

会計士の倫理規程の分析 ー利益相反の観点よりー

原 田 保 秀

本稿では、会計士の倫理規程についての分析を行う。会計士は専門職として、会計に対する最も高度な知識、技能を有する人種である。専門職 (profession) と呼ばれる職業には、例えば医師や弁護士等があげられるが、そうした専門職に共通する特質が、集約すれば高度な専門性、自己規制、公益性にあるということを確認する。そのうえで、多くの専門職が有している倫理規程に共通する項目や相違する項目を、会計士、弁護士、医師のそれぞれの倫理規程を比較しながら確認、整理する。

さらに、会計士の倫理規程を他の専門職倫理規程と比較した場合に、特に詳細に規定されている独立性の規程について、国際会計士連盟 (International Federation of Accountants) が2009年7月に公表した会計士のための倫理規程 (Code of Ethics for Professional Accountants) を題材として取り上げ、その全体の構造について利益相反の観点から分析する。

キーワード：専門職・会計士の倫理規程・独立性・利益相反 (conflict of interests)

1. はじめに

概して、専門職 (profession) と呼ばれる職業には、倫理規程 (行動規程や倫理綱領とも呼ばれる) が定められており、専門職の特質のひとつと見なされる。会計士も、専門職団体である会計士協会が倫理規程を定め、その遵守を会員たる会計士に要求している。

こうした専門職の倫理規程の中には、他の専門職の倫理規程においても存在する共通する項目もあれば、そうでない項目も存在する。2つの専門職の倫理規程の間に相違がある場合には、その原因は、2つの専門職の倫理に関する関心の程度が違うというよりは、それぞれの専門職の社会的役割の違いによって生じるということが主たるものとして考えられる¹⁾。会計士の倫理規程においても、他の専門職と共通する多くの項目が倫理規程に存在する。同時に、他の専門職の倫理規程にはそれ程詳細に見られない、独立性の規程といった項目も存在する。この独立性の規程は、監査あるいはレビューという特別の業務を担う会計士の社会的役割によって生じるものである。

本稿では、会計士の倫理規程の全体構造を明らかにすることを主たる目的としている。そのために、まず、会計士の倫理規程の分析の出発点として、会計士を含めて専門職と呼ばれる職業についての共通する特質について確認する。つぎに会計士と他の専門職の社会的役割の相違について明らかにする。そのうえで、会計士の倫理規程と他の専門職の倫理規程の共通する項

目と相違する項目を確認する。特に会計士の倫理規程と他の専門職の倫理規程の相違する項目の中心は、独立性の規程であるので、利益相反という観点から独立性の規程の意義を分析する。

2. 専門職の特質

会計士は、医師、法律家あるいは聖職者と同様、社会から専門職として認知されている。専門職と呼ばれる職業は他の職業（non profession）と比較した場合に、いくつかの特質が見出されることが社会学的な見地から指摘されている。そこで、まず専門職に共通する特質というものについて検討してみたい。この特質の項目数は論者によって様々であり、完全な専門職というものを定義づけることは困難であるが、とりあえず、その特質は概ねつぎに示す6つであると本稿では考えることにする²⁾。

- ① 高度な体系的理論を持つ。
- ② 社会的に重要な仕事を担う。
- ③ 権威を持つ。
- ④ 社会的に認められた自治権を持つ。
- ⑤ 倫理規程を持つ。
- ⑥ 独自の価値観を持つ。

まず、専門職には高度な体系的理論、言い換えれば高度な専門能力・知識が求められる。つまり、会計士であれば会計と監査の体系が背景理論として存在する。一般的にこうした専門能力・知識の習得には、体系的な専門教育がなされる。例えば、医師ならば大学の医学部、弁護士ならば法科大学院というように高等教育機関がその役割を担うことが多く、会計士の場合も、必要条件ではないが会計専門職大学院が存在する。こうした専門教育は、一般の専門職とは呼ばれない仕事（non profession）にはあまり必要とされない。

第2に、専門職は社会的に重要な仕事を担っている。医師であれば、人々の健康を維持し、弁護士であれば基本的人権の擁護と社会正義の実現を目指し、会計士であれば、監査を通じて会計情報の信頼性を担保して金融市場という社会制度を円滑にするという公共にとって重要な役割を果たしている。こうした社会的に重要な仕事を担っているからこそ、専門職は権威を持ち、社会的に認められた自治権を持つことにつながる。

第3に、専門職は権威を持っている。専門職は、原則として何人にも従属しない自由業であって、いわゆる主人もちの職業ではない。専門職は特定のクライアントと個々の場合の契約にもとづいてサービスを提供することを通じて公共の利益に資することになる。このことを、クライアントとの関係から考えると、専門職はクライアントの言いなりになって仕事をするわけではなく、自らの専門知識、技術、経験を駆使しつつ自らの社会的使命を果たせるよう考えて行動するということになる。

第4に、専門職は社会的に認められた自治権を持つ。つまり、専門職は、特定の業務を独占的に実施できるという特権（いわゆる業務独占資格）を持っている。この特権が社会から容認される論理としては、専門職の活動が公共の利益に資するものであるということと、専門職は社会から委託された任務を遂行するために必要なその専門職しかもち得ない高度な専門能力が

あるということがあげられる。そして、専門職の特定の業務を独占的に実施できるという特権を社会が付与する制度的な保証としては、資格認定制度と特権の濫用に対する懲戒、資格不十分者からの資格剥奪が存在する。

実際に専門職のライセンスを得るためには一定基準の能力が求められ、その能力獲得のためには、一定の特殊な教育と訓練を必要とする場合が多い。このため、たいていの専門職は、養成機関を自らの手で運営する。また、養成機関を運営しなくても、資格認定制度の試験の内容を作成するのも専門職自身である。また、特権の濫用や資格が不十分であると見なされた専門職メンバーには、法律上の制裁から専門職内部における資格剥奪制度や懲戒制度まで追放のためのさまざまな制度が存在する。具体的に、教育訓練、試験制度決定、資格剥奪、懲戒を行うのは専門職団体である。専門職は、専門職としての地位の社会的承認を獲得するために、ひとつの集団として社会に存在し、活動することが必要である。かくして専門職は専門職団体を形成することになるわけである。

会計士の場合も、会計士試験に合格してライセンスを取得することと、専門職団体である会計士協会（わが国の場合は日本公認会計士協会）に入会し、会員資格の継続を協会自身が規律、監督するという方法で自治権を形成している。こうすることで会計士は監査というサービスについて一種の独占を社会から認められているということになる。この自治権は、主として会計士業界以外の団体との競争を抑制するという効果によって会計士に経済的な利益をもたらす。

第5に、専門職は倫理規程を持つ。専門職には権威や自治権が認められているが、こうした権威や自治権は容易にそれらの濫用や腐敗に結びつくことが考えられる。一般的に専門職団体には、メンバーの非倫理的な行動に対して規制を加える権限が与えられている。そこで、多くの専門職団体では、専門職が従うべき倫理規程を明文化している。倫理規程では、多くの場合、専門職団体のメンバーがどのような義務を持ち、何をしなければならないのかが定められている。倫理規程は、専門職団体のメンバーがこれを遵守し、信頼できる存在であるということをして一般大衆に対して宣言することで、社会に対して権威と自治権を認めさせているという側面もある。倫理規程の分析が本稿の主たる目的なので詳しくは後述する。

第6に、専門職は独自の価値観を持つ。独自の価値観とは、利己心よりも社会的な利益（公共の利益）を優先するという価値観である。専門職は、その特質のひとつとしてあげたように何らかの重要な社会的役割を演じている。このような専門職に対して、社会の側は教育機会や資格認定制度といった形で専門職に権威や自治権を付与しているわけだが、その見返りとして専門職は公共の利益のためにサービスを提供するという一種の社会との契約関係が成立している。当然、権威や自治権が社会から付与されている専門職には一般大衆よりも高い倫理性が求められることになり、利己心よりも社会的な利益を優先する価値観が要求されることになる。

