

# 資産の本質の歴史的展開と経済的特質

狩野 一久

## 一、はじめに

会計理論における資産概念の理解は、一九二〇年頃からといわれている。しかし、それ以前の会計思考の中にも資産あるいは財産は会計における固有の概念として存在していた。

歴史の変遷はその時代背景や経済社会のしくみを変え、それに伴って企業の生産様式や生産物等に大きな変化をもたらした。しかしいつの時代でも企業にとって資産あるいは財産は、企業目的遂行のために必要なものであり、経営活動を行なう主たる手段となるものである。その意味において、資産は直接には生産を遂行する為の経済的価値にほかならず、その運用が利潤の獲得のために行なわれるという特質をもっているのである。またそれは経営の占有物であり、同時に債権者及び所有者の期待的価値物たるものでもある。<sup>(1)</sup>

一八〜一九世紀にかけての会計は、静態的会計あるいは、静態論といわれており、貸借対照表の本質を企業の財産状態の表示に中心をおいており、資産を財産としてしか理解していなかった。この資産概念の中には財産の換金性にのみ重点をおき、財産という経済的価値そのものを資産として規定していたのである。

二〇世紀以降台頭した動態的会計あるいは動態論といわれる今日の会計においては、資産概念とくに資産の本質規定

そのものが論議された。それは資産概念が会計理論の主要な概念であるため、それぞれの会計理論の違いによって資産の本質規定が相違してくるからである。このような相違する本質規定は、最初に損益計算を目的とした会計計算構造の中から生まれてきている。そこで本稿は、主に資産の費用性や現金性といった一元的な資産の本質規定を会計理論の中から考察し、次いで一元化できない問題点を取り上げてゆきたい。

そしてやはり動態論の中で論じなければならぬが、用役可能性としての資産の経済的特質から、前記の一元化できない問題点について検討したいと思う。

以上のような観点から、本稿は、資産の本質に関する展開を歴史的に考察し、その経済社会の背景から育まれてきた資産概念と資産のもつ本来的な経済的特質を明らかにしようとするものである。<sup>(2)</sup>

## 二、静態的会計における資産

静態的会計とよばれる時代において、資産の本質規定に関する論議はその当時特別に行なわれなかったが、会計の目的が財産計算にあり財産目録を根底にして行なわれていた。そして財産状態を表わす貸借対照表の借方―資産―は、財産そのものとして把握されていたのである。この財産中心思考における資産の内容は、負債の支払能力の表示として考えられており、債権者保護の立場に立脚していたのであった。<sup>(3)</sup>

(一) シェア―(F. Schär)は、一八八八年簿記教科書において「資産とは、我々が自由な処分権ないし無制限な所有権を有するところの一切の財産部分をさす<sup>(4)</sup>」としてるところから代表されるように、資産を財産そのものとして考えていたのである。もちろん今日動態会計で考えられている繰延資産やリース資産に関しては全く考慮されておらず、財産中心主義の会計思考を根底にしていた。

当時は、複式簿記との関連により、貸借対照表の本質を説明しようとしたのであり、シェア―に至っては、資本等式

を駆使して資産（積極財産）と負債（消極財産）とを財産という総括概念の下に統一し、同時にその総括概念との対称概念として資本概念を構成するのである。企業経済活動は、この二つの概念から財産在高系統と純財産たる資本系統との二つの勘定系統でもって把握され、一定時点における経営の積極・消極財産の計算が表示される<sup>(5)</sup>。

シエアー会計学の基本等式（資本等式）  $A - P = K$ <sup>(6)</sup>

さらに両数値の関連から正味財産を複数表示することにあつたのである。これにより、貸借対照表は、財産対照表であり、財産の静的表示をその本質として考えられたのである。

(二) 同様にニックリツシユは、同じく組織的簿記における貸借対照表との関連から、財産在高（貸借対照表借方）と、資本在高（同貸方）とを勘定形式でもって表示する貸借対照表等式（総財産 $\parallel$ 総資本、財産 $\parallel$ 他人資本 $+$ 自己資本）を理論基礎にしており、シエアーと違って負債を資本の側へおしやり、資産の職能的認識を強めているのである<sup>(7)</sup>。つまり

貸借対照表の借方に揚げられる資産は、経営における財産の組織的内容及びその活動機能を表示するものであり、負債の資本性を認め企業資本を価値総額としてあらわしている<sup>(8)</sup>のである。また営業財産を一つの単位としてとらえ、異種財産部分相互の複雑な関係をもつものとして財産全体を一つの単位としてみた。しかし貸借対照表作成については、個々の財産価値を決定する財産目録を根底としており、個々の財産価値の決定について、現実の価値を照応すべきことを説いているのである。またニックリツシユは、このような財産の評価を取得原価で行なうことを提唱しており、静態的会計において主流の評価である資産の時価評価を採用していない<sup>(9)</sup>のである。

