

2014年に改正された日本公認会計士協会の倫理規則の検討
～概念的枠組みアプローチの有効性の確立という視点からの検討～
**Examination of “the Code of Ethics for Japanese Professional Accountants” of
the Revised in 2014~ For Establishment of the Effectiveness of the Framework
Approach~**

坂根 純輝

Yoshiteru Sakane

【要 約】

2000年に制定された我が国公認会計士協会の倫理規則は5回の改正を繰り返してきた。そして、2010年の改正以来4年間の期間において2014年7月に倫理規則は改正されることとなった。しかし、改正から時間が経っていないことから2014年の倫理規則の改正についての先行研究は十分といえない状況にある。

そこで、本論文は2014年に実施された倫理規則の改正を研究対象とする。また、我が国公認会計士協会の倫理規則の最大の特徴は、概念的枠組みアプローチを採用している点である。倫理規則の最大の特徴である概念的枠組みアプローチが有効に機能することは、倫理規則そのものが有効に機能していることを担保する。

しかし、倫理規則における概念的枠組みアプローチの有効性を検討している先行研究は十分といえない。そして、概念的枠組みアプローチが有効に機能しているのかという命題は定性的な問いであるため、概念的枠組みアプローチの有効性に関して積極的結論を出すことは困難である。

そこで、本論文は概念的枠組みアプローチの有効性を確立するために何が必要とされているのかという視点から2014年に改正された倫理規則を検討していく。

検討の結果、2014年倫理規則では意図や自覚のない基本原則違反に対して事後措置をすればよいという猶予が無くなったため、公認会計士が概念的枠組みアプローチをより厳格に運用しなければならなくなったことが明らかとなった。また、倫理規則の改正に関する日本公認会計士協会の会議の議事録の公表が必要であること、財務会計の概念フレームワークに類似した倫理規則の基本原則に関する概念書が必要になること、基本原則の中でも解釈が分かれる可能性が高い誠実性と公正性という用語の再定義が必要なこと、綱紀審査会が概念的枠組みアプローチを遵守せずに基本原則違反をした公認会計士の懲戒処分を実施していくことの必要性を明らかにした。

キーワード： 紀律規則、倫理規則、公認会計士、概念的枠組みアプローチ、フレームワーク・アプローチ、IESBA、SM04、綱紀審査会

1 はじめに

我が国公認会計士は監督官庁である金融庁が設定する公認会計士法及び金融庁企業会計審議会が設定する「監査基準」によって他律的に規制されている。一方で我が国公認会計士は公認会計士協会会則や倫理規則によって自主規制をしている。

公認会計士を取り巻く規制の中でも、本論文は我が国公認会計士の自律規範である倫理規則を対象としている。1950年に我が国公認会計士協会は自律規範である紀律規則を制定した。その後、紀律規則は6回の改正を遂げて、2000年に紀律規則は倫理規則に置き換えられることとなった。2000年以降、倫理規則は公認会計士法改正やIFACの倫理規程の改正等の理由から2003年、2004年、2006年、2007年、2010年に改正されてきた。そして、2014年7月に我が国倫理規則は2010年の改正から4年の時を経て改正されることとなった。

しかし、改正から時間が経っていないことから、2014年に改正された倫理規則の先行研究は十分といえない状況にある。倫理規則に違反した公認会計士は、我が国公認会計士協会の綱紀審査会において懲戒処分の対象になる。よって、我が国公認会計士には法律等の他律規範と同様に自律規範である倫理規則の十分な理解が必要となる。また、アメリカにおいては公認会計士の自主規制機能が有効に機能していなかったことを理由に、公認会計士に任せられていた権限が公的機関に移行することとなった。我が国公認会計士においても自主規制機能が有効に機能していなければ、公認会計士に任せている権限の公的機関への移行が予想される¹⁾。

そして、公認会計士の倫理規則の最大の特徴は概念的枠組みアプローチを採用している点である。概念的枠組みアプローチは、倫理規則の条文に規定されていない行為であっても、誠実性等といった基本原則に違反している場合に、当該行為をした公認会計士が倫理規則違反になるという特徴をもつ。先行研究では、フレームワーク・アプローチの課題を考察している（例えば、関根[2012]があげられる。）。

さらに、公認会計士の独立性に関しては10年以

上概念的枠組みアプローチによって規制されてきたにもかかわらず、独立性を遵守できていない公認会計士があらわれてきた。このことは概念的枠組みアプローチが有効に機能してこなかった消極的証拠になるだろう。この消極的証拠等から、概念的枠組みアプローチの有効性に疑義が生じる。

しかし、概念的枠組みアプローチが有効に機能しているのかという命題は定性的な問いであるため、概念的枠組みアプローチの有効性に関して積極的結論を出すことは困難である。

そこで、本論文の目的は、概念的枠組みアプローチの有効性を確立するために何が必要とされているのかという視座から2014年に改正された倫理規則を検討していくこととした。

本論文はまず、我が国公認会計士の倫理規則の概要を提示し、本論文がどのような視点から倫理規則の改正を検討するのかについて触れていく。そして、2014年の倫理規則の改正をとりあげていく。最終的に2014年に改正された倫理規則において、概念的枠組みアプローチが有効性を確立するためには何が必要とされているのかという点について検討していく。

2 公認会計士の倫理規則と本論文の視座

(1) 公認会計士の倫理規則

我が国公認会計士に対する規制は他律規範である法律や「監査基準」を中心としている。

一方、我が国公認会計士は日本公認会計士協会が設定する公認会計士協会会則や倫理規則によっても自主規制をしている。

倫理規則では、「倫理規則の趣旨及び精神」という前文において公認会計士法第1条と整合性のある公認会計士の使命等が掲げられ、「職業倫理の規範体系について」という前文において倫理規則の構成等が述べられている（日本公認会計士協会[2014e]）。倫理規則の「第1章総則」では全ての公認会計士に適用する規則が並べられ、第2章「会計事務所等所属の会員を対象とする規則」では会計事務所等所属の公認会計士に適用する規則が並べられ、第3章「企業等所属の会員を対象とする規則」では企業等所属の公認会計士（会計事務所等

所属の公認会計士を含む場合がある。)に適用する規則が並べられている(日本公認会計士協会[2014e])。

他律規範である公認会計士法に違反した場合、公認会計士は金融庁の懲戒処分の対象とされるが(金融庁[2008])、日本公認会計士協会会則や倫理規則に違反しても公認会計士は日本公認会計士協会に設けられている綱紀審査会における懲戒処分の対象となる²⁾。

