ベッドフォードの利益算定論

ベッドフォードの利益算定論

鈴木義夫

目次

一　はじめに

物価の上昇、技術革新、企業規模の拡大、コンピュータの出現といった経済環境の変化とともに、最近のアメリカにおける会計研究には大きな変化が生じてきている。そうした変化は、資産概念の変化、保有利得および損失にかかわる問題、実現概念の拡大、さらに会計の管理職能の強調などといった点にあらわれてきている。

本稿でとりあげようとしているベッドフォードの『利益算定論――会計的骨組』(一九六五年)は、こうした現代アメリカにおける会計研究の一つの成果を代表するものである。彼は「操作主義」(Operationalism)という用具を用いて独自の会計理論を構築しようとしている。われわれは彼の所説を通じて現代のアメリカにおける会計研究の動向につ

いて多くのことを学びとることができるように思う。本稿は、流動化している最近のアメリカにおける会計研究の一つの方向を、ベッドフォードの所論を通じて考察しようとするものである。

二　操作主義と会計理論

最近のアメリカにおいては、技術革新、企業規模の拡大、コンピュータの出現、さらに物価の上昇といった企業をとりまく環境に著しい変化があらわれてきている。こうした環境の変化に応じて、会計研究の領域においても新しい試みがおこなわれだした。ここでとりあげようとするベッドフォードの『利益算定論』もそうした試みのうちの一つにすぎない。彼はそこにおいて伝統的な会計上の利益概念を批判的に吟味し、その欠陥を明らかにし、それにかわる新しい利益概念を提示しようとしている。彼はこの新しい利益概念を導き出すための理論的用具として、ブリッジマンが物理学上の概念を明確にするために提唱した「操作主義」を採用している。そこで、彼の利益算定論を理解するには、まず、この操作主義についてある程度の理解をもつことが必要となる。

ブリッジマンは「ある概念というものは第一に一組の操作からなる」という考え方を主張し、概念と操作との関連を強調している。そしてそのことを通じて、概念の一層の明確化をはかろうとする。ブリッジマンはこのことを次のようにのべている。「事実、われわれは自分の行動を通じて物事を理解している。もし概念が何か物理的な事柄に関係するものであるとするならば、その操作は物理的なものとなる。もし概念が精神的なものであるとするならば、その操作は精神的なものとなろう。われわれは概念を、それにかかわる操作を知ることなしには、理解することはできないのである。[(1)]」ブリッジマンの考え方に従えば、たとえば物理学上の長さという概念は、長さが測定される物理的な操作を含み、その測定操作をぬきにしては明確にされえないということになる。

今日、こうした概念形成についてのブリッジマンの考え方は、物理学の領域だけでなく、経済学や社会学といった研究領域においても採用されるようになった。こうした事情を、監査論にこの考え方を持込んだマウツは次のようにのべている。「最初は、ブリッジマンのテーゼは科学の言葉を明確にし、それがその問題に取組む厳密さを改良するということをねらったものであった。しかしながら、操作主義は全面的な方法論上の変動を引越し、理論構築の問題に密接に関連したものとなったので、われわれは操作主義に言及しなかったり、それを幾分細かく論じないような科学的な方法あるいは論理学に関する現代の論文を見つけることはほとんどできないくらいである。経済学および社会学というような分野における理論家は、この学説の含みに気付くようになり、それをそれぞれの分野における理論の展開に適用することを試みており、しばしばかなりの成功をおさめてきた。[2]」ベッドフォードもこの点に着目して、操作主義を会計上の利益概念の形成方法として採用し、新しい利益算定論の構築を試みるのである。

なお、操作主義と会計理論との関連については、ヴァッターの「資金理論」[3]に関説しなければならないであろう。この点については、別の機会に検討を加えたいと思っている。

(1) R. K. Mautz and H.A. Sharaf, The Philosophy of Auditing, American Accounting Association, 1961, pp. 65-66.
(2) Ibid., pp. 66-67.
(3) William J. Vatter, The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports, The University of Chicago Press, 1947.

三　操作主義と利益概念

操作主義を利益概念の形成方法として採用することは、利益という概念を、それが含む操作との関連で定義づけるということを意味する。したがって、まず、利益概念と関連する操作が明らかにされなければならない。ベッドフォ

ードはその操作として会計手続と経営の利益創出活動という二つのオペレイションをあげている。この二つのオペレイションとの関連が明らかにされることによってはじめて、利益という概念も正確な意味をもつことになる。彼はこのオペレイションと利益概念との関連について次のようにのべている。「利益という概念は、利益がどのようにして創出され、測定され、そして用いられるかということを観察することができてはじめて、正確な意味をもつかもしれないのである。[1]」そして彼はこのようにして定義された利益概念の長所として次の三点をあげている。

