

Title	上野 清貴, 『会計利益測定の構造』, 同文館, 1993年3月, 370頁, \3,900
Sub Title	Kiyotaka Ueno, The Structure of Accounting Income Measurement
Author	笠井, 昭次(Kasai, Shoji)
Publisher	
Publication year	1994
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.36, No.6 (1994. 2) ,p.79- 85
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19940225-04083999">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19940225-04083999</a>

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.

三田商学研究  
第36巻第6号  
1994年2月

書 評

上野 清貴 『会計利益測定 of 構造』

(同文館 1993年3月 370頁, ¥3,900)

笠 井 昭 次

(一)

本書『会計利益測定 of 構造』(平成5年3月刊)は、平成3年9月に公刊された『会計利益測定 of 理論』に続く上野教授の第2冊目の単独著である。本書で取扱われている利益概念は、言うまでもなく、会計学にとりそのアルファーにしてオメガである。1960年代以降、いわゆる情報化の進展に伴い、会計研究も大きな変貌を遂げたが、しかし、依然として利益が中心概念をなしている、と評者は確信している。

こうした利益測定 of 研究は、上野教授によれば、「利益測定 of 構造」の問題と「利益測定 of 選択」の問題という2領域に大別される。前者は、「利益を規定する諸要素(資産、負債、資本、収益、および費用)がいかなる測定要素によって測定され、これらの測定要素によってどのような利益が典型的に導き出され、そして、これらの利益がいかなる測定構造を有しているかを解明する問題」(『会計利益測定 of 構造』3ページ、以下、カッコ内の数字は、いずれも、同書のページである)に対して、後者は、「これらの利益が会計情報の利用者に対してどのような意義を有しており、どの利益を現実の会計において測定すべきかを考察する問題」(3ページ)を意味している。こうした上野教授の問題意識に照応して、後者は、第1書『会計利益測定 of 理論』において検討されているので、本書評が対象とする第2書『会計利益測定 of 構造』は、前者つまり利益測定構造 of 類型化を取扱っているわけである。

(二)

本書は全12章からなっているが、第1章「利益測定 of 基礎構造」は総論、第12章「利益測定 of 構造的性質」は総括に相当し、そして第2章から第11章までの10章において、個々の類型が詳細に論及されている。そこで、まず、第1章における類型化 of 枠組を概観することにする。

本書においては、利益測定 of 構造 of 枠組として、利益規定要素と利益測定要素というふたつの要素が考えられている。このうち前者 of 利益規定要素については、FASBの『討議資料』(Discussion Memorandum)に基づいて、資産・負債中心 of 利益観(asset and liability view)と収益・費用中心 of 利益観(revenue and expense view)とが検討されている(この訳語は上野教授 of ものである)。言うまでもなく、前者 of 資産・負債中心 of 利益観においては、資産が中心概念であり、それに依拠してその他の要素(収益・費用等)および利益が定義されるのに対して、後者の収益・費用中心 of 利益観は、収益・費用が中心概念であり、資産・負債はそれに依存して定義される。このふたつの見方につき、論理の一貫性および操作性という視点から、資産・負債中心 of 利益観が妥当であると結論されている。したがって、利益計算は、資産と負債との差額である資本(純財産)の2時点比較によりなされる、という構造を具えることになる。

次に利益 of 測定要素については、測定単位と測定基準というふたつの要素が挙げられている。測定単位と

は、「資産を測定するための基準単位」(8ページ)のことであり、具体的には、名目貨幣単位、一般購買力単位、個別購買力単位、そして貨幣収益力単位の4者がある。このうち前三者は明らかである。すなわち、名目貨幣単位とは、一般物価・個別物価・貨幣収益力(利子率)の変動を考慮しない測定単位であり、一般購買力単位および個別購買力単位は、それぞれ、一般物価および個別物価の変動に応じて基準単位を修正するのである。それに対して、貨幣収益力単位というのは、従来の会計学の文献にはみられない独特の概念であり、「貨幣の収益力つまり利子を考慮した測定単位であり、貨幣収益力の変化に応じて測定単位を修正していくもの」(10ページ)と説明されている。

