

Gaa (1988) の所説を援用した会計人の倫理の検討

久 持 英 司

【キーワード】 会計倫理、限定的な相対主義、成熟化アプローチ、会計目的、多元主義

1 はじめに

本稿で取り上げる Gaa (1988) は、会計基準設定主体での基準設定に関する理論的な基盤について検討しており、基準設定の歴史、目的および論理、そして実際の米国の基準設定主体である FASB (Financial Accounting Standards Board: 財務会計基準審議会) がいかなる論理によって会計基準を設定しているか、などについて論じたものである。したがって Gaa (1988) を扱った日本での研究は、会計基準設定の論理との関係に関するものが多い¹⁾。他方、Gaa (1988) において特徴的なのは、著者本人の履歴および専門領域等からも判明するように、哲学および倫理学に関するバックグラウンドが同書のもととなっていることがあげられる²⁾。そこでこの点に着目して、基準設定主体に関する Gaa (1988) の議論のうち、同書の倫理に関連する部分を取り出して会計人の倫理と結びつけて議論したい。なお本稿で述べる会計人とは資格を有する人には限らず、会計に関連する職業を担っている人すべてを対象に考えている。

2 Gaa (1988) における所説について

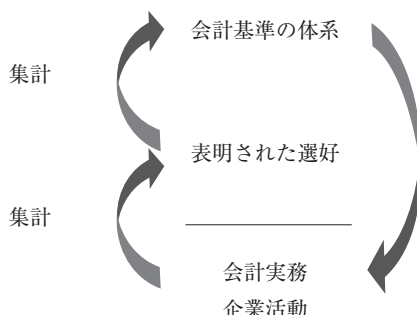
本稿において会計人の倫理について論じるにあたり、Gaa (1988) から援用するのは、会計基準設定主体における、公共の利益（公益）に資する基準設定に関する内容である。Gaa (1988, p.10; p.199: 訳書, p.32; pp.323-324) ではこの点に関して、FASB からの公表物や米国証券取引法における記述などを踏まえて、会計基準設定主体が公共の利益のために行動するということを述べている。この点については、拙稿 (2013) でも若干論じたが、いずれにおいても、基準設定主体が公共の利益のために行動すべきという合意はあると思われる³⁾。このようにみていくと、公共の利益のために資するような基準を設定するためにはどうすればよいかという点が問題となる⁴⁾。

Gaa (1988) における議論を先取りすると、「集計アプローチによる基準設定」のほか、

「理論による基準設定」として「2つの伝統的な理論的アプローチ」(Gaa, 1988, p.119: 訳書, p.201)、いわゆる演繹的なアプローチとしての「基礎づけアプローチによる基準設定」と帰納的なアプローチとしての「自然主義アプローチによる基準設定」⁵⁾について検討している。その上でいずれも不十分であるとして、「成熟化アプローチによる基準設定」というモデルを与えている。

まず、Gaa (1988) の第5章では、集計アプローチによる基準設定として、下記のように図示している⁶⁾。

図表1 集計アプローチによる基準設定の論理構造

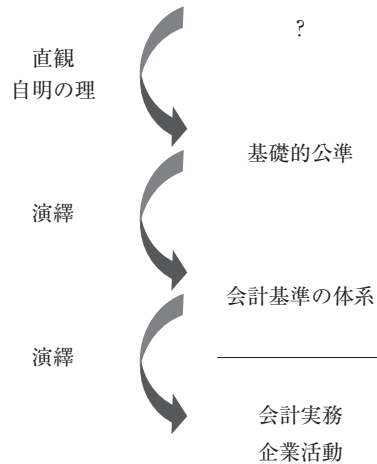


(出典：Gaa [1988, p.74: 訳書, p.132] の図2を一部加筆修正)

これによると、会計実務に関わる関係者による純粋な多数決投票や、投票者ごとの重み付け、あるいは投票者を限定する方法などを用いた、関係者の選好を集計するルールによって、選好を合算もしくは合計する。これによって会計基準の体系を設定し、設定した会計基準を会計実務に対し適用する、ということである。その際、集計アプローチでは、集計すること以外の操作は行わない⁷⁾。この点に関して、どのような集計のルールを用いるかを決定することが困難とされるが、その理由は「実行不可能な集団的選択手続（すなわち選好集計）か、あるいは価値負荷的な集団的選択手続のいずれかを必要」(Gaa, 1988, p.93: 訳書, p.161)とするためである。

