

会計教育研究の潮流・現状及び課題

藤原靖也

要旨

本稿の目的は、会計教育研究の潮流と現状を示したうえで、主に教育カリキュラムに焦点を当ててレビューを行い会計教育研究に関する知識基盤および今後の課題を共有することにある。会計教育研究の目標は会計教育に関する理論および実践を改善することにあるものの、わが国では会計教育に特化した学術雑誌 (Academic Journals) もなければ、会計教育に関して論じた文献も少なく、また議論の範囲も非常に狭い。

そこで本稿では諸外国で刊行された 2,000 本以上の学術論文を手掛かりに、教育の質の担保という観点から、会計教育研究の潮流と現状を示したうえで教育の根幹となるカリキュラム体系に焦点を当てて議論を行っている。

キーワード：会計教育・カリキュラム体系・教育アプローチ・学修成果

目次

- 1 はじめに
- 2 会計教育研究の潮流
 2. 1 論文総数と研究アプローチ
 2. 2 会計教育研究におけるテーマおよびサブトピック
- 3 会計教育研究の現状
 3. 1 教育カリキュラムに関するテーマ
 3. 2 各科目において教示される内容に関するテーマ
 3. 3 教育技術に関するテーマ
 3. 4 学生の学修意欲に関するテーマ
 3. 5 教育組織に関するテーマ
 3. 6 本稿の焦点
- 4 レビュー結果

4. 1 カリキュラム体系に関するトピック
4. 2 カリキュラム評価に関するトピック
4. 3 会計専門職の育成に関するトピック
4. 4 全体的な教育アプローチに関するトピック
- 5 考察
- 6 おわりに

1 はじめに

本稿の目的は、会計教育研究における諸外国の現状を示し、それらで挙げられている議論を整理したうえで、わが国における示唆を提示することにある¹。

会計教育研究の目標は、会計教育に関する理論および実践を改善することにある。何の指針もないままにやみくもに会計教育を行うと、本来会計専門職になりうる有望な人材の才能を埋没させてしまうおそれや、会計学を学ぼうとするやる気そのものをなくさせてしまうおそれがある (Phillips, 2017; Rebele, 2002)。また、とりわけ会計学に関する専門的知識を確実に修得するためには会計学に限らず他の学問領域を修得する必要があるため、膨大な分野をいかに体系立てて教示するかが会計教育の成否を分けることも広く知られている (Apostolou et al., 2017)²。

そのため、会計教育研究は、とりわけ諸外国においては財務会計論・管理会計論・税務会計論・監査論といった専門的な分野の研究と同列に位置づけられる領域横断的な大きな1つの研究分野として広く認識されている³。とくに優秀な学生・会計専門職・会計学の研究者を育成するためには会計教育の方策をどのようにすればよいかを学術的に検討し、知識基盤を共有・構築することは重要である。

会計教育に関してどのような方策が有効であるかを研究者間で共有する重要性に鑑み、諸外国では多数の学術雑誌 (Academic Journals) が刊行されている。例えば、Apostolou et al. (2017) によれば、会計教育研究にかかる主要6雑誌⁴において、1997年から2016年までに2000本を超える会計教育研究に関する論文が発表されていることが書誌学的研究を通じ

1 なお、以下で紹介する議論の中にはすべての専門分野の教育に通底する部分があるかもしれない。

2 例えば、数学・統計学、経済学、組織論・戦略論を含む経営学、心理学、社会学などがそれらにあたる。

3 これらの区分は便宜的なものである。財務会計と管理会計との融合的研究が多数存在するのも事実であるし、管理会計研究において戦略論の欠点を指摘している Milgrom and Roberts (1995) などもある。

4 *Journal of Accounting Education*, *Accounting Education*, *Issues in Accounting Education*, *Advances in Accounting Education: Teaching and Curriculum Innovations*, *Global Perspectives on Accounting Education* および *The Accounting Educators' Journal* の6誌である。

て示されている。

それだけではなく、会計教育研究以外の会計学に関する学術雑誌・書籍にも会計教育に関する学術論文が50年以上前から見られる(e.g. Kinney, 1986; Roy and MacNeill, 1967)。このことは、会計学の研究者にとって、自身の専門的な研究のみではなく後継者の育成をはじめとする会計教育の重要性が強く認識されてきた結果であろう。

しかしながら、わが国には会計教育に特化した学術雑誌もなければ、会計教育に関して論じた文献も非常に少なく、議論の範囲も非常に狭い⁵。これは、会計教育に関し、組織体制・カリキュラム編成を含めた良質な教育を提供する基盤を形成するための課題が山積しているにもかかわらず学術的・体系的に議論されることもないまま進められていることを暗黙のうちに意味しており、教育の質の担保という点において問題である。

そこで本稿では、会計教育研究において何が議論されているのかを示したうえで、主に教育基盤に関してどのような課題が挙げられているのかを文献レビューにより明らかにしたうえで、わが国における会計教育にも通底する示唆を検討することを目的とする。