以上のように、測定単位というのは、「各測定値を同一の基準単位で統一することによって、その測定単位に関して各測定値を比較可能にする」(27ページの註9)という機能を果たしているわけである。もっとも、名目貨幣単位に関しては、この統一性ないし比較可能性につき疑問視される向きもあろう。しかし、この名目貨幣単位に関しても、それによって産出された名目利益系統につき、「ある意味では『統一的な』利益である」(344ページ)と主張されている。

それに対して、測定基準とは、「測定単位たる基準単位を1とした場合の貨幣単位量」(10ページ)のことであるが、これは、市場の種類と時制とによって規定される。言うまでもなく、前者は、資産取引に関して想定される市場が購入市場なのか販売市場なのかという類別であり、後者は、取引時点が過去・現在・将来のいずれなのかという類別である。したがって、測定基準としては、次の6種類があり得ることになる(10ページ、表1-1)。

表1-1 測定基準の種類

市場	時制		
	過去	現在	未来
購入市場	歴史的原価	購入時価	割引購入価値
販売市場	歴史的売価	販売時価	割引販売価値

しかし、このうち歴史的売価は、実際上意味をもたないという理由で省略され、また割引購入価値および割引販売価値は、両者を統合することによって経済的利益が導出されるので、割引価値というひとつのパターンになる。したがって、最終的には、歴史的原価、購入時価、販売時価、そして割引価値というよつつの測定基準が、抽出されている。

## (三)

本書によれば、名目貨幣単位・一般購買力単位・個別購買力単位・貨幣収益力単位というよつつの測定単位、および歴史的原価・購入時価・販売時価・割引価値というよつつの測定基準の組合せによって、ひとつの完結した利益類型が生成する。その場合、一方、一般購買力単位系統、個別購買力単位系統、そして貨幣収益力単位系統の利益類型には、それぞれ、「実質」利益、「実体」利益、そして「成果」利益という名称が、他方、歴史的原価系統、購入時価系統、販売時価系統、そして割引価値系統の利益類型には、それぞれ、「実現」利益、「経営」利益、「実現可能」利益、そして「経済的」利益という名称が付されている。したがって、本書による利益の類型は、次のように纏められることになる(14ページ、表1-3)。

表1-3 利益の諸類型

測定基準 測定単位	歴史的原価	購入時価	販売時価	割引価値
名目貨幣単位	(1)実現利益	(2)経営利益	(3)実現可能利益	(4)経済的利益
一般購買力単位	(5)実質実現利益	(6)実質経営利益	(7)実質実現可能利益	(8)実質経済的利益
個別購買力単位	(9)実体実現利益	(10)実体経営利益	(11)実体実現可能利益	(12)実体経済的利益
貨幣収益力単位	(13)成果実現利益	(14)成果経営利益	(15)成果実現可能利益	(16)成果経済的利益

本書によれば、このうち(4)(8)(12)(16)の経済的利益とその他の利益とは、その基礎構造が著しく異なっているので、切り離して論議されることになる(その場合、その他の利益は、一括して会計的利益という名称が付されている)。かくして、会計的利益に関する利益計算の基礎構造と経済的利益に関する利益計算の基礎構造とが、まったく別個に、数式的に定式化されている。第2章以下においては、この基礎構造に上表の特殊性を与えることによって、各利益類型の構造が明らかにされ、そのうえで、各利益類型の特質が抽出されることになる。具体的には、名目貨幣単位系統の利益類型については、第2章から第5章までの4章において、上表の(1)(2)(3)(4)にそれぞれ1章ずつが割り当てられているが、一般購買力単位系統、個別購買力単位系統、そして貨幣収益力単位系統の利益類型については、会計的利益と経済的利益とにそれぞれ1章ずつが与えられている。例えば一般

購買力単位系統の利益類型についてみると、(5)

