

# 米国会計士の職業倫理基準における 「虚偽または誤謬のある財務諸表に対する 意見表明」に関する規定について

— 1917年から1941年までを中心として —

“False or Misleading Statements” in the Code of Ethics of the U.S.  
Accounting Profession, 1917-1941

村上 理

Osamu MURAKAMI

## 要 旨

米国における会計士職業団体は、会計士による監査業務の品質を担保し、社会的信頼性を高めるために、20世紀の間に高度な自主規制システムを確立した（田口 [2013] p.119）。このような自主規制システムの中でも「主たる支え」と位置づけられてきた規制が、監査基準と職業倫理基準である。2つの基準は「車の両輪のような関係」として結びつき、米国における会計士監査の発展を支えてきた（八田 [2016] pp.32-33）。

本稿では、以上のような、「自主規制における『主たる支え』となる監査基準および職業倫理基準が『車の両輪のような関係』として結びつく」というシステムの原型として、1941年の『職業行為規則』の大改正に注目し、とくに『職業行為規則』第5条を祖上に載せ、当該規定の意義を検討するものである。

キーワード：米国公認会計士、職業倫理基準

## 1. 序

周知の通り、米国における会計士職業団体<sup>1</sup>は、会計士による監査業務の品質を担保し、社会的信頼性を高めるために、20世紀の間に高度な自主規制システムを確立した(田口[2013] p.119)。米国における会計士監査の発展は、会計士職業団体による「自主規制の努力」(八田[2016] p.28)と切り離して論じることはできないと言えよう。八田[2016]によれば、以上のような米国の会計士職業団体による自主規制の中でも、とくにその「主たる支え」と位置づけられてきた規制が、監査基準と職業倫理基準<sup>2</sup>の2つである(八田[2016] p.32)。

監査基準と職業倫理基準の関係については、監査基準は、監査業務遂行における技術的基準ないしは監査人の役割明確化の基準として機能するのに対し、職業倫理基準は、会計士の行動を倫理面で規制するものであり、その違反に対しては具体的な制裁を伴う点で、監査基準を実効あるものとする。すなわち、監査人の役割を示す監査基準自体には制裁措置が入っているわけではないため、監査基準を遵守しない者については、職業倫理基準のもとで具体的な制裁を科すのであり、その意味では、両者は、自主規制システムにおいて車の両輪のような関係にある(八田[2016] p.33)とされる。

以上のような、自主規制における「主たる支え」となる2つの基準が「車の両輪のような関係」として結びつくという自主規制システムの原型が形作られたのは、1941年まで遡る。すなわち、当時の米国における全国的な会計士職業団体であった米国会計士協会(American Institute of Accountants : AIA)は、「監査基準設定の前夜の事象」(高田[1989] p.5)である一連の「監査ガイダンス」(岡嶋[2018] pp.35-36)の公表を踏まえ、当時の職業倫理基準である『職業行為規則』(Rules of Professional Conduct)を「監査ガイダンス」と結びつけこれを実行あるものとするために、『職業行為規則』第5条を整備したのである。『職業行為規則』第5条は、「虚偽または誤謬のある財務諸表に対する意見表明」に関する規定として、長い間「職業行為規則の中でもっとも重要な規定」(Carey[1946] p.15)と見なされてきた。本稿は、このような1941年の『職業行為規則』第5条の意義を検討するものである。ただし、1941年『職業行為規則』第5条は、1917年に設定された『職業行為規則』の第2条を発展させた規定であった。このため、本稿では、1941

---

1 本稿において言及される会計士職業団体とは、米国公認会計士協会(American Institute of Certified Public Accountants : AICPA)、およびその前身である米国会計士協会(American Institute of Accountants : AIA)、あるいは米国会計士協会(American Association of Public Accountants : AAPA)などの全米的会計士職業団体を指すこととしたい。

2 本稿で扱う職業倫理基準は、AAPAおよびAIAによって公表されてきた『職業行為規則』(Rules of Professional Conduct)、『職業倫理規程』(Code of Professional Ethics)、および、AICPAによって公表された『職業行為規程』(Code of Professional Conduct)に限定することとしたい。

米国会計士の職業倫理基準における「虚偽または誤謬のある財務諸表に対する意見表明」に関する規定について、1917年『職業行為規則』第5条を検討するに先立ち、1917年『職業行為規則』の第2条の状況を検討する。そのうえで、1941年の『職業行為規則』第5条について論じることとしたい。

## 2. 『職業行為規則』 および 『統一会計』

### 2-1. 20世紀初頭における監査業務の増大

1885年以降、米国における銀行は、信用調査に関心を持ち始めた（千代田 [1984] p.112）。やがて、「約束手形を発行しそれを手形ブローカーに売りつけ、手形ブローカーはオープン市場でこれらを主として大都市の銀行に売却するという実務が、1900年から1912年にかけて急速に発展した」（千代田 [1984] p.117）。

このような時代の中で、銀行は会計士による貸借対照表監査に関心を寄せることとなる。1908年の米国銀行協会の年次大会において「同協会の信用情報委員会（the Committee on Credit Information）は、手形ブローカーから購入するすべての手形には、公認会計士によって監査されたステートメントが添付されるよう、また公認会計士の監査証明のあるステートメントを伴った手形を優先的に購入するよう、銀行協会が加盟銀行に勧告することを求めた」。さらに「1914年3月 Spokane 手形交換所協会も、『融通を求めるあらゆる企業については、可能な限り、評判のよい会計士による報告書を提出するべきである。そしてそのような会計士の報告書は、2~3事業年度の徹底的な監査がなされた後に作成されるべきである』ことを採択した」（*The Journal of Accountancy* [1914] p.435；千代田 [1984] p.117）。

以上のような動きを受けて、当時の会計士たちは、引き続き信用目的の監査業務が拡大し続けることを期待していたようである。*The Journal of Accountancy* 誌には、次のように記されている。

「Spokane 手形交換所協会の決議は、1908年アメリカ銀行協会によって採択された決議、すなわち公認会計士による証明書の採用が奨励されるべきであり、可能な場合にはそれが義務化されるべきであるということを実施に移そうとする最初のケースである。公認会計士による監査証明書の添付がすべての関係者にとって有意義であり、そのことを導入することは銀行にとっても望ましいということが一般に理解されながらも、実際にはこれまで何も実施されなかったのである。早晚他の都市も Spokane の例にならうであろう。」（*The Journal of Accountancy* [1914] pp.435-436；千代田 [1984] p.118）

信用目的の監査が注目され始める一方で、当時の会計士職業団体のひとつであった米国公会計

士協会 (American Association of Public Accountants : AAPA) は、監査業務に関連するいくつかの問題を認識していた。例えば、当時、実務家はそれぞれ監査手続を自分自身で決定しており、そこでは権威ある公式見解はなかった<sup>3</sup>。Carey によれば、当時の監査実務は、「自由放任的で、主観的で、自己責任的 (every-man-for-himself) であった」(Carey [1969] p.212 ; 岡嶋 [2018] pp.42-43)。AAPA は、不適切と思われる会計士の実務を懸念した (清水 [2012] p.326) もの、問題に対処することができなかった。AAPA は、組織上の問題を抱えており、効果的な自主規制を展開することができなかったのである。

## 2-2. AAPA の組織と職業倫理基準

AAPA は、公会計士 (public accountant) のみで構成する全米初の会計士職業団体として、1887年8月20日に設立された (千代田 [1984] p.37)。ただし、設立当初の AAPA は、その名称では全国的組織をうたいながらも、実質的には少数の、ニューヨークを中心とする会計士たちの集まりであった (千代田 [1984] p.42)。

