HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	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
Author(s)	村上, 理
Citation	經濟學研究, 65(1), 157-165
Issue Date	2015-06-11
Doc URL	http://hdl.handle.net/2115/59492
Type	bulletin (article)
File Information	ES65(1)_157.pdf

Instructions for use

Hokkaido University Collection of Scholarly and Academic Papers : HUSCAP

経済学研究 65-1
北海道大学 2015.6

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――

村　上　　理

Ⅰ．はじめに

米国の公認会計士[1]業界にとって，1960 年代から 1970 年代にかけては変化の時代であった[2]。この時代に，米国公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants: AICPA）は，業界の内外から寄せられる様々な問題に対応しなければならなかった。また，その対応の是非をめぐっては，AICPA の内部において，時に激しい議論が交わされた。このような，変化と論争の時代において，特に大きく取り上げられた問題といえば，「一般に認められた会計原則（generally accepted accounting principles）」に関するものであろう。一般に認められた会計原則の意義や設定主体，およびそれを制度として確立させるための方策などは，当時の公認会計士業界の中心課題であった（千代田[1987]p. 296；長谷川[1979]p. 1）。

以上のような，一般に認められた会計原則をめぐる諸問題のうち，とりわけ AICPA を悩ませたものとしては，その強制力に関する問題が挙げられる。すなわち，一般に認められた会計原則として公表された見解を，実行力のある規制として公認会計士の実務に定着させるにはどうすれば良いのかという問題である。

本稿は，AICPA のかつての職業倫理基準である「職業倫理規程」（Code of Professional Ethics）[3]のうち，1973 年に設定され，「会計原則」の表題を与えられた規定である規則 203（Rule 203）に焦点を当てる。ここでは，当該規定が誕生した理由の検討を通じて，米国における一般に認められた会計原則に関する論争（特に，1960 年代から 1973 年に至るまで）を，公認会計士の職業倫理研究の立場から論じる[4]。以上により本稿は，当時の一般に認められた会計原則をめぐる論争が AICPA の活動に大きな変化を及ぼし，これを受けて職業倫理基準もまた変化を余儀なくされたことを明らかにする。

Ⅱ．職業倫理基準から見た「一般に認められた会計原則」―その小史―

1938 年 9 月，AICPA の前身である米国会計士協会（American Institute of Accountants: AIA）の会計原則[5]設定機関として，会計手続委員会（Committee on Accounting Procedure:

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。

2）例えば，長谷川[1979]においては，1960 年代が公認会計士にとって「波乱に満ちた時代」（長谷川[1979]p. 1）であったとされており，千代田[1987]においては 1970 年代が「嵐の中の公認会計士業界」（千代田[1987]p. 179）として描かれている。

3）現在の「職業行為規程」（Code of Professional Conduct）の前身にあたる。

4）米国の一般に認められた会計原則は，主に財務会計研究の立場から検討されてきた（e.g. 長谷川[1979]；加藤[1994]；広瀬[1995]）。ここにおいて，職業倫理規程規則 203 は，財務会計の視座から部分的に言及されてきたものの，職業倫理研究の視座から当該規定それ自体を検討の中心とした研究については，十分な蓄積があるとは言えない。本稿は，以上のような研究上の空白を埋めるものでもある。

CAP）が本格的な活動を開始すると（千代田[1987]pp. 61-67；広瀬[1995]p. 26），米国における会計原則は大きな発展を遂げることとなった。このような会計原則の発展はまた，当時のAIAの職業倫理基準にも反映された（Carey[1970]p. 450）。すなわち，1941年，職業倫理規程の前身である「職業行為規則」（Rules of Professional Conduct）の「大幅改正」（盛田[1976]p. 18）の結果，その第5条(e)においては，一般に認められた会計原則の用語が用いられることとなり，ここに公認会計士が財務諸表に関する意見表明をする際には一般に認められた会計原則に注意を向けなければならない旨が定められたのである[6]。この規定は，1950年に「若干の修正が行われた」（盛田[1976]p. 20）のち，やがて職業倫理規程規則2.02(e)となった。

