

Title	倉田義雄君学位授与報告
Sub Title	
Author	倉田, 義雄
Publisher	慶應義塾経済学会
Publication year	1967
Jtitle	三田学会雑誌 (Keio journal of economics). Vol.60, No.5 (1967. 5) ,p.590(128)- 596(134)
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234610-19670501-0128

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

會田義雄君学位授与報告

報告番号 甲第一五九号
 学位の種類 経済学博士
 授与の年月日 昭和四二年三月三十一日
 学位論文題名 「実態分析手法に基づく社会会計の研究」
 内容の要旨

「実態分析手法に基づく社会会計の研究」論文要旨
 會田義雄

主要部分に比べれば、観念的レベルでの実験である。にもかかわらず、この部分については大量の資料が提供されているにもかかわらず、本筋とみられるシミュレーションについて資料提供の少ないことが惜しまれる。しかし、シミュレーションという手法を利用してパラメーターの変位を計測することは、本論文のおそらくもっとも特色ある部分とおもわれる。

この老大な論文には、ミクロ経済理論の基本図式から出発して歩一步分析を積み重ね、ひとつの経験的仮説に達する過程が、周到かつ細密にえがかれており、十数年に近い小尾氏の努力研鑽をおもわせるに足りる。しかも、その研究成果については、家計有業率変動について従来に見られない理論的照明を与えたこと、家計の労働供給、消費行動を総合的に捉えることに大きな示唆を与えたことにおいて、学界への純寄与とみなすことができる。以上により、学位請求論文として十分の資格あるものとする。

論文審査担当者 主査 大熊 一郎

副査 寺尾 琢 磨

鈴木 諒 一

試験の結果の要旨

本大学院経済学研究科が、大学院博士課程修了者と同等以上の学力を有することを確認した。

試験担当者 氣賀 健 三

千種 義 人

この論文は実態分析手法に基づいて、わが国の社会会計の現状を解明し、社会会計をめぐるもろもろの制度を吟味し、会計理論の再検討をすること、いわば実態会計学の樹立を研究の主旨とするものであり、論文の構成はつぎの三篇から成る。

第一篇 会計政策——その実態と限界——
 第二篇 会社財務会計——わが国の実態分析に基づいて——
 第三篇 実態 会社管理会計

第一篇においてはまず公認会計士の監査報告書、租税判例ないし審査例の実態調査から、社会会計の政策事例を解明する。ついで、いわゆる会計政策と粉飾会計ないし経理不正との区別を明らかにする

る意図から会計政策の限界を考察する。

第二篇においては、まず、社会会計のうち財務会計に属する主要課題を実態調査する。ついで、その実態の解明を通して会計理論を再検討し、さらにそれらに関連する商法・税法の諸規定を吟味する。

第三篇においては、社会会計のうち管理会計の諸課題を実態分析する。分析に際しては、規模別格差による比較をし、またアメリカ企業の実態などと比較検討をなし、わが国企業の実態と現況の歴史と現状を解明する。

これを要するに、この3部作に成る実態会計学の研究は、実証研究という研究方式に基づいて、わが国の社会会計の現状と特質を解明し、この解明に立脚して社会会計をめぐる法制を再吟味し、会計理論を再検討することをもって研究の内容としている。

審査報告要旨

本論文は、わが国の会計学界ではユニークな手法をなす実証研究方式によって株式会社社会会計の全貌を解明しようとしたものであり、その内容は、つぎの全三篇から成っている。

第一篇の『会計政策——その実態と限界——』では、会計政策の意義を考察したうえで、わが国の外部監査人の監査報告書における意見文節を媒介しつつ、公表会計に見られる利益引上げないし利益引下げの政策的事実のいかんを指摘し、さらに租税判例や審査決定例、さらには米国におけるケースなどのなかからも政策例を導き出

して示すなど、およそ考えうるかぎりの政策例を、くまなく紹介ののち、これらの会計政策の限界にかんする検討をも試みている。

第二篇の『会社財務会計——わが国の実態分析に基づいて——』では、株式会社社会会計のうち財務会計と呼ばれている領域に属する主要課題についての実態調査を行ない、それぞれの実態を分析した上で、従来の会計理論の再検討と会計をめぐる諸制度、ことに商法・税法の批判とを企てている。

