

資産の分類とその會計學的意義

飯野利夫

- はしがき
- 一 金錢資産と非金錢資産
 - 二 金錢資産・販賣資産及び使用資産
 - 三 流動資産と非流動資産
 - 四 資産分類における財産計算的思考
 - 五 會計における貸借對照表的觀點と損益計算書の觀點
 - 六 損益計算的資産分類
- むすび

はしがき

貸借對照表の借方項目 (Aktiva)、すなはち資産 (Assets, Vermögen, Gegenstände, Werte) は、これまでいろいろに分類されて來たし、現在でもいろいろの分類が行はれてゐる。それら分類方法のうちの主要なものを見て、その背後にある會計思考を考へるとともに、さ

らにすすんで、損益計算重視の考へ方が、たんにわがくにのみならず、歐米の學界でも一般的傾向となつてゐる今日、そのやうな分類がはたして十全なものといひ得るか否か、さらにそのやうな觀點から、貸借對照表の項目はどのやうに分類し、また貸借對照表はどのやうに理解すべきか。本稿はこれらの諸點をあきらかにするためにかかれたものである。

一 金錢資産と非金錢資産

ドイツの貸借對照表論争 (Bilanzstreit) について、これに對する積極的な意見をまず最初に公にしたのは、周知のやうに、一八七三年一月三日のドイツ帝國高等裁判所の判決である。この判決は貸借對照表論争のきつかけを作つたドイツ普通商法 (Das Allgemeine Deutsche

Handelsgesetzbuch)の第三十一條第一項にいはゆる「それら(財産目録および貸借対照表——筆者註)を作成する時にそれら(すべての財産および債権——筆者註)につけべき価値」(die Werte, welcher ihnen zur Zeit der Aufnahme beizulegen ist)を「現在の客観価値」(gegenwärtige objektive Werte)であると、評價すべき財産はすべてこのやうな基準によつて評價すべきことを主張した。すなはちここでは、財産は評價を要するものと、評價を要しない金銭(Geld)の二つに分けられるだけであつて、金銭以外の、評價を要するものはすべて一律に考へられてゐるとみるべきである。

それでは何故このやうな考へ方がとられたのであらうか。それは今日まですでに多くのひとびとによつて指摘されてゐるやうに、取引の安全、債権者の保護を目的としてのことである。債権者にとつて必要なのは、現に企業が所有する財産がいくらで取得されたか、あるひはまた現在どのやうな具體的形態をとつてゐるかといふことではなくて、企業財産がどの程度債務辨済のために役立つちうるかといふことにほかならない。ところが企業の所

資産の分類とその會計學的意義

有する財産にはそのまま債務の辨済に役立つものと、取立もしくは賣却によらなければ、よくその目的を果し得ないものとの二つがある。このやうにいはゆる客観価値説のもとでは、財産評價といふ立場から財産を金銭資産と非金銭資産、もしくは評價必要資産と評價不要資産との二つに分類してゐることになる。

さらにこの場合注意すべきは、このやうな考へ方によれば、「現在の価値」といふのが、「その財産から得らるべき価値」(zu dem sich hieraus ergebenden Werte)であつてみれば、そこでは本來賣却を目的とするものは勿論、使用を目的とするものについても一律に貸借対照表作成日の換貨価値(Realisationswerte)を問題にしてゐるといふべきである。このやうにそこでは評價についていはゆる解散基準(Liquidationsprinzip)がとられてゐることからみて、このやうな資産の分類はその背後に企業の解散を豫定してゐることになる。⁽¹⁾

