

# 米国公認会計士の職業倫理の 制度化に関する一考察

—— 1918年から1988年にかけての職業倫理基準を題材として——

Flexibility versus Standardization? Enforcement of the Code of Ethics of the  
U.S. Accounting Profession, 1918-1988

村上 理

Osamu MURAKAMI

## 要 旨

本稿は、20世紀における米国公認会計士の職業倫理基準の拡大と発展について論じるものである。とりわけ、米国公認会計士の職業倫理基準のうち、独立性に関する規定、「一般に認められた会計原則」に関する規定、および「公共の利益」に関する規定を題材として、かつては精神的なもの、あるいは、専門的判断に関わるものであり、ルールで規制することにはなじまないものと見なされてきた様々な概念が明文化されていく過程を検討する。

キーワード：AICPA、職業倫理基準

## 1. 序

20世紀の間、米国公認会計士（米国会計士）<sup>1</sup>の職業倫理基準<sup>2</sup>は、著しい発展を遂げてきた。

---

1 本稿において言及される米国公認会計士（米国会計士）は、AICPA（あるいはその前身であるAIA）に所属する会員であることを想定している。

2 本稿で検討の対象となる職業倫理基準は、AICPA（あるいはその前身であるAIA）によって公表された基準に限定する。すなわち、米国の各州における会計士協会等もまたそれぞれに会計倫理基準を持っているが、それらはいずれもAICPAによる職業倫理基準の影響下にある（Smith [1973] p.963、盛田 [1976] p.16）ことを勘案したものである。

1917年に、米国会計士協会（The American Institute of Accountants: AIA）によって公表され、8条の規則からなる単純なルールをまとめた「職業行為規則」（Rules of Professional Conduct）は、1988年までには量的に拡大するとともに高度に体系化された基準である「職業行為規程」（Code of Professional Conduct）へと変貌を遂げた。例えば、1988年に米国公認会計士協会（The American Institute of Certified Public Accountants: AICPA）によって公表された *AICPA Professional Standards* における職業倫理の部は、解釈指針（Interpretations of Rules of Conduct）および倫理裁定（Ethics Rulings）を含めると、100ページほどのものとなっている（AIA [1917], AICPA [1988]）。

本稿は、以上のような、20世紀における米国公認会計士の職業倫理基準の拡大と発展に関心を持つものである。とりわけ、職業倫理基準の中でも独立性に関する規定、「一般に認められた会計原則」に関する規定、および「公共の利益」に関する規定を題材として、米国公認会計士の職業倫理基準が、従来、公認会計士の「心の持ち方」あるいは「専門的判断」に関連しており、ルールや基準のような制度の枠組みには馴染まないと思われていた領域をも基準の内部へと取り込む<sup>3</sup>こと（制度化すること）によって発展し、拡大してきたという側面を明らかにしたい。

## 2. 先行研究における職業倫理の類型

八田・町田 [2003] および八田 [2004] は、梅津 [2002] に依拠しながら、会計職業倫理を「理論としての職業倫理」「制度としての職業倫理」「実践としての職業倫理」という3つの側面から捉えることを提唱している。ここにおいては、「理論としての職業倫理」とは、「一般的な倫理概念、あるいは、社会一般の倫理観の分析等にもとづいて、職業倫理の規範性にかかる問題や、職業倫理に含まれる『正義』『道徳』といった価値判断にかかる問題について、理論的に解明し、他の2つの職業倫理の側面に対する基礎ないし理論的な枠組みを提供するもの」であるとされる（八田・町田 [2003] p.43）。また、「制度としての職業倫理」とは、「基本的に文書化された倫理規則や倫理基準、さらには、諸法令、関係法規等」において取り扱われる職業倫理であるとされる（八田 [2004] p.55）。「実践としての職業倫理」とは、個々の会計専門職がその職業行為の場面において実際にいかなる職業倫理を行使するかに関する問題であるとされる（八田・町田 [2003]

---

3 本稿では、このように基準に取り込まれることを「制度化」と表現することとしたい。なお、河野 [2002] によれば、制度とは、必ずしもフォーマルな、明文化されたものに限定されないとされる（河野 [2002] p.8）。しかし、本稿においては、八田 [2004] 等の会計職業倫理領域における先行研究に倣い、制度という用語を「基本的に文書化された倫理規則や倫理基準、さらには、諸法令、関係法規等」（八田 [2004] p.55）を指すものとして、いわば狭義に定義して使用することとしたい。

p.43)。

加えて、八田 [2004] は、「実践としての職業倫理」について、問題となるのは「個々の具体的監査業務および会計業務に関与した際、その判断を行う場合の拠り所となる心の持ち方である。したがって、これは法律や規則で規制をすることが不可能なのである」(八田 [2004] p.87) としている。また、これは職業専門家としての公認会計士に内在する「精神的なものと捉えられるのである。したがって、公的な規制には決してなじまないといえるのである」(八田 [2004] p.87) としており、「実践としての職業倫理」の意義を指摘している。

