

博士学位論文審査要旨

2020年12月10日

論文題目： 会計不正の防止・早期発見のためのガバナンスに関する実験研究

学位申請者： 澤田 雄介

審査委員：

主査： 商学研究科 教授 田口 聡志

副査： 商学研究科 教授 山本 達司

副査： 商学研究科 教授 森田 雅憲

要 旨：

本論文の目的は、複雑化する新しいタイプの会計不正に焦点を当て、予算管理制度と内部通報制度という2つの仕組みに着目したうえで、会計情報の作成過程で生じる会計不正の防止・早期発見のための望ましい仕組みのあり方を明らかにすることである。本論文の特徴は、第1に、近年、子会社などの管理プロセスや会計情報作成プロセスで生じる新しいタイプの不正行動に着目する点、第2に、従来は別々に捉えられることの多かった動機づけの問題と業績操作の問題とを同時に捉える点、第3に、実験・実証分析において外的妥当性を高める工夫をしている点である。これらはいずれも、これまでの会計不正研究にはなかったオリジナリティの高い点であり、本研究の希少価値の高さを物語っている。

本論文の主たる分析結果は、以下の通りである。①予算管理制度に焦点をおくと、目標設定プロセスに「参加がある場合」のほうが「ない場合」と比較して、業績はより高くなり、かつ虚偽の業績報告も少なくなること、かつ、それらを媒介する心理的要因として、手続的公正や責任感、信頼などが挙げられること、②権力関係が存在する共謀不正の状況下では、内部通報行動に際して、公平性と通報リスクとのトレードオフ関係が生じること、である。

本論文は、近年、複雑化する新しい会計不正に対して、その要因や解決方法を、新しい分析手法であるオンライン実験を用いて丹念に解きほぐしていくとともに、これまでの先行研究では明らかにされてこなかった会計不正の事前防止・事後発見のあり方に新たな視座を提供している点を鑑みて、学術的価値の高い論文であるといえる。

よって、本論文は、博士(商学)(同志社大学)の学位を授与するにふさわしいものであると認められる。

総合試験結果の要旨

2020年12月10日

論文題目： 会計不正の防止・早期発見のためのガバナンスに関する実験研究

学位申請者： 澤田 雄介

審査委員：

主査： 商学研究科 教授 田口 聡志

副査： 商学研究科 教授 山本 達司

副査： 商学研究科 教授 森田 雅憲

要 旨：

われわれ審査委員は、2020年12月1日9時30分から約1時間にわたって、学位申請論文に関する口頭試問を行い、研究内容とその特徴および分析結果に関する総合試験を実施した。審査委員は、学位審査論文の形式、論理展開、分析方法および実証結果の解釈と妥当性に関して質疑を行った。申請者は、いずれの質問に対しても誠実かつ適切に返答した。その結果、先行研究を十分に精査した上で独自の論理展開を図り、かつ適切な実証分析を丁寧におこなうことで、企業の会計不正研究に関する新たな意義深い知見を見出しており、会計学に関する専門的な研究能力と十分な学力を備えていることを確認した。また、申請者は、英語語学能力試験に合格しており、なおかつ多くの英語文献を読み込み自らの研究内容に反映させていることから、英語に関する十分な語学力を保持していることを確認した。

よって、総合試験の結果は合格であると認める。

博士學位論文要旨

論文題目： 会計不正の防止・早期発見のためのガバナンスに関する実験研究

氏名： 澤田 雄介

要旨：

本論文の目的は、会計情報の作成過程で生じる会計不正の防止・早期発見のために、企業組織内でどのような「制度」ないし「仕組み」を構築することが望ましいのかについて、「実験」を通じて明らかにすることにある。とくに、①予算管理制度、②監視・通報システムという2つの制度に着目して検討を行う。

会計不正は、企業価値を大きく損なうことになるだけでなく、証券市場全体の信頼性を失墜させかねない重大な社会的問題である。しかしながら、21世紀に入っても、いまだ会計不正は絶えることはなく、ここ5カ年の動向をみると、むしろ増加傾向にある。

とくに、近年では、企業組織の部門内において、会計情報の作成過程で虚偽の会計情報の記載が行われることによって会計不正へと至るケースが問題となっている。この背景には、管理会計上の業績目標を達成することを動機として行われている。これは、本来の管理会計が担っている業績測定や評価を行う仕組みが逆機能として働いてしまっていることを意味する。本論文では、このような会計情報の作成過程で生じる会計不正の防止・早期発見のために、望ましい制度の在り方について検討していく。

まず、第1章では、本論文の主題である「会計情報の作成過程で生じる会計不正」に関して、その動向や問題背景について述べた。とくに、管理会計上の業績目標を達成していないにも関わらず、達成したかのように業績の操作を行うことが問題となることを示した。

第2章では、第1章を踏まえ、業績の虚偽報告行動（業績操作）に関する先行研究のレビューを行い、現状と課題を整理した。先行研究では、目標の難易度やタイプなどの論点を中心にした実験研究であったが、それに加え、（予算管理制度に着目し、）「目標設定プロセス」が「業績」および「業績の虚偽報告行動」に与える影響についても分析することが今後の課題であることを示した。

