

# 会計倫理の実証研究

## —会計学専攻の学生に対する DIT 研究のサーベイ—

原 田 保 秀

### 要旨：

Restによって開発された道徳的論点検査(The Defining Issue Test ; DIT)を用いた研究は、Kohlbergの道徳的判断面接(Moral Judgment Interview ; MJI)などの方法と比較して、その使用が容易なこともあり1980年代後半以降、会計倫理の実証研究で多用されることとなった。DITを用いた会計倫理の実証研究は、会計士を対象にした研究と会計学専攻の学生を対象にした研究に区分される。

本稿では、このうち会計学専攻の学生を対象としたDIT研究に焦点を絞り、DITの内容を概説したうえで、会計学専攻の学生を対象にした13の先行研究について、①会計学専攻の学生の属性にもとづいた研究と、②会計倫理教育の効果を実証する研究に分類し、その概要を述べる。

そのうえで、これら13の先行研究が示した主要な成果を整理、分析し、将来の会計倫理研究におけるDIT研究の方向性を検討する。

**キーワード：** 会計倫理・会計教育・DIT (The Defining Issue Test)・道徳性発達理論

### I. はじめに

会計倫理に関する実証研究の分野では、1980年代後半からRestによって開発された道徳的論点検査(The Defining Issue Test ; DIT)を用いた多くの研究がなされ、主要な役割を果たしてきたといえる。

DITを用いた会計倫理の先行研究は、会計士を対象にした研究と、会計学専攻の学生を対象にした研究の2つに大きく分類することができる(当然、1つの研究の中で両対象を組合せた研究もある)。このうち、本稿は会計学専攻の学生を対象としたDIT研究に焦点を絞って考察する。

なお、会計士を対象にしたDIT研究の広がりについては、①スタッフ、シニア、マネージャー、パートナーといった会計事務所内での階級間の道徳性発達を比較する研究、②他の専門職(例えば弁護士、医師、アナリストなど)との間の道徳性発達を比較する研究、③会計事務所の国際間(異文化間)での道徳性発達を比較する研究、④会計士の年齢、性別、人種、宗教、政治思想などの属性、倫理教育を履修したことがあるかなどの経験と道徳性発達を比較する研究が見られる。

これに対して、会計学専攻の学生を対象にしたDIT研究の広がりについては、①他の学部・

学科や専攻との間での道徳性発達を比較する研究、②学生の国際間（異文化間）での道徳性発達を比較する研究、③学生の年齢、性別、人種、宗教、政治思想などの属性、倫理教育を履修したことがあるかなどの経験と道徳性発達を比較する研究、④大学（あるいは大学院）の会計カリキュラムの中で倫理教育を実施したことによる学生の道徳性発達の影響を調査する研究がある。

また、会計学専攻の学生を対象とした DIT 研究の広がり、会計学専攻の学生の属性にもとづいた研究（①②③）と会計倫理教育の効果を実証する研究（④）の 2 つに再分類することもできる。

本稿では、はじめに DIT の内容について概観し、つぎに、会計学専攻の学生の属性にもとづいた 7 つの DIT 研究の概要、および、会計倫理教育の効果を実証する 6 つの DIT 研究の概要を確認する。最後に、これらの先行研究が示した主要な成果を整理、分析し、将来の研究の方向性について検討する。

## II. DIT の内容

Rest により開発された DIT は、Kohlberg の道徳性発達理論にもとづいた倫理水準の測定法であり、倫理的ジレンマを含んだ 6 話のストーリーと、各話ごとに配置された道徳性発達理論の 6 つのステージに対応した 12 の選択項目から構成されている。

道徳性発達理論によれば、道徳性は低いステージから高いステージへと上昇する形で、順序に従って段階的に発達するとされ、その発達段階が慣習以前レベル、慣習的レベル、慣習以後レベルの 3 つのレベルと各レベル内の 2 つのステージの計 6 ステージから構成されるとする（図表 1）。

DIT の方法はつぎのとおりである。まず、被験者は、各ストーリーを通読し、各話の場面について示された行為について、「行うべき」、「わからない」、「行うべきではない」の意思決定を行う。つぎに、各話ごとの 12 の選択項目が、意思決定をするにあたり、どの程度重要であったかを、「非常に重要」から「全く重要でない」までの 5 段階で順位をつける。最後に、上記の選択項目の中で重要だと思われるものを、「1 番重要」から「4 番目に重要」まで、すなわち上位 4 つまでの順位付けを行う。

6 話のストーリーの内容は、つぎのとおりである。①ハインツと薬：ハインツは、死に瀕している妻のために薬剤師から薬を盗むべきか。②逃走した囚人：刑務所から脱獄したが、それ以来模範的な生活を送っていた男を警察に通報するべきか。③新聞：学生新聞が学校全体で論争を引き起こしたとき、校長は新聞の発行を禁止するべきか。④医者ジレンマ：医者が癌で苦しむ患者の頼みを聞いて、死ぬための薬を投与するべきか。⑤ウェブスター：店の顧客が人種的な偏見を持っているときに、経営者は、偏見を持たれている人種の人物を雇うべきか。⑥学生の占拠：学生がベトナム戦争への反対から、大学の建物を占拠することは正しいことか。

図表 1：道徳性の発達段階

<p>慣習以前レベル</p> <p>〔道徳的価値は人や規範にあるのではなく、外的、物理的な結果や力にある。〕</p>
<p>ステージ 1：罪と罰への服従の志向</p> <p>行為の物理的結果が、善悪を決定する。罰の回避と権威への服従が、自らの視点で決定される。</p> <p>ステージ 2：個人主義的：道具主義的志向</p> <p>自分の欲求、時に他者の欲求を道具的に満たすことが正しい行為で、自らの利益や欲求に合致するように行動することが正しい。</p>
<p>慣習的レベル</p> <p>〔道徳的価値は良いあるいは正しい役割を遂行すること、慣習的な秩序や他者からの期待を維持することにある。〕</p>
<p>ステージ 3：対人的同調、相互関係への志向</p> <p>他者から期待されるよい役割をすることが正しい。</p> <p>ステージ 4：社会的秩序（法と秩序）への志向</p> <p>正しい行為は、自らの義務を果たして、権威や固定した規則を重んじて、社会秩序を維持することを目的とすることから成る。</p>
<p>慣習以後レベル</p> <p>〔現実の社会や規範を超えて、妥当性と普遍性をもつ原則を志向し、自己の原則を維持することに道徳的価値をおく。〕</p>
<p>ステージ 5：社会契約的、遵法的志向</p> <p>一般的な個人の権利と幸福を守るために社会全体によって吟味され一致したものとしての規準に従うことが正しい。</p> <p>ステージ 6：普遍的倫理原則への志向</p> <p>自ら選択した倫理的原則に従うことが正しい。特定の法や社会的合意は、この原則にもとづいている場合に妥当と考える。</p>

（出所：山岸明子著〔1995〕『道徳性の発達に関する実証的・理論的研究』風間書房、16-19 頁、および、大西文行編著〔1991〕『新・児童心理学講座第 9 巻 道徳性と規範意識の発達』金子書房、67 頁から作成。）

このうち、例話①「ハインツと薬」のストーリーと選択項目および選択項目のステージを示すと図表 2 のとおりである<sup>1</sup>。

DITによる倫理水準の測定に最もよく利用されるのが、Pスコア（the Principled Score）である。Pスコアは、被験者が慣習以後レベルのステージ 5 およびステージ 6 に関連する選択項目をどの程度選んだかを指数化したものであり、0 から 95 の割合（%）で倫理的水準を表現する<sup>2</sup>。

