

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—

原 田 保 秀・矢 部 孝太郎

会計教育において各種会計専門職の倫理規程を学習することが、学生の倫理性の向上にどのような影響を及ぼすかについて検討することが本稿の目的である。本稿では、段階的発達主義の立場に立ち、コールバーグの道徳性発達理論に基づいて、倫理規程の通読の有無、倫理規程の内容について自ら考慮する個人学習の機会の有無、ディスカッションを用いての倫理規程の学習の有無が、会計を学ぶ学生の倫理性にどのような影響を及ぼすかについて考察する。具体的には、会計を学ぶ学生を対象として、アンケートを用いた実験を実施し、コールバーグの道徳性発達理論に基づいて措定した仮説を実証的に検証する。

アンケートの内容は、学生に会計上の倫理的ジレンマを含んだ事例を読ませて、学生自身が事例中の登場人物ならば、どのように行動したかを自由記述させ、その理由についてあらかじめ列挙した項目から選択させる方法をとる。学生の倫理的な発達の程度を客観的に把握する方法としては、道徳的論点検査 (The Defining Issues Test: DIT) を用いる。

キーワード：会計倫理・倫理規程・コールバーグ・DIT法 (The Defining Issue Test)

I. はじめに

会計人としての倫理的な行動のための実践的なガイドラインを提示するものとして、公認会計士の倫理規程に代表される各種会計専門職の倫理規程が制定されている。会計を学ぶ学生に対して、これらの倫理規程についての正しい理解を促すための学習は、会計倫理教育において重要であるということが、しばしば指摘されており、確かに倫理規程についての学習は、将来の会計人の育成に寄与するものであると思われる。

しかしながら、「倫理規程が、会計関連科目を受講する学生の倫理性を促進するものであるのか否か」に関する検討・検証については、これまでの会計倫理の先行研究では十分に行われてきたとは言い難いと考えられる。そこで、本稿では、会計教育において各種会計専門職の倫理規程を学習することが、学生の倫理性の向上にどのような影響を及ぼすかについて検討することを目的とする。

ところで、研究を進めるにあたって、まず明らかにしなければならないのは、何をもって倫理教育の効果が見られたかを判断することである。

一般的に倫理ないし道徳教育には、徳目主義、価値主義、段階的発達主義という3つの考え方がある¹⁾。

徳目主義とは、倫理的に善いとされる事柄を、徳目として正直、勤勉、節制、勇気、平等、

自由などと掲げて、それを身につけさせようとするものである。

価値主義とは、人間は何事にもそれぞれに価値づけを行いながら生きるものであり、人間が倫理的にすぐれているということは、社会的に正当な価値づけを行いうることとする考え方である。つまり、各自の自主的な価値選択能力が道徳性とする立場である。この立場での倫理教育では、善の実現に意欲的で、適切に状況把握をし、的確に判断を下せるような資質を育てようということになるだろう。

これに対して、段階的発達主義は、コールバーグの道徳性発達理論に基づく主張として知られ、道徳性を一定の段階を踏んで発達するものとしてとらえる立場である。ここでは心理学の研究成果から道徳性の発達の過程は明らかになっているとし、この誰もがたどる段階的発達を促し上位の段階に移行させることが倫理教育の目的となる²⁾。

本稿では、この段階的発達主義の立場にたち、コールバーグの道徳性発達理論に基づいて、倫理規程の通読の有無および倫理規程の内容について自ら考慮する機会の有無が、会計を学ぶ学生の倫理性に及ぼす影響について考察する。

II. コールバーグ理論

そこで、まずコールバーグの道徳性発達理論（以下、コールバーグ理論）について簡単に概説する。道徳性はコールバーグによれば順序に従って段階的に発達するとし、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ステージの計6ステージから構成され、道徳性はこれらの6つのステージを低いステージから高いステージへと上昇する形で、他律から自律へと発達するということを提唱した（図表1）。

各ステージの内容は、次のとおりである³⁾。

ステージ1は、罰を回避するというような物理的な結果によって善悪を判断し、他律的な規則や権威に盲目的に従う志向である。

ステージ2は、自分の欲求を満たすことが正しい行為であり、ときに相手の欲求を満たす行為を正しいとする志向である。あくまで自分を中心として自分と相手との営利的・実利的な要求を互いに満たすという志向である。

