

# 1973年 AICPA 職業倫理規程における 「職業倫理の諸概念」に関する一考察

“Concepts of Professional Ethics” in the Code of Ethics of the U.S. Accounting  
Profession in an Era of Consumerism, 1973

村上 理  
Osamu MURAKAMI

## 要 旨

本稿は、1973年のAICPA職業倫理規程の大改正に際して新設された「職業倫理の諸概念」を題材として、これがなぜ必要とされたのかを検討するものである。1973年の大改正においては、従来の職業倫理規程には見られない様々な試みが為されていた。その中でも、「職業倫理の諸概念」の新設は、従来までの職業倫理規程の考え方を転換するような試みであったと言えよう。本稿では、「職業倫理の諸概念」が新設された経緯を、当時のAICPAを取り巻く社会的背景に注目しながら整理し、検討を進めていくこととしたい。これにより本稿は、混乱の時代において新設された「職業倫理の諸概念」の意義を確認していくこととする。

キーワード：AICPA、職業倫理基準

## 1. 序

1960年代の後半は、米国公認会計士<sup>1</sup>にとって、「危機の時代」の幕開けであった（Zeff [2003] p.189）。すなわち、1960年代後半以降、相次いで不正な財務報告が公表されたことに関連して、

---

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

米国公認会計士は、前例を見ないほどの多くの訴訟に巻き込まれていった（武野 [2008] p.77、千代田 [2014] p.117）。1960年代の終わり頃には、続く1970年代が、米国公認会計士にとってさらなる混乱の（*turbulent*）時代となるであろうことが、はっきりと予測できるほどになっていたのである（Olson [1982] p.1）。

危機に際して、米国公認会計士の職業団体である米国公認会計士協会（*The American Institute of Certified Public Accountants: AICPA*）は、会計・監査に対する信頼性を回復するための方策を模索した（武野 [2008] p.77）。様々な改革が実行に移される中で、AICPAは、その職業倫理基準の見直しにも着手した。1973年、AICPAは、当時の米国公認会計士にとってもっとも重要な職業倫理基準<sup>2</sup>である職業倫理規程（*Code of Professional Ethics*）を改正したのである。

1973年の職業倫理規程の改正は、一般的に、「全面改正」（盛田 [1976] p.15）あるいは「大改正」（八田 [1987] p.225）と評され、少なくとも外見上は、それ以前の職業倫理規程とは大きく異なるものであった。50年を超えるAICPA（およびその前身であるAIA）の職業倫理基準の歴史上、初めての全面的な見直し作業であるとさえ評されたのである（*The CPA Journal* [1973] p.269、盛田 [1976] p.22）。この大改正の注目すべき点としては、「職業倫理の諸概念」（*Concepts of Professional Ethics*）の新設（*Journal of Accountancy* [1973b] p.39、Bishop and Tondkar [1987] p.98）、規則202や規則203のような、技術基準への準拠を明確に求めた規則の設定（*Journal of Accountancy* [1973a] p.10、Moran and Previts [1984] p.74、Marquette [1996] p.234）、競争入札の禁止規定の削除（Beets [1999] p.274）などが挙げられよう。

本稿は、このうち、「職業倫理の諸概念」を題材として、これがなぜ必要とされたのかを、当時のAICPAを取り巻く社会的背景に注目しながら明らかにする。その上で、本稿は、危機の時代にAICPAの職業倫理基準が大幅に改正されたこと、とりわけ、「職業倫理の諸概念」の新設のような試みが為されたことの意義を確認していくこととしたい。

## 2. 米国公認会計士の職業倫理基準

### —1973年職業倫理規程の大改正を中心として—

1917年に、AICPAの前身となる米国会計士協会（*American Institute of Accountants: AIA*）が

---

2 米国公認会計士にとって職業倫理基準とは、AICPAによって公表されるものに限らないが、その他の基準はいずれもAICPAの基準の影響下にある（盛田 [1976] p.16）。このような重要性を鑑み、以下、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）が公表した基準に限定することとしたい。すなわち、本稿で扱うAICPAの職業倫理基準とは、具体的には、職業倫理規程およびその後これを引き継いだ職業行為規程（*Code of Professional Conduct*）となる。

