

EUにおける法定監査指令の発効

小立 敬

要 約

1. 2006年4月25日、EU域内の監査制度の調和を図る「法定監査指令」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。法定監査指令は公布から20日後の6月29日に発効した。
2. 法定監査に関するこれまでの第8次指令は、主として会計書類の監査を行う法定監査人の資格要件を定めるものであり、監査人の職業倫理に関する規定や監査の品質を高めるような仕組みは含まれていなかった。
3. 一方、法定監査指令は、米国やEUにおける一連の不正会計事件も踏まえ、既に欧州委員会からEU加盟国に対して勧告されていた品質保証制度や監査人の独立性にかかる規定に加え、法定監査人の職業倫理や強力な公益監視制度を含むプリンシプルベースによる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次指令を大幅に改正するものである。
4. EU加盟国においては、2008年6月を期限として国内法化が求められ、その後、EU共通の法定監査の枠組みが整うことになる。今後、EU加盟国でどのようなかたちで国内法化されていくか、また、EU域内で法定監査を行うわが国の監査事務所の登録・監督に関する同等性についてEUがどのような判断を行うかという点も含め、引き続き帰趨が注目される。

I. はじめに

2006年4月25日、EU（欧州連合）域内の法定監査（statutory audit）制度の調和を図る「EUにおける法定監査に関する指令」（以下「法定監査指令」という）（2006/43/EC）がEUの閣僚理事会で採択され、6月9日のEU官報（Office Journal of European Union）で公布された¹。発効は公布の日から20日後とされ、6月29日に発効した。EU加盟国は、2008年6月29日を期限として法定監査指令に基づきそれぞれ国内法化（transposition）することが求められている。

会計や監査に関するEU指令としては、1978年の年次会計に関する第4次指令（78/660/EEC）、1983年の連結会計に関する第7次指令（83/349/EEC）等がある。また、1984年の第8次指令（84/253/EEC）においては、EU域内で法定監査を行う監査人の資格要件が定められている。法定監査指令は、この第8次指令の内容の大幅な改正を図るものである。

II. 法定監査指令制定の背景

1998年、欧州委員会は法定監査に関する声明を發し、監査プロフェッションやEU加

盟国の間の一層の協力の必要性を提唱した。その狙いは、EU 域内における法定監査の品質の向上にあり、監査の品質に対する外部の評価、監査人の独立性、監査基準が品質向上の鍵となることが認識された。その後の検討を経て、2000 年 11 月には欧州委員会から「EU における法定監査の品質保証に関する勧告²」が出され、品質保証制度に関する最低の要件が定められた。2002 年 5 月には欧州委員会の「EU における法定監査人の独立性に関する勧告³」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。EU 加盟国では、これらの勧告に基づいてそれぞれの国内で適用を図ってきたところである。また、国際監査基準についても導入に向けた準備が行われていた状況であった。

こうした中、米国ではエンロン、ワールドコムと巨額の会計スキャンダルが続き、また EU でもイタリアのパルマラットで粉飾決算が発覚するなど大企業の不正会計事件が相次いだことから、企業の財務報告の適正性を確保し、欧州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機能の重要性がより一層認識されることとなった。こうし

た状況を踏まえ、欧州委員会は、2003 年 5 月に「EU における法定監査の強化」と題する声明⁴を公表し、その中で、第 8 次指令の大幅な改正を含む 10 項目の行動計画を提示した（図表参照）。法定監査指令は、この行動計画に沿った最も重要なイニシアティブとして、2004 年 3 月に欧州委員会から提案されていたものである。

第 8 次指令は制定以来一度も改正されることがなく、既に失効している規定を含んでいた。また、第 8 次指令は主に会計書類の監査を行う法定監査人としての資格要件を定めるものであったため、監査人としての職業倫理を規定し、あるいは監査の品質を高めるような仕組みは含まれていなかった。このため、既に EU 加盟国に勧告されていた品質保証制度や監査人の独立性の規定に加え、法定監査人の職業倫理や米国の公開企業会計監督委員会（PCAOB）のような強力な公益監視制度を含む包括的でプリンシプルベースによる EU の統一的な法定監査の枠組みを整備することが必要とされた。

