



国際会計士倫理基準審議会 (IESBA) ロンドン会議報告

～パートナー・ローテーション変更案へのコメント分析始まる 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

2015年1月12日から14日まで、国際会計士倫理基準審議会 (International Ethics Standards Board for Accountants : IESBA) の会議が、ロンドンのイングランド・ウェールズ勅許会計士協会 (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales : ICAEW) 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。2014年3月に急逝したJörgen Holmquist前議長の後任として2015年の1月1日から新議長に就任したばかりのStavros Thomadakis氏が、初めて議長役を務めた。

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各1名)、IESBAの諮問助言グループ (Consultative Advisory Group : CAG) の議長及び公益監視委員会 (Public Interest Oversight Board : P IOB) 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。今回のロンドン会議は、ボードメンバー18名を含む総勢30名を超す参加者があった。

日本からは、パブリック・ボードメンバーの筆者と、筆者のテクニカル・アドバイザーの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10月ニューヨーク会議議事録の承認とイントロダクション

前回の会議 (2014年10月ニューヨーク会議) 以降のIESBAの活動等について報告があった。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 (前回の会議の報告については、本誌2015年1月号ニューヨーク会議報告63頁を参照)。

また、Thomadakis氏が新議長と

しての抱負を語ったが、そのうちのいくつかを以下に紹介する。

- 職業会計士を取り巻くいろいろな基準設定活動の中でも、「倫理」こそが、最も心理状況、カルチャー、品行・態度に焦点を当てるものである。したがって、我々ボードメンバーは、明示的かつ具体的に強いパブリック・インタレスト・コミットメントを持ち続ける必要がある。
- 我々がよく質問されるのは、

“IESBAは「必要最低限の基準」として倫理規程を作っているのか？”ということであるが、答えはもちろん“ノー”である。我々の規程は、国際的に適用可能でなければならないが、だからといっていろいろと異なったルールや考え方に迎合してもよいというものではない。本来質問されるべきことは、“我々は、倫理実務が新しいチャレンジに対応することが必要な分野における現状維持を打破

するような原則と要求を設定できるのか？”ということであろう。ダイナミックに変化する世界において、我々もまたダイナミックかつフォワード・ルッキングでなければならない。

- 我々は、可能な限り実証的証拠に基づいて基準設定を行わなければならない。実証可能な事実、つまり、絶対多数の真実こそが、我々の審議の中心でなければならない。

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) の公開草案に寄せられたコメントの分析

IESBAは、倫理規程の現行セクション290「監査業務及びレビュー業務における独立性」及び同291「その他の保証業務における独立性」を改訂する公開草案「監査又は保証業務における担当者のクライアントとの長期間関与に係る倫理規程の一部変更案」を、2014年8月14日に公表した（公開草案の内容については、本誌2014年9月号91頁のニューヨーク会議報告を参照）。

この公開草案のコメント締切日は2014年11月12日であり、今回の会議ではこれらのコメントの1回目の分析を行った（2回目の分析は2015年4月に予定されている次の会議において行う予定である）。以下は、この分析の概要である。なお、日本公認会計士協会もコメントを提出している（http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/main/IESBA_20142020.html参照）。

(1) 寄せられたコメント

全部で77通のコメントが寄せられ

た。内訳は、IFACメンバー組織（各国会計士協会等）35通、監査法人18通、各国規制当局等（28か国の証券規制当局の組織である証券監督者国際機構（International Organization of Securities Commissions：IOSCO）を含む）9通、その他15通であった。

(2) 提案された個別の改訂内容に対するコメントの大勢

公開草案が提案した個別の改訂内容ごとに、寄せられたコメントの大勢を分析すると下表ようになる。

なお、今回の会議では下表の項目についてだけ分析、検討が行われ、残りの項目については次の会議で行われることになっている。

(3) 公開草案に全般的に賛成のコメント

今回の公開草案に全般的に賛成しているコメントは、1つには監査人の独立性に関する信頼性を確立する必要性があり、2つには、監査人はパブリック・インタレストのために行動し、IESBAはそれを達成するために活動する必要があるという、2つの必要性に基づいている。

