

# 大手監査法人のダイバーシティ実現と公認会計士の人事業績評価における課題

首 藤 洋 志  
文教大学

田 中 克 昌  
文教大学

松 井 彩 子  
武蔵野大学

## 要 旨

日本の大手監査法人で監査に従事する公認会計士は、人材不足や拡大する業務範囲に起因した長時間労働が求められる環境と、クライアント・ニーズへの優先対応を重視する組織文化の中で奮闘してきた。2020 年の COVID-19 以降、ワーク・ライフ・バランスを促進するための代替勤務制度の一手段であるリモートワークが急速に普及し、国際会計研究ではリモートワークの功罪や監査品質との関連性が検討されている。しかし、人事業績評価の観点からは、リモートワークの適用において、監査法人と公認会計士、管理職（評価者）と非管理職（被評価者）の間に葛藤や矛盾がみられるようである。

本稿では、日本の監査環境における人事業績評価に焦点を当てる。本稿の目的は、大手監査法人のダイバーシティ実現に向けた取り組みと、人事業績評価を巡る議論の整理により現状と課題を浮き彫りにし、監査実務の発展にとって有意義な洞察を得ることである。そのために、2022 年 8 月から同年 10 月にかけて、公認会計士及び公認会計士の補助業務を担う監査アシスタントを対象として、38 名に対する半構造化インタビューを実施した。

検討の結果、日本の監査環境では、上司の目の届く範囲に存在し、上司の要求に即時対応できる働き方が、高い評価を与える（受ける）上で重要な要素になると認識されていることが示された。これは、人とのつながりやコミュニケーションの適時性を重視する価値観が根付いていることにより、長時間労働が評価されやすい労働環境が継続していることを示唆している。大手監査法人では、個人の多様なニーズと価値観に応じた柔軟な勤務形態を許容し、評価する仕組みを整備するとともに、主観性を極力排除し比較可能性を高めた人事業績評価ツールの開発と実践への適用が求められている。

(2024 年 3 月 31 日審査受付 2024 年 7 月 29 日掲載決定)

## I はじめに

2000年代後半以降、国際的な大規模会計事務所（通称、Big 4）は<sup>①</sup>、ダイバーシティ推進を標榜し（Broadbent and Kirkham [2008]）、職場差別や無意識のバイアスをなくす必要性の認識をますます強めてきた（Anderson-Gough et al. [2024], Buchheit et al. [2009]）。会計事務所の中で会計監査を担う監査法人では、公認会計士（以下、「会計士」という。）がサービス提供のコアであり、上司（管理職）は監査チームの部下（非管理職）のパフォーマンスを評価し（Kaplan and Reckers [1985]）、建設的なフィードバックを与える重要な役割を有する（Westermann et al. [2015]）。しかし、人事業績評価は、個人主義、ジェンダー、民族、学歴、経験等に基づく様々なバイアスの存在により主観的なものとならざるを得ないため、不正確なものになることが問題視されてきた（Bol [2011], Feldman [1981]）。

監査法人における人事業績評価は、絶えず変化する複雑な業務環境の中、功労者を理解し、会計士個人の能力に関する幅広い考え方を昇進や昇給の基準に結びつけ、仕事の適切な分配に必要な情報を収集する行為である（Anderson-Gough et al. [2024]）。ワーク・ライフ・バランス（Work-Life Balance: WLB）の重要性が共働き夫婦の増加傾向とともに高まる昨今（Cohen and Single [2001], Khavis and Krishnan [2021]）、会計士の人事業績評価は、柔軟な働き方を支援する代替勤務制度（Alternative Work Arrangements: AWAs）の整備・運用状況や<sup>②</sup>、WLB向上への取り組みの成否を評価する上で、重要な検討要素の一つである（Johnson et al. [2008]）。

長時間労働やクライアント・ニーズを最優先するBig 4の組織文化は、女性会計士のWLB

向上やキャリアアップと密接に結びつけられ（Barker and Monks [1998], Buchheit et al. [2016], Dambrin and Lambert [2008]）、AWAsは古くから女性会計士にとっての仕組みだと考えられてきた（Cohen and Single [2001]）。しかし近年、Buchheit et al. [2016]やGarnier et al. [2024]が男性会計士の育休取得（AWAs利用）の困難さを指摘するなど、会計学のダイバーシティ研究は変革を迎えつつある。このように、Big 4がAWAsの整備拡充をダイバーシティ推進と紐づけて対外的にアピールしてきた一方で、会計士はAWAsの適用をキャリアの成功にとって不利に働くと考えている現状がある（Dambrin and Lambert [2008], Johnson et al. [2008]）。

また、COVID-19以降、AWAsの一形態であるリモートワークの適用が監査実務に及ぼす様々な影響も研究されはじめており（Bailey et al. [2024], Ghio et al. [2023], Jenkins et al. [2024], Luo and Malsch [2023], Morris et al. [2023]）、リモートワークの適用は、人事業績評価において功罪が認められるようである（Delfino and van der Kolk [2021], Tighe [2024]）。このような組織と個人の間には存在する人事業績評価を巡る葛藤や矛盾を含む緊張関係に対して、国際会計研究では欧米諸国を中心に研究成果が蓄積されてきたものの、筆者らの知りうる限り、日本の会計士の人事業績評価に対して正面から取り組んだ研究は少なく（松原 [2019] 参照）、COVID-19以降の研究は見つけられていない。

したがって、本稿では、日本の大手監査法人のダイバーシティへの取り組みと人事業績評価を巡る諸問題の整理により、COVID-19以降の人事業績評価の現状と課題を浮き彫りにし、監査実務の発展にとって有意義な洞察を得ることを目的とする。そのために、2022年8月

から同年 10 月にかけて、日本の大手監査法人に所属する会計士及び会計士の補助業務を担う監査アシスタントを対象に、38 名に対する半構造化インタビューを実施した<sup>3)</sup>。

本稿は以下、次のように構成される。第Ⅱ節では研究の背景と文脈を確認する。第Ⅲ節では先行研究レビューとリサーチ・クエスションの導出を行う。第Ⅳ節ではリサーチ・デザインを説明し、第Ⅴ節では研究結果を概観する。第Ⅵ節では研究結果を踏まえて議論を発展させる。最後の第Ⅶ節では検討結果を要約し、本稿の貢献、限界及び将来的な研究課題に言及する。

## Ⅱ 研究の背景と文脈

### 1. なぜ、日本の会計士を研究対象にするのか？

ダイバーシティやジェンダーを中心テーマとする既存の会計学研究は、欧米諸国、オーストラリア、中国などに集中している。しかし、Komori ([2008], p.508) が指摘するように、「研究者がこの単一の社会的文脈に集中することは、会計における女性の役割や立場について、異なる社会的文脈には必ずしも当てはまらない過剰な一般化をしてしまう危険性がある」。日本は独特な歴史発展と社会文化的背景を有するため、日本を単なる欧米的な会計研究スタイルに当てはめるための一つのサンプルとしてみるのではなく、日本固有の事情や視点を組み込んだ多様な財務会計研究として科学的に発展させるための試みが必要である (Komori [2015], McKinnon [1984])。例えば、日本の監査環境では長時間労働が依然として問題視されている (松原 [2019])。また、日本は、欧米諸国とは異なる歴史的・文化的背景から、国際財務報告基準の任意適用に関する独自の情報を提供しているため (Miao et al. [2023])、

欧米諸国とは異なる監査環境の文脈を有する。

### 2. なぜ、ジェンダーに着目するのか？

会計学研究で古くから指摘されてきた監査法人における男性的文化の蔓延は (Anderson-Gough et al. [2005], Haynes [2017], Hooks [1992], Hopwood [1987])、日本においても例外ではないどころか、顕著である。日本公認会計士協会 (Japanese Institute of Certified Public Accountants: JICPA) によれば、日本では、会計士に占める女性比率が 16%程度に過ぎず (JICPA [2023])、大手監査法人の管理職に占める女性比率は 20%程度、最高職位であるパートナークラスになると女性比率は 10%に満たないケースもある (EY 新日本有限責任監査法人 [2023], PwC あらた有限責任監査法人 [2023], 有限責任あずさ監査法人 [2023], 有限責任監査法人トーマツ [2023])。

実際に、日本の大手監査法人は、最重要とする監査品質向上を達成するために設定した監査品質の指標の中で、ジェンダー・ダイバーシティを人事戦略上の重点項目として掲げてきた (首藤 [2023])。にもかかわらず、日本の会計士を対象としたダイバーシティ研究は限られている (Haynes [2017], Komori [2008], Tsunogaya et al. [2017])。加えてジェンダーは、国際的に関心の高い領域であるのみならず (Ghio et al. [2024])、前述の通り、監査法人の人事業績評価にとって重要な検討要素の一つである WLB や AWAs と密接な関連性を有する。したがって、日本の会計士のダイバーシティを人事業績評価と組み合わせる際に、ジェンダーの観点は重要である。

### 3. インタビュー対象者の職階

国際監査・保証基準審議会 (International

Auditing and Assurance Standards Board: IAASB) は、監査人の知識、スキル及び経験が、監査品質に重要な影響を与えることを指摘している (IAASB [2014])。先行研究では、会計士の経験に影響を与える研修、育成方法及びフィードバックプロセスの重要性が検討され (Westermann et al. [2015])、知識、スキル、資格及び経験 (年数)、並びに監査チームの構成などが監査品質に影響を及ぼすことが示唆されている (Hossain et al. [2017])。監査法人における人事業績評価は、会計士の育成やフィードバックプロセスとも関連し、管理職及び非管理職、並びに職階を区分する昇進に関連するため (Westermann et al. [2015])、本稿では、監査業務に従事し、監査チームを構成する全職階の会計士及び監査アシスタントをインタビューの対象とした。

監査アシスタントをインタビュー対象に含めた背景は、次の通りである。近年、日本では大手監査法人を中心に、監査アシスタントの採用数を増やすと同時に、その業務適用範囲を拡大することで会計士の業務負担を軽減し、会計士が専門的な判断を要する業務により注力できるような体制の整備が進んでいる (公認会計士・監査審査会 [2023])。したがって、監査業務に対する監査アシスタントの関与の方法や監査アシスタントからみた労働環境、監査チームに対する印象などの調査は、日本の監査現場を分析する上で重要な指針の一つとなる可能性がある (首藤 [2023])。

### III 先行研究レビューとリサーチ・クエスチョンの導出

#### 1. 柔軟な勤務形態とガラスの天井 (glass ceiling)

多様性の一つに、個人の価値観や家庭環境に

応じた多様な働き方があり、1990年代以降、監査法人でも AWAs の推進が必要視されてきた。Hooks [1992, p.362] は、公認会計士監査における「労働倫理と現在のビジネスの行い方を抜本的に変えない限り、代替的なワークスケジュールは、少数の従業員が利用するか、参加する従業員が重要な期限のクライアントを割り当てられない場合にのみ実現可能かもしれない」と述べた。Cohen and Single [2001] は、柔軟な勤務形態の適用が、(ジェンダーを問わず) パートナーレベルへの昇進可能性と重要なクライアントを任される可能性を低下させることを指摘した。Johnson et al. [2008] による米国の大手会計事務所に所属する経験豊富な会計士を対象とした実験研究では、柔軟な勤務形態 (フレックス・タイム及び時短勤務) の採用が、伝統的なフルタイムの労働環境や文化と矛盾していると捉えられ、キャリアの成功に不利に働くことが示唆された。

会計士の労働時間やその効率性に関する捉え方では、後知恵バイアス (hindsight bias) の人事業績評価への影響が確認されている<sup>(4)</sup>。具体的には、先行研究では、会計士がコスト予算の超過につながる追加作業を行い、追加作業により重要な虚偽表示の存在が明らかにならなかった場合、当該会計士に対する人事業績評価が著しく低くなることが示されている (Buchheit et al. [2009])。また、Johnson et al. [2008] は、AWAs の採用が、女性と比較して男性のキャリア展望にネガティブな影響を与えるというジェンダー・バイアスの証拠を見出した。さらに、管理職は主観的に業績を評価する際、自身のインセンティブや選好に反応しており (Anderson-Gough et al. [2024], Bol [2011])、「オフィスでの可視性を重視する傾向が続いている」ことから (Buchheit et al. [2016], p.56)、監査予算の厳守や男性優位、伝統的な