(6)(7)の実質会計的利益が第6章、そして(8)

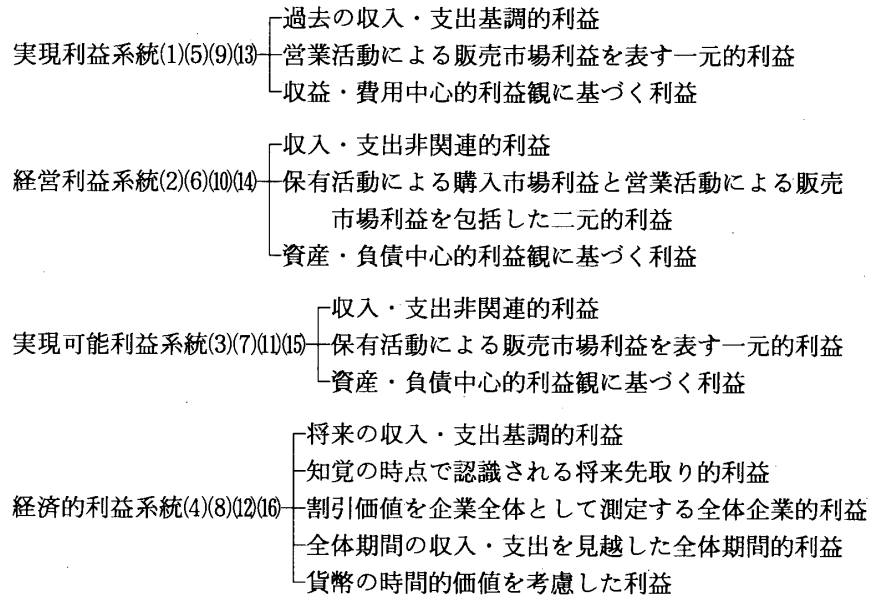
実質経済的利益が第7章で論じられている。

各章においては、第1章において定式化された数式的展開が、同一の数値例によって繰返し説明されている。幾分冗長ではあったが、評者のように、利益概念そのものの研究に疎遠であった者には、親切であったとも言えよう。いずれにせよ、そこで得られた利益類型の特質は、最終章の第12章において、次のように総括されている。

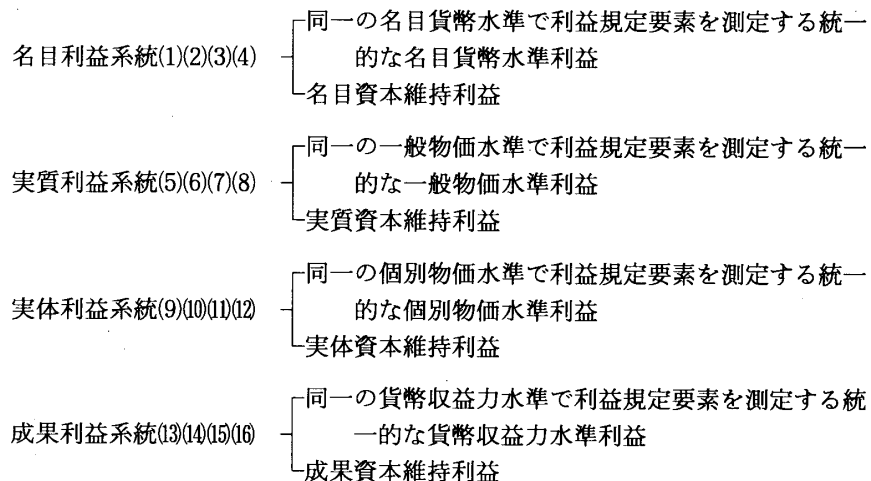
(四)

以上が、本書の概要であるが、次に、そうした内容をもつ本書の意義についてふれることとしたい。まず第1に、現行のいわゆる取得原価主義会計を含む種々の理論体系の関係が明らかにされており、その点で、本書は、高く評価されるべきである。1960年代には、スターリング、チェンバース等の多くの優れた理論家が輩出し、多様な視点からユニークな理論体系が提唱された。さらに、その後にも、恒常的なインフレーション、あるいは有価証券・土地等への投機活動の活発化などという時代的背景もあって、現行のいわゆる

