

# 倫理委員会 有識者懇談会

## 議事次第

(第10回 2023年12月19日(火) 14:00~15:50)

### I 開会

### II 副会長挨拶

### III 議事

- ・ 倫理規則の改正公開草案（上場事業体及び社会的影響度の高い事業体（PIE））について
- ・ 倫理規則実務ガイダンス第1号「倫理規則に関するQ&A（実務ガイダンス）」の改正公開草案（PIE、業務チーム及びグループ監査業務（ET-GA）、テクノロジー）について

【資料No.1～4】

### IV 閉会

以 上

## 配 付 資 料

資 料	資料No.
第 10 回倫理委員会有識者懇談会	1
倫理規則本文改正案	2
公開草案に対する質問事項	3
倫理規則実務ガイダンス第 1 号「倫理規則に関する Q&A（実務ガイダンス）」 改正公開草案	4
倫理規則改正公開草案の概要	参考

# 倫理委員会有識者懇談会

第10回

2023/12/19



# 本日の議事次第

---

1. 倫理規則の改正スケジュールについて
2. 倫理規則の改正（公開草案）について
  - ▶ 上場事業体及び社会的影響度の高い事業体（PIE）
3. 倫理規則実務ガイダンス第1号「倫理規則に関するQ&A（実務ガイダンス）」の改正（公開草案）について
  - ▶ 上場事業体及び社会的影響度の高い事業体（PIE）
  - ▶ 業務チームの定義及びグループ監査業務（ET-GA）
  - ▶ テクノロジー及び守秘義務（秘密保持）

※ 以下のスライドに記載の文案は、2023年12月19日時点における文案となります。

# 1. 倫理規則の改正スケジュールについて

# 1-1. 倫理規則の改正スケジュールについて

- 2024年1月に公開草案を公表し、2024年7月の定期総会に上程する。

2023年12月19日	有識者懇談会
2023年12月27日	倫理委員会（公開草案審議）
2024年1月17・18日	役員会（公開草案審議）
～2024年3月5日頃	1.5か月の公開草案意見募集期間
2024年4月予定	有識者懇談会（コメント対応結果に関する意見交換）
2024年5月14日	倫理委員会（コメント対応結果審議）
2024年5月24日	役員会（コメント対応結果審議）
2024年7月	定期総会審議
2025年4月1日	適用開始

- 倫理規則実務ガイダンス第1号「倫理規則に関するQ&A」についても、上記のスケジュールを進める。

## 1-2. 適用

---

- この改正規定は、2025年4月1日から施行する。ただし、会員の判断において早期適用することを妨げるものではない。
- 前項の規定にかかわらず、次の規定は、それぞれに定める業務から適用する。ただし、会員の判断において早期適用することを妨げるものではない。
  - ▶ パート4A：2025年4月1日以後開始する事業年度の監査業務、レビュー業務及びグループ監査業務
  - ▶ パート4B（期間を対象にする主題に関する保証業務に限る。）：2025年4月1日以後開始する期間の保証業務
- グループ監査業務において、構成単位の監査人である会計事務所等が、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない場合、構成単位の監査業務の依頼人と非保証業務の契約を2025年3月31日までに締結し、かつ、同日までに業務を開始したときは、従前の契約条件に基づき、当該構成単位の監査人である会計事務所等は、当該非保証業務が終了するまで、なお従前の例により非保証業務を継続することができる。



## 2. 倫理規則の改正（公開草案）について

上場事業体及び社会的影響度の高い事業体（PIE）



## 2-1. 倫理規則の改正

---

- 国際会計士倫理基準審議会（IESBA）から次の倫理規程の改訂が公表されたこと等を踏まえ、本会では倫理規則の改正について検討を行った。
  - ① 上場事業体及び社会的影響度の高い事業体の定義に関するIESBA倫理規程の改訂（2022年4月11日公表、2024年12月15日適用）
  - ② 業務チームの定義及びグループ監査に関するIESBA倫理規程の改訂（2023年2月28日公表、2023年12月15日適用）
  - ③ テクノロジーに関するIESBA倫理規程の改訂（2023年4月11日公表、2024年12月15日適用）
- 上記のうち、②及び③に関しては、これまでの倫理委員会有識者懇談会においてご意見をいただいたため、今回は①についてのご意見をいただきたい。

## 2-2. PIEに係る倫理規則の改正の背景

---

- IESBAは、次の事由を背景として、社会的影響度の高い事業体（PIE）に係る倫理規程の改訂を行った。
  - ▶ 保険監督者国際機構（IAIS）やバーゼル銀行監督委員会等の規制当局関係者が、銀行を含む金融機関に係るPIEの定義の再検討を提案した。
  - ▶ 証券監督者国際機構（IOSCO）が、多くの法域の規制当局がPIEの定義を定める権限を有していないことを指摘した。
  - ▶ 欧州連合（EU）、オーストラリア及び南アフリカ等の法域において、IESBA倫理規程とは異なるPIEの定義や範囲を採用しているため、IESBA倫理規程との間の共通性や相異点、及び国際的に収斂させることのメリットについて検討を行った。
- 本会は、改訂されたIESBA倫理規程を参考に、我が国の実情も勘案しながら、「上場事業体」及び「社会的影響度の高い事業体」の定義等の改正を行う。

## 2-3. 主な規定の構成

セクション400 監査及びレビュー業務における独立性に対する概念的枠組みの適用	項番号
はじめに	
PIEの財務諸表監査のみに適用される要求事項及び適用指針の趣旨	400.13、400.15
事業体の財務状況に対する社会的影響度の程度を評価する際に考慮する要因	400.14
要求事項及び適用指針	
(3) 社会的影響度の高い事業体	
PIEの範囲	R400.22
会計事務所等にPIEとして取り扱うかどうかの決定が推奨されるその他の事業体	400.24 A1
開示	R400.25、R400.26
用語集	
公に取引されている事業体、社会的影響度の高い事業体	

(注) 上記の他、用語の修正（「上場事業体」を「公に取引されている事業体」に変更）や項番号の修正等を行っている。

## 2-4. PIEの財務諸表監査のみに適用される規定の趣旨

---

- 本パートで規定されている要求事項及び適用指針には、PIEの財務諸表監査のみに適用されるものがある。  
これは、PIEの財務的健全性が利害関係者に与える潜在的な影響による、当該事業体の財務状況に対する高い社会的影響度を反映したものである。(400.13)
- PIEを対象とした監査業務を行う会計事務所等の独立性について、当該事業体の財務状況に対する社会的影響度が高いことから、利害関係者は、より一層高い期待を有している。  
第400.13項において規定されているPIEの監査に関する要求事項及び適用指針の目的は、これらの期待に応えることであり、それにより、当該事業体の財務状況の評価に際し使用される当該事業体の財務諸表について、利害関係者からの信頼を高めることになる。(400.15)

## 2-5. 社会的影響度の程度を評価する際に考慮する要因

---

- 事業体の財務状況に対する社会的影響度の程度を評価する際に考慮する要因には、次のものが含まれる。(400.14)
  - ▶ 事業体の主な事業の一環として公に財務上の義務を引き受けるなど、事業体の事業又は活動の内容
  - ▶ 事業体が財務上の義務を履行するという信用を付与するために設計された、規制当局による監督の対象となるかどうか。
  - ▶ 事業体の規模
  - ▶ 事業体の財務上の破綻が生じた場合に、どの程度容易に置換えが可能かを含み、事業を行うセクターに対する事業体の重要性
  - ▶ 投資家、顧客、債権者及び従業員を含む、利害関係者の数及び性質
  - ▶ 事業体の財務上の破綻が生じた場合に、他のセクター及び経済全体に与える潜在的でシステミックな影響

## 2-6. PIEの範囲

**R400.22** 会計事務所等は、本パートを適用する上で、事業体が次の種類のいずれかに該当する場合には、その事業体をPIEとして取り扱わなければならない。

(1) 公に取引されている事業体

これには、次が該当する。

- ① 公認会計士法上の大会社等に該当する、金融商品取引所に上場している金融商品を発行する事業体
- ② 公認会計士法上の大会社等に該当する、日本証券業協会の公社債店頭売買参考統計値発表制度に基づき債券の価額が公表され、店頭で取引される債券を発行している事業体（金融商品取引法第193条の2第1項に基づく財務諸表監査の対象となる事業体であり、最終事業年度に係る資本金が100億円以上又は負債の部の合計額が1,000億円以上の事業体に限る。）