働き方重視等の多様なバイアスが、評価者の常識や思い込みとして主観的に染み付いていることが確認できる。このような結果、Big 4では、女性がトップレベルの管理職に昇進しづらい、いわゆるガラスの天井の存在が問題視されてきた(Barker and Monks[1998], Broadbent and Kirkham [2008], Cohen et al. [2020], Dambrin and Lambert [2008])。

## 2. リモートワーク

AWAs の一手段であるリモートワークを適用すると、時間や場所にとらわれない働き方が可能になる(Charalampous et al. [2019], Jenkins et al. [2024])。しかし、リモートワークの捉え方は、COVID-19 以前と以後で前提が大きく異なるといえる。従来、リモートワークの適用は、移動時間の削減により業務時間を捻出しやすい点や、ビジータイム(朝や夕方)でも会議に参加しやすい点など、特にワーキング・ペアレンツにとってのメリットが大きいと考えられてきた(Grant et al. [2013], 有限責任あずさ監査法人[2023])。対して、COVID-19 以降のリモートワークは、メリットを享受するために積極的に利用されるツールではなく、自宅等の固定された一つの場所に縛られた働き方を強制された意味合いが大きい(Bailey et al. [2024], Delfino and van der Kolk [2021], Jenkins et al. [2024], Tighe [2024])。

監査法人では、リモートワーク環境下において、見えない監査チームの監視目的としてネガティブに捉えられることもあるリモート会議が増え、クライアント担当者へのアクセスが制限されるためコミュニケーションが複雑化し(Bailey et al. [2024], Jenkins et al. [2024], Luo and Malsch [2023], Tighe [2024])、監査に必要な情報の入手遅延や、棚卸立会、工場及び事業所往査が実施不可になるなど、監査手

続上の重大な悪影響が生じた(Morris et al. [2023])。このような困難を伴う監査環境で、非管理職は、自身の人事業績評価のため、自発的に仕事をしているアピールをする必要性が生じ(Delfino and van der Kolk [2021])、若手スタッフは技術的な能力を示さなければならぬというプレッシャーの中で適時に上司に対して質問することを躊躇するようになった(Tighe [2024])。これらの事実は、COVID-19 以前から、リモートワーク環境における業務の評価を低くとらえる考え方(バイアス)が根強く存在することを示唆している。また、COVID-19 以降のリモートワークが、自発的に選んだ就業環境ではないことが、内発的動機付けや仕事に対する自由裁量の感覚を乏しく感じさせ、創造性や自己肯定感の低下につながっている可能性がある。

以上の議論を踏まえ、以下2つのリサーチ・クエスション(RQs)を導出する。

RQ 1: 管理職は COVID-19 以降の人事業績評価において、AWAs (特にリモートワーク) を適用した非管理職に対して、どのような影響が生じると認識しているのだろうか?

RQ 2: 非管理職は、COVID-19 以降、AWAs (特にリモートワーク) を適用することで、管理職から受ける人事業績評価にどのような影響がもたらされていると認識しているのだろうか?

## IV リサーチ・デザイン

### 1. インタビュー調査

本稿では、日本の大手監査法人に所属する会計士 32 名及び会計士の補助業務を担う監査アシスタント 6 名を対象に、半構造化インタビューを実施した。インタビューに基づくケース・

スタディは、なぜ (why) やどのように (how) を問うのに最適な研究手法であり (Yin [2018], pp.9-11), 「私的な知識を公的な知識へと変換することに役立つ」(澤邊 [2013], 265 頁)。換言すれば、「ケース・スタディによって提供され、検討される豊富な(インタビュー対象者によって語られる物語の)詳細は、新規の理論と創造的な洞察を生み出す可能性を高める」(Cooper and Morgan [2008], p.162。括弧内一筆者)。監査研究においてインタビュー調査を利用する重要な目的の一つは、監査のあるトピックに関するブラックボックスを開くことにある (Dodgson and Trotman [2022], Power and Gendron [2015])。

歴史的に、監査研究におけるインタビュー・ベースのアプローチは、経験的なアーカイブ・アプローチや実験的アプローチに比べて一般的ではなかった (Dai et al. [2019], McKinnon [1988])。なぜなら、インタビューを用いた定性的研究は、定量的研究との比較において主観的であることや一般化可能性の低さなどの観点から批判を受けることが多く (Kvale [2007], pp.84-85; 訳書, 129 頁), 研究者自身のインタビュー技術や研究手法の修得機会, 実務家へのアクセスや研究デザインの設定, インタビュー情報のコーディング・分析及び執筆時のストーリー構築, 並びに査読プロセスに際して, 様々な困難や障害を伴うためである (Dodgson and Trotman [2022])。しかし近年, 監査研究において, インタビュー手法のような定性的研究は歓迎されはじめている (Malsch and Salterio [2016], Power and Gendron [2015])。日本を含むアジアや米国では, 欧州諸国, オーストラリア, ニュージーランド, カナダに比べ, 定性的研究の蓄積が少ないため (Dai et al. [2019]), 本稿では, 日本の監査実務に焦点を当てたインタビューを実施することで, 先行研究の空白を

埋めることを試みる。

なお, 本稿を含む研究プロジェクトでは, 大手監査法人に所属する公認会計士を対象に, 基本情報の確認からはじめ, WLB, リモートワーク, 人事業績評価及び監査法人の経営理念の4つの視点からインタビュー調査を実施した。38回に渡るインタビュー時間の平均は, 公認会計士が82.4分, 監査アシスタントが57.8分である。そのうち本稿の検討対象である人事業績評価についてインタビューしたパートの平均時間は, 公認会計士が9.8分, 監査アシスタントが6.3分であった<sup>5)</sup>。

## 2. 研究対象, 選定方法及び対象者の属性

インタビュー対象者38名の選定には, 質的研究で最も頻繁に使用されるスノーボールサンプリングの手法を用いた (Biernacki and Waldorf [1981])。筆頭著者は, 大手監査法人で9年間の監査経験 (2020年退職時の職階はマネージャーであり, 監査業務や日本の監査環境に関する深い理解がある) を有する現役会計士である。そのため, 筆頭著者と個人的なつながりのある大手監査法人の知人会計士の中から, 性別, 年齢 (世代) 及び職階の異なる会計士数名をインタビュー対象者として選定し, インタビューを開始した。

対象者の職階別人数及び主要属性とそれらの割合は, 表1に示す通りである。また, 全対象者の匿名情報は Appendix にリスト化した。管理職の割合が高いのは, COVID-19前後の監査法人における働き方の実体験を有しており, 2つのRQsに対する深い洞察が得られると考えたためである。若手スタッフは COVID-19以降に入社した会計士であることが想定されるため, 比較的勤続年数の長い管理職以上の割合を増やした。なお, ジェンダーや職階を問わ

ず、異なる視点を有する様々な会計士にインタビューすることで、研究の信頼性と比較可能性

向上が期待される (Luo and Malsch [2023], Malsch and Salterio [2016])。

表1 インタビュー対象者 (38名) に関する情報の整理

インタビュー対象者の職階別人数と割合							
管理職 24名 (63.16%)				非管理職 14名 (36.84%)			
職階		人数と割合		職階		人数と割合	
パートナー		7名 (18.42%)		シニアスタッフ		5名 (13.16%)	
シニアマネージャー		7名 (18.42%)		スタッフ		3名 (7.89%)	
マネージャー		10名 (26.32%)		監査アシスタント		6名 (15.79%)	
インタビュー対象者の個人及び職務属性と割合							
項目	詳細	n	%	項目	詳細	n	%
性別	男性	13	34.21%	監査法人	A	24	63.16%
	女性	25	65.79%		B	4	10.53%
年齢	20-29	4	10.53%		C	1	2.63%
	30-39	22	57.89%		D	9	23.68%
	40-49	9	23.68%	勤続年数	1-5	10	26.32%
	50-59	3	7.89%		6-10	10	26.32%
子どもの人数	0	16	42.11%		11-15	9	23.68%
	1	10	26.32%	16-20	6	15.79%	
	2	10	26.32%	21+	3	7.89%	
	3	2	5.26%				

### 3. インタビュー対象者数、期間及び方法

インタビュー対象者の数に関して、Guest et al. [2006] によれば、インタビュー内容から導出するコーディングノートが飽和点に達して収束するまでに、12名程度の対象者が必要である。Dai et al. [2019] は、インタビューに基づく研究を多く扱う7つの主要会計ジャーナルにおいて、2000年から2014年までのインタビュー調査研究410本の平均対象者数が33.2であることを発見した。本稿では、会計士30名、監査アシスタント4名に対するインタビューを行った段階で、対象者の回答に新規性が見

られなくなり、著者間の同意により飽和点に至ったことが確認された。

会計士と監査アシスタントは、担当する業務内容や監査業務に関する知識と経験が異なるため、業務内容に関して一部異なるインタビュー・ガイドを用いた。インタビュー実施期間は、2022年8月6日から10月20日である。倫理的課題に対処するために、インタビュー対象者にはインタビュー開始前に、インタビューの趣旨や概要、個人情報取り扱いや守秘義務等に関する、インフォームド・コンセントを実施した (Kvale [2007], Chapter 3)。インタビューは、オンライン会議システムであるZoomを

使用したオンライン形式で実施した。インタビュー内容は録画のうえ、後日学生をアルバイト採用し、著者らの監督のもと書き起こし作業を行った。録画ファイルから書き起こし作業を実施しており、著者らによる書き起こし原稿の見

直し作業を実施することにより、書き起こしファイルの正確性と妥当性は担保されている。インタビュー・ガイドに記載した項目と、インタビュー中に各対象者の回答に応じて個別に行った追加質問項目は、表2に示す通りである。

表2 柔軟な働き方に対する評価のインタビュー項目

インタビュー・ガイドに記載した質問項目
管理職に対する質問（公認会計士）
—柔軟な働き方（リモートワーク等）を採用した会計士に対する評価は、どのような点を重視して行っていますか？
—会計士の柔軟な働き方（リモートワーク等）とパフォーマンスを客観的に評価するために、どのような仕組みがあればよいとお考えでしょうか？
非管理職に対する質問（公認会計士）
—柔軟な働き方（リモートワーク等）と出社では、（あえて言えば）どちらが高く評価されると感じますか？それは、なぜですか？
—監査法人において、柔軟な働き方（リモートワーク等）で実施した業務はどのように評価してもらいたいですか？
非管理職に対する質問（監査アシスタント） 公認会計士に対する質問に、以下を追加。
—評価や昇進に関して、お気づきの点がありましたらご教示ください。
インタビュー中に各対象者の回答に応じて個別に行った追加質問項目
管理職に対する質問（公認会計士）
—チームビルディングやコミュニケーション: チームビルディング、チームマネジメント能力及びクライアントリレーションを図るためのコミュニケーションスキル、もしくは監査チームの人材育成スキル・能力は、人事業績評価上、リモートワークの割合が今のようであっても適切に評価できますか？（対象者: #1, 2, 5, 6, 7, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 18, 19, 20, 22, 28）
—コミュニケーションの頻度: リモートワークにおけるコミュニケーションの頻度が少ない会計士に対する人事業績評価は、コミュニケーションの量が多く、相談事項などを多くあげてくる会計士と比べて低くなるのでしょうか？コミュニケーションの減少が、評価を行う際に弊害になると感じたことはありますか？（対象者: #5, 29）
—労働時間: リモートワークにおける作業時間管理は、どのように行っていますか？ COVID-19 以降、作業時間に対する成果物の品質を詳細に評価するようになったのでしょうか？（対象者: #7, 9, 23）
—労働時間と評価指標: 時短により勤務時間を減らす柔軟な働き方を客観的に評価するために、別の評価指針や基準を設けるべきでしょうか？昇進のことを考えたときに、時短勤務



