

米国公認会計士の業務範囲の 拡大と職業倫理基準

—— 1978年 AICPA 職業倫理規程規則 204 の設定を題材として ——

The Code of Ethics of the U.S. Accounting Profession and Nonaudit Services,
1978

村上 理
Osamu MURAKAMI

要 旨

本稿は、AICPA が 1978 年に設定した職業倫理規程規則 204 を題材として、当該規則がどのようにして誕生したのかを検討するものである。1970 年代は、AICPA にとって困難な時代であった。一方で、米国公認会計士の業務範囲は拡大していった。なかでも、米国公認会計士による MAS 業務は、この時代に公認会計士業界の内外からの注目を集めることとなったのである。本稿では、以上のような AICPA を取り巻く社会的な状況が、AICPA の職業倫理基準、とりわけ職業倫理規程規則 204 の設定に及ぼした影響を検討する。

キーワード：AICPA、職業倫理基準、米国公認会計士

1. はじめに

マネジメント・アドバイザー・サービス (Management Advisory Services: MAS) と監査人の独立性の問題については、とりわけ米国の公認会計士¹の歴史において、「公認会計士業界が抱

1 本稿において公認会計士の用語は、AICPA の会員である公認会計士に限定して使用することとする。

える重要な問題の一つ」(千代田 [2014] p.203)とされてきた。すなわち、公認会計士は、「特定の依頼人との間に締結される契約にもとづき、経営者等の依頼人の経営活動を改善するための専門的な助言」(伊豫田、松本、林 [2011] p.324-325)を提供する業務を営むことがある。このような業務は、MAS業務、コンサルティング業務、経営助言業務などと呼ばれ (cf. 山浦 [1999] p.107、千代田 [2014] p.203)²、後述するように米国の公認会計士業界においては、第二次大戦以降、急速に拡大を遂げた業務分野であった。

一方で、公認会計士によって「提供される専門的な業務の範囲が拡大していることについて懸念を表明」(藤田・八田監訳 [2000] p.36)する人々も現れ始めた。とりわけ、「同じ被監査会社に対して監査業務と非監査業務の双方を行うことの妥当性に関して」(藤田・八田監訳 [2000] pp.36-37)問題が提起された。さらには、「監査人が自ら監査している会社(監査顧客)に対して経営助言業務といわれるMASを行うことは監査人の独立性を脅かすものであるという主張」(千代田 [2014] p.203)がなされたのである。

このような中、米国公認会計士協会(The American Institute of Certified Public Accountants: AICPA)は、MASに関する基準・意見書等を整備し、会員にこれを遵守させるという自主規制システムを確立することで、懸念の払拭を試みた。しかしながら、この問題に対するAICPAの取り組みは漸進的なものであり、とりわけ、「その違反に対しては具体的な制裁を伴う」(八田 [1988] p.145)とされる職業倫理基準³の中に、MASの問題が明示されるようになったのは、じつに1978年のことであった。1978年3月、AICPAは職業倫理規程(Code of Professional Ethics)⁴の規則204を改正し、会員に対してMAS(およびその他の業務分野)に関する技術的基準を遵守するように取り決め、ここにMASと自主規制システムとの関係が確立されることとなった(cf. 松本 [1989] p.88、p.113)。

本稿は、この1978年職業倫理規程規則204⁵を題材として、当該規則がどのようにして設定さ

2 また、松本 [1989] においては、公認会計士が供するこのような業務に関する用語として、「マネジメント・サービス (Management Services: MS)、マネジメント・アドバイザー・サービス (Management Advisory Services)、マネジメント・コンサルティング・サービス (Management Consulting Services: MCS) という異なるものがある。」と指摘した上で、「3つの概念内容に関して区別する必要性を見出せないで、何れの名称も同義として扱うこと」(松本 [1989] p.77)を提案している。本稿においても、松本 [1989] に倣い、これらを厳密な区別を行わずに同義として扱うこととしたい。

3 なお、米国における公認会計士の職業倫理基準はAICPAによるものに限らないが、本稿においては、検討の対象をAICPA(あるいはその前身であるAIA)による職業倫理基準(職業倫理規程およびその前身となる職業行為規則(Rules of Professional Conduct))に限定する。これはすなわち、米国の各州における会計士協会等もまたそれぞれに職業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。

4 現在の『職業行為規程』(Code of Professional Conduct)にあたる。

5 現在の職業行為規程における第1.310節などに引き継がれている。

れたのかを明らかにするものである⁶。検討に際しては、とりわけ当時の職業倫理基準の設定主体である AICPA の置かれた社会的文脈に注目しながら、監査人たる公認会計士が営む MAS 業務という問題を、職業倫理基準研究の立場から論じる⁷。これにより本稿は、当該規則の誕生の意義を確認していくものである。

