

提出されたコメントの概要とコメントに対する金融庁の考え方

(凡例)

法：公認会計士法

金商法：金融商品取引法

令：公認会計士法施行令案

規則：公認会計士法施行規則案

I. 公認会計士法施行令

	コメントの概要	金融庁の考え方
	● 「大会社等」から除かれる者〔令第9条第1号〕	
1	<p>「大会社等」の範囲についての改正案は、監査業務の担い手である公認会計士の数に限りがあり、その限られた人的資源の適切な配分を図り資本市場の安定性を確保していく上での措置として適切と考える。</p> <p>しかしながら、資本流通市場の安定性確保の観点により強く求められる上場会社に比べ、投資家等利害関係者も限定される非上場金商法適用会社は、本来、そのすべてが除外されるべきものと考えられる。</p> <p>また、企業活動の社会的影響を考慮して、売上高等の一定の基準を設ける場合でも、その指標としての売上高10億円未満は小規模すぎるので、今後の人的資源の状況及び公認会計士又は監査法人に求められる業務の質的状況を踏まえ、売上高100億円にまで引き上げていくことを検討されたい。</p>	<p>金商法第24条第1項第3号又は第4号に該当することにより有価証券報告書を提出しなければならない発行者のうち、一定規模未満（最終事業年度に係る資本金5億円未満又は売上高（最終事業年度の売上高又は直近3年間の売上高年間平均のいずれか高い額）10億円未満であり、かつ、最終事業年度に係る負債総額200億円未満）の発行者を「大会社等」から除外することとしています。</p> <p>一定規模未満の範囲については、</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 資本金5億円未満かつ負債総額200億円未満の会社等については、企業財務情報の内容等も比較的簡素であり、監査に要する時間も比較的短時間と予想され、会社法上の会計監査人の設置が義務付けられる大会社にも該当しないことに照らせば、債権者等の利害関係の状況も簡素であると考えられること ・ 資本金5億円以上であっても、売上高10億円未満である発行者については、DES（債務の株式化）によって資本金が増加した再生中の会社などが含まれ、事業活動の実態に照らせば資本金5億円未満の会社と同視できること <p>などを踏まえて、上記の規定としています。</p>
2	<p>金商法第24条第1項第3号又は第4号に該当することにより有価証券報告書を提出しなければならない会社等であって、一定規模に満たないものを「大会社等」から除くこととするという案があるが、一定規模に満たないものの範囲について、会計監査人設置会社の場合と同じ（資本金100億円未満かつ負債総額1,000億円未満）にすべき。</p>	<p>「大会社等」の範囲については、監査人の独立性に関する制度全体で検討していくことが必要です。ご指摘の点も含め、公認会計士による監査証明業務の円滑かつ適切な提供を確保していく観点から、今後とも実務の状況を注視していく所存です。</p>
3	<p>金商法上の監査対象会社のうち除外会社を全非上場会社とすべき。若干譲歩しても、非上場会社のうち、資本金100億円未満、かつ負債額が1,000億円未満の規模の会社を除外会社とすべき。</p>	

● 監査報酬相当額〔令第14条〕	
4	<p>課徴金は、虚偽、錯誤又は脱漏のある「財務書類」について、故意又は相当の注意を怠り、虚偽、錯誤又は脱漏のないものと証明した場合に課されるのであり、これを換言すれば、財務諸表監査における虚偽証明に対するペナルティとして課されるのであり、「財務計算に関する書類その他の情報の適正性を確保するために必要な体制の評価（内部統制報告書）」の監査に課されるものではないと解すべき。</p> <p>したがって、課徴金の算定基礎となる「監査報酬相当額」を規定する本規定は「法第2条第1項の業務の対価（内部統制報告書の監査に係る報酬は除く。）として支払われる金銭その他の財産の価額の総額」とすべき。</p> <p>仮に、内部統制報告書に係る監査報酬が課徴金の算定基礎に含まれるとした場合、内部統制報告書の監査において監査人が適切な意見を表明（例えば内部統制監査において監査人が不適正意見を表明したり、経営者自身はその内部統制を不十分であるという評価をしているケースで、これを監査人が適切と意見表明している場合）していたにも関わらず、これらが課徴金の計算の基礎となる監査報酬相当額に含まれることとなる。これは、課徴金の意図している法の趣旨に反するものであり、課徴金の算定根拠としては過大なものであり、過失がなかった監査証明に係る報酬は含めないといった考慮が必要であると考えらる。</p>
	<p>公認会計士法における「財務書類」とは、財産目録、貸借対照表、損益計算書その他財務に関する書類をいうものと定義されており（法第1条の3第1項）、内部統制報告書も「財務書類」に含まれると解されます。従って、虚偽、錯誤又は脱漏のある内部統制報告書を虚偽、錯誤及び脱漏のないものと証明した場合には、課徴金の対象となります。</p> <p>また、課徴金制度は一つの証明ごとに一つの納付命令を行う制度とされていますが、公認会計士法上、同一の会計期間内に複数の証明がなされる場合を想定し、その場合の課徴金の算定方法について規定が設けられています。すなわち、同一の会計期間に係る財務書類の2以上の証明について課徴金を課す場合には、個別の証明に係る個別の課徴金納付の決定ごとの算出額のうち最も高い額を個別の課徴金納付の決定ごとの算出額に応じて按分した額を当該個別決定の課徴金の額とすると規定されています（法第34条の53第2項）。仮に、財務諸表監査と内部統制監査ともに虚偽証明がなされた場合、報酬額を合算しなければ、監査報酬相当額は財務諸表監査の報酬額と内部統制監査の報酬額いずれか高い方となり、実際の報酬総額（少なくとも財務諸表監査の報酬額と内部統制監査の報酬額の合計額）を下回るとの不都合が発生してしまいます。以上のことから、当該規定は、会計期間内における監査証明業務の対価を全て含めた監査報酬相当額に基づき課徴金の額を算定することが前提となっていると考えられます。このように、同一の会計期間内に複数の証明がなされたとしても、当該会計期間内における監査証明業務の対価を全て含めた総額を課徴金の算定の基礎とすることが公認会計士法の前提となっています。</p> <p>以上を踏まえると、監査報酬相当額から内部統制報告書の監査に係る報酬を除くのは適当ではありません。</p> <p>なお、財務諸表監査と内部統制監査は、同一の監査人により行われることとされ、それぞれの監査の過程で得られた監査証拠は、他</p>