(4) 公開草案に対する懸念のコメント

公開草案に対しては、下記の観点からの懸念を表明したコメントも多かった。

① 中小監査法人へのインパクト

人的資源が乏しい中小監査法人には5年のクーリングオフ期間の適用は困難であり、その結果、中小監査

公開草案による提案	寄せられたコメントの大勢
全般的規程の強化（290.148項）	ほとんどの回答者が賛成
全般的規程は、監査チームの全ての個人の長期的関与に関しても適用される。	ほとんどの回答者が賛成
7年の関与期間は、現行のままとする。	ほとんどの回答者が賛成（ただし、IOSCOと英国規制当局は、5年に短縮を主張）
EPのクーリングオフ期間を5年に延長する。	多くの回答者が反対（ただし、IOSCOは賛成）
クーリングオフ期間の変更は、非上場会社も含めた全てのPIEに適用される。	<ul style="list-style-type: none"> • 4分の3の回答者が賛成 • その他の回答者は、上場会社に限定すべきとの意見
EQCRとその他のKAPのクーリングオフ期間は、2年のままとする。	ほとんどの回答者が賛成
7年間のうちで一度でもEPとして関与した場合には、5年間のクーリングオフが必要	<ul style="list-style-type: none"> • 3分の1の回答者は賛成、3分の2の回答者は反対 • 反対者は、公開草案は厳しすぎる、多様な状況に対応できない等の理由を挙げている。また、いろいろな代替案も提案している。
クーリングオフ期間中において、EPが監査チームと協議をすることには、一定の制限をする。	賛成と反対がほぼ半分

(注) EP (Engagement Partner)：業務執行社員（日本：筆頭業務執行社員に相当）
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」）

EQCR (Engagement Quality Control Reviewer)：審査担当社員

KAP (Key Audit Partner)：監査業務の主要な担当社員等（日本：倫理規則上も同じ表現）

法人はPIEの監査市場から締め出されてしまう等のコメントが、中小監査法人のみならず大手監査法人等も含めた幅広い分野から寄せられた。

② 監査の品質へのインパクト

多くの回答者、特に中小監査法人は、クーリングオフ期間を5年に延ばすことによって、PIEのEPとしての必要な研修を受けて専門的なスキルを持ったパートナーを見つけることが難しくなるとコメントしている。

③ 制度変更の必要性に関する実証的裏付けの欠如

多くの回答者は、IESBAは、現在の規程が現実には不適切であるか否かにかかわらず、改訂しなければならないという観念にとらわれすぎているとコメントしている。また、実証性テストによって改訂の必要性（特に、クーリングオフ期間を5年に延長）を裏付ける証拠が、公開草案には提供されていないと指摘している。

④ 各国制度との調整

多くの回答者が、提案されている規程と異なる制度を導入している国や地域においては、両者間の調整が複雑で難しいとコメントしている。特に、欧州連合（EU）においては、近年クーリングオフ期間を2年から3年に延長したばかりであり、かつ、2016年からは強制ファームローテーション制度が導入されるため、非常に複雑であると懸念している。

⑤ 原則主義アプローチからの乖離

数名の回答者は、倫理規程というのは、本来、ハイレベルの目的に即した原則主義であるべきにもかかわらず、公開草案の提案によると、原則主義からますます乖離して細則主義になっていくとコメントしている。詳細な規定は、各国・地域の法律や規則に委ねるべきであるとも指摘し

ている。

⑥ 適用の複雑性

数名の回答者は、公開草案の提案により、規程の内容がますます複雑になり、実務的ガイダンスや設例がないと適用が難しい（特に、中小監査法人にとって）とコメントしている。

(5) EPのクーリングオフ期間を5年に延長

前述のように、EPのクーリングオフ期間を5年に延長する提案に対しては、多くの回答者が反対のコメントを寄せた。それらの主な理由は、上記(4)「公開草案に対する懸念のコメント」に記述されている。