8つの行為規則を公表して以来<sup>3</sup>、AIA およびそれを引き継いだ AICPA は、職業倫理基準を通じて、職業専門家として容認し得ない行動を禁止してきた (AICPA [1973] p.3、盛田 [1976] p.17、AICPA [1986] p.6、AICPA [1986] 邦訳 p.15)。また、必要に応じて、新しい規則を追加するとともに、既にある規則を修正してきたのである。千代田 [2014] は、「およそ専門職とは、その業界が自ら基準を打ち立て、それを遵守してはじめて高い評価が得られる」(千代田 [2014] p.112) としているが、このような、業界と基準との関係は、本稿の関心である 1973 年頃までの AICPA とその職業倫理基準との関係にそのまま当てはまると言っても過言ではない。すなわち、AICPA は長年にわたり、職業倫理基準を編纂し、またこれを実践化するという主体的な努力によってその地位を築き上げてきたのである (盛田 [1976] p.15)。

ところで、AICPA の職業倫理基準とは何かを端的に述べるとすれば、それは個々の公認会計士の業務を統制する役割を備えた基準であるとする考え方がある (Collins and Schultz [1995] p.31)<sup>4</sup>。これは、例えば、ひとりの公認会計士の失敗が公認会計士の集団全体に影響を与える (Smith [1973] p.968) ことを鑑みれば、AICPA のような職業団体が個々の公認会計士の業務を統制し、これによって「業務の質を保証し、かつ、基準以下の業務を減らしあるいは完全になくす」(Anderson [1985] p.92、AICPA [1986] p.10、AICPA [1986] 邦訳 p.21) ことを目指すことは、当然と言えよう。以下、本稿においては、このような考え方を採用し、職業倫理基準の本質を会員の統制と見なした上で、検討を進めていくこととしたい。

### 3. 1973 年における AICPA 職業倫理規程の大改正

1967 年、AICPA の職業倫理局 (Division of Professional Ethics) は、職業倫理規程の改正審議を始めた (盛田 [1976] p.21)。1968 年には、職業倫理局において組織された特別委員会 (special committee) によって、集中的な検討 (review) が始められ、4 年近くにわたる検討の結果、改正原案が準備された (Higgins and Olson [1972] p.33)。改正原案は、1972 年 5 月に AICPA 理事会に承認され、同年 11 月には全会員による郵送投票に付された<sup>5</sup>。ここで会員から 93% を超える

---

3 なお、1917 年より以前には、職業倫理基準として独立したものではないものの、職業団体の会則の中に職業倫理条項が含まれていた。詳細については、盛田 [1976]、檜田 [1978] などを参照されたい。

4 なお、AICPA から公表される米国公認会計士の業務を統制する諸基準は、倫理的基準と技術的基準とに大別することができる (AICPA [1986] p.1、AICPA [1986] 邦訳 p.7)。本稿で扱う職業倫理基準は、このうちの前者に相当する。

5 AICPA の会則 (bylaws) において、職業倫理規程の改正に際しては、全会員を郵送投票という形で改正過程に参加させることとしていた (AICPA [1965] pp.23-24、盛田 [1976] p.18)。

賛成を得、1973年3月には新しい職業倫理規程が施行される運びとなったのである (*Journal of Accountancy* [1973a] p.10、盛田 [1976] p.21)。

1973年の職業倫理規程の大改正は、従来のように不備な部分のみを修正するという方法を採用しておらず、全面的な改正となっていた (盛田 [1976] p.21)。また、1973年以前の職業倫理規程は、会員の行動規範を羅列する形で示されていたのであるが (八田 [1987] p.225)、後述するよ  
うに、1973年の大改正にあたっては、これが体系化されたのであった。

### 3. 1. 大改正の背景

以上のような大改正が実施された理由については、当時の AICPA を取り囲む時代背景を踏まえて説明される必要があろう。上述したように、1960年代後半頃より、AICPAにとって困難な時代が始まりつつあった。このような中、1973年における新職業倫理規程の主要な立案者 (drafter) であった Thomas G. Higgins と Wallace E. Olson (Smith [1973] p.963) のリーダーシップのもと、大改正は実行されたのである。以下、本稿においては、Higgins および Olson の発言や行動を中心に、当時の AICPA が置かれた社会的背景を概観しながら、職業倫理基準の変化の要因を検討していくこととしたい。