(2) 主たる機能の一つが公から預金を受け入れることである事業体

これには、公認会計士法上の大会社等に該当する預金等受入を事業とする金融機関が該当する。

(3) 主たる機能の一つが公に保険を提供することである事業体

これには、公認会計士法上の大会社等に該当する保険会社が該当する。

(4) 第400.15項で規定されている目的を達成するものとして、法令等又は本規則によってPIEとして取り扱われる事業体

これには、(1)から(3)までに該当する公認会計士法上の大会社等以外の公認会計士法上の大会社等が該当する。

## 2-6. PIEの範囲

- 公認会計士法上の大会社等は、引き続きPIEに該当することとした。

事業体の種類	現行のPIE	改正後のPIE	摘要
大規模会計監査人設置会社	○	○	資本金100億円以上又は負債総額1,000億円以上
金商法監査対象会社	○	○	小規模非上場会社及び特定有価証券のみの発行会社を除き、上場投資法人を含む。
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	○	○	
独立行政法人	○	○	会計監査人の監査を受ける法人
国立大学法人 大学共同利用機関法人	○	○	
地方独立行政法人	○	○	会計監査人の監査を受ける法人

## 2-6. PIEの範囲

- 公認会計士法上の大会社等に該当しない次の事業体に関しては、事業体の財務状況に対する社会的影響度の程度を評価する際に考慮する要因（改正倫理規則第400.14項。スライド11参照）等に基づいてPIEの範囲に含まれるかどうかを検討した結果、倫理規則上、PIEの範囲には含めないこととした。
- なお、スライド17のとおり、会計事務所等は、その他の事業体をPIEとして取り扱うかどうかを決定することが推奨されていることに留意する。

事業体の類型	検討対象とした主な事業体	PIEの範囲に含めないこととした理由
公に取引されている事業体	TOKYO PRO Marketに上場されている株式の発行事業体	金融商品取引法に基づく法定監査が実施されておらず、また、制度上、直接買付けが可能な投資家は特定投資家等（適格機関投資家等の特定投資家及び非居住者）に限られ、一般の投資家は直接株式の買付をすることができない。
主たる機能の一つが公から預金を受け入れることである事業体	信用金庫	<p>会員組織形態の事業体に該当するとともに、営業地域が一定の地域に限定されている。また、経営分析や資本増強等を含む信用金庫経営力強化制度等により、信用金庫の業界全体として信用力の維持及び向上や財務上の破綻の未然防止が図られている。</p> <p>なお、会員組織形態、組合形態及び相互保有形態の事業体（公認会計士法上の大会社等を除く。）については、国際的にもPIEの対象から除外することができることが例示されている。通常、これらの事業体の会員や組合員等は、出資を通じて協同して事業体の運営に関わるとともに、その事業を利用していることから、事業体の財務状況に基づく重要な影響を受ける利害関係者は、主として会員や組合員等であると想定される。</p>



## 2-6. PIEの範囲

事業体の類型	検討対象とした主な事業体	PIEの範囲に含めないこととした理由
主たる機能の一つが公から預金を受け入れることである事業体	信用協同組合、労働金庫	会員組織形態又は組合形態の事業体に該当するとともに、営業地域が一定の地域に限定されており、会員又は組合員以外からの預金等の受入に制限が設けられている。
	農業協同組合、漁業協同組合、水産加工業協同組合	組合形態の事業体に該当するとともに、営業地域が一定の地域に限定されており、組合員以外からの貯金等の受入に制限が設けられている。 また、これらの事業体は、農産物の販売等の経済事業を適切に行い、組合員の農業所得を向上させていくことや水産資源の管理及び水産動植物の増殖や水産に関する経営及び技術の向上に関する指導等を行うこと等を主な事業としている。
主たる機能の一つが公に保険を提供することである事業体	農業協同組合、漁業協同組合、水産加工業協同組合	組合形態の事業体に該当するとともに、営業地域が一定の地域に限定されており、組合員以外への共済の提供に制限が設けられている。 また、これらの事業体は、農産物の販売等の経済事業を適切に行い、組合員の農業所得を向上させていくことや水産資源の管理及び水産動植物の増殖や水産に関する経営及び技術の向上に関する指導等を行うこと等を主な事業としている。
	消費生活協同組合	組合形態の事業体に該当するとともに、営業地域が一定の地域に限定されており、組合員以外への共済の提供に制限が設けられている。 また、消費生活協同組合は、組合員の生活に必要な物資を購入し、これに加工し若しくは加工しないで、又は生産して組合員に供給する事業等を主な事業としている。

## 2-6. PIEの範囲

事業体の類型	検討対象とした主な事業体	PIEの範囲に含めないこととした理由
年金基金	厚生年金基金、企業年金基金	法定監査が求められておらず、会計事務所等が業務を実施する場合、多くは専門業務実務指針4464「総合型確定給付企業年金基金に対する合意された手続業務に関する実務指針」に基づく合意された手続業務等が実施されている状況にある。
集団投資ビークル	上場投資信託、非上場公募投資信託	我が国の投資信託は、契約型の投資信託であり、規則に則り約款で定めた方針に基づいて、流動性の高い有価証券やデリバティブに投資し、運用するものであるため、投資信託自体が公に財務上の義務を引き受ける等の事業活動は行っていないと考えられる。また、投資信託の運用を担う委託会社が財務上破綻したとしても、運用資産は信託財産として委託会社の財産とは分別して管理されている。さらに、投資家の関心は、過去の会計期間に係る財務諸表よりも、日々更新される基準価額にある。こうした状況は、当該投資信託が上場であっても、非上場であっても、相違することはない。
非営利活動団体 又は政府系事業体	公益社団法人、公益財団法人、 一般社団法人、一般財団法人	いずれも営利を目的とした事業体ではないことから、事業活動に公益性があるものと想定される。しかしながら、今回の改正の主眼である当該事業体の財務状況に対する社会的影響度の観点では、対外債務の重要性が高い事業体であっても、特別な法令等により指定された法人であることがあり、監督省庁による監督も行われている。

## 2-7. 会計事務所等がPIEとして取り扱うその他の事業体

- 会計事務所等は、本パートの目的に照らし、その他の事業体をPIEとして取り扱うかどうかを決定することが推奨される。会計事務所等は、当該決定を行う場合、第400.14項に規定されている要因に加え、次の要因を考慮することが考えられる。  
(400.24 A1)
  - (1) 近い将来において、当該事業体がPIEになる可能性が高いかどうか。
  - (2) 類似の状況において、前任の会計事務所等が当該事業体についてPIEに対する独立性に関する要求事項を適用していたかどうか。
  - (3) 類似の状況において、会計事務所等が他の事業体についてPIEに対する独立性に関する要求事項を適用しているかどうか。
  - (4) 法令等又は本規則により、当該事業体がPIEに該当しないと定められているかどうか。
  - (5) 当該事業体又はその他の利害関係者が、会計事務所等に対して、PIEに対する独立性に関する要求事項を当該事業体に適用することを要請していたかどうか。その場合、当該要請に応じない理由があるかどうか。
  - (6) 当該事業体のコーポレート・ガバナンスの状況。例えば、ガバナンスに責任を有する者として、所有者又は経営者と区別されている監査役等が設置されているかどうか。

## 2-8. 開示

---

- R400.26項の場合を除き、会計事務所等は、事業体の財務諸表監査を実施する際に、第400.13項において規定されているPIEに対する独立性に関する要求事項を適用している場合、利害関係者にとっての情報の適時性及びアクセス可能性を考慮した上で、適切と考えられる方法により当該事実を開示しなければならない。(R400.25)
- R400.25項の例外として、会計事務所等は、開示することが当該事業体の秘密性を有する将来計画の開示につながる場合、そのような開示を行わないことが認められる。(R400.26)

## 2-9. 用語集

### 公に取引されている事業体（新規）

公開市場メカニズム（金融商品取引所における上場を含む。）を通して取引されている譲渡可能な金融商品を発行している事業体  
関連する証券法令等により定義された上場事業体は、公に取引されている事業体の一例である。

### 社会的影響度の高い事業体（PIE）（改正）（注）

パート4Aを適用する上で、事業体が次の種類のいずれかに該当する場合には、その事業体は、PIEとして取り扱われる。

- (1) 公に取引されている事業体
- (2) 主たる機能の一つが公から預金を受け入れることである事業体
- (3) 主たる機能の一つが公に保険を提供することである事業体
- (4) 第400.15項で規定されている目的を達成するものとして、法令等又は本規則によってPIEとして取り扱われる事業体

