

## 《研究ノート》

## マネジャーの正直な業績報告行動に係る要因の検討

——論点整理と課題の提示——

澤 田 雄 介<sup>1</sup>

- I 緒言
- II 管理会計の立場からみた会計不正研究の意義
- III 正直な業績報告行動に関する先行研究の概要
- IV 先行研究のレビュー
- V 今後の課題・まとめ

## I 緒 言

本稿の目的は、文献レビューを通じて、マネジャーの正直な業績報告行動に係る要因を検討し、先行研究の論点整理と課題の提示を行うことにある。近年、会計情報の作成過程で生じる会計不正が問題視されている（吉見 2018；安酸 2018）。とくに企業の部門レベルにおいて、目標を達成していないにも関わらず、あたかも目標を達成したかのようにみせかける業績の虚偽報告が問題となっている。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はたらいってしまうことが要因の1つとして挙げられる（安酸 2018）。よって、このようなタイプの会計不正に対しては、部門レベルや事業マネジャーレベルでの業績報告行動を分析することが必要となる。

本研究では、これらの問題を背景に、業績の虚偽報告行動に関する先行研究のレビューを行い、現状と課題の整理を行った。本研究の結論として、今後の課題・展望が大きく2点あることを示した。1点目は、予算目標の設定プロセスが業績やその報告行動に与える影響について分析すること、2点目は、契約理論を土台としたプレイヤー間に相互作用のある経済実験への拡張可能性である。

本稿の構成は、以下の通りである。II節では、近年の会計不正の動向について概観し、管理会計の立場から会計不正研究にアプローチすべき意義について述べる。それを踏まえ、III節では、マネジャーの正直な業績報告行動に関する先行研究の位置づけを整理する。IV節では、文献レビューを通じて現状の先行研究の論点整理を行い、最後にV節で今後の課題・展望について述べる。

---

1 連絡先：ysawada@mail.doshisha.ac.jp

## II 管理会計の立場からみた会計不正研究の意義

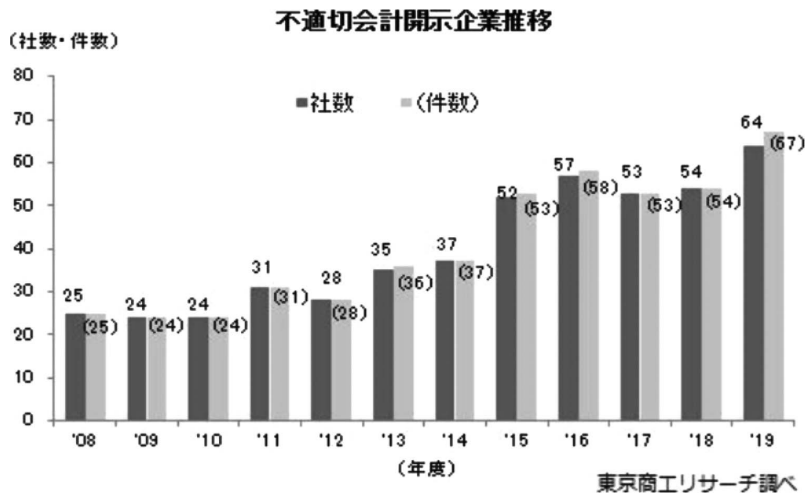
### II-1 近年の会計不正の動向

東京商工リサーチの2019年の調査<sup>2</sup>によると、近年、不適切な会計・経理<sup>3</sup>を開示した上場企業<sup>4</sup>の数は増加傾向にあり、集計を開始した2008年以降、2019年は64件と過去最多を記録した(図表1)。内容別では、最多が「架空売上の計上」や「水増し発注」などの「粉飾」<sup>4</sup>で28件であった。故に、現代においても会計不正の防止ないし早期発見のためのガバナンスを構築することは重要な課題である。

近年の会計不正の動向としては、大きく2つの傾向が見られる。1つ目は、子会社・関係会社不正(海外子会社も含む)が大きく増加していることである(日本公認会計士協会2019)。例えば、図表2では、会計不正の発生場所の推移を示している。海外子会社において会計不正が発生するケースは、年2~3件で推移していたが、2018年3月期に13件、2019年3月期にも6件発生しており、会社等の海外展開に伴って件数がおおむね増加傾向にあることがわかる(日本公認会計士協会 2019, p.9)。

2つ目は、不正を働く動機として、管理会計上の業績目標が大きく関わっていることである。とくに子会社等において、業績目標を達成するために、見せかけの売上増加や

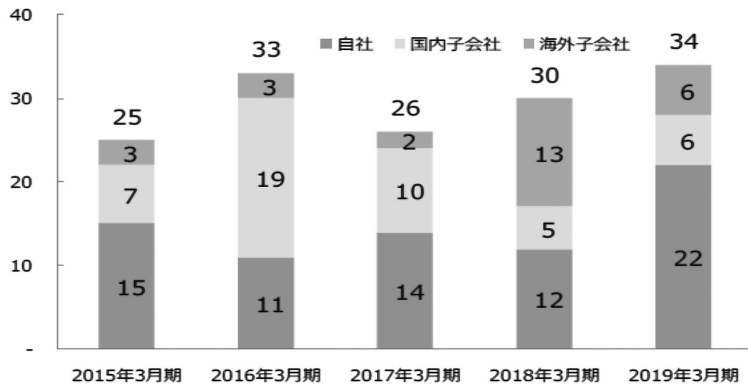
図表1 不適切な会計・経理の開示企業の推移



出典：東京商工リサーチ「2019年全上場企業「不適切な会計・経理の開示企業」調査」より引用

- 2 東京商工リサーチ「2019年全上場企業「不適切な会計・経理の開示企業」調査」(2019年12月4日)より引用。[https://www.tsr-net.co.jp/news/analysis/20191204\\_01.html](https://www.tsr-net.co.jp/news/analysis/20191204_01.html)
- 3 ここでの不適切な会計・経理とは、①粉飾、②着服横領、③経理や会計処理ミスなどの誤り、のいずれかに該当するものを指す。
- 4 これを受け、日本公認会計士協会の会長声明が発表されており、監査法人への注意喚起がなされている(日本公認会計士協会 2020)。

