

解説

欧州連合 改正法定監査指令及び 社会的影響度の高い事業体の 法定監査に関する規則について

I はじめに

2014年5月27日に、欧州連合（EU）官報において、(1)「年次財務諸表及び連結財務諸表の法定監査に関する指令2006/43/ECを改正する、欧州議会及び欧州連合理事会（閣僚理事会）の指令」（以下「改正法定監査指令」又は「指令」という。）、及び(2)「社会的影響度の高い事業体の法定監査に対する要求事項に関する、欧州議会及び欧州連合理事会の規則」（以下「PIEの法定監査に関する規則」又は「規則」という。）が公布された¹。(1)は、既存の法定監査指令を改正するものであるのに対し、(2)は、新設の規則であり、社会的影響度の高い事業体（Public-Interest Entities、以下「PIE」という。）の監査人及びPIEに対してのみ適用となる。

現段階において、今回の欧州における法定監査制度改革が日本を含めた欧州域外の国に及ぼす影響について具体的に言及することは時期尚早であるが、特に規則には、現行制度の変革を伴う重要な規定が含まれている。そこで、本稿では、特に重要性が高いと思われる以下に関する規定について、議論の背景やこれまでの審議プロセス及び規定の趣旨等²を含め説明する。

- 改正法定監査指令及びPIEの法定監査に関する規則
 - ① 監査報告書
- PIEの法定監査に関する規則
 - ① 監査報酬
 - ② 非監査業務の提供の禁止
 - ③ 法定監査人又は監査事務所の選任（監査事務所の強制ローテーション、入札の義務付けを含む。）

なお、文中、四角囲みになっている部分は、原則として、改正法定監査指令又はPIEの法定監査に関する規則の関連する条項の抜粋翻訳であることをお断りしておく。

II 改正法定監査指令及び PIEの法定監査に関する規則の主な内容

A. 議論の背景

- 法定監査人の役割は、利害関係者に企業の財務諸表の適切性に関する意見を提供することであり、広範囲の利害関係者が、法定監査の品質に依拠している。法定監査は、財務諸表のインテグリティ等を向上させることにより、市場が秩序をもって機能することに寄与しており、法定監査人は、重要な社会上の役割を担っている。特定の企業に法定監査が義務付けられているのは、この法定監査の重要性を反映している。加えて、承認された監査人のみが、法定監査を実施できる。

- しかしながら、監査市場に対して、以下の様々な欠陥が観察されている。
 - － 加盟国の監査監督当局から、検査報告書において監査の不備、また、場合によっては虚偽表示が指摘されている。
 - － 金融危機により、銀行その他の金融機関及び上場企業の監査済み財務諸表の信頼性に対して、投資家から疑問の声が上がっている。
 - － 企業の経営者と監査事務所との過度な馴れ合い、利益相反のリスク、及び法定監査人の独立性に対する脅威が、法定監査人が職業的懐疑心を発揮することを困難にしている。
 - － 上場企業等の大規模企業に対する監査市場では集中が生じており、監査事務所の選択肢が欠如している。
 - － 事実上、ビッグ4による寡占となっている結果、システミック・リスクが生じている。
- そこで、今回の法定監査改革は、監査品質を向上し、財務情報に対する投資家の信頼性を回復するため、以下を主な目的としている。
 - － 法定監査人の役割を明瞭化すること
 - － 法定監査人の独立性及び職業的懐疑心を強化すること
 - － EU域内におけるクロス・ボーダーでの法定監査サービスの提供を促進すること
 - － EU域内における監査市場の活性化に寄与すること
 - － 法定監査人の監督及びEU域内における監査監督当局の間の連携を強化すること

B. これまでの審議プロセス

- 欧州委員会は、2010年10月に、グリーン・ペーパー「監査に関する施策：金融危機からの教訓」の公表により、法定監査の改革に関する大規模なコンサルテーションを開始³、それに対するコメント等を受けた結果として、2011年11月に、改正法定監査指令及びPIEの法定監査に関する規則の2つの法案を公表した⁴。法案は、通常立法手続⁵のもとで審議され、2014年4月2日に欧州議会、4月14日に欧州閣僚理事会で正式承認後、4月16日に署名された。その後、2014年5月27日にEU官報に掲載され、EU官報掲載から20日後の2014年6月16日に、EU法として発効している。

C. 適用開始日⁶

- 改正法定監査指令に関しては、各加盟国に対し、発効後2年以内に、当該規制の遵守に必要な規定を採択し公表することが求められている（改正法定監査指令第2条）。
- PIEの法定監査に関する規則は、発効後、原則として⁷2年後から適用開始される（PIEの法定監査に関する規則第44条）。
- これは、規則が適用されるまでに、各加盟国に対して指令の遵守に必要な規定を整備することを要求し、結果、両者が公表2年後から適用開始されることを想定したものである。

