

## VIII 理論的研究

### 1 序論

#### (1) はじめに

本章は、本スタディ・グループの目標である「日本の女性会計研究者はどのような現状にあり、どのような課題を抱えているのかを、研究面を中心に検討・分析し、さらにそれを多様な側面を加えて女性会計研究者の現状を明らかにすること」（『中間報告書』第I章、3頁）に照らして、次のことを目的としている。

- ・ わが国における女性会計研究者の研究面の現状を、代表論文<sup>173</sup>を素材に、その特徴を捉え、整理する。
- ・ 上記を踏まえて、わが国における女性会計研究者の研究面での「課題」を明らかにする。

本スタディ・グループでは、日本の女性会計研究者（以下、女性研究者と略称）の現状と課題に関して、歴史研究、実証的研究、理論的研究からアプローチしている。このうち、本研究の1年目において歴史研究ならびに実証的研究の経過から明らかになったことは『中間報告書』で述べた。本章では、本研究の2年目において理論的研究という括りで、「女性研究者の現状と課題」について明らかになったことを総括する。ここで理論的研究とは、女性研究者の代表論文を実際に読み、対象論文の研究手法と研究領域・研究テーマ、論文の内容の特色を抽出し、集約するという手続きを通じて、日本会計研究学会の会員である女性研究者の研究面を描き、そして課題を明らかにするという研究スタイルである。

以下では、本スタディ・グループが行った研究プロセスと検証の方法、その結果発見できたことを述べる。本節、1序論の構成は次のとおりである。(2)では、調査対象を説明する。(3)では、代表論文の研究領域と研究方法について、本スタディ・グループが採用した区分の考え方と手続きについて述べる。本節につづいて第2節以降では、各領域別、すなわち、財務会計領域、管理会計領域、監査領域、環境会計領域、公会計領域、税務会計領域、会計士領域の7領域ごとに、女性研究者の研究論文の特色を詳しくとりあげる。

---

<sup>173</sup> 第1回調査における設問Ⅱ-5(第Ⅵ章掲載の第1回質問票参照)の回答結果に基づく。回答によっては、学術雑誌等に掲載されるいわゆる論文と書籍の両方を含む。

## (2) 調査対象

### ① 調査対象と対象期間

最初に、調査対象について述べる。本スタディ・グループでは女性研究者の代表論文を対象としている。質問票調査に協力してくださった女性研究者が自ら回答した代表論文を対象とした。つまり、「理論的研究」の基礎資料は、2015年度中に実施した第1回調査において、女性研究者が自ら質問票に挙げた代表論文である。よって、会計学の全分野が対象となっている。

対象期間は長く、回答の得られた代表論文には1983年のものから2015年のものまでである。言うまでもなく、日本会計研究学会の女性会員は、第Ⅲ章序論で明らかにしているように、1983年以前にもおられる<sup>174</sup>。にもかかわらず、本スタディ・グループの「理論的研究」の調査対象が1983年以降になったのは、あくまでも女性研究者が自ら質問票に書き込んだ代表論文を対象としているためである。

先行研究である日本会計研究学会課題研究委員会（2008年設置）では、『会計』が調査対象として選ばれている。課題研究委員会で『会計』が選ばれたのは、『会計』が日本会計研究学会の研究動向の全体を反映していると考えられたからであり、客観的な代表性が担保されている。一方、本スタディ・グループでは『会計』を選んだとしても、女性研究者の研究内容と特徴を調査するには適切な対象とは言えないと考えた。第Ⅲ章第2節(1)において明らかにしたように<sup>175</sup>、女性研究者の日本会計研究学会における自由論題報告は徐々に増え、これに対応するように『会計』に掲載された論文数は、図表Ⅷ-1-1のような傾向を示している。図表Ⅷ-1-1は1961年から2014年までの54年間に女性研究者が『会計』に掲載した論文数の変化である。掲載論文総数は191篇であり、年々の掲載論文数は棒グラフで表している。ひとりの研究者が同じ年度に2篇以上掲載している場合があるので、実質の著者人数としてカウントし直したものは折れ線グラフで表している。しかし、一部の研究者が『会計』に複数篇掲載しているのではないかと思われた。そこで、実質の著者人数を調査すると、54年間で77人の女性研究者であることが判明した。ちなみに、1年あたりの掲載された論文数の最大値は19篇、最小値は1篇であった(最小値には共著を含む)。つまり、1961年から2014年までに女性研究者が『会計』に掲載した論文を調査対象としても、実際には77名の掲載論文に限られ、調査対象は小さくなる。

『会計』を選ぶと調査対象が小さくなってしまふ理由には、女性研究者は、必ずしも『会計』で発表できたわけではなかったという背景も働いている可能性がある。かつて『会計』は依頼論文であったし、日本会計研究学会で報告をしなければ、『会計』に掲載できなかった<sup>176</sup>のである。こうした背景を考慮して、たとえ『会計』を調査対象としたとしても、特

<sup>174</sup> 最初の女性会員は能勢信子先生（神戸大学）で1953年に入会された。

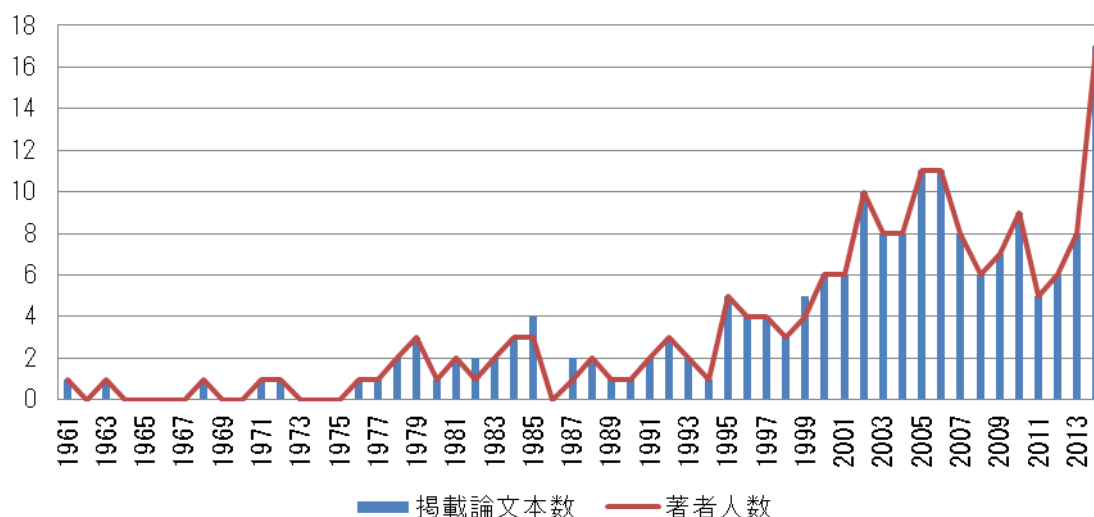
<sup>175</sup> 詳しくは、第Ⅲ章第2節(1)自由論題報告者数と『会計』掲載論文数を参照されたい。

<sup>176</sup> たとえば、最初の女性会員である能勢信子先生は1953年に日本会計研究学会に入会されたが、『会計』に最初に研究成果が掲載されたのは1961年である。

定の女性研究者の公表論文に偏るという傾向が残ってしまうと考え、『會計』を調査対象とするという選択肢を消去した。

代表論文を調査対象とした積極的な理由もある。『會計』に論文が掲載された女性研究者の数が限定されていることは上で述べたとおりであるが、他方において、学会誌の数が多く、大学の研究紀要が研究成果の公表媒体として存在してきたこと、さらには書籍の出版事情に鑑みると<sup>177</sup>、欧米に比して日本は研究成果を公表する場が多い。そうした多様な媒体に掲載された研究成果を分析することこそがスタディ・グループの研究目的に合致すると考えたのである。

図表Ⅷ-1-1 『會計』掲載論文数の変化



(注) 2015年は187巻3号までしか把握できなかったため除外した。

こうした考察を経て、本スタディ・グループは、日本会計研究学会の女性会員に、自ら代表論文と称することのできる代表作（著書、論文など）を3篇以内で書いていただき、それらを調査対象とすることにした。したがって、本スタディ・グループが対象とした女性研究者の代表論文は、女性研究者が自己認識として自らの研究が一定水準に到達したと判断して挙げた論文を対象としている<sup>178</sup>。

## ② 調査対象の発表媒体

女性研究者の代表論文はどのような媒体で公表されているのか。第1回質問票調査で回答があった228篇の発行元を調査した結果は、図表Ⅷ-1-2のとおりになった。学术论文(70.6%)が最も多い。詳しくみると、所属機関(大学・短期大学)等の研究紀要で研究成

<sup>177</sup> 日本は出版社の数が多く、所属機関や研究財団の出版助成制度が比較的充実しているという事情がある。

<sup>178</sup> この意味では、調査対象を選択した段階で完全に価値判断を排除できていないわけではない。

果を発表する割合が最も高く（26.3%）、これに学会誌・研究紀要以外の発表媒体、すなわち出版社が発行する学術雑誌が続いている（22.4%）。他方、著書（単著）は14.5%である。著書（単著）と共著（11.8%）と合わせると25.0%を超え、単著・共著（章担当）を問わなければ、著書による研究発表は、研究紀要等の論文公表とならんで女性研究者にとって重要な公表ツールとなっている。なお、第1回調査時点において、インターネット・ジャーナルで公表したという回答はなかった。

図表Ⅷ-1-2 代表論文の発表媒体

|                | 研究論文数 | 比率    |
|----------------|-------|-------|
| 著書（単著）         | 33    | 14.5% |
| 著書（共著）         | 27    | 11.8% |
| 論文（学会誌）        | 50    | 21.9% |
| 論文（所属機関等の研究紀要） | 60    | 26.3% |
| 論文（学会誌・研究紀要以外） | 51    | 22.4% |
| その他（博士論文）      | 4     | 1.8%  |
| 不明             | 3     | 1.3%  |
| 計              | 228   | 100%  |

（注）著書（共著）とは、章を担当した場合である。論文（学会誌）には、『会計プロGRESS』、『財務会計研究』、『原価計算研究』、『現代監査』、『監査研究』、『日本簿記学会年報』、『会計史学会年報』、『国際会計研究学会年報』、『会計理論学会年報』、『年報経営分析研究』、『社会関連会計研究』、『非営利法人研究学会誌』、『公益法人研究学会誌』が含まれる。論文（学会誌・研究紀要以外）とは、出版社が編纂、発行している学術雑誌であり、森山書店『會計』、中央経済社『企業会計』、産業経理協会『産業経理』、税務経理協会『税経通信』である。不明とは、質問票に論文のタイトルが書かれていたが、未公刊であったものである。本章第2節で詳しく述べている。

図表Ⅷ-1-3は、代表論文の公表言語を集計したものである。大多数（94.3%）が日本語で研究成果を発表されているが、外国語で公表された代表論文もある。

図表Ⅷ-1-3 代表論文の公表言語

|            | 研究論文数 | 比率    |
|------------|-------|-------|
| 日本語        | 215   | 94.3% |
| 外国語（日本語以外） | 13    | 5.7%  |
| 計          | 228   | 100%  |

このように、女性研究者は代表論文の公表を、地道で着実な方法で行っているのは明らかである。しかしながら、論文が研究者コミュニティの目にとまる頻度（学術論文のサーキュレーション）は、一般に、所属機関の研究紀要よりも学会誌や出版社が編纂する学術

雑誌の方が高いという見方もあるだろう<sup>179</sup>。労作である代表論文、そしてそこで生み出された知見を一層広く研究者コミュニティへ、さらには社会へと還元していくためには、女性研究者ひとりひとりが公表する手段を一層増やしていかなければならないだろう。

### (3) 研究領域と研究方法

#### ① 研究領域

女性研究者の代表論文は全部で、228 篇であった<sup>180</sup>。この 228 篇は会計学の全領域にまたがっている。(1) で述べたように、理論的研究の目的は、女性研究者の代表論文の特色を析出することにあるので、会計学の領域ごとに分類し、特徴を捉えることにした。

そこで以下では、各領域の分類方法・分類基準を明確にする。最初に、会計を、会計情報の利用目的によって、財務会計と管理会計に分けた。財務会計は、経済主体の外部の利害関係者に対して会計情報を報告することを目的とした会計であり、管理会計は、経済主体の内部の利害関係者に経営管理に関する意思決定に役立つ会計情報を報告することを目的とする会計である。このような会計の内容は会計の目的によって変わりうる。経済主体の要求によって変化するだろうし、時代や環境によって変化するだろう。経済主体の要求という観点からは、企業会計の他に非営利組織の会計や公会計がある。また、企業情報の開示は財務情報のみではない。環境会計や統合報告のように社会的に要請されて確立しつつある領域もある。監査や税務会計は、法律の規制に従って実施される財務会計とともに発展してきた。そして、監査は環境会計や公会計領域の会計情報の信頼性を保証する行為やリスク情報も含んで、その研究の対象に拡大がみられる。このように、会計情報の報告目的と、経済主体が行う経済活動に役立つ会計情報に着目して、会計を 6 つの領域に分類した。さらに会計学の歴史領域は、会計史が確立しているため<sup>181</sup>、これらに加えた。その結果、財務会計、管理会計、監査、環境会計、公会計、税務会計、会計史の 7 領域になった。

領域が決まったのちに、一名の委員が統一的な視点で女性研究者の代表論文を割り振った(第一段階の割り振り)。その後、実際に論文を読み進み、第一段階の割り振りを弾力的に修正した(第二段階の割り振り)<sup>182</sup>。例えば、学際領域を扱っている研究テーマや、7 領域のいずれか二つの領域にまたがりそうな論文は、最も特徴を現す主題を吟味するため、内容を読み直し、意見交換をするなどして、より近い領域に再分類したのである。その結果、女性研究者の代表論文は次のように割り振られた。

<sup>179</sup> 研究紀要であってもオープンソースになっており、アクセス件数が多いという指摘もあろう。ここでは、女性研究者に、特定の発行媒体に偏ることなく成果を公表するツールを幅広く確保してほしいという意味で述べている。

<sup>180</sup> ただし、財務会計領域で入手できなかった論文があったため、実質は 224 篇である。詳細は、本章第 2 節で説明している。

<sup>181</sup> 詳しくは、第 VII 章第 5 節冒頭ならびに (5) の説明を参照されたい。

<sup>182</sup> 第二段階の割り振りが終わるまでに、スタディ・グループでは全体打ち合わせ会を 15 回、メール回議・会議を都合 448 回行った。第 1 年度に開催した会議のほぼ半分を割り振りの見直しに当てた。

図表Ⅷ-1-4 研究領域と論文数

| 領域  | 財務会計 | 管理会計 | 監査 | 環境会計 | 公会計 | 税務会計 | 会計史 |
|-----|------|------|----|------|-----|------|-----|
| 論文数 | 120  | 41   | 18 | 16   | 6   | 7    | 20  |

(注) 合計 228 篇である。理論的研究の研究対象は、代表論文であるため、研究者数は省略している。なお、財務会計 120 篇は、最終的に入手可能な論文は 116 篇となった。この経緯については、本章第 2 節で説明している。

## ② 研究方法

7 領域とは会計学の領域別分類である。これらにどのようにアプローチすれば、研究内容の特徴が抽出できるのか。いかなる論文も執筆者（研究者）が採用した研究方法があるはずである。また時代や社会経済的な要請や、自ら取り組んできた研究テーマや先行研究や、企業（経済主体）の実践、実態を観察して着想した研究アイデアや仮説があるはずである。

そこで、代表論文が依拠している方法論的な基盤から特徴を捉え、次に研究テーマに着目して、代表論文を分類することにした。そして、分類の軸を、大分類・中分類・小分類と呼ぶことにした。図表Ⅷ-1-5 のとおりである。

図表Ⅷ-1-5 大分類・中分類・小分類の関係

|   |      |
|---|------|
| 代表論文が採用した研究方法                           | …大分類 |
| 代表論文の研究テーマ                              | …中分類 |
| 代表論文の研究テーマを最もよく説明している<br>キーワード（概念、用語など） | …小分類 |

### ②-1 研究方法の定義

最初に、研究方法から説明する。研究方法については、既存の研究成果をベンチマークとした。先行研究のなかから、課題研究委員会の研究成果である、徳賀・大日方編著 [2013] および平松監訳 [2015]（第 4 章、第 7 章～第 10 章）を参照して 7 領域を網羅できる定義を探った。7 領域のなかで財務会計と管理会計が代表論文の大部分を占めることは事前に予想されていた。財務会計と管理会計が大多数であるとして、それらに加えて 7 領域全体に適用できる唯一の研究手法の定義はどのようなものかが議論になった。先行研究、すなわち、財務会計を対象にした課題研究委員会の定義を、会計学の全領域を対象としている本スタディ・グループの研究対象にどれくらいの範囲で当てはめられるのか検討した。結果として、本スタディ・グループでは、課題研究委員会を踏襲しながら、管理会計を含んだ場合でも整合的になる定義を模索することが目標となった。

具体的に論点としたのは次の 2 点である。第一は、先行研究（上總 [2010]）が、グローバル規模で管理会計は記述的研究<sup>183</sup>が増えつつあると指摘していること、また規範論の重

<sup>183</sup> 上總 [2010]は「記述研究」としている。上總 [2010] 60 頁または第Ⅵ章第 3 節（1）を参照されたい。

要性は決して低くないと指摘していることに留意した。

また、財務会計の視点からも次のような論点が浮上した。つまり代表論文の中には、記述的研究に大きく依拠するものと、研究者の価値判断を色濃く出すことを目指している規範的研究とがあり、両者を一括りにすることはできないというものである<sup>184</sup>。特に、日本の財務会計研究については、規範的研究を目指していることこそが特色ではないかという指摘があった<sup>185</sup>。その結果、研究方法に関して、本スタディ・グループでは、記述的研究と規範的研究を区分する必要性を認識した<sup>186</sup>。

第二に、実証研究と事例研究の関係について検討を重ねた。管理会計領域では、事例研究の多くは特定の企業を対象にインタビュー調査や内部資料の閲覧など一般には入手不可能な情報を収集する研究方法に依拠している。少数サンプルを使用する事例研究が主要な研究方法として採用されていることを確認した。他方、財務会計のように大量のデータを解析することで、一定数の事実を示す研究方法がある。よって、事例研究と実証研究を区分する方が、管理会計であっても財務会計であっても等しく研究方法の位置づけが可能になると考えた。