ステージ3は、相手や身近な人々に配慮し、喜ばせることが正しい行為であり、他者から是認され、他者を喜ばせ、助けることを志向する。

ステージ4は、正しい行為を、既存の法や規則、秩序において判断し、それらを当然のものとして認めて、法・規則・秩序の維持を志向する。

ステージ5は、個人や集団によって価値は相対的であることに気づいていて、法や規則を絶対視するのではなく、民主的なプロセスで定められた規則や法を重視する志向である。

ステージ6は、普遍化可能な倫理的原則に基づいて自らの行為を自律的に決定する志向である。もし、法や規則が、それらの倫理的原則を犯すような場合には、原則に従って行動することが正しいことになる。

図表1 道徳性の発展段階

<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：社会的秩序への志向</p> <p>正しい行為は、自らの義務を果たして、権威を重んじて、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。)

コールバーグ理論の主張をまとめると、次のとおりである。まず、発達段階は順序として連続性を持ち、上位のステージは下位のステージを包摂する。ここで、発達とは、基本的にどの位の他者の視点を考慮できるか、どの位の視点を考慮しながらそのバランスをとれるかの問題と考える。つまりある一つの視点から見た場合と他の視点から見た場合が食い違わず、どの視点からみても矛盾がない判断ができるようになること、その過程がより広範囲でより一貫したものになること、このことをコールバーグは均衡化と呼ぶが、この均衡化を図ることが発達とされる。なお、コールバーグ理論が着眼するのは、被験者の具体的な行為自体ではなく、何が正しいと判断し、推理するのかという理由づけである⁴⁾。

そして、道徳性の発達を促す直接的な要因は認知的葛藤を与えることである。自分の認知構造では解決できない認知的葛藤を与えられたときに、我々はより高いレベルで葛藤を解決しようとする志向をもつからである。認知的葛藤は、Aの視点をとるような道徳性を持つ者に対して、Aと対立し同等の重みを持つBという視点があることを示すと生じる。この倫理的ジレン

マを解決するためには、AとBを共に含むような新たな視点をとることが必要となる。コールバーグによれば、現在の考え方よりも均衡化が進んでいるひとつ上の段階の考え方に触れるとき、均衡化へ向かおうとしている個人はその考え方によって自らの考え方を再編成し、道徳性の発達が起こるとされる。こうした経験を与えるものとして、コールバーグはディスカッションを重視し、道徳教育の方法として提唱している（認知的葛藤の経験⁵⁾）。

この認知的葛藤は自分が考えなかった視点をとることによりもたらされるものであり、役割取得によって引き起こされると言える。コールバーグは他者・社会との関係においてどの位役割取得の機会があるかということが、日常的に経験する認知的葛藤を決定し、道徳性の発達に影響すると考える。我々は、様々な人間関係をもつが、それによる社会的相互作用の中で他者の視点に立つ機会がどの位あるかが重要となる（役割取得⁶⁾）。

また、個人が経験する社会的相互作用の質は、個人が属する集団の質－道徳的環境によっても影響される。個人の道徳性の発達には、個人が属する集団がどのように機能し、メンバーをいかに公正に扱っているかが関係している。道徳性の発達をもたらし集団とは、集団のメンバーに①役割取得の機会が提供され、②意志決定への参与が認められ、③集団が高いレベルで機能し、公正な集団であると認知されているような集団であるとされる（公正な社会的道徳環境の整備⁷⁾）。

Ⅲ. コールバーグ理論と倫理規程

コールバーグ理論について簡単に概説したが、次にコールバーグ理論が会計倫理教育と、そこで学習される倫理規程のあり方について示唆するところを検討する。

ここで、まず倫理規程の機能をあげてみたい。倫理規程の機能としては、次のような少なくとも4つのものが考えられる⁸⁾）。

第1の機能は、専門職のメンバーは、社会からの信託を受ける以上、社会に対して、明確に公示された規範に則って行動し、職務を遂行するという約束事項の表明である。

第2の機能は、専門職としての向上目標の標榜である。倫理規程では、個々のメンバーが、自らの能力を継続的に開発していく方向性の提示と、社会の中で専門職の地位がさらに向上するための理想となる姿の明確化がはかられる。