（注）社会的影響度の高い事業体（PIE）の定義の(1)から(4)までの具体的な内容は、倫理規則公開草案の用語集を参照のこと。

## 2-10. その他の関連する改正

- 現行倫理規則第400.8項において、会計事務所等は、利害関係者が多数かつ多岐に及ぶ事業体を、追加的にPIEとして取り扱うかどうかを検討することが推奨されており、その例として、一定規模以上の信用金庫等の金融機関が挙げられていたが、公開草案では、事業体にかかわらず、会計事務所等が第400.14項及び第400.24 A1項に基づいて判断することとし、具体的な事業体の例示を設けないこととした。
- 監査業務の依頼人に対する担当者の長期関与については、これまでも倫理規則第540.3 A5項及びR540.4項において、担当者の長期関与から生じる独立性に対する阻害要因に対処するためのセーフガードとして、担当者のローテーションを例示していたが、R540.5 JP項において、監査業務の依頼人がPIE以外であっても、一定規模以上の事業体の場合、監査業務の依頼人がPIEの場合の取扱いと同様の取扱いが要請されるとされていた。また、これを受け、倫理規則実務ガイダンス第1号「倫理規則に関するQ&A（実務ガイダンス）」Q540-5-1 JPでは、一定規模以上の信用金庫等について、ローテーションの対象とすることが考えられる旨が記載されていた。これらはIESBA倫理規程に定めのない本会独自の規定等であるが、一定規模以上の信用金庫等におけるローテーションに係る実務の定着等を踏まえ、事業体にかかわらず、上記セーフガードとしてのローテーションについては、第540.3 A5項等の一般的規定に基づいて会計事務所等が判断することとし、今回の公開草案において本会独自の規定等は削除することとした。

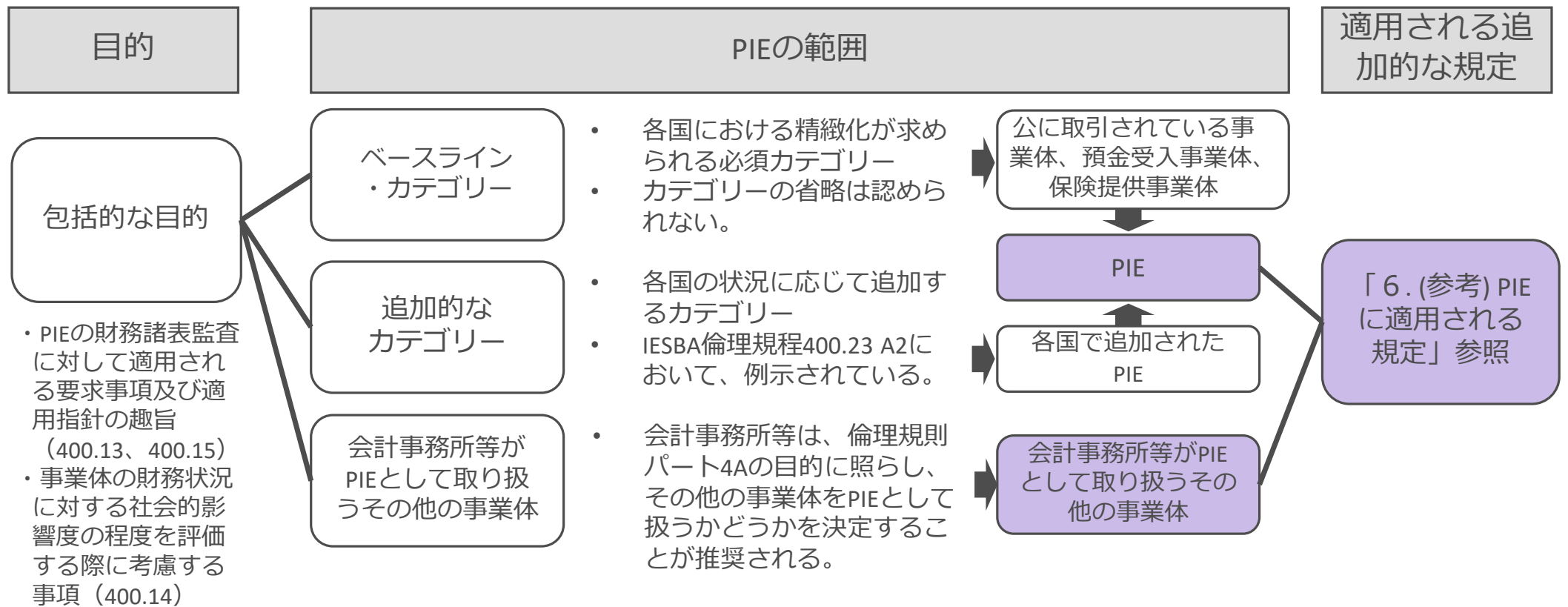
# ディスカッションポイント

---

- これまでに説明した、  
上場事業体及びPIEの定義に関する倫理規則の改正案について同意するか。

# (参考) IESBA倫理規程におけるPIEの範囲

## IESBA倫理規程におけるPIEの範囲の全体像





## (参考) IESBA倫理規程におけるPIEの範囲

### ベースライン・カテゴリー

- 本パートの適用上、次の区分のいずれかに該当する場合、会計事務所等は、その事業体を社会的影響度の高い事業体として取り扱わなければならない。(R400.22)
  - a. 公に取引されている事業体
  - b. 主要な機能の一つが公から預金を受け入れることである事業体
  - c. 主要な機能の一つが公に保険を提供することである事業体
  - d. 第400.15項で規定されている目的を達成するものとして、法令等又は職業的専門家としての基準によって社会的影響度の高い事業体として取り扱われる事業体

- 法令等又は職業的専門家としての基準により定められているより明確な定義を考慮に入れなければならない。(R400.23)
- R400.22項(a)~(c)に規定する類型は、広範に定義されており、特定の法域において関連し得る規模やその他の要素については、認定していない。そのため、倫理規程は、職業会計士に対する倫理基準の設定に責任を持つ機関が、例えば次により、これらの類型をより明確に定義することを規定している。(400.23 A1)
  - ▶ 有価証券取引のための特定の公開市場に言及すること。
  - ▶ 銀行又は保険会社を定義する現地の法令等に言及すること。
  - ▶ 相互会社形態の事業体など、特定の種類の事業体を対象とした適用除外を導入すること。
  - ▶ 特定の種類の事業体に関する規模の規準を設けること。

## (参考) IESBA倫理規程におけるPIEの範囲

- 本パートの適用上、次の種類のいずれかに該当する場合、会計事務所等は、その事業体を社会的影響度の高い事業体として取り扱わなければならない。(R400.22)
  - a. 公に取引されている事業体
  - b. 主要な機能の一つが公から預金を受け入れることである事業体
  - c. 主要な機能の一つが公に保険を提供することである事業体
  - d. 第400.15項で規定されている目的を達成するものとして、法令等又は職業的専門家としての基準によって社会的影響度の高い事業体として取り扱われる事業体

### 追加されるカテゴリー

- R400.22項(d)では、職業会計士に対する倫理基準の整備を所掌する機関が、第400.14項に規定しているような事項を考慮に入れた上で、第400.15項において規定している目的を達成するため、社会的影響度の高い事業体の類型を追加することを想定している。特定の法域における事実及び状況に応じて、そのような類型としては、次のものが含まれる可能性がある。(400.23 A2)
  - ▶ 年金基金
  - ▶ 集団投資ビークル
  - ▶ (投資家以外の) 利害関係者が多数存在する非公開事業体
  - ▶ 非営利活動団体又は政府系事業体
  - ▶ 公益事業体

## (参考) 公認会計士法上の大会社等

- 会計監査人設置会社（ただし、最終事業年度の資本金が百億円未満、かつ、最終事業年度の負債の部の合計額が千億円未満の株式会社を除く。）
- 金融商品取引法第193条の2第1項又は第2項の規定により監査証明を受けなければならない者（ただし、金融商品取引法第5条第1項の特定有価証券の発行者で、特定有価証券以外に一定の有価証券を発行していない者を除く。また、金融商品取引法第24条第1項第3号又は第4号により有価証券報告書を提出する発行者で最終事業年度の資本金が五億円未満又は売上高若しくは売上高の三年平均額が十億円未満であり、かつ、最終事業年度の負債の部の合計額が千億円未満の者を除く。）
- 銀行法（昭和56年法律第59号）第2条第1項に規定する銀行
- 長期信用銀行法（昭和27年法律第187号）第2条に規定する長期信用銀行
- 保険業法第2条第2項に規定する保険会社
- 全国を地区とする信用金庫連合会
- 全国を地区とする労働金庫連合会
- 全国を地区とする信用協同組合連合会
- 農林中央金庫
- 独立行政法人通則法第39条の規定により会計監査人の監査を受けなければならない独立行政法人
- 国立大学法人及び大学共同利用機関法人
- 地方独立行政法人法第35条の規定により会計監査人の監査を受けなければならない地方独立行政法人  
(公認会計士法第24条の2、同施行令第8条・第9条・第10条)

