

倫理からの観点なき会計の行き着く先についての考察 —西洋・東洋の思想より『君主論』と『韓非子』を援用して—

久 持 英 司

【キーワード】 会計倫理、マキアヴェッリ、『君主論』、『韓非子』、細則主義

1 はじめに

本稿の目的は、会計における倫理的な観点の必要性について論じるために、あえてもう一方の極致ともいえる、倫理的な観点を持たない会計がどのような方向に行き着く可能性があるのかについて検討することにある。その際、西洋および東洋の思想家の文献の中から、人間は倫理もしくは道徳¹⁾は持たないという、いわば倫理の観点を除いた形で成り立つ人文科学・社会科学上の思想を形成したとされる、中世イタリアのマキアヴェッリによる『君主論』および古代中国法家思想の大成者である韓非が（少なくともその一部を）執筆した『韓非子』を取り上げる²⁾。

本稿で言及する会計における倫理とは、外部監査を行う公認会計士の職業倫理または適切な職業的懐疑心といった観点から扱うのではなく、会計という行為自体を行う会計人³⁾に関わらせて論じている。人間個人が有する倫理の概念に基づいて人間は判断を下し行動すると考えるならば、会計人として有する（会計）倫理の概念に従い、会計人は判断を下し行動するといえる。そのように考えるならば、会計人も人間である以上、人間個人における⁴⁾倫理一般に関する議論が必要となる⁵⁾。したがって、倫理的な観点のない会計について議論することも、まったく無意味とは思われない。

2 『君主論』と『韓非子』の概要

2.1 マキアヴェッリの生涯と『君主論』の概要⁶⁾

ニコロ・マキアヴェッリ（Niccolò Machiavelli）は1469年にイタリア・フィレンツェ共和国で生まれた。当時のフィレンツェの実質的な支配者であったメディチ家の追放、その後の神権政治を推進した修道士サヴォナローラの処刑といった混乱のあと、1498年にマキアヴェッリは共和国政庁の第二書記局長および軍事委員会担当書記官に登用された。イタリアで

はヴェネツィア共和国、ミラノ公国、フィレンツェ共和国、ローマ教皇領およびナポリ王国などが割拠しており、外国からもフランス、神聖ローマ帝国およびスペインなどが頻繁に介入していた。マキアヴェッリは各地に毎年のように使節として派遣され外交交渉等にあたっていたが、1512年にメディチ家が復歸すると官職を剥奪された。その後反メディチ家に対する陰謀に加担したとして逮捕・投獄されやがてフィレンツェ郊外に隠退させられる。『君主論』(*Il Principe*)は釈放直後の1513年頃に書かれたとされており(出版は死後の1532年)、献呈先はメディチ家の一族に向けてであった。その後『フィレンツェ史』(*Istorie Fiorentine*; 1524年頃完成)の執筆を依頼されるなどの形でメディチ家との関係修復を図り政治活動への完全復歸を目指していたマキアヴェッリであったが、1527年に神聖ローマ帝国軍によって「ローマの劫掠(ローマ略奪)」が起こりメディチ家出身だったローマ教皇がそれを阻止できなかったことなどから再びメディチ家がフィレンツェから追放されそれと共にマキアヴェッリは再び職を失い、同年に没した。他の主著としては『ティトゥス・リウィウスの最初の十巻についての論考(ディスコルシ;ローマ史論)』(*Discorsi sopra la Prima Deca di Tito Livio*; 1517年頃完成、1531年出版)、戯曲『マンドラゴラ』(*Mandragola*; 1518年頃発表)、『戦術論』(*Arte della Guerra*; 1521年出版)などがある。彼の生涯は「ローマの劫掠」までのイタリアルネサンス、また1517年のマルティン・ルター(Martin Luther)による「贖宥の効力に関する95箇条の提題」をきっかけとした宗教改革の始まりという両方の時代にまたいでいる。

マキアヴェッリの『君主論』は河島(1998、p.382)によると、君主政体の種類とその成り立ちについて述べた前半の「君主政体論」(第1章から第14章)と、君主による統治のあり方について述べた後半の「君主論」(第15章から第26章)の大きく2つに分けられる。人間は信頼できない存在であるとの前提に立って、君主は統治下にある民衆をどのように支配して自分の君主権を維持・拡大するかについて論じているのは、主に『君主論』の後半である。たとえば、マキアヴェリズムという言葉⁷⁾に関連してよく引用される、君主は獣のように邪悪な人間を支配し続けるためには獅子の獰猛さと狐の狡猾さを身につけていなければならないといわれる箇所(第18章)は、次のような文章に基づいている。

