HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	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
Author(s)	村上, 理
Citation	經濟學研究, 63(2), 259-270
Issue Date	2014-01-24
Doc URL	http://hdl.handle.net/2115/54588
Type	bulletin (article)
File Information	ES_63(2)_259.pdf

Instructions for use

Hokkaido University Collection of Scholarly and Academic Papers : HUSCAP

経済学研究 63-2
北海道大学 2014.1

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――

村　上　　理

Ⅰ．序論

本稿の目的は，1960年代後半から1970年代の米国における会計プロフェッションの職業倫理基準（以下，会計倫理基準と表記する）のうち，米国公認会計士協会（The American Institute of Certified Public Accountants：AICPA）の職業倫理規程（Code of Professional Ethics）[1]を素材として，パブリック・セクター[2]の行動が基準設定機関の判断に与えるインパクトを考察することにある。換言すれば，本稿は，事例研究を通じて，従来会計プロフェッションの内的な問題であると見なされていた会計倫理基準の持つもう一つの側面，すなわち，外部規制機関から影響を受けて変更されてゆくという側面を明らかにするものである。

従来，会計や監査に関連する基準の設定や変更（standard setting）を取り上げる研究において，それらの基準の設定機関とパブリック・セクターの政治力学を研究課題とする事例研究は，数多く報告されてきた（e.g. Cooper *et al.* [1989]; Miller [1990]; Chua and Poullaos [1993]; Walker and Shackleton [1995]）。一方で，会計倫理基準の領域においては，このような観点から検討されることが少なかったように思われる。私見に依れば，これは，会計倫理基準が，会計プロフェッションの内部における問題を扱った自主規制であり，外部の者が介入する理由に乏しいと見なされてきたことに起因するように見受けられる。ところが，以上のような会計倫理基準を閉鎖的な自主規制と見なす考え方は，近年，疑わしいものになりつつある（AICPA［1986］邦訳　pp. 27-28）。本稿では，このような認識をもとに，以下，先行研究の整理を行い，そのうえで職業倫理規程の変更に関する事例を検討する基礎とする。

Ⅱ．先行研究の整理と検討

1．会計倫理研究における二つの潮流

従来，会計倫理を扱った研究（以下，会計倫理研究と表記する）は，会計倫理基準をどのように捉えるかについて，二種類のアプローチから解答を試みてきた。ひとつは，会計プロフェッションが「公共の利益」[3]に奉仕する存

1）現在のAICPAにおける職業行為規程（Code of Professional Conduct）に相当。

2）通常，米国に関連した会計研究においてパブリック・セクターという用語を用いるときは，SECや州規制当局を指す場合が多いように思われる（e.g. Zeff［1997］p. 51）が，本稿においてパブリック・セクターとは，より一般的な意味において用いられる。すなわち，それは米国における公的部門を意味しており，とりわけ本稿Ⅲ節以降との関連からは，米国司法省および連邦取引委員会（Federal Trade Commission : FTC）などが含まれる点に留意されたい。

3）米国の文献において，general welfare（Edwards and Miranti［1987］p. 29）あるいはpublic interest（Carey［1946］p. 2）などとされる，会計倫理研究の中心概念であり，AICPA職業行為規

在であること，および会計プロフェッションの業務が高度な専門知識に基づくものであることを出発点として会計倫理基準の意義を導出するものであり，これが会計倫理研究の主流となっている(Preston *et al.* [1995] p. 508)。このようなアプローチのもとでは，通常，会計倫理基準はクライアントを保護するために必要なものであり，会計プロフェッションは「公共の利益」に鑑みてこれを設定するのであると考えられる。

いまひとつは，「公共の利益」という概念からは距離を置き，会計プロフェッションが，自らの積極的な意思に基づいて会計倫理基準を戦略的に設定しようとすることを前提とするものである。このアプローチのもとでは，会計プロフェッションは，会計倫理基準を設定し，権威ある機関から自らの行為の正当性を獲得することを志向するものとされる(井上 [1998] p. 92)。以下においては，両者の考え方を概観し，事例を検討する上で適切なアプローチを選択することとする。

2．主流の会計倫理研究とその特徴

前節において述べられたように，会計倫理基準を検討するに際しては，通例，そもそも会計プロフェッションとは何かという問いに答えることが出発点となる。すなわち，先行研究においては，会計プロフェッションがいかなる存在であり，何を為すべき存在であるのかを知ることにより，その職業観，ひいてはその倫理の在り方が得られると考えられてきたのである。

主流の会計倫理研究においては，このような問いに対し，機能主義的な発想に基づいた社会学[4]の考え方を会計プロフェッションに応用することをもって回答としてきた。すなわち，機能主義的な発想においては，会計プロフェッションの提供するサービスについて，それが「公共の利益」に基づいている点と，その専門性の高さが強調される。会計プロフェッションは，高度な知識をもって「公共の利益」を達成する存在であるとされるのである。

主流の会計倫理研究は，このような職業観を前提とすることで，会計倫理基準の存在意義を説明する。すなわち，会計プロフェッションの業務は，社会全体に与える影響が大きい上に，専門知識を持たないクライアントあるいはその他の外部者にとっては，その妥当性を判断できないものである。このため，外部者は会計プロフェッションを全面的に信頼せざるを得ない状態に置かれるとされる。これは，「公共の利益」が害される可能性の高い状態であり，仮に会計プロフェッションが不誠実な業務を試みた場合，他者に気付かれることなく遂行される可能性が大であることを意味しよう(井上 [1998] p. 92)。したがって，このような不誠実な業務を排除し，いわば弱い立場にある外部者を守るべく，会計プロフェッションを特別に統制する手段たる倫理基準が必要であり，これによって「公共の利益」は守られると考えられるのである(Carey [1946] p. 67)。

