

たけ しま さだ はる
竹 島 貞 治

学位の種類 博士(経済学)
学位記番号 経博第54号
学位授与年月日 平成12年7月13日
学位授与の要件 学位規則第4条第1項該当
研究科・専攻 東北大学大学院経済学研究科(博士課程後期3年の課程)
経営学専攻
学位論文題目 会計理論再構築への事象アプローチの貢献
論文審査委員 (主査)
教授 杉本典之 教授 高田敏文

論文内容要旨

G. H. Sorter 教授(以下では Sorter と略記)が事象アプローチのアイデアを最初に発表した論文は、「基礎的会計理論への『事象』アプローチ」(Sorter [1969])と題するものであったが、この論文は、Sorter 自身がこの論文のなかで繰り返し述べているように、会計理論への新たな方向づけへ向けて、新しいアプローチ(事象アプローチ)のアイデアをラフな形であらわしたにすぎない。それゆえに、この論文においては、その表題があらわしているような意味内容、すなわち、事象アプローチが会計理論を構築する上でどのような意義をもつのか、といった点については明確には示されていなかった。本論文は、Sorter [1969] 以前と以後に書かれた Sorter の著作を視野に入れつつ、事象アプローチの原点である Sorter [1969]、および、この論文に触発されて複数の論者が1970年代と1980年代とを通じて発表してきた事象アプローチに関するさまざまな論文を手がかりとして考察をすすめ、Sorter [1969] において不分明であった「基礎的会計理論への事象アプローチの意義」を明らかにしようとしたものである。

本論文の各章の表題と概要とは、以下のとおりである。

第1章「Sorter による事象アプローチの提唱」では、事象アプローチの原点である Sorter [1969] の議論内容をかえりみて、Sorter が事象アプローチを提唱するに至った歴史的かつ理論的な背景を明らかにするとともに、Sorter が1969年段階においてイメージした事象アプローチの会計思考について考察した。Sorter [1969] では、Sorter が事象アプローチを提唱するに至った背

景や事象アプローチの基本的な考え方については示されたものの、Sorter [1969] の表題の意味内容、すなわち、事象アプローチが会計理論を構築する上でどのような意義をもつのかといった点や、事象アプローチによる会計システム全体の解釈、すなわち、どのような事象を認識するのかという会計認識の問題、あるいは、事象をどのように記録するのかという会計測定の問題については、ほとんど論述されていなかった。

第2章「事象アプローチの会計研究への影響－Sorter 説発表直後の反響を中心として－」では、Sorter が事象アプローチを提唱した直後の1970年に相次いで発表された三つの論文をかえりみて、当時の研究者たちがこの新しい会計思考をどのように受け止めていたのかを明らかにするとともに、事象アプローチがその発表直後の段階において会計研究に及ぼした影響について考察した。その結果、Sorter による事象アプローチの提唱が当時の会計研究に対してかなり大きなインパクトを与えたこと、および、事象アプローチについての解釈が当初は研究者間でまちまちであったことをそれぞれ確認するとともに、事象アプローチについての解釈が一致していなかったのは、Sorter が Sorter [1969] において事象アプローチによる会計システム全体の解釈を示さなかったこと、および、当時の情報技術が未発達であったことに起因するものである、ということ指摘した。

第3章「事象アプローチの会計データモデル論への展開」では、1971年以降に Sorter [1969] に触発されて書いたとみなされる六つの論文（会計データモデル論と呼ばれる）をかえりみて、事象アプローチが1971年以降に会計データモデル論として展開されることになった理論的な背景を探るとともに、事象アプローチが今日の会計研究においてどのように展開されているかについて考察した。そして、階層型、関係型、実体関連型、といった種々の会計データモデル論はデータベース研究において提案されたデータモデルを利用することによって事象アプローチを具体化しようとした試みにはかならず、会計データモデル論として展開されてきた事象アプローチ研究は W. E. McCarthy 教授（以下では McCarthy と略記）の REA 会計モデル論として結実し今日に至っている、ということ論証した。

第4章「McCarthy の会計データモデル論の再評価－REA 会計モデルの構成分析－」では、REA 会計モデルを構成している技術的な側面と理論的な側面について分析することにより、従来の会計データモデル論との比較において、McCarthy の会計データモデル論の再評価を試みた。そして、McCarthy の会計データモデル論が現在まで高く評価されている理由は、その技術的基礎となっている Chen の実体関連型データモデルの技術的優位性と、REA 会計モデルの構成要素が会計理論によって支えられていることにある、という結論を得るとともに、(a)Chen の実体関連型データモデルをいち早く会計データモデル論に適用し、会計データモデル論を展開するにあたって意味データモデルの有効性を示した点、および、(b)会計理論の積極的な導入を図り、会計データモデル論という研究分野に会計理論が重要な役割を果たしうることを明示的に示した点において、McCarthy の会計データモデル論の会計学上の意義を見出すことができる、ということ指摘した。

第5章「McCarthy の会計データモデル論の再吟味－REA 会計モデルの構造分析－」では、

REA 会計モデルの構造を伝統的会計モデル（複式の勘定記録）の記録能力ないし情報提供能力と比較しながら分析していくことにより、McCarthy の会計データモデル論の再吟味を試みた。そして、McCarthy の会計データモデル論に内在する会計測定の基本問題を浮き彫りにするとともに、そのような問題点を克服する方法についての試案を論じた。さらに本章での考察によって得られた成果をもとに、第4章での考察の成果と合わせて McCarthy の会計データモデル論の会計学上の意義について再度考察し、McCarthy の会計データモデル論のより重要な意義は、技術論から解放された会計データモデル論を展開するためには会計理論が必要であるということを示した点にある、ということ論じた。