図表 2 : 例話「ハインツと薬」とその選択項目および選択項目のステージ

ヨーロッパで、ある女性が特殊な種類の癌で今にも死にかけていました。彼女を救える可能性があるとして医師が考える薬が1つありました。それは同じ町の薬剤師が最近発見したラジウムから作られたものでした。薬を製造するのに多額の資金を必要としましたが、薬剤師はその薬を生産するためのコストの10倍の価格を請求していました。薬剤師はラジウムに200ドルを費やしましたが、その薬一服を2,000ドルで売りました。病に冒されている女性の夫であるハインツは、あらゆる知人のところへ行き、お金を借りましたが、薬の価格の半分である1,000ドルしか集めることができませんでした。ハインツは、薬剤師に自分の妻が死にかけていることをうったえ、薬をもっと安く売るか、あるいは代金を後払いしてくれるように頼みました。しかし、薬剤師は「駄目です。私が薬を発見し、それを使ってお金を儲けようとしているのです。」といました。ハインツは自暴自棄となり、薬剤師の店に侵入し、妻のために薬を盗もうかと考え始めました。ハインツは、薬を盗むべきでしょうか。

選択項目	ステージ
1. 我々の社会における法が支持されるかどうか。	4
2. 情愛のある夫は妻をとっても大切に思っていたので、彼が盗むのも当然ではないか。	3
3. ハインツは、薬を盗むことで助けることができるかもしれないという可能性のために、強盗として撃たれる、あるいは、刑務所に放り込まれるリスクを進んで冒すか。	2
4. ハインツがプロレスラーであるのか、プロレスラーにかなりのつてがあるのかどうか。	無関連
5. ハインツは自分自身のために盗むのか、ただ誰かを助けるためだけに盗むのかどうか。	3
6. 薬剤師の発明に対する権利が尊重されるべきかどうか。	4
7. 生きることは、社会的にも個人的にも、死を迎えることよりも、多くのものを含んでいくかどうか。	無関連
8. 人が、他者に対してどのようにふるまうかを定める根本原理に、どのような価値があるのか。	6
9. 薬剤師が金持ちを保護するだけの無意味な法を隠れ蓑にすることが許されるのかどうか。	4 1/2
10. この場合の法律が、社会のすべての構成員の最も基本的な要求となっているかどうか。	5
11. 貪欲で無慈悲な薬剤師は、薬を盗まれても当然かどうか。	3
12. そのような場合に盗むことが、社会全体にとって総体的に良いものをもたらすかどうか。	5

(出所 : Rest, J. [1979] *Development in Judging Moral Issues*. Minneapolis, MN: University of Minnesota Press, p.87. および、Ponemon, L.A. & Gabhart, D.R.L. [1993] *Ethical Reasoning in Accounting and Auditing*, CGA-Canada Research Foundation. (ローレンス・A・ポネモン、デビッド・R・Lガブハート著、瀧田輝己他訳 [1999] 『会計士の倫理と推論』 税務経理協会、194-197 頁より作成。)

DIT を用いた研究は、会計倫理研究はもとより広範囲の研究で利用されており、Rest により被験者のグループごとに、その P スコアの平均値も報告されている（図表 3）。

図表 3：Rest によるグループごとの DIT の P スコアの平均値

グループ	P スコア
道徳哲学および政治学を専攻する大学院生	65.2
自由主義進学派の神学校学生	59.8
法学生	52.2
医学生	50.2
開業医	49.2
歯科学生	47.6
看護師	46.3
ビジネス系大学院生	42.8
一般的な大学生	42.3
高校生	31.8
海軍の下士官	41.6
一般的な成人	40.0
囚人	23.5
中学生	21.9
青少年犯罪者	18.9

（出所： Rest, J. & D. Narváez. [1994] *Moral Development in the Professions*. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum Associates, p.14.）

### Ⅲ. 会計学専攻の学生の属性にもとづく DIT 研究

本節では、会計学専攻の学生の属性にもとづく領域の DIT 研究の概要を述べる。

#### 1. Ponemon と Glazer による 1990 年の研究<sup>3</sup>

この研究では、アメリカ東部の私立の教養大学と州立大学のそれぞれの会計学専攻の新入生、4 年生、卒業生について DIT が実施された（教養大学：新入生 21 人、4 年生 23 人、卒業生 21 人、州立大学：新入生 25 人、4 年生 31 人、卒業生 22 人の計 6 グループ）。教養大学のカリキュラムにおいては、リベラルアーツプログラムにもとづく教育がなされ、州立大学のカリキュラムでは、伝統的な会計プログラムが実施されている。

調査結果は、第 1 に、両大学の会計学専攻の学生の、新入生の段階における P スコアには有意差（ $p > 0.05$ ）が見られないことが示された（教養大学新入生 P スコア=26.92、州立大学新入生 P スコア=25.27）。

第2に、新入生の段階と比較して4年生および卒業生の段階では、どちらの大学でもPスコアが上昇し、有意差 ( $p < 0.05$ ) が見られた。この結果は、会計学専攻の学生の道徳性発達は大学時代に促進されることを示唆するものである (教養大学4年生Pスコア=47.44、卒業生Pスコア=48.11、州立大学4年生Pスコア=37.38、卒業生Pスコア=38.11)。

第3に、教養大学と州立大学の4年生および卒業生の間には、有意差 ( $p < 0.05$ ) が見られ、教養大学の学生の高い道徳性発達が確認された。教養大学の会計学専攻4年生および卒業生のPスコアは、Restが公表した一般的な大学生のDITのPスコアの平均値を超えていることが確認できる (図表3参照)。PonemonとGlazerは、学生の道徳性発達の差異は、大学在学中に倫理観や誠実性などを高める学生自身の能力を抑制する教育プログラム (すなわち伝統的な会計カリキュラム) により生じている可能性があるとして述べ、大学でのリベラルアーツプログラムの学習が、会計学専攻の学生および会計士の道徳性発達を促進する重要な要因であるかもしれないことを示唆した。

## 2. Lampe とFinnによる1992年の研究<sup>4</sup>

この研究では、会計学専攻の学生 (4年生129人) と会計士 (実務経験が2年以内のスタッフ、6年以上のマネージャーの計229人) にDITを用いて調査を実施している。被験者には、7つの倫理的な状況を含んだ小課題が書かれたアンケートに回答してもらい、被験者のDIT結果をアンケートの回答と比較している。調査結果は、会計学専攻の学生と会計士の両方のPスコア (会計学専攻の学生のPスコア=34.49、スタッフのPスコア=39.77、マネージャーのPスコア=41.90) が、Restの公表した大学生、大卒者、医者などの専門職のPスコアの平均値と比較して、低い傾向にあることを示した (図表3参照)。

ただし、被験者である会計学専攻の学生と会計士の道徳的発達段階について、ステージ4の項目を選択した割合は、Restの大学生や大卒者の調査結果よりも高い傾向にあることが示された。この結果を受けて、LampeとFinnは、会計や監査の実務が、規則遵守を志向する性質を持つために、ステージ5・6の原理にもとづいた倫理的推論よりもステージ4の倫理的推論のほうが会計士や会計学専攻の学生には重要視されるのかもしれないと指摘している。

## 3. Jeffreyによる1993年の研究<sup>5</sup>

この研究では、アメリカ中西部の州立大学において、会計学専攻の学生、会計学以外のビジネス専攻の学生 (ファイナンス、マーケティング、経営学を専攻する学生)、教養専攻の学生の3つのグループに対して、DITを用いた調査を実施している。それぞれの専攻では、1・2年生と4年生のグループが設定され、計6グループの比較調査がなされている (会計学専攻1・2年生57人、4年生76人、ビジネス専攻1・2年生165人、4年生135人、教養専攻1・2年生29人、4年生41人)。

調査の結果は、以下のとおりである。まず、1・2年生のグループにおいて、会計学専攻の学生と、ビジネス専攻の学生Pスコアに有意差 ( $p = 0.018$ ) が見られた。会計学専攻の学生と教養専攻の学生には有意差 ( $p = 0.081$ ) が見られず、ビジネス専攻の学生と教養専攻の学生

にも有意差 ( $p=0.877$ ) は見られなかった (会計学専攻 1・2 年生 P スコア=37.6、ビジネス専攻 1・2 年生 P スコア=32.8、教養専攻 1・2 年生 P スコア=32.4)。

