



<研究>EU における監査規制の動向

著者	林 隆敏
雑誌名	商学論究
巻	62
号	2
ページ	49-69
発行年	2014-10-10
URL	http://hdl.handle.net/10236/12430

〔研 究〕

EU における監査規制の動向

林 隆 敏

I はじめに

従来の監査研究では、アメリカ、イギリス、ドイツ、フランスを中心に、諸外国の監査制度に関するさまざまな研究が継続的に蓄積されてきた。日本の監査制度のあり方を考えるにあたって、諸外国の制度や経験から学ぶことは多いと思われるが、近年の監査研究を見渡すと、そのような制度研究が十分に行われているとは言い難い。本稿は、研究ノートとして、世界経済の一極を占める欧州連合（European Union：以下、EU とする）における監査に関する規制の動向を整理し、紹介するものである。

II 2006年法定監査指令

1. 会社法指令

EU における「会計調和化戦略」は、当初、欧州共同体（European Community）域内における単一の共同市場創設を念頭に、特に域内における会社の利害関係者（出資者および第三者）を保護するために、各加盟国の会社法規定を同等化することを目的として、「会社法調和化計画」の一環として展開された。この「会計調和化戦略」では、目的実現のための具体的措置として、法的効力をもつ「会社法指令」が用いられた¹⁾。

これらの会社法指令は、欧州共同体加盟各国の会社法に最低限の共通点を

定め、域内における事業活動をできるだけ円滑にすることを目的としていた²⁾。加盟国の会社法はそれぞれ異なる背景を持っているため、会社法指令はしばしば妥協あるいは複数の選択肢を含んでいる。欧州共同体会社法指令のうち、とくに会計および監査に関する指令は、以下の3つであった。

- 第4号指令「一定の会社形態の財務諸表」(CEC 1798)
- 第7号指令「連結財務諸表」(CEC 1983)
- 第8号指令「法定監査人の資格要件」(CEC 1984)

第8号指令は、第4号指令と第7号指令を補完するものであり、株式会社と有限会社の財務諸表の法定監査を行う監査人の要件を定めている。

その後、1998年に欧州委員会 (European Commission) は、法定監査に関する声明 (EC 1998) を発し、監査人や EU 加盟国間の一層の協力の必要性を唱えた。また、2000年11月には、「EU における法定監査の質保証に関する勧告」(EC 2001) が公表され、質保証システム (quality assurance system) に関する最低の要件が定められた。さらに、2002年5月には、「EU における法定監査人の独立性に関する勧告」(EC 2002) が公表され、監査人の独立性について基本的な原則が示されている。

2002年にアメリカでエンロン社、ワールドコム社の巨額粉飾決算事件が発生し、また EU 域内では2003年にイタリアのパルマラット社の粉飾決算が発覚するなど、大規模な不正会計事件が相次いだことから、財務報告の適正性を確保し、EU 資本市場の信頼性を回復するための重要な要素として、法定監査の重要性がより一層認識されることとなった。そこで、欧州委員会は、2003年5月21日に、監査の質を向上させるための2003年から2006年にわたる計画を公表した (EC 2003)。

その後、欧州委員会は、コーポレート・ガバナンスの強化を主目的として、

-
- 1) 欧州共同体会社法指令による「会計調和化戦略」については、森川 (1985) および森川 (2001) を参照されたい。
 - 2) 1968年に第1号会社法指令が採択され、その後、2004年に採択された第13号指令までは、会社法指令には番号が振られている。ただし、第5号指令と第9号指令は廃案になった。

2004年3月に、「年次財務諸表と連結財務諸表の法定監査ならびに第4号指令および第7号指令の改正に関する指令案」(EC 2004)を公表した。本指令案は、アメリカにおけるサーベンス・オクスリー法の導入および公開会社会計監督委員会の設置に対するEUとしての対応と理解される。

2006年4月25日、EU域内の監査制度の調和を図ることを目的として、「年次財務諸表および連結財務諸表の法定監査に関する指令」(以下、2006年法定監査指令とする)(European Parliament and the Council of the European Union 2006)がEUの閣僚理事会において採択され、6月9日に公布された。

第8号指令は、主として法定監査人の資格要件を定めたものであり、監査人の職業倫理に関する規定や監査の質保証に関する規定は置かれていなかった。そこで、2006年法定監査指令は、既に欧州委員会からEU加盟国に対して勧告されていた質保証システムや監査人の独立性にかかる規定に加えて、法定監査人の職業倫理や強力な公益監視制度を含むEU域内の統一的な法定監査の枠組みを整備することを目的として、第8号指令を大幅に改正するものであった。第8号指令は2006年6月9日以降、2006年法定監査指令に置き換えられた。

