業務とそうでない業務の区別についてのルールは、従来とはどのように異なるのですか。

会社がPIEである場合、自己レビューという阻害要因が生じる可能性がある業務の提供が全面的に禁止されます。また、従来、重要性の判断やセーフガード（非保証業務に従事した者を監査業務に関与させない等）によって提供が認められていた業務も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禁止となります。

【解説】

自己レビューとは、基本原則を阻害する要因（前掲 1-2（※2）参照）の一つであり、公認会計士が専門業務を行うに当たって、当該公認会計士自身又は所属する会計事務所等若しくは所属する組織の他の者が過去に行った判断、又は提供した業務の結果に依拠し、それらを適切に評価しない可能性が生じることです。

監査人から監査役等に対するコミュニケーションでは、提供可能な業務とそうでない業務の選別を要請されるものではありません。前掲 3-8 のとおり、監査人が自主規制規範への対応として十分に検討した上で、提供が可能であると判断した事項について、その根拠と共に監査役等に対して説明がなされます。その上で了解を求められた事項について、監査役等として了解するかどうかの判断を行うこととなります。

（参考：PIE に対し提供が禁止される主な非保証業務の例）

	非保証業務	改正前	改正後
	会計及び記帳業務	提供不可。ただし、部門又は関連企業等に対する、定型的又は機械的な内容の業務は、一定の条件を満たす限り提供可。	提供不可。ただし、一定条件を満たす限り、一部の関連企業等（子会社及び持分法適用会社）に対する法定財務諸表の作成は提供可。
	事務代行に関する業務	— (通常は阻害要因が生じない)	— (事務的な内容かつ職業的専門家としての判断をほとんど要しない業務の場合、通常は阻害要因が生じない)
	評価業務	財務諸表に重要な影響を及ぼす場合は、提供不可。	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は、提供不可。
	税務業務	—	税務業務又は取引が、会計事務所等又はネットワーク・ファームによって直接的又は間接的にこれまで見解が示されていない税務処理を支持するマーケティング、プランニング又は意見に関係し、税務上の取扱い又は重要な取引が租税回避である場合には、提案した処理について、適用される可能性が高い税法等に基づく会計事務所等が確信する場合を除いて、税務業務の提供及び税務取引の提言は提供不可。
1	税務申告書の作成	— (通常は阻害要因が生じない)	— (通常は阻害要因が生じない)
2	財務諸表作成目的の税務計算	財務諸表に重要な影響を及ぼす場合は、提供不可。	提供不可。

3	税務に関する助言業務及びタックス・プランニング	以下の全てに該当する場合は、提供不可。 ①助言の有効性が特定の会計処理又は表示に影響を与える ②監査チームが関連する会計処理等の適切性に疑義を抱いている ③財務諸表に重要な影響を及ぼす	・以下の全てに該当する場合は、提供不可。 ①助言の有効性が特定の会計処理又は表示に依拠する ②監査チームが関連する会計処理等の適切性に疑義を抱いている ・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は、提供不可。 ※税務当局、実務慣行又は税法を基礎としている場合は自己レビューという阻害要因は生じない
4	評価を含む税務業務	財務諸表に重要な影響を及ぼす場合は、提供不可。	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は、提供不可。 ※評価の前提が法令等によって確立され又は広く認められている場合、又は評価手法が一般に認められる基準等に基づいており、かつ評価が当局等によるレビューの対象となっている場合は自己レビューという阻害要因は生じない。
5	税務訴訟の支援	裁判所において依頼人を擁護する立場の者として関与し、財務諸表に重要な影響を及ぼす場合は、提供不可。	・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は、提供不可。 ・裁判所において依頼人を擁護する立場の者として関与する場合は、提供不可。
	内部監査に関する業務	次のものを対象とする業務は提供不可。 ①財務報告に係る内部統制のうち重要な部分 ②会計記録又は財務諸表において重要な情報を生成する財務会計システム ③財務諸表にとって重要となる金額又は開示	・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は、提供不可。 ・次のものを対象とする業務は提供不可。 ①財務報告に係る内部統制 ②会計記録又は財務諸表のために情報を生成する財務会計システム ③財務諸表に関連する金額又は開示
	情報システムに関する業務	次の情報システムの設計又は構築に関連する業務は提供不可。 ①財務報告に係る内部統制の重要な部分を構成する情報システム ②会計記録や財務諸表における重要な情報を生成する情報システム	・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は、提供不可。 ・次の情報システムの設計又は構築に関連する業務は、自己レビューが生じるため提供不可。 ①財務報告に係る内部統制の一部を構成する情報システム ②会計記録や財務諸表のための情報を生成する情報システム
	訴訟支援に関する業務	財務諸表に重要な影響を及ぼす損害額等の見積りが含まれる業務は、提供不可。	・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は、提供不可。 ※業務の結果が財務諸表の金額に影響を及ぼすリスクがある場合に、法律手続に関連する助言を提供することは、自己レビューの可能性のあるため禁止される ・裁判所から指名された場合等を除き、鑑定人として関与することは不可。

