

会計理論学会スタディ・グループ 中間報告書

先端分野の会計研究対象に おける会計理論

吉見 宏 岡野 泰樹 鈴木 翔 角田 幸太郎

檜山 純 村上 理 吉見 明希

2022年10月1日

於 会計理論学会 2022年度全国大会

目次

先端分野の会計研究対象における会計理論	1
第1章 「会計基準設定の政治力学」の研究における制度の理論 —欧米学際的会計学の理論的背景の検討—	3
第2章 会計と大衆文化	8
第3章 会計倫理	14
第4章 不正リスク要因の再考 —不正のトライアングルとその拡張モデルの検討を中心として—	20
第5章 保証の理論—多様な保証の分析基盤—	28
補章 会計責任	37

先端分野の会計研究対象における会計理論

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た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、村上理、吉見明希、鈴木翔、岡野泰樹

（吉見 宏）

第1章 「会計基準設定の政治力学」の研究における制度の理論

—欧米学際的会計学の理論的背景の検討—

1. はじめに

周知のように、今日の国内外における会計研究は、経済学やファイナンスの研究成果を踏まえて発展を遂げた定量的研究の存在を抜きにして語ることはできない（藤井, 2002, 19 頁, 2007, 3 頁; 岡本, 2021, 118 頁）。「その一方、欧州を中心に学際的観点から、社会学や政治学といった隣接学問領域の知見を援用した会計研究もグローバルに受容されている」（岡本, 2021, 118 頁）。後者は、1970年代にイギリスで発祥し、会計の組織的・制度的・社会的側面などに関心を持つ研究者たちが緩やかに結びついて発展を遂げた。このような研究は、我が国では「欧米学際的会計学」などの名称で認知されている。（Hopwood and Miller, 1994, 訳書 3 頁; 新谷, 2011, 43 頁）。欧米学際的会計学が扱う研究主題は多様であるが、本報告では、とくに「会計基準設定の政治力学」（新谷, 2011, 49 頁）の研究¹を題材として、欧米学際的会計学が当該研究分野において依拠する理論を検討することとしたい²。

2. 政治学における制度の理論

上述のように、欧米学際的会計学における研究には、社会学や政治学の影響が認められるが、中でも会計基準設定の政治力学の研究においては、政治学の研究成果（もしくは、社会学の研究成果が政治学領域に導入されたもの）からの強い影響が見て取れる。

このため、本報告では、会計基準設定の政治力学に関する研究における理論的背景を検討するに先立ち、まずは政治学における 1950 年代以降の研究アプローチの変遷を概観する。とりわけ、アメリカ政治学を中心とした制度理論に関する論争に焦点を当て、当時の研究動向を簡潔に辿ることとしたい³。

2-1. 政治学の実証主義化

1950 年代以降、アメリカの政治学者たちは、データの量的処理を政治学の方法として導入した。このような動きは、政治学における「行動論革命」と称され、これ以降、政治学は経験的データを相手にその数量的分析と分析枠組みの洗練化を志向するようになったのである（加茂ほか, 2012, 245-246 頁）。また、同時期には、政治現象を経済学的手法を用いて分析しようとする試み（経済学的ア

¹ なお、このような研究は、我が国では「会計政策論」と称される領域の一部を構成するものとして研究されてきた（cf. 高寺, 1979, 21 頁; 伊藤, 1987, 62 頁; 小野, 1996, 2 頁）。

² 当該研究分野は、欧米学際的会計学の発祥以後、盛んに研究されてきたものの、その後は勢いを弱めていった（Cooper and Robson, 2006, p.424）。このため、本報告もまた、80 年代および 90 年代の研究成果の検討が中心となっている。

³ なお、政治学の研究アプローチは極めて多様であり、たとえ制度理論に限定して検討するにしてもこれを網羅的に捉えることは容易ではなく、また本報告において必要でもない。本報告においては、その報告目的に照らして、ごく限定された範囲での記述としていることに留意されたい。

アプローチ)も導入された(加藤ほか,2014,132頁)。とりわけ、経済学的アプローチは、政治的アクターの行動原理と意思決定状況を数理的に表現しようとするものであり、ここにおいては、存在論的与件としてアクターの選好が設定されている。すなわち、アクターが政治プロセスに参加する際には自分の選好と資源をもって参加し、そこで資源を使い、自分の選好基準で測られる個人的な利得を追求していく(March and Olsen 1989, p.9, 訳書 14 頁; 河野,2002, 14 頁)。ここにおいて、政治現象は、アクターが「自己の利益を最大化するという機能的目的に応じて自由に(そして合理的に)選択した行動の結果である」(重富,2005, 5 頁)。

以上のような、政治学研究における「革命」は、自然科学を含む他の学問分野と比べても見劣りしない、科学的な政治学の構築を図ったものであった(加茂ほか,2012, 245 頁)。

2-2. 政治学における新制度論アプローチ—March と Olsen を中心として—

上述した、政治学における定量的研究は、現在も政治学における重要な地位を占める。その一方で、1970年代以降、新制度論と称される新たな政治理論が提唱されるようになった⁴。これは、社会学における新制度論、とりわけ J. Meyer をはじめとしたスタンフォード大学の社会学者たちの研究成果が政治学に影響を及ぼすようになったことによるものであった(河野,2002, 39 頁)。Meyer は、社会に実際に存在するさまざまな組織が、効率的・合理的な構造を備えているというよりは、むしろ非効率性や非結合でちりばめられているという観察を出発点として、組織の非合理的な側面を積極的に研究した(河野,2002, 37 頁)。例えば、Meyer and Rowan (1977) は、組織は、効率的にその目的を追求するというよりは、対外的に「正統化」されるべく構造づけられているとしたのである。

以上のような社会学における新制度論の考え方に影響を受け、これを政治学の領域に導入するにあたって大きな役割を果たしたのが J. G. March と J. P. Olsen であった(河野,2002, 39 頁、重富,2005, 6 頁)。March と Olsen の活動は、「政治学における制度論の復活宣言」とも見なされる(重富,2005, 6 頁)。すなわち、1950年代以降の主流なアプローチによれば、政治的現象とは個人や集団のレベルでとらえられる行動を集計した結果として理解することになるが、March と Olsen はこれを「制度なき世界」(March and Olsen, 1989, p.8, 訳書 12 頁)として批判的に評している。March と Olsen は、むしろ、制度には自律性があり、それ自体の独自性を持つと指摘する(March and Olsen, 1989, pp.17-18, 訳書 26-27 頁; 重富,2005, 6 頁)。ここにおいて、アクターは、計算づくの自己利益だけではなく(あるいは自己利益の代わりに)制度上の義務や役割に駆られて行動しており、政治は選択ばかりではなく(あるいは選択の代わりに)意味の構築・解釈を軸に展開されている(March and Olsen, 1989, p.159, 訳書 234 頁)⁵。

加えて、March and Olsen (1989) においては、1950年代以降の主流なアプローチとは一線を画した「適切性の論理」(logic of appropriateness)が提唱された。March と Olsen によれば、「政治制度は、相互に関連するルールやルーティンが集合したものである。このルールなどの集合体が、役割と状況との関係を基準にして、妥当性のある行動の範囲を定めている。状況はどうであるのか、達成すべき役割はなにか、そしてその状況におけるその役割と責務はなにか、が規定される」(March and Olsen, 1989, p.160, 訳書 234 頁)。ここにおいて、アクターは、制度に加わると、ルールの存在に

⁴ なお、政治学における新制度論は、これをどのように分類するか自体が論争的であり、十分なコンセンサスに至っていない(加茂ほか,2012, 252 頁)。本報告は、主に河野(2002)にもとづく分類(「社会学的新制度論」としての制度論)を採用している。

⁵ なお、March と Olsen にとって、制度とは必ずしも法や市場のような形式的な構造ではなく、むしろ規範、規則、理解、ルーティンの集合として理解されている(千草,2009, 70-71 頁)。

気付き学ぼうとする。アクターの選択肢は、その帰結でなく、ある状況でなされるべき行為というふうな、状況と結びついているとされる (March and Olsen, 1989, p.160, 訳書 235 頁; 三浦, 2000, 31 頁)。March and Olsen (1989) 以降においては、「『制度』が再び政治行動の説明原理として注目されるようになった」 (重富, 2005, 6 頁) のである。

なお、河野 (2002) によれば、新制度論 (河野 (2002) の分類では「社会学的新制度論」) と経済学的アプローチとの違いは、存在論的与件としてアクターを優先するのか、あるいは制度を優先するのかの違いである。すなわち、経済学的アプローチにおいては、アクターが優先される一方で、社会学的新制度論においては制度が優先される。社会学的新制度論においては、個人が選好を持ち得ること自体、先験的に制度があるからであり、制度とは、ある共同体社会の中で何が適切な行動であるかを促す原動力であるとされる (河野, 2002, 14-15 頁)。

3. 会計基準設定の政治力学に関する研究における新制度論アプローチ

以上において概観した政治学研究における 1950 年代以降の動向は、本報告の関心である会計基準設定の政治力学に関する研究が辿ってきた研究史と類似していると言えよう。

すなわち、1980 年以降、会計基準の設定過程における政治力学の研究としては、会計基準に対してロビイングを行う企業や会計事務所の動機を定量的に分析するものが増加してきた (小森, 1995, 120-121 頁)。このような研究は、米国の財務会計基準設定過程におけるデュー・プロセスの存在を、ロビイングの機会と結びつけて考える。すなわち、会計基準によって影響を受ける可能性のあるアクターが、望ましくない影響を回避したり、変えさせたり、あるいは最小化したりするために (自己の利益のために)、ロビイングする機会が制度的に認められているのである。加えて、会計基準設定機関である FASB は、圧力に屈して会計基準を変更することがあることを指摘する (Watts and Zimmerman, 1979, pp.280-281; 大石, 1995, 47 頁)。このような前提をもとに、定量的な会計研究を志向する研究者は、自己利益に動機づけられた経営者が「会計基準に対して自己の効用を最大化するように反応する、という基本仮説に則って研究を進めてきた」 (大石, 1995, 44-46 頁)。

上記のような、経済学の発想を援用した研究群は、会計基準設定機関に影響を及ぼそうとする経営者のインセンティブをかなりの程度明らかにしてきたのである (大石, 1995, 51 頁)。

一方で、「欧米学際的会計学」の領域については、政治学における新制度論アプローチから影響を受けてきた。中でも、March と Olsen の「適切性の論理」を直接的に採用したものとしては、例えば、Young (1994) などが挙げられる。Young (1994) は、新制度論の発想を援用し、FASB の会計基準設定過程の政治力学を検討している。Young (1994) は、FASB の会計基準設定過程について、定量的な会計研究では、供給と需要のメタファーが用いられていることを指摘した上で、当該過程は利害関係者からの需要に対する反応として単純化して捉えることはできず、むしろ「適切性の論理」によって説明が可能であるとしている (Young, 1994, pp.86-88)。Young (1994) は、貯蓄貸付銀行の会計、リース会計、非営利企業の会計の事例をもとに、「FASB にとって審議議題を設定するという行為は、FASB が外部の圧力に一方的に反応することではなく、関係者が抱く期待を FASB が解釈し、その上でふさわしいと思われた行動に自己を適合させようとすることに他ならない」

(Young, 1994, p.88; 小森, 1995, 127 頁) とした上で、「FASB の行動は、予測可能かつ必然的な意思決定からではなく、職務や義務感から起こされるのである」 (Young, 1994, p.87; 小森, 1995, 126-127 頁) と指摘したのである⁶。

⁶ また、Young (1994) と同様に、March と Olsen の研究成果を援用したものとしては、MacDonald

4. 結びにかえて

本報告では、会計基準設定の政治力学に関する研究を題材として、欧米学際的会計学における理論、とりわけ政治学における理論からの影響を、制度理論を中心として検討した。周知のように、定量的な会計研究と欧米学際的会計学には方法論的な相違も多いものの、両者が拠って立つ理論の相違を検討すれば、それは根本的な世界観の相違 (cf.河野,2002, 14 頁) にまで及ぶと評価しても過言ではないであろう。このような世界観の相違は、会計基準設定の政治力学に関する研究に限らず、欧米学際的会計学の広範に渡っている可能性もあるが、これの検討については今後の課題としたい。

《参考文献》

- 新谷司 (2011) 「欧米学際的会計学の動向と評価」『会計理論学会年報』第 25 号、43-62 頁。
- 伊藤秀俊 (1987) 「会計政策論の展開」、山口孝・敷田禮二編『批判会計学の展開』所収、62-77 頁、ミネルヴァ書房。
- 大石桂一 (1995) 「経済規制の理論と会計規制」『経済論究』(九州大学) 第 91 巻、31-58 頁。
- 大石桂一 (2000) 『アメリカ会計規制論』白桃書房。
- 岡本紀明 (2021) 「会計制度に対する社会学的研究アプローチと社会的存在論の意義—伝統的会計利益に対するインパクト加重会計に着目して—」『社会関連会計研究』第 33 号、117-131 頁。
- 小野武美 (1996) 『企業会計の政治経済学：会計規制と会計政策の動態分析』白桃書房。
- 加藤淳子・境家史郎・山本健太郎編 (2014) 『政治学の方法』有斐閣アルマ。
- 加茂利男・大西仁・石田徹・伊藤恭彦 (2012) 『現代政治学：第 4 版』有斐閣アルマ。
- 久米郁男・川出良枝・古城佳子・田中愛治・真淵勝 (2011) 『政治学 [補訂版]』有斐閣。
- 河野勝 (2002) 『制度』東京大学出版会。
- 小森尚子 (1995) 「会計基準の設定プロセスに対する定性的研究の可能性—Young によるリース会計のケース・スタディの考察を通じて—」『六甲台論集.経営学編』第 42 巻第 1 号、119-140 頁。
- 重富真一 (2005) 『制度変革と社会運動：理論的枠組みと途上国研究の課題』日本貿易振興機構 (ジェトロ) アジア経済研究所。
- 高寺貞男 (1979) 「会計政策論の体系」『企業会計』第 31 巻第 2 号、173-182 頁。
- 千草孝雄 (2009) 「新制度論研究序説」『駿河台法学』第 23 巻第 1 号、63-80 頁。
- 藤井秀樹 (2002) 「制度としての意思決定有用性アプローチと会計研究の役割」『大阪経大論集』第 53 巻第 3 号、11-23 頁。
- 藤井秀樹 (2007) 『制度変化の会計学—会計基準のコンバージェンスを見すえて』中央経済社。
- 三浦聡 (2000) 「行為の論理と制度の理論：国際制度への三つのアプローチ」『国際政治』第 124 号、27-44 頁。
- Cooper, D. J. and Robson, K. (2006) “Accounting, Professions and Regulation: Locating the Sites of Professionalization”, *Accounting, Organizations and Society*, 31, pp.415–444.
- Hopwood, A. G. and Miller, P. (eds.) (1994) *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press. (岡野浩・國部克彦・柴健次監訳 (2003) 『社会・組織を構築する会計』中央経済社。)
- MacDonald, L. D. and Richardson, A. J. (2004) “Identity, Appropriateness and the Construction of
-
- and Richardson (2004) などが挙げられる。

- Regulatory Space: The Formation of the Public Accountant's Council of Ontario”, *Accounting, Organizations and Society*, 29 (5-6) , pp.489-524.
- March, J. G. and Olsen, J. P. (1989) *Rediscovering Institutions: The Organizational Basis of Politics*, Macmillan. (遠田雄志訳『やわらかな制度: あいまい理論からの提言』日刊工業新聞社。)
- Meyer, J. W. and Rowan, B (1977) “Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony”, *American Journal of Sociology*, 83, pp.340-363.
- MacDonald, L. D. and Richardson, A. J. (2004) “Identity, Appropriateness and the Construction of Regulatory Space: The Formation of the Public Accountant's Council of Ontario”, *Accounting, Organizations and Society*, 29 (5-6) , pp.489-524.
- Mouritsen, J. (1994) “Rationality, Institutions and Decision Making: Reflections on March and Olsen's *Rediscovering Institutions*”, *Accounting, Organizations and Society*, 19 (2) , pp.193-211.
- Stigler, G. J. (1971) “The Theory of Economic Regulation”, *Bell Journal of Economics and Management Science*, 2 (1) , pp.3-21.
- Watts, R. L. and Zimmerman, J. L. (1979) “The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market of Excuses”, *Accounting Review*, Apr. 1979, pp.273-305.
- Young, J. J. (1994) “Outlining Regulatory Space: Agenda Issues and the FASB”, *Accounting, Organizations and Society*, 19 (1) , pp.83-109.