2. 2006年法定監査指令の主な内容

2006年法定監査指令の主たる規定項目は、以下の通りである。

- ① 法定監査人および法定監査事務所の要件
- ② 監査事務所等の登録(域外の監査事務所を含む)
- ③ 監査事務所等の独立性確保
- ④ 監査基準および監査報告
- ⑤ 連結財務諸表監査の実施
- ⑥ 監査事務所等に対する監督(質保証レビュー)
- ⑦ 監査事務所等による情報開示
- ⑧ 社会的に影響度の高い事業体(Public-Interest Entities: 以下、PIEsとする)における監査委員会の設置、法定監査人と監査委員会の協力

- ⑨ 法定監査人の選解任、監査報酬の決定方法
- ⑩ 第三国の監査制度に関する同等性評価

Ⅲ 監査市場改革案

1. グリーン・ペーパー「監査に関する政策：危機からの教訓」

(1) 背景

2010年3月にアメリカでリーマン・ブラザーズの破綻問題を検討した報告書が公表され、金融危機における監査人の対応に対して問題が提起された。欧州委員会は、金融危機において監査人が適切な役割を果たしていなかったのではないかと懸念が持たれていることを受け、2010年10月13日に、法定監査人の役割や監査人を巡る制度の見直しに関するグリーン・ペーパー（EC 2010）³⁾ を公表し、関係者からの意見聴取を行った。

(2) 諮問内容

グリーン・ペーパーの諮問内容の骨子は、以下のように整理できる。

- ① 監査の実施
 - 貸借対照表項目の実質的な検証
 - 職業的懐疑心の発揮
 - 国際的な監査基準の導入
 - グループ監査の強化
- ② 監査事務所および監査市場
 - 監査事務所の独立性およびガバナンス
 - 入札制度の導入
 - 監査事務所の強制交替制度の導入
 - 非監査業務の提供禁止、「純粹監査事務所」の創設
 - 監査事務所の情報公開
 - 監査事務所の所有規制

3) グリーン・ペーパーとは、欧州委員会が特定の政策分野に関して議論を喚起するために作成・刊行する文書であり、立法のための参考資料として関係者に配布される。

- 監査市場構造の改善
 - 共同監査
 - 監査人の強制交替制度と入札制度の導入
- ③ 監査に関するコミュニケーションの強化
 - 監査人とステークホルダーとのコミュニケーションの改善（監査報告書の見直し）
 - 外部監査人と監査委員会・内部監査人とのコミュニケーションの強化（ドイツの監査役会への長文式報告書の例示）
- ④ 監督
 - 法定監査に対する監督の強化
 - 加盟国の監査監督システムの緊密な協力関係の構築
 - 新しい欧州監督当局の設立
 - 共通の専門資格要件、共通のガバナンス規制、およびEUに適用される独立性規則からなる、EU全域にわたる登録監査人（欧州パスポート）制度の導入

これらのうち、監査事務所自体の強制交替制度、被監査会社ではなく規制当局が監査人を選任し、報酬を支払うこと、被監査会社への非監査業務の提供を全面禁止すること（極端な場合、監査法人の機能を監査のみに限定すること）、および監査の寡占状況を解消するため、過去20年間の監査法人の合併を解消させることという諮問は、非常に影響の大きい大胆な諮問として注目された。

2. 2011年監査市場改革法案

(1) 背景

欧州委員会は、上記のグリーン・ペーパーとそれに対する関係者からの意見に基づき、2011年11月30日に2つの法案を公表した。1つは、2006年法定監査指令を改正する「年次財務諸表および連結財務諸表の法定監査に関する指令2006/43/ECを改正する欧州議会および欧州連合理事会の指令案」（以

下、指令案とする) (EC 2011c) であり、もう1つは、新設の「社会的に影響度の高い事業体の法定監査に対する要求事項に関する欧州議会および欧州連合理事会の規則案」(以下、規則案とする) (EC 2011d) である⁴⁾。

欧州委員会の報道発表 (EC 2011a) によれば、2008年の金融危機は、危機直前、危機の間あるいは危機後において、一部の大規模金融機関の財務的健全性に重大な本質的欠陥があったにもかかわらず、「無限定意見」が表明されていたというEUの監査システムの重大な欠点を顕在化させ、また、各国の監督当局による検査も監査の質に関する諸問題を指摘した。そこで、監査の役割を明瞭にし、監査に関する厳格なルールを導入することによってこのような状況を改善するとともに、EU加盟国における法定監査サービスの単一市場を発展させることが、上記2つの監査市場改革法案の目的である。

