

大阪学院大学

商・経営学論集

REVIEW OF COMMERCE AND
BUSINESS ADMINISTRATION

第43巻 第2号

2018年3月

論説

- 郡司 健 1
貸借対照表観の理論的変遷
- 加茂 英司 33
社会科学における相関関係の考え方に関する考察
- 香坂千佳子 47
ホテル業の雇用問題に関する研究
－ホテル従業員のキャリア意識面からの分析－

大阪学院大学商・経営学会

商・経営学論集

第43卷 第2号 2018年3月

大阪学院大学商・経営学会

貸借対照表観の理論的変遷

郡 司 健

Theoretical Changes of the Viewpoint of Balance Sheet

Takeshi Gunji

ABSTRACT

In traditional accounting of our country, income statement and balance sheet were made up with acquisition cost base for the purpose of income calculation.

In contemporary accounting their measurement bases are expanded into the present cost and discounted future cash flow as well as acquisition cost to provide information to be useful for stakeholders, mainly investors and lenders under the influence of IAS/IFRS (International Accounting Standard/International Financial Reporting Standard).

This paper considers the changes of accounting view or viewpoint of balance sheet accounting and implications of the hybrid measurement in contemporary accounting.

はじめに

わが国の伝統的会計では、損益計算目的の下に取得原価主義に基づいて損益計算書と貸借対照表を作成公表してきた。ところが現代会計では、おもに国際会計基準（IAS／IFRS；International Accounting Standard／International Financial Reporting Standard）の影響のもとに、おもに投資家・債権者の意思決定に役立つ情報を提供するために、取得原価だけでなく時価や将来キャッシュ・フローの割引現在価値にまで測定基準が拡大された。このような測定基準の拡大は混合測定（hybrid measurement）と称せられる。これと相伴して認識・分類基準も拡大されてきた。現代会計においては、さらに市場価格を中心とする公正価値測定基準まで導入・展開されるようになった。それとともに、現代会計はまたさらなる変化を遂げる可能性が出てきている。

I 静的会計観の発展

1 財産計算目的と静的会計観

財産計算目的のもとでは、財産調査にもとづいて積極財産（プラスの財産）の売却価値（清算価値・換金価値）と消極財産（マイナスの財産）の即時返済額ならびに両者の差額としての純財産からなる一覧表を財産目録として作成する。そして、この財産目録に基づいて貸借対照表を作成する。その作成法は、財産の実地棚卸によるところから実地棚卸法とよばれる。この場合の貸借対照表は、積極財産・消極財産・純財産からなる企業の財産の状態を要約表示するものであり、財産貸借対照表（Property Balance Sheet; Vermögensbilanz）と称される。

財産貸借対照表は、その時点における売却価値で測定するものであり、時間の流れを含まないが故に静的な貸借対照表（statische Bilanz）として位置づ

けられる。このような静的貸借対照表観（statische Bilanzauffassung）ないし静的会計観はかつてフランスの商事法、ドイツの商法典やわが国の商法において採用されていた。そこでは、債権者保護思想のもとに企業の債務返済（補償）能力を持つ財産の表示が重視された。今日においても、財産貸借対照表は企業の創業時や解散時、清算時などにおいて作成されるし、実地棚卸は決算時に帳簿棚卸とともにこれを確認修正するための手段として依然採用されている。

財産法の内容はさらに拡張されて、（決算）貸借対照表において、期末自己資本（期末純資産）が期首自己資本（期首純資産）を超える部分を利益として算定する方法としてとらえられることがある。かかる見解は、伝統的な意味での財産法に対し「広義の財産法」ないし「拡張された財産法」として位置づけられる。

2 継続静態論的会計観

ところで、このような財産法・静態論（分売静態論）に関する理解は、典型的な形態を想定したものである。財産計算目的から損益計算目的への移行の過程においては、複式簿記記録に基づき、積極財産（の一部）を取得原価主義で評価するという、中間的ないし過渡的な形態も存在した。それは、事業の継続性を考慮するところから「継続静態論」として位置づけられる（阪本1982、39頁参照）。

なお、そのような継続静態論的な会計学説としてはアメリカのハットフィールド（Hatfield, H.R.）の学説があげられるであろう（松尾訳1971；Hatfield1909）。ハットフィールドは財政状態とくに支払能力表示目的を持つ貸借対照表について流動資産に時価主義を適用し、固定資産に原価主義の適用を主張する。このような固定資産に原価主義を採用し、減価償却を適用することは継続企業に立脚する動態論への傾斜が見いだされる。他方、流動資産を時価評価することはまさに当時の静態論そのものである。とくに動態論中心の伝統的会計では、こ

のようなハットフィールドの静態論的所説は動態論に対して二律背反的な内容を包含するものとして継続静態論として位置づけられた（松尾訳1971、「訳者のことば」参照）。ドイツでは、資産の取得原価評価ならびに資本調達運用説を提唱しつつも、資産比較（純財産増加説）による決算利益の算定を支持したゲルストナー（P.Gerstner）の所説が有名である（Gerstner1922, S.17；Vgl. Seicht1982, S.69. 訳書91頁）。

Ⅱ 動的会計観と収益費用アプローチ

1 シュマーレンバッハ動的会計観

動的会計論の主唱者であるシュマーレンバッハ（E. Schmalenbach）は、貸借対照表を、期間損益計算の連結帯となるとともに、未解消の支出・費用・収入・収益（給付）に関する繰越機能を果たす補助手段として位置づけた。貸借対照表は、収入支出計算と損益計算との間における未解消項目と、独立項目である支払手段（現金）ならびに資本とを収容するものと解された（図表1参照）。

図表1 動的貸借対照表の図式

借方（前給付）		貸方（後給付）	
独立項目	支払手段（現金）	独立項目	資本
未解消項目		未解消項目	
支出未費用	諸設備・原材料	費用未支出	未払費用・修繕引当金
支出未収入	貸付金・有価証券	収入未支出	借入金・預り金
収益未収入	売掛金・未収収益	収入未収益	前受収益・前受金
収益未費用	自家生産物	費用未収益	自家修繕引当金

（Vgl. Schmalenbach1962, S.66-72. 土岐訳1959、47-53頁参照）

ジャック・リシャール（Jacques Richard）の言を借りれば、シュマーレンバッハは、利害関係者（とくに、当時は債権者）にとって重要なことは企業の業績変動を信頼性をもって測定することにあると考えていた（藤田訳著2007、69頁）。すなわち、継続企業のもとで企業業績つまり期間損益がいかに正しく算定されうるのかについて、換言すればいかに期間利益の合計が最終的に全体利益と等しくなるように算定されうるのかについて、明らかにすることが重要であるとされる。

期間利益は期間収益と期間費用との差としてとらえられる。すなわち、次のように示される。

$$\text{期間利益} = \text{期間収益} - \text{期間費用}$$

そこにおいて、収益はその期間に実現した経済価値の増加であり、必ずしも収入額とは一致しない。また、費用は、その期間に費消（消費・使用）した経済価値の減少である。それは、その期間における収入および支出と必ずしも一致しない。

シュマーレンバッハはとくに前期の所説（1版から7版までの所説；1. Aufl.1919.~7. Aufl.1939）において、次のような説明を行っている。期間利益が正確であるためにはその合計が全体利益と一致することが必要である。この場合、全体利益は、設立から解散に至る全体期間における全体収入と全体支出との差としてとらえられる。

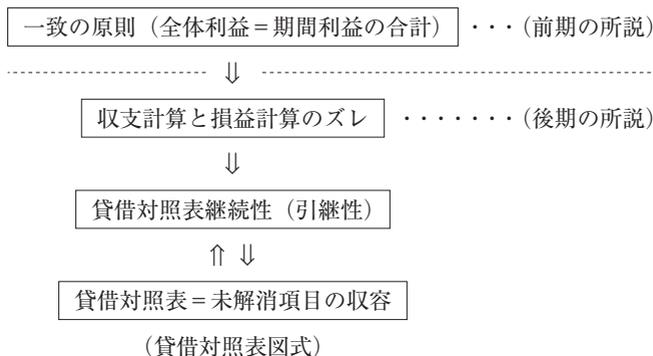
$$\text{全体利益} = \text{全体収入} - \text{全体支出}$$

したがって、期間利益の合計が全体利益と一致すれば、結果的に期間利益は正しいと考えられる。これは、シュマーレンバッハによって「一致の原則」（Grundsatz der Kongruenz）と称される。

この一致の原則は、より具体的かつ期間的には期間収支と期間利益とのズレ、あるいは収益計算と損益計算とのズレとして表現されるであろう。そして、このような一致の原則が成り立つためには、あるいは収支計算と損益計算

のズレを解消する役割を有するのが貸借対照表の継続性（引継性）である。この貸借対照表継続性によって一致の原則が守られ、あるいは期間損益と期間収支とのズレが調整されると考えられる（Schmalenbach 1926, S.95ff, S.118, S.121.）。これに対し、後期の所説（8版から13版までの所説；8.Aufl.1947～13.Aufl.1962）では、一致の原則について言及されない。それは一致の原則を暗黙の前提とするか、あるいはそれを前提としなくても、期間損益と期間収支とのズレを起点として展開されうるからである（阪本1984、217-225頁；郡司1998、20-25頁）。

図表2 シュマーレンバッハの貸借対照表シェーマ導出過程



そして、このズレの調整の結果、未費用・未収益・未支出・未収入の項目が貸借対照表に収容されることとなる。これが先の貸借対照表図式として示される。しかも、このような期間損益計算と貸借対照表計算にあたっては秩序的簿記（複式簿記）の取引記録から誘導作成される。この貸借対照表および損益計算書の作成法は、複式簿記から誘導作成されることから、誘導法と称される。そのような貸借対照表は、決算手続きを経て作成されるため、決算貸借対照表（Financial Balance Sheet, Abschlussbilanz）と称される。

損益計算書は経営成績つまり期間業績を表示する。決算貸借対照表は、過去の取得原価（資産）だけでなく将来の返済額（負債）を表示する。そこには時間の流れが含まれるがゆえに動的貸借対照表（dynamische Bilanz）として位置づけられる。その貸借対照表はもはや企業の財産状態ではなく、企業の財政状態を表示するものととらえられる。すなわち、その借方資産が資金の運用形態を、また貸方負債（他人資本）および資本（自己資本）は資金の調達源泉を表示することとなる。

動的会計観に基づく伝統的な企業会計においてその資産および費用の測定にあたっては過去の取得価額が基礎となる（取得原価主義）。その場合に収益は実現主義によって認識され、実現するまでその商品・製品は取得原価に基づいて測定されることが原則である。このような会計は取得原価主義会計ともいわれる。それとともに、収益及び費用は、収入および支出に基づいて測定されることが求められる（収支主義、収支的評価の原則）。

シュマーレンバッハの理論には、一方でこのような取得原価主義会計中心の当時の実務解明的で貨幣指向的な側面と、他方で純粹理論的・理念的で給付関連的な側面とがある。しかも、シュマーレンバッハにあつては収支的側面と給付的（収益・費用的）側面とが密接に結びつけられていた。

これ以後のドイツ動的会計論の主流においては、ワルプ（Walb, E）のように収支系統と給付系統とに二元化する説（Walb1926, S.78-81；訳書66頁、70頁）から、さらにはコジオール（Kosiol, E）の収支的動的会計論のように収支思考を中心に単式簿記・収支会計と複式簿記・損益会計を統合する理論（Kosiol1954, S.2099ff；高田訳著1965、18-22頁）へと精緻化されていった（郡司1992、133-142頁）。これらはどちらかといえば、過去回顧的な貸借対照表の展開としてとらえられる（谷端1968、232頁）。

2 アメリカ動的会計観と収益費用アプローチ

アメリカでも同様の動的会計思考が展開された。その代表的な所説としては、サンダース・ハットフィールド・ムーア (H. J. Sanders, H. R. Hatfield and U. Moore; 以下、SHMと略称する。) のいわゆる『SHM会計原則』(SHM1938; 訳書1980; 阪本編著1987) やペイトン＝リトルトン (W. A. Paton & A. C. Littleton) の所説『会社会計基準序説』(Paton = Littleton1940; 訳書1958) が代表的であろう。

SHM会計原則は、一般に認められた会計原則 (GAAP; Generally Accepted Accounting Principles) の体系としてわが国企業会計原則の形成にも大きな影響を与えたとされる。そこでは、一般原則として、なによりも資本と利益の区分があげられる。そのもとで、企業の存続期間を会計期間に分割することによって、期間利益の決定という問題が生じた。期間利益の決定こそ会計の最も重要な任務である。損益計算書の作成はこの任務を目的とする。すべての費用および収益は、それらが発生した会計期間に正しく割り当てなければならない。費用と収益の一部は前期あるいは次期の会計期間に明確に関連づけられている。このような見解は、まさにシュマーレンバッハ動的会計論における一致の原則と未解消項目の (貸借対照表への) 収容と符合する。

さらに、資産は、当該企業が所有し、有償で取得し、企業にとって価値のあるものとしてとらえられる (阪本編著1987、116頁)。有形固定資産は、販売を目的とする財や用役の生産に使用され、生産の過程において様々の速度で費消される。この種の資産は、それが関連する将来の収益に対し繰延賦課される性質を持つ。しかも、設備資産等に関しては減価償却等によって費用化がなされてはじめて、その期間の純利益が正しく算定されうる。有形固定資産の勘定は、有形固定資産への投資額が数期間の損益勘定に (減価償却費として) 計上されるまで繰越す手段となる。それ故、この金額は有形固定資産の取得原価によって示されるべきである。この金額は有形固定資産の時価見積額ではなく取

得原価で繰越すことは、一般的には客観的で検証力ある証拠に準拠しているという利点がある（阪本編著1987、117-118頁）。なお、減価償却費は当該資産の取得原価をその耐用期間にわたって配分した額の累計額で表示しなければならない（阪本編著1987、225頁）。

他方、ペイトン＝リトルトンにあって、会計の主要な課題は費用と収益とを毎期対応せしめ、その検討を通じて費やされた努力から生まれた成果を測定することにある。しかもその努力と成果とは取得および処分（販売）価格で測定される（Paton＝Littleton1940, p.7；訳書、11頁）。資産は、未費消の原価（unexpired cost）にとらえられる。つまり、費用として費消されなかった資産は、未費消の原価として次期に繰り越されると説明される。それとともに、資産は原価の集合としてとらえられる。そして、工場設備等の償却性資産の原価は、減価償却費を通じて各期に配分される（Paton＝Littleton1940, p.65；訳書、112頁）。また、前述のように、費用収益の対応にあたり収益との関連における原価の同質性（homogeneity）が重要視される（Paton＝Littleton1940, p.67；訳書、114頁）。