第3の機能は、実際に倫理的ジレンマに直面したときに、倫理的な判断を下すにあたって自律的に意思決定するためのガイドラインを提供することである。

第4の機能は、会計学専攻の学生のような将来、会計に携わる人たちに対して、専門的な知識や技能のほかに、どのような人格的資質や倫理的徳目が求められるかを明示することである。

以上のような倫理規程の機能を踏まえて、道徳性の発達を促すことを目的とするコールバーグ理論の見地から、会計倫理教育における倫理規程の学習の意味を考えれば、倫理規程が、単に特定の行為や特定の規則を盲目的に遵守するように指示するだけのものであるべきではないことは容易に理解できる。

倫理規程は、倫理的ジレンマに直面した際に、自律的な倫理的意思決定を補助的に支援するツールとして、すなわち、自ら情報を収集・分析し、関連する事柄を熟考して、倫理的意思決

定を行うことを補助的に支援するツールとして会計倫理教育に活用されるべきである。

IV. 仮説

どのような倫理規程の学習が、会計を学ぶ学生の倫理性を効果的に促進するものであるかを明らかにするために、以下の点を検証することが必要である。

まず、倫理規程の通読の有無が、道德性の発達に影響があるか否かを検証する必要がある。倫理規程には、確かに倫理的判断を下すためのガイドラインとしての機能がある。しかし、倫理規程を単に提示するだけでは、ただ盲目的に、遵守すべきこと、するべきでないことを提示するだけであり、倫理規程を通読するだけで倫理性が向上するのであれば、そもそも倫理教育の必要性はないという結論になる。したがって、倫理規程を通読だけでは、通読しない場合と比較して道德性の発達が促進され、倫理性が向上する可能性は低いと考えられる。

第2に、倫理規程の中に含まれている公正、誠実、正義といった普遍的な原理の内容について、その意味を自発的に自ら問いかけ、考えさせる機会を学生に与える個人学習が、道德性の発達に影響があるか否かを検証する必要がある。公正、誠実、正義といった普遍的な原理の内容について、その意味を自発的、自律的に考えることは、コールバーグ理論のステージ5ないしは6の志向に触れる機会を提供するものであり、そのような志向の態度を促す可能性があるかもしれない。

第3に、倫理規程について、その内容を講義によって理解し、ある程度の共通の認識を有する者同士でディスカッションを行う学習方法が、道德性の発達に影響があるか否かを検証する必要がある。コールバーグ理論では、道德性の発達を促す要因として、役割取得の機会、認知的葛藤の経験、公正な社会的道德環境の整備を挙げていることは先述したとおりである。このうち、ディスカッションは、他者の視点に立つ機会、すなわち役割取得の機会と、認知的葛藤の経験を与えるものとして、その有用性をコールバーグは指摘している。学生に対して、「認知的葛藤→葛藤解決の努力→より高いレベルの考え方に触れる（倫理規程の内容を理解する）→均衡化」というプロセスをディスカッション型の学習は与えるものといえる。したがって、ディスカッションを用いての倫理規程の学習方法は、道德性の発達を効果的に促進するものと予想され、その効果は、倫理規程の意味を自発的に考える個人学習よりも高いと考えられる。以上のことから、次のような4つの仮説を措定することができる。

仮説1：倫理規程の通読だけでは、学生の倫理性水準は向上しない。

仮説2：倫理規程の意味を自発的に考える個人学習では、学生の倫理水準が向上する。

仮説3：ディスカッションを用いての倫理規程の学習では、学生の倫理水準が向上する。

仮説4：倫理規程の意味を自発的に考える個人学習よりもディスカッションを用いての倫理規程の学習のほうが学生の倫理水準は向上する。

V. 実験

ここでは、仮説を検証するために実施したアンケートによる実験について説明する。アンケー

トの内容は、学生に会計上の倫理的ジレンマを含んだ事例を読ませて、学生自身が事例中の登場人物ならば、どのように行動したかを自由記述させ、その理由についてあらかじめ列挙した項目から選択させるというものである。

(1) 実験協力者

A大学(136名) B大学(98名)、C大学(209名)、D大学(54名)、E大学(11名)、F大学(32名)、G大学(121名)の会計関連科目を受講中あるいは受講経験のある学生661名の実験協力を得た。男女の内訳は、男性485名、女性176名である。

