



国際会計士倫理基準審議会 (IESBA) ニューヨーク会議報告

～パートナー・ローテーション制度変更の公開草案を承認した 他～

国際会計士倫理基準審議会ボードメンバー ^{かとう}加藤 ^{あつし}厚

2014年7月7日から9日まで、国際会計士倫理基準審議会 (IESBA: International Ethics Standards Board for Accountants) の会議が、国際会計士連盟 (IFAC) のニューヨーク本部にて開催された。IESBAは、パブリック・ボードメンバー5名、監査実務ボードメンバー9名、非監査実務ボードメンバー4名の、合計18名のボードメンバーで構成されている。パブリック・ボードメンバーであったJörgen Holmquist議長が、今年の3月28日に突然ご逝去されたため、議長は現在空席で後任者を選出中である。その間は、Wui San Kwok副議長が暫定議長を務めている。

また、各ボードメンバーは1名のテクニカル・アドバイザーを参加させることができ、大半のボードメンバーは参加させている。そのほか、公式オブザーバー2名 (欧州委員会及び日本の金融庁からそれぞれ1名)、IESBAの諮問助言グループ (CAG: Consultative Advisory Group) の議長及び公益監視委員会 (PIOB: Public Interest Oversight Board) のメンバー1名、並びにIESBAスタッフや一般の傍聴者も数名参加している。今回のニューヨーク会議は、ボードメンバー16名を含む総勢30名を超す参加者があった。

日本からは、2014年1月1日にパブリック・ボードメンバーに就任した筆者と、筆者のテクニカル・アドバイザーに就任した矢定俊博会員が参加した。

以下、今回の会議の概要を、進捗度合及び日本への影響度が高いと思われるテーマから順にご報告する。(注: IESBAが策定しているCode of Ethics for Professional Accountantsは、本稿においては、倫理規程という。また、特に断り書きがない限り、専門用語や参照セクション・パラグラフ等はこの倫理規程のものであって、日本の倫理規則等のものではない。)

1 2014年4月トロント会議議事録の承認とイントロダクション

前回会議 (2014年4月トロント会議) 以降のIESBAの活動等について説明があった。そして、前回会議の議事録については、審議を踏まえ、一部修正することを前提に承認された。(前回会議の報告については、本誌2014年7月号91頁～を参照)

2 上級職員の監査クライアントへの長期的関与 (パートナー・ローテーションを含む) (Long Association of Senior Personnel (Including Partner Rotation) with an Audit Client)

現行のセクション290 (監査業務及びレビュー業務における独立性) には、監査人の監査クライアントへの長年の関与の結果生じ得る馴れ合い及び自己利益の阻害要因を許容可能な水準まで軽減する手段として、

社会的影響度の高い事業体 (Public Interest Entity: PIE) の監査業務の主要な担当社員等 (Key Audit Partner: KAP) に対して、7年の関与期間後、2年のクーリングオフ期間のローテーションが規定されているが、複数の国では追加的な要求又は異なった要求をしている。また、世界的にも監査不祥事が絶えないことから、現在のクーリングオフ期間の2年間は短かすぎるのではないかと批判がある。このため、現行の規

定が依然として適切であるか否か、特に、PIEのKAPローテーションの要求に焦点を当てて検討することが、当プロジェクトの目的である。

前回会議においては、改正内容についての暫定決定にまで至っていたため、今回会議では、それらを改めて再確認及びさらなる審議を行い、出席ボードメンバー全員の賛成により公開草案の内容が確定された。以下、その内容の概要について説明する。

なお、ファーム・ローテーション及び強制入札については、国際的な動向を注視しつつも、現在は当プロジェクトの検討の対象としていない。ただ、2014年5月27日には、欧州連合官報において、改正法定監査指令及びPIEの法定監査に関する規則の修正が公布され、欧州においてファーム・ローテーション制度が導入されることが決まった。今後、IESBAとしては、緊急課題及びアウトリーチ・プロジェクトにおいて、これに関連した国際的な動向をフォローしていくことになる。

