

〔論 説〕

## 移行経済における会計制度変遷に関する一考察

—比較制度分析を手がかりに—

魏

巍

### 〔要 旨〕

本稿の目的は新制度派経済学の系譜の中で形成された比較制度分析の理論を援用し、移行経済における会計制度変遷の特徴および問題点を明かにすることである。そのため、本稿においては、まず比較制度分析理論の形成を概観し、それを援用した移行経済研究および会計制度研究の可能性について検討する。次に、比較制度分析の内容について考察するとともに、制度移行の類型化を行うこととする。そしてそれを受けて、移行経済における会計制度変遷に対して検討を行い、移行経済における会計制度変遷の特徴および問題点を明かにする。

### I はじめに

1989年のベルリンの壁の崩壊をきっかけとして、計画経済を採用していた社会主義諸国は相次いで市場経済への移行を始めた。このような経済制度の移行に伴って、計画経済のための会計制度から市場経済のための会計制度への移行が行われた。これらの計画経済から市場経済へ移行する社会主義諸国（以下、移行経済諸国と略す）においては、移行のために行われた制度構築および制度変更が会計制度に大きな影響を与えたと推察できる。

そこで、本稿はこのような移行経済における会計制度変遷を分析するために、比較制度分析 (comparative institutional analysis) の理論を援用することとする。新制度派経済学の系譜の中で形成され、経済の多元性を重視している比較制度分析の理論を援用することで、移行経済における会計制度変遷の特徴および問題点を明かにすることが本稿の目的である。

本稿においては、まず比較制度分析理論の形成経緯について概観し、比較制度分析を援用した移行経済研究および会計制度研究の可能性について検討する。次に、比較制度分析の内容を検討したうえで、制度移行の類型化を行う。そして最後に、それを受けて、移行経済における会計制度変遷の特徴および問題点を明かにする。

## Ⅱ 比較制度分析理論の形成

### 1. 新制度派経済学

周知のように、新制度派経済学（Neo-institutional Economics）の成立までに新古典派経済学（Neo-classical economics）が主流であった。新古典派経済学の基礎理論は、アダム・スミスによって最初に提示された最適な配分ができる市場メカニズムの理論である。すなわち、市場メカニズムに任せれば、市場における「見えざる手」によって需給の均衡でパレート最適な配分ができ、資源が効率に配分されることになる。しかし、その理論には1つの仮定がある。すなわち、取引費用がかからないことである。取引費用の存在は、新制度派経済学の創業者であるコース（R. H. Coase）によって発見された。その後、コースの取引費用の理論に加えて、ノース（D. C. North）の新経済史の理論、ブキャナン（J. M. Buchanan）の公共選択の理論およびウイリアムソン（O. E. Williamson）の取引コストの理論などが新制度派経済学を成立させていた。

この取引費用に対する認識の相違は、新制度派経済学と新古典派経済学の制度に対する認識の違いをもたらすことになる。すなわち、取引費用がゼロの世界では効率的な結果が常に成立する。そのような世界では、制度は重要ではない。一方、取引費用が存在する世界では、制度は経済的な結果に大きな影響を及ぼし、一国の制度的枠組みは、取引にどれほど費用がかかるかを決定する。したがって、新制度派経済学にとって、制度は常に重要である。

### 2. 比較制度分析の成立

比較制度分析の原点は、新古典派経済学の経済システムに対する唯一的、理想的、そして普遍的なモデルに対する疑問にある。すなわち、最も効率的な経済システムとして理想化されてきたワルラス的な完全競争モデルが、多様な経済を解釈できない。多様な経済を解釈できるモデルとして開発された比較制度分析は市場制度だけではなく、複雑に絡みあった様々な経済制度の相互依存性を分析し、「多元的経済の普遍的分析」<sup>1)</sup>を目指していた。

比較制度分析の成立背景について、以下のような3つの要因があると指摘されている<sup>2)</sup>。第1の要因は、1970年代からのゲーム理論の急速な発展によって、それまでに研究課題としていなかった組織や契約といった経済現象の分析ができるようになり、その成果が蓄積されるようになったことである。第2の要因は、1980年代のアメリカ経済の凋落と日本経済の勃興という図式化が90年代に逆転したことや、80年代終わりに共産主義国家の崩壊とその後の市場経済への移行に代表される、世界経済における制度関連的な大変動が生じたことである。第3の要因は、比較制度分析の第一人者である青木氏の在籍していたスタンフォード大学に「比較制度分

析」の Ph.D コースが開設され、世界中から多くの優秀な研究者が集まり、この研究を広げるようになったことである。

### 3. 比較制度分析を援用した移行経済研究の可能性

ベルリンの壁の崩壊後の90年代には、移行経済学（Transitional Economics）という移行経済を研究対象とする経済学が登場した。移行経済学の代表的な文献の1つである Lavigne [1999] は、中央計画システムを、戦争、あるいはそれに類似した状況に限って効率的に機能するシステムとして認識し、計画経済諸国の崩壊はこの中央計画システムの改革不能であることを証明したと論じた<sup>3)</sup>。このように、移行経済学は計画経済を否定し、市場経済を唱える。これは、1990年代初めに新古典派経済学が盛んになっていたことと重なっていた。

