

会計倫理における道德哲学の理論の援用について —主に Pakaluk and Cheffers (2011) 第7章をもとに—

久 持 英 司

【キーワード】 相対主義、徳倫理、功利主義、義務論、ニーチェの思想

1 はじめに

本稿で述べる会計倫理とは、会計人が有すべき倫理という意味で用いる。会計人という用語は最近では使い慣れない言葉かも知れないが、本稿では会計人を、会計に関する専門知識を有し会計実務に携わるすべての人々という意味に用いる。その際、資格の保有の有無については考慮に入れない。このような意味での会計倫理について、理論としての位置づけおよび基盤を設けるに際し、伝統的な倫理学すなわち道德哲学を用いることにする。本稿では主に Pakaluk and Cheffers (2011) の第7章をもとに、会計倫理に伝統的な倫理学の考え方を援用できるかについて述べる。

倫理学の分類は様々に行われているが、梅津 (2002, p.13) が述べるように「狭義の意味での倫理学と呼ばれる分野、また真に倫理学らしい倫理学」(梅津 [2002, p.14]) としての規範倫理学は、より詳細な分類は措くとして大まかには、行為者による行為に関するあり方(「いかに行動すれば倫理的行為たるか」)と、行為者自身に関するあり方(「いかなる人が倫理的人物であるか」)に分けることができるように思われる¹⁾。本稿で扱う Pakaluk and Cheffers (2011) では、大学教育における倫理学の科目で典型的に扱われる内容として、アリストテレス (Aristotle) の徳倫理、ベンサム (Jeremy Bentham) およびミル (John Stuart Mill) の功利主義、カント (Immanuel Kant) の義務論およびニーチェ (Friedrich Nietzsche) の「力への意志」の4つ (Pakaluk and Cheffers [2011, p.162]²⁾) を挙げており、これに沿って以下で検討する。

2 規範倫理学の分類について

Pakaluk and Cheffers (2011) ではまず、行為者自身に関するあり方として、アリストテレスの徳倫理を挙げている。Pakaluk and Cheffers (2011) の以前の版にあたる Cheffers and

Pakaluk (2007, pp.74-75; 訳書, p.90) でも「社会的な生活を良く営むためには、どのような特徴が必要なのだろうか？これが人間にとっての『徳』なのである」(斜字は原訳書ママ)と述べ、両著ともに、伝統的に古代ギリシアから用いられてきた考え方である四元徳、すなわち、知恵、正義、勇気および節制を、人格を高めるにあたって必要な徳として挙げているのである。

これに対し、功利主義および義務論は、行為者による行為に関するあり方としての倫理を示すことになる。Pakaluk and Cheffers (2011) は次のように述べている。

まず功利主義については、狭義には「いかなる状況においても正しい行動とは、その行動によって影響を受ける最大多数の人々が得る最大幸福をもたらすものである」(p.174) とする考え方であるとされる。ただし「ある行動の善悪は、その帰結によってのみ判断される」(p.174) と広義に功利主義をとらえるならば、功利主義は帰結主義とも呼べるとしている³⁾。

ただし、Pakaluk and Cheffers (2011, pp.174-175) によると、功利主義には次のような難点がある。まず、人は帰結のみで行為の是非を判断していない、ということがある。その例として、「贈り物を見知らぬ他人に贈るべきか、それとも友人に贈るべきか」という場合の判断を挙げている。贈与という行為による帰結に変わりがないのであれば、どちらに贈っても倫理的に違いはないことになるが、通常は過去の出来事に対するお礼などとして友人に贈る方を選ぶことになる。したがって功利主義は将来志向ばかりで過去について考慮に入っていないという問題がある。同様に、「迷宮入りの事件において、社会が納得さえすればスケープゴートとして無実の人に罪を着せることは正しいか否か」という例も挙げられている。功利主義を尽き詰めれば、社会が納得さえすれば、スケープゴートを仕立てても問題はない、ということになる。

これに関連した第2の問題点としては、倫理的に問題のある行為、たとえば奴隷制や児童労働などについても、社会における帰結がよければ倫理的に問題はない、とされる点がある。このことについて、前述した Cheffers and Pakaluk (2007, p.73; 訳書, p.73) は「好ましくない社会構造を正当化できる」としている⁴⁾。

3つ目の問題としては、定量的に正確な測定や計算を求めるあまり、行為の背後の意図や、行為者の性格、および行為自体の性格など、定量化が難しい部分については無視する傾向があることが指摘される。さらに、行為の帰結・結果だけが重視されるうえに、帰結それ自体のどの部分を計算したり、加減算したりできるかが疑わしいという難点もある。つまり、別々の人にとってある出来事の快苦は同じに感じられるのか、同じ人にとっても時と場合によってその出来事の快苦は同じに感じられるのか、その出来事が未経験の人にとって快苦を加算する意味はあるのか、また快と苦とは相殺できるものなのか、といった問題が生じるという。