(1) クーリングオフ（日本：インターバル）期間の見直し

現在の、7年－2年のローテーション期間を改訂する内容について、タスクフォース（TF）から、表1のような選択肢が提案されて審議した結果、選択肢(b)が決定されて公開草案とすることになった。

選択肢(a)については、クーリングオフ期間を1年間延長しただけでは効果が薄いのに、全KAPが対象になり影響する範囲が広い等の理由により、支持するボードメンバーが少なく、採用されなかった。結局、監査先との関係における独立性の観点から一番大きな影響力を持つ業務執行

【表1】

選択肢	監査関与期間 全PIE担当の 全KAP	クーリングオフ期間（監査及び審査業務の禁止）			
		E P		その他のKAP	
		上場 PIE担当	非上場 PIE担当	上場 PIE担当	非上場 PIE担当
(a) 採択されず	7年	（この区分がない）		3年	3年
(b) 公開草案	7年	5年	5年	2年	2年
(c) 現行	7年	（この区分がない）		2年	2年

(注) PIE (Public Interest Entity)：社会的影響度の高い事業体（日本：倫理規則上の「大会社等」）
 EP (Engagement Partner)：業務執行社員（日本：筆頭業務執行社員に相当。本文2(1)参照）
 KAP (Key Audit Partner)：監査業務の主要な担当社員等（日本：倫理規則も同じ表現）
 審査担当社員は、全てKAPと同じ取扱い（日本：EP又はKAPの扱いに分かれる。本文2(1)参照）

社員（Engagement Partner：EP）のクーリングオフ期間を5年間に延長することが一番効果があるという主な理由から、選択肢(b)が決定された。

なお、ここでいうEPとは、実際には日本の筆頭業務執行社員（Lead Audit Engagement Partner：LAEP）のことを指している。ただ、倫理規程には、LAEPという定義はないため、Engagement Partnerという言葉を使っている。業務執行社員全員による監査報告書の署名、捺印方式の日本の制度という観点からは分かりにくいので、倫理規程の構成プロジェクトの言葉の明確化において、EPとLAEPの使い分けを検討するよう要請した。

また、審査担当者には、5年のクーリングオフ期間は採用されずに、全てKAPと同じ2年間が適用される。日本の場合は、5年のクーリングオフ期間が適用される被監査会社の審査担当者にも同じように5年のクーリングオフ期間が適用されるのとは異なる取扱いである。

(2) EPとしての部分的な関与期間とクーリングオフ期間の関係

7年間のうちの一部（例えば、1

年間）だけでもEPとして関与した場合は、5年間クーリングオフする。

なお、日本における“みなし関与期間”というような考え方はないので、日本で規則化するときには、対応を検討する必要があるものと思われる。

(3) クーリングオフ期間中の関与可能又は不能業務について

パートナー・ローテーション制度の効果を高めるためには、単にクーリングオフ期間を延ばすだけでなく、EP又はKAPであった者がクーリングオフ期間中における監査チームやクライアントとの関係や提供できる業務の内容をより一層制限するべきとの案がTFから提案されて、審議を行った。その結果、次頁の表2のような決定が行われ、公開草案に含まれることになった。

クーリングオフ期間が2年経過した後であれば、監査チーム又はクライアントとの協議のうちの一定の業務を提供できるようにする主な趣旨は、2年経てば独立性の阻害要因の重要性が許容可能な水準にまで軽減されること、人的資源や専門的能力に限界のある会計事務所等及びクラ