つぎに、各専攻とも 1・2 年生のグループと 4 年生のグループの間の P スコアには有意差 (会計学専攻:  $p=0.020$ 、ビジネス専攻:  $p=0.003$ 、教養専攻:  $p=0.051$ ) が見られ、4 年生のグループの P スコアが高いことが示された (会計学専攻 4 年生 P スコア=42.8、ビジネス専攻 4 年生 P スコア=36.7、教養専攻 4 年生 P スコア=38.8)。

また、4 年生のグループでは、会計学専攻の学生と、ビジネス専攻の学生 P スコアに有意差 ( $p=0.004$ ) が見られた。会計学専攻の学生と教養専攻の学生には有意差 ( $p=0.075$ ) が見られず、ビジネス専攻の学生と教養専攻の学生にも有意差 ( $p=0.567$ ) は見られなかった。このように調査結果は、被験者内では、会計学専攻の学生の P スコアの値が、ビジネス専攻の学生、教養専攻の学生よりも高いことが示している。しかしながら、会計学専攻の学生の P スコアの値は、Rest の公表した一般的な大学生の P スコアの平均値よりも低い結果となっている (図表 3 参照)。

#### 4. Shaub による 1994 年の研究<sup>6</sup>

この研究では、アメリカ南西部の 207 人の会計士と中西部にある大学の 91 人の監査論を受講する大学 4 年生を対象に DIT を実施し、道徳性発達と年齢、教育期間、実務経験 (会計士のみ)、性別差、GPA (Grade Point Average)、大学における倫理科目の履修の関係を調査している。

調査の結果、DIT の P スコアと年齢、教育、実務経験の間には相関関係が見られなかった (会計士 P スコア=41.3、4 年生 P スコア=41.3)。GPA と DIT の P スコアの間には正の相関関係が見られた (会計士:  $p < 0.05$ 、学生:  $p < 0.10$ )。また、会計士、大学 4 年生とも男性と女性の間には有意差 (会計士:  $p < 0.01$ 、学生:  $p < 0.05$ ) が見られ、女性の P スコアが男性より高いことが確認された (男性会計士 P スコア=38.6、女性会計士 P スコア=45.1、男子学生 P スコア=36.3、女子学生 P スコア=45.8)。さらに、大学での倫理教育については、会計士、学生とも倫理科目を履修した者と履修しない者の間には有意差 (会計士:  $p < 0.01$ 、学生:  $p < 0.10$ ) が見られ、道徳性発達に対する倫理教育の効果が確認されている (倫理科目受講歴あり: 会計士 P スコア=44.6、4 年生 P スコア=44.7、倫理科目受講歴なし: 会計士 P スコア=39.2、4 年生 P スコア=39.7)。

#### 5. Eynon、Hill、Stevens と Clarke による 1996 年の研究<sup>7</sup>

これ以前の研究では、DIT を用いた先行研究が、アメリカ国内における学生 (あるいは会計士) に焦点を合わせたものであったのに対して、この研究ではアメリカとアイルランドの会計学専攻の学生の道徳性発達に関する国際比較を実施したところに新たな方向性が見られる。被験者は、アメリカ中西部の私立教養大学 (101 人: 有効回答 95 人) とアイルランドの州立大学 (66 人: 有効回答 51 人) の会計学基礎の科目を履修する学生である。

この研究では、①アイルランドとアメリカの会計学専攻学生の間には道徳性発達の差異がある

か、②アイルランドとアメリカの男性（女性）の会計専攻学生の間には道徳性発達の違いがあるか、③国に関係なく会計学専攻の男子学生と女子学生の間には道徳性発達の違いがあるか、④自らをリベラル派（liberal）と評するアイルランドの学生と自らをリベラル派と評するアメリカの学生には道徳性発達に違いがあるか、あるいは自らを保守派（conservative）と評するアイルランドの学生と自らを保守派と評するアメリカの学生には道徳性発達に違いがあるか、⑤国に関係なく自らをリベラル派と評する学生の道徳性発達の水準は、自らを保守派と評する学生の道徳性発達の水準レベルより高いかといった点が確認された。

調査結果は、①アメリカとアイルランドの会計学専攻学生の道徳性発達には有意差が見られず、（アメリカの会計学専攻学生の P スコア=30.88、アイルランドの会計学専攻学生の P スコア=31.34）、同じく②アメリカとアイルランドの男性（女性）の会計専攻学生の間、④アメリカとアイルランドのリベラル派（保守派）と自ら評する会計学専攻学生にも道徳性発達の有意差は見られなかった。

これに対して、上述の *Shaub* の 1994 年の研究と同様に、③性別による道徳性発達については、有意差（ $p = 0.013$ ）が見られ、会計学専攻の女子学生が、男子学生よりも高い道徳性発達が認められた（女性 P スコア=33.86、男性 P スコア=27.97）。また、⑤リベラル派と評する学生と、保守派と評する学生の間にも有意差（ $p = 0.097$ ）が見られ、リベラル派と評する学生の高い道徳性発達が認められた（リベラル派 P スコア=33.62、保守派 P スコア=28.72）。

## 6. Fisher と Ott による 1996 年の研究<sup>8</sup>

この研究では、会計学専攻の学生の道徳性発達が、一般的な大学生よりも低い傾向にある理由を、伝統的な会計カリキュラムの問題に求めるのではなく、会計学専攻の学生の個々の特性（個々の性格のタイプに特徴的な傾向）に求めたところに大きな特徴がある。

被験者は、アメリカ中西部の州立大学で、4 年生がクラスの 90% 以上を構成する 182 人の会計学専攻の学生である。被験者には、道徳性発達の確認のために DIT と、個々の特性を把握するために世界各国で利用されている性格検査 MBTI（Myers-Briggs Type Indicator）が、それぞれ実施された。

MBTI では、人の心の働きを、人はどのようにして情報を取り入れるのか（知覚機能）と、人はどのようにして物事を判断するのか（判断機能）という 2 つの視点から捉える。知覚機能は、具体的な事実から情報を集めることを指向する感覚型（Sensing）と抽象的なイメージや関連づけることによってひらめいたもので包括的に情報を集めることを指向する直観型（Intuition）の 2 つに区分され、判断機能は、集めた情報を分析し、因果関係から判断する方法を指向する思考型（Thinking）と自己や他者など個人の価値観や人間関係の調和に重きをおいて判断する方法を指向する感情型（Feeling）の 2 つに区分される。これらの心の働きのタイプは、組合せとして、感覚・感情型、感覚・思考型、直観・感情型、直観・思考型の 4 つの特性に分類される<sup>9</sup>。この研究では、会計学専攻の学生のこれら 4 つの特性と、道徳性発達の間にどのような相関関係があるかを示している。

MBTI の結果は、感覚・感情型 25.3%（46 人）、感覚・思考型 50.5%（92 人）、直観・感



情型 9.9% (18 人)、直観・思考型 14.3% (26 人) であり、全体の平均 P スコア=37.50 であり、特性ごとの P スコアの平均値は、感覚・感情型 P スコア=35.36、感覚・思考型 P スコア=36.18、直観・感情型 P スコア=39.44、直観・思考型 P スコア=44.55 であった。

調査結果は、被験者の中で最も多い特性である感覚・思考型の学生の道徳性発達の水準が、Rest の公表した一般的な大学生の道徳性発達の水準よりも低くて、これまでの会計倫理の先行研究 (例えば、Ponemon & Glazer [1990]、Lampe & Finn [1992]、Shaub [1994]) で示された会計学専攻の学生の道徳性発達の水準と矛盾しないことを明らかにした (図表 3 参照)。

また、それとは対照的に、被験者全体の 14% しかいない直観・思考型の学生の道徳性発達が最も高い水準を示すことを明らかにしている。また、知覚機能 (直観型と感覚型) と判断機能 (思考型と感情型) の P スコアへの影響は、判断機能については有意な主効果が見られなかったが ( $p=0.034$ )、知覚機能については、有意な主効果が見られ ( $p=0.002$ )、直観型の P スコアへの影響が確認された。これを受けて、Fisher と Ott は、学生の直観力を引き出すような会計倫理教育の構築の必要性を示唆している。