D. 規則及び指令の具体的な内容

1 監査報告書

- 被監査企業の財務諸表に対する利害関係者の信頼性を高めるためには、監査報告書の情報価値が特に重要である。そこで、改正法定監査指令及びPIEの法定監査に関する規則において、監査報告書の要記載項目に関する規定が設けられている。
- PIEの法定監査に関する規則において、PIEの法定監査の場合には、法定監査指令で規定された項目に加えて、より詳細な情報を記載することが要求されている。具体的には、PIEに対する監査報告書には、改正法定監査指令第28条で要求される情報に加え、法定監査人又は監査事務所の独立性に関する情報、年次財務諸表又は年次連結財務諸表における重要な虚偽表示リスクの主な領域についての説明、及び、法定監査が不正を発見できると想定されている程度についての説明を記載することが要求されている。

【改正法定監査指令】

第28条 監査報告

第1項

- 法定監査人又は監査事務所は、法定監査の結果を監査報告書に記載しなければならない。監査報告書は、第26条に記載されているとおり、欧州連合又は加盟国によって採用された監査基準の要求事項に従って記載しなければならない。

第2項

- 監査報告書は書面によらなければならない。また以下を記載しなければならない。
 - (a) 年次又は連結財務諸表が法定監査の対象となっている企業の名称、年次又は連結財務諸表の名称、及び当該年次又は連結財務諸表が対象とする日付及び期間。年次又は連結財務諸表の作成において適用された財務報告の枠組みの名称
 - (b) 法定監査の範囲についての記述。最低限、法定監査の実施に際し準拠した監査基準の名称が記載されなければならない。
 - (c) 監査意見。監査意見は、無限定意見、限定意見又は否定的意見であり、また、法定監査人又は監査事務所の以下の意見を明確に記載するものでなければならない。
 - (i) 年次財務諸表が関連する財務報告の枠組みに従って真実かつ公正な外観を表示しているかどうか。
 - (ii) 該当する場合、年次財務諸表が法定の要求事項に準拠しているかどうか。法定監査人又は監査事務所が監査意見を表明できない場合、監査報告書は意見不表明としなければならない。
 - (d) 監査意見に影響を及ぼさず、法定監査人又は監査事務所が強調するその他の事項への参照
 - (e) 指令2013/34/EU第34条第1項第2段落に記載の、監査の過程で実施した作業に基づく意見と記述⁸
 - (f) 継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況に関する重要な不確実性についての記述
 - (g) 法定監査人又は監査事務所の所在地
- 加盟国は、監査報告書の記載内容について追加の要求事項を設定することができる。

第3項

- 法定監査が複数の監査人又は監査事務所により実施される場合、法定監査人又は監査事務所は法定監査の結果について同意し、共同の報告書及び意見を提出しなければならない。同意がなされない場合、各法定監査人又は監査事務所は、監査報告書においてそれぞれの意見を別のパラグラフに記載し、意見の不一致の理由を記載しなければならない。

第4項

- 監査報告書は、法定監査人により署名され日付が付されなければならない。監査事務所が法定監査を実施する場合、最低限、監査事務所を代表して法定監査を実施した法定監査人の署名が付されなければならない。複数の法定監査人又は監査事務所が同時に選任された場合、監査報告書はすべての法定監査人の署名が付されるか、各監査事務所を代表して法定監査を実施した法定監査人の署名が最低限付されなければならない。稀な状況において、署名の開示により当該個人に危険が及ぶ切迫した重大な可能性がある場合、加盟国は、当該署名を公開しないことができる。この場合でも、当該個人の名前は監督当局には通知されなければならない。

第5項

- 連結財務諸表に対する法定監査人又は監査事務所の報告書は、第1項から第4項に記載の要求事項に準拠しなければならない。第2項(e)で要求されている経営者報告書と財務諸表の整合性に関する報告においては、連結財務諸表及び連結経営者報告書について検討しなければならない。親会社の年次財務諸表が連結財務諸表に添付されている場合、本条で要求されている法定監査人又は監査事務所の報告書を統合することができる。

【PIEの法定監査に関する規則】

第10条 監査報告書

第1項

- 法定監査人又は監査事務所はPIEの法定監査の結果を監査報告書に記載しなければならない。

第2項

- 監査報告書は法定監査指令第28条に準拠して作成しなければならない。さらに、少なくとも以下を記載しなければならない。
 - (a) 法定監査人又は監査事務所を選任した者又は機関の名称
 - (b) 法定監査人又は監査事務所が選任された日付、及び在任期間
 - (c) 監査意見の基礎として、以下を記載する
 - (i) 財務諸表の重要な虚偽表示リスクのうち最も重要であると評価したものの説明（評価した不正による重要な虚偽表示リスクを含む）
 - (ii) 当該リスクへの監査人の対応の要約
 - (iii) 該当あれば、当該リスクに関する主要な見解（key observations）
重要な虚偽表示リスクのうち重要であると評価し監査報告書に記載する上記の情報に関連する場合、監査報告書において、財務諸表の関連する開示への明確な参照を設けなければならない。
 - (d) 法定監査が不正を発見できると想定されている程度の説明
 - (e) 監査意見が本規則第11条に記載の監査委員会に対する追加報告書と整合している旨の確認
 - (f) 本規則第5条第1項に記載の禁止非監査業務を提供しておらず、したがって、法定監査人又は監査事務所は監査実施にあたり被監査企業から独立している旨の宣誓
 - (g) 年次報告書又は財務諸表に開示されていない場合、法定監査人又は監査事務所が被監査企業及び被監査企業が支配する企業に提供している法定監査以外の業務
 - 加盟国は、監査報告書の記載内容に関して追加の要求事項を設定することができる。