第一に、これは業務上の必要に対応したものであったとの指摘がある。一般的には、AICPA の職業倫理基準は、経済社会の発展に伴う公認会計士業務の複雑化と拡大化に対処するように、その都度規定が追加・修正され、変化していくものと説明される (cf. 盛田 [1976] pp.18-19、八田 [1987] pp.224-225、八田 [1988] p.142)<sup>6</sup>。1973年における改正もまた、このような変化への対応であったという指摘である。具体的には、Higgins と Olson によれば、公認会計士による業務の拡大、コンピューターの利用の拡大、株式会社形態による業務の承認、その他の業務の発展に伴う変化が指摘されている (Higgins and Olson [1972] pp.33-34、盛田 [1976] p.21)。米国公認会計士の業務の形態が変化するのであれば、米国公認会計士の職業団体である AICPA もまた、これに対応していくこととなる。すなわち、AICPA による、基準を通じた会員の業務の統制のあり方に変化が求められる。このため職業倫理規程が改正されることとなるのである (cf. 盛田 [1976] pp.18-19、八田 [1987] pp.224-225、八田 [1988] p.142)。

第二に、大改正の必要は、訴訟事件の多発に対応したものであるとの指摘がある (Olson [1982] pp.15-16、盛田 [1976] p.21)。1960年代後半からの公認会計士および公認会計士事務所に対する訴訟は、大企業の破綻にも関連していたため、証券取引委員会 (Securities and Exchange

---

6 例えば、1958年、AICPA は職業倫理規程に第18条を追加している。これは、当時拡大しつつあった MAS 業務を意識したものと考えられており、当時としては時代の変化に伴う新しい問題に対処したものであった (日下部 [1959] p.117、盛田 [1976] p.19)。

Commission: SEC) による公認会計士業界に対する態度にも影響を及ぼした。この時代、様々な判決、あるいは SEC のルール・メイキングによって、監査人の責任が拡大されるなどの変化が起きていたのである<sup>7</sup>。Olson によれば、このような状況に対する危機感こそが、当時の AICPA に一連の改革を促した原動力であった (Olson [1982] pp.15-16、千代田 [2014] p.118)。この改革の一環として、職業倫理規程の改正も含まれていた。以上のように、公認会計士の業務に対して求められる責任のあり方が変化するのであれば、やはり職業倫理規程を見直し、新しい責任のあり方へと適合するように公認会計士の業務を統制することが必要とされたのである。

第三に、文化的背景、すなわち、米国において「1960年代に広範な国民運動として展開されていった」(木幡 [2009] pp.13-14) コンシューマリズム (consumerism) の影響があるとされる (Smith [1973] p.963, Preston et al. [1995] p.512)。コンシューマリズムは、当時の米国におけるビジネスのあらゆる面において影響を及ぼしており、私益の追求よりも公益が優先されるべきとする時代とさえ評された。ここでは、職業専門家の責任に対する関心も高まりを見せ、一般投資家の権利意識も高まった。米国公認会計士もこのような運動とは無縁ではなく、聡明な公衆 (discerning public) からの信頼を維持する必要があると考えられた (Smith [1973] p.963、長谷川 [1979] p.15、Olson [1982] p.8、大藪・岩本・多田 [1990] pp.317-318、Preston et al. [1995] p.522、千代田 [2014] p.205)<sup>8</sup>。公認会計士の行為のあり方が公衆からの注目を集め、これへの対応が求められたことは、必然的に、職業倫理規程を通じた公認会計士の行為の統制のあり方についても、見直しを求めることへとつながったのである<sup>9</sup>。

### 3. 2. 1973年における AICPA 職業倫理規程の概要 — 「職業倫理の諸概念」を中心として—

1973年の職業倫理規程は、職業倫理の諸概念 (Concepts of Professional Ethics)、行為規則 (Rules of Conduct)、行為規則の解釈 (Interpretation of Rules of Conduct) の3つの部分から構成された (AICPA [1973] p.1)。前述したように、このような構成を採用することは、1973年以前にはない試みであった。

---

7 詳細については、千代田 [2014] 第7章などを参照されたい。

8 なお、1971年の AICPA 年次大会においては、当時コンシューマリズムに関する運動の先導者であった Ralph Nader も招かれた。この大会において、Olson は、Nader ははじめとする諸々の批判が業界として無視できないものであることを認めるとともに、職業倫理規程の改正が必要であると論じている。(Journal of Accountancy [1971] p.12、千代田 [2014] p.205)。

9 なお、1973年の新職業倫理規程の序文 (Foreword) においては、社会の信頼の担い手たる地位にある専門職の行為の適切性について、公衆からの期待が急激に高まっている旨が明文化されることとなった (AICPA [1973] p.3)。これは、1973年以前の職業倫理規程には見られないものであった。

