

Title	取得原価会計の意義：会計学の基本問題[II](2)
Sub Title	The Raison d'Être of historical cost accounting
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2017
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.60, No.2 (2017. 6) ,p.1- 13
JaLC DOI	
Abstract	取得原価会計の存在理由は何か。結局のところ、客観性以外にはないのか。取得原価評価・名目資本維持型の会計の存在理由は何か。名目資本維持に積極的な意義はあるのか。 こうした問い掛けを通じて、会計をして会計たらしめているものは何か、を考えたい。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20170600-0001">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20170600-0001</a>

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

## 取得原価会計の意義

—— 会計学の基本問題〔Ⅱ〕(2) ——

友 岡 賛

### <要 約>

取得原価会計の存在理由は何か。結局のところ、客観性以外にはないのか。取得原価評価・名目資本維持型の会計の存在理由は何か。名目資本維持に積極的な意義はあるのか。

こうした問い掛けを通じて、会計をして会計たらしめているものは何か、を考えたい。

### <キーワード>

期間計算, 技術的客観性, 客観性, 時価会計, 実現主義, 社会的客観性, 取得原価会計, 全体計算, 伝統的会計実践, 名目資本維持

「物価変動」ないし「時価」などといった語をタイトルに含む会計の書は枚挙に暇がないが、他方、「原価主義」ないし「取得原価」ないし「歴史的原価」等をタイトルに含む会計の書は3冊<sup>1)</sup>しか知らず、かつて『取得原価主義会計論』という書名を目にした際には、その斬新さに驚くとともに、それが斬新なものであるという事実こそ驚いた。

取得原価会計は、これについては種々の問題点が指摘されながらも、長く広く行われてきており、他方、長く広く行われてきている取得原価会計は、しかし、種々の問題を有している、という認識がそれにとって代わるべき時価会計の摸索へと繋がり、長きにわたって多様な時価会計論が行われてきた、ということだろう。

なお、本稿においては、まずは「取得原価会計」を厳密に定義することなく、あえてこの概念

### <引用について>

原文における( )書きや太文字表記や圈点やルビの類いは、原則として、これを省略した。したがって、引用文におけるこの類いのものは、特に断りがない限り、筆者(友岡)による。

- 1) 榊原英夫『規範的財務会計論——原価主義・時価主義・価値主義会計論の検討』1986年。  
藤井秀樹『現代企業会計論——会計観の転換と取得原価主義会計の可能性』1997年。  
田中弘(編著)『取得原価主義会計論』1998年。

を曖昧に用いつつ、その実、「伝統的会計実践<sup>2)</sup>」とされる取得原価評価・名目資本維持型の会計が概して念頭に置かれている。

### 取得原価会計の論拠

「原価主義は、もともと、ドイツにおいて1861年制定公布のドイツ普通商法における売却時価説に対して、動態観が一貫して主張してきたもので……しかしながら、原価主義論者は売却時価説を克服した後、また、新しい挑戦に応じなければならなかった。それは第一次大戦後のドイツ・インフレーションに際会して、かのシュミットによって代表される費用時価説である。かかる費用時価説ははまだ克服されるにいたっていないのである。否、それはその後、インフレーション<sup>3)</sup>の生ずる度に、より強力なる理論づけをもって主張されるにいたっているのである」<sup>3)</sup>。

如上の理解の下、「原価主義をとらざるをえない理論づけの仕方<sup>4)</sup>」といった些か揶揄するような称し方を用いる岡本愛次は取得原価会計の論拠について次の五つの説を挙げている<sup>5)</sup>。

- ① アカウンタビリティ説
- ② 会計企業経験記録説
- ③ 貨幣（名目）資本による損益計算説
- ④ 収支計算による損益計算説
- ⑤ 客観性としての原価説

#### アカウンタビリティ説

ここにアカウンタビリティとは「財産の受入から払出すまでの間において委託された財産が如何に管理保全されているかの顛末を、要求されれば、説明する責任<sup>6)</sup>」のことであって、「アカウンタビリティの設定・解除<sup>7)</sup>ということは、会計あるいは会計制度における資産および費用の評価原則の根底をなしている<sup>7)</sup>」として会計の「財産管理機能に着目<sup>8)</sup>」するアカウンタビリティ説は「企業のその資源に対するアカウンタビリティの記録として、原価数字は重要な意味を有する<sup>9)</sup>」とし、あるいは「資産および費用に関する経営者のアカウンタビリティを示すものとして取得原価が重要だからである<sup>10)</sup>」とし、「資産を置換原価をもって再評価することは、原則として会計に