(1) 古い概念は、それがオペレイションと結びつけられて叙述されえない時には、退けられることになろう。このことは曖昧な観念を省くことになろう。

(2) 概念は曖昧さのないように定義づけられるであろうし、誤解は減少するであろう。

(3) 概念は、それがあてはまらないような領域では用いられなくなるであろう。[2]

さて、さきに見たごとく、ベッドフォードは利益概念と関連するオペレイションとして、会計手続と経営の利益創出活動という二つのオペレイションをあげている。この点を、彼はさらに次のようにのべている。「利益がどのように測定されるかを知ることによってのみ、われわれは利益についての正確な定義を獲得することができるのである。利益の測定に適用される方法は種々あるので、利益が測定されるオペレイション (the operations by which income is measured) を知ることによってのみ、われわれは報告された利益の正確な意味を理解することができるのである。

利益はそれを創出するためにおこなわれたオペレイションによってのみ定義されうる (income can only be defined in terms of the operations performed to create it) という見解は、幾分より一層大まかに考えられたオペレイショナルな利益についてのいま一つの見解である。かくして、もしわれわれが資本的利得および損失を生ぜしめるオペレイションを利益創出オペレイション (income-generating operation) から除外するとするならば、われわれは、もしわれわれ

が資本的利得および損失をもたらすオペレイションを含めたとするならばもつであろう概念とはちがった利益概念をもつことになろう。企業が利益をあげる活動は多数あるので、利益はその利益をあげるためにおこなわれたオペレイションをのべることによってのみ、正確に定義されうるのである。[3]」

この所述にみられるように、ベッドフォードは利益測定技術と利益創出活動という二つのオペレイションとの関連づけのなかで利益概念を説明しようとしているのである。彼がこうした立場から利益概念を説明しようとしたのは、そのことによってより正確な定義が得られると考えたからであり、言葉で概念を叙述し、それからそれを測定しようとする行き方が、利益概念の定義づけに関する限り、効果的であるとは思われなかったからである。つまり、それは「言葉というものが、意図した考えを正確に伝えることができないという理由によるし、また言葉のうえでの定義はある概念の本質についての正確な概念を要求しないという理由による」[4]のである。しかし、言葉で叙述された概念も、それに一層正確な測定操作および経営の利益創出活動というオペレイションを関連づけることによって、洗練されうるし、適切に定義されうるはずである。したがって、操作主義的な立場からの利益概念の形成は、言葉で叙述された利益概念を明確にするうえにも必要とされるのであり、この二つの立場は決して相容れないものではなく、むしろ補完的な関係にあるといえるのである。

以上見たところから、操作主義が利益概念の形成方法として用いられる場合、そこに二つの理解の仕方が成立するということが明らかとなった。

ところで、利益を会計測定というオペレイションと関連づけて定義していこうとする考え方は、操作主義のいわば古典的な見解と一致するものであり、会計の測定技術を改良していくうえには適当なものとはいえない。というのは会計の測定技術というものは、それがひとたび確定されてしまうと、それに変更を加えることが難しくなるからであ

る。これに反して、利益を経営の利益創出活動と関連づけて定義していこうとする考え方は、経営活動と会計の測定技術とを切離して考えるものであるから、会計の測定技術に批判的な検討を加え、それに改良を施すための基盤を与えることができるのである。したがって、後者の考え方は、利益概念の明確化をはかると同時に、その測定技術の改良をもはかろうとするものであるといえる。(5) かかる理由で、ベッドフォードは利益概念を経営活動と結びつけて定義するという操作主義についての考え方を採用し、それを基礎にして利益算定論の構築を企てるのである。

ベッドフォードの操作主義についてのこうした理解の仕方に従えば、まず経営の利益創出活動が明らかにされ、それとの関連で利益概念が明確にされることになる。これは、従来の会計理論においてとられてきた行き方とはちょうど逆の行き方といえる。これまでの理論的なアプローチでは、利益を測定する際に「除外される」べき活動が明らかにされていた。これに反して、操作主義的なアプローチでは利益創出活動に「含められる」べき活動が明らかにされ、その活動との関連で利益概念が定義されることになるからである。(6) この点でも、ベッドフォードの利益算定論は一つの新しい方向を示すものといえる。

（1） Norton M. Bedford, Income Determination Theory: An accounting framework, Addison-Wesley, 1965, p. 7.
（2） Ibid., p. 8.
（3） Ibid., p. 69.
（4） Ibid., p. 69.
（5） Ibid., pp. 72-73.
（6） Ibid., p. 74.

