

倫理基準と監査法人

加藤 厚

公認会計士

国際会計士倫理基準審議会 (IESBA)

要 旨

グローバルスタンダードとしての職業会計士の倫理基準は、筆者が現在ボードメンバーになっている国際会計士連盟 (IFAC) の中にある 4 つの基準設定主体の一つである国際会計士倫理基準審議会が制定する職業会計士の倫理規程である。この国際倫理基準は、職業会計士が働いている職場 (監査法人、独立開業、民間の会社、教育機関、公的機関等) や業務の内容 (監査、非監査業務、コンサルティング、税務、内部監査、会社等の社員、教員等) に関係なく、全ての職業会計士に適用される。

しかし、準備委員会からの要請により、今回の統一論題討論のテーマとして、これらの中から監査法人に限定した倫理基準を取り上げることになり、次の内容の報告を行った。

- ・ 国際倫理基準と日本の倫理規則等の関係
- ・ 監査法人に関する倫理基準
- ・ 監査法人に関する倫理基準の国際的動向
- ・ 検討課題

I はじめに

2014年11月1日に、青森公立大学において、国際会計研究学会第5回東日本部会が開催された。統一論題は、「国際基準の現状とわが国の対応」であり、筆者は準備委員会から「倫理基準と監査法人」というテーマで報告を行うことの要請を受け、その後の統一論題討論に参加したので、ここにご報告申し上げます。筆者は、次の内容の報告を行った。

- ・ 国際倫理基準と日本の倫理規則等の関係
- ・ 監査法人に関する倫理基準
- ・ 監査法人に関する倫理基準の国際的動向
- ・ 検討課題

以下、これらの内容の概要を述べる。

II 国際倫理基準と日本の倫理規則等の関係

1. 国際倫理基準

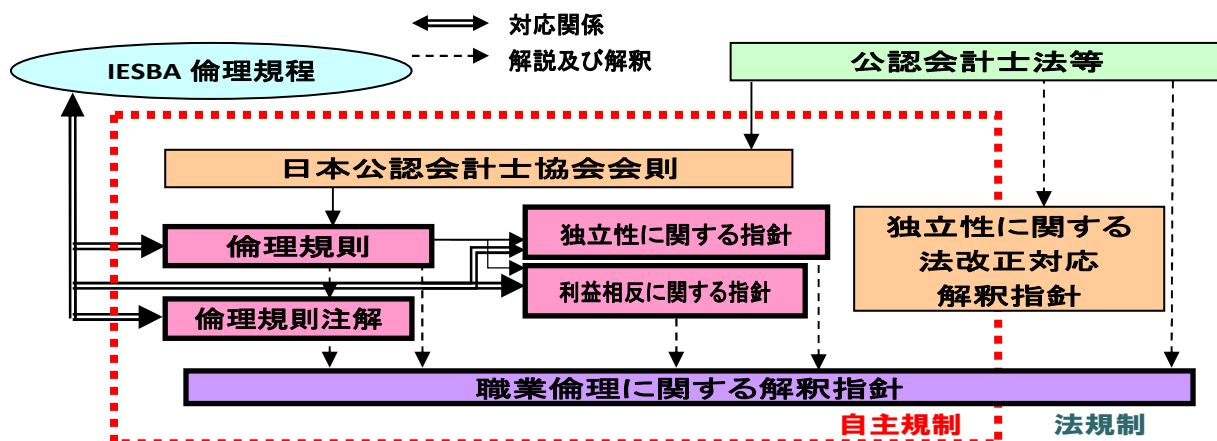
グローバルスタンダードとしての職業会計士の倫理基準は、国際会計士連盟（IFAC）の中にある4つの基準設定主体の一つである国際会計士倫理基準審議会（International Ethics Standards Board for Accountants:

