

会計公準論における倫理的アプローチの再考

原 田 保 秀

公表会計制度を考える場合に、会計主体論、会計構造論とならんで基礎的な前提ないし理論基盤を明らかにするものが会計公準論である。会計公準論によって明らかにされる会計公準 (accounting postulate) は、一般に認められた会計原則 (Generally Accepted Accounting Principles : GAAP) を論理的に導き出すための枠組みを提供する。

会計公準の類型は多様であり、それらを導き出すアプローチにも、例えば演繹的アプローチ (deductive approach)、帰納的アプローチ (inductive approach)、実用主義的アプローチ (pragmatic approach)、倫理的アプローチ (ethical approach) などがあげられる。このうち、本稿では、アメリカの会計原則の形成期 (1930 年代以降) から、会計公準の本格的な研究の時代 (1960 年代) にかけて中心的に議論された、会計公準に対する倫理的アプローチの先行研究について、幾人かの論者の主張を考察し、会計における倫理の概念、すなわち正義 (justice)、公正性 (fairness)、真実性 (truth) といった概念の意義を探究することを目的とする。

キーワード： 会計公準、会計倫理、公正性、正義、真実性

1. はじめに

会計において、「いかに行為すべきか」を指図する社会規範として会計慣習から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) である。GAAP が必要とされるのは、会計を実施する経営者とそれを利用する各種利害関係者、あるいは、各利害関係者間 (例えば、株主、潜在的投資家、債権者、国家等) の調整を図るためである。

こうした GAAP を論理的に導き出すために、欠くことのできない基本的前提および枠組みを提供するのが、会計公準論によって明らかにされる会計公準 (accounting postulate) である。会計公準の類型は多様であり、それらを導き出すアプローチにも、例えば演繹的アプローチ (deductive approach)、帰納的アプローチ (inductive approach)、実用主義的アプローチ (pragmatic approach)、倫理的アプローチ (ethical approach) などがあげられる。

このうち、本稿では、アメリカの会計原則の形成期 (1930 年代以降) から、会計公準の本格的な研究の時代 (1960 年代) にかけて中心的に議論された、会計公準に対する倫理的アプローチを取り上げる。倫理的アプローチの先行研究について、それを肯定、あるいは否定する幾人かの論者の主張を比較考察することで、会計における倫理的概念の意義を探究する。

2. Scott による倫理的アプローチ

倫理的アプローチは、Scottによって1941年に論稿“*Basis for Accounting Principles*”のな

かではじめて主張された。Scottは、「どのような法体系も、その背後に基礎となる一般的原則がある。この一般的原則は、その起源が確定できないほど早い時期に人間社会の発展過程のなかで形成されたものである。これらの一般的概念ないしは原則は、人の行為判断の基準として役に立っている。この基準のいくつかは、正義 (justice)、公正性 (fairness)、真実性 (truth)、親切 (kindness)、友情 (friendliness)、および、美 (beauty) である。基準には多くのものがある。これらの基準は、正確な定義を寄せつけないあまりにも一般的な性格のものである。法体系や支配の形態はすぐに移り変わる。つまり、正しいとか美しいというように信じている事柄は変化していくが、これらの一般的概念は、年月が経過しても持続される。一般的概念は、人間社会の激しい変動や、それらを何物でもないと嘲る多くの個人のめざましい経歴にも関わらず、人間社会に継続性と安定性を与えている。これらの抽象的で、一般化された概念は、相互に何ら正式のあるいは公式の関係を有していない。それにもかかわらず、それらの概念は、異なる機能で役に立ち、相互に補完する傾向がある¹⁾」と論じ、こうした一般的概念が、人々の行為判断の基礎をなしていることを主張する。そのうえで、一般的概念のうち会計に最も直接的に関連する概念が、法律や政治と同じく正義であるとし、正義のような一般的概念と会計の関連について、つぎのように述べる。

「実際のビジネスや会計経験から生じてきた多くの会計ルールは、企業活動を取りまく状況の変化とともに絶えず変化している。ある分野においては、政府機関が会計手続を含めた特定の要求を設立してきた。しかしながら、一般的には、我々は、会計慣行を通じてより融通性のある社会統制の方法に依存している。会計士達には、何が容認された原則や実務を構成するかに関する何らかの法律あるいは行政上の定義なしで、勘定が容認された原則や慣行に従っていることを保証する権限を与えられている。かくして、どのようなルールや手続が容認されるかを決定する責任は、まさに、会計専門職の肩にかかっている。この専門職として割り当てられた責任は、直接的な委任というよりはむしろ暗黙のものである。公認会計士として実務に携わる人々に対しての実務経験や専門職試験への合格という通常の両方の要求は、専門的知識と経験にもとづく判断の両方を条件とする専門職としての基準を示している。しかしながら、これらの資質は、単にどのようなルールや慣行を容認するかを決定する仕事に関係する者に対する資格に過ぎないことに留意しなければならない。それらの資格は、そのような決定のための基礎をなす構成要素とはならない。事実上の決定の基礎は、社会組織の根底にある原則に遡らなければならない²⁾。」

