

会計倫理の3つの次元

原 田 保 秀

本稿では、「一般に認められた会計原則」(Generally Accepted Accounting Principles: GAAP)を遵守することが会計において善いということを議論の出発点とし、会計倫理を私的選択レベルでの会計倫理(第1の次元)、社会的選択レベルでの会計倫理(第2の次元)、私的選択レベル、社会的選択レベルとは次元を異にするメタ次元の会計倫理(第3の次元)の3つに区分して、それぞれについて検討を加えている。

第1の次元では、個々の会計人(経営者、経理担当者、監査役や会計士等の会計専門職)の会計行為の選択にどのような倫理的思考がなされているかを取り扱っている。第2の次元では、資本インフラ観と経済政策道具観の対立、会計基準のコンバージェンスの問題を例にあげ、会計ルール作成段階での倫理的考慮について検討を加えている。第3の次元では、会計における善を、ScottとPattilloの倫理的アプローチから再検討し、Rawlsの公正としての正義を援用して、公正性(fairness)を会計における目的としての善と定めた。

キーワード：会計倫理・公正性・私的選択・社会的選択・目的としての善

1. はじめに

会計倫理は、会計ないしは監査の領域に倫理を適用した応用倫理の一領域である。応用倫理を考える場合、その対象や主体者を明らかにするために、例えば企業倫理、環境倫理、技術倫理のように特定の用語を冠して「何々倫理」と呼ぶことが一般的になされる。会計倫理も、「倫理」に「会計」という用語を冠したものといえる。

会計倫理について論じるにあたって、はじめに倫理とは何かということについて一応の定義づけを行うことにしたい。

倫理の「倫」は何らかの秩序をもって集まった人々のまとまりを表しており、倫理とはさしあたり、人々がまとまりを得るときの秩序・規範であり、人間関係の理法と考えられる。倫理(ethics)の語源となるギリシャ語のethosには、「住みか」や「巢」という意があり、転じて身につけている生活習慣・精神的風土を意味する。ethosは、個人においては「性格、人柄、習慣」を、集団のレベルでは「慣習」という訳語があてられ、道徳(moral)の語源であるラテン語のmoresも同じ「慣習」という意味をもち、倫理と道徳(あるいは倫理的と道徳的)はほぼ同義として捉えられる¹。

このように倫理は、人々のまとまり、すなわち人々の共同体において、共同体を共同体たらしめている慣習を意味するのであるが、倫理の基本課題は、「いかに行為すべきか」、「いかに行為するのが善いのか、正しいのか」ということである。「いかに行為すべきか」ということは、「いかなる規範に従うべきか」という問いともいえる²。人々の日常的な行為を実

際に規制しているのは、多くの場合、明文化されてはいないがある集団の中で維持されている慣習的規範であり、いかに行為すべきかを指示するものこうした慣習的規範である。明文化された法規範であっても、多くの場合は慣習的規範を前提にしており、その社会の慣習に著しく反するような法律を制定しようとすれば、大きな抵抗を招きかねないことになる。したがって、いかに行為すべきかを指図する規範は、通常は社会的慣習にもとづくものである。社会規範には、倫理・道徳、慣習あるいは宗教などがある。こうした社会的慣習によって形成された社会規範に合致した行為がとりあえず善いあるいは正しい行為ということになる。

会計や監査の場合、いかに行為すべきかを指図する社会規範として形成されてきたものが、明文化された「一般に認められた会計原則」(Generally Accepted Accounting Principles : GAAP)や「一般に認められた監査基準」(Generally Accepted Auditing Standards : GAAS)である。ここで「一般に認められた」という用語は「社会的な同意」とほぼ同義と見てよく、また社会規範としてのGAAPやGAASには倫理的な要素が内包されていると考えられる。本稿では、GAAPやGAASに準拠した会計行為ないしは監査行為が、とりあえず善い行為、すなわち倫理的な会計行為ないしは監査行為ということを議論の出発点としたい。

さて、ここで法規範と社会規範との関連性についても整理しておくことにする。

法規範は、国・自治体などの権力により法律として定められたもののことである。法規範では、それに反した場合には公的な権力によって強制的に制裁(刑事的制裁、民事的制裁、行政的制裁)が科されるという特徴がある。法規範は権力による強制が強いられる他律的規範である。これに対して、倫理のような社会規範に反する行為をした場合には、社会的制裁(村八分や嘲笑、侮辱、批難、あるいは罪の意識を煽る等)が待っているが、社会規範には法規範ほどの強制力はない。社会規範の一種である倫理は、個々人が自主的に遵守することが期待される自律的規範であるといえる。また、法規範が問題とするのは1回1回の行為であるのに対して、社会規範において問題の対象となるのは行為そのものではなく、その行為をした行為者の人格責任である。

会計における法規範とは、わが国では、例えば、会社法、金融商品取引法、法人税法等のことである。通常、個々の会計人が、会社法、金融商品取引法、法人税法といった会計諸法令に反した場合には、課徴金、罰金、懲役といった法的制裁が科される場合があるが、会計原則や会計基準といったGAAPに違反しても直接的な法的制裁はない。ただし、GAAPに違反した会計処理を行うことで、例えば、取引先や金融機関との信用、信頼関係に問題が生じ、取引や資金調達が困難になるというようなことが生じるかもしれない。また、なにより会計諸法令とGAAPは密接に関連しており、言い換えれば、GAAPは会計諸法令の具体的な内容となっており、会計原則や会計基準に違反することが会計諸法令に違反することにつながり、結果的に法的制裁を受ける構造になっている。例えば、会社法の第431条の株式会社の会計では、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとすると規定されているが、このことは、GAAPには会計諸法令に対してのある種の指導性が備わっていることを示している。

2. 会計倫理の3つの次元

会計倫理を論じるにあたって、GAAPに準拠した会計行為が倫理的であるとした場合に、つぎの3つの次元の倫理問題について明確に分けて考える必要がある³。

会計倫理の第1の次元は、個々の会計人（経営者、経理担当者、監査役や会計士等の会計専門職）が実際に適用したあるいは選択しようとしている会計行為が倫理的（あるいは道徳的）であるか否かという次元である。通常、GAAPに遵守していれば、それは倫理的な会計行為であり、反していれば非倫理的な会計行為ということになる。つまり、この次元では、ルール（会計基準や法令）を遵守することと、倫理的な会計行為は同義である。

例えば、棚卸資産については、企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」によって、通常の販売目的で保有する棚卸資産は、取得原価をもって貸借対照表価額とし、期末における正味売却価額が取得原価よりも下落している場合には、当該正味売却価額をもって貸借対照表価額とするとして、低価法が強制されることとなった。同時に棚卸資産の払出単価および期末評価を行う方法として、後入先出法の適用も認められないこととなっている⁴。この場合、期末における正味売却価額が取得原価よりも下落している販売目的の棚卸資産を原価基準で評価したり、棚卸資産の払出単価および期末評価を行う方法として、後入先出法を適用したりすることは、この次元の話では、当然、倫理的な会計処理とはいえないだろう。

しかし、ひとつの事実に対して複数の会計処理方法がGAAPによって認められているような場合には、個々の会計人は、どの会計処理方法を選択するのが倫理的に最も善いあるいは正しいのかという問題が生じる。言い換えれば、明文化されたGAAPの多くはあいまいであり、多義的であるということである。つまり、あらゆる状況に完全に適用するような明文化されたGAAPを形成することは極めて困難なことであり、個別の状況において善いあるいは正しいという会計行為をGAAPは明示しえないということである。この次元の問題は、会計代替案選択の私的選択レベルの問題ともいえる。私的選択とは、個々の会計人が、対象となる事象に対して、どのような会計処理方法を選択するかというレベルの話である⁵。

