

研究ノート

資産会計論の新展開

—— 葛村剛雄『資産会計の基礎理論』を通じて ——

茂 木 虎 雄

- 一 資産本質論争のあゆみ
- 二 葛村教授の分析方法
- 三 葛村教授の論述体系
- 四 表示形式（計算構造）の面からの概念規定理論
- 五 指示内容（経済原資）の面からの概念規定理論
- 六 葛村理論の展開

はじめに

いまここに、葛村剛雄教授の著書『資産会計の基礎理論』（中央経済社・昭和五十一年）によりつつ、会计学の最も基本的な概念の一つである「資産」について、その本質を考察する。

会計計算が、複式簿記をとるとき、最終的集約は損益計算書と貸借対照表表示となる。このような制度が今日、会計制度として確立している。これには制度的保証があたえられている。企業会計は複式簿記法を唯一の計算手段としている。複式簿記の計算の仕組を通じて作られてきた貸借対照表と損益計算書が会計「計算」の最終的な集約表であった。この貸借対照表の一方に「資産」（資産という勘定項目）が地位している。この資産とは、資産の本質とは何かということが本稿の課題である。これを問うことは貸借対照表とは何か、さらに会計（＝企業会計）とは何かを問うこともある。公表会計制度における貸借対照表の資産を問題とすることとする。

一 資産本質論争のあゆみ

わが国会計学の戦後（昭和二十年後半から）の展開は資産本質論の発展を基調とする。第二次世界大戦の敗戦は、わが国会計学や会計制度にアメリカの影響を強くする。「企業会計原則」の制定、施行はアメリカ（「会計学」）の主導による会計制度の「近代化」をめざすものであったが、企業会計原則普及のためのキャンペーンとして資産論争が展開された。この論争を通じて、会計学が一層の発展をとげるが、戦時中の空白を一挙にふぎとばすものであった。

資産本質論は会計学の中心にたち、貸借対照表（本質）論へとつらなる。いまここに戦後の展開過程をあとづけるが、これは瀧村教授の論理、瀧村剛雄著「資産会計の基礎理論」が発展史においていかなる地位を占めるかを見定めることでもある。教授の論理、行論に今日の資産会計理論の最高峰を見出すからである。教授の議論への道程でもある。

問題提起は昭和二十五年、太田哲三教授によってなされた。「資産の費用性と価値性」（企業会計・昭和二十五年八月）という論文である。「企業会計原則が発表されて以来会計理論の研究が急速に勃興して、学界稀に見る盛観を呈している」という書き出しをもつが、「会計上の資産は費用となるものの繰延べられたものに過ぎない」とされ、「これ等を獲得するに要した費用を、その後の年度へ負担せしめるために繰越したものであ

る」という（この稿では『会計学研究』第一集・白桃書房・昭和三十四年再版による）。資産は費用性をもつと同時に、将来の費用としての価値性をもつ。これが太田教授の永年の思考の結晶であるが、教授のこの考え方はすでに大正十一年（一九二二年）の「会計上の資産」（大正十一年二月・商事経営）という論文にあらわれている。「会計上の資産は支出の結果を効果の継続するものと認識した額であり、投下資産額（自己資本たると借入資本によるとを問わず）の一部分を代表するものにすぎないのである」という。教授のこの動態観思考は、その始祖とも世上にいうシューマーレンバッハよりも古いのであった。

動態観の成立こそ、まことに「近代」会計学の成立であった。ともすれば静態理論にしようとしていた当時の簿記理論に、大きな変更をせまろうとするもので、会計学が会計学として動態観思考の展開のなかで成立した。

いまここに再び、太田哲三教授によって、敗戦後、悲壮な決意のもとに会計学の再建を願うなかで、問題が出されてきた。これによって会計学が本格的に「科学的に」確立するところにきた。教授はシューマーレンバッハの思考に共通する「費用動態論」を展開した。しかし、現金項目の説明が必ずしも筋が通ったものといえなかった。シューマーレンバッハつまづきの石ともいわれる。

はたせるかな太田教授の主張に対して山下勝治教授より批判がなされ、資産本質論争、または太田・山下論争といわれるも

のが展開する。山下勝治「太田学説の吟味」(『会計』第五十八巻四号・昭和二十五年十月)、同「資産の『現金性』」(『会計』第六十巻四号・昭和二十六年十月)が展開する。山下教授は太田学説は、条件つきではあるが、費用としての価値性論であるとされ、静態論と動態論を総合されようとしているという。そして現金の費用性を主張するものという。山下教授は「費用としての価値」として、すべての資産のもつ本質を全的に理解することが可能であることには、根本的な疑問を提出する(太田学説の吟味・二〇頁)として論争をしかけるが、山下教授は「動的観に徹する限りに於ては、費用性の立場から資産の本質を把握することと十分であり、特に『費用としての価値』として、そのもつ価値性を指摘する必要はない」(一九ページ)という。この山下教授の主張は木村重義教授(資産の会計学的概念——太田教授・山下教授の所論に関連して——『産業経理』昭和二十六年二月号)による批判点となる。

山下教授は「太田学説の吟味」(以下、山下第一論文と呼ぶ——茂木)を発表し批判論を展開したが、教授の積極的な、現金説の展開は昭和二十六年一〇月に「資産の『現金性』」(『会計』第六十巻四号)となる。

山下教授の両論文の発表の間に、木村重義教授の前掲の論文があらわれ、さらに木村教授は「評価論叢書」(『企業会計』第三巻第三号・昭和二十六年三月)を発表している。太田教授のいわゆる価値性を資産本質論においていかに地位づけするかが問題

となるが「太田教授も究極的には資産そのものの評価が必要であることを認められる」のであった。山下教授は無視論的立場をとる。

岩田巖教授は「動的対照表の現金項目」(『会計』第五十九巻第五号)を昭和二十六年五月に発表された。太田・山下論争をシューレンバッハの動的貸借対照表論の吟味を通じて整理したが「問題の出発点は、思うに、『会計上の資産が費用の繰延であるとするならば、現金という項目はどう説明するか』というところにあるようである」という。

岩田教授は、動態論に関するかぎり、現金項目は特に説明を与える必要はないとされ、動態論にあつては、積極項目を統一的に説明する必要もなければ、説明することもできないということ論証されようとし、さらになぜに現金が動的対照表の借方項目になるかということ証明しようとしたのが、この論文であった。

「資産の現金性」論文で、山下教授は「企業会計の全構造は、投下資本の回収計算という立場から理解されるものである」という。山下教授は、「企業経済活動の基点は投下資本としての現金である」とし、「企業活動は連続的にして統一的なもの—— $W - G$ 、過程である」という。「それ故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いう極めて単純な形において、企業活動を理解することが出来る」とされ、 $G - W - G$ へと過程が進行す

るが、Gの形でとらえられるものが回収された現金である。この進行においてWの段階にとどまっているものもある。これは現金還元項目であるという。現金項目および現金還元項目から資産はなりたつとし、「投下資本としての現金」と資産を理解する。

このような主張に両者はたつが、木村教授は「費用としての価値」として「価値性」を認める主張をされるが、費用を支払手段支出の大きさとみるか、財産価値の喪失額とみるかの違いであるとされる。木村教授は会計的評価の必要性の可否論として両者を整理する。この論争は仕入勘定費用説と仕入勘定資産説の論争ともいえよう。

以上が論争の大意で、両教授を軸に、木村、岩田、宮上一男の諸教授も加わるが、昭和二十七年末あたりで終息する。しかし、その後も資産概念の規定については黒澤清「会計的資産の概念」(『会計』第七十三巻第五号・昭和三十三年五月)とか、宮上一男「回収」投下資本としての資産」(『企業会計』三巻十二号・昭和二十六年十二月)も発表される。宮上教授は論争を歴史的に概念される。

これは寫村教授の用語によれば、資産の本質の表示形式(計算構造)の面からの規定論争であった。昭和二十八年頃からの資産分類論(争)の時期をへて、昭和三十三年頃には資産のサーピス能力論——寫村教授のいう指示内容(経済原資)の面からの規定論——が台頭することとなる。これはまたドイツ動態觀

視点からアメリカ会計理論への注目となるのであった。資産本質論争によって会計理論の中心に資産論があることを再認識した。

その後、二十年たっている。この間にも資産本質論は様々に展開するが、寫村教授は、これらの学説を概観するかたちで、昭和三十年代後半に精力的研究を展開して、独自の学説をうちたててゆく。これが本書に結実するのであった。また宮上一男教授は「資産論争」の問題点」と題する論文(『同志社商学』第二〇巻第五・六号)を昭和四十四年三月に発表されている。このように資産「本質」論は会計制度の進展、また会計学的发展とともにあるもので、まことに歴史的背景をもつもので、たえず問題とされている。まさに会計学の中心に位するものである。宮上教授は「公表会計によって得られんとする公表効果が、公表利益を規定し、その公表利益が、公表会計上の資産を規定するという関係が成立するのである」(前掲論文・一一六ページ)という見地を発表されるが、歴史のとどきにおける新展開を示唆される。

