

結論の背景  
IESBA®の専門職員による作成  
2021年4月

*International Ethics Standards Board  
for Accountants®*

---

## 報酬に関する IESBA 倫理規程の 改訂

IESBA

International  
Ethics Standards  
Board for Accountants®



International  
Ethics Standards  
Board for Accountants®

## IESBA について

IESBA は、独立した国際的な基準設定審議会である。IESBA の使命は、監査人の独立性に関する要求事項を含む倫理基準を策定することにより、公共の利益に資することであり、強固で国際的に適用可能な職業会計士のための国際倫理規程（国際独立性基準を含む。）（倫理規程）を通じて、全ての職業会計士の倫理的な行動と実践のための規範を高めることを目指している。

IESBA は、1 セットの質の高い倫理基準が、職業会計士の提供する業務の質と一貫性を高め、それによって会計専門職に対する社会からの信用と信頼に寄与すると考えている。IESBA は、諮問助言グループ（CAG）からの助言を得て、公益監視委員会（PIOB）の監督の下に、公共の利益に資する基準を策定している。

IESBA の運営をサポートする構造及びプロセスは International Federation of Accountants® (IFAC®) によって促進されている。

著作権©IFAC 2021 年 4 月。著作権、商標及び許可に関する情報については、31 ページを参照。

## 結論の背景：

# 報酬に関する IESBA 倫理規程の改訂

## 目次

I. はじめに .....	4
II. 背景 .....	4
報酬プロジェクトの策定 .....	4
その他の IESBA のワークストリームとの相互関連と IAASB との調整 .....	5
報酬の公開草案 .....	6
III. 重要事項.....	7
監査業務の依頼人が支払う報酬によって生じる阻害要因.....	7
固有の自己利益の阻害要因.....	7
監査業務の依頼人が支払う報酬によって生じる自己利益の阻害要因の水準の評価.....	8
監査報酬の水準 .....	11
他の業務が単独の報酬としての監査報酬に与える影響 .....	11
監査報酬に対する監査以外の業務の報酬の割合.....	12
基準値対原則主義アプローチ .....	12
監査以外の業務の内容.....	13
PIE である監査業務の依頼人への報酬依存度 .....	13
PIE である監査業務の依頼人への報酬依存度に関する規定の強化.....	13
長期間継続する報酬依存度.....	15
PIE ではない監査業務の依頼人への報酬依存度.....	17
基準値案の適切性.....	17
必要な活動 .....	18
PIE である監査業務の依頼人に関する報酬関連情報の透明性.....	18
報酬関連情報に関する統治責任者とのコミュニケーション .....	19
報酬関連情報の社会一般への開示 .....	20
会計事務所等による情報開示に影響を与える可能性のある方法 .....	22
開示すべき報酬関連情報 .....	23
グループレベルでの統治責任者及び社会一般への報酬関連情報の開示.....	25
特定の子会社及び親会社の場合における開示の例外.....	26
IV. その他の事項 .....	27
成功報酬.....	27
反トラスト法上の課題.....	27
V. 適用日 .....	28

## I. はじめに

1. IESBA は、2020 年 12 月のバーチャル会議において、[報酬に関する IESBA 倫理規程の改訂](#)について、IESBA メンバー15名のうち14名が賛成票を投じて承認した。
2. この結論の背景は、IESBA の専門職員が作成し、IESBA が公開草案で挙げた重要な事項にどのように対処したかを説明している。それは、報酬に関する IESBA 倫理規程の改訂に関するものであるが、その一部を構成するものではない。

## II. 背景

### 報酬プロジェクトの策定

3. 戦略及び作業計画（2014～2018年）において、IESBA は、規制当局が提起した多くの報酬関連事項をさらに理解するための作業に取り組むことを決定した。さらに、IESBA は、IESBA の2015年4月の公表物「[監査業務及び保証業務の依頼人に対する非保証業務の提供に係る改訂倫理規程](#)」を承認するに当たり、IESBA に対し、禁止された非保証業務（NAS）、関連する報酬課題及び NAS の承認における統治責任者の役割など、より広い視点から監査人の独立性に関する課題について再検討するよう要請していた PIOB に対応することを決定した。
4. こうした背景の中で、IESBA は、報酬イニシアチブを進めることを決定し、
  - 2015年7月に報酬ワーキンググループ（ワーキンググループ）を設置し、実態調査を実施した。
  - この課題に取り組む第一歩として、2016年1月に公表されたスタッフ文書「[監査報酬切下げプレッシャーの局面における監査報酬の決定に関する倫理的考慮事項](#)」を委託した。また、
  - 2016年3月の会議において、ワーキンググループに対して、その実態調査活動の範囲、焦点及びアプローチを定めた委任事項が承認された。
5. ワーキンググループの実態調査活動は、以下を含む。
  - (a) 多くの G-20 の国における報酬関連規定のハイレベルなレビュー
  - (b) 関連する学術的調査及び他の文献のレビュー
  - (c) 報酬関連事項について利害関係者の見解を得るためのアウトリーチ
6. 2018年6月に開催された IESBA 会議において、ワーキンググループは、その実態調査活動の成果を受け、最終報告書（[報酬最終報告書](#)）を発表した。当該報告書には、以下の重点分野に関するワーキンググループの今後の提言が盛り込まれた。
  - (a) 個々の監査業務における監査報酬の水準（報酬の水準）
  - (b) 社員、事務所又は会計事務所等に対する報酬の相対的な規模、及び特定の依頼人からの報酬に社員報酬が依存している程度（報酬依存度）
  - (c) 監査業務の依頼人が支払った監査報酬に対する非監査業務報酬の比率
  - (d) 重要な非監査業務の事業を有する会計事務所等による監査業務の規定<sup>1</sup>

<sup>1</sup> PIOB は、IESBA の戦略及び作業計画（2019～2023年）の策定過程における公益上の課題のコミュニケーションにおいて、会計事務所等のビジネスモデル上の課題が、実質的な独立性、職業的専門家としての懐疑心の有効な発揮及び監査品質への障害とみなすことができるとコメントしている。

(e) 倫理規程における報酬関連のセーフガード

7. 報酬最終報告書を踏まえ、2018年9月には、IESBAは、プロジェクト提案書を承認し、報酬作業部会（作業部会）を設置した。本プロジェクトでは、職業会計士が基本原則や独立性を遵守する責任を果たすことを強固で適切なものとするために、倫理規程の報酬関連規定の強化を検討した<sup>2</sup>。

### その他の IESBA のワークストリームとの相互関連と IAASB との調整

#### NAS プロジェクト

8. 報酬プロジェクトは、NAS を監査業務の依頼人に提供する際の監査人の独立性に関する広範な利害関係者の懸念に対処するために設定された [NAS プロジェクト](#) と結びついていた。これら2つの相補的なプロジェクトは、独立性に関する [国際基準](#)（IIS）を強化する改訂をもたらし、新規又は改訂された要求事項と強化されたガイダンスをもたらした。さらに、ビジネスモデルの課題は報酬と NAS のプロジェクトの範囲外であったが、IESBA は、これらのプロジェクトから生じる倫理規程の改訂は、会計事務所等の多分野にわたるビジネスモデルに関するいくつかの懸念への対応に貢献すると考えている。
9. IESBA は、特に (a) 監査報酬に対する監査以外の業務の報酬の比率、(b) 統治責任者に対する報酬関連事項の透明性の促進というテーマに関連して、報酬及び NAS プロジェクトの提案を調整してきた。そして、NAS と報酬プロジェクトのタイムラインは整合した。

#### PIE プロジェクト

10. 戦略及び作業計画（2019～2023年）の一環として、IESBA は、倫理規程における社会的影響度の高い事業体（PIE）と上場会社の従来の定義を再検討することを決定した。しかし、NAS や報酬のプロジェクトが進むにつれ、提案された改訂によって影響を受ける事業体の範囲を明確にするために、これらの定義をレビューするためのタイムラインを早める必要があることが明らかになった。このため、2019年12月には、これらの定義を見直すプロジェクト（[PIE プロジェクト](#)）が承認された。また、IESBA は、倫理規程における PIE の定義の基礎となる概念は、IAASB 基準における重要な公共の利益を有する事業体の記載にも関連していることを踏まえ、この新しいプロジェクトに関する作業を国際監査・保証基準審議会（IAASB）と緊密に調整することに合意した。
11. PIE プロジェクトは、それらに適用される追加的な又はより厳格な独立性に関する要求事項を考慮しつつ、PIE とみなされるべき事業体の種類を定義することを目的としている。PIE プロジェクトによる最終的な規定は、報酬関連の規定を含め、IIS 全体に適用されるべきである。

#### IAASB との連携

12. 報酬プロジェクトから生じる倫理規程の改訂案のいくつかは、IAASB の国際監査基準（ISA）に規定されている要求事項及び適用指針に関連し、又は重なっていた。したがって、IESBA は、改訂が ISA と整合的か、又はその他の点で相互に運用できることを確保するために、IAASB と緊密に連携してきた。

---

<sup>2</sup> ビジネスモデルの課題はプロジェクトの範囲外であった。プロジェクト案の付録に示されているように、IESBA は、ビジネスモデルの課題は複雑で多面的なテーマであり、そのためには、基準設定主体、規制当局、投資者、企業統治コミュニティ、作成者、各国の基準設定機関、会計事務所等、学界、IFAC 加盟団体を含む、全ての主要な当事者の間で確固とした関係が必要であると考えている。

13. IESBA と IAASB は、連携の一環として、以下の事項に取り組んだ<sup>3</sup>。
- 報酬関連事項に関する統治責任者とのコミュニケーション
  - 会計事務所等が、監査報告書を報酬関連情報の開示のための適切な場所と考える場合には、監査報告書における報酬関連情報の開示
  - グループ財務諸表の監査（グループ監査）に関連する報酬関連情報の開示

## 報酬の公開草案

14. 2020年1月に、IESBA は、[報酬に関する倫理規程の改訂に関連する公開草案](#)を公表した<sup>4</sup>。公開草案の説明文書に記載されているとおり、改訂は特に：
- 報酬が監査又は保証業務の依頼人と交渉され、支払われた際に生じる独立性に対する阻害要因の課題を記載し、対象とした。
  - 監査以外の業務の提供が監査報酬の水準に影響を及ぼさないように、監査報酬が、監査業務の依頼人からの総報酬の中で独立した報酬となるべきであることを明確化した。
  - 監査業務の依頼人に会計事務所等又はネットワーク・ファームから請求される総報酬の大部分が監査以外の業務による場合に生じる独立性に対する阻害要因を評価し、対処するための、会計事務所等に対する指針を提供する。
  - PIEではない監査業務の依頼人である場合の阻害要因に対処するための基準値の設定を含め、PIE及びPIEではない監査業務の依頼人に対する報酬依存度に関する規定を強化した。
  - 報酬依存度の状況が一定期間を超えて継続する場合には、会計事務所等に対し、PIEである監査業務の依頼人の監査人を辞退することを要請した。
  - PIEである監査業務の依頼人の報酬関連情報に関する透明性を向上させ、統治責任者及び社会一般が会計事務所等の独立性についての見解を形成することを支援した。
  - 報酬が監査又は保証業務の依頼人によって支払われた場合に生じる阻害要因の水準を評価するための事項と阻害要因に対処するためのセーフガードに関する倫理規程のガイダンスを強固なものとした。
15. 2つの監視団体のメンバー<sup>5</sup>、その他の規制当局並びに監査監督機関、国内基準設定機関、IFAC 加盟機関、その他の職業専門家団体及び会計事務所等を含む幅広い利害関係者団体の回答者から、[64 通のコメントレター](#)を受け取った。回答者は、一般的に、倫理規程の報酬関連規定及び改訂案の方向性を強化する必要性を支持した。また、回答者は、改訂案の全般的な方向性と結果に関するコメントを提起していた。
16. IESBA は、IESBA 諮問助言グループ（CAG）から提供されたインプットを考慮し、回答者が公開草案に対して提起した重要な事項に対処するために、提案を改訂した。