次にGaa (1988) は第6章において理論による基準設定として、まず基礎づけアプローチによる基準設定を次のように図示している。

図表 2 基礎づけアプローチによる基準設定の論理構造

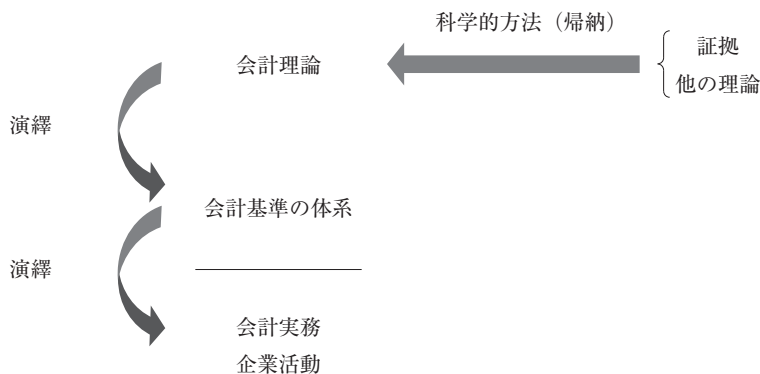


（出典：Gaa [1988, p.104；訳書, p.176] の図 3 を一部加筆修正）

図表 2 によると、基礎づけアプローチの問題は「『正しい理論』を開発したことを、どのようにすれば確信することができるのか」（Gaa, 1988, p.104；訳書, p.178）という点にあり、具体的には基準設定への演繹は公準の正しさだけによってしか正当化できず（Gaa, 1988, p.104；訳書, p.178）、その公準は一般的な直観や自明の理といった、説明が不可能な方法によってしか成り立たないこと（Gaa, 1988, p.105；訳書, pp.178-179）、またこの論理構造には演繹しか持ち込んでいないため「特定の基準の**特定の**影響を実証的に決定し、評価する余地がなくなる」（Gaa, 1988, p.105；訳書, p.179；ゴシックは原訳書ママ）こととされている。つまりこの論理構造では基準設定適用後の検討を行うことを考慮に入れていないのである。

続いて帰納的アプローチ（もしくは第 2 の演繹的アプローチ）とでも呼べる、自然主義アプローチによる基準設定としては、次のように図示している。

図表 3 自然主義アプローチによる基準設定の論理構造



（出典：Gaa [1988, p.107；訳書, p.180] の図 4 を一部加筆修正）

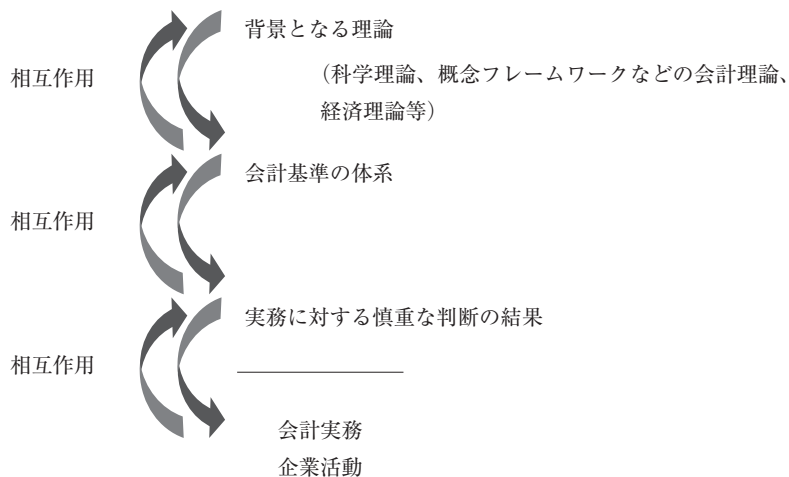
図表3によると、会計理論⁸⁾を会計基準の体系および会計実務へ適用するにあたっては、演繹的なアプローチが取られるが、会計理論を導出するのは、科学的方法、Gaa (1988、p.106：訳書、p.180)によれば実証的な証拠である。しかしGaa (1988、p.107ff：訳書、p.182ff)では基準設定との関連においては「科学的会計理論は存在しうるのか」という疑問を呈し次のように述べている。まず、自然法則（自然科学の法則）に関する科学的な理論は存在しうるが、それは、自然において条件を一致させた（静的な）場合における法則のようなものである。一方の会計学は自然科学ではなく人間全体の行動を一般化して把握する内容たる社会科学であるため、ある一時点での外部環境や条件などがそのつど異なる（動的な）人間行動を予測できるものでは必ずしもない⁹⁾。また、こうした理論を設けたからといって常に正しい予測が行われるとは限らず、いくつかの可能性や確率ごとに予測ができるだけである。しかし基準設定（および会計方針の決定）においては、一度限りの選択である以上、確率に応じて幾つかの選択肢を残しておくことはできず、選択肢は常に一つしかありえない。法則は一般化された内容であれば、将来もしくは仮定的な状況に関する予測を行うことはできるが、現状説明に関する内容は、将来に関する予測を必ずしも行うことはできない。また、すべての情報を入手したうえで法則を形成できるとも限らない。社会科学において法則とは「望ましい」「理念型」「規範的」な法則なのであって、自然法則における法則たる「必然的」なものとは異なる。そのため自然法則のように現実を要約しただけでは社会科学にとってあまり役に立たないということになる。