四　経営の利益創出活動と対応技術の適用

ベッドフォードは利益概念を経営の利益創出活動と結びつけて説明していこうとする。その際、彼は経営活動を、

(1)貨幣資源の獲得、(2)用役の利用、(4)用役の再結合、(5)用役の処分、および(6)利益の分配という六つの活動に分類している。このうち(1)と(6)の活動は貨幣資源の取得と処分に関するもので直接利益の創出には結びつかず、(2)、(3)、(4)、(5)のオペレイションだけが利益の創出に結びつくものとされている。そして彼は経営の利益はこの用役の取得、利用、再結合および処分という四つのオペレイションから創出される一連の利益からなると考えるのである。(1)

周知のごとく、今日、利益測定の方法としては対応技術が一般に採用されている。これは、経営活動の過程において払われた努力（費消された生産的資源）とその努力の成果（獲得した貨幣的資源）とを対応させることによって、経営活動全体の利益を測定しようとするものである。その際、この対応技術によって測定された利益はその経営の能率の指数とみなされる。このことは、会計人によって一般に認められているところである。

ところで、努力と成果の対応によって利益を測定するというこの対応技術は、ベッドフォードによれば、四つの利益創出活動それぞれについても適用することができるのである。対応技術を経営の利益創出活動ごとに適用して、その能率を測定していこうとする考え方は、彼の利益算定論の重要な支柱をなすものであり、努力と成果の対応についての伝統的な考え方を拡大したものといえる。

経営の利益創出活動ごとに対応技術を適用するためには、当然、利益創出活動ごとの収益を認識し、費用を測定するための手段が開発されなければならない。(2)

さて、収益の認識については、実現認識と時点認識（point recognition）という二つの考え方がある。実現認識によれば、収益はそれが実現した時に認識される。しかし、この考え方には、収益がいつ実現したかについての明確な概念が含まれていないという欠陥がある。この収益認識基準によれば、たとえば、収益は現金の回収時点に認識されることもあるし、また商品が顧客に引渡された日付において認識されることもあるのである。このように、この収益認

識についての考え方には、いくつかの収益認識時点というものが含まれることになり、その結果、収益認識の時点を早めたり遅らせたりする操作の可能性が含まれることになる。[3]

一方、収益の時点認識という考え方は全く任意的なもので、収益創造過程のある時点を選び、それを収益を認識すべき時点とするというものである。したがって、この考え方に従えば、生産が開始された時から製品が消費者に引渡され代金が回収される時までのいかなる時点をも、収益認識の時点として選ぶことができるのである。[4]

今日、収益の認識については、一般に、実現原則が採用されている。しかし、この原則は、前に見たごとく、収益の認識時点について必ずしも明確な概念を含んでいるとはいえないのである。これに反して、時点認識では、その認識点を変えないとすれば、客観性と一貫性が得られるし、[5]さらに、利益創出活動ごとに収益の認識点を設定すれば、そこでの収益を認識し、費用を測定し、そして両者を対応させることが可能になるはずである。ベッドフォードはこの収益の時点認識という考え方を採用し、利益創出活動ごとに収益を認識し、費用を測定し、両者を対応させ、利益創出活動ごとの能率を測定しようとするのである。

かかる収益認識の問題と関連して、とくに注目すべきことは、ベッドフォードが資源を保有することから生じる利得 (gain from holding resources) の重要性を指摘し、その独立した取り扱いを主張しているということである。このことについて、彼は次のようにのべている。「経営活動もここ三〇年の間に大きく変わった。人口の増大、経済の生産性の増大、自然的な資源の安定性は資源を保有することから生じる利得を以前より一層重大なものとした。[6]」したがって、「保有利得と営業利得とを分離して表示することが必要となる。というのはこの二つの別個の活動がともに現代社会における経営活動を代表しているからである。[7]」この保有活動については、後の用役の利用活動のところで関説されているので、ここではただその重要性を指摘するにとどめる。

さて、収益が認識されると、こんどはその収益を供給するのに用いられた用役の原価、つまり費用が測定されなければならないことになる。通常、費用は取得原価によって測定され、そしてそれが収益と対応させられている。しかし、こうした対応によっては、今日重要な意味をもちつつある保有活動からの利得を他の営業活動から生じる利益から区別して認識することはできない。したがってまたそうした費用の認識の仕方では、利益創出活動ごとの適正な能率判定もできなくなる。そこで、ベッドフォードは、より適切な費用認識の仕方として、用役を取替時価で測定することを提案する。「事実、収益を供給するために用役が用いられる時において、用役の取替時価 (current replacement cost) によって費用を測定することは、収益と対応させられる時、経営活動の能率が一層直接的に判断されるかもしれない測定を提供するはずである。[8]」つまり、彼は用いられた用役の取替時価によって費用を測定し、それと収益とを対応させることを通じて、経営活動の能率を判断する指針を得ようとするのである。しかし、この費用測定に関する彼の提案には、さらに、会計思考上重要な意味が含まれているのである。それは、彼が費用を原価の流れとしてではなく、用役の流れとして評価測定しようとしているということである。いいかえれば、この提案に関する限り、ベッドフォードの会計思考は貨幣的な思考というよりもむしろ物的な思考を基礎にしているということである。これは彼の理論を性格づける時に見落してはならない点であろう。