ここにおいては、「制度としての職業倫理」と「実践としての職業倫理」との間にはある種の隔たりがあり、「制度としての職業倫理」が踏み込むことのできない「実践としての職業倫理」の領域が存在するという考えが示唆されていると言えよう。

また、その他の先行研究においても、類似の考えが数多く提出されている。例えば、上記「制度としての職業倫理」の代表格とも言うべき職業倫理基準については、しばしばその限界が指摘されてきた。職業倫理基準に準拠して行動することが必ずしも倫理的に適切な行動を保証するものではなく、したがって職業倫理基準には限界があるという指摘である(瀧田 [2007] p.21、Cheffers and Pakaluk [2007] 邦訳 pp.262-263)。端的には、専門職業家と見なされるためには、ルール違反を避けるだけでは十分ではない(*The Journal of Accountancy* [1962] p.30) とする考え方であり、やはり、「制度としての職業倫理」が踏み込むことのできない「実践としての職業倫理」の領域が存在することを前提とした考えと言えよう。

しかしながら、本稿の関心である AICPA (およびその前身となる AIA) の職業倫理基準の歴史を紐解くと、「制度としての職業倫理」は、上記のような指摘に影響を受けて縮小するというのではなく、むしろ、量的に拡大してきたのである。ここにおいて特筆すべきは、AICPA・AIA の職業倫理基準は、しばしば、「実践としての職業倫理」の領域と見なされてきた事柄をも包摂しながら拡大し、発展してきた点であろう。換言すれば、米国公認会計士は、かつて精神的なものであり、心の持ち方であり、公的な規制にはなじまないと思われてきた領域すらも徐々に文書化し、基準に取り込み、「制度としての職業倫理」を発展させてきたのである。

以下、本稿では、AICPA・AIA の職業倫理基準に関するいくつかの事例を題材として、米国公認会計士が「制度としての職業倫理」の領域と「実践としての職業倫理」の領域とをどのように隔て、線引きをしてきたのかを確認していくこととしたい。

### 3. 職業倫理基準における独立性

AIA の内部において、独立性の概念の重要性は、すでに 1930 年前後から認識されていた(紺

野 [2005] p.133)。しかし、1962年に至るまで、AIA および AICPA の職業倫理基準の内には「独立性 (independence) の用語は採用されてこなかった」(AICPA [1962a] p.26)。当概念の重要性は、長らく認識されていたにもかかわらず (AICPA [1962a] p.26)、これは基本的には法律や規則で規制をすることが困難な領域と見なされ、従ってまた、倫理基準で扱うことが困難な領域と見なされていたことも一因であろう (Higgins [1962] p. 30)。しかしながら、独立性については、AIA および AICPA の内部における激しい議論を引き起こしながらも徐々に職業倫理基準の内において規定されていくこととなった。

### 3-1. 独立性の「制度化」

1933年以前、AIA (あるいは、AIA の前身である AAPA: American Association of Public Accountants) の内部では、独立性の本質は監査人の判断と結びついた精神的なものであるとする考え方が主流であった。従って、独立性はルールによる規制にはなじまない領域であると思われていたのである<sup>4</sup>。加えて、AIA (AAPA) は、監査人の外観的な条件が独立性に影響するとは考えていなかった (Previts and Merino [1979] 邦訳 p.168、紺野 [2005] p.134)。

一方で、証券取引委員会 (Securities and Exchange Commission: SEC) は、監査制度を信用しうるものとして維持していくためには、客観的な外観的事実によって独立性を規制しなければならないとする立場を採っていた (森 [1978] p.51)。SEC 規則 2-01 においては、「会計士の資格」と題する規定が定められ、SEC は、監査人が「精神的独立性」を保持しているかどうかに関わらず、客観的な基準でその独立性を判断することとしたのである (紺野 [2005] p.134)。やがて、AIA は、SEC の立場に対してある程度の理解を示すこととなる。1934年10月、AIA の評議員会 (Council) は、監査人がクライアントの重要な経済的持分の所有者である場合などには、公開会社の財務諸表の監査証明を行ってはならないことを決議した<sup>5</sup>。その後、AIA は、1940年に、上記決議内容にもとづいた職業行為規則第13条を制定した (AIA [1940] p.16、森 [1978] p.51)。当規則第13条は、その後改訂され、1942年には以下のような内容となっていた。

