

# 博士学位論文審査要旨

2014年12月26日

論文題目： 実験会計学序説—制度設計への役立ちを目指して—

学位申請者： 広瀬 喜貴

審査委員：

主査： 商学研究科 教授 瀧田 輝己

副査： 商学研究科 特別客員教授 古賀 智敏

副査： 商学研究科 教授 百合野 正博

要旨：

本論文は実験会計学にどのような意義があり、また、制度設計に対してどのような役立ちを有しているのかを他の方法論と比較しながら明らかにすることを目的に書かれている。

本論文の前半において、この論文が（1）会計学の方法論に関する研究の1つと位置づけられること、（2）本論文が会計学と他の社会科学領域との架け橋として位置づけられること、そして、（3）マッチング理論の潜在的な応用可能性分野の1つとして位置づけられることを示すことによって、先行研究に対する本論文の位置づけを明確にしている。

次に実験会計学の概要を述べ、心理実験と経済実験の2つのうち、メインストリームは心理実験であることを確認し、アーカイバル研究との比較を行っている。

さらに、多くの先行研究を検討することによって、具体的な実験計画上の諸論点を整理している。そして、先行研究では、複数の相互依存的な状況における意思決定の問題を解明するための研究には経済研究が採用され、個人の判断と意思決定の問題の解明には心理実験が採用されているとしている。

この論文の後半では、公認会計士試験合格者と監査法人の就職・採用活動との間にマッチング理論を適用して具体的な実験研究を展開する。すなわち、ゲーム理論を用いて現在実際に行われているルールの代替案として、受入保留方式を適用した場合、現行の就職・採用活動ルールと比較してタイミングの問題がなく、アンマッチの合格者と監査法人がいないということを明らかにし、そのことを検証するために実験研究が有効であると主張する。

最後に、公認会計士試験合格者と監査法人のマッチングを実際に実験によって検証している。その結果、受入保留方式のもとでは、真実の選好を偽って表明する虚偽表明よりも、真実の選好を正直に表明する真実表明の方が強悪社の獲得利益が大きく、理論の予想と整合していること、

（2）受入保留方式のもとでは、定員に空きがある場合との比較では、未就職者が存在する買い手市場においては、被験者が真の選好順位を偽ってランキングを報告することによって自分のマッチングを有利にしようとする行動が観察され、理論予想に反すること、（3）現行ルールが定員に空きがある場合であっても、未就職者が存在する制度であるのに対し、受入保留方式は定員に空きがある場合は未就職者がいない制度であることが明らかにされ、現行ルールは不安定さを構造的に内包していることが結論として述べられている。

経済学や心理学の分野ではすでに発展してきている実験という研究方法を駆使して監査を研究する試みは、わが国ではまだ数少ない。しかしながら、近年、実証研究と並んで会計および監査研究の大きな柱となっている数理モデル分析は実験研究との親和性が高く、そのため、会計および監査の領域においてもこうした実験による研究は重要性を増すものと思われる。

本論文は規範的・記述的研究、アーカイバル研究、分析的研究等の限界を補完するためにも分析的研究と実験研究を統合した研究の必要性を強く意識した意欲的かつ先駆的研究であると評価できる。広瀬氏の問題意識は確かにあり、他の分野における先行研究も含めて関係する文献を丁寧に涉獵し、内容もよく理解している。

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

2014年12月26日

論文題目：「実験会計学序説—制度設計への役立ちを目指して—」

学位申請者：広瀬 喜貴

審査委員：

主査：商学研究科 教授 瀧田 輝己

副査：商学研究科 特別客員教授 古賀 智敏

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、2014年12月18日に15時00分から約1時間30分にわたって、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、「実験会計学の意義」および「制度設計に対する役立ち」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。

# 博士学位論文要旨

論文題目： 実験会計学序説—制度設計への役立ちを目指して—  
氏名： 廣瀬 喜貴

## 要旨：

本稿の主題は、実験会計学にどのような意義があり、また、制度設計に対してどのような役立ちを有しているのかを、他の方法論と比較しながら明らかにすることである。本稿は7章から構成されており、前半部分の第1章から第3章までは方法論の考察を行い、後半部分の第4章から第6章では、公認会計士試験合格者と監査法人のマッチングの問題に対して、場当たり的な対応ではなく、長期的な解決策を提供する必要があることを示し、ゲーム理論による分析および実験の結果ならびに長期的な解決策の一案を示した。

