



Title	制度としての会計システム：経済社会のなかの会計の働き
Author(s)	高尾, 裕二
Citation	大阪大学, 1993, 博士論文
Version Type	
URL	<a href="https://hdl.handle.net/11094/38389">https://hdl.handle.net/11094/38389</a>
rights	
Note	著者からインターネット公開の許諾が得られていないため、論文の要旨のみを公開しています。全文のご利用をご希望の場合は、 <a href="https://www.library.osaka-u.ac.jp/thesis/#closed">https://www.library.osaka-u.ac.jp/thesis/#closed</a> 大阪大学の博士論文について

*The University of Osaka Institutional Knowledge Archive : OUKA*

<https://ir.library.osaka-u.ac.jp/>

The University of Osaka

【 1 】					
氏 名	高 尾	ひろ	裕	じ	二
博士の専攻分野の名称	博 士	(経 济 学)			
学 位 記 番 号	第	1 0 5 3 3	号		
学 位 授 与 年 月 日	平 成 5 年 2 月 18 日				
学 位 授 与 の 要 件	学位規則第4条第2項該当				
学 位 論 文 名	制度としての会計システム —経済社会のなかの会計の働き—				
論 文 審 査 委 員	(主査) 教 授 中村宣一朗				
	(副査) 寄附講座教員(客員教授) 澤木 勝茂			助教授 仁科 一彦	

### 論 文 内 容 の 要 旨

これまでの財務会計研究の主流では、会計の機能を、「受託責任の履行に関わる利害調整機能」あるいは「投資意思決定における情報提供機能」に求め、これらを会計目的として措定するとともに、それらの目的から一連の会計基準を体系的に構成することに主たる関心が払はれてきた。このような会計学の世界における「規範的アプローチ」に對して、果たして会計情報が投資意思決定に有用であるのかどうかを資本市場において実証的に検証しようとする「資本市場をベースとする会計研究」(情報的観点とも呼ばれる)が、また利害調整プロセスにおいて会計情報が実際にどのように利用されているのかをエージェンシー理論(Positive Theory of Agency の意味で用いている)の枠組みに基づいて記述しようとするロチェスター学派の「実証的会計理論」(契約的観点とも呼ばれる)が、さきの「規範的アプローチ」に対するアンチ・テーゼの代表的なものとして、それぞれ60年代後半、70年代後半からアメリカで生成し、今日に至るまで数多くの成果が蓄積してきた。これらは広く会計学における「実証的アプローチ」と総称されている。

本論文では、会計システムの意義を、市場の不完備性(および不完全性)に対処するための一つの制度であるとみなし、基本的な会計の働きを、極めて限定された局面であれ、会計システムから産み出される会計利益を核とする会計数値が企業関連取引の数的シグナルとして働き、価格システムを補完する形で企業関連取引を調整するものと位置づけている。このような本論文にいう「数的シグナルの観点」は、先の「実証的アプローチ」における「情報的観点」および「契約的観点」とはその視角、問題設定、分析枠組みを異にするものであり、この意味で本論文は、「実証的アプローチ」を指向しつつも、これまでの議論にはみられない財務会計研究への新たな切り口を模索しようとした極めてユニークなものである。

本論文は、5つの章を中心に、序章、終章および補章から構成されている。

本論文が取り扱おうとする基本的課題と本論文の構成を説明した序章に続く第1章では、先に指摘した価格システムを補完する形で一部の企業関連取引を調整するという会計システムの意義なり会計の働きが、不完全・不完備市場における会計利益の性格を検討した Beaver and Demski (1979) および Beaver (1989)、並びに「内部組織の経済学」

で展開されている議論などを参考することによって、導き出されている。

第2章の主な目的は、価格システムを念頭において会計システムの意義なり働きを検討しているとみられる Coase (1990) など4つの論文を簡単に吟味し、価格システムの働きを参照枠として、①シグナルの機能、②シグナルの形成プロセス、③シグナルが反映する情報要素、といった視点から会計システムを検討することにより、本論文での「数的シグナルの観点」の妥当性を吟味することである。さらに本章では、限定された局面であれ、価格システムの働きとのアナロジーから会計システムの意義が理解できるとすれば、会計数値のあり方による実体経済への影響を踏まえたうえでの、会計利益の決定プロセスを記述することが、あるいは視点を変えていえば企業関連取引の締結、履行、監視、完了における調整機構としての会計の働きを解明することが、財務会計研究の主要な課題となることが指摘されている。