こうした検討を経て、本スタディ・グループの研究方法の分類は、図表VIII-1-6 のようになった。記述的研究と規範的研究をそれぞれ単独で研究方法とみなす、つまり、①と②を分けた。さらに、③と⑤を切り分けた点が先行研究と異なる点である。

図表VIII-1-6 研究方法の分類

|        |   |
|--------|---|
| ①記述的研究 | 非数量的な分析で、観察される現象間にみられる因果関係の解明を重視した研究    |
| ②規範的研究 | 価値判断が色濃く反映された研究                         |
| ③実証研究  | ある命題について一定数以上の事実を示すことで知見を得ようとする研究       |
| ④歴史研究  | 歴史的事実を描写することによって知見を得ようとする研究             |
| ⑤事例研究  | 主として比較的少数の事例から知見を得ようとする研究               |
| ⑥分析的研究 | 既存のアナリティカルな手法による分析を行っている研究ならびに方法論に関する研究 |
| ⑦実験研究  | 実験によって知見を得ようとする研究                       |
| ⑧その他   | 上記に該当しない手法によって知見を得ようとする研究               |

さらに、研究方法について付言しておく。理論的研究においては、代表論文を通読し、

<sup>184</sup> 他方、記述的研究と規範的研究を分けたところで、「論文の書き手が総じて規範理論と記述理論の違いを明確には意識していない以上、両者を厳密に区分したところで、日本の財務会計研究が有している強みや弱みを見出すのは難しい(徳賀・大日方 [2013] 第2章。)」とした課題研究委員会の判断は確認している。本スタディ・グループは、会計学全領域の女性研究者の代表論文の特徴を捉えることにあるので、記述的研究と規範的研究を切り分け、採用した研究方法が複数あるならば、採用された研究方法をひとつひとつ識別する方が目的に合致すると考えた。第VI章第3節を参照されたい。

<sup>185</sup> 同様の指摘は、第一回質問票のパイロット・テストをした際にもあった。「研究方法について、日本で最も多く採用されていると言われている規範的研究が入っていない」という意見が出されたことに応える結果となった。同じく第VI章第3節を参照されたい。

<sup>186</sup> 課題研究委員会に依拠しながら、これを修正する分類に帰着した。

その代表論文が用いた研究方法が何であるかを、読み手であるスタディ・グループのメンバーが第三者的に判断した。他方、実証的研究では<sup>187</sup>、第2回質問票に回答者自らが自身の著作や論稿に用いた研究方法を書き込んだものを集計している。つまり、用いた研究方法の判断の視点に違いがあり、理論的研究では研究方法を客観的に判断しており、実証的研究では主観的である。

## ②-2 研究方法（大分類）の検討

①での検討を踏まえて、まず代表論文全体を研究方法の観点から特徴付けた（研究方法を大分類と名付けたのは、図表Ⅷ-1-5に示したとおりである）。このときに、代表論文が、複数の研究方法を使っている場合がある<sup>188</sup>。研究方法（大分類）を構成しているのは、記述的研究、規範的研究、実証研究、歴史研究、事例研究、分析的研究、実験研究である。代表論文は、これら方法論のいずれか一つ以上を採用しているはずである。このいずれも使っていない著作がある場合には、その他（教育）、に分類した。つまり、女性研究者が提出した代表論文が、啓蒙的な目的や社会貢献につながる目的で執筆された著作であっても、それが女性研究者によって「代表」的な著作であると挙げられた論稿であれば、広義のアカデミック・ワークとみなし、学術論文と同等の価値をおいた。なぜならば、本スタディ・グループの目的は日本会計研究学会の女性会員の活動を顕彰し、その特徴を捉えることにあるからである。

さて、研究方法に関して検討を要したのは、歴史研究であった。理論的研究では、実際に、女性研究者から回答があった代表論文（著書を含む）をスタディ・グループのメンバーが通読することから作業を始め、論稿で使われている研究方法を識別し、研究内容を短い文章にまとめていくという作業を繰り返した。通読した結果を持ち寄り、意見交換するうちに浮上したのは、代表論文が論文構成や検証の仕方において歴史的な経緯を踏まえた論証方法をとっている場合、その代表論文は研究方法にどのような特徴があると言えるのか、言い換えると、その代表論文は財務会計なのか、あるいは会計史の論文なのか、という点に集約されていった。

つまり、「歴史研究とは何であるのか」、そして「研究方法としての歴史研究に隣接する会計史とはどのような領域であるのか」が議論になった。そこで、先行研究である日本会計研究学会課題研究委員会『日本の財務会計研究の棚卸し』での議論を紐解き、参照した。その結果、代表論文が財務会計なのか、果たして歴史研究なのかという区分を明確にしなければならぬという結論に至った。このことは、財務会計以外の領域にも当てはまる。そして、下記2.「論文の結論部分に対して、歴史研究への強いコミットメントがあるかど

<sup>187</sup> 「実証的研究」と「実証研究」については第Ⅵ章序論参照。第Ⅶ章では第2回質問票調査で得られた研究方法に関する回答を分析している。

<sup>188</sup> 財務会計では、記述的研究を主な研究方法としながら規範的研究を目指しているものはこの2つの方法を採用している。



うか」が重要であるという考えに至った<sup>189</sup>。そこで、財務会計領域を担当したメンバー（16名<sup>190</sup>）は、歴史研究に該当する論文かどうか、グレーゾーンにあるものを取り上げて、再度検討することになった。そして、具体的な作業のステップとしては：

1. 論文全体を通じて、歴史研究となっているかどうかを確認する。
2. 論文の結論部分に対して、歴史研究への強いコミットメントがあるかどうかに注意して、確認作業をする。

この2つが満たされるならば、「研究方法（大分類）」を「歴史研究」とする。その結果として、論文執筆者（精査の対象となった女性研究者）が採用した研究方法のなかに歴史研究が含まれる場合は、後述する本章第2項、図表Ⅷ-2-1に掲載しているように、論文数はのべ8篇、研究者数はのべ6名となった<sup>191</sup>。

実際に、代表論文を精読する作業をする中で浮上したもうひとつの論点は、「教育」目的で執筆された論文と「簿記」に関するものであった（第2節（2）を参照）。論文の目的や開題、所収されている編著の構成において、「教育」目的で公表されたことが明確であり、設例の量や論述形式からもそれが判断され、研究者や会計人を超える幅広い読者を想定した総説である場合には「その他（教育）」の категорияに分類した<sup>192</sup>。また、「簿記」に関する代表論文は4篇であったが、同様の判断過程を経た<sup>193</sup>。上級簿記教育に関する代表論文の解釈には細心の注意を払い、それらが直ちに、「その他（教育）」に分類されたわけではない。発生的、発展的な考察がされている論稿は、「会計史」に分類された。要するに、簿記に関する代表論文は、多くが会計史領域の論文であったし、教育目的の論文は「その他（教育）」に含まれることになった。

以上、本節では、研究領域の区分と研究方法の考え方について述べた。本節に続いて第2節以降では、7領域ごとに代表論文の特色を考察する。領域ごとに研究テーマについて説明しているし、研究テーマと研究方法との関係についても検討している。

（小津 稚加子、挽 文子）

<sup>189</sup> 清水 [2013] 178頁が言及しているように、会計史は、史料を所与としながら史料に裏付けられる範囲で会計学上の問題設定をし、史料収集に加え史料批判を行い、さらに固有性と特殊性という側面から特定の事象についての歴史を再構築する必要がある。また、「歴史学一般の方法によれば、歴史研究の範囲は、主として研究者の歴史的関心の有無によって決定される（清水[2013] 179頁）」という考え方も、歴史研究に該当するか否かのベンチマークとなった。

<sup>190</sup> この16名には、財務会計分野の委員のみならず、管理会計、公会計、会計史、環境会計、さらには実証研究に詳しい委員が加わっており、複眼的に精査した。

<sup>191</sup> 歴史研究を研究方法として採用していると分類した場合の具体的な理由例は次の通りである。①ドイツの会計国際化に向けた制度改革の過程の考察に基づくものであったから、②フランスの会計基準設定主体の戦後史であったから、③論文において明確に歴史の変遷を辿るものである事が示されていたから、である。

<sup>192</sup> これに該当したのは、研究テーマでは、企業分析（1篇）、計算構造（1篇）、企業結合（1篇）であり、加えて教育目的で執筆されたのが明白であったもの（2篇）、合計5篇であった。

<sup>193</sup> 詳しくは、『最終報告書』第Ⅷ章第8節（1）および（2）を参照されたい。

## 2 財務会計領域における女性会計研究者の研究の特色

第2節では、財務会計領域に係わる女性研究者の研究の特色を明らかにする。この目的のために、本節は以下のような構成で考察する。(1)では、財務会計領域の研究テーマの分類方法について述べる。(2)では、研究テーマを研究方法と組み合わせた結果を概観する。(3)では、研究内容を具体的に紹介しながら(2)で明らかになった特徴を補完しながら議論している。考察の結果、財務会計領域の女性会計研究者の研究の特色は、全体の傾向を捉えるべく集計した結果から3点、さらに実際に代表論文を手に取り読んだ結果から1点の特色が把握できた。以下に示す。

- ・ 財務会計領域に係わる女性研究者の代表論文の多くは会計基準、基礎概念、財務報告に関連がある研究テーマであった(合計73篇)。つまり、多くの女性研究者が、会計基準と基礎研究に注力してきた/している傾向にある。
- ・ 財務会計領域に係わる女性研究者の代表論文で採用された研究手法は、2つの組み合わせを採る場合が多い(75篇)。
- ・ 一方、財務会計領域に係わる女性研究者の代表論文で採用された研究手法が、1つである場合、最も多いのは記述的研究である(25篇)。次に、実証研究である(14篇)。
- ・ 通時的にみれば会計の主題が変遷する中で、トピックに広がりがあるものの、代表論文は財務会計のコア領域や基礎研究につながる研究をとりあげてきた。

本スタディ・グループでは、女性会計研究者が第1回質問票調査において代表論文と回答記入した著作を7領域<sup>194</sup>に分類した。女性研究者が携わっている研究領域のうち、財務会計領域は最も多く、実数は116篇となった。全領域(224篇)に占める財務会計領域の論文は51.8%である。

最終的な回答者数と論文本数は、回答者数54名、論文本数120篇(52.6%、名目数)となっていたのであるが、実数が116篇となった経緯について説明しておく。まず、調査の対象から削除した論文がある。財務会計領域の著作と特定されたものの、以下の理由によって対象から外さざるを得なかった著作が4篇あった。削除した理由を述べておく。

- ・ 第1回質問票欄には掲載予定と記載されていたものの、未刊行であった。すなわち原本を入手することができなかった(2篇)。
- ・ 国会図書館等を通じて検索をかけたが、原本を入手できなかった(1篇)。
- ・ 共著だが、分担の明記がないため担当部分が不明であり、分析対象から外した(1篇)。

なお、主な研究に近い方の章が不明であった場合、例えば2章と4章を代表論文として申請している場合であれば2章というように先の章を代表論文1篇として機械的にカウント・分類することにした。

---

<sup>194</sup> 本章第1節(3)に詳しい。

このような経緯によって対象となった116篇について、以下では、研究テーマ、研究方法それぞれに焦点を当てる。次に、研究方法と研究テーマをクロスさせて、女性研究者の研究の特色を浮き彫りにしていく。

### (1) 財務会計領域の研究テーマの分類方法について

本章第1節で述べたように、代表論文の特色を捉えるために、研究方法、研究テーマ、そして論文の中身を最も細部まで表すキーワードに留意した。そして、研究方法を大分類、研究テーマを中分類、キーワードを小分類と便宜的に名付けたのは本章第1節で述べたとおりである。このうち研究テーマは、時代ごとに、研究者が関心を持って取り組んできた財務会計の主題や研究領域である。

ここで研究テーマをどのように整理したか説明する。研究テーマは、注意深く議論し、次のような手順を踏んで検討した。

女性研究者の代表論文を所属研究機関の附属図書館、国会図書館から取り寄せ、通読したのちに、財務会計の研究テーマを構築するためにポイントとなる領域を挙げた。その結果、48の名称が集まった<sup>195</sup>。

48あった名称を、類似性の高いものをグルーピングして、12にまとめた。さらに12項目を精査し、代表論文を分類する軸として適切であるか再検討した。その結果、研究テーマは10分類となった。確定した研究テーマは、次のとおりである<sup>196</sup>。すなわち、会計基準、基礎概念、財務報告、概念フレームワーク、企業分析、中小企業会計、会計基準設定、会計制度、計算構造、その他（教育）である。

研究テーマとは、女性研究者が関心を持って取り組んできた財務会計の主題や領域を現わす会計用語の集合であることは、既に述べた。代表論文の趣旨に沿って忠実にキーワードを取り出した段階では、48項目となった。そもそも論文の執筆者が拠り所とする資料や学術論文が異なる場合、表現が異なっても、極めて類似性の高い用語、概念を使って論文が書かれている場合がある。論文の構成や用語は、研究者が馴染んだ慣行や先達が確立した表現や翻訳に依拠している場合もある。論文で使用される用語や概念の間に大きな差異・相違がないときには、集約したほうが研究テーマとして選択された会計領域を明確に表すことができると判断したものを統合し、10項目に確定した。

このように、10項目に集約された研究領域（中分類）ごとに研究方法（大分類<sup>197</sup>）やキーワード（小分類）に留意して読んでいけば、女性研究者の代表論文の特徴を捉えること

<sup>195</sup> 会計基準、のれん会計、IFRS対応、退職給付会計、リース会計、企業結合会計、制度会計、棚卸資産会計、知的財産、ヘッジ、デリバティブ会計、公正価値会計、原価配分、発生主義会計、キャッシュフロー会計、測定、純資産、中小企業基本要領、中小企業会計基準、中小企業版IFRS、IFRS、教育、会計制度、株式所有構造、財務構造、利益測定論、会計思考、企業分析、企業価値評価、ディスロージャー、簿記、財務諸表分析（経営分析）、会計規制、会計構造、概念構造、財務報告、概念フレームワーク、会計基準設定、会計基準設定機関、四半期報告、四半期財務情報、タックス・マネジメント、税法、簿記教育、自己株式、無形資産、ネットワーク経済、経営者予想。

<sup>196</sup> この段階では税務会計が含まれていたが、検討の結果、独立した会計領域として考察することになった。

<sup>197</sup> 第Ⅷ章1(3)②-1を参照されたい。

ができるようになるはずである。このことは、(3) で後述する。

## (2) 分析結果

本スタディ・グループでは「研究方法」<sup>198</sup>を通して女性研究者の代表論文を識別することを出発点としている。とくに研究方法と研究テーマを組み合わせることを通じて代表論文の特徴を描き出そうと試みた。そこで本項では、最初に財務会計領域における代表論文の研究手法（大分類）と研究テーマ（中分類）の集計結果を示し、続いて研究方法と研究テーマをクロスさせて代表論文の特徴を抽出していく。研究方法の全体像は図表Ⅷ-2-1が示すとおりである<sup>199</sup>。

図表Ⅷ-2-1 財務会計領域の研究手法と研究者数（のべ数）

| 研究方法  | 論文数 | 研究者数 |
|-------|-----|------|
| 記述的研究 | 84  | 40   |
| 規範的研究 | 53  | 27   |
| 実証研究  | 20  | 13   |
| 歴史研究  | 8   | 6    |
| 事例研究  | 7   | 7    |
| 実験研究  | 0   | 0    |
| 分析的研究 | 2   | 2    |
| その他   | 8   | 5    |
| 計     | 182 | 100  |

さらに研究テーマからみえる特徴についても考えてみたい。(1) で述べた経緯を経て、研究テーマ（中分類）は10項目となり、論文数、割合、研究者数は、図表Ⅷ-2-2のようになった。

図表Ⅷ-2-2 研究テーマと論文数

| 研究テーマ     | 論文数 | 割合    | 研究者数 |
|-----------|-----|-------|------|
| 会計基準      | 45  | 38.8% | 21   |
| 基礎概念      | 17  | 14.7% | 10   |
| 財務報告      | 11  | 9.5%  | 7    |
| 中小企業会計    | 9   | 7.6%  | 4    |
| 会計制度      | 8   | 6.9%  | 6    |
| 概念フレームワーク | 7   | 6.0%  | 5    |
| 企業分析      | 7   | 6.0%  | 4    |
| その他（教育）   | 5   | 4.3%  | 5    |
| 会計基準設定    | 5   | 4.3%  | 3    |
| 計算構造      | 2   | 1.7%  | 2    |
| 計         | 116 | 100%  | 67   |

(注) 小数点第2位を四捨五入したため、合計は100%になっていない。

<sup>198</sup> 研究方法の分類は、第Ⅷ章第1節(2)②-1で詳しく述べた。

<sup>199</sup> 研究方法を複数使っている論文は、ダブルカウントしている。

全般的な特徴としては次のことを指摘できる。まず、女性研究者は、会計基準を選択した割合が圧倒的に多く（45 篇：38.8%）、次いで、基礎概念（17 篇：14.7%）について検討しているものが多いが、その数の差は大きい。その次に財務報告（11 篇：9.5%）となっている。会計基準をとりあげ検討している著作のほとんどが記述的研究・規範的研究である（研究方法との関係についての詳細は、図表Ⅷ-2-3 および図表Ⅷ-2-4）。なお、上記の特徴についてもおそらく、日本会計研究学会全体の傾向であり、女性研究者に限らないかもしれない<sup>200</sup>。また近年、財務会計のトピックを対象とした実証研究も多く行われているが、記述的研究・規範的研究と比較するとそれほど多くはない。

これら主要テーマに続いて、中小企業会計（9 篇：7.6%）、会計制度（8 篇：6.9%）が挙げられる。概念フレームワーク、企業分析は同順位（各 7 篇：6.0%）である。代表論文とは、女性研究者自らが自身の研究を代表すると回答した論文であり、アカデミック・ワークを結実させたと自己認識している論文という意味である。このように考えると、5 割以上の女性研究者が自らの研究を代表する洗練された論文を、財務会計のコア領域である会計基準、基礎研究領域で発表してきた、という意味では女性研究者の意欲の高さが窺える結果といえよう。