Scott は、GAAP を決定する基礎は、社会組織の根底にある諸原則に求めなければならないとして、正義の原則、真実性の原則、公正性の原則という3つの原則を設定する。

正義の原則とは、「会計に関する諸手続、諸ルールおよび諸技術は、諸勘定を網羅している財政状態に関して、現実的ないしは潜在的な利害関係者に対して平等な取扱い (equitable treatment) をしなければならない³⁾」というものである。

会計手続が、すべての利害関係者（潜在的な利害関係者を含む）を平等に取り扱うものでなければならないとする正義の原則は、会計理論や会計実務の礎石 (cornerstone) として、最上位の原則として位置づけられている⁴⁾。

真実性の原則とは、「会計記録および会計報告書類には、記録し提示しようと意図する情報が真実かつ正確なものとして提示されるべきである。諸勘定は不当な表示の手段となるべきではない⁵⁾」というものである。

真実性の原則は、正義の原則を補足するものとして位置づけられている。その理由としては、つぎの2つの点が指摘されている。第1に、そもそも会計報告において不当な表示をすること自体が、特定の利害関係者に有利な影響を及ぼすことにつながり、すべての利害関係者を平等に取り扱うことを要請する正義の原則に違反していることがあげられる。第2に、真実といっても、それは相対的な真実であり、事実に対する表示は、単なる部分的真実であるということである。

この点について、Scottは、現代会計において、不良債権の評価方法、在庫管理の方法、あるいは固定資産の減価償却費の方法などにも、統計的データにもとづく暫定計算が数多く取り入れられていること、保守主義の原則が定着してきたことをその例としてあげている⁶⁾。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定する別の概念が必要となり、それが正義の原則であると述べていると解することができる。

公正性の原則とは、「会計諸ルール、諸手続および諸技術は、公正 (fair) で、不偏 (unbiased) で、公平 (impartial) なものでなければならない。それらは、特定の利害関係者に役立つものであってはならない⁷⁾」というものである。

公正性の原則も、正義の原則を補足する原則として位置づけられている。加えて、公正性の原則によって会計結果に客観性が付与されると述べられている⁸⁾。したがって、会計が特定の利害関係者に役立つものであってはならないとする公正性の原則は、正義の原則のいう平等な取り扱いの具体的な内容を指し示すものとして捉えることができる。

Scottは、さらに、これらの3つの原則の下位原則として、適応性 (adaptability) と継続性 (首尾一貫性) (consistency) をあげている。

適応性の原則とは、「会計諸ルール、諸手続および諸技術は、それらが正義、公正性、真実性の原則を具体化し続けるために、経済関係の変動を考慮するように、絶えず、修正しなければならない。変更が必要な場合には、それらの諸ルール、諸手続、諸技術は正義、公正性および真実の原則によって統制されるべきである⁹⁾」というものである。

Scottは、会計の歴史は、理論と技術の両方についての絶え間のない発展であり、社会が進化し、経済関係が変化するのに対応するためにも、この発展の過程は継続されなければならないと適用性の必要性を述べる。ただし、適用性は、正義、公正性、真実性の3つの原則に従属するものであり、3つの原則に制限された性質は、つぎに示す継続性の原則と結びつけられることを論じる。また、新しい会計方法や会計手続の評価に際しては、会計士は、寛大で、偏見をもたないという適用性の原則に従うべきであるとも述べている¹⁰⁾。

継続性の原則とは、「会計諸ルール、諸手続、諸技術は、継続的に適用されるべきである。それらは決して、経営者の一時的な目的を満たすために勝手に変更されてはならない。変更が必要な場合には、それらの諸ルール、諸手続、諸技術は正義、公正性、真実性の原則によって

統制されるべきである¹¹⁾」というものである。

継続性の原則は、会計ルールや会計手続の変更が濫用されることのないよう適用性の原則を制限するものであり、両原則は矛盾するものではない。継続性の原則は、会計ルールや会計手続において、正義、公正性、真実性の原則が保持されるために、経営者だけに有利に働くような偏った恣意的な会計手続の変更を認めないということを表しているといえる。この点について、Scottは、「我々は、経営者が特定の目的のために会計を悪用しようとするときは、常にそれを指摘することで十分道徳的であるといってよい。客観的で私心のないサービスを失うことは、会計が経営者に最大の貢献をしてしまうことになる¹²⁾」と述べている。Scottの倫理的アプローチについては、幾人かの論者が、これを批判し、また幾人かの論者が議論の出発点として、独自の倫理的アプローチを展開している。

3. Moonitz の批判

Moonitzは、AICPAの会計調査研究書第1号“*The Basic Postulate of Accounting*”のなかで、会計公準の研究方法のひとつとしてScottの倫理的アプローチを取り上げ、上述の正義、真実性、公正性、適応性、継続性の概念を列挙したうえで、つぎのように批判している¹³⁾。

「会計のごとき分野においてこれらの概念およびこれらの概念の示唆は無視され得ないし、また無視されるべきではない。しかし、それらには少なからずの不都合が伴う。正義、真実および公正といったような用語は、概念自体の適用が可能となるための基準を必要とするような主観的な概念を指示するものである。究極的には、いかなる合目的な人間活動も倫理的概念に固有な価値判断に照らして判定されなければならない。しかし本研究のごとき客観的な探求のための出発点としては満足し得ない¹⁴⁾。」と述べている。