このような課題に取り組むためには、従来の多くの財務会計研究の立論にみられたように、企業の活動・状況を受動的に写像（測定）する单なる事後的な記録手段として会計をみるのではなく、会計数値（主に会計利益）のあり方が実体経済に影響を及ぼすプロセスに積極的に目を向け、会計数値のあり方、さらにはそれを産み出す資本利益計算の仕組み自体が企業行動を（事前的な意味で）制御するメカニズムに一層の関心を払う必要がある。そこで第3章では、会計の能動的側面については、70年代終わりから理論レベルにおいても認知されるようになった「経済的影響論」を援用する形で、会計の事前的側面については、（事後的な）国民経済計算と（事前的な）国民所得決定論の視点の相違を参考することにより、そのいわんとする意味内容を明らかにしようと努めている。

第4章の課題は、取引ないし契約における会計数値の利用に着目し、企業間・産業間での会計手続選択の相違を「契約コスト」概念で説明しようとするロチェスター学派の「実証的会計理論」と比較することにより、本論文でいう「数的シグナルの観点」の性格をより明確にすることである。「実証的会計理論」では、会計を広範な契約テクノロジーの一環として位置づけ、エージェンシー契約を軸に会計数値のあり方を契約コストを介して間接的に実体経済と結びつけようとする。これに対して「数的シグナルの観点」では、会計数値は一部の企業関連取引の調整のための数的シグナルとして働くものと位置づけ、会計数値と企業に関わる富の分配と資源の配分を会計ベースの契約を介して直接的に結びつけようとする。

第5章では、「数的シグナルの観点」から導き出されることになる財務会計研究の課題を具体的に取り扱おうとする目的から、Healy (1985) が示した会計利益を営業キャッシュ・フローと会計発生額に分解するというアイデアと、Williamson (1967) の経営者裁量モデルの一部を参考にして、簡単な会計利益の決定モデルが展開されている。

終章では、本論文で強調された諸論点と今後の研究方向が要約されている。また補章では、会計の能動的側面に関わって、会計数値が具体的にどのような経路で実体経済に影響を及ぼしているのかを具体的に示すために、経済的影響に関する4つの文献がサーヴェイされている。

## 論文審査の結果の要旨

本論文は、会計システムを市場の不完備性（および不完全性）に対処するための一つの制度として捉え、会計システムから産み出される会計数値が、取引や契約を通じて企業に関わる資源の配分過程や企業構成員の所得の分配過程において数的シグナルとして働くとの視点から、新しい財務会計論の切り口を模索したものである。このような会計システムの位置づけにより、これまでの財務会計研究にあってはしばしば捨象され見過ごされてきた点、すなわち①会計利益を核とする会計数値が実体経済に及ぼすインパクトの観察および現行の資本利益計算の仕組みが企業行動を制御するメカニズムの記述、にヨリ一層の関心を寄せる必要があること、②実体経済への考え方のインパクトを踏まえたうえで、個々の会計基準が検討され評価される必要があること、の2点が一つの首尾一貫した視点のもとに説得力をもって強調されている。

また価格の働きとのアナロジーから会計数値の働きをみようとすることが、いくつかの新たな研究上の洞察なり示

唆につながっている。例えば、①「会計情報一意思決定」という次元ではなく「会計数値（主に会計利益）一資源の配分・所得の分配」という次元で会計の働きなり役割を捉えようとする、②会計目的としての「情報提供機能」と「利害調整機能」を対立したものではなく統合した形で理解することが可能であり、経済学の成果をこれまでとは違った形で会計学に導入する道が示唆されていること、③会計規制を与件として、企業構成員の厚生に及ぼす影響を踏まえたうえでの会計数値（主に会計利益）の決定過程を記述することが財務会計研究における主要な課題の一つであると明示していること、などである。

ただし、本論文が前提としている「会計ベースの取引ないし契約」が（特にわが国において）具体的にどのようなものであり、そこではいかなる会計数値が用いられ、またこれらの会計数値がどのようなメカニズムで企業関連の契約ないし取引のあり方を左右するのか、といった点について、具体的な事例が指摘され検討されているわけではない。この点とも関わって、会計利益の決定プロセスを記述するという課題の重要性が繰り返し強調されているにもかかわらず、その具体的な取り扱いとしては部分的な一つの会計利益決定モデルが示されているに過ぎない。提示されたアイデアをもとに、今後さらなる理論的、実証的分析を進める必要があろう。

このような残された課題はあるものの、本論文は、これまでに確立された財務会計研究の流れに沿ってその展開を図ったものではなく、広く市場経済全体から財務会計の意義を捉え、あくまでも独自の視点からその働きを解明しようとした点で評価されるものであり、博士（経済学）の学位に十分に値するものと判定する。