その後1905年に、AAPA は、合衆国公会計士会連盟 (Federation of State Society of Public Accountants in United States of America) と合併している。この合併により、AAPA のニューヨーク中心主義は改められた (千代田 [1984] p.43)。1906年以降、AAPA は、各州の公会計士が組織している州協会の連合体となり、AAPA 会員は、州協会の会員となっはじめてその資格を有することになったのである。このように、個人が直接加盟する組織ではなくなったことは、AAPA の弱点にもなった。すなわち、AAPA は、会員に対してその会則の遵守を強制する権限をもっていなかったのである (千代田 [1984] p.87)<sup>4</sup>。1907年に AAPA は会則において職業倫理に関する規定を新設したものの、実践化されていたとは言い難い状況であった (盛田 [1976] p.16)<sup>5</sup>。AAPA は、その職業倫理基準を強制できないほどに無力な組織であり (Carey [1969] p.228)、明らかに不正な財務諸表に監査証明をしている会員にも対処することができない状態であった (千代田 [1984] p.87)。AAPA 自身、会員の間における「規律の不在」を認めている状況が続いたのである (IAUSA and AAPA [1916] p.113)。

やがて、上述したように信用目的の監査業務が注目されるようになり、とりわけ1910年以降、AAPA の内部では、「監査人の責任」という問題について積極的に議論されるようになった (Carey [1969] p.77)。当時の AAPA の執行部は、監査と財務報告の質を改善し、かつ、公衆の尊敬と信

---

3 また、Previtz and Merino [1979] によれば、当時の会計士たちは、統一的な技術基準の設定を求める要求に対して抵抗する傾向にあったとされる (Previtz and Merino [1979] 邦訳 p.169)。

4 当時の AAPA と各州協会との関係について、詳細は千代田 [1984] 第2章を参照されたい。

5 1907年の職業倫理条項について、詳細は盛田 [1976]、坂本 [2022] などを参照されたい。

米国会計士の職業倫理基準における「虚偽または誤謬のある財務諸表に対する意見表明」に関する規定について頼を獲得するために、職業倫理基準を整備し、これを会員に強制 (enforce) することの必要性を感じていた (Carey [1969] p.84)。この頃から「職業倫理の問題は、ますます活発に検討され、入念な研究の対象と見なされてきた」(Montgomery [1912] p.56) ののである。

### 2-3. パブリック・セクターによる会計および監査領域への介入

会計士業界の成長と会計士監査の重要性の高まりは、やがてパブリック・セクターからの関心を引き寄せることともなった。1913年に民主党のWilsonが大統領に就任すると、産業界・金融界への連邦規制を強化しようとする動きが活発化した(大石 [2015] p.84)。このような連邦政府の動向の中で、会計士業界にとって「決定的に重要であったもの」(Carey [1969] p.62)としては、1913年の連邦準備法の成立と1914年の連邦取引委員会法の成立が挙げられる。これらの立法によって、連邦準備制度理事会(Federal Reserve Board: FRB)および連邦取引委員会(Federal Trade Commission: FTC)が設立されることとなったのである。これらの2つの機関はいずれも、その目的こそ異なれ、財務報告と監査に大きな関心を寄せていた。FRBは、自らが再割引する商業手形の発行会社に関する信用証明の手段としての監査を重視していた。他方、FTCは、トラス調査に利用する財務データの信頼性に関心を持っていた(大石 [1998] p.46、岡嶋 [2004] p.9)。とりわけ、会計実務の統一性の欠如に懸念を抱いていたFTCのEdward Hurleyは、1915年に、製造業及び商業企業に対して統一的な会計を強制するという計画を立案した。また、1916年秋になると、Hurleyは、AAPAの後継協会の理事会宛に財務諸表監査に対する不満を表明する書簡を送り、その中でFRBも同様の懸念を抱いていることを示唆したうえで、「FTCおよびFRBにとって受け入れられる監査証明を発行する公会計士の登録制度を確立することが可能かどうかを検討するかもしれない」と述べた(大石 [1998] p.47)。すなわち、FRBが認可した登録公会計士に登録番号を与え、定められた標準的な監査手続や規則に準拠して業務を行ったときのみ登録番号が使用できる制度の検討であった(千代田 [1984] p.88)<sup>6</sup>。この書簡は、AAPAの後継協会に対して爆弾(bombshell)のごときショックを与えた(Carey [1969] p.130)。

以上は、「パブリック・セクターによる会計および監査領域への介入である」(千代田 [2014] p.39)。これに対して、会計士たちは、業界の自主規制を強化することによってそれを阻止しようと試みた(千代田 [2014] p.41)。まず、協会は、連邦立法委員会(Committee on Federal Legislation)を設置し、FTCおよびFRBと数度にわたって会合を開き、登録制度を導入しないように働きかけた(大石 [1998] p.47)。また、Herleyに対して、そもそも公会計士の登録制度は不要である旨の説得を試みた。すなわち、協会は組織改正を実施し、その入会基準および倫理

---

6 登録制度について、詳細は千代田 [1984] 第2章を参照されたい。

基準は強化され、会員に対する統制が強化されることとなる。これにより、連邦機関による会計士の統制は不要となる、と説得したのである (Carey [1969] pp.131-132)<sup>7</sup>。

## 2-4. AAPA の再編

政府の会計士業界への介入を阻止するためにAAPAの再建は急を要した(千代田 [2014] p.40)。1916年秋にAAPAは再編され、合衆国会計士協会(The Institute of Accountants in the United States of America : IAUSA)が組織された(千代田 [1984] p.88、井上 [1998] pp.148-149、大石 [1998] p.47)<sup>8</sup>。また、この組織改正の数ヶ月後の1917年1月22日、協会は、米国会計士協会(The American Institute of Accountants : AIA)に名称を変更した(千代田 [2014] p.40)。

この組織改正は、AAPAの組織構造上の問題を解決するためのものであった。すなわち、州協会の連合体ではなく、会計士が直接加盟する方式を採用し、会員を直接統制することのできる全国的組織を目指したのである(井上 [1998] p.149、大石 [2015] p.88)。また、Carey [1969]によれば、この組織再編が必要とされた主な理由の一つが、職業倫理基準を公表し、これを会員に遵守させることを意図したからであった(Carey [1969] p.228)。AIAは、ただちに職業倫理基準の公表に取りかかったのである<sup>9</sup>。

## 2-5. 『職業行為規則』の公表

1917年4月9日、AIA評議員会の総会(regular semi-annual meeting)において、8条からなる『職業行為規則』(Rules of Professional Conduct)が承認された(*The Journal of Accountancy* [1917a] p.374)。この『職業行為規則』の全体を要約すると、以下のとおりである。

第1条 「米国会計士協会会員」という肩書きの使用上の制限

第2条 虚偽または誤謬のある報告書類に対する証明の禁止

---

7 Carey [1969] は、様々な証拠をもとに、協会が自主規制において会員の統制を図り、これをもって政府機関からの介入を不要ならしめたという自説を展開しており、本稿でもこの説を採用している。ただし、これにはCareyによる推測も含まれている。協会とFTCおよびFRBとの会合については、十分な資料が残っておらず、どのような情報が交換されたのかの詳細は不明である(Carey [1969] p.131)。

8 上述したHurleyからの書簡が届いたのは、この組織改正の後の第一回年次会合が開催された数日後であった(Carey [1969] p.129；大石 [1998] p.47)。

9 また、職業倫理基準の公表のほかにも、独自に実施する試験への合格を入会要件とすることや、モデル公認会計士法の作成などを実施し、自主規制のできる職業団体としての形式がここに整ったのである(井上 [1998] p.149)。