また，主流の会計倫理研究においては伝統的に，会計倫理基準の設定は，会計プロフェッションの業務を熟知している会計プロフェッション自身によることが妥当であると考えられてきた(e.g. Higgins and Olson [1972] p. 33)。その理由は，やはり高度な専門知識にあるようである。すなわち，そもそも会計倫理基準は，会計プロフェッションの慣行を知らない者が決定するのは不適当であるし(cf. Beauchamp and Bowie [1997] 邦訳 p. 30)，会計プロフェッションの業務は，外部からはその評価が困難な複雑な知識を使用するものであり，したがってその行為が倫理的であるか否かを判断し基準化することもまた，外部の者には困難であるとさ

程の Section 53 においては，「会計プロフェッションが奉仕する個人および組織社会に対する集団的な福利」との定義がなされている。

4) 具体的には，Parsons [1964] などが挙げられる(Preston *et al.* [1995] p. 508)。その思想上の特徴については，本稿注釈 6 および新谷 [2011 b] 等を参照されたい。

れる（cf. Sikka［1992］p. 358）。

以上のような，会計プロフェッション（の業務の専門性）を「公共の利益」概念と結びつけることによって捉え，会計倫理基準をそれに伴う必然的な自主規制と見なすアプローチは，会計倫理基準の現状および必要性を説明する上で概ね論理的であるように思われるが，以下本稿で検討されるような，会計倫理基準の変更に関する事例を考察する上では，少なくとも二つの点において限界があるように思われる。第一に，このアプローチの単純さに関連する諸問題である。この考え方においては，「公共の利益」なる概念の下に会計プロフェッションの存在が受動的に描かれ，彼らは社会から与えられた役割を全うする一枚岩の存在として捉えられる。会計プロフェッションの行為は「公共の利益」への奉仕である（あるいは，奉仕であるべきである）と見なされ，会計プロフェッションは，「公共の利益」によって導かれない限りは，積極的に会計倫理基準を変更することも許されないことになろう。また，このアプローチはそもそも，一義的に定義可能であり，かつ，議論の余地のない「公共の利益」という概念の存在を前提としているが（Robson and Cooper［1990］ p. 371），このような仮定には疑問も多い[5]。

第二に，パブリック・セクターの果たす役割が限定的である点である。主流の会計倫理研究においては，会計プロフェッションのコミュニティは自治を原則としており，会計倫理基準もまた，ここにおいて十分な専門知識を持つプロフェッションの判断に基づき設定されると考える。このアプローチによればパブリック・セクターとは，会計プロフェッションのコミュニティから切り離された，外部の要因となってしまう（Cooper *et al.*［1989］p. 245）。ここにおいて，しばしばパブリック・セクターは，会計プロフェッションが社会的要求に沿わない行為を働いた際に，社会一般を代表してこれを戒める存在として描かれることもある（e.g. Gaa［1994］邦訳　p. 77）が，それ以上の積極的な役割は期待されないこととなろう。これに依ると，会計倫理基準の設定・変更においてしばしばパブリック・セクターが重要な影響を及ぼしうるという側面を捉えることができないのである。

3．代替的なアプローチとその特徴

これに対し，主流の会計倫理研究が依拠する職業観および社会学的思想背景を，前提として採用しない会計倫理研究が存在する。ここにおいて特筆されるべきは，「公共の利益」の概念が採用されない点であろう。すなわち，会計プロフェッションにとって達成されるべき利益があり，クライアントにはクライアントの利益が，パブリック・セクターにはパブリック・セクターの利益がある。また，会計プロフェッションの内部においても，その構成員の各々が，異なった利益を持っている可能性がある。このように，社会においては様々な利益が存在し，これらを統合するような「公共の利益」は存在せず，むしろ各々の利益の間にはしばしばコンフリクトが存在するとされる[6]。また，ここにおいては，専門知識の有無に基づく差異は

5）これについては，例えば，それがあまりにも抽象的である点などが挙げられよう。1988年のAICPA職業行為規程採択において，「公共の利益」なる概念が成文化されるにあたり，それは，「会計プロフェッションの業務と社会との接点が明確にされない限りは曖昧さが残る」との批判が寄せられるなどしている（八田［1987］p. 231）。

6）このようなアプローチと主流の会計倫理研究において採用されるアプローチとの違いは，「調和的な社会観」（森下［2000］p. 106）を受け入れるか否かの違いとも考えられよう（村上［2012］pp. 37-38）。すなわち，主流の会計倫理研究が採用する前提としては，社会におけるあらゆるシステムは全体的に整合性を持ち，何もかもがしかるべきところにおさまっており（Sim

あまり考慮されない。

会計プロフェッションとそれを取り巻く社会集団を，以上のように捉えるアプローチのもとでは，会計倫理基準は，会計プロフェッションによって戦略的に設定・変更されるものと考えられる。このように，会計プロフェッションが積極性をもって設定・変更する会計倫理基準は，最終的には，権威ある機関から承認されることを通じて達成されることとなる（井上［1998］p.93）。換言すれば，会計倫理基準は，「公共の利益」および高度な専門知識を根拠とした規制というよりは，むしろ，会計プロフェッションによって戦略的に設定され，しばしばそれをめぐるコンフリクトを経て，パブリック・セクターからの承認を受けることにより作り上げられてゆくものであるとされる。

