

博士學位論文審査要旨

2012年10月30日

論文題目： 「複式簿記機構の固有価値に関する研究—期待概念に基づく二面的勘定分類と企業観の導出—」

学位申請者： 梶原太一

審査委員：

主査： 商学研究科 教授 瀧田 輝己

副査： 商学研究科 教授 鵜飼 哲夫

副査： 商学研究科 教授 百合野 正博

要 旨：

本論文は、企業資本の二面的認識に基づいて認識される「企業資本の運用面」と「企業資本の調達面」のそれぞれの側面で示される具体的な勘定についての分類基準を明らかにしようとするものである。

本論文においては、複式簿記機構を情報作成過程であると理解し、そこでの情報作成過程を企業の経済活動を捉える「統合」および企業の経済活動を勘定体系によって表現する「分類」という二つのプロセスからなると特徴づけている。

複式簿記機構における統合と分類の過程を体系的に説明する論拠として、企業資本を取り巻く各種人間の意識に着目し、運用面および調達面のそれぞれに潜む人間の意識を抽出する。その結果、運用面の分類においては経営者の期待が、他方の調達面の分類においては資本提供者の期待がそれぞれ分類の要素となりうると指摘する。具体的には、運用面と調達面という二面性概念に共通する要素として、期待利益率の考え方を採り上げている。さらに複式簿記機構の対象である企業の経済活動を「期待利益率が付された投資の束」と見なす企業観を導出し、期待利益率の概念に基づいて勘定理論を展開する。

本論文の独自性は、運用面と調達面という二面性概念について、期待利益率の観点からの解釈を提示し、それらが勘定科目の分類に与える要因であることを明らかにした点にある。運用面と調達面という二面性概念について、新たな視点から、その意義を再確認したことは、財務諸表の構成要素や企業価値評価といった課題の解明に大きく貢献するものと期待できる。また、期待利益率の観点に基づいて、企業の経済活動を「期待が付与された投資の束」と見なす独自の企業観は、企業会計の対象である企業とは何かを解明する新しい視座を提供するものであると認められる。

本論文は、ややともすると、伝統的な蓄積があるあまり、会計学における現代的課題に関する議論に参加しづらくしている複式簿記研究の領域に、人間と情報との関係という新たな検討視角を導入して、現代会計学への要請に応えられる複式簿記機構を鋭く洞察した意欲的な研究であると評価できる。本論文において展開されている論理も一貫している。

よって、本論文は博士（商学）（同志社大学）の学位を授与するにふさわしいものであると認められる。

総合試験結果の要旨

2012年10月30日

論文題目：「複式簿記機構の固有価値に関する研究一期待概念に
基づく二面的勘定分類と企業観の導出一」

学位申請者： 梶原太一

審査委員：

主 査： 商学研究科 教授 瀧田 輝己

副 査： 商学研究科 教授 鵜飼 哲夫

副 査： 商学研究科 教授 百合野 正博

要 旨：

われわれ審査委員は、2012年10月9日に16時30分から約2時間にわたって、学位申請論文についての口頭審査および総合試問を行った。その結果、本論文において示された、企業資本の二面的認識に基づいて認識される「企業資本の運用面」と「企業資本の調達面」のそれぞれの側面で示される具体的な勘定についての分類基準を明らかにしたいという申請者の研究視点と、本論文の基礎をなす専門研究分野に関する申請者の学力を確認した。

申請者は本論文に示された様々な課題についての学力ならびに語学力（英語）を有していることを確認した。よって、総合試験の結果は合格であると認める。

博士學位論文要旨

論文題目： 複式簿記機構の固有価値に関する研究
—期待概念に基づく二面的勘定分類と企業観の導出—

氏 名： 梶原 太一

要 旨：

本研究は、情報作成機構としての複式簿記機構が有している固有の性質の解明を目的としている。第1章では、本研究の問題意識と検討課題を述べている。本研究の出発点となる問題意識は、複式簿記情報と非複式簿記情報との間の情報価値の相違は何であるのか、という点にある。これを解明するためには、複式簿記機構という情報作成過程がいかなる固有の性質をもった情報作成過程であるのかを説明する必要がある。