例えば、特定の状況で棚卸資産の払出単価と期末評価を行う方法として、先入先出法、移動平均法、総平均法と原価基準、低価基準をどのように組み合わせるのが善いのかとか、ある長期請負工事について、工事完成基準と工事進行基準のどちらを選択するのが善いのかとか、特定の有形固定資産の減価償却について、定額法、定率法、級数法のどれを選択するのが善いかというのがこの種の問題である。

また、GAAPに定められていない会計の部分については、個々の会計人レベルにおいて、どのように対応するのかということも問題となる。このような場合には、通常、個々の会計人は社会規範として明文化されているGAAPから推論して、善いあるいは正しい会計行為を判断、選択することになる。これは会計人に求められる会計原則創造機能と呼ぶべきある種の倫理的な推論である⁶。このように会計の範囲がGAAPで規定している範囲よりも広いことから、会計倫理の範囲は、明文化されたGAAPよりも広範囲な部分を対象とすることが理解できる。

会計倫理の第2の次元は、会計基準設定者（会計基準設定機関）レベルにおいて選択され、明文化されたGAAP自体が、倫理的であるか否かという次元である。この次元の問題は、会計

代替案選択の社会的選択レベルの問題ともいえる。社会的選択とは、適用可能な会計方法の集合から、GAAPとしてどの方法を選択するかという問題をいう⁷。

この次元では、会計基準設定者が、どのような倫理的思考に基づいてGAAPを設定したかということが問題となる。つまり、会計基準設定者が純粋な会計理論を重視する立場で会計基準を設定すべきか、社会経済的な影響を考えて経済政策的な意味合いを重視する立場で会計基準を設定すべきか、それとも両立場の折衷案的思考によるべきか、あるいはその他の倫理的思考によるべきか、といった倫理的選択の問題である。

こうした会計基準設定者の倫理的思考は、国、社会文化、経済状況、宗教、歴史等に起因する価値観の違いによって影響を受け、このことは当然ながら各国GAAP間に相違点を生じさせる。その意味ではGAAPは相対的なものでもあるといえる。会計基準の国際比較による摺り寄せや、会計基準のコンバージェンスに向けての取り組みは、国や文化圏を超えて、GAAPという社会規範が適用される共同体の枠が拡充していることを示すものであるといえるかもしれない。

また、設定された会計基準の不備により生じる倫理的な問題も、この次元の問題である。一般に会計基準は最も頻発する事象を中心に設定されることが多いので、すべての事象を網羅することは困難という性質をもつ。したがって、いくら精密、詳細に規定したとしても用語や定義にはどうしても自由解釈的なところが存在する。このことは、会計基準が一貫性や普遍性に欠けるという可能性を表し、結果的に会計基準設定者が想定していなかった会計処理が抜け道として悪用され、会計操作の濫用やそれに伴う会計不祥事を発生させるという会計基準の不備による倫理的な問題が生じる。特に、社会的に大きな影響を与えるような会計不祥事（エンロン事件のような）が生じた場合には、同様の問題が生じないように、ピースミールの会計基準が改訂されることがある。これは私的選択レベルの倫理的問題が、社会選択レベルの倫理的問題に影響を与える事例である。このことは、GAAPが倫理的な会計処理のなかに完全に内包されているのではなく、倫理的な会計処理との間に、ずれが生じている場合があるということを示していることにもなる。

会計倫理の第3の次元は、GAAPに準拠することが、なぜ善い会計行為と同義となるのかという次元の問題である。GAAPが提示するのは、会計において、善い、あるいは義務（べきである）とされることを判断する基準である。しかし、いかなる明文化された会計原則や会計基準が示されようと、では会計における善とは、いかなることかというさらなる問いを免れることはできない。この次元は、会計における善とはいかなるものであるのか。そして、その根拠は何かを検討する次元の問題である。

第1の次元が、個々の会計人の実務的な局面で生じる会計倫理、第2の次元が、会計基準という規範の設定局面で生じる会計倫理とすると、第3の次元は、こうした会計における規範倫理を基礎づけるメタ次元の倫理といえるだろう。以上のことを踏まえて、会計倫理の3つの次元の関係について図示すると図1のようになる。

図1に示すとおり、会計倫理の第1の次元は、個々の会計人の会計行為が、①GAAPに準拠した会計行為あるいは②GAAPに準拠していると倫理的に推論された会計行為であるか、それ

とも③GAAPに準拠していない非倫理的な会計行為かという点を規範的に判断する問題であるといえる。つぎに、会計倫理の第2の次元は、会計基準設定者により規定されたGAAP自体が、会計における倫理の範囲（図の点線で囲まれた部分）に収まる④倫理的な会計を規定したものか、それとも⑤非倫理的な会計（それ以外の部分）を規定したものかという点を規範的に判断する問題であるといえる。

これに対して、第3の次元は、倫理的な会計（図の点線で囲まれた部分）と非倫理的な会計（それ以外の部分）を、峻別する会計倫理とはいかなるものかということを明らかにする問題であるといえる。

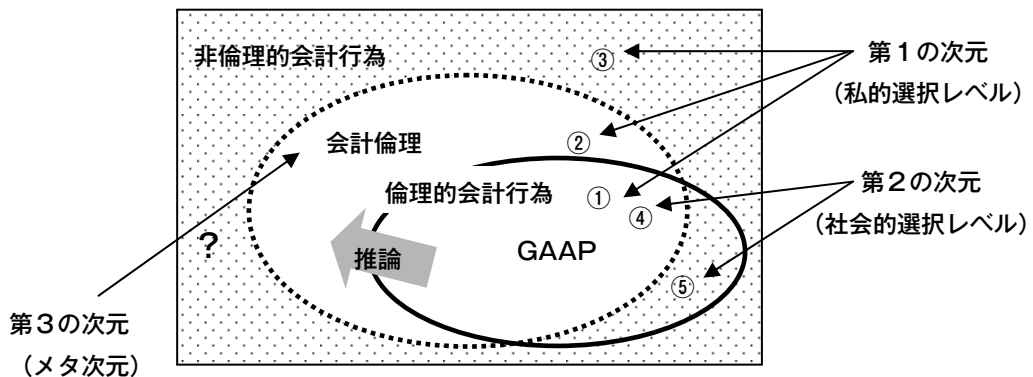


図1：会計倫理の3つの次元の関係

3. 私的選択レベルの会計倫理

実務のレベルにおいて、通常GAAPに準拠した会計行為は、倫理的な会計行為（個々の会計人がそのことを意識するかしないかは別として）と等値される。

先述のように、GAAPの規定上、棚卸資産の評価方法として後入先出法を適用することはできなくなった。この状況では、例えば実務レベルにおいて甲という経営者が、「我が社の棚卸資産の実態からみて後入先出法を適用すること会計理論的に正しい、したがって後入先出法を適用した」といくら主張しても、それは社会的には容認されないだろう。なぜなら、甲は自らで会計処理の許容条件を定めて、自らの実施した会計処理に対してGAAPが規制する権利はないと主張しているに過ぎないからである。この場合、甲が自ら定めた会計処理の許容条件が適正であるかどうかは、甲に決定権があるという形になり、これでは甲ひとりにGAAPを規定する権利があると主張することと同じになる。