このようにアメリカの伝統的会計は、いずれにしても期間利益の決定を重視し、それゆえ損益計算書が重要であるとした。そして期間配分思考のもとに、費用収益対応の原則と費用配分の原則が基本的な原則とされ、資産の取得原価と減価償却による費用（原価）配分が指示される。これはまさに、ドイツの動的会計論と軌を一にする。英米型会計におけるこのような動的会計思考は、収益費用アプローチないし収益費用中心観（revenue and expense view）として位置づけられるようになる。

このようなペイトン＝リトルトンの所説における用役潜在性をも重視した思考は、シュマーレンバッハの給付思考と大いに共通する側面も強く見いだされる。

なお、リトルトンは厳密なる会計固有の論理に基づく取得原価主義論者であ

るのに対し、ペイトンは経済学的観点から大企業 (business enterprise) における時価主義会計を展開した (Paton1924, pp.1-2; 原・今福訳1974, 40-62頁)。またリトルトン自身の著書『会計理論の構造』(Structure of Accounting Theory, AAA, 1953.) には、損益計算書重視の主張は強くみられるが、用役潜在性に関してほとんど触れられていない¹⁾。

当然のことながら用役潜在性は、むしろ経済学 (効用理論) 的色彩が強いのでペイトンの考えが反映されているように思われる²⁾。

ところで、ここで興味深いのは、リトルトンは、単に貸借複記 (複式記入) をもって複式簿記とは考えていず、損益計算ないし収益・費用勘定の導入をもって複式簿記と考えていることである (Littleton1953, p.27.訳書40頁)。³⁾ この思考は、収益・費用を (収益・費用作用的な - 収益・費用となる -) 資産・負債の反対記帳 (対立記帳; Gegenbuchung) とし、損益計算の導入をもって複式簿記をとらえる。これは、ケーファーやコシオールの考えと通底する³⁾。リトルトンはイリノイ学派の総帥である。ケーファーやコシオールはイリノイ

-
- 1) リトルトンは用役に関しては「企業用役 (enterprise service) の原則」を提示している。これは会計原則に近接する経営原則ないし企業経済原則の一つとして、企業実体 (enterprise entity)、企業期間 (enterprise periodicity)、企業努力および成果 (enterprise effort and accomplishment) とともにあげられている。しかし、これは用役潜在性のように未来指向的なものではない。Littleton1953, pp.24-26; 訳書35-38頁。ただし、ケーファーの5勘定系統説における用役勘定と近似する面もあり、一概に無関係と決めつけることはできない。Käfer1966, p.71. 訳書、142頁; Käfer1974a, S.67. 訳書、71頁。
 - 2) ペイトンの先の著作 (Paton1924) にはその傾向はみられないが、その後の著書 (Paton1965) には、「建物や機械は、一種のサービスの貯蔵庫であることを意味している」として、用役潜在的な思考がみられる (原・今福訳1974, 25頁)。
 - 3) Käfer1974a, S.67. 訳書、71頁; 1966, p.71. 訳書、142頁。郡司2015b, 9-11頁。前述のように、コシオールは単式簿記による収支計算・財産増減計算を基本計算と考え、損益計算はその反対記帳による応用計算ととらえた。換言すれば、基本計算における損益作用的な財産増減計算によっても損益計算は可能であり、これを収益・費用の名目的な計算として展開する事は応用計算として位置づけられる。これにより彼は単式簿記 = 公会計と複式簿記 = 企業会計とを包摂するより広汎な一般理論的体系を展開した。Kosiol1954, S.2099ff; 高田訳著20-22頁参照。興津1984, 105頁参照。郡司2014, 69-100頁。

大学に留学し、ここで英文の書籍も出版している（Käfer1966, Kosiol1978）。そこには何らかの関係ないし相互影響があったことがうかがえる⁴⁾。

Ⅲ 情報提供目的と貸借対照表の基礎理論

1 ドイツ語圏の未来指向的会計観の展開

(1) シュマーレンバッハの給付思考

シュマーレンバッハは、上記のような取得原価主義を基礎とする貨幣的思考だけでなく純粹理論的・理念的な給付的思考の側面からの考察も行っている。

シュマーレンバッハは、貸借対照表における借方と貸方とは、それぞれ「前給付」と「後給付」とを示すとみる。前給付（資産）は、企業が受け入れた給付（有形・無形の財）であり、企業になおも存在する積極的な力として、将来において用役（便益）をもたらす。後給付（負債・純資産）は、将来において給付ないし支払をしなければならないものを意味する。このように、「未解消のものは、なおも存在する積極的な力と、消極的な義務とを表す」がゆえに、貸借対照表は「企業の力の貯蔵庫」を示すとされる（Schmalenbach1962, S.71-74；土岐訳1959、52-55頁）。

このような「給付」(Leistung) の概念は、用役役務・用役 (service)、便益 (benefit) 等の概念に相当するが⁵⁾、このほかにも、役務給付 (Dienstleistung) あるいは業績 (Performance) の意味に使われることもある。いいかえれば、用役潜在性は将来の経済的便益と同義とみられる (FASB1985, par.28；郡司2006、24頁)。このような未来指向的な給付の考えはまさに発生主義に基礎を

4) ケーファーの著書には簿記の歴史を巡って、リトルトンの所説 (Littleton1933; 1953; Littleton and Zimmermann 1962) がかなりよく取り上げられている。Käfer1966, pp.2-5, p7, pp.18-20, pp.26-27, p.30, pp.43-44, pp.47-48, p.50, p.52, pp.54-55, p.59, p.64. 訳書3-9頁、17頁、35-39頁、52-54頁、61頁、81頁、85-88頁、93-95頁、100頁、103頁、108頁、110頁、112頁、119頁、131頁。

おくものということができる。

この前給付・後給付としての資産・負債・純資産はまさに将来の効用であり、より具体的には将来キャッシュ・フローの割引によって測定されるべきものであり、場合によっては代替的測定値としての原価または時価に結び付くものである（Käfer1976, S.25, S.47f; 訳書128頁。武田1999、135-141頁）。

シュマーレンバッハが指摘するように、収益価値計算において将来各期の利益（収益・費用）を現在価値に割り引くことは将来利益を割り引いて当期の利益を算定することになり、利益をもって利益を算定するという同語反復（悪循環・トートロジー）に陥る（Schmalenbach1926, S.53f, S.101; 郡司1992、13-14頁）。しかし、将来利益ではなく将来収支を現在価値に割り引くならば収支の現在価値に基づいて利益を算定することにより、シュマーレンバッハが危惧した悪循環は回避されることとなる。

(2) ドイツ語圏の未来指向的会計観

シュマーレンバッハの貨幣思想的な動的会計観と未来指向的会計観とは、時間の方向性（過去と未来）が異なる。いわゆるドイツ動的会計論の本流は、その理論的精緻化の過程において、次第に過去回顧的な解釈となっていた（谷端1968、232頁）。

これに対し、1960年代から意思決定論・情報論的観点から企業会計とくに貸借対照表を未来指向的に構築しようとする試みが多くみられるようになった。意思決定は未来を指向するがゆえに、未来指向的な会計情報の研究が積極的になされるようになった。

未来指向的会計観は未来における展開を視野にいれた現在の状態－より具体的には将来キャッシュ・フローの割引現在価値－を重視することとなる。わけでも、資産を将来キャッシュ・フローの割引現在価値によって把握し、さらにはヒックス（J. R. Hicks）流の経済的利益概念（「価値と資本」概念ないし経

済的所得理論および資本理論）に基づいて企業の計算構造を展開しようとする試みは資本理論的会計理論と称されたが、米国や北欧諸国の学者（スカンジナビア学派）さらにはドイツ語圏などで展開された⁵⁾。

そのような未来指向的会計観の一つの大きな契機・拠り所となった理論としてケーファーの未来指向的貸借対照表観がある。彼は次のような貸借対照のシェーマ（図式）を展開した。

図表3 ケーファー未来指向的貸借対照表

借方	貸借対照表	貸方
I. 将来の給付の入りの期待 a) 他の経済単位に対する権利 （貨幣、有価証券、受取債権等） b) 自由に利用できる物的財貨 （商品、機械、建物、リース資産等） c) 事実上の関係に基づくもの （のれん・特許権・商標権等）	I. 将来の給付の出の期待 a) 他の経済単位に対する義務 （支払債務・法的債務） b) 事実上の関係（引当金等） c) 「マイナス要素をもつ財貨」の保有 （資産除去債務） d) 持分所有者への給付（自己資本等）	
II. 修正項目	II. 修正項目	

損益計算書

経過年度の財貨・給付の出	経過年度の財貨・給付の入
--------------	--------------

（ここでの貸借対照表の項目配列は、流動性配列法に近い配列に変更している。Käfer1976, S.53；訳書111頁）

ここで、借方は将来の給付（財貨・給付）の入りの期待であり、貸方は将来の給付（財貨・給付）の出の期待としてとらえられる。これに対し、費用は過

5) 経済的利益概念は、とくにヒックスのいう企業家の所得（利益）概念、すなわち、「彼が一週間のうちに消費し得て、しかも週末になおも週初と同じ富裕さ（経済状態）であることを期待しうる、その最大額である」に基礎をおくとされる。Hicks1946, p.172；訳書1951、260頁。経済的利益概念の展開に関しては、郡司1992、第5章等参照されたい。

去の給付の出（提供）、収益は過去の給付の入（受取）として給付概念によって統一的に解釈される。そして、未来指向的会計観のもう一つ大きな特徴は資産概念にある。ケーファーは、資産に関して次のように要約している（Käfer1976, S.25：訳書、100頁）。すなわち、

「個別経済の資産は、貸借対照表作成時点の評価に従って、将来追加的な反対給付を伴わずに自由に使用できる利用給付の総体として統一的に説明される。貸借対照表日の資産の額は、この利用給付の額を現価に割り引くことによって決定される。」

とはいえ、このことがただちに全面的に割引現在価値の導入を強く主張するものではない。むしろ、ケーファーは将来の給付の把握は重要であるが、その具体的な測定にあたっては、取得原価や時価を代替尺度として使用することを主張している（Käfer1976, S.47：訳書、128頁）。

その後の未来指向的会計理論ないし未来指向的貸借対照表の研究の多くは、このようなケーファーの理論を基礎としてむしろ将来キャッシュ・フローの割引現在価値の適用について理論的に追求した⁶⁾。

2 用役潜在性とアメリカ未来指向的会計観

シュマーレンバッハ動的会計論に示唆される未来指向的な給付思考ないし用役潜在性の考え方は、むしろアメリカ会計学において積極的に展開されてきた。用役潜在性思考は、ペイトン＝リトルトンの所説にみられるし、キャンニング（J. B. Canning）からヴァッター（W. J. Vatter）を経て、アメリカ会計学会（AAA）の1957年原則書によって一層精緻化された。

用役潜在性思考は、ペイトン＝リトルトンの所説にもみいだされる。しか

6) 郡司1992、第5章。もちろんその背景には、管理会計や経営財務における現在価値法や内部利益率法（内部利子率法）の実践的な導入と普及があることも否定できないであろう。

も、会社会計は信頼しうる適切な情報の提供義務が強調されている（Paton = Littleton1940, p.2；訳書4頁）。会計の基本的な対象は、交換活動に内包されている測定対価（measured consideration）、特に取得された用役に関するもの－原価、経費－と、提供された用役に関するもの－収益、利益－とである。ここでは取得され提供された用役を対価によって測定することが重視される（Paton = Littleton1940, pp.11-12；訳書18-19頁）。そこでは価値の記録ではなく交換の対価または価格総計を重視する点では取引時点（交換時点）での対価であるという意味において過去指向的である。そして、例えば取得した用役の価格総計によって「原価」が発生し、設備に関する取引の価格総計は「資産」と呼び、用役を提供したり、生産物を売ったりした場合の価格総計は「収益」と呼ぶことができる。

会計が貨幣価格を用いるのは、それが各種の対象物や用役を同質的に表現するうえに便利な公分母であり、交換取引の交渉結果を表現する通常の型であるからにすぎない。重要なのは貨幣でも価格でもない。「用役」、すなわち交換された場合にはその企業にさらに他の用役の潜在を提供する、かかる用役の潜在こそが、会計の背後にある重要な要件であるとする（Paton = Littleton1940, p.13；訳書21頁）。

序説の諸所に見られるこのような見解は、動的会計論からさらには未来指向的な給付（用役）思考の展開を示唆するものということができる。

同時期の論者であるキャンニングは、貸借対照表は「企業の財政状態に関する一覧表」である。そして、企業の資産は、「貨幣に転換可能な将来用役」であり、負債は外部者のための将来の給付であり、自己資本は資産と負債とのたんなる差額として定義している（Canning1929, p.9, pp.55-56, p.182）。

ヴァッターは、借方資産を「用役潜在性の総計」としてとらえ、貸方を「資産に対して適用される資金の拘束」として説明した（Vatter1947, p.16, p.19）。

AAAの1957年原則書は、資産を特定の企業体において使用される経済的資

源であり、用役潜在性の集合 (sum of service potentials) としてとらえる。そして、資産の測定に関して、次のように述べている (AAA1957, pp.536-546. 中島訳編1964、英文55頁、訳文133-134頁)。

「資産の価値は、その用役潜在性の貨幣等価物である。概念的には、その資産がもたらしうる用役のすべての流れの将来市場価格を確率と利子係数によって現在価値へ割引いたものの合計である。しかしながら、この価値概念は、数量化のために限られた実際的基準しかもたらさない抽象化の産物である。結果的に、資産の測定は、一般に他のより実行可能な方法によってなされることとなる。」

これより、貨幣性資産はおもに現金収入見積額 (expected cash receipt) に基づいて、また非貨幣性資産は、通常、取得原価を基礎として測定される。かくて、「資産のすべての測定の目的は、利用可能な用役潜在性の額を最も客観的かつ現実的に表示することである」と説かれる。また、負債は、「過去の活動ないし事象から生じた企業体に対する請求権であり、通常の場合、会社資源の支出 (expenditure) を必要とする」と述べられる。株主持分つまり資本は、「会社資産に対する残余請求権を表す」とされる (AAA1957; 中島訳編1964、英文58頁、訳文139頁)。

このように1957年報告書においては、用役潜在性をめぐって、すべての用役の流れの現在価値への割引が提示される。用役の潜在性あるいは潜在用役という時の「潜在」とはまさに未来に関わることを示唆する。しかし、その測定にあたっては、実行可能性と客観性の観点から、結局のところ当時は取得原価あるいは時価が基礎とされた。

3 現代貸借対照表の基礎理論

(1) 会計領域の拡大

現代会計において貸借対照表の基礎理論は、経済的利益概念さらには用役潜

在性のもとに原価・時価の混合測定を指向するのが一つの大きな方向であろう。この延長上には、用役潜在性概念にかえて将来の経済的便益（future economic benefit）概念を用いるとともに、コスト・ベネフィット（費用対効果）の思考にみられるように認識・測定対象としての経済事象の拡大が図られる。