以下，本稿においては，このようなアプローチに基づいて，1960年代後半から1970年代における米国の会計倫理基準のうち，AICPAの職業倫理規程の変更に関する事例を検討することにより，会計プロフェッションに対して「正当性を付与する権限を持つ機関」が会計倫理基準に与えたインパクトを考えていくこととしたい[7]。

Ⅲ．事例の検討―1960年代後半から1970年代米国における職業倫理規程の変更を題材として―

1．AICPAにおける会計倫理基準の位置づけおよび事例の概要

米国の会計倫理基準に関して，これがとりわけ大きな発展を遂げるのは，1940年以降から1960年代にかけてであったと言えよう（cf. 盛田［1976］p.18）。ここにおいて，長らく会計倫理基準の設定・変更における指導的な役割を果たしてきたのは，1936年以降，唯一の全米的な会計士協会となった米国会計士協会（American Institute of Accountants: AIA），およびこれを引き継いだAICPAであった。

1960年代後半当時におけるAICPAの執行部のうち，最高の権限を持つものは，評議員会（council）であり，とりわけ重要な役職としては，会長（president）を1名，副会長（vice president）を4名擁していた。この評議員会の下に様々な組織が設置されており，本稿の関心である会計倫理基準に関しては，倫理委員会（committee on professional ethics）がそれに関わっていた[8]。また，AICPAの会長はこの倫理委員会の職権上の会員（ex officio member）でもある。本稿においては，この評議員会およびこれに準ずる諸組織に属する者をAICPAの首脳陣として捉え，他の一般会員と区別して考えることとする。

会計倫理基準の変更プロセスについて特筆すべきは，AICPAの会則に基づく民主的な方法

［1998］p.13），社会とはこのような統一された全体性であると考えられる（Lyotard［1986］p.36）。このような「調和的な社会観」においては，会計プロフェッション（団体）は，クライアントの利益を守るという社会から与えられた役割を引き受ける受動的な存在として描かれることとなる（Preston *et al.*［1995］p.508）。これに対し，代替的なアプローチを採る先行研究は，以上のような一元的な社会観からは距離を置き，あらゆる個人や主体は利害の追求や価値観の保存を図る積極的な主体であるという前提を採用する傾向にある。以上のような，主流の会計倫理研究とは異なるアプローチが依拠する思想的背景としての非機能主義的傾向については，Cooper and Hopper［1990］および新谷［2011 b］等を参照されたい。

7）なお，米国における会計プロフェッションの会計倫理基準は，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）による会計倫理基準に限定する。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会計倫理基準を持っているが，それらはいずれもAICPAによる会計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。

8）倫理委員会は，会則や職業倫理規程に関連する諸問題を担当する組織であった。詳細については，AICPA［1967］等を参照されたい。

が採用されていた点であろう。すなわち，これについては全会員の三分の一以上の投票を前提として，このうちの三分の二以上の賛成が必要であることが会則第 15 条において定められていた。また，投票の権利は AICPA の正規の会員に限定されることが会則第 4 条において定められており，会計倫理基準の変更は，会計プロフェッションの内部において，民主的かつ自主的に決定されていたと言えよう。ここにおいては，主流の会計倫理研究の想定するような，AICPA の自治を前提とした自主規制としての会計倫理基準という状況が実現していたとも考えられる(cf. AICPA［1986］邦訳 pp. 27-28)。しかしながら，1960 年代後半になると，このような自主的かつ民主的なプロセスに基づく会計倫理基準の変更という考え方は，一部において大きな挑戦を受けることとなったのである。

以下においては，かつて AICPA の会計倫理基準として採用されていた職業倫理規程について，とりわけ 1960 年代後半および 1970 年代に反トラストの観点から変更を余儀なくされた諸規定を素材として，検討が加えられる。当時，職業倫理規程は，大きな変化を経験していた。それは，論者によっては「会計事務所の業務を取り巻く環境を劇的に変えてしまった」(Zeff［2003］ p. 202)と思われるほどの変化とされている。とりわけ，その変更の対象となったものは，会計プロフェッション同士の競争についてこれを抑制すると考えられた諸規定であった。すなわち，かつて AICPA は，職業倫理規程を通じて会計プロフェッションの間の競争を減じてきた(檜田［1978］p. 19; Beets［1999］p. 274)。例えば，成功報酬の受け取りを禁じる，あるいは競争入札によってクライアントを獲得することを禁じる等の規定が存在していたのである。しかし，何事においても競争を重んじる米国社会(Mautz and Sharaf ［1961］ 邦訳 p. 293)において，このような諸規定は，パブリック・セクターから疑問の目を向けられることとなったのである。

本稿においては，このような職業倫理規程の変更プロセスをめぐる政治的駆け引きを，AICPA の内部と外部の両面から見ていくこととする。

2．競争入札

1960 年代後半頃より，職業倫理規程のうち，競争を減じる効果があると考えられた諸規定は，反トラスト法の趣旨に反する可能性があるとして，司法省(Department of Justice)から疑問を呈されてきた。1966 年，司法省は，職業倫理規程が競争入札を禁じている件について，反トラスト，とりわけシャーマン法[9]の観点から警告(warning)を発したのである(Beets［1999］p. 272)。

