

AZ  
エージ インサイト  
INSIGHT

あずさ/KPMG ニュースレター



June 2004

Vol.3



# 公認会計士法改正

代表社員・日本公認会計士協会副会長 増田 宏一

## はじめに

「公認会計士法の一部を改正する法律」(以下、改正法)が、平成15年5月30日に成立、同6月6日に公布、試験制度の改正(平成18年1月1日施行)を除き、平成16年4月1日から施行されています。昭和23年に制定され、監査法人制度の創設、日本公認会計士協会が社団法人から特殊法人化された昭和41年の改正以来37年ぶりの大改正です。

今回の改正は、主として次のような背景のもとで、公認会計士監査制度の改革を図ったものです。

### (1) 資本市場の活性化のための市場の公正性、透明性の確保

平成14年8月に「証券市場改革促進プログラム」が金融庁から公表され、わが国の証券市場の活性化のため、市場の公正性、透明性を確保し、投資家の信頼を向上させることが不可欠とされました。そのため、資本市場のインフラである公認会計士監査制度の充実、強化を図ることが必要とされました。

### (2) わが国公認会計士監査制度の国際的信認の確保

わが国におけるバブル崩壊後の虚偽証明事件の発生に加え、米国におけるエンロン事件等の会計不正事件により、平成14年(2002年)7月に米国企業改革法(サーベンス・オクスリー法)が成立したことで、わが国においても監査人の独立性の強化や監視・監督体制の充実・強化等によって、監査制度の信頼性を高めることが必要とされました。

### (3) 複雑化、多様化、国際化する会計監査に対応する人材の確保

わが国の複雑化、高度化、グローバル化した経済においては、会計監査を担う公認会計士は質的のみならず量的にも充実するため、試験制度等の改革が不可欠とされました。

なお、公認会計士法の改正にともない、「公認会計士法施行令」(以下、施行令)が平成15年12月19日に、「公認会計士等に係る利害関係に関する内閣府令」(以下、利害関係府令)および「財務諸表等の監査証明に関する内閣府令」(以下、監査証明府令)が平成15年12月25日に、それぞれ公布されました。

## 改正の概要

前述の背景のもとで行われた今回の公認会計士法改正の概要は、以下のとおりです。

### 1. 公認会計士の使命、職責の明確化

公認会計士には、監査および会計の専門家として不断の自己研鑽により、高度な専門的知識の涵養に努め、高い倫理感と独立性を保持し、その使命職責を果すことが求められています。

従来の公認会計士法には、弁護士法など他の士業の資格法と異なり、使命・職責の規定がありませんでしたが、今回、法律に次のように格調高く明定されました。この条項が新設されたことは、社会一般にあまりなじみのない公認会計士という職業について、その社会的意義に対する理解を深めるとともに、公認会計士自身に対して自覚を促すことになるものです。

#### 公認会計士の使命

第一条 公認会計士は、監査及び会計の専門家として、独立した立場において、財務書類その他の財務に関する情報の信頼性を確保することにより、会社等の公正な事業活動、投資者及び債権者の保護等を図り、もって国民経済の健全な発展に寄与することを使命とする。

#### 公認会計士の職責

第一条の二 公認会計士は、常に品位を保持し、その知識及び技能の習得に努め、公正かつ誠実にその業務を行わなければならない。

第一条の「会社等の公正な事業活動...を図り」の文言については、国会審議でも議論がありましたが、「会社等の公正な事業活動」の主体は、あくまで「会社等」です。公認会計士は主体ではなく、「財務書類、その他の財務情報の信頼性を確保することにより」サポートするということです。また、「投資者」のみならず「債権者」

の保護が入り対象の幅が広がり、国民経済の発展に寄与するという公認会計士の役割が明確化されました。

## 2. 公認会計士等の独立性の強化

従来から、公認会計士および監査法人が監査証明業務を実施する場合、独立した第三者としての立場から行うことが求められており、会社等と「特定の利害関係」を有する場合には、監査証明業務を行うことが禁止されています。これに加え今回の改正では、より一層の独立性の充実・強化の観点から、公認会計士および監査法人が被監査会社等から独立していることを実質的にも、また外観的にも確保する措置が法定されました。