以上、専門職の特質として列挙した6つの項目を確認したが、これらの6つの項目は結局のところ、高度な専門性、自己規制、公益性という3つの項目に整理、集約することができると思われる³⁾。

つまり、まず各種の専門職は重要な何らかの社会的役割を演じており、その遂行が公共の利益に資することになる（公益性）。こうした専門職の役割を果たすためには、一般の者が持ち

得ない高度な技術や理論の体系的な知識が必要とされる。つまり、専門職の業務は誰もが簡単に行える種類のものではないということである。このように公共の利益に資する社会的役割を演じ、高度な専門性が必要とされる専門職には、社会から権威と業務独占というある種の特権と自治権が付与されることになる。しかし、こうした権威や自治権は権利の濫用や腐敗を生み出しかねない。そこで、専門職は自ら専門職団体を構成して、専門職になるための一定の基準を設け、教育訓練を実施することで後継者養成を行うと同時に、倫理規程を作成して、メンバーに遵守させることを通して自己規制を行う。専門職でない者でも確かにある程度の知識があれば、問題や間違い等に気付く場合はあるだろうが、やはり同じ専門職である者のほうが問題や間違い等に気付く可能性は高いといえる。その意味から、専門職同士は、お互いに業務を評価する最適任者ということがいえる。この点が、専門職に自己規制が求められる根本的な理由といえだろう。

こうした3つの特質を完全に備えているということは、ある意味、理想型の専門職の姿であるといつて良い。現実の個々の専門職メンバーには、公益性よりも利己心（自己利益）を優先させたいという倫理的ジレンマが生じる可能性が多分に存在し、どの専門職においても現実にはさまざまな不祥事が生じることがある。しかし、だからこそ倫理的ジレンマが生じるのをあらかじめ見越して、社会は各種専門職に関する法令を制定し、そのなかで他律的に規範を設け、また同時に専門職自らは、専門職団体を通じて倫理規程という規範の設定と遵守という形で、倫理的ジレンマに対応できるよう規制を自律的に図ることが必要となってくるのである。

3. 会計士の倫理原則

さて、こうした他律的規制と自律的規制という二重の規範は、各種専門職が実施する業務が倫理的に認められるか否かを判断する専門職の行動基準という性格を持つ。倫理の問題は、自己と他者という二者間になんらかの「関係」が生まれたときに生じる場合が多く、この両者の間の関係を扱った規範が倫理原則であり、専門職の行動基準も倫理原則を定めたものと解することができる。倫理原則は会計士の場合、会計士が実施した監査行為が倫理的に認められるかどうかを判断するときの基準であり、具体的には監査基準や公認会計士法、あるいは会計士協会によって作成される倫理規程等のそれぞれのなかに含まれる倫理的な要素といえるだろう⁴⁾。

では、監査における自己と他者という二者間の関係はどのようになっているのだろうか。まず、監査における自己と他者を構成するメンバーとして想定できるのは、企業会計が企業と各種利害関係者との間でコミュニケーションツールとして利用されている現状において、監査を実施する会計士、クライアントである企業、および各種利害関係者（主として投資家、敷衍すれば社会一般をいう）である。監査を実施する会計士の行動基準の中にある倫理原則について考えた場合、自己は監査を行う会計士、他者は各種利害関係者（社会一般）であり、その両者の間の関係を扱った倫理原則であることが理解できる。

本来、会計士による監査行為が監査基準や倫理規程のような倫理原則に照らして妥当であるか否かという判断は、他者である各種利害関係者（社会一般）が主体となって果たすべき機能であるといえる。しかしながら、会計士の監査行為が倫理的であるか否かを判断するために

は、高度な専門能力や知識が必要であり、またその他のさまざまな制約が伴う。そこで結果的には各種利害関係者に代わって、同じ専門家である会計士が公的な立場から会計士の監査行為をチェックするという形で、監査行為に対する倫理的判断をするように制度化されていると解釈できる。

わが国の場合、まず監査業務の品質を個々の会計士事務所に、監査調書の査閲、監査意見表明のための審査によって管理する。つぎに専門職団体である日本公認会計士協会の中の品質管理基準委員会が、個々の会計士事務所が行った品質管理をレビューする。さらに、その結果を公認会計士・監査審査会がモニタリングするという形式が採られている。監査業務の品質チェックを誰が中心に実施するかは、各国により異なり、わが国のように会計士協会がチェックをする場合と、他の監査法人にチェックを依頼する場合がある⁵⁾。しかし、どちらの場合も、会計士によって提供された監査サービスの品質の善し悪しを評価できる者は、その道のエキスパートである同じ会計士だけであるという考え方が根本にあることは間違いない。以上の関係をまとめると図1のようになる。

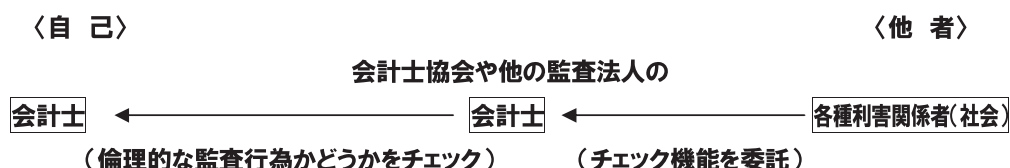


図1：監査を実施する会計士の行動基準の中にある倫理原則

ところで、監査における自己と他者という二者間の関係は、会計士が実施した監査行為が倫理的に認められるかどうかを判断する次元の話以外に、会計士が、クライアントである企業の会計行為が倫理的に認められるかどうかを判断する次元においても生じる⁶⁾。

会計士がクライアントである企業の会計行為が倫理的に認められるかを判断するのに用いられる倫理原則は、一般に認められた会計原則（GAAP）の中に含まれる倫理的な要素である。この二者間の関係では、一見すると自己は会計行為をしたクライアントである企業、他者は監査人たる会計士であり、両者の間の関係を扱った倫理原則であると考えられるが、その実は異なることに注意しなければならない。なぜなら、監査人たる会計士は、各種利害関係者の立場から各種利害関係者に代わって、企業の会計行為が倫理的に妥当であるかどうかの判断を行うという役割を担っているに過ぎないからである。したがって、自己は会計行為をしたクライアントである企業、他者は各種利害関係者であり両者の間の関係を扱った倫理原則ということになる。つまり、会計行為が倫理的に妥当であるか否かの判断には高度な専門能力や知識が必要であるし、またその他のさまざまな制約があることから、会計士が各種利害関係者に代わって会計行為のチェック機能全般を果たすよう制度化されていると解釈できるのである。

したがって、会計士はクライアントである企業から報酬を得て監査を実施するが、実質的な依頼人は各種利害関係者であることが明らかになる。以上の関係をまとめると図2のようにな

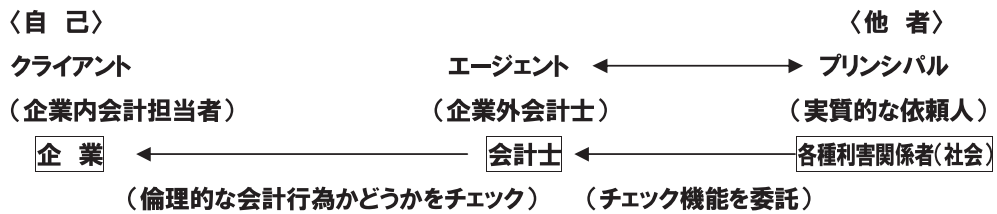


図 2：会計士の会計行為判断の基準の中にある倫理原則

る。

このような自己と他者の関係は、専門職の中でも特徴的である。例えば、同じ専門職である弁護士や医師の場合、報酬を支払うクライアントの利益を最大限に擁護することが、社会から要請されていることである。医師であれば、クライアントである患者の病気を治し、健康の増進を図ることが公益性の実現に適うことである。弁護士であれば、訴訟代理人として執務する場合、クライアントの代理人的役割を持ち、クライアントの利益を最大限に擁護し、権利実現を図ることで公益性の実現に適うことである。もちろん、医師や弁護士がクライアントの利益を擁護するために最大限努力するといっても、あくまで社会的正義に反しない範囲での話であることは当然であり、高次の社会的、公共的役割のまえでは、クライアントの利益は最優先されない場合もある。しかしながら、クライアントの利益を最大限に守ることが、社会から最も期待されている役割であり、社会と弁護士や医師といった専門職との間のある種の社会契約である。つまり、クライアントの利益を最優先することが概ね公共の利益を促進することと一致し、弁護士や医師という専門職全体の独占利益を生み出し、間接的に個々の弁護士や医師の利益につながるのである。