二 寫村教授の分析方法

寫村教授は資産の本質を究明するために、一つは表示形式「計算構造」の面から規定するという学説、他は指示内容(経済原資)の面からする学説を網羅的、体系的に分析する。すなわち、「いわゆる動的計算構造論をその特質とするドイツ会計学

における資産概念、および、いわゆる会計原則論的な理論展開をその特質とするアメリカ会計学における資産概念の分析検討」をなして、財務会計の基礎理論に関する研究結果を概観しつつ、資産本質論を展開される。これが、まず第一章分析方法と問題点となるが、資産概念の会計的分析方法を教授は問題とし、会計上の資産とは何かを本書で追究する。

資産概念を究明するには会計独自の方法があるところからはじまるが、会計とは「利害関係者に対する企業の経済活動（運動）ないし状態（存在）の貨幣計数的計算表示技術である」（三ページ）とする。これはまったくの自明の事実認識であるともいえる。運動ないし存在の計数的把握として会計があるが、両者の関係では存在概念が中心と考えている。畠村教授は「会計の中心目的を損益法的期間損益計算にもとめることにちの動的会計理論においても、そこでの損益決定要因である収益・費用（運動）は、資産（存在）概念の派生概念としてとりあげられなければ実質性がない」（五ページ）という。これを会計的特殊性において把握する。

会計的特殊性とは何んであろうか。「問題は、会計上の資産概念の究明は、会計の特質にてらして、どのようなばあいにも、表示形式（計算構造）の面と指示内容（経済原資）の面との両面から、両者の貨幣計数的な結合関係の解明を不可欠の条件とするということである」（はしがき二ページ）。

会計はある計算対象の計数的表示技術である。表示技術Ⅱ計

算表示のしかた、畠村教授はこれを技術性という。「会計の問題は、当然に、計算表示行為を形成する二つの側面、すなわち計算表示の形式（表示形式）と計算表示される対象（指示内容）との貨幣計数的なむすびつきの関係に、基本的な分析視点がおかれねばならない」（三ページ）ということになる。「この指示内容は、うえの表示形式がさし示しているはずの企業の経済状態（存在）ないし活動（運動）の特定の側面を意味する」（二五ページ——傍点は著者）が「経済価値の直接の貨幣計数表示ではない」とする。

畠村教授は、「特定の側面」、「直接の貨幣計数表示ではない」と強調されるなかに、教授の会計観があらわれる。端的にいえば会計学は経済学ではないということである。会計学はこれによってより科学性を強めることになる。教授はさらにいう。「会計学の研究対象である会計の対象が企業の経済活動であるために、用語が同一であるところから、企業の経済活動を直接の研究対象とする学問分野において、すでにある程度確立した概念が、そのまま会計学上の概念としてもちこまれるばあいに生ずる無用の混乱をふせぐうえに重要である」（二五ページ）と。

会計学の対象は会計（「企業会計」）である。会計の計数的把握対象は企業の経済活動であるが、それでは会計学の対象は企業の経済活動であるか。ストレートに結びつけてはならない。直接的に結びつけば会計学を経済学のなかに埋没させてしまふ。筆者もその独自性を主張したい。たとえば「価値」という

用語を両者とも用いても、その意味内容は全く異なるのである。

このような主張が畠村教授の会計概念分析の基本視点、三つのうちの第一である。再び問題とするならば、「第一点は、会計概念分析にあたっては、企業の経済活動ないし状態そのものが直接の分析対象ではないということである」(四ページ)という点で、会計学は計算表示のしかたの特殊性究明に役割をもつとき、これが第二次の間接的対象となるのだと強調される。

「問題は、企業の経済活動ないし状態のどのような側面が、どのような計算構造をとおして、どのように計算表示(計算構造の運用)されているかについての、それらのむずび、つぎの特殊性をあきらかにすることにある」(四ページ、傍点著者)。

会計上の資産を会計学的に分析しようとするが、「特定の計算構造およびその計算構造の特定の運用基準に制約された表示形式としての貸借対照表上の資産項目(価額)——「一定の価額を付された勘定科目として(茂木注)」——が、指示内容——「計算表示される対象そのもの(茂木注)」——である現存する経済原資(economic resources)のどのような側面と、どのような計数的結合関係にあるのか、その関係を明示するかたちで資産概念が規定されるのでなければ会計概念としての実質性を欠くであろう」(四ページ)という。教授は実質性をもつ規定を試みようとするが、そのために第二章以下に開される諸学説の展望をされる。前節でのべた「資産本質論争」は表示形式の面から

の論争であったわけで、やがて指示内容の面からの理論が生み出される必然性があった。一面的なりあげ方であったといえるわけで、畠村教授のいう実質的規定には両面の統一——その統一のしかたに畠村理論が具体化するが——の必要があるとするのであった。以上は「技術性」に関する視点であった。

第二の分析視点は、計算表示された会計資料を利用する利害関係者の関心の推移(歴史性)にかかわるもので、「客観的諸条件の発展変化にもなって推移する利害関係者の関心内容に対する適合性としての会計の歴史性である」(はしがき一ページ)。

会計は個別資本Ⅱ企業の会計実践として具体化する。企業の利害関係者に対する報告資料作成のための計算表示技術である会計には、当然に利害関係の関心に応じた報告資料の有用性が計算表示の前提として要請される。適合性、有用性を持つからこそ歴史性を持っている。畠村教授は「利害関係者に対する報告資料の有用性を前提とする計算表示は、必然的にそのときの利害関係者の関心に左右される関係にあり、その意味で、会計概念はきわめて相対的、歴史的な性格のものであるといえる」(五ページ)という。「実利性、慣習性を背景に、資本主義の、また資本制企業の歴史的状况に應じて、資産論が展開されている。会計理論はそもそも体制的性格を持つものである。資本の営利性を前提として体系化されている。

会計理論の体制性は、主たる利害関係者の関心に対応する。利害関係者という企業をとりまく集団は種々あるが、計算表示

の重点がおかれる特定グループ——これを主たる利害関係者と呼んだが——の関心であり、これに対応して会計実践が展開する。この会計実践の論理が会計理論となつてあらわれる。嵐村教授は「直接には、企業に対する支配的な利害関係者グループ（資本主義経済機構のもとでは投資者および債権者からなる資本提供者）の関心に対する依存性として理解される」（六ページ）という。資本提供者の関心について、具体的には株式会社所有・支配関係に規定されるが、経営（執行）と資本提供関係のからみあいのうちに会計理論が規定される。これが理論のもつ歴史性であろう。産業資本主義段階、そして資本主義の独占段階へと資本主義は展開するが、会計理論、資産論としてここで取扱われるものは独占資本主義の諸理論であつた。ここにおいて会計学は成立するのであつた。

資本提供者と嵐村教授が一括して呼ぶ、会計の主たる利害関係者集団の規定が現代経営の性格規定であるが、経営執行者の利害関係が中心となつている。経営執行と株式所有は必ずしも一致していないが、経営組織における意思決定（権）者の利害関心が中心となつている。これが会計制度に体现する。

嵐村教授は、資産概念の第三の視点として「利害関係者の関心に対する依存性としての会計概念の相対性ないし歴史性と、さきにとりあげた技術性とはどのような関連にあるかが問われねばならない」（六ページ）という。会計の技術性と歴史性との理論的関連は「企業の発展変化にともなう資本提供者の関心内

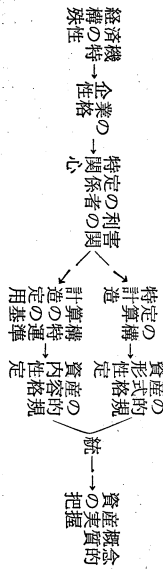
容の推移と、それに照応する利益計算構造そのものの発展およびその運用基準との関連にある」のであつた。

会計の技術性と歴史性に規定されて、会計現象が出現する。資産として貸借対照表に表示されるものもまた会計現象であるが、この会計現象は、嵐村教授によれば「報告資料の有用性に対する、支配的利害関係者である資本提供者の関心内容の推移が、特定の利益概念に反映し、その特定内容の利益計算構造を前提ないし予定した企業活動の貨幣計数的計算表示技術が、会計現象としてあらわれる」（六ページ）という、これが会計学の対象であつた。経済現象ではなく会計現象が会計学では対象となる。企業活動ではなく、企業活動の貨幣計数的計算表示を通じてあらわれるものが問題となる。資産概念もこのようにして構成されるのである。