監査市場改革法案と同時に公表された「監査市場改革-FAQ」(EC 2011b) は、表1のようにEU監査市場が直面している主な課題と改革目標を指摘した。

表1：EU監査市場が直面している主な課題と改革目標

主な課題	改革目標
<ul style="list-style-type: none"> ● 監査市場における過度の集中(寡占状態)のために、会社にとって監査事務所の選択肢が少ないこと。 ● 大手4事務所(Deloitte, Ernst & Young, KPMG および PwC) の1つが破綻した場合のシステムック・リスクが存在すること。 ● 利益相反や監査人の独立性に関連する潜在的な問題。 ● 銀行その他の金融機関および上場企業の監査済み財務諸表の信憑性と信頼性に関する疑念があること。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 監査人の役割をより一層明確化し、さらに厳密に定義すること。 ● 監査人の独立性と職業的懐疑心を強化すること。 ● 監査市場の上位層をより流動的にすること。 ● 監査人に対する監督を改善すること。 ● 法定監査業務に関する域内統一条項を置くこと。 ● 中小企業に対する不必要な規制を減少させること。

4) 「指令」は、欧州議会において議決されても、加盟国がそれを国内法化するまでは効力を有さない。これに対して「規則」は、欧州議会で議決されれば、加盟国の国内法にかかわらず、自動的に適用される。

(2) 提案内容

2つの監査市場改革法案の骨子は、表2のように整理できる。

表2：監査市場改革案の主な内容

指令案	規則案
<ul style="list-style-type: none"> ● 監査事務所の出資規制の見直し（第3条、第22(2)条） ● 登録監査人制度（パスポート制度）（第3b条、第15条、第17条） ● 監査基準および監査報告（第26条） ● 権限のある当局に関する新しい規則（第32条および第32a条） ● 法定監査人・法定監査事務所の選任に影響する契約条項の禁止（第37(3)条） ● 中小企業の法定監査に関する特例（第43a条、第43b条） 	<ul style="list-style-type: none"> ● 法定監査を実施するための要件（第2編） <ul style="list-style-type: none"> ➤ 独立性および利益相反の回避（第1章） ➤ 機密保持と守秘義務（第2章） ➤ 法定監査の実施（第3章） ➤ 監査報告（第4章） ➤ 法定監査人・法定監査事務所による透明性を高めるための報告および記録の保持（第5章） ● PIEsによる法定監査人・法定監査事務所の選任（第3編） ● 法定監査人・法定監査事務所の活動の監視（第4編）

注目される具体的な提案としては、以下のものがある。

- 6年ごとの監査事務所の強制交替制度（共同監査の場合は9年間）。インターバル期間は4年間。
- 法定監査人を大手4事務所に限定する契約条項の禁止。
- 法定監査への強制入札の導入
- 被監査会社への非監査業務の提供禁止
- 大規模監査事務所による非監査業務提供の完全禁止（業務の分離）
- 監査人の選解任に際しての監査委員会の役割の拡大
- 欧州証券市場監督局（European Securities and Markets Authority）のEU全体での協力体制の構築
- 監査報告書の記載内容の拡充
- すべての法定監査の国際監査基準への準拠

3. その後の経緯

欧州委員会の Michel Barnier 委員長は、2013年12月17日に、監査市場改革法案について、欧州議会と加盟国の間で暫定合意に至ったと発表した（EC

2013)。また、欧州議会の法務委員会は、2014年1月23日に監査市場改革法案に対する投票を行い、賛成13票、反対8票、棄権1票で法案は可決された（Tysiac 2014）。その後、2014年4月2日に、監査市場改革法案は欧州議会の本会議において可決された。

IV 2014年監査市場改革法の概要

1. 背景

欧州議会を通過した監査市場改革法は、2014年5月27日の官報に掲載された。「年次財務諸表および連結財務諸表の法定監査に関する指令」（以下、2014年法定監査指令とする）（European Parliament and the Council of the European Union 2014a）が効力を有するためには、EU および EEA 加盟各国において国内法化されなければならない。加盟国は、指令に準拠した規程を国内法化するために、指令の施行後（すなわち官報発行日の20日後）2年間の猶予が与えられている。「社会的に影響度の高い事業体の法定監査に関する規則」（以下、2014年法定監査規則とする）（European Parliament and the Council of the European Union 2014b）は、官報発行日の20日後に技術的には施行される。しかし、規則は指令を参照すること、および指令は国内法化に2年間の猶予があることから、法定監査規則のほとんどの規程についても2年間の猶予期間がある。