法定監査指令のポイントは、監査人の独立性や職業倫理に関する法定監査人の義務を規

図表 法定監査に関する 10 項目の行動計画

■短期計画（2003年～2004年）

	行動計画
第8次指令の改正	・EU域内で活動するすべての法定監査人に適用されるプリンシプルベースの指令を策定する（公益監視、品質保証制度、監査人の独立性、倫理規約、監査基準等を含む）
EUの監督体制の強化	・EUにおいて新たに監査を監督する委員会を設置する（既存の委員会（Committee on Auditing）は諮問委員会として引き続き活用する）
公益監視の強化	・現行の公益監視制度を拡充する
国際監査基準の採用	・国際監査基準（ISA）を2005年から適用する

■中期計画（2004年～2006年）

	行動計画
監査人の制裁制度の改善	・監査人の制裁についてEU域内共通のアプローチを定め、クロスボーダーの事例における協力義務を導入する
監査事務所の透明性向上	・国際的なネットワーク形態を含む監査事務所の情報開示の要件を強化する
監査委員会および内部統制によるコーポレートガバナンスの強化	・法定監査人の選定、解雇、報酬等について適切な対応を図る ・内部統制制度における評価・報告の状況を調査し、さらなる対応を検討する
監査人の独立性・倫理規定の強化	・監査対象の顧客に対して非監査業務を制限する原則を整備する ・国際会計士連盟（IFAC）の倫理規約とEU加盟国の既存の規定を比較し、監査人の倫理規定を整備する
所有と経営に関する規制緩和	・第8次指令の監査法人の所有と経営に関する国籍の制限を撤廃する
監査人の責任制度の調査	・EU各国の監査人の責任制度の違いによる経済的影響について研究する

（出所）欧州委員会「EU における法定監査の強化に関する声明」より野村資本市場研究所作成

定したこと、品質保証制度を規定したこと、監査プロフェッションからの独立性を有する公益監視の機能を規定したことである。さらに、EU 加盟国の当局間の協力関係のみならず、近年、資本市場はグローバルな規模で国・地域が互いに密接に関連しあっていることから、EU 域外国の当局との間でも協力関係が構築できるよう配慮されていることも第8次指令とは異なる点である。

Ⅲ. 法定監査指令の内容

1. 監査人および監査事務所

1) 認定の要件

監査人や監査事務所が EU 域内で法定監査を行うためには、EU 加盟国から法定監査人 (statutory auditors)、または法定監査事務所 (statutory audit firms) として認定されなければならない (3条1項)。それに伴って、EU 加盟国は法定監査人・監査事務所を認定する認定機関を設けることとされている (3条2項)。

法定監査指令は、法定監査人や法定監査事務所の資格要件について第8号指令の内容を概ね踏襲している。まず、EU 域内において、個人 (自然人) が法定監査人として認められるためには、以下の要件を満たす必要がある (3条3項)。

- ① 評判が良いこと (good repute) (4条)
- ② 大学 (または同レベル) の専門課程を修了し、大学修了時の専門的な適性試験 (または同レベルの試験) に合格していること (6条)
- ③ ②の適性試験は、法定監査に適した理論的知識が法定監査に必要とされるレベルにあること。理論的知識を実務に適用させる能力があることを試すものであること⁵ (7条乃至8条)
- ④ ただし、②の適性試験のうち理論的知識の試験について、大学の試験に合格した

者、学位取得者等は、該当科目にかかる試験を免除できる (9条)

- ⑤ ②の適性試験のうち理論的知識の実務への適用力を試す試験については、年次連結会計監査について、最低でも三年間の実務トレーニングを含むものであること。その実務トレーニングは、少なくとも法定監査人・監査事務所における実務のうち三分の二にあたるものを終了するものであること (10条)

上記②の要件に対しては、実務経験が豊富な者に関する例外規定も設けられている。すなわち、財務・法律・会計の分野について15年間の実務経験があつて適性試験に合格した者、それらの分野について7年間の実務経験があつて⑤のトレーニングを修了し、適性試験に合格した者は、法定監査人として認定し得るとされている (11条)。

また、法定監査人は、法定監査に適した理論的知識や専門家としての技術や評価を十分に高度なレベルに維持するため、継続的な教育プログラムを受けることが求められる (13条)。

他方、EU 域内において、監査事務所が法定監査事務所として認定されるためには、以下の要件を満たさなければならない。

- ① 監査事務所のために監査業務に携わる個人は、少なくとも法定監査人としての条件を満たし、EU 加盟国によって法定監査人として認定されていること (3条4項(a))
- ② 監査事務所の議決権の過半数は、EU 加盟国によって認定された法定監査事務所、または、少なくとも法定監査人としての条件を満たす個人によって所有されていること (同項(b))
- ③ 監査事務所の取締役会等の経営に関わる機関のメンバーの構成について、過半数は法定監査事務所・監査人であること。この場合、過半数とは最大で75%まで