---

4 なお、1932年、AIA では、監査人がクライアントの役員や取締役として勤務することを禁止し、これをもって外観的基準とすることが検討されたが、否決されている (Previts and Merino [1979] 邦訳 p.228、紺野 [2005] p.133)。

5 ただし、当時の AIA は、SEC の考えについて完全に同調したわけではなかった。SEC が客観的な外観的事実を重視する一方で、AIA は、引き続き「どちらかといえば精神的態度における重要性を強調」(大矢知 [1971] p.169) したのである。詳細については、Carey [1970] p.177、大矢知 [1971] pp.169-170 などを参照されたい。

### 第13条

会員もしくは準会員は、有価証券の公募によって資本の全部または一部を調達している企業に対して、もしもその企業の資本または自己の個人財産に比し、相当の利害関係を有し、もしくは取得しようとしている場合には、あるいは自己の直系親族が当該企業に相当の利害関係を有し、もしくは取得しようとしている場合には、その企業の財務諸表に対して意見を表明してはならない。会員もしくは準会員は、もしかれが企業の資本、または自己の個人的財産に比して相当の利害関係を有し、もしくは取得しようとしている場合には、あるいは会員もしくは準会員の直系親族が当該企業に相当の利害関係を有し、もしくは取得しようとしている場合には、監査報告書に上記のような利害関係を記載しなければ、信用目的のために使用される財務諸表に対して意見を表明することはできない。

(AIA [1943] p.12)<sup>6</sup>

AIAは、公開会社においては監査人の外観的状况が監査の信頼性を害するおそれが強いとして、このような外観的状况を非倫理的として禁止したのである(森 [1978] p.52)。

やがて、1962年に至る頃には、当該規定は様々な欠陥が指摘されるに至り<sup>7</sup>、当時のAICPAからもっとも重要な改正の対象と見なされた(盛田 [1976] p.19、森 [1978] p.52)。AICPAより、以下のような改正案が提出されたのである<sup>8</sup>。

#### 1.01 独立性 (Independence)

会員もしくは準会員、またはかれがパートナーである会計士事務所は、被監査会社に関して事実において独立でなければ、当該会社の財務諸表について意見を表明してはならない。独立性は、正確に定義することはできないが、それは各個人の職業的誠実性を意味する。会員もしくは準会員は、財務諸表に対し、意見を表明する前に、すべての事実を知るものによって、自己の意見が独立的、客観的かつ公正なものと判断されることを、当該事情のもとで期待できるかどうかを決定するため、自己の会社に対する関係を判断する責任をもつ。たとえば、会員もしくは準会員は、かれあるいはかれのパートナーの一人が、つぎのような場合であるとき、当該会社に対して独立であるとは考えられないであろう。

(a) 業務上の契約期間中、あるいは意見表明のときに、会社に対しなんらかの直接的な経済的利害関係、または重要な間接的な経済的利害関係を有しているか、または取得しようとしている場

6 翻訳に際しては、森 [1978] pp.51-52 を参照しているが、一部筆者による翻訳が含まれている。

7 詳細については、森 [1978] pp.55-56 を参照されたい。

8 なお、1962年の改正案では、職業倫理基準の表題を「職業倫理規程」(Code of Professional Ethics)に変更することも提案され、承認されている(AICPA [1962a] pp. 13-14)。

合。

(b) 業務上の契約期間中、意見表明のとき、あるいは財務諸表に関係する年度中において、発起人、株式・社債の引受人、議決権信託の受託者、取締役、役員、または幹部職員として、当該会社と関係があった場合。

会員もしくは準会員が、会社に対し独立の会計士であることをやめ、以前に意見を表明した財務諸表に対し、再度の意見の表明を要求された場合には、『意見表明のとき』という言葉は、会員もしくは準会員が当該財務諸表に対して、最初に意見を表明したときのみ適用される。

『取締役』という言葉は、慈善団体、宗教団体、文化団体あるいはその他の類似の非営利団体において、その職務が財務諸表に対して独立的意見を表明できるような明確な資格であるときには、そのような資格には適用されない。