(村上 理)

第2章 会計と大衆文化

1. はじめに

学際的会計研究の必要性が指摘されるなか、新たな研究対象の1つとして、日常生活における「慣習」や「文化」があげられる。これらの本質的価値はそれを享受する際に発生する幸福感であり、いかにすれば、慣習や文化から発生する創造物の「面白さ」である。

日本では、こうした創造物をまとめて「コンテンツ」という単語で捉えることがある。2004年に制定された「コンテンツの創造・保護及び促進に関する法律」では、コンテンツとは、「映画、音楽、演劇、文芸、写真、漫画、アニメーション、コンピュータゲームその他の文字、図形、色彩、音声、動作若しくは映像若しくはこれらを組み合わせたもの又はこれらに係る情報を電子計算機を介して提供するためのプログラム（電子計算機に対する指令であって、一の結果を得ることができるように組み合わせたものをいう。）であって、人間の創造的活動により生み出されるもののうち、教養又は娯楽の範囲に属するもの」（第二条1項）である。

一方で、コンテンツという単語自体は、英単語の **content** が意味する「内容」をあらわすために、日本語でも、上記よりもより広く、「情報の内容」としてとらえられることもある。すなわち、コンテンツの定義そのものは曖昧であり、「娯楽性のある情報の塊」と捉えることも、広く「情報の内容」と捉えることもできる。なお、本章では単にコンテンツと表記する際には、前者のことを指す。

そして、特に前者は大衆文化に大きな関わりがある。日本では主にエンターテインメント分野の産業において、様々なコンテンツが創造されている。そこでは、当然ながら企業の経営および会計の現象が発生する。一方で、特に欧州を中心として、こうした分野にかかわる会計研究が、近年では「会計と大衆文化（**accounting and popular culture**）」の研究に集中している。したがって、日本独自の概念であるコンテンツの会計研究を先端研究としてすすめるには、「会計と大衆文化」についての論点への言及が肝要となる。

そこで、本章では「会計と大衆文化」がどのような研究であり、そこではどのような理論が扱われているのかを整理することを目途とする。本章は日本において、たとえば「アニメ」や「マンガ」をはじめとした独自の地位を確立している市場をもつコンテンツを、新たな財の一形態と捉え研究することを志す際の、一助となることを期待する。

2. 「会計と大衆文化」の概要

「会計と大衆文化」は、Jeacle (2012) を発端として、学際的会計研究の一分野として展開されている。Jeacle (2012) は、日常生活を会計研究の対象にすることを提案した Hopwood (1994) に影響を受けたものである。

Hopwood (1994) では、「会計と日常生活（**Accounting and Everyday Life: an Introduction**）」と題し、会計や会計用語が日常生活に浸透してきている一方で、会計もまた、会計技術とはかけ離れたところである日常生活から形成されていることを指摘している。特に、会計士（**accountant**）に対するイメージや理解が、広告、メディア、教育、広報および組織マネジメントにおいて発信される実務内容によって変容したことを指摘し、これらが会計のアイデンティティの構築に関与している可能性を示している。そして、建築、芸術、料理、儀式などの日常的に実践している行為が会計の概念を創造しているために、このような分野からの会計に関する研究の重要性を指摘している。

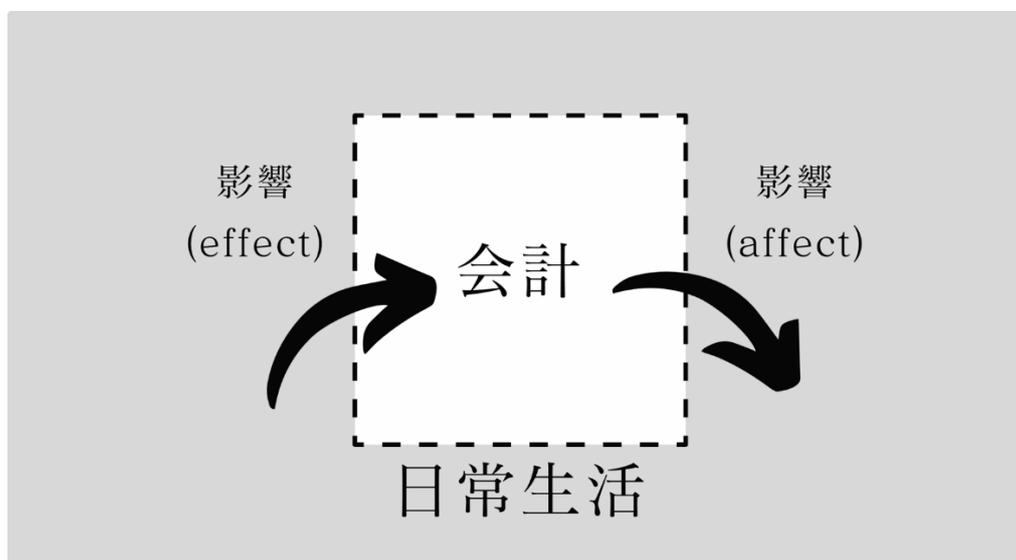
ここで、大衆文化は、大衆の日常生活の中で創出される文化であり、日常的に実践する行為を体現するものといえる。そこで、Jeacle (2009) では、Hopwood (1994) の提起した議論をもとに研究を進めていくことを提案している。そして、さらに Jeacle (2012) にて、具体的に議論を広げるための理論的枠組みを提案している。

以下では、Hopwood (1994) の主張を整理したうえで、Jeacle (2009) と Jeacle (2012) の簡易なレビューを行う。

2-1. Hopwood (1994)

Hopwood (1994) の主張は、先述のように会計が日常生活に浸透して影響をもつと同時に、日常生活からの発信によって、会計が影響されることを示すものである。これを図示すると、図 1 のようになる。

図 1. 会計と日常生活の関係



(Hopwood (1994) をもとに筆者作成)

なお、Hopwood (1994) は掲載誌の小特集の導入であり、同号には関連するものとして Beard (1994) , Bougen (1994) が掲載されている。

2-2. Jeacle (2009)

Jeacle (2009) は、Hopwood (1994) の提起した会計と日常生活のかかわりを研究することを主張し、3つの一般的な日常生活における経験として、具体的に「買い物 (ファッション)」、「家庭 (建築)」および「余暇と娯楽」をあげたうえで、それぞれの事例と研究の方向性を提案している。

まず、買い物については、百貨店と衣料産業のチェーンにおける組織形態で行われる会計の役割について事例をあげ、創造的な作業の含まれる製造に対する運営についての研究の可能性を指摘している。次に、次に、家庭については、建築様式の構築および、インテリア装飾の歴史的な普及の過程において、原価計算などの計算技術がどのように役立てられたかについて研究した先行文献を紹介している。そして、余暇と娯楽の項では、大学のクラブで行われている儀式に関する研究について紹介しており、伝統的に低い文化 (low culture) の場での会計実務を検討することを提案している。

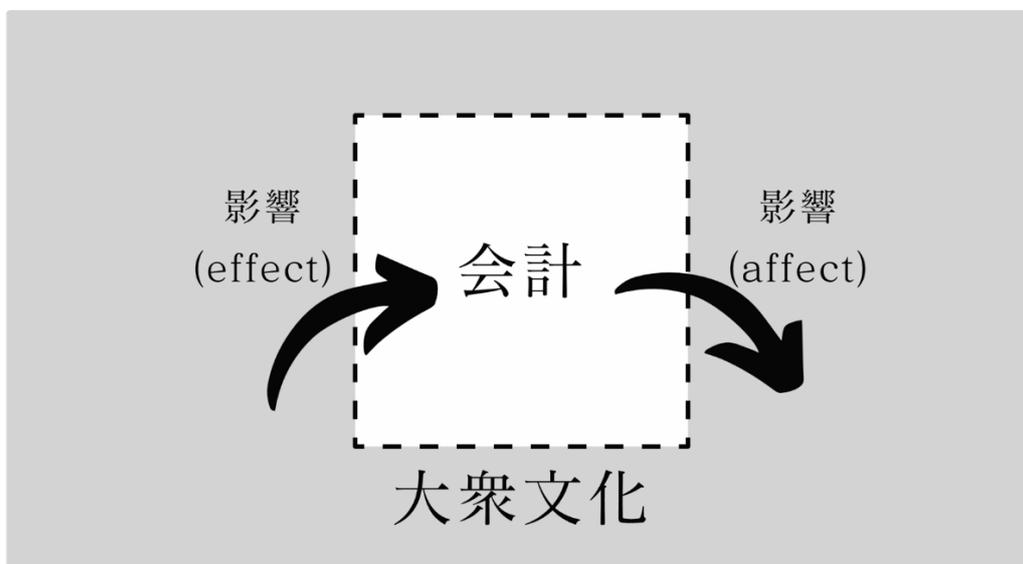
これら 3 つの日常生活における経験は、実質的には日常生活から発生した、大衆文化として捉え

ることができる。すなわち、Jeacle (2009) では、会計と大衆文化というテーマそのものは単語として登場していないものの、実質として日常生活のなかに表れる文化的ななんらかの産物に対して、会計の視座より研究することの重要性を指摘しているものと考えられる。

2-3. Jeacle (2012)

Jeacle (2012) では、会計と大衆文化の相互関係を研究することで、会計に対する理解を深めるのみならず、会計や計算行為が文化的（もしくは社会的・組織的）文脈に浸透する方法や手段を明らかにできるとしている。さらには、会計や計算行為が文化的、社会的もしくは組織的な文脈を形成する上で持つ影響力を捉えることができるともしている。この主張を図示すると、図2のようになる。

図2. 会計と大衆文化の関係



(Hopwood (1994)、Jeacle (2012) より筆者作成)

すなわち、日常生活を体現する大衆文化は、日常生活と同様に、会計と相互に影響を与え合う関係にあるとされていると考えられる。そこで、Jeacle (2012) は、会計と大衆文化の相互関係を調査するために、特に有用と思われる理論として、以下の2つをあげている。

第1に、統治性理論 (Governmentality Research) である。Foucault の提示した概念であり、会計研究においては Miller and Rose (1990) や Burchell et al. (1991) が引用されることが多い。統治性理論とは、(政府のもつ) 介入と規制の能力が、民衆の生活を支配し規制するものとしてはたらくとするもので、会計と大衆文化の論稿において採用する際には、規制が大衆文化に表れており、会計はそのメカニズムを運用するための装置であるものとして説明される。

第2に、『監査社会』 (The Audit Society) である。Power (1997) が論じたものであり、会計と大衆文化の論稿においては、大衆文化における監査や説明責任の拡張を説明するために用いられる。Jeacle (2012) では、映画やテレビの批評家やオンラインでの意見を述べるためのフォーラムの隆盛、書評、テレビ番組での視聴者投票などを例にあげ、視聴者という大衆によって監査が行われ、承認される現象が発生しているとしている。

また、Jeacle (2012) では、これらのフレームワークを述べる基盤として、大衆文化論 (Fiske (1989)、Storey (2009)、Strinati (1995)) を引用している。また、大衆文化論のなかでもとりわけ社会の中社会の中で支配的なグループと従属的なグループとの間に合意が形成される過程を示すヘゲモニー

論 (Gramsci (1971)) を紹介している。このほかにも、メディア論 (McLuhan (1964))、記号論 (Barthes (1973))、Harvey (1989) や Lash (1990) なども参照している。

3. 主要な文献と理論の整理

2節にあげたように、Jeacle (2012) で提案された会計と大衆文化に関する研究の提案をもとにして、現在複数の論文が発表されている。なお、Jeacle (2012) に関連して、または別の角度から、同様に会計と大衆文化についての研究を提案するものがある。

第1に、Czarniawska (2017) は、小説をはじめとした物語および物語の構造が与える影響を研究する、ナラトロジー研究の一環として、「会計と大衆文化」を紹介している。第2に、Humphrey and Lee (2004) では、「会計と日常生活」に近い形で、「Real Life」についての会計研究を提起している。第3に、Jeacle and Carter (2014)、Jeacle and Miller (2016)、Jeacle (2017) では引き続き、「会計と大衆文化」の研究テーマについて述べられている。

そして、これまでにいくつかの主要ジャーナルにおいて、以下のように「会計と大衆文化」をテーマとされた特集号が発行されている。

- 2012年： *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 25 (4)
- 2016年： *Critical Perspectives of Accounting*, 38
- 2017年： *Management Accounting Research*, 35

したがって、これらの特集号に載っている論稿および、キーワードに「大衆文化 (popular culture)」があるなどで、関連する研究のうち主要なものを整理したところ、実際の会計と大衆文化に関するテーマは非常に幅が広く、そこで用いられている理論も様々であることが確認できる。以下では、そのうちの数稿を例として紹介する。

- Cooper and Joyce (2013) では、サッカークラブの倒産処理について、サッカーという分野での独自の倒産に関する規則と、既存の倒産処理法のどちらを適用するか的過程について、Bourdieu, P.の実践理論を用いて説明している。
- Dambrin and Lambert (2017) では、化粧品会社の従業員の身だしなみが、化粧品会社のブランドを形成する一部となる過程について、Burchell et al. (1991) の統治性理論を用いて説明している。
- Maier (2017) では、テレビドラマシリーズの制作で扱われている計算について、アイデンティティや、権威とコントロールの関係について組織論の立場からモデル化した、Goia, D. A.の方法論 (Gioia Methodology) を用いて説明している。
- Mikes and Morhart (2017) では、博物館の建設計画について、博物館のテーマとなる人物の家族と、地域住民との利害調整において会計が果たす役割を、Hirschman, A. O.の理論を用いて、組織で変革が起きるときの2つのメカニズムがはたらいているものとして説明している。また、同時に Lowenthal, D.および Jacknis, I. S.に代表される、正統性 (Authenticity) の理論を用いている。

