

令和 2 年 5 月 8 日現在

機関番号：14501

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2016～2019

課題番号：16K17207

研究課題名(和文) 会計監査人の告発動機に関する日英比較調査

研究課題名(英文) Comparative study of whistle-blowing intentions among public accountants between the UK and Japan

研究代表者

堀口 真司(Horiguchi, Shinji)

神戸大学・経営学研究科・准教授

研究者番号：10432569

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 2,900,000円

研究成果の概要(和文)：なぜ監査人は、特にそれがプロフェッショナルのイメージや広範な社会的評判に重要な影響を持つと知っていながら、不正について報告することをためらうのか。本研究では、日本の公認会計士の告発動機、特にその知覚された組織からの支援がその動機に及ぼす影響について調査した。結果は、以下のことを示している。(1)日本の公認会計士は、不正を報告するとき、外部的な告発よりも、内部的な告発を選択する傾向にある。(2)日本の公認会計士の中では、知覚された組織からの支援の効果は、外部的な告発の場合よりも、内部的な告発の場合に、ポジティブに高い。

研究成果の学術的意義や社会的意義

「内部告発」に関する研究領域では、これまでも従業員の告発モデルが開発されてきたが、会計監査人に焦点を当てた告発モデルを開発したことが当該領域への学術的意義である。また日本でもこれまで監査人の「告発」に焦点を当てたテーマの重要性が指摘されてきたが、主に概念の整理にとどまるものであった。本研究の結果は、今後の制度設計の基礎となる情報を与えることが予想され、そこに社会的な意義が期待される。

研究成果の概要(英文)：Why do auditors are reluctant to blow the whistle on wrongdoing especially knowing that it has significant implications on their professional image and on wider society's wellbeing? This study explores the whistle-blowing intentions among public accountants in Japan, particularly focusing on the moderating effects of Perceived Organizational Support (POS) on their intentions.

The result shows that (1) Japanese accountants are more inclined to blow the whistle internally on wrongdoing than externally; (2) POS is positively higher with internal whistle-blowing intention than with external whistle-blowing intention among Japanese accountants.

研究分野：会計学

キーワード：公認会計士の倫理意識 内部告発 企業倫理

様式 C - 19、F - 19 - 1、Z - 19、CK - 19 (共通)

1. 研究開始当初の背景

会計監査のプロフェッションにとって欠くことのできない特性は、独立性である。独立性とは全ての会計プロフェッションに対して、継続企業の原則の観点から、個々の会社の財政状態に関して、公平で客観的な判断を行い、いかなる些細な会計不正をも見過ごすことなくチェックすることを要求する概念である。しかしながら、会計監査人は、職業倫理規定の中でこれらの点が掲げられているにもかかわらず、これまで会計不正を告発する上で、積極的な役割を果たそうとしてきたようには思えない。会計監査人の不注意は、株主だけでなく、社会全体に対して大きな影響を及ぼすことになり、エンロン、ワールドコム、パルマラット、そしてリーマンブラザーズなど、これまでに何度も、会計監査人の独立性、すなわち会計不正を明らかにする会計監査人の役割に対する信頼性が揺るがされてきた。これらは決して対岸の火事ではなく、日本でも山一証券、カネボウ、東芝、そして日産など、同等の事件が世間を騒がせてきた。

ここで、告発(Whistle-blowing)とは、組織の構成員が、不正な行為を行った者を、公益の観点から、その知覚された悪い行いについて、情報を開示することである。これまでの研究では、倫理的な動機と倫理的な行動の間には強い相関関係があることが示されており、経営学や組織論の分野では、告発動機について、多くの経験的検証が行われてきた。しかしながら、会計監査の文脈における問題に焦点を当てた研究は、きわめて限定的である。これまで、心理学、哲学、社会学を応用し、会計監査人の監査判断の形成過程を分析した研究、監査人の意思決定は同様の教育背景を有する一般人口に比べ倫理的要素が少ないことを示す研究等があったが、会計監査人の告発動機を扱ったものはほとんど見られなかった。

また、日本国内においても、例えば日本公認会計士協会が数度にわたり会計不正にかかわるアンケート調査を実施しているが、それらは不正に遭遇した場合の監査人の印象を問うものであり、監査人が告発する際の動機メカニズムにまで踏み込んだ調査は行われていなかった。