① 研究テーマと研究方法の組み合わせからみえる特徴－研究方法を 1 つだけ採用している論文の場合－

最初に、研究方法を 1 つだけ採用している論文をとりあげる（図表Ⅷ-2-3）。研究方法を 2 つ以上採用している論文については後述する。

図表Ⅷ-2-3 研究テーマと研究方法

|           | 記述的 | 規範的 | 実証 | 歴史 | 事例 | 実験 | 分析的 | その他<br>(教育) | 計  |
|-----------|-----|-----|----|----|----|----|-----|-------------|----|
| 会計基準      | 10  | 1   | 5  | 0  | 2  | 0  | 1   | 0           | 19 |
| 基礎概念      | 3   | 3   | 2  | 0  | 0  | 0  | 0   | 0           | 8  |
| 財務報告      | 3   | 1   | 4  | 0  | 1  | 0  | 0   | 0           | 9  |
| 中小企業会計    | 4   | 0   | 0  | 0  | 0  | 0  | 0   | 1           | 5  |
| 会計制度      | 4   | 0   | 0  | 0  | 0  | 0  | 0   | 0           | 4  |
| 概念フレームワーク | 0   | 0   | 0  | 0  | 0  | 0  | 0   | 0           | 0  |
| 企業分析      | 0   | 0   | 3  | 0  | 0  | 0  | 0   | 2           | 5  |
| その他(教育)   | 0   | 0   | 0  | 0  | 0  | 0  | 0   | 5           | 5  |
| 会計基準設定    | 1   | 0   | 0  | 0  | 0  | 0  | 0   | 0           | 1  |
| 計算構造      | 0   | 0   | 0  | 0  | 0  | 0  | 0   | 0           | 0  |
| 計         | 25  | 5   | 14 | 0  | 3  | 0  | 1   | 8           | 56 |

図表Ⅷ-2-3 から次のことを指摘できる。まず、会計基準（総数 19 篇）では記述的研究が

<sup>200</sup> これに関連して第Ⅵ章および第Ⅶ章で、質問票調査に基づく分析がされている。

最も多く（10 篇）、次いで、実証研究（5 篇）、事例研究（2 篇）、規範的研究、分析的研究（いずれも 1 篇）の順である。会計基準は、さまざまな研究方法からアプローチできる研究テーマであることがわかる。同様の傾向は基礎概念と財務報告にも当てはまるようである。基礎概念は、記述的研究、規範的研究、（各 3 篇）に次いで、実証研究（2 篇）がある。財務報告は実証研究（4 篇）と記述的研究（3 篇）のほかに規範的研究、事例研究（各 1 篇）がある。

反対に、特定の研究方法と強く結びついている研究テーマもある。企業分析（総数 5 篇）は 3 篇が実証研究を<sup>201</sup>、中小企業会計（総数 5 篇）は記述的研究（4 篇）を採用するという特徴があった。

研究方法の特定がしにくい代表論文は、その他（教育）のカテゴリーに分類した（5 篇）。

② 研究テーマと研究方法の組み合わせからみえる特徴－研究方法を 2 つ採用している論文の場合－

図表Ⅷ-2-4 は、研究テーマと研究方法 2 つの組み合わせを示している。図表Ⅷ-2-5 は、研究テーマと研究方法を 3 つの組み合わせを示している。

図表Ⅷ-2-4 研究テーマと研究方法 2 つの組み合わせ

|           | 記述的<br>+<br>規範的 | 記述的<br>+<br>実証 | 記述的<br>+<br>事例 | 記述的<br>+<br>歴史 | 記述的<br>+<br>分析的 | 規範的<br>+<br>事例 | 規範的<br>+<br>歴史 | 歴史<br>+<br>分析的 | 計  |
|-----------|-----------------|----------------|----------------|----------------|-----------------|----------------|----------------|----------------|----|
| 会計基準      | 24              | 1              | 0              | 4              | 1               | 0              | 3              | 1              | 34 |
| 基礎概念      | 8               | 0              | 0              | 0              | 0               | 0              | 0              | 0              | 8  |
| 財務報告      | 0               | 1              | 1              | 0              | 0               | 0              | 0              | 0              | 2  |
| 中小企業会計    | 3               | 0              | 1              | 0              | 0               | 0              | 0              | 0              | 4  |
| 会計制度      | 3               | 1              | 0              | 2              | 0               | 0              | 2              | 0              | 8  |
| 概念フレームワーク | 5               | 1              | 1              | 0              | 0               | 0              | 0              | 0              | 7  |
| 企業分析      | 0               | 2              | 0              | 0              | 0               | 0              | 0              | 0              | 2  |
| その他(教育)   | 0               | 0              | 0              | 0              | 0               | 0              | 0              | 0              | 0  |
| 会計基準設定    | 3               | 0              | 1              | 2              | 0               | 1              | 1              | 0              | 8  |
| 計算構造      | 2               | 0              | 0              | 0              | 0               | 0              | 0              | 0              | 2  |
| 計         | 48              | 6              | 4              | 8              | 1               | 1              | 6              | 1              | 75 |

<sup>201</sup> 残り 2 篇は企業分析手法の入門書である。

図表Ⅷ-2-5 研究テーマと研究方法 3つの組み合わせ

|        | 記述的<br>+<br>規範的<br>+<br>歴史 | 記述的<br>+<br>規範的<br>+<br>事例 | 分析的<br>+<br>記述的<br>+<br>歴史 | 計 |
|--------|----------------------------|----------------------------|----------------------------|---|
| 会計基準   | 5                          | 0                          | 1                          | 6 |
| 会計基準設定 | 1                          | 1                          | 0                          | 2 |
| 計      | 6                          | 1                          | 1                          | 8 |

論文を通読した結果、財務会計分野の代表論文の大多数（75篇：64.7%）は、2つの研究方法を選択している。そこで、代表論文が採用した研究方法と研究テーマを組み合わせで分散をみてみた。その組み合わせは8通りあり、①記述的研究+規範的研究、②記述的研究+実証研究、③記述的研究+事例研究、④記述的研究+歴史研究、⑤記述的研究+分析的研究、⑥規範的研究+事例研究、⑦規範的研究+歴史研究、⑧歴史研究+分析的研究である。この8通りのうち、5通り（①②③④および⑤）が記述的研究を含んでいる。3つの研究方法を採用している場合（8篇）、図表Ⅷ-2-5で示しているように、会計基準と会計基準設定の2つの研究テーマに集中している。会計基準の成立過程や改変、設定の経緯を記述するために歴史研究や事例研究を含んでいる結果と考えられる。

こうしたことから全般的な傾向は次のようになる。

- ・ 記述的研究・規範的研究の組み合わせが圧倒的に多い（研究方法が2つである場合には48篇、3つである場合には7篇）。
- ・ 歴史研究は、記述的研究・規範的研究との組み合わせで行われることが多い（研究方法が2つである場合、記述的研究との組み合わせ8篇；規範的研究との組み合わせ6篇；研究方法が3つである場合、記述的・規範的研究との組み合わせ6篇）。
- ・ 分析的研究が研究方法の組み合わせに含まれるのは、すべて合計しても、わずか3篇であった。

総合すると、どのような示唆が得られるのか。まず、研究方法はその個数に係わらず、記述的研究を含む研究が多く（100篇：86.2%）、記述的研究が組み合わせしないと完結できない論文を女性研究者は発表してきたことが確認できた。本章序論で述べたように、記述的研究とは「非数量的な分析で、観察される現象間にみられる因果関係の解明を重視した研究」である。現在の研究の傾向が一変しない限り、上記のように定義される記述的研究は女性研究者にとって身に付けておかねばならない必須のスキル、といえそうである。同様に、図表Ⅷ-2-4をみると、次のような特徴がみえてきた。基礎概念と概念フレームワークは記述的研究のみならず、規範的研究の修得が必要条件である。一方、実証研究は、記述的研究や規範的研究と比べると現在は少なく、今後伸びることが期待される。女性研究者には新たな研究方法を修得するに留まらず、新しい研究方法を使って新たな知見を発

見し、代表論文と称することができるような研究成果を結実させていくことが望まれる。

### (3) 研究内容

では女性研究者はどのような代表論文を執筆したのか<sup>202</sup>。以下では、論文の発行年から特徴を眺め、つづいて研究テーマ（中分類）にしたがって、116篇のなかからいくつかの論稿をとりあげつつ、研究テーマやキーワード（小分類）にもとづいて紹介していく。

次に代表論文の発行年を軸に、研究テーマを並べ直してみた。図表Ⅷ-2-6である。研究テーマのうち、会計基準に関する著作が多いのは既に確認した。代表論文の発行年との関係では、2007年頃から「会計基準」を主題とする代表論文が増加傾向にある。近年に近づくとつれて、「総論」から「各論」（個別の会計基準）へとテーマが移っている傾向がある。「基礎概念」を論じる研究は、最初の著作は1988年であり、その後2013年まで断続的であるものの公表され続けている<sup>203</sup>。「概念フレームワーク」は「基礎概念」の後に登場した比較的新しい研究テーマであり<sup>204</sup>、2015年まで継続しているとはいえ、代表論文総数は少なく7篇に留まっている。

まず「会計基準」を主題とする論文のなかでは、「のれん会計」が最も多く、負ののれんや負ののれんの償却期間、のれんの減損が実証分析ないしは事例研究されている。のれんは、会計基準の統合化において償却・非償却と日本の会計観が論点となった主題であり、女性研究者が自らの代表論文の中にのれん会計を挙げたのは興味深い。「のれん」は記述的研究、規範的研究、さらには歴史研究をもちいたアプローチもあり、多様な研究方法が併存している。会計基準は、「偶発事象会計」や「退職給付」、「リース会計」のほか、「無形資産（知的財産）」や「ヘッジ」が研究されている。会計ビッグバン以降の会計基準開発の増加を捉えたものと推察される。「企業結合」の場合、フェアネス・オピニオンの取得や開示効果を実証するアプローチ、「収益認識」は討議資料や公開草案を題材にした研究から生物資産への応用研究までである。「IFRS対応」もこのカテゴリーに含まれるが、日本企業のIFRS導入のコスト・ベネフィット感に関する調査研究、カナダ、台湾等各国におけるアドプションの課題や非公開企業の財務諸表利用者のニーズを論じた研究である。

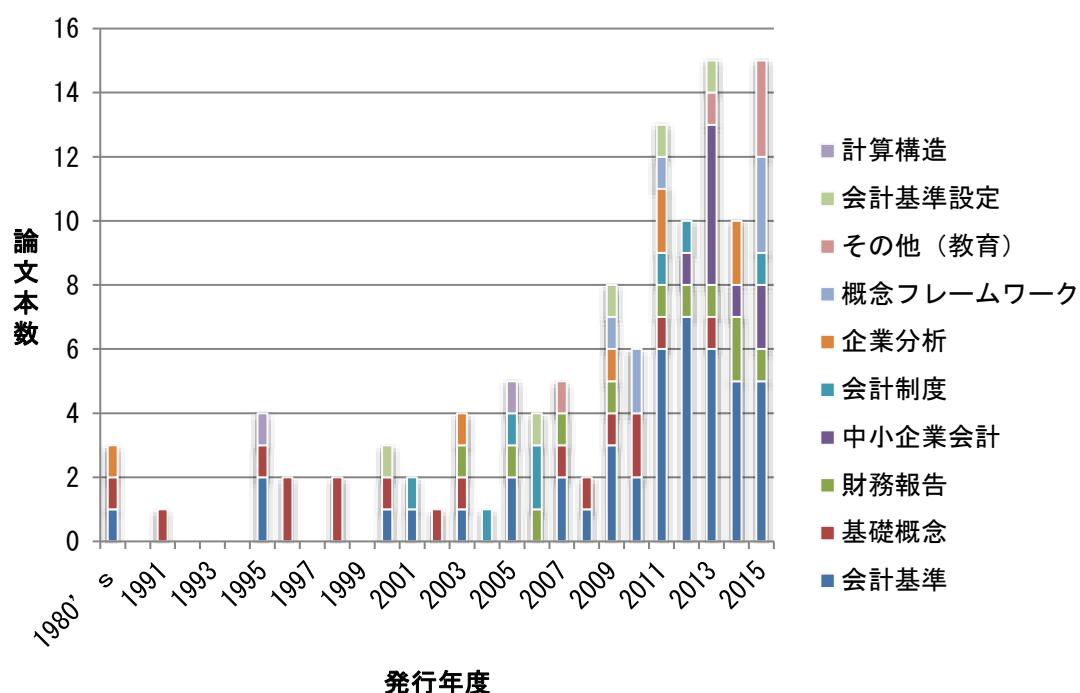
<sup>202</sup> 本項を執筆するための基礎資料の作成は山内暁先生にご協力いただきました。記して感謝申し上げます。

<sup>203</sup> その後、1991年、1995年、1996年、1998年（2篇）、2000年、2002年、2003年、2006年、2007年、2008年、2009年、2010年（2篇）、2011年、2013年（各1篇）である。合計17篇である。

<sup>204</sup> 2009年および2011年に各1篇、2010年、2015年に各2篇である。



図表Ⅷ-2-6 論文発行年度と研究テーマの関係



「基礎概念」を主題とする代表論文は、規範的研究と強く結びついている。代表論文を読む前は、実は研究方法にもとづいて分類をするときに、記述的研究のみなのか、記述的研究と規範的研究との組み合わせなのか、判断に迷う論稿が多く出るのはないかと予想したが、実際に作業してみるとこのカテゴリーへの分類は躊躇なくできた。なぜか考えてみると、「基礎概念」を主題とする論稿は先行研究や既存の会計原則、会計基準や会計概念への再構築という研究目標があり、しかも自らの研究成果によってどの部分にどのように影響を与えようとしているのかが明快であったからである。研究主題は、利益概念や会計の制度や計算構造を支える基礎概念に通底する研究が多いのがこのカテゴリーの特徴である。「包括利益」、「所得と会計測定」、「資本と利益」をキーワードとする研究と、「原価配分」や「割引現在価値測定」の意義と限界、発生主義会計における利益概念のなかにキャッシュフロー情報の「会計計算構造の構築」の必要性を論じるもの、また視点を「学説研究」から得ながら企業会計原則における「真実性」概念を構成的真実性と特徴づけた研究がある。さらに、「真実（フェア）」概念をめぐる英米アプローチの異同性を論証した論文がある。

発行年の経過からみると、「概念フレームワーク」は基礎概念に関する論稿の後に登場している。FASBやIASBのプロジェクトを直接観察するものが多いので、主たる研究情報源も会計基準設定主体が公表する討議資料や公開草案である。概念フレームワークによって展開された計算体系の特質を深く解明しようとする研究や、意思決定有用性とならび「スチュワードシップ」の必要性を論究する。基礎概念の研究者と概念フレームワークを主題

として選択した研究者は同じではなく、この2つの主題に関して研究者の連続性はない。

「財務報告」は、規範的研究、実証研究、事例研究が混在する領域となっており、記述的研究と実証研究が大きく二分している。記述的研究を用いた代表論文は、たとえば「経営者業績予想」に関する先行研究や開示制度を概観したもの、情報技術の発展や電子システム開示と財務報告、資本市場に与えた影響を論じている。「四半期財務情報」が株価形成に与える影響を検証した研究や、「ブランド資産」やその評価を日本企業に対する質問票調査と組み合わせて研究したものがある。さらに、IFRSに基づく財務情報の「価値関連性」、「減損会計」、「銀行業の会計」における認識と開示に関する研究があり、ディスクロージャーの可能性を開拓しようとする意欲的な研究が含まれている。

実証研究と記述的研究の組み合わせは、「企業分析」領域の代表論文にみられる。巨大グループの上場を控え当該グループの「企業価値」推計をするもの、テキスト・マイニングの手法を企業の継続性や倒産に適用した「企業分析」である。このカテゴリーには、研究者や会計人を超える幅広い読者を想定した代表論文が含まれているのが特徴である。「企業分析」は、財務会計のなかでも研究成果が広く社会に還元され得る領域であるという傍証であり、女性研究者のなかには自身の研究活動としてそのような志をもって取り組んできた研究者がいる。

「会計制度」の主題は「商法計算規定」、「資本維持思考」、「基準性原則」の展開であり、トライアングル体制の見直しや会計制度の国際化を背景として、均衡的な会計制度が変容する時点を、例えば、払込資本と留保利益の区分および基礎にある考え方に踏み込んで丁寧に論じた研究である。因果関係の解明が困難な課題を制度会計との関係性を大所高所から説明、解釈している。すべて研究方法として記述的研究を使用しているのが特徴であり、商法や会社法規定を丁寧かつ緻密に追跡している論稿である。

計算構造には、学説に基づく「会計構造観」、そしてわが国の会計が長く学び依拠した「動態論」をも含んでいる。また「発生主義会計」の特質を探求する研究もこのカテゴリーに入っている。

「会計基準設定」は、規範的研究、事例研究との組み合わせで研究されているが、特に長い時間軸での考察がされている場合には歴史研究との組み合わせになっている点が特徴的である。このカテゴリー全体に共通しているのはグローバル化との関連で会計基準設定をとりあげるという視点であり、この意味では比較的新しい主題をとりあげている。とはいえ、時流に流された主題を扱っているわけではなく、「原則主義」、「会計基準設定主体」の改革、「IFRS 導入」をめぐるコンフリクトに関する研究である。

「中小企業会計」は、日本に焦点を当てる場合には「中小会計要領」を論じるもの、海外の動向に注目するものは「中小企業版IFRS」をとりあげている。日本における「中小企業向け会計基準」の策定を背景として認識・測定から監査効果にまで踏み込んだ研究となっているが、記述的研究が主たる研究手法であるのも特徴である。

#### (4) 小括

以上のように、財務会計領域の女性研究者の代表論文を実際に手にとって読むことを通じて、論文の特徴を明らかにしてきた。本スタディ・グループは女性研究者の論稿や著作の評価を目的としていないことは強調しておきたい。女性研究者が研究に従事した時代やテーマにかかわらず、代表論文が包摂している横断的な特徴を抽出することを目的とした。

そして、「(…) 叙述の巧拙は別として、学問的に何人も採らざるを得ない方法がなければならぬ (…)」<sup>205</sup>と考へ、研究方法による識別を最初に行った。

無論、質問票の回答者が「代表論文」をどう捉えているかは様々であろう。「新たな知見がある論文」、「最新であること」、「自分の主なテーマと合致していること」、「テキスト等を出版して広く社会に影響を与えていること」といった動機が想像できるが、これは今回検証することはできない<sup>206</sup>。