「職業倫理の諸概念」は、職業倫理に関する基礎理論を扱った小論文であり、行為規則の基礎となる概念および当該概念が公認会計士にとって重要となる理由について、検討しているものとされた（Higgins and Olson [1972] p.34、盛田 [1976] p.21）。この部分は、1973年に新設されたものであり、「具体的な懲戒措置の根拠となるものではないが、これに続く強制力のある行為規則の概念的基礎を提供する指針としての意味を有する」（八田 [1987] p.226）ものとされた。

行為規則は、職業倫理規程の中心部分を占めている（盛田 [1976] p.21）。ここにおいては、「用語の定義（Definition）」「行為規則の適用範囲（Applicability of Rules）」が新設されており、続いて15の規則が定められている。15の規則は、強制力のある規則であり、1973年以前の職業倫理規程と同じ地位（status）にあるものとされ、米国公認会計士の基本的な行為のあり方を定めたものである（Higgins and Olson [1972] p.34）。

行為規則の解釈は、1973年以前に公にされていた職業倫理局連続意見書（Numbered Opinions of Division of Professional Ethics）に取って代わるものであり、ここで示された指針から逸脱する者は、それを正当化しなければならない責務を負うものとされた（Higgins and Olson [1972] p.35、AICPA [1973] p.32、盛田 [1976] p.21）。

以上のような1973年の職業倫理規程のうち、本稿の関心である「職業倫理の諸概念」については、以下の5つの部分から構成されていた。

(1) 独立性、誠実性および客観性（Independence, integrity and objectivity）

公認会計士は誠実性と客観性を保持し、かつ、公共会計実務に従事する場合には、業務を提供する相手に対し独立でなければならない。

(2) 専門能力および技術基準（Competence and technical standards）

公認会計士は専門職業上の技術基準を遵守し、常に自己の専門的能力が提供する業務の品質を向上させるよう努力しなければならない。

(3) 依頼人に対する責任（Responsibilities to clients）

公認会計士は、自己の依頼人に対して公正かつ公平でなければならず、また、職業専門家としての関心を払いながら、依頼人の最善の利益のために、公衆（the public）に対する責任と矛盾しないように、自己の能力の限り、業務を提供しなければならない。

(4) 同僚に対する責任（Responsibilities to colleagues）

公認会計士は、専門職業の構成員の間での協調や良好な関係を促進するように行動しなければならない。

(5) その他の責任と行為（Other responsibilities and practices）

公認会計士は、専門職業の地位、および公衆（the public）に対する業務提供能力を高揚させるように行動しなければならない。

(AICPA [1973] p.7、八田 [1987] pp.225-226)

このように、「職業倫理の諸概念」は、具体的な行為について定めたものというよりは、むしろ、専門職業家としての行為の前提を述べたものであり、その名称が示すように概念的であった。具体的にどのような行為について定めるのかについては、「職業倫理の諸概念」それ自体ではなく、関連する行為規則において定められていた。1973年当時の行為規則のタイトルを示すと、以下の通りである。

#### 定義

##### 行為規則の適用範囲

##### 独立性、誠実性および客観性

101条 独立性

102条 誠実性および客観性

##### 専門能力および技術基準

201条 専門能力

202条 監査基準

203条 会計原則

204条 予測

##### 依頼人に対する責任

301条 依頼人から得た秘密情報

302条 成功報酬

##### 同僚に対する責任

401条 他の公認会計士の業務に対する侵害

402条 雇用の申し込み

##### その他の責任と行為

501条 信用を失墜させる行為

502条 懇請と広告

503条 手数料

504条 両立し得ない業務

505条 業務の形態と名義

(AICPA [1973] p.17、盛田 [1976] pp.21-22)

このような各規則の配置から明らかなように、行為規則は「職業倫理の諸概念」と対応するよ

うに体系化された。例えば、「職業倫理の諸概念」における「同僚に対する責任」は、行為規則のうちの規則401「他の公認会計士の業務に対する侵害」と規則402「雇用の申し込み」と対応関係にある<sup>10</sup>。このうち、規則402には「会員は、直接か間接かを問わず、他の公認会計士が雇用している者に対して、当該公認会計士に予告することなく雇用の申し込みをしてはならない。本規則は、自己の意思によってまたは一般広告に応じて会員に雇用を申し出る者と交渉することを禁ずるものと解してはならない。」(AICPA [1973] p.24、日下部 [1959] p.104)と定められていた。なお、職業倫理規程に掲げられた順序で見れば、「職業倫理の諸概念」は、規則401や規則402よりも前に位置するが、これらの規則の内容自体は、1973年以前から存在している。すなわち、1973年には、すでに規定されていた「他の公認会計士の業務に対する侵害」と「雇用の申し込み」について、その基礎を構成する概念を文書化したものを、「職業倫理の諸概念」における「同僚に対する責任」として新設したこととなる<sup>11</sup>。