2. 研究の目的

本研究で取り組む大きな課題は、「なぜ会計監査人は、彼らプロフェッションのイメージや社会全体への影響の大きさを知っているにもかかわらず、告発を躊躇い、沈黙を保とうとするのか」を明らかにすることである。こうした課題に取り組むために、本研究では、まず告発動機に関する概念モデルを開発し、次にその妥当性を文化環境の異なる二国間、すなわちイギリス(自由経済を基礎とする国)と日本(調整経済を基礎とする国)の間で検証し、告発動機の背後にある要因を導き出すことを目的としていた。

具体的には、イギリスの場合と比べ、どのような要因が日本の会計監査人の告発動機となっているのかを明らかにするために、当該モデルの妥当性について、アンケート調査及びインタビュー調査を通じて裏付ける計画であった。

3. 研究の方法

提示した研究目的を達成するために、まず先行研究のレビューを行い、適切な仮説と概念モデルの開発を試みた。モデルにおける従属変数は監査人の告発動機である。また開発したモデルでは、個人、チーム、組織、および倫理的問題の種類に関わるさまざまな独立変数、および調整変数を統合した。

次に、主なデータ収集方法は、設定された概念モデルを構成する独立変数および調整変数をカバーする自記入式・構造化質問票による。質問票の第1セクションは、回答者の人口統計情報に関わるものである。それ以後のセクションにおいて、概念モデルの各構成要素に関わる質問を配置した。作成した質問票は、まずパイロット調査を行い、表現のあいまいさや困難な質問を軽減し、質問票の表面的妥当性を確保した。

実際のアンケート調査については、公認会計士協会に登録されている監査法人から、各国 20 社程度を抽出し、各監査法人のパートナーに手紙を通じてコンタクトを取り、続いて電話をかけ、本研究の内容を説明し、各法人に所属する監査人 10 名を回答者として推薦してもらうように依頼した。その過程で、職業訓練および社会一般における本研究の重要性を伝え、また本研究の分析結果の利用方法について通知した。続いて、選択された回答者に対して質問票、自己宛返信封筒を同封した手紙を郵送する形をとった。(ただし、2017年に発生した不測の事態のために、当初予定していた研究計画の大幅な変更を余儀なくされ、結果として、イギリスでの調査は断念せざるを得なくなった。以下では、実施することができた、日本の分析結果を示している。)

4. 研究成果

(1) 分析モデルの構築

本研究は、会計監査人の告発動機モデルを開発することを目的としており、そのモデルの妥当性を検証するところに特色がある。

組織的支援理論(OST: Organizational Support Theory)によれば、被雇用者は、もし組織が高いレベルの支援を提供する意思あるいはその能力があれば、彼らはその組織の目標を達成す

るために援助する努力を増大する (Aselage and Eisenberger, 2003)。この点において、組織的支援が社会的な行動(報酬を見込めなくともその組織にとって好ましいことを行うこと)を促す可能性があり、それが、公認会計士が組織の規則や倫理を守ることを促進する可能性を導きうる。それゆえ、公認会計士が倫理的に行動する意図は、彼らが、監査法人が表明する倫理方針を知覚することや、彼らが、当該法人から受ける、敬意、気遣い、支援の期待の程度によって影響を受けることが予想される。

そこで本研究では、Figure 1のように、監査人の告発動機に関する5つの独立変数(すなわち、内部告発への態度、知覚された行動統制、独立性へのコミットメント、報告することへの個人的な責任感、そして報告することに伴う個人的なコスト)と、2つの告発変数(すなわち、内部的な告発および外部的な告発)との関係における、調整変数(すなわち組織的支援への知覚[POS])効果についてのモデルを構築した。

このモデルの下では、もし公認会計士が、非倫理的な行動が報告を正当化すると強く信じており、かつ POS が高ければ、彼らは、直接の上司、法人内の倫理委員会、法人内のホットラインのような、内部的なチャネルを通じて不正を報告することが予想される。あるいは、もし公認会計士が非倫理的な行動が報告を正当化すると強く信じており、しかし POS が低ければ、彼らは、規制機関やメディアなどの外部的なチャネルを通じて不正を報告することが予想される。

