

# 専門業務実務指針4400「合意された手続業務に係る実務指針」の解説（前編）

公認会計士 結城 秀彦 ゆうき ひでひこ

※ 以下の論稿は、合意された手続業務に関して、業務実施者（公認会計士等）にとって留意が必要な事項を主体として記載している。ただし、会計情報の読者には企業等関係者も多く含まれていることを勘案し、業務依頼者（企業等）・業務実施者共通の事項については★印を付し、便宜に供している。企業等関係者のうち、合意された手続業務に関心のおありの方は、まず★印の箇所を拾い読みされることをお勧めする。

## － 構成 －

（前編）

1. 専門業務実務指針4400の制定及びその背景
2. 専門実4400の想定する「合意された手続業務」とその特質
3. 合意された手続業務に関係する主体
4. 手続の実施の特質
5. 専門実4400の適用範囲～誰に、どのような業務に適用されるか？

（後編）

6. 品質管理、倫理規定の適用及び調書の保存
7. 業務契約の新規締結・更新・実施結果の利用者の追加
8. 手続実施結果と業務の実施過程において知るところとなった情報との矛盾とは？
9. 確認書
10. 報告
11. 適用開始時期

## 1. 専門業務実務指針4400の制定及びその背景

### (1) 専門業務実務指針4400とは？★

日本公認会計士協会監査・保証実務委員会（以下、「監査・保証実務委員会」という。）は、専門業務実務指針4400「合意された手続業務に関する実務指針」（平成28年（2016年）4月27日付。以下、「専門実4400」という。）を公表している。また、監査・保証実務委員会は、この実務指針の適用にあたっての留意事項をQ&A形式で取りまとめた研究報告として、監査・保証実務委員会研究報告第29号「専門業務実務指針 4400「合意された手続業務に関する実務指針」に係るQ&A」

（平成28年（2016年）7月25日付。以下、「Q&A」という。）を併せて公表している。当該実務指針は、日本公認会計士協会の会員である監査事務所が合意された手続業務を実施する場合に遵守が要求される実務上の指針（一般規範）を提供している。

### (2) 今般、制定された背景は？

ア) 過去の状況～監査・保証実務委員会研究報告第20号の存在

我が国においては、上記（1）の専門実4400公表前も公認会計士又は監査法人（以下、「公認会計士等」という。）により、合意された手続業務が実施される事例が見られたものの、法律上の制度として広く行われていないこと、また、当事者間において合意された手続を業務実施者が実施して実施結果を報告することを基本とする、簡潔な内容の業務形態であること等の要因により、我が国においては業務の進め方に関する強制力のある規範・指針は定められていなかった。合意された手続業務の概要を示すものとして、監査・保証実務委員会研究報告第20号「公認会計士等が実施する保証業務等に関する研究報告」において「14.合意された手続（Agreed upon procedures）」が設けられていたが、広く合意された業務の進め方に共通する指針を規範性あるものとして一般的・包括的に規定するものではなかった。

#### イ) 近年の状況★

近年においては、監査及びレビュー以外の業務形態により、過去財務情報又はそれ以外の情報等に一定の信頼性の付与を求めるニーズが高まり、Q&AのQ3に見られるように、多くの合意された業務がおこなわれており、一般労働者派遣業務、産業競争力強化生産性設備、再生可能エネルギー賦課金減免等、監督当局への申請・報告にあたり、合意された手続業務の実施が求められるようになってきている。このような状況に鑑み、一定の品質を維持し、体系的に公認会計士等が業務を行う必要から、合意された手続業務に共通して求められる実務上の一般的な規範が制定されることとなったものと思われる。

### (3) 専門業務実務指針とは？★

専門実4400は、日本公認会計士協会において、初めて「専門業務実務指針」の名の下に公表された実務指針

である。日本公認会計士協会から発行される報告書は委員会別に公表物の態様を示す実務指針や研究報告等の区分毎に通番が付されるのが通常である。しかしながら、監査以外の保証業務においては、利用者の利便性を考慮し、対象とする多様な主題に応じて所管する委員会が異なる場合であっても、保証業務に係る実務指針であるという共通の属性に鑑み、各実務指針を「保証業務実務指針」として統一化・体系化して整理することが有益と考えられるときには、実務指針の基になった国際監査・保証基準審議会（International Auditing and Assurance Standards Board. 以下、「IAASB」という。）が公表する基準との関連性を示す保証業務実務指針としての番号が付されている（例：保証業務実務指針2400「財務諸表のレビュー業務」）。