【表2】

制限される業務	クーリングオフ期間	
	最初の2年間 (EP及びその他のKAP)	次の3年間 (EPのみ)
監査チーム又はクライアントとの協議 (Consultation)	監査の結果に影響するよう な、専門的又は業種固有の 事項、取引又は事象等につ いての協議をしてはならな い(ただし、前年度監査に 関して監査チームと行った 協議又は結論に達した作業 等で、残っていたものに関 しては、協議してもよい)。	EPだった者が、引き続き、 会計事務所等内において、 専門的又は業界固有の事項 に関して協議することの主 な責任者である場合(新た になる場合を含む)には、 監査チーム又はクライアント とこのような協議をする ことができる。ただし、監査 中にEPとして問題にしな かった取引又は事象等に 限る。
制限される業務	クーリングオフ期間 (EP: 5年間、その他のKAP: 2年間)	
一定の責任を負う こと (Be responsible for)	次のような責任を負うことはできない。 ・監査クライアント ^(注) への専門的サービス提供の指導的 又は調整的(Leading or coordinating)役割の責任、又は ・監査クライアント ^(注) と会計事務所等との関係を監督す る(Overseeing)責任	
一定の役割又は活 動の行使 (Undertake any role or activity)	EP又はKAPは、次のような結果をもたらすような役割又 は活動(非保証業務の提供を含む)を、監査クライアント ^(注) に対して行ってはならない。 ・上級経営者又は統治責任者(Those Charged With Govern- ance、日本:倫理規則上の「監査役等」と、重要 な又は頻繁な(Frequent)交流(Interaction)を持つこ と、又は ・監査の結果に、直接影響を及ぼすこと	
(注)「監査クライアント」は、クーリングオフ期間の前に、EP又はKAPとして関与したク ライアントを指す。したがって、これらの制限は、クーリングオフ期間中にシニアパー トナーやマネージングパートナーのように、会計事務所等の経営責任(Leadership role) を担う立場に就任することを禁止するものではない。		

クライアントに対する実務上の配慮等が挙げられている。もともと、協議だけでなく、直接監査結果に影響を与えないサービスの提供や限定的な社会的交流についても、2年経過後は認めるとの案があったが、クーリングオフの趣旨を踏まえ、限定的にする、複雑にしない、業務の区分の難しさ等の理由により協議に限定された案が採択された。しかし、このような提案に対しても、クーリングオフ期間中の協議について異なる取扱いをすることは、制度が複雑であり、行ってもよい協議と行えない協議の区別が難しい等の意見もあったが、

結局、TFの提案どおりに決定されて、公開草案に含められることになった。

(4) 全般的原則の表現の見直し

長期的関与とローテーションに関する原則及びガイダンスを強化するために、全ての監査業務に適用される全般的なフレームワーク及び一般原則を規定した現行パラグラフ290.150に、いくつかの説明を追加することが提案されている。

(5) 予想外の状況等における統治責任者(Those Charged With Governance)の同意

予想外の状況(就任が予定されて

いたKAPの重病等)により必要なローテーションが実施できなくなった場合には、現在のKAPの関与を最長1年間延長できる(現行パラグラフ290.152)。また、クライアントがPIEになる前にKAPとして関与した期間は、PIEになった後の関与期間の算定に反映する(現行パラグラフ290.154)。今回の改訂によると、今後、これらの特殊な状況における取扱いを実行する場合には、会計事務所等は、クライアントの統治責任者と協議して同意(Concurrence)を得なければならなくなる。

ところで、筆者は、このConcurrenceの意味や翻訳のあり方については、IESBAの「独立性に関する要求事項の違反」プロジェクトに対応するため、日本公認会計士協会(JICPA)の規定改正作業(2014年1月21日に「「倫理規則」及び「独立性に関する指針」の改正並びに「利益相反に関する指針」の制定に関する公開草案の公表について」として公表。)において問題になったことを紹介した。今回の公開草案では、Concurrenceという言葉そのまま使うことになったが、倫理規程の構成プロジェクトの言葉の明確化において、Concurrenceの意味を明確にするように要請した。

(6) その他の保証業務における独立性についての対応した改訂

上述のセクション290(監査業務及びレビュー業務における独立性)に関する改訂に対応する改訂を、現行セクション291(その他の保証業務における独立性)のパラグラフ291.139「主要な担当者の保証クライアントへの長期的関与」にも行うことを公開草案に含めることになった。