図表2 会計不正の発生場所の推移



注：2019年3月期33社のうち、6社は2019年3月末現在調査中であるため、今後数値は変更される可能性がある。なお、自社と子会社のように複数社で発生したのものについては、それぞれカウントしている。

出典：日本公認会計士協会（2019）、p.9、図表Ⅱ-7-1より引用

利益捻出のための不正経理を行うケースが見られる。例えば、会計不正事例を紹介している日本公認会計士協会（2018, 2019）では、以下に示すような動機から会計不正に至っていることが指摘されている。

### I 社の事例

「製造業を営む H 社の製造子会社 I 社において、I 社の社長丙氏は、原価計算の計算要素となる数値を意図的に改竄し、当月完成品の製造原価に配賦される金額を減少させ、期末在庫に配賦される金額を増加させることで、I 社の決算数値が目標値を達成できるように操作していた。丙氏は日本語が堪能で長年 I の社長を務めていることから、I 社において丙氏の権限が集中しており、また、H 社の海外子会社担当部署も丙氏からの報告を鵜呑みにし、I 社へのモニタリングも十分でなかった。」（日本公認会計士協会 2019, p.9 より引用。但し、下線は筆者。）

### E 社の事例

「建設業を営む C 社では、工事の完了日を操作して売上を先行計上する処理や、工事を恣意的に分割して工事が完了したものだけ早期に売上を計上する行為が行われた。これらの多くは、売上及び事業利益の目標数値を達成することを目的としていた。また、システム上、工事完了報告書が回収されていなくても売上計上処理が可能であったため、これを利用して売上を先行計上する処理も行われていた。」（日本公認会計士協会 2019, p.5 より引用。但し、下線は筆者。）

## SS 社の事例

「化学メーカー SS 社の中国子会社 Sc 社において、営業担当者の複数名が販売促進費の計上を意図的に先送りした。Sc 社では、販売促進費を計上するためには、販売管理システム上、前月までに販売促進費の予算計画を登録し承認され、当月に確定処理する必要がある、その後取引先からの請求に応じ支払いが行われる仕組みとなっていた。営業担当者らは、不必要な販売促進費の削減という目的を越えて、管理会計上の利益目標を達成又は未達の幅を縮減しようとする意図もあり、適正な財務報告の作成に対する意識が欠けていた。販売促進費の先送りが適正な財務報告を歪める結果となることを、重大な問題として捉えず管理会計上の利益数値に固執していたために生じたものである。」（日本公認会計士協会 2018 p.10 より引用。但し、下線は筆者。）

このように、管理会計上の目標値が優先されることで、業績目標を達成したかのようにみせかけるために、帳簿上にも虚偽の会計情報を記載することで会計不正に至るケースが（とくに子会社を中心に）観測されている。このような事例から、各部門レベルにおける「会計情報の作成過程で生じる会計不正行動」に着目し、それらをどのように防止するかという点は、重要な課題といえる。そして、このような不正が起きる背景には、上記で述べたような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たことが挙げられる。故にこのようなタイプの会計不正に対しては、管理会計研究の視座からアプローチすることが有効であると考えられる。

## II-2 先行研究の議論

国内の先行研究においても、管理会計の立場からみた会計不正研究に目を向ける必要性について言及されている（e.g., 吉見 2018；安酸 2018, 2019；挽 2018）。

吉見（2018）では、多面的な会計不正研究の必要性について述べている。不正の意図を会計情報の作成者である経営者がもっている限り、不正を含んだ会計情報の作成は構造上、防げないと述べる一方で、その他にも会計情報の作成過程で不正な情報が最終的な財務諸表にあがってくることを主張した。例えば、当初から利益目標の数値があり、それに合わせて組織内各所で数値を「作り」、積み上げる場合である。この場合、経営者に会計情報が上がった段階ですでに不正な会計情報が含まれて作成されていることになる（吉見 2018, p.135-136）。そのため、作成過程において生じる不正行動に着目することは重要である。

これに関連して、安酸（2018）でも「企業業績の管理を目的とする管理会計の立場からは、達成すべき目標が達成してないことが確実な場合に、当該目標が達成したかのように見せる不正会計」が大きな問題になることを指摘している（安酸 2018, p.142）。

そして、このようなタイプの会計不正は、管理会計が生み出した意図せざる負の組織行動の最たるものであると主張している（安酸 2018, p.144）。

同様に、挽（2018）でも、会計数値を使ったコントロールを検討する前に、そもそもコントロールに使われる会計数値そのもの、つまり、会計情報の作成過程およびそれを作成している部門に注目した研究の必要性を主張している<sup>5</sup>。