また、自然主義アプローチによる基準設定における会計理論は、帰納的アプローチによって「である」という言明は成立するが、「（現在の状況はこう）である」ことが「（今後の状況はこう）であるべき」を導くことにはならないという。したがって、「である」と「べき」を区別したうえで、前者から得られた法則を後者に転用する方法、すなわち正当化が必要ということになる。この議論は、設定者による価値判断が必ず入り込むため、基準設定も、科学的もしくは価値中立的には行うことができない、ということを指すものと考えられる。これを成熟化（codification）¹⁰⁾、あるいは「『正当化』アプローチ」（Gaa、1988、p.120：訳書、p.203）と呼んでいる。

成熟化アプローチ、もしくは正当化アプローチによると、ある判断なり主張なりが他と比べて優っていると正当化もしくは合理化される方法があれば、そちらに入れ替わる、ということである¹¹⁾。たとえば基礎づけアプローチによる基準設定では構築される会計基準には一貫性および統一性が求められようが、正当化アプローチによれば、正当化されるのであれば、状況の変化に応じて基準は変えることができる。また自然主義アプローチによる基準設定においては「である」という理論が「べき」という1対1対応での規則を導くことが求められるが、正当化アプローチでは、たとえばある最高の理論が唯一の最高の規則を必ず導くとは限らないということを前提にしている。このように考えると、合理的な人の判断において、

どの基準が最良であるかに関する各人の意見の合意をみないことがあるという現象に対して
も説明がつく。また外部環境からの影響も取り入れて会計基準を設定するということについ
ても説明がつく。様々な会計実務といった外部からの影響により、会計実務の善し悪しに關
する判断がなされ、こうした判断結果は会計基準の体系の形成および改訂において組織化さ
れる形で、会計基準の形成に材料を提供することになる。会計基準の体系は、会計理論をは
じめとする理論を、その背景も取り入れて形成される。また逆に会計基準が新たな理論を形
成することもある。会計基準は会計人による会計実務に対する判断結果の根拠となり、これ
に基づいて会計人は会計実務に対し基準の遵守などに関して判断を下す。こうした相互作用
については「反省的均衡」（Gaa、1988、p.124：訳書、p.210；原文では reflective equilibrium）
と述べているが、1 回限りのやり取りではなく、複数回のやり取りがなされるということで、
一方通行の影響ではなく、相互に影響を与え合うことを意味する。このような関係を図示し
たものが次の図表 4 である。

