

テーマ

- ① 公認会計士が社会から期待される役割と課題について、公認会計士の独立性や倫理観に触れながら、あなたの意見を述べなさい。
- ② ①を踏まえ、あなた自身は公認会計士として、今後どのようにして社会に貢献していきたいか述べなさい。

第1. はじめに

社会が期待する会計士の役割、課題、会計士に求められる独立性や職業倫理とは何だろうか。監査論学習者が真っ先に思い浮かべる「会計士の独立性」とは「精神的独立性及び外観的独立性」（日本公認会計士協会倫理規則注解 11（第 13 条））であろう。しかし、これは社会の要請そのものではなく、それを会計士が解釈し再構築した規範とでもいうべきものであろう。

私は、社会は法によって会計士に監査という特別な業務を与えたのであるから、法そのものに社会の期待が現れるはずであると考えている。そこで本稿では、まず他士業の法制度との比較を通して、社会が求める会計士像を確認することでテーマ 1「公認会計士が社会から期待される役割と課題」に答える。そして、そのような会計士像をめざすために必要な方法論について私見を述べることでテーマ 2 の「公認会計士として、今後どのようにして社会に貢献していきたいか」に答えることとする。

第2. 法制度比較に基づく社会が会計士に求める独立性や倫理の考察(テーマ 1)

1 比較の方法

会計士は、独立性を備えることを社会から期待されている。それは、「独立した立場」（公認会計士法第 1 条及び第 1 条の 2）、「特別の利害関係のない公認会計士又は監査法人の監査証明」（金融商品取引法第 193 条の 2）といった文言に根拠を求められる。

この点、独立性に関する同種の規定が他の士業にも存在するならば、実は会計士の独立性の特別性は乏しいといえよう。そこで、他の士業との比較が必要となるのである。

比較対象は、会計士と同じく法令により独占業務を与えられたプロフェッションから選択する。まず、会計士が同時に登録できる行政書士、税理士を選ぶ。そして、会計士とならぶ難関資格とされる弁護士と、行政書士や弁護士と業務が隣接・重複している司法書士を加える。これにより性質の異なる士業を揃えることができる。

2 行政書士・司法書士との比較～「高度な信頼関係」

司法書士法と行政書士法には、「依頼に応ずる義務」（司法書士法 21 条本文、行政書士法 11 条）の定めがあり、「正当な理由」のない限り業務の依頼を拒否できない。そして、「正当な理由」とは、利益相反の場合を除けば「期限内に作成できないことについて相当の理由がある場合」¹等である。

¹ 佐藤均（2004）169 ページ参照。

これに対し、会計士には同種の規制は存在しない。むしろ、監査の業務受入に関して、監査事務所は、自らの「人的資源」等の確保だけでなく「関与先の誠実性」についても考慮しなければならない（品質管理基準委員会報告書第 1 号 A16）。これは、会計士の職業倫理であり、同時に業務受入における会計士の独立性の問題とも捉えることができよう。このような相違の理由は何か。

この点、司法書士の簡裁訴訟代理関係業務について上記の依頼に応じる義務の対象から外されているがヒントとなる。訴訟代理は、「依頼者との間で、継続的で強い信頼関係が必要」²であるとされる。また、訴訟代理を本来的業務とする弁護士についても、「受任の拒否が原則として自由」であるが、その理由は依頼者との間に「高度な信頼関係」が必要であるからと説明³されている。

法は、士業の職責の中でも、行政書士や司法書士の通常の業務のような、「高度な信頼関係」が不要であるために依頼を拒否できない業務と、訴訟代理のように当事者間に「高度な信頼関係」を要し、依頼に応ずる義務のない業務とを区別しているのである。そうすると、法は、会計士の監査業務もまた当事者間に「高度な信頼関係」を要する業務と捉えていると考えられよう。そのために、会計士には「依頼者に応ずる義務」がないのである。