このように先行研究では、事業部が業績数値の操作を行い、当該行為が会計不正につながっていることを指摘している。そして、各事業部ないし従業員がこのような業績操作を行う背景には、「業績評価」の問題と深く関連している。すなわち、部門や子会社の業績評価にあたっては、目に見える指標たる会計数値を業績指標として利用することが一般的ではあるが、しかし、そのような仕組みのもとでは、逆に各部門や子会社レベルで業績数値を操作しようというインセンティブが生じてしまうと考えられるからである（田口・上枝・三輪 2016, p.255）。実際、先行研究では、業績評価システムを通じて業績数値が操作される可能性を示している（e.g., Merchant 1990; Chow et al. 1996）。

以上のように、国内における先行研究からも会計情報の作成過程で生じる不正を防止することは重要な課題であり、また、マネジメント・コントロールの役割を担う管理会計の立場から会計不正の問題へアプローチする意義があるといえる。

### II-3 小括

II節では、近年の会計不正が増加傾向にあることを述べ、とくに、会計情報の作成過程で生じる不正をいかにして防止するかが重要になることを述べた。そして、このタイプの会計不正は、管理会計上の業績目標を達成するために会計情報が歪曲されることによって引き起こされていると考えられる。故に、管理会計の立場から当該会計不正の問題にアプローチすることが有効であると考えられる。

## III 正直な業績報告行動に関する先行研究の概要

II節では、業績目標を達成したかのようにみせかけるために、帳簿上にも虚偽の会計情報を記載することで会計不正に至るケースがあり、それを防止することが重要になることを示した。そのため、特にこのような会計情報の作成プロセスにおいて生じる不正

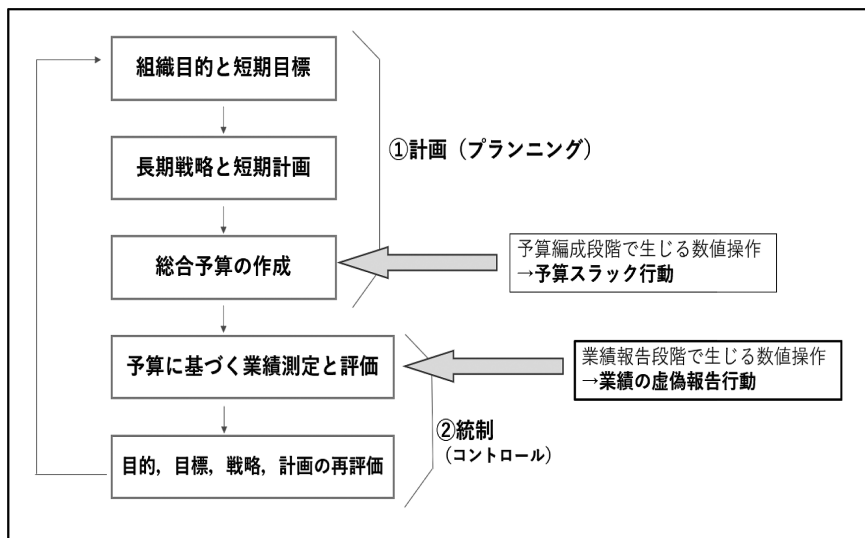
5 挽（2018）では、管理会計の立場からみた会計不正研究に取り組む際、2つのアプローチが存在していることを述べている。1つは、不正を行った企業の事例を研究対象として研究するアプローチであり（例えば、挽 2016, 2017 が該当）、もう1つは、中長期的に健全な発展を遂げてきた企業の事例を研究対象とするアプローチ（例えば、挽 2007 が該当）である。いずれも「事例研究」を前提としているが、本論文で扱っているメインの研究手法である「実験研究」とは決して相反するものではなく、相互補完の関係性を有するものである。すなわち、一長一短ある研究手法をそれぞれ補い合いながら研究課題にアプローチすることが重要となる。

行動について、その心理要因や組織的状况はなにか、また、どのような仕組みがあれば虚偽の報告を防止することができるのかを検討する必要がある。そこで本節では、正直な（あるいは虚偽の）業績報告行動に関する先行研究のレビューをし、現状と課題を整理する。

### Ⅲ-1 予算スラック研究との相違

まず業績の虚偽報告行動が、予算管理制度のどの部分で生じるものかについて確認しておきたい（図表3）。

図表3 予算スラック行動と比較した業績の虚偽報告行動の位置づけ



出典：Atkinson et al. (1997) をもとに、浅田・頼・鈴木・中川・佐々木 (2017), p.231, 図 10-1 を筆者が一部を加筆修正

具体的には、「業績の虚偽報告行動に関する研究」と「予算スラック行動に関する研究」<sup>6</sup>との違いを整理しておく。なぜなら、予算スラック行動は、管理会計における主要なトピックの1つであり、予算に関する正直な報告 (honestly reporting) 行動について多くの研究蓄積があるため、業績の虚偽報告行動の論点と混同しがちとなるからである。そのため、まずは、それらとの区別を明確にする必要があると考える。結論的には、図表3に示したように、予算スラックは、予算編成段階における操作問題である。つまり、「目標の設定段階」で生じる操作問題といえる。それに対して、業績の虚偽報

6 予算スラック研究に関する包括的なレビュー論文である Daumoser, Hirsch, and Sohn (2018) では、参加型予算、情報の非対称性、公正・評判、倫理性、社会的規範といった観点から、多面的に予算スラック問題が整理検討されている。また、Evans, Hannan, Krishnan, and Moser (2001) を端緒として、多くの実験研究もなされている (e.g., Hannan, Rankin, and Towry 2006, Church, Hannan, and Kuang 2012, Douthit and Stevens 2015, Libby et al. 2019)。また、日本語文献としては、小菅 (1997) を参照。