そこで、今回の会議において、とりあえず、現時点における全ボードの意見を聞いたところ、公開草案の提案に賛成（条件付きを含む）するボードと、それ以外の案（例えば、3年等）を支持するボードの数が拮抗した。

(6) 今後の予定

次回の会議において、残りのコメントの分析と検討を行う。いつ最終基準にできるかは、コメントの量が多いことと内容が多岐にわたるため、これらの審議にどのぐらいの時間がかかるかによる。

3 非保証業務 (Non-Assurance Services)

IESBAは、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（コメント締切日：2014年8月18日）。

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

- (a) 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
- (b) 非保証業務の提供に関する経営者の責任の明瞭化及びセーフガードのガイダンスの追加
- (c) 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及びガイダンスの改善

前回の会議では、この公開草案に寄せられたコメントの分析と検討を行った結果、多くのコメントは、公開草案の内容に概ね同意するものであり、表現振りや字句の修正以外では大きな変更をする必要がないことが確認された。

しかし、事務サービス（administrative services）と定型的又は機械的な作業（routine or mechanical tasks）との関係を明確にする必要があるとの指摘があり、今回の会議で改めて審議した結果、多少の字句修正をした上で、ほとんど公開草案に即した内容で最終基準化することが決定された。

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

このプロジェクトの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、世界中の市場関係者から広く意見を聞いて再公開草案を起草する方針を固める目的で、2014年に、ラウンド・テーブルが香港、ブリュッセル及びワシントンで開催された。

前回の会議では、これらのラウンド・テーブルの結果を踏まえて変更されたプロジェクト・フレームワークと、それに基づいて作成された新しい規程案が審議された（新しい規

提案の主な内容については、本誌2015年1月号63頁のニューヨーク会議報告を参照)。

今回の会議では、前回の会議で出されたボードの意見及び市場関係者各グループとの意見交換等が出された意見等をもとに、タスクフォースが見直しを行った規程案を審議した。

今回提案された主な変更点は、次のものである。なお、これらは、主に会計事務所等所属の職業会計士を対象にしたセクション225の内容であるが、企業等所属の職業会計士を対象にしたセクション360にも、それらに対応してほぼ同じような変更が行われるので、ここでは説明を省略する。

(1) このセクションの目的 (Purpose and objectives)

国際監査基準 (ISA) 250号「財務諸表監査における法令の検討」との関連性や経営者の責任との関係を明確にするように、法令違反の例を加えたり表現振りを改めた。

(2) このセクションの範囲 (Scope)

ISA250の範囲との関係を明確にするように、より詳しい例を加えたり、文章の表現を改めた。これにより、財務諸表に直接影響を与えない、より範囲の広い法令違反 (第2のカテゴリー) も対象になることを明確にした。

(3) 重要性規準の取扱い

法令違反の範囲及び特定の手続を行うか否かを定める際の重要性規準 (Clearly inconsequential) の取扱いについては、今まで何回も議論の対象になってきた。今回は、他のものと合わせて、これはセクションの範囲外であることを明確することにして、次のようなパラグラフを新設することが提案された。

[パラグラフ225.7] このセクションは、次のものを扱わない。

- (a) 明らかに些細な (Clearly inconsequential) 法令違反
- (b) クライアントの事業活動には関連しない個人の法令違反 (私的犯罪等)
- (c) 契約しているクライアント (経営者等を含む) 外における法令違反 (例えば、デューデリジェンス・レビューにおける、被買収会社における法令違反)

(4) 非保証サービス提供における取扱い

監査クライアントに対して非保証サービスを提供している時に法令違反を感知した場合は、同じ法人の監査担当パートナーに通知するか否かを検討しなければならない。また、場合により、然るべき監督当局 (appropriate authority) 等クライアントの外部にも通知することの検討もしなければならない。しかし、このような状況は守秘義務との関係で非常にセンシティブであり、判断が難しいので、法的制約が強いフォーレンジック・サービス等を含めた、より詳しいガイダンスを加えることが提案された。