以上要するに、ベッドフォードは経営の活動部門別の能率測定という観点から、まず、経営活動を六つに分割し、とくにそのうちの四つの部分を利益創出活動とし、そこでの努力と成果を対応させることによって、各活動の能率を測定しようとする。そしてこのために、収益の時点認識なる考え方を採用し、さらに費用の評価については、保有活動の重要性、物価水準の変動といった点を考慮して、用役の時価基準での測定を提案する。この費用測定についての考え方は彼の理論を性格づけるうえで重要な意味をもつ。というのは、さきに指摘したごとく、この基礎にあるのは

原価の流れではなくて、用役の流れを重視する考え方であり、それは明らかに物的な思考と結びつくからである。さて、以上のような考え方を基礎にして、ベッドフォードは四つの利益創出活動における能率測定という問題に取り組むのである。

（1） N. M. Bedford, Income Determination Theory, pp. 75–89.
（2） Ibid., pp. 90–92.
（3） Ibid., p. 94.
（4） Ibid., p. 94.
（5） Ibid., p. 94.
（6） Ibid., p. 97.
（7） Ibid., p. 98.
（8） Ibid., p. 106.

五　対応技術適用の拡大と収益・費用認識の問題

通常、対応技術は利益創出過程が完結した時に適用される。しかし、ベッドフォードはこの対応技術を、用役の取得、利用、再結合および処分という四つの利益創出活動ごとに適用して、そこでの能率を測定しようとするのである。この考え方は明らかに従来の対応技術に対する考え方を一歩進めたものといえる。しかし、同時にそのことは各活動ごとに収益と費用を認識しなければならないという新たな困難な問題を引き起こすことになるのである。この問題の解決案の一つとして、ベッドフォードは標準原価あるいは予算（成果）と実際原価（努力）とを対応させることを提案している。この提案について彼は次のようにのべている。「もし標準原価あるいは予算が十分正確な測定に基礎をおいているとするならば、われわれは利益創出過程の完了に先だって、この利得ないしは損失を明らかに認識しうるは

ずである。[1]」そして「この対応概念は、その場合、生産がある部門から他の部門へと移動する時にはいつでも適用されうるはずである。この手続は、部門別の能率が利益という指数によって測定されうる、ということを意味することになろう。[2]」

このように対応技術の適用を拡大することによって、さらに、所有している資源の取得原価と取替原価との比較が可能となり、その結果、保有利得および損失が明らかにされるのである。「もちろん、保有利得および損失は別々の測定を保証するほど重大なものではないかもしれない。しかし、保有利得が経営活動の重大な局面となる時には、そしてまたなるとするならば、利益測定のための対応手続は保有利得を測定するために用いることができるはずである。[3]」

このように、ベッドフォードは対応技術を利益創出過程の完了時の収益と費用の対応ということだけに限定しないで、利益創出活動ごとの努力と成果の対応にも適用し、そこにおける能率の指針となるべき利益数値を求めようとするのである。しかし、対応技術の適用をこのように拡大することは新たな問題を引き起した。それは、利益創出活動ごとの収益と費用をいかにして認識するかという問題である。この問題が解決されない限り、この対応技術の適用も難しくなり、したがってまたベッドフォードが意図している利益創出活動ごとの能率測定という問題も解決されないことになる。彼の利益算定論に問題があるとすれば、それはおそらくこの点に関してであろう。

以上でベッドフォードの利益算定論の基礎的な部分に関する考察は終った。

（1）N. M. Bedford., Income Determination Theory, p. 109.
（2）Ibid., p. 109.
（3）Ibid., p. 110.

