

博士学位論文審査要旨

2010年6月9日

論文題目： 会計倫理教育の研究——諸先行研究にもとづく教育モデルの展開——

学位申請者： 原田 保秀

審査委員：

主査： 商学研究科 教授 瀧田 輝己

副査： 商学研究科 教授 鵜飼 哲夫

副査： 商学研究科 教授 中川 優

要 旨：

本論文は会計倫理教育についての諸先行研究を、体系的に整理検討し、そのうえで会計倫理教育モデルを展開したものである。

まず、本論文の主たるテーマである会計倫理教育の目的を、コールバーグ(Kohlberg, L.)が主張する段階的発達主義にもとづいて、会計人の道徳性の発達の促進として捉え、コールバーグに依拠してローブ(Loeb, S. E.)の掲げた7つの会計倫理教育の目標を考察する。これらの目標を達成するために必要な事項、すなわち、①伝統的な倫理学の諸思想の理解、②会計士の倫理規程、③倫理的感受性を伸ばすための有効な教授法、④会計人の倫理的な選択肢の一つとしての内部告発を取り上げ、これらについて順次検討して、会計教育カリキュラムを提案する。

①では、伝統的な規範倫理学の諸思想に関する素養を会計人として身につけるために、倫理的問題を「行為者」「行為」「結果」という3つのレベルで分析する能力が必要であると主張する。この「行為者」「行為」「結果」という3つのレベルは、「行為者」という視点が徳倫理学に、「行為」という視点が義務論と社会契約論に、「結果」という視点が行為功利主義と規則功利主義にそれぞれ対応すると指摘する。

②では、会計士を含む専門職に倫理規程が必要とされる理由、専門職の倫理規程に共通する事項がはじめに分析され、最新のIFAC倫理規程を題材に、会計士の独立性の規程を、利益相反という視点から分析し、会計士の倫理規程と他の専門職の倫理規程との構造的違いを明確にする。

③では、倫理的感受性を養うための有効な教授法として、会計倫理教育におけるケースメソッドの利用が主張されている。ここでは、先行研究に基づいて倫理的意思決定解決手法として8段階法、7段階法、セブンステップガイド、線引き法、創造的中道法、ディシジョンツリー分析の利用法が具体的に展開されている。

④では、個々の会計人の倫理的行為には、倫理的な会計処理を考え選択するステップと、倫理的な行動を考え選択するステップの2段階があると指摘し、このうち、会計人としての倫理的な行動の選択肢のひとつが内部告発であるとし、会計人が内部告発を倫理的に正当化する条件、および内部告発に至るまでのプロセスの枠組みを、先行研究の検討により明らかにしている。

最後に、今後の研究課題として、会計倫理教育の実践によって学生に対する倫理教育効果が、どの程度見られたかを実証する研究が必要であると結んでいる。

どのような目的で倫理教育がなされ、何をもって倫理教育の効果があつたとみるかは重要な問題であるにもかかわらず、この問題について、わが国ではこれまで深く議論されてこなかった。会計士のための職業倫理教育ではなく、すべての会計人に対する高等教育機関(大学・大学院)での会計倫理教育を想定して、そこでの諸問題に正面から取り組み、多くの文献を渉猟し、先行研究に基づ

いて、会計倫理とは何かという根本的問題を考察し、会計倫理教育の目的および目標とその実現のためのカリキュラム、有効な教授法を体系的に検討し、会計倫理教育モデルの具体的な展開を試みた本論文の学術的意義は大きいといえる。

よって、本論文は、博士（商学）（同志社大学）の学位を授与するにふさわしいものであると認められる。

総合試験結果の要旨

2010年6月9日

論文題目： 会計倫理教育の研究——諸先行研究にもとづく教育モデルの展開——

学位申請者： 原田 保秀

審査委員：

主査： 商学研究科 教授 瀧田 輝己

副査： 商学研究科 教授 鵜飼 哲夫

副査： 商学研究科 教授 中川 優

要 旨：

われわれ審査委員は、2010年6月1日に15時から約2時間にわたって、学位申請論文についての口頭審査および総合試問を行った。その結果、本論文において示された、会計倫理教育の目的および目標と、その実現のためのカリキュラム、会計倫理教育の具体的な中身、有効な教授法を体系的に明らかにしたいという申請者の研究視点と、本論文の基礎をなす専門研究分野に関する申請者の学力を確認した。