2. 2014年法定監査指令

2006年法定監査指令の規定のうちいくつかは完全に同一のまま残っている。2014年法定監査指令による改正の主な内容は、以下の通りである。

- PIEs の定義の拡張
- 監査人の独立性および客観性に関する規定
- 監査人の組織および監査業務
- 質保証および罰則と処分
- EU レベルで国際的な監査基準を採用するための新たなメカニズム

- 監査報告
- PIEsの監査委員会に関する追加的な規程

(1) PIEsの定義(第2条)

PIEsの概念は、2006年法定監査指令よりも拡張され、次のように定義されている(第2条13項)。すなわち、(a)その会社の譲渡可能証券の取引が加盟国の規制市場において認められており、加盟国の法律の適用を受ける会社、(b)金融機関、(c)保険会社、または(d)例えば、事業の性質、企業規模、あるいは従業員数のために公益に重大なかわりがあるような、加盟国がPIEとして指定した会社。

(2) 監査人の独立性と客観性(第22条、第22a条および第22b条)

監査人の独立性および客観性に関する規制は、2006年法定監査指令による規制よりも詳細なものとなっている。被監査会社からの独立性に関する要求事項は、法定監査人または法定監査事務所だけでなく、法定監査の結果に直接または間接に影響する立場にある自然人にも及ぶ(第22条第1項)。独立性に対する脅威として、例えば以下のようなものが示されている。

- 自己レビュー、自己利益、および擁護
- 被監査会社との財務、人事、雇用、ビジネスまたはその他の関係
- 重要かつ直接の受益権の保有または被監査会社の金融商品の取引(集団投資スキームを通じた間接的な持分は除く)

法定監査人または法定監査事務所は独立性に対する脅威を小さくするために適切なセーフガードを採用しなければならない。独立性に関する条件は、少なくとも監査の対象期間および監査を実施する期間について満たされなければならない。全ての法定監査人または法定監査事務所は、当該期間について被監査会社からの独立性を保持するために全ての合理的な措置を講じる責任がある。加盟国はそのような措置が適切に講じられていることを確かめなければならない。「客観的で合理的かつ見識を有する第三者」(第22条第1項)が、監査人または法定監査事務所の独立性が侵されていると結論した場合に

は、法定監査を実施することはできない。

2014年法定監査指令は、被監査会社が法定監査人を雇用することに関する独立性の問題についても規定している（第22a条）。法定監査人は、監査業務に従事してから少なくとも1年が経過するまで、被監査会社の主要な経営管理者、監査委員会または同等の職能を果たす組織のメンバー、経営管理組織の非業務執行メンバー、あるいは監督組織のメンバーになることはできない。PIEsの主たる監査パートナーについては、制限される期間が2年に延長される。

法定監査人または法定監査事務所は、監査契約を締結する前に、次のような独立性の指標を評価し、文書にまとめなければならない（第22b条第1項）。

- 2014年法定監査指令の要求事項にしたがっていること
- 独立性に対する脅威、および当該脅威を取り除くためにとられた方策
- 監査を適切に実施するための有能な従業員、時間、および資源の利用可能性
- 加盟国における法定監査人として主要な監査パートナーの承認

（3）監査人の内部組織とその活動（第24a条および第24b条）

2006年法定監査指令は、法定監査人または法定監査事務所の内部組織または業務組織に関する具体的な規定は置いていなかったが、2014年法定監査指令は、以下の2つの新しい規定を置いた（第24a条）。

- 客観性および独立性の保持
- 有効な内部品質管理メカニズム、モニタリングおよび評価の確立
- 法定監査の実施および監査調書の管理に関する方針の確立
- 誠実性に影響しうる事故の記録と対処
- 法定監査業務の実施に関する継続性と秩序の確保
- 利益分配を含めて報酬に関する方針の適切性の確保

2014年法定監査指令によれば、少なくとも1人の主たる監査パートナーが各監査契約に割り当てられる必要があり、当該パートナーは監査の実施に積

極的に関与しなければならない。当該パートナーは、適切な資源と適格な人員を与えられなければならない。2014年法定監査指令は、以下に関する条件も示している（第24b条）。

- 主たる監査パートナーの独立性および適格性
- 違反および苦情の記録と報告
- 顧客に関する記録の内容
- 監査調書の所有権

（4）国際的な監査基準（第26条）

2006年法定監査指令と同様に、2014年法定監査指令も、EU域内における全ての法定監査は欧州委員会によって採択された国際的な監査基準に準拠して実施することを要求している。しかし、このような基準は現時点では採択されておらず、したがって加盟国はその導入を要求されていない。