つまり、Moonitzは、人間の活動が、合目的に、すなわち一定の目的にかなうようになされる場合に、そこには倫理的判断がなされるべきであり、その意味では正義、真実性、公正性といった概念は無視できないものであるが、それらはあまりにも抽象的であり、主観的であるので会計公準とするのは問題であるとするのである。

4. Spacek の公正性

Spacekは、会計調査研究書第1号に対する論評のなかで、「会計理論の健全な下部構造を確立するための必須的な前提条件は、会計の目的および目標についての明確な決定でなければならないとし、この決定にはMoonitzが否定する正義、真実性、公正性というような概念が含まれる¹⁵⁾」として倫理的アプローチを支持している。

さらに、Spacekの見解では、公正性が会計原則の基礎たる会計公準のひとつであるとする。「この公正性とは、経済的および政治的な環境と事業界のすべての局面についての思考様式と慣習に照らして決定され、測定された事業界（経営者、労働者、株主、債権者、得意先および公衆）のすべての構成員に対する公正性である。また、公正性の公準を基礎とする会計原則によって、すべての構成員に対して公正な、合法的に確立された経済的権利および権益を守るための財務会計が生み出されるということを公正性の公準の目的とすべきである¹⁶⁾」と述べて

いる。

5. Givens の公正性

Givensは、会計公準として、有用性（usefulness）、公正性、合法性（legality）の3つをあげ、このうち公正性について以下のように記している¹⁷。

Givensは、会計公準としての公正性は、すべての利害関係者に対する公正を意味しなければならないとその概念を定める。この公正性の概念は、Spacekの見解と一致している。そのうえで、公正性の概念は、論理的に有用性の公準に含められず、別個の公準として認識されると述べる。有用性の公準とは、会計情報は有用なものでなければならないという公準であるが、公正性が、論理的に有用性の公準に含められない理由としては、つぎのような例があげられている。公正を欠いた会計情報は、特定の利害関係者集団にきわめて有用である。誠意のない経営者は、（株主の見地からみて）公正を欠いた財務諸表が、公正な財務諸表よりも、経営者自らの目的のために、きわめて有用であることを見出す。国家に対する公正を欠くことになる脱税も、さしあたっては納税者に大きな有用性をもたらす¹⁸。

すなわち、有用性だけでは、誰にとって有用な会計情報なのかということを決定できないために、すべての利害関係者に対する公正を意味する公正性が、別個の公準として要求されるということを指摘しているのである。加えて、有用性とは、すべての利害関係者に対する有用性を想定しているということも理解できる。

また、倫理的アプローチの範疇の下で真実性の概念が、なぜ公正性の代わりに会計公準として用いられないかという点について、つぎのように言及している。「真実性が会計にとって非常に重要な概念であることは明らかであるが、真実性は、公正性と対等な概念というよりは、むしろ公正性に付随する概念として考えられる。真実性は、公正性の条件を満たすための必要条件となる¹⁹。」

なお、合法性が公準として要求される理由については、「ビジネスにおいて適切な行為である合法性という概念の必要性は、説明を必要としない自明の理である。合法的な業務に加えて非合法的な業務にも有用性が含まれるということから、有用性の公準と合法性の公準は矛盾するものではない。ビジネスが、なんらかの違法行為に携わっているという事実は、その会計資料の有用性を排除するものではないということと同時に、有用性は不正な会計に対する備えを伴っていないということでもある²⁰。」と論じている。つまり、有用性だけでは、非合法的な不正会計に対して対処することができず、したがって、すべての利害関係者に対する公正も満たすことができないので、会計情報の作成、公開にあたっては、該当する法的要件を満たさなければならないということを追加的に付随的な公準として提示していると解することができる。

6. Hendriksen による批判

Hendriksenは、著書“*Accounting Theory*”のなかで、「理論とは、研究分野における普遍的な判断の枠組みを形成する首尾一貫した仮説的、概念的、実用主義的原則を表明することである²¹」と述べ、いくつかある会計理論へのアプローチのひとつとして、倫理的アプローチを

取り上げている。

Hendriksen は、会計理論に対する倫理的アプローチとは、正義、真実性、公正性というような概念を強調するものであるとして、Scott の正義、真実性、公正性の概念を列挙したうえで、理論を展開する。

まず、「正義は、平等な取り扱いの指針として、公式にあるいは非公式に制定された基準に準拠することとして、しばしば言及される²²⁾」と述べる。

つぎに、真実性については、2つの考え方があることを指摘している。

「会計に関しては、真実性を定義し、適用することはおそらく困難なことであろう。その用語は「事実に従って」という意味で、多くの人に利用されるように思われる。しかしながら、会計に関する真実性について言及するすべての人が、「事実」(facts)についての同一の定義を意図していない。ある者は、客観的で検証可能な資料として会計的事実を言及する。かくして、歴史的原価は会計的事実を提示する。他方では、「真実性」という用語は、現在の経済状況下で資産と費用の評価に言及して用いられる。例えば、MacNealは、財務諸表が真実性を表示する唯一のものは、資産を時価で評価し、価値の変動によって生じる損益を表示することである、ただし、価値の増加は、実現あるいは未実現として明示されなければならないと述べる²³⁾。」