二 金銭資産・販賣資産及び使用資産

ところがドイツでは企業における資本の有機的構成の

高度化および會計計算に對する經營的自覺によつて加へられつゝあつた客觀價值説への反省は、普佛戰爭の結果、ドイツの經濟社會をおそつたインフレーションに促進されてようやく表面化して來た。すなはち企業内に近代技術が導入されるにおよんで設備資産が次第に増大し、また企業資産が多くなり、このやうに企業資産が量的にも質的にも變化してくると、客觀價值説の豫定するやうに個々の資産を逐一、客觀價值によつて評價することが困難または不可能になつたこと、當時の大企業である鐵道企業では法律の豫定する支拂能力もしくは純資本の計算よりは、損益の計算に重大な關心をもつにいたつたことおよび一八七三年のインフレーション時に客觀價值によつて評價すると、企業經營者の豫想に反して巨大な利益が計算されるにいたつたことなどがこれである。ここにおいて客觀價值説の豫定する債權者の立場に代つて、財産の所有目的もしくは企業の立場から財産を分類すべしとする、いはゆる主觀價值説が主張されるにやうになつた。⁽²⁾

はじめこの考へ方はシェフラー(Hermann Schefler)

によつて主張せられ⁽³⁾、のちにシモン(Dr. Hermann Veit Simon)によつて醇化された⁽⁴⁾。こゝでも財産は客觀價值説とおなじく、まず評價を要しない金錢資産と評價を要するものとの二つに分けられる。しかし客觀價值説では評價不要資産をすべて一律に考へてゐたのに對して、こゝではそれは販賣財産(Veränderungsgegenstände)もしくは取引財産(Verkehrgegenstände)と使用財産(Gebrauchsgegenstände)もしくは設備財産(Anlagegegenstände)との二つに分けられる。このやうに主觀價值説の擡頭とともに、ドイツでは經營者もしくは經營の立場からする資産分類がこゝろみられたことは注意しなければならぬ。

三 流動資産と非流動資産

それではアメリカではどうであらうか。アメリカでは資産を流動資産(current assets)、固定資産(fixed assets)および繰延勘定(deferred charges)の三つに分けることが今日ではひろく行はれ、これがそのままわがくにの學界にもうけつがれてゐる。アメリカでは何時ごろ

からこのやうな分類が行はれるやうになつたかは、かならずしもつまびらかではない。しかし、一九一七年アメリカ聯邦準備局 (the Federal Reserve Board) が示した貸借対照表では、このやうな三分法がとられてゐることだけは事實である。アメリカでは一八七〇年代にニューヨーク帝國輸入銀行頭取ジェームズ・ピウエル氏 (James Buel, President of the Importers and Traders National Bank of New York City) が單名手形 (single name paper) による融資の方法をみとめてからこれがひろく行はれた。このやうな方法による融資を申込みれると、銀行は、申込先の信用状態を分析・調査するために、貸借対照表その他財務書類の提出を求めた。この場合提出する書類について、各州の銀行協會や全國銀行協會が一應の雛型を會員銀行に示したことも一再ではなかつた。さききのべた聯邦準備局の貸借対照表もまたこのやうな事情のもとに示されたものである。

それではそこで資産がそのやうに流動・固定・繰延の三つに分けられてゐるのは、どのやうな理由によるのであらうか。またこれら三つのものは、みなおなじ意味を

資産の分類とその會計學的意義

もつものとして考へられてゐたのか、それともあるものを他のものから區別するために、とくにこのやうな分類が行はれたのであらうか。これが問題である。

アメリカでは一九二〇年代の末期にいたるまで、企業の營業資金は、多く短期信用でまかなはれ、またほとんどすべての企業は、一年をもつて一事業年度としてゐたやうである。そこで銀行は融資の申込をうけると、次の事業年度中に支拂ふべきものと、ただちに支拂にあてもしくはその期間中に回収されるものとを比較して、その多寡、大小をもつて、依頼會社の支拂能力測定のための資料の一つとせんとした。ここにおいて、負債はまず次の年度中に返済すべきものと、しからざるものとの區別され、資産もそれに對應して二つに分けられる。

負債は流動負債と固定負債とに分けられ、流動負債の支拂の財源としてまず流動資産が考へられる。このことはアメリカでは流動資産と流動負債の差額としての運轉資本 (working capital) の大いさや流動資産と流動負債との比率としての流動比率 (current ratio) が資金の流動性、とくに支拂能力測定の場合に、他のものよりもよ

