

国際会計士倫理基準審議会 (IESBA) ニューヨーク会議報告



～企業等で働く会計士に対する
不正関与のプレッシャーへの対応 他～

国際会計士倫理基準審議会ボードメンバー かとう あつし
加藤 厚

2015年9月15、16日の両日、国際会計士倫理基準審議会 (International Ethics Standards Board for Accountants : IESBA) 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。議長は、パブリック・ボードメンバーのStavros Thomadakis氏である。

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 (日本の金融庁及び欧州委員会 (EC) からそれぞれ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 : PIOB) 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18名を含む総勢30名を越す参加者があった。日本からは、パブリック・ボードメンバーの筆者、筆者のテクニカル・アドバイザーの矢定俊博会員及び公式オブザーバーの金融庁担当官が参加した。

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 2015年6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

前回会議 (2015年6月ニューヨーク) 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 (前回会議の報告については、本誌2015年10月号のニューヨーク会議報告を参照)。

2 倫理規程のPart C (企業等所属の職業会計士に関する規程) の見直し～企業等で働く会計士に対する不正関与のプレッシャーへの対応等～

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。

上記のうち、第一フェーズについては、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日であったので、前回はセクション320(情報の作成及び報告)に限定して、それに寄せられたコメントの分析と審議が行われた。今回は、新しいセクション370(基本原則への違反のプレッシャー)に寄せられたコメントの分析と審議が中心に行われた。なお、本公開草案の内容の概要については、本誌2015年1月号のニューヨーク会議報告を参照のこと。

(1) 寄せられたコメント

全部で42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)26通、各国規制当局等(28か国からなる証券監督者国際機構(IOSCO)を含む。)4通、監査法人3通、その他9通であった。全般的には、セクション320と370において、PAIBに対してより強化されたガイダンスを提供する今回の公開草案に対して強い支持を表明しているものの、多くのコメントにおいて、いろいろな提案や意見を述べている。

(2) 基本原則への違反のプレッシャーの例

セクション370(基本原則への違反のプレッシャー)は、PAIBが、基本原則への違反となるような非倫理的行為又は違法行為に関わることへのプレッシャーを上司等から受けた場合に、どのように対処すべきかを規定している(なお、PAIBが他人にこのようなプレッシャーを与え

ることも禁止されている)。

セクション370は、そのようなプレッシャーの例として、次のようなものを挙げている(これらは項目のみだが、公開草案には各項目ごとに具体例が記載されている)。

- 利益相反に関連するプレッシャー
 - 情報の開示に影響するプレッシャー
- この例には、財務諸表利用者を意図的に誤らせるような不正情報を作るように上司等が部下に対してプレッシャーをかけることが含まれる。

- 十分な経験や相当の注意なしで実施させようとするプレッシャー
- この例には、上司等が部下に対して、必要不可欠な作業をしないようにプレッシャーをかけることが含まれる。

- 金銭的利益に関連するプレッシャー
 - 勧誘に関するプレッシャー
 - 違法行為に関連するプレッシャー
- この例には、上司等が部下に対して、法令違反をするようにプレッシャーをかけることが含まれる。これは、現在進行中の「違法行為への対応(NOCLAR)」プロジェクトに関連する法令違反も含む。

上記の例に関して公開草案に寄せられたコメントは、表現振りや記載の仕方に関するものがほとんどで、審議の結果、それらのコメントのかなりのものは最終基準に反映されることが暫定決定された。例えば、通常の申告期限に間に合わせなければならぬプレッシャーは本規定には該当しないことがわかるような表現、具体的には、非現実的な申告期限に間に合わせることに改めることにした。

(3) プレッシャーが基本原則への違反となるかどうかの判定

セクション370は、PAIBが、上司等から非倫理的行為又は違法行為に関わることへのプレッシャーを受けた場合に、それに従うことが基本原則への違反となるかどうかの判断要素について規定している。例えば、プレッシャーを与える意図やプレッシャーの性質、強弱、関係する法令や基準の内容、勤務する組織のリーダーシップやコーポレートカルチャーが倫理観のあるものかどうか等である。

公開草案に寄せられたコメントのうち、例えば、コーポレートカルチャーに関する規定をもっと強化すべきという意見に対しては、「非倫理的行動に寛容なコーポレートカルチャー(a corporate culture that tolerates unethical behavior)の下では、基本原則の違反に結びつくプレッシャーが生じ易い」というように表現を強化することになった。あくまでも個人的感想であるが、最近、日本で不適切会計が起きたあるメーカーのケースは、このような環境だったのかもしれない。