また今回は分析しなかったが、CiNii の検証結果を全体の傾向ととらえてみれば、女性研究者の「代表論文」が登場する時期と比較分析できるかもしれない。その場合には、分析対象を雑誌『會計』に絞るといったことが考えられる<sup>207</sup>。

このように代表論文という制約された考察対象<sup>208</sup>から指摘できる事実としては次のことがある。会計基準は財務会計領域の女性研究者の関心を集めている領域である。会計基準という性格上、時代の変遷によってトピックに広がりがあるものの、会計基準の統合化以降は日本の会計観を意識して執筆された論稿が多い。基礎概念、概念フレームワークのような財務会計のコア領域に注力している研究者の数も決して少なくないことも確認できた。他方、問題意識や研究テーマ設定が十分に伝わっていないのではないかと思わせる論稿もあった。これは課題といえる。そのような論稿はおそらく、精緻な調査や推論を重ねて導出された研究結果が、先行研究や会計制度のどの部分にどのように影響を与えるのかをうまく表現できないまま論文公表に至ってしまったのかもしれない。前述した (2) ①、②の考察から、記述的研究は女性研究者にとって修得すべきスキルであることが導かれたことを再度指摘しておく。さらに筆者の主観ではあるが、前出の基礎概念に分類された代表論文は規範的研究として優れた論稿なので、記述的研究からさらに規範的研究へと志している女性研究者は、熟練の女性研究者の論稿を読んで学ぶことを推奨したい<sup>209</sup>。

<sup>205</sup> 木村・小島 [1966]序。本書は簿記教授に関する著書である。木村・小島教授が序で著された言説である「叙述の巧拙は問わない」、「学問的に何人も採らざるを得ない方法がある」というのは、著作を公刊する目的が高度教育、研究問わず普遍的な言葉と理解できる。また本スタディ・グループ委員が女性研究者の代表論文を精読し、分類するに当たり常に留意したことにも通じると考えられたので、ここに引用した。

<sup>206</sup> 研究動機の解明にまで及ぶため、回答者が代表論文として選ばなかった文献まで調査しなければならないからである。

<sup>207</sup> 第八章 1 (2) で述べたように、雑誌『會計』に掲載された女性研究者の論文数は、191 篇 (1961 年から 2014 年まで) であった。たとえば概念フレームワークの場合、CiNii では 1985 年から論文が登場しているが、今回の質問票調査で回答があった代表論文によれば、女性研究者が登場するのは 2009 年となっている。

<sup>208</sup> ここで制約されたとは、篇数が 116 篇であるという意味である。

<sup>209</sup> 代表論文の発行年から推定される女性研究者は、日本会計研究学会のなかでは相対的に若い研究者層に

総括として、女性研究者が取り組んだ研究主題は、基礎研究を意識して執筆された論稿が多い。これは特色である。つまり、代表論文と自認された論稿は、その一篇一篇が丁寧に思考され、切り口に工夫があり、また時流に流されることなくしっかりした論稿が選ばれている。

(小津 稚加子、田中 優希)

### 3 管理会計領域における女性会計研究者の研究の特色

本節では、管理会計領域における女性会計研究者（以下、女性研究者という）の特色を明らかにする。なお、比較資料として、『管理会計研究のフロンティア』（加登豊・松尾貴巳・梶原武久編著 [2010]。以下、加登他 [2010]と記す。）<sup>210</sup>を使用した。

本節で分析の対象とした論文は 41 篇で、全領域（224 篇）に占める割合は 18.3%、研究者数は 18 人である。最初に、これらの女性研究者の代表論文 41 篇の分析を通して、どのような研究方法を使用しているかを分析する。続いて、女性研究者がどのような研究テーマに関心を寄せているかについて分析する。さらに研究テーマと研究方法の組み合わせに関連性や特徴がみられるかについて分析する。これらの分析の結果は、以下の 3 点に要約される。

- ・ 主たる研究テーマとして、マネジメント・コントロール（15 篇）および管理会計実務（12 篇）が半数以上を占めた。
- ・ 研究方法の特徴として、複数の研究手法を用いる傾向がみられた。とくに、マネジメント・コントロールを主テーマとする論文は、記述的研究と事例研究の組み合わせが最も多かった。一方で、分析的研究および実験研究を用いた代表論文はなかった。
- ・ 代表論文は 1996 年から 2015 年に出版されたものであり、とくに 2011 年以降に出版されたものを代表論文とする割合は約半数の 20 篇（48.8%）にのぼった。

#### (1) 研究方法の傾向

代表論文 41 篇について、どのような研究方法を使用しているかについて分析した。分析に際し、複数の研究方法を用いている可能性があるため、他の研究領域と同様に 3 つの研究手法の併用までを想定した。

---

集まっている可能性がある。規範的研究の研究成果は研究者が長い時間をかけて思考し達成されるものであり、また大学院のコースワークでの短い期間に伝授しにくい研究方法であるから、優れた研究論文から直接学ぶ価値は大きい。

<sup>210</sup> 加登他 [2010]は、調査対象年を 2008 年～2007 年とし、『会計』（1980-2007 年）、『原価計算研究』（1993-2007 年）、『管理会計学』（1992-2007 年）、『会計プロGRESS』（2000-2007 年）に掲載された管理会計論文（770 本）を対象としている。したがって、サンプル数も対象年も異なるので、本稿では、一般的な研究傾向と女性研究者の研究傾向との比較のための参考としてのみ用いる。

図表Ⅷ-3-1 は、それぞれの論文および研究者が使用している研究方法について示したものである。なお、歴史研究については、主テーマに関わる内容の歴史的背景および変遷について言及しているものを対象とし、いわゆる原価計算システムや管理会計システムの萌芽等、歴史そのものが研究の主たるテーマになっているものは会計史領域で扱い、管理会計領域の分析対象から除外した。

図表Ⅷ-3-1 管理会計領域の研究方法と研究者数（のべ数）

|       | 論文数 | 研究者数 |
|-------|-----|------|
| 記述的研究 | 32  | 18   |
| 規範的研究 | 8   | 8    |
| 実証研究  | 10  | 7    |
| 事例研究  | 24  | 14   |
| 歴史研究  | 6   | 4    |
| 分析的研究 | 0   | 0    |
| 実験研究  | 0   | 0    |
| その他   | 0   | 0    |
| 計     | 80  | 51   |

（注）複数の研究方法を選択した回答者がいるため、図表Ⅷ-3-2 の研究者数と一致しない。

女性研究者が使用している研究方法は、記述的研究と事例研究が非常に多く、続いて実証研究、規範的研究、歴史研究の順となった。一方で、対象論文には、分析的研究と実験研究を使用しているものはなかった。この分析結果に関して、加登他 [2010]は、2000 年以前は規範的研究が圧倒的であったが、2000 年以降、ケース研究やサーベイ研究といった経験的研究が増加傾向にある<sup>211</sup>としており、同様の特徴が女性研究者の研究方法にもみられた。

## （2）研究テーマについて

対象論文 41 篇の主たる研究テーマは図表Ⅷ-3-2 のとおりである。調査の結果、マネジメント・コントロールを研究テーマとする論文が最も多く、続いて管理会計実務に関する論文が多かった。

<sup>211</sup> 加登他 [2010]は、研究方法を「規範的研究」「ケース/フィールド」「サーベイ（実証）」「サーベイ（実態調査）」「アーカイバル」「文献レビュー」「分析的研究」「シミュレーション等」「システム構築」「複数の方法」「資料研究」「実験」に分けているが、今回の分析に使用する研究方法の分類とは異なるため、厳密な比較をすることは難しい。

図表Ⅷ-3-2 研究テーマと論文数

| 研究テーマ          | 論文数 | 割合    | 研究者数 |
|----------------|-----|-------|------|
| マネジメント・コントロール  | 15  | 36.6% | 8    |
| 管理会計実務         | 12  | 29.3% | 7    |
| 戦略的管理会計        | 4   | 9.3%  | 2    |
| ライフサイクル・コストニング | 4   | 9.3%  | 2    |
| 環境管理会計         | 2   | 4.9%  | 1    |
| 原価計算           | 3   | 7.3%  | 3    |
| 財務的業績          | 1   | 2.4%  | 1    |
| 計              | 41  | 100%  | 24   |

(注) 小数点少数第2位を四捨五入したため、論文数の合計割合は100%になっていない。また、複数の研究テーマを選択した回答者がいるため、調査対象の研究者数と一致しない。

一方、原価計算やライフサイクル・コストニングなど原価計算領域を主たる研究テーマとする論文は少なかったが、主たるテーマの下で原価計算に関連するトピックスが取り扱われていることがキーワード分析から明らかになった。たとえば、管理会計実務で抽出されたキーワードの内訳は以下の通りである。(篇)：「原価企画」(2)、「アメーバ経営」(2)、「バランス・スコアカード」(2)、「社内資本金制度」(1)、「医療組織」(1)、「安全性分析」(1)、「CVP」(1)、「戦略的コストマネジメント」(1)

### (3) 研究方法と研究テーマの組み合わせ

次に、研究テーマと研究方法の関係を分析した。分析結果は図表Ⅷ-3-3 から図表Ⅷ-3-5 に示している。なお図表Ⅷ-3-4 および図表Ⅷ-3-5 は、複数の研究方法を使用している場合である。

図表Ⅷ-3-3 研究テーマと研究方法

| 研究テーマ          | 記述的 | 規範的 | 実証 | 歴史 | 事例 | 分析的 | 実験 | その他 | 計  |
|----------------|-----|-----|----|----|----|-----|----|-----|----|
| マネジメント・コントロール  | 2   | 0   | 1  | 0  | 0  | 0   | 0  | 0   | 3  |
| 管理会計実務         | 0   | 1   | 0  | 0  | 1  | 0   | 0  | 0   | 2  |
| 戦略的管理会計        | 1   | 0   | 1  | 0  | 0  | 0   | 0  | 0   | 2  |
| ライフサイクル・コストニング | 1   | 0   | 0  | 0  | 1  | 0   | 0  | 0   | 2  |
| 環境管理会計         | 0   | 0   | 0  | 0  | 0  | 0   | 0  | 0   | 0  |
| 原価計算           | 0   | 0   | 1  | 0  | 0  | 0   | 0  | 0   | 1  |
| 財務的業績          | 1   | 0   | 0  | 0  | 0  | 0   | 0  | 0   | 1  |
| 計              | 5   | 1   | 3  | 0  | 2  | 0   | 0  | 0   | 11 |

図表Ⅷ-3-4 研究テーマと研究方法2つの組み合わせ

| 研究テーマ          | 記述的      | 記述的     | 記述的     | 規範的     | 計  |
|----------------|----------|---------|---------|---------|----|
|                | +<br>規範的 | +<br>実証 | +<br>事例 | +<br>実証 |    |
| マネジメント・コントロール  | 0        | 1       | 10      | 0       | 11 |
| 管理会計実務         | 1        | 0       | 3       | 0       | 4  |
| 戦略的管理会計        | 0        | 1       | 0       | 0       | 1  |
| ライフサイクル・コストニング | 0        | 0       | 1       | 0       | 1  |
| 環境管理会計         | 0        | 0       | 1       | 1       | 2  |
| 原価計算           | 2        | 0       | 0       | 0       | 2  |
| 財務的業績          | 0        | 0       | 0       | 0       | 0  |
| 計              | 3        | 2       | 15      | 1       | 21 |

図表Ⅷ-3-5 研究テーマと研究方法3つの組み合わせ

| 研究テーマ          | 記述的      | 記述的     | 記述的     | 実証      | 総計 |
|----------------|----------|---------|---------|---------|----|
|                | +<br>規範的 | +<br>実証 | +<br>事例 | +<br>事例 |    |
|                | +<br>事例  | +<br>歴史 | +<br>歴史 | +<br>歴史 |    |
|                | 事例       | 歴史      | 歴史      | 歴史      |    |
| マネジメント・コントロール  | 0        | 0       | 1       | 0       | 1  |
| 管理会計実務         | 2        | 1       | 1       | 2       | 6  |
| 戦略的管理会計        | 0        | 1       | 0       | 0       | 1  |
| ライフサイクル・コストニング | 1        | 0       | 0       | 0       | 1  |
| 環境管理会計         | 0        | 0       | 0       | 0       | 0  |
| 原価計算           | 0        | 0       | 0       | 0       | 0  |
| 財務的業績          | 0        | 0       | 0       | 0       | 0  |
| 計              | 3        | 2       | 2       | 2       | 9  |

研究テーマによる研究方法の使い方に違いがあるかについては、図表Ⅷ-3-4 および図表Ⅷ-3-5 で示されるように、マネジメント・コントロールのテーマを扱う論文は2つの研究方法を使用する傾向が強く、管理会計実務のテーマでは3つの研究方法を使用する傾向が強くみられた。なかでもマネジメント・コントロールおよび管理会計実務については、記述的研究と事例研究の併用をはじめとする複数の研究方法を使用する傾向が強くみられた。

以上の分析より、マネジメント・コントロールや管理会計実務という研究テーマと記述的研究および事例研究といった研究方法とは親和性が高いことが明らかになった。このことについて、加登他 [2010]は、管理会計研究として取り上げられるトピックスごとの研究方法の動向について分類しているが、1980年から2007年の全体的な傾向について分類しており、本稿との若干の傾向の違いがみられる。たとえば、マネジメント・コントロールの研究方法は、規範的研究が全体の62.2%と最も高く、ケース/フィールドが13.4%、と続いている（加登他 [2010] 17頁、表1-7.）。一方、我々の分析によると、マネジメント・コントロールの研究方法には規範的研究は使用されず、一般的傾向との差がみられる。

なお、複数の研究方法を使用している場合について発表媒体を調査したところ、3つの方法論を使用する場合の著書の占める割合が36.4%(11編中4編)<sup>212</sup>となった。加登他 [2010]は、『『会計』の啓発的役割と紙幅の制約から規範的研究が多くなる日本事情があるように思われるが、・・・、割合は減少傾向にある』(加登他 [2010] 14頁)と述べている。したがって、発表媒体の違いも研究方法の使用に影響しており、著書においては研究テーマに対して多角的なアプローチが試みられていることが部分的に明らかになった。

### (3) 研究内容と論文発行年度

研究テーマと論文発行年度の関係について分析する。図表Ⅷ-3-6にみられるように、マネジメント・コントロールと管理会計実務のテーマは2006年以降コンスタントに研究テーマとして取り上げられている。また、2014年には環境管理会計が扱われており、管理会計の研究領域が拡大している傾向がみられる<sup>213</sup>。

図表Ⅷ-3-6 管理会計領域の研究テーマと論文発行時期

|               | 1996～<br>1998 | 2001～<br>2003 | 2006～<br>2008 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 計  |
|---------------|---------------|---------------|---------------|------|------|------|------|------|------|----|
| マネジメント・コントロール | 1             | 0             | 4             | 2    | 2    | 1    | 1    | 2    | 2    | 15 |
| 管理会計実務        | 1             | 0             | 4             | 2    | 1    | 1    | 2    | 0    | 1    | 12 |
| 戦略的管理会計       | 0             | 1             | 1             | 1    | 0    | 0    | 0    | 1    | 0    | 4  |
| ライフサイクル・コスト   | 0             | 1             | 2             | 0    | 0    | 0    | 0    | 1    | 0    | 4  |
| 環境管理会計        | 0             | 0             | 0             | 0    | 0    | 0    | 0    | 2    | 0    | 2  |
| 原価計算          | 0             | 0             | 0             | 1    | 0    | 0    | 2    | 0    | 0    | 3  |
| 財務的業績         | 0             | 0             | 0             | 0    | 0    | 0    | 1    | 0    | 0    | 1  |
| 計             | 2             | 2             | 11            | 6    | 3    | 2    | 6    | 6    | 3    | 41 |

これらの調査結果に対して、加登他 [2010]は、2000年以降、マネジメント・コントロールの「業績管理」研究と「動機づけ」研究が増加傾向にある一方で、「原価計算研究全般」、「原価配賦」、「製品原価計算」、「意思決定のための原価利用」、「標準原価管理」、「コストドライバー」、「情報システム」研究などが減少傾向にあるとしている(加登他 [2010] 11頁)。今回の調査対象論文の多くは2000年以降のものであるが、加登他 [2010]の調査結果と同じような傾向がみとめられた。管理会計という研究が実務とは切っても切れない関係にあり、いくつかのキーワードでみられるような研究対象や研究領域は実務とともに進化を遂げている<sup>214</sup>ことを示していると考えられる。

加えて、女性研究者が代表論文として示した論文の出版年度は1996年から2015年の約

<sup>212</sup> 1つの方法論のみ使用している場合の著書の割合は、9.1%(11篇中1篇)、2つの方法論を使用している場合の著書の割合は、14.3%(21篇中3篇、内1篇は博士論文)であった。

<sup>213</sup> 加登他 [2010]表1-3「管理会計研究トピックス」では、2000-2007年に環境管理会計が急増していることを示している。同じく、表1-4「管理会計研究サイト」では、2000-2007年に「政府、非営利、病院」が急増していることを示している。

<sup>214</sup> 活動基準原価計算(ABC)、原価企画、バランス・スコアカード(BSC)、アムバ経営など、1980年以降、管理会計研究の対象となったものは、実務での成功が起点となっているものが多い。



20年間であることに注目したい。約半数（20篇）が2011年以降に出版されており、比較的新しい論文を代表論文として示していることは管理会計領域における女性研究者の特徴といえる。

#### （5）小括

以上、管理会計領域における女性研究者の研究方法及び研究テーマの傾向について分析した。今回調査対象としたサンプルは少ないため、一般化することは難しいが、特徴を述べて小括とする。

第一に、主たるテーマとして、マネジメント・コントロールおよび管理会計実務を扱っていることが特徴としてみられた。また、その主たるテーマの下で、原価企画や戦略的コストマネジメント、バランス・スコアカードなど多様なトピックスが展開されていることがキーワードから明らかになった。加えて、環境管理会計、非営利組織など研究領域や研究対象の拡大がみられた。

第二に、管理会計領域で採用されている研究方法として記述的方法と事例研究を主として使用していることが明らかになった。さらに、複数の研究方法を用いていることが特徴として示された。とくに、マネジメント・コントロールを主テーマとする論文のほとんどが、記述的研究と事例研究との組み合わせを用いていた。また、管理会計実務を主テーマとする研究も複数の研究方法を使用している割合が多かった。なお、発表媒体が著書の場合には3つの研究方法を使用して多角的にアプローチしていることも特徴としてみられた。