## 7. Kite と Radtke による 1997 年の研究<sup>10</sup>

この研究は、会計倫理と環境会計の問題を統合して論じ、会計学専攻学生の環境態度 (Environmental Attitudes) と道徳性発達および政治思想の相関関係を調査している。被験者は、アメリカ南西部にある大学の会計学専攻の学生 31 人 (男性 10 人、女性 21 人) であり、原価計算論の中で、6 週間にわたっての環境会計に係る教育 (企業に環境設備を導入する方法を、講義とグループワークで学習する) を受講している。学生には、最初の授業で、環境態度のアンケート、DIT、政治思想の調査がなされる。さらに、最後の授業で、2 回目の環境態度のアンケートがなされる。

環境態度 (環境政策、環境保全活動、環境問題に対する態度) は、「強く同意する」から「強く同意しない」までの 5 段階選択式の 37 項目からなる環境調査アンケートによって測定された。また、政治思想は、学生に対する「共和党、民主党、無党派、その他の中で、自らをどのように分類するか」というアンケートにより測定され、共和党は保守派、民主党はリベラル派、無党派は保守派とリベラル派の中間 (穏健派) と位置付けられた。

政治的理念については、共和党 13 人、民主党 9 人を、無党派 8 人、その他 1 人と分類された。また、平均 P スコア=36.94 であった。

調査結果は、学生の道徳性発達が環境態度に関係することを確認し、特に、授業の始めの段階で、高い道徳性発達が見られた学生が、際立って高い環境態度を持っていることを示した ( $p=0.0086$ )。また、高い道徳性発達が見られた学生は、環境会計教育履修後の環境態度が大幅に増加することも確認された ( $p=0.0346$ )。これに対して、政治思想と環境態度、環境会計教育の効果については、相関関係は見られなかった。

#### IV. 会計倫理教育の効果を実証する DIT 研究

本節では、会計倫理教育の効果を実証する領域の DIT 研究の概要を述べる。

##### 1. Armstrong による 1993 年の研究<sup>11</sup>

この研究では、会計カリキュラムの中に会計倫理に関する科目を導入し、会計学専攻の学生の道徳性発達が促進されたかを調査している。Armstrong は、「会計倫理とプロフェッショナルリズム」(accounting ethics and professionalism) という科目(以下、E&P)の実例を示し、この科目を実施する実験群と実施しない統制群の2つのクラスの授業開始時と終了時に DIT を実施し、事前事後の P スコアの比較を行った。E&P の期間の長さは、Rest の研究結果にもとづき、週 4 時間 10 週間にわたっている。Rest の調査によれば、3 週間以下の倫理教育の介入では P スコアの上昇はなく、3 週間以上 12 週間までの倫理教育の介入が P スコアの上昇をもたらし、12 週間を超える倫理教育の介入は、P スコアにそれ以上の影響を与えないとしている。

E&P の構成要素について、Armstrong は、理論とケースの両方の重要性を述べており、その内容はつぎの通りである。

E&P での理論の基礎となるものは、哲学分野からの伝統的な倫理理論、道徳性発達理論、専門職の社会学の3つである。これらの理論は、倫理的ジレンマを解決する際に、哲学、心理学、社会学の側面から良い倫理的判断を導く道具となるとする。また、E&P では、公式なガイドラインとしてアメリカ公認会計士協会(American Institute of Certified Public Accountants; AICPA)の倫理規程等の内容についてのディスカッションも含めるべきとする。さらに、専門職に関連する倫理的な問題(例えば、MAS 業務や税務、内部告発のような問題)についても含めるべきとする。専門職に対する社会からの期待についても学ぶ必要があるとする(いわゆる期待ギャップについて)。さらに、国民調査や民意調査、金融の報道機関の論文(例えば、S&P 問題の会計士に関連した論文など)も E&P に含められるべきであるとする。

実験群である E&P (21 人)を履修する学生のほとんどすべてが 4 年生であるのに対して、統制群である中級会計を履修する学生(33 人)は 3 年生か 4 年生に進級したばかりの学生である。

調査結果は、まず事前テストの実験群と統制群のクラス間で有意差( $p=0.045$ )が見られ、実験群の道徳性発達の水準が、統制群の道徳性発達の水準よりも高いことが示されている(実験群 P スコア=49.5、統制群 P スコア=40.1)。この違いは、年齢差によるものと、実験以前に倫理科目を履修した経験があるか否かという要因が関係していると Armstrong は指摘している。なお、実験群と統制群の両被験者の、実験以前に倫理科目を履修したことがあるか否かの区分による人数は、履修歴ありが 20 人(P スコア=47.5)、履修歴なしが 34 人(P スコア=41.6)であり、履修歴ありの学生の 57%が実験群の学生である。

つぎに、E&P を受講した後に実施された事後テストの P スコアに対する共分散分析の結果、実験以前の倫理科目履修歴とクラスの両要因の交互作用に有意な主効果( $p=0.029$ )が見られた(実験群 P スコア=54.3、統制群 P スコア=46.0)。Armstrong は、既存の会計科目と E&P の両方で倫理教育を行うことが道徳性発達を促すという主張を展開しているが、最終的な調

査結果は、これを肯定するようなものとなっている。すなわち、統制群（中級会計科目の学生）以上に実験群（E&P の学生）の道徳性発達の水準は上昇し、特に E&P を受講する以前何らかの倫理科目を受講した学生の道徳性発達の水準の上昇が顕著に見られたということである。

## 2. Ponemonによる 1993 年の研究<sup>12</sup>

この研究は、アメリカ北東部に位置する州立大学の会計学専攻の学生 126 人（73 人の大学 4 年生と 53 人の大学院生）を対象に実施された。

Ponemon は、倫理教育導入の有効性について 2 つの方法で、その効果を確認している。その方法はつぎのとおりである。まず、被験者は、監査論の授業の中で、倫理教育を受講する 4 年生、大学院生、倫理教育を受講しない 4 年生、大学院生の 4 グループに分けられる。それぞれのグループの被験者には監査論の授業の開始時と終了時に DIT が実施され、道徳性発達の水準が確認される。さらに、被験者には、囚人のジレンマにもとづいた経済的選択の実験に参加することが同意されており、道徳性発達との関係が観察されている。

この研究での仮説はつぎの 3 つである。①倫理教育を受講した会計学専攻の学生は、倫理教育を受講しない会計学専攻の学生よりも道徳性の水準が上昇する。②倫理教育を受講した会計学専攻の学生は、経済的選択の実験において他者に協力的な行動をする可能性が高い（ただ乗り行動をする可能性が低い）。③道徳性発達の水準が低い会計学専攻の学生は、道徳性発達の水準の高い会計学専攻の学生より、ただ乗り行動をする可能性が高い（協力する可能性が低い）。

調査結果は、倫理教育の導入が、会計学専攻の学生の道徳性発達を促進しないことを示した（倫理教育あり：4 年生事前 P スコア＝37.68、事後 P スコア＝38.08、 $p=0.3451$ 、大学院生事前 P スコア＝37.97、事後 P スコア＝38.19、 $p=0.5358$  倫理教育なし：4 年生事前 P スコア＝38.41、事後 P スコア＝39.61、 $p=0.2146$ 、大学院生事前 P スコア＝39.02、事後 P スコア＝39.26、 $p=0.6817$ ）。さらに、経済的選択の実験では、倫理教育を受講した会計学専攻の学生が、ただ乗りという非倫理的な行動を減少させることはなかったというものであった。また、P スコアの値が比較的低い学生と比較の高い学生が、中間的な P スコアの値をもつ学生よりもただ乗り行動をする傾向が確認された。