第三篇の『実態会社管理会計』では、俗に管理会計の名で呼ばれている領域に属する諸問題について、同様に実態調査を行なっているが、実態分析にあたっては規模別格差の考察ならびに米国企業の実態との比較研究に重点を置き、これらの検討を通して、わが国の管理会計方式の特質を明らかにしようとしている。

以下本論文の主張を、いさ少しく仔細に紹介するとともに、若干の問題点を指摘しておきたい。

第一篇の『会計政策——その実態と限界——』は、つぎの九章より成る。

- 第一章 いわゆる会計政策の意義
- 第二章 いわゆる会計政策(経理不正を含む)のもろもろのすがた
- 第三章 「監査報告書」に現われた利益過大表示の政策例
- 第四章 「監査報告書」に現われた利益過少表示の政策例
- 第五章 租税判例ないし審査決定例に現われた政策例(経理不正)

学位授与報告

正を含む)

第六章 会計学上の実態分析と会計政策

第七章 アメリカのケースに現われた会計政策

第八章 会計政策の限界(その一)

第九章 会計政策の限界(その二)

著者によれば、この第一篇は著者十数年の実態会計学研究の副産物として生れ出たものにすぎないとのことであるが、書名のユニークさと研究手法の独自性によって、ひろく学界の注目をひく粉飾会計とか決算操作とか経理工作という文字が紙面をにぎわしているに至った。

因みに、著者は、この第一篇において、こんにち「会社が会計政策を設定しようとするにあい、それがどこまで認められるか、どこにその限界線があるかについて」の指針を与えることと、「会計理論が現実にとどのよう歪められているか、あるいは理論と実践との間にどの程度の離反があるかという問題解明のため」の素材を提供しようとしているもののようにあり(序文三三ページ)、事実、第一篇では、これがその主題をなす会計政策なるものを登場せしめるための抛りどころになっている。

つまり、本書によれば、「会計理論と会計実務とは密接不可分の関係にありながら、ときには両者の間に大きなへだたりのあることがある。その一つは、いわゆる会計政策であり、その他の障壁物は経理不正ないし誤謬といわれるものである」(五ページ)というわけである。ただこのような会計政策の登場のさせ方は、導入方法とし

ては、まことに巧妙であるものの、そのこと自体の当否については問題がある。

なお、この第一篇では、まず冒頭で、上記のように研究対象と研究上の立場とをある程度まで明らかにした上で、第一章と第二章とで、会計政策の概念・性格・類型・主体を説いている。このあたりの著者の展開の仕方は、この種のサンプルの全く存在しない書物の序章として、まことに快調であり、堂にいったものである。およそ政策論を展開するにあたっては、その内容や実態分析に入るに先立って、一応は対象をなす政策の意味や性格、なにを現実の課題にするかという政策の目標、そしてまた政策的実践活動の主体などについて論じておくのが望ましく、その点、これらのことを著者は実に手際よく説き来り論じ終えている。

これは、「会計政策」のタイトルを冠した書物が内外を通じて米国に一冊しか存在せず、しかもその書物にしたところで、それはいわば純然たるケース集にはかならないことを思い合わせるとき、政策論体系化にあたっての著者自身の素養の深さ確かさを裏書しているものといえよう。

但し、残念なことには、そのような周到さにも拘らず、本書にあつては、なお依然として、会計理論、会計政策、会計制度、会計実践の四者の関係や、経済政策、経営政策、会計政策の三者の関係が、かならずしも明確ではない。

つきに、第三章から第六章までの箇所において、著者は、監査報告書、租税判例、審査決定例、ならびに若干の会社に見られる会

計の実態を媒介として、会計政策にかんするもろもろの事例を究明している。しかも、これらの部分からは、会計政策と経理不正との差異を明らかにしようとする著者の努力をも、かなりの程度まで汲みとることができる。

