

監査契約書のあり方

1. 検討事項（第 28 回監査部会において了承された「主な検討項目」より）

- 監査契約書のあり方(不正の端緒が発見された場合の弾力的対応)

2. 現状

(1) 国内

- 監査契約書のひな型

監査人と被監査人との監査契約書については、「監査及び四半期レビュー契約書の作成の作成例」（日本公認会計士協会 法規委員会研究報告第 14 号・平成 24 年 3 月 22 日改訂）に記載されている監査契約書のひな型に基づいて作成するのが一般的。

- 報酬の額

- ・ 報酬の額は、明示的に金額を記載するのが一般的。
- ・ 監査契約時に比して、予定していなかった追加手続等が発生した場合の対応としては、監査契約書の添付書類である監査約款（注）に基づいて、監査人と被監査会社の双方が誠意をもって協議するとされている。

（注）第 13 条（報酬の改定の申出）

委嘱者の内部統制の不備、経営組織の改変、監査対象取引の増加又は合併買収の実施等を原因として監査執務の時間数が予定を超えることとなった場合には、受嘱者はあらかじめ契約した報酬額の改定を申し出ることができるものとし、この場合には双方誠意をもって協議するものとする。

- 監査人の交代・引継に関する記載

- ・ 監査約款において、「必要と認められた事項について十分な引継を行う」とされている（第 14 条第 4 項）が、具体的な引継内容については、監査約款には記載されていない。
- ・ 引継を行うために要した費用は、被監査会社が負担することとされている（第 14 条第 4 項）。

(2) 海外（米国）

- 監査契約のひな型

米国公認会計士協会（AICPA）が作成

- 監査報酬の規定

- ・ 監査契約書の記載例では、「監査報酬は監査の実施に必要となる時間を基準として算出される」といったことが明示されている。
- ・ 当初の監査契約に比して追加手続が発生した場合の追加報酬に関しては、「追加

の監査報酬は当法人の標準単価に基づき計算され、当初の監査契約書に記載された監査報酬に加算される」とされている。

○ 監査人の交代・引継に関する記載

監査契約書の記載例には、監査人の交代・引継に関する記載はない。

3. これまでの部会における主な議論

(1) 監査報酬関係

- 反対に訴えられてしまうようなリスクも負いながら、そこを追及していくというのは、その方々の自覚にだけ任せているのではなかなか難しきかろうかなと思ひまして、そのあたり、実際の方々がどういう気持ちで監査にあたられていて、それに対する見返りがあるのか。むしろ、余計なものを見つけやがって監査時間が長くなって迷惑だというようなことも起こり得るのか。あるいは相手から監査報酬をもらえないでただ働きするようなことがあるのか。ただ働きというか、長くやっても同じ料金しかももらえないというようなことがあるのかないのか。

- 監査手続と報酬の関係ですが、例えば今申し上げたような従業員不正を監査人が発見した場合ですと、会社経営者は徹底的に見ていただきたいとか、内部統制の改善策を見てほしいということになります。先ほどご案内があったように日本の監査報酬は、まず最初に監査報酬は今年度幾らですと決めることからスタートするのが前提ですけれども、その上で監査時間の大幅な増加があったとしても、ここの分もしっかり見てくださいという経営者側の利害と一致した場合には、追加報酬の交渉ができることが多いのではないかと考えています。しかし、○社事案に代表されるような経営者不正になりますと、特定の部門だとか支店ぐるみで経営者不正があった場合には、監査人がたとえ、そのような不正の兆候をつかんで監査時間を増やそうとしても、監査を受ける側の会社とは立場が逆転してしまひ、会社はそれを隠そうとしますので、監査人の監査時間の増加が歓迎されないということになってしまうと思ひます。

- 監査報酬の関係で、やはりインセンティブのねじれという問題が日本の場合はありますけれども、監査人が必要な作業を追加的にしようとするときに、その工程数にかかる費用をだれがどう負担するか、もし報酬に反映されないのであれば、監査法人の側のインセンティブは非常に下がってしまうと。極端な話をすると、気がつかないほうがかえっていい、気がついたら作業が増えて余計なことになってしまう、もしそうだとすると、それではもう物事が前に進まないことになってしまうので、そこは非常に大きな問題です。インセンティブのねじれが会社法制部会のほうの議論だというのは承知しておりますが、非常に大きな問題ですので、監査契約の側からこの部分を見直していくというのは、まさに正鵠を得た重要なポイントではないかなと思ひるところであります。

(2) 監査人の交代・引継関係

- 監査契約の問題になりますけれども、最近は問題のない会社でも新たな視点から監査を受けるべく監査法人を変更する場合があります。そのような場合に、現状問題になっていないんですけれども、ただ単に形式的な引き継ぎだけではなくて、将来その会社のことを考えた場合にこういうリスクがありますよということまで言及されているんだろかということを考える次第でございます。

- まず監査人の交代と引き継ぎのところについて、やはり引き継ぎが十分じゃないというところをよく考えてみると、前任の方は結局どこまでやったら自分達が締結している監査契約の義務を果たしたことになるのか、この観点から考えたときに、おぼろげな引き継ぎだけをやって監査契約上の義務が果たされたというふうにはおそらく言えないという点を考えていかないと議論が次に続かないんじゃないか。