とすること（同項(c)）

④ 評判が良いこと（good repute）（4条）

このように法定監査事務所の資格要件は、法定監査人としての基準を満たしたうえで、監査事務所の議決権の割合や取締役会等の経営に関わる機関のメンバー構成に関する要件が加わることとなっている。これは、法定監査人以外の者が監査事務所の経営に大きな影響力を持つことを避け、監査人の独立性が損なわれる事態や監査人の職業倫理に背くような経営が行われることを防ぐ意味があるものと考えられる。

第8次指令では、監査事務所の経営に関わる機関のメンバーや監査事務所の議決権の所有者は、その監査事務所を認定したEU加盟国によって認定された法定監査人・監査事務所であればならないとして、同一の国籍を求める制限が設けられていた。一方、法定監査指令では、その国内法化によって法定監査の品質がEU域内で同等になることから、域内市場の融和を図り、加盟国を跨って統合するような監査事務所の出現を促し、また一層の市場開放を図る観点から、法定監査事務所の取締役会等のメンバーやその議決権の所有者は、他のEU加盟国から認定された法定監査人や法定監査事務所であっても構わないことになっている。

2) 登録制度

法定監査に対する信頼性を回復する方策の一つとして、法定監査指令では監査人や監査事務所に関する情報を公開し、透明性を高める仕組みとして登録制度が導入される。すなわち、監査人や監査事務所がEU域内で法定監査を行うためには、EU加盟国の認定機関による認定のほか、法定監査指令においては、法定監査人・監査事務所に登録番号が付与され、登録簿（public register）への登録が必要となる（15条1項）。また、情報の登録は電子的方法により行われ、電子的方法を用い

て公に提供される（15条2項）。EU加盟国は、このような登録制度を2009年6月29日までに完全なかたちで導入しなければならないとされている（15条4項）。

法定監査人は、名前や住所、登録番号や連絡先等を登録しなければならない。一方、法定監査事務所については、その名称や住所、登録番号、組織の法的形態、主要連絡先やウェブサイトのアドレスといった法人に関する情報のほか、監査事務所の所有権を有するオーナーや株主、あるいは取締役会等の経営に関わる機関のメンバーの名前が登録される。また、監査事務所に雇用されている法定監査人やパートナーの名前・登録番号も登録情報に含まれる。さらに、監査事務所が、事業戦略や品質管理方針・手続きを共有し、同じブランド名を利用するようなネットワーク形態である場合、その一員であることやネットワークを構成する他の監査事務所が一覧できるリストも登録しなければならないとされている（16条乃至17条）。

3) EU域外国の監査人・監査事務所

EU域内で法定監査を行う第三国の監査人や監査事務所についても、米国のPCAOBにおける外国監査事務所の取り扱いと同様、EU加盟国の認定機関から認定を受け、登録することが必要となる。この点は、EU加盟国の法定監査人・監査事務所と変わらない。そのうえで第三国の法定監査人・監査事務所は、登録を受けたEU加盟国の品質保証レビューや検査・罰則の対象となる。ただし、相互主義原則（reciprocity）に則り、欧州委員会が行う第三国の制度に関する同等性のテストの結果によっては様々な適用除外も可能であるとされている。

また、EU域内市場で取引が認められている証券の発行体であって第三国で設立された会社の監査を行う監査人も、以下の要件を満たしたうえで、原則、登録しなければならない

いとされている⁶（45条5項）。

- ① 法定監査人の要件と同等の要件を満たすこと
- ② 監査事務所の経営に関わる機関のメンバーの過半数は、法定監査人としての要件と同等の要件を満たすこと
- ③ EU域外国の監査事務所に従事するEU域外国の監査人は、法定監査人としての要件と同等の要件を満たすこと
- ④ 国際監査基準もしくはそれと同等の基準で監査を行うこと
- ⑤ (EU加盟国の法定監査事務所と同様) ウェブサイト上で透明性報告書を公開すること

この場合においても、第三国の監査人や監査事務所は、EU加盟国の公益監視制度、品質保証制度、検査・罰則制度の下に置かれる。ただし、第三国の監査人や監査事務所の品質保証については、EU加盟国と同等のものであると評価された第三国における品質保証レビューが過去三年以内に行われたものである場合には、適用除外とすることができるとされている（45条3項）。

2. 監査人の独立性、職業倫理等

1) 監査人の独立性

監査人の独立性について、第8次指令では、各国の監査に関する国内法に照らして独立性が保たれていないときは法定監査を実施することはできないとのみ規定され、抽象的な規定に留まっていた。