2. 会計教育研究の潮流

2.1 論文総数と研究アプローチ

Apostolou et al. (2017) は1997年から2016年までの20年間の文献を書誌学的に分析した結果として、過去20年間の会計教育研究の論文総数は2023本であったことを明らかにしている。アプローチとしては大きく分けて(1)経験的研究、(2)記述的研究、(3)教育資源(instructional resources)に関する研究および(4)具体的なケースの検討という4つの手法が採り入れられていることが示されている。

うち、経験的研究は合計695本(全体の34%)、記述的研究は合計698本(全体の35%)、教育資源に関する研究は142本(全体の7%)、そして具体的なケースの検討は合計488本(全体の24%)である。また、1997年から2006年までの10年間と2007年から2016年までの10年間とに分けると、2007年から2016年までの論文数のほうが多く、また全体として経験的研究が増加傾向にあり、記述的研究が減少傾向にあることが示されている。

それらをまとめたものが、図表1である。

5 例外として、確かに上埜(2007)・柴(2007)・日本簿記学会簿記教育研究部会(2010)、また2017年における日本原価計算研究学会の統一論題で取り上げられた事例報告などはあるものの、それらのほぼ全てが各科目において教示されるべき内容や個々の教育技術に関する研究群に位置づけることができる。

また、会計教育に焦点を当てた査読付き雑誌はわが国には存在しない。

図表 1 会計教育研究の論文総数と研究アプローチ

	経験的研究	記述的研究	教育資源に関する研究	具体的なケースの検討	総数
論文総数	695 (34%)	698 (35%)	142 (7%)	488 (24%)	2023 (100%)
(うち、1997年～2006年の発刊数)	291 (33%)	327 (38%)	55 (6%)	200 (23%)	873 (100%)
(うち、2007年～2016年の発刊数)	404 (36%)	371 (32%)	87 (7%)	288 (25%)	1,150 (100%)

(出所：Apostolou et al. (2017) Table 3 を改変のうえ著者作成。なお、図表 1 における数値は論文数を、括弧内の比率は全体に占める研究アプローチの比率を示している。)

2. 2 会計教育研究におけるテーマおよびサブトピック

その中でも Apostolou et al. (2017) は経験的研究および記述的研究に着目し、それらの研究におけるテーマは大きく分けて (1) 教育カリキュラムに起因する課題、(2) 各科目において教示される内容に起因する課題、(3) 教育技術に起因する課題、(4) 学生の学修意欲に起因する課題、(5) 教育組織に起因する課題の 5 つに集約できると結論付けている。そのうえで、Apostolou et al. (2017) は、5 つのテーマそれぞれにつき複数のサブトピックが存在するとしている。それらをまとめたものが、図表 2 である。

例えば 1 つ目の教育カリキュラムに関するテーマであれば (1) カリキュラム体系そのものに関するトピック、(2) カリキュラム評価に関するトピック、(3) 会計専門職の育成に関するトピック、(4) 全体的な教育アプローチに関するトピック、(5) その他のトピックがそれらにあたる。また、学生の学修意欲に起因する課題であれば (1) 専攻およびキャリアに関するトピック、(2) スキルおよび特徴に関するトピック、(3) 学修アプローチに関するトピック、(4) 学問に対する不誠実さ (academic dishonesty) に関するトピック、(5) その他のトピックがそれらにあたる。

Apostolou et al. (2017) によれば、学生の学修意欲に関連するテーマが最もよく議論されており、次に教育カリキュラムに関するテーマが良く議論されている一方で、個々の教育技術に関するテーマや各科目において教示される内容に関するテーマについては相対的に論文数が少ないことを指摘している。

これらの論文数の傾向・推移は、会計教育研究の目標は会計教育の「短期的な」効率性の改善ではないことと整合的である。Rebele (2002) や Kaplan (2011) が言及する通り、会計教育者が主に検討すべき重要な事項は継続的かつ持続的な会計教育を通じた「長期的な」学修目標の達成のための方策であって、短期的な効率性を追求することではないのである。

またこれらのテーマやトピックは、Rebele (2002) がいうがごとく、会計教育研究においては学生の成果をいかにして向上させることができるかに関する科学的知見を蓄積させることが肝要であると述べていることと整合しているように思える。

すなわち、会計教育研究では個々の科目や個々の教員の技術的側面ばかりに目を向けるのではなく、カリキュラム全体を通して学生に体系立てて教育を行う方策が検討されている傾向があることが示されており、またその重要性が広く認識されていることを物語っていると

図表2 経験的研究におけるテーマおよびトピック

テーマ	トピック
1. 教育カリキュラムに関するテーマ	(1) カリキュラム体系そのものに関するトピック
	(2) カリキュラム評価に関するトピック
	(3) 会計専門職の育成に関するトピック
	(4) 全体的な教育アプローチに関するトピック
	(5) その他
2. 各科目において教示される内容に関するテーマ	(1) 会計情報システムに関するトピック
	(2) 会計監査論に関するトピック
	(3) 財務会計論に関するトピック
	(4) 管理会計論に関するトピック
	(5) 税務会計論に関するトピック
	(6) 会計倫理に関するトピック
	(7) その他
3. 教育技術に関するテーマ	(1) カリキュラムの運用に関するトピック
	(2) 情報技術を応用した会計教育に関するトピック
	(3) その他
4. 学生の学修意欲に関するテーマ	(1) 主専攻およびキャリアに関するトピック
	(2) スキルおよび特徴に関するトピック
	(3) 学修アプローチに関するトピック
	(4) 学問に対する不誠実さ (academic dishonesty) に関するトピック
	(5) その他
5. 教育組織に関するテーマ	(1) 研究能力に関するトピック
	(2) 教育能力に関するトピック
	(3) 労働市場に関するトピック
	(4) 統括組織に関するトピック
	(5) その他

