

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®*

非保証業務に関する 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、35 ページを参照。

**結論の背景：
非保証業務(NAS)に関する IESBA 倫理規程の改訂**

目次

I.	はじめに	4
	A. 改訂された NAS に関する規定の特長	4
II.	背景	5
	A. プロジェクト提案の策定	5
	B. 本プロジェクトの目的	6
	C. その他の IESBA のワークストリームとの相互関係と IAASB との調整	6
	D. NAS の公開草案	8
III.	サブセクションを含むセクション 600 の改訂に関する主要な課題	10
	A. 自己レビューの阻害要因による禁止、助言及び提案の提供並びに重要性	10
	B. 監査委員会を含む統治責任者と会計事務所等のコミュニケーション	17
	C. NAS のセーフガードの適切性	21
	D. 文書化	23
	E. サブセクション 601～610 における個別規定の改正	23
IV.	適合修正及び派生的改訂	31
	A. セクション 400 に関連する事項	31
	B. セクション 950 に関する事項	33
V.	適用日と移行措置	33

I. はじめに

1. IESBA は、2020 年 12 月のバーチャル会議において、[非保証業務 \(NAS\) 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15名が賛成票を投じ、全会一致で承認した。
2. この結論の背景は、IESBA の専門職員が作成し、IESBA が公開草案及び改訂を最終化する過程において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。これは、最終版に記載されている NAS に関する規定の改訂に関連するものであるが、その一部を構成するものではない。
3. [改訂された NAS に関する規定](#)は、監査及びレビュー業務についてはセクション 600¹、監査及びレビュー業務以外の保証業務についてはセクション 950²を置き換える³。適合修正は、セクション 400⁴、525⁵及び900⁶に対して行われた。専門職員が作成した補足文書「[Mapping Table: Non-Assurance Services - Comparison of Extant and Revised Provisions](#)」は、最終版に伴うものであり、会計事務所等、会計職業専門家団体 (PAO)、倫理基準設定主体 (NSS) 及びその他の利害関係者が現行の倫理規程に対する改訂の内容を理解するのを支援することを意図している。

A. 改訂された NAS に関する規定の特長

4. 改訂された NAS に関する規定には、会計事務所等及びネットワーク・ファームが監査又は保証業務の依頼人に NAS を提供することができるか否かに関する状況を明確にし、対処することにより、[独立性に関する国際基準](#) (IIS) を強化する実質的な改訂が含まれている。改訂された規定には、会計事務所等及びネットワーク・ファームが、特に社会的影響度の高い事業体 (PIE) である監査業務の依頼人に対して、特定の種類の NAS を提供することを明示的に禁止する新しい要求事項が含まれている⁷。NAS プロジェクトから生じる現行の IIS に対する主な変更点は以下のとおりである。
 - 業務の提供が会計事務所等の独立性に対する自己レビューの阻害要因を生じさせる可能性がある場合における、PIE である監査業務の依頼人に対する NAS の提供を全般的に禁止する新しい規定 (R600.16 項参照)。
 - 監査業務の依頼人への NAS の提供によって生じる可能性のある自己レビューの阻害要因を識別及び評価する際に、会計事務所等及びネットワーク・ファームを支援する新しい規定 (600.13 A1 項～R600.14 項参照)。

¹ パート 4A - 監査及びレビュー業務の独立性、セクション 600、[監査業務の依頼人への NAS の提供](#)

² 改訂パート 4B-監査及びレビュー業務以外の保証業務の独立性、セクション 950、[監査及びレビュー業務の依頼人以外の保証業務の依頼人への NAS の提供](#)

³ IESBA は、2020 年 1 月、本倫理規程のパート 4B における独立性規定を、国際監査・保証基準審議会 (IAASB) の国際保証業務基準 (ISAE) 3000 (改訂版)、[過去財務情報の監査又はレビュー以外の保証業務における改訂された用語及び概念に整合させるため](#)、本倫理規程のパート 4B の改訂版、[ISAE 3000 \(改訂版\) に対する倫理規程のパート 4B の適合修正](#)、を公表した。

⁴ パート 4A、セクション 400、[監査及びレビュー業務における独立性に対する概念的枠組みの適用](#)

⁵ パート 4A、セクション 525、[一時的な人員の派遣](#)

⁶ 改訂パート 4B、セクション 900、[監査及びレビュー業務以外の保証業務における独立性に対する概念的枠組みの適用](#)

⁷ 現行の倫理規程は PIE を次のように定義する。

(a) 上場会社等

(b) 下記事業体

(i) PIE として規則又は法律により定義されるもの

(ii) 上場会社等の監査に適用されるのと同じ独立性の要求事項に準拠して監査が行われることが、規則又は法律により要求されている場合。このような規則は、監査規制当局を含むあらゆる関連当局によって適用される可能性がある。

更に後述するように、2021 年 1 月、IESBA は、PIE の定義の改訂案を含む公開草案を公表した。改訂された NAS に関する規定及び PIE の定義の改訂案の適用日に関する議論については、セクション V を参照のこと。

- 助言や提案の提供が自己レビューの阻害要因を生じさせる可能性があること、及び会計事務所等やネットワーク・ファームが監査業務の依頼人に助言や提案を提供することができる状況を説明する新しいガイダンス（600.11 A1 項、R600.17 項～600.17 A1 項参照）。
- NAS に関連する事項、特に PIE である監査業務の依頼人やその PIE の企業グループ内の事業体に関する統治責任者と会計事務所等とのコミュニケーションの質を強化し、向上させるための新たな規定（600.20 A1 項～R600.24 項参照）。
- PIE である監査業務の依頼人への NAS の提供によって自己レビューの阻害要因が生じる可能性があるかどうかを評価する際に、重要性の概念が意味を持たないことを説明するための強化されたガイダンス（本文書の 47 項（c）及び 59 項参照）。
- セーフガードが適用できない状況に関する新たな適用指針を含む、PIE ではない監査業務の依頼人に対する NAS の提供によって生じる独立性に対する阻害要因に会計事務所等が対処することを支援するための規定の強化（600.18 A1～600.18 A4 参照）。
- NAS 規定の一貫した適用を促進するための新たな規定及び構成の改良例
 - 改訂 NAS 規定では、独立性に対する自己レビューの阻害要因が生じない特定の状況が識別されている（R601.7 項、604.12 A2 項及び 604.17 A3 項参照）。
 - 会計事務所等及びネットワーク・ファームが経営者の責任を担うことを禁止する規定は、セクション 400 に位置を変更することにより、より際立ったものとなる。
 - 証人を務めることに関連する規定が改められ、鑑定人を務めることによって生じる擁護の阻害要因が許容可能な水準になる状況を説明するための適用指針が含まれている（607.7 A1 項から R607.9 項参照）。

II. 背景

A. プロジェクト提案の策定

5. 倫理規程の NAS 規定を改訂するプロジェクトは、IESBA の[戦略及び作業計画（2019～2023 年）](#)における重点的な取組であった。監査業務の依頼人への会計事務所等の NAS の提供を含む、監査人の独立性に影響を及ぼす課題への対処を目的とした多くの法的規制の動向に対応した。また、いくつかの規制当局や公益監視委員会（PIOB）は、監査業務の依頼人に対する NAS の提供に関する IIS の見直しを IESBA に要請した。
6. このプロジェクトは、四つの世界的なラウンドテーブル⁸で議論されたブリーフィングペーパー「[Non-Assurance Services - Exploring Issues to Determine a Way Forward](#)」に関するフィードバック及び IESBA 諮問助言グループ（CAG）の助言の[フィードバック](#)を受け、2018 年 9 月に承認された。

また、2015 年 12 月の公開草案「[Proposed Revisions Pertaining to Safeguards in the Code-Phase 1](#)」、2017 年 1 月の公開草案「[Proposed Revisions Pertaining to Safeguards in the Code-Phase 2 and Related Conforming Amendments](#)」、2017 年 11 月の「[Fees Questionnaire](#)」に対する回答者からの提案を考慮した。

⁸ 広範な利害関係者グループ（投資家、規制当局、パブリックセクターの代表者、作成者、統治責任者、NSS、地域・国際機関、及び会計専門職（会計事務所等所属及び企業等所属の両方）の代表者を含む。）を代表する約 150 名のシニアマネジメントレベルの代表者が、IESBA のラウンドテーブルに参加又は陪席した。2018 年 6 月/7 月に、米国・ワシントン D.C.、フランス・パリ、日本・東京、オーストラリア・メルボルンにおいて、ラウンドテーブルが開催された。

B. 本プロジェクトの目的

7. 本プロジェクトの目的は、会計事務所等が NAS を監査業務の依頼人に提供する際に認識される独立性の欠如に関する公益上の懸念に対処することにより、IIS を強化することであった。改訂 NAS 規定の策定に当たり、IESBA は、特に会計事務所等が監査業務の依頼人に提供する可能性のある NAS に関連して、監査人の独立性の要求事項に影響を与える国レベルの関連する開発及びイニシアチブを積極的に監視し、検討した。
8. 最終的な NAS 規定は、著しく強固であり、IESBA が今日のビジネス環境における世界的な適用及び公益の期待に応えるために適切であるとみなす新たな制限を含んでいる。

C. その他の IESBA のワークストリームとの相互関係と IAASB との調整

報酬プロジェクト

9. NAS プロジェクトと報酬プロジェクトは同時に完了した。最終版である「報酬に関する IESBA 倫理規程の改訂」は、監査業務の依頼人が支払う報酬に関連して、会計事務所等に関する独立性の要求事項を強化する。特に、PIE である監査業務の依頼人については、改訂後の規定では、NAS を含む統治責任者及び社会一般に対する報酬関連情報の開示が規定されている。
10. IESBA の改訂された NAS 及び報酬関連規定は、共同で以下を追求する。
 - 報酬によって生じる独立性に対する潜在的阻害要因に注目し、
 - 監査以外の業務の報酬 (NAS の報酬を含む。) を含め、PIE である監査業務の依頼人の報酬関連事項に関する透明性を向上させる。

(600.9 A2 項の最後のプレット及び 600.21 A1 項の二つ目のプレット参照)
11. NAS の改訂を策定するに当たり、IESBA は、独立性に対する阻害要因を軽減するため、NAS に関連する報酬上限を含めることを検討した。報酬上限は既に特定の法域 (例えば EU) で設定されているが、IESBA は、報酬上限のような制限は世界的なレベルでは運用が不可能であると決定した。IESBA は、NAS のラウンドテーブル参加者からのフィードバックに言及し、欧州を拠点とする規制関係者の一部を除き、倫理規程で報酬上限を設定することへの支持はほとんど又は全くなかったと表明した⁹。
12. さらに、IESBA は、より強固な NAS 及び報酬関連の規定が、利害関係者が提起する懸念に対処する可能性が高いと期待しており、報酬上限の導入にはほとんど又は全くメリットがないであろう。

ベンチマーキング・イニシアチブ

13. IESBA は、主要国で適用される関連する独立性の要求事項と PIE に適用される IIS (改訂された NAS 及び報酬関連の規定を含む。) を比較するための [ベンチマーキング・イニシアチブ](#) に着手しており、まず米国証券取引委員会 (SEC) 及び公開企業会計監視委員会 (PCAOB) の要求事項から始めている。このイニシアチブは、主要国における IIS と独立性の要求事項がどの程度整

⁹ 報酬上限に関して、一部の投資家の利害関係者を含むラウンドテーブル参加者は、以下の見解を表明した。

- NAS 及び NAS の報酬に関する透明性の向上に伴い、市場が NAS の課題に対処することになるだろう。
- IESBA は、報酬規制、特に倫理規程において報酬上限を設定するに当たって、その権限を超えることになるだろう。また、報酬上限は、国のレベルでは、多くの場合、主権法や反トラスト法で取り扱われていると指摘した。
- 報酬規制の設定には、複雑な定義上の問題が伴う。
- NAS の報酬の基準値を設定するかどうかを考える際には、注意を払うべきである。なぜなら、そうすることは、通常、NAS を監査業務の依頼人に提供しない会計事務所等が自らの方針を再検討するためのシグナルとなり、意図せざる結果をもたらすかもしれないからである。
- 報酬規制の設定は非常に細くなり、原則主義に基づく倫理規程では不適切であろう。

合しているのか、また、重要な相違点があるかを包括的に評価することにつながる。この検討の成果は、改訂 NAS 規定の効果的な導入を支援し、現行の IIS に対する変更についての利用者の理解に資することが想定される。