なお、日本公認会計士協会は、独立性の強化に関する改正法令の解釈および従来の倫理規則などの自主規制との関係の整理のための取扱いを「独立性に関する法改正対応解釈指針」(以下、解釈指針)として、随時会員向に公表してきており、

すでに第7号までを出しています。

### (1) 大会社等への業務制限

この措置は、すべての監査証明業務に適用されるものではなく、一定の社会的影響の大きい「大会社等」(図表1)に適用されます。すなわち、独立性強化のため大会社等に対する監査証明業務について、一定の非監査証明業務(図表2)との同時提供の禁止、継続的監査の制限および、単独監査の禁止の業務制限が法定されました。

一定の非監査証明業務の同時提供の禁止(監査証明府令第8条3号)

監査証明業務と一定の非監査証明業務(図表2)の同時提供が禁止されることになりました。

なお、ここに列挙された業務および、従来の特定の利害関係に該当しない業務を同時提供し、継続的な報酬を受けているときは、その旨を監査報告書に開示することが求められました(利害関係府令第8条3号)。

図表1 大会社等の範囲(改正法第24条の2、施行令第7条の4)

第1号	商法監査特例法に基づく会計監査人監査の対象となる株式会社 (資本の額が100億円未満かつ負債の額が1000億円未満の株式会社は除く) <sup>(注)</sup>
第2号	証券取引法監査の対象会社 (非上場・非店頭登録の特定有価証券のみの発行者である会社は除く)
第3号～第5号	銀行、長期信用銀行及び保険会社
第6号	～ 全国を地区とする信用金庫連合会、労働金庫連合会及び信用協同組合連合会
〃	農林中央金庫
〃	日本郵政公社
〃	年金資金運用基金
〃	、 法定監査対象の独立行政法人及び地方独立行政法人
〃	国立大学法人及び大学共同利用機関法人

(注) 大会社等に該当することになった日が含まれる事業年度は、未だ大会社等としては取り扱わず、翌事業年度から大会社等とし、また、大会社等に該当しなくなった日を含む事業年度は引き続き大会社等として取り扱い、翌事業年度から大会社等の範囲から除くこととなります(解釈指針 第4号)

図表2 一定の非監査証明業務(改正法第24条の2、利害関係府令第5条、解釈指針第4号)

第1号	会計帳簿の記帳代行その他の財務書類の調整に関する業務
	具体的な禁止業務としては、会計記録作成・維持、財務諸表の作成またはその基礎資料の作成、財務諸表の基礎資料、原始データの作成などです。 監査に直接関連して行われる助言・指導業務および法規制等によって監査法人に実施が要請されている業務は該当しません。なお、米国のSEC登録会社の場合には、米国企業改革法にもとづくSEC規則によりUSGAAPへの変換業務は認められないので、留意する必要があります。
第2号	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
	具体的な禁止業務としては、財務諸表監査の対象項目となる原始データを組成・加工する財務会