り重要視されることからみてもあきらかである。

このやうにアメリカ流の資産分類は、まず次の事業年度中に返済すべきか否かによつて負債を分類し、それと同一基準をもつて (on the same basis) 資産を分類せんとするものやうである。しかもそこで重要なのは資産を流動負債に見合ふ部分としからざる部分とに分けることである。しかしそれにしても、非流動資産 (non-current assets) をさらに固定資産と繰延勘定とに分けるのはどのやうな理由によるのであらうか。ここに繰延費用とは、具體的には前拂費用と繰延資産をいひ、これらはいはゆる發生主義の適用もしくは費用の期間的平準化の思考にもとづいて生じた、會計上の資産で、金銭價值 (cash value) をもたぬことがこの種資産の一つの特色である。とすれば、ひとしく非流動資産と稱せられるものなかにも、金銭價值をもつものともたぬもの、したがつて債務辨済のために役立つものとそのためには全く無力なものがあることを知らなければならぬ。これが非流動資産をさらに二つに分けて、資産を流動、固定および繰延と三分するにいたつた理由のやうに思はれる。

四 資産分類における財産計算的思考

以上のべたのが、今日まで資産の分類についてのべられ、または現に主張されてゐるおもなものである。すでにのべたやうに、金銭資産と非金銭資産に分ける客觀價值説の分類および流動資産と非流動資産とに分けるアメリカ的な分類はみな、債權者の思考、具體的には支拂能力の測定にその源を發してゐる。

もつとも兩者の考へ方は全くおなじではない。すなはち、ひとしく債務辨済を豫定するとはいへ、一つは資産に區別をみとめないのに反して、他はその内部において、さらにいくつかのものに分けてゐる。客觀價值説のもとでは、すでにのべたやうに、企業の全面的解散を前提として支拂能力を測定する。これに對して、比較的短期間のうちに代金が回収せられ、したがつて通常の營業過程において債務の辨済に役立つもの、しからざるものとを區別するアメリカ流の分類方法のもとでは、繼續企業 (going concern) を前提とし、そのもとにおける支拂能力の測定を想定してゐる。このことはそれが金銭

價值をもたない繰延勘定をみとめそれに資産性を與へてゐる點にもつともはつきりしたかたちであらはれてゐる。いふまでもなく、このやうなものは繼續企業を前提としてはじめて成立しうる概念だからである。

このやうに一方では企業の解散を前提とし、他方では企業の繼續を豫定するといへ、ともに債權者の意識にささへられ、支拂能力の測定をその背後に豫定してゐる點ではいささかも異るところはない。しかも支拂能力は企業の解散を前提にせよ、また繼續を前提にするにせよ、何れの場合にも、財産にかかはらしめて計算されるのであつてみれば、これらは財産計算的な資産分類といふべきである。それでは主觀價值説による資産の分類はどうであらうか。

主觀價值説ではすでにのべたやうに、資産は販賣財産と設備財産との二つに分ける。しかも主觀價值説がとなへられるにいたつたのは、客觀價值説に對する批判、より具體的には、從來すべての資産に劃一的に適用されてゐた劃一的財産評價基準に對して、從來の基準のほかに、減價償却といふ又一つあたらしい基準を提唱するた

資産の分類とその會計學的意義

め、さらには、當時、一部の企業において行はれてゐた減價償却といふ會計手續の合理性をうらづけるためであつた。このやうにこのやうな主張の行はれるにいたつたのが、財産評價を想定してのことであつてみれば、まへにあげた方法とはちがつて、表面的には經營的思考にささへられてゐるとはいふものの、會計學的には、債權者の思考にささへられた他の二つのものとおなじやうに、財産計算の分類といふことが出来るやうに思はれる。