3 税理士との比較～「特別の利害関係」

税理士法 1 条によると、税理士は「独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする」。「独立した立場」という文言は公認会計士法の目的と共通である。

一方、会計士については、利害関係がある場合の監査証明業務の制限（公認会計士法 24 条）があり、金融商品取引法監査のできる会計士の要件としても「特別の利害関係のない」ことが定められている。税理士について、これらの類似規定は存在しない。このような相違の理由は何か。

税理士の目的とされる「納税義務の適正な実現」とは、納税者が「過大でも過小でもなく納税する」⁴ことを意味する。そのために税理士は、依頼者にも課税庁にも従属しない独立した立場でなければならないのである。しかしながら、税理士の業務は、申告納付制度の中で課税庁の公権的な判断が後に控えているのに対して、会計士の監査業務には、同種の公権的な判断が後に控えることが原則存在しない。すなわち、会計士は、自らが「市場の番人」として、財務諸表の適正について最終的判断を下すことを期待されている。そのために、会計士の業務においては、利害関係について特に厳重な規制が設けられていると考える。

² 佐藤均（2004）170 ページ参照。

³ 日本弁護士連合会弁護士倫理委員会（2012） 39 ページ参照。

⁴ 日本税理士会連合会（2015） 57 ページ参照。

4 弁護士との比較～守秘義務の解除について

会計士には、金融商品取引法で「法令違反等事実」の通報義務が課せられている（193条の3）。この義務は、会計士の守秘義務の例外とされる（日本公認会計士協会法規委員会研究報告第9号Q10）。

一方、弁護士法 23 条但書は「正当な理由」のある場合弁護士の守秘義務が解除されるとする。「正当な理由」には「公共の利益のために必要がある場合」が含まれるが、それに該当することに異論ないのは「生命・身体への危害防止」である。米国法曹協会においては、「財産への危害防止」のために一定の場合弁護士の守秘義務が解除されるが、日本の弁護士会ではこの場合について定まった見解が存在しない⁵。さらに、ここで指摘した「正当な理由」に該当する場合は、あくまで弁護士の守秘義務が解除される可能性があるにすぎず、通報義務のような負担を弁護士に課すものではない。このような相違の理由は何か。

弁護士は、高度な信頼関係に基づく職責であり、事件の受任義務がない点では会計士と共通していた。しかしながら、弁護士はいったん事件を受任したら、依頼者に対する誠実義務に従い、安易に辞任することもできない。弁護士は依頼者の唯一の味方となることもある職責であるから、これは当然のことであろう。また、弁護士は税理士と同じく、のちに控える公権的判断の前段階の職務に当たる。これに対して、会計士は自らが「市場の番人」である点で、弁護士とも異なっている。会計士は、依頼者との間で一線を画することを常に求められている。会計士の通報義務の正当化根拠もこの点に求めることができよう。

5 社会が求める会計士像

これまでの比較を通して以下のことが確かめられた。会計士は、依頼者の間で「高度な信頼関係」を結ばなければならない。しかし、会計士は、依頼者と一線を画し、依頼者の不利益になる行動もしなければならない。この一見矛盾している2要件を充足し監査を行うことが会計士の役割でありまさに会計士の課題であるといえる。

次の「第3」において、この役割を果たし、社会に貢献する会計士となるための方法論を検討する。

第3. 社会が求める会計士像を目指すための方法論・私見(テーマ2)

1 「高度な信頼関係」と「独立性」を両立する会計士とは

私は、特定の依頼者に従属せず、広い視野・経験を備え、必要ならば依頼者にノーと言える良識を持った会計士こそが依頼者にとって信頼に値する存在となり、社会の要請を満たす会計士であると考えている。理由は以下のとおりである。(1)依頼者の言いなりでしかない会計士は、単なる依頼者の手足に過ぎず、信頼を結ぶ一人前の人間とはいえない。(2)依頼者にノーを言えるためには、特定の依頼者に偏らずに培った広い視野・経験が必要である。(3)上記のような良識ある会計士でなければ、依頼者に対して誠実性を要求する資格もないであろう。では、会計士はどのようにして独立性と倫理を高めていけばよいか。