従来，競争入札行為は，とりわけ監査業務との関連から危険視され，職業倫理規程のうち，規則 3. 03（Rule 3. 03）と呼ばれる規定によって禁じられてきた。すなわち，競争入札が監査人による低廉な入札価格の提案の誘因となり，その結果監査業務の範囲が縮小され，質の低い業務が業界に蔓延ること，ひいては会計プロフェッションのみならず「公共の利益」をも害することを防ぐためのものと考えられてきた(Carey［1946］pp. 103-104)。この規定は，1962 年の採択以来，会計プロフェッションの間においても常に議論の的となってきたが，この司法省の警告は再びその議論を活発化せしめたのである。

以上のような状況にあって，AICPA 内部の意見は分かれることとなった。当時においては，多くの会計プロフェッションが，競争入札はプロフェッションらしからぬ行為であると考えていたため，当規定を除こうとする司法省か

9) シャーマン法は，反トラスト法の一部を構成する法律であり，取引を制限するカルテル・独占行為を禁止し，その違反に対する差止め，刑事罰等を規定するものである。米国においては，司法省が執行機関となっている(公正取引委員会ホームページ)。

らの圧力に強く反発した（Olson［1982］p. 112; Zeff ［2003］ p. 202）。一方，AICPA の首脳陣は，パブリック・セクターと AICPA との協調を重視する方針を固めつつあったのである。

1966 年 5 月，AICPA の評議員会は，規則 3. 03 を無効とするように勧告した。しかし，この勧告を規定の削除という形で実行に移すことについては，AICPA 年次総会に付随する会員投票によって，拒否された。すなわち，当規定の削除には，投票の 52% が賛成したものの，それは AICPA 会則第 5 条によって定められたところの，職業倫理規程の変更に必要な投票数（3 分の 2）に達していなかったのである（Journal of Accountancy［1972］p. 18）。このことからも，当規定の変更，ひいては司法省に対する対応の在り方をめぐり，会計プロフェッションのコミュニティが一枚岩でなかったことが伺えよう。

続く 1967 年 7 月，このような投票結果を受けたにも関わらず，AICPA 評議員会は，規則 3. 03 を事実上無効化することを決定した。すなわち，当規定への抵触が AICPA による懲戒の対象にならないことを宣言し（Beets ［1999］ p. 272），この宣言は直ちに規則 3. 03 の注記として明文化されるのである[10]。これは，いわば司法省と協調せんとする AICPA の首脳陣による方針が，競争入札に関する規定を維持せんとする一般会員による投票結果に対し，事実上優先されたものと言えよう。以上のように，AICPA，とりわけその首脳陣が，会員の意見を統制することに困難を覚えながらもパブリック・セクターとの協調を試みていた一方で，司法省からの攻勢は，1970 年代に入り殊更に強力なものとなってゆくのである。

1971 年初頭，司法省は，AICPA の職業倫理規程について，本格的な調査（full-fledged investigation）を開始した。その対象は，やはり規則 3. 03 であった（Olson［1982］ p. 112）。司法省にとってこの問題は，当規定を懲戒の対象から外すことにより事実上無効化させるのみでは不十分であり，解決と見なすことができなかったのである。また，司法省は翌 1972 年，職業倫理規程の規則 3. 03 は会計プロフェッションの間の価格競争を抑制しており，したがってシャーマン法に違反しているとして，連邦地裁に提訴した。同時に，司法省はこれを解決するための同意審決（consent judgment）案をも提出した（Journal of Accountancy［1972］p. 18）。

以上のような司法省の行為に対し，AICPA は，ただちに同意審決による解決を決断し，AICPA の職業倫理規程から競争入札を禁じる規定が削除された（Beets ［1999］ p. 273）。AICPA は，「職業倫理規程の改正（Restatement of the Code of Professional Ethics）」を公表し，その前文の「競争入札に関するステートメント（Statement on Competitive Bidding）」なる文章においては，規則 3. 03 が削除されることが宣言されている。これは，翌 1973 年における職業倫理規程の全面的な改正[11]以降にも引き継がれることとなった。これ以降，AICPA の首脳陣は，反トラストをめぐる問題において，パブリック・セクターとのより積極的な協調を志すこととなったのである。

10）なお，書き加えられた注記は以下のようなものである。
「規則 3. 03 によって，AICPA およびその代表が反トラスト法に関するリスクに晒されるとの弁護士による忠告に基づき，AICPA の執行委員会（executive committee），評議員会および倫理委員会は，規則 3. 03 に関する会員および準会員の懲戒処分を控えることとする。これは，規則 3. 03 の法的な地位が正当化されるような環境の変化が訪れるまで継続されることとする」

11）1973 年の改正は，「大改正」あるいは「全面改正」と評されるほどのものであり，職業倫理規程はその規模と質において大きな変化を経験した（盛 田［1976］ p. 21；八 田［1987］ p. 225）。それは，これまで箇条書きであったとも言える諸規定を体系的に整理するとともに，曖昧な用語を排してより実行力のあるものとした。また，この改正については，AICPA 会員による投票のうち 93% がこれに賛成し，承認された

