

会計プロフェッションにおける自主規制機能終焉の危機

Self-regulatory functions of accounting profession is in danger of ending

八 田 進 二

1. はじめに

歴史的に、プロフェッション (profession) と称される専門職業の原点は、キリスト教の教えと大学教育の専門知識を根幹として、社会奉仕ないしは非営利的な活動を担うとともに、自らを厳格な倫理により規制しているとされる職業、すなわち、聖職者、医者そして弁護士が挙げられている¹⁾。今日では、こうした理念をもとに、公認会計士こそが、今日的な視点でのプロフェッションと解されてきているのである。すなわち、公共の利益 (public interest) に資する監査業務という社会的使命を独占的に担う公認会計士は、他の職業人よりも、より高度かつ厳格な職業倫理を遵守している点に、会計プロフェッションとしての社会的信頼性は担保されているのである。

それは、会計プロフェッションには、監査業務の独占的な権限が与えられ、その見返りとしてそれを適切かつ忠実に達成していることを立証するために、自らの業務および自らの立場を律しなければならないという責務を負っているのである。それこそが、プロフェッションにとっての自主規制の要とされる、厳格な職業倫理の策定とその遵守なのである。

しかし、近年、こうした理解がすべての公認会計士において正しく理解されているのか、はなはだ疑問といわざるを得ない状況が惹起されてきているのである。具体的には、倫理基準の遵守違反が見られたり、あるいは自主規制のルールともいえる倫理規程の策定自体を他者に委ねる場合には、会計プロフェッションの自主規制機能の劣化ないしは終焉の恐れがあるといわざるを得ないからである。

かかる視点から、現在の会計プロフェッションにおける倫理基準の策定に関する国内外の動向を概観し、そこにおける重大な問題について検討することとする。

2. 自主規制の要としての「倫理規則」²⁾

日本公認会計士協会 (JICPA) は、ホームページにおいて、「日本公認会計士協会は、会計プロフェッションの自主規制団体として透明性と中立性を持った組織運営を行っており」と概要を記載して、協会自身が「自主規制機関」³⁾であると標榜している。そもそも自主規制団体ないしは自主規制機関というのは、当該団体ないしは機関に所

属する構成員が遵守すべき職業行為上のルールを自ら策定し、かつ、それをすべての構成員に対して遵守を求め、遵守違反に対しては、厳格な制裁処分を行うことのできる団体ないしは機関を指すのである。

JICPAは、職業倫理の基準として、1950（昭和25）年9月、アメリカ公認会計士協会（AICPA）の倫理規程を範として「紀律規則」を制定してきたものを、2000（平成12）年7月、「国際会計士連盟」（International Federation of Accountants：IFAC）の倫理規程をも射程に入れた汎用性のある規則を受容して、新たに「倫理規則」として大改正したのである。その後、JICPAの「倫理規則」は今日に至るまで、後述するように、ほぼ全面的に、IFAC傘下の国際会計士倫理基準審議会（International Ethics Standards Board for Accountants：IESBA）が策定する「職業会計士の倫理規程（Code of Ethics for Professional Accountants）」に依拠する形での改訂等を行ってきた。

実際に、IFACでは、この「職業会計士の倫理規程」において、「会計プロフェッションが会計プロフェッションたることの特徴は、公共の利益に従って行動する責任を受容する点にある。職業会計人の責任は、個別のクライアントや雇用主のニーズを満足させることだけにあるのではない。したがって、本規程には、職業会計士が、公共の利益に従って行動する責任を果たすことのできる要件および適用指針が含まれている。（100.1 A1）」と規定し、倫理規程の有する意義を明確にしている。

かかる理解は、IESBAの規定をほぼ全面的に受け入れているJICPAの「倫理規則」においても、「倫理規則の目的」の中で、「日本公認会計士協会は、会員が職業的専門家としての社会的役割を自覚し、自らを律し、かつ、社会の期待に応え、公共の利益に資することができるよう、その職責を果たすために遵守すべき倫理の規範として、ここに倫理規則を定める。」と規定し、まさに、自主規制団体であることを宣言しているのである。

3. 会計プロフェッションの国際組織

1980年代から徐々に始まった資本市場のグローバル化は、会計プロフェッションを取り巻く環境においても著しい変革をもたらすこととなった。そもそも各国の証券行政や監査業務も、国際化する資本市場の信頼性を確保するためには、国ごとの対応では必ずしも十分に規制できないことから、世界の証券監督当局や証券取引所等が集まって議論することが求められ始めたのである。

こうした状況を踏まえ、1986年に証券監督者国際機構（International Organization of Securities Commissions：IOSCO）が発足し、日本からは当時の大蔵省・証券局が88年に加盟している⁴⁾。IOSCO自体、市場の拡大に伴って権限と影響

力を持つようになり、2000年頃までに設定機関の見直しを前提に国際会計基準（International Accounting Standards : IAS）を承認するまでになった。具体的には、73年にロンドンに設置された国際会計基準委員会（International Accounting Standards Board : IASB）を全面的に組織変更して、01年にIOSCOのお墨付きを得た国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board : IASB）が設置され、現行の国際会計基準（正確には「国際財務報告基準」（International Financial Reporting Standards : IFRS））を制定してきているのである。

なお、IOSCOが承認しているIFRSについては、これまで自国に明確な会計基準が存在しなかった途上国などでは率先して受け入れられてきていたが、日本やアメリカのように、歴史的にも確立した会計基準を有する国では、IFRSの採用には消極的であったといえる。そのため、現時点でも、日本は、上場会社に対しては任意適用を、一方、アメリカでは、国内企業にはあくまでも米国会計基準の強制適用を図り、一部外国企業についてのみ、任意適用を容認するにとどまっているのである。