IESBA）が制定する職業会計士の倫理規程（The Code of Ethics for Professional Accountants）である。IESBAのボードメンバーは、パブリック・メンバー5人、監査実務家9人及び非監査実務家4人の合計18人である。議長は、パブリック・メンバーであるThomadakis氏が務めており、ボード会議には、ボードメンバーのテクニカル・アドバイザー及び公式オブザーバーとして日本の金融庁及び欧州委員会（EC）の代表、並びにその他のオブザーバーとして、諮問アドバイザーグループ（CAG）議長及び公益監視委員会（PIOB）代表が出席している。なお、筆者は、2014年1月1日より、パブリック・ボードメンバーの一人としてこのIESBAに参加している。

2. 日本の倫理規則等

日本における公認会計士の職業倫理に関する規則等は、日本公認会計士協会が制定する倫理規則等による自主規制部分と、公認会計士法等による法規制部分の2本建てになっているのが特徴的である。この両者の関係を図で示したものが、次の【図表1】である。

【図表1】 国際倫理基準と日本の倫理規則等の関係



ところで、日本公認会計士協会が制定する倫理規則等は、「IFACの加盟団体が遵守すべき義務に関するステートメント(SMO)4」に従って、前述のIESBAが制定する倫理規程をアドプションする義務がある。現在の日本公認会計

士協会が制定する倫理規則等は、内容的にはIESBAの倫理規程とほとんど同じになっており、その異同を一覧表にまとめたものが次の【図表2】である。

【図表2】 JICPA倫理規則等とIESBA倫理規程の異同

以下を除いては、両者は、ほとんど同じ内容

倫理規則等の構成	下記の表を参照
IESBA規程よりも厳しい規定	贈答接待、紹介手数料
JICPA独自の規定	品質の維持、名義貸しの禁止、将来の事象に対する意見、会員相互間の行為、共同業務、監査法人の名称

・ 倫理規則等の構成の比較

JICPA倫理規則等	IESBA倫理規程
「倫理規則」第1章 総則	Part A (Section 100-150)
「倫理規則」第2章 会計事務所等所属の会員を対象とする規則	Part B (Section 200-280)
「倫理規則」第3章 企業等所属の会員を対象とする規則	Part C (Section 300-350)
分離した「独立性に関する指針」 第1部 財務書類の監査業務及びレビュー業務における独立性 第2部 その他の保証業務における独立性	Part B (Section 290) Part B (Section 291)
分離した「利益相反に関する指針」(注:2014年に新設) 第2章第1部 会計事務所等所属の会員を対象とする指針 第3章第2部 企業等所属の会員を対象とする指針	Part B (Section 220) Part C (Section 310)

なお、公認会計士法等による法規制部分は、各国又は各地域の規制当局が、その国や地域の法律や規則によって独自に公認会計士の職業倫理に関する規制を行うものである。

Ⅲ 監査法人に関する倫理基準

今回、筆者に与えられたテーマは「倫理基準と監査法人」であるが、前掲【図表2】の中の比較表の内の監査法人に該当する部分を、網掛けによって表したものが次の【図表3】である。

【図表3】 監査法人に関する倫理基準（網掛け部分）

JICPA倫理規則等	IESBA倫理規程
「倫理規則」第1章 総則	パートA(セクション100~150) 規程の適用についての一般基準
「倫理規則」第2章 会計事務所等所属の会員を対象とする規則	パートB(セクション200~210・230~280) 公共の利益となる業務に従事する職業会計士
「独立性に関する指針」	(セクション290・291) 独立性 - 保証業務契約
「利益相反に関する指針」第1部	(セクション220) 利益相反
「倫理規則」第3章 企業等所属の会員を対象とする規則	パートC(セクション300・320~350) ビジネスに従事する職業会計士
「利益相反に関する指針」第2部	(セクション310) 利益相反

