

会計倫理と会計教育

佐 藤 信 彦

I はじめに

多くの有名企業における不適切な会計に関する報道がなされていることもあって、最近、様々な形で会計倫理の重要性がますます主張されている。ところが、もともと倫理は教育することが可能であるのかということさえ議論されており、また、後述のとおり、倫理は教育できないという否定的な観点からの議論も見られる一方で、倫理に対してこそ教育の果たす役割が期待されるとする意見もある。そこで、本稿では、まず、教育の本質的な役割を明らかにし、それが倫理的ジレンマとどのようにかかわるのかを検討する。次に、会計倫理が問題となる状況は、言うまでもなく会計という領域に限定されているが、そのような領域においては、現在、国際的な議論として、国際会計教育基準において、この倫理問題も議論の対象となっているので、それを参照することを通して、倫理の観点から会計教育を検討していく。

II 会計教育と倫理的ジレンマ

(1) 会計教育の目的¹⁾

一般的に、教育は、教育をする者と受ける者、つまり教育主体と教育客体という関係の下で捉えられることが多い。この関係の中では、教育主体から

1) この部分は、佐藤・藤田・山田（2012）の概要である。

教育客体に対して一定の知識が与えられた後に、あらかじめ用意された特定の問題が与えられ、教育客体においてその問題の解決方法を修得することで、それと類似の問題を解決する能力を高めることに教育の目標が置かれる。ここでの教育は、教育主体から教育客体に対して一方的に与えられる関係、教育客体にとっては、言わば「受動型教育」となる。

これに対して、近年、人材育成という観点から、自ら主体的に学ぶ者、つまり、自ら問題を発見し、その問題を自ら解決する能力を高めていくことに、教育の目標を置くようになっていく。ここでの教育は、教育主体から教育客体に対して一方的に与えられるものではなく、「受動型教育」においては教育客体であった者が逆に教育の主体として自律的に学んでいくこと、つまり、「能動型教育」となるのである²⁾。

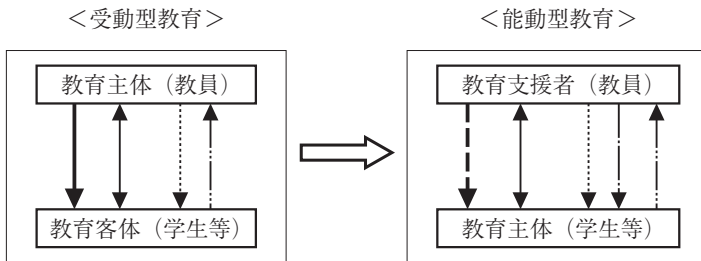
教育機関を前提として説明すれば、いわゆる教員と学生や受講生（以下、学生等という。）との二者が当事者となり、「受動型教育」の下では、教員が教育主体、学生等が教育客体となるが、「能動型教育」の下では、教育主体は学生等であって、教員は、教育主体である学生等が自ら学んでいく過程でその教育上の支援を行う者、つまり教育支援者となる。もともと自律的に問題を発見し、解決していく能力のない者にその能力を具備させることが教育の目的であるならば、受動型教育から能動型教育へと変化させること、つまり、学生等に、受け身の姿勢の受動型から、学生等が自ら問題を発見しその解決策を模索する能動型へと、姿勢の変化を促すことこそが、教育の目的といえるであろう。この状況を図示すれば、次頁の図表1のとおりである。

このような考え方を会計に当てはめれば、次のようになる。

まず、個人レベルにおける会計教育の目的は、現在の経済社会において機能する会計の本質を正確に理解し、その理解に基づいて、会計を取り巻くさまざまな状況下で生じている問題点を発見し、その解決策を提示できる能力を養成することである。これに対して、経済社会全体レベルでの会計教育の

2) ここでの能動型教育は、言い換えれば、「発見学習」と表現することもできる。なお、受動型教育は、「受容学習」とも表現される（佐藤・藤田・山田（2012）19-20頁）。