### 3. 3. 大改正に対する評価—「職業倫理の諸概念」を中心として—

「職業倫理の諸概念」の新設に対する評価としては、次のようなものが挙げられる。まず、HigginsとOlsonによれば、「職業倫理の諸概念」は1973年以前の職業倫理規程とは大きく異なり、肯定的な言葉によって書かれているとしている。すなわち、1973年以前の職業倫理規程は、全体にわたって否定を中心としたものであったとされる。ここでは、どのような行為についてペナルティが科されるのかのみを扱っており、結果として許容可能な行為の下限 (bottom limit) を規定するものとされた。このため、1973年の職業倫理規程は、肯定的な言葉を用いるべく改正されたのである (Olson [1982] p.110、Higgins and Olson [1972] p.34)。ここにおいて、「職業倫理の諸概念」の新設は、公認会計士の職業倫理に対する肯定的な言葉を通じた理解を促すものと評価された (AICPA [1973] p.7、Beets [1999] p.274)。

加えて、「職業倫理の諸概念」には、AICPA外部の公衆との関係が強調されているとの指摘もある。すなわち、以前の職業倫理規程は、業界外部の人間が見たときに、広告業務や依頼人との関係などの業界内部の問題を中心に扱っているように見えるとした上で、新職業倫理規程においては、とくに「職業倫理の諸概念」の新設もあり、これが改善されたとしている。業界外部の人間から見ても、米国公認会計士が公共の利益を重視していることが、確認できるようになったとの見方である (*Journal of Accountancy* [1973b] p.39)。

一方で、1973年職業倫理規程の大改正を、本質的には大きな変化ではなかったとする見方もあ

---

10 詳細は八田 [1987]などを参照されたい。

11 なお、規則401および402ともに、その後の職業倫理規程の部分改正で見直しの対象となり、1981年までには職業倫理規程から削除されている (AICPA [1981] p.4741、Olson [1982] p.115)。

る (e.g. Beets [1999] p.274)。新職業倫理規程は、外見上は、職業倫理規程が体系化され、「職業倫理の諸概念」が新設され、行為規則のセクションにおいては用語が厳格に定義されたものの、その実質としては、ほとんどの米国公認会計士にとって、実務上すでに受容されていた内容であった (Smith [1973] p.963)。「職業倫理の諸概念」において試みられた、職業倫理規程の概念化についてもまた、同様であろう。例えば、上述の公衆と公認会計士との関係を重視すべき旨についても、1973年以前にも多くの公認会計士が当然と見なしていたことであったとされる。すなわち、公衆との関係を重視することは、これまで暗黙の了解のようなものであったが、ここにおいて明文化に至ったものとされた (*Journal of Accountancy* [1973b] p.39)。このような指摘が妥当であるとすれば、「職業倫理の諸概念」の新設は、全くの新しい考え方が導入されたと考えるよりは、むしろ、すでに受け入れられていた考え方を整理し、明文化したものと評価されよう。

他方、「職業倫理の諸概念」に対して、その限界を指摘する見方もある。すなわち、「職業倫理の諸概念」が懲戒措置の根拠となるものではない (Higgins and Olson [1972] p.34, AICPA [1973] p.7) 点である。このため、会員に対して強制力を伴う行為規則とは異なり、それが会員の統制という観点からどの程度の実行力を備えているのかについて、疑念の余地が残されていたのである (Preston et al. [1995] p.527)。