一方、各国の会計士協会はIOSCO設立以前から、会計専門職団体の国際組織であるIFACに参加している。IFACは1977年10月に設立され、2023年5月現在、135カ国・地域から180超の会計士団体が加盟する、全世界300万人以上の会計プロフェッションの総本山というべき国際的な連合組織なのである。具体的に、IFACは独立した基準設定審議会を傘下に擁し、倫理、監査および保証、会計教育、並びに公共部門会計に関する国際的な基準を設定してきていたのである⁵⁾。さらに、IFACによる基準設定活動を、公益的な観点から監視するために、2005年2月に、国際的な規制当局等により公益監視委員会（Public Interest Oversight Board : PIOB）が創設された⁶⁾。

こうした動向の中で、JICPAは、とりわけ21世紀以降、IFAC傘下の各種の基準設定の審議会が策定した基準を、会員向けの基準としてほぼ全面的に受け入れる体制へと移行してきているのである。中でも、JICPAは、自主規制の中核をなす倫理基準の策定については、基本原則への遵守を基本とする「フレームワーク・アプローチ（概念的枠組みアプローチ）」を採用してきたIFACの「職業会計士の倫理規程」をほぼ全面的に受け入れる体制を講じてきている。ちなみに、2006年12月改訂の「倫理規則」から、この概念的枠組みアプローチを採用しつつ、あくまでも自主規制団体として自ら倫理規則を定め、会員に対しては、違反すれば懲戒処分を含む罰則もありうる厳しい自律を保っているのである⁷⁾。

4. 規制当局に管理される「会計士の倫理基準」

ところで、グローバル化、ないしはポーターレス化が進む資本・証券市場では、従来にも増して、国際的な視点での規制が強化されることとなり、日本でも会計士を取

り巻く環境下でそうした流れに抗うことができない状況となっている。そのため、日本の会計士業界の活動に関わる基準の設定および遵守については、もはや、国際機関における基準の設定を度外視して考えることはできない状況になっているのである。

こうした中、会計プロフェッションの自主規制の柱となる監査基準および倫理基準の設定主体のガバナンスを監視する当局組織である「モニタリング・グループ（The Monitoring Group：MG）」が、IFACにおける基準設定プロセスの有効性をレビューした結果、2020年6月に「公益の観点から監視を強化し、組織・人材・資金の面から、『監査業界から独立したものとなるべきである』との提言を行ったのである⁸⁾。

その結果、IFACが傘下にもつ4つの基準設定の審議会、すなわち、①国際教育基準審議会（International Accounting Education Standards Board：IAESB）、②国際監査・保証基準審議会（International Auditing and Assurance Standards Board：IAASB）、③国際会計士倫理基準審議会（IESBA）、そして、④国際公会計基準審議会（International Public Sector Accounting Standards Board：IPSASB）のうち、②の監査・保証基準設定機関のIAASBと、③の倫理基準設定機関のIESBAが、IFACの手から離れることとなったのである。具体的には、IOSCO、MGおよびIFACのサポート得て、2023年、新たに国際倫理・監査財団（International Foundation of Ethics and Audit：IFEA）を新設し、その傘下にIAASBとIESBAを置くとともに、双方の審議会が共同して、公共の利益に資する基準の設定を行うことを企図することとなったのである。

さらに大きな問題は、IAASBとIESBAの構成メンバーたる理事（ボードメンバー）については、従来のIFACからの引き継ぎではなく“総取り換え”となったことである。加えて、会計士の行動規範とされる基準でありながら、会計士業界の声を代弁するボードメンバーは半数以下になり、議長をはじめ過半数は非会計士（Non-accountants）が選任されることになったのである。つまり、会計および監査専門業務を担う会計プロフェッションの行動規範を、非会計士という会計および監査に関する非専門家集団が担う方向に大きく舵が切られたということである。

これにより、職業会計士（による連盟であるIFACや各国の会計士協会）が自ら定めるべき倫理基準が、IOSCOという規制当局の意を受けた機関のもとで設定・管理される流れになってきたことから、自主規制の要とされる倫理基準設定権限も喪失してしまったのである。このことは、これまで自主規制団体を標榜してきているJICPAが、自主規制の要としてきたIESBAの倫理基準をほぼ丸呑みにしてきたことから被ることになった、想定外の事態であるといえる。つまり、IFACが、実質的に倫理基準設定の権限を手放すこと自体、極めて重大な問題ではあるが、危惧すべきはそれだけではない。

というのも、2024年、IESBAの改定倫理基準の解説のために来日したIESBAのガブリ

エラ・フィゲイレード・ディアス議長（Gabriela Figueiredo Dias）自身、非会計士であり、さらに国際監査・保証基準を担うIAASBのトム・サイデンスタイン議長（Tom Seidenstein）も非会計士なのである⁹⁾。なぜ高度に専門的な会計士業務に直結する監査・保証基準と倫理基準の設定に関して、非会計士が過半数を占めるとともに、その非会計士が議長を務める機関の手に委ねなければならないのか、本末転倒の由々しき事態が生じているといわざるを得ないのである。

5. 「国際会計士倫理規程」設定主体の実質的変更の意味

先述の通り、IAASBがIESBAと共に、IFACの手から離れたことから、従来の活動と大きく乖離した状況が顕在化してきているのである。

その1つとして、IESBAのディアス議長が、来日時に日本経済新聞の資材を受け、「新しい倫理基準によって『タックスプランニングを支援する人が注意喚起を受けた状況になる。非倫理的な租税回避が行われなくなりたい』と語った。」¹⁰⁾ ということが指摘できる。