している人は評価されにくかったり、昇進しにくかったりする問題があると認識していますが、時短勤務をしても自分の中で手の空いている時間を使って働いている人は評価がされやすくなってきたなど、何かお気づきの点があれば教えてください。(対象者：#5, 22)

---

—個性と評価指標：様々な能力や個性を持つ会計士がいる中、一律の評価は難しいと思うのですが、評価する人によってばらつきが生じざるを得ない中、大事にされている評価ポイントは何でしょうか？評価にばらつきが出る点をどのようにお考えでしょうか？（対象者：#6, 13, 21）

---

—クライアントの難易度：高度な仕事（大規模クライアント）を担当している方が評価に繋がりがやすい背景があるとのことですが、クライアント規模と業務レベルの関連性は、どの程度重視されていますか？また、そのような評価の仕方を不平等に感じることや、評価の難しさを感じることはありませんか？（対象者：#2, 14, 26）

---

—成果：進捗の報告のタイミングや監査調書を見れば、リモートワークでも評価できるとお考えでしょうか？リモートワークをしている人が対面で働いている人よりも不利な扱いを受けるといったことはないでしょうか？（対象者：#16, 22）

---

—成果の標準化：成果物を細分化して標準化する（べき）というのは、どのような意味でしょうか？（対象者：#7）

---

—（女性の）評価の受け方：産休・育休を取得する女性が昇進する際に、どのような評価目線・基準が必要だと思えますか？現状の評価制度・方法において、不利な評価を受けやすいということはありませんか？「産休・育休後に復帰した女性会計士」で、時間的な制約の面から「難易度の高いクライアントの主査になれなかったり」、「統括主査をできなかったり」した場合、その方は評価されにくくなりますか？（対象者：#1, 9, 11, 14, 26, 27）

---

—（女性の）昇進：女性管理職比率を上げようとする施策がある中で、女性会計士の方が昇進時により高く評価される、というように見られることはありますか？女性割合に対する外部からのプレッシャーが強くなったと思うのですが、それより前とそれ以降で、女性会計士のマインドセットが変わりつつある、もしくは上昇志向・キャリア志向の女性が増えつつあるという感覚はおありでしょうか？女性活躍推進という言葉を用いて管理職の女性比率を高めようとする中、多様な働き方は制度として整っているし運用面でも問題ないということですが、それを利用したがゆえに起こってしまうマインドセットの変化、キャリアに対するモチベーションの低下、（女性の方が時短や残業なし勤務を選ぶことが多くなるための）ある種諦めのような考え方が出てしまう問題は、どうすれば解決できると思えますか？（対象者：#14, 23, 27）

---

—（本人の）昇進：（直近で昇進した対象者に対して）何を評価されてストレートで昇進できたと思えますか？今、法人が重点施策として設定した特定の分野にコミットした所が、評価されやすかったという側面もあるとお考えでしょうか？（残業なしという勤務形態をとっている対象者に対し）今の働き方で上の職階への昇進は見えていらっしゃいますか？「能力のある女性は昇進してほしい」という要求があると思えますが、キャリアのゴールをどのように考えていらっしゃいますか？（対象者：#16, 19, 31）

---

#### 非管理職に対する質問（公認会計士）

—チームビルディングやコミュニケーション:リモートワークでは、自発的にとっているチーム内コミュニケーション（上司への進捗報告、後輩育成、チームマネジメント等）が上司に見えづらくなりますが、それらは適正に人事業績評価に反映されていると感じますか？（対象者：#4, 8, 24, 25, 32）

—上司とのコミュニケーションに対する不安:リモートワークの場合、質問の趣旨がうまく伝えられなかった結果、上司に余計なストレスをかけ、心配を感じさせてしまう可能性があるのではないか、それが評価に繋がるのではないかと、という心配をされているということでしょうか？（対象者：#3）

—ハイブリットな働き方:リモートワークと対面業務の割合は、どの程度が適切だとお考えでしょうか？同じオンラインで会議をするにしても、顔を見ながら話をするのと、電話のような形で話すのは、業務上の効果が異なるのでしょうか？（対象者：#32）

—フィードバック:上司は、終業報告などの丁寧な進捗報告をチェックしていると思いますか？適宜フィードバックを貰うなどのご経験はないですか？作業結果に対する育成のためのフィードバックはどの程度なされていますか？（自分より下の職階の人に対して、）人事業績評価としてのフィードバックをすることはありますか？（対象者：#4, 17）

—（本人の）昇進:（育休を1年間取得された方に対して）[ご自身は管理職に]昇進したいと考えていますか？（対象者：#8）

#### 非管理職に対する質問（監査アシスタント）

—評価基準の曖昧さ:評価や昇進の基準が曖昧な中、今後、制度化されていく様子がありますか？人事業績評価や待遇面での不満や不安はありますか？（対象者：#33, 34, 36）

—リモートワークの評価基準:リモートワークであっても、出社している時と同じように評価されていると感じますか？（対象者：#37, 38）

—評価に対する不満:（リモートワークの場合、業務上工夫を凝らした点などのアピールをする場がなく、適切に評価されていないように感じるとの回答を受けて）リモートワーク中に、評価者とのチャットを通じて作業内容を説明するなどのアピールをすることは困難でしょうか？監査アシスタントの能力開発と報酬体系が上手く整備されていないという話は、問題意識として持っているのでしょうか？（対象者：#35）

—モチベーションの差:監査アシスタントの中で、モチベーションや仕事に対してどの程度真摯に向き合うかといった、レベル感や価値観が違っていると感じる事はありますか？（対象者：#37）

## 4. 分析方法

近年、会計学研究において、テキストマイニング手法の発展を背景に、企業が開示するテキスト情報を利用した研究が増加している(Bochkay

et al. [2023], Loughran and McDonald [2016], 金 [2023])。例えば、日本では、財務報告における財務・非財務情報の拡充を背景に、財務情報の趨勢分析、情報内容の可視化、監査実態を

明らかにする目的で、頻出語の出現頻度や共起ネットワーク図等のテキスト分析を用いた内容分析や(矢澤 [2020], 矢澤 [2022], 矢澤・金・伊藤 [2022]), 経営者交代が有価証券報告書の記述情報の変化に与える影響に関する実証的な分析が行われてきた(金・矢澤・伊藤 [2022])<sup>(6)</sup>。テキスト分析は、「測定が困難であったために以前は実行不可能であった質問を探求すること」を可能にする(Bochkay et al. [2023], p.767)。

インタビューにより入手した質的なテキストデータには、テキストを量的な尺度に変換するステップが必要である(Loughran and McDonald [2016])。本稿では金 [2023] と同様に、KH Coder (Version 3) を活用し、インタビューで入手した情報を定性的に分析した。分析手順は次の通りである。はじめに、インタビューの音声データをテキストデータに書き起こした。次に、データの欠損値や誤字脱字の修正、カタカナとひらがな表記の統一などのデータ整理を行った。データ整理とともに、表記のゆれ統一として、短縮された表記や同一の意味の言葉について統一するための置換作業を行った。以上の準備作業を経て、本稿では、頻出語の集計、共起ネットワーク図の分析を実施した<sup>(7)</sup>。

## 5. 調査結果の信頼性及び客観性の検証

本稿の草稿に対してメンバーチェック (*member checking*, Malsch and Salterio [2016]) を実施した。インタビュー・ベースの研究では、インタビュー対象者に原稿の草稿を共有し、コメントや意見を収集することにより研究の信頼性及び客観性を確かめることがあり、このようなメンバーチェックは定性的なアプローチにおいて理に適っている(Malsch and Salterio [2016])。

インタビュー対象者 7 名 (対象者#5, 8, 17, 21, 29, 30, 34, 男性 3 名, 女性 4 名, 3 つの監査法人をカバーしている) に対して草稿を送付し、フィードバックを求めたところ、本稿の検討結果や結論は概ね好意的に受け止められた。また、インタビュー対象者の匿名情報としての記載方法についても満足していることを確認した(Brennan [2022], Ghio et al. [2023])。本稿においてメンバーチェックは、インタビューの実施段階(2022年8月~10月)から論文投稿・改善段階(2024年3月~7月)の乖離や、特定の監査法人に所属する会計士へのインタビューの偏りに対して、論文の信頼性及び客観性を確認するための有効な取り組みである。

## V 研究結果

### 1. パフォーマンス評価における管理職の視点 (RQ 1)

#### (1) 頻出語の出現頻度

管理職へのインタビューにおける頻出語としては、「評価」「思う」「人」が最上位の 3 語となった。表 3 に上位 100 語を提示する。

#### (2) 共起ネットワーク図 (管理職) と考察

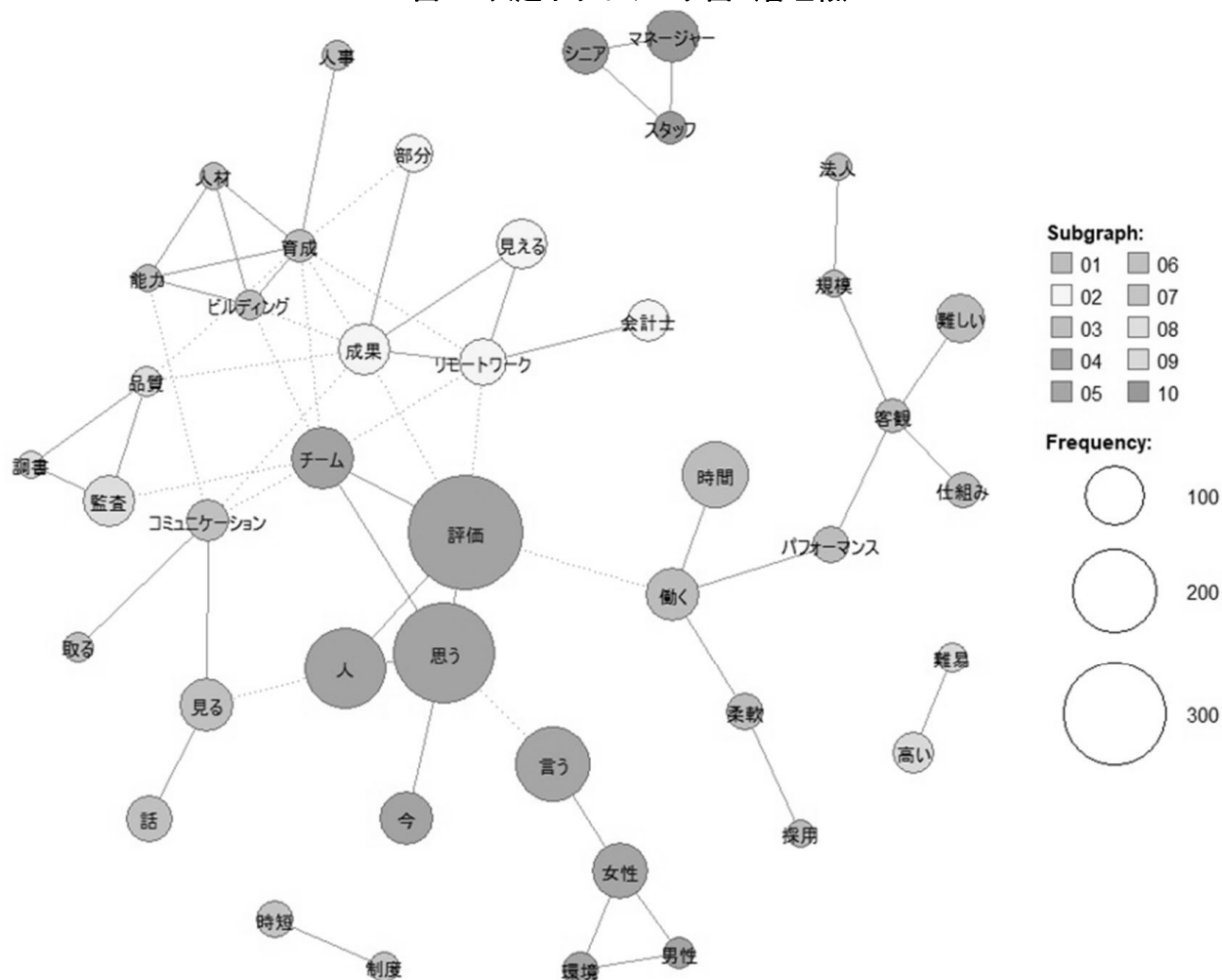
図 1 は、管理職へのインタビュー調査の結果を共起ネットワーク図に示したものである。