しかしながら、会計思考の中心は、簿記機構の形式的枠組の中で財産と資本との均衡関係により財産の経済的な価値計算を思考しており、一種の財産計算を目的としているのである。このようにニックリツシユは財産という経済的内容を指して資産の概念規定を行なっているのである。

以上、シエアー、ニックリツシユに代表されるように静態的会計思考では、資産（のみならず、負債・資本において

も)の解釈において本質的な論及をしているとは思われず、依然として債権者保護(主として)を中心とした会計を行っていたのである。資産の財産的価値性―換金性を内容とした資産概念は、財産計算を目的にした財産の経済的価値性として理解できるのである。

### 三、動態的会計における資産

資本主義の発展は、特に鉄道業を中心として、土地、建物、構築物、機械装置等の固定資産の割合を増大させ、またたな卸資産のうちにも恒常的に在庫をおくといった資本の固定化現象を引き起こした。この現象は一九世紀後半からの株式会社制度の発展と共にあり、株主の関心が配当利益にむけられ従来の財産計算以上に損益計算が重視されるようになった。

この会計目的観は、第一義的に企業活動の成果である損益計算を思考し、期間損益計算の立場から会計の全構造を統一的に理解しようとする動態的会計を登場させた。

この動態的会計理論は、主に会計の計算構造を中心としたものであり、資産概念もこの計算構造から導き出されている。本論文ではシュマーレンバッハ、ペイトン・リトルトン及びコジョールの資産概念を代表的なものとしてあげ、彼等の会計の計算構造上における一元的な資産概念とその背景にある資産の経済的価値について考察するものである。それぞれの理論の純化を試みた中には、たえずその裏側にある企業の力の貯蔵を意識していたと解せられるのである。

(一) 動態論を明確な形において基礎づけたのは、シュマーレンバッハ(F. Schmalenbach)である。シュマーレンバッハは、貸借対照表の第一義的機能は成果計算の手段にあるとし、貸借対照表には当期の損益計算に関係のない未解決項目を収容するものとして動的に展開される。立論の出発点に収支計算をおき、期間計算構造の中で給付・費用・収入・支出の四つの概念の相互関係から次の動的貸借対照表を提唱した。

貸借対照表

借方項目		貸方項目	
1.	支 払 手 段	1.	資 本 金
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.	収益・未費用	4.	費用・未収益
5.	収益・未収入	5.	収入・未収益
	前給付		後給付

ここに示したとおり、彼は資産を損益計算のための未解決項目（十一版において現金を未解決項目からはずしているが、未解決項目から異質の項目として放置している）の前給付と定義している。<sup>(10)</sup>

シュマーレンバッハのいう前給付は、収支計算をその未解決項目の本質としており、特に買入設備、原材料、前払費用等の「支出・未費用」を中心としている。「支出・未収入」には貸付金、有価証券等、「収益・未費用」には自家製設備や製品、半製品等、「収益・未収入」には売掛金、製品等が該当する。

この中の「収益・未費用」項目については「それは根本的に支出であって、その背後に変形があるのみで、種々の種類の支出の総合から成る<sup>(11)</sup>」ものと説明している。また「収益・未収入」項目は、支出の観点より収入を想定しているものと理解できるが、それはま

た支出による効果の発現として考えられるのである。このようにしてみれば、前給付たる資産は収支計算の支出に基点をおいた未解決項目といえるのである。そして損益計算の費用は前期・今期・後期の支出を基に把握されてくるのである。<sup>(12)</sup> このようにしてシュマーレンバッハは継続企業を前提として資産を損益計算のための未解決項目として規定したのである。そしてさらに支出を中心とした未解決の費用であるとの統一的な規定を行なったのである。

一方シュマーレンバッハは貸借対照表のもう一つの特徴として「未だ解決されないものはなお存在する積極的な力と消極的な義務とを表わすのである。故に貸借対照表は企業の力の貯蔵 (Kräftespeicher) を表示するもの<sup>(13)</sup>」と主張される。すなわち資産は、経営の力の貯蔵における力の構成を表示することであり、財産状態の表示に役立つと主張されるのである。

したがってシュマーレンバッハの理論は、会計計算構造上の未解決項目としての資産概念規定と同時に「力の貯蔵」

という将来の損益計算に役立つ未解決諸項目（前給付）<sup>(14)</sup>がたえず背後に付着しているのである。いわゆる資産の将来における経済的価値内容にも言及しているのである。