米国会計士の職業倫理基準における「虚偽または誤謬のある財務諸表に対する意見表明」に関する規定について

第3条 名義貸の禁止

第4条 手数料の支払・受入禁止

第5条 公共会計業務と両立し得ない業務兼業の禁止

第6条 他人によって証明された報告書類を利用する場合の制限

第7条 立法活動に参加する場合の通知義務

第8条 懇請の禁止

(AIA [1917b])<sup>10</sup>

このうち、本稿の関心である第2条「虚偽または誤謬のある報告書類に対する証明の禁止」については、すでに1917年時点において、会計士によって証明される財務諸表に対する公衆の信頼を保持することが必要不可欠であるという共通認識が会員間で築かれていたこともあり、反対意見もなく承認された (Carey [1969] p.237)。第2条の具体的な内容は以下のとおりであった。

第2条「虚偽または誤謬のある報告書類に対する証明の禁止」(1917年)

証拠書類、報告書、明細表あるいは会計士の業務に関するその他の種類の書式を作成および証明するにあたり、事実についての重要な虚偽記載があった場合、あるいは、結果として事実についての重要な虚偽記載に相当するほどの事実の省略があった場合、そのような虚偽記載が故意か、あるいは、弁解の余地のないほどの重大な過失の結果であるという適当な証拠の提示をもって、除名もしくは評議員会の決定することのできるその他の懲戒の原因となる<sup>11</sup>。

(AIA [1917b])

1917年『職業行為規則』の重要性は、何よりも職業倫理基準の実践化にあった (盛田 [1976] p.17)。すなわち、職業倫理基準は、会員の処分という懲罰制度を伴ってこそ有効に機能すると言いうことができる (Casler [1964] pp.40-41, pp.97-98; 盛田 [1976] p.17)。とくに第2条については、1917年以降、違反行為について多数の苦情 (complaint) が寄せられた。これにより、最終的に懲戒委員会 (trial board) の審問にかかり、会員資格停止の処分が下される会員もあらわれ始めたのである (Casler [1964] p.41; Carey [1969] p.230)。

やがて、1919年になると、AIAの職業倫理委員会 (Committee on Professional Ethics) は、第2条の規定について、それまでの運用の経験を踏まえ、若干の改正を勧告した (Casler [1964] p.42)。その内容は、貸借対照表における本質的もしくは重要な事実に関する条項を加えるという

---

10 Carey [1969]、盛田 [1976] をもとに要約している。

11 翻訳は、久保田 [1972] p.35、瀧田訳 [2005] p.47、坂本 [2022] p.37などを参照している。

ものであり (Casler [1964] p.42)、この改正は1920年9月のAIA評議員会の通常総会において承認された (AIA [1920] p.80)。

第2条「虚偽または誤謬のある報告書類に対する証明の禁止」(1920年)

証拠書類、報告書、明細表あるいは会計士の業務に関するその他の種類の書式を作成および証明するにあたり、事実についての重要な虚偽記載があった場合、あるいは、結果として事実についての重要な虚偽記載に相当するほどの事実の省略があった場合、あるいは、貸借対照表に明示されていない本質的なもしくは重要な事実に関して潜在的投資者 (prospective investor) に注意を促さなかった場合、そのような虚偽記載が故意か、あるいは、弁解の余地のないほどの重大な過失の結果であるという適当な証拠の提示をもって、除名もしくは評議員会の決定することのできるその他の懲戒の原因となる<sup>12</sup>。

(AIA [1920] p.160)

この『職業行為規則』第2条には、当時の監査業務の状況が反映されていると言えよう。例えば、1930年頃までは「財務諸表作成主体と監査主体とがいわば『未分化』の状況」(千代田 [2018] p.697) が続いた。当時の公会計士は、財務諸表作成サービスと監査サービスを同時に提供していたのである (千代田 [2018] pp.697-698)。「作成及び証明」という表現は、このような当時の状況を反映したものであろう。また、1920年の改正では貸借対照表に特別な重点が置かれており、当時の貸借対照表監査への関心の高まりが時代背景としてあったことが窺える。

『職業行為規則』第2条の公表は、AIAにとって大きな前進であった。しかし、当規定は、今日から見れば明瞭さを欠く規定でもあった (Hurdman [1941] p.414)。例えば、当規定においては、貸借対照表における本質的なもしくは重要な事実とは何であるのかは示されておらず、また当規定と会員が実施すべき監査手続との関係は不明である<sup>13</sup>。このような課題の解決は、約20年後の1941年まで先送りされることとなった。

## 2-6. 『統一会計』 および 『公認貸借対照表作成方法』

Hurleyによる圧力がもたらしたものは、AAPAの組織改正や『職業行為規則』の公表のみに

---

12 翻訳は、久保田 [1972] p.35、瀧田訳 [2005] p.47、坂本 [2022] p.75などを参照している。

13 ただし、『職業行為規則』が公表された1917年の時点で、職業倫理委員会は、あまりにも厳格な職業倫理基準は設立されたばかりのAIAを混乱させてしまう恐れがある (AIA [1917a] p.173) と警鐘を鳴らしていた。このため、詳細かつ厳密な規定を定めることが意図的に避けられていたという可能性はあろう。

米国会計士の職業倫理基準における「虚偽または誤謬のある財務諸表に対する意見表明」に関する規定についてとどまらなかった。とくに、『統一会計』(Uniform Accounting)の公表については特筆すべきであろう。上述したように、AAPAは、公会計士の登録制度に反対し、また、職業倫理基準を整備した一方で、Hurleyのその他の要請についてはある程度協調する姿勢も見せた(Previtz and Merino [1979] 邦訳 p.200)。すなわち、すべての産業に対する統一会計システムを確立すべきであるとの考えを持っていたHurleyは、AAPAに対して、FTCと協力するように要請し、その後、1916年以降の協会とFTCおよびFRBとの会合の結果<sup>14</sup>、財務諸表監査の標準的手続に関するメモランダムが作成されることとなったのである(大石 [1998] p.47)。このとき、AAPAは、Hurleyと協調しながらも、実際にはHurleyの目指すような統一会計については熱心でなかった一方で、公衆からの信頼を高めるようなパフォーマンスの基準を維持することを目的とした、権威ある監査ガイドラインの必要性を認識していた(Carey [1969] p.132; 岡嶋 [2018] p.38)。

以上のような経緯から、1917年、AAPAは、「貸借対照表監査の覚書」(A Memorandum on Balance-Sheet Audits)を作成した。これはFTCから承認され、その後、FRBへ提出された。FRBは、FTCおよびAIAの代表者と合議のうえ、これに暫定的な認証を与え、1917年4月号の『連邦準備公報』(Federal Reserve Bulletin)において『統一会計』として発表した(AIA [1917a] p.133; 喜田 [1973] p.60、岡嶋 [2004] p.10)。

『統一会計』は、基本的には銀行に提出するための貸借対照表を監査するためのマニュアルであった(岡嶋 [2004] p.10)。『統一会計』のタイトルは必ずしもこの文書の内容を示していなかったのである。『統一会計』は、その序文において統一会計システムについて述べられていること、また、巻末においては推奨する損益計算書と貸借対照表の様式を提示していること以外は、その内容は監査手続に関する勧告であった(大石 [1998] p.47、弥永 [2011] p.157)。それにも関わらずこのようなタイトルが付されたのは、Hurleyの意向が反映されていたからであった(大石 [1998] p.47)。

『統一会計』は、米国における監査の自主規制の起源であり(Chatfield [1974] 邦訳 p.165)、米国で初めての権威ある監査に関するガイドとなった(岡嶋 [2004] p.10)。ただし、『統一会計』の評価については、AIAの執行部と一般会員との間で差があったようである。すなわち、『統一会計』の序文には、当文書に書かれていることは「監査人および会計士にとって計り知れないほどの重要性を有している」と記されている。また、The Journal of Accountancy誌は、その論説において、『統一会計』は「会員が信用目的の監査を実施する際の手引きとなるものである。また、この文書に書かれた手続きを省略する場合の立証責任は会員の側にある。」「貸借対照表監査はビジネスにとって必須のものとなってきていること、また、貸借対照表監査は高次元の専門職