図表 1 教育の類型



<矢印の意味>

- A \longrightarrow B : AはBに教育を行う (BはAから教育を受ける)。
- A \dashrightarrow B : AはBに教育上の支援を行う (BはAから支援を受ける)。
- A \longleftrightarrow B : AとBは相互に影響を与える。
- A $\cdots\cdots\rightarrow$ B : AはBの達成度 (所与の課題の解決能力) を評価する。
- A \dashrightarrow B : AはBの達成度 (自律的問題発見・解決能力) を評価する。
- A \dashrightarrow B : AはBの教育スキルを評価する。

(出所：佐藤・藤田・山田 (2012) 3頁の図表 1-1 と 4頁の図表 1-2 を組み合わせ、さらに一部修正している。)

目的は、会計の本質を正確に理解する人材を育成し、その理解に基づいて、会計を取り巻くさまざまな状況下で生じている問題点を発見し、その解決策を提示できるような体制を整備することで、会計、ひいては経済社会のさらなる発展に貢献することである。

この場合、現状は、完全に受動型か完全に能動型というような両極端にあることはなく、その間のどこかにあるものと考えられる。教育の効果としては、学生等がどのレベルまで受動型から能動型に変化できているのかが問われることになり、段階性をもって捕捉されることになる³⁾。

3) 原田 (2012) では、倫理教育の目的について、徳目主義、価値主義および段階的発達主義の3つの考え方が紹介され、段階的発達主義に関して詳細な検討が加えられているが、本章の考えている受動型教育から能動型教育への移行も、段階的発達主義の考え方と符合するものといえよう。

(2) 倫理的ジレンマを巡る論点

上述のとおり、会計に関する自律的問題発見・解決能力を持った人材が会計教育によって輩出されれば、究極的には経済社会の発展に貢献できることになるが、会計が、ある意味で専門的知識として位置づけられると、その知識をもって自分の財産的利益を図ることも可能となる。正当な報酬として財産的利益を得るのであれば、その行為に問題はないということになるが、現実には、自分の利益のためのみに会計的専門知識やそれを有する者としての地位を不当に利用しようとするケースが出てくる。ここに、会計倫理の重要性がある。

ところで、会計倫理が現実の問題となると、関係する当事者としては、(ア) 倫理的ジレンマを引き起こす側、(イ) 倫理的ジレンマに巻き込まれる側および(ウ) 他者が倫理的ジレンマを引き起こしたかまたは引き起こそうとしていることや、あるいは他者が倫理的ジレンマに巻き込まれたかまたは巻き込まれようとしていることを知った側の3者が想定されうる。たとえば、粉飾決算を例にすれば、それぞれ、(ア) 部下に粉飾決算を命令する者、(イ) 上司から粉飾決算を命じられた者および(ウ) そのような状況の存在を知ってしまった者の3者である。

観点を変えると、上記の(ア)は、ある意味で加害者である。これに対して、(イ)は、第1次的には被害者であるが、倫理的ジレンマにおいて反倫理的行動をとったとき、加害者に転化することになる。つまり、その時点で、(イ)は(ア)と同じ立場におかれるのである。また、(ウ)も、倫理的ジレンマの存在を知っていたにもかかわらず、なんら行動を起こさず、それを見過ごしてしまったならば、直接的に責任を問うことができるか否かはそのときの状況次第であるが、結果的に反倫理的行動をとったことに違いはない。

(3) 倫理的ジレンマの当事者に対する会計教育の役割

そもそも倫理は教育できるのかという疑問が提示されることがある。その根拠として挙げられている点⁴⁾をチェファーズ＝パカラックはその教えるこ

とができないとする根拠は的外れであるか、あるいは不十分であると反駁している。チェファーズ＝バカラックは、その前提として、会計倫理を(a)理解、(b)理念の重視、(c)人格および(d)社風の4つの項目に分解している（Cheffers, M. & Pakaluk, M. (2007) pp. 225-226. 藤沼監訳 (2011) 316頁。）。つまり、会計における原則を正しく理解し、自己の利益よりも会計専門職としての理念を高いところにおき、さらに、本人が徳を持ち、かつ、倫理的な行動をとるのが容易な職場であれば、倫理的ジレンマに直面したとしても、倫理的行動をとることができると考えられるからである。