これに対し、2002年5月に欧州委員会が発出した監査人の独立性に関する勧告では、EU域内の統一的で実効性のあるセーフガードを構築する観点から、プリンシプルベースのアプローチが採用された。その中で最も重要な考え方として、法定監査人とその顧客との間に財務・事業・雇用関係その他の関係（非監査業務の提供を含む）があり、合理的で見識のある第三者が、監査人の独立性が侵

されていると判断したときには、法定監査を行ってはならないという原則が示された。

法定監査指令は、勧告のプリンシプルベースのアプローチを継承すると同時に、EUにおける監査人の独立性に関する強固な法的基盤をつくるものである。具体的には、法定監査人および法定監査事務所に対して以下の要件が規定されている⁷。

- ① 法定監査人・監査事務所は、監査対象の法人から独立していること。また、監査対象法人の経営上の意思決定に関与しないこと（22条1項）
- ② 法定監査人・監査事務所（ネットワーク形態を含む）と監査対象の法人との間において、直接的または間接的に財務・事業・雇用関係その他の関係（非監査業務の提供を含む）があつて、客観的で合理的かつ見識を有する第三者が、その関係によって監査人の独立性が侵されていると判断した場合には、法定監査を行わないこと（同条2項前段）
- ③ 自己レビュー（self-review）、自己利益（self-interest）、擁護（advocacy）、親密や信頼（familiarity or trust）、脅迫（intimidation）によって監査人の独立性が脅威（threats）にさらされている場合には、セーフガード（禁止・制限・開示等を含む）を講じること⁸。また、セーフガードを講じてもなお脅威が残る場合には、法定監査を行わないこと（同条2項後段）
- ④ 法定監査人・監査事務所は、監査人の独立性が侵されるような重大な脅威（significant threats）がある場合には、その旨を監査調書に記載するとともに、セーフガードを講じること（同条3項）

すなわち、監査人の独立性に関する基本的な考え方として、法定監査人・監査事務所は監査対象の法人の経営上の意思決定に関与してはならないとされ、非監査業務の提供につ

いては全面的に禁止されるのではなく、監査人の独立性が脅かされる場合に限って行ってはならないとされた。

上記のほか、監査事務所の経営サイドと監査人の独立性との関係についても条件を定めており、監査事務所のオーナーや株主、あるいは経営者等が、法定監査人の独立性や公平性を侵害することがないようにしなければならないと規定されている（24条）。また、監査報酬（audit fee）については、監査人の独立性に関する勧告の内容を引き継ぎ、①顧客に対する法定監査以外の付加的な業務提供を考慮して監査報酬を決定してはいけないこと、②成功報酬の形態をとってはならないことが求められる（25条）。

2) 法定監査の職業倫理

法定監査指令では、EU加盟国は、法定監査人や法定監査事務所が遵守すべき高度の倫理基準、具体的には、公益機能（public-interest function）、誠実性および客観性（integrity and objectivity）、専門的能力および相当の注意（professional competence and due care）を含む原則を確立することが求められる（21条1項）。ここで、公益機能とは、法定監査人が行う業務に対して一般から広く信頼が得られるということの意味する。監査の品質の向上は、財務報告の誠実性と有効性を高め、それによって欧州資本市場の秩序立てに貢献すると考えられている。

なお、職業倫理に関する具体的な適用基準については、欧州委員会によって別に最低要件が定められる。監査人の職業倫理にかかる原則としては、会計士団体の国際組織である国際会計士連盟（IFAC）で採用された倫理規約（code of ethics）が既に存在している。欧州委員会が策定する適用基準は、その倫理規約で規定されている原則も踏まえて定められると規定されている（21条2項）。

3) 監査人の責任、責任の範囲、制裁制度

一連の不正会計事件においては、連結会計の法定監査を行った監査人が、実際には連結会計全体の財務報告に責任を有していたにもかかわらず、グループ事業の一部の監査しか関与していなかった事例があることが明らかになった。これを受け、法定監査指令では、連結会計に関する監査人の責任の範囲について、グループ連結会計の法定監査を行う監査人（group auditor）は、連結財務報告に対してすべての責任を負うという原則が定められた（27条(a)）。また、この原則に沿って、グループ連結会計の法定監査を行う監査人は、一部の監査がEU域外の第三国の監査人・監査事務所により行われた場合、それらによる監査証拠を適切に保持することが求められている（同条(b)）。