移行経済学は、国有企業の私営化と同時に競争的市場が形成され、それによって、経済移行が達成されると考えていたが、このような経済移行の助言は非現実で、単純すぎると青木氏が批判していた<sup>4)</sup>。

すでに述べたように、比較制度分析は経済の多様性を重視し、多元主義的経済学を目指している。比較制度分析の理論は、「単に異なった市場経済を比較分析するのに有効であるばかりでなく、歴史分析や開発経済学、共産主義経済から市場経済に移行過程にある、いわゆる移行経済の直面している諸問題の分析にも普遍的に有効である」<sup>5)</sup>と、青木氏が比較制度分析の移行経済研究への有用性を強調していた。

### 4. 比較制度分析を援用した会計制度研究の可能性

比較制度分析を援用した会計制度研究の可能性について、これまでにはすでに多くの研究で試みられてきた。藤井 [2007] によると、会計研究においては計算構造の概念的整合性やその学説史的背景を理論分析的に追及する方法が伝統的に採用されてきたが、市場の事実と整合しない会計の自律的な変化および現実の基準設定の要因を分析するには伝統的な方法に依拠した検討を行うのみでは不十分であり、比較制度分析を援用した分析が必要である<sup>6)</sup>。また、山本 [2006] は、会計を「市場価格が機能しない企業組織においてそれに代替する擬似的な計算価格を提供する経済制度」として認識する<sup>7)</sup>。

一般には、会計研究の前提として市場経済がある。移行経済諸国の会計制度を研究する際に、そのような前提を持つ会計研究の方法のみでは解釈できない問題が残る<sup>8)</sup>。移行経済諸国の会計制度変遷を分析するために、制度の多様性を前提とする比較制度分析の理論が有用であると考え、本稿は比較制度分析を援用した会計制度研究を試みることにする。

### Ⅲ 比較制度分析の内容に対する検討

#### 1. 「制度」の概念

ノースは、制度を「社会におけるゲームのルール」<sup>9)</sup>と、非常にシンプルに定義する。さらに、制度は人々によって考案された制約であり、それはフォーマルの部分とインフォーマルの部分の両方にあると、ノースは指摘する。そのうち、フォーマルな制約は、例えば人が考案するルールがそれに該当するが、政治的（および司法上の）ルール、経済的ルール、そして契約を含む。一方、インフォーマルな制約は、慣習や行為コードがそれに該当するが、それらは社会的に伝達された情報に由来し、われわれが文化と呼ぶ遺産の一部である<sup>10)</sup>という。また、イエーガー（T. J. Yeager）は、フォーマルなルールは社会の成文化されたルールであり、インフォーマルなルールは社会の成文化されないルールであると、両者を区別していた<sup>11)</sup>。

このように、新制度派経済学の制度に対する定義はゲーム理論に基づいている。ゲーム理論的な視点から、3つの制度観がある。第1の制度観は、制度をゲームの特殊なプレイヤーである組織体とみなす。第2の制度観は、ノースの定義に代表され、制度をゲームのルールとみなす。そして、第3の制度観は、進化ゲームアプローチと繰り返しゲームアプローチの2つの異なる均衡概念をもち、制度をゲームの均衡とみなす。この3つの制度観のうち、比較制度分析は第3の制度観をもとにしつつも、制度の新たな定義を提示していた<sup>12)</sup>。すなわち、制度を、「ゲームがいかにかにプレイされるかにかんして、集団的に共有された予想の自己維持的システム」<sup>13)</sup>と定義する。この定義の概念化に内生性、情報縮約または要約表現、頑丈性または持続性、普遍性および複数性の5つの要素が含まれている。まず、内生性というのは、制度は外部から外生的に与えられるのではなく、ドメイン<sup>14)</sup>の中で内生的に創り出されるのである。次に、情報縮約または要約表現というのは、制度には、ドメインの内的な作用の仕方に関する際立った特徴を要約的に表現し、他者の行動選択ルールに関する不確実性を削減する役割がある。そして、頑健性または持続性というのは、不断の環境変化に対して頑健であることである。さらに、普遍性というのは、制度はドメイン内のすべての経済主体たちに普遍的に関係するものであり、ゲームがそのドメインでどのようにプレイされるかについての共通の了解または共有された認知を与えているのである。最後に、複数性というのは、制度は人間が作り出す秩序であり、同じ技術的・エコロジー的環境のもとでも、制度が確立される仕方は複数ありうるという<sup>15)</sup>。

この制度の定義の概念化に係わる特質の内容から、比較制度分析は、制度のインフォーマルの部分を重視し（内生性）、制度を経済主体に共有される（普遍性）と同時に彼らの行動をガイド（情報縮約または要約表現）するものだとして認識し、それは簡単に変更されるものではなく

(頑丈性または持続性)、多様である(複数性)といえる。

## 2. 制度の特徴

### (1) 制度の補完性

Aoki [2001] においては、2つのクラスのゲームの連結を取り上げていた。すなわち、制度化した連結と制度的補完性である。制度化した連結というのは、各経済主体が異なるタイプのドメイン間での自己の選択を戦略的にコーディネートし、結果として、経済主体たちが孤立したドメインで別々の選択をしなければならないときには実現不可能であったような制度が発生する状況を意味している。そして、制度的補完性というのは、選択範囲の制限、認知限界、その他の理由によって、経済主体たちが異なるドメイン間で選択を戦略的にコーディネートしないが、彼らの選択が他のドメインで支配的な行動選択ルールによってパラメータ的に影響を受けているような状況で発生する制度間の相互連結を意味する<sup>16)</sup>。このように、制度の補完性は異なるドメイン間における制度の相互依存に表れる。