六　利益創出活動とその能率測定

ベッドフォードは用役の取得、利用、再結合および処分という四つの利益創出活動について、これまで展開してきた対応技術を適用して、その能率を測定しようとする。

(イ)　用役取得活動

用役の取得活動については、これまで、十分な説明というものは与えられていない。しかし、ベッドフォードは取得活動も利益創出活動の一つであり、もしその活動の能率が表示されるべきであるとするならば、取得活動における努力（犠牲）と成果（獲得された価値）の両方を数量化する方法が何か開発されなければならない[1]と考える。彼は取得活動における努力と成果の数量化という問題について次のようにのべている。「一般的な言葉で、われわれは次のように言おう。すなわち、特殊な用役資源を獲得するために払われた実際の努力と払われるべきであった〝正常〟な取得価格という意味での正確な努力の両方が数量化されうる必要がある、と。この二つの差が取得活動の能率を表示することになろう。[2]」つまり、彼は用役の取得活動において当然支払われるべきであった価格と実際に支払った取得原価とを対応させることによって取得活動における利益（能率の尺度）を明らかにしようとするのである。これはまた、資源がその買手に対してもつ主観的な価値を成果と考え、実際に支払った金額つまり取得原価を努力と考え、両者を対応させて、取得活動の能率を測定しようとすることを意味している。このことをまた彼は次のようにのべている。「資源は原価とはちがう、その買手に対する主観的価値 (subjective value) あるいは換金価値 (realizable market value) すらもつ一方、そのような価値は努力ないしは犠牲というよりもむしろ成果を代表しているのである。……そして、原価だけが努力を代表しているのである。[3]」この二つの値を対応させることができれば、取得活動の能率の尺度が獲得

されるはずである。

このように、取得された用役の主観的価値（または換金価値）とその用役を獲得するために払われた犠牲である原価とを対応させることによって、取得活動の能率評価の尺度が得られる、とベッドフォードは主張するのである。

(ロ) 用役利用活動

すでに見たごとく、ベッドフォードは保有利得の増大現象に注目している。こうした現象は、用役の取得と利用とのあいだに時間が介入し、その間にたとえば物価水準が上昇することによって引き起されるのである。ベッドフォードは資源の保有から生じる利益を投資利益（investment income）と呼び、生産活動から生じる利益とは区別している。そしてこの保有活動からの利得ないしは損失を明らかにすべきだと主張する。それは「われわれの経済が発展するにつれて、投資利益が経営利益の相対的に一層重要な部分となってきた[4]」からなのである。確かに、投資利益と営業利益とを区別して認識することは重要である。が、その区分には問題がある。というのは、いつ保有活動が終り、いつ生産活動が始まったかに関しては明確な区分が設けられないからである。「特殊的には、問題は生産期間中に生じる価格上昇が投資利益として取り扱われるべきか、あるいは生産利益として取り扱われるべきか否かということなのである。[5]」

このように、保有活動からの利得（あるいは損失）をそれ以外の活動から生じる利得（あるいは損失）から区別して認識することには困難がともなうのである。しかしながら、ベッドフォードは保有活動からの利得（あるいは損失）が生産活動における能率判断に影響をおよぼすほどになってきている現状を重視して、次のように結論するのである。「われわれの結論は、投資利益はその投資活動における経営能率を表示するよう区別して報告されるべきである、ということになる。[6]」

さて、さきに見たごとく、用役の利用活動については、時間という要素をぬきにして考えることはできない。時間という要素の介入によって、用役の利用に際して測定される犠牲（利用原価）は用役の取得に要した犠牲（取得原価）より少なくとも利子部分だけ大きくなるはずである。通常の会計手続では、用役の利用原価は取得原価によって測定される。しかし、実際は、用いられる用役のコストは必ずしも取得原価と等しくはならないのである。それは、われわれの社会には利子というものが存在しているからなのである。つまり、もし用役の取得と利用とのあいだに時間的な隔たりが生じたとするならば、この二つの数値は決して等しくはなりえないということである。[7] そしてこの差額は、理論的には機会収益率（opportunity rate of return）によって説明されるものだが、実際には用役の取替時価の変化に反映される傾向をもつといわれている。このことを、ベッドフォードは次のようにのべている。「このことは、取得原価と利用原価とのあいだの差額を計算したいと思っている会社が、通常、取替時価（current market replacement cost）を尺度として用いなければならないということを意味するのである。たとえ、利子要素を取得原価に加算することによって、利用原価を測定しうる状況があるかもしれないとしても。[8]」

ところで、この取替時価を見つける方法として、ベッドフォードは物価指数の使用を提案している。「取替時価を決定するために物価指数を利用することは、用いられる資源の各タイプに対して特殊な物価指数を構成することを要求する。修正の目的は、用いられる資源の取替時価を見積ることにある。このタイプの物価水準修正は、貨幣購買力の変化に対する一般物価指数修正とは区別されるべきである。[9]」ベッドフォードは特殊物価指数を用いて利用される用役の取替時価を見積ろうとしているのである。そしてこの修正を、一般物価指数での修正とは区別している。この点を、彼は次のような例を用いて説明している。

「X会社は、使用される以前に六ヵ月間保有される用役を一〇、〇〇〇ドルで購入した。その間にこの用役の価

格は一〇〇から一一〇へと上昇した。そして一般物価水準はこの六ヵ月間に一〇〇から一〇二へと上昇した。利用原価と投資活動からの投資利益は次のように計算されるかもしれない。(10)」