「君主には獣を上手に使いこなす必要がある以上、なかでも、狐と獅子を範とすべきである。なぜならば、獅子は罌から身を守れず、狐は狼から身を守れないがゆえに。したがって、狐となって罌を悟る必要があり、獅子となって狼を驚かす必要がある。単に獅子の立場にのみ身を置く者は、この事情を弁え^{わきま}ないのである。そこで慎重な人物ならば、信義^{シニョーレ}の履行が危害をもたらすような場合や、その約束をさせられたときの理由が失われた場合には、信義を守ることはできないし、また守るべきでもない。また人間がみな善良であるならば、このような勧告は善からぬものになるであろう。だが、人間は邪悪な存在であり、あなたに信義など守るはずもないゆえ、あなたのほうだってまた彼らにそれを守る必要はないの

だから。ましてや君主たる者には、不履行を潤色するための合法的な理由を生み出すことには事欠かなかったのだから。これに関してならば、現代の実例を無数に挙げることができるであろうし、どれだけの和平が、どれだけの約束が、君主たちの不誠実によって、虚しく効力を失ってしまったかを、示すこともできるであろう。そして狐の業を巧みに使いこなした者こそが、よりいっそうの成功を収めたのであった。だが、必要なのは、この狐の性質、これを巧みに潤色できることであり、偉大な偽装者にして隠蔽者たる方法を会得することである。また人間というものは非常に愚鈍であり、目先の必要性にすぐ従ってしまうから、欺こうとする者は、いつでも欺かれるものを見出すであろう。」(訳書、pp.132-133；ルビは引用文ママ)

『君主論』の後半では、君主が善なるものばかりを身につけていることは人間である以上望むべくもないので、少なくとも悪徳は避けるべきとしても、政権を奪われる危険性があれば悪徳に関する悪評を受けることを恐れてはならないとしている(第15章)。したがって気前が良いと思われるために他から搾取するよりはケチと思われた方がましであり(第16章)、民衆の結束と忠誠心のためには冷酷と思われ民衆に恐れられるようになるのもやむを得ないが、ただし憎まれたり(第17章)、軽蔑されたりしないよう慎重な言動が必要である(第19章)。君主は尊敬され名声を得るためには理想の人間であるかのように見せかけることは統治において有益であるものの、必要とあれば断固とした行動を取れる必要がある(第18章、第21章)。具体的な方法としては、城砦や傭兵に頼らず民衆の軍隊を維持し(第12章、第20章)、紛争において中立政策を取らず旗幟をはっきりさせ(第21章)、追従者や側近には注意を払うべき(第22章、第23章)としている。手に入れた君主権をこのような果敢な行動で維持し国力を高めていくこと(第25章)を通じて、イタリアを外国勢力から解放してもらいたい旨をマキアヴェッリは最後に説いている(第26章)。

2.2 韓非の生涯と『韓非子』の概要⁸⁾

韓非は紀元前280年頃、中国戦国時代末の韓の王族に生まれ、若いときには荀子に学んだとされる。荀子の性悪説⁹⁾などから影響を受けたか否かは不明であるが、やがて戦国時代に商鞅、慎到および申不害など法家の唱えた、法による統治を学ぶようになり、それが現行の『韓非子』の一部に結実し法家思想を集大成した。韓の国ではその主張は取り上げられることはなかったが、隣国の秦王(後の始皇帝)は韓非の文章を読んで感激し¹⁰⁾、韓からの使者として韓非を呼び出した。しかし以前に韓非とともに荀子の下で学んでいた李斯による策謀で、紀元前233年に韓非は秦で自殺させられた。その12年後の紀元前221年に秦は李斯らの協力で中国を統一した。

『韓非子』は必ずしも韓非がすべてを書いたというわけではない。『韓非子』では人間は利益を追求するものとされ、利害に走る人間の心を統治するためには愛情や恩恵に頼るので

