

会計理論学会 第37回全国大会  
スタディグループ中間報告・研究報告  
要旨集

統一論題テーマ

「会計はどのように社会を創造するのか」

2022年9月30日(金)～10月2日

場所：立命館大学 大阪いばらきキャンパス  
立命館いばらきフューチャープラザ



# 会計理論学会 第37回全国大会

## 開催にあたって

第37回大会準備委員会

金森絵里

コロナ禍の状況が続いておりますが、会員の皆様には、ますますご健勝のこととお慶び申し上げます。

このたび9月30日（金）から10月2日（日）におきまして、立命館大学で第37回大会を開催することとなりました。大会開校に選ばれましたことは、誠に光栄であると存じております。本年度は、理事と報告者および対面参加希望者は対面でご参加いただき、同時にzoom開催もおこなうハイブリッド方式となります。

会計が、経済活動を映し出すとともに、経済活動に影響を与える双方向的な機能を持っていることは、これまでも幾度となく指摘されてきました。つまり、会計は環境適合的技術であるだけでなく、環境形成的技術でもあります。会計は、社会における所得・富・権力の配分に影響を与える社会的・政治的活動であるとみなすことができます。

ただし、会計が実際に、どのようにして社会を創造しているのかについては、未開拓の研究領域が多く残されています。特に、具体的な計算の特質に関する研究が不足しているため、会計の社会構成力に関する議論も表面的な主張に終わりやすい傾向を持っています。

このような問題意識のもとに、統一論題テーマを「会計はどのように社会を創造するのか」とさせていただきます。統一論題においては、会計計算の目的や原理にまで立ち返り、会計がどのように社会を創造しているのか、さらには創造しうるのかについて、理論と実践の双方から多面的に議論します。会員外の國部克彦先生（神戸大学）をお招きしてキーノート・スピーチをしていただき、活発な報告・討論になることを企図しました。

会員の皆様のご参加を心からお待ち申し上げます。なお、本大会中に本学会の次期会長・理事・学会賞審査委員の選挙が行われることも併せてお知らせいたします。

最後に、本大会の開催にあたり多大なご支援とご協力を賜りました会計理論学会の先輩、役員の方、会場および大学関係者の方、その他の関係者の方々に篤く御礼申し上げます。

## 目次

スタディグループ中間報告 .....	4
スタディグループ中間報告 .....	5
先端分野の会計研究対象における会計理論.....	7
統一論題報告 .....	9
レスポンシビリティの会計学—会計で世界を変えるには.....	10
会計の起源と近代資本主義社会形成への新たな視点.....	12
オンライン空間における監査社会 .....	14
新しい付加価値会計の構想 .....	16
自由論題報告 .....	18
イノベーションと管理会計 .....	19
再資源化産業の原価計算.....	21
わが国における内部監査の実態と動向.....	23
社会福祉法人における内部留保の再検討 .....	25
日本の会計制度の構造的問題.....	27
Aerospace Accounting 宇宙空間会計研究のための緒論： .....	29
施設案内 .....	31

# スタディグループ中間報告

# スタディグループ中間報告

会計理論学会第 37 回全国大会 於：立命館大学 2022 年 10 月 1 日

岩崎勇（大阪商業大学）

## (1) 研究テーマ

収益認識についての総合的研究

## (2) スタディー・グループ・メンバー

本スタディグループのメンバー構成は以下のとおりである。

【代表】 岩崎勇（大阪商業大学）

【構成メンバー】 浅野千鶴（明治大学）、井上定子（兵庫県立大学）、岡田裕正（長崎大学）、椛田龍三（専修大学）、高須教夫（大阪学院大学）、徳山英邦（帝京大学）、千葉啓司（千葉商科大学）、藤井秀樹（金沢学院大学）

【オブザーバー】 池田健一（福岡大学）、石山宏（山梨県立大学）、市川紀子（駿河台大学）、大野智弘（創価女子短期大学）、杉山晶子（東洋大学）

## (3) 研究会

本スタディグループの研究会は以下のとおり開催された。

第 1 回研究会 2021 年 12 月 12 日 於：大阪商業大学（Zoom）

第 2 回研究会 2022 年 3 月 27 日 於：大阪商業大学（Zoom）

第 3 回研究会 2022 年 6 月 26 日 於：大阪商業大学（Zoom）

第 4 回研究会 2022 年 7 月 24 日 於：大阪商業大学（Zoom）

第 5 回研究会 2022 年 8 月 7 日 於：大阪商業大学（Zoom）

## (4) 研究目的

本スタディグループの研究目的は以下のとおりである。

今日においては、世界的に国際会計基準審議会（IASB）の公表する国際財務報告基準（IFRS）が益々世界標準的な基準として認められ、既に任意適用を含めて 100 か国以上で採用がなされている。それゆえ、この IFRS の影響力が益々強くなってきており、それは、例えば、わが国においても、資産負債アプローチを採用する収益認識基準が基本的に採用されるなど、従来わが国の会計の基本思考である発生主義会計を揺るがしかねないような状況となってきている。

すなわち、より具体的には新たな収益認識基準として、わが国の企業会計基準委員会（ASBJ）は、2018 年 3 月に新たな収益会計基準である企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（収益認識基準という）を公表し、2021 年 4 月 1 日以降に開始する事業年度の期首から適用を開始している。これは、2014 年に IASB が公表した国際財務報告基準（IFRS）第 15 号「顧客との契約から生じる収益」に相当するものである。す

なわち、従来においてわが国においては、収益費用アプローチの観点から実現主義に基づき取引による財貨・サービスのフローに着目して収益を認識してきたが、新基準では、資産負債アプローチに基づき履行義務というストックに着目し、その変動により収益を認識することとしている。

この新たな収益認識基準の基本的な考え方は、国際的比較可能性の確保の観点からIFRSを基本的にすべて受け入れるけれども、国内の適用上の課題に対処するため、代替的な取扱いを追加し、許容している、というものである。

このような状況の下において本研究の目的は、文献研究に基づきこれまでなされてきた収益認識会計の理論及び制度上の到達点とそれに内在する問題点について検討を行っていくことを目的としている。

#### (5) 研究テーマ

本スタディグループの各メンバーの個別の研究テーマは以下のとおりである。

##### (a) 全体理論

(1)収益認識の現代的意義（本研究の意義）（岩崎）、(2)認識の基礎概念（藤井）、(3)利益観と収益認識（岡田）、(4)IASB 概念フレームワークと収益認識基準の関係（高須）、(5)IASB・FASBの収益認識基準（井上）、(6)わが国の概念フレームワークと収益認識基準の関係（市川）、(7)わが国の収益認識基準（杉山）、(8)発生主義会計と収益認識基準の関係（徳山）、(9)コメントレーター分析（栲田）、(10)わが国の従来の収益認識実務への影響の概要（池田）

##### (b) 個別論点

(1)ポイント制度（石山）、(2)返品権付取引（大野）、(3)変動対価（岩崎）、(4)総額表示・純額表示（本人か代理人か）（浅野）、(5)有償支給取引（千葉）、(6)買戻契約（千葉）、(7)工事契約（浅野）、(8)役務の提供（石山）、(9)ライセンス契約（大野）、(10)請求済未出荷契約（池田）、(11)顧客からの返金が不要な支払い（岩崎）、(12)製品保証（浅野）

#### (6) これまでの研究内容

これまでであるタディグループの研究会を5回開催し、研究報告と質疑応答を行い本スタディグループの研究テーマに関する研究を行って来ていると同時に、各メンバーによって各メンバーの分担テーマの研究を継続してもらっている。なお、各メンバーのテーマの研究の進捗状況についてはホームページにUPされる（予定の）「スタディグループ中間報告要旨」を参照されたい。

#### (7) 最終報告に向けて

本スタディグループでは来年度の最終報告に向けて研究会を重ね、『最終報告書』の作成を予定している。

# 先端分野の会計研究対象における会計理論

## スタディ・グループ中間報告

吉見 宏（北海道大学）

### 1. 本スタディ・グループにおける研究の意図と意義

本スタディ・グループはそのタイトルのように会計学の「先端分野」における理論が、どのようにあるいはどのレベルで形成されているかをレビュー的に確認することにある。

会計学は、研究においては先端分野にあふれている。その多くは、学際的研究であり、その結果会計学の他の分野の理論的成果が導入される可能性も高い。それ自体は、会計理論にとっては否定されることではないと思料される。なぜならば、伝統的に会計学は、例えば経済学を典型に、その隣接分野と考えられる分野の理論あるいはその成果を適用し、発展させ、会計理論を形成してきた歴史を持つからである。

本スタディ・グループで取り扱おうとしている「先端分野」には、以下のようなものが含まれる。

- ① 近年注目されてきた分野であり、わが国では少なくとも理論的研究が少なく、研究者も多くはないと考えられるもの

本グループで扱ったもの：スポーツ・ビジネス、コンテンツ会計、会計倫理、会計不正、非財務報告（統合報告書を含む）の保証

本グループで扱っていないその他の例：ジェンダー会計、ファイナンス、法廷会計（フォレンジック・アカウンティング）

- ② すでに長年議論の対象となっているが、理論形成の点では議論が少なかったと考えられるもの

本グループで扱ったもの：会計制度、会計責任（アカウンタビリティ）

本グループで扱っていないもの（すでに学会レベルの組織が形成されており、そこでの議論が適切と考え本研究の対象からは除いたもの）：会計教育、ガバナンス（内部統制含む）

※会計監査、環境会計（CSR、ESG等を含む）についても、理論形成に絞るとわが国では議論が少なかったと考えられるが、すでに範囲が広く先端分野として研究するにはボリュームを考えても不適切と考えられるため対象とはしていない。

上記のように、本スタディ・グループの研究対象とした「先端分野」には、直感的に認められるであろうもの(①)以外に、これまでの研究では理論研究が少なかったのではないかとと思われる②も含めている。

なお、本研究においては、各分野の基礎となっているあるいは影響を与えている理論のう

ち、1 つを推奨したり、あるいは新たな独自理論を形成して提示することは求めている。むしろある分野のここまでの会計理論研究を総括し、今後の研究の出発点を示すことを目的としている。このため、本中間報告において報告された各分野における重要な理論の欠如等について、学会員諸氏の積極的なサジェスチョンを切に期待している。

## 2. 中間報告における研究の進め方

中間報告においては、各委員に以下の 2 つの方法のどちらかで研究をまとめるよう依頼した。

- ① 現段階で考え得る「理論」を網羅的に提示する。最終報告では、これらをより詳細に検討することになる。
- ② 現段階で考え得る「理論」のうち、代表的と考える 1 つを取り上げて説明する。最終報告では、これらの他の理論についても検討することになる。