しかしながら，この職業行為規則第5条(e)およびその後の職業倫理規程規則2.02(e)は，今日における同様の規定（職業行為規程規則203）と比べると，曖昧さが認められるものであった。すなわち，当該規定においては，一般に認められた会計原則なる用語が具体的に何を指しているのかが不明確であった。従ってまた，公認会計士がいかなる会計原則に従わなかった場合に職業倫理基準に対する違反と判断されるのかについて，必ずしも明らかではなかった。上記のような問題が取り除かれるに至るには，1973年における職業倫理規程規則203の設定を待たねばならなかったのである。

本稿の関心であるAICPA職業倫理規程規則203は，その大まかな趣旨としては，次のようなものであった。すなわち，財務諸表が，AICPA評議員会が指定し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いる場合，若干の例外的状況を除いては，公認会計士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いるとの意見を表明してはならないと定めたのである。この規定は，後述するように，職業倫理規程に定める一般に認められた会計原則とは何を指すのかを明示したものであり，AICPAの会員である公認会計士に対して「一般に認められた会計原則に従うことを明確に要求した」（Olson[1982]p. 111）ものであった。

以上のような，職業行為規則第5条(e)，職業倫理規程規則2.02(e)および職業倫理規程規則203などの，公認会計士と会計原則との関係を定めた規定は，長らく米国公認会計士の職業倫理基準のうち「もっとも重要なもの」（染谷[1952]p. 240；Casler[1964]p. 45）であると考えられてきた。これらの規定が公認会計士の実務に与える影響は大きく，従ってまた，職業倫理規程規則203の公表に至るまで，とりわけ1960年代から1973年までには，この規定の内容をめぐり激しい論争が繰り広げられたのである。このため，以下本稿においては，1973年の職業倫理規程規則203の設定を論じるにあた

5）広瀬[1995]によれば，「会計学の文献，監査報告書の意見表明などにおいては，従来から，会計原則(Accounting Principles）または会計基準（Accounting Standards）という用語がしばしば用いられ，また使われているが，これらの用語については必ずしも明確な概念規定がなされているとはいえないように思われる。（中略）ただ一つはっきりしていることは，FASBの設立以後，公表された公式見解（pronouncements）などは会計基準とよばれることが多く，その前のAICPA・会計原則審議会（Accounting Principles Board: APB）などによって公表された公式見解などが会計原則とよばれることが多いという事実である」（広瀬[1995]p. 15）とされる。本稿においては，FASBの設立以前の時代を検討の対象とすることから，その時代背景に鑑み「会計原則」の用語を用いることとし，その定義も当時の考えにもとづくこととする。

6）1941年の職業行為規則の「大幅改正」（盛田[1976]p. 18）は，1940年の10月に評議員会によって承認され，AIA会員による郵送投票の結果支持され，1941年1月6日に施行されたものであった(*Journal of Accountancy,*[1941]Feb. p. 160)。第5条は，この大幅改正の一部として設定された規定であり，それ以前の職業行為規則第2条に修正を加えたものであった。

り，まず 1960 年代の論争を整理する。「70 年代は，ひとつの独立した時代というよりも，60 年代との連続のうえで，そこで提起された様々な課題に対して解決を求める課程として位置づけられると思われるからである」（長谷川［1979］p. 1）。

Ⅲ.「一般に認められた会計原則」の強制力をめぐる論争―1960 年代から 1973 年まで―

前節において指摘したように，1973 年以前において，公認会計士と一般に認められた会計原則との関係を定めた規定は，職業倫理規程規則 2.02(e)であった。その内容は，以下の通りである。

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）[7]

ここでは，公認会計士が財務諸表に関する意見を述べる際には，当該財務諸表における一般に認められた会計原則への準拠性についての留意を求めているものの，当時の米国における公認会計士業界において，一般に認められた会計原則という概念は，具体的な定義を欠いていた（Jennings［1964］p. 27）。当時，一般に認められた会計原則を「公表する権限を持つ唯一の機関」（長谷川［1979］p. 2）と見なされていた APB もまた，具体的に何が一般に認められた会計原則であるのかは明示しておらず，一般に認められた会計原則は「その定義，概念などをめぐってますますその混迷の度合いを深めていく」（広瀬［1995］p. 95）という状況にあった。同様に，職業倫理規程規則 2.02(e)もまた，一般に認められた会計原則に言及しながらも，何が一般に認められた会計原則なのかは明示していない状態であった。

