

解説



違法行為に気付いた公認会計士が 取るべき行動は何か ～国際会計士倫理基準審議会が 再公開草案を公表～

国際会計士倫理基準審議会 (IESBA) ボードメンバー 加藤 厚
公認会計士 かつし

はじめに

世界的な風潮として、公認会計士が職業会計士としてその業務遂行時に、クライアント（会計事務所等所属の職業会計士の場合）や雇用主企業（企業等所属の職業会計士の場合）による違法行為（疑義を含む）に気付いた場合には、何らかの方法で第三者に通報したり、他の対応策を講じるべきであるとの期待感が高まっている。しかし、そのときに大きなネックとなるのは、職業会計士に課された守秘義務である。

そこで、このような課題にどのように対応するべきかについての職業会計士の国際的な倫理基準を設定するために、筆者がボードメンバーになっている国際会計士倫理基準審議会（International Ethics Standards Board for Accountants：IESBA）がプロジェクト「違法行為への対応（Responding to Non-Compliance or Suspected Non-Compliance with Laws

and Regulations）」を立ち上げ、2012年にいったん公開草案を公表した。しかし、それぞれの国や地域の法規制に優先してでも第三者への通報等を義務付けた公開草案には、ほとんどの市場関係者が反対のコメントを寄せた。そこで、IESBAは、それらのコメントの分析と対応方針をまとめたFeedback Statementについて、世界中の市場関係者から広く意見を収集して再公開草案を起草する方針を固める目的で、2014年にラウンド・テーブルを香港、ブリュッセル及びワシントンで開催した。それらに加えて、幅広い市場関係者へのコンサルテーション等の結果を踏まえて変更されたプロジェクト・フレームワークを開発し、それに基づいて作成された新しい規程案（セクション225：会計事務所等所属の職業会計士、セクション360：企業等所属の職業会計士）が審議されてきた。

そして、IESBAは、2015年5月6日に再公開草案「違法行為への対応（Responding to Non-Compliance or

Suspected Non-Compliance with Laws and Regulations）」を公表した（コメント締切りは、2015年9月4日）。

この再公開草案の内容は、どこで働いているのか（会計事務所等か、企業等か）、どのような業務に従事しているのか（監査又は非監査業務か、企業内の上級職かそれ以外か）に関係なく、全ての職業会計士が対象になるものである。そこで、この再公開草案の概要を以下に紹介する。

1 全体的な規定

(1) このプロジェクトにおける職業会計士の目的（Objectives）

職業会計士は、違法行為又はその疑いに気付いた場合には、それに目をつぶってはならないというパブリック・インタレスト（公共の利益）に応えるために、次のことを行う。

- (ア) 誠実性の原則と職業的専門家としての行動の原則の基本原則を遵守すること
- (イ) クライアントの経営者及び統治

責任者が、次のことをするように促すこと

- ① 違法行為又はその疑いを阻止し、又は是正し、若しくはそれらによってもたらされる影響を軽減できるようにする

② 違法行為を未然に防ぐ

- (ウ) パブリック・インタレストの観点から、さらに必要と思われる追加的対応策 (Further action) を講じること

(2) 対象となる法令の範囲 (Scope)

職業会計士が、その業務遂行に必要な研修や経験によって習得した次のような法令 (つまり、職業会計士として身に付けるべき専門的知識の範囲内に限る) :

- (ア) 財務諸表の重要な数値や開示の決定に直接影響を与える法令
 - (イ) 財務諸表に直接的な影響は与えないが、企業のビジネスや業務を行っていく上で、あるいは重大なペナルティーを避けるのに重要な影響を与えるその他の法令
- 基本的には、国際監査基準 (ISA)

250号「財務諸表監査における法令の検討」の範囲との整合性を図っているが、提案されている手続や例示等によると、それらよりも広範囲になっていると解釈される。例えば、次のことに関連した法令が例示されている：不正、贈収賄、ワイロ、マネー・ロンダリング、テロリスト・ファイナンス、犯罪行為、違法証券取引、違法金融取引、違法な税金や年金処理、環境破壊行為、健康・安全の侵害。