4. 考察

以上のように、基本的には Hopwood (1994) からの議論の分化から現在、会計と大衆文化の研究

が多く展開されていることが確認された。また、日常生活 (everyday life) には、ジェンダーや民族、企業風土、ステレオタイプといったものも含まれている。したがって、大衆文化として行われる活動において表出するジェンダーや民族、企業風土、ステレオタイプを、会計が影響を与えるもの、もしくは会計に影響を与えるものとして論ずるものが多くみられた。

また、文化研究自体が、マルクス理論やポストモダニズムの論議のなかで盛んにおこなわれた背景が存在する。その点では、批判会計学および学際的会計研究との親和性が強く、統治性理論や監査社会の理論用いることを、Jeacle (2012) において提案されたものと考えられる。

ただし、分野としては登場してから10年ほどしか経っておらず、このトピックでの主要ジャーナルへの投稿者もまだ限られている。そのため、現時点では独自の特徴や理論が明確とされているとはいえない。いずれにせよ、会計と大衆文化として研究される場合には、研究対象が文化的な何らかの産物であることが明確にされる必要がある。

5. おわりに

会計と大衆文化に限らず、2つの現象の関係性を説明する際には、どちらかが相手を支配、もしくは影響を与えているとする理論を用いることは、明解な方法の1つであると考えられる。すなわち、大衆文化を支配する会計、もしくは会計を支配する大衆文化という関係性を証明するということがある。このための理論として、特に Foucault 研究の流れも合わせて、欧州における「会計と大衆文化」の展開がなされたものと考えられる。

しかしながら、それとは別に、大衆文化という現象そのものを説明するための会計というものもありうる。そこでは、統治性理論とは関係なく様々な学際的分野からの理論が用いられており、まさに先端分野の研究といえよう。

なお、本報告時点では、あくまで扱われている理論の分類分けを試みただけにとどまっている。そこで、今後は主に扱われている理論について説明された文献から、会計と大衆文化の接点を説明するためになぜ、またどの部分が特に使われているのかを明らかとしたい。そのうえで、日本の大衆文化において同様の研究を行うにあたって、有用な理論の紹介を行う予定である。

《参考文献》

- Barthes, R. (1973) *Mythologies*, Paladin Books, London.
- Beard, V. (1994) "Popular culture and professional identity: Accountants in the movies", *Accounting, Organizations and Society*, 19 (3), pp.303-318.
- Bougen, P. D. (1994) "Joking apart: The serious side to the accountant stereotype", *Accounting, Organizations and Society*, 19 (3), pp.319-335.
- Burchell, G., Gordon, C. and Miller, P. (1991) *Foucault Effect: Studies in Governmentality*, Harvester Wheatsheaf, London.
- Cooper, C. and Joyce, Y. (2013) "Insolvency practice in the field of football", *Accounting, Organizations and Society*, 38, pp.108-129.
- Czarniawska, B. (2017) "An emergence of narrative approaches in social sciences and in accounting research", Hoque, Z., Lee, D., Covaleski, M. A., Haynes, K. (edit) *The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods*, Routledge, London, pp. 184-197.

- Dambrin, C. and Lambert, C. (2017) “Beauty or not beauty: Making up the producer of popular culture”, *Management Accounting Research*, 35, pp. 35-46.
- Fiske, J. (1989) *Understanding Popular Culture*, Routledge, London.
- Gramsci, A. (1971) *Selections from the Prison Notebooks*, Lawrence and Wishart, London.
- Harvey, D. (1989) *The Condition of Postmodernity*, Basil Blackwell, Oxford.
- Hopwood, A. G. (1994) “Accounting and everyday life: An introduction”, *Accounting, Organizations and Society*, 19 (3) , pp.299-301.
- Humphrey, C. and Lee, B. (2004) *The Real Life Guide to Accounting Research: A Behind-the-Scenes View of Using Qualitative Research Methods*, Elsevier Science.
- Jeacle, I. (2009) “Accounting and everyday life: towards a cultural context for accounting research”, *Qualitative Research in Accounting & Management*, 6 (3) , pp.120-136.
- Jeacle, I. (2012) “Accounting and popular culture: framing a research agenda”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25 (4) , pp. 580-601.
- Jeacle, I. and Carter, C. (2014) “Creative spaces in interdisciplinary accounting research”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27 (8) , pp. 1233-1240.
- Jeacle, I. and Miller, P. (2016) “Accounting, culture, and the state”, *Critical Perspectives of Accounting*, 37, pp. 1-4.
- Jeacle, I. (2017) “Managing popular culture”, *Management Accounting Research*, 35, pp. 1-4.
- Lash, S. (1990) *Sociology of Postmodernism*, Routledge, London. (田中義久・須藤廣・佐幸信介・清水瑞久・宮沢昭男訳 (1997) 『ポストモダニズムの社会学』法政大学出版。)
- Maier, E. (2017) “The budget in the aesthetic: The role of calculative practice in the production of popular culture”, *Management Accounting Research*, 35, pp. 83-98.
- McLuhan, M. (1964) *Understanding Media: The Extensions of Man*, McGraw-Hill, New York (栗原裕・河本仲聖訳 (1987) 『メディア論:人間の拡張の諸相』みすず書房。)
- Mikes, A. and Morhart, F. (2017) “Bringing Back Charlie Chaplin: Accounting as Catalyst in the Creation of an Authentic Product of Popular Culture”, *Management Accounting Research*, 35, pp.66-82.
- Miller, P. and Rose, N. (1990) “Governing economic life”, *Economy and Society*, 19 (1) , pp. 1-31.
- Power, M. (1997) *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford University Press, Oxford.
- Storey, J. (2009) *Cultural Theory and Popular Culture: A Reader*, Pearson, Harlow.
- Strinati, D. (1995) *An Introduction to Theories of Popular Culture*, Routledge, London & New York. (渡辺潤・伊藤明己訳 (2003) 『ポピュラー文化論を学ぶ人のために』世界思想社。)

(吉見 明希)

第3章 会計倫理

1. 会計倫理の範囲

1-1. 会計倫理研究

会計倫理研究は、我が国ではこれまで積極的に行われてきたとは言い難い。それは、会計専門職大学院（accounting school）が、教育機関として一般化しておらず、講義科目としての会計倫理が設置されてこなかったこと、後述のように、主として会計専門職に関わる倫理であることから、監査論の一研究分野として理解され、そもそも我が国では監査論の研究者が少ないことから、研究対象として会計倫理が発展してこなかったことがその理由として考えられる。

一方で、欧米においては会計倫理については多くの先行研究や書籍文献が刊行されてきており、この結果、会計倫理研究およびそこで用いられる理論は、主として欧米の研究に依拠しているといえる。

しかしながら近年は、我が国でも会計倫理研究がなされるようになってきている。たとえば、日本監査研究学会では2010～2011年に課題別研究部会「公認会計士の職業倫理研究」（藤沼亜起部会長）を設置し、その研究成果は、藤沼（2012）として刊行されている。この中では、小俣（2012）により、会計倫理研究がまとめられている。また、翻訳書を除く書籍としては田中（2017）の刊行もある。

しかしながら、これらの研究成果は、倫理規則等を中心とした制度的な解説、実務家からみた会計倫理の検討が多く、研究者による会計倫理研究は、我が国では未だに多いとはいえない。

1-2. 会計専門職の倫理

一方で、会計学に関わる倫理としては、会計情報の作成者である経営者が持つべき倫理、会計専門職とは限らない監査役等を含む会計情報の監査人が持つべき倫理もある。吉見（2011）は、前者は経営倫理、後者は監査倫理として、会計倫理とは区別して考えるべきとする。

本章でも、会計倫理を会計専門職、端的には公認会計士が持つべき倫理として措定する。

2. 普遍的・一般的倫理学

2-1. 応用倫理学としての会計倫理

倫理学からみれば、会計倫理は応用倫理学の一分野とみなされる。すなわち、一般的な倫理学を会計専門職に適用した場合の倫理であるということである。

監査論の立場からも、同様の観点での主張がある。すなわち、Mautz and Sharaf（1961）は以下のように述べている。

「監査分野における倫理的行動或いはその他の分野におけるそれは、哲学者が人間のために一般的に考案したところの倫理行為に関する一般論を特定の分野に適用することにほかならない。監査における倫理行為は、倫理の一般論からその正当性と本質とが引き出される。」¹

ここでは、会計倫理といえども、一般的な倫理観と差はないとして、会計倫理理論に一般的な倫理学の適用を想定するものといえる。

¹ Mautz and Sharaf（1961）, 訳書 315 頁。

2-2. 規範倫理学²

倫理学の基礎的理論を会計倫理に適用する場合に、しばしば利用されるのが規範論的アプローチ（規範倫理学）である。

規範倫理学は、善悪や正・不正の判断基準の違いにより、以下のようにいくつかに分けられる³。

①功利主義（utilitarianism）

ベンサムやミルによって展開されたものであり、快樂を増やす行為を善（正しい）とし、苦痛を増やす行為を悪（不正）と考え、その差が幸福であるとする。すなわち、社会的には善悪のバランスの中で結果が決まることになり、結果としての「最大多数の最大幸福」が目指される。

②義務論（deontology）

カントによって展開されたものであり、人には犯してはならない義務、ルール、原理が存在し、それに従ってなされる正しい行動は、結果と独立して存在するとする。すなわち、結果としての幸福を目指すのではなく、義務に基づく行為こそ善（正しい）と考えることになる。

③徳論（徳倫理学：virtue ethics）

ソクラテスとその弟子プラトンに受け継がれ、アリストテレスが完成したものであり、ギリシャ哲学の論理といえる。アリストテレスは行為を行う者の徳（性格）に焦点をあてる。すなわち、徳がある（有徳）人はより有為に生きることができ、有徳であることはどういうことかを論じる。

功利主義や義務論においては、個々の行為者の性格の違いは捨象され、客観性が重視される。これらの点で、会計職業人が集団として持つべき会計倫理を考察するとき利用され、特に「公共の利益」を重視する会計専門職においては、功利主義が適用されてきたといえる。

一方で、近年の傾向として、社会・集団としての幸福もさることながら、個々人の幸福、ダイバーシティの重視が進んでおり、この中で徳論を会計倫理に適用する研究も展開されている⁴。

以上は規範倫理学についての整理であるが、一般的倫理学には善（正しさ）とは何か、すなわち道徳的判断（善し悪し）の真偽を問うメタ倫理学がある。しかし近年ではこの議論自体が減っており、会計倫理においてもこの論理はほとんど用いられていない。

さて、会計倫理が応用倫理学の一分野だとすれば、規範倫理学を会計倫理にどのように適用するかが問題となる。一般的倫理学である規範倫理学に依拠するだけでは、会計倫理が底流として基づく論理を説明できたとしても、会計ないし専門職特有の倫理観を説明することはできない。

また、規範倫理学のような一般的倫理学への依拠は、それが持つ論理を使って会計倫理（研究）そのものへの批判・懐疑論に繋がることもある。Gaa（1994）は、そのような懐疑論者の代表的論者として Watts と Zimmerman を挙げている⁵。

第一に、善、正しさ、公正性についての絶対的基準は存在せず、したがって倫理的言明はそれを検証し得ないため、単なる個人的な言明に過ぎず、合理的な研究対象とはならないという、倫理相対主義からの批判である。これは功利主義や義務論に対する批判ともいえる。

第二に、倫理的言明は感情的表現であり、認識論的には意味を持たないため真偽は問えないとす

² 田中（2017）は、その第1部「倫理学の基礎」において倫理学全般について一般的に総括している。ここでの語彙は、基本的に田中（2017）に拠っている。

³ Cottell and Perlin（1990）は、功利主義と義務論の2つを会計倫理を考える際の対象としている（Cottell and Perlin（1990）pp.2-7）。

⁴ 久持（2018）はその例である。

⁵ Gaa（1994）、訳書12頁。

る感情主義からの批判である。これは徳論に対する批判とも考えられる。

以上の批判を受容するとすると、普遍的・一般的倫理学から会計倫理の理論を構築することは、そもそも研究としては成立しないことになる。

3. 道德からのアプローチ

3-1. 倫理と道德

倫理の近接概念として、道德（moral）に関わる理論から会計倫理理論を構築する考え方がある。倫理と道德については、その違いについて様々な理解がある。ここでロングマン・アドバンスト・アメリカン辞典によれば、倫理とは、「何が正しいか正しくないかを決定するための行動の道德的ルールまたは原理」であり、したがって専門職倫理は、ある特定の専門職に関連する道德的ルールとなる。すなわち、倫理は道德概念に基礎を置いていることになるが、同様に道德を参照すると、「何が正しく何が正しくないかの原理、善悪の違い」とされる。

Armstrong (1993) は、道德は心理的側面、倫理は哲学的側面に関連するとし⁶、武士道を論じた新渡戸稲造は、人と人との関係を規定するのが倫理であり、天と人との関係で生じるのが道德である。したがって、武士道は倫理というよりは道德とする。

これらを総括すれば、道德は特に心理的側面や人間関係を扱うことになり、これは倫理を構成する基礎となっている。

付言すれば、一般に道德はルール化されない。倫理は、そこにルール化を加えることになり、従って「倫理規則」が構成されうることになる。

道德から会計倫理の理論形成にアプローチする場合には、倫理の下部構造にある道德を検討することになる。道德の研究は、心理学、なかんずく発達心理学により行われてきており、したがって個人の心理的発達と関わることになる。

3-2. 発達心理学の適用

発達心理学を会計倫理に適用するにあたっては、コールバーグの理論がしばしば用いられている。たとえば、Etherington and Schulting (1995) は、「倫理的判断を形成する際にヒトが用いる倫理的ないし道德的理づけを分析するために用いられる理論を叙述するために道德心理学を用いてきた。道德心理学は道德的段階の発達についての先駆的な業績から始まった。これに続き、ローレンス・コールバーグ (Lawrence Kohlberg) は倫理的判断の段階構造を含む倫理的理づけのモデルを開発した。」⁷とする。

コールバーグは、人が心理的に発達し、道德概念を展開するときに以下のような6段階の発達段階があることを示している⁸。

- 第1段階 処罰のある決まりを破ることを避ける。→自己への処罰の回避
- 第2段階 自己の利益になるなら規定に従う。→自己の利益
- 第3段階 他人の期待に応えようとする。→「よい子」への指向
- 第4段階 法と秩序の維持への指向→社会システムと良心の認識

⁶ Armstrong (1993) p.26

⁷ Etherington and Schulting (1995) p.237

⁸ Armstrong (1993) および山岸 (1985) をもとに作成。

第5段階 社会契約的法への指向→社会契約または功利性（最大多数の最大幸福）と個々の権利を認識

第6段階 普遍的倫理的原理への指向→法制度を超えた普遍的倫理的原理の尊重

このうち、専門職倫理である会計倫理に関連するのは、自己のみで完結する道徳ではなく、社会的な関係やルールを認識する第4段階以降と考えられる。第4段階では、その意義や正しさの判断は別として、社会的ルールである法や諸規則へ従うことができるようになる。第5段階では、個々の権利の主張と共に、最大多数の最大幸福ないし公共の利益を認識し、それに反しない行動を取ろうとする。第6段階では、現に有効な法や諸規則であっても普遍的な倫理観に反するものであれば、これに従わず自分の信じる倫理的行動を取ることができるようになる。