第3項

- 監査報告書には、第2項(e)で要求されている記述を除き、本規則第11条で規定される監査委員会に対する追加報告書への参照を含めてはならない。

第4項

- 法定監査人又は監査事務所は、監査報告書が監督当局から承認されていることを示唆するような形で、監督当局の名前を使用してはならない。

2 監査報酬

- 特定の被監査企業から受領する報酬の水準や報酬の構造により、法定監査人又は監査事務所の独立性が阻害される可能性がある。したがって、監査報酬が成功報酬に基づくものでないことを確保すること、また、特定の被監査企業及びその子会社からの監査報酬が法定監査人又は監査事務所にとって重要性がある場合には、監査の品質を確保するために監査委員会の関与を含む特定の手続を設定することが重要である。法定監査人又は監査事務所の特定の被監査企業に対する報酬依存度が高い場合、当該被監査企業の監査委員会は、当該法定監査人又は監査事務所が法定監査を継続することの可否について適切に判断しなければならない。監査委員会は、この判断に際し、特に、独立性に対する阻害要因及び当該判断による影響を考慮しなければならない。

【PIEの法定監査に関する規則】

第4条 監査報酬

第1項

- PIEへの法定監査業務提供に対する報酬は成功報酬であってはならない。
- 法定監査指令第25条⁹を侵すことなく、上記における成功報酬とは、取引の成果若しくは結果又は実施した業務の結果に応じて監査報酬を決定することをいう。裁判所や監督機関が決定した報酬は、成功報酬とはみなされない。

第2項

- 法定監査人又は監査事務所が、被監査企業、その親会社又は被監査企業が支配する企業に対して、本規則第5条第1項で規定する以外の非監査業務を3期以上の連続する会計期間にわたって提供する場合、当該業務に対する報酬総額は、被監査企業、(該当ある場合には)その親会社、被監査企業が支配する企業、及び、当該グループの連結財務諸表の法定監査に対して支払われる報酬の直近の3年間の平均値の70%を超えてはならない。
- 本規則第5条第1項で規定する以外の非監査業務で、欧州連合又は国内の法令で要求される非監査業務は、上記の制限から除外されなければならない。
- 加盟国は、監督当局が、法定監査人又は監査事務所からの要請に基づき、特定の被監査企業に対する第1段落の要求事項の適用の免除を2会計期間を超えない範囲で例外的に許可することを認めることができる。

第3項

- 直近の連続する3会計年度の各期間において、法定監査人若しくは監査事務所又は該当する場合にはグループ監査人が、法定監査を実施する特定のPIEから受領する報酬総額が、当該法定監査人若しくは監査事務所又は該当する場合にはそのグループ監査人が受領する年次報酬総額の15%を超える場合、当該事実を監査委員会に開示し、独立性に対する阻害要因及び当該リスクを緩和するために適用するセーフガードについて協議を行わなければならない。監査委員会は、監査業務について、監査報告書の発行前に、他の法定監査人又は監査事務所による審査を受けるべきかどうか検討しなければならない。
- 法定監査を実施する特定のPIEから受領する報酬総額が、当該法定監査人若しくは監査事務所又は該当する場合にはグループ監査人が受領する年次報酬総額の15%以上であることが継続する場合、監査委員会は、被監査企業の法定監査人若しくは監査事務所又はグループ監査人が、追加の期間の法定監査を実施できるかどうかについて、客観的に判断しなければならない。この追加の期間は2年間を超えてはならない。

第4項

- 加盟国は、本条より厳格な要求事項を適用することができる。

3 非監査業務の提供の禁止

- 法定監査人、監査事務所又は当該法定監査人若しくは監査事務所が所属するネットワークのメンバーが、法定監査以外の特定の非監査業務を被監査企業に対して提供することは、独立性を阻害する場合がある。したがって、被監査企業、その親会社及び欧州域内の被監査企業が支配する企業に対して、特定の非監査業務(特定の税務、コンサルティング及び助言業務等)を提供することは禁止するのが適切である。「被監査企業の経営又は意思決定の一部を担うことを伴う業務」(第5条第1項第2段落(b)。次頁参照)には、運転資本管理、財務情報の提供、ビジネスプロセスの最適化、資金管理、移転価格、サプライチェーンの効率化等が含まれる。「被監査企業の財務、資本構成及び配分、並びに投資戦略に関連する業務」(第5条第1項第2段落(i)。次頁参照)は、デュー・デリジェンス業務、被監査企業が発行する目論見書に関するコンフォート・レターの発行及びその他の保証業務を除き、禁止されるべきである。
- 特定の税務又は評価業務が、財務諸表に対して個別に又は集計して重要でない又は直接影響を及ぼさない場合に

は、当該業務を法定監査人及び監査事務所が提供することを認めるかどうかは、加盟国が決定することができる。強引なタックス・プランニングが含まれる業務の場合、重要ではないと判断されるべきではない。したがって、法定監査人又は監査事務所は、当該業務を被監査企業に提供してはならない。本規則で禁止されていない非監査業務に関しては、監査委員会の事前承認を受け、かつ、セーフガードの適用により許容可能な水準にまで軽減できない独立性に対する阻害要因はないことを法定監査人又は監査事務所自らが確認している場合、法定監査人又は監査事務所は当該業務を提供することができる。