		<p>方の証明における監査証拠として利用されることが想定されており、両者が一体となって、財務書類の適正性を確保することが企図されています。また、一方の監査が適正になされたとしても、他方の監査に虚偽証明がなされた場合において、虚偽証明がなされた監査についての報酬のみを課徴金の算定の基礎とすると、一方の監査に本来必要な時間と労力をかけず、不十分な監査を行うインセンティブを与える結果となり、課徴金制度の目的とする違法行為の抑止力が損なわれるおそれがあります。この点からも、同一の会計期間内における監査証明業務の対価を全て含めた総額を課徴金の算定の基礎とすることは、違反行為の十分な経済的抑止力を確保するために必要であると考えられます。</p> <p>なお、本条については、形式的な文言修正が行われていますが、上記の考え方が変更されるものではありません。</p>
<p>● 「収益の額」と「売上高」〔令第9条ほか〕</p>		
5	<p>「収益の額」と「売上高」という語に、相違はあるのか。相違がある場合はその違いについて具体的に確認して頂きたい。</p>	<p>売上高は、損益計算書の売上高の項目に表示される金額を指します。これに対して、収益の額には、売上高に限らず、営業外収益及び特別利益も含まれます。なお、発行者によっては、事業収益など売上高以外の項目にて表示する場合もあるため、売上高に準ずるものを内閣府令で定めることとして、令第9条について所要の修正を行い、規則第7条として次の規定を追加いたします。</p> <p>令第9条第一号</p> <p>イ 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（当該発行者が金融商品取引法第二条第二項の規定により有価証券とみなされる有価証券投資事業権利等（同法第三条第三号に規定する有価証券投資事業権利等をいう。）又は金融商品取引法施行令第一条第二号に掲げるもの若しくは同令第二条の八に定めるものの発行者である場合にあっては、その貸借対照表上の純資産額）が五億円未満であること又は最終事業年度に係る損益計算書による売上高（これに準ずるものとして内閣</p>

		<p>府令で定めるものを含む。以下この号において同じ。)の額若しくは直近三年間に終了した各事業年度に係る損益計算書による売上高の額の合計額を三で除して得た額のうちいずれか大きい方の額が十億円未満であること。</p> <p>規則 <u>第七条 令第九条第一号イに規定する内閣府令で定めるものは、次に掲げるものとする。</u> 二 事業収益 二 営業収益 三 その他前二号に掲げる収益に準ずるもの</p>
● 勘定の額〔令第24条〕		
6	<p>一般に「収益」には、営業収益（売上、業務収入）、営業外収益や臨時的な特別利益が含まれる。</p> <p>大会社等の範囲の規定（令第9条）において、企業の社会的影響を計る指標として「売上高」とし、監査法人の説明書類の記載事項においても「売上高」（規則第39条）とされていることを踏まえ、監査法人の業績指標も、恒常的な「営業収益（売上、業務収入）」とすべき。</p> <p>なお、「収益の額」は法律事項であるが、制度の円滑な運営のため、その運用においては「営業収益の額（売上高、業務収入の額）」とすべき。</p>	<p>法第34条の32第1項において「収益の額その他の政令で定める勘定の額」と規定されており、一般に「収益」には、売上高、営業外収益、特別利益が含まれるものとされています。</p> <p>従って、政令において「収益の額」ではなく、例えば、収益の額の一部である「売上高」に限定して規定したり、運用において「収益の額」に含まれる科目を「売上高」に限定するとの取扱いは、適当ではありません。</p> <p>なお、監査法人は、一般の会社等とは異なり、公認会計士監査を組織的かつ適正に行うための法人であり、収益の大部分は監査報酬を含む売上高に区分されることが通例であることを踏まえると、監査法人の規模を計る指標として「収益」を用いる場合と「売上高」を用いる場合との間で、実質的な差異は認められないと考えられます。</p>
● 供託金の全部又は一部に代わる有限責任監査法人責任保険契約の内容〔令第29条第1項〕		
7	<p>有限責任監査法人責任保険契約の要件として、第1号に「法第34条の21第2項第1号又は第2号に該当することによって生じた損害・・・により生ずる損失がてん補されるものであること」とある。</p> <p>第1号（故意による場合）をてん補する賠償責任保険については、故意による場合にも保険金が支払われることによりそのような行為を助長するおそれがあるが、保険業法においては公序良俗に反しない内容であることが</p>	<p>令第29条第1項第1号に規定する要件は、法第34条の21第2項第2号に該当することによって生じた損害を賠償することにより生じる損失だけをてん補するものであっても満たされます。当該規定については、明確化の観点から次のように修正します。</p> <p>一 法第三十四条の二十一第二項第一号又は第二号に該当することによって生じた損害（以下この条において「てん補対象</p>