共起ネットワーク図からは、柔軟な働き方における「評価」に対して「思う」「今」という主観的かつ即時的な言葉が連係しており(森山 [1992]), 管理職は明文化されたルールよりも現在のタイミングにおいて感覚的に評価自体を捉えていることが示唆される。町田 [2019, 51 頁] は、テキストマイニングへの「インポートの前に「思う」を除外するか残すかの判断」において、「研究課題によっては「思う」の使用状況が分析の重要な手掛かりになる場合も

表3 頻出語の集計（管理職、上位100語）

抽出語	出現回数	抽出語	出現回数	抽出語	出現回数	抽出語	出現回数
評価	374	コミュニケーション	49	男性	27	勤務	19
思う	288	管理	47	感じる	26	指導	19
人	183	高い	46	品質	26	持つ	19
言う	154	考える	44	人事	25	本当に	19
時間	124	重要	40	多い	25	マインド	18
チーム	109	部分	40	難易	25	使う	18
女性	85	柔軟	38	ビルディング	24	先生	18
見る	79	パフォーマンス	37	ポイント	24	大きい	18
今	78	リモート	37	取る	24	大事	18
働く	78	時短	37	制度	24	エンゲージメント	17
マネージャー	77	仕組み	36	問題	24	下	17
監査	73	環境	35	違う	23	会社	17
成果	73	出る	35	聞く	23	指標	17
見える	71	無い	35	影響	21	昇進	17
クライアント	67	良い	34	規模	21	情報	17
難しい	66	上がる	33	採用	21	生産	17
仕事	64	関係	31	人材	21	働き	17
リモートワーク	62	客観	31	調書	21	形	16
話	60	変わる	31	法人	21	考え	16
シニア	59	スタッフ	30	担当	20	貢献	16
感じ	57	育成	30	能力	20	自身	16
業務	55	パートナー	28	必要	20	状況	16
風	54	自分	28	クオリティ	19	他	16
会計士	51	重視	28	タスク	19	意識	15
そうですね	49	意味	27	ピープル	19	育休	15

図1 共起ネットワーク図（管理職）



ある」と指摘している。本稿では「思う」が重要な手掛かりに該当すると考え、評価対象として「思う」を残すこととする<sup>(8)</sup>。

「評価」からは、「チーム」と「人」が関係している。「チーム」からは人材の育成につながる「ビルディング」や「リモートワーク」が関係し、その先に「成果」が関係している。「成果」と「チーム」については、監査調書の品質を重視していることが読み取れる。一方、「人」については、「見る」ことや「コミュニケーション」を「取る」ことにつながっており、人物の評価には直接的なコミュニケーションが重視されていることが確認できる。さらに、「評価」は「時間」や「パフォーマンス」につながる「働く」という用語に関係しており、柔軟な働き方を評価する基準を逡巡する監査法人の姿が浮かび上がる。以上を踏まえ、大手監査法人に勤務する管理職へのインタビュー調査の内容を、管理職による非管理職の評価、管理職に対する評価の順に分析する。

はじめに、管理職が非管理職を評価する際の視点に関する分析を行う。多くの管理職は働き方にかかわらず、監査調書（成果）の品質、業務の進め方、報告のタイミングを客観的に評価すると回答した（対象者：#1, 2, 5, 7, 9, 12）。一方リモートワーク環境下では、どのように業務を進めているかを評価できないため、業務上、直接コミュニケーションをとることができる部下以外は、業務成果のみにより判断せざるを得ない（対象者：#5）。同時に、部下が現場に長く存在して、管理職とすぐにコミュニケーションをとることができることを重要視する声もあった（対象者：#10）。

[リモートワークでは]何をやっているかわからない、監査調書でしか判断できないので、その人に対する考え方、その人がどうし

てそうやったのかというのを聞く機会は圧倒的に不足しているのかなと思います。（対象者#5：女性パートナー）

成果物だけで評価するのもちょっと違うのかなと個人的に思っている、いざお願いしたい時にそこにいて手伝ってくれるとか、（…中略…）評価してあげるべきかなと思っているので（…中略…）何かあればすぐにお願ひできるような人の方が、どうしても評価が高くなってしまふのかなと思っています。（対象者#10：男性マネージャー）

ただし、管理職は部下に存在することだけを求めているのではない。管理職は部下に対して、監査業務をルーティンワークと捉えず、市場のリスクやクライアントの変化を的確に捉え、積極的な思考力を発揮することも求めている（対象者：#20, 27）。また、管理職が非管理職を評価する際、人事業績評価の面談時に本人からのアピールがない事項については、評価の基準には入れていないということであった（対象者：#2）。これは、リモートワーク環境下においては非管理職によるその部下の指導方法や貢献度が見えないためと解釈できる（Tighe [2024]）。このように、人事業績評価や面談の際に、自身のパフォーマンスに関する自己アピールの巧拙が評価の分かれ目になることは（Kornberger et al. [2011]）、リモート環境下においても同様のようである。

続いて、管理職に対する評価（すなわち、シニアマネージャーやマネージャーなどの管理職がパートナーに評価される際の視点）に関する分析を行う。管理職による評価の前提には長時間働く人を高く評価するという慣習がある一方（e.g., Johnson et al. [2008]）、リモートワーク等の柔軟な働き方自体を評価する文化

が根付いていないため、リモートワークを採用した部下が不利な評価につながることを懸念する回答もあった。また、長時間働けることは、監査の難易度が高い大手クライアントを担当することや、監査業務に加え間接業務（例えば、リクルート活動やデジタル化推進等の本部業務）でも活躍することと関連する。日本の監査法人には長時間労働を伴う難易度の高い大規模クライアントの業務に対して高めの人事業績評価を行う慣習があり（対象者：#1, 26）、Anderson-Gough et al. [2024] によるイギリスでのインタビュー結果と整合的である。そのため、出社し対面で長時間業務を行う会計士に比して、出産や育児目的で柔軟な働き方を採用した女性会計士を中心に、長時間労働をできないがゆえに、自らが高い評価を受けられないことを受容せざるを得ないという認識があった（対象者：#1）。

古くから長時間働いた方が正みたいな考え方があると思う（…中略…）[女性は]他の管理職の男性と比べたら、仕事量も少なく、長時間働けないという点で、難しいクライアントを担当させてもらえない。私[自身は]（…中略…）今の働き方がちょうどいいとは思いますが、人によっては大きなエンゲージメントを担当したいと思っている方もいると思うので、そういう点で女性の会計士については平等じゃない。（…中略…）大きいクライアントの方が評価されやすいと思うので、なかなか我々は評価されない立場ではあるのかなと思っています。（対象者#1：女性マネージャー）

大規模クライアントを担当する会計士を高く評価する背景には、監査法人の評価基準に能力で評価する仕組みがなく、客観的で公平な評

価を行うための基準も存在していないことが一因にある（Anderson-Gough et al. [2024], Johnson et al. [2008]）。管理職自身に対する評価においても、監査予算の厳守や男性優位等の多様なバイアスにもとづいてなされるため、出社し対面で長時間労働している管理職と、自宅で柔軟な働き方を採用している管理職では、柔軟な働き方をしている管理職が低く評価される傾向にある。さらに、監査業務だけでは評価されず、間接業務でも活躍しなければ、昇進に向けたアピールができないという文化もあり（Kornberger et al. [2011]）、結果として長時間労働が助長されてしまう。こうした背景から、管理職に対する評価においても、柔軟な働き方を採用している会計士と、出社し、対面で勤務している会計士を切り分けて評価しないと平等ではないという見解もあった（対象者：#5, 9, 11）。

監査法人の人事評価のやり方自体が非常に曖昧なところがありまして、数値化が中々できないのですよね。個人の業務成果がお金に直結するものでもないですし、とても曖昧です。柔軟な働き方を選択しているか否かに関わらず、長時間一生懸命やっているのにいまち評価されない方もいますし、楽そうにやっているのに効率がいいという評価をもらえている方もいますし、曖昧ですね。（対象者#9：女性マネージャー）

しかし、管理職自身が評価される際には、長時間労働や業務成果に偏った評価だけでなく、360°評価による部下からの評価を活用して、指導力や短時間でタスクを完了する効率性についても評価して欲しいという回答もあった（対象者：#1）。つまり、監査法人が出産や育児のタイミングにおいて女性会計士を中心に柔軟

な働き方を推奨し、管理職が柔軟な働き方を取り入れたとしても、監査法人からは業務の難易度や成果のみで評価されるため、時短勤務における効率的な業務遂行力やリモートワーク環境下における指導力の発揮は評価されていないケースもある。

以上の検討の結果、RQ 1 に関して、管理職は、柔軟な働き方（特にリモートワーク）を適用した非管理職に対する評価について、出社した場合と同じと明言しながらも、本心では、ネガティブな影響をもたらす可能性を認識していることが明らかになった。さらに、管理職自

身が評価される側の立場においても、柔軟な働き方を採用した場合に昇進が遅れる（こともやむを得ない）と認識していることが明らかにされた。

## 2. 管理職からの評価に対する非管理職の視点 (RQ 2)

### (1) 頻出語の出現頻度

非管理職へのインタビューにおける頻出語としては、「評価」「思う」「言う」が最上位の3語となった。表4に上位100語を提示する。

表4 頻出語の集計（非管理職，上位100語）

抽出語	出現回数	抽出語	出現回数	抽出語	出現回数	抽出語	出現回数
評価	138	業務	15	形	9	入る	7
思う	93	残業	15	出す	9	法人	7
言う	71	取る	15	情報	9	良い	7
チーム	43	フィードバック	14	職階	9	Teams	6
時間	41	出る	14	人事	9	チューター	6
人	38	エキスパート	13	大事	9	一緒	6
アシスタント	35	顔	13	伝える	9	会議	6
リモート	34	難しい	13	アピール	8	頑張る	6
仕事	34	部分	13	ビルディング	8	研修	6
成果	34	変わる	13	プロセス	8	後藤	6
見る	31	意味	12	考え	8	後輩	6
見える	28	上がる	12	考える	8	作る	6
リモートワーク	27	対面	12	主査	8	伺う	6
今	26	分かる	12	重要	8	持つ	6
出社	26	育成	11	働く	8	上司	6
感じる	25	作業	11	ある程度	7	状況	6
監査	24	実際	11	シニア	7	多い	6
自分	21	柔軟	11	マネジメント	7	知る	6
働き方	19	報告	11	確認	7	伝わる	6
聞く	19	違う	10	関係	7	特に	6
話	19	現場	10	効率	7	貰う	6
スタッフ	18	質問	10	高い	7	インタビュー	5
マネージャー	17	能力	10	今後	7	クライアント	5
コミュニケーション	16	会計士	9	使う	7	モチベーション	5
感じ	15	含める	9	自身	7	一つ	5