この真実性の概念についての第1の考え方は、真実性とは事実に準拠するということである。しかし、例えば、原価主義論者か時価主義論者かという個々人の立場の違いによって、個々人が意図する真実性は異なる。つまり、真実性を事実に準拠することと捉える考え方では、真実性とは何かということについて、相対的にしか示すことができないと Hendriksen は指摘していると考えられる。

「真実性は、概して原則として制定されたと斟酌された命題あるいは表明に関して用いられる。例えば、資産の販売時における収益の認識は、一般的には真実の状況を報告しているとみなされる、同時に、一般的に販売前の資産の評価価値を増加させ、収益を計上することは真実性を欠いているとみなされる。このように、収益の認識に関して制定されたルールは、規準となる。けれども、財務諸表の真実性は、その財務諸表が基礎としている容認されたルールと原則の根本的な妥当性に依存することになってしまう。制定されたルールと手続が、真実性を判断するための不十分な根拠を規定することになる²⁴⁾。」

この真実性の概念についての第2の考え方では、真実性が、一般的原則として確立している命題に関して用いられる概念として捉えられている。つまり、GAAPのようなルールに従うことが真実であると述べているわけである。しかしながら、真実性がGAAPのようなルールによって判断されるときに、そもそも妥当性をもつ根本的な原則は何かという新たな問いかけがなされることになる。その答えを明らかにする必要があり、その答えを再び真実性に求めるようであるならば、それは循環論に陥ることを意味し、理論的妥当性に欠陥が生じると考えられる。この点が、Hendriksenの指摘から窺えることである²⁵⁾。

ここで、Scott の真実性の原則については、この第2の考え方に依拠するものと理解できる。そして、Scott の想定する、真実性の判断に妥当性をもたらす一般的原則として確立している命題こそが、その上位概念たる正義の原則ということになるだろう。

さて、公正性についても、2つの考え方があることが指摘されている。

「公正性の概念は、長い間、公表される監査済み財務諸表の基本的な目的であった。一般に認められた会計士による短文式監査報告書では、つぎのように表明される部分がある。『私どもの意見では、添付された財務諸表は、_____現在の財政状態ならびに_____で終了する年度の経営成績を適正に表示している。』MautzとSharafは、この表明は、会社の経営成績と財政状態の実情（realities）を報告するにあたり、忠実性を明示していると指摘している。公正性の概念を検討するうえで、公正性の概念には、会計的妥当性、十分な明瞭表示、監査義務の3つの補助的な概念が含まれる。

AICPAの監査手続書第33号は、同様の公正性の概念を含んでいる。表示の適正性と題する項では、(1)一般に認められた会計原則への準拠、(2)明瞭表示、(3)継続性、(4)比較性が検討されている。したがって、公正性の概念は、伝統的で慣習的な会計慣行への準拠と密接に関連している。このことから、公正性の概念が、真実性に関する上述の第2の概念に類似する。しかし、MautzとSharafは、その準拠は十分なものではないと主張する。もし、一般に認められた会計慣行に準拠することが、実情を報告する財務諸表の表示を不可能にするならば、監査人は自らの原則を創造しなければならない。しかしながら、これらの「実情」は、上述の真実性の第1の定義で言及した「事実」に類似している。実情の決定は、事実の決定と同様に、観察者の見地に依存している²⁶。」

財務諸表の適正な表示を求める概念が公正性であるという考え方が、公正性の概念の第1の考え方である。したがって、この公正性の概念は、適正性と言い換えてもよい²⁷。財務諸表の適正な表示のためには、GAAPへの準拠ということが要請されるが、それは真実性の第2の考え方に類似している。また、GAAPへの準拠が財務諸表の実情を適正に表示しない場合には、監査人としての会計士は会計原則創造機能を働かす必要があるが、その際の実情とは、事実と同義であり、事実に従うことが真実とする真実性の第1の概念にやはり類似するとHendriksenは指摘しているわけである。

「AICPAの会計調査研究書第3号のなかで、Leonard Spacekによって、もうひとつの異なる公正性の概念が示されている。彼は、『財務会計や財務報告の枠組みのなかで事実の公正な提示を結果として生じさせる基本的な原則が決定されるまでは、資産、負債、収益、費用の議論は時期尚早であり、意味がない。財務会計および財務報告についての公正性は、人々のために、そして人々に対するものでなければならない。これらの人々は、社会の各種の部門に属している人々を意味する。』この文脈における公正性とは、事実の適正な表示と同じく財務諸表に関心をもっている個人および集団に対する公平と正義を意味している。強調されることは、提示された資料の公正性よりも、むしろ財務諸表の読み手への公正性である。Spacekによれば、公正な方法で作成される報告書は、公平であるが、両方とも必要とされるのである²⁸。」

