

実験制度会計論序説

——会計構造論との相対化を中心として——

田 口 聡 志

- I はじめに
- II 従来の「制度会計論」と「実験会计学」
- III 会計構造論との関係
- IV おわりに

I はじめに

本稿は、「実験制度会計論」とよばれる新しい領域の問題意識について、既存の会計研究との相対化を図ることにより確認することを目的とするものである。特に本稿は、日本に多くの研究蓄積のある（そして、ここ最近の研究が衰退方向にあると思われる）会計構造論ないし計算構造論とよばれる領域と実験制度会計論との関係性について分析することをメインターゲットとすることにする¹。

近年、会計制度の重要性が今まで以上に高まっており、そのような中で、会計制度の性質ないし位置づけが大きく変容している。たとえば、企業経営や金融市場のグローバル化を背景として、会計基準の調和化ないし統一化が叫ばれているが、このような中では、「会計制度は、複数の選択肢の中から選ぶ（選ばれる）もの」という視点が重要になってきている。また、大規模な会計不正事件など、数々の「制度の失敗」が生じてしまっているが、その中身を見てみると、実は、人間由来の失敗、つまり、「『制度が本来予想していた人間行動』に、意図的に反した人間行動」がその原因となっていることが分かる。

このように、近年の会計制度を巡っては、複数の中から選ぶ（選ばれる）という視点が重要であること、また、単に会計処理の中身だけではなく、それをを用いる人間心理の問題が大きく問われている。

これに対して、これまでの「制度会計論」や「実験会计学」では、一体どのようなス

1 その意味では、田口（2007 a; 2009 a）を端緒とし、その後、田口（2010; 2011 a, b; 2012 a, c, d; 2013 b, c, e; 2014 a, b; 2015 a, b）、田口・上條（2012）、田口・福川・上枝（2013）、Taguchi et al.（2013; 2014）、Taguchi and Kamijo（2014）へと続く筆者の一連の実験比較制度分析と、田口（2005; 2007 b, c; 2009 c）など筆者の一連の会計構造論研究との関係性を考えるというのが、本稿の「裏」の目的である。

タンスで研究がなされてきたのだろうか。この点をまずⅡで概観することにする。ここでは、まず一方、従来の「制度会計論」は人間不在のまま研究がなされてきており、他方、従来の「実験会計学」では、人間に注目するとしても、あくまで人間の心理バイアスにのみ注目した研究がなされており、人間と制度との関わりにはあまり重きをおいてこなかったという現状が明らかにされる。つまり、両者の融合が図られてこなかったというミスマッチ現象が示される。そして、そのようなミスマッチが解消され、「制度会計論」が「実験会計学」と出会い有機的に結合することが重要であることを明らかにする。

Ⅲでは、実験制度会計論と会計構造論との関係性について述べる。会計構造論研究は、これまで日本に多くの研究蓄積があるものの、しかし、近年の欧米流の実証研究中心の研究スタイルへの変化の潮流の中で、また、規範理論から説明理論へという大きな流れの中で、徐々にその存在意義が薄れてしまっている領域である。しかしながら、筆者は、この原因は、会計構造論そのものにあるのではなく、会計構造論に対する制度との関係に関する誤解ないし濡れ衣にあると考えている。そして、その誤解の「元凶」は、会計構造論の「類似品」、すなわち、仕訳を用いているという意味では一見会計構造論的であるが、その実は会計機能論研究であるという（カギ括弧付きの）『構造的会計観』研究にあると考えている。そこでⅢでは、この『構造的会計観』研究なるものをあぶり出すとともに、会計構造論に対する誤解を解いたうえで、実験制度会計論との関係性について分析することにした。

最後にⅣでは、全体の纏めをおこなう。

Ⅱ 従来の「制度会計論」と「実験会計学」

以上を踏まえて、まずもって問題となるのは、これまでの伝統的な「制度会計論」や「実験会計学」では、一体どのようなスタンスで研究がなされてきたのかということである。結論的には、まず一方、従来の「制度会計論」は、人間不在のまま研究がなされていたり、また、分析上も制度の有用性を事後的にしか検証できないという限界を有していた。他方、従来の「実験会計学」では、人間に注目するとしても、あくまで「私的選択」を中心に、人間の心理バイアスにのみ焦点を当てた個人単体の意思決定問題に注目した研究が数多くなされており、人間と制度との関わりはそれほど重視されてこなかった。つまり、両者の融合が図られてこなかったという現状（ミスマッチ）が存在していたものと思われる。

II.1 従来の「制度会計論」：人間不在と事後検証

まず前者について、伝統的な「制度会計論」「会計制度論」と一口にいても、その方法論は色々ある²が、たとえば、日本で中心的な位置を占めてきた記述的・規範的なものを振り返ってみると、人間のあり方との関係性を見据えた研究はほとんど皆無であったといえる。つまり、人間のこころの問題は捨象されてしまっているか、もしくは、人間が考慮されているとしても、非個人的で無色透明かつ中立的な人間の存在を暗黙の前提としたうえで議論がなされてきていたように思われる⁴。

これは特に、会計不正等のいわゆる「制度の失敗」に直面した場合に、これまでの伝統的な「制度会計論」がどのような方向性でこれに対処してきたかを考えればよく理解できる。ここで、伝統的な「制度会計論」では、制度の失敗の原因を、会計情報の精度の問題として捉えていたように思われる。つまり、制度の失敗が起こってしまうのは、会計情報の精度（目的適合性や信頼性など）が低いからであり、失敗を解消するためには、会計情報の精度を上げるべく、会計の中身、つまり、会計処理方法や会計測定 of 精緻化を図る必要があると捉えてきたのである。このように、伝統的な「制度会計論」は、制度の失敗に対して、いわば「会計の内側」に向かって事態を解決しようとしてきたように思われる。しかしながら、この方向性は、先に述べたような現状を踏まえると、必ずしも的を射たものではないことが分かる。すなわち、現実世界を観察するに、会計制度を巡っては、多くのプレイヤーが存在し、それらが相互作用を及ぼし合いながら意思決定をおこなっているし、また先の考察のように、現在の制度は、特に人間心理との関わりが大きくなってきているといえる。よって、伝統的視点のように、「人間不在」のまま、もしくは、人間の存在を想定するとしても無色透明で中立な人間を想定し