しかしながら、GAAPで1つの事実に対して複数の会計処理が認められている場合やGAAPに明確に規定されていない会計処理については、個々の会計人は、どのような倫理的思考をもとに会計処理を選択するべきなのだろうか⁸。ここで、いくつかの倫理的思考の例をあげてみよう。

例えば、GAAPに明確に規定されていない会計処理について、GAAPに規定が設けられていないならば自分の最も利益になるよう会計処理を選択するべきという思考があげられる。自己利益になることを最優先するという思考は、倫理的利己主義（ethical egoism）と呼ばれる。倫理的利己主義的な思考は、常に他者の利益を無視するべきであるというよりむしろ、他者の利益は、それが自己利益に見合う場合はできるだけ配慮するべきであるという考え方である。なぜなら、倫理的利己主義が、自己利益の追求のためになら、ルールを逸脱した会計処理を行うべきだということを意味するならば、誰もがルールを逸脱することが容認されることとなり、GAAPのような規範は存在し得ないからである。結果的に賢明な倫理的エゴイストは、自己利益の追求のためにできるかぎりGAAPを遵守し、各種利害関係者の利益も考慮することになる。現実では、規範の抜け穴を利用することで他者の利益を一切顧みず自己利益を追求し、最終的には法を犯して罰せられるというような会計不祥事が起こるが、これはいわゆる排他的利己主義者であり、賢明な倫理的利己主義者とは区別されるべきである。

倫理的利己主義とは反対に、自分以外の他者の利益になるような会計処理を選択するという思考もあり得るだろう。自分以外の他者の利益になるような行為をするべきという思考は、利他主義（altruism）と呼ばれる。利他主義は、究極的には自分を犠牲にしてでも他者の利益を追求するというものだが、これでは実現困難な理想論である。また、他者の利益を追求するといっても、その他者の範囲が、親族、友人、特定の株主、あるいは関係会社や一部の取引先というような場合、こうした他者だけが利益を得るような会計処理を選択することは、一種の利己主義になってしまう。このように考えると、利他主義とは、偏った利己心を持たず特定の他者ではなく広く社会一般の各種利害関係者の利益につながるような行為をすることと捉えることができる⁹。利他主義は、自他に対する公平さを表現する警句として役立つ¹⁰。会計処理を選択するに際して、偏った自己利益の追求という心を持たず、広く各種利害関係者の利益を考慮して判断するということが倫理的に価値ある利他主義と言えるだろう。

また、自分も含めて、できるだけ多くの人々が利益（幸福）を得ることができるような会計処理を選択するべきという思考もあげられよう。自分も含めて社会全体のすべての関係者の利益が最大になるように行為するべきという思考は、功利主義（utilitarianism）と呼ばれる。例えば、功利主義の類型として社会全体の利益が最大化される行為は、ある状況下で、どの道德規則に従うことがそれをもたらすかを考慮することであるとする規則功利主義（rule-utilitarianism）がある。この観点に立つならば、「GAAPを遵守する」という規則に従い、GAAPから類推してGAAPに準拠していると考えられる会計処理を選択するという判断が倫理的思考として正当化されるかもしれない。

さらに、GAAPを遵守することは会計人にとって無条件の義務であるから、GAAPから類推してGAAPに準拠するような会計処理を選択するべきという思考もあげられよう。こうした倫理的思考は義務論（deontology）と呼ばれる。一見するとこの判断は規則功利主義的思考と同じように見えるが、規則功利主義が社会全体の利益の最大化という結果を達成する手段としてGAAPへの準拠を掲げているのに対して、GAAPを遵守することは普遍的な義務であり、いついかなる時もGAAPに遵守することが倫理的な判断の基準となっているという大きな相違があ

る。

さて、いくつかの私的選択レベルの会計倫理的思考を例示したが、通常、会計倫理的な判断はこうした様々な思考を（意識するかしないかは別として）考慮、勘案して決定されることになるだろう。つまり、ひとりの会計人の内面では、例えば利己主義的側面、利他主義側面、功利主義側面、義務論的側面、あるいはそれ以外の倫理的思考の側面が、どの程度協調あるいは強調されるかによって判断が形成されるということである。さらに、企業内において会計処理判断がなされる場合には、その会計処理判断に関わる会計人（経営者、経理担当者、監査役や会計士等の会計専門職）によるそれぞれの倫理的判断が勘案され、何らかの合意の形成（結論の一致）が図られることになる。なお、最終的な会計処理判断は、経営者によって決定されることが多いであろうが、会計処理判断に関わった会計人は、たとえその会計処理が自己の倫理的思考に沿わないとしても、いったん容認したからには、自身も賛同者として見なされるということとは理解しなければならない点といえる¹¹。

4. 社会的選択レベルの会計倫理

4-1. 経済政策道具観と資本市場インフラ観の倫理的意味

GAAPの設定に際しては、正規の手続き（due process）がなされる。つまり、多くの国の会計基準設定機関においては、GAAPの設定にあたって、さまざまな立場の人々（行政、会計士、投資家代表、経営者代表、学者）が参加し、規制を求める側（会計士、行政、投資家）と規制を受ける側（経営者）、あるいは中立の立場の者（学者）で議論を行い、ルールについて合意を図るというプロセスが必要とされるということである¹²。その意味でGAAPの設定は、さまざまな立場の者による複数の倫理的思考の合意による産物といえるだろう。

ところで、こうしたGAAPの設定に際しての立場として、異なる観点による2つの立場があげられる。一方は、経済政策道具観（経済的帰結学派）と呼ばれる立場、他方は、資本市場インフラ観（忠実表示学派）と呼ばれる立場である¹³。

経済政策道具観とは、会計制度は経済政策の道具に過ぎないのであるから、経済政策の効果を重要視して、GAAP設定にあたるべきという立場である。これに対して、資本市場インフラ観とは、会計制度は資本市場のインフラであるから、GAAP設定にあたり、会計理論的に正しい制度設計を目指すべきという立場である。この2つの立場の対立の事例は、例えば、日米欧の時価会計凍結の問題に見ることができる。

企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」および日本公認会計士協会会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」では、債券の保有目的区分を厳格にすることによって判断の恣意性を排除することとしており、原則として取得当初の保有目的を取得後に変更することは認めず、保有目的区分の変更が認められる場合を限定している。しかしながら、企業会計審議会が2008年12月に公表した実務対応報告第26号「債券の保有目的区分の変更に關する当面の取扱い」では、想定し得なかった金融市場の混乱とそれに伴う国際会計基準（International Accounting Standards : IAS）と国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards : IFRS）の改定を理由に、当面の取り扱いとして、売買目的有価証券が

らその他有価証券への振替、売買目的有価証券から満期保有目的債権への振替、その他有価証券から満期保有目的債権への振替を容認している¹⁴。この保有区分の変更の緩和（特に売買目的有価証券から満期保有目的債権への振替）は、時価評価から原価評価への変更を認めることで、価値が著しく下落した債権の時価評価による損失がオンバランス化することを回避する効果がある。この効果は、例えば金融機関の財政状態への悪影響の回避、それに伴う銀行の貸し渋りの緩和、企業倒産の抑制というような経済効果をもたらすというのが時価会計凍結の賛成派の会計基準改正の根拠といえる。この思考は、まさに会計制度は経済政策の道具に過ぎないという経済政策道具観に立つものといえる。

他方、時価会計凍結の反対派の根拠は、経済環境の変化に応じて緊急避難的に安易に会計基準を変更することは、投資家の不信を増幅したり、経営者による不正を招いたり、会計基準設定主体への信頼を失墜させることにもつながるというものである¹⁵。この思考は、資本市場のインフラたる会計制度は、会計理論的に正しい制度設計を目指すべきという資本市場インフラ観に立つものである。この資本市場インフラ観は、常に制度設計においては「会計理論に従う」ことが正しいとする規則を守ることが社会全体の効用を高めるとする、いわば規則功利主義的な思考であるといえる。