そのような観点からは、その点を筆者なりに要約すれば次のようになるであろう。もともと、倫理は教育できないとする根拠は、教育したとしても人が倫理的行動をとらないか、あるいは通常倫理的な行動をとる人であっても時には倫理的行動をとらない可能性を指摘しているだけであって、教育の役割を過大に設定しているのである。つまり、教育によって、人が必ず倫理的に行動するようになるか、あるいは、どんな悪人であったとしても、教育によって人は倫理的に行動するようになるというレベル、ある意味で100%ないし完璧状態を考えているようである。

しかしながら、倫理教育はそのようなレベルを問題にしているわけではな

- 4) チェファーズ＝バカラックは、倫理は教育できないとする論者の根拠を次の10項目にまとめている（Cheffers, M. & Pakaluk, M. (2007) p. 224. 藤沼監訳 (2011) 313-314頁。）。

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> (1) 教室にいても誰も倫理的な人になることはできない。 (2) 知識と善は、根本的に異なる。 (3) 人格は、すべて生立ちによって決まる。 (4) 行動は、すべて完全に自由である。 (5) 人は、やるべき旨を理解していることに反して行動する。 (6) 行動は、好き嫌いによって変わる。 (7) 倫理を教えることとは、すでに行ってきたことを体系化させることにすぎない。 (8) 心の奥底では、誰もがわがままである。 (9) もし倫理を教えられるのなら、倫理に関する教師と目される人がいるはずである。 (10) 徳のある人にはたいてい、邪悪な息子がいる。 |
|---|

い。倫理に関する教育の目的は、倫理的ジレンマに陥った時、人がより倫理的に行動するように、逆に言えば、人が倫理的でない行動をとらないようにできるだけ導くことである。さらにいえば、そのための倫理教育を受けない場合よりも受けた場合の方がより倫理的な行動をとることができるようにすることが目的なのであって、いわば相対的に考えているのである。したがって、人々が倫理的に行動できるようにするために会計教育が有効な手立てとなりうるかという観点から見れば、当然にその役割を果たすことができるといえるであろう⁵⁾。

ところが、倫理的ジレンマを解決するための鍵は、究極的には関係当事者自身の資質の問題であるという考えが示されることも多い。要するに、当事者本人が倫理観を具備していれば倫理的ジレンマに遭遇しても、おのずから当該ジレンマは解決されるというのである。しかしながら、その責任を当事者個人だけに帰せしめるということでは、もろもろの倫理的ジレンマの生起は全然抑制されることはないし、すでに述べたとおり、所属する組織に反倫理的行動を助長する文化があれば、いかに本人に倫理観があったとしても、倫理的ジレンマは解決できないのである。

もちろん、反倫理的行動をとった当事者自身に最大の責任があることはいうまでもないが、倫理的ジレンマに直面したときに、その行動にはどのような選択肢がありうるのか、また特定の行動をとった場合の帰結はどのようなものになると予測されるかなどを事前に当事者に周知させることは、反倫理的行動を防止し、当事者が倫理的に行動するための前提条件である。また、どのような組織においても倫理的ジレンマが存在する可能性があるので、倫理的に行動できる文化を作り出すことの必要性を組織の責任者に理解させ、

5) 「倫理は教育できない」とする意見に直接反論したものではないが、倫理を教育によって後天的に授けることの必要性を説いたものに、武田（2007年、58頁）がある。また、浦崎（2007年）や藤永（2007年）も、倫理観の涵養に教育の効果が認められることを前提にした論考であると思われる。なお、道徳に関する教育についてはあるが、小出（2009年）も、道徳教育はどのように実施されるべきかを論じている以上、これも教育可能であることを前提としていると言えよう。