ついで、第七章では、米国に存在する唯一の類書『アカウンティング・ポリシー』(ハーレン・パンシル共著)に収録されている五〇個のケースのなかから二九のケースを選択の上、これらを要約・整理するとともに、それぞれのケースに窺われる会計政策上の問題点(著者自身の私見)を呈示している。この試みは、もともとこれらのケースの大部分が社名こそ変えてはあるものの、実際の会計処理をそのまま描写したものであるところから、米国における会計政策の実態を物語るものとして、本書に錦上添花を添えるものである。

このようにして、著者は第一篇の大半、つまり第三章以下この七章までを費して、いわゆる会計政策なるものの実態を、およそ試みるあらゆる観点と資料とから、実に入念に描き上げており、その行届いた編述方針とこれを見事に達成し終えた執拗なまでの根気とには、敬服のほかはない。

そして最後に、著者は、第八章と第九章において、著者自身の表現をもつてすれば、いわゆる会計政策の限界につき、「理論的・内在的」な考察と、「制度的・外在的」な考察という、二重ないしは異なる次元からする検討を加え、この第一編の首尾を完了しているわけである。ただ、ここに明らかのように、著者は、会計政策にたいする会計理論の関係は「内在的」であり、これにたいする制度

の関係は「外在的」であると考えているものの、これら両章において示されている著者の解釈には、疑問符を付すべき箇所が、二、三ある。

三

第二篇の『会社財務会計—わが国の実態分析に基づいて—』は、つぎの五部よりなる。

- 第一部 商法・計算規則と企業会計(全一章)
- 第二部 資産会計(全四章)
- 第三部 負債会計(全三章)
- 第四部 資本会計(全六章)
- 第五部 損益計算と利益処分会計(全三章)
- 第六部 特殊会計(全三章)

この第二篇は、著者のいう「実態会计学」の前半の主要部分を構成するものであり、著者は実態分析にあたって、わが国の上場会社一、〇〇〇社にアンケートを求め、回答に接することのできた三八社について調査結果を仔細に分析している。そして、この実態分析を抛りどころにして、会計理論に、さらにはまた商法・税法などの諸制度に検討を加えようとしているわけである。事実、著者の本研究によって、従来の会計理論に再吟味を要する点、かなり明らかになり、その意味で本書の貢献は極めて大きい。

たとえば、棚卸資産の評価基準については、実証分析の結果、業種ないし工場形態、あるいは取扱製品、さらには経営管理技術と、棚卸評価方式とのあいだに相関性のあることが明白になった(三六

一四一ページ)し、それ以外にも、減価償却方式の選択基準の体系づけに成功したこと(五六一六ページ)、いわゆる「のれん」勘定といわゆる「営業権」勘定との差異を実証しえたこと(七九ページ)、株式配当と株式分割との差異を具体的に明らかにしえたこと(一九五ページ)、組入資本金勘定の排除されるべきゆえんを示唆しえたこと(二〇四ページ)、さらには特定の割賦未実現利益勘定の積立金を主張し(三三七ページ)、貸倒償却の営業外区分計上方式の問題点を衝き(二五〇一ページ)、自己株式の資産性を解明するに至っている(二七七ページ)ことなど、著者の実証分析によって、伝統的な会計理論が、あるいは反省を余儀なくされ、あるいは弱点を補強できた点が、少なくない。

要するに、法制や歴史的な背景を異にするにも拘らず欧米のそれを不用意に導入した結果、わが国に根を下すに至っていない通説のかずかずを、著者は、現にわが国において実践されている会計の分析を通じて摘出しているわけである。

しかも、商法や税法などに対しても、やはりこの実態分析に基いて、商法計算規則に見られる長期前払費用の無形固定資産としての表示を批判し(一八ページ)、資本金について優先株と普通株との無差別表示を批判し(二五ページ)、商法における引当金概念の拡大化傾向を批判し(一一五七ページ)、税法に見られる権利確定基準重視の益金認識方針を批判する(二三四ページ)など、再検討の必要がある点を適確に指摘している。

尤も、項目ごとの分析に精粗が窺われるほか、問題相互の解明のしている点は、注目されてよい。それらは、価格決定方式に見られる相違の指摘(一〇三ページ)標準原価計算制度の採用度合の比較(一五三ページ)、事業部制の採用状況の比較(二五四ページ)、内部監査制度導入状況の比較(二九〇一ページ)などの各所に見られ、組織費用などの観点から、規模別較差の及ぼす影響を究明しているわけである。