【PIEの法定監査に関する規則】

第5条 非監査業務の提供の禁止

第1項

- PIEの法定監査を実施する法定監査人若しくは監査事務所、又は法定監査人若しくは監査人が所属するネットワークのメンバーは、被監査企業、その親会社、被監査企業が支配する欧州域内の企業に対して、以下の期間は禁止非監査業務（prohibited non-audited services）を提供してはならない。
 - (a) 監査対象期間の開始から監査報告書の発行までの期間
 - (b) 以下の(e)に記載される業務に関しては、(a)の期間の直後の会計年度
- 本条において、禁止非監査業務とは以下を意味する。
 - (a) 以下の税務関連業務
 - (i) 税務申告書の作成
 - (ii) 給与税
 - (iii) 関税
 - (iv) 補助金及びタックス・インセンティブの認証（identification）（法令により当該業務に対する法定監査人又は監査事務所による裏付け（support）が求められている場合を除く）
 - (v) 税務当局による税務調査における支援（法令により法定監査人又は監査事務所による支援が求められている場合を除く）
 - (vi) 直接・間接税及び繰延税金の計算
 - (vii) 税務に関する助言の提供
 - (b) 被監査企業の経営又は意思決定を担うことを伴うすべての業務
 - (c) 記帳代行、並びに会計記録及び財務諸表の作成
 - (d) 給与計算の業務
 - (e) 財務情報の作成及び関連する内部統制又はリスク管理手続の構築・維持、又は財務ITシステムの構築・維持
 - (f) 評価業務（保険数理及び訴訟支援に関連する評価業務を含む）
 - (g) 以下に関する法律業務
 - (i) 法務の担当役員等（の役割）の提供
 - (ii) 被監査企業に代わる交渉の実施
 - (iii) 訴訟の解決における被監査企業を擁護する立場での行動
 - (h) 被監査企業の内部監査機能に関連する業務
 - (i) 被監査企業の財務、資本構成及び配分、並びに投資戦略に関連する業務（被監査企業が発行する目論見書に関するコンフォート・レターの発行等、財務諸表に関連する保証業務の提供を除く）
 - (j) 被監査企業の株式の売却支援、ディーリング又は引受け
 - (k) 以下に関する人事管理業務

- (i) 会計記録又は法定監査の対象となる財務諸表の作成に重要な影響を及ぼす職位にある経営者に関連して以下の業務を提供すること
 - － 当該職位の候補者を探すこと
 - － 当該職位の候補者の経歴調査を行うこと
- (ii) 組織構造の設計
- (iii) 費用管理

第2項

- ・ 加盟国は、独立性に対する阻害要因を示すと考える場合には、第1項に記載された以外の業務を禁止することができる。加盟国は、禁止業務の追加を欧州委員会に報告しなければならない。

第3項

- ・ 第1項第2段落の特則として、加盟国は、以下の要件をすべて満たす場合には、(a)(i)、(a)(iv)から(a)(vii)及び(f)に記載の業務の提供を認めることができる。
 - (a) 当該業務が、監査した財務諸表に対して、個別に又は集計して直接の影響がない又は重要な影響がないこと
 - (b) 本規則第11条に記載の監査委員会に対する追加的な報告書において、監査した財務諸表に対する影響の見積りが包括的に記載され説明されていること
 - (c) 法定監査人又は監査事務所が法定監査指令に規定されている独立性に関する原則を遵守していること

第4項

- ・ PIEの法定監査を実施する法定監査人又は監査事務所、及び、法定監査人又は監査事務所がネットワークに所属している場合には当該ネットワークのメンバーは、法定監査指令第22b条¹⁰に従って、独立性に対する阻害要因及び適用するセーフガードの適切な評価を行い監査委員会の承認を得た上で、被監査企業、その親会社、被監査企業が支配する企業に対して、第1項及び第2項に記載した禁止非監査業務以外の非監査業務を提供することができる。監査委員会は、関連する場合、第3項に記載の業務に関する指針を公表しなければならない。
- ・ 加盟国は、法定監査人、監査事務所若しくは法定監査人又は監査事務所が所属するネットワークのメンバーが、被監査企業、その親会社又は被監査企業が支配する企業に対して第1項に記載した禁止非監査業務以外の非監査業務を提供できる条件に関して、より厳格な規定を設定することができる。

第5項

- ・ PIEの法定監査を実施する法定監査人又は監査事務所が所属するネットワークのメンバーが、監査先PIEが支配する第三国の企業に対して第1項及び第2項に記載の非監査業務を提供する場合、該当する法定監査人又は監査事務所は、ネットワーク・メンバーによる非監査業務の提供により自らの独立性が阻害されていないか評価しなければならない。
- ・ 独立性に影響が及ぶ場合、法定監査人又は監査事務所は、第三国における当該業務の提供による阻害要因を軽減するため、セーフガードを適用しなければならない。法定監査人又は監査事務所は、本規則第6条及び法定監査指令第22b条に従い、当該業務の提供が職業的専門家としての判断や監査報告書に影響しないことを説明できる場合に限り、PIEに対する法定監査の実施を継続することができる。
- ・ 本項においては、以下を意味する。
 - (a) 被監査企業の意思決定に関与すること、及び第1項第2段落の(b)、(c)及び(e)に規定される業務の提供は、すべての場合において、独立性に影響が及び、いかなるセーフガードによっても軽減されないと判断される。
 - (b) 第1項第2段落の(b)、(c)及び(e)以外の業務の提供は、独立性に影響を及ぼし、したがって、阻害要因を軽減するためのセーフガードが求められると推定される。