これに対して、経済政策道具観は、原則的には会計ルールは会計理論を基礎として変更すべきものだが、時と場合によっては「会計理論に従う」という義務よりも経済政策のルールや政治のルールに従う義務のほうが優先されることもあるという思考である。

こうした倫理的思考は一応の義務（*prima facie duties*）と呼ばれるものである。一応の義務は、Rossによって提唱された義務の多元観である。一応の義務とは、より高い義務によってくつがえされない場合にだけ適用される義務を示す特別の意味で用いられる。例えば、「約束を守るべきだ」というのは義務だが、例外的な事情では、「生命を救う」といったより切迫した義務のほうが「約束を守るべきだ」ということよりも重要であるかもしれないから、約束を守る「一応の義務」があるといわれることになる。つまり、もし約束をしたならば、そのことは「約束を守る」という道徳的理由となるが、正当化できる別の理由がある場合には、その時点におけるさまざまな理由を比較考慮して、なすべきことを決定しなければならないというのが一応の義務による倫理的思考である¹⁶。

GAAPを設定するに際して、会計理論に従うということは一応の義務だが、経済政策的理由や政治的理由といった他の理由がある場合には、それらを比較考慮してGAAPを設定すべきという倫理的思考が経済政策道具観には備わっているといえる。経済政策道具観に対しては、経済政策や政治のルールが、時と場合によっては会計理論に優先するということは、会計理論を無視して、会計ルールをいくらでもアドホックに変更できるということを意味するという批判がある¹⁷。

確かにこの批判は当然であり、大きな問題といえるが、経済政策道具観は、GAAPが、会計理論的に正しいという倫理的思考だけでは決定されず、その他の会計を取り巻く環境に内包される倫理的要素、すなわち経済政策的に正しいとか政治的に正しいとかその他別の倫理的思考が関わって形成されるものということを、その是非は別として明らかにするものであるといえ

るだろう。

4-2. 会計のグローバリゼーションの倫理的意味

時価会計凍結の大きな理由としてIASやIFRSの改定がなされたことがあげられるが、このことから明らかなように、企業活動や資本市場のグローバル化が進展するなかで、金融・資本市場のインフラとして会計ルールのグローバリゼーションは、いまや不可避な状況にある。こうした会計ルールのグローバリゼーションの流れは、既述のように、国や文化圏を超えてGAAPという社会規範が適用される共同体の枠が拡充されてきていることを表す。

会計のグローバリゼーションの方法としては、①IFRSを自国基準としてそのまま受け入れていくというアドプション（全面採用）と②自国基準をIFRSと実質的に同等の基準に変えていくコンバージェンス（収斂）の2つの方式が考えられている。欧州連合（EU）と中進国や発展途上国はアドプション方式を、我が国や米国はコンバージェンス方式を採択しているというのが現状である¹⁸。さらに、米国証券取引委員会が、2008年11月に米国企業に対してIFRSの任意適用、強制適用するためのロードマップ案を公表したことを受けて、我が国も2009年1月に企業会計審議会も「我が国における国際会計基準の取り扱いについて（中間申告）（案）」を公表して、IFRSを任意適用と将来的な強制適用の検討を示唆している¹⁹。つまり、我が国にもコンバージェンスからアドプションへという流れが生じているという状況があるということである。

この会計のグローバリゼーションについては、道徳的相対主義（moral relativism）と道徳的絶対主義（moral absolutism）の問題として捉えることができる。この2つの思考について簡単に説明すると、次のとおりである。例えば、ある企業が他国で活動するときの道徳的な責任を考えた場合、その企業は相手国の法律や社会規範に従わなければならないということがあげられる。いわゆる「郷に入れば郷に従え」ということであり、この思考は道徳的相対主義と呼ばれる。これに対して、相手国でも、企業が自国の法律や社会規範をきっちりと守り、新しい場所でのやり方には適合しないということもある。この思考は道徳的絶対主義と呼ばれる²⁰。

会計の話で考えてみると、例えば、1999年ごろから主として米国の監査法人の要請で、日本企業の英文財務諸表を監査した報告書に、「ここで開示されている財務諸表は、日本の基準で作成されたものであって、必ずしも国際的に有効なものではない」という旨の警告文（レジェンド）が付記されるようになった²¹。これはある意味、我が国の会計基準は国際的に通用するものではないので、国際的な会計基準である欧米の会計基準に従うようにというある種の道徳的絶対主義的な思考の表れである。

これに対して、我が国のIFRSに対してのコンバージェンスからアドプションへという動向はさておき、コンバージェンスという方法は、会計基準の国家間のある程度の相違を容認する道徳的相対主義な思考といえる。その際に問題となるのは、いくら相対主義的な思考といっても、自国の会計ルールと比較して、低い水準の会計ルールしか持たない他国の基準を容認することができるかという点である。このことは、中進国や発展途上国に対してアドプションという方法が採用される理由といえる。そして、少なくとも現時点では我が国の会計基準は、米国

と同様に、IFRSと同等の会計基準を持っていると容認されていることを表していることになる。

IFRSはGAAPの文化圏超越基準であるといつてよい。文化圏超越基準にとって極端な道徳的絶対主義も極端な道徳的相対主義も問題である。文化圏超越基準にとって重要な規範は、内的調和と対外調和である。内的調和とは、ひとつの基準は、その国の文化におけるその他の基準と調和しなければならないというものである。対外調和とは、ある文化の価値は、その社会の道徳基準のいずれかが、世界的な道徳基準に及ばないと評価される場合には、批判の対象になるというものである²²。IFRSは、細則については詳細に定めない、いわゆる原則主義（principle-based）の会計基準であるから、規定されていない部分については事例ごとに企業と会計士が相談して会計処理を決定することになる。その際、社会文化、経済状況、制度、宗教等の諸要件による各国の会計人の独自の思考が尊重されること（すなわち内的調和）が重要な観点である。同時に、会計制度や監査制度が未成熟であるような国とそれらが成熟している国とが、IFRSという同じ土俵のもとでどのように評価されるべきなのか（対外調和）ということも重要な観点になってくるといえる。

IFRSは、こうした内的調和と対外調和をバランスよく考慮した極端な道徳的絶対主義と極端な道徳的相対主義でない倫理的思考に基づく会計基準であるはずであるし、そうあるべきである。

5. メタ次元の会計倫理

5-1. 会計における手段としての善と目的としての善

倫理的概念は、「善い（good）」とか、「べきである（ought）」というような語句によって表されるが、特に善い（good）という語句を用いるに際しては、この意味を手段としての善と目的の善として区別することが重要である²³。

本稿では、ここまでGAAPに準拠することが善いということを前提に議論を進めてきた。通常、会計において会計人が会計処理方法を決定しなければならない時に、会計人がGAAPに準拠して会計処理方法を決定することは善いことであろう。しかしこのことは、会計人がGAAPに準拠することそれ自体で会計の目的として望ましいということを意味するのではなく、そのことが何か他の善いことを生み出すための手段であるという意味において善いのだということの意味するに過ぎないのは確かである。つまり、GAAPに準拠することは会計の他の何らかの目的への手段としてのみ善いのだということを示している。このことは、GAAPに準拠することが、どのような目的として善いものを生み出すのかを検討する必要があるということを示す。