測定基準の視点からの、利益類型の特質



測定単位の視点からの、利益類型の特質



取得原価主義会計の機能的限界を克服すべく、物価変動会計ないし資本維持会計、あるいは時価主義会計といった感覚での研究が行なわれ、その結果、種々の会計システムが考案されている。したがって、今日、会計学界には、現行のいわゆる取得原価主義会計とは異なる理論体系がかなり蓄積されているが、しかし、それらの諸理論体系間の関係は、必ずしも明らかにされているとは言い難い。つまり、これまでは、それぞれの理論体系がひとつの全一として学説研究的に取り上げられる、ということが多かったように思われる。したがって、個々の理論体系の特質等は、かなり明らかになってきてはいるが、それらの関係ともなると、曖昧であったことは否めないであろう。仮に体系化が企図されるとしても、現行のいわゆる取得原価主義会計に対比されるものとしての時価主義会計、資本維持会計、あるいは物価変動会計（価格変動会計）といった部分領域の枠内におけるそれであったことが多いように思われる。その点、取得原価主義会計をも含み、その全体的関係を視野に収めた体系化を企図する本書の研究は、高く評価されるべきであろう。

第2は、上記した第1点のいわば具体化であるが、全体利益と期間利益との関係に関する諸理論体系の関係が明らかにされている点である。具体的には、その数値例によって、次のように一表化されている（345ページ、表12-1）。

表12-1 各利益の測定結果

測定基準 測定単位	期 間	歴史的 原 価	購 入 時 価	売 却 時 価	割 引 価 値
名目貨幣 単 位	第1期	1,200	2,300	3,150	8,197
	第2期	4,000	4,200	3,550	1,136
	第3期	4,800	3,500	3,300	667
	合 計	10,000	10,000	10,000	10,000
一般購買力 単 位	第1期	1,000	1,900	2,750	6,966
	第2期	3,629	3,784	3,134	1,231
	第3期	4,122	3,067	2,867	554
	合 計	8,751	8,751	8,751	8,751
個別購買力 単 位	第1期	700	1,000	1,850	4,969
	第2期	3,070	3,070	2,420	1,177
	第3期	2,557	2,257	2,057	181
	合 計	6,327	6,327	6,327	6,327
貨幣収益力 単 位	第1期	800	1,500	2,350	5,817
	第2期	3,235	3,336	2,686	1,235
	第3期	3,368	2,567	2,367	351
	合 計	7,403	7,403	7,403	7,403

\*経済的利益システムは、第2期の支払利息と第3期の受取利息を調整してある。

すなわち、一方、どの測定単位を採用するかによって、その全体利益が影響される。したがって、同一の測定単位であるかぎり、その全体利益は同一なのであ

る。他方、どの測定基準を採用するかによって、その同一の全体利益の期間配分が異なってくる。したがって、実現利益システム、経営利益システム、および実現可能利益システム（さらには経済的利益システム）の関係は、同一の全体利益の期間配分の相違を意味している。このように、本書においては、一方、測定単位は「全体利益を決定する機能を有している」（345ページ）ものとして、他方、測定基準は「全体利益を特定の期間に配分する機能」（346ページ）を遂行するものとして位置づけられているのである。

もっとも、こうした知見そのものは、本書の固有のファイナニングとまでは言えないにしても、本書においては、諸利益概念の類型が、測定単位と測定基準という枠組のもとで体系化されている。そのような枠組の要素たる測定単位の機能と測定基準の機能との関係として、全体利益と期間利益との関係が説明されていることは重要である。その意味において、諸理論体系の関係が明確化されたと言えよう。とりわけ名目貨幣単位を採用した場合における実現利益、経営利益、および実現可能利益の三者の関係の明確化は、理論的に興味深い。すなわち、購入時価あるいは販売時価等の時価概念を導入しても、歴史的原価に基づく実現利益とまったく同様に名目資本は維持される（単に利益の期間配分が異なってくるにすぎない）という知見は、今後の理論研究に重要な意味をもっていると評者は考えている。