図表 4 成熟化アプローチ（正当化アプローチ）による基準設定の論理構造

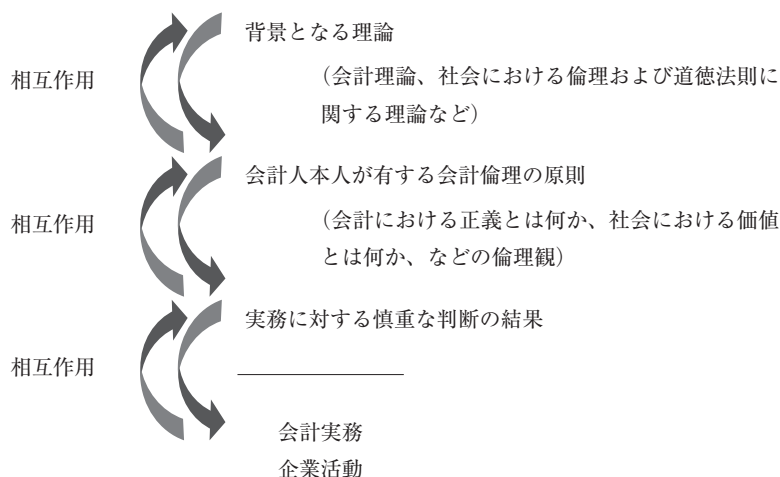


（出典：Gaa [1988、p.125；訳書、p.209] の図 5 を一部加筆修正）

3 Gaa（1988）の所説の会計人の倫理への援用

図表 4 を、Gaa（1988、pp.123-125：訳書、pp.208-210）の本文に基づき、会計における倫
理的な判断に関連づけて書き直すと、次のようになる。

図表5 成熟化アプローチ（正当化アプローチ）による会計倫理の論理構造



(出典：Gaa [1988, pp.123-125；訳書, pp.208-210] に基づき筆者作成)

図表4と図表5との違いとしては、会計人による慎重な判断の結果が拠り所とするのは、会計基準の体系のみではなく、会計人本人が有する会計倫理の原則である、という点にある。したがってその背景となる理論にも、会計理論ばかりでなく、倫理学や道德哲学に関する理論が含まれる。

図表5における一番下の相互作用においては、慎重な判断を会計実務に対して行い、また外部の会計実務の変化に応じて判断の内容も変更もしくは改訂することになる。会計人が有する倫理の原則は、背景たる理論と判断の結果とともに適合している必要がある。この点については、個人の価値観に関して確固たるものが確立しておらず環境によって変化するという意味で相対主義（倫理相対主義）になるということも考えられる。

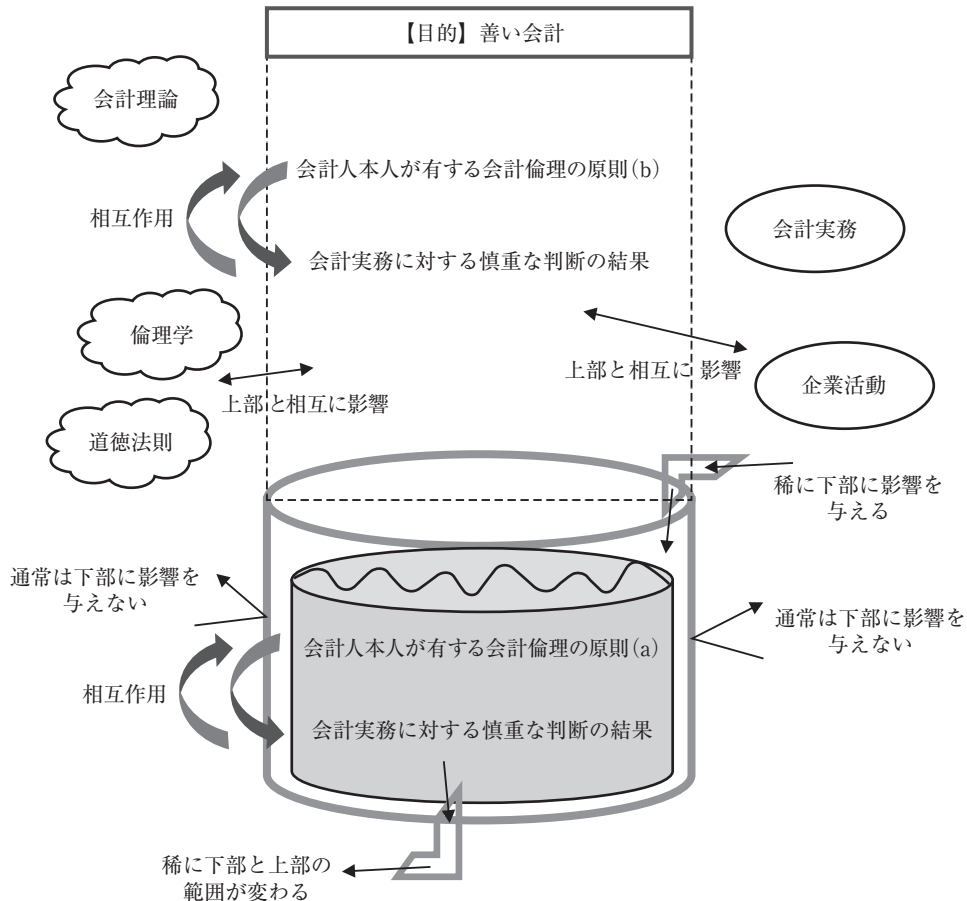
相対主義に対しては、たとえば Pakaluk and Cheffers (2011, pp.163-165) によれば、結論が先にありその結論を正当化するために都合のよい理論を選び出して用いることができるといのであれば「正しいものは何もない」という言明においては自己矛盾になったり、「真実はまったく存在しない」というニヒリズムに陥ったりすること、さらに、そもそもある規準がなければ、何に対して相対的であればよいのか分からないこと、といった点に難点がある。一方で、Gaa (1988) では成熟化アプローチのことを前述したように正当化アプローチと称し、外部環境の変化に応じて逐次改訂が行われるという形で外部と相互に影響を与え合うことを強調している。