3．広告，懇請，両立し得ない業務，他の会計プロフェッションの使用人

上述のような，職業倫理規程をめぐるパブリック・セクターからの要請，とりわけ反トラストの観点からのそれは，競争入札に関する規定のみに限らなかった。1977年3月，司法省がAICPAに対し，規則502に関する情報の提出を求めると，同年4月，これに加えてFTC(Federal Trade Commission)もまた，職業倫理規程のうち競争を制限していると見なされうる規定について，調査を開始するのである(Olson［1982］p. 113)[12]。これにより，1970年代後半は，会計プロフェッションのコミュニティにおいて，職業倫理規程をめぐる激しい変化が要求された時代となった。以下においては，当時のAICPAにあって「変化の時代にプロフェッションを導いたリーダー」(Tysiac［2012］p. 70)としての役割を果たしたとされるWallace Olsonのメッセージ，とりわけJournal of Accountancy誌における発言を中心に，AICPAの首脳陣がパブリック・セクターと協調し，職業倫理規程の変更という政策の遂行において重要な役割を果たした点を指摘することとする。

司法省およびFTCからの圧力を受けて，AICPAの首脳陣は，職業倫理規程変更への動きを加速させた。1977年9月17日，オハイオ州シンシナティで開催されたAICPA評議員会の会議(meeting)において，司法省およびFTCへの応答としての職業倫理規程変更が提案されたのである(Olson［1982］p. 114)。とりわけ，その変更の対象として挙げられたものは，広告行為および懇請行為に関する規則502[13]，両立し得ない業務(incompatible occupation)に関する規則504の改正と，他の会計プロフェッションが雇用している従業員を採用する場合の注意(notice to another practitioner of offers of employment to his employees)に関する規則402の廃止であった[14]。

(Beets［1999］p. 274)。このように，当改正は，米国会計倫理基準の歴史上重要な事件であるが，本稿においては，会計倫理基準とパブリック・セクターとの関連という目的に鑑み，その扱いを競争入札に関する規定の削除に限定している。

12) なお，本節と前節の間における空白の5年間，すなわち1972年の競争入札に関する問題の決着から1977年の調査再開の間において，司法省は，会計プロフェッション以外のプロフェッション団体に関心を寄せていたとされる。すなわち，医師や弁護士等のプロフェッションに対して様々な訴訟が為され，そのうちのいくつかについては連邦最高裁判所において決着された(Olson［1985］p. 113)。このうち，プロフェッションと称される職業の倫理基準に大きな影響を及ぼしたものは，1975年のゴールドファーブ・ヴァージニア州弁護士会事件最高裁判決であろう。これを期に，プロフェッションと称される職業の倫理基準は，司法省およびFTCから，一層厳しい視線を向けられることとなったのである。

13) 広告および懇請に関する規定は，本来別々の規定であったものを1948年に一本化したものであり，1977年当時においては，このうちの広告行為に関する禁止を緩和することが急務であると考えられていた一方で，懇請行為を禁じることについては，これを維持することが決定された。すなわち，1977年における会議では，以下のように規則502を変更せしめる提案がなされたのである。
「会員は，虚偽的，誤導的あるいは詐欺的方法により依頼人を獲得しようとしてはならない。特定の潜在的依頼人に対し，直接的かつ招かれざる懇請を行うことは禁じられる」(Lowe［1987］p. 84)

14)「両立し得ない業務」に関する規定は，本来，会計プロフェッションの品位を維持し，会計プロフェッション業務に対する社会の信頼を高めるため，会計士の地位や独立性を阻害するような職業に従事することを制限したものであるとされる（日下部［1959］p. 94)。当規定の歴史は古く，その起源はAICPAおよびAIAの前身であるAAPA（American Association of Public Accountants）の1907年における会則まで遡る。しかし，1970年代に至るまで，何を持って両立し得ない業務とするかが厳密に定義されていなかったために，AICPAの内外に対してこれを明確にするために変更が必要になったと考えられる（Loeb［1978］p. 213)。「他の会計プロ

この会議の決定を受けて，AICPA の首脳陣は，一般会員に対する働きかけを強化する運びとなった。The CPA Letter および Journal of Accountancy 誌などにおいて，会員に対し，職業倫理規程の変更に対する理解を繰り返し呼びかけたのである。1978 年 1 月，Journal of Accountancy 誌は，当時の AICPA 理事会(board of directors)の理事長(chairman)である Scott，および AICPA 会長である Olson による，「AICPA 会則および職業倫理規程の改正に関する AICPA 会員への連絡(A Message to AICPA Members on Bylaw and Code Amendments)」を公表した。ここにおいて，Scott と Olson は AICPA 会員に対し，理事会の決定[15]を投票によって承認するように求めている。すなわち，AICPA の首脳陣の提案する職業倫理規程の変更について，賛成票を投じるように訴えたのである。ここでは，「諸君は近日中に，AICPA の会則および職業倫理規程の改正に関する投票を求められることであろう」と述べられており，さらにこの投票の意義を以下のように指摘している。すなわち，「プロフェッションの指導者たちが発展させた計画が諸君の支持を取り付けることなしには，我々は今日の地位にとどまることはできない。ここにおける諸君の支持とは，すなわち計画案を採択することに賛成の投票を行うことによって示されるものである」とされ，AICPA 会員の「積極的な支持(affirmative support)」を繰り返し呼びかけているのである(Scott and Olson［1978］p. 5)。