ところで、我が国における公認会計士の職業倫理に関する研究は少なく、倫理規則に限ってしまえばさらに先行研究は少なくなる。例えば、我が国におけるこれまでの公認会計士に関連する職業倫理研究の論文の発表数は、2007年に3本、2008年に2本、2009年に2本、2010年に2本、2011年に3本となっている(小俣[2012]40-41)³⁾。

このように公認会計士の職業倫理に関する先行研究の量は少ないため、倫理規則を検討するための前提を本論文で掲示していく必要がある。よって、検討の前提となる倫理規則に影響を与える外部組織及び概念的枠組みアプローチについて以下で説明していく。

2.(1)(a)倫理規則に影響を与える外部組織

まずは、倫理規則に影響を与える外部組織を俯瞰する。日本公認会計士協会が設定している倫理規則に影響を与える外部組織には、金融庁とIFAC(The International Federation of Accountants: 国際会計士連盟)及びIFAC内にあるIESBA(the International Ethics Standards Board for Accountants: 国際会計士倫理基準審議会)がある。

日本公認会計士協会が設定する倫理規則は、金融庁の管理下に置かれており、公認会計士法の枠組みから離れることができないという特徴がある(山浦[2010]182)。

そして、IFACは「加盟団体が遵守すべき義務に関するステートメント(Statements of Membership obligations)」を公表しており、そのSMO4(4番)に「国内の法律等による固有の規定がある場合を除き、IESBAの規定よりも緩やかな基準を適用してはならない」という規定を設けている(IFAC[2012]29-31)。IFACに加盟している日本公認会計士協会は、SMO4に従い、IESBAが設定して

いる倫理規程(the Code of Ethics for Professional Accountants)と同等以上の厳しさをもつ倫理規則を設定しなければならないのである。

このような現状にある我が国公認会計士協会が設定する倫理規則は、金融庁の管轄下にある公認会計士法等の法令や、国際会計士連盟の倫理規程、我が国に以前から存在した倫理関係の規定等を考慮して作成されている(関根[2012]99)。

このように倫理規則に我が国公認会計士協会以外の外部組織が多大な影響を与えていることを考慮すると、我が国の倫理規則の実質は、自律規範ではなく他律規範だと捉えられるだろう。

そして、そもそも公認会計士をめぐる規制は、公認会計士法の影響により、日本公認会計士協会をふくめすべて金融庁の監督下にある。このため、自律規範にみえる規制であってもすべて他律規範による規制なのである。

よって、我が国公認会計士の自律規範である倫理規則が有効に機能していない場合、その責任は我が国公認会計士にあるのではなく、金融庁にあると考えるのが妥当であろう。

2.(1)(b)概念的枠組みアプローチ

ここまで倫理規則に影響を与える外部組織をみてきたが、ここからは倫理規則の最大の特徴である概念的枠組みアプローチをみていく。

概念的枠組みアプローチは、倫理規則の条文に規定されていない行為であっても、誠実性等といった基本原則に違反していた場合に倫理規則違反になるという特徴をもつ。

概念的枠組みアプローチは、公認会計士が倫理規則に掲げられている誠実性等の基本原則の遵守を阻害する要因を認識した際に適用される。公認会計士がその阻害要因の重要性が許容可能な水準ではないと評価した場合には、セーフガードを適用し、その阻害要因を除去するか、若しくは軽減させなければならない(関根[2012]100)。

例えば、公認会計士が所属している会計事務所等が、特定の依頼人からの報酬に過度に依存している場合(日本公認会計士協会[2010a]付録1.1.(2))、基本原則の阻害要因を生じさせる状況が存在している。そのような際に会計事務所等は特定の依頼人

から得る報酬への依存度を監視し、必要に応じて管理する方針及び手続を定める（日本公認会計士協会[2010a]付録2.1. (1) ⑦）といったセーフガードを適用する必要がある。

我が国倫理規則において概念的枠組みアプローチが導入された理由は、IFACの倫理規程にフレームワーク・アプローチが導入された理由をみることによって明確になる。なぜならば、我が国概念的枠組みアプローチはIFACのフレームワーク・アプローチを参考にしてからである。

IFACが倫理規程においてフレームワーク・アプローチを採用した理由は、プロフェッショナル・アカウンタントを取り巻く環境に様々な基本原則を阻害する要因があるものの、その要因を生じさせる状況を全て定義し、セーフ・ガードを特定することが不可能だったからである（IESBA[2009]100.6）。

さらに、フレームワーク・アプローチを採用することにより倫理規程において具体的に禁止されていない状況について、プロフェッショナル・アカウンタントが安易な判断に陥ることを未然に防ぐことができるからである（IESBA[2009]100.6）。

なお、IFACの倫理規程で採用されている概念的枠組みアプローチと同様の仕組みであるフレームワーク・アプローチ、2004年の倫理規則において登場した（独立性に関する）フレームワーク・アプローチ、2006年の倫理規則で登場した概念的枠組みの適用及び2010年の倫理規則で登場した概念的枠組みアプローチには若干の意味の違いがあるが、これらの用語に本質的な意味の違いがなく、その違いは本論文の結論に大きな影響をもたらさない。そこで、本論文では基本的にこれらの用語を現行の倫理規則で使用されている概念的枠組みアプローチという用語で統一していく。

2.(2) 本論文の視座

ここまで公認会計士の倫理規則を概観してきたが、ここからは本論文の問題意識と研究の枠組みをとりあげる。

本論文は2014年に改正された公認会計士の倫理規則の検討を目的としている。なぜならば、改正から時間が経っていないことから、2014年の倫理

規則の改正についての先行研究は十分といえない状況にあるからである。

次に、本論文が採用している視座について述べていく。

概念的枠組みアプローチでは公認会計士が直面した基本原則の遵守を阻害する要因に具体的な規定を設けずに対処する必要がある。

しかし、具体的な規定の存在しない場面で公認会計士が基本原則の遵守を阻害する要因に対応できているのかについては検討の余地があると考えている。

例えば、公認会計士の懲戒処分を担当している日本公認会計士協会綱紀審査会が2005年10月から2011年3月末までに審査し、処罰した37の事例のうち、基本原則に違反している事例は5つの事例だけである。それら5つの事例においては、基本原則だけではなく、他の倫理規則の条文や公認会計士協会会則の条文を理由に公認会計士の懲戒処分を実施している（日本公認会計士協会[2011a]）⁴⁾。つまり、基本原則に違反したことだけを理由に公認会計士は懲戒処分されていないのである。

概念的枠組みアプローチの有効性が確立されているのならば、他の条文に頼らずに基本原則に違反しているという理由だけで公認会計士の懲戒処分が増加していてもおかしくはないのではないだろうか。