この条文に記載された会員もしくは準会員が独立と考えられない状況の例示は、包括的なものではない。

(AICPA [1962a] pp. 24-26)<sup>9</sup>

これより、職業倫理基準の上でも、独立性の用語が用いられていくこととなった。すなわち、独立性は、正確に定義できないものとされながらも、基準の中で明文化され、「制度としての職業倫理」において取り扱われるものとなったのである<sup>10</sup>。

### 3-2. 独立性の「制度化」への批判—独立性はルールで規制できないとする議論—

上述の改正案は、当初は1962年1月から発効の予定であったが、大きな批判が巻き起こったことにより（森 [1978] pp.57-58）、2年後の1964年1月に発効することとなった（AICPA [1962b] pp.29-30, Higgins [1962] p.31）。

改正案に対する批判から、当時の米国公認会計士の中には、独立性は基本的には心の持ち方に大きく依拠するものであり、ルールで規制することには馴染まない意識していた者が一定数存在したことが読み取れる。例えば、1962年の改正案については、「改正案は、あまりにも詳細な規定となっており、道徳に規制をかける試みに等しく、必然的に実現困難なものとなろう」との意見が寄せられた（Higgins [1961] p.39）。また、独立性は非常に主観的な事柄であり、何らかの基準を設けてこれを担保することは困難であると考えられていた（Higgins [1962] p.30）ので

---

9 翻訳に際しては、森 [1978] pp.57-58 を参照しているが、一部筆者による翻訳が含まれている。

10 なお、本稿においては、その研究目的に照らして独立性を職業倫理基準の観点から限定的に検討している。本件をめぐる当時のAIAおよびAICPAの動向や、当時の米国の経済情勢を鑑みた独立性の問題の検討、および独立性概念の理論的検討については、森 [1978] に詳しい。

ある。このように、当時、独立性は、極力職業倫理の実践の領域で取り扱うべきであるとする考え方が根強かったと言えよう。

以上のような批判を浴びながらも、独立性は、結果として「制度としての職業倫理」である職業倫理基準において取り扱われることとなった。1962年以後も、独立性に関する規定は、度重なる改訂が加えられ、発展していくのである。

#### 4. 職業倫理基準における「一般に認められた会計原則」

米国公認会計士の職業倫理基準の歴史の中で、従来、「実践としての職業倫理」と見なされていたものが「制度としての職業倫理」へと包摂されていくといった現象は、上述の独立性に限ったものではなかった。職業倫理基準における「一般に認められた会計原則」の扱いについても、類似の経緯を辿っている。すなわち、AICPAの職業倫理基準においては、1973年に至るまで、何が「一般に認められた会計原則」であるのかについて、明確に示されてはいなかった(村上 [2015] p.159)。1973年以前においても、すでに「一般に認められた会計原則」が重要な用語となっていたにもかかわらず、AICPAは職業倫理基準においてこれを厳密に定義することに消極的であった。これは、職業倫理基準において定義するものというよりは、むしろ、実践のレベルで判断すべきものと見なされていたためであろう (cf. *The Journal of Accountancy* [1964] p. 33)。

##### 4-1. 一般に認められた会計原則の「制度化」

1973年より以前において、公認会計士と一般に認められた会計原則との関係を定めた規定は、職業倫理規程規則 2.02 の (e) であった。その内容は、以下の通りである。

会員もしくは準会員は、自己の監査した財務諸表の表示について意見を表明するにあたり、次の各項の一に該当するときは背信行為の責に任ずる。

(e) 一般に認められた会計原則からの重大な逸脱に注意を向けない場合、あるいはその状態の下で適用しうる一般に認められた監査手続きの重大な省略を明示しない場合 (AICPA [1965] p.33)<sup>11</sup>

---

11 翻訳に際しては、染谷 [1952] pp.113-114、日下部 [1959] p.98 を参照しているが、一部筆者による翻訳が含まれている。

ここでは、公認会計士が財務諸表に関する意見を述べる際には、当該財務諸表における一般に認められた会計原則への準拠性について留意するよう求めているものの、当時の米国における公認会計士業界において、一般に認められた会計原則という概念は、具体的な定義を欠いていた(Jennings [1964] p.27)。同様に、職業倫理規程規則 2.02 (e) もまた、一般に認められた会計原則に言及しながらも、何が一般に認められた会計原則なのかは明示していない状態であった(村上 [2015] p.159)。これは、当時の公認会計士業界において大きな課題となっていた会計原則審議会(Accounting Principles Board: APB)の公表するオピニオン(APB オピニオン)の権威に関連する問題でもあった(長谷川 [1979] p.2、広瀬 [1995] p.95)。すなわち、APB オピニオンは一般に認められた会計原則であるのか、それ以外の一般に認められた会計原則が存在し得るのかも曖昧な状態が続いていたのである。