## (参考) PIEに適用される規定

- 監査対象事業体が新たにPIEに該当することになった場合、会計事務所等は、例えば、次のような規定の遵守が求められる。(倫理規則に関するQ&A QG-7-1参照)
  - ▶ 報酬依存度
    - ◆ 特定のPIEである事業体に対する報酬依存度が5年連続して15%を超える場合には、原則として監査人を辞任することとされている。
  - ▶ 報酬関連情報に関する監査役等とのコミュニケーション
    - ◆ 会計事務所等の独立性を評価するための有用な情報として、会計事務所等の報酬関連情報について、監査役等とのコミュニケーションを行うことが求められる。
  - ▶ 報酬関連情報の開示
    - ◆ 監査報告書において、会計事務所等の報酬関連情報を開示することが求められる。
  - ▶ 監査業務の依頼人への就職
    - ◆ 業務執行社員等であった者は、一定期間の経過後でなければ、PIEの役員等に就くことはできないこととされている。
  - ▶ 担当者の長期関与とローテーション
    - ◆ 業務執行社員等は、累積して7会計期間を関与した後、2～5年のクーリングオフ期間を経なければ、再度関与することはできないこととされている。
  - ▶ 非保証業務（非監査業務）の提供
    - ◆ 自己レビューという阻害要因が生じる可能性のある非保証業務の提供が原則的に禁止される。
    - ◆ 提供可能な非保証業務については、事前に監査役等からの了解を得ることが求められる。

### **3. 倫理規則実務ガイダンス第1号 「倫理規則に関するQ&A（実務ガイダンス）」 の改正（公開草案）について**

## 3-1. 実務ガイダンス改正の背景と概要

## 3-1. 実務ガイダンス改正の背景と概要 1/2

---

- 国際会計士倫理基準審議会（IESBA）から次の倫理規程の改訂が公表されたこと等を踏まえて、本会から倫理規則改正の公開草案を公表する予定である。
  - ① 上場事業体及び社会的影響度の高い事業体の定義に関するIESBA倫理規程の改訂（2022年4月11日公表、2024年12月15日適用）
  - ② 業務チームの定義及びグループ監査業務に関するIESBA倫理規程の改訂（2023年2月28日公表、2023年12月15日適用）
  - ③ テクノロジーに関するIESBA倫理規程の改訂（2023年4月11日公表、2024年12月15日適用）

## 3-1. 実務ガイダンス改正の背景と概要 2/2

- 倫理規則の改正案の内容を踏まえ、倫理規則実務ガイダンス第1号「倫理規則に関するQ&A（実務ガイダンス）」についても以下の改正を行う。

論点	追加したQ&A
上場事業体及び社会的影響度の高い事業体の定義	7項目
業務チームの定義及びグループ監査業務	31項目
テクノロジー・守秘義務（秘密保持）	2項目

- 現行の実務ガイダンスに規定されているQ&Aに関しても、倫理規則の改正により影響を受ける箇所の適合修正を行う。（詳しい内容は各論点で説明する。）
- このほか、倫理規則の改正により項番号に変更が発生した個所の適合修正等を行っている。



## 3-2. 上場事業体及び社会的影響度の高い事業体 (PIE)

## 3-2. PIEの定義

### ① 新設・修正するQ&A

- 2023年3月にIESBAから公表されたスタッフQ&Aを参考に、我が国の実務を考慮して、倫理規則実務ガイダンス第1号「倫理規則に関するQ&A」に、次の項目を新設する。

項目	QAの個数	主な内容
PIEに対する追加的な独立性に関する規定の包括的な目的	1	事業体の財務状況
事業体の財務状況に対する社会的影響度の程度の評価	1	社会的影響度の程度を評価する際の考慮要因
公に取引されている事業体	2	上場事業体との関係
その他の事業体をPIEとして取り扱うかどうかについての会計事務所等の決定	2	コーポレート・ガバナンスの状況の考慮
PIEの独立性に関する要求事項の適用に関する開示	1	例外規定の適用
合計	7	

- 信用金庫等に関するローテーションの適用範囲に関するQ&Aを削除する。(Q540-5-1 JP)
- 社会的影響度の高い事業体に対する要求事項の整理に関するQ&Aを一部修正する。(QG-7-1)

## 3-2. PIEの定義

### ② 事業体の財務状況に対する社会的影響度の程度の評価

#### Q400-5-1 (IESBA Q&A PIE Q3)

倫理規則第400.14項では、事業体の財務状況に対する社会的影響度の程度を評価する際に考慮する要因を列挙しています。これらの要因は、当該評価においてどのように関連しているのでしょうか。

#### <回答>

次の表は、事業体の財務状況に対する社会的影響度の程度の評価において、倫理規則第400.14項に列挙された要因との関連性について説明している。これらの要因は、単独では考慮しない。

事項	社会的影響度の程度
1. 事業体の主な事業の一環として公に財務上の義務を引き受けるなど、事業体の事業又は活動の内容 (400.14(1))	銀行、保険会社及び他の金融機関といった特定の種類の事業や活動を行う事業体の財務状況における社会的影響度は、高い可能性がある。例えば、金融機関が経営破綻した場合、広く一般に預金や投資が喪失する可能性がある。一方、ホスピタリティ・サービスの事業者の財務状況における社会的影響度が高い可能性は低い。

## 3-2. PIEの定義

### ② 事業体の財務状況に対する社会的影響度の程度の評価

事項	社会的影響度の程度
2. 事業体が財務上の義務を履行するという信用を付与するために設計された、規制当局による監督の対象となるかどうか。 (400.14(2))	当該要因は上記 1 と関連している。 当該要因は、事業体が財務上の義務を履行するという信用を付与するために設計された、財務上の健全性に関する規制当局による監督を受ける事業体に関連している。このような規制は、必ずしも金融市場に限定されるものではないが、しばしば存在する。事業体が財務上の義務を履行するという信用を付与するために設計された、規制当局による監督の対象となる場合、通常、その事業体の財務状況に対する社会的影響度は高いと考えられる。一方、当該監督により、事業体の財務上の健全性が担保され、利害関係者が事業体の財務上の破綻による潜在的な影響から保護されるとともに、利害関係者による事業体の財務状況に対する信頼性が確保される場合、会計事務所等による財務諸表監査は、監督を進めるための考慮要素の一つにとどまることが考えられ、そのような事業体の財務状況に対する社会的影響度は低いと整理することが考えられる。
3. 事業体の規模 (400.14(3))	当該要因は、PIEの特定の類型について規模の規準を設けるべきかどうかを決定する際に、特に重要となる。規模は、総資産、収益又は他の考慮事項により決定される。規模は、他の要因に該当する可能性のある非常に小規模な事業体を除外する観点と、規模だけで高い社会的影響度があるとみなされる可能性のある非常に大規模な事業体を検討する観点の両方から捉えることがある。この後者の側面は、多くの場合、5及び6の要因と関連する。

## 3-2. PIEの定義

### ② 事業体の財務状況に対する社会的影響度の程度の評価

事項	社会的影響度の程度
4. 事業体の財務上の破綻が生じた場合に、どの程度容易に置き換えが可能かを含み、事業を行うセクターに対する事業体の重要性（400.14(4)）	当該要因には、事業体の財務上の破綻が、公共財や公共サービスの提供に重大な混乱を生じさせるかどうかについての考慮事項が含まれる。 当該要因は、例えば、エネルギーセクターの事業体や金融市場インフラを担う事業体の特徴を捉えている。 例えば、小売電力事業会社の中には、エネルギーセクターにおける不可欠な部分を担わない会社が存在することもある。そのような会社の財務上の破綻は、その顧客が他の小売電力事業会社と同様のサービスを容易に契約できるのであれば、重大な混乱を生じさせないことがある。
5. 投資家、顧客、債権者及び従業員を含む、利害関係者の数及び性質（400.14(5)）	当該要因は、事業体の利害関係者に対する直接的な影響の程度に関連する。 利害関係者の数が多いほど、また利害関係者の範囲が広いほど、当該事業体の財務状況に対する高い社会的影響度が存在する可能性が高くなる。 当該要因は、利害関係者の数だけでなく、その性質も考慮する必要がある。例えば、多額の資金を有する機関投資家が主な投資家である事業体と比較して、個人投資家が主な投資家である事業体は、社会的影響度が高くなることがある。