(出所：Apostolou et al.(2017,2018) を参考に著者作成。)

いえる。

以上が、主に会計教育研究の潮流および議論されてきたトピックである。では、実際にはどのような研究がなされているのであろうか。本稿では、図表2において示したフレームワークに沿って、会計教育研究の現状を整理する。

3 会計教育研究の現状

3.1 教育カリキュラムに関するテーマ

教育カリキュラムに関するテーマは、会計教育において最もよく検討されているテーマの1つである (Apostolou et al., 2017, 2018)。当該テーマは (1) 会計教育に関するカリキュラム体系の編成に関するトピック、(2) カリキュラム評価に関するトピック、(3) 高度会計専門職の育成に必要なコア・コンピタンスに関するトピック、(4) 各科目の位置付けに関するトピックなどを議論する領域である。

会計教育に関するカリキュラムについて議論されているトピックおよび研究課題の現状をまとめたものが、図表3である。

図表3 教育カリキュラムに関する研究の現状

テーマ	トピック	研究課題
1. 教育カリキュラムに関するテーマ	(1) カリキュラム体系そのものに関するトピック	カリキュラム体系を検討する際にいかなる点を重視し、また留意する必要があるのか
	(2) カリキュラム評価に関するトピック	あるカリキュラム評価方針あるいは学修成果の評価方針を採用する際、学生の評価はどの程度変化するのか
	(3) 会計専門職の育成に関するトピック	高度会計専門職にはどのような能力が要求され、それを満たすためには何を教育・育成する必要があるのか
	(4) 全体的な教育アプローチに関するトピック	どのような教育アプローチを採用すれば会計学に関する学生のモチベーションや努力が持続し、学生の能力を効果的に高めることができるのか
	(5) その他	

(出所：各論文を参考に著者作成。)

3. 2 各科目において教示される内容に関するテーマ

各科目において教示される内容に関するテーマは、いわゆるシラバス上の各科目において、どのように教示すれば会計学に関する卓越したスキルを身につけさせることができるのかに焦点が当てられている。それは、わが国におけるいわゆる教養教育科目であれ、専門教育科目であれ同様である⁶。

各科目において教示される内容に関するテーマについて議論されているトピックおよび研究課題の現状をまとめたものが、図表4である。

図表4 各科目において教示される内容に関する研究の現状

テーマ	トピック	研究課題
2. 各科目において教示される内容に関するテーマ	(1) 会計情報システムに関するトピック	どのようにすれば学生時代に会計学に関する卓越したスキルを身につけさせることができるのか (研究課題の例)
	(2) 会計監査論に関するトピック	監査法人へのインターンシップの効果はどの程度あるのか
	(3) 財務会計論に関するトピック	財務会計の国際化に対してどのようにアプローチすればよいのか
	(4) 管理会計論に関するトピック	管理会計に関して、アクティブ・ラーニングの方策を採用する効果はどの程度あるのか
	(5) 税務会計論に関するトピック	
	(6) 会計倫理に関するトピック	会計倫理教育を受けた学生がその重要性をどの程度理解しているのか
	(7) その他	

(出所：各論文を参考に著者作成。)

3. 3 教育技術に関するテーマ

教育技術に関するテーマは、カリキュラムの効果的な運用—すなわち、効果的な学修方策—に着目する研究群である。具体的には、会計教育および会計学修を効果的に支援するためにはどのような方策が有用かを検討するものである。この研究群では、視聴覚教材の活用の

6 これらも便宜的な区分であるし、諸外国では教養教育・専門教育といった区分がされていない場合もある。

効果性などに焦点が当てられている。

当該分野では近年における情報技術の発展による E ラーニング (E-learning) 手法の導入やビッグ・データを活用した会計教育の効果性を検証する研究が増加傾向にある (Apostolou et al., 2017)。情報技術と会計教育とのリンクがどのようにすれば成功するのかが世界的にも議論を集めている。

教育技術に関するテーマについて議論されているトピックおよび研究課題の現状をまとめたものが、図表 5 である。

図表 5 教育技術に関するテーマ・トピック及び研究課題

テーマ	トピック	研究課題
3. 教育技術に関するテーマ	(1) カリキュラムの運用に関するトピック	会計教育および会計学修を効果的に支援するためにはどのような方策が有用か
	(2) 情報技術を応用した会計教育に関するトピック	E ラーニングやビッグ・データを活用した会計教育の効果はどの程度あるのか
	(3) その他	