(JICPAQ&A 既述を参考に当協会にて作成)

3-14. 事前の了解を欠いた非保証業務の提供

事前の了解がなされないままに非保証業務が提供されてしまった場合、どうなるのでしょうか。

監査人が遵守すべき自主規制ルールに対する違反であり、監査人は、違反の原因となる非保証業務の提供を中断し、当該違反の影響に対処する等の必要な対応を行うことが求められます。

【解説】

非保証業務の提供中断後、監査人による検討の結果、提供可能な業務であると判断された場合には、改めて監査役等に対し情報提供を行った上で了解を求めるプロセスとなります。その際、こうした違反の内容や経緯、対応策等に関する監査人の見解についても説明を行うこと、並びにその内容についても監査役等の了解を得ることが求められています。

監査役等が事前の了解を行う上では、会計事務所等から提供される情報について網羅性が担保されることが大前提となります。したがって、もし、こうした事態が生じた際には、改めての了解を求められている非保証業務に関する情報もさることながら、監査人としての情報提供体制について、不備が解消されているかどうかを十分に精査する必要があります。

3-15. 事後的な状況変化による再度の了解の要否

事前の了解をした業務について、事後的な状況変化があった場合に、再度の了解が必要となるのでしょうか。

事後的な状況の変化によって、実際に提供される非保証業務の内容が、事前に監査人から行われた説明、又は監査役等が事前の了解を行った範囲から外れた場合には、倫理規則の趣旨に照らし、監査人は監査役等に対して再度のコミュニケーションを行うことが求められると考えられます。

【解説】

実務上、監査役等が事前の了解を行った非保証業務について、様々な要因により実際に提供される業務の内容が変化を余儀なくされることは十分に考えられます（例えば、業務の内容が拡大した場合や、業務を進めていく中で当初の想定の外に対象となる業務があった場合等）。その結果、監査人による事前の説明、又は監査役等が事前の了解を行った範囲から外れる場合²には、一次的には、監査人の側で検討が行われ、その結果次第では、前述 3-14. 記載のプロセスに沿って監査役等に対し再度のコミュニケーションが行われます。

² 例えば、覚書の作成や追加契約の締結に至るような場合にはこれに該当すると考えられます（全ての業務内容変化が当てはまるわけではありません）。

3-16. 監査役等に対する責任追及の可能性

提供可能ではない業務について事前の了解をしてしまった等の場合に、何か罰則を受けることや、善管注意義務違反を問われることがあるのでしょうか。

倫理規則はあくまでも公認会計士の自主規制規範であり、監査役等に対する罰則規定が設けられているわけではありません。監査役等の職責は、会計監査人の監査の方法及び結果の相当性の判断であり、善管注意義務もその範囲で課されるものです。

