



会計上の利益概念とその測定に関する研究

中野, 勲

(Degree)

博士 (経営学)

(Date of Degree)

1977-02-16

(Date of Publication)

2008-03-06

(Resource Type)

doctoral thesis

(Report Number)

乙0467

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/D2000467>

※ 当コンテンツは神戸大学の学術成果です。無断複製・不正使用等を禁じます。著作権法で認められている範囲内で、適切にご利用ください。



氏名・本籍 ^{なか} 中 ^の 野 ^{いさお} 勲 (兵庫県)
 学位の種類 経営学博士
 学位記番号 営博ろ第16号
 学位授与の要件 学位規則第5条第2項該当
 学位授与の日付 昭和52年2月16日
 学位論文題目 会計上の利益概念とその測定に関する研究

審査委員 主査教授 谷 端 長
 教授 武 田 隆 二 教授 高 田 正 淳

論 文 内 容 の 要 旨

本論文は、第1部一元的利益概念とその測定、第2部二元的利益概念とその測定、第3部特殊問題、第4部結論の4部から成り、序章を含めて計10章から構成されている。

まず序章「会計利益をめぐる諸問題」では、個別価格変動及び一般物価水準変動の下で外部報告のための会計利益の概念とその測定はいかにあるべきかの研究が本論文の主要目的であり、かつこの研究をいかなる視点から進めるかの究明が序章の目的であることが明らかにされている。会計利益研究の視点として本論文において採用されているものは、(1)資本維持の観点と(2)利益測定における三つの次元(①全部的測定か部分的測定か、②出資者の測定か経営的測定か、③短期的測定か長期的測定又は全体期間的測定か)という二つの視点である。

続いて第1章では、「取得原価主義一名目資本維持に基づく利益」について論述されている。現在の会計制度は、大体においてこの取得原価主義一名目資本維持に基づく利益を測定しているが、その根拠としては、貨幣価値安定の公準と取得原価の有する客観性の二つを挙げることができよう。著者は、本章においてこれら二つの根拠について詳細に検討した後で、取得原価主義一名目資本維持論者の代表としてリーガーの所説を取り上げ、その利益測定を全部的・企業者の・全体期間的測定として規定している。

第2章では、「修正原価主義—一般購買力資本維持に基づく利益」が取り上げられる。資本維持の観点から細分析すると、修正原価主義による利益は一般消費購買力資本維持か一般投資購買力資本維持かのいずれかに基づくことになるが、著者によれば、前者は部分的・株主的・全体期間的測定を、後者は

全部的・経営的・長期的測定を企図しているという。

次に第3章では、「時価主義—実質資本維持に基づく利益」について論ぜられるが、その代表的学説として、ゲルトマッヒャー及びシュミット説が取り上げられている。時価主義—実質資本維持に基づく利益は、給付能力の維持が国民経済の中の一細胞としての経営にとって生産能力を維持するために必要であるという見地から展開されるので、経営的測定である。しかし、企業が保有するすべての資産について実質資本の維持が必要なわけではないから、この点でそれは部分的測定である。更に、この利益測定は、当該企業が同一の生産財の再取得を繰返してゆく比較的短期間にわたってのみ意味をもつにすぎないため、それはまた短期的測定にとどまることとなる。

第4章において取り上げられている「貨幣・実体両資本維持余剰としての利益」は、第1章ないし第3章における利益が一元的利益概念であったのに対して、二元的利益概念の第1の類型として、貨幣資本維持と実体維持との両者を達成した後の稼得資本余剰のみをもって、期間利益（分配可能利益）として規定するものである。本章では、このような内容をもつ利益概念とその測定に関して、チャ・フェーン、ハックス及びエッカルトの所説が克明に検討されている。利益測定における三つの次元からみると、これらの研究は、全部的・出資者的・全体期間的測定（貨幣資本維持）と部分的・経営的・短期的測定（実体維持）とが理論的に緊密に統合されているかどうかを検討することを意味するが、上記の三人のうち最も完備した体系を有しているハックスの理論といえども、なお若干の不統合を残していると著者は指摘する。

これに対して、第5章において取り上げられている「貨幣資本余剰的・経済尺度的・利益」は、二元的利益概念の第2の類型に属する。それは、当期に生じた貨幣資本増加分であってかつ当期の経営活動の業績（経済性）を反映する部分を、期間利益として測定しようとするものである。著者は、この間の事情を特にシュマーレンバッハの会計理論について詳論しているが、貨幣資本維持を基準とする彼の利益測定は、全部的・出資者的・全体期間的測定として特徴づけられ得る。けれども、このような貨幣資本余剰利益を経済尺度利益へ修正するためにシュマーレンバッハが採択する拘束在高法及び時価償却は、貨幣資本維持の中への費用時価評価の導入であって、この意味でそれはまた、部分的・経営的・短期的測定として特徴づけられると著者はいう。

第6章においては、「貨幣的利益の分割的測定（アメリカ的利益類型）」が取り上げられている。二元的利益概念の第3の類型であるこの利益測定は、投下貨幣資本の余剰としての利益を発生主義的に、しかも次の諸構成部分に分割する形で測定するものである。(1)当期実現収益と当期費用の取得時価評価額との差としての利益、(2)当期費用の取得時価評価額と同原価評価額との差としての利益、(3)当期末残存資産の上に当期中に発生した取得時価変動額としての利益、(4)その他異常な原因に基づく利益。この種の利益測定は、出資者から託された投下貨幣資本の増減の発生を示す点において出資者的測定であるとともに、経営の生産能力の維持を基準とした分配可能利益あるいは正常にして反復的な生産・販売活動の効率を示す経済性尺度利益を部分的に析出する点において経営的測定でもある。つまり、このアメリ

カ的利益類型も、上述のテァ・フェーン、ハックス、エッカルト的類型及びシュマーレンバッハ、マールベルクの類型に似て、出資者の測定と経営的測定との統合を企図する二元的利益測定の一つに属するのである。

第7章「若干の会計実践と三つの二元的利益概念」では、第4章ないし第6章において考察された三つの二元的利益概念が単なる学者の理念的な産物ではなくて、基礎在高法及び後入先出法という会計実践上の方法を支持するための論拠として用いられてきているという事実の実証に当てられている。しかしながら、この実証は、前述した三つの二元的利益測定に内在する諸限界を上記の方法もまた免れえないことを示唆することとなる。すなわち、(イ)部分的測定と全部的測定との不統合、(ロ)出資者の測定と経営的測定との不統合、(ハ)全体期間的測定と短期的測定との不統合がこれである。ただし、いわゆる金額法としての後入先出法の発展によって、期首と期末との間で種類・品質等の異なる棚卸資産グループに対して取得時価に基づく費用評価が可能となってきている。著者は、この会計方法の基礎にある維持概念を代替的個別購買力資本維持と命名しているが、この思考を適用すれば、棚卸資産費用のみならず減価却費の計算に対しても、上記(ロ)の限界をある程度克服することが可能となるという。

第8章は、「経済学的利益は理想的利益概念か」という特殊問題に触れている。経済学的利益概念は一部の学者によって理想的とみなされているが、決してそうとはいえない。このような利益概念が理想的なものでない根拠を、著者は、諸文献の検討に基づいて特に次の点に求めている。(1)経済学的利益は、資金的裏付けのないのれん(暖簾)の変動を反映しているために、経営の立場からみた分配可能利益ではない。(2)利益の経営業績尺度の機能から考えて、ある会計期間に何らの経営努力がなされていなくてもある大きさの経済学的利益が生ずることがあるが、この利益数値は当期の経営努力の成果を反映しない。

第9章は、本論文の結論として「取得原価主義的利益測定の意義と問題点」を取り上げる。叙上の諸章における考察を総括することにより、次の二問に答えることが本章の目的である。(1)現在の会計制度の基礎に存する取得原価主義-名目資本維持に基づく利益測定の根拠とその限界は何か。(2)現在の会計制度における利益測定の構造は取得原価主義の枠組の中へ部分的に時価主義的測定を導入する仕組みとなっているが、この種の利益測定構造はいかなる論理により破綻なく説明されうるか。著者は、この問題とりわけ(2)の問題に答えるために、結論的に全体的取得原価主義(全体費用=全体支出)、及びこれを達成するために期間計算の場において要求されてくる評価原則としての拡張された取得原価主義という概念を提案する。すなわち、後入先出法等の会計方法は、この拡張された取得原価主義なる評価原則の下で、物の流れに即した即物的原価配分ではなくて、機能的な事実の把握に基づく機能的原価配分を達成するための方法として理解されるのである。更に、この機能的原価配分は、機能的な事実の関連に即した機能的な名目資本維持を基準とした利益の測定を志向していると解釈されるのである。とはいえ、本章で結論として展開された拡張された取得原価主義-機能的な名目資本維持思考にも全く欠陥がないわけではない。著者は、最後にそれらの欠陥について指摘するとともに、その研究を後日に委ねる旨を述

べて本論文を結んでいる。

論文審査の結果の要旨

本論文の第一の功績は、本論文が会計上の利益概念とその測定に関して資本維持論的見地からこれを総合的かつ統一的に体系化した点である。いわゆる資本維持の問題を個別的に又は利益測定論と切離して解明した研究は内外においてかなりみられるところであるが、本論文のようにこれらの問題を一元的利益概念とその測定及び二元的利益概念とその測定とに分類整序して、利益概念及び利益測定の問題と資本維持の問題とを結合的かつ体系的に論述した研究は、本論文をもって嚆矢とする。とりわけ、貨幣的利益の分割的測定を意図するアメリカの利益類型について、これを歴史的に跡づけて入念に検討し二元的利益概念の類型中に位置付けたことは、誠にユニークな本論文の特徴を構成しているといえよう。

第二の功績としてあげるべきは、著者が「利益測定における三つの次元」をその基底において本論文を体系化している点である。そうすることによって、本論文は終始首尾一貫的に論旨が貫徹され、すべての個別的・具体的問題が常にこの三つの次元との関連の下で究明される結果をもたらし、その結果がまた類書に見られない本論文の貴重なメリットを構成している。もしも仮にこの三つの次元との関連付けが欠けていたとすれば、いかに緻密にして精細な本論文といえども、その価値は半減したといえるであろう。

第三の功績としては、著者が本論文中で摘出した会計上の基礎的諸概念に対する誠に克明にして適確な分析をあげることができよう。このことは、本論文中に引用されるあまたの概念についてみられるところであるが、特に客観性、原価配分、現金利益等に対する定義と細分析においてとりわけ顕著である。

なお最後にあげるべき本論文の最大の功績は、拡張された取得原価主義—機能的な目資本維持思考の提案である。著者は、拡張された取得原価主義をもって全体費用＝全体支出という要件を意味する全体的取得原価主義から当然演繹されるものとして、広義の取得原価主義を主張しているが、現実の会計構造を理解するためには、後入先出法等によって遂行されているところの拡張された取得原価主義とこれによって達成可能な機能的な目資本維持とを前提とすることが不可欠なのである。というのは、既述のように、現在の制度的会計利益測定は、全体的取得原価主義の制約の下で拡張された取得原価主義という評価原則を適用することにより、機能的原価配分を通じて機能的な目資本維持を基準とする現金利益又は経営利益を測定しようとしているからである。

上記のように、本論文は数々のメリットを有するが、だからといって本論文にも欠点ないし疑点全くないわけではない。

まず第一にあげるべきは、著者が取得原価主義—名目資本維持説の代表としてリーガーの所説を取り上げ、これを全般的・企業的・全体期間的測定として規定している点については問題はないが、このことと関連して著者が本論文中でリーガーの評価論の核心概念たる *heutiger Wert* について全然触れず、しかもこの概念とリーガー説との関連を全く問題としていない点である。*heutiger Wert* は、

理論的には誠に首尾一貫的であって全部的かつ全体期間的測定概念でありうるとしても、果たしてそれは、どこまでも客観性を基底とし出資者の測定に立脚する取得原価主義並びに名目資本維持と結合するものであり得るだろうか。その結果、取得原価主義一名目資本維持論者の代表説としては、リーガーと並んで又はリーガーに替えて、収支的損益計算論を終始固執するコジオールの pagatorische Bilanztheorie をあげる方が適当ではなかったかという疑問も生ぜざるをえないのである。

次に第二の疑点として、著者は本論文において資本維持を会計公準とすることを提案しているが、この点についても疑義なきをえない。なぜなら、資本維持思考は、決して会計のみに限定された基礎概念ないし要請ではなくて、たとえ名目（投下）資本維持という制約はあるにせよ商法上の基礎概念ないし要請でもあるからである。仮にいま一步を譲って資本維持を会計公準の一つと認めるとしても、果たして著者は、それを環境公準とみるのであろうか、それとも当為公準と解するのであろうか。

なおいま一つの疑点として、というよりはむしろ要望として、シュマーレンバッハの利益測定論に関して本論文では、物財価値変動に関する所説のみが取り上げられていて貨幣価値変動に関する所説が一切割愛されているが、後者についても新・旧両版の対比の下に少しは触れておく方が良かったのではなかろうか。

といっても、上記の欠点ないし疑点は、文字通り望蜀の感の域を出ないものであり、これによって本論文の価値を決して損なうものではない。

よって、審査委員は、本論文の著者が経営学博士の学位を授与されるに十分な資格があるものと判定する。