また，ここにおいて AICPA の首脳陣は，パブリック・セクターから注がれる厳しい視線を強く意識している。会計プロフェッションが，職業倫理規程を変更することにより，「連邦政府からの法規制を不必要せしめ」なければならないことが主張されているのである(Scott and Olson［1978］p. 5; Ostlund［1978］p. 63)。これは，AICPA の評議員会，役員，および理事が，外部の弁護士を通じて非公式にパブリック・セクターと接触していたこと，とりわけ，パブリック・セクターが AICPA に対して法的手段を取らないように説得していたこと(Olson［1982］p. 113)が背景にあると言えよう。すなわち，AICPA の首脳陣は，職業倫理規程が深刻な法律上の問題とされており，これを好ましくない状態であると考えていたのである。

以上のような，会計プロフェッションの命運を賭けた投票は，AICPA の会員が Olson らの呼びかけに応じる結果となった。1978 年の初めに，職業倫理規程のうち問題とされていた諸規定に関する変更は，三件すべてが承認され，とりわけ AICPA の首脳陣からその緩和が急務と見なされてきた広告行為および懇請行為に関する規定の変更は，投票の結果 72% もの賛成を得て可決されたのである(Olson［1982］p. 114； Beets［1999］pp. 275-276)。この投票の結果について，Olson は，「満足している」と述べている。なぜならば，「より開かれた業務の在り方が必要とされていること，および，社会が会計プロフェッションの提供するサービスについての情報を求めていることに対する責任について，AICPA の会員諸君が理解していたことが分かったからである」(Journal of Accountancy［1978］p. 7)としているのである。一方で，以上のような AICPA 首脳陣による職業倫理規程の性急な変更については，一般会員からの反発を招くこととなった。当改正に至るプロセスは誘導的であったとの批判が寄せられ，

フェッションが雇用している従業員を採用する場合の注意」に関する規定とは，会計プロフェッションの事務所における従業員を引き抜く際，その申込人はあらかじめ所長宛に当該従業員の雇用を申し込む旨の通知を行い，その了解を求めなくてはならないという規定である。これは，従来，会計プロフェッションの間の和をはかる目的で創設されたものであった（日下部［1959］p. 104)。

15) 理事会とは，評議員会の会議の閉会中に，評議員会に代わって AICPA の活動を執行すること，および AICPA の資産や業務や活動を統制管理すること等の権限を有する機関である(AICPA［1974］pp. 4-5)。

AICPA の首脳陣による投票結果の操作を疑う意見までもが出てくることとなったのである(Olson [1982] p. 116)[16]。

本事例における職業倫理規程の変更について，AICPA の首脳陣は，投票の結果について，会員の自主性を尊重していたというよりはむしろ，望ましいと考える結末を達成するために一般会員へ強く働きかけていった。これは，一部の会員からすれば，あまりにも一方的であると考えられるものであった。そして，このような AICPA 首脳陣の方針はパブリック・セクターが望ましいと考える方針と一致しており，この一致は決して偶然の産物ではなかったのである。Olson 自身，職業倫理規程における広告規制等の削除は，パブリック・セクターからの要請と無関係ではなかった点を指摘しており，また，AICPA の副会長であった Mason は，それはパブリック・セクターに対する会計プロフェッションの協力(combined effort)の賜であったと表現している(Olson [1979] p. 76; Mason [1994] p. 36)。

以上のような，1978 年の職業倫理規程変更に加えて，1979 年，規則 502 から懇請行為を禁じる文言が削除されたことを受けると，パブリック・セクターの AICPA に対する姿勢は徐々に穏健なものとなった[17]。司法省の広報担当官は，もはや AICPA の職業倫理規程に問題は無いとの見解を示し，また，1980 年 9 月には FTC が 3 年に及ぶ調査を終了したのである(Beets [1999] p. 278)。

4．小括

第一の事例（競争入札）において，以下の二点が特筆されよう。まず，会計プロフェッション団体における首脳陣と一般会員の間においては，職業倫理規程の在り方をめぐり対立が存在していた。主流の会計倫理研究によれば，このような利害対立を説明することは困難であろう。すなわち，主流の会計倫理研究においては「公共の利益」の概念が重視される。それは一義的に定義可能であり(Robson and Cooper [1990] p. 371)，望ましい職業倫理規程を演繹的に導くことのできるものであり，本事例のように会計プロフェッションの間でその解釈に大きな差異が生じることは不自然であろう。

次に，職業倫理規程の変更においては，AICPA に対するパブリック・セクターの優越が認められ，会員による投票の結果が反映されないことが起こり得る点である。これもまた，外部規制機関の影響力を過小評価してしまうアプローチ，すなわち会計プロフェッションの自治を基礎とした閉鎖的な規制という説明によっては十分に捉えきれない現象であると言えよう。

第二の事例（広告，懇請，両立し得ない業務，他の会計プロフェッションの使用人）においてもまた，AICPA 首脳陣はパブリック・セクターに近い立場であり続けた。諸規定の変更にあたっては，AICPA の指導者である Olson が会員に対して，これに応じるように強く呼びかけていたのである。この理由として，AICPA 首脳陣は，パブリック・セクターの行動への警戒という側面があることを認めていた。この結果，AICPA 首脳陣は，職業倫理規程の変更に成功したものの，その代償は一般会員からの反発であった。

これらの事例において，AICPA の行動は，

16) とりわけ，テキサス州における会計プロフェッションのコミュニティにおいては，AICPA による一連の行動に対する不満が大きかったとされる。やがて，テキサス州の会計プロフェッションは，AICPA によるパブリック・セクターとの協調路線から距離を置き，独自にパブリック・セクターと対抗することとなるのである（Cunningham *et al*. [1990] p. 119)。