(2) 実験方法

仮説に従い、ABCDの4つのグループを設定し、グループ毎にアンケート内容を定めることで調査票を4種類作成した。その調査票を等分ずつ用意した上で、実験協力者を無作為にグループ分けして、回答してもらった。

4種類の調査票は共通して、「事例1」と「事例2」の2部構成となっている。本稿における「事例」とは、会計実務に係る場面において倫理的ジレンマを含む問題が生じている仮想のシナリオであり、そのシナリオの主人公がどのように行動すべきかについて実験協力者が考えるためのものである。具体的な内容については後述する。

実験協力者には、はじめに「事例1」に回答してもらい、次に「事例2」に回答してもらう。4種類の調査票・実験内容の差異は次の点である。

グループBの調査票には、「事例1」と「事例2」の間に、倫理規程が記載してあり、実験協力者には、「事例1」回答終了後、「事例2」回答前に、それを一読してもらってから、「事例2」に回答してもらった。

グループCの調査票には、「事例1」と「事例2」の間に、倫理規程が記載してあり、実験協力者には、「事例1」回答終了後、「事例2」回答前に、それを一読してもらい、さらに、それを踏まえて事例1の内容に関して「何が正しい行動であるか」について自由記述してもらった後で、「事例2」に回答してもらった。

グループDの調査票には、「事例1」と「事例2」の間には倫理規程を記載していないが、「事例1」回答終了後、「事例2」回答前に、実験者が倫理規程について口頭およびレジュメによって講義・説明し、実験協力者には、それを踏まえて事例1の内容に関して「何が正しい行動であるか」について自由にディスカッションしてもらった後で、「事例2」に回答してもらった。

グループAの調査票では、「事例1」と「事例2」の間には倫理規程を記載せず、実験協力者には、「事例1」回答終了後、すぐに「事例2」に回答してもらった。

ここでの倫理規程の内容は、日本公認会計士協会の倫理規則をもとに、「事例2」に係る倫理規程を要約したものである。具体的な内容については後述する。

調査票の「事例1」と「事例2」は、それぞれその回答内容から実験協力者個人の倫理水準を測定できるように設計されている。本研究では、レスト(1979)によるDIT法(The Defining Issue Test; 道徳的論点検査)を用いて倫理水準を測定している⁹⁾。

ABCDの4つのグループについて、「事例1」の段階での倫理水準（事前倫理水準）と「事例2」の段階での倫理水準（事後倫理水準）を比較することで、倫理規程の通読による倫理水準向上の効果（グループAとグループBの比較）、倫理規程の通読および倫理的行動に対する意識的能動的な自己意見の確立（自分の頭で考えてみること）による倫理水準向上の効果（グループAとグループCの比較）、倫理規程に関する講義および倫理的行動に対する意識的能動的な自己意見の確立および他者とのディスカッションによる倫理水準向上の効果（グループAとグループDの比較）を検討した。

(3) 倫理水準測定方法

DIT法に基づいた、本研究における倫理水準測定方法は次のとおりである。コールバーグ理論による道徳性の発達段階に対応する観点を事例の内容に即して具体的に明文化したものを10個、コールバーグ理論による道徳性の発達段階とは無関係な観点を1個、計11個の観点を無作為に並べて提示する。道徳性の発達段階は図表1に分類表記した通りである。

コールバーグ理論による道徳性の発達段階は、ステージ1からステージ6までであり、段階が高くなるほど道徳性の発達度合いおよび倫理水準が高くなることは先述の通りであるが、本稿では、ステージ5とステージ6については共に抽象度の高い内容であるので、観点を統合し、ステージ5とした。

事例においてそのシナリオの主人公がどのように行動すべきかについて実験協力者が考える際に、11個の観点のうち、どれをどれだけ重要と考えたかを、最も重要なものから4番目に重要なものまで、すなわち上位4つまで、順位付けしてもらう。その順位付けの結果から、以下の算定式により得点を算出し、その得点をもってその事例を前提とする実験協力者個人の倫理水準とする。

倫理水準 = 「最も重要だった理由」の発達段階 + 「2番目に重要だった理由」の発達段階
--

本稿では、DIT法における具体的な算定式として、順序付けされた上位2つの観点の発達段階を加算した得点をもって倫理水準とする方法を採用している。したがって、最高得点は10点であり、最低得点は1点である。