第三に、代表論文の約半数は2011年以降に出版された比較的新しいものであった。

ここで、これらの特徴の理由について検討したい。

まず、管理会計研究は実務とともに発展しており、かつ日本においてはインタビュー調査等を通して企業内部のデータや実務に比較的アクセスしやすい環境にある。このことから、実務に関連したテーマについて記述的研究と事例研究を組み合わせで行うという分析結果につながったのではないかと考えられる。

次に、代表論文は質問票回答者からの主体的な指示によるものであるが、管理会計が実務と関係の深い研究であること、また第Ⅶ章4節での管理会計研究者の研究上の目標として「新しい知見の発見」「社会貢献」を掲げる割合が他の研究領域に比べて高いという結果と合わせて考えると、新しい知見の発見や実務へフィードバックをしたいという姿勢が、代表論文のテーマ選択や出版年にも現れているのではないかと考えられる。

（佐々木 郁子）

## 4 監査領域における女性会計研究者の特色

本節では、監査領域における女性会計研究者の研究の特徴を考察する。

まず、監査研究の一般的傾向を考察するために、日本監査研究学会刊の学会誌である『現代監査』を参考として研究動向および研究テーマを概観する。そのうえで、以下では、①さまざまな保証業務のうち監査研究者が何を研究対象としているのかによって監査領域の研究テーマの分類を試み、②同分類にしたがって研究方法の特徴を抽出し、および③分析から得られた知見を整理する。

なお、回答結果の特徴として次の4点をあげることができる。

- ・ 研究テーマは、財務諸表監査と内部統制監査に限定されている。
- ・ 研究対象の選択は、女性研究者に特徴的なものではない。
- ・ 複数の手法を組み合わせる傾向が低いが、研究手法は多岐にわたる。
- ・ 対象論文のうち実証研究の占める割合が比較的多い。

### (1) 研究テーマの特色

監査領域に分類された論文は18篇であり、回答者数は9人である。全領域(224篇)に占める監査領域の論文は8.0%である。ここでは、回答者の論文について研究テーマを分類することを1つの目的としているが、その前提として、監査領域全体でみた場合にどのような研究傾向があるのか、その動向を概観したい。そこで、日本監査研究学会が毎年発行している『現代監査』が重要な参考資料となる。

『現代監査』では、監査研究の動向を捉えるため、毎年前年度に公表された監査研究に関わる成果を分類・整理している。同誌における直近10年間の分類結果を考察すると、同誌では、監査に関わる論文を、①総論、②日本の監査制度、③諸外国の動向、④歴史・事例、⑤公認会計士の独立性・職業的懐疑心等、⑥内部統制、⑦監査実施、⑧監査意見・報告、⑨ゴーイング・コンサーン問題、⑩監査報酬、⑪不正・粉飾と監査、⑫コーポレート・ガバナンスと監査、⑬監査役監査、⑭内部監査、⑮システム監査、⑯公監査、および⑰その他に分類しており、毎年このような形式でこれに近い分類を行っている<sup>215</sup>。

『現代監査』で整理された監査研究の動向を考察すると、上記分類に基づく多様なテーマにおいて男性研究者・女性研究者ともに毎年研究の蓄積を行っていることが窺える。本調査においても、回答者9人の研究テーマは上記分類に照らしてみた場合に多岐にわたることを確認している。ただし、調査対象の論文が18本と少ないため、上記分類の広範囲にまで及んではない。

上記分類は研究動向を捉える目的では非常に有用であるが、研究対象と個別テーマ等が混在しているため、ここでは研究対象に焦点を絞り分類を試みたい。監査研究では、財務諸表監査を起点としてその対象が拡張されてきており、拡張された対象の性質に応じて対

---

<sup>215</sup> たとえば、『現代監査』第26号(最新号)、「2014年度 監査研究の動向」、97-108頁を参照されたい。分類の数は、公表論文のテーマによって毎年増減する。

象の信頼性を担保する方法が監査を含む「保証業務」へと広がっており<sup>216</sup>、財務諸表監査以外の保証業務にも研究対象の拡がりが見られる。国際監査・保証業務審議会（IAASB）の「保証業務の国際的枠組み」によれば、保証業務とは、「業務実施者が基礎にある主題を規準に照らして測定または評価した結果(主題情報)について、責任当事者以外の想定利用者の信頼の程度を高めることを意図して結論を表明するために十分かつ適切な証拠を入手することを目的とする業務である。」と定義されている<sup>217</sup>。

財務諸表監査以外の保証業務の例としては、内部統制監査、四半期レビュー、非財務情報に対する保証業務（CSR 情報、リスク情報等に対する保証業務）などがあり、基礎にある主題と主題情報によってさまざまな保証業務が想定され、監査研究の研究対象は多様化している。

そこで、本調査対象論文がどの保証業務を対象として研究テーマを設定しているのかを切り口として、18 篇の論文を分類した。図表Ⅷ-4-1 に示すとおり、監査領域では、18 篇のうち 14 篇が「財務諸表監査」を研究対象としており、高い割合を占めている。この傾向は、調査対象の女性研究者にのみ特徴的なものではなく、監査研究全体でみても同様であることは『現代監査』の動向からも確認できる。なお、本調査においては、「財務諸表監査」以外の研究対象は「内部統制監査」のみであり、「財務諸表監査」と「内部統制監査」の両方を研究対象とする回答者はいない。また、回答者のなかには、例えば「非財務情報の保証業務」を研究対象として公表論文を有する研究者がいるが、上記のとおり、調査対象期間および論文数について回答上の制約があるため、本調査の対象外となっていることに留意されたい。なお、監査研究全体で見た場合には、「財務諸表監査、内部統制監査以外の保証業務」は、研究対象として広く取り扱われている。

図表Ⅷ-4-1 研究テーマと研究者数

| 研究テーマ  | 論文数 | 割合    | 研究者数 |
|--------|-----|-------|------|
| 財務諸表監査 | 14  | 77.8% | 7    |
| 内部統制監査 | 4   | 22.2% | 2    |
| 計      | 18  | 100%  | 9    |

## (2) 研究方法について

図表Ⅷ-4-2 では、研究方法と研究者数について分類している。同表からは、監査領域の研究方法は、記述的研究、規範的研究、実証研究、および事例研究が多い。回答結果からは実証研究の数が最も多いが、監査研究全体から考えると、実証研究の割合は全体として高いとは言えない。これは、回答した女性研究者の 1 つの特徴である。また、全体としては、多様な手法が用いられているように見える。ただし、この表で読み取ることができな

<sup>216</sup> 内藤 [2012] 1 頁。

<sup>217</sup> IAASB [2013] 10 項参照。

いが、回答者別にみると、回答者で複数論文をあげた 5 人は、異なる論文に対してほぼ同じ研究方法を採用していることが特徴的であった。

図表Ⅷ-4-2 監査領域の研究方法与研究者数 (のべ数)

| 研究方法  | 論文数 | 研究者数 |
|-------|-----|------|
| 記述的研究 | 6   | 4    |
| 規範的研究 | 6   | 3    |
| 実証研究  | 8   | 5    |
| 事例研究  | 4   | 2    |
| 歴史研究  | 1   | 1    |
| 分析的研究 | 0   | 0    |
| その他   | 0   | 0    |
| 計     | 25  | 15   |

なお、調査対象期間や論文数を限定しているため、本調査結果には反映されていないが、複数論文を回答した 5 人のなかには、回答対象以外の論文において、本調査で回答した研究方法とは異なる手法を用いている研究者が存在する。したがって、本調査から得られる結果は回答者が自身の代表論文とみなした論文のみの傾向であり、監査領域の公表論文のすべてを反映した結果ではないことに留意が必要である。

次に、図表Ⅷ-4-3 および図表Ⅷ-4-4 では、中分類（財務諸表監査、内部統制監査）を切り口として、研究方法との関係を考察している。図表Ⅷ-4-3 では研究方法は分散しているように見えるが、上述のように、本調査の対象論文に限れば、研究者別に見た場合に同一手法を採用する傾向が高いことが特徴である。また、図表Ⅷ-4-4 から、複数の手法を用いた論文は、9 篇であり全体の半数にとどまる。この 9 篇は、5 人の研究者の論文であり、このうち複数論文回答者の 2 名は、常にこの手法の組み合わせをとっている。したがって、個人別に見た場合に、研究手法が比較的固定されている傾向がみられた。なお、3 つ以上の研究方法を組み合わせた論文はない。

図表Ⅷ-4-3 研究テーマと論文数

|        | 記述的 | 規範的 | 実証 | 歴史 | 事例 | 実験 | 分析的 | その他 | 計  |
|--------|-----|-----|----|----|----|----|-----|-----|----|
| 財務諸表監査 | 3   | 4   | 8  | 1  | 4  | 0  | 0   | 0   | 20 |
| 内部統制監査 | 3   | 3   | 1  | 0  | 0  | 0  | 0   | 0   | 7  |
| 計      | 6   | 7   | 9  | 1  | 4  | 0  | 0   | 0   | 27 |

図表Ⅷ-4-4 研究テーマと研究方法 2 つの組み合わせ

|        | 記述的<br>+<br>規範的 | 記述的<br>+<br>実証 | 記述的<br>+<br>歴史 | 規範的<br>+<br>実証 | 計 |
|--------|-----------------|----------------|----------------|----------------|---|
| 財務諸表監査 | 1               | 1              | 1              | 3              | 6 |
| 内部統制監査 | 3               | 0              | 0              | 0              | 3 |
| 計      | 4               | 1              | 1              | 3              | 9 |

なお、取り上げられているキーワードを考察すると、研究対象の選択は多様であり、調査対象の研究者の関心は多岐にわたる。監査領域では、キーワードの記載は、個人の特定に繋がる可能性が高いため、ここでは差し控える。なお、複数の論文で継続して類似のテーマを扱う研究者が存在することも特徴の1つである。

### (3) 小括

以上、監査領域における女性会計研究者の研究傾向について考察した。本節で得られた知見は、以下のように整理できる。

監査領域の研究テーマは全体として括りがみられ、財務諸表監査から財務諸表監査以外の保証業務に研究対象の拡張がみられる。ただし、今回の監査領域の回答数は少ないこともあり、回答した女性研究者の研究対象は、財務諸表監査と内部統制監査に限定された。

研究テーマに目を向けると、回答者は多様なトピックを取り扱っている。個別のテーマは差し控えるが、諸外国の制度を扱う研究、不正・粉飾を扱う研究、監査リスク・アプローチや監査判断など監査実施を扱う研究、監査報酬を扱う研究などがあげられる。なお、回答者のテーマの選択は、女性研究者に特徴的なものではない。

また、回答者の論文のうち半数は、単独の研究手法に基づく研究であり、本調査の監査研究論文では、複数の手法を組み合わせる傾向が低いことが特徴である。回答者の論文にかかる手法は多岐にわたり、実証研究の数が比較的多いことも特徴である。

監査制度の改善に資する研究は、これまで規範的な観点から行われてきているが、それに加えて、その規範研究の理論を客観的な証拠に基づいて検証するために、現実の監査実務の内実を分析し、監査の質を計測する研究には意義がある。わが国では監査領域で実証研究は少ないが、本節での分析結果から鑑み、監査研究の方法論の発展という意味で女性研究者は今後寄与していく可能性があるかもしれない。

(宮本 京子)

## 5 環境会計領域における女性会計研究者の研究の特色

本節では、環境会計領域における女性会計研究者の研究の特色を明らかにする。環境会計は、1960年代後半から研究が進展してきた社会関連会計の流れを汲み、環境と経済の両立のために会計がいかに貢献できるかを探求しようとする領域である。既存の会計システムの限界に挑戦し、新たな会計・ディスクロージャーの仕組みをどのように構築するか等を研究するものである。最近では、環境にとどまらず、社会・CSR等も研究範囲に含まれる。

本節では、財務会計領域と同様の分析方法を用い、環境会計領域における女性会計研究者の代表論文を通して、その研究の特色を分析する。まず、(1)では、環境会計領域の女

性会計研究者の代表論文がどのようなテーマを対象としたものであるのかを分析する。次に、(2)では、どのような研究方法が採用されているかを、主たる研究方法に着目して分類する。(3)では、それらの論文において複数の研究方法の組み合わせが用いられていることをふまえ、研究方法の組み合わせと、(1)で取り上げた研究テーマとの関連について分析する。(4)では、それらの論文の公表時期を取り上げ、(1)で取り上げた研究テーマとの関連について分析する。最後に(5)で小括を述べる。

環境会計領域における女性会計研究者の研究の特色は、以下の4点に要約される。

- ・環境会計領域の回答者数は8人、対象論文は16篇であり、全領域(224篇)に占める環境会計領域の論文の比率は7%である。
- ・代表論文のテーマは、環境・CSR情報開示(統合報告を含む)が最も多い。次いで、環境財務会計、温暖化ガス算定・情報開示、環境省ガイドライン型環境会計、アカウントビリティ、CSR報告書の保証である。
- ・採用されている研究方法は、実証研究が最も多く、次いで、規範的研究、事例研究である。また、複数の研究方法の組み合わせが用いられており、実証・記述的アプローチの組み合わせが最も多い。
- ・代表論文の公表時期については、1999年から2015年にかけて分散しており、また、テーマが多様化してきた傾向がみられる。

#### (1) 研究テーマの特色

環境会計領域における女性会計研究者の代表論文16編の主たる研究テーマは、図表VIII-5-1のとおりである。なお、環境会計領域の研究テーマの分類にあたっては、日本会計研究学会特別委員会「環境経営意思決定と会計システムに関する研究」(2008~2010年、主査：國部克彦)における文献研究を参考にし、その後の進展も勘案して決定した。なお、環境管理会計に属する論文(2篇)については、通読の上、その論文の主眼に基づき判断した結果、管理会計領域に分類されている。

図表VIII-5-1 環境会計領域の研究テーマと研究者数

| 研究テーマ          | 論文数 | 割合    | 研究者数 |
|----------------|-----|-------|------|
| 環境・CSR情報開示     | 5   | 31.3% | 3    |
| 環境財務会計         | 4   | 25.0% | 2    |
| 温暖化ガス算定・情報開示   | 3   | 18.8% | 3    |
| 環境省ガイドライン型環境会計 | 2   | 12.5% | 1    |
| アカウントビリティ      | 1   | 6.3%  | 1    |
| CSR報告書の保証      | 1   | 6.3%  | 1    |
| 計              | 16  | 100%  | 11   |

(注) 複数の研究テーマを選択した回答者がいるため、環境会計領域の研究者数と一致しない。

環境会計領域における女性会計研究者の代表論文の主たる研究テーマは、環境・CSR 情報開示(統合報告を含む)が 5 篇(31.3%)と最も多い。次いで、環境財務会計が 4 篇(25.0%)、温暖化ガス算定・情報開示が 3 篇(18.8%)、環境省ガイドライン型環境会計が 2 篇(12.5%)、アカウンタビリティ、CSR 報告書の保証が各 1 篇(6.3%)である。2 篇以上論文のあるテーマについて、次のようなことがいえる。

環境・CSR 情報開示(統合報告を含む)論文が扱う具体的内容は、定性的・金額的な KPI (Key Performance Indicators) の内容やその開示状況、情報開示企業の企業特性、環境報告書開示と資本コストとの関係、CSR 方針と Web 情報開示の関係などである。

環境財務会計とは、財務会計の枠内で、環境コストや環境負債の会計処理を論じるものであり、環境財務会計論文が扱う具体的内容は、土壌汚染にかかる環境修復債務、資産除去債務、その他の環境コスト・負債の会計処理、開示、財務会計の基礎概念などである。

温暖化ガス算定・情報開示論文が扱う具体的内容は、温暖化ガス排出やその温暖化対策情報開示と企業価値との関連性、温暖化ガス情報開示と資本コストの関係、温暖化ガス算定の範囲(スコープ 3)などである。

他に、環境省ガイドライン型環境会計論文では、環境省ガイドライン型環境会計の開示と資本コストとの関係、環境投資の開示と企業特性が扱われている。

このように、環境会計領域における女性会計研究者の代表論文では、当該領域の重要なテーマが網羅的に扱われており、また、それぞれのテーマが扱う具体的な内容も多様であることから、独自性のある研究が、広がりをもって行われていることがわかる。

## (2) 研究方法の特色

環境会計領域における女性会計研究者の代表論文 16 篇が採用している主たる研究方法(実証研究、規範的研究、事例研究、記述的研究、分析的研究)は、図表Ⅷ-5-2 のとおりである。

図表Ⅷ-5-2 環境会計領域の研究方法及び研究者数(のべ数)

| 研究方法  | 論文数 | 割合    | 研究者数 |
|-------|-----|-------|------|
| 実証研究  | 9   | 56.3% | 5    |
| 規範的研究 | 5   | 31.3% | 3    |
| 事例研究  | 2   | 12.5% | 2    |
| 記述的研究 | 0   | 0.0%  | 0    |
| 分析的研究 | 0   | 0.0%  | 0    |
| 歴史研究  | 0   | 0.0%  | 0    |
| 実験研究  | 0   | 0.0%  | 0    |
| その他   | 0   | 0.0%  | 0    |
| 計     | 16  | 100%  | 10   |

(注) 複数の研究方法を選択した回答者がいるため、環境会計領域の研究者数と一致しない。

環境会計領域の女性会計研究者の代表論文の主たる研究方法是、実証研究が 9 篇(56.3%)

で最も多い。次いで、規範的研究が 5 篇 (31.3%)、事例研究が 2 篇 (12.5%) である。なお、実証研究 9 篇の内訳は、統計的分析を実施した研究が 7 篇、50 社超の実態調査が 2 篇である。

統計的分析を用いた研究では、環境・CSR 情報と、企業特性、企業価値、資本コストなどとの関係が扱われている。規範的研究は、環境財務会計やアカウンタビリティに関する論文に多い。事例研究では、海外の環境報告の事例や、わが国における先駆的取り組みを行う企業の事例などが取り上げられている。このように、研究方法の選択は、研究テーマの選択とも関連している。なお、環境会計領域の論文の主たる研究方法について、記述的研究や分析的研究はみられなかった。

環境会計領域の女性会計研究者の代表論文で、実証研究が半数を超え、最も多いという結果となったことは、本節で分析対象となった代表論文のほとんどが 2000 年以降に出版された比較的新しいものであることから、若手の研究者によると推測される実証研究が増えていること、また、事例研究などを用いる環境管理会計に属する論文 2 篇が管理会計領域に含められ本節の分析対象に含まれていないことも影響している。