4. 論点

以下のような論点が考えられる。

- 追加的な監査手続等を行う必要が生じた場合に、弾力的な対応が行えるようにするという観点から、監査契約書（監査約款）の記載をどのように考えるか。

- 監査人が交代・引継ぎを行う場合の具体的な内容等については、「不正に対応した監査の基準の考え方（案）」では監査基準において明確化することが提案されているが、監査契約書（監査約款）においても対応する必要があるか。

以上

監査報酬に関する取決めの流れの一例

<前提>

- ・ 3月決算の上場会社の契約更新
- ・ 会社法・金融商品取引法監査（内部統制監査を含む）・四半期レビュー業務を含む1本の契約を締結
- ・ 6月末に株主総会が終了し、監査人として再任
- ・ 以下は、監査報酬に関する被監査会社と監査人とのやり取りの一例を議論の参考までに示したものである。

■監査契約締結時の見積りと実績の報告

時期	被監査会社の動き	監査人の行動
x1年 7月	-	<ul style="list-style-type: none"> - 前年までの監査経験と当年度に発生が見込まれている被監査会社の状況変化（組織再編、情報システムの変更、新会計基準の適用や会計方針の変更による影響の有無等）を踏まえ、四半期レビュー・内部統制監査を含めた年間の監査時間を見積る。 - 監査契約書のドラフトを作成し、経営者に提示する。四半期レビュー業務の開始前に契約書を締結しなければならないため、この時点で監査時間の見積りや報酬について直ちに合意することが難しい場合は、別途協議として、契約書を締結する。合意が成立した時点で、覚書を締結する。 - 監査役等に対して、概括的な監査計画の説明とともに、監査時間や報酬に関しての説明を行うが、説明の時期は、契約書・覚書の締結時期にもよる。また、何回かに分けて行うこともある。
x2年5月中旬	会社法の計算書類の確定	<ul style="list-style-type: none"> - 会社法の監査報告書日の前後（遅くとも監査役監査報告書日前）に、監査役に監査結果の報告を行う。その際に、その時点までにかかった監査時間と監査終了までの見込時間についても、概要報告を行うことが多い。契約締結時に提示した監査計画と重要な相違があれば、その理由を報告する。 - 監査役への報告にCFOや経理部長等が同席することや、監査役への報告内容とほぼ同じ内容の報告を経営者（CFOや経理部長等）に提出することもある。
x2年6月末 ～7月	（株主総会）	<ul style="list-style-type: none"> - x2年3月期の監査業務が終了前後に、監査時間の集計を行う。 - 当初の計画時間をオーバーした場合、追加報酬の交渉を行う（期中で行っている場合を除く）。 - 経営者（CFOや経理部長等）には、次年度の報酬交渉時に、前期監査の当初見積りと実績の対比を併せて報告することが多い。

（日本公認会計士協会作成）

監査契約書のひな型

日本

【日本公認会計士協会 法規委員会研究報告第 14 号

「監査及び四半期レビュー契約書の作成の作成例」(平成 24 年 3 月 22 日)】

※ 法規委員会研究報告 11 号「監査及び四半期レビュー契約書の作成について」最終改正 23 年 5 月)

○ 報酬の額

(明示的に金額を記載するのが一般的)

○ 追加手続等が発生した場合の対応

添付書類である監査約款に下記の文言を記載することとされている。

第 13 条(報酬の改定の申出)

委嘱者の内部統制の不備、経営組織の改変、監査対象取引の増加又は合併買収の実施等を原因として監査執務の時間数が予定を超えることとなった場合には、受嘱者はあらかじめ契約した報酬額の改定を申し出ることができるものとし、この場合には双方誠意をもって協議するものとする。

米国

【米国公認会計士協会(AICPA) “AICPA Audit and Accounting Manual AAM Section 3165 Sample Engagement Letters”】

○ 監査契約書の記載例

Our fees will be billed as work progresses and are based on the amount of time required plus out of pocket costs and administrative expenses. Invoices are payable upon presentation. Our initial fee estimate assumes we will receive the aforementioned assistance from your personnel and unexpected circumstances will not be encountered. We will notify you immediately of any circumstances we encounter that could significantly affect our initial estimate of total fees, which we estimate to range from \$XX,XXX to \$XX,XXX. Additional expenses are expected to be \$X,XXX.

(仮訳)

監査報酬は、作業の進捗に応じて請求される。監査報酬は、監査の実施に必要となる時間を基準として算出され、立替経費及び一般管理費が加算される。また、請求書は呈示後支払い可能となる。監査報酬の当初見積金額は、貴社の従業員から前述の協力(訳注:明細表、勘定分析の作成等)が得られ、想定外の状況に直面しないことを前提としている。監査報酬の当初見積金額は、\$XX,XXX から\$XX,XXX の間であるが、監査報酬当初見積金額に大幅に影響を与えうる状況に直面した場合、すぐ貴社に連絡する。付随費用は\$X,XXX と見積もられる。

○ 監査人が想定外の状況に直面した例

03 Change in Circumstances From Those Contemplated in Original Engagement Letter

As we agreed in our original engagement letter dated [date] we are notifying you that our audit of your December 31, 20XX financial statements requires additional procedures.

We have found that certain guest checks are held for only three months after they are paid. Thus, a substantial number of guest checks are not available for examination. Fortunately, your internal control activities allow us to use alternative procedures to satisfy ourselves on this part of the audit. However, this will require substantially more time than examining guest checks.

The fee for these additional services will be at our standard per diem rates and added to the

fees quoted in our previous letter.

The situation has been discussed with your controller, who assured us that in the future all guest checks will be kept for two years.