---

14 HurleyによるAAPAに対する要請ののち、FRBもまた、財務諸表の統一化に関心があるとして、これに関与するようになっていた(大石 [1998] p.47、岡嶋 [2018] p.38、千代田 [2018] p.657)。

業能力 (professional ability) が求められるということを、この覚書は明示している」(*The Journal of Accountancy* [1917b] p.453) と述べており、その権威を認めている。

他方、『統一会計』は、法的強制力が備わっていたわけではなく、監査手続に関する勧告にとどまるものであった (Chatfield [1974] 邦訳 p.165; 岡嶋 [2004] p.10)。このため、「多くの実務家は、『統一会計』を一部の会計士の見解に過ぎないと考えていたので、これを無視していた」(Previtz and Merino [1979] 邦訳 p.233; 岡嶋 [2018] pp.40-41) とされる。

やがて Hurley は FTC を去り、翌 1918 年になると、『統一会計』は、『公認貸借対照表作成方法』(Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statements) と改題されて再発行された (大石 [1998] p.47、岡嶋 [2004] p.10、千代田 [2014] pp.40-41)。なお、『公認貸借対照表作成方法』は、『統一会計』にわずかな修正を施した文書ではあるが、序文における当文書の目的が「製造会社ならびに商事会社が採用すべき統一会計システムの提案」から「貸借対照表の統一的作成方法の提案」へと変更されていた (FRB [1918] p.3; 大石 [1998] p.47、異島 [1999] p.9)<sup>15</sup>。

### 3. 1920年代から1930年代における会計士業界

#### 3-1. 1921年会計士職業団体の分裂

上述したように、AIA は、その組織改正以降、積極的に自主規制システムの強化に取り組んだ。独自の入会基準を設け、また、職業倫理基準を定めた。これは、公認会計士に対する州の認可とは別に AIA 自身が「会員資格を与える団体」となることを追求して、強力な全米的組織となることも考えての活動であったとされる (清水 [2012] pp.326-237、大石 [2015] pp.87-88)。加えて、AIA は、公認会計士認可証を会員の絶対要件から外してしまった (Previtz and Merino [1979] 邦訳 p.220)<sup>16</sup>。AIA の執行部は、公認会計士であることは重要ではなく、AIA の会員であることに価値がある、というメッセージを送っているかのようにであった。当然ながら、州に認可された

---

15 なお、この頃の信用目的の監査業務の状況について、1919年12月の *The Journal of Accountancy* 誌は、「銀行に提出する財務諸表の監査証明の利用が遅々としている状況」(千代田 [1984] p.129) を書き記している。「会計士は監査証明されたステートメントの有用性について長期間訴え続けてきた。しかし、その実施が明らかにゆったりとした進行状況なので、時として落胆してしまっている」(千代田 [2008] pp.321-322)。

16 当時は、公会計士と公認会計士 (certified public accountant) の「共存時代」(山浦 [1999] p.59) であったとは言え、1921年の時点ではすでに AIA の会員の大多数は公認会計士であった。(Carey [1969] p.324)。

米国会計士の職業倫理基準における「虚偽または誤謬のある財務諸表に対する意見表明」に関する規定について公認会計士資格に価値を置く会員は反発し、AIA 執行部の判断に対して、腹立たしさ (resentment) を覚える一般会員もあらわれ始めた<sup>17</sup>。当時の AIA の執行部の方針は、一般会員の意識と乖離していたのである (Carey [1969] p.325)<sup>18</sup>。

やがて、1921 年 12 月になると、中西部の会計士たちは、新たに米国公認会計士州協会 (American Society of Certified Public Accountants : ASCPA) を設立した (清水 [2012] pp.326-237)。ASCPA は、州協会の自律を主張したのである (清水 [2012] pp. 326-237、大石 [2015] pp.87-88)。会計士業界は「大分裂」(Carey [1969] p.314) の時代を迎え、両者の対立関係は会計士業界の発展にとって大きな障害となった (千代田 [2014] p.49)。職業倫理基準の第 2 条についても、これ以降、その改正作業は停滞した。Previtz and Merino [1979] は、1920 年代から 1930 年代半ばは、米国会計士業界にとって、会計士職業団体の分裂によって活力ある協会が失われたために厳格な職業倫理基準を構想し実施することのできなかった時代であると評している (Previtz and Merino [1979] 邦訳 p.224)。

### 3-2. 1929 年『財務諸表の検証』の公表

会計士職業団体の分裂以降、職業倫理基準の改正が進まなかった (Previtz and Merino [1979] 邦訳 p.224) 一方で、「監査ガイダンス」は発展を続けた。1925 年から 1926 年にかけて、AIA の教育委員会 (committee on education) は、会計士の業務全般についての総点検を行い、今後、早急に行うべきことの一つとして『公認貸借対照表作成基準』改正の問題を挙げた (*The Journal of Accountancy* [1929a] p.359; 飯野 [1971] p.374)。これを受け、AIA は 1929 年 5 月、『公認貸借対照表作成基準』を全面的に改訂し、FRB の後援のもとで『財務諸表の検証』(Verification of Financial Statements) として公表した。

『財務諸表の検証』について特筆すべきは、その中の「全般的指示」(General Instructions) の冒頭部分における監査業務の範囲についての記述であろう。すなわち、『統一会計』および『公認貸借対照表作成基準』においては、「貸借対照表監査の範囲」について述べられており、これに「資産負債の検証 (verification) と損益勘定の全般的な検査 (general examination)」などが含まれるとされていた。これに対し、『財務諸表の検証』は、「貸借対照表監査の範囲」ではなく「この指示に示してある監査業務の範囲」について述べるものとなっており、「一定時点における資産負債の検証 (verification) と監査年度の損益勘定の検証 (verification)」などが含まれるとされ

---

17 AIA に対する批判について、詳細は Previtz and Merino [1979] の第 6 章を参照されたい。

18 例えば、1916 年から 1920 年の 4 年間で、米国における公認会計士の数は 3,186 名から 4,997 名に増加していた一方で、AIA の会員は 4 年間で 194 名しか増加しなかったことは、このような意識の乖離を物語っていると見えよう (Carey [1969] p.325)。

ている。貸借対照表監査という語が変更されると同時に、損益勘定に資産負債の勘定と同等の地位が与えられたのである (FRB [1918] p.6 ; AIA [1929] , *The Journal of Accountancy* [1929b] p.323 ; 喜田 [1973] pp.89-90)。

以上は、貸借対照表監査という用語ではもはや期待に応える監査になりえないという当時の状況、および、損益勘定を検証することが相対的に重要視されてきた状況を反映していると考えられている (喜田 [1973] pp.89-90、岡嶋 [2004] p.18)。喜田 [1973] によれば、『財務諸表の検証』は、「いわゆる財務諸表監査」の基礎を築いたものと位置づけられている (喜田 [1973] p.102)。

### 3-3. 『株式会社会計の監査』

#### 3-3-1. ニューヨーク証券取引所との協力

ニューヨーク証券取引所 (New York Stock Exchange : NYSE) は、早い時期から会社のディスクロージャーの改善に取り組んできた。また、会計監査制度にも影響を及ぼしてきた (田中 [1981] p.201)。やがて、1929年になると、10月の株価大暴落をきっかけとして、AIAとNYSEは、会計・開示実務の改善に関連して公式に協力関係を結ぶこととなる<sup>19</sup> (千代田 [1998] p.572、大石 [2015] pp.90-91)。

