

# AICPA の職業倫理基準における 「一般基準および技術基準」

—— 1973年から1987年にかけての職業倫理規程を題材として——

The Code of Ethics of the U.S. Accounting Profession and the Council of the  
American Institute of Certified Public Accountants, 1973-1987

村上 理

Osamu MURAKAMI

## 要 旨

本稿は、1973年から1987年にかけてのAICPA職業倫理規程を検討するものであり、とりわけ、「一般基準および技術基準」（「能力および技術基準」）に関連する諸規則の変遷を題材とするものである。当時、「一般基準および技術基準」（「能力および技術基準」）に関連する諸規則は、AICPAの職業倫理規程においてもっとも重要な役割を担うものと見なされた。また、「一般基準および技術基準」（「能力および技術基準」）に関連する諸規則は、米国公認会計士の業務実施上の技術基準が多様な発展を遂げた時代において、業務環境の変化に柔軟に対応することを求められたのである。

本稿では、以上のような1973年から1987年にかけての「一般基準および技術基準」（「能力および技術基準」）に関連する諸規則について、その変遷を概観していくとともに、これに係るAICPA評議員会決議の内容を確認していく。これにより本稿は、当該諸規則の意義について、これらの諸規則が整備されていった当時の社会的背景を鑑みながら論じることとしたい。

キーワード：AICPA、職業倫理基準

## 1. 序

かねてより、米国公認会計士協会（The American Institute of Certified Public Accountants: AICPA）は、その会員に対し、職業倫理基準を通じて業務実施上の技術基準を遵守するように要求してきた。例えば、AICPAの職業倫理基準においては、会員が独立の監査人として財務諸表に関与する場合における、一般に認められた監査基準の遵守を求める旨が規定されてきた。あるいは、1973年に財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board: FASB）が設立された際には、AICPAは、職業倫理基準を通じてFASBを一般に認められた会計原則の設定機関として公認した。すなわち、財務諸表に関する監査意見表明に際し、FASBの公表する基準に準拠していない場合には、会員はかかる財務諸表について無限定意見を表明してはならない旨（ただし、異常な状況が存在する場合を除く）が規定されたのである（盛田 [1976] p.22、AICPA [1987b] 邦訳 pp.128-130）。

本稿の関心は、以上のような米国公認会計士の業務実施上の技術基準の遵守に関連するもの、すなわち、AICPAの職業倫理基準のうちの「一般基準および技術基準」（General and Technical Standards）（およびその前身である「能力および技術基準」（Competence and Technical Standards））に関連する諸規則にある。とりわけ、本稿では、1973年から1987年にかけてのAICPA職業倫理規程（Code of Professional Ethics）<sup>1</sup>におけるこれらの諸規則（規則201、規則202、規則203、規則204）の変遷に焦点を置き、当該諸規則がAICPA評議員会（council）の決議（resolution）を伴いながら、当時の米国公認会計士を取り巻く業務環境の変化に対応すべく運用されてきたことを確認する。これにより本稿は、1970年代以降のAICPAが、業務環境の変化に対応するために、職業倫理規程のうちの「一般基準および技術基準」（「能力および技術基準」）に関連する諸規則を活用することで、その会員の統制を図ったことを指摘するとともに、この時代における職業倫理規程の権威の高まりについて論じていくこととしたい。

## 2. AICPA 職業倫理規程における「能力および技術基準」

### —1973年における諸規則—

AICPAの職業倫理基準は、会員がこれに違反した場合には懲戒処分（disciplinary action）の

---

1 現在のAICPAの職業倫理基準である職業行為規程（Code of Professional Conduct）の前身にあたる。

## AICPA の職業倫理基準における「一般基準および技術基準」

対象となり得るが故に、会員に対する強制力を備えた権威ある基準とされてきた (*Journal of Accountancy*, Feb. 1970, p.29)。しかし、1960年代半ばまでの職業倫理基準は、「反職業的行為に対する規制」と考えられていた諸規則の領域で積極的に会員を統制する (cf. 盛田 [1976] p.18) 一方で、それ以外の領域については会員を必要以上に束縛することを避けてきたと言えよう。すなわち、この時代の職業倫理基準は、例えば、職業専門家としての信用を失墜する行為を禁じる、あるいは、不適切な広告行為によって依頼人を獲得するような行為を禁じるなどしてきた (cf. AICPA [1967] p. 6, p. 8) 一方で、一般に認められた会計原則に関する規則においては、一般に認められた会計原則という用語を厳密に定義することを避けてきた。換言すれば、一般に認められた会計原則という用語についての解釈の余地を残すことで、個々の会員による職業専門家としての判断の余地を残してきたのである (村上 [2015] p.160)。

一方で、1973年になると、AICPAは、このような方針を一転させた。当時のAICPAの職業倫理基準である職業倫理規程においては、「能力および技術基準」の領域でも、会員の従うべき行為規範が明確に示され、これを会員に強制することとなった。すなわち、職業倫理規程に伴う強制力を「能力および技術基準」の領域でも発揮させることで、会員の統制 (八田 [1988] p.145) の強化を図るようになったのである。

1973年のAICPA職業倫理規程の「全面改正」(盛田 [1976] p.15)の時点における規則 (*Rules of Conduct*)のうち、「能力および技術基準」に関連するものは、規則201、規則202、規則203、規則204であった。その内容は、以下の通りである。