次に検討されているのはカントによる義務論である。義務論とは定言命法として「同時に

普遍的な法則となることを意志しうるような格率にしたがって行為せよ」(杉田、p.1105)および「君の人格および他の人格の内なる人間性を、単に手段としてではなく、常に同時に目的として扱うようにせよ」(杉田、pp.1105-1106)という命令に無条件に従うべきことを求める。これは、行為者の意図や希望とは無関係なものである(意図や希望にしたがって「～であれば～せよ」というのを仮言命法という)。

一方で、ある行為の評価が、行為者が「義務」を果たしているか否かによるのであれば、その行為を支配する「義務」について述べている律法だけがその行為を評価するにあたって関係するので、このような考え方は律法主義とも呼ばれる。Pakaluk and Cheffers (2011、p.177)によると、功利主義が行為の本質を無視して行為の帰結のみに注目するのに対し、義務論および律法主義では行為の帰結を無視し行為の遵法性や義務の遵守の有無だけに関わると述べている。

第3に挙げられているのはニーチェの思想である。ここでは「一般的なニーチェの思想の中心」(p.177)を、有能で力があり他人を支配する立場にある強者と、弱く支配される立場にある弱者の区分に見る。弱者側は自分たちが強者側が生来持っている能力を自分たちが持っていないことで強者側を妬み、そこで弱者側は結集し、集団で強者側を支配し弱めさせようとする。この際に、偽りの理念、とくに平等思想に基づいた、ありもしない規則を発明しこれを「道徳」と称するという。弱者側は強者側に妄想上の道徳を認めさせて弱者側に取り込む。したがって、ニーチェによれば道徳の正体は、少数の強者を多数の弱者が支配するための仕組みに過ぎないというのである。そのような意味で、道徳的に生きることが容易な弱者側は「自分たちは強者側と違って善く生きる道徳的な人間である」と自分たちを納得させるのである。こうしてニーチェのいう道徳とは、ルサンチマンすなわち弱者側の妬みの表現に過ぎないこととなる。ニーチェによれば、弱者側も強者側のようになりたがるがそれが叶わないので、自分たちの弱さや失敗を認めて、強者側の支配に服従する代わりに、自分たちの弱さを否定しようとする。その究極の形として、弱さとは強さのことである、と定義する。ニーチェはこのような考え、道徳が作り出されたことによって人は有りもしないものがあると考えるニヒリズムに陥るが、結局は「力への意志」が現実を支配していることを認識することによって、(存在しない彼岸の世界ではなく)現実の世界の中で生きていくことを求めたのである。

Pakaluk and Cheffers (2011、p.178)によると、こうしたニーチェの考え方は伝統的な西洋の倫理観や宗教の転換を求めるものであったため、多くの批判を受けてきた。その最も典型的なものとしては、ニーチェの思想は、西洋文化における雅量や寛大さの重要性について考慮に入れていないということである。

またニーチェの思想に関しては、すべての理想を不正と決めつける点にも批判が向けられている。家族や愛する者同士の愛情は誠実なものといえるし、現に人が自分を犠牲にしたり

危険に晒してでも仕事に尽くしている例はいくらでもある。こうした誠実性もでっち上げられたものと言い切る点に、ニーチェの思想の問題点があるというのである。このように、ニーチェの思想はいわば「懐疑の倫理」(p.179)とでもいうもので、その思想はいかなる理想に対しても懐疑的に見る。つまり理想的な人物が、強者側の力を奪い取ろうとする意図を隠していると見るのである。

こうして複数の倫理学の理論を挙げ、それぞれに異なる信念が並存すると考えることを、Pakaluk and Cheffers (2011, p.160) では多元主義と呼んでいるが、これを極端にまで推し進めると、正しい理論はない、どの理論も正しい、とする相対主義(倫理相対主義)に行き着く。さらに拍車を掛けると「理論は結論を正当化するためにある」(p.162)という結論にまで至ってしまう。

相対主義については、プラトン(Platōn; Plato⁵⁾)の『テアイテトス』(*Theaitētos; Theaetetus*) 151E~152Aにおいて、古代ギリシアのソフィストの巨頭として弁論術を教授して廻ったプロタゴラスの言葉として「あらゆるものの尺度であるのは人間だ。あるものについては、あるということの、あらぬものについては、あらぬということの」(訳書、p.43)が知られているが、それによると、真理はその人のその都度の観点次第によって変わる、ということになる。ここでは単一の正しい倫理の理論は存在せず、それを受け取る人によって「正しい」かどうかが決まるために、いくつもの「正しい」ものが存在することになる、というのである。