2) 田中茂次『現代会計の構造』1976年、192頁。  
 3) 岡本愛次『会計学の基本問題』1977年、71頁。  
 4) 同上、72頁。  
 5) 同上、72～86頁。  
 6) 同上、74頁。  
 7) 同上、74頁。  
 8) 同上、87頁。  
 9) 同上、73頁。

において許さるべきではない。なぜならば、十分な証拠書類もなく再評価によってアカウントビリティを増大せしめることは、会計の混乱となるからである<sup>11)</sup>とする。

そもそも「アカウントビリティ」という概念の解釈は決して一様ではないが<sup>12)</sup>、例えば「会計責任（アカウントビリティ）の同義として、また場合によっては会計責任を包摂する広い意味で、受託責任という用語が用いられる<sup>13)</sup>」とする広瀬義州は取得原価会計の意義について次のように述べている。

「受託責任遂行状況の報告が、計算書類の承認によって解除される以上、少なくとも計算書類等作成の根拠となる会計情報の正確性が客観的証拠<sup>14)</sup>によって立証されるものでなければ、委託者である株主は納得しないといえよう。……会計情報が財務諸表監査を通じた信頼性によって担保されており、取締役がその責任の所在を弁明しうる追跡可能性<sup>14)</sup>の特性を有する会計情報を広く提示するのでなければ、取締役の受託責任は解除されない。そのような情報特性をもっているのが、取得原価主義会計情報である」。

「客観的証拠」や「追跡可能性」を重視するこの広瀬説の吟味はのちに⑤の客観性としての原価説の吟味とともに行われるが、他方また、「いかながら、原価主義会計を支持する理論は、これまで必ずしも十分議論されてきたとは考えられない<sup>15)</sup>」という問題意識の下、「原価主義会計を支持するためにこれまで漠然と展開されてきた主張を、網羅的に洗い出し、1組の命題で表現されるいくつかの原価主義会計論に集約し、その問題点を明らかにするとともに、それらの原価主義会計論を可能なかぎり1つの理論に統合すること<sup>16)</sup>」を目指した榊原英夫は「原価主義会計による貸借対照表は、受託資本の管理保全責任についての報告に適しているし、損益計算書は、受託資本を増加させる責任についての報告に適している。それゆえ、経営者は、原価主義会計による財務諸表によって、スチュワードシップ（受託責任）についての会計報告責任を適切に果たすことができる<sup>17)</sup>と考えられる」として次のように結論付けている。

「会計の基本的機能として、現在株主に対するスチュワードシップについての報告機能を前提とするかぎり、原価主義会計が、もっとも有用な会計方法である<sup>18)</sup>」。

10) 同上、74頁。

11) 同上、74頁。

12) 友岡賛『会計学の基本問題』2016年、第2章。

13) 広瀬義州「取得原価主義会計のフレームワーク」田中弘（編著）『取得原価主義会計論』1998年、25頁。

14) 同上、25頁。

15) 榊原『規範的財務会計論』4頁。

16) 同上、4頁。

17) 同上、54頁。

18) 同上、251頁。

### 会計企業経験記録説

会計企業経験記録説は「会計は分類の用具である。かかる分類の用具としての会計は、客観的である材料を要求するものである。……さらに、会計的真実<sup>19)</sup>は、その材料の当該企業に対する論証された関連性の中に反映されるのであって、かかる関連性のゆえに、特殊企業の個性ならびにその経営のデシジョンをあらわさない外部取引は会計的記録から排除されるのである。また会計的真実の他の重要な側面は、会計材料は、有利であれ不利であれ、経営のデシジョンから徐々に蓄積されているところの企業経験を反映することである」とし、「記録された企業の経験は内部分析ならびに計画のために利用され、さらに、投資家の信頼の要素ならびに企業の純所得が経営によって恣意的に変えられなかったという指標としての外部監査のために利用されるのである<sup>20)</sup>」とする A. C. リトルトン (A. C. Littleton) の説である。

