

資産會計論

清 水 宗 一 著

資 産 会 計 論

——資産の費用化に関する研究——

東 京 森 山 書 店 発 行

＜著 者 略 歴＞

1924年 神戸市に生まれる
1951年 旧神戸経済大学（現神戸大学）卒業
1956年 同大学研究科（旧制）期間終了
1967年 関西大学商学部教授（現在に至る）
1975年 大学院博士課程・前期・後期・講義・演習担当教員資格（個別）審査合格（文部省・大学設置審議会）

主要著（訳）書（発行順）

「商業会計」（ミネルヴァ書房）
「経営財務と財務計画」〔訳〕（税務経理協会）
「資産原価配分論」（森山書店）
「企業内部財務論」（森山書店）
共著・共同執筆・その他省略

著者との協定
により検印を
省略致します

資 産 会 計 論

1980年6月30日 初版発行

著 者 ©^し清 ^{みず}水 ^{そう}宗 ^{いら}一

発行者 菅 田 直 実

発行所 有限 森 山 書 店 〒 101 東京都千代田区神田小川町
会社 1-3 小川町ビル
電話 東京 (03) 293-7061 (代表) 振替口座 東京 8-32919

落丁・乱丁本はお取りかえします

印刷・誠之印刷 製本・永沢製本

序

本書は、会計上の資産のうちの費用性資産（非貨幣的資産）を取り上げて、費用性資産が費用となっていく過程を説明することを主題とするものである。それゆえ、資産会計の全般にわたる課題に応答しようとするものではない。その意味で、「資産の費用化に関する研究」という副題が本書の内容を端的に表わしている。

周知のように、企業がその経営活動に必要な資本を、自己資本または他人資本の方式で調達すると、現金・預金のような資産を取得する。また、販売取引を行って、実現収益の対価を受け取ると、現金・売掛金・受取手形等の資産を取得する。これらは貨幣性資産である。ところが、企業内で使用する目的で、また、他の企業へ転売する目的で、あるいは、所有することによる効益を得る目的で、対価を支払うことによって、棚卸資産・設備資産・無形固定資産・繰延資産のような資産を取得する。これらが費用性資産である。貨幣性資産会計の領域では、論究するにたる問題点は比較的少ない。これに対して、費用性資産会計の領域では、「資産の費用化」いわゆる「資産原価配分、費用配分」という問題がある。すなわち、この資産は、資産に内在している用役潜在性の減少につれて、すでに費用化した部分と、まだ費用化しない部分とになっていくために、この領域には説明すべき複雑な問題が存在する。

企業利益は、収益が費用を上廻る余剰である。ある会計期間に帰属させる収益の測定の問題は意見の不一致が少ないのであるが、原価の期間配分、費用の期間配分は、意見の対立も多く、会計理論上の基本的な課題である。

本書は、上述のように、費用性資産が損益計算上の費用と、期末貸借対照表価額とになる過程を説明することを主題とする研究である。それゆえ、各部において取り上げている個々の問題を、そのものとして説明することに本来の意図があるのではない。すべての問題を、費用性資産の費用化という統一的観点から一元

的に解明しようとするのが、本書の意図するところである。そして、筆者は、考察の対象を、財務会計の分野に限っており、原価管理会計の分野の問題を取り扱わないことを、お断わりしておく。

さて、本書は、次のようにして構成されている。

第1章から第4章までは、第1部を構成し、そこでは、「費用性資産の費用化の基礎」という問題を取り扱い、第2部以下の展開のための基礎的な諸問題の考察にあてている。第1章では、会計の基本的慣習がどのようにして成立したか、そして、近代的な発生主義がどのようにして成立したかを考察した。第2章では、まず、初期の会計公準論を顧み、次に、損益計算重視の時代を背景とした基礎概念論や会計公準論の発展をとらえ、さらに、会計公準論や基礎概念論の再検討の動向を考察し、終りに、筆者における基礎的前提の体系を明示した。第3章では、考察の重点を用役性の見地に立つ資産概念の領域にしぼって、資産概念の発展の過程を究明しつつ、資産概念と会計理論との対応についての私の考え方を示した。第4章では、費用概念の分析から出発して、棚卸資産・設備資産原価の費消、他の資産的費用項目の費消を総論的に考察し、原価配分もしくは費用配分と評価との関係についての私自身の考え方を示した。