<sup>3</sup> IAASB は、2019年9月の会議において、報酬作業部会の提案と、IESBA の提案が ISA にもたらす潜在的な影響について議論した。

<sup>4</sup> 同時に、IESBA は、公開草案「非保証業務に関する倫理規程の改訂」を公表した。

<sup>5</sup> 証券監督者国際機構（IOSCO）及び監査監督機関国際フォーラム（IFIAR）

17. 公開草案の提案の主な改訂内容は以下のとおりである。

- 監査業務の依頼人が支払った報酬によって生じる阻害要因の評価及び再評価に関する要求事項案を削除し、その代わりとして概念的枠組みにおける既存の要求事項を適切に参照する適用指針を含める。
- 項目を含めることを通して、ネットワーク・ファームが請求する報酬又は関連事業体に提供される業務によって生じる阻害要因の水準は、一般的に低くなることが期待されることを強調する。
- 会計事務所等が監査報酬を決定する際に考慮することが認められる、過去の業務を提供した結果として達成される経費節減の実現可能性の明確化。
- 報酬関連情報の開示を依頼人が行うことによる、依頼人の利害関係者に与える便益を強調し、最初のステップとして、そのような開示の便益に関して、会計事務所等に対し、統治責任者とのコミュニケーションを求める。
- 財務諸表監査の報酬開示を、会計事務所等及びネットワーク・ファームに支払われた報酬のみを含むように限定すること。会計事務所等は、依頼人がネットワーク外の他の会計事務所等に支払った監査に関連する報酬に関する情報を、開示することは求められない。
- グループ財務諸表において、全ての支配企業を連結する要求事項がない場合、例えばプライベート・エクイティ複合企業体の場合において、報酬開示の例外を規定すること。
- 特定の子会社及び親会社の個別財務諸表の場合に、潜在的な混乱や作業の重複を避けるために、報酬開示の例外を規定すること。
- 会計事務所等による開示に適した、より多くの例示とともに、会計事務所等が透明性を達成するための、より柔軟なアプローチ。開示のあり方は、ISQM 1<sup>6</sup>における外部とのコミュニケーションに関するIAASBの考え方に沿ったものである。

18. 倫理規程の報酬関連規定に対する最終改訂は、倫理規程のNAS規定の最終改訂を補完するものである。報酬関連及びNAS規定の改訂は、2020年12月にIESBAにより承認された。

### III. 重要事項

#### 監査業務の依頼人が支払う報酬によって生じる阻害要因

19. IESBAは、倫理規程のセクション330<sup>7</sup>で取り扱われているように、基本原則を遵守するために、いかなる自己利益の阻害要因に加えて、専門業務のための報酬が依頼人と交渉され、支払われる場合に、潜在的な独立性に対する阻害要因も考慮する必要があると考えている。

#### 固有の自己利益の阻害要因

20. 監査業務の依頼人による会計事務所等への報酬の支払いは、財務諸表の想定利用者によって一般に認識され、受け入れられている慣行であるが、そのような慣行は自己利益の阻害要因を生み出し、

<sup>6</sup> 国際品質マネジメント基準 (ISQM) 1 「財務諸表の監査若しくはレビュー又はその他の保証若しくは関連サービス業務を行う事務所の品質マネジメント」

<sup>7</sup> パート3-会計事務所等所属の会員、セクション330、報酬及びその他の対価

独立性に対する不当なプレッシャーを生み出す可能性がある。自己利益の阻害要因が存在するという IESBA の見解は、検証の対象となる当事者が直接、検証者に支払う場合における固有のリスクに基づいている。したがって、IESBA は、監査業務の依頼人が支払者であるモデルに内在する自己利益の阻害要因を倫理規程が明示的に認識することを、公開草案において提案した。

### 改訂案に対するコメント

21. 公開草案への回答者は、監査を受ける事業体が会計事務所等の依頼人でもあり、報酬を支払っていることから、会計事務所等の独立性に影響があると想定される可能性があることを一般的に認識した。しかし、多くの回答者は、監査業務の依頼人が支払者であるモデルに関連するリスクが、独立性に関する基準と重要なセーフガードが潜在的な阻害要因に対処するために整備されていることの主な理由の一つであると指摘した。
22. これは、財務諸表の利用者に広く受け入れられたモデルであることが指摘された。また、回答者の中には、倫理規程は全体として、本質的に、そうした依頼人との関係の潜在的な影響に対処する枠組みを提供するようにデザインされていると指摘する者もいたが、これらは報酬関連だけの課題ではないと指摘している。

### IESBA の判断

23. IESBA は、監査業務の依頼人のコーポレート・ガバナンス構造と、倫理に関する要求事項を含む規制上の要求事項及び職業的専門家としての基準に対する会計事務所等の遵守が、監査業務の依頼人が支払者であるモデルによって生じる阻害要因を軽減するために行動する重要な要素であることを認識した。したがって、会計事務所等はしばしば、阻害要因が許容水準にあると結論づける可能性がある。また、改訂案自体も、財務諸表の想定利用者が、通常、専門業務の報酬が依頼人と交渉され、支払われるという慣行を認識し、受け入れていることを認めている。しかしながら、IESBA は、倫理規程が、監査業務の依頼人が支払者であるモデルに固有の自己利益の阻害要因が存在することを明示的に認識すべきであると考えている。そうすることは、この実務を変更させたり、監査人の独立性と矛盾していることを示唆することを意図したものではなく、自己利益の阻害要因が存在するという会計事務所等の認識を高めたり、それが許容可能な水準にない場合に、それをどのように評価し、対処するかに関する指針を提供することを意図するものである。
24. また、IESBA は、監査業務の依頼人が支払者であるモデルに関連する固有のリスクは、会計事務所等と監査業務の依頼人との関係のより広範な課題の一部であり、それは報酬関連に固有の課題ではないという上記のコメントに同意した。したがって、依頼人との関係から生じる固有の阻害要因に係る当該事項は、報酬プロジェクトの所管外であると、IESBA は判断した。

### 監査業務の依頼人が支払う報酬によって生じる自己利益の阻害要因の水準の評価

25. 報酬が監査業務の依頼人と交渉され、支払われる際に、独立性に対する自己利益の阻害要因が生じ、不当なプレッシャーの脅威が生じる可能性があるという前提のもと、IESBA は、そのような阻害要因の水準が、会計事務所等又はネットワーク・ファームが監査又はその他の業務を受嘱する前に許容可能な水準にあるかどうかを会計事務所等が判断するための要求事項を倫理規程に含めることを提案した。さらに、監査業務の依頼人に請求される報酬は、業務を受嘱した後に変更され、したがって、阻害要因の水準に影響を与える可能性があるため、監査業務の期間中にそのような変更があった場合には、IESBA は、阻害要因を再評価することを会計事務所等に要求することを提案した。
26. 監査やその他の業務の報酬が監査業務の依頼人によって支払われた場合に生じる阻害要因の水準の評価を支援するため、IESBA は、考慮すべき様々な要素を含む指針を 410.4 A3 項において定めた。

さらに、IESBA は、職業的専門家としての基準を遵守することは、阻害要因の水準を軽減するのに役立つと考えた。したがって、IESBA は、また、阻害要因の水準を評価する際に関連する状況、方針及び手続の事例として、セクション 120<sup>8</sup>において、品質マネジメント基準<sup>9</sup>に準拠して会計事務所等によりデザインされ適用されている品質マネジメント・システムの存在を、明確に認識することを提案した（120.15 A3 項参照）。

27. さらに、改訂案のセクション 410<sup>10</sup>では、監査報酬の水準、報酬の割合、報酬依存度、成功報酬及び期限経過の未収報酬等の追加的な状況を識別した。会計事務所等は、阻害要因の水準を評価し、許容水準にあるかどうかを判断する際に、これらの状況をさらに検討する必要がある。

### 改訂案に対するコメント

28. 公開草案で提案された要求事項については、複数の回答者が、現行の倫理規程<sup>11</sup>には、阻害要因の評価と再評価に関する要求事項が既に含まれていると述べている。したがって、セクション 410 では、監査業務の依頼人に対して提案された報酬によって生じる独立性に対する阻害要因の水準の決定と、状況が変更した場合にそのような阻害要因の水準を再評価することに関連する具体的な要求事項は不要であることが議論された。
29. 固有の自己利益の阻害要因に関連するコメントに従い、数人の回答者は、会計事務所等が全ての監査業務に関して提案された決定を行うことを要求されるべきではないと感じていた。彼らは、そうした決定は、仮にあったとしても、阻害要因の水準を高めるような特殊な要因によって引き起こされる場合にのみ行われるべきであると提言した。彼らは、この要求事項に関連する費用及び文書化は、追加的な利益によって正当化されるものではないと指摘した。
30. また、数人の回答者は、受嘱段階で、他の全てのネットワーク・ファームから、監査業務の依頼人からの報酬に関する十分な情報を入手することをネットワーク・ファームに期待することは、現実的ではないと回答した。全ての監査業務の依頼人に対して、正確な時期と業務の受嘱における課題を識別し、解決するための適切なプロセスに関して、実務上の意義がありうると感じた。
31. 一部の回答者は、監査業務の依頼人が上場会社等である場合、特に守秘義務や他の実務上の課題を考慮して、改正された規定が姉妹事業体によって支払われる報酬にどのように対処するかに関する懸念を示した。また、ネットワーク・ファームが会計事務所等の親事業体又は姉妹事業体に対する業務の契約を受嘱する前に、会計事務所等が、監査業務の依頼人に提案された報酬によって生じる独立性に対する阻害要因が許容できる水準にあるかどうかを判断することの適切性についても疑問があった。

### IESBA の判断

32. IESBA は、依頼人に対して提案された報酬によって生じる阻害要因の水準を決定するために、会計事務所等に対する提案された要求事項は、概念的枠組みの一部としての阻害要因の評価を求めるセクション 120<sup>12</sup>によって既に有効に包含されていることを受け入れた。したがって、IESBA は、監査業務の依頼人が支払う報酬によって生じる阻害要因の水準を決定するための具体的な要求事項は不

<sup>8</sup> パート 1 - 倫理規程、基本原則及び概念的枠組みの遵守、セクション 120、概念的枠組み

<sup>9</sup> ISQM 1 及び ISA 220 (改訂) 「財務諸表の監査に関する品質マネジメント」

<sup>10</sup> 改訂セクション 410、報酬

<sup>11</sup> 倫理規程の報酬関連規定の改訂に関する 2020 年 12 月の承認時に適用されている倫理規程の規定

<sup>12</sup> セクション 120、概念的枠組み

要であることに同意した。その代わりに、IESBA は、同一の効果を達成するために、概念的枠組みにおける全般的な要求事項を適切に言及する適用指針を含めることに同意した。(410.4 A2 項参照)