(出所：各論文を参考に著者作成。)

3. 4 学生の学修意欲に関するテーマ

学生の学修意欲に関するテーマは、先の教育カリキュラムに関するテーマと同様、会計教育において最もよく検討されているテーマの 1 つである (Apostolou et al., 2017,2018)。当該テーマは (1) 主専攻とキャリアに関するトピック、(2) スキルおよび特徴に関するトピック、(3) 学修アプローチに関するトピック、(4) 学問に対する不誠実さ (academic dishonesty) に関するトピックなどを議論する領域である。うち、学問上の不正行為をいかにして防ぐのかを議論する学問に対する不誠実さ (academic dishonesty) に関するトピックは、インターネットの普及によりあらゆる情報に容易にアクセスすることが可能になった近年において特に問題視されるようになった新しいテーマであると言及されている (e.g. MacGregor and Stuebs,2012)。

学生の学修意欲に関して議論されているトピックおよび研究課題の現状をまとめたものが、図表 6 である。

図表6 学生の学修意欲に関する研究の現状

テーマ	トピック	研究課題
4. 学生の学修意欲に関するテーマ	(1) 主専攻とキャリアに関するトピック	会計学を主専攻とする意図・きっかけは何であって、どのようなキャリアを志向しているのか。また、博士号を目指している学生のキャリアをどのように見据えて教育を行えばよいのか
	(2) スキルおよび特徴に関するトピック	会計教育に関する自己効力感を身に付けさせるためにはどのような教育を施せばよいのか。また、不安をどのように除去すればよいのか
	(3) 学修アプローチに関するトピック	学生の学問上のパフォーマンスに影響を与える要因は何か。また、学生の意欲をいかに評価すればよいのか
	(4) 学問に対する不誠実さ (academic dishonesty) に関するトピック	急増する剽窃・カンニングなどの学問上の不正行為をいかにして食い止めるのか
	(5) その他	

(出所：各論文を参考に著者作成。)

3. 5 教育組織に関するテーマ

教育組織に関するテーマは、教員の会計学の研究能力と会計教育に対する評価の関係性、教育能力の高い教員はどのような特徴を有しているのか、組織的に高い教育効果を上げるためにはどのようなアプローチが有効か、教員の労働環境と教育の質との関係性、そしてファカルティ全体としての会計教育に関する考え方について検討する領域である。とりわけ、教員の研究能力と教育能力とは直結しない、という結果が多くみられるのが特徴的である (e.g. Rebele and Pierre, 2015)。

教育組織に関して議論されているトピックおよび研究課題の現状をまとめたものが、図表7である。

図表7 教育組織に関する研究の現状

テーマ	トピック	研究課題
5. 教育組織に関するテーマ	(1) 研究能力に関するトピック	教員の会計学に関する研究能力が教育能力に対する教育組織（大学・大学院など）の評価に与える影響
	(2) 教育能力に関するトピック	教育能力の高い教員はどのような特徴を有しているのか、あるいは組織的に高い教育効果を上げるためにはどのようなアプローチが有効か
	(3) 労働市場に関するトピック	テニチャーノンテニチャーなど、教員の労働環境によって教育の質がどの程度左右されるのか
	(4) 統括組織に関するトピック	ファカルティ全体としての会計教育に関する考え方がどの程度教育の質に反映されるのか
	(5) その他	

(出所：著者作成。)

3. 6 本稿の焦点

本稿では、諸外国においては最もよく議論されていることが明らかとなっているもののわが国ではほとんど議論されていないテーマ、すなわち「1. 教育カリキュラムに関するテーマ」を中心に議論されているトピックをレビューする。

それは、Apostolou et al. (2017) が言及するがごとく、当該テーマをレビューすることは、会計教育に含めるべき内容は何であって、どのように会計教育を提供すべきかという根本的な課題を解決するにあたり根幹となる課題を明らかにできる可能性があるためである。換言すれば、当該テーマをレビュー対象としたのは、会計教育を充実したものにするためには、会計教育に関する個々の教授法そのものだけでなく、より広い視点から会計教育における知識基盤を共有することが重要であるという問題意識がある。

4 レビュー結果

4. 1 カリキュラム体系に関するトピック

カリキュラム体系そのものに関する研究群は、主にカリキュラム体系を検討する際にいかなる点を重視し、また留意すべきかを議論する研究群であり、その研究課題は多様である。

例えば Burns (2014) は、会計科目と他の科目群との連携は会計学の高度な理解にとって重要であるものの、いかにすれば効果的に連携させたカリキュラムを編成することができるかを検討する際には細心の注意・検討が必要であると主張している。

Burns (2014) は、会計科目と他の科目との連携を図ることには大きな困難が伴う点を考慮する必要があると結論付けている。それは、多様な科目を1つの教育プログラムに統合させるには、専攻が異なる多数の教員を1つのプログラムに組み入れる必要がある一方で、個々の教員は別々かつ1つの主専攻に精通していることを考慮しなければならないためであるとしている。すなわち、前提として会計学と自身の主専攻との連携に関する十分な理解が全ての教員に浸透しているわけではないということである。