## 3-2. PIEの定義

### ② 事業体の財務状況に対する社会的影響度の程度の評価

事項	社会的影響度の程度
	<p>また当該要因は、利害関係者が事業体の情報にアクセスできる条件を評価することにも関連している。例えば、利害関係者が主に債権者である事業体（債権者は、資金を融資するための条件の一部として、企業情報への特権的なアクセス権を有することがある。）における社会的影響度の程度は、利害関係者が主に個人投資家である事業体（個人投資家による企業情報へのアクセスは、一般的に公開されている情報を通じて行われる。）における社会的影響度の程度と比較して低いことがある。</p>
6. 事業体の財務上の破綻が生じた場合に、他のセクター及び経済全体に与える潜在的にシステミックな影響（400.14(6)）	<p>当該要因は、事業体が経済全体に及ぼす可能性のある影響に関連している。事業体の財務上の破綻が経済に重要な影響を及ぼす場合、それは当該事業体が高い社会的影響度を有する事業体であることを示すことになる。潜在的にシステミックな影響のある事業体の多くは、銀行や保険会社等のいくつかの必須のPIEの類型に含まれることが想定される。一方、事業体の財務上の破綻の影響が特定の地域等に限定される場合、そのような事業体の財務状況に対する社会的影響度は低いことがある。</p>

## 3-2. PIEの定義

### ③ 公に取引されている事業体

#### Q400-6-1 (IESBA Q&A PIE Q4)

全ての上場事業体は、公に取引されている事業体の定義を満たすのでしょうか。また、そのために例外なくPIEとみなされるのでしょうか。

#### <回答>

倫理規則R400.22項(1)に規定する公に取引されている事業体には、公認会計士法上の大会社等に該当する、金融商品取引所に上場している金融商品を発行する事業体が含まれる。

#### <解説>

「上場事業体」の概念は、倫理規則における公に取引されている事業体の定義に含まれている。用語集における公に取引されている事業体の定義の中の「金融商品取引所における上場を含む」という文言は、規制されているかどうかにかかわらず、主要な金融商品取引所だけでなく、私設取引システム等も含むことを意図している。

公に取引されている事業体の定義には、「関連する証券法令等により定義された上場事業体」が公に取引されている事業体の一例であるという説明も含まれている。そのため、関連する証券法令等によって定義される上場事業体であれば、定義に定められた規準を満たす限り、公に取引されている事業体の定義を満たすことになる。

したがって、倫理規則では、公に取引されている事業体には、公認会計士法上の大会社等に該当する、金融商品取引所に上場している金融商品を発行する事業体を含めている（倫理規則R400.22項(1)①参照）。



## 3-2. PIEの定義

### ③ 公に取引されている事業体

#### Q400-6-2 (IESBA Q&A PIE Q6)

公に取引されている事業体の定義の中の「公開市場メカニズムを通して取引されている」という要件は、何を意味するのでしょうか。この要件に基づき公に取引されている事業体に該当する、又は該当しないと判断される事業体には、どのような例があるのでしょうか。

#### <回答>

「公開市場メカニズムを通して取引されている」という要件は、事業体の発行する金融商品が、公に利用可能な取引プラットフォーム又はシステムを通して取引されることを意味する。一方、例えば、上場債券が機関投資家に対してのみ募集されるような事業体は、公に取引されている事業体の定義を満たさないと考えられる。

#### <解説>

「公開市場メカニズムを通して取引されている」という要件は、事業体の発行する金融商品が、公に利用可能な取引プラットフォーム又はシステムを通して取引されることを意味する。このようなメカニズムには、発行市場、流通市場又は店頭取引市場がある。一方、私的な交渉に基づく契約を通してのみ取引が行われる金融商品が発行している事業体を捕捉することは意図していない。したがって、例えば、店頭取引市場を通じて金融商品が公に取引されている事業体は、取引量が少なくても公に取引されている事業体となると考えられる。一方、上場金融商品が機関投資家に対してのみ募集されるような事業体は、公に取引されている事業体の定義を満たさないと考えられる。

倫理規則では、公に取引されている事業体には、次の事業体が該当するとしている。

- 公認会計士法上の大会社等に該当する、金融商品取引所に上場している金融商品を発行する事業体
- 公認会計士法上の大会社等に該当する、日本証券業協会の公社債店頭売買参考統計値発表制度に基づき債券の価額が公表され、店頭で取引される債券を発行している事業体（金融商品取引法第193条の2第1項に基づく財務諸表監査の対象となる事業体であり、最終事業年度に係る資本金が100億円以上又は負債の部の合計額が1,000億円以上の事業体に限る。）

一方、TOKYO PRO Marketに上場されている株式の発行事業体は、制度上、直接株式の買付けが可能な投資家が特定投資家等（適格機関投資家等の特定投資家及び非居住者）に限られ、一般の投資家は直接株式の買付をすることができないことから、公に取引されている事業体には該当しないと考えられる。



## 3-2. PIEの定義

### ④ その他の事業体をPIEとして取り扱うかどうかの判断

#### Q400-7-1 (IESBA Q&A PIE Q17)

会計事務所等は、倫理規則パート4Aの目的に照らし、その他の事業体をPIEとして取り扱うかどうかを決定することが、倫理規則第400.24 A1項により推奨されており、その考慮要因の一つとして、「当該事業体のコーポレート・ガバナンスの状況。例えば、ガバナンスに責任を有する者として、所有者又は経営者と区別されている監査役等が設置されているかどうか」が挙げられています。この要因は、事業体をPIEとして取り扱うかどうかに関する会計事務所等の決定にどのように影響しますか。

#### <回答>

PIEに対する独立性に関する要求事項、特に監査役等とのコミュニケーションに関する要求事項の遵守に影響するものと考えられる。

#### <解説>

会計事務所等は、その他の事業体をPIEとして取り扱うかどうかを検討する際に、当該事業体が適切なコーポレート・ガバナンスの状況を有しているかどうかを検討することが適切である。適切なコーポレート・ガバナンスの状況を有していない場合、このような事業体をPIEとして取り扱うことは、会計事務所等がPIEに対する独立性に関する要求事項、特に監査役等とのコミュニケーションに関する要求事項を適切に遵守することの実行可能性が乏しい状況にある場合でも、実行可能であるとの誤解を生じさせる可能性がある。

### **3-3. 業務チームの定義及びグループ監査業務 (ET-GA)**

## 3-3. ET-GA

### ① 新設するQA

- 2023年10月にIESBAから公表されたスタッフQ&Aを参考に、我が国の実務を考慮して、倫理規則実務ガイダンス第1号「倫理規則に関するQ&A」に、次の項目を新設する。

項目	個数	主な内容
業務チームの定義及びグループ監査業務に関する一般的事項	1	倫理規則セクション405の規定内容
業務チーム及び監査業務チームの定義の決定	8	業務チーム・監査業務チーム・グループ監査業務チームの定義の改正、サービス・プロバイダー及び専門家の例
グループ監査業務に関して新たに定義された用語	2	構成単位の監査業務の依頼人、グループ監査業務の依頼人
グループ監査業務における独立性	13	グループ監査人と構成単位の監査人とのコミュニケーション、個人に適用される独立性の検討事項、ケーススタディ、独立性が要求される期間
監査業務の主要な担当社員等	3	グループ監査業務の主要な担当社員等の判断基準
構成単位の監査人である会計事務所等における独立性に関する規定の違反	4	構成単位の監査人に独立性違反があった場合の対応、独立性違反に関するコミュニケーション
合計	31	—

- 倫理規則でグループ監査業務に関する独立性規定が追加されたことによる適合修正を行う（Q360-1-1）
- 本改正に係る項目の一部修正（Q400-3-1）

## 3-3. ET-GA

### ② 主な論点：業務チーム及び監査業務チームの定義の決定 1/5

#### Q405-2-3 (IESBA Q&A ET-GA Q4)

倫理規則の用語集において業務チームの定義を改正することは、独立性の観点でどのような影響を及ぼすのでしょうか。

#### <回答>

改正された業務チームの定義はより広範となり、会計事務所等又はネットワーク・ファームと契約している者かどうにかかわらず、業務において手続を実施する者は、業務チームに含まれる。

当該者は、財務諸表監査において監査業務チームに適用される倫理規則パート4Aの要求事項又はグループ監査業務においてグループ監査業務チームに適用される倫理規則セクション405の要求事項に従って、独立性を保持しなければならない。

特に、倫理規則セクション405では、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等内の個人を対象としている。

## 3-3. ET-GA

### ② 主な論点：業務チーム及び監査業務チームの定義の決定 2/5

#### Q405-2-5 (IESBA Q&A ET-GA Q6)

改正された監査業務チームの定義には、監査業務の結果に直接的に影響を及ぼすことができる、会計事務所等内の、又は会計事務所等と契約している者及びネットワーク・ファーム内の者が含まれます。同様に、改正されたグループ監査業務チームの定義には、グループ監査業務の結果に直接的に影響を及ぼすことができる、グループ監査人である会計事務所等内の、若しくは当該会計事務所等と契約している者、ネットワーク・ファーム内の者又はグループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等内の者が含まれています。倫理規則では、業務の結果に対して「直接的に影響」を及ぼす内容について、指針又は具体例は示されていますか。