第5章から第7章までは、第2部を構成し、そこでは、「棚卸資産の費用化」という問題を取り扱っている。棚卸資産の費用化は、費用性資産の費用化の一面であるから、第2部は本書の重要な一つの柱を形成する。すなわち、第5章では、ヨーロッパにおいて、棚卸資産の低価評価慣習がどのように史の変遷を迎ったか、また、一般商品勘定および原価配分思考がどのようにして成立したか、また、それらがアメリカへどのようにして伝播したかを概観した。第6章では、棚卸資産原価の当期払出品原価と期末棚卸品原価とへの配分の方法、期末棚卸品原価の下向きの調整および上向きの調整という問題を取り上げ、私自身の考え方を示した。第7章では、配分方法論と期末棚卸品原価調整論についての主要な学説を発展的に考察し、その類似点と対立点を示した。

第8章から第11章までは、第3部を構成し、「設備資産の費用化」という問題を取り扱った。設備資産の取得原価は、減価償却という手続を通じて、費用化し

た原価分と、まだ費用化しない原価分とに配分される。この意味において、減価償却を語ることは、とりまなおさず、設備資産の費用化を語ることとなる。第8章では、ヨーロッパにおいて、減価償却が萌芽的に生成して、減価償却制度が漸次普及する一般的な状況はどのようなものであったか、また、アメリカにおける減価償却制度の成立事情はどのようなものであったかを概観した。第9章では、減価償却の性格をどのように理解するかに関する諸学説を検討したのち、私見を展開した。さらに、伝統的な減価償却理論における減価償却方法論の内容、および用役価値的減価償却理論における減価償却方法論の内容を解明して、その意味するものと、それぞれの理論のもつ限界とについて考察した。第10章では、価格変動との関連における減価償却費の調整を取り上げた。そして、アメリカにおける動向に限定し、まず、再評価消極論の展開の跡を辿り、次に、減価償却に限定した部分的調整論の発展傾向、および包括的調整の一環としての減価償却調整論の発展傾向を吟味して、それらの理論の意義とその限界について考え、終りに、調整に関する私自身の考え方を示した。第11章では、第9章の補章として、減価償却の第2次的過程である減価償却の財務的機能を検討し、若干のドイツ的見解を批判的に考察することを通して私見を示した。

第12章と第13章とは、第4部を構成し、そこでは、「資産的費用項目の費用化」という問題を取り扱った。第12章では、無形固定資産といわれるもののうち、学説の対立する暖簾を取り上げ、償却積極論の根拠と償却消極論の根拠とを検討し、暖簾を償却して費用配分しなければならないゆえんを示した。第13章では、一般に繰延資産といわれているもののうち、創立費、資本調達費、研究費および開発費を取り上げ、これらが資産に計上されて、費用配分されなければならないとする私見を展開した。

本書は、さきに述べた問題意識の下に執筆したが、可能な限り歴史的発展的考察方法をとることにした。歴史と理論と実践性とは、本書のテーマを追求しつづける過程において私の念頭から去ることがなかった。もちろん、私の能力の不足のために、意図した目標を必ずしも十分に達成できたとは思っていない。また、通説と異なる私見をしばしば表明しているために、思わぬ過誤をおかしているか

もしれない。この未熟な研究をいっそう深めることは今後の宿題であるが、読者諸賢の好意あるご教示を賜わって補完を期したいと念じている。

顧みると、本書の前身である『資産原価配分論』の改訂版を公刊しようと考えて書店と話し合ったのは、ずいぶん前のことであった。しかし、私自身の学問上の関心がドイツ的企業財務論の領域に傾き、別著『企業内部財務論』の公刊を行うという多年の宿題を仕上げる必要もあったために、先にまとめなければならなかったかもしれない本書の著述が後廻りになった。ところが、相当な年月がたつと、基本的な考え方は変わっていないとはいえ、別種の文献・資料も検討したいという意欲が生じ、旧著の全面的な書き改めを行う結果になったため、書名も改めることにした。このようにして、本書は、旧著の論旨を要約した部分と、旧著公刊以後に発表してきた論文のうち本書のテーマに関係ある論文に加筆した部分とを母体とし、これに新たに執筆した論稿を付加して編成されている。その照応関係は各章の序説のあとに注記した。