このやうにこれまでひろく行はれてゐる資産分類に關する方法は多く財産計算的思考にささへられ、あるひは資産と負債、ときには資産だけを問題にするといふ意味において、すぐれて貸借對照表であるといふことが出来るであらう。ところが企業における資本の有機的構成の高度化は、ドイツでは第一次世界大戦後の經營合理化、アメリカでは一九二九年の大恐慌による投資家の保護、わが国には第二次世界大戦後の會計學のアメリカナイズ、具體的には企業會計原則の發表と相俟つて、企業會計もしくは會計學の様相を一變せしめた。すなはち會計計算では貸借對照表的觀點 (Balance sheet view-

point) 及び損益計算書の觀點 (profit and loss statement viewpoint) が重視せられ、會計理論もまた價値的研究 (value approach) から費用的研究 (cost approach) へと全面的な反省を餘儀なくされた。このことは會計學のある分野、たとへば期末繰越價額の決定、費用、収益をめぐる諸問題の究明といふ點では、相當徹底して行はれて來た。しかし、當面の問題である資産の分類については、ごく一、二の學者をのぞいては、無反省のままにほとんどかへりみられなかつたといふのが實情である。あたらしい酒はあたらしい皮囊にもらなければならぬやうに、あたらしい皮囊にはあたらしい酒をもるべきである。ところが損益計算的會計理論といふあたらしい皮囊に、財産計算的資産分類といふふるい酒をもつてゐるといふのが一般の風潮である。このやうな學界の風潮があるものは「會計理論にみられる分裂現象」として特徴づけてゐる。

五 會計における貸借對照表的觀點
と損益計算書の觀點

それでは損益計算書の觀點からすれば、資産もしくは貸借對照表借方項目はどのやうに分類すべきであらうか。この問題に入るまへに、損益計算書の觀點もしくは費用的研究とよばれてゐるものの内容の素描を試みよう。

周知のやうに會計學上損益の計算には二つの方法がある。一つは二時點、具體的には期間と期末の純財産の比較によつて計算せんとするものであり、いま一つは一事業年度の収益から費用を控除して算定せんとするものである。前者が財産法とよばれ、後者が損益法とよばれる。財産法にはゆる純財産とは、資産と負債との差額であつてみれば、この方法はつよく貸借對照表的であり、貸借對照表上の純利益は基本的にはこのやうな方法で計算されたものといふべきである。そこではまず、資産、負債を把握してこれを貸借對照表に記載し、それと期首資本に資本自體の期中變動額を加減したものととの差額を純利益としてゐる。したがつてこの方法のもとでは、純利益は結果的に把握されるにすぎず、その原因分析もしくは發生原因を明確にするために作成されるのが、損益計

算書にほかならない。とすれば、ここでは損益計算書は貸借対照表の附屬明細表 (Schedule) としての意味をもつにすぎない。しかも資産を貸借対照表に記載する場合には、一應、帳簿記録からはなれた評價によつてその價額が決定され、歴史的には、そこではつねに價格 (Price, cost) ではなしに、價值 (value) が問題となつた。これ、このやうな方法が價値的研究とよばれるにいたつた理由である。

ところが産業の機械化が進展し、會社組織の企業が次第に擴大・複雑化するにおよんで、資産評價をその前提とする財産法的損益計算は困難もしくは不可能となつた。といふのは、企業は從來とはちがつて、將來利益を獲得することを豫期してあらかじめ相當多額の支出を行ふやうになり、このやうな状態のもとでは、その支出をどのやうに處理するかが、會計の中心問題となつて來た。ところがすぐに行はれた支出のうち、幾何を資産として次期に繰越すべきかは、これまでのやうな評價手續をもつてしてはおそらくは不可能であらう。さらに評價そのものは、物價水準の變動や評價人の心理状態によつ