もちろん、37件中5件という数値だけを基準にして概念的枠組みアプローチが有効に機能していないという結論は言い切れない。よって今後は概念的枠組みアプローチが有効に機能しているのかを立証するためのさらなる証拠が必要になる。

さらに、概念的枠組みアプローチが有効に機能しているのかという問いは、定性的であること、公認会計士の職業倫理に関する先行研究が不足していること及び概念的枠組みアプローチを採用することにより倫理規則において具体的に禁止されていない状況について、公認会計士が安易な判断に陥ることを未然に防ぐことができている可能性があること等の理由から積極的な結論を示すことが困難だと考えられる。

ただし、本論文は概念的枠組みアプローチが有効に機能していないという消極的な結論を出して

いる。公認会計士の独立性に関しては10年以上概念的枠組みアプローチによって規制されてきたにもかかわらず、独立性を遵守できていない公認会計士は出現してきた。このことは概念的枠組みアプローチが有効に機能してこなかった消極的証拠になるだろう。なお、この点は後で詳しく触れる。この消極的証拠から、日本公認会計士協会の倫理規則における概念的枠組みアプローチの有効性を確立するための検討の必要性が生じることとなる。

また、概念的枠組みアプローチを検討の対象とする先行研究には、関根[2012]等があげられる。関根[2012]では概念的枠組みアプローチに基づく実務上の問題点を考察している。

このような経緯から本論文は、概念的枠組みアプローチの有効性を確立するためには何が必要とされているのかという先行研究とは異なる視座を採用した。

ここまで本論文の視座をみてきたが、ここからは本論文における検討の必要性を述べていく。

アメリカにおいては、エンロン事件やワールドコム事件などの粉飾決算を背景にサーベインズ＝オクスリー法（sox法）が2002年7月に成立し、PCAOB（公開会社会計監視委員会）が設置された（藤沼[2012]1）。

その結果AICPA（アメリカ公認会計士）が自主規制してきたピア・レビュー方式による事務所間の監査の品質管理レビュー制度、品質管理に問題のある事務所の懲戒処分、監査基準書の設定と発行などの権限はSEC監督下にあるPCAOBに委譲されたのである（藤沼[2012]7）。

つまり、アメリカにおいては公認会計士の自主規制が有効に機能していなかったことを理由に、公認会計士に任せていた権限が国に移行し、公的機関による規制が進むことになったのである。

森公高氏は「自主規制がしっかり運営されない場合には、法律等に規制を委ねる」ことになると考えている（日本公認会計士協会[2011a]『「綱紀関係事例集〔平成23年度版〕」の発行に当たって』）。

すなわち、我が国公認会計士においても自主統制が有効に機能していなければ、公認会計士に任せていた権限が金融庁に移行し、公的機関による公認会計士の規制の進行が強化される可能性がある

る。ただ、我が国における公的規制が強化されるか否かに関してはPCAOBの影響が大きいこと及び我が国の公認会計士協会の権限の一部は既にアメリカのPCAOBに相当する公認会計士・監査審査会に移管されていることに留意されたい。

つまり、本論文は我が国公認会計士の自主統制機能が有効に機能する必要があるという背景から、我が国公認会計士の自律規範である2014年に改正された倫理規則を研究対象とし、倫理規則の概念的枠組みアプローチの有効性を確立させるためには何が必要とされているのかという視座を採用することにしたのである。

3 2014年における倫理規則の改正

ここまで本論文の視座をみてきたがここからは2014年7月9日に改正された倫理規則をみていく。

まずは、2014年に我が国倫理規則が改正された背景を述べていく。2013年3月にIFACのIESBAが倫理規程を改正し公表することとなった（日本公認会計士協会[2014a]1）。そして、IFACの加盟団体である我が国公認会計士協会は、SMO4の国内の法律等による固有の規定がある場合を除き、IESBAの規定よりも緩やかな基準を適用してはならないという規定に従う必要がある（日本公認会計士協会[2014a]1）。そこで、我が国公認会計士協会はIESBAの倫理規定を参考に我が国の倫理規則を見直さなければならないこととなった（日本公認会計士協会[2014a]1）。

このような経緯があり、我が国公認会計士協会は、倫理規則及び独立性に関する指針に改正すべき点がないかどうかについて審議を行い、2014年1月21日に倫理規則の改正案を公開草案として公表し、コメントを募集した（日本公認会計士協会[2014a]）。

公開草案に対するコメントを検討した結果、我が国公認会計士協会は「「倫理規則」及び「独立性に関する指針」の改正並びに「利益相反に関する指針」の制定について」を2014年6月10日に公表した（日本公認会計士協会[2014c]）。

このような手続きを経て、2014年7月9日に日本公認会計士協会の定期総会にて、「倫理規則の一部変更案」が承認されることとなったのである。

ここでは2014年7月における倫理規則の主な改正点をあげていく。概念的枠組みアプローチに関連する倫理規則の主な改正点は、意図や違反の自覚がないまま倫理規則に違反した場合の猶予が無くなった点、利益相反に関する指針が新設された点、PAIB（Professional Accountants in Business:企業内会計士）に対する自主規制が強化された点である。なお、2014年7月における倫理規則の主な改正点の中には、用語が変更された点、公認会計士が監査役等と適切なコミュニケーションをとらなければならない点もあげられるが、これらは概念的枠組みアプローチと関連が薄いため本文でとりあげていかない。

まず、意図や違反の自覚がないまま倫理規則に違反した場合の猶予が無くなった点をみていく。IESBAの倫理規程では、意図や違反の自覚がないままでの違反があった場合、速やかに是正し、必要なセーフガードを適用すれば、基本原則の遵守を阻害していないとみなされうる規定が存在していた（日本公認会計士協会[2014c]1）。

しかし、IOSCO（International Organization of Securities Commissions：証券監督者国際機構）はこの規定に対して以下の3つの懸念を表明していた（関根[2012]97-98）。

(1)意図や違反の自覚がないままでの倫理規程の違反の全てが、セーフガードを適用することにより是正できるという誤解が生じるのではないだろうか。

(2)全ての違反に対して、意図や自覚がない違反として、当該規定を濫用する可能性があるのではないだろうか。

(3)独立性の阻害要因を適切に認識し、予防的統制を整備する会計事務所等のモチベーションを低下させるのではないだろうか。

このような懸念に対処するためにIESBAの倫理規程は意図や自覚のないままでの違反という表現⁵⁾をやめ（日本公認会計士協会[2014c]1）、我が国の倫理規則においても意図や違反の自覚がないままでの違反に関する猶予が消滅した（日本公認会計士協会[2014c]1-2）。