	<p>計システムの設計・導入・構築・運用および監視を行う業務および、同様に 連結財務諸表作成システムの設計・導入・運用等の業務などです。いずれも、監査人が経営者に代わってその役割を担い、自らが整備または運用した内部統制システムを自己監査する結果となるとされ、禁止されたものです。しかしながら、監査実施過程で、上記の欠陥について改善の助言・提言を行うことや財務情報システムの整備・運用状況の評価を行うことは、禁止されていません。</p>
第3号	<p>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</p> <p>具体的な禁止業務としては、商法第168条における現物出資の財産の評価証明業務、企業買収における企業評価（株式）や営業譲渡、譲受における事業価値に関する意見表明業務などのように被監査会社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の鑑定評価や意見表明業務、合併等の場合の第三者的観点からの合併比率等の意見表明業務です。いずれも、経営者の機能を担い、かつ監査手続の対象となり、実質的な自己監査になるので、禁止業務となります。</p> <p>なお、鑑定評価業務および公正な価額に係る意見表明業務であっても、当該業務の結果が、個々にまたは、全体として被監査会社の財務諸表の総資産または売上高のいずれの金額においても1%を超えないような場合は、重要な影響を及ぼさないと考えられることから、禁止業務とされません。また、非財務情報の評価業務も原則禁止されません。</p> <p>近時、デュー・デリジェンスと呼ばれる株式交換・株式移転制度、会社分割制度あるいは、会社更生法、民事再生法等に係る調査・報告業務が増加しています。このデュー・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）」によって、特定の利用者のみを前提として、その調査結果が報告されますが、それが実質的に評価の意見表明にまで及ぶことになると、禁止業務に該当することになります。したがってこの場合も、その業務が被監査会社の経営判断に関わるか否か、自己監査に該当するか否かの観点から実質的な判断を行うこととなります。</p>
第4号	<p>保険数理に関する業務</p> <p>具体的な禁止業務としては、退職給付債務、責任準備金および関連勘定を含む保険数理に関する算定業務です。こうした算定業務を行うことは、監査手続の対象を自ら算定することになり、自己監査に陥ることになるからです。監査の過程において行われる保険数理に係る助言は、もちろん規制対象ではありません。</p>
第5号	<p>内部監査の外部委託に関する業務</p> <p>具体的な禁止事項としては、財務会計に関わる内部統制および情報システムなら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があります。内部監査を含む内部統制システムの構築・維持は経営者の責任であり、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になり適切ではないとされ、規制業務とされています。監査実施過程における内部統制システムの改善・指導業務や、海外の法規制により内部統制の証明業務が監査人に義務付けられている場合の当該基準に準拠して行う業務は、禁止されていません。</p>
第6号	<p>証券業（証券取引法第2条第8項に規定する）</p> <p>有価証券の売買・売買取引の媒介等のいわゆるブローカー・ディーラー業務、募集または売出しの勧誘または、引受業務、被監査会社等の株式売買取引の実行、投資意思決定等は、被監査会社の投資判断および利益追求に監査人が利害関係人として関与することとなるので、監査人の独立性に重要な影響を与えるものと考えられ、同時提供が禁止されています。</p>
第7号	<p>投資顧問業（有価証券に係る投資顧問業の規制等に関する法律第2条第2項に規定する）</p> <p>投資顧問が、被監査会社等に代わって投資の意思決定を行うこと、投資に関する裁量権限を有すること、また、投資の助言を行うことは、被監査会社の投資判断および利益追求に監査人が利害関係人として関与することになり、その独立性に重要な影響を与えるものと考えられ、これらの同時提供が禁止されています。</p>

第8号	第1号から第7号のほか、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
	<p>公認会計士業務の多様化が著しい現況で、禁止業務を限定することが困難なため、同時提供が禁止される観点を確認したうえで、包括的にバスケット条項として定めたものです。わが国の公認会計士業務として、重要性がないとして個別に列挙されていない人事・管理部門代行業務、法律業務などの専門業務が禁止業務として想定されます。</p> <p>具体的には、経営幹部の紹介業務および採用面接等の代行、被監査会社の訴訟事件のサポート、利益を擁護する業務が考えられます（米国企業改革法にも同様の規定があります）。</p>

### 継続的監査の制限（ローテーションとインターバル）

同一の公認会計士（監査法人にあっては、審査担当社員を含めた業務執行社員）の7会計期間を超える継続関与が禁止され（改正法第24条の3および第34条の11の3、改正施行令第7条の5および第8条の2）、また、その後復帰できる間隔（インターバル）も2会計期間（改正施行令第7条の6および第8条の3）とされました。