申請者は本論文に示された様々な課題についての学力ならびに語学力（英語）も有していることを確認した。よって、総合試験の結果は合格であると認める。

博士學位論文要旨

論文題目： 会計倫理教育の研究 ―諸先行研究にもとづく教育モデルの展開―
氏名： 原田 保秀

要 旨：

第1章では、本研究の課題と構成について述べる。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。さて、会計の領域において倫理は、歴史的にみて、会計不正への対応というなかで取り扱われてきた。会計の領域における倫理の問題は、会計原則の前提である会計公準の問題（倫理的アプローチの問題）から、監査を実施する会計士の職業倫理の問題と会計士や将来会計士を目指す学生に対する会計倫理教育の問題へと移行し、さらに、エンロン事件以後は、企業で会計不正が生じる理由や、会計不正を生じさせない仕組み作りへとその研究の焦点を移した。

本研究では、このうち会計倫理教育を主題として取り上げた。しかしながら、本研究での会計倫理教育は、会計士や将来会計士を目指す学生だけを対象とした教育ではなく、会計に携わるすべての会計人に対する高等教育機関（大学や大学院）での会計倫理教育を想定したものである。その理由は、会計倫理研究の領域が拡大し、ビジネス倫理に包摂された研究としても捉えられることも多くなった今日において、将来、会計に何らかの形で携わる可能性を持ったすべての学生に対する会計倫理教育を視野に入れて研究を進めることが重要と考えたからである。

第2章では、本研究における倫理についての捉え方として、慣習にもとづく他律的な倫理と自らの倫理的判断にもとづく自律的な倫理という2つの立場が存在するということを示した。そのうえで、会計における倫理的判断の場合、社会規範として定められたGAAPに準拠することが、慣習にもとづく他律的な倫理の観点からは倫理的であるが、GAAPは、すべての事象を包括的に網羅し明文化したものではないので、定められていない会計事実の部分については、GAAPから推論して、倫理的な会計処理を判断、選択するという自律的な倫理が必要とされるということを書いた。また、会計倫理を論じるにあたっては、3つの次元の問題が明確に区分されることを記した。3つの次元とは、個々の会計人の会計方針と適用した会計処理が倫理的かという次元、会計基準設定者による会計政策が倫理的かという次元、会計における倫理とは何かというメタ次元のことである。そのうえで、会計における倫理とは何かというメタ次元の倫理の問題について、倫理的アプローチの先行研究を考察し、会計における正義、公正性、真実性といった倫理的概念の意義を探った。倫理的アプローチにもとづく倫理的概念は、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が、個々の会計人の倫理観の指針として、そうした倫理的概念はきわめて大きな意味をもつと結論づけた。

第3章では、まず、会計倫理教育が、どのような目的でなされるべきかを示した。倫理（道徳）教育には、徳目主義、価値主義、段階的発達主義という代表的な3つの考え方があるとされるが、会計倫理教育に関する先行研究は、このうち段階的発達主義に依拠したものが多く、本研究でもこの立場を採用した。段階的発達主義にもとづく倫理（道徳）教育の目的は、人間の道徳性の発達ということに着眼して、その道徳性の発達を促進することである。そこで、会計倫理教育の目的を、会計人の道徳性の発達を促進することであるとした。つぎに、会計人の道徳性の発達を促進するという会計倫理教育の目的を達成するために、一定の方向性を見出すためのガイドライン

となるべき会計倫理教育の目標を検討した。会計倫理教育の目標としては、Loeb の掲げた7つの会計倫理教育の目標を示し、検討を行った。ここで、会計倫理教育の最終的な目標は、倫理教育を通じて会計学専攻の学生の倫理的感受性を高め、将来会計人として倫理的な選択を迫られる状況に直面したときに、倫理的判断ができるように、その素地を身につけることができるようお膳立てをすることであった。また、会計倫理教育の発展と現状について確認するために、主としてアメリカの会計倫理教育の歴史的な変遷を概観した。そのうえで会計倫理教育の目標を達成するための会計教育カリキュラムとして、①会計学専攻の学生に早い段階で倫理学の諸理論を学習する機会の提供、②既存の各会計科目に倫理的な内容を組み込むこと、③会計士志望の学生に対しては会計職業倫理の独立した科目を提供することが理想的であると結論づけた。