さらに、制度的補完性は共時的と通時的という2つの側面があるという。あるドメインにおける個々の経済主体の戦略的選択は、実際には他のドメインの経済主体たちの戦略的選択、またそこにおける制度に対して影響力を持つ。したがって実際には、各ゲーム・ドメインで均衡の産物として出現する諸制度間には、共時的相互依存関係が存在しうるのである。この共時的相互依存関係は共時的補完性であり、その存在は、存続可能な全体的制度配置(異なるドメイン間の制度の組み合わせという意味での)が一貫した全体を構成しており、その中の個々の制度はそれだけ孤立しては容易に変更したり、デザインしたりできないことを意味している<sup>17)</sup>。一方、通時的補完性というのは、制度変化における補完性である。すなわち、新たに活性化された選択や突然変異的選択はそれだけの選択では存続可能でないかもしれないが、他のドメインにおいて補完的な制度がすでに存在しており、そうした方法へのパラメトリックな変化が開始されるならば、両者のあいだで発生する相互的強化が新制度形成の動力を創出するという<sup>18)</sup>。

### (2) 制度の頑丈性または持続性

制度の頑丈性または持続性というのは、各ゲーム・ドメインで均衡の産物として出現する諸制度間には相互依存関係が存在するため、その相互連結は、制度を断片的に変化させることを困難にする。

Aoki [2001] は、制度が頑健である理由を以下のように挙げていた。すなわち、第1に、環境変化が急激でないならば、共有された思考様式(mind-set)として、制度は安定的であり持続的である。制定法の単なる変更は、経済主体の戦略的相互作用のパターンがどのように形

成されるかに関する個々の経済主体の認識を同時的かつシステムティックに変更し、したがって彼らの実際の戦略的選択にクリティカル・マスでの質的变化を誘導しないならば、制度変化とはならない。第2に、制度化と経済主体の能力開発との間のフィードバック・メカニズムは、制度の持続性を強める働きをする。すなわち、制度はそのドメインで生成された価値を、制度特殊な仕方では経済主体たちの物的・人的資産に帰属させる。これに対応して、経済主体たちは自分の価値を高める方向で資産を蓄積し、能力を開発するために努力を適応させ、このことが逆に制度の拡大再生産をサポートすることになる。第3に、制度は、現状に都合のいい仕方で政治権力を経済主体たちに帰属させる。現存する制度から比較的より大きな恩恵を得ている経済主体たちは、制度を永続化するための資源と能力に恵まれる一方、代替的な潜在的制度の潜在的受益者はその制度を実現する資源を持たない。第4に、制度のさまざまな相互連結は制度を断片的に変化させることを困難にする<sup>19)</sup>。

### (3) 制度の多様性

制度の多様性をもたらした要因として、暗黙知 (tacit knowledge) という概念がある。それは、コード化された情報を単に集計することによっては獲得できず、限定されたローカルなドメインに深く内在したり、関係的契約を結ぶことを通じて共有される知識、あるいは特定の経験を通じて獲得されたり、個人に固有の資質や能力に起因してもたらされる個人的知識であると定義される<sup>20)</sup>。この暗黙知の標準化が困難であり、その存在が制度の多様性をもたらす一要因であるという。また、制度の補完性および頑丈性または持続性が、同じ政策や組織デザインを採用しても異なる制度へと発展することをもたらす。

そのことから、グローバルな規模で進化しつつある全体的制度配置は、超国籍企業やグローバル化した金融市場がさまざまな各国制度や他のローカルな制度を支配し、凌駕するという単調で均一な状態とはかけ離れたものである。それはむしろ、一国レベルやそれより上位や下位のレベルで、さまざまなドメイン内に発生・進化するさまざまな制度が、競合的ないし補完的な仕方では相互作用を繰り返す、複雑な重層構造として特徴づけられるのである<sup>21)</sup>。

## 3. 制度変化

制度は頑健性または持続性という特徴をもっていながらも変化する。比較制度分析は、制度変化を、環境ショック、ドメインの内的危機、あるいはそれらの結合によって引き起こされる認知的不均衡に反応して、経済主体たちが物事を行う新しい方法を発見しようと努めるプロセスとしてみている<sup>22)</sup>。

制度変化を説明するために、比較制度分析は「主観的ゲーム・モデル」の概念を導入した。

主観的ゲーム・モデルの原型は「一般的なゲーム・モデル」<sup>23)</sup>である。一般的なゲーム・モデルの場合、個々の経済主体は自分が最善と認識する戦略的選択を行うと仮定する。これに対して、主観的ゲーム・モデルの場合、個々の経済主体は技術的に決定されたゲームのルールに関する完全な知識をもつことが出来ず、他の経済主体たちの戦略的選択や環境状態に関して完全な推測を行うこともできないと仮定する。すなわち、主観的ゲーム・モデルにおける各経済主体は、各時点において、自分がプレイするゲームの構造に関して、過去の経験から構成された限定的で主観的な認識しか持たず、ドラスティックな環境変化と内的危機に反応してそれを改訂する。

