

「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」の制定について

公認会計士 かつめ まさこ
勝目 雅子

はじめに

平成26年6月10日、日本公認会計士協会(JICPA)は「『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』の制定について」を公表した。「倫理規則」の改正にはJICPA定期総会の承認が必要とされるものであり、平成26年7月9日のJICPA定期総会の承認を受けて確定した。

JICPAが公表する「倫理規則」及び「独立性に関する指針」は、国際会計士倫理基準審議会(International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA))が制定するCode of Ethics for Professional Accountants (IESBA倫理規程)を元に、日本の法令や既存の倫理関係の規定等を考慮して作成されるものであり、今般の改正は平成25年3月に公表されたIESBA倫理規程の改正を受けたものである。なお、本稿では今般の改正のうち、「倫理規則等違反(特に独立性違反)への対応」と「利益相反に関するガイダンスの充実」を取り扱うこととする。

倫理に関する様々な規程や規則及び指針の関係を体系的に示すために、本稿の末尾に倫理規則の別表の「職業倫理の規範体系」図表を参考情報として抜粋したので参照願いたい。なお、文中の意見に関する部分は筆者の私見であることを申し添える。

倫理規則等違反(特に独立性違反)への対応

改正の背景

従前より、IESBA倫理規程及びそれを受けてJICPAが定める「倫理規則」及び「独立性に関する指針」は、独立性についての「概念的枠組みアプローチ」の適用を求めている。「概念的枠組みアプローチ」は、以下のアプローチをいう(独立性に関する指針第7条)。

- ① (独立性の) 阻害要因を認識する。(阻害要因の例示: 「自己利益」「自己レビュー」「馴れ合い」等)
- ② 認識した阻害要因の重要性の程度を評価する。
- ③ 必要に応じてセーフガードを適用し、阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減する。

なお、阻害要因を除去、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減するための必要なセーフガードが存在しないか適用できない場合は、当該阻害要因を生じさせる状況もしくは関係を除去するか、又は監査業務契約締結を辞退もしくは契約を解除するかを判断しなければならないとされている。

平成25年3月の改正前、IESBA倫理規程には、「意図や違反の自覚がないままでの違反(inadvertent violation)」があった場合、速やかに違反を是正し必要なセーフガードの適用により、通常は独立性が損なわれていると看做されない場合もあるとの規定が存在した。しかし、当該規定の誤解や会計事務所等による乱用、さらには品質管理体制を脆弱にさせるといった懸念が生じたため、この懸念を解消すべくIESBAでは、平成25年3月の改正において「意図や違反の自覚がないままでの違反(inadvertent violation)」に関する規定を削除し、特定の監査業務において適用される独立性規定に関する全ての違反を統治責任者(日本では、監査役若しくは監査役会又は監査委員会、以下「監査役等」)に対して、監査人が報告等の対応をすることを求める規定の改正が行われた。

改正の概要

今回の倫理規則の改正により、「特定の監査業務において適用される独立性規定」への違反を監査人が認識した場合、

- (A) 当該違反の重要性の程度、監査法人の公正性及び監査報告書の発行に与える影響を評価するとともに、
- (B) 当該違反事項の重要性如何に関わらず、また、その違反が意図せざる違反あるいは違反の自覚がないままの違反であったとしても、全て文書で速やかに当該監査先の監査役等へ報告、協議し了解を得ることが要請される。

上記(A)を評価した結果、違反の重要性や監査報告書の発行に与える影響があまりにも大きく、十分な対応策を講ずることができないと監査人が判断した場合、監査人は速やかに監査役等に報告するとともに監査業務契約の解除に必要な対応策を講ずる

こととなる。

一方、十分な対応策を講ずることができると監査人が判断した場合は、上記（B）を実施することが求められる。この際、監査役等への報告事項には以下を含むことが求められる。