If this letter correctly expresses your understanding, please sign the enclosed copy where indicated and return it to us.

(仮訳)

[年月日]付の監査契約書で合意したとおり、20XX年12月期の財務諸表監査において追加手続を行う必要が生じたため通知する。

ある種類の顧客伝票は、顧客による支払い後3ヶ月間しか保存されていないことが明らかとなった。このため、かなりの数の顧客伝票に対して監査手続を実施することができない状況である。幸い、貴社の内部統制活動により、この部分の監査を実施するための代替手続を行うことは可能である。但し、代替手続の実施に伴い、顧客伝票の査閲を行う場合に比べてかなり多くの時間を費やすこととなる。

追加の監査報酬は、当法人の標準単価に基づき計算され、当初の監査契約書に記載された監査報酬に加算される。

この状況に関して貴社の経理課長と討議を行い、今後は2年分の顧客伝票の保存を了解頂いた。

この通知の内容が貴職の理解と一致していれば、添付の書類に署名の上、返送いただきたい。

監査及び四半期レビュー契約書

委嘱者

受嘱者

収入印紙貼付欄

監査及び四半期レビュー契約書

依頼者

受託者

依頼者と受託者とは、会社法所定の会計監査人の欠格事由のないこと、公認会計士法の業務制限に当たらないこと、金融商品取引法の定める特別の利害関係のないこと、及び日本公認会計士協会の倫理規則に基づく独立性の保持を確認し、次のとおり監査及び四半期レビュー契約（以下「本契約」という。）を締結する。

なお、本契約書に添付の「監査約款」は本契約の監査業務に関して、また、「四半期レビュー約款」は本契約の四半期レビュー業務に関して、本契約と一体をなすものとして、依頼者と受託者において効力を有するものである。

1. 監査及び四半期レビューの目的及び範囲

(1) 監査

依頼者は、独立の立場から、次に掲げる依頼者の財務書類等に対する意見を表明することを目的として、監査を実施する。

ア 会社法監査（会社法第436条第2項第1号及び会社法第444条第4項に基づく監査）

(ア) 計算書類、すなわち、貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書及び個別注記表（注1）並びにその附属明細書

(イ) 連結計算書類、すなわち、連結貸借対照表、連結損益計算書、連結株主資本等変動計算書及び連結注記表（注2、3a）

イ 金融商品取引法監査（金融商品取引法第193条の2第1項に基づく監査）

(ア) 財務諸表、すなわち、貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書、（注3b）重要な会計方針、その他の注記及び附属明細表

(イ) 連結財務諸表、すなわち、連結貸借対照表、連結損益計算書、連結包括利益計算書（注3d）、連結株主資本等変動計算書、連結キャッシュ・フロー計算書、連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項、その他の注記及び連結附属明細表（注3a）

ウ 内部統制監査（金融商品取引法第193条の2第2項に基づく監査）
内部統制報告書

(2) 四半期レビュー（金融商品取引法第193条の2第1項に基づく四半期レビュー）
依頼者は、独立の立場から、依頼者の四半期連結財務諸表、すなわち、四半期連結貸借対照表、四半期連結損益計算書、四半期連結包括利益計算書、四半期連結キャッシュ・フロー計算書（依頼者が作成する場合に限る）（注3c、3d）及び注記に対する依頼者の結論を表明することを目的として、四半期レビューを行う。

(注1) 会社計算規則第57条第3項の規定に基づき、「個別注記表」と題する計算関係書類を作成しない場合は、「及び個別注記表」の箇所を「、重要な会計方針及びその他の注記」に置き換える。

(注2) 会社計算規則第57条第3項の規定に基づき、「連結注記表」と題する計算関係書類を作成しない場合は、「及び連結注記表」の箇所を「、連結計算書類作成のための基本となる重要な事項及びその他の注記」に置き換える。

(注3) 次に掲げるような状況に依りて、適宜、変更し又は削除する。

a. 連結計算書類又は連結財務諸表を作成しない場合

b. 連結財務諸表を作成しないため、「キャッシュ・フロー計算書」を作成する場合

c. 四半期連結財務諸表を作成しないため、四半期財務諸表を作成する場合

d. 「(四半期) 連結損益及び包括利益計算書」を作成する場合

2. 監査及び四半期レビューの対象となる事業年度

第 期 自 平成 年 月 日

至 平成 年 月 日

3. 業務執行社員の氏名					
公認会計士	〇	〇	〇	〇	(当該事業年度を含む継続関与会計期間○会計期間)
公認会計士	〇	〇	〇	〇	(当該事業年度を含む継続関与会計期間○会計期間)
4. 業務執行社員以外の主な監査従事者の氏名及び資格					
公認会計士	〇	〇	〇	〇	
5. 監査報告書の提出時期					
(1) 監査					
ア 会社法監査 (注1)					
(ア) 計算書類及びその附属明細書に対するもの		平成	年		月
(イ) 連結計算書類 (注2) に対するもの		平成	年		月
イ 金融商品取引法監査					
(ア) 財務諸表に対するもの		平成	年		月
(イ) 連結財務諸表 (注2) に対するもの		平成	年		月
ウ 内部統制監査					
内部統制報告書に対するもの		平成	年		月
(2) 四半期レビュー					
ア 第1四半期連結財務諸表 (注2) に対するもの		平成	年		月
イ 第2四半期連結財務諸表 (注2) に対するもの		平成	年		月
ウ 第3四半期連結財務諸表 (注2) に対するもの		平成	年		月
6. 受嘱者との連絡に当たるとする受嘱者の役職員の氏名及び役職名又は所属部署					
7. 監査及び四半期レビュー予定時間数並びに監査及び四半期レビュー従事場所、時期及び日程					