第4章から第7章では、第3章で提示した会計倫理教育の目標を達成するために必要な事項(伝統的な倫理学の諸思想の理解、会計士の倫理規程、倫理的感受性を伸ばすための有効な教授法、会計人の倫理的な選択肢のひとつとしての内部告発)について順に分析、検討する形で研究を展開した。

会計士の社会的使命として「公共の利益に資する」ということが求められるが、第4章では、「公共の利益に資する」ということを分析する観点として、代表的な規範倫理学の観点にもとづき、行為者、行為、結果という3つにレベルに区別した比較分析を行った。ここでは、単純なケースを用いて、公共の利益に資するという会計士の行為について分析したが、各倫理学の諸思想によって、善いとされる意思決定に相違がある、あるいは結果が同じでも選択した理由が異なるということが理解され、会計倫理の観点からいえば、どれかひとつの倫理学の理論に偏るのではなく、幅広く倫理の素養を身につけ、いくつかの観点から分析する能力が必要であることを示した。また、会計士が「公共の利益に資する」ということと、規範倫理学の諸理論の関係についても明らかにした。

第5章では、会計士の倫理規程について分析を行った。その出発点として、独自の倫理規程を有することが多い会計士を含む専門職の特徴を整理し、専門職に倫理規程が必要とされる理由、専門職の倫理規程に共通する事項について分析した。さらに、会計士の倫理規程の主たる特徴である独立性の規程について、IFAC の倫理規程を題材として、利益相反という視点から詳細に分析を行った。そして、独立性の規程が、潜在的・潜在的利益相反を排除することを定め、それを遵守することで、会計士は独立性が保持できているということを社会一般に対して宣言するという外見的独立性の保持という意義があると同時に、会計士として陥りやすい誘惑や落とし穴を避けるガイドラインとして機能し、会計士自らの精神的独立性の保持にも役立つという意義があることを述べた。これらの分析で、会計士の倫理規程の全体構造を示すことができたといえる。

第6章では、会計倫理教育におけるケースメソッドの利用の有効性について述べた。ケースメソッドの有用性は、段階的発達主義にもとづく倫理(道徳)教育では、役割取得の機会と道徳的価値観の認知的葛藤の経験を可能にするとして、強く主張されていることであり、他の応用倫理の分野(例えば、企業倫理、生命倫理、看護倫理、技術倫理等)でも多用される方法である。ケースメソッドは、数名の人数でディスカッションを通じて行われる参加型の教授法であるが、ケースの当事者になりかわって議論することで、将来会計人として実務に携わった際に直面する可能性のある倫理的ジレンマの模擬体験を提供することができる。また、数名でのディスカッションは、自己の内面に他人の態度をとりいれることの実践にもつながる。ここでは、単純なケースを用いて、先行研究にもとづき、いくつかの倫理的意決定のための解決手法(8段階法、7段階法、セブンステップメソッド、線引き法、創造的中道法、ディシジョンツリー分析)の利用法を示した。その実践例が示せたことは意味があると思われる。

第7章では、会計人の内部告発について取り上げた。個々の会計人が会計処理方法を選択するレベルでの倫理的行為は、2つに分類され、2段階でなされる。つまり、会計人として倫理的な会計処理を考え、選択するステップと、会計人として倫理的な行動を考え、選択するステップで

ある。会計上の意思決定について、他者との間に倫理的ジレンマが生じた場合、会計人として倫理的な行動の選択肢のひとつとして内部告発の問題があげられる。この章では、会計人が内部告発を倫理的に正当化する条件、および、内部告発に至るまでのプロセスの枠組みを明らかにすることができた。

以上が、本研究の構成内容である。本研究では、会計倫理教育の目的および目標と、その実現のためのカリキュラム、具体的な内容、有効な教授法ということを中心に検討した。しかしながら、それらの会計倫理教育を会計学専攻の学生に、十分に実践し、道德性の発達が見られたかどうかを実証するという研究については、ほとんど取り扱っていない。したがって、会計倫理教育の実践によって会計学専攻の学生に対する倫理（道德）教育の効果がどの程度生じたかを実証する研究が必要であり、その点が今後の研究課題である。