Burns (2014) は、そこからカリキュラム体系の無駄が多くなる（これを Burns (2014) は学生にとっての「機会損失」と呼んでいる）恐れが高いため、カリキュラム編成は安易にしてはならず、すり合わせと協働体制の整備に十分な時間をかけ、またその効果をしっかりと検証することが重要であると主張している。

また Ballou et al. (2018) は、会計専門職 (accounting professionals) と学術研究者 (academicians) が学部生向けに組み立てるべきと考えているカリキュラム体系は異なることを、サーベイデータをもとに明らかにしている。具体的には、会計専門職は基礎的な会計理論・計算結果を基に議論ができる力を養成することに大きな時間を割くべきであると回答していた一方で、学術研究者は深い会計理論を身に付けること自体が重要であると回答していた。研究に費やす時間を十分に取るべきであるという結果は同じであったものの、Ballou et al. (2018) はサーベイの結果から、会計言語をもとにした思考力・コミュニケーション能力を身に付けるべきとする実務家と、知識そのものを身に付けるべきという学術研究者との間で大きな乖離があったと結論付けている⁷。

Kinney (1986) は、会計研究者を育成するためには会計の知識そのものの修得というよりも、リサーチ・デザインに関する高度な知識を修得したうえで仮説を検証できる力を養成することが必要である一方で、そのカリキュラムが欠如していることを問題視している。そ

7 ただし当該研究は学部生に対するカリキュラム体系の在り方を議論しているものであって、研究者志望の学生に対するカリキュラム体系の在り方に関する議論であれば会計専門職の認識は異なる可能性がある。

のうえで、とくに定量的研究を行う会計研究者には「独立」変数 (“independent” variables) と共変的要因 (contemporaneous factors) との相違をきちんと理解したうえで統計的手法を用いる必要性——すなわち正確な統計学の理解——と、その前提としてリサーチ・デザインに関するカリキュラムを充実させる必要性を説いている。

すなわち、学部教育にせよ、研究者を育成するためのカリキュラムにせよ、会計教育を行うためには幅広い学問領域の理解とその応用力が必要であり、カリキュラム体系の編成においては各科目の知識そのものを理解するだけでなく、「使いこなすことのできる」人材を養成する力が要請されていることを一連の研究は示唆しているのである⁸。

4. 2 カリキュラム評価に関するトピック

カリキュラム評価に関するトピックは、あるカリキュラム評価方針あるいは学修成果の評価方針を採用する際、学生の評価はどの程度変化するのかを主たる問題とする (Apostolou et al., 2017; Perera et al., 2014)。この研究群では、例えば学修成果の評価方針を変更した際、新たな評価方針に沿った学修評価を受けた学生と、変更していない学修評価方針に沿った学修評価を受けた学生との間でどれだけパフォーマンスに差があったのかを検証する比較研究⁹が良く使われ、従属変数としては学生の成績などのパフォーマンス指標が用いられる傾向にある。

例えば Bergner et al. (2016) は、簿記の初学者を対象とした試験において多肢選択式の問題を採用する際、その選択肢の数—すなわち試験の情報量—を変更した場合、どの程度学生の成績に反映されるかに着目した比較研究を行った結果を報告している。Bergner et al. (2016) の研究では学生は2つのクラスに分けられており、双方のクラスともに同じ学修内容で同じレベルの問題が40問出題されたものの、一方のクラスでは問題のうちおおよそ半数は1対1のペアにならず意図的に選択肢が余るように (これを Bergner et al. (2016) は過剰な情報量を含む設問と呼んでいる) 設計されており、もう一方のクラスでは選択肢の数 (すなわち情報量) が過剰にならないように設計されていた。

結果は、過剰な情報量が与えられた試験を受けたクラスは、過剰な情報量を有していない試験を受けたクラスよりも有意に成績が低かったのみならず、全体的な成績分布を見ると学生の簿記の能力を的確に表しているとは言えなかったことを示している。ここから Bergner et al. (2016) は、正確に簿記の能力を測定・評価するためには、情報量が過剰に多い形式

8 ただし、統計学など他の学問領域の重要性をどれだけ学生が理解できているのかという根本的な課題に関しては未知であると Kinney (1986) も Kaplan (2011) も疑問視している。

9 コホート研究 (比較対照研究) などがその代表例である。

の問題を採用することには疑問があると結論付けている。

また、Tinkelman et al. (2013) は、成績の評定方法に着目し、どの方法が適切な評定方法なのかを比較研究により検証している。Tinkelman et al. (2013) は、アメリカのある大学の7つの会計学のクラスにおける1062人のデータを5年間にわたり収集し、どの評価方法が適切に学生の成績を表しているかを検証した結果を報告している。その際に用いられた数値は(1)合計点数、(2)重みづけされた平均等級(S,A,B,Cなど)(3)評定の中央値、そして(4)各講義の難易度に合わせた調整済み合計点数の4つである。Tinkelman et al. (2013) は、どの方法を採用した場合も個々の学生のレベルを適切に反映したのとは評価しづらく、ゆえに成績評価方針を明確に定めたいうえで、各手法の相対的な利点をもとに何を採用するのが妥当であるかを深く検討することが重要であると結論付けている¹⁰。