嵐村教授は、会計の技術性と歴史性との関連を図式化している。まず経済制度を基底として、すなわち経済制度——企業の性格——特定の利害関係者の関心——特定の計算構造——特定の資産概念（形式的側面）とする。資産という会計概念の実質性を教授は強く意図される。実質性は資産概念の二重性の統一的把握であつた。これは表示形式の面からの性格規定と指示内容の面からの性格規定とが計数的結合関係をおとして統一されねばならないという主張が嵐村教授によつてなされる。

教授の実質性重視指向は、技術的、歴史的な二重性をもつた有用性をもつ規定のうえに構成される概念規定でなければなら

ないとし、このようなものが会計学分析対象として意味をもつものであるとする。「資産概念を構成するための形式的性格規定はそこに予定される利益計算構造に依存するが、内容的性格規定はそこに予定される利益計算構造をどのように運用するか、その運用基準に依存する」(八ページ)として、この関係を図式化している。



この関係をもってこそ「資産概念の実質的把握」となるのだという。これはきわめて相対的性格のものであった。

畠村教授の分析規点を要約的に示して方法論のむすびとしよう。「会計上の資産概念は、このような会計の技術性と歴史性との関連において、きわめて相対的な性格のものであり、その相対性は、究極的にはその時代と場所における経済的・社会的諸条件に基盤がもとめられるが、計算表示技術としての会計概念の分析においては、そのような客観的諸条件の発展変化それ自体ではなく、それが企業の計算表示技術にどのようなふうにあらわれているか、すなわち、それぞれの会計計算構造の特殊性とその運用の特殊性に分析の中心がおかれねばならないことは当

然である」(九ページ)。このような視点から、従来の動態観学説を整理する。これが第一章の二節分析視点と学説類型となる。

(一) 畠村教授による『資産会計の基礎理論』の構成は、まず「はしがき」が二頁あって、本論八章と補論からなる。

第一章 分析方法と問題点

第二章 表示形式(計算構造)の面からの概念規定理論〔I〕

一元的概念規定理論

第三章 表示形式(計算構造)の面からの概念規定理論〔II〕

二元的概念規定理論

第四章 表示形式(計算構造)の面からの概念規定理論の特徴

第五章 指示内容(経済原資)の面からの概念規定理論〔I〕

一統一的「サービス能力」論

第六章 指示内容(経済原資)の面からの概念規定理論〔II〕

個別的「サービス能力」論

第七章 指示内容(経済原資)の面からの概念規定理論の特徴

第八章 現行会計における資産概念と分類

〔補論〕

第一章 資産概念の拡充と変革

第二章 実現概念の拡充と変革

第三章 多元評価の多様性

三 畠村教授の論述体系

畠村教授は諸学説を分類し、検討する方法によって資産論を

表示形式 (計算構造) の面からの 概念規定	(第II章) 一元的概念 規定論	原初的一元計算構造論に——シュマーレンバッハ もとづく概念規定 ——ペイトン, リトルトン
	(第III章) 二元的概念 規定論	支払・給付の二元計算構 造論にもとづく概念規定 ——ワルブ ——ゴジオール
指示内容 (経済原資) の面からの 概念規定	(第IV章) 統一的「サ ービス能 力」論	資金運動的一元計算構造 論にもとづく概念規定 ——ルフチ
	(第V章) 統一的「サ ービス能 力」論	原初的一元計算構造論に——ギルマン もとづく概念規定
	(第VI章) 個別的「サ ービス能 力」論	資本価値的計算構造を予 定した概念規定 ——キャング ——ハンセン
	(第VII章) 個別的「サ ービス能 力」論	現在原価的計算構造を予 定した概念規定 ——1957年 ——A.A.A.原則
	(第VIII章) 個別的「サ ービス能 力」論	現在原価的計算構造を予 定した概念規定 ——A.I.C.P.A.原則
	(第IX章) 個別的「サ ービス能 力」論	歴史原価的計算構造を予 定した概念規定 ——現行会計のモデル

展開するが、前節において考察した方法視点によるとき、「い
ちおう、表示形式(計算構造)の面を重視した見解と指示内容
(経済原資)の面を重視した見解とに大別することができる」
(九ページ)として、論述の大枠を示す。教授は理論的に大別
してのべられるが、これには歴史的背景もあり、動態論として
は、まず前者が形成されてきた。これはドイツの第一次大戦後
に論理化されるが、後者はアメリカの一九五〇年代後半に成立
してくる。もちろん、現在、前者は後者にとって代られてしま
ったものではないし、後者もその萌芽的研究は前者がめざまし
い展開をなしているなかでなされてきたのであった。

嵐村教授は学説分類を図示して、一つ一つ克明に研究をなし
ている。教授自身の示す図表を上にかかげてみる。

このそれぞれについて、次節以下で吟味してゆくが、まず嵐
村教授は大別された類型として両説は、「むしろ実質的に対立
した関係にあるという点」(二〇ページ)は注意すべきである
という。「表示形式重視説のもとでの指示内容に対する理解と、
指示内容重視説におけるそれとは異質のものであり、また指示
内容重視説において予定されている計算構造ないし表示形式
と、表示形式重視説におけるそれとは基本的に異なったものと
してあらわれている」(二〇ページ)として、両説の比較による
それぞれの特殊性説明のしかたを注意する。比較のしかたに問
題をみるのであった。「それぞれの資産概念は、その基礎とさ
れているか、またはそこに予定されている利益計算構造そのも

の特殊性、およびそれぞれの計算構造にもちこまれる経済原資についての認識のしかたの特殊性において理解されるべきものである」(二ページ)。

第二の注意点として、「おなじく表示形式重視説または指示内容重視説であっても、論者により、それぞれの概念規定の内容は異なる」という。ここからさきの図式的分類がなされるのであるが、表示形式重視説について注目する。

表示形式説は、「会計計算構造を、収支計算にもとづく利益計算構造としてとらえる点においては異なるところが無い」(二ページ)とされるが、貸借対照表の理論的位置づけによって貸借対照表上の資産項目の性格規定は異なってくるという。

「資産概念はそれぞれの利益計算構造そのものというよりは、そこでの貸借対照表の位置づけによって規定される関係にある」(二ページ)。これが二元的概念規定理論と二元的概念規定理論にわかれることとなる。なお、ここでの問題は「そこで規定されるものは貸借対照表上の資産価額の計算構造の性格そのものであって、その表示形式が指示しているはずの現存する経済原資との実質的な関係(貨幣計数的結合関係)、すなわちその計算構造の運用基準は概念規定にあらわれなない」(二ページ)ということである。

指示内容説においては「企業に現存する経済原資そのものの性質が資産概念規定の対象とされるのであるが、このばあい、それは企業の経済活動との関連において、そのための『サービ

ス能力 (service potential)』としてとりあげられる」(三ページ)とされる。「資産の概念規定を、このように現存する経済原資そのものにもとめるばあいには、それが貨幣計数的にどのように表示されるか、したがってまた、そこにはどのような利益計算構造が予定されるかがあきらかにされねば、会計概念としての実質性を欠く」という。このようにして葛村教授は「統一的サービス能力論」と「個別的サービス能力論」にわけられる。

指示内容説の会計表示の問題。「そこに規定されたそれぞれの内容のサービス能力が、理論的必然性のもとに特定の貨幣計数をその表示形式としてもたらすのか、それとも、あらかじめ特定の利益計算構造を予定するために、それに適合したサービス能力が資産概念としてとりあげることである」(四ページ)。「問題は、そのむすびつきかた(計数的結合関係)にある」。計数的結合関係(会計的)は評価を必要とする。

両学説の対立性と相互補完性をあきらかにすること、そして統一規定を求めて資産概念の実質的把握を試みるのが本書であり、この視点のもとに諸学説を網羅的に解説した労作であった。

四 表示形式(計算構造)の面からの概念規定理論

題名のように規定され、概括された理論において、まず葛村教授はシュマーレンバッハ、ペイトン・リトルトン説を費用動

態論、ワルプ、コジオール説を現金動態論とし、「一元的概念理論」としてまとめるが、資産の性格をその形式的側面から一元的に規定する代表的理論であるという。これが第二章であるが、さらに同じく収支計算を原型とする利益計算構造を前提とする表示形式の面からの概念規定であるが、その利益計算構造の具体的な理解のしかたから、貸借対照表上の資産がほんらい二元的な性格を持つとして把握される理論を第三章としてルフチ、ギルマンをとりあげる。

二元論としては、さきの論争のなかで、太田、山下、木村重義教授の理論を吟味し、これらの諸教授は現金が動的貸借対照表の借方項目であることを前提として、この項目が借方項目全体の統一的説明に困難をもたらしていると理論状況を概括し、その前提そのものを問うならば動態論にあつては資産〔積極項目〕を統一的に説明する必要もなければ、説明することもできないのだとされる岩田巖教授の理論が含まれる。これは資産本質論争に一石を投じたものであつた。