33. 上述のとおり、IESBA は、監査業務の依頼人が支払う報酬が自己利益の阻害要因を生じさせ、不当なプレッシャーを生じさせる可能性があるとの見解を維持した。しかしながら、IESBA はまた、職業的専門家としての基準の遵守を通じて、会計事務所等はしばしば阻害要因の水準が許容可能な水準にあると結論付ける可能性があるとの見解を再確認した。さらに、IESBA は、監査及びレビュー業務に関する倫理規程<sup>13</sup>の全般的な文書化規定は、(a) 阻害要因に対処するためにセーフガードが適用される場合、又は (b) 阻害要因が重要な分析を要求し、会計事務所等が阻害要因を既に許容可能な水準にあると結論付けた場合には、特に文書化が必要であると指摘した。したがって、IESBA は、阻害要因の評価に関する規定が不当な費用又は文書化の負担を生じさせるとは考えていなかった。
34. ネットワーク・ファームが提供した業務のために監査業務の依頼人が支払った報酬によって生じた阻害要因について提起されたコメントに関し、IESBA は、会計事務所等の品質マネジメント・システムに基づくもの、特に新しい ISQM 1 の下では、会計事務所等のネットワークの中で、監査業務の依頼人に対する業務に対して提案された報酬は、大きな困難や重大な負担なしに入手可能であるべきであると指摘した。それにもかかわらず、IESBA は、このような報酬によって生じた阻害要因の水準は、会計事務所等に支払われる類似の報酬によって生じた阻害要因よりも、通常低い水準であることに同意した。
35. IIS の [R400.20 項](#)における包括的な原則に従い、姉妹事業体に提供された業務の報酬は、依然として自己利益の阻害要因を生じさせ、不当なプレッシャーを生じさせる可能性があるという見解を IESBA は示している。したがって、IESBA は、監査業務の依頼人が支払った報酬によって生じた阻害要因の水準を評価する際には、会計事務所等がそのような報酬を含めるべきであると判断した。しかしながら、IESBA は、支配された事業体に提供される業務の報酬によって生じた阻害要因の水準が姉妹事業体に関する阻害要因の水準とは異なる可能性があることを認識した。
36. また、IESBA は、異なる業務（特に監査又は保証業務）の提供のために監査業務の依頼人が支払った報酬が、同一の水準の自己利益の阻害要因を生じているかどうかについても検討した。IESBA は、監査業務の依頼人が支払う報酬によって生じた自己利益の阻害要因の水準は、提供される業務の種類に依存しないとの見解を示している。しかし、IESBA は、報酬の水準が、提供された業務に照らして適切であるかどうか、その評価に関連する可能性があると考えている。
37. IESBA は、上述の議論に照らして、監査業務の依頼人が支払う報酬によって生じる阻害要因の水準を評価する際に会計事務所等が考慮すべき要素の一覧に、次の事項を加えることに合意した(410.4 A3 項参照)。
  - 会計事務所等又はネットワーク・ファームによって監査業務の依頼人に提供された業務に対して、報酬が支払われるのかどうか。
  - 会計事務所等及びネットワーク・ファームの運営体制及び報酬の取決め
  - 例えば、関連事業体が姉妹事業体である場合など、監査以外の業務が提供される関連事業体と依頼人の関係
  - 会計事務所等又はネットワーク・ファームによって提供される業務に対する報酬の水準

---

<sup>13</sup> R400.60 項

## 監査報酬の水準

38. 監査業務の依頼人が支払った報酬によって生じた阻害要因に関する改訂案を検討するに当たり、IESBA は、適切な水準を決定するという観点からではなく、過度に低い又は過度に高い報酬が独立性に対する自己利益の阻害要因の水準に影響を及ぼし得ることを強調する観点から、監査報酬の水準の課題にアプローチするつもりであった。この点を強調するために、公開草案は、監査業務の依頼人に請求される報酬の決定が、監査のためかその他の業務のためかを問わず、技術的及び職業的専門家としての基準の要求事項を含め、特定の業務に関連する事実や状況を考慮に入れた会計事務所等の運営上の意思決定であることを、公開草案において提案し、最終公表において再確認した（410.5 A1 項も参照）。
39. とはいえ、監査報酬の水準は、監査業務の依頼人が支払う報酬によって生じる阻害要因が許容可能な水準にあるかどうかを判断する際に、会計事務所等がさらに評価する必要のある特定の事項である。この評価を支援するため、IESBA は、410.4 A3 項から A4 項 の指針に加えて 410.5A2 項において考慮すべき事項に関する指針を規定している。

### 他の業務が単独の報酬としての監査報酬に与える影響

40. 改訂には、監査報酬の適切な水準に関する規定は含まれていないが、IESBA は、監査業務に対する報酬は単独の報酬であり、監査業務の依頼人に請求される可能性のある総報酬の一部として考慮されるべきではないことを倫理規程に明示することが公共の利益に資すると考えている。したがって、公開草案は、監査業務の依頼人に対する会計事務所等又はネットワーク・ファームによるその他の業務提供が、監査報酬に影響を与えるべきではないと述べている。
41. 上記の禁止にもかかわらず、IESBA は、倫理規程が監査業務の依頼人に対する監査以外の業務の提供から得られた経験を通して達成された適切な費用節減を禁止する意図はないことを明示的に認めることを提案した。

### 改訂案に対するコメント

42. 公開草案への回答者は、監査報酬は単独の報酬であるべきであり、監査業務の依頼人に請求される可能性のある総報酬の一部とみなされるべきではないとの提案に概ね同意した。しかし、報酬の決定には多くの要素が入るため、多くの回答者は、要求事項を運用し、実施することが困難になりうる懸念を抱いていた。また、一部の CAG 担当者は、会計事務所等が、提案された要求事項に準拠していることをどのように実証し、文書化することができるかについても疑問を呈した。また、CAG では、費用節減が達成されるのであれば、監査業務の依頼人が NAS を提供し、監査報酬を割り戻すことを会計事務所等に促す可能性があるというメッセージを、この除外規定が伝えることができると指摘している。したがって、他の業務提供によって達成された費用節減を評価する際、会計事務所等の客観性が心配された。

### IESBA の判断

43. IESBA は、提起された懸念について議論し、R410.6 項の禁止事項は、行動指針としての明確な原則を示していることを再確認した。IESBA は、この原則が、監査報酬の決定における会計事務所等の方針及び手続に影響を及ぼすことを想定している。したがって、会計事務所等は、文書化に関するものを含め、かかる方針を通じて、要求事項を遵守するための自らの取り組みを文書化することができる。
44. 除外規定に関するコメントに対して、IESBA は、会計事務所等が監査以外の業務の提供から得られた経験の結果として達成された費用節減を適切に実証できる場合にのみ、この例外を適用すべきで

あることを明らかにした。この除外規定の改訂された文言（R410.7 項参照）は、会計事務所等が監査報酬を決定する際に費用節減を実証できるならば、業務の後半の段階で実現することとなる費用節減も考慮できると考えている。

### 監査報酬に対する監査以外の業務の報酬の割合

45. IESBA は、会計事務所等又はネットワーク・ファームにより監査業務の依頼人に対して請求される報酬の大部分が依頼人に対する監査以外の業務の提供によって生じる場合、自己利益の阻害要因の水準の評価に影響が及ぶ可能性があることを、倫理規程が認識するよう提案した。また、報酬の割合が阻害要因の水準に及ばず影響を評価する際に、考慮すべき関連要素や潜在的なセーフガードを含む支援のための指針を提案した。IESBA は、回答者から寄せられたインプットに基づいて、この指針に若干の改良を加えた（410.11 A1 項～A3 項参照）。

### 基準値対原則主義アプローチ

46. 一般的に公開草案に対して、回答者は、監査報酬に対する監査以外の業務の報酬の割合が高い場合、独立性に対する阻害要因を生み出す可能性があることに同意した。いくつかの規制当局と異なり、回答者は、倫理規程には、何が大きな割合を占めるかを決定するための厳密な基準値を含めないこと、会計事務所等は、提供された項目に従いケース・バイ・ケースでそのような割合を決定することを支持した。
47. モニタリンググループのメンバーを含む少数の規制当局の回答者は、報酬比率の決定と比較して、倫理規程に明示的な基準値を含めないことへの懸念を表明した。彼らの見解では、このような基準値を提供しないと適用に一貫性がない結果を招く可能性があると考えられた。監査以外のさらなる業務の提供を制限する上限値、ないし独立性に対する阻害要因を再評価するトリガーとして、IESBA は基準値を検討すべきと示された。
48. 公開草案では何が「大きな割合」に当たるかについて十分な指針を示していないとする回答もあり、「大きな割合の報酬」については、指針や事例を倫理規程に含めるべきであるとの意見があった。

### IESBA の判断

49. IESBA は、改訂案を開発する中で、上限としての又は阻害要因を再評価するトリガーとしての基準値を検討してきた。NAS プロジェクトに関連して組織された [4つのグローバル・ラウンドテーブル<sup>14</sup>](#)における利害関係者の見解を含む実態調査活動の成果をもとに、IESBA は、上限又は報酬の比率についての厳密な基準値は、世界的なレベルで設定することは適切ではないと結論づけた。また IESBA は、NAS プロジェクトによって、PIE である監査業務の依頼人への NAS の提供が大幅に厳格化されることになる変化を認識していた。
50. 実務的な観点からは、報酬割合はネットワークレベルでも決定可能であることから、監査報酬に対する監査以外の業務の報酬の正確な割合の算出は、複雑な作業となりうることを、会計事務所等は必要な情報を全て適時に入手することはできない可能性があることを、IESBA は認識した。
51. 幅広いカテゴリーの利害関係者の回答が、公開草案で提案されているアプローチに広く同意していることを踏まえると、IESBA はこの立場を見直すための説得力のある理由はないと考えた。

---

<sup>14</sup> IESBA のラウンドテーブルは、米国ワシントン DC、フランスのパリ、日本の東京、オーストラリアのメルボルンで、2018 年 6 月 / 7 月に開催された。

## 監査以外の業務の内容

52. 報酬比率の算出については、多くの回答者から、監査以外の業務の報酬の決定方法が十分には詳細ではないとの意見が提起された。また回答者は、業務の内容によって監査人の独立性に対する自己利益の阻害要因の水準が異なってくる可能性があることを、公開草案が認識していないと指摘した。すなわち、報酬比率の計算に監査以外の全ての業務を含めるという誤解を招きかねないと主張された。彼らは、IESBA が、より細かい定義づけのために、倫理規程に「監査関連業務」という用語を導入することを検討するよう提案した。
53. 回答者のなかには、義務化されている、あるいは監査人がそれを提供することが一般的な慣行であるなど、一定の監査関連業務の規定は、同等の水準で独立性に対する阻害要因を生み出すものではないと指摘した。彼らは、それらの業務は報酬比率の決定から除外されるべきであるという見解を有していた。

## IESBA の判断

54. IESBA は、監査以外の業務からの大きな割合の報酬によって生じる自己利益の阻害要因の観点からは、監査関連業務の報酬であったとしても、いかなる種類の報酬も阻害要因の水準の評価に関連すると考えている。さらに IESBA は、どの業務が世界的に監査関連業務であるかを特定することは実務的ではないとの見地に立っている。
55. また、IESBA は、生じた自己利益の阻害要因の水準を評価するために公開草案（最終規定の 410. 11 A2 項参照）で提案された事項には、既に「業務の内容」が考慮されていると考えたが、IESBA は、受領したコメントに対応して、この事項をさらに明確にすることを決定し、監査以外の業務が法令等によって監査人が実施すべきことを義務付けられているかどうかについて言及した。