これらの結果は、学修方針やその評価方法を決定するに際してどのような方法を取るべきかという課題に関しては未解決な部分が多いことを示しているものといえよう。

4.3 会計専門職の育成に関するトピック

会計専門職の育成に関するトピックは、高度会計専門職にはどのような能力が要求され、それを満たすためには何をどのように教育・育成する必要があるのかを探求する研究群である。

当該トピックの中でも特に焦点が当てられてきたのはテクニカル・スキルと呼ばれる会計学の専門知識そのものではなく、会計学の知識を前提とした活用能力—具体的にはコミュニケーション能力—である。それは、いくら会計学に関する知識を有していたとしても、それを説得的に、あるいは分かりやすく伝えることができなければ高度会計専門職として活躍することは困難であるという認識が広く共有されているためである(see Siriwardane and Durden, 2014)。Siriwardane and Durden (2014) が行った文献レビューによれば、当該テーマに関してはコミュニケーション能力の醸成方法、それが学修成果に及ぼす影響からカリキュラム編成においてどのように当該能力を位置づければ良いのかまで、多岐に及ぶとされている。

ここで「コミュニケーション能力」の育成とは具体的には何を育成することなのかに関しては複数考えられるとしている(Riley and Simons, 2013)。

第1は、会計知識をもとにした論述力すなわち文書を介したコミュニケーション能力である。Riley and Simons (2013) は、高度専門職の育成のためには会計知識をもとに論述できるスキルが重要であることは広く認められている一方、その教育方法に関するカリキュラム

10 Tinkelman et al. (2013) は、とりわけ(3)5年間の評定の中央値を用いた場合、41%の学生のみが同程度の評価となった一方、59%の学生は同等の評価にならなかったことを明らかにしている。

体系の構築をいかにすればよいかに関しては議論が続いていることを明らかにしている。それは、ひとえに論述力といっても大きく分けて2つのアプローチがあり、それぞれの科目群をいかにしてカリキュラムに組み込めばよいかは継続的かつ効果的な学修成果の達成に関して難しい問題だからである (Riley and Simons,2013)¹¹。

1つ目のアプローチは、「執筆のための学修」である。このアプローチは、文書の内容、スタイル、構造、文法、スペリングなど、学生の文書によるコミュニケーションスキルそのものを強化し改善するための方策を指す (May and Arevalo,1983)。

2つ目のアプローチは、「執筆による学修」である。このアプローチは、学生にコース内容全体に関する理解を深めさせるとともに積極的かつ参加型の学修を促進することを目的とし、執筆によるコミュニケーション・スタイルは考慮外とし、課題を与え自分なりの解決策を考えさせる方策である (Crumbley and Smith,2000)。

Riley and Simons (2013) は、これらの2つのアプローチは排他的なものではなく補完的な役割を果たすため必ずしも分けて議論する必要はないとしながらも、カリキュラム編成に関しては、その配当年度・配当内容等に関し十分な検討が必要であると指摘している。

第2は、会計知識をもとにした口頭によるコミュニケーション能力 (Oral Communication) である。それは、会計専門職は十分な口頭でのプレゼンテーション能力を重要視している一方で、会計学を専攻する学生はきちんと伝わるかどうかに関して著しく不安を感じる傾向が強いことが明らかになっているためである (de Lange et al.,2006)。また、会計学の知識を基にした口頭でのコミュニケーション能力が高い学生ほど理解度も高く、また会計学の知識を駆使してものごとを考える能力が高い傾向にあることが確認されているためである (de Lange et al.,2006)。

それゆえ、会計教育に関するカリキュラム編成においては、究極的にはコアとなる科目に関する一連のカリキュラムを犠牲にすることなく、独立したプログラムとして口頭によるプレゼンテーション能力に関する科目群をカリキュラムに組み込むことが重要になると指摘されている (Smythe and Nikolai,2002)。ただし、Smythe and Nikolai (2002) は、いつの時点でどのような科目をコースワークの中に組み込めばよいのかに関しては非常に困難かつ繊細な判断が必要となることも指摘している。

総括すれば、当該議論は会計知識の活用能力の醸成・育成の問題であると位置づけることができるとともに、そもそも会計知識がなければ活用することは不可能であるがゆえ、カリキュラム編成に関しても非常に難しい課題が山積しているといわれるのである。

11 Riley and Simons (2013) は継続的かつ効果的な学修成果の達成に関わる問題をカリキュラム遂行に関する問題 (implementation problems) と呼んでいる。

4. 4 全体的な教育アプローチに関するトピック

全体的な教育アプローチに関するトピックは、全体的な会計学科目の教育アプローチをどのように考えるべきかを探求する研究群である。具体的には、どのような教育アプローチを採用すれば会計学に関する学生のモチベーションや努力が持続するのか、学生の能力を効果的に高めることができるのかが研究されている。