そのような組織をつくりだす努力をさせることも、必要である。

このような点にこそ会計教育の重要性が存在する。倫理的ジレンマがどのような態様で現れ、どこに決定的な問題点が存在しているのかを発見できれば、自分が倫理的ジレンマに今直面しているにもかかわらず、そのことを理解できていない状況もありうる⁶⁾。すでに述べたとおり、会計教育の目的は、単なる専門的知識の修得にとどまることなく、自ら主体的に問題を発見し、その問題の解決を模索する人材を養成することにある。つまり、倫理的ジレンマという問題を発見でき、その解決を模索する人材の育成を、会計教育は担うのである。

また、人々にいかに倫理的行動をとるための資質が備わっていたとしても、その人が反倫理的に行動するように強制されてしまうような組織文化が存在していれば、そこにこそ倫理的ジレンマの存在する元凶があるということもできる。したがって、人々が倫理的に行動できるようにするためには、その人が属している組織に倫理的に行動する文化、つまり、組織内の人々が反倫理的行動をとらなくともよい文化が存在することが必要である。そのためにも、すでに述べたとおり反倫理的行動を強制されない文化を組織内で醸成する必要性を教育によって組織のトップに対して意識させることが必要である。

Ⅲ 会計教育における倫理問題

(1) 国際会計教育基準の体系

会計専門職業人の会計教育について、これまで体系的に分析・検討してきたものとして、国際会計士連盟(IFAC)の国際会計教育基準(International Education Standards for Accountants: IES)がある。フレームワークと8つの基準書からなるIESとこの公表日をまとめれば、次頁の表のとおりである。

6) 会計不正は、最初から確信犯的に実行されることは少なく、気がついたら粉飾企業の仲間入りをしていたという例が少なくないことが指摘されている(山口(2013)第9章)。

国際教育基準のフレームワーク		2015年 6月
1号	会計職業専門家教育プログラムへの参加要件 (Entry Requirements to Professional Accounting Education Programs (Revised))	2013年 2月
2号	当初の専門的能力開発－技術的能力 (改訂) (Initial Professional Development-Technical Competence (Revised))	2014年 1月
3号	当初の専門的能力開発－職業専門家としてのスキル (Initial Professional Development- Professional Skills)	
4号	当初の専門的能力開発－職業専門家としての価値観、倫理および心構え (改訂) (Initial Professional Development – Professional Values, Ethics, and Attitudes (Revised))	
5号	当初の専門的能力開発－実務経験 (改訂) (Initial Professional Development–Practical Experience (Revised))	2013年 3月
6号	当初の専門的能力開発－職業専門家としての能力の評価 (改訂) (Initial Professional Development – Assessment of Professional Competence (Revised))	2012年 11月
7号	継続的専門的能力開発 (再構成) (Continuing Professional Development (Redrafted))	2012年 7月
8号	財務諸表の監査を担当する業務執行社員の職業専門家としての能力 (改訂) (Professional Competence for Engagement Partners Responsible for Audits of Financial Statements (Revised))	2014年 12月

なお、発効日は、フレームワークと第8号が2016年7月1日、第1号と第7号が2014年1月1日、第2号から第6号が2015年7月1日である。

ところで、当然であるが、会計職業専門家 (Professional Accountant) の教育に関して展開されている IES を、本書の想定しているさまざまな利害関係者の倫理的ジレンマに関する議論にそのまま当てはめることはできない。しかしながら、会計を専門的職業として営んでいる会計職業専門家が直面する倫理的ジレンマは、程度の差こそあれ、多様な利害関係者と多くの点で共通しているし、むしろ、最も先鋭化された形で現出されるものとも考えることもできる。そのため、会計倫理の教育をめぐる議論を展開するのに大いに参考にできるはずであると考え、ここで取り上げるのである。