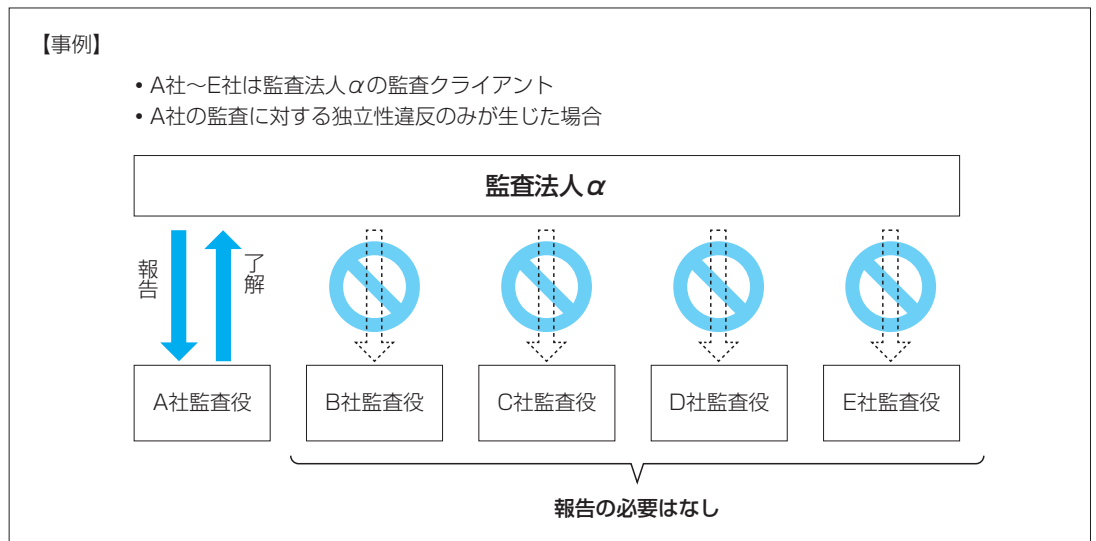
- 違反の性格、違反が生じた期間を含めた違反の重要度
- 違反が発生し、それを識別した経緯
- 講じた（講じようとしている）対応策と、当該対応策が違反がもたらす結果に対処するに十分なものであり、監査意見を表明できると結論付けた根拠
- 専門家の判断として、メンバーファームの公正性は毀損していないという結論とその根拠

- さらなる違反の発生リスクを軽減あるいは回避するために講じた（講じようとしている）防止策
- なお、事前に個社の監査役等の了解に基づき、監査意見形成に明らかに影響しない重要性が低い違反に関する報告事項は、事後的にまとめて報告することも許容される。

留意点

JICPAは特に以下の点につき、改正概要の資料等において補足的に説明を行っている。

- 本改正は、「特定の監査業務において適用される独立性規定」への違反を、当該監査先の監査役等へ報告等を求めるものである。よって、他社の監査業務における独立性規定への違反等、当該監査先が影響を受けない違反は報告対象外である。



出典：JICPA「倫理規則等違反への対応について」
(http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/files/2-22-0-4c-20140610.pdf)

- 「特定の監査業務において適用される独立性規定」には、倫理規則に加えて、法令、規則、職業団体による要請事項も含まれる。一方、各監査法人がこれらの独立性規定に追加して独自により厳格なルールを定めている場合において、当該ルールへの違反を認識した場合は、当該対応の要請はされない。
- 「特定の監査業務において適用される独立性規定」への違反の影響が過去の監査報告書の対象期間に及ぶ場合は、違反の影響について（過去の監査報告書の取り下げの可能性も含め）、監査役等との協議の対象となる。

改正の影響

監査基準委員会報告260「監査役等とのコミュニケーション」（監基報260）において上場企業は監査人の独立性に関して、以下の事項を書面にてコ

ミュニケーションを行うことを従前より求めている。

1. ネットワーク・ファームを含め、監査人の独立性に関する職業倫理の規定を遵守した旨
2. 監査事務所、ネットワーク・ファームと企業間の関係及びその他の事項で、監査人の職業的専門家としての判断により、独立性に影響を与えると合理的と考えられる事項