2003年の行動計画でも示された監査人の責任の限定化の議論については、現段階でも結論は出されず、持ち越しとなっている。すなわち、法定監査指令では、有限責任制に関する状況の分析も含め、EU各国の法定監査人の責任の範囲が、欧州資本市場や監査人の責任保険にどのような影響を与えているか、2007年1月までに欧州委員会が調査し報告することとされ、欧州委員会はその報告を踏まえ、公の協議にかけたうえでEU加盟国に対して勧告を行うと規定された（31条）。

また、法定監査人・監査事務所に対する制裁については、先の行動計画ではEU域内共通のアプローチを定めるとされていた。もっとも、法定監査指令では、EU加盟国は不適切な法定監査を発見、修正、防止するための効果的な検査・罰則制度を確立することとされ、各国の法的責任の体系を害さないようにしつつ、効果的で均衡のとれた制止力のある罰則を導入する、という規定に留まっている（30条）。

3. 品質保証と監査基準

1) 品質保証制度

監査人や監査事務所が行う監査の品質について外部の第三者がレビューを行う品質保証制度（quality assurance system）については、監査の品質を向上させるものとして、2000年11月の欧州委員会の勧告において最低要件が定められた。これに伴って、EU加盟国は、2003年までに品質保証制度を導入することが求められた。その結果、2003年末までにすべてのEU加盟国において品質保証制度が国内において適用されたか、適用の過程にあった。

法定監査指令は、EUにおける品質保証制度の法的な基盤を強化するものである。具体的には、EU加盟国の品質保証制度は、以下の要件を満たさなければならないとされている（29条1項）。

- ① 品質保証制度は、レビューを受ける法定監査人・監査事務所から独立した組織により、公益監視制度の下に行われること
- ② 品質保証制度は、基金面で法定監査人・監査事務所からの不適当な影響から守られ、その影響を受けないこと
- ③ 品質保証制度は十分な資源（resource）をもって行われること
- ④ 品質保証レビューに携わる人員は、法定監査および財務報告について適切な専門教育と適当な経験を有し、品質保証レビューに特化したトレーニングを受けていること
- ⑤ 品質保証レビューを誰が行うかの選択は、レビューを行う者と法定監査人・監査事務所との間で利益相反が生じないような客観的な手続きに則って行われること
- ⑥ 適切な抽出テストに基づいて行われる品質保証レビューの範囲は、監査基準や監査人の独立性の要件の遵守、監査に投入する資源の量と質、監査報酬、監査事務所内部の品質管理システムの評価を含むこと
- ⑦ 品質保証レビューは、レビューの主要な

結論を含むレポートを主たる成果とすること

- ⑧ 品質保証レビューは、少なくとも六年に一回（後述の公益事業体に関しては少なくとも三年に一回）は行うこと
- ⑨ 品質保証レビューの全体的な結果を毎年公表すること
- ⑩ 品質レビューにかかる勧告は、合理的な期間内に法定監査人・監査事務所によってフォローアップされること

2) 監査基準・監査報告書

欧州委員会の2003年の声明において、既にEU域内で行われるすべての法定監査は、国際会計士連盟の国際監査・保証基準審議会（IAASB）によって策定される国際監査基準（ISA）に依拠することが提案されていた。先般の法定監査指令の発効によって、EU域内で国際監査基準を採用することが法的に整備されたことになる。

法定監査指令では、法定監査人・監査事務所が行う法定監査は国際監査基準に基づくものであることとされ（26条1項）、ある監査基準が国際監査基準として採用されるためには、欧州委員会が以下の要件に照らして判断すると規定されている（26条2項）。

- ① 適切なデュープロセスや公益監視、透明性をもって整備され、国際的に一般的なものとして受け入れられていること
- ② 年次連結会計の信頼性や品質に対して高いレベルで貢献していること
- ③ 欧州において公共のため（public good）になっていること

また、企業間の比較可能性を高めつつ、法定監査の機能に対する信頼性を回復するため、欧州委員会は国際会計基準（IAS）に基づき作成される監査報告書について、EU域内で共通の基準を策定するとしている（28条2項）。

4. 公益事業体の法定監査

1) 監査委員会

法定監査指令は、上場会社、銀行、保険会社、投資会社、年金基金等の公益事業体 (public-interest entities) について、特別の条件を設けている。これは、一連の不正会計事件を踏まえ、不適正な監査の結果として株主や顧客等にもたらされる影響が他の法人と比べると潜在的に高いため、公益事業体に対してより厳しい要件を求めているものである。