-
- 2 たとえば、徳賀・大日方編（2013）では、「制度会計論」にかぎらず日本のこれまでの会計研究についてのサーベイが、方法論別に広くなされている。
 - 3 なお、そもそも「制度会計論」といった場合に、単に会計基準の中身を解説するもの（解説書）や、現行制度に対する自身の不満や主義・主張を根拠なくおこなうもの（主観的文章）もそこに含まれてしまうこともあるが、本稿ではそのようなものは（伝統的な「制度会計論」としても）とりあえず除外しておく。
 - 4 なお、従来の伝統的な記述的・規範的「制度会計論」における代表的な手法として、仕訳例による説明や分析が挙げられるが、このような仕訳による考察を、さらにより計算構造的に純化すると（つまり、会計目的や会計機能論的な視点から分離していくと）、それは「計算構造論」ないし「会計構造論」（笠井2000）として位置づけることができる。つまり、一般的には、伝統的な「制度会計論」の中に会計構造論が含まれて理解されているように思われるが、それは誤解であるため、本稿ではこれを峻別しておくことにする。すなわち、①本来的には、「従来の伝統的な記述的・規範的『制度会計論』における仕訳例による説明や分析」は、あくまで会計目的（たとえば、意思決定有用性概念）など会計機能論の側面から仕訳を考察するものであり、他方、会計構造論は、それ（会計機能論）とは切り離して、会計等式の側面から仕訳を考察するものであり、厳密にいえば、両者は、（同じく仕訳を説明や分析に用いているが）次元の異なるものであること、②「制度会計論」（「従来の伝統的な記述的・規範的『制度会計論』における仕訳例による説明や分析」）の主眼は、あくまで現実の制度にあるのに対して、他方、会計構造論の主眼は、あくまで会計等式にある（現実の制度からは、一定の「距離」とをとっている）ことには、くれぐれも留意されたい。この点は本稿で一番重要な点であるため、3で後述する。

たまま、現在の会計制度の本質を捉えようとするには限界があるだろう。つまり、制度の失敗の原因を、会計情報に係る人間の意図にあると捉える視点が求められる。

また、近年は、アーカイバル分析により、制度をめぐる人間行動に一定の仮定を起し、いくつかの代理変数を用いて会計制度を分析する研究も数多く存在するが、アーカイバル分析では、先に述べたとおり、①人間心理や個人の意思決定などのデータを集め細かに分析することには限界があるし、②実際の制度が現実になればデータが得られないため、制度の成立・運用前にそのパフォーマンスを検証することは不可能である。

このように、伝統的な「制度会計論」においては、まず一方、記述的・規範的な研究では、そもそも人間不在という限界があり、他方、アーカイバル分析では、人間の心理や行動に関するデータ収集の限界や、制度の有用性を事後的にしか検証できないという限界があったといえる。この点、現代の会計制度の本質を捉えるうえでは、これまでの研究の限界を補うような、新たな研究が求められることとなる。

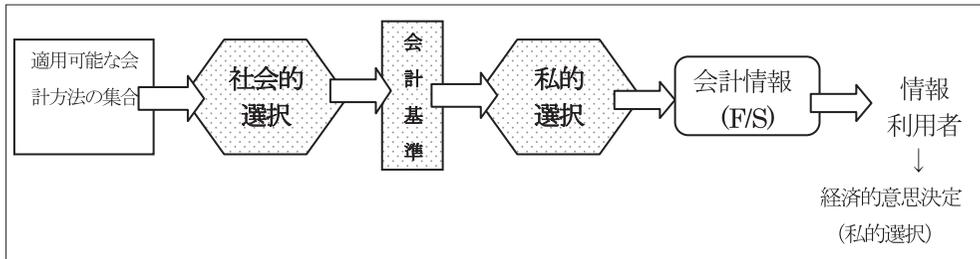
II.2 従来の「実験会計学」：私的選択と1人意思決定問題

では、それに対して、肝心の「実験会計学」は、これまで一体何をしてきたのだろうか。「実験会計学」は、(日本ではまだ目新しい存在かもしれないが、欧米などを見回すと)実は何も新しい領域ではなく、Bonner (2008) などにも示されるとおり、実は1970年代ぐらいからその研究の蓄積がある。そこでは、主に人間の心理バイアスに焦点を置いた、個人単体の1人意思決定問題に注目した研究が中心的になされてきた。他方、人間と制度との関わりについては、あまり重視されてこなかったように思われる。

そして、このことを検討するために、そもそも企業会計上の判断や意思決定は、一体どのような場面で生じるのか考えてみよう。黒川 (1999) (2011) によれば、会計情報の需要と供給のプロセスにおいては、ある主体が様々な選択肢の中から何かを選択するという行為があるが、このような企業会計上の選択には、2つのレベルがあるという。

まず第1は、「社会的選択」である。ここで社会的選択とは、適用可能な会計処理方法の集合から、会計ルールとして何を選ぶか(何が選ばれるか)という選択問題(基準設定の問題)をいう。第2は、「私的選択」である。私的選択とは、ひとつには、経営者が、ある経済事象に対して、会計ルールの中からどのような会計処理方法を選び、情報利用者へ報告するかという選択問題をいう。また、この情報をもとに、利用者が様々な意思決定をおこなうが(たとえば、投資家は、企業の株式を買うか否かなどの意思決定をおこない、また、監査人は、この情報の信頼性に関する監査意見について意思決定をおこなう)、このような利用者の意思決定問題も、私的選択とよぶ(図表1参照)。

図表1 会計情報の需要供給プロセスと2つの選択



※黒川（1999）（2011）をもとに作成。

ここで、伝統的な「実験会計学」においては、主に、心理学的な視点から、私的選択を扱う研究が数多くなされてきたといえる。たとえば、投資家や監査人の判断や意思決定における心理バイアスを検証する実験など、私的選択をその研究の中心とし、かつ、他のプレイヤーとの間の相互作用を加味しない、個人単体の1人意思決定に焦点を絞ったものがほとんどであったといえる。もちろん、私的選択に関する実験でも、経済モデルをベースに経営者と投資家・監査人との間の相互作用を分析する研究もない訳ではないが、それはごく少数に留まる。また、そもそも、私的選択に議論が集中しており、制度の生成・崩壊プロセスの検証、制度間比較、制度の有用性などに注目した社会的選択に関する実験は皆無である⁵。

つまり、伝統的な「実験会計学」の特徴としては、①その多くが私的選択に関するものであり、社会的選択に関する実験研究は皆無であること（よって、「制度は選ぶ（選ばれる）ものである」という視点からの実験が欠如していること）、②また、「私的選択」でも、心理学をベースにした個人単体の意思決定問題に着目したものがほとんどで、複数人間の意思決定状況を想定していないこと、といった点が挙げられる。