如上の会計企業経験記録説にいわれるような「デシジョン (意思決定)」の「経験」というものに関しては例えば峯村信吉も次のように述べている。

「企業のなした意思決定の態様を示す典型的な会計数値は、資産の取得原価である。……取得原価は、企業のなした意思決定を示す経験的事象としての意味をもっている<sup>21)</sup>」。「会計理論は、企業活動の経験事象を、企業の行なった意思決定の経験事象として採り上げ、企業が将来に行なうべき意思決定にあたっての拠りどころとなる指標を提供する。著しい物価変動は、取得原価の、この面における機能の障害となったことは事実である。……貨幣価値修正原価は、過去において企業がなした意思決定を、一定の貨幣購買力をもって示すという点で、無意味ではない。しかし、貨幣価値修正原価は、非現実的な取引価格であり、現実性をもつ取引の経験値とはいえない。費用測定の時点で見積もられた再取得原価が貨幣価値修正原価より優れていることの1つは、再取得原価は取引価格として現実性をもっており、過去の経験事象をよりよく伝える点にあるといえるであろう<sup>22)</sup>」。

また、峯村は「会計数値と異質の評価額に、次のものがある<sup>23)</sup>」として「市場価値……清算価値……現在価値<sup>24)</sup>」を挙げ、「これらの数値は、企業が過去においてなした行動の意思決定をあらわさないという点で会計数値とならない<sup>25)</sup>」と念押ししており、他方、「なお、一般に、原価は財貨、役務のために投下された企業資本の額を示す。取得原価、歴史的な原価は、この概念に属する。費用は、財貨、役務の費消を示す原価をさすものであるから、過去の企業の行動の意思決定を示すものとして合目的である<sup>26)</sup>」としている。

19) 岡本『会計学の基本問題』75頁。

20) 同上、75～76頁。

21) 峯村信吉『会計学の基本問題——会計理論と会計的利益の概念』1969年、3頁。

22) 同上、3～4頁。

23) 同上、4頁。

24) 同上、4頁。

25) 同上、4頁。

## 貨幣（名目）資本による損益計算説

貨幣（名目）資本による損益計算説は「営利的貨幣額、また貨幣収益確定のための手段としての資本の特性<sup>27)</sup>」を念頭に置いて「資本とは企業に投下された財貨等の貨幣額であると把握<sup>28)</sup>」し、「資本を営利的貨幣額となすことから、必然的に、その金額は期初数字と結びつかねばならない。というのは、ある貨幣額はそれが固定的なものに見なされる場合にのみ、営利的なるものとしての意味をもつものである。というのはかくしてのみ、その時々<sup>29)</sup>の営利的成果の程度が適当に決定することができるからである<sup>30)</sup>」として、すなわち「名目資本維持または貨幣的に規定された資本維持<sup>30)</sup>」の観点から原価主義を基礎付けようとするエルンスト・ワルプ（Ernst Walb）の説である。

取得原価会計においては名目資本維持、と一般にはいわれ、この両者は表裏一体の関係にあるように見えながらも、しかし、違うことのような気がしなくもなく、維持については例えば次のように説明される。

「名目資本維持論は、物価の変動を一切考慮せず、元入れされた資本を名目貨幣単位で維持しようとするものです。したがって、名目資本維持会計のもとでは、資本が元入金額のまま将来にわたって維持されることになります。……名目資本維持論は、物価の変動を一切考慮しないという点で、原価主義会計と概念的に最も整合性の高い資本維持論となります<sup>31)</sup>」。

「元入金額のまま……維持される」のは確かにその通りだが、はたして「名目貨幣単位で維持しよう」としているのだろうか。

名目資本維持については、取得原価会計においては名目的な資本しか維持されない、といったようにネガティブなニュアンスをもって述べられることが少なくないが、名目的な資本さえ維持すればよい、というものなのだろうか。

名目的な資本をこそ、ということはないのだろうか。

## 収支計算による損益計算説

収支計算による損益計算説は「収支計算による損益計算として会計を把握する考え方……をもっとも具体的にしかも徹底して展開した……コジオル（E. Kosiol）のパガトリッシュ・ビランツ（収支的貸借対照表）<sup>32)</sup>」において「パガトリッシュ会計理論……の包括的意義は次の点にある。すなわちそれは全簿記計算の統一的な基礎づけをあたえることである。在高貸借対照表における