(二) ペイトン・リトルトン<sup>(15)</sup>は、シュマーレンバッハの理論的基礎と同一ではないが、共著「会社会計基準序説」の中で資産を未償却原価として規定している。すなわち価格総計としての原価を広く解釈してペイトン・リトルトンは次のように主張される。「生産のために取得された要素で経営過程のなかで正当に『売上原価』(cost of sales)または『経費』(expense)として取り扱われうる点にまだ達していないものは、『資産』(assets)と呼ばれており、そのようなものとして貸借対照表中に表示されている。しかしながら、このような『資産』が事实上『未決状態の対収益賦課分』(revenue charges in suspense)であり、次期以降に費用または経費として収益と対応せしめられるのを待っている<sup>(16)</sup>」ものである。したがってペイトン・リトルトンは、資産を次期以降の未決状態の対収益賦課分―未償却原価として規定したのである。この中の原価概念は広義に用いて価格総計または取引価格と同義に考えられている。そして発生した原価すなわち資産は、将来にあらわれる収益を待っている借記分を意味しているのである。

このようにペイトン・リトルトンにおいては、シュマーレンバッハの支出が資産概念を構成する基礎であったと同様に支出額を意味する原価が資産概念を規定するのである。ここにおける貸借対照表と損益計算書の関係は、期間損益測定の手続として原価の流れを現在と将来に区分する。つまり損益計算書は原価を当期に配分したものであり、貸借対照表は発生した原価すなわち、取得価格から未償却の原価を次期以降に繰越す手段として役立っているのである。

以上のことから貸借対照表は現在と将来のつなぎ環の役割を果しており、資産の未償却原価としての規定は、シュマーレンバッハと同じく会計の計算構造上の規定であり、支出が資産概念を規定する基礎になっているのである。

しかしながらこの未償却原価としての資産は、シュマーレンバッハの取扱いと同一く貨幣資産（現金項目）を未償却原価（未解決項目↓未解決費用）として費用化するのに問題が生じるのである。これに対して両教授は貨幣資産を先行

する諸取引で生じた取引価格を反映する意味で、技術的な原価要素との類似性をとりあげ、貨幣資産を未償却原価の範ちゅうに取り入れていたのである。このような問題点を諸井教授は次のように指摘される。「貨幣的資産は販売を介して非貨幣的資産の転換したものであるにしても……販売によって得られた資産すなわち貨幣的資産は、原価ではなく、また償却の対象ともならない。」<sup>(17)</sup>このように資産の未償却原価としての一元的把握はシュマーレンバッハの現金項目と同じく問題があると言わざるを得ないのである。

ところでペイトン・リトルトン<sup>(18)</sup>は同著で、「会計の目的を方向づける強力な要因は、企業内の利益獲得努力である。それゆえ、費用と収益との認識および測定を検討することが会計諸基準を体系的に説明する場合の基本的な手続」であるとし、さらに「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、また交換取引の交渉の結果を表現する通常の型だからにすぎない。重要なものは『貨幣』でもなく『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供与する、かゝる用役の潜在こそが、会計の背後にある重要な要件なのである」<sup>(19)</sup>、「会計の数字の系列は、一般人によって価値、またはせいぜい価格を表示するものと考えられがちであるが、その背後には、各種の用役が有形無形に具体化されている。それゆえ会計としての目的は異なりまたその表現方法たる価格総計が経済的な推論の要員として欠けるところがあるにしても、なお強く経済学に根をおいているのである」<sup>(20)</sup>と。すなわち用役の潜在こそが、会計の背後にある重要なものとしてとらえられており、ここに資産の経済学的な意識が根底に流れていることが理解し得るのである。

以上のようにペイトン・リトルトンの資産の本質規定は、会計の計算構造上価格総計としての未償却原価であるとし、同時にその背後にある経済的実質性も資産の特質と考えているのである。

(三) コジオール (Erich Kosiol) は、収支的貸借対照表論においてシュマーレンバッハやワルプの資産に対する動的考察を、構造論としての収支概念の中で、さらに純化した。また同時に貸借対照表を財産概念と資本概念で把握し、

動態論と静態論の統合をも目的としたのである。<sup>(20)</sup> 彼は組織的単式簿記を駆使し、現金による収益収入・費用支出を基本におき、これに基づいて前計算と償還計算及び戻し計算と後計算の二組みの計算の組み合わせを行なった。そして次の收支的運動貸借対照表を作成した。<sup>(21)</sup>

収入		支出	
I	現金収入	I	現金支出
	a) 収益収入		a) 費用支出
	b) 留保収入		b) 貯蔵支出
	c) 債務収入		c) 債権支出
	d) 決済収入		d) 決済支出
II	計算収入	II	計算支出
	a) 前収入		a) 前支出
	1. 収益作用的前収入		1. 費用作用的前支出
	2. 留保的前収入		2. 貯蔵的前支出
	3. 相関的前収入		3. 相関的前支出
	b) 償還収入		b) 償還支出
	c) 戻し収入		c) 戻し支出
	d) 後収入		d) 後支出
			残高=期間損益(利益)