次に、このような特徴を有する従来の「実験会計学」研究の動向を確認しよう。たとえば、Oler, Oler, and Skousen（2010）や田口（2012 b）などによれば、海外のトップジャーナルにおける実験研究の論文掲載数は、実は減少傾向にあるという。この理由は、筆者の見るところ、特に心理学をベースにした私的選択の研究が、飽和状態にあることに起因するものと思われる。すなわち、先に述べたとおり、現在の「実験会計学」のいわゆる「王道パターン」⁷は、投資家や監査人の判断や意思決定における心理バイアスを

5 このような実験会計学の現状については、Bonner（2008）のほか、田口（2012 b）（2013 a）（2013 d）、上枝（2007）（2012）、上枝・田口（2012）、Libby, Bloomfield and Nelson（2002）、ないし、Callahan, Gabriel and Sainty（2006）などを参照されたい。

6 ここでは（もちろん、それだけでは測れないものもあるが）、実験研究の動向をみるひとつの客観的な指標として、トップジャーナルへの論文掲載数を用いている。

7 なぜこのような「バイアス探し」の個人単体の1人意思決定問題が、実験研究の「王道」として君臨し続けてきたのか、その理由のひとつとしては、これまでの「制度の失敗」の原因が「意図なき失敗」であり、人間心理を容易に扱うことのできる実験研究が、この対処に注力してきたため（意図がないにもかかわらず起こってしまうエラーやバイアスの問題に注力してきたため）と考えられる。しかし、す

発見するような、個人単体の1人意思決定に焦点を絞ったものである。しかしながら、これらの中には、「このような心理バイアスが存在した」「存在しなかった」というだけに留まり、理論的根拠に欠けるものも多いし、結局そこから先に繋がらないものも多いように思われる。この点に関連して、たとえば、山岸(2002)は、(会計学の文脈ではないが)社会心理学の伝統的な研究の中には、理論的な背景なしに、「こういう心理バイアスがある」「ない」という行動パターンを単に集めるだけの研究(山岸2002の用語を用いるならば、「昆虫の標本」をひたすら集めるだけの研究)があり、これらは「終わりなき夏休みの昆虫採集」であると批判しているが、まさに、会計や監査の実験研究においても、このような「昆虫採集」的な研究が飽和化しているというのが現状であるように思われる。つまり、実験研究は、特にゲーム理論とセットになることで多くの優位性を持っているにもかかわらず、「本来やるべきことをやらない」状態(具体的には、①社会的選択の問題を取り扱っていないこと、および、②プレイヤー同士の相互依存関係を前提にした研究が少ないこと)にあるというのが、筆者の見るところの伝統的な「実験会計学」の現状といえる。

II.3 両者の融合、そして新しい制度会計論へ

以上のように、まず一方、伝統的な「制度会計論」では、現状によりよくフィットした方法論からの分析が求められ、また他方、伝統的な「実験会計学」では、「本来やるべきことをやらない」状態にあり(①社会的選択の問題を取り扱っていない、および、②プレイヤー同士の相互依存関係を前提にした研究が少ない)、両者が上手くマッチしていなかったというのが現状である。

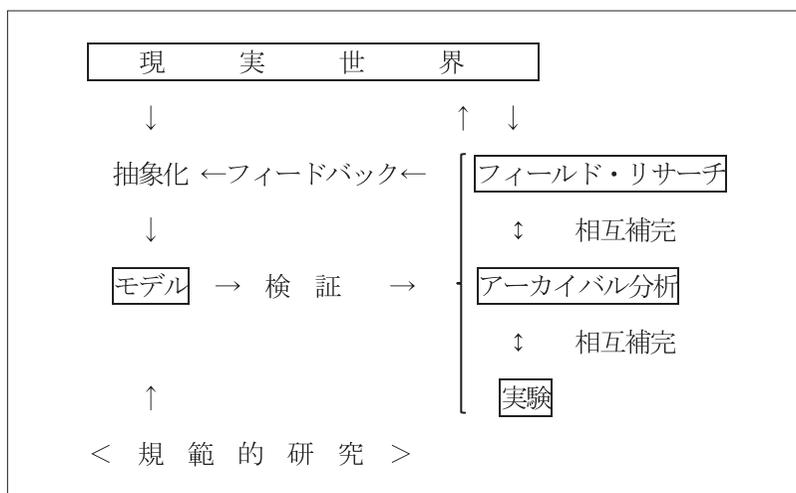
しかしながら、両者はお互いに出会う必然性があるだろう。すなわち、現在のコンバジェンス問題や制度の失敗を背景とする新しい制度環境を踏まえると、現状のミスマッチが解消され、「制度会計論」が「実験会計学」と出会い有機的に結合することが望まれる。そして、そのような有機的な結合によれば、現状の会計制度の本質を捉えた新しい研究がなしうるかもしれない。そしてこの融合ないし結合こそが、新しい制度会計論つまり、実験制度会計論の真髄ともいえる。

また、他の方法論とのコラボレーションは、実験制度会計論を考えるうえで重要なポ

、でにそのような研究の端緒から40年以上が経ち、研究自体の隙間を探ることが困難になってきていること(飽和化)、かつ、先に述べたとおり、制度の失敗の原因が変容しており、従来型の研究では現状の解明ができなくなってきていることなどが相まって、その全体の論文数は、減少傾向にあるものと思われる。

8 もちろん、いうまでもなく、このような心理学をベースにした私的選択に関する研究のすべてがそうであるという訳ではない。

図表2 「補いあい」のイメージ



イントとなる。この「補いあい」のイメージを図にすると、図表2のようになる。

図表2に示される他の方法論との関係性について整理しておこう。その詳細は、すでに別稿（田口2013aなど）で論じているので、ここではポイントのみ述べる。

まず、実験制度会計論においては、モデル（分析的研究）と実験の「補いあい」が必要不可欠である。すなわち、経済実験が検証すべきは、現実世界そのものではなく、あくまで現実を抽象化したモデルであるし、また、実験によって、モデルでは予期し得なかった「意図せざる帰結」が発見された場合、それをモデルにフィードバックすることで、モデルの現実的説明力と予測可能性を高めることができる。

また、実験制度会計論は、アーカイバル分析との「補いあい」も必要不可欠である。これまで述べてきたとおり、特に実験とアーカイバル分析とは、モデルの検証手段という意味で同じ役割を担っているし、また、内的妥当性と外的妥当性のトレードオフにおいて相互補完の関係にある。よって外的妥当性が高いアーカイバル分析と内的妥当性が高い実験研究とが上手く「補いあう」ことで、モデルの検証能力を高めていくことが求められる。特に現状では、アーカイバル分析には膨大な研究の蓄積があるので、これらの研究と上手く「補いあう」（特に、これまでアーカイバル分析がうまく踏み込めなかったような領域に実験が踏み込んでいく）ことが求められるといえる。