はなく恩賞と刑罰を定めた法が必要であるとした（「外儲説右上 第三十四」「外儲説右下 第三十五」「難一 第三十六」「難二 第三十七」「難三 第三十八」等）。君主にとっては法を客観的な規準として身内、臣下および民衆に対して信賞必罰という形で厳格にその言動と実績とを照合させて適用し（「南面 第十八」「用人 第二十七」「内儲説上 第三十」「難三 第三十八」「問弁 第四十」「定法 第四十三」「説疑 第四十四」「八説 第四十七」「五蠹 第四十九」等）、各自の職分等を越えての活動も許さず（「二柄 第七」「外儲説右上 第三十四」「外儲説右下 第三十五」「難三 第三十八」等）、また君主自身は自分の好悪を悟られないようにして臣下を制御し、連坐制などを用いて互いに監視させ実績に応じて賞罰を与えるといった術を用い（「二柄 第七」「姦劫弑臣 第十四」「難三 第三十八」「定法 第四十三」等）、さらに君主としての権勢を使って彼らに従わせ（「姦劫弑臣 第十四」「功名 第二十八」「難勢 第四十」等）、君主一人の力ではなく臣下や民衆の力を結集すること（「外儲説右下 第三十五」「難一 第三十六」「難二 第三十七」「八経 第四十八」等）、つまり法術によって国を統治すべきと論じた。また古い習慣や決まりごとは現代の状況に合わせて変える変法（「南面 第十八」「五蠹 第四十九」等）も推奨した。法こそが国の安泰のために重要であり、仁義や智能は不要である（「説疑 第四十四」等）と断言している¹¹⁾。注10)に挙げた五蠹（国に巣食って害をなす5つ木食い虫）以外にも、恩賞や爵位に目もくれない臣下、君主からの勧誘を無視して賢人ぶる隱遁者および勝手に善行を行う者も国にとって有害であるとされ（「姦劫弑臣 第十四」「外儲説左下 第三十三」「難一 第三十六」「詭使 第四十五」等）、君主に真面目に仕える者、法を守る者、君主を恐れる者および役人の言葉に従い学問をしない者が非難される風潮を嘆いている（「詭使 第四十五」「六反 第四十六」「八説 第四十七」等）。

『韓非子』においては統治対象である大衆を教育することについてはほとんど言及していないどころか、むしろ教育などできないと論じ、民衆は権勢に従うだけであると述べている。たとえば「五蠹 第四十九」では次のようにある。

「民衆というものは、もともと権勢には服従しても、正義に従うことのできるものは少ない。孔子は天下の聖人である。その行ないを修め道德を明らかにして広い世界をめぐる歩き、世界じゅうがその仁愛の徳を歓迎し、その正義を賛美したが、しかも孔子の門人となってつき従ったものは、わずかに七十人であった。思うに、本当に仁義を尊重するものは少なく、正義を実行するのは困難であったからだ。だから、天下は広大であるのに、門人となってつき従ったものは、わずかに七十人で、仁義の人は孔子一人ということであった。魯の哀公は君主としては下等であったが、国君として南面すると、領内の民はすべて臣下として従った。民衆というものは、もともと権勢に服従する。権勢こそはまことにたやすく人を服従させるものだ。…（引用者中略）…さて、学者たちが君主に説くのに、必ず人に勝てる権勢には頼らないで、仁義を行なえば王者になれるなどと力説するが、これは、君主に対しては必ず孔子のようになれと求め、世間の一般人民に対してはすべて孔子

の弟子たちのようになれと望むようなもので、そんなことは絶対にできない道理である。」(訳書、[第四冊] pp.179-180)。

民衆に仁義などを教育しても意味がないどころか、君主の意向すら理解できないと主張している箇所例として「顕学 第五十」に次の文がある。

「今日、政治をわきまえない者は、きまって『民衆の心を把握せよ』と言う。…(引用者中略)…いま、お上が畑を耕して草を除くようにとせきたてるのは、それによって民の生活を豊かにしようとしているのだが、民衆の方ではお上を苛酷だと考える。刑法をととのえて処罰を嚴重にするのは、それによって悪事を禁止するためであるが、民衆の方ではお上を厳しすぎると考える。銭や穀物を割り当てて取りたて、それを倉庫にいっぱい貯えておくのは、それによって飢饉を救い戦争の備えようとしているのだが、民衆の方ではお上を貪欲だと考える。国じゅうの者がみな武装をこころえ、勝手に軍役を免れることがなく、力をあわせて奮闘するというのは、敵兵を降服させるためであるが、民衆の方ではお上を乱暴だと考える。以上の四つのことは、国を治め民を安らかにするための方策であるが、民衆はそれを喜ぶことを知らないのである。…(引用者中略)…そもそも、民衆の知恵など役に立たないことは、まったく明白である。だから、人物を登用するのに賢人や知者をさがし求め、政治を行なうのに民の心にかなうことを目指すのは、みな国の乱れる発端である。これでは、とてもいっしょに政治を行なうことはできない。」(訳書、[第四冊] pp.235-236)