さて、IES は、まず、そのフレームワークにおいて、会計職業専門家にとっ

て必要な能力 (competence) は、「技術的能力 (Technical Competence)」、「専門的スキル (Professional Skills)」および「会計職業専門家としての価値観、倫理および心構え (Values, Ethics and Attitudes for Professional Accountant)」であるとした上で、それは学習 (learning) と能力開発 (development)、つまり広い意味での教育によって高められることが表明されている。その上で、能力開発は、会計職業専門家となるまでのもの (Initial Professional Development: IPD) と会計職業専門家となってからのもの (Continuing Professional Development: CPD) とに分けられる。

会計職業専門家になろうとする者は、まず会計職業専門家教育プログラムに参加し、会計職業専門家志望者 (Aspiring Professional Accountant) となるが、第1号で、その参加要件が記述されている。上述のとおり3つに分けられた能力については、「技術的能力」が第2号で、「職業専門家としてのスキル」が第3号で、「会計職業専門家としての価値観、倫理および心構え」が第4号で取り上げられている。さらに、会計職業専門家として重要な能力開発の要素である実務経験が第5号で記述される。また、会計職業専門家として必要な能力を会計職業専門家志望者が具備しているか否かの評価について、第6号が記述している。さらに、必要な能力を具備していると評価されたならば、会計職業専門家となるが、その能力を維持および向上させるために要求される CPD について、第7号が記述している。その上で、財務諸表監査を担当する業務執行社員 (Engagement partner)、つまり監査責任者の能力開発について、第8号が記述するのである。

なお、ここで注意すべきは、IES では、会計職業専門家 (Professional Accountant) に関して、日本と異なり、監査責任者 (Engagement partner) となりうる者と、一般の会計職業専門家とを区別しているということである。日本では、会計職業専門家である公認会計士は、現実にそれが実行可能かどうかは別にして、公認会計士法上、誰でも監査責任者となりうる。つまり、公認会計士=監査責任者である。しかし、IES では、監査責任者となるためには、会計職業専門家であることに加えて、一定の能力等の具備が要求され

ているのである。

(2) IES における会計倫理

すでに述べたとおり、IES のうち会計倫理に直接関連するのは、第 4 号である。そこでは、教育すべき内容としての倫理関連項目が次に示す表 A として挙げられている⁷⁾。

ここでは、すべての項目が中級レベルの習熟度を要求されている。IES4

表 A—職業専門家としての価値観、倫理および心構えに関する学習成果

能力分野（習熟度のレベル）	学習成果（Learning Outcomes）
(a) 職業専門家としての懐疑心および職業専門家としての判断(中級)	(i) 財務情報およびその他の関連データを批判的に評価する疑念的な探究心を発揮する。
	(ii) 関連するすべての事実および状況に基づいて、理路整然とした結論に達するため、合理的な代替案を識別し、評価する。
(b) 倫理原則（中級）	(i) 倫理の本質を説明する。
	(ii) 倫理に対する細則主義および原則主義のアプローチの利点と欠点を説明する。
	(iii) 倫理問題を識別し、倫理原則が適用される時点を決定する。
	(iv) 代替的行動案を分析し、その倫理的帰結を決定する。
	(v) 基本倫理原則（誠実性、客観性、職業専門家としての能力および正当な注意、守秘義務、ならびに職業専門家としての行動）を倫理的ジレンマに適用し、適切なアプローチを決定する。
(vi) 関連する倫理要件を、諸基準に準拠した会計職業専門家としての言動に適用する。	
(c) 公共の利益へのコミットメント（中級）	(i) 倫理の役割を専門職業の範囲内で社会的責任の概念に関連して説明する。
	(ii) ビジネスおよび良好なガバナンスに関して倫理の役割を説明する。
	(iii) 法律、規制および公共の利益の関係を含めて、倫理と法律の相互関係を分析する。
	(iv) 反倫理的な言動が個人、会計専門職および社会全体に及ぼす影響を比較する。