Ⅲ 会計構造論との関係

ここで、実験制度会計論の相対化について、更に踏み込んだ分析をしておくことにする。ここでの「表のねらい」は実験制度会計論の更なる相対化であるが、「裏のねらい」

9 なお、本稿と合わせて、田口（2009a）補論も参照されたい。田口（2009a）補論では、ゲーム理論 /

は、日本に膨大な研究蓄積のある計算構造論に対する制度との関係に関する「誤解」をとくことである。先に述べたとおり、会計構造論研究は、これまで日本に多くの研究蓄積があるものの、しかし、近年の欧米流の実証研究中心の研究スタイルの潮流の中で、また、規範理論から説明理論へという大きな流れの中で、徐々にその存在意義が薄れてしまっている領域である。しかしながら、会計構造論は、本当にこのまま存在意義が薄れてしまっていてよい、不要な領域なのだろうか。結論的には筆者は、決してそうではないと考えるし、また存在意義が薄れてしまっている原因は、会計構造論そのものにあるのではなく、会計構造論に対する誤解にあると考えている。そこで本節では、会計構造論に対する誤解を解いたうえて、実験制度会計論との関係性について分析することにした。

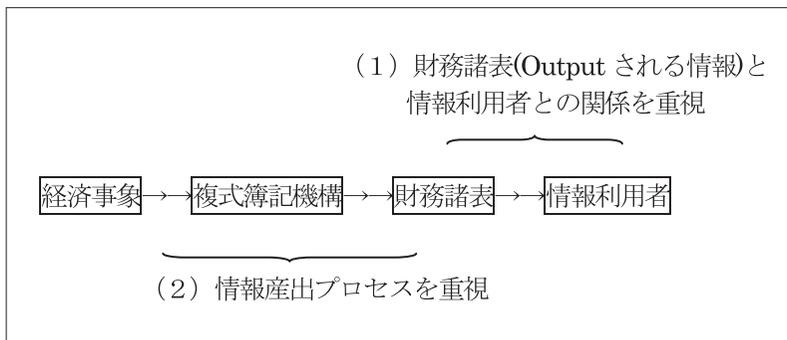
Ⅲ.1 機能的会計観と構造的会計観

実験制度会計論は、端的に言えば会計や監査のルールを巡る人間行動に注目した研究を進であるが、これは、企業会計の全体像の中で、どのように位置づけられるのだろうか。

笠井 (2005)、青柳編 (1972)、および田口 (2009 c) によれば、企業会計をどのように捉えるか (説明するか) については、大きく2つの立場に整理できるという (図表3)¹¹。

まず第1は、財務諸表と情報利用者との関係を重視する立場である。つまり、できあがったものとしての財務諸表 (アウトプット情報) を前提として、それと投資家等の情報利用者との関係を重視して、企業会計の問題を分析するアプローチがまず考えられ

図表3 企業会計に係る説明を巡る2つの立場



、分析と会計構造論との関係について、本稿とは別の視点から分析を加えている。

10 その意味では、筆者がこれまで携わってきた実験制度会計論研究と会計構造論研究との関係を考える作業でもある。

11 このような分類の背後には、会計における機能論 (語用論)、構造論 (構文論)、測定論 (意味論) という3つの峻別がある。この点は、笠井 (2000) のほか、田口 (2009 d) 図表2を参照。

る。これは、会計の役立ちを重視する立場であることから、機能的会計観、ないし、財務諸表中心観¹²と呼ばれる。

また第2は、会計情報を産出するプロセスを重視する立場である。つまり、複式簿記機構を重視して、企業会計の問題を分析するアプローチであるが、これは、会計の構造ないし記録を重視する立場であることから、構造的会計観、ないし、記録中心観¹³と呼ばれる。

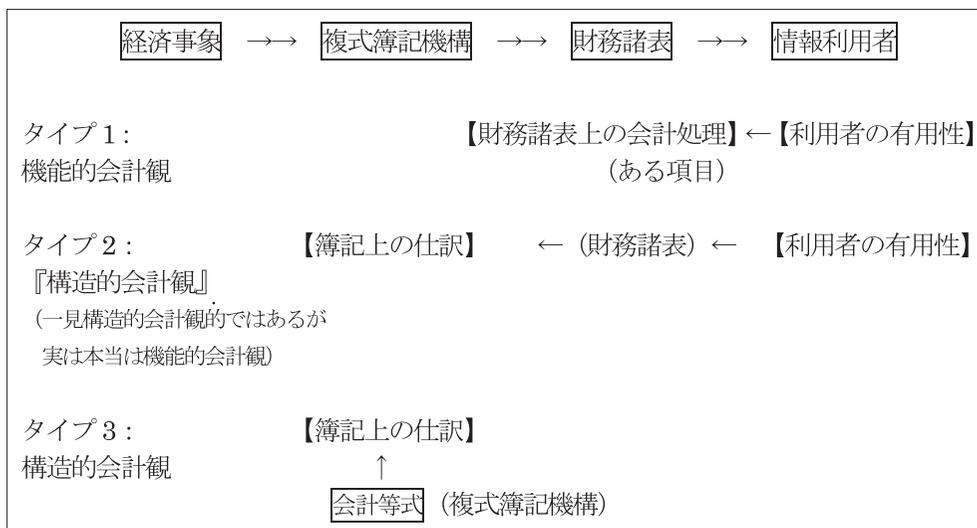
このうち、実験制度会計論は、前者の機能的会計観に依拠したものといえる。すなわち、アウトプット情報たる財務諸表と情報利用者との関係を前提として、特に情報利用者の相互依存的な意思決定に注目したうえで、企業会計制度というものを分析しているのが、実験制度会計論である。

Ⅲ.2 「会計処理や仕訳を考える」研究の3つのタイプ

なお、ここで注意したいのは、「会計処理や仕訳を考える」研究には、大きく3つのタイプがある点である。図示すると図表4のようになる。

まずタイプ1は、会計処理を考えるとしても、もっぱら財務諸表のうえでの会計処理を念頭に置き（複式簿記の仕訳自体はあまり念頭に置かず、ある特定の借方項目ないし貸方項目のみに着目し）、それを利用者の有用性の観点から考えるという研究である。これは、まさにここでいう機能的会計観に依拠した研究である。たとえば、会計処理方法やある項目の情報有用性を扱うようなタイプのアーカイバル分析（たとえば、繰延税