このように、『韓非子』では民衆にまったく倫理的な観点を求めていないのである。

3 『君主論』 および『韓非子』における思想の会計学への援用

前章で『君主論』および『韓非子』の概要について見てきた。次に、両著が前提として置いているとおり、人間は信頼が置けず自分の利害だけを考える存在であるということを現代の会計人にも適用し、会計人には倫理観がないという前提を置くならば、両著での議論からどのような結論が得られるかを検討する。

現代における会計人を統治される側とするならば、統治者としては、会計人が所属する組織の外では規制当局および(パブリック・セクター、プライベート・セクターを問わず)会計基準設定機関が考えられる。また会計人が所属する組織内では会計人よりも上層にいる経営幹部¹²⁾が挙げられる。『君主論』および『韓非子』に描かれている当時の民衆と君主の関係、すなわち被統治者と統治者の関係は、現代における会計人とその統治者との関係とどのような点で異なるのかを検討することも、両著を現代の会計人に援用するうえで有用であろう。今のところの答えとして考えられるのは、当時と異なり現代の民主主義社会においては統治者も被統治者も共に主権を有する、ということがいえる。もう一つ挙げられる違いとし

ては、現代では被統治者は統治者を交替させることが可能であり¹³⁾、また統治者に不満であればその統治関係から離脱する自由がある、という点がある。これらの事情により、統治者による被統治者に対する統治行為には当時と比べるとかなりの制限がかかることになる。

『君主論』における主張のうち特徴的なものを一つだけ挙げるならば、同書第17章で述べているように、統治者は被統治者に対して冷酷と思われ恐れられるようになってでもいうことを聞かせる必要がある、という点がある。このようではあるが、『君主論』における内政に関して論じた事項のうち現代の会計人に援用できる内容はあまり登場しない。『君主論』では内政に関しては君主の持つべき心構えや「これをするな」といった記述は頻繁に登場するものの、同書第14章で「軍事・戦争問題こそ君主の唯一、最大の関心事」（佐々木、1994、p.254）としているためか、被統治者たる民衆に対して「君主はこれをせよ」という具体的な指示はほとんどないのである¹⁴⁾。

これに対して『韓非子』では君主は法、とりわけ賞罰を用いて民衆を従わせるべきである（「五蠹 第四十九」等）と述べている。『韓非子』から得られる示唆に従うならば、会計人が一切倫理的な観点を持たないとなると、現代の統治者はきわめて詳細な規制、すなわち数値規準等によって内容が厳密に定められた細則主義的な法規制や会計基準、また組織内においては一挙手一投足までも規定した組織内マニュアルを必然的に設けることになる。こうした規定にはその遵守実績のみに基づいた賞罰に関する内容も含まれ、また「外儲説右上 第三十四」等にあるように各自の職務内容等を越えての活動は認められず、さらに違反者が出ないよう、「定法 第四十三」等にあるように他人の違反事例の通報を推奨し連座制を設けてメンバー相互に監視させる仕組みを設けることになる。

このように、人間は信頼に足るほど当てにはならない、ということに前提を置いていることが、規定の内容や主旨についてそれを利用する者が自身の力で考えることなく、自動的に会計基準に書かれたままを適用することによって規定の目的を達成できる、という細則主義的なルール、たとえば数値規準等に基づく会計基準などが成立するための根拠となりうるのである。そればかりか、考えようによっては内部通報制度や通報者への報償、あるいは違反者ばかりでなく上司も含めた管理責任を問うような姿勢すらも正当化されることになる。

以上検討した内容について、このように会計人が倫理観を持たないとしても、それが望ましいか否かと考えることは価値判断の問題である。ただし、細則主義的な規定についてはそれ固有の問題点がこれまで指摘されている。細則主義の会計基準に限定してではあるが、Cheffers and Palkaluk（2007、p.193；訳書、pp.262-263）では次のような問題点を挙げている。