そして、2014年における倫理規則では、我が国公認会計士が倫理規則、「独立性に関する指針」及び「利益相反に関する指針」の規定に関する違

反を認識した場合、違反事項を評価し、自ら対応策を講じなければならないこととなった（日本公認会計士協会[2014c]第8条）。

次に利益相反に関する指針が制定された点を述べていく。

IESBAの倫理規程では、理解が難しく、実務的ガイダンスが不足している利益相反に係る規定の改善を目的とする改正が行われた（日本公認会計士協会[2014c]3）。

IESBAの倫理規程の改正を受け、我が国倫理規則の利益相反に関する規定は、その多くが削除され⁶⁾、全般的な拘束性のある要求事項と指針への委任規定のみを設けることとなった。そして、利益相反に関する指針が新しく制定されることとなった。

利益相反に関する指針では、1.複数の相手先相互間の相反2.職業会計士の利益と依頼人の利益との間の相反にケースを区分している（日本公認会計士協会[2014c]3）。

そして、公認会計士は概念的枠組みアプローチを適用し、利益相反の状況を生じさせ得る利害関係を識別し、評価し、必要に応じて、基本原則の遵守に対する阻害要因を除去するか、又はその重要性の程度を許容可能な水準にまで軽減するためにセーフガードを適用しなければならない（日本公認会計士協会[2014d]第1部Ⅱの3及び第2部Ⅱの3）。

以下、利益相反の指針から例を示す。例えば、公認会計士が同時期に同一企業（丙）の買収を競っている二者（甲・乙）の依頼人に助言業務を行う場合、甲と乙は利益相反の関係にあり、公認会計士は基本原則である公正性の原則の遵守を阻害しないように概念的枠組みアプローチを適用しなければならない（日本公認会計士協会[2014d]13（状況2））。

次に、PAIB（Professional Accountants in Business:企業内会計士）に対する自主規制が強化された点をみていく。公認会計士の倫理規則は、全ての公認会計士に対する規制、会計事務所等に所属する公認会計士に対する規制及び企業等所属の公認会計士（以下、PAIBという。）に対する規制の3つに分類されているが、ここではPAIBに適用される規定の変更をみていく⁷⁾。2010年における倫理規則第37条では、不正な情報の作成又は報告に関与させようと

するプレッシャーを受けた場合に概念的枠組みアプローチを適用しなければならなかった(日本公認会計士協会[2010a]第37条)。これに対して、2014年の倫理規則では不正な情報にとどまらず、誤解を招くおそれのある情報の作成又は報告に関与する場合にも概念的枠組みアプローチを適用しなければならなくなった。

4 倫理規則における概念的枠組みアプローチの有効性を確立させるための検討

ここまで2014年における倫理規則の改正点を検討してきたが、ここからは倫理規則における概念的枠組みアプローチの有効性を確立させるための検討をしていく。

本章では、概念的枠組みアプローチが有効に機能するための検討をしており、本章のなかにはIESBAが言及していない検討事項がみられることになる。しかし、本論文の検討は、IESBAが推し進めるフレームワーク・アプローチの有効性を確立させるためのものである。よって、IESBAの倫理規程と本論文の主張の方向性は同様のものとなる。また、IESBAの規定よりも緩やかではない基準の適用を求める本論文の検討結果を日本公認会計士協会がとりいれる場合、日本公認会計士協会はSMO4に違反しないことになる。

本章の流れは以下の通りである。4.(1)では、まず前章で掲げた2014年における倫理規則の改正点が概念的枠組みアプローチの有効性にどのような影響を与えるのかを検討する。次に、4.(2)では倫理規則における改正の史的変遷を検討し、概念的枠組みアプローチの有効性が有効に機能していないことを消極的に論じていく。そして、4.(3)以降では倫理規則の概念的枠組みアプローチが有効性を確立するために何が必要とされているのかを論じていく。

4.(1) 2014年における倫理規則の改正の検討

ここからは2014年の倫理規則の改正点が概念的枠組みアプローチとどのように関連しているのかを検討していく。

まず、意図や違反の自覚がないまま倫理規則等

に違反した場合、速やかに是正し、必要なセーフガードを適用すれば、基本原則の遵守を阻害していないとみなされうる規定が消滅した点を検討していく。当該規定が掲げられていたことにより、倫理規則に違反した場合であっても猶予があった。当該規定が消滅し、その猶予が無くなったことにより、当該規定を濫用する可能性(日本公認会計士協会[2014c]1)が無くなった。改正前までは、倫理規則に当該規定が存在していた場合、自覚していた倫理規則違反であっても自覚していない違反であるという公認会計士の主張が通じる可能性が存在していたのである。

この改正により倫理規則の公認会計士に対する規制が強まった。これに伴い、我が国倫理規則の中心的役割を担う概念的枠組みアプローチの規制も強まったことがわかる。概念的枠組みアプローチの規制が強まったということは概念的枠組みアプローチの有効性が高まったことをあらわす。

今後我が国公認会計士が倫理規則の基本原則に違反した場合、意図していなかった若しくは自覚していなかったという免責のための主張が通らないため、今後は基本原則の遵守に違反し、懲戒処分される公認会計士が出現する可能性がある。そして、基本原則に違反しないように、適切な概念的枠組みアプローチを運用する公認会計士が今後増加すると考えられる。このことから、猶予に関する規定の消滅は概念的枠組みアプローチの有効性の確立に貢献したといえるだろう。

次に、利益相反に関する指針の制定をみていく。当該指針は、公認会計士が担当する複数の依頼人の間若しくは公認会計士と依頼人の間の利益が相反する場合に適用される。当該指針は、公認会計士が概念的枠組みアプローチを適用し、利益相反の状況によって生じる基本原則の遵守に対する阻害要因を除去するかセーフガードを適用することを求める指針である。なお、利益相反の指針では基本原則の中でもとりわけ公正性が重視されている⁸⁾。

公認会計士を取り巻く利益相反の状況を1つ1つ定義し、条文化していくことは不可能である。あらゆるパターンが存在する利益相反の状況には、概念的枠組みアプローチによる対応が必要であら

う。

改正前の倫理規則では利益相反に関する規定の理解が難しかったが、利益相反の指針が制定されることによって、利益相反の状況にどのように公認会計士が対応すればよいのかに関して理解可能性が高まった。このような現状を考えると、利益相反の状況に関する概念的枠組みアプローチの有効性が高まったといえるだろう。