図表4 「会計処理や仕訳を考える」研究の類型化



12 笠井（2005）p.46、および、青柳編（1972）p.97 参照。

13 笠井（2000）のほか、田口（2009 e）（特に、図表3）を参照。

金資産の有用性を扱うアーカイバル分析)などは、まさにこれに該当する。

また、タイプ2は、会計処理を考える際に、財務諸表上の特定の項目だけではなく、一応はある取引における複式簿記を念頭に置いた仕訳を考えるのであるが、しかし、その妥当性を決するのに、結局、利用者の有用性の観点から考えるという研究である。これが一番気をつけなければならないタイプである。というのは、これは、仕訳を用いている点で、一見すると構造的会計観的ではあるのだが、利用者の有用性の観点、たとえば、制度目的や制度の機能の観点からその仕訳を考えるという点では実は本当は機能的会計観になっているからである(よって、これを、本当は違うがそのように見えてしまうという意味で、敢えてカギ括弧『』つきの『構造的会計観』とよぶ)。たとえば、「投資家の意思決定有用性の観点からすると、Aという仕訳ではなくBという仕訳が正しい¹⁴」というような『研究』である。筆者の見る限り、このようなタイプの『研究』は極めて多いし、またこれこそが、いわゆるこれまで「規範論」とか「制度会計論」と言われてきていたものの「正体」であると考えられる。

最後にタイプ3は、ある取引における複式簿記を念頭に置いた仕訳を考える際に、利用者の有用性などは一切切り離して、もっぱら会計等式との関係性から妥当性を検討する研究である。これがいわゆる日本において多くの研究蓄積のある会計構造論とよばれる領域であり、また、ここでいう構造的会計観である¹⁵。現実の会計制度や会計実践は、様々なプレイヤーの意図や現実的・経済的な簡便性なども入り混じったまさにカオスといえるが、このようなカオスから、様々な「混ざり物」を濾過していくことで、水の元素記号たる H₂O のような存在として、企業会計の計算構造が浮き上がってくる。たとえば、笠井(2000)は、このような H₂O をあるはずの会計とよんでいる(笠井 2000 pp.156-158, 注6)。このような会計の H₂O を仮説演繹法で考えようというのが、このタイプ3の立場である。つまり、H₂O は、まず①現実そのままのある会計(笠井 2000)ではない。現実にある水は、H₂O に混ざり物が混入していったものであるから、ある会計を純化ないし濾過していったものがこのあるはずの会計であるといえる。つまり、このあるはずの会計を探求する会計構造論および構造的会計観は、制度そのもの(ある会計)とは、一定の距離をおいたものであるということが理解できる。また、②その意味で、H₂O はあるべき会計とも違う。つまり、「水はこうあるべきである」という何か水の理想像を語っているものではない。よく誤解される点であるが、この意味で、会計構造論は、規範論とは異なり、あくまで説明理論としての体系を有している(笠井 2000)¹⁶。

14 あえて文献は明示しないが、筆者の見るところ、このタイプの研究は、意思決定有用性の観点からなぜ A なのか(Bなのか)、という論証はあまり的確になされていない場合が多いように思われる。

15 たとえば、笠井(2000; 2005)のほか、田口(2005; 2009 e)や田口・小林(2009)も参照。

16 このような、あるはずの会計とある会計とあるべき会計との関係については、田口・小林(2009)補ノ

これに対して、タイプ2の『構造的会計観』は、規範理論としての体系をなしているという点には留意されたい。つまり、「投資家の意思決定有用性の観点からすると、Aという仕訳ではなくBという仕訳が正しい¹⁷」というような『構造的会計観』は、その背後に（「Bという仕訳が正しい」という）あるべき会計を想定している。この点からしても、タイプ2とタイプ3は異なるものである¹⁸。

よって、現在の「規範理論から説明理論へ」という潮流にも、タイプ3の会計構造論は、（説明理論であるから）そもそも巻き込まれる性質のものではないはずである。しかしながら、会計構造論は（本当は説明理論なのに）「規範理論である」という誤解を受けているものと思われる。つまり、（本当に規範理論である）タイプ2と混同されて捉えられているふしがあり、本来は、タイプ2に浴びせられるべき「非難」が、タイプ3に浴びせられてしまっているという現象が起きているのである。このように、現在、会計構造論の存在意義が薄れてしまっているのは、本来はタイプ3であるにもかかわらず、タイプ2の『研究』群と混同されて捉えられてしまっていることに起因するところが多いように思われる。

Ⅲ.3 会計構造論に「情報利用者の有用性」の視点は不要

上述のとおり、タイプ2とタイプ3はまったくの別物であり、両者は峻別される必要があるのだが、しばしば両者は混同されることがある。そのような混同の中で、特にタイプ3に対しても、情報利用者の有用性の視点を加味する必要があるとされることがないわけではない¹⁹。

ㄨ 論もあわせて参照されたい。

17 筆者の見るところ、このタイプの研究は、意思決定有用性の観点からなぜAなのか（Bなのか）、という論証はあまり的確になされていない場合が多いように思われる。

18 あるべき会計とあるはずの会計の関係については、田口（2009 d）p.10もあわせて参照。また、笠井（2014）における整理が極めて参考になる。すなわち、まず一方、あるはずの会計は、現実にある会計と対になる（現実を帰納した「水」（ある会計）に対する仮説演繹的な説明理論としてのH₂Oたるあるはずの会計）。これに対して他方、あるべき会計は、現実にはない会計と対になる（現実にはない会計の規範的な姿としてあるべき会計が価値判断的・規範的に提起される）。

19 たとえば藤井（2002）は、我が国には会計構造論（計算構造論）研究の膨大な蓄積があることを指摘したうえで、しかしこのような計算構造論が科学（ポパー流の反証可能性を有する科学）たり得るかという問題提起の中で、以下のように述べている。「一般論としては、計算構造論の閉じた世界では、暫定的仮説を設定しにくいという問題点を指摘することができるであろう。すなわち、計算構造論の内在的論理（たとえば実現や対応等）から、資本利益計算の簿記処理技術にかかわる仮説を導出することは比較的容易であるが、会計機能や会計選択にかかわる仮説を導出することは極めて困難であり、事実上それは不可能とも言えるのである。黒澤教授が指摘された会計学の「実用性」と会計研究者の味わう「ある種のいやな経験」は、計算構造論のこうした本源的特質に由来するものであると考えられる。会計機能や会計選択にかかわる仮説を設定するためには、会計が行われる経済社会の制度的特徴や会計にかかわる経済主体の性向に関する洞察が不可欠となる。・・・（中略）・・・こうした洞察の基礎となるのが、広い意味での行動学とりわけ経済学であることは、改めて指摘するまでもないであろう。つまり、計算構造論が科学であるかどうかという問題は基本的には、暫定的仮説の設定にあたって、こうした行動学的洞察がどれだけなされているにかかっているのである。」（p.117。ただし、下線は田口）しかし、後述するように、会計構造論をタイプ3として考えるのであれば、行動学的洞察はそもそも不要である。