以上のように理論を吟味し、さらに、この理論の特徴点を第IV章で三点から整理している。これらを概括してみよう。

計算構造Ⅱ表示形式からの資産の概念規定は資産は貸借対照表の借方側に位置するという形式的概念規定であるが、従来、動態論と呼ばれる学説にその性格が特徴的にみられるのであつた。静态論を克服した動態論が損益計算〔論〕の中心にたつとき、ここに近代会計学が形成されてきた。動態論こそは会計学

の理論の中心にあつた。ここでの資産規定は複式簿記の技術と論理に従来にもまして密接に規定されてくる。動態論を得て、複式簿記はその本来の機能の場を得たのであり、複式簿記は生成のはじめより動態論——それはいずれの理論でもあれ——を予定していたといえる。第二章では費用動態論、寫村教授は「原初的一元計算論」というが、その資産概念、および現金動態論、寫村教授は「二元的計算構造論」というが、その資産概念の分析をなす。これはすでにふれた太田・山下論争の論点の分析でもあるが、「この一元的概念規定における論点は、結局のところ、貨幣資産（現金性資産）と非貨幣資産（費用性資産）の同質性を、いずれを中心に問題にするかであり、その根拠は会計の計算構造ないし、そこに予定される勘定理論に関する理解のしかたにもとめられる」（一九ページ）という。

会計の計算構造と勘定理論。簿記理論を離れて会計理論の実質性はない。寫村教授の理解を概観するとき、この点を大いに留意されているが高く評価したい。ドイツ会計学的にいえば、貸借対照表論と勘定理論はそれぞれ独自の研究領域があるが、それぞれの理解には両者は相互依存関係をもっているのであつた。動態論は複式簿記を前提としていふところである。サービス能力論よりもはるかに、相互関係を強く意識している。

費用動態論はシューレンバッハの動的貸借対照表論に代表される学説であるが、貸借対照表は「一連の期間利益計算にお

けるそれらの連絡環としての機能に第一義をおき、将来の期間利益計算との関連においてそれを理解しようとするものである」(一九ページ)。

このように前提された貸借対照表上の資産はいかなる概念規定をうけるか。シュマーレンバッハは、これを未解決項目として規定しようとする。その借方すなわち資産項目は、支払手段、未費用の支出、未収入の支出、未費用の収益および未収入の収益からなっているが、嵐村教授は「未費用の収益および未収入の収益からなる未解決収益項目は、それぞれにふくまれる項目の性質によって、未解決支出項目と支払手段とに吸収整理することができるので、シュマーレンバッハの未解決項目は、實質上はすべて未解決支出として整理される」(二三ページ)という。資産は未解決支出であるが、「将来の期間利益計算において費用化する(費用処理される)」という意味で、その基本的性格を費用性として規定することができる」(一九ページ)のもであった。資産概念の中心項目は支出未解決項目であり、価格基礎は支出概念にある一元的資産概念であるまとめられる。このように規定してくるとき「現金項目ないし貨幣資産をどのような理論的関連において未解決支出ないし未償却原価として統一的に理解しうるかである」と問題を出す。現金「支払手段項目」の説明はシュマーレンバッハのつまぎの石ともいわれているが、収支計算をもととする期間利益計算においては、未解決項目と直ちに規定しえない。嵐村教授は「支払手段を非

論理的な虚構によって未解決項目のカテゴリーに不当にふくめられている」(二二ページ)として、シューマンバッハの第七版の現金項目を吟味している。「現金は……購入されたものでない……。貨幣のために貨幣を支出しないのである。それにもかかわらず、その意味でとりあつかわねばならない」(土岐政蔵訳『第十二版動的貸借対照表論』)。これが不当にふくめるという点である。このような点はあるにしても、シュマーレンバッハは資産を一元的に未解決支出論で貫ぬこうとするのであった。嵐村教授は「支払手段のとりあつかい、および未解決諸項目間の整理について難点はあるが、すくなくとも非貨幣性資産についての未解決支出としての性格規定は、現実の資産項目に関する表示形式の面からの特質をしめすものとして、その意義がみとめられねばならない」(二三ページ)と評価する。

シュマーレンバッハは計算構造論者として動態論的会計学を樹立した。近代会計学の始祖と呼ことができ、以後、賛成、反対はあるが、論者それぞれが自からの理論をみがく際、その理論に胸をかりるものであった。ただこれは貸借対照表の借方に存在する意義の分析が主であって、これがいかなる価額表示するか、「その未解決支出額に経済原資のどのような価値(指示内容)がどのように投影されているか」(二四ページ)という問題が従属的に出てくるのであり、太田教授の言を借りるならば「価値性」をいかに組みこむかという問題があった。

現金動態論における資産概念。費用動態論者よりも複式簿記

原理、勘定理論と密着した論理を展開する。この理論においては複式簿記の勘定体系は基本的に二勘定系統よりなると考えられる。二勘定論が本質をつくであらうし、素直なことである。古くは物的二勘定学説よりワルプ説、さらにその展開と勘定学説史の主流をかたちづくっている。

現金動態論の中心にたつワルプ理論を主題にそくして吟味してゆく。「収支計算を原型とする期間利益計算構造にもとづく資産の形式的概念規定にさいして、現金項目を中心に一元的精緻化をこころみる現金動態論は、「企業の経済活動を構成する支払過程と給付過程の基本的な二面性に即して、会計の計算構造を支払系統勘定と給付系統勘定との二勘定体系のもとに把握し、貸借対照表を支払系統勘定残高集計集として位置づけることに、この説の会計計算構造に関する理論の特徴がみられる」(三三ページ)と畠村教授はいう。その場合、「資産の性格について、貸借対照表を支払系統勘定残高集計表としてみれば、貨幣そのものはまさにその『本来的な現金性』によって本来的な資産であり、非貨幣資産は、その会計計算構造に関する理解の制約によって擬制された(戻し計算された)現金性の意味での資産として把握されることとなる」(三三ページ)という。

畠村教授は、特定の勘定理論を前提にした計算構造論にもとづいて現金動態論における資産の形式的概念規定がなされねばならないとされる上述の畠村教授の説明においてすでに支払・給付二勘定系統論(動的二勘定理論)であるワルプ理論が意識さ

れ、その解釈として行論していることが知られる。資産は現金であるとする主張は、ワルプにまた山下勝治教授によってすでに主張されていた。この論拠についての畠村教授の理解をみよう。

ワルプは貸借対照表上の資産は、その勘定理論(支払・給付二勘定系統理論)のうえから、支払系統勘定残高項目、給付系統勘定戻し計算項目、給付系統勘定追加計算項目によって構成される。

複式簿記の記帳対象である取引の基本的性格を、企業の経済活動における入と出とで把握し、それぞれが給付過程と支払過程に関連するものとした。畠村は「ワルプは、このように会計の対象である企業の経済活動を、給付過程と支払過程との二面において把握し、この取引の二面的観察に会計計算構造把握の基礎をおいている」(三四ページ)という。この両者は簿記的に反対の対応関係をもっている。

貸借対照表は支払系統残高集計表であったが、「このばあい支払系統勘定残高は債権債務をふくめた広義の貨幣性資産項目であり、それは貨幣流入の貨幣流出に対する超過流入として、したがって収入概念として把握することができる」(四一ページ)。これが畠村教授のまとめる資産構成の中心である。収入概念として畠村教授がまとめられることに注目したい。これがワルプ理論の中心となる。「また給付系統勘定追加計算項目も、これは将来の収入としてあらわれるために収入概念にふく

めることに問題はない。

問題は固定資産が現金的性格をいかなるいみでもつかうことである。これが費用動態論と現金動態論の基本的対立点となる。すなわち「給付系統戻し計算項目（非貨幣性資産項目）」は、ワルプの独特の計算構造のもとでの擬制された収入概念である」という。収入概念における一元的規定の努力にもかかわらず、嵐村教授の批判をうけることとなる。

嵐村教授はいう。「この現金動態論にあつては、非貨幣資産を収入概念のもとに一元化するために、その現実の表示形式の特徴である未償却原価としての性格が表面にあらわれず、勘定体系上の精緻化にかかわらず、実質的にはむしろ費用動態論に劣るものとみられる」（四二ページ）。太田・山下論争を、ふりかえるとき、山下教授は太田教授のいった価値性をおきざりにしたのではないかといった批判につながるものである。

嵐村教授は批判のよりどころを、「在高・損益二勘定系統理論」に求めるが、これが教授の積極的立場である。支払・給付二勘定系統学説と在高・損益二勘定系統学説との違いとなる。