1960年代には、すでにこの問題は米国公認会計士の間で大きく取り上げられることとなり、解決に向けた取り組みも始まっていた<sup>12</sup>。1964年10月、AICPAの評議員会は、(1)一般に認められた会計原則とは実質的に権威ある支持を有している原則であること、(2) APB オピニオンは実質的に権威ある支持の構成要素となること、(3) 実質的に権威ある支持は APB オピニオンとは異なる会計原則にも存在しうるが、当該会計原則を会社が採用する場合、監査人はそれが実質的に権威ある支持を有していると認める必要があること。また、この場合、APB オピニオンからの逸脱の事実を監査報告書かまたは財務諸表脚注で明らかにしなければならない(実施可能な場合はそのような逸脱の影響も表示しなければならない)ことを決議したのである(AICPA [1964]、千代田 [1987] p.100)

しかしながら、この案は一般会員による賛成が得られず、一般会員による投票の結果、拒否される結果となった(Carey [1970] pp.453-454)。

結局、一般に認められた会計原則が何を指すものであるかを職業倫理規程の上で明確に示す試みが達成されるのは、1973年の職業倫理規程の大改正を待たなければならなかった。

1973年の大改正当時における規則 203の内容は、以下の通りである。

### 規則 203 会計原則

財務諸表が、AICPA 評議員会の定める会計原則設定機関により公表された会計原則から逸脱して作成されており、しかもそれが財務諸表全体に重大な影響を及ぼしているならば、AICPA 会員は、当該財務諸表が一般に認められた会計原則に準拠して表示されているとの意見を表明してはならない。ただし、異常な状況の故にもし一般に認められた会計原則に準拠するならば、当該財

---

12 このきっかけとしては、APB オピニオン No.2「インベストメント・クレジット」に関連する混乱が挙げられよう。これについて、詳細は千代田 [2014]、村上 [2015]などを参照されたい。



務諸表が誤解を招く結果になることを実証しうるならば、会員はその旨、意見表明ができる。このような場合、逸脱の事実、可能ならばそのおおよその影響額、および会計原則への準拠が誤解を招く財務諸表をもたらすことになる理由を明示しなければならない。

(AICPA [1974a] p.20)<sup>13</sup>

ここにおいて、職業倫理規程の上では、一般に認められた会計原則とは、AICPA 評議員会の定める会計原則設定機関の公表するものと定められ、それ以外の原則については、例外的な状況を除いて従ってはならない旨を明示したのである。評議員会の定める会計原則設定機関の公表するもの以外にも実質的に権威ある支持を有する会計原則が存在するという考え方は否定され、そのような主張は会計原則からの逸脱の理由としては認められないこととなった (*The Journal of Accountancy* [1973b] p.98)。

「AICPA 評議員会の定める会計原則設定機関」が何を指すのかについては、1973年5月7日、財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board: FASB) を指すことが評議員会によって承認された (AICPA [1974a] p.26, 千代田 [1987] p.231)。また、APB によって最終的に採択された状態にある APB オピニオンおよび会計手続委員会 (Committee on Accounting Procedure: CAP) による会計研究公報 (Accounting Research Bulletin) についても、それらが FASB によって廃止されることがない限り、評議員会の定める会計原則設定機関によって公表された会計原則を構成する旨が決議されたのである (AICPA [1974b] p.5131)。

#### 4-2. 会計原則の「制度化」への批判

以上のように、一般に認められた会計原則の定義を職業倫理基準において明確化する試みは、長い時間をかけて実現された。このように時間がかかった一因としては、やはり会員からの反対が挙げられよう。1964年5月に開かれた AICPA の評議員会のミーティングは、本件を巡って「かつて経験したことが無いほど激しい議論」(千代田 [2014] p.95) が展開された。当該規定への批判として特筆すべきは、本件は規定として画一化すべき問題ではなく、個々の専門家が判断すべき問題であるとするものであろう。改正案は、各々の専門家の判断を排除するものであり、したがって権威主義的である (authoritarian) との強い批判が寄せられたのである (*The Journal of Accountancy* [1964] p.33, Carey [1970] p.113)。