#### <回答及び解説>

次のスライドのとおり整理されている。

### 3-3. ET-GA

## ② 主な論点：業務チーム及び監査業務チームの定義の決定 3/5

#### 監査業務チーム

##### 業務チーム

専門業務を実施する全ての社員等及び専門職員

次のいずれかに所属する、業務において  
手続を実施するその他の全ての者

ネットワーク・ファーム

会計事務所等のネットワークに所属し  
ていないその他の会計事務所等

その他のサービス・プロバイダー

監査業務の結果に直接的に影響を及ぼすことができるその他の全ての者

次の者を含む、監査業務の結果に直接的に影響を及ぼすことができる会計事務所等内の、又は会計事務所等と契約しているその他の全ての者

監査業務の実施に関連して監査業務執行責任者の報酬を提言するか、又は当該責任者について直接的な監督、管理若しくはその他の監視を行う者

当該業務の実施のために、専門的な、又は業界固有の問題、取引又は事象について専門的な見解の問合せに対応する者

当該業務に係る審査を実施する者又は審査と同等のレビューを実施する者

監査業務の結果に直接的に影響を及ぼすことができるネットワーク・ファーム内のその他の全ての者

次の者は、監査業務チームに含まれない。：

外部の専門家

業務を直接補助する内部監査人

監査業務の結果に直接的に影響を及ぼすことができない者

### 3-3. ET-GA

## ② 主な論点：業務チーム及び監査業務チームの定義の決定 4/5

#### グループ監査業務チーム

##### 業務チーム

専門業務を実施する、グループ監査人である会計事務所等に所属する全ての社員等及び専門職員

次のいずれかに所属する、業務において  
手続を実施するその他の全ての者

ネットワーク・ファーム

グループ監査人である会計事務所等の  
ネットワークに所属していないその他  
の会計事務所等

その他のサービス・プロバイダー

グループ監査業務の結果に直接的に影響を及ぼすことができるその他の全ての者

次の者を含む、グループ監査業務の結果に直接的に影響を及ぼすことができるグループ監査人である会計事務所等内の、又は当該会計事務所等と契約しているその他の全ての者

グループ監査業務の実施に関連してグループ監査業務執行責任者の報酬を提言するか、又は当該責任者について直接的な監督、管理若しくはその他の監視を行う者

グループ監査業務の実施のために、専門的な、又は業界固有の問題、取引又は事象について専門的な見解の問合せに対応する者

グループ監査業務に係る審査を実施する者又は審査と同等のレビューを実施する者

グループ監査業務の結果に直接的に影響を及ぼすことができる、グループ監査人である会計事務所等のネットワーク・ファーム内のその他の全ての者

グループ監査業務の結果に直接的に影響を及ぼすことができるグループ監査人である会計事務所等のネットワーク・ファームに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等内のその他の全ての者

次の者は、グループ監査業務チームに含まれない。：

外部の専門家

業務を直接補助する内部監査人

構成単位の監査業務に影響を及ぼすことができたとしても、グループ監査業務の結果に直接的に影響を及ぼすことができない者

### 3-3. ET-GA

## ② 主な論点：業務チーム及び監査業務チームの定義の決定 5/5

#### Q405-2-6 (IESBA Q&A ET-GA Q7)

監査業務完了後に、会計事務所等内部の品質管理のレビューを実施する個人、又は外部の検証を実施する個人は、監査業務チームの構成員になりますか。

#### <回答>

監査業務チームの構成員にはならない。監査業務完了後に、会計事務所等の内部の品質管理のレビューを実施する個人、又は外部の検証を実施する個人は、監査業務の結果に直接的に影響を及ぼすことができないため、監査業務チームの構成員ではない。

さらに、監査業務に対する規制上の検査を実施する個人は、会計事務所等と契約し、業務に関する手続を実施していないことも、当該個人が監査業務チームの構成員には該当しないことを示している。



これに関連し、現行の実務ガイダンスQ400-3-1（他の会計事務所等に所属する監査業務の検証実施者に係る独立性の確認）の記載を一部修正した。



## 3-3. ET-GA

### ③ 主な論点：グループ監査業務に関する独立性 1/4

#### Q405-4-1 (IESBA Q&A ET-GA Q13)

グループ監査業務の依頼人の定義には、「監査作業を実施するその他の構成単位」が含まれています。関連事業体のほかに、この定義にはどのような事業体が含まれる可能性がありますか。

#### <回答>

「グループ監査業務の依頼人」の定義においては、グループ監査業務の依頼人が、倫理規則R400.22項(1)で規定されている公に取引されている事業体であるかどうかに基づき、当該定義が示す関連事業体に関する独立性が要求される。

しかし、監基報600は、「グループ財務諸表」を、複数の企業又は事業単位の財務情報を含む、連結プロセスを通じて作成された財務諸表と定義している。また、連結プロセスには、次の事項が含まれると説明している。

- (1) 連結又は持分法による会計処理
- (2) 親会社を有しないが共通の支配下にある、又は共通の経営者の下にある企業又は事業単位の財務情報に係る結合財務諸表の表示
- (3) 企業又は事業単位（例えば、支店又は部門）に関する財務情報の集計

したがって、グループ財務諸表には、倫理規則における関連事業体には該当しない事業体が含まれる可能性がある。当該事業体には、例えば、持分法による会計処理が行われているが倫理規則の関連事業体の定義に該当しない事業体、又は結合財務諸表において、他の事業体の直接の支配下にはないが共通の支配下又は共通の経営者の下にあるその他の事業体が含まれる可能性がある。

グループ監査人である会計事務所等が、グループ監査業務目的でそのような構成単位において監査作業を実施する必要があると判断した場合、その事業体はグループ監査業務の依頼人の定義に該当することになり、倫理規則セクション405の独立性に関する要求事項が適用されることになる。

## 3-3. ET-GA

### ③ 主な論点：グループ監査業務に関する独立性 2/4

#### Q405-4-3 (IESBA Q&A ET-GA Q15)

倫理規則R405.4項は、グループ監査業務執行責任者が構成単位の監査人である会計事務所等に対して、重要な判断が求められる独立性に関する事項を伝達するよう要請することを求めています。重要な判断が求められる独立性に関する事項には、どのようなものがありますか。また、独立性に関する事項が重要であるかどうかを判断するためのガイダンスを倫理規則は提供していますか。

#### <回答>

倫理規則セクション405のコミュニケーションに関する規定は、概念的枠組みの適用において、構成単位の監査人である会計事務所等の重要な判断が求められる独立性に関する事項について、効果的な双方向のコミュニケーションを確保することを目的としている。倫理規則は、独立性に関する事項が重要な判断を必要とするものであるかどうかを判断するための具体的なガイダンスを提供していない。

当該判断は個々の事実と状況によって異なり、構成単位の監査人である会計事務所等は、概念的枠組みを適用する場合に、倫理規則第120.5 A4項及び第120.5 A5項に規定されている職業的専門家としての判断を行使する必要がある。

独立性に関する事項の評価において重要な判断が必要とされなかった場合、構成単位の監査人である会計事務所等が識別した阻害要因を伝達することは想定されていない。

## 3-3. ET-GA

### ③ 主な論点：グループ監査業務に関する独立性 3/4

#### Q405-4-4 (IESBA Q&A ET-GA Q16)

グループ監査業務チームの構成員は、次の(1)若しくは(2)内の者である場合、又は(1)若しくは(2)と契約している者である場合、グループ監査業務の依頼人のグループ内の各事業体から独立している必要がありますか。

- (1) グループ監査人である会計事務所等のネットワーク内の構成単位の監査人である会計事務所等
- (2) グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等

#### <回答>

倫理規則セクション405は、グループ監査業務チームの構成員の独立性について、その者が、グループ監査人である会計事務所等若しくはそのネットワーク・ファーム内の者若しくは当該会計事務所等若しくはそのネットワーク・ファームと契約している者であるか、又はグループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等内の者若しくは当該構成単位の監査人である会計事務所等と契約している者であるかに基づき、異なる要求事項を定めている。

#### 1. グループ監査業務チームの構成員が、グループ監査人である会計事務所等若しくはそのネットワーク・ファーム内の者又は当該会計事務所等若しくはそのネットワーク・ファームと契約している者である場合

その者は、監査業務チームに適用されるパート4Aの要求事項に従って、グループ監査業務の依頼人から独立していなければならない（倫理規則R405.5項参照）。これは、同一のネットワーク内の会計事務所等は、共通の特質と品質管理システム（独立性を監視するシステムを含む。）を有しているという認識の下で、倫理規則パート4Aにおいてネットワーク・ファームに求めている独立性に関する規定と整合している。