Pakaluk and Cheffers (2011, pp.163-165) が挙げる相対主義の難点は、(1)「真」と「偽」は正反対の意味を有する言葉であるにもかかわらず、事実が正反対の言明に対し相対主義者はどちらも「真」であるとして、「真」を、「偽」の正反対、という意味とは別の意味で用いていること、(2)「正しいものは何もない」という言明をした場合には矛盾に陥り(この言明が真なら相対主義は誤っていることになり、偽ならばこの言明に意味はない)、また「相対主義は正しくない」という言明も(人によって正しいものが異なるというのが相対主義の考え方とするならば)矛盾となること、(3)相対主義は「真実はまったく存在しない」というニヒリズムに陥る可能性があること、(4)そもそもある規準がなければ、何に対して相対的であればよいのか分からないこと、(5)数学や物理学など、自然科学に対しては前述した意味での相対主義は成立しないこと、といったものがある。

それでも相対主義が重宝されるのは、「争いや議論を回避して親切でいられるから」(p.165)だという。しかし相手の誤りを指摘して正しい方向に持っていくことも避けるとなると、親切というよりはへつらいになる。

また、「相対主義は民主主義にとって必要とも言われる」(p.166)ことも相対主義の利点とされる。自分の意見に固執する人よりも、相対主義的な人の方が他人の意見に耳を貸す、というのである。しかし相対主義に従えば、たとえばPakaluk and Cheffers (2011, p.166)によれば、ナチ思想にも理解を示したり、人間の平等という点に疑問を持ったりすることも起こ

りうる。また、相対主義に従う人は、自分にとっての真実が大事である以上、かえって他人の意見から学ぶ必要もなく、議論しようとも思わなくなるという。

相対主義に似た考え方として、状況倫理がある。Pakaluk and Cheffers (2011, p.167) によると状況倫理とは、予め善悪の決まっている行為はなく、状況によって異なると考える。これは、人間の行為の分類についての考え方でもあるし、人間の行為を正しいものとせしめるのは何かという考え方でもある。

状況倫理を人間の行為の分類として考えると、「人間の行為は繰り返すことがなく一般化もできない」(p.167) ということが所与とされる。行為の善悪は状況に依存するので、本質的に善や悪の行為はない。したがって状況倫理によれば、誰かにとっていかに正しくないと言われる行為であっても、その行為を正しいとするような状況が想定できるのである。

また状況倫理を、人間の行為を正しいものとせしめるのは何か、との観点でとらえた場合、その状況として「唯一の重要な要素は『愛』」(p.168) という動機だとされる。すなわち愛、同情あるいは親切心を示すような行為が善いとされる。愛を持ち出すと、2つの対照的な行為がいずれも正当化されるので、この意味で状況倫理も相対主義と同様といえる。たとえば、留年寸前の学生が教員に泣きついた場合、という例が Pakaluk and Cheffers (2011, p.168) では挙げられている。泣きつかれた教員は愛によって学生が留年しないよう成績を変更するか、愛によって留年させることで成績の公平性を担保し、また学生本人にもきちんと勉強すれば報われ、勉強しなければ報われないという教訓を与えることになる。

これら状況倫理の考え方に対する反論として Pakaluk and Cheffers (2011, pp.168-169) は、まず前者の人間の行為は繰り返すことがなく一般化できない、という議論に対しては、パターン化ならば可能であると答えている。そもそも繰り返しができないのが人間の行為であったなら、人間は一生常に臨機応変に対応し続けなければならない、何も学べないことになるからである。

また後者の、人間行為を正しいものとせしめるのが行為者による愛などの動機である、ということに対しては、通常は行動の善し悪しそのものの方が判断において大事な行為もある、としている。愛とは相手にとって善いことをすること、と規定するならば、たとえば虐待的な躰け、ハラスメント的な指導あるいはストーカー的な束縛のように、愛の示し方が誤っていたりする場合には、行為者の動機に基づいて善意を判断するのは間違っていることになる。

さらに状況倫理を採用する人は、「明確な規準がないときには得てして『一線を越える』傾向がある」(p.169) という。何もかも状況によって変わるというのなら、以前によく似た状況において同じ行為をした、と現在の行為を正当化できてしまうわけである。この傾向として Pakaluk and Cheffers (2011, p.169) は「砂山のパラドックス」を挙げており、つまり砂一粒や二粒では砂山にならない、という理屈を通すと、何粒砂粒があっても砂山にならない、ということになり、いずれは「一線を越える」ことになってしまうと述べている。