なお、囚人のジレンマにもとづいた経済的選択の実験の内容はつぎのとおりである。

各グループには、教員から 200 ページの資料が配付される予定である。資料は、この授業を理解するためにも試験のためにも非常に有効なものである。ただし、資料は無償ではなく、1 枚につき 10 セントのコピー代がかかり、資料全体では 20 ドルが必要である。授業では最初に 114 ページ分の資料が配付されるので、11.40 ドルを 1 週間以内に事務室のメールボックスに、配付した封筒に入れて提出をすることとする（封筒は匿名であるが、コード化されており、誰が支払ったかを確認することができるようになってい）。このコピー代の支払いは義務ではないが、コピー代が十分に集まらない場合は、教員は残りの資料を作成、配付しない場合がある。以上の条件のもとで、コピー代を支払う協力的な行動をとるか、コピー代を支払わないただ乗り行動を取るかを確認する。

また、倫理介入教育の内容は、つぎのとおりである。倫理教育の期間については、先の

Armstrong の研究同様、Rest の先行研究にもとづいて 10 週間の期間が設定されており、ケースの検討とディスカッションを中心とした倫理教育が実施されている。

倫理教育の内容は、①アメリカ会計学会の倫理とプロフェッショナル委員会 (the Ethics and Professionalism Committee in the American Accounting Association) のケースブック (AAA ケースブック) <sup>13</sup>、および、ハーバードビジネススクールの倫理科目の資料にもとづくケースの検討とディスカッション、②外部監査、内部監査、政府監査の倫理とプロフェッショナルリズムに関する資料の通読、③権利論、社会化理論、その他の伝統的、近代的な倫理や道徳哲学の理論についての講義、④アーサー・アンダーセン (Arthur Andersen & Company) やアメリカ全国会計士協会 (National Association of Accountants) によるビデオプログラムである。なお、ディスカッションの方法については、Langenderfer と Rockness によって提案された倫理的意思決定手法である 8 段階法 (Eight-Step Method) が用いられている (図表 4) <sup>14</sup>。

図表 4 : 8 段階法

ステップ 1 :	事実関係を確認しなさい。
ステップ 2 :	倫理的問題点と利害関係者を確認しなさい。
ステップ 3 :	その状況と関係する規範、原則、価値基準を明らかにしなさい。
ステップ 4 :	代替の行動方針を確認しなさい。
ステップ 5 :	規範、原則、価値観に調和する最適な行動方針を決定しなさい。
ステップ 6 :	各々の可能な行動方針について、結果を評価しなさい。
ステップ 7 :	もしその選択肢が適切と思うなら、より客観性を高めるために信頼できる人とその選択肢について議論しなさい。
ステップ 8 :	意思決定をしなさい。

(出所 : Lagenderfer, H.Q., & Rockness, J.W. [1989] "Integrating Ethics into The Accounting Curriculum," *Issues in Accounting Education* 4, 1, p.66.)

### 3. Lampeによる 1996 年の研究 <sup>15</sup>

この研究では、1つの大学の会計監査コースの4期間の学生のPスコア(1990年から1994年)と会計情報コースの2期間の学生のPスコア(1991年から1993年)を比較することで、会計カリキュラムにおける倫理教育の介入の効果を検証している。会計情報コースの学生(144人)には、3年次の初めに、会計監査コースの学生には4年次(328人)の初めに、それぞれDITが実施されており、倫理教育は、3年次の前期および後期中級会計の科目の中で実施される。つまり、会計情報コースの学生と会計監査コースの学生の違いは、倫理教育を履修したか否かである。倫理教育の内容は、AAAケースブックに8段階法を用いたディスカッション中心の授業である。

DITの結果は、会計情報コースの学生の1991-92年、1992-93年のPスコアの平均がそれぞれPスコア=33.52、35.05であり、会計監査コースの学生の1990-91年、1991-92年、1992-93年、1993-94年のPスコアの平均が、それぞれPスコア=34.49、32.35、36.55、31.44であっ

た。1992-93年の会計情報コースの学生のPスコアと1993-94年の会計監査コースの学生Pスコアの間には、有意差 ( $p < 0.01$ ) が見られたが、この結果は倫理教育を受講したほうが道徳性発達の水準が低いというものである。また、他の年度のPスコアの間には有意差は見られなかった。

つまり、この研究では、会計カリキュラムにおける倫理教育の効果は見られなかったことになる。また、各Pスコアは、Restの公表した一般的な大学生のPスコアの平均値よりも低い値となっている(図表3参照)。

#### 4. Douglas とSchwartzによる1998年<sup>16</sup>

この研究では、会計学専攻の学生の道徳性発達に対する倫理教育の効果を2年間にわたって確認する長期的な調査が実施された。調査では、実験群と統制群を設定し、同一の被験者に対して、2年間の最初と最後にそれぞれDITを実施する事前事後テストの実験がなされた。

実験群は、アメリカ南東部の都市部にある公立大学で、中級会計を履修した会計学専攻の学生である。統制群の1つ目は、アメリカ南東部の地方にある公立大学で、中級会計を履修した会計学専攻の学生である。統制群の2つ目は、実験群と同じ大学の経営管理論を履修したビジネス専攻の学生である。3つのグループの学生は、研究の始めの時点で2年生である。

事前のDITは、それぞれの授業の2回目に実験群と統制群の学生に実施され、事後のDITは、4年生の最後の1ヶ月の間に実施された。事前のDITは、562人(有効回答412人)に実施されたが、このうち事後のDITを受けた学生は、187人(有効回答162人)に留まった。統制群と実験群の違いは、授業の中で、倫理教育を受講したか否かである。

実験群の会計学専攻の学生には、会計カリキュラムの中の9科目において、倫理的な内容が教育された。教育内容は、会計あるいは監査の倫理的ジレンマを含んだケースの分析とディスカッション、AAAやアメリカ管理会計士協会(Institute of Management Accounting; IMA)のビデオプログラムの視聴、AICPAの倫理規程の理解等であり、いわゆる伝統的な倫理学テキストは使用されなかった<sup>17</sup>。

調査結果は、実験群と統制群の事前Pスコアには有意差は見られなかった(全体の平均Pスコア=37.7、実験群会計学専攻Pスコア=38.3、統制群会計学専攻Pスコア=39.0、統制群ビジネス専攻Pスコア=35.4)。なお、性別による事前Pスコアは全体平均で有意差( $p=0.0125$ )が見られ、女性が男性より高いPスコアを持っていることが確認された(男性Pスコア=35.7、女性Pスコア=39.4)。また、事前Pスコアでは、婚姻の有無や人種による有意差は見られなかった。

長期間の会計倫理教育の実施の有無による違いを示す事後Pスコアは、会計倫理教育が実施された実験群の会計学専攻学生のPスコアは、統制群の会計学専攻学生のPスコアと比較して低く、有意差( $p=0.018$ )が見られた(実験群会計学専攻Pスコア=37.4、統制群会計学専攻Pスコア=42.3)。また、統制群のビジネス専攻学生のPスコアとの間には有意差は見られなかった(統制群ビジネス専攻Pスコア=41.5)。この結果は、2年間にわたる会計カリキュラムを通しての長期的な倫理教育が、会計学専攻の学生の道徳性発達を促進するという影響はなか

ったことを意味するものである。なお、事後 P スコアでは、性別や婚姻の有無、人種による有意差は見られなかった。

## 5. Abdolmohammadiによる 2005 年の研究<sup>18</sup>

この研究では、会計学専攻の大学院生に対する倫理教育が道徳性発達を促進するかについて調査がなされている。被験者は、アメリカ北東部のビジネススクールの会計学修士課程のまとめの科目 (capstone course) を履修した 67 人の大学院生である。

倫理教育が実施されたまとめの科目は、2 年の修士課程の最終セメスターに設置されており、会計実務での専門的な判断を学び、倫理や社会的責任について考えることを意図したケース分析を中心に展開される科目である。この科目における倫理教育の内容は、個別の倫理理論、専門職の倫理、企業倫理、倫理的ジレンマを含んだケースの分析からなる。具体的には、倫理理論の学習では、利己主義、功利主義、認知発達理論等の検討がなされ、専門職の倫理では AICPA 倫理規程の学習に焦点があわされ、企業倫理では、経営者の姿勢、倫理研修プログラムの教育と実施のメカニズム、倫理担当役員、内部統制等が学習される。また、倫理的ジレンマを含んだケースの分析では、利害関係者を識別し、行動の代替案を示し、望ましい解決策を考えることに焦点があてられる。