これに倣い、専門実4400も、合意された手続業務に係る実務指針策定の基礎としたIAASBが公表する基準 International Standards on Related Services 4400（以下、「ISRS4400」という。）に関連するものとして番号4400が付されている。ただし、後述するように、合意された手続業務は保証業務には該当しないため、「保証業務実務指針」ではなく「専門業務実務指針」の呼称が付されている。

#### (4) 国際的な基準－ISRS4400との関係は？

上述のように、専門実4400はISRS4400を基礎としているが、ISRS4400は1994年7月にISA920として公表されたものであり、要求事項又は適用指針が詳細に記載されているわけではないため、その後の実務の進展の中で具体的な取扱いを明らかにすべき事項については、監査及び品質管理の基準や諸外国の基準も参考としている（Q&A第4項）。具体的には、Q&AのQ11に示されるように、適用範囲、業務の特質、関係する主体、手続実施結果と業務の範囲外から入手した矛盾する情報、確認書など、ISRS4400を補足追加することを主体とした相違が見られる。

## 2. 専門実4400の想定する「合意された手続業務」とその特質

### (1) 「合意された手続業務」とは？★

合意された手続業務とは、業務実施者が、業務依頼者及びその他の実施結果の利用者との間で合意された手続を実施し、結論の報告や保証の提供は行わず、手続実施結果を事実と則して報告する業務である（専門実4400第11項参照）。

### (2) 合意された業務の特質★

① 保証業務ではないため、合意された手続実施結果報告書に業務実施者の結論が記載されない。★

合意された手続に関する業務実施者の報告は、手続実施結果を事実と則して報告するのみにとどまり、手続実施結果から導かれる結論の報告も、保証の提供もしな

い。言い換えれば、合意された手続実施結果報告書（以下、「手続実施結果報告書」という。）には、実施した手続とその実施結果が記載されるのみであり、保証業務と異なり、手続実施結果に基づく結論（例えば、財務諸表が会計の基準に準拠している、適正に表示されているという監査意見のような結論）は、手続実施結果報告書には記載されない。手続実施結果報告書に記載された手続及び手続実施結果に基づき結論を導くのは、手続実施結果報告書の利用者自らであることが想定されている（専門実4400第5項及び第6項参照）。

② 業務実施者は、原則として、業務依頼者との間で合意された手続を淡々と実施し、手続実施結果を事実と則して淡々と報告する。★

合意された手続業務は結論の表明を目的としないため、保証業務と異なり、業務実施者は虚偽表示リスクの評価や重要性の概念の適用等の判断は行わず、また、手続から入手した証拠が適切かつ十分であるかどうかの評価や手続実施結果の報告に基づき不適切な結論を導くかどうかの評価も行わない（専門実4400第6項）。無論、業務依頼者には、合意された手続業務を実施する目的があり、その目的に適合するように業務を実施して欲しいという業務実施者に対するニーズがあり、業務実施者もこれに応えることとなる。しかしながら、業務実施者は業務依頼者のニーズを勘案した上で、実施する手続に合意するものの、合意された手続が十分かつ適切であるかの決定責任は業務依頼者が負い（専門実4400第12項(1)）、合意された手続に関して業務実施者はこれを淡々と実施し、報告するにとどまる。

## 3. 合意された手続業務に関係する主体

### (1) 業務実施者、業務依頼者、実施結果の利用者、業務の対象とする情報等に責任を負う者とはどのような存在か？★

合意された手続業務においては、以下の主体が関係することが想定される（専門実第12項(1)(2)(3)(7)）。

- 「業務依頼者」—業務実施者に合意された手続業務を依頼するために、業務実施者と業務契約を締結し、手続の決定責任を負う者をいう。業務依頼者は実施結果の利用者となることが通常想定されるが、当該利用者とならないこともある。
- 「業務実施者」—合意された手続業務を実施する者。
- 「業務の対象とする情報等に責任を負う者」—合意された手続業務の対象とする過去財務情報又は過去財務情報以外の情報等に責任を負う者をいう。
- 「実施結果の利用者」—業務実施者が作成した実施結果報告書を利用する者をいう。
- 「その他の実施結果の利用者」—業務依頼者とともに業務依頼者以外の者が実施結果の利用者となる場合には、当該業務依頼者以外の者を「その他の実施結果の利用者」と称する。「その他の実施結果の利用者」は