(2) 分析の結果と解釈

上記モデルに従い、POS の影響を調べるために、階層的重回帰分析を行った。結果は Table 1

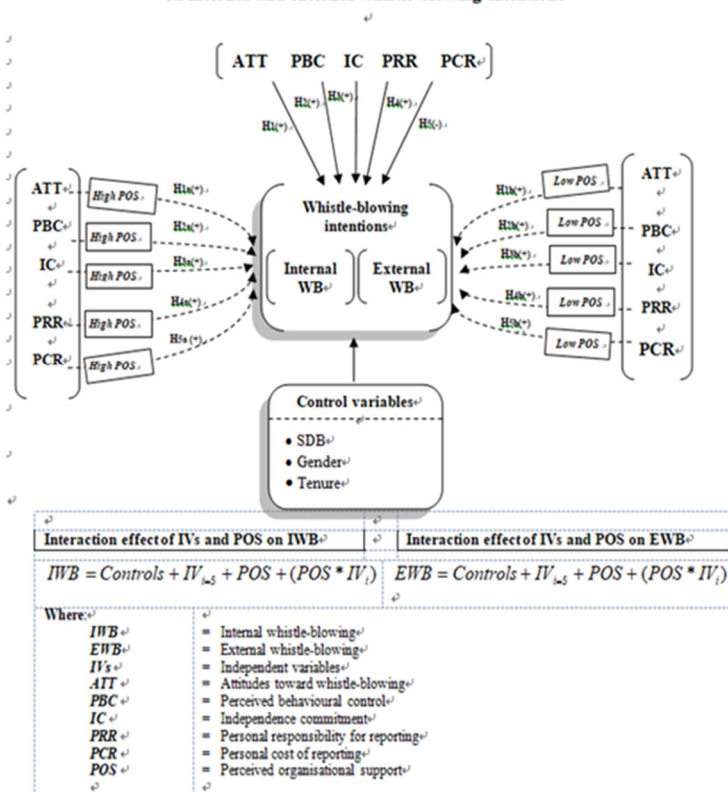
Table 1

IWB intentions		Attitude		PBC		IC		PRR		PCR						
Step	Variable	R ²	ΔR ²	R ²	ΔR ²	R ²	ΔR ²	R ²	ΔR ²	R ²	ΔR ²					
1	SDB	-0.326	0.020	-0.024	-0.154	0.020	-0.024	0.037	0.020	-0.024	-0.046	0.020	-0.024	-0.037	0.020	-0.024
	Gender	0.215			0.548			0.235			0.250			0.211		
	Tenure	0.076			0.037			0.060			0.101			0.069		
2	IV	1.027**	0.499	0.468	1.065**	0.157	0.105	0.866**	0.217	0.169	0.770**	0.243	0.197	0.654**	0.075	0.018
3	POS	0.491*	0.507	0.469	1.770**	0.201	0.138	0.823**	0.221	0.160	0.837**	0.253	0.194	1.396**	0.118	0.050
4	POS x IV	-0.058	0.512	0.465	-0.329**	0.212	0.137	-0.123*	0.226	0.152	-0.103*	0.253	0.182	-0.169**	0.120	0.036
EWB intentions		Attitude		PBC		IC		PRR		PCR						
Step	Variable	R ²	ΔR ²	R ²	ΔR ²	R ²	ΔR ²	R ²	ΔR ²	R ²	ΔR ²					
1	SDB	-0.209	0.072	0.030	-0.031	0.072	0.030	-0.057	0.072	0.030	-0.115	0.072	0.030	-0.103	0.072	0.030
	Gender	0.818			.665			0.859			0.876			0.946		
	Tenure	0.229			.215			0.226			0.226			0.185		
2	IV	0.447	0.117	0.062	.309	0.133	0.079	0.308	0.079	0.022	0.295	0.073	0.016	0.297	0.102	0.047
3	POS	0.337	0.122	0.054	.262	0.154	0.088	0.587	0.088	0.016	0.820*	0.087	0.016	0.506*	0.125	0.057
4	POS x IV	-0.033	0.132	0.050	.006	0.157	0.076	-0.063	0.088	0.001	-0.090	0.096	0.010	-0.035	0.134	0.051

Notes: ** p < .01; * p < .05.