報酬を支払うクライアントの利益を守ることが公益性に適う医師や弁護士とは異なり、会計士の場合、クライアントの利益も直接的な報酬を貰わない実質的依頼人である各種利害関係者の利益も、公平に考慮することが公益性に適うことになるという点は大きな相違といえる。

この点は、監査を行う会計士が、極めて客観的にその役割を果たすことが社会から期待されている表れである。つまり、社会と会計士の間には、各種利害関係者とクライアントを公平に考慮して監査を実施するという社会的役割を果たす見返りとして、会計士に監査業務の独占という経済的利益を認めるというある種の社会契約が結ばれているということになる⁷⁾。また、個々の会計士について見れば、直接的な報酬は各クライアントから得ているが、会計士だけに認められた監査業務による独占利益は、各種利害関係者（社会一般）から会計士協会を通じて、間接的に配分されているという構造になっていることが理解できる。

この会計士と他の専門職（医師や弁護士）との相違は、倫理規程の中で独立性の規程として強く表れるが、その点については後述することとして、先に専門職の倫理規程全般に共通する項目について確認しておくことにする。

4. 専門職の倫理規程に見られる共通項目

各専門職団体の倫理規程を比較すると、共通するいくつかの項目があることが分かる。まず、共通する項目として専門職の使命ないしは理念というものが規定されていることがあげられる。例えば、日本公認会計士協会が定めた『倫理規則』では、財務情報の開示制度の充実と開示された財務情報の信頼性の確保をもって社会の健全な発展に寄与することが使命として述べられている。また、日本医師会が定めた『医師の職業倫理指針』では、人々の健康の維持もしくは増進を図ることが、日本弁護士連合会の『弁護士職務基本規程』では基本的人権の擁護と社会正義の実現ということが使命とし述べられている。つまり、各種専門職倫理規程には社会的役割と公益性（公益の優先原則）が掲げられているわけである⁸⁾。

つぎに、専門能力を維持する義務について規定している倫理規程も多い。会計士の『倫理規則』では、「会員は、適切な専門業務を依頼人又は雇用主に提供できるよう、必要とされる専門能力を維持しなければならない⁹⁾」と規定があり、『弁護士職務基本規程』では、「弁護士は、教養を深め、法令及び法律事務に精通するため、研鑽に努める¹⁰⁾」と規定されている。それと同時に、専門職として誠実かつ公正に行動することも規定されている¹¹⁾。

専門職とクライアントの間には、専門的知識の圧倒的な情報格差がある。であるからこそ、クライアントは専門職に業務を委任するわけであるが、このことがクライアントに尊敬と畏敬を生み出す。加えて、クライアントには専門職の見解に対して、その適否を判別することは通常困難であり、専門職が委託された業務に対して手を抜いていても分からないという危惧が構造的に備わっていることになる。こうした危惧を回避するために専門職全般には、誠実かつ公正に行動することが、倫理規程に規定されていると解することができる。

さらに、クライアントに対する義務として守秘義務を規定していることがほとんどである。守秘義務は、クライアントの秘密を扱う会計士、医師、弁護士などの専門職では特に重要視されている。例えば、会計士の『倫理規則』には、守秘義務についてつぎのように規定されている。

「会員は、正当な理由なく、業務上知り得た秘密を他の者に漏洩したり、自己又は第三者の利益のために利用してはならない。業務上知り得た秘密とは、会員が、会計事務所、雇用主（潜在的な雇用主を含む）、依頼人（潜在的な依頼人を含む。）及び業務上の対象となった会社等から知り得た秘密をいう。会員は、業務上知り得た秘密を利用しているのではないかという外観を呈することがないように留意しなければならない¹²⁾。」

また、『医師の職業倫理指針』においては、つぎのように規定されている。

「医師が診療の過程で取得する患者に関する情報は、患者にとって極めて秘密性の高いものである。医師がこのような患者の情報を他人に漏らすことは患者に実害を与えたり、患者の名誉を毀損することになりかねず、また医師・患者間の信頼関係が崩れ、円滑な診療を阻害することになることから、古くから医師は職業倫理として守秘義務を重視してきた。また法律でも刑法などを通じて、患者の秘密保持とこれを守る医師の立場の保護を図っている¹³⁾。」

このような守秘義務については正当な理由がある場合には、それが免除されることについても定められている。会計士の『倫理規則』では、正当な理由として守秘義務が免除される場合

として、クライアントから守秘義務の解除の了解を得ている場合、法令によって守秘義務の解除が要求されている場合（例えば、訴訟手続きの過程で文書を作成したり証拠を提出したりするようなとき）、守秘義務が解除される職業上の義務又は権利がある場合（例えば、会計士協会の品質管理レビューに応じるとき）の3つがあげられている¹⁴⁾。

『医師の職業倫理指針』でも、患者本人が同意・承諾して守秘義務を免除する場合と患者の利益を守るよりもさらに高次の社会的・公共的な利益をあげている。後者の患者の利益を守るよりもさらに高次の社会的・公共的な利益の例としては、患者の尿中に覚せい剤反応が出たことを警察に通報した行為、児童虐待の通告、配偶者からの暴力の通報などが明示されている¹⁵⁾。専門職による守秘義務の免除については、クライアントから同意がある場合と、守秘義務よりも高次の公益性がある場合に限定されている。また、クライアントの保有する秘密保持の権利を損なわないようにする守秘義務は、専門職の社会的信頼の基盤を形成するものであるといえる。

このほかの倫理規程に見受けられる共通の項目としては、専門職同士が尊重、協力しあうことが定められている場合が多い。その内容は、同じ専門職である者の信用を傷つけたり、専門職団体自体の名誉を傷つけたりすることがないように注意を払わなければならないというもの¹⁶⁾。

5. 会計士の利益相反とその解決

5-1. 会計士の利益相反

さて、専門職の倫理規程に共通して定められている項目について確認したが、会計士の倫理規程の中には、とくに独立性の規程として、会計士が他者との間でもたなければならない関係やもってはならない関係についての規定がある。独立性は、会計士だけではなく、他の専門職にも求められる¹⁷⁾。しかしながら、他の専門職と比較して、その内容が非常に詳細に規定されていることは、大きな相違であるといえよう。

その理由は、上述のとおり社会と会計士の間には、実質的依頼人である各種利害関係者（社会一般）とクライアントを公平に考慮して監査を実施するという会計士特有の社会的役割があることに関係する。すなわち、会計士がクライアントと各種利害関係者の関係について公平に考慮するといっても、実際には、その関係において何らかの利害の対立が存在する可能性が高く、そこに会計士の判断が関わってくるときに、会計士は利益相反の状況に陥り、倫理の問題が生じる可能性が他の専門職と比較して相対的に多く存在すると考えられるからである。ここで利益相反とは、ある人と他者の関係において、ある人が他者のためになる行為を担うときに、その役割を果たすことを妨げるような別の利害が存在する場合に生じることをいう¹⁸⁾。