これらを俯瞰すると、会計倫理の主体である会計専門職にとって重要な、法規定等の遵守、公共の利益への志向⁹、さらには場合によっては公共の利益を認識しかつ普遍的な倫理観をもって法規定等を超えた判断を下す必要性があることなどに、深く関連しそうなことが理解される。また、コールバーグによれば、道徳性の根幹は、公平性（justice）であるとされ、この点も監査にあたって求められる独立性、公平性との関連を見いだせる¹⁰。

このため、コールバーグの理論は、これまで比較的多くの会計倫理文献で用いられている。また、コールバーグ理論は、会計倫理のみならず、他の応用倫理学分野、たとえば法学のように広く社会科学の各分野において倫理研究を行う場合に用いられている。

会計倫理研究にとっては、法や規則との関係、および場合によってはそれを陵駕する判断という点で、会計倫理との親和性を見だしやすい。

一方で、コールバーグ理論への批判もある¹¹。

第一に、個々人を見れば必ずしもコールバーグの発達段階通りに道徳観が発達するわけではない。第二に、その発達について客観的測定値を得る手段がない。第三に、多くの人は、第6段階にまでは発達しない。

また、コールバーグは「道徳」を専ら扱っているのであって、直接的に倫理を扱った研究ではない。道徳性とは、社会化（socialization）ともされ、社会の一員として行動するための能力、価値観を身につける、言い換えればある特定の社会で良識ある大人に育つ過程を指す¹²。したがって、コールバーグの理論をもって、会計倫理そのものを説明できるものではない。

3-3. 社会的直観者モデル

社会的直観者モデルは、ハイト（J. Haidt）により主張されたものであり、ここでは、道徳基盤をもとに、理性より直感が優先されて道徳的な判断がなされる、とする。社会的直観者モデルは「理由は分からないが何かが悪いことは分かる」状態を説明できる、とされる¹³。

⁹ 周知のように、国際基準およびそれに従った我が国の倫理規則においては、公認会計士の活動の目的は、「社会から期待された責任を果たし、もって公共の利益に資する」（倫理規則「倫理規則の目的」1項）ことにある。しかしながら、公認会計士法によれば、公認会計士の使命は、「国民経済の健全な発展に寄与すること」（公認会計士法第1条）とされている。

¹⁰ Kohlberg（1971），訳書102頁。

¹¹ Ponemon and Gabhart（1993），訳書24-25頁

¹² 永野（1987）210頁。

¹³ 寺井（2009）110頁。

このモデルでは、基盤を構成する5つの要素として、「傷つけないこと」(Care/harm) (ケア)、「公平性」(Fairness/cheating) (公平)、「内集団への忠誠」(Loyalty/betrayal) (忠誠)、「権威への敬意」(Authority/subversion) (権威)、「神聖さ・純粋さ」(Sanctity/degradation) (神聖)が挙げられている。

ハイトの研究も道徳研究であって倫理研究そのものではないため、これを適用直接に会計倫理を説明することにはならない。しかしながら、直観を重視することから、特に、規則に基づかない(それを超越した)会計専門職の倫理的判断を説明することには有効かもしれない。

4. 小括

本章では、会計倫理研究においてその理論構築にあたってここまで利用されてきた理論を、一般的倫理学と心理学を中心とした道徳研究に分けて検討した。

これらはいずれも、会計倫理および倫理研究のさらに下部構造となる理論を参考にしている。しかしながら、それらの適用は、会計倫理そのものの理論を構築するには至っていないと思料される。

もとより本章の目的は、新たな会計倫理理論の構築ではなく、これまでの理論研究の棚卸しであり到達点を確認することにある。一方で、本章で見た研究に何を付加すれば会計倫理理論となり得るかについては、もう一段の研究が必要と考えられる。

《参考文献》

- 小俣光文 (2012) 「わが国におけるこれまでの職業倫理研究」、藤沼亜起 (編著) 『会計プロフェッションの職業倫理』第3章所収、同文館出版。
- 田中恒夫 (2017) 『会計職業倫理 (第2版)』創成社。
- 寺井朋子 (2009) 「Haidtの社会的直観者モデルについての一考察—モデルが道徳性研究に与える影響とこれからの道徳性研究の方向性—」『モロラジー研究』第63号、109-124頁。
- 永野重史 (1987) 「解説」、L・コールバーグ著、永野重史監訳『道徳性の形成』新曜社、209-224頁所収。
- 久持英司 (2018) 「会計倫理へのプラトン哲学の援用」『会計プロフェッション』第13号、289-299頁。
- 藤沼亜起 (2012) (編著) 『会計プロフェッションの職業倫理』同文館出版。
- 吉見宏 (2011) 「会計・経営・監査の倫理」『産業経理』第71巻第2号、68-75頁。
- 山岸明子 (1985) 「コールバーグ理論のその後の発展」、永野重史編『道徳性の発達と教育』第4章所収、新曜社。
- Armstrong, M. (1993) *Ethics and Professionalism for CPAs*, South-Western Publishing.
- Cottell, P. Jr. and Perlin, T. (1990) *Accounting Ethics*, Quorum.
- Etherington, L. and Schulting, L. (1995) "Ethical Development of Accountants: The Case of Canadian Management Accountants", *Research on Accounting Ethics*, Vol.1, pp.235-251.
- Gaa, J. (1994) *The Ethical Foundations of Public Accounting*, Canada Research Foundation. (瀧田輝己訳 (2005) 『会計倫理』同文館出版。)
- Haidt, J. (2001) "The Emotional Dog and Its Rational Tail: A Social Intuitionist Approach to Moral Judgment", *Psychological Review*, 108 (4), pp.814-834.
- Mautz, R. and Sharaf, H. (1961) *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association. (近澤弘

第3章 会計倫理

治監訳、関西監査研究会訳（1987）『監査理論の構造』中央経済社。）

（吉見 宏）

第4章 不正リスク要因の再考

—不正のトライアングルとその拡張モデルの検討を中心として—

1. はじめに

近年、我が国では会計不正（いわゆる不正な財務報告）に留まらず、品質不正や談合、贈賄、情報漏洩など様々な形で何らかの企業不正が公表され、社会問題となっている。公認不正検査士協会（ACFE）が公表している「2020年度版 職業上の不正と濫用に関する国民への報告書」によれば、職業上の不正¹を汚職、資産の不正流用、財務諸表不正（いわゆる不正な財務報告）という3つの主要カテゴリーに分類し、2018年1月から2019年9月の間に調査が行われた職業上の不正事例2,504件を分析した結果、毎年世界で約4.5兆ドルの損失が生じているとの報告がある。そして、従業員が雇用組織の資源を盗む又は濫用するなどの資産の不正流用は不正スキームの大多数で発生するが（事例の86%）、損失中央値は10万ドルと最も低い傾向にあり、それとは対照的に、不正実行者が組織の財務諸表に意図的に重要な虚偽表示を行ったり申告漏れをする財務諸表不正は10%と最も頻度こそ少ないものの、最も損失額の大きいカテゴリーであるとしている²。

このように法定監査が義務付けられている大企業や上場企業から露呈した会計不正に関しては、その影響が社会的に非常に大きく、その対応策として監査基準の改訂や法令等の改正が行われてきた経緯がある。2000年代以降に発生した事例に焦点を当てると、西武鉄道（2004年）およびカネボウ（2005年）が上場廃止になったことに関連して、2007年に公認会計士法が改正された。この改正では、課徴金制度や監査法人の有限責任化の導入、監査責任者のローテーション制度などが実施され、続く2008年4月からは内部統制報告制度が開始されることとなった。その後もオリンパスの不正会計事件の影響から、2013年に「監査における不正リスク対応基準」の制定、さらに東芝の不正会計を契機として2016年に「会計監査の在り方に関する懇談会」の提言書が公表された³。これらのことからわかるように大型の会計不正事例の発覚が、我が国の監査制度を発展させる契機となり、その度に規制が強化されてきたわけだが、一向にこうした会計不正が無くなる気配はない。それどころか経済のグローバル化やビッグデータ、AI（人工知能）を活用したIoTの発展、メタバースのような最先端技術の導入などがもたらす高度で複雑な情報社会は、同時に不正の対象となる範囲や地域の広がり、不正の手口の複雑化、高度化、国際化をもたらしている。これらのことを鑑みると、監査人による被監査会社の不正による重要な虚偽表示リスクの評価に関する研究は今後、重要度が高いものと考えられる。

この点につき、監査基準委員会報告書240号「財務諸表監査における不正」および「監査におけ

¹ 職業上の不正は、「雇用主のリソースもしくは資産を意図的に誤用または流用することを通じて、私服を肥やすために自らの職業を利用すること」と定義される。

² なお、賄賂、利害の衝突、強要などの違反行為を含み汚職については、事例の43%で発生し、損失中央値は20万ドルであったとしている。

³ 八田ほか（2019）12-13頁。

第4章 不正リスク要因の再考

—不正のトライアングルとその拡張モデルの検討を中心として—

る不正リスク対応基準」においては、監査人が入手した監査証拠が不正リスク要因の存在を示しているかどうかを検討することを要求しており、不正リスク要因として、不正を実行する「動機」や「プレッシャー」の存在を示す事象や状況、不正を実行する「機会」を与える事象や状況、又は不正行為に対する「姿勢」や不正行為を「正当化」する状況をあげている。この、「動機・プレッシャー」、「機会」、「姿勢・正当化」という3つの要因は、いわゆる不正のトライアングルとして世界中で広く知られている。不正のトライアングルの原型は米国の犯罪学者、社会学者である Cressey（1950, 1953）において示されたが、発展途上の不正のトライアングルにはその後多くの批判が寄せられた。

そこで、本稿では不正のトライアングルの展開に関連する様々な理論モデルについて概観し、不正リスク要因の再検討を行うこととする。

2. 不正の概念と不正のトライアングル

2-1. 不正の定義

そもそも不正とは何か。この点につき不正に正確な定義は存在せず、国によっても不正の定義は若干異なるが、要するに、法律の違反や規制の枠組みへの違反が含まれ、個人によって行われることもあれば、経営陣によって行われることもあるものをいう⁴。我が国においては監査基準委員会報告書240号「財務諸表監査における不正」第10項において、「不正とは、不正または違法な利益を得るために他者を欺く行為を伴う、経営者、監査役等、従業員または第三者による意図的な行為をいう」と定義付けている。すなわち、財務諸表の虚偽表示は、不正または誤謬から生じるが、不正と誤謬を区別する基準は、財務諸表の虚偽表示の原因となる行為が意図的であるか否かという点である。当該行為が意図的であれば不正、意図的でなければ誤謬となる⁵。

また、日本公認不正検査士協会（ACFE JAPAN）によれば、職業上の不正を①汚職、②資産の不正流用、③不正な財務報告という3つの主要カテゴリーに分類しており、②と③が会計不正に該当する。

他にも、八田ほか（2019）は企業不正の類型として図表1のように区分できるとしている⁶。

⁴ Michael（2010）pp.7-8

⁵ 盛田ほか（2020）460頁。

⁶ 八田ほか（2019）6-9頁。

図表 1

主体 内容	経営者層	管理者層	従業員層
財務報告に直接関係する不正	株価維持、銀行借入れのための会計不正など	過重なノルマに耐えきれず行う架空の売上計上など	個人的な経済的利得を目的とした商品の横流しなど
財務報告に直接関係しない不正	法定届出・報告書類の改ざんなど	コスト削減のためのソフトウェアの不正コピーなど	個人的な経済的利得を目的とした情報漏洩など

(八田ほか (2019) を参考に筆者作成)

すなわち、不正の主体に着目すると、経営者層が行う不正、管理者層が行う不正、従業員が行う不正に区分される。また、別の観点から見ると財務報告に直接関係する不正と財務報告に直接関係しない不正に分類される。このうち、経営者層が株価維持や銀行借入れのためなどに行う財務報告に直接関係する不正の代表が不正な財務報告であり、従業員層が金品の横領など個人的な経済的利得を目的とした不正が資産の流用である。そして、財務報告に直接関係する不正で注目すべきは、管理者層レベルで行われる不正であり、過重なノルマに耐えきれず行う架空の売上計上のようなものであるとしている。このような不正は、経営陣からの過度なプレッシャーや、ノーと言えない組織風土が大きく影響しているからである。

一方、財務報告に直接関係しない不正は多岐にわたり、近年では品質データの改ざんが噴出している。その他にもコスト削減のためのソフトウェアの不正コピーや個人的な経済的利得を目的とした情報漏洩などのように、財務報告に直接関係しない不正であっても、多くの不正は最終的に何らかの会計処理に関係し、影響を与えることに留意する必要があることを示している。

このように不正は個人が単独で実行する場合と、組織的に実行される場合があるが、このうち個人による不正が発生するための要因を整理した「不正のトライアングル」と呼ばれる分析枠組について次節において検討する。

2-2. 不正のトライアングル

不正の発生メカニズムには、①動機・プレッシャー、②機会、③姿勢・正当化の3つの要因が存在するとして、広く知られている不正のトライアングルは、国際的にも監査実務の中に取り入れられている⁷。不正のトライアングルの考え方は、もともと米国の公認不正検査士協会（ACFE）が従来から用いていたが、監査基準の中にその考え方が登場するのは、監査基準審議会（ASB）が2002年に公表した「監査基準書（Statement on Auditing Standards;以下、SAS）」第99号「財務諸表監査における不正の検討」においてであり、不正が生じる要因として、不正のトライアングルの考え方を受け入れ、重要な虚偽の表示が行われる際のリスクを分析している⁸。その後、2004年には国際監査基準（IAS）240「財務諸表監査において不正および誤謬を検討する監査人の責任」においても同様

⁷ 田中（2016）61-62頁。

⁸ 八田（2012a）151頁。

第4章 不正リスク要因の再考

—不正のトライアングルとその拡張モデルの検討を中心として—

の考え方が示された。我が国も、監査基準委員会報告書 240 号「財務諸表監査における不正」において同様の考え方が示され、2013 年に制定された「監査における不正リスク対応基準」において不正リスク要因として不正のトライアングルの 3 つの要因を例示している。

不正のトライアングルの考え方は、前述のように監査実務の中に受け入れられているものではあるが、そもそも、この考え方は個人の横領事例をもとに構築された理論モデルである。その後検討が加えられ、個人の犯罪を超えて企業活動や財務諸表監査において不正を検討する際の理論モデルとして受け入れられるようになったものの、近年諸外国においては不正のトライアングルを修正あるいは新たな要因を追加した様々な理論モデルが提唱されている⁹。そこで、本論文では、不正のトライアングルの原型となった Cressey の研究について説明し、その意義を示す。また、現在提唱されている様々な不正のトライアングルの拡張モデルを評価し、外部監査人が不正リスクを評価する際に考慮すべき、不正リスク要因の新しい理論モデルを検討していく。

3. 先行研究

今や世界中で用いられている不正のトライアングルの原型を示したのが、米国の犯罪学者、社会学者である Cressey である。その Cressey の研究に大きな影響を与えたと考えられているのはホワイトカラー犯罪の概念を提唱した Sutherland である。Sutherland は米国の犯罪学者、社会学者であり、彼が提唱したホワイトカラー犯罪の概念は、世界中の犯罪学における基礎的な研究を変化させるものであり、従来の犯罪学の常識を打ち破り、新しい犯罪学研究の胎動を暗示させるものであったとの評価もある¹⁰。Sutherland は、ホワイトカラー犯罪を「名望ある社会的地位の高い人物が職務の遂行課程で犯す犯罪¹¹」と定義した。今でこそ、社会的地位の高い人物が、職務の遂行課程において犯罪を犯すことは決して珍しいものでもないが、当時の社会では多くの犯罪学者が犯罪は遺伝的なものであり、犯罪者の子孫が犯罪者になりやすいという見解をもっていたとされている¹²。そのため、ホワイトカラー犯罪の概念を提唱した Sutherland は、犯罪学研究に多大な影響を与えることとなった。

その Sutherland が 1940 年代にインディアナ大学で教鞭をとっていた時に教えを受けたのが Cressey であり、彼は最も優秀な教え子の一人であったとされている。Sutherland に師事し、ホワイトカラー犯罪について学んだ Cressey の博士論文を元にした『他人のカネ—横領の社会心理学的研究』(Cressey 1953) は、「アメリカで始めて体系的に行われた横領研究」であり¹³、横領のみならず「ホワイトカラー犯罪者に関する古典モデルを構築した¹⁴」と言われている。さらに本書は、後に不正対策の専門団体である ACFE の創設に多大な影響をあたえただけでなく、世界各地の不正対策における基礎理論モデルとなった¹⁵。

⁹ 田中 (2016) 62 頁。

¹⁰ 田中 (2020) 109-110 頁。

¹¹ Sutherland (1949) , 訳書 8-9 頁。

¹² 田中 (2020) 110 頁。

¹³ Green (2001) p.210.