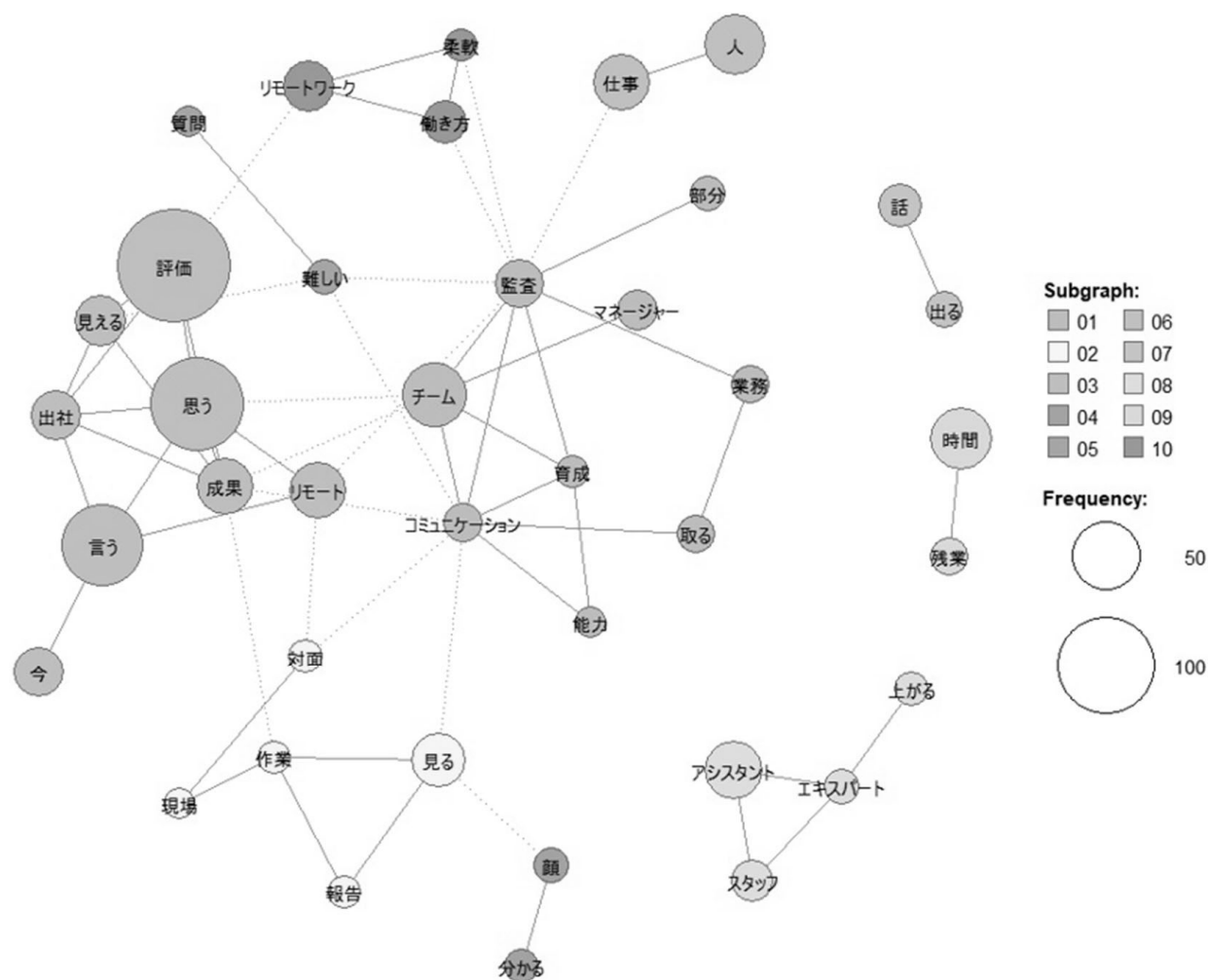
### (2) 共起ネットワーク図（非管理職）と考察

図2は非管理職へのインタビュー調査の結果を共起ネットワーク図に示したものである。

共起ネットワーク図からは、柔軟な働き方に

おける「評価」に対してリモートワークの対義的な用語である「出社」「見える」という言葉が関係しており、管理職から成果が直接見えないリモートワーク環境における評価への不安

図2 共起ネットワーク図（非管理職）



が現れている。また、管理職と同様、非管理職においても「評価」に対して「思う」という主観的な言葉が関係しており、明文化されたルールよりも管理職の主観に基づいて評価されているという感覚を持っていることが確認できる。さらに、「成果」「思う」の先には、上司である「マネージャー」や所属する「チーム」における「コミュニケーション」を重視している行動も見て取れる。また、現状、管理職へのキャリアパスのない監査アシスタントが、監査アシスタント職における「エキスパート」へと昇進する（「上がる」）ことを意識していることも確認された。この点についても、今後、さらなる活用機会の増加が見込まれる監査アシスタントのモチベーションの維持・向上のために留

意しておく必要がある。

インタビュー調査の結果、多くの非管理職はリモートワークにおける管理職からの評価基準の前提として、対面、リモートを問わず評価基準は同じであることを前提としながら、上司である管理職の評価基準を疑い、対面で出社した方が、正当に評価されると考えていた。つまり、非管理職と管理職の間には、人事業績評価に関する視点や認識に関する相違（ギャップ）の存在が確認できる（対象者：#3, 4, 17, 24, 25, 30, 33, 34, 36, 38）。さらに、リモートワーク環境下において、被評価者からは、作業に対するレビュープロセス（フィードバック）の遅れに対する不満も示された（対象者：#17, 33）。このようなレビュープロセスの遅れは、非管理



職のスキルアップや学習機会の欠如につながるため、人事業績評価にとって重要な問題といえる (Tighe [2024])。

リモートワークのときと違って簡潔な文章でチャットを送ってしまうので結果的に何が聞きたいのかわからない (…中略…) と [上司に] 言われたので、やっぱり出社の方が言葉で質問することができるので簡潔ではない分、何が聞きたいかがわかるっていうのと、今どこに本人がいるかがわかるから評価しやすいついていうのは言われましたね。  
(対象者#3：女性スタッフ)

やはり出社したときの方が [高く] 評価されると思います。(…中略…)「この期限までにこれをしてください」という形で、結果的にはそれぞれがある程度の成果物を作らないといけないのですけれども、(…中略…) 出社して、一緒に作業して「今日、どうだったの?」というコミュニケーションをとれる出社の形がより適しているのかな、と思っています。(対象者#4：女性シニアスタッフ)

[成果物へのフィードバックについて] 後で報告を見ておくという返事がほとんどで、数週間後、数ヶ月後にコメントという形で、「ここ直して下さい」というのがあります。(…中略…) 記憶が新しい内にフィードバックが送られて来ることはないです。(…中略…) [後輩から同様のレビュー依頼が来た際には、私も] 同じく放置しています。(対象者#17：女性スタッフ)

管理職が、非管理職からのこまめなコミュニケーションを疎ましがることがある一方、報告を怠ったと非難することもある。非管理職は、

リスクを回避するためには、管理職に対するアピールが欠かせないと考えており (対象者：#8, 35, 38), Delfino and van der Kolk [2021] によるイタリアの会計士を対象とした調査結果と整合的である。管理職からの人事制度上のカウンセリングやフィードバックは仕組み上存在するが、四半期に1度程度であるため、非管理職の不安を払拭しきれてはいないのが現状である (正式なフィードバックを適時に行うことの重要性については、Westermann et al. [2015] を参照)。非管理職からは、制度上のフィードバックについても、人間関係の深さに応じて評価結果や評価に対する納得感が異なるという回答もあった (対象者：#17, 24, 35)。この点については、Anderson-Gough et al. [2024] においても同様の指摘がなされている。

結果として、非管理職は、リモートワーク環境では管理職から直接、業務中の姿を見てもらえないため、成果物しか評価の対象にならないことに不安を抱いているようである。つまり、非管理職は、管理職が業務プロセスやチームビルディング等の評価してくれないのではないかと懸念を持ち、業務外のコミュニケーションも取れ、プロセスが重視されやすい対面環境の方がよい評価を受けやすいと考えるに至っていることが示唆される。

以上要するに、RQ 2 に関しては、非管理職は柔軟な働き方 (特にリモートワーク) を適用することで、管理職から受ける人事業績評価にネガティブな影響がもたらされていると認識していることが明らかになった。その理由として、非管理職は、リモートワークの環境では、管理職とこまめなコミュニケーションが取り難く、目が届きにくいため不利であると感じており、上司の目の届く対面環境の方が、上司から高く評価されると、非公式かつ慣習的に捉え

ていることが考えられる (Delfino and van der Kolk [2021], Tighe [2024] 参照)。

なお、監査業務においては、監査アシスタントのみならず、リモートワークを行う会計士を遠隔から支える集中業務センターの役割も重要である<sup>9)</sup>。特に管理職へのインタビュー調査では、多忙な業務の分散のため、監査アシスタントや集中業務センターの活用の強化を訴える回答が多くあった。なお、大手監査法人の監査アシスタントはほぼ女性であり、インタビューにおいても男性監査アシスタントの存在を認識している対象者はいなかった。監査アシスタントは、(監査アシスタント職における)昇進基準、報酬体系及び能力開発に関する情報やその運用が曖昧であると感じているとともに、待遇が変わらないにもかかわらず能力の向上を求められることに対して少なからず不満を持っていることも、監査法人にとっては無視できない問題であると考えられる (対象者：#33, 34, 35, 36, 37, 38)。

アシスタントの業務の拡大に貢献して欲しいと言われていて、簿記の取得から始まって資格を取ったりした上で、研修とかで何単位以上取ったりすると一時的に評価に反映させるようにしますというアナウンスが出たのですが、(…中略…)資格取得したり研修で単位を取っていったりってずっと継続する事なのに、それに対しての評価だったり報酬と言うのが一時的なものでしかないという話が出て、それってずっと続けるものなのに、なんで評価とか報酬への反映は一時的なものなんだろうなっていう疑問はありますね。(対象者#35：女性監査アシスタント)

## VI ディスカッション

### 1. 大手監査法人の現状と課題

大手監査法人で勤務する管理職と非管理職はともに、柔軟な働き方(リモートワーク)を実践した場合、性別を問わず、ネガティブな人事業績評価を受けるという認識で共通していた。多くの管理職は建前として、働き方にかかわらず、業務成果の品質、業務の進め方、報告のタイミングに対して(ポジティブに)評価していると回答し、明文化されたルールを優先していることを主張した。本インタビューでは、主として監査法人における人事業績評価に対する現状、個人の意見及び感じ方を質問したため、インタビュー対象者の回答においては思うという単語がキーワードになる。インタビューの結果、管理職と非管理職の双方から、人事業績評価における主観性を課題として指摘する声が多く得られた。つまり、大手監査法人では、管理職が客観性よりも主観性を重視した評価を優先し、非管理職もこれを甘受しているため、多様なバイアスを前提とした主観的な評価が常態化していることが示唆されている。

主観性にもとづく人事業績評価が優先される大手監査法人では、高く評価される働き方の規範として、入社すること、上司から見える位置に存在し上司の要望にすぐ応えられること、が暗黙的に固定概念として定着している (Buchheit et al. [2016], Delfino and van der Kolk [2021])。このことは、AWAsの適用が、出社・対面・フルタイムの伝統的な職場文化と矛盾するためキャリアの成功を阻害すると考えられていた時代から (Cohen and Single [2001], Johnson et al. [2008])、近年においても大きな変化が見られないことを意味するのかもしれない。大手監査法人では、COVID-19という不測の事態において、即時にリモートワークを取り入れ、

(表面的には)柔軟な働き方の価値を認める態度を示した。しかし実際、大手監査法人には古い労働環境や組織文化が残存し、その結果が主観的な人事業績評価にも反映されている。そのため、現状、リモートワークの実践を通じて、新たな文化や価値観を定着させるところにまでは至らなかったことが示唆されている。

## 2. 欧米諸国との共通点

以上を敷衍して捉えれば、大手監査法人の特徴に関して、欧米諸国の先行研究との共通点を見出すことができる。第1の共通点は、入職時点で男女比が同等である欧米諸国の監査法人と同様に、大手監査法人にも(女性会計士には)ガラスの天井が存在することである。第2の共通点は、女性会計士の人事業績評価にはジェンダー・バイアスが含まれやすい点である。大手監査法人においては、基本的に上層部は男性が

支配的な状況にあることや、アシスタント業務を女性が行うことが常態化している。これらの共通点は、出産や子育ての機会を経てリモートワークを採用する女性会計士に対する人事業績評価において、不利に働くバイアスとなりうる。

## 3. 人事業績評価方法の客観的精緻化の必要性

インタビューに対する回答から、会計士のパフォーマンスを客観的に評価する仕組みに関して、複数の重要と思われるコードが導出された。表5は、大手監査法人において、より客観性を高めた精緻な人事業績評価を行えるようになるために必要な仕組みを構築するヒントとなりうる会計士の主張(発言)をまとめたものである。