## PIE である監査業務の依頼人への報酬依存度

56. 現行の倫理規程に従い、公開草案は、自己利益の阻害要因<sup>15</sup>の評価に影響を及ぼし、また阻害要因が生じる具体的な状況として、報酬依存度に対処することを提案した。以下においてさらに議論するが、IESBA は、報酬依存度を決定する方法やどのようにして生じた阻害要因の水準を評価し、それに対処するかについて、より充実した指針を提案した（最終規定の 410. 14 A1 項～A7 項参照）。

## PIE である監査業務の依頼人への報酬依存度に関する規定の強化

57. 報酬最終報告書に報告された事実関係を踏まえると、IESBA は、PIE である監査業務の依頼人への報酬依存度に関する現行倫理規程における 15%という基準値を再考する必要性を示す具体的な証拠を認識していない。
58. IESBA は、報酬依存度に関する統治責任者との協議が、報酬依存度によって生じる阻害要因を軽減するための重要な行為であるとの見解に変わりはない。統治責任者が監査人を指名する上で重要な役割を果たしていることから、IESBA は、監査業務の依頼人からの総報酬が 15%の基準値を上回るか、上回る可能性がある場合には、初年度においてもこれを統治責任者に伝達するべきであると考えている（R410. 28 項参照）。しかしながら、IESBA は、2年連続して基準値を超える場合にのみ

---

<sup>15</sup> 上述のように、監査業務の依頼人が支払者であるモデルから生じる固有の自己利益の阻害要因は、検証対象者である依頼人が検証者である会計事務所等に直接支払うリスクといえる。会計事務所等のレベルの報酬依存度は、そのような自己利益が事務所やパートナーレベルの報酬依存度の場合には、会計事務所等全体の文脈ではなく、より狭い範囲のものであるため、少し異なってくる。したがって、事務所やパートナーレベルの報酬依存度によって生じる阻害要因は、会計事務所等のレベルの報酬依存度によって生じる阻害要因と比較して、同等の度合いとはならない。

阻害要因に対処するための対応策をとることを求める現行の倫理規程のモデルを変更するつもりはなかった。(R410.18 項 参照)。

59. 監査業務の2年目に報酬依存度の状態が続く場合、IESBA は、2年目の財務諸表に対する監査意見の表明前に行われるレビュー(すなわち監査意見表明前のレビュー)がセーフガードとなるか否かを決定するよう会計事務所等に要求し、もしそうであれば適用することを提案した。IESBA は、監査意見表明前のレビューは審査(EQR)であるべきであり、財務諸表に意見表明する会計事務所等のメンバーではない職業会計士によって実施されるべきであると提案した<sup>16</sup>。
60. IESBA は、PIE である監査業務の依頼人の場合、2年目の財務諸表に対する監査意見の表明後に実施されるレビューは、もはや阻害要因を許容可能な水準に軽減するための適切なセーフガードではないと考えた。現在の倫理規程には、代替案として職業会計士団体が行う監査意見表明前のレビューも含んでいるが、IESBA は、そうしたセーフガードは効果的である可能性もあるが、監査意見表明前に職業会計士団体が実施するレビューは、タイミングの問題と、そのような状況下で職業会計士団体が負う賠償責任リスクを考慮すると、現実的ではないと考えた。

### 改訂案に対するコメント

61. 回答者の多くは、PIE である監査業務の依頼人の場合、報酬依存度に関する規定の強化を支持した。しかしながら、回答者のなかには、会計事務所等のメンバーではない職業会計士によって実施されるべきレビューが唯一のセーフガードとされていることは、実務的ではないと感じていた。彼らは、PIE である依頼人の監査がしばしば実施される制約された期限内に、会計事務所等が外部のレビューアーを見つけることができない可能性があるという見解であった。これは、とりわけ中小事務所(SMP)において、コストがかかると感じられた。モニタリンググループのメンバー2名を含む一部の回答者は、提案にはセーフガードとして考えられる行為が1つしか含まれていないことに懸念を有していた。
62. 同じ会計事務所等の職業会計士によって通常実施される、品質マネジメント基準に基づいて上場会社の監査に必要とされる審査と比較して、倫理規程におけるレビューの役割についていくつかの質問があった。

### IESBA の判断

63. 公開草案の策定に当たって、IESBA は、報酬依存度の水準、すなわち2年連続で15%を前提とすると、監査報告書の発行前に会計事務所等外の職業会計士が実施したレビューのみが適切なセーフガードであるとの見解を示してきた。とりわけ、倫理規程は、報酬依存度の2年目においてのみそれを要求しているため、会計事務所等は、当該対応策を適切な計画をもって適切に実施することができると信じている。さらに、IESBA は、ISQM 1 にて既に、会計事務所等が審査の実施などの品質マネジメント目的のために、外部の個人を利用することを検討していると指摘している<sup>17</sup>。したがって、IESBA は、提案の変更は正当化されないと考えている。
64. しかし、レビューの種類と範囲に関するコメントに基づき、IESBA は、会計事務所等が監査業務の依頼人から受け取る総報酬額が15%以上に相当するか又は相当する可能性があることを監査業務の後半段階でしか判断できない場合に、セーフガードとして審査(ISQM 2に記載されているとおり)を実施することが可能かどうか再検討した。R410.18 項の要求事項が監査の後半段階まで着手され

<sup>16</sup> 倫理規程のための起草指針構造に従い、「会計事務所等」という用語はネットワーク・ファームを含まないため、レビューを実施する職業会計士はネットワーク・ファームの一員であることが認められる。

<sup>17</sup> 例えば、ISQM 1、パラグラフ16(e)(審査担当者の定義)、パラグラフA105(業務実施者からのリソースの例)を参照のこと。

ず、レビューが ISQM 2 に基づく審査として適格であるという要求事項を全ては満たさないことになり、運用が不可能となることを回避するため、IESBA は、審査の目的に整合したレビューが阻害要因を許容可能な水準にまで軽減させるための適切な対応策となるかの判断に要求事項を修正することを決定した。IESBA は、ISQM 2<sup>18</sup>に規定されている審査の目的が満たされている場合には、会計事務所等がレビューの時期と範囲を決定するためのより柔軟な対応が可能になると考えている。

### 長期間継続する報酬依存度

65. 現行の倫理規程に沿って、PIE に関する報酬依存度の場合、提案された改訂案は、監査意見表明前のレビューを行うことを会計事務所等に要求するものではなく、そのような監査意見表明前のレビューが阻害要因を許容可能な水準に軽減させるセーフガードとなる可能性があるかを判断することを要求した。報酬依存度が2年を超えて続けば、改訂案は毎年同じ判断をするよう会計事務所等に要求することとした。しかし、いずれかの年度において、会計事務所等が監査意見表明前のレビューの実施がセーフガードとして効果的でないと判断した場合、概念的枠組みの適用により、会計事務所等が監査契約を終了すべきであるとの結論を導くことになる。
66. たとえ監査意見表明前のレビューが、2年目以降も毎年セーフガードとなり続けたとしても、IESBA は PIE である監査業務の依頼人に対する報酬依存度の状態を永遠に続けることはできないという見解であった。なぜなら、ある一定期間を過ぎると、報酬依存度が非常に持続的で不可欠なものとなり、いかなるセーフガードも、阻害要因を許容可能な水準にまで軽減することはできなくなるからである。したがって、IESBA は、報酬依存度が連続5年以上にわたって続いた場合には、倫理規程により会計事務所等は監査契約を終了することが要求されることを提案した。
67. この提案された要求事項に関連して、IESBA は、国によっては、法令等により、会計事務所等が依頼人との関係において監査人を辞任することを禁止する可能性があることを認識している。IESBA は、会計事務所等が倫理規程<sup>19</sup>の他の全ての事項を遵守する限り法令等が優先するということを、セクション 100 の全般的な要求事項において、既にそのような状況に対応していることに同意した。したがって、会計事務所等が5年後に依頼人との関係を終了することを法令等が禁止している場合には、その会計事務所等は監査人として継続しなければならない。
68. また、利害関係者からは、会計事務所等が依頼人の監査人を辞任しないことが公共の利益にかなう例外的な状況もあるとの声も聞かれた。これらの状況が生じる可能性があることを認識し、IESBA は、公共の利益にかなう説得力のある理由がある場合には、一定の規準が満たされていることを条件に会計事務所等が監査人を継続することを、例外として公開草案に提案することに同意した。
69. 具体的には、この猶予が例外的な場合に限って許容されることを確実なものとするため、IESBA は、会計事務所等が関連する国の規制当局又は職業会計士団体と協議し、その同意を得ることを提案した。IESBA は、特定の国においては、これらの機関は市場の特殊性について必要な知見を有しており、同時に、同意を提供するための手続を整備する権限を有している必要があるとの見解を示した。

### 改訂案に対するコメント

70. 多くの回答者は、報酬依存度が一定期間を超えて続いた場合、会計事務所等が監査人としての役割を辞任する必要があるという提案を支持した。しかし、複数の回答者は、世界的な倫理規程の中に特定の期間を含めることは、意図せざる結果をもたらし、実務上の困難を生じる可能性があるとして

---

<sup>18</sup> ISQM 2、審査

<sup>19</sup> セクション 100「本倫理規程の遵守」、R100.3 項

起した。少数の回答者は、この提案は強制的な会計事務所等のローテーションをもたらしかねないとの見解を示した。

71. 回答者の中には、会計事務所等やネットワーク・ファームは、小規模な市場や専門的な業種に属する PIE である監査業務の依頼人の場合、難題に直面する可能性があるとの課題を提起する者もいた。このような状況では、監査人を辞任することを要求されても、これらの監査業務の依頼人に提供できる特定の専門知識を有する会計事務所等は多くはない可能性があると主張した。
72. 複数の回答者は、会計事務所等が初年度及びそれ以降の毎年、許容可能な水準にまで阻害要因を軽減するためのセーフガードを成功裏に実行することができれば、会計事務所等が監査人を辞任することを要求する理由はない、との見解であった。彼らは、会計事務所等が 15%の基準値に達する場合、より原則主義に基づくアプローチを IESBA が検討するよう提案した。
73. また、一部の回答者は、会計事務所等の独立性及びそのような状況で採られた対応策の評価において、統治責任者がより顕著な役目を果たすことを提案した。