まず、公益事業体は、原則、監査委員会 (audit committee) を設置しなければならないとされている。同委員会のメンバーについては、経営に関わる機関のメンバーのうち取締役以外の者、監査対象の法人の経営の監視にあたる者、株主総会で指名された者の中から各加盟国が要件を定めるとされており、そのうち少なくとも一名は、経営から独立し、かつ会計や監査に通じた者でなければならないとされている (41条1項)。

監査委員会は、法定監査人と経営との間をアームズレングスの関係に保つ働きを行う点でコーポレートガバナンス上の重要な役割を担うものである。その目的は、財務リスク、オペレーショナルリスク、コンプライアンスリスクを最小化し、財務報告の質を高めることである。また、財務報告のプロセスと法定監査について独立した立場からのモニタリングを強化するものであり、経営の不適切な干渉を排除する働きをする。欧州委員会は、監査委員会に大きな役割を期待しており、経営に対して強い独立性を有する観点から、当初、米国のサーベンス・オクスレー法の規定と同様に、すべての公益事業体に対して既存の経営上の組織とは別に監査委員会を設置することを求めていた⁹。しかしながら、欧州議会において、財政面からも運営面からも負担が大きいとして、監査委員会を独立して設置することを強制することに対して批判の声があ

がった。このため、法定監査指令では、少なくとも取締役会等の議長が監査委員会の議長を兼ねていなければ、取締役会等の経営に関わる機関そのものが、監査委員会の機能を担ってもよいと規定されている。

法定監査指令では、監査委員会は、財務報告のプロセスについてのモニタリング、内部統制や内部監査、リスク管理体制の有効性に関するモニタリング、年次連結会計のモニタリングを責務としており、さらに、法定監査人・監査事務所の独立性についても監視を行う機能を求められている (同条2項)。また、基本的には法定監査人・監査事務所は株主総会で選任されるものとされており (37条)、その選任に関する株主総会への提案は、監査委員会の推薦に基づくものでなければならないとされ、法定監査人・監査事務所を選ぶ役割も担っている (同条3項)。

2) 公益事業体の法定監査

一方、公益事業体の法定監査を行う法定監査人・監査事務所にも特別な要件が求められる。まず、公益事業体の法定監査人・監査事務所は、組織の法的形態や議決権の所有割合、ネットワーク形態、ガバナンスの構造、内部の品質管理システム、直近の品質保証レビューの結果、法定監査を行った公益事業体のリスト、監査報酬や非監査業務にかかる収入の内訳等を記載した年次透明性報告書 (annual transparency report) を事業年度の終了後から三ヶ月以内にウェブサイトにおいて公開しなければならない (40条1項)。

また、監査人の独立性にも要件が加わる。公益事業体の監査にかかる法定監査人等は、毎年、監査委員会に対して監査人の独立性に問題がないことを確認し、監査業務以外に提供している非監査業務について開示し、また、監査人の独立性を侵す脅威やそれに対するセーフガードについて監査委員会と議論しなければならないとされている (42条1項)。

さらに、公益事業体の法定監査には、監査人の交替いわゆるローテーションが求められる。法定監査指令では、法定監査に対して主たる責任を有し監査報告書に署名する主任パートナー（key audit partners）のローテーションは七年とされ、インターバルは二年とされている（42条2項）。当初の指令案では、主任パートナーは五年を超えて担当してはならない、もしくは七年で監査事務所を変更しなければならないとされ、監査事務所そのもののローテーションも選択的に規定されていた。しかしながら、欧州議会議員から監査事務所のローテーションに難を示す意見があり、結果的に監査事務所のローテーションに関する規定は削除されたものである。また、主任パートナーのローテーションについても当初の案に比べ二年長くなっている¹⁰。

品質保証レビューについては、2000年の品質保証に関する勧告では、公益事業体の法定監査の品質保証レビューは少なくとも六年に一回行うとされていたが、法定監査指令では、公益事業体については少なくとも三年に一回行うこととされ、期間が短縮されレビューの頻度が高まるかたちとなった。

監査委員会との関係では、公益事業体の法定監査人・監査事務所は、財務報告にかかる内部統制における重大な欠陥（material weakness）等、法定監査において発見された重要事項を監査委員会に報告しなければならないと規定されている（41条4項）。

5. 法定監査の監督

1) 公益監視

2000年の品質保証に関する勧告において、EU加盟国は、品質保証制度が公共の利益に十分に適ったものであることを保証するものとして、①品質保証制度の管理・運営に対する監督、②品質保証レビュー結果の評価、③品質保証の結果報告書の承認を行う機関として、品質保証に対象を限定した公益監視制度