つまり、会計の門外漢がこの記事を読むと、あたかも、日本の公認会計士が「過度な節税指南」を行っており、新たな国際的な倫理基準がなければ、その傾向に歯止めがかからないかのような印象を与えかねない。ところが、実のところ、日本では、公認会計士法上の規制もあり、監査法人の立場では税務のアドバイスをするなどできない。税務に関するアドバイスについては、監査法人とは離れて、別途、公認会計士が税務士業務の一環として行う場合があるに過ぎないからである。確かに、本記事の中でも「日本では税務支援は税理士が担う」としているが、それにもかかわらず、ディアス議長の発言として「各国当局には『会計士』という肩書の有無に関わらずタックスプランニング支援者に我々の基準を使ってほしい」との要望を掲載しているのである。そもそも同議長の発言はわが国の公認会計士の実態を正しく理解したうえでの発言なのか、あるいは、本記事の取材記者自身が、IESBAという組織の真意を適切に理解もせずにディアス議長の発言を切り取っているのか、大いに疑問を持たざるを得ないのである。

なぜ、この日経記事をこれほど問題視しなくてはならないのか、それは、近時のIESBAの動きに代表される“外圧”が、戦後長らく先人たちが育んできた日本の公認会計士業界の制度的根幹を掘り崩しかねない、との危惧を抱かざるを得ないからに他ならない。中でも、会計士倫理の在り方をめぐり、JICPAが認知しているIESBAが主導する会計士の倫理基準の見直しに関する地殻変動と、その背景について十分に検討しておくことが不可欠なのである。

IESBAに関する2つ目の問題として、当該審議会のボードメンバーの適格性に関し

ての問題である。

2024年1月より、日本からのIESBAの非会計士枠でのボードメンバーに就任した、野村アセットマネジメント社外取締役（監査等委員）の井村知代氏が、JICPAの機関誌『会計・監査ジャーナル』に寄稿された論稿において、次のような指摘をしている¹¹⁾。

まず、「IESBAが多様なステークホルダーをメンバーに加え、より戦略的な議論にフォーカスすることを目指していることが、今回監査の実務家でない私がメンバーになった背景にはある。」と述べたうえ、「あるグループにとっては常識であることがグループ外の者にとっては必ずしも常識であるとは限らないということは往々にしてある。」ということで、あたかも会計士業界が“閉鎖的社會における専門家集団”に陥っているかのような印象を示しているのである。

つまり、職業会計士にとっての倫理基準は、会計プロフェッションの自主規制の要をなすものであり、会計士自身が主導して策定する点に本旨がある。それにもかかわらず、非会計士を多数ボードメンバーに加え、かつ、会計・監査業務の素人がこうした倫理基準の策定に実質的な影響を持たせるということは、アメリカで採用されている陪審員制度や、日本の裁判員制度に似た状況と捉えることができるのである。すなわち、両制度は「裁判官が理解しない、一般人の心情を量刑に盛り込む」ことが重視されており、それと同様に、会計・監査業務という専門的な分野に、あえて“素人”の視点が必要だと言っているのに等しいのである。しかし、専門的かつ独立的な監査判断を下す会計プロフェッションの行動規範である倫理基準に、本当に会計および監査業務に素人の“心情”が必要だと言えるのであろうか。

既にみたように、歴史的にもプロフェッションと称される専門職業の代表として、医療業務を担う医師が挙げられるが、その医療業務の適切な執行に関して、医療に関する素人の判断が求められるというのであろうか。特に、プロフェッションと称される専門職業の社会的な役割や、こうした役割を担う専門職業人の適格性を規定することで職業資格が付与されてきている制度的実態を正しく理解されているのであろうか。

さらに井村氏は、「監査の実務家以外の声にも耳を傾け、慎重に吟味する必要」がある領域として、サステナビリティの問題を挙げるとともに、会計士以外がサステナビリティ保証業務に関与することを前提した、「サステナビリティ保証業務における倫理・独立性基準（International Ethics Standards for Sustainability Assurance (including International Independence Standards : IESSA)）」新設の意義を説明している。このことにより、「財務情報とサステナビリティ関連情報について『同等に高水準な品質の監査・保証』が期待でき、両情報を合わせて投資判断をしている投資家サイドにとっても意義がある¹²⁾」と捉えているのである。

このように、2024年以降のIESBAについては、IFACの傘下にあった従来のIESBAとは、

構成員のみならず、活動内容等の実質的な点において、明らかに変質してきていることが分かるのである。その最たる変更は、IESBA自体、もはや、会計プロフェッションの自主規制機能を発揮しうる団体ではなくなったということである。

6. サステナビリティ保証業務実施者の倫理基準

前述の通り、IESBAがIESSAを設定することで、既存の会計士向けの倫理基準の中に包摂して、すべてのサステナビリティ保証業務の実施者に対して遵守させることが意図されているのである。こうした対応は、あくまでも、会計プロフェッションの自主規制の要としての倫理基準と、それとはまったく異なる視点でのIESSAを同等視することにより、監査・保証業務を独占的に担ってきている会計プロフェッションを取り巻く現行制度を根底から覆すことにもなりかねないのである。