この第2の公正性の概念は、すべての財務諸表利用者（すなわち利害関係者）に対する公正性を考慮して会計原則を生み出すということを意味している。また、「この文脈における公正性とは、・・・公平と正義を意味している」という文言から解るように、第2の公正性の概念と正義の概念は同義のものとして捉えられている。

以上のことから、Hendriksen が想定している倫理的アプローチの枠組みは、つぎのように整理することができる。すなわち、会計原則を作成するにあたっては、公正性を考慮しなければならない。この公正性とは、すべての利害関係者への公平と正義を意味している。したがって、公正性は正義と同義である。また、公正性にもとづいて作成された会計原則に準拠することで、財務諸表の適正な表示、すなわち適正性が満たされる。会計原則に準拠することは真実でもあるので、適正性と真実性は同義である。さらに、会計原則に準拠することで、財務諸表の実情を反映できない場合には、実情に従って適正な表示をしなければならない。実情に従うということと、事実に従うということは同義なので、やはり適正性と真実性は同義となる。このことを示したのが図1である。

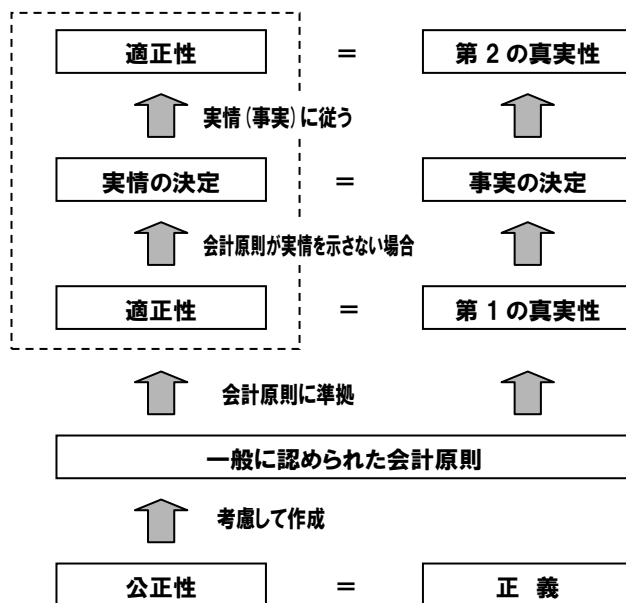


図1：Hendriksen による倫理的アプローチの枠組み

さて、Hendriksen は、倫理的アプローチについてつぎのように批判する。

「真実性や公正性が、財務諸表表示における健全な目標であることを否定する会計士はいないだろう。しかし、それらは、単一の目的としては、はなはだ主観的な判断を信頼しすぎるきらいがある。この主観性のために、真実性の客観的測定を規定する伝統的諸ルールや諸手続を信頼する傾向がある。これらの諸ルールや諸手続がしっかりとした論理にもとづかなければ、それらの結果によって生じる財務諸表は、虚偽表示のとんでもないものとなるだろう。事実や事情を示そうとする場合に、会計士達は、孔子の寓話にある、象の脇腹、足、鼻に触れて、象というものは、それぞれ壁、木、蛇であるといった3人の盲人にたとえられるであろう。

問題はある情報が、真実か虚偽か、公正か不公正かではなく、その情報が、企業の経営成績と財政状態を記述するにあたり、適合的かつ論理的であるか否かということである。おそらく、

会計理論に対する倫理的アプローチの最大の欠点は、会計原則の発展のために、あるいは一般に認められた会計原則の評価のための健全な基礎を提供できないことである。原則は、主観的な判断を基礎として評価されなければならないか、あるいは、概して生じることであるが、一般に認められた慣行が、それが得策であるとして、その評価をすることなしに容認されるようになる²⁹。」

このように Hendriksen の、倫理的アプローチの批判は、そこで提示される正義、公正性、真実性という概念が、あまりにも抽象的で、漠然としているので、その概念を客観的に判断できないという点にある。これは、Moonitz による倫理的アプローチ批判とほとんど同じ内容の批判といえる。ただ、両者とも、会計公準を倫理的アプローチによって決定することには否定的であるが、会計において正義、公正性、真実性という倫理的概念の重要性は認識しているところは共通する点である。

7. Pattillo の公正性

Pattillo は、著書“*The Foundation of Financial Accounting*”において、Scott の倫理的アプローチを出発点として、倫理的アプローチについて独自の理論を展開している。

Pattillo は、真実性の概念について、つぎのように述べる。

「この概念は、見解の表明または行動の理想的な資質が存在するということを意味している。このことを会計に適用すれば、記録の正確性および計算の正確性は厳しく検討されるという意味である。理想的には、この正確性は完全な財務諸表を生み出すだろう。このような正確性を失わせる主な事実、記録された金額の多くが配分または見積りにもとづくからである。会計上の報告および財務諸表では絶対的真実性または絶対的正確性は決して求めることはできない。偏向のないまた誤りのない表示を利用することによって、常に相対的真実性に接近するにすぎないのである。・・・(中略)・・・したがって、Scott の意見に同意し、真実性の概念を他の概念の下位概念としなければならない³⁰。」