実験の方法は、DIT の事前事後テストによって倫理教育による道徳性発達の効果を確認するものであり、DIT は、セメスターの最初と最後に実施された。DIT の事前事後テストは、4 年間にわたり、同一科目 (1998-99 年 : 14 人、99-00 年 : 23 人、00-01 年 : 8 人、01-02 年 : 22 人) で調査された。被験者 67 人のうち、66 名に事前テストが、63 名に事後テストが実施され、このうち 30 人が男性、35 名が女性、2 名の欠損データがあった。

調査結果では、被験者全体の DIT の事前テストと事後テストの P スコアに有意差 ( $p=0.04$ ) が見られ、倫理教育による道徳性発達の促進の効果が確認された (事前 P スコア=42.29、事後 P スコア=44.83)。

また、事前テストでは、性別についての有意差はみられなかったが、事前テストと事後テストの間の P スコア上昇の変化について、男子学生が有意 ( $p=0.05$ ) であったのに対して、女子学生は有意差が見られなかった (事前 : 男性 P スコア=40.6、女性 P スコア=43.6、事後 : 男性 P スコア=45.70、女性 P スコア=43.90)。

加えて、年齢に関して、有意差 ( $P=0.07$ ) が見られ、25 歳以下の大学院生 (27 人) が、26 歳以上の大学院生 (38 人) よりも、P スコアの上昇が確認された (事前 : 25 歳以下 P スコア=40.6、26 歳以上 P スコア=42.8、事後 : 25 歳以下 P スコア=48.4、26 歳以上 P スコア=41.6)。

宗教の違い、婚姻の有無、人種の違い、GPA、この研究以前の倫理教育の有無による P スコアの有意差は見られなかった。

## 6. Welton とGuffeyによる 2009 年の研究<sup>19</sup>

この研究では、会計大学院で実施された倫理教育が効果的であるかどうか、そして、もし効果的があるならば、観察された道徳性発達の水準の上昇は一時的なものなのか、それとも継続

的なものなのかを調査している。

倫理教育は、①会計基準設定のプロセス、②倫理教育、③専門職の法的責任の3つの内容を学習する授業科目の②倫理教育の箇所、5週間の期間で実施された。倫理教育の内容は、認知的発達理論の学習、AICPA等の倫理規程の学習、倫理的な要素を含むケース分析とディスカッションである。

この研究では、道徳性発達の水準の測定のために、DITではなく、DITをもとに作成された Welton他によって開発された ADIT (Accounting Defining Issues Test) が用いられている<sup>20</sup>。ADITは、会計士業務に関連する4つのシナリオから構成される。1つ目のシナリオは、監査手続の範囲を拡張せずに無限定意見を表明するか否か、2つ目のシナリオは、過去に破産した経験をもつ会社に出資するか否か、3つ目のシナリオは、会計士は、クライアントである銀行に貸倒引当金の増額を求めるか否か、4つ目のシナリオは、社員に対する経費の支払いをすべて認めるか否かである。

被験者は、アメリカ南東部にある大学の会計大学院に所属する45人の大学院生であり、このうちの27人の被験者が3年後の研究（追跡調査）にも参加した。27人のうち14人が女性、13人が男性である。

調査結果としては、ADITの3つのシナリオを使う方法と4つのシナリオを使う方法の2つのものが記されている（3シナリオ：事前Pスコア=20.74、事後Pスコア=32.10、追跡調査Pスコア=28.27、4シナリオ：事前Pスコア=28.06、事後Pスコア=42.13、追跡調査Pスコア=38.06）。

事前テストの段階で、性別、年齢には有意差 ( $p > 0.05$ ) は見られなかった。事前Pスコアと事後Pスコアの間、および事前と追跡調査のPスコアの間には有意差 ( $p < 0.01$ ) がそれぞれ確認された。これに対して、事後Pスコアと追跡調査Pスコアには、有意差 ( $p > 0.05$ ) が見られなかった。この結果は、倫理教育が大学院生の道徳性発達の水準を促進し、その後3年間にわたって道徳性発達の水準が持続されたことを示唆するものである。

## V. 諸先行研究が示す主要な成果

### 1. 会計学専攻の学生の道徳性発達の水準が低い理由について

図表5は、ADITを用いた Welton と Guffey による研究を除く本稿で概要を記した12の研究における会計学専攻の学生のPスコアを一覧表にしたものである。Pスコアの平均値の範囲は、Pスコア=30.88~54.30である。

図表5が示すように、Restが公表した一般的な大学生やビジネス系大学院生のPスコアの平均値を超えるPスコアの値を示した研究は、Jeffrey (1993)、Abdolmohammadi (2005)、Armstrong(1993)の3つの研究に限られており、会計学専攻の学生が、一般的な大学生あるいは大学院生と比較して低い道徳性発達の水準にあることが確認できる。

会計学専攻の学生の道徳性発達の水準が、一般的な大学生と比較して低い水準にあることは、DITを用いた会計倫理の初期の研究から指摘され、伝統的な会計カリキュラムが会計学専攻の学生の道徳性発達を阻害するという主張が多くの研究でなされてきた。

図表 5：諸先行研究による会計学専攻の学生の P スコアの平均値

論文	被験者学年	被験者数	3or6 話 DIT	P スコア
Eynon 他(1996)	1・2年生	95	3	30.88
Rest (1994)	高校生			31.8
Eynon 他(1996)	大学1・2年生 (アイルランド)	51	3	31.34
Lampe (1996)	大学4年生 (倫理教育受講後)	328	3	33.89
Lampe (1996)	大学3年生	144	3	34.27
Lampe & Finn (1992)	大学4年生	129	3	34.49
Kite & Radtke (1997)	大学3・4年生	31	6	36.94
Douglas & Schwartz (1998)	大学4年生	162	—	37.40
Fisher & Ott (1996)	大学4年生	182	6	37.50
Jeffrey (1993)	大学1・2年生	57	6	37.60
Ponemon (1993)	大学4年生 (倫理教育受講後)	39	6	38.08
Ponemon (1993)	大学院生 (倫理教育受講後)	26	6	38.19
Douglas & Schwartz (1998)	大学2年生	162	—	38.30
Ponemon & Glazer (1990)	大学4年生	54	—	40.84
Shaub (1994)	大学4年生	91	3	41.30
Rest (1994)	一般的な大学生			42.30
Rest (1994)	ビジネス系大学院生			42.80
Jeffrey (1993)	大学4年生	76	6	42.80
Abdolmohammadi (2005)	大学院生 (倫理教育受講後)	63	6	44.83
Armstrong(1993)	大学4年生 (倫理教育受講後)	21	—	54.30

その理由として、Lampe & Finn (1992)は、会計や監査は、その仕事の特質上、規則を遵守することが重視されるため、伝統的な会計カリキュラムを学習する者は、権威や固定した規則を重んじて、社会秩序を維持することが正しい行為とする道徳性発達理論のステージ4を志向する傾向が強くなり、道徳性発達がステージ4の段階に留まる傾向にあると指摘している。

同様の指摘は、JeffreyとRavenscroftの2000年の研究でも示されている。この研究では、大学入学時において、会計学専攻の学生と他のビジネス専攻の学生との間には、道徳性の発達と規則を遵守する姿勢の両方について同水準であるが、4年生の段階では、会計学専攻の学生が、他のビジネス専攻の学生よりも規則を遵守する姿勢をより明確にもつことが指摘された。加えて、規則遵守の姿勢とDITスコアとの間には、相関関係があることも示され、最も道徳性発達が高いとされる慣習以後レベルの学生は、規則遵守の姿勢が、それほど明確でないことも確認されている<sup>21</sup>。