#### (i) 対象となる業務の範囲（解釈指針第6号）

ローテーションの対象となる監査関連業務の範囲には、監査責任者として関与する公認会計士と同程度以上に実質的な関与をしている補助者の業務、他の公認会計士から委託を受け、監査意見の審査を行う業務および、監査法人の補助者として、監査証明業務に従事しているにもかかわらず、その業務の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が含まれます。

#### (ii) ローテーションの開始時期（解釈指針第6号）

改正法の施行日は平成16年4月1日なので、ローテーションの適用開始も同日以後に開始する会計期間となりますが、協会はすでに自主規制として交替制を導入しており、平成14年4月1日が開始日となります。ただし、自主規制のローテーションの対象業務には、個別の審査業務は含まれておらず、対象会社も改

正法の大会社等とは範囲を異にしています。

### 単独監査の禁止（共同監査の義務付け）

公認会計士が大会社等の監査証明業務を行うときは、必ず他の公認会計士と共同し、または他の公認会計士を補助者として使用しなければならないとされました（改正法第24条の4、解釈指針第2号）。

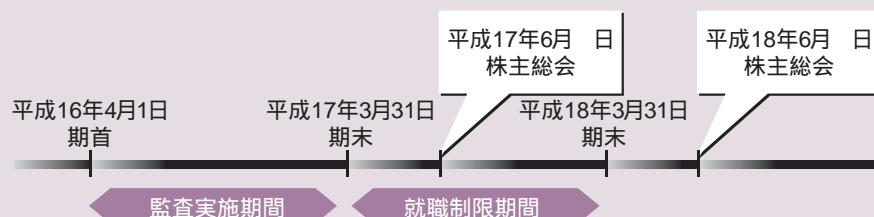
この規定が設けられた趣旨は、大会社等は取引の内容も複雑、高度であり、取引規模も大きいので、複数の公認会計士による組織的監査が必要ということです。

### (2) 公認会計士等の就職制限

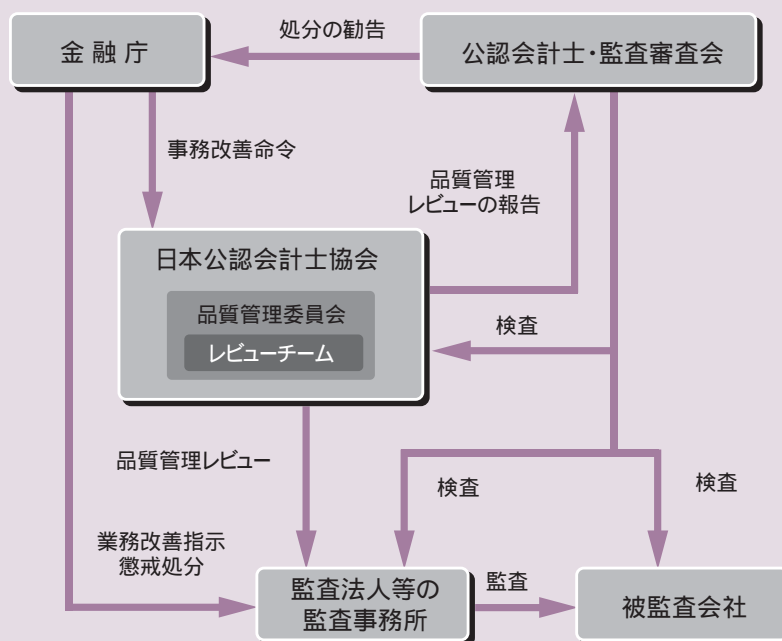
公認会計士（監査法人にあっては関与社員）は、監査証明業務を行った会計期間の翌会計期間終了までは、その会社の役員等に就いてはならないものとされました（改正法第28条の2および、第34条の14の2ならびに、解釈指針第7号）。また、監査法人の関与社員が、関与した被監査会社等の役員等に就任した場合、その監査法人はその翌会計期間まで当該会社等に対する監査証明業務を禁止されることになりました（改正法第34条の11第1項第3号）。