表5 人事業績評価方法改善に関する会計士の主張

これからの人事業績評価に必要な仕組み	管理職	非管理職
<b>1. 客観性の向上</b>		
長時間勤務ではなく労働生産性で客観的に評価するための仕組みの構築	#1, 7, 15	
時間あたり成果物の客観的な見える化(作業時間の集計が個人の報告ベースになっていることから、結局、かかった時間の多寡にかかわらず成果物のクオリティのみで評価する慣習になっている点の是正が必要)	#19, 20, 21, 26	
複数の評価者からの評価を総合し、他の被評価者(同じ職階の会計士等)の評価(パフォーマンス)と客観的に比較するための仕組みを構築	#10, 28, 29	
職階に応じた客観的かつ明瞭な到達目標の設定	#2	
<b>2. 平等かつ公平な評価を行うための基準の明確化</b>		
クライアントの規模や複雑性(高度さ)などに応じた難易度の客観的反映(大規模クライアントの担当=高評価になっている慣習の是正)	#2, 26, 27, 31	
最初のアサイン次第でキャリアがある程度決まってしまう不公平さの是正	#26, 27	
<b>3. 監査品質以外に求められるスキルの評価</b>		
職階別に求められる能力やスキル(コミュニケーション、チームビルディング、人材育成力及びマインドセット)などの評価項目の細分化・精緻化	#2	

職階別に求められる能力やスキル（同上）などの評価項目に関して、主観的評価にならないようにするための評価基準明確化、及び数値化可能な評価項目の設置	#9, 12, 18, 20	#4, 8, 17, 24
職階別に求められる能力やスキル（同上）などの人材面を評価するために、後輩からの評価（視点）も参考にすること	#1, 6, 10, 13	
リクルート活動やデジタル化推進等の間接業務の評価基準明確化	#1, 31	
<b>4. AWAs の適用に関する平等かつ公平な評価を行うための指針</b>		
AWAs を適用している会計士の評価方針の見える化	#5	
AWAs を適用している会計士を長時間勤務ではなく生産性などのパフォーマンス面で評価する仕組みの構築	#5, 9, 11	
AWAs を適用している会計士に対する将来的なポテンシャルの評価（パートナー昇進を見据えた未来志向の評価）	#11, 23	
リモートワーク時に見えづらい業務内容やプロセスを個人的関係性に基づくバイアスにより評価しないための仕組み	#7	
リモートワークでは見えづらい積極性（チャレンジの姿勢）、主体性、報告・連絡・相談（ホウレンソウ）などのコミュニケーション能力、前年踏襲ではなく考えながら仕事に取り組んでいるかどうかなどの監査プロセスの評価項目設定	#20, 27, 28	#4, 8, 24, 25, 30

本稿の検討結果や表 5 を踏まえれば、大手監査法人では将来的に次のような人事業績評価の方法を開発・導入することを検討する余地があるように思われる。具体的には、第 1 に、職階別に身に付けておく必要のあるスキルを、大分類（例えば、監査品質、コミュニケーションスキル、チームビルディング、人材育成、マインドセットなど）に分ける。第 2 に、監査品質（大分類）を、中分類（例えば、監査調書の品質、監査調書の効率的な作成、重要な検討課題への対処、クライアント相談対応、監査品質に特化した後輩指導・育成など）に細分化する。第 3 に、監査調書の品質（中分類）を、小分類（例えば、会計基準に照らした検討、検討の正確性、検討の網羅性、直近の状況を考慮した検討、文書化スキルなど）に細分化するとともに、

小分類に対して明示された評価基準（例えば、5 点満点で数値化する等）に沿って評点を付与する。

人事業績評価をより精緻に行おうとすれば、人事業績評価にかかる時間（工数）は増加することが想定される。しかし、大手監査法人にとって最も重要な財産である会計士の人事業績評価に対する不満や不公平感を軽減できれば、組織としては大きな前進になるはずである。さらに重要なこととして、会計士は監査法人が求める能力やスキルの職階に応じたレベルを客観的に理解できるようになる。結果として会計士は、適時・適切なフィードバックを受けることで、自身の能力開発やスキル向上、会計士としての成長にとって重要な学びの機会を享受できることになる (Westermann et al. [2015])。

## VII おわりに

本稿では、大手監査法人のリモートワーク環境下における人事業績評価において、管理職と非管理職の間に、葛藤や矛盾を含む緊張関係が存在していることが明らかにされた。具体的には、日本の会計士にも、先行研究の結果と同様に、オフィスにおける可視性や、上司の要求に対して即時対応できる柔軟性を欠いた長時間労働をできることが高い評価を受けるという共通認識が認められた (Delfino and van der Kolk [2021], 松原 [2019])。本稿の結果は、大手監査法人において、人とのつながり及びコミュニケーションの適時性が重視される風土が根付いており、(これ自体は監査環境においてポジティブな側面も有する一方で) そのような風土や価値観が管理職世代を中心に残存しているため、柔軟性を欠いた長時間労働が評価されやすい状況が継続していることを示唆している。さらに、監査法人の人事業績評価には、WLBの重視やAWAsの適用といった価値観や働き方の多様化との関連において、ジェンダー・バイアスが依然として残存していることも明らかになった。

本稿の貢献は、大手監査法人の人事業績評価に対する現役会計士の経験から認められる葛藤や矛盾を含む緊張状態を、日本の監査環境を対象として浮き彫りにしたことである。監査法人にとって最大の資産たる会計士に加えて、いまや監査チームにとってなくてはならない監査アシスタントがどのように評価されるかという問題は、会計士個人の昇進や昇給のみならず、担当クライアントの割当等の監査チームの構成にまで影響を及ぼすため、経営上重要な論点である。人事業績評価に代表される「フィードバックの重要な要素の一つは、パフォーマンスの質を正確に反映すること」であるにもかかわらず

ならず (Westermann et al. [2015], p.891), 大手監査法人では、長時間労働による貢献感、勤務状況が見えるか否か、個人的な人間関係の良し悪しや抽象的な印象といった評価者による主観を、人事業績評価から排除しきれていない状況が一部において継続している。本稿の結果は、大手監査法人において、主観性を極力排除することで客観的な比較可能性を高め、管理職・非管理職ともに納得感が得られ、会計士としての成長に繋げることをできる人事業績評価ツールの開発及び実践の必要性を示唆している。その結果として、多様な価値観や働き方を本当の意味で受容できる組織風土や労働環境が、これまで以上に醸成されていくはずである。

本稿には、以下3点の限界が残されている。第1に、本稿の結果は定性的なインタビュー調査によるものであるため、日本の監査法人に所属する会計士の考え方や人事業績評価を巡る諸問題を代表するものではない可能性がある。第2に、人事業績評価に存在する緊張関係は離職率に悪影響を及ぼしうるが、離職率や職務満足度にどのような影響が生じているかまでは明らかにできていない。第3に、インタビュー対象者の選定やインタビュー結果の解釈には、様々なバイアスが含まれてしまう可能性がある。事実、インタビュー対象者が特定の監査法人に偏っていることから、各監査法人における人事業績評価制度や慣習上の相違の有無を十分に考慮しきれていない可能性を認めなければならない。ただし筆者らは、対象者の選定からインタビュー結果の解釈までをチームで繰り返し議論し、インタビュー対象者の生の声が伝わるよう発言を忠実に引用することにより研究の透明性向上を追求し、さらには論文の草稿に対するメンバーチェックを実施することにより、本研究の信頼性と客観性向上に対して

できる限りの対処を行うことができたと考えている。

さらに、次の4点については、将来的な研究発展のためのさらなる機会を提供するだろう。第1に、本稿の主題である監査法人の人事業績評価は、管理会計領域で議論される個人のキャリア形成や相対的業績評価との関連において、さらなる発展可能性がある(太田[2021])。第2に、大手監査法人が詳細かつ細分化された人事業績評価の実施を検討するにあたり、人事業績評価にかかる時間(工数)の増加が想定されるが、その結果として会計士の人事業績評価に対する満足度や育成にどのような影響が生じるのかについては、さらなる検討が必要になるだろう。今後、本稿の定性的な調査を補い、発展させるためには、アンケート調査に基づく定量的な調査による結論の一般化や、離職率及び職務満足度、並びに監査品質に対する影響の解明が重要である。第3に、本稿では欧米諸国と日本の監査環境における共通点を見出すことができた半面、相違点(日本特有の事情の有無)にまでは言及できなかった。例えば、後知恵バイアスの人事業績評価への影響を実験により明らかにしたBuchheit et al. [2009]のように日本の監査環境をテーマとした実験研究を行うことや、日本と他国の会計士を直接比較する研究により、欧米諸国と日本の相違点を探索することは有意義である。第4に、本稿のような質的研究手法においては、grounded theory (Glaser and Strauss [1967])アプローチに基づく理論の構築も期待されるため、将来的な研究課題としたい。

30年以上議論され続けてきた会計学のダイバーシティ研究には(Ghio et al. [2024], Haynes [2017], Hooks [1992], Hopwood [1987]), 多くの課題が山積し、変革が求められ続けている。これは、2024年に *Accounting Horizons*

(Volume 38, Issue 1)で「多様性、公正性、受容性、そして帰属性: 真の結果につながる実践問題」<sup>(10)</sup>の特集が組まれたことや、会計学におけるダイバーシティ研究が近年増加し続けていることから明らかである(Ghio et al. [2024])。Garnier et al. [2024]が男性育児休暇取得の難しさを新しく指摘したように、AWAsの適用や家庭生活とキャリアアップの間に存在する人事業績評価に関連する葛藤は、ダイバーシティの議論を道徳的な要請から戦略的行動へと変革する必要性を浮き彫りにした(Brown-Liburd et al. [2024])。日本の会計・監査実務と会計学研究において、実務家と研究者がよりよい社会の構築を目指すための社会的責任を正面から捉え、相互の協力関係を築きながら前進していくことが引き続き求められている。

## 注

- (1) 日本の大手監査法人(一般に、EY新日本有限責任監査法人、PwC Japan有限責任監査法人、有限責任あずさ監査法人、有限責任監査法人トーマツの4法人を指す。日本語読みの五十音順に列挙。)はそれぞれ、Big 4の一角であるErnst & Young (EY), PricewaterhouseCoopers (PwC), KPMG, Deloitte Touche Tohmatsu (Deloitte)と業務提携関係にある。本稿では、日本の4法人を総称して大手監査法人と表現し、大手監査法人を含む国際的な大規模会計事務所を総称してBig 4と表現する。
- (2) AWAsは、WLBの取り組みとして代表的であり、フレックスタイム、在宅勤務(リモートワーク)、パートタイム・スケジュール、休職などを含む(Johnson et al. [2008])。AWAsに関しては、日本の監査法人では産休や育休、中抜け勤務も含めて議論されることが多く、リモートワークは2020年のCOVID-19以降、急速に普及した。
- (3) 監査アシスタントは、「公認会計士等の財務諸表監査に関連する資格を有さない職員」を指す(公認会計士・監査審査会 [2023], p.17)。なお、半構造化インタビューとは、「どのインタビューでも取り上げる共通の質問項目を一定数設けるとともに、インタビュアーが問いを自由に

投げかけることができる」インタビュー手法である（野村 [2017], 145 頁）。半構造化インタビューでは、インタビュアーがインタビュー対象者の回答を受けて、ストーリーがさらに展開するように柔軟な追加質問を行うことで、ストーリーの構造化を支援することが可能になる（Kvale [2007], p.74, 訳書, 111 頁）。

- (4) 後知恵バイアスとは、対象となる意思決定のパフォーマンスに対する評価が、その後の結果に影響されてしまう場合に発生するバイアスである（Buchheit et al. [2009], Fischhoff [1975]）。
- (5) インタビュー時間については、インタビュー対象者ごとのインタビュー時間を記録した後に、秒数を切り捨てて分単位の平均値を算出し、当該平均値に対して小数点以下第 2 位を切り捨てて分単位表示とした。本稿は、インタビュー書き起こし記録から、人事業績評価に関連する部分を抜粋してテキスト分析を行い、インタビュー全体を踏まえた検討結果についてまとめたものである。