会計士の場合に当てはめると、利益相反は、会計士と実質的依頼人である各種利害関係者の関係において、会計士が各種利害関係者のためになる監査行為を担うときに、公共の利益に資するという監査の社会的役割を妨げるような別の利害、例えばクライアントの利益や会計士自らの利己心といったものが存在することから生じるということになる。

会計士は、監査を通じてクライアントである企業の財務諸表の適正性に関する意見表明を行

うが、その際には、クライアント以外の各種利害関係者は、会計士がクライアントと各種利害関係者の関係について公平に考慮して判断をしていることを当然期待している。しかしながら、各種利害関係者（社会一般）のこうした期待を裏切るような状況、すなわち会計士の監査人としての判断を信頼できなくなるような要因が存在する場合がある。その要因とは、クライアント等からの圧力や誘惑、特定の人や組織に対する会計士の忠誠心、あるいは会計士自らの利己心といったものであり、このような要因は、各種利害関係者が会計士の監査を信頼できなくなることにつながる。そして、こうした要因が存在する場合に、会計士には利益相反が生じるおそれがある¹⁹⁾。

それでは、会計士の利益相反が起こる状況には具体的にどのような場合があるのであろうか。会計士、クライアント、各種利害関係者（社会一般）という三者間の関係という観点から見れば利益相反の状況にはつぎの3つが考えられる²⁰⁾。

①クライアントと実質的依頼人である各種利害関係者（社会一般）の間の利益相反

②会計士とクライアントの間の利益相反

③会計士と実質的依頼人である各種利害関係者（社会一般）の間の利益相反

①のクライアントと実質的依頼人である各種利害関係者の間の利益相反は、クライアントの利益を優先するか公共の利益を優先するかという会計士のジレンマである。会計士はクライアントから監査報酬を受け取るが実質的依頼人は各種利害関係者（社会一般）であるという構図は、もともと監査制度の素地にあるものであり、どちらの利益を優先させるのかという問題は監査を担当する会計士に常に付きまとう問題といえる。

②の会計士とクライアントの間の利益相反には例えばつぎのようなものがある。利害が対立する2つ（あるいはそれ以上の）のクライアントの監査に会計士が関与する場合、会計士が一方のクライアントに重要な影響を与える情報を入手したとき、会計士はその情報を他方のクライアントに伝えるかというジレンマが生じることがある²¹⁾。また、同一のクライアントあるいはクライアントに重要な影響を与えるような子会社に対して、複数の役割（例えば財務諸表監査と税務申告調整のような）を果たす場合、その役割間で会計士にジレンマが生じることが考えられる。

③の会計士と実質的依頼人である各種利害関係者（社会一般）の間の利益相反には、例えば監査を担当する会計士とクライアントの経営者が親密な関係にあるときに、会計士が自分に親密に関わる経営者の利益を公共の利益よりも優先したいというジレンマに駆られるというような場合が考えられる。

利益相反を別の観点から分類すると、利益相反の発生する程度に応じて潜在的利益相反、潜在的利益相反、現実的利益相反の3つに区別することができる²²⁾。これら利益相反が会計士に生じる具体的な場合について監査報酬を例にあげて説明すればつぎのようになる。

まず、監査制度はクライアントから監査報酬を貰い受けるが、しかし実質的依頼人は各種利害関係者（社会一般）であるという構図がある。このことは監査制度自体にクライアントの利益を優先させるかそれとも公共の利益を優先させるかという潜在的利益相反がビルトインされていることを表す。潜在的利益相反とは、利害の対立が合理的に予想される利益相反である。

つぎに、会計士が特定のクライアントから受け取る報酬が、会計士の収入の大部分を占めるような場合には、会計士は判断を下す際にそのクライアントの利益を公共の利益よりも優先する可能性が高くなるという潜在的利益相反をもつ。潜在的利益相反は、それが生ずる必然性はないが、可能性が高い利益相反である。

さらに、その会計士が収入の大部分を依存する特定のクライアントから、クライアントが有利になるような監査意見を表明するよう強く求められた場合、会計士は利己心を優先するのか公共の利益を優先するのかという利益相反の状況に立たされ、結果的に利己心に従ってクライアントが有利になるような監査意見を表明したとすれば、それは現実的利益相反が生じたことになる。現実的利益相反とは利害の対立が具体的または確実に起こる場合の利益相反である。

5－2．利益相反の解決

このように利益相反は、会計士に倫理的ジレンマをもたらす。理解すべきことは、会計士が利益相反の状況にあるということは、実際に会計士が非倫理的に行動するということを表しているのではなく、会計士が非倫理的に行動する可能性がある、そういう立場に少なくとも会計士が立たされているということを意味しているということである。

こうした利益相反を解決する手段（潜在的、潜伏的利益相反を排して、現実的利益相反を生じさせないようにする手段）としては、つぎのような方法が考えられる。

第1に、利害の対立を各種利害関係者に公表することである²³⁾。利害の対立が公表されることで、そこに利益相反が存在することが明らかにされる。そしてその利益相反によって実質的依頼人である各種利害関係者（社会一般）が損害を受ける可能性があることを社会全体に喚起できるのである。

第2に、利益相反が起きる状況、機会をできるだけ減らすということである²⁴⁾。実質的依頼人である社会が、利益相反によってどの程度の損害を受ける可能性があるのか評価することが困難な場合、いくら利益相反の状況が公開されても、それに対する社会からの同意を得ることが難しい場合がある。そのようなときは、利益相反の原因となる状況自体を禁止し、会計士と社会の両方から選択の機会を取り除いてしまうことが有効である。

第3に、利益相反を扱う規則（法令や倫理規程）を定め、利益相反解決のための公式なガイドラインとして利用できるようにすることである²⁵⁾。このことは、第1、第2の利益相反解決の方法に深く関係する。つまり、規則によって利益相反を取り扱うことで、その中で利害の対立を各種利害関係者に公表することを定めたり、あるいは特定の利益相反の状況を禁止したりするということである。また、規則として明文化されることで、利益相反の状況にある場合、常に誰の利害が優先権をもつべきかを公式に示すことにもつながる。

具体的には、例えば、『倫理規則』を見ると、利害の対立を各種利害関係者に公表することをつぎのように定めている。

「会員が講じるべき適切な措置としては、つぎの事項が挙げられる。

- 一 会員の業務又は取引が依頼人の利害に相反する可能性があることを依頼人に通知し同意を得ること。

二 会員が複数の当事者のために行動しており、その行動が各当事者間の利害に相反する可能性があることを当事者に通知し同意を得ること。

三 会員が提供する専門業務が特定の依頼人のためにのみ提供されるものでないことを依頼人に通知し同意を得ること。²⁶⁾」

また、公認会計士法において、監査証明業務と一定の非監査証明業務の同時提供を禁止したりローテーション制を導入したりすることを規定しているのは、利益相反が起きる状況、機会をできるだけ減らすということを定めた例といえる²⁷⁾。利益相反の生じる状況とその排除については、会計士の倫理規程、特に独立性の規程において詳細に述べられることが多い。そこで、つぎに独立性の規程の中での利益相反の取り扱いを検討する。

6. 独立性の規程における5つの脅威と利益相反

6-1. 自己利益の脅威

会計士の独立性の規程は、ここ数年の間にわが国も含めて世界各国で整備・改正がなされている。それらの改正に共通していえることは、会計士が独立性を保持しつつ役割を果たすときには判断の客観性が要求されるということであり、客観性の外観はあらゆる利益相反の排除によってなされるという点である²⁸⁾。

その具体的な内容としては、独立性の保持に影響を与え、会計士の客観的な判断の障害となるものとして5つに分類された脅威をあげて、それら避けるための一定の措置（safeguard）を設け、会計士がその一定の措置を講じることで独立性に対する脅威を、容認できる水準まで軽減することを求めるアプローチを採用していることである。