<p>保険商品認可の審査基準として規定されていることから、保険商品として開発することはできないと認識している。</p> <p>上記を踏まえると、第2号（相当の注意を怠った場合）だけをてん補し、第1号（故意による場合）をてん補しない責任保険契約についても、令第29条第1項第1号の要件を満たすとの理解でよいか。</p>	<p>損害」という。)の賠償の責任が登録有限責任監査法人に発生した場合において、当該てん補対象損害を当該登録有限責任監査法人が賠償することにより生ずる損失の<u>全部又は一部</u>がてん補されるものであること。</p>
--	--

II. 公認会計士法施行規則

	コメントの概要	金融庁の考え方
	● 公認会計士等の就職の制限〔規則第13条〕	
8	今回の対象会社の範囲の広がりについては特に意見はないが、役員等の範囲について、いわゆる会社の顧問は役員に含まれるのか。特に会社の意思決定にはまったく関与しないコンサルティングや税務の顧問となる場合も制限を受けるのかについて明確にされたい。	公認会計士又は監査法人の社員の就任制限における就任が制限される被監査会社等の幹部の具体的な地位・ポストについては、「役員又はこれに準ずるもの」とされ、具体的には解釈に委ねられています。この点に関しては、就任の制限の措置が近い将来に関与先としての被監査会社等に招聘された後の経済的又は社会的地位・ポスト等を見込むことによって、監査が不当に歪められることを排除するためのものであることから、経済的利得又は社会的名誉をもたらすと考えられる役職、就任後の監査に影響を与える可能性があると考えられる役職として、個別の事案に応じて判断されることとなります。
	● 説明書類の縦覧期間等〔規則第17条〕	
9	監査法人の計算書類、業務報告書の公衆縦覧に関する具体的な内容について、当該書類のコピーの可否や閲覧可能な時間帯など、その取扱いに不明確な部分が多い。監査法人にあまり負担とならぬように配慮して、その具体的な取扱いの明確化を図られたい。	監査法人及び大会社等の監査証明業務を行う公認会計士は、説明書類を事務所に備え置くなどして、公衆の縦覧に供する必要がありますが、謄写に応じることまでは求められていません。また、法第28条の4第1項及び法第34条の16の3第1項の義務は、電磁的方法（インターネット）によることも認められており、過度な負担にならないように配慮されています。説明書類を事務所に備え置く場合には、事務所の営業時間内において、公衆の縦覧に供することをもって満たされるものと考えられます。
	● 筆頭業務執行社員等〔規則第23条〕	
10	いわゆる連続会計期間7年、インターバル2年のローテーションが適用される審査を担当した社員は、日本公認会計士協会が制定する「独立性に関する概念的枠組み適用指針」の「Ⅶ独立性に対する脅威を生じる状況と関係」第58項においては、「個別の監査業務に係る審査を担当する社員」としている。第2号における筆頭業務執行社員等の連続会計期間5年、インターバル5年の規定についても同様の者がその対象となるものと解される。	貴見のとおりと考えられます。

11	<p>第2号において、筆頭業務執行社員等に該当するものとして、「監査証明業務に係る意見審査に関与し、当該意見審査に最も重要な責任を有する者一名」とされているが、審査制度としてコンカリング・レビュー・パートナー方式を採用しつつ、特に複雑な会計処理等、特定の案件が存在する場合は、当該案件についてのみ会議体により審議を行うこととしているケースにおいて、会議体に出席した審査員については下記の理由から筆頭業務執行社員等に該当するものに含まれない点について確認したい。</p> <p>ローテーション規定の趣旨からすれば、長期に渡る審査員としての関与により業務執行社員との馴れ合い等、独立性を害する事態が生じるコンカリング・レビュー・パートナーのみが「最も重要な責任を有する者」としての規制を受ける対象とすべきであり、単発的に会議体に出席した審査員は当該規制の対象外とすべきである。これは、日本公認会計士協会「独立性に関する概念的枠組み適用指針」Ⅶ独立性に対する脅威を生じる状況と関係第58項における取扱いとも整合するものとする。</p>	<p>規則第23条第2号は、審査の方式を問わず、「審査に最も重要な責任を有する者一名」が「筆頭業務執行社員等」に該当することを規定しています。</p> <p>例えば、審査について、審査対象となる監査証明に係る業務執行社員以外の特定の社員により審査を行う方式（コンカリング・レビュー・パートナー方式）を採用している場合、原則として当該審査を行う社員（コンカリング・レビュー・パートナー）が「筆頭業務執行社員等」に該当するものと解されます。</p> <p>ご質問のような、コンカリング・レビュー・パートナー方式を採用しつつ、特定の案件についてのみ会議体により審議を行うこととしているケースにおいても、コンカリング・レビュー・パートナーが当該審査に最も重要な責任を有していると認められる限り、当該者が「筆頭業務執行社員等」に該当するものとされ、会議体に出席した他の審査員については「筆頭業務執行社員等」には該当しないものと解されます。</p>
● 業務管理体制の整備〔規則第25条〕		
12	<p>業務管理体制の整備の仕方について、大監査法人の業務管理体制とは異なる中小監査事務所の特性に配慮した業務管理体制の整備の仕方を検討・提案していただきたい。</p>	<p>業務管理体制の整備は、監査法人の規模にかかわらず全ての監査法人に求められるものであり、満たすべき要件も規定されていますが（法第34条の13、規則第25条）、監査法人の規模や業務状況によって具体的に必要な措置の内容は異なるものと考えられ、各監査法人の状況に応じて適切な業務管理体制が整備されることが期待されています。</p>
13	<p>規則第25条（業務管理体制の整備）および第26条（品質の管理）の規定における規制範囲は、監査・保証業務に限定されていることを確認したい。</p>	<p>規則第26条（品質の管理）は、監査証明業務の品質を合理的に確保する観点から規定するものですが、監査証明業務に該当しない業務についても、監査証明業務に不当な影響が及ばないよう一定の品質の確保が必要と考えられます。</p> <p>規則第25条（業務管理体制の整備）については、監査証明業務についての整備が基本ではありますが、監査法人の業務を公正かつ的確に遂行するためには、監査証明業務に該当</p>