1929年の株価暴落による一般投資者の財務的損失は、適切な会計方法および会計監査制度があったとしたら、ある程度は阻止できたのではないかという共通の認識が、NYSEとAIAにあった。1930年9月、NYSE株式上場委員会 (the Committee on Stock List of the New York Stock Exchange) の補助執行委員である J. M. Hoxsey は、AIAの年次総会において「投資者のための会計」と題する講演を行った。Hoxseyは、会社の会計は経営者または与信者のためのものから、投資家の利益を保護すべきものに転換すべきことを強調した。この講演が機縁となって、AIAはNYSEに対する協力をさらに強化するために、証券取引所協力特別委員会 (The Special Committee on Co-operation with the Stock Exchanges of the American Institute of Accountants) を設置したのである (飯野 [1971] p.376、田中 [1981] p.204)。

その後、NYSEとAIAの間では、諮問と意見交換の書簡が交わされた (Chatfield [1974] 邦訳 pp.169-170)。NYSE株式上場委員会とAIA証券取引所協力特別委員会によって、会計・監査制度の改革が進められていったのである (千代田 [1998] p.572)。

---

19 1920年代半ば以降、すでにAIAとニューヨーク証券取引所 (NYSE) との協力関係が模索されるようになっていたが、その関係はAIAとNYSEとの公式な関係と言えるものではなかった (大石 [2015] pp.89-90)。

米国会計士の職業倫理基準における「虚偽または誤謬のある財務諸表に対する意見表明」に関する規定について

### 3-3-2. ウルトラマーレス事件判決

AIA と NYSE との協力関係が続いていた最中の 1931 年、ウルトラマーレス事件 (Ultramares Corporation Case) の判決が言い渡されると、監査実務に変化がもたらされた。この変化は、やがて「監査ガイダンス」にも影響を及ぼすのである。

ウルトラマーレス事件とは、ウルトラマーレス社が、会計事務所であるトウシュ・ニーヴン (Touche, Niven & Co.) を相手取り、監査人の過失怠慢を理由に損害賠償の訴えを起こしたものである。トウシュ・ニーヴン事務所は、フレッド・スターン社 (Fred Stern Co.) に対して、その貸借対照表が真実かつ正確 (true and correct) である旨の証明を与えていた。ウルトラマーレス社は、この監査済貸借対照表を信頼して 165,000 ドルを貸し付けていたのである (山榘 [1956] p.63、千代田 [2014] p.57)<sup>20</sup>。

「その当時、会計士の責任が仮に問題になるにしても、それは依頼人に対してのみ損害賠償の責任を負うという原則にもとづいて判定されるはずであり、第三者に対しては純然たる悪意不正の存在によってのみ不法行為上の責任にとどまるものと会計士は信じていた。ところが、1931 年のニューヨーク州控訴審は、過失であっても、それが重大な場合 (gross negligence) にはそのこと自体が悪意不正の存在を意味する証拠とみなされうるとし、そのような場合には会計士は単に依頼人に対してだけでなく第三者に対しても責任を負わなければならないと判決した」(千代田 [2014] p.58)。

ウルトラマーレス事件の判決を受けて、AIA は、いくつかの防御策を講じることとなった。本稿において特筆すべきは、当時監査証明書において使用されていた「証明する」(certify) の用語についての見直しであろう<sup>21</sup>。「証明する」(certify) という表現は、上述の『財務諸表の検証』においても用いられていたものであった。しかし、1931 年 8 月号の The Journal of Accountancy 誌は、その論説で「会計士は“report”すべきであり“certify”すべきでない。」と指摘した。加えて、「“I certify that in my opinion” のようなばかげた表現は廃止すべきである」とも主張した (山榘 [1956] p.66、千代田 [2018] p.694)。このような状況の中、1932 年には、いくつかの監査証明書の事例で「証明する」(certify) の語の省略が見られるようになった (千代田 [2018] pp.694-695)。

以上のようなウルトラマーレス事件の「反省」(山榘 [1956] p.66) は、AIA と NYSE による会計・監査制度の改革にも反映されていくこととなるのである。

---

20 ウルトラマーレス事件について、詳細は山榘 [1956] などを参照されたい。

21 「証明する」の用語の見直しの他には、監査報告書を 2 つのセクション、つまり事実 (監査の範囲) を示すセクションと意見の表明を行うセクションに分けることなどが提案された。詳細については山榘 [1956] を参照されたい。

### 3-3-3. 『株式会社会計の監査』の公表

NYSE 株式上場委員会は、AIA 証券取引所協力特別委員会に対し、企業の年次報告書に関して取引所が取るべき方策を求めた。これに対し、AIA 側は、1932年9月22日付の書簡において、企業に対し一般に認められた会計原則の中から適切な原則を選択させること、選択した原則を継続して適用させかつ開示させることを主張した。この書簡は、優良な会計実務を選び出しそれを一般に認められた会計原則とし、この中で企業の自由な選択と継続的な適用ならびに開示、という米国における会計基準のあり方の原型を築いた（千代田 [2018] pp.745-746）。

また、NYSE 株式上場委員会は、AIA 証券取引所協力特別委員会との協議の過程において、監査報告書のモデルを作成するように要請した（千代田 [1998] pp.575-576）。AIA 特別委員会は、1933年12月21日、現代監査報告書の原型ともなる監査報告書を提案した（千代田 [1998] pp.576-577）。

やがて、1934年になると AIA と証券取引所との長期の交渉は完了し、AIA 証券取引所協力特別委員会と NYSE 株式上場委員会との一致のもとに、1934年1月21日付で『株式会社会計の監査』（Audits of Corporate Accounts）と題するパンフレットが発行された（中田 [1970] p.111）。これは、AIA 証券取引所協力特別委員会と NYSE 株式上場委員会との間で交換された書簡を全部集録して発行されたものである（飯野 [1971] p.376）。この『株式会社会計の監査』において、上述の AIA 特別委員会による監査報告書が勧告されたのである（千代田 [1998] p.577）。その具体的な内容は以下の通りであった。

我々は、XYZ 会社の 1933 年 12 月 31 日現在の貸借対照表と 1933 年度の損益および剰余金計算書を検査した。これに関連して我々は会社の会計記録およびその他の附属証拠書類を検査ないし試査し、会社の役員および従業員から情報を入手した説明を受けた。また我々は、会計方法および当該年度の損益勘定を概括的に検閲した。ただし、取引についての精細監査は行わなかった。

この検査にもとづいて、我々の意見に従えば、添付されている貸借対照表と損益および剰余金計算書は、XYZ 会社が当年度も継続して遵守していると認められた会計原則に準拠して、1933 年 12 月 31 日現在の状態と当該年度の営業成績を適正に表示している。

（AIA [1934] p.47；飯野 [1971] pp.378-379）

「この報告書は、1934 年から 1939 年までの 5 年間で広く会計士業界で使用された」（Grady [1965] 邦訳 p.76）。ここにおいては、『財務諸表の検証』において用いられた「証明する」（I certify）という表現が削除されている（中田 [1970] p.113）。これは、ウルトラマーレス事件を踏まえたものと言えよう。また、「認められた会計原則（accepted principles of accounting）」と

米国会計士の職業倫理基準における「虚偽または誤謬のある財務諸表に対する意見表明」に関する規定について  
いう表現が用いられており、当時の AIA の考えが反映されている（千代田 [2018] p.749）。

### 3-4. 『独立の公会計士による財務諸表の検査』

周知の通り、1933年に証券法（Securities Act of 1933）が成立し、翌1934年には証券取引所法（Securities Exchange Act of 1934）が制定された。証券取引所法にもとづいて設置された証券取引委員会（Securities and Exchange Commission：SEC）には、年次報告書の財務諸表にかかわる会計処理や手続および報告に関する規則や規定を定める広範な権限も付与された（千代田 [2014] p.60）。「政府が投資家の保護の強化を強力に求めていることが明確化された」（Previtz and Merino [1979] 邦訳 pp.257-258）のである。その後、証券法と証券取引法のもとでの会計に関する規則や規定等は1935年初めまでにほとんど完成し、その後に企業が公表した財務情報は、それまでとは比較にならないほど豊富なものとなった（千代田 [2014] p.62）。