(4) 事例と倫理規程の内容

調査票の「事例1」のシナリオの全文は次のとおりである。

〔事例1〕

Aさんは、Z社の経理部において、経理主任をしています。近年の不況で、Z社の業績も不振が続いており、上司の経理課長が決算のことで悩んでいることを経理課員は皆知っています。

ある日、在庫管理を担当しているBさんが会社を休んだため、Aさんが代わりに、商品の出庫を記録しました。在庫に関しては、最近現況を見ていないので、倉庫を見に行きました。すると、会計帳

簿の商品の金額にくらべて、在庫の商品の量が多すぎる気がしました。念のため、在庫の入
 出庫の記録をチェックしてみると、すでに、売却され出庫されたはずの商品が、倉庫にあることに気
 づきました。売上の記録を調べてみると、社長が親しくしている人が経営しているW商店へ売り上げ
 られていました。代金として現金5000万円が入金されたことになっています。しかし、現金の会計記
 録と金庫を調べたところ、入金された形跡がありません。Aさんはしばらく考えて、経理課長に報告
 しました。すると経理課長は、「そのことは黙っておけ。私が処理するから。」とだけ言いました。

シナリオ通読後に、「このような状況下で、Aさんは、どう対応すべきと思いますか。」「そ
 の理由はなんですか?」という設問に回答してもらった。

以下が、事例1におけるコールバーグ理論による道徳性の発達段階に対応する観点である¹⁰⁾。

図表2 事例1の道徳性判断の観点

	stage
① Doing what is right.	5
② 周囲から認められるためには、どうした方が良いのか。	3
③ 在庫管理を担当しているBさんは何という名前だろう。	無関連
④ 私的な損得はさておき、社会のためにいかにすべきか。	5
⑤ どうする事が、私的に得なのか、損なのか。	2
⑥ 何にせよ、どうすることが無難なのだろうか。	1
⑦ どうしたら個人的な不安を最小にできるか。	1
⑧ どうしたら社会や組織の一員として守るべききまりを破らずにすむか。	4
⑨ どうすれば人から良く思われるか。	3
⑩ 現在の地位や立場を守るためには、どうする事が良いだろうか。	2
⑪ 社会や組織の調和を保つためにはどうすれば良いか。	4

調査票の「事例2」のシナリオの全文は次のとおりである。

〔事例2〕

建設業を営んでいるV社は、昨今の不況や公共投資の減少により、経営難に陥っています。

建設業者が、公共工事を受注するためには、建設業法に基づく「経営事項審査（経審）」を受けなければなりません。「経営事項審査」では、建設業者を、その経営状況や技術力などによって数値的に評価します。その評価値を総合評定値といいます。

V社が来年度、入札し、受注しようと計画している県の公共工事を受注するためには、総合評定値が1200点以上なければならないと見込まれています。今年度中に、売上高をあと1億円、利益をあと1000万円増やせれば、1200点をクリアできるのですが、今年度はもう終わるため、今年度中に追加の工事を受注できる見込みはありません。社長は「工事規模の大きい公共工事を受注しなければ、売上高が下がる。売上高が下がれば、経審の総合評定値も下がる。そうしたらますます公共工事を受注できなくなる。悪循環だ。」と主張しています。こうして会社の存続のためにやむを得ないということ

から、今年度の売上高と利益を水増しして決算を行うことを経営幹部が決めました。経理課長のEさんは、その不正な会計処理の実行を社長から直接命令されました。

シナリオ通読後に、「Eさんは社長の命令に従い、売上高と利益を水増しして決算を行うべきでしょうか。行なうべきではないでしょうか?」「その理由はなんですか?」という設問に回答してもらった。

以下が、事例2におけるコールバーグ理論による道德性の発達段階に対応する観点である¹¹⁾。

図表3 事例2の道德性判断の観点

	stage
①将来の地位や待遇のためにはどうすればよいだろう。	2
②どうしたら社会の一員としての務めをはたすことができるだろう。	4
③人から良い評価をされるためにはどうすればよいだろうか。	3
④V社の今年の売上高はいくらだろうか。	無関連
⑤どういう事がなすべき正当な行為と言えるだろうか。	5
⑥何にせよ、どうすれば非難されずに済むだろうか。	1
⑦どうすれば周りの期待に沿えるのだろうか。	3
⑧個人の損得はさておき、どうする事が社会にとって望ましいだろうか。	5
⑨私的な利益・不利益を考えるとどうすればよいだろう。	2
⑩どうすれば、社会や組織を支えている規則を守るだろうか。	4
⑪どうすれば罰や制裁から逃れられるだろうか。	1