¹⁴ Wels (2009) p.7.

¹⁵ 大山 (2017) 52 頁。

3-1. Cresseyによる仮説

Cresseyの仮説は、1949年4月から1951年8月にかけて、横領関連の罪を犯して服役中の被験者503人を対象におこなった不正の発生原因についての研究成果をまとめたものである。Cresseyは、被験者へのインタビューを重ねる中で仮説と検証と修正を繰り返し、最終的に信頼された者は、次の3つの場合に、その信頼への違反を犯すと考えた。その3つの要因とは、①他人に打ち明けられない財務的な問題が存在すること、②信頼に背く機会が存在すること、③行動が適切であると正当化すること、というものである。以上の3つの事象は横領による犯罪者の中から導き出されたものであり、不正の発生に関する一般的な理論を説明したものではなく、財務諸表監査における会計不正の発生原因について説明したものでもない。Cressey自身も、仮説に適合しないケースがあればより効率的な定式化に向けて改訂されなければならないと述べており¹⁶、検証の余地があることを認めている¹⁷。

このように、Cresseyの提唱した仮説は、個人を対象としたものであることや仮説に適合しないケースもあるなどの限界がある一方で、財務諸表監査において不正を検討するに当たって多大な影響を与えることとなった先駆的な研究であり、半世紀以上経ってなお、財務諸表監査において不正を検討する際に考慮または出発点とすべき基本的な考え方として評価できるであろう。

3-2. Albrecht et al (1984)の研究

Cresseyの仮説を、監査人が監査を実施するにあたって利用できるモデルとして発展させたのが公認会計士であるAlbrechtである。1980年頃、不正による企業の損失が大きくなってきており、ホワイトカラー犯罪による損失は年間200億米ドルにも達していた。Albrechtは、ホワイトカラーによる不正の存在は潜在的な脅威であり、不正の発生頻度や金額の重要性を鑑みて、監査人と経営者双方が不正の重大さと警戒信号に気づく必要があると考えた¹⁸。

このような問題意識を持っていたAlbrechtは、当時の米国のビッグ8の一つであるPeat,Marwick,Mitchell&Co.の協力を得て1980年代前半に発生した212件の不正の分析を行った。Cresseyの仮説から3つの要因のヒントを得た、Albrechtらは、分析を通じて財務諸表の重要な虚偽表示の原因となる不正は、個人と環境という2つの力の結果として発生すると考え、不正が発生する要因を、①状況がもたらすプレッシャー、②不正を犯す機会、③個人の誠実性の要素に分類できるとし、これらを「不正スケール」として説明した。

その後、紆余曲折を経て、1991年に、①認識したプレッシャー、②不正を実行かつ隠蔽できると認識した機会、③行為が許容されるものだと正当化する方法、という3つの要因が揃ったときに人は不正行為を働くことを示した。そして、この考え方は「火のトライアングル¹⁹」の考え方と近似していたことから、これら3つの要素が結合して「不正のトライアングル」を形成していると説明した。

¹⁶ Cressey (1950) p.743.

¹⁷ 田中 (2020) 124 頁。

¹⁸ 田中 (2020) 131 頁。

¹⁹ 火が燃焼するためには、酸素、熱、燃料という3つの要素が必要であり、どれか一つでも欠ければ消火されるという考え方。

3-3. Wolfe and Hermanson (2004) の研究

Wolfe と Hermanson は不正のトライアングルの3つの要素に「実行可能性²⁰」という新たな要因を追加した「不正のダイヤモンドモデル」を提唱した。

実行可能性とは、不正実行者の性格特性と能力から構成されるものであり、①不正を実行できる地位や職能、②内部統制の弱点を見抜いたり、地位、機能、許可されたアクセス権などを利用できると考える賢い頭脳、③不正は暴かれないという自信や自惚れ、④不正を実行したり隠蔽するために他人を抑圧または支配することができる性格、⑤効果的で一貫した嘘をつくことができる技術、⑥ストレスへの耐性という6つの要素から構成されると説明している。そのうえで、実行可能性の重要性を認識することは課題の一部に過ぎず、不正リスクを評価する際に、不正のトライアングルの3つの要素を考慮したうえで、実行可能性に関する知識を活用することの必要性を提唱している。具体的には、実行可能性を理解するために、蜜なコミュニケーションをとる、小さなことにも留意する、経営者層や能力が高い会社のキーパーソンとなる人物の再評価をする、新しい環境の変化に留意し適切な対応をとる事が重要であり、これらに問題があると認められる場合には、監査人は監査範囲や監査手続、不正リスク評価を拡大する必要があると主張している。

3-4. Kranacher et al (2010) の研究

Kranacher et al. (2010) は、不正のトライアングルの一つの要素である不正実行者の動機をより拡大し、M.I.C.E.（「Money (金銭的欲求)」「Ideology (信念)」「Coercion (強制)」「Ego (自我)」）という頭文字で識別される可能性があることを示唆した。すなわち、金銭的欲求による不正の動機は贅沢な生活への憧れや借金の穴埋めなどであり、信念としての動機は、自分の信念と一致するような、より大きな利益を達成するために横領を行ったり、不正行為に加担する手段を正当化することである。強制は、個人が不本意ながら不正行為に巻き込まれることであり、自我は、社会や家族の前で積み上げてきた評判や権力を失いたくないという社会的圧力に負けて不正を実行するという動機になり得るとのことである。

このM.I.C.E.の考え方は、すべての不正の動機を説明するものではなく、不正の動機を経験則から単純化したものである。そのため細部にこだわるのではなく、M.I.C.E.という視点で俯瞰することに意義があると考えられる。

その他の主張として、不正のトライアングルではホワイトカラーによる犯罪を前提としてきたが、近年異なるタイプの犯罪者の存在が指摘されており、不正のトライアングルで想定されるような人物を「偶発的な犯罪者」とし、それ以外の既に不正を実行している、もしくはこれから不正を行おうと考えている人物を「常習的な犯罪者」として区別している。

3-5. Dorminey et al (2012) の研究

Dorminey et al. (2012) は、不正防止コミュニティにおける最近の知見と現代の考え方に着目し、不正トライアングルを再検討している。彼らは、不正リスクを評価する際のモデルとして不正のトライアングルの重要性は強調しているが、全体的な監査リスク評価計画の1つの要素に過ぎず、そ

²⁰ Capability の訳。

第4章 不正リスク要因の再考

—不正のトライアングルとその拡張モデルの検討を中心として—

れだけでは不正を抑止、防止、検出するためには不十分であると主張している。

いわゆる「偶発的な犯罪者」は、主に中年で知的な高学歴の従業員が、プレッシャーや正当化といった要因が重なり、善良な個人が不正を行うのに対し、「常習的な犯罪者」は、不正を実行するために、プレッシャーや正当化が存在せず、機会の存在と高い合理化傾向により不正を実行するという特徴があることから、プレッシャーや正当化に代えて「傲慢な態度」「犯罪に対する考え方」という要因を用いて「常習的な犯罪者」による不正を捉えることを提唱している。

3-6. Kassem and Higson (2012) の研究

Kassem and Higson (2012) は不正のトライアングルに関連した文献のレビューを行った結果、多くの研究者が不正のトライアングルの要素の一つである動機について異なる分類を行っていることを発見した。結果的に不正を行う圧力や動機は、個人的圧力、雇用圧力、外的圧力のいずれかであり、これらの圧力はそれぞれ財務的圧力や非財務的圧力によって起こされる可能性があるとした。そのうえで、不正のトライアングルは、2つの側面（圧力と正当化）が観察できず、不正実行者の能力のような重要な要因が無視されていることから、外部監査人が不正の発生理由をより理解するために、全ての不正モデルを検討することに意義があると主張している。

すなわち、前述の全てのモデル（不正トライアングル、不正スケール、不正ダイヤモンド、MICEモデル）を不正トライアングルモデルの拡張版とみなし、動機、機会、誠実さ、実行可能性を含む一つのモデル「新不正トライアングルモデル」に統合すべきであると提案している。そして、これらを理解した上で監査を実施することで外部監査人が、効果的に不正リスクを評価することができると主張した。

《参考文献》

- 甘粕潔 (2010) 「不正リスク要因の考察—不正への対応を意識した監査の要点—」『現代監査』No.20、26-34 頁。
- 宇南山英夫・小倉一郎（監修）（1996）『企業倫理と会社不正』東京経済情報出版。
- 大山小夜 (2017) 「インタビューを分析的に帰納する—クレッシーの「不正トライアングル論」—」『金城学院大学論集社会科学編』第13巻第2号、50-62 頁。
- 田中智徳 (2016) 「不正リスクに関する新たなモデルの提唱I」『産業経済研究所紀要』第26号、61-76 頁。
- 田中智徳 (2020) 『不正リスク対応監査』同文館出版。
- 谷口勇仁 (2017) 「規則の形骸化の発生プロセス：不正のトライアングル理論に基づく検討」『経済学研究』第67号（1）、5-13 頁。
- 鳥羽至英・秋月信二・永見尊・福川裕徳 (2015) 『財務諸表監査』国元書房。
- 八田進二 (2012a) 「企業不正と内部統制との関わり」『会計プロフェッション』第7号、147-158 頁。
- 八田進二 (2012b) 『企業不正防止対策ガイド新訂版』日本公認会計士協会出版局。
- 八田進二・堀江正之・藤沼亜紀 (2019) 『【鼎談】不正—最前線～これまでの不正、これからの不正～』同文館出版。
- 松本麗子 (2021) 「不正による重要な虚偽表示リスクを高める内部統制の統制環境」『三田商学研

第4章 不正リスク要因の再考

—不正のトライアングルとその拡張モデルの検討を中心として—

究』Vol.63, No.6、121-140頁。

宮本幸平（2002）『企業不正支出とコーポレートガバナンス』中央経済社。

盛田良久・蟹江章・長吉眞一（編著）（2020）『スタンダードテキスト監査論（第5版）』中央経済社。

吉見宏（1999）『企業不正と監査』税務経理協会。

吉見宏（2013）『ケースブック監査論第5版』新世社。

吉見宏（編著）（2018）『会計不正事例と監査』同文館出版。

Albrecht, S., Howe, K. and Romney, M. (1984) *Deterring Fraud: The Internal Auditor's Perspective*. Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Albrecht, S. (1991) "Fraud in Government Entities: The Perpetrators and the Types of Fraud", *Government Finance Review*.7 (6) ,pp.27-30.

Cressey, D.R. (1953) *Other People's Money: A Study in the Social Psychology of Embezzlement*, The Free Press.

Dorminey, J., Fleming, S., Kranacher, M. and Riley, R. (2010) "Beyond the fraud triangle", *The CPA Journal*, Vol.80 No.7, pp.17-23.

Georgios L. Vousinas, (2019) "Advancing theory of fraud: the S.C.O.R.E. model", *Journal of Financial Crime*, Vol. 26 Issue: 1, pp.372-381, <https://doi.org/10.1108/JFC-12-2017-0128>

Green, Gary S., (2001) "Embezzlement," in Clifton D. Bryant (Editor in-chief), *Encyclopedia of Criminology and Deviant Behavior*, Brunner-Routledge, pp.209-212.

Kassem, R. and Higson, A. (2012) "The new fraud triangle model", *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*, Vol.3 No.3, pp.191-195.

Kranacher, M.J., Riley, R. and Wells, J.T. (2010) *Forensic Accounting and Fraud Examination*, John Wiley and Sons.

Michael, J., Jones (2010) *CREATIVE ACCOUNTING, FRAUD AND INTERNATIONAL ACCOUNTING SCANDALS*, pp.7-8.

Sutherland, Edwin H. (1949) *White Collar Crime*. The Dryden Press (平野竜一・井口浩二訳 (1955) 『ホワイト・カラーの犯罪—独占資本と犯罪—』岩波書店。)

Wells, Joseph T., (2007) *Corporate Fraud Handbook: Prevention and Detection*. 2nd edition, Wiley. (八田進二・藤沼亜紀監訳 (2009) 『企業不正対策ハンドブック—防止と発見 (第2版)』第一法規。)

Wolfe, D.T. and Hermanson, D.R. (2004) "The fraud diamond: considering the four elements of fraud", *The CPA Journal*, Vol.74 No.12, pp.38-42.