ところで、人は何事についても「それは何の役に立つのか」すなわち有用であるかと問う傾向がある。会計についても、ひとつの道具として誰かに何らかの方法で役に立つ（有用である）ことが善いというプラグマティズム的（実用主義的）な思考があることは確かである。

そこで、GAAPに準拠することが善いという場合に、その目的として、有用性（usefulness）をあげることができる。つまり、GAAPに準拠することは有用なので善いと考えることが可能である。あるいは、有用である規則や原則なので、GAAPとして規定するのが善いとも考えることも可能であるということである。

この有用性とは、いわゆる会計情報による意思決定有用性のことである。会計情報による有用性については、会計情報を作成する側（経営者や経理担当者等）の有用性と会計情報を利用する側（一般株主、投資家、債権者、税務当局、行政当局、消費者、地域住民等々の各種利害関係者）の有用性が考えられる。

通常、会計情報作成者（主として経営者）により作成された会計情報は、各種利害関係者の合理的な市場行動を援助するために利用される。各種利害関係者は、会計情報をもとに意思決定し行動する。この行動が株価、債権価格、金利等を変化させ、経済に影響を与えるが、こうした行動による経済的帰結のなかには、会計情報作成者（特に経営者）に有利ないしは不利な影響として跳ね返ってくるものもある（ブーメラン効果）²⁴。

例えば、利益数値の増大は、株価を増大させ、そのことが株主の経営者に対するプラスの評価となり、経営者の報酬や賞与を上昇させ、あるいは再任を決定させることにもつながるといようなことも考えられる。この場合、会計情報作成者である経営者にとっては、利益数値を増大させる会計が有用な善い会計ということになるだろう。しかしながら、問題は有用性という概念だけでは、「利益を増大させる」ものは、どのような方法でも善い会計になってしまうことである。つまり、経営者にとって「利益を増大させる」会計が善いということになれば、自己にとって都合のよい高い利益数値を導き出すために、会計数値を意図的に歪曲すること（裁量行動）も肯定されることになってしまうということである²⁵。

また、会計情報を利用する各種利害関係者グループ間の有用性も同一でないことを考えると、会計情報作成者が、特定のグループの有用性に適う会計情報を作成することは、他のグループの有用性に適わないことにつながる。したがって、有用性という概念は、会計において、誰にどのような事情のもとで有用であるか（役に立つか）ということとは明らかにし得ない。つまり、各種利害関係者といっても、一般株主、投資家、債権者、税務署、消費者、地域住民等々のどの各種利害関係者にとって有用な会計が善いのかを有用性という概念だけでは決めることはできず、たとえそれが決定されてもそれは極めて恣意的であるということになるだろう。

これらの点から、会計における有用性という概念自体は、他から独立にそれ自体で善いというものではなく、会計にとっての他の何らかの善というものに従属するものであることが分かる。それでは、会計にとっての他の何らかの善とは何か。

この問いに対する答えとしては、正義（justice）とか真実性（truth）とか公正性（fairness）といった概念がしばしばあげられる²⁶。GAAPに準拠することが善いのは、それが正義とか真実性とか公正性に適うからということになるだろう。

こうした正義、真実性、公正性といった概念は、それらが何か別の善を生み出すこともあるが、他方で他から独立にそれ自体が善であって、ただ何か他の善いものを生み出すというだけの理由で善なのではない。実際に、ほとんどすべての人は、正義、真実性、公正性ということをして、それ以上のどのような利益もそれから生み出されることは決してないとしても、それが害になりさえしなければ、価値があるものと認めるだろう。こうしたものは、それ自体として善いとか、目的としての善とか、あるいは本質的に善いと言われる。ただし、こうした目的と手段の区別はあまり厳格にとられてはならない。正義を目的として真実を追求するまさにその性

質が、また真実を手段としての正義でもあり得るからである。重要なことは、それらの概念を尊重することが正当であるとする会計における最終的な根拠は何かということである²⁷。

こうした正義、真実性、公正性の概念を正当であるとする会計における最終的な根拠を考えるにあたっては、こうした概念が会計の領域において、どのような意味をもって用いられるかということを明らかにする必要がある。

5-2. 正義、真実性、公正性の概念

会計の領域において正義、真実性、公正性の意味は、例えばつぎのように定義される。

Scott によれば、会計において正義とは、「会計処理、会計ルール、会計技術は、実際かつ潜在的に関係するすべての利害関係者の平等 (equitable) な取り扱いを与えなくてはならない」である。真実性とは、「会計記録とそれに基づく報告書は、その提示しようとする情報の真実かつ正確な報告をするべきである。それらが不当な表示の手段にされてはならない」である。そして、公正性とは、「会計ルール、会計処理、会計技術は公正 (fair) で、偏りがなく (unbiased)、そして公平 (impartial) であるべきである。それらは特定の利害関係者にために役立つものであってはならない」ということである²⁸。

上述の定義によれば、Scott の想定している正義とは（各利害関係者間の）平等と同義であることが解る。また、公正性については、Scott は正義の概念を補足 (supplement) するものであると述べており、公正性とは（各利害関係者間の）平等を実現するための条件や内容という位置づけであることが一応理解できる²⁹。この公正性の概念については、後述するとして、先に真実性の概念について検討しておこう。

さて、現行の会計制度が、記録と慣習と判断の総合的所産の産物であることを考えると、会計における絶対的な真実を特定することは不可能である。実際に、会計における真実性は、会計のもつ歴史性と技術性によって相対的な性質を帯びることになる。会計においては、ある時代や場所で認められてきた真実な処理や報告が、別の時代や場所では認められないということが起こる（会計のもつ歴史性）。また、会計処理において見積数値による暫定計算が数多く取り入れられていること、特に昨今その傾向が顕著であることは、その計算結果が相対的な真実にならざるえないことを表す（会計のもつ技術性）³⁰。

このように会計における真実性が絶対的な真実ではなく、相対的な真実を表すものであることを考えると、会計における相対的な真実とは何かという枠組みを決める別の概念が必要となる。Scottは、真実性が正義の概念に従属するものであるとしている。なぜなら、特定の利害関係者に偏った報告をすること（偽ったり隠避したり意識的にある点を強調したりすること、つまり裁量行動）は、正義の概念に違反するからである。つまり、真実性は、正義（各種利害関係者間の平等）を達成するための手段としての善ということになる。

結論的には、Scottは、正義、真実性、公正性の3つの概念のなかで、正義の概念が会計における最も根本的な概念であるとする。Scott による3つの概念の関係を図示すると図2のとおりである。Scott自身は、善という言葉を用いてはいないが、会計における目的としての善とは正義（各種利害関係者間の平等）ということになるだろう。

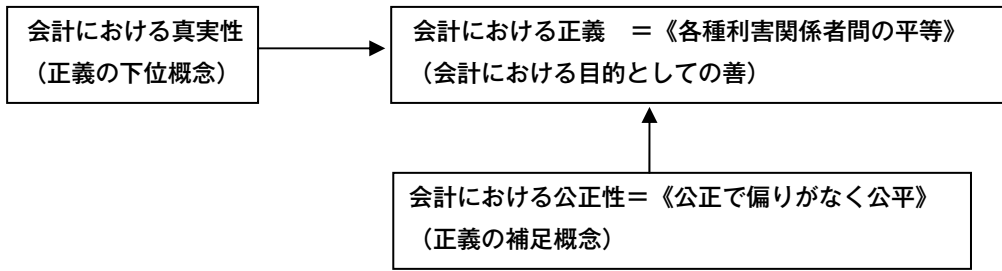


図2：Scottによる会計倫理

これに対して、Pattilloは「この基本的基準は客観性を得る手段となることを目的とした会計原則および規則の妥当性を測定するものである。したがって、すべての利害関係者集団に対する公正性は、会計の唯一の基本的基準となるよう形成される。公正性はすべての会計上の命題が、会計構造に包含される前に反映されなければならない基準またはテストである³¹⁾」と述べ、公正性の概念こそが、唯一の会計における基本的基準であると主張している。Pattilloも、善という言葉を用いてはいないが、会計における目的としての善とは公正性ということになるだろう。