手続の決定に関与せず、合意された手続が十分かつ適切かを判断する責任のみを負う。状況によっては、業務に対する自らのニーズを手続に反映させるため、手続の決定に関与し責任を負うこともある。

これらの合意された手続業務に関係する主体は、当事者の役割や機能を示すものであり、合意された手続業務において常にこれら4主体が独立して存在しているわけではなく、当事者が上記の複数の主体を兼務していることがある。その結果、監査業務のように、業務実施者（監査人）、業務依頼者・主題に責任を負う者（経営者）、想定利用者（監査報告書の利用者）が目に見える形で常に存在せず、外見上、二者のみ、三者のみが存在して業務が行われているように見えることがある。合意された手続業務においては、実施結果の利用者は、誰がこれらの主体の機能・役割を担うのか、兼務しているのかを理解して、業務を利用することが必要となる。なお、Q&AのQ7には、このようなさまざまな主体の状況のうち、以下の状況が例示されており、理解の参考となる。

- 業務実施者と業務依頼者の二者のみが業務に関係するような外見を呈している状況
- 業務実施者及び複数の業務依頼者（二者）の三者が業務に関係するような外見を呈している状況
- 業務実施者、業務依頼者及びその他の実施結果の利用者の三者が業務に関係するような外見を呈している状況

## **(2) 手続の適切性及び十分性に関する決定責任、手続を理解して合意する責任は誰が負うか？★**

合意とは互いの意思が合致することを言うとして理解される。したがって、合意された手続業務では、業務実施者が業務依頼者と実施する手続について合意することから、実施する手続についても相互に責任を負うように考えられるように思われる。

しかしながら、専門実4400による合意された手続業務では、「業務実施者は、…（中略）…合意された手続を実施し、その実施結果を報告する責任を負うが、当該手続の種類、時期及び範囲を決定する責任は負わない。業務実施者が責任を負うのは、手続を誤って適用した場合や事実と異なる結果報告をした場合に限られる。」（専門実4400A8項（3））とされている。業務実施者ではなく業務依頼者が手続の決定責任を負い、業務実施者は合意された手続を淡々と実施し、その結果を事実と則して淡々と報告することとなる。

## **(3) 業務依頼者は、常に業務の対象とする情報に責任を負う者となるのか？★**

例えば、財務諸表監査においては、業務依頼者（業務実施者と業務契約を締結する者）と主題に対して責任を負う者（財務諸表の作成責任を負う者）はともに経営者であり、常に一致している。これに対して、合意された

手続においては、主題に対して責任を負う者に相当する者は業務の対象とする情報に責任を負う者であるが、これは常に業務依頼者と一致するとは限らない。例えば、業務実施者が親会社と業務契約を締結し、子会社の財務情報に対して合意された手続業務を実施する場合がある。この場合、業務依頼者は親会社であるが、業務の対象とする情報に責任を負う者は子会社となり、両者は一致しない（Q&AのQ7【状況4】参照）。このように、業務依頼者と業務の対象とする情報に責任を負う者が異なる場合には、業務の対象とする情報に責任を負う者が情報提供責任を負い、業務依頼者が業務の対象とする情報に責任を負う者に情報を提供させる責任という重層的な責任関係が生じることに留意が必要となる。また、業務の対象とする情報に責任を負う者から確認書を入手するかどうか、検討する必要が生ずることも留意しておかなばならない（専門実4400A8項、A21項及びA24項）。

## **4. 手続の実施の特質**

### **(1) リスク評価及び重要性**

合意された手続業務には、保証業務とは異なり、結論を表明せず、業務実施者は手続の適切性及び十分性について決定する責任を負わず、淡々と手続を実施するという業務の特質がある。したがって、業務実施者は、誤った結論を表明する可能性・虚偽表示の可能性等についてのリスク評価は行わない（専門実4400A13項）とされる。

ただし、合意された手続の策定にあたり、手続が業務の目的の達成に適うものであるかどうか評価し、業務依頼者と協議する過程で、業務実施者は業務依頼者の業務の依頼の目的（情報等の信頼性の向上）を勘案し、虚偽表示の可能性を考慮して手続の種類、時期及び範囲を評価・判断することがある。