4 PIEの法定監査人又は監査事務所の選任

- 被監査企業の株主が、株主総会においてより十分な情報を得た上で判断できるよう、法定監査人又は監査事務所の選任における監査委員会の役割を強化することが重要である。経営機関又は監督機関（Administrative or supervisory board）は、株主総会において法定監査人又は監査事務所の選任の提案をする際、提案が監査委員会の推薦に従ったものかどうか、また、もし従っていない場合は、その理由を説明しなければならない。監査委員会の推薦には、実際に判断が行えるように、少なくとも2つ以上の候補が含まれていなければならない。また、監査委員会は、候補のうち最も望ましいと考えるものについて説明を行わなければならない。監査委員会は、公正かつ適切な推薦を行うために、監査委員会の責任のもとで被監査企業が実施することが義務付けられる選任手続の結果を用いなければならない。被監査企業は、当該選任手続において、市場シェアの低い法定監査人又は監査事務所が監査契約の提示をすることを制限してはならない。入札書類には、提示を評価する際に使用する、透明性がありかつ差別的でない選任の規程が記載されなければならない。ただし、これらの選任手続は、中小規模のPIE等にはその規模に比して過度な費用負担となる可能性がある。したがって、選任手続を設定する義務を免除することが適切である。
- PIEが複数の法定監査人又は監査事務所を選任することは、職業的専門家としての懐疑心が強化されるため、監査の品質の向上に貢献する。また、小規模の監査事務所が選任されることにより、それらの事務所の能力の促進・開発につながり、PIEの法定監査人及び監査事務所の選択肢を増加させることになる。したがって、複数の法定監査人又は監査事務所を選任することが奨励され、またその動機付けがされるべきである。
- 被監査企業が同じ監査事務所を何十年も選任していることから生じる馴れ合いの脅威に対処するため、特定の被監査企業における法定監査人又は監査事務所の最大在任期間を設定することが重要である。加えて、法定監査人又は監査事務所の独立性の強化、職業的懐疑心の強化、及び監査品質の向上のため、本規則では、最大在任期間を延長するための選択肢として、①定期的かつ公開で実施される入札の実施、②PIEが複数の法定監査人又は監査事務所を選任することの2つを規定している。これらは、小規模の監査事務所の参入により、小規模事務所の能力の促進・開発につながり、PIEの法定監査人及び監査事務所の選択肢を増加させることにもなる。さらに、監査事務所を代表して法定監査を実施する監査業務の主要な担当社員等に関する段階的なローテーションの仕組みを設定することを要求している。また、前任法定監査人又は監査事務所が当該企業の法定監査を実施することを禁止する適切なクーリング・オフ期間を設定することも重要である。円滑な交代を確保するために、前任法定監査人又は監査事務所は、関連する情報の記載されたファイルを後任法定監査人又は監査事務所に引き継がなければならない。

【PIEの法定監査に関する規則】

第16条 PIEの法定監査人又は監査事務所の選任

第1項

- PIEによる法定監査人又は監査事務所の選任に関しては、法定監査指令第37条第1項¹¹の適用において、本条第2項から第5項の条件が適用されなければならない。また、第7項も適用となる場合がある。
- 法定監査指令第37条第2項¹²が適用となる場合、PIEは、監督当局に対して、当該条文に規定する代替的なシステム又は方法の使用を報告しなければならない。この場合には、本条第2項から第5項を適用してはならない。

第2項

- 監査委員会は、被監査企業の経営機関又は監督機関に対し、法定監査人又は監査事務所の選任に関する推薦を提出しなければならない。
- 本規則第17条第1項及び第2項に基づく監査契約の更新の場合を除き、推薦においては、その正当性が説明され、また少なくとも2つ以上の候補との監査契約が含まれなければならない。監査委員会は、候補のうちいずれを望ましいと考えているかの正当な理由を説明しなければならない。