26) 同上、4頁。

27) 岡本『会計学の基本問題』79頁。

28) 同上、79頁。

29) 同上、79～80頁。

30) 同上、80頁。

31) 藤井秀樹『入門財務会計』2015年、108頁。

32) 岡本『会計学の基本問題』81頁。

パガトリッシュ評価はいわゆる調達価値ないし製作価値に導くものである<sup>33)</sup>とするものである。  
 「収支計算にもとづく会計構造ゆえに、コジオルは必然的に、原価主義を主張する<sup>34)</sup>」とされ、  
 また、この「説は原価主義を強力に基礎づけるものであり、むしろそのための理論構造といえる  
 ものである<sup>35)</sup>」ともされるが、岡本は「企業会計を官庁会計と同一視し、収支計算の枠内におしこ  
 め解釈しようとする点、したがって資本運動を抽象化しむしろ疎外している点に根本問題をも  
 つ<sup>36)</sup>」としている。

### 客観性としての原価説

客観性としての原価説は「価格総計（歴史的原価）は取引についての主要な量的な事実であり、  
 客観的に決定された金額として受け入れられ記録に使用せられるべきである<sup>37)</sup>」として「社会的客  
 観性<sup>38)</sup>」を求める一方、「検証力ある客観的な証拠は、会計の重要な要素となり、信頼しうる情報  
 を提供するという会計の機能を正当に遂行するうえに必要な附属物となった<sup>39)</sup>」として「技術的客  
 観性、検証性<sup>40)</sup>」をも求め、しかし、「むしろ技術的客観性にかたむき、ここに原価主義に固執す  
 るように見え<sup>41)</sup>」、「微妙に技術的客観性すなわち確実性に墮していく<sup>42)</sup>」W. A. パートン (W. A. Paton) とリトルトンの説である。

この説にいわれる「客観性」については前出の広瀬の説に鑑みて考えてみたい。

取得原価会計が「わが国の企業会計……の基本的な計算システムとして存続している……理由  
 として……（１）処分可能利益の算定、（２）財務諸表監査および（３）受託責任遂行状況の報告  
 のいずれにも適合している点をあげることができる<sup>43)</sup>」とする広瀬は（２）の財務諸表監査につい  
 て「会社に当該事業内容または財務内容等に関する情報を有価証券の発行市場と流通市場の開示  
 手段を通じて開示させるいわゆる証取法ディスクロージャー制度……を実質的かつ効率的に機能  
 させるためには、少なくとも開示される情報の信頼性が高いものであることが前提である。……  
 財務諸表監査はこの趣旨に沿って確立されているものである<sup>44)</sup>」として次のように続けている。

「財務諸表監査においては監査意見を表明し、財務諸表の信頼性を保証しうる会計システムが採用されていることが前提である。……会計情報が資産の購入時からその後の消費または売却に至るまでの数値を追跡できる（これを追跡可能性という）という情報特性をもつ

33) 同上、82～83頁。

34) 同上、82頁。

35) 同上、88頁。

36) 同上、88頁。

37) ペイトン、リトルトン／中島省吾（訳）『会社会計基準序説（改訳版）』1958年、44頁。

38) 岡本『会計学の基本問題』85頁。

39) ペイトン、リトルトン／中島（訳）『会社会計基準序説（改訳版）』29頁。

40) 岡本『会計学の基本問題』85頁。

41) 同上、86頁。

42) 同上、86頁。

43) 広瀬「取得原価主義会計のフレームワーク」21頁。

44) 同上、23頁。

ている取得原価主義会計システムを前提にしなければ、実査、立会、確認などの監査手続によって得られる確証的な監査証拠を入手することは困難である。……資産の評価を時価で行い、また利益の測定を発生主義で行う会計では、質問、比較、分析的レビュー手続などの監査手続しか適用できなく、そこから得られる監査証拠も取得原価主義会計から得られる監査証拠に比較すると弱く、したがって信頼性の保証の程度も低く、監査人の監査意見の表明は行いにくいといえよう<sup>45)</sup>」。