また、環境会計領域の女性会計研究者の代表論文については、複数の研究方法を組み合わせた研究が多い。そこで、次の (3) において、研究方法の組み合わせと、主たるテーマとの関連についてみることにする。

### (3) 研究テーマと研究方法の組み合わせ

環境会計領域における女性会計研究者の代表論文について、研究テーマと研究方法をクロスさせて特徴をみると、その全体像は図表Ⅷ-5-3 に示すとおりである。

図表Ⅷ-5-3 研究テーマと研究方法 2 つの組み合わせ

|                | 実証<br>+ | 規範的<br>+ | 規範的<br>+ | 事例<br>+ | 計  |
|----------------|---------|----------|----------|---------|----|
|                | 記述的     | 記述的      | 事例       | 記述的     |    |
| 環境・CSR情報開示     | 4       | 0        | 0        | 1       | 5  |
| 環境財務会計         | 0       | 2        | 2        | 0       | 4  |
| 温暖化ガス算定・情報開示   | 2       | 0        | 0        | 1       | 3  |
| 環境省ガイドライン型環境会計 | 2       | 0        | 0        | 0       | 2  |
| アカウンタビリティ      | 0       | 1        | 0        | 0       | 1  |
| CSR報告書の保証      | 1       | 0        | 0        | 0       | 1  |
| 計              | 9       | 3        | 2        | 2       | 16 |

環境会計領域の女性会計研究者の代表論文の主たる研究テーマと研究方法の組み合わせについては、環境・CSR 情報開示のテーマに関する実証・記述的アプローチによる研究が 4 篇と最も多い。他は、環境財務会計のテーマに関する規範的・記述的アプローチによる研究と規範的・事例アプローチによる研究、温暖化ガス算定・情報開示のテーマに関する実



証・記述的アプローチによる研究、環境省ガイドライン型環境会計のテーマに関する実証・記述的アプローチによる研究が2篇ずつである。2篇以上論文のあるテーマについて、研究方法との関連で、次のようなことがいえる。

環境会計領域において、とくに、環境報告書・CSR報告書・統合報告書等で開示されている情報内容を対象とした研究では、各企業の報告書等から手作業でデータを収集する必要があるという、データ入手における制約が存在する（この傾向は世界的にもあてはまる）。しかし、本調査からは、環境・CSR情報開示と実証研究の組み合わせが最も多くなっており、調査対象となった女性研究者が、データの入手可能性の制約にもかかわらず、報告書等からデータを収集し、実証研究の研究成果を蓄積してきたことがわかる。

環境財務会計の研究は、その性質上、規範的研究と記述的研究または事例研究の組み合わせとなっている。

温暖化ガス算定・情報開示のテーマでは、温暖化ガス排出量を用いた実証研究の他、温暖化ガスの算定には課題が多いことから、その算定基準を事例・記述的アプローチによって論じた研究もみられる。

環境省ガイドライン型の環境会計情報は、企業が環境コストやその効果を工夫して算定する試みを通じて環境会計が創造的に発展してきた経緯から、企業の自主的な新しい試みが重視・尊重されてきたという背景があり、厳密な会計基準に基づき比較可能性の高い情報として開示される財務会計情報とは性質が異なるという側面をもつ。しかし、わが国以外では環境コストや環境効果の金額情報が一定数得られる国はほとんどないこともあり、環境省ガイドライン型の環境会計情報を用いた実証研究（本調査では2篇）がみられることは貴重である。

#### (4) 対象論文の公表時期

環境会計領域における女性会計研究者の代表論文について、公表年をテーマ別に整理すると、図表VIII-5-4に示すとおりとなる。

図表VIII-5-4 環境会計領域の研究テーマと論文公表時期

|                | ～2000 | 2001～<br>2005 | 2006～<br>2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 計  |
|----------------|-------|---------------|---------------|------|------|------|------|------|----|
| 環境・CSR情報開示     | 1     | 0             | 2             | 1    | 0    | 0    | 1    | 0    | 5  |
| 環境財務会計         | 0     | 1             | 2             | 0    | 0    | 1    | 0    | 0    | 4  |
| 温暖化ガス算定・情報開示   | 0     | 0             | 0             | 0    | 1    | 0    | 1    | 1    | 3  |
| 環境省ガイドライン型環境会計 | 0     | 1             | 1             | 0    | 0    | 0    | 0    | 0    | 2  |
| アカウンタビリティ      | 0     | 0             | 0             | 0    | 0    | 0    | 1    | 0    | 1  |
| CSR報告書の保証      | 0     | 0             | 0             | 0    | 0    | 0    | 0    | 1    | 1  |
| 計              | 1     | 2             | 5             | 1    | 1    | 1    | 3    | 2    | 16 |

図表VIII-5-4からは、環境会計領域の女性会計研究者の代表論文の公表時期が1999年から2015年にかけて分散していること、また、テーマの多様化の傾向がみられる。研究公表時

期とテーマの関連については、環境会計領域の論文総数が多くないこともあり、明確な関連を見出すことは難しい。ただし、温暖化ガス算定・情報開示に関する論文は、企業による温暖化ガス排出量の国への報告義務が開始し、その排出量データがある程度入手可能となった時期以降に、研究が出版されてきたことがわかる。環境財務会計や環境省ガイドライン型環境会計に関する研究については、2010年以降はそれ以前と比較して論文数が減少している。なお、これらの傾向は、環境会計領域の世界的な研究の傾向とも一致する。

#### (5) 小括

本節では、環境会計領域における女性会計研究者の代表論文 16 篇について分析した。

環境会計領域の女性会計研究者の代表論文の主たるテーマは、環境・CSR 情報開示（統合報告を含む）が最も多く、次いで、環境財務会計、温暖化ガス算定・情報開示、環境省ガイドライン型環境会計、アカウンタビリティ、CSR 報告書の保証となっている。これらの代表論文では、各テーマの重要な項目が網羅的に扱われており、また、それぞれのテーマが扱う具体的な内容も多様であることから、独自性のある研究が、広がりをもって着実に進められていることがわかる。

環境会計領域の女性会計研究者の代表論文で採用された主たる研究方法については、実証研究が多く、次いで、規範的研究、事例研究である。また、すべての研究論文で複数の研究方法の組み合わせが用いられており、実証研究・記述的研究の組み合わせが最も多く、次いで、規範的研究・記述的研究の組み合わせ、規範的研究・事例研究の組み合わせ、事例研究・記述的研究の組み合わせである。研究方法の選択は、研究テーマの選択とも関連している。

環境会計領域の女性会計研究者の代表論文の公表時期については、1999 年から 2015 年にかけて分散している。研究テーマとの関連をみると、最近では、環境財務会計や環境省ガイドライン型環境会計を扱う論文数の出版が減少している一方で、温暖化ガス算定・カーボン情報開示を扱う論文などが出版されている。また、CSR 報告書の保証といったテーマの多様化もみられ、今後ますますの展開が期待される領域である。

(阪 智香)

## 6 公会計領域における女性会計研究者の特色

本節では、公会計に携わる女性研究者の特色を明らかにする。調査結果によれば、当該研究の女性研究者については、以下の 3 つの特色がみられた。

- ① 研究テーマは公会計と公監査であること（図表VII-6-1）。
- ② 規範的研究、記述的研究、事例研究が多いこと（図表VII-6-2）。しかし、規範的研究には、一般に認められた会計基準（以下、GAAP と略記する）ならびに一般に認められ

た監査基準（以下、GAAS 略記する）に係わるものが少ないこと。

- ③ 財務会計論、監査論を基礎的な学問として、他の学問領域からの知見が反映された研究であること。

また、公会計領域の代表論文が、全領域（224 篇）に占める割合は 6 篇（2.7%）であり、この領域のサンプル数は他の領域のサンプル数に比べると、少ないものであった。これは、この研究に携わる研究者が、そもそも少ないことによることが推測される。すなわち、日本会計研究学会における当該研究者の占める割合が小さいこと、そして女性の研究者が少ないことによる。

図表Ⅷ-6-1 公会計領域の研究テーマと論文数<sup>218</sup>

|     | 論文数 | 割合    | 研究者数 |
|-----|-----|-------|------|
| 公会計 | 3   | 50.0% | 1    |
| 公監査 | 3   | 50.0% | 1    |
| 計   | 6   | 100%  | 2    |

図表Ⅷ-6-2 公会計領域の研究手法と研究者数（のべ数）<sup>219</sup>

| 研究方法  | 論文数 | 研究者数 |
|-------|-----|------|
| 記述的研究 | 3   | 2    |
| 規範的研究 | 6   | 2    |
| 実証研究  | 0   | 0    |
| 歴史研究  | 0   | 0    |
| 事例研究  | 3   | 2    |
| 分析的研究 | 0   | 0    |
| 実験研究  | 0   | 0    |
| その他   | 0   | 0    |
| 計     | 12  | 6    |

当該研究に携わる研究者が少ない理由は、（1）他の財務会計の研究テーマに比べると、新しい研究テーマで、未開拓な領域であること、（2）公会計は「会計」という呼称を付してはいるものの、財務会計の研究領域とは異なる特色があることによることが推測される。とりわけ、後者については、その特色が明確にされていないのであれば、将来的に、当該研究に携わろうとする研究者にとっての障壁となる。

今後、これらの研究領域のニーズは、「少子高齢化」あるいは「財政赤字」の解消を目途に増加することが予想される。更に加えて、平成 28 年 4 月から「女性の職業生活における活躍の推進に関する法律」が施行されることなどに鑑みると、こうした研究に携わる女性

<sup>218</sup> 各研究テーマの小分類については、以下の通りである。

公会計：地方自治体・独立行政法人・発生主義会計

公監査：地方自治体・内部統制・業績監査

<sup>219</sup> なお、他節にあるような研究方法の組み合わせの分析は、サンプル数（6 篇、2 人）が少なく意味のある知見を得ることが困難だったため、図表を含めて省略している。

研究者が、公的機関等において、意見が求められる機会も増え、活躍が期待されることが予想される。それゆえ、上述した研究に対する障壁が存在するのであれば、早急に取り除くことが求められると考える。

そこで、本節では、当該研究の研究分野の特色に着目して、調査結果が示す上述した傾向を次のように分析する。はじめに、当該研究の特色を GAAP に着目して、財務会計研究との対比を通じて、整理する。次に、この研究に携わる研究者には、どのような知識が求められるのかを、他の学問領域の知識の観点から整理する。最後に、分析結果を踏まえたうえで、当該研究領域を行うための今後の展望と課題をまとめたい。

### (1) 研究分野の特色

既に述べたとおり、公的部門における会計ならびに監査は、「会計」あるいは「監査」という名称が付されてはいるものの、民間企業の会計あるいは監査とは、異なる特色がある。これには、経済取引に係わる活動について、民間企業と公的部門では相違があることに関係がある<sup>220</sup>。

たとえば、民間企業における活動の目的は、利益の最大化であるのに対し、公的部門における活動の目的は、福祉の増進にある。また、そのもとで測定される利益についても違いがみられる。すなわち、民間企業の利益は貨幣によって測定されるが、公的部門では、必ずしも貨幣による測定ができない場合がある。そして、最も異なる特色は、ゴーイング・コンサーン問題についての考え方である。すなわち、民間企業では、経営が破たんすることは、事業を継続することができないことを意味するものであるのに対し、公的部門では、財政破たんが見込まれると、提供するサービスの水準を落として、事業を継続しなければならないことを意味する。

#### ① GAAP ならびに GAAS に係わる規範的研究が少ないこと

冒頭で述べたように、調査結果では①規範的研究、記述的研究、事例研究が多い。しかし、規範的研究には GAAP ならびに GAAS に係わるものが少ないことを示した。

GAAP ならびに GAAS に係わる規範的研究が少ない理由は、上述した財務会計との異質性の1つとして説明することができる。というのも、わが国の公的部門の一部の機関においては、GAAP ならびに GAAS が存在していないからである<sup>221</sup>。

これに関連して、民間企業の財務会計では、確立された GAAP が存在していることから、当該基準が主たる研究対象となりうる。また、財務諸表監査は、財務諸表が GAAP に準拠していたか否かを検証するものであり、監査人は行為規範である GAAS に準拠して、監査を実施することになる。このため、その意味において、財務会計および財務諸表監査の主

<sup>220</sup> 山本 [2005] 211-265 頁。

<sup>221</sup> 独立行政法人については、総務省から「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」が平成 27 年 1 月に改訂され、公表されている。同様に監査基準についてもこれに相当する「独立行政法人に対する会計監査人の監査に係る報告書」が平成 27 年 1 月に改訂され、公表されている。

たる研究方法は、会計基準及び監査基準を対象とした規範的なアプローチを採用しやすい。この点は、本研究会においても確認されている。

## ② わが国における中央政府と地方自治体における GAAP の設定状況

わが国では、中央政府と地方自治体においては、従前より、官庁会計が存在している。そして、当該情報の作成にあたっては、「会計法」及び「財政法」に依拠して作成されている。ただし、これらの法令に関連する GAAP は存在していない。そして、その対象となる情報は現金主義会計に基づくものであり、会計年度独立の原則によることになっている<sup>222</sup>。この点も、民間企業の会計とは異なる特色である。すなわち、民間企業の財務情報は、複式簿記と発生主義会計に依拠して作成されている。

もともと、官庁会計については、従前から、(1) スtock情報を記録していないこと、(2) 減価償却費などのコスト情報を記録していないことに関連して問題があることが指摘されていた。

このため、近年、複式簿記・発生主義会計に基づく情報の作成が要請されるようになってきた。これに関連して、中央政府の財務諸表については、財務省が平成 16 年に「省庁別財務書類の作成基準」を公表している<sup>223</sup>。また、地方自治体については、総務省が平成 26 年に「財務書類作成要領」と「資産評価及び固定資産台帳整備の手引き」を公表している。更に、平成 27 年に「統一的な基準による地方公会計マニュアル」が公表されている<sup>224</sup>。

ただし、諸外国においては、GAAP が存在し、それを設定する主体も存在している（図表Ⅷ-6-3）。

図表Ⅷ-6-3 諸外国における GAAP の設定状況

|    | 適用    | 基準  | 設定主体等  |
|----|-------|---|--|
| EU | 中央政府  | 欧州公会計基準（EPSAS:European Public Accounting Standards）を策定過程にある。<br>- IPSAS:International Public Accounting Standardsの適用。 | EU統計局（EUROSTAT）  |
|    | 自治体   |   |  |
| 米国 | 中央政府  | 連邦財務会計概念報告書（Statement of Federal Financial Accounting Concepts）   | 連邦会計基準勧告審議会（FASAB:Federal Accounting Standards Advisory Board） |
|    | 地方自治体 | 政府会計基準（GASB:Governmental Accounting Standards）  | 政府会計基準審議会（GASB:Governmental Accounting Standards Board）        |
| 英国 | 中央政府  | 政府財務報告マニュアル（Government Financial Reporting Manual）<br>- IFRS の適用。   | 財務省（HM Treasury）   |
|    | 地方自治体 | IFRSの適用   | CIPFAによる実務指針の作成  |

<sup>222</sup> 亀井孝文 [2011] 71-93 頁。

<sup>223</sup> 詳細については、以下の文献を参照されたい。東信男 [2006]「省庁別財務書類の課題と展望」『会計検査研究』(3) 289-301 頁。

<sup>224</sup> 詳細については、以下の文献を参照されたい。日本会計研究学会特別委員会（山浦久司主査） [2015]『新しい地方公会計の理論、制度、及び活用実践』中間報告書。

## (2) 公会計を研究するために求められる知識

上述したように、公会計の研究領域は、民間企業の財務会計あるいは監査とは異なる特色がある。このため、当該研究を行う研究者には、財務会計、管理会計<sup>225</sup>、あるいは監査を基礎的な学問としたうえで、他の学問領域についての知識が求められる。

### ① 他の学問領域からの知見が反映されていること

今回の調査結果においても、財務会計論ならびに監査論を基礎的な学問として、他の学問領域からの知見を援用している研究であることが明らかになった。これについては、引用している参考文献から確認している。すなわち、公会計を研究するための他の学問領域としては、たとえば、財政学、行政学、行政法、財政法がある。

### ① わが国の公的部門における制度上の枠組み

また、上述した学問領域を踏まえたうえで、以下の関連法令に基づく制度上の枠組みを理解する必要がある。というのも、わが国の中央政府・地方自治体においては GAAS および GAAS が存在していないことを述べたが、以下の関連法令を根拠に、官庁会計に基づく情報が作成され、監査が実施されているからである（図表VII-6-4）。

図表VIII-6-4 わが国の公会計・公監査に係わる諸関連法令

|       |                                    |
|-------|------------------------------------|
| 中央政府  | 財政法                                |
|       | 会計法                                |
|       | 国有財産法                              |
|       | 物品管理法                              |
|       | 特別会計法                              |
|       | 独立行政法人通則法                          |
| 地方自治体 | 地方自治法                              |
|       | - 地方自治法施行令                         |
|       | - 地方自治法施行規則                        |
|       | 地方財政法                              |
|       | - 地方財政施行令                          |
|       | 地方公共団体の財政の健全化に関する法律<br>(通称、財政健全化法) |
|       | 地方公営企業法                            |
|       | 地方独立行政法人法                          |

## (3) 小括

ここで分析結果を踏まえた上で、2つの観点から、当該研究領域に携わる女性研究者の展

<sup>225</sup> 今回の調査結果では、サンプル数が少なかったために、財務会計論と監査論をベースにした研究について分析せざるをえなかったが、現状では、管理会計のアプローチに基づく、公会計の研究も進められている。

望と課題をまとめたい。

第一に、調査結果では、規範的研究、記述的研究、事例研究が多く、GAAP ならびに GAAS に係わる規範的研究は少ないことを示した。これは GAAP 及び GAAS がわが国の公的機関においては、存在していないことによるものである。もっとも、近年、新地方公会計システムが導入されたことにより、これに係わる GAAP についての規範的な研究も必要になることが推測される<sup>226</sup>。

第二に、調査結果は、財務会計、監査論、そして管理会計論（財務管理論）を基礎的な学問として、他の学問領域からの知見が反映された研究であることを示した。諸外国においては、GAAP あるいは GAAS が存在しているが、諸外国とは、関連法令が異なっており、制度上の枠組みも異なっている。それゆえ、わが国の公的部門との比較研究を実施するにあたっては、それぞれの制度上の枠組みを理解し、検討することが求められる。