### 3. 4. 「職業倫理の諸概念」のその後—アンダーソン委員会報告書を中心として—

以上のような、「職業倫理の諸概念」の限界に関する指摘は、ある部分においては、やがて AICPA にも受け入れられたと言えよう。「職業倫理の諸概念」は、その後の 1980 年代における職業倫理基準の「大幅改正」(八田 [1988] p.147) に際しては、見直しの対象となったのである。1983年10月の AICPA 理事会は、米国公認会計士の信用あるいは信頼性に対する批判が社会的に浸透してきているとの認識のもと、George D. Anderson を委員長とする「公認会計士の専門職業行為基準に関する特別委員会 (Special Committee on Standards of Professional Conduct for Certified Public Accountants)」(アンダーソン委員会) を任命した。この際、委員長の Anderson は、職業倫理規程を見直した結果、激変する環境における強力な行動指針としての役割を果たすべきであるという結論に達したのである。1986年には、「変動する環境下において職業専門家としての評価を確立するための専門職業基準の再構築 (Restructuring Professional Standards to Achieve Professional Excellence in a Changing Environments)」と題する委員会報告書 (アンダーソン委員会報告書) が答申された。ここにおいて、職業倫理規程の改正の必要性も指摘されていた (Anderson [1985] p.92、八田 [1987] pp.223-224)。加えて、報告書では、「職業倫理の諸概念」の強制力の欠如についても指摘されたのである (AICPA [1986] p.21, AICPA [1986] 邦訳 p.39, Beets [1999] p.279)。

見直しの結果、アンダーソン委員会は、新しく「職業行為基準」(Standards of Professional Conduct)を新設すべきとした。この職業行為基準は、「職業倫理の諸概念」を範としながらも、新たに公認会計士の目指す目的に適合するように(goal-oriented)規定されるべきとされた(AICPA [1986] pp.1-2、AICPA [1986] 邦訳 pp.8-9)。加えて、「職業行為基準」は、「職業倫理の諸概念」とは異なり、その逸脱を認めないことが提案された。また、「職業行為基準」は、具体的な規則と切り離して考えるべきではないものとされた(Anderson [1986] p.94、AICPA [1986] p.21、AICPA [1986] 邦訳 p.39)。

ただし、以上の提案は、結果として、すべてがそのまま実現したわけではなく、その強制力の程度なども修正された。実際には、「職業行為基準」ではなく「原則」(Principle)として、実行に移されたのである。1988年の大幅改正において最終的に公表された「原則」は、以下の通りである。

#### 第I条 責任

会員は、職業専門家としての責任を履行するにあたり、すべての活動において、思慮ある職業専門家としての正しい判断を行わなければならない。

#### 第II条 公共の利益

会員は、公共の利益のために尽くし、公衆によって託された責任を履行し、かつ、プロフェッショナルリズムを堅持していることを自ら立証する方法で行動する義務を負わなければならない。

#### 第III条 誠実性

会員は、公衆の信頼を保持し、それを拡大するために、最大限の誠実性を発揮して、職業専門家としてのすべての責任を遂行しなければならない。

#### 第IV条 客観性と独立性

会員は、職業専門家としての責任を履行するにあたり、客観性を保持し、かつ、利害の対立からは独立していなければならない。会計士業務に従事する会員は、監査業務および監査以外の証明業務の提供に際しては、実質的にも、また外見的にも独立でなければならない。

#### 第V条 正当な注意

会員は、職業基準、すなわち技術的基準と倫理的基準を遵守し、常に、専門能力と業務の質を向上させるために努力し、かつ、会員の能力の限りを尽くして職業専門家としての責任を履行しなければならない。

#### 第VI条 業務の範囲と種類

会計士業務に従事する会員は、提供すべき業務の範囲と種類を決定するにあたり、この職業行為規程における原則を遵守しなければならない。

(AICPA [1988] pp.4291-4341、AICPA [1986] 邦訳 pp.113-119)

## 1973年 AICPA 職業倫理規程における「職業倫理の諸概念」に関する一考察

その内容の一部は、「職業倫理の諸概念」を引き継いでいるものの、新しく判断 (judgement) や決定 (determining) などの用語が用いられているところに、概念ではなく行動指針であるべきとするアンダーソン委員会の意思が読み取れよう<sup>12</sup>。

ここにおいて、「職業倫理の諸概念」は、その一部を職業行為規程 (Code of Professional Conduct)<sup>13</sup> における「原則」に引き継がれながらも、AICPA の職業倫理基準の体系上からは消えることとなった<sup>14</sup>。

### 4. 「職業倫理の諸概念」に関する一考察

以上のような経緯を辿った「職業倫理の諸概念」であるが、1973年の職業倫理規程における「職業倫理の諸概念」の新設が、当時の米国公認会計士にとっては当然とされていたことを職業倫理規程の上で明文化した試みであった (Smith [1973] p.963) とすれば、それがあえて新設された理由について、検討を要するであろう。