資産の分類とその會計學的意義

て著るしく左右されるので、その結果得られる損益の額にあまり多くのものを期待出來なくなつて來た。ここにおいて、すぐに行はれた支出をその效果に應じて、今期と次期以後にわりふることに、より一般的には、支出を、今期の収益に負擔せしめ得る部分と次期以後の収益に負擔させるものとを分けることが、會計の中心問題となるにいたつた。したがつてここでは損益の計算は収益、費用といふその發生源泉にもとづいて行はれなければならなくなつて來た。しかも収益と費用を對比する形で損益の計算を具體的に行つてゐるのが損益計算書であり、またそこでは費用の今期と次期以後への配分が中心課題となる。このやうなものが、損益計算書の觀點もしくは費用的研究とよばれるのはこのためである。

六 損益計算的資産分類

それでは損益計算書の觀點とよばれ、あるひは費用的研究とよばれるものの立場からは、貸借対照表借方項目もしくは資産はどのやうに分類され、貸借対照表はどのやうに考へられ、また貸借対照表と損益計算書の關係を

どのやうに考へなければならぬのであらうか。

期間損益をその發生源泉にかかはらしめて計算せんとする場合、それは積極、消極の二つの計算要素の差額である。あるものはこれを給付 (Leistung) と費消 (Aufwand) とよび、またあるものはこれを成果 (accomplishment) と努力 (effort) とよんでゐる。⁽⁹⁾ところがこれらのものを計算にうつすためには計數によつて表現、測定しなければならぬ。この測定には二つの方法が考へられる。一つは價值によるものであり、いま一つは價格によるものである。給付や成果、費用や努力とよばれるものが創造された價值もしくはそのために犠牲にされた價值であつてみれば、これは價格ではなくて、價值によつて測定さるべきものである。しかし價值はその正確な測定が困難であるのみならず、監査を前提し、客觀的にして監査證明可能の證據書類 (verifiable, objective evidence) を強調する近代企業會計のもとでは、價值にかへて、價格をもつて測定のための基準としなければならなくなつてくる。そのやうにして測定された成果を収益 (revenue) とよび、努力を費用 (cost) とよぶのが普

通である。⁽¹²⁾ところがそのやうな價格は具體的には收入、支出によつて測定されるのであつてみれば、期間損益は具體的には、收入によつて測定された収益と、支出によつて測定された費用との比較によつて計算され、したがつてそこでは損益計算は收支計算にかかはらしめられて行はれてゐることになる。

しかもここに注意すべきは、發生主義によつて期間損益計算を行ふ今日の企業會計のもとでは、ある期間の收支はそのまま、その期間の収益や費用とはならないで、兩者の間には期間的なズレがあることである。まず期間收入と期間収益との關係について考へてみよう。

- (1) 收入のなかには資本調達や借入金のやうな収益に無關係なものがある。(收入・非収益)
- (2) 收入でそのままその期の収益になるものがある。(收入・収益)
- (3) 收入のなかには、地代や利息の前受分のやうに、収益の前受分がある。(收入・未収益)
- (4) 収益として發生してゐるが未だ收入になつてゐないものがある。これはいはゆる未收収益 (accrued revenue) である。

- rent) とよばれてゐるものよりもひろく、賣掛金などもこのなかに入る。(収益・未収入)
- 期間支出と期間費用との關係もこれと同様である。すなはち、
- (5) 現金による預金の預入れや貸付のやうに、支出であつて費用には一應、關係のないものがある。(支出・非費用)
- (6) 支出であつて同時にその期の費用であるものがある。(支出・費用)
- (7) 支出のなかには、その期の費用にならないものがある。これは前拂保険料、前拂家賃等の通常、前拂費用 (prepaid expense) とよばれてゐるものよりも、その範圍がひろく、たとへば代金支拂済の建物や商品等で期末にのこつてゐるもの、繰延資産と稱せられるものもこのなかにふくめられる。(支出・未費用)
- (8) 當期の費用ではあるが未拂のものもある。これもいはゆる未拂費用 (accrued expense) よりもひろく、賣却済商品代金の未拂分もこのなかにふくまれる。(費用・未支出)

