

論文の内容の要旨及び論文審査の結果の要旨の公表

学位規則第 8 条に基づき、論文の内容の要旨及び論文審査の結果の要旨を公表する。

○氏名	西谷 順平 (にしたに じゅんぺい)
○学位の種類	博士 (経済学)
○授与番号	乙 第 524 号
○授与年月日	2014 年 7 月 18 日
○学位授与の要件	本学学位規程第 18 条第 2 項 学位規則第 4 条第 2 項
○学位論文の題名	会計保守主義の研究 -会計史の経済分析と GAAP の再発見-
○審査委員	(主査) 秦 勘 (立命館大学 経済学部教授) 井澤 裕司 (立命館大学 経済学部教授) 浅田 孝幸 (立命館大学 経営学部教授)

<論文の内容の要旨>

本学位請求論文「会計保守主義の研究-会計史の経済分析と GAAP の再発見-」は、会計保守主義について会計情報システムの観点から再検討したものである。簿記・会計実務の発達史を概観した上で、現代会計に内包されている保守主義を複数のタイプに切り分けて提示し、それらの意義と課題について考察を行う内容となっている。本学位請求論文の構成は以下の通りである。

序章

第 1 部 会計保守主義とは何か？

第 1 章 会計情報システムと保守主義

第 2 章 会計史と保守主義 (1)

第 3 章 会計史と保守主義 (2)

第 2 部 会計保守主義の分析

第 4 章 会計情報システムの保守主義モデル

第 5 章 条件付保守主義の分析

第 6 章 無条件保守主義の分析

終章

序章は、本学位請求論文の問題提起を行った。近年、国際会計基準（GAAP）の策定を契機として、会計基準設定における多くの基本的論点が改めて問われるようになってきた。保守主義はそういった基本的論点のうちの重要な一つである。しかし、会計実務上、会計基準設定上、そして会計学上における大きな存在でありながら、会計保守主義はこれまで明確な定義が共有されておらず、その是非に関する議論も錯綜している。保守主義をめぐる議論を整理し、会計基準設定についてのより本質的な議論を可能にするためには、保守主義の概念的枠組みを整理することが必要不可欠であり、本学位請求論文ではこの問題について二つの側面から考察を進めた。

まず、第1部では、保守主義を会計情報にかかる下方バイアスだとおおまかに捉え、現在の会計情報システムにおける位置づけを議論した上で（第1章）、会計実務の発達史のなかでどのように育まれてきたのかについて、その成立過程と背後にある論理を分析する（第2、3章）。

第2部では、会計情報システムにおいて、下方バイアスがどのような影響をもたらすのかについて分析する。保守主義のタイプを4タイプに類型化し（第4章）、それぞれのタイプについて、契約理論などを用いた理論分析がおこなわれている（第5、6章）。各章の概要は以下のようにまとめられる。

第1章は、会計上の保守主義の是非を論じる際に前提となる会計情報システムと保守主義の関係について考察を行った。また、現代の会計実務で採用される会計情報システムや会計基準の役割と限界についても、保守主義との関係から考察も行われた。保守主義が会計情報システムに対して三種類の影響を与えうるゆえに、同じ下方バイアスでありながら、保守主義には三つのタイプがあることが指摘されている。さらに、現在の会計実務で採用されている会計情報システムに関する論議の中で、「保守主義の原則のパラドックス」が存在していることも示された。

第2章では、まず保守主義をキーワードとして、会計実務の発達史をその起源から中世イタリア時代まで考察した。保守主義の萌芽が古代ローマではすでにみられ、保守主義の典型例である低価法といった保守的な会計実務を示す記録は中世イタリアなどでみられる。現代の保守主義のルーツが、実現基準と低価法からなる「フィレンツェの保守主義」にあり、それが複式簿記システムの完成と同時に、会計情報システムに取り組み込まれた。保守主義の起源を会計の発達史と照らし合わせたうえで、現代の会計保守主義には、「慎重主義」

と「伝統主義」という意味で「保守主義の二重性」を持つことが示された。続いて、本学位請求論文は、「フィレンツェの保守主義」のメカニズムを理論モデルとして定式化し、リスク回避度および不確実性と、下方バイアスをかけるインセンティブとの関連を示した。さらに、保守主義と神経科学に関する先行研究の結果も紹介した。