### 規則 201

会員は、会員自身または会員の所属する会計事務所が職業専門家としての能力をもって達成できると合理的に期待することができない契約を引き受けてはならない。(AICPA [1974a] p. 19)<sup>2</sup>

### 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、かかる監査手続書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 [1974a] pp. 19-20)<sup>3</sup>

---

2 翻訳に際しては、八田訳 [1991] p.127を参考にしてている。

3 翻訳に際しては、日下部 [1959] p.119、鳥羽訳 [1990] p.240、八田訳 [1991] p.128などを参照している。

### 規則 203

財務諸表のなかに、AICPA 評議員会が任命した機関によって公表された会計原則からの逸脱が存在し、その逸脱が財務諸表全体に重大な影響を与えている場合で、しかも、異常な状況のためにかかる逸脱が行われなかったならば、その財務諸表が誤導を与える結果になったであろうことを会員が証明できない場合には、会員は、かかる財務諸表は一般に認められた会計原則に準拠して作成されているとの意見を述べてははならない。このような場合、監査報告書には、逸脱の事実、可能ならばその逸脱が及ぼす影響の概算額およびかかる会計原則に準拠することが誤導を与える財務諸表が作成されることになる理由が記載されなければならない。(AICPA [1974a] p. 20)<sup>4</sup>

### 規則 204

会員は、予測が達成可能であることを会員自身が保証しているとの誤解を与えるような形で、将来の取引についての予測に関連して、自己の名前が用いられることを認めてはならない。(AICPA [1974a] p. 20)<sup>5</sup>

1973年以降の「能力および技術基準」の変遷に関心を置く本稿において、特筆すべきは、規則203であろう。ここにおいては、「AICPA 評議員会が任命した機関によって公表された会計原則」に従うべき旨を定めているものの、「AICPA 評議員会が任命した機関」(the body designated by Council) がどの機関であるのかについては、規則の本文には示されていない。これについては、規則の本文ではなく評議員会の決議によって決定される、という形式が採られた<sup>6</sup>。1973年3月の職業倫理規程の施行の直後の1973年5月7日、規則203で言う「AICPA 評議員会が任命した機関」は、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)<sup>7</sup>。

これ以降、AICPAは、評議員会には職業倫理規程の規則のもとにおいて、技術的基準を公表するための機関を任命する権限が備わっているということを前提に活動していく(cf. AICPA [1987b] p. 5, 邦訳 p. 111)。やがて、AICPAは、上述のような評議員会決議による任命を、財務会計基準以外の様々な業務領域にも拡張していくこととなるのである。

---

4 翻訳に際しては、八田訳 [1991] p. 130 を参考にしている。

5 翻訳に際しては、八田訳 [1991] p. 127 を参考にしている。

6 なお、その評議員会決定については、職業倫理規程の Appendix において示されることが通例となった(cf. AICPA [1974a] p. 26)。

7 ここにおいては、会計原則審議会(Accounting Principles Board: 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、評議員会から任命された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(AICPA [1974a] p. 26)。

### 3. AICPA 職業倫理規程における「能力および技術基準」の変遷

#### —1978 年から 1987 年まで—

##### 3-1. AICPA 職業倫理規程と MAS 業務

1973 年の職業倫理規程の大改正の後の 1976 年になると、「能力および技術基準」に関連する諸規則は、早くも改正の対象と見なされるようになっていた。その後、1978 年には、改正が実現することとなるが、この改正の背景には、MAS 業務の領域における技術基準の発展があったのである (Olson [1982] p.284)<sup>8</sup>。

##### 3-1-1. 「MAS 実施基準に関するステートメント」の公表

1960 年代は、米国公認会計士の MAS 業務という観点からすると、量と質の両面において急成長を遂げた時代であったと言えよう。すなわち、数多くの米国公認会計士が MAS 業務分野に参入する一方で、クライアントの抱える問題は年々複雑化した。これに対応した、洗練された解決策が求められたのである (AICPA [1969] p.2, 千代田 [2014] p.113)。

1969 年 2 月、AICPA のマネジメント・サービス委員会 (Committee on Management Services) が「MAS に関するステートメント」第 1 号 (Statement on Management Advisory Services 1; Tentative Description of the Nature of Management Advisory Services by Independent Accounting Firms) および「MAS に関するステートメント」第 2 号 (Statement on Management Advisory Services 2; Competence in Management Advisory Services) を公表している。続けて 9 月には、「MAS に関するステートメント」第 3 号 (Statement on Management Advisory Services 3; Role in Management Advisory Services) を公表している。これらは、MAS 実務の「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家に提供」(松本 [1989] p.288) したものであった。

やがて、1974 年 10 月には、MAS 常任委員会 (Management Advisory Services Executive Committee) によって「MAS 実施基準に関するステートメント」(Statement on Management Advisory Services Practice Standards) が採択されている (AICPA [1974b] preface)。ここには、以下のようなものが規定されていた。

---

8 なお、1978 年の職業倫理規程の部分改正と MAS 業務の関連については、村上 [2021] に詳しいため、本稿では限定的に触れるにとどめたい。

- (1) 8条からなる MAS 実施基準
- (2) 独立会計事務所による MAS の性質
- (3) MAS において期待される適格性
- (4) MAS 提供における公認会計士の役割

(AICPA [1974b], 松本 [1989] p.86)

この頃になると、MAS に関連するステートメントは、職業倫理基準上の「能力および技術基準」のもとで管理されるべきものと見なされるようになってきたのである<sup>9</sup>。