この規定の趣旨に鑑み、実務上は監査意見形成に影響を及ぼす可能性のある違反事項については、速やかに当該監査先の監査役等へ報告対象としていた場合が多いと思われる。一方、今回の改正は上場企業に限らず対応が要求されること、及び監査意見形成に明らかに影響しない重要性が低い違反に関する報告事項についても前述の通り報告対象となったことにより、監査役等への報告対象が広がる影響が出

と思われる。

利益相反に関するガイダンスの充実

改正の背景と概要

平成25年3月のIESBA倫理規程の改正は、実務的ガイダンスをより多く提供することにより、理解の促進と実務対応の支援を行うことを目的として行われた。JICPA倫理規則も対応すべく、IESBA倫理規程の実務ガイダンスを取り入れることに加えて、日本における実務を念頭においた「利益相反が生じ得る状況」の記述と図示を付録において提供している。

従前の利益相反に係る規定は、「利益が相反する状況」及び「倫理規則の基本原則の遵守に対する阻害要因を許容可能な水準まで軽減するセーフガード」について「倫理規則」の注解にコンパクトに規定していたが、利益相反に関する規定が詳細になり分量が増えたこともあり、「独立性に関する指針」と同様に、利益相反に関する規定を倫理規則の本則から切り出し、「利益相反に関する指針」として別指針を新設した。

「利益相反に関する指針」は、2部構成であり「第1部 会計事務所等所属の会員に関する利益相反」と「第2部 企業等所属の会員に関する利益相反」から構成されている。第1部、第2部共に、実務上の利益相反への対応プロセスにあわせるべく、以下の3段構成となっている。

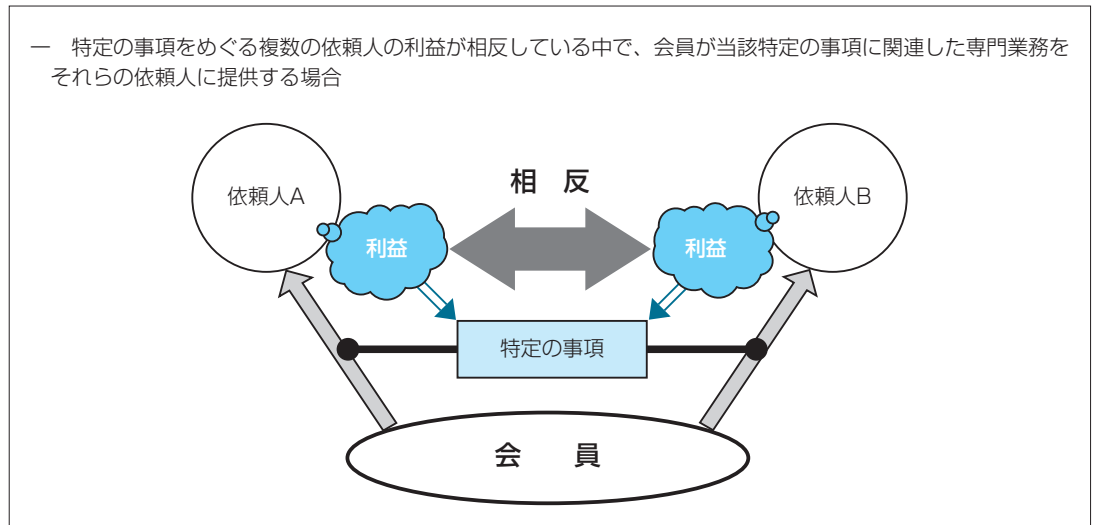
- I. 利益相反の状況
- II. 利益相反の状況又は関係の識別
- III. 利益相反の状況の評価と対応