## 3. 本スタディ・グループの構成員は、以下の通りである。

岡野泰樹（北海道大学大学院経済学研究院准教授）

鈴木翔（新潟経営大学経営情報学部講師）

角田幸太郎（熊本学園大学大学院会計専門職研究科教授）

檜山純（北海道科学大学未来デザイン学部准教授）

村上理（跡見学園女子大学マネジメント学部講師）

吉見明希（北海道情報大学経営情報学部講師）

吉見宏（北海道大学理事・副学長、大学院経済学研究院教授（職務付加））：研究代表者

## 4. 中間報告における登壇者（予定）

時間の関係から、中間報告においては代表して以下の 5 名が簡単に研究の進捗について説明する予定である。

吉見宏、吉見明希、村上理、鈴木翔、岡野泰樹



# 統一論題報告

# レスポンスビリティの会計学—会計で世界を変えるには

國部克彦（神戸大学）

人生の目的とは人々に目的を与えることである。そうすれば社会は繁栄し、世界は存続する。

Colin Mayer, *Prosperity*, 2018

企業経営や経済におけるパーパスの重要性を説いたハーバードビジネススクールのレベッカ・ヘンダーソンは2020年に出版した *Reimagining Capitalism in a World on Fire* において、大規模な環境破壊、経済格差、社会の仕組みの崩壊の3つを、現代が抱える三大課題として指摘している。その後、世界では、新型コロナウイルス感染症のパンデミック、ロシアのウクライナ侵攻、台湾問題の緊迫化などが立て続けに起こり、グローバルな社会の基盤はますます大きな危機に直面するようになってきている。ヘンダーソンは、これらの問題を解決するためには、「新たな法律と新たな規制の整備と同じくらいに、新たな行動様式、思考様式が求められる」と主張する。そこで彼女が強調するのがパーパス（目的・存在意義）である。

個人が自らのパーパスに目覚め、それが組織に共有されるとき、パーパス経営が成立する。そうすれば組織はパーパスの実現のために動くことが可能であろう。しかし、個人のパーパスの前に、組織のゴールが決められていて、その割り振られた責任を履行することが企業での人間の仕事であるとすれば、現代社会の危機を乗り越えるための改革を進めることは困難である。しかも、制度が人間に限定された責任のみを果たすように構築されているのは、いかにパーパスの重要性を理解していても、それを実践することは困難である。

社会を構築している仕組みを変革するためには、その根本にある思考回路を変えなければならない。現代社会は経済社会として構成されているので、経済の仕組みの根幹を変える必要がある。それを、現在の仕組みを創り出している既存の制度である市場や政府に頼ることはできず、一から創造していく必要がある。ヘンダーソンの言う「新たな行動様式、思考様式」は、制度から与えられるものではないからである。それには、個人がパーパスを基準に行動していくしかないが、経済という体制が、個人の自発性を活かすのではなく、むしろ拘束するように作用しているのであれば、その仕組みを変えるところから始める必要がある。

そのために会計の果たす役割は大きい。会計は経済に形式を与える手段であるが、形式が経済システムとして制度化されてしまうと、逆に形式が行為を規定することになる。その典型が会計実践におけるアカウントビリティに見ることができる。会計行為は、何もないところに生じることはなく、何らかの権能（財や権利など）を与えられることによって生じる。そこでは人間が自発性を発揮する余地は少なく、むしろ人間の行為をアカウントビリティの枠内に抑え込もうという力が優先される。

もちろん、これはアカウントビリティが人間社会にとって有害であるということではない。経済社会を営む上で、アカウントビリティは欠くことのできない行為規範である。しか

し、アカウンタビリティだけで行為が規定されるようになってしまうと、社会が危機に瀕したときに、経済システムはその課題を克服していく力を失うのである。この問題に対処するためには、アカウンタビリティを超える次元の責任に基づく行為が求められる。そのような責任をここではレスポンスビリティと呼ぶことにしよう。

レスポンスビリティは、response と ability の2つの用語から構成されていることから理解できるように、本来、「応答可能性」という意味である。つまり、「応答できる」のであれば、行為する責任が生じるのである。そこでは事前的な権能の委託・受託関係はなく、人は何らの前提なしに応答可能性を考えなければならない。したがって、レスポンスビリティはあらかじめその内容を確定しておくことはできず、その意味で無限の責任である。一方、アカウンタビリティはその定義上、有限の責任でしかありえない。

アカウンタビリティとレスポンスビリティをこのように理解すれば、責任概念としてはレスポンスビリティのほうがより根源的であることがわかる。なぜなら、有限のアカウンタビリティの範囲を決めるためには、その背後に、無限の何かが存在している必要があるからである。したがって、会計という実践も、アカウンタビリティに依拠する前に、レスポンスビリティに基づく必要があり、レスポンスビリティに照らして初めてアカウンタビリティの内容が決まるという、当然の順序を回復させなければならない。この順序が倫理として共有されるとき、社会の変革は軌道に乗るであろう。

したがって、レスポンスビリティに基づく会計とは、アカウンタビリティに基づく会計とは別種の会計というわけではなく、むしろアカウンタビリティに基づく会計以前に構想されるべき会計である。レスポンスビリティに基づく会計は、あらかじめ内容を規定することができないものであるから、当然、多元的で、かつ状況に応じて可変的でなければならない。

その一つの例は、サステナビリティ会計と呼ばれる実践の中に見ることができるであろう。伝統的な財務会計や管理会計が財務価値を中心とする一元的な評価体系を有するのに対して、サステナビリティ会計は、環境の価値や人間の価値などを対象とした多元的なものである。そこでは様々な価値観が表現されることで、現代社会の課題に対処する道が開かれる可能性がある。ただし、サステナビリティ会計も、最近の動向のように財務報告書に取り込まれてしまうと、財務価値の中に回収されてしまうので、注意が必要である。

本報告では、このような視点から現代社会の危機を克服するためにはレスポンスビリティの会計学が必要なことを論じ、会計で世界を変えるために必要な実践について考えたい。

#### <参考文献>

國部克彦(2017)『アカウンタビリティから経営倫理へ』有斐閣。

國部克彦他(2019)『創発型責任経営』日本経済新聞出版社。

Henderson, R. (2020) *Reimagining Capitalism in a World on Fire*, Penguin Random House.  
(『資本主義の再構築』日本経済新聞出版)。

Mayer, C. (2018) *Prosperity: Better Business Makes the Better Goods*, Oxford University Press. (『株式会社規範のコペルニクスの転回』東洋経済新報社)。

# 会計の起源と近代資本主義社会形成への新たな視点

橋本寿哉（大東文化大学）

本報告は、統一論題「会計はどのように社会を創造するのか」について、歴史的に考察するものである。「会計はどのように生成し、どのように近代資本主義社会を創造したのか」を新たな視点から捉え直し、これからの会計を考える手がかりとしたい。

一般に、中世後期イタリアにおける複式簿記の生成をもって「会計の起源」とされる。この複式簿記が資本主義の発達に大きく貢献したとする見解がゾンバルト、ウェーバー、シュンペンターらによって表明されてきたが、会計の起源から資本主義社会形成に至るまでの歴史は、一貫して近代的な合理性に基づいて実現されたとする見解が通説になっていると思われる。すなわち、商業取引の活発化に対応して、共同企業組織が生成・発達するのに並行して、その活動を計数的に捉えて稼得利益の算定、分配計算を行うために会計が生まれ、それらがその後も継続的な発達を見せた結果、自由競争に基づき資本拡大を目的とする近代的な資本主義社会へと繋がったとする見方である。

こうした通説に対して、本報告では、西欧中世の経済思想や商人たちの意識等の新たな視点からの考察により、複式簿記を生成させた中世後期イタリアにおける商業活動実践が、活発化した取引の中で新たに芽生えた合理性の意識に基づく一方、多くの部分がキリスト教の理念に合致した正義の意識、商人たちの神への恐れ、贖罪観念、慈善の考えに基づいていたことを跡付ける。その上で、複式簿記が、理想的な社会の実現を目的に社会のあり方と密接な関係をもって生成し、それが人びとの行動を変化させ、そのことが結果として資本主義社会の重要な基礎を形成することになったことを明らかにする。

しかし、その後の資本主義の本格的な発達の中で、こうした会計の成り立ちは忘れ去られ、会計と社会一般との関係性が見失われてしまった。新たな視点から捉えた歴史を踏まえて、今日の会計観や会計のあり方を見直すことを提言する。

## I. 西欧における伝統的な商業観とその転換

—トマス・アキナスの経済思想—（13世紀）

西欧キリスト教社会では、伝統的に商業活動は卑しく穢れた行為とされ、商人は蔑まれてきた。しかし、中世後期に都市を中心に交易が盛んになると、スコラ哲学の完成者トマス・アキナスは、現実即して従来の商業観を大きく転換させた。

トマスは、財産の私有を容認するとともに、あらゆる取引が「公正価格」で行われるべきことを主張した。また、商業利得を、労働や危険負担に対する報酬として「節度ある利益」であることを条件に正当化した。さらに、キリスト教で厳しく禁じられていた微利を、損害の補償と捉える場合は容認されるとし、共同企業形式による事業への投資と利益分配も、喜びも苦しみも分かち合う兄弟的結社の性格をもつものとして正当化した。

こうしたトマスの考えは、近代資本主義思想の萌芽とも見做せるが、あくまでもキリスト教の理念に基づく「正義」に基づいたものであった。

## II. 神と正義と記録と計算 ―商人たちの実践と意識― (14世紀～15世紀中葉)

トマスの貢献により商業活動の正当性が認められるようになり、また、商業取引の繰り返しのなかから商人たちの間で合理性の意識が生じてきたが、否定的な商業観は根強く、商人たちは自らの行いに自信がもてずに不安を感じ続けていた。そうした状況において、商人たちはあらゆる事項を正確かつ詳細に秩序立てて記録に残し、自らの行為が正義に基づいたものであることを神に示そうとした。同様に、会計帳簿の冒頭には神への祈祷文を掲げ、帳簿記録が真実であり客観的で公正なものであることを示した。また、「ビランチオ」と呼ばれる計算書の作成を通じて稼得利益を正確に算定し、暴利を貪っていないことを証明した。こうした詳細な記録と正確な計算は、卑しいとされる商業活動に従事したことに向けられる神の怒りに対する怖れが、商人たちに行わせたものであった。

地域間取引の拡大による為替手形の発行等により利益が驚くほど増大すると、商人たちは贖罪観念を強め、計算を更に強化させた。その結果、14世紀末までに完全な複式簿記が生成し、15世紀にはこれを用いた体系的な実務が行われるに至った。

## III. 「パチョーリ簿記論」の真意と複式簿記生成の社会的意義 (15世紀末以降)

複式簿記を論述した世界で最初の印刷文献として、1494年にルカ・パチョーリ著『スンマ』が刊行された。パチョーリは、数学者であると同時にフランシスコ派の修道僧であり、神が世界を作り上げた言語が数学であると考えていた。数学を実践において普及させるために、商人たちに向けて『スンマ』に簿記論を含めて出版したのであった。