2. 米国公認会計士と MAS 業務—その小史—

現代におけるプロフェッションと呼ばれるような職業においては、業務内容の多様化、業務組織の大規模化などの傾向が見て取れる（大野 [2005] p.44）とされる⁸。米国における公認会計士もまた、この例に漏れず、業務内容を多様化させ、また、大規模会計事務所を誕生させてきた。このような、公認会計士の業務範囲の拡大（cf. 藤田・八田監訳 [2000] p.36）と呼ばれるような現象の中でも、とりわけ、第二次世界大戦後の公認会計士による MAS 業務の増大は、特筆に値するものであろう。以下、本稿では、公認会計士による MAS 業務と AICPA の職業倫理基準の関係を検討するにあたり、まずはこの MAS 業務についての史的展開を確認することをもって、検討の土台に据えることとしたい。

2.1. MAS 業務の拡大と監査人の独立性に関する議論の概要—1960年代半ばまで—

第二次世界大戦中、米国において公認会計士のコンサルタントとしての技能は高く評価された。大戦中に税率は上昇し、経営者にとっては税のコンサルティングを必要とする事態が生じたのである。戦後も税法や諸規則の変更が続いたこともあり、公認会計士の MAS 業務は拡大していった。同時に、公認会計士の供する MAS 業務は、広範にわたるものとなっていた（千代田 [2013] p.568）。例えば、「各種事務組織の検討・内部統制組織の調査・在庫品質管理状況の調査・予算表

6 なお、本稿の目的は公認会計士による MAS 業務に関連しているが、MAS 業務に関する独立性侵害の脅威という問題については積極的に扱わないこととしたい。この問いが重要であることについては疑う余地のないものの、当該領域における先行研究の蓄積は厚い。本稿では、その研究目的に必要な範囲に限定してこれに触れるに留めることとする。

7 なお、八田 [2004] は、梅津 [2002] を参考にしながら、公認会計士の職業倫理の3つの側面として、理論としての職業倫理、実践としての職業倫理、制度としての職業倫理を指摘している（八田 [2004] p.56）。このうち、本稿は、制度としての職業倫理を検討するものとして位置づけられ、中でも職業倫理基準について論じるものである。

8 現代のプロフェッションによる業務の多様化とは、例えば、医師の業務は治療医学のみならず予防医学・保険医学へと拡大したこととされる。あるいは、弁護士の業務は法廷での弁護活動のみならずビジネスに関する法律相談業務へと拡大したのである（石村 [1969] pp.61-62、大野 [2005] p.44）。

や原価分析表の作成などの会計領域から、資本需要の調査、会計職員の評定、生産管理、市場調査、会計機や電子計算機の応用、各種統計調査、さらにはオペレーションズリサーチにまで及ぶ（日下部 [1959] pp.114-115）状況にあったのである⁹。

やがて、1960年代になると、公認会計士によるMAS業務は一段と成長した。（千代田 [2013] p.568、千代田 [2014] p.81）すなわち、1960年代、コンピューター技術が飛躍的に進歩し普及し始めると、公認会計士、とくに監査人たる公認会計士たちは、財務情報を生み出す新しいシステムや手続きを理解する必要があり、必然的にそこに関連する広範な知識と技能を備えていった。経営者はコンピューター技術を経営上の様々な局面に導入させたいという要望を持っていたこと、公認会計士は監査業務を通じて多くの企業と密接なつながりを持っていたことなどもあり、公認会計士によるMAS業務は発展していくのである（永見 [1996] p.121）。「そして、このような建設的・創造的サービスに加え、独立会計士は財務諸表に依拠する人々にたいし、財務諸表の独立監査人としての十分な責任をも果たさねばならなく」（松本 [1989] p.82）だったのである。

以上のような、拡大するMAS業務に対する米国会計士協会（The American Institute of Accountants: AIA）¹⁰の反応は、早くも1953年には認められる。同年秋、AIAは、マネジメント・サービス委員会（Committee on Management Services）を設置した。ここにおいて、公認会計士は一般にどのような提供可能サービスを有するのか、当該サービスを提供するためにどのような特別の準備が必要か、一般に会計サービスと認識されているものとMASを分離すべきか否か、などが問題として提起されたのである（Titard [1970] p.2、松本 [1989] p.82）。

1957年、AICPA¹¹は、上記委員会で提起された様々な問題への解答として、公認会計士の提供するMASを解説した小冊子を用意した。しかし、これは依然として、中止すべきMASと他の会計実務との境界について、統一的な見解を述べるものではなかったのである（松本 [1989] p.82）。

このような状況にあって、やがて、MASと監査人の独立性との関連が指摘されるようになる。すなわち、監査人たる公認会計士が自ら監査している監査している会社（監査顧客）に対して経営助言を行うことは監査人の独立性を脅かすものではないかとの疑問が呈されるようになってくるのである（千代田 [2014] p.203）。