本稿では、「第1部 会計事務所等所属の会員に関する利益相反」を中心に、指針のガイダンス及び付録の抜粋を中心に紹介する。

利益相反の状況

「利益相反に関する指針」において、会計事務所等所属の会員に関する利益相反の状況を、大きく2つに分類して説明を行っている。

- ① 「特定の事項をめぐる複数の依頼人の利益が相反」している中で、会員が「当該特定の事項に関連した専門業務をそれらの依頼人に提供」する場合（即ち、依頼人同士の利益が相反している）



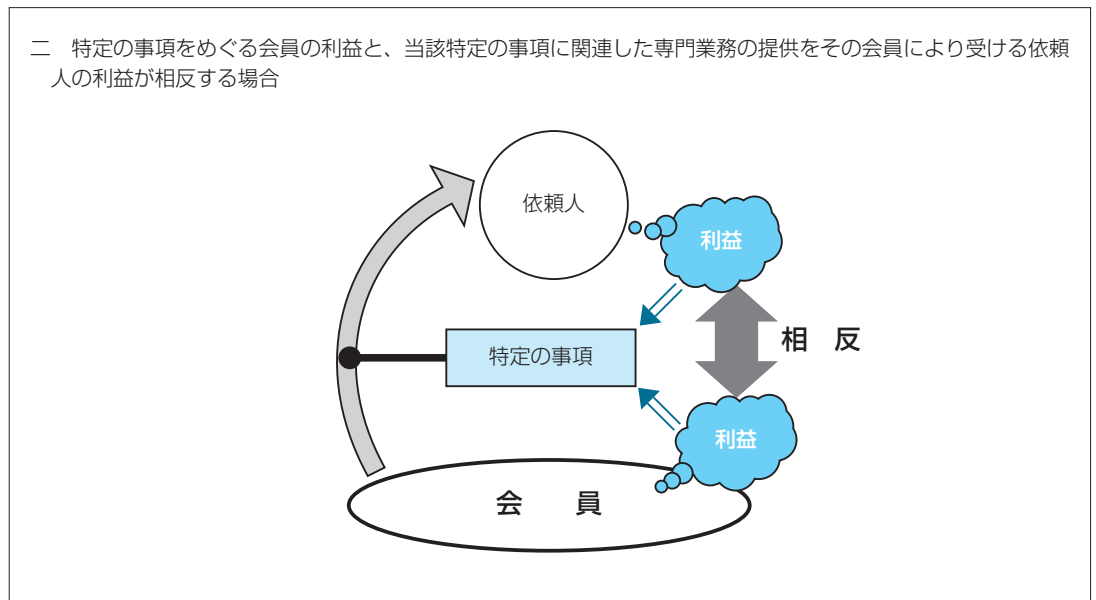
出典：JICPA 「利益相反に関する指針」付録1図示
(http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/files/2-22-0-2c-20140610.pdf)

この分類の「利益相反が生じ得る状況」の具体的な6つのケースに基づくあてはめが付録に提供されている。本稿ではそのうち1つを、いわゆる「双方関与」と一般的に称される状況へのあてはめを抜粋する。

利益相反が生じ得る状況	特定の事項をめぐる複数の依頼人の利益の相反	特定の事項に関連した専門業務の提供	阻害される基本原則と阻害要因
<p>■状況2 同時期に同一企業（丙）の買収を競っている二者（甲・乙）の依頼人に助言業務を行うことによって、当該依頼人の競争する状況に影響を与える可能性がある場合に、これらの二者に対して当該助言業務を行う状況（第1部 第2項第二号）</p>	<p>甲と乙による丙の買収（入札形式等によるM&A）について、甲と乙は丙を（排他的に）取得することを望んでいるという立場にあり、それぞれの利益が相反している。（乙は丙を買収したいと考えているが、甲により丙が買収されてしまうとその目的が達成できず、また、甲はその逆の状況にある。）</p>	<p>会員は、丙の買収に関連して、甲及び乙双方に対して専門業務（助言業務）を提供する。</p>	<p>【公正性の原則】 会員は、甲又は乙による丙の買収の成立に伴い何らかの特別なメリット（成功報酬、業務に対する評価、信頼関係の維持等）を得られる場合には、当該メリットを得ることを目的（自己利益）として、例えば乙に対する業務において乙の買収意欲を削がせるような買収上ネガティブなアドバイスによって甲にとって有利となるような専門業務の提供を行い得る（立場にある）。（その逆の場合も想定できる。）</p>