5つに分類された脅威とは、自己利益の脅威、自己レビューの脅威、擁護の脅威、馴れ合いの脅威、脅迫の脅威である。そこで、これらの脅威の内容とそれら避けるための一定の措置について国際会計士連盟（International Federation of Accountants：以下IFACとする）が2009年7月に公表した会計士のための倫理規程（Code of Ethics for Professional Accountants：以下、IFAC倫理規程とする）をもとに検討、分析をすすめたい。

自己利益の脅威とは、経済的利害関係やその他利害関係が会計士の判断あるいは行動に不適当な影響を与えるかもしれないという脅威である²⁹⁾。

自己利益の脅威が生じる可能性のある状況としては、例えばつぎのような状況が考えられる³⁰⁾。

- ・保証業務（assurance engagement）（以下、保証業務という場合、監査およびレビューを含む）を提供しているクライアントに対して直接的な経済的利害関係がある保証業務チームのメンバーがいる場合
- ・クライアントからの報酬に会計事務所が過度に依存している場合
- ・保証業務を提供しているクライアントとの間にかなり親密なビジネス関係をもつ保証業務チームのメンバーがいる場合
- ・重要なクライアントを失う可能性があることを会計事務所が気にしている場合
- ・監査対象であるクライアントに雇用される交渉を進めている監査チームのメンバーがいる場合

合

- ・ 会計事務所が監査保証業務契約に関連づけて成功報酬の取り決めをしている場合
- ・ 会計事務所のメンバーによって以前実施された専門的業務（会計、監査、税務、経営コンサルティング等の業務）を評価する際に、会計士が重要な誤りを発見した場合

自己利益の脅威は、監査ないしは保証業務を担当する会計士が、クライアントから経済的利益（金銭的なものやそれ以外のものを含めて）を享受している場合に、個々の会計士や会計事務所が、利己心を優先するか、それとも各種利害関係者の利益（すなわち公共の利益）を優先するかというジレンマを生じさせ、結果として客観的な会計士の業務が阻害される可能性をもたらす潜在的ないしは潜在的利益相反である。

自己利益の脅威は、表層的には会計士の利己心と会計士の公共の利益に資するという使命感による対立のように見られるが、深層的には、実はクライアントから得られる経済的利益と会計士として監査業務を独占することによって得られる利益のどちらを優先するかという問題といえる³¹⁾。

6-2. 自己レビューの脅威

自己レビューの脅威とは、会計士が現在提供している業務について判断を行う際に、会計士自らや所属する会計事務所の別の誰かによって実施された以前の業務結果に依存して適切でない評価をする脅威のことである³²⁾。

自己レビューの脅威が生じる可能性のある状況としては、例えばつぎのような状況が考えられる³³⁾。

- ・ 会計事務所が財務システムを設計・提供した後で、財務システムの効果の有用性について保証報告書を公表する場合
- ・ 元になるデータを作成した会計事務所が、自らの保証業務の主要材料としてそのデータを利用する場合
- ・ 保証業務チームのメンバーや、あるいは最近までメンバーであった者が、クライアントの取締役や執行役員になっている場合
- ・ 保証業務チームのメンバーや、あるいは最近までメンバーであった者が、そのクライアントによって雇用されることになった場合

このように自己レビューの脅威は、会計士自らあるいは会計士に関わる人々が下した判断を、再評価する場合に生じる。例えば、会計士がクライアントの財務システムの設計・提供に携わった場合に、その保証報告書を会計士自らが作成、公表する場合には、思い込みなどによって誤りを見損じる可能性が高い。また、もし保証報告書を作成する段階で誤りを発見したとしても自分のミス認めずに、問題を隠蔽する可能性がある。

自己レビューの脅威は、会計士が自らのミス認めることによって失われる利益とミスを隠蔽することによって失われることを防ぐことができると思われる利益を比較して、結果として会計士が自己利益を守るためにミスを隠蔽し、公共の利益のためにミスを認めないという判断を行う可能性のある潜在的ないしは潜在的利益相反である³⁴⁾。

ミスを隠蔽することには、二種類の利己心が含まれる。ひとつは、専門職としてミスをしたことを恥と感ずる心理的な圧力である。もうひとつは、ミスを明らかにすることで、クライアントから受ける直接的な経済的損失や世間に対する評判の失墜である。

自己レビューの脅威の場合には、会計士の利己心を優先させることで各種利害関係者の利益に加えてクライアントの利益も損なわれることになり、クライアントの利益自体も公共の利益に含まれることが特徴的といえる。しかしながら、会計士の利己心を、公共の利益（クライアントも含む）に優先させるという意味では自己利益の脅威の一形態ということになる。この点については、上述したIFAC倫理規程の自己利益の脅威が生じる状況として、会計事務所のメンバーによって以前実施された業務を評価する際に、会計士が重要な誤りを発見した場合というものがあげられていることから明らかといえるだろう。

6－3．擁護の脅威

擁護の脅威とは、客観性が損なわれるという程度に至るまで、会計士がクライアントの立場や主張を奨励・擁護するという脅威のことである³⁵⁾。

擁護の脅威が生じる可能性のある状況としては、例えばつぎのような状況が考えられる³⁶⁾。

- ・ 会計事務所が、監査対象のクライアントの株式を奨励する場合
- ・ 第三者との訴訟や紛争で保証業務を提供しているクライアントの代わりに会計士が代弁者の役を務めている場合

擁護の脅威は、会計士個人や会計事務所がクライアントの利益になるように行動することが、直接、会計士個人や会計事務所の利益につながるようなとき、すなわちクライアントと会計士個人ないし会計事務所の利害が一致する場合に生じる³⁷⁾。

例えば、会計士個人や会計事務所が、クライアントが発行する有価証券の売買を斡旋・仲介するような場合や訴訟においてクライアントの代弁者の役を務める場合、会計士は業務上知り得たクライアントにとって不利な情報を故意に隠蔽するといったことで、公共の利益よりも利己心を優先するという可能性がある。公共の利益よりも会計士自身の利己心を優先することから、擁護の脅威も自己利益の脅威の一形態ということになる。この点についても、上述したIFAC倫理規程の自己利益の脅威が生じる状況として、保証業務を提供しているクライアントに対して直接的な経済的利害関係がある保証チームのメンバーがいる場合というものがあげられていることから明らかといえるだろう。

6－4．馴れ合いの脅威

馴れ合いの脅威とは、会計士が、クライアントや雇用主と親密な関係のために、クライアントと雇用主との利害関係に対して過度に同情的、寛容的になるという脅威である³⁸⁾。

馴れ合いの脅威が生じる可能性のある状況としては、例えばつぎのような状況が考えられる³⁹⁾。

- ・ クライアントの取締役や執行役員と親密な関係があるか、あるいは親族関係がある者が保証業務チームのメンバーにいる場合

- ・保証業務に対して重大な影響を与える立場にいる従業員と、親密な関係や親族関係がある者が保証業務チームのメンバーにいる場合
- ・クライアントの取締役あるいは執行役員あるいは従業員が、最近まで会計事務所のパートナーであって、保証業務に重大な影響を与える場合
- ・会計士が、価値が些細で取るに足りないようなものを除いて、クライアントから贈答あるいは優先的な待遇を受けている場合
- ・保証業務を提供しているクライアントと長期間にわたって親密な関係があるシニア職員が会計事務所にいる場合

クライアントの経営陣や保証業務に関係する従業員と会計士や会計士事務所の職員が親密な関係になればなるほど、会計士は情に流され、哀願、懇請に屈して客観的な監査を実施できなくなる傾向にあるので、馴れ合いの脅威が生じる可能性が高まる。また、クライアントの経営者や従業員が会計士の近親者である場合にも同じように馴れ合いの脅威は生じる可能性が高まるといえる⁴⁰⁾。

馴れ合いの脅威は、会計士自らの経済的利益に基づいて生じるものではなく、自分と特別な関わりにある人々、家族や友人、同僚の利益を公共の利益よりも優先させるという心理的な圧力を会計士に生じさせる利益相反である。このような自分自身の利己心ではなく、自分に関わる他の人々の利益を優先させるような態度は自己言及的利他主義（Self-referential Altruism）とも呼ばれる⁴¹⁾。