それとともに資産対象に関して所有から支配への拡大がもたらされた。すなわち、企業の所有する資産対象物から、企業が支配する資産対象物への拡張が見いだされる。これによって例えばリース資産が貸借対照表に計上され、これに伴ってリース負債も認識計上される。ここには資産対象の拡張に伴い、負債対象の拡張もみられる。それはまた、企業の負担する隠れ負債の顕在化でもある。

同様に、ある資産の取得が将来多大な除去債務をもたらす可能性が高い場合、その除去債務に関する支出見積額について負債を計上するとともに資産の除去見積額を残存価額に賦課することによって資産の取得原価に加算する処理（両建処理）がなされる（資産原価＝資産の当初取得原価－マイナス残存価額＝当初原価＋除去債務見積額）。

このような資産除去債務もまた、隠れ負債の顕在化としてとらえられる。しかし、同時に資産対象の金額がその分増加することになる。その資産増加分については、将来の除去コストであるとともに、除去債務を負債計上することによりはじめて当該対象資産の使用が認められるのであるから、その資産増加額（両建処理額）はいわばその対象資産の使用権に相当するとみることもできる（使用権説）。

使用権説はまた、リース会計における有力な見解でもある。リース取引の貸借対照表計上は、リース負債の計上とともにリース対象資産の使用権が計上されるとみる見解とも相応する。その貸借対照表計上額は、保守主義的観点から、将来リース料の割引現在価値額と見積購入費用とのいずれか低い額によ

て算定されることとなる。

さらには、有価証券等の金融資産・金融負債もまたその保有時の価値変動額の認識計上が求められるようになった。ただし、流動資産における売買目的有価証券の評価益は損益計算書に計上されるのに対し、その他有価証券の評価差額は、純資産の部の評価換算差額等（その他の包括利益累計額）に加減される。売却可能有価証券を時価評価することは、グローバルスタンダードと合致するが、長期保有するその他有価証券（投資有価証券）に関しては国内基準では当期の損益には含まれない。

(2) 認識・測定 of 拡張

叙上のことからうかがえるように、現代の貸借対照表では、何よりも資産に関しては、法的所有権から支配による使用権への対象範囲の拡張とともに取得原価だけでなく時価（・割引現在価値）もまた測定に関して採用される。このような各種の測定基準を選択適用する測定は、混合測定ともいう。いいかえれば事実を忠実に表現するために、取得原価だけでなく時価・割引現在価値が採用されるようになった。しかも、負債に関しても、資産測定基準の拡張に伴って負債の現在の価値の認識測定を巡って「隠れ負債」の表出（認識測定）がなされるようになった。

このような資産・負債の拡大とともに、伝統的会計（伝統的貸借対照表）における資本の部は、純資産の部へと拡張された。それは資産・負債の現在価値評価に伴う評価換算差額等への拡張だけでなく、従前では即時消却されていた自己株式の取得・売却等を含む資本取引の拡張にともない従来の資本の部から株主資本の区分への変更と内容の拡張がみられる。伝統的会計では負債は他人資本ないし債権者持分として、資本は自己資本ないし所有持分（SHM1938、訳書17頁、阪本編1987、20-21頁）として、区分されていたことと比べて、かなりの変化がみられることとなる。

そして純資産は、おもに所有主からの企業資金の調達源泉を示すとともに、所有主の残余請求権としてとらえられる。残余請求権とみるとき資産マイナス負債としての純資産の概念と表層的にはよく適合するように思われる。

しかし、純資産の各項目について具体的にみれば、その中心は「株主資本」（資本金・資本剰余金・利益剰余金・自己株式）であり、これらは資産と負債との差額として算定されるのではなく、基本的には株主資本等の取引の結果として増減するものである⁷⁾。さらに、これ以外の項目である「評価・換算差額等」や「新株予約権」も、それぞれ各項目の増減結果が表示される。それはいわば経過的に企業体持分の増減変化を伴うのであって、これもまた資産マイナス負債として算定されるわけではない。

このようにみれば、純資産の部は、経過的な企業体持分の増減結果を含む株主への経済的便益の将来の減少（犠牲・分配）としてとらえられる。そして、純資産は最終的には所有主の残余持分ないし残余請求権としてもとらえられる。

このように現代会計では、将来の経済的便益としての資産とその経済的便益の将来の犠牲・減少である負債および純資産（株主資本等）を中心として、さらに収益および費用が定義されることとなる。それとともに、将来の経済的便益（とその増減）の測定をめぐることは、取得原価や時価（市場価格）だけでなく将来キャッシュ・フローの割引現在価値もまた考慮されるようになった⁸⁾。

7) 純資産を構成する「評価・換算差額」もまた特定の保有資産ないし保有利得・損失の増減変化によるものであり、最終的に資産・負債・利益・損失として実現（具体化）するまで経過的に企業体持分としてここに処理されるものである。さらには「新株予約権」もまた将来の株主資本の可能性を示すものである。「純資産の部」は、国際的には「持分の部」(equities)あるいは「自己資本 (Eigenkapital) の部」(ドイツ)と表示され、かつての資本の部（の拡大）に相應することは注意を要する。Vgl. BayerAG, 2017E, p.205. BayerAG, 2017D, S.205.

8) これに関しては、例えば、郡司2017、第13章参照。

図表4 伝統的会計と現代会計における決算貸借対照表

時代区分	伝統的会計	現代会計
会計目的	損益計算目的	情報提供目的
財務諸表の重点	損益計算書>貸借対照表	貸借対照表 \geq 損益計算書
資産	未費消の原価/用役潜在性 (費用繰越・収益見越)	将来の経済的便益 (用役潜在性・経済資源)
所有・支配	所有(法的所有権)	所有と支配(使用权・占有権)
負債・純資産 (資本)	過去の資金調達額	経済的便益の将来の犠牲・減少
	負債=他人資本/債権者持分 資本=自己資本/所有主持分	負債=債権者への経済的便益将来の犠牲・返済 純資産=所有主への経済的便益の将来の犠牲・分配
測定基礎	取得原価・低価法 取得原価主義会計	取得原価・時価・割引現在価値 混合測定会計
接近法	収益費用アプローチ	資産負債アプローチへの重点移行 (混合会計アプローチ)
会計観	動的会計観(過去回顧的)	動的未来指向的会計観 (情報論的会計観)

(3) 混合測定と公正価値測定

以上の展開からもうかがえるように、現代会計ではいわば「現在の価値」をめぐる取得原価と時価・割引現在価値との混合測定が採用される。これはまさに「事実写像性」ないし「表現の忠実性」からも支持されるところである。伝統的会計における取得原価のみでは企業の実態開示、事実のあるがままの写像ないし忠実な表現には十分に適合しなくなってきたのである。

取得原価主義ないし取得原価測定から混合測定への転換の根底には、収益費

用アプローチから資産負債アプローチへの重点移行がみられる。

資産負債アプローチないし資産負債中心観では、利益は1期間の企業の純資源の増加の測定値としてとらえられる。それとともに、企業の経済的資源の財務的表現である資産と、これを他の実体に移転する義務の財務的表現である負債とが中核的な概念となる。そして、利益の積極的要素である収益は、1期間における資産の増加または負債の減少としてとらえられる。また利益の消極的要素である費用は、1期間における資産の減少または負債の増加としてとらえられる。もちろん、このアプローチにおいても、利益の測定にあたり、収益と費用の対応によって表現することに反対しない。しかし、それはあくまで資産と負債の適切な定義と測定の必然的な結果によるものであるとみる。かくて、資産負債アプローチのもとでは、企業の経済的資源とこれを移転する義務たる、資産と負債の概念が基本的概念として理解される（FASB1976, pars.35-37, pars.208-215）。

このような資産負債アプローチはまた、近年における各種会計基準の改訂・新設を支える基本思考として、重要な役割を果たしてきた。FASBやIASBによって展開される概念フレームワークでは、このような資産負債アプローチのもとに、将来の経済的便益としての資産とその経済的便益の犠牲である負債を基点として、資本（持分）、収益、費用等が定義される（FASB1985, pars.134-152, IASC1989）。

わが国の企業会計基準もまた、このような資産負債アプローチを導入して各種会計基準を設定してきた。しかし、その半面、これらの基準が及ばない箇所に関しては依然として企業会計原則が有効とされる。したがって、資産負債アプローチへの全面的移行ではなく、重点的な移行として理解される。さらに付言すれば、資産負債アプローチの指向するところは全面的公正価値会計にあるとされる。しかし、現在のところ、全面的公正価値会計は実践的に適用されてはいず、近年において公正価値測定が部分的に適用されるようになってきたと

ころである。

IV 現代貸借対照表の新展開

1 公正価値測定基準の展開

現代会計は未来指向的会計観あるいは資産負債アプローチへ完全に移行したわけではない。ある意味において、混合測定ないし混合会計（hybrid accounting）観は、動態的会計観・収益費用アプローチと未来指向的会計観・資産負債アプローチとの混成・混合からなるものとしてとらえられる。

他方、国際会計基準（国際財務報告基準IFRS）では、これまで各種基準において断片的に適用されてきた公正価値測定（fair value measurement）が、米国基準（FASB）との調整の結果、IFRS第13号「公正価値測定」（IASB2012）によって、本格的に適用が求められるようになってきた。このような公正価値測定は、資産負債アプローチと関連づけられるとともに、その根底には公正価値会計観とでも呼ぶべき会計観が伏在するとみられる。

しかし、収益費用アプローチと対比される資産負債アプローチは最初から公正価値会計と必ずしも直結していた訳ではない。また、現行のIFRSの公正価値測定基準は会計領域の全般に全面的に適用されるわけでもない。

混合測定は取得原価を中心にさらに時価・現在価値を導入することから、あくまでも企業体中心の主観（主体）的価値にむしろ基礎をおいているとみられる。これに対し、公正価値はむしろ出口価格としての市場価格を基礎とする売却価値ないし客観（客体）的価値を基礎とする。それはかつての客観価値説ともいべき、財産計算目的ないし静的会計観における売却価値とも相通ずるものがある。

しかし、IFRSの公正価値測定は、すべての会計領域に全面的に適用されるのではなく、部分的に適用されるため、混合的測定から公正価値測定へ全面的

に移行するわけではない。それ故、会計観に関しては混合会計観から公正価値会計観を含むより広義の混合会計観への拡張としてとらえられるであろう。

2 IFRS 公正価値測定基準の適用

IFRS公正価値測定基準の基礎概念ないし基本的な定義と特徴についてみれば以下のとおりである。

(1) 公正価値の定義と測定

IFRS第13号は、公正価値を「測定日時点で、市場参加者間の秩序ある取引において、資産を売却するために受け取るであろう価格または負債を移転するために支払うであろう価格」（すなわち出口価格）とする（IASB2012, par. IN 8）。この公正価値の定義では、公正価値は市場を基礎とした測定であり、企業固有の測定ではないことを強調している。

(2) 取引

公正価値測定は、当該資産または負債が、現在の市場の状況で測定日に当該資産の売却または当該負債の移転を行う市場参加者間の秩序ある取引において交換されると仮定する。また、資産の売却または負債の移転の取引は、その資産または負債に関する主要な市場あるいはそれが無い場合には最も有利な市場において発生すると仮定する。反証がなければ、企業が通常行っている市場が、主要な市場あるいは最も有利な市場と推定される（IASB2012, pars.15-17）。

(3) 市場参加者

企業は、市場参加者が当該資産の売却または負債の価格付けを行う際に用いる仮定を用いて、市場参加者が自らの経済的利益が最大になるように行動する

と仮定して、資産または負債の公正価値の測定を行わなければならない (IASB2012, par.22)。

(4) 価格

公正価値は、現在の市場の状況の下での測定日における、主要な（または最も有利な）市場での秩序ある取引において、資産を売却するために受け取るであろう価格または負債を移転するために支払うであろう価格（すなわち出口価格）である。その価格が直接観察可能であるのか他の評価技法を用いて見積もられるのかは関係がない (IASB2012, par.24)。

(5) 基本的特徴

このようにIFRS公正価値測定は、主体ないし視点についてみれば、従来のような企業それ自体の立場でも経営者の立場（視点）でもなく、市場の立場ないし市場参加者の立場（視点）に立って測定される。そこには企業主体ではなく市場主体が採用されているとみることができる。

公正価値では基本的には市場価格を中心とする時価が採用される。しかも、その市場価格も、資産を売却するために受け取るであろう価格または負債を移転するために支払うであろう価格（すなわち出口価格）が重視される。これに対し、伝統的会計における取得原価は、本来、歴史的な購入価格つまり入口価格を基本とする。混合測定における時価も、伝統的には取得原価の延長上において、再調達原価、修正取得原価つまり入口価格を中心としてきた。しかるに、新会計基準の導入にあたり、出口価格が採用されるようになったのは、いわば公正価値測定における影響によるところが大きいとみられる。

このような基本的特徴から、公正価値測定は市場という客体的立場からする客体的（客観的）な価値測定として位置づけられる。それは、これまでの取得原価測定や混合測定が企業体ないし企業固有の立場からするいわゆる主体的

（主観的）価値測定とは対照的であるとみることができる。

3 混合会計観と公正価値会計観

IFRS第13号では、この公正価値測定を会計測定の全体に適用するのではなく、金融資産または金融負債さらにはすでに公正価値が織り込まれている基準を中心に制限的（限定的）に適用するものである（IASB2012, par.6）。それとともに、この基準は、減損会計における使用価値や棚卸資産における正味実現可能額のように公正価値測定と異なる測定には適用されないことを明記している。このことは、IFRS公正価値測定基準が企業固有の価値の測定を中心とするものには適用されないことを示唆している。それとともに、IFRSでは企業固有の（企業体関連的な）現在価値等の使用・存続が認められている。リース会計（将来リース料の割引現在価値）も同様（適用外）であろう（IASB2012, par.6）。将来のリース料は当事者間の契約によるいわば企業固有のキャッシュ・フローであり、市場において決定されるものではない。

また、わが国の資産除去債務会計では、公正価値よりもむしろ企業固有の現在価値を採用しているとみられる。このような企業体関連的な（資産除去支出見積額の）現在価値は、IFRSにおける公正価値と乖離することになる（Vgl. FASB2001a：長谷川2015、362-372頁）。

以上の検討から、混合会計と公正価値会計とについて対比すれば次の図表のように示されるであろう（郡司2017、181頁）。

図表5 混合会計観と公正価値会計観

	混合会計観（狭義）	公正価値会計観
立場等	企業固有・経営者の視点、 主体的（主観的）測定評価	市場参加者間の秩序ある取引の視点、 客体的（客観的）測定評価
立場	企業体中心（企業体関連的）	市場中心（市場関連的）
視点	経営者の視点	市場参加者の視点
観点	主観的（主体的）	客観的（客体的）
測定基準	<混合測定（狭義）> ・取得原価・再調達原価・取替原価（入口価格） ・売却価値（市場価格） ・企業体関連的現在価値	<公正価値測定> 市場価格（出口価格）（レベル1） 観察可能な類似市場価格（レベル2） 市場関連的価値評価技法（レベル3）
原価	取得原価（入口価格・出口価格）	過去の公正価値（出口価格中心）
時価	再調達原価・取替原価（購入市場価格＝入口価格） 正味売却価格（売却市場価格＝出口価格）	現在再調達原価（他の資産と組合せ使用）<コスト・アプローチ> 秩序的な市場価格（出口価格）<マーケット・アプローチ>
現在価値	企業固有または経営者の見積；期待値・最尤値（最頻値）・無リスク利率	市場（参加者）の観点からの見積；期待値・リスク調整利率・各種評価モデル（期待現在価値評価モデルを含む）<インカム・アプローチ>
適用領域	国内会計基準・公正価値非適用領域	金融商品・企業結合・公正価値既適用領域

ここで、公正価値のヒエラルキーにおいてレベル1は直接市場関連的測定が可能な場合（直接的測定）、レベル2は間接的に測定可能な場合（間接的測定）、レベル3は観察可能でない場合（代替的測定）の評価技法へのインプットのレベルを意味する。また、評価技法に関しては、市場価格を中心とするマーケット・アプローチ、再調達原価を中心とするコスト・アプローチ、将来キャッシュ・フローの割引現在価値等を中心とするインカム・アプローチに区別される（IASB2012, par.67, par.72；郡司2017a、180-181頁）。

このような公正価値測定は現在、IFRS適用企業の段階にとどまっているも

の、早晩わが国の企業会計基準にもコンバージェンスをつうじて部分的に導入されることとなるであろう。それとともに混合測定もまたより公正価値測定を多く含んだ広い意味での内容とならざるを得ないと思われる。しかし、その半面、公正価値測定の全面的な適用までには至らないであろうし、市場参加者の視点の全面的適用には至らないと思われる（郡司2017a、182-184頁）。

文 献

AAA, Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements – 1957 Revision, *The Accounting Review*, Vol.32, No.4, 1957, pp.536-546. 中島省吾訳編『増訂AAA会計原則』中央経済社、1964年。

BayerAG, *Annual Report 2016*, 2017E.