PIE プロジェクト

14. 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 PIE 及び上場会社の現行の定義を再検討することを約束した。NAS 及び報酬のプロジェクトが進むにつれ、提案された変更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、これらの定義のレビューを加速する必要があることが明らかになった。したがって、IESBA は、これらの定義を見直すプロジェクト（[PIE プロジェクト](#)）を承認した。
15. PIE プロジェクトの主な成果は、PIE と考えるべき事業体の種類をより明確にすることであろう。PIE プロジェクトから生じる最終的な規定は、NAS 及び報酬関連の規定を含む IIS 全体に適用されることが想定される。
16. 2021 年 1 月、IESBA は、2021 年 5 月 3 日をコメント期限とする「[上場会社及び PIE の定義に係る IESBA 倫理規程改訂案](#)」を公表した。PIE の公開草案には、監査に対する信頼性を高めるための追加的な独立性の要求事項を目的として、事業体の財政状態における公共の利益の水準を考慮した上で、より多くの事業体のカテゴリーを含むよう PIE の定義を拡大する改訂案が含まれている。
17. 倫理規程における PIE の定義の基礎となる概念は、国際監査・保証基準審議会（IAASB）が公表した監査基準における重要な公益事業体の記述にも関連するため、IESBA は PIE の公開草案の開発に際して IAASB と緊密に調整した。審議会は、IAASB の更なる行為に関する情報収集と検討事項の一環として、IAASB の基準に関連する事項について IAASB の利害関係者から暫定的な見解を得るために、PIE の公開草案に具体的な質問を含めることに同意した。
18. NAS、報酬及び PIE のプロジェクトから生じる改訂の適用日を設定する際に、IESBA が採用するアプローチは、以下のセクション V に記載されている。

テクノロジープロジェクト

19. テクノロジー・ワーキング・グループの第 1 フェーズの最終報告書に基づき、IESBA は、会計、保証及び財務機能におけるテクノロジーの主な傾向及び発達についての変化する影響に対応して、倫理規程を強化するため、2020 年 3 月にテクノロジープロジェクトを承認した。
20. IESBA は、2020 年における NAS プロジェクトの完了と併せて、テクノロジープロジェクトを推進しており、とりわけ以下についての審議を重点的に行ってきた。
 - 監査業務の依頼人への NAS の提供におけるテクノロジーの倫理的な意味合いに対処するために、NAS 規定をどのように修正する可能性があるかを探ること。
 - テクノロジーの発展に起因する創造的破壊や機会を会計事務所等や他者（規制当局など）が誘導することを支援するために、倫理規程外の指針を策定すべきかどうかを検討すること。
21. 2020 年の審議の一環として、IESBA は利害関係者の懸念事項についても検討した。
 - 倫理規程の変更の頻度と速度
 - 破壊的なテクノロジーが進化するかつてない速度と、COVID-19 の流行によるプレッシャーの増大
22. IESBA は、これらの懸念を反映して、焦点を絞って提起された認識と適用を支援するため、NAS の最終規定の公表後の期間を提案している。IESBA の最新の作業計画とテクノロジー・イニシアチブのスケジュールに関する[コミュニケーション](#)が、2021 年 4 月に発表された。

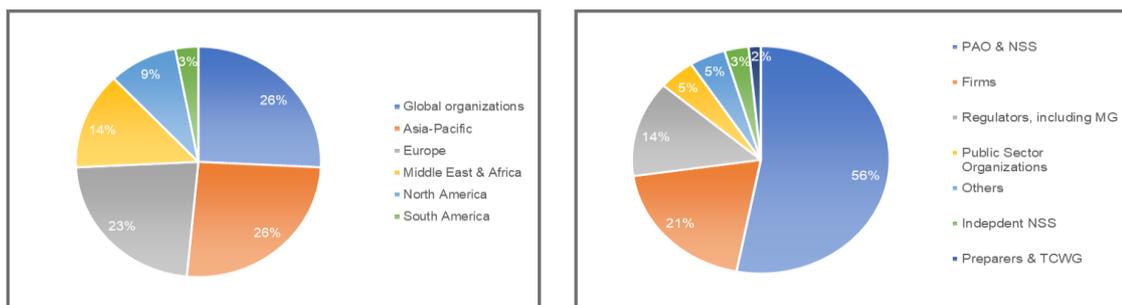
IAASB と IESBA の調整

23. IESBA は、NAS 及び報酬関連規定の双方における会計事務所等と統治責任者とのコミュニケーションに関する規定が、IAASB の ISA260 (改訂版)¹⁰における要求事項及び適用指針と整合的又は相互運用可能であることを確保するため、IAASB と連携した。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 プロジェクトが完了したならば、ISA260 (改訂版)におけるコミュニケーションの要求事項の改訂が必要かどうか検討することに同意した。NAS に関連して、会計事務所等と統治責任者とのコミュニケーションの改善に関する具体的な提案については、以下のセクション III で更に議論する。

D. NAS の公開草案

24. セクション II.A. で取り上げた世界的なラウンドテーブルを含む、広範な利害関係者からのインプットによる情報を得て、IESBA は、2020 年 1 月に公開草案「[非保証業務に関する IESBA 倫理規程の改訂](#)」を公表した。
25. 幅広い利害関係者グループ及び地域を対象に [66 件のコメント](#) が寄せられた。回答者は、二つの監視グループ (MG)¹¹に加え、規制当局と監査監督機関、PAO¹²、独立した NSS¹³、会計事務所等、パブリックセクター組織、財務諸表作成者、統治責任者、その他を含む。

組織、作成者及び統治責任者等



26. 結局、回答者は利害関係者グループ及び地域を問わず、NAS の提案に対する明確な支持を表明した。また、改善案を提案し、多くの懸念事項やその他のコメントを共有した。回答者から提起された主な事項とそれに対応する IESBA のアプローチについては、以下のセクション III で述べる。
27. IESBA は、回答者が公開草案に対して提起した事項に対処するために、CAG からの意見を考慮するとともに次の利害関係者グループの代表者を対象としたアウトリーチにより、提案を修正した。
- 欧州監査監督者委員会 (CEAOB)
 - Forum of Firms (FoF)¹⁴

¹⁰ 国際監査基準 (ISA), 260 (改正版), 統治責任者とのコミュニケーション

¹¹ MG の回答者は、監査監督機関国際フォーラム (IFIAR) 及び証券監督者国際機構 (IOSCO) である。

¹² コメントレーターを分析するために、IESBA は、PAO が職業会計士、会計事務所等、又は他の PAO の会員組織であるとみなしている。PAO には、国際会計士連盟 (IFAC) のメンバーが含まれるが、これに限定されない。PAO は、独立性の要求事項を含む各国の倫理基準をその国の中で設定する全面的、部分的、共有的な責任を有する可能性がある。

¹³ 独立した NSS は、独立性の要求事項を含む各国の監査及び倫理基準を設定する義務を負っており、PAO には属さない。

¹⁴ Forum of Firms は、[国境を越えた監査](#)を行う会計事務所等の国際ネットワークの独立団体である。当フォーラムのメンバーは、このような監査を行う際に、倫理規程に合致する方針や方法論を適用している。

- IESBA-NSS リエゾン・グループ¹⁵
- IFAC 中小事務所アドバイザーグループ (SMPAG)
- 監査監督機関国際フォーラム
- 証券監督者国際機構

回答者からの総合的なフィードバック

28. 回答者は全般的に NAS の提案を支持していたが、複数の回答者は、IESBA が自らの作業計画、特に NAS プロジェクトのスケジュールを次のような根拠に基づいて再考するよう提案した。
- COVID-19 の世界的流行：COVID-19 以降の世界は非常に異なった様相を呈する可能性があり、IESBA は、より安定性が高く、企業がこれまで適応しなけりなかつた方法がよりよく理解されるまで、変更の検討を延期することがより適切であるかもしれないという見解があつた。
 - PIE プロジェクト：幅広い利害関係者グループからの回答者は、IESBA が倫理規程で PIE の定義を再検討しているため、会計事務所等が NAS の規定を遵守する必要がある事業体に関して、確実性が欠けているとの懸念を表明した。また、IESBA が PIE の定義の修正案を公表し、完了するまで、NAS 及び報酬関連規定の改訂を繰り延べることを検討するよう提案した。
 - 変更のペース：いくつかの回答者、特に英語が非母国語の国や中小事務所からの回答者は、倫理規程への変更のペースに追いつくことの難しさと、関連する法令等及び職業的専門家としての基準の変更により広範に対応することの難しさを強調した。
 - テクノロジー：NAS 関連のテクノロジーの提案は、NAS プロジェクトを完了する前に公開され、完了されるべきであり、二つの改正は同時に適用されるべきであるとの見解を示した回答者もあつた。

IESBA の判断

29. IESBA は、回答者からの意見や NAS プロジェクトに関連して 2020 年に主要な利害関係者で行われた議論を検討した。以下の理由から、IESBA は、NAS プロジェクトをその計画期間内に完了することが公共の利益にかなうと結論づけた。
- NAS 及び報酬プロジェクトは、PIE である監査業務の依頼人に重点を置いており、これらの監査業務の依頼人に関する監査人の独立性についての利害関係者の信頼性を高めるため、特定の NAS 及び報酬に関する規定を強化することを意図している。その結果、PIE 以外の監査と比較して、PIE (定義されたものではあるが) の監査に適用されるべき原則 (及び要求事項) に焦点が当てられてきた。このような背景に対して、IESBA は、倫理規程の NAS 及び報酬規定の改訂が、PIE の定義の方法を条件とされることは関連しないと結論付けた。
 - PIE の定義の改訂案は、PIE に分類される事業体の性質と種類の大幅な変更とは対照的であり、現行の定義のより一貫性のある使用と適用を促進することを意図している。
30. セクション V では、PIE、NAS 及び報酬プロジェクトから生じる改正の適用日を設定し、COVID-19 のパンデミックによる混乱や、倫理規程の改訂の速度と規模に関するより広範な懸念に対処する上で、IESBA が採用している検討事項とアプローチについての議論が含まれる。

¹⁵ IESBA-NSS リエゾン・グループは、独立性の要求事項を含む高品質の倫理基準を制定し、それらの基準の取れんを追求するという共通の目標を共有する NSS のグループ (独立した NSS 及び NSS 並びに PAO の役割を有する組織の両方) で構成されている。参加法域は、オーストラリア、ブラジル、カナダ、中国、フランス、ドイツ、香港、インド、日本、オランダ、ニュージーランド、ロシア、南アフリカ、英国、米国である。

III. サブセクションを含むセクション 600 の改訂に関する主要な課題

A. 自己レビューの阻害要因による禁止、助言及び提案の提供並びに重要性

NAS の公開草案

自己レビューの阻害要因による禁止¹⁶

31. NAS の公開草案における提案は、監査業務の依頼人が PIE の場合、会計事務所等の独立性に対する利害関係者の期待が高まり、そのような依頼人への NAS の提供によって生じた自己レビューの阻害要因は、除去することができず、セーフガードの適用によって許容可能な水準に軽減することができない、という IESBA の見解を反映している。したがって、NAS の公開草案は以下を提案した。
 - 会計事務所等が意見表明する財務諸表の監査に関連して、自己レビューの阻害要因が生じる場合に、PIE である監査業務の依頼人に対する NAS の提供を禁止する要求事項
 - 独立性に対する阻害要因の識別、特に、NAS を監査業務の依頼人に提供することによって生じる又は生じる可能性のある自己レビューの阻害要因に関する適用指針
32. 提案された禁止規定は、PIE ではない監査業務の依頼人には適用されなかった。NAS の公開草案において、会計事務所等及びネットワーク・ファームは、概念的枠組みの規定に従って識別された自己レビューの阻害要因が許容可能な水準にまで軽減されることを条件に、PIE ではない監査業務の依頼人に NAS を提供し続けることができる。
33. NAS の公開草案は、NAS が自己レビューの阻害要因を生じさるかどうかについて会計事務所等が決定するのに役立つ新しい適用指針に加えて、独立性に対する阻害要因を評価する際に会計事務所等が一般的に考慮する事項が、自己レビューに関連する阻害要因を含め、阻害要因の識別にも関連することを明らかにした。[現行の 600.5 A1 項](#)における阻害要因を評価するための事項の例示に、二つの新しい事項（すなわち、「NAS の提供方法」と「NAS の提供に関する報酬」）が追加された。

助言及び提案の提供¹⁷

34. NAS の公開草案には、PIE である監査業務の依頼人の場合に、自己レビューの阻害要因を生じる可能性のある助言や提案の提供が禁止されていることを説明する適用指針が含まれていた。PIE ではない監査業務の依頼人については、結果として生じる独立性に対する阻害要因に対処するために概念的枠組みを適用することを会計事務所等に求める現行のアプローチが維持された。また、NAS の公開草案は、監査業務の依頼人への助言や提案の提供が、PIE である監査業務の依頼人の場合も含め、いつならば自己レビューの阻害要因を生じないかを明確にするための適用指針を提案した。

¹⁶ 自己レビューの阻害要因に関する NAS の提案については、パラグラフ 37～40 の回答者からのフィードバック、及びパラグラフ 47～55 の IESBA の判断を参照のこと。

¹⁷ 助言及び提案の提供に関する NAS の提案については、パラグラフ 41～42 の回答者からのフィードバック及びパラグラフ 56～58 の IESBA の判断を参照のこと。