相対主義に関するこれらの両点を考慮すると、ある程度の相対主義は認めることになるが、その程度には限度が必要である、ということになる。Pakaluk and Cheffers (2011, p.166) によれば、相対主義に従うと人種差別的な思想など人間の平等といった点にさえ疑問を持った

りすることも起こりうる。Gaa（1988、p.123：訳書、p.208）でも、慎重な判断は自己の利益や欺瞞に従って行ってはならない¹²⁾と述べており、判断結果や倫理観の改訂には、おのずと限度があると考えていると思われる。

以上の点からすると、図表6のように考えることができる。

図表6 会計人の倫理における限定的な相対主義の論理構造の概念図



（出典：筆者作成）

図表6の上部については、Gaa（1988）が述べているように、外部からの会計実務や背景理論により、会計の目的として「善い会計」を目指すに当たり、会計人本人の、会計実務に対する慎重な判断の結果や会計倫理の原則（b）は互いに影響を受ける。すなわち、相対主義が認められるのは、「正しいと思うことを行おうとしていること」という範囲内での相対性（異なる倫理観や道徳哲学を同列に扱うこと）になると考えられる。したがって、会計人本人の倫理観のなかで、あるレベルより上においては「相対主義」が認められることになる。そこで、何もかも相対主義を認めることはないにしても、ここから先は多様な価値観や倫理

観を認めるといった形で上部と下部のボーダーを設け、上部については柔軟な価値観を認めることになる。

一方、図表6の下部はあたかも水槽に水が貯まっているようになっており、水槽内部における会計人本人の慎重な判断の結果や会計倫理の原則(a)は、水槽の内部の領域においては、外部からの情報や理論を提供されても、会計人の倫理観等は確立しており、通常は、外部からの影響にさらされても、稀な場合を除き変化することはない。時代が変わったり、外部からの影響を与え合ったりなどして、上部と下部のボーダーを動かすことはできたとしても、強制的あるいは画一的に会計人全員の価値観を変えるのは無理がある。

図表6の下部と上部の大きさについては個人によって異なるが、中には非常に頑固で融通が利かず、あるいは過激な思想が染み込んでいる人の場合には、上部に比べて下部の領域が非常に大きいこととなる。とはいえ、たとえ過激思想を有している場合にも、最終的な目的として(会計の場合であれば)「善い会計を目指す」ということには他の人と違いはない。ただし、その善いまたは正しいと思うことが他の人と噛み合わず「違うこと」と思われるのは、何等かの格率(たとえば「自分だけを特別扱いしない」)を外部から与えることによって、水槽の水が貯まっている部分を減少させ、上部の領域を増やすことになるといえる。

したがって、ある程度の倫理観の自由は認めることになるが、限りなく自由ということにはならない。そこで図表6の上部については相対主義および多元主義を認める領域となり、下部については倫理観の一元主義とする点において、図表6の論理構造を限定的な相対主義と称することになる。つまり会計人を始めとする人の倫理観は変わりうるものであり、絶対に変わらない、あるいは何一つ変えてはならないということにはならない、ということになる。これは前述したようにGaa(1988)では相互作用あるいは反省的均衡と呼んでいる箇所に重なる。

4 おわりに

本稿ではGaa(1988)において、基準設定にあたっての論理構造をもとに、個人の会計人にその内容を置き換えて議論をした。それにより、会計人個人にとって、どのような仕組みで倫理観の保持および倫理的判断を行えるかについて検討した。