出典：JICPA 「利益相反に関する指針」 付録
(http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/files/2-22-0-2c-20140610.pdf)

② 「特定の事項をめぐる会員の利益と」、「当該特定の事項に関連した専門業務の提供」をその会員により受ける「依頼人の利益が相反」する場合（即ち、依頼人と業務提供者であるJICPA会員の利益が相反している状況である）



出典：JICPA 「利益相反に関する指針」 付録1 図示
(http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/files/2-22-0-2c-20140610.pdf)

この分類の「利益相反が生じ得る状況」の具体的な4つのケースに基づくあてはめが付録に提供されている。本稿ではそのうち1つを、利益相反の状況が分かりやすいケースとして、業務提供に関係する金銭的利益関係（例：株式等の保有）の状況へのあてはめを抜粋する。

利益相反が生じ得る状況	特定の事項をめぐる会員の利益と依頼人の利益の相反	特定の事項に関連した専門業務の提供	阻害される基本原則と阻害要因
<p>■状況7 会計事務所等所属の会員の配偶者が金銭的利益関係を有する企業等（乙）に投資することを依頼人（甲）に助言する状況（第1部 第2項第七号）</p>	<p>（将来）会員の配偶者が乙から得られる経済的利益と、乙の潜在的投資者としての甲の利益が相反している。 （甲は、自らにとって有利な価格（低価格）で投資を行いたいと考えているが、一方、会員の配偶者は、自らの利益が減少しない価格若しくは自らの利益がより増加するような価格（高価格）で甲に投資を行ってほしいと考えている。）</p>	<p>会員は、乙への投資に関連して（投資判断や投資価格に関する）甲に対し助言を行う。</p>	<p>【公正性の原則】 会員は、甲による当該企業等への投資に関して配偶者が投資利益を得ることを目的（自己利益）として、甲に対する業務において甲の投資の是非や投資価格の判断を不合理に高く煽るような助言を行い得る（立場にある）。</p>

出典：JICPA 「利益相反に関する指針」 付録
(http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/files/2-22-0-2c-20140610.pdf)

利益相反の状況の評価と対応

上記①、②のいずれのケースにおいても利益相反が識別された場合は、「関連する利害関係の重要性」と「専門業務又は業務の実施により生じる阻害要因の重要性」を評価しなければならない。この評価の結果に応じて、利益相反の状況によって生じる基本原則の遵守に対する阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準まで軽減するセーフガードを適用し、その結果を文書化しなければならない。

セーフガードの例としては、業務提供において利益相反が基本原則の遵守に対する阻害要因とならないような体制構築等（例：業務チーム間の倫理障壁）の手続きのほか、依頼人に対してセーフガード手続きを開示し同意を得ること等が考えられる。具体的には「利益相反に関する指針」本文を参照願いたい。

筆者の私見であるが、利益相反の論点は個人々人の人間関係に置き換えて考えると腑に落ちることが多い。誠意ある対応及び相手への説明をする等、相手の立場に立った対応を行うことにより利益相反の状況があったとしても基本原則の遵守に対する阻害要因は許容可能な水準まで軽減できる場合が多いかと思われる。