### 3-1-2. 職業倫理規程の部分改正および評議員会決議

MAS 常任委員会が採択した「MAS 実施基準に関するステートメント」には、一般に認められた監査基準および職業倫理規程と重複するものが含まれていると見なされた<sup>10</sup>。このことは、将来、MAS 業務に限らず、米国公認会計士の業務の様々な領域に混乱を招きかねないこと、すなわち、一つの問題に対して、様々な委員会がそれぞれの立場から別々の基準を公表しかねないということを見越させるものであった。このため、AICPA は、職業倫理基準の「能力および技術基準」の上で、あらゆる公共会計業務に適用可能な規則を設定することが必要と判断した (Olson [1982] pp. 283-284)。このような規則の設定をもって、会員によって為されるすべての公共会計業務を職業倫理基準の管理下に置くことが図られたのである。

AICPA は、1978年3月に職業倫理規程のうち、「能力および技術基準」に関連する諸規則の改正を実施した。この改正の結果、「能力および技術基準」は「一般基準および技術基準」へと改められ、規則 201 は、以下の通りとなった。

#### 規則 201 一般基準

会員は、AICPA 評議員会が任命した機関によって解釈の行われている以下の一般基準を遵守しなければならない。また、かかる基準から逸脱する場合には、その理由を明らかにしなければならない。

A. 職業専門家としての能力。会員は、会員自身または会員の所属する会計事務所が職業専門家としての能力をもって達成できる、と合理的に期待しうる契約のみを引き受けなければならない。

---

9 とりわけ、職業倫理に造詣が深く、1970年代において長らく AICPA の幹部職 (Officer) を務めていた Wallace Olson によってこの問題が提起された (Olson [1982] p.284)。

10 例えば、当ステートメント内の実施基準第3条として、「正当な注意」(Due Care) が定められていた。第3条の注釈 (explanatory comments) においては、正当な注意に関しては職業倫理規程にも注意を向けるべき旨が指摘されている (AICPA [1974b] p. 5)。



## AICPA の職業倫理基準における「一般基準および技術基準」

- B. 職業専門家としての正当な注意。会員は、契約を遂行するにあたり、職業専門家としての正当な注意を行使しなければならない。
- C. 計画と監督。会員は、契約を適切に計画し、かつ、それについて監督を行わなければならない。
- D. 目的に適合した十分な資料。会員は、契約に関する結論もしくは勧告に対して合理的な基礎を与えるために、目的に適合した資料を十分に入手しなければならない。
- E. 予測。会員は、予測が達成可能であることを会員自身が保証しているとの誤解を与えるような形で、将来の取引についての予測に関連して、自己の名前が用いられることを認めてはならない。(AICPA [1978a] p. 4561)<sup>11</sup>

なお、上記のうち、「E. 予測」については、上述の 1973 年の改正時点で規則 204 として定められていた内容を移し替えたものである。

一方で、規則 204 は、以下の内容の通りに改められた。

### 規則 204

会員は、AICPA 評議員会から任命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 [1978a] p.4591)<sup>12</sup>

この規則は、もともと予測の正確性に対する保証禁止を扱っていた規則 204 を置き換えたものであった<sup>13</sup>。

この新しい規則 204 に関して、特筆すべきは、会員に「AICPA 評議員会から任命された機関」が公表した基準に従うことを要求した点であろう。1973 年における職業倫理規程改正の際の規則 203 の例に倣い、評議員会決議によって適切な機関を任命するという仕組みが採用されたのである。

続く 1978 年 10 月 21 日、当該規則に則り、AICPA 評議員会は、MAS 常任委員会 (Management Advisory Services Executive Committee) を規則 204 のもとに技術基準を公表する機関として任

---

11 なお、翻訳に際しては八田訳 [1991] p.127 を参照しているが、一部に筆者による翻訳が含まれている。

12 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。

13 なお、この他、規則 202 においても「監査手続書」(Statement on Auditing Procedure) とされていた表記を「監査基準書」(Statement on Auditing Standards) に改めること、および、監査手続委員会 (Committee on Auditing Procedure) とされていた表記を「監査基準常任委員会」(Auditing Standards Executive Committee) に改めることなどの変更があった (AICPA [1978a] p. 4571)。

命すると決議したのである (AICPA [1979a] p.5143)。

### 3-2. AICPA 職業倫理規程と未監査財務諸表に対する業務

1978年以降、AICPAは、上述のような「評議員会決議にもとづく任命」という方法にもとづき、様々な技術基準の公表機関に強制力 (enforceability) を付与することが可能となった。換言すれば、AICPAは、規則204およびそれに関連した評議員会決議を通じて、会員に対し、業務上の技術基準の遵守を強制することが可能となったのである。MASの領域における技術基準の遵守の問題が解決した後、次に規則204にもとづく任命の対象となったのは、未監査財務諸表の領域における基準設定機関であった。

#### 3-2-1. 会計及びレビュー業務基準書第1号の公表

米国公認会計士による「未監査財務諸表に対する会計業務は、任意業務であるが、正規の監査を受ける必要のない、あるいは受けるための社内体制の整備や経済的負担に耐えられない中小企業のために、主として中小会計事務所によって広範に実施されていた」(片木 [1987] pp.243-244)。やがて、1960年代以降になると、この未監査財務諸表に対する業務の内容も多様化した。このため、1967年には、監査手続書 (Statements on Auditing Procedure: SAP) 第38号「未監査財務諸表」(Unaudited Financial Statements) が公表されることとなった。ここでは、未監査財務諸表に公認会計士が関与する場合における行為基準が示されていた。また、未監査財務諸表とは、会計士が監査手続を全く実施していない財務諸表であるか、それについて意見を表明するに足りるだけの監査手続を実施していない財務諸表であるとされた。なお、SAP第38号によると、未監査財務諸表については、会計士は監査手続を実施するいかなる責任をも負わないとされた。(近江 [1981] p.119、片木 [1987] pp.246-247)<sup>14</sup>。