⁵ 日本弁護士連合会弁護士倫理委員会（2012） 57 ページ参照。

2 独立性を担保するための制度～その脆弱性

ここまでで、社会の会計士の独立性に対する期待の強さは確認できた。ここでいったん、会計士の独立性を保護する制度の動向を検討しておこう。

2014年の会社法改正においては、会計監査人の独立性確保の議論がおきたが、会計監査人の選解任議案の決定権限を監査役会・監査委員会に移転するだけにとどまった。そもそも、会社法の機関設計の制度においては会計士や会計監査は主役ではなく、大会社のガバナンス設計の一部でしかない。そのため、金融商品取引法に基づく監査人の選任等については規制が存在せず、経営者の判断にゆだねられているのが現状である。⁶

また、2016年の「会計監査の在り方に関する懇談会」提言は、監査法人のローテーション制を独立性強化の方策として言及こそしているが、依然検討段階にとどまっている。これが実現すれば、会計士は特定の依頼者に偏らない立場を形成しやすくなるであろうが、実現には程遠い。

このように、制度による会計士の独立性強化は道半ばである。そうすると、会計士の独立性は、各人の心がけと日々の行動次第という面が大きい。そこで私は、望ましい制度が存在しない現状を、会計士のひとりひとりが補っていくことで、社会の期待に応える会計士になる必要があると考える。

3 対応～個人として

まず、会計士個人がなすべきことは、会計士が所属する事務所において意識的に多様な経験を積むことである。そのためには、各人の目の前にある経験の多様化のチャンスが無駄にしてはならない。これには、監査事務所のローテーション制が導入されない現状において、それを各人の行動によって疑似的に実践するという意味合いもある。会計士個人の仕事を多様化することは、監査事務所の依頼者からの経済的（外見的）な独立性にはつながらない。しかし、各会計士の意識のレベルでは、特定の依頼者への偏りを抑え、ローテーション制度の不存在を補う効果が期待できるのではないだろうか。

4 対応～チームとして

しかしながら、ひとりの会計士が得ることのできる経験には限界がある。そこで、重要になるのがチームプレイである。各人の経験を持ち寄り、自由闊達な議論によって、最も広い視野に立って良識に基づく答えを導くことができるはずである。そのようなチームプレイに貢献できる会計士こそが、結局社会の期待に応え、依頼者の信頼を勝ち取ることができるのではないかと考える。

第4. おわりに

本稿では、社会の会計士に対する期待の特徴として、(1) 依頼者と高度な信頼関係を

⁶ 松尾直彦（2011）157 ページ参照。

結ぶこと、にもかかわらず、(2) 会計士は依頼者から常に一線を画す独立性を保持すること、この2点が求められることを確認した。そして、私は、多様な経験をもつことで、一個の依頼者に従属することなく、必要ならばノーといえるような良識を備えた会計士こそが、依頼者との間で高度な信頼関係を結び、社会の期待に応える会計士となれると考えた。

私は監査法人新人職員として、様々な仕事のチャンスに積極的に挑戦し、多様な経験を積み健全な良識をもつこと、またチームとして行動して職員どうしが補い合うことで、社会の期待する会計士の役割を果たしに貢献できる会計士に成長したいと考える。

参考文献

佐藤均. (2004). 『詳解司法書士法』. 日本加除出版.

松尾直彦. (2011). 『金融商品取引法』. 商事法務.

日本税理士会連合会. (2015). 『新税理士法』. 税務経理教会.

日本弁護士連合会弁護士倫理委員会. (2012). 『解説 弁護士職務基本規程』 (第2版).

星野精版印刷.