グループBとCの調査票に記載した倫理規程は次のとおりである。

図表4 倫理規程の内容

- ・常に誠実に行動しなければならず、次のような情報の作成や開示に関与してはならない。
 - ① 虚偽を含む情報
 - ② 重要なあやまりを含む情報
 - ③ 重要な事柄についての省略または隠蔽（いんぺい）を含む情報
 - ④ 誤解を招くおそれのある情報
- ・正当な理由なく、業務上知り得た秘密を他の者にもらしたり、自己や第三者の利益のために利用したりしてはならない。
- ・業務を行うにあたって、他の者からの圧力に屈せず、偏ることなく常に公正な立場を保持しなければならない。

この倫理規程は、原則主義的な基本原則規定と規則主義的な細則規定の両方を併記するという基本方針により作成した。

グループCについては、以上の倫理規程の読了後に、「誠実な行動」と「不誠実な行動」と

はどのように異なると思いますか。」「正当な理由」とは、どういうものだと思いますか。」「公正な立場」とはどのような立場だと思いますか。」という問いに記述式で回答してもらった。

Ⅵ. 結果

(1) 有効回答者の選定

性別（問1）、年齢（問2）の問い以外の問いすべてに回答しており、また、11個の観点の順序付けの問いにおいて、順序内に同じ番号を記入していないサンプルのみを有効回答者として選定することとした。その結果、回答者661人から51人が除外され、結果として有効回答者は610名（全回答者に対する割合は92%）となった。このうち、448人（73%）が男性、162（27%）人が女性であった。

(2) 基本データの整理

実験協力者は、グループAが158名（26%）、グループBが153名（25%）、グループCが154名（25%）、グループDが145名（24%）である（図表4）。

ABCDの4つのグループの「事例1」における倫理水準（事前倫理水準）と「事例2」における倫理水準（事後倫理水準）最小値、最大値、平均値、標準偏差を図表5に、平均値の変化を図表6に示す。

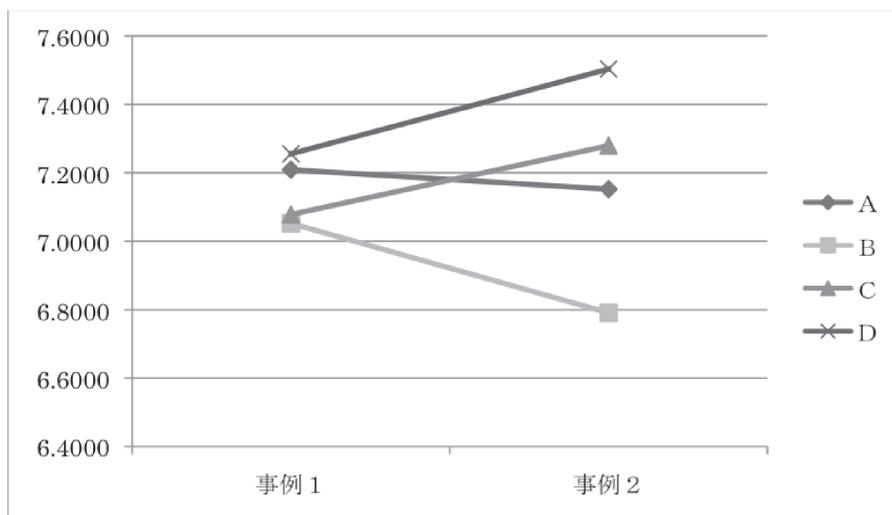
図表4 実験協力者データ

	人数	男性	女性
グループ A	158 (26%)	116 (73%)	42 (27%)
グループ B	153 (25%)	117 (77%)	36 (23%)
グループ C	154 (25%)	96 (62%)	58 (38%)
グループ D	145 (24%)	119 (82%)	26 (18%)
総計	610 (24%)	448 (73%)	162 (27%)