重要性¹⁸

35. NAS の公開草案は、PIE である監査業務の依頼人に対する現行倫理規程の重要性要件¹⁹について削除を提案し、NAS の成果又は結果に重要性がない場合であっても、自己レビューの阻害要因の防止のため、これを禁止することを提案した。
36. 加えて、NAS の公開草案は、(i) 特定の種類の税務の助言又はコーポレート・ファイナンスの助言の有効性が特定の会計処理又は表示に依存している、及び(ii) 監査業務チームがその取扱い又は表示の適切性に疑義を有している場合には、PIE 以外も含む全ての監査業務の依頼人に対する重要性要件の削除を提案した。

回答者からのフィードバック

自己レビューの阻害要因による禁止

37. 結局、回答者は、PIE である監査業務の依頼人に対する自己レビューの阻害要因を生じる可能性のある NAS の提供に関する新しい禁止規定を支持した。複数の回答者は、国によっては、監査人の独立性の要求事項において、既に同様の制限が存在していると指摘した。提案された自己レビューの阻害要因による禁止規定を支持しなかった回答者は、提案された規定が NAS の成果又は結果の重要性の考慮を許容しなかったため、とした。
38. 提案された文章の明確さを改善するための多くの起草案に加えて、以下の実質的なコメントが提起された。
 - 提案された自己レビューの阻害要因による禁止に関連して
 - 禁止規定を PIE 以外の監査に拡大することを IESBA が検討することが提案された。回答者は、IESBA が、監査業務の依頼人に NAS を提供することによって生じた全ての阻害要因が許容できない水準にある可能性があることを認識するアプローチを検討することを提案した。
 - 複数の回答者は、倫理規程のサブセクション（例えばテクノロジー関連の NAS）で取り上げられていない NAS に、禁止案が拡大適用されることについて明確ではないとコメントした。
 - IESBA は、「生じる」という表現の使用を避けるように促された。なぜなら、この用語は禁止が適用される基準値を引き上げるものと見なされ、したがって要求事項を弱め、適用をより困難なものにしてしまうからである。
 - 禁止案は、非上場の PIE の親会社にも適用されるべきであり、また EU 域内のこれらの親会社に係る EU 監査規則におけるアプローチと整合性が取れるように、IESBA は、上場・非上場にかかわらず全ての PIE に一貫したアプローチを採用すべきであると提案された。

¹⁸ 重要性に関する NAS の提案については、パラグラフ 43 から 45 の回答者からのフィードバック、及びパラグラフ 59 の IESBA の判断を参照のこと。

¹⁹ PIE である監査業務の依頼人については、現行の倫理規程は、NAS の成果又は結果が重要でない、又は、会計事務所等が意見を表明する財務諸表に対し重要でないとして判断した場合には、会計事務所等とネットワーク・ファームが特定の種類の NAS を提供することを認めている（前述の R603.5、R604.6、R604.8、R604.11、R605.5、R606.5、607.3 A4、R608.6、R610.5 参照）。PIE である監査業務の依頼人に対する既存の NAS 禁止の要約は、2019 年 11 月発行の「[PIE である監査業務の依頼人に適用される禁止の概要](#)」に記載されている。NAS の草案は、以下の利害関係者に対応した。

- 監査業務の依頼人に NAS を提供するかどうかを決定する際に、重要性を考慮するための裁量を会計事務所等に認めたアプローチの適切性に疑問を投げかけた者（潜在的に矛盾するアプローチを明らかにした）。
- IESBA に対し、そのような裁量の可能性に制限を設けることを検討するよう主張した者

- 特に COVID-19 の世界的流行を踏まえ、より小規模の PIE に対する自己レビューの阻害要因による禁止について懸念が表明された。
 - NAS が自己レビューの阻害要因を生じるかどうかを会計事務所等が判断することを支援するための指針を含め、提案された適用指針に関連して、
 - 回答者の中には、倫理規程のセクション 600 におけるサブセクションにおいて取り上げられている業務は、ほぼ全ての状況において自己レビューの阻害要因を生じさせると考えており、IESBA が、要求事項に対して、自己レビューの阻害要因を判断する指針を高めることによって、提案を更に強化することを検討すべきであると示唆した。
 - 次のような懸念が提起された。
 - 「リスクがあるかどうか」という表現の使用は、倫理規程の概念的枠組みで用いられている表現と矛盾するであろう。
 - 「監査手続」への言及は、重要性の概念を再導入するものとみなされるであろう。NAS の成果が重要ではないと会計事務所等が結論付ける場合、成果は監査手続の対象とはならず、自己レビューの阻害要因を生じさせず、NAS を提供することができるといった結果を招くことが懸念される。
 - 自己レビューの阻害要因が存在するかを判断するには、適用指針にある考慮事項のうち一つでも該当した場合か又はその全部が該当した場合なのかを明示する必要がある。
39. 少数の回答者は、特に IESBA の重要性に関する立場に異議を唱えたため、自己レビューの阻害要因による禁止案を支持しなかった。これらの回答者は、「監査人の精神的独立性に与える実質的な影響」の検討事項や、合理的で情報に基づいた第三者テストという倫理規程の概念は十分なものであるとの見解を示した。
40. 多数の回答者は、会計事務所等が監査業務の依頼人に複数の NAS を提供することによる複合的影響が新たな阻害要因を生じるのか、あるいは以前に特定されている独立性への阻害要因の水準に影響を与えるのか、どのように評価すべきかを理解することは、具体的な例示なしでは困難であると指摘した。

助言及び提案の提供

41. 監査業務の依頼人への助言及び提案の提供によって生じる阻害要因の可能性については、異なった見方があった。大部分の回答者は公開草案の立場に同意したが、以下の見解が示された。
- 監査業務の依頼人に対する助言及び提案の提供は、既に自己レビューの阻害要因を生じさせており、そのようなものとして識別されるべきである。
 - 助言及び提案の提供から生じる自己レビューの阻害要因に対処するためには、監査業務の依頼人の経営者の責任を担わないとする現行の倫理規程の制限で十分である。
 - PIE である監査業務の依頼人の場合、自己レビューの阻害要因を生じるような助言及び提案の提供禁止は、会計事務所等が高品質な監査の遂行に不可欠な監査プロセスから生じる業務を提供することを制限する可能性がある（例えば、内部統制の改善のための評価や提案）。
 - PIE である監査業務の依頼人とそうでない監査業務の依頼人とで異なるアプローチをとることは紛らわしく、長期的には、助言及び提案を PIE ではない事業体に提供することが禁止されるとの結論につながる懸念があった。
42. 以下のセクションIVでは、自己レビューの阻害要因を生じない税務アドバイスの提供に関する適用指針案についての回答者の意見に関する議論を含む。

重要性

43. 回答者は、重要性に関する公開草案の立場をおおむね支持していた。重要性要件の削除を支持しなかった回答者は、PIEである中小規模の事業体に対する当面の影響と、PIEではない監査業務の依頼人に対する長期的な影響について懸念を表明した。
44. 特定の税務及びコーポレート・ファイナンス業務の規定に関して、限られた状況下で重要性要件を削除するという IESBA の提案が支持された²⁰。ある回答者は、「監査人は、適用される財務報告の枠組みに会計処理が準拠していない可能性が高い立場を支持すべきではない」と指摘した。
45. 特定の NAS（例えば、会計事務所等やネットワーク・ファームによって開発されたものではない、市販の画一的な会計又は財務報告ソフトウェアのカスタマイズ）を許容する基準を設定する際に、「重要ではない」という言葉を用いることは、主観的判断の可能性を許容し、倫理規程の適用に一貫性がなくなるため、その適切性に懸念が表明された。

IESBA の判断

46. 自己レビューの阻害要因による禁止、助言及び提案の提供、並びに重要性に関する要求事項や適用指針を明確にするための見直しが行われた。しかし、これらの最終的な NAS 規定の根底にある前提と目的は、公開草案から変わっていない。

自己レビューの阻害要因による禁止

47. 自己レビューの阻害要因による禁止について
- (a) R600.16 項において、IESBA は「生じる」という用語を「生じる可能性がある」という用語に置き換えることを決定した。この変更により、自己レビューの阻害要因が実際に生じると会計事務所等が結論する時点ではなく、自己レビューの阻害要因を生じる可能性があるリスクを会計事務所等が識別した時点で、NAS が禁止されることが明確になった。
- 提案された NAS が自己レビューの阻害要因を「生じる」かが基準である場合、R600.16 項の禁止規定は、提案された NAS が自己レビューの阻害要因を生じると会計事務所等が結論づけた場合にのみ適用されることになる。提案された NAS の提供に関わるリスクの評価が、自己レビューの阻害要因を生じるという結論に至らなかった場合には、禁止規定は適用されないであろう。
 - 最終の NAS 規定で「生じる可能性がある」という用語の使用は、(a) 提案された NAS が自己レビューの阻害要因を生じない又は (b) 提案された NAS の成果が監査手続の対象とならないため、禁止を回避できる、というように、会計事務所等が誤った結論をするリスクを回避する。
 - したがって、最終的な NAS 規定における「生じる可能性がある」という基準の使用は、より厳格な立場であり、「生じる」という用語の使用が、監査人にとってより負担が少なく、要求事項の抜け道となるリスクがあると指摘した規制当局への回答となっている。
- (b) 自己レビューの阻害要因を識別するための適用指針は、要求事項に格上げされた。さらに、NAS の提供が自己レビューの阻害要因を生じる可能性があるかどうかを判断する際に会計事務所等がとるべきアプローチを、簡潔かつ明確に定形化したことを反映している（R600.14 項参照）。上記パラグラフ 38 において要約された、回答者によって提起された懸念に対処するために、

²⁰ 当該状況は、(i) 財務諸表における特定の会計処理又は表示に業務の有効性が依存している場合、及び (ii) 関連する財務報告の枠組みの下での関連する会計処理の適切性に疑義を抱いている場合である。

- IESBA は、自己レビューの阻害要因による禁止を支援する適用指針において、「監査手続」という表現を削除した。
 - IESBA は、倫理規程の改訂及び再構成のために成立した [2017 年 12 月の起草協定](#) に従い、最終的な NAS 規定の R600.14 項におけるリストを使用することを再確認した。これは、サブパラグラフ(a)及び(b)の考慮事項を適用し、共に満たす必要があることを意味する。
- (c) 独立性の阻害要因の識別及び評価に関する適用指針が一般的に適用され、潜在的な自己レビューの阻害要因に対してのみ適用されないようにするため、いくつかの改良点を改訂規定は反映している。例えば、
- 全般規定の中で、IESBA は、600.9 A2 項の文頭を改訂し、「監査業務の依頼人に対する NAS の提供によって生じる可能性のある複数の阻害要因の識別及びそうした阻害要因の水準の評価に関連する事項」と記している。
 - サブセクション 601~610 の中で、IESBA は、
 - PIE である監査業務の依頼人に関する自己レビューの阻害要因が識別された場合、自己レビューの阻害要因による禁止が適用されることを強調するため、特定の種類の業務に対する阻害要因を識別し、評価する場合に考慮すべき事項の箇条書きリストの後に文を追加した (603.3 A2 項、604.12 A3 項、604.22 A1 項、605.4 A3 項、606.4 A3 項、607.4 A1 項、608.5 A1 項、610.4 A1 項参照)。
 - PIE である監査業務の依頼人の場合、自己レビューの阻害要因を生じる可能性のある NAS の提供を禁止する全般規定において、要求事項の相互参照を追加した (R600.14 項及び R600.16 項参照)。この相互参照は、一般的な NAS の提供におけるこれらの要求事項が、自己レビューの阻害要因を生じる可能性のある特定の種類の NAS の提供を禁止するサブセクションの要求事項を適用する上で重要であることを強調している。
 - 次の場合に、「生じる可能性がある」から「生じる」へ自己レビューの阻害要因の可能性に関する記述を改訂した。
 - (i) 会計記帳業務の規定 (601.4 A1 項参照)
 - (ii) 残高を構成する会計仕訳を作成する目的で行う、監査業務の依頼人に対する未払法人税等及び繰延税金負債 (又は資産) の税金計算 (604.8 A1 項参照)
 これらの項では、監査業務の依頼人への NAS の提供が、必ず自己レビューの阻害要因を生じさせる事実を反映して「生じる」が用いられている。反対に、監査業務の依頼人に対する特定の内容の NAS の提供が、自己レビューの阻害要因を生じる可能性があるが、自己レビューの阻害要因のリスクが生じない状況もあり得るため、「生じる可能性がある」が用いられている。
 - NAS の公開草案に含まれていた「会計事務所等が意見を表明する財務諸表の監査に関連して」という表現を削除した (R601.6 項、R604.10 項参照)。これらの削除は、そのような表現は不要であるという PIOB の懸念に込めるものである。IESBA は、監査業務の依頼人に対する会計記帳業務と税額計算業務の提供が、常に会計記録、ひいては監査業務の依頼人の財務諸表に影響を与えることに同意した。
48. IESBA は、自己レビューの阻害要因による禁止を全ての監査業務の依頼人に拡大するために提起された議論について検討した。IESBA は、PIE である監査業務の依頼人の場合、会計事務所等の独立性に対する利害関係者の懸念が高まるとの当初の見解を再確認した。PIE ではない監査業務の依頼人については、IESBA は、監査人の支援を受けることが事業体の効果的なマネジメントに寄与し、独立性に対する阻害要因の水準は、概してセーフガードを適用することによ