2014年法定監査指令は、国際的な監査基準を以下のように特定している（第26条2項）。

「国際的な監査基準とは、国際監査基準、国際品質管理基準、および国際会計士連盟の国際監査・保証基準審議会によって公表されたその他の関連する基準を意味する。」

ある監査基準が欧州委員会により国際的な監査基準として採択されるためには、以下の要件を満たさなければならない（第26条3項）。①適切なデュープロセス、公共監視および透明性をもって設定されていること、②国際的に一般的なものとして受け入れられていること、③年次財務諸表または連結財務諸表の信頼性および品質に対して貢献していること、④欧州において公共に資するものであること、および、⑤2014年法定監査指令のいかなる要求事項とも矛盾しないこと。

欧州委員会によって採択された国際的な監査基準に規定されていない事項を取り扱う国内基準を適用する加盟国の選択肢はそのまま維持されている。さらに、国際的な監査基準については、加盟国に2つの追加選択肢が与えられている。①加盟国は欧州委員会によって採択された国際的な監査基準に加

えて監査手続または要求事項を課することができる（第26条4項）。この選択肢は、その追加的要求事項が当該国の法的要求事項を満たすために必要である場合で、財務諸表の信頼性と質を高めるために必要な範囲でのみ、採用することができる。②加盟国は小規模会社の法定監査に対する監査基準の相応な適用を確保する方策をとることができる（第26条5項）。

（5）監査報告（第28条）

監査報告に関する基本的な要求事項は2013年会計指令（European Parliament and the Council of the European Union, 2006）に規定されている。2014年法定監査指令の監査報告に関する規定は、監査に関する投資者の理解を深めることを目的とするものであり、以下を含む。

- 被監査会社の継続企業としての事業継続能力に関する重大な疑義を生じさせる事象または状態に関する重要な不確実性に関する言明
- 2013年会計指令第34条に規定されているとおり、
 - 連結財務諸表の経営者報告書について
 - ◇ 経営者報告書は同一会計年度の財務諸表と首尾一貫しているかどうかに関する意見、および、
 - ◇ 経営者報告書は適用される法令の要求事項に準拠して作成されているかどうかに関する意見
 - 監査の過程で得た会社およびその環境に対する知識と理解に照らして、経営者報告書に重要な虚偽の表示を識別したかどうかに関する言明

（6）質保証、調査、および制裁（第29条、第30条、および第30a-e条）

全ての加盟国において質保証システムが確立され、2014年法定監査指令に規定されている最低限の規準に準拠することが求められている。これらの規準の多くは2006年法定監査指令と同じである。唯一の変更点は、質保証レビューの頻度に関する規定である。2006年法定監査指令では、レビューの頻度は最長で6年に1回と定められていたが、2014年法定監査指令は、質保証レビューの頻度を決定するためにリスクに基づいた分析を導入している（第

29条第1項)。

さらに、2014年法定監査指令は、質レビュー担当者に以下のようないくつかの追加要求事項を明示している(第29条第2項)。

- 質保証レビューに関する専門教育、適切な経験、および訓練
- レビュー担当者としてレビューを受ける法定監査人または法定監査事務所との間の何らかの関係に最低3年間が経過していること
- レビュー担当者としてレビューを受ける法定監査人または法定監査事務所との間に利益相反がないこと

(7) 公的監視および職業専門家団体への委譲(第32条)

2006年法定監査指令が要求していたように、監視システムは加盟国によって組織されるが、監視責任は適格な当局に委譲することができる。適格な当局は以下の監視に最終的な責任を負うこととなっている。

- 法定監査人または法定監査事務所の承認と登録
- 職業倫理、監査事務所および監査業務の内部品質管理に関する基準の採択(ただし、他の加盟国の当局の管轄である場合を除く)
- 継続教育、質保証システム、調査および懲戒システム

(8) 監査委員会(第39条)

PIEsは、原則として、監査委員会を設置しなければならない(第39条)。この条文は指令に置かれているが、PIEsにのみ適用される。

監査委員会メンバーのうち少なくとも1名は、会計および監査に通じた者でなければならないという適格性の要求事項は2006年法定監査指令と同じである。監査委員会のメンバーの独立性に関する要求事項はより厳格になっており、「少なくとも1名」ではなく、「過半数」が被監査会社から独立でなければならない。