(1) 監査及び四半期レビュー予定時間					
監査従事者の監査及び四半期レビュー予定時間数については、受嘱者が定める監査計画及び四半期レビュー計画に従い、次のとおりとする。					
業務執行社員					時間
公認会計士					
その他					
計					時間
(2) 監査及び四半期レビュー従事場所、時期及び日程					
監査及び四半期レビュー従事場所、時期及び日程については、受嘱者の申出に従い、別途協議する。					
8. 報酬の額及びその支払の時期					
(1) 報酬の額					
(2) 支払の時期					
9. 経費の負担					
10. 責任限定契約					
(1) 受嘱者は、本契約の履行に伴い生じた受嘱者の損害について、受嘱者に悪意又は重大な過失があった場合を除き、〇〇万円又は受嘱者の会計監査人としての在職中に報酬その他の職務執行の対価として受嘱者から受け、若しくは受けるべき財産上の利益の額の事業年度ごとの合計額のうち最も高い額に二を乗じて得た額のいずれか高い額をもって、受嘱者に対する損害賠償責任の限度とする。					
(2) 受嘱者の行為が(1)の要件を充足するか否かについては、受嘱者がこれを判断し、速やかに受嘱者に結果を通知するものとする。					
(注) 責任の一部免除に関する定款の定めがない場合は「10. 責任限定契約」は削除する。					

監査約款

第1条 (監査の公共性)
 受嘱者と受嘱者は、監査の公共性を認識し、互いに協力して、信義を守り誠実に本契約を履行するものとする。

第2条 (受嘱者の責任)
 受嘱者は、我が国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監査を行う。監査の基準で求められているとおり、受嘱者は、職業倫理に関する規定を遵守し、計算書類及びその附属明細書(連結計算書類を含む。以下「計算書類」という。)並びに財務諸表(連結財務諸表を作成する場合は、連結財務諸表を含む。以下同じ。)に重要な虚偽表示がないかどうかについて合理的な保証を得るために、監査計画を策定し、これに基づき監査を実施する。

2. 受嘱者は、我が国において一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の監査の基準に準拠して内部統制監査を行う。財務報告に係る内部統制の監査の基準で求められているとおり、受嘱者は、職業倫理に関する規定を遵守し、内部統制報告書に重要な虚偽表示がないかどうかについて合理的な保証を得るために、監査計画を策定し、これに基づき内部統制監査を実施する。

第3条 (監査の性質及び限界)
 受嘱者は、計算書類等及び財務諸表(以下あわせて「財務諸表等」という。)の監査について次に掲げる事項を了解する。

- 一 監査においては、財務諸表等の金額及び開示について監査証拠を入手するための手続を実施すること
 - 二 監査手続は、受嘱者の判断により、不正又は誤謬による財務諸表等の重要な虚偽表示のリスクの評価に基づいて選択及び適用されること
 - 三 受嘱者は、受嘱者が採用した会計方針及びその適用方法並びに受嘱者によって行われた見積りの評価も含め全体としての財務諸表等の表示を検討すること
2. 受嘱者は、内部統制監査について次に掲げる事項を了解する。
- 一 内部統制監査においては、内部統制報告書における財務報告に係る内部統制の評価結果について監査証拠を入手するための手続を実施すること
 - 二 内部統制監査の監査手続は、受嘱者の判断により、財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性に基づいて選択及び適用されること
 - 三 受嘱者は、財務報告に係る内部統制の評価範囲、評価手続及び評価結果について受嘱者が行った記載を含め、全体としての内部統制報告書の表示を検討すること
3. 受嘱者は、監査及び内部統制の固有の限界のため、我が国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、適切に監査を計画し実施しても、重要な虚偽表示が発見されないという回避できないリスクがあることを了解する。
4. 受嘱者は、財務報告に係る内部統制の監査を実施したとしても、財務報告に係る内部統制により財務報告の虚偽の記載を完全に防止又は発見することができない可能性があることを了解する。
5. 受嘱者の行う財務諸表等の監査の目的は、内部統制の有効性について意見表明するためのものではないが、受嘱者は、リスク評価の実施に際して、状況に応じた適切な監査手続を立案するために、財務諸表等の作成と適正な表示に関連する内部統制を検討する。なお、受嘱者は、監査の過程で識別した内部統制の重要な不備を、適時に、書面により監査役若しくは監査役会又は監査委員会(以下「監査役等」という。)に報告するものとする。

第4条 (受嘱者の責任)
 受嘱者の趣意者は、次に掲げる責任を有する。
 一 我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準及び会社計算規則に準拠して計算書類等を作成し適正に表示すること

11. 特約

(1) 裁判の管轄

(2) その他

本契約締結の証として本契約書2通を作成し当事者各1通を保有する。

平成 年 月 日

受嘱者

受嘱者

二 我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に基き、財務諸表等の項目、様式及び作成方法に関する規則(連結財務諸表を作成する場合は、連結財務諸表の様式及び作成方法に関する規則を含む。)に準拠して財務諸表を作成し適正に表示すること

三 我が国において一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の評価の基準に準拠して内部統制報告書を作成し適正に表示すること