ここで留意しておきたいのは、本稿では会計倫理における実証的な研究を否定しているわけではないことである。倫理的な判断の実行あるいは倫理的な判断それ自体に対するアプローチと、倫理的判断とはどのようなものであると会計人は把握しているか、ということに関するアプローチは異なるものであると考えている。倫理的判断それ自体については、事実を表わさず、「べき」論となるため、実証研究には向かない。つまり事実に基づく証拠によってはその内容を証明することはできない。この点では「(正しい)利益数値とは何であるべ

きか」という議論について実証的に考察することはできないことと同じである。一方、「倫理的な判断とはこれこれを行うことである」というものは、事実を表わすものであり、人間の五感で把握できることである。すなわち事実の証拠によって証明することが可能である。したがって前述の言明をカッコで括って「『(正しい) 利益数値とは何であるべきか』と会計人は考えているか」「『倫理的な判断とは何であるか』と会計人は考えているか」という議論について論じることになる。本稿で論じてきた内容は前者に該当する。

注

- 1) たとえば、神谷 (1988)、古庄 (1990)、李 (2010)、辻川 (2015) などがあげられる。
- 2) James C. Gaa はカナダのアルバータ州の州都エドモントン (Edmonton) にあるアルバータ大学 (University of Alberta) 経営学部 (Faculty of Business; 通称アルバータ・ビジネス・スクール [Alberta School of Business]) の会計学教授 (Gaa [1988] 刊行時はカナダ・オンタリオ州のハミルトン [City of Hamilton] のマクマスター大学 [McMaster University] ビジネス・スクール [The School of Business] 准教授) を歴任し、2016 年より名誉教授である。会計学および哲学の両方の博士号を取得しており、専門領域は「経営倫理とプロフェッションの倫理 (とくに会計プロフェッションと職業倫理規程について)、倫理と政策決定の関係 (プロフェッション向けの基準設定における理論面を中心に) および行動倫理」(University of Alberta [2022a]) にわたる。Gaa (1988) のほか、Gaa (1994) も邦訳書が日本で出版されている。University of Alberta (2022a; 2022b; 2022c) を参照されたい。
- 3) 会計における公共の利益すなわちパブリック・インタレスト (public interest) および公衆 (public) とは何をさすのかについて、とりわけ、公開企業と非公開企業 (かつ影響力のある企業) にとっての公衆とは投資家および株主にとどまるのかについて、また、影響力のある非公開企業における会計の機能としての投資意思決定支援と会計責任解除の関係については後日論じたい。なお、財務会計の概念フレームワークと公共の利益との関係については、米国の SFAC (Statement of Financial Accounting Concepts) (旧) 第 1 号『営利企業の財務報告の目的』(*Objective of Financial Reporting by Business Enterprises*) の前文および SFAC 第 8 号『財務報告のための概念フレームワーク』(*Conceptual Framework for Financial Reporting*) の第 1 章「一般目的財務報告の目的」(*The Objective of General Purpose Financial Reporting*) の前文を参照されたい。
- 4) なお、本稿では Gaa (1988) を取り上げるにあたり筆者による解釈を加えており、したがって当然異なる理解の仕方もある。
- 5) Gaa (1988, p.xxvi; 訳書, p.15) などでは自然主義アプローチによる基準設定について、帰納的アプローチに類似したものとして扱っているが、基礎づけアプローチによる基準設定については理論形成と基準設定までをすべて演繹法のみによって行うとしているのに対し、自然主義アプローチによる基準設定においては、理論形成にあたっては帰納法、基準設定にあたっては演繹法、というように両アプローチを利用している。
- 6) ただし使用訳語の統一等のため筆者が訳書とは異なる語句を使用している。以降の図表も同じ。
- 7) 選好の集計という点に関しては、功利主義、とりわけベンサムの高快楽計算により、ある行為によって社会にもたらされる高快楽と苦痛とを合算することによって最も「正しい」とされる行為は何か

を判断する、といった意味で理論的な背景を有するともいえるが、Gaa (1988) では集計アプローチによる基準設定を「理論による基準設定」とは別個のものとして扱っている。