しかしながら、これは濡れ衣である。すなわち、これが、タイプ2の『構造的会計観』に対する「提言」であれば、(注12で指摘したような「意思決定有用性の観点からなぜAなのか(Bなのか)」という論証があまり的確になされていない点を(「意思決定有用性の観点」を人間行動の視点からブレイクダウンするという意味で)補うことで、より精緻なあるべき論を構築できるかもしれないという観点から)もしかすると、それなりに意味をなすかもしれない。しかしもし仮に、タイプ3に対する「提言」であるとすれば、それは必ずしも的を射たものではない。すなわち、情報利用者の有用性の視点とは、つまるところ会計機能論(語用論)の視点である。しかしながら、前述のとおり、会計構造論は、そのような機能論から取えて距離をおいて、会計処理や仕訳の意味を会計等式に依拠したうえで検討を進めていくことに大きな意味がある。よって、そのような会計構造論に、安易に機能論的視点を接ぎ木のごとく付け足してしまうことは、あまり意味が無いばかりか、むしろ会計構造論が持つ本来の意味を喪失してしまう恐れすらある。

このように、会計構造論をタイプ3として位置づけるのであれば、会計構造論があえて「情報利用者の有用性」という会計機能論的視点、ひいては、制度そのものが持つ機能や制度目的からある一定の距離をとっていることそれ自体が、会計構造論および構造的会計観のアイデンティティであると考えることができる。

Ⅲ.4 2つの誤解

以上のように、構造的会計観をめぐるには、2つの誤解がある。それを図に纏めると、図表5のようになる。

図表5に示されるとおり、構造的会計観に対する誤解は2つある。第1は、構造的会計観が、制度そのものとは一定の距離をおき、もっぱら構文論にのみ関わるものであるにもかかわらず(そしてそこにこそ、アイデンティティがあるにもかかわらず)、もっと情報利用者の有用性の視点を含めるべきである(制度の目的や機能に沿った議論をすべきである)という「言われなき批判」である。また第2は、構造的会計観は、あくまであるはずの会計に関わる説明理論であるにもかかわらず、「規範論は現代会計に不要である」(よって構造的会計観は不要である)とする「言われなき批判」である。

しかし、図表5からすると、これらは、タイプ3の構造的会計観に対する批判としては、的を射ていないことが理解できる。すなわち、これらは全て、タイプ2に対する批判であり、それへの批判という意味では的を射たものであるといえる。つまり、タイプ3の構造的会計観は、タイプ2と混同されてしまうことで、2つの誤解(制度との関係に関する誤解、説明理論であることへの誤解)を受けてしまっている。そして、そのことで、いま、タイプ2とともに、その存在意義が薄れてしまっている状態にあるのであ

図表 5 構造的会計観をめぐる2つの誤解

本来の姿	誤解の元凶	2つの誤解
タイプ3：構造的会計観	タイプ2：『構造的会計観』	
特徴1：もっぱら構文論（会計構造論）のみに関わる議論（制度そのものとは距離を置くスタンス）	特徴1：実は会計機能論（実は、制度（制度の目的や機能）が根底にある）	←誤解1「もっと情報利用者の有用性の視点を含めるべき」
特徴2：説明理論（あるはずの会計）	特徴2：規範理論（あるべき会計）	←誤解2「規範論は、現代会計に不要」

両者の混同

る。

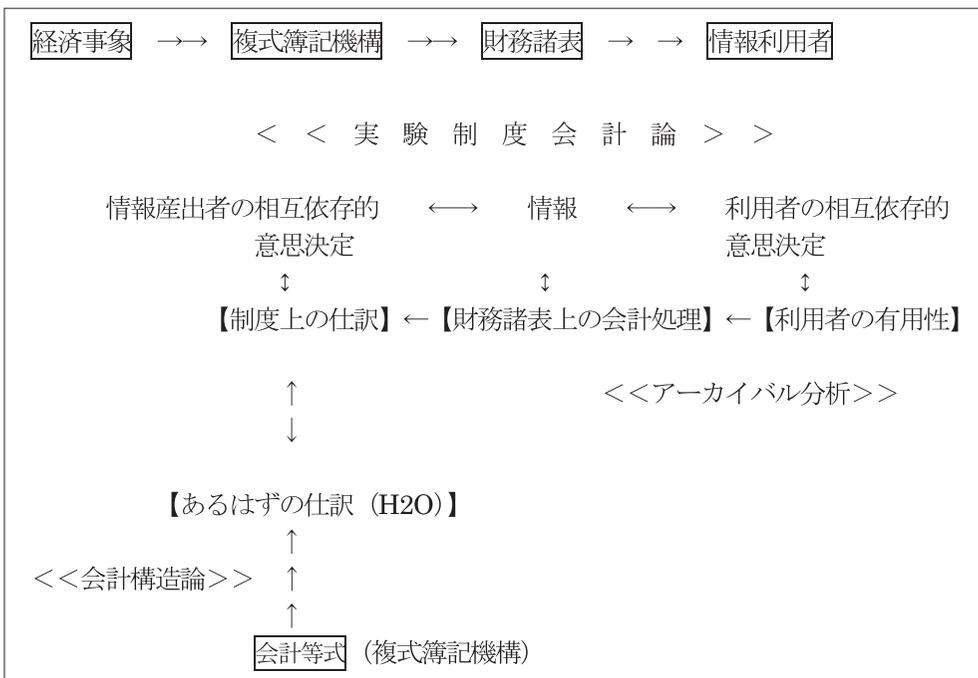
Ⅲ.4 会計構造論との望ましい「補いあい」のかたち

では、そのようなアイデンティティを持った会計構造論ないし構造的会計観は、今後このまま廃れていってよい研究領域なのであろうか。

このことを考えるために、会計処理や仕訳を巡る望ましい「補いあい」のかたちを考えてみると、図表6のようになる。

結論的には、筆者は、会計構造論は、今後廃れていってよい領域ではなく、むしろ、実験制度会計論と「ほどよい距離感」を保ちながら、今後さらなる充実を図るべき領域であると考えている。