その際、保証を求めているサステナビリティ情報とは、旧来ESG情報と捉えられていたが、環境や社会、さらにはガバナンスに対する健全性を企業が開示し、守るべき指標として女性幹部の割合や自然環境への配慮、児童労働や搾取など人権への配慮が行われているかを開示しようとするものである。現に、企業、特に上場企業に対してはこうした面での一定の基準が守られているかが企業価値に直結するようになってきたことから、市場もサステナビリティへ情報への配慮を要請するようになってきている。そこで、IESBAはかかる情報の信頼性を保証する者の倫理・独立性基準（IESSA）を設定することとなったのである。

確かに、企業が公開するサステナビリティ関連情報が事実在即しているかどうかは、独立の第三者が確認するほかはない。そこでIOSCOはIESBAに対して「グローバルに使えるサステナビリティ情報の保証を行う者が遵守すべき倫理基準を策定すること」を要請することとなったのである。

というのも、すでに非財務情報の保証に関しては、国内外ともに、広く経営コンサルタントなどの非会計士が関与し始めているからである。つまり、サステナビリティ情報の開示と保証の実務が、財務情報の監査とは無関係に、見切り発車してしまっているという現実がある。因みに、IFAC等の調べによれば¹³⁾、2021年時点で、日本では会計事務所とそれ以外で半々ずつくらいの割合で、こうした保証業務に関与しているのである。なお、国際平均では、約60%を会計事務所が担っているが、IESBAは会計士以外が担う割合が増えることを見越して、会計士も非会計士も一体とした倫理基準を定めようとしていると解するのが至当である。

そのため、改定後の倫理基準は非会計士に対しても遵守を求めるものになるが、それは、IESBA自体の正式名称（International Ethics Standards Board for Accountants、下線筆者挿入）、が示す本分、すなわち「会計士のための倫理基準」設

定からは大きく逸脱しているといわざるを得ず、もはや、会計士の自主規制の要としての倫理基準としての性格からは逸脱したものになってしまっているのである。

何より問題なのは、厳しい倫理基準を自らに課し、問題を起せば懲戒処分にもなりえる会計士に対し、非会計士については、IESBAが定める倫理基準の遵守を要請したところで、なんら強制力は及ばないという点である。そのことは、会計士と非会計士において、倫理基準の規範性ないしは強制力に差異が生ずるということであり、結果的に、倫理基準の実効性が大きく削がれる結果になるということである。それにもかかわらず、非会計士に対して、「会計士と同様の倫理基準を定めている」との建前が独り歩きすることになれば、非会計士による実態の伴わない保証業務が横行することになることは火を見るより明らかであろう。

現時点で、こうした問題が十分予見できるにもかかわらず、なぜIESBAはこうした「改悪」の道を突き進もうとしているのか、理解に苦しむところである。

そもそも、わが国の監査制度の根幹を揺るがす、こうした大変革に対して、JICPAはどう反応しているのだろうか。

7. 会計・監査の不祥事案から派生した官規制強化の流れ

会計士を“閉鎖的社会における専門家集団”のように扱い、プロフェッションとしての自主規制を有名無実化させようとするIESBAの背後には、MGさらにはIOSCOといったグローバルな規制当局の存在がある点については、既に指摘したところである。しかし、なぜそれらの力はここまで大きくなり、会計プロフェッションの自主規制の要というべき「倫理基準」の設定権限まで取り上げることになったのか。それを理解するには、証券や監査のグローバル化が進む最中の2001年に起きた、会計・監査業界を揺るがす世界的事件にさかのぼる必要がある。

この年、アメリカの総合エネルギー企業、エンロン社で巨額の不正会計が発覚し、2001年12月に、連邦破産法第11章（Chapter11）の適用を申請し、倒産したのである。同社は海外事業の失敗による損失をSPE（特別目的事業体）に付け替えて簿外債務とし、売り上げ水増しなどの粉飾決算を行っていた。この結果、責任を問われることになったのが、同社の会計監査を担当していたアーサー・アンダーセン会計事務所（Arthur Andersen：AA）であった。エンロン社の不正を見抜けなかったAAだが、続く2002年7月には、同じく監査先であるアメリカ通信大手、ワールドコム社がまたしても粉飾決算で経営破綻したのである。債務総額はエンロン事件を上回る410億ドルで、アメリカ史上最大の破綻劇だった。この結果、信用を喪失したAAは雪崩を起こすように顧客離れが進み、02年に解散へと追い込まれたのである。

これらの巨額粉飾決算事件を受け、アメリカ議会の動きは早く、2002年7月にサー

ペインズ・オクスリー法（通称「SOX法」と呼ばれる企業改革法）が制定され、会計監査の規制強化や企業の内部統制報告制度の導入が図られたのである¹⁴⁾。会計監査の強化に向けて、SOX法では、新たに非政府組織の「公開会社会計監視委員会（Public Company Accounting Oversight Board：PCAOB）」を設立し、監査基準、品質管理基準、そして倫理・独立性基準などの設定権限を与えたのである。ここで留意すべきことは、それまでは、会計プロフェッションの要である監査基準と職業倫理基準については、AICPAが独占的に策定し、かつ、会員向けに遵守を要請してきていたが、そのいずれについても、PCAOBに設定権限を与えたことで、実質的に、AICPAの自主規制機能は終焉したといえるのである。但し、当面はPCAOBが各種の基準をゼロから設定するのではなく、AICPAが設定してきた公開会社向けの既存の基準を受け入れつつ、改訂や新設が求められる場合には、その基準設定の権限を行使することになっている。

アメリカでは、証券取引委員会（Securities and Exchange Commission：SEC）の監視のもとで、AICPA所属の公認会計士に対して監査独占権限が与えられている。その引き換えとして、AICPAには厳格な自主規制を機能させることを要請しているが、万が一にも、十分な自主規制が機能していないと判断された場合には、かかる監査独占権限はSEC－PCAOBに取り上げられてしまうという構図が見られるのである。いずれにせよ、AAの事件を機に、不幸にも、アメリカにおける会計プロフェッションの自主規制は本質的な意味で終焉を迎えたのである。