(4) プレッシャーを受けたPAIBが取るべき行動

セクション370は、PAIBは適切な人たち(例えば、さらに上級クラスの上司、統治責任者、外部取締役、内部又は外部監査人等)と協議することを求めている。そして、あらゆる手段を取っても事態が改善しない場合には、PAIBは、プレッシャーを受けている業務の遂行を拒否するか、その組織からの退職を検討すべきであるとしている。

公開草案へのコメントに基づき、これらの表現振り等を変えるが、内

容は大きくは変えないことになった。

(5) セクション320と370の共通コメント

これらの中で主なものには、例えば、NOCLARのように、PAIBを上級の職（シニア）にある者とそれ以外の者に分けて規定するべきであるというコメントがある。これに対して、タスクフォースは、いろいろと長短を分析し、それらを審議した結果、分けないことに暫定決定された。ただ、倫理規定Part Cの総論の規定であるセクション300において、上級の職にある者の責任や権限が他の者とは違う旨をもっと明確に記述することを検討することになった。

(6) 今後の予定

公開草案のセクション320と370が中心になるフェーズ1については、2015年12月の会議にて、現行の様式による最終基準を承認する予定である。そして、2016年3月の会議において倫理規程の構成見直しプロジェクトによる新しい様式による最終基準を承認する予定である。

フェーズ2の審議は、2016年6月から開始する予定である。

3 倫理規程の構成 (Structure of the Code) 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 (コメント締切日は、2015年2月4日)。なお、CPの内容の概要については、本誌2015年1月号のニューヨーク会議報告を参照のこと。

今回の会議では、前回までに審議されてある程度コンセンサスが得られたCPへのコメント等を反映した新しい構成による規程案が示されて審議した。それらの主な内容は、下記の項目である。前回までに審議された内容については、今までの会議報告を参照のこと。

- 現在の「前文 (Preface)」の内容を拡充して、「前文及び規程のガイド (Preface and Guide to the Code)」にすること、及びそこに記載すべき内容について
- 概念的枠組みアプローチの規定の仕方
- 規程全体のラベリングを、Part A、B、Cに戻すべきか否か (CPは、1、2、3としていた)
- ネットワークファームの判定における重要性の意味の明確化
- ガイダンスのさらなる開発の必

要性について

例えば、開示に関して、又は調書化 (Documentation) の規定の仕方

- 定義や言葉の説明は、このプロジェクトの範囲外か否か

これに該当するものとして考えられるのは、前述のネットワークファームのほかに、日本が明確化を求めている筆頭業務執行社員 (Engagement partner)、同意 (Concurrence) 及び社会的影響度の高い事業体 (PIE) の定義も含まれると思われる。

審議において、新しい構成による規程案は相当のボリュームになること、現行規程のセクションやパラグラフが大幅に配置換えになること、また、他のプロジェクト (例えば、セーフガード、Part C、NOCLAR) との関連が複雑であること等から、アジェンダペーパーは早めにボードメンバーに配布してほしいとの要請があった。

今後の予定

このプロジェクトの今後の進め方は、下記の表のとおりである。

公開草案 1		公開草案 2
分割 1	分割 2	
2015年12月の会議で承認の予定		2016年6月の会議で承認の予定
<ul style="list-style-type: none"> • Preface/Guide (前文/ガイド) • Part A (総則) • Part C (会計事務所等所属の職業会計士) • Part C1 (監査・レビューの独立性) 	分割1の続き	<ul style="list-style-type: none"> • Part B (企業等所属の職業会計士) • Part C2 (その他の保証業務の独立性)

4 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、倫理規程のうち、非保証サービス (セクション290の中の

「Provision of Non-assurance Services to an Audit Client」) 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。ただ、セクション100

(Part Aの総則及び基本原則の遵守)と200 (Part Bの総則) がセーフガードに関しての基本的な考え方を定めているため、まず、これらを先に検討、改訂して、その後でフェーズ2として非保証サービスに関するセーフガードを扱うことになった。

前回会議では、セクション100と200の具体的な論点とタスクフォースからの各種提案について審議が行われ、今回の会議ではそれらの結果を反映したセクション100と200の規定の改訂案が示されて審議を行った。

