

氏 名	しの 篠 だ 田 とも 朝 なり 也
学 位 の 種 類	博 士 (経 済 学)
学 位 記 番 号	経 博 第 189 号
学位授与の日付	平成 16 年 3 月 23 日
学位授与の要件	学 位 規 則 第 4 条 第 1 項 該 当
研究科・専攻	経 済 学 研 究 科 組 織 経 営 分 析 専 攻
学 位 論 文 題 目	制度としての会計システムに関する経済学的分析

論文調査委員 (主 査) 教 授 藤 井 秀 樹 教 授 徳 賀 芳 弘 助教授 澤 邊 紀 生

論 文 内 容 の 要 旨

本論文は、新制度派経済学に依拠した会計システムの変化、安定性、多様性、効率性に関する理論研究を試みたものである。会計は単なる計算技術ではなく、利害対立の調整のために会計にかかわる人々によって形成されたシステムであるという著者の問題意識が、かかる試みの背景をなしている。このような問題意識にもとづいて分析を実施するために、本論文では、会計システムにかかわる主体間の交渉、取引、契約の結果として会計システムは生成し、変化するという観点が一貫して採用されている。また、かかる観点からの分析の基礎理論として、本論文で著者は、新制度派経済学を採用している。

本論文で著者は、会計システムの変化、安定性、多様性に関する分析の素材として、会計ルールの国際的調和化から生じる会計トピックを取り上げている。これらの会計トピックは、近年の会計システムの変化のなかでもとりわけ重要な要素をなすものである。また、著者は、会計システムの効率性に関する分析の素材として、新しくアメリカで開発されたEVAおよびBSCなどの管理会計手法を取り上げている。これらの手法は、近年一部の日本の企業において導入されつつあり、その会計システムとしての効率性に高い関心が寄せられている。このように、本論文は、新制度派経済学に依拠しながら、モダンアカウンティングの起点ともいえるASOBAT（1966年）によって提示された会計の定義にしたがって、分析の素材としては財務会計と管理会計の垣根を取りはらって、会計システム全般にわたる総合的な会計研究を試みたものとなっている。

第1章で、上述の著者の問題意識およびそこから派生した研究課題が提示された後、第2章では、各国に多様な会計ルールが存在しているにもかかわらず、なぜ今日、アングロアメリカナイゼーションという方向で会計ルールの国際的調和化が進展するのかという問題について検討がなされている。著者は、かかる検討に際して、新制度派経済学および比較制度分析にもとづく議論と、進化ゲーム理論に依拠した経済モデルを用いて理論的な分析を試みている。その結果、他の社会と交流のある開放社会においては、小さな社会の会計ルールが、大きな社会の会計ルールに自主的に収斂していくことが明らかにされている。この結論は、各種統計データにもとづく経験的分析によっても支持されている。

第3章は、前章での検討を踏まえたうえで、交流度の低い主体に対して外生的な会計ルールを強制的に導入することについての実行可能性を検討したものである。かかる問題を検討するために、本章では、各国特有の社会的・経済的影響を色濃く受ける非公開中小企業の会計ルールに焦点をあてて分析が行われている。著者は、アメリカ、イギリス、ドイツ、日本の4カ国の非公開中小企業の会計ルールを詳細に検討した結果、各国それぞれに公開大企業とは異なった独自の会計ルールが形成されてきたことを明らかにしている。これらの事実を前章の分析結果および新制度派経済学の観点に照らして検討した結果、容易に変化しないインフォーマルな会計ルールが変化するためには、外部社会との交流が重要な要素になるということが明らかにされている。

第4章では、進化ゲーム理論を用いて、会計ルールの安定性と変化に関する分析・検討がなされている。本章で著者は、会計ルールが一方において容易に変化しない安定性を有しながらも、他方では繰り返しかえし変化してきたのはどのような理由によるものかという問題を、金融資産への時価評価の導入という「制度変化」を素材として検討している。その検討におい