		<p>しない業務についても、その適正性の確保が求められます。</p> <p>以上の観点を踏まえ、「監査証明業務」と明記しているものを除き、両規定における「業務」については、監査証明業務に限定することとはしていません。</p>
14	<p>小規模な任意監査を含むすべての監査業務を対象とするのではなく、中小監査事務所の実情を勘案して「大会社等」の監査に限定することを希望する。</p>	<p>監査法人は、業務を公正かつ的確に遂行するため、業務管理体制を整備することが求められています（法第34条の13第1項）。業務管理体制の整備は、監査法人の規模にかかわらずなく全ての監査法人に求められるものであり、満たすべき要件も規定されていますが（規則第25条）、監査法人の規模や業務状況によって具体的に必要な措置の内容は異なるものと考えられます。</p>
15	<p>第2号イ「業務の品質の管理が的確に実施されていることを点検する機構の設置その他業務の品質の管理の監視に関する措置」について、①今回の法改正を含む監査法人制度の充実・強化に向けた見直しの議論において求められたところは、形式的な体制整備にとどまらず、その有する機能を適切に運用していくことにあること、②中小監査法人における組織形態の複雑化を強制することにもつながり、その人的限界の観点から圧迫となること、に照らせば、「機構の設置」の義務付けは適切ではない。</p> <p>また、「点検」という用語は「監査に関する品質管理基準」が設定される以前において用いていた用語であり、同品質管理基準においては、「監査事務所は、品質管理のシステムの監視に関する方針と手続を定め、それらが遵守されていることを確かめなければならない」とし、「当該方針及び手続には、品質管理のシステムの日常的監視及び監査業務の定期的検証が含まれる。」としている。実務上の混乱を招かないよう、法令上の用語は品質管理基準とその実務指針との対応が明瞭である必要があり、「業務の品質管理の監視に関する措置」とすることが適当である。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、規則第25条第2号イを次のように修正いたします。</p> <p>イ 業務の品質の管理の監視に関する措置</p>
16	<p>業務報告書（第2号様式）において「点検の状況」に記載が求められているものは、「監査業務の定期的検証」と考えられるので、用語を統一する必要がある。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、第2号様式の「点検の状況」について所要の修正を行います。</p>

17	<p>第2号口において、「業務の品質の管理の実施に関する責任者の選任その他の責任の所在の明確化に関する措置」とあるが、品質管理基準では、「品質管理のシステムの整備及び運用に関する責任者」を明確にすべきことを求めている。「実施」は「運用」とほぼ同義と考えられるので、口においては、品質管理基準という整備に関する責任者を明確にすべきことは除外されているとの誤解が生じるおそれがあるため、「業務の品質の管理の方針と手続の整備及び実施に関する責任者の選任その他の責任の所在の明確化に関する措置」とすることが適当である。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、規則第25条第2号口を次のように修正いたします。</p> <p>ロ 業務の品質の管理の方針の策定及びその実施に関する責任者の選任その他の責任の所在の明確化に関する措置</p>
<p>● 品質の管理〔規則第26条〕</p>		
18	<p>第4号イロハに掲げられている事項は、公認会計士協会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」の一部に掲げられている特定の事項であり、それだけを規則に具体的に規定することは、却って総合的であるべき品質管理にそぐわないため、上記のような記載は不要と考えます。</p>	<p>規則第26条第4号の業務の実施及びその審査は、同号イ、ロ及びハを含むものと規定しており、これらだけに限られるものではありません。したがって、企業会計審議会が公表した「監査に関する品質管理基準」や公認会計士協会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」にて定められている品質管理の概念と齟齬をきたすものではないと考えられます。</p>
19	<p>第4号ロ及びハにおいて、「監査又は証明に係る意見審査」との記載があるが、四半期レビューにおいては、「意見」でなく「結論の表明」を行うことになっているため、「監査又は証明に係る意見又は結論の審査」とするか、「監査又は証明に係る審査」とする必要がある。</p> <p>なお、第9条第3項第2号においても「監査証明業務の意見審査」とされているので併せて修正をする必要がある。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、規則第9条第3項第2号、第23条第2号、第26条第4号ロ及びハに規定する「意見」については、四半期レビューにおける「結論」が包含されるよう、規則第9条第3項第2号を次のように修正いたします。</p> <p>二 他の公認会計士から委託を受け、監査証明業務に係る審査（被監査会社等の財務書類に係る意見又は結論を表明するに先立ち、<u>意見又は結論</u>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。第二十三条第2号及び第二十六条第四号において同じ。）を行う業務</p>
20	<p>業務報告書（第2号様式）の「審理」は旧来の用語であり、「監査又は証明に係る審査」の意味であるので、用語を統一し修正する必要がある。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、第2号様式の「審理の状況」について所要の修正を行います。</p>