従って、この網掛け部分に関する国際的動向及び日本における検討課題について以下述べることとする。

IV 監査法人に関する倫理基準の国際的動向

1. 進行中の IESBA プロジェクトの主なもの

(1) パートナー・ローテーション制度の改訂 (ア) クーリングオフ期間の見直し

現行の IESBA 倫理規程セクション 290 (監査業務及びレビュー業務における独立性) には、監査人による監査クライアントへの長年の関与の結果生じ得る馴れ合い及び自己利益の阻害要因を許容可能な水準まで軽減する手段として、社会的影響度の高い事業体 (Public

Interest Entity: PIE) の監査業務の主要な担当社員等 (Key Audit Partner: KAP) に対して 7 年の関与期間後 2 年のクーリングオフ期間のローテーションが規定されているが、複数の国では追加的な要求又は異なった要求をしている。また、世界的にも監査不祥事が絶えないことから、現在のクーリングオフ期間の 2 年間は短か過ぎるのではないかとの批判がある。例えば、16 年間の内の 14 年間も同じ関与先を担当することが出来るのは長過ぎるというのが、そのような批判の一つである。このため、現行の規定が依然として適切であるか否か、特に、PIE の KAP ローテーションの要求に焦点を当てて見直しをすることになり、IESBA は 2014 年 8 月 14 日に次の様な内容の公開草案を公表し、現在これに寄せられたコメントの審議を行っている。

選択肢	監査関与期間	クーリングオフ期間 (監査及び審査業務の禁止)			
	全 PIE 担当の 全 KAP	EP		その他の KAP	
		上場 PIE 担当	非上場 PIE 担当	上場 PIE 担当	非上場 PIE 担当
公開草案	7 年	5 年	5 年	2 年	2 年
現行	7 年	(この区分が無い)		2 年	2 年

(注) PIE (Public Interest Entity) : 社会的影響度の高い事業体 (日本: 倫理規則上の「大会社等」)

EP (Engagement Partner) : 業務執行社員 (日本: 筆頭業務執行社員に相当。本文説明参照)

KAP (Key Audit Partner) : 監査業務の主要な担当社員等 (日本: 倫理規則も同じ表現)

なお、上記の EP とは、実際には日本の筆頭業務執行社員 (Lead Audit Engagement Partner: LAEP) のことを指している。日本の場合は、公認会計士法により、一定規模以上の監査法人 (100 以上の上場会社を監査している監査法人) の筆頭業務執行社員は、5 年間関与した後 5 年間のインターバル期間 (クーリングオフ期間) を置くことが求められている。また、

上記の公開草案においては、審査担当社員は、全て KAP と同じ取扱いになっている。それに対して、日本の場合は、一定規模以上の監査法人においては、審査担当社員に関しても筆頭業務執行社員と同じ 5 年間の関与期間とインターバル期間が求められている。ところで、後述のように、ファーム・ローテーション及び強制入札については、国際的な動向を注視しつつ

も、現在は当プロジェクトの検討の対象としていない。ただ、2014年5月27日には、欧州連合官報において、改正法定監査指令及びPIEの法定監査に関する規則の修正が公布され、欧州においてファーム・ローテーション制度が導入されることが決まった。今後、IESBAとしては、緊急課題及びアウトリーチ・プロジェクトにおいて、これに関連した国際的な動向をフォローしていくことになる。

(イ) クーリングオフ期間中における業務制限を厳しくする

パートナー・ローテーション制度の効果を高めるためには、単にクーリングオフ期間を延ばすだけでなく、EP又はKAPであった者がクーリングオフ期間中における監査チームやクライアントとの関係や提供できる業務の内容をより一層制限するべきとの案がタスクフォースから提案されて、審議を行った。その結果、次のような決定が行われ公開草案に含められた。