第3章は、「フィレンツェの保守主義」が近現代において社会経済の発展とともにどのような変遷を辿ったかについて考察した。低価法は六百年以上の歴史があるものの、現在の会計基準体系はそれを取りこまなかった。一方、減損会計という保守主義を具現化したような限界事例を会計基準体系に新たに加えようとする動きもある。なぜこのような矛盾が生じたのか、第3章はこの問題を念頭に近代会計学の発祥の契機とその変遷の経緯を考察した。「フィレンツェの保守主義」がヨーロッパ大陸において商法に取り込まれ定着していくが、その後、固定資産会計が出現したことにより、そういった伝統的な会計フレームワークが解体され、減価償却を正当化する新しい会計フレームワークと共存していくことになった。その状況において「保守主義の原則のパラドックス」の問題が生み出され、また、その問題を回避しようとしても「保守主義のジレンマ」を抱えてしまうことになる。結果として、表面的には保守主義は否定され、現在の会計基準体系に組み込まれなかったが、その基本概念は会計基準体系の根底に残り、様々な形で影響を与え続けている。このように、本章の考察を通して保守主義と現在の会計基準との複雑な関係が明らかにされた。

第4章では、会計情報システムの視点から保守主義を考察した。保守主義は会計情報に対して下方バイアスをかけるが、一般的には、バイアスをかけることは、情報を歪めることになり、情報の有用性を損なうことになる。本章では、理論モデルを用いて、保守主義と会計情報の有用性に与える影響などを分析する。分析では、保守主義がグッド・ニュースの情報有用性を高めるというハイライト効果を生み出すことが可能であり、会計情報システムの観点からみて、下方バイアスが会計情報の有用性を必ずしも低下させるだけではないことが示された。次に、保守主義はその効果に従って3タイプに分けることができ、それらがひとつの会計情報システムで共存できることが示された。現在の会計基準体系によって規定される会計情報システムにおいては、それら3タイプの保守主義がすでに内包されており、会計基準設定機関が現在の会計基準体系に内包している保守主義の会計基準を排除する試みは合理的ではないことも指摘された。最後に、第1章から第4章までの議論を踏まえて、保守主義が四つのタイプに分類できると結論付けた。

第5章では、前章において条件付保守主義として分類された二つのタイプの保守主義、タイプ3-Ⅲとタイプ2-Ⅱについて考察している。これらのタイプの保守主義は、どちらも会計基準体系に採用するべきではないが、タイプ3-Ⅲは会計基準設定の政治的プロセスによって採用されうる。一方、タイプ2-Ⅱは会計基準の不完備性によって行使されうる。本章では、それらの保守主義が採用される条件について、モラル・ハザード・モデルを使って分析する。まず、タイプ3-Ⅲについては、会計基準設定機関がこのタイプの保守主義を採用した場合に、どのような条件のもとで下方バイアスをかけるのかについて分析を行った。次に、タイプ2-Ⅱについては、会計情報が企業の利害を決定してしまう状況に注目し、企業がこのタイプの保守主義を採用して下方バイアスをかける条件を分析した。本章の議論からは、タイプ3-Ⅲの保守主義については、ビジネスの成功確率が十分に低いとき、あるいは、会計情報システムの精度が十分に高いとき、企業がこのタイプの保守主義を採用する動機があることを示した。他方、タイプ2-Ⅱの保守主義については、税費用の期待値が十分高いとき、企業がこのタイプの保守主義を採用する動機があることを示した。また、確定決算主義のもとでは、会計基準設定機関と税務当局がお互いに協力しあって会計基準を設定していくインセンティブをもっていることも示された。

第6章では、無条件保守主義として分類される二つのタイプの保守主義、タイプ3-Ⅱとタイプ1-Iについて分析が行われた。前者は会計基準体系に採用するべきではないが、会計基準設定機関の判断により裁量的に採用され、後者は会計情報の意思決定有用性の構成要素である信頼性を意味していることから、必ず採用すべきものである。本章では、下方バイアスの反転効果を考慮した二期間のモラル・ハザード・モデルを用いて、タイプ3-Ⅱの保守主義が会計情報システムの有用性を下げるのかどうか、タイプ1-Iの保守主義がどの程度採用されるべきかを分析する。本章の議論によって、タイプ3-Ⅱの保守主義については、たとえ反転効果が存在しても、会計基準設定機関はこのタイプの保守主義を採用するには多大な社会的コストをとらなければならないことが示された。一方、タイプ1-Iの保守主義は、信頼性と目的適合性において一般的な傾向が存在せず、そういった状況において補足情報が重要性を増したり、会計情報の外縁が広がっていったりすることが示された。特に、キャッシュフロー計算書が信頼性を補償する補足情報として重要であることが示された。