パチョーリ簿記論には、複式簿記の詳細な解説に加えて、商人たちへの助言や倫理的な教えが数多く含まれている。パチョーリの真意は、複式簿記を論じることを通じて、神が是認する商人のあるべき姿を示すことにあった。複式簿記によって取引が記録されることで、商人たちの行った取引の公正性、そして商業活動そのものやそれを行う共同企業組織自体の正当性が証明されたのである。そうした修辭的な力の故に、複式簿記はキリスト教社会において採用されてきたが、パチョーリ簿記論はそうした流れを決定づけたのである。

複式簿記があらゆる商人たちに共有される社会的な知的技術になったことをもって、「会計の起源」と見做すことができる。社会に受け入れられた複式簿記は、それが用いられることを通じて、商人たちに正直で誠実な活動を促し、公正な取引が行われるようにと人びとの行動を変化させた。あらゆる経済活動が秩序立てて自由に活発に行われるようになり、それが結果として近代資本主義社会の重要な基礎を形成することになったのである。

## IV. 総括

キリスト教の理念に合致した正義の意識や神への怖れ等に基づく中世後期イタリアの商人たちの実践から複式簿記が生成し、社会に普及したことが「会計の起源」となった。理想的な社会の実現を目的に、社会のあり方と密接な関係をもって生まれた会計は、人びとの行動を変化させ、近代資本主義社会の重要な基礎を形成することとなった。

その後の資本主義の本格的な発達過程においても会計は重要な役割を果たしたが、次第に効用部分だけが注目されるようになり、今日の合理性、効率性に基づいた会計観が確立された。一般社会との関係といった広い視野から会計を捉え直し、そのあり方を再定義することが求められる。

# オンライン空間における監査社会

## －ファクトチェックサイトの事例－

岡野泰樹（北海道大学）

英国の会計学者 Michael Power が『監査爆発』(Power [1994])、『監査社会』(Power [1997]) を中心とする一連の著作において、監査社会の論理を示してから 20 年以上が経過した現在、監査はますます多様な領域に拡張し、新たな監査が出現しているように思われる。こうした現況は、監査論研究において伝統的に対象とされてきた会計専門職（職業会計士）による会計監査を超えた、多様な監査の研究を会計学者に促すことで(Chapman and Peecher [2011])、監査の役割やあり方に新たな洞察をもたらしている(Davis [2011], Francis [2011], Power [2011])。

近年、オンライン上で急速に増加しているファクトチェックサイトは、こうした監査領域の拡張の一例として理解されるものである。ファクトチェックは、主に社会的に影響力のある人物によってなされた公の主張の真実性や正確性を外部組織が評価・報告する(Nieminen and Sankari [2021])、監査を構成する一般的な概念要素(Power [1997])を備えた実践であり、いわゆるフェイクニュースに対抗する手段としても注目を集めている(立岩 [2019])。

本報告の目的は、このようなファクトチェックサイトを Power が示した監査社会の論理によって分析することで、オンライン空間への監査の拡張という、より現代的な現象に対する監査社会の論理の影響を検討するとともに、伝統的な会計監査とそれを担ってきた会計専門職への含意を得ることにある。

報告の構成は以下の通りである。

- I. はじめに
- II. オンライン空間における監査と監査社会の論理
  1. オンライン空間における監査
  2. 監査社会の論理
- III. ファクトチェックサイトにおける監査社会の論理
  1. ファクトチェックとは何か
  2. ファクトチェックサイトにおける監査社会の論理
  3. 監査の多様性と会計専門職への含意
- IV. 結論

報告の目的が示される「I. はじめに」に続く、「II. オンライン空間における監査と監査社会の論理」では、まず、オンライン空間における多様な監査に焦点を当てた先行研究を概観することで本報告の位置付けを示す。次いで、監査がいかんにして多様な領域に拡張するのかという、監査社会の論理を確認する。ここではとくに、Power [1996] で詳述されてい

る、監査が多様な領域に拡張するために、物事を監査可能にする3つの方法(測定可能性への注目、統制システムの存在、他の専門家の利用)に注目する。

「Ⅲ. ファクトチェックサイトにおける監査社会の論理」では、まず、米国における主要なファクトチェックサイトの一つであり、世界各国のファクトチェックサイトに大きな影響を与えている PolitiFact (Graves [2018]) を例に、ファクトチェックとファクトチェックサイトの基本的な仕組みを概観することで、ファクトチェックが、独立性、証拠の収集、意見の表明といった、監査を構成する一般的な概念要素を備えた実践であることを確認する。次に、Power [1996] で詳述されている監査社会の論理(物事を監査可能にする方法)がファクトチェックサイトにおいて観察されるか否かを、具体的なファクトチェックの事例も取り上げつつ検討する。ここではとくに、一般にその検証が困難とされている主張、例えば、予測・予想のような将来の事象に言及する主張や、価値観を含むような主観性の強い曖昧な主張が、ファクトチェックの対象とされた、すなわち監査可能とされた事例に注目する。さらに、伝統的な会計監査と比較した際のファクトチェックの応答的な性質を確認した上で、会計専門職がオンライン空間において今後直面する可能性のある脅威と機会を示すとともに、定性的な情報の保証という、現在の会計専門職が直面している課題への示唆を示す。

「Ⅳ. 結論」では、以上の検討を通じた本報告の結論を述べる。

#### <参考文献>

- Chapman, C . and Peecher, M. [2011] “Worlds of assurance”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 36, No. 4-5, pp.267-268.
- Davis, J. [2011] “Insights from assurance analogs”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 36, No. 4-5, pp.313-317.
- Francis, J. [2011] “Auditing without borders”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 36, No. 4-5, pp.318-323.
- Graves, L. [2018] “Boundaries not drawn: Mapping the institutional roots of the global fact checking movement”, *Journalism Studies*, Vol.19, No.5, pp.613-631.
- Nieminen, S. and Sankari, V. [2021] “Checking PolitiFact’ s fact-checks”, *Journalism Studies*, Vol. 22, No. 3, pp.358-378.
- Power, M. [1994] *The Audit Explosion*, Demos.
- Power, M. [1996] “Making things auditable”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21, No. 2-3, pp.289-315.
- Power, M. [1997] *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford University Press. (國部克彦・堀口真司訳 [2003]『監査社会－検証の儀式化－』東洋経済新報社).
- Power, M. [2011] “Assurance worlds: Consumers, experts and independence”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 36, No. 4-5, pp.324-326.
- 立岩陽一郎 [2019]『ファクトチェック最前線-フェイクニュースに翻弄されない社会を目指して-』あけび書房。

# 新しい付加価値会計の構想

内野一樹（立教大学）

## 1. 問題の所在

資本主義のあり方が問われている。2019年8月には、米国の経営者団体ビジネス・ラウンドテーブルにおいて、「企業のパーパスに関する声明」が宣言され、2020年1月の世界経済フォーラムの年次総会ダボス会議においても、マニフェスト2020「第4次産業革命における普遍的な会社のパーパス」が採択された。これらいずれにも共通することは、パーパスという用語が使用され、またESGやSDGsの観点が採り入れられてステークホルダー概念が拡張されていることである。資本主義に見切りをつけるのではなく、その延長線上で成果の適正な分配を行なって、貧困・格差をなくし、自然環境に配慮して、ステークホルダーとの良好な関係を築いていくことが説かれている。このような株主資本主義からステークホルダー資本主義への宗旨替えが声高に叫ばれる中で、会計は如何に応答できるであろうか。

## 2. 資本主義の見直しと会計

これまで会計は、資本利益計算—資本所有の顛末を認識するための価値計算—を中心として、資本主義を支え続けてきた。会計は、企業活動という対象を映し出す鏡に喩えられることがある。しかし、対象を映し出す際には解釈や判断を伴う場合があり、何らかの掘り所が必要となる。その意味では、会計は、客観的に存在する対象を映し出すのではなく、対象についての像を構築するという築像であるといえる。会計には、築像によって事実を再構成して、社会を作り上げていく可能性がある。株主資本主義からステークホルダー資本主義への転換という潮流に即して、会計はステークホルダーとの協働によって創出された価値の計算に移行していく蓋然性が高まっているのではなかろうか。歴史を紐解けば、社会的な価値を表すことができ、すぐにも実行可能なオルタナティブとして、付加価値会計が挙げられよう。また、GRIスタンダード2016やIIRC国際統合報告フレームワーク2021（改訂版）においても、付加価値と類似した価値概念が想定されているように思われる。

## 3. 新しい付加価値計算書

新しい付加価値会計における計算書の雛形を示せば、図表1のようになる。上段は、控除法によって付加価値を算定するところから始まる。控除法は、企業内で追加された価値という付加価値の定義に合致しており、原始記録から計算される。売上高から購入原材料・サービス等の外部購入費用を控除し、さらに減価償却費を差し引くことで純付加価値を求めている。そして、純付加価値に、金融収益が増大している実態に配慮して「その他の収益（金融収益等）」を足して、「拡張された付加価値」を算定している。

下段（網掛け部分）は、上段で算定された「拡張された付加価値」をステークホルダー別に分配している。加算法は、付加価値の分配結果を列挙するものであり、従業員、株主、借入資本、政府・自治体への分配が並べられる。そして、前述のステークホルダー概念の拡張



を承けて、分配先として地域社会、自然環境、知的・人的資源を追加している。

最後に、拡張された付加価値から分配価値の累積額が差し引かれて、留保利益が算定され、企業それ自体に分配されることになる。

**図表 1** 新しい付加価値計算書

売上高	×××	←顧客・消費者
○購入原材料・サービス等	×××	←サプライヤー
○減価償却費	×××	←サプライヤー
付加価値	<u>×××</u>	
⊕その他の収益（金融収益等）	×××	
拡張された付加価値	<u>×××</u>	
従業員への分配（給与・年金）	×××	→従業員
株主への分配（配当）	×××	→株主
借入資本への分配（利息）	×××	→債権者
地域社会への分配（寄付・投資）	×××	→地域住民
自然環境への分配（環境保全費用・投資）	×××	→自然環境
知的・人的資源への分配（研究開発費等）	×××	→従業員・次世代
政府・自治体への分配（税金）	×××	→政府・自治体
その他費用・損失	×××	
留保利益（企業への分配）	<u>×××</u>	→企業それ自体

（出所）小栗・陣内（2022）91, 114 頁より作成。

#### 4. 結びにかえて

本稿では、株主資本主義からの揺り戻しに応える会計として、付加価値会計を取り上げた。企業という場で創出された価値が計算され、輻輳するステークホルダーに報告される会計である。そこでは、付加価値の発生原因が明らかにされ、算定された付加価値が拡張されたステークホルダー全てに分配されて、社会的課題を解決することが想起される形の新しい付加価値計算書を例示した。