告行動は、目標値が設定された後、その結果としての「業績値（実績値）」の操作行動に焦点を当てている。すなわち、予算スラック行動が、予算編成段階における「目標値」の操作行動に着目しているのに対して、業績の虚偽報告行動では、「業績値」そのものの操作行動に着目する点で大きく異なっている。

しかし、ここでの留意点として、業績の虚偽報告行動と予算スラック行動は決して無関係ではないということである。なぜなら、作成された予算をもとに業績測定や評価が行われるため、予算管理という一連のプロセスの中の行動という点では共通しているからである。その点でいうと、例えば、予算目標の難易度あるいは当該目標がどのようにして決まったのかによって業績報告行動にも影響があると考えられる。したがって、ここで述べた2つの行動は区別する必要があるが、予算のもつ一連の機能という側面で見ると関連性を有しているといえるだろう。

### Ⅲ-2 先行研究における実験の基本モデル

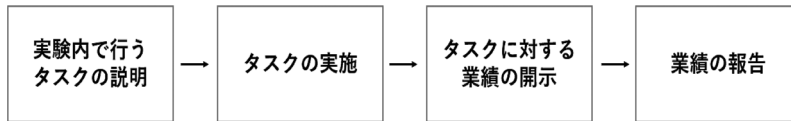
業績の虚偽報告行動に関する研究は、そのほとんどが実験室実験を用いて検証を行っている。これは、アーカイバル・データでは、業績の虚偽報告行動を直接的に捉える指標が通常存在しないこと、また、コントロールしなければならない他の組織的な要因が多くデータに含まれてしまい、結果の内的妥当性を大きく損なうことになるからである。また、サーベイ調査を行っても、業績の虚偽報告をするかどうかを聞くことは可能ではあるが、それは、回答者の意思や認知であり、実際の行動とは異なると考えられる（北田 2018, p.24）。故に、サーベイ調査に依拠しても、構成概念妥当性について問題が生じる。これに対して、実験であれば、他の要因を一定にしたうえで、実験者が関心のある変数についてのみ操作を行い、その操作による影響のみを抽出することができる<sup>7</sup>。以上のような理由から、業績の虚偽報告行動に関する研究は、実験（とくにリアル・エフォート・タスクを用いた実験）が中心となっている。

先行研究における実験の基本モデルは、下記に示す図表4のとおりである。まず、被験者は、実験のなかでマネジャー役（又は従業員役）を担い、どのようなタスクを行うのかについて説明を受け、理解する。続いて、被験者は、実際に計算問題やトリビアクイズなどの業績が測定可能なタスクを行い、その結果（業績）が被験者に開示される。そして、各被験者は、業績値を確認し、当該業績値を自分の上司に対して報告することになる。このとき、上司（プリンシパル）は、実際の被験者の業績値（真の値）を把握することはできないため、あくまで被験者の自己報告によって業績評価がなされることになる。実際の業績値と自己報告による業績値との乖離を業績の虚偽報告行動として捉えることができる。なお、実験では、従業員役のみを対象とした一人意思決定実験が行

7 実験研究の意義や他の方法論との関係に整理している文献としては、田口（2015）が参考になる。

われている。以上が先行研究における実験の基本モデルである。次節では、具体的な先行研究のレビューを行う。

図表4 業績の虚偽報告行動に関する実験研究の基本モデル



出典：筆者作成

## IV 先行研究のレビュー

### IV-1 先行研究の概要

業績の虚偽報告行動に関する先行研究は、大きく2つの系譜が存在する。一つは、経営学の目標設定理論から派生した研究領域である。もう一つは、上述した予算スラック研究から派生した管理会計の研究領域である。先行研究の文献リストおよび概要をまとめたものは、図表5のとおりである。

### IV-2 管理会計領域における先行研究（先行研究I）

管理会計領域における業績の虚偽報告行動に関する研究は、Evans et al. (2001) や Hannan et al. (2006) などの予算スラック研究の派生から研究がなされている。現状の先行研究では、筆者の知る限り、Maas and van Rinsum (2013), 北田 (2018), Nichol (2019) という3つの文献のみにとどまっている。まず、これらの文献をレビューし、概要を端的にまとめる。

Maas and van Rinsum (2013) は、組織内の統制システム (Control System) がマネジャーの業績の虚偽報告行動に与える影響について、実験室実験を通じて分析を行っている。彼らの研究では、とくに、マネジャーが業績報告を行う際、同僚への影響をどのように考慮して業績報告を行うのか、という点に注目している。実験は、126名の大学生を対象に行われ、マネジャー役を担った。被験者は、知識クイズ (歴史、地理、スポーツ、文学、数学などの様々なトピックから出題されている問題) を20分以内に解答するというタスクを行い、業績報告を行った。実験デザインは、 $2 \times 2$ の被験者間計画である。第1の独立変数は、同僚への影響である。具体的には、業績を過大報告することで、自分の利得は増加するが同僚の利得が減少する利得構造の条件 (Negative 条件)、または、業績を過大報告することで、自分の利得が増加し、同僚の利得も増加する利得構造の条件 (Positive 条件) である。第2の独立変数は情報ポリシーの開示度であり、マネジャーの報告する情報が同僚のマネジャーに開示される程度をオープンまたはク



