

平成24年7月26日現在

研究種目：若手研究（B）
研究期間：2008～2009
課題番号：20730318
研究課題名（和文） 会計事象の経路依存性

研究課題名（英文） Path-Dependency of Accounting Phenomenon

研究代表者

中村 恒彦（NAKAMURA TSUNEHIKO）
桃山学院大学・経営学部・准教授
研究者番号：50368388

研究成果の概要（和文）：

本研究では、「利益の質(quality of earnings)」という言葉がアメリカの研究開発費会計・ソフトウェア会計・キャッシュ・フロー計算書の基準設定においてどのように取り扱われていたのかを調査した。当初は、財務アナリストが利益の質を実務上において用いたと思われる。しかし、利益の質が基準設定を通じてその他の利害関係者に広まるにつれて、その概念は1960年代後半の社会的・歴史的背景を離れて一人歩きし始めたと思われる。その結果、利益の質は、その言葉と概念の作用の結果として、経路依存性と考えられる事象を内包している可能性がある。

研究成果の概要（英文）：

I examine “quality of earnings” in setting of accounting standards (R&D, software, Cash Flow statements) in USA. I guess that financial analyst early have used quality of earnings in the standards setting. However, quality of earnings gradually spread other party and FASB, this notion has got out of control by financial analyst. The accounting phenomenon widely affects path-dependency in quality of earnings.

交付決定額

(金額単位：円)

	直接経費	間接経費	合計
2008年度	1,000,000	300,000	1,300,000
2009年度	700,000	210,000	910,000
年度			
年度			
年度			
総計	1,700,000	510,000	2,210,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：利益の質、経路依存、研究開発費会計、ソフトウェア会計、キャッシュ・フロー会計、財務アナリスト

1. 研究開始当初の背景
(1)会計事象の検討

研究計画にもとづき、会計事象を詳細に分析する題材を探求し、「利益の質」を取り上

げることとした。「利益の質」は、実証研究ならびに規範研究その他でも日米をとわずに注目されるようになった概念である。

「利益の質」を取り上げた理由は、その定義を統一できない状態にあり、既存研究のクロスセクショナルな概念整理に限界があることに起因する。本研究は、いわばタイムシリーズ的な手法を用いるとともに、「いつ」「だれが」「どのように」利益の質を広めたか、について検討することを主眼としている。このことによって、「利益の質」という事象からその歴史的経緯および経路依存性を検討できるのではないかと考えた。

(2) 仮説の検討

最初にとりかかったのは、「いつ」「だれが」「どのように」利益の質を広めたかという点について、一定の仮説を立てることであった。先行研究をレビューした結果、「1960-70年代にかけて」「財務アナリストが」「基準設定を通じて広めた」のではないかという仮説を立てた。

しかしながら、このような仮説を棄却・受容するにしても、「利益の質」の起源や歴史に関わる資料や検討が不足していることが判明した。特に、利益の質という概念が多くの会計事象と関連しているため、複数の会計基準や会計理論や会計実務を検討しなければならない。研究開始当初の段階で上記の限界に直面することになった。

2. 研究の目的

(1) 研究の学術的背景

現在の会計学では、Watts and Zimmerman[1986]や須田[2000]の代表されるように、会計情報の情報提供機能あるいは利害調整機能を主たる研究課題として取り上げ、規範的研究ないし記述的研究がおこなわれている。こうした研究は、主に新古典派経済学や新制度派

経済学を基礎として、会計情報が意思決定の支援や情報の非対称性の緩和などに役立つかどうかを検証してきた。特に、Watts and Zimmerman[1978]やTaylor and Turley[1986]などは、会計基準の形成する際の利害調整行動を考察してきた。このような会計規制論では、政治学や政治経済学を援用して、アジェンダ設定やロビイング活動や投票プロセスなどの会計基準の形成プロセスを詳細に検討してきた。その際、新古典派経済学や新制度派経済学を基礎として経済人モデルを想定し、利害関係者の経済的誘因を精査に検証してきた。

しかし、実際の会計基準を観察していると、会計基準の形成には、意思決定の支援や情報の非対称性の緩和などばかりではなくて、まったく異なる要因(たとえば経済政策・社会問題・世論など)のような当時の社会事情が作用している場合がある。

既存研究では、当時の特殊事情やその一連の経緯などの要因について経済的誘因に関わる限りのみとらえてきた。たとえば研究開発費会計の場合には、経営者の利益調整問題に変換されて考察されてきた。したがって、当時の社会要素やイデオロギーなどの会計基準の形成要因に表現しきれない点が生じてしまう。この原因は、既存研究が新古典派経済学や新制度派経済学を基礎とするがゆえに経済的誘因を中心に焦点を当ててきたことに起因している。