もう一つ、相対主義に近い考え方として、規約主義がある。規約主義とは、「行為の本質での善し悪しは、すでに人間によって作成されている規約に基づく、とする」(p.169) 考え方である。つまり状況倫理と同様に、人間の行為を正しいものとせしめるものは規約だとされるのである。その例として一方通行の道が挙げられており、規約すなわち決まりごとによって道は一方通行となったりならなかったりすることとなる。

このほかに、Pakaluk and Cheffers (2011) の第7章では科学主義と情動主義、および「脅威とセーフガードのアプローチ」も会計倫理に援用可能な候補として議論している。ただし、科学主義および情動主義に関しては、規範倫理学における当為的な「〜であれ」に結びつく内容とはいえないため、本稿での検討対象とはしなかった。また「脅威とセーフガードのアプローチ」については、Pakaluk and Cheffers (2011) も述べているように、規範倫理学とは異なる考え方であるため、こちらも本稿では検討対象としなかった。

3 規範倫理学の会計人への援用

本節では、Pakaluk and Cheffers (2011) が挙げている倫理学の考え方について、会計人に適用するにあたりどのように述べているか見ていく。

まず Pakaluk and Cheffers (2011) では、アリストテレスの徳倫理が「会計のプロフェッショナルリズムの本質を示す」(p.159) として採用している。その理由として、会計のプロフェッショナルリズムを会計人の人格に落としこむならば、行為者自身に関するあり方としての倫理学を示す徳倫理を採用することは自然であるから、としている。前述した四元徳（知恵、勇気、節制、正義）を会計人に援用すると、Cheffers and Pakaluk (2007, pp.79-81；訳書、pp.96-99) では、それぞれ会計技能や実質優先、正当な注意の発揮、独立性や客観性の保持、および義務の達成、に該当する、としている。

次に功利主義の援用にあたっては、Pakaluk and Cheffers (2011, p.173) によれば、帰結をしかも定量的に把握することは、会計におけるコスト便益分析に似ていることから会計人に馴染みやすい可能性があるという。すなわち、ある会計処理を行うか否かをコスト便益の分析に基づいてその有用性を検討するのと同様に、功利主義に基づく判断でも、ある行為が社会にとってのコストと便益の割合の最大のものを選択することになる。

また功利主義の思想家として知られるベンサムの快樂計算では、前述したようにある行為によって社会にもたらされる快樂と苦痛とを合算することによってもっとも「正しい」とされる行為は何かを判断する⁶⁾。この点も、会計と計算の親和性という点で会計倫理に採り入れられる可能性はある。

一方、会計のプロフェッショナルリズムは功利主義的ではない、ということを Pakaluk and Cheffers (2011, p.175) では述べている。その理由として第一に、不正や虚偽表示を行った

場合にコスト便益分析によって、真実の財務報告をした場合と比べて社会に対しよりよい帰結をもたらしたとしても正当化はできないこと、第二に、功利主義を採用すると会計の「数字を先に作って」あとでそれを導くような会計処理を捻り出すことになる可能性があること、第三に、功利主義は会計人による職業上の誠実性や真実の追求を説明できないこと、という点が挙げられている。

義務論に対しては、Pakaluk and Cheffers (2011, p.176) では、義務論は倫理学の根底に関わるものであり、会計倫理とは関係のない問題を解決するために作られたことから援用に向かない、としている。また、義務論における定言命法も具体的な行動指針を示すことはない、ということでも批判をしている。義務論の極端な理論としての律法主義は、会計実務は法規に従うという点で会計人と親和性があるが、律法主義を援用すると会計人は規則を守るだけで十分だと思わされるようになる。会計人は会計基準の遵守だけでは倫理的な判断ができないため、この意味で律法主義（および規約主義）の援用は望ましくない。

懐疑心を発揮する必要があるという点だけを取れば、会計人にとっても「懐疑の倫理」(p.179) たるニーチェの思想は援用できる。とりわけ、さも当然なものとされているものに対して、虚偽表示や不正の可能性もあるかも知れないという懐疑心をはたらかせるといった意味においてである。

とはいえ、ニーチェの思想自体は前述したように、従来からの伝統的な道徳や理念を大きく否定するものであった。会計人も、会計プロフェッションとしての理念を現実に信じ、その理念に従って犠牲を払わねばならないこともあろう。よってニーチェの思想は、一面では援用可能ではあるものの、全体としては会計倫理と矛盾するとしている。