- ・ 推薦において、監査委員会は、当該推薦は第三者による影響を受けておらず、また、第6項に記載されるような条項は付されていないことを記述しなければならない。

第3項

- ・ 本規則第17条第1項及び第2項に基づく監査契約の更新の場合を除き、本条第2項に基づく監査委員会の推薦は、以下の規準に沿って被監査企業が設定した選任手続に従って作成されなければならない。
 - (a) 被監査企業は、本規則第17条第3項の条件が考慮され、かつ、過去1年間において当該加盟国内のPIEから受領する監査報酬が監査報酬総額の15%未満である事務所が、選任手続に参加することを除外するような入札プロセスでない限りにおいて、法定監査業務の提供の提案書の提示を依頼する法定監査人又は監査事務所を自由に決めることができる。
 - (b) 被監査企業は、法定監査人又は監査事務所のために入札書類を作成しなければならない。入札書類は、被監査企業の事業や実施する法定監査の種類を理解できるものでなければならない。入札書類には、法定監査人又は監査事務所の提示を被監査企業が評価する際に使用する透明性がありかつ差別的でない選任規準が記載されなければならない。
 - (c) 被監査企業は選任手続を自由に定めることができ、手続の過程で、入札者と直接交渉することができる。
 - (d) 本規則第20条¹³に規定する監督当局が、各加盟国の法令又はEU法に従い、法定監査人又は監査事務所に対して特定の品質基準への準拠を要求している場合、当該基準について入札書類に記載しなければならない。
 - (e) 被監査企業は、入札書類に記載した選任規準に従って法定監査人又は監査事務所からの提示を評価しなければならない。被監査企業は、選任手続の結論に関する報告書を作成し、当該報告書について監査委員会の確認を受けなければならない。被監査企業及び監査委員会は、候補となっている法定監査人又は監査事務所に対する、本規則第26条第8項¹⁴に規定され、監督当局により本規則第28条(d)¹⁵に基づき公表される検査結果報告書における指摘事項や結論を検討しなければならない。
 - (f) 被監査企業は、要求があった場合に、選任手続が公正であることについて、本規則第20条に規定する監督当局に対して証明できなければならない。
- ・ 監査委員会は、上記の選任手続に対する責任を有さなければならない。
- ・ 本規則第20条第1項に規定する監督当局は、上記(a)のため、法定監査人及び監査事務所のリストを公表し、当該リストを年次で更新しなければならない。監督当局は、本規則第14条¹⁶に従って法定監査人及び監査事務所から入手した情報を、関連する計算の実施のために使用しなければならない。

第4項

- ・ 指令2003/71/EC第2条第1項(f)及び(t)¹⁷に規定する条件に該当するPIEは、第3項に規定する選任手続の適用を要求されてはならない。

第5項

- ・ 被監査企業の株主総会又はその構成員の総会に対する法定監査人又は監査事務所の選任に関する提案には、第2項に規定する、監査委員会又は同等の機能を有する機関による推薦、及び推薦に含めた候補のうち監査委員会又は同等の機能を有する機関はいずれを望ましいと考えているのかについて含めなければならない。
- ・ 法定監査人又は監査事務所の選任に関する提案が、監査委員会の意見と異なる場合には、提案において、監査委員会の推薦に従っていない理由が説明されなければならない。経営機関又は監督機関は、第3項に規定する選任手続に参加した法定監査人又は監査事務所の中から、法定監査人又は監査事務所を推薦しなければならない。経営機関又は監督機関が監査委員会の機能を有する場合には、本規定は適用されない。

第6項

- ・ 法定監査指令第37条に規定するように、被監査企業の株主総会又はその構成員の総会による法定監査人又は監査事務所の選任を、特定の分類や特定のリストに含まれる法定監査人又は監査事務所に制限するPIE及び第三者

間の契約条項は、無効でなければならない。

- PIEは、第三者が、そのような契約条項を課そうとする、又は、法定監査人又は監査事務所の選任に関する株主総会又は構成員の総会による意思決定に不適切な影響を与えようとする場合、本規則第20条に規定する監督当局に対して、直接的かつ遅滞なく報告しなければならない。

第7項

- 加盟国は、特定の状況においてPIEが選任する法定監査人又は監査事務所の最低数を設定し、選任される法定監査人又は監査事務所間の関係に関する規定を設定することができる。
- 加盟国がそのような要求事項を設定する場合、欧州委員会及び適切な欧州の監督機関に報告しなければならない。

第8項

- 被監査企業が、株主又は構成員が相当の影響力を有し、また監査人の選任に関する推薦を行う権限のある推薦委員会を有する場合、加盟国は、当該推薦委員会が、本条で規定する監査委員会の機能を実施し、第2項で規定する推薦を被監査企業の株主総会又はその構成員の総会に提出することを認めることができる。

第17条 監査契約期間

第1項

- PIEは、初回の監査契約において、法定監査人又は監査事務所を最低1年間の任期で選任しなければならない。監査契約は更新することができる。
- 特定の法定監査人又は監査事務所の初回及びその後の更新期間を含めた監査契約期間は、10年間を超えてはならない。

第2項

- 第1項の特則として、加盟国は以下の定めをおくことができる。
 - (a) 第1項における初回の監査契約の期間を1年より長い期間とする。
 - (b) 第1項第2段落における最大契約可能期間を10年より短くする。

第3項

- 法定監査人、監査事務所及び欧州域内のネットワークのメンバー（該当ある場合）は、第1項第2段落若しくは第2項(b)の監査契約期間の終了後、又は第4項若しくは第6項により延長された監査契約期間の終了後、当該PIEの法定監査を4年間は実施してはならない。

第4項

- 第1項及び第2項(b)の特則として、加盟国は、第1項第2段落及び第2項(b)に記載されている最大契約可能期間を以下の期間に延長することができる。
 - (a) 第1項第2段落及び第2項(b)の最大契約可能期間の終了後、本規則第16条第2項から第5項に従って法定監査の公開入札が行われている場合、20年間
 - (b) 第1項第2段落及び第2項(b)の最大契約可能期間を通して、複数の法定監査人又は監査事務所と同時に契約しており、当該法定監査について法定監査指令第28条に規定する共同監査報告書が提出されている場合、24年間