第3章では、第2章で研究課題としていた目標設定プロセスへの参加ないし関与が業績の虚偽報告行動に与える影響について、オンライン実験を通じて分析することを目的とした。主要な結果としては、目標設定プロセスに「参加がある場合」のほうが「ない場合」と比較して、被験者のパフォーマンスは高く、かつ、虚偽の業績報告が少なくなることが明らかになった。また、その心理的要因を分析し、目標設定プロセスに参加がある場合に、手続的公正、責任感、上司への信頼がそれぞれ高まることによってパフォーマンスが向上することを示した。さらに、目標設定プロセスに参加することで、責任感や予防焦点が高まり、虚偽の業績報告が抑制されることを示した。

続いて、第4章では、仮に業績の虚偽報告が行われる場合、現実には、単独での不正は難しく、共謀による不正がおこなわれるであろうという問題意識を有した。故に、組織内において、「共謀不正」を制度や仕組みによってどのように防止・早期発見するのかという点を研究課題とした。とくに、共謀不正を防止する仕組みの1つとして、相互監視システムに焦点を当て、どのようなものが望ましいのかについて、その一方向性を示した。

第5章では、第4章でテーマとした監視システムと併せて、「通報行動」にも着目する必要があることを議論の出発点としている。これは、仮に組織内で、監視し、会計不正を発見した場合

でも、組織の内部通報窓口やマスコミ等に通報し、企業組織全体として、当該不正を認識しなければ早期の改善は望めないと考えられるからである。ここでも、第4章を踏まえ、どのような内部通報制度が「共謀不正」を防止ないし早期発見するのに有効な制度となり得るのかについて検討した。結果として、先行研究では、単独不正のみを前提にした内部通報行動に焦点を当てている。しかし、現実の大規模な企業不正の多くは、複数人による犯行で行われている事実がある。そのため、「共謀不正」を前提にした内部通報研究を行う必要があることを述べた。また、「共謀不正」を前提にした内部通報の意思決定を分析する際は、共謀相手が誰か（とくに、相手が権力を有している者かどうか）ということが重要な論点になることを示した。

第6章では、第5章の研究課題を踏まえ、不正の関与形態や関与者間の関係性が、内部通報の意思決定に与える影響について、特に内部通報者の心理的要因に着目し、クラウド・ソーシングを用いたオンライン実験により分析をおこなった。主要な結果として、権力関係が存在する共謀不正の状況下では、通報行動に際して、「公平性」と「通報リスク」間にトレードオフの関係が生じていることを示した。

第7章では、オンライン実験研究の展望について述べた。本論文の第3章と第6章では、クラウド・ソーシングを用いたオンライン実験を行い、業績の虚偽報告行動や内部通報行動に係る分析を行った。しかし、それぞれの章では、オンライン実験の有用性について簡単には触れたものの、「研究方法論」としてのオンライン実験研究の立ち位置などは述べていなかった。そこで、この点について整理をおこなった。結論としては、クラウド・ソーシングを用いたオンライン実験は、低コストで、大規模なサンプルデータを短期間で取得できること、また、被験者に関する処置前情報を利用できることから、より細かなターゲティングが可能になることを示した。

補章では、マネジメント・コントロール・システム（以下、MCS）と創造性の関係性に焦点を当てた。第3章では、MCSと動機づけに関する研究をおこなったが、近年、MCSの設計や運用が従業員の「動機づけ」に与える影響だけでなく、従業員の「創造性」に与える影響についても注目が集まり、関連する研究が蓄積されてきている。そこで補章では、MCSと創造性との関係性に焦点を当て、とくに、本論文の第3章との相対化を図ることを目的とした。結論として、新規性が求められる局面と有用性が求められる局面とで異なるMCSを設計することが、創造性を高めるうえで重要になることが示された。

本論文は、既存の会計研究に対して大きく3つの点で貢献を果たしている。

第1に、経営者によって引き起こされる会計不正ではなく、会計情報の作成過程で生じる会計不正の問題に着目している点である。先行研究では、（最終的な財務諸表が経営者のもとに上がってきた段階で）経営者による会計操作の行動に着目する研究（タイプⅠ）がその多くを占めている。しかし、経営者のもとに会計情報が上がってくる前段階での各部門レベルにおける会計操作（タイプⅡ）も行われている。本論文では、このタイプⅡの各部門ないし従業員における不正行動に着目し、既存の会計不正研究に対して一定の貢献を果たしている。

第2に、本論文では、「業績」と「業績操作」に与える影響について、実験を通じて両者を同時に捉え、分析するようなアプローチを試みている点である。先行研究をみると、どのようなMCSが従業員や各部門のパフォーマンスを向上させるかという点にのみ焦点を当てた研究や、業績操作にのみ焦点を当てた研究は、それぞれ単独では少なからず存在するが、両者を合わせて分析した研究は、極めて少ない。そのような中、本論文（とくに第3章）では、両者を同時に捉え、従業員やマネジャーに対する動機づけに関する研究と業績操作に係る研究の融合を試みた。このことは、既存の会計不正研究やMCSを中心とした従業員への動機づけ研究に対して貢献を果たしている。

第3に、近年、会計学領域でも注目が集まっているクラウド・ソーシングを用いたオンライン実験を行った点である。この点については、本論文の第7章で詳しく述べたが、オンライン実験によれば、実験実施前に、募集する被験者の属性（例えば、世代別・収入別・居住地・学歴・性

別など) をある程度絞ることができるため、より細かなターゲティングが可能になる。このことは、従来の学生被験者を用いて行う実験室実験で指摘されてきた「外的妥当性」の問題を軽減し得るものである。本論文は、会計学領域におけるクラウド・ソーシングを用いたオンライン実験研究に対しても一定の貢献を果たしている。