経過措置により、適用時期は施行日以後に開始する会計期間について監査証明業務を行った場合に適用するとしていますので、3月決算会社で監査役に就任する場合は、下図（図表3）のように考えられます。

図表3 公認会計士等の就職制限



図表4 「品質管理レビューのモニタリング」



(注) 日本公認会計士協会が品質管理レビューの結果を報告。公認会計士・監査審査会がレビューの結果報告を検討し、この過程で必要に応じ監査事務所、日本公認会計士協会等に立入検査。検査の結果、監査事務所において、法令、品質管理基準等に準拠していないことが明らかになった場合、公認会計士・監査審査会は金融庁長官に対して業務改善の指示または懲戒処分を行うことを勧告。日本公認会計士協会において、品質管理レビューが適切に行われていないことが明らかになった場合、公認会計士・監査審査会は金融庁長官に対して、日本公認会計士協会に対する事務改善命令を行うことを勧告。

(出典) 金融庁 一部調整

### 3. 監視・監督体制の充実・強化

監査法人が行う監査証明業務の品質管理については、日本公認会計士協会が平成11年から自主規制として「品質管理レビュー」(俗に「監査の監査」と称される)を行ってきました。これに対して、「身内」による自主的措置では、監査の信頼性、公正性の確保には限界があるとされ、これを補完する観点から、独立した公的機関である公認会計士・監査審査会がモニタリングすることとされました。

同審査会はモニタリングの結果、監査法人等の内部管理体制に不備があるのではないかと考えられる場合、その法人に立入検査することになりました。この審査会による立入検査は、モニタリングの実効性を担保するためのものとしてであり、金融庁検査局が金融機関に対して行っている金融検査等とは異なり、公認会計士・監査審査会が監査法人等を定期的に検査するというものでもありません。

その仕組みは(図表4)「品質管理レビューの

モニタリング」のとおりです。

### 4. 試験制度

公認会計士の業務は、監査業務以外に企業内での財務諸表の作成、内部監査あるいは公的機関等の公会計の分野での活動など、ますます拡大化・高度化しています。その担い手である公認会計士の量的拡大と質的向上が社会から求められています。

このような社会の期待に応え、今回試験制度の見直しが行われました。現行の公認会計士試験は、第一次試験、第二次試験、第三次試験と三段階、五回の国家試験です。第一次試験は、一般学力の判定、第二次試験は会計士補となる専門的知識を有するか否かの判定で短答式および論文式の試験、第三次試験は専門的実務応用能力を有するか否かの判定で、筆記および口述による試験で実施されています。