最後に、これらの研究領域の研究者の育成の観点からすると、他の学問領域についての知見をどのように育成していくかが、今後の課題となると考える。

（石川 恵子）

## 7 税務会計領域における女性会計研究者の研究の特色

本節では、税務会計領域における女性会計研究者の研究の特色を明らかにする。

今回の質問票調査に回答いただいた女性会計研究者のうち、代表論文に税務会計の論文が含まれた回答者は 4 人であり、著作数は 7 篇であった。全領域（224 篇）に占める割合は、2.7%である。

### (1) 税務会計領域における研究方法の特色

研究方法について結果を見ると図表Ⅷ-7-1 のようになる<sup>227</sup>。すべての論文が研究方法として記述的研究を用いており（7 篇）、他の研究方法は記述的研究との組み合わせで用いられている（規範的研究との組み合わせ 2 篇、実証研究との組み合わせ 1 篇、歴史研究との組み合わせ 1 篇）。単独で採用された研究方法は記述的研究だけ（2 篇）である。事例研究の採用はなかった。

この集計は質問票調査に回答した女性会計研究者の代表論文に限ったものだが、税務会計全体の傾向とも整合的であろうと考えられる。

税務会計領域には、法令の評釈研究や、新法が実務へ与える影響、税務署や国税庁通達の整理など、記述的研究と親和性の高いテーマが存在する。他の領域、たとえば管理会計

<sup>226</sup> 本節では、GAAS の議論を省略したが、地方自治体の GAAS については、現在のところ存在していない。地方自治体の監査（監査委員監査・外部監査）については、地方自治法を根拠に実施されている。

<sup>227</sup> 本節の執筆においては、大沼宏先生（東京理科大学）と岡野和子先生（東北学院大学）に御監修をいただきました。ここに記して感謝いたします。

領域に多いインタビューないし質問票調査を用いた事例研究や、財務会計領域でみられるようなアーカイバルデータを用いた実証研究といった手法は主流ではない。事例研究については、たとえ研究者が税理士資格を持ち個別事例を把握していたとしても、守秘義務の観点からその公表が困難だという事情もあると予測される。

たとえば企業の税務データについては日経 Financial QUEST で収集可能であり、また租税訴訟の判例を国税庁ホームページにおける「税務訴訟資料」<sup>228</sup>から取得することができるので、研究方法から考えればいまだフロンティアの多い領域だと言えるかもしれない。

図表Ⅷ-7-1 税務会計領域の研究手法と研究者数（のべ数）

| 研究方法  | 論文数 | 研究者数 |
|-------|-----|------|
| 記述的研究 | 7   | 4    |
| 規範的研究 | 2   | 1    |
| 実証研究  | 1   | 1    |
| 歴史研究  | 1   | 1    |
| 事例研究  | 0   | 0    |
| 分析的研究 | 0   | 0    |
| 実験研究  | 0   | 0    |
| その他   | 0   | 0    |
| 合計    | 11  | 7    |

## (2) 税務会計領域における研究テーマならびに研究方法の特色

調査対象になった 7 篇の論文が扱った研究テーマは、組織再編、タックス・マネジメント、租税制度に大別することができる。組織再編は 2 篇、タックス・マネジメントは 1 篇、租税制度は 4 篇だった（図表Ⅷ-7-2）。税務会計領域では、諸外国の税制を取り扱う「国際課税」も比較的取り扱われることが多いテーマとのことだったが、今回の対象論文には含まれていなかった。各研究テーマと、それぞれが採用した研究方法とのクロス集計表を図表Ⅷ-7-3、図表Ⅷ-7-4 に載せる。

図表Ⅷ-7-2 研究テーマと論文数

| 研究テーマ       | 論文数 | 割合    | 研究者数 |
|-------------|-----|-------|------|
| 租税制度        | 4   | 57.1% | 2    |
| 組織再編        | 2   | 28.6% | 1    |
| タックス・マネジメント | 1   | 14.3% | 1    |
| 計           | 7   | 100%  | 4    |

<sup>228</sup> <http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryoo/> 2016年7月2日アクセス。



図表Ⅷ-7-3 研究テーマと研究方法

|             | 記述的 | 規範的 | 実証 | 歴史 | 事例 | 分析的 | 実験 | その他 | 計 |
|-------------|-----|-----|----|----|----|-----|----|-----|---|
| 租税制度        | 1   | 0   | 0  | 1  | 0  | 0   | 0  | 0   | 2 |
| 組織再編        | 2   | 2   | 0  | 0  | 0  | 0   | 0  | 0   | 4 |
| タックス・マネジメント | 1   | 0   | 1  | 0  | 0  | 0   | 0  | 0   | 2 |
| 合計          | 4   | 2   | 1  | 1  | 0  | 0   | 0  | 0   | 8 |

図表Ⅷ-7-4 研究テーマと研究方法 2つの組み合わせ

| 研究方法の組み合わせ  | 記述的 | 記述的 | 記述的 |
|-------------|-----|-----|-----|
|             | +   | +   | +   |
|             | 規範的 | 実証  | 歴史  |
| 租税制度        | 0   | 0   | 1   |
| 組織再編        | 2   | 0   | 0   |
| タックス・マネジメント | 0   | 1   | 0   |
| 合計          | 2   | 1   | 1   |

### (3) 小括

アンケートに回答頂いた女性会計研究者の代表論文から見た傾向を小括する。研究テーマとしては、租税制度、組織再編、タックス・マネジメントが扱われていた。研究方法としては記述的研究が多く、他の研究方法の採用は記述的研究との組み合わせである。これは女性会計研究者だけではなく税務会計領域全体の傾向とも整合的だと考えられる。

(田中 優希)

## 8 会計史領域における女性会計研究者の研究の特色

本節では、会計史領域における女性研究者の研究の特色を明らかにする。清水 [2013]は、チポッラの経済史の定義を参考にして、「会計史とは、変更不可能な過去の事象に目を向け、史料を所与としながらも史料に裏付けられる範囲で会計学上の問題設定を行わなければならない……。史料収集に加え史料批判を行い、さらに固有性と特殊性という側面から特定の事象についての歴史を再構築する必要がある（清水 [2013] 177-178 頁、徳橋訳 [2001] 7-130 頁）」と述べる。そこで、本節では、上記のような清水 [2013]における会計史のあり方を参考にして、歴史の（再）構築を目的として、おそらく上記のような手順を取りながら、過去の会計の事象について考察している論文を会計史領域の論文として分析することにした<sup>229</sup>。このようにして会計史領域に分類された論文は、論文数で述べると 20 篇

<sup>229</sup> わが国では、1982年、「日本会計史学会」が設立され、1983年には同学会の学術誌『会計史学会年報』が発刊され、会計史が会計学の一領域として確立していると考えられることから、理論的研究では会計

となり、回答者数で述べると 9 人となった。全領域 (224 篇) に占める割合は 8.9%である。なお、いずれの論文も 2004 年以降に発行されたものであった<sup>230</sup>。

本節の構成は次のとおりである。わが国における会計史研究の傾向に関する最近の先行研究を整理した上で、会計史領域における女性研究者がどのような研究テーマ（ただし、会計史領域では、財務会計史や管理会計史等、他の節に比較して大きな基準で研究テーマの分類を行ったため、以下では、「研究テーマ」という用語の代わりに、「研究領域」という用語を使用する。）を取り扱っているのかについて分析し、先行研究の結果と比較する。次に、他の節と同様に、会計史領域における女性研究者がどのような研究方法を採用しているか、さらに研究方法と研究領域との組み合わせについても分析する。最後に、清水 [2013]を参考にして、会計史領域における女性研究者がどのような史料を利用して研究しているのかについても分析する。

会計史領域における女性研究者の研究の特徴は以下の 3 点に要約される。

- ・ 会計史領域の女性研究者の代表論文は、簿記を研究領域とするものが多い。
- ・ 会計史領域の女性研究者の代表論文では、研究方法として、歴史研究および記述的研究を採用しており、さらにその多くが事例研究も採用している。
- ・ 会計史領域の女性研究者の代表論文は、会計記録や財務（諸）表を史料として利用する実務史に分類されるものが多い。

#### (1) 日本における会計史研究の傾向に関する先行研究

日本における会計史研究の傾向に関する最近の研究として、清水 [2013]、中野他 [2013]；[2015]があげられる。

清水 [2013]は、日本の財務会計における歴史研究の動向を明らかにすることを目的として、1978 年から 2008 年の（『会計史学会年報』は 1982 年から 2008 年の）『會計』、『会計史学会年報』、『*The Accounting Historians Journal*<sup>231</sup>に掲載された財務会計における歴史研究に該当する論文（研究論文）を分析し、論文数の推移および利用された史料の傾向を示しながら、日本の研究は、研究対象地域が日本と欧米に限定されており、研究領域は簿記と財務会計から離れたものが少なく、さらに、多くの論文が功利主義的な伝統的アプローチに依拠していると述べている（清水 [2013]）<sup>232</sup>。

一方、中野他 [2013]は、日本における会計史研究の特質を明らかにすることを目的として、1982 年から 2008 年の『会計史学会年報』に掲載された論文（研究論文）を研究領域

---

史を領域の 1 つに含めることにした。

<sup>230</sup> このうち発行年が 2010 年以降の論文は 15 篇であった。

<sup>231</sup> アメリカの *The Academy of Accounting Historians* の機関誌であり、会計史研究にかかわる最初の国際的ジャーナルである（中野他 [2015] 2 頁）。

<sup>232</sup> 清水[2013]は、「[AAA の会計史委員会による報告書 (AAA [1970]) では、]会計史を「環境や社会的要請に応じた会計思想、実務、制度の発展の研究 (53 頁) であると定義し、会計史の功利主義的な側面と、歴史の問題解決に対する有用性が協調されるのである。功利主義を強調する研究は、必然的に過去から現在への変化を発展ととらえるアプローチをもたらず (186 頁) (□筆者加筆)」と述べている (Cf. 清水 [2015])。

別分類基準、地域別分類基準、時代別分類基準という 3 つの基準で分析し、その分析結果を、中野他 [2009]において同様の基準で行われた『會計』の分析結果と比較している。研究領域では、書評・資料・翻訳その他を除けば、財務会計と簿記が多く、地域をみれば、日本、アメリカ、イギリスが多く、時代については、近代、現代、近代~現代が多いことを示している(中野他 [2013])。また、中野他 [2015]は、*The Accounting Historians Journal* および *Accounting History*<sup>233</sup>に掲載された論文(研究論文)の論題と要約を分析し、その傾向を検討した上で、中野他 [2013]等における日本の傾向との国際比較を行っている(中野他 [2015])。

## (2) 会計史領域の研究領域の特徴

中野他 [2013]では、会計学を構成する主要な研究領域を、総説、基礎理論、簿記、財務会計、原価計算、管理会計、監査、国際会計、税務会計、公会計・非営利組織会計(以下、「公会計」と略す)、情報会計、会計教育、会計専門職業、会計関連法規等、伝記・人物評等、評・資料・翻訳その他、に分類している(中野他 [2013] 20-21 頁)。

この分類に従い、会計史領域における女性会計研究者の代表論文を分類したところ(中分類)、論文数では、簿記を研究領域とする論文が 10 篇(43.5%)、財務会計を研究領域とする論文が 6 篇(26.1%)、原価計算を領域とする論文が 3 篇(13.0%)、公会計を領域とする論文が 2 篇(8.7%)、管理会計および会計教育を研究領域とする論文がそれぞれ 1 篇ずつ(4.3%)であり、簿記を研究領域とする論文が最も多かった。なお、複数の研究領域を扱う論文が 3 篇あり、具体的には、財務会計と原価計算を研究領域とする論文が 1 篇、管理会計と原価計算を研究領域とする論文が 1 篇、簿記と公会計を研究領域とする論文が 1 篇ある。

研究者数でも、簿記を研究領域とする研究者が 5 人、財務会計を研究領域とする研究者が 3 人、公会計を研究領域とする研究者が 2 人、原価計算、管理会計、会計教育を研究領域とする研究者がそれぞれ 1 人ずつおり、簿記を研究領域とする研究者が最も多かった。なお、複数の研究領域を扱っている研究者が 3 人おり、具体的には、財務会計、原価計算、管理会計を研究領域としている研究者が 1 人、簿記と公会計を研究領域としている研究者が 1 人、簿記と財務会計を研究領域としている研究者が 1 人いる(図表Ⅷ-8-1 参照)。

以上のことから、わが国における女性会計研究者の会計史研究の特徴として、簿記を研究領域とする論文や研究者が多いことがあげられる。先行研究である中野他 [2013]における『会計史学会年報』に掲載された論文等の分析結果によると、簿記を研究領域とする論文の割合(22%)は、財務会計(26%)、書評・資料・翻訳その他(24%)に続いて高くなっており<sup>234</sup>、今回の結果は、わが国の会計史研究における簿記に対する関心の高さを際立

<sup>233</sup> オーストラリア・ニュージーランド会計・財務学会(The Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand)の機関誌である(中野他 [2015] 2 頁)。

<sup>234</sup> 中野他 [2013]における分析結果は、財務会計 26%、書評・資料・翻訳その他 24%、簿記 22%、総説 8%、管理会計 6%となっている(32 頁)。なお、中野他 [2015]は、*The Accounting Historians Journal*、

たせる結果となっている。中野 [2012]によると、『會計』の創刊以来、掲載件数で見れば、「簿記」の歴史研究が、全期間を通じて、特にわが国の会計史研究の「萌芽期[1917-1943年]」と「離陸期[1949-1980年]」において圧倒的多数を占める」(16頁)とされ、また「わが国における[簿記を含む]「会計」の歴史研究は、その起点を複式簿記に代表される洋式簿記の導入期に措定するとしても、会計の他の研究領域と比べて劣らない歴史を有しており、研究成果も相当に蓄積されている」(19頁)とも述べられており([ ]筆者加筆)、このような研究環境は簿記に関心を持つ研究者の育成や彼らの簿記を研究領域とした論文執筆を促してきたと考えられる。

さらに、簿記を研究領域とする論文10篇におけるキーワードのうち最も多かったものは(小分類)、和式帳簿であった<sup>235</sup>。清水 [2013]では、日本の会計史分野に期待される課題として、「会計史関連学会は国際化を進めており、非英語圏諸国の会計史研究を以前よりも積極的に受け入れている。そのため、日本の経験のもつ独自性、すなわち江戸時代以前には複式簿記が普及せず、日本固有の簿記システムがそれぞれの商家で用いられる時期が長く続き、逆に明示時代に入ると複式簿記の導入が、西洋化のプログラムの一環として行われたという過程は、日本人研究者が大きな貢献をなす可能性をもつ領域であろう」(187頁)と述べられており、今回の結果はこの展望に沿うものとなっている。

図表Ⅷ-8-1 会計史領域の研究テーマと研究者数

| 研究テーマ (研究領域) | 論文数 | 割合    | 研究者数 |
|--------------|-----|-------|------|
| 簿記           | 10  | 43.5% | 5    |
| 財務会計         | 6   | 26.1% | 3    |
| 原価計算         | 3   | 13.0% | 1    |
| 公会計          | 2   | 8.7%  | 2    |
| 管理会計         | 1   | 4.3%  | 1    |
| 会計教育         | 1   | 4.3%  | 1    |
| 計            | 23  | 100%  | 13   |

(注) 複数の研究領域を選択した回答者がいるため、会計史領域の論文数および研究者数と一致しない。

### (3) 会計史領域の研究方法の特徴

会計史領域における女性研究者の研究方法については(大分類)、代表論文20篇全てにおいて、記述的研究および歴史研究が採用されている。さらにそのうち14篇において事例研究も採用されている。なお、事例研究を採用している論文は簿記および財務会計の研究領域に分類された論文であった(図表Ⅷ-8-2、Ⅷ-8-3、Ⅷ-8-4参照)。

会計史領域における女性研究者の論文全てにおいて、記述的研究と歴史研究が採用され

*Accounting History*に掲載された研究論文の分析から、海外の簿記に対する関心が、日本と比較して、低いことに触れている(8頁)。

<sup>235</sup> 全体の研究領域において、日本・近代を研究対象地域と時代としている論文は20篇中7篇であり、このうち簿記の研究領域に分類されたものは4篇であった。

ているのは、前述したように、会計史という研究領域が、歴史の（再）構築を目的として、歴史的な事象・事実を扱い、固有性と特殊性という側面から特定の事象について歴史を叙述する領域であるためだと考えられる。また、記述的研究および歴史研究に加えて、事例研究を採用している論文が多いのは、後述するように、企業等の会計記録や財務（諸）表を研究対象とした論文が多いため、これらは「特定の企業ないし産業を対象として特定の会計現象の背景を析出（『中間報告書』 35 頁）」しようとしているからであると考えられる。なお、会計史領域における女性研究者の代表論文には、研究方法として、実証研究や規範的研究を採用している論文はなかった。

図表Ⅷ-8-2 会計史領域の研究手法と論文・研究者数（のべ数）

|       | 論文数 | 研究者数 |
|-------|-----|------|
| 記述的研究 | 20  | 9    |
| 歴史研究  | 20  | 9    |
| 事例研究  | 14  | 5    |
| 規範的研究 | 0   | 0    |
| 実証研究  | 0   | 0    |
| 分析的研究 | 0   | 0    |
| 実験研究  | 0   | 0    |
| その他   | 0   | 0    |
| 計     | 54  | 19   |

図表Ⅷ-8-3 研究テーマと研究方法 2 つの組み合わせ

|      | 記述的<br>+<br>歴史 |
|------|----------------|
| 原価計算 | 3              |
| 公会計  | 2              |
| 簿記   | 1              |
| 財務会計 | 1              |
| 管理会計 | 1              |
| 会計教育 | 1              |
| 計    | 9              |

図表Ⅷ-8-4 研究テーマと研究方法 3 つの組み合わせ

|      | 記述的<br>+<br>歴史<br>+<br>事例 |
|------|---------------------------|
| 簿記   | 9                         |
| 財務会計 | 5                         |
| 計    | 14                        |