て、著者は、会計が情報作成者と情報利用者の間の「情報の非対称性」から生じる不信感を解消する役割をもったルールであるという点を強調し、かかる不信感を増大させるような会計環境の変化が、会計制度の変化に大きな影響を与える可能性を指摘している。

第5章では、初期のエージェンシー理論を方法論として援用した管理会計研究の意義と問題点を析出する試みがなされている。著者は、エージェンシー理論を用いた内外の重要な管理会計研究をほぼ限なく渉獵することで、1970年代後半から1980年代後半までの初期エージェンシー理論が、北米における管理会計研究に多大な学術的貢献をもたらしたことを明らかにしている。とりわけ、著者は、マネジメント・コントロール・システムや業績管理会計システムの最適選択問題について経済学的な分析が可能になるという意義を指摘する一方で、基本モデルに内在する具体的な限界を明らかにしている。その意味で、本章は、エージェンシー理論を用いた管理会計研究の今後の課題を明確に提示したものとなっている。

第6章では、第5章において著者が指摘したエージェンシー理論にもとづく管理会計研究の限界にかかわるトピックの1つであるマルチタスクモデルが取り上げられ、その理論的特徴と応用可能性について検討がなされている。著者は、マルチタスクモデルを援用することによって、複数のタスクに従事する従業員を前提としている日本的な生産管理手法について独自の分析が可能になることを指摘している。また、著者は、マルチタスクモデルがもたらす理論的示唆を手掛かりにしながら、責任センター、EVA、BSCといった、マルチタスクと関わりの深い管理会計手法について具体的な検討を行ったうえで、各手法の経済的効率性を論証するとともに、不適切な制度設計を行った場合には、従業員に過剰なリスク負担を生みだし、逆インセンティブを引き起こす可能性があることも明らかにしている。さらに、マルチタスクモデルによって得られる示唆から、ジングル業績評価モデルとマルチ業績評価モデルのいずれの業績評価モデルが最適であるかという問題についても、著者は分析を行っている。そして、各マルチタスクにかかるコスト間の関係が相互補完的である場合、シングル業績評価が最適となり、相互代替的である場合、各タスクの業績が測定可能ならばマルチ業績評価が、各タスクの業績が測定不能ならばノンインセンティブシステムが最適となるということを、著者は明らかにしている。

第7章では、以上の考察の総括がなされている。本論文を通して行われた検討作業による結論は、(1)財務会計システムの変化は、規模の大きな外部社会と会計システムにかかわるミクロな主体が交流すること、および、会計システムにかかわるミクロな主体の不信感が増大することによって生じうるということ、(2)マルチタスクにかかわる効率的な管理会計システムを構築するためには、マルチタスクの努力コスト間の関係が、相互代替的であるか、相互補完的であるかのいずれかを把握することが重要であるということ、(3)総じて、本論文は、会計にかかわる人々の相互行為の所産による「制度」として会計システムを捉え、かかる「制度」としての会計システムの観点を重視した会計研究のあり方を模索した試論であると位置付けられ、かかる試論を通して著者独自の研究成果を残すことができたということの、3点にまとめることができる。

論文審査の結果の要旨

本論文は、以下に見るような3つの特徴を有している。第1は、会計にかかわる主体間の交渉、取引、契約の結果として会計システムが生成し、変化するという観点が強く意識されているということである。これは、会計ルールはそれにかかわる人々によって形成されたものであるという著者の問題意識によるものである。第2は、本論文での分析においては、新制度派経済学が分析の基礎理論として援用されているということである。新制度派経済学は、ミクロな主体の行動や相互関係を分析することによって、制度の形成、変化、効率性などを明らかにしようとするものである。第3は、社会的に高い関心が払われている会計トピックが分析の素材に取り上げられているということである。具体的には、近年盛んに議論されている会計の国際的調和化にともなう会計ルールの変化、および、近年アメリカにおいて開発されたEVAやBSCといった新しい手法にかかわる業績評価モデルが、分析の素材として取り上げられている。