● 監査法人の活動に係る重要な事項〔規則第 27 条〕		
21	<p>「業務の品質の管理の方針の策定及びその実施に関する事項」(第 2 号)となっているが、社員の一部をもって構成される合議体が行う意思決定の対象となる監査法人の活動に係る重要な事項であるので、業務の品質の管理の方針について決定するものと考えられ、「及びその実施」は削除、又は、「及びその実施の方針」とする必要がある。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、「及びその実施」を削除いたします。</p> <p>二 業務の品質の管理の方針の策定</p>
● 説明書類に記載する業務及び財産の状況に関する事項〔規則第 39 条〕		
22	<p>第 1 号ホ(2)は「業務の品質の管理の方針の策定及びその実施に関する措置（…公認会計士である社員の法第 28 条に規定する研修に関する事項を含む）」と規定しているが、監査法人の業務の品質の管理の実施においては、社員のみならず使用人を含む、業務に関与するすべての者に対して適切な措置が講じられている必要があり、あえて「公認会計士である社員」に言及する根拠に乏しい。</p> <p>また、「法第 28 条に規定する研修」は公認会計士を対象とするものであり、公認会計士以外の特定社員など公認会計士以外の業務に従事する者に対する研修に関する事項が除外されるおそれがある。</p> <p>したがって、「公認会計士である社員の法第 28 条に規定する研修に関する事項」は、「社員及び使用人等の研修に関する事項」とすべきである。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、第 1 号ホ(2)を次のように修正いたします。</p> <p>(2) 業務の品質の管理の方針の策定及びその実施に関する措置（独立性の保持のための方針の策定、社員の報酬決定に関する事項並びに社員及び使用人その他の従事者の研修に関する事項を含む。(5)において同じ。)</p>
23	<p>責任保険契約の開示を求めている（第 1 号チ・第 2 号ホ）が、責任保険契約の開示は、EU 第 8 号指令において求められていない事項であるので、削除すべきである。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、規則第 39 条第 1 号チを削除し、当該事項については、従前どおり業務報告書の記載事項とします。これに伴い、別紙様式第 2 号に「賠償責任保険の加入状況」を加えることとします。</p> <p>なお、有限責任監査法人が責任保険契約をもって供託に代える場合には、その内容を開示する必要があると考えますので、規則第 39 条第 5 号ホは残します。</p>
24	<p>説明書類の記載事項とされている責任保険契約の保険種類、保険金額、引受保険会社、契約締結日、保険料のうち、保険料は、監査法人の賠償力確保の観点とは無関係であり、公開する必然性はないのではないか。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、規則第 39 条第 5 号ホから、当該会計年度における保険料の額を削除いたします。</p> <p>ホ 責任保険契約をもって供託に代える場合には、その旨及び当該責任保険契約の</p>

		内容（保険の種類、保険金の額、当該責任保険契約を締結した日及び引受けを行う者の商号又は名称を含む。）
● 会計慣行のしん酌〔規則第 59 条〕		
25	「会計の基準」は「企業会計の基準」に統一すべきである。	ご指摘を踏まえ規則第 59 条を次のように修正いたします。 第五十九条 第二十九条から第三十九条まで、第四十四条及び第四十五条並びに第四十九条から第五十六条までの用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の会計の慣行をしん酌しなければならない。
● 有限責任監査法人の登録申請書の添付書類〔規則第 62 条〕		
26	有限責任監査法人の登録申請書の添付書類のうち、「社員による出資の履行があったことを証する事項」（第 62 条第 4 号）は、特に、既存の監査法人が有限責任監査法人に移行しようとする場合、例えば、申請しようとする監査法人が全社員の承認をもって作成する社員の出資毎の一覧表をもって代替できるように取り扱うべきである。	規則第 62 条第 4 号の「社員による出資の履行があったことを証する事項」に係る添付書類としては、払込取扱銀行等が作成した払込金受入証明書、又は社員が作成した払込取扱銀行等に払い込まれた金額を証明する書面に、払込が行われた口座の預金通帳の写し若しくは取引明細書等を合綴したものなどが考えられます。既存の監査法人が有限責任監査法人に移行しようとする際に、これらの書類を提出できない場合には、出資の履行があったことを確認するために提出が求められるものであることを踏まえて、提出可能な他の書類を添付する必要があります。ご指摘の「申請しようとする監査法人が全社員の承認をもって作成する社員の出資毎の一覧表」も、他の書類と合わせて出資の履行を確認できるのであれば、「社員による出資の履行があったことを証する事項」に係る添付書類に該当すると考えられます。
● 有限責任監査法人の監査報告書の記載事項〔規則第 69 条〕		
27	有限責任監査法人の監査を実施した公認会計士又は監査法人が作成する監査報告書の「監査の対象」の記載事項の「計算書類の作成責任は監査の対象となる有限責任監査法人の社員にあること」（第 2 項第 2 号）並びに「実施した監査の概要」の記載事項の「監査は有限責任監査法人の社員が採用した会計方針及びその適用方法並びに有限責任監査法人の社員によって行われた見積りの評価も含め全体としての計算書類の表示を検討しているこ	公認会計士法においては、監査法人内部における計算書類の作成権限及び責任について定めた規定はなく、原則として全ての社員がそのような権限及び責任を有するものと考えられます。ただし、定款により一部の社員に計算書類の作成権限を委ねることは可能であり、そのような場合には、規則第 69 条第 2 項第 2 号及び第 3 項第 4 号の「有限責任監査法人の社員」は、計算書類の作成権限を委ねられた社員を意味するものと考えられます。