審議の中で特に議論になったのが、前回会議である程度コンセンサスが得られた下記の項目をどのように改訂規定に反映するかということであった(これらの主な内容については、前回会議報告を参照)。

- ・ ISA-style approachの採用
- ・ 第三者テスト、ステップ・バック要求及び阻害要因の再評価
- ・ セーフガードの説明 (description)
- ・ セーフガードのタイプ
- ・ 阻害要因の許容可能な水準の決定
- ・ 統治責任者とのコミュニケーション
- ・ 倫理規程の構成見直しプロジェクト等との調整

今後の予定

2015年12月の会議で、倫理規程の構成見直しプロジェクトの公開草案と一緒に、本プロジェクトのフェーズ1公開草案も承認する予定である。そして、倫理規程の構成見直しプロジェクトで提案される新しい構成で本プロジェクトのフェーズ1の公開草案を作成することが暫定決定されている。ただし、倫理規程の構成見直しプロジェクトの進捗状況次第で

変わる可能性がある。

また、フェーズ2の公開草案は、2016年の下半期において承認する予定である。

5 低額監査報酬に関する IESBAスタッフメモの公表

公益監視委員会 (PIOB)、IESBAの諮問助言グループ (CAG) 及びIOSCO等を含む市場関係者の間で、最近、監査法人等への監査報酬切下げプレッシャーが厳しくなり、それが監査人の独立性や監査の品質に悪い影響を与えているのではないかと危惧が高まっている。

そこで、前回会議においてIESBAのプランニング・コミッティーから、監査報酬の実態に関する調査をした上で、低額監査報酬や不当な監査報酬切下げプレッシャーは監査人の独立性や監査の品質に悪影響を与え、基本原則の遵守に対する潜在的な阻害要因になる旨を警告するIESBAスタッフメモを公表する提案があり、審議の上、承認された。そして、今回の会議において、次のような内容のスタッフメモの1回目のドラフトについて検討された。なお、このようなペーパーは、IESBAの正式の公表物ではないので、通常のデュープロセスのようにボード会議の承認を得る必要はない。

① スタッフメモ公表の目的

このペーパーは、監査人が監査報酬切下げのプレッシャーに直面している状況において、IESBAが設定する倫理規程に遵守すべき監査人の倫理的責務を喚起するものである。同時に、企業の統治責任者、財務諸表作成者、規制当局や監査監督機関、投資家等監査業務や監査の品質に関心を持っている

市場関係者にも関連するものである。

② 総論

監査を取り巻く昨今の環境は、監査報酬切下げプレッシャーがますます強くなる状況にある。このドラフト・ペーパーは、それらの具体例をいくつか挙げているが、それらの中には、例えば、世界各国で採用されつつある強制ファームローテーション制度や入札制度を挙げている。

③ IESBA倫理規程における主な倫理検討事項

監査報酬は、本来は監査人と被監査会社が決めるべき商行為ではあるが、非論理的に低い監査報酬は、IESBA倫理規程における基本原則の阻害要因になるおそれがあるとしている。そして、ドラフト・ペーパーは、低額報酬がどのようにして、職業的専門家としての能力及び正当な注意の原則、公正性の原則、誠実性及び職業的専門家としての行動の原則の阻害要因になるかを、いろいろな状況を挙げた上で説明している。また、統治責任者とのコミュニケーション等のセーフガードについても、ある程度は述べている。

④ その他の市場関係者の役割の重要性

社会のインフラ整備を担う企業の統治責任者等その他の市場関係者もまた、低額監査報酬が監査の品質や監査人の独立性を損なうような環境を正す責任を担うべきものであると指摘している。

⑤ 今後のIESBAの予定

IESBAに設置されたワーキング・グループが、今後、世界各国、地域における低額報酬の実態を調べ、

その結果によって、このテーマを、今後、どのように扱うべきかを検討する予定である。

このようなドラフト・ペーパーに対して、ボードメンバーからは主に次のような意見が出された。

- このペーパーは、監査人に対して発行される形になっているが、その他の市場関係者も含めた幅広い読者を対象にするべきである。要するに、このペーパーは、もっと中立的な立場を取るべきである。
- このペーパーは、長すぎてメッセージがはっきりしない。もっと簡潔なペーパーにして、読者に何を伝えたいのか、明確なメッセージを発信するべきである。一番大事なメッセージは、「監査報酬の金額に関係なく、監査人は適切な監査を行うべきこと」だけである。
- このペーパーのトーンが、非常にネガティブである。もっと建設的なトーンで書かれるべきである。
- このペーパーは、低額報酬がもたらす阻害要因だけを強調しているが、もっとセーフガードについても触れるべきである。
- このペーパーには、監査報酬の実態に関してIESBAがさらに調査をすると書いてあるが、このメッセージを明確にすべきである。