この主観的ゲーム・モデルの COASE ボックスを表現したのは図1である。図1の左側の列は個別経済主体にとってのパラメトリックなデータまたは外生的なゲームのルールを表現し、右側は個別経済主体の選択する内生変数を表現している。そして、上の行は個別経済主体にとって内的なミクロの次元を、下の行は個別経済主体にとって外的なマクロの次元を表現している。さらに、CO-セルは認知された制度を所与として、各経済主体が持っている主観的帰結関数によって表現される。この関数形には、技術状態、制定法、ドメイン外の諸制度など、ドメインの環境に関する経済主体の見方ないし解釈が陰伏的に含まれている。A-セルは経済主体による行動選択の集合を示しており、経済主体は、無限に多くの技術的に実行可能な選択の中から、戦略的選択の限られた「レパートリー」を持つ。E-セルは他者の戦略的選択に関する予想を表しており、経済主体はゲームの内生的ルールに関する共通予想のシステム（制度）を共有しており、ドメインの内部状態に関する私的な残余情報を形成している。S-セルは経済主体による行動（計画）の戦略的選択を表現しているが、彼らは制度、ドメインの内部状態に関する私的情報、環境インパクトに関する推測を所与として、自分の効用（利得）を最大化すると予想される戦略を戦略選択の活性化された部分集合から選択する<sup>24)</sup>。

図1 個別経済主体の主観的ゲーム・モデルの COASE ボックス表現

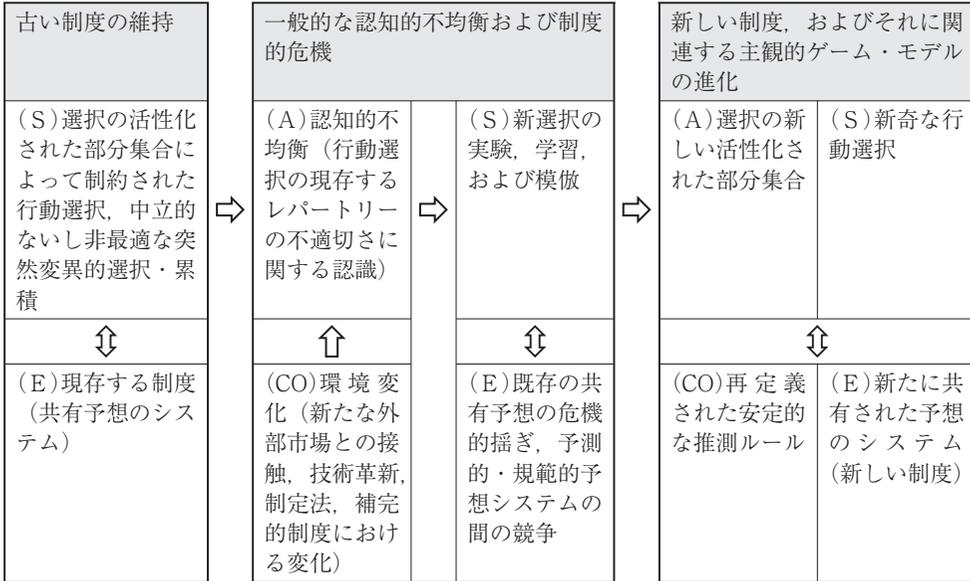
	パラメトリックなデータ (外生的なゲームのルール)	内生変数
経済主体にとって内的 (ミクロ)	(A) 選択の活性化された部分集合	(S) 最適反応選択ルール
経済主体にとって外的 (マクロ)	(CO) 推測ルール	(E) 私的な予想
	(I) 制度 (共有予想)	

出所：Aoki [2001], P238, Figure 9.1；龍澤・谷口訳 [2001], 259ページ, 図9.1

この主観的ゲーム・モデルを用いて、制度変化のメカニズムを表現したのは図2である。そこでは左側から、「古い」主観的ゲーム・モデルの内生変数の選択、環境変化と認知的不均衡

に対応したそれらの改訂へのサーチの開始、予測的・規範的予想のシンボリック・システムの競合の可能なインパクト、そして最後に「新」制度の発生とそれに結びついた新しい主観的ゲーム・モデルの発生が示されている<sup>25)</sup>。

図2 制度変化のメカニズムの認知的側面



出所：Aoki [2001], P242, Figure 9.2；龍澤・谷口訳 [2001], 264ページ, 図9.2

この図2から分かるように、古い制度が維持される傾向があるが、環境変化により、最初は経済主体の認知的不均衡が生じる。そして、そのようなことは経済主体の新選択の実験、学習および模倣を引き起こす。それに伴い、既存の共有予想の危機的揺らぎ、予測的・規範的予想システム間の競争が生じる。そのことはまた新選択の実験、学習、および模倣を誘発し、そのような相互作用により、再定義された安定的な推測ルールが形成され、選択の新しい活性化された部分集合が形成される。さらに、新奇な行動選択と相互作用の結果、新たに共有された予想のシステムが形成され、新しい制度が形成される。