図表 5 業績の虚偽報告行動に関する文献リストおよび概要

文献	実験参加者	論点と実験デザイン	タスクの内容	主要な結果
Maas and Van Rinsum (2013)	126名の大学生	〈組織の統制システム〉 2 (情報ポリシーの開示が Open/Closed) × 2 (同僚の利得を増加/減少)	様々な分野から構成される知識クイズ	過大報告することで同僚の利得が「減少する」場合に比べて同僚の利得が「増加する」場合のほうが業績の虚偽報告がより大きくなる。
北田 (2018)	166名の M Turk ワーカー	〈業績評価方法〉 4 × 1 (客観的業績評価/上方・下方調整のある主観的業績評価/上方調整のある主観的業績評価/下方調整のある主観的業績評価)	計算問題	主観的業績評価条件は、客観的業績評価条件と比較して虚偽の業績報告が抑制される。
Nichol (2019)	99名の大学生	〈報酬契約のフレーミング〉 2 (インセンティブ契約のフレーミングがボーナス/ペナルティ) × 2 (業績の虚偽報告ができることを事前に告知/事後に告知)	30問の難易度の高い知識クイズ	ペナルティ条件のほうがボーナス条件と比べて、虚偽の業績報告が多くなる。
Schweitzer et al. (2004)	154名の大学生	〈目標の有無と報酬〉 3 × 1 (Do Your Best/ Mere Goal/Reward Goal)	Anagram タスク (指定された7文字程度のアルファベットからできる限りたくさんの単語を作成する)	具体的な目標がある場合のほうがない場合に比べて業績の虚偽報告が増加する。
Welsh and Ordóñez (2014)	159名の大学生	〈目標の難易度と連続性〉 5 × 1 (高難易度の目標/低難易度の目標/目標難易度上昇/目標難易度下降/Do your best)	計算問題	相対的に難易度の高い目標値が連続的に設定される場合、倫理に反する行動 (虚偽の業績報告) が増加する。
Welsh et al. (2019)	318名の M Turk ワーカー	〈目標のタイプと難易度〉 2 (学習目標/結果目標) × 2 (目標の難易度が易しい/難しい)	計算問題	結果目標が予防焦点を高め、非倫理的な行動 (虚偽の業績報告) が増加する。また、目標の難易度が高い場合、予防焦点を高め、虚偽報告が増加することをより促進させる。

注：北田 (2018)、Welsh et al. (2019) は、オンライン実験を、その他の研究は実験室実験を用いている。また、Welsh et al. (2019) では、Study 1~4 まで行っているが、主要な実験を行っている Study 4 のみを示している。タスクの内容で、計算問題を行っている研究がある。これは、例えば、小数点二桁の 12 個の数字が与えられて、その中から足してちょうど 10 になる組み合わせを見つける問題などである。

出典：筆者作成

ローズドで操作を行った。実験結果は、過大報告することで同僚の利得が「減少する」場合に比べて同僚の利得が「増加する」場合のほうがより業績の虚偽報告が大きくなる事が明らかになった。これは、前者のほうがより自己利益最大化の正当化を行いやすいからであると考えられる。また、情報ポリシーの開示度は、クローズド条件よりオープン条件のほうが、有意に虚偽報告が少ないことが明らかになった。

北田 (2018) では、主観的業績評価が虚偽の業績報告行動に与える影響についての実験を行っている。主観的業績評価に関する先行研究の主眼は、プリンシパルが業績操作を抑制するために主観的業績評価を利用するかどうかであり (Gibbs et al. 2004; Gibbs et al. 2009; Woods 2012)、主観的業績評価そのものがエージェントの業績操作行動を直

接的に抑制するかどうかのエビデンスが提示されていなかった。そこで、北田 (2018) では、主観的業績評価が正直な業績報告行動に与える影響について検証を行った。実験は、Amazon Mechanical Turk を用いてオンライン上で集められ、参加者 166 名がマネージャー役を担い、実験に参加した。実験で用いられたタスクは、小数点二桁の 12 個の数字が与えられて、その中から足してちょうど 10 になる組み合わせを見つける計算問題<sup>8</sup>であり、その問題の正解数が業績として捉えている。実験デザインは、3つのタイプの主観的業績評価と客観的業績評価の計4つのトリートメントである<sup>9</sup>。結果として、客観的業績評価条件と比べて、主観的業績評価条件のほうが虚偽の業績報告が抑制されることを明らかになった。

Nichol (2019) は、報酬契約のフレーミング (主にボーナス又はペナルティ) が業績の虚偽報告に与える影響について実験室実験を用いて分析を行った。被験者は、大学生 99 名であり、合計 30 問のトリビアクイズ<sup>10</sup>に解答し、業績報告をするタスクを行った。主要な実験デザインとして、目標正解数 (25 問) を達成した場合に、報酬が増額されるグループ (ボーナス条件) と目標正解数 (25 問) が達成できなかった場合に報酬額が減額されるグループ (ペナルティ条件) に分けられた。前節の基本モデルでも述べたとおり、目標を達成したかどうかの判定基準は「自己報告による業績」に依存している。また、このとき、得られる報酬額の期待値は2つの条件間で等しくなるよう統制が図られている。結果として、ボーナス条件と比較して、ペナルティ条件のほうがより多く虚偽の業績報告が行われたことが明らかになった。これは、ペナルティ条件では、損失を回避する心理的要因が働いたことに起因していると考察されている。