この試験制度を以下のとおり見直し、一般社会人などに受験しやすくし、多様な人材の受験

と受験者数の増加を図りました。「新試験制度のしくみ」は図表5のとおりです。

なお、この試験制度は、平成18年(2006年)1月より施行されます。

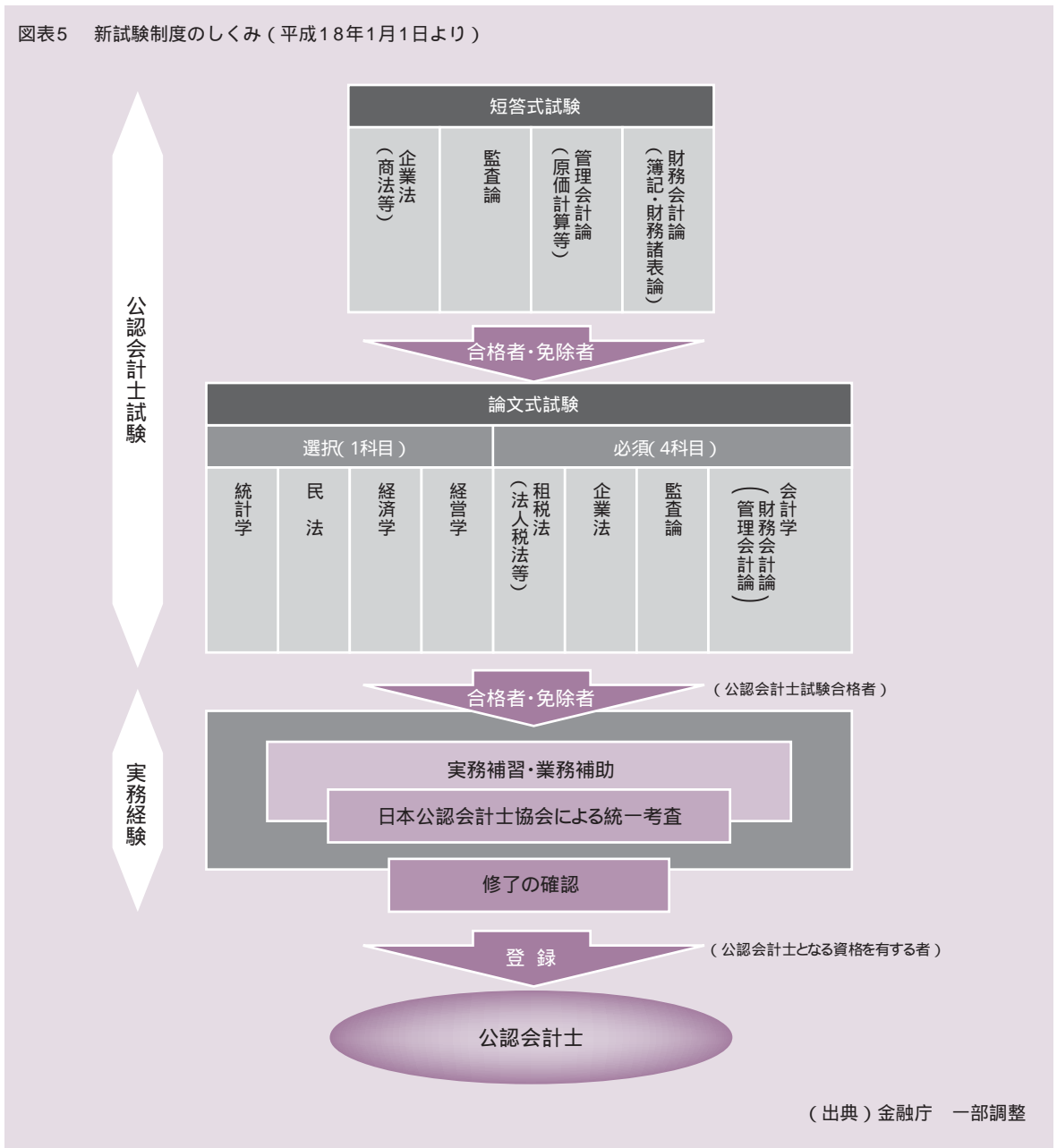
- (i) 国家試験として一段階2回の試験として、試験体系を簡素化し、現行の第一次試験と第三次試験を廃止します(改正法第5条)。
- (ii) 受験科目を見直すとともに、論文式試験科目を7科目から5科目に減らします(改正法第8条)。
- (iii) 短答式試験の合格者は、2年間免除する制度が導入され、また、論文式試験も一括合格制を基本としつつも、不合格者のうち一定以上の成績を得た科目については、申請により2年間その

科目を免除する科目合格併用制を導入します(改正法第9条)。

(iv) 一般社会人など多様な人材が受験しやすいように、現行の大学教授等の科目免除者に加え、税理士などの専門資格者、一定の企業などの実務経験者、アカウンティング・スクールなどの専門職大学院の修了者等へ科目免除をすることになります(改正法第10条)。

(v) 現行の社会人にとって負担となっているとされる、業務補助などの実務経験については、公認会計士試験合格の前後を問わないこととなります。また、実務補習については、1年以上という期間ではなく、所定の単位の修得を要件とし、習熟度の確認を日本公認会計士協会の「統