第3の意義は、実現利益システム、経営利益システム、および実現可能利益システムの特徴として、市場との関係が指摘されているという点である。これまでの会計理論においては、販売基準としての実現主義が思考を制約していたためであろうか、市場の相違が企業にもたらす影響ということが、必ずしも明確に認識されてはいなかったように思われる。しかしながら、企業の行動の意味にしても、市場の性質に従って異なってくるであろう。したがって、企業の利益の内容にしても、企業との関係する市場の性質に規定されることになる。そうであれば、市場の相違の認識は、利益の構成要素に変化をもたらすはずである。市場の相違が妥当に織り込まれるなら、利益の構成要素の精緻化が期待できるのである。例えば本書でも説明されているように、企業と購入市場との独特の関係を認識して購入時価を導入するならば、「原価節約」という収益項目が析出される。そのことによって、現行会計の（本書の用語法による）実現利益が、営業利益（ないし操業利益）項目

と原価節約項目とに分別される。これは、利益の構成要素の精緻化と言ってもよいであろう。ちなみに、評者などは、資本調達市場との関係を明確に導入することによって、利益の構成要素を分別することには、きわめて重要な意義があると考えている。

このように、市場関係を理論体系に組み込むことは、今後の理論研究にとりきわめて重要であり、したがって、測定基準の視点からする利益系統の特質に、市場の側面を取り上げたことは、高く評価されるべきであろう（もっとも、本書においては、測定基準の機能としては、第2点で指摘した「全体利益を特定の期間に配分する機能」（および「利益認識の時期を決定する機能」）が取り上げられているにすぎないが（346ページ）、以上のような視点からするならば、いわば「利益の構成要素決定機能」とでも言われるべき機能が認められても、しかるべきであろう）。

そして第4に、蛇足ながら、利益概念そのものがけれみなく研究の俎上に載せられている点も評価されるべきであろう。もっとも、会計学においては、利益概念がその中心課題をなしていることはいわずもがなのことであり、とりたてて指摘すべき事柄ではないとも言えよう。しかしながら、今日、他方において、利益概念を必ずしも重視しない風潮がないわけではない。つまり、いわゆる効率の市場仮説（におけるセミストロング・タイプ）のもとでは、価格が、公表された入手可能な情報をすべて「十分に反映」しているのであるから、利益数値に含まれていなくても、注記として公開されていればよいと言えないでもない。したがって、利益要素に反映させるか注記にとどめるかは、さしたる問題ではなくなる可能性がある。そういう問題意識のもとでは、利益概念の重要性が、相対的に薄れることにもなる。

しかし、こうした考え方のもとでは、会計というものの存在意義が著しく曖昧になり、きわめて問題がある。すなわち、そこでは、価格形成に反映されるように（あるいは情報利用者の意思決定に有用であるように）情報が何らかの形で提供されていさえすればよく、利益情報という形式をとることも、損益計算書および貸借対照表という形式をとることも、必ずしも必要ではなくなる可能性がある。極言すれば、情報一般があればよい、ということにもなりかねない。そのことは、会計学の研究対象、ひいては会計学の存在意義を曖昧化するであろう。

会計学のひとつの重要な性質は、諸々の概念が終極

的には利益概念のなかに凝縮される、という点にあると評者は考えている。したがって、会計上の考え方の相違は、究極的には利益概念の相違として顕現化することになる。そうした意味において、利益概念の研究は、会計学にとり、現在においても、その中心課題なのである。その利益概念そのものを、本書は真っ向から取り上げている。ある意味では当然のことながら、この点についても高く評価されなければならない。