翻って、わが国の場合、AAが解散した2002年に遅れること3年後の2005年、カネボウの長年にわたる巨額粉飾事案に共謀したとして、中央青山監査法人の会計士4人が逮捕されることとなった。同法人は、06年にみずほ監査法人に改称して再起を図るものの、翌07年、金融庁からの監査業務停止処分を受けて、4大監査法人の一角を成していた名門監査法人は消滅したのである。その後、日本でも監査法人・会計士を取り巻く環境変化は一段と大きくなっていったのである。

こうした日米での監査の失敗、監査の信頼性が失墜する事件と軌を一にするかのように、国際的な組織であるIFACを軸にして、国際的な監査および倫理の基準の策定を確実にしていくとの流れが強まっていったものと思われる。IFACは、会計プロフェッションの業務および倫理に係る一連の基準設定を行うとともに、IFAC加盟国に対しては、その遵守を強く求めるようになってきたのである。そのため、日本での唯一の加盟団体であるJICPAも、監査の実務基準（監査基準委員会報告書）と倫理基準（倫理規則）の策定について、IFACの基準を翻訳して、ほぼ全面的に受け入れるようになってきたのである。

しかし、事態はそれだけに収まらなかった。もっとも、IFACが「自主規制」を是とする会計プロフェッションの国際組織であるなら、そのIFACのもとにある前出の

IESBAが策定した倫理基準を、これまた自主規制団体を標榜するJICPAが多分に盲目的とはいえ、受け入れるのはまだ筋が通るといえる。ところが2022年末、既にみたように、国際的な規制当局の意を受けたMGの基準設定構造改革に伴い、IESBAとIAASBがIFACから分離されることになったのである。結果として、両審議会は外形的には新設のIFEAのもとで運営されることになったが、そこにはIOSCOの意向が色濃く反映されているのである。極論すれば、会計プロフェッションの自主規制の要である倫理基準は、監督当局の掌中に堕ちたのであり、不幸にも、世界の会計プロフェッションの自主規制は事実上終焉したと言わざるを得ないのである。

8. 非会計士をも対象にするIESBA設定の「サステナ保証」倫理基準

さらに問題なのは、IESBAが設定する倫理・独立性基準が、特にサステナビリティ情報保証の部分で非会計士をも対象にしている点である。既にみたように、IESBAは、あくまでも会計士のための（for Accountants）倫理基準を審議する組織のはずである。それにもかかわらず、ディアス議長をはじめ審議会メンバーの半数以上を非会計士が占めるIESBAが、サステナビリティ情報の保証業務を理由に、「for not accountants」つまり非会計士向けの倫理の基準をも策定している点を看過するわけにはいかない。これはいわば、二重の越権行為と言えるのではないのか。

IESBA自体、規制当局主導型の倫理基準を推進することで、その活動方針の正当性を認知させるべく、「マルチステークホルダー」の名の下に非会計士の参画を掲げ、かつ、監査・保証業務を多角的にとらえることで透明性の高い、信頼できる情報開示の拡大を世界中で支援することを宣言しているのである。そうしたサステナビリティ情報の保証に関する「倫理および独立性に関する規定」の特質として、IESBAは以下の4つのキーワード提示して、非会計士向けの倫理基準制定の正当性を強調しているのである¹⁵⁾。

- ① Profession Agnostic；特定の職業に限定されない（すべての事業実施者に適用）。すなわち、既存の会計プロフェッションだけでなく、非会計士をも包含する基準の設定を前提にしていること。
- ② Standalone；単独で機能する。すなわち、今般新設を予定している、非会計士向けの倫理・独立基準については、既存の倫理基準とは別個のものとして捉えること。
- ③ Framework Neutral；特定の枠組みに限定されず、各国の倫理基準の採用を妨げない。すなわち、従来、倫理基準の設定については、「フレームワーク・アプローチ」を採用してきたが、今般の非会計士向けの基準を織り込むことから、既存の枠組みにとらわれないということ。そして、IFAC加盟団体は、法域の違いおよび自国の倫理基準との整合性を勘案してその受け入れを考慮してよいということ。

- ④ Equivalent ; 監査における倫理・独立性基準との同等性。すなわち、今般新設される非会計士向けの基準については、監査業務を担う会計プロフェッションが遵守すべき、倫理・独立性基準と同等のレベルのものであるということ。

上記の③で「各国の倫理基準の採用を妨げない」としている以上、日本のJICPAが自前の倫理基準で自主規制を行っていく道は残っている。しかし、以前からIFACの提供するフレームワークをそのまま日本語に置き換えて採用してきている実態からするならば、前述の通り、JICPAは自主規制を事実上放棄しているように見える。その点、皮肉にも、当初から国際基準と距離をとり、建前と実を使い分けるアメリカ流のしたたかな対応にこそ、会計プロフェッションの自主規制の原点を見るようである。すなわち、AICPAは、1987年に大改訂した「職業行為規程（Code of Professional Conduct）」を継続して遵守しており、大本の部分では、IESBAの倫理基準を受け入れてきてはおらず、あくまでも自前の倫理基準を継承してきているからである。

9. 今後、JICPAの進むべき道

「国際基準」の名のもとに、本来あるべき会計プロフェッションの自主規制、言い換えれば、自治能力が失われていくことに、どれだけの日本の公認会計士が危機感を覚えているのだろうか。