BayerAG, *Geschäftsbericht 2016*, 2017D, BilanzBayer-Konzern (<http://www.geschaeftsbericht2016.bayer.de/konzernabschluss/bilanz-bayer-konzern.html>).

Canning, J.B., *The Economics of Accountancy, A Critical Analysis of Accounting Theory*, New York, 1929.

FASB, *An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement*, *FASB Discussion Memorandum*, 1976. (津守常弘監訳『FASB財務会計の概念フレームワーク』中央経済社、1997年。)

FASB, SFAC No.1, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprise, 1978. (平松一夫・広瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念 [増補版]』中央経済社、2002年。)

FASB, SFAC No.6, Elements of Financial Statements, 1985 (平松一夫・広瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念』中央経済社、1988年。)

FASB, SFAC No.7, Using Cash Flow Information and Present Value in

- Accounting Measurements, 2000. (平松一夫・広瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念 [増補版]』中央経済社、2002年。)
- FASB, SFAS 57, Fair Value Measurement, 2006.
- FASB, SFAS No.143, Accounting for Asset Retirement Obligations, 2001a.
- FASB, SFAS No.144, Accounting for the Impairment or Disposal of Long-lived Assets, 2001b.
- FASB, SFAS57, Fair Value Measurement, 2006.
- Gerstner, P., *Bilanzanalyse*, Berlin, 1922.
- Hicks, J. R. Value and Capital – An inquiry into some fundamental principles of economic theory, OxfordUniversity Press, 2nd Ed., 1946. (安井琢磨・熊谷尚夫訳『J. R. ヒックス 価値と資本 I II』岩波現代叢書、1951年。)
- IASB, *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, 2010.
- IASB, IFRS No.13, Fair Value Measurement, IASB, 2012.
- IASB, *International Financial Reporting Standards (IFRSsTM) 2014*, (IFRS財団編『2013国際財務報告基準IFRSs PART A』中央経済社、2014年。)
- Käfer, K., *Theory of Accounts in Double-Entry Bookkeeping*, Illinois, 1966. (安平昭二訳『ケーファー複式簿記の原理』千倉書房、1972年。)
- Käfer, K., *Die Grundzüge der Buchhaltungs- und Kontentheorie* Zürich, 1974. (安平昭二・郡司健訳『ケーファー簿記・貸借対照表論の基礎』中央経済社、2006年、1-76頁。)
- Käfer, K., *Die Bilanz als Zukunftsrechnung – Eine Vorlesung über den Inhalt der Unternehmungsbilanz*, Zürich, 3.Aufl., 1976 (1. Aufl., 1962). (安平昭二・郡司健訳『ケーファー簿記・貸借対照表論の基礎』中央経済社、2006年、77-138頁。)
- Kosiol, E., *Pagatorische Bilanz (Erfolgsrechnung)*, In: Karl Bott (Hrsg.), *Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens*, Stuttgart, 1954. (高田

正淳訳著『財務会計論』森山書店、1965年。）

Kosiol, E., *Pagatoric Theory of Financial Income Determination*, Illinois, 1978.

Kosiol, E., *Pagatorische Bilanz, Die Bewegungsbilanz als Grundlage einer integrative verbundenen Erfolgs-, Bestands- und Finanzrechnung*, Berlin, 1976.

Littleton, A. C., *Accounting Evolution to 1900*, New York, 1933. (片野一郎訳『リトルトン会計発達史』同文館出版、1946年。)

Littleton, A. C., *Structure of Accounting Theory*, AAA 1953. (大塚俊郎訳『会計理論の構造』東洋経済新報社、1955年。)

Littleton, A. C., and Zimmermann, V. K., *Accounting Theory: Continuity and Change*, Engelwood Clifs, 1962.

Paton. W. A., and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA, 1940. (中島省吾訳『会社会計基準序説（改訳版）』森山書店、1958年。)

Paton, W. A., *Accounting*, The Macmillan Co., 1924.

Sanders, H. J., Hatfield H.R., and U.Moore, *A Statement of Accounting Principles*, Haskins&Sells Foundation, Inc., 1938. 山本繁、勝山進、小関勇共訳『SHM会計原則』同文館、1980年。阪本安一編著『SHM会計原則解説』税務経理協会、1987年。

Seicht, G., *Bilanztheorien*, Würzburg-Wien, 1982. (戸田博之『ドイツ財務会計論の系譜』中央経済社、2004年)

Schmalenbach, E., *Grundlagen dynamischer Bilanzlehre, ZfhF, Jg.13*, 1919.

Schmalenbach, E., *Dynamische Bilanz*, 4 Aufl., Leipzig, 1926. (土岐政蔵訳『動的貸借対照表論』（第4版訳）森山書店、1950年)

Schmalenbach, E., *Dynamische Bilanz*, 7. Aufl., Leipzig, 1939.

Schmalenbach, E., *Dynamische Bilanz*, 13. Aufl., Köln und Opladen, 1962.

- Schmalenbach, E., *Dynamische Bilanz*, 8. Aufl., Bremen-Horn/Hamburg/Hannover-Döhren 1947.
- Vatter, W. J., *The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports*, Chicago, 1947.
- Walb E., *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Eine Grundlegung*, Berlin, 1926. (戸田博之訳『E. ワルプ損益計算論 (上巻)』千倉書房、1982年。)
- 松尾憲橘訳『近代会計学－原理とその問題－』雄松堂書店、1971年。(Hatfield, H. R., *Modern Accounting－Its principles and some of Its Problems*, D. Appleton & Co., 1909.)
- 土岐政蔵訳『十二版・動的貸借対照表論』森山書店、1959年。(Schmalenbach, E., *Dynamische Bilanz*, 12. Aufl., Köln und Opladen, 1953)
- 原亨・今福愛志訳『ペイトン会社利潤論－測定、報告、分配、課税－』千倉書房、1974年。(Paton, W. A., *Corporate Profits－Measurement, Reporting, Distribution, Taxation－*, Richard D.Irwin.Inc., 1965.)
- 藤田晶子訳著・ベルナルド・コラス編著『世界の会計学者－17人の学説入門－』中央経済社、2007年。
- 企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」、2008年。阪本安一『現代会計の基礎理論』中央経済社、1982年。
- 阪本安一『新会計学入門』税務経理協会、1984年。
- 谷端長『動的会計論 (増補版)』森山書店、1968年。
- 武田隆二『会計 (第2版)』税務経理協会、1999年。
- 長谷川茂男『米国財務会計基準の実務 (第六版)』中央経済社、2015年。
- 郡司健『未来指向的会計の理論』中央経済社、1992年。
- 郡司健『現代会計報告の理論』中央経済社、1998年。
- 郡司健『最新財務諸表会計 (第3版)』中央経済社、2001年。

- 郡司健『未来指向的会計の理論』中央経済社、1992年。
- 郡司健『現代会計報告の理論』中央経済社、1998年。
- 郡司健『現代会計構造の基礎』中央経済社、2002年。
- 郡司健「レーマン三勘定系統説とその現代的意義」『大阪学院大学企業情報学研究』第9巻3号、2010年。
- 郡司健「ドイツ企業会計の国際化対応とIFRS導入」『国際会計研究学会年報』臨時増刊号（通号28号）、2011年。
- 郡司健「会計構造論・勘定理論の発展」『大阪学院大学企業情報学研究』第13巻第3号、2014年。
- 郡司健「IFRS導入下のドイツ企業年次報告書の変化」『大阪学院大学商・経営学論集』第40巻第2号、2015a年。
- 郡司健「現代会計構造論の基礎理論」『大阪学院大学商・経営学論集』第41巻第1号、2015b年。
- 郡司健「現代会計観の拡張－混合会計観と公正価値会計観－」『會計』第190巻3号、2016a年。
- 郡司健「会計目的の変遷と現代会計」『大阪学院大学通信』第47巻5号、2016b年。
- 郡司健『現代財務会計のエッセンス』中央経済社、2017a年。
- 郡司健「経営者会計学と現代会計」『産業経理』第77巻1号、2017b年。

社会科学における相関関係の考え方に関する考察

加 茂 英 司

How to Evaluate Correlations in Social Science

Eiji Kamo

ABSTRACT

In social science many variables are in un-stationary state. Those variables have distinctive characters. Correlations in time-series data and cross-sectional data are different from each other; correlated in time-series data, but uncorrelated in cross-sectional data, and uncorrelated in time-series data, but correlated in cross-sectional data. Furthermore, it is necessary to use monthly data, instead of yearly data, in order to know whether two variables are exactly correlated or not. These characters are explained with three sets of sample variables.

目 次

- 第1節 非定常性と疑似相関の違い
- 第2節 非定常性のメカニズム
- 第3節 自殺率は景気循環に反応しているのか

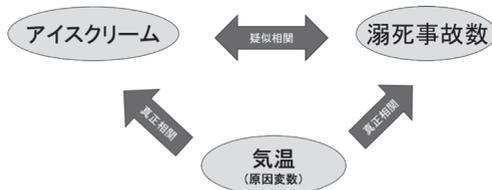
第1節 非定常性と疑似相関の違い

非定常は時系列では相関、クロスセクション分析では無相関

ウィキペディアには疑似相関という項目がある。そこには「アイスクリームの売り上げ」(以下、単に「アイスクリーム」)と「プールの溺死事故数」(以下、単に「溺死事故数」)の事例を疑似相関として紹介している。

夏になると、アイスクリームの売り上げも、そして溺死事故数も増加する。反対に冬になるとアイスクリームの売り上げも溺死事故数も減少する。もちろん両変数には関係性は無い。関係性が無いのに同じように変化するということから、人々は両変数が気温を原因変数とした疑似相関であると考えることになる。

図表1 アイスクリームと溺死事故数の疑似相関のイメージ¹⁾



しかしアイスクリームと溺死事故数は、ともに同じ時系列変化を持つ「非定常性変数」である。非定常性というのはそれぞれの変数が時系列的に自律的な変化を持つ性格のことを意味している。同じ時系列変化を持てば、たとえ関係の無い変数であっても時系列的に相関関係を持つ。反対に、異なる時系列変化を持てば、たとえ関係性のある変数間であっても、時系列的に無相関に変化することになる。

アイスクリームと溺死事故数の持つ季節変動は、冬から夏にかけては上昇トレンドを持つ。温度が高くなるにつれて加算されるが、その程度は互いに無相

1) 著者作成

閑だということが特徴である。夏から冬にかけては両変数とも下降トレンドを持つ。減算されることは同じでも、その程度は無相関なのである。

この性格の興味深いことは、時系列データでしかその特徴が表れないということにある。実際、アイスクリームと溺死事故数のクロスセクションデータでは相関関係は生じない。

図表2は国別のアイスクリーム消費量を表したものである。

最もそれが多いのは、ニュージーランド、アメリカ、オーストラリアなど酪農の盛んな国である。またフィンランド、スウェーデン、デンマークなど北欧の国でアイスクリーム消費量が多いのも、やはり酪農がさかんだからである。その国の気温がアイスクリーム消費量に関係の無いことを示している。

図表2 国別アイスクリーム消費量²⁾

国	国民1人当消費量(リットル)
ニュージーランド	26.3
アメリカ合衆国	18.7
オーストラリア	17.8
フィンランド	13.9
スウェーデン	11.9
カナダ	9.5
イタリア	9.2
アイルランド	9.0
デンマーク	8.7
イギリス	7.7
チリ	5.6
マレーシア	2.0
中国	1.9
日本	0.01

2) http://www.umai7.com/aisu/2006/09/post_3.html

総じて乳製品を食べる歴史の浅いアジア諸国では気温に関係なく、消費量は少ない。常夏のマレーシアではさぞアイスクリームをたくさん食べているかと思えばそうでもなく、世界でも最もアイスクリーム消費量の少ない国の一つである。これもまたアイスクリーム消費量と気温に関係の無いことを示している。

そのため、当該国の平均気温別にアイスクリーム消費量をクロスセクションデータで見れば、両変数は無相関になる。

そもそも疑似相関は、疑似とはいえ列記とした相関関係のあることを意味している。しかしアイスクリーム消費量と溺死事故数には相関関係は存在しない。存在するのは、単に同じ時系列変化を持つことによって、上昇トレンドと下降トレンドのタイミングが同じだということに過ぎないのである。

次に紹介する事例はれっきとした疑似相関である。疑似相関なので、クロスセクションデータでは相関関係が生じていることに特徴がある。ところが両変数とも異なる時系列変化を持つ非正常性変数なので、時系列変化では無相関になることに注意してもらいたい。