第5項

- 第1項第2段落及び第2項(b)に記載の最大契約可能期間の延長は、監査委員会の推薦を受けて、経営機関又は監督機関が、国内法に基づき、監査契約の更新を株主総会において提言し、当該提言が承認された場合にのみ、実施されなければならない。

第6項

- PIEは、第1項第2段落、第2項(b)又は第4項（該当する場合）で規定される最大契約可能期間の終了後、第

4項(a)又は(b)の条件が満たされる場合、本規則第20条第1項の監督当局に対して、法定監査人又は監査事務所を再任する許可を例外的に求めることができる。この追加の監査契約は2年間を超えてはならない。

第7項

- 法定監査実施における責任を有する監査業務の主要な担当社員等は、選任されてから7年を超えて被監査企業に対する法定監査に関与してはならない。関与終了後、最低限3年間は当該被監査企業に対する法定監査に再度関与してはならない。
- 特則として、加盟国は、法定監査実施における責任を有する監査業務の主要な担当社員等の関与期間を、7年よりも短い期間とすることを求めることができる。
- 法定監査人又は監査事務所は、法定監査に関与する者のうち上級者（最低限、法定監査人として登録された者を含む）のローテーションを段階的に行うための仕組みを構築しなければならない。段階的なローテーションの仕組みは、監査チーム全体ではなく個人をベースに段階的に実施されるものでなければならない。また、法定監査人又は監査事務所の規模や活動の複雑性に応じたものでなければならない。
- 法定監査人又は監査事務所は、この仕組みが有効に適用されていること、及び、法定監査人又は監査事務所の規模や活動の複雑性に応じて適用されていることを監督当局に示すことができなければならない。

第8項

- 本条における監査契約期間は、法定監査人又は監査事務所が、特定のPIEに対する継続した法定監査の実施において最初に選任された時の監査契約書が対象とする最初の会計年度から起算して算定しなければならない。
- 本条における監査事務所には、当該事務所が取得した、又は合併した他の事務所も含まれなければならない。
- 監査事務所の合併、取得、支配構造の変化等により、PIEに対する法定監査を開始した日付が不明な場合、監査人は、監督当局にその旨を直ちに報告しなければならない。監督当局は、本条における関連する日付を最終的に判断する。

第18条 引継ファイル

- 法定監査人又は監査事務所が他の法定監査人又は監査事務所と交代する場合、前任の法定監査人又は監査事務所は、法定監査指令第23条第3項¹⁸に規定する要求事項を遵守しなければならない。
- 前任の法定監査人又は監査事務所は、本規則第15条¹⁹に基づき、本規則第11条に規定される監査委員会に対する過年度の報告書、並びに本規則第12条²⁰及び第13条²¹に従って監督当局に提供したすべての情報に対するアクセスを、後任法定監査人又は監査事務所に対して付与しなければならない。
- 前任法定監査人又は監査事務所は、これらの情報が後任法定監査人又は監査事務所に対して提供されたことを監督当局に対して明示することができなければならない。

Ⅲ その他の規定

誌面の都合上、本稿では詳述を割愛したが、上記のほか、以下のような施策が含まれている。興味のある方は、是非、原文をご一読いただきたい。

(1) 改正法定監査指令

- 監査人のクロス・ボーダーでの移動性を確保するため、加盟国が承認した法定監査人を相互承認する（欧州パスポート）（第3条a及びb、第14、15、17条）
- 加盟国に対し、欧州委員会が採用した国際的な監査の基準に準拠して法定監査が実施されることを規定すること

を要求し、欧州委員会に対して、国際監査基準の欧州レベルでの採用の権限を付託する（第26条）

- 加盟国に対し、懲戒・処分に関する適切な仕組みを設定することを要求し、当該仕組みが満たすべき最低基準を設定する（第30条）
- 株主総会による法定監査人又は監査事務所の選任に制限を加え、一部又は特定の種類の法定監査人又は監査事務所（例えば、ビッグ4）の中から選任するよう求める契約条項の使用を禁止する（第37条第3項）
- PIEの法定監査の場合、議決権5%以上を所有する株主、及び監督当局に対し、正当な理由がある場合、法定監査人又は監査事務所の解任を裁判所に請求できる権利を与える（第38条）
- PIEに対し、監査委員会を設定することを原則として要求する。また、監査委員会メンバーのうち1人は会計又は監査に関する知見を有すること、また、監査委員会メンバーの過半数が被監査企業から独立していることを要求する（第39条）

(2) PIEの法定監査に関する規則

- PIEの法定監査人及び監査事務所に対し、法定監査の結果に関する詳細な情報を記載した報告書を監査委員会に提出することを要求する（第11条）
- 銀行及び保険会社の監査人と銀行及び保険会社の監督当局との間の効果的な対話を設けることを要求する。欧州システミック・リスク理事会（ESRB）及び欧州監査監督機関委員会（CEAOB）に対し、グローバルなシステム上重要な金融機関として国際的に指定され、欧州域内で承認されている金融機関の法定監査を実施するすべての法定監査人及び監査事務所又はネットワークとの会合を、最低1年に1度設定することを要求する（第12条）
- 加盟国に対し、PIEの監査監督当局の責務を、品質保証システム、調査、懲戒システム²²に関するものを除き、他の監督当局又は機関に委譲することを認める（第24条）