第1章では、先行研究に対する本稿の位置づけを3つ示した。まず第1に、会計学の方法論に関する研究の1つと位置づけられること、また第2に、会計学と他の社会科学領域との架け橋として位置づけられること、そして第3に、マッチング理論の潜在的な応用可能分野の1つとして位置づけられることを示した。

また、実験研究以外の他の方法論として、規範的・記述的研究、アーカイバル研究、分析的研究の意義を端的に示した。海外主要国では、規範的・記述的研究の論文数が減少し、アーカイバル研究が増加しているが、アーカイバル研究にも一定の限界があり、それを補完するためにも分析的研究と実験研究を統合した研究が必要であると考えられる。

第2章では、実験会計学の概要と先行研究を確認した。まず、実験会計学には大きく2つに分けて心理実験と経済実験があるという全体像を示し、メインストリームは心理実験であることを確認した。また、心理実験と経済実験の特徴を見出すために、実験デザインの典型例を示したうえで、両者の意義を論じた。

そして、複数の先行研究をレビューし、実験研究の意義を2つ示した。まず第1に、実験研究は、因果関係を直接検証することに長けていることから、データの入手に制約のあるアーカイバル研究では明らかにすることができない論点を実験により検証することで、会計学の体系知を補うという意義がある。また第2に、アーカイバル研究は事後的な検証にならざるをえないという制約が課せられているが、実験研究は事前検証が可能であるという意義もある。

さらに、心理実験と経済実験を融合させた研究の必要性を指摘し、実験比較制度分析の先行研究を簡潔にレビューし、制度に関する実験研究の必要性を論じた。実験の強みである事前検証性を活かすためにも、制度に関する実験研究の蓄積は不可欠である。

第3章では、具体的な実験計画上の諸論点について確認した。実験デザインの諸論点は数多く存在するが、第4章以降の問題に対し適切な実験計画をデザインするという観点から、ここでは特に実験のねらいに即して3つの論点を整理した。

まず第1に、具体的な先行研究でどのような論点がどのような理論に依拠しているのかを簡潔に示した。それによると、複数の相互依存的な状況における意思決定問題の解明（制度、仕組み、構造の解明）を目指す研究は経済実験を採用し、個人単体の判断と意思決定の問題の解明を目指す研究は心理実験を採用していることがわかった。特に、数理モデル分析を行う分析的研究は、実験研究との親和性が高いことがわかった。

次に第2に、金銭的動機付けについて、経済実験を計画するのであれば、変動給の謝金の支払いが望ましいことを示した。それに対して、心理実験では、謝金の支払いは必須ではなく、固定給や無報酬（ボランティア）で実験に参加してもらうことが多いことを示した。

そして第3に、コンテクスト（実験における文脈）については、現実世界に近い学問である会計学では、一般化や普遍性を目指す経済学とは異なり、実験をデザインする際にコンテクストを入れるか否かは見解が分かれているという状況であることを示した。しかし、実験室による経済実験をデザインするのであれば、コンテクストフリーの実験をデザインすることが無難である。ただし、現実世界に近い学問であるという会計学との共通点をもつ政治学においては、コンテクストありの実験も行われていることから、1つの経済学的な仮説について、2つの実験（コンテクストありとコンテクストなし）を行うことがほんらい的には望ましいといえる。

第4章では、公認会計士試験受験者ないし合格者と監査法人の就職・採用活動に関して、現状の背景説明と、経済学的アプローチの必要性を示した。まず、2009年頃から2011年にかけての未就職者問題の原因是、採用者数の減少と合格者数の急増にあると考えられ、関係者たちが対応策を講じているものの、試行錯誤している状況であるということを示した。

そして、本稿を貫く制度設計という発想の根底にあるマーケットデザインの概要を確認した。要約すると、実験により検証が可能である点と、現実の世界への貢献も期待できる点が重要な特徴である。また、マーケットデザインの一分野であるマッチング理論は、現実の世界への応用が既になされており、公認会計士試験合格者と監査法人の就職・採用活動という文脈でも、マッチング理論の議論を適用できる可能性があることを示した。