#### <参考文献>

- 國部克彦（2017）『アカウントビリティから経営倫理へ—経済を超えるために』有斐閣。
- 小栗崇資（2014）『株式会社会計の基本構造』中央経済社。
- 小栗崇資・陣内良昭（2022）『会計のオルタナティブ—資本主義の転換に向けて』中央経済社。
- 敷田禮二（1969）『管理会計批判—戦後日米資本主義史と蓄積手段』日本評論社、
- 渡邊泉（2020）『原点回帰の会計学—経済的格差の是正に向けて』同文館出版。
- Henderson, Rebecca(2020), Reimagining Capitalism in a World on Fire, Public Affairs, (高遠裕子訳『資本主義の再構築—公正で持続可能な世界をどう実現するか』日本経済新聞出版、2020年)。
- Mayer, Colin(2019), Prosperity: Better Business Makes the Greater Good, Oxford University Press, (宮島英昭監訳、清水真人・河西卓弥訳『株式会社規範のコペルニクスの転回—脱・株主ファーストの生存戦略』東洋経済新報社、2021年)。

# 自由論題報告

# イノベーションと管理会計

篠田朝也（岐阜大学）

## 1. 問題の所在

現代の企業には、変化する経営環境や多様な顧客ニーズに適切に対応し、新しい製品、サービス、ビジネスプロセスなどを生み出していく能力、すなわちイノベーションの創出力が求められている。

イノベーションと企業経営のかかわりについては、近年、グーグル社の調査結果から、イノベーションを生み出す重要な要因のひとつに、心理的安全性があると明らかにされ、注目を集めた（Google re:Work）。心理的安全性とは、誰かが何を話しても、罰せられたり馬鹿にされたりしないという認識が共有されている状況のことである（Edmondson(2018)）。

このように注目を集めた心理的安全性のみならず、管理会計研究の文脈においても、かねてよりイノベーションと管理会計の関係については注目がされてきている（Simons 1995, Davila 2005, Davila et al. 2006, 大槻 2008, 横田 2011, 福島 2012, 新江・伊藤 2016, 福島 2017, 天王寺谷 2018 など）。管理会計研究の文脈において中心となる論点は、管理会計がイノベーションの制約になっているのではないか、というものである。

マネジメント・コントロールの中心に管理会計が位置づけられている伝統的な考え方に従うと、管理会計中心のマネジメント・コントロールはイノベーションの制約になるという指摘がされてきた。管理会計は、あらかじめ定められた計画や目標を達成するための機械的・診断的な管理であり、自発的・創発的な取り組みを促す仕組みとはなっていないと考えられていたためである（大槻 2008, 天王寺谷 2018）。

他方、Simons(1987)は、イノベティブな戦略をとる企業が、より会計を基礎としたコントロールを活用していることを明らかにする。さらに Simons は、このような研究成果にもとづき、双方向型コントロールの概念を新たに提示し、管理会計のような診断型のコントロールに、双方向型のコントロールを組み合わせることで、イノベーションの阻害が緩和されるという考え方を提唱するようになる（Simons 1995）。

## 2. 本研究の課題

本研究では、以上のような管理会計とイノベーションの関係に基づいて、各種の先行研究を踏まえたうえで、以下の点を明らかにしようとする。

- (1) 診断型コントロールが機能しているほうが、イノベーションを促進するのか
- (2) 双方向型コントロールが機能しているほうが、イノベーションを促進するのか
- (3) 心理的安全性はイノベーションを促進するのか

また、本研究では、先行研究にはない異なる2つの視点から検討を進める。

第1に、本研究では、職場で働く人々を調査対象とする。多くの先行研究では、企業の管理者を調査対象としているが、本研究では、コントロールする側の管理者ではなく、実際に創発的な取り組みに従事する者の認知を捉えようとする。第2に、各個人の創造性の発揮に焦点をあてる。先行研究では、新しい製品が創出されたか等、イノベーションの成果（結果）に焦点をあてるが、本研究では、イノベーションの源泉として働く人々の創造性に注目し、働く人々が創造性を発揮できるマネジメント・コントロールのありようを検討する。

### 3. 分析方法の概要

上述した研究の焦点に基づいて、本研究では、イノベーションの源泉となる組織成員のクリエイティブな思考が促進されるようなマネジメント・コントロールのありようについて、企業で働くビジネスパーソンを対象に調査を実施する。

統制条件としては、組織のマネジメント・コントロール・システムについて Simons の提示した、診断型コントロールと双方向型コントロールの2つのレバーと、近年、組織管理において重視されている心理的安全性との関係を加えた枠組みを設定する。

このような統制条件のもと、クリエイティブな思考を行うことができているかどうかについても調査する。これにより、各自の行動様態を分析し、どのような統制条件においてクリエイティブな思考が促進されるかについて実証的に検討する。

調査結果の詳細と検討内容は、当日の報告時に紹介する。

#### 【参考文献】

- Davila, T., Epstein, M. J. and Shelton, R. (2006) *Making innovation work: How to manage it, measure it, and profit from it*. Pearson Education. (スカイライトコンサルティング訳(2007)『イノベーション・マネジメント：成功を持続させる組織の構築』英治出版。)
- Edmondson, A. C. (2018) *The Fearless Organization: Creating Psychological Safety in the Workplace for Learning, Innovation, and Growth*, Wiley. (野津智子訳(2021)『恐れのない組織：「心理的安全性」が学習・イノベーション・成長をもたらす』英治出版。)
- Google re:Work 『「効果的なチームとは何か」を知る』 (<https://rework.withgoogle.com/jp/guides/understanding-team-effectiveness/steps/introduction/>) (最終閲覧 2022/09/03)
- Simons, R. (1987) *Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis*, *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), pp.357-374.
- Simons, R. (1995) *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press. (中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳(1998)『ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール・レバー』産能大学出版部。)
- 新江孝・伊藤克容(2016)「イノベーション実現におけるマネジメント・コントロールの役割」40(2), 139-153 頁。
- 大槻晴海(2008)「イノベーション・マネジメントと管理会計の新結合：イノベーションの類型とマネジメント・コントロール・システムの適合性を中心として」『経営論集』55(4), 111-129 頁。
- 天王寺谷達将(2018)「イノベーションと管理会計研究の今後の方向性」『管理会計学』26(1), 43-60 頁。
- 福島一矩(2012)「マネジメント・コントロールによるイノベーションの創出：質問票調査に基づく探索的研究」『管理会計学』20(1), 37-51 頁。
- 福島一矩(2017)「管理会計による急進的イノベーションの促進：管理会計能力に基づく考察」『管理会計学』25(1), 3-18 頁。
- 横田絵里(2011)「イノベーションを誘導するマネジメント・コントロールの検討：先行研究からの一考察」『三田商学研究』54(3), 95-108 頁。

# 再資源化産業の原価計算

木村眞実（長崎大学）

## 1. はじめに：研究目的と CE におけるビジネスモデル

本研究では、サーキュラーエコノミー（CE: Circular Economy）を想定し、再資源化産業の「原価計算」を検討・提案することを目的とする。対象とする原価計算は、太陽光発電システム（PV: Photovoltaic）の再資源化フローである。

サーキュラーエコノミー（以下、CE という）は、1970 年代後半に、天然資源が経済にどのような影響を与えるかを説明するなかで出てきた考え方である（Geissdoerfer Martin et al., 2017）。最も有名とされる定義はエレン・マッカーサー財団（以下、EMF という）による「an industrial economy that is restorative or regenerative by intention and design」（EMF, 2013, 7）である。従来からの直線的な経済（リニアエコノミー）では、資源を採取して生産・利用し、廃棄する一方通行型の経済システムであった。しかし、CE では、廃棄物は存在せず、技術革新、新発想、資源サプライチェーンによって資源が循環される。さらに、気候変動対策に CE による対策を組み合わせることで、GHG 削減効果が高まり経済成長もプラスになる（UNEP, 2017. EMF, 2019）。

EMF (2016) では CE におけるビジネスの事例を示す。たとえば、地域コミュニティの強化に取り組むことで、従来は廃棄されてきた食品のアップサイクルを可能とし、74,500kg 以上の食品をリサイクルに流すことが出来た (<https://agricycleglobal.com/>, 2022 年 9 月 1 日参照)。

これまで、筆者は、産業を、原材料から製品を製造する「動脈産業」と、使用済み品から中古部品や再生原料を製造する「静脈産業」として理解してきた（木村, 2015）。上述した CE の考え方では廃棄物は発生しない。となると、従来のリニアエコノミーやリサイクルエコノミー（Government of the Netherlands, 2016, 15）から、CE へ向けて、産業は、動脈産業と静脈産業からなる資源サプライチェーンの連携の構築、静脈産業自身の転換、および資源循環内での静脈産業の位置づけの転換が求められる。

## 2. 使用済み品と再資源化産業への理解

「リユース」とは、使用済み品の性能を評価（能力、外装等）し、加修して、中古品として販売することをいう。「マテリアルリサイクル」とは、使用済み品を解体し、有価物質と廃棄物とに分別し、有価物質についてはリサイクル原料として販売し、廃棄物については最終処分場等で処分することをいう。使用済再生可能エネルギー設備のリユース・リサイクル・適正処分に関する検討会（2015）では、排出からリユースとマテリアルリサイクルまでの範囲を説明する。説明によれば、一連のフローにおける主体は、「排出者」、「一次集積所」、「中間処理施設」、「ガラスリサイクル施設」、および「金属精錬施設」である。想定される費用は、撤去費用、一次集積所での管理費用、中間処理施設での減容化に係る費用、およびガラスリサイクル施設と金属精錬施設での再資源化に係る費用である。また、一連のフローにおける各主体は、一般に排出者の近隣（同一市内・区内）には所在せず、広域に点在する。よって主体間の物流費用が発生する。

## 3. 再資源化業者の実務

使用済み品の再資源化を行う A 社の担当者（本社企画部課長、営業部企画管理課主任）へ、2022 年 8 月 29 日 18:00-19:00 に半構造化インタビューを行った。廃車に係る原価は次のように計算

される。「①車両仕入価格」+「②リサイクル料金」+「③ダスト処理費用」+「④労務費」

①はA社が仕入れ先へ支払う（または受取る）金額，②は自動車リサイクル法によってA社がメーカーから受け取るリサイクル料金の金額，③はリサイクル料金では不足するシュレッダー処理費用をA社が負担している金額，④は解体作業に係るA社工員の賃金，である。A社では、リサイクル法のもとの「②リサイクル料金」と、リサイクル料金では不足する処理費用の「③ダスト処理費用」を含めて原価を把握する。つまり、リサイクル法では自動車のリサイクルに係る費用は社会（メーカー、使用者）が負担するものであるが、実際には「リサイクル料金<処理費用」であり、社会的コストをA社が負担していると考えられる。

#### 4. 考察と今後の課題：PVの再資源化に係る原価計算の検討

A社では「リサイクル料金」と「ダスト処理費用」からなる社会的コストを負担している。そこで、PVに係る原価計算を検討する際にも「社会的コスト」を含めた原価計算が考えられる。使用済再生可能エネルギー設備のリユース・リサイクル・適正処分に関する検討会（2015）（以下、検討会という）では、「費用対効果分析結果は次表の通り、関係者の利潤について段階別の採算性評価を行うとともに、最終処分場の延命効果を整理」（同上、34）している。「費用対効果」という用語を用いて、各主体での収益と費用を集計し、PVが再資源化されることによって最終的な廃棄物が削減され、その結果、最終処分場への埋め立て量が削減すると想定し「最終処分場の延命効果」を示す。検討会（2015）は、将来、大量に発生するであろう使用済みPVの適正な処理方法・体制を検討し、社会システムを構築することを目的とする（検討会、2015、2）ものであるが、検討会での社会的なコスト（この場合はプラスの意味のコスト）を含めた「費用対効果分析」は、CEにおける再資源化産業の原価計算の考え方として適しているのではないだろうか。

本研究では、経済システムがリニアエコノミーからサーキュラーエコノミーへの転換が求められており、動脈産業と静脈産業とが資源サプライチェーンとして連携するシステムの構築が進んでいることを理解した。そして、「社会的コスト」を含める計算方法が、CEにおける再資源化産業の「原価計算」として適していることを示した。今後の研究課題は、資源サプライチェーンの視点で、使用済み製品に関連する「社会的コスト」の範囲とその計算方法を検討することがあげられる。企業と協同して研究を進めていく。

#### 参考文献：

EMF, 2013, *TOWARDS THE CIRCULAR ECONOMY*.