このように、馴れ合いの脅威は、会計士自身の利己心ではなく特別に関わる他の人々の利益を優先することに関する脅威ということになる。しかしながら、馴れ合いの脅威についても、自分と特別に関係する人々とその他の人々を区別し、そのことで会計士自身の利己心を満足させているという意味では、結論的には会計士の利己心を公共の利益に優先させていることになり、自己利益の脅威の一形態ということになる。この点についても、上述したIFAC倫理規程の自己利益の脅威が生じる状況として、保証業務を提供しているクライアントとの間にかなり親密なビジネス関係をもつ保証業務チームのメンバーがいる場合というものがあげられていることから明らかといえるだろう。

6－5．脅迫の脅威

脅迫の脅威とは、会計士が、会計士に対する不当な威圧や圧力のために客観的に行動することが妨げられる場合に生じる脅威のことである⁴²⁾。

脅迫の脅威が生じる可能性のある状況としては、例えばつぎのような状況が考えられる⁴³⁾。

- ・会計事務所がクライアントから契約を解除することを脅されている場合
- ・特定の取引の会計処理についてクライアントと会計事務所の意見が異なるとき、そのことを理由に会計事務所との間で予定していた非保証業務契約を白紙に戻すことを、クライアントがほのめかす場合
- ・会計事務所がクライアントから告訴することを脅されている場合
- ・会計事務所がクライアントから報酬を値下げするために業務の量を不適當な程度まで減らす

よう圧力をかけられている場合

- ・ 会計士が監査対象であるクライアントによる不適当な会計処理に同意しないのであるならば、予定されている昇進の可能性がなくなることを、会計事務所のパートナーによって知らされている場合

脅迫の脅威は、クライアントの役員や従業員等から脅迫・威圧されることによって、客観的な判断、行動ができなくなる場合に生じる。会計士事務所や会計士個人にとって、クライアントによる契約の破棄や報酬の値下げをほめかされたり、脅されたりすることは現実的に大きな圧力となる⁴⁴⁾。また、こうした状況においては、間接的に会計士個人が所属している会計事務所から、身分の保証について圧力（会計事務所内での昇進ができないといったような）がかかるような場合もあり、客観的な判断が阻害される可能性が生じる。

脅迫の脅威は、公共の利益よりも利己心を優先するという意味で、自己利益の一形態であり、潜在的な利益相反のなかでも、クライアントや会計事務所から脅迫・威圧されているということから考えて、現実的利益相反が生じる可能性の高い潜在的利益相反といえるかもしれない。

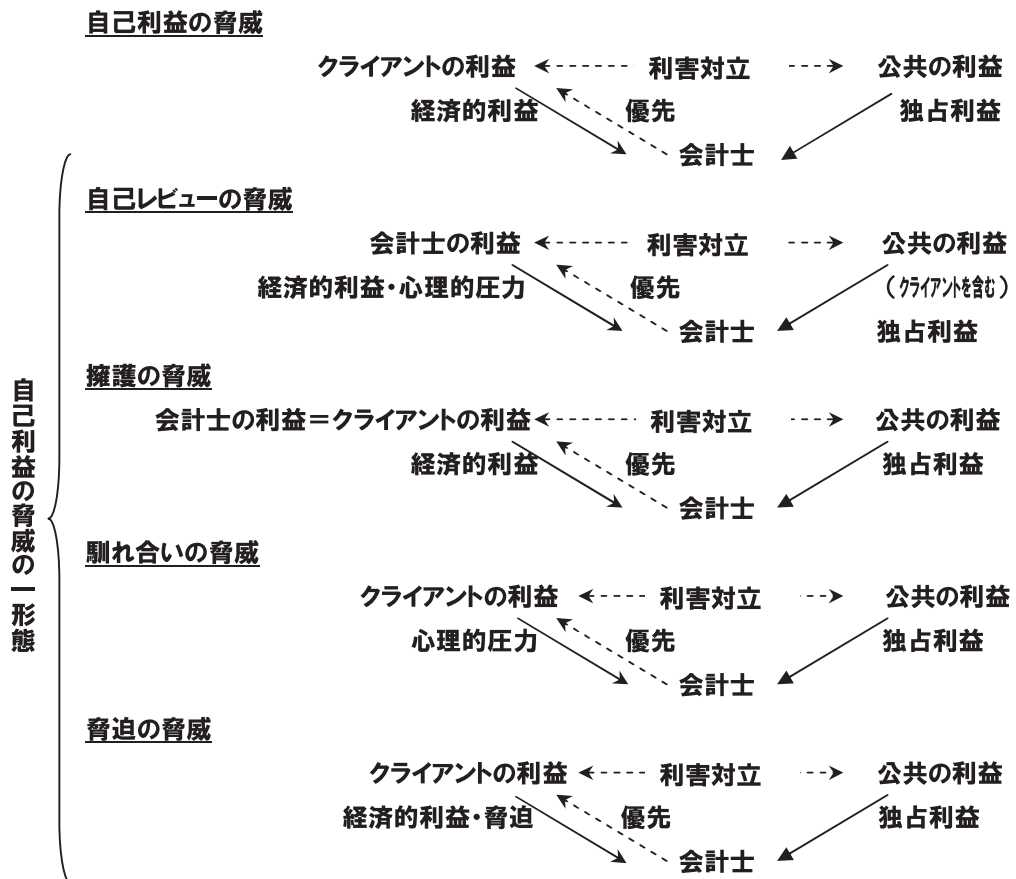


図 3：5 つの脅威と利益相反の関係

ここまでの分析から、独立性に影響を与える5つの脅威をひも解くと、自己レビューの脅威、擁護の脅威、馴れ合いの脅威、脅迫の脅威は自己利益の脅威の一形態であることが解る。また、このことから5つの脅威は、結局のところ、会計士の利己心と公共の利益に資することによる会計士の自己利益（監査業務による独占利益）のどちらを優先するかという問題であるとも分析できる。これまでの議論をもとに5つの脅威と利益相反の関係について図示すると図3のようになる。

7. 5つの脅威に対する一定の措置

IFAC倫理規程では、独立性に影響を与える5つの脅威を避けるための一定の措置が列挙されており、会計士がその一定の措置を講じることで脅威を除去するかないしは容認できる水準まで軽減するか、またはそれが不可能な場合はクライアントとの契約を解除することを求めるアプローチが倫理規程で採用されている。このようなアプローチが、世界各国の会計士の倫理規程に見受けられるアプローチであることは上述のとおりである。

さて、IFAC倫理規程では一定の措置について専門職団体や法令、規則によって設けられる一定の措置と職場環境での一定の措置の2つのカテゴリーに分類され、規定されている。

まず、専門職団体や法令、規則によって設けられる一定の措置の例としては、専門職団体に入会するための教育、訓練、経験についての必要条件、継続的な職業専門能力の開発、コーポレートガバナンスに関する規制、職業専門家基準、専門職団体あるいは規制機関のモニタリングと懲戒処分、会計士が作成した報告書・申告書・文書・資料に対する合法的な権限を与えられた第三者によるレビューなどがあげられている⁴⁵⁾。

この専門職団体や法令、規則によって設けられる一定の措置について分析すると、独立性を保持することについての啓発と教育訓練を定めたもの（専門職団体に入会するための教育、訓練、経験についての必要条件や継続的な職業専門能力の開発）、独立性を保持するための要件を明らかにするためのもの（職業専門家基準）、独立性の保持に違反するものを取り締まる公的手段（コーポレートガバナンスに関する規制や専門職団体あるいは規制機関のモニタリングと懲戒処分、第三者によるレビュー）というものが混在していることが理解できる。