号の付録1「学習成果の習熟レベルの分類」では、習熟レベルを基礎 (Foundation)、中級 (Intermediate) および上級 (Advanced) の3段階で捉えている⁸⁾。これらは、学習成果を職場状況の不明確性、複雑性および不確

表2 習熟度のレベル

レベル	職場状況のレベル	焦点となる能力
基礎	低水準の不明確性、複雑性および不確実性	<ul style="list-style-type: none"> 適切な監督下で作業を行いながら業務を完了するに当たり、技術的能力の関連分野の基本原則および理論を定義、説明、要約および解釈すること 適切な職業専門家としてのスキルを使って割り当てられた業務を遂行すること 割り当てられた業務を遂行するに当たり、職業専門家としての価値観、倫理および心構えの重要性を認識すること 単純な問題を解決し、複雑な業務や問題を監督者または専門知識を有する者に照会すること 口頭および書面によるコミュニケーションを用い、分かりやすい方法で情報を提供し、考えを説明すること
中級	中水準の不明確性、複雑性および不確実性	<ul style="list-style-type: none"> 割り当てられた職務を完了し、意思決定を行うに当たり、技術的能力に関連する分野の基本原則および理論を独力で適用、比較および分析すること 割り当てられた任務を完了するために、技術的能力および職業専門家としてのスキルを組み合わせること 割り当てられた職務に職業専門家としての価値観、倫理および心構えを適用すること 会計および会計以外の利害関係者に対して、口頭および書面によるコミュニケーションを用い、分かりやすい方法で情報を提示し、考えを説明すること
上級	高水準の不明確性、複雑性および不確実性	<ul style="list-style-type: none"> プロジェクトや割り当てられた職務を管理および指揮し、利害関係者のニーズに適切な提案を行うために、技術的能力の諸分野における原則および理論を選択し統合すること プロジェクトや割り当てられた職務を管理および指揮するために、技術的能力と職業専門家としてのスキルを統合すること 職業専門家としての価値観、倫理および心構えに立脚する適切な行動指針を判断すること 限られた監督下で複雑な問題を評価し、調査し、かつ解決すること 複雑な問題および論点を予測し、適切に相談し、解決策を見つけること 幅広い利害関係者に対して、説得力のある方法で関連情報を一貫して提示し、説明すること

- 7) 表Aには、2013年3月に開催されたIAESBニューヨーク会議で、2012年7月の公開草案にはなかった(a) (iii) および (iv) の追加がなされた (井上 (2013) 82頁)。
 8) 公開草案の段階では、これらに熟練 (Mastery) を加えた4段階で捉えていたが、確
 定基準では3段階に変更されている。

実性のレベルの高低との関連で捉えたもので、基礎、中級および上級は、それぞれ前頁の表2のとおり区別される。

IV 会計倫理の教育手法

IES 第4号において、能力開発を促進するためには参加型のアプローチを用いることを検討することができ、これには、以下が含まれるが、もちろん、これに限定されるものではないとされている (A25)。

- (a) ロール・プレイング
- (b) 選択図書およびオンライン教材についての議論
- (c) 倫理的ジレンマが生じるビジネスでの状況に関するケース・スタディの分析
- (d) 懲罰に係る宣告と事実関係の議論
- (e) 企業における又は職業的専門家としての意思決定の経験を有する講師によるセミナー
- (f) オンライン・フォーラムおよびインターネット上の掲示板の使用

参加型のアプローチを採用することで、経営上の複雑な意思決定を行うことにより生じる可能性がある、個人およびビジネスにとっての倫理的影響および潜在的な利益相反に関し、参加者の意識をより高められる場合がある。学習体験を充実したものにするため、様々なアプローチを用いることができる (A22)。