(7) 適用日及び経過措置

改訂された基準は、2017年12月15日以降開始する事業年度の財務諸表の監査から適用される。なお、適用日についての経過措置は特に定めないことになった。したがって、2017年12月15日以降最初に開始する事業年度の監査をもって7年間の関与期間が満了したEPは、すぐ5年間のクーリングオフが求められることになる。なお、筆者は、中小監査法人が新ルールに対応する時間的猶予を与えるための経過措置を設けるべきだと主張したが、公開草案に寄せられたコメントをみて対応するということになった。

(8) 今後の予定

今回会議で公開草案が承認され、近いうちに公表される予定である。コメント募集期間は、公表後90日間の予定である。なお、公開草案に寄せられるコメント次第ではあるが、それらを審議した上で、2015年6月のボード会議において最終基準を承認するのが現時点における予定である。

3 2014年－2018年戦略及び活動計画

IESBAは、中期的活動計画である「IESBA戦略及び活動計画2014-2018 (IESBA Strategy and Work Plan 2014-2018: SWP)」に関するコンサルテーション・ペーパーを2013年12月に公表し、広くステークホルダーから寄せられたコメントを前回会議において審議した。今回会議においても審議を行った結果、PIOBによるデュープロセス上の確認を条件としてこのSWPを決定した。

現在、IESBAが進めているプロジェクトに、今後、新たに加わる主なプ

ロジェクトや活動等は次のものである。

(1) 新たに始めるプロジェクト

- 倫理規程全体における「セーフガード」の適切性及び効率性のレビュー。なお、このプロジェクトは、倫理規程の構成プロジェクトと協調していく。
- ミューチュアル・ファンドやヘッジ・ファンドに関連した共同投資活動 (Collective Investment Vehicles: CIV) の、基礎ファンド、そのスポンサーやアドバイザー等を監査する場合に適用される倫理規程上の「関連当事者」の定義に関するレビュー

(2) 新たな又は継続していく活動

- 倫理規程の適用後レビュー
- 監査報酬に関連した倫理規程やガイダンスの強化
- PIEの定義の再検討
- 職業的専門家が、公共の利益 (Public Interest) のために行動する責任についての再検討

PIOBによるデュープロセス終了後、SWPは近いうちに公表される予定である。

4 倫理規程のPart C (企業等所属の職業会計士に対する規程)の見直し

倫理規程のPart Cの見直しプロジェクトでは、以下の領域を優先的に検討するとされている。

- 非倫理的行為又は違法行為に関わることの上司からのプレッシャー
- 経済取引について、忠実に表示する財務報告の作成及びその関連事項に対する企業等所属の職業会計士 (Professional Accountants in Business: PAIB) の責任
- 便宜を図ってもらうための支払金、賄賂

なお、このプロジェクトを2つのフェーズに分けて進めていくことについては、本誌2014年7月号91頁～を参照のこと。

(1) セクション320 (情報の報告)の見直し

今までのボード会議における議論を踏まえて、セクション320の見直し案がTFから提示され審議した。

その中には、企業等所属の職業会計士が恣意的な判断によって、誤った情報の作成及び報告をする例として次の4つのカテゴリとそれぞれの具体的な例が含まれた。

- 見積りの方法 (例: 保証引当金、償却率や耐用年数)
- 個別の会計処理に関する会計方針の選択 (例: 償却方法、収益認識方法)
- 会計処理を行うタイミング (例: 収益認識時点)
- 取引の仕組みの方法 (例: 金融取引)

審議の結果、これらに加えて、開示 (Disclosure) のカテゴリを追加することが決まった。なお、例として挙げられたことがあまりにも細かく具体的なものは原則主義に反し、会計基準が変われば該当しなくなるという意見も出たが、とりあえずこのままにすることとなった。

(2) セクション370 (基本原則への違反のプレッシャー)の新設

現在は、セクション320の一部になっている、企業等所属の職業会計士に対して、非倫理的行為又は違法行為に関与させようとする上司等からのプレッシャーへの対処については、新しいセクション370 (基本原則への違反のプレッシャー) を設けて移し、ガイダンス等を充実させることになった。