(5) 意思決定プロセスのフローチャート

職業会計士は、このセクションの規定に従って、どのような判断で更なる適切な行動 (further action) を取るべきか、最終的に第三者に開示するべきか、あるいは契約を解除するべきか等の決定に至るプロセスが非常に複雑であるため、それらのプロセスをフローチャートにした設例が提案された。基本的には有用性が高いと評価されたが、改善すべき点も指摘された。さらに改善した上で、

これを再公開草案の一部として公表するかどうかは、今後、検討することになった。

以上を含む今回の変更提案の大きな方向性については、大方のボードメンバーから支持を得ることができた。しかし、細かな点や文章表現についてはいくつかのコメントがあったので、それらについては、今後、タスクフォースで検討した上、次回会議で修正提案をし、審議の結果によっては再公開草案を決議する予定である。

5 倫理規程Part C (企業等所属の職業会計士に関する規程) の見直し

2012年2月に設定された倫理規程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こととされている。

- 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
- PAIBが、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
- 便宜を図ってもらうための支払金、賄賂

これまでの議論を受けて、フェーズを2つに分け、第一フェーズを、セクション300 (導入)、同310 (潜在的な相反)、同320 (情報の作成及び報告)、同330 (十分な専門知識を備えた行動) 及び同340 (金銭的利益) とする。なお、セクション320のうち、他者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) を設けることとした。また、第二フェーズをセクション350 (勧

誘)とした。

前回の会議においては、上記のうち、第一フェーズの部分についての公開草案の内容を決議し、2014年11月24日に公開草案「IESBA倫理規程 Part Cの改訂案」が公表された(コメント締切日は2015年4月15日)。なお、公開草案の内容の概要については、本誌2015年1月号63頁のニューヨーク会議報告を参照)。

今回の会議においては、第二フェーズのセクション350(勧誘)の改訂についての検討を始めた。まず、タスクフォースから、今後、次のような項目を検討してはどうかとの提案が行われた。

- (1) 検討項目についての全般的な内容
 - 便宜(Advantage)の申し出(Offering)及び受入(Accepting)
 - 便宜の申し出の動機は何か?
 - 便宜の申し出及び受入による阻害要因及びリスク
- (2) 便宜の申し出又は受入に関して検討すべきこと(阻害要因とセーフガード、PAIBへのガイダンス等)
- (3) 全てのタイプの便宜の適切な定義(助成金の支払いを含む)
- (4) 助成金(Facilitation payment)の取扱い。国や地域によっては、このような支払いは賄賂(Bribes)や違法行為とみなされるが、そうでない所もある。
- (5) 賄賂や贈収賄(Corruption)等に関する各国の法律枠組み(Legal framework)

今回は初めての審議であったため、あまり深い議論にならなかったが、このセクションに関しては便宜や違法な支払い等に関する似たような言葉が多く出てくるので、規定作成上からも、また、翻訳の困難性の観点からも、これらの言葉の定義を適切

に定めてほしいとの意見が多かった。

6 倫理規程の構成(Structure of the Code)の見直し

倫理規程の構成見直し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(adoption)、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。

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(CP)「IESBA倫理規程の構成の改善」が、2014年11月4日に公表された(コメント締切日:2015年2月4日)。日本公認会計士協会のコメントについては、協会ウェブサイトを参照(http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/main/iesbaiesba.html)。また、CPの内容の概要については、本誌2015年1月号63頁のニューヨーク会議報告を参照)。

今回の会議では、このCPの次の内容について、さらに審議を行った。

(1) IESBA倫理規程の名称変更について

CPに含まれている質問の1つは、現在、「職業会計士の倫理規程」(The Code of Ethics for Professional Accountants)というタイトルに使われている規程(Code)を基準(Standard)に置き換えて、例えば、「国際基準」(International Standards)に名称変更することについての意見を求めている。その理由は、現在の規程は比較的自己完結し、明確な要求事項が含まれているので「基準」としての重要な要件を満たしており、このように、新たな名称(ブランド)