1971年にいわゆる「1136テナント社事件」(1136 Tenants' Corporation v. Max Rothenberg & Co. 事件) が発生すると、未監査財務諸表問題に大きな衝撃を与えた。当事件では、被告会計事務所は、依頼人たる不動産業者が、部下の横領行為により被った損失の賠償を求められた。会計事務所は、依頼人との契約は記帳代行業務にすぎず、監査手続を含んでいないと主張した。しかし、ニューヨーク州最高裁判所控訴部 (New York's highest court, the Court of Appeals) は、たとえ被告が記帳業務のみを行うために雇われていたのだとしても、もっとも簡単な監査手続 (simplest audit procedures) を実施していさえすれば、不正は発見しえたはずであるとして、被

---

14 なお、SAP第38号は、1972年にSAS第1号のセクション516として編纂された(飯岡 [1988a] p.108)。



告の責任を認めたのである（近江 [1981] pp.121-122、片木 [1987] pp.248-249、飯岡 [1988a] p.110、弥永 [2014] pp.43-44）。

1136 テナント社事件の判決を受けて、AICPA は、1972 年にタスクフォースを設置し、SAP 第 38 号の再検討に取りかかることとなった（近江 [1981] p.123、片木 [1987] p.249、飯岡 [1988a] p.112）。その後、タスクフォースは、1136 テナント社事件は、SAP 第 38 号の見直しを迫るものではないと結論づけた。また、タスクフォースは、SAP 第 38 号の枠内での未監査財務諸表に対する会計業務の統一を図るため、ガイドラインの制定を提案した。これを受けて、AICPA は、1975 年にガイドライン（Guide for Engagements of CPAs to Prepare Unaudited Financial Statements）を公表したのである。ガイドラインは、会計士の行う業務としては、正規の監査と未監査財務諸表に対する会計業務の二種類しか認めず、後者の業務内における区分を考えていないものであった。このため、一部の会計士にとっては不満の残る内容となっていた（片木 [1987] p.249）。

結局のところ、未監査財務諸表の問題については、なお解決しなければならない課題が多く、1975 年、AICPA は、未監査財務諸表に対する会計業務の内容を再検討するため、監査基準常任委員会の小委員会（subcommittee）としての会計およびレビュー・サービス委員会（Accounting and Review Service Committee）を設置した。当委員会は、1976 年の始めには、未監査財務諸表に関する業務をレビューとコンピレーションに分類することを主張したが、これに対しては反対意見が噴出し、最終的な基準書の公表は 1978 年 12 月になった（Olson [1982] p. 103-104、飯岡 [1988a] p.118）<sup>15</sup>。

1978 年 12 月、会計及びレビュー業務基準書（Statement on Standards for Accounting and Review Services: SSARS）第 1 号が公表された。SSARS 第 1 号の内容は、正規の決算監査以外にも、会計士が財務諸表に関与することがありうることを肯定し、かつ同業務の内容を限定的な証明機能を有するレビュー業務と、証明機能を有しないコンピレーション業務とに分類するものであった（片木 [1987] p.244）。レビュー業務が実施された場合には、財務諸表にレビュー報告書が添付されるが、SSARS 第 1 号の下では、レビュー報告書には、会計士が AICPA の定めた基準に従いレビューを実施したこと、レビューは質問と分析的手続とからなり、正規の監査より調査が限定されており、財務諸表全体に対する意見表明は行われなないこと、そして会計士のレビューによれば、財務諸表を一般に認められた会計原則に適合させるために、重大な修正を必要とする項目があるとは認められないことが記載される。なお、SSARS 第 1 号は、非公開会社のレビュー業務とコンピレーション業務に携わる公認会計士に対する指針であり、正規の監査を受けている

---

15 なお、当委員会は、ステートメントの公表前の 1977 年 9 月には上級委員会（senior committee）に昇格している。（Olson [1982] p.104）

会社に対する業務とは必ずしも関連しないとされた（AICPA [1978b] p.13, 片木 [1987] pp.252-253、飯岡 [1988b] p.147）。

上記のような、新しく設置された委員会による SSARS 第1号の公表を受け、AICPA は、これを職業倫理規程の管理の下に置くための決議に取りかかることとなったのである。

### 3-2-2. 未監査財務諸表に対する業務に関する評議員会決議

SSARS 第1号の公表の日が近づくとつれ、会計およびレビュー・サービス委員会は、当基準書には、会員に対する強制力（enforceability）が伴っていないことに気がついた。このため、会計およびレビュー・サービス委員会は、AICPA に対し、当基準書を職業倫理規程規則 204 のもとで公認することを求めた（Olson [1982] p.104）。SSARS 第1号には、職業倫理規程による権威付けが必要とされたのである。