図表5 新試験制度のしくみ(平成18年1月1日より)



一考査」で行うこととなります（改正法第3条、第15条、第16条）。

## 5. 監査法人制度の見直し

### 認可制から届出制へ

組織的監査を効果的に行うことを目的として昭和41年（1966年）に創設された監査法人制度は、規制緩和の観点から、また行政の関与が「事前監督」より「事後監視」の監視・監督体制が適切であるとされたことから、監査法人の設立、解散、合併等が認可制から届出制に変更されました。

### 指定社員制の導入

監査法人制度は現行合名会社法の規定を大幅に準用しており、監査法人の社員は出資者であるとともに役員となっており、同時に全社員無限連帯責任を負わされています。しかし、社員数300人規模の大監査法人が登場した現状では、合名会社のような人的会社と同様な相互監視、相互牽制の組織規律に依存することには限界があり現実的ではありません。

こうした観点から、弁護士法人制度を参考にして特定された監査証明業務については、指定された社員のみが業務を執行し、法人を代表し無限責任を負う「指定社員」制が導入されました。指定社員以外の社員の責任は、法人への出資金の範囲に限定されることになりました。ただし、被監査会社以外の株主や債権者、第三者からの損害賠償請求については、法人の財産で弁済できない場合、従来と同様に全社員が連帯してその弁済の責を負うこととなります。

### 広告規制等の緩和

規制緩和の観点から、公認会計士法にあった広告規制を廃止し、虚偽広告などは日本公認会計士協会の倫理規則など自主規制に委ねることになりました。また、従来3月決算の繁忙期と重なり、負担となっている監査法人の会計年度を1年1期で、開始時期は定款で定めることができるよう弾力化されました。

## ・今後の課題

今回、わが国の公認会計士法の改正は、米国を初めとする資本市場における企業会計不信の解消という国際的潮流のもとで、会計監査人の

独立性の強化および監視監督の充実強化を主要な目的として、急ピッチで行われました。このため、使命・職責規定の創設、監査法人の指定社員制の導入など、一部に大きな前進はあるものの、次のような重要な課題が残されました。

### (1) 監査法人の社員の完全有限責任制の導入

今回、弁護士法人と同様に、契約者である被監査会社との間では、非関与の社員は出資を限度とする有限責任となりましたが、株主、債権者など第三者に対しては、全社員無限連帯責任のままです。先進諸国には、完全な形の有限責任制が導入されており、国際的にもわが国の監査法人の存立基盤を揺るがしかねません。

### (2) 公認会計士の名をもって税務業務ができること

現在、公認会計士は税理士会に入会登録すれば、税理士の名をもって税務業務を行うことができます（公認会計士協会と税理士会とに二重に加入する必要があります）。しかし、昭和23年の公認会計士法制定時、税理士制度（法の制定は昭和26年）はなく、公認会計士が税務業務を行っていました。国際的にみても、税務業務は公認会計士の本来業務なのです。

### (3) 監査法人の財務内容の公開

これは、(1)の完全な形の非関与社員の有限責任制の導入とあわせて、行う必要があると思われる。

### (4) 規制緩和のより一層の進展

今回の改正で、監査法人の設立などが認可制から届出制に変更され、また、広告規制の廃止などいくつかの点で規制緩和されましたが、行政当局への提出書類の簡素化や様式などで、より一層の規制緩和が要請されるところです。

### (5) 保証業務の位置付け

レビュー業務などの保証業務について、わが国ではいまだ実務慣行が未成熟のこともあり、今回は位置付けが明確化されませんでした。今後の実務の進展状況をみて対応していく必要があります。

### (6) 監査報告書の利害関係の有無等の記載

標題が「独立監査人の…」と記載されており、「利害関係はない」旨および「禁止されていない非監査業務を行っている」旨の記載を求めている条項は、削除すべきです。