	<p>と」(第3項第4号)は、多数の社員を擁する監査法人における監査の実施において、例えば、すべての社員から確認書を取り付ける手続が必要となるなど、支障を来たすおそれがある。</p> <p>「計算書類の作成に責任を有している社員」に限定するなどの措置が必要である。</p>	
<p>● 有限責任監査法人責任保険契約の内容〔規則第78条〕</p>		
28	<p>供託金の全部または一部に代わる責任保険契約の要件として第1項第1号で規定されている「優先還付対象債権者の保護に欠けるおそれのないもの」とあるが、保護に欠けるおそれのある場合として具体的にどのようなケースを想定しているか。また、これに関して保険契約の内容がどのような内容であるべきと考えているか。</p>	<p>規則第78条第1項第1号の「責任保険契約の内容が、優先還付対象債権者の保護に欠けるおそれのないものであること」の判断は、承認審査の際に責任保険契約の内容を総合考慮して行うこととなります。保護に欠けるおそれがある場合としては、例えば、同種の保険と比較して免責金額が不相当に過大な場合などが考えられます。</p>

Ⅲ. 法令違反等事実発見への対応（金商法第 193 条の 3 関係）

	コメントの概要	金融庁の考え方
29	<p>「法令違反等事実」の解釈については、粉飾決算以外の食品偽装、耐震偽装、賞味期限切れ商品、個人情報漏洩、欠陥商品の製造等の企業不祥事についても、広い意味での財務計算に影響を及ぼすために対象となるとの見解もありうること（岸田雅雄「粉飾決算の防止と公認会計士の役割」商事法務 1812 号）から、その解釈につき、より明確化するための対応を施行令等にてご検討いただきたい。当該規定は過料の制裁（改正金商法第 208 条の 2 第 4 号から第 6 号）も加えられることから、厳格に解する必要がある。</p>	<p>金商法第 193 条の 3 の規定は、公認会計士監査を充実・強化する観点から、被監査会社に法令違反等事実が存在する場合に、監査人が被監査会社との関係において、強固な地位に基づき適正に監査を行うことが出来るよう措置されたものと解されます。</p> <p>金商法第 193 条の 3 第 1 項に規定する「法令違反等事実」とは、仮に監査人や被監査会社において何らの対応も図られず、当該事実が放置された状態のまま当該財務書類が提出された場合に、重要な事項についての虚偽記載等が生じるような事実を指すものと解されます。</p> <p>従って、上記のような事実該当するかどうかについては、被監査会社の規模・特性やその財務書類の内容などを総合的に勘案し、当該事実が財務書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれがある事実として「法令違反等事実」に該当するか否かの判断を、監査人としての専門的知識・経験に照らし、独立した立場において行う必要があるものと解されます。</p>
30	<p>特定発行者に書面で通知する「法令に違反する事実その他の財務計算に関する書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれがある事実」には、いわゆる「重要性の判断」の明示はないが、「影響を及ぼすおそれ（・・・）」をもって、その影響の重大性が斟酌されるものであると解される。</p>	<p>金商法第 193 条の 3 第 1 項の財務書類の「適正性の確保に影響を及ぼすおそれがある事実」とは、仮に監査人や被監査会社において何らの対応も図られず、当該事実が放置された状況のまま、当該財務書類が提出された場合に、重要な事項についての虚偽記載等が生じるような事実を指すものと考えられます。</p> <p>いわゆる「重要性の判断」も含めて具体的にどのような事実が法令違反等事実該当するかどうかについては、一般に公正妥当と認められる監査に関する基準等に基づき、監査人において判断されるべきものと解されます。</p>
31	<p>また、内閣総理大臣に申し出る場合における「重大な影響を及ぼすおそれ」とは、適正でない財務諸表が公表される蓋然性が相当程度高まったものであると解される。</p>	<p>金商法第 193 条の 3 第 2 項の「重大な影響を及ぼすおそれがある」場合とは、監査人が発見した法令違反等事実について、会社側に通知するなどの取組みを進めてきたにもかかわらず是正が進まない等の事由により、当該法令違反等事実が財務書類の適正性の確保に重大な影響を及ぼす蓋然性が高くなった場合等を指すものと解されます。</p>