この問題意識に沿って、本研究では次の2つの検討課題に取り組んでいる。1つ目は、対象である企業の経済活動が複式簿記機構に取り込まれながら再構成されていくという一連の情報作成過程を、「統合」過程および「分類」過程という2つの過程に区分した上で、それぞれの過程が有する固有の性質を見出す作業である。2つ目は、「統合」と「分類」の過程の実質的な内容として、財務諸表の項目の分類にかかる現代的な展開の動向を参照しつつ、運用面にあつては「経営者の期待」が、他方、調達面にあつては「資本提供者の期待」が、分類の論拠として援用されるようになっている点を明らかに、両者に共通の要素として抽出される「期待利益率」概念によって、複式簿記機構における「統合」と「分類」という2つの過程における規則的な統合および規則的な分類が体系的に導出されることを示す作業である。

この検討作業を進めるにあたり、第2章では、複式簿記機構の固有の性質の解明にかかる先行研究を概観している。この概観を通じて、本研究の検討課題は、情報作成過程と情報利用の結節点の解明を企図するものとして位置付けられることを示した。

第3章では、複式簿記機構における「統合」と「分類」という2つの過程の持つ特質を明らかにしている。複式簿記機構における情報作成過程には、企業の経済活動が独自の意味的境界にしたがって「統合」という特質と、そのように取り込まれた対象が、一定の体系的な規則に基づき「分類」されていくという特質とが見られる。複式簿記機構における「分類」の出発点は、何かしらの共通項で括れる存在を規定する「統合」過程の存在にある。さらに「分類」過程を経て作成された情報は、「企業の経済活動」の

分割的な表現という特徴を持つものとなっている。それらの分割された表現は、それぞれが独自の論理のもとで表現されたものではなく、あくまで「統合」概念によってひとかたまりのものとして取り込まれた「被分類物」を、規則的・体系的に分割したものとなっているという点が特徴である。

第4章では、「統合」と「分類」の観点から、従来の諸勘定理論の比較検討を行っている。ここでは特に、それらの勘定体系が分類の前提として想定している「企業の経済活動」の規定の仕方に着目し、「分類」に先立つ「統合」の過程においてどのような「被分類物」が設定されているのか、という点について検討した。諸勘定理論の比較検討を通して、分類規則の体系的導出に関する次の問題点が明らかとなった。すなわち、いずれの勘定理論においても、第二次分類、第三次分類と下位分類にいたる勘定分類の場面で、上位の勘定を分類した際の論拠とは異なるものが追加的に導入されることになっている点である。分類の規則的・体系的な導出は可能であるのかという点が、ここでの問題提起であり、次の検討課題となる。

第5章では、運用面の分類規則に関する検討を行った。様々な分類方法を概観する中で、下位分類において追加的要素の導入を必要としない分類規則を構築するためには、目に見える財を把握するという方法ではなく、経営者の意図や目的、期待といった要素を踏まえた分類を志向することが求められていることが示された。この展開の末に提案されてきた事業・金融分類においては、経営者の期待としての主観のれん概念を論拠とした分類方法が提唱されるようになっているが、このように運用面の分類規則を運用主体の意識により規定したものは、他の分類方法に比べて情報価値を有する可能性がある。ここでは、その理由を、企業のそもそもの存在理由に直接結びつく情報源として、「経営者の期待」を取り込もうとする情報作成過程に価値を見出しているからであると結論付けた。

第6章では、調達面の分類規則に関する検討を行なった。調達面の分類においては、近年の会計基準の新設による中間独立項目の出現や資本直入項目の出現、さらには、純資産の部の導入といった制度の変容が、新たな検討課題となっている。その中で、たとえば金融商品の持つ個々の特性といったものではなく、その背後に存在する人間の意識という要素に関する着目がなされるようになってきている点を指摘することができる。現在進行中の負債と資本の区分問題などの考察の中で明らかになったことは、調達面の分類の場面において、リスクの負担者の観点や資本提供者の意識を分類の論拠として導出しようとする議論が展開されつつあることである。これは、企業の調達活動に對峙し資本提供を行う資本提供者の「期待」を、分類の論拠として見出す思考であると考えられる。ここでは、運用面における事業・金融分類の場面での議論と軌を一にするよ