#### (4) 研究対象とされる史料の種類（視点）の傾向

清水 [2013]は、「経済史の概念をそのまま適用すれば、史料は一次史料が重要視されなければならない。会計に起こった事実を反映する一次史料として、会計記録などの文書資料が想定されるだろう。すなわち経済史の定義を敷衍して論ずれば、会計における歴史研究とは、会計実務史が措定されることになる。・・・しかしながら、会計実務史は会計史の一部にすぎない。・・・本質的に記録を伴う会計的行為には一定の知識が必要となる。多くの場合には組織的な記録が行われるため、そこに規則が発生し、説明のための理論や学説が生じた。会計学史、あるいは会計学説史は会計史の一領域をなし、その学説研究との境界線は明確ではない。また、規則が単一の企業体を超えて規範性をもつとそこに制度が生まれ、制度史も会計史研究の一領域となる。さらに、会計知識が高度化すると専門職（プロフェッション）が会計実務の担い手として現れ、その歴史もプロフェッション史として会計史に含まれる」（178 頁）と述べ、会計史研究は、利用される史料の種類に従って、会計記録や財務（諸）表等を利用する実務史、簿記教授本や財務会計教科書・論文を利用する理論史、法律・判例や会計基準を利用する制度史、議事録等を利用（して専門職の史的展開を研究）する実務家史（プロフェッション史）、に分類できると述べる<sup>236</sup>。

そこで、本節では上記のような清水 [2013]の分類を参考にして、研究された史料の種類による分類も試みた。論文数で見れば、実務史を研究していると分類された論文が 12 篇あり、最も多かった。これに続いて、理論史を研究していると分類された論文が 8 篇であり、制度史を研究していると分類された論文が 1 篇であった。また、研究者数で見れば、実務史を研究していると分類された研究者が 5 人おり、最も多かった。これに続いて、理論史を研究していると分類された研究者が 3 人おり、制度史を研究していると分類された研究者が 1 人いた（図表Ⅷ-8-5）。

前述したように、歴史研究では、起こった事実を反映する一次史料が重要視され、会計史研究では会計記録等が想定される（清水 [2013] 178 頁）。したがって、会計史研究では実務史を取り扱うものが多くなるため、今回の結果はこれを反映したものとなっている。さらに述べるならば、実務史を研究している論文については、その全てが、主な研究対象として、一次史料を研究していた<sup>237</sup>。インターネットの普及等に伴い資料検索や資料収集が容易となってきたことに加え、会計史研究の先駆者達が実際の会計記録を確認するという事実認識の重要性を意識しこれを発信してきたこと等が<sup>238</sup>、このような一次史料を用いた研究を定着させることにつながったと考えられる。

<sup>236</sup> 清水 [2013]によると、当該分類は「日本で行われている研究をある程度前提として、研究の対象をそれぞれの領域で利用されるであろう史料と関連させながら」（183 頁）行われたものである。

<sup>237</sup> 清水 [2013]では、『会計史学会年報』に掲載された研究論文での一次史料を用いた研究割合が、*Accounting Historians Journal*に掲載された研究論文におけるその割合よりも高いことを示している（185 頁）。

<sup>238</sup> 中村 [1973]は、「[原価計算発達史において、]第 2 の接近法[一次資料を用いた実務史研究]による業績は、1970 年を境にして増大した。これは従来にみられなかった新しい傾向であるが、むしろこの接近法こそ[出版された過去の簿記書を出発点として、その技術内容の変遷過程を追尾しようと意図するものよりも]正道なのである（[]は筆者加筆）」（17 頁）と主張する。

最後に、たとえ研究者が固有性と特殊性という側面から特定の事象について歴史を叙述するという立場に立ち、例えば実務史を主に検討していたとしても、その検討結果を理論史、制度史、実務家史の検討結果と照らし合わせて、つまり複数の視点から議論して、当該論文の結論の一般化を図る、あるいはその事象の特殊性を明示することは重要である<sup>239</sup>。このことは理論史、制度史、実務家史を主に研究する場合にも当てはまる<sup>240</sup>。今回、代表論文を分析した限り、当時の経済状況の検討を行った上で会計（の役割）を議論しているものは含まれていたが、実務史、理論史、制度史、実務家史の複数にわたって研究し（そしてそれらをあわせて検討し）ていると分類された論文はなく、さらに研究者もいなかった。分析対象とした論文数が少なく、さらに女性研究者の論文のみを分析したため、これを女性研究者の傾向と結論づけるのではないが、今回の結果から多様な史料を検討しているという明らかな傾向を見いだすことはできなかった。多様な史料の検討結果を用いて複数の視点から議論し、結論の一般性あるいは特殊性を検討することは、今後一層望まれると考えられる<sup>241</sup>。

図表Ⅷ-8-5 研究された史料に基づく分類

|     | 論文数 | 研究者数 |
|-----|-----|------|
| 実務史 | 12  | 5    |
| 理論史 | 7   | 3    |
| 制度史 | 1   | 1    |
| 計   | 20  | 9    |

## (6) 小括

本節では、会計史領域における女性会計研究者の研究の特徴を考察してきた。分析対象となった論文数が少なかったため一般化は難しいかもしれないが、特色をまとめる。

<sup>239</sup> 保城 [2015]は、「分析の対象とする歴史現象をほかの時代や地域と比較し、相対化することで、当該対象のユニークさやほかの現象との同質性、あるいはいままで見過ごされてきた重要な条件が明らかになる可能性が高い。・・・[そのためには、]自分の研究対象をほかの対象と比較したり、何らかの仮説や理論的見地を持ってそれら対象に接したりする柔軟性が必要とされる」(20頁)と述べている。

<sup>240</sup> 桑原 [2008]は、理論史とともに実務史を研究する意義について「本書は文献史的研究のアプローチを中心としているが、従来の文献史研究と異なるのは第一次世界大戦期以降充実している経済統計数値や企業データ、数社の実際の企業の Annual Report を利用している点にある。このことによって当時の会計論者の主張や企業の会計処理の妥当性や一般性を裏付けることが部分的にできたと思われる」(ii頁)と述べ、さらに、桑原 [2011]は、会計文献を対象とした文献史的研究のアプローチであっても、企業の帳簿や決算書を対象とした資料史的研究のアプローチであっても「文献や資料だけでは会計史研究とはいえず、そこで明らかになった特徴や変化の要因を理論面・制度面・実務面や社会経済的背景を踏まえて考察しなければ、本当に意味での会計史研究にはならない。・・・会計史研究というのは、単なる一つの側面だけでなく、複数の側面や因果関係を明らかにすることだといえる」(18-19頁)と述べている。

<sup>241</sup> 岡野 [1995]は、多様な史料を研究する意義について「個別企業の実務資料だけでなく、様々な史料の探索を通じて得られた新たな「分析視角」などをオープンにし、他の論者による批判的考察と対決することによって、その客観性を獲得する努力を続けることが歴史家に課せられた使命であるといえる。」(37頁)さらに、管理会計の実務史について、史料を新しい視点からみることは重要であるが、「その場合においても、古い皮袋、つまり当時の社会経済的背景の中から当該史料の「含意」を探ることがその前提となる」(49頁)と述べている。

会計史領域の女性研究者の代表論文は簿記の研究領域に分類されるものが多く、さらに述べるならば、その多くが和式帳簿について研究していた。このことは、女性研究者がわが国における複式簿記導入の特殊な背景について発信することに貢献している（将来、貢献する可能性がある）ことを示唆すると考えられる。

次に、会計史領域の女性研究者の代表論文は、研究方法として、歴史研究および記述的研究に加えて、事例研究を採用していた。要因として、会計記録や財務（諸）表等の史料を研究する実務史に分類される論文が多いことがあげられる。さらに、実務史に分類された論文全てが一次史料を利用していた。

一方で、今回の代表論文の分析では、実務史、理論史、制度史、実務家史の複数にわたって研究しそれらをあわせて検討しているという明らかな傾向を見いだせなかった。会計史研究では、多様な史料の検討結果を用いて複数の視点から議論し、結論の一般性あるいは特殊性を検討することは重要であり、これは今後一層望まれると考えられる。

（澤登 千恵）

## 9 総括

以上、第Ⅷ章では女性研究者の代表論文を、財務会計領域、管理会計領域、監査領域、環境会計領域、公会計領域、税務会計領域、会計史領域に分類して<sup>242</sup>、研究方法、研究テーマ、キーワードにもとづいて特色を導いた。

検討の結果、財務会計領域の研究者は基礎研究に注力している、または志向している傾向があり、管理会計領域はマネジメント・コントロールや管理会計実務に直結した研究が行われていることが分かった。監査領域は、内部統制よりも財務諸表監査を選択した論稿が多い。環境会計領域と公会計領域は、社会的ニーズに要請された研究主題となっていた。この点は、基礎研究を志向する財務会計と対照的である。税務会計は実務を反映した主題が含まれていた。会計史領域は、会計記録や財務（諸）表を資料とした実務史と制度史が多く、簿記に関する論稿はこの領域に含まれた。詳しくは、各節で言及しているので参照していただきたい。

1 篇 1 篇の論稿は、それが執筆された時代背景、研究者個人の問題意識、あるいは研究者が活動している研究者コミュニティから与えられた研究課題、先行研究から受けた知的刺激、研究者個人が掲げる研究目標など様々な要素や環境が相乗していると考えられる。そうした複合的な要素の関係性や、それらが代表論文に与えた影響は、本スタディ・グループの目標ではなく、むしろ実際に論文を読むことで女性研究者が執筆した論稿の特色をできる限り客観的に描き出そうとした。

<sup>242</sup> 第Ⅷ章実証的研究では、財務会計、管理会計、監査、税務会計、その他、の分類になっているため、環境会計、公会計、会計史の特徴は扱っていない。これらについては、理論的研究において言及している。



本章序論で述べたように、本スタディ・グループの目標のひとつに、「わが国における女性研究者の研究面での課題を明らかにすること」があった。そこで、以下では女性研究者の代表論文の特色と克服すべき課題に焦点をあてて、総括する。

- ① 発表媒体：第Ⅷ章での検討の結果、女性研究者が抱える課題には次のものがある。それは、女性研究者の代表論文の発表媒体は、所属機関等の研究紀要に大きく依存している、ということである<sup>243</sup>。むろん、論稿の発表媒体が国内の所属機関だからといって、学会誌や研究紀要以外の論文集と比較して劣ることは決してない。しかしながら、先行理論や制度の再構築に貢献していくという、研究本来の目標に照らせば、研究成果を広く研究者コミュニティと共有していくために、より論文のサーキュレーション（流動性）が高い学会誌や伝統ある学術誌などの発表媒体で研究成果を公表できる準備ができていの方が良いだろう。ひとつの発表媒体に依存しすぎないことが望まれる。
- ② 研究方法：女性研究者の研究方法は、領域に係わらず、記述的研究単独であるか、記述的研究と他の研究方法との組み合わせが多い<sup>244</sup>。財務会計領域は、規範的研究を志向している、または規範的研究をしている代表論文の存在感が大きい結果となった。ここで、研究方法によって優劣があると述べているわけではないことに留意していただきたいのだが、代表論文を手にとって読んでみた結果、規範的研究を含む研究は、問題提起と解明プロセスが明快であった。この点は、下記の③と関連する。一方で財務会計領域は、実証研究を研究方法として採用する代表論文が環境会計領域、監査領域の女性研究者と比べるとさほど多くない。将来に期待したい。

管理会計領域は、事例研究との組み合わせが多い。これは、管理会計研究者はより先進的な研究サイトやフィールドをもっていること、企業実務とともに発展する研究領域である領域固有の属性が影響しているかもしれない。事例研究に強みをもつという意味では現在は特色であろうが<sup>245</sup>、時代の変化とともに課題に転じる可能性を含んでいる。

- ③ 研究目標：代表論文は、どの論稿も女性研究者の労作であり、アカデミック・ワークに広がりがあることが確認された。財務会計領域を例にとって述べると、論稿のなかには研究成果を導出することによって、先行研究や先行する理論や会計原則、会計基準、会計制度、さらには会計実務にどのように影響を与えようとしているのか（すなわち再構築しようとしているのか）に濃淡があったのは事実である。研究者自身が研究主題や論証・検証方法さらには研究成果をどの範囲での波及効果を視野に入れているかが重要なのではないか。

理論的研究は以上のようにまとめられる。さらに補足すると、実証的研究において、国内の学術雑誌への論文掲載を目標としている研究者は国内学会での報告も目標としている

<sup>243</sup> 詳しくは、第Ⅷ章図表Ⅷ-1-2を参照されたい。

<sup>244</sup> ただし、環境会計領域と監査領域にはこの傾向は当てはまらなかった。

<sup>245</sup> 第Ⅷ章6節に、専門分野別に採用する研究方法に関する分析結果が掲載されている。

研究者が多いという結果が確認された。この結果は、理論的研究で分かったことと整合的である。なぜなら、理論的研究では女性研究者の多くは国内での研究成果の公表がメインとなっており、その目標の達成度は高い、ということが論稿を通読した結果確認できたからである。

研究方法については客観性、主観性の観点からも付言しておく。理論的研究においては、その代表論文が用いた研究方法が何であるかを、読み手である委員が第三者的に判断した。他方、実証的研究では、第1回および第2回調査に回答者自らが自身の著作や論稿に用いた研究方法を書き込んだものを集計した。つまり、用いた研究方法の判断の視点に違いがあり、理論的研究では研究方法を読み手が客観的に判断しており、実証的研究では論稿の執筆者が主観的に判断した。違いが表れたのは、分析的研究と実証研究においてであった。例えば財務会計領域では客観的に論稿を読んだ結果、分析的研究を採用した論稿はわずか3篇に留まった<sup>246</sup>。実証的研究では、もっと多く13篇となった。この違いが生じた原因は、質問票調査で定義した分析的研究の意味が回答者に浸透していなかったことが考えられ、主観的に解釈した回答者がいたためと考えられる<sup>247</sup>。

最後に、女性研究者には、研究者となった動機を忘れないためにも研究目標を持ち続けていただきたい。研究を継続していこうとすると様々な阻害・抑制要因があるかもしれない<sup>248</sup>。しかし、蓄積した研究成果を研究者コミュニティで共有し、新しい主題や研究方法の修得をして、一層知的好奇心を開花させていくことを肝に銘じたい。

#### 【参考文献】

- 合崎堅二著 [1970]「会計学はどれだけ進歩したか」『社会科学としての会計学』中央大学出版部、第V章所収。
- 岡野浩 [1995]『日本の管理会計の展開 「原価企画」 への歴史的視座』中央経済社。
- 上總康行 [2010]「アメーバ経営の仕組みと全体最適化の研究」アメーバ経営学術研究会編『アメーバ経営学—理論と実証—』丸善、第2章所収。
- 加登豊・松尾貴巳・梶原武久編著 [2010]『管理会計研究のフロンティア』中央経済社。
- 亀井孝文 [2011]『公会計制度の改革 第2版』中央経済社。
- 木村和三郎・小島男佐夫共著 [1966]『新版 簿記学入門』森山書店。
- 桑原正行 [2008]『アメリカ会計理論発達史』中央経済社。
- 桑原正行 [2011]「会計史研究の意義—アプローチと役割—」『会計史学会年報』30 : 17-21頁。
- 斎藤静樹 [2003]「会計研究のパラダイム」『企業会計とディスクロージャー [第2版]』、東

<sup>246</sup> 第2回質問票調査で回答者が、自らが使用している研究方法が分析的研究と回答した総数は3篇以上であったという意味である。ただし、第1回と第2回質問票調査の回答者は同一ではないことに留意したい。

<sup>247</sup> そのため、例えば財務会計領域では分析的研究をもちいた代表論文は極めて少ないという結論であったが、実証的研究では一定数いるという結果になった。

<sup>248</sup> 第II章では、会計分野に限らずわが国女性研究者の現状が紹介されている。

- 京大学出版会、第 12 章所収。
- 清水泰洋 [2013] 「歴史研究の細分類」 徳賀芳弘・大日方隆編著『財務会計研究の回顧と展望』中央経済社：177-188 頁。
- 清水泰洋 [2015] 「会計史研究における視点—伝統的方法の役割—」『会計史学会年報』33：1-11 頁。
- 高寺貞夫 [1988] 「まえがき」『可能性の会計学』三嶺書房。
- 徳賀芳弘・大日方隆編著 [2013] 『財務会計研究の回顧と展望』中央経済社。
- 徳橋曜訳 [2001] 『カルロ・マリア・チポッラ 経済史への招待—歴史学と経済学のはざまへ』国文社。
- 内藤文雄 [2012] 『財務情報等の監査・保証業務』中央経済社。
- 中野常男 [2012] 「「会計」の起源とわが国における会計史研究の展開と課題」千葉準一・中野常男編著『体系現代会計学 第 8 巻 会計と会計学の歴史』中央経済社：1-29 頁。
- 中野常男・橋本武久・清水泰洋・桑原正行[2009] 「わが国における会計史研究の軌跡—『会計』に見る会計史文献の史的分析：1917 から 2008 年—」『経営研究』（神戸大学経営学研究科）No.55 (<http://www.kobe-u.ac.jp/resource/br/No.55.pdf>)。
- 中野常男・橋本武久・清水泰洋・澤登千恵・三光寺由実子[2013] 『『会計史学会年報』に見るわが国の会計史研究の特質：1983~2012 年』国民経済雑誌 208 (2)：17-38 頁。
- 中野常男・橋本武久・清水泰洋・澤登千恵・三光寺由実子[2015] 「会計史研究の国際比較」KOBE UNIVERSITY Discussion Paper Series、2015 (19)：1-38 頁。
- 中村萬次 [1973] 「原価計算発達史論」中村萬次編著『原価計算発達史論』国元書房：1-20 頁。
- 日本会計研究学会課題研究委員会『日本の財務会計研究の棚卸し：国際的な研究動向の変化の中で』中間報告書・最終報告書。
- 日本会計研究学会特別研究委員会 [2009、2010] 『環境経営意思決定と会計システムに関する研究』中間報告書・最終報告書。
- 日本会計研究学会特別委員会（山浦久司主査）[2017] 『新しい地方公会計の理論、制度、及び活用実践』中間報告書。
- 日本監査研究学会 [2006-2016] 『現代監査』第 16 号-26 号。
- 東信男 [2006] 「省庁別財務書類の課題と展望」『会計検査研究』(3)：289-301 頁。
- 平松一夫監訳 [2015] 『会計学の研究方法』中央経済社。
- 保城広至 [2015] 『歴史から理論を創造する方法』勁草書房。
- 山本清 [2005] 『「政府会計」改革のビジョンと戦略』中央経済社。
- IAASB [2013] *International Framework for Assurance Engagements*, Final Pronouncement, December.

(小津 稚加子)