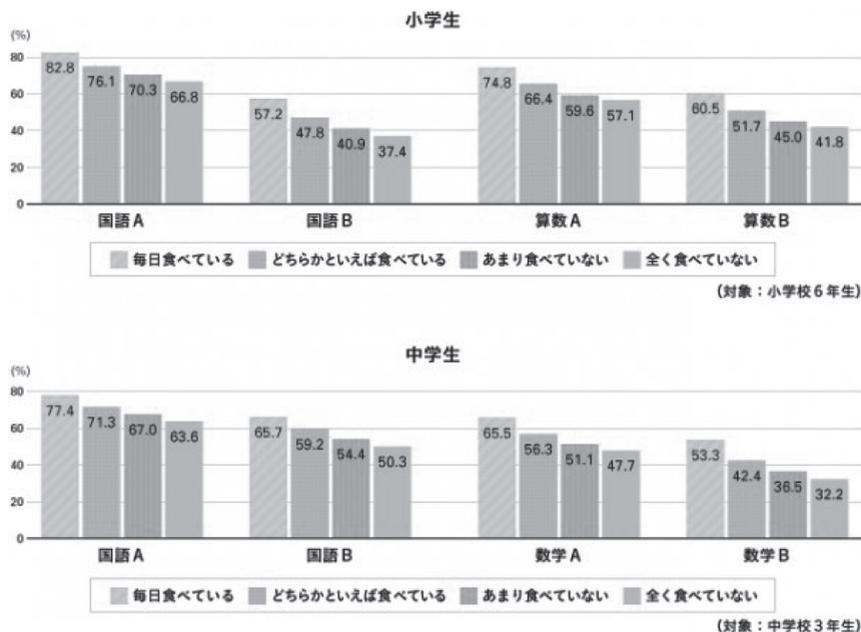
朝食摂取率と成績

「朝食摂取率」と「成績」が強い結びつきを持つことは経験的にわかっている。そこで全国の小中学校ではアンケート調査が良く行われることになる。

図表3の調査結果は、朝食摂取率別に個々の生徒の成績を調べたものである。各科目の左から「毎日食べている」「どちらかといえば食べている」「あまり食べていない」「全く食べていない」、つまり朝食摂取率の高いグループから低いグループに並べている。

朝食摂取率の高いグループでは成績が良く、それが低いグループになるほど成績も悪くなる。まさに朝食摂取率と成績には正の相関関係があるという根拠になっている。

もちろん朝食を食べるだけで成績が上がるというのはにわかには信じられな

図表3 朝食摂取率別成績³⁾

い。つまり私たちは、両変数が疑似相関であることを経験的に知っている。

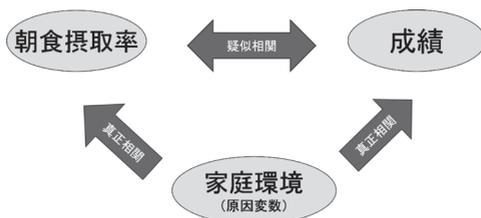
良好な家庭環境の子弟であるほど朝食摂取率も高く、成績も良い。反対に劣悪な家庭環境の子弟ほど朝食摂取率も低く、成績も悪い。誰かが家庭環境を指数化したわけではないから、この関係を証明できるわけでもないが、経験的に多くの人は疑似相関だと考えているのである。

朝食摂取率と成績は両変数とも非定常性変数であり、異なる時系列変化を持っている。

図表5のグラフは朝食欠食率の推移を表したものである。欠食率は摂取率の対義語であって、欠食率が高いほど摂取率が低いことを表している。欠食率は

3) <https://papimami.jp/7830/>

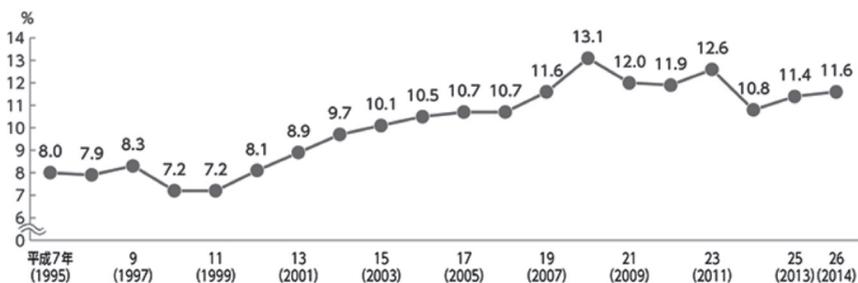
図表4 アイスクリームと溺死事故数の疑似相関のイメージ⁴⁾



一貫して上昇トレンドを持っていることから、朝食摂取率は一貫して下降トレンドを持つことを示している。

ところが成績はといえば、ゆとり教育が導入されれば成績は下降トレンドを持ち、脱ゆとり教育が始まれば再び成績は上昇トレンドを持つ。このようにそもそもトレンドが異なるために、時系列的には両変数は無相関に変化をすることになるのである。

図表5 朝食欠食率⁵⁾



4) 著者作成

5) http://www.maff.go.jp/j/wpaper/w_maff/h27/h27_h/trend/part1/chap1/c1_3_01.html

第2節 非定常性のメカニズム

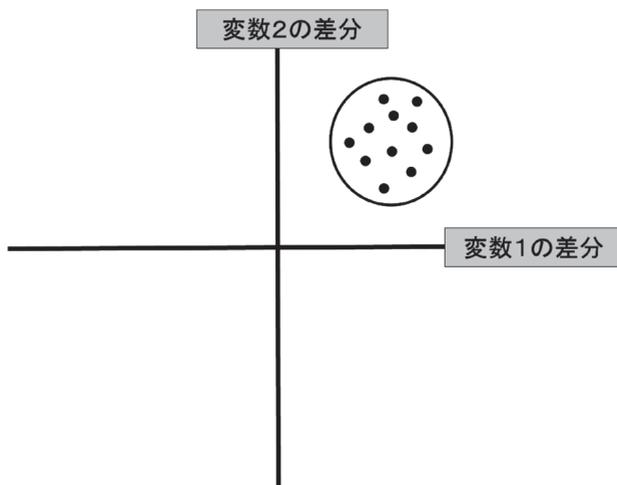
アイスクリームと溺死事故数のように関係性も無く、また疑似相関でもないのにどうして時系列データでは相関関係が生じるのか。朝食摂取率と成績のように関係性が有るのに、どうして時系列データでは無相関になるのか。

非定常性変数に関するこれらの不思議なメカニズムを理解するキーワードは「差分」である。

差分とは、ひとつ前の期の値と今期の値との差異のことである。変数1の差分と変数2の差分の分布図を描いたので、それを見てほしい。

図表6は関係性の無い二つの変数の差分の分布を表したものである。差分の分布が無相関であるのは両変数に関係性のないことを示している。

図表6 関係性の無い変数の差分の分布図⁶⁾



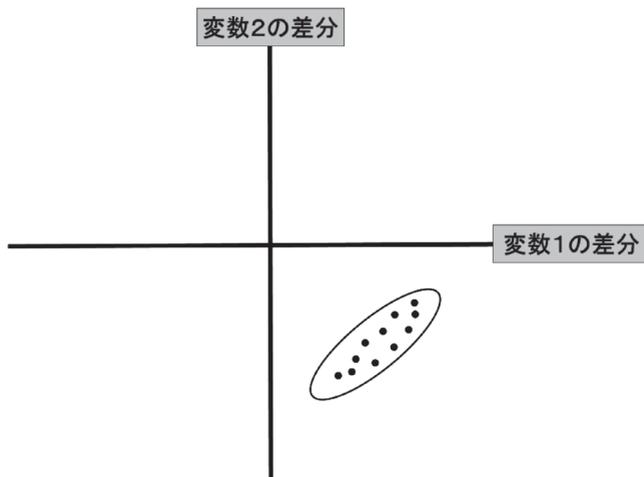
6) 著者作成

しかしその分布の符号を見てほしい。変数1の差分は左がマイナス、そして右がプラス。また変数2の差分は下がマイナス、そして上がプラスである。図はどちらの変数の差分もプラスの値をとっていることを示している。この場合、変数1も変数2も上昇トレンドを持つ。つまり時系列データでは両変数とも右肩上がりであり、そのために同じ時系列変化を持つことになる。これが無関係なのに同じ時系列変化を持つメカニズムである。

次の図は正の相関関係のある二つの変数の差分の分布である。変数1の差分はマイナス、変数2の差分はマイナスである。変数1は下降トレンド、そして変数2は上昇トレンドを持つことを意味している。つまり両変数は異なる時系列変化を持つことになる。

これが、関係性があるのに異なる時系列変化を持つメカニズムである。

図表7 関係性のある変数の差分の分布図⁷⁾



7) 著者作成

第3節 自殺率は景気循環に反応しているのか

これまでの検証でわかったことは、変数間の関係性を検証しても非定常性変数がどのような時系列変化を持っているかを確認することはできないということである。つまりひとつひとつの変数の時系列変化はそれ自体を検証しなければならぬということなのである。

では私たちはどれくらい正確に時系列変化を検証しているのだろうか。その興味深い事例に自殺率の時系列データがある。

長期トレンドが景気循環にあわない自殺率はどうして？

自殺率が景気循環に反応するかどうかについて、様々な議論があった。

図表8は自殺率が循環サイクルを持つと主張する根拠になっているグラフであり、自殺率と失業率の時系列データを見たものである。一般に循環サイクルを持つ変数は、60年代には右肩上がりに上昇し、対照的に90年代には右肩下がりに低下している。

もちろん失業率は景気循環とは逆向きに反応するので、60年代には右肩下がりに低下し、90年代には右肩上がりに上昇をする。その意味では、失業率はきわめて景気循環に適切に反応している。

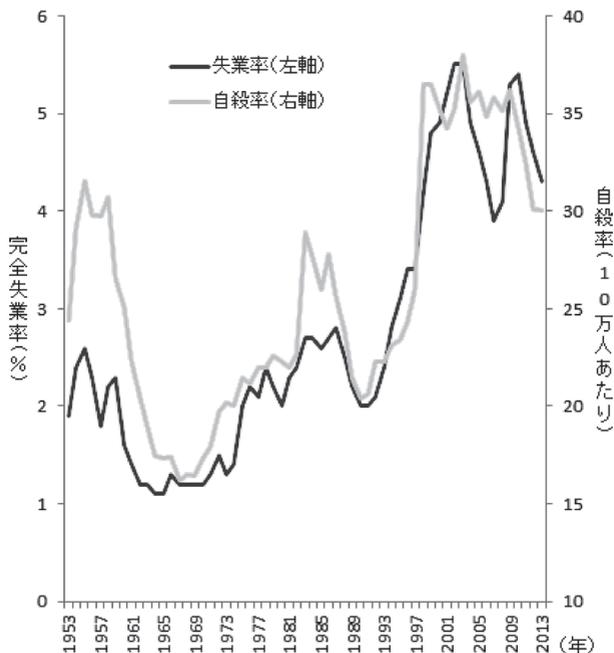
自殺率とはいえば、やはり失業率と同じように60年代には右肩下がりに低下し、90年代には右肩上がりに上昇をしている。したがって自殺率もまた景気循環に反応していると考えることができる。

しかしこれは単純に10万人あたりの自殺者数を計算した数字に過ぎない。

自殺率はきわめて年齢に依存する数字である。

10歳未満の子供では、自殺率はきわめて低いことは言うまでもない。年齢が高くなるにしたがって自殺率が高くなり、中高年ではきわめて高い水準になる。したがって、自殺率に変化がなくても、中高年の人口比が高くなるにした

図表8 失業率と自殺率⁸⁾
男性の失業率と自殺率の推移



資料：総務省『労働力調査』、厚労省『人口動態統計』
作成者：舞田敏彦 (@tmaita77)

がって、自動的に全体の自殺率も高くなってしまう。

そこであらためて人口構成の調整を行った標準化自殺率というデータを見る必要がある。図表9は標準化自殺率の推移を表したものであるが、戦後の一時期こそ高い水準にあったものの、高度経済成長期の到来とともに劇的に低下している事が特徴である。その後、バブル期に一時的に低下するとはいえ、むしろ安定して推移していることに着目してもらいたい。

8) http://tmaita77.blogspot.jp/2015/02/blog-post_6.html

つまり失業率は長く安定して推移し、90年代になってようやく大きく変化をし始めた。対照的に自殺率のほうは、戦後から高度経済成長期にかけて大きく低下して、その後は長期にわたって安定して推移している。自殺率と失業率が互いに独立して変化している以上、自殺率は景気循環に「反応していない」ように見える。

図表9 標準化自殺率の推移⁹⁾



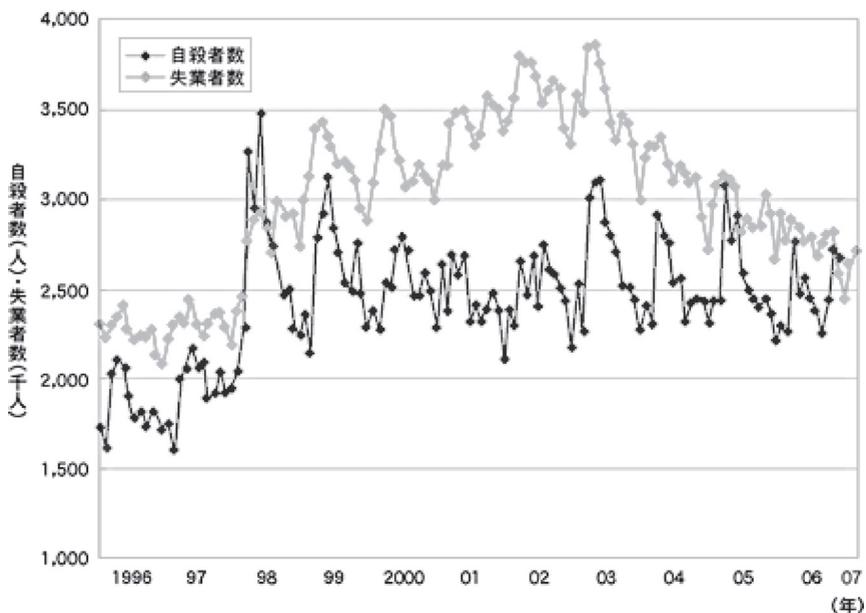
これまでに見てきたデータは全て「年次データ」である。ところが景気循環に反応しているかどうかを判断するためには「月次データ」を見る必要がある。

図表10は、月次データで見た失業率と自殺率である。失業率はもちろん景気循環に反応していることがわかっているが、自殺率も同じように反応していることがわかる。つまり両変数はともに同じ時系列変化をもっていることがわか

9) <http://blogs.itmedia.co.jp/sakamoto/2013/10/sales-tax-suicide.html>

るグラフである。反対から見れば、景気循環に反応していることは月次データを見なければ、わからないということでもある。

図表10 月次データで見た場合の失業者数と自殺者数¹⁰⁾



出所：厚生労働省『労働力調査』『人口動態統計』（2006年以降は概数）

10) <https://research.nttcoms.com/database/data/000585/>

ホテル業の雇用問題に関する研究 －ホテル従業員のキャリア意識面からの分析－

香坂 千佳子

Research on employment issues of hotel industry －Analysis of hotel employee's career awareness－

Chikako Kousaka

ABSTRACT

The problem of shortage of employees surrounding the hotel industry is becoming serious. Traditionally, in Japanese companies, career formation within the organization has been undertaken under the management style of seniority and lifetime employment. However, with the mobilization of human resources, labor market is formed, employment form changes and work at the hotel Human resources careers are also transforming. In this research, we conducted questionnaires to hotels in Japan and conducted employee awareness surveys. Analysis revealed that autonomous carriers are taking root in the hotel industry.