相対主義を援用した場合には、会計人による真実の追求を挫きかねない、つまり会計人が自分（だけ）にとっての真実を追い求めるためにわざわざ犠牲を払うとは思えない、ということによって会計プロフェッショナリズムを挫くことになる。Pakaluk and Cheffers (2011) では述べている。また相対主義の長所として、争い事や議論の回避が挙げられていた。それに従うと、相手が聞きたいと思うことを話す、ということになるがこれを会計人に援用すると、相手が聞きたいと思う判断を下すことになってしまい、問題を解決する気すら会計人から奪いかねない。

また、倫理的な会計人であれば動機のいかんにかかわらず、不正や虚偽表示等は予め正しくない行動であると判断するはずであるが、相対主義と同様、状況倫理ではこの点も対処できない。状況倫理がもたらす「砂山のパラドックス」に関しても同様に、会計上、たとえばちょっと数字を変えても全体に重要な影響を及ぼさないと考えた場合、いくら数字を変えても全体に重要な影響を及ぼさないだろう、とズルズルと続けていくことが起きてしまう。

4 おわりに

本稿では各種の規範倫理学における考え方に基づいて、会計倫理へどのように援用できるかを見てきた。ただし本稿は主に Pakaluk and Cheffers (2011) 第7章の議論に依拠しており、実際に規範倫理学の文献を検討したわけではない。今後は、規範倫理学におけるそれぞれの考え方の文献にまで遡って検討する必要があると考えている。

注

- 1) たとえば Dellaportas et al. (2012: 訳書, p.38) では「倫理の規範論」を「行為中心主義理論」と「行為者中心主義理論」に分類している。田中 (2017, p.3) は規範倫理学を行為論、徳論および正義論に分けている。また Duska et al. (2011) の第3章では倫理の理論として利己主義、功利主義および義務論について説明したうえでこれらを「倫理に関わる事態に対処するにあたっての原則」(Duska et al. [2011] p.67) とし、次いで徳倫理を「人間の倫理的な意思決定プロセスを導く根本原則」(Duska et al. [2011] p.67) と述べている。
- 2) これ以降、Pakaluk and Cheffers (2011) の引用ページに関する表記については、Pakaluk and Cheffers (2011) の表記は付さずに、ページ数のみを挙げることにする。
- 3) 梅津 (2002, p.13) の「倫理理論の地図」も同様に、帰結主義の中に功利主義を含め、非帰結主義の中に後述の義務論を含めている。
- 4) とはいえ、これは、メタの意味での倫理的な評価が行われるともいえる。そのため奴隷制や児童労働がなぜ「正しくない」のかを外側から、いわばメタに評価することが必要である。これを直観的に倫理的に正しいか否かを判断できるとすれば、それは直観主義といえよう。
- 5) 古代ギリシア語の原語を記載する際には、主として、最初に古代ギリシア文字をラテン文字(ローマ字アルファベット)に転写した場合の表記、次に英文表記の順で記す。
- 6) 快樂計算については、Pakaluk and Cheffers (2011, p.175) および深見 (1998, p.214) を参照されたい。

参考文献

- 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。)
- Dellaportas, Steven, Steen Thomsen and Martin Conyon (2012) *Principles of Ethics and Corporate Governance in Financial Services*, Melbourne: McGraw-Hill Australia. (浦崎直浩・菅原智監訳 [2016] 『会計職業倫理の基礎知識——公認会計士・税理士・経理財務担当者・FPの思考法』、中央経済社。)
- Duska, Ronald, Brenda Shay Duska and Julie Ragatz (2011) *Accounting Ethics: Second Edition*, Chichester: John Wiley & Sons (Wiley-Blackwell).
- Pakaluk, Michael and Mark Cheffers (2011) *Accounting Ethics...and the Near Collapse of the World's Financial System*, Sutton, Massachusetts: Allen David Press.
- 梅津光弘 (2002) 『ビジネスの倫理学』、丸善出版。

杉田聡（1998）「定言命法」廣松渉・子安宣邦・三島憲一・宮本久雄・佐々木力・野家啓一・末本文美士編『岩波哲学・思想事典』、岩波書店、pp.1105-1106.

田中恒夫（2017）『会計職業倫理（第2版）：会計士（監査人）の倫理 税理士の倫理』、創成社。

田中美知太郎訳（2014）『テアイテトス プラトン著』、岩波書店（岩波文庫）（訳書初版は1938年岩波書店刊）。

深見保則（1998）「快樂計算」廣松渉・子安宣邦・三島憲一・宮本久雄・佐々木力・野家啓一・末本文美士編『岩波哲学・思想事典』、岩波書店、p.214.

（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）