ここからはPAIBに対する自主規制が強化された点をみていく。倫理規則の改正によって、PAIBは、不正な情報の作成又は報告にとどまらず、誤解を招くおそれのある情報の作成又は報告に関与させようとするプレッシャーを受けた場合にも概念的枠組みアプローチを適用しなければならなくなった。

今後PAIBは倫理規則を遵守するために形式的な判断ではなく経済的実質からの判断と慎重な情報の作成（又は報告）が求められることになる。

上述したPAIBに関する改正は、倫理規則によるPAIBへの規制強化を意味しており、概念的枠組みアプローチの厳格な適用を推進するものである。また、不正な情報の作成又は報告にとどまらず、誤解を招くおそれのある情報の作成又は報告に関与させようとするプレッシャーをPAIBが受けた場合にも概念的枠組みアプローチを適用しなければならなくなったということは概念的枠組みアプローチの適用範囲が拡大したこともあらわしている。

4.(2) 概念的枠組みアプローチに関連する2010年以前の倫理規則の改正の検討

ここまで2014年の倫理規則の改正点が概念的枠組みアプローチの有効性とどのように関連しているのかをみてきたが、ここからは倫理規則の2010年以前の改正に対して概念的枠組みアプローチの有効性の確立という視座から検討していく。なお、ここでは特筆すべき点がある2004年と2000年の倫理規則の改正だけを取りあげていく。なお、2004年の倫理規則の改正の検討は、倫理規則の有効性の確立を検討する契機となるものであるため、2000年の倫理規則の改正の検討より先に行う。

まず2004年の倫理規則の改正を検討する。2004

年における倫理規則の改正では、独立性のフレームワーク・アプローチを導入したことにより、公認会計士に細かい規則ではなく、大枠から独立性を判断することを要求した。フレームワーク・アプローチを初めて倫理規則に導入したという点で2004年の倫理規則の改正は概念的枠組みアプローチの確立に貢献した。

ただ、我が国公認会計士の独立性に関する問題は2004年以降も発生していることから、独立性のフレームワーク・アプローチのみで我が国公認会計士の独立性の問題に対処することはできなかったと考えるのが妥当であろう。

また、2014年現在においても我が国公認会計士の独立性に関して概念的枠組みアプローチが適用されなければならないことは変わっていない。つまり、倫理規則の概念的枠組みアプローチは2004年から2014年までの10年以上公認会計士の独立性を規制しているのである。

10年以上倫理規則の概念的枠組みアプローチによって我が国公認会計士の独立性を規制してきたが、独立性を保持できていない公認会計士が10年以上存在してきたということは、概念的枠組みアプローチが有効に機能していないことを示す1つの証拠になるだろう。概念的枠組みアプローチが導入されて1年や2年で効果があらわれていないならば、概念的枠組みアプローチが有効に機能していないという結論を出すことは時期尚早である。しかし、10年以上公認会計士に対する独立性の規制の効果があらわれていないことは、概念的枠組みアプローチが有効に機能していないという消極的証拠となる。もちろん、この点だけで概念的枠組みアプローチが有効に機能していないという積極的証拠とはならない。

よって、日本公認会計士協会は本論文で掲げる概念的枠組みアプローチの有効性を確立させるための方法（若しくは他の日本公認会計士協会が掲げる方法）の実施を検討する必要がある。

次に2000年における倫理規則を検討する。2000年における「倫理規則の主旨及び精神」では、条文に記載されていない事項について、制定の主旨を理解し行動することが求められた。つまり、2000年の倫理規則において概念的枠組みアプロ

チとはいえないが、概念的枠組みアプローチに類似した考え方が導入されたといえる。

日本公認会計士協会は、倫理規則が改訂されるごとに変更された主な規定と倫理規則改訂の簡単な背景を開示してきた。しかしながら、2000年の倫理規則制定の主旨や規定の主旨を公認会計士に認識させるためには、倫理規則の設定に関する会議の議事録の開示が必要であった。なぜならば、変更された1つ1つの規定における制定の趣旨を議事録で明らかにしていかなければ、条文に記載されていない事項について正確な判断ができない公認会計士が現れると予想されるからである。

つまり、日本公認会計士協会が公開する情報量を増加させなければ、公認会計士が倫理規則の条文の制定の趣旨を理解できない場合がある。そして、このことは概念的枠組みアプローチが有効に機能しないことに繋がると考えられる。

よって、概念的枠組みアプローチの有効性をさらに高めるためには、日本公認会計士協会倫理委員会が倫理規則の改正ごとに議事録を提出し、倫理規則の改正に関する情報量を増加させる必要がある。この点は2000年における倫理規則制定時に限らず、2014年の倫理規則の改正時においても必要とされることである。例えば、2014年の倫理規則の改正における監査役とのコミュニケーションに関する規定は日本公認会計士協会が提供する情報が少ないため理解できない若しくは理解が難しいものとなっている⁹⁾。今後日本公認会計士協会は概念的枠組みアプローチの有効性を確立するために、倫理規則の改正ごとに議事録を公表する必要があるだろう。

4.(3) 解釈指針の検討

ここでは、そもそも倫理規則に概念的枠組みアプローチが採用された理由から倫理規則の解釈指針に関して検討を加えていく。

概念的枠組みアプローチはIFACのフレームワーク・アプローチを参考にして倫理規則に導入された。つまり、倫理規則に概念的枠組みアプローチが採用された理由は、IFACが倫理規定にフレームワーク・アプローチを導入した理由をみることによって明らかになる。

そもそも、IFACが倫理規程においてフレームワーク・アプローチを採用した理由は、プロフェッショナル・アカウンタントを取り巻く環境に様々な基本原則を阻害する要因があるものの、その要因を生じさせる状況を全て定義し、セーフ・ガードを特定することが不可能だったからである(IESBA[2009]100.6)。

つまり、具体的な規定を設けることによって基本原則を阻害する状況を防ぎ続け得ることには限界があったので、倫理規則に概念的枠組みアプローチが導入されたのである。

倫理規則に概念的枠組みアプローチが導入された理由をみてきたが、ここからは倫理規則に関する解釈指針をみていく。

2000年の倫理規則の制定から2014年までの公認会計士の倫理規則の改正までをみていくと、独立性に関する改正が倫理規則の改正の多くを占めてきたことがわかる。それに伴い、公認会計士の独立性を担保するために倫理規則では独立性に関する解釈指針等が設けられている。2014年時点における公認会計士の職業倫理全体をあらわす倫理諸則の構成は、「倫理規則」、「独立性に関する指針」、「利益相反に関する指針」「独立性に関する法改正対応解釈指針」、「職業倫理に関する解釈指針」、「職業倫理に関する解釈指針—監査法人監査における監査人の独立性について—」、「倫理委員会研究報告第1号『監査人の独立性チェックリスト』の改正について」、「倫理委員会研究報告第2号『監査法人監査における監査人の独立性チェックリスト』」となっている（日本公認会計士協会[2014h]）。