確かに企業が開示するサステナビリティ情報の保証業務、つまり非財務情報の信頼性を担保することは、投資家のみならず、一般消費者がその会社の製品購入やサービスの提供を受ける際、重要な判断指標となっており、今後も、この流れは強まりこそすれ、弱まることはないだろう。

こうした潮流に対し、旧来型の会計専門職ないしは現行の会計監査制度が根底から見直しを迫られていくことは確かなのである。しかし、だからと言って自主規制の要である倫理基準すらも自ら定めることができないようでは、会計士の独立性、職業倫理性さえも地に堕ちていくといわざるを得ない。

昨今の日本では「国際基準に合わせる」というとそれだけで良いことのようにとらえる向きもあるが、国際会計基準の策定をリードしているのは、あくまでもEU諸国なのである。それもあって、アメリカは会計基準については、財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board : FASB）が策定してきているSEC基準（正式には、FASB基準）を、また、倫理基準についてはAICPAの職業行為基準（Code of professional conduct）を遵守しており、国際基準とは一線を画すことで、国家としての自主規制機能を完全に手放すようなことはしていない。

EUが国際基準の制定を主導するのは、ルールメイクによって利を得るため、という

側面も否定できないだろう。EUはサステナビリティ基準や環境基準に対してもこうしたルールメイクで存在感を示しており、会計士に関する倫理基準、サステナ情報保証業務に関しても同様の狙いがあると見るのは、あながちの外れとは言えないだろう。

これは会計や監査の機能に対するニーズが高まっているからこそその動きでもある。国際的にフェアな会計監査、サステナビリティに対する高い意識、情報開示の拡大が企業に求められる中、誰かがその内容に保証という名の「お墨付き」を与える必要があることは、火を見るより明らかである。

そこで、企業経営への関与を狙うコンサルタントがその一部を担うといった構図が描かれてくるのであろうが、コンサルタントのような非会計士の場合、企業が陰に陽にコマーシャリズムを意識して公開しかねない情報を、公正に検証する能力を保持しているとの信頼や保証などどこにもない。それどころか、会計プロフェッションに求められている職業的信念ないし気概、および、高度な倫理観を備えているとの証もないのである。

例えば、近年、「CO2排出量を削減している」との情報を出すことが企業価値を高めることにつながるようになってきているが、一体どのような基準で、どう実行したのか、実際に環境保護にどの程度、効果があったのかまで見なければならない。中には、「グリーンウォッシュ」と言われるように、あたかも環境に配慮したかのような情報を公表しながら、まったく実体が伴っていないケースも散見されるのである。厳格な運用がなされなければ、サステナビリティ情報の保証業務が、こうしたコマーシャリズムの片棒担ぎになる事態さえ懸念されるのである。

わが国では、2003年の公認会計士法改正により、公認会計士に対する継続的専門教育としてCPE研修（現在のCPD研修）が義務付けられることとなった。1年間40時間の自己研修を課しており、そのうちの2時間を倫理研修に充てることになっている。筆者自身、長い期間、JICPAのCPE研修における倫理研修を担当してきた立場から、「会計プロフェッションの職業倫理」の重要性をことさら強調してきているが、それは、日本の会計士の質向上の必須条件でもあるとの確信を持っているからにほかならない。

ここでは、自主規制としての職業倫理について述べているが、要するに、ある意味で、監査独占権限を排他的に与えられてきた公認会計士＝監査人だからこそ、負わなければならない責任・義務なのである。国や社会が公認会計士に対して監査独占権限を与えているのは、何よりも「会計プロフェッションは厳格な自主規制により、独占業務を担うに相応しい職業倫理を具備している」との確たる保証があるからにほかならない。だからこそ、これまでJICPAは、自らを「自主規制機関」「自主規制団体」と標榜してきているのではなかったか。

10. おわりに

会計プロフェッションにおける自主規制はその生命線といえる。社会から負託されている責任・義務を果たすうえでは、健全な自主規制が実現されなければならないのである。

これは法に従っているとか、何らかの規則等に従っているというだけで十分、という話ではない。厳格な自主規制あってこそ、初めて社会から監査人ないし公認会計士としての負託と信頼を受けることができるといえるであろう。

わが国の場合、最新のデータでは、公認会計士の資格を持つ人の中で、実際に監査人として活動している人の割合は5割程度となっているという。最盛期には9割が活動していたことを思うと、驚くべき数字だが、社会が求める監査という職務をこなせる人員が減る中、自主規制能力を失い、非会計士と同じ基準を課されながら、自身のみ制裁処分を受けるということになれば、会計士の担い手はますます減っていくのではないかと大いに危惧するところである。

最も懸念すべきは、こうした事態が進行しているにもかかわらず、現時点では、JICPAとして、国際対応への見直しを行い、また、プロフェッションとしての危機感を共有するといった動きが見えないことである。日本の会計・監査制度の実を上げるための警鐘を鳴らすとしても、「もう国際化の流れは止まらないのに、何を抵抗しているのか」と言わんばかりに異端視されるようでは、真の意味での会計士業界の発展は覚束ない。

国際的な組織に対しても、会計士協会から然るべきメンバーを送り込んでいるのであり、JICPAとして主体性を持った主張を行うだけでなく、長年築いてきた会計プロフェッションの自立性ないし自律性を阻害するような方針変更等については、断固として、異議を唱えることが求められる。言われるがままの対応では、「われわれ自主規制団体たる日本公認会計士協会は」という枕詞すら死語になりかねない。