## 2.性別による道徳性発達の違いについて

DITのPスコアの性別による差については、男性の会計学専攻の学生よりも女性の会計学専攻の学生ほうが高い傾向にあることを指摘している先行研究が多い。本稿で概要を述べた研究のなかで性別間の差を比較しているShaub (1994)、Eynon 他(1996)、Douglas & Schwartz (1998)の3つの研究でも、性別間には有意差が見られ、女性の会計学専攻の学生のPスコアが、男性の会計学専攻の学生のPスコアより高くなっている。BernardiとBeanによる2008年の研究では、13の先行研究から、Restの公表した一般的な大学生のPスコアの被験者の人数の6倍にあたる被験者1,635人(男性:780人、女性855人の会計学専攻の学生)のデータを抽出、分析し、女性の会計学専攻の学生のPスコアが、男性の会計学専攻の学生のPスコアよりも高いことを証明している<sup>22</sup>。

## 3.政治思想の道徳性発達に対する影響について

リベラル派か保守派か穏健派かという被験者の政治思想が、DITのPスコアに影響を与えているのではないかという問題については、心理学の先行研究において幾度も議論がなされてきた問題である。Emler、Renwick、Maloneによる1983年の研究では、DITが、保守派の政治思想をもつ被験者よりもリベラル派の政治思想をもつ被験者のほうがPスコアが高い傾向にあることを指摘している<sup>23</sup>。

このようなDITの政治思想によるバイアスについては、本稿で概要を述べたEynon 他(1996)、Kite & Radtke (1997)においても比較がなされ、Eynon 他(1996)の研究では、リベラル派の会計学専攻の学生が、保守派の会計学専攻の学生よりもPスコアが高い傾向にあることを明らかにしている。

会計倫理の研究においてDITを用いた研究は数多くあるが、DITの正当性について問題視する研究はほとんど見受けられない。そのような中で、FisherとSweeneyによる1998、1999、2002年の一連の研究では、DITの政治思想によるバイアスを問題視している点が特徴的である。一連の研究で、SweeneyとFisherは、会計学専攻の学生のPスコアの上昇がリベラル派の政治思想と関連していることを示し、それまでの会計倫理の先行研究が、道徳性発達と政治思想によるバイアスを混同して解釈していた可能性があることを指摘している<sup>24</sup>。

## 4.会計倫理教育導入による道徳性発達の促進効果について

会計カリキュラムに倫理教育を導入することで、会計学専攻の学生の道徳性発達は促進するかということについて、これまでの先行研究ではどちらともいえないというのが現状での回答である。すなわち、本稿で概要を述べた先行研究の結果は、Armstrong(1993)、Abdalmohammadi (2005)、Welton & Guffey(2009)の3つでは、その効果が認められ、反対にPonemon (1993)、Lampe (1996)、Douglas & Schwartz (1998)ではその効果が認められないというものであった。

会計カリキュラムに倫理教育を導入する方法としては、①会計学専攻の学生に教養科目での倫理学を受講させる、②会計の既存の科目に倫理的な要素を含める、③会計カリキュラムに独

立した会計倫理科目を導入する、④これらを組み合わせる、といった方法が考えられる<sup>25</sup>。

したがって、どんなタイプの倫理教育が会計学専攻の学生の道徳性発達を促進するために使われるべきかについては、更なる追加の調査研究が必要であり、加えて、その会計倫理教育の効果が、一時的な効果なのか、継続的な効果なのかということについても明らかにする必要があるといえる。

## VI. おわりに

わが国のDITを用いた実証研究は、山岸の1980年の研究によって日本版DITが作成され、他の応用倫理の分野では、看護倫理や技術倫理の分野でいくつかの研究がなされている<sup>26</sup>。しかしながら、会計の分野では、アメリカでのDIT研究数の多さとは対照的に、これまでほとんど研究がなされてこなかったのが現状である<sup>27</sup>。会計倫理の問題は、会計不祥事が起こるたびに取りざたされ、倫理教育の必要性が述べられるが、いまだ体系化された教育方法は確立されていない。

本稿では、会計学専攻の学生に対するDIT研究の広がり、と、主要な成果を確認したが、このことで、わが国の会計学専攻の学生あるいは会計士に対しての会計倫理の実証研究の今後の方向性を示せたのではないかと考えている。

## 脚注

- <sup>1</sup> DITの6話については、Ponemon, L.A. & Gabhart, D.R.L. [1993] *Ethical Reasoning in Accounting and Auditing*, CGA-Canada Research Foundation. (ローレンス・A・ポネモン、デビッド・R・Lガブハート著、瀧田輝己、吉岡一郎、松脇昌美、中村映美、草野真樹訳 [1999] 『会計士の倫理と推論』 税務経理協会、191-204頁参照のこと。
- <sup>2</sup> Pスコアの計算方法を示すと次のとおりである。1番重要から4番目に重要と選択した項目に、それぞれ4点、3点、2点、1点(計10点)を与える。5および6ステージが各話で得た得点を合計して、全体(6話×10点=60点)に対する5および6ステージの%を算出する。なお、DITは、6話のストーリーを使用する方法と3話のストーリーを使用する方法があるが、3話の場合の最高値は90である。0%は、選択した項目のすべてが5ステージ未満の状態であり、95(90)%は、選択した項目のすべてがステージ5ないしは6であることを示す。
- <sup>3</sup> Ponemon, L. A. & Glazer, A. [1990] "Accounting education and ethical development: The influence of liberal learning on students and alumni in practice," *Issues in Accounting Education* 5, Fall, pp.21-34.
- <sup>4</sup> Lampe, J. & Finn, D. [1992] "A model of auditors' ethical decision process," *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 11, Supplement, pp. 33-59.
- <sup>5</sup> Jeffrey, C. [1993] "Ethical development of accounting students, non-accounting business students and liberal arts students," *Issues in Accounting Education* 8, 1, pp.86-96.

- 
- 6 Shaub, M. K. [1994] “An analysis of the association of traditional demographic variables with the moral reasoning of auditing students and auditors,” *Journal of Accounting Education* 12 ,1, pp.1-26.
- 7 Eynon, G., Hill,N.T., Stevens,K. & Clarke,P. [1996] “An international comparison of ethical reasoning abilities: Accounting students from Ireland and the United States,” *Journal of Accounting Education* 14,4, pp.477-492.
- 8 Fisher, D, G. & Ott, R, L. [1996] “A study of the relationship between accounting students’ moral reasoning and cognitive styles,” *Research on Accounting Ethics* 2, pp.51-71.
- 9 MBTIの詳細については、Pearman,R.R. & Albritto,S.C.[1997] *I'm Not Crazy, I'm Just Not You: The Real Meaning of the 16 Personality Types*, Consulting Psychologists Pr. (R.R.ペアマン、S.C.アルブリットン著、園田由紀訳〔2002〕『MBTI への招待への招待—C.G.ユングの「タイプ論」の応用と展開』、金子書房)を参照のこと。
- 10 Kite, D, & Radtke, R. [1997] “The effect of moral reasoning levels and political ideology on environmental accounting education,” *Research on Accounting Ethics* 3, pp.173-189.
- 11 Armstrong, M.B. [1993] “Ethics and professionalism in accounting education: A sample course,” *Journal of Accounting Education* 11(spring), pp. 77-92.
- 12 Ponemon, L.A.[1993] “Can ethics be taught in accounting?” *Journal of Accounting Education* 11, 2, pp. 185-209.
- 13 American Accounting Association. [1992] *Ethics in the Accounting Curriculum: Cases & Readings* (May, W. W. ed.), Sarasoa, FL: AAA.
- 14 Lagendefer, H.Q. & Rockness, J.W. [1989] “Integrating Ethics into The Accounting Curriculum,” *Issues in Accounting Education* 4,1, p.66.
- 15 Lampe, J. [1996] “The impact of ethics education in accounting curricula,” *Research on Accounting Ethics* 2, pp.187-220.
- 16 Douglas, P. C. & Schwartz, B. N. [1998] “A longitudinal study of the effect of teaching ethics throughout the accounting curriculum,” *Research on Accounting Ethics* 4, pp.89-112.
- 17 ケースに使用されたテキストは、AAA [1992]のケースブックや Minz, S. M. [1990] *Cases in Accounting Ethics and Professionalism*, Irwin McGraw-Hillなどである。
- 18 Abdolmohammadi, M. J. [2005] “Ethical Training in Graduate Accounting Courses: Effects of Intervention and Gender on Student’s Ethical Reasoning,” *Research on Accounting Ethics* 10, pp.37-62.
- 19 Welton, R. E. & Guffey, D. M. [2009] “Transitory or Persistent? The Effects of Classroom Ethics Interventions: A Longitudinal Study,” *Accounting Education: an international journal* 18, 3, pp. 273-289.
- 20 Welton, R. E, LaGrone, R. M, & Davis, J. R. [1994] “Promoting the moral development of accounting graduate students: an instructional design and assessment,” *Accounting Education: an international journal*, 3,1, pp.35-50.
- 21 Jeffrey, C. & Ravenscroft, S. [2000] “Rule Observance Attitudes and Ethical Development of Accounting and Non-Accounting Business Students,” *Research on Accounting Ethics* 7, pp.1-18.
- 22 Bernardi, R.A. & Bean, D. F. [2008] “Establishing A Standardization Sample for Accounting