(鈴木 翔)

第5章 保証の理論—多様な保証の分析基盤—

1. はじめに

監査社会¹あるいは保証世界²と表現されるように、現代社会では、監査、評価、認証等、ある対象の信頼を高めるといふ、広い意味での保証が至る所で行われている。このような現状は、監査論領域において伝統的に対象とされてきた財務諸表監査を超えた、幅広い保証の研究を会計学者に促している³。その一方で、保証に含まれる行為が非常に広範であることもあり、いかなる理論が多様な保証を分析する際に有用かについては、統一的な見解が示されていない。

このような現状を踏まえ、本スタディグループでは、財務諸表監査以外の多様な保証を分析対象とした先行研究を概観し、そこでいかなる理論が用いられているかを明らかにすることを目的とする。これにより、今後ますます多様な領域に広がることが予想される監査・保証を分析する際の基盤の形成に貢献することを意図している。

中間報告となる本稿では、監査と保証の関係を簡単に整理した上で、多様な保証の中から、近年その進展が著しい、サステナビリティ報告書と統合報告書に対する保証を対象とした研究で用いられている理論に焦点を当てた検討を行う。

2. 監査と保証

監査論において保証 (assurance) という用語は、大きく分けて次の二つの意味で用いられている。

第一の意味は「監査という検証行為の結果として付与される信頼の程度を明らかにする概念」⁴として保証を理解するものである。この意味での保証は、監査という検証行為を通じて、検証対象の適否を明らかにする、というコンテキストで用いられることとなる⁵。

第二の意味での保証は、職業会計士による監査、およびその類似業務を総称する概念として理解されるものである⁶。この意味での保証は、保証業務と呼ばれている。保証業務が広く議論される契機となった、アメリカ公認会計士協会 (The American Institute of Certified Public Accountants : AICPA) が公表した『エリオット委員会報告書』⁷では、保証業務を「意思決定者のために、情報またはその内容の質を改善する独立した専門職による業務」⁸と定義した上で、①高齢者ケアサー

¹ Power (1997) .

² Power (2011) .

³ Chapman and Peecher (2011) .

⁴ 堀江 (2006) 2 頁。

⁵ 堀江 (2006) 2 頁。

⁶ 堀江 (2006) 4 頁。

⁷ AICPA (1997) .

⁸ Elliott (1997) p.63.

ビスの保証、②ヘルスケア提供者の業績測定の実証、③情報システムの信頼性の保証、④電子商取引の保証、⑤リスク情報の保証、⑥事業の業績測定の実証の目的適合性・信頼性の保証、といった財務情報に限定されない、多様な対象への職業会計士の進出可能性を検討している⁹。

このように、第二の意味での保証は、「職業会計士による」保証を念頭に置いているが、本稿の主眼は、社会一般に普及している多様な保証を分析するための基盤の形成にあるため、職業会計士に限定されない他の保証主体による保証の研究についても、検討対象に含めることとする。

3. 保証研究における理論

3-1. サステナビリティ保証の理論

サステナビリティ報告書・活動に対する保証（以下、サステナビリティ保証）は、その実務的な広がりから比較的研究が進展している分野の一つである。しかし、主要な関連ジャーナルから抽出したサステナビリティ保証を対象とした50本の論文をレビューした Farooq and De Villiers (2017) によると、大半の研究が記述的アプローチを採用しており、特定の理論を用いている研究は8本と多くはない¹⁰。以下では、そこで用いられている主な理論の概要と当該理論を適用した研究の例を示す。

(1) 正当性理論

正当性とは「組織の活動が社会的に構築された規範、価値、信念、定義の体系の中で望ましい、あるいは正常、適切であるとの一般化された認識あるいは仮定」¹¹のことをいう。正当性理論は、組織の存続を、このような正当性を組織活動が有しているか否かという観点、すなわち、組織が属している社会的な規範や価値、信念、定義と当該組織の活動の合致という観点から説明するものである¹²。

Suchman (1995) によると、正当性は、①組織に最も身近な者の利己的な計算（利益）に基づく実用的（pragmatic）正当性¹³、②組織とその活動への肯定的な規範的評価を反映する道徳的（moral）正当性¹⁴、③組織の活動やその帰結に対する理解可能性・当然性に基づき、組織が社会的に必要、不可欠と認識されることによる認知的（cognitive）正当性¹⁵、の3つにさらに分けられる。組織はこれらの正当性を確保するために、活動する環境への適合や環境の選択、環境の操作、といった戦略を展開することとなる¹⁶。

このような正当性理論を用いたサステナビリティ保証の研究としては、O'Dwyer et al. (2011) があげられる。O'Dwyer et al. (2011) は、会計事務所が、サステナビリティ報告書の保証という比較

⁹ Elloott (1997) p.67.

¹⁰ Farooq and De Villiers (2017) p.89.

¹¹ Suchman (1995) p.574.

¹² Gray et al. (1996) , 訳書 68 頁。

¹³ Suchman (1995) p.578.

¹⁴ Suchman (1995) p.579.

¹⁵ Suchman (1995) p.582.

¹⁶ Suchman (1995) p.587.

的新しい実践に対し、主要な利害関係者（サステナビリティ報告書の作成企業、当該企業のステークホルダー、会計事務所内の関連部門）から実用的、道徳的、認識的正当性をどのように獲得していくのかを検討している。

(2) ステークホルダー理論

ステークホルダー理論の基礎は、株主のみならず、従業員や顧客、サプライヤー、一般市民など、組織の行動に影響を与える、あるいは組織の行動に影響を受ける多くの利益集団、すなわち様々なステークホルダーが存在することを主張した、Freeman（1984）に求めることができる¹⁷。ステークホルダー理論では、こうした多様なステークホルダーへの対応という観点から組織の行動を分析するが、これには、ステークホルダーへの責任の観点からステークホルダーへのアカウンタビリティを重視する規範的なアプローチと、組織の利害を考慮したステークホルダーの管理を重視する経験的なアプローチがある¹⁸。

このようなステークホルダー理論を用いたサステナビリティ保証の研究としては、英国の大企業が発行しているサステナビリティ報告書・保証報告書进行分析することで、ステークホルダーへのアカウンタビリティよりも、管理が重視されていることを指摘した Belal（2002）や、世界各国の製造業において行われている環境監査のデータをもとに、組織内外のステークホルダーの影響力に関する経営陣の認識と、環境監査の利用のあり方に対する経営陣の意思決定（環境監査を実施しない、内部環境監査のみを実施する、外部環境監査のみを実施する、内部環境監査・外部環境監査の双方を実施する）との関係を検討した Darnall et al.（2009）があげられる。

(3) 制度論・制度ロジック

制度論（新制度派組織論）は、新たな組織形態や実践がどのように普及し制度化されるのかを一つの主要なテーマとして発展してきた理論であり¹⁹、Meyer and Rowan（1977）や DiMaggio and Powell（1983）をその嚆矢としている²⁰。

Meyer and Rowan（1977）は、組織構造の変化を、法律や世論などの形で存在する、人々の認識や価値を規定するようなルール（制度的ルール）への適応という観点から説明し、組織はこのような制度的ルールに適応することで、社会に自らの存在の正当性を示し、存続の見込みを高めることができるとしている²¹。個々の組織がこうした制度的ルールに適応することによる、特定の領域に属する組織の構造の同型化（isomorphism）の理論を精緻化したのが、DiMaggio and Powell（1983）である。DiMaggio and Powell（1983）は、同型化を、①政治的影響や正当性の問題から生じる強制的同型化、②環境の不確実性への対応から生じる模倣的同型化、③専門的職業化から生じる規範的同型化、の3つに分類している²²。

このような同型化の理論を用いたサステナビリティ保証の研究としては Perego and Kolk（2012）があげられる。Perego and Kolk（2012）は、多国籍企業のデータを用いてサステナビリティ報告書

¹⁷ Belal（2002） p.11.

¹⁸ Gray et al.（1996）, 訳書 67-68 頁。

¹⁹ 涌田（2016） 337 頁。

²⁰ 舟津（2019） 118 頁。

²¹ 櫻田（2003） 220-221 頁。

²² DiMaggio and Powell（1983） p.150.

に対する保証実務の普及のパターンを検討し、当該保証実務が規範的同型化のプロセスを反映していることを指摘している。

また、制度ロジック (institutional logic) は、Friedland and Alford (1991) において提唱された考え方であり、上記のような同型化の圧力が存在しつつも、実際には全ての組織が同じ行動をとるわけではないという現実への説明を提供するものである²³。制度ロジックは「個人が物質性を生産・再生産し、時間と空間を形成し、社会的現実の意味を与えることによって、社会的に構築された物質的实践、過程、価値、信念、規則の歴史的なパターン」²⁴と定義され、組織の多様な実践は、こうした制度ロジックが組織において複数併存することによる、それぞれの制度ロジックからの影響への対応という観点から説明される²⁵。

このような制度ロジックを用いたサステナビリティ保証の研究としては、Edgley et al. (2015) があげられる。Edgley et al. (2015) は、市場のロジックと専門職のロジック、ステークホルダーのロジックが、職業会計士によるサステナビリティ保証と非職業会計士によるサステナビリティ保証のそれぞれにどのような影響を及ぼすかを検討している。

(4) 監査社会論

監査社会論は、英国の会計学者 Michael Power が『監査社会』²⁶を中心とする、一連の著作において示した理論であり、多様な領域への監査の普及という現象への説明と批判を試みたものである。そこでは、監査の多様な領域への普及は、監査が、財政問題の観点から普及してきた NPM (New Public Management) 型のガバナンスで重視される経済性・効率性の向上や、説明責任の問題を解決する技術と「期待された」こと、監査がそのような期待に応えるべく多様な物事を監査可能にしてきたことから説明される。また、監査が解決する期待されている問題に対する、「実際の」監査の有効性に疑問が呈され、監査による負の効果 (例えば、組織が監査に抵抗することによる組織活動の不透明化や、監査可能な数値指標への傾斜等) が強調されている。

このように監査社会論は、①特定のガバナンス形態と監査の普及との関係性、②多様な物事を監査可能にする過程、③監査による負の効果の有無、といった様々な論点の検討に適用できる。サステナビリティ保証への適用例としては、②の論点を検討した O'Dwyer (2011) があげられる。そこでは、サステナビリティ保証の業務実施者 (保証主体) に対するインタビュー調査をもとに、サステナビリティ報告という新たな領域を監査可能にする試みが調査されている。

3-2. 統合報告書に対する保証の理論

統合報告書に対する保証は、サステナビリティ保証と同様、近年の持続可能性への世界的関心の高まりを受けて、その実務が急速に進展している分野である。しかし、先行研究を概観すると、職業会計士による保証業務の実行可能性という観点を基礎とした論点整理や、それらに基づいた実態調査、今後の保証のあり方を探求した研究が中心であり、特定の理論を分析に用いているものは多くはない。

²³ 舟津 (2019) 118 頁。

²⁴ Thornton and Ocasio (1999) p. 804.

²⁵ 舟津 (2019) 122 頁。

²⁶ Power (1997) .

例えば、論点整理を行った研究としては、Eccles et al. (2012) や Oprisor (2015) があげられる。そこでは、統合報告書に対する保証を実施するための評価規準や保証方法、保証基準、保証水準等の問題を検討すべきことを指摘している。

また、こうした論点整理を踏まえた実態調査を行った研究としては、Goicoechea et al. (2019) や Borgato and Marchini (2021) があげられる。Goicoechea et al. (2019) は、スペインにおける統合報告書の保証業務実施者や統合報告書の保証報告書利用者に対し、アンケート調査を実施することで、統合報告書に対する保証の課題や重要性、保証報告書の形式に対する認識を調査している。同様に、Borgato and Marchini (2021) は、統合報告書の保証における課題や重要な要素、将来的なあり方に対する認識をイタリアにおける統合報告書の保証業務実施者へのインタビュー調査を通して検討している。

さらに、今後の保証のあり方への提案を行った研究として、Maroun (2017, 2018) がある。そこでは、南アフリカにおける統合報告書の作成者と監査人（保証業務実施者）へのインタビュー調査で得たデータを、国際監査・保証基準審議会が公表している国際監査基準（International Standards on Auditing: ISA）や国際保証業務基準（International Standard on Assurance Engagements: ISAE）といった、会計専門職による基準を利用して分析することで、統合報告書に対する様々な保証モデルが提案されている。

以上のような研究と比較するとその数は少ないが、統合報告書の保証を分析する際に特定の理論を用いている研究も存在する。以下では、それらの研究で用いられている理論と研究の概要を示す。

(1) 正当性理論

サステナビリティ保証で利用されていた正当性理論は、統合報告書の保証を分析する際にも利用されている。Richard and Odendaal (2020) は、南アフリにおける企業を対象に、当該企業が正当性を維持するための戦略の一環として、どのように統合報告書の保証を利用しているのかを探求するために、企業が利用した保証主体、保証基準、保証水準を調査した上で、当該調査の結果を正当性理論の観点から分析している。

(2) イノベーター理論・制度論・エージェンシー理論

イノベーター理論は、新たな考えや実践がどのように普及していくのかという問いに説明を提供する理論である²⁷。当該理論によると、新たな考えや実践の履行はその利点・欠点の比較検討等、いくつかのステップを経てなされるが、その過程においては、その履行を促進・支援する企業外部のコンサルタントのような「チェンジエージェント」の役割が重要になるとされる²⁸

このようなイノベーター理論を、サステナビリティ保証の分析でも利用されていた制度論（同型化の理論）、エージェンシー理論と共に用いて統合報告書の保証を分析した研究としては、Briem and Wald (2018) がある。Briem and Wald (2018) は、ドイツにおける企業の統合報告書の保証を対象に、①企業が自発的に統合報告書の保証を得る理由、②統合報告書の保証プロセスにおける監査人の役割、という2つの問いを検討するために、3つの理論をそれぞれ以下のように適用してい

²⁷ Rogers (2003) .

²⁸ Rogers (2003) .イノベーション決定の過程についてはRogers (2003)（訳書第3章）、チェンジエージェントについてはRogers (2003)（訳書第7章）で詳述されている。

る²⁹。

	イノベーター理論	制度論（同型化の理論）	エージェンシー理論
①企業が自発的に統合報告書の保証を得る理由	利点・欠点の比較検討	強制的、模倣的、規範的圧力	情報の非対称性の減少
②保証プロセスにおける監査人の役割	保証を促進・支援するチェンジエージェンツとしての役割	強制的、規範的圧力の行使	外部保証による透明性の増大

(3) フレーミング理論

フレーミング理論 (framing theory) は、Goffman (1974) によるフレーム概念（人が活動や出来事を体系的に理解するために依拠する解釈の図式であり、人々がコミュニケーション的な道具立てを使って、協同の活動を組織化する際に実際に使われる相互行為的な状況の定義）³⁰を契機に発展した理論である。当該理論は様々な学問分野で用いられているが³¹、そのような分野の一つに、社会運動の意義や成功・失敗の原因を問う、社会運動論³²がある。そこでは、フレーミング理論は、人々が社会運動に参加する理由を説明するために利用され³³、フレーミングとは、人々が特定の問題を認識し、解釈するための図式を、ある運動体がつくる試みのことをいうとされる³⁴。社会運動への参加は、いくつかのフレーミングの段階を経て行われるが、Snow and Benford (1988) はこの過程を、①問題を識別・定義するために利用される診断的フレーミング、②問題への対応策や戦略等を提案する予後的フレーミング、③診断的、予後的フレーミングから生まれた考えを実行に結びつけるための動機的フレーミング、という3つの段階に分けて説明している³⁵。

このようなフレーミング理論を統合報告書の保証に利用した研究として、Maroun (2019) がある。Maroun (2019) は、①統合報告書を保証すべき理由、②現在の保証実務に今後要求される可能性のある変化、③保証の拡大を指向する、あるいは現状を維持する動機、という3つの問いを探求するために、南アフリカの統合報告書作成者と監査人にインタビューを行い、上述した診断的フレーミング、予後的フレーミング、動機的フレーミングの観点から分析を行っている。

4. 小括

本稿は、多様な保証の中から、近年その発展が著しいサステナビリティ報告書と統合報告書の保

²⁹ Briem and Wald (2018) p.1467 (Table I) を一部加筆修正。

³⁰ 中河・渡辺 (2015) 133-134 頁。

³¹ 中河・渡辺 (2015) 131 頁。

³² 濱西ほか (2020) i 頁。

³³ 後藤 (2010) 75 頁。

³⁴ 横尾 (2019) 3 頁。

³⁵ Snow and Benford (1988) pp.200-204.