#### 4. 制度移行の類型

本稿は研究対象を移行経済の場合に限定するため、ここでは、制度変化と制度移行を区別する必要がある。すなわち、制度変化が制度移行をもたらすことはあるが、それは必ず制度移行を意味しない。制度移行というのは、ある制度からそれと異なる別の制度に移り行くことを意味する。ある制度と同質なのかそれとも異質なのかを判断する基準は、ある視点で対極的であるかどうかということである。資源配分のシステムという視点から、計画と市場が対極的であ

るといえる<sup>26)</sup>。すなわち、計画経済の制度と市場経済の制度が異質的なものであるとみると、移行後の制度は移行前の制度と同質な場合もあれば、異質な場合もある。さらに、そのような制度移行は人為的に行われる場合（計画的な移行と呼ぶ）もあれば<sup>27)</sup>、環境変化に伴う自然な進化である場合（進化的な移行と呼ぶ）もある<sup>28)</sup>。そこで、制度移行は同質なのか、それとも異質なのか、また、制度移行は進化的な移行であるのか、それとも計画的な移行であるのかによって、制度移行を4つに類型化することができる（図3）。

図3 制度移行の類型

	同質な制度への移行	異質な制度への移行
進化的な移行	A	B
計画的な移行	C	D

このうち、類型Aは環境変化に応じた制度変化が繰り返して行われ、結果として同質である別の制度への移行が果たされる。類型Bは環境変化に応じた制度変化が繰り返して行われた結果、異質である別の制度への移行が果たされる。類型Cは計画的な制度移行が行われ、結果として同質である別の制度への移行が果たされる。類型Dは計画的な制度移行が行われた結果、異質である別の制度への移行が果たされる。このうち、類型Aと類型Bの移行は図表2のようなプロセスが繰り返し行われ、長期間をかけての移行が必要とされる。一方、類型Cと類型Dは人為的な外部ショックによる環境変化が段階的に行なわれるため、比較的短期間で行われる。また、類型Aと類型Cの場合、経済主体は過去の経験を利用することが出来るのに対して、類型Bと類型Dの場合、経済主体は過去の経験を利用することが非常に限られるといえる。

この4つの類型のうち、類型Aの制度移行は最も容易であるのに対して、類型Dの制度移行は最も困難であるといえる。すなわち、類型Aの場合、同じようなゲームは不定の過去から時間を通じて繰り返しプレイされると仮定できる。そのため、経済主体が自分が最善と認識する戦略的選択を行う能力が高く、部分ゲーム完全均衡の場合の経済主体概念に最も近いといえる。これに対して、類型Dの場合、経済主体は過去のゲームの経験と知識をまったく利用することが出来ず、また、比較的短期間で大幅なゲームのルールの変更が頻繁に行われるため、それを学習または実験するには非常にコストがかかり、自分が最善と認識する戦略的選択を行う能力は非常に低いと考えられる。

## IV 移行経済における会計制度変遷に対する検討

### 1. 制度としての会計制度

比較制度分析の制度の定義から、会計制度<sup>29)</sup>は制度である以上、一種の集団的に共有された予想の自己維持的システムであるといえる。

すでに明かにしたように、制度にはフォーマルの部分とインフォーマルの部分がある。会計制度もまたフォーマルの部分である商法、税法、会計基準、会計規則、会計規範など以外に、インフォーマルの部分である会計慣習、慣例、道德規範などが含まれている。会計制度に欠かせないインフォーマルの部分として、その形成と効力の発揮は社会経済環境などの制約を受けなければならない。一方、フォーマルの会計制度の制定も単純に技術的なものではなく、各種利害関係を調整した結果であり、一種の不完全な契約である<sup>30)</sup>。

このように、会計制度は、他の制度と一緒に制度の枠組みを構成する。また、会計制度を研究対象とする際に、フォーマルの部分だけではなく、インフォーマルの部分の検討も不可欠であるといえる。

### 2. 移行経済における会計制度の移行

会計は資源配分のための情報である<sup>31)</sup>以上、資源配分的方式が計画から市場へと変わったことは必然的に会計制度の移行を必要とする。移行経済における会計制度の変遷は計画経済のための会計から市場経済のための会計制度への移行でもある<sup>32)</sup>。

資源配分の調整メカニズムの視点から、その移行は、計画に代わり資源の一部を市場で配分し、次第にその範囲を拡大し、最終的には市場経済システムに到達する過程であるといえる。その手段は政府による公的所有形態の私有化と同時に市場経済に基づく新たな制度構築である。計画経済から市場経済への移行は経済に直接係わる制度のみならず、国民生活、家族制度、価値、勤労観、政治、民族、文化、宗教、軍事、階級、中央と地方の関係などを含んだ社会全体の再編成が要請される<sup>33)</sup>という。