図表5 記述統計量

	グループ	最小値	最大値	平均値	標準偏差	人数
事例1	グループ A	1	10	7.2089	2.49599	158
	グループ B	1	10	7.0523	2.40556	153
	グループ C	1	10	7.0779	2.50368	154
	グループ D	1	10	7.2552	2.31174	145
	総和	1	10	7.1475	2.42819	610
事例2	グループ A	1	10	7.1519	2.53680	158
	グループ B	1	10	6.7908	2.69906	153
	グループ C	1	10	7.2792	2.50358	154
	グループ D	2	10	7.5034	2.18938	145
	総和	1	10	7.1770	2.50021	610

図表 6 事前倫理水準と事後倫理水準の平均値の変化



(3) 分散分析

倫理規程を用いた教育が倫理水準に及ぼす影響について調べるために、2 要因の分散分析（対応 [なし：4 水準] × [あり：2 水準]）を行った。分散分析の結果は図表 7 に示す通りである。分散分析表は図表 8 の通りである。

倫理規程に関する教育の効果を検証するための本実験において、図表 5 および図表 6 の結果に基づき、以下に仮説の検証を行う。

図表 7 多重比較

Tukey HSD

(I)グループ	(J)グループ	平均値の差 (I-J)	標準誤差	有意確率	95% 信頼区間	
					下限	上限
グループ A	グループ B	.2588	.23381	.685	-.3435	.8612
	グループ C	.0018	.23343	1.000	-.5995	.6032
	グループ D	-.1989	.23707	.836	-.8097	.4118
グループ B	グループ A	-.2588	.23381	.685	-.8612	.3435
	グループ C	-.2570	.23530	.694	-.8632	.3492
	グループ D	-.4577	.23891	.222	-1.0732	.1577
グループ C	グループ A	-.0018	.23343	1.000	-.6032	.5995
	グループ B	.2570	.23530	.694	-.3492	.8632
	グループ D	-.2007	.23854	.835	-.8153	.4138
グループ D	グループ A	.1989	.23707	.836	-.4118	.8097
	グループ B	.4577	.23891	.222	-.1577	1.0732
	グループ C	.2007	.23854	.835	-.4138	.8153

図表 8 分散分析表

変動因	平方和	自由度	平均平方	F	
被験者間					
グループ	31.575	3	10.525	1.238	n.s.
誤差	5150.290	606	8.499		
被験者内					
事例	.328	1	.328	.090	n.s.
事例×グループ	12.809	3	4.270	1.175	n.s.
誤差	2202.926	606	3.635		
全体	7397.928	1219.000			

まず、多重比較の結果、グループAとグループBの間には、5%水準で有意な結果は得られなかった。したがって、倫理規程の通読だけでは学生の倫理水準は向上しないという仮説1を支持する統計的結果であると解釈できる。

第2に、グループBとグループCの間には、5%水準で有意な結果は得られなかった。この結果は、仮説2を支持しない結果である。仮説2が支持されなかった理由としては、次のことが推測される。すなわち、道德性の発達段階のステージ3や2の段階に位置する学生に対して、いきなり公正や正義といったステージ5や6の段階の自律的な志向を求めることは、道德性はステージの順序に従って段階的に発達するというコールバーグ理論に反するものであり、倫理水準の向上が見られなかったというものである。

第3に、グループDとBの間には、5%水準で有意な結果は得られなかったものの、その間には平均値に差が見られた（有意確率0.22）。これは、倫理規程の通読という方法や倫理規程の意味を自発的に考える個人学習方法よりも、ディスカッションを用いての倫理規程の学習という方法のほうが、倫理水準が向上するという傾向が示されたものと考えられる。これは仮説3および仮説4に合致している。したがって、統計的に有意ではないものの、倫理規程を通読させるだけや、通読させて一人で自発的に考えさせるよりは、倫理規程の内容や意義、根拠などに関して他者の講義を受講させ、さらに他者とディスカッションをさせることによる倫理水準向上の効果の方が大きいということが示唆されたものと考えられる。

Ⅶ. 今後の課題

以上のように、ディスカッションを用いての倫理規程の学習には一定の効果が見受けられるが、反面、倫理規程を利用した極めて短時間でのモラル教育では倫理水準の向上には限界があることが分かった。このことは、倫理規程の学習を含めた、より長期的な会計倫理教育の必要性を示唆するものである。それは、コールバーグ理論でいうところの個人の倫理水準の向上には、その個人が属する集団の質によって影響されるという、公正な社会的道德環境の整備につながる。したがって、今後の課題としては、学生に対して長期的なディスカッションを用いた会計倫理教育の効果を検証する必要があるだろう。