しかしながら、これは、例えば、その数値がその資産の取得原価であるということについて高い信頼性がある、ということであって、敷衍すれば、或る資産の取得原価数値が当該資産の取得原価をちゃんと表しているかどうか、といった意味の信頼性と、或る資産の時価数値が当該資産の時価をちゃんと表しているかどうか、といった意味の信頼性を比較した場合に前者の信頼性の方が高い、ということであって、これは岡本のいう技術的客観性にほかならない。

他方、岡本によれば、「原価の数字を有効なものたらしめる条件は、自己の利害の意識にもとづいた、互いに独立した当事者双方の自発的な行動である。商議にもとづく交換が完全に成立した瞬間に生れた価格総計は相互に受け入れうる「価値」にほかならぬ<sup>46)</sup>」といった言説は「社会的客観性を表示するものといえることができる<sup>47)</sup>」が、如上の広瀬のいう取得原価の優位は、例えば、或る資産の取得原価数値と時価数値を比較した場合に前者の方が当該資産の価値をちゃんと表している、といったことでは決してない。

また、広瀬は、①のアカウントビリティ説に関して引いたように、(3)の受託責任遂行状況の報告について次のように述べている。

「会計情報が財務諸表監査を通じた信頼性によって担保されており、取締役がその責任の所在を弁明しうる追跡可能性の特性を有する会計情報を広く提示するの でなければ、取締役の受託責任は解除されない。そのような情報特性をもっているのが、取得原価主義会計情報である<sup>48)</sup>」。

追跡可能性は技術的客観性にほかならない。

ただし、広瀬は「受託責任の遂行は財産の名目的な維持をもってその顛末を明らかにすることではなく、財産の実質的または実体的な維持をもってその顛末を明らかにすることであるとする考え方もある<sup>49)</sup>」ことは認めつつも、「その場合であっても取締役には違法配当責任、法令・定款違反責任、第三者責任など各種の責任が課されていることからみて、取得原価主義会計情報と対置される時価主義会計情報だけでもって受託責任遂行状況を報告することは困難であるといっ

45) 同上、24頁 (( ) 書きは原文)。

46) ベイトン、リトルトン／中島(訳)『会社会計基準序説(改訂版)』45頁。

47) 岡本『会計学の基本問題』85頁。

48) 広瀬「取得原価主義会計のフレームワーク」25頁。

49) 同上、26頁。

よい<sup>50)</sup>』としている。

もっとも、「技術的客観性……に堕していく」とするのは飽くまでも岡本の考えであって、「技術的客観性」はこれが「社会的客観性」に劣るとするのは飽くまでも一つの考え方にしか過ぎない。

#### 取得原価会計の必然性ないし存在理由

以上のように取得原価会計の論拠を挙げる岡本は、しかしながら、「近時、伝統的ともいわれる原価主義に対する批判がようやく高まりつつあるやに見受けられる<sup>51)</sup>」と述べて時価会計を心待ちにしていたことを隠そうとはせず、五つの説のいずれについても「充分納得せしめるものということは出来ない。すなわち、原価主義が会計に内在する必然性を充分証明したものとはいえない<sup>52)</sup>』としている。

取得原価会計の必然性とは何か。いや、そもそも必然性はあるのか。存在するものには必ず存在理由があるが、それと必然性は意味が違う。

必然性とは、それ以外にはありえない、ということであって、すなわち、会計は取得原価会計以外にはありえない、ということになるが、はたして論じられるべきはそのようなことなのか。

では、取得原価会計の存在理由は何か。客観性という長所については既に別稿<sup>53)</sup>においても論じたが、客観性以外にはないのか。

如上の問いに応じて念頭に浮かぶのは利益計算、そしてそれと表裏の関係にある資本維持の問題だろうが、前者については例えば「取得原価会計は実現利益の計算を損益計算の目的としている<sup>54)</sup>」とされ、この実現利益は通常、カネの裏付けがある処分可能利益と結び付けてその意義が捉えられ、他方、これも別稿<sup>55)</sup>に言及された資本維持については名目資本維持の意義をもって、会計をして会計たらしめているものは何か、を考えたい。