適用

倫理規則等違反（特に独立性違反）に係る対応

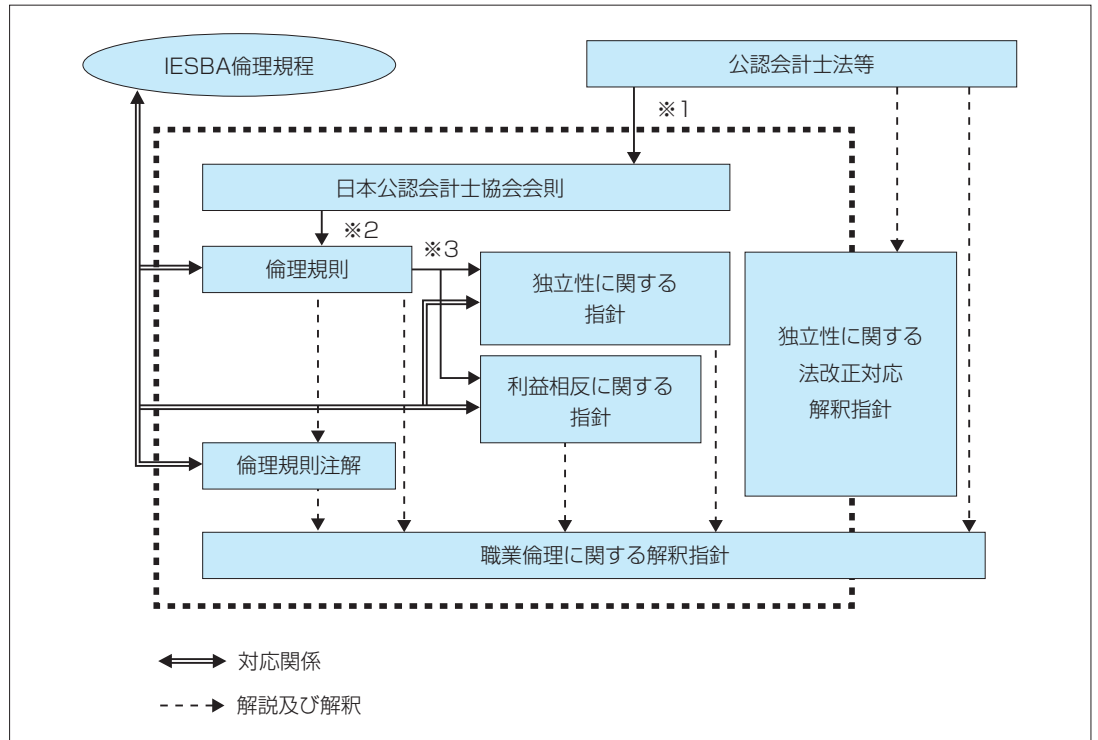
独立性規定への違反に係る対応については、平成27年4月1日以降開始する事業年度（平成28年3月期）に影響する違反から適用となり、早期適用可能とされている。なお、適用開始事業年度の前事業年度に影響する違反については、以下の通り規定されている。

- 適用開始日以前に違反を認識した場合には、本改正の趣旨を踏まえた対応を行うことが推奨される。
- 適用開始日以前に違反を認識した時点が帰属する業務期間内において監査役等へ報告するかどうか、その時期も含め検討する必要がある。
例えば平成27年4月1日に平成27年3月期に影響する違反を認識した場合、認識時点である4月1日は平成27年3月期に係る業務期間と、平成28年3月期に係る業務期間の2期間で重複することとなる。この場合は平成27年3月期に係る業務期間において監査役等に報告することが推奨される。

利益相反に係る対応

平成27年4月1日から適用される。

参考一 職業倫理の規範体系



出典：JICPA 「倫理規則」別表

(http://www.hp.jicpa.or.jp/ippan/about/reliability/ethics/files/ethics_rule_20140709.pdf)

※1 「公認会計士法」と「日本公認会計士協会会則（協会会則）」の関係

- 法第44条：協会の会則の制定（9号：会員の品位保持）
- 法第46条の3：会員の会則遵守

※2 「協会会則」と「倫理規則」の関係

- 会則第45条：会員及び準会員の会則及び規則の遵守

※3 「倫理規則」と「独立性に関する指針」及び「利益相反に関する指針」の関係

- 倫理規則第13条：「独立性に関する指針」に従って独立性の保持を判断しなければならない。
- 倫理規則第19条及び第35条：「利益相反に関する指針」に従って利益相反を回避しなければならない。

以上