て許容可能な水準にまで軽減することができると判断した。IESBA は、倫理規程が PIE ではない事業体に不均衡な規制上の負担、不当なコスト、複雑さを課さないことが重要であり、公共の利益に資すると判断した。

関連事業体に関する考慮を含む、自己レビューの阻害要因による禁止の適用

49. 最終的な NAS の提供の禁止規定は、R400.20 項に準拠して、現行規定と同様の方法で、PIE（上場会社を含む。）及びその関連事業体の監査²¹に適用される。したがって、現行の倫理規程に従い、自己レビューの阻害要因による禁止は、PIE 及び特定の関連事業体である監査業務の依頼人に適用される。
50. IESBA は、一定の条件に合致した場合に、特定の関連事業体に対して禁止される特定の NAS の提供を認める、現在の倫理規程における長年にわたる適用免除が、自己レビューの阻害要因による禁止措置とどのように相互に影響するかを検討した（[現行の R600.10 項](#)参照）。
51. IESBA は、特定された事業体への特定の NAS の提供について、依然として適用免除が留保されるべきであると決定した（R600.26 項参照）。しかし、改訂された NAS 規定には、現行の R600.10 項 (iii) への一つの改訂が含まれている。IESBA が自己レビューの阻害要因による禁止を導入したことによる適合修正を反映するために、「なぜなら、業務の成果は監査手続の対象とならないからである。」という言葉が削除された。「監査手続の対象とならない。」という言葉の削除は、上記の関連事業体に対する NAS の提供が自己レビューの阻害要因を生じる可能性があるかどうかを決定する際に、重要性が決定要因ではないという IESBA の立場を補強する（R600.26 項 (iii)）。
52. したがって、改訂後の NAS 規定では、会計事務所等又はネットワーク・ファームは、特に自己レビューの阻害要因が生じていないことを含め、一定の条件が満たされた場合に、本来であれば以下の関連事業体に対して禁止される特定の NAS を提供することができる。
- (a) 依頼人を直接的又は間接的に支配する事業体（すなわち親会社）
 - (b) 依頼人に直接的な金銭的利益を有する事業体であって、当該事業体が依頼人に対して重要な影響力を有しており、その依頼人に対する利害が当該事業体にとって重要である場合
 - (c) 依頼人と共通の支配下にある事業体（すなわち兄弟事業体）
53. PIE である監査業務の依頼人を含む川下の関連事業体に影響を及ぼす可能性を有する、PIE である監査業務の依頼人の親会社に、会計事務所等が NAS を提供することを求められる可能性があるとの懸念に関して、IESBA は、NAS が R600.16 項の全般規定において禁止されていないかもしれないが、[現行 R400.20 項において](#)、その NAS を提供することの影響を評価することが会計事務所等に求められていると結論した。さらに、
- 統治責任者と会計事務所等のコミュニケーションのための要求事項は、この文書で後述するように、PIE である監査業務の依頼人の統治責任者に、親会社へ提案された NAS が及ぼす影響を検討し、対処する機会を提供する。
 - 会計事務所等は、要求事項を意図的に回避することを企図した NAS の契約を締結した場合、五つの倫理基本原則のうちの一つに違反することになる（すなわち、[サブセクション 111](#)、誠実性）²²。

²¹ 現行の R400.20 項は、「・・・上場会社等である監査業務の依頼人には、その全ての関連事業体が含まれており、その他の全ての事業体に関して、本パート [倫理規程の 4A] における監査業務の依頼人に対する言及には、依頼人が直接又は間接的に支配する関連事業体が含まれる。[監査業務の] 依頼人のその他のいずれかの関連事業体が関与する関係又は状況が、会計事務所等の依頼人からの独立性の評価に関連すると知っている、又は関連すると信じる理由を有する場合、監査業務チームは独立性に対する阻害要因の識別、評価及び対処の際に当該関連事業体を含めなければならない。」と説明している。

²² 誠実性を含む五つの倫理基本原則のうち四つの記述については、IESBA の職業会計士に期待される役割及びマインドセットプロジェクトの一環として改訂が行われた。当該[最終公表](#)は 2020 年 10 月にされ、2021 年 12 月 31 日に適用される。

- [セクション 270](#)「基本原則の違反のプレッシャー」の規定²³は、そのような状況において、親会社に NAS を提供するための契約の受嘱に当たり、会計事務所等又はネットワーク・ファーム内の個人にプレッシャーが及ぶ可能性がある場合の状況に対処する。

テクノロジー関連の NAS を含む新規性のある業務への NAS 規定の適用

54. IESBA は、PIE である監査業務の依頼人の場合の自己レビューの阻害要因による禁止を含む全般的な NAS 規定が、監査業務の依頼人に対する新規性のある NAS の提供には当てはまらない可能性があること、あるいは、テクノロジーの進化を映した提供方法が倫理規程で明示的に取り上げられていない場合について、一部の回答者の懸念に言及した。このような懸念に対処するため、改訂された規定では、会計事務所等が倫理規程に明示的な規定のない NAS を提供する場合、概念的枠組みとセクション600の一般規定が適用されることを強調した（600.5項参照）。
55. さらに、テクノロジーの進化のために、NAS の提供が物理的な場所や物理的な人物に限定されないことを認識して、提案には「NAS が提供される方法」という新しい事項を含めることとした（600.9 A2 項）。

助言及び提案の提供

56. 助言及び提案の提供による自己レビューの阻害要因の創出に関連した NAS の公開草案の立場は変わらない（600.11 A1 項）。
57. 回答者からのコメントに関連して、
- IESBA は、特に PIE である監査業務の依頼人の場合、助言及び提案の提供から生じる可能性がある自己レビューの阻害要因に対処するために、監査業務の依頼人に対して経営者の責任を担うことに関する倫理規程の制限だけで十分であるという主張に同意しなかった。したがって、改訂された規定は、監査業務の依頼人に対する助言及び提案が、独立性に対する自己レビューの阻害要因を生じる可能性があることを説明している。PIE である監査業務の依頼人の場合、R600.16 項の禁止規定は、助言及び提案が監査の過程で生じる情報又は事項に関連しない場合に適用される（600.11 A1 項参照）。
 - IESBA は、R600.17 項に規定されている以下の状況が満たされる場合、監査の過程で生じる情報又は事項に関連し、PIE である監査業務の依頼人に助言及び提案を提供できる例外規定を提供することを決定した。
 - 会計事務所等は経営者の責任を担わない。明瞭性を高めるために、R600.17 項では、R400.13 項から R400.14 項に記載されている関連する経営者の責任規定への参照が追加されている。
 - 会計事務所等は、自己レビューの阻害要因以外の阻害要因を識別、評価及び対処するために概念的枠組みを適用する。
58. さらに、監査の過程で生じる情報や事項に関連して提供される可能性のある助言及び提案の例示が、新しい適用指針で提供されている。その適用指針は、監査中に経営者と会計事務所等との対話の一環として生じる、あるいは起こり得る活動の例示から採用されている²⁴。

²³ パラグラフ R300.5 は、倫理規程パート 2（すなわちセクション 270）が会計事務所等所属の職業会計士（PAPPs）に適用される可能性があることを説明している。PAPP には監査人を含む。IFAC の「[IESBA 倫理規程の探求](#)」の第 10 号「基本原則の違反のプレッシャー」は、プレッシャーに関する倫理規程の概観を示す。

²⁴ 現行の倫理規程と NAS の公開草案では、これらの事例をサブセクション 601「会計記帳業務」に含めている。監査から生じる情報又は事項に関連した助言及び提案の提供については、例外に近い位置づけに変更している（R600.17 項及び 600.17 A1 項参照）。

重要性

59. IESBA は、重要性に関する当初の立場を再確認した。改訂された NAS 規定において、
- (a) PIE である監査業務の依頼人に対する NAS の提供が自己レビューの阻害要因を生じる可能性があるかを判断する際に、重要性は考慮されるべき事項ではない。IESBA がこの結論に達したのは、次の二つの理由による。
 - すなわち、このような状況では、生じる可能性があるいかなる自己レビューの阻害要因も排除することはできず、そのような阻害要因を許容可能な水準にまで軽減するためにセーフガードを適用できないと考える。
 - NAS が自己レビューの阻害要因を生じる可能性があるかどうかを決定する際に、規準として、重要性の概念を除外することは、主観を排除し、適用の一貫性を高める。
 - (b) 適用の一貫性を達成するため、自己レビューの阻害要因を決定する方法を定義する際、「重要」や「重要でない」などの用語は削除された。それは、「重要でない」などの用語の使用が、一貫性のない又は不適切な適用を潜在的に認める主観性の程度を前提としているからである。

B. 監査委員会を含む統治責任者と会計事務所等のコミュニケーション

60. IESBA は、提供される NAS の種類と関連する報酬に関し、会計事務所等と統治責任者とのコミュニケーションを深めることにより、統治責任者が財務諸表を監査する会計事務所等の独立性を効果的に監督することができるようになると考えている。これは、PIE の場合にはとりわけ重要である。その上で、IESBA は、NAS の公開草案において新たな規定を提案し、監査人の独立性に影響を与える可能性のある NAS に特有の事項について、会計事務所等と統治責任者のコミュニケーションを強化することとした。その他の事項の中で、IESBA は、PIE である監査業務の依頼人に NAS を提供する前に、会計事務所等は統治責任者から了承を得ることが必要であると提案した。
61. IESBA は、統治責任者とコミュニケーションするために提案された要求事項を PIE ではない事業体に拡張することは、関連する状況と情報へのアクセスが一般的に PIE の場合とは異なるため、適切ではないと結論づけた。例えば、多くの PIE ではない事業体は、監査委員会やそれに相当するものを含むガバナンス構造を有していない。多くは、オーナーが経営主体であるため、会計事務所等がコミュニケーションする個人は、指示を受けている個人と同じであろう。

回答者からのフィードバック

62. 回答者は、総じて、会計事務所等と統治責任者のコミュニケーションを強化する提案を支持し、改訂案を改善するためのいくつかのコメントと提案を提供した。主な指摘事項は以下のとおりである。
- NAS の改訂案は、米国 SEC 規則や欧州監査規制を含むいくつかの主要国において対応する規定に、より密接に整合されるべきである。
 - PIE である監査業務の依頼人が複雑な企業構造の一部を構成している場合、
 - PIOB のみならず MG のメンバーを含む規制当局の回答者は、この提案が PIE である監査業務の依頼人の「親会社」には適用されないのではないかと懸念していた。したがって、彼らは、IESBA が、PIE である監査業務の依頼人に対して支配権を有する事業体にも適用されるように、提案を拡大することを検討するよう提案した。
 - 一部の PAO 及び会計事務所等の回答者は、PIE である監査業務の依頼人のグループ財務諸表に連結されてはいないが支配されているプライベート・エクイティの複合事業体における企業の統治責任者から同意を得ることの実務的な影響について懸念を表明した。彼らは、このような状況下での規定適用に関する追加のガイダンスを求め、米国

SEC 規則及び EU 監査規則で採用されているアプローチを IESBA が検討するよう提案した。報酬の公開草案においても、同様のフィードバックを受け取った。

- NAS の情報が不完全若しくは利用不可能な状況又は NAS の過程で受け取った情報や業務自体が性質上秘密である場合（その情報を他の事業体の統治責任者と共有することは適切ではない。）、会計事務所等を支援するために、より多くのガイダンスが必要となる。
- 統治責任者からの了承は、NAS が倫理規程において許容されていると会計事務所等が結論付けた場合にのみ得るべきである。
- IESBA は以下を考慮すべきである。
 - 統治責任者からどのように了承を得たかを会計事務所等が文書化するのに役立つガイダンスの提供。1名の回答者は、了承は書面で得るべきであると提案した。
 - 会計事務所等が、個々の NAS の提供に対して個別に了承を得るべきかどうかを明確にする。
 - (i) 米国 SEC の要求事項と類似する不注意による違反、又は (ii) 重要でない NAS に関する煩雑な手続と費用を考慮するために、最低限の基準値を取り入れる。