つぎに、職場環境での一定の措置であるが、会計事務所規模での一定の措置と業務固有の一定の措置という区分で例示がされている。会計事務所規模での一定の措置には例えばつぎのようなものがあげられている⁴⁶⁾。

- ・ 基本原則の遵守の重要性を強調する会計事務所の指導力
- ・ 保証業務チームメンバーに公共の利益に従い行動することを浸透させる会計事務所の指導力
- ・ 基本原則の遵守を要求する会計事務所内の手段と手続きを文書化する
- ・ すべてのパートナーとスタッフに対して会計事務所の方針と手続きをタイムリーに伝達することと、そのような手段と手続きに関して適切な訓練と教育を実施すること
- ・ 保証業務を提供しているクライアントとその関連企業に関して、会計事務所のパートナーおよび専門職スタッフには、独立性が要求されることを忠告すること
- ・ 手段と手続きの遵守を奨励するための規律に関する仕組みがあること

- ・基本原則の遵守に関連するいかなる問題についても、事務所内のシニア職員レベルに伝えることをスタッフに奨励し、その権限を与える手段と手続きが公表されていること
 - ・業務の品質管理を実施し、監視する手段と手続きが存在すること
 - ・会計事務所の品質管理システムが適切に機能するか監視する責任者を経営上層部メンバーから指名すること
 - ・保証業務を提供しているクライアントに対する非保証業務の提供については、別のパートナーや業務チームを起用すること
 - ・会計事務所や保証業務チームメンバーとクライアントの間の利害や関係の識別を可能にする手段と手続きがあること
 - ・保証業務チームメンバーではない個人が、業務の結果に不適当な影響を与えることを禁止する手段と手続きがあること
 - ・単一のクライアントから得られる収入に対する依存度について監視し、必要ならば、管理するための手段と手続きがあること
 - ・基本原則の遵守のために、脅威の重要性を評価し、脅威を除去するか容認できる水準まで軽減するために一定の措置を適用すること、あるいは適切な一定の措置が利用もしくは適用できない場合は関連する業務を辞退、撤退するための手段を文書化すること
- また、職場環境における業務固有の一定の措置には例えば次のようなものがあげられている⁴⁷⁾。

- ・以前にクライアントの非保証業務に従事したことがない会計士が、実施された非保証業務に対するレビューないしは必要な助言を行うこと
- ・保証業務チームメンバーではなかった会計士が、実施された保証業務に対するレビューないしは必要な助言を行うこと
- ・社外取締役、職業会計士の規制機関あるいは別の会計士のような独立した第三者と協議すること
- ・業務の一部を実施、再実施するために別の会計事務所を参加させること
- ・クライアントのガバナンスにおける倫理的な争点を議論すること
- ・クライアントのガバナンスに対して提供されたサービスの種類と請求された報酬の程度を明らかにすること
- ・以前の保証業務チームのすべての人員を交替すること

会計事務所規模での一定の措置の中には、誠実性、公正性、正当な注意あるいは守秘義務など基本原則を遵守することへの取り組み（会計事務所内での啓発や教育訓練、基本原則を遵守するための規律の整備）と、基本原則を遵守することに影響を与える脅威を除去、軽減するための具体的な手段と手続き（利害関係者の識別と業務への不適切な関与の禁止、報酬の依存度の監視と管理、保証業務と非保証業務の同時提供の禁止、会計事務所内での品質管理システム、脅威を除去、軽減できない場合の業務契約の辞退、撤退）があげられており、業務固有の一定の措置には、第三者によるレビュー、別の会計士の起用、ローテーション制の導入、クライアントのガバナンス機能向上のための取り組み（内部統制システムの構築等が考えられる）など

があげられている。

5つの脅威と、会計事務所規模での一定の措置および業務固有の一定の措置の中に定められている独立性に対する脅威を除去、軽減するための具体的な手段と手続きとの関係はつぎの通りである。

経済的利害関係やその他利害関係が会計士の判断あるいは行動に不適当な影響を与えるかもしれないという自己利益の脅威は、例えば利害関係者の識別と業務への不適切な関与の禁止、ローテーション制の導入といったことで軽減を図ることが可能である。

会計士が提供している業務について判断を行う際に、会計士自らや所属する会計事務所の別の誰かによって実施された以前の業務結果に依存して適切でない評価をする自己レビューの脅威は、例えば保証業務と非保証業務の同時提供の禁止、会計事務所内での品質管理システムの構築、第三者によるレビューといったことで軽減を図ることが可能である。

客観性が損なわれるという程度に至るまで、会計士がクライアントや雇用者の立場や主張を奨励・擁護するという擁護の脅威は、クライアントを擁護する業務と保証業務を同時に提供することを禁止することが有効なので、例えば保証業務と非保証業務の同時提供の禁止といったことで軽減を図ることが可能である。

会計士が、クライアントや雇用主と親密な関係のために、クライアントや雇用主との利害関係に対して過度に同情的、寛容的になるという馴れ合いの脅威は、例えば利害関係者の識別と業務への不適切な関与の禁止、ローテーション制の導入といった方法で、クライアントとの長期的な関係や近親者との関係を禁止することで軽減を図ることが可能である。

クライアントの役員や従業員等から脅迫・威圧されることによって、客観的な判断、行動ができなくなる脅迫の脅威は、例えば第三者によるレビューや別の会計士の起用、報酬の依存度の監視と管理によりひとつのクライアントから受けとる報酬の割合を制限したりするといった方法で軽減を図ることが可能である。

なお、こうした一定の措置を講じても各種の脅威が除去、容認できる水準まで軽減できない場合には、上述のように会計事務所はクライアントとの契約を解除することが求められる。

また、IFAC倫理規程では、単独で脅威を容認できる水準まで軽減できるというような一定の措置ではないが、クライアントによって提供される一定の措置も、脅威を軽減するために有用であるとしている。こうしたクライアントの組織や手続きのなかの一定の措置には例えばつぎのようなものがあげられている⁴⁸⁾。

- ・クライアントは、業務を実施する会計事務所の指名を経営者以外の人物によって承認ないしは是認することを命ずること
- ・クライアントは、経営判断を行うために経験と熟練を積んだ有能な従業員を雇っていること
- ・クライアントは、非保証業務を依頼する過程で、客観的な選択機会を保証する内部手続きを実行していること
- ・クライアントは会計事務所のサービスについて適切な監督と意思疎通を提供するコーポレートガバナンス構造を有していること

クライアントによって提供される一定の措置には、会計事務所に業務を依頼する段階で客観

性を持たせる一定の措置と、業務の提供を受けている段階でその業務が客観的に実施されるようサポートするための一定の措置があげられている。こうした一定の措置は、職場環境での一定の措置を効果的に支援するものといえる。

8. おわりに

会計士の倫理規程には、その社会的使命や、公益を優先する原則、専門能力を維持する義務、守秘義務を守り、公正な立場で誠実に行動すること等が定められている。こうした規定は、他の専門職の倫理規程のほとんどに共通する項目として見られ、専門職の倫理規程に共通する本来の姿といえるだろう。

これに対して、会計士の倫理規程の中の独立性の規程は、監査あるいはレビューという社会的役割を担う会計士の特徴を色濃く示すものといえる。もちろん、専門職はいわゆる主人もちの職業ではないので、多くの専門職にも会計士と同様に独立性というものが求められる。しかし、会計士の倫理規程ほど詳細なものは他に類を見ない。このことは、会計士の監査やレビューという業務自体が他の専門職の業務と比較して、その業務の性質上、独立性を保持することが特に難しいことの表れであるといえるかもしれない。

監査を実施する会計士について、例えばわが国の監査基準では、「監査人は、監査を行うに当たって、常に公正不偏の態度を保持し、独立の立場を損なう利害や独立の立場に疑いを招く外観を有してはならない⁴⁹⁾」と規定している。一般的に、公正不偏の態度を保持することを精神的独立性、独立の立場を損なう利害や独立の立場に疑いを招く外観を外見的独立性（身分的独立性と経済的独立性に細分化される）と呼び、独立性は大きく精神的独立性と外見的独立性に区別され、会計士にはこの2つの独立性が要求される。