証券取引委員会（Securities and Exchange Commission: SEC）は1957年の年次報告書におい

9 さらに、千代田 [2014] によれば、第二次世界大戦以後の公認会計士業界の話として、「例えば、Ernst & Ernst は労働組合との交渉課題の立案、人事政策、新製品計画、工場のレイアウト、ニューヨーク州の高速道路のコントロール・システムの開発（混雑時における切符売り人数の決定や売却した切符をチェックするための記録システム）等を請け負った。Arthur Young & Co. は医療資材会社の考案した使い捨て注射針のマーケット戦略を担当し、Lybrand, Ross Bros. & Montgomery は、パン屋の焼くパンの最適量の決定を求められた」（千代田 [2014] p.81）とされる。

10 AICPAの前身となる団体である。

11 この1957年から、AIAは、AICPAへと名称を変更している（千代田 [2014] p.80）。

て、MAS 業務と監査人の独立性に関する警告を提起した。ここにおいて、独立性欠如と見なされる理由として、証明機能を担う監査人がクライアントの経営者を補助することに関心を抱き、経営者ないし所有者の個人的代理人として MAS を提供することと、経営者ないし所有者に代わって経営意思決定を行うこととの境界を明確に区別していないからであると指摘された (松本 [1989] pp.83-84)。

また、1961 年、大学人からの指摘として、R.K.Mautz および H.F.Sharaf より、MAS が監査人の独立性を脅かす恐れについての主張がされたのである (千代田 [2014] p.203)。ここにおいては、監査人たる公認会計士が MAS 業務を供することによって、経営上の意思決定に参加しているとされる。「したがって、助言者と依頼者の利害は共通し、会計士監査における独立性が失われることになる。さらに、報酬を受け取り、経営者に対して助言するということは、注意深く、かつ知的な外部者にとって、完全に独立的に見えるかどうか疑問である」(Mautz and Sharaf [1961] p.223、高橋 [1982] p.125) と主張された。

このような指摘を意識しながらも、AICPA は、基本的には MAS 業務の拡張を肯定的に捉えていたようである。例えば、1961 年 4 月、AICPA の評議員会 (Council) が採択した決議案 (協会の長期的な目的に関する決議案) の中には、MAS 業務が公認会計士によって営まれる業務の一形態であり、これは適切なことである旨が確認されている (AICPA [1965] p.27)。

以上のような 1950 年代からの MAS 業務をめぐる議論について、Higgins [1962] は次のように述べている。「MAS の領域において公認会計士は何を扱い、何を扱えないのか、これについて多様な意見が寄せられている。しかし、近年において決定的なステートメントを作成せんとする多くの試みはすべて、成功には至らなかった」(Higgins [1962] p.35)。また、ここにおいて Higgins は、今こそ徹底的な研究を行い、何らかのステートメントを策定する時期に来ているだろうと指摘している。

2.2. MAS 業務と監査人の独立性に関する議論の概要—1960 年代後半から 1970 年代半ばまで—

前述したように、1960 年代は、米国公認会計士の MAS 業務分野においては急成長の時代であった。一方で、公認会計士業界全体として見ると、この時代は、「波乱に満ちた時代」(長谷川 [1979] p.1) でもあった。加えて、それに続く 1970 年代の公認会計士業界は、「嵐の中」(Olson [1982] p.1、千代田 [1987] p.179) にあった。具体的には、公認会計士事務所に対する訴訟、「活動的」(activist) な SEC、議会および政府機関 (governmental agencies) からの調査が挙げられよう (Olson [1982] p.1)。すなわち、「公認会計士及び公認会計士事務所は 1960 年代後半から前例を見ないほどの多くの訴訟に巻き込まれていった」(千代田 [2014] p.117)。当然ながら、このよう

な状況は公認会計士業界に打撃を与えた。また、訴訟は、大企業が「前触れもなく倒産」(千代田 [2014] p.159) するといった問題に関連したものであったことから、「新聞や雑誌は監査人と会計基準を攻撃した。そして、このことはSECにも覚醒を促し、SECは多くの公認会計士や公認会計士事務所に制裁を加えた。」「また、議会も業界を規制することを始めた」(千代田 [2014] p.118) という状況であった。このような公認会計士業界の苦境は、一方で、AICPAに改革を促して行くのである¹²。本稿の関心であるMAS業務と職業倫理基準の関係においても、このような事情を背景に変革が進んでいくこととなった。

1966年、SEC委員長M.F.Cohenが、AICPA年次大会において「『財務プロセスあるいは広く解釈してインフォメーション・システムに論理的に関係しないコンサルティング・サービス、例えば、市場調査、工場設計、心理テスト、世論調査、会社幹部の就職斡旋(リクルート)等は監査人の独立性に重大な疑問を提起している。独立監査人は、財務諸表に対する意見の表明という土台を崩すことのないよう、これらの領域への参入を再検討しなければならない。』と演説した」(Olson [1982] pp.207-208、千代田 [1994] p.667)。

これを受けて、AICPAは、Malcom M. Devoreを委員長とする臨時委員会(ad hoc committee)を組織し、Cohenが提起した問題についての調査を開始した(Olson [1982] p.208)。

1969年、委員会は調査報告書を発表し、公認会計士が監査している会社に対してMASを行うことは公認会計士の独立性を侵害しているという申立てやその証拠はないとした(千代田 [2014] p.204)。