1979年5月7日、AICPA 評議員会は、非公開会社の未監査財務諸表あるいはその他の未監査情報に関して、会計およびレビュー・サービス委員会を、規則 204 のもとにおける技術基準を公表する機関として任命することを決議した（AICPA [1979a] p.5143, Olson [1982] p.285）。これにより、AICPA の会員は、SSARS 第1号に従うことが定められた。非公開会社の未監査財務諸表の問題については、職業倫理規程上の規則を変更することはなくとも、既存の規則である規則 204 をもとにした評議員会決議をもって解決が図られる運びとなったのである。

### 3-3. AICPA 職業倫理規程と FASB による「財務ディスクロージャーの拡充」

前述の通り、AICPA は、1973年の FASB の設立に際して規則 203 を設定し、FASB を財務会計基準の設定機関として任命した。しかし、やがて FASB は、規則 203 の設定当初 AICPA が想定していなかった活動を始めることとなった。FASB による「財務ディスクロージャーの拡充」（千代田 [1994] p.176）に向けた活動、とりわけインフレ会計情報に関する補足情報および石油・ガス埋蔵についての補足情報に関する活動は、職業倫理規程上の「一般基準および技術基準」の領域にかかわる問題へと発展したのである。以下、本節においては、FASB の要求した補足情報のうち、AICPA が対応した最初のものである物価変動の影響についての補足情報を中心に据え、これが職業倫理規程に及ぼした影響を概観する。

#### 3-3-1. FASB によって要求される補足情報

かつて、1970年代に至る以前には、監査人たる米国公認会計士の役割は、財務諸表との関与に制限されていた。すなわち、基本財務諸表以外の情報に対しては、長年の間、いかなる責任も監査人にはないとされてきた（明神 [1991] p.64）。一方で、年次報告書においては、基本財務諸表

の外部に、利用者に提供するための種々の追加的な情報が記載されるようになった。1970年代の初期になると、証券取引委員会（Securities and Exchange Commission: SEC）は、新しい情報のいくつかは不正確に、また誤解を与えるような方式で提供されたことに関心を抱くようになり、その情報に対してなんらかの責任を受け入れるよう監査人に促した。このため、1975年、監査基準書（Statement on Auditing Standards: SAS）第8号「監査済み財務諸表を含む文書におけるその他の情報」（Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements）が公表された。これは、監査人が基本財務諸表の外部にも関与するという考えであり、上述の伝統的な制限を越える試みとなったのである（森 [1983] p.285、明神 [1991] p.64）。

SAS 第8号は、被監査会社が作成し、監査済み財務諸表を含む文書（documents）に記載される基本財務諸表の外部の情報をその他の情報（other information）と呼び、このような情報に対する監査人の関与において、監査人が考慮すべき要件に関してガイドラインを与えることを目的としたものであった（AICPA [1975] p. 1, 森 [1983] p.288）。ここにおいて、監査人の責任は、基本的には、監査報告書で明らかにした財務情報以外におよぶものではないので、監査人は、その他の情報については、これを確認する（corroborate）手続きを実施する義務を負わないとされる。しかし、同一の文書に記載された財務諸表の情報とその他の情報とが一致しない場合、当該財務諸表を監査したということは、監査人にある責任を生じさせる。したがって、監査人は、当該文書中のその他の情報を読んで、その他の情報またはその記載方法が、財務諸表の情報またはその記載方法と重要な不一致（material inconsistency）がないかどうかを検討しなければならない、とされた（AICPA [1975] p. 2, 森 [1983] pp.288-289）。

ところで、1970年代はFASBによる「財務ディスクロージャーの拡充」の要求が高まりを見せた時代でもあった（千代田 [1994] p.176）。FASBは、発足後まもなくの1974年1月に、一般物価水準変動の問題をその検討課題に付け加えた。1974年12月には公開草案「一般購買力単位による財務報告」（Financial Reporting in Units of General Purchasing Power）が公表された（松本 [1980] p.56）。これは、一般物価指数で財務諸表を修正し、取得原価主義財務諸表の補足資料として開示することを提唱したものであった（明神 [1988] p.290）。そして、当公開草案では、当初、1976年1月に開始する事業年度からその適用が義務づけられることになっていた（明神 [1988] p.290）。しかし、SECのJ. C. Burtonはこの草案を厳しく批判し、現在取替原価を使用することを主張した（千代田 [2014] p.140）。その後、SECは1976年3月には会計連続通牒（Accounting Series Release: ASR）第190号を発表して、レギュレーションS-Xに規則3-17を追加し、一定規模以上のSEC登録会社に対して取替原価情報の開示を強制した。このようなSECの活動もあり、FASBは、当面この問題に関する最終基準書を出さず、その提案を棚上げすると発表した（松本 [1980] p.56、明神 [1988] p.291）。FASBによる公開草案「一般購買力単位による財務報告」に関する結論は、据え置きとなってしまったのである（明神 [1988] p.291）。他

方、SECの動きに対し、AICPAは、1977年5月にSAS第18号「未監査取替原価情報」を発表し、ASR190の取替原価情報に対する監査人の関与に関する基準を明らかにした（明神 [1991] p.67、千代田 [2014] p.140）。

しかし、やがて1979年9月にはSECに代わってFASBが基準書（Statement of Financial Accounting Standards: SFAS）第33号「財務報告と物価変動」（Financial Reporting and Changing Prices）を公表し、一定規模以上の企業に対して一般物価変動と個別価格変動の影響に関する補足情報の開示を要求した（明神 [1990] p.473、明神 [1991] p.253）<sup>16</sup>。