以上のように、米国公認会計士が従うべき会計原則とは何かを決定することについては、極力職業倫理の実践のレベルで取り扱うべき問題であるとする考え方も根強かったと言えよう。しか

---

13 翻訳に際しては、千代田 [1987] p.231、八田 [1987] p.238 を参考にしている。

し、批判を浴びながらも、一般に認められた会計原則とは何かという問題は、「制度としての職業倫理」である職業倫理基準において規定され、解決が図られることとなったのである。

## 5. 職業倫理基準における「公共の利益」

AICPAの職業倫理基準の名称が「職業倫理規程」から「職業行為規程」へと変更された1988年の大改正においては、基準の中で「公共の利益」への奉仕が規定された(村上[2020] pp. 35-36)。

もともと、それ以前の米国公認会計士の職業倫理においても、米国公認会計士と公共との関係は重視されていた。例えば、1965年当時の職業倫理規程の序文には、AICPAの会員は、公共の利益についての認識を増進させるべく職業倫理基準に賛同するものである旨が謳われている(AICPA[1965] p.5)。また、権威ある文献においても、the interest of the public等の用語が用いられ(e.g. Carey[1946] p.5)、これと職業倫理基準との関係が論じられていた。

以上のように、かねてより米国公認会計士にとって身近な倫理問題であった「公共の利益」の用語は、1988年、突如として文書化された「制度としての職業倫理」の領域に出現したのである。

### 5-1. 「公共の利益」の「制度化」とそれへの批判

1988年の大改正にあたり、AICPAの職業倫理基準の「原則」(Principles)において第Ⅱ条(公共の利益)が新設された(八田[1988] p.148)。

当時の職業行為規程の「原則」における第Ⅱ条は、以下の通りである。

#### 第53節第Ⅱ条 公共の利益

会員は、公共の利益に奉仕し、社会の信頼を尊重し、かつ、専門職業性の堅持を表す方法で行動する義務を負わなければならない。(AICPA[1988] p.4301、八田[1987] p.227)

なお、1988年の職業行為規程においては、公共の利益の定義も示された。すなわち、「公共の利益とは、職業専門家が、奉仕する個人および組織社会に対する集団的な福利であると定義される」(第53節第Ⅱ条.01)との説明されたのである。

以上により、1988年大改正は、「公共の利益への奉仕を主要課題に据え」、職業倫理規程の全面的見直しを行ったものと評され(八田[1987] p.244)、また、「公認会計士によって実施される専門職業が『公共の利益』と密接不可分の関係にあることを謳ったもの」(八田[1987] p.231)と

されたのである<sup>14</sup>。

以上のような、「公共の利益」を職業倫理基準の中へと取り込む試みは、上述の独立性および一般に認められた会計原則の事例と異なり、AICPAの内部において激しい反対論を引き起こすことはなく受け入れられた。その一因としては、「原則」における規定が、「規則」(Rules)における規定とは異なり、具体的な懲戒措置の根拠となるものではなかった<sup>15</sup>こと(八田[1987] p.226)、また、多くの米国公認会計士にとって、「公共の利益」への奉仕は、ある意味では当然と見なされていた事項であり、まったく新しい考え方を提示されたわけではないと見なされたであろうこと(cf. *The Journal of Accountancy* [1973a] p. 39, Preston et al. [1995] p. 513)が挙げられよう。

ただし、「公共の利益」については、それが強制力を伴う規定ではないが故に、その位置づけや意義に対する批判が多く存在する。AICPAがその定義を示したにもかかわらず、それが「何を指しているのかについて曖昧さが残る」(*Journal of Accountancy* [1987] p.55)とする意見、それが何を意味するのか、また、それをどのように測定するのかについて、万人が同意するようなものではない(Willmott [1990] p.317, Cannings and O' Dwyer [2001] p.728)とする意見などが寄せられたのである。とりわけ、本来であれば画一的な定義づけが難しく、主観に左右されるであろう「公共の利益」(cf. Robson and Cooper [1990] p.371, Baker [2005] pp.690-691)、いわば、「実践としての職業倫理」として扱われるべき概念を、突如として「制度としての職業倫理」の領域に持ち込んだことに対する疑念が表明されてきたのである。