例えば Riley and Ward (2017) は会計学におけるアクティブ・ラーニング・アプローチの効果性について、学生の学修態度および学修体制に焦点を当てて検討を行っている。Riley and Ward (2017) の行った調査では、各学生をプレテストを経て (1) 能動的な個人、(2) 協力するように要請されたグループ、および (3) 受動的な個人の3グループに分けたうえで、それぞれに同一の課題を割り当て、結果の相違が検証されている。Riley and Ward (2017) の結果は、アクティブ・ラーニング・アプローチの効果は能動的である個人において最も高く、協力するように要請されたグループにおいて最も低かったことが示されている。Riley and Ward (2017) は、アクティブ・ラーニング・アプローチの導入には、学生の中に学修態度の点においてとりわけ能動的な個人がいることを前提としなければほとんど効果を発揮しないと結論付けている。

また、Bay and Pacharn (2017) は、監査論の講義の中で、会計監査に関する問題解決を中間テストの課題とする教育アプローチを採用した効果を測定・評価した結果を報告している。Bay and Pacharn (2017) の実験的研究では、学生の半分はグループ・ベースで行う組に、もう半数は個人ベースで行う組に分けられ、テストに関しては2つの中間テストと、個人ベースで行う期末試験を採用し、行われた。うち、2つの中間テストはグループ・ベースで行う組はグループで協力すればできる試験形式に設計され、個人ベースで行う組は個人でも解ける形式に設計され、実質的な試験のレベルは同じに設定されていた。期末試験に関してはすべて個人で解答する形式で行われた。結果は、期末試験の成績に関しては教育スタイルとは有意な関係性がない一方で、2つの中間テストの成績に関してはグループで協力する組のほうが個人ベースで行う組よりも有意に高かった。ここから Bay and Pacharn (2017) は、教育アプローチに関してはグループで協力することを奨励するアプローチに少なくとも仕向けるほうが学修成果にとって良い影響を与えると結論付けている。

これらの結果は、会計教育とひとくくりに言ったとしても学修目標・学習内容によって適した教育アプローチが違うことを示唆しているといえよう。

5 考察

教育カリキュラムに関するテーマにかかる議論1つをとっても、会計専門職の育成から基礎的な会計リテラシーの効果的な修得・育成の方策まで幅広い分野にわたり、総じて、当該

テーマには未解決の課題が多いことを明らかにした。それらは、カリキュラムの編成方針に関する課題から評価方法に関する課題・会計専門職の育成に関する課題・効果的な教育アプローチに関する課題など多岐にわたる。

まず、効果的に会計学と他の科目群とを連携させたカリキュラムを編成することは重要であるが、実際にカリキュラム体系を編成するには細心の注意・検討が必要であるという指摘に対しては、具体的には何が効果的な方策なのかには明確な答えはない。ただし、学生にとっての機会損失を避けるためのカリキュラム体系を検討することは、わが国における会計教育にとっても重要であろう。

次にカリキュラム体系を計画した場合の学生の成績評価方法に関しても、どの評価方法を取ったとしても適切な評価という観点からは欠点があることが明らかになっている中で、いったい学生の何を評価するのかを明確にする重要性が浮き彫りにされているといえよう。

また、会計専門職の育成に関するテーマは会計知識の活用能力の醸成・育成の問題であると位置づけることができるとともに、そもそも会計知識がなければ活用することは不可能である一方で同時に活用能力を身に付けなければ会計専門職の育成は不可能である。それゆえ、カリキュラム編成に関しても非常に難しい課題が山積しているといえる。

さらに、教育アプローチに関する課題に関しても、例えばアクティブ・ラーニング・アプローチを導入しようにも学生の中に学修態度の点においてとりわけ能動的な個人がいることを前提としなければほとんど効果を発揮しない。その中で、ある教育アプローチを何のために導入するのかを議論することは教育効果の向上という点においてわが国における会計教育研究においても重要な課題の1つとなり得るであろう。

なお、これほど多くの検討事項が示されていることは、現代そして将来の会計実務を改善できる人材を養成するためには現在の分析ツールの改善方策を思考・検討できる適切なカリキュラム体系が必要であり、それこそが根幹となると主張している Kenney (1986) や Kaplan (2011) と首尾一貫しているといえよう。

このことは、おそらく諸外国でもわが国でも共通であるといえ、それゆえ会計教育においては会計学に関する専門的知識だけではなく専門的知識を活かすための教育カリキュラムの編成の重要性が強調されているのである。

6 おわりに

本稿では、会計教育研究の潮流と現状を示したうえで、特に重要なテーマであるとされるカリキュラム体系に関する課題を明らかにした。本稿の結果は、会計教育研究においては多様な研究テーマや課題が継続的に議論されており、その中で重要な位置を占めるテーマの1つであるカリキュラム体系に関するテーマ1つを取ってもさまざまな課題が山積しているこ

とを示している。

わが国では、個々の教授法に関する議論に終始しがちであるが、諸外国における文献レビューの結果では逆の結果が見られている。個々の教授法に関する議論も重要である一方で、個々の教授法が会計教育における根本的な問題ではない、ということも示しているのである。特に、カリキュラム体系の編成や積極的な学修態度の維持といった側面が大きな影響を及ぼすことを明らかにしている。