6

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的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（本公開草案の内容の概要については、本誌2014年9月号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日だったので、前回までの3回の会議では、これらのコメントの分析及び審議を行った。これらの概要については、本誌のそれぞれの会議報告を参照していただきたい。今回の会議では、この会議の前日（9月14日）に行われたCAG会議の結果を見るということで、IESBA会議のアジェンダには含まれなかった。ただ、再公開草案を公表すべきかどうかについてCAG会議で話題になったので、それに関する各ボードメンバーの意見が述べられた。それによると、少なくとも下記の2点については、公開草案からの大きな変更なので、再公開草案にすべきという意見が多かった。

クーリングオフ期間	上場PIE	非上場PIE
EP	5年間	5年間
EQCR（今回の暫定決定）	5年間	3年間
その他のKAP	2年間	2年間

（注）・PIE（Public Interest Entity）：社会的影響度の高い事業体（日本の倫理規則上の「大会社等」に相当）

・上記の表中の全ての担当者（EP、EQCR及びその他のKAP）の関与期間は、現在と同じ7年間

全てのPIEのEQCRについて、クーリングオフ期間を5年間に延長することは、主に、中小監査法人等にとっては実務的に対応が難しいということや、公開草案に寄せられたコメントの大半がそこまでする必要がないとしていること等を考慮した結果、5年間に延長するのは上場PIEに限定した上で、

① 審査担当社員（Engagement Quality Control Reviewer：EQCR）のクーリングオフ期間について

公開草案が、EQCRとその他の監査業務の主要な担当社員等（Key Audit Partner：KAP、日本の倫理規則上も同じ表現）のクーリングオフ期間は共に2年間と提案しているに対して、回答者のほとんどは賛成している。

しかし、CAGの過半数（規制当局を含む。）は、この提案に強く反対し、EQCRの役割の重要性等にかんがみ、そのクーリングオフ期間は提案されている業務執行社員（Engagement Partner：EP、日本の筆頭業務執行社員に相当）と同じ5年間であるべきと主張している（日本の審査担当社員も、筆頭業務執行社員と同じ5年間のクーリングオフ期間である。）。そこで、タスクフォースからの新しい選択肢を提案し審議した結果、下記のように暫定決定された。

非上場PIEについては3年間にとどめるという折衷案的な結果に落ち着いた。

しかし、このような暫定決定は、公開草案の内容と大きく違うこと、また、非常に複雑になるという批判的な意見があることから、この件は再公開草案にすべきであるという意見が多かった。

② 各国・地域における制度との調整について

公開草案に寄せられたコメントの多くが、各国・地域における制度と、公開草案による提案内容との調整が難しいと指摘していることに対応する方法について審議が行われた。特に、欧州連合（EU）においては、最近、クーリングオフ期間を3年に延長したばかりで、かつ、今後、ファームローテーション制度が導入されることとの調整の必要性が指摘されている。そこで、タスクフォースは、前回の会議において3つの選択肢を提案して審議したが結論が出なかった（本誌2015年10月号のニューヨーク会議報告を参照）。

その結果を受けて、タスクフォースは、今回、もし、ある国の規制当局又は立法当局が7年間よりも短い関与期間を定めるか、又は強制ファームローテーション制度を導入している場合は、クーリングオフ期間を、最低3年間以上にすることができるという代替規定を設けることが暫定決定された。

しかし、このような提案は、公開草案には含まれていなかったこと、及びこのように特定の国や地域の事情に配慮した規定を設けることはグローバルスタンダードには適していないという批判的な意見もあることから、これも再公開草案にすべきであるというコメントが多かった。

今後の予定

当初は、倫理規程の構成見直しプロジェクトによる新しい様式ではなく、現行様式による最終基準を2015年12月の会議で承認する予定でいたが、もし、再公開草案を公表するこ

とになると、当初の予定は大幅に遅れることになる。したがって、本プロジェクトの今後の日程については不確定要素が多い。

7 次回の会議予定

今回は、2015年11月30日から12月4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	J 0 1 0 1 0 5
研修コード	1 0 0 1
履修単位	1単位