これを受けて監査基準審議会は、FASBが要求した物価変動に関する補足情報を監査人がレビューすることを導くため監査基準書を発行した。1979年12月にSAS第27号「FASBによって要求される補足情報」を発行したのである（明神 [1990] pp.474-475）。SAS第27号は、監査済み財務諸表を含む文書に記載される基本財務諸表の外部の情報のうち、基本財務諸表の不可欠の部分ではないが、これを補足する財務報告として記載することがFASBによって要求される情報を補足情報（supplementary information）とし、これに対する監査人の関与を取り扱ったのである（森 [1983] p.285、p.293）<sup>17</sup>。

SAS第27号によれば、財務諸表監査の目的は、財務諸表に対して意見を表明することにある。したがって、監査人は、財務諸表の外部の情報を監査する責任を負わない。しかし、監査人は、財務諸表の外部の情報に関する責任を、ある程度は負うことになる（AICPA [1979b] p.2、森 [1983] p.294、明神 [1990] p.2）。監査人は、FASBの要求する補足情報に対して、ある限定された手続（limited procedure）を適用して、このような情報の欠陥あるいは脱漏を報告しなければならない（森 [1983] p.295、明神 [1990] p.5）。未監査事項でありながらも、ある程度の責任は有していると表明したのである（明神 [1990] pp.1-2）。このように、SAS第27号は、FASBのガイドラインにしたがって測定され、表示されるすべての種類の補足情報に対する監査人の関与の一般的基準を設定したものであった（森 [1983] p.300）。

その後、AICPAは1980年6月にSAS第28号「物価変動の影響に関する補足情報」を発行して、SFAS33の開示データに関するレビュー問題を取り扱う基準を明らかにしたのである（明神 [1990] p.2）<sup>18</sup>。

---

16 「FASBがこの基準書を発効させることにより、SECは会計連続通牒第271号（ASR271）を発表し、1980年12月25日以降に終了する事業年度の財務諸表からASR190を適用しないことを発表した」（明神 [1988] p.287）。

17 ここにおいて、SASの上では、被監査会社で作成した基本財務諸表の外部の情報は、FASBによって要求されるものとそうでないものに分けられると考えられた。前者は補足情報であり、例としてはインフレ情報や石油・ガス埋蔵情報がある。後者は、一般的に公開される文書に会社が任意に記載する監査済み財務諸表以外の情報であり、その他の情報とされた（森 [1983] p.286）。

18 SAS第28号の内容について、その詳細は森 [1983] 等を参照されたい。

### 3-3-2. FASB によって要求される補足情報に関する評議員会決議

FASB の SFAS 第 33 号は、AICPA の会員に対する強制力という観点から、問題を抱えるものであった。すなわち、AICPA からして見れば、会員と FASB の関係に言及した規則 203 は、財務諸表に対してのみ適用されるものであり、財務諸表の外部の補足情報の扱いを想定したものでなかったのである。このため、AICPA としては、財務諸表の外部の情報に関するディスクロージャーの要求が、職業倫理基準上、会員に対して強制力を持つ (enforceable) かどうかは疑問であった (Olson [1982] p. 78)。この問題を解決すべく、AICPA は、上述の SFAS33 の公表や SAS 第 27 号の公表に先立ち<sup>19</sup>、職業倫理規程規則 204 にもとづいた評議員会決議を採択した。

1979 年 5 月 7 日、AICPA 評議員会は、「規則 204 に準拠して、財務諸表を含む公開された財務報告における財務諸表以外の財務情報のディスクロージャーに関する基準を公表する主体として、FASB を任命する」(AICPA [1979a] p. 5144) と決議したのである。

ここにおいてもまた、AICPA は、職業倫理規程規則 204 にもとづき、会員が SFAS 第 33 号を遵守するように定めたのである。

## 3-4. AICPA 職業倫理規程と GASB の設立

米国公認会計士にとって、1980 年代は、1984 年の単一監査法 (Single Audit Act) の制定、および、1985 年の行政管理予算庁 (OMB) による通牒 A-128 の発表に代表されるように、米国の公監査分野、とりわけ、州および地方政府の外部監査の領域において、進展が見られた (cf. 日本公認会計士協会 [1988] p.160、後 [1998] p.76) 時代であったと言えよう。このような公認会計士業界の環境の変化もまた、AICPA による職業倫理規程を通じた会員の統制に関連する問題を引き起こしたのである。

### 3-4-1. GASB の設立

1974 年にニューヨーク州都市開発公社が 1 億 3 千万ドルの債務不履行に陥ったこと、および、ニューヨーク市が歳入の過大見積りと歳出の過少見積りを繰り返し財政危機に陥ったことなどを背景として、米国では、州・地方政府の会計慣行が社会問題化した (後 [1998] p.75)。

これに対し、州・地方政府の会計の領域においても、企業会計と同様に、FASB に倣った基準設定機関や設定手続を確立する必要があるのではないかが議論されるようになったのである (古市 [2001] p.10)。

---

19 1978 年 2 月に FASB は、上記のような財務諸表の外部の情報に関する基準の策定について検討を始めていた。AICPA の迅速な対応は、このような FASB の動向を踏まえたものであった (Olson [1982] p. 78)。