四 不正又は虚偽の表示による重要な虚偽表示のない財務諸表等を作成するために、経営者が必要と判断する内部統制を基礎及び運用すること

五 受嘱者が以下を提供すること

ア 記録、文書及びその他の事項等、財務諸表及び内部統制報告書の作成に関連すると見做すべき事項

イ 監査報告書の日及び内部統制報告書の日までに開催される株主総会及び取締役会の議事並びに重要な議事

ウ 受嘱者から要請のある財務諸表監査及び内部統制監査のための追加的な情報

エ 監査証拠を入手するために必要であると受嘱者が判断する、受嘱者の役員及び従業員への制限のない質問や面談の機会

2. 受嘱者は、予め定められている日程とおり受嘱者が監査を完了できるよう、財務諸表等、内部統制報告書及びすべての関連する情報を受嘱者が適時に利用できるようにしなければならない。

3. 受嘱者は、受嘱者が効率的かつ適切に監査を実施できるよう受嘱者に全面的に協力し、関係部署(関係会社を含む。)に対し周知を図らなければならない。

4. 受嘱者は、受嘱者が金融商品取引法に基づき通知した法令違反等事実に対し、是正その他の適切な措置をとらなければならない。

5. 受嘱者の受嘱者は、監査報告書の翌日から監査の対象となった財務諸表等の発行日(財務諸表等及び監査報告書が第三者に入手可能となる日)までの間に知られたこととなつた、財務諸表等及び監査報告書に及ぼす可能性のある事実を受嘱者に通知しなければならない。内部統制監査報告書の翌日の翌日から内部統制報告書の発行日(内部統制報告書及び内部統制監査報告書が第三者に入手可能となる日)までの間に知られたこととなつた、内部統制報告書に影響を及ぼす可能性のある事実についても同様とする。

6. 受嘱者は、受嘱者が監査報告書の日及び内部統制監査報告書の日、受嘱者の経営者から経営者確認書を手入することを了解する。経営者確認書には、我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準及び我が国において一般に公正妥当と認められる財務報告に係る内部統制の監査の基礎を要求されている確認事項並びに他の監査証拠を裏付けるために必要な確認事項並びに経営者が責任を果たした旨を記載するものとする。

第5条 (監査報告書等の様式及び内容)
 受嘱者は、日本公認会計士協会が公表した監査・保証業務委員会業務指針第85号「監査報告書の文例」(改正を含む。)に従い監査報告書を作成し、同委員会報告第82号「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」(改正を含む。)に従い内部統制監査報告書を作成する。

2. 受嘱者は、前項にかかわらず、受嘱者が、提出する監査報告書又は内部統制監査報告書の意見の様式や類型及び記載内容について、監査の過程で判明した事項に基づき、状況に応じて変更することができることを了解する。

第6条 (構成単位に関するコミュニケーション)
 受嘱者は、受嘱者の構成単位(連結計算書類又は連結財務諸表を作成する場合において、連結計算書類又は連結財務諸表に含まれる財務情報の作成単位となる企業又はその他の事業単位のものをいう。以下同じ。)に関するコミュニケーションについては、次に掲げる事項を了解する。

一 受嘱者と構成単位の間のコミュニケーションは制約されないこと

二 構成単位の監査人と構成単位の経営者又は構成単位の監査役等その他の統治責任者との間で、内部統制の重要な不備に関するものを含め、重要なコミュニケーションが行われた場合には、受嘱者に対してその内容を伝達されること

三 規程等において、構成単位との間で財務報告事項に関連する重要なコミュニケーションが行われた場合には、受嘱者に対してその内容が伝達されること

四 受嘱者が必要と認めた範囲において、次の事項を実施すること

ア 構成単位の情報入手すること、並びに構成単位の経営者、構成単位の監査役等その他の統治責任者及び構成単位の監査人(受嘱者が求める関連する監査調書を含む。)へ接すること

イ 構成単位の財務情報に関して作業を実施すること、又は構成単位の監査人へ作業の実施を依頼すること

第7条 (監査役等とのコミュニケーション)
 受嘱者は、受嘱者の監査役等と連携し、有効な双方向のコミュニケーションを行って監査を実施する。

2. 受嘱者は、受嘱者が受嘱者の監査役等と連携し、有効な双方向のコミュニケーションを行って監査を実施できるように、十分配慮を行う。

第8条 (他の公認会計士等又は外部専門家を利用)
 受嘱者は、受嘱者が監査業務を行うに当たり、他の公認会計士等(受嘱者が所属するネットワーク内におけるネットワーク・フォーラムを含む。以下同じ。)を利用することを了解する。

2. 受嘱者が監査を実施する過程で、外部専門家の利用が必要と判断した場合には、外部専門家を監査に利用することができるものとする。

第9条 (守秘義務)
 受嘱者は、業務上知り得た受嘱者及びその関係者の秘密を正当な理由なく他に漏らし、又は盗用してはならない。ただし、以下の情報は秘密から除くものとする。

一 受嘱者から開示された時点で、既に公知となつていたもの

二 受嘱者から開示された後で、受嘱者の責に帰すべき事由によらず公知となったもの

三 受嘱者から開示された時点で、既に受嘱者が保有していたもの

四 受嘱者が、正当な権限を有する第三者から開示されたもの

2. 受嘱者は、前項の正当な理由に、次の対象を含むことを了解する。

一 受嘱者が、公認会計士法に基づく公認会計士・監査審査会に対する報告又は資料の提出を行う場合

二 受嘱者が、金融商品取引法に基づき受嘱者の法令違反等事実に関する意見を金融庁長官に申し出る場合

三 受嘱者が、日本公認会計士協会の会則等に基づき同協会の顧問又は審査に付する場合

四 受嘱者が、監査業務の引継に際し、後任監査人(監査人予定者を含む。以下同じ。)からの質問及び監査調書の閲覧請求に応じる場合並びに後任監査人に財務諸表等における虚偽の表示に関わる情報又は状況を伝える場合