1970年3月、今度はSECのチーフ・アカウンタントのAndrew Barrが、AICPAに対して、会計事務所が報酬を得て被監査会社幹部の就職斡旋をするような業務の妥当性を再検討するように要請した(Olson [1982] p.209、千代田 [2014] p.204)。

これに対し、AICPAは、Stanley D. Ferstを委員長とする新たな委員会を組織した(Olson [1982] p.209)。委員会は1971年2月、「監査人がリクルートのプロセスにおいて経営者に代わって意思決定を行わないならば、それは監査人の独立性に重大な脅威とはならないと回答した」(千代田 [2014] p.204)。やがて、SECの人事異動などもあり、この問題が重ねて論じられることはなくなった(Olson [1982] p.209)。

一方で、AICPAの活動は、決してSECからの要請に応えるだけの受動的なものばかりではなかった。1969年2月、マネジメント・サービス委員会より『MASに関する意見書』(Statement on Management Advisory Services No.1)が採択・公表されている。これは、MAS業務の「管理原則と専門的サービス提供のための適格性要素を検証する際の指針を実務界に提供する」(松本

12 例えば、AICPAの会長(president)を務めたWallace E. Olsonは、「公認会計士業界における1970年代の改革は訴訟が原因であるといっても決して過言ではない」(千代田 [2014] p.118)と述べており、業界の困難がAICPAの改革の主因であったことを認めている。

[1989] p.86) ものであった。

また、1972年秋、AICPAは特別委員会を組織した。当委員会は、SECからの要請というよりは、大学人や公認会計士ではないコンサルタントからの批判に応えることを企図していたとされる(Olson [1982] p.209)。この委員会による活動は、実に2年半に及び、その最終報告書は1975年の7月に公表された。ただし、この報告書はあまり注目を集めなかったようである(Olson [1982] p.212)。なお、このような期間がかかったことの一因としては、1973年の職業倫理規程の大改正において整備された独立性概念との整合性を踏まえる必要があったことも一因であろう(Olson [1982] p.209、千代田 [2014] p.205)

さらには、1974年、AICPAのMASを扱う部局が、実務基準案の策定に意欲を見せる(Olson [1982] p.283)。これは、職業倫理規程規則204の誕生の一因ともなったのである(後述)。

しかしながら、以上のような漸新的な活動状況は一変する。1970年代の後半になると、公認会計士業界は波乱に見舞われることとなった。この時代、パブリック・セクターによる公認会計士業界への関与について、最もインパクトの大きかったものとしては、いわゆるメトカーフ委員会が挙げられよう¹³。1977年3月、*The Accounting Establishment*と名付けられた報告書(メトカーフ報告書)が、米国のビジネス界や公認会計士業界に「衝撃的な影響を与えたことは周知の事実である」(千代田 [2014] p.160)。当報告書は、1760頁にわたり現行の会計制度と監査制度を徹底的に糾弾し、議会による企業会計および監査への積極的介入などを勧告していたのである(千代田 [2014] p.161)。これによりAICPAは、プライベート・セクターにおける自主規制システムの有効性をこれまで以上に示す必要に迫られた。すなわち、伝統的にAICPAは、パブリック・セクターの関与を嫌ってきた。AICPAは、早急に、パブリック・セクターの関与が不要であることを証明するべく行動を起こすこととなるのである(cf. Scott and Olson [1978] p.5)。このような状況は、MASの領域においても例外ではなかった。

2.3. MAS業務と監査人の独立性に関する議論の概要—1970年代後半から1982年まで—

1977年11月、メトカーフ最終報告書は、「監査人が被監査会社に提供するMASは、会計に直接関連する領域に限定するべきである」とし、『「会計幹部の就職斡旋や市場分析、工場設計、製品分析、年金サービスのような非会計業務は、独立監査人の責任と矛盾するので、禁止されなければならない。SECは独立監査人のMASに対して監視を強化すべきである」と勧告した」(千代田 [2014] p.205)。

13 メトカーフ報告書がAICPAの活動に与えた影響について、詳細は千代田 [2014] を参照されたい。

これに対し、1978年、「監査人の責任に関する委員会」（コーエン委員会）の最終報告書は、「『独立監査人の選任に直接関与する社長や財務担当役員等の就職斡旋という MAS は、たとえ無料であっても行うべきではない』と勧告しつつも、『それ以外のサービスについては禁止する必要はない』と結論した」（千代田 [2014] p.205）。

一方、メトカーフ最終報告書を受け、SEC は、公認会計士による「MAS に歯止めをかけるために」（千代田 [2014] p.207）動き始めることとなった。1978年6月、SEC は会計連続通牒（Accounting Series Release: ASR）No.250 を、翌1979年6月には ASR No.264 を発行した（千代田 [2014] pp.208-209）。SEC は ASR No.250 において、公認会計士による被監査業務の提供状況に関する株主への情報開示を試み、ASR No.264 は MAS 関係者である独立会計士と監査委員会・取締役・経営者に対する啓蒙と注意喚起を目的としていた（松本 [1989] p.88）。これは、パブリック・セクターからの関与を嫌う AICPA の執行部にとっては、「非監査業務の提供について公認会計士業界に対し圧力をかけてきたもの」（Olson [1982] p.9）と見なされた。