ここでは、貸借対照表上に収益・費用運動を反映させ、収入・支出を成果作用的収支と非成果作用的収支とに識別する。そして当期収益に關係のある収益収入のみを貸借対照表借方に、当期費用に關係ある費用支出だけを貸方に記載し、その差額を期間損益として把握するのである。すなわち借方側の資産には、現金収入と拡大された収入(これにより支出縮少)を表示する。この中で計算収入の戻し収入と戻し支出は、成果計算からは中性化させられ、非成果作用の性格をもつのである。すなわち、この戻し収入(借方)(機械購入に対する貯蔵支出の借方計上)についていえば、貯蔵支出である現金支出(貸方)と同額であるため、収入支出の成果作用から非成果作用的な働きをすることになる。

このように戻し計算および後計算は、実際支出額を貯蔵支出として貸方に、それに見合う費用財及び前払費用を借方に戻し収入として貸方に記載するのである。

一方、前受収益の負債収入を留保収入として借方に記載し、同時に貸方に戻し支出として計上する。そのうち当期に計上される収益を後収入として借方に計上するのである。



以上のような収支計算に基づいて作成された貸借対照表は、借方項目の資産を収入（現金収入・計算収入）概念で一元的に説明しているのである。

コジオールは、この計算構造論の中で、さらに収支概念を実質的—経済的な意味にとらえているのである。<sup>(23)</sup>

収支計算によって構成された貸借対照表は借方を財産・貸方を資本として説明し、収支計算構造をもつ動態論の中で収支計算の帰結として財産・資本計算をとらえるのである。

企業の経済活動を財運動と貨幣運動の流れとして考え、実質的な財の量運動に関する評価を貨幣運動で把握する。そして経済的な財運動は、貨幣運動により収支的価値としてとらえられ、この収支的価値は取得価値と時価取得価値の二つの評価を思考している。

しかし収支価値における支出価値は、取得価値すなわち取得価値を意味しており、それは市場において実現したものであり、この実質財が企業から離なれ出るまでその財に付着している。<sup>(24)</sup> すなわち、収入・支出という収支事象と密接に関係のある取得価値との関係で論じられている。なお物価騰貴の場合には実質資本維持の原則を導入し、収支的計算と合致しない内容をも含めて展開されている。

コジオールにとっては、貸借対照表は在高概念としての財産・資本の状態表示を強調するような立場に豹変するものではなく、構造論の結果として生まれた貸借対照表ひな型に財産と資本の概念を着色材として付与しているだけである。<sup>(25)</sup> 以上のことからコジオールの資産概念は、収支計算に基づいた（動態論）収入概念（収入）として一元的に規定される。一方、財産という静態的概念で資産を思考し、財産としての経済的実質財（収支的価値）の在高計算を内容とする貸借対照表論を展開されたのである。

（四）わが国において資産の本質論争は、戦後まもなく行なわれた太田哲三・山下勝治両博士の論争を契機として始まり、<sup>(26)</sup> 静態論・動態論の理論思考と相まってなおも今日的課題として、この論争は続いているのである。

太田博士は「企業会計においては、現金以外の種々雑多なものが金銭価値で表示され計量される。金額で現わされない資産はない。それで如何なる項目を資産と認めるべきであるか、又その金額の意味するものは何であるかについて統一した、また、理論的な解決が与えられなければならないことになる」<sup>(27)</sup>と問題を提起された。そして資産概念について「会計上の資産は結局費用となるものの繰延べられたものに過ぎない」<sup>(28)</sup>として資産を費用性において把握されたのである。

これを端緒に太田博士の現金の費用性が問題となり、費用性において軌を一にするシュマーレンバッハの未解決項目・ペイトン・リトルトンの未償却原価という、資産の一元的本質規定に対して（一般に費用動態論といわれている）山下博士は、資産を一元的に現金性と把握し、反論されたのである。「企業会計の本質的課題が投下資本の管理計算」<sup>(29)</sup>にあり、利潤の計算的確定を課題とした企業会計の本質から資産を規定すべきと説かれる。そして資産の本質を「投下資本の価値」として現金項目による統一規定を行なったのである。すなわち、企業活動の基点は、投下資本としての現金であり、それゆえ一切の購買は現金の費消であり、一切の販売は、購買のために費消された現金の回収であるとし、<sup>(30)</sup>  $G - W - G'$ という価値循環方式が一切の経済活動をもつとも端的にあらわすものとして理論展開をされたのである。そして現金にいたらない  $G - W$  過程にあるものについても現金に前段階として還元されたものとし、一種のワルプの戻し計算支出と追加計算収入と同一思考のもとに資産の本質観を収支概念の現金性に求められた（一般的に現金動態論といわれている）。同時に現金価値性により取得原価主義を理論づけられるのである。