### **(2) 重要性**

財務諸表監査のような保証業務と異なり、結論を表明しないという合意された手続業務の特質から、業務実施者には虚偽表示が重要であるかどうかの判断は求められず、したがって、重要性の概念、基準値を用いて業務を行うことは求められない。このような重要性の概念の適用は、結論を導く際に、実施結果によって行われる。ただし、実施する手続の対象を抽出する場合又は実施結果を報告する対象を限定する場合に、業務依頼者及びその他の実施結果の利用者との間で定めた合意された手続において、閾値として手続対象又は手続実施結果の報告に関する一定の金額若しくは数値を定めることがある（専門実4400A14項）。

### **(3) サンプル抽出**

手続の適切性及び十分性について決定する責任を負わず、淡々と手続を実施するという業務の特質から、業務実施者は、特定の情報等に対してサンプリングによって



手続を実施する場合、自らの判断に基づきサンプルを抽出しない。ただし、業務依頼者との間で定めた合意された手続において具体的かつ詳細な抽出基準、件数、方法等が定められている場合には、これに基づきサンプルを抽出する（専門実4400A17項）。例えば、財務諸表監査において、監査人は自ら手続の範囲（サンプル数）の十分性を判断してサンプルを抽出するが、合意された手続において業務実施者がこのように主体的にサンプリングを行うことはない。

#### (4) 分析的手続

前述のように、合意された手続業務においては、業務実施者には虚偽表示が重要であるかどうかの判断は求められず、したがって、重要性の概念、基準値を用いて業務を行うことは求められない。また、手続の適切性及び十分性について決定する責任を負わず、淡々と手続を実施する。このような業務の特質から合意された手続において、業務実施者は自らの判断において、推定値を計算することはせず、業務依頼者が計上された金額又は比率に関する推定値を提供しない限り、業務実施者は分析的手続を実施しない。分析的手続を実施する場合には、業務実施者は判断を行わず、計上された金額又は比率と業務依頼者から提供された推定値との差異を報告する。ただし、それが重要であるかどうかの判断は行わない（専門実4400A18項）。

#### (5) 未実施の手続

手続の適切性及び十分性について決定する責任を負わず、淡々と手続を実施するという業務の特質から、業務実施者には契約時に合意された手続のうち実施できなかった手続がある場合にはその旨及びその理由を手続実施結果報告書に記載することが求められる。ただし、このような場合、手続を実施できなかった旨を事実として淡々と報告しても、業務依頼者の期待する業務の目的に適合するものとなることが予期される。そのため、業務実施者は実施結果報告書を提出する前に、業務依頼者及びその他の実施結果の利用者に、合意された手続の変更について申し入れることを検討することがある（専門実4400第28項（13）及びA30項参照）。業務実施者は、実務上、むしろこのように手続の見直しを業務依頼者に提起して対応することが、通常と思われる。

## 5. 専門実4400の適用範囲～誰に、どのような業務に適用されるか？

### (1) 誰に適用されるのか？適用対象となる業務実施者は誰か？

専門実4400は、①監査事務所②監査事務所が支配している事業体に適用されることが想定されている。

#### ① 監査事務所

監査事務所とは個人事務所又は監査法人をいい（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」（以下「品基報第1号」という。）第11項（2）参照）、監査を実施しない事務所も含まれる。監査事務所は、専門実4400を適用して業務を実施する場合には、品基報第1号に基づいて合意された手続業務が適切に行われることを合理的に確保するための方針及び手続を整備し運用する義務がある（専門実4400第3項）。

公認会計士は開業登録を行い、個人事務所の名の下で業務を行うため、監査事務所とは公認会計士又は監査法人（すなわち、公認会計士等）と同義であると解される。したがって、公認会計士等が合意された手続業務を実施しようとする場合には、専門実4400に基づき業務を実施しなければならない。

#### ② 監査事務所が支配している事業体

監査事務所が支配している事業体とは、公認会計士若しくはその配偶者又は監査法人が実質的に支配しているものと認められる関係（子会社等又は関連会社等との関係）を有する法人その他の団体をいう（職業倫理に関する解釈指針Q2-1参照）。監査事務所は、監査事務所が支配している事業体が合意された手続業務を実施する場合、本実務指針を適用させるように監督することが求められる（専門実4400A1項参照）。さらに、本実務指針を適用する場合には、品基報第1号を遵守させるように監督することが求められる（専門実4400A4項）。