このような，一般に認められた会計原則の用語をめぐる混乱は，やがて 1962 年の APB オピニオン第 2 号をきっかけとして，公認会計士業界に大論争をもたらすことになる。

1. APB オピニオン第 2 号の公表とその強制力の欠如

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 APB は，一方で，公認会計士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 は強制よりも説得に頼らなければならなかったのである」（Previts and Merino［1979］p. 290，邦訳 p. 311）。これは，APB の権威に関する問題でもあり，AICPA 上層部[8]にとっては「複雑かつ重要な問題」（*Journal of Accountancy*, Jun. 1964，p. 9）であった。

以上のような，APB の公表見解に関する強制力の問題が表面化した事例として，APB オピニオン第 2 号「『投資税額控除』の会計処理（Accounting for the “Investment Credit”）」の「敗北」（千代田［1987］p. 92）が挙げられよう。当該事例により，「APB オピニオンの権威の欠如が明確に」（加藤［1994］p. 68）なり，AICPA 上層部はその対応に追われることとなったのである。

7）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。

8）以下，本稿においては，AICPA の会則（by-laws）において特別に言及された機関，とりわけ AICPA を統制する機関（governing body）である評議員会（council），および常務理事会（executive committee）を AICPA の上層部として捉えることとする。ここには，評議員会により選任される委員から構成される APB も含む。

「『投資税額控除』は，ケネディ大統領の経済政策の一環として導入されたものであるが，投資税額控除を，取得した固定資産の耐用年数にわたって純利益に反映させる（繰延法）か，取得年度の純利益に反映させる（一括法）かについては従来から見解が分かれていた」（広瀬[1995]p. 33）。1962 年 10 月 8 日，APB は，この投資税額控除の会計処理に関する問題について，「繰延法を支持する草案を賛成 12，反対 2 で決定した。草案に対し 594 通ものコメントが寄せられたが，繰延法を支持するものと反対するもの，ほぼ同数であった。経営者はこれに反対し，その旨 SEC[9]や自社の監査人に通知した」（千代田[1987]p. 94）。このように，大きな論争を引き起こしながらも，結局，APB は草案どおり繰延法を決定し，APB オピニオン第 2 号としたのである。

このような決定は，会計事務所からの反発をも受けることとなった。ビック・エイトは賛成 4 反対 4 と二つに割れ，「オピニオン第 2 号の採決において反対にまわった 4 大事務所のうち，プライス・ウォーターハウス，ハスキンズ・アンド・セルズおよびアーンスト・アーンストの 3 大事務所は，さらに，それらの事務所の被監査会社に対して，会社が必ずしもオピニオン第 2 号に従わなくともよいと発表するに至るのである。このような対立のなかで，事態を放置できないと考えた SEC は，翌 63 年 1 月 10 日に会計連続通牒（Accounting Series Release：以下 ASR とする）第 96 号を公表し，二つの方法が共に『実質的に権威ある支持』を有するものとして，両方法を認め」（長谷川[1979]pp. 8–9）た。

この結果，SEC からの支持が得られなかった APB オピニオン第 2 号は，「順守の見通しがたたなくなった」（藤田[1979]pp. 18–19）。APB は「結局，1964 年 3 月にオピニオン第 4 号 Accounting for the “Investment Credit” – Amending No. 2 によって，二つの方法をどちらも認めることとした」（長谷川[1979]pp. 8–9）のである。これは，結局のところ，SEC が APB オピニオン第 2 号を無視したことを意味しており（千代田[1987]p. 96），その結果，「APB オピニオンは SEC の承認がなかったならば無能力であることを証明した」（千代田[1987] p. 97）のであった。

2. 職業倫理規程改正への試み―強制力の確立に向けて―

SEC の決定に加えて，APB オピニオン第 2 号を否定した 3 事務所の行為が「倫理規程違反となるものではなかった」（長谷川[1979]p. 9）こともまた，APB オピニオンの公認会計士に対する強制力という問題を浮き彫りにした（長谷川［1979］p. 9）。すなわち，職業倫理規程は，通常であれば AICPA の会員に対して強制力を持つ[10]が，当該事例に関しては，規則 2. 02(e)における一般に認められた会計原則は具体的に何を指すのかが曖昧であったこともあり，会員を APB オピニオンに従わせることはなかった。このため AICPA 上層部は，一般に認められた会計原則とは何か，それは APB オピニオンを指すのか否かについて，議論することとなったのである。