制限される業務	クーリングオフ期間	
	最初の2年間 (EP及びその他のKAP)	次の3年間 (EPのみ)
監査チーム又はクライアントとの協議 (Consultation)	監査の結果に影響するような、専門的又は業種固有の事項、取引又は事象等についての協議をしてはならない(但し、前年度監査に関して監査チームと行った協議又は結論に達した作業等で、残っていたものに関しては、協議しても良い)。	EPだった者が、引き続き、会計事務所等内において、専門的又は業界固有の事項に関して協議することの主な責任者である場合(新たになる場合を含む)には、監査チーム又はクライアントとこのような協議をすることが出来る。但し、監査中にEPとして問題にしなかった取引又は事象等に限る。
制限される業務	クーリングオフ期間 (EP: 5年間 その他のKAP: 2年間)	
一定の責任を負うこと (Be responsible for)	次のような責任を負うことはできない: <ul style="list-style-type: none"> ・ 監査クライアント^(注)への専門的サービス提供の指導的又は調整的 (Leading or coordinating) 役割の責任、又は ・ 監査クライアント^(注)と会計事務所等との関係を監督する (Overseeing) 責任 	
一定の役割又は活動の行使 (Undertake any role or activity)	EP又はKAPは、次のような結果をもたらすような役割又は活動(非保証業務の提供を含む)を、監査クライアント ^(注) に対して行ってはならない: <ul style="list-style-type: none"> ・ 上級経営者又は統治責任者 (Those Charged With Governance, 日本: 倫理規則上の「監査役等」と、重要な又は頻繁な (Frequent) 交流 (Interaction) を持つこと、又は ・ 監査の結果に、直接影響を及ぼすこと 	

(注)「監査クライアント」は、クーリングオフ期間の前に、EP又はKAPとして関与したクライアントを指す。従って、これらの制限は、クーリングオフ期間中にシニアパートナーやマネージングパートナーのように、会計事務所等の経営責任 (Leadership role) を担う立場に就任することを禁止するものではない。

クーリングオフ期間が2年経過した後なら、監査チーム又はクライアントとの協議の内の一定の業務を提供できるようにする主な趣旨は、2年間経てば独立性の阻害要因の重要性が許容可能な水準にまで軽減されること、人的資源や専門的能力に限界のある会計事務所等及びクライアントに対する実務上の配慮等が挙げられている。もともと協議だけでなく、直接監査結果に影響を与えないサービスの提供や限定的な社交的交流についても、2年経過後は認めるとの案があったが、クーリングオフの趣旨を踏まえ限定的にする、複雑にしない、業務の区分の難しさ、等の理由により協議に限定された案が採択された。しかし、このような提案に対しても、クーリングオフ期間中の協議について異なる取り扱いをすることは、制度が複雑であり、行っても良い協議とできない協議の区別が難しい等の意見もあったが、結局タスクフォースの提案どおりに決定されて公開草案に含められた。

(2) 違法行為への対応

職業会計士としての守秘義務 (Confidentiality) は、IESBA 倫理規程上の5つの基本原則 (Fundamental Principles) の1つであるが、倫理規程は、職業会計士が機密情報を開示する職業的義務がある状況又はあり得る状況を特定しているものの、会計士にそのような状況を特定する方法及び対応する方法に関するガイダンスを提供していないため、これに対応することがこのプロジェクトの主な趣旨である。重要な検討事項は、職業会計士がクライアント又は所属する組織において、違法行為又はその疑いを認識した場合にはどのような手続きを行う必要があるのか、そして、最終的に守秘義務に優先して監督官庁のような外部の第三者へ開示することを要求すべきか

どうかということである。この違法行為への対応プロジェクトは、2012年8月に公開草案を公表したものの、寄せられたコメントのほとんどが反対意見であったため、2013年から再検討を行ってきている。2012年公開草案に寄せられたコメントの分析によると、次のような大きな論点が浮かび上がってくる。