資産の分類とその會計學的意義

損益計算書

(6) 今期の費用・今期の支出	(2) 今期の収益・今期の収入
(8) 今期の費用・次期の支出	(4) 今期の収益・次期の収入
今期の費用・前期の支出	今期の収益・前期の収入
純益	

このうち當期の収益および費用に關係ある項目、すなはち(2)収入・収益と(4)収益・未収入が損益計算上、収益となり、また(6)支出・費用と(8)費用・未支出だけが費用として損益計算に入れられる。しかしそれだけで損益計算は十分ではない。といふのは、

前期において収入・未収益もしくは支出・未費用として繰越されたもので、今期の収益、費用となるものがあるからである。このやうなものをも損益計算のなかに入れなければならなくなつてくる。したがつて收支の關係からは損益計算書は上のやうになる。

ところが収入・支出のなかには(1)収入・非収益、(5)支出・非費用のやうに、損益計算に無關係なものもあつて、そのやうな意味で中性的なものもあれば、(3)収入・未収益、(4)収益・未収入、(7)支出・未費用、(8)費用・

未支出のやうに損益計算的に未解決なものがある。これは今期の收支と損益との關係であるが、前期の收支のなにかにもこのやうに未解決のものがある。これらの項目を次期に引渡すためのものが貸借対照表にほかならない。貸借対照表が費用倉庫 (Kostenspeicher)、期間的緩衝機 (Periodenausgleichspuffer) とよばれるのはこのためである。しかも收支計算をその基礎として作成される貸借対照表のもとでは、一方では収入から(1)非収益項目

貸借対照表	
(収入)	(支出)
収入	(1) 収入・非収益
(4) 収益・未収入	(3) 収入・未収益
(5) 支出・非費用	支出
(7) 支出・未費用	(8) 費用・未支出
	純益

や(3)未収益項目を差引いて、(4)未収入項目を加へ、他方では支出から(5)非費用項目と(7)未費用項目とを控除し、(8)未支出項目を控除する形で損益の計算が行はれ、貸借対照表は上表のやうになる。ところが貸借対照表では収入・支出につい

貸借対照表

現金	(1) 収入・非収益
(4) 収入・未収入	(3) 収入・未収益
(5) 支出・非費用	(8) 費用・未支出
(7) 支出・未費用	純益

てはその差額が現金として示されるにすぎないので、上にかかげた貸借対照表は次のやうに修正しなければならぬ。

ところがこのやうな貸借対照表のシエーマは必ずしも十分なものではない。といふのは、このほかに前期から繰越された現金や處分残の純益があり、さらに前期から繰越された損益計算に無關係な收支および前期において損益計算的に未解決であつた項目のうちには今期においてもその一部または全部がなほ解決されず、次期に繰越されることがあるからである。とすれば貸借対照表のシエーマは一般的には次頁のやうになる。

ところが損益計算書の觀點といはれるものはまへのべたやうに、收支計算にかかはらしめて、損益計算を行ふことであつた。このやうな觀點から、この貸借対照表項目はさらに整理出來ないであらうか。次頁の貸借対照

貸借対照表

(5) 今期支出・非費用 前期支出・非費用	(1) 今期収入・非収益 前期収入・非収益
(4) 次期収入・今期収益	(8) 次期支出・今期費用
(7) 今期支出・次期費用 前期支出・次期費用	(3) 今期収入・次期収益 前期収入・次期収益
現金	前期純益
	純益

charges to cash)とよぶことが出来るであらう。これに對して(7)今期支出・次期費用(支出・未費用)、前期支出・次期費用は次期以後に費用となるものとして、將來の費用もしくは將來の収益に對する繰延項目(DDeferred charges to future revenue)である。このやうな整理はすでにギルマンによつてこころみられてゐる。(18)これ

資産の分類とその會計學的意義

表借方項目のうち(4)次期収入・今期収益(収益・未収入)は勿論、(5)今期支出・非費用、前期支出・非費用も次期以後において貸金の回収、預金の引出その他のかたちで収入となり、現金となるべき性質のものである。これを一括して、將來の現金もしくは収入に對する繰延項目(DDeferred