これを受けて，AICPA 上層部は，会計原則の「順守について，『強制より説得』という従来の態度を『説得より強制』という方向に改め」（藤田[1979]pp. 18–19）た。公認会計士を APB オピニオンに従わせるための手段として，職業倫理規程を改正しようとしたのである

9）証券取引委員会（Securities and Exchange Commission）。

10）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いる。換言すれば，AICPA の公表する職業倫理基準は，懲戒処分（disciplinary action）を伴う（*Journal of Accountancy,* Feb. 1970，p. 29）という点で，その会員に対して強制力を持つものであると言える。

(Previts and Merino[1979]p. 291)。

APB オピニオン第 2 号の失敗によって「その権威について重大な挑戦を受けた APB」(千代田[1987]p. 99) は，1963 年 6 月に，AICPA の常務理事会および評議員会に対して，職業倫理規程規則 2. 02(e)の改正を勧告した (Zeff[1972]pp. 180–181；長谷川[1979]pp. 9–10)。具体的には，AICPA の会員が財務諸表について意見を述べるに際し，当該財務諸表が一般に認められた会計原則から逸脱して作成されている場合には，それを「報告する義務に加えて，APB オピニオンからの逸脱を報告することをも要求する」(Jennings[1964]p. 28) 内容への変更を勧告したのである。これにより，APB オピニオンに公認会計士が従うように促す効果が期待された。

しかし，1964 年 3 月 14 日 (Carey[1970]pp. 111–112)，「常務理事会は，この提案は一般に認められた会計原則と APB オピニオンという二つの基準が存在しているかの誤解を招くという理由で反対し，逆に APB オピニオンのみが一般に認められた会計原則であるとし，これを強制 (compulsion) することを賛成 8 反対 3 で決議し，評議員会へ提案した」(千代田[1987]p. 99)。また，この決議に従う形で職業倫理規程も改正するべきであると提案された (Zeff[1972]p. 181)。

この提案を受けて，1964 年 5 月に開かれた評議員会のミーティングは，「かつて経験したことが無いほど激しい議論に包まれ」(千代田[1987]p. 99) ることとなった。結局，AICPA の評議員会が出した結論は，常務理事会の意見を否決し，「最初の APB の勧告の立場を支持するもの」(長谷川[1979]p. 10) となった。また，これを実施に移すための特別委員会が組織された。同年 10 月，評議員会は，この「特別委員会の報告にもとづき，下記の内容を満場一致 (賛成 163 反対 0) で承認した。つまり，(1) 一般に認められた会計原則とは実質的に権威ある支持を有している原則であり，(2) APB オピニオンは実質的に権威ある支持の構成要素となる」(千代田[1987]p. 100)。また，(3) 実質的に権威ある支持は APB オピニオンとは異なる会計原則にも存在しうるが，当該会計原則を会社が採用する場合，監査人はそれが実質的に権威ある支持を有していると認める必要がある。この場合，APB オピニオンからの逸脱の事実を監査報告書かまたは財務諸表脚注で明らかにしなければならない。実施可能な場合はそのような逸脱の影響も表示しなければならないことを決議したのである (AICPA[1964]；千代田[1987]p. 100)[11]。

以上のような APB オピニオンの地位および「離脱開示」の必要の定めを職業倫理規程に取り込む試みについては，1969 年に評議員会によって承認され，会員による投票にかけられることとなった。このように，会員投票までに長い時間がかかった理由としては，職業倫理規程への取り込みは，十分な準備期間ののちに行うべしとする特別委員会からの勧告があったことが挙げられよう (*Journal of Accountancy,* Feb. 1970，p. 29)。すなわち，当時の公認会計士業界の慣行においては，評議員会の決議等によって定められたものを，懲戒処分を伴う職業倫理規程へと取り込む際には，十分な準備期間を伴うことが通例であった (*Journal of Accountancy,* Feb. 1970，p. 29)。

しかしながら，この案は一般会員による賛成が得られなかった (*Journal of Accountancy,* Feb. 1970，p. 8；Carey[1970]pp. 453–454)。AICPA 上層部の企図した会計原則についての「説得から強制へ」の展開は，一般会員による投票の結果，拒否される形となったのである。