図4 移行経済における会計制度の移行

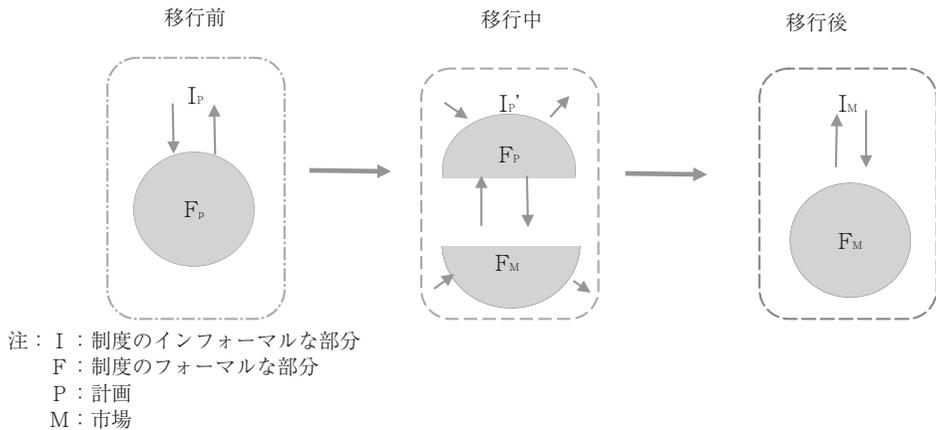


図4は移行経済における会計制度移行のプロセスを表している。円形は制度のフォーマルの部分を表し、その外にあるキャンパスは制度のインフォーマルの部分も含めた制度の枠組みを表している。また、フォーマルの部分として、 $F_P$ は計画経済のための会計制度を、 $F_M$ は市場経済のための会計制度を表している。移行開始後、政府の政策により移行のための制度 $F_M$ が導入され、制度 $F_P$ の一部は $F_M$ に代替されるが、それ以外の部分はそのまま残されている。また、インフォーマルの部分は移行開始後にすぐには変わることがなく、 $F_P$ と $F_M$ の2つの制度に影響を与えると同時に影響を受けることになる。そのような相互作用を経て、最終的に制度のフォーマルの部分が $F_M$ に、インフォーマルの部分が $I_M$ に変わり、移行前の制度が完全に新たな制度に取り替えられる。

### 3. 移行経済における会計制度変遷の問題点

移行経済の場合、計画経済を市場経済にシフトさせるため、政府主導な制度の移行が行われる。すでに明かにしたように、制度はインフォーマルの部分とフォーマルの部分がある。政府の国家的強制力を持って行う移行のための経済政策は、フォーマルの制度を変えることが出来ても、インフォーマルの制度をすぐに変えることができない。このような移行経済における会計制度変遷の問題点としては、以下のようなものが挙げられる。

#### (1) 制度の特徴による問題

まず、制度は補完的であるため、全体的制度配置の中の個々の制度はそれだけ容易に変更したり、デザインしたりできない。会計制度は、経済制度、企業制度、法制度、所有権制度、税制度、監査制度などの制度とお互いに補完的である。しかし、移行経済の場合、市場経済の形

成には長い時間をかけることなく、比較的短期間で行われる。そこにおいては、計画経済の制度はもはや機能しなくなったが、新しい市場経済の制度はまだ完全に機能していない。そのような状態で、発達した市場経済を前提とする会計のルールが導入されても、他の制度とすぐに相互補完的になることがなく、会計の資源配分の情報としての有用性が損なわれる。

次に、制度の頑丈性または持続性も移行経済における会計制度の移行に問題を生じさせていた。すなわち、制度が相互依存関係にあり、補完的であるため、制度を断片的に変化させることが困難である。たとえ制度のフォーマルの部分を変えることができて、すぐにインフォーマルの部分を変えることができない。また、旧制度の既得利益者からの新制度への抵抗が会計制度の移行を困難にさせた。

そして、制度の多様性も移行経済における会計制度の移行に問題を生じさせていた。これは、制度移行による同様なルールの導入は同様な制度形成につながるということがないことを意味する。グローバルな規模で進化しつつある全体的制度配置は移行経済諸国の会計制度を単調で均一な状態にすることはなく、様々な制度に進化する。

## (2) 制度移行の類型に係わる問題

前節においては、制度移行を4つの類型に区分した。移行経済における会計制度変遷はそのうちの類型Dに当てはまる。すなわち、移行経済の場合、制度移行は計画的に行われ、移行後の会計制度は移行前の会計制度と本質的に異なる。

すでに明かにしたように、この4つの類型のうち、類型Dの場合の制度移行は最も困難である。移行経済諸国においては、市場経済諸国の会計制度の導入またはそれを模倣した会計制度への改革が政府によって進められる。それはそれまでとまったく異なるゲームのルールへの変更にはかならない。その場合、経済主体たちは過去の経験を利用することができず、さらに、このようなルール変更が頻繁に行なわれるため、経済主体たちは新たなルールの学習や新選択の実験で経験を積むことすらできない。移行が進み、経済主体たちは新たなルールを学習し、新選択を実験して経験を積むことができるとしても、自分に最善である戦略の選択が出来る前に、政府によるルール変更で次の環境変化が起こるため、経済主体はコストを回避し、投機的な行動をとる傾向があるといえる。会計は資源配分のための情報とみるならば、移行経済の場合における経済主体の情報を利用できる能力が極めて低いといえる。

以上のことから、移行経済の場合、その会計制度変遷の過程においては、会計情報の有用性が他の類型の場合と比べて非常に低く、それは会計制度のフォーマルの部分を改善するのみでは解消されず、移行経済という特殊な会計環境による経済主体の限界に起因するといえる。