終章「基礎的会計理論への事象アプローチの意義」では、第5章までの考察の成果をもとに、企業会計と会計理論の新たな発展可能性に関する筆者自身の展望を交えながら、情報技術が高度に進歩した今日的視点（会計データモデル論の視点）から事象アプローチの意義を検討するとともに、それとの関連において、Sorter [1969] の表題の意味内容について論じた。

企業会計が会計情報利用者の多種多様な情報要求に応えていくためには、従来の企業会計の情報提供機能を拡充する必要があると考えられ、事象アプローチの提唱者たちが構想したような会計システムは、そのための代替案となりうる。だが、事象アプローチのような会計システムを実現するためには、データベースにインプットするデータの定義、すなわち、「メタデータ」を整備しておくことが必要である。そして、メタデータを整備するためには、会計の記録対象から会計データの意味内容を説明する理論、つまり、「インプット理論」が必要である。しかしながら、在来の会計理論の多くは、理論構築の基点を「会計の記録対象」ではなく、「貸借対照表と損益計算書に記載される会計情報」、「会計等式に顕現する勘定間の関連」、「資産・負債・資本・収益・費用に属する諸勘定」といった、「会計データないしデータ間の関連そのもの」にもとめてきた、といいうる。つまり、在来の会計理論の多くは、その出発点を「会計のインプットの局面」ではなく、「会計のアウトプットの局面」にもとめてきた、といいうる。その意味で、在来の会計理論の多くは「アウトプット理論」であった、とみなされる。しかし、アウトプット理論は会計の記録対象から会計データの意味内容を定義していないため、会計データベースを構築する際の指針にはなりえない。事象アプローチのような会計システムが社会的に求められ、また、そのような会計システムの実現が技術的あるいは経済的に可能になったとしても、インプット理論が確立されない限り、会計データベースを構築することはできない。それゆえに、事象アプローチのような会計システムを実現する上で緊要な課題は、万人を納得させるようなインプット理論を確立することであると考えられる。

Sorter は、Sorter [1969] においていろいろなことを論じていたが、Sorter [1969] 以前と以後に書かれた Sorter の著作と合わせて Sorter [1969] の議論内容をかえりみると、彼がこの論文において最も強調したかったことは、会計のインプットの局面を重視することにあつたように思われる。すなわち、Sorter の真意は、会計の記録対象であり、かつ、自然言語である「事象」を強調することによって、会計のアウトプットの局面ではなく、会計のインプットの局面から会計理論を構築することにあつたのではなかろうか、と思考されるのである。その意味で、会計データモデ

ル論の視点から述べたさきの詰論は、間接的あるいは結果的に、Sorter が今から30年以上も前に提起した問題が会計学の領域においていまだ未解決のままに残されており、かつ、早急に解決する必要があることを、われわれに示唆している。

「会計理論の構築方法」という視点から在来の会計理論の問題点を浮き彫りにし、会計理論再構築の必要性とそのための視軸を示した点において事象アプローチの現代的意義を見出すことができるというのが、Sorter [1969] に端を発する一連の事象アプローチ研究をかえりみることによって得られた、本論文の結論である。

論文審査結果の要旨

この論文は、アメリカ会計学会から公表された『基礎的会計理論報告書』(ASOBAT)の作成委員の一人であった Dr. G. H. Sorter が同報告書をいわば自己批判して執筆した論文「基礎的会計理論への『事象』アプローチ」(Sorter [1969])を再吟味するとともに、1970年代から1980年代にかけて Sorter [1969] に触発されて展開されるにいたった様々議論 (Wheeler [1970], Johnson [1970], Revsine [1970]) ないし会計データモデル論 (Colantoni *et al.* [1971], Lieberman and Whinston [1975], Haseman and Whinston [1976], Everest and Weber [1977], McCarthy [1979], McCarthy [1982]) をもかえりみたらうで、Sorter [1969] のなかで提唱された事象アプローチは情報技術のめざましい進歩を予測して展開された一種の会計改革論ではあるものの、会計記録の対象となる事象と会計データとの関連を重視した「インプット理論」の緊要性を訴えた議論に他ならず、会計データモデル論をさらに発展させる際にもひいては会計理論そのものを再構築する際にも留意しなければならない論点を指摘しているがゆえに、その存在意義は今日でも小さくない、ということを論証しようと試みた論文である。

著者が指摘する「インプット理論」を重視した会計データモデル論ないし会計理論そのものの具体的展開は、今後の課題として残されている。しかしながら、この論文は、つぎのようなユニークな特徴を有している点で評価することができる。すなわち、(1)企業会計と会計理論の発展可能性の観点から事象アプローチを再評価し、その現代的意義を究明しようと試みたこと、(2)事象アプローチの提唱に触発されて展開された一連の議論を相互に関連づけて総合的にかえりみたこと、(3)「インプット理論」の緊要性を訴えた議論として事象アプローチを解釈することにより、会計データベースの構築や会計理論再構築の際の新しい展開可能性を見出したこと、などの特徴がそれである。

よって、博士論文の成績は「合格」と判定する。