監査委員会に割り当てられた機能は、以下のように、2006年法定監査指令よりも拡大されている(第39条第6項)。

- 被監査会社の監督機関への法定監査の結果の通知および財務諸表の完全性に対する監査の役立ちに関する説明

- 財務報告プロセスの監視および勧告
- 内部品質管理システムおよびリスク管理システムの有効性の監視
- 法定監査人の独立性のレビューと監視
- 法定監査人または法定監査事務所の選任手続

3. 2014年法定監査規則

2014年法定監査規則は、PIEsの法定監査にのみ適用される新たな法律である。主な内容は以下の通りである。

- PIEsに提供する非監査業務の制限
- 監査事務所の強制交代制度の導入
- PIEsに関する社会（外部）および監査委員会（内部）と監査人とのコミュニケーション
- EUレベルでの監査人および監査事務所の監督
- 欧州監査人監督機関委員会の創設

(1) 非監査業務の提供（第4条および第5条）

2014年法定監査規則は、PIEsの法定監査人および法定監査事務所がEU域内において監査業務を提供している会社ならびにその会社の親会社および子会社に提供することを禁止する非監査業務（表3）を明示した（第5条）。

加盟国は、禁止業務の範囲を拡大する選択肢、および税務業務の一部と評価業務を禁止しない選択肢を与えられている。

提供が禁止されていない非監査業務の提供は、監査人の独立性に対する脅威、および、その脅威を軽減するかまたは取り除くために適用しうるセーフガードに関する評価に基づく監査委員会の承認を条件とし、かつ、過去3年間における法定監査報酬の平均値の70%に制限される（第4条）。

(2) 独立性に対する脅威の評価（第6条）

2014年法定監査規則は、PIEsの監査について、独立性に関する2014年法定監査指令の規定にいくつかの要求事項を追加している。とりわけ、法定監査人または法定監査事務所のパートナー、シニア・マネージャーおよびマネー

表3：監査業務との同時提供が禁止される業務

<ul style="list-style-type: none"> ● 税金申告書の作成、賃金税、関税、公的な助成金と税制上のインセンティブの識別、税務当局による検査に関する支援、直接税および間接税ならびに繰延税金の計算、ならびに税務に関する助言の提供に関する税務業務 ● 被監査会社の経営管理または意思決定に関与する業務 ● 簿記ならびに会計記録および財務諸表の作成 ● 内部統制あるいはリスク管理の手続または財務に関するITシステムの設計と導入 	<ul style="list-style-type: none"> ● 給料支払い業務 ● 評価業務 ● 法務業務 ● 被監査会社の内部監査機能に関連する業務 ● 被監査会社の財務、資本構成および配分、ならびに投資戦略に関連する業務 ● 被監査会社の株式の売り込み、売買または引き受け ● 会計記録や財務諸表の作成に重要な影響を有する地位の経営管理者の採用活動、組織の構造化、または原価管理に関する人事業務
---	---

ジャーは、毎年、自身の独立性について監査委員会に対して書面で確認しなければならない。独立性に対して生じうるあらゆる脅威とその脅威を限定するために採用された手段についても監査委員会と議論しなければならない。

(3) 国際的な監査基準 (第9条)

PIEsの監査に関連する国際的な監査基準の採用は2014年法定監査指令第26条の条件次第である。PIEsの監査に採用される国際的な監査基準は、2014年法定監査規則のいかなる規定も変更するものであってはならないという条件が追加されている。国際的な監査基準によって2014年法定監査規則が補足される可能性がある項目は、異常事項(第7条)、監査業務の品質管理レビュー(第8条)、および監査調書の引き継ぎ(第18条)である。

(4) 監査人によるコミュニケーション (第10条および第11条)

2014年法定監査規則は、外部向けコミュニケーション(PIEsの監査に関する監査報告書および監査事務所に関する透明性報告書による)、および内部向けコミュニケーション(PIEsの監査委員会に対する報告書による)の充実を図っている。

PIEsに対する監査報告書は、2014年法定監査指令の規定に加えて、以下

の事項を記載しなければならない。

- 監査人または監査事務所を選任した個人または機関
- 前回の更新または再任を含む、任命日および連続した監査契約期間の長さ
- もっとも有意であると評価した重要な虚偽表示リスク（不正によるものを含む）に関する説明、当該リスクへの監査人の対応の概要、および、該当する場合には、当該リスクに関連する監査人の所見。また、該当する場合には、財務諸表における関連する開示への言及
- 法定監査が不正を含む異常事項を発見できると考える程度に関する説明
- 監査意見は、監査委員会に対する追加報告と矛盾しないことの確認
- 被監査会社に対して禁止されている非監査業務は提供していないこと、および監査人の独立性は保持されていることの宣言。もし法定監査人または法定監査事務所が被監査会社およびその被支配会社に提供した監査業務以外のすべての業務が経営者報告書または財務諸表に開示されていないならば、当該業務