- 各管轄地域の法規制との関係：
すでにその国や地域に違法行為への対応に関する法規制がある場合に、それと倫理規程との関係をどのように調整するのか、特に職業会計士の責任問題への対応。現在の方針は、まずその国や地域の法規制を順守することを最優先することにして、新しい規定への準拠は義務化しないことになっている。
- 対象となる違法行為の範囲：
国際監査基準 250 号「財務諸表監査における法令の検討」のように、直接的又は間接的に財務諸表に影響を与える事項に限定するのか、人の健康や安全への甚大な被害 (例：テロ行為、環境・自然破壊、カルテル、等) に関する違法行為まで対象にするのか、異なる違法行為には異なる対応をすべきか。現在の方針は、上記の全ての違法行為を対象にすることになっている。
- 重要性：
違法行為の判定 (疑いを含む) の重要性を、どのように基準化するのか。
- 対応手続き：
違法行為やその疑いを認識した場合、それに対応するために職業会計士はどのような手続きを踏むべきか、その時に、経営者や統治責任者とどのように対応すべきか。
- 第三者等への開示：
クライアントが適切な対応をしなかった

場合、誰に、そして最終的に監督官庁のような外部の第三者へ開示する必要があるのか、守秘義務違反があった場合でも法的に保護されるのか。

- ・提供する業務や境遇が異なる職業会計士による対応：

会計事務所等所属の職業会計士(保証業務又は非保証業務の提供)又は企業等所属の職業会計士のように、提供する業務や境遇が異なる職業会計士によって、違法行為への対応の仕方は、異なるべきかあるいは同じであるべきか。現在の方針は、職業会計士を4つに区分(監査人、非監査業務を提供する会計士、企業等所属のシニアレベルの会計士とその他のレベルの会計士)して、それぞれ異なった対応をすることになっている。

以上の2012年公開草案に寄せられた主なコメントの分析とそれらへの対応方針をまとめた**Feedback Statement**について、世界中のステークホルダーから広く意見を徴収して再公開草案を起草する方針を固める目的で、2014年中に、香港(5月20日)、ブリュッセル(6月13日)及びワシントン(7月10日)でラウンド・テーブルが開催された。ここには、基準設定主体、財務諸表作成者、会計士団体(IFACメンバー)、監査法人/会計事務所等、規制当局、学会等各国の各界からの参加者が出席して意見交換をした。これらのラウンド・テーブルでの議論やその他のアウトリーチ等において市場関係者の意見を幅広く徴収した上で、2015年4月のボード会議で再公開草案を決議する予定である。

2. その他の動向

前述のような、IESBAにより実施されてい

る各種プロジェクトの他にも、職業専門家及び監査法人に関する倫理基準の見直しや厳格化に関する動きがあるので、それらのいくつかについて以下ご報告する。

(1) 欧州監査規制改革

前述の様に、2014年5月27日に、欧州連合官報において、改正法定監査指令及びPIEの法定監査に関する規則の修正が公布され、欧州においてファーム・ローテーション制度が導入されることが決まった。これによると、同一監査法人による社会的影響度の高い事業体(PIE)との監査契約は、10年間を超えてはならないことになる。ただ、特則として、監査法人交代について公開入札を実施している場合は、20年間を超えてはならない。さらに、複数の監査法人と契約している共同監査の場合には、24年間を超えてはならないことになっている。また、今回の監査規制改革においては、特定の非監査業務の禁止及び制限(報酬キャップ)が行われることになった。つまり、PIEの法定監査を実施する法定監査人は、次の様な一定の非監査業務を監査先に提供してはならない。

- ・一定の税務関連業務(税務申告書の作成、税務に関する助言の提供、等)
- ・被監査企業の経営又は意思決定を担うことを伴う全ての業務
- ・記帳代行、並びに会計記録及び財務諸表の作成
- ・給与計算の業務
- ・その他

更に、提供を禁止されていない非監査業務を3期以上連続して提供する場合、当該業務に対する報酬総額は、連結財務諸表の法定監査に対

して支払われる報酬の直近 3 年間の平均値の 70%を超えてはならないことになった。EU 加盟各国は、以上の改革法案の発効（2014 年 6 月 16 日）後 2 年以内に自国の法規制の手当てをした上で適用を開始しなければならない。