五 受嘱者が、監査業務において他の公認会計士等又は外部専門家を利用する場合

六 受嘱者が、訴訟、調停又は審判等において職務上の利益の擁護のために必要な場合

第10条 (資料等の帰属)
 受嘱者が監査手続遂行上入手若しくは作成した受嘱者に関する資料、又は質問若しくは確認に対する回答書等で受嘱者に対して返還を予定していないものについては、受嘱者の所有とする。

第11条 (監査報告書等の利用)
 受嘱者は、受嘱者の作成した監査報告書及び内部統制監査報告書について、受嘱者に無断で転載等してはならない。転載等をする場合には、監査の対象となつた財務諸表等及び内部統制報告書と一体として利用しなければならない。

第12条 (独立性の保持に関する情報提供)
 受嘱者と受嘱者は、監査が受嘱者と独立の立場を損なう利害及び独立の立場に疑いを招く外観を有する者によることによってはならないことを理解し、本契約締結後においても、法令の特別の利害関係等及び日本公認会計士協会倫理規則の独立性を損なう事実の有無について相互に十分な情報を提供し合ふなければならない。

<p>第13条 (報酬の改定の申出) 委託者の内部統制の不備、経営組織の改善、監査対象取引の増加又は合併買収の実施等を原因として監査執務の時間数が予定を超えた場合又は、受嘱者はあらかじめ契約した報酬額の改定を申し出ることができるものとし、この場合には取方裁量をもって協議するものとする。</p>	<p>第14条 (契約の解除・終了) 次の各号に該当する場合、受嘱者は受嘱者に対し、何らの催告をすることなく本契約を直ちに解除することができる。この場合において、受嘱者は、監査着手前においては既に支払った報酬の返還を要求せず、監査着手後においては契約した報酬の全額を受嘱者に支払うものとする。なお、受嘱者は、本項に基づき本契約が解除された場合、契約書本文に定められた支払の時期にかかわらず、受嘱者が請求した報酬の全額を直ちに支払うものとする。</p> <ol style="list-style-type: none"> 一 受嘱者が、法令、定款、その他の遵守すべき規程又は別程を遵守しない場合 二 受嘱者の主要な株主、役員若しくは主な取引先等が反社会的勢力であると判明した場合又は受嘱者の実質的な主要株主が把握できない場合 三 受嘱者が、その買収の株主等に関する適切な内部統制の整備又は法的若しくは物理的な措置をとらない場合 四 受嘱者の役員が受嘱者の業務遂行に顕著に対応しない場合等、受嘱者の委託者に対する信頼関係が著しく損なわれた場合 五 受嘱者が、金融商品取引法に基づき受嘱者の法令違反等事実に関する意見を金融庁長官に申し出した場合 六 受嘱者の取手続開始の申立て、再生手続開始の申立て又は更生手続開始の申立てがあった場合 七 受嘱者の責めに基づき本契約の履行が不可能となったときは、受嘱者は本契約を解除することができる。この場合において、受嘱者は、既に受領した報酬を委託者に返還するものとする。 八 受嘱者及び受嘱者の責めに帰すことができない事由等により本契約の履行が不可能となったときは、本契約は終了するものとし、報酬の取扱いについては取方協議の上決定又は解決するものとする。第12条に定める独立性を損なう事実が生じたことにより本契約を解除することになった場合も同様とする。 九 本契約の解除又は終了の場合、受嘱者は、監査人予定者の指征に関する通知書を入手したときは、必要と認められた事項について十分な引継ぎを行う。この場合において、受嘱者は、受嘱者が引継ぎを行うために要した費用を負担する。 十 本契約が解除された場合、受嘱者は、委託者が臨時報告書に記載する受嘱者の異動に至った理由及び経緯等に対する受嘱者の意見を臨時報告書に記載しなければならない。 十一 本契約において裁判の管轄を定めた場合の当該裁判の管轄、第9条、第11条、第15条及び第16条の定めは、本契約終了後もなお有効に存続するものとする。 <p>第15条 (損害の賠償) 委託者又は受嘱者は本契約に基づき義務の履行を怠ったときは、相手方に対し、その損害を賠償する。</p> <p>第16条 (その他) 本契約に定めのない事項又はその解釈に疑義が生じた事項については、取方裁量をもって協議して解決するものとする。</p> <ol style="list-style-type: none"> 2. 前項の協議が能われない場合には、日本公認会計士協会紛争調停委員会に対し、文書をもって調停を請求することができる。
--	---

AAM Section 3165

Sample Engagement Letters

Update 3165-1 Audit: Clarified Auditing Standards

The auditing guidance in this edition of the manual has been conformed to Statements on Auditing Standards (SAS) Nos. 122–125, which were issued in 2011 as part of the Auditing Standards Board’s Clarity Project. These clarified SASs are effective for audits of financial statements for periods ending on or after December 15, 2012. Although extensive, the revisions to generally accepted auditing standards resulting from these clarified SASs do not change many of the requirements found in the auditing standards that they supersede.