会計プロフェッションとは、会計士、監査人に求められる高度な倫理性を示す言葉でもある。そしてプロフェッションには自主規制の権限と責任が委ねられている。もちろんその権限は自らに対する懲戒処分制度とセットでなければならず、効果的な自主規制が行えない場合にはその特権が取り上げられることもあるということから、JICPAは今まさに、自らこの権利をIESBAひいては、その裏にいる規制当局に“献上”しようとしているのではないか。そこで、敢えて極論を述べておくこととしたい。

それは、「今後、JICPAは、IFACから名誉ある脱退を表明することも一法ではないか。」ということである。

一見、荒唐無稽な提言であると解されるかもしれない。しかし、それほどまでに根源的に、会計士が自らの職能を見つめ直すとともに、本来の社会的役割を完遂すると

いう重大な使命に対して、真摯に向き合うことが喫緊の課題となっているということである。

注

- 1) 会計プロフェッションの職業倫理の意義および歴史的経緯等については、次の文献を参照のこと。八田進二『会計プロフェッションの信頼の礎 公認会計士倫理読本（平成28年増補版）』財経詳報社、平成28年7月。
- 2) 会計プロフェッションの倫理に関する行動規範として、一般には、「倫理基準」と称するしているが、具体的にそれぞれの団体が策定している規範については、これを、「倫理規則」「倫理規程」「行為規則」「行為規程」など、多様な表記が採用されているが、本稿では、特に、個別の場面を前提に使い分けをしているが、実質的な意味では同義である。
- 3) 金融商品取引法に基づく自主規制機関の1つである日本証券業協会は、「自主規制の仕組み・規則制定等のプロセス」において、『『自主規制』とは、金融商品市場への信頼を確保するために、法令によるものではなく、自治の精神に基づき、自ら策定した規則によって自らを律することです。』と規定し、その自主規制業務の第1に、「自主規制ルールの制定、実施」を挙げている。

(<https://www.jsda.or.jp/shijyo/seido/jishukisei/shikumi/>、2024年12月)

- 4) 証券監督者国際機構（IOSCO）とは、証券監督に関する原則・指針等の国際的なルールの策定や効果的な監視を行うことを目的に、世界各国・地域の証券監督当局や証券取引所等から構成されている国際的な機関である。1974年に設立された米州証券監督者協会を母体とし、1980年代以降に欧州・アジア諸国の機関が加盟した。1986年のバリ総会において、国際組織としての規約の改正を経て、現在のIOSCOという名称に改められた。

現在、日本からは、金融庁、経済産業省および農林水産省が正会員（Ordinary Member）として、また、証券取引等監視委員会が準会員（Associate Member）として、さらに、日本証券業協会、日本取引所グループが協力会員（Affiliate Member）として、それぞれIOSCOに加盟している。

- 5) IFAC傘下の独立基準設定審議会としては、以下の4つがあった。
 - ① 国際監査・保証基準審議会（International Auditing and Assurance Standards Board：IAASB）は、国際監査基準（International Standards on Auditing：ISA）を制定する独立基準設定審議会である。
 - ② 国際会計士倫理基準審議会（IESBA）は、職業会計士の倫理規程（Code of Ethics for Professional Accountants）を制定する独立基準設定審議会である。

- ③ 国際公会計基準審議会 (International Public Sector Accounting Standards Board : IPSASB) は、国際公会計基準 (International Public Sector Accounting Standards : IPSAS) を制定する独立基準設定審議会である。
 - ④ 国際会計教育基準審議会 (International Accounting Education Standards Board : IAESB) は、国際教育基準 (International Education Standards : IES) を制定する独立基準設定審議会である。
- 6) IFACは、「企業会計不正事件による財務報告および会計専門家への信認低下に対応するため、2003年11月の総会において、その改革策を承認。改革策の中心は、IFACの基準設定活動 (IAASBによる国際監査基準 (ISA) の設定活動等) を公益の観点から監視する役割を担うPIOBの発足。」「PIOBの発足は、2003年3月の金融安定化フォーラム (FSF:主要国の財務省・金融監督当局・中央銀行と主要国際機関で構成され、国際金融システムの安定に関わる諸課題について、年2回会合。わが国からは、財務省、金融庁、日本銀行がメンバー。) の会合の際に、英国FSA (金融サービス機構) が提案したもの (2003年3月のFSFベルリン会合のプレスリリースでは『FSFは、IAASBの作業を監視するため、公益のために活動する独立した外部の機関の設立を強く要請した。』とされている。)。これは、EU (欧州連合) におけるISA採用の可能性を背景として、会計士主導の基準設定では公益の観点からは不十分であり、公的関与の強化が必要不可欠であるとの認識によるものと考えられる。」(金融庁資料「公益監視委員会 (PIOB) の発足の経緯」平成17年3月。) なお、PIOBは、IFACによる国際監査基準等の基準設定活動を担う委員会メンバーの人事の承認、その作業計画の承認、デュープロセスの監視や事後評価を行っている。
- 7) IFACの「職業会計士の倫理規程」の2006年の改訂に係る動向、およびJICPAがIFACの倫理規程でいう概念的枠組みアプローチを全面的に採用して倫理規則が改訂された経緯等については、次の文献に詳しい。関根愛子「第6章 倫理規程のフレームワーク・アプローチの採用とその適用に当たっての課題の考察」(藤沼亜起編著『会計プロフェッションの職業倫理』所収、同文館出版、平成24年5月。)
- 8) The Monitoring Group, “Strengthenig the International Audit and Ethics Standard-setting System” June 2020. なお、モニタリング・グループは、とりわけ公開会社の財務諸表監査の信頼性を高めるために、国際的な監査の品質を強化するために、IOSCO、パーゼル銀行監督委員会、IAIS (保険監督者国際機構)、EC (欧州委員会) および世界銀行により設置されたのである。
- 9) この点について、筆者自身、ディアス議長が来日した際のJICPA主催のシンポジ