17) なお，このような変化について，Olson (1979) は「台風の目（The Eye of the Storm)」と表現し，完全に過去のものとなったわけではないとする見解を示している（Olson [1979] p. 76)。これはやがて，1985 年の FTC による調査再開という形で実現することとなった（Beets [1999] p. 280)。

その職業倫理規程の変更に関して，自治的であったというよりはむしろコーポラティズム的であった。本事例における職業倫理規程の変更は，パブリック・セクターの政策決定に協調する存在としてのAICPAと，一般会員の統制を担う存在としてのAICPAの両側面を映し出している。また，本事例における職業倫理規程の変更プロセスは，AICPAの内部で完結するものではなく，むしろ外部規制機関の強い影響が認められた。加えて，会計プロフェッションのコミュニティは，主流の会計倫理研究で想定されるほどに単純かつ一枚岩な存在ではなかったのである。

Ⅳ．結語

米国における会計倫理基準は，長らく会計プロフェッションの自治に基づいた自主規制システムの一環であると考えられてきた。また，それは会計プロフェッションが享受する特権に対する見返りとしての義務であると見なされてきた。すなわち，会計プロフェッションとは専門性の高い職業であり，社会において重要な役割を担っている。したがって，彼らには，業務の独占権等の特権が与えられている。ただし，このような特権は，会計プロフェッションがその専門的知識を悪用することなく，「公共の利益」の増進に貢献する限りにおいてのみ認められうるとされ，故に会計プロフェッションは，会計倫理基準によってその責任を明文化し，これを遵守しなければならないのであると考えられてきた(e.g. Carey［1946］p. 67; Higgins and Olson［1972］p. 39)。

このような考え方は，会計倫理基準の存在意義を明快に説明できる点において意義深いものであるが，一方で，本稿において検討された事例を説明するにあたっては，必ずしも十分であるとは言えないように思われる。すなわち，主流の会計倫理研究は，会計倫理基準がプライベート・セクターたる会計プロフェッションのコミュニティによる自治のもとに管理される点を強調するが故に，会計倫理基準に影響を与えうる外部の諸機関，とりわけパブリック・セクターの役割を過小評価しているように思われる。1960年代後半から1970年代にかけて，米国の会計倫理基準は，必ずしもパブリック・セクターから切り離された空間において形成されてきたわけではなかった。むしろ，会計倫理基準の設定・変更をめぐるプロセスにおいて決定的な影響を及ぼした者は，しばしば会計プロフェッションのコミュニティの外部に認められてきたのである。

本稿において観察されたように，会計倫理基準，とりわけ米国におけるそれについては，会計倫理基準設定機関とパブリック・セクターの間の政治力学によって形作られていくという側面があるように思われる。このような会計倫理基準の一面は，主流の会計倫理研究によっては十分に捉えることのできないものであろう。当該事例における会計倫理基準には，「公共の利益」の概念に従って演繹的に形成されるという側面は観察されなかった。また，会計プロフェッションの内部的な問題であり自治的に決定される閉鎖的な基準という側面も希薄であった。ここにおいて本事例は，会計倫理研究について，主流の会計倫理研究とは異なるアプローチによって補完される必要があることを示唆しているように思われる。

参考文献

AICPA (1967) *Code of Professional Ethics as Amended March 4, 1965 [1967]: By-laws as Amended March 20, 1967 [1967]*, AICPA.

———(1972) *Restatement of the Code of Professional Conduct,* AICPA.

———(1974) *Bylaws as Amended February 1, 1974,* 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*.（八田進二訳『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，1991 年。）

新谷司(2011 a)「解釈会計学・フーコー主義会計学・マルクス主義会計学の関与方法」『日本福祉大学経済論集』第 42 号，pp. 169-206。

———(2011 b)「欧米学際的会計学の動向と評価」『会計理論学会年報』第 25 号，pp. 43-62。

Beauchamp, T. L. and Bowie, N. E. (1997) *Ethical Theory and Business 5th ed.*, Prentice-Hall.（加藤尚武監訳『倫理的原理と企業の社会的責任』晃洋書房，2005 年。）

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.

Burchell, S, Clubb, C. and Hopwood, A. G. (1985) "Accounting in its Social Context: Towards a History of Value Added in the United Kingdom", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, No. 4, pp. 381-413.

Carey, J. L. (1946) *Professional Ethics of Public Accounting*, AIA.

———(1978) "The Reality of Professional Ethics", in Loeb, S. E. (eds.), *Ethics in the Accounting Profession*, Wiley, pp. 85-90.

Chua, W.F. and Poullaos, C. (1993) "Rethinking the Profession-State Dynamic: The Case of the Victorian Charter Attempt, 1885-1906", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 18, No. 7/8, pp. 691-728.

Cooper, D., Puxty, T., Lowe, T. and Willmott, H. (1989) "The Accounting Profession, Corporatism and the State", in Chua, W. F., Lowe, T. and Puxty, T. (eds.), *Critical Perspectives in Management Control*, Macmillan, pp. 245-270.

Cooper, D. and Hopper, T. (1990) "Stimulating Research in Critical Accounts", in Cooper, D. and Hopper, T., (eds.), *Critical Accounts*, Macmillan, pp. 1-11.