To assist auditors and financial reporting professionals in making the transition, section 8320 in this manual includes a reprint of the Audit Risk Alert *Understanding the Clarified Auditing Standards*, which includes, among other information, a cross reference of the sections in the superseded auditing standards to the applicable sections in the clarified auditing standards and identifies the changes, either substantive or primarily clarifying in nature, that may affect an auditor’s practice or methodology relative to the applicable sections of SAS Nos. 122–125. It also summarizes the changes resulting from the requirements of SAS Nos. 122–125.

Section 1100 of this manual and the Financial Reporting Center on www.aicpa.org provide more information on the Clarity Project. Visit www.aicpa.org/sasclarity.

.01 Following are illustrative engagement letters. These illustrative letters are examples and may not include all representations necessary for a particular engagement. They may be used as a starting point in the design of specific letters and then tailored to satisfy the terms of a particular engagement. These illustrative engagement letters are intended to be used in connection with engagements of nonpublic entities and are not intended to be used in connection with audits of public entities that are required to be audited under standards set by the Public Company Accounting Oversight Board. The auditor may seek legal advice about whether a proposed letter is suitable. AU-C section 210, *Terms of Engagement* (AICPA, *Professional Standards*), establishes standards and provides guidance regarding the auditor’s responsibility to agree upon the terms of the audit engagement with management and, when appropriate, those charged with governance. AU-C section 210 is discussed further in section 3105, “Planning the Engagement,” of this manual.

.02 Audit Engagement Leading to Opinion

LACKO, LYNCH, BROWN & COMPANY

Certified Public Accountants

To the appropriate representative of those charged with governance of ABC Company, Inc. (the Company)¹

[*The objective and scope of the audit*]

You² have requested that we audit the financial statements of ABC Company, Inc., which comprise the balance sheet as of December 31, 20XX, and the related statements of income, changes in stock-holders’ equity, and cash flows for the year then ended, and the related notes to the financial statements. We are pleased to confirm our acceptance and our understanding of this audit engagement by means of this letter. Our audit will be conducted with the objective of our expressing an opinion on the financial statements.

[*The responsibilities of the auditor*]

¹ The addressees and references in the letter would be those that are appropriate in the circumstances of the engagement, including the relevant jurisdiction. It is important to refer to the appropriate persons. Paragraph .A20 of AU-C section 210, *Terms of Engagement* (AICPA, *Professional Standards*), provides guidance regarding agreeing upon the terms of the audit engagement.

² Throughout this letter, references to *you, we, us, management, those charged with governance, and auditor* would be used or amended as appropriate in the circumstances.

We will conduct our audit in accordance with auditing standards generally accepted in the United States of America (GAAS). Those standards require that we plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free from material misstatement. An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the financial statements. The procedures selected depend on the auditor's judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error. An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of significant accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the financial statements.

Because of the inherent limitations of an audit, together with the inherent limitations of internal control, an unavoidable risk that some material misstatements may not be detected exists, even though the audit is properly planned and performed in accordance with GAAS.

In making our risk assessments, we consider internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control. However, we will communicate to you in writing concerning any significant deficiencies or material weaknesses in internal control relevant to the audit of the financial statements that we have identified during the audit.

[The responsibilities of management and identification of the applicable financial reporting framework]

Our audit will be conducted on the basis that *[management and, when appropriate, those charged with governance]*³ acknowledge and understand that they have responsibility

- a. for the preparation and fair presentation of the financial statements in accordance with accounting principles generally accepted in the United States of America;
- b. for the design, implementation, and maintenance of internal control relevant to the preparation and fair presentation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error; and
- c. to provide us with
 - i. access to all information of which *[management]* is aware that is relevant to the preparation and fair presentation of the financial statements such as records, documentation, and other matters;
 - ii. additional information that we may request from *[management]* for the purpose of the audit; and
 - iii. unrestricted access to persons within the entity from whom we determine it necessary to obtain audit evidence.

As part of our audit process, we will request from *[management and, when appropriate, those charged with governance]*, written confirmation concerning representations made to us in connection with the audit.

[Other engagement matters and limitations]

As part of our engagement for the year ending December 31, 20XX, we will review the federal and state income tax returns for ABC Company, Inc. Further, we will be available during the year to consult with you on the tax effects of any proposed transactions or contemplated changes in business policies.

Professional standards require us to be independent with respect to the Company in the performance of our services. Any discussions that you have with personnel of our firm regarding employment could pose a threat to our independence. Therefore, we request that you inform us prior to any such discussions so that we can implement appropriate safeguards to maintain our independence. In addition, if you hire one of our personnel, you agree to pay us a fee of [XX] percent of that individual's base compensation at the Company, [xx] days from the first day of employment.

[Audit administration, fees, and other]

³ Use terminology as appropriate in the circumstances.