また、IES4号では、「IFAC加盟団体は、会計職業専門家志望者のための職業的専門家としての価値観、倫理および心構えに関する学習および能力開発活動を、形式化および文書化された振り返り活動 (reflective activity) が含まれるように設計しなければならない。」(13項)と定め、特に振り返り活動を強調している。ここで、「振り返りとは、会計職業専門家が、将来の行動を改善することを目的として、それぞれの (実際のまたは擬似の) 経験を見直すことにより職業専門家としての能力 (competence) を、キャリアのすべての段階で継続的に開発する反復的プロセスをいう。」(A34項)のである。

ケース・スタディによる議論やロール・プレイングなどを用いて倫理的ジレンマを自らに当てはめて考察することは、これまでは遭遇していないが将来は遭遇するかもしれない倫理的ジレンマを事前に体験すること、つまり、これまでとは異質な状況を疑似体験することになり、かつ、それについて振り返り活動を行うことは、倫理教育にとって有効性があるものと考えられている⁹⁾。

V 会計倫理の教育成果の測定

IES 第4号において、適切な能力評価には、(a) 短答式の質問で構成される筆記試験、(b) ケース・スタディ、(c) 小論文、(d) 客観テスト、(e) 職場内評価、及び (f) 過去の学習の認識を含むことがある (A40) とされている。まず、筆記試験は、能力評価にとってもっともポピュラーな評価手段である。しかし、それにとどまらず、筆記試験に加えて、下記のように、正規教育の環境で評価するための他の手段が数多く存在する (A41) とも指摘されている。

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">(a) ケース・スタディのデータバンクを作成し、これらのケース・スタディに基づいたテストを行うよう会計職業専門家志望者に要求する。(b) 特定の公表されている事例に関し、日誌やノートをつけるように会計職業専門家志望の学生に要求するケース分析システムを用いる。(c) 職業専門家会計教育プログラムの倫理的側面に関する客観テストを用いる。(d) 倫理分析および意思決定を評価するため、ケース・スタディのグループ課題およびワークショップを用いる。 |
|---|

ここでは、筆記試験以外の評価手法が主として提示されている。それは、倫理にとって重要な要素である会計に関する原則の理解度を評価するために

9) 小出(2009年、70頁)でも、学校教育の場での道德教育の重要な手段の一つとして異質性の体験を意図的に提供することを挙げ、この疑似体験の有用性が指摘されている。ただし、その手段としては、文献が挙げられている。もちろん文献によっても疑似体験は可能であろうが、本文で述べたとおり、筆者はケース・スタディを用いたディスカッションなどのほうが、より有効であると考えている。

は、筆記試験が有効であったとしても、それ以外の項目の評価は筆記試験に馴染みにくいためである。つまり、筆記試験では、倫理問題に関連ある知識を有していることは確認できるが、最も重要な点である、本人が個人的利益よりも専門職としての理念を重視し、倫理的ジレンマに陥った場合でも、適切な判断に基づいて的確に行動できる能力を具備していることを確認できるわけではない。そこで、筆記試験以外にさまざまな評価技法が用いられることになるわけである¹⁰⁾。

また、職場評価については、正規教育環境下での評価とは異なり、多くの点でより困難であるとはしながらも、その評価手段としては、以下が含まれる(A42)としている。

- (a) 倫理的ジレンマが職場で生じた場合に、それについて議論し、ファシリテーターを介してそれを解消する
- (b) 倫理的な意思決定を、業績考課や査定と合わせてレビューする。

ここでは、ある意味で、人事考課の一環として、倫理的側面の評価が行われている。つまり、OJTの一環としての評価の実施が予定されている。倫理的に行動する能力が評価対象者にあるか否かを評価するには、実際に、その人が倫理的に行動したかどうかを検証すれば一目瞭然だからである。しかし、ここでは、評価者自身の誠実性が前提になっていることに留意しなければならないであろう。なぜならば、評価者が倫理的に行動していなければ、評価対象者が倫理的に行動すること自体が評価者にとって都合の悪い状況もありうるからである。