このような太田・山下両博士（その他木村博士等）の費用性、現金性としての資産の一元的把握は困難であるとして、二元的等多角的に把握する見解が次に続くのである。

岩田教授は「動的対照表の現金項目」<sup>(31)</sup>の中で、シュマーレンバッハにおける動的貸借対照表の現金項目が借方項目になるといふ説明がなされていないのを、給付費用計算と収入支出計算の組み合わせから機械的に導き出され、現金は収

入と支出の差額として最初から与えられており、この収入・支出・給付・費用の四要素からは説明できない項目であると主張される。そして資産を「費用としての価値」「投下資本としての価値」の統一的解釈を試みることは、「いわば靜態論の眼で動態論を見ようとする」<sup>(32)</sup>ことにほかならず、動態論の限界として、資産を統一的に説明することはできないとされるのである。<sup>(33)</sup>

また同じく二元論にたつと思われる染谷恭次郎教授の見解はG—W—G'過程の論争の要になっている二つの資産グループ、すなわちG—W過程にあるものとW—G'過程にあるものを明確に区分され、前者の費用系統資産を投下資本として把握し、後者の現金系統資産を回収資本として説明される。すなわち、貸借対照表の本質を投下資本と回収資本との比較によるものと考えられる。そして資産は、回収資本—「現金及びこれに準ずるもの、並びに近い将来において現金として回収される資本回収過程」<sup>(34)</sup>にある現金系統資産と未回収投下資本、すなわち在庫品や固定資産といった資本投下過程にある費用系統資産とに分類される。すなわち資産を本質的に全く違った二元的グループからなるものとされるのである。

ここで教授は論文の中で次の考え方も述べられている。「費用系統資産は将来の営業活動に役立ちを持ち、それら将来の期間の収益に対応せしめられるべき未費消の原価」<sup>(35)</sup>と考えられる。そしてまた、現金系統資産を「支払手段として営業活動に役立ちを持つのである」<sup>(36)</sup>とされ、資産を将来における営業活動の役立ちという概念で統一的な見解ものべられている。

この営業活動における役立ちは、資産の経済的な意味が背後にあるのではないかと理解される。

染谷教授の投下・回収資本の二元的規定に対して、宮上一男教授は、資産を全面的に回収資本と考えられ、費用系統資産をも回収資本性として把握される。すなわち資産は「投下資本又は費用としてよりはむしろ回収資本又は利潤として把握すべき」<sup>(37)</sup>であり、又「資本の投下と回収とが連続し繰返えされて統一体となっているのが実は資本の現実過程そ

のもの」<sup>(38)</sup>であるとして、個別資本の展開の中で資産を把握される。そして資産の費用性や現金性の把握概念は一面的でしかない<sup>(38)</sup>と主張されるのである。

そしてわが国における資産論争は、資産の本質について今まで論述したものを母体として展開されてきたのである。その後、太田博士は「資産の二元的性格」<sup>(39)</sup>の中で、資産をさきの費用性としての一元把握から、費用性と換金性として二元的に考えられるようになった。現金預金等の財務請求権を換金性、費用の繰延べ部分を費用性として区分されるが、金銭に換価される点を以って資産能力の有無を判断し、費用性も、将来それが生産に直接または間接に役立ち得、金銭で回収されることが必須の条件であるとされた。そしてまた資産がすべて貸借対照表の借方科目であり、この点の共通性の必要を主張される。そしてそれはゲルドマッハーのように「力」(Kraft)として説明することが望ましいといわれるのである。<sup>(40)</sup>

太田博士は動態論における会計計算の機構上、資産を費用性として主張されながら、同時にやはり費用性に換金性概念を加えた経済的価値を思考されるのである。すなわち資産の有用性という観点から評価の重要性を資産の性格に関連づけられている。

今まで考察してきた資産の一元的な本質規定は、会計計算構造上の規定であり、それぞれの問題点を残してきたのであった。

それは、現金性資産の一元的把握は費用性資産の現金性としての解釈に問題点を残し、一方費用性資産の一元的把握は貨幣性資産の費用性としての解釈に問題点を残しているためである。

このような会計計算構造の中にあつて、資産の実質的内容すなわち経済的価値としての「力のたくわえ」の意味づけをたえず背後に意識しているのであり、そのような基盤から資産の有する経済的有用性をその統一的解釈に見出す概念を成立せしめる基盤ができていたのである。それは用役可能性としての本質規定であり、資産を経済的観点から把握し