このように、本論文は、今日、高い関心が払われているトピックを素材に、会計システムの変化、安定性、多様性、効率性について、新制度派経済学に依拠しつつ理論的な分析を試みたものとなっている。以上のような特徴を有する本論文の主たる学術的貢献として、以下の3点を挙げることができる。

第1は、新制度派経済学に依拠した会計研究の構築を試みたという方法論上の貢献である。比較制度分析や進化ゲーム理

論をはじめとする新制度派経済学を会計研究に適用するという本論文のアプローチは、これまでの日本の先行会計研究において採用例が皆無に等しく、会計研究におけるアプローチとしては、非常に斬新なものであり、高い独創性を有しているといえる。本論文は、会計学と経済学の対話を目指した学際的研究の試みとして評価することができる。

第2は、会計システムにおけるミクロな主体の観点からの分析によって、会計システムの安定性や変化について新しい説明を提示したという貢献である。会計システムの安定性や変化についての説明は、会計的計算構造の分析や会計基準書の解釈を中心とした伝統的な会計研究によっては得ることのできないものである。本論文は、わが国の伝統的な先行会計研究にとらわれることなく、ミクロな主体の観点から新制度派経済学に依拠した分析・検討を行うことで、会計システムの安定性や変化について新たな説明を提示する可能性を開拓している。

第3はエイジェンシー理論のマルチタスクモデルを用いて、企業内部の会計システムのミクロ的基礎に関する洞察を深めたという貢献である。とりわけ、第6章において、マルチタスク間の関係が相互補完的であるか、相互代替的であるかによって、最適な業績評価システムが異なるということを明らかにし、かかる知見をBSCをはじめとする具体的な管理会計手法に適用して独自の分析・検討を行った点は、本論文の貴重な貢献として高く評価できる。

このように本論文は、優れた学術的な貢献を有しているが、他方では、今後に残された課題も存在する。これらは、以下の3点にまとめられる。

第1は、制度の変化を分析するためのモデルが、現実を的確に捉えているかどうかについて、さらに立ち入って検討する必要があるということである。モデル分析において単純化は不可避的な手続きであるが、単純化にともなって現実の重要な要素が捨象されてしまうこともありうる。たとえば、第2章の分析において、会計ルールの収斂を促すパラメーターとして挙げられるのは「交流度」と「社会の相対規模」の2つであるが、この2つ以外にも会計ルールの収斂に影響を与える要因は存在するであろう。より精緻なモデルを構築し、この問題点を克服していくことにより、本研究はさらに完成度の高いものになると思われる。

第2は、会計システムの設計者（会計基準の設定者）の側からの分析を行う必要があるということである。本論文では、会計システムにかかわるミクロな主体に焦点を当てた形で制度分析が行われている。しかし、会計システムのあり方は、会計システムにかかわるミクロな主体の行動だけではなく、会計システムの設計者の行動によっても、影響を受ける。したがって、会計システムの設計者にまで分析の射程を広げることによって、会計システムにかかわる現象をより深く解明することが可能となるであろう。

第3は、エイジェンシー理論にもとづく内部会計システムの分析において、多期間モデルを導入することで、分析の幅をさらに広げる必要があるということである。第6章で著者は、ROIとEVAに関する問題を検討するためにマルチタスクモデルを適用しているが、当該問題の検討をさらに深めるためには、マルチタスクモデルにもとづく分析のみでは必ずしも十分とはいえない。これらの問題については、短期的投資および長期的投資といった期間概念の視点を踏まえたインセンティブ問題としてこれを捉え、多期間モデルを用いた分析を行うことによって、より深い示唆を得ることができるであろう。モデルのこうした拡張によって、よりオリジナリティの高い分析を行うことが、今後の課題といえる。

以上のような課題を残しているものの、それらは本論文の学術的価値を損なうものではない。本論文は、新制度派経済学の会計研究への適用という斬新なアプローチによって近年の主要な会計トピックを分析・検討したものであり、著者の今後の研究活動の出発点として十分価値を備えている。よって本論文は博士（経済学）の学位論文として価値あるものと認める。

なお、平成16年2月11日に、論文内容とそれに関連した試問を行った結果、合格と認めた。