なお、インタビュー調査における論文執筆時の困難の一つとして、ジャーナルの字数制限が挙げられる。なぜなら、インタビュー研究では、文章による詳細な記述やインタビュー対象者の発言の引用が必要であり、調査結果が表で要約される多くの定量的研究と比べて文字数が多くなるためである（Dai et al. [2019], Dodgson and Trotman [2022]）。例えば Brennan [2022, p.402] は、ジャーナルの字数制限によりインタビュー研究の多くが引用の選択と表現に関する詳細な情報を提供することの難しさに言及し、インタビュー研究では文章表現の「豊かさ」と「簡潔さ」、頑健性と明瞭性の間で、現実的にトレードオフが余儀なくされる」と述べている。また、Dodgson and Trotman [2022, p.111] は、本稿のような論文の紙幅調整のために、当初の研究プロジェクトを分割して論文化することにより、論文執筆上の困難に対処した事例を紹介している。

- (6) テキスト分析は、会計学研究においては比較的新しい分野である（Loughran and McDonald [2016]）。会計学研究におけるテキスト分析は、一般的に、ターゲットフレーズ、開示情報のセンチメント、文書の可読性や類似性、将来予測情報及びトピックを測定するために用いられてきた（Bochkay et al. [2023], Loughran and McDonald [2016]）。例えば、2000 年代以降、テキスト分析は、有価証券報告書の定性情報を用いた倒産企業の予測に活用された（e.g., Shirata and Sakagami [2008]）。近年、日本でも、有価証券報告書の記述内容や（e.g., 金・矢澤・伊藤 [2022], 矢澤・金・伊藤 [2022]）、

監査実務上注目度の高い監査上の主要な検討事項（Key Audit Matters: KAM）を題材に（e.g., 矢澤 [2022]）、テキスト分析が行われている（矢澤 [2020]）。さらに、機械学習やディープラーニングなどのテクノロジーの進化により、会計学研究におけるテキスト分析の今後の発展が期待されている（Bochkay et al. [2023]）。

- (7) Loughran and McDonald [2016] は、テキスト分析を用いる研究において、透明性と再現性を注意深く考慮することの重要性を強調している。したがって、以下では、本稿における KH Coder を用いた分析プロセスを詳細に説明する。KH Coder を用いた共起ネットワーク分析については、品詞による語の取捨選択（名詞、サ変名詞、形容動詞、固有名詞、組織名、人名、地名、ナイ形容、副詞可能、未知語、タグ、感動詞、動詞、形容詞、副詞）、強制抽出語なし、排除語：インタビュー時の同意語（「そうですね」、「はい」）、同義語は未調整（KH Coder による調整のみ）、描画する共起関係（edge）の選択：Jaccard / 上位 60 語とし係数を標準化する、最小出現数は管理職 20 / 非管理職 12（差異はインタビュー数の違いによる調整）とした。なお、インタビュアーがインタビュー対象者の意見を代弁している箇所があり、分析結果の調整として一部限定的にインタビュアーの発言も分析対象とした。分析上、意味を持たないと考えられる語については、前処理の段階にて使用しない語（年、月、面、前、結構）に指定し、事前に排除した。一部の語彙の揺らぎの統一については、投入前のデータにおいて調整を行った（例：「話」・「お話」→「話」に統一、「出来る」→「できる」に統一）。さらに、重要なキーワードについては、語が分散しないよう、強制抽出語として設定した（例：「リモートワーク」、「働き方」、「時短制度」）。

- (8) 森山 [1992, 113 頁] は、「と思う」の基本的意味を「個人情報表示」とまとめたうえで、文末思考動詞として用いられる 2 つの用法、すなわち「不確実表示用法」と「主観明示用法」を指摘した。「不確実表示用法」は、話し手が何らかの状況を「不確実なものとして表現する」場合に用いられ（106 頁）、「主観明示用法」は、話し手にとって「個人的な意見を個人的なものとして明示」する場合に用いられる（111 頁）。

本稿では、人事業績評価という、監査法人に評価を託された評価者（管理職・上司）が被評価者（非管理職・部下）を公平かつ客観的な視点から評価することが求められる業務を検討対象としている。そのため、人事業績評価には、森山 [1992] の援用により町田 [2019, 50 頁] が示した通り、「思う」という「真偽が不確実」

もしくは「個人的意見や希望・意向など主観的情報」にもとづく用語が使用される余地のないことが、評価者、被評価者ともに期待される。また、本稿のインタビュー調査においても、多くの管理職は働き方にかかわらず、監査調書(成果)の品質、業務の進め方、報告のタイミングを客観的に評価すると回答(対象者:#1, 2, 5, 7, 9, 12)しているため、本来「思う」という用語が多用される余地は少ないと考えられる。

しかし、インタビューの中では、客観的であるべき評価環境においてリモートワークという評価者から被評価者が直接見えない状況が加わることで、客観性が揺らぎ、評価者・被評価者双方において、「真偽が不確実」で「個人的意見や希望・意向などの主観的情報」が介入する余地が生じていた。本稿では、評価が客観性を重視すべき行為であるからこそ、町田 [2019, 51頁] が示す通り、テキストマイニングへの「インポートの前に「思う」を除外するか残すかの判断」において、「「思う」の使用状況が分析の重要な手掛かりになる場合」に該当すると考えられる。したがって、本稿では、リモートワーク環境によって評価という業務に「真偽が不確実」で「個人的意見や希望・意向など主観的情報」が入り込む余地が生じたことを示すために「思う」を分析の対象とした。実際、本稿で引用したインタビュー対象者の発言には、森山 [1992] や町田 [2019] が整理した「文末思考動詞」の「思う」が複数含まれているため下線にて明示する。

- (9) 集中業務センターとは、大手監査法人によって、デリバリーセンターやデリバリーサービスセンターなどと呼ばれ、監査業務のうち、専門的な判断を必要としない基礎的なデータ入力や確認作業、並びに機械的で標準化できる作業を担当する部署を指す。
- (10) 原題 (Diversity, Equity, Inclusion and Belonging: Practice Problems of Real Consequence) を翻訳した。

## 参考文献

- Anderson-Gough, F., C. Edgley, K. Robson, and N. Sharma [2024], “Diversity and the evaluation of talent in the accounting profession: The enigma of merit”, *Accounting Horizons*, Vol. 38, No. 1, pp. 27-37.
- Anderson-Gough, F., C. Grey, and K. Robson [2005], ““Helping them to forget..”: The organizational embedding of gender relations in public audit firms”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30, Issue 5, pp. 469-490.
- Bailey, C. D., D. W. Dalton, N. L. Harp, and Jr. T.

- J. Phillips [2024], “Socializing remote newcomers in public accounting: Challenges and best practices from the perspective of experienced Big 4 professionals”, *Accounting Horizons*, Vol. 38, No. 2, pp. 27-43.
- Barker, P. C., and K. Monks [1998], “Irish women accountants and career progression: A research note”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, Issue 8, pp. 813-823.
- Biernacki, P., and D. Waldorf [1981], “Snowball sampling: Problems and techniques of chain referral sampling”, *Sociological Methods & Research*, Vol. 10, Issue 2, pp. 141-163.
- Bochkay, K., S. V. Brown, A. J. Leone, and J. W. Tucker [2023], “Textual analysis in accounting: What’s next?”, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 40, Issue 2, pp. 765-805.
- Bol, J. C. [2011], “The determinants and performance effects of managers’ performance evaluation biases”, *The Accounting Review*, Vol. 86, No. 5, pp. 1549-1575.
- Brennan, N. M. [2022], “Methodological insights: Interview quotations in accounting research”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 35, No. 9, pp. 382-411.
- Broadbent, J., and L. Kirkham [2008], “Glass ceilings, glass cliffs or new worlds? Revisiting gender and accounting”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 21, No. 4, pp. 465-473.
- Brown-Liburud, H. L., A. Ghio, and A. A. Roberts [2024], “Diversity, equity, inclusion and belonging: Practice problems of real consequence”, *Accounting Horizons*, Vol. 38, No. 1, pp. 1-5.
- Buchheit, S., D. W. Dalton, N. L. Harp, and C. W. Hollingsworth [2016], “A contemporary analysis of accounting professionals’ work-life balance”, *Accounting Horizons*, Vol. 30, No. 1, pp. 41-62.
- Buchheit, S., W. R. Pasewark, and J. R. Strawser [2009], “A comparison of auditor and non-auditor performance evaluations: Are accountants harsh critics?”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24, No. 1, pp. 22-38.
- Charalampous, M., C. A. Grant, C. Tramontano, and E. Michailidis [2019], “Systematically reviewing remote e-workers’ well-being at work: A multidimensional approach”, *European Journal of Work and Organizational Psychology*, Vol. 28, Issue 1, pp. 51-73.
- Cohen, J. R., and L. E. Single [2001], “An examination of the perceived impact of flexible work arrangements on professional opportunities in public accounting”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 32, pp. 317-328.
- Cohen, J. R., D. W. Dalton, L. L. Holder-Webb,



- and J. J. McMillan [2020], “An analysis of glass ceiling perceptions in the accounting profession”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 164, pp. 17-38.
- Cooper, D. J. and W. Morgan [2008], “Case study research in accounting”, *Accounting Horizons*, Vol. 22, No. 2, pp. 159-178.
- Dai, N. T., C. Free, and Y. Gendron [2019], “Interview-based research in accounting 2000-2014: Informal norms, translation and vibrancy”, *Management Accounting Research*, Vol. 42, pp. 26-38.
- Dambrin, C., and C. Lambert [2008], “Mothering or auditing? The case of two Big Four in France”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 21, No. 4, pp. 474-506.
- Delfino, G. F. and B. van der Kolk [2021], “Remote working, management control changes and employee responses during the COVID-19 crisis”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 34, No. 6, pp. 1376-1387.
- Dodgson, M. K., and A. J. Trotman [2022], “Lessons learned: Challenges when conducting interview-based research in auditing and methods of coping”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 41, No. 1, pp. 101-113.
- Feldman, J. M. [1981], “Beyond attribution theory: Cognitive processes in performance appraisal”, *Journal of Applied Psychology*, Vol. 66, No. 2, pp. 127-148.
- Fischhoff, B. [1975], “Hindsight is not equal to foresight: The effect of outcome knowledge on judgment under uncertainty”, *Journal of Experimental Psychology: Human Perception and Performance*, Vol. 1, No. 3, pp. 288-299.
- Garnier, C., C. Mangen, and E. Nortier [2024], “Men’s experiences of paternity leaves in accounting firms”, *Accounting Horizons*, Vol. 38, No. 1, pp. 79-93.
- Ghio, A., C. Moulang, and Y. Gendron [2023], “Always feeling behind: Women auditors’ experiences during COVID-19”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 42, No. 3, pp. 137-154.
- Ghio, A., Z. Occhipinti, and R. Verona [2024], “The consideration of diversity in the accounting literature: A systematic literature review”, *European Accounting Review*, Vol. 33, Issue 5, pp. 1667-1691.
- Glaser, B. G., and A. L. Strauss [1967], *The discovery of grounded theory: Strategies for qualitative research*. Routledge, London and New York. (後藤隆・大出春江・水野節夫訳 [1996] 『データ対話型理論の発見—調査からいかに理論をうみだすか—』新曜社.)
- Grant, C. A., L. M. Wallace, and P. C. Spurgeon [2013], “An exploration of the psychological factors affecting remote e-worker’s job effectiveness, well-being and work-life balance”, *Employee Relations*, Vol. 35, No. 5, pp. 527-546.
- Guest, G., A. Bunce, and L. Johnson [2006], “How many interviews are enough? An experiment with data saturation and variability”, *Field Methods*, Vol. 18, Issue 1, pp. 59-82.
- Haynes, K. [2017], “Accounting as gendering and gendered: A review of 25 years of critical accounting research on gender”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 43, pp. 110-124.
- Hooks, K. L. [1992], “Gender effects and labor supply in public accounting: An agenda of research issues”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17, Issue 3-4, pp. 343-366.
- Hopwood, A. G. [1987], “Accounting and gender: An introduction”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 1, pp. 65-69.
- Hossain, S., K. Yazawa, and G. S. Monroe [2017], “The relationship between audit team composition, audit fees, and quality”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 36, No. 3, pp. 115-135.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) [2014], *A framework for audit quality: Key elements that create an environment for audit quality*, February.
- Jenkins, J. G., T. M. Loraas, and J. D. Stanley [2024], “Auditors’ remote work experiences during the early days of the COVID-19 pandemic and implications going forward”, *Accounting Horizons*, Vol. 38, No. 4, pp. 123-135.
- Johnson, E. N., D. J. Lowe, and P. M. Reckers [2008], “Alternative work arrangements and perceived career success: Current evidence from the big four firms in the US”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 33, Issue 1, pp. 48-72.
- Kaplan, S. E., and P. M. Reckers [1985], “An examination of auditor performance evaluation”, *The Accounting Review*, Vol. 60, No. 3, pp. 477-487.
- Khavis, J. A. and J. Krishnan [2021], “Employee satisfaction and work-life balance in accounting firms and audit quality”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 40, No. 2, pp. 161-192.
- Komori, N. [2008], “Towards the feminization of accounting practice: Lessons from the experiences of Japanese women in the accounting profession”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 21, No. 4, pp. 507-538.
- Komori, N. [2015], “Beneath the globalization paradox: Towards the sustainability of cultural diversity in accounting research”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 26, pp. 141-156.