### IESBA の判断

74. IESBA は、上述の理由から、PIE である監査業務の依頼人への報酬依存度を無限に続けることはできない、と提案された要求事項を強く支持した。したがって、PIE である監査業務の依頼人に関する報酬依存度の場合、倫理規程に有限の期間を含めるべきではないとの提案には、IESBA は納得しなかった。
75. その要求事項が、会計事務所等の強制ローテーションと同等となるとの懸念に関しては、会計事務所等は、監査以外の業務の程度を減少させる選択肢を有し、それゆえに、その監査業務の依頼人からの総報酬を減少させる選択肢があると IESBA は言及した。IESBA は、会計事務所等が監査人の辞任以外の選択肢を有する可能性が高いため、要求事項が会計事務所等の強制ローテーションに達するとは考えていない。
76. 特定の 5 年間にに関して、IESBA は、新たに設立された会計事務所等であっても、この期間が報酬依存度の課題に対処するための適切な所要期間であることを再確認した (R410.20 項参照)。IESBA は、PIE レベルの報酬依存度によって生じる阻害要因に対処するためのアプローチに対して、合理的でバランスのとれた要素を提供していると考えている。さらに、IESBA は、5 年という期間は、いくつかの主要国において既に実施されている同様の要求事項と調和するものであると言及した<sup>20</sup>。
77. IESBA は、いくつかの市場に固有の課題に関連する状況において、報酬依存度の状況によって 5 年目以降の契約を終わらせることは、解決できない困難を依頼人にもたらし、したがって、公共の利益に資するものではないことを認めた。このような事例を認識した上で、IESBA は、やむを得ない理由があり、改訂案に記載された状況がすべて満たされていれば、5 年目以降も会計事務所等が監査人を継続できるよう、この要求事項に例外規定を提案した。回答者が概ねこの提案を支持したため、IESBA は規定を維持することを決定した (R410.21 項参照)。
78. IESBA は、報酬依存度の事実や適用されているセーフガードだけでなく、5 年目以降も監査人として継続する提案があるかについても、会計事務所等が統治責任者とコミュニケーションすることを公開草案にて設けたことに言及した。統治責任者が、報酬依存度の状況に十分な情報を得て意思決

<sup>20</sup> 例えば、PIE の法定監査に関する具体的な要求事項についての 2014 年 4 月 16 日の欧州議会及び審議会規則 (EU) No 537/2014 第 4 条、及び欧州委員会決定 2005/909/EC の廃止を参照のこと。

定を行うことができるようにするため、IESBA は、統治責任者への透明性を高くするための規定を維持したものである（R410.28 項参照）。

### PIE ではない監査業務の依頼人への報酬依存度

79. 公開草案を策定するに当たり、IESBA は、PIE ではない監査業務の依頼人に対する阻害要因には、PIE である監査業務の依頼人への報酬依存度と類似のものとしつつ、採用した基準値やセーフガードの幅を拡大するというモデルに同意した。IESBA は、これは、阻害要因の性質、中小事務所に関連する特別な考慮事項、公共の利益、及び IESBA が別のプロジェクトの一部として PIE の定義を再検討する意向を念頭に置いた、合理的なアプローチであると考えた。

### 基準値案の適切性

80. 基準値については、報酬プロジェクトに至るまでの実態調査活動から、いくらにすべきかについての実証的結論は得られなかった。したがって、上記のパラグラフに掲げられた検討事項及び利害関係者からのフィードバックを考慮し、公開草案において IESBA は、PIE ではない監査業務の依頼人からの総報酬が、連続する5年間の各年において、会計事務所等の総収入の30%を超える場合に、会計事務所等は、以下のいずれかの対応策が阻害要因を許容可能な水準にまで軽減するためのセーフガードとなる可能性があるかどうかを判断し、そうであれば適用しなければならないと提案した。①5年目の財務諸表監査の意見表明に先立って、会計事務所等のメンバーではない職業会計士に5年目の監査業務をレビューさせる、②5年目の財務諸表監査の意見表明後、6年目の財務諸表監査の意見表明前に、会計事務所等のメンバーではない職業会計士又は職業会計士団体に5年目の監査業務をレビューさせる。
81. 結局のところ、PIE である監査業務の依頼人のケースとは異なり、上記のいずれかの対応策が阻害要因を許容可能な水準に軽減するセーフガードになると会計事務所等が判断できるならば、IESBA は、ある一定期間後に監査人を辞任することを会計事務所等に要求する必要はないと考えた。この改訂案では、5年目を超えて報酬依存度が続く場合にも、会計事務所等は同じ決定を行い、同じ対応策を行うことが認められた。

### 改訂案に対するコメント

82. かなりの数の回答者が、要求事項で提案された基準値についてコメント又は懸念を有していた。会計事務所等の負担（すなわち、外部レビューを必要とすること）が、公共の利益の観点からの便益を上回る可能性があるため、PIE ではない監査業務の依頼人の場合に厳密な基準値を設定する必要があるかについて疑問を呈する声もあった。彼らは、IESBA が原則主義に基づくアプローチに回帰することを提案した。また、基準値の水準に関するレンジでの提案もあった。多くの回答者は、提案された30%の基準値を5年間と組み合わせると高すぎると指摘した。これは、主に阻害要因が30%までは許容可能な水準であるという印象を与えるからである。

### IESBA の判断

83. 回答者からのフィードバックを反映し、IESBA は、PIE の場合に適用されるものよりも、採用される基準値やセーフガードに大きな幅を認めつつも、PIE ではない監査業務の依頼人の場合の期待について、一貫したアプローチ（PIE に関するものはもちろん）を作り出す意図を強調した。IESBA は、5年間の範囲と共に適用される30%の基準値は、PIE ではない場合の公共の利益との水準の違いを考慮しつつ、ある程度の柔軟性を達成し、また、新たに設立された会計事務所等が業務を成長させるにつれて、報酬依存度の問題に対処するのに十分な時間を許容することを再確認した。
84. また、IESBA は、5年目以前（あるいは PIE の場合は2年目）であっても、阻害要因の水準を評価し、阻害要因を許容可能な水準に軽減するための対応策をとることが、概念的枠組みにおいて、会

計事務所等に求められていると言及した。もしそれが不可能な場合、概念的枠組みにより彼らは業務を終了させることが要求される。

### 必要な活動

85. 会計事務所等のメンバーではない職業会計士に5年目の財務諸表監査の意見表明前又は後に監査業務をレビューさせるセーフガードについては、数人の回答者が、提案された外部レビューの種類と範囲について明確化する必要性を提起した。また、数人のCAGの代表者は、このレビューがPIEのケースで提案された審査となることを意図しているかが明確ではないと感じていた。そのようなレビューについては、倫理規程又は専門職員のパブリケーションにおいて指針を提供することを提案した。
86. 他の回答者は、会計事務所等に対して外部の職業会計士が実施するレビューを要求することは、とりわけ中小事務所にとって、PIEではない場合に大きな負担になるという見解であった。

### IESBAの判断

87. 上述のように、IESBAは、PIEである監査業務の依頼人に対する倫理規程の現行の報酬依存度モデルに類似した、阻害要因に対処するためのモデルを提案したが、採用した基準値やセーフガードにはより大きな幅を認めた。結局、IESBAは、これらのいずれかの対応策が阻害要因を許容可能な水準にまで軽減するためのセーフガードとなるかを判断し、会計事務所等外の職業会計士又は職業専門家団体が行う監査意見表明後のレビューを選択肢として提供することに同意した。さらに、IESBAは、監査報告書発行前に職業会計士が実施するレビューが、審査と同等であるべきとは提案しなかった。IESBAは、これが引き続き釣り合いの取れた対応であると考えている。
88. レビューの種類と範囲に関して、IESBAは、現行の倫理規程には、他の多くの状況において、セーフガードとして実施される監査業務のレビューが含まれていると言及した。しかし、このケースでは、報酬依存度の水準とそれが持続してきた時間の長さを考慮すれば、レビューは会計事務所等外の職業会計士によって実施されるべきであることをIESBAは合意した。また、IESBAは、このセーフガードの目的は、監査業務が十分に遂行されたことを確信させることにありと指摘した。倫理規程の概念的枠組みに沿って、レビューの性質と範囲は、その目的を念頭に置きながら、レビューアーの職業的専門家としての判断と事実・状況に基づき、レビューアーが決定すべきである。したがって、IESBAは、事前にレビューの範囲を規定することが適切であるとは考えていない。IESBAは、倫理規程のビルディング・ブロック・アプローチが、R410.15項で検討されているレビューの種類と範囲に関する判断を支援するための適切なガイダンスを提供すると考えている。

### PIEである監査業務の依頼人に関する報酬関連情報の透明性

89. 報酬プロジェクトにおける改正の主な目的の一つは、(a) 統治責任者及び(b) 社会一般に対して、PIEである監査業務の依頼人に関する報酬関連情報の透明性を高めることである。IESBAは、このような透明性の向上が、会計事務所等の独立性に関し、統治責任者や幅広い利害関係者の見解や意思決定に際しより良い情報を提供することに役立つと考えている。この点、透明性は、倫理規程における報酬関連の他の改訂を補完するものである。
90. IESBAは、改訂案を作成する過程で、統治責任者と利害関係者が会計事務所等の独立性に関する判断を形成するために必要かつ重要な報酬関連情報の開示を要求することを意図していた。その際、IESBAは、そのような情報の収集が会計事務所等に対して生じる負担や、開示に関連するその他の実務上の懸念を考慮した。結局、改訂案は、会計事務所等の独立性に最も関連する報酬関連情報の透明性にのみ焦点を当て、そのような透明性を会計事務所等が達成するため、原則主義に基づくアプローチを提示した。

## 報酬関連情報に関する統治責任者とのコミュニケーション

91. 統治責任者とのコミュニケーションに関する ISA 260 (改訂)<sup>21</sup>及び倫理規程<sup>22</sup>における既存の規定に基づく、PIE である監査業務の依頼人に関する規制強化の主な目的は、統治責任者が会計事務所等の独立性を評価することを支援できるように、報酬関連事項について双方向の率直な議論を行うための基礎を提供することである。
92. この目的を達成するために、提案された改訂案は、会計事務所等が監査及び監査以外の業務の報酬に関する情報を適時に伝えることを規定しただけではなく、その報酬によって生じる阻害要因の水準に関する会計事務所等の評価、及びそうした阻害要因を許容可能な水準にまで軽減するために会計事務所等が講じた又は講じる予定の対応策についても、要求事項とすることを規定した。さらに、PIE である監査業務の依頼人に関する報酬依存度の場合には、IESBA は、会計事務所等が、統治責任者とその事実、阻害要因に対処するために講じた対応策、そして報酬依存度が連続 5 年を超えていた場合に会計事務所等が監査人を継続するための提案について、コミュニケーションすることを提案した。提案には、会計事務所等が、依頼人に提供される監査及び監査以外の業務並びに関連する報酬に関する適切な背景等を提供するために、統治責任者とのコミュニケーションを検討する可能性のある事項の例示を定める適用指針も含まれる。

## 改訂案に対するコメント

93. 回答者は概して、強化された規定を支持した。また、モニタリンググループの回答者は、PIE である監査業務の依頼人の報酬に関する情報の透明性の向上が、監査人と統治責任者のコミュニケーションをより積極的かつ効果的にし、監査の質の向上に寄与すると考えていることを強調した。
94. 少数の回答者は、上場会社の場合に、会計事務所等が監査報酬及び非監査報酬に関する情報を統治責任者に提供することを、ISA 260 (改訂版) が既に要求していると指摘した。モニタリンググループのメンバーは、IESBA と IAASB との間でコミュニケーションの要求事項を調整するために、緊密に協調することを提案した。モニタリンググループの回答者を含む少数の回答者は、統治責任者には、監査業務の依頼人が PIE か PIE でないかを問わず、報酬及び独立性の評価についての情報が提供されるべきであるとの見解であった。
95. コミュニケーションの時期について、数人の回答者は、IESBA が「適時に実施」の意味を明確にすることを提案した。モニタリンググループのメンバーを含む数人の回答者は、監査業務を実施する監査人の選任に関し、統治責任者による承認を受ける前に、あるいは少なくとも契約の結論を出す前に、倫理規程が、報酬関連情報に関する統治責任者とのコミュニケーションを要求するよう提案した。
96. また、モニタリンググループのメンバーを含む数人の他の回答者は、会計事務所等が公開草案の規定により開示する報酬が、財務諸表の対象期間中に請求された報酬で、会計事務所等又はネットワーク・ファームによる監査以外の業務で、監査業務の依頼人が直接又は間接的に支配する関連事業体に対して実施された業務の提供の対価に限定されている、と指摘した。回答者は、提案の対象範囲が狭すぎると主張した。彼らは、下流にある事業体だけでなく、いかなる関連事業体をも、監査を実施する会計事務所等又はネットワーク・ファームに不当な圧力を及ぼす可能性があると感じていた。