（public oversight）を設けることとされた。その組織のかたちは、EU加盟国の既存の法定監査人に対する監督体制に依拠するものとされ、各国に委ねられていた。

一方、一連の不正会計事件以降、監査の信頼性を回復・向上するための重要な手段として、監視対象を品質保証制度に限定せず、法定監査を全体的に監視する公益監視制度を統一的に強化することが必要となった。その場合、監査人による自主規制の機能にその責務を負わせるには利益相反の可能性がある点が懸念された。利益相反が生じるような仕組みは、むしろ法定監査に対する信頼性を損なう原因にもなりかねず、信頼性の高い公益監視制度をいかに設計するかが鍵となっていた。

法定監査指令では、監査人に対する独立性が確保されるよう公益監視の範囲、権限、公益監視のガバナンスを担う組織の人的構成、公益監視の透明性、公益監視を支える基金面に関する要件が定められている。特に、監査プロフェッションではない法定監査の専門家や既に法定監査から離れた元監査プロフェッション等によって公益監視制度がガバナンスされることが重要なポイントである。具体的には、法定監査指令では、EU加盟国は以下の要件に沿って法定監査に対する効果的な公益監視制度を整備することが求められている（32条）。

- ① すべての法定監査人・監査事務所は公益監視制度の下に置かれること
- ② 公益監視制度は、独立性・透明性に則った手続きにより選任され法定監査に適した見識を有する者によってガバナンスされること。ただし、直前三年間は法定監査に携わっておらず、監査事務所の議決権を保有せず、または監査事務所の経営に関する機関のメンバー、監査事務所の雇用者その他の関係を有する者ではない者がその過半数を占めること
- ③ 公益監視制度は、法定監査人・監査事務

所の認定・登録状況の監視、監査事務所や監査業務における職業倫理規定や品質管理システムの適用状況の監視、継続的教育プログラム・品質保証制度・制裁制度の監視に対して最終責任を負うこと

- ④ 公益監視制度は、法定監査人・監査事務所に関して、必要に応じ検査および適切な処置を行う権限を有していること
- ⑤ 公益監視制度は、年間の行動計画およびその結果報告書の公開を行うことを含む透明性を有していること
- ⑥ 公益監視制度は、基金面で十分なものであり、基金が法定監査人・監査事務所からの不適当な影響から守られ、その影響を受けないこと

2) 監督体制

EU の多くの金融・資本市場規制と同様に、法定監査にかかる監督についても本国監督主義 (home-country control) に基づいている。すなわち、公益監視を含む EU 域内の監督について、法定監査指令は法定監査人・監査事務所が認定を受け事務所を登録した本国の監督・監視の原則を尊重しなければならないとされる。また、他の EU 加盟国にある連結子会社の法定監査を行う場合、または他の EU 加盟国に本拠を置く発行体の証券が自国の市場で取引されている場合、その EU 加盟国は、他の加盟国の登録制度、品質保証レビュー、監査基準、職業倫理、監査人の独立性について要件を付加してはならないという相互承認 (mutual recognition) を定めている (34 条)。

また、EU 加盟国の当局は、他の加盟国に対する協力義務が求められる。公益監視制度について EU レベルで有効な協力を行うこととされ (33 条)、法定監査に関する情報の交換や検査の実施について協力しなければならないとされる (36 条 1 項)。また、EU 加盟国の当局は、他の加盟国の監督領域に含まれる事項について、その加盟国の当局に対し

て検査を要請することができるかとされている (36 条 6 条)。第 8 次指令と比べると、EU 加盟国の当局間の一層の協力関係が構築されるよう配慮されている。

他方、EU 域外国の当局との関係では、公益監視制度が円滑な協力関係を構築するための鍵になると考えられている。欧州委員会は、EU 域外の第三国の監視制度が EU の公益監視制度と同等のレベルにあれば、第三国の監査に関する監督制度に信頼を置くことができ、より一層の協力関係を築く基盤になるとの考えを表明している。

また、一般に、EU 加盟国と第三国の当局の間の情報の授受は慎重を要する問題である。こうした問題についても法定監査指令では対応が規定されている。第三国で証券を発行している会社の監査調書、または EU 域外国の連結会計の一部を構成するグループ子会社の監査調書の場合、もしくは第三国の当局との間に相互主義に基づく取り決めがある場合等には、一定の条件の下、第三国の当局に対して監査調書を送ることができるかと規定している (47 条)。