本研究は、上記の既存研究を方法論的に補完するため、経済史研究家Northによる制度変化の理論を利用して、会計事象を分析する。Northの研究は、新制度派経済学を基礎にしながらも、経済的誘因以外としてイデオロギーを積極的に導入して考察するという特徴がある。Northによれば、経済の変化あるいは歴史的变化を説明するためには、知識社会学の見方を取り入れる必要があり、イデオロギーを

制度変化の要因として位置づけている。さらに、Northは、制度変化それ自体の特徴を検討して経路依存と呼ばれる特徴を見出している。経路依存とは、過去における一連の経緯が現在の制度に影響しつづけるということであり、たとえば会計基準設定時の特殊事情や一連の経緯等が会計基準改廃の制約や可能性になっていることを示す。もしイデオロギーが会計基準の設定に影響し、会計基準が経路依存と呼ばれる特徴をもつとすれば、現在の会計基準は、設定時の特殊事情を色濃く内包しつつ存在しているといえる。本研究は、North理論を利用することで、既存研究を補完して会計事象を分析できるのではないかと考える。

(2) 当該分野における学術的な特色

本研究の特色は、会計事象における経済的誘因以外の要因も含めて分析するという点にある。そのために、North理論のように、単純に利害関係者の経済的誘因ばかりだけでなくイデオロギーの影響も考察する。昨今、イデオロギーは、会計学においても注目を浴びる要素として、Accounting Organization Society(AOS)やManagement Accounting Researchなどの西欧のジャーナルでも取り上げられている。これらの研究は、社会学やポストモダンの見方から行われており、当時の状況や背景からイデオロギーを検証し、会計に与えた影響を考察している。したがって、本研究がNorth理論を用いて会計基準に対するイデオロギーの影響を検証することは、西欧ジャーナルの方向性に準じるものである。また、North理論は、会計規制論などで用いられる新制度派経済学を基盤としており、会計規制論同様に利害関係者にかかる取引コスト等の経済的誘因をも詳細に記述することができる。したがって、North理論を用いることは、従来の会計

規制論と同じ土台にしたままで、西欧のジャーナルでも取り上げられるイデオロギーの影響を詳細に記述することができる。

以上のような方法論を用いることで、会計事象の形成要因に関して次のような結果をえることができると考える。ひとつは、会計規制論が従来から明らかにしているように、利害関係者の経済的誘因が会計基準に対して影響を与えるということを確認する。この点については、従来から研究されていることではあるが、具体的な資料等をあげつつ、その影響について過去から現在に至るまで再検討する。もうひとつは、社会要素やイデオロギーが会計事象に対して与えた影響である。本研究では、社会要素やイデオロギーが当時の状況や背景を媒体するものとして考え、一時的なものであったとしても会計基準を設定する大きな力となると考える。その結果、既存研究では、まったく考慮されなかった意外な要因が会計基準に影響を与えたことを指摘する。特に、会計基準がイデオロギーによる一時的な力に影響されたとしても、その会計基準が改廃されずに維持継続されてしまうことから生じる可能性と限界について指摘する。このように、本研究では、社会要素やイデオロギーが当時の状況や背景を媒体して、既存研究では観察できなかった会計事象への意外な影響を「会計事象の経路依存性」として考え、これを本研究の特色として位置づける。

こうした見地に立つことで、既存の研究が既存の会計基準と逆の証拠を示し続けているにもかかわらず、会計基準が形成されない理由や改廃されない理由をNorth理論にしたがって論理的に示すことができるのではないかと考える。また、こうした理由を明示することで、将来の会計基準の形成・改廃に際して大きなヒントや道筋を提供できるのではないかと考えている。

Ley, B. and T. Sougiannis, [1996], "The Capitalization, Amortization and Value-relevance of R&D," *Journal of Accounting & Economics*, Vol.21, No.1, pp.107-138

Taylor, P. and S. Turley, [1986], *The Regulation of Accounting*, Basil Blackwell, Basil Blackwell(染谷恭次郎監訳・市村巧訳, [1991], 『イギリス会計規制論』森山書店)

Watts, R. L. and J. L. Zimmerman, [1978], "Toward A Positive Theory of the Determination of Accounting Standards," *Accounting Review* Vol.53 pp.112-134.