EMF, 2016, *CIRCULARITY IN THE BUILT ENVIRONMENT: CASE STUDIES A COMPILATION OF CASE STUDIES FROM THE CE100*.

EMF, 2019, *COMPLETING THE PICTURE : HOW THE CIRCULAR ECONOMY TACKLES CLIMATE CHANGE*.

Government of the Netherlands, 2016, *A Circular Economy in the Netherlands by 2050*.

Geissdoerfer Martin, Paulo Savaget, Nancy M.P. Bocken, and Erik Jan Hultink, 2017, The Circular Economy - A New Sustainability Paradigm?, *Journal of Cleaner Production*, 143: 757-768. doi:10.1016/j.jclepro.2016.12.048.

UNEP, 2017, *Resource Efficiency: Potential and Economic Implications(A report of the International Resource Panel. Ekins, P., Hughes, N., et al.)*.

木村眞実, 2015, 静脈産業とマテリアルフローコスト会計, 白桃書房

使用済再生可能エネルギー設備のリユース・リサイクル・適正処分に関する検討会, 2015, 太陽光発電設備等のリユース・リサイクル・適正処分に関する報告書.

# わが国における内部監査の実態と動向

丸田起大（九州大学）

## 1. はじめに

本報告は、一般社団法人日本内部監査協会が実施している『内部監査実施状況調査』結果の分析を通じて、わが国における内部監査の実態と動向について考察する。

## 2. データの概要

本報告で分析するデータは、日本内部監査協会が実施し公表している『内部監査実施状況調査』である。同調査は、日本内部監査協会により、会員法人等を対象として、1959年度から現在まで、65回の長きにわたって実施されている貴重な調査である。調査内容は、内部監査の対象業務ごとの実施状況や実施テーマについて、記述方式で具体的に回答するものである。対象業務の分類は、購買業務、外注管理業務、製造業務、営業業務、経理業務、棚卸資産管理業務、固定資産管理業務、総務・人事・厚生業務、情報システム、全般管理・組織・制度、関係会社とその管理業務、物流業務、研究開発業務、環境管理業務となっている。調査結果は、『内部監査実施状況調査結果』として、会員法人に配布するとともに、Amazon等で市販もされている。最新の2020年度調査では、日本内部監査協会の会員会社ならびに非会員会社等の6,227社を対象に調査され、有効回答数は748社（有効回答率12.0%）であった。回答会社の業種構成は、製造業が37.3%、非製造業が62.7%となっている。回答業種の内訳は、学校法人（11.1%）、IT・情報サービス（8.2%）、卸売（5.3%）、官公庁・特殊法人・独立行政法人（5.2%）、電気機器（4.8%）といった業種が上位を占めている。

## 3. 内部監査の実態

2020年度調査では、全業種では、全般管理・組織・制度に関する内部監査の実施率が63.9%で最多であった。以下、上位5位までの対象業務は、経理業務が58.4%、営業業務が57.6%、総務・人事・厚生業務が56.7%、情報システムが50.7%となっている。実施率は、図表の通り、①営業業務、全般管理・組織・制度、総務・人事・厚生業務、および経理業務が60%前後、②情報システム、購買業務、関係会社とその管理業務が50%前後、③棚卸資産管理業務、固定資産管理業務、外注管理業務、および製造業務が30~40%、④物流業務、研究開発業務、および環境管理業務が15~20%、という4つのゾーンに収束している実態が確認された。クラスター分析などを用いて、業種別の実態についても考察する。

## 4. 内部監査の動向

内部監査の実施状況は、会計関連やガバナンス関連の制度改正や新制度の施行の影響を受けて推移してきている。一例として、2020年度調査で実施率1位の全般管理・組織・制度は、1998年度頃までは20~40%程度で推移していたが、1998年度の連結財務諸表制度見直しを契機に右肩上がりで見直し、2009年度のJ-SOX施行期には72.8%に到達したが、そ

の後は再び60%台前半で安定している。その他の対象業務についても考察する。

＜主要参考文献＞

青木茂男[1957]「内部監査」『企業会計』第9巻第14号、pp.2382-2385。

青木茂男[1970]『新版 現代の内部監査』中央経済社。

近江正幸[1997]「新・内部監査基準からみた内部監査と管理会計の関係」『月刊監査研究』第23巻第7号、pp.2-5。

可児島敏雄[1959]「管理会計の発展と業務監査の意義—内部監査の本質と業務監査機能について—」『彦根論叢』第55号、pp.41-56。

久保田音二郎[1974]『現代内部監査』千倉書房。

斎藤正章・蟹江章[2009]『組織運営と内部監査』放送大学教育振興会。

櫻井通晴[1981]『アメリカ管理会計基準研究』白桃書房。

日本内部監査協会[2007]『内部監査人の実務ハンドブック—内部統制システムに役立つ実務手引き—』日科技連。

檜田信男[2009a]「内部監査の回顧と展望(1)—内部監査の理解へのアプローチの変遷に関連して—」『LEC 会計大学院紀要』第5号、pp.33-49。

檜田信男[2009b]「内部監査の回顧と展望(2)」『LEC 会計大学院紀要』第6号、pp.37-50。

檜田信男[2011a]「内部監査の回顧と展望(3)」『LEC 会計大学院紀要』第8号、pp.17-30。

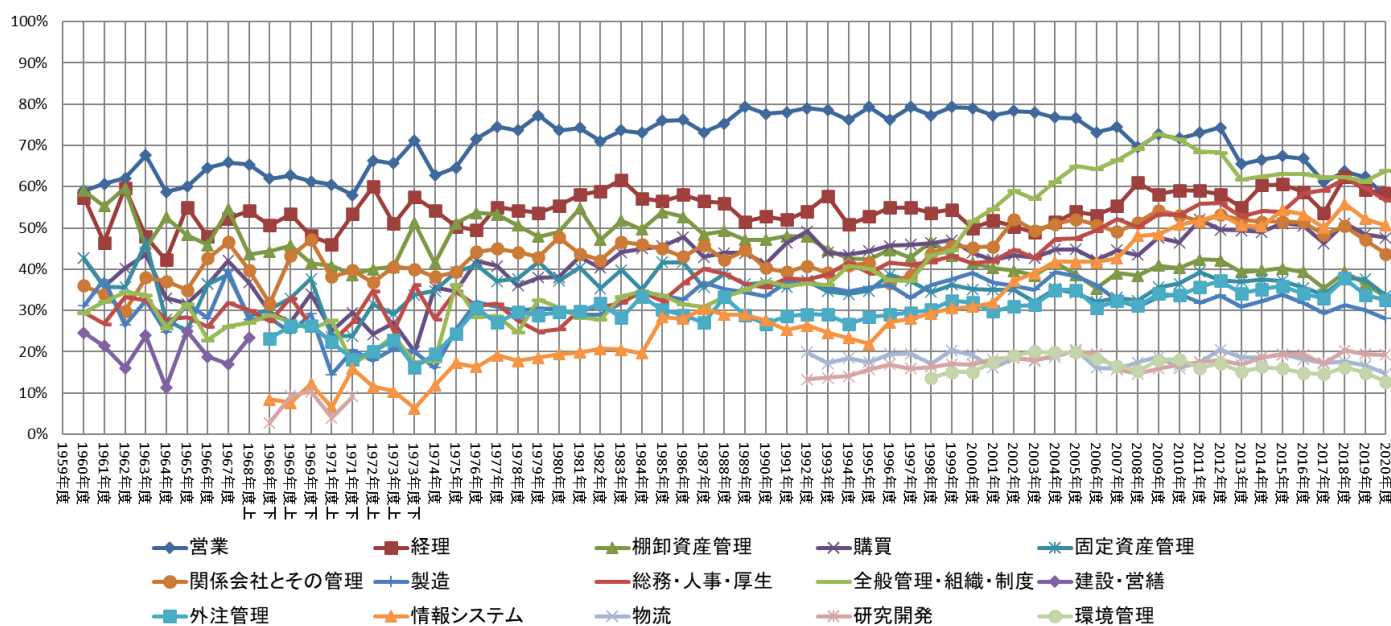
檜田信男[2011b]「内部監査の回顧と展望(4)」『LEC 会計大学院紀要』第9号、pp.49-64。

松井隆幸[2011]『基本テキストシリーズ 内部監査 五訂版』同文館。

丸田起大[2012]「我が国における内部監査実務の変遷—『内部監査実施状況調査』結果の分析—」『月刊監査研究』(日本内部監査協会)第38巻第9号、pp.9-32。

丸田起大[2021]「内部監査研究の展望—『内部監査実施状況調査』の分析を踏まえて—」『内部監査』(日本内部監査研究所)第1号、pp.77-80。

図表 内部監査実施率の推移(全業種)





## 社会福祉法人における内部留保の再検討

山根 陽一（宇部工業高等専門学校）

本報告は、社会福祉法人の内部留保問題は制度的措置によって解決されたのかを開示データ（2019年度：大阪府 1,152 法人）を用いて検証するものである。内部留保問題とは、「黒字ため込む社会福祉法人」（松山 2011）に端を発する社会福祉法人に対する内部留保の過剰を問題視した一連の議論を指しており、社会福祉法人改革の主要な論点の一つともなった。制度的措置とは、2016年3月の社会福祉法等の一部を改正する法律において規定された「社会福祉充実財産」の算定および「社会福祉充実計画」の策定、「社会福祉法人の財務諸表等電子開示システム」による情報開示を指す。内部留保問題を契機に、内部留保の算定と内部留保が存在する場合の使用計画の策定・実施状況が開示されるに至ったが、この制度によりこの問題が解決したのかを開示情報から検証し、改善を図る必要があるのかを検討したい。