一方で，当該投票結果が「説得から強制へ」の流れを変えることもなかった。というのは，1968 年にはすでに職業倫理規程の大改正のた

11) 以上のような，いわゆる「離脱開示」に関する決議は，1965 年 10 月，APB オピニオン第 6 号の注記 (Note) としてその要旨が記載された (長谷川[1979]p. 10)。

めの特別委員会が組織されており，投票の結果がどうあれ，AICPA 上層部は当該規定が実現することは時間の問題であると考えていたからである（Carey[1970]p. 455；*Journal of Accountancy,* Feb. 1970, p. 29；Olson[1982]p. 110–111）。1971 年 7 月，AICPA は，修正（restated）職業倫理規程についての公開草案を配布（circulate）した。これには，「規則 203」なる規定が設けられており，財務諸表が APB オピニオンから逸脱して作成されている場合，若干の例外的状況を除いては，当該財務諸表について公認会計士は無限定意見を表明してはならない旨を定めたものであった[12]（Zeff[1972]p. 183）。

Ⅳ．職業倫理規程規則 203 の設定

1．FASB の設立

1971 年，ニクソン大統領が，1969 年に停止していた投資税額控除の復活を提案すると，これはやがて「APB の解体を決定づける」（千代田[1994]p. 59）事態へと発展することとなった。APB が，「投資税額控除は取得資産の耐用年数にわたって減価償却を通じ純利益に反映させるべきである」（千代田[1994]p. 59）という方針を示したことに対し，議会がこの問題に介入した結果，APB は当該公開草案の撤回を余儀なくされたのである。

このような状況のもと，1971 年 1 月，当時の AICPA 会長である M. S. Armstrong は，「主な 21 会計事務所の代表を招集し，APB の再検討を含む会計原則設定プロセスを検討するためのスタディ・グループを設置した」（千代田[1994]p. 59）。ウィート委員会と呼ばれた当委員会の結論は，1972 年 3 月，ウィート報告書として発表され，財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board: FASB）を提唱する運びとなった（山形[1986]p. 23；千代田[1994]p. 60）。これを受けて，APB に代わり FASB が設置され，1973 年 1 月にその活動を開始した（Previts and Merino[1979]p. 308，邦訳 p. 331；千代田[1987]p. 231）。

FASB の設立は，会計原則の「設定主体を AICPA から切り離」すものであった（千代田[1987]p. 122）。ここに，会計原則の「設定の仕事は AICPA 主導型の APB ベースから，より広い利害関係者によって構成される FASB ベースへシフトした」（山形[1986]p. 25）のである。

以上のような，会計原則の設定主体の大幅な変更は，一方で，職業倫理規程上の一般に認められた会計原則の用語を一層曖昧にし，公認会計士と会計原則との関係に混乱を来す可能性を秘めていた。AICPA 上層部にとっては，公認会計士と会計原則との関係を安定させるための規定を，早急に職業倫理規程へと取り込む必要が生じたのである。

2．1973 年職業倫理規程の大改正

FASB の設立と時を同じくして，AICPA は職業倫理規程を改正した。1973 年の職業倫理規程の改正の特徴は，それまでにしばしば行われていた追加修正や部分改正という形ではなく，全面的な改正が行われている点にあった（盛田[1976]p. 21）。「改正審議は 1967 年から職業倫理局の手により開始された。そして，1972 年 5 月に AICPA の理事会は，改正原案を承認した。つぎに，それは同年 11 月に全会員による郵送投票に付され，93 パーセントという圧倒的な賛成を得た」（盛田[1976]p.

12）なお，本事例における AICPA 職業倫理規程と州公認会計士協会の職業倫理基準との関係も指摘しておく。通常であれば，州公認会計士協会の職業倫理基準は，AICPA の職業倫理規程が改正されればそれに従うことが慣習となっている（Smith[1973]p. 963）が，本事例に関しては，州公認会計士協会は，自らの職業倫理基準について同様の改正を施す動きを見せなかった（Zeff[1972]p. 183）。以上のような，公開草案に対する州公認会計士協会の反応もまた，この問題がいかに論争的であったかの証左であると言えよう。

21)。その結果，新職業倫理規程は，翌年 3 月 1 日に施行されることとなったのである（*Journal of Accountancy,* Mar. 1973，p. 9)。