### (2) 実務指針の規範性とは？

#### ① 実務指針とは何か？

専門実4400は、合意された手続業務に関する実務上の指針、すなわち実務指針を提供するものである（専門実4400第1項）。

「日本公認会計士協会が公表する実務指針等の公表物の体系及び名称について」（日本公認会計士協会 平成26年3月31日）によれば、実務指針とは同協会会則第41条に定める会員が遵守すべき基準等に該当するものであるとして適用強制力・規範性が与えられているのに対して、研究報告とは委員会における研究の成果であり、このような規範性は与えられておらずその遵守は強制されていない。従前に公表されていた監査保証研究報告20号とは異なり、専門実4400は実務指針であるため、同協会の会員である公認会計士等に実務上の指針の一つとしてその遵守が強制される規範として位置付けられる。

#### ② ISRS4400等を適用することはできないのか？

合意された手続業務に係る実務上の指針は、業務実施者が利用すべき基準を公表する権限を有する又は認知されている業務実施基準設定主体が定める基準等であるとされており、専門実4400のみに限定されている訳ではない（専門実4400A1項参照）。専門実4400以外の実務上の指針を適用することも可能であり、合意された手続業務の実務上の指針には、例えば、IAASBが公表する

ISRS4400も想定される（Q&AのQ2解説を参照。）。

### ③ 調査業務は必ず合意された手続業務として実施しなければならないのか？

合意された手続業務は調査報告業務のひとつであるが、すべての調査報告業務に専門実4400の適用が強制される訳ではない。調査報告業務において、業務依頼者又は調査報告結果の利用者が、合意された手続業務を実施したことを報告書に記載することを希望し、業務実施者がその旨を調査報告書に記載する場合には、業務実施者に専門実4400を適用することが求められる。また、業務依頼者又は調査報告結果の利用者が、合意された手続業務であることを報告書に明示することは希望していないが専門実4400と同等の様式の報告書が発行される場合にも、業務実施者は専門実4400を適用し、専門実4400に準拠して業務を実施した旨を実施結果報告書に明示して合意された手続業務を実施することが求められる（Q&AのQ2参照）。

### ④ 何が適用対象となるか？

#### (ア) いわゆる調査報告業務とどこが異なるか？★

合意された手続業務は調査報告業務のひとつと解されるが、合意された手続業務とそれ以外のいわゆる調査業務には、以下の諸点において相違が見られる（Q&AのQ1参照）。

#### ●手続の種類、時期及び範囲の決定責任

これらに関して、合意された手続業務では業務依頼者（状況によっては、その他の実施結果の利用者を含む。）の責任とされるが、その他の調査報告業務では、当該責任を誰が負うかは業務契約の内容により異なり、調査報告書において当該責任が明示されないこともある。

#### ●手続及び手続実施結果

合意された手続業務では手続を事実と則して詳細かつ具体的に定め、手続実施結果を報告するが、その他の調査報告業務ではどの程度詳細に手続を定め、調査結果を報告するかは業務契約により異なる。

#### ●結論及び規準(criteria)からの逸脱、助言等に関する報告

合意された手続業務では、規準が存在しないため、結論及び規準からの逸脱の内容は報告せず、また、業務改善等の助言等の報告も実施結果報告書においては行わない。

その他の調査報告業務では、結論は記載しないものの、規準からの逸脱の内容及び逸脱への対応に関する助言（例えば、財務調査において会計の基準に照らしてどのような修正が必要か、会計の基準どおりに作成した場合にどのような数値になるか。）を調査報告書において報告することがある。

#### (イ) 財務情報のみが対象なのか？★

専門実4400においては、合意された手続業務の対象の一部として、財務情報が想定されているが、過去財務情報のみならず将来財務情報を対象にすることが想定さ

れている。また、財務情報のみならず、非財務情報、情報以外の行為やシステムの状況を対象とすることが想定されている。

すなわち、専門実4400は①過去財務情報、②過去財務情報以外の情報等を対象とする合意された手続業務に対して適用されるものとしている（専門実4400第2項参照）。なお、過去財務情報、過去財務情報以外の情報等は次のように説明されている。