## V 終わりに

本稿においては、まず比較制度分析理論の形成経緯について概観し、比較制度分析を援用した移行経済研究および会計制度研究の可能性を検討した。次に、比較制度分析の内容を検討し、制度移行の類型化を行なった。そしてそれを受けて、移行経済における会計制度の変遷の特徴と問題点を明かにした。

その結果、移行経済という特殊な環境にある会計制度変遷を考察対象とする際に、比較制度分析の理論を援用した分析手法が有用であることを確認できた。また、本稿の貢献は、一般類型化された制度移行を同質と異質、進化的と計画的に区別することにより、移行経済における会計制度移行の異質性を明らかにしたことである。移行経済諸国のこれまでに行われてきた会計制度の移行を実証し、本稿の見解の妥当性を検証することは、今後の課題として残されている。

## 参 考 文 献

- Aoki, M. and H.K. Kim [1995], *Corporate Governance in Transitional Economies: insider control and the role of banks*, the World Bank.
- Aoki, M. [1995], *Information, Corporate Governance, and Institutional Diversity: Competitiveness in Japan, the USA, and the Transitional Economies*, Oxford University Press, Reprinted 2003.
- Aoki, M and H.K. Kim and M.O. Fujiwara [1996], *The Role of Government in East Asian Economic Development*, Oxford University Press, New York.
- Aoki, M. [2001], *Toward a Comparative Institutional Analysis*, The MIT Press, 瀧澤弘和, 谷口和弘訳 [2001] 『比較制度分析に向けて』 NTT 出版。
- 青木昌彦 [1995] 『経済システムの進化と多元性－比較制度分析序説－』 東洋経済新報社。
- Carey, J. L. [1973], *Getting Acquainted with Accounting*, Boston, Houghton Mifflin Co. 上田雅通訳 [1978] 『改訂 会計概説』, 法律文化社, 1994年発行第7刷。
- Coase, R. [1960], "The Problem of Social Cost," *Journal of Law and Economics*, 3, pp. 1-44.
- Coase, R. [1988], "The Firm, The Market, And The Law", The University of Chicago. 宮沢健一・後藤晃・藤垣芳文 [2012] 『企業・市場・法』, 東洋経済新報社。
- 藤井秀樹 [2007] 『制度変化の会計学－会計基準のコンバージェンスを見すえて－』 中央経済社。
- 福田敏浩 [1996] 『体制転換の経済政策－社会主義から資本主義へ－』 晃洋書房。
- Garrod, N. and S. McLeay (Eds.) [1996], *Accounting in Transition: The Implications of Political and Economic Reform in Central Europe*, Routledge.
- Huang, A. and R. Ma. [2001], *Accounting in China In transition: 1949-2000*, World Scientific Publishing Co Press.
- 久野光朗・邵藍蘭 [2004] 『転換期の中国会計：1949-2000』, 同文館出版。
- 金姫玖 [2009] 「会計学研究における制度派理論の最近の動向」『JAA 会計プロGRESS』, 2009年10月, 43-53 ページ。
- Lavigne, M. [1999], *The Economics of Transition: From Socialist Economy to Market Economy*, second edition,

- Macmillan Press. 栖原学訳 [2001]『移行の経済学－社会主義経済から市場経済へ－』, 日本評論社。
- McGee, Robert W. [2010], *Accounting and Financial System Reform in a Transition Economy*, Springer, 方紅星訳 [2010]『転軌経済的会計和財務体系改革－以俄羅斯為例』東北财经大学出版社。
- 森章 [1983]『現代社会主義の会計構造』大月書店。
- North, D. [1990], *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, New York: Cambridge University Press, 竹下公視訳 [1994]『制度・制度変化・経済成果』見洋書房。
- Olson, Mancur. [1982], *The Rise and Decline of Nations*, Yale University.
- 大野健一 [1996]『市場移行戦略－新経済体制の創造と日本の知的支援』有斐閣。
- 津守常弘 [2002]『会計基準形成の論理』森山書店。
- 王保忠 [2010]『中国会計制度変遷経済学研究』中国物资出版社。
- 魏巍 [2009]「中国における会計制度改革に関する一考察－会計基準のコンバージェンスをめぐる－」九州産業大学『経営学論集』第20巻第2号, 117-134頁。
- 魏巍 [2010]「会計基準のコンバージェンスが財務報告に対してもたらした影響に関する一考察－中国の上場企業を対象として－」国際会計研究会年報2010年度, 85-98頁。
- 魏巍 [2013]「会計制度の変遷に関する一考察－移行経済学の視点から－」九州産業大学『経営学論集』第24巻第1号, 47-61頁。
- 山本昌弘 [2006]『会計制度の経済学』日本評論社。
- Yeager, Timothy J. [1999], *Institutions, Transition Economies, and Economic Development*, Westview Press, 青山繁訳 [2001], 『新制度派経済学入門－制度・移行経済・経済開発』, 東洋新報社。