このような大改正の一部にあって，規則 203 が新設され，1973 年における職業倫理規程の大改正の中で最も重要な内容のひとつ（*Journal of Accountancy,* Mar. 1973，p. 10）とされた。当該規定は，それまでの規則 2. 02(e)を発展させたものであり，職業倫理規程上一般に認められた会計原則が何を指すのかについての曖昧さを排したものであった。また，これによって会員が従わなければならない（must）会計原則とは何であるかを明確化（*Journal of Accountancy,* May 1973，p. 10）することを目的とし，これにより会計原則設定の構造を完成させること（Olson[1982]p. 69）を目的としたものであったとされる。換言すれば，1960 年代から試みられてきた「説得から強制へ」の移行を完成させるものであった。

当時の規則 203 の内容は，以下の通りである。

規則 203　会計原則[13)]

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)[14)]

それまでの規則と比べて変わった点としては，規則 203 が，APB オピニオン第 6 号付録 A に記された無限定意見の表明の在り方を認めないものと定めた点が挙げられよう（*Journal of Accountancy,* Sep. 1973，p. 94；盛田[1976] p. 23)。AICPA 規則 203 は，APB オピニオン第 6 号付録 A に定められた規定に「事実上取って代わった（effectively supersedes)」（*Journal of Accountancy,* Sep. 1973，p. 94）のである。すなわち，前述のとおり，1964 年の評議員会の決議においては，APB オピニオンから逸脱した会計処理にもとづく財務諸表について，当該会計処理の方法が実質的に権威ある支持を得られるのであり，かつ離脱開示を行うのであれば，無限定意見の表明が認められた。また，その場合の離脱開示の方法は APB オピニオン第 6 号付録 A に記されていた。しかしながら，規則 203 によって，このような考え方は排除されたのである（*Journal of Accountancy,* Sep. 1973，p. 94)。会計原則からの逸脱は，当該原則によって財務諸表が誤導的（misleading）なものとなる場合に限定された[15)]。評議員会が指定した会計原則設定機関の公表するもの以外にも実質的に権威ある支持を有する会計原則が存在するという考え方は否定され，そのような主張は会計原則からの逸脱の理由とし

13）ここにおいて，「AICPA 評議員会から指定された会計原則設定機関」が何を指すのかについては，1973 年 5 月 7 日，FASB を指すことが評議員会によって承認された（千代田[1987]p. 231)。また，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 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，評議員会から指定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[1974] p. 5131)。

14）翻訳に際しては，千代田[1987]p. 231，八田[1987]p. 238 を参考にしている。

15）なお，逸脱に正当性が認められる例としては，新しい法律や商取引の新しい形態の展開が挙げられた（AICPA[1974]p. 4582)。

ては認められないこととなった（*Journal of Accountancy,* Sep. 1973，p. 98）。換言すれば，職業倫理規程上，公認会計士に対して強制力を持つ一般に認められた会計原則とは，評議員会が指定した会計原則設定機関の公表するものと定めたのであり，それ以外の原則については，例外的な状況を除いて従ってはならない旨を明示したのである。ここに，AICPA 上層部が長年取り組んできた課題，すなわち，職業倫理規程による会計原則に対する強制力の付与が達成されたと言えよう[16]。

V．結論

1960 年代米国の一般に認められた会計原則をめぐる論争，とりわけその強制力に関する論争は，APB オピニオン第 2 号の失敗をきっかけとして，AICPA の行動に大きな影響を与えることとなった。AICPA は，会計原則に強制力を付与し，これを実行力のある規制として機能させようとしたのである。ここにおいて，AICPA の方策を実現する手段として着目されたのが，職業倫理規程であった。すなわち，AICPA は，職業倫理規程において，一般に認められた会計原則という用語が具体的に何を指すものかを決定しようとしたのである。加えて，FASB の設立がこの流れを加速させた。職業倫理規程規則 203 は，以上のような経緯を踏まえて設定された規定であった。

AICPA の職業倫理基準は，それが会員に対して強制力を持つが故に，ときに AICPA によって戦略的に形作られる側面を持つ（e.g. 村上［2014］）。すなわち，AICPA は，公認会計士を統制する必要が生じた場合，職業倫理基準を通じてこれを達成することが可能なのである。本稿において検討された職業倫理規程規則 203 は，AICPA による「説得から強制へ」の活動の一環として設定されたものであった。職業倫理規程規則 203 の設定は，一般に認められた会計原則の強制力の確保という問題に対して，AICPA が出した最終的な回答であったと捉えることができるのである。