- 
- Students' DIT Scores: A Meta-Analysis," *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting* 12, pp.1-21.
- 23 Emler, N., S. Renwick, & Malone, B. [1983] "The relationship between moral reasoning and political orientation," *Journal of Personality and Social Psychology* 45, 5, pp.1073-1080.
- 24 Fisher, D. G. & Sweeney, J. T. [1998] "The relationship between political attitudes and moral judgment: Examining the validity of the defining issues test," *Journal of Business Ethics* 17, pp. 905-916.
- Sweeney, J. T. & Fisher, D. G. [1999] "Politics, faking, and self-presentation: How valid is the P score of the Defining Issues Test as a measure of moral judgment?" *Research on Accounting Ethics* 5, pp. 51-75.
- Fisher, D. G. & Sweeney, J. T. [2002] "Morality vs. ideology: Implications for accounting ethics research," *Advances in Accounting Behavioral Research* 5, pp.141-160.
- 25 会計カリキュラムへの倫理教育の導入については、原田保秀〔2009〕「会計教育と倫理—会計倫理教育の目標とカリキュラムの検討」『会計』第176巻第2号を参照されたい。
- 26 山岸明子〔1980〕「青年期における道徳判断の発達測定のための質問紙とその検討」『心理学研究』第51巻第4号。
- 27 わが国の会計分野でのDITを用いた研究としては、菅原智〔2008〕「学生の倫理的理ゆげ能力と倫理教育の効果に関する研究—日本人学生の実態調査と中国人学生との比較研究—」『簿記教育と倫理のフレームワークに関する研究』日本簿記学会簿記教育研究部会最終報告書、原田保秀、矢部孝太郎〔2011〕「会計教育における倫理規程の意義—コールバーグ理論に基づく実験研究—」『四天王寺大学紀要』第51号がある。

## 参考文献

- [1] 大西文行編著〔1991〕『新・児童心理学講座第9巻 道徳性と規範意識の発達』金子書房、67頁。
- [2] 菅原智〔2008〕「学生の倫理的理ゆげ能力と倫理教育の効果に関する研究—日本人学生の実態調査と中国人学生との比較研究—」『簿記教育と倫理のフレームワークに関する研究』日本簿記学会簿記教育研究部会最終報告書。
- [3] 原田保秀〔2009〕「会計教育と倫理—会計倫理教育の目標とカリキュラムの検討」『会計』第176巻第2号。
- [4] 原田保秀、矢部孝太郎〔2011〕「会計教育における倫理規程の意義—コールバーグ理論に基づく実験研究—」『四天王寺大学紀要』第51号。
- [5] 山岸明子〔1980〕「青年期における道徳判断の発達測定のための質問紙とその検討」『心理学研究』第51巻第4号。
- [6] 山岸明子著〔1995〕『道徳性の発達に関する実証的・理論的研究』風間書房。
- [7] Pearman, R.R. & Albritton, S.C. [1997] *I'm Not Crazy, I'm Just Not You: The Real Meaning of the 16 Personality Types*, Consulting Psychologists Pr. (R.R.ペアマン、S.C.アルブリットン著、園田由紀訳〔2002〕『MBTIへの招待への招待—C.G.ユングの「タイプ論」の応用と展開』、金子書房。)
- [8] Ponemon, L.A. & Gabhart, D.R.L. [1993] *Ethical Reasoning in Accounting and Auditing*, CGA-Canada Research Foundation. (ローレンス・A・ポネモン、デビッド・R・Lガブハート著、瀧

- 田輝己他訳 [1999] 『会計士の倫理と推論』 税務経理協会。)
- [9] American Accounting Association. [1992] *Ethics in the Accounting Curriculum: Cases & Readings* (May, W. W. ed.), Sarasoa, FL: AAA.
- [10] Armstrong, M.B. [1993] "Ethics and professionalism in accounting education: A sample course," *Journal of Accounting Education* 11(spring).
- [11] Bernardi, R.A. & Bean, D. F. [2008] "Establishing A Standardization Sample for Accounting Students' DIT Scores: A Meta-Analysis," *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting* 12.
- [12] Charles D. Bailey, C. D. & Thoma, S J.[2010] "Revitalizing Accounting Ethics Research in the Neo-Kohlbergian Framework: Putting the DIT into Perspective," *Behavioral Research in Accounting* 22,2.
- [13] Douglas, P. C. & Schwartz, B. N. [1998] "A longitudinal study of the effect of teaching ethics throughout the accounting curriculum," *Research on Accounting Ethics* 4.
- [14] Emler, N., S. Renwick, & Malone,B. [1983] "The relationship between moral reasoning and political orientation.," *Journal of Personality and Social Psychology* 45, 5.
- [15] Eynon, G., Hill,N.T., Stevens,K. & Clarke,P. [1996] "An international comparison of ethical reasoning abilities: Accounting students from Ireland and the United States," *Journal of Accounting Education* 14,4.
- [16] Fisher, D, G. & Ott, R, L. [1996] "A study of the relationship between accounting students' moral reasoning and cognitive styles," *Research on Accounting Ethics* 2.
- [17] Fisher, D, G. & Sweeney, J. T. [1998] "The relationship between political attitudes and moral judgment: Examining the validity of the defining issues test," *Journal of Business Ethics* 17.
- [18] Fisher, D, G. & Sweeney, J. T. [2002] "Morality vs. ideology: Implications for accounting ethics research," *Advances in Accounting Behavioral Research* 5.
- [19] Jeffrey, C. [1993] "Ethical development of accounting students, non-accounting business students and liberal arts students," *Issues in Accounting Education* 8, 1.
- [20] Jeffrey, C. & Ravenscroft, S. [2000] "Rule Observance Attitudes and Ethical Development of Accounting and Non-Accounting Business Students," *Research on Accounting Ethics* 7.
- [21] Kite, D, & Radtke, R. [1997] "The effect of moral reasoning levels and political ideology on environmental accounting education," *Research on Accounting Ethics* 3.
- [22] Lagendefer, H.Q. & Rockness, J.W. [1989] "Integrating Ethics into The Accounting Curriculum," *Issues in Accounting Education* 4,1.
- [23] Lampe, J. & Finn, D. [1992] "A model of auditors' ethical decision process," *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 11, Supplement.
- [24] Lampe, J. [1996] "The impact of ethics education in accounting curricula," *Research on Accounting Ethics* 2.
- [25] Minz, S. M. [1990] *Cases in Accounting Ethics and Professionalism*, Irwin McGraw-Hill.
- [26] Abdolmohammadi, M. J. [2005] "Ethical Training in Graduate Accounting Courses: Effects of Intervention and Gender on Student's Ethical Reasoning," *Research on Accounting Ethics* 10.
- [27] Ponemon, L. A. & Glazer, A. [1990] "Accounting education and ethical development: The