「①細則は必要条件だけしか示さず、十分条件を示さない。すなわち、細則には本質的に終わりがなく、すべての起こり得る事態をカバーできない。

②細則の中の用語には解釈が必要となる。細則を明確にするための細則を無限に設けていくことはできない。すなわち、細則の解釈にあたっては、どこかの時点で優れた判

断力に頼るしかなくなる。

- ③細則を解釈するにあたっては、理念に頼ることになる。すなわち、こうした理念について優れた感覚をもっていない人が細則を適用したら、細則は本来の役目を果たさなくなってしまう。
- ④細則を適切に解釈しようと意識する際にも、利己主義、自分勝手、安楽および好き嫌いといった誘惑に抵抗して、解釈を適切に行うようにしなければならない。適切な動機づけをもっていない人に対しては、細則は本来の役目を果たさなくなってしまう。
- ⑤細則は、それだけだと扱いにくいものである。すなわち、実際に各々の細則を理解し、記憶し、また、行動の指針とすることはできるのは、それら細則を取りまとめた原則と関連づけた場合だけである。
- ⑥自分の行動が細則に従っていると認識できなければ、その細則を本当に遵守したとはいえない。しかし、細則を遵守したかどうかは、細則の存在だけからはわからないので、何か他の意識を前提におく必要がある。」

これらの諸点について議論するのは本稿の趣旨から外れるためこれ以上は避けるが¹⁵⁾、いずれの論点も、いわゆる原則主義的な規定の必要性を支持することになる¹⁶⁾。

4 おわりに

本稿のような議論の展開の仕方は極端に過ぎると考えることもできよう。ただし、こうした極端な議論によって、かえって会計人において倫理的な観点が不可欠であることが浮き彫りになったものとする。

以前に拙稿（2018、p.289）で現行の各財務会計の概念フレームワークには、倫理に関する観点が乏しいことを述べた。伝統的な会計学の領域においては、たとえば Pattillo（1965、pp.60-61；訳書、p.68）が述べた会計公準としての公正性の概念に関する議論などを除けば、このような概念は「具体的に認定困難な抽象的な概念であるために、この概念が、果たして企業会計の行動規範や行為規準を示す会計原則の基盤として、現実性をもちうるかどうか疑問である」（新井 [1978] p.166）とされたからと思われる。すなわち倫理的な側面を具体的な会計基準や法令等の規定に落とし込むまでの方法や手順が不透明であるという課題が残るのである¹⁷⁾。

本稿を終えるにあたり、現段階では筆者の中で結論の出していない課題について挙げておきたい。

本稿では人間に倫理観はない、つまり統治される側は倫理的な考え方を持たないことを前提とする『君主論』と『韓非子』を取り上げ、これらの前提および内容を現代の会計人に適用するならばどのような結末がもたらされるか、その可能性を探った。いずれの文献も統治

者に向けて書かれたものであるとはいえ、人間一人ひとりがその内容を活用することも可能である。たとえば『君主論』第18章が述べる「誠実であるかのように見られるようにせよ」という点については、会計人は、心の中はさておき、倫理的であるかのように他人から思われるようにせよ、ということになる。これは、監査人の外見的独立性などに結びつくことになる。倫理は心の中の問題であるのに対して、他人はそのような人間の心の中を見ることはできないから、他人や社会との関係で考えると外見的な部分の重要性については否定できるものではない。『韓非子』も「顯学 第五十」で「賢明な君主は、政治に直接役立つことを急務として、古代をほめたたえるようなことは後まわしにする。だから、仁義のことは口にしないのである」（訳書、[第四冊] p.232）とあるため、倫理は外見的独立性などの結果に結ばないと意味がないという点、また倫理に関する議論も現実の規定に落とし込む必要があるという点において参考になる。

たしかに心の中の倫理に関する判断がそのまま行動に反映されるならば、外見に関する規定を設ける必要はない。しかし、心の中の倫理はどうあれ外見だけが倫理的に見えるようであればよい、そういうことであれば、まさしく『君主論』第18章における次の記述を体現していることになる。「そして外見上、聞くにつけ見るにつけ、いかにも慈悲ぶかく、いかにも信義を守り、いかにも人間的で、いかにも誠実で、いかにも宗教心に満ちているかのよう、振舞わねばならない。またとりわけ、この最後に挙げた資質を、身に備えていると見せかけること以上に、必要なことはない。そして人間というものは一般に、目で判断を下すのであって、手で判断することは少ない。なぜならば、目で見えることは誰にでもできるが、手で触れることは少数の者たちにしか許されないから。あなたの外見を誰もが目で知ってはいても、あなたの実体に手で触れられるのは少数の者たちだけであるから」（訳書、pp.134-135）。つまり、心の中はどのようなものであれ、外見が倫理に従っておればよい、という結論になるのである。