<sup>21</sup> ISA 260 (改訂版)、統治責任者とのコミュニケーション

<sup>22</sup> 400.40 A1 項 及び 400.40 A2 項

## IESBA の判断

97. IESBA は、IAASB との調整において認識された問題のひとつが、報酬関連情報を含む独立性に関する事項のコミュニケーションについての ISA 260 (改訂版) の既存の要求事項が上場会社のみにも適用されるのに対し、IESBA の提案は PIE を対象としていることであると指摘した。IAASB は、全ての関連する IESBA プロジェクト、すなわち報酬、NAS 及び PIE のプロジェクトが最終決定されたならば、ISA 260 (改訂版) におけるコミュニケーションの要求事項の改訂を認めるか検討することで合意した。
98. 報酬関連情報の PIE ではない監査業務の依頼人とのコミュニケーションに関して、要求事項の範囲を拡大する提案について、IESBA は、公共の利益のレベルや PIE ではない場合の統治責任者の役割を考えると、PIE の場合の報酬関連情報のコミュニケーションと同等なものを要求することはないとの見解にたった。IESBA は、阻害要因の評価における会計事務所等の判断や、許容可能な水準に至らなかった場合の阻害要因への対処を統治責任者が検討することを可能にする情報のコミュニケーションを既に奨励していることに言及した<sup>23</sup>。
99. コミュニケーションの時期に関しては、適時性の原則に沿いながら、事実と状況に基づいてコミュニケーションにふさわしい時期を適切に判断し、透明性の目的を達成するため、会計事務所等が最善の判断をするために柔軟なアプローチを採用することとしている。したがって、IESBA は、そのようなコミュニケーションのために特定の時期を規定することが必要であるとは考えておらず、また、不可能であった。
100. 改訂の内容には、監査報酬に対する監査以外の業務の報酬比率の高さから生じる阻害要因の水準を会計事務所等が評価するための指針が含まれている。この目的のために、非支配関連事業体からの報酬が独立性に対する阻害要因となる可能性もあるため、報酬比率を決定する際には、会計事務所等は、監査業務の依頼人の関連事業体 (すなわち、支配事業体及びその他の関連事業体を含む。) に提供される監査以外の業務の報酬を含めなければならない。しかしながら、これらの開示の提案を検討するに当たり、IESBA は、そうした情報開示の実践性に留意した。特に、守秘義務等の理由により、監査業務の依頼人の非支配事業体については、開示が不可能となる場合がある。したがって、公開草案における開示の提案には、このような関連事業体は含めなかった。報酬関連情報の開示に関しても、同様の考え方が提案された。この提案に対するその他の利害関係者からの支持の範囲と利害関係者の規定に対する全般的な懸念が概ね比例していることを考慮すると、IESBA は、この立場を見直すべき説得力のある理由があるとは考えなかった (R410.25 項及び R410.26 項参照)。
101. 統治責任者とのコミュニケーションに関連するさらなる変更については、以下のサブセクション「グループレベルでの統治責任者及び社会一般への報酬関連情報の開示」を参照のこと。

### 報酬関連情報の社会一般への開示

102. IESBA は、PIE の監査における公共の利益の観点から、統治責任者とは別に、会計事務所等の独立性の評価に関連すると合理的に考えられる報酬関連情報について、利害関係者が可視性を有することが有益であると考えている。そこで、IESBA は、報酬関連情報の社会一般への開示を促進することを目的とした倫理規程の改訂案を提示した。
103. 実態調査活動によれば、多くの国において、会計事務所等及びネットワーク・ファームに支払われた、及び支払われるべき監査及び監査以外の業務の双方についての報酬開示に関し、法令等が存在

<sup>23</sup> 400.40 A2 項

していることを認識し、報酬関連情報を開示することが主として依頼人の責務であると IESBA は認識した。その結果、提案は、報酬開示に関するこれらの既存の法令等に立脚することとした。

104. 改訂案は、以下の情報を適時かつアクセス可能な方法で、監査業務の依頼人又は会計事務所等のいずれかによって社会一般に開示することを要求するものとする。
- 財務諸表監査の報酬
  - 会計事務所等又はネットワーク・ファームが提供する監査以外の業務の報酬
  - 該当する場合は、報酬依存度の事実
105. 社会一般への開示に関する義務の重複を避けるため、公開草案は、当該法令等が倫理規程の要求事項を実質的に満たしている場合には、法令等の遵守を倫理規程の遵守として認識することとした。

#### 改訂案に対するコメント

106. 回答者及び CAG の大半は、報酬関連情報に関する社会一般の透明性を高めるための提案を支持したが、多くの回答者は、透明性を提供することは依頼人及び/又は立法者や規制当局の責務であるとの見解であった。彼らは、報酬関連情報の透明性は、倫理規程を通じて監査人に課されるべきではなく、企業統治としての課題であると考えた。彼らは、この事項が倫理規程の埒外の課題であると感じていた。
107. また、複数の回答者は、提案された要求事項が既存の各国の法令等とどのように影響しあうかについて懸念を抱いていた。彼らは、事業体自身が法的に開示することを義務付けられていないにもかかわらず、開示する同意さえ得ていない情報を会計事務所等が監査人として開示するよう要求されるべきではないと提起した。その結果、数人の回答者は、提案された要求事項と法令等との相互関係、とりわけ情報開示に対して依頼人が拒否する場合にどのように対処されるべきかについて明確化が必要であると感じていた。一部の回答者と CAG 担当者は、会計事務所等による監査報酬情報の非開示が独立性の要求事項に対する違反になるかどうか疑問を呈した。報酬開示を監査人の独立性に結びつけるのは誤りだという見解であった。

#### IESBA の判断

108. 提起されたコメントを反映して、IESBA は、社会一般への開示を含む報酬関連情報の透明性の向上が、監査人の独立性の理解に影響を与えることから、倫理規程改訂の骨格において重要な要素であることを再確認した。したがって、IESBA は、グローバルな透明性をできるだけ早期に促進するための支援を再確認した。回答者のフィードバックを踏まえ、この目標を達成するために、IESBA は、以下で詳細に述べるように、会計事務所等が社会一般に開示する方法について、職業専門家の判断に依拠した、柔軟性を持つ、より原則主義に基づいたアプローチを採用することを決定した。(410. 29 A1 項、R410. 30 項、R410. 31 項 参照)
109. IESBA は、報酬関連情報の開示は、監査業務の依頼人によって行われることが最良であるとのコメント提出者の見解を共有した。公開草案における提案はまた、この立場を支持することを意図したものであり、情報が依頼人によって開示されない場合に限り、監査人による開示を要求するものであった。このアプローチをより強調するために、IESBA は、改訂規定において、依頼人がそのような開示を行うことで得られる依頼人の利害関係者に対する便益について、まず会計事務所等が議論することが要求されていることを明確にすることを決定した (R410. 30 (a) 項参照)。
110. 各国の法令等の役割に関して、IESBA は、いくつかの国において既に報酬関連情報の開示が実施されていることも認識した。これらの事例では、倫理規程の R100. 3 項の包括的な規定と整合し、法令等が優先される。法令等が依頼人による報酬関連情報の開示を禁止又は要求しない場合、改訂さ

れた規定は、依頼人による報酬関連情報の開示について、依頼人の統治責任者と最初にコミュニケーションすることを会計事務所等に要求する（R410.30 項参照）。

111. また、このような各国の法令等への準拠が倫理規程への準拠に合致するかどうかについて、より柔軟なアプローチを取ることによって同意した。この点に関し、改訂後の規定では、法令等が倫理規程における要求事項を実質的に満たしているかどうかを、会計事務所等がどのように決定すべきかについては規定していない。その代わりに、会計事務所等は、法令等に基づく監査業務の依頼人による開示が、倫理規程が要求するような報酬関連情報の透明性を達成できているかを判断するために、職業専門家としての判断を行使しなければならない。したがって、社会一般への開示に関する現行の法令等の遵守が、必ずしも倫理規程を会計事務所等が遵守していることにはならず、この点について会計事務所等は、事実及び状況を評価して職業専門家としての判断を行使する必要がある。
112. 会計事務所等による開示は、依頼人が報酬関連情報の開示を要求されず拒否した場合には敵対的な関係が生じる可能性があるとの一部の回答者から提起された懸念に関して、IESBA は、倫理規程は、既に倫理上の要求事項を含む職業的専門家としての基準に準拠するために、情報開示を認めていると指摘した<sup>24</sup>。見解の相違が、許容可能な水準にない独立性に対する阻害要因を生じる可能性がある会計事務所等が懸念する場合、倫理規程は、会計事務所等に対し、状況の解消、セーフガードの適用、特定の専門業務の縮小又は終了によって阻害要因に対処することを要求する。
113. IESBA は、会計事務所等が守秘義務に関する契約上の合意にどのように対処すべきかを検討した。IESBA は、会計事務所等が倫理規程に基づく義務を無効にするような契約を結んだ場合には、それは公共の利益にならないと考えている。また、法令等で禁止されていない限り、適用される全ての倫理規程の要求事項を遵守できることが、契約を締結する前提条件である。たとえ一部の国が法令等で契約の締結を要求しても、守秘義務に関するこのような契約上の合意に反する際の司法的保護がしばしばある。
114. IESBA は、独立性の違反に対する IIS の規定が報酬関連情報の非開示に適用されるべきかについて、かねて議論してきた。IESBA は、非開示が会計事務所等の独立性、特に外観的独立性に影響を及ぼすことがあるとの見解を示した。IESBA は、この状況を IIS の例外とみなす具体的な理由はないと結論づけた。報酬関連情報の非開示があった場合、会計事務所等は、違反の有無を検討し、IIS 規定<sup>25</sup>にしたがって、非開示の特定の事実及び状況に応じた、必要な対応策を講じる必要がある。

#### 会計事務所等による情報開示に影響を与える可能性のある方法

115. 上述のように、IESBA の主な焦点は、倫理規程で定められた報酬関連情報について、依頼人によって開示されない場合に、全ての利害関係者が適時かつアクセス可能な方法で透明性を達成するために、会計事務所等に柔軟なアプローチを提供することにあつた。公開草案において、IESBA は、「適時性」及び「アクセス可能性」の基準を満たす、会計事務所等による報酬関連情報の開示に適した場所の例示として、監査報告書を提案した。この点に関し、IESBA は、監査報告書における報酬関連情報の開示に関し、IAASB との調整を行ってきた。

---

<sup>24</sup> 114.1 A1 項

<sup>25</sup> R400.80 項～R400.89 項

## 改訂案に対するコメント

116. 回答者の中には、監査報告書はそのような開示において適切ではないとの見解があった。監査報告書を利用することで、財務諸表に対する会計事務所等の監査意見と依頼人から得られる報酬との間に暗黙の関係があるという見方を生じかねないと感じた者もいるし、あるいは、報酬が不十分であるように利用者に見えたならば、監査そのものが高品質ではない、とする者もいた。また、監査報告書は、その主目的が損なわれかねないため、あらゆる種類の周辺情報の「集約地点」として意図されたものではない、とも提起された。
117. モニタリンググループのメンバーを含むいくつかの提案では、IESBA は、報酬関連情報の開示が可能な場所として、会計事務所等の透明性報告書又はウェブサイトを検討するよう提案した。また、回答者の中には、報酬関連情報を規制当局へ報告することを適切な代替チャネルとして、IESBA が検討するよう提案した。