## 注 釈

- <sup>1)</sup> 青木 [1995], はしがき, ii ページ。
- <sup>2)</sup> 龍澤・谷口訳 [2001], 431-432ページ, 訳者あとがき。
- <sup>3)</sup> Lavigne [1999], p12; 栖原訳 [2001], 13ページ。
- <sup>4)</sup> 具体には、「企業私有化の過程を通じて外部株主を育成し、アングロ・アメリカ的なコーポレート・ガバナンスを移植しようとした中央ヨーロッパとロシアの移行経済における試みは蹉跌したかに見える」(青木 [1995], 28ページ)；「移行の問題はこのような経済学者たちの理想となる経済理論で解決されることができなかったことはますます認められるようになった」(Aoki & Kim [1995], pxi) がそれに当たる。
- <sup>5)</sup> 青木 [1995], 10-11ページ。
- <sup>6)</sup> 藤井 [2007], 4-5 ページ。
- <sup>7)</sup> 山本 [2006], 7 ページ。新制度派経済学の理論では、市場は水平的な取引によって取引費用が節約されるのに対し、組織は垂直的な取引によって取引費用が節約される。また、市場では価格メカニズムが機能するのに対し、組織では会計システムが機能する。この市場が機能しない組織の場合の会計は計画経済の会計と非常に類似している。
- <sup>8)</sup> 例えば、魏 [2010], 魏 [2009] で明らかにした問題がある。
- <sup>9)</sup> North [1990], p 3 ; 竹下訳 [1994], 3 ページ。ノースはさらに、より形式的に言えば、制度は人々によって考案された制約であり、人々の相互作用を形作ると指摘していた。
- <sup>10)</sup> North [1990], p 3 ; 竹下訳 [1994], 4 ページ, 49ページ, 63ページ。
- <sup>11)</sup> Yeager [1999], pp 9-10 ; 青山訳 [2001], 12ページ。Yeager はフォーマルなルールとインフォーマルなルール以外に、制度的仕組みの第3要素として、執行 (enforcement) を掲げたことから、制度のフォーマルの側面を重視するといえる。
- <sup>12)</sup> Aoki [2001], pp 5-9 ; 龍澤・谷口訳 [2001], 8-13ページを参照されたい。

- <sup>13)</sup> *Ibid.*, *op. cit.*, p26; 前掲書, 33ページ。
- <sup>14)</sup> 「ドメイン」は、自然人ないし組織といった経済主体の集合、および継起的な期間においてそれぞれの経済主体が選択できる物理的に実現可能な行動の集合によって構成される (*Ibid. op. cit.*, P21; 前掲書27ページ)。
- <sup>15)</sup> *Ibid.*, *op. cit.*, p197; 前掲書, 215-216ページ。
- <sup>16)</sup> *Ibid.*, *op. cit.*, pp207-208; 前掲書, 227ページ。
- <sup>17)</sup> *Ibid.*, *op. cit.*, p225; 前掲書, 246ページ。
- <sup>18)</sup> *Ibid.*, *op. cit.*, p246; 前掲書, 268-269ページ。
- <sup>19)</sup> *Ibid.*, *op. cit.*, pp233-235; 前掲書, 253-256ページを参照されたい。
- <sup>20)</sup> *Ibid.*, *op. cit.*, p277; 前掲書, 335-336ページ。
- <sup>21)</sup> *Ibid.*, *op. cit.*, pp392-393; 前掲書, 428ページ
- <sup>22)</sup> *Ibid.*, *op. cit.*, p232; 前掲書, 252-253ページ。ノースが制度変化は複雑な過程であると指摘し、その理由は、限界的な変化はルール、インフォーマルな制約、および執行の種類や有効性における諸変化の帰結にあるという。さらに、習慣、伝統、そして行為コードに具体化されたインフォーマルな制約は計画的な政策にそれほど影響されたいため、制度は不連続的に変化するよりもむしろ典型的には徐々に変化すると指摘する。(North [1990], p3; 竹下訳 [1994], 7ページ)。
- <sup>23)</sup> *Ibid.*, *op. cit.*, pp186-188; 前掲書, 202-205ページを参照されたい。
- <sup>24)</sup> *Ibid.*, *op. cit.*, pp.237-239; 前掲書, 257-259ページ。
- <sup>25)</sup> *Ibid.*, *op. cit.*, p243; 前掲書, 264ページ。
- <sup>26)</sup> ほかに例を挙げるとすれば、政治制度の場合、民主主義と独裁主義が異質な(対極的な)ものであり、概念フレームワークの場合、資産負債アプローチと収益費用アプローチが異質な(対極的な)ものであるといえる。
- <sup>27)</sup> ロシアの「十月革命」後の計画経済への移行はその例である。
- <sup>28)</sup> 生物学的進化を連想できる。
- <sup>29)</sup> 会計制度と会計情報を区別する必要がある。比較制度分析は、デジタル化されることが出来る会計情報を「コード化された知識 (codified knowledge)」と呼び、会計制度はコード化されることができない「暗黙知 (tacit knowledge)」がそこに含まれることで両者を区別している。
- <sup>30)</sup> 王 [2010], 43ページ。
- <sup>31)</sup> Carey [1973] は、「会計は特定の組織にとって利用可能な資源のすぐれた使用のために絶対的に必要である特殊の情報を提供する」と、会計は資源配分のための情報を提供すると指摘する。(Carey [1973], pp 1-2; 上田訳 [1978], 2ページ)。
- <sup>32)</sup> 魏 [2013], 56ページ。
- <sup>33)</sup> 大野 [1996], 31ページ。

本稿は、国際会計研究学会第32回研究大会における自由論題の報告内容に加筆・修正を加えたものである。