しかし、1980年1月、SEC は、政府の政権交代の影響もあり、公認会計士による MAS を禁止する意図のないことを表明した。1981年に ASR No.264 撤回、翌82年には ASR No.250 も撤回されたのである（千代田 [2014] p.209）。

ASR 撤回を受ける形で AICPA は、1981年から1982年に行為規範としての『MAS 基準書』（Statements on Standards for Management Advisory Services: SSMAS）を公表し、「この基準書をもって職業専門家の自主規制をパブリック・セクターによる規制の代用とするように試行したのである」（松本 [1989] p.88）。すなわち、ARS が撤回されたことにより、MAS 業務の規制は、MAS 基準書と職業倫理基準が担うことになった（松本 [1989] p.113）。MAS 業務に関する AICPA による自主規制システムが、一応の完成に至ったのである。

以下、本稿では、上述のような、自主規制システムの一翼を担うものとしての職業倫理基準について、概観していくこととしたい。

3. 職業倫理基準と MAS 業務—その小史—

AICPA による職業倫理基準については、これを歴史的には会員を「統制する」（井上 [1998] p.148、八田 [1988] p.147）役割を果たしてきたものとして捉える見方がある。すなわち、1936年以降唯一の全米的な会計士職業団体としての立場にある AICPA（AIA）の公表する職業倫理基準は、懲戒処分（disciplinary action）を伴うという点から、その会員に対して強制力を持つ基準とされ¹⁴、1960年代半ばまでの職業倫理基準は、とりわけ「反職業的行為に対する規制」（盛田 [1976] p.18）と考えられていた諸規定の範囲において、会員を強力に統制してきたのである。以

下、本稿では、このように職業倫理基準を強制力の観点から捉え、これが AICPA の技術的諸基準とどのように関連していったのか、また、MAS の領域とどのように関連していったのかを確認していく。

3.1. AICPA による会員の「統制」

かつて、1941 年以降の AIA および AICPA の職業倫理基準においては、「反職業的行為に対する規制」(盛田 [1976] p.18) が数多く含まれていた。「反職業的行為に対する規制」の強化は、1941 年頃より、明文化されてきた(盛田 [1973] p.18)。その規定は、具体的に会員の行為を規制するものであった。

典型的な「反職業的行為に対する規制」としては、会員による広告行為の禁止が挙げられよう。あるいは、懇請行為 (Solicitation) の禁止規定や 1962 年に採択された職業倫理規程規則 3.03 (Rule 3.03) の「競争入札」(competitive bidding) の禁止規定などが挙げられる¹⁵。

以上のような、「反職業的行為に対する規制」は、1960 年代半ばまでの間、次々と設定あるいは強化されたのである¹⁶。

他方、「反職業的行為に対する規制」とは対照的に、AICPA による「技術的基準に関連する規制」はやや具体性に欠ける内容となっていた。このため、会員の統制という観点からは、「反職業的行為に対する規制」とは相異があったと言えよう。以下、本稿の関心である MAS に関連する規定を検討するための土台として、「技術的基準に関連する規制」の概要を概観することとした。

「技術的基準に関連する規制」に関する問題について、典型例としては、「一般に認められた会計原則」(generally accepted accounting principles) に関する強制力の問題が挙げられる。1960 年代に、一般に認められた会計原則の設定主体と見なされていた会計原則審議会 (Accounting Principles Board: APB) は、AICPA の会員に対してその公表見解を強制的に順守させる権限を有していなかった。APB、およびそれを支える AICPA 執行部は、強制よりも説得に頼らなくてはいけなかった (Previts and Merino [1979] p.290、村上 [2015] p.159)¹⁷。

14 AICPA の会則 (by-laws) は、協会の職業倫理基準に違反したと認められる会員に対しては営業停止あるいは除名などの処分を下すことがある旨を定めており、このような懲戒処分が、会員に対する強制力の源泉となっていたのである (Journal of Accountancy, Feb. 1970, p.29、村上 [2015] p.160)。

15 これらについての詳細は、村上 [2014] などを参照されたい。

16 なお、1960 年代後半以降、これらの規定は反競争的なものとして米国司法省あるいは FTC から疑問を呈されることとなる。この結果、これらの規定は弱体化あるいは削除されていく。これについて、詳細は Beets [2006]、村上 [2014] などを参照されたい。

17 詳細については、村上 [2015] などを参照されたい。

このような背景もあり、当時の職業倫理規程規則 2.02 (e) においては、会員の「一般に認められた会計原則からの重大な逸脱」に触れながらも、それが具体的に何を定めているのかについては曖昧な表現を含んでいた。職業倫理規程規則 2.02 (e) は、以下のようなものであった。