## （五）

しかし、もとより、本書の研究によって、利益の類型が窮め尽くされたわけではない。そこで、本書の研究のさらなる精緻化を期待して、本書の内在的視点および評者の視点から若干の問題を提起し、今後の研究において、それらの解明を要望することとしたい。

まず内在的な問題であるが、第1は、会計的利益概念と経済的利益概念との関係である。ごく素朴に考えて、会計学の文献において、会計的利益と対置する形で経済的利益概念を取り上げることに、いささか疑念が生ずるが、それはともかく、会計的利益と経済的利益とはその基礎的構造を異にするという理由で、第2章から第11章までの各論において、まったく切り離して論じられている。そうであれば、経済的利益という類型は、どのような意味で会計学上の利益概念の範疇に属しているのか、あるいは経済的利益と会計的利益とは会計学というひとつの学問領域にどのようにして統合され得るのか、といったことが説明されなければなるまい。

もっとも、この点に関しては、第12章において、経済的利益の算出構造が会計的利益のそれと同型になり得ることが示されているが、それは、利益の算出操作に限定されている。しかし、この会計的利益と経済的利益との関係については、その他にも、例えば前者では利益が個々の資産・負債を対象として個別的に算定されるのに対して、後者では利益が企業全体の資産・負債を対象として全体的に算定される、という相違なども指摘されている（81ページ）。したがって、こうした相違についてはどのように考えたらよいのか、その解明が待たれるところである。

第2は会計的利益についてであるが、第1章では、資産・負債中心的利益観が妥当であるという結論が出されている。しかるに、経営利益系統および実現可能利益系統は資産・負債中心的利益観と規定されている

が、実現利益系統については、収益・費用中心的利益観に基づく利益として特質づけられている。したがって、資産・負債中心的利益観と収益・費用中心的利益観とは、as well asの関係にあるのかeither-orの関係にあるのかという問題、あるいは実現利益系統について第1章の結論との整合性の問題についての説明が必要となろう。

そして第3は、実現利益系統および経営利益系統についてであるが、両利益系統の特質として、第12章においては、それぞれ「過去の収入・支出基調的利益」性および「保有活動による購入市場利益と営業活動による販売市場利益を包括した二元的利益」性が挙げられている(341ページ)。しかし、各論においては、実体実現利益および実体経営利益には、そうした特質が欠如しているとされている(224および225ページ)。この点の解明を要望したい。

#### (六)

次に評者の視点からの要望であるが、評者の理解によれば、貨幣は、企業資本運動との関連で、下図のようなみつつの異なった機能を遂行しており、測定単位は、この機能にかかわっている。

表現対象のレベル：	{	Gに即した立場 [G-W-G'] ……名目貨幣単位
	}	Wに即した立場 [W-G-W'] ……個別購買力単位
表現手段のレベル：「G」		……………一般購買力単位

すなわち、企業資本の運動は、一般的に、[G-W-G'-W'] ……]として定式化されているが、これらを構成する異質なGおよびWを共通に表現する手段として、貨幣「G」が利用されている。表現手段レベルにおける貨幣「G」は、計算貨幣の役割を果たしているので、一般物価水準の変動がかかわってくる。他方、この「G」により表現される計算対象レベルについては、Gに即して構成する立場[G-W-G']と、Wに即して構成する立場[W-G-W']とがあり得る。前者は、利益を投下貨幣資本(G)の回収剰余として規定する立場であるから、そのGは、それ自体、維持されるべき資本量を意味している。したがって、個別価格の変動を顧慮する必要はない。それに対して、後者においては、維持されるべき資本量はWであり、Gは、そのWを表徴する役割を果たしている。したがって、Wの個別価格の変動を反映しなくてはな

らない。

こうした評者の見地からすると、まず第1に、貨幣収益力単位の位置づけが問題になる。つまり、それは、表現対象レベルの概念なのであろうか、それとも表現手段レベルの概念なのであろうか。また、貨幣収益力単位に基づく成果利益という概念には、企業は貨幣の収益力(つまり利子)に相当するだけの利益額が生み出さなくてはならない、という前提があるようにも思われる。しかし、もしそうであるとする、会計上のその他の利益概念との整合性は得られるのであろうか。