証を対象とした先行研究を概観し、そこでいかなる理論が用いられているのかを検討した。最終報告に向けて、今後より広い範囲の保証研究を概観していくが、ここまでの検討で得られた知見をひとまずまとめると以下ようになる。

第一に、サステナビリティ報告書、統合報告書、いずれの保証を対象とした研究においても、特定の理論を用いた分析は主流となっていない。これは、サステナビリティ報告書、統合報告書をどのようにして保証するのかという、実務的・技術的課題に多くの関心が向けられていることにあるものと思われる一方、理論を用いた分析によって、今後新たな知見を生み出すことができる可能性を秘めている。

第二に、イノベーター理論、制度論、エージェンシー理論という、3つの理論を用いて統合報告書の保証を分析した Briem and Wald (2018) のように、複数の理論を組み合わせることで、保証に対するより多様な知見を引き出すことができる可能性を指摘できる。また、Fernando and Lawrence (2014) が正当性理論、ステークホルダー理論、制度論を対象に試みたように、各理論の接点を探り、統合した理論を構築することで、保証に対する包括的な理解を得ることが出来る可能性がある。

第三に、監査社会論を除けば、本稿で概観した理論は、保証の分析に特に焦点を当てた理論というわけではない。正当性理論やステークホルダー理論、制度論といった理論は、サステナビリティ報告全般を分析する際にしばしば利用されている理論であるし、イノベーター理論やフレーミング理論も同様である。その意味で、多様な保証を分析するための統一的な理論の一つとして、監査社会論の適用範囲を今後検討していくことが有用であるように思われる。

《参考文献》

- 後藤悠里 (2010) 「『1989年障害をもつアメリカ人法』をめぐる障害者運動のフレーム生成—アメリカ連邦議会公聴会の議論を分析対象として—」『東海社会学年報』第2号、74-88頁。
- 櫻田貴道 (2003) 「組織論における制度学派の理論構造」『経済論叢』第172巻第3号、214-229頁。
- 中河伸俊・渡辺克典 (編) (2015) 『触発するゴフマン—やりとりの秩序の社会学—』新曜社。
- 濱西栄司・鈴木彩加・中根多恵・青木聡子・小杉亮子 (2020) 『問いからはじめる社会運動論』有斐閣。
- 舟津昌平 (2019) 「制度ロジック多元性下における組織のイノベーションマネジメント—文献調査に基づく理論研究—」『赤門マネジメント・レビュー』第18巻第4号、117-146頁。
- 堀江正之 (2006) 『IT保証の概念フレームワーク—ITリスクからのアプローチ—』森山書店。
- 横尾俊成 (2019) 「地方自治体の政策転換におけるSNSを用いた社会運動のフレーミング効果—渋谷区『同性パートナーシップ条例』の制定過程を事例に—」『関西学院大学先端社会研究所紀要』第16号、1-16頁。
- 涌田幸宏 (2016) 「制度化のフレームワーク構築の試論」『商学論纂』第57巻第5・6号、337-361頁。
- AICPA (1997) *Report of Special Committee on Assurance Services Engagement*.
- Borgato, B., and Marchini, P.L. (2021) “Auditor’s perceptions of integrated reporting assurance: Insights

- from Italy”, *Meditari Accountancy Research* Vol.29, Iss.7, pp. 31-53.
- Belal, A. R. (2002) “Stakeholder accountability or stakeholder management: A review of UK firms' social and ethical accounting, auditing and reporting (SEAAR) practices”, *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, Vol.9, Iss.1, pp.8-25.
- Briem, C. R. and Wald, A. (2018) “Implementing third-party assurance in integrated reporting: Companies' motivation and auditors' role”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.31, Iss.5, pp. 1461-1485.
- Chapman, C. and Peecher, M. (2011) “Worlds of assurance”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 36, Iss. 4-5, pp.267-268.
- Darnall, N., Seol, I., and Joseph, S. (2009) “Perceived stakeholder influences and organisations' use of environmental audits”, *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 34, Iss. 2, pp. 170-187.
- DiMaggio, P. and Powell, W. W. (1983) “The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields”, *American Sociological Review*, Vol.48, No.2, pp.147-160.
- Eccles, R. G., Krzus, M. P. and Watson, L.A. (2012) “Integrated Reporting Requires Integrated Assurance”, in Oringel, J. (ed.) , *Effective Auditing for Corporates —Key Developments in Practice and Procedures*, Bloomsbury information Ltd, pp.161-178.
- Edgley, C., Jones, M. J., and Atkins, J. (2015) “The adoption of the materiality concept in social and environmental reporting assurance: A field study approach”, *The British Accounting Review*, Vol. 47, Iss.1, pp. 1-18.
- Elliott, R. (1997) “Assurance Service Opportunities: Implication for Academia”, *Accounting Horizons*, Vol. 11, No.4, pp.61-74.
- Farooq, M.B. and De Villiers, C. (2017) “The market for sustainability assurance services: A comprehensive literature review and future avenues for research”, *Pacific Accounting Review*, Vol.29, No. 1, pp.79-106.
- Fernando, S. and Lawrence, S. (2014) “A theoretical framework for CSR practices: Integrating legitimacy theory, stakeholder theory and institutional theory”, *Journal of Theoretical Accounting Research*, Vol.10, Iss,1, pp.149-178.
- Freeman, R. E. (1984) *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Pitman.
- Friedland, R. and Alford, R. R. (1991) “Bringing society back in: Symbols, practices and institutional contradictions”, Powell, W. W. and DiMaggio, P.J. (eds.) , *The new institutionalism in organizational analysis*, University of Chicago Press, pp. 232–263.
- Goffman, E. (1974) *Frame Analysis: An Essay on the Organization of Experience*, Northeastern University Press.
- Goicoechea, E., Gómez-Bezares, F. and Ugarte, J.V. (2019) “Integrated reporting assurance: perceptions of auditors and users in Spain”, *Sustainability*, Vol.11, Iss.3, pp. 1-19.
- Gray, R., Owen, D. and Adams, C. (1996) *Accounting and Accountability: Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting*, Prentice-Hall. (山上達人監訳・水野一郎・向山敦夫・國部克彦・富増和彦訳 (2003) 『会計とアカウンタビリティ—企業社会環境報告の変化と挑戦—』白桃書房。) .

- Meyer, J. W. and Rowan, B. (1977) “Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony”, *American Journal of Sociology*, Vol.83, No.2, pp.340–363.
- Maroun, W. (2017) “Assuring the integrated report: Insights and recommendations from auditors and preparers”, *The British Accounting Review*, Vol.49, Iss.3, pp.329-346.
- Maroun, W. (2018) “Modifying assurance practices to meet the needs of integrated reporting: the case for interpretive assurance”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol.31, Iss.2, pp. 400-427.
- Maroun, W. (2019) “Exploring the rationale for integrated report assurance”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol.32, Iss.6, pp.1826-1854.
- Oprisor, T. (2015) “Auditing integrated reports: Are there solutions to this puzzle?”, *Procedia Economics and Finance*, Vol.25, pp.87-95.
- O'Dwyer, B. (2011) “The case of sustainability assurance: Constructing a new assurance service”, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 28, Iss.4, pp.1230-1266.
- O'Dwyer, B., Owen, D., and Unerman, J. (2011) “Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 36, Iss.1, pp. 31-52.
- Perego, P. and Kolk, A. (2012) “Multinationals’ accountability on sustainability: The evolution of third-party assurance of sustainability reports”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 110, No. 2, pp. 173-190.
- 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, Iss. 4-5, pp.324-326.
- Richard, G. and Odendaal, E. (2020) “Integrated reporting assurance practices – A study of South Africa firms”, *International Journal of Disclosure and Governance*, Vol.17., pp.245-266.
- Rogers, E. M. (2003) *Diffusion of Innovations (5th edition)*, Free Press. (三藤利雄訳 (2007) 『イノベーションの普及 (第5版)』翔泳社。)
- Snow, D. A. and Benford, R.D. (1988) “Ideology, frame resonance, and participant mobilization”, *International Social Movement Research*, Vol.1, pp.197-218.
- Suchman, M. (1995) “Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches”, *Academy of Management Review*, Vol. 20, No.3, pp. 571-610.
- Thornton, P. H. and Ocasio, W. (1999) “Institutional logics and the historical contingency of power in organizations: Executive succession in the higher education publishing industry, 1958–1990”, *American Journal of Sociology*, Vol.105, No.3, pp.801-843.

(岡野 泰樹)

補章 会計責任¹

1. テーマ選定の理由と背景

100人の会計学者がいたなら、100通りの会計理論が存在するかもしれない。会計学者に、自説あるいは自説に最も近い会計理論に関する先行文献を1つだけあげるよう問うたなら、すべての者が同じ1冊を選ぶことはないのではないだろうか。

本スタディ・グループのテーマは、「先端分野の会計研究対象における会計理論」である。筆者は、会計の本質とされる会計責任をテーマに選んでいる。先端分野の会計研究対象にもかかわらず、なぜ古くからの会計責任なのか、とのご指摘もあろうが、簿記から会計へ、そして環境会計や非営利会計や公会計などへ、その時々先端ではいつも会計責任を用いた研究が可能であった。「先端分野の中でもここをテーマに取り上げるとこのような会計理論を背景として発展してきたと考えられる」、「このような会計理論で先端分野が説明できる」とすすめるのが一般的なスタイルであろう。ただし、100人の会計学者の中には、以下のように考える者もいるかもしれない。「先端分野」において、新しいから先端であるのか、時代と環境の変化により先端になったのか、先端分野のように見えているだけで実は変わっていないのか。「会計理論」においても、新しく会計の研究対象となった領域ゆえに会計理論が生じたのか、既存の会計理論で説明できたが何らかの理由で誰もが対象としないものをようやく研究対象とする研究者が現れただけなのか、既存の理論（経済学などの他分野が明らかにした理論を援用したらこのような、といったほうが適切かもしれない）を取り入れて拡張してきたものだろうか。

このような疑問の続きはまだまだ考えられるが、会計理論に基づくかどうかはともかくとして、人類の営み、行為は、ほぼ会計の中で説明ができるため、100人の会計学者の中には、後からそこにそれらしい理論をつけてもなんとかなるのではないかと、との幾分乱暴な見解を採る者もいるだろう。

冒頭に、すべての会計学者が同じ1冊を選ぶことはないのではないだろうかと述べたが、会計理論と名が付いた書籍のうち、「会計理論に関連して、研究者なら読んでいるはずであると思う文献を複数あげるとしたら」と、ケインズ（John Maynard Keynes）の美人投票のような聞き方で条件を変えて問うたならば、リトルトン（Ananias Charles Littleton）の著書などは多くの研究者で共通するのではないだろうか。学生時代に原著で学んだ研究者も多いと思われる²。リトルトンは、ジーマーマン（Vernon Kenneth Zimmerman）との共著などでも、連続と変化をキーワードに述べている。

中間報告のテーマを選ぶにあたり、連続し、変化していそうな領域を探し、本テーマに至った。会計責任に言及されたものを歴史的に分析することにより、当時先端分野であった会計研究対象、現在先端である会計研究対象が会計の本質からどう位置づけられるのかをうかがい知ることもできよ

1 本稿は2022（令和4）年9月1日、主査に補章として提出したものである。

2 名訳もあり、訳書で十分学べるが、しかし研究者の多くは原著を読んでいるのではないだろうか。筆者の学生時代、ゼミ指導教官の吉見宏先生（本スタディ・グループ主査）は、在外研究に先立ち、相当量のリトルトンの文献を奨めて渡英されたが、帰国後は原著でそれらすべてを読んだ前提で講義をすすめられていた。併用はいても、同期に訳書のみで勉強した者はいなかったように思う。

う。

会計責任は、古くて新しいがゆえに、筆者は、会計理論としての変遷の分析にあたり、先行研究の歴史的考察³で引用されている文献の共通点をまとめていた。同時に、網羅性を確保するために、先行研究で検討の対象とされていない文献の共通点も探った。後者の1つは、『会計理論学会年報』であった。

『会計理論学会年報』は、会員がそれをたたき台にして海外で公表できるよう、あえて査読学会誌ではあるがDPのような位置づけであった（と歴代の会員の先生方が説明されてきた）。時代の流れもあり、2022年から電子化される方向ですすすめられているところではあるが、この時期にスタディ・グループが重なったのも何かのご縁であると思ひ、これまでの『会計理論学会年報』における会計責任の位置づけを、会計責任に関する先行研究の網羅性の観点から分析に含めることにした。『会計理論学会年報』分析を検討に加えるにあたり、創刊号から、電子化を前提とする前年の2020年の第34号までを対象にしている。

以下、次の2節では、会計責任の理論に関する先端分野の会計研究の分析において、総合的に文脈を理解して整理する必要性を述べている。会計責任は会計の本質である。このため、どの文脈で用いられたのかを位置づけておく必要がある。『会計理論学会年報』の分析結果のみに関心がある読者は、3節へすすんでいただきたい。

2. 会計責任を考える上での文脈理解の必要性

そもそも「会計理論」とは何か。ここで、わが国でアカウンタビリティを研究されていた久野光朗先生の『会計と財務の英和辞典』で確認しよう⁴。会計理論は“accounting theory”の訳であり、「一連の会計行為を対象として研究し、各種のアプローチに基づいて組織的規則性を体系的に説明する」と説明されている。対義語は“accounting practice (s)”である（15頁）。“accounting practice (s)”をみると、そこには「会計実務[実践]. <複数>会計実務慣行. → accounting theory ; public accounting」と説明されている（13頁）。さらに“public accounting”を見ると、「公（共）会計. CPAが報酬を得て監査を行う会計のほか、会計制度の設定、管理会計の援助、経営助言サー

3 たとえば近年では、安藤英義先生の編著（安藤 2018）を参照されたい。

4 すでに定年なさっておられたが、生前の久野光朗先生に直接にご指導たまわる機会に恵まれた最後の世代として、本年（2022年）公刊された『会計と財務の英和辞典』（久野 2022）から引用した。久野先生は、はしがきにもあるように、「辞典は読むもの」と位置づけられている。著名な辞典を丹念に追いかけていくことにより、時代や環境による概念や理論の拡張を導出することも可能である。

久野先生が辞典をまとめられてきた背景には、コーラー（Eric Louis Kohler）の『会計学辞典』がある。本辞典の初版から5版までの変遷を検討すると、コーラーの会計観がより理解できる。わが国では、これらの中でも、染谷恭次郎先生が全訳された4版（1970年、訳書は1989年）がよく知られている。

なお、6版（1983年）はコーラーの没後の刊行であるが、クーパー（William Wager Cooper）と後述の井尻雄士先生の編纂であり、それらの影響を深く考えることによっても、会計理論の検討に大きな示唆を与えてくれるであろう。

ビス、納税申告書の作成などが含まれる」とある（925頁、対義語はなし）。

会計理論を“accounting practice (s)”の対義語として考えようとしたとき、「会計実務」で最初に多くの人が思い浮かぶのは、帳簿の記入なのではないだろうか。しかし、簿記にも様々な理論が含まれている。複式の帳簿記入は技術だけではない。たとえば、リトルトンの『1900年までの会計発達史』など、会計の先行文献でたびたび引用されてきた例では、著名な数学者であるケイリー（Arthur Cayley）が、「ユークリッドの比率の理論と同じように絶対に完全なもの」とであると複式簿記を評価しているとされる⁵。

The Principles of Book-keeping by Double Entry constitute a theory that is mathematically by no means uninteresting: it is in fact like Euclid's theory of ratios an absolutely perfect one, and it is only its extreme simplicity which prevents it from being interesting as it would otherwise.

