

独立性に関する概念的枠組み適用指針



経営戦略研究科准教授(会計専門職専攻) 上田 耕治

金融ビッグバンの証券市場改革として公認会計士制度改革が進んでいます。公認会計士試験の改正もその一環ですが、公認会計士制度改革は、当然、公認会計士の実務にも大きな影響を与えています。

昨年12月11日に日本公認会計士協会の臨時総会で倫理規則が改正されました。そこで、公認会計士の独立性に関して、特定の状況や関係における独立性の適用方法を明確にするために、「独立性に関する概念的枠組み適用指針」(以下、適用指針と省略します。)を設け、そのもとに倫理規則の独立性の規定が構成されることが示されました。現在、適用指針は公開草案として公表されています。

これまで、公認会計士の独立性は、日本公認会計士協会の倫理規則のほか、公認会計士法の規定や「独立性に関する法改正対応解釈指針」1号～8号などにより示されてきましたが、今回の倫理規則の改正により、これらの関係や構成が整理され統合されたこととなります。

適用指針は、公認会計士が、保証業務(監査業務も保証業務の一つです。)を受嘱または継続するに際して、様々な状況や依頼人との関係において、独立した立場を保持するための概念的枠組みを適用する際の指針を定め、次のような各局面において公認会計士を支援することを目的としています。

- ・保証業務に関する概念的理解および独立性に係る総体的理解
- ・独立性に対する脅威の適切な認識
- ・独立性に対する脅威の重要性の判定、すなわち明らかに些細であるか否かの評価の実施
- ・脅威が些細であるといえない場合の「適切な措置」の選定

倫理規則では、公認会計士は、独立性に対する脅威となる状況または依頼人との関係を認識している場合、その脅威の程度を評価しなければならない、とされています。そして、その脅威の程度が明らかに些細な場合を除き、適切な措置を検討し適切な措置を講じて、脅威を除去するかまたは許容可能な水準まで軽減しなければなりません。したがって、適切な措置を講じることができない場合、または脅威を許容可能な水準まで軽減できない場合には、脅威をもたらす利害等を除去するか、その保証業務を辞退または中止しなければならないこととなります。

倫理規則は、公認会計士が各種の保証業務を行う場合全般に遵守しなければならない規定ですが、大会社等に対する財務諸表監査の業務については、適用指針に個別に厳しい定めもおかれています。以下に、公認会計士が保証業務を実施するに際して、その程度を評価すべき独立性に対する脅威となる状況または依頼人との関係について簡単に紹介します。

1. 金銭的利害、ローンと保証

保証業務の依頼人に対する金銭的な利害関係は、公認会計士が依頼人たる被監査会社に対する株式投資や被監査会社からの借財等の形をとることが一般的です。これらの金銭的利害

等は、保証業務チームの構成員、その配偶者または生計を一にする2親等以内の親族について考慮されるほか、たとえば、相続、贈与、合併などによって結果的に生じる利害関係も含まれます。また、保証業務チームの構成員には、海外会計事務所等ネットワーク・ファームの構成員も含まれることから、全世界レベルでの利害関係を認識、評価することが必要となります。

2. 家族関係個人的関係

公認会計士の配偶者または生計を一にする2親等以内の親族については当然ですが、それ以外の親族であっても、保証業務の依頼人の役員等または使用人であって保証業務の主題情報（たとえば、監査対象の財務諸表）に直接的で大きな影響を及ぼす立場にある場合も含まれます。

3. 保証業務の依頼人の雇用または保証業務の依頼人への就職

かつて保証業務の依頼人の役員等または使用人であった者を保証業務チームの構成員として従事させるならば、自己利益の脅威、自己監査の脅威および馴れ合いの脅威が生じる可能性があります。このような状況は、公認会計士試験制度改正により、今まで以上に現実になる可能性が高いといえます。また、保証業務の依頼人に将来就職する予定であるか、就職する可能性があることを知っている、あるいはそう考える理由のある公認会計士が保証業務に関与するならば、保証業務チームの構成員の独立性は脅かされる可能性があります。

4. 同一の監査業務への長期的関与

同じ監査の主要担当者が長期にわたって同じ監査依頼先の監査を担当した場合には馴れ合いの脅威が生じる可能性があるとして示されています。

この脅威は一定規模以上の依頼人への財務諸表監査の場合に特に重要になることから、大会社等以外の一定規模以上である財務諸表監査については、通常、7会計期間以内のローテーションとその後2会計期間のインターバルが示されています。大会社等の財務諸表監査については、同様のローテーションとインターバルの期間が公認会計士法等により規定されているほか、ローテーションの対象者として監査責任者や業務執行社員だけでなく審査担当社員も加えています。

また、一定規模以上の監査法人（上場会社の監査業務を100社以上実施している監査法人）における上場会社については、筆頭業務執行社員に5会計期間以内のローテーションと5会計期間のインターバルが示されています。

5. 報酬、贈答接待

1つの保証業務の依頼人からの報酬が会計事務所の合計報酬に占める割合が大きい場合やある業務執行社員について特定の保証業務の依頼人からの報酬が収入の大きな部分を占めている場合には、自己利益の脅威を生じる可能性があります。反対に、成功報酬の保証業務契約や期限経過の未収報酬の存在も自己利益の脅威を生じる可能性があります。

また、保証業務の依頼人から贈答もしくは接待を受ける場合またはその依頼人に対し贈答もしくは接待を行う場合には、自己利益の脅威および馴れ合いの脅威が生じる可能性があります。