#### 実現主義と名目資本維持

ところで、実現利益ないしそれをもたらす実現主義と名目資本維持については一つ思うことがある<sup>56)</sup>。

取得原価会計にあっては実現利益が計算される、ということは、取得原価会計にあっては実現

50) 同上、26頁。

51) 岡本『会計学の基本問題』71頁。

52) 同上、89頁。

53) 友岡賛「現在価値と公正価値——会計学の基本問題〔Ⅱ〕(1)」『三田商学研究』第60巻第1号、2017年。

54) 小栗崇資『コンパクト財務会計——クイズでつける読む力』2016年、100頁。

55) 友岡「現在価値と公正価値」。

56) 下記は物価が上昇をみている場合。

利益だけが利益として把握される、ということの意味し、別言すれば、未実現利益（評価益）は利益として把握されない、ということになるが、他方、時価会計においては未実現利益も利益として把握され、しかし、利益ではあっても配当は行わない、という選択肢はあるものの、利益は配当される、という原則的な行き方に鑑みた場合、「未実現のものは利益としない vs. 未実現のものも利益とする」という対比においては、取得原価会計の方がより多くを保っているようにみえる。

しかしながら、資本維持を考えた場合、「名目資本維持 vs. 実〇資本維持」という対比においては前述のように「名目的な資本しか維持されない」とされる取得原価会計の方がより少なくしか保っていないようにみえる。

叙上のことはどう解すべきか。

無論、前者は期間計算の問題、他方、後者は全体計算の問題であることは承知しており、また、「特定の資本維持概念によって決定される全体利益は、選択された資産評価概念によって期間に配分される<sup>58)</sup>」という関係にあることも承知はしているが、イマイチ釈然としない。

もっとも、先の引用において「名目資本維持論は……原価主義会計と……最も整合性の高い資本維持論」とされていたように、名目資本維持と取得原価主義は必ずしも一対一の関係ではなく、例えば田中茂次によれば、「名目資本維持観を基礎とする計算体系は伝統的会計実践の基本型をなすものである。ただ、その会計実践は資産評価原則に取得原価主義をとっているの、しばしば名目資本維持体系が取得原価主義とのみ結びつきうるかの如く誤解されることが多いが、必ずしもそうでない<sup>59)</sup>」とされ、この田中によれば、取得原価評価・名目資本維持型の会計システムだけでなく、取得原価評価・購買力資本維持型や取得原価評価・実体資本維持型、あるいは取替原価評価・名目資本維持型や売却時価評価・名目資本維持型や割引現在価値評価・名目資本維持型<sup>60)</sup>などの会計システムの存在も指摘されているが、しかしながら、ここで問題にしているのは一般に「取得原価会計」と称されてきている「伝統的会計実践」にほかならず、それは取得原価評価・名目資本維持型の会計システムにほかならず、それが「伝統的に」「実践」されてきているということには、けだし、しかるべき理由がある。

ただしまた、「名目資本維持体系が取得原価主義とのみ結びつきうる」のではないということ、たとえ「取得原価会計は実現利益の計算を損益計算の目的としている」としても、実現主義が名目資本維持と結び付くということにはならないのは言を俟たない。

未実現利益を認識しないのが実現主義ならば、「取得原価主義 → 実現主義」という関係は認められようが、名目資本維持はこれをどのように位置付けるべきか。

57) 無論、時価会計にも種々のものがあるが、まずはさて置く。

58) 田中茂次『物価変動会計の基礎理論』1989年、23頁。

59) 田中『現代会計の構造』192頁。

60) 田中『物価変動会計の基礎理論』26～27頁。

前出の「名目資本維持 vs. 実〇資本維持」という対比において「〇」には「質」ないし「体」が入り、すなわち「名目資本維持 vs. 実質資本維持」ないし「名目資本維持 vs. 実体資本維持」ということになり、実質資本はカネにかかわり、実体資本はモノにかかわるが、名目資本はカネか、それともモノか。

そもそも名目資本とは何か。

もっとも、例えば「一般購買力資本維持（実質資本維持）も投下貨幣資本の名目額を修正の基礎とする点で、名目資本維持と共通するところがあり……いずれも投下された貨幣額を資本としてとらえ、貨幣資本から始まって貨幣資本に帰るという考え方を基礎<sup>61)</sup>においている」とされるように、名目資本はカネにかかわるとする理解が一般的だろうが、はたしてそうか。