- 8) 基礎づけアプローチによる基準設定のように公準を演繹法で導出するわけではない。
- 9) したがって、社会科学における人間行動の法則を用いることが、人間個々人の将来の行動を予測するにあたってどの程度有用なのかといった議論に直面することとなる。
- 10) 訳書では codification を「成文化」と訳しているが、本稿では独自に「成熟化」と訳した。Gaa (1988) では codification による基準設定として科学および倫理学での理論構築と関連づけて説明しており、周辺環境などのデータやほかの領域における理論などによって形成された理論が、時間をかけてさらに周辺環境や他の領域の理論を取り入れたり適応・適合したりしつつ、より適切なものへと徐々に自分自身の部分部分を置き替えながら変化していく、と論じている。このような意味であれば、原典における codification とは「体系化」もしくは「成文化」といった内容ではなく、進化、進歩、発展もしくは成長、を意味する内容と位置づけられる。一方で「終着点の方角に向かって完成していく」という意味をも避けるために、とりあえず本稿では codification を「成熟化」と訳した。
- 11) その際、結論や産物それ自体に関する正当化を行うためには、結論や産物が生成されるプロセスに対する正当化が問われることになり、現行の基準設定はどちらかというと後者になると述べている (Gaa, 1988, p.203 : 訳書, p.328)。すなわち会計基準それ自体が公共の利益のためになるか否かということではなく、公共の利益に資するような形で基準設定のプロセスがなされたか否か、ということが問われることになる。したがって、産物たる会計基準それ自体ではなく、審議過程というプロセスが正当になされたか否か次第ということになる。これが Gaa (1988) における基準設定での正当化アプローチの結論となる。なお、「産物自体」や「もの自体」について会計人が把握し評価することが可能であるかどうかはまた別の機会に論じたい。また、Gaa (1988) の結論は、会計基準設定の審議過程において複数関係者が関わり集団による議論がなされるということを前提としているが、本稿で議論している会計人による判断や倫理は会計人本人一人の判断にもそのまま援用できるかどうかは後日検討する。
- 12) たとえば、会計に関する技術や知識を自分の都合のために用いたり、悪いと知りつつ、あるいは慎重な判断を行わずに漫然と会計に関する規定や慣習を適用したり、悪意の行為もしくは不作為をすることなどが考えられる。

参考文献

- Gaa, James C. (1988) *Methodological Foundations of Standardsetting for Corporate Financial Reporting: Studies in Accounting Research No.28*, Sarasota, Florida: American Accounting Association. (深津比佐夫監訳 [1990] 『J.C. ガー 財務報告基準設定論』、中央経済社。)
- Gaa, James C. (1994) *The Ethical Foundations of Public Accounting: Research Monograph No.22*, Vancouver: CGA-Canada Research Foundation. (瀧田輝己訳 [2005] 『会計倫理』、同文館出版。)
- Pakaluk, Michael and Mark Cheffers (2011) *Accounting Ethics...and the Near Collapse of the World's Financial System*, Sutton, Massachusetts: Allen David Press.
- University of Alberta (2022a) *Faculty of Arts, Department of Philosophy, Faculty, Other Academics*, <<https://www.ualberta.ca/philosophy/people/other-academics.html>>. (2022年1月13日閲覧)
- University of Alberta (2022b) *James Gaa, PhD (Accountancy) and PhD (Philosophy)*, <<https://apps.ualberta.ca/directory/person/jgaa>>. (2022年1月13日閲覧)
- University of Alberta (2022c) *University Calendar [2016-2017 Archived Calendar] , The Professors*, <<https://>>

- calendar.ualberta.ca/content.php?catoid=6&navoid=866>. (2022 年 1 月 13 日閲覧)
- 神谷健司 (1988) 「会計基準設定時における集合的決定—James C. Gaa の所説を中心に—」、『千葉商大論叢』第 26 巻第 3 号、12 月、pp.211-224.
- 辻川尚起 (2015) 「会計基準設定への適正手続導入の意義—FASB 設立期を事例に—」、『商大論集』(兵庫県立大学) 第 67 巻第 2 号、12 月、pp.21-38.
- 久持英司 (2013) 「会計プロフェッションの倫理における公共の利益」、『会計プロフェッション』(青山学院大学) 第 8 号、3 月、pp.191-197.
- 古庄修 (1990) 「会計基準の設定における経済的効率性と分配問題—James C. Gaa の所説に依拠して—」、『商経論叢』(鹿児島県立短期大学) 第 38 号、3 月、pp.15-45.
- 李善馥 (2010) 「日本における会計基準設定メカニズムの変革—IFRS のアドプションに向けた ASBJ の基準設定プロセスを中心として—」、『産業経営研究』(日本大学) 第 32 号、3 月、pp.1-17.

(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)