1936年1月、AIAは、監査環境の変化に対応して『独立の公会計士による財務諸表の検査』（Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants）を公表した。これは、NYSEとAIAとの間の往復書簡に厳密に従っており、かつ、これに当時のSECのすべての開示要件を組み合わせたものであった（Previtz and Merino [1979] 邦訳 p.274、Chatfield [1974] 邦訳 pp.172-173）。なお、『独立の公会計士による財務諸表の検査』は、『財務諸表の検証』の全面的な修正版として公表されたものであり（山榘 [1961] pp.138-139、岡嶋 [2004] p.43）、それまでのようなFRBなどの関係団体の後援を受けたものではなく、純粹にAIAの権限のもとにおいて発行されたものであった（岡嶋 [2018] p.42）。その第一節においては、いまや財務諸表は信用目的のみならず株主に対する年次報告書としても作成されることとなったことが宣言されている（AIA [1936] pp.3-4；Chatfield [1974] 邦訳 pp.172-173）。

### 3-5. 『監査手続の拡張』

1938年12月、マッケソン・ロビンス事件が発覚した（千代田 [2014] p.65）。この事件が会計士の実務全般に与えたインパクトは非常に大きかった（Carey [1970] p.37；岡嶋 [2018] p.97）。マッケソン・ロビンス事件を受けて、SECは、1938年12月29日付で、証券取引法21条（a）項にもとづいた公聴会を開催することを公示した。公聴会の目的の一つとして、マッケソン・ロビンス社の監査を担当したプライス・ウォーター・ハウス会計事務所（Price, Waterhouse & Co.）が採用した「一般に認められた監査手続の実務および原則に固有に備わっている予防策（safeguards）が、財務諸表の信頼性および正確性を保証するうえで適切であるか」を見極めることも挙げられていたのである（岡嶋 [2018] p.69）<sup>22</sup>。これは、プライス・ウォーター・ハウス会計事務所のみな

らず、「会計士業界全体が裁判にかけられた」(Carey [1970] p.25、千代田 [2014] p.65) ようなものであった。AIA は、またしても監査実務の見直しに取りかかることとなったのである。

マッケソン・ロビンス事件の第1回公聴会から3週間しかたたない1939年1月30日、AIA は、「マッケソン・ロビンス事件から生じた諸問題を研究するために」(Grady [1965] 邦訳 pp.76-77)、監査手続特別委員会 (Special Committee on Auditing Procedures) を発足させた (Chatfield [1974] 邦訳 p.176)。監査手続特別委員会は、1939年5月に『監査手続の拡張』(Extensions of Auditing Procedures) を発表し、これは同年9月のAIA年次総会で承認された (忠 [1977] p.137、岡嶋 [2018] p.90)。ここにおいては、棚卸資産の監査手続としての立会および売掛金の監査手続としての確認が「一般に認められた監査手続」(generally accepted auditing procedure) として指定されていた (岡嶋 [2018] pp.90-91)。飯野 [1971] によれば、この『監査手続の拡張』は、マッケソン・ロビンス事件に対するAIAの公式の弁明であるとともに、SECの要望に応えるAIAの決意の表明であったとされる (飯野 [1971] p.382)。その後、これは1941年2月に監査手続委員会の発表する監査手続報告書の第一号とされた (飯野 [1971] p.382)

なお、『監査手続の拡張』において示された短文式監査報告書の改訂様式は、以下のようなものであった。

我々は、XYZ会社の1939年4月30日現在の貸借対照表とその日に終了する事業年度の損益および剰余金計算書を検査し、会社の内部統制組織および会計手続を検閲し、また取引についての精密監査は行わずに、我々が適当と認めた方法と範囲にわたって、会計記録およびその他の証拠書類を検査あるいは試査した。

我々の意見に従えば、添付されている貸借対照表と損益および剰余金計算書は、前年度のものと同じ基準にもとづいて適用された一般に認められた会計原則に準拠して、XYZ会社の1939年4月30日現在の状態と営業成績を適正に表示している。

(AIA [1939a] , *The Journal of Accountancy* [1939] p.385 ; 飯野 [1971] p.383)

ここでは、『独立の公会計士による財務諸表の検査』で使用されていた「認められた会計原則」の用語が、「一般に認められた会計原則」(generally accepted accounting principles) と改められた。すなわち、「一般に」(generally) という文言が付け加えられたのである (忠 [1977] p.144)。

---

22 マッケソン・ロビンス事件およびこれに関するSECの法執行について、詳細は岡嶋 [2018] の第3章などを参照されたい。

## 4. 『職業行為規則』の大幅改正

### 4-1. 1930年代における職業倫理委員会の活動

一連の「監査ガイダンス」が急速に発展を遂げる一方で、職業倫理基準の改正は遅れていた。監査環境が変化し、一連の「監査ガイダンス」が公表された1930年代においても、『職業行為規則』第2条は改正されないままであった。

NYSEとAIAとの協業が進められていた最中の1933年、AIAの職業倫理委員会は、『職業行為規則』第2条に対する不満を表明している。『職業行為規則』第2条は、その運用が困難な規定であった。職業倫理委員会は、第2条が、個々の会計士にとってのガイダンスとなるような内容ではなく、加えて、委員会が何をもって第2条に対する違反であるのかを合理的に判定できるような内容、いわば基準(standard)として有用な内容になっていないと指摘したのである(Casler [1964] p.43)。

ここにおいて、職業倫理委員会は、1930年に設置されていた会計手続特別委員会(Special Committee on Accounting Procedure)に関心を示すこととなる(Carey [1969] p.166)。職業倫理委員会は、何をもって『職業行為規則』第2条に対する違反であるのかを判定することは、職業倫理委員会の権限を越える問題であると考え始めていたのである。すなわち、『職業行為規則』第2条は、報告書類に含まれるべき情報とはなにか、ひいては「正しい会計実務とはなにか」という問題を含んでおり、これは会計手続特別委員会がその見解を表明すべき問題である、と考え始めた。職業倫理委員会は、会計手続特別委員会に対して、第2条に関する問題について意見を求めた(Casler [1964] p.44)<sup>23</sup>。しかし、会計手続委員会からの反応は鈍かった。『職業行為規則』第2条の運用は、困難を極めていたのである。

### 4-2. 1936年AIAとASCPAとの合併

長らく発展の滞っていた『職業行為規則』であったが、1936年になると大きな転機を迎えることとなった。1936年、AIAは、対立関係にあった米国公認会計士連盟(ASCPA)と合併し、4,890名のメンバーで構成される全米唯一の会計士職業団体となった<sup>24</sup>。これは、Previtz and Merino

---

23 職業倫理委員会と会計手続特別委員会との連携は、結局は状況を改善するには至らなかった。詳細についてはCasler [1964] の第3章を参照されたい。

24 この時、AIAはその後の会員を公認会計士(CPA)に限定することに同意している(坂本 [2022] p.108)

[1979]によれば、SECの設置を通じて連邦政府が干渉するという確実な脅威に対して緊急に共同戦線を張らざるを得なくなったためである（Previtz and Merino [1979] 邦訳 p.223）<sup>25</sup>。

対立団体が消滅したことにより、AIAは、職業倫理分野における活動を活発化させることとなった（盛田 [1976] p.18）。AIAにおいては、1939年の夏には職業倫理委員会が『職業行為規則』改正の必要性を論じ始め（AIA [1939b] p.133）、1940年の9月までには、改正作業に着手するに至っている（AIA [1940] p.148）<sup>26</sup>。やがて、1941年1月に至ると、『職業行為規則』の「大幅改正」（盛田 [1976] p.18）が実現することとなる。とりわけ、重要な改正対象と見なされたのが、第2条であった（Casler [1964] p.45）<sup>27</sup>。