Pattilloによれば、真実性についてはScottの意見に賛同し、公正性の概念の下位概念と位置づけている³²⁾。また、Scottの想定する正義、すなわち各種利害関係者間の平等については、「公正なという言葉を経営に適用する場合・・・（中略）・・・ちょうどそれに近い同義語として用いられる平等な（equitable）という言葉の意味は、平等に取り扱うということである。特定の事情のもとでは、各人に厳密に平等な取扱いをするということではなく、すべての利害関係者集団に公正であるということであるように思われる³³⁾」と述べている。会計における真実性が相対的な真実性である以上、すべての利害関係者のすべての要請に応えるような財務諸表を作成することは不可能であり、厳密な意味での平等、すなわちすべての利害関係者を完全に同一（一樣）に扱うことは望めない。Scottの想定する正義、すなわち平等な取扱いとは、公正な取扱いのことと同義とPattilloは捉えているといえる。

Pattilloは、公正性について「公正性は公平および客観性の意味を含んでいるが、それに倫理的考慮が含まれているということはさらに重要である。すなわち、公正性は人間の社会的傾向を考察することを意味しており、それが支配的な力である³⁴⁾」とし、さらに「何が公正性という社会的概念を構成しているかという集約的意見は、たしかにどこにも示されていない。しかし、公正性という概念は数多くの場所でみいだせるのである³⁵⁾」と述べている。このことは、Pattilloが公正性を、その意味内容を明確に定めることができるものではないが、どれだけ定義が不明確であっても、見分けることができる自明の基準として捉えているように思える。この思考は、倫理学でいう直観主義（直覚主義）に通じる³⁶⁾。先述したRossによれば、善や正しさは、どこまでもそれ自体で明証的な信念であって、善や正しさは直観によって直知するしかないものと捉えている。例えば、「約束を守ることは正しい」あるいは「他人に害を加えるべきではない」ということは、誰もが有る状況で自明なものとして知っているということである³⁷⁾。

この考え方を援用するならば、Pattilloによれば、会計において公正性を追求することは自明のことであり、公正性は一定の時代や場所における社会的傾向や慣行を考察することで直観できるものということになる³⁸。

Pattilloによる公正性の概念を図示すると図3のようになる。

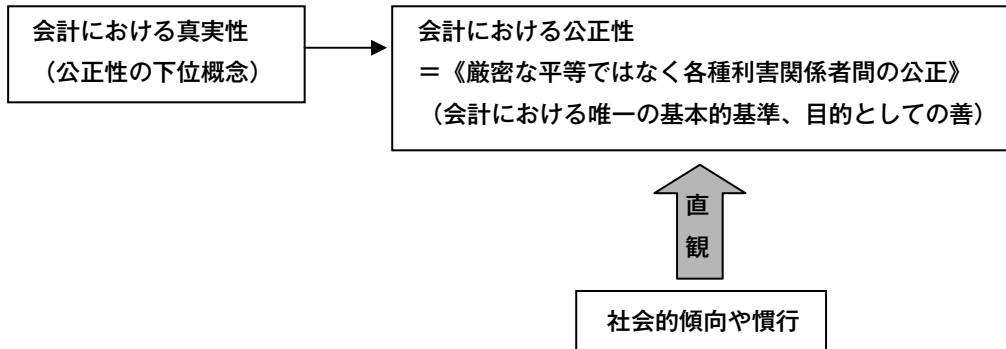


図3：Pattilloによる会計倫理

5－3．会計における公正性の追求

さて、会計における目的としての善を公正性として捉えることについては賛同するとして、公正性を社会的傾向や慣行を考察することで直観できるものであるとそれ以上の定義を斥けるのではなく、もう一步推し進めた分析を行う余地はあると思われる。公正性を社会的傾向や慣行を考察することで直観できるものとするならば、少なくともその社会的傾向とはいかなるものかを考察する必要が出てくるだろう。

倫理の問題は、人と人との間に何らかの関係が生じたときに起こることが多い。したがって、会計がプライベートな技術（すなわち私会計）として利用されている段階では、倫理の問題が生じる可能性は低いといえる。会計を通して人と人との関係が生じるときに、すなわち会計が企業と企業を取り巻く利害関係者との間のコミュニケーションの技術として利用されるようになると、そこに会計を通じての企業（自己）と各種利害関係者（他者）のある種の関係が生じ、その結果として、倫理の問題が起こる可能性が高くなる³⁹。

会計の主要な目的としては、財産管理目的、経営管理目的、外部報告目的があげられるが⁴⁰、このうち、外部報告目的すなわち各種利害関係者に対して必要な企業の会計情報を伝達する説明責任の履行（会計ディスクロージャー）は、企業（自己）と利害関係者（他者）の間にある種の関係を築くものであり、会計における倫理の問題を生じさせる中心となるといえる。

こうした企業の発展段階に応じた会計ディスクロージャー環境の変化は、会計における公正性の社会的傾向を如実に表している。ここで企業の発展段階とは、所有と経営が分離する以前の段階から所有と経営が分離した段階、さらに今日のように証券市場が発達した段階ということの意味している。これらの各段階における会計ディスクロージャーに見られる共通の社会的

傾向とは、「各発展段階に応じて策定されるシステムの中で最も不利な状況にある関係者が保護され、その保護のために適合する情報の公開が要求される⁴¹⁾」という傾向である。例えば、企業において所有と経営が分離した段階では、経営者、株主、債権者のうち最も不利な立場にある債権者が保護され、証券市場が発達した段階では、投資家が最も不利な立場として保護されるということである。

また、会計情報には、確かにその時代、その社会における最も不利な状況にある関係者の保護が図られることが要求されるが、同時に、会計情報作成者によって作成された単一の情報ができるだけ多くの利害関係者の有用性に応えることも社会的に要請されることがあげられる。

Pattillo は「企業の一般的な使用のために作成された・・・(中略)・・・一般目的財務諸表は主として、これらのうちもっとも重要な利用者のグループのために作成し、他のグループには第二義的に作成しようとする傾向がある⁴²⁾」と述べているが、会計における公正性は、むしろ会計情報はまずできるだけ多くの利害関係者の有用性に平等に応えることを目的とし、そのなかで生じる不平等に対しては、最も不利な状況にある関係者の保護することで社会的な合意を得ると考えることが自然といえる。

こうした思考は、Rawls の「公正としての正義」に通じるものである。Rawls の公正としての正義は、正義の二原理によって定式化される。正義の二原理とは、つぎのとおりである。

「(a) 各人は、平等な基本的諸自由からなる十分適切な枠組みへの同一の侵すことのできない請求権をもっており、しかも、その枠組みは、諸自由からなる全員にとっての同一の枠組みと両立するものである。