会員もしくは準会員はその検査した財務諸表の陳述について意見を述べるにあたり次の事情が存在する場合この職業に対して不名誉な行為をなしたという罪が課せられる。

(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)¹⁸

ここでは、そもそも「一般に認められた会計原則」が具体的に何を指すのかが明示されていなかった。このような曖昧さもあり、AICPA は、会員を完全に APB オピニオンに従わせることは難しかった¹⁹のである (Jennings [1964] p.27、Olson [1982] p.4、村上 [2015] p.161)。

以上のような強制力の欠如は、インベストメント・クレジットの会計処理をめぐる混乱を招き、やがては APB の「崩壊」(千代田 [2014] p.111) へと発展する²⁰。この問題は、AICPA の執行部にとっても重大なものであった。1960 年代の公認会計士業界の根本的な問題とは、結局のところ「会計原則」と「監査人の独立性」であるとさえ評されたのである (長谷川 [1979] p.4)。

職業倫理規程に内在した会計原則への準拠に関する曖昧性が取り払われるには、1973 年の職業倫理規程の「全面改正」を待たなければならなかった。

また、監査基準への準拠についても、会員に対する強制力という点に限って言えば、状況は類似していたと言えよう。「AIA は、1947 年、『監査基準—その一般に認められた意義と範囲』を発表、翌 48 年正式に承認し、現在の監査基準の骨格を確立した」(千代田 [1994] p.579)。これに対し、上述の職業倫理規程規則 2.02 の (e) においては、「一般に認められた監査手続き (generally accepted auditing procedure)」について触れられている。当該規定は、換言すれば、「監査の実施に当たっては、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) ことを取り決めていたとされる (Carey [1946] p.16)。ただし、この文章は 1941 年に定められた規則がもととなっていたこともあり、監査基準への準拠と監査手続書の実施を具体的に指し示したものではなかったのである (盛田 [1976]

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

19 例えば、1962 年から 1964 年にわたる APB オピニオン第 2 号をめぐる混乱において、AICPA は、APB オピニオン第 2 号を否定するような行為を職業倫理規程違反に問うことができなかったのである (村上 [2015] p.160)。

20 詳細については、千代田 [2014]、長谷川 [1979] などを参照されたい。

p.22)。

以上のような、職業倫理規程に内在した監査基準への準拠に関する曖昧性が取り扱われるには、やはり、1973年の職業倫理規程の「全面改正」を待たなければならなかった。

1973年、職業倫理規程の「全面改正」(盛田 [1976] p.15) が実施された。改正審議は1967年から開始され、1972年5月にはAICPA理事会が改正原案を承認、1973年3月に施行された(盛田 [1976] p.21)。ここにおいて、規則203および規則202が設定されたのである。

規則203 会計原則

財務諸表が、AICPA評議員会から指定された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 [1973] p.22) ²¹

規則202

会員は、本協会の公表した適用可能な一般に認められた監査基準を遵守していない場合には、独立の会計士として業務を遂行しているとの印象を与えるような形で、財務諸表に自己の氏名を関係づけることを認めてはならない。監査手続委員会によって公表された監査手続書は、本規則の運用上、一般に認められた監査基準を解説したものとみなされる。したがって、かかる監査基準からの逸脱があった場合には、それを行った会員はその理由を十分に説明しなければならない。

(AICPA [1974] p.4571) ²²

ここにおいて、AICPAの職業倫理基準における「技術的基準に関連する規制」は、曖昧さを排したものとなり、何に従うべきかを明示するに至ったのである。

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

22 翻訳に際しては、日下部 [1959] p.119、鳥羽訳 [1990] p.240などを参照している。

3.2. 職業倫理基準と MAS 業務

上述のように、職業倫理基準において示される技術的基準と会員との関係は、1973年に至るまで曖昧であった。会計原則および監査基準の領域においてさえこのような状況であり、MASにおいてはなおさらであった。

AICPA（およびその前身である AIA）の職業倫理基準において、MAS 業務は、1941年の職業行為規則（Rules of Professional Conduct）第15条およびこの内容を引き継いだ1962年職業倫理規程4.05条「公共会計業務と同時に他の業務を営む場合の職業倫理規則遵守義務」において、触れられてきた。

4.05 条

会員もしくは準会員で、職業会計士によって行われるサービスまたはその他の専門職業的サービスを提供する職業に従事する者は、その職業の実施においても、当協会の会則およびこの職業倫理規程を遵守しなければならない²³（AICPA [1970] p.6）

この「その他の専門職業的サービス」という文言が、MAS 業務を指しているとされてきたのである（日下部 [1959] p.114）。ただし、職業行為規則・職業倫理規程における MAS 業務の扱いはこの程度にとどまり、長らく消極的なままであった²⁴。AICPA は、1973年には、『MASに関する意見書』において、職業倫理規程に留意すべきという内容を追加した。MAS 業務を職業倫理基準の中で扱うと言うよりもむしろ、MAS 業務に関する意見書の中で職業倫理基準について触れるというアプローチを採用していたのである（AICPA [1980] p.2458）。