ワルプの表現である「給付系統勘定戻し計算項目」が「擬制された収入概念」であつて、ここでは費用性が先行して、その戻しとして資産が観念される点にある。「費用の過大記帳」が資産を構成する。それが決算における「戻し計算」を通じて観念されることになる。嵐村教授は「支払・給付二勘定系統理論において戻し計算が修正記録の一要因となるのは、まだ費用（当

期の費用）とならない部分まで期中記録において費用として理解されているからであり、支払と給付との交換過程を記録する日常記録における貨幣流出記録と給付流入記録との対置記録を、そのまま会計の最終目的である成果計算にむすびつけようとすることに起因するものであり、給付系統勘定を損益勘定としてはじめから予定するからにほかならない」（四四ページ）という。戻し計算をするような費用認識に問題を見出すのであつた。

ワルプを中心とする現金動態論はシュマーレンバッハの費用動態論に対立する資産観をもっていたが、前者が収入概念を価値基礎に、後者が支出概念を基礎にしていたが、ともに一元論であつた。太田・山下論争も一元論の枠内での議論であつたといえるが、このなかで岩田理論が登場してくるが、これが二元論である。資産論争では二元論が登場せざるをえないが、本書でも「二元的概念規定理論」に一章をさいている。

この理論に属するものをルフチ、ギルマンの所説であるとして、ルフチから考察をはじめめる。ルフチは企業の経済活動を観察し、その計算的把握手段として、勘定体系を資本領域、支払領域および投資領域の三勘定体系から構成させる。そこから勘定関係と貸借対照表の関係がつかうように導き出される。

貸借対照表の積極側がわれわれの考察する対象であるが、資産が「支払領域」と「投資領域」との二勘定区分されている。嵐村教授はまず、支払領域は後期の支払ないし支出であるの

A 資本領域 E 積極 貸借対照表 消極

支払または 支出(損失)	受入または 収入(利益)	支払領域 まだ支払ないし支 出とならない受入 ないし収入	資本領域 まだ支払ないし支 出(損失)となら ない受入ないし収 入(利益)
E	支 払 領 域	A	
受入または 収入	支払または 支出	投資領域 まだ収入とならな い支出	
A	投 資 領 域	E	
支出 =投資	収入 =投資回収		

資産会計論の新展開

で、価額基礎には収入概念が、投資領域は二つあるが、まず内部投資は後期の収入、外部投資は後期の受入で支出概念であるとする。収入概念、支出概念が資産概念のなかにあるので二元的といわれる。畠村教授は「貸借対照表の独自の利益計算機能をみとめる点では現金動態論に類似するが、そこでの貸借対照表は、利益計算構造上、べつに支払領域勘定による利益計算表としての位置にあるのではなく、実質的な成果算定としての在高変動結果表として把握され、支払領域勘定および投資領域勘定は、と

もに積極的な在高構成要素として理解されており、そのかぎりで二元的な資産概念としてとらえることができる」(六七ページ)と評される。在高変動結果表としての貸借対照表であるが、その在高は収支過程を前提とした概念規定であった。成果は在高を構成する支払領域と投資領域における超過差額であった。このようにルフチ理論を説明してくるが、取引債権が投資領域勘定として取扱われている点に関して、本来的外部投資項目と取引債権を同列に扱うことに疑問を出している。畠村教授は支払領域勘定にふくめる方が現実性があろうとする。

ルフチは三勘定系統説を展開する。複式簿記は勘定の組織的体系であるが、複記には二勘定系統体系がより適合的である。三勘定であるから、借方、貸方の二面に分類するとき、その一方が、ルフチ論では借方、資産側に二つの勘定系統が位置させられる。これが二元説となるのであった。三勘定系統説をとったればこそ二元論が出てきたのであった。

畠村教授はギルマンの資産概念も二元論であるとするが、資産構成の中心には現金項目と繰延チャージ項目があるとし、前者は収入概念であり、後者は支出概念であるといっている。

以上、畠村教授の説明を中心に表示形式面からの概念規定理論をみてきたが、この特徴点について要約的にのべてみよう。畠村教授は三点にわたって要点整理をする。

第一に「表示形式概念規定論と計算構造論との関係」。「貸借対照表上の資産構成は、まず、それぞれの計算構造論における

貸借対照表の位置づけに依存する」(七九ページ)として、「利益計算の補助手段」として把握するか、「独自の利益計算手段」としての機能をみとめるかにあった。教授は支出概念にもとづく資産項目の一元的把握には無理があるとされ、「収支計算にもとづく利益計算構造の面からすると、貸借対照表上の資産は支出概念にもとづく未解決支出項目ないし繰延チャージ項目と、収入概念にもとづく支払手段ないし貨幣項目からなるものとして二元的に規定されるのが理論的であるとかんがえる」(八一ページ)とされる。

第二は「表示形式的概念規定における表示価額と指示内容との関係」である。いままで考察対象とした諸学説は現実中存在する企業の経済原資そのものというよりは、収支計算にもとづく表示形式(価額)の側面からの概念規定であった。資産は貸借対照表の借方に位置するというだけでは本質は明らかになつたといえず、いかなる大きさで表示されるかが問われねばならない。そこで「具体的な利益計算において、経済原資のどのような変化が支出を価額基礎とする表示形式に反映されるかについでに両者のむすびつぎの関係が当然問題となる」(八六ページ、傍点評者)と著者はいう。

この論述において、二元論的把握を指向される畠村教授は支出概念と収入概念を価額基礎とするが、収入額を基礎とする項目は表示価額の指示内容である経済原資が直接に貨幣量であるという意味で、直接的な貨幣計数的結合関係がみとめられるの

で、支出を価格基礎とする場合が問題となるのであった。「個々の経済原資を取得するために支払われた支出額(原価)のどの部分が当期の費用価額として処理され、どの部分が資産価額として次期以降に繰越されるか」(八七ページ)とされ、「原価配分にあたって、現存する経済原資のどのような変化がそのよりどころとされているか」を問われる。表示形式重視理論は、経済原資のとりあげかたが、物的・機械的であって、個別的保有目的の面からの役立ち(価値)に対する配慮に欠けていると評している。この点から低価法批判をアメリカの論者は行なっている。

第三は「表示形式的概念規定とその背景」である。ドイツ動態論の生成背景はドイツ金融資本の確立にある。この金融資本の要請が動態観を生みだした。「この種の資産概念規定にしたがつてまた計算構造論の背景であり、ここでは、会計に対する利害関係者のどのような関心がそこに反映されているか」(七九ページ)。

畠村教授の説明をみよう。「公表会計の基本目的は、なによりもまず会計報告利用者の関心に応えることにある」が、「現実には企業活動に対してもっとも支配力をもつ特定の利害関係者の中心関心に対する概念性が、その有用性の内容を規定する」。「資産概念は、究極においては会計報告の有用性によってその内容が規定される関係にある」とする。資産概念の相対性と歴史性を指摘する。

ドイツ金融資本の成立とまえにのべたが、寫村教授は「継続企業の仮定が現実性をもち、固定設備の増大による資産構成の高度化と企業規模の巨大化、およびそれにもなう資本提供者の長期支配的資本提供者と一般資本提供者の分化現象があらわれる段階」といい、ここでは「支配的株主の関心と長期債権者の関心とが合致」するという。これらの関心に適合し、それゆえに制約された計算表示が形成される。

「企業の収益力に対する投資家の関心とりわけ長期支配的資本提供者の関心にこたえるための投下資本の維持を前提とした分配可能利益算定を中心におく收支計算的利益計算構造が要請されるにいたる」が、「実現主義にもとづく収益認識およびそれと表裏関係にある資産・費用の原価主義評価を支柱とする投下資本の計算的回剰余の意味における分配可能利益の算定報告が、現行公表会計制度の中核をなしている」(九一ページ)のであった。原価主義評価については次節で考察するサービス能力論からの批判も出、今日その計算基盤が問われてきているが、静態論の否定から出発する動態論がとらざるを得ない一つの論理であった。

公表会計における客観性は弾力的内容であると寫村教授はいう。支配的利益関係者の「得心できる程度の客観性」によってその内容が規定される。「特定の関心からする原価配分の客観性のない操作を、結果的には形式上客観的なものとして容認することになるのをさげられないであろう」(九五ページ)という

が、会計はまことに会計政策としてあらわれざるを得ないことを示している。「形式的概念規定にとどまるかぎり、客観性のない操作をその論理体系から必然的関連において排除することはできない」のであった。寫村教授のいう会計の技術性と歴史性は政策性として具体化するのであった。