Pattillo は、絶対的な真実性は、完全な財務諸表を生み出すかもしれないが、それは達成することが不可能な理想であり、金額の配分と見積りを伴う会計では、相対的な真実性のみが近づくことのできるものとして捉えている。そのうえで、相対的な真実性を決定する別の概念が要請されることから、Scott の概念と同様に、正義や公正性の概念の下位概念として真実性の概念を捉えている。

また、正義の概念については、「正義と公正性という社会概念は一緒に扱うことができる。Scott は公正性を正義の系であると考えた。Scott は会計に正義を適用する説明で、「公正な取り扱い」という言葉の明らかな同義語として、「平等な取り扱い」という言葉を用いた³¹」と述べる。

ここで、Pattillo は正義の概念を公正性の概念と同義語として捉える。そのうえで、公正性の同義語（正義、公平、平等、偏向のない、客観性）を列挙し、それらがどれも、あらゆる方面からのえこひいき (favor) がないことを意味する用語であるとしたうえで、公正性が最も一般的な用語であるとする。その理由としては、「公正性は公平性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なことである。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と考えられる。会計は一定の時代および場所において認められた社会的基準、社会的傾向および概念にたよらなければならない³²と述べている。ここで、倫理的考慮とは、他者に対してどのようにふるまうべきか、ということを考慮するという意味と解する。他者に対してどのようにふるまうべきか、という倫理的考慮がなされている分、公正性は他の同意語より優先して現されるということになる³³。

つまり、Pattilloの考え方にもとづけば、正義の概念よりも公正性の概念のほうが上位の概念であり、正義は公正性に内包されるということになる。Pattilloは、公正性の概念こそが、唯一の会計における公準であるとして、つぎのように述べる。

「最後に正義、真実性という言葉の意味と比較してみると、現在では、公正性という社会概念が基本的基準として選定される。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。会計専門職が、すべての利害関係者集団に対する公正性を、その基本的基準として採用する場合、つぎに疑問となる点は、個々の会計担当者がその倫理的内容を決定すべきであるかということである。これに対する解答は、上述の検討から明らかである。会計担当者は、倫理的内容について、他の要因によって独立に自らの主観的意見を形成せずに、現在の社会的な概念としての公正性を採用すべきである。このようにして、すべての利害関係者集団に対する公正性の概念は、社会の集約的意見（collective opinion）にもとづいた客観的基準となる。会計は単にその客観性を得るための基本的指針としてこの集約的意見を採用するにすぎない³⁴。」

Pattilloは、公正性の内容を、社会を構成するすべての利害関係者の意見を集約したものであるとし、会計上の命題は、この公正性を反映したものであるとする。この考えにもとづけば、GAAPには、社会の集約的意見としての公正性が反映されており、それに従うことで原則的には会計における倫理的考慮がなされることになる。また、何らかの理由（社会環境・経済環境の変化等）によって、現在の社会的概念としての公正性が変化し、GAAPが公正性を反映しないような場合には、個々の会計人は、自分自身の主観的意見ではなく、現在の社会的概念としての公正性にもとづいて倫理的内容を考慮し、判断することが求められていると解することができる。

また、公正性のような概念が、あまりにも抽象的で、漠然としているので、その概念を客観的に判断できないとするMoonitzやHendriksenの批判について先に記したが、これに対する反論というべき主張を、Pattilloはつぎのように展開している。

「公正性の基準が社会の集約的意見にもとづかなければならないということとこの基準が客観的基準を構成するということとは、概念上矛盾するように思われる。しかしながら、この矛盾は事実というよりは外見上のことである。意見とは主観的価値判断であることは否定できない。さらに、すべての概念および知識は、究極的な分析においては主観的なものである。その

場合、客観的財務諸表は存在せず、また客観的観点を反映している意見は存在しないであろうか。それは明らかに存在している。自分自身とは別個の存在としてこういった考え方、意見または見解を検討し、また自分自身と意見の一致する課題について合理的でしかも情報を知っている人々とは独立に主張したり意見を述べるができるならば、意見の主題である概念は抽象化されるのである（すなわち、だれも個人的にはそれがだれであるかを別に確認はしていない）。抽象化されると集約的概念は客観的概念、見解、意見とよぶことができる。このような過程を十分にふめば、最終的には「客観性と確証性のテストに適合する『良識的、批判的、社会的同意』の特質をもった」結果に到達する。問題それ自体は、この場合には公正性という特定の概念について何が社会の「集約的意見」を構成しているかを決定することによって解決する³⁵。」

このようにPattilloは、すべての概念および知識は、究極的な分析においては主観的なものであるけれども、抽象化される過程を踏むことで、その集約的意見は、良識的、批判的、社会的同意の特質をもった客観的概念として等置されると述べる。それでは、集約的意見が、どのように構成されているのかをいかに判断するのか。Pattilloはこの点について、つぎのように述べる。