このような状況が変化したのは1974年であった。同年、前述したように、AICPA の MAS に携わる部局が実務基準案の策定に取り組むと、AICPA の執行部は、これがやがて職業倫理上の問題へと発展する可能性を懸念した。すなわち、基準案の一部が一般に認められた監査基準や職業倫理基準の取り扱う領域と重複することとなり、このことが、複数の基準をもって同一の問題に対し異なる見解を示すような事態へとつながる可能性が予測されたのである。AICPA は、この問題に対処した。当該基準案を、職業倫理基準の管理下に置くことを試みたのである。（Olson [1982] pp.283-284）。

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

24 なお、職業倫理基準の本文ではないが、AICPA の職業倫理部（Division of Professional Ethics）によって公表された Opinion 第12号においては、公認会計士が監査している会社に対して MAS を行うことについては、当該会社の経営意思決定に加わるか、その他客観性を損なうような地位に就くなどの行為を避ける限り、職業倫理上の問題は生じ得ないものとされていた（AICPA [1970] p.25）。

1978年3月、規則202および規則203に続く規則が施行された。規則204（第1節）において、以下のように定められたのである。

規則204

会員は、AICPA評議員会から指定された機関が公表した、その他の技術的基準を遵守しなければならない。かかる基準からの逸脱があった場合には、それを行った会員はその理由を十分に説明しなければならない。（AICPA [1978] p.4591）²⁵

この規則は、もともと規則204「予測の正確性に対する保証禁止」であったものを置き換えたものであった。続く1978年10月、当該規則に則り、AICPA評議員会は、MAS執行委員会（Management Advisory Services Executive Committee）が規則204のもとに技術基準を公表する機関として指定されることを決議したのである（AICPA [1981] p.5143）。

ここに、職業倫理基準において、会計原則および監査基準と並び、その他の技術的基準、とりわけMASに関する基準を、会員に遵守させる自主規制システムが整備されることとなったのである。

3.3. 小括

1978年に誕生した規則204「その他の技術的基準」は、1973年に誕生した規則203に倣い、AICPA評議員会から指定された機関の公表した基準に準拠することを会員に要求したものであった。これにより、MASの領域においても職業倫理基準を通じて会員を統制する道筋がついたのである。当時AICPA執行部にとりもっとも緊急性の高かった規則203が完成を遂げたのち、この後を追うように規則204は誕生した。MASに関する基準が、1973年に一応の完成を見ていた自主規制システムとの矛盾を来すことのないように、いわば会員の統制の観点から、必要とされたのである。以上のような1973年および1978年の職業倫理基準の改正をもって、「技術的基準を職業倫理基準によって実行性のあるものとする」というAICPAの自主規制システム（cf. 八田 [1988] p.145）は、より厳格なものとして確立されたのである。

25 翻訳に際しては、八田訳 [1991] p.128を参照しているが、一部筆者による翻訳が含まれている。

4. おわりに

1970年代は、AICPAにとって改革の時代であり、また、当時の職業倫理基準の変化は、このようなAICPAの動向を反映していた。すなわち、1960年代後半から始まる訴訟の増加、およびパブリック・セクターからの干渉への対応として、AICPAは、内部の改革に乗り出した。ここにおいて改革は、会員を統制するための自主規制システムを確立し、これをもってパブリック・セクターによる規制が不必要である旨を社会に示すことをひとつの大きな目標としていたのである。(千代田 [2014] pp.117-118)。このための手段として用いられたのが、職業倫理基準の「強制力」であった。1973年の職業倫理規程の大改正は、会員に対して技術的諸基準への準拠を求めたのである。パブリック・セクターから疑惑の目を向けられていたMASの領域も、このようなAICPAによる改革の対象となった。職業倫理基準のうちにおける、MAS業務に対する統制を意図した規則204は、以上のような背景のもとに誕生した規定であった。ここにおいて規則204は、MASに関する基準を、すでに一通りの完成をみている自主規制システムの管理下に置くべく設定された。換言すれば、上述のような職業倫理基準によるMAS分野への直接的な関与は、パブリック・セクターによって促されたAICPAの改革、および、その成果としての規則203、規則202の完成を前提とした。これらの前提は、1973年によく整うこととなり、その後、規則204が設定された。この結果、AICPAの自主規制システムは、新しい段階に入っていくこととなったのである。

参考文献一覧

“Editors’ Notebook”, *Journal of Accountancy*, February 1970, Vol.129, No.2, pp.29-30.

AICPA [1965] *By-Laws, Code of Professional Ethics, Numbered Opinions of the Committee on Professional Ethics, Objectives of the Institute Adopted by Council*, AICPA.

AICPA [1967] *Code of Professional Ethics*, AICPA.

AICPA [1970] *Code of Professional Ethics*, AICPA.

AICPA [1973] *Code of Professional Ethics*, AICPA.