貸借対照表

將來の収入 將來の費用	將來の支出 將來の収益 過去の純益
現金	純益

ものとして、現金に對する貸方記入項目(Credit charge or debit)(3)今期収入・次期収益(収入・未収益)と前期収入・次期収益は將來の収益もしくは將來の収益に對する貸方記入項目(Credit charge to future revenue)、それに純益の處分として過去の純益と今期の純益の五項目になる。とすれば、貸借対照表は上のやうになる。

かくて損益計算的には貸借対照表借方項目すなはち資産は現金、將來の収入もしくは現金および將來の費用の三つに分けることが出来る。

むすび

とおなじことを貸方項目に適用すれば、貸方項目は(1)今期収入・非収益(収入・非収益)と前期収入・非収益および(8)次期支出・今期費用(費用・未支出)は借入金返済や未拂費用の支拂、その他のかたちで將來現金の支出をとらなふ

このやうにこれまで行はれて來た資産分類の方法は、意識する否とにかかはらず、それらはすべてその色彩において、債權者的であるか、經營者的であるかのちがひはあるとしても、すべて財産計算的思考にささへられてゐることは注目すべきであらう。とすれば、ことごとくに損益計算の重要性をさげびつつも、資産の分類についてそれとは相容れない方法がほとんど無反省のまま踏襲されてゐる學界の現状は何と理解したらいいのであらうか。

財産計算中心の會計思考の下では價値の測定、すなはち財産もしくは資本の計算だけが重要視されて、損益はその差額として二次的、派生的に考へられてゐたにすぎない。そこでは損益計算書はたかだか貸借對照表中の一項目である當期純損益の分析表、すなはち貸借對照表の附屬明細表としての意味をもつにすぎなかつた。ところが財産計算的思考にかはつて擡頭して來た損益計算的思考といふのは、具體的には收支計算にかかはらしめて損益の計算を行ふことであり、從來のやうに、貸借對照表と損益計算書との間に價値の差等のみとめず、兩者を

有機的關連のもとに理解しやうとする思考にほかならない。それにもかかはらず、このやうな意圖はたんなる合言葉の域にとどまり、内容にまでたち入って、貸借對照表、さらには會計計算そのものの理解にまでおしすすめやうとする試みがほとんど行はれてゐないといふのが實情である。

といへばとてそのやうな企てが全く行はれなかつたといふのではない。數少い一部の人々によつて行はれたけれども、それは決して十分ではなかつたといふまでのことである。たとへばシュマーレンバッハは損益計算的立場からつとに貸借對照表のシェーマを示したとはいへ、收支計算にもとづく損益計算の本質を十分に理解しないままに、收支計算の結果必然的に出てくる現金項目を説明しやうとして「貨幣は同様に買はれまたは交換によつて得られたものとなる。とすれば、貨幣の所有は支出に基いたものとなる。かくて貨幣の所有は恰もある財を買つてもこれを使はなかつたときのやうに一つの給付を表すものである。」といふ有名な牽強附會の説明をしやうとした。このことは太田哲三博士についても同様

である。現金を配當その他利益處分のために外部に流出處分にあてるものと、原材料の買入れや賃金諸経費の支拂のために待機してゐるものとに分け、後者に資産性のみとめられるのは、それは將來の費用を意味し、その意味では費用財であるといふ。ここでもシュマーレンバッハとおなじく苦悶のあとがみられる⁽¹⁵⁾。しかもそれも損益計算的思考に徹するかぎり、所詮、無用な苦悶であり、牽強附會の言を弄せざるを得なくなるのは、はじめから自明の事柄なのである。さらにシュマーレンバッハは新版において、支拂手段 (Liquide Mittel) と資本 (Kapital) とは説明を要しない項目としてはじき出してゐる。このことはこれまでのものにくらべるとたしかに進歩ではあるけれども、純益を資本のなかにふくめてしまつてゐる⁽¹⁶⁾。このことにかんするかぎり、シュマーレンバッハのあたらしい貸借対照表のシュエマといへども、十分に損益計算的思考に徹したものだといふことは出来な