1. はじめに

我が国の観光産業は、2003年訪日旅行促進事業（ビジット・ジャパン事業）の開始時においては、訪日外国人は521万人であったが、2017年には2,869万人まで達した。2019年のラグビーワールドカップや2020年の東京オリンピック開催など、大きなイベントが続くこともあり、今後も訪日外国人数は、右肩上がりかで推移すると思われる。ホテル業は、ここ数年で新規ホテルの開業や既存ホテルのリノベーションなどにより客室数が増加し¹⁾、宿泊稼働率²⁾も高い状況が続いている。また、観光収入としてもボリュームが大きく、日本の観光産業を支えている。ホテル業は、労働集約型産業であるため人材確保と定着は、顧客サービスにおいて重要な要件となる。平成27年度厚生労働省雇用動向調査³⁾によると、宿泊業・飲食業は、他産業と比べると、圧倒的に入・離職率が高い。また新規学卒者の離職状況調査⁴⁾でも、平成26年入社社員の学卒3年以内離職者数は宿泊・飲食業界では50.2%と高く、慢性的な人材不足や、若年層の定着

1) 週刊観光経済新聞：2016年度のホテル軒数10,101軒（前年度9,967軒）、客室数869,810（前年度846,332）である。

<https://www.kankokeizai.com/> 2018年1月30日

2) 国土交通省観光庁：平成28年1月から12月の宿泊稼働率は、リゾートホテル57.3%、シティホテル78.7%、ビジネスホテル74.4%である。特に大阪府は、シティホテルの稼働率が年間を通じて、すべての月で80%を超え、リゾートホテル89.3%、シティホテル87.9%、ビジネスホテル85.4%となり、全国で最も高い値となった。

www.mlit.go.jp/common/001174513.pdf<https://www.kankokeizai.com/>

2018年1月4日閲覧

3) 厚生労働省「平成27年雇用動向調査結果」:

www.mhlw.go.jp/toukei/itiran/roudou/koyou/doukou/16-2/index.html

2017年2月3日閲覧

4) 厚生労働省「新規学卒就職者の離職状況（平成26年3月卒業者の状況）」:

<https://www.estat.go.jp/statsearch/files?page=1&layout=datalist&lid=000001162868>

2018年2月3日閲覧

率の低さが目立っている。このような背景の中で、人材を補う非正規社員⁵⁾の労働力は、正規社員と同様にホテルサービスの中心的な役割を担っている。

日本企業は、従来、年功序列、終身雇用という日本的雇用慣行・賃金制度下で、組織内で人材が育成されキャリア形成がなされてきたが、現在では人材の流動化に伴い労働市場が形成され、雇用形態が変化し個人と組織の関わり方が変化している。ホテル業も同様に、人材の流動化が加速し、組織と個人の関係も以前とは異なっていると推測される。働き方に関しては、労働条件、処遇、雇用形態などの課題が以前から議論されているが、未だに改善されていない。

本研究では、ホテル業において入・離職率が高く、さらにこうした流動化はホテル軒数の増加傾向にどのような影響を与えるのか、従業員を取り巻く他者との関係性、ホテルへの帰属意識の面からホテル従業員のキャリア意識を考察する。

2. ホテル業の就業特性

サービスパフォーマンスを維持・向上させるためには、質の高い人材を確保することが重要となる。当該業界の人材を取り巻く状況・環境をまとめると、以下のようなことになる。

第一に、他産業と比べ、非正規社員の割合が高く、全産業の中で、宿泊業・

5) 厚生労働省「非正規雇用の現状」：平成24年9月、総務省、派遣・有期労働対策部企画課による「非正規雇用の現状」では、さまざまな産業における雇用形態の調査を行っている。調査結果によると、宿泊業・飲食業（両産業は分離されていない）では、正規社員30.8%、派遣社32.3%、アルバイト31.6%となっている。この数字は、ホテル業は他産業と比べ、正規社員の割合が少ないことを示している。

www.mhlw.go.jp/stf/shingi/2r9852000002k8ag-att/2r9852000002k8f7.pdf

2018年2月3日閲覧

飲食業の給与水準⁶⁾は低く、さらに、年間休日数⁷⁾(休日+有給休暇取得数)も少ない。また、勤務体系は、夜間勤務も含まれたシフト制であり、顧客の無理な要求によるストレス環境でもあるため、3K職場と言われている。

第二に、組織間移動の大きな契機は、新規開業である。その際に管理職として関わることは「自分の街」を作るというホテル従業員の夢を実現することになる。ホテル側から見ると、立ち上げを円滑に行うために、プロフェッショナル度の高い人材を必要とする(上野山・山下、2002)。

第三に、経営形態、機能、資本、立地条件などにより細分化され、それぞれ、コアとなるサービスのあり方が異なっている。そのため、多様なスキルを有する人材が求められる。また、独自のサービスを重視するという人的資源面の特徴がある(上野山・山下、2002)。

第四に、業務の専門化が進んでいる。総務・人事・会計・資材・技術といった管理部門、顧客と直接接点を持つ宿泊部門、団体催しを行う宴会・料飲・調理部門、レストラン部門などそれぞれ、プロフェッショナル度の高い人材が必要となる。これは、サービス業の特性が反映され製造業とは異なる(呉、1997)。

第五に、専門に特化した従業員、現場対応、ホテル運営に携わりマネジメント業務に関わる従業員などで構成されるが、近年では、部門の壁を越えた多能工的な働き方が求められる。

以上がホテル業の就業特性となる。

6) 平成27年度「国税庁：民間給与実態統計調査、標本調査結果」：宿泊業・飲食業の平均給与は236万円で、全産業の平均420万円よりかなり低く、全産業中、最も低い。

www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/minkan2015/minkan.htm
2018年2月2日閲覧

7) 平成27年度「厚生労働省：就労条件総合調査」：宿泊業・飲食業の1企業平均年間休日総数は、年間休日数(休日+有給休暇取得数)は、全産業中最も少なく、年間95.3日である。

www.mhlw.go.jp/toukei/itiran/roudou/jikan/syurou/15/ 2018年2月2日閲覧

今後も、新規ホテル開業軒数の増加に伴い、人材が流動化すると予想される。このような側面から、組織にとって、サービスに対するプロフェッショナルな応対ができ、多様な職種に対応できるキャリアを持つ人材の確保が必要となる。

3. 先行研究のレビュー

3-1 組織内キャリアと自律的キャリア

キャリア研究では、組織内キャリア、自律的キャリアの枠組みで議論される。組織内キャリアは、長期的な雇用保障と一定水準の昇進が背景にあり、個人は組織に帰属することで、組織が個人に対して責任を持ち、成功の基準は組織内の職位や給与・報酬であり、鍵となる組織への態度は組織コミットメントであった（Hall, 2004）。また、キャリア初期においては上司との垂直的交換関係が重視される（若林、1988）。このことは、個人と組織との相互的関係を意味し、組織が個人のキャリアに強く関与していることを表している。

一方で、1990年代以降、個人に着目した自律的キャリアの議論が活発になった。Arthur and Rousseau (1996) は、一つの企業でキャリアを積む組織内キャリアに対して、組織や産業などの異なる雇用者の壁を越えて形成されるキャリアをバウンダリーレス・キャリア (Boundaryless Career) という概念で表わした。バウンダリーレス・キャリアの実証研究は、Saxenia (1996) の米国シリコンバレーのIT技術者の研究、Jones (1996) の米国の映画業界での研究など、流動的な労働市場に多くみられる (Granger, Stanworth and Stanworth, 1995; Chohen and Mallon, 1999; Dex, Willis, Paterson and Sheppard, 2000)。

次に、Hall (1976, 2002) が提唱した特定の組織に囚われることなく環境に適応していくプロティアン・キャリア (Protean career) は、個人が主体的に

キャリアに責任を持ち、組織からの評価ではなく、個人の職務満足や成長感など心理的な成功を目指し、自分の内的な意思を強調するキャリアである (Briscoe, Hall and Frautschy DeMuth, 2006)。

日本においては、以前は終身雇用を前提とする人事システムであったため、自律的なキャリア意識は十分に発達していなかった。その結果、従業員が専門性を高める意欲が不足し、プロフェッショナル人材が社内で評価される仕組みもほとんど用意されてこなかった。しかし近年では、企業環境が変化し、個人が能動的に関与する自律的なキャリアの重要性が指摘されるようになってきた (花田・宮地・大木, 2003)。このように、組織内キャリアと自律的キャリアは、対峙した概念で議論されている。ホテル業でも、バウンダリーレス・キャリアの概念が当てはまるのではないかという検証あり、ホテル従業員のキャリア志向の特徴は、職位を高めることと、より高いブランド力をもつ新しいホテルへの移籍を同時に満たす組織間移動であると指摘している (上野山・山下, 2013)。また、飯嶋 (2011) は総支配人のキャリアパスと女性従業員のアンケート調査を実施した結果、企業内でキャリアを積み上げる、または、外部労働市場を利用してキャリアを積み上げる人が存在していることを明らかにし、ホテル従業員のキャリアは、組織的キャリアと境界のないキャリアのハイブリッド型であると結論づけている。

3-2 キャリア発達

キャリア発達の概念は、Persons (1909) が、個人と職業をマッチングさせることが大切であるという特性因子理論 (Trait and Factor Theory) から発展した。この概念は、個人の職業選択には、①明確な自己理解 (適性、能力、興味、希望、資質、限界、その他の特性)、②職務分析 (求められる資質、デメリット、メリット、報酬、機会、将来性)、③理論的推論 (①と②をマッチング) の3段階のプロセスが必要であるとしている。その後、Super (1957)

は、過去の職業選択を手がかりに将来の目標を設定していく、回顧と展望のプロセスがキャリア発達であると考えた。Shine (1971) は、組織内において、①垂直移動（昇進）、②円周移動（スキルの拡充）、③放射線移動（組織内移動）をしていくことでキャリア発達が促されるとして、3次元モデルを提唱した。

日本のキャリア発達の研究において、平野 (1999) は、中間管理職が自ら経験してきたキャリアについて回顧・意味づけし、将来に対するキャリア発達の方向性と可能性を展望するプロセスを調査し、その結果、組織が提供するキャリアパスの多様性と社員個人のキャリア志向性が適合することによりキャリア発達が促進されることを示した。また、山本 (2007, 2009) は、従業員のキャリア発達に影響を及ぼす組織的要因を検討した。この研究では、キャリア発達をキャリア満足、昇進可能性認知、専門性の3つの側面から捉え、その上で評価・昇進の適切性、積極的な教育訓練、雇用保障といった人的資源管理施策に対する認知が、3つのキャリア発達に対する主観的認知を経由して離転職意思に影響することを明らかにした。自律的キャリアの議論では、組織が個人に関与するのではなく、個人が独自に能動的にキャリア形成に関与していくことが強調されてきたが、その一方で、企業の組織的施策は従業員のキャリア発達に密接に関わりあっているのである。とはいえ、組織的要因と従業員のキャリア発達との関係についての実証的な研究は十分とはいえない。また、日本におけるホテルの組織的要因とキャリア発達との関係を分析した研究にいたっては、ほとんど皆無であるといえるであろう。

3-3 承認と誇り

職場で接する他者との関係は、自己のアイデンティティの形成に影響を及ぼす。社会的アイデンティティの理論によれば、人は所属する集団や組織によって自己のアイデンティティの一部を認識する。Tyler and Blader (2001) は、

集団としてのアイデンティティを強化する要因について、「誇り (pride)」と「尊重 (respect)」に着目し、後者の尊重について、集団内の他者から尊重あるいは、承認されることで自分の地位が確立し、その集団に対するアイデンティティが高まる。分析の結果、組織において尊重または承認に関する知覚は、職務の役割内行動と役割外行動に有意な影響を与えていることを実証した。

太田 (2011) は、公益企業、サービス業、派遣企業、病院の従業員を対象に、承認が心理的態度に及ぼす影響について実証研究を行い、その結果、組織・集団あるいは個人への承認は、自己効力感、内発的モチベーション、挑戦意欲、組織への貢献意欲、組織への一体感、評価・処遇への信頼感、会社に役立っている感覚に影響を及ぼすことを確認した。

承認という形での能力や成果に対するフィードバックは、従業員の自己イメージや自己認識の明確化を促すことで、自律的なキャリアを形成すると考えられる。また、ホテルでの業務は、人的サービスを提供することから、具体的な職務上の成果や成長の度合いを一個人で認識することは困難であり、それらを判断するための拠り所は、日々の業務において密接な関わりを持つ上司や同僚そして顧客といった関係者からのフィードバックであると思われる。そこで、他者から貢献やサービスの価値を認められることで、彼(彼女)らのキャリアや職業人としての能力に対する肯定感が形成されることが予想される。

一方、「誇り」は肯定的な自己意識的感情であり、自らの行動、発言、特徴などが他者より優れている、または望ましいと評価された時に経験する感情である (Tangney & Fischer, 1995)。他に、自ら名誉に思ふ気持ちをさし、会話にも文章にも使われる和語であり、自分に関係する他人のことを自分に引きつけて感じる場合などの表現である (中村、2010)。Smith & Tyler (1997) は、“pride” と “respect” の二つを用いて社会的アイデンティティ理論を概念化した。“pride” は、成員が所属集団に対して、全般的な価値評価であり、社会の中における所属集団の位置づけの査定とし、“respect” を、成員が集団内で

取る自己に対しての評価で、集団の一員としての社会的評判としている。

4. 研究目的と調査票

本研究では、ホテル業が有する、高い成長率にも拘わらず入・離職率が高いという問題に対して実証的な知見を得るため、調査票調査を行った。調査票は、キャリア発達、他者からの承認、組織への誇りという3つのカテゴリーと被験者の属性から構成されている。

キャリア発達に関しては、キャリア満足、昇進可能性認知、専門性の3つの側面から捉えている山本（2007）の10項目を引用した。具体的にキャリア満足は、過去から現在までのキャリアに対する満足感を示す。昇進可能性認知は、所属組織において将来的な昇進に対する可能性を示しており、従来の組織内キャリア的志向に焦点を当てた指標である。専門性は、過去からの経験で獲得した市場横断的に評価される技能・スキルを示した指標である。キャリア発達の尺度については、山本（2007）において、すでに信頼性と妥当性が検証されているが、本研究の被験者がホテル従業員に特化していることから、因子分析を実施し、尺度の信頼性と妥当性を再検討した。