監査委員会への追加報告は、2006年法定監査指令において PIEs の監査に関して要求されていた。そこでは、法定監査人または法定監査事務所は、監査委員会に対して、法定監査にかかわる主要な事項、および、財務報告プロセスにかかる内部統制の重大な欠陥に関して報告することが求められていた。2014年法定監査規則は、これに以下の内容を追加するものである（第10条）。

- 法定監査人または法定監査事務所と監査委員会、経営者および／または監督機関とのコミュニケーションの頻度と性質に関する説明（会合の日程を含む）
- 直接検証した貸借対照表の範囲ならびにシステムおよび準拠性テストに基づいて検証した範疇を含めて、監査方法の説明
- 法定監査の実施にあたって適用した財務諸表全体に関する重要性の量的水準の開示、および、該当するならば、特定の取引種類、勘定残高

または開示に関する重要性の水準に関する開示

- 監査の過程で識別した、継続企業としての事業継続能力に重大な疑義を生じさせる事象または状態、およびそれらの疑義が重要な不確実性をもたらすかについての判断に関する説明
- 会計システムおよび内部財務統制システムの重大な欠陥に関する報告。重大な欠陥のそれぞれについて、問題となっている欠陥が経営者によって解決された否かに言及した追加報告
- 監査委員会の職務の遂行に関係すると考えられる限りにおいて、監査の過程で識別した、実際のまたは疑いのある法令規則または定款違反にかかわる重要事項に関する報告
- 年次財務諸表または連結財務諸表のさまざまな項目に適用された評価手法の評価（評価手法の変更により生じる影響を含む）
- 監査の過程で直面した重大な困難、議論された監査上の重要事項、または、監査人が専門的判断において財務報告プロセスの監視にとって意味があると考ええる法定監査上のその他の事項に関する報告

（5）監査事務所の透明性報告書

年次透明性報告書（annual transparency report）も監査人によるコミュニケーションの一部と考えられる。この報告書は、PIEsの監査を実施する法定監査人または法定監査事務所のウェブサイトに掲載される。この報告書の記載内容は2006年法定監査指令に準じるが、監査事務所ネットワークの総収入や事務所の独立性に関する言明に関する規定が追加されている（第13条）。

（6）監査事務所の強制交替制度（第17条）

2014年法定監査規則第17条は、監査事務所の強制交替を規定している。同条は、監査契約の最長年限を10年、最短年限を1年としている。加盟国は、最短年限を1年よりも長い期間に延長し、最長年限を10年未満にする選択肢を与えられている。また、加盟国は、競争入札または共同監査を課すことにより、次のような監査契約の最長年限を延長する2つの選択肢を与えられている。(1) 最長10年が経過した後、もし入札が実施されるならば、監査契約

期間を最長10年まで延長することができる。(2) 最長10年が経過した後、会社が複数の監査事務所と同時に監査契約を締結し、共同の監査報告書が提出されるならば、最長14年まで延長することができる。なお、いわゆる冷却期間(“cooling-off” period)は4年と定められた。

この内容は、2011年監査市場改革法案の規制内容(原則6年、共同監査の場合には9年で交代)からは後退しているが、欧州議会の法務委員会によって2013年4月に承認された法案(原則14年、一定のセーフガードがあれば25年で交代)よりは短い期間での交代を要求している。

この新規制には、施行日時点での監査契約期間を考慮した移行措置が講じられる。

(7) 監査の質保証(第26条)

PIEsの法定監査人および監査事務所の質保証検査は、2011年監査市場改革法案が要求するよりも高い頻度(少なくとも3年に1回)で実施されることになった(中小規模のPIEsの監査の場合は6年に1回)。検査の最低限の範囲は次の通りである。(1) 法定監査人または法定監査事務所の内部品質管理システムのデザインの評価、(2) 内部品質管理システムの有効性を検証するための品質管理手続の準拠性テストおよびPIEsの監査調書のレビュー、および(3) 直近の年次透明性報告書の内容の評価。

(8) 監査人監督機関の連携および監視(第24条および第30条)

加盟国の監督機関の協力体制を構築するために、新たに欧州監査人監督機関委員会(Committee of European Auditing Oversight Bodies: 以下、CEAOBとする)が創設される。CEAOBは、加盟国監督機関の高官(各国1名)、欧州証券市場監督局により指名された者1名(投票権はない)から構成される。欧州監査監督機関グループ(European Group of Auditors' Oversight Bodies)が遂行中の全ての業務はCEAOBに引き継がれる。