さらに『君主論』第18章においては、目的が手段を正当化する、として表わされる次の箇所も有名である。「君主たる者は、したがって、ひたすら勝って政権を保持するがよい。手段はみなつねに榮譽のものとして正当化され、誰にでも称賛されるであろう。なぜならば、大衆はいつでも外見と事の成行きに心を奪われるのだから」（訳書、p.135）。この点をそのまま現代の財務会計に援用すれば、誤った目的を設定した場合（たとえば直接の依頼者や特定の利害関係者から得られる評価のみを重視することや短期的な目先の目的を重視すること）により、手段が問われないのであれば、他の関係者すべてに害を与えるような会計処理方法等が選択されることも考えられる。一方で、たとえば現行の概念フレームワークが述べているような財務会計および財務報告上の目的を達成することができれば、その方法は問わない、ということにもなる。

一見するとそのままでもよいようにも思える。しかしこのことは、作成・開示した会計情報

がもたらすいわゆるインダクタンス効果（ブーメラン効果）¹⁸⁾ については考慮しない、ということになる。たしかに企業の債務超過などをもたらすような会計処理や判断を下すことで、企業倒産もしくは従業員の解雇等につながるような「トリガー」をひく、ということに思い至れば、会計人は「倫理的な」判断をして決算数値を粉飾したり不適正意見等を表明せずにおいたりすることも考えられる。マキアヴェッリによれば、目的を果たすためには、果敢な決断と断乎たる行動が必要であるという。こうしたインダクタンス効果等がいくらあろうとも、会計人は当初の目的に向かって行動や判断をすることが求められることになる。これは会計倫理と世間一般で考える倫理との衝突とその解消方法が問われる問題といえる。会計倫理においても答えの出ない問題を問い、考え続ける必要があるのかもしれない。

注

- 1) 本稿では以後、倫理という言葉を道徳または道徳哲学と同義で用いる。また宗教にも倫理としての側面があると規定することで、宗教も倫理なる言葉に含めて扱う。
- 2) 『君主論』および法家思想が倫理と無縁であるとの評価については、前者は佐々木（1994、p.173）、後者は田中（1947、pp.11-12）を参照されたい。また韓非の思想をマキアヴェッリの思想と類似したものとして扱うことの問題については森（1998、pp.2-3）を参照されたい。
- 3) そのため、本稿における「会計人」とは、必ずしも公認会計士等の会計プロフェッションのみに限定した言葉ではなく、会計業務に関与する人間すべてを意味するものとする。したがって会計情報等の作成者および監査人いずれをも指すものである。
- 4) 個人は組織や国家といった共同体に所属する社会的な存在である以上、「単に個人的主観的道徳意識を倫理という言葉によって現わすのははただ不適當である。倫理という言葉は第一に人間共同態に関連する…（引用者中略）…倫理とは人間共同態の存在根柢として、種々の共同態に実現せられるものである。それは人びとの間柄の道であり秩序であって、それあるがゆえに間柄そのものが可能にせられる」（和辻、2007、p.17）というように、共同体の倫理がそのまま個人の倫理に反映されるという考え方もある。会計における倫理についてここまで極端なものではないが、会計事務所のいわゆる社風（culture）によって所属メンバーが倫理的な行動を取ることが容易にも困難にもなり得る点についてはCheffers and Pakaluk（2007、pp.226-227；訳書、pp.316-319）で、また所属メンバー全体の職業的懐疑心を高める方策としての組織的懐疑心については梶川（2015、pp.103-126）で論じられている。
- 5) 現在、日本では会計プロフェッションの一部については専門的職業研修等を通じて職業倫理に関する教育は行われているが、一般の会計人には倫理に関する教育を少なくとも強制的に受ける仕組みはほとんどないといえる。
- 6) 本節における記述については、主に河島（1998）、河島訳（1998）、佐々木（1970）、佐々木（1994）、廣松渉ほか編（1998）およびBuckingham et al.（2011）などによった。
- 7) 権謀術数などを駆使して目的を果たすためには手段を選ばないという意味で「マキアヴェリズム」という言葉があるが、そのもととなったのが『君主論』の内容である。
- 8) 本節における記述については、主に金谷（1994）、金谷訳注（1994）、木村（1998）および廣松渉ほか編（1998）などによった。
- 9) 『荀子』の「卷十七 性惡篇第二十三」の冒頭に「人間の本性―生まれつきの性質―は悪いもの