利用原価（$10,000×110)/100=	$11,000
取得原価（$10,000×100)/100=	10,000
価格水準変化	$ 1,000
一般物価水準修正 $\left[(102-100)\times\frac{10,000}{100}\right]$	200
投資利益	$ 800

この説明で注目すべき点は、ベッドフォードが特殊物価指数の修正と一般物価指数での修正とを区別している点である。特殊物価指数での修正ということだけをとって見れば、彼の会計思考の基礎には物的な思考のあることを認めることができるのであるが、しかし、その修正額と取得原価との差額を利益としていることを見れば、彼の会計思考は貨幣的な思考であるともいえるのである。さらに、その差額を一般物価指数で修正している点を見ると、彼の会計思考はいわば購買力資本維持思考であるといえるのである。この数例から明らかなことは、彼の会計思考の基礎には貨幣的な思考があるということである。しかし、基本的にはそうであっても、ベッドフォードの利益算定論には、たとえば費用・収益対応についての彼の考え方にみられたように、用役の流れを重視している思考のあることを見落してはならないであろう。

以上のようにして算定された用役の取替時価と取得活動での成果である価値とが対応させられて、利用活動（保有活動）の能率尺度である利益が算定されるのである。

(ハ) 再結合活動

さて、取得され、保有された後に、用役は結合されて、いろいろな形態の製品に変えられるのである。ベッドフォードはこうした生産活動に顧客に対するモウティヴェイション活動も含めるべきだと主張する。つまり、彼は経済学で一般にいわれている形態、時間および場所的効用の創造ということだけでなく、さらにモウティヴェイションすなわち需要創造活動も生産活動のなかに含めるべきだと主張しているのである。彼はこの需要創造活動の重要性を次のようにのべている。「われわれの社会における広告の役割は次のような劇的な証拠を提供している。すなわち、モウティヴェイショナルな（需要創造）職能が経営活動のなかで最も重要な面となっている、ということである。[11]」彼は需要創造活動を含めた再結合活動の能率を測定し、その結果を伝達すべきだと考える。そしてその測定に際して、彼は原価の流れにではなく、用役の流れに重点をおいて能率を測定していこうとするのである。

ベッドフォードはコストの流れをあとづける従来の会計の方法では満足のゆく能率評価の指針は得られないとして、用役の流れをあとづけることを主張するのである。[12]そしてそうした観点にたって、彼は再結合活動の努力と成果とを認識し、その対応を通じて再結合活動の能率を測定しようとする。

用いられた用役の評価については、すでにみたところからも明らかのように、取替時価が採用される。そしてこの取替時価で評価された用役はさらに製品に賦課される。「広くは、再結合活動において用いられた用役を測定する際に含まれる二つの問題がある。一つは用いられた用役の評価であり、他の一つはちがった製品および用役に評価を割当てるということである。われわれは、用役を利用する際に含まれるコストないしは犠牲——利用原価——を尺度として受入れることによって、第一の問題を解くことができる。このことは、もしわれわれの前の論証が受入れられるとするならば、用役の取替時価が再結合活動の適正な評価となるということを示している。[13]」このように、ベッドフォードはまず用いられた用役を取替時価で評価するのである。

つぎに、第二の問題、つまり利用された用役のコストを生産された財および用役に配賦するという問題がある。この問題について、ベッドフォードは次のようにのべている。「利用された用役のコストを生産された財および用役に配賦することは、直観的なプロセスによって、そしていろいろな程度の確信をもって、可能である、と。一部のコストはほぼ一〇〇%の直観的な確信をもって配賦されうる。一方、それ以外のものはかなりそれほどでない直観的な確信をもって配賦されなければならないし、また一部は全く配賦されえない。[14]」このように用いられた用役を製品に配賦することには、合理的な方法が見あたらないので、直観的な方法によらざるをえなくなる。しかし、ベッドフォードは用いられた用役の配賦の確実さについては、研究が進むにつれて、一層客観的なものになるであろうと考えている。

さて、再結合活動における成果の認識について、ベッドフォードは、すでに見たごとく、標準原価を用いることを提案している。「まさに実質的な意味で、経営者は目標を達成しようと努力する。それで再結合活動の目標がどの程度達成されたかを測定することが必要となる。理想的には、この測定は再結合活動の各段階を経過した後の製品の価値を表示することになろう。コンヴェンションによれば、これは標準原価によって測定されてきた。標準原価がその時々に合ったものにされる時には、そのような成果の尺度はかなり満足のいくものとなる。[15]」そして彼はこの成果のかなり満足のいく尺度と考えられる標準原価と用いられ、製品に配賦された用役の取替時価とを対応させることによって、再結合活動の能率を評価しようとするのである、しかし、用いられた用役の製品への配賦にみられるように、再結合活動の能率の測定には不確実な要素が含まれる。したがって、この測定をより正確なものにするためには、その面の研究が進められなければならないであろう。ベッドフォードはこのことを次のようにのべている。「再結合活動の能率を測定するための手段の一層の発展は、測定方法の発展を待たなければならないであろう。[16]」