なお、本稿は、平成22年度の日本会計研究学会自由論題において、我々が報告した内容に加

筆修正を加えたものである。

[あとがき： 共同執筆者の作業分担については、特に明確な分業・分担を行ったわけではなく、平等・対等に全体の作業を行った。本研究における実験の実施に関して、京都産業大学の吉岡一郎先生、四日市大学の松脇昌美先生、高知短期大学の梶原太一先生のご協力を得た。また、第69回日本会計研究学会全国大会で行った学会発表の会場において、青森公立大学の藤永弘先生、同志社大学の山口聡志先生、兵庫県立姫路商業高校の島本克彦先生、関西大学の富田知嗣先生から貴重なご意見を頂いた。ここに記して深く感謝申し上げます。]

脚注

- 1) 村井実著〔1990〕『道徳教育原理－道徳教育をどう考えればよいか－』教育出版、27-28頁。
- 2) 村井〔1990〕上掲書、31-32頁。
- 3) 小寺正位置、藤永芳純編〔2001〕『新版道徳教育を学ぶ人のために』世界思想社、87-89頁。
- 4) 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、10-11頁。
- 5) 山岸〔1995〕上掲書、23-24頁。
- 6) 山岸〔1995〕上掲書、24頁。
- 7) 山岸〔1995〕上掲書、24-25頁。
- 8) 今道友信、札野順編〔2008〕『はじめて学ぶ技術倫理の教科書』丸善、116-119頁。
- 9) DIT法を利用した会計倫理の先行研究としては、例えば、ローレンス・A・ボネモン、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、79-86頁を参照のこと。
- 10) これらの観点については、羽鳥 剛史、黒岩 武志、藤井 聡、竹村 和久〔2009〕「道徳性発達性理論に基づく土木技術者倫理に関する実証的研究-倫理規定の解釈可能性が土木技術者の倫理性に及ぼす影響-」土木学会論文集D Vol.165 No.3、および、石川ふみよ、塚本尚子、下江恵子・岡部聡子〔1999〕「看護ジレンマ場面における道徳判断と社会的相互作用－短期大学2年生と3年生の比較から－」東保学誌 Vol.2 No.1を参考に作成した。
- 11) これらの観点についても、羽鳥他〔2009〕上掲、および、石川他〔1999〕上掲を参考に作成した。

参考文献

- 石川ふみよ、塚本尚子、下江恵子・岡部聡子〔1999〕「看護ジレンマ場面における道徳判断と社会的相互作用－短期大学2年生と3年生の比較から－」東保学誌Vol.2 No.1。
- 石田正明編著〔1988〕『道徳教育研究』八千代出版。
- 今道友信、札野順編〔2008〕『はじめて学ぶ技術倫理の教科書』丸善。
- 大西文行編〔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。
- 小寺正位置、藤永芳純編〔2001〕『新版道徳教育を学ぶ人のために』世界思想社。
- 佐野安仁、吉田謙二編〔1993〕『コールバーグ理論の基底』世界思想社。
- 羽鳥 剛史、黒岩 武志、藤井 聡、竹村 和久〔2009〕「道徳性発達理論に基づく土木技術者倫理に関する実証的研究－倫理規定の解釈可能性が土木技術者の倫理性に及ぼす影響－」土木学会論文集 D Vol.165 No.3。
- 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。
- 村井実著〔1990〕『道徳教育原理－道徳教育をどう考えればよいか－』教育出版。

- Gaa, J.C. [1994] *The Ethical Foundations of Public Accounting*, CGA-Canada Research Foundation. (ジェームス・C・ガー著、瀧田輝己訳 [2005] 『会計倫理』 同文館。)
- Kohlberg, L. & Higgins, A. [1985] *Moral Stages and Moral Education*. (ローレンス・コールバーグ、アン・ヒギンズ著、岩佐信道訳 [1987] 『道徳性の発達と道徳教育』 広池学園出版部。)
- 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。)
- Rest, J.R. [1979] *Development in Judging Moral Issues*, University of Minnesota Press.
- Rest, J.R. [1986] *Moral Development: Advance in Research and Theory*, Praeger.