図表 6 将来的に望ましい「補いあい」のかたち：会計構造論を入れて考える



すなわち、図表6で特に注目したいのは、実験制度会計論が取り扱っている人間の情報認知と、そのもとでの(かつ、人間の相互依存的環境下での)意思決定の問題とは全く別個のところ、会計構造論が、制度上の仕訳や会計処理を律する(大枠を決する)立場にあるという点である。ここで、会計構造論は、あくまで会計のH₂Oとして、混沌の産物である制度とは一定の距離感を保ってはいるものの、しかし、現実の制度上の会計処理ひいては仕訳に対して、会計等式を背景としたかたちで、一定の指針を指し示すものとなる。

そして、会計構造論が有するこのような性質を「説明理論の規範性」という(笠井2000, 田口 2005)。すなわち、会計構造論は、仮説演繹法によりあるはずの会計を目指す説明理論であり、「本来はこうあるはずであろう」という範囲内においての一定の規範性を有することになる。実験制度会計論(および、それと相互補完関係にあるアーカイバル分析)と会計構造論は、この「説明理論の規範性」をひとつのカギとして、実は、制度設計上の「車の両輪」の関係になるものと考えられる。

但し、重要なのは、「車の両輪」でありながら、かつ、それぞれが独立しあっているという関係性である。すなわち、(誤解のないように重複を恐れず付け加えておくとするならば)制度設計上の「車の両輪」としても、構造的会計観は、あくまで制度設計とは距離を置いたものと位置づけられるのが望ましいように思われる。すなわち、現実にある会計制度そのものの分析とは別に、あるはずの会計を分析・構築するのが構造的会計観であるとしたら、構造的会計観による分析は、「現実の水」そのものの説明に目を向けるのではなく、あくまで「H₂O」の精緻化に力を注ぐ必要があるだろう。つまり、①一応は、制度設計を視野には入れるものの、②しかしながら、そこからは一定の距離をとった存在として、構造的会計観を位置づけることが重要であろう。

このような意味において、実験制度会計論は、会計構造論研究を何ら否定するものではない。むしろ、お互いが制度を介して「よい距離感」を保ち、役割分担をすることで、「車の両輪」になる必要がある。つまり、実験制度会計論は、自らが得意とする人間心理の観点から制度を捉え、会計構造論は自らが得意とする(その人間心理の大前提となる)会計等式ないし複式簿記機構の観点から、一定の距離を保ちつつ、制度(の会計処理・仕訳)を捉える。両者はむしろ融合する必要はなく、ほどよい距離を保ったうえで、両立すればよいのではなかろうか。

つまり、先の「情報利用者の有用性の視点を加味するべきだ」という声は、実験制度会計論のほうで吸収すればよく、他方の会計構造論は、そのまま(機能論から距離をお

20 ここでも誤解のないように重複を恐れず付け加えておくとするならば、ここでの会計構造論研究とは、あくまでタイプ3の研究を指し、よくみられるような(かつてよくみられたような)タイプ2のカギ括弧付きの『構造的会計観』研究は含んでいないことには、くれぐれも留意されたい。タイプ2と実験制度会計論とは車の両輪の関係にはないし、むしろ筆者はタイプ2の『研究』には否定的である。

いたまま）であればよい。

IV おわりに

本稿は、「実験制度会計論」とよばれる新しい領域の問題意識について、既存の会計研究との相対化、特に、日本に多くの研究蓄積のある（そして、ここ最近では研究が衰退方向にあると思われる）会計構造論ないし計算構造論とよばれる領域との相対化の中で分析することを目的とするものであった。本稿で得られるインプリケーションは以下のとおりである。

- (1) 現状における「制度会計論」と「実験会計学」は、いずれも「本来やるべきことをやらない」状態にあり、上手くマッチしていなかったというのが現状であるが、現在の制度環境の変化を考えると、両者はお互いに出会う必然性があること。
- (2) 現在、会計構造論ないし構造的会計観は、タイプ2『構造的会計観』と混同されてしまうことで、2つの誤解（制度との関係に関する誤解、説明理論であることへの誤解）を受けてしまっており、その誤解ゆえに、存在意義が薄れてしまっている状態にあること。
- (3) そのような誤解ないし濡れ衣を晴らしたうえで（そのことを前提としたうえで）、実験制度会計論は今後、（誤解の解けた）構造的会計観とも「ほどよい距離感」を持ちながら、補いあう必要があること。

※本稿は、科学研究費補助金基盤研究C（研究課題番号：25380627）、若手A（研究課題番号：24683015）の研究結果の一部である。

参考文献

- 青柳文司編（1972）『会計情報の一般理論』中央経済社。
- Bonner. S. H. (2008) *Judgment and decision making in accounting*, prentice hall. (田口聡志監訳・上枝正幸・水谷寛・三輪一統・嶋津邦洋訳 (2012) 『心理会計学』中央経済社)
- Callahan. C. M., E. A. Gabriel. And B. J. Sainty (2006) A review and classification of experimental economics research in accounting. *Journal of Accounting Literature*, 25 : 59-126.
- 藤井秀樹 (2002) 「会計時評 会計研究の役割と方法③・科学としての会計学」『企業会計』54(9) : 1348-1349.
- 笠井昭次 (2000) 『会計の論理』税務経理協会。
- 笠井昭次 (2005) 『現代会計論』慶應義塾大学出版会。
- 笠井昭次 (2014) 「会計実践の実相」『三田商学研究』57(3) : 1-15。
- 黒川行治 (1999) 『合併会計選択論』中央経済社。
- 黒川行治 (2011) 「利益情報の変容をもたらした要因は何か」黒川行治・柴健次・内藤文雄・林隆敏・浅野敬志『基盤研究(B)(一般)報告書：利益情報の変容と監査・保証業務のあり方に関する実証的