倫理諸則は、独立性に関する指針が大半を占めていることから、倫理諸則というよりも独立性諸則という名称が当てはまる構成内容となっている。このような解釈指針の現状を考えると、倫理諸則は倫理諸則と独立性諸則という2つの諸則に分解することが理論体系上望ましいといえる。

そして、そもそも倫理規則の概念的枠組みアプローチは、具体的な規定を設けることによって基本原則を阻害する状況を防ぎ続けることには限界があるという理由から採用された。しかし、これまでの倫理規則に関する改正に伴い独立性に関す

る具体的な指針は増え続けている。さらに、2014年の倫理規則の改正では利益相反に関する指針が制定された。条文量が増大し続けている解釈指針の現状を鑑みると、倫理規則は概念的枠組みアプローチ導入以前の基本原則を阻害する要因の全てを定義しようとする倫理規則の仕組みから脱却できていないことがわかる。

しかし、現行の我が国倫理規則は解釈指針が無ければ有効に機能しない。なぜならば、倫理規則だけでは具体的な基本原則を阻害する状況に対応することができないからである。

このような状況にあるものの、倫理規則が具体的な規定や解釈指針に頼ることをできる限り少なくし、概念的枠組みアプローチの有効性を確立するためには、財務会計の概念フレームワークのような倫理規則の基本原則に関する概念書を作成し、具体的な規定や解釈指針が無くても基本原則を遵守できる仕組みを作る必要がある。

4.(4)誠実性及び公正性の理解可能性

ここからは、2014年倫理規則における基本原則の誠実性及び公正性が抽象的すぎるため、有効的な概念的枠組みアプローチを実施できないのではないだろうかという点を検討していく。なお、誠実性及び公正性は2010年以前の倫理規則でも抽象的であった。

従来の倫理規則に比べ2014年の倫理規則等の中では誠実性と公正性が重視されるようになったと捉えることができる。

例えば、倫理規則第37条注解28の2号において、PAIBが誤解を招くおそれのある情報の作成又は報告をさせるようなプレッシャーを受けた場合に「とりわけ誠実性に注意を払わなければならない」という文言が新設された（日本公認会計士協会[2014e]20）。

また、情報の改竄及び業務上知り得た情報の利用が定められている倫理規則第40条注解30の2が新設された。当該規定では、PAIBの会社内での地位が高ければ、PAIBの財務報告等に対する影響が増加し、上司等から情報を改竄させようとするプレッシャーが増大する可能性があるので、PAIBは「特に誠実性の原則を損なわないよう

に」留意しなければならないとなった（日本公認会計士協会[2014e]23）。

一方、利益相反に関する指針の目的では、「利益相反を回避し、公正性の原則を始めとする、基本原則を遵守できるよう支援することを目的としている。」と述べられている（日本公認会計士協会[2014d]1）。さらに、利益相反に関する指針には、利益相反のケースが合計15ケース例示されているのだが、そのうち2つのケースが守秘義務の原則に関するものであり、残り13ケースが公正性に関するケースであった（日本公認会計士協会[2014d]13-19）。これらのことから、利益相反の指針では公正性が重視されていることがわかる。

倫理規則では、誠実性を公平であること及び正直であることと捉えている（日本公認会計士協会[2014e]注解1）。また、倫理規則では公正性に関して、「公正な立場を堅持することを業務上の判断における客観性の保持を求めるものであり、専門業務の目的の妥当性、専門業務を実施するに当たって裁量すべき事項の選定や判断において先入観のないこと、さらに、これらの判断についての適正性が他の者により検証し得ることを含む。」と説明している（日本公認会計士協会[2014e]注解2）。

誠実性は公平であることをその構成要素としている。一方、公正性は公正な立場を堅持することを掲げている。果たして、この両者の概念の意味の違いを正確に把握できる公認会計士はどの程度存在するのだろうか。現在の倫理規則では、誠実性や公正性といった用語において解釈が分かれる可能性がある。

公認会計士が誠実性や公正性といった基本原則をそれぞれ異なる意味で解釈することにより、基本原則の遵守を目標とする概念的枠組みアプローチの適用結果が公認会計士ごとに異なる可能性が高まる。公認会計士の倫理規則は、一人の公認会計士を対象とする規則ではなく、公認会計士の職業倫理という公認会計士全体を拘束する規則であるため、基本原則において解釈が分かれる可能性を残すことは避けた方がよいのではないだろうか。

つまり、倫理規則に掲げられている誠実性や公正性といった抽象度が高すぎる基本原則のせいで概念的枠組みアプローチが有効に機能しないこと

となっているのである。

上述した問題を解決するためには、基本原則の解釈に関する注解、基本原則の背景に関する規定を新設すること、基本原則に関する概念フレームワークを作成すること若しくは基本原則の定義を見直すこと等によって、公認会計士の共通した基本原則の解釈を可能にすることが必要である。

また、誠実性や公正性といった抽象的な基本原則が存在する場合、解釈が分かれる余地があるため、倫理規則に関する懲戒処分を担当する綱紀審査会においても懲戒処分を実行しづらい状況が生じる。

なお、倫理規則における誠実性及び公正性の定義を見直す場合は、IESBAの倫理規程の誠実性及び公正性の定義と矛盾しないようにする必要がある。

4.(5) 綱紀審査会の懲戒処分に対する検討

ここからは綱紀審査会の懲戒処分に対して検討を実施していく。

公認会計士の懲戒処分を担当している日本公認会計士協会綱紀審査会が2005年10月から2011年3月末までに審査し、処罰した37の事例のうち、基本原則に違反している事例は5つの事例だけであるということは既に本論文で述べてきた(日本公認会計士協会[2011a])。それら5つの事例においては、基本原則だけではなく、他の倫理規則の条文や公認会計士協会会則の条文を理由に公認会計士の懲戒処分を実施している(日本公認会計士協会[2011a])。

つまり、倫理規則の懲戒処分を担当している日本公認会計士協会綱紀審査会は概念的枠組みアプローチという仕組みのみに則って、公認会計士の懲戒処分を実施していないと考えられるのである。