公認会計士試験合格者と監査法人のマッチングの分析を行う根拠は、単なる需要と供給の調整以外にも問題解決の手段があるのではないか、という問題意識にもとづく。そこで、会計士就活を研修医マッチングや学校選択制と比較し、それらの異同点を明らかにした。特に重要な点は、会計士就活は、研修医マッチングと似ているものの、定員に空きがある年度と、定員に空きがない年度があり、それが研修医マッチングや学校選択制とは決定的に異なるということである。

第5章では、公認会計士試験合格者と監査法人のマッチングに改善の余地があるか否かをゲーム理論を用いて分析を行った。まず、現行の就職・採用活動の分析を行ったところ、偶然に支配されたルールであることがわかった。次に、現行ルールの代替案として、受入保留方式を適用した場合にどのような帰結となるのかを概観した。受入保留方式が安定的で耐戦略的な性質を持つアルゴリズムであることは既に明らかになっているが、当該アルゴリズムを公認会計士試験合格者と監査法人のマッチングに適用した場合、現行の就職・採用活動ルールと比較してタイミングの問題がなく、アンマッチの合格者と監査法人がいないということが明らかになった。そして、合格者と監査法人のマッチングの文脈においても、マッチングを検証する手段として実験研究を行う意義があることを示した。

第6章では、公認会計士試験合格者と監査法人のマッチングを実験によって検証した。主要な結論は以下のとおりである。

まず第1に、受入保留方式のもとでは、真実の選好順位を偽って表明する虚偽表明よりも、真実の選好順位を正直に表明する真実表明の方が、合格者の獲得利得が高く、これは、受入保留方式のもとでは真実表明が支配戦略であるという理論の予想と整合しているということである。

次に第2に、受入保留方式のもとで監査法人の定員に空きがある場合とない場合を比較すると、理論の予想では、定員の多い/少ないにかかわらず真実表明するはずであるが、未就職者が存在する買い手市場のケースでは、被験者が真の選好順位を偽ってランキングを報告することによって自分のマッチングを有利にしようとする行動が観察された。これは理論予想に反する意図せざる結果であり、もし仮に受入保留方式を実際に導入するとしても、市場参加者にメカニズムを信頼させるような追加的な政策が別途必要となる。

そして第3に、現行ルールと受入保留方式を比較すると、現行ルールが、定員に空きがある場合であっても未就職者が存在する制度であるのに対し、受入保留方式は、定員に空きがある場合は未就職者が存在しない制度である、ということがわかった。このことから、現行ルールは不安定さを構造的に内包していることが理解できる。

第7章では、残された課題と今後の展望を論じた。3つの残された課題は、まず第1に、本稿の主題は、実験会計学の意義を制度設計への役立ちの観点から明らかにすることであるから、実験会計学の網羅的なサーバイを行なっていないということである。今後、実験研究に興味関心を持つ研究者たちと共に網羅的なサーバイを行うことが課題である。また第2に、主題集約性の観点から本稿では論じなかつた実験計画や方法論についての諸論点が存在するということである。これらの議論を、さらに進展させることが課題である。そして第3に、本稿は、公認会計士試験合格者と監査法人のマッチングという局所的な論点を論じているため、公認会計士試験制度ないし公認会計士監査制度全体のデザインを構築するには至っていないということである。したがって、よりマクロな観点からの実験を行うことが課題である。

これらの残された課題はあるものの、今後の展望として以下の2点を指摘した。まず第1に、本稿で実施した実験はラボ実験であったが、これをフィールド実験に拡張するという方向性が考えられる。1つの経済モデルについて、これら複数の実験を行い、その結果を比較するという方向性が考えられるだろう。そして第2に、たとえば会計教育の問題などのように、場当たり的な政策となっており長期的な解決策が必要とされている未解決の論点が他にも存在することから、実験研究は、本稿でみたマッチング理論だけではなく、会計学の他の論点を検証するときにも有用であるという点である。

したがって、本稿でみた論点に限らず、制度設計への役立ちを目指して、アーカイバル研究、分析的研究、規範的・記述的研究、事例研究などを行っている研究者たち、さらに経済学や社会心理学をはじめとする社会科学領域に関心を持つ研究者たちとコラボレーションすることこそが、実験会計学の進むべき道であると考えられる。