内部留保問題では、厚労省が定義した次の2つの内部留保を中心に、その有無や大小等が議論された。Hはいわゆる利益剰余金であり、Jは余剰資金とみなすことができる。

$$\text{発生源内部留保 (H)} = \text{次期繰越活動収支差額} + \text{その他の積立金}$$

$$\text{実在内部留保 (J)} = \text{「現預金・現預金相当額」} - (\text{流動負債} + \text{退職給与引当金})$$

そして、制度的措置により算定することになった内部留保額である「社会福祉充実財産 (C)」の算定式は次の通りである。なお、Cを計上している法人は全体の1割程度である。本報告では千葉（2019）での展開式から算出した社会福祉充実残額 (Z) を代用している。

$$\text{社会福祉充実財産 (C)} = \text{活用可能な財産 (A)} - \text{控除対象財産 (B)}$$

$$(A) = \text{資産} - \text{負債} - \text{基本金} - \text{国庫補助金等特別積立金}$$

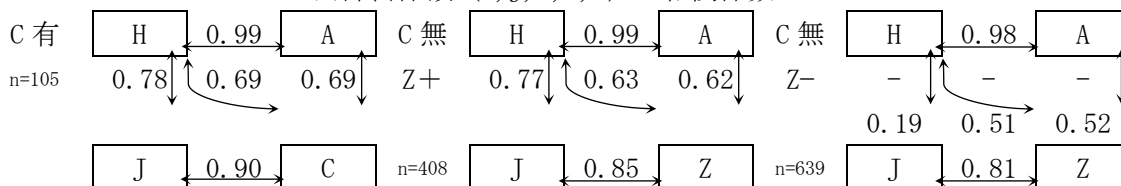
$$(B) = \text{事業に活用している不動産等} - \text{再取得に必要な財産} - \text{必要な運転資金}$$

$$\text{社会福祉充実残額 (Z)} = \text{純資産} + \text{対応負債} - \text{固定資産} - \text{年間事業活動支出 3ヶ月分} \\ (-\text{再取得に必要な財産}) \text{注1) ( ) は算出不能なため除外} \\ \text{注2) 対応負債には設備資金借入金を使用}$$

上記で使用された項目で構成した簡易の貸借対照表は次の通りとなる。構造上  $H=A$  となる。そして、いずれも余剰資金のため  $J \approx C$  ( $J \approx H$ ) となる。また、再取得に必要な財産を未控除のため  $C < Z$  となるが、 $Z \approx C$  となると考えられる。参考に相関係数を記載した。

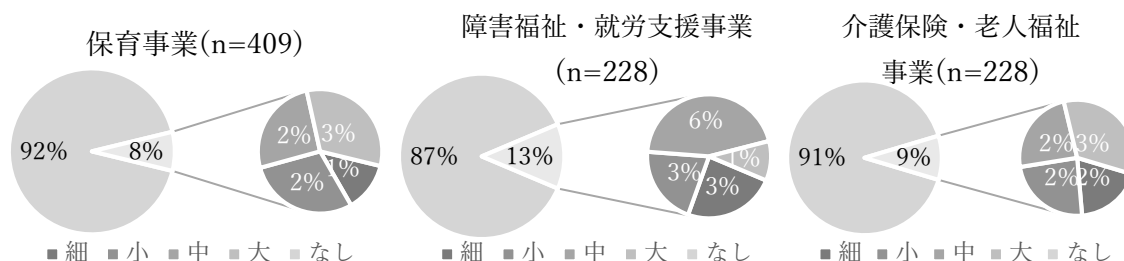
J C, Z	現預金・現預金相当額	流動負債・退職給与引当金	H A
	固定資産	設備資金借入金	
		基本金	
		国庫補助金等特別積立金	

内部留保額 (H, J, A, C, Z) の相関係数



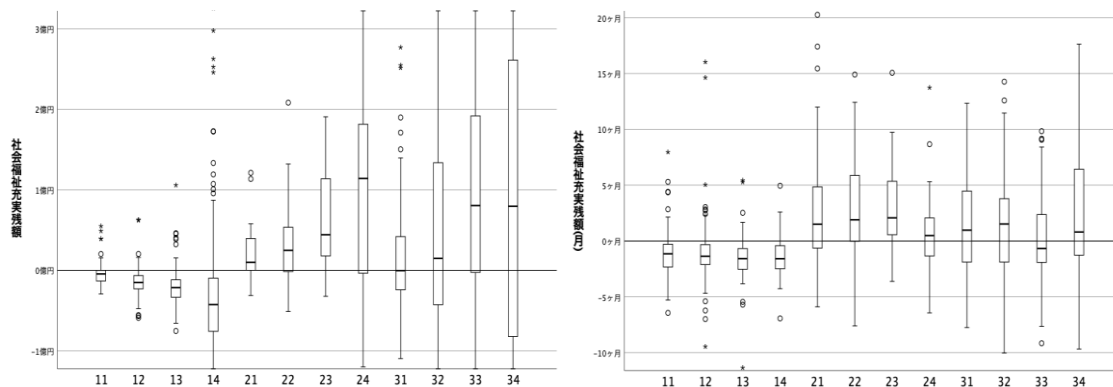
また、開示情報よりCの有無を事業別・規模別に集計すると次の通りであり、概ね同じ傾向であった。Cの算定式にあたって、厚労省はすべての法人が公平かつ簡素に算定できるように定めたとしており、結果を見ると事業や規模に偏りが無いことが確認できる。

社会福祉充実財産 (C) の有無 (事業・規模別)



しかし、先行研究では事業や規模によって内部留保 (黒木 2013) や財務・収益構造 (山根 2022) は異なるとされており、この結果には違和感を覚える。保育・障害・介護事業の規模別のZを箱ひげ図 (左:金額、右:支出月換算) にすると次の通りであった。また、Zを非説明変数として事業別(上記3区分)・規模別(細・小・中・大の4区分)に分散分析を実施した結果、次の通り事業別において有意差が確認された。

社会福祉充実残額 (Z) の事業別・規模別の発生状況



社会福祉充実残額 (Z) の分散分析結果

	事業別 (n=865)	規模別(保育) (n=409)	規模別(障害) (n=228)	規模別(介護) (n=228)
Z (金額)	23.852 ***	15.126 ***	1.261	2.447 *
Z (支出月換算)	29.429 ***	0.966	2.239 *	1.125

算出式から考察すれば、事業によって傾向の異なるZから、再取得に必要な財産を控除すると、平準化されたCが算出されると解されるが、1項目の減算で平準化されるとは考えにくい。Cがどのように算出されているのか、更なる分析と考察を行う予定である。

【参考文献】

黒木淳 (2014) 「社会福祉法人における内部留保の実態分析」  
 千葉正展 (2019) 「社会福祉充実残額の発生傾向に関する研究」  
 松山幸弘 (2011) 日本経済新聞「経済教室」2011年7月7日  
 山根陽一 (2022) 「社会福祉法人の事業形態別特性に関する予備的考察」

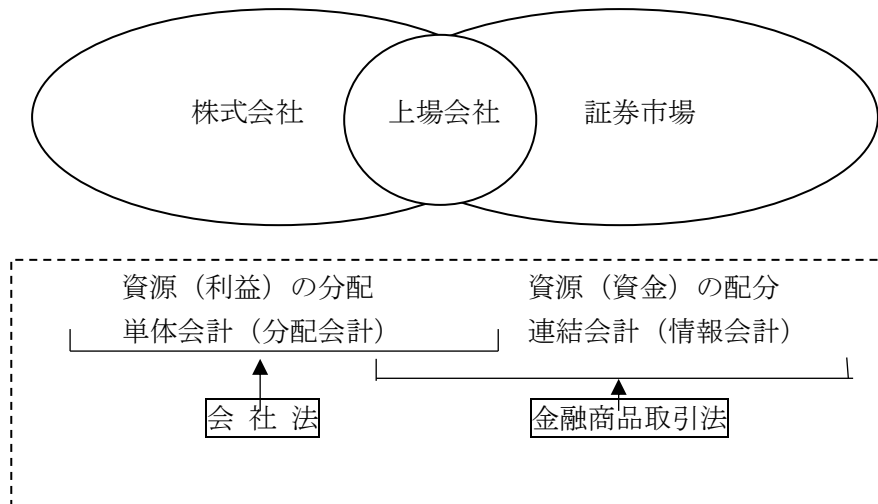
# 日本の会計制度の構造的問題

小栗崇資（駒澤大学）

日本の会計制度は従来から、証券取引法会計と商法会計の二重構造であることが指摘されてきた。これに商法会計と強い関連をもつ税務会計を加えて、トライアングル体制であるとも規定されてきた。このような二重ないしはトライアングルという特徴をもつのは、欧米と比べても独自性のある会計制度であるといえることができる。このような特徴は日本の近代化の歴史的経緯から来ると考えられる。特に第2次世界大戦後、アメリカの強い影響のもとに会計の近代化が図られ、戦前からの商法会計に加えて証券取引法会計が導入されたことが重要な契機となっている。本報告は、その歴史的に形成された日本の会計制度の構造上の問題を検討することを意図している。日本の会計制度には分配会計、情報会計、単体会計、連結会計の関係が絡まり合って存在しており、独特の構造的問題を形成していると考えられるが、そうした点を本報告では検討してみたい。

会計のあり方からすれば、日本の会計制度は歪んだいびつな構造となっているといわねばならない。2006年以降、商法は会社法に証券取引法は金融商品取引法へと変化し、それまでの二重構造がさらに変容してきている。図は、Zimmermann and Werner (2013) の研究をもとに、会社法と金融商品取引法の間を単体会計・連結会計および分配会計・情報会計の側面と併せて示したものである。会社法と金融商品取引法の役割分担の関係は、本来、図のようであると考えられる（小栗、2020）。

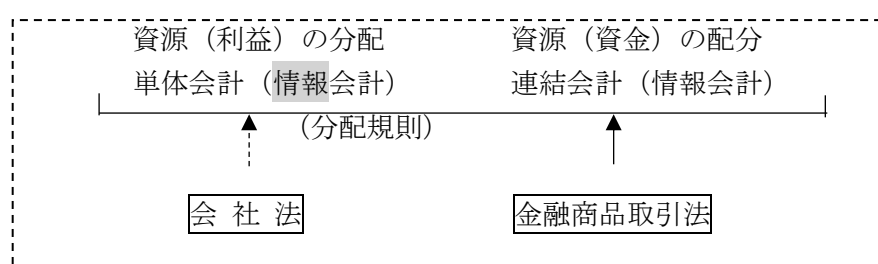
図 会社法・金融商品取引法の役割分担と会計



会社法は株式会社について規定する法律であり、会社を構成する利害関係者の権利保護と利害調整のために、会社組織の適正な活動に関するルールを定めた法律である。金融商品取引法は証券（金融）市場について規定する法律であり、国民経済の健全な発展と投資家を保護するために株式や金融商品の証券（金融）市場における適正な取引のルールを定めた法律である。会計の面では、会社法会計は個別の会社の会計（単体会計）を対象とし、利害関係者間での資源（利益