以上のように、「公共の利益」については、批判を浴びながらも、今日に至るまで「制度としての職業倫理」である職業倫理基準上で明文化されているのである。

## 6. 結語

20世紀の間、米国社会は、道徳的秩序を重んじる社会から規則に従うことを重んじる社会へと変貌したとされる。このような現代米国社会においては、専門職業もまた、体系的な規則に従うことで、その社会的地位が正統化できるとされる(cf. Preston et al. [1995] p.525)。米国公認会計士もまた、このような米国の文化的変容、あるいは、社会的潮流の変化とでも言うべきものに影響を受けながら、職業倫理基準を発展させてきた。ここにおいては、公認会計士の心の持ち方

---

14 1988年の大改正の全容については、八田[1987]、八田[1988]などを参照されたい。

15 職業行為規程は、「原則」と「規則」の2つの部分から構成されており、「原則」とは、職業専門家としての業務の実施を管理する「規則」にわたる枠組み(framework)を提供するものとされた(AICPA [1988] p. 4269, 八田 [1987] p.227)。

よりも、基準が重視されることとなる。AICPAは、かつて精神的なもの、あるいは、専門的判断に関わるものであり、ルールで規制することにはなじまないものと見なされ、「実践としての職業倫理」の領域において扱ってきた様々な概念を、「制度としての職業倫理」の領域、すなわち明文化されたルールである職業倫理基準の中へと取り込んできた。このように、米国公認会計士の職業倫理基準の史的変遷は、「制度としての職業倫理」の拡大と発展の歴史という側面からも捉えることができるのである。

#### 参考文献一覧

- “A Wise New Rule”, *The Journal of Accountancy*, 1962, Vol. 113 No. 4 (Apr.) , pp. 29-30.
- “Authority of the Accounting Principles Board”, *The Journal of Accountancy*, 1964, Vol. 117 No. 3 (Mar.) , pp. 33-35.
- “The New Code and the Public Interest”, *The Journal of Accountancy*, 1973a, Vol.135, No.3 (Mar.) , p. 39.
- “Accounting & Auditing”, *The Journal of Accountancy*, 1973b, Vol.136, No.3 (Sep.) , pp.94-98.
- “Letters”, *Journal of Accountancy*, 1987, Vol.163 No.4 (Apr.) , pp.55-56.
- American Institute of Accountants (AIA) [1917] *Rules of Professional Conduct*, AIA.
- AIA [1940] *By-Laws and Rules of Professional Conduct, 1940*, AIA.
- AIA [1943] *By-Laws and Rules of Professional Conduct, 1943*, AIA.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) [1962a] “Referendum, January 5, 1962” *AICPA Professional Standards*, AICPA.
- AICPA [1962b] *By-Laws, Code of Professional Ethics, Numbered Opinions of the Committee on Professional Ethics, Objectives of the Institute Adopted by Council, 1962*, AICPA.
- AICPA [1964] *Special Bulletin: Disclosure of Departures from Opinions of the Accounting Principles Board*, AICPA.
- AICPA [1965] *By-Laws, Code of Professional Ethics, Numbered Opinions of the Committee on Professional Ethics, Objectives of the Institute Adopted by Council, 1965*, AICPA.
- AICPA [1972] *Code of Professional Ethics, Effective March 1, 1973; Concepts of professional ethics, Rules of Professional ethics, Interpretations of rules of conduct*, AICPA.
- AICPA [1974a] *Code of professional ethics, Effective March 1, 1973; March 1974 edition; Concepts of professional ethics, Rules of Professional ethics, Interpretations of rules of conduct*, AICPA.
- AICPA [1974b] *AICPA Professional Standards, Ethics, Bylaws, As of September 1, 1974*, Commerce Clearing House, Inc.