第2に実体利益概念についてであるが、本書の用法による実体利益概念においては、いわゆる取り戻し償却はなされていない。したがって、いわゆる実物資本維持ではない。しかし、実体利益を[W-G-W']という資本運動に結び付けるかぎり、実物資本維持のほうが妥当であると思われなくてもない。もっとも、この点については、本書では、「資本維持」にはふたつの概念があるとし、その明確な区別が説かれている。すなわち、「一方では、資本維持は利益測定 of 構造に規定される『計算的・会計的資本維持』を意味するのに対して、他方では、資本維持は現実の企業活動から生じる『实际的・財務的資本維持』を意味している」

(155ページ)としたうえで、本書の企図は、前者の「計算的・会計的資本維持」にあると明言されている。さらに、この計算的・会計的資本維持ということの意味を、「統一的な個別物価水準利益」の測定にあると説明されている(234ページ)。たしかに、統一的な個別物価水準利益の測定(計算的・会計的資本維持)といわゆる資本維持(实际的・財務的資本維持)とは区別されるべきであろうし、そして本書が前者の立場に立っているいじょう、取り戻し償却のなされない体系がひとつの利益類型とされるのも、理解できる。しかし、その場合にも、取り戻し償却を含むいわゆる実物資本維持の体系も、ひとつの利益類型ではあり得よう。そうであれば、これをも含み上げなければならないが、本書においては、どこに位置を占め得るのであろうか。このことも問題になると思われるので、その点の解明も期待したい。

そして第3に名目利益系統 [G-W-G'] についてであるが、その特質として、「同一の名目貨幣水準で利益規定要素を測定する統一的な名目貨幣水準利益」という点が挙げられている。しかし、この名目利益系統にそのような意味での統一性があるのか、さらに精密に検討してほしい。すなわち、本書でも、一般に主張されているように、もっぱら歴史的な原価に基づく原価主義会計（実現利益概念）と、もっぱら時価を採用する時価主義会計（経営利益概念・実現可能利益概念）とが対置させられている。そこでは、歴史的な原価と時価とがひとつの体系に融合しているような類型は、想定されていないのであるが、そうした体系は、理論的にまったく不可能なのであろうか。貸付金・有価証券等を貨幣および費用性資産とは別の第3の資産概念として構成することにより、現行会計の枠組の中において、これらの第3の資産カテゴリーにいわゆる時価主義を適用する道を模索している評者の視点からは、こうした方向の理論体系の可能性およびその位置づけについても、究明してほしいものである。

最後に測定基準についてであるが、経営利益系統あるいは実現可能利益系統の理論構成の根底には、（企業の再組織化あるいは企業の清算といった）企業についての特殊な仮定が潜んでいるように思われる。本書の直接的な課題ではないかもしれないが、今後、そうした企業観との関係をも視野に入れてほしい。

## (七)

本書の序によれば、「武田隆二先生には、各利益の構造的な特質をより明確にするために、これまで提唱されてこなかった利益も研究の対象として、『利益の諸類型』を完全なものにするようにとの御指摘を受け」（序2ページ）たという。その精進の成果が、本書に結実したわけである。たしかに、上野教授の前著においては、前掲の表1-3における(1)～(8)および(10)が取り上げられていたにすぎない。したがって、1年余の間に、7類型を補充されたわけである。追加された類型にしても、基本的には同じパターンが踏襲されていることを勘案しても、この間の上野教授の研鑽が窺える。

春風駘蕩とした大人の<sup>ダイジン</sup>風格を具えた上野教授を思い浮かべると、(五)(六)で列挙した要望も、何かしら瑣末事のように思えてくるのであるが、それはともかく、それらを含み上げることにより、本書に提示された上野教授の枠組は、これから、大きくなる可能性を秘めている。より多くの理論体系をより整合的に位置づけられるように、この枠組を精錬化されることを心から期待したい。