#### 4-3. 『職業行為規則』の大幅改正—第5条を中心として—

1941年の『職業行為規則』の「大幅改正」において、旧第2条は、新しく同第5条として配置され、その内容も改められた。1941年当時の『職業行為規則』の全体を要約すると、以下の通りである。

- 第1条 「米国会計士協会会員」という肩書きの使用上の制限
- 第2条 名義貸の禁止
- 第3条 手数料の支払・受入禁止
- 第4条 公共会計業務と両立し得ない業務兼業の禁止
- 第5条 虚偽または誤謬のある財務諸表に対する意見表明の禁止
- 第6条 他人によって検査された報告書類を利用する場合の制限
- 第7条 懇請の禁止
- 第8条 他の会計士が雇用している従業員を採用する場合の注意
- 第9条 成功報酬の禁止
- 第10条 広告についての制限的禁止

---

25 また、Carey [1969]によれば、この頃には、AIAおよびASCPAの一般会員の多くは、2つの会計士職業団体が併存していることの意義を感じられなくなっていた（Carey [1969] p.353）ことが指摘されている。

26 なお、マッケソン・ロビンス事件の調査報告書が提出される前の1940年6月、AIAの職業倫理委員会は、SECに招かれて会合をしており、協会の懲戒手続（disciplinary procedures）に関する説明を求められている（AIA [1940] p.147）。このようなSECからの圧力は、『職業行為規則』改正が急がれた一因となった可能性がある。

27 とくに1937年から1941年頃までの監査報告書をめぐっては、『職業行為規則』第2条に抵触した問題が多く出ており、たとえば、会員7名が問題になり、そのうち4名は違反行為と認定され、3名は違反行為ではないが、懲罰委員会の審問にかかっていた（Casler [1964] p.46；久保田 [1972] p.36）

米国会計士の職業倫理基準における「虚偽または誤謬のある財務諸表に対する意見表明」に関する規定について

第 11 条 株式会社形態による業務の禁止

第 12 条 予想の正確性についての保証禁止

第 13 条 形式的独立性の保持

第 14 条 価格競争の禁止

第 15 条 公共会計業務と同時に他の業務を営む場合の規則遵守義務

(AIA [1940] : 盛田 [1976] p.18)

このうち、本稿の関心である第 5 条の規定は、以下の通りであった。

第 5 条「虚偽または誤謬のある財務諸表に対する意見表明の禁止」

会員もしくは準会員は、自身が検査した財務諸表の内容について意見を表明するにあたり、次のいずれかに該当する場合には、職業上の信用失墜行為をなしたという責を負う。

- (a) 財務諸表に記載されていない重要事項にして財務諸表の誤解を防ぐために記載するを要するものを、知りながら明示しない場合
- (b) 財務諸表に存する重要な誤記で知り得たものを、すべて報告しない場合
- (c) 監査の実施またはその報告書の作成において、重大な過失を犯した場合
- (d) 意見の表明を保証するに足る十分な情報を入手せず、または、その除外事項が意見の表明を否定するに足る重要なものである場合
- (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、あるいはその状態で下で適用しうる一般に認められた監査手続の重大な省略を明示しない場合<sup>28</sup>

(AIA [1941] p.351)

1941 年の大幅改正における新第 5 条の主な目的は、職業倫理基準上の規定と、1936 年の『独立の公会計士による財務諸表の検査』および 1939 年の『監査手続の拡張』との整合性を図ることとされた。加えて、いかなる行為をもって協会が懲罰の対象と判断するのかを明示することとされた (AIA [1940] p.51)。

旧規定にはなかった「検査した」(examined) の用語は、『監査手続の拡張』で示された監査報告書の様式で使用されているものと整合している。また、ウルトラマーレス事件判決以降使用されなくなっていた「証明」(certification) の用語は削除されている。「作成」(preparation) の用語は姿を消し、財務諸表作成主体と監査主体とが分化 (Carey [1946] p.19) した当時の様子が反映されている。また、貸借対照表監査の時代を思わせるような貸借対照表に重点を置く表現が削

---

28 翻訳は、染谷 [1952]、日下部 [1959] および坂本 [2022]などを参照している。

除されており、いわゆる財務諸表監査の時代に合わせた表現となっている。

とりわけ、e項は、「一般に認められた会計原則」と「一般に認められた監査手続」の存在を前提とした表現となっており、『監査手続の拡張』からの影響が見受けられる。e項は、「監査人は、財務諸表にすべての重要取引が記載されていることを確かめるのみならず、その記載が会計原則に準拠しているか否かを検査し、準拠していないと認められる事項は、すべて監査報告書に明示しなければならない。また、監査の実施にあたっては、必ず『正規の監査手続』を適用することが必要であって正当な理由なくこれを省略することは許されない」（日下部 [1959] p.100）ことを示しており、職業倫理委員会がいかなる行為をもって懲罰の対象と判断するのかを、旧規定と比較してより明確に示したものとなっている<sup>29</sup>。

## 5. 結語

1941年の『職業行為規則』第5条「虚偽または誤謬のある財務諸表に関する規定」は、本稿において触れられた1917年以降の「監査ガイダンス」の発展や職業倫理委員会による旧第2条の運用の困難、会計士職業団体の分裂などの背景を踏まえて総合的に理解する必要がある。1917年には、旧第2条が整備された。しかし、この規定は同年に公表された『統一会計』との結びつきは考慮されていなかった。その後、一連の「監査ガイダンス」が公表される一方で、職業倫理基準の改正は、会計士職業団体が分裂していたことなどもあり、停滞していた。その後、1941年に至り、『職業行為規則』の大幅改正が実現すると、旧第2条は第5条として配置された。ここにおいて、AIAの会員は「一般に認められた監査手続」に従わなければならない、正当な理由なくこれを省略することは非倫理的な行為と見なされることが宣言されたのである。この規定は、1973年にはより明確なものとなり、監査基準への準拠と監査手続書の実施を定めた『職業倫理規程』第202条へと発展し、1988年の『職業行為規程』の規則202にも引き継がれていく。このように、米国公認会計士の自主規制における「主たる支え」となる監査基準および職業倫理基準が「車の両輪のような関係」として結びつくというシステム（八田 [2016] p.33）の原型は、1941年に形成されたと言えるのである。

### 参考文献一覧

“Editorial”, *The Journal of Accountancy*, Vol.17, June 1914, pp.435-438.

---

29 ただし、『職業行為規則』の中では監査人が注意を払うべき「一般に認められた会計原則」や「一般に認められた監査手続」が具体的に何を指すものであるのかは必ずしも明示されていない。この曖昧さが解決されるのは1973年の新規程の成立を待たなければならない。

米国会計士の職業倫理基準における「虚偽または誤謬のある財務諸表に対する意見表明」に関する規定について

“American Institute of Accountants Council Meeting”, *The Journal of Accountancy*, Vol. 23, May 1917a, pp. 374-378.

“Editorial”, *The Journal of Accountancy*, Vol.23, June1917b, pp.450-454.

“Editorial”, *The Journal of Accountancy*, Vol. 47, May 1929a, pp.355-364.

American Institute of Accountants (AIA) [1917a] *1917 Year-book of the American Institute of Accountants*, AIA.

American Institute of Accountants (AIA) [1917b] *Rules of Professional Conduct: prepared by the Committee on Professional Ethics and approved by the Council April 9, 1917*, AIA.

American Institute of Accountants (AIA) [1920] *1920 Year-book of the American Institute of Accountants*, AIA.