を使うことによって、倫理規程を幅広く認知させ、執行可能性を高めることができる。

今回の審議においては、ブランド変更のメリット、デメリットや、例えば、独立性に関する規定だけ部分的に基準に変える考え方等についても議論されたが、特に結論には達しなかった。

(2) 言葉の定義について

現在、IESBA倫理規程とISAで同じ言葉がいくつか使われているが、それらの定義が両者において異なるものがある。例えば、ファーム、独立性、保証業務、品質管理レビュー、財務諸表、特別目的財務諸表、レビュー業務等である。これらの定義は、言葉によっては完全に一致させるか、又は使用目的が異なる場合は部分的に整合させる等の対応をしていくことになった。

(3) その他

倫理規程の編成の見直しやナンバリング、ドラフティング・コンベンション(規定の構成、書き方、参照の仕方等に関するルール)、エディターの採用、規程の電子化等について審議した。

今回の会議でCPへのコメントの分析、検討を行い、それに基づいて順次公開草案の作成作業を始める予定である。

7 倫理規程におけるセーフガードの見直し(Review of Safeguards in the Code)

これは、IESBAの「2014年-2018年戦略及び活動計画」に盛り込まれている計画の1つであり、倫理規程のうち、非保証サービスに関連する「セーフガード」の適切性及び効率性のレビューを行うというプロジェクトである。

今回の会議では、このプロジェクトの範囲、目的及び検討項目等について、次のようなプロジェクト提案が行われた。

(1) プロジェクトの範囲

- セクション100「基本原則：総則」の中のサブセクション「阻害要因とセーフガード」
- セクション200「会計事務所等所属の職業会計士：総則」の中のサブセクション「阻害要因とセーフガード」
- 独立性に対する概念的枠組みアプローチの適用（パラグラフ290.100及び290.101）
- 監査クライアントに対する非保証業務の提供（パラグラフ290.154～290.216）
- セクション290「監査及びレビュー業務における独立性」への改訂に対応するセクション291「その他の保証業務における独立性」の変更

(2) プロジェクトの目的

概念的枠組みアプローチの適用における、セーフガードの定義、内容、役割等を明確にして、その適切性及

び効率性を評価した上で必要な改善を提案する。

(3) 問題となりそうな主要課題等

- 阻害要因とセーフガードの直接的な関係は適切か、追加する又は削除すべき既存のセーフガードはないか。
- セーフガードは、基本原則の遵守の阻害要因を、消滅又は許容可能なレベルまで削減できるのか。

(4) タイムテーブル

2016年1月の会議で公開草案を承認し、2017年1月の会議で最終基準を承認する。なお、関連性のある倫理規程の構成プロジェクトの進捗状況と合わせながら進めていく必要がある。

以上の提案を審議した結果、正式にプロジェクトとして発足し、タスクフォースを組成することが決定された。

8 緊急課題及びアウトリーチ (Emerging Issues and Outreach)

今回の会議では、次の3つのプレゼンテーションが行われ、その内容について活発な意見交換が行われた。

- (1) 米国（AICPA）におけるIESBA倫理規程へのコンバージェンスの状況及びSEC/PCAOBルールとの関連性等
- (2) カナダにおける倫理基準設定の歴史の変遷及びIESBA倫理規程へのコンバージェンスの状況等
- (3) EUにおける最近の法定監査改革の概要と実務に与える影響
なお、今回の会議では、日本、オーストラリア、シンガポールが、IESBA倫理規程へのコンバージェンスの状況等についてプレゼンテーションすることが予定されている。

9 次回の会議予定

今回は、2015年4月13日から15日の間、ニューヨークで開催される予定である。

* 必須研修科目「職業倫理」研修教材
教材コード J010098
CPE 研修コード 1001
履修単位 1単位