(3) 範囲外の違法行為

次のような違法行為は、本規程の範囲から除かれる。

- (ア) 明らかに些細な (Clearly inconsequential) 違法行為
- (イ) クライアント又は雇用主の事業活動には関連しない個人の違法行為 (私的犯罪等)
- (ウ) クライアント又は雇用主、あるいはそれらの統治責任者、経営者又は従業員以外との契約に係わる違法行為 (例えば、デューデリジェンス・レビューによって気が付い

た被買収会社における違法行為)

2 職業会計士の4つのカテゴリーによって異なる違法行為への対応手続

倫理の基本原則は全ての職業会計士に対して同一であり、職業会計士は等しく問題に対処しなければならず、違法行為又はその疑いを知っていながら目をつぶってはならない。ただ、基本原則の遂行をどのように行うかは、職業会計士のそれぞれの役割、職階及び影響力の範囲によって異なる。そこで、このプロジェクトのフレームワーク案は、違法行為又はその疑いへの対応に関して、職業会計士を下記の4つのカテゴリーに分けて、別々のアプローチを採用している。これは、職業会計士のカテゴリーごとのそれぞれの権限、影響力 (その範囲) 及び権限・責任・決定に関するそれぞれのレベル並びにパブリック・インタレストの観点からの異なる期待レベルを考慮してのものである。

会計事務所等所属の職業会計士	企業等所属の職業会計士
監査人の場合	上級の職 (シニア) にある場合
<p>(1) 経営者及び／又は統治責任者に対して、違法行為又はその疑いを、次のような目的で、クライアントに報告する</p> <ul style="list-style-type: none"> ① このような違法行為に関する彼らの理解の程度を確認し、経営者や統治責任者がそれらを調査できるようにすること ② 彼らの懸念を具体的に説明し、又は理解をさせること ③ 経営者や統治責任者に、以下の対応を促すこと <ul style="list-style-type: none"> ・ クライアントのステークホルダーのために、違法行為又はその疑いを阻止し、又は是正し、若しくはそれらによってもたらされる影響を軽減できるようにする ・ 違法行為を未然に防ぐ ・ その国 (地域) の法令により要求されているか又はパブリック・インタレストの観点から必要である場合には、このような違法行為又はその疑いを適切な当局 (Appropriate authority) に通報する 	<p>上級の職 (シニア) にある企業等所属の職業会計士とは、雇用主企業の人事、財務、技術、有形・無形の経営資源等に関するコントロールや意思決定をしたり又はそれらに重要な影響力を行使できる取締役、執行役員又は上級の職 (シニア) にある社員等を指す</p> <p>上級の職にある職業会計士は、違法行為を防止するための社内体制を確立し、方針及び手続を実行するための適切な措置を講じることを含め、倫理を基礎とする企業文化を促進するに当たり、組織内で重要な役割を担い得る</p> <p>(1) 上級の職にある職業会計士への全般的な期待</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 企業等の組織内において、経営者が正しい行動に対する姿勢を打ち出すこと ・ 良好な社内統治の必要不可欠な構成要素としての内部通報制度手続を含む、違法行為を防止するための適切な方針及び手続を確立すること
<p>(2) 職業的専門家としての責任を、次のように遂行する</p> <ul style="list-style-type: none"> ① 違法行為が該当するその国 (地域) の法規則を理解して準拠する ② 該当する職業的専門家の基準に準拠する 	<p>(2) 職業的専門家としての責任を、次のように遂行する</p> <ul style="list-style-type: none"> ① 上司又は統治責任者に、違法行為又はその疑いを報告する ② 違法行為が該当するその国 (地域) の法規則を理解して準拠する