この点に関しては、すでに述べた通り、人が倫理的に行動するためには、当該組織に倫理的行動を促す文化があることも重要であることが想起される。その観点からは、当事者自身の評価以前に、当該組織にそのような文化が存

10) 原田(2012)では、段階的発達主義に拠る研究において用いられているレストのDIT(The Defining Issues Test)が紹介されているが、これも、その評価を数段階のレベルで捉えるひとつの方法であると考えられる。

在することの評価も併せて実施することが必要であろう。

VI 小括

以上、会計倫理と会計教育の関連について検討してきた。日本における会計倫理教育は、まだまだ不十分な状況にあることは、さまざまな調査から指摘されている¹¹⁾。しかしながら、会計教育においても、専門的知識を理解させるだけでは適切でなく、倫理教育が重要であることは、議論の余地がない。しかし、その場合、注意すべきは、倫理教育の限界であろう。本文でも述べたが、倫理教育を受けたからといって、すべての当事者が倫理的に行動するようになること、あるいは、倫理的ジレンマを的確に解決できるようになることは、期待できるはずはないのである。教育の成果は、教育を受けない場合と受けた場合とでの、倫理的ジレンマの生起の状況およびそのときの当事者の行動によって評価されることになる。

(筆者は熊本学園大学大学院会計専門職研究科教授)

<参考文献>

- Cheffers, M. & Pakaluk, M. (2007), *Understanding Accounting Ethics*, 2ed ed., Allen David Press. 藤沼亜起監訳・「公認会計士の職業倫理」研究会訳 (2011) 『マーク・チェファーズ+マイケル・パカラック [著] 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。
- International Accounting Education Standards Board (IAESB) (2014), IES No. 4 *Initial Professional Development—Professional Values, Ethics, and Attitudes (Revised)*, IFAC. なお、日本語訳については、日本公認会計士協会 IES 検討専門委員会での配布資料を参考にしている。
- 井上浩一 (2013) 「IAESB 会議報告 ニューヨーク会議」『会計・監査ジャーナル』第25巻第7号。
- 浦崎直浩 (2006) 「会計倫理教育の実態分析」『商経論叢』第53巻第1・2号、163–179頁。
- 浦崎直浩 (2007) 「会計倫理教育の現状と課題」(全国四系列教育会議 [編]・武田隆二【責任編集】『倫理・教育・コンプライアンス』税務経理協会、第Ⅲ編第5部第2章所

11) 日本の大学および大学院における会計倫理教育の現状等に関しては、浦崎 (2006) および浦崎 (2007) を参照。また、原田 (2012) では、具体的な大学等での会計教育カリキュラムにおける倫理教育の内容の検討および提言 (学部会計倫理教育としてのサンドウィッチ・アプローチなど) がなされている。

収)。

小出泰士(2009)「道德はどこまで教えられるか」(加藤尚武・草原克豪編著『「徳」の教育論』芙蓉書房出版、第2章所収)。

佐藤信彦・藤田晶子・山田康裕(2013)「会計教育のフレームワークの試案」(柴健次編著、『IFRS教育の実践研究』、創成社、第1章所収)。

武田隆二(2007)「倫理概念と教育」(全国四系列教育会議[編]・武田隆二【責任編集】『倫理・教育・コンプライアンス』税務経理協会、第I編所収)。

原田保秀(2012)『会計倫理の視座—規範的・教育的・実証的考察—』、千倉書房。

藤永 弘(2007)「四系列教育の視点からの倫理教育のあり方」(全国四系列教育会議[編]・武田隆二【責任編集】『倫理・教育・コンプライアンス』税務経理協会、第Ⅲ編第5部第3章所収)。

藤沼亜起編著(2012)『会計プロフェッションの職業倫理：教育・研修の充実を目指して(日本監査研究会リサーチ・シリーズ：10)』同文館出版。

山口利昭(2013)『法の世界からみた「会計監査」』同文館出版。