32	<p>金商法施行令第 36 条で規定する「期間」は、特定発行者が適切な措置を検討し対応する期間であり、公認会計士又は監査法人に第 36 条で規定する「期間」が経過した日以前の申出の義務はないものと解される。</p>	<p>金商法第 193 条の 3 第 2 項は、第 1 項の通知を行った日から政令で定める期間が経過した日後なお、法令違反等事実が、特定発行者の財務計算に関する書類の適正性の確保に重大な影響を及ぼすおそれがあること、及び第 1 項の規定による通知を受けた特定発行者が、同項に規定する適切な措置をとらないことのすべてがあると認める場合において、第 2 項第 1 号に規定する重大な影響を防止するために必要があると認めるときは、意見を申し出なければならないと定めるものであって、政令で定める期間が経過する前であれば、同項に基づく申出の義務は発生していません。</p>
33	<p>「特定発行者の財務計算に関する書類の適正性の確保に重大な影響を及ぼすおそれがあること並びに通知を受けた特定発行者が適切な措置をとらないことのすべてがあると認める場合」における当該公認会計士又は監査法人の当該特定発行者の財務書類に対する監査意見は、不適正意見となるものと解される。</p>	<p>金商法第 193 条の 3 第 2 項に基づく意見の申出をする必要がある場合において、監査人がいかなる監査意見を表明するのかについては、一般に公正妥当と認められる監査に関する基準等に基づき、監査人によって判断されることとなります。</p>
<p>● 法令違反等事実の通知〔財務諸表等の監査証明に関する内閣府令第 7 条〕</p>		
34	<p>特定発行者における法令違反等事実を発見した公認会計士又は監査法人は、当該事実の内容等を「当該特定発行者に通知しなければならない」とされているが、株式会社においては、その通知先が「監査役、監査役会又は監査委員会」であること、あるいは、少なくとも通知先の一つとして「監査役、監査役会又は監査委員会」が含まれることを規定上明確にすることを要望する。</p>	<p>ご指摘を踏まえ、法令違反等事実の通知先は、原則として、特定発行者の取締役等の職務執行を監査する機関（監査役、委員会設置会社における監査委員、監事など）とすることを明確化するため、所要の修正をいたします。</p> <p>法令違反等事実が監査役等に通知された後、監査役等は、当該法令違反等事実を取締役会に報告するなどして、当該事実に係る法令違反の是正その他の適切な措置がとられるよう所要の対応を行うこととなります。</p> <p>なお、特定発行者において監査役等の機関が設置されていない場合や、当該事実に係る法令違反の是正その他の適切な措置を確保する観点から、公認会計士又は監査法人がその職業的専門家としての判断により、監査役等以外の者に対して通知すべきとする例外的な場面も想定し得ることから、このような場面においても適切な対応がなされるような規定としています。</p> <p>第七条 監査証明を行うに当たり特定発行者</p>

		<p>(法第百九十三条の二第一項に規定する特定発行者をいう。次条において同じ。)における法令違反等事実(法第百九十三条の三第一項に規定する法令違反等事実をいう。)を発見した公認会計士又は監査法人は、当該事実の内容及び当該事実に係る法令違反の是正その他の適切な措置をとるべき旨を記載した書面により、<u>当該特定発行者の監査役又は監事その他これらに準ずる者(法第百九十三条の三第一項に規定する適切な措置をとることについて他に適切な者がある場合には、当該者)</u>に対して通知しなければならない。</p>
--	--	---

IV. その他

	コメントの概要	金融庁の考え方
35	<p>法第2条第1項及び第2項の業務の差が明確でなく、監査といいながら第2項業務ではないかと思われるようなものもある。また、第2項業務についても、例えば、税理士法第2条第2項業務との区別も明確ではなく、どのようなものが第2項業務でどのような形で社員全員の合意をとればよいのかといった点について実務的に混乱のないように明確化を図られたい。</p>	<p>法第34条の14第2項に基づき社員全員の承認を受けて競業の禁止の解除を受けることができる業務は、法第2条第2項の業務に限られています。いかなる役務の提供が法第2条第2項の業務に含まれるのかについては、個別の事案に応じて判断されることとなります。</p>
36	<p>平成15年改正において、公認会計士の使命・職責の明確化、独立性の強化、監視・監督体制の充実・強化等の措置が講じられ、さらに今回の法改正において、第1条の2に「独立した立場において」が追加された。</p> <p>これらのことから、規則第12条の根拠である法第25条第2項そのものが削除されるべきであったと考える。今後の法改正において措置されたい。</p>	<p>法第24条第1項は、公認会計士と会社等との間に特定の利害関係がある場合に、当該公認会計士は当該会社等に対して監査証明業務を行うことを禁止していますが、禁止にまで至らない利害関係についても、法第25条第2項は、利害関係を有するか否か、及び利害関係を有するときはその内容その他内閣府令で定める事項を証明書に明示しなければならないことを規定しています。</p> <p>ご指摘の点については、平成15年改正及び今回の法改正等による監査人の独立性の強化に関する施策の実施状況も踏まえつつ、監査人の独立性に関する制度全体で検討していくことが必要と考えます。</p>
37	<p>課徴金制度に関する法の趣旨は、懲罰方法のバリエーションの多岐化を意図していると思われるが、関与先が限られている中小監査事務所にとってみると実際に課徴金納付命令が一度下れば、実質的には業務停止と変わらず、経営が立ち行かなくなる。すなわち、課徴金制度は残念ながら、中小監査事務所の立場からすると懲罰方法の多様化にはならないということを理解頂きたい。</p>	<p>課徴金については、監査法人に係る個別の非違ごとに、必要かつ適切と考えられる処分を過不足なく課すことが行政処分の実効性・相当性の観点からは重要であり、当該監査法人の業務の状況、再発の蓋然性、被監査会社への影響等を踏まえた対応を可能とすることが必要との観点から、一定の場合には課徴金納付を命じないことができることとされています（法第31条の2第2項、第34条の21の2第2項）。</p>
38	<p>法第34条の32において、その計算書類に監査報告書を添付しなければならない有限監査法人においては、会計年度終了後2ヶ月以内に、計算書類を作成し、監査を受け、法人内の所定の承認手続きを経て、計算書類及び業務報告書を金融庁長官に提出することとされているが、監査や法人内の承認手続きにおいて相当の時間が必要なため、公衆の縦覧に</p>	<p>法第34条の16第2項により、監査法人は会計年度経過後2月以内に計算書類及び業務報告書を作成して内閣総理大臣に提出しなければならないこととされています。今回の法改正により、一定の登録有限責任監査法人については、公認会計士又は監査法人の監査報告書を計算書類に添付することが義務付けられます（法第34条の32第1項）。</p>