IESBA の判断

63. 会計事務所等と統治責任者のコミュニケーションに関する要求事項の主な目的は、親会社に提供される NAS の影響に関する会計事務所等の評価を、統治責任者が確かめることができる仕組みを確立することである（すなわち、このような NAS は、PIE の監査人としての会計事務所等の独立性に対する阻害要因を生じない、あるいは生じるいかなる阻害要因も除去又は許容可能な水準にまで軽減することができる。）。
64. 最終的な NAS 規定は、現行の 400.40 A1 項から 400.40 A2 項及び ISA 600²⁵を拡張し、新しい要求事項を設定し、会計事務所等のための指針を提供する。PIE である監査業務の依頼人の場合、会計事務所等は、その PIE 又は企業グループ内の他の事業体に対する NAS の提供に関する事項を、統治責任者とコミュニケーションしなければならない。コミュニケーションの目的は、PIE の統治責任者が、その PIE の財務諸表を監査する会計事務所等を効果的に監督できるようにすることである（600.20 A1 項参照）。
65. 利害関係者の様々な視点、CAG からのインプット、利害関係者との公開草案後の議論を考慮した結果、IESBA は、NAS 関連事項についての会計事務所等と統治責任者とのコミュニケーションに関し、草案を見直した。最終規定は、回答者が提起した実務的課題に対応するため、より原則主義に基づくアプローチを反映するだけでなく、統治責任者に提供される NAS 関連情報に関する基準を引き上げ、会計事務所等の独立性に関する結論をより良く評価できるようにした。新しいアプローチは以下に述べる。

²⁵ ISA 600、特別な考慮事項—グループ財務諸表の監査（構成要素の監査人の作業を含む。）

異なる企業のガバナンス構造に対応した新たなアプローチ

66. 最終規定は、PIE である監査業務の依頼人、及び当該 PIE により直接又は間接的に支配されている事業体についての要求事項を維持している。しかし、異なる企業のガバナンス構造に対して、新しいアプローチが認められる。また、このようなプロセスが R600.21 項から R600.22 項の新しい要求事項と同じ成果を達成する場合には、会計事務所等と統治責任者が事前合意プロセスを確立する柔軟性を認めている。
67. IESBA は、PIE の統治責任者と会計事務所等とによって合意されたどのようなプロセスについても、対処する可能性のある事項に制限を設けるべきかどうかを検討した。統治責任者は、ガバナンスの責任を果たすために何が許容できるかを判断することができるかと結論した。そのようなプロセスで対処可能な措置の例としては、以下が挙げられる。
- 独立性に対する阻害要因が許容可能な水準にとどまると統治責任者が判断している場合に、特定の関連事業体に提供する特定種類の NAS を事前承認すること。
 - 同一グループ内の複数の PIE の統治責任者間で責任及び必要な報告を配分すること。
 - 事前承認のカテゴリー内の特定の承認に関して、権限の委譲に対する金額的な制限を設けること。
- (プロセスに関する詳細なガイダンスについては、600.20 A2 項参照)
68. このアプローチの主要な項目は、以下のとおり説明されている。

会計事務所等と統治責任者との要求されるコミュニケーション-PIE である監査業務の依頼人の場合 (600.20 A1 項～R600.22 項)

会計事務所等と統治責任者との間であらかじめ合意され決定したプロセスによって別途取り扱われない限り、会計事務所等は以下のことが要求される。

- (a) NAS の提供が禁止されておらず、会計事務所等の独立性に対する阻害要因を生じさせない又は識別された阻害要因が許容可能な水準にあると会計事務所等が判断したことを、PIE の統治責任者に伝達する。
- (b) PIE の統治責任者に、NAS の提供が会計事務所等の独立性に及ぼす影響についての評価を可能にする情報を提供する。
- (c) PIE、その PIE を支配する事業体又はその PIE によって直接又は間接的に支配される事業体に NAS を提供する前に、統治責任者から了承を得る。

69. 新しい要求事項は、(i) PIE、(ii) 直接又は間接的に PIE を支配する事業体又は (iii) PIE によって直接又は間接的に支配される事業体、に NAS を提供することになる場合を対象としている。要求事項は、そのような事業体に NAS を提供することを提案している会計事務所等又はネットワーク・ファームのいずれにも適用される。改訂された規定は、会計事務所等が NAS を受嘱する前にコミュニケーションしなければならないことを明確にしている。それは、(i) 提案された NAS が提供される事業体が PIE であるか、あるいは (ii) 会計事務所等又はネットワーク・ファームがその事業体の監査人であるかどうかは関係がない。
70. 親会社（すなわち、PIE を支配する事業体）に提供されることが提案されている NAS に関し、PIE である監査業務の依頼人の統治責任者に会計事務所等がコミュニケーションするための要求事項は、NAS の公開草案に対する回答者からのフィードバックが反映された。要求事項の最終決定に当たって、IESBA は、
- IESBA が、統治責任者に対する要求事項を設定する権限を有していないこと、並びに (i) 会計事務所等又はネットワーク・ファームに対し、現地の法令等で許容されていない情報

を共有することを要求すること又は (ii) 会計事務所等又はネットワーク・ファームに対し、機密情報や秘密を共有することを要求することはできないことを認識する。

- 親会社（そのような事業体が上場されているか非上場であるかを問わない。）に提供される NAS について、PIE の統治責任者に情報を報告する前に、会計事務所等はその親会社から許可を得なければならないことを決定した。
- 会計事務所等が、親会社に対する NAS の提供が PIE の監査人としての会計事務所等の独立性への阻害要因を生じさせない、又は、識別された阻害要因が除去される、若しくは許容可能な水準にまで軽減されることになるという会計事務所等の結論を PIE の統治責任者に通知すべきであると決定した。

71. IESBA は、回答者が提起した実務的な課題の多くが、600.20 A2 項に記載されている会計事務所等による統治責任者とのプロセスの合意によって対応されることを想定している。

職業的専門家としての基準及び法令等における適用除外の例示 (R600.23 項)

PIE の統治責任者に対し提案された NAS に関する情報の提供が禁止されている場合、又はそうした情報の提供が機密情報又は秘密の開示につながる場合、会計事務所等は、提案された NAS を、以下の場合に提供することができる。

- (a) 会計事務所等が、法令上又は職業上の義務に違反しない範囲で、そうした情報を提供する。
- (b) 会計事務所等が、PIE の統治責任者に対し、NAS の提供が会計事務所等の独立性に対する阻害要因を生じさせないこと、又は識別された阻害要因が許容可能な水準にあることを伝達する。
- (c) 統治責任者が、提案された NAS が会計事務所等の独立性に及ぼす影響に関する会計事務所等の結論に不同意を示さない。

72. IESBA は、ある状況下では、親会社に提供される NAS に関して、PIE の統治責任者に関連情報をコミュニケーションすることの可否は、職業的専門家としての基準又は法令等により制限されることがあり、開示すべきではない機密情報や秘密を含んでいることがあると言及した。IESBA は、提案された NAS の提供が、PIE の監査人としての会計事務所等の独立性に悪影響を与えないことを確認することができ、統治責任者がその結論に不同意を示さないことを条件に、会計事務所等が提案された業務を提供できると決定した。

NAS の受諾又は監査業務の継続に影響を及ぼす可能性のある事項

73. PIE である監査業務の依頼人の統治責任者又は提案された NAS の受領者である事業体（その PIE を支配する事業体、又はその PIE によって支配される事業体）によって提起された事項を検討した上で、以下の場合、最終規定の R600.24 項に基づき、会計事務所等又はネットワーク・ファームが NAS の契約を辞退するか又は監査業務を終了することが要求される。

- (a) 会計事務所等又はネットワーク・ファームは、統治責任者との間で事前に合意しているプロセスの中でそのような状況が対処されていない限り、PIE である監査業務の依頼人の統治責任者に対して情報を提供することが認められていない。又は、
- (b) PIE である監査業務の依頼人の統治責任者は、NAS の提供が会計事務所等の依頼人からの独立性に対する阻害要因を生じさせない、又は識別された阻害要因が許容可能な水準にある、若しくはそうした水準にないが除去されるか許容可能な水準にまで軽減されることになるという会計事務所等の結論に同意しない。

74. IESBA は、提案された NAS が監査人の独立性に与える影響について、統治責任者が会計事務所等の結論を評価又は不同意することができない状況において、会計事務所等が、監査業務を終

了する選択肢を持つことが公共の利益にかなうかどうかを審議した。会計事務所等が、監査を遂行することの公共の利益における必要性を犠牲にして、商業的により有益な関係を選択する可能性があるという懸念がある。

75. IESBA は、次の理由により、この選択肢を R600.24 項の最終 NAS 規定に反映させることが合理的かつ適切であると判断した。
- 監査業務の終了又は提案された NAS の辞退を判断するには、統治責任者、PIE の経営者又は親会社からのインプット又は承認が必要となることが多い。その判断は、会計事務所等単独でなされるものではない。
 - ネットワーク・ファームに関与させる状況において、PIE の監査を引き受ける会計事務所等は、提案された NAS の辞退をネットワーク・ファームに要求する権限を有しないかもしれない。
 - このアプローチは、概念的枠組みにおける阻害要因に対処するための包括的な要求事項と整合する。
76. IESBA は、監査業務を終了するか否かの決定において、以下のような公共の利益における考慮事項が関連する可能性があるとして指摘した。
- 監査業務の依頼人の非支配株主の利害
 - 監査業務の依頼人に対する風評被害
 - 適切な適格性、専門知識及び経験を有する新たな監査人を見つけることにおける時期又は法令等の制約

最低基準値

77. IESBA は、現行の R400.80 項から R400.89 項の規定が、NAS の関連事項に関する会計事務所等と統治責任者のコミュニケーションに対する新たな要求事項の適用から生じる不注意な違反に対処するために適切であると判断した。したがって、さまざまな回答者が示唆するように、最低基準値は要求されなかった。

C. NAS のセーフガードの適切性

78. セクション 600 のサブセクション内で、NAS の公開草案は、監査業務の依頼人に NAS を提供することによって生じる可能性がある独立性に対する阻害要因における特定の領域に対処するためのセーフガードとなる可能性のある対応策の既存の例示を維持した。
79. 現行の倫理規程から修正され、より一般的に、独立性に対する阻害要因に対処するためのセーフガードとなる可能性のある対応策の例示を提供するために、二つの新たな適用指針が NAS の公開草案に含まれた（公開草案 600.16 A3 項及び 600.16 A4 項参照）。

回答者からのフィードバック

80. 複数の規制当局の回答者は、以下の NAS のセーフガードの適切性に疑問を投げかけた。
- NAS を実施するために監査業務チームのメンバーではない専門家を利用する。
 - 監査作業又は実施した NAS のレビューを行う、NAS の提供に関与していない適切なレビューアーに依拠する。
81. 彼らの懸念は、「専門家は、公共の利益や投資家の要求よりも、会計事務所等の経済的利益等を保護するような判断を行使するインセンティブが働く可能性がある」²⁶ため、固有の利益相

²⁶ IOSCO

反の可能性があるのである。NAS が後に PIE となる監査業務の依頼人に提供される場合に、NAS のセーフガードを次の対応策に置き換えることを検討するよう提案がなされた。

- 監査業務の依頼人が、他の会計事務所等に関与させ、影響を受ける監査業務を必要な程度にレビュー又は再実施するよう提案する。
- 他の会計事務所等に NAS の結果を評価させること、又は他の会計事務所等が業務の責任を負うことができる程度まで必要な範囲で NAS を再実行させること。

IESBA の判断

82. IESBA は、会計事務所等が監査作業のレビューを他の会計事務所等の専門家が引き受けるように手配した場合、その専門家と会計事務所等との間に関係が生じる可能性があるため、提案された「利益相反」は必ずしも避ける必要はないとの見解を示している。また、IESBA は、会計事務所等が、監査品質の目的で特定の監査業務の客観的なレビューを行うために、既に審査担当者として内部で個人を確保するように、IAASB の 品質マネジメント基準 の下で、類似の制度が存在すると言及した。
83. さらに、最終的な NAS 規定は、現行の倫理規程に既に確立されたコンセプトに基づいており、このコンセプトにはセーフガード関連の強化が盛り込まれている。2017 年のセーフガードプロジェクトの最終決定に当たり、IESBA は、利害関係者の懸念に対処するために、NAS のセーフガードの適切性を広く検討した。これらの変更は、2019 年 6 月に施行された現行の倫理規程に反映されており、以下が含まれている。
- セーフガードが利用可能であり、かつ、独立性に対する阻害要因に対処できるかどうかを判断するための概念的枠組みの適切な適用の重要性を明確にする文言。新たな適用指針は、状況によってはセーフガードが利用できない可能性があり、また、状況によっては、独立性に対する阻害要因が、会計事務所等が NAS の辞退や監査業務の終了を必要とする可能性があることを説明している。
 - 対応策が、許容可能な水準まで阻害要因を軽減するのに効果的である場合にのみ、セーフガードとなることを明確にする新たな記述
 - 「適切なレビューアー」とは、(i) 権限及び (ii) 作業を客観的²⁷にレビューするための知識、技能、経験を有する、会計事務所等の外部か又は会計事務所等に雇用されている個人であることを説明する新たな適用指針
84. IESBA は、NAS のセーフガードの削除は公共の利益にならないと判断した。改訂された NAS 規定では、
- PIE である監査業務の依頼人の場合、自己レビューの阻害要因による禁止の導入及び擁護の阻害要因を生じる可能性のある NAS の提供に関する追加的な制限（例えば、鑑定人の場合）により、会計事務所等が許容可能な水準まで、独立性に対する阻害要因を軽減するためのセーフガードを適用することが許容される NAS の種類が減少するであろう。
 - PIE ではない監査業務の依頼人の場合、IESBA は、NAS のセーフガードが、実際の認識された独立性に対する阻害要因に対処することができることから、維持すべきであると決定した。さらに、それらの削除は、PIE ではない事業体の監査に重大な悪影響を及ぼすであろう（例えば、会計事務所等が NAS の成果又は結果をレビューするために別の会計事務所等に関与させることを要求される場合に生じる可能性のある費用の増加及び追加の複雑