IV おわりに

金融危機を発端にした欧州における法定監査改革の議論は、2010年10月のグリーン・ペーパーの公表から約3年半を経てようやく立法プロセスの完了に至った。しかしながら、改正法定監査指令は今後各加盟国で国内法制化が行われるほか、PIEの法定監査に関する規則についても、監査事務所の強制ローテーション等の重要な規定を含め、各加盟国に選択肢が認められている箇所が複数存在する。今回の法律制定が実際に欧州域内に与える影響、また、欧州域外の他の主要各国に及ぼす影響については、今後も、注視が必要であろう。

（日本公認会計士協会研究員 甲斐幸子）

〈注〉

1 原文は、以下のウェブサイト（EU法データベース）からそれぞれ入手できる。

改正法定監査指令：<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0056&from=EN>

PIEの法定監査に関する規則：<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&from=EN>

2 指令及び規則の前文及び欧州委員会公表のFAQs “Reform of the EU Statutory Audit Market - Frequently Asked Questions”（2014年6月16日）の記述に基づき記載している。http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-14-427_en.htm?locale=en

3 詳細は、『会計・監査ジャーナル』2010年12月号記事「欧州委員会 グリーン・ペーパー「監査に関する施策：金融危機からの教訓」」参照

4 詳細は、『会計・監査ジャーナル』2012年3月号記事「欧州委員会 社会的影響度の高い事業体の法定監査に関

する規則案について」参照

- 5 欧州の立法手続の1つで、欧州議会及び欧州閣僚理事会の共同決定を必要とする。
- 6 EU法は、種類により法的拘束力の強弱等が異なる。規則 (Regulation) は、すべての加盟国を拘束し、直接適用される (採択されると加盟国内の批准手続を経ずに、そのまま国内法体系の一部となる)。一方、指令 (Directive) は、指令の中で命じられた結果についてのみ、加盟国を拘束し、それを達成するための手段と方法は加盟国に任せられる。指令の国内法制化は、既存の法律がない場合には、新たに国内法を制定、追加、修正することでなされる。
- 7 監査事務所の強制ローテーションに関しては、規則発効前から継続している監査業務に関する最大契約可能期間が別途規定されている (規則第41条)。また、一部又は特定の種類 (例えば、ビッグ4) の中から法定監査人又は監査事務所を選任することを求める契約条項の使用の禁止に関する規定 (規則第16条第6項) は、規則発効3年後から適用となる (規則第44条)。
- 8 指令2013/34/EU (新会計指令) 第34条第1項第2段落では、法定監査人又は監査事務所に対し、以下が要求されている。
 - (a) 以下に関する意見を表明すること
 - (i) 同一会計年度の経営者報告書が財務諸表と整合しているかどうか
 - (ii) 経営者報告書が適用される法令の要求事項に従って作成されているかどうか
 - (b) 監査の過程で入手した企業及び企業環境に関する知識に照らして、経営者報告書に重要な虚偽記載を識別したかどうかを記述すること、及び、当該虚偽記載の内容を示すこと
- 9 加盟国に対して、いかなる形態の成功報酬にも基づかないこと等、法定監査の報酬に関する適切なルールの施行の確保を要求している。
- 10 監査契約の新規の締結及び更新について規定されている。
- 11 法定監査人又は監査事務所は、被監査企業の株主総会又はその構成員の総会により任命されることを規定している。
- 12 法定監査人又は監査事務所の任命に関するその他のシステム又は方法を認める場合について規定している。
- 13 監査監督当局の指定について規定している。
- 14 検査結果の事務所への伝達等について規定している。
- 15 第26条第8項に記載された検査結果の公表について規定している。
- 16 法定監査人及び監査事務所による監督当局に対する情報の届出について規定している。
- 17 指令2003/71/EC (目論見書指令) 第2条第1項(f)及び(t)において以下が定義されている。
 - (f) 「中小企業」とは、直近の財務諸表又は連結財務諸表において以下のうち2つ以上の要件を満たす会社のことをいう。
 - 会計年度中の平均従業員数が250人未満であること
 - 資産総額が43百万ユーロ未満であること
 - 年間純売上高が50百万ユーロ未満であること
 - (t) 「少額時価会社」とは、規制市場への上場会社のうち、過去3年間の会計年度末における時価総額の平均額が100百万ユーロ未満の会社のことをいう。
- 18 法定監査人又は監査事務所の交代に際して、前任法定監査人又は監査事務所に対し、被監査企業及び当該企業の直近の監査に関するすべての関連する情報を後任の法定監査人又は監査事務所に提供することが求められている。
- 19 法定監査人及び監査事務所の記録の保持について規定されている。
- 20 法定監査人及び監査事務所によるPIEの監督当局への報告義務について規定されている。
- 21 透明性報告書について規定されている。
- 22 懲戒システムに関しては、監査プロフェッションから独立した機関に委譲することは認められている (第24条第4項)。