(2) 国際監査・保証基準審議会 (IAASB) による監査報告書の改訂案

IAAEB は、現在の監査報告書とは全く異なる長文式監査報告書への改訂作業を現在進めている。その改訂案の中で職業倫理に関連することとしては、独立性規則及びその他の職業倫理に関する規則への遵守に関する記載が求められることがある。そして、この記載の中では、関連する職業倫理に関する規定の国名又は IESBA の倫理規程への参照を含める必要がある。

(3) 監査監督機関国際フォーラム (IFIAR) による「2013 年検査指摘事項報告書」

2006 年 9 月に、各国・地域の監査監督当局間における協力、連携の組織として監査監督機関国際フォーラム (IFIAR) が設立された。日本からは、公認会計士・監査審査会及び金融庁が参加している。IFIAR が行った「2013 年検査指摘事項報告書」の公表に関連して、2014 年 4 月 10 日付プレスリリースの中で、上場企業監査の重要な監査領域において、世界中で継続して問題が見られることについて、監査監督当局が懸念を強めている旨が述べられている。このことは、監査に対する信頼感が国際的に依然として低下していることを表しており、今後いろんな形で監査のあり方に関する改革・改善策が打ち出されていくものと思われる。それは、本日のテーマである、監査法人に関連する倫理基準にも影響していくことになるであろう。

V 検討課題

1. 国際的な動向の日本への波及

(1) パートナー・ローテーションとファーム・ローテーション

前述の様に、日本の一定規模以上の監査法人には、既に 5 年—5 年ローテーション・ルールが適用されているので、仮に IESBA 倫理規程が公開草案の様に変更になったとしても、これらの大手監査法人には大きな影響があるとは思えない。しかし、現在 7 年—2 年ローテーション・ルールを適用している中小監査法人には大きなインパクトを与えると思われる。なぜなら、筆頭業務執行社員のクーリングオフ期間（インターバル期間）が 2 年から 5 年に延長されるということは、交代要員としてより多くの社員（パートナー）が必要になるということである。中小監査法人の場合は、社員の数が限られているため、このような状況変化への対応が難しい。それに加えて、クーリングオフ期間が延びるだけでなく、前述の様に、クーリングオフ期間中の業務制限が現在よりも厳しくなるということは、一旦監査契約から退任した社員と関与先のマネジメント等との接点がほとんどなくなり、同じ関与先に戻ることが難しくなる。実は、この効果こそが規程を改訂する本来の目的ではあるのだが、現実問題としては中小監査法人にとってかなりの痛手になる。そこで、中小監査法人としては、もしこのような改訂が行われた場合に対応する戦略的な対策の構築を、今から検討を始める必要があると思われる。例えば、いくつかの中小監査法人が合併や連携によって社員の数を増やすというのも一つの方法と考えられる。ところで、EU におけるファーム・ローテーションの実施が日本の監査実務に与える影響として考えられるのは、連結グループ全体を担当する世界中の監査法

人を一つに統一することが難しくなるということであろう。EUにある子会社等が、ファーム・ローテーションの対象になる会社であると、日本の親会社の監査法人と同じグローバル・グループに属する監査法人でなくなる可能性があるからである。