もちろんわが国における教育制度と諸外国の教育制度とは異なるため本稿で挙げた課題のうちどこまでが議論の対象となるのかはわが国におけるコンテキスト要因を考慮する必要があるという限界を認めたくえでも、諸外国における知見と未解決の課題はわが国における会計教育の在り方を検討するにあたって有益なものになるう。

なお、カリキュラム体系に関するテーマ以外に議論されている事項に関する詳細な文献レビューは、別稿に譲ることとしたい。

参考文献

- Apostolou, B., Dorminey, B.W., Hassell, J.M. and Rebele, J.E. (2018) , Accounting education literature review (2017) , *Journal of Accounting Education*,43:1-23.
- Apostolou, B., Dorminey, B.W., Hassell, J.M. and Rebele, J.E. (2017) , Analysis of trends in the accounting education literature (1997–2016) , *Journal of Accounting Education*, 41(2):1-14.
- Ballou, B., Heitger, D.L. and Dale Stoel, D. (2018) , Data-driven decision-making and its impact on accounting undergraduate curriculum, *Journal of Accounting Education*,44:14-24.
- Bay, D. and Pacharn, P. (2017) , Impact of group exams in a graduate intermediate accounting class, *Accounting Education*, 26(4): 316–334.
- Bergner, J., Filzen, J. J., and Simkin, M. G. (2016) , Why use multiple choice questions with excess information?, *Journal of Accounting Education*, 34: 1–12.
- Bruns, S. M. (2014) , Accounting integration issues: From AECC to Pathways and beyond, *Advances in Accounting Education*, 15: 127–134.
- Crumbley, D. L. and Smith, L.M. (2000) , Using short stories to teach critical thinking and communication skills to tax students, *Accounting Education: An International Journal* ,9(3): 291–296.
- de Lange, P., Jackling, B. and Gut, A. (2006) , Accounting graduates' perceptions of skills emphasis in undergraduate courses: An investigation from two Victorian universities, *Accounting and Finance*, 46:365–386.
- Kaplan, R.S. (2011) , Accounting scholarship that advances professional knowledge and practice, *The Accounting Review*, 86(2): 367-383.
- Kinney, W.R. Jr. (1986) , Empirical accounting research design for Ph. D. students, *The Accounting Review*,

- 61(2): 338-350.
- MacGregor, J. and Stuebs, M. (2012) , To cheat or not to cheat: Rationalizing academic impropriety, *Accounting Education*, 21(3): 265-287.
- May, G. S. and Arevalo, C. (1983) , Integrating effective writing skills in the accounting curriculum, *Journal of Accounting Education*, 1(1): 119-126.
- Milgrom, P. and Roberts, J. (1995) , Complementarities and fit strategy, structure, and organizational change in manufacturing, *Journal of Accounting and Economics*, 19(2-3): 179-208.
- Perera, L., Nguyen, H. and Watty, K. (2014) , Formative feedback through summative tutorial-based assessments: The relationship to student performance, *Accounting Education: An International Journal*, 23(5): 424-442.
- Phillips, F. (2017) . Are you making learning too easy? Effects of grouping accounting problems on students' learning, *Issues in Accounting Education*, 32(3): 81-93.
- Rebele, J.E. (2002) , Accounting education's uncertain environments: descriptions and implications for accounting programmes and accounting education research, *Accounting Education*, 11(2): 3-25.
- Rebele, J. E. and St. Pierre, E. K. (2015) , Stagnation in accounting education research, *Journal of Accounting Education*, 33(2): 128-137.
- Riley, T.J. and Simons, K.A. (2013) , Writing in the accounting curriculum: A review of the literature with conclusions for implementation and future research, *Issues in Accounting Education*, 28(4): 823-871.
- Riley, T.J. and Ward, K. (2017) , Active learning, cooperative active learning, and passive learning methods in an accounting information systems course, *Issues in Accounting Education*, 32(2): 1-16.
- Roy, R. H. and MacNeill, J. (1967) , Horizons for a Profession: *The Common Body of Knowledge for Certified Public Accountants*, NY: AICPA.
- Siriwardane, H. P. and Durden, C. H. (2014) , The communication skills of accountants: What we know and gaps in our knowledge, *Accounting Education: An International Journal*, 23(2): 119-134.
- Smythe, M-J. and Nikolai, A.L. (2002) , A thematic analysis of oral communication concerns with implications for curriculum design, *Journal of Accounting Education* 20(3): 163-186.
- Tinkelman, D., Venuti, E. and Schain, L. (2013) , Disparate methods of combining test and assignment scores into course grades, *Global Perspectives on Accounting Education*, 10:61-80.
- 上埜進 (2007) 「資格・検定試験の原価計算・管理会計教育への影響—サーベイ・スタディー」『原価計算研究』31 (2) :55-61.
- 柴健次 (2007) 『会計教育方法論』関西大学出版部 .
- 日本簿記学会簿記教育研究部会 (2010) 『『教養としての簿記』に関する研究』日本簿記学会 .