- AICPA [1988] *AICPA Professional Standards, Code of Professional Conduct, Bylaws, As of June 1, 1988*, AICPA.
- Baker, R. C. [2005] “What is the Meaning of ‘the Public Interest’ ? : Examining the Ideology of the American Public Accounting Profession”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 18, Issue 5, pp. 690-703.
- Cannings, M. and O’ Dwyer, B. [2001] “Professional Accounting Bodies’ Disciplinary Procedures: Accountable, Transparent and in the Public Interest?”, *The European Accounting Review*, Vol. 10 No. 4, pp. 725-749.
- Carey, J. L. [1946] *Professional Ethics of Public Accounting*, AIA.
- Carey, J. L. [1970] *The Rise of Accounting Profession: To Responsibility and Authority 1937-1969*, AICPA.
- Cheffers, M. and Pakaluk, M. [2007] *Understanding Accounting Ethics, Revised 2<sup>nd</sup> eds.*, Allen David Press. 藤沼亜起監訳 [2011] 『会計倫理の基礎と実践』 同文館出版。
- 千代田邦夫 [1987] 『公認会計士—あるプロフェッショナル 100 年の闘い』 文理閣。
- 千代田邦夫 [2014] 『闘う公認会計士—アメリカにおける 150 年の軌跡』 中央経済社。
- 長谷川哲嘉 [1979] 「1960 年代のアメリカにおける一般に認められた会計原則の展開」『流通経済大学論集』 第 14 号第 2 号、pp. 1-27。
- 八田進二 [1987] 「米国公認会計士協会『職業行為規程』の再構築に関する考察」『専修経営年報』 第 12 号、pp. 223-246。
- 八田進二 [1988] 「会計プロフェッションの職業基準について—AICPA の動向を中心に—」『専修経営年報』 第 13 号、pp.139-153。
- 八田進二 [2004] 『公認会計士倫理読本—国際的な信認を得るための鍵—』 財経詳報社。
- 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』 第 55 巻第 3 号、pp.39-48。
- Higgins, T. G. [1958] “Professional Ethics and Public Opinion”, *The Journal of Accountancy*, Vol. 106 No.5 (Nov.) , pp. 34-39.
- Higgins, T. G. [1961] “The Need for a New Rule on Independence”, *The Journal of Accountancy*, Vol. 111 No. 1 (Jan.) , pp. 37-42.
- Higgins, T. G. [1962] “Professional Ethics: A Time for Reappraisal”, *The Journal of Accountancy*, Vol. 113 No. 3 (Mar.) , pp. 29-35.
- 広瀬義州 [1995] 『会計基準論』 中央経済社。
- Jennings, A. R. [1964] “Opinions of the Accounting Principles Board”, *The Journal of Accountancy*, August 1964, Vol. 118, No. 2, pp. 27-33.
- 紺野卓 [2005] 「アメリカ公認会計士協会 (AICPA) における独立性規制」川北博編著『新潮流監査人の独立性』 所収、pp.131-143、同文館出版。

河野勝 [2002] 『制度』 東京大学出版会。

日下部与市 [1959] 「公認会計士の職業倫理について—米国公認会計士協会『職業的行為に関する規則』の研究—」『早稲田商学』第142号、pp. 85-121。

森實 [1978] 『近代監査の理論と制度』 中央経済社。

盛田良久 [1976] 「AICPA 職業倫理規則について—その修正と歴史—」『税経通信』第31巻第12号、pp. 15-24。

村上理 [2015] 「AICPA の職業倫理基準と『一般に認められた会計原則』—1973年職業倫理規程規則203の設定を題材として—」『経済学研究』（北海道大学）第65巻第1号、pp. 157-165。

村上理 [2020] 「AICPA の職業倫理基準における『公共の利益』—1970年代および1980年代の動向を中心として—」『大同大学紀要』第55巻、pp. 35-41。

大矢知浩司 [1971] 『会計監査：アメリカにおける生成と発展』 中央経済社。

Preston, A., Cooper, D., Scarbrough, D. and Chilton, R. [1995] “Changes in the Code of Ethics of the U.S. Accounting Profession, 1917 and 1988: the Continual Quest for Legitimation”, *Accounting, Organization and Society*, Vol.20, No.6, pp. 507-546.

Previts, G. J. and Merino, B. D. [1979] *A History of Accounting in America*, John Wiley and Sons. 大野功一ほか訳 [1983] 『アメリカ会計史：会計の文化的意義に関する史的解釈』 同文館出版。

Robson, K. and Cooper, D. [1990] “Understanding the Development of the Accountancy Profession in the United Kingdom”, in Cooper, D. and Hopper, T. (eds.), *Critical Accounts*, Macmillan, pp. 366-390.

Smith, W. A. [1973] “The Revised AICPA Rules of Conduct –To Serve the Public Interest”, *The CPA Journal*, Vol. 43, No. 11, pp. 963-968.

染谷恭二郎 [1952] 「公共会計の職業倫理について—J. L. Carey 著 “Professional Ethics of Public Accounting” の紹介—」『早稲田商学』第99号、pp. 109-131。

瀧田輝己 [2007] 「会計倫理とコンプライアンス」『会計』第172巻第1号、pp.13-24。

梅津光弘 [2002] 『ビジネスの倫理学』 丸善株式会社。

Willmott, H. [1990] “Serving the Public Interest? A Critical Analysis of a Professional Claim”, in Cooper, D. J. and Hopper, T. M. (eds.) *Critical Accounts*, pp. 315-331, Macmillan.