まず、「職業倫理の諸概念」の新設を、米国公認会計士の業務環境の変化に対する合理的な対応であったと見なすことには無理があろう。「職業倫理の諸概念」は、例えば、財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board: FASB) の誕生に対応して設定された規則 203 など<sup>15</sup> とは明らかにその性質を異にしており、その内容は抽象度が高く、ある特定の業務上の必要と対応させるような意図を読み取ることは困難である。加えて、これを訴訟に端を発して変わりつつあった公認会計士の責任問題への対応と捉えることも難しいであろう。「職業倫理の諸概念」は概念的であり、実際に公認会計士の行為を統制し、変わりゆく業務上の責任へと適合させる役割を担っていたのは行為規則であった。むしろ、「職業倫理の諸概念」は、業界に対する批判に答え、コンシューマリズムの時代の要請に応えるための試みであったと捉えられよう。1973年の職業倫理規程の大改正に際しては、公衆との関係が強く意識されていた<sup>16</sup>。「職業倫理の諸概念」においては、会員に注意を促すとともに、米国公認会計士の精神を外部にも伝達できるようにすること、外部の者が抱く公認会計士に対するイメージに関連した問題 (cf. *Journal of Accountancy* [1971] p.12) を扱うという役割が期待されていた (cf. Preston et al. [1995] p.532)<sup>17</sup>。換言すれば、

---

12 ただし、「職業倫理の諸概念」と同様に、「原則」部分の具体性の欠如や強制力の欠如については、引き続き課題を残す結果となった (Preston et al. [1995] p.527)。

13 1988年の改正において、職業倫理規程は、その名称を職業行為規程へと改めることとなった。

14 1988年の全面改正の経緯について、詳細は八田 [1987]、八田 [1988]などを参照されたい。

15 詳細については、村上 [2015]などを参照されたい。

16 例えば、1973年の職業倫理規程の序文には、当該規程が公衆に対する約束である旨が表記されていた (AICPA [1973] p.4)。

AICPAの外部との関係を考えることを「職業倫理の諸概念」が担い、会員の統制は行為規則が担うという、それぞれに役割が分担されていたものと考えられることができる (Preston et al. [1995] p.527)。

ただし、以上のような、ある意味では職業倫理基準に2つの別個の役割を担わせる試みは、やがて見直しが必要とされ、別のものにとって代わられる運びとなったのである。1988年の改正においては、職業倫理規程は、その表題を職業行為規程と改められ、「職業倫理の諸概念」というタイトルはなくなり、その内容は「原則」の一部を引き継がれた。「原則」では、公衆との関係を強く意識しているが、基本的には再び会員の統制に目を向けることとなっている。すなわち、公認会計士にとって目的に適合する (goal-oriented) ものでなければならず、判断の指針でなければならないことが強調されたのである。

## 5. 結語

AICPAの職業倫理基準は、時代とともにその内容を変化させる (Bishop and Tondkar [1987] p.98)。職業倫理基準に示された文言には、その時代のAICPAがどのように考え、どのように行動しようとしたのかが刻み込まれている。1973年の職業倫理規程には、当時のAICPAが、混乱の時代、コンシューマリズムの時代とどのように対峙したのかが反映されているのである。

1973年の職業倫理規程における「職業倫理の諸概念」の新設は、公衆との関係をも視野に入れた、新しく、前向きな取り組みであった。一方で、職業倫理基準の本質をAICPAの会員たる公認会計士の統制であるとする考え方を前提とすれば、会員に対する強制力に乏しい「職業倫理の諸概念」は、明らかにそれ以前の職業倫理基準のあり方とは異質なものであった。やがて、1980年代に入りAICPAは、これを改め、職業倫理基準本来の統制機能へと目を向けるべきとしたのである。

以上のように、「職業倫理の諸概念」は、直線的に発展する米国公認会計士業界の変化の一段階として出現したものではない。また、業務環境の変化に対応するために合理的に生み出されたものでもなく、むしろ、混乱の時代におけるAICPAによる試行錯誤の産物と捉えることができるのである。

---

17 なお、次の点も指摘しておくこととしたい。1973年の大改正において重大な役割を担ったOlsonは、インタビューの中で、物事を概念化して考えることの意義を語っている (Noran [1972] p.37)。また、Olsonは、1971年のAICPAの年次総会において、公衆が米国公認会計士に対して抱くイメージについて関心を向けるべきとしている (*Journal of Accountancy* [1971] p.12)。「職業倫理の諸概念」の新設は、このようなOlson個人の資質あるいは考え方に由来していると捉えることも可能であろう。