の通りである。Table 1 から明らかなように、内部告発への態度(Attitude)、知覚された行動統制(PBC)、独立性へのコミットメント(IC)、報告することへの個人的な責任感(PRR)、そして報告することに伴う個人的なコスト(PCR)のすべての変数において、POS が効果を及ぼすことがわかる。ただし、それは主として内部的な告発に限られる。こうした結果の解釈として、内部的な告発を選択することは、雇用者のレピュテーションを守る意欲、すなわち外部への告発はともすれば自己満足的な正義感を顕示する意思の表れとして、ネガティブに捉えられる可能性があり、そ

Figure 1
The relationships between individual level antecedents and the moderating effects of POS on internal and external whistle-blowing intentions



れを回避しようとする心の表れと見る事ができる。また、日本においては、内部的な告発が、外部的な告発と、同じ程度の修正効果を持つことも予想される。なぜなら、いずれにせよ両者とも、組織の権威構造に対する何らかの挑戦の可能性があるからである。さらには、集団への帰属意識の強さ、義務感の強さ、他人への共感の心の強さといった、日本の特殊な文化的影響の跡を認めることもできるだろう。

(3) 本研究の限界

当初の計画では、上記概念モデルの妥当性を、イギリスと日本という文化的背景の異なる二国間で比較を行い、その上での日本モデルの特徴を示す予定であった。しかし、研究遂行中に生じた不測の事態のために、イギリスでの調査研究を断念せざるを得なくなり、日本の公認会計士に対する調査のみの結果を報告することになった。

そのため、本研究では、日本型の概念モデルの構築を目指し、イギリスの場合と比べどのような要因が日本の会計監査人の告発動機となっているのかを明らかにしようとしていたが、そうした動機の解明に欠かせない日本の文脈における倫理意識について、日本の企業倫理に関する研究動向を整理し、欧米諸国との倫理意識の違いについての研究報告を重ねてきた。

本分析結果の解釈は、そのような日本企業の倫理意識についての調査に負うところが大きく、今後、当該モデルが多様な国の間でどのような妥当性を有するのかについての研究が求められる。

[引用文献]

Aselage, J., and Eisenberger, R., 2003, Perceived organizational support and psychological contacts: a theoretical integration, *Journal of Organizational Behaviour*, 24(5), 491-509.

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計1件（うち査読付論文 0件 / うち国際共著 0件 / うちオープンアクセス 1件）

1. 著者名 堀口真司	4. 巻 第218巻
2. 論文標題 科学不正事件の倫理的側面	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 国民経済雑誌	6. 最初と最後の頁 61-78
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている（また、その予定である）	国際共著 -

〔学会発表〕 計5件（うち招待講演 0件 / うち国際学会 5件）

1. 発表者名 Mohammad Hudaib, Shinji Horiguchi
2. 発表標題 Why accountants in Japan remain silent on wrongdoing?
3. 学会等名 Prince Mohammad Bin Salman College (MBSC) of Business & Entrepreneurship, 2020 (国際学会)
4. 発表年 2020年

1. 発表者名 Shinji Horiguchi, Mohammad Hudaib
2. 発表標題 Exploring Whistle-blowing Intentions among Public Accountants in Japan: The Moderating Role of Perceived Organizational Support in Breaking the Silence
3. 学会等名 Australasian Business Ethics Network (ABEN), 2019 (国際学会)
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 Shinji Horiguchi
2. 発表標題 Making Implicit CSR Explicit?
3. 学会等名 European Business Ethics Network (EBEN) 2019 (国際学会)
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 Shinji Horiguchi
2. 発表標題 Japanese CSR: A responsibility to whom?
3. 学会等名 European Business Ethics Network (EBEN) 2018 (国際学会)
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 Shinji Horiguchi
2. 発表標題 Japanese CSR: Extensive Accountability without Civil Society
3. 学会等名 European Business Ethics Network (EBEN) 2016 (国際学会)
4. 発表年 2016年

〔図書〕 計0件

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

6. 研究組織

	氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
研究協力者	フダイブ モハマド (Hudaib Mohammad)		
研究協力者	ハニファ ロスザイニ (Haniffa Roszaini)		