(b) 社会的・経済的不平等は、つぎの2つの条件を充たさなければならない。

第1に、社会的経済的不平等が、機会の公正な平等という条件のもとで全員に開かれた職務と地位に伴うものであるということ。

第2に、社会的・経済的不平等が、社会のなかで最も不利な状況にある構成員にとって最大の利益になるということ(格差原理)⁴³⁾。」

これらの正義の二原理には、優先順位がある。Rawlsによれば、(a)の原理(自由の優先の原理)は(b)の原理に優先し、(b)の第1の原理(公正な機会均等の原理)は(b)の第2の原理(格差原理)に優先するとする。(a) 自由の優先の原理は、基本的自由はだれにも無条件で平等に保証されなければならないとするものである。換言すれば、他者の権益に抵触しない限り、個人は自己の自由を最大化でき、社会もそのような各人の平等な自由の権利を保障しなければならないというものである。(a) 自由の優先の原理が平等を扱ったのに対して、(b)の原理は不平等の問題を扱っている。(b)の公正な機会均等の原理は、不平等は主として職業や地位によって決まることが多いので、こうした職業や地位は誰にでも開かれたものでなくてはならないというものであり、その職業や地位につきたいと望むすべての者に、他の希望者との競争に参加する機会が均等に与えられなければならないとする原理である。(b)の格差原理とは、公正な機会均等が実現されても、条件的に恵まれている者とそうでない者には格差が生じるので、社会的・経済的格差(すなわち不平等)が正当化されるのは、社会の中で最も不利な状況に置かれた者に最大の便益をもたらす場合に限るとする原理である⁴⁴⁾。

この正義の二原理を、改めて会計について当てはめるとつぎのようにいえるだろう。例えば、会計情報作成者である経営者が自分自身に利するように会計数値を意図的に歪曲すること（裁量行動）は、会計情報を利用する各種利害関係者の權益に抵触し、証券市場における各種利害関係者の平等な自由の権利を侵害したことになるだろう。このようなことは、(a)の自由の優先の原理に抵触する。会計情報は、まず各種利害関係者の意思決定有用性を侵すことなく、可能な限りで各種利害関係者の有用性に平等に応えることを目的としなければならない。しかしながら、会計において絶対的な真実性が望めない以上、すべての利害関係者の有用性に適うような単一の会計情報が提供できないことは明らかであり、そこにある程度の不平等が生じるのは避けようがない。しかしながら、少なくとも会計情報作成者により発信される情報は、利害関係者の誰もが均等に得ることができる機会が保証されなければならない。つまり、会計情報はある種の公共財的な性質を持たねばならないということである。このことから、例えば、特定の利害関係者だけが情報を得るインサイダー取引は(b)の公正な機会均等の原理に反することになり、ルールによって禁止されることになる。また、機会の均等は図られたとしても、会計情報が相対的な真実性に基づく産物である限り、各種利害関係者間の有用性の不平等は如何ともしがたい。こうした各種利害関係者間の格差（すなわち不平等）が正当化されるのは、社会の中で最も不利な状況に置かれた者に最大の便益をもたらす状態である。GAAPが、例えば「債権者保護」や「投資家保護」を念頭において作成されていることは、まさに(b)の格差原理の表れといえるだろう⁴⁵。

6. おわりに

本稿では、「会計行為はGAAPに従ってなされることが善い」ということを議論の出発点とし、会計倫理の3つの次元を提示し、検討を行った。

まず、個々の会計人の会計行為の倫理的判断を取り扱う私的選択レベルでの会計倫理（第1の次元）、適用可能な会計方法の集合から会計ルールを選択する社会的選択レベル（第2の次元）で求められる会計倫理について論じた。具体的には、第1、第2の次元の議論では、主として会計判断がなされる際あるいは会計ルールが作成される際に、会計人がどのような倫理的思考のもとでそれらを決定しているかという点を探った。これに対して、第3の次元では、第1、第2の次元とはメタ次元のそもそも会計において「善い」とは何を意味するのかを問う会計倫理（第3の次元）について論じた。具体的には、第3の次元の議論では、「会計行為はGAAPに従ってなされることが善い」とされるそもそもの根本的な理由はなにかということを明らかにすることを試みた。

第3の次元の議論では、公正性こそが会計における目的としての善と結論づけたが、ここから、GAAPに準拠することが善いとされる理由として、GAAPには公正性を担保する仕組みがあらかじめビルトインされていると社会一般が認めているからということを出発点とすることが出来る。

このことは、第1の次元の話として、個々の会計人がGAAPに準拠することが善いとされる理由を正当化することになる。したがって、個々の会計人がGAAPに容認される複数の会計処

理を、どのような倫理的思考のもとで選択しても最低限の公正性の観点をクリアしたことになるといえるだろう。また、会計処理がGAAPにおいて明確に定められていない部分については、GAAPから推論して会計判断するという行為は、やはりどのような倫理的思考のもとでその判断をしたとしても、最低限の公正性の観点をクリアしたことになるといえるだろう。

さらに、第2の次元の議論のひとつとして、経済政策道具観と資本インフラ観について述べたが、会計における善を公正性とするならば、それぞれの立場を主張する会計基準設定者はまづもってつぎの視点を意識しなければならない。それは、経済政策道具観に立って制定されたGAAPが結果的に公正性に適うか、あるいは資本インフラ観に立って制定されたGAAPが結果的に公正性に適うかという視点である。また、公正性の視点は、国際的な会計ルールの制定についても当然考慮されなければならないだろう。

会計技術や知識は、ある状況において利害関係者に対して有用な会計情報をもたらすその会計処理方法が、別の状況では利害関係者の意思決定を誤導することに用いられるかもしれないという意味で倫理的には中立であるといえる。このことは、倫理的考慮がなされなかった結果として、さまざまな会計不祥事が生じている現実が物語っている。公正性を担保する仕組みがあらかじめビルトインされているGAAPは、ある程度の倫理的配慮を会計人にもたすが、十分とはいえない。このことから、会計における善を公正性と想定したとして、その公正性を配慮できる個々の会計人に内在する倫理的な性質（徳）は何かということを明らかにする問題が残されていることが理解できるだろう。この点に関しては、今後の研究課題としたい。

脚注

- 1 新田孝彦著〔2000〕『入門講義倫理学の視座』世界思想社、22頁。
- 2 新田〔2000〕上掲書、23頁。
- 3 会計士が、監査を実施する場合は、会計処理が倫理的か否かを判断する基準がGAAP、監査業務を進めるための実施基準がGAASということになる。ここでは、GAAPに焦点を絞って議論を進める。また、会計倫理を3つの次元に区別するという考え方は、瀧田輝己著〔1995〕『財務諸表論〔総論〕』千倉書房、31－33頁の論考に依拠したものである。
- 4 企業会計基準第9号〔2008〕「棚卸資産の評価に関する会計基準」7および34.5－12。
- 5 黒川行治著〔1999〕『合併会計選択論』中央経済社、2頁。
- 6 会計基準の設定に当たっては、詳細に渡ってルール化するルールベース（rule-based accounting）と基本的・原則的な考えを会計基準として明示し、細かなルールについては事例ごとに企業と会計士が相談して会計処理を決定する原則主義（principle-based accounting）があるが、程度の差はあれ、会計人には会計原則創造機能が求められる。
- 7 黒川〔1999〕上掲書、2頁。
- 8 ひとつの事実に対して、複数の会計処理が認められている場合、GAAP上どれも正しい会計処理であるが、その中で会計人が最も正しい会計処理をどのように決定するかについては、その判断に際しているような倫理的思考がなされているはずである。ひとつの事実に対して、複数の会計処理が認められているのは、最も正しい会計処理を一般的に決める基準が存在しないからであるという指摘もあり（岩田巖〔1955〕『会計原則と監査基準』中央経済社、396頁）、それは当然の指摘でもあるが、それでも会計人は、