うに、調達面の分類においても企業を取り巻く人間の「期待」に着目した分類方法となってきたことを明らかにした。

第7章では、種々の分類をめぐる議論の中で、企業を取り巻く人間の「期待」の要素を加味した分類方法が志向されてきているという現状認識のもとで、運用面と調達面のそれぞれの分類の論拠として抽出されてきた2つの「期待」概念に基づき、それらの統合理論としての「期待利益率」概念に基づく統合規則と分類規則の導出について検討している。「期待」という漠然とした内容の概念を、より操作可能なものとするために、期待概念を投資にあたって事前に想定する投資利益率である「期待利益率」として定義し、この概念を論拠として運用面および調達面の分類規則が導出される構造を検討した。その結果、期待利益率を論拠とした分類は、それが量的属性をもつものを論拠としているという理由によって、量的大きさに応じた分類が規則的に導出されるという特徴を持っていることが明らかになった。このことが、他の勘定分類の諸説と異なっている点である。また、期待利益率に基づく勘定体系の検討を通じて、複式簿記機構の対象である企業の経済活動を「期待利益率が付された投資の束」とする企業観を提示することが可能であることを明らかにした。期待利益率の考え方に基づいて勘定の分類規則を構築しようとする、「企業の経済活動」を、「期待の束」というかたちで一括りにした「被分類物」として「統合」する見方が、必然的に導出されることになるのである。

次いで、このような「期待利益率」に基づく勘定理論と、「期待利益率が付された投資の束」としての企業観が、複式簿記機構による情報作成の場面と、情報利用者との繋がりにおいて、どのような含意をもたらすものであるのかを検討した。そこでは、期中の記録と期末の財務諸表作成がどのように展開されるのかを示し、勘定科目が期待利益率の付され方に応じて区分されていく様子を明らかにした。また、そのような企業観の下で作成される情報には、企業価値評価における資本コスト推定の場面において有用性をもつ可能性がある点を指摘した。その根拠は、企業を取り巻く各々の人間による企業の経済活動に関する期待利益率の付与という事実を情報作成過程の中で捕捉するものとして複式簿記機構が位置付けられるという点にある。

第8章では、本研究の結論と今後の展望を述べている。複式簿記機構における情報作成過程には、単なる数値の計算のみならず、そこに各種の人間の意識といったものが入り込まれ、そして、それを規則的なかたちで再構成し、総合させるといった特質が見られることになる。とりわけ、企業の経済活動に参画する主体の期待が反映させられた勘定体系というかたちで、企業の経済活動に関する総合的な情報を提供することが可能となっている点に、他の情報にはない複式簿記情報の固有の価値を見出すことができる。このことはまた、企業の経済活動における「意思決定」の場面で織り込まれた意識を、

認識対象として拾い上げることを意味している。したがって、これらの過程を通過して作成された情報は、企業の経済活動における意思決定者の意識について、外部から推定する有力な情報源として位置付けることができる。このことが、本研究を通じて得られた知見である。本研究は、現行会計実践における複式簿記機構において、それらの過程を律する要素として、企業を取り巻く各人間の「期待」というものの存在が軸になっていることを見出してきた点に特徴がある。そして、このような観点は、とりわけ企業価値評価目的を志向する現行会計実践にとって、それに呼応する勘定体系を導出するものとなる。

しかしながら、本研究の議論は様々な面での限界を有している。「期待」といった主観的なものを会計の文脈でどう扱うかは極めて困難な性格を含む主題であり、多面的な吟味を必要とするものである。また、各個別の様々な会計処理を対象として、期待利益率を論拠とした勘定科目の割当による説明が可能であるのかを問うことが必要である。加えて、企業を「期待利益率が付された投資の束」とみなす考え方について、経済学や経営学における企業観等との相違点を明らかにして、相対化する必要がある。以上の点が今後の検討課題として挙げられる。