	<p>供する説明書類と多くの部分で重複する業務報告書及び計算書類についても、会計年度終了後3か月以内の提出とするよう今後の法改正において措置されたい。</p>	<p>ご指摘のように、これまでの手続に加え、新たに監査を受けることに伴う所要の対応も見込まれることから、規則附則第2条においては、法第34条の32第1項の監査報告書については、当分の間、会計年度終了後3月以内に提出することが可能となるよう措置しております。</p> <p>ご指摘の点については、改正法施行後における新たな制度の定着状況も踏まえつつ、検討していくことが必要と考えます。</p>
39	<p>今般の法改正により、有限責任組織形態の監査法人の設立が認められることになったが、この有限責任監査法人に対しては会社法（合同会社）の規定が多く準用されている。平成17年の会社法の制定により創設された合同会社は、有限責任組織形態の会社類型であることから、有限責任監査法人に関する規定として準用されたものと考えるが、同じく有限責任組織形態であるとはいえ、多数の社員を擁する監査法人の実態、無限責任形態から有限責任形態への組織形態の変更に伴う監査契約を巡る問題を踏まえた措置等、合同会社の規定をそのまま準用することは実態に合わないと考えられる部分が存在し、監査法人の実態に即した規定となるよう、今後の法改正等において措置されるよう要望する。</p> <p>例えば、社員の退社に伴う実務に関しては、相当の不都合が生じることが想定される。一定規模以上の監査法人では、社員が毎月のように退社している実態があり、社員が退社した場合には、出資金の返還が行われている。しかしながら、有限責任監査法人においては、法第34条の23で、会社法第626条（資本金の額の減少に関する特則）、第632条（出資の払戻しに関する特則）、第635条（退社に伴う持分の払戻しに関する特則）等が準用されていることから、有限責任監査法人は、これらの規定に従い、毎月のように債権者の異議に関する手続に追われることや、財源規制遵守の確認のため「剰余金額」の算定を一般の合同会社以上に頻繁に行わなければならない等の対応に迫られることも予想される。</p>	<p>今般の公認会計士法の改正により、有限責任形態の監査法人（有限責任監査法人）が認められることとなりました。有限責任監査法人については、会社法の合同会社に関する規定が大幅に準用されています。これは、有限責任監査法人が、有限責任の組織形態であり、かつ、その構成員の人的関係に基礎を置いて、組織規律と相互監視のもとで業務を行うという点で、合同会社に類似しているため、合同会社に関する規定の多くを準用することとされたものです。有限責任監査法人の債権者は、有限責任監査法人の財産をもって債務の弁済を受けられない場合、原則として有限責任監査法人の社員に対して法人の債務の履行を請求することはできません。そのため、特に有限責任監査法人の財産の減少と関わる事項（資本金の額の減少、出資の払戻し、退社に伴う持分の払戻し等）については、合同会社における債権者保護の観点からの規制（債権者の異議に関する手続、利益配当や出資の払戻しに係る財源規制等）と同等の規制を設けるのが適当と考えられます。したがって、ご指摘のような社員の退社に伴う持分の払戻しに関する見直しについては、債権者保護の観点から慎重に検討する必要があると考えます。</p>

40	<p>ローテーションは大規模監査法人内部の品質管理としては有効だが、一部に主張されるように癒着を防止する手段としては、監査期間が長ければ癒着するという考え方には同意できない。その程度の問題であれば、大監査法人が内部で個々に規定すれば十分で、法律で規定するような性質ではない。もし、法律で規定するならば、監査法人そのもののローテーションとしなければ中途半端である。</p>	<p>監査法人自体にローテーション・ルールを適用することについては、①大規模な組織的監査体制を一から構築し直さなければならないなど、却って監査水準を低下させるリスクがあること、②大規模監査法人の数も限られている中では実務上も困難と考えられること、等の問題点が指摘されているところです。</p>
41	<p>7年2年の場合でも、5年5年の場合でも、個人会計士との均衡上、ローテーション・ルールの適用対象者を主任会計士とすべきではなく監査法人とすべきである。</p>	<p>ローテーション・ルールは、監査人の独立性確保のための一つの手段であり、これをどのような範囲で義務付けるかについては、上記のような問題点も踏まえて慎重に検討することが必要と考えます。</p>