V むすび

監査規制を巡る国際的な環境は大きく変化しており、グローバリゼーショ

ンの流れはますます強くなっている。周知の通り、アメリカにおけるサーベンス・オクスリー法の成立やEUにおける2006年法定監査指令の成立を受けて、日本でも公認会計士法の改正を中心に大きな制度改革が行われた。本稿で紹介したEUの監査市場改革法の制定も、日本の監査制度に影響を及ぼすものと考えられる。

なお、本稿は、近年のEUにおける監査規制の動向を概観するにとどまっているため、重要な法令・規則、諮問文書の検討を中心に、行間を埋める作業を継続して行いたい。

(筆者は関西学院大学商学部教授)

参考文献

- (The) Commission of the European Communities (CEC), 1978, *Fourth Council Directive of 25 July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies (78/660/EEC)*.
- _____, 1983, *Seventh Council Directive of 13 June 1983 based on the Article 54 (3) (g) of the Treaty on consolidated accounts (83/349/EEC)*.
- _____, 1984, *Eighth Council Directive 84/253/EEC of 10 April 1984 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the approval of persons responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents*.
- (The) European Commission (EC), 1998, Press Release, *Accounting: Commission Communication on the statutory audit in the European Union Accounting*, Brussels, 7 May 1998, IP/98/399, 07/05/1998.
- _____, 2001, "Commission Recommendation of 15 November 2000 on quality assurance for the statutory audit in the European Union: minimum requirements (Text with EEA relevance) (notified under document number C (2000) 3304)," *Official Journal of the European Union*, L 091, 31/03/2001, pp. 0091-0097.
- _____, 2002, "Commission Recommendation of 16 May 2002 – Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles (Text with EEA relevance) (notified under document number C (2002) 1873)," *Official Journal of the European Union*, L 191, 19/07/2002, pp. 0022-0057.
- _____, 2003, "Communication from the Commission to the Council and the European Parliament - Reinforcing the statutory audit in the EU/* COM/2003/0286 final," *Official Journal of the European Union*, L 236, 02/10/2003, pp. 0002-0013.
- _____, 2004, *Proposal for a Directive on statutory audit of annual accounts and consolidated*

accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC.

_____, 2010, *GREEN PAPER, Audit Policy: Lessons from the Crisis* Brussels, 13.10.2010, COM (2010) 561, final.

_____, 2011a, *Press release, Restoring confidence in financial statements: the European Commission aims at a higher quality, dynamic and open audit market*, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-1480_en.htm?locale=en.

_____, 2011b, *Reforming the Audit Market - Frequently Asked Questions*, MEMO/11/856, 30/11/2011.

_____, 2011c, *Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts*, Brussels, 30.11.2011, COM (2011) 778, final, 2011/0389 (COD).

<http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/directive_en.pdf>

_____, 2011d, *Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities*, Brussels, 30.11.2011, COM (2011) 779, final, 2011/0359 (COD).

<http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/regulation_en.pdf>

_____, 2013, *Commissioner Michel Barnier welcomes provisional agreement in trilogue on the reform of the audit sector*, European Commission - MEMO/13/1171, 17/12/2013.

<http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-1171_en.htm?locale=en>

(The) European Parliament and the Council of the European Union, 2006, “Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on the statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC,” *Official Journal*, L157, 9.6.2006, pp. 87–107.

_____, 2013, “Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC,” *Official Journal*, L182, 29.6.2013, pp. 19–76.

_____, 2014a, “Directive 2014/56/EU of The European Parliament and of The Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts,” *Official Journal of the European Union*, L 158, 27.5.2014, pp. 196–226.

_____, 2014b, “Regulation (EU) No 537/2014 of The European Parliament and of The Council of 16 April 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC,” *Official Journal of the European Union*, L 158, 27.5.2014, pp. 77–112.

Tysiac, Ken, 2014, “European audit reform proposal moving forward,” *Journal of Accountancy*, January 24.

庄司克宏、2013、『新 EU 法 基礎編』岩波書店。

森川八洲男、1985、「ECにおける会社会計調和化の目指すもの—EC第4号指令『一定の会社形態の財務諸表』に関する一考察—」『明大商學論叢』第67巻第2-7号、311-327頁。

森川八洲男、2001、「EUにおける会計調和化戦略—第一段階の調和化を中心として—」『明大商學論叢』第83巻第2号、123-143頁。