このように法定監査指令では、EU 域外国の当局の間でも協力関係が構築できるような規定が用意されている。

III. おわりに

法定監査指令が正式に発効したことで、今後、EU 加盟国において 2008 年 6 月を期限として国内法化が進み、その結果、EU 共通の法定監査の枠組みが整備されることになる。他方、わが国では、2006 年 4 月から品質管理に関する実務指針の適用が始まり、足許では 2007 年 4 月の適用を目指して登録制度に関する公開草案が公表されるなど会計監査を巡る制度が拡充されつつある¹¹。

監査基準あるいは監査制度は、国際的なコンバージェンスの流れにある。今後、EU に

おける法定監査指令がどのようなかたちで国内法化されていくか、また、EU域内で法定監査を行うわが国の監査事務所の登録・監督に関する同等性についてEUがどのような判断を行うかということも含め、引き続き帰趨が注目される。

- ¹ 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 84/253/EEC, OJ L157/87 9.6.2006.
- ² Commission Recommendation of 15 November 2000 on quality assurance for the statutory audit in the European Union: minimum requirements.
- ³ Commission Recommendation of 16 May 2002, Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles.
- ⁴ Communication from the Commission to the Council and the European Parliament, Reinforcing the statutory audit in the EU.
- ⁵ 理論的知識に関する試験は次の内容を含むものでなければならないとされ、まず、会計論・会計基準、年次連結会計に関する法規、国際会計基準（IAS）、財務諸表分析、原価計算・管理会計、リスク管理・内部統制、監査論や監査技術、法定監査に関連した法規や監査基準、国際監査基準（ISA）、職業倫理・独立性が規定されている。さらに関連するものとして、会社法・コーポレートガバナンス、倒産法制、税法、民商法、社会保障法制・労働法、ITおよびシステム、経営学・経済学、数学・統計学が挙げられている（8条）。
- ⁶ ただし、EU域内で取引される負債性証券で額面金額が最低5万ユーロの証券、または外国通貨建ての負債性証券で発行時に5万ユーロに相当する証券のみを発行する会社である場合には、登録の必要はない（45条1項）。
- ⁷ 欧州委員会は、22条各項で規定された脅威、セーフガード、重大な脅威、自己評価や自己利益等に関して適用基準を定めることとしている（22条4項）。
- ⁸ 自己利益（self-interest）、自己レビュー（self-review）、擁護（advocacy）、親密（familiarity）、脅迫（intimidation）は、国際会計士連盟の倫理規約で導入された概念である。証券監督者国際機構（IOSCO）の「監査人の独立性及びそのモニタリングにおける企業統治の役割に関する原則」では、これらについてより具体的に以下のように記述されている。
 - ① 自己利益とは、監査対象企業からの財務上その他の利益を得る場合で、例えば、当該会社への投資、当該会社からの報酬への過度の依存

- ② 自己レビューとは、例えば、結果として自らの作業を監査することになる業務の提供
 - ③ 擁護とは、例えば、監査対象の法人が第三者と取引する際にその法人の代弁者として行動すること
 - ④ 親密とは、例えば、担当パートナーが長期間にわたって特定の顧客に従事すること、元パートナー等がCFOとなっている法人の監査
 - ⑤ 脅迫とは、例えば、会計原則の適用に関する意見対立による監査人交替の脅迫
- ⁹ 2002年に成立した米国サーベンス・オックスレー法301条では、公開企業について、全員独立した取締役から構成される監査委員会の設置が義務づけられている。なお、米国公開の日本企業については、SEC規則によって、わが国の監査役会制度については適用除外となっている。
 - ¹⁰ 米国ではパートナーのローテーションは五年（インターバル五年）、社員のローテーションは七年（インターバル二年）とされる。わが国では、原則、業務執行社員のうち主任会計士についてローテーション五年（インターバル五年）、その他の業務執行社員はローテーション七年（インターバル二年）とされている。
 - ¹¹ 企業会計審議会が2005年10月28日に公表した「監査に関する品質管理基準」に対応し、日本公認会計士協会から2006年3月31日に監査に関する品質管理の実務指針として「監査事務所における品質管理」および「監査業務における品質管理」が公表され、2006年4月1日以後開始する事業年度にかかる監査から適用されることとなった。また、2006年7月31日、日本公認会計士協会から「上場会社監査事務所登録制度要綱案」が公表され、事務所名、所在地、最高経営責任者の氏名、設立年月日、社員数、所属公認会計士数、監査対象上場会社数等を登録する登録制度を2007年4月から導入することとしている。