(2) 違法行為への対応

日本では、職業会計士が業務遂行上において感知した経営者等による違法行為への対応は、日本公認会計士協会の監査基準委員会報告書250「財務諸表監査における法令等の検討」に基づいた監査手続きを行うことになっている。また、金融商品取引法第193条の3によって、法令違反等の事実を会社に書面で通知し、会社が適切な措置をとらない等の一定の事実がある場合は、当該事項に関する意見を内閣総理大臣に申し出なければならない。このように、日本の場合は、違法行為への対応はあくまでも監査人による財務諸表監査に限定されている。その点、現在 IESBA が審議しているプロジェクトは、対象になる範囲が財務諸表監査に限定されないのと、対象となる職業会計士が監査人に限らず、非監査業務を提供する公認会計士及び企業等所属の職業会計士（企業、公的機関、教育・研究機関、各種団体等で働く会計士）等も含めた、全ての公認会計士（但し、日本公認会計士協会の会員に限る）が対象になるという点で、日本の制度とは大きく異なる。それだけに、もしこのプロジェクトが最終基準化され、かつ日本の倫理規則や法令等にも導入された場合には、日本の実務へも大きなインパクトを与えることになる。このプロジェクトは、職業会計士が業務遂行上において感知したあらゆる違法行為（テロ、自然破壊、カルテル等も含む）への対応に対する社会的期待が高まっていることを如実に表すものであるという点において

は、喜ばしいのかも知れない。しかし反面、職業会計士に、あたかも警察の様な行動をすることを求めることへの拒否反応や、守秘義務に優先して第三者等への告知や開示をするべきかどうかという難しい問題も提起している。

(3) 監査報告書の改訂

現在の監査報告書は、たったの1ページに決まり文句が書いてあるだけの無味乾燥なものである。しかし、IAASBによる改訂案の監査報告書には、前述の独立性規則及びその他の職業倫理に関する規則への遵守に関する記載の他にも、監査上の主要な事項、除外事項や継続企業の前提に関する重要な不確実性、監査人の責任並びに財務諸表に対する経営者及び統治責任者の責任等、いくつもの事項について記載することが必要になる。もし、この改訂案が最終基準化され、日本にも導入されることになった場合は、現在の監査実務に大きな影響を与えることが予想される。現在の決まり文句の監査報告書とは異なり、いくつもの新しい事項の記載方法には各監査法人の対応の仕方が明確に表れるであろうし、その記載方法についての市場関係者の評価が異なることになるであろう。場合によったら、記載の仕方の違いが市場関係者による監査法人の評価や責任に影響するような場面が現れるかも知れない。今後の実務における各監査法人の対応に、注目していく必要がある。

(4) IFIAR による世界的な監査品質への懸念

前述の様に、監査監督当局の国際的な組織である監査監督機関国際フォーラム (IFIAR) が、上場企業監査の重要な監査領域において、世界中で継続して問題が見られることについて懸念を表明したということは、監査に直接携わる

公認会計士のみならず、市場関係者全体においてゆゆしき問題である。会計不祥事や監査不祥事は、長い間指摘されてきたにもかかわらず一向に改善されていないということを示すものである。今後、監査監督当局による何らかのアクションが起こされる可能性がある。一方で、自主規制団体としての国際会計士連盟 (IFAC) 及びその加盟団体である各国・地域の会計士協会は、監査保証業務の信頼性向上に向けて更なる対応をしていくことが喫緊の課題である。

2. 日本の監査法人の対応

(1) グローバルファームの一員として立場

日本の監査法人の多くは、何らかの形でグローバルファームの一員になっていると思われる。これらのグローバルファームは、例えば IESBA 倫理規程が変更されれば、グローバル・マニュアルもそれに応じて改訂されるものと思われる。その結果、そのようなグローバル・ネットワークに加盟している日本の監査法人もそれに準拠することになる。

(2) 日本のローカルファームとしての立場

一方で、グローバル・ネットワークに加盟している日本の監査法人は、日本のローカルファームとして日本の倫理規則等にも準拠して行かなければならない。そして、これからは、国際的なルールと国内におけるローカル・ルールとの調整がますます複雑になっていくことが予想される。特に、前述の様に、EU がファーム・ローテーション制度を導入した場合には、監査法人の国際的な統一が難しくなり、その結果、異なったルールが連結グループ内において適用される事態になる。日本の親会社の監査人である日本の監査法人は、そのような国際間において多岐にわたるルールの理解と適切な適用により注意を払っていく必要がある。