そもそも帳簿の記入が何のためかは多様に考えられるが、会計責任の一環との見解があることは、否定されないとと思われる。環境会計、非営利会計、公会計、現在は統合報告に至るまで「アカウントビリティ」⁶での説明が試みられている。ただし、近年の何でも「会計」の領域に入れようとする流れへの賛否はともかくとして、説明あるいは報告することによって解除される責任や、そもそも説明を求めることができる根拠について、これまで必ずしも十分に論じられた先行研究ばかりではなかった。そもそも、その前提が、時代や環境や論者により必ずしも一致してこなかった。「連続と変化」が求められるところではあるが、たとえば原始会計帳簿の記録（記帳）までなのか、財務諸表の作成から報告までなのか。これまで受託責任、意思決定、エージェンシーモデルなどが多く取り上げられてきたところである。概ね共通しているものは、何かを誰かに会計的に説明する必要があり（誰に説明するかは株主であったり、社会であったり、未来の地球の生物であったり、と論者により異なるが）、行為に関連して説明していることであろう。

会計責任は、オースティン（John Langshaw Austin）の発話内行為によって説明することも可能である⁷。会計責任に限ったことではなく、会計では、思想、哲学、文芸理論、精神分析など多くの分

5 以下、井尻先生が、会計理論学会に功績のある会員、田中章義先生の東京経済大学ご定年記念で寄稿された「アーサー・ケイリーと複式簿記の絶対的完全性について」（井尻 2006）において「たいへん大事なところなので、原文」とされているところである。会計理論学会のスタディ・グループとして、母校の先輩でもある田中先生と、偉大な会計学者である井尻先生への尊敬の念をこめて、田中先生にあてた井尻先生の文章のまま引用している（井尻 2006, 33-34 頁）。

6 「アカウントビリティ」は、久野先生の『会計と財務の英和辞典』では、「accountability アカウ
ンタビリティ. 説明責任. 会計責任. 報告責任. 情報提供者の情報利用者に対する受託責任で、広
義では非財務情報をも含む」とされている（8 頁）。本稿はアカウントビリティの詳細、狭義な定義
などを述べるのが目的ではないので、便宜上、本稿ではこの中の会計責任の語で統一している。
ただし、この文脈は、統一からははずれるが、「アカウントビリティ」が適切と考えられるため、「ア
カウ
ンタビリティ」を用いた。

7 井尻先生の先行研究のほか、たとえば上野清貴先生の会計の本質としての会計責任説（上野 2019
ほか）などもあわせて参照されたい。

野の影響を受けている研究も多い。哲学といえ、リトルトンも哲学の影響を強く受けており、多分野の概念、理論の応用が会計理論の発展につながっていることは確かである。

会計理論の発展にあたり、他分野の理論の援用・応用が広く見られてきたが、会計責任の会計理論は、会計の本質として広く応用が可能である故に、100人の論者のその文脈を理解する必要がある。

先行研究は、必ずしも前提が共有されていない⁸。先端分野への会計責任の発展は、簿記から会計へ、環境会計や公会計や非営利会計へ、さらに広く社会へも展開してきているが、たとえば簿記から会計へ、といえ、会計の初学者は6桁精算表から財務諸表への道のりを思い浮かべるであろう。財務諸表は経営者の主張であり、英語の financial statements を素直に訳せばある種の声明であるから、言語行為にも関係する。いま、2022年12月31日に、架空の株式会社 JSSSA で、現金100万円が説明されようとしているとする（その100万円は実在していると仮定する）。

たとえば以下のような文章を、100人の研究者のうちの誰が書いたとする。

説明1

先週、あなたが出資として拠出した現金100万円をお預かりいたしましたところ、本日甲銀行へ入金してまいりましたので、報告申し上げます。

説明2

《会計》における《慣習》あるいは《制度》を介することによって、この貸借対照表の別の場所に表示された日付から判断される貸借対照表日に、当該会社（たとえば株式会社 JSSSA）の手許に現金100万円が存在し、かつ、その100万円は株式会社 JSSSA が所有していることを経営者が《主張》している（assert）、との意にも解される。

だとすると、この主張は経営者のものと言える。しかし、《会計》における《慣習》あるいは《制度》はそれだけではない。「貸借対照表日における現金の実在性」のみを主張しているとの解釈のほかにも、株式会社 JSSSA が2022年12月31日現在で現金を100万円超は所有していないこと（網羅性）も主張していると考えられるし、さらには、この所有する100万円の現金が帳簿（現金出納帳および総勘定元帳）に正しく記録されていること、その記録が正しいことや現金100万円が確実に保全されていることを保証するのに十分な内部会計牽制が実効していること、というように、より多くの内容を含む主張としても解釈される。

100人のうちの架空の例につき、なにとぞご勘弁・ご容赦いただきたいが、上記のように、100人の論者には100通りの文脈が考えられる。このため、先行研究の文脈を読み解くことが重要である。他の分野の先行を援用し、それを元にしたとして、その先を問うことは本補章の目的を超えるので言及しないが、誰がどの文脈で用いているのかの検討は重要である。

筆者は、会計の本質に関わる会計責任に関しては、先行研究を文脈から意図や背景に遡って分析することが重要であると考えた。このため、先行研究の網羅性を満たさない傾向が見られた『会計

⁸ 会員向けの中間報告ではあるが、個別の文献の批判と誤解される恐れのある直接的な引用は差し控える。

『研究学会年報』を、改めて読み返した。次の3節は、先行研究の網羅性としての『会計研究学会年報』の位置づけの分析結果をまとめたものである。

3. 『会計理論学会年報』からの分析

会計責任の概念あるいは使用の文脈を特定することを意図して分析を行った。対象は、創刊号から第34号まで、統一論題論文、自由論題論文、統一論題討論・記念講演・投稿（後者の3つはすべてその他として分類した）のすべてを対象とした。会計責任（ここでの分析においては、アカウントビリティ、受託責任、ステークホルダーシップを含む）に関する記載は、56篇が存在し、掲載種別の内訳は、統一論題論文（Ⅰ）24篇、自由論題論文（Ⅱ）20篇、その他（Ⅲ）が12篇である。

内容（扱い）を4種に分類すると、以下のようになる。会計責任について論じたもの（a）9篇、会計責任に主に依拠して論じたもの（b）12篇、会計責任の内容に言及したもの（c）16篇、単に会計責任を記したもの（d）19篇である。以下、表1は、『会計理論学会年報』を元に筆者が作成した一覧である。

[表1]

掲載号	公表年	著者	論文題目	種別	扱い
第1号	1987年	なし			
第2号	1988年	成田修身	現代日本会計制度の特質と問題点	Ⅰ	4
		野村秀和	制度改編のねらいと効果の多様性	Ⅰ	4
		—	統一論題討論	Ⅲ	3
第3号	1989年	荒川邦寿	現代会計理論の動向と課題	Ⅰ	3
第4号	1990年	根津文夫	英国における会計ディスクロージャーの動向と課題	Ⅰ	2
		小栗崇資	熊野報告コメント	Ⅰ	2
		小宮靖夫	統一論題討論(要旨)	Ⅲ	3
第5号	1991年	小宮靖夫	ブランドの会計	Ⅱ	4
第6号	1992年	村井秀樹	統一論題討論の要旨	Ⅲ	3
		陣内良昭	会計機能概念の一考察	Ⅱ	2
		高山朋子	企業会計における自己資本の意義について	Ⅱ	4
第7号	1993年	田村八十一	統一論題討論(要旨)	Ⅲ	4
第8号	1994年	鈴木博	会計とアカウントビリティ—アカウントビリティ実践の条件—	Ⅱ	1
第9号	1995年	なし			
第10号	1996年	勝山進	環境の変化に起因するディスクロージャー拡大化の論点	Ⅰ	2
		高山朋子	受託責任を内包する統一的なディスクロージャー制度へ	Ⅰ	1
		吉見宏	統一論題討論(要旨)	Ⅲ	2
		野中郁恵	環境保全への会計の貢献と環境コストの測定—財務報告における環境会計の批判的検討—	Ⅱ	4

補章 会計責任

第11号	1997年	なし			
第12号	1998年	田中哲	実質優先思考とリース会計	II	4
		久保淳司	2種類の1株当り利益	II	3
第13号	1999年	藤重義則	会計制度における利害調整機能と計算構造	I	2
		檜山純	財務諸表監査における責任問題	II	3
第14号	2000年	熊谷重勝	企業社会と発生主義会計－航空業の内部留保を中心に－	I	4
		平井孝治	環境会計、現状と課題	II	2
第15号	2001年	勝山進	現代時価会計の課題－『財務諸表』のフレークワークを考える－	I	4
		栗濱竜一郎	財務諸表監査の枠組みに関する考察－情報処理能力に限界のある利用者視点からの理論構築の可能性－	II	3
		野中郁江	独立行政法人会計基準批判	II	4
第16号	2002年	小栗崇資	企業会計の機能と会計規制の変容	I	4
		陣内良昭	企業会計の変容と会計理論の現代的課題	I	3
		三代澤経人	会計の本質について	II	2
第17号	2003年	なし			
第18号	2004年	なし			
第19号	2005年	金子輝雄	統一論題討論要旨	III	4
		伊藤秀俊	会計グローバリズムと国際政治会計学	II	4
第20号	2006年	－	現代の会計責任を問う	I	1
		藤井秀樹	会計の制度変化の特徴と展開方向－会計責任・経験的証拠・限定合理性－	I	3
		石川純治	日本版概念フレームワークの意義と論点－その立脚点の基礎論的検討－	I	1
		嶋和重	わが国会計制度会計における会計責任観	I	1
		長谷川美千留	統一論題討論要旨	III	1
第21号	2007年	柳田純也	東京都の会計改革－国際公会計基準の影響と有用な財務諸表分析を求めて－	II	4
第22号	2008年	なし			
第23号	2009年	田中章義	会計理論とは何か－批判会計学の先達から引き継ぐもの－(記念講演)	III	4
第24号	2010年	椛田龍三	経済社会の変容と時価会計	I	3
		渡邊智	統一論題討論(要旨)－金融資本主義と時価会計－	I	3
		藤田敬司	金融危機の発生・拡大における会計責任の検討－信用と恐慌の会計学研究序説－	II	2
第25号	2011年	足立浩	管理会計における会計理論の課題と方法論的視点	I	3
		吉田武史	統一論題討論要旨	III	3
第26号	2012年	富田知嗣	IFRS適用時における企業価値の測定	I	4
		椛田龍三	IFRS時代における受託責任概念(目的)の普遍妥当性	I	1
		島信夫	統一論題討論要旨	III	3
第27号	2013年	なし			
第28号	2014年	なし			

第29号	2015年	檜山純	スチュワードシップの財務報告における今日的位置づけ	II	1
第30号	2016年	山田康裕	グローバル・ガバナンス論からみた現代会計	I	2
		村田直樹	現代会計理論生成の視座	I	4
		鈴木和哉	統一論題討論要旨	III	3
第31号	2017年	岡野泰樹	統合報告における監査のあり方—アカウンタビリティの観点から—	II	2
第32号	2018年	白坂亨	コーポレート・ガバナンスとアカウンタビリティ—東芝の事例を中心に—	I	1
		大和田裕	統一論題討論要旨	III	3
		高橋伸子	日本銀行損益計算書のアカウンタビリティの検討	II	2
第33号	2019年	なし			
第34号	2020年	岡野泰樹	監査社会再考—統治形態の変化と監査—	II	4
		藤井秀樹	非営利組織会計基準の共通化に向けた到達点と課題—日本公認会計士協会2019年 検討会報告書の公表に寄せて—	II	4

(『会計理論学会年報』をもとに筆者作成。)

上記から概括したものが、下記の表2である。

[表2] 分類図

	a	b	c	d	計
I	6篇	5篇	6篇	7篇	24篇
II	2篇	6篇	3篇	9篇	20篇
III	1篇	1篇	7篇	3篇	12篇
計	9篇	12篇	16篇	19篇	56篇

分類し、分析した結果、会計の本質に関わる議論では、「計算構造」、「公開制度」、(と両者の対立と推定されるもの)が会計の本質として位置づけられており、会計責任は目立たず、むしろ「会計の機能」として言及されるに過ぎなかった。その一方で、会計の本質に関する議論以外の議論では、会計責任が会計の本質に位置づけられることが多かった(以前は環境会計、最近是非財務報告の議論に顕著である)。統一論題の討論では、主題と会計責任とを関係づける質問が多くなされていたが、実は(失礼ながら『会計理論学会年報』での文章の範囲では)質問と回答が噛み合っていない傾向が見られた。その原因は、討論者と質問者との間での関心が異なっていたことが考えられよう。

文脈からはこのように位置づけることができた。スタディ・グループ中間報告書として、先行研究を網羅するために、位置づけを確認した分析を要約したものの抜粋として提出し、次の研究へすすめている。

《参考文献》

※ 本欄には、本稿執筆にあたり、本文で直接に言及した文献のみを記載している。

安藤英義編（2018）『会計における責任概念の歴史 ―受託責任ないし会計責任―』中央経済社。

井尻雄士（2006）「アーサー・ケイリーと複式簿記の絶対的完全性について」『東京経大会誌（経営学）』第250号、33-37頁。

上野清貴編（2019）『簿記の理論学説と計算構造』中央経済社。

久野光朗（2022）『会計と財務の英和辞典』同文館出版。

Littleton, A.C.（1952）*Accounting evolution to 1900*.（片野一郎訳（1978）『リトルトン会計発達史[増補版]』同文館出版。）

Littleton, A.C.（1953）*Structure of Accounting Theory*, AAA.（大塚俊郎訳（1965）『会計理論の構造』東洋経済新報社。）

Littleton, A.C. and Zimmerman, V.K（1962）*Accounting Theory : continuity and change*, Prentice Hall.（上田雅通訳（1976）『会計理論：連続と変化』（阪南大学翻訳叢書）税務経理協会。）

Kohler, E.C.（1952）（1957）（1963）（1970）（1975）（1983）*Kohler's Dictionary for Accountants*, Prentice-Hall.（染谷恭次郎訳（1989）『コーラーの会計学辞典』丸善。）

（檜山 純）