Cooper, D. J. and Robson, K. (2006) "Accounting, Professions and Regulation: Locating the Sites of Professionalization", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, No. 4/5, pp. 415-444.

Cunningham, B. M., Tondkar, R. and Coffman, E. N. (1990) "Trust or Antitrust for the Profession of Accountancy ? ", *Research in Accounting Regulation*, Vol. 4, pp. 111-128.

Edwards, J. D. and Miranti, P. J. (1987) "The AICPA: A Professional Institution in a Dynamic Society", *Journal of Accountancy*, Vol. 163, Issue 5, pp. 22-38.

Gaa, J. C. (1994), *The Ethical Foundations of Public Accounting*, CGA Canada Research Foundation.（瀧田輝己訳『会計倫理』同文舘出版，2005 年。）

Groves, R., Poole, M. and Broder, P. (1984) "Professional Commitments of the Practising Chartered Accountant in Modern Britain", *Accounting and Business Research*, Vol. 14, Issue 56, pp. 319-332.

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。

檜田信男 (1978)「『他の監査人との関係』と職業倫理」『税経通信』第 33 巻第 5 号，pp. 17-22。

Higgins, T. G. and Olson, W. E. (1972) "Restating the Ethics Code: A Decision for the Times", *Journal of Accountancy*, Vol. 133, Issue 3, pp. 33-39.

井上善弘(1998)「会計プロフェッションの正当化と職業倫理規則」『會計』第 153 巻第 2 号，pp. 92-104。

Johnson, T. J. (1972) *Professions and Power*, Macmillan.

Journal of Accountancy (1972) "AICPA cited in Antitrust Action", Vol. 134, Issue 1, p. 18.

———(1978) "Membership Approves Advertising, Other Changes to Bylaws, Ethics", Vol. 145, Issue 5, p. 7.

公正取引委員会，「世界の競争法：米国」，公正取引委員会ホームページ，http://www.jftc.go.jp/kokusai/worldcom/kakkoku/abc/allabc/u/america.html，(2008. 1)

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。

Loeb, S. E. (1978) "Incompatible Occupations for CPAs －An Inquiry into Compliance", in Loeb, S. E. (eds.), *Ethics in the Accounting Profession*, Wiley, pp. 213-216.

Lowe, H. J. (1987) "Ethics in our 100 - year History", *Journal of Accountancy*, Vol. 163, Issue 5, pp. 78-87.

Lyotard, J. (1979) *La condition postmoderne*. (小林康夫訳『ポスト・モダンの条件』星雲社，1986 年。)

Mason, E. (1994) "Public Accounting -No Longer a Profession ? ", *The CPA Journal*, Vol. 64, Issue 7, pp. 34-37.

Mautz, R. K. and Sharaf, H. A. (1961) *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association. (近澤弘治監訳『監査理論の構造』中央経済社，1987 年。)

Miller, P. (1990) "On the Interrelations between Accounting and the State", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 4, pp. 315-338.

森下伸也(2000)『社会学がわかる辞典』日本実業出版社。

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

村上理(2012)「会計の基準とその政治的性質に関する一考察」『会計理論学会年報』第 26 号，pp. 34-42。

Olson, W. E. (1979) "The Eyes of the Storm", *Journal of Accountancy*, Vol. 147, Issue 3, pp. 76-81.

――――(1982) *The Accounting Profession –Years of Trial: 1969-1980*, AICPA.

Ostlund, A. C. (1978) "Advertising -in the Public Interest ? ", *Journal of Accountancy*, Vol. 145, Issue 1, pp. 59-63.

Parsons, T. (1964) "A Sociologist Looks at the Legal Profession", in Parsons, T. (eds.) *Essays in Sociological Theory*, Free Press, pp. 370-385.

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.

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

Scott, S. J. and Olson, W. E. (1978) "A Message to AICPA Members on Bylaw and Code Amendments", *Journal of Accountancy*, Vol. 145, Issue 1, p. 5.

Sikka, P. (1992) "Audit Policy Making in the UK: The Case of 'the Auditor's Considerations in Respect of Going Concern'", *The European Accounting Review*, Vol. 1, No. 2, pp. 349-392.

Sim, S. (1999) *The Routledge Critical Dictionary of Postmodern Thought*, Routledge. (杉野健太郎ほか訳(2002)『ポストモダニズムとは何か』松柏社。)

Smith, W. A. (1973) "The Revised AICPA Rules of Conduct -To Serve the Public Interest", *The CPA Journal*, Vol. 43, No. 11, pp. 963-968.

染谷恭次郎(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。

Tysiac, K. (2012), "125 People of Impact in Accounting", *Journal of Accountancy*, Vol. 213, Issue 6, pp. 58-73.

上杉秋則(1970)「アメリカの独占規制―連邦裁判所と FTC―」『公正取引』第 240 号，pp. 13-18。

Walker, S. P., and Shackleton, K. (1995), "Corporatism and Structural Change in the British Accountancy Profession, 1930-1957", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 6, pp. 467-503.

Zeff, S. A. (1997) "A Perspective on the U.S. Public/Private-Sector Approach to Regulation of Financial Reporting", in Zeff, S. A. and Dharan, B. G. (eds.), *Reading and Notes on Financial Accounting: Issue and Controversies, 5th ed.*, McGraw-Hill, pp. 51-73.

Zeff, A. (2003) "How the U.S. Accounting Profession Got Where it is Today: Part 1", *Accounting Horizons*, Vol. 17, No. 3, pp. 189-205.