当時、州・地方政府にかかる会計基準は、全米政府会計評議会（National Council on Governmental Accounting: NCGA、1974～84年）によって設定されていた（古市 [2001] p.8）。NCGAは、1979年3月には基準書第1号として「公会計および財務報告原則」（Governmental Accounting and Financial Reporting Principles）を公表するなどしていた（日本公認会計士協会 [1988] pp.138-139）。しかし、やがて、財務会計財団（Financial Accounting Foundation: FAF）、AICPA、都市財務官協会、州監査官・検査官・財務官協会、会計検査院（U. S. General Accounting Office: GAO）、州・地方公務員の代表機関等により、州・地方政府にかかる会計基準の設定機関・設定手続のあり方について協議がもたれることとなった。その結果、1982年11月、FASBの上部機関であるFAFのもとに、州・地方政府に適用される会計基準の設定を専門に担う機関を、FASBの例に倣って設ける方針で合意がなされたのである。（古市 [2001] p.12）この結果、1984年に、新たな会計基準の設定機関として、政府会計基準審議会（Governmental Accounting Standards Board: GASB）が設立された。米国では、公会計に関する一般に認められた会計原則のうち州および地方政府に対するものは、NCGA（および州・地方政府に関する監査指針を公表していたAICPA）からGASBの手へ完全に委譲されることとなった（日本公認会計士協会 [1988] p.139、古市 [2001] p.12）<sup>20</sup>。

なお、米国では、同1984年に上述の単一監査法が誕生し、同法により州および地方政府に対し限定条件はついているもののほぼ全面におよぶ法的強制監査制度が創設された（日本公認会計士協会 [1988] p.139）。この単一監査法にもとづく監査は、一部の州を除き、民間会計士事務所が多く担当することとなった（隅田 [1996] p.52、鈴木 [2000] p.104-105）のである。

以上のような、1980年代における米国公認会計士の業務環境の変化、とりわけ、新しい会計基準設定機関の誕生は、同時に、AICPAに対して職業倫理規程における「一般基準および技術基準」による対応を要求したのである。

### 3-4-2. GASBの設立に関する評議員会決議

GASBの設立以前、NCGAから公表された基準書は、実務において広く受け入れられていた。一方で、AICPAは、NCGAを正式に基準設定機関として認める手続きは取っていなかった（AICPA [1995] p.5）。しかし、上述したように、1973年に規則203を、1978年に規則204を設定してい

---

20 なお、1992年のSAS第69号「独立監査人の報告書において『一般に認められた会計原則に準拠して適正に表示されている』と表示されていることの意味について」(The Meaning of Present Fairly in Conformity with Generally Accepted Accounting Principles in the Independent Auditor's Report)においては、州・地方政府に適用されるGAAPに合致する会計基準等の階層構造が示されており、GASBの設定する会計基準は第1カテゴリーに位置づけられた。ここにおいて、GASBが州・地方政府会計基準の設定機関であることが、SASの上でも確認されることとなった（古市 [2001] p.33）。



## AICPA の職業倫理基準における「一般基準および技術基準」

た AICPA は、1984 年の GASB 設立を期に、この状況の改善を図ることとなった。

1986 年 5 月 16 日、AICPA の評議員会は、「GASB を、規則 203 に準拠して、州政府機関および地方政府機関に対する財務会計原則を設定する機関として任命する」また、「規則 204 に準拠して、公刊された財務報告における財務諸表以外の財務情報のディスクロージャーに関する基準を設定する機関として任命する」(AICPA [1987a] p. 5144) ことを決議したのである。

ここにおいてもまた、AICPA は、職業倫理規程にもとづき、会員の統制を図った。すなわち、GASB を基準設定機関と見なし、GASB が公表する基準については、会員に対する強制力を伴う形でこれを公認したのである。

### 3-5. 小括

1973 年から 1987 年までの AICPA 職業倫理規程における「一般基準および技術基準」(能力および技術基準)は、これに関連する AICPA 評議員会の決議と合わせて理解される必要があるだろう。1970 年代から 1980 年代にかけて、AICPA の職業倫理基準は、2 度の大改正が行われた。すなわち、1973 年の職業倫理規程の全面改正および 1988 年の職業行為規程 (Code of Professional Conduct) の採択である。本稿において検討の対象とした 1973 年から 1987 年は、2 つの大改正の狭間の時代であった。この間の職業倫理規程は、1978 年の部分改正を除いては、目立った改正が実施されなかった。このため、この時代の職業倫理規程は、文言の上では、「一部の修改正を除き、実質的にはほとんど手直しが図られてこなかった」(八田 [1987] p.225) とさえ評される。しかし、実際には、この時代の AICPA は、職業倫理規程を通じて会員を様々な技術基準に従わせるための評議員会決議を採択してきたのである。

## 4. 結語

1973 年以前、米国公認会計士の職業倫理基準である AICPA の職業倫理規程には、「職業倫理規程において示される行為規則の一覧は、ここに言及されていないその他の行為基準の存在を否定するものと理解されてはならない」と記載されていた (AICPA [1965] p.30)。これは、職業倫理規程は公認会計士の行為規範について網羅したものではなく、これとは別に、他の技術基準の存在にも注意を払わなければいけない旨を指摘したものと言えよう。しかし、やがて AICPA にとっての職業倫理基準の位置づけは大きく変化した (Olson [1982] p. 109)。すなわち、米国公認会計士は、1960 年代以降、1980 年代にかけて、「業務の範囲と種類を着実に拡大」(AICPA [1986] p. 41, 邦訳 p.69) させ、これに伴い、米国公認会計士の業務実施上の技術基準も多様な発