五 指示内容(経済原資)の面からの概念規定理論

原価配分の動態原理として近代会计学は成立した。これは前節で概観したところであるが、わが国の資産論研究の歴史をふりかえるとき、まず資産本質論争が昭和二十四・五年に登場し、昭和二十八・九年頃に資産分類論が盛んになって、昭和三十二・三年頃からサービス能力論が学界の関心をあつめてくる。資産本質論争は寫村教授のいう表示形式重視論の枠内で行われた。すなわち「表示形式(計算構造)の側面から資産概念規定がなされており、資産の個別的サービス能力との関係、つまり、表示形式と指示内容との計数的結合関係がかならずしも明瞭にとりあげられていない」(二五四ページ)。これが克服をめざしてサービス能力論が登場した。前者は第一次大戦後のドイツ動態論に根ざしたものであるが、これは第二次大戦後のアメリカ会计学に基底をおく。両者を收支計算的利益計算構造から比較するとき異質性がクローズ・アップされる。寫村教授は、サービス能力論は歴史原価にもとづく利益計算構造の改革をもとめるものとして主張されたものであるという。

ここで取扱われる規定理論は、この理論の方向は、会計の計算構造よりも、むしろ指示内容である経済原資のサービス能力 (service potentials) そのものを資産の本質として規定するものである。嵐村教授は、ほんらい的に特定の目的にたいしての手段の働きに関する抽象的な観念である (九六ページ) とされるが、経済原資の保有目的をどのような階層において問題とするかということが示されなければ実質的内容を持ち得ないものであった。サービス能力は本来的に主観的概念であって評価問題が強力につきまとう。

資産は、「企業の終局目的のためにすべてに共通した統一的サービス能力をもつと同時に、個々には、それらが具体的にどのようなにもちいられるかによって、すなわち、個別的な保有目的という具体的階層の目的を予定することによって、異なった個別的サービス能力をもつものとして把握することができる」(九八ページ)。すなわち、経済原資の保有目的を、企業の利益獲得という終局目的か、それとも具体的な直接の保有目的か、どの階層において問題とするかによって、資産の本質規定理論は統一的「サービス能力」論と個別的「サービス能力」論とにわけられる。

統一的「サービス能力」論を第五章でとりあげるが、キャンニング理論 (J. B. Canning, The Economics of Accountancy, 1929) とハンセン理論 (P. Hansen, The Accounting Concept of Profit, 1962) をとり「一九五七年 A・A・A 原則」の概

念規定がふくまれるとする。ここでは「資本価値的利益計算構造を予定した資産概念」が展開される。個別的「サービス能力」論は第六章でとりあげられるが、一九六二年の AICPA 会計原則試案を中心にとりあげる。これは「現在原価的利益計算構造を予定した資産概念」が展開されている。

キャンニング理論について。嵐村教授は「資産の本質は期待サービスであり、そのさいの期待サービスは、具体的には資産を保有する主体の個別性に依存するものであると説かれている」(一〇二ページ) という。キャンニングは、企業によって所有され、そこで使用されるトラックについて、人はそれを資産と呼ぶのだというが、さらに資産の本質であるサービス能力は貨幣所得能力でなければならなかった。キャンニングの主張するところはこの所得には企業活動の基本目的である収益獲得目的が予定されており、このための統一的サービス能力と理解されるとするが嵐村教授であった。

キャンニングは将来の貨幣所得能力、すなわち収益獲得のための統一的サービス能力として資産を概念化する。嵐村教授は「資産の統一的サービス能力観は、実質的には資金獲得の面における将来の資産獲得の期待ないし資金獲得の能力を意味する」(一〇二ページ) とされる。資金獲得のための企業資本のサービス能力としての資産、すなわち貸借対照表の借方の具体的貨幣計数の表示には直接評価と間接評価とあった。前者を必要とするものは当座資産と棚卸資産であり、後者には使用目的資

産が含まれていた。このサービスマ能力論においては、「貸借対照表に表示されている資産は、そのすべてが将来における貨幣流入能力ないし収益獲得能力をもつものであり、その意味で、すべての資産が統一的サービスマ能力の面であり、その意味で、(一〇五ページ)。統一的サービスマ能力について、嵐村教授の解説は「その統一的サービスマ能力発現の現実のない手は販売目的資産であって、すべての資産の統一的サービスマ能力の発現、すなわち貨幣としての結実をはたすというはたつきが、じつにこの販売目的資産の個別的サービスマ能力である」(一〇五ページ)という。販売目的資産の性格規定のうち資産の本質を見ようとする。「販売目的資産以外の資産にみとめられる収益獲得のための統一的サービスマ能力は、商品への体現を前提とした観念であるにすぎない」(九九ページ)。商品という資産を中心としたこの概念規定、本質の規定をしようとするのが指示内容説であって、前にみた費用動態論の表示形式説では固定資産、使用目的資産を中心としてその本質を規定しようとすることは対照的である。

ついで、嵐村教授はハンセン (Pall Hansen) の所説を吟味する。資産の本質を資本価値として扱えられているというが、その資本価値は将来のネット・イールド (ネット・アウトカム) によって決定されるのであった。この資本価値はもともと将来の事実に関する観念であるため、必然的に予見しえなかつた資本価値があらわれ、それを利益計算体系のなかにどのようにお

りこむかによって、様々の利益概念があらわれると解説している。これは資本利子の利益概念が基底にあるとする。

「現在原価的利益計算構造を予定した資産概念」である「一九五七年 A・A・A 原則」における資産概念。ここにおいては、「資産は特定の会計実体の企業目的に専ら用いられる経済原資 (economic resources) であって、予想される経営活動に有効に利用できるか、また役立ちうるサービスマ能力 (用役潜在分) の総計である」。嵐村教授は、資産の本質を企業目的のためのサービスマ能力と規定しているとされ、利益獲得のための統一的サービスマ能力としてとらえることができる (一二三ページ) とされる。

資産の本質と、ここで問題とするとき当然のことながら、会計上の資産を問題としているのであるが、嵐村教授もいうように、「資産の本質に関して、測定基礎ないし計算構造の側面からいれおち離れて、指示内容の側面からすることのような理解は、……、資本主義経済機構における継続企業を前提としたばあい、測定基礎ないし計算構造がどのようなものであっても一般に妥当する性質のものである」(一二三ページ) が、これで充分であるか。教授は「会計の問題としては、そのような指示内容の側面からの性質が、表示形式 (特定の計算構造ないし測定基礎) との関連において、より具体的に補充されねばならない」(一二三ページ) という。サービスマ能力説に対する批判はこの点にあるが、このような批判を覚悟したこの規定の出現は何で

あろうか。嵐村教授は追いうちをかけるように「具体的に計算構造のなかにとり入れられたかたちでの指示内容の規定でなければ実質性がない」ともいう。会計〔学〕的に意味がないということである。この点については結びのところで再びふれたい。

測定について。「資産の価値はそのサービス能力〔用役潜在分〕の貨幣等価額である」。その貨幣的性格を強調するが、それは、「その資産が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によって現在価値に割引いたものの合計である」。貨幣資産については統一的サービス能力の直接評価が可能であるが、非貨幣資産については取得原価あるいはそれより派生する、なんらかの額で表示されると五七年基準はいつている。これには「自由な市場を前提とすれば、資産の取引価格で表現された取得原価が、取得時における将来のサービス〔用役〕期待の満足できる数字的表現と考えられる」からであった。ここには現在原価 (current cost) による測定—将来指向を内包して—を主張している。それは嵐村教授のいうように「取得原価に、取得時における個々の資産の統一的サービス能力貨幣表示額としての代替性をみとめている」(二二五ページ)のであった。

現在原価の代替性論は、この測定の中心問題であるが、嵐村(教授は、まずその数字的表現〔計数〕の性格についての未来数値を指向しているものであるが、「より本質的で、一般的には、個々の資産は他の資産との有機的結合を前提として将来の

貨幣流入に参加するものであるという事実である」(二二五ページ)という。そこで「取得時における取得原価および取得時以降における現在原価ないし代替原価は、個々の資産の統一的サービス能力(主観価値)に対して、原理的な意味での代替性をもつものではない」(二二八ページ)とする。資本価値と現在原価とのあいだには、原理的には代替性は認められていない。

統一的サービス能力の資産性認識。嵐村教授は「個々の資産にみとめられる統一的サービス能力は、企業の他のすべての要素との有機的結合・運用を前提とした抽象的観念であり、資産性の認識に関しては有効な基礎を提供するが、そのままの内容で直接に測定の対象とすることには疑問がある」(二二八ページ)という。統一的サービス能力と取得原価ないし代替原価の間には個別的に合理的な計数的結合関係を期待することは困難であるとしている。測定数値なしには会計は成立しないが、「会計において特定の測定基礎を要請するものは、指示内容の側面からする本質規定そのものではなくて、そこに予定された特定の利益計算機構にある」(二二九ページ)。