個々の事実に対して何らかの倫理的思考に基づいてひとつの会計処理を選択しなければならないことには変わりないといえる。

⁹ 星野勉、三嶋輝夫、関根清三編〔1997〕『倫理思想辞典』山川出版社、257頁。

¹⁰ A.C. EWING. [1953] *Ethics*. (A.C.ユーイング著、竹尾治一郎、山内友三郎、芝罘訳〔1977〕『倫理学』法律文化社、48頁。

¹¹ 加茂直樹編〔2001〕『社会哲学を学ぶ人のために』世界思想社、43-52頁。

¹² 田中弘著〔1999〕『原点復帰の会計学―通説を読み直す』税務経理協会、42頁。正規の手続きとしては、例えば、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board: IASB）の場合、①会計基準設定の計画を立てて、ワーキンググループを組織して調査研究を行い、②調査研究をもとに討議文書を作成・公表して、それに対する各界からの意見の集約した後、④さらにそれらの意見を踏まえて公開草案を作成・公表して、意見を集約、公開草案の修正を行い、⑤会計基準を完成、公表し、⑥会計基準に問題があればその都度修正を検討するという流れが採られている。詳しくは、International Accounting Standards Board. [Mar. 2006] *IASB Committee Foundation Due Process Handbook*を参照のこと。

¹³ 石川純治著〔2006〕『変わる社会、変わる会計』日本評論社、151頁。醍醐聰著〔2008〕『会計学講義〔第4版〕』東京大学出版会、41頁。

¹⁴ 企業会計基準委員会〔2008、12月〕『実務対応報告第26号「債券の保有目的区分の変更に関する当面の取扱い」』参照のこと。

¹⁵ 例えば、実務対応第26号の議決に際して、時価会計凍結の反対意見として、『そのような会計処理の検討は、今回のように最近の金融市場における混乱を背景にして改正IASが公表されたことに伴う緊急的な対応ではなく、中長期的に行うべきである。これは、経済環境の変化に応じて会計基準を変更しても実態が変わるわけではないこと、むしろこのような会計基準の見直し方は経営者のモラルハザードを招きかねないこと、さらに、経済環境の変化に応じて緊急避難的に会計基準を変更することは、会計基準設定主体への信頼性を著しく損なうおそれがあることによる』があげられている（企業会計基準委員会〔2008、12月〕上掲、20）。

¹⁶ 一応の義務については、つぎの文献を参照した。A.C.ユーイング著、竹尾、山内、芝罘訳〔1977〕上掲訳書、102-112頁、およびG. Harman. [1977] *The Nature of Morality An Introduction to Ethics*, Oxford University Press. (G・ハーマン著、大庭健、宇佐美公生訳〔1988〕『哲学的倫理学叙説―道徳の本性の自然主義的解明―』産業図書、209-216頁。)

¹⁷ 石川〔2006〕上掲書、153頁。

¹⁸ 伊藤秀俊編著〔2007〕『会計グローバリズムと国際政治会計学』創成社、61-62頁。

¹⁹ 企業会計審議会企画調整部会〔2009、1月〕「我が国における国際会計基準の取り扱いについて(中間申告)(案)」参照。

²⁰ R. Schinzinger., M.W. Martin. [2000] *Introduction to Engineering Ethics*, The McGraw-Hill Companies. (R・シンジンガー、マイク・W・マーティン著、西原英晃監訳〔2002〕『工学倫理入門』丸善株式会社、273-275頁。

²¹ 田中弘著〔2004〕『不思議の国の会計学―アメリカと日本』税務経理協会、111頁。

²² Harris, C. E., Pritchard, M. S., Rabins, M. J. [2005] *Engineering Ethics: Concepts and Cases, 3rd Edition*, Wardworth. (ハリス C. E、プリチャード M. S、ラビンス M. J 著、日本技術士会訳編〔2008〕『第3版 科学技術者の倫理 その考え方と事例』丸善、285-286頁。)

²³ A.C.ユーイング著、竹尾、山内、芝罘訳〔1977〕前掲訳書、8-9頁。

- 24 岡部孝好著〔2003〕『最新会計学のコア』森山書店、8頁。
- 25 岡部〔2003〕上掲書、21頁。
- 26 正義、真実性、公正性といった概念については、つぎのような文献にあげられている。D.R.Scott. [Dec. 1941] “Basis for Accounting Principles,” *The Accounting Review*, 341-349. および Pattillo, J.W. [1965] *The Foundation of Financial Accounting*, Louisiana State UP. (パッチロ・J・W 著、飯岡透、中原章吉訳〔1970〕『パッチロ財務会計の基礎』同文館、63-75頁。) および Yu.S.C. [1976] *The Structure of Accounting Theory*, Board of Regents of the State of Florida. (S・C・ユー著、久野光朗監訳〔1982〕『会計理論の構造』同文館、75-78頁。)
- 27 A.C.ユーイング著、竹尾、山内、芝訳〔1977〕前掲訳書、9-10頁。
- 28 D.R.Scott., *op. cit.*, pp.342-343.
- 29 *Ibid.*, p343.
- 30 瀧田〔1995〕前掲書、100-104頁。
- 31 パッチロ・J・W 著、飯岡透、中原章吉訳〔1970〕前掲載訳書、68頁。
- 32 パッチロ・J・W 著、飯岡透、中原章吉訳〔1970〕上掲載訳書、66頁。
- 33 パッチロ・J・W 著、飯岡透、中原章吉訳〔1970〕上掲載訳書、67頁。
- 34 パッチロ・J・W 著、飯岡透、中原章吉訳〔1970〕上掲載訳書、67頁。
- 35 パッチロ・J・W 著、飯岡透、中原章吉訳〔1970〕上掲載訳書、69頁。
- 36 Pattillo の公正性の概念が直観主義に通じるという指摘は、つぎの文献に見られる。伊崎義憲著〔1988〕『会計と意味』同文館、55頁。なお、直観主義は G.E.Moore や H.A.Prichard、W.D.Ross らによって主張された概念である。
- 37 大森荘蔵他編〔1986〕『哲学諸問題の現在－哲学の歴史3』岩波書店、292-293頁。
- 38 このことは、「公正性が特に何を意味するかは、特定の環境と関連をもたせたときにのみ決定され証明できる」という Pattillo の言葉に集約されているといえる。パッチロ・J・W 著、飯岡透、中原章吉訳〔1970〕前掲訳書、76頁。
- 39 瀧田輝己〔2004年1月〕「会計倫理について」『月刊監査研究』第30巻1号、2頁。
- 40 森川八洲男著〔2005〕『体系財務諸表論』中央経済社、4-5頁。
- 41 瀧田〔1995〕前掲書、35頁。
- 42 パッチロ・J・W 著、飯岡透、中原章吉訳〔1970〕上掲載訳書、62-63頁。
- 43 J.Rawls.[2001] *Justice as Fairness: A Restatement*, Harvard University Press. (ジョン・ロールズ著、エリン・ケリー編、田中成明、亀本洋、平井亮輔訳〔2004〕『公正としての正義 再説』岩波書店、75頁。
- 44 小松光彦、樽井正義、谷寿美編〔2006〕『倫理学案内－理論と課題』慶應義塾大学出版会、118-120頁、および、伴博、遠藤弘編〔1986〕『現代倫理学の展望』勁草書房、250-258頁。
- 45 瀧田〔1995〕前掲書、31-48頁では、Rawls の公正としての正義を援用して、会計ディスクロージャーの公正性が明らかにされており、本稿の議論もこの論考に負うところが大きい。