American Institute of Accountants (AIA) [1929] *Verification of Financial Statements*, AIA. (reprinted in *The Journal of Accountancy*, Vol. 47, May 1929b, pp.321-354.)

American Institute of Accountants (AIA) [1934] *Audits of Corporate Accounts, Correspondence between the Special Committee on Co-operation with the Stock Exchanges of the American Institute of Accountants and the Committee on Stock List of the New York Stock Exchange, 1932-1934*, AIA.

American Institute of Accountants (AIA) [1936] *Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants*, AIA.

American Institute of Accountants (AIA) [1939a] *Extensions of Auditing Procedure*, (reprinted in *The Journal of Accountancy*, Vol. 68, December 1939, pp.377-385).

American Institute of Accountants (AIA) [1939b] *1939 Yearbook of the American Institute of Accountants*, AIA.

American Institute of Accountants (AIA) [1940] *1940 Yearbook of the American Institute of Accountants*, AIA.

American Institute of Accountants (AIA) [1941] *Yearbook American Institute of Accountants 1941*, AIA.

Carey, J. L. [1946] *Professional Ethics of Public Accounting*, AIA.

Carey, J. L. [1969] *The Rise of the Accounting Profession: From Technician to Professional, 1896-1936*, AICPA.

Carey, J. L. [1970] *The Rise of the Accounting Profession: To Responsibility and Authority, 1937-1969*, AICPA.

Casler, D. J. [1964] *The Evolution of CPA Ethics; A Profile of Professionalization*, Michigan States University.

Chatfield, M. [1974] *A History of Accounting Thought*, The Dryden Press. 津田正晃、加藤順介訳[1978]『会計思想史』文真堂。

- 千代田邦夫 [1984] 『アメリカ監査制度発達史』 中央経済社。
- 千代田邦夫 [1994] 『アメリカ監査論—マルチディメンショナル・アプローチ & リスク・アプローチ—』 中央経済社。
- 千代田邦夫 [1998] 『アメリカ監査論—マルチディメンショナル・アプローチ & リスク・アプローチ— (第2版)』 中央経済社。
- 千代田邦夫 [2008] 『貸借対照表監査研究』 中央経済社。
- 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。
- 千代田邦夫 [2018] 『財務ディスクロージャーと会計士監査の進化』 中央経済社。
- 忠佐市 [1977] 『企業会計法の論理』 税務経理協会。
- Federal Reserve Board (FRB) [1917] *Uniform Accounting*, U.S. Government Printing Office. (reprinted in *The Journal of Accountancy*, Vol. 23, June 1917c, pp.401-433).
- Federal Reserve Board (FRB) [1918] *Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statements: A Tentative Proposal Submitted by the Federal Reserve Board*, U.S. Government Printing Office.
- Gaa, J.C. [1994] *The Ethical Foundations of Public Accounting*, CGA Canada Research Foundation. 瀧田輝己訳 [2005] 『会計倫理』 同文館出版。
- Grady, P. [1965] *Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises; Accounting Research Study No. 7*, AICPA. 日本会計研究学会スタディ・グループ、黒沢清監訳 [1968] 『会計原則研究』 日本経営出版社。
- 八田進二 [1986] 「公認会計士監査における職業倫理問題 (序説)」『専修経営研究年報』 第 11 号、pp.109-124。
- 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」『専修経営研究年報』 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—」『専修経営研究年報』 第 13 号、pp. 139-153。
- 八田進二 [2016] 『公認会計士倫理読本平成 28 年増補版 - 国際的な信認を得るための鍵』 財経詳報社。
- Hurdman, F. H. [1941] "Ethics of the Accounting Profession", *The Journal of Accountancy*, Vol. 72, November 1941, pp. 412-420.
- Institute of Accountants in the United States of America and American Association of Public Accountants (IAUSA and AAPA) [1916] *1916 Year-book of The Institute of Accountants in the United States of America (Including the American Association of Public Accountants)*, Institute of Accountants in the United States of America.
- 飯野利夫 [1971] 「アメリカにおける監査報告書の発展」神戸大学会計学研究室編『近代報告会計の基礎と発展』 所収、同文館出版、pp. 371-398。
- 異島須賀子 [1999] 「米国における会計監査の生成に関する一考察」『経済論究』 (九州大学) 104、pp.1-

米国会計士の職業倫理基準における「虚偽または誤謬のある財務諸表に対する意見表明」に関する規定について

16。

井上普就 [1998] 「会計プロフェッションの自律性維持の必要性」『産業経理』第 24 号 pp.141-162。

加藤盛弘 [1961] 「アメリカにおける公表会計制度の発展：J. エドワーズ『アメリカ公共会計士制度の歴史』」『同志社商学』第 13 巻第 2 号、pp. 87-111。

喜田義雄 [1973] 『アメリカ監査論（改訂増補）』森山書店。

久保田音二郎 [1972] 『適正表示の監査』税務経理協会。

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。

Montgomery, R. H. [1912] *Auditing Theory and Practice*, Ronald Press Co.

盛田良久 [1976] 「AICPA 職業倫理規程について：その修正の歴史」『税経通信』第 31 巻第 12 号、pp.15-24。

中田信正 [1970] 「Carey の現代財務報告の起源」『桃山学院大学経済学論集』第 12 巻第 2 号、pp.104-121。

岡嶋慶 [2004] 「アメリカ監査史における貸借対照表監査の位置づけ」『環境と経営：静岡産業大学論集』第 10 巻第 2 号、pp.1-23。

岡嶋慶 [2012] 「SEC 監査規制史におけるマッケソン & ロビンス事件」『三田商学研究』第 55 巻第 1 号、pp.17-57。

岡嶋慶 [2018] 『アメリカにおける監査規制の展開—監査基準の形成とエンフォースメント—』国元書房。

大石桂一 [1998] 『米国における会計規制論の再検討』博士論文（九州大学）。

大石桂一 [2013] 「米国における 1933 年証券法の制定までの自主的会計規制：ニューヨーク証券取引所と会計プロフェッションの取り組み」『経済学研究』（九州大学）第 79 巻第 5・6 号、pp.157-174。

大石桂一 [2015] 『会計規制の研究』中央経済社。

Previts, G. J. and Merino, B. D. [1979] *A History of Accounting in America: An Historical Interpretation of the Cultural Significance of Accounting*, Wiley. 大野功一、岡村勝義、新谷典彦、

中瀬忠和訳 [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。

坂本孝司 [2022] 『職業会計人の独立性：アメリカにおける独立性概念の生成と展開』、TKC 出版。

清水泰洋 [2012] 「ビッグ・ビジネスの台頭と大規模株式会社の会計：アメリカの企業合同運動期の会計事情を中心に」千葉準一、中野常男編 [2012] 『会計と会計学の歴史』所収、中央経済社、pp. 307-335。

染谷恭次郎 [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。

田口聡志 [2013] 「監査人の自主規制に関する実験比較制度分析へ向けて」百合野正博編著 [2013] 『アカウンティングプロフェッション論』所収、同文館出版、pp.119-130。

高田正淳 [1989] 「監査基準の体系とその内容」『国民経済雑誌』第 159 巻第 3 号、pp.1-17。

田中良三 [1981] 「アメリカにおける投資者保護の系譜 - ディスクロージャおよび会計監査制度の生成

過程を中心として」『商学討究』（小樽商科大学）第31巻第3・4号、pp.193-220。

山榭忠恕 [1956] 「ウルトラマレス事件の監査史的意義」『産業経理』第16巻第10号、pp.62-67。

山榭忠恕 [1961] 『監査制度の展開』有斐閣。

山浦久司 [1999] 『会計監査論』中央経済社。

弥永真生 [2011] 「商事法における会計基準の受容（12）—アメリカ（1）—」『筑波ロー・ジャーナル』第9号、pp.155-197。