だが、従来の倫理規則をみても、誠実性や公正性といった基本原則について、解釈が分かれる可能性が存在し、概念的枠組みアプローチが有効に機能する仕組みが備わっていなかったため、綱紀審査会に責任があるわけではない。

ただ、今回の改訂において意図や違反の自覚がないまま倫理規則等に違反した場合、速やかに是正し、必要なセーフガードを適用すれば、基本原則の遵守を阻害していないとみなされうる規定が

消滅した(日本公認会計士協会[2014c]1)。

この猶予に関する規定の消滅により、倫理規則に違反した公認会計士が概念的枠組みアプローチの適用により綱紀審査会に処罰される可能性は以前よりも増加することになる。

さらに、概念的枠組みアプローチという仕組みに従って誠実性や公正性以外の基本原則に違反した公認会計士を摘発できる可能性はある。

概念的枠組みアプローチの有効性が確立されるためには、倫理規則の細かな条文に頼らずに基本原則に違反しているという理由だけで公認会計士の懲戒処分が実施されることが好ましいであろう。

概念的枠組みアプローチを適用した結果、倫理規則に違反しているという理由で公認会計士の懲戒処分が実施されることによって、公認会計士の概念的枠組みアプローチに対する意識が変化し、概念的枠組みアプローチの実施体制の整備がさらにすすむであろう。

そして、公認会計士の概念的枠組みアプローチへの意識の変化と概念的枠組みアプローチの実施体制の整備が概念的枠組みアプローチの有効性を確立するための一助になると考えられる。

5 むすび

本論文は我が国公認会計士の概念的枠組みアプローチの有効性を確立するために何が必要なのかという立場から2014年に改正された公認会計士の倫理規則を検討してきた。

本論文はまず、検討の前提として、倫理規則を取り巻く外部組織及び概念的枠組みアプローチが導入された理由を掲げ、2014年倫理規則の概念的枠組みアプローチと関連する改正点を掲げてきた。

そして、本論文は2014年の倫理規則を検討し多結果、以下の知見を得た。従来の倫理規則では公認会計士の意図や自覚のない基本原則違反に対して事後措置をすればよいという猶予が存在していた。しかし、2014年倫理規則ではその猶予が無くなったため、公認会計士が概念的枠組みアプローチをより厳格に運用しなければならなくなったことが明らかとなった。

次に、概念的枠組みアプローチに関連する2010年以前の倫理規則の改正の検討では、概念的枠組

みアプローチが有効に機能していない消極的証拠について言及した。

そして、概念的枠組みアプローチに有効性をもたせるために、倫理規則の改正に関する日本公認会計士協会の会議の議事録の公表が必要であること、財務会計の概念フレームワークに類似した倫理規則の基本原則に関する概念書が必要になること、基本原則の中でも解釈が分かれる可能性が高い誠実性と公正性という用語の再定義が必要なこと、綱紀審査会が概念的枠組みアプローチを遵守せずに基本原則違反をした公認会計士の懲戒処分を実施していくことが必要であるという主張をしてきた。

本論文の検討結果は、公認会計士の自主規制機能を検討する際や倫理規則を検討する際に利用できると考えている。

本論文は、我が国公認会計士協会の倫理規則を検討の対象としてきたため、国際的な視点からの倫理規則の検討は十分ではなかった。今後はIFACのIESBAの倫理規程を検討していく必要がある。また、本論文は概念的枠組みアプローチが有効に機能しているのかという点に関して消極的な結論を述べるだけにとどまったが、今後は概念的枠組みアプローチが有効に機能しているのかを明らかにする必要がある。これらの点は今後の課題にしたい。

¹⁾ 日本公認会計士協会の権限の一部は既に公認会計士・監査審査会に移管されていることに留意されたい。

²⁾ 綱紀審査会とその処分に関しては、（藤沼[2012]9）と綱紀関係事例集[2011a]を参照されたい。

参考文献

[1]IESBA[2009] The code of Ethics for Professional Accountants・(2009年7月改訂版) (HANDBOOK OF THE CODE OF ETHICS FOR PROFESSIONAL ACCOUNTANTS 2010 EDITION, INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS 所収。)

[2]IFAC[2012] Statements of Membership Obligations(SMO-s)1-7(Revised) November 2012. <http://www.ifac.org/sites/default/>

³⁾ 我が国における職業倫理研究の現状については、小俣[2012]「我が国におけるこれまでの職業倫理研究」を参照されたい。

⁴⁾ 詳しくは、『綱紀関係事例集[平成23年度版]』を参照されたい。5つの事例とは、事例6、事例21、事例23、事例24、事例36である。これらの事例で違反していたとされる基本原則は、守秘義務と職業的専門家としての行動のみである。

⁵⁾ 意図や自覚のないままでの違反は、IESBAの倫理規程ではInadvertent Violationという用語で使用されていた（日本公認会計士協会[2014c]1）。

⁶⁾ 例えば、2010年における倫理規則第19条では、依頼人との利益相反について14段落を使用して説明していたのだが、2014年の改正に伴って1段落の内容となり、その具体的内容は「利益相反に関する指針」に委譲された。

⁷⁾ 倫理規則のPAIB向けの規定は、会計事務所等所属の公認会計士を含む場合がある。

⁸⁾ 利益相反に関する指針では、「本指針は、～利益相反を回避し、公正性の原則を始めとする、基本原則を遵守できるよう支援することを目的としている」と述べられている（日本公認会計士協会[2014d]目的）。

⁹⁾ 監査役等への違反の報告について、日本公認会計士協会[2014g]の1頁目及び日本公認会計士協会[2014g]2頁目では、独立性に関する指針に限らず、倫理規則及び利益相反に関する指針の違反も監査役に報告しなければならないと掲げられている。しかし、当該規定を開示している文章（日本公認会計士協会[2014f]2）では倫理規則第9条の2にその効力があると書いてあるものの、倫理規則第9条の2は不明瞭であり、倫理規則の違反を監査役等へ報告しなければならないと読み取ることができない。このような難解な改正点の理解可能性を高めるために日本公認会計士協会は議事録を出す必要がある。

files/publications/files/Statements-of-Membership-Obligations-1-7-Revised.pdf. (2014/10/30 閲覧)

[3]MarkCheffers andMichael Pakaluk[2005]Understanding Accounting EthicsAllen David Press（藤沼垂起監訳[2011]『会計倫理の基礎と実践』同文館出版）。