他者からの承認に関しては、職場での彼らの心理的要因が他者である上司、同僚、顧客から影響されるかを捉えるように設定した。上司からの承認は、Blader and Tyler（2009）で開発された項目を参考に5つの測定項目、同僚からの承認は、Tyler and Blader（2001）を参考に5項目を作成した。顧客からの承認は、人事担当者とはホテル従業員に対するインタビューを参考に独自に4項目を設定した。

組織への誇りは、ホテル従業員が提供する日々のサービスは、各ホテルの独自性に沿った形で展開される。このことは、所属するホテルに一定程度同一化して、企業特殊的な知識・技能を身に付けることが、高品質サービスを提供す

るための条件となることを意味している。筆者のインタビュー調査でも、ホテル従業員の多くが所属するホテルの社会的な評価や、他ホテルとの優位性を意識しながら仕事をしていることが確認された。競争の激しいホテル業界においては、こうした外部評価やホテルの優位性に対する肯定的な感情は、仕事を継続していく上で重要な要因である。そこで、藤村（2011）が行った調査で、ホテル従業員がホテル組織に対して個客資産、労働市場、市場資産の3要因についてホテルブランド価値としてどれくらい知覚しているかを測定した調査の質問項目が、インタビューによって働いているホテルに対する誇りを意味していることが確認できたので、質問項目をそのまま引用した。因子名をマネジメントに対しての誇り、ブランド力に対する誇り、ホテルサービスに対する誇り、とした。上記質問項目は、図表2に示している。これらの質問は、デモグラフィック項目を除いて、「全くあてはまらない」から「大いにあてはまる」までの7点尺度のリッカート・スケールを用いた。

調査は、2012年11月から2013年1月にかけて実施された。調査対象は、宴会、コンベンション、ウエディングなど幅広いサービスを提供する日系ホテルで、兵庫県のAホテル、奈良県のBホテル、福岡県のCホテル、佐賀県のDホテルである。これらの4ホテルの従業員733名に各ホテルの人事部を通じて調査票を配布し628名から回答を得た。調査対象者の内訳は、男性366名（60.7%）、女性237名（39.3%）であった。有効回収数は、学生アルバイトを除外した非正規社員も含み、86.4%となった。分析対象者の平均年齢は37.3歳、現ホテルの平均勤続年数は9.6年、非管理職428名、管理職81名であった。また、雇用形態としては、正規社員438名（男性：291名（65.7%）、女性：147名（33.2%））、非正規社員165名（男性：75名（45.5%）、女性：90名（54.5%））であった。転職経験者の割合は、1回が11.0%、2回以上が8.2%であった。

5. 調査結果の分析

ホテル業は成長産業であり、若年層の就労先として人気も高く、多くの就業者を必要としている一方で、最も入・離職率が高い職業である。なぜ、このようなミスマッチが起こるのであるだろうか。本研究では、こうした問題に対しキャリア発達、他者からの承認、組織への誇り、という観点より分析する。また、分析対象として、あらゆる年齢の従業員について、正規、非正規社員、両者を対象に分析した。ホテルの従業員は、他者から認められ、褒められるといった経験を積み重ねることにより、接客の技能が高まっていくと考えられる。ホテル業務への自信が得られ、さらに高いサービスを実現できる職場があれば、転職をしてでもチャレンジする考え方が醸成されるのかもしれない。こうしたホテル業でのキャリアは他の業態にはない仕組みであり、離職率の高さと関係があると考えられる。

図表1 ノンパラメトリック検定結果

	キャリア			承認			誇り		
	満足	昇進可能性認知	専門性	上司	同僚	顧客	マネジメント	ブランド	サービス
年齢	4383.5 0.000***	4673.0 0.001***				4560.0 0.000***			4462.0 0.000***
性別	32009.5 0.000***	33980.0 0.000***	32009.5 0.000***		34789.5 0.000***				36085.0 0.000***
正規－非正規		25672.0 0.000***				22612.5 0.000***	31256.5 0.035*		
転職経験	21194.0 0.000***		21194.0 0.000***			22410.5 0.002**			

上段：Mann-WhitneyのU *p<.05 **p<.01 ***p<.001

下段：漸近有意確率（両側）

図表1は、調査対象者の年齢、性別、正規－非正規社員、転職経験という属性と、キャリア発達、他者からの承認、組織への誇りに関する3つのカテゴリー

リーについて、対応する要因ごとにMann-WhitneyのU検定を行ったものである。この分析結果より、正規—非正規社員間では、昇進可能性認知や顧客からの承認、マネジメントに対する誇りなどに、意識の違いがあることが分かった。また、年齢が高くなるほど、キャリア満足、昇進可能性認知と顧客からの承認だけではなく、サービスの誇りが高くなることが示されている。一方、性別では、キャリア発達において差異が認められたが、転職経験では、組織の誇りに対して差異が認められなかった。

次に、ホテル従業員はどのようなキャリアを意識しているのかを分析するため、因子分析を行った。調査票の質問項目、因子分析結果を図表2に示す。

因子分析は、35項目の質問について行い、Kaiserの正規分布を伴うプロマックス法で7回の回転で収束した。因子分析の結果、第1因子には、上司からの承認に関する項目が抽出された。分散は27.44%と大きな説明力を有する因子となった。この因子は、個人と組織の関係性の度合いの強さであると考えられる。第2因子は、顧客からの承認に関する項目によって構成されることから、顧客との関係性の度合いの強さと考えられる。分散は9.52%であった。第3因子は、マネジメントに対する誇りに関する項目によって構成される。分散は8.40%である。結果的に3つの因子の分散の合計は45.36%であった。つまり、今回の調査対象となったホテル従業員は、上司あるいは、顧客との関係性、さらに、現在、働いているホテルの職場自体に魅力を感じているかどうかで特徴付けることができる。以上、調査票について、属性間の検定と因子分析を行ったが、その結果を再度、まとめると以下のようなになる。

- ① 年齢が高い従業員ほど、キャリアに対して満足度が高く、将来の昇進に対する期待も高い。また、顧客からの承認が高く、ホテル独自が提供しているサービスに対する誇りが高い。
- ② 女性従業員は、キャリア満足、専門性、昇進可能性認知が高い、また、同

図表 2 質問表と因子分析結果

尺度名	質問項目	因子分析結果		
		第1因子	第2因子	第3因子
キャリア意識	キャリア満足	-0.064	-0.085	0.056
	キャリア発展	0.024	-0.031	0.030
	キャリア意識	-0.069	0.049	-0.034
	キャリア意識	0.062	0.117	-0.009
他者からの承認	キャリア発展	0.070	-0.018	-0.035
	キャリア意識	0.017	-0.034	-0.029
	キャリア意識	-0.002	-0.012	-0.009
	キャリア意識	-0.013	0.033	-0.015
	キャリア意識	-0.064	-0.024	0.058
	キャリア意識	0.001	0.002	0.019
	キャリア意識	0.943	-0.037	0.053
	キャリア意識	0.108	0.021	0.045
	キャリア意識	0.038	-0.007	-0.037
	キャリア意識	-0.050	-0.048	-0.063
顧客からの承認	キャリア意識	0.206	-0.033	-0.151
	キャリア意識	0.068	0.574	0.014
	キャリア意識	-0.008	0.878	-0.038
	キャリア意識	-0.067	0.939	-0.018
マネジメントに対する誇り	キャリア意識	0.026	0.931	-0.010
	キャリア意識	-0.027	0.812	0.092
	キャリア意識	0.014	0.056	0.857
	キャリア意識	0.007	-0.048	0.878
組織への誇り	キャリア意識	-0.002	-0.038	0.854
	キャリア意識	0.067	0.066	0.771
	キャリア意識	-0.070	-0.086	0.174
	キャリア意識	-0.104	-0.027	0.051
サービスへの誇り	キャリア意識	0.002	0.024	0.041
	キャリア意識	0.020	0.094	-0.079
	キャリア意識	0.099	0.036	-0.111
	キャリア意識	-0.027	0.001	0.026
因子抽出法:主成分分析 回転法: Kaiser の正規化を伴うプロマックス法 (7回の反復で回転が収束)	分散の%	-0.027	-0.050	0.021
	分散の%	27.44	9.52	8.40

僚からの承認が高く、ホテル独自のサービスに対する誇りも高い。

- ③ 正規社員は非正規社員に比べて、昇進可能性に対する期待が高くなり、顧客からの承認も高く、ホテル経営に対する誇りが高い。
- ④ 転職経験のある人は、キャリア満足、専門性に対する自信が高く、顧客からの承認が高い。
- ⑤ 女性・年齢が高い人ほどホテルサービスの仕事に対して意識が高い。
- ⑥ キャリア発達は、それぞれの属性間で異なる結果を示し、ホテル従業員のキャリア意識の特徴を示すと考えることができる。
- ⑦ ホテル従業員は、上司、顧客からの承認という二つの要因で説明できる。これは、上司との関係性あるいは顧客との関係性が強いか弱いか、という二つの要因がホテル従業員のキャリア意識の特徴を表していると考えることができる。

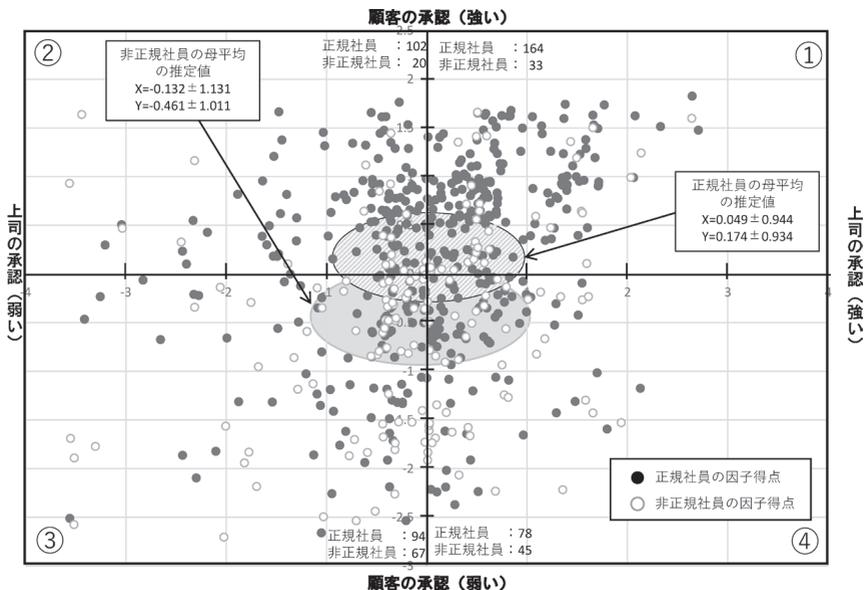
以上のような結果となった。この点について、さらに検討を加えたい。ノンパラメトリック検定の結果、顧客からの承認は、年齢、正規-非正規、転職経験といった属性間で有意差が認められたが、上司からの承認に対しては、被験者の属性間で有意差が認められなかった。また、図表2が示すように因子分析の結果、第1因子として上司からの承認が、第2因子として顧客からの承認が検出された。つまり、被験者全体の意識は、上司からの承認と顧客からの承認によって規定できる。雇用形態として正規と非正規社員の意識分布の差を確かめるため、被験者全員の因子得点を第1因子と第2因子よりなる空間上にプロットし、確認した。横軸(X軸)に第1因子である上司からの承認を、縦軸(Y軸)に第2因子である顧客からの承認としてプロットした(図表3参照)。図中、黒丸は正規社員、白丸は非正規社員を表す。

図中には、それぞれの母平均の推定値が示されているが、正規社員は顧客からの承認が強い。また、非正規社員の中にも、上司や顧客からの承認が強いも

のが存在しているが、多くの非正規社員は上司、顧客からの承認が弱いという結果になった。

以上、分析結果について述べてきたが、図表3については、更なる考察が必要である。というのは、図表3は、因子分析から得られた第1因子と第2因子についてプロットしたものであり、これらの2因子による説明では、全体の37%ほどの説明力しか有していない。したがって、今回の調査結果を100%反映したものではない点を考慮する必要がある。しかし、この分析から、ホテル業の従業員の意識は、大きく4つのパターンがあることが示される。図表3の2つの軸によって構成される4つの象限である。それぞれのタイプ（象限）は、等分の従業員数から構成される。まず、右上の象限①は、上司との関係性、顧客との関係性、共に強いグループである。同様に、象限②は、顧客との

図表3 因子得点プロット



関係性は強いが上司との関係性は弱い、象限③は、上司との関係性、顧客との関係性、共に弱いグループ、象限④は、上司との関係性は強いが顧客との関係性は弱いグループを表している。また、正規社員は象限①に、非正規社員は象限③に多く分布していることが分かる。

6. まとめ

本研究のまとめとして、なぜ、ホテル業では入・離職率が高いのかという問題について考察を行う。前章では、因子分析結果から第1因子（上司からの承認の軸）と第2因子（顧客からの承認の軸）より構成される2次元空間を示し、正規、非正規社員、それぞれをプロットした。その結果を受け、第1因子の「上司からの承認」では、上司との関係性が強いという現象は、個人と上司の関わりを意味し、その結果、組織内において職務に対する満足度が高くなり、自発的な行動を誘発する可能性が考えられる。これは組織と個人の相互関係を意味する。一方、上司との関係性が弱いという現象は、個人が主体的にキャリアを歩む自律的キャリアの傾向があるとも捉えることができる。第2因子の「顧客からの承認」は、ホテルサービス業務において、従業員と顧客との密接な関係を意味する。それは、職業人として、サービスの技能に対する肯定感が形成されることに関係すると考えることができる。次に、今回の分析では、上司の承認を意識している非正規社員と、正規社員の中でも顧客からの承認を強く意識している従業員、が存在することが明らかになった。この点を考えると、ホテル業では、自律的キャリアの存在を前提に説明する方が、ホテル業の流動化の実態を表しているように思える。というのは、上司や同僚からの承認よりも顧客の承認が強いことは、さらには個人の転職経験がサービスの専門性をより認知し、キャリアを積むにしたがって高まっていることもこうした実態であることを支持している。また、現在、右肩上がりホテル軒数が増加

している。このような背景の中で個人のサービス技能（専門性）を生かすことのできる新しいホテルが増え、そこで働く機会を得ることにより、ホテル業という、独特の、流動性を有した労働市場が形成されつつあることを示唆している。そのため、正規社員の中にも、ホテルサービスの技能を修得することを、ホテル内での昇進よりも、職務や個人のスキルなど仕事に関連することを重要視する自律的なキャリアが存在している。

一方で非正規社員の多くが、上司、顧客からの承認に対して意識が低いことが示された。この結果は、顧客との関係性を重視するホテルサービスの特徴を考えると、ホテル業にとっての非正規社員の意識の在り方に関しての課題が浮き彫りになった。このことは、人材の流動化の要因の一つになると考えられる。