- Kornberger, M., L. Justesen, and J. Mouritsen [2011], ““When you make manager, we put a big mountain in front of you”: An ethnography of managers in a Big 4 accounting firm”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 36, Issue 8, pp. 514-533.
- Kvale, S. [2007], *Doing interviews*, SAGE Publications. (能智正博・徳田治子訳 (2016)『質的研究のための「インター・ビュー」』新曜社。)
- Loughran, T., and B. McDonald [2016], “Textual analysis in accounting and finance: A survey”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 54, Issue 4, pp. 1187-1230.
- Luo, Y., and B. Malsch [2023], “Re-examining auditability through auditors’ responses to COVID-19: Roles and limitations of improvisation on production of auditing knowledge”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 42, No. 3, pp. 155-175.
- Malsch, B., and S. E. Salterio [2016], ““Doing good field research”: Assessing the quality of audit field research”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 35, No. 1, pp. 1-22.
- McKinnon, J. L. [1984], “Cultural constraints of audit independence in Japan”, *The International Journal of Accounting*, Vol. 20, No. 3, pp. 17-43.
- McKinnon, J. L. [1988], “Reliability and validity in field research: Some strategies and tactics”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 1, No. 1, pp. 34-54.
- Miao, X., H. Shuto, and N. Tsunogaya [2023], “Impact of voluntary IFRS adoption on accounting figures: Evidence from Japan”, *Accounting, Economics and Law: A Convivium*, pp. 1-55.
- Morris, L., R. Hoitash, and U. Hoitash [2023], “The effectiveness and efficiency of auditors’ remote work during COVID-19”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 42, No. 4, pp. 223-245.
- Power, M., and Y. Gendron [2015], “Qualitative research in auditing: A methodological roadmap”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 34, No. 2, pp. 147-165.
- Shirata, C. Y. and M. Sakagami [2008], “An analysis of the “Going concern assumption”: Text mining from Japanese financial reports”, *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, Vol. 5, No. 1, pp. 1-16.
- Tighe, A. [2024], “The role of the audit room in auditor development: Remote work experiences of junior auditors during the COVID-19 pandemic”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 43, No. 4, pp. 185-205.
- Tsunogaya, N., S. Sugahara, and P. Chand [2017], “The impact of social influence pressures, commitment, and personality on judgments by auditors: Evidence from Japan”, *Journal of International Accounting Research*, Vol. 16, No. 3, pp. 17-34.
- Westermann, K. D., J. C. Bedard, and C. E. Earley [2015], “Learning the “craft” of auditing: A dynamic view of auditors’ on-the-job learning”, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 32, Issue 3, pp. 864-896.
- Yin, R. K. [2018], *Case study research and applications: Design and methods*. Sixth edition. Los Angeles: Sage Publications.
- EY 新日本有限責任監査法人 [2023] 「監査品質に関する報告書 2023—社会の期待の先にある監査の未来とは?—」 [https://www.ey.com/ja\\_jp/news/2023/11/ey-japan-news-release-2023-11-01](https://www.ey.com/ja_jp/news/2023/11/ey-japan-news-release-2023-11-01) [最終アクセス: 2024年7月7日]。
- 太田康広 [2021] 「第1章 キャリア・コンサーンと相対的業績評価」太田康広編著『人事評価の会計学—キャリア・コンサーンと相対的業績評価—』中央経済社, 1-21頁。
- 金鉉玉 [2023] 「テキストマイニングからみる会計研究の動向」『会計』204(3), 66-77頁。
- 金鉉玉・矢澤憲一・伊藤健頭 [2022] 「経営者交代が記述情報の変化に与える影響—有価証券報告書における記述情報を用いて—」『会計プロGRESS』23, 49-67頁。
- 公認会計士・監査審査会 [2023] 「令和5年版モニタリングレポート」[https://www.fsa.go.jp/cpaaob/shinsakensa/kouhyou/20230714/2023\\_monitoring\\_report.pdf](https://www.fsa.go.jp/cpaaob/shinsakensa/kouhyou/20230714/2023_monitoring_report.pdf) [最終アクセス: 2024年7月7日]。
- 澤邊紀生 [2013] 「第4節 理論研究の将来 (2) —質的研究の意義—」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, 261-279頁。
- 首藤洋志 [2023] 「大手監査法人の監査品質向上に向けた取り組み—ジェンダー・ダイバーシティの推進とデジタル化の加速—」『産業経理』83(1), 123-135頁。
- 日本公認会計士協会 (JICPA) [2023] 「統合報告書」<https://jicpa.or.jp/news/information/files/0-99-0-2-20230726.pdf> [最終アクセス: 2024年7月7日]。
- 野村康 [2017] 『社会科学の考え方—認識論, リサーチ・デザイン, 手法—』名古屋大学出版会。
- PwC あらた有限責任監査法人 [2023] 「監査品質に関する報告書 2023」<https://www.pwc.com/jp/ja/about-us/member/assurance/assets/pdf/transparency-report2023.pdf> [最終アクセス: 2024年7月7日]。
- 町田佳世子 [2019] 「質的研究におけるテキストマイニング活用の利点と留意点—活用研究の兼用と頻出単語の特徴をもとに—」『SCU Journal of Design & Nursing』13 (1), 47-53頁。
- 松原沙織 [2019] 「大手監査法人における働き方に

関する考察』『産業経理』78(4), 146-158 頁。  
 森山卓郎 [1992] 「文末思考動詞「思う」をめぐる一文の意味としての主観性・客観性—」『日本語学』11 (9), 105-116 頁。  
 矢澤憲一 [2020] 「テキストマイニングを用いた会計、監査、ガバナンス研究の新たな潮流、そして二〇三〇年の監査研究」『会計』197 (3), 41-52 頁。  
 矢澤憲一 [2022] 「KAM (監査上の主要な検討事項) の分析—テキストマイニングアプローチによる新たな研究の可能性」『会計・監査ジャーナル』34, 164-171 頁。  
 矢澤憲一・金鉉玉・伊藤健顕 [2022] 「テキストマ

イニングで解き明かす有報の 60 年」『企業会計』74 (2), 27-37 頁。  
 有限責任あずさ監査法人 [2023] 「AZSA Quality 2023/24—監査品質に関する報告書 2023—」  
<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/jp/pdf/2023/jp-azsa-quality-202324.pdf> [最終アクセス：2024 年 7 月 7 日]。  
 有限責任監査法人トーマツ [2023] 「監査品質に関する報告書 2023」  
<https://www2.deloitte.com/jp/ja/pages/about-deloitte/articles/audit/audit-quality-report.html> [最終アクセス：2024 年 7 月 7 日]。

### Appendix インタビュー対象者のリスト

No.	年齢	入社年	勤続年数	婚姻状況	子どもの数	性別	職階
1	30-34	2011	10	既婚	1	女性	マネージャー
2	35-39	2007	15	既婚	0	女性	シニアマネージャー
3	20-24	2022	1	未婚	0	女性	スタッフ
4	25-29	2018	4	未婚	0	女性	シニアスタッフ
5	45-49	1997	25	既婚	1	女性	パートナー
6	35-39	2011	12	未婚	0	女性	マネージャー
7	30-34	2013	10	既婚	2	男性	マネージャー
8	35-39	2013	9	既婚	1	女性	シニアスタッフ
9	30-34	2012	10	既婚	1	女性	マネージャー
10	40-44	2011	12	既婚	2	男性	マネージャー
11	40-44	2004	18	既婚	2	女性	シニアマネージャー
12	50-54	2002	20	既婚	0	女性	パートナー
13	40-44	2002	20	既婚	1	男性	パートナー
14	50-54	2000	22	既婚	1	女性	パートナー
15	30-34	2015	7	既婚	0	女性	マネージャー
16	40-44	2008	14	既婚	1	女性	マネージャー
17	25-29	2020	3	未婚	0	女性	スタッフ
18	40-44	2004	17	既婚	2	男性	パートナー
19	35-39	2007	16	既婚	1	女性	シニアマネージャー
20	35-39	2010	12	既婚	2	男性	シニアマネージャー
21	30-34	2012	10	既婚	2	男性	マネージャー
22	30-34	2012	10	未婚	0	男性	マネージャー
23	40-44	2007	15	既婚	2	女性	マネージャー
24	25-29	2018	5	未婚	0	女性	シニアスタッフ
25	40-44	2018	2	既婚	2	女性	スタッフ
26	45-49	1998	24	既婚	2	女性	パートナー
27	50-54	2003	19	既婚	3	男性	パートナー
28	35-39	2010	13	既婚	3	男性	シニアマネージャー
29	35-39	2007	15	既婚	1	男性	シニアマネージャー
30	30-34	2015	4	既婚	1	男性	シニアスタッフ
31	30-34	2011	12	既婚	2	男性	シニアマネージャー
32	35-39	2018	4	未婚	0	男性	シニアスタッフ
33	30-34	2018	5	既婚	0	女性	監査アシスタント
34	35-39	2019	3	未婚	0	女性	監査アシスタント
35	35-39	2015	6	未婚	0	女性	監査アシスタント
36	35-39	2008	1	未婚	0	女性	監査アシスタント
37	30-34	2017	6	既婚	0	女性	監査アシスタント
38	30-34	2016	7	未婚	0	女性	監査アシスタント

(付記) 本稿は、国際会計研究学会第3回カンファレンス(青山学院大学)での報告に向けて投稿した論文を、加筆修正したものである。カンファレンス報告の前に、匿名の2名の査読者の先生方より、有意義かつ貴重なコメントを賜ることができたため、論文の品質向上に向けた改善を行うことができた。また、カンファレンス報告時には、矢澤憲一先生(青山学院大学)にディスカッサントをお引き受け頂き、有益かつ洞察に満ちた数々のコメントを頂戴した。2名の査読者の先生方と矢澤憲一先生に、この場をお借りして厚く御礼申し上げます。さらに、報告に際して司会をお引き受け下さった山地範明先生(関西学院大学)、報告に対する質疑やコメントを下さったフロアの先生方、そして編集委員会委員長の米山

正樹先生(東京大学)及び編集委員会の先生方にも、貴重なご助言とあたたかいご支援を賜った。記して心より感謝申し上げます。

本研究は、監査法人に所属する32名の公認会計士の先生方と、6名の監査アシスタントの皆様によるインタビュー協力なしには成しえなかった。草稿完成までに時間を要してしまったが、数名のインタビュー対象者には草稿の内容確認にも快く応じていただいたおかげで、本稿の信頼性と客観性に対する確信を深めることができた。お忙しい中にもかかわらず、建設的な議論の場を設けていただくとともに、筆者らに豊かな学びの機会を提供して下さったことに深謝申し上げます。