名目資本はカネでもモノでもないような気がしなくもない。

他方、実現主義については例えば上野清貴が次のように述べている。

「取得原価会計の体系は、資産の評価基準として取得原価を適用し、収益の認識基準として実現主義を適用するシステムである。この会計システムに測定単位としての名目貨幣単位を適用したものが取得原価会計であり、一般購買力単位を適用したものが修正原価会計である。そして、これらによって算定される利益がそれぞれ実現利益および実質実現利益である。……実現主義は収益の認識基準であり……実現主義はさらに、取得原価会計における資産の評価基準としての取得原価と密接に関係している。実現主義によって収益を販売時点で認識するということは、言い換えれば、販売時点まで収益を認識しないということであり、これは取りも直さず資産を取得原価で測定することを意味するからである。このように、取得原価会計において、これらは表裏の関係<sup>62)</sup>にあり、これらによって、取得原価会計では未実現利益は計上されないことになるわけである」。

「取りも直さず」なら、実現主義は不要ともいえようか。

なおまた、前述のように「取得原価主義 → 実現主義」という関係は認められようが、「実現主義 → 取得原価主義」という関係は認められないことが如上の上野の所説からは知ることができる。

ちなみにまた、田中は実現主義と資本維持について次のように述べている。

「しばしば、保有財産を時価で計上すれば未実現利益が計上されて「資本の維持」がそこなわれるということが、実現主義を採用する論拠としてもち出されることがある。たとえば100円の商品につきそれを取替価格120円で評価すれば20円の未実現利益が計上されるが、それを分配しようとする、他に資金が存在しないかぎり商品の維持が不可能となる。し

61) 同上、18頁。

62) 上野清貴『会計測定の思想史と論理——現在まで息づいている論理の解明』2014年、4～5頁。

かし、このような論拠が提示される場合には維持さるべき資本としてはすでに「物的資本」が考えられているのであって名目資本100円が考えられているのではない。かりに商品を120円で販売して20円を利益として配分すれば名目資本は維持される。しかし実体維持はそこなわれる<sup>63)</sup>」。

これはどういう意味だろうか。単に「原価主義会計のもとでは、利益は、期首における名目的貨幣資本、つまり期首に投下された貨幣数量を期末に維持したうえでの余剰であると考えられている。したがって、期末には、期首と同じ投下貨幣数量が維持されることになるが、このことは、資産の価格が上昇する場合、期末に期首におけるのと同じ物的資本ないし生産能力が維持されることを意味しない。それゆえ、原価主義会計に基づく利益をすべて分配すると、企業の物的資本ないし生産能力は、維持されないことになる」といったことだろうか。<sup>64)</sup>

### 名目資本維持の性格と意義

田中の所説を高く評価しつつ、しかしながら、けだし、高く評価すればこそ、その問題点を組上に載せる前川千春によれば、田中の説においては「資産評価基準は利益認識のタイミングを決定するもので期間利益計算に影響を与えるだけであると説明され……資本維持概念は維持すべき資本と全体利益を決定するものであり、資産評価基準はその全体利益の期間配分を行うものであると説明され<sup>65)</sup>」、そうした「資本維持概念と資産評価基準との関係は名目資本維持概念の場合だけでなくいずれの資本維持概念のもとでも等しく成り立つと主張される<sup>66)</sup>」。「しかし……物的資本維持概念のもとでどのように期間利益計算が行われるのか、名目資本維持概念のもとでの主張が物的資本維持概念のもとでも同様に成り立つと言えるのかがこれまで具体的には殆ど示されてこなかったように思われる<sup>67)</sup>」とする前川は次のように述べている。

「田中は、名目資本維持と一般購買力資本維持は……〔貨幣資本→実体資本→貨幣資本〕という図式で表現できるのに対して、実体資本維持または物的資本維持と呼ばれるものは……〔実体資本→貨幣資本→実体資本〕という資本循環の図式で表現できるとしている。しかし……物的資本維持概念のもとでも利益計算における資本循環の図式はあくまで〔貨幣資本→実体資本→貨幣資本〕であって、実体資本の状態にあるときに評価ということが必要になると考えなくてはならないであろう。……物的資本維持概念は資本を貨幣としてではなく具体的な物財そのものとして見るというように説明されるが……利益計算における資本維持概念の違いは、あくまで企業に資本として投下された貨幣をどのように見るかの違いとして説明されなくてはならないことになると思われ……物的資本維持概念の場合