【解説】

事前の了解がなされた非保証業務について事後的に提供可能ではない業務であることが判明した場合、倫理規則上、監査人は、倫理規則の違反の原因となった非保証業務の提供を中断し、必要な対応を行うこととなります。この対応は事前了解の規定が存在しない現在の対応と同様です。具体的には、違反の重要性の程度や当該違反が監査人の客観性及び監査報告書の発行に与える影響を評価し、違反の影響に十分な対応策を講じることができないと判断した場合、可能な限り速やかに監査役等に伝達するとともに、監査業務契約を解除するために必要な措置を講じなければならないとされています。

4. 違法行為への対応

4-1. 改正の概要（違法行為への対応）

改正前後の倫理規則を比較すると、「違法行為への対応」として監査役等に対するコミュニケーションを含む定めが新たに置かれていますが、監査役等と監査人のコミュニケーションが大きく変化するような改正が行われたのでしょうか。

今回の改正の一環として規則全体の体系及び構成が見直される中で、「違法行為への対応に関する指針」において定められていた事項が倫理規則本体に盛り込まれました。これらの規定の趣旨は、監査人の立場から、経営者又は監査役等が、違法行為又はその疑いを阻止若しくは是正し、又はそれらの影響を軽減できるようにすることを期待したものです。コミュニケーションの枠組みに大きな変化をもたらすものではありませんが、昨今の議論を踏まえて改正がなされた事項もあり、注意が必要です。

【解説】

従前から、監査人側が会社の不正な財務報告に関する法令違反等事実（疑いを含む）に気付いた場合の対応に関する指針として「違法行為への対応に関する指針」が定められており、その中で、監査役等に対するコミュニケーションについても規定されています。上記のとおり、今回の改正は形式的には倫理規則全体の体系及び構成の見直しですが、内容面でも、以下の項目については改正がなされています。

- ・財務諸表監査に従事する会員である公認会計士に関連した規定の改正（違法行為への追加的な対応として、監査人から規制当局に対する任意の報告等の検討に関する規定の追加）
- ・監査人予定者（会社から前任監査人に代わって監査人となることを指定された者）による任意の報告に関する適用指針
- ・監査人の交代に関する規定

4-2. 違法行為への対応に関する監査役等の留意点

上記の改正、とりわけ監査人から規制当局に対する任意の報告等の検討に関する規定の追加に対し、監査役等として留意しておくべき事項はあるのでしょうか。

不正な財務報告に関する法令違反等事実への監査役等の対応については変化があるわけではありませんが、前項記載のとおり、監査人側において、監査役等とのコミュニケーションが従来以上に重視されることが考えられます。

【解説】

倫理規則では、違法行為への対応として、監査人に対し、監査役等の協議に加えて、

- ・ 経営者及び監査役等が違法行為等に関連する法令上の責任を理解しているかどうかの検討 (R360. 14)
- ・ 経営者及び監査役等の対応の適切性の評価 (R360. 19)

が要求されています。さらに、経営者及び監査役等の対応を踏まえた上で、公共の利益に沿って追加的な対応が必要かどうかを判断する (R360. 20) こととされており、その中で、適切な規制当局への報告 (法令で要求されていない場合であっても、守秘義務が解除される正当な理由に該当することを確認した上で報告すること) が例示されています。

監査人による規制当局への報告は、経営者及び監査役等の対応を踏まえた検討の結果として行うべきかが判断される位置付けとなるため、監査人側から、監査役等に対するコミュニケーションが従来よりも入念に行われることが想定されます。

4-3. 急迫な違反に関する規定と会社法上の定めとの関係

違法行為については、「急迫な違反を構成すると信じる理由がある実際の、又は意図されている不正な財務報告に気付く場合」の対応として、監査役等と協議することなく当該事項を規制当局に報告し得る場合があることが示されています (R360. 27) が、会社法第 397 条にある会計監査人の監査役等に対する報告義務と矛盾しませんか。

当該規定は、例外的な急迫のケースにおいて、監査人から規制当局に対する報告が、会社法によって求められる監査役等の報告に先行して行われる可能性があることを示したものであり、会社法の定めと矛盾するわけではありません。