価額基礎と計算構造の関係が問題となるが、A・A・A原則の背景、すなわち一九五七年という五〇年代末葉では多目的会計資料の作成が要請されてきている。やがて迎えようとする経済の高度成長の六〇年代においては公表会計資料の多目的有用性が要請せられてきている。高度成長のかけには慢性的なインフレがある。企業の、そして会計の役割である資本維持につい

ても単なる歴史的原価が評価基礎にすえられなくなつた。取得原価が問題とされてくるが、「取得原価と測定基礎に要請するここでの期間利益計算構造は、名目資本計算と実益資本計算との複合計算構造としてあらわれる」(一三五ページ)のであつた。これらのサービス能力説は会計の表示形式とは、ことさらに関連づけずに展開された。この批判として、関連を問題とするならば、当然価格決定の個別性に対応して個別的なサービス能力(個別価値)が問題となつてくる。

第六章として個別的「サービス能力」論を吟味展開するが、「個々の資産の具体的保有目的の階層における個別的サービスとして理論展開がおこなわれてお」るものを取りあげるが、その第一は一九六二年の「A I C P A 会計原則試案」であつた。これは「現在現価的利益計算構造」を予定したものであつた。

指示内容重視説においては資産の本質究明には測定問題が計算構造重視説よりも、より強く要請される。「個別的サービス能力として問題とするばあいには、その貨幣的表現は、そこに予定される会計計算構造によつて決定される関係にある」(一四〇ページ)という。これは資産の運用目的を具体的に問題にしたものである。支払目的、販売目的、使用目的といった個別化された具体的目的階層におけるそれぞれ特有の用役の潜在能力が問題とされるが、さらに現実の表示形式との間に計数的に合理的関係があるものとして問題とされる方向を示している。指示内容説の前進である。

資産会計論の新展開

このような方向をたどるなかで『試案』が示す資産概念を、嵐村教授は「資産の本質を統一的に経済原資にみとめられる将来の経済的効益または経済的サービスないし経済的有用性としてとらえるのであるが、この具体的内容は「むしろ個々の資産の具体的保有目的の階層からする個別的サービス能力として理解される」(一四三ページ)という。

『試案』においては、資産の本質とされる経済的効益としての個別的サービス能力とその表示価額とされる価額基礎の採択との間には必ずしも論理的な関連がなかつたのであつて、「一般的には、現在時点での資産の経済的効益についての中立的にして客観的な評価額として、現在の交換価格が価額基礎に採択される」(一四九ページ)のであつた。「現在の交換価格」ないしは「現在原価」を価格基礎としたさいの会計報告の有用性が問われてくる。この有用性は極めて現実的性格をもち、客観性といわれる会計報告のもつ基本的性格も、これによつて支えられることとなる。

嵐村教授は、資産すなわち、企業に現存する経済原資の貨幣的表示においては現在原価にかぎらず歴史原価を基礎とすることもあるとされ(一五四ページ)、むしろ現行の公表会計制度はそのような計算構造とみられるという。現行の歴史的原価にもとづく利益計算構造は収支計算的利益計算構造として、ドイツ動態論に結実した。この理論について嵐村教授は「表示形式(計算構造)の側面から資産概念が規定されており、資産の個

別サービス能力との関係、つまり、表示形式と指示内容との計数的結合関係がかならずしも明瞭にとりあげられていない」(一五四ページ)と批判した。さらに「現行の公表会計制度の解明というよりは、むしろ歴史原価にもとづく利益計算構造の改革をもとめる主張理論として展開されている」という。そして、**嵐村教授は収支計算利益計算構造を予定した個別的サービス能力論としての理論構成にもとづく現行会計における資産概念解明の可能性を指摘する。**これは教授の結論に関連してくるが、**資産の分類論における固定資産と流動(棚卸)資産といった伝統的分類に対して、貨幣性資産と非貨幣資産という分類の登場という歴史的背景をもつ。**

指示内容重視説のまとめ。この理論は**嵐村教授**もいうように「会計の計算構造とはなれて、経済原資の**サービス能力**が会計上の資産の本質として規定されている」(一五八ページ)。このように規定された資産は「貸借対照表に資産項目として表示される統一的**サービス能力**ないし**資本価値要素**は、ある一定の限定を附されたそれであつて、問題は、むしろその限定をあきらかにすることにもとめられねばならない」(一八〇ページ)。

サービス能力(用役可能性)の内容。**嵐村教授**が注目する「**資本価値**」要素に労働力がある。「会計の問題としてではなく、より本質的な問題としてとりあげれば、収益目的**サービス能力**は、むしろ労働力にのみみとめられうる特性」(一六一ページ)とされる。ここにまた会計学と経済学との利益概念の質的へだ

たりをみるが、資産は「本質的な意味での**サービス能力**すなわち価値創出能力としての労働力の発見にあつたの補助手段の意味におけるそれである」という。逆にいえば「労働力の合目的な発現によるそれらの有機的結合・運用を前提とした**観念**」(一七二ページ)であつた。労働力の**資本価値**は**貸借対照表**に具體的、独立項目としてしめされていない。これは単に統一的**サービス能力論**の問題以上に、**会計学の根本的性格の問題**にかかわるものであつた。

会計上の**評価困難性**という技術的限定も測定問題をふくめて、制度的な歴史の制約をもつていた。

サービス能力概念はある目的にたいする手段機能という抽象的概念である。目的はすでにみたように、三つの階層におけるそれぞれの目的があるが、そこを個別的に示さなければ実質的内容を持たないとするのが**嵐村教授**の主張であつた。それゆゑに個別的**サービス能力説**に注目されるのであつた。さらには複合的**利益計算構造**が予定される状況において、多角的関心に応えるための理論が**サービス能力論**に求められるのであつた。

一九五〇年代後半から、六〇年代にかけて**サービス能力(用役可能性)論**が展開されてくるが、**嵐村教授**は、その代表的理論を克明に解説して、理論展開の方向をみつめている。

六 嵐村理論の展開

嵐村教授の著書は平面的に、それぞれを吟味しているが、そ

の叙述の展開はまことに歴史的である。資産とは何か、この問いは会計学の歴史とともに古いが、わが国では、とくに、太田・山下論争にホットな起源をもつ問題である。この論争、それに参加した人々の議論の多くは、畠村教授の分類においては表示形式〔計算構造〕重視論に属していた。畠村教授は指示内容重視説という表示形式説批判理論の展開、アメリカ会計学の展開の方向を議論のなかに引き入れた。これをすでに昭和四十一年になしている。それから一〇年余がすぎて改めて一書となつた。

畠村教授は「量的觀念における個別的サービシ能力が、特定の計算構造をとおして、価額表示されたものが貸借対照表上の資産項目である」(二七二ページ)と定義する。個々の経済的原資が貨幣計数的表示をへて会計上の資産として概念化されることが、概念規定の第一歩であるが、実質性(会計概念としての実質性)をもつためには、より直接的な保有目的階層において量的に把握しうる内容の個別的サービシ能力〔用役潜在・可能性〕として具体的に規定する必要がある。しかし教授は、それは「特定の計算構造をとおして、価額表示され」ることを前提としている。これがあればこそ「会計〔学〕上の資産」となるのであった。畠村教授のいう指示内容重視説においては、この面が軽視されている。ここを補完している。前節までに見てきたように、表示形式重視説による規定が現行制度における資産概念の究明をなしているが、貸借対照表の借方に地位することの

資産会計論の新展開

意味を明らかにしている。しかし、それぞれの資産の企業経営における有用性の具体的計数把握に難点があった。このような従来の学説を整理するようにして結論的という。「こんにちの会計上の資産概念を規定すれば、それは、企業に現存するビジネス的な収益目的サービシ能力要素の直接保有目的に応じた個別サービシ能力を指示内容とする未解決収支項目として表現できる」(二七四ページ)と。しかし、この規定も教授自身がいよいよ相対的性格のもので、企業経営の支配的利害関係者にとつての有用性をもつものでなければならなかった。相対性的觀念よりするとき畠村教授によって今日の有用性を最大限に表現するべく規定されてきたということになる。

現実的適合性の問題。費用動態論の確立は近代会計学の成立を告げるものであった。これが現金動態論によって批判をうけた。これはドイツ貸借対照表論におけるシュマーレンバッハとその理論の批判的継承者であるワルプへの発展でもあったが、これがわが国では太田・山下論争でもあった。これらはすべて資産概念の一元的规定論であった。太田・山下論争のなかにおいて岩田巖教授は二元論を展開したが、ルフチ、ギルマン説は畠村教授は二元論として吟味している。

一元説か、二元説をとるかはその資産の分類論に大きく影響する。資産本質論争が戦後日本の再建過程で議論され、朝鮮戦争によって日本経済が「復興」したとき、なんととはなは終息してしまつた(もっとも本質論争は会計学の歴史とともに存在するもの