ウム（2024, 4. 16）での質疑応答で直にご本人に尋ねている。「なぜ非会計士が半数を占める審議会が、会計士の倫理基準を策定できるのか。また、なぜJICPAが会計士向けの倫理基準を策定している日本で、非会計士まで適用対象に含む倫理・独立性基準を策定する権限があるのか。これはもはや「for not Accountants」ではないのか」と。すると、ディアス議長は「私は新しく創設されたIFEAからの指名を受けてこのポジションにいます」と述べ、さらに「for not Accountants」については「for All（すべての人のための）に組織名を変えたほうがいいかもしれません」などと茶化すにとどまったのである。

こうした質問にディアス議長が明確に答えられないのも無理はない。議長に与えられた使命は、あくまでも国際的なビジネスの世界において使いやすい倫理基準を浸透させることであり、議長個人の矜持や自身の倫理とは乖離した発言に終始せざるを得ないからである。

なお、サステナビリティ情報の保証基準の策定を行っているISSABのトム・サンデンスティン議長の視点については、下記のインタビュー記事を参照のこと。「サステナ情報の『保証基準』作成、投資判断使いやすく」『日本経済新聞』2023. 7. 4。

- 10) ガブリエラ・フィゲイレード・ディアス「過度な節税指南に待った 会計士倫理の国際組織が新基準」『日本経済新聞』2024. 6. 26。同様の主張は以下を参照のこと。ガブリエラ・フィゲイレード・ディアス「サステナ保証倫理基準『非会計士と連携』」『日本経済新聞』2023. 8. 15。
- 11) 井村知代、「視点 サステナビリティと会計事務所等の文化及びガバナンスについて―監査の実務家以外の視点から」『会計・監査ジャーナル』Jul. 2024、2-3頁。
- 12) 同上、2 頁。
- 13) IFAC, AICPA&CIMA, *Benchmarking Global Practice ; The State of Play in Sustainability Assurance*, June 2021.
- 14) SOX法についての詳細な解説は以下の文献に詳しい。八田進二・橋本 尚「サーペインズ=オックスリー法の概要とわが国への影響 〈1〉」『週刊経営財務』2022. 9. 9、12-18頁。同、「サーペインズ=オックスリー法の概要とわが国への影響 〈2〉」『週刊経営財務』2022. 9. 16、38-38頁。同、「サーペインズ=オックスリー法の概要とわが国への影響 〈3〉」『週刊経営財務』2022. 9. 23、33-37頁。
- 15) ガブリエラ・フィゲイレード・ディアス議長を招いて、JICPAが、2024年4月16日に開催した「IESBA議長来日セミナー2024」での資料「パート1：サステナビリティ報告・保証業務の倫理・独立性基準のIESBA公開草案」では、①Profession Agnostic、②Standalone、③Framework Neutra、④Equivalentの4つのキーワー

ドを提示し、職業会計士向けとそれ以外の非会計士向けの倫理基準が併存することの意味を強調していたのである。

なお、上記のうち最大の課題は、独立の立場での保証業務を担う者として、公認会計士以外の者をも包含するとの視点から主張されている「Profession Agnostic」なる概念について、IOSCO、IAASBおよび欧州CSRD（サステナビリティ報告指令）も想定しているということで、金融庁・金融審議会でも、それを容認する方向が示されている点である（金融審議会「サステナビリティ情報の開示と保証のあり方に関するワーキング・グループ」題4回の事務局説明資料、2024年10月10日）。これは、国家資格としての公認会計士および監査法人が、独立の立場で行う監査独占業務の品質が監視されてきているわが国の監査制度の実態と、明らかに矛盾する意向が示されているものと言わざるを得ないのである。

【付記】

(1) 本稿執筆の契機となったのは、以下の2回にわたる座談会での内容である。

柏木茂雄・観 恒平・関口智和・新井達哉「座談会 資本市場の信認を得るために何が必要なのか：第1回MG改革の背景」『週刊 経営財務』2023. 10. 30、10-17頁。
観 恒平・古澤知之・山田辰己・佐藤久史「座談会 資本市場の信認を得るために何が必要なのか：第2回PIOBの役割変化」『週刊 経営財務』2023. 11. 27、8-14頁。
また、なお、本稿は、ディークエスト社のウェブマガジン「ガバナンスQ」にて寄稿した内容を基礎にしている。

(2) 本稿脱稿後に、現在、PIOBメンバーの古澤知之氏から、近時のIFACとIFEAの実態、および、それを受けてのIAASBおよびIESBAの現状等についてご教示いただくことができた。同氏曰く、「国際基準の設定主体がプロフェッションから切り離された結果、基準作りのリーダーシップの欠如が明らかになっている」とのことである。まさに、本稿にて筆者が危惧していた状況が惹起し始めているということではないだろうか。なお、現在、IFACのボードメンバーの観 恒平氏からは、IFAC最新動向と今後の課題等について、種々ご教示いただくことができた。さらに、PIOBが2021年に設立したIAASBおよびIESBAの指名委員会のメンバーの山田辰己氏（2024年12月に再任されている）からも、近時のPIOBの動向等についての情報を得ることができた。以上の皆様に、併せて、謝意を申し上げる次第である。

（はった しんじ・大原大学院大学 会計研究科教授）