²⁷ 新設されたセクション 325 審査及びその他の適切なレビューアーの客観性は、適切なレビューアーの客観性に対する阻害要因を評価する際に、新たな指針を提供する。

- 個人の役割と年功
- 業務に関与する他者との個人的な関係の内容
- 業務に以前関与した個人から重要な判断を要求する課題の内容と複雑さ

性)。公共の利益への効果を評価する場合には、規制上の負担を増やすよりも、むしろ中小企業の発展を可能にする経済的重要性を考慮することが関連する。

D. 文書化

85. IESBA は、[現行の R400.60 項から 400.60 A1 項](#)における独立性に係る全般的な文書化の規定で十分であると考えていたため、NAS の公開草案には文書化に関する特定の提案は含めなかった。

回答者からのフィードバック

86. 公開草案に対する複数の回答者は、新たな NAS 規定の遵守、とりわけ PIE である監査業務の依頼人に対する自己レビューの阻害要因による禁止に関する規定や、そのような依頼人に NAS を提供する前に統治責任者から了解を得るとする要求事項に関して、どのように会計事務所等が文書化を行うべきかを説明するための指針を IESBA が提供すべきであると提案した。

IESBA の判断

87. 最終的な NAS 規定には、会計事務所等が倫理規程における NAS の規定の遵守に関する結論を文書化するのに役立つ新たな適用指針が含まれる (600.27 A1 項参照)。適用指針は、現行の R400.60 項から 400.60 A1 項における文書化の規定を補完する。

E. サブセクション 601 から 610 における個別規定の改正

88. サブセクション 601 から 610 の改訂における要求事項と適用指針は、改訂され再構成された倫理規程の草案と同様に、一貫した構成に沿うものである。NAS の公開草案の回答者は、サブセクションにおける規定の配置を改善するための提案と、(i) サブセクションの規定を適用する際に関連する NAS の全般規定を適用する必要性を強化するための提案、(ii) サブセクションの対象となる NAS の記述を改善するための提案、及び (iii) 各 NAS から生じる潜在的な阻害要因に関する指針を拡大するための提案を、全般的に支持した。

89. サブセクションの改訂は、600.1 項から 600.27 A1 項の全般的な規定において行われる。IESBA は、明瞭化や強調するために、繰り返しが必要であると判断した場合を除き、指針の重複を避けてきた。記述が繰り返されている状況の例としては、以下のようなものがある。

- PIE に提供される NAS に関して自己レビューの阻害要因が識別された場合、自己レビューの阻害要因による禁止が適用されることを注意喚起するように、サブセクションの中の「要素パラグラフ」に、記述が追加されている (603.3 A2 項、604.12 A3 項、604.22 A1 項、607.4 A1 項、610.4 A1 項参照)。
- (i) 独立性に対する阻害要因の識別と評価、(ii) 阻害要因を識別することのみ、又は (iii) 阻害要因を評価することのみ、のいずれに要素が関連しているかを明らかにするため、「要素パラグラフ」の序文を改めた。

90. 600.1 項から 600.27 A1 項の NAS 全般規定の改訂に合わせて、サブセクション 601 から 610 の規定に対し、編集上の改訂及び適合修正が行われている。したがって、サブセクションの実質的な見直しの多くの根拠は、上述のとおりである。以下は、公開草案において提案されているサブセクションに関する残りのコメントと、それに対処するためになされた改訂である。

会計記帳業務-サブセクション 601

91. NAS の公開草案は、監査業務の依頼人に対する会計記帳業務の提供は、業務の結果が会計記録や会計事務所等が意見を表明する財務諸表に影響を与えるときに自己レビューの阻害要因を生じさせると言及した。NAS の公開草案には下記の提案も含まれていた。

- (a) 監査プロセスの一部を構成する会計記帳業務の明確化

- (b) 一定の条件が満たされた場合、会計事務所等及びネットワーク・ファームが、PIE である監査業務の依頼人の事業部門や関連事業体に会計記帳業務を提供することが許容される 現行の R601.7 項 の適用除外規定の削除
- (c) 勘定調整における問題の解決など、会計関連事項に関する技術的支援の提供の禁止

回答者からのフィードバック

92. 回答者は、概して提案を支持し、改訂案を改善するため、いくつかの草案に関する示唆とコメントを提供した。
93. 現行の R601.7 項 における適用除外を削除する案について、回答者はおおむね支持していた。さらに、
- (a) 提案を支持しなかった少数の回答者は、適用除外は全体として重要度の低い成果又は結果を伴う NAS に関連するものであると指摘した。
- (b) PIE のグループ財務諸表の一部として連結されていない、依頼人が承認済みの情報に基づく特定の法定財務諸表を会計事務所等が作成することを認める適用除外を、倫理規程に含めることが提案された。
94. 複数の回答者が「定型的又は機械的」の用語にコメントした。一部の回答者は、
- 「依頼人が承認した試算表の情報に基づいた財務諸表の作成、及び依頼人が承認した記録に基づいた関連する注記の作成」を、性質的に定型的又は機械的な会計記帳業務の一例に含めることに懸念を表明した。財務諸表又は開示の作成には必ず職業的専門家としての判断が伴うため、いかなる状況においても「定型的又は機械的」なものと考えるべきではないと指摘した。
 - 定型的又は機械的な業務は、自動化だけでなく、手作業で実施することも可能であり、また、単に自動化が、その業務に関連する識別された独立性に対する阻害要因を許容可能な水準に軽減するものではないことに言及した。自動化された作業が実際に「定型的又は機械的」かどうかを判断するためには、作業の内容に関する追加的な情報が必要であることが指摘された。例えば、会計事務所等は、その作業がほとんど又は全く判断を必要としないか、又は判断が依頼人により定義された規準に基づいているかを考慮することを提案した。
 - 「定型的又は機械的」の用語は、実際には一貫した方法で適用されてはいないとコメントし、IESBA が NAS プロジェクトの一部として明確化することを検討するよう提案した。
95. 最後に、回答者の中には、現行の財務諸表を一つの財務報告の枠組みから別の枠組みに変換することを含む、会計課題への技術的助言の提供が、改訂後の NAS 規定において認められるかどうかについて疑問を呈した。

IESBA の判断

96. 修正後の NAS 規定は、当初の草案の多くを維持している。しかし、PIE である監査業務の依頼人に対する会計記帳業務の提供制限を更に強化するために、いくつかの明確化がなされている。特に、会計記帳業務の提供に関する自己レビューの阻害要因による禁止については、「業務の結果が、会計記録や会計事務所等が意見を表明する財務諸表に影響を与える場合」という言葉が削除されている (R601.6 項参照)。

PIE の関連事業体に対して法定財務諸表を作成する場合の適用除外

97. 一部の回答者の提案に対応して、最終的な NAS 規定には具体的かつ実務的な課題に対処するための適用除外が含まれている。この適用除外により、以下の全てに該当する場合、PIE である

監査業務の依頼人の特定の関連事業体に対して、会計事務所等又はネットワーク・ファームが法定財務諸表を作成することができる（R601.7 項参照）。

- (a) PIE のグループ財務諸表に関する監査報告書が既に発行されている。
 - (b) 会計事務所等又はネットワーク・ファームが、経営者の責任を担わず、概念的枠組みを適用して独立性に対する阻害要因を識別し、評価してそれに対処する。
 - (c) 会計事務所等又はネットワーク・ファームが、関連事業体の法定財務諸表の基礎となる会計記録を作成せず、かつ当該財務諸表が、依頼人が承認した情報に基づいている。
 - (d) 関連事業体の法定財務諸表が、PIE の将来のグループ財務諸表の基礎を構成しない。
98. 適用除外は、PIE である監査業務の依頼人が、世界中の異なった国²⁸に所在する事業体を有しており、現地の規制当局が、適用される法令等に準拠して作成された財務諸表の発行を要求する状況に対応することを意図している。このような状況では、現地国の会計基準は、PIE である監査業務の依頼人が監査済みの連結財務諸表を提出する国の会計基準とは一般的に異なる。IESBA は、全ての厳格な条件が満たされることを条件として、これらの事業体の現地法定財務諸表の作成を会計事務所等又はネットワーク・ファームが支援することを許容するために、適用除外とすることを決議した。
99. IESBA は、R601.7 項の適用除外に規定されているような法定財務諸表の作成は、その法定財務諸表の作成に当たって、依頼人が承認し、かつ依頼人が作成した会計記録の利用を会計事務所等に要求するため、経営者の責任を担うものではないと判断した。

「定型的又は機械的」の説明の明確化

100. IESBA は、作業が手動若しくは自動化された手段で行われる場合に生じる独立性に対する阻害要因の水準を識別し評価する際には、職業的専門家としての判断を行使することが重要であることを強調した回答者に同意する。セクション 120 は、概念的枠組みを適用する際に職業的専門家としての判断の行使を支援するための規定を含む。これらの規定は、当該作業の内容に関する事実と状況を把握することが重要であると説明している。
101. その前提に基づいて、「定型的又は機械的である」会計記帳業務をより良く説明するために、IESBA は回答者の提案の一部を取り入れ、当初の提案を精緻化した。601.5 A1 項の改訂後の適用指針では、定型的又は機械的である会計記帳業務は以下であることを説明している。
- (a) 依頼人が必要となるであろう判断又は決定を行った情報、データ又は資料に関連する。かつ、
 - (b) 職業専門家としての判断をほとんど又は全く必要としない。
102. NAS プロジェクトの最終段階で IESBA は以下を検討した。
- 「定型的又は機械的」に関する改訂後の適用指針の設定は適切か。特に、サブセクション 601 から 610 で取り上げられている NAS の論題のいずれもが、性質として定型的又は機械的である可能性があることに言及した。
 - 会計事務所等又はネットワークのメンバーが、作業を自動化するために利用する基本的なテクノロジーを設計又は開発する役割を担う場合に生じる可能性のある独立性に対する阻害要因を、会計事務所等がより良く識別し評価するのに役立つ指針を含めるかどうか。

²⁸ 特に、パラグラフ R601.7 の例外規定は、[レギュレーション S-X 規則 2-01、SEC 発行 \(2003\) - 「監査人の独立性に関する要求事項の強化」](#)という、米国 SEC の独立性に関する要求事項と同様のアプローチを倫理規程がとることを認めている。米国 SEC の例外規定では、会計士の独立性が損なわれておらず、当該財務諸表が SEC に提出される財務諸表の基礎とはならない場合に限り、関連外国企業の法定財務諸表の作成が認められている。

103. IESBA は、テクノロジーに関する NAS 規定の更なる最新化に関連する上記の質問及びその他の提案の検討は、IESBA のテクノロジープロジェクトの一環として、長期的に対処すべきであると結論づけた。短期的には、専門職員パブリケーションや非公式資料（NAM）の形で「倫理規程外のガイダンス」を開発又は委託開発するメリットを検討する。こうした NAM の目的は、改訂された NAS 規定の適用に関するテクノロジー関連の考慮事項が重要であることを強調することにある。

財務諸表を異なる財務報告の枠組みに変換することを含む、監査業務の依頼人に対する支援

104. 上述のとおり、NAS 規定の総論の改訂には、監査業務の依頼人に対する助言及び提案の提供が自己レビューの阻害要因を生じる可能性があること、及び監査業務の依頼人が PIE である場合には、当該支援が禁止される事実に対処する適用指針が含まれる（600.11 A1 項参照）。
105. しかしながら、最終の NAS 規定は、監査の過程で生じる情報又は事項に関連する自己レビューの阻害要因による禁止に対する適用除外を含む（R600.17 項参照）。また、会計及び財務報告の基準又は方針並びに財務諸表の開示に関する助言や勘定の調整における課題の解決方法の討議を含む、許容される対応策の例示を含む新たな適用指針が含まれている。