本書がともかくこうしてまとめられたのは、多くの方々のご好意の賜である。今は亡き恩師・故山下勝治先生、ならびに、拙稿の学会誌への発表をしばしば推奨された故渡辺進先生に対して深い感謝の意を表する。また、本書の早期の出版を慫慂された植野郁太教授、ならびに、旧著についてご忠言を寄せられた山榊忠恕教授には厚く感謝の意を表する。加えてこの場をかりて、共同執筆等の共同作業のさいにご厚情を賜わった数多くの先学・同学の方々、ならびに、日頃ご好意を寄せて下さる同僚諸氏にも心から感謝の意を表したい。なお、本書の公刊にさいしてご高配を頂いた森山書店社長菅田直実氏と、小梅弥一氏および菅田直文氏に対して厚くお礼申し上げ、長い社史を有する同書店の発展を祈る。

1980年 新緑

清水 宗

目 次

第1部 費用性資産の費用化の基礎

第1章 会計の基本的慣習の成立	3
I 序 説	3
II 貨幣的測定の成立	4
III 企業実体の成立	6
IV 継続企業と会計期間の成立	11
V 近代会計の誕生	18
VI 要 約	23
第2章 基礎概念論の発展	25
I 序 説	25
II 初期の会計公準論	26
III 動的基礎概念論の展開	27
IV 基礎概念論の再検討	38
V 要 約 と 結 論	45
第3章 資産概念の発展	49
I 序 説	49
II 用役性の見地に立つ資産概念	50
III 資産概念と会計理論	56
IV 結 論	62
第4章 費用性資産の費消	65
I 序 説	65

II 費用概念	66
III 資産原価の費消	70
IV 資産的費用項目の費消	74
V 資産の原価と価値	76
VI 結 論	81

第2部 棚卸資産の費用化

第5章 棚卸資産会計の歴史的成立	85
------------------	----

I 序 説	85
II 棚卸評価思考の普及	85
III 棚卸資産原価配分の認識	94
IV 配分方法の成立	103
V 要 約	108

第6章 棚卸資産原価の費用化	111
----------------	-----

I 序 説	111
II 継続記録法と棚卸計算法	112
III 配分方法論	115
IV 期末棚卸資産原価の調整論	120
V 棚卸資産の時価評価	125
VI 結 論	129

第7章 棚卸資産原価の費用化に関する諸学説	131
-----------------------	-----

I 序 説	131
II 配分方法をめぐる諸問題	131
III 期末棚卸資産の評価	148
IV 要 約	160

第3部 設備資産の費用化

第8章 減価償却制度の成立	167
I 序 説	167
II 減価償却の萌芽的生成	168
III 19世紀における減価償却の推移	172
IV 20世紀における減価償却の成立	182
V 要 約	189
第9章 設備資産原価の費用化	193
I 序 説	193
II 減価償却の性格	194
III 伝統的な減価償却理論	202
IV 一応の要約	221
V 用役価值的減価償却理論	223
IV 要約と結論	248
第10章 減価償却費の調整	251
I 序 説	251
II 再評価消極論	252
III 部分的調整の減価償却調整	257
IV 包括的調整の中での減価償却修正	266
V 結 論	277
第11章 減価償却の財務機能	279
I 序 説	279
II 減価償却の財務的性格	279
III 減 価 償 却 資 金	284
IV 結 論	288

第4部 資産的費用項目の費用化

第12章 暖簾の費用化	293
I 序 説	293
II 暖簾償却積極論	294
III 暖簾償却消極論	301
IV 結 論	310
第13章 繰延資産の費用化	313
I 序 説	313
II 創立費の償却	315
III 資本調達費の償却	317
IV 研究費および開発費の償却	321
V 結 論	332

第 1 部 費用性資産の費用化の基礎

第1章 会計の基本的慣習の成立

I 序 説

本書は、費用性資産の費用化に関心の中心にすえている。いうまでもなく、費用性資産の費用化は単純に機械的に行われるものではなく、人為的なものであり、また、種々の慣習や前提によって支配されているので、基本的な会計慣習を解明することから出発して、費用性資産の費用化の問題に接近しなければならない。