[4]大村廣[2006]「倫理規則の改定及び『独立性に関する概念的枠組み適用指針』の公表について」。

- http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/main/post_201.html.
(2014/10/30 閲覧)
- [5]金融庁[2008]「公認会計士・監査法人に対する懲戒処分等の考え方(処分基準)について」。
<http://www.fsa.go.jp/news/25/sonota/20140314-1/03.pdf>
(2014/10/30 閲覧)
- [6]小俣[2012]「わが国におけるこれまでの職業倫理研究」
(『会計プロフェッションの職業倫理—教育・研修の充実を目指して—』所収、藤沼垂起…編著) 同文館出版。
- [7]日本公認会計士協会[1999]「倫理規則(案)」『JICPAジャーナル』Vol.11、No.5。
- [8]日本公認会計士協会[2001]「倫理規則」(最終変更 平成12年7月6日)『公認会計士関係法規集 平13.1.17.現在』(日本公認会計士協会保管)。
- [9]日本公認会計士協会[2004a]「倫理規則」(最終変更 平成15年12月2日)『公認会計士関係法規集平16.4.7.現在』(日本公認会計士協会保管)。
- [10]日本公認会計士協会[2004b]「倫理規則」(最終変更 平成16年7月6日)『公認会計士関係法規集平16.11.2現在』(日本公認会計士協会保管)。
- [11]日本公認会計士協会[2006]「倫理規則の改定について」(倫理規則の改定及び「独立性に関する概念的枠組み適用指針」の公表について・改訂の概要)。
http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/main/post_201.html
- [12]日本公認会計士協会[2007a]「倫理規則」(最終変更 平成18年12月11日)『公認会計士関係法規集平成19年版』(国立国会図書館保管)。
- [13]日本公認会計士協会[2007b]「倫理規則」(最終変更 平成19年12月10日)。
http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/main/19_6.html
- [14]日本公認会計士協会[2010a]「倫理規則」(最終変更 平成22年7月7日)。
<http://www.hp.jicpa.or.jp/ippan/about/reliability/ethics/index.html>
- [15]日本公認会計士協会[2010b]「『倫理規則』の一部改訂の概要」。
http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/main/post_1376.html
- [16]日本公認会計士協会[2011a]『綱紀関係事例集[平成23年度版]』日本公認会計士協会。
- [17]日本公認会計士協会[2011b]「監査基準委員会報告書260」。
- [18]日本公認会計士協会[2014a]「公開草案の概要(参考)」
(「倫理規則」及び「独立性に関する指針」の改正並びに「利益相反に関する指針」の制定に関する公開草案の公表について)。
- http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/main/post_1730.html
- [19]日本公認会計士協会[2014b]「新旧対照表(倫理規則)」
(「倫理規則」の定期総会承認について)。
http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/main/post_1751.html
- [20]日本公認会計士協会[2014c]「概要(倫理規則等の改正概要)」:『「倫理規則」及び「独立性に関する指針」の改正並びに「利益相反に関する指針」の制定に関する改正概要』(「倫理規則」及び「独立性に関する指針」の改正並びに「利益相反に関する指針」の制定について)。
http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/main/post_1748.html.
(2014/10/30 閲覧)
- [21]日本公認会計士協会[2014d]「利益相反に関する指針」
(「『倫理規則』の定期総会承認について」)。
http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/main/post_1751.html.
(2014/10/30 閲覧)
- [22]日本公認会計士協会[2014e]「倫理規則」(「『倫理規則』の定期総会承認について」)。
http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/main/post_1751.html.
(2014/10/30 閲覧)
- [23]日本公認会計士協会[2014f]「コメント対応(倫理規則等)」
(「倫理規則」及び「独立性に関する指針」の改正並びに「利益相反に関する指針」の制定について)。
http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/main/post_1748.html.
(2014/10/30 閲覧)
- [24]日本公認会計士協会[2014g]「倫理規則等違反への対応について」(「『倫理規則』及び『独立性に関する指針』の改正並びに『利益相反に関する指針』の制定について」)。
http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/main/post_1748.html.
(2014/10/30 閲覧)
- [25]日本公認会計士協会[2014h]「倫理諸則」。
<http://www.hp.jicpa.or.jp/ippan/about/reliability/ethics/>.
(2014/10/30 閲覧)
- [26]公認会計士審査会[1997]「会計士監査の充実に向けての提言」。
<http://www.fsa.go.jp/cpaob/sonota/kako.html>. (2014/10/30 閲覧)
- [27]志谷匡史[2007]「平成19年公認会計士法等の改正—主要規定の解説」『月刊監査役』NO.531。
- [28]鈴木豊[2000]「『倫理規則』の制定で企業と監査人の関係はどう変わるか」『旬刊経理情報』NO.929・9月20日号。
- [29]住田光生[1999]「座談会 倫理規則公開草案をめぐって」『JICPAジャーナル』Vol.11、No.7。

- [30]関根愛子[2007]「平成19年度公認会計士法改正に伴う倫理規則の一部改訂について」。
- http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/main/19_6.html.
- (2014/10/30 閲覧)
- [31]関根愛子[2010]『『倫理規則』の一部改訂について』（前書文）。
- http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/main/post_1376.html.
- (2014/10/30 閲覧)
- [32]関根愛子[2011]「現在における職業倫理研究の課題—IFACの倫理規程と日本の倫理規則—フレームワーク・アプローチに基づく倫理規程の導入とその適用にあたっての課題の考察—」『公認会計士の職業倫理研究—最終報告—』日本監査研究学会課題別研究部門。
- [33]関根愛子[2012]「倫理規程へのフレームワーク・アプローチの採用とその適用にあたっての課題の考察」（『会計プロフェッションの職業倫理—教育・研修の充実を目指して—』所収、藤沼亜起…編著）同文館出版。
- [34]高橋瞳[1999]「倫理規則公開草案をめぐって」『JICPAジャーナル』Vol.11、No.7。
- [35]武田和夫[2000]「公認会計士の職業倫理に関する考察」『税経通信』Vol.55/No.2/769。
- [36]八田進二・町田祥弘[2003]「会計プロフェッションの自主規制における職業倫理の位置づけ」『企業会計』VOL.55、NO.3。
- [37]八田進二[2004]『公認会計士倫理教本』財経詳報社。
- [38]羽藤秀雄[2004]『改正公認会計士法』同文館出版。
- [39]藤沼亜起[2006]「カネボウ事件判決に関して」。
- http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/main/post_507.html.
- (2014/10/30 閲覧)
- [40]藤沼亜紀[2012]『会計プロフェッションの職業倫理—教育・研修の充実を目指して—』同文館出版。
- [41]山浦久司[2010]『会計監査論[第5版]』中央経済社。
- [42]吉見宏[2009]『21世紀会計・監査・ガバナンス事典』（編者…八田進二）白桃書房。