このように、ベッドフォード理論はまだまだ不備な点を残しているのである。しかし、われわれは、操作主義の導

入、費用・収益対応概念の拡大、保有活動ならびに需要創造活動の重視、さらに次の処分活動のところでみられる管理価格問題の考慮といったいくつかの点を考えると、ベッドフォード理論を従来の会計研究の領域を一歩外に出ようとする積極的なものとして評価できるであろう。

㈢　処分活動

ベッドフォードは処分活動も利益創出活動の一つとして認識し、そこでの能率を測定しようとする。その際、彼はとくに巨大企業の価格政策に注目する。というのは今日の巨大企業は価格を設定する力をもっており、そのことが利益に大きな影響をおよぼしているからなのである。彼はこのことを次のようにのべている。「ある会社の期間的な利益全体は価格政策と販売統制とによって大きく影響されるかもしれないということが要点となる。その利得ないしは損失は保有活動によるものでもなく、また再結合活動によるものでもなく、処分活動によるものなのである。」[17]こうした利益は独占的な超過利潤といわれるもので、この利潤の成立する市場では需給法則の働きは制限をうけることになる。「経営活動の一つのはっきりした面としての処分活動の重要性は、これまで、会計理論において見過ごされてきた。合衆国における管理価格――これは公益事業の価格決定と独占的な競争価格づけの両方を含む――の進展と増大につれて、われわれはもはや物価は需給の短期的な変化に自動的に適合するということを仮定できない。つまり、経営者は、一定の範囲内で、価格を設定する力をもっているということである。」[18]このように、今日の管理価格問題の重要性を認識して、ベッドフォードは処分活動も別個に取り扱うべきだとする。それは、このような価格政策のもとで生じる利益は、「用役を製品に附加することから生じてくるような型の利益を必ずしも代表するものではない。」[19]からなのである。しかし、実際上、処分活動からの利益をそれ以外の活動から生じる利益から区別することは難しい。それでもなお、ベッドフォードはこの処分活動の重要性を考えて、その区別を試みようとする。そしてこの処分活動の

経営活動の測定のあいだの関係

	取得活動	利用活動	再結合活動	処分活動	合計
(5) 全体活動					
(a) 期末に手許にある製品の価値					$152,000
(b) 獲得された用役の取得原価					95,000
合計利益					$57,000
(4) 用役の処分					
(a) 創造された製品と獲得された資源				$100,000	
(b) 処分された資源の価値，モウティヴェイションの$8,000を含む。				98,000	
処分活動利益				$2,000 →	2,000
(3) 生産および分配における用役の50%利用					
(a) 創造された製品の価値			$90,000		
(b) 再結合された用役の利用原価			60,000		
再結合活動利益			$30,000 →	→	30,000
(2) 獲得された用役の保有					
(a) 時価		$120,000			
(b) 取得評価		100,000			
利用活動利益		$20,000 →	→	→	20,000
(1) 用役の購入					
(a) 獲得された価値	$100,000				
(b) 原価	95,000				
取得活動利益	$5,000 →	→	→	→	5,000
全体活動利益					$57,000

能率測定に対しても対応技術を用いるのである。

収益の認識については、製品が顧客に処分された時に受取られた現金ないしは現金等価物が収益となる。そして再結合活動における成果が、ここでの努力とされる。そしてこの両者が対応させられるのである。この点をベッドフォードは次のようにのべている。「われわれが前に注意したごとく、処分活動の能率の測定は、その会計期間のあいだに処分によって供給された総収益から、再結合活動の成果評価を差引くということを含む。この手続は経営の種々なオペレイションの相互の関係を示している。というのは、一つのオペレイションの成果は次のオペレイショ

ンに対して適用される努力を代表するからである。[20]」こうして、処分活動における努力と成果とが対応させられて、処分活動における能率評価の尺度である利益が算定されるのである。

以上のようにして、利益創出活動ごとの利益が算定される。そしてその合計額が経営全体の能率をあらわす指数となるのである。ベッドフォードはそうした関係を明らかにするために、前頁の表[21]をかかげている。

以上がベッドフォードの利益算定論の大筋である。

(1) N. M. Bedford, Income Determination Theory, p. 112.
(2) Ibid., p. 112.
(3) Ibid., p. 122.
(4) Ibid., p. 130.
(5) Ibid., p. 130.
(6) Ibid., p. 132.
(7) Ibid., p. 136.
(8) Ibid., p. 139.
(9) Ibid., p. 143.
(10) Ibid., p. 143.
(11) Ibid., p. 149.
(12) Ibid., p. 152.
(13) Ibid., p. 155.
(14) Ibid., p. 159.
(15) Ibid., p. 162.
(16) Ibid., pp. 162-163.
(17) Ibid., p. 165.