評価業務-サブセクション 603

106. NAS の公開草案には、評価業務を提供することによって生じる阻害要因を評価するための事項として、「評価方法が法令等又は確立された実務によりどの程度確立されているか」を、会計事務所等及びネットワーク・ファームが考慮するための提案が含まれていた。回答者の中には、これが適切な事項であるかどうかを疑問視したが、IESBA は、阻害要因の水準を評価する上で有効な考慮事項であると考えている。大半の回答者が、当該要素を取り入れることを支持したことから、IESBA は、それを維持することを決議した。

回答者からのその他のフィードバック

107. 少数の回答者は、評価業務の提供は、その結果や成果が監査業務の依頼人の会計記録に直接的に影響を及ぼすという点で、会計記帳業務の提供と類似していると指摘した。これらの回答者は、IESBA が、評価業務に対する自己レビューの阻害要因による禁止を、会計記帳業務に対して提案されたアプローチと同様に完全な禁止にすることを検討するよう提案した。

IESBA の判断

108. IESBA は、法令等、その他の先例又は確立された実務によって裏付けられた、自己レビューの阻害要因を生じない単純で直接的な評価の事例があると判断した。したがって、IESBA は、提案を採用しなかった。

税務業務-サブセクション 604

109. NAS の公開草案は以下を含む。
- 業務又は取引が、会計事務所等又はネットワーク・ファームにより、当初提案されていた税務上の取扱いを支持するマーケティング、プランニング又は意見に関係する業務又は取引であり、税務上の取扱いの重要な目的が租税回避である場合、提案された取扱いが、適用が認められる²⁹可能性の高い税法や規制に根拠を有する場合を除き、税務業務の提供又は取引の推奨を全般的に禁止する新たな規定
 - 税務顧問及びタックス・プランニング業務の提供が自己レビューの阻害要因を生じない具

²⁹ 提案された要求事項は、[米国 PCAOB の規則 3522](#) から適用されたものである。IESBA は、PCAOB の文言「・・・適用される税法に基づいて許容されない可能性が少なくとも高くない・・・」を、「・・・適用が認められる可能性の高い税法や規制に基礎を有する」に置き換えた。

体的な状況を説明した新たな適用指針³⁰

回答者からのフィードバック

110. 回答者は、総じて、倫理規程の税務業務セクションの改訂案を支持した。しかし、多くの回答者は「認められる可能性が高い」という用語の使用について、彼らの見解では主観的で不明確であるとコメントした。これらの回答者は以下を提案した。
- 会計の文献及び類似の PCAOB 規則 3522 で、「可能性がより高い」という用語が使用されているために、その用語に置き換えること。
 - 「認められる可能性がより高い」という基準値の意味を特定すること。これらの回答者は、「可能性がより高い」の意味は、米国税法や国際会計基準審議会（IASB）の基準で用いられているため、規定されており、実務において一般的によく理解されていると指摘した。
 - 規定を PIE に限定する。PIE ではない監査業務の依頼人は、PIE が有しているようなリソースを利用できない可能性があること、また、PIE ではない事業体に、税やその他の助言及び提案を監査人が行える柔軟性を認めることは公共の利益としてのメリットがあることが想定される。
 - 「租税回避」という言葉は不明瞭で曖昧であるとする。彼らは、世界的に認められた定義は存在しないと指摘し、租税回避の問題は、規制当局、PAO、NSS 又は IESBA の [タックス・プランニング及び関連業務イニシアチブ](#) のいずれかにおいて取り扱われることが最善ではないか、と疑問を表した。

IESBA の判断

「認められる可能性が高い」対「可能性がより高い」

111. IESBA は、「可能性がより高い」と「認められる可能性が高い」という用語の相対的なメリットについての回答者の見解を検討した。IESBA は、特定の規制当局やフォーラム・オブ・ファームズを含む利害関係者からの追加的なインプットを求め、最終的には、「認められる可能性が高い」という用語を維持すべきであると決定した。加えて、満たされるべき基準が適切で強固であることを確実にするために、NAS 規定に更なる説明を行った。改訂された規定では、「提案された取扱いが、適用が認められる可能性が高い税法や規制に根拠を有していると会計事務所等が確信している場合を除き」と述べている（R604.4 項、604.4 A1 項及び 604.12 項）。
112. IESBA は、そのアプローチが、既にグローバルレベルで十分に理解され翻訳可能とされている現行の用語を引き続き使用するのに役立つという見解を示している。IESBA は、PIOB が、「可能性がより高い」という表現は基準が低すぎると受け止められるとの見解を示していたと言及した。「確信している」という言葉を含めたのは、国によってはよく理解されているかもしれないが、他国では不明確な「専門用語」を用いずに、IESBA の期待を明確にする意図である。
113. IESBA は、状況が明らかではない場合において、提案された取扱いが、適用が認められる可能性が高い税法や規制に根拠を有しているという確信を判断する際に考慮される要素を、会計事務所等が文書化することができると想定している。

³⁰ NASの公開草案は、「税務に関する助言やタックス・プランニング業務を提供することは、以下のような場合、自己レビューの阻害要因を生じることにはならない」と記した。

- (a) 税務当局又は他の判例により支持されている。
- (b) 確立された慣行（長期間にわたって一般に使用され、関連する税務当局により異議申立てを受けていない慣行であること）に基づいている。又は、
- (c) 適用が認められる可能性が高い税法に準拠している。

全般的な税務業務の禁止対象

114. IESBA は、改訂した規定により、PIE ではない監査業務の依頼人について十分な柔軟性が確保されると判断した。全般的な税務業務の禁止に関して、IESBA はその立場を再確認し、明確化した。単純に言えば、重要な目的が租税回避であり、会計事務所等が当初提案した特定の税務上の取扱い又は取引を「擁護する」³¹ 税務業務又は取引の提供を、新たな要求事項は禁止している。
115. 禁止は下記を意図したものではない。
- 全ての税務業務を全面的に禁止する。
 - 税金を最小限に抑えるための税務アドバイス、税務上の取扱い又は税務取引の提供に関する、より広範な一般的な討議に対処する。この問題は、IESBA のタックス・プランニング及び関連業務イニシアチブの一環として考慮されている。

「租税回避」という用語の使用

116. 「租税回避」という用語は、一般的に職業的専門家としての基準で使用され、よく理解されているようである（例えば、この用語は PCAOB 規則 3522 で現在使用されている。）。IESBA は、現地の規制当局、PAO 及び NSS が、その用語の潜在的な誤解と一貫しない適用についての懸念に対処するのに役立つように、現地の税法若しくは規制に基づく追加のガイダンスを提供する立場にあるという見解である。したがって、この用語は最終 NAS 規定において維持されている。

会計処理に依存した税務上のアドバイス

117. IESBA は、R604.13 項（及び R610.6 項）における禁止は、PIE である監査業務の依頼人に限定すべきであり、PIE ではない監査業務の依頼人にまで拡大すべきでないとする回答者の提案を検討した。会計事務所等が不適当な会計処理を受け入れることによって税務上のアドバイスを行うことは不適切であるため、この禁止は全ての監査業務の依頼人に適用されるべきであると決定した。

内部監査業務-サブセクション 605

118. NAS の公開草案には、依頼人が内部監査活動に責任を負う者を指名し、内部統制の設計、実施、監視及び維持に責任を負う者の例を明確に認識するため、現行の文言「なるべくならシニアマネジメント内」を「統治責任者...に報告する者」に置き換える提案が含まれている。

回答者からのフィードバック

119. ある回答者は、IESBA が、サブセクション 605 において、内部監査人協会（IIA）における内部監査の定義³²へ言及することを検討するよう提案した。
120. また、シニアマネジメントが内部監査機能に関して客観性/独立性を欠いている現実の、そして認識されているリスクのため、「なるべくならシニアマネジメント内」という現行の用語は避けるべきであるとの懸念が述べられ、「シニアマネジメントから独立した個人」に置き換えることが提案された。

³¹ 「擁護」という言葉は、R604.4 項では使われていない。その項には、「会計事務所等やネットワーク・ファームから、当初に提案された税制上の取扱いを支持するマーケティング、プランニング又は意見」が記されている。

³² IIA では、内部監査を「組織体の運営に価値を付加し、また改善するためにデザインされた、独立にして客観的な保証及びコンサルティング活動。内部監査は、リスク・マネジメント、内部統制及びガバナンスの各プロセスの有効性を評価及び改善するための体系的で規律のあるアプローチを実施することにより、組織体が目的を達成することを支援する。」と定義している。

IESBA の判断

121. 内部監査業務の説明については、長年の記載を維持している。内部監査活動の範囲と目的は多様であり、事業体の規模と構造、統治責任者の要求及び経営者のニーズと期待次第で異なることは受け入れられている。これは、倫理規程の内部監査業務の記述（605.2 A1 項参照）で認識されている。IESBA は、内部監査計画を策定する際に、IIA の内部監査の定義におけるコンセプトに基づいて決定し確実に実施することは、統治責任者及び企業の経営者に委ねられるとの見解である。
122. IESBA は NAS の公開草案の文言を残してはいるが、「なるべくならシニアマネジメント内」の使用は避けている（R605.3 項参照）。

IT システム業務-サブセクション 606

回答者からのフィードバック

123. 2 人の規制当局の回答者は、公開草案のサブセクション 606 において、会計事務所等やネットワーク・ファームが開発していない、市販の会計又は財務報告ソフトウェアのカスタマイズに係る NAS の許容可能性に対する基準を記述するために用いられた「重要ではない」という言葉の適切性に疑問を呈した。

IESBA の判断

124. 倫理規程を通して使われている「重要ではない」という用語は維持されている。市販の会計又は財務報告ソフトウェアのカスタマイズに係る NAS の提供の文脈において使用される「重要ではない」という意図的な意味を説明するために、IESBA は新しい適用指針を含めるべきかどうかを検討した。また、「市販の」会計又は財務報告ソフトウェアの適用に関する IT システム業務を、会計事務所等又はネットワーク・ファームが提供することを認められる可能性がある状況は、更に狭められるべきかどうかについても検討した。
125. これらの検討事項には技術革新の検討事項も含まれるため、IESBA は、テクノロジープロジェクトの過程でこれらに取り組むことが適切であると判断した。

訴訟支援業務-サブセクション 607

126. 裁判所又は法廷によって任命されない限り、PIE である監査業務の依頼人に関わる紛争において、会計事務所等又はネットワーク・ファームが証人として行動することを禁止する要求事項を含め、証人を務めることに関する新たな規定が NAS の公開草案には含まれていた。また、訴訟支援業務という一般的記述の一部として「フォレンジック又は調査業務」が含まれることを明記する改訂も盛り込まれた。最後に、私的若しくは公的のどちらに聞こえるかは無関係に、擁護の阻害要因が生じることをより良く認識するため、「裁判所」又は「法廷」という言葉の前から「公的」という言葉が取り除かれた。

回答者からのフィードバック

127. 少数の回答者は、会計事務所等、ネットワーク・ファーム又はそれらに所属する個人が、クラスアクション訴訟に関して、助言又は証人を務めることを認める例外措置の追加を、IESBA が検討するよう提案した。例として、回答者は、[AICPA の関連解釈指針](#)において採用されているアプローチを挙げた。
128. 少数の回答者は、裁判所又は法廷によって任命された場合でも、PIE である監査業務の依頼人に係る事項に関して証人を務めることを、会計事務所等に例外措置として認めることには同意しなかった。これらの回答者は、たとえ会計事務所等や個人が裁判所や法廷によって任命されたとしても、擁護の阻害要因は解消されないと考えている。

IESBA の判断

証人としての行為

129. 改訂された NAS 規定は、会計事務所等が証人を務められる状況をより明確にしている。
130. 一般的に、PIE である監査業務の依頼人の場合、証人を務めることは禁止されている。最終規定では、回答者のフィードバックに対応して、監査業務の依頼人を代理して証人を務める際に生じる擁護の阻害要因が許容可能な水準にある状況を例示している。これには以下が含まれる（607.7 A3 項参照）。
- (a) 会計事務所等又はネットワーク・ファームが、依頼人に関わる事項における証人を務めるよう、裁判所又は法廷により指名されたとき。
 - (b) 会計事務所等又はネットワーク・ファームが、クラス・アクション（又はそれに相当する集団代表訴訟）に関連して、助言を行う又は証人を務める場合。ただし、以下の全てを条件とする。
 - (i) 会計事務所等の監査業務の依頼人がクラス又は集団に占める割合が（数及び価値において）20%未満である。
 - (ii) 監査業務の依頼人がクラス又は集団を主導するよう指定されていない。
 - (iii) 監査業務の依頼人が、クラス又は集団により、会計事務所が提供する業務の内容及び範囲、並びにそうした業務が提供される条件を決定する権限を付与されていない。
131. IESBA は、不適切とみなされる結果をもたらし得る厳格な基準値を、原則主義の倫理規程に含めることが適切であるかどうかを検討した。例えば、20%の基準値を超えた場合、会計事務所等の PIE である監査業務の依頼人が総額のわずか 1%を占めるに過ぎないにもかかわらず、クラスアクションに関わることが禁止されることとなる。
132. 上述した仮定の状況から生じる潜在的な結果が、独立性に対する阻害要因が許容可能ではなく、セーフガードが適用できなくなる点を理論的に表す固定された基準値を有することの帰結であると、IESBA は見ている。