で新しい問題のなかに埋没したのであったが、これにかわって昭和二十八年頃から、江村稔教授、染谷恭次郎教授、また飯野利夫教授によって資産分類論が唱えられてくる。資産の収支損益計算体系における具体的・機能的な分類論が登場してくる。この時期を経過して、一九五七年（昭和三十三年）にサービス・ポテンシャルズ概念が資産本質論のなかで論議されることとなる。このような背景のなかで、畠村教授が研究を重ねてゆくのであった。

資産の分類について。従来、一般的に固定資産と流動資産という分類が「一年基準」のもとに報告という点からなされてきたが、これのみが分類形態ではない。畠村教授は「本質的な理解」という点ではむしろ、貸借対照表借方項目として認識するべきか、認識のしかたに視点を置いた分類、さらにはそれぞれの価額決定のしかたに視点を置く測定上の分類が問題とされる必要がある（二七六ページ）という。より本質的な理解をめざすが、認識のしかたの問題、測定問題をふまえて展開すべきことを主張している。

畠村教授は分類を通じて、資産の本質をさぐるうとし、逆にその本質に対応するべく分類をなそうとしていた。教授は、認識上の分類、測定上の分類、そして報告上の分類という三点から行論している。教授においては本質的な分類は前二者にあるとしている。

伝統的、一般的な分類である固定資産と流動資産との区分

は、近代会計の成立、近代会計学の形成のなかでの分類であった。これは損益計算へのかかわりかたによる分類である。費用財と棚卸財とに区分することにおける費用認識を通じての資産の損益計算への関連の差があきらかとなる。会計計算における損益計算の重視思考がここにあらわれており、貸借対照表も損益計算の一個の手段とみなされるなかでの分類法であった。畠村教授は、これは「資産の本質に関連する分類」としてではなく、利害関係者の企業財務安全性に関する判断に便宜をあたえるための報告上の分類として理解すべきものである（二八六ページ）と簡単に規定されるが、この歴史的役割は大きく、また今日でもこの分類は意味をもつていよう。この分類は表示形式重視的思考であるといえる。

畠村教授は本質的な分類として、「認識上の分類」を問題とされる。ここにおいては貸借対照表借方項目「資産項目」は、「資産性のある借方項目（収益目的サービス能力要素）」と「資産性のない借方項目」に分類される。後者は複式簿記に基礎をおく記録・計算の勘定形式がもつ制約のゆえに発現するものであって負債の減少項目、資本の減少項目という評価勘定である。

ここで「資産性」という概念が問題となるが将来の収益活動に対するサービス能力（の存在）という意味であると畠村教授はいつている。資産性のある借方項目とは、「具体的には、個別の譲渡性（財産価値）の存在、将来の収益効果を意図して対価（支出）を必要とした経済事実のいずれかの条件の存在をと

おとしてのビジブルなサービス能力要素をしめすものとして規定することができ(一八〇ページ)とされる。これはさらに具体的な保有階層に応じて分類されるという。個別的サービス能力説に近い規定の仕方である。ビジブルなサービス能力と嵐村教授は強調されているが、インビジブルな収益目的のサービス能力要素も想定される。これは前にふれた「労働力」の問題である。これはそれ自身としては存在できるものではなく、存在認識が困難であった。

「測定上の分類」について。現実の企業会計の計算構造は現実主義原則および原価主義原則を基底とした収支計算的利益計算法構造である。この事実にもとづいて、測定の実現性をもとに分類するとき、貨幣性資産と非貨幣性資産となる。これは嵐村教授は「企業資産の循環過程に視点をおいた分類形態」ともいっているが、サービス能力論の登場とともに将来の収益に対する投立ちの問題として改めて問題が出てきた。

嵐村教授は「収入を価額基礎とする資産(貨幣資産)」と「支出を価額基礎とする資産(非貨幣資産)」と、本質的問題ではないが、さらに資産性のない支出を価額基礎とする借方項目の三つより貸借対照表借方項目(資産項目)はなりたっているとする。これには現実の制度的な計算構造の制約のもとに、「収入を価額基礎とする貨幣性資産と支出を価額基礎とする非貨幣性資産の分類が、測定原理を異にするものとして、したがって測定上の基本的な分類として理解されるのである」(一八三ページ)

資産会計論の新展開

ジ)といっている。このように測定論は本質論とはなれがたく結びついて現実化している。サービス能力の概念によって統一的に解決しようとする努力であった。

むすび

指示内容重視による用役潜在・可能性を資産の本質規定にとり入れる試みが、過去二〇年ほどの間に急激に展開された。これはアメリカ会計学の再認識であった。おもえば、資産本質論争が昭和二十五年頃からたかかわされたが、これは『企業会計原則』の制定、施行という背景があった。これは戦後日本経済の再建をアメリカの指導によって行うという背景のなかで、アメリカ会計学の示唆によって開始されたが、論争はドイツ動態論の再検討を通じて展開された。これが昭和三十二年頃からアメリカ会計学を本格的に問題とすることで、本質論研究は一層の発展をしてきた。

ドイツ動態論は会計計算における損益計算の第一義性を強調してきた。これには静態論と論争するなかで論理を体系化した背景があった。アメリカ資本主義の発展、そして日本資本主義の一層の発展という第二次大戦後の日本経済の展開のなかで、本質論争はどうなってくるか。嵐村教授は資産本質論、さらには会計学をドイツ会計学とアメリカ会計学の両面から、すなわち表示形式と計算構造的見地と指示内容説の見地から、両者の統合を企てているようである。

わが国会計学理論を、その性格から規定するとき、骨はドイツに、肉はアメリカに求めようとしている。日本の企業経営の会計はどういう性格をもっているか。日本的会計学の形成、展開が求められる必要があったかどうか。ドイツ、アメリカ、日本とそれぞれの資本主義は構造的な性格に独自性がある。それが会計理論にいかんにか反映するか、等しく資本主義経済という基盤にたつかぎり、企業目的は利潤追求であるが、それは形式的に等しい。それゆえに会計一般に解消した議論で充分であるかどうか。会計学というより学問の根本的問題として国境を意識する必要があるかどうか。学問の手段としてアメリカ会計学、ドイツ会計学を学ぶ必要はあるが、これが日本の土壌でどう具体化するものであろうか。嵐村教授にこの辺りを聞かせていただければ幸いである。

嵐村教授の論述体系には、資産論の諸学説が網羅的である。すでに、ふれたように例の「本質論争」はドイツ会計学ないしは計算構造論の枠内のものであった。その後「資産論」という展開は多くはその枠内のものであった。宮上一男教授もいくたびか資産論をものさされているが、行論はこの論争を手がかりとしている。それほどこの論争は本質をついた論争であったといえる。これは昭和二十年代末期のものであるが、三十年代はじめにサービズ能力論が登場してくる。ここを問題にとり入れた功績は大きい。しかし、資産本質論研究における表示形式的計算構造論と指示内容的用役可能性論との論争は本格的に

は展開されていない。これはそもそもかみ合わない議論であらうか。嵐村教授は問題としたところがことなっていたからであるとしている。

最近、情報会計論が叫ばれている。企業の巨大化、多角化、そして国際化が進行するなかで、利害関係者の多角的関心に應える会計情報の提供をめざしている。会計的認識における実現概念の拡充、そして経済概念の拡大、多角化が進む。嵐村教授はこれを補論、第一章「資産概念の拡充と変革」、第二章「実現概念の拡充と変革」、さらには第三章「多元評価の多様性」として論ずる。本論にあたる旧版が昭和四十一年に出版された。ここでサービズ能力論を体系化したのが、資産論に大きな一石を投じたのであった。それから一〇年たつ。この一〇年の経済変動、企業経営の展開の会計的反映は、補論を必要とした。昭和五十一年これらをもり近んで新版が出版された。

このような理論状況は、会計情報の拡大化が意図されるなかで、それに応ずる会計理論としての資産概念は抽象化と拡大化が進行したかに見える。抽象化と拡大化は従来の伝統的会計理論の投資者の関心に対する収益力表示要請から、企業資金の運用形態に将来の収益力要因としての性質が認められるならば会計上の資産として認識されてくるような傾向である。これらは従来の分類でいうならば、財務会計のみならず、管理会計における役立ちが意図されているのであるが、これらは複式簿記という計算的基礎をはなれて理論構成が築かれるものではな

い。逆になされてはならない。嵩村教授は営利性を特質とする企業会計に関する理論を問題とするかぎり、「分配可能利益構造としての組織的価値情報体系がその中核を形成すべきもの」であり、したがって、また、伝統的資産概念もその本質の継承とおして拡充されるべきではないかと考える」（一九九ページ）
といている。建設会計学的提言として大いに評価すべき発言であると考える。