参考文献一覧

- “CPA’ s Role in Solving Economic Problems is Theme at Annual Meeting”, *Journal of Accountancy*, November 1971, pp. 9-12.
- “New Society Code of Professional Ethics”, *California CPA Quarterly*, March 1973, p. 3.
- “AICPA Members Approve Restated Ethics Code”, *Journal of Accountancy*, March 1973a, pp. 9-10.
- “The New Code and The Public Interest”, *Journal of Accountancy*, March 1973b, p.39.
- “CPAs Adopt New Ethics Code”, *The CPA Journal*, April 1973, pp. 268-269.
- 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 [1973] *Code of Professional Ethics (Effective March 1, 1973)*, AICPA.
- AICPA [1981] *AICPA Professional Standards, Volume 2, Ethics, Bylaws, Quality Control (As of June 1, 1981)*, AICPA.
- AICPA. Special Committee on Standards of Professional Conduct for Certified Public Accountants [1986] *Restructuring Professional Standards 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。
- Anderson, G. D. [1985] “A Fresh Look at Standards of Professional Conduct”, *Journal of Accountancy*, September 1985, pp. 91-106.
- Anderson, G. D. [1986] “Restructuring Professional Standards: The Anderson Report”, *Journal of Accountancy*, September 1986, pp. 92-104.
- Beets, S. [1999] “The Vanishing AICPA Code: Past, Present, and Future Significance”, in Kentz, J.(eds.) [2006] *Accounting Ethics Critical Perspective on Business and Management*, Routledge, pp. 270-307.
- Bishop, A. C. and Tondkar, R. H. [1987] “Development of a Professional Code of Ethics”, *Journal of Accountancy*, May 1987, pp.97-100.
- Cary, J. L. [1946] *Professional Ethics of Public Accounting*, AIA.
- 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。
- Collins, A. and Schultz, N. [1995] “A Critical Examination of the AICPA Code of Professional Conduct”, *Journal of Business Ethics*, No. 14, pp.31-45.
- 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」『流通経済大學論集』第14巻第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。
- 檜田信男 [1978] 「職業倫理規程の基本的命題」『税経通信』第33巻第1号、pp.27-32。
- Higgins, T. G. and Olson, W. E. [1972] “Restating the Ethics Code: A Decision for the Times”, *Journal of Accountancy*, March 1972, pp.33-39.
- 木幡洋子 [2009] 「患者の医学情報権—医療保障の要素としての医学情報の位置づけ—」『社会福祉研究』（愛知県立大学）第11巻、pp.13-21。
- 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。
- Marquette, R. P. [1996] “Ethics, Professional”, in Chatfield, M. and Vangermeersch, R. G. J. (eds.) [1996] *The history of accounting: an international encyclopedia*, Routledge, pp.233-235.
- 三上富三郎 [1974] 「コンシューマリズムの概念と本質」『明大商學論叢』第57巻第1号、pp.23-45。
- Moran, M. and Previts, G. J. [1984] “The SEC and the Profession, 1934-84: The Realities of Self-regulation”, *Journal of Accountancy*, July 1984, pp.68-80.
- 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—」『経済學研究』（北海道大学）第63巻第1号、pp.127-140。
- 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—」『経済學研究』（北海道大学）第65巻第1号、pp.157-165。
- 村上理 [2021] 「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を題材として—」『跡見学園女子大学マネジメント学部紀要』第31号、pp.91-107。
- 根岸圭子 [1994] 「マーケティング概念への社会的視点導入に関する一考察—コンシューマリズムへの対応を中心として—」『商学研究論集』（明治大学）第1号、pp.45-58。
- Nolan, J. [1972] “Profile: ‘I Couldn’t be More Bullish on the Prospects for the Accounting Profession’”, *Journal of Accountancy*, October 1972, pp.30-37.
- Olson, W. E. [1982] *The Accounting Profession -Years of Trial: 1969-1980*, AICPA.
- 大藪千穂、岩本奈知子、多田吉三 [1990] 「ラルフ・ネーダーとネーダーズ・レイダーズ (1) —1960年代のアメリカの消費者運動—」『大阪市立大学生生活科学部紀要』第38巻、pp.303-320。
- 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.
- 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.
- 武野浩子 [2008] 「会計プロフェッションにおける自主規制のあり方—米国公共監視審査会（POB）創設

1973年 AICPA 職業倫理規程における「職業倫理の諸概念」に関する一考察

の意義と問題点一」『現代監査』第18号、pp.75-82。

Zeff, S. A. [2003] “How the U.S. Accounting Profession Got Where It Is Today: Part I”, *Accounting Horizons*, No. 17, pp.189-205.