Watts, R. L. and J. L. Zimmerman, [1986], *Positive Accounting Theory*, Prentice-Hall, Inc (須田一幸訳, [1991], 『実証理論としての会計学』白桃書房)

須田一幸, [2000], 『財務会計の機能—理論と実証—』白桃書房。

3. 研究の方法

(1) 研究方法の概要

「利益の質」を考察に際して、以下のような研究方法を当初検討していた。すなわち、①会計事象の歴史的経緯、②会計事象の記述的分析、③会計事象をとりまく社会的要素、④社会的要素の記述的分析、⑤経路依存性および比較制度分析。初年度は、①と②を中心に③までの研究を行い、次年度は、残りの④と⑤の研究をおこなう。

しかしながら、研究開始当初の背景でも明らかにしたように、「利益の質」の時系列的・歴史的な分析やそれ以外との先行研究との関連付けが不十分であった。したがって、会計基準設定を中心として、地道な情報収集の必要性が明らかになった。

そこで、当初の研究方法を変更して、①会計事象の歴史的経緯、②会計事象の記述的分析、③会計事象をとりまく社会的要素、に関する分析に集中することにした。具体的には、

会計基準設定において、「利益の質」という概念がどのように用いられているのかという点に注目することになった。

4. 研究成果

まず、研究開発費会計およびソフトウェア会計の基準設定において、利益の質(quality of earnings)が「いつ」「だれが」「どのように」用いているのかを調査した。この結果、3つの暫定的な結論を得た。

1つ目は、研究開発費会計の設定時(SFAS No.2)にはあまり見受けられなかったが、ソフトウェア会計(SFAS No.86)の設定時には財務アナリストを中心として頻繁に見受けられるようになっていた。

2つ目は、財務アナリストが経営者の裁量による会計処理の問題と会計基準設定との間に利益の質という概念を組み込んだと考えられる。

3つ目は、利益の質という概念が曖昧であるがゆえに、ロビイング活動にとって好都合であるかもしれない。利益の質という概念が曖昧であればさまざまな要素を含ませることができるかもしれない。

これら3つの研究成果のほかに、利益の質の原語が複数あることを確認した。そのため、原語によって意味が異なることも重要かもしれない。

次に、キャッシュ・フロー計算書の基準設定(SFAS No.95)において、利益の質が「いつ」「だれが」「どのように」用いているのかを部分的に調査した。この結果、3つの結論を得た。

1つ目は、FASBが quality of income という議論を用いて財務アナリストをはじめとする情報利用者等を取り込もうとしたことである。特に、概念フレームワーク等との理論的整合性が強く意識されたものであった。

2つ目は、FASBが quality of income とい

う言葉を用いて利益の質を定義できなかつたことである。結果的には、quality of incomeという言葉ではなく意味だけが残る結果になった。

3つ目、利益の質という概念が脱歴史化傾向を持つ可能性が高いことである。利益の質という言葉が財務アナリストだけではなく基準設定者や企業や会計学者に広まるにされて、概念自体が一人歩きしはじめたのである。

特に、3つ目の暫定的な結論は、経路依存性に対して重大な示唆を与える。すなわち、利益の質という概念が特定の時間や場所や社会構造に固有のものであったにもかかわらず、それが否定されているということである。この結果、概念自体が本来もつ経路依存性が暗黙のうちに否定されているのである。

このような研究成果から以下のようなさらなる研究課題が導き出された。1つ目は、キャッシュ・フロー計算書の基準設定を詳細に検討する必要がある。2つ目は、利益の質は、資金学説と深く関係している可能性が高いということである。3つ目は、利益の質の原語を詳細に検討する必要があることである。

なお、上記の研究成果については、下記の雑誌論文および学会発表に掲載または報告している。

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文] (計3件)

中村恒彦[2009a]「利益の質に関する一考察—アメリカ研究開発費会計とソフトウェア会計を通じて—」『桃山学院大学経済経営論集』第50巻第4号1-39頁。査読無。

中村恒彦[2009b]「利益の質とSFAS No.95—FASBのquality of income—」『會計』第176巻第6号96-110頁。査読無。

中村恒彦[2012]「利益の質とSFAS No.95—基準設定における意見表明を通じて—」『會計』第181巻第6号84-98頁。査読無。

[学会発表] (計3件)

中村恒彦「利益の質に関する一考察—アメリカ研究開発費会計とソフトウェア会計を通じて—」日本会計研究学会 第67回大会 2008年9月10日 於: 立教大学

中村恒彦「利益の質とSFAS No.95(キャッシュ・フロー計算書)」日本会計研究学会第68回大会 2009年9月4日於: 関西学院大学

中村恒彦「利益の質とSFAS No.95—基準設定における意見表明を通じて—」日本会計研究学会第70回大会 2011年9月18日

6. 研究組織

(1) 研究代表者

中村 恒彦 (NAKAMURA TSUNEHICO)
桃山学院大学・経営学部・准教授
研究者番号: 50368388

(2) 研究分担者

()

研究者番号:

(3) 連携研究者

()

研究者番号: