

平井克彦著「利益計算論」 白桃書房 昭和61年10月26日

Katsuhiko Hirai

A Concept of Profit and Measurement

伊藤 治郎
Jiroh Itoh

Ⅰ はじめに

利益概念については、会計学の領域だけでなく、経済学、経営学等の領域において長い間論ぜられて来た課題である。会計学上の利益概念についても、完全に意見の一致は見られないが、利益というものは存在し、企業利益の計算ということについて、会計の中心的課題とすることができる。そして利益概念は、利益がいかに創出され、測定され、利用されるかを観察できる場合のみ、正確な意味をもつことができる。⁽¹⁾

測定された利益概念は、一層複雑な意味合いを持つものであるが、それに先立って測定方法の研究が進められるべきであろう。

平井教授による「利益計算論」は、会計理論と「利益」概念の関係について論じている。本書はⅢ部から構成されており、第Ⅰ部は「基礎的考察」として、会計理論、その形成方法、会計目的、会計原則、利益概念の相互関係について論じている。第Ⅱ部において「説明的記述論と「利益」概念」と題し、古くから現在においても制度として行なわれている会計実務について、説明的記述論による会計理論の形成過程と利益概念について論じている。第Ⅲ部では「機能的規範論と「利益」概念」と題し、規範的アプローチにより、利益概念を説明せんとしている。

Ⅱ 本書の特徴

(1) 本書の構成は前述するごとくⅢ部に分けら

れておるが、第Ⅰ部は3章から構成されている。第1章「二つの会計と二つの会計理論」、第2章「会計目的と会計原則」、第3章「会計上の「利益」概念」、第Ⅱ部は4章から構成されており、第4章「制度会計論の形成方法」、第5章「原価主義会計論と「利益」概念」、第6章「発生主義会計論と「利益」概念」、第7章「保守主義会計論と「利益」概念」、を論じている。第Ⅲ部はやはり4章から構成されている。第8章「情報会計の形成方法」、第9章「経営意思決定会計論と「利益」概念」、第10章「経営効率計測会計論と「利益」概念」、第11章「将来予測会計論と「利益」概念」となっている。

第Ⅰ部の第1章では、会計理論形成の二つの方法として、記述的アプローチ、規範的アプローチを説明し、第2章ではペイトンの主張を中心に、第3章では、ペイトン、リトルトンなどの学説をふまえて論述している。

第Ⅱ部の第4章では、リトルトンの主張を中心として、おもに会計原則の形成過程について説明している。以下第5章、第6章、第7章において、原価主義会計、発生主義会計、保守主義会計について、利益概念を中心に考察している。第Ⅲ部、第8章ではパラダイム変更と情報会計論の形成、第9章ではエドワーズ・ベルの主張を、第10章ではベドフォードの主張を、第11章ではレヴスンの主張を中心に利益概念を追究している。

(2) 会計理論の展開についてT. S. クーンの理論展開による「通常科学」と「科学革命」の理論をあてはめて、新しい会計理論の創造を、各学説をとりあげて研究している。

(3) 本文の要所には、次の説明文があらわれている。

自分自身の論ずる会計の領域を宣言するためには、会計の中心目的を定め、その中心目的に向けて、自らが展開しようとする会計理論、理論構成のための骨組となる原理、原則といったものについて、充分意識しなければならないということが、主要な所にあらわれている。

III 本書の内容

第1章、会計理論の定義は論者のアプローチの仕方によって、制度会計論、情報会計論などさまざまな会計理論が生まれる。そのアプローチとして「説明的記述論」と「機能的規範論」とに分け、そして両論とも会計の中心概念、中心目的を会計の心蔵、核心として明らかにすることは重要なことである。

現行の制度会計において時価主義が採用されず、原価主義が採用されるのは、現金同等物に裏づけされない利益が、分配可能利益に含めてしまう不都合を引きおこすため、未実現の利益の計上を阻止するためであり、制度会計の中心目的が「分配可能利益算定」にあることの証明であるとしている。これと関連して、発生主義による費用認識、実現主義による収益の認識、保守主義の考え方などが成立するのは、制度会計の中心目的が分配可能利益の算定にあるためである。

また、現在の会計数値は経営責任の表明のためにも用いられているが、分配可能利益算定のための会計体系を用いるならば、不十分な結果しか得られない。従って、経営責任の表明を中心目的とした会計体系を造り出すべきだとしている。つまり著者は、会計を定義するときには、会計の中心目的、形成しようとする会計理論、採用するアプローチを意識しなければならないことを主張している。

第2章 会計理論は会計の目的との関係において存在する会計目的によって、形成される会計理論が異なってくる。この章はペイトンの主張を中心として論考されているもので、著者がペイトンの数ある著作を丹念に読みあげ、原価主義と時価主義の説明を比較検討したものと思われる。ペイ

トン評価論の意味として、原価評価と時価評価とではその処理の結果において大きく異なるが、それぞれ評価の意味が存するとし、会計の目的、機能の別に会計原則を選択し、会計理論を構成している。

棚卸資産の時価値上り益について、これを分配可能利益に含めることは不都合である。この場合には原価評価が採用される。然らば経営状況の報告、収益力、投資分析、の場合には値上り益の表示は意味がある。経営意思決定目的のためには再調達原価を用いることの方に意味がある。

ペイトンの評価論は会計目的の別によって原価主義を主張したり、時価主義を主張したりする。一人の論者が会計目的別に複数の会計理論を展開しているわけであるが、理論構成のために大いに示唆を与えるものとしている。

第3章 会計理論の形成方法として、基礎概念を明確にし、基礎概念を求めるための会計原則を確立し、それから会計原則を柱とした会計理論を形成する。この基礎概念に何を求めるかによって、会計理論は大きく異なる。会計の中心課題が利益の算定であるということをも是認したとした場合、利益の概念は論者によって異なる。こゝでの利益は貨幣額によって計測可能な利益のうちから、会計の主目的と合致したものが選ばなければならない。利益の概念は、会計資料を受けとる人の利用目的、関示された内容をどう理解するかによって決定される。

著者は利益概念としてヘンドリクセンの利益概念を例示的に掲示し、それに説明を加えている。

① 制度会計による利益概念、② 経営効率計測のための利益概念、③ 経営の予測手段となる利益概念、④ 経営意思決定のための利益概念。

①の制度会計による利益概念については、現行の制度会計について、その主目的が分配可能利益である。

②の経営効率計測のための利益概念については、投資者が関心を示すものは、経営効率であるから、その経営効率の計測が会計に求められる。しかし現行の会計はそのために充分役立っていない。

こゝでベドフォードの論説を参考にしている。経営効率の良し悪しを評価するための利益は手段としての利益であり、この利益は経営の操作によ

って創出される利益である。この創出した利益を、用役の取得、用役の利用、取得用役の再結合、用役の販売という操作段階の経営効率を評価するために用いようとする。

③の経営の予測手段となる利益概念について、企業の将来の収益力を予測する方法として、レヴューの例により(1) 将来の配当フロー (2) これらのフローに関連するリスクを知る。ここでの利益は、操業活動から生れた操業利益と保有活動から生ずる保有利益(実現可能額)から構成させる。

会計の目的を将来の操業フローの予測ということにおき、この予測は、資産の市場価格の変動が先行指標となり、保有利益の生ずるような資産価格の変動は将来の収益力の増大をもたらすと見て、それを利益として取扱う。

④の経営意思決定のための利益概念においてはエドワーズ・ベルの利益概念を検討している。会計目的について短期的意思決定目的と長期的意思決定目的とに分け、操業利益、保有利益、実現可能利益の概念にもとづいて現在の生産過程を継続すべきか否かの判断をする。

会計の目的に何をを選ぶか、何をテーマにするかによって利益概念は異なることの説明である。

第4章、会計理論はどの特定の領域についての理論を構成するにあいにも、会計の中心目的と関連していなければならない。著者は利益を会計の基本概念と考える。そして利益とはどのようなものか、利益とは分配可能利益という意味のものであると仮定し、現行の会計においては、原価主義、発生主義、保守主義によって利益が算定されることがその証拠であるとしている。この章においてはリトルトンの会計理論の形成に関する過程を説明している。すなわち、現在行なわれている実務には、当然にそれなりの「理由」が存在するからこそ行なわれる。この実務についての理由づけこそがリトルトンのいう会計理論である。これが会計原則に転換するものであろう。

第5章、現行の制度会計は、資産の価額づけの特徴から原価主義会計と呼ばれている。

原価主義と会計責任の項目で、1948年のA A Aの「財務諸表における会計概念および会計基準」において、原価主義が採用されている理由に、会

計責任をあげている。つまり原価主義の有意性を、責任の記録ということに求めている。「歴史的原価が実際の取引に基づいたものであるゆえに会計責任の表明に役立つ」という説明について、「現行の原価主義会計は会計責任の表明ということに役立たないわけではないが、会計責任の表明を主目的とした体系ととらえるならば不十分な体系のものとしている」。そして会計責任の表明を主目的に置くことは、原価主義会計がなにゆえにそのように行なわれているかの説明を充分にはたし得ないという。

原価主義の限界という節において、現行の会計は原価主義会計であり、その主目的は分配可能利益の算定にある。そしてこの会計資料は分配可能利益算定目的以外のことにも用いられる。このため原価主義会計はある目的のためには不十分にしか役立たない。そのため原価主義会計を改善すべきであるとの主張があるが、本来、他の目的に用いる技術でないものを、他の目的に用いるならば、欠陥や不十分な点があるのは当然なのである。

第6章 発生主義会計は現金主義会計、半発生主義会計、発生主義会計という歴史的展開を経たものであって、現行の発生主義会計において、費用、収益についての認識方法に他の時代の会計には見られない特徴があるはずである。半発生主義会計は、現金の収支に基いて収益、費用を認識するほかに掛(債権、債務)によっても収益、費用の認識がおこなわれ、そのうえで、決算修正取引として見越、繰延によっても収益、費用が認識されている。発生主義会計においてもこれと同じ方法が導入されている。したがって半発生主義会計と発生主義会計の区別を「引当金」の設定による費用の認識方法こそ現行の会計になってから生れた認識方法であるとしている。

現行の会計で、費用を認識するということは① 現金支出 ② 債務の確定 ③ 繰延 ④ 見越 ⑤ 引当金設定ということになる。勿論これは発生主義によって費用を認識するという前提に立つ。①～④については、発生主義会計以前の会計処理でも行なわれていたので、論理的には「発生主義会計」以前の会計において「発生主義」が採用されていたという矛盾を見る。そして⑤の「引当金」の設定による費用の認識は「発生主義会計」にな

ってからのものである。

現行の発生主義は、「発生主義会計」以前の会計において採用されていた費用の認識方法を使用し、さらに、新たに「発生主義」によっても追加的に費用を認識するところに特徴があるとする。

現行の会計においては、会計事実を「実現主義」によって認識するほかに、費用については、「発生主義」によっても追加的に認識するのである。という問題については、現行の会計の主目的が分配可能利益の算定だからこそ、現行会計においては、費用は発生主義によっても追加的に認識されていると説明できる。このことからして、現行の発生主義会計においては、現金主義によって認識される費用と半発生主義による費用認識と発生主義による費用認識の三つに区分される。

引当金概念の説明において、企業会計原則注解、注解18「将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる……」という説明文の中の「発生の可能性」と発生主義との関係はどのようなものかと疑問をなげかけている。現行の会計は発生主義会計であるから「発生の可能性」は「未発生か」、「発生」かの観点からは「発生」という概念でとらえることになる。したがって、注解18の「発生の可能性」という言葉をとらえるならば、発生主義は発生の可能性のあるものまで取り上げるとなると、「それは何主義なのであろうか」ということになる。しかし、引当金は発生主義会計の産物であって見れば、引当金による費用はまさに発生主義によるものであろう、ということになる。

このことから、引当金の概念は「未発生」という語と同一概念ではなく、「発生」という語と同一概念でなければならないはずであるとしている。

引当金については「将来、実現することが予測され、その実現することの原因あるいは原因の一部が、当期の経営活動あるいは経営の状況にあるばあい、それを当期の損益計算に取り上げることによって生じた貸方項目」という文言を付け加えることによって規定されるであろう、としている。

7章の保守主義については、会計上の保守主義と財務政策上の保守主義との混同をとりあげ、保守主義は分配可能利益算定という意味での損益計

算においてこそ、その意味があるとしている。

第8章、会計理論には、静態論、動態論、情報会計論などの理論が存在するが、それは、その問い方や答え方のモデル、T・S・クーンの「パラダイム」のちがいが会計理論に種々の理論を生む。

科学の発展の初期段階には、世界観を観る観方の違い、科学のやり方の違い、理論的問い方や答え方のモデル、すなわち、パラダイムが異なり、何をもって理論の中心を形成するかについての意見は、各派一致しない百家争鳴期を迎える。

クーンの考え方によれば、科学者集団が一定期間、過去の科学的業績を受け入れ、それを基礎として進行させる研究を「通常科学」と呼び、パラダイムが変更すること、つまり旧パラダイムから新パラダイムへの移行を「科学革命」と呼んでいる。

会議理論におけるパラダイムの変革過程として、静態論は財産計算を、動態論は期間損益計算を主目的として構成する理論であり、静態論から動態論への移行はパラダイムの変革によるものである。

静態論から動態論へとコペルニクスの変革をとげた会計理論も、早くも1960年代になると、新しい会計理論への変革の芽が見られはじめている。AAAの委員会の「基礎的会計理論」A Statement of Basic accounting Theory 1966年において「会計とは情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定ができるように、経済的情報を識別し、伝達するプロセスである。」と、定義づけている。これは会計を情報という観点から見直し情報会計論を展開している。このことはパラダイムの変革が行なわれた科学革命の結果であるとする。

情報会計論の提唱は、現行の会計体系では情報目的のために不十分な体系であるゆえに、情報目的に役立つ会計体系の創造を主張するもので、会計の主目的が異なるならば、それぞれに会計体系も異なると考えたことから出発したものである。

情報会計論といっても、その求めるべき情報が異なるならば、各論者が情報会計論の内で提唱する会計体系は互いに異なる。

以下第9章において、エドワーズ・ベルの経営意思決定の評価に役立つ会計目的、第10章において、ベドフォードによる経営効率の計測に役立つ

会計主目的、第11章において、レヴスンによる経営の将来の予測に役立つ会計主目的が述べられる。

それぞれにおいて、会計目的に合致した会計体系を示すべきであるとしている。

第9章、エドワーズ・ベルは会計における経営意思決定の評価という機能を強調し、経営意思決定という会計機能を会計の主目的に置いた、新しい会計理論を規範論的に展開している。つまり会計を、① 当期の生産過程における事象を統制し、② 将来における意思決定をよりよいものにし、③ 意思決定方法そのものを改善することに貢献する、としている。そして意思決定の評価のために、期待値と実際値との差異分析を通して行なう方法を意図している。利益概念に関しては、客観的利益とし、企業が資産の市場価値を減少させることなしに、期の終りに支払うことを計画しうる配当の大きさであると規定する。短期的には実現可能利益と呼び、長期的には経営利益の概念でとらえている。

この章において、エドワーズ・ベルの論述について、彼らが求める会計資料は、内部目的に役立つ経営意思決定の評価のためのものであったはずで、歴史的な原価資料は、外部目的として、外部利用者のため、課税利益算定のために役立つものである。しかるに内部目的のために求めた資料が、外部目的のために作成された歴史的な原価資料の補足資料であるとしたことについてその矛盾を指摘している。

この矛盾は技術的にも、提案に対する一般の反対を弱め変更の実行可能性を意識するためカレント原価(Current cost) 資料を会計に導入したからである。著者は新しい会計の創造のためには、現行の会計体系に訣別する道を選ぶべきであって、何ら現行の会計体系にとらわれる必要はないとしている。

第10章、ベドフォードによれば、利益は経営者の効率の良し悪しを評価するための手段であるとされ、この利益は経営の操作によって創出される操作利益であるとされた。その利益の計測は、費用・収益対応の原則、標準原価の概念を念頭においた原価差異、予算差異の分析といった技法を応用している。

ベドフォードの主張する情報会計論は、物理学

における相対性理論にインパクトを与えた操作主義を会計学にとり入れて、パラダイムの転換を促そうとしたにもかかわらず、現在の会計を基礎にして、実行可能性のあるところを追加的に手直しして、会計の領域を拡大してゆこうとするものであり、決して新しい会計を創り直そうと考えるものではない。

第11章、レヴスは、会計の目的が長期持分投資家への情報の提供であると考え、この投資家は、(1) 投資から期待される将来の配当フローを見積ること、(2) これらのフローに関連するリスクの両方に関心を持っていると仮定し、論理の展開をしている。

レヴスは、利益概念を再調達原価利益としてとらえる。その内容とするところは操業にかかわる利益と保有活動にかかわる利益とを明確に区別し、操業利益、と保有利益に属する実現可能原価節約を利益として扱っている。ここで原価節約という語は過去の保有活動を評価するばあいの用語である。レヴスは将来のフローの予測を問うているのであって、フローの予測ということは将来の収益力を問うものであってみれば、別の呼称、たとえば「将来フロー転換益」といったような呼称を用いるべきであろうとしている。また将来のフローの予測ということを問うとすれば、利益として認識するものは、現在手持の時価変動分だけのはずである。したがって、この目的のための会計は将来のフローに転換する、現在手持ちの資産の保有利益部分に対する、時価変動分のみを認識する再調達原価会計が有効な会計体系となるべきであろうとしている。

IV おわりに

この書の要所にいろいろな学説をとりあげ利益概念、利益計算についての考えを比較・検討されておるが、そこでは、会計を定義するときには、会計の中心目的、形成しようとする会計理論、採用するアプローチを意識しなければならないとし、現行の会計の中心概念は分配可能利益算定のためであるとしている。この書で掲げる、経営効率計測、経営の予測手段、経営意思決などの会計目的のための利益概念は分配可能利益算定のための

利益概念とは別に、中心概念を設定して論究すべきであるという考え方には同意する。

発生主義について、現行の発生主義は「発生主義会計」以前の会計において採用されていた費用の認識方法を使用し、さらに「発生主義」によっても追加的に費用を認識するという説明がなされている。しかし、今日では費用の発生とは、財貨または用役の費消の事実をいう。費消の事実とは、客観的事実の認識を意味するものではなく、期間的費用配分の原則にしたがって、合理的な期間割当ての方法による費用見積りにほかならない。

この観点に立てば、現金主義も、発生主義⁽³⁾も同じ結果になる。今日の発生概念は、期間的費用配分の原則により、費用の期間帰属を定めるため、

「費用の発生の実態を認識し、その全額を測定して計上するための基礎となる会計基準」をいうことから、当然、現金主義、半発生主義、発生主義の三つを含めて論ぜられるものと思う。

利益計算論については古くから論ぜられ、とくに利益概念については、会計上の重要概念にもかかわらず、まだ定着したとは言えない。利益概念は、利益を決定する目的によって変化するので、その目的を確認、整理することにより種々の利益概念が生まれる。

今後、社会構造の変動に伴ない、経済的要因も変わるであろうから、これらから派生する利益概念、利益計算論が、会計理論の中で考えられなければならない。

〈註〉

- (1) 藤田幸男、大藪俊哉共訳「ベドフォード利益決定論」中央経済社
昭和59年 P.10
- (2) こゝでとりあげている文献として共著も含めて次のとおりとなる。
Principles of Accounting, 1918年 「会計の原理」
Accounting Theory, 1922年 「会計理論」
Accounting, 1924 「会計学」
An Introduction to corporate Accounting Standard, 1940年 「会社会計基準序説」

Advanced Accounting, 1941年 「高等会計学」

Assets Accounting, 1952年 「資産会計」
Corporate Accounts and Statements, 1955年 「会社会計と財務諸表」

- (3) 黒沢 清著「近代会計学入門」中央経済社
昭和59年 P. 210