## IESBA の判断

118. IESBA は、倫理規程に規定された規準を満たす適切な場所としての唯一の例示として監査報告書を提示することが、潜在的な意図せざる結果を招くとする懸念が提起されたことを認めた。したがって、IESBA は、ISQM 1における会計事務所等の品質マネジメント・システムについての外部の当事者とのコミュニケーションに関する IAASB のアプローチに沿って、このような開示が可能な記載場所の更なる例示を含めることを決定した。これらの例示には、会計事務所等のウェブサイトや透明性報告書、監査品質報告書、及び特定の利害関係者に対する対象を絞ったコミュニケーションが含まれる。さらに、IESBA に寄せられたインプットに沿って、監査報告書のどの部分が適切な情報開示の場所となるかを説明するなど、これらの多様な開示方法に関するより詳細な検討事項に対処するために、FAQ を作成するよう IESBA 専門職員に命じることに同意した。
119. IESBA は、報酬関連情報の一部は依頼人によって、また一部は会計事務所等によって開示されることから、一貫性のないコミュニケーション方法の可能性を検討した。さらに、会計事務所等による開示の場所は、依頼人ごとに異なることがある。IESBA は、開示に関する要求事項が複雑であり、開示に関する拡張されたアプローチに今後も変更可能性があることを認めた。それにもかかわらず、IESBA は、依頼人による開示を達成することを主たる意図としているとした。依頼人によって情報が開示されない場合、IESBA は、利害関係者に対する情報の適時性とアクセス可能性の原則を考慮しつつ、会計事務所等が利害関係者との目標とするコミュニケーションの最善の方法を決定するために柔軟性を提供することが重要であると考えた。最終的には、IESBA は、実務を発展させ、最終的に市場においてベストプラクティスとなるものを決着させていくことが必要であるとの見解で一致した。

## 開示すべき報酬関連情報

120. IESBA は、報酬関連情報の開示に関する公開草案の提案を審議するに当たって、比較可能な情報（過去の会計年度からの報酬関連情報など）や追加説明を提供せずに情報を社会一般に開示することは、誤解を招く懸念があると指摘した。
121. この改訂案の目的は、会計事務所等の独立性に関する利害関係者の判断と評価を容易にするための透明性を達成することにあった。様々な事業体やグループにわたる報酬の情報との比較可能性を達成することは、IESBA の意図するところではなかった。したがって、IESBA は、透明性の目的を達成するための最善の方法を決定することは会計事務所等に委ねられるべきであり、その点について倫理規程は規範的なものであってはならないと考えた。

122. その結果、IESBA は、提案された要求事項の範囲と、業務の状況に適用される判断の必要性との間で、合理的な均衡をとろうとした。この点に関し、会計事務所等が、そのような情報を公開することによって、支払われた又は支払われるべき報酬についての利用者の理解を向上させることができるか、また、それらが会計事務所等の独立性にどのような影響を与えるかという点について、依頼人と協議することができるとする追加の情報の例示を IESBA はいくつか提案した。
123. 監査報酬の水準に関して、IESBA は、グループ監査について会計事務所等やネットワーク・ファームが行う監査作業の報酬だけでなく、ネットワーク外の会計事務所等が行う監査作業のための報酬を含む、グループ監査の全費用の情報を利害関係者に提供することを公開草案で提案した。IESBA の意図は、利害関係者が会計事務所等やネットワーク・ファームの独立性だけではなく、グループ監査に関わる全ての会計事務所等の独立性についての判断を行う際に役立つことであった。しかしながら、会計事務所等のネットワーク外の構成単位の監査人からの報酬情報が容易に入手できない可能性があることを認識した上で、それらの構成単位の監査人に関しては、開示されるべき報酬情報は、支払われた又は支払われるべき実際又は推定の報酬であると明記した。また、会計事務所等のネットワーク外の構成単位の監査人から必要な情報を単に入手できないような状況がありうることを、IESBA は理解した。したがって、この要求事項の例外措置として、IESBA は、このような場合には、入手不可能な報酬情報の質的重要性について可能な限り説明するとともに入手可能な報酬関連情報を開示することで、会計事務所等は満足することを要求されると提案した。

#### 改訂案に対するコメント

124. 多くの回答者は、監査に関する報酬関連情報の開示の提案について懸念を表明した。彼らは、ネットワーク外の他の会計事務所等に支払われる報酬は、監査人の独立性に影響を与えることはないと言主張した。たとえ可能であっても、この情報を入手するには多大な負担がかかると感じた人もいた。会計事務所等が他の会計事務所等に支払われた又は支払われるべき監査報酬を入手又は見積りを提供できない場合の公開草案に規定された例外に関して、一部の回答者は、提供された例外は、ネットワーク外の他の会計事務所等に関するものであることを考慮すると、利害関係者にとっての情報の関連性に比べて過度に複雑であると主張した。
125. 開示すべき情報の種類と内容に関して、何人かの回答者は、IESBA が、業務の種類（「監査関連業務」、「その他の保証業務」、「税務業務」、「その他の業務」及び「強制業務」など）に基づいて、報酬に関するより詳細な情報を含めることを検討するよう提案した。
126. また、何人かの回答者は、PIE である監査業務の依頼人への報酬依存度について、どの国の法令等でも開示が義務づけられていないため、会計事務所等に対して情報開示を義務づける必要があるのか疑問を呈した。それは逆効果になり、会計事務所等へのプレッシャーを増す結果になりうるとのコメントがあった。さらに、そのような情報開示は、適用されたセーフガードの開示を認めることなしには、監査人の独立性に疑義を生じさせる可能性があると感じられた。

#### IESBA の判断

127. 監査報酬関連情報の社会一般への開示に関して、IESBA は、監査手続を実施したネットワーク外の他の会計事務所等に支払われた又は支払われるべき実際又は推定の報酬情報を入手することが実務的に困難であるとの議論を考慮した。さらなる審議を経て、IESBA はこれらの懸念を認識し、関連する規定を削除した。最終の要求事項は、会計事務所等が意見表明する財務諸表の監査において、

会計事務所等又はネットワーク・ファームに支払うか又は支払うべきである報酬を、統治責任者及び社会一般に開示することとされた<sup>26</sup>（R410.23 項（a）及び R410.31 項（a）を参照）。

128. 上述したように、IESBA は、会計事務所等の独立性に関する判断を行使する際に、統治責任者及び社会一般にとって必須の、世界的な水準での報酬関連情報の開示を要求する意図を有していた。適用指針は、情報開示が、支払われた又は支払われるべき報酬並びに会計事務所等の独立性に対するその影響について、利用者の理解を向上させる可能性があるかどうかについて、会計事務所等が依頼人と協議する可能性がある追加的な情報の例示を提示している。このような更なる情報の例示には、特に、提供された業務の内容及びその関連報酬（R410.30 項、410.30 A1 項及び 410.31 A1 項を参照）が含まれる。この指針を踏まえれば、IESBA は、報酬が支払われている業務の種類についての開示を要求する必要はないと考えた。
129. PIE である監査業務の依頼人への報酬依存度に関する情報開示に関して、IESBA は、そのような開示が会計事務所等の独立性に疑義を生じさせ、誤解を与える可能性のある不完全な情報を与えることになりうるかを検討した。IESBA は、依頼人からの総報酬が、会計事務所等が受領する総収入の 15%超を占める又は占める可能性が高い場合に適用されるセーフガードを含む、依頼人又は会計事務所等が開示を検討する可能性のあるさらなる情報の例を適用指針が示していると言及した。さらに、考えられる報酬依存度の問題に対処する上で統治責任者が果たす役割を認識し、提案は、業務の初年度でもこの情報を統治責任者に開示し、協議することを会計事務所等に求めた。したがって、統治責任者は、初年度の後に報酬依存度の課題を検討し、対応策をとることができるが、そのような情報開示は、業務の 2 年目にのみ要求されるであろう。さらに審議を重ねた結果、IESBA は、倫理規程における報酬依存度の情報の開示に関する規定を維持することを決定した。

#### グループレベルでの統治責任者及び社会一般への報酬関連情報の開示

130. 倫理規程の R400.20 項に規定されている監査業務の依頼人の関連事業体の範囲を考慮して、IESBA は、上場会社等の場合、報酬依存度の比率を決定する際のように、監査業務の依頼人の全ての関連事業体（支配事業体及びその他の関連事業体を含む。）に提供される監査以外の業務の報酬金額を開示することを会計事務所等に要求することが適切であるかどうかを検討してきた。しかしながら、上述のとおり、IESBA は、そのような報酬に関する正確な情報を開示する実務的問題に注意を払っており、したがって、開示の対象は、依頼人が直接又は間接的に支配している関連事業体（支配企業）からの報酬のみであると提案した。

#### 改訂案に対するコメント

131. 少数の規制当局とは異なり、回答者は、概して提案されたアプローチを支持した。それにもかかわらず、数人の回答者は、プライベート・エクイティの複合企業体（又は類似の投資会社の複合企業体）の場合には、この提案が会計事務所等にとって遵守するための重大で不当な負担をもたらす可能性があることを指摘した。彼らは、プライベート・エクイティの企業体が投資持株会社である場合、投資先企業は一般的にプライベート・エクイティの企業体の財務諸表に連結されないと指摘した。また、ファンドと投資先企業は、一般的にプライベート・エクイティの企業体における統治責任者とは異なるグループの個人からの企業統治を受けることになるとも指摘した。
132. さらに、回答者は、米国や欧州のような主要国では、法律等で、連結財務諸表に含める必要のない「支配」する投資先企業が支払った報酬についての情報を開示することを、プライベート・エクイティの企業体に義務づけていないことを指摘した。IESBA は、報酬開示に関する要求事項の範囲

<sup>26</sup> 410.3 A3 項で述べたように、財務諸表監査の報酬には特別目的の財務諸表の監査や財務諸表のレビューに関する報酬は含まれていない。

を、PIE である監査業務の依頼人とその連結された支配企業のみ限定することを検討するよう提案された。

## IESBA の判断

133. IESBA は、これらの実務上の懸念を認識し、監査業務の依頼人の統治責任者が統治責任を有する支配企業のみが取り込まれるべきとの原則を考慮しつつ、要求事項は均整の取れたものとする必要があることに合意した。したがって、IESBA は、財務諸表監査以外の業務のために支払われる報酬の透明性のケースでは、統治責任者とのコミュニケーション及び社会一般への開示の範囲の拡大は、PIE のグループ財務諸表に連結される支配企業のみとすべきであると決定した。(R410.25 項 (a) 及び R410.31 項 (b) 参照)。
134. それにもかかわらず、IESBA は、倫理規程で、事実と状況に応じて、財務諸表監査以外の業務のためにグループ財務諸表に連結されていない支配企業に関して支払われる報酬も、会計事務所等の独立性の評価に関連する可能性があることを排除すべきではないと考えている。したがって、IESBA は、財務諸表監査以外の業務のために当該支配企業に関して支払われる報酬は、当該報酬が会計事務所等の独立性の評価に関連すると会計事務所等が知っている又は関連すると信じるべき理由を有する場合、含めるべきであると判断した(知っている又は信じるべき理由があるテスト)<sup>27</sup> (R410.26 項及び R410.31 項 (c) を参照)。
135. IESBA は、定義<sup>28</sup>により会計事務所等が意見表明している財務諸表監査に関する報酬のケース(特別目的の財務諸表監査及びレビュー業務報酬を除く。)では、会計事務所等はグループ財務諸表に含まれる支配企業のみを考慮すると言及した。
136. IESBA の審議の過程において、PIOB は、グループ財務諸表に連結されていない支配企業からの報酬の評価が、会計事務所等の独立性の評価において関連するか否かに関する規定が、十分に明確でない可能性があることを見出した。PIOB は、このような報酬の開示制限が、開示に関する要求事項の前提を弱める可能性があることを懸念した。これらのコメントを受けて、IESBA は、個別的及び全体として、非連結関連事業体からの報酬が、会計事務所等の独立性の評価に関連するかどうかを判断する際に、会計事務所等を支援するためのさらなる指針を提供することを決定した(410.26 A1 項及び 410.31 A2 項参照)。