ところで、基本的慣習も会計原則や会計理論と同様に、有用であることを経験によって知った実践の中から練り上げられて成立してきたものであるから、後日、基本的慣習として学者や権威ある団体によって正式に表明されたものを事実上表示した、近代財務会計の根底にあるものが、どのようにして成立したかというところを探ることは興味のある課題である。

このことに関連して、かつてAAAは『会社財務諸表会計諸概念および諸基準(1948年改訂版)』において会計基準が次の五つの基礎的な諸条件および諸仮定の体制中に具現されていることを指摘した。

すなわち、(a)利益を目的とする企業実体、(b)継続企業としての営業活動の継続性、(c)会計上の発生主義、(d)期間の報告の必要性、(e)株主的見地からの財務諸表⁽¹⁾の作成である。

この所論が、正しいにせよ正しくないにせよ、企業実体、企業実体の継続性および会計期間が相互に関連しながら会計制度の基礎を形成してきたこと、また、企業実体の継続性や会計期間の成立の歴史的過程において、発生主義や財務諸表の作成が関連してきたことが十分想像されるのである。

そこで、この章では、⁽²⁾貨幣的測定や企業実体という基本的慣習がどのようにして成立したか、また、どんな刺激的要因に促されて企業実体の継続性という基本的慣習が成立したか、また継続企業の慣習からどのようにして会計期間という慣

習が成立したか、そして、これらの基礎の上に近代会計が誕生する過程はどんなものであろうか、を概略考察してみようと思う。

- (1) AAA, Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements and Preceding Statements and Supplements, 1957, p. 103. 中島省吾訳編『増訂・AAA 会計原則』(昭39. 中央経済社刊) 68ページ。
- (2) 本章は、拙稿「会計の基本仮定の成立」(『企業会計』第22巻・第5号, 昭45. 5.), 「財務会計の基礎にあるもの」(関学・会計学研究室編『現代会計の基本問題』第3章, 昭53. 中央経済社刊, 所収) に加筆。

Ⅱ 貨幣的測定の成立

貨幣的測定が会計の記号として利用されるに至った方法あるいは時代については、不詳である。このことに関して、ギルマンによると、ローマ時代の奴隷制度における主人と奴隷との関係には、物財ではなくて貨幣によって記録を保持するという概念があったのであり、主人と奴隷との間の一連の取引は、必然的に貨幣によって商取引を考える習慣の出発点をなしたのであろうと想像されている⁽¹⁾。しかし、グラマン (J.-H. Vlaemminck) によると、ローマ帝国の崩壊に続く数世紀には、単一の通貨が使用されていたのではなく、8世紀のヨーロッパには、管理も保証もない貨幣工場が無数に散在していた。その後、14世紀のフランスでは、王が財政困難に陥るたびごとに貨幣を回収して鑄造し直したから、ジャン2世王の統治下では、リーヴル貨幣は数十回も価値が変動したといわれる。鑄造技術がまづいうえに、純分と価値の改変、貨幣相互間のむら、統治者たちの異なる貨幣の多量の流通などの諸要因のために、実在貨幣のほかに計算貨幣が作られた。それゆえ、真の共通の価値尺度は計算貨幣であった。計算貨幣で示される正金貨の相場は王によって決められていた。商取引の結末は二重の操作を必要とした。すなわち、計算貨幣での商品の価格の決定と、勅令によって決められた相場で、計算貨幣と同じ価値を示すある量の実在貨幣での再受払いとである⁽²⁾。

そんなわけで、当時の会計担当者の職務は非常に複雑で、責任が重かった。彼らは貨幣が偽物でないことを確かめつつ、その数を注意深く数えなければならなかったばかりでなく、また、両替業務を行いつつ計算貨幣としての価値を算定しな

(2)
ければならなかった。

それにしても、リトルトン⁽²⁾は、中世における商業の発達⁽²⁾が、貨幣的測定の慣習の生成にとって重要性を持っていたと見ているように思われる。彼によると、物々交換はまもなく、あまり複雑すぎて、古い基礎に基づいて正しく判断されないようになった。実際の消費はあまり遠方すぎたし、また、財貨があまりに多種類であったために比較できなかった。それゆえ、過去の交易の判断の可否を確めるものとしての簡略な利益見積りにおいて用いられるに足るだけ、異なる要素を同質化するための共通の計算尺度の必要性が現われた。商人が次の二つの制度を結合しはじめた中世において、この重要な進歩的な方法が講じられた。二つの制度の一つは、異なる財貨や異なる貨幣を、単一の貨幣価格の制度に換算しうる手段である勘定の標準的貨幣であり、もう一つは、完了した取引と未完了の取引との両方を、参照および一覧のために配列する手段である体系的な記録の制度である。これらの二つの制度は、種々の受け入れた財貨と提供した財貨とを、貨幣価格の総計として数量的に表現することを可能にすることによって、利益を数量的⁽³⁾な言い方で表現することを可能にしたといわれる。