や価値)の分配について規定することを役割としている。その点で、会社法会計は単体会計であり分配会計である。そして分配という面で税法・税務会計と密接に関係している。他方、金商法会計は、証券市場に上場する企業が多くの子会社・関連会社を擁する企業集団として存立していることから企業集団の会計(連結会計)を対象とし、証券市場における公正な取引による効率的な資源(資金)の配分を保障するために、投資家への適正な情報開示について規定することを役割としている。その点で、金商法会計は連結会計であり情報会計である。

しかし、2006年の会社法が分配会計の規定を削除したことで、それに代わり金融商品取引法の会計が株式会社全体に導入されることとなった。上場企業向けの金商法会計に依拠することが困難な中小企業のために「中小企業会計指針」や「中小企業会計要領」が作られてはいるが、基本的な構造は会社法会計の部分に金商法会計が適用されることとなっている(小栗、2012)。



図の点線枠の部分は2006年以降の変化を示したものである。株式会社のための分配会計は実質的には情報会計に変容したと見なければならない(網掛け部分)。会社法には分配規則はあるが、その前提となる会計は分配会計ではなく、金融商品取引法からの情報会計に依拠するものになっている。ここには情報会計としての会計基準が、単体の分配会計の代わりに適用されるというねじれた構造が存在しているのである。その矛盾が中小企業に集中することはいうまでもない。

現在、世界的に会社法改革の動きが活発になってきている。株主だけでなく多くのステークホルダーを企業のガバナンスの対象とし、企業の社会的責任を果たす会社への転換が重要な論点となっている。それは多くの利害関係者への分配のあり方を問う問題を含んでいる。会社法がそうした分配を担うには、新たな会社法会計を構築する必要があるのではないかと考えられる(小栗・陣内、2022)。

本報告では、現在の構造的問題を検討するだけでなく、今後の日本の会計制度のあり方についても考えてみることにしたい。

#### <参考文献>

小栗崇資(2012)「中小企業会計と国際会計基準—「中小企業会計要領」の意義について」『企業環境研究年報』第17号、中小企業家同友会。

———(2020)「連結会計・単体会計の分離の歴史と構造」『駒澤大学経済学論集』第51巻第3号。

小栗崇資・陣内良昭編(2022)『会計のオルタナティブ—資本主義の転換に向けて』中央経済社

Zimmermann, J., and J.R., Werner (2013), *Regulating Capitalism? The Evolution of Transnational Accounting Governance*, Palgrave Macmillan, 2013.

# Aerospace Accounting 宇宙空間会計研究のための緒論：

演繹的推論と JAXA・東インド会社のケースを用いて

山口 不二夫 (明治大学)

## I. はじめに

21 世紀に入ってから宇宙空間に人類が常時滞在し、産業化も企画されるようになった。宇宙空間の会計は地上の会計と同一でよいのであろうか。本報告では演繹的アプローチにより、宇宙空間の会計の特徴点を推理し、次いで帰納的アプローチにより実際に宇宙空間での事業を行っている JAXA (宇宙航空研究開発機構) の会計と財務諸表の分析を行う。その結果をうけて、東インド会社経営との類似点を指摘し、宇宙開発計画・マネジメント・Aerospace Accounting・倫理の形成の地球的合意が必要であることを主張する。

## II. 方法論と資料・論点

演繹的アプローチおよび帰納的アプローチ：実施例より帰納。資料は政府予算、Astra 社、JAXA 公表財務資料。英国東インド会社については本学会誌の拙稿掲載資料による。

論点

- 1 Aerospace 会計基準の設定が必要なのではないか。
- 2 Aerospace の会計といっても、地球からどの程度離れるかによって会計は変わる。
- 3 事業の期間が極めて長い可能性があり、期間損益計算が地上の会計とは異なった意味を持つ、あるいは期間損益の意味が低下しプロジェクト損益が重要になる場合がある。
- 4 Aerospace 会計の目的を何に据えるかによっても会計は異なる。
- 5 現時点における事例研究：JAXA の会計の物語るもの。
- 6 宇宙開発マネジメント、コンステレーション (星座) の認識と倫理綱領の必要性。

## III. 演繹的アプローチによる Aerospace Accounting の特徴

「会計」の構成要素は何か

- ① 勘定科目：空気、酸素、土壌、エネルギーも含むのか

会計は希少資源の出納記録から始まった可能性が高い。すると、宇宙空間での貴重資源は、空気であり、土壌やエネルギーである。これらの記帳が主になる可能性が高い。すなわちエネルギーフローコスト計算書の重要性が高まる。

- ② 時間単位：決算期と会計の最小時間の問題

すなわち、距離が近ければ、地球の主体 (投資家や利害関係者、観察者) に依るし、離れて自律性が高くなると当地の状況による。ただし、会計の最小時間単位は day である可能性が高い、それはヒトの生活のリズムが 24 時間余りであるからである。

- ③ 主体の問題：親会社と子会社、持株会社と事業会社、セグメントの問題。

- ④ 収益の認識基準の問題：期間損益計算を重視すると収益の認識基準の問題が生じる。プロジェクトごとの計算にすると問題の多くは回避できる。

- ⑤ 目的：誰がステークホルダーか、資本利益計算が通用するか。

出資者は資本利益計算、滞在者は生命維持計算 (エネルギー計算) の方が重要である。

#### IV. 帰納的アプローチ：JAXA・Astra社・東インド会社の財務諸表の物語るもの

現在多くの航空宇宙産業企業があるが、それを専業としてかつ財務諸表が公開されている JAXA (Japan Aerospace Exploration Agency 宇宙航空研究開発機構) とアストラ社 (Astra Space Inc.) の財務諸表を観察する。まず業界分析の一つとして、政府の宇宙関係予算を観察する。

政府予算、JAXA・Astra社の分析から以下の知見が得られた

- ① わが国の宇宙事業は規模の範囲も拡大している。その組織連関：コンステレーション (星座：社会権力関係) を明確にして、その中での会計の役割を明らかにする。
- ② JAXA の会計は地球中心の会計であるが、成果物が地上を離れることから、宇宙の会計の経営・会計の端緒がみられる。
- ③ JAXA には国家プロジェクトとしての側面と受託事業という 2 側面がある。国家プロジェクトとしては学術の発展と偵察衛星に代表される安全保障の側面がある。
- ④ 人工衛星の製造コストは多額で、開発に時間がかかり建設仮勘定が膨大となる。即時償却可能な特定資産となる得ることから、償却方法はいろいろある。
- ⑤ 開発期間が長い上に事業のリスクは大きく、正確な期間損益計算は困難である。
- ⑥ JAXA は独立会計法人であるが、この会計では経営実態は把握しにくい。同時に Astra 社の財務諸表では同社の実態は把握できない。この理由は開発投資期間が長期に及ぶことによる。既存の会計基準では対応できていない。
- ⑦ Aerospace Accounting 以前に Aerospace Management が必要である。それが適切かどうかかわからないが、既存会計は収支の測定はできるが、意思決定には不向き。
- ⑧ 国際的に合意された倫理憲章が必要となるであろう。
- ⑨ 会計基準設定の必要性：宇宙空間が産業で利用されるとしたら、そこでの財やサービスの生産や提供に際して、統一的な計算方法が必要なのではないか。

また③⑤からは、宇宙産業には東インド会社経営と似た側面があることが類推される。

東インド会社経営との類似点

- ① 東インド会社の航海は長く、往復で 2 年近くかかった。
- ② 公企業的な側面を持ち、周辺の企業や関係者が利益に浴した。
- ③ 最初は国家プロジェクトであったが、次第に株式会社化し、投資対象になった。
- ④ 基幹路線を構成する東インド会社が南満州鉄道より成功したのは、アジアの海で活躍したカントリートレーダーの存在であった。宇宙開発事業の成功には民間の広範囲な協力を必要とする。
- ⑤ 宇宙は新たな植民地争奪戦の対象となっており、そのコントロールをいかに民主的に行うかが重要である。

#### [資料]

JAXA (国立研究開発法人宇宙航空研究開発機構) 各期財務諸表・事業報告  
Astra Space Inc. 年次報告書 <https://investor.astra.com/financial-and-filings/sec-filings>

内閣府宇宙関係予算 <https://www8.cao.go.jp/space/budget/yosan.html>

山口不二夫 英国東インド会社関係論文『会計理論学会年報』32号、33号

# 施設案内

# キャンパスマップ/インテックス

CAMPUS MAP / INDEX



- A** A棟  
教室、研究室、事務棟などを配置
  - B** B棟(立命館いばらきフューチャープラザ)  
図書館、ホール、研究・留学連携施設などを配置
  - C** C棟  
食堂、教室、セミナーハウスなどを配置
  - D** D棟  
クラブボックスやアリーナなどを配置
  - E** E棟  
エネルギーセンター
  - F** F棟  
スタンド
  - G** G棟(分科記念館)  
Global House, Non-Theater などを配置
- ※各建物・フロアの立入りについては、現地での案内表示に従ってください。

## INDEX

### オフィス・事務室

名称名/センター名	棟	階	MAP
キャンパスインフォメーション(キャンパス管理室)			
教員教育センター、キャリア教育センター	A(ANA)	1F	p.6
サービスラーニングセンター、国際教育センター、国際管理センター(CLA)、国際交流センター			
国際教育センター			
教員ラウンジ			
学生ステーション			
経営学部事務室			
国際学部事務室			
総合心理学部事務室	A(AC)	5F	p.6
グローバル教育学部事務室			
総合研究科事務室 (グローバル・マネジメント研究科、経営管理研究科)			
リサーチオフィス		8F	p.17
学生オフィス			
経営学学生寮			
学生サポートルーム			
スポーツ強化オフィス	A(AG)	5F	p.5
キャリアセンター			
エグゼクティブセンター			
保健センター			
インフォメーション(登録ホール受付)	B	1F	p.5
地域連携室			
RAINBOWサービスデスク	C	3F	p.7
近中協工会議所	B	1F	p.5

### フード&ショップ

名称名	棟	階	MAP
Camping Kitchen(喫茶・軽食)	A(AG)		
セブンイレブン(コンビニエンスストア)			
GARDEN TERRACE MONIレストラン	B	1F	p.5
スターバックス(コーヒーショップ)			
OIC Cafeteria(学生食堂)			
OIC Meal Shop(学生コンビニショップ)	C		
OIC Shop(学生総合サービス)			