こうした、キャリアに対する意識と雇用のミスマッチが、ホテル業において入・離職率が高い要因の一つになっているのではないかという見方ができる。

我が国では、未だに年功序列や終身雇用という強い就業意識が根付いているが、それは、従業員が、ホテル内での昇進を第1と考えることと同義である。一方で、ホテル業のような成長産業では、雇用機会が増えることによって、より個人が成長できる環境で能力を発揮したいという、自律的なキャリアを目指し、職業人としての自分自身の価値や意義を見出したい個人が存在しているように考えられる。このような意識の変化を捉えて、組織の役割として、人材育成の強化は一つの方法である。例えば、ホテルサービスに特化した資格だけではなく、茶道や華道といった日本の伝統文化の修得、海外ホテル学校のサマースクールへの参加、留学制度、TOEIC Program導入などの機会を増やし、今以上に、個人スキルの向上を積極的に組織が推進することによって、熟練したサービススキルの高い人材を多く輩出することができれば、サービスの付加価値の向上にも繋がる。しかし、一方でこうした取り組みは、サービススキルの高い人材の流動化をもたらす可能性が高くなると考えられるが、自律的なキャリア意識が芽生えているホテル業の現状や近年の働き方から考えても流動化を

止めることは難しい、であれば、熟練したサービススキルの高い人材の流動化を促すことがホテル業全体の価値創造を生み出すことができるのではないだろうか。

今回の分析を通じて、本研究の独自性は、今後の当該業界の人材確保や定着率などを考える上で、ホテル業に従事する人材のキャリア意識を示した。分析結果から人材の流動化の要因として、少なからず自律的キャリアがホテル業界の中に根付いてきていることを明らかにした点である。

最後に本研究の課題を述べておきたい。ホテル従業員のキャリアに関して、初期・中期キャリアに焦点を絞り、もう少し深く分析する必要がある。また、人的資源管理施策の視点での検討がなされていないため、結果においては不十分な点は否めない。今後は、これらを含めて分析を行い、それに加えて外資系ホテルや老舗ホテル、また国際比較の調査を行うことで、より精度を高め、本研究の分析結果に関する一般化の可能性を検討していきたい。

<引用文献>

飯嶋好彦 (2011)『フル・サービス型ホテル企業における女性の人的資源管理』学文社。

上野山達哉・山下勝 (2002)「ホテル産業におけるキャリア形成と人的資源管理」『経営行動科学学会年次大会：発表論文集』(5)、pp.53-54。

上野山達哉・山下勝 (2013)「ホテルワーカーの職業的コミュニティとキャリア形成」(金井壽宏・鈴木竜太編著『日本のキャリア研究：専門技能とキャリア・デザイン』白桃書房、第6章所収)。

太田肇 (2011)『承認とモチベーション－実証されたその効果』同文館出版。

呉美淑 (1997)「従業員の教育訓練参加の影響要因に関する研究－ホテル業界の経営形態による差を中心として－」『三田商学研究』40(5)、pp.69-87。

中村明 (2010)『日本語語感の辞典』岩波書店。

- 花田光世・宮地友紀子・大木紀子（2003）「キャリア自律の新展開」『一橋ビジネスレビュー』51(1)、東洋経済新報社、pp.6-23。
- 平野光俊（1999）『キャリア・ドメイン－ミドル・キャリアの分化と結合』千倉書房。
- 藤村和宏（2011）「サービスのブランド価値が従業員に及ぼす影響に関する考察：ブランド価値を駆動因として形成される市場と組織を結ぶ好循環の可能性について」『香川大学経済論叢』83(4)、pp.29-92。
- 山本寛（2007）「組織従業員のHRM認知とリテンションとの関係：キャリア発達の観点から」『産業・組織心理学研究』20(2)、pp.27-39。
- 山本寛（2009）『人材定着のマネジメント－経営組織のリテンション研究』中央経済社。
- 若林満（1988）「組織内キャリア発達とその環境」若林・松原敏浩編『組織心理学』福村出版。
- Arthur, M. B. & Rousseau, D. M (1996). *The Boundaryless Career: A New Employment Principle for a New Organizational Era*, Oxford University Press.
- Briscoe, J. P., Hall, D. T., & Frautschy DeMuth, R. L. (2006) “Protean and boundaryless careers: An empirical exploration” *Journal of Vocational Behavior*, 69(1), 30-47.
- Blader, S. L. & Tyler T. R (2009). “Testing and extending the group engagement model: Linkages between social identity, procedural justice, economic outcomes, and extra role behavior” *Journal of Applied Psychology*, 94(2), 445-464.
- Cohen, L. & M. Mallon (1999) “The transition from organizational employment to portfolio working: Perceptions of ‘boundarylessness’”, *Work, Employment and Society*, 13, (2), 329-352.

- Dex, S., Willis, J., Paterson, R. & Sheppard, E. (2000) "Freelance workers and contract uncertainty: The effects of contractual changes in the television industry", *Work, Employment and Society*, 14(2), 283-305.
- Granger, B., Stanworth, J and Stanworth, C. (1995), "Self-employment career dynamics: The case of 'unemployment push' in UK Book-Publishing", *Work Employment and Society*. 9(3), 499-516.
- Hall, D. T. (1976). *Career in organizations*. Glensview IL: Scott, Foresman.
- Hall, D. T. (2002). *Careers in and out of organizations*. Thousand Oaks, California: Sage.
- Hall, D. T. (2004) "The protean career: A quarter-century journey" *Journal of Vocational Behavior*, 65(1), 1-13.
- Jones, C. (1996) "Careers in project networks : The case of the film industry", in Arthur, M. B. and D. M. Rousseau eds., *The Boundaryless Career: A New Employment Principle for a New Organizational Era*, New York: Oxford University Press.
- Parsons, F. (1909). *Choosing a vocation*. Boston: Houghton-Mifflin.
- Saxenian, A. (1996) "Beyond boundaries: Open labor markets and learning in Silicon Valley", in Arthur, M. B. and D. M. Rousseau eds., *The Boundaryless Career: A New Employment Principle for a New Organizational Era*, New York: Oxford University Press.
- Schein, E. H. (1971) "The Individual, the Organization, and the Career: A Conceptual Scheme" *Journal of Applied Behavioral Science*, 7(4), 401-426.
- Smith, H. J., and Tyler, T. R. (1997). Choosing the right pond: The impact of group membership on self-esteem and group-oriented behavior. *Journal of Experimental Social Psychology*, 33(2), 146-170.
- Super D. E. (1957) *The Psychology of Careers - An Introduction to Vocational*

Development. New York: Harper & Brothers.

Tangney, J. P & Fischer, K. W. (Eds), (1995). *Self-conscious Emotions: The psychology of shame, Guilt, embarrassment, and pride*. New York: Guilford Press.

Tyler, T. R. & Blader, S. L (2001) “Identity and cooperative behavior in group”, *Group Processes & Intergroup Relations*, 4(3), 207-226.

大阪学院大学商・経営学会会則

- 第1条 本会は大阪学院大学商・経営学会と称する。
- 第2条 本会の事務所は大阪学院大学図書館内におく。
- 第3条 本会は本学の設立の趣旨にもとづいて、商学、経営学およびこれらに関連する諸科学の研究を促進することを目的とする。
- 第4条 本会は次の事業を行う。
1. 機関誌「商・経営学論集」の発行
 2. 研究会、講演会および討論会の開催
 3. その他本会の目的を達成するために必要な事業
- 第5条 本会の会員は次の通りとする。
1. 大阪学院大学・大阪学院大学短期大学部の専任教員で商学、経営学およびこれらに関連する諸科学のいずれかを専攻または担当する者
 2. 本会の趣旨に賛同し役員会の承認を得た者
- 第6条 会員は本会の機関誌その他の刊行物の配付をうけることができる。
- 第7条 本会には次の役員をおく。任期は2年とし、再選をさまたげない。
1. 会 長 1名
 2. 副 会 長 1名
 3. 庶務および編集委員 5名以内
- 第8条 会長は会員の中から選出し、総長が委嘱する。
副会長は会長が会員の中から委嘱する。
委員は会員の互選にもとづいて会長が委嘱する。
- 第9条 会長は本会を代表し、会務を統轄する。
副会長は会長を補佐する。役員は役員会を構成し、本会の企画・運営にあたる。
- 第10条 会長は役員会を招集して、その議長となる。

第11条 会長は会務執行に必要なとき、会員の中から実行委員を委嘱することがある。

第12条 総会は年1回これを開く。ただし、必要あるときは会長が臨時に招集することができる。

第13条 本会の経費は大阪学院大学からの交付金のほかに、有志からの寄付金、その他の収入をもってあてる。

第14条 各学会の相互の連絡調整をはかるため「大阪学院大学学会連合会」をおく。

本連合に関する規程は別に定める。

第15条 会計は毎年4月1日に始まり、翌年3月31日に終わる。

第16条 本学会則の改正は総会の議を経て総長の承認をうるものとする。

附 則

1. 商学論集は商経論叢の発行を引継ぐものとする。
この会則は、昭和62年4月1日から施行する。
2. 流通・経営科学論集は商学論集の発行を引継ぐものとする。
この会則は、平成6年4月1日に改正し、施行する。
この会則は、平成13年4月1日に改正し、施行する。
3. 流通・経営学論集は流通・経営科学論集の発行を引継ぐものとする。
この会則は、平成20年4月1日に改正し、施行する。
この会則は、平成24年4月1日に改正し、施行する。
この会則は、平成25年4月1日に改正し、施行する。
4. 商・経営学論集は流通・経営学論集および企業情報学研究の発行を引継ぐものとする。
この会則は、平成26年4月1日に改正し、施行する。

以上

大阪学院大学商・経営学論集投稿規程

1. 投稿論文はその内容が商学、経営学およびこれらに関連する諸科学のいずれかに属するものでなければならない。
2. 投稿資格者は、原則として本学商・経営学会の会員に限る。ただし、次の者は役員会の議を経て掲載することができる。
 - (1) 大学院生で指導教員の推薦がある者
 - (2) 本会々員と共同執筆の者
 - (3) 客員教授、非常勤講師ならびに学外者
3. 原稿は次のように区分し、この順序にしたがって編集する。
論説・研究ノート、資料など。
4. 原稿は未発表のものに限り、枚数は原則として200字詰80枚、印刷ページにしてA5判で20ページのいずれをも超えないものとする。これ以上の枚数については編集委員会で検討することがある。
5. 発行は原則として、9月、3月の年2回とし、1回の刷上がりページは原則として120ページ以上とし、原則として年間総ページを600ページとする。
必要な場合は1回増刊することができる。
6. 抜刷は40部を進呈し、特に研究上必要と認められる場合は編集委員会で検討のうえ、200部まで配布する。
7. 投稿され掲載された成果物の著作権は、著作者が保持する。
なお、出版権、頒布権は大学が保持するため、論文転載を希望する場合は、学会宛に転載許可願を提出願うこととする。
8. 投稿された論文の著作者は、当該論文を電子化により公開することについて、複製権および公衆送信権を大学に許諾したものとみなす。大学が、複製権および公衆送信権を第三者に委託した場合も同様とする。
この規程は、平成26年4月1日から適用する。

以上

大阪学院大学商・経営学論集執筆要領

原稿について

1. 原稿用紙は原則として本学指定の200字詰め横書きとする。原稿はコピーではない正本を提出し、必ず原稿提出票をそえること。
2. 欧文はタイプライトまたは活字体でなければならない。
3. できるだけ現代かなづかいと当用漢字を用い、難字は欄外に大書すること。
4. 印刷字体その他印刷上のスタイルなどの指定は、執筆者が原稿に直接朱筆すること。特に数式については留意すること。

脚注について

5. 本文の脚注番号は、たとえば上ツキで3)とし、全体を通じての通し番号をつけること。
6. 脚注文は原稿においては、一括して本文の文末におくこと。(印刷出来上がりでは文字通りの脚注となる。)

図表について

7. 図と表は原稿とは別紙に書いて1枚ごとに番号と執筆者名を記入し、本文中に挿入箇所を指示すること。印刷所に原図作成を依頼する場合は、鉛筆で下書きしたものを用意するか、または適当な方法で書いた見本を添えること。
8. 自分でスミ入れして完成させた原図や写真の場合は、厚手の台紙に貼り付けて希望の縮尺を記入すること。印刷所に原図作成を依頼する場合は、鉛筆で下書きしたものを用意するか、または適当な方法で書いた見本を添えること。

校正について

9. 著者校正は3校までとし、朱筆で記入すること。3校以前でも校正の必

要がなくなれば、校了または責了とすること。

10. 次の場合は、必要経費の一部が執筆者負担となることがあるので特に注意されたい。

ア 校正の際、内容に大きな変更を加えることは認められないが、やむをえず行って高い組み換え料が生じた場合

イ 特殊な印刷などによって通常の印刷費をひどく上まわる場合

欧文原稿について

11. 不透明な用紙の片面に1行あきにタイプライト（黒の印字）すること。

原稿の提出先等について

12. 原稿の提出期限は発行月の4カ月前の月末とする。

13. 原稿の提出先は編集委員あてとする。なお、本学指定の原稿用紙および原稿提出票は図書館事務室で配布する。

以上

平成29年度 大阪学院大学商・経営学会会員

池田 広男	石倉 弘樹	稲田 賢次
小倉 康三	金川 徹	金丸 輝康
加茂 英司	喜田 昌樹	木村 貞子
郡司 健	香坂 千佳子	後藤 晃範
後藤 登	坂根 博	白井 義雄
杉原 淳子	田中 延幸	田中 道雄
テイラー 雅子	照屋 哲男	富澤 秀敏
中野 有	西原 里実	西村 重富
野口 清司	船本 修三	古田 隆紀
松田 良子	三上 磨知	水原 紹
宮田 将吾	森重 喜三雄	山本 浩二

(50音順)

平成29年度 大阪学院大学商・経営学会役員

会 長	石倉 弘樹	
副 会 長	喜田 昌樹	
委 員	池田 広男	加茂 英司
	木村 貞子	後藤 晃範
	杉原 淳子	

執筆者紹介（掲載順）

郡 司 健 （経営学部教授）
加 茂 英 司 （商学部教授）
香 坂 千佳子 （経営実務科准教授）

平成30年3月31日 発行

編集兼
発行人

大阪学院大学商・経営学会

〒564-8511 大阪府吹田市岸部南二丁目36番1号

TEL (06) 6381-8434 (代)

印刷所

大枝印刷株式会社

〒564-0031 大阪府吹田市元町28番7号

TEL (06) 6381-3395 (代)

OSAKA GAKUIN UNIVERSITY

REVIEW OF COMMERCE AND BUSINESS ADMINISTRATION

VOL. 43, NO. 2

MARCH 2018

CONTENTS

ARTICLE

- Takeshi Gunji** 1
Theoretical Changes of the Viewpoint of Balance Sheet
- Eiji Kamo** 33
How to Evaluate Correlations in Social Science
- Chikako Kousaka** 47
Research on employment issues of hotel industry
– Analysis of hotel employee’s career awareness –

OSAKA GAKUIN UNIVERSITY
ACADEMY OF COMMERCE AND
BUSINESS ADMINISTRATION