展を遂げた。このような発展と並行して、AICPAは、「一般基準および技術基準」の領域であらゆる技術基準を職業倫理基準の管理下に置くこととし、会員の統制を強化するようになったのである。このような統制は、技術基準を公表するための機関を任命する権限を評議員会に付与することによって、より機動的なものとなった。1970年代以降、AICPAの職業倫理基準は、公認会計士の行為規範を包括的に示すものとしてその権威を確立していったのである。

#### 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, By-Laws, Numbered Opinions of the Committee on Professional Ethics, Objectives of the Institute Adopted by Council, a Description of the Professional Practice of Certified Public Accountants*, AICPA.
- AICPA. Committee on Management Services [1969] “Tentative Description of the Nature of Management Advisory Services by Independent Accounting Firms; Statement on Management Advisory Services 1” , *Newsletters* 269, 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. Management Advisory Services Committee [1974b] “Statements on Management Advisory Services” , *Newsletters* 270, AICPA.
- AICPA. Auditing Standards Executive Committee [1975] *Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements; Statement on Auditing Standards, 008*, AICPA.
- AICPA [1978a] *AICPA Professional Standards: Ethics, Bylaws, Quality Control as of July 1, 1978*, AICPA.
- AICPA. Accounting and Review Services Committee [1978b] *Compilation and Review of Financial Statements; Statement on Standards for Accounting and Review Services 1*, AICPA.
- AICPA. Commission on Auditors’ Responsibilities [1978c] *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 [1979a] *AICPA Professional Standards: Ethics, Bylaws, Quality Control as of July 1, 1979*, AICPA.
- AICPA. Auditing Standards Board [1979b] *Supplementary Information Required by the Financial Accounting Standards Board; Statement on Auditing Standards, 027*, AICPA.
- AICPA [1986] *Report of the Special Committee on Standards of Professional Conduct for Certified*

AICPA の職業倫理基準における「一般基準および技術基準」

*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—』所収、pp. 1-107、白桃書房。

AICPA [1987a] *AICPA Professional Standards: Ethics, Bylaws, as of June 1, 1987*, AICPA.

AICPA [1987b] *Plan to Restructure Professional Standards*, 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—』所収、pp. 109-137、白桃書房。

AICPA. Government Accounting and Auditing Committee [1995] *Audits of State and Local Governmental Units with Conforming Changes as of May 1, 1996; Audit and Accounting Guide*, AICPA.

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 [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。

古市峰子 [2001]「米国の公会計制度の仕組みとわが国へのインプリケーションについて」IMES Discussion Paper Series 2001-J-26 (日本銀行金融研究所)。

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—」『専修経営研究年報』第 13 号、pp. 139-153。

飯岡透 [1977]「アメリカにおける中間決算書の発展と現状 (3)」『駒沢大学経済学論集』第 8 巻第 4 号、pp.39-58。

飯岡透 [1988a]「レビュー制度の研究 (1)」『駒沢大学経済学論集』第 19 巻第 4 号、pp.101-120。

飯岡透 [1988b]「レビュー制度の研究 (2)」『駒沢大学経済学論集』第 20 巻第 1 号、pp. 143-169。

片木晴彦 [1987]「会計及びレビュー業務基準ステートメント第 1 号について—『調査・指導』への示唆」『広島法學』(広島大学) 第 10 巻第 3 号、pp.243-264。

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。

松本祥尚 [1998]「職業会計士による保証機能の多層性」『関西大学商学論集』第 43 巻第 4 号、pp.879-903。

松本稜 [1980]「FASB 会計基準書第 33 号『財務報告と価格変動』について」『明大商學論叢』第 63 巻第 1 号、pp.55-94。

森實 [1983]「財務諸表の外部の情報に対する監査人の責任—米国監査基準書における動向—」『香川大学経済論叢』第 55 巻第 3・4 号、pp.284-324。

- 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 [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 [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。
- 明神信夫 [1988] 「米国物価変動会計実践の変遷—特に、SECの動向ならびにFASBの概念的フレームワークとの関連において—」『関西大学商学論集』第33巻4・5号、pp.283-307。
- 明神信夫 [1990] 「米国の物価変動会計と監査人の関与について」『関西大学商学論集』第35巻第5号、pp. 473-491。
- 明神信夫 [1991] 「米国物価変動会計に関する監査基準の変遷について」『関西大学商学論集』第36巻第3号、pp. 253-272。
- 日本公認会計士協会、公会計特別委員会 [1988] 『公会計制度の解説』ぎょうせい。
- 近江正幸 [1981] 「未監査財務諸表問題の米国における歴史的展開」『成蹊大学経済学部論集』第11巻第2号、pp.114-130。
- Olson, W. E. [1982] *The Accounting Profession -Years of Trial: 1969-1980, AICPA.*
- 隅田一豊 [1996] 「わが国地方自治体における監査制度のあり方—公正かつ能率的な行政の確保をめざして—」『横浜経営研究』（横浜国立大学）第17巻、第3号、pp. 42-58。
- 鈴木豊 [2000] 「政府・地方自治体監査構造の展開」『経理知識』（明治大学）第79号、pp. 101-115。
- U. S. General Accounting Office [1996] *Single Audit: Refinements can Improve Usefulness* (GAO/T-AIMD-96-77) March 29, 1996.
- 後千代 [1998] 「米連邦補助金監査の研究—1996年単一監査法改正の意義—」『経営総合科学』（愛知大学経営総合科学研究所）pp. 73-90。
- 弥永真生 [2014] 「中小会社の計算書類の信頼性の確保（1）—アメリカ（1）—」『筑波ロー・ジャーナル』第16号、pp.37-61。