(3) 沢山の中小監査法人のあり方

上場会社を 1 社でも監査している中小の監査法人は、現在日本には 100 以上あると思われる。このように沢山の中小監査法人は、今まで述べてきたような監査制度や環境の国際的な変動に対応していくのが容易ではない。筆者が参加している IESBA 会議では、例えばパートナー・ローテーション制度の改訂案は、人的資源の乏しい中小監査法人には厳し過ぎるので対象外にしたらどうかという意見もあったが、社会的影響度の高い事業体 (PIE) を監査している以上、監査している監査法人の大小によって監査手法や倫理規則、品質管理等に差をつけるべきではないというのがボードの考え方である。それゆえ、中小監査法人といえども、ますます厳しくなる国際的な監査環境とそれを反映していく国内の監査・倫理基準に対応するべく努力をしていくことが求められる。例えば、次の様な戦略が考えられるのではないだろうか。

- それぞれの法人内において、人材の獲得、育成、研修等通じて、新制度に対応出来る内部体制を構築する。
- 他の中小監査法人との合併、再編、グルーピング等を通じて規模の拡大を図り、リソースの充実を図る。個々の法人が、独自に制度変更に対応出来ない、より規模の大きい法人にクライアントを奪われてしまうリスクが高まる。
- 現在、海外のファームやグローバルファームとの提携関係を結んでいない中小監査法人は、これから海外ネットワークを構築することにより、人材の充実やノウハウを高めることによって、新制度に対応する。
- 信頼し合うことが出来る中小監査法人のいくつかが、独立したまま連携グループを組

成し、例えば、パートナー・ローテーションのタイミングに合わせてグループ内でクライアントの担当を変えていく。一種の任意ファーム・ローテーションの様な仕組みだが、制度改訂に乗じて大監査法人にクライアントを奪われるのを避けることが出来る。米国の一部監査法人間では既に行っているようである。

- ・海外の中小監査法人連合体と連携して対策を講じる。例えば、IFACの中小監査事務所委員会（Small and Medium Practices Committee: SMPC）との連携も考えられる。

3. 国際倫理基準アドプションの意義と課題

(1) 国際基準よりもアップグレードの制約

国際会計士連盟（IFAC）の加盟団体が遵守すべき義務に関するステートメント（SMO）4によると、加盟団体の国内の法律等による固有の規程がある場合を除き、IESBAの倫理規程よりも緩やかな基準を適用してはならないことになっている（つまり、アップグレードの制約）。IFACの加盟団体である日本公認会計士協会（JICPA）は、これに準拠してJICPA倫理規則を制定している。その結果、前掲の【図表2】に記載されているように、JICPAの倫理規則には、IESBAの倫理規程よりも厳しい規定

や独自に追加した規定こそあれ、緩い規定はない。従って、JICPAの倫理規則はIESBAの倫理規程をコンバージェンスしていると分類されている。

(2) グローバルスタンダードと日本独自の実務、倫理観、道徳観との関係（Diversity of ethical norms）

そうは言っても、実務、倫理観、道徳観等はやはり国や地域によって異なるし、中小監査法人にはそれ特有の問題もあるわけで、それらを全く無視して各国・地域の実情に合わないグローバル倫理基準を作るべきではないという主張もある。この様な主張に対して、IESBAは、グローバルスタンダードとしてのIESBA倫理規程は、世界共通の基準として原則主義に則って作られるので、各国・地域の特殊性や実情は、それぞれのローカル基準に反映するなり、適用や運用面において考慮すべきであるという考え方（Diversity of ethical norms）を取っている。このグローバルとローカルのスタンダード・ギャップについては、筆者がIESBA会議において意見発信する時に常に念頭に置いていることである。余りにも日本のローカル事情や中小監査法人の立場を強調し過ぎると、Diversity of ethical normsに反するし、パブリック・ボードメンバーとしての立場を失うことにもなりかねない。