ようにしたのである。

#### 四、用役可能性 (service potentials)<sup>(41)</sup>としての資産

アメリカには、以前からスプレীগやカニングの用役理論があり、資産を将来の用役または給付をもつものであるという考えが基盤にあった。

さきに示したとおりペイトン・リトルトン<sup>(42)</sup>は、資産を未償却原価として規定しながらも会計の背後にある重要な要素は、「用役」であるとし、それは、交換が行なわれた場合に、さらに別の用役可能性 (service-potentials) を企業にもたらす用役可能性にほかならないということからも理解できる<sup>(43)</sup>。

(一) 用役可能性が大きくクローズアップされたのは、ヴァツターの「資金理論」からである。ヴァツターは、資金をファンドと解し、このファンドを中心概念として操作主義に基づいた会計理論の概念構成に着手している。「資産はその性格上経済的なものであり、将来の事象にそなえて変形するとか、交換するとかあるいは貯蔵するといった用役潜在力の形で、将来の欲望の満足を具体化したものである。資産を測定するためにどのような手段や方法が用いられようとも、資産は物的財貨や法律上の権利または貨幣請求権ではなく用役潜在力である<sup>(43)</sup>。」

つまり資産を企業の経済活動における目的の達成すなわち直接間接に欲望を満足させるための役務の産出をうながすために備えられる経済的媒体と考え、これを用役潜在力と呼んだのである。また測定については、評価ないし数量化の手段などの基準を二次的なものであり、別個のものとして資産の本質と切り離している。そして、それぞれの測定基礎は、目的に従って選択されるべきと考えている。このことは理論が実務を合理化するためのものであり、測定問題を次の問題として主張するのである。しかしヴァツターの資金理論は、この測定論とこの測定と無関係に経済理論を導入したことに對して多くの批判を浴びることになった。

また彼の理論は、資産を用役可能性の資金内のストック、収益と費用をそのフローとしてとらえていることに対して、青柳教授の「あたかも静態論と動態論は統一された観がある<sup>(44)</sup>」という錯用を与える点で、今までの資産概念に大きな衝撃を与えたのである。

測定性に問題を残したがヴァッターにより提示された用役可能性としての資産概念は、AAA会計原則一九五七年版においてさらに考察されるのである。

(二) AAA会計原則委員会「会社財務諸表会計及び報告諸基準」(一九五七年改訂版)(以下AAA会計原則一九五七年版という)は、ヴァッターの影響を受けて同じく「用役可能性」の概念で資産を規定しているが、その内容は幾分違ってきている。

「資産とは、特定の会計的実体の中で企業の諸目的に充用されている経済的諸財 (economic resources) である。資産は予想される業務活動に利用しうる、あるいは役立ちうる用役潜在分の総計額 (aggregates of service potentials) である。ある種の資産については、その意義は企業実体の諸目的と独特な意味で結びついている場合があり、そして、企業の継続性を前提として<sup>(45)</sup>」と定義している。

用役可能性の概念は、これまでの資産の費用性(いわゆる動態論における未償却原価)という概念規定、すなわち将来において獲得する収益との対応を予想した費用としての非貨幣的資産だけでなく、費用性という観点から一元的に問題のあった貨幣的資産をも収益獲得のための用役可能性を有するものと解釈し、それによって資産概念のより基礎的な面からの統一的理解が達成されたと考えられている。

同改訂版は、この経済的諸財(経済的資源)である資産が企業の目的をみたすために充用されている経済的事実に注目し、資産の本質を、経営活動に利用しうる、あるいは役立ちうる用役可能性であるとしている。さらに企業の諸活動は、収益獲得という目的を指向し、またその資産は、色々な方法によって取得され、多種多様の形態で存在しているの

で資産の用役可能性も企業に対して異なった程度および異なった種類のものとして再分類されるわけである。<sup>(46)</sup> このような資産の分類から、ドイツの主観価値説のような資産の主観的結合における価値性を思考しているのではないかとさえ思われる。

さらに収益獲得を目的としている用役可能性の中においても、企業の終局的保有目的を予定するか、具体的保有目的を予定するかによって統一的用役可能性と個別的用役可能性に分類することができる。このことは、個々の資産が統一的用役可能性を持つと同時に個別的用役可能性をもつものであるが、個々の資産が有機的な結合により、はじめて用役可能性を引き出すものであり、結果的には終局的目的にならざるをえないのではないかと考える。

また同改訂版では、資産の価値をその用役可能性分の貨幣等価額であるとし、この貨幣等価額を資産の生み出す用役のすべての流れの将来の市場価格を確率と利子率とによって現在価値に割引いたものの合計額とする原理的な測定基礎を提唱している。<sup>(47)</sup>