#### 2. グループ監査業務チームの構成員が、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等内の者又は当該構成単位の監査人である会計事務所等と契約している者である場合

その者は、監査業務チームに適用される倫理規則パート4Aの要求事項に従って、次の全てから独立していなければならない（倫理規則R405.6項参照）。

- ① 構成単位の監査業務の依頼人
- ② グループ監査人である会計事務所等によってグループ財務諸表の意見表明を受ける事業体
- ③ ②の事業体が直接的又は間接的に支配している事業体。ただし、当該事業体が、①に規定する構成単位の監査業務の依頼人を直接的又は間接的に支配している場合に限る。

（背景については本スライドでは省略）

## 3-3. ET-GA

### ③ 主な論点：グループ監査業務に関する独立性 4/4

#### Q405-4-13 (IESBA Q&A ET-GA Q25)

グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等としてグループ監査業務に関与する場合、当該構成単位の監査人である会計事務所等は、どの程度の期間にわたってグループ内の事業体からの独立性を保持しなければならないのでしょうか。当該構成単位の監査人である会計事務所等が監査手続を既に完了し、当該業務が継続しない場合でも、当該構成単位の監査人である会計事務所等は、グループ財務諸表に対する監査報告書が発行されるまで独立性を保持しなければならないのでしょうか。

#### <回答>

倫理規則セクション405において、構成単位の監査人である会計事務所等は、業務期間及びグループ財務諸表の対象期間のいずれの期間においても、独立性を保持することが求められている。構成単位の監査人である会計事務所等の業務期間は、構成単位における監査作業を開始した時点からグループ監査報告書が発行された時点までである。構成単位での監査作業が継続的に行われる場合、当該業務の終了時点は、当該業務が最終的に終了したことを、構成単位の監査人である会計事務所等又はグループ監査人である会計事務所等のいずれかが通知した時点か、又は最終のグループ監査報告書が発行された時点のいずれか後の時点となる（倫理規則第405.14 A1項参照）。

倫理規則セクション405では、グループ監査人である会計事務所等が構成単位の監査人である会計事務所等に伝達すべき事項の例として、構成単位の監査人である会計事務所等が独立性の保持を要求される期間を挙げている。構成単位の監査人である会計事務所等が、グループ監査業務に継続的に関与しなかったとしても、独立性の保持を要求される期間には、グループ監査報告書の発行日が含まれる。（倫理規則第405.3 A1項参照）

構成単位の監査人である会計事務所等がグループ監査業務目的で既に監査手続（例えば棚卸立会等）を完了し、当該業務が継続しない場合でも、グループ監査報告書が発行されるまでの間は、グループ監査人である会計事務所等が、棚卸立会に関する追加的な情報又は監査証拠を求める可能性がある。そのため、構成単位の監査人である会計事務所等は、当該発行日まで独立性を保持する必要がある。

## 3-3. ET-GA

### ④ 主な論点：監査業務の主要な担当社員等

#### Q405-5-3 (IESBA Q&A ET-GA Q28)

構成単位の監査人である会計事務所等の社員等が社会的影響度の高い事業体のグループ監査業務における監査業務の主要な担当社員等に指名された場合、当該構成単位の監査人である会計事務所等は、次の監査業務に関して関与期間とクーリングオフ期間をどのように計算すべきですか。

- (1) グループ監査業務
- (2) 構成単位の監査業務の依頼人の監査業務

#### <回答>

構成単位の監査人である会計事務所等の社員等が社会的影響度の高い事業体のグループ監査業務における監査業務の主要な担当社員等に指名された場合、グループ監査業務に関する関与期間及びクーリングオフ期間の判断に関して、倫理規則R540.5項(3)の「その他の監査業務の主要な担当社員等」に関連する規定が適用される。したがって、当該構成単位の監査人である会計事務所等の社員等は、構成単位の監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体でない場合でも、構成単位の法定監査への関与期間にかかわらず、グループ監査業務目的で監査業務の主要な担当社員等を累積して7会計期間を超えて関与することはできない。当該期間の後、当該者は連続する2会計期間(ただし最短でも2年間)のクーリングオフ期間を設ける必要がある(倫理規則R540.5項(3)及びR540.13項参照)。

構成単位の監査業務の依頼人自体が社会的影響度の高い事業体であり、構成単位の監査人である会計事務所等の社員等がその構成単位の監査業務の依頼人の法定監査の筆頭業務執行責任者としても関与する場合、当該構成単位の監査人である会計事務所等は、法定監査に関連する当該者のローテーションに関して、倫理規則R540.5項(1)を考慮する必要がある。

その場合、構成単位の監査人である会計事務所等の筆頭業務執行責任者は、連続する7会計期間関与した後、構成単位の監査業務の依頼人の法定監査のローテーションから外れ、連続する5会計期間のクーリングオフ期間を設ける必要がある。



## 3-3. ET-GA

### ⑤ 主な論点：独立性の規定に対する違反 1/2

#### Q405-6-1 (IESBA Q&A ET-GA Q29)

構成単位の監査人である会計事務所等において独立性に関する規定の違反があった場合、倫理規則セクション405には、構成単位の監査人である会計事務所等の対応策及びグループ監査人である会計事務所等が当該構成単位の監査人である会計事務所等の作業を利用できるかどうかを判断するためのグループ監査業務執行責任者の対応策が規定されています。グループ監査人である会計事務所等も、当該違反により自らの独立性が損なわれているかどうか、及びグループ監査業務を引き続き実施できるかどうかを判断するための何らかの対応策を講じなければならないのでしょうか。

#### <回答>

構成単位の監査人である会計事務所等において独立性に関する規定の違反があった場合、倫理規則セクション405は、グループ監査業務執行責任者に、当該構成単位の監査人である会計事務所等がグループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属しているかどうかにかかわらず、違反の重要性の程度、その違反が構成単位の監査人である会計事務所等の客観性に与える影響を評価し、グループ監査人である会計事務所等がグループ監査業務目的で当該構成単位の監査人である会計事務所等の作業を利用できるかどうかを評価することを要求している。

倫理規則R400.80項からR400.89項までは、グループ監査人である会計事務所等の客観性を損なう可能性がある独立性に関する規定の違反に対処するための規定を定めている。グループ監査人である会計事務所等のネットワーク内の構成単位の監査人である会計事務所等における独立性に関する規定の違反の場合、グループ監査人である会計事務所等は、グループ監査業務に関して、その違反がグループ監査人である会計事務所等の客観性に与える影響を評価する必要がある。一方で、グループ監査人である会計事務所等のネットワークに所属していない構成単位の監査人である会計事務所等における独立性に関する規定の違反の場合、ネットワーク外における違反であることから、グループ監査人である会計事務所等は、その違反が自らの客観性に与える影響を評価する必要はない。

## 3-3. ET-GA

### ⑤ 主な論点：独立性の規定に対する違反 2/2

#### Q405-6-2 (IESBA Q&A ET-GA Q30)

グループ監査業務執行責任者が構成単位の監査人である会計事務所等における独立性に関する規定の違反の可能性を識別したものの、当該構成単位の監査人である会計事務所等は当該事項を識別していない場合、どのようなプロセスに従うことになりますか。

#### <回答>

グループ監査業務執行責任者は、倫理規則R405.3項に基づき、構成単位の監査人である会計事務所等が倫理規則セクション405に基づく責任を果たすために、必要な情報を適時に伝達しなければならない。

構成単位の監査人である会計事務所等における独立性に関する規定の違反に関連する倫理規則セクション405の規定の目的は、構成単位の監査人である会計事務所等が違反に対処するのを支援し、グループ監査人である会計事務所等が当該構成単位の監査人である会計事務所等の作業を利用できるかどうかを判断できるようにすることにある。

したがって、グループ監査業務執行責任者が構成単位の監査人である会計事務所等における違反の可能性を識別した場合には、当該グループ監査業務執行責任者は、その旨を当該構成単位の監査人である会計事務所等に伝達しなければならない。伝達を受けた構成単位の監査人である会計事務所等は、倫理規則セクション405の違反が生じたかどうかを判断し、当該違反が生じた場合には、倫理規則R405.23項及び第405.23 A1項を適用する必要がある。