であって、その善さというのは偽すなわち後天的なしわざ（矯正）の結果である」（訳書、[下] p.189：ルビと傍点は引用文ママ）とある。ただし『荀子』全体の主張の趣旨は文字通り人間の本質が悪である旨を示すことではなく、人間の本質はもともと素朴であり、何もしなければ自然物として本能のままに活動してしまうため、後天的な礼の修養を積んで矯正し人格を高めていくことが大事であるという点にある。詳しくは金谷（1962、pp.432-433）を参照されたい。

- 10) 秦王が感激したといわれる「五蠹 第四十九」（訳書、[第四冊] p.210）では国に住みついて害をなす5種類の人間（五蠹：木食い虫）として儒家・墨家の学者（古代の聖王の道を賞賛し仁義という美名を掲げるなどして現在の法律に疑問を抱かせ君主の心を動揺させるため）、雄弁家（勝手な仮説やでたらめを並べ、外国の力を借りて私欲を満たし、自国の利益を気にしないため）、任侠の徒（徒党を組んで節義を重んじることで名声を揚げ、役所の出す禁令を無視するため）、君主の側近（財産を貯め、賄略を取り、権力者の依頼を聞き入れて戦場での兵士の手柄を握り潰すため）および商人・工人（粗悪な品物を作り、贅沢な貨財を集め蓄えては値の高くなる時期を待って売り、農民の利益を奪い取るため）を挙げている。「詭使 第四十五」「六反 第四十六」などにも同様の記述がある。
- 11) 信賞必罰に基づき、貧しい者への施しさえも功績のない者に賞を与えることになるとして、無用な仁義であるとしている（「姦劫弑臣 第十四」「内儲説上 七術 第三十」等）。
- 12) 企業等の財務担当役員も会計人と考えるならば、コーポレート・ガバナンスの仕組みによって異なるが株主等により統治されているということができる。
- 13) 両著が執筆された当時であっても君主たる統治者を革命等によって被統治者が交替させることも可能でないわけではなかったが、それはきわめて例外的な状況だったといえよう。
- 14) 例外的に『君主論』の第21章では次のような具体的な施策を挙げている。すなわち、①君主は自分が力量の愛好者であることを示して、力量ある人を厚遇し、一芸に秀でた人を賞賛しなければならない、②民衆が商業や農業等、いかなる職業にせよ、安心して専念できるようにしなければならない、③いかなる方法であれ、自分の都市や政体の威光を高めようとする者がいれば、褒賞を与えてやらねばならない、④祝祭や興行を催して、民衆の関心を逸らせなければならない、⑤都市の各地にある団体を尊重し、時折会合で彼らと親しく交わり、自分が人間性に溢れた寛大な心の模範的人物であることを示さねばならない、と述べている。以上の施策のうち、①と③について『韓非子』とも通じる恩賞に関するものであり後ほど検討するが、②は被統治者の生活手段の保障、④と⑤は懐柔策ということになり、仮に現代の会計人に適用しても会計人は不利益を被ることはなく、特に問題は生じないと考えられる。
- 15) 詳細については、Cheffers and Pakaluk（2007、pp.193-203；訳書、pp.263-277）を参照されたい。
- 16) 原則主義の会計基準の意義については、ソクラテスおよびプラトンの思想を利用して拙稿（2019）で論じた。もちろん、現行の会計基準において細則主義が取り入れられているとすれば、それは適用する側および適用される側双方において、現行の会計基準の必要性を求めているからだともいえる。

なお、プラトン晩年の著作にも『法律』（*Nomoi; Laws*）と題する対話篇があるが、その第12巻 963aでは「われわれの国の法律はすべて、つねにただ一つの目標を目ざすのでなければならぬと、そうわたしたちは言っていたのですから。そしてその一つの目標は、『徳』と名づけられるのが至当であるということに、わたしたちの意見は一致していたように思いますが」（訳書、[下] p.447）と述べており、法律は市民を徳のある善き人間にするための役割を有するとしている。したがって本稿で論じた2つの文献で規定している法律に求める観点とはまったくといっていいほど異なる。詳しくは加来（1993、pp.476-478）を参照されたい。

- 17) 一方で、藤井（1997）では米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board: FASB）の財務会計概念報告書（Statement of Financial Accounting Concepts: SFAC）第6号等において、「げんに『ある資源＝資産』とその変動を認識・測定することこそが会計の『正しい機能』であるとする」（藤井〔1997〕p.80）点をもって「規範的『倫理』の観点」（藤井〔1997〕p.80）であるとされている。
- 18) 会計情報のインダクタンス効果については、たとえば岡部（1993、pp.219-220）を参照されたい。