63) 田中『現代会計の構造』192～193頁。

64) 榊原『規範的財務会計論』134頁。

65) 前川千春「利益計算システム類型化の意義」『経理研究』第57号、2014年、313頁。

66) 同上、313頁。

67) 同上、313頁。

には企業に資本として投下された貨幣を特定の財に対する購買力として見るということが必要になるのではないと思われる」<sup>68)</sup>。

さらにまた、前川は「(叙上の) 3つの資本維持概念についてはいずれも企業に資本として投下された貨幣をどのように見るかという観点から一応の説明は可能であると思われる」<sup>69)</sup>としており、もしかしたら、「実質資本はカネにかかわり、実体資本はモノにかかわる」といった言い様は不相当とされるのかもしれないが、もっとも、「特に物的資本維持概念のもとの利益計算および金額表示の意味に着目して検討を行う」<sup>70)</sup>前川は、こと名目資本維持に関しては、「名目資本維持会計の場合には全体利益を算定する際に基準点となる金額は当初より確定されていて変動しない」<sup>71)</sup>といったことしか述べてはいない。

しかし、「実質資本はカネにかかわり、実体資本はモノにかかわる」といった言い様が適当だろうとも、あるいはまた、実質資本だけでなく、実体資本も、モノではなく、カネだろうとも、前述のように、名目資本はカネでもモノでもないような気がしなくもなく、別言すれば、およそ別物であるような気がしなくもない。敷衍すれば、前川は、田中が第4の資本維持概念として挙げている成果資本維持について、「他の3つと同列に並べて説明可能なものかどうか」<sup>72)</sup>と疑念をもって抱いているが、筆者とすれば、名目資本維持についても、実質資本維持および実体資本維持「と同列に並べて説明可能なものかどうか」と思わなくもなく、名目資本維持の性格は、名目資本維持を実質資本維持および実体資本維持と同列に並べた上、この二つとの比較によって相対的に捉えられるべきものではないような気がしてならない。<sup>73)</sup>

例えば実質資本は一般購買力、実体資本はモノを意識した特定購買力を意味するが、名目資本の意義は購買力とは無縁ともいえなくはない。

## 文 献

- 藤井秀樹『現代企業会計論——会計観の転換と取得原価主義会計の可能性』森山書店、1997年。  
 藤井秀樹『入門財務会計』中央経済社、2015年。  
 広瀬義州「取得原価主義会計のフレームワーク」田中弘(編著)『取得原価主義会計論』中央経済社、1998年。  
 前川千春「利益計算システム類型化の意義」『経理研究』第57号、2014年。  
 峯村信吉『会計学の基本問題——会計理論と会計的利益の概念』有斐閣、1969年。  
 小栗崇資『コンパクト財務会計——クイズでつける読む力』中央経済社、2016年。  
 岡本愛次『会計学の基本問題』ミネルヴァ書房、1977年。  
 ペイトン(W. A. Paton)、リトルトン(A. C. Littleton)／中島省吾(訳)『会社会計基準序説(改訂版)』森山書店、1958年。

68) 同上、314頁。

69) 同上、322頁。

70) 同上、312頁。

71) 同上、318頁。

72) 同上、322頁。

73) 「……ような気がしなくもない」とか、「……ような気がしてならない」とかいった言い様は、ともすれば、学術的なし論理的な記述には似付かわしくない、ともされようが、あえて用いられている。

- 榑原英夫『規範的財務会計論——原価主義・時価主義・価値主義会計論の検討』同文館出版，1986年。
- 田中弘（編著）『取得原価主義会計論』中央経済社，1998年。
- 田中茂次『現代会計の構造』中央経済社，1976年。
- 田中茂次『物価変動会計の基礎理論』同文館出版，1989年。
- 友岡賛『会計学の基本問題』慶應義塾大学出版会，2016年。
- 友岡賛「現在価値と公正価値——会計学の基本問題〔Ⅱ〕（1）」『三田商学研究』第60巻第1号，2017年。
- 上野清貴『会計測定思想史と論理——現在まで息づいている論理の解明』中央経済社，2014年。

2016年7月26日成稿