貨幣的測定が会計の慣習として認識されるに至った時代を、ローマ時代とみるか中世とみるかの問題は、複式簿記の起源をローマ時代における代理人簿記に求めるか、⁽⁴⁾中世のイタリアにおける資本主簿記に求めるかの問題に関係しているように思われてならない。その点についてどちらの説にくみするにしても、一般的に言って、貨幣的測定または貨幣的概念の成立の基礎として、交換の手段および価値の蓄積として、適当な計算単位として貨幣それ自体が認容されることが先行しなければならない。貨幣それ自体の認容があって、そのあとで、財産、用役または権利といった異類の項目を、あたかもそれらが全く同質のものであるかのよう⁽⁵⁾に、算術的に操作できる貨幣価値に転換することが正当で、かつ有用であるという会計に含蓄されている慣習が成立してくると考えられる。

(1) S. Gilman, *Accounting Concepts of Profit*, 1939, pp. 40~41. 久野光朗訳「ギルマン会計学(上巻)」昭40. 同文館刊, 52~53ページ。

(2) J. -H. Vlaeminck, *Histoire et Doctrines de la Comptabilité*, 1956, pp. 55~57.

(3) A. C. Littleton, "Contrasting Theories of Profit," *A. R.*, Mar. 1936, p. 11. なお、この論文の

内容については、宇南山英夫稿「リトルトン教授の利益概念」(『産業経理』第21巻・第4号)で論及されている。

- (4) 複式簿記の起源については、議論の多いところである。一説によると、会計は少なくとも、古代ローマに遡ることができ、cicero という人の文言が指摘するように、そこでは会計はすでに職業となっていた。教育を受けた奴隷が彼らの主人の財産の勘定を記入し、また、複式簿記組織を十分に入念に作っていたという (Society Acquires Rare Treasure, "The Oldest of Treatises on Accounting," Bulletin of The Business Historical Society, Vol. I, No. 4, Dec. 1926, p. 9.)。なお、起源説については、小島男佐夫著『複式簿記発生史の研究』(昭36、森山書店刊)第1章に詳細な研究がある。
- (5) A. S. Carrington and G. B. Battersby, Accounting Concepts · Systems · Application, 1967, p. 33.

Ⅲ 企業実体の成立

次に、企業実体について考えよう。古代における国家や独立都市の存在をもって実体という観念の古さを立証することもできるとされる⁽¹⁾し、ギルマンのよう
に、ローマ時代の奴隷制度における主人と奴隷との関係にすでに、資本主関係から独立した別個の実体という概念があったという解釈を下すものもある。彼によると、奴隷の個人的観点を通じて初めて会計の実体慣習が生き生きとした真実らしいものになるのであり、ローマの奴隷とその主人との関係は、あらゆる複式会計の基礎をなす責任の設定と解除の概念を暗示しているといわれる⁽²⁾。しかし、このように遠い過去に遡って、企業実体の原型があったと解釈するよりも、中世における商業の発達を背景として実体の原型があったと解釈するほうが、首肯されやすい。われわれは、生活の事実としての実体が中世に存在していたことに注目したい。ここに言う生活の事実としての実体とは、中世の三大組織体である教会、ギルドおよび都市を指す。リトルトンによると、教会、ギルドおよび都市はいずれも一つの独立した実体であった。共通の教義によって結びつけられた人々は、単なる員数の合計そのもの以上のある統合を各々感じたし、職業上相互の利益のために結びつけられた人々は、自分たちを結びつけている組織が一つの実体であることを感じたし、また、中世の自治都市が出現したとき、人々は個々の市民の他に都市という実体を知った⁽³⁾。

15世紀ごろにはもう団体的な理念が教会の中に発展していたのであり、それが