### 特定の子会社及び親会社の場合における開示の例外

137. IESBA は、グループ財務諸表の表示に加え、親会社及び完全子会社が単独の事業体ベース又はサブグループ・ベースで財務諸表を開示することが要求されている国において、社会一般への開示の要求事項がどのように機能するかを検討した。
138. IESBA は、会計事務所等又はネットワーク・ファームによってグループ財務諸表と単独の事業体の個別財務諸表が全て監査される場合、同じ要求事項を用いて統治責任者に報酬関連情報をコミュニケーションし、社会一般に開示するとすると、グループの観点と比較して単独の事業体の観点から伝達される報酬関連情報が異なったものとなりうるため、混乱を招く可能性があるとして指摘した。さらに、単独の事業体の視点から見た報酬関連情報も、グループ財務諸表に関する報酬関連情報のコミュニケーションに含まれることになるため、重複したものとなるであろう。

<sup>27</sup> 現在の倫理規程には、既に他の規定に、倫理規程の原則に基づくアプローチに沿った「知っている又は信じるべき理由がある」テストが記載されている。

<sup>28</sup> 倫理規程の用語集には、会計事務所等が意見を表明する財務諸表の定義が記載されている。：単一の事業体の場合は、その事業体の個別財務諸表である。連結財務諸表の場合は、グループ財務諸表とも呼ばれるが、連結財務諸表である。

139. したがって、情報の集計とコミュニケーションに関する労力が重複することを避けるため、IESBA は、PIE である親会社によって公表されるグループ財務諸表に含まれる、PIE である親会社及び完全子会社の個別財務諸表における開示の要求事項の例外措置を提供することを決定した（R410. 32 項参照）。IESBA は、少数株主の存在を考慮すると、完全所有ではない PIE の支配企業にはこの例外規定が適用されるべきではないと考えた。
140. さらに、統治責任者とのコミュニケーションのケースでは、IESBA は、親会社と完全子会社との区別に言及した。定義どおり統治責任者は、親会社の場合グループと同一である。したがって、IESBA は、親会社の場合の報酬については、統治責任者への伝達に関する要求事項の明示的な例外規定を提供する必要はないと判断した（R410. 27 項参照）。
141. IESBA 及び PIOB は、改訂された規定の読みやすさ及び分かりやすさに関して、いくつかの潜在的な複雑性に言及した。しかしながら、IESBA は、どのような複雑性の影響も、改訂案が適用される間の比較的短期であろうが、情報開示の取り組みが重複することの影響は永続的であろうと考えている。さらに、IESBA は、規定の一貫した適用を促進するための詳細な実務指針を提供するために、IESBA 専門職員に FAQ を作成するよう指示することに合意した。

#### IV. その他の事項

##### 成功報酬

142. 公開草案では、IESBA は、成功報酬の現行規定にいかなる重要な変更も提案しなかった（最終規定の 410. 8 A1 項～410. 10 A3 項参照）。
143. しかし、2名のモニタリンググループメンバーを含む一部の回答者は、監査業務の依頼人への NAS の提供における成功報酬は、どんなときも許されるべきではないと提案した。彼らは、たとえ重要ではない NAS の成功報酬であっても、会計事務所等の利益と依頼人の利益を一致させる結果となるため、会計事務所等の独立性を損なうとの見方であった。
144. IESBA は、NAS プロジェクトによる変更で、会計事務所等が提供しうる NAS の許容範囲、特に PIE である監査業務の依頼人の場合に、大きく制限されると言及した。IESBA はまた、もし NAS の提供が倫理規程の改訂セクション 600<sup>29</sup>によって禁止されておらず、成功報酬が R410. 10 項による禁止をもたらすいかなる規準も満たさない場合、自己利益の阻害要因に対処する際には概念的枠組みが適用される。したがって、IESBA は、この点に関して現行の倫理規程の考え方を変える必要はないと考えた。

##### 反トラスト法上の課題

145. プロジェクトの過程において、IESBA の CAG 内の一部を含め、ある国では改訂案が反トラスト法上の潜在的な課題を惹起する可能性があるとの懸念を聞いた。
146. 特に、米国公認会計士協会（AICPA）の代表者は、監査対象の事業体が監査人に支払った報酬に関する倫理規程の改訂案は、関連する米国の法令等で反競争的とみなされる可能性があるコメントした<sup>30</sup>。彼らは、そのような状況において、IESBA とそのメンバー及び／又は AICPA と IESBA の理事でもあるその AICPA のメンバーは、民事又は刑事訴訟に晒される可能性があるとの懸念を表明した。

<sup>29</sup> セクション 600、監査業務の依頼人への NAS の提供

<sup>30</sup> シャーマン反トラスト法は、米国における競争を規制する、関連する反トラスト法である。

147. そうした懸念を更に理解するために、IESBA は、米国の反トラスト法の観点から、提案された倫理規程の改訂案が法的にどのような意味を持つのかを調査・分析するために、独立法律顧問として米国法律事務所を関与させた。また、IESBA は、提案された規定が米国で採択された場合、IESBA 及びその理事が民事又は刑事訴訟手続に晒される可能性に関する独立法律顧問の見解を求めた。
148. 独立法律顧問は、倫理規程の報酬関連規定の最終改正をレビューした後、IESBA に対し、改訂が適用される米国法及び判例に基づき反トラスト法上の重大な懸念を生じさせないと助言した。また独立法律顧問は、以下の可能性は極めて低いと助言した。
- その改訂が反競争的であると見做されること。
  - IESBAの理事会メンバーいずれも、反トラスト法違反の個人的責任を負うことになること。
149. さらに、公開草案では、各国の競争法の枠組みの中で、各国の基準設定主体や IFAC 加盟主体（規制上の権限を有しているかどうかにかかわらず）がこの提案を採択できるかどうかについて、利害関係者の見解を求めた。全般的に回答者は、この提案はそれぞれの国で反トラストや反競争の問題を生じるものではないとの見解であった。

## V. 適用日

150. 2019年6月の再編成された倫理規程の適用を契機に、新たに強化された概念的枠組みを踏まえ、適用の移行措置期間を求める声が聞かれた。
151. また、様々な利害関係者のグループの回答者のなかには、PIE プロジェクトが進行中のため、PIE である監査業務の依頼人に関する規定の対象となる主体が確定できないとの指摘があった。
152. 報酬、NAS 及び PIE のプロジェクトの実施に当たって、IESBA は、3つのプロジェクトから生じる改訂の適用日を調整し、変更点の適用のための適切な移行を行うことにコミットしていた。そのような背景のもと、利害関係者との間では、3つのプロジェクト全てについて適用日を整合させることのメリットについて議論がなされたが、IESBA は、PIE プロジェクトにおける改訂の適用日を、NAS や報酬の適用日と完全に整合させることは現実的ではないと結論づけた。なぜなら、倫理規程で PIE の定義の改訂について広範なアプローチが取られていることに鑑みれば、規制当局、国の基準設定主体、又は他の関係団体が、採択プロセスの一環として、改訂された PIE の定義を国ごとの規定改訂で精緻化する時間を要するからである。また、報酬や NAS プロジェクトから生じる強化された規定が実施されるまでの期間が特に長期に及ぶことも、公共の利益に反することに留意した。
153. また、IESBA は、PIE プロジェクトから生じる変更にかかわらず、PIE である監査業務の依頼人に関する報酬プロジェクトの目的は、監査人の独立性に対する利害関係者の信頼を高めるため、一定の報酬関連事項の規定を強化することにあると言及した。関連規定については、IESBA は、PIE ではない監査と比較して（定義されているものの）PIE の監査に適用されるべき原則（及び要求事項）に焦点を当ててきた。
154. したがって、IESBA は、NAS プロジェクトの最終改訂規定の適用日に沿って、最終報酬規定の適用日を以下のように設定した。
- セクション410の改訂及びその結果としてのパート4Aの改訂については、2022年12月15日以降に開始する期間の財務諸表の監査に適用される。
  - セクション905<sup>31</sup>は、期間を対象とする主題に関する保証業務については、2022年12月15日以降に開始する期間から適用され、そうでない場合は2022年12月15日から適用される。

---

<sup>31</sup> セクション 905、報酬

- 倫理規程の他のセクションへの適合修正は、2022年12月15日から適用される。  
早期適用を認める。

職業会計士のための国際倫理規程（国際独立性基準を含む。）、公開草案、コンサルティング・ペーパー等の IESBA の公表物は、IFAC が発行し、その著作権は IFAC にある。

IESBA 及び IFAC は、本文書の内容を信頼して行為を行うか又は行動を控えることによって生じる損失について、当該損失が過失により生じたものであれ他の原因によるものであれ、一切責任を負わない。

「国際会計士倫理基準審議会」、「職業会計士のための国際倫理規程（国際独立性基準を含む。）」、「国際会計士連盟」、「IESBA」、「IFAC」、IESBA のロゴ、及び IFAC のロゴは、米国及びその他の国で登録された IFAC の商標又は登録商標及びサービスマークである。

著作権©IFAC 2021 年 4 月。無断複写・転載を禁じる。個人及び非商業的使用の目的で使用される場合を除き、この文書の複製、保管若しくは送信、又は他の類似する使用については、IFAC の許可書が必要となる。[permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) に連絡されたい。

2021年4月に国際会計士連盟（IFAC）の国際会計士倫理基準審議会（IESBA）によって、英語で公表された「結論の背景：報酬に関する IESBA 倫理規程の改訂」は、2021年10月に日本公認会計士協会によって日本語に翻訳され、IFAC の許可を得て複製されている。「結論の背景：報酬に関する IESBA 倫理規程の改訂」の翻訳のための手続は、IFAC により検討されており、当該翻訳は、IFAC のポリシーステートメント「国際会計士連盟（IFAC）から公表される公表物の翻訳に関するポリシー」に従って行われている。全ての IFAC の文書の正文は、IFAC により英語で公表されたものである。IFAC は、翻訳の正確性と完全性、又はその結果として生じる可能性のある行動について一切の責任を負わない。

Basis for Conclusions: Revisions to the Fee Provisions of the Code の英語文 ©2021年4月 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

「結論の背景：報酬に関する IESBA 倫理規程の改訂」の日本語文 ©2021年7月 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

原題：Basis for Conclusions: Revisions to the Fee Provisions of the Code