#### IV-3 経営学領域における先行研究 (先行研究 II)

経営学領域における目標設定理論の系譜から派生した研究領域である。目標設定理論は、「人は、自身の目的を実現するために働く意思を持つ」という仮定を置いており、これは内発的動機づけに近い (入山 2019, p.349)。目標設定理論に関する研究は 1960 代から行われており、具体的で困難な目標を設定するほうが行動へのコミットメントないし努力を高め、パフォーマンスが高まるという結果が得られている (e.g., Zetik and Stuhlmacher 2002)。

2000 年代に入ってから、目標設定の逆効果についての研究が注目を浴びつつある。

Schweitzer et al. (2004) は、目標設定の意図せざる帰結について調査した先駆的な研究である。これまでの目標設定理論の利点については膨大な研究蓄積があるもの (e.g.,

8 Mazar et al. (2008) を参考にタスクを設計。実際のタスク画面については、北田 (2018), p.42 を参照。

9 北田 (2018) の実験では、虚偽の業績報告に対するいかなる罰則も存在しないことを仮定している。

10 具体的なクイズの設問については、Nichol (2015), p.71-78 を参照。

Locke and Latham 1990), 負の側面については, ほとんど注目されてこなかった。対して, Schweitzer et al. (2004) は, 目標の「有無」や「報酬」が業績報告行動にどのような影響を与えるかについて実験室実験を通じて検証を行った。被験者は, 154名の大学生である。タスク内容は, 指定された7文字程度のアルファベットからできる限りたくさん単語を作成するという Anagram タスク (Vance and Colella 1990) が用いられた。この単語の作成個数が業績値や目標値として使用される。実験デザインは, 3×1の被験者間計画である。具体的には, ①作成単語個数について, ベストを尽くして作成するように述べた条件 (Do your best 条件), ②作成単語個数について具体的な目標値を与えた条件 (Mere Goal 条件), ③具体的な目標値を与え, もし, それを達成できた場合, 報酬が得られる条件 (Reward Goal 条件) の3条件である。主要な結果として, 目標がない場合と比較して, 目標がある場合のほうが業績の虚偽報告が増加することを示した。また, 目標の未達成サンプルに焦点を当て, 目標達成までの近さ (proximity) という観点から分析を行った結果, あと少しで目標値が達成できなかったときのほうが目標値に遠く及ばなかったときよりも業績の虚偽報告が多いことが明らかになった。

Welsh and Ordóñez (2014) では, 企業組織において, 目標設定, 追求, 達成 (又は未達成) という一連のプロセスが繰り返し行われることを背景に, 継続的な目標値とその難易度が業績報告行動に与える影響について, 実験室実験を通じて調査を行った。被験者は, 159名の大学生で, 北田 (2018) で用いられたような計算問題型のタスクを繰り返し5ラウンド行った。実験は, 5×1の被験者内計画で行われた。具体的には, ①ラウンドを通じて常に難易度の高い目標値の条件, ②ラウンドを通じて常に難易度の低い (易しい) 目標値の条件, ③具体的な目標値がなく, 被験者にベストを尽くせと述べるだけの条件, ④ラウンドを通じて, 目標値の難易度が上昇していく条件, ⑤ラウンドを通じて, 目標値の難易度が下降していく条件, の5条件である。主要な結果として, 他の条件に比べて, 相対的に難易度の高い目標値が連続的に設定される場合, 倫理に反する行動 (虚偽の業績報告) が増加することが明らかになった。また, これは, 相対的に高い難易度の目標が Depletion<sup>11</sup> という疲労感・疲弊感が媒介して非倫理的な行動が増加されることが明らかになった。

Welsh et al. (2019) は, これまでの先行研究が結果目標 (最終的な業績値) やその難易度のみ焦点を当てているのに対して, 「学習目標」が非倫理的な行動 (業績の虚偽報告行動) に及ぼす影響について「結果目標」と比較したオンライン実験を行った。主要な実験では, 2 (学習目標/結果目標)×2 (目標の難易度が難しい/易しい) の被験者間計画で行われた。実験は, Amazon Mechanical Turk を用いてオンライン上で集めら

11 Depletion 尺度は, 被験者が各ラウンドの終了後に, “I feel mentally exhausted.” という質問に1-7段階で回答した尺度である。

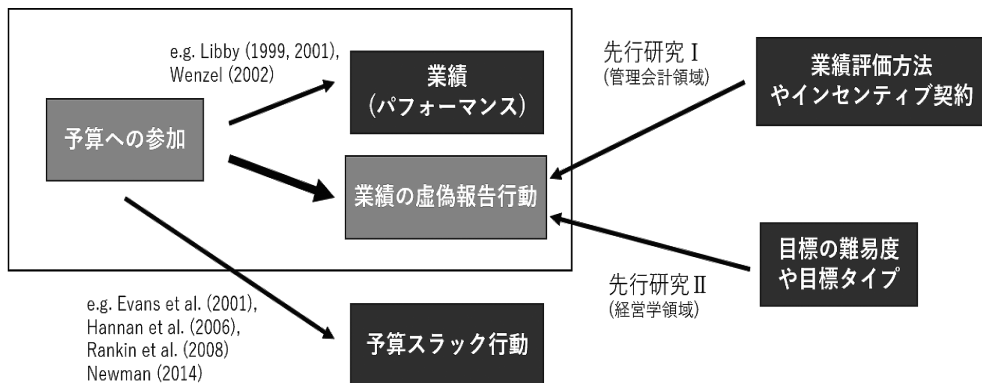
れ、318名が参加した。タスクは、Welsh and Ordóñez (2014) と同様の計算問題タイプのタスクである。Welsh et al. (2019) は、とくに損失の存在を回避する心理的な傾向である予防焦点 (Prevention Focus) に注目した。ここでいう予防焦点とは、目標 (ゴール) を達成できるかどうかどうかに不安や恐怖を感じる程度を表している。主要な結果として、①結果目標が予防焦点を高め、非倫理的な行動 (虚偽の業績の報告) が増加すること、②目標の難易度が高い場合、予防焦点を高め、非倫理的な行動が増加することをより促進させること、③学習目標は、パフォーマンスを下げることなく、非倫理的な行動を抑制することを明らかにした。