本稿で確認したようにIFAC倫理規程を含め、会計士の倫理規程における独立性の規程では、会計士が独立の立場を損なう利害や独立の立場に疑いを招く外観を生じさせる可能性がある状況（5つの脅威）をあげて、それを防ぐ一定の措置を規定している。

独立性を脅かす5つの脅威が生じることは、本稿での分析で明らかなように潜在的・潜在的利益相反が生じる可能性があることと同義である⁵⁰⁾。潜在的・潜在的利益相反が生じる可能性のある状況では、各種利害関係者（社会一般）は、会計士に対して、おそらく客観的な監査やレビューができないであろうと推定（知覚）することになるだろう。そこで、独立性の規程は、潜在的・潜在的利益相反を排除することを定め、それを遵守することで、会計士は独立性が保持できているということを各種利害関係者（社会一般）に対して宣言するという意味があるといえる。

同時に、潜在的・潜在的利益相反が生じる可能性のある状況を示し、その排除を求める独立性の規程は、会計士として陥りやすい誘惑や落とし穴を避けるガイドラインとしての意味もあるだろう。つまり、外見的独立性の保持に問題を生じさせるような状況や対策を示すことで、会計士自らの精神的な倫理水準を高めるという効果（すなわち精神的独立性の保持）も期待されているということである。

本稿では、会計士の倫理規程について、その構造を利益相反の観点から分析してきたわけだ

が、現実の問題として、こうした倫理規程が規定されているにも関わらず会計不祥事は発生する。独立性を脅かす5つの脅威が、なぜ現実化するのかということについては、その構造、対策について検討しなければならない問題といえる。この問題については、今後の課題としたい。

脚注

- 1) Whitbeck, C. [1998] *Ethics in Engineering Practice and Research*, Cambridge University Press. (C・ウィットベック著、札野順、飯野弘之訳 [2000] 『技術倫理 1』 みすず書房、102頁。)
- 2) 専門職の特質については、石田善助著 [1969] 『現代のプロフェッション』 至誠堂、17-19頁、およびPonemon, L.A. & Gabhart, D.R.L. [1998] *Ethical Reasoning in Accounting and Auditing*, CGA-Canada Research Foundation, 1993. (ローレンス・A・ボネモン、デビッド・R・Lガブハート著、瀧田輝己、吉岡一郎、松脇昌美、中村映美、草野真樹訳 [1999] 『会計士の倫理と推論』 税務経理協会、2頁)、および黒田光太郎、戸田山和久、伊勢田哲治編著 [2004] 『誇り高い技術者になろう』 名古屋大学出版会、74-77頁に依拠している。
- 3) Schinzinger, R. & Martin, M.W. [2000] *Introduction to Engineering Ethics*. (R・シンジンガー、マイク・W・マーティン著、西原英晃監訳 [2002] 『工学倫理入門』 丸善、23頁。
- 4) 瀧田輝己 [2004] 「会計倫理について」『月刊監査研究第30巻第1号』、2-3頁。
- 5) 盛田良久、蟹江章、友杉芳正、長吉眞一、山浦久司編著 [2008] 『スタンダードテキスト査論』 中央経済社、64-67頁。
- 6) 瀧田輝己 [2004] 上掲、2-3頁。
- 7) 瀧田輝己 [2007] 「監査人の利益相反と独立性の原則についての一考察」『同志社商学第58巻6号』、196頁。
- 8) 日本公認会計士協会 [2006] 『倫理規則』 倫理規則の主旨及び精神、日本医師会 [2008] 『医師の職業倫理指針』 医の倫理綱領、日本弁護士連合会 [2004] 『弁護士職務基本規程』 第1章第1条を参照のこと。
- 9) 日本公認会計士協会 [2006] 上掲、第1章第2条4。
- 10) 日本弁護士連合会 [2004] 上掲、第1章第7条。
- 11) 日本公認会計士協会 [2006] 前掲、第1章第2条2、3および日本弁護士連合会 [2004] 上掲、第1章第5条。
- 12) 日本公認会計士協会 [2006] 前掲、第1章第2条6。
- 13) 日本医師会 [2008] 前掲、第1章2(6)。
- 14) 日本公認会計士協会 [2006] 前掲、第1章第2条9。
- 15) 日本医師会 [2008] 前掲、第1章2(6)。
- 16) 日本公認会計士協会 [2006] 前掲、第1章第2条10。
- 17) 例えば、日本弁護士連合会 [2004] 上掲、第1章第2条では、「弁護士は、職務の自由と独立を重んじる」と規定されている。
- 18) 瀧田輝己 [2006] 「独立性の原則の基礎概念としての利益相反」『経理研究第49号』、16頁。
- 19) 瀧田輝己 [2006] 上掲、17頁。
- 20) 瀧田輝己 [2006] 上掲、18頁。
- 21) このような利益相反は、弁護士にも生じ得る。例えば、日本弁護士連合会 [2004] 上掲、第3章第2節第28条では、例外は除いて①相手方が配偶者、直系血族、兄弟姉妹又は同居の親族である事件、②受任している他の事件の依頼者又は継続的な法律事務の提供を約している者を相手方とする事件、③依

頼者の利益と他の依頼者の利益が相反する事件、④依頼者の利益と自己の経済的利益が相反する事件については、その職務を行ってはならないことが規定されている。

- 22) Gaa, J.C. [1994] *The Ethical Foundations of Public Accounting*, CGA-Canada Research Foundation. (ジェームス・C・ガー著、瀧田輝己訳 [2005] 『会計倫理』 同文館、183頁。)
- 23) ジェームス・C・ガー著、瀧田輝己訳 [2005] 上掲訳書、193頁。
- 24) ジェームス・C・ガー著、瀧田輝己訳 [2005] 上掲訳書、194頁。
- 25) ジェームス・C・ガー著、瀧田輝己訳 [2005] 上掲訳書、195頁。
- 26) 日本公認会計士協会 [2006] 前掲、第2章第8条2。
- 27) 公認会計士法第24の2、3、第34条11の2、3。
- 28) 瀧田輝己 [2007] 前掲、197頁。
- 29) International Federation of Accountants, IFAC, [2009], *Code of Ethics for Professional Accountants*, par. 100.12(a). なお、IFAC倫理規程では、企業内会計士についての規程も定められているが、ここでは取り扱わない。
- 30) *Ibid.*, par. 200.4.
- 31) 瀧田輝己 [2007] 前掲、198頁。
- 32) IFAC. [2009] *op. cit.*, par.100.12(b).
- 33) *Ibid.*, par. 200.5.
- 34) 瀧田輝己 [2007] 前掲、199頁。
- 35) IFAC. [2009] *op. cit.*, par.100.12(c).
- 36) *Ibid.*, par. 200.6.
- 37) 瀧田輝己 [2007] 前掲、201頁。
- 38) IFAC. [2009] *op. cit.*, par.100.12(d).
- 39) *Ibid.*, par. 200.7.
- 40) 瀧田輝己 [2007] 前掲、201－202頁。
- 41) Mackie, J.L. [1977] *Ethics: Inventing Right and Wrong*, Penguin Books. (J.L.マッキー著、加藤尚武訳 [1990] 『倫理学－道徳を創造する』、哲書房、122頁。)
- 42) IFAC. [2009] *op. cit.*, par.100.12(e).
- 43) *Ibid.*, par. 200.8.
- 44) 瀧田輝己 [2007] 前掲、200頁。
- 45) IFAC. [2009] *op. cit.*, par.100.14.
- 46) *Ibid.*, par. 200.12.
- 47) *Ibid.*, par. 200.13.
- 48) *Ibid.*, par. 200.15.
- 49) 監査基準第二・一般基準2。
- 50) 瀧田輝己 [2007] 前掲、203頁。