要因分析』中央経済社。

- Libby, R., R. Bloomfield and M. W. Nelson (2002) "Experimental Research in Financial Accounting," *Accounting, Organizations and Society*, 27, pp.775-810.
- Oler, D. K., M. J. Oler, and C. J. Skousen (2010) Characterizing Accounting Research, *Accounting Horizons*, 24 (4) : 635-670.
- 田口聡志 (2005) 『デリバティブ会計の論理』 税務経理協会。
- 田口聡志 (2007 a) 「証券市場への実験ゲーム理論的接近 - 非合理的バブルと企業会計のゆくえ -」 『同志社商学』 59(1&2) : 68-86.
- 田口聡志 (2007 b) 「会計構造のダイナミズム」 『会計史学会年報』 25 : 75-88.
- 田口聡志 (2007 c) 「デリバティブ会計の基本問題 - 会計構造の '深化' 可能性を巡って -」 『日本簿記学会年報』 22 : 54-67.
- 田口聡志 (2009 a) 「 '国際会計基準へのコンバージェンスの流れ' はいずれ崩壊するか? : 企業会計のメカニズム・デザイン研究序説」 『同志社商学』 61(3) : 24-46.
- 田口聡志 (2009 b) 「複式簿記機構の存在意義と実験会計学 - 会計機能と会計構造との接点を求めて -」 笠井昭次先生古希記念論作集編集委員会編『笠井昭次先生古希記念論文集』慶應義塾大学出版会, 101-122.
- 田口聡志 (2009 c) 「併存会計の論理 - 二者択一に対する疑問 -」 『会計』 175(5) : 39-51.
- 田口聡志 (2009 d) 「笠井学説におけるメタ理論と会計機能論」 笠井昭次先生古希記念論作集編集委員会編『笠井昭次先生の人と学問』慶應義塾大学出版会, 5-22.
- 田口聡志 (2009 e) 「笠井学説における会計構造論」 笠井昭次先生古希記念論作集編集委員会編『笠井昭次先生の人と学問』慶應義塾大学出版会, 23-63.
- 田口聡志 (2010) 「脳と会計制度: 神経会計学研究へ向けて」 『同志社商学』 同志社大学商学部創立六十周年記念論文集 : 308-322.
- 田口聡志 (2011 a) 「制度と実験: 会計基準のグローバル・コンバージェンス問題を題材として」 『社会科学』 同志社大学人文科学研究所, 41(3) : 1-29.
- 田口聡志 (2011 b) 「内部統制監査制度の比較制度分析 - 内部統制監査制度生成を巡る人間心理とその動態に係る分析的物語アプローチ -」 『経済論叢』 京都大学経済学会, 184(3) : 113-129.
- 田口聡志 (2012 a) 「グローバル・コンバージェンスにおける「基準作りの基準」検討のヒント: 相関均衡と会計制度」 『同志社商学』 63(6) : 98-120.
- 田口聡志 (2012 b) 「監査と実験: 心理学の手法の適用」 日本会計研究学会特別委員会編『監査論における現代的課題に関する多面的な研究方法についての検討 (中間報告)』 第7章, 78-94.
- 田口聡志 (2012 c) 「こころと制度の実験検証: 実験比較制度分析が切り拓く新たな会計研究の地平」 『税経通信』 67(15), 税務経理協会, 25-32.
- 田口聡志 (2012 d) 「Management Accounting Change の実験比較制度分析に向けて」 『社会科学』 同志社大学人文科学研究所, 43(2&3) : 19-51.
- 田口聡志 (2013 a) 「管理会計における実験研究の位置付けを巡って」 『管理会計学』 21(1) : 33-48.
- 田口聡志 (2013 b) 「会計教育制度のデザインとジレンマ: グローバル・コンバージェンス問題と会計教育の実験比較制度分析に向けて」 『同志社商学』 65(3) : 23-58.
- 田口聡志 (2013 c) 「税率に対する期待と課税所得調整行動: 税制に関する実験比較制度分析へ向けて」 『同志社商学』 65(4) : 137-150.
- 田口聡志 (2013 d) 「内部統制監査制度に関する心理実験の整理」 日本会計研究学会特別委員会編『監査論における現代的課題に関する多面的な研究方法についての検討 (最終報告)』 第9章, 112-124.
- 田口聡志 (2013 e) 「監査人の自主規制に関する実験比較制度分析へ向けて」 百合野正博編『アカウンティング・プロフェッション論』 同文館出版, 第6章, 119-130.
- 田口聡志 (2014 a) 「会計基準のコンバージェンスにおける「基準作りの基準」問題の位置づけを巡って: 相関均衡モデルの再検討」 『同志社商学』 65(5) : 195-217.

- 田口聡志（2014 b）「実験会計学が繋ぐコーポレート・ガバナンスの理論と実務：マクロ会計政策の実験比較制度分析に向けて」『同志社商学』66(1)：251-266.
- 田口聡志（2015 a）「実験比較制度分析：ルビコン川の向こう岸で会計の本質を叫ぶ」『企業会計』67(1)：51-52.
- 田口聡志（2015 b）「社会的ジレンマ問題」としての監査の品質管理体制：エッセンスの再吟味」『同志社商学』66(6), forthcoming.
- 田口聡志・上條良夫（2012）「監査制度の生成に関する実験比較制度分析－米国型監査システムは経営者を誠実にするか－」『企業会計』64(1)：140-147.
- 田口聡志・小林伸行（2009）「笠井学説における会計測定論－企業会計的変容における併存会計の論理－」笠井昭次先生古希記念論作集編集委員会編『笠井昭次先生の人と学問』慶應義塾大学出版会，65-104.
- 田口聡志・福川裕徳・上枝正幸（2013）「内部統制監査制度のパフォーマンスに関する実験研究に向けて：内部統制監査制度は、監査リスクを低下させるか？」日本会計研究学会特別委員会編『監査論における現代的課題に関する多面的な研究方法についての検討（最終報告）』第11章，159-190.
- Taguchi, S., and Kamijo, Y. (2014) How do the differences in accounting institutions affect on the development of trust and reciprocity?: An experimental study of a modified trust game. *working paper*.
- Taguchi, S., M. Ueeda., K. Miwa., and S. Mizutani. (2013) Economic Consequences of Global Accounting Convergence: An Experimental Study of a Coordination Game, *The Japanese Accounting Review*, 3: 103-120.
- Taguchi, S., M. Ueeda., and K. Miwa. (2014) Unintended Consequences of “only a high-quality accounting standard”: An Experimental Study. *working paper*.
- 徳賀芳弘・大日方隆編（2013）『財務会計研究の回顧と展望』中央経済社。
- 上枝正幸（2007）「会計学における実験研究－財務会計における行動科学研究の近年の動向－」『追手門経済・経営研究』14：191-242。
- 上枝正幸（2012）「監査と実験：実験経済学の手法の適用」日本会計研究学会特別委員会編『監査論における現代的課題に関する多面的な研究方法についての検討（中間報告）』第6章，95-119。
- 上枝正幸・田口聡志（2012）「監査と実験：総論」日本会計研究学会特別委員会編『監査論における現代的課題に関する多面的な研究方法についての検討（中間報告）』第6章，70-77。
- 山岸俊男（2002）「社会的ジレンマ研究の新しい動向」今井晴雄・岡田章編『ゲーム理論の新展開』勁草書房，第7章，175-204。