16）なお，職業倫理規程規則 203 の設定の後日談として，以下の点についても指摘のこととする。本稿において検討された一連の動向を経て，SEC もまた，1973 年 12 月，「会計連続通牒（ASR）No. 150 を発表，『FASB が会計基準書や解説書で発表する原則，基準及び実務は，実質的に権威ある支持を有するものとみなす』ことを明らかに」（千代田［1987］p. 231）したのである。これは，職業倫理規程規則 203 の考えが SEC によって追認されたものと見ることも可能であろう。

参考文献

“Notes of the Month”, *Journal of Accountancy,* February 1941，Vol. 71，No. 2，pp. 160–165.

“News Report”, *Journal of Accountancy,* June 1964，Vol. 117，No. 6，pp. 9–10.

“News Report”, *Journal of Accountancy,* February 1970，Vol. 129，No. 2，pp. 8–18.

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

“News Report”, *Journal of Accountancy,* March 1973，pp. 10–26.

“News Report”, *Journal of Accountancy,* May 1973，Vol. 135，No. 3，pp. 10–27.

“Accounting & Auditing”, *Journal of Accountancy,* September 1973，Vol. 136，No. 3，pp. 94–98.

“News Report”, *Journal of Accountancy,* February 1977，Vol. 143，No. 2，pp. 7–32.

“News Report”, *Journal of Accountancy,* May 1977，Vol. 143，No. 5，pp. 7–30.

“Letters”, *Journal of Accountancy,* April 1987，Vol. 163，No. 4，pp. 55–56.

AICPA［1964］*Special Bulletin: Disclosure of Departures from Opinions of the Accounting Principles Board,* 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.

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

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

———［1986］*Report of the Special Committee on Standards of Professional Conduct for Certified Accountants,* 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。

———［1988］*Code of Professional Conduct,* 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。

Carey, J. L.［1970］*The Rise of Accounting Profession,* Vol. 2，AICPA.

————［1973］*Getting Acquainted with Accounting,* Houghton Mifflin Company．上田雅通訳［1975］『会計概説』法律文化社。

Cary, W. L.［1963］"The SEC and Accounting", *Journal of Accountancy,* December 1963，Vol. 116，No. 6，p. 49.

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

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。

————［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。

忠佐市［1975］「FASB 会計基準と『企業会計原則』」『會計』第 107 巻第 5 号，pp. 118–137。

藤田幸男［1979］「会計基準の設定主体について」同上誌　第 115 巻第 2 号，pp. 204–219。

広瀬義州［1995］『会計基準論』中央経済社。

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。

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。

————［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」同上誌　第 12 号，pp. 223–246。

八田進二，町田祥弘［2003］「会計プロフェッションの自主規制における職業倫理の位置づけ」『企業会計』第 55 巻第 3 号，pp. 39–48。

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。

Hurdman, F. H.［1941］"Ethics of the Accounting Profession", *Journal of Accountancy,* December 1941，Vol. 72，No. 6，pp. 412–420.

Jennings, A. R.［1964］"Opinions of the Accounting Principles Board", *Journal of Accountancy,* August 1964，Vol. 118，No. 2，pp. 27–33.

加藤盛弘［1994］『一般に認められた会計原則』森山書店。

Moran, M. and Previts, G. J.［1984］"The SEC and the Profession, 1934–84：The Realities of Self－Regulation", *Journal of Accountancy,* July 1984，Vol. 158，No. 1，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［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―」『經濟學研究』（北海道大学）第 63 巻第 2 号，pp. 259–270。

Olson, W. E.［1982］*The Accounting Profession-Years of Trial:1969–1980,* AICPA.

Previts, G. J. and Merino, B. D.［1979］*A History of Accounting in America,* John Wiley & Sons, Inc．大野功一ほか訳［1983］『アメリカ会計史』同文舘。

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。

山形休司［1986］『FASB 財務会計基礎概念』同文舘。

Zeff, S. A.［1972］*Forging Accounting Principles in Five Countries,* Stipes Publishing Company.