参考文献

- Buckingham, Will, Douglas Burnham, Clive Hill, Peter J. King, John Marenbon and Marcus Weeks (2011) *The Philosophy Book: Big Ideas Simply Explained*, London: Doring Kingsley. (小須田健訳〔2012〕『哲学大図鑑』、三省堂。)
- Cheffers, Mark and Michael Pakaluk (2007) *Understanding Accounting Ethics: Second Edition*, Sutton, Massachusetts: Allen David Press. (藤沼亜起監訳〔2011〕『会計倫理の基礎と実践—公認会計士の職業倫理—』、同文館出版。)
- Pattillo, James W. (1965) *The Foundation of Financial Accounting*, Baton Rouge, Louisiana: Louisiana State University Press. (飯岡透・中原章吉訳〔1970〕『バッチロ 財務会計の基礎』、同文館出版。)
- 新井清光 (1978) 『会計公準論 (増補版)』、中央経済社。
- 岡部孝好 (1993) 『会計情報システム選択論 (増補)』、中央経済社。
- 加来彰俊 (1993) 「解説」森進一・池田美恵・加来彰俊訳 (1993) 『法律 (上) (下) [全2冊]』、岩波文庫 (岩波書店)、pp.467-490。
- 梶川融 (2015) 「監査実務における組織的懐疑心」増田宏一編著『監査人の職業的懐疑心』、同文館出版所収、pp.103-126。
- 金谷治 (1962) 「解題」金谷治訳注『荀子 (下)』、岩波文庫 (岩波書店) 所収、pp.427-437。
- 金谷治 (1994) 「解説」金谷治訳注 (1994) 『韓非子 第一冊』、岩波文庫 (岩波書店) 所収、pp.9-18。
- 金谷治訳注 (1961-62) 『荀子 (上) (下) [全二冊]』、岩波文庫 (岩波書店)。
- 金谷治訳注 (1994) 『韓非子 第一冊～第四冊 [全四冊]』、岩波文庫 (岩波書店)。
- 河島英昭 (1998) 「解説」河島英昭訳『君主論 マキアヴェッリ著』、岩波文庫 (岩波書店) 所収、pp.359-387。
- 河島英昭訳 (1998) 『君主論 マキアヴェッリ著』、岩波文庫 (岩波書店)。
- 木村英一 (1998) 『アジア学叢書 41 法家思想の研究』、大空社 (初版は 1944 年弘文堂書房刊)。
- 佐々木毅 (1970) 『マキアヴェッリの政治思想』、岩波書店。
- 佐々木毅 (1994) 『マキアヴェッリと『君主論』』、講談社学術文庫 (講談社) (初版は 1978 年講談社刊『人類の知的遺産 24 マキアヴェッリ』)。
- 田中耕太郎 (1947) 『法家の法實證主義』、福村書店。
- 田中正人著・斎藤哲也編集／監修 (2017) 『続・哲学用語図鑑 中国・日本・英米 (分析哲学) 編』、ダイヤモンド社。
- 久持英司 (2018) 「会計倫理へのプラトン哲学の援用」『会計プロフェッション』(青山学院大学) 第 13 号、3 月、pp.289-299。
- 久持英司 (2019) 「ソクラテスおよびプラトン哲学と原則主義の会計基準の意義」橋本尚編著『現代会計の基礎と展開』、同文館出版所収、pp.383-392。
- 廣松渉・子安宣邦・三島憲一・宮本久雄・佐々木力・野家啓一・末木文美士編 (1998) 『岩波 哲学・

思想事典』、岩波書店。

藤井秀樹（1997）『現代企業会計論—会計観の転換と取得原価主義会計の可能性—』、森山書店。

森進一・池田美恵・加来彰俊訳（1993）『法律（上）（下）[全2冊]』、岩波文庫（岩波書店）。

森秀樹（1998）「韓非と荀況—思想の継蹤と断絶—」木村英一『アジア学叢書 41 法家思想の研究』、大空社所収、pp.1-27.（初出は1979年3月『関西大学文学論集』第28巻第4号）

和辻哲郎（2007）『人間の学としての倫理学』、岩波文庫（岩波書店）（初版は1934年岩波書店刊）。

（ひさもち えいじ・青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科准教授）