## V 今後の課題・まとめ

先行研究を整理すると、経営学領域の研究では、目標の難易度やタイプなどの論点を中心とした文献が多く占め、管理会計の領域では、コントロール・システムや業績評価を中心とした文献が存在していることが明らかになった。

今後の課題として、以下の2点が重要になると考えられる。第1に、論点に関する課題である。経営学の先行研究では、目標の難易度 (e.g., Welsh and Ordóñez 2014) や目標のタイプ (e.g., Welsh et al. 2019) が業績の虚偽報告行動に与える影響について分析がなされており、「目標」それ自体に着目している。しかし現実には、企業ごとに「予算編成プロセス」は異なり、各事業部における予算目標の決定方法も異なる。よって、目標の難易度やタイプに加えて、目標設定に関する一連の手続きが業績の虚偽報告行動に与える影響についても検討する必要があると考えられる。図表6では、先行研究の整理を行っている。

図表6 先行研究の整理と課題



注：矢印は因果関係を示す。四角で囲んだ部分が今後の課題の1つとして重要であることを示している。  
出典：筆者作成

図表 6 の右側では、IV 節で文献レビューした先行研究 I・II と業績の虚偽報告行動との関係性を示している。「予算への参加」と「業績の虚偽報告行動」との関係も新たに分析する余地があると考えられる。

さらに重要な視点として、業績自体に与える影響も同時に考慮する必要性である。これは、仮に業績が正しい正直な業績報告がなされる仕組みにより組織的状况が生まれたとしても、それによって、業績を下げるインセンティブが生じるのであれば、企業価値の向上は望めないし、また逆に、業績を向上させる仕組みを生み出したとしても、業績操作（虚偽の業績報告）が行われる組織であれば、中長期的な企業価値の向上は望めないと考えられるからである。またそもそも、各部門の業績が悪化している又は業績目標が未達だからこそ業績の虚偽報告が起ころうと考えられる。その点から考えても、業績報告行動に与える影響を分析すると同時に、業績自体に与える影響も併せて検討する必要がある。これは、「契約理論」と「実験」の融合を通じて制度設計を行うことの重要性を指摘している田口・上枝・三輪（2016）でも指摘されている。すなわち、図表 7 で示すように、目指すべき方向性として、組織の業績を向上させるとともに、当該組織内で業績の操作をなくすような制度設計が求められる。したがって、3 者の関係性、すなわち、予算への参加（目標設定プロセスへの関与ないし参加）が「業績」および「業績報告行動」に与える影響について分析することが今後の重要な課題の 1 つといえるだろう。

図表 7 目指すべき組織的状况の在り方

		業績（パフォーマンス）	
		向上	悪化
業績操作	なし	目指すべき方向性	
	あり		

出典：田口・上枝・三輪（2016），p.256，図表 1 を筆者が一部改変して作成

第 2 に、プレイヤー間に相互作用（インタラクション）を入れた実験研究の必要性である。先行研究では、上司の行動を所与にし、被験者にマネジャー役のみを担ってもらう 1 人意思決定実験が行われている。しかし、現実には、上司に関する変数も様々であり、先行研究ではそれを捨象している現状がある。したがって、上司役のプレイヤーも含め、上司の意思決定や行動を踏まえて従業員が意思決定を行うような相互作用のある実験が必要だと考えられる。本論文では、この論点に関する検討は行わないが、この点も重要な課題の 1 つである。

最後に本稿の纏めを行う。本稿では、近年の会計不正動向について調査し、データと先行研究から、管理会計の立場からみた会計不正研究が重要であることを述べた。とく

に、企業の部門レベルにおいて、目標を達成していないにも関わらず、あたかも目標を達成したかのようにみせかける業績の虚偽報告が問題になっていることを示した。そして、これらの問題を背景に、業績の虚偽報告行動に関する先行研究のレビューを行い、現状と課題の整理を行った。今後の課題・展望としては、予算目標の設定プロセスが業績やその報告行動に与える影響についても分析すること、また、プレイヤー間の相互作用を考慮した経済実験への拡張の余地があることを示した。