We may from time to time, and depending on the circumstances, use third party service providers in serving your account. We may share confidential information about you with these service providers, but remain committed to maintaining the confidentiality and security of your information. Accordingly, we maintain internal policies, procedures, and safeguards to protect the confidentiality of your personal information. In addition, we will secure confidentiality agreements with all service providers to maintain the confidentiality of your information and we will take reasonable precautions to determine that they have appropriate procedures in place to prevent the unauthorized release of your confidential information to others. In the event that we are unable to secure an appropriate confidentiality agreement, you will be asked to provide your consent prior to the sharing of your confidential information with the third party service provider. Furthermore, we will remain responsible for the work provided by any such third party service providers.⁴

GAAS require that we communicate certain additional matters related to the conduct of our audit to those charged with governance. Such matters include (1) our responsibilities under auditing standards generally accepted in the United States of America; (2) an overview of the planned scope and timing of the audit; (3) significant findings from the audit, including, among others: (a) the initial selection of and changes in significant accounting policies and their application; (b) the process used by management in formulating particularly sensitive accounting estimates and the basis for our conclusions regarding the reasonableness of those estimates; (c) significant difficulties that we encountered in dealing with management related to the performance of the audit; (d) audit adjustments that could, in our judgment, either individually or in the aggregate, have a significant effect on your financial reporting process and uncorrected misstatements of the financial statements that were determined by management to be immaterial, both individually and in the aggregate, to the financial statements taken as a whole; (e) any disagreements with management, whether or not satisfactorily resolved, about matters that individually or in the aggregate could be significant to the financial statements or our report; (f) management representations; (g) our views about matters that were the subject of management's consultation with other accountants about auditing and accounting matters; (h) major issues that were discussed with management in connection with the retention of our services, including, among other matters, any discussions regarding the application of accounting principles and auditing standards, and if applicable, events or conditions indicating there could be a substantial doubt about the entity's ability to continue as a going concern for a reasonable period of time; and (4) other matters as considered necessary or required to be communicated under professional standards.

Assistance to be supplied by your personnel, including the preparation of schedules and analyses of accounts, is described in a separate attachment. Timely completion of this work will facilitate the completion of our audit.

If you intend to publish or otherwise reproduce the financial statements and make reference to our firm, you agree to provide us with printers' proofs or masters for our review and approval before printing. You also agree to provide us with a copy of the final reproduced material for our approval before it is distributed.

Our fees will be billed as work progresses and are based on the amount of time required plus out of pocket costs and administrative expenses. Invoices are payable upon presentation. Our initial fee estimate assumes we will receive the aforementioned assistance from your personnel and unexpected circumstances will not be encountered. We will notify you immediately of any circumstances we encounter that could significantly affect our initial estimate of total fees, which we estimate to range from \$XX,XXX to \$XX,XXX. Additional expenses are expected to be \$X,XXX.

The audit documentation for this engagement is the property of Lacko, Lynch, Brown & Company and constitutes confidential information. However, we may be requested to make certain audit documentation available to _____ [name of regulator] pursuant to authority given to it by law or regulation. If requested, access to such audit documentation will be provided under the supervision of Lacko, Lynch, Brown & Company personnel. Furthermore, upon request, we may provide photocopies of selected audit

⁴ Ethics Ruling No. 112, "Use of a Third-Party Service Provider to Assist a Member in Providing Professional Services," under Rule 102, *Integrity and Objectivity* (AICPA, *Professional Standards*, ET sec. 191 par. .224-.225), requires that clients be informed if the firm will outsource professional services to third party service providers. If an audit firm intends to use third party service providers (that is, entities not controlled by the audit firm or individuals not employed by the audit firm), to perform portions of the audit (for example, input tax return information, act as a specialist, or audit an element of the financial statements), the client must be informed before confidential client information is shared with the service provider. If a third party service provider is not used to perform professional services, this paragraph can be omitted.

documentation to _____ [name of regulator]: The _____ [name of regulator] may intend, or decide, to distribute the photocopies or information contained therein to others, including governmental agencies.

[Reporting]

We will issue a written report upon completion of our audit of ABC Company, Inc.'s financial statements. Our report will be addressed to the board of directors of ABC Company, Inc. We cannot provide assurance that an unmodified opinion will be expressed. Circumstances may arise in which it is necessary for us to modify our opinion, add an emphasis-of-matter or other-matter paragraph(s), or withdraw from the engagement.

We also will issue a written report on [Insert appropriate reference to other auditor's reports expected to be issued.] upon completion of our audit.

We appreciate the opportunity to serve you. If you have any questions, please contact us. Please sign and return the attached copy of this letter to indicate your acknowledgment of, and agreement with, the arrangements for our audit of the financial statements, including our respective responsibilities.

Sincerely,

LACKO, LYNCH, BROWN & COMPANY

[Engagement Partner's Signature]

Accepted and agreed to:

[Sign]

[Name and Title]

[Date]

.03 Change in Circumstances From Those Contemplated in Original Engagement Letter

MACARTHUR & KENNEY, CPA'S

Certified Public Accountants

To the appropriate representative of those charged with governance of ABC Company, Inc.⁵

As we agreed in our original engagement letter dated [date] we are notifying you⁶ that our audit of your financial statements for the year ended December 31, 20XX, requires additional procedures.

We have found that certain guest checks are held for only three months after they are paid. Thus, a substantial number of guest checks are not available for examination. Fortunately, your internal control activities allow us to use alternative procedures to satisfy ourselves on this part of the audit. However, this will require substantially more time than examining guest checks.

The fee for these additional services will be billed at our standard per diem rates and added to the fees quoted in our previous letter.

The situation has been discussed with your controller, who assured us that in the future all guest checks will be kept for two years.

If this letter correctly expresses your understanding, please sign the enclosed copy where indicated and return it to us.

Very truly yours,

MACARTHUR & KENNEY, CPA'S

[Engagement Partner's Signature]

Accepted and agreed to:

[Sign]

[Name and Title]

[Date]

⁵ See footnote 1.

⁶ See footnote 2.