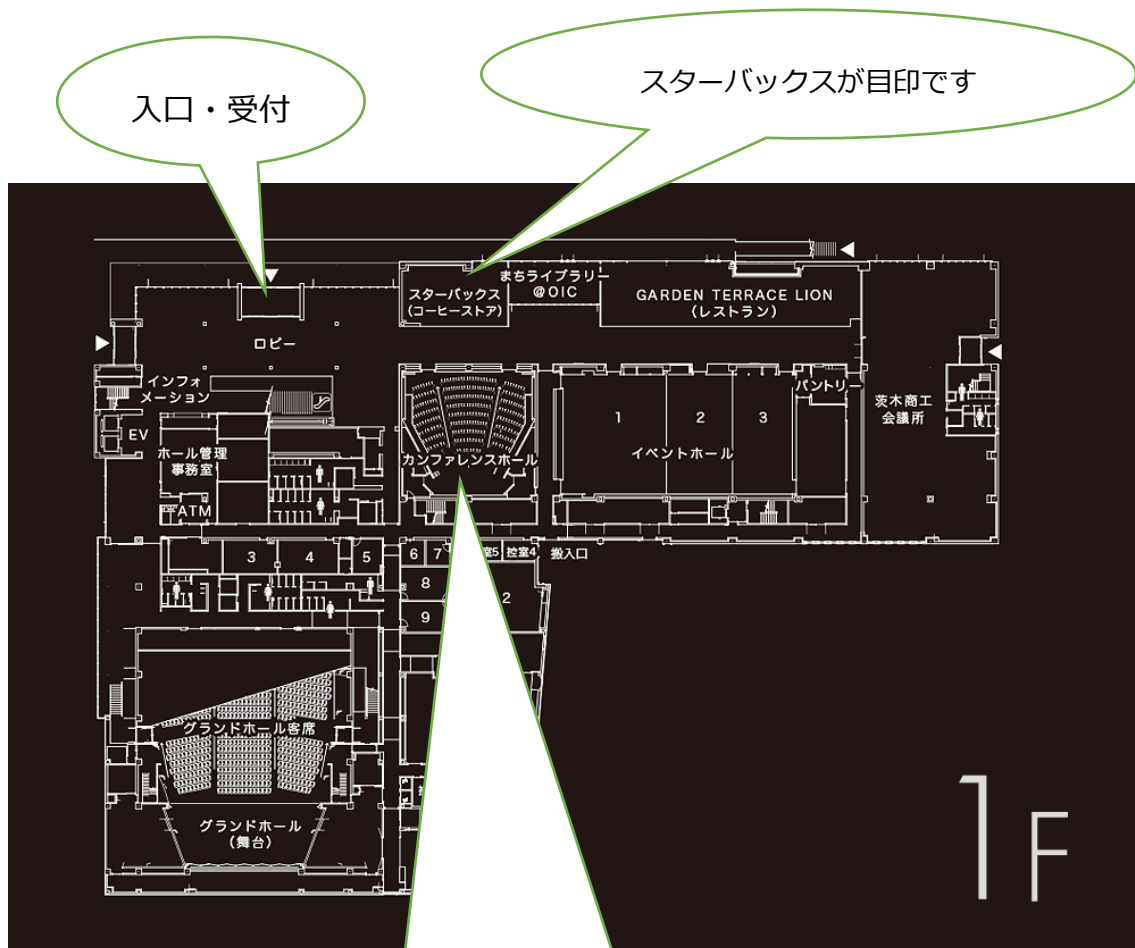
### 主な施設

施設名	棟	階	MAP
iCommons			
学生支援センター-Beyond Borders Plaza (BBP)	A	1F	p.6
Student Lounge	A(AN)		
BA-House	A(AC)	3F	p.10
PS-Lounge	A(AG)		p.9
SAIL (Self-Access Learning Lounge)	A(AC)	4F	p.12
Global lounge		5F	p.14
教員研究室			
ここらばスグエア	A	5-7-9F	p.14-18
大学院科学研究室、リサーチ・コモンズ		6F	p.15
マキライブラリー@OIC			
イベントホール		1F	p.5
カンファレンスホール			
グラントホール		2F	p.7
OICライブラリー @S(1023F)	B	2-4F	p.7-9-11
びらら(OICライブラリー内)			
ギャラリー R-AGORA		2F	p.7
演習室-研究センター		5F	p.13
ICT-Lab		2F	p.7
Idna-Lab	C	3F	p.9
OICセミナーハウス		5F	p.13
学生ホール			
トレーニングルーム			
ディスカッション	D	1F	p.5
OICアリーナ		3F	p.7
分科記念館	G	1-2F	p.19-20
Global House		2-5F	-

- 教室番号付番の活用/カカスキーム ..... p.3-4
- 窓口時間/電話番号 ..... p.21-22
- フード&ショップ営業時間/電話番号 ..... p.21
- 証明書自動発行機稼働時間 ..... p.21
- ATM取扱時間 ..... p.22



## 立命館いばらきフューチャープラザ 1F



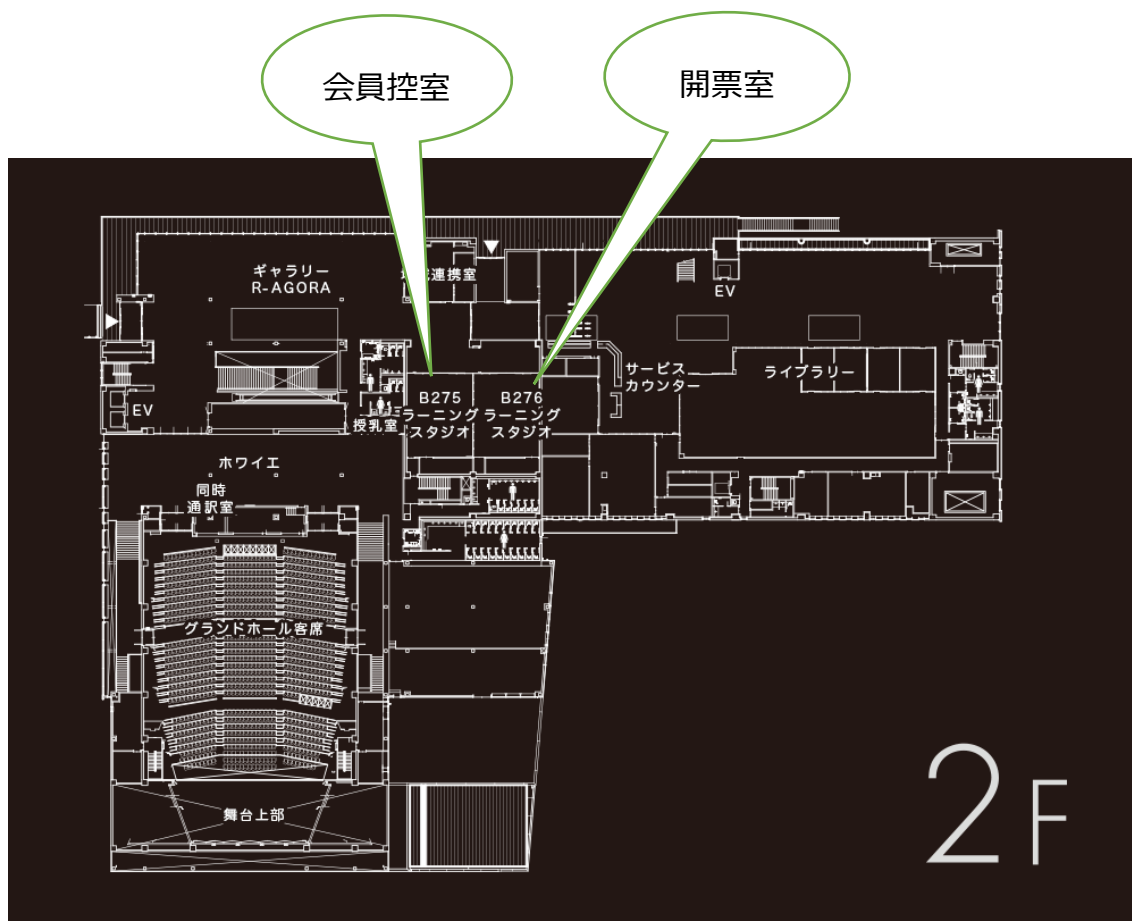
10月1日(土) 13:00~18:00

会員総会, スタディグループ中間報告, 統一論題報告

10月2日(日) 9:30~15:00

自由論題第1会場, 統一論題討論

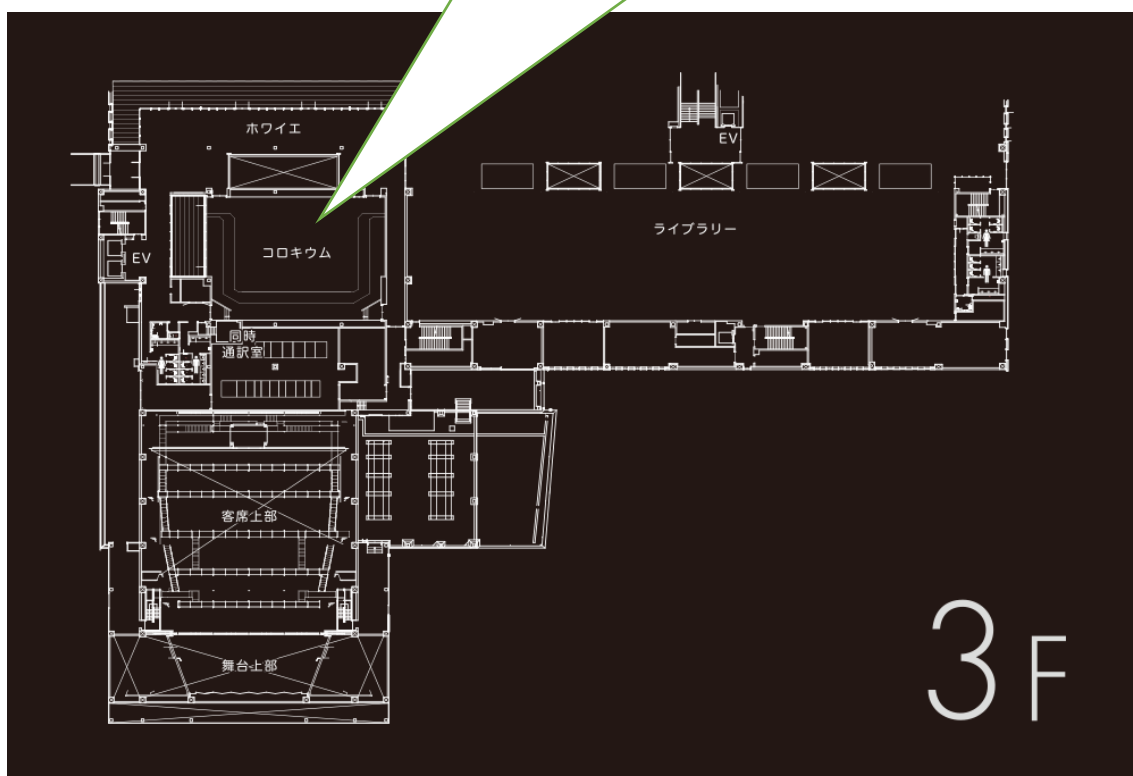
# 立命館いばらきフューチャープラザ 2F



# 立命館いばらきフューチャープラザ 3F

10月2日(日) 9:30~11:40

自由論題第2会場



4F

**B**



5F

**B**

フロント



会計理論学会  
第37回全国大会



**R** RITSUMEIKAN

〒567-8570 大阪府茨木市岩倉町 2-150  
立命館大学経営学部 金森絵里研究室内  
TEL (072) 665-2434  
Email: [kanamori@ba.ritsumei.ac.jp](mailto:kanamori@ba.ritsumei.ac.jp)