## 3-4. テクノロジー及び守秘義務（秘密保持）



## 3-4. テクノロジー及び守秘義務（秘密保持）

### ① 改正の背景・概要 1/2

- 次の事項を背景として、テクノロジー及び守秘義務（秘密保持）に関する倫理規則の規定の改正を公開草案で提案する予定としている。
  - ▶ デジタル時代において重要な基本原則の要素に関連したガイダンスを提供する。
  - ▶ テクノロジーの利用によってもたらされる変化に対応するために、会員のマインドセットや行動を導く上で、倫理規則の堅牢性を高める。
  - ▶ 監査業務又は保証業務の依頼人に対して、会計事務所等及びネットワーク・ファームがテクノロジー関連の非保証業務を提供できる場合及び提供できない場合の状況を明確化し、対処する。
  - ▶ 新たなコミュニケーションツールの誕生、今日のデータ主導の世界や、データへのアクセスが容易となったことなどを踏まえ、データガバナンスサイクル全体（データの生成又は収集、その利用、移転、保存、普及や適法な破棄まで）を通して、情報の秘密保持がいっそう重要となっていることを受けて、会員が遵守すべき「守秘義務（サブセクション114）」に関する改正を行う。

## 3-4. テクノロジー及び守秘義務（秘密保持）

### ① 改正の背景・概要 2/2

- 倫理規則の改正を踏まえ、実務ガイダンスに次の項目を追加する。

項目	個数	主な内容
専門業務を提供するために必要な知識及び技能	1	専門業務を提供するために必要な知識及び技能のうち、対人関係スキル、コミュニケーションスキル及び組織的スキルの例示
秘密保持の義務が適用される情報	1	倫理規則R114.2項(4)「秘密保持の義務が適用される情報について、その情報が適切に又は不適切に公開されたかにかかわらず、利用又は開示すること。」の解釈
合計	2	—

- また、次の項目の改正を行う。
  - ▶ 倫理規則で「守秘義務の原則」を「秘密保持の原則」に、「機密情報」を「秘密情報」に変更したことによる適合修正
    - ◆ Q114-1-1、Q114-2-1、Q210-1-1、Q310-1-1、Q360-5-1 JP、Q360-5-2 JP、Q410-12-3、Q600-10-9
  - ▶ このほか、倫理規則の改正により項番号に変更が発生した個所の適合修正等を行っている。

## 3-4. テクノロジー及び守秘義務（秘密保持）

### ② 倫理規則第113.1 A2項に関するQ&Aの追加 1/2

- 倫理規則セクション113「職業的専門家としての能力及び正当な注意」に第113.1 A2項を新設し、専門業務に必要な知識及び技能は、実施される活動の性質によって異なる旨を強調している。

113.1 A2 専門業務を提供するために必要な知識及び技能は、実施される業務の性質によって異なる。例えば、専門業務に関連する技術的知識の適用に加えて、**対人関係スキル、コミュニケーションスキル及び組織的スキル**は、事業体や個人との交流を促進する。

- 上記スキルの具体的内容を解説するため、実務ガイダンスにQ&Aを追加することとした。

## 3-4. テクノロジー及び守秘義務（秘密保持）

### ② 倫理規則第113.1 A2項に関するQ&Aの追加 2/2

**Q113-1-1** 倫理規則第113.1 A2項において、専門業務を提供するために必要な知識及び技能の例として、対人関係スキル、コミュニケーションスキル及び組織的スキルが挙げられていますが、これらは具体的にどのようなものですか。

#### <回答>

対人関係スキル及びコミュニケーションスキルとは、会員が他者との関係において効果的に業務を進め、対話することができるような会員の能力に関するスキルをいう。また、組織的スキルとは、会員が専門業務において利用可能な人材や資源から最適な結果又は成果を得るために、依頼人と、又は所属する組織において効果的に業務を進めていくことができるような会員の能力に関するスキルをいう。

#### <解説>

倫理規則R113.1項(1)は、会員が、依頼人又は所属する組織に適切な専門業務を提供できるようにするため、職業的専門家として必要な水準の知識及び技能を修得し、維持することを要求している。

職業的専門家として必要な水準の知識及び技能は、会員が引き受けるそれぞれの専門業務の性質によって異なるが、特に依頼人又は所属する組織やその関係者との間で行われる交流や対話を促進したり深めたりする技能である対人関係スキル、コミュニケーションスキル及び組織的スキルは、会員が依頼人又は所属する組織と職業的専門家として関わる中で専門業務を実施し、提供する多くの局面で必要になると考えられる。

なお、国際教育基準（International Education Standards）においては、「対人関係スキル及びコミュニケーションスキル」は、例えば、会員が他者との関係で、共同作業や協力関係を通じたチームワーク、適切なコミュニケーション、意見の積極的傾聴、解決や同意を得るための交渉スキルや適切な相談スキル等を通じて発揮されるとされている。

「組織的スキル」は、例えば、会員が依頼人又は所属する組織との関係で、専門業務を提供する際の期日の厳守、他者のレビュー、コーチング、有能な人材の適切な配置を伴う権限委譲、時間管理を含むプロジェクトマネジメントやリーダーシップの行使等を通じて発揮されるとされている。

## 3-4. テクノロジー及び守秘義務（秘密保持）

### ③ 倫理規則R114.2項(4)に関するQ&Aの追加 1/3

#### 【改正案】

**R114.2** R114.3項の場合を除き、会員は、次のいずれも行ってはならない。

(1) 業務上知り得た秘密を開示すること。

(2) 業務上知り得た秘密を会員、会計事務所等、所属する組織、又は第三者のために利用すること。

(3) 業務上知り得た秘密を、業務上の関係が終了した後においても、利用又は開示すること。

**(4) 秘密保持の義務が適用される情報について、その情報が適切に又は不適切に公開されたかにかかわらず、利用又は開示すること。**

## 3-4. テクノロジー及び守秘義務（秘密保持）

### ③ 倫理規則R114.2項(4)に関するQ&Aの追加 2/3

---

- 倫理規則R114.2項（4）に、秘密保持の義務が適用される情報について、その情報が適切に又は不適切に公開されたかにかかわらず、利用又は開示してはならないことを明記した。
- 当該改正案について、以下のようなご意見をいただいた。
  - ▶ R114.2項（4）で守秘義務の対象が広がったとしても、監査契約書では公知となった情報は今でも守秘義務の対象から外しているため、監査契約書により依頼人の同意を得ればR114.3項が適用され、守秘義務の実質的な対象は現状と変わらないのではないか。
  - ▶ R114.2項（4）では、公開情報に守秘義務が適用されることとなり、日本における守秘義務の考え方と矛盾しているように見えるほか、適切に公開された秘密の利用又は開示が制限されることで、守秘義務の適用上の柔軟性を縮小させる方向に見える。
- これらを受け、R114.2項（4）の趣旨に関するQ&Aを実務ガイダンスに追加することとした。

## 3-4. テクノロジー及び守秘義務（秘密保持）

### ③ 倫理規則R114.2項(4)に関するQ&Aの追加 3/3

**Q114-3-1** 倫理規則R114.2項(4)に「秘密保持の義務が適用される情報について、その情報が適切に又は不適切に公開されたかにかかわらず、利用又は開示すること。」を行ってはならないとありますが、どのような趣旨で規定されたのでしょうか。公知となった情報であっても、開示できないのでしょうか。

**<回答>** 倫理規則R114.2項(4)は、公知となった情報の開示を完全に禁止するものではなく、例えば、依頼人等から了解が得られている場合など、倫理規則R114.3項に規定される正当な理由に該当する場合には、公知となっている当該情報を開示又は利用できるとしている。

#### **<解説>**

倫理規則R114.2項(4)は、会員が次のような状況に陥ることを防止する趣旨に基づくものである。

- (1) 会員が公知となっている以上の情報を不用意に開示し（例えば、開示されている情報について追加的なニュアンスを開示する。）、当該情報の受け手により当該情報を知らない他の者へ連鎖的に開示される状況
- (2) 会員が当該情報の開示が適切に又は不適切に開示されたかを判断しようとする状況。これには、当該開示がどのように行われたかの理解及び法域固有の法的な考慮事項に関する知識が求められる。

ただし、上記倫理規則R114.2項では、「R114.3項の場合を除き」とされている。秘密保持の義務が適用される情報は、その開示方法にかかわらず、当該情報を利用又は開示する場合、倫理規則R114.3項の要求事項を満たす必要がある。

倫理規則R114.3項では、次の場合に正当な理由があるとして、秘密情報（倫理規則用語集「秘密情報」参照）を開示又は利用することが認められるとされている。

- (1) 開示又は利用する法律上又は職業上の義務又は権利がある場合
- (2) 依頼人又は秘密情報の開示若しくは利用を許可する権限を有する者からの了解が得られている場合で、かつ、法令等により禁止されていない場合

例えば、監査契約書において、監査の過程で知り得た情報であっても、監査人に開示された時点で既に公知となっていたものが、秘密保持の対象外とされている場合など、依頼人等から了解が得られている場合には上記(2)に該当する。

なお、開示の判断に当たっては、Q114-1-1を参照されたい。

# ディスカッションポイント

---

- これまでに説明した、倫理規則に関する実務ガイダンスの改正案についてご意見はあるか。