「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。さらに明確に列挙するならば、それは法律、慣行、企業行為、経営上の意思決定、傾向および宗教上の信念である。すべての利害関係者集団に対する公正性が、会計の命題を承認する基準として確立されるならば、公正性の概念が会計に適用されるとき、その概念についての集約的意見を構成しているのは何かということ解釈し、詳しく述べる何らかの手段をみいだすことが問題となる。明らかに、このことは簡単な仕事とはいえない。しかしながらこうすることが不可能とは思われない。法学および政治学でも正義という基礎概念について同じことが行われなかったであろうか。この問題は類似しており、法律および政治にみいだせる裁判制度が、それに類似しているのではないと思われる（すなわち、かならずしも広範囲で、政治的な存在ではないけれども、その概念や機能的構造は類似している）、けれども、会計専門職の主催する機構が、公正性の基準の内容を解釈し確立する手段を提供している。たしかに、適切なまたは公平な裁判制度（あるいは、何らかの最小限の権力をもっている団体）の存在は、公正性の基準の効果を高めるだろう³⁶。」

このようにPattilloは、社会的概念を構成しているかという集約的意見を構成する場として、裁判制度を例にあげている。そのうえで、利害関係者間の公正性の基準の内容、および、個々の会計上の命題や問題に公正性の基準を適用することで、それらが容認されるかどうかを判断できるような、会計上の裁判制度の創設を提案として示している³⁷。

8. おわりに

倫理的アプローチでは、正義、公正性、真実性といった倫理的要素を含んだ概念が、会計原則が依拠すべき会計準則となりうるかということが検討されてきた。先行研究において倫理的

アプローチの議論が展開されたその流れは、**Scott**の正義、公正性、真実性の概念が出発点となり、多くの論者の考察の結果が、倫理的アプローチにもとづく会計公準の設定を認めるか否かは別として、公正性が、会計上のもっとも重要な倫理的要素であると捉えたという点である。

また、正義、公正性、真実性というような倫理的な概念に対して、どのようにして客観性を持たせるかということが、倫理的アプローチにおける重要な問題であったが、それには大きく以下の2つの考え方が存在しているといえる。

Scottは、会計原則を決定する基礎が、社会組織の根底にある原則にあると主張し、正義、公正性、真実性というような概念は、正確な定義を寄せつけないあまりにも一般的な性格のものであり、これらの倫理的概念は自明なものであると捉えている。こうした考え方は、倫理的基本概念は直観的に知られるべきもので、理性や観察などをふりまわして知ることはできないというメタ倫理学上の直観主義（*Intuitionism*）の考え方に類似しているといえる。直観主義においては、客観的基準としてはただ直観の持つ自明性が援用され得るのみとなる³⁸。

Moonitz や **Hendriksen** による倫理的アプローチの批判は、会計の客観性を直観の持つ自明性に求めることへの批判であるといえる。

これに対して、**Pattillo**の公正性の概念は、公平性および客観性の意味を含み、その妥当性は一定の時代および場所において認められた社会的傾向を考察（観察）することで見いだすことができるとするものであった。**Pattillo**は、公正性の概念と、社会的傾向を考察することで見いだした集約的意見を等置している。一定の時代および場所において認められた社会的傾向によって公正性の客観的な妥当性ははかれるということは、公正性の意味する中身は、時代、環境によって変化するというを示している。その意味で、**Pattillo**の公正性の概念は、ある特定の時代、環境という限定された社会のなかでの相対的な公正性である。そして、社会的傾向を考察することで見いだした集約的意見を、その限定された社会がもつ公正性の最善のものとして捉えているわけである。

倫理的アプローチにもとづく正義、公正性、真実性のような倫理的な概念は、抽象的な概念なので、これをもって会計原則に含まれる会計の計算構造を具体的に説明することは、現実的には極めて困難であるといえる³⁹。しかしながら、倫理的アプローチを支持する論者はもちろんのこと、批判する論者も、こうした倫理的な概念の会計における重要性は認めているところである。会計倫理（*accounting ethics*）の問題は、その歴史的経緯を見れば、現在に至るまで会計不正の問題と対をなして生じてきた。そうした会計不正を起こすのは、個々の会計人である。したがって、個々の会計人には倫理観が求められることになるわけだが、その指針として正義、公正性、真実性といった倫理的な概念と、その倫理的考慮は、きわめて大きな意味をもつと思われるのである。