- 過去財務情報には、財務諸表項目等（例えば、売掛金、買掛金、関連当事者との取引、事業セグメントの売上高及び利益）、個別の財務表（例えば、貸借対照表）又は完全な一組の財務諸表が含まれる（専門実4400A2項）。ただし、財務諸表や個別の財務表の全体を合意された手続の対象とする場合には、手続実施結果が財務諸表や個別の財務表に対する保証を提供しているかのように利用される可能性があるため、業務実施者は業務契約の新規締結又は更新の可否を慎重に検討する（専門実4400A12項参照）。

- 過去財務情報以外の情報等には、次年度以降の事業計画等の将来財務情報、非財務情報、コーポレート・ガバナンス、法令遵守、財務報告プロセス若しくは内部統制等の行為、又はシステムが含まれる（専門実4400A3項参照）。

#### (ウ) 具体的な適用対象業務はどのようなものか？★

Q&AのQ3には法令に基づく業務の対象として以下が例示されている。

- 一般労働者派遣業務における継続許可申請の事後申立てに係る月次・中間決算書に対する合意された手続業務（監査・保証実務委員会研究報告第24号関連）
- 産業競争力強化法における事業再編計画及び特定事業再編計画の認定申請書に添付する「資金計画に係る公認会計士又は監査法人の報告書」業務（監査・保証実務委員会研究報告第27号関連）
- 再生可能エネルギー賦課金減免申請に係る売上高等に対する合意された手続業務
- 産業競争力強化法生産性促進設備認定に係る事業計画に対する合意された手続業務

また、法令に基づくものではない、任意の合意された手続業務の対象としては、Q&AのQ3の例示及びそれ以外のものも含め、例えば以下が考えられる。

- 有価証券報告書の経理の状況以外の箇所に記載された財務・非財務情報
- 有価証券報告書に係るXBRLデータ（IT委員会研究報告第41号関連）
- 特定の部門の作成した棚卸資産年齢調表
- 買収先会社の作成した売掛金明細表及び棚卸資産明細表
- 子会社の人件費明細表
- 共同事業体における費用明細表の作成プロセス（内部統制を含む）
- イベント来場人数の集計プロセス

なお、専門実4400付録1の文例においては、ある会社の買収に関連して、売掛金明細表及び棚卸資産明細表に対して実施結果報告書を発行する場合の文例が取扱われている。しかしながら、これは買収に関連して合意された手続業務が実施されることがあることを示している

に過ぎず、買収調査に専門実4400の適用が強制されることを意図するものではない（Q&AのQ4参照）。

（後編へつづく）

## デロイト トーマツグループの概要

### ●有限責任監査法人トーマツ

主たる事務所 東京（品川）  
 その他事務所 国内31カ所  
 札幌、仙台、盛岡、新潟、さいたま、千葉、東京（丸の内・八重洲）横浜、長野、金沢、富山、静岡、名古屋、岐阜、三重、京都、大阪、奈良、和歌山、神戸、岡山、広島、松江、高松、松山、福岡、大分、熊本、鹿児島、那覇

連絡事務所 国内9カ所  
 福島、高崎、松本、福井、浜松、滋賀、北九州、長崎、宮崎

海外駐在員派遣 約50都市  
 デロイト（\*1）/ニューヨーク、ロサンゼルス、ロンドン、北京 ほか  
 \*1デロイト トウシュ トーマツ リミテッドとそのメンバーファーム

### ●グループ総人員数 10,950名 (2017年3月末日現在)

有限責任監査法人トーマツ      デロイト トーマツ税理士法人      コンサルティング等その他関係会社

パートナー	579名 <sup>*2</sup>	パートナー	58名	パートナー	163名 <sup>*4</sup>
専門職	5,571名	専門職	678名	専門職	13名
事務職	546名	事務職	120名	コンサルタント	2,639名
合計 <sup>*3</sup>	6,696名	合計	856名	事務職	586名
				合計	3,401名

\*2 特定社員49名を含む

\*3 有限責任監査法人トーマツ 合計のうち、  
 公認会計士 3,300名  
 公認会計士試験合格者等(会計士補を含む) 1,235名

\*4 有限責任監査法人トーマツのパートナー3名を含む