さらに本書では、米国の企業における実態などと比較することによって、わが国の企業における管理会計制度の特徴を実証しようとしている。たとえば、長期計画の内容についての比較研究(五七一九ページ)、損益分岐点分析の採用度合の比較研究(八三ページ)、価格政策との関連における標準原価の取扱いを巡る考え方の比較研究(二〇〇ページ)、費用分解法の比較研究(一四一六ページ)、営業費管理手法の比較研究(二〇九ページ)、在庫品管理の比較研究(二二〇ページ)、内部監査制度の導入度合についての比較研究(三〇一ページ)などが、それであり、これらの比較研究を通して、わが国の企業に見られる管理会計方式の特色が、具体的に描き出されている。

しかし、この第三篇においても、個々の考察に奥行の浅さが感ぜられる。たとえば、巨大企業のそれと中堅企業のそれとの比較にしても、わが国の企業のそれと米国の企業のそれとの比較にしても、いまま少し慎重・緻密な掘り下げを行なうことによって、差異のよってきたるゆえんをも追及して欲しかった。要するに規模別較差などを媒介とする実態の吟味や米国との比較による経営管理のあり方の抽出については、むしろ今後の研鑽を俟たなければならない。なお、第

間に脈絡の欠ける点がある。なお、統計的な推論を試みる上に必要な母集団の大きさ自体にこそ一応は問題がないにしても、統計的手法に、かなり未熟な点もあるし、実態分析方式を統計的な調査研究に限定することなく、更に事例研究によって補充する必要もあると思う。

四

第三篇の「実態 会社管理会計」は、つぎの五部より成る。

- 第一部 総論(全三章)
- 第二部 経営計画会計(全七章)
- 第三部 経営統制会計(全七章)
- 第四部 管理会計運用の制度(全五章)
- 第五部 補論(全五章)

この第三篇は、会社会計のうち管理会計の領域に属する主要問題について、上場会社約一、一〇〇社にアンケート調査を試みた結果得られた三五四社の回答を中心に実態分析を行なったものである。管理会計については、これまでも、この種の調査が全然存在していなかったというわけではない。しかし、本書のように、管理会計の体系と歴史的推移とを念頭に置きながら、しかもかく広汎に調査を行なった事例はない。その意味で、この第三篇もまた斯学の発展に大きく寄与するものと言えよう。

殊に、調査項目のそれぞれについて、規模別較差による比較研究を行なうことにより、巨大企業と中堅企業との間に、制度採用の度合いや内容について、どのような違いが見られるかを明らかにし、三篇に対してもまた、第二篇の場合と同様の欠点を指摘することができる。

五

さて、これら全三篇より成る「実態分析手法に基づく会社会計の研究」を総合評価するに、その第一のメリットは、わが国の企業における会計実態を克明に実証分析した点にある。このような実証研究方式は、斯学の性格からも夙にその必要が痛感されておりながら、多大の労力を余儀なくされるということと、元来極めて地味な研究方法であるということのために、徒らに放置されていただけに、これを成し遂げた著者の努力は、前人未踏の大業を完成したものと十分に評価されるべきである。

第二のメリットは、財務会計の領域に属する諸問題の解明に関する著者の貢献である。欧米諸国の土壌に培われた会計理論とわが国の土壌のなかで育くまれつつあるそれとの間には、相互に基盤の相違に基く理論構成の展開の差が認められてしかるべきはずであり、そのへんの経緯を本論文は実証的・具体的に示唆しているわけである。

第三のメリットは、管理会計の領域についての実証分析に見出されるさまざまな比較研究を試みることによって、わが国の企業に見られる管理会計方式の特色が、ここに初めて明らかにされたと言つてよい。しかも、この研究は、斯学における今後の研究に好個の基礎資料をも提供したものと見て、その意義は実に大きい。

このように、本論文の学界に対するメリットは、極めて大きいも

のがあり、既に指摘した若干の難点をカバーして余りがある。
よって、われわれ論文審査担当者は、著者が経済学博士の学位を
授与される資格を有するものと認定する。

論文審査担当者

主査

小高泰雄

副査

山根忠恕

中西寅雄