	<p>③ 違法行為又はその疑いを阻止し、又は是正し、若しくはそれらによってもたらされる影響を軽減できるようにする</p> <p>④ 違法行為を未然に防ぐように尽くす</p> <p>⑤ もし外部監査人がいる場合には、彼らに通報する</p>
<p>(3) 目的を達成するために、追加的対応策のどれを実施すべきかを決定する</p> <p>① 必要となる追加的対応策の内容と範囲は、次のようないろいろなファクターによって決まる</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 違法行為又はその疑いに対する経営者や統治責任者の対応の適切性や適時性 ・ 実際の又は潜在的な重大な損害（Substantial harm）が、クライアント又はそのステークホルダーに生じるという明確な証拠 <p>② 一連の追加的対応策は、次のようなものを含む</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 当該違法行為又はその疑いを、適切な当局に通報する ・ 他に代替策がなく、かつ、その国（地域）の法令により許可されている場合には、監査契約を破棄又はクライアントとの関係を解消することを検討する <p>③ 以上の決定は、その時点における個別の事実と状況を勘案して、事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者の視点から客観的に行われる必要がある（いわゆる「第三者テスト」の適用）</p>	<p>(3) 目的を達成するために、追加的対応策のどれを実施すべきかを決定する</p> <p>① 必要となる追加的対応策の内容と範囲は、次のようないろいろなファクターによって決まる</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 違法行為又はその疑いに対する上司や統治責任者の対応の適切性や適時性 ・ 実際の又は潜在的な重大な損害が、雇用主又はそのステークホルダーに生じるという明確な証拠 <p>② 一連の追加的対応策は、次のようなものを含む</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 雇用主企業が特定の企業グループに属している場合は、親会社に報告する ・ 当該違法行為又はその疑いを適切な当局に通報する ・ 他の代替策がない場合には、雇用主企業から退職することを検討する <p>③ 以上の決定は、その時点における個別の事実と状況を勘案して、事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者の視点から客観的に行われる必要がある（いわゆる「第三者テスト」の適用）</p>
<p>(4) 調書の作成</p> <p>基本的には、財務諸表監査業務の一環として国際監査基準に従って調書を作成するが、違法行為への対応の目的を達成したことに関する一連の意思決定プロセスや手続等も調書に記載する</p>	<p>(4) 調書の作成</p> <p>調書の作成が奨励される</p>
監査人以外の場合	上級の職以外にある場合
<p>会計事務所等所属の職業会計士が、監査以外のサービス（例えば、その他の保証業務や非保証業務等）を提供している場合には、次のような手続を行う</p> <p>(1) 違法行為又はその疑いについて、経営者と協議する。又は、コンタクトがあり、かつ適切と判断される場合は、統治責任者と協議する</p> <p>(2) クライアントが、同じファーム（ネットワーク・ファームを含む）の監査クライアントの場合は、ファーム内においてコミュニケーションを行い、監査担当パートナーが知り得るようにする</p> <p>(3) 外部監査人（いる場合）や適切な当局に通報する等の追加的対応策が必要かどうかを、客観的な視点から振り返って再考する（Stand Back）。これは、いろいろなファクターによって異なる。</p> <p>(4) 職業倫理の基本原則を遵守するという観点から、クライアントとの契約を継続すべきかどうかについて検討する</p> <p>(5) 調書の作成が奨励される</p>	<p>(1) 違法行為又はその疑いについて、直属の又はその次の上位者に報告する</p> <p>(2) 企業内部の通報制度等を利用する</p> <p>(3) 調書の作成が奨励される</p>

おわりに

2012年に最初に公表された公開草案は、守秘義務やそれぞれの国（地域）の法令に優先して、気付いた違法行為を第三者に通報したり、いろいろな対応手段を取ることを職業会計士に強制していたために、世界中から厳しすぎるとのコメントが寄せられた。そのため、今回の再公開草案は、まずその国（地域）の法令を


優先してそれらに従うが、何も規定がなかったり不十分な場合には、この倫理基準をガイダンスとして使う（したがって、必ずしも強制規定ではない）というようにトーンダウンしている。

しかし、それでも、職業会計士側にしてみれば、あたかも警察のように広範な違法行為に目配せをしなければならぬという負担と責任感には大きなプレッシャーを感じるものと思われる。

参考文献：「At a Glance: Responding to Non-compliance with Laws & Regulations」 issued by IESBA on May 6, 2015

* 必須研修科目「職業倫理」研修教材

教材コード J 0 1 0 1 0 2

 研修コード 1 0 0 1

履修単位 1単位