以上のようなAAA会計原則一九五七年版の用役可能性としての資産規定に対していくつかの問題点が提起されている。

第一に貨幣的資産が直接用役可能性を有していないのではないかとの点である。これは次の若杉明教授の説明で問題を点々を解明しているであろう。「資産のほとんどすべてが用役提供力をもって、統一的に首尾一貫して説明される。現金についてみるならば、用役提供力は最高に大であり、かつ万能である。それは現金をもって、経営上必要なすべての資源または各種の用役を購入することができ、また利益分配、債務の返済等にも充てることができることができ、またあらゆる種類の用役提供力を自由に獲得、利用することができ、企業のほとんどすべての必要を満たしうる力をもっている」<sup>(48)</sup>からである。<sup>(49)</sup> 貨幣的資産を間接的な形で用役可能性をもつという考えの多い中で積極的な用役可能性を展開されているのである。

第二に資産の測定性の問題であり、貨幣的資産はともかくとして非貨幣的資産の貨幣的価値の問題である。原理的な

将来の現金収入の割引現在価値は、主観的判断に大きく依存するものできわめて抽象的で観念的などころから現実には困難な問題と考えられる。確かに個々の資産は収益獲得という企業の終局目的に役立てられているという意味で統一的な用役可能性をもつが、企業目的のために個々の用役可能性が有機的な結合を前提としている以上、観念的であると考へられなくもないのである。

しかしA A A一九六四年追補報告書にみられるように、非貨幣的資産を取得原価ではなく、用役可能性の実践的近似尺度として現在原価に代替性をみとめることができる<sup>(50)</sup>。この現在原価は取替原価 (replacement cost) を指している。

ところで、このような現在原価の要請の背景には、価格変動の絶ゆるまぬ上昇傾向や投資についての意志決定を行なう際に、有用かつ適切な情報を提供するといった企業をとりまく社会的諸関係の変化をあげることができるであろう。

特に現在原価の要請には、時価主義の思考がその根底にあると考えられるのである。この代替的な現在原価―取替原価は、主観的な価値判断にもとづく時価をいうわけではなく、取引市場における時価であり、しかもそれが売却時価でなく取得時価にほかならず、一種の取得原価であることに注意しなければならない<sup>(51)</sup>。

以上のことから用役可能性としての資産概念は、経済的資源の価値性から統一的な本質規定を可能にしていると解されるのである。

## 五、結びとして

資産の本質について歴史的に考察し、その会計の計算構造からの本質規定と、その背後にある資産の経済的特質を考察してきた。

静態理論における資産概念は、資産を財産そのものとしており、債権者に対する債務返済のための支払手段として認識されていた。まさに財産という経済的価値計算を思考しており資産もその財産性の中に特質を見出すことができるの



である。

動態理論の登場に及んで会計の目的も財産計算から損益計算へと移行し、ここにおける資産の本質規定は、主に会計の計算構造の中で論じられた。シユマーレンバッハの未解決費用・ペイトン・リトルトンの未償却原価・太田博士の費用としての価値は、資産の本質を費用性において一元化したものである。

一方コジオール収入概念による資産規定や山下博士の投下資本としての現金は、資産を現金性として一元的に本質規定したものである。

このような「費用性」「現金性」としての資産規定は、計算構造における資産の本質規定であり、それぞれお互いに同質化できないところに問題を有していたのである。この両者を同質化したのが資産の用役可能性概念である。

ところで本論文の課題であった資産の経済的特質であるが、これらの計算構造上の本質規定の背景において、たえず資産の実質的すなわち経済的価値（有用性）に論及しており、「力のたくわえ」としての経済的特質を一貫して内蔵しているのである。これは企業の利潤獲得という特質から出発しており、そして会計がその経済活動における経済財の記録・測定の本質的宿命をもつ以上、必然的な特質とも言えよう。

このような資産の経済的特質が用役可能性概念を生じせしめたのではないだろうか。資産のもつ経済的特質は企業の経営活動の源資であり、過去・現在・将来を通じてこの企業の特質すなわち経済的特質から逃れることはできないと考えられるからである。

資産の本質は、この経済的特質を根底にしなくてはならず、一つの会計理論を構築する場合にもその理論的対応はこの経済的特質の概念構成を受けざるを得ないと考える。

註

(一) A.C. Littleton, *Structure of Accounting Theory*, 1953, p. 19.