終章では、これまでの第1部と第2部の議論をまとめた上で、会計基準設定機関に対する5点のコメントで議論が締めくくられている。すなわち、1) 保守主義にはタイプが四

つあることを認識すべきである、2) また、キャッシュフロー計算書の保守主義補完機能を認識すべきである、3) その上で、保守主義の原則は撤廃すべきである、4) しかし、現在の保守的会計基準を即座に撤廃する必要はない、5) ただし、「保守主義のジレンマ」を自覚すべきである、というものである。なかでも、会計基準設定機関自身が「保守主義のジレンマ」を抱えていることを自覚すべきであるという最後の点がもっとも重要であると強調されている。

<論文審査の結果の要旨>

本学位請求論文は、会計保守主義に関する優れた研究である。これまでの保守主義に関する議論が各論に陥りがちであったに対して、本学位請求論文は保守主義の歴史、変遷、現状等を整理分析したうえで、会計情報システムという観点から保守主義を4タイプに分類し、契約理論などを用いて各タイプの保守主義が会計情報システムに与える影響等を理論的に分析した。本学位請求論文は、会計学および会計実務における重要な課題について、新しい視点から緻密な研究を行い、高い独創性と学術的価値を有していると言える。

第1に、本学位請求論文は保守主義の概念と論理的枠組みを整理した。保守主義は会計実務、会計学研究、および会計基準設置において重要な概念であるにも関わらず、それに関する議論が錯綜している。本学位請求論文は、会計の発達史における保守主義の起源と変遷の経緯を示すと同時に、現在の会計基準体系における位置づけを明らかにした。これによって、統合的な枠組みを用いて保守主義を分析することが可能になった。

第2に、保守主義が会計情報システムに与える影響について緻密な分析を行った。本学位請求論文は保守主義が四つのタイプに分類することができることを示し、契約理論などを用いて、それぞれが会計情報システムにどのような影響を与えるかを示した。従来の保守主義に関する議論では、異なるタイプの保守主義が混同されたため、多くの混乱と矛盾がみられる。本学位請求論文の分析によって、これらの混乱と矛盾の発生する原因が明らかになった。

第3に、本学位請求論文の保守主義に対する論考は、会計発生史に基づく考察と理論モデルに基づく考察という両側面から行われた。この独特かつ有効な分析手法を用いることによって、保守主義に関する一連の難問を解決する道筋が提示された。

これらの成果にもかかわらず、本学位請求論文には幾つかの不十分な点、再検討を要する点が残っていることについても指摘しておかねばならない。

第1に、本学位請求論文では、会計保守主義に関する実証研究をいくつか言及したものの、既存の実証研究で得られた結果に関する詳細な説明が行われていない。

第2に、保守主義に関する膨大な既存研究の中で、本研究の位置づけをより明確に示す必要がある。例えば、保守主義を4つのタイプに分けられ、それぞれが会計情報システムに異なる影響を与えることを示したのは本学位請求論文の主要な貢献であるが、既存の理論研究と比較する際に、前提と手法の違いはどこにあり、学術的貢献はどこにあるかなどについて、より詳細かつ明確な形で論じる必要があると思われる。

第3に、本学位請求論文は保守主義を4タイプに分けての理論分析を進めたが、得られた結果を整理統合する作業がほぼ行われていない。この意味で、本研究の全体としてメッセージがやや曖昧である印象が残る。

もっとも、これらの残された問題点は、むしろ本研究の今後の発展性について示唆するものであり、本学位請求論文の全体的な価値を減らすものではない。

以上により、審査委員会は一致して、本学位請求論文は博士学位を授与するに相応しいと判断した。

<試験または学力確認の結果の要旨>

本学位請求論文について、審査委員3名による事前審査に基づき、2014年6月19日(木)13時に本学びわこ・くさつキャンパスのアクロスウイング7階第1研究室において公聴会、及び口頭試験を実施した。

この席において申請者は、本研究の意図・成果、及び研究史上での位置づけなどについての質問やコメントに対して適切かつ論理的な回答と説明をした。

なお、審査委員会は、本学位請求論文申請者の業績、経歴や学会での評価により、十分な専門知識と豊かな学識を有すること、また、外国語能力については、本研究において英語を中心に資料が的確に使用されていることを確認した。したがって、本学学位規程第25条第1項によりこれに関わる試験の全部を免除した。

以上の結果、審査委員会は本学位請求論文を精読し、公聴会での質疑応答を踏まえ、本

学位請求論文が本学学位規程第 18 条第 2 項に基づき、「博士（経済学 立命館大学）」の学位を授与することが適当であると判断する。