(18) Ibid., pp. 167-168.
(19) Ibid., p. 168.
(20) Ibid., p. 177.
(21) Ibid., p. 176.

七 むすび

最後に、ベッドフォード理論の要約と若干の評価を試みることにする。

操作主義を会計上の利益概念を明確にするための方法として用いている点に、ベッドフォード利益算定論の最大の特徴が認められる。彼は操作主義の考え方を基礎に利益概念を経営の利益創出活動との関連づけのなかで定義づけようとする。そのために、彼は対応概念を拡大し、収益の時点認識、費用の取替時価に基づく評価を採用する。そしてそれらを用役の取得、利用、再結合および処分という四つの利益創出活動それぞれに適用して、その能率を評価しようとする。その際とくに注目すべきことは、彼が保有活動、需要創造活動、さらに管理価格といった問題までも考慮しているということである。われわれはこうした点に従来の会計研究の枠を乗越えようとしている彼の積極的な研究態度をうかがうことができる。もちろん、その理論展開のうちに、われわれはいくつかの不備な点を認めることができる。が、しかし、ここではそうした点よりもむしろより基礎的な問題、つまり操作主義そのものを問題にすることによって、彼の理論を評価しようと思う。その際、われわれは次のような操作主義に向けられた批判から多くのものを学ぶことができるように思う。

「〃事実に心を向けた〃社会学者と〃理論に志向的な〃社会学者との間の議論の一つの面はオペレイショナルな定義の重要性についての不一致である。その議論はかなり複雑なものである。しかし、その中心点は、ある概念がある

与えられた現象を観察し、測定し、そして記録するオペレイションを叙述することによって最も有用かつ正確に定義されるかどうかということにあった。〝事実に心を向けている〟グループは〝量〟とか〝長さ〟とか〝社会的な結合〟というような概念が一組の操作を意味するという意見の方に傾いている。

この立場に反対のグループは次のように主張した。すなわち、われわれがそのような概念を考える時、われわれは単にこれら操作を意味しない、と。むしろ、それらはわれわれがこれら操作の背後にある何か——すなわちその現象それ自体——を獲得し、測定するために用いるところの技術にすぎないのである、と。というのは、われわれは例えば〝社会的な結合〟というようなものを直接観察したり測定したりすることはできないからである。しかしながら、われわれが実際に議論しようとしているのは、"social cohesion" であって、これら "operations" ではないのである。(1)」

しかし、この著者たちも操作主義の意味を否定するわけではない。むしろその良さを認めていこうとするのである。この著者たちは「最善の解決策は操作主義の精度と伝統的な概念的な定義の意義とを結合し、各々をそれが最もよく合致するところで用いることである(2)」と主張しているのである。

このように考えると、われわれは操作主義に基礎をおくベッドフォードの利益概念と同時に、伝統的な利益概念の重要性も無視するわけにはいかなくなる。両者は相互補完的なものといえるのではなかろうか。このことを、マージノーは次のようにのべている。「すべての受入れられた科学的な測定可能な量は少なくとも二つの定義——一つは形式的なものと一つは器具的なもの——をもつということが必要である。一部の科学がどうして正確なものとなれないかを示すことは興味ある事である。というのはそれが定義過程においてこの二重性格を無視しているからである。操作的な定義を省くことは不毛の思索へと導き、形式的な定義を無視することは盲目的な経験主義へと導く。(3)」このこと

は会計上の利益概念を問題にする時にもそのままあてはまるように思われる。われわれは利益概念の定義については、形式的な定義と同時に操作的な定義をも考慮する必要があろう。その意味で、ベッドフォードの研究は従来の利益概念に関する研究を補完するものであると評価することができよう。

なお、彼は会計におけるコミュニケイションという問題について一章を設けている。この問題については別の機会に検討したいと思っている。

(1) William J. Goode, Paul K. Hatt, Methods in Social Research (New York: McGraw-Hill Book Company, Inc., 1952), p. 53, cited by R. K. Mautz and H. A. Sharaf, The Philosophy of Auditing, p. 67.

(2) R. K. Mautz and H. A. Sharaf, The Philosophy of Auditing, p. 67.

(3) Henry Margenau, The Validation of Scientific Theories, P.G. Frank, editor (New York: Collier's Books, 1961), p. 46, cited by N. M. Bedford, Income Determination Theory, p. 7.

(昭和四十三年九月)