5。

わがくに於て企業會計における損益計算的思考が強調さ

資産の分類とその會計學的意義

れてから、かれこれ十年近くにもなるであらうか。その間、わが學界ではこれをどのやうな形でうけ入れて來たであらうか。今日、會計學の分野にはいろいろと重要な問題が山積してゐることは事實である。それにしても、損益計算的思考の強調をたんなる空念佛におはらせることなく、そのやうな立場からこれまでの會計理論を反省し、このやうな見地からする會計理論の體系を構想してみることは、今日われわれに課せられてゐる一つの大きなしるべき重要な課題といはなければならぬ。

本稿はこのやうな課題のごく一小部分についてのわたくしのささやかな解答である。

- (1) 客觀價值説の詳細については、拙稿「ドイツ貸借對照表學說小史」(一橋大學研究年報 商學研究 I) 一四〇頁—一四二頁参照。
- (2) 客觀價值説の崩壞、主觀價值説の成立については、前掲、拙稿 一四三頁—一四四頁参照。
- (3) シュエマの學說の詳細については、前掲、拙稿 一四五頁以下参照。
- (4) ジモン學說の詳細については、前掲 拙稿 一五四頁以下参照。
- (5) アメリカにおいて銀行が財務諸表、とくに貸借對照表

一橋論叢 第三十三卷 第四號

の統一化にはたした役割については、例へば次のものを参照された。

Roy A. Poulke, *Practical Financial Statement Analysis*, second ed., 1950, pp. 13—21.

(6) George O. May, *Financial Accounting*, 1946, pp. 7—9.

(7) 山下勝治稿「會計理論にみられる分現現象」(會計 第六十七卷 第一號 昭三〇・一)参照。

(8) このやうな會計思考の變遷については、たとへば次のものを参照された。

Audit of Corporate Accounts, (これはアメリカ會計士協會の證券取引所特別協力委員會がニューヨーク證券取引所上場委員會に提出した一九三二年九月二十二日附の書翰で、例へば George O. May, *op. cit.*, pp. 72—85 のその全文を参照せよ)

American Institute of Accountants, *Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants*, 1936.

(9) E. Schmalenbach, *Dynamische Bilans*, 10. Aufl., 1947, SS. 34—

(10) W. A. Paton and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, 1940, pp. 14—
A. C. Littleton, *Structure of Accounting Theory*, 1953, pp. 25—

(11) E. Schmalenbach, a. a. O., S. 39.
(12) W. A. Paton and A. C. Littleton, *op. cit.*, p. 15.
(13) St. Gilman, *Accounting Concepts of Profit*, 1939, pp. 300—304.

ギルマンのこの部分に關する紹介としては次のものがある。關口重之稿「資産の損益計算的分類」(産業經理 第一二卷 第三號 昭二十・三)

(14) E. Schmalenbach, a. a. O., 7. Aufl. S. 119.

(15) 太田哲三著「會計學研究 第一集」九二頁。

(16) E. Schmalenbach, a. a. O., 10. Aufl. S. 30.

ちなみに新舊兩版でシエマーレンマンの示した貸借対照表のシエマーは次のとおりである。

貸借対照表

1. 支出・未費用	6. 費用・未支出
2. 給付・未収入	7. 収入・未給付
3. 支出・未収入	8. 収入・未支出
4. 給付・未費用	9. 費用・未給付
5. 現金	

7. Aufl. S. 120.

貸借対照表

1. 支拂手段	1. 資本
2. 支出・未費用	2. 費用・未支出
3. 支出・未収入	3. 収入・未支出
4. 給付・未費用	4. 費用・未給付
5. 給付・未収入	5. 収入・未給付

10. Aufl. S. 30.