裁判所の任命

133. 監査業務の依頼人に係る事項において証人となる会計事務所等が裁判所又は法廷により任命された場合、証人は、監査業務の依頼人ではなく「裁判所」に対して責任を負う。したがって、IESBA は、NAS の公開草案に規定されているアプローチを維持している（607.7 A3 項 (a) 参照）。

法務業務-サブセクション 608

134. NAS の公開草案は、法律助言の提供、法務顧問を務めること及び法的代理人としての役割を務めることを扱うサブセクションの規定を明確にするための改訂を含んでいた。最終的な NAS 規定では、これらの改訂を維持する。
135. さらに、最終規定には、「監査業務の依頼人に代わって交渉することは、擁護の阻害要因を生じさせるか又は会計事務所等やネットワーク・ファームが経営者の責任を担うことにつながる可能性がある」というリスクに対処するための新たな適用指針が含まれる（608.5 A3 項参照）。

採用業務-サブセクション 609

136. NAS の公開草案には、サブセクション 609 の実質的な改訂は含まれていないが、一部の回答者は、採用業務を提供するための制限を更に厳しくすることを、IESBA が検討するよう提案し

た。したがって、監査業務の依頼人の取締役又は影響力を行使する立場にあるシニアマネジメントのメンバーの選任に関して、現行の倫理規程の改訂では以下を禁止する（R609.6 項参照）。

(a) 採用される人物の推薦

(b) 特定の候補者の雇用条件、報酬又は関連する福利厚生に関する助言

後者の項目では、特定の候補者を雇用するための条件に関する助言の提供に焦点を当てている。依頼人が提示すべき雇用条件を決定するのに役立つ、一般的な情報提供を排除するものではない。

137. IESBA は、これらの業務は、セーフガードを適用することによって除去したり許容可能な水準にまで軽減したりすることができない独立性に対する阻害要因を生じると決定した。そのため、全ての監査業務の依頼人について禁止される。

コーポレート・ファイナンス業務-サブセクション 610

138. 回答者からのフィードバックに対応し、サブセクション 610 に以下の改訂を行った。

- 改訂後の NAS 規定には、610.2 A1 項に「潜在的な買収又は処分に関連するデュー・デリジェンスの実行」は含まれていない。
- 監査業務の依頼人が発行する株式、債券若しくは他の金融商品の売却支援、ディーリング若しくは引受けを含むコーポレート・ファイナンス業務の提供禁止について明確化がなされている（R610.5 項参照）。改訂された規定は、そうした株式、債券若しくは他の金融商品への投資に関する助言の提供にも適用されることを明確に規定している。
- 改訂規定は、独立性に対する阻害要因を評価するに当たり、「・・・コーポレート・ファイナンスの助言の有効性が、財務諸表における特定の会計処理又は表示に依存しているか、また、関連する財務報告の枠組みの下での関連する会計処理又は表示の適切性に疑義があるか」について、会計事務所等が検討する必要性を削除した（610.4 A1 項参照）。そのような状況でのコーポレート・ファイナンス業務の提供は、自己レビューに対する阻害要因として、R610.6 項によって禁止されるからである。

IV. 適合修正及び派生的改訂

139. 改訂された NAS 規定は、倫理規程のセクション 400、900 及び 950 との適合修正及び派生的改訂を含む。以下に議論される最も実質的な事項を除き、最終的な適合修正及び派生的改訂は、回答者が提案した草案及び最終的な NAS 規定を現行の倫理規程に合わせるために IESBA が必要とみなした他の変更を反映するように更新されている。
140. 最終の NAS 規定は、経営者の責任を担うことに関する規定をセクション 600 から 400 に再配置するために行われた改訂を維持する。これらの変更により、監査業務の依頼人に対する経営者の責任を担う行為の禁止が、監査業務の依頼人に NAS を提供する場合だけでなく、IIS 全体に適用されることが保証される。セクション 950 及び 900 の関連する規定についても同様の変更がなされた。
141. NAS の公開草案のセクション 525 には含まれていないが、「一時的な派遣」は、監査業務の依頼人への会計事務所等の専門要員の貸出しを禁止することを明確化している（525.4 項参照）。

A. セクション 400 に関連する事項

独立性が求められる時期

142. 自己レビューの阻害要因による禁止について、会計事務所等が、PIE である依頼人から監査業務を受嘱する前に自己レビューの阻害要因を生じさせることになる NAS を会計事務所等又はネットワーク・ファームが提供していた場合には、NAS の提供が終了しその他の所定の条件が満たされない限り、監査人として受嘱することを禁止する改正が、NAS の公開草案には含まれていた。

回答者からのフィードバック

143. 回答者は全般的に支持しているが、一部の回答者は、
- NAS の責任を負うために、常に外部者を関与させることは実際的か、疑問を表した。
 - 前年度に提供された一定の業務（すなわち、内部統制又はリスク管理手続や金融 IT システムの設計又は実施）は、必ず会計事務所等による監査人の受嘱を妨げることになり、また、会計事務所等は、阻害要因の評価を実施し、客観的な事情に精通し合理的な判断を行うことができる第三者の見解において許容できるか否かの評価を行うことを要求されるべきであると述べた。
 - 改訂案が、以下の二つの場合に分けられれば、より正確になると提案した。すなわち、(i) 監査が実施されているのと同じ時期に提供された NAS の場合、(ii) 過去数年間に提供された NAS であり、かつ他の会計事務所等がそれらの会計年度の監査をしていた場合。

IESBA の判断

144. NAS の規定の改訂版には、規定案を改善するためのコメントや提案を行った数名の回答者の意見が取り入れられている。主な改訂内容は次のとおりである。
- 全ての監査業務の依頼人に対して
 - R400. 31 項から 400. 31 A4 項の規定の再構成
 - 阻害要因を評価する際、提供された NAS の結果が、会計事務所等が意見を表明することになる会計記録、財務報告に対する内部統制又は財務諸表の一部を構成する又はそれに影響を与えることになる可能性があるかどうかを考慮することの重要性を強調する新たな適用指針（400. 31 A2 項参照）
 - 会計事務所等又はネットワーク・ファームが、監査業務期間の前又は当該会計事務所等が意見を表明する財務諸表の対象期間の前に NAS を提供することで生じる独立性に対する阻害要因は、当該業務の結果が他の会計事務所等により監査される時期において利用又は実施される場合、除去されるか又は許容可能な水準にまで軽減されることを説明する新しい適用指針（400. 31 A4 項参照）
 - PIE である監査業務の依頼人について
 - 会計事務所等は、監査人としての選任以前に当該会計事務所等又はネットワーク・ファームが NAS を提供したことがある PIE による当該選任が、自己レビューの阻害要因を生じさせる可能性がある場合、以下の全てを満たす場合を除き、監査人としての選任を受嘱することを R400. 32 項は禁止する。
 - (a) そうした業務の提供が、監査業務期間の開始より前に終了する。
 - (b) 会計事務所等が、独立性に対する全ての阻害要因に対応策を講じる。
 - (c) 会計事務所等が、事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者の視点において、当該会計事務所等の独立性に対する全ての阻害要因が除去されているか又は許容可能な水準にまで軽減されている、若しくはされるだろうと判断する。
 - 400. 32 A1 項の新しい適用指針は、事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第

三者が、その事業体の監査人として選任される前に PIE への NAS の提供によって生成された独立性への阻害要因を除去又は許容可能な水準へ減少させるとみなすことができる対応策の例示を提供している。この新しい適用指針は、第三者のレビューアーと契約しなければならないことから生じるであろう実務上の課題に対処することを意図している。

B. セクション 950 に関する事項

145. IESBA は、セクション 600 で監査及びレビュー業務に適用される NAS の規定と、セクション 950 で監査及びレビュー以外の保証業務に適用される NAS の規定との整合性を維持している。セクション I で述べたように、セクション 950 の改訂は、2020 年 1 月に公表の改訂されたパート 4B に関するものである。改訂されたパート 4B の NAS 関連の変更適用日は、以下のセクション V に記載されている。
146. セクション 950 から 900 への監査業務の依頼人の経営者責任を担う場合に関する規定の再配置に関する提案を除き、セクション 950 への唯一の本質的で重要な改訂は、PIE である監査業務の依頼人の保証業務が実施されることで、会計事務所等の独立性に対する期待が高まる状況を説明することである（950.11 A1 項参照）。

回答者からのフィードバック

147. ほとんどの回答者は、セクション 950 の改訂案に支持を表明したが、以下を含む数件のコメントが提起された。
- 会計事務所等が PIE である保証業務の依頼人に NAS を提供する場合に適用される規定の強化を、IESBA が検討するよう提案する回答があった。一方、別の回答者は、より広い公共の利益の文脈において、PIE に対して保証業務の提供を検討することが適切であるとの見解に同意しなかった。
 - 自己レビューの阻害要因の有無を開示することは、想定利用者を混乱させ、会計事務所等の独立性や保証報告書の適切性について不必要な疑問を生じさせる懸念がある。

IESBA の判断

148. IESBA は、NAS の公開草案において取られたアプローチを再確認し、PIE である監査業務の依頼人の保証業務を受嘱することに関する会計事務所等の独立性に対する期待を説明する新しい適用指針を維持した。自己レビューの阻害要因の開示に関する適用指針の明確性を高め、混乱の危険性を軽減するため、IESBA は 950.11 A2 項を改訂し、誰に対して情報開示をすべきかを示すこととした（すなわち、会計事務所等に業務を委嘱する当事者又は統治責任者）。

V. 適用日と移行措置

149. 回答者の中には、2019 年 6 月に再構成した改訂倫理規程が施行された後、改訂後の拡大された新しい概念的枠組みの適用に向けて、「移行措置のための期間」が必要であるとの声があった。
150. 本文書のセクション II で説明したように、利害関係者のグループの回答者は、IESBA が自らの業務計画、特に NAS プロジェクトのスケジュールを以下のようないくつかの観点から再考するよう提案した。
- PIE プロジェクト及びその結果としての NAS 規定が適用される事業体に関する不確実性
 - 近年の倫理規程の変化の大きさとスピード
 - COVID-19 の世界的流行の影響
 - テクノロジー・プロジェクトの成果を待つことのメリット

IESBA の判断

151. 改訂 NAS 規定の適用日を決定するに当たり、IESBA は CAG にアドバイスを求め、規制当局、監査監督当局、NSS 及び会計事務所等を含む利害関係者と更なる協議を行った。IESBA は、(i) NAS 及び報酬プロジェクトに基づく改訂に伴い、IIS が強化されたことによる公共の利益と、(ii) 改訂の認知が進み、会計事務所等及び国レベルで導入及び実施されるために十分な期間の必要性、との間の均衡を図ろうとした。この点に関し、IESBA は、このような啓発・採択の取組を促進するために、様々な活動を実施に移していくことを約束している。
152. NAS、報酬、PIE の各プロジェクトを実施するに当たり、IESBA は、三つのプロジェクトから生じる改訂の適用日を調整し、三つの改訂規定の適用と実施に適切な移行期間を提供することのメリットを認識していた。利害関係者の間では、三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、公開草案にてブロード・アプローチが取られることに鑑みれば、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、NAS や報酬プロジェクトにより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 NAS 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ことにあると言及した。関連規定については、IESBA は、PIE 以外の監査と比較して PIE (定義されたものではあるが) 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、改訂 NAS 規定の適用日は以下のとおりとすることを決定した。
- 改訂されたセクション 600 及びパート 4A の適合修正は、2022 年 12 月 15 日以降に開始する期間の財務諸表の監査及びレビューに適用されるべきである。
 - 一定期間をカバーする主題に関する保証業務に関連するセクション 900 及び 950 の適合及び結果的な修正は、2022 年 12 月 15 日以降に開始する期間に適用されるべきであり、それ以外の場合は 2022 年 12 月 15 日から適用される。
- 早期適用は認められる。
155. また、IESBA は、改訂された NAS 規定への移行について、会計事務所等がどのように移行すべきかを検討した。会計事務所等又はネットワーク・ファームが監査業務の依頼人と締結した NAS の契約の場合、又は会計事務所等が保証業務の依頼人と締結した NAS の契約の場合で、2022 年 12 月 15 日より前に契約を締結し、作業が既に開始されている場合、会計事務所等又はネットワーク・ファームは、当初の契約条件に従って完了するまで、倫理規程の現行の規定に基づいてその業務を継続することができる。

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 に連絡されたい。

発行：



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：非保証業務に関する 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：非保証業務に関する 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 Non-Assurance Services 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：非保証業務に関する IESBA 倫理規程の改訂」の日本語文 ©2021年10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 Non-Assurance Services Provisions of the Code



International
Ethics Standards
Board for Accountants®

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ethicsboard.org