IESBAは、新しいセクション370において、企業等所属の職業会計士には馴染まない恐れのある阻害要因とセーフガード・アプローチを採用するか否かについて前回以前の会議から引き続き審議したが、最終的に採用しないことが暫定決定された。

また、TFから提案された新セクションのドラフトは、基本的には有用なガイダンスを提供しているとの暫定決定が行われた。

今後、検討する主な課題には、次のようなことがある。

- ドラフトには、プレッシャーが情報の報告に影響を与える例や、基本原則への違反に結びつくか否かの判断要素の例などが挙げられているが、これらのカテゴリーの変更とそれに対応する行動を再検討する。
- mayとshallの使い方の整合性を、再検討する。
- 企業等所属の職業会計士と会計事務所等所属の職業会計士に関するドラフトの書き方の整合性を、再検討する。
- このセクションに、導入パラグラフ (Introductory paragraph) を加える。

(3) 今後の予定

現在のところ、2015年1月のボード会議において公開草案を承認する計画で、プロジェクトを進めている。

5 倫理規程の構成 (Structure of the Code)

倫理規程の構成プロジェクトの目的は、IESBAの倫理規程の明瞭化及び利便性の改善方法を特定し、それによって倫理規程の適用、効果的な履行及び一貫した適用を促進する方法を検討することである。

(1) プロジェクトの目的

前回会議において承認された当プロジェクトの目的は、以下のとおりである（それぞれの詳しい内容は、本誌2014年7月号91頁～掲載のトロン会議報告を参照）。

- ① 要求事項とガイダンスを明確に区別すること
- ② 会計事務所等の責任と、そこに所属する職業会計士個人の責任をより明確に認識できるようにすること
- ③ 倫理規程の表現の明確化を図ること
- ④ 倫理規程の再編及び電子化を図ること

(2) 今回会議における主な暫定決定

- 倫理規程全体における「セーフガード」の適切性及び効率性のレビュープロジェクト（前頁3.(1)参照）と、倫理規程の構成プロジェクトの進捗タイミングについて協調していくべきことについては同意された。しかし、セーフガードの検討そのものを倫理規程の構成プロジェクトでは扱わないことも、暫定決定された。
- 独立性に関する会計事務所等の責任と、そこに所属する職業会計士個人の責任を、より明確に識別できるようにするための作業方針がTFから提案され、承認された。
- 倫理規程と国際監査基準 (ISA) との間にあるいくつかの言葉（例：Firm, Independence）の定義の仕方の違いについては、意味が同じにもかかわらず定義が異なる場合は合わせるが、異なることについての明確な理由がある場合は、そのままにしておくことになった。
- セクション290（監査及びレビュー業務における独立性）と291（そ

他の保証業務における独立性）は、現行どおりの独立セクションを維持していくことが、再確認された。

- 現行倫理規程のパートA、B、Cという分類はやめて、セクション1、2、3というナンバリングだけにすることが暫定決定された。なお、企業等所属の職業会計士のセクション（現行パートC）は、総則セクション（現行パートA）の次に移すことも暫定決定された。

(3) コンサルテーション・ペーパーについて

今後、公開草案を開発するのに先立って、市場関係者に、このプロジェクトの内容と方針を説明してコメントを求めるためにコンサルテーション・ペーパーを公表することになり、今回会議ではそのドラフトを審議した。そして、例えば、次のような要領でドラフトすることになった。

- 倫理規程は、原則主義を維持していくことを強調する。
- コンサルテーション・ペーパーに含める質問は、関連した倫理規程の利用者の観点から作られるべきである。
- 影響分析は、倫理規程の構成の変更が、公共の利益に与える影響に関する質問を含めるべきである。
- 電子化された倫理規程が、公式のものになるかどうかについては、現在のドラフトでは決めていないが、今後、検討する必要がある。