#### 付記

本研究は科研費 (No.22K13516) の研究成果の一部である。

#### 参考文献

- Chow, C. W., Kato, Y., & Merchant, K. A. (1996). The use of organizational controls and their effects on data manipulation and management myopia: A Japan vs US comparison. *Accounting, Organizations and Society*, 21 (2-3), 175-192.
- Church, B. K., Hannan, R. L., & Kuang, X. (Jason). (2012). Shared interest and honesty in budget reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 37 (3), 155-167.
- Daumoser, C., Hirsch, B., & Sohn, M. (2018). Honesty in budgeting: A review of morality and control aspects in the budgetary slack literature. *Journal of Management Control*, 29 (2), 115-159.
- Douthit, J. D., & Stevens, D. E. (2015). The Robustness of Honesty Effects on Budget Proposals when the Superior has Rejection Authority. *The Accounting Review*, 90 (2), 467-493.
- Evans, J. H., Hannan, R. L., Krishnan, R., & Moser, D. V. (2001). Honesty in managerial reporting. *The Accounting Review*, 76 (4), 537-559.
- Gibbs, M. J., Merchant, K. A., Van Der Stede, W. A., & Vargus, M. E. (2009). Performance Measure Properties and Incentive System Design. *Industrial Relations: A Journal of Economy and Society*, 48 (2), 237-264.
- Gibbs, M., Merchant, K. A., Stede, W. A. V. der, & Vargus, M. E. (2004). Determinants and Effects of Subjectivity in Incentives. *The Accounting Review*, 79 (2), 409-436.
- Hannan, R. L., Rankin, F. W., & Towry, K. L. (2006). The effect of information systems on honesty in managerial reporting: A behavioral perspective. *Contemporary Accounting Research*, 23 (4), 885-918.
- Libby, T., Proell, C. A., & Smith, S. D. (2019). Difficult cost goals and conflicting honesty incentives: The influence of decision responsibility. *Journal of Management Accounting Research*, 31 (3), 185-200.
- Locke, E. A., & Latham, G. P. (1990). *A theory of goal setting & task performance*. Prentice-Hall, Inc.
- Maas, V. S., & Van Rinsum, M. (2013). How Control System Design Influences Performance Misreporting. *Journal of Accounting Research*, 51 (5), 1159-1186.
- Mazar, N., Amir, O., & Ariely, D. (2008). The Dishonesty of Honest People: A Theory of Self-Concept Maintenance. *Journal of Marketing Research*, 45 (6), 633-644.
- Merchant, K. A. (1990). The effects of financial controls on data manipulation and management myopia. *Accounting, organizations and society*, 15 (4), 297-313.
- Nichol, J. E. (2015). *The Effects of Contract Framing on Misconduct*, Graduate College of the University of Illinois at Urbana-Champaign, Urbana, Illinois.
- Nichol, J. E. (2019). The Effects of Contract Framing on Misconduct and Entitlement. *The Accounting Review*, 94 (3), 329-344.
- Schweitzer, M. E., Ordóñez, L., & Douma, B. (2004). Goal setting as a motivator of unethical behavior. *Academy of Management Journal*, 47 (3), 422-432.

- Vance, R. J., & Colella, A. (1990). Effects of two types of feedback on goal acceptance and personal goals. *Journal of Applied Psychology*, 75(1), 68-76.
- Welsh, D., Bush, J., Thiel, C., & Bonner, J. (2019). Reconceptualizing goal setting's dark side: The ethical consequences of learning versus outcome goals. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 150, 14-27.
- Welsh, D. T., & Ordóñez, L. D. (2014). The dark side of consecutive high performance goals: Linking goal setting, depletion, and unethical behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 123(2), 79-89.
- Woods, A. (2012). Subjective adjustments to objective performance measures: The influence of prior performance. *Accounting, Organizations and Society*, 37(6), 403-425.
- Zetk, D. C., & Stuhlmacher, A. F. (2002). Goal Setting and Negotiation Performance: A Meta-Analysis. *Group Processes & Intergroup Relations*, 5(1), 35-52.
- 浅田孝幸・頼誠・鈴木研一・中川優・佐々木郁子. 2017. 『管理会計・入門, 第4版』有斐閣アルマ.
- 入山章栄. 2019. 『世界標準の経営理論』ダイヤモンド社.
- 北田智久. 2018. 「主観的業績評価がマネジャーの業績報告および努力に与える影響」神戸大学リポジトリ.
- 小菅正伸. 1997. 『行動的予算管理論, 増補第2版』中央経済社.
- 田口聡志. 2015. 『実験制度会計論 - 未来の会計をデザインする -』中央経済社.
- 田口聡志・上枝正幸・三輪一統. 2016. 「契約支援機能における会計の質に関する理論と実験の融合に向けて」『同志社商学』67(4): 469-495.
- 日本公認会計士協会. 2018. 「上場会社等における会計不正の動向」経営研究調査会研究資料第5号.
- 日本公認会計士協会. 2019. 「上場会社等における会計不正の動向」経営研究調査会研究資料第6号.
- 日本公認会計士協会. 2020. 「最近の不適切会計に関する報道等について」.
- 挽文子. 2007. 『管理会計の進化: 日本企業にみる進化の過程』森山書店.
- 挽文子. 2016. 「管理会計のいま (西村優子教授退任記念号)」『青山経営論集』51(3): 59-74.
- 挽文子. 2017. 「経理制度の再検討: 東芝の不正会計事例からの考察」『産業経理』77(2): 65-75.
- 挽文子. 2018. 「管理会計研究の課題: 不正の防止と企業の永続的な発展に向けて」『会計』193(5): 487-499.
- 安酸建二. 2018. 「管理会計の立場からみた不正会計をめぐる研究課題」『会計』193(2): 141-151.
- 安酸建二. 2019. 「会計情報の作成過程の信頼性: 正直であるはずの人が不正を行うのはなぜか」『企業会計』71(6): 4-5.
- 吉見宏. 2018. 「不正と会計」『会計』193(2): 129-140.