AICPA [1974] *AICPA Professional Standards*, Commerce Clearing House, Inc.

AICPA [1978] *AICPA Professional Standards Volume2*, AICPA.

AICPA [1978] *Commission on Auditors’ Responsibilities: Report, conclusions, and recommendations*, AICPA. 鳥羽至英訳 [1990] 『財務諸表監査の基本的枠組み：見直しと勧告：コーエン委員会報告書』白桃書房。

AICPA [1980] *AICPA Professional Standards Volume1*, AICPA.

AICPA [1981] *AICPA Professional Standards Volume2*, AICPA.

- AICPA [1986] *Report of the Special Committee on Standards of Professional Conduct for Certified Public Accountants, Restructuring Professional Standard to Achieve Professional Excellence in a Changing Environment*, AICPA. 八田進二訳 [1991] 『会計プロフェッションの職業基準—見直しと勧告—』 白桃書房。
- AICPA [1988] *Code of Professional Conduct*, AICPA.
- AICPA [1998] *Code of Professional Conduct*, AICPA. 飯塚毅監訳 [1999] 『アメリカ公認会計士協会会計士行動規程第2版』 TKC 出版。
- AICPA [2020] *Code of Professional Conduct*, AICPA.
- Beets, S. [1999] “The Vanishing AICPA Code: Past, Present, and Future Significance”, in Kentz, J. (eds.), *Accounting Ethics Critical Perspective on Business and Management*, Routledge, pp. 270-307.
- Carey, J. L. [1946] *Professional Ethics of Public Accounting*, AIA.
- 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 [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 [2013] 「アーサー・アンダーセンの崩壊は何を教えているのか？」『早稲田商学』 第 434 号、pp.541-576。
- 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。
- General Accounting Office [1996] *The Accounting Profession : Major Issues : Progress and Concerns*, 藤田幸男、八田進二監訳 [2000] 『アメリカ会計プロフェッション：最重要問題の検証：改革の経緯と今後の課題』 白桃書房。
- 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 [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 [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。
- Higgins, T. G. [1962] “Professional Ethics: A Time for Reappraisal”, *Journal of Accountancy*, March 1962, pp.29-35.
- 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。
- 石村善助 [1969] 『現代のプロフェッション』 至誠堂。
- 伊豫田隆俊、松本祥尚、林隆敏 [2011] 『ベーシック監査論五訂版』 同文館出版。

- Jennings, A. R. [1964] "Opinions of the Accounting Principles Board", *Journal of Accountancy*, August 1964, Vol. 118, No. 2, pp. 27-33.
- 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。
- 松本祥尚 [1989] 「コンサルティング業務の展開と会計士の独立性」『香川大学経済論叢』第62巻第3号、pp.77-116。
- Mautz, R. K. and Sharaf, H. A. [1961] *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association.
- 近澤弘治監訳 [1987] 『監査理論の構造』中央経済社。
- 盛田良久 [1976] 「AICPA 職業倫理規則について—その修正の歴史—」『税経通信』第31巻第12号、pp. 15-24。
- 村上理 [2013] 「会計倫理基準の性質に関する一考察—AICPA 職業行為規程規則 502 を題材として—」『経済学研究』（北海道大学）第63巻第1号、pp.127-140。
- 村上理 [2014] 「米国会計職業倫理基準に対するパブリック・セクターの関与—1960年代後半から1970年代におけるAICPA 職業倫理規程を素材として—」『経済学研究』（北海道大学）第63巻第2号、pp.259-270。
- 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年職業倫理規定規則 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。
- 永見尊 [1996] 「SECによる監査人の独立性規制の構図—1970年代のMAS規制論争を中心として—」『産業経理』第56巻第1号、pp.117-127。
- Olson, W. E. [1982] *The Accounting Profession -Years of Trial: 1969-1980*, AICPA.
- 大野功一 [2005] 「会計プロフェッションの社会的位置づけ」川北博編著『新潮流監査人の独立性』（同文館出版）所収、pp.41-53。
- Previts, G. J. and Merino, B. D. [1979] *A History of Accounting in America*, John Wiley & Sons, Inc. 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』同文館。
- Scott, S. J. and Olson, W. E. [1978] "A Message to AICPA Members on Bylaws and Code Amendments", *Journal of Accountancy*, January 1978, p.5.
- Smith, W. A. [1974] "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。
- 高橋昌男 [1982] 「監査とMASの両立可能性の考察」『東海大学政治経済学部紀要』第14号、pp.115-128。
- Titard, P. L. [1970] *The Effect of Management Advisory Services by Certified Public Accountants on the Users of Financial Statements*, Louisiana State University LSU Digital Commons. (https://digitalcommons.lsu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2892&context=gradschool_disstheses) 2020年11月3日最終閲覧。

米国公認会計士の業務範囲の拡大と職業倫理基準

梅津光弘 [2002] 『ビジネスの倫理学』 丸善株式会社。

山浦久司 [1999] 『会計監査論』 中央経済社。