【解説】

「法令に対する急迫な違反を構成すると信じる理由がある不正な財務報告に気付いた場合」には、監査人は、会社法第 397 条並びに監査基準報告書 240 及び 260 に基づいて、監査役等への報告を遅滞なく又は適時に行うことが求められます。しかしながら、急迫の程度や監査役等に対する報告の時期によっては、規制当局に対する報告が時間的に先に実施される可能性があり、本規定はその旨を示したものです (その上で、会社法に基づく監査役等に対する報告義務も別途、果たされることとなります)。

5. その他

5-1. 監査役監査基準等及び監査役会規則等の改正の要否

改正倫理規則に対応した実務の導入に際し、自社の監査役監査基準等や監査役会規則等を改定する必要はありますか。

今回の改正によって求められる監査役等の対応は、現行の監査役監査基準等、監査役会規則等（ひな型）の記載においてカバーされているものと考えられます。ただし、個社における監査人とのコミュニケーションによって確立したプロセスについて、自社の基準や規則への追加をご検討いただくことは何らの差し支えもありません。

【解説】

非保証業務の提供に対する事前の了解に関する監査役等の一連の対応プロセスは、監査役監査基準第31条第2項にいう「会計監査の適正性及び信頼性を確保するため、会計監査人が公正不偏の態度及び独立の立場を保持し、職業的専門家として適切な監査を実施しているかを監視し検証」することの一環として位置付けることができるものと考えられます。また、同基準第32条第一号では、「会計監査人の職務の遂行が適正に行われることを確保するため」、「独立性に関する事項その他に関する法令及び規程の遵守に関する事項」について会計監査人から通知を受けることとされており、同様に、非保証業務の提供に関するコミュニケーションはこれに含まれるものと考えられます。

また、例えば、監査役会規則（ひな型）に基づいて個社において組織体としての運営に関する規程を定める場合、非保証業務の提供に対する事前の了解に係る監査役間の職務の分担は、第3条第三号にいう「監査の方針、業務及び財産の状況の調査の方法その他の監査役の職務の執行に関する事項」に含まれると考えることができます。その上で、プロセスの一部を監査役会の決議事項とした場合等、決定したプロセスに応じて条文の修正を行うことは考えられ、この点については各社で適宜ご判断をいただく必要があります。

【参考資料】

・倫理規則

https://jicpa.or.jp/specialized_field/20221031dfa.html

・倫理規則に関するQ&A

https://jicpa.or.jp/specialized_field/20221228gha.html

以上

第 50 期 会計委員会 委員名簿

委員長	三井物産(株)	常勤監査役	塩谷 公朗
専門委員	明治大学専門職大学院 会計専門職研究科	教授	弥永 真生
	日本公認会計士協会	常務理事	結城 秀彦
委員	タキヒヨー(株)	取締役常勤監査等委員	丹羽 卓三
	(株)マルチブック	常勤監査役	小口 光義
	東京ガス(株)	取締役監査委員	中島 功
	(株) I H I	常勤監査役	丸山 誠司
	ホーチキ(株)	常勤監査役	中村 匡秀
	(公社)日本監査役協会	専務理事	後藤 敏文
事務局	(公社)日本監査役協会		佐藤 秀和
	(公社)日本監査役協会		新井 義洋
	(公社)日本監査役協会		小平 高史

公益社団法人日本監査役協会
Japan Audit & Supervisory Board Members Association
<https://www.kansa.or.jp/>

本 部	〒100-0005	東京都千代田区丸の内 1-9-1 丸の内中央ビル 13 階 TEL 03 (5219) 6100 (代)
関西支部	〒530-0004	大阪市北区堂島浜 1-4-16 アクア堂島西館 15 階 TEL 06 (6345) 1631 (代)
中部支部	〒460-0008	名古屋市中区榮 2-1-1 日土地名古屋ビル 9 階 TEL 052 (204) 2131 (代)
九州支部	〒812-0013	福岡市博多区博多駅東 2-1-23 サニックス博多ビル 4 階 TEL 092 (433) 3627 (代)