- (2) 本論稿は鳥村剛雄先生の「資産会計論」、「会計学基礎講座」第一巻の稿「資産本質論争」二二五—二三四頁、「明大経営論集」第二〇集・第二一集・第一三卷第二号をそれぞれ参照している。
- (3) 阪本安一稿「静態論」企業会計一九五七年上半年増刊号九四—一〇〇頁。
- (4) 宮上一男著「企業会計の論理」三〇頁。
- (5) 同右、前掲書、三一頁。
- (6) 黒沢清著「会計学精理」三〇六頁。黒沢教授は、同著においてシェアー会計学の再評価をすべきであると説かれる(三〇—三三五頁)。
- (7) 山下勝治著「ドイツ会計学理論」四一頁。
- (8) 沼田嘉穂稿「会計資産の実体について」企業会計第一二卷第六号。
- (9) 不破貞春著「新訂会計理論の基礎」一二二頁。
- (10) F. Schmalenbach, *Dynamische Bilanz*, シュマールンバッハ著土岐政蔵訳「一二版・動的貸借対照表論」五二頁。
- (11) 同右、前掲書、五〇頁。
- (12) 同右、前掲書、五三頁。
- (13) 同右、前掲書、五五頁。
- (14) 同右、前掲書、六四頁。
- シュマールンバッハの費用概念「費用とは企業の計算に対し、破壊されまた失われたる財の価値であって……起ったかを問わない」としている。これによりシュマールンバッハの未解決費用としての段階にあるものは高概念の価値を表現していると考えられる。
- (15) W.A. Paton & A.C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA, 1940.  
 ペイトン・リトルトン共著中島省吾訳「会社会計基準序説」。
- (16) W.A. Paton & A.C. Littleton, *ibid.*, p. 25. (前掲訳四三頁)。
- (17) 諸井勝之助「サーヴィス可能性概念と減価償却—AAA会計原則の資産概念に基く一考察—」会計第七四卷第二号三三頁。
- (18) W.A. Paton & A.C. Littleton, *ibid.*, p. 24. (前掲訳四二頁)。

- (19) W.A. Paton & A.C. Littleton, *ibid.*, p. 12. (前掲訳二〇—二二頁)。
- (20) W.A. Paton & A.C. Littleton, *ibid.*, p. 13. (前掲訳二二頁)。
- (21) 高田正淳著「収支損益計算論」一七〇頁。
- (22) 飯野・山樹編武田隆二稿「会計学基礎講座」第一卷一八三—一八五頁。  
 コジオールの収支的運動貸借対照表及び内容を簡潔かつ要点が整理されておられるのでこれを引用する。
- (23) 高田正淳著「収支損益計算論」一六六頁。
- (24) 同右、前掲書、一七〇—一八一頁。
- (25) 同右、前掲書、一七〇頁。
- (26) わが国における本質論争については、飯野利夫稿「財務会計セミナー」(企業会計第九卷第六号、臨時増刊三一—三〇頁)において詳細に展開されている。
- (27)(28) 太田哲三稿「資産の費用性と価値性」企業会計第二卷第八号二—五頁。
- (29)(30) 山下勝治稿「太田学説の吟味」会計第五八卷第四号一五—二八頁。  
 山下勝治稿「資産の『現金性』」会計第六〇卷第四号一—一七頁。
- (31)(32)(33) 岩田巖稿「動的対照表の現金項目」会計第五九卷第五号一—一七頁。
- (34)(35)(36) 染谷恭次郎稿「会計上の資産分類について」会計第六四卷第六号一七—二九頁。
- (37)(38) 宮上一男稿「回収Ⅱ投下資本としての資産」  
 —太田・山下所説を契機に—」企業会計第三卷第三号四二—四七頁。
- (39)(40) 太田哲三稿「資産の二元的性格」  
 —費用性と換金性—」企業会計第一四卷第一号四—五頁。
- (41) *service potentials* をいろいろな訳語で用いられているがほとんど同義に用いられると思われるので各訳語を文中の用役可能性と同義語として使う。
- (42) W.A. Paton & A.C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, 1956, p. 8.
- (43) William J. Vatter, *The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports*, 1947.

飯岡透・中原章吉共訳「バッター資金会計論」三一頁。

(44) 青柳文司稿「バッター『資金理論』の吟味

—会計学と経済学の交錯—」会計第七六卷第五号六七頁。

(45) American Accounting Association, *Accounting And Reporting Standards For Corporate Financial Statements* (1957 Revision) p. 54.

中島省吾訳編「増訂AAA会計原則」一三二—一三三頁。

(46) AAA, *ibid.*, p. 54. (前掲訳一三三頁)。

(47) AAA, *ibid.*, p. 55. (前掲訳一三三—一三四頁)。

(48) 若杉明著「企業会計の論理」一四二—一四三頁。

(49) 諸井勝之助稿「サーヴィス可能性概念と減価償却

—AAA会計原則の資産概念に基く一考察—」会計第七四卷第二号三四頁。

諸井教授は「かくて、貨幣的資産は、その予定された用途の何たるかを問わず、すべてこれをサーヴィス可能性概念によつて統一的に説明することができるという得るのである。」と統一的に把握されている。

(50) Committee on Concepts and Standards—Long-Lived Assets, AAA, Supplementary Statement No. 1, *Accounting for Land, Buildings, and Equipment, Accounting Review*, Vol. XXXIX, No. 3 (Jul. 1964) p. 695.

(51) 不破貞春著「新訂会計理論の基礎」三二八頁。