(4) 倫理規程の再編後のサンプル

このプロジェクトの目的の1つである、倫理規程における要求事項とガイダンスを明確に区別するために、各セクションを次の3つに区分したサンプルがTFから提案された。

- 目的

- 要求事項
- 適用及びその他の説明資料（ガイドランスを含む）

このサンプルについては、内容や表現に関して細かな議論が行われたが、再編後の基本的な構成についてはボードの同意が得られた。

(5) 今後の予定

次回会議（2014年10月）では、コンサルテーション・ペーパーを承認する予定である。

6 監査報告書

国際監査・保証基準審議会(IAASB)が、2013年7月に公表した監査報告書の改訂に関する公開草案は、独立性及びその他の倫理規定への遵守に関して監査報告書において言及することを新たに提案している。

そこで、前回会議と同じように、IAASBのボードメンバーが出席して、公開草案に寄せられたコメントのIAASBにおける審議状況と現時点における暫定決定の説明をした上で、IESBAのボードメンバーと意見交換を行った。準拠国（the country of origin）の規定の独立性や倫理規定等の名前（ソース）を記載するという、現時点における方向性には、ボードメンバーからの支持が多かった。

7 非保証業務 (Non-Assurance Services)

当プロジェクトの目的は、下記(1)に記載したことに関する非保証業務の規定（セクション290及び291）を明確化し、強化することである。

(1) 公開草案の公表

IESBAは、この目的を達成するために、2014年5月に公開草案「監査クライアントのための非保証業務に

係る倫理規程の一部規定の変更案」を公表した。コメントの期日は、2014年8月18日である。

公開草案には、次の3つの改訂案が含まれている。（それぞれの詳しい内容は、本誌2014年7月号91頁～掲載のトロント会議報告を参照）

- 非保証業務の提供に関する経営者の責任の明瞭化
- 会計記録及び財務諸表の作成に関する規定の「定型的又は機械的な」という表現の明瞭化
- 会計帳簿の記帳代行及び税務業務に関する緊急例外規定の削除

(2) ポリシー・ポジション・ペーパー

上記の公開草案へのコメント募集期間においては、TFはポリシー・ポジション・ペーパーを公表する作業をすることになり、最初のドラフトを審議した。このペーパーは、非保証業務を例とした基準設定プロセス及び概念フレームワークに関するIESBAの考え方を説明する、一種のコミュニケーション・ツールである。

ただ、このペーパーの性格と範囲を決める前に、「セーフガード」プロジェクト（94頁3(1)参照）が終了している必要があることが確認された。

(3) 今後の予定

公開草案に寄せられるコメント次第であるが、IESBAは、2015年前半に倫理規程の当該改訂を最終化する予定である。なお、改訂の発効日は、最終改訂の公表後12か月以上であることが提案されている。また、早期適用を認めることも提案されている。

8 違法行為への対応 (Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations)

このプロジェクトは、今回会議では個別議題としては取り上げられず、

現状のアップデートだけが行われた。特に、2012年公開草案に寄せられたコメントの分析とそれらへの対応方針をまとめたFeedback Statementについて、世界中のステークホルダーから広く意見を徴収して再公開草案を起草する方針を固める目的で、香港（2014年5月20日）及びブリュッセル（同年6月13日）で開催されたラウンド・テーブルの様子が報告された。なお、ワシントンでのラウンド・テーブルは今回会議の翌日の7月10日に開催されることが報告された。

これらのラウンド・テーブルの結果を踏まえて再公開草案の作成を進め、2015年1月のボード会議で再公開草案を承認する予定である。

9 次回会議の予定

今回は、2014年10月13日から15日の間、ニューヨークのIFAC本部で開催される予定である。

<注>

- 1 現行のタイトル「情報の作成及び報告」からの変更が、暫定決定された。

* 必須研修科目「職業倫理」研修教材

教材コード	J 0 1 0 0 9 2
研修コード	1 0 0 1
履修単位	1単位