脚注

- ¹ Scott, D.R. [1941] “Basis for Accounting Principles” *The Accounting Review* 16(4), p.341.
- ² *Ibid.*, p.342.
- ³ *Ibid.*, p.342.
- ⁴ *Ibid.*, p.342.
- ⁵ *Ibid.*, pp.342-343.
- ⁶ *Ibid.*, p.343. 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)。(瀧田輝己〔1995〕『財務諸表論〔総論〕』千倉書房、100-104 頁。)
- ⁷ *Ibid.*, p.343.
- ⁸ *Ibid.*, p.343.
- ⁹ *Ibid.*, p.343.
- ¹⁰ *Ibid.*, p.343-344.
- ¹¹ *Ibid.*, p.344.
- ¹² *Ibid.*, p.347.
- ¹³ 会計調査研究書第 1 号は、AICPA における会計原則研究活動の一環として公表されたものである。会計調査研究書第 1 号では、会計公準研究のためのアプローチについて、倫理的アプローチ以外の方法として、公理的アプローチ (axiomatic approach)、実用的アプローチ (pragmatic approach)、問題指向的アプローチ (problem-oriented approach) をあげている。公理的アプローチについては、会計の経験的な部分、特に評価問題に対処することが不可能であることを理由に否定され、実用的アプローチについては、会計がある特定の利害関係者集団のための有用性概念をつくりあげる危険性があるとして否定される。結論としては、会計公準研究のためのアプローチについて最も適切なものが問題指向的アプローチであると述べられている。問題指向的アプローチとは、会計をとりまく経済的または政治的な環境の分析において、会計士達はいかなる種類の問題に自らを関連せしめるかを究明するアプローチであると説明されている。(Moonitz, M. [1961] *Accounting Research Study No.1, The Basic Postulate of Accounting*, AICPA. (佐藤孝一、新井清光共訳〔1962〕『アメリカ公認会計士協会会計公準と会計原則』中央経済社、32-36 頁、および、新井清光著〔1978〕『会計公準論 (増補版)』中央経済社、115-116 頁。))
- ¹⁴ ムーニッツ著、佐藤、新井共訳〔1978〕上掲訳書、34 頁。
- ¹⁵ ムーニッツ著、佐藤、新井共訳〔1978〕上掲訳書、98 頁。
- ¹⁶ ムーニッツ著、佐藤、新井共訳〔1978〕上掲訳書、98 頁。
- ¹⁷ Givens, R. [1966] “Basic Accounting Postulates” *The Accounting Review* 41(3), pp.458-463. ここで有用性とは、会計情報は有用なものでなければならないということである。合法性とは、会計情報は、その作成、公開にあたって、該当する法的要件を満たさなければならないということである。
- ¹⁸ *Ibid.*, pp.461-462.
- ¹⁹ *Ibid.*, p.462.

-
- ²⁰ *Ibid.*, pp.462-463.
- ²¹ Hendriksen, E.S. [1965] *Accounting Theory*, Richard D. Irwin, Inc, p.1.
- ²² *Ibid.*, p.8.
- ²³ *Ibid.*, pp.8-9.
- ²⁴ *Ibid.*, p.9.
- ²⁵ 同様の指摘は、Salmonson の倫理的アプローチへの批判にも見られる。「真実および公正が現行の実務への準拠いかんによって判定されるとき、真実および公正の基準の適用を通じて現行の実務および原則を評価するのに用いられる理論モデルには、いったいどのような価値があるか。このような循環論法は、そのモデルの妥当性をこわすものである。」Salmonson, R.F. [1969] *Basic Financial Accounting Theory*, Wadsworth Publishing Company, Inc. (サモルソン・R・F 著、松尾憲橘訳 [1971]『サルモンソン現代会計学』同文館、17 頁。)
- ²⁶ Hendriksen, E.S. [1965] *op. cit.*, p.9.
- ²⁷ 黒澤教授は、Hendriksen の Fairness の訳語として、適正性を用いている。(黒澤清編 [1968]『近代会計学大系 I 会計学の基礎概念』中央経済社、33 頁。)
- ²⁸ Hendriksen, E.S. [1965] *op. cit.*, pp.9-10.
- ²⁹ *Ibid.*, p.10.
- ³⁰ Pattillo, J.W. [1965] *The Foundation of Financial Accounting*, Louisiana State UP, pp.58-59. (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、65-66 頁。)
- ³¹ *Ibid.*, p.59. (パッチロ・J・W 著、飯岡、中原訳 [1970] 上掲載訳書、66 頁。)
- ³² *Ibid.*, p.60. (パッチロ・J・W 著、飯岡、中原訳 [1970] 上掲載訳書、67 頁。)
- ³³ 倫理の基本領域は、自己と他者との関係によって生じるものであり、倫理的善悪が問われるのは、まずもって自己の他者に対する態度である。(宇都宮芳明、熊野純彦編 [1994]『倫理学を学ぶ人のために』世界思想社、16-21 頁。)
- ³⁴ *Ibid.*, pp.60-61. (パッチロ・J・W 著、飯岡、中原訳 [1970] 前掲載訳書、68 頁。) なお、Pattillo は、公準 (postulate) という用語は使用せず、同義として基本的基準 (basic standard) という用語を用いている。
- ³⁵ *Ibid.*, p.61. (パッチロ・J・W 著、飯岡、中原訳 [1970] 前掲載訳書、68-69 頁。)
- ³⁶ *Ibid.*, p.62. (パッチロ・J・W 著、飯岡、中原訳 [1970] 前掲載訳書、70 頁。)
- ³⁷ *Ibid.*, p.62. (パッチロ・J・W 著、飯岡、中原訳 [1970] 前掲載訳書、70 頁。)
- ³⁸ 碧海純一著 [1989]『新版法哲学概論全訂第 2 版』弘文堂、235 頁。
- ³⁹ この点について、新井教授は、会計公準の類型を 2 つに分け、会計における計算構造を示す公準として、制度的公準 (企業実体の公準、会計期間の公準、貨幣評価の公準) をあげ、会計に対する社会的な要請またはこれを反映した企業会計の目的を示すものとして要請的公準 (有用性、公正性) をあげている。(新井著 [1978] 前掲書、191-196 頁。)