

イギリス簿記書にみる資産評価の歴史

渡 邊 泉

<要 約>

2001年3月期から実施された有価証券の時価評価につづき、2006年3月期からの導入が決まっている減損会計に関する問題は、取得原価主義を基盤として損益計算を行ってきた会計システムに、極めて大きな影響を投げかけている。本稿では、資産の時価評価に関する会計処理の方法がイギリスの簿記書においていつ頃登場してきたかを中心に分析した。

本来、資産評価が問題になるのは、短期に回転する棚卸資産ではなく、主に固定資産に関してである。事実、固定資産に対する時価評価は、棚卸資産よりも先行し、固定資産フィックスド・アセットという概念自体はまだ用いられていないが、すでに17世紀後半のモンテージの『簡単な借方と貸方』（1683）で見られ、マルコムマルコムの『簿記あるいは商人の勘定に関する論述』（1731）では、その本文中で説明されている。しかしながら、固定資産勘定が純粹の資産勘定として純化されるのは、19世紀前半の鉄道業を中心とした減価償却の会計処理が登場してきたからのことである。

棚卸資産の時価評価を明確に説いた文献は、ヘイズの『現代簿記』（1731）が最も初期の一冊である。そこでは、売却可能な市場価格で評価替えされ、ハミルトンの『商業入門』（1777）では、再調達原価での評価替えが説明されている。

<キーワード>

時価主義、時価評価、取得原価主義、取得原価評価、固定資産、棚卸資産、ヘイズ、マルコム、メイヤー、ハミルトン

1. はじめに

等しく資産評価といっても、短期に売却される棚卸資産は、長期にわたり保有される固定資産とは異なり、概して、その評価が損益計算に影響を及ぼすことは少ない。したがって、資産評価の問題は、固定資産の費用配分計算がクローズアップされるに至る19世紀前半になってからと理解して大きな問題は無い。しかし、「今世紀に至る前までは、評価に関する問題が無かったわけではないが、ほとんど目だつほどのことは無かった。…… [なぜなら] 20世紀に入る前までは、固定資産

[に関していえば], ……使用財産の評価ならびに勘定記入は, 棚卸資産としてとり扱うのが普通であった¹⁾というリトルトンの指摘を待つまでもなく, 19世紀以前においてもすでに資産を時価評価する会計手続きの説明が散見される。事実, 当時の簿記書を分析すれば, 18世紀までの家畜や備品あるいは建物, 船といった資産に関する諸勘定は, 商品と同様に混合勘定として取り扱われていたのがわかる。

イギリスにおいて固定資産の重要性が認識され, その評価に関する問題が具体的に勘定科目の中に登場してくるのは, 産業革命以降の膨大な固定資産を必要とした巨大企業の会計実務においてであった。すなわち, 18世紀の後半とりわけ19世紀前半以降に登場する運河, 鉄道, 製鉄, 石炭等の各企業では, 設備投資のために巨額の資金が要求され, その評価が企業損益に大きな影響を及ぼすに至ったからである。しかし, それが原因であったのか否かは別にして, 「18世紀 [まで] の [簿記書の] 著者たちは, 『フィックスド・アセット固定資産』という用語を用いていなかった²⁾』というのが今日までの一般的な解釈である。

本稿では, 19世紀に至るまでのイギリス簿記書の分析を通して, 減価償却が生成するまでの, 資産の時価による評価替えの歴史的な変遷過程を検討して行くことにする³⁾。

2. 取得原価による棚卸商品の評価

(1) 16-17世紀の期末棚卸商品の評価

売残商品を認識し, 売上収益と仕入原価ではなく売上原価を対応させて期間損益を算出する方法を明確に説いた最初の簿記書は, 1543年アントワープで, 彼の死後未亡人の手によって出版されたインピン (Christofells Jan YMPYN) の簿記書『新しい手引き』 (*Nieuwe Instructie*)⁴⁾ である。フランス語版の取引例示は, 1542年12月28日から1543年8月31日までの約8ヶ月間の取引が掲げられ, 各勘定の締切は, 8月31日付けで行われている。

当期の売残商品, すなわち宝石, イギリス産オスタード, フランダース産ラシャ, グレーのフライズ, うね織のタフタ, オランダ産リネンの各勘定の期末残高の合計額349リーヴル・1スー・8ド

1) 片野一郎訳『リトルトン会計発達史』同文館, 昭和48年(第16刷, 初版昭和27年), 239-41頁。
LITTLETON, A. C., *Accounting Evolution to 1900*, New York, 1933, p.151.

2) MEPHAM, Michael, *Accounting in Eighteenth Century Scotland*, New York & London, 1988, p.216.

3) 棚卸商品の期末評価については, 拙稿「16-18世紀イギリス簿記書にみる売残商品の評価方法」『大阪経大論集』第50巻第6号, 2000年3月, 「インピン簿記書における売残商品の評価方法」『大阪経大論集』第31巻第5号, 2001年1月, を参照。

4) 本書は先ず1543年にオランダ語版 (*Nieuwe Instructie*) として出版され, 同年直ちにフランス語版 (*Nouvelle Instruction*) も上梓された。全体の5分の4を超える記帳例示が省略された英語版 (*A notable and very excellent woorke*) がロンドンで出版されたのは, 1547年になってからのことである。

ニエが〔決算〕残高勘定に振替えられている。例えば、灰色のフレーズ勘定を見ると、⁵⁾1543年2月3日付けでトマス・グレンフェルト商会から単価18スー6ドニエの灰色のフレーズを48梱、合計44リーヴル8スーで掛買している。⁶⁾売残商品勘定における期末棚卸残高は、7梱で総額6リーヴル9スー6ドニエとなっている。すなわち、1梱当たり単価は、18スー6ドニエになる。この単価は、まさしく1543年2月3日時点の取得原価と一致している。期末に設けられた〔集合〕損益勘定⁷⁾には、売残商品に関する評価損益勘定が計上されていないのは、いうまでもない。

イギリス人の手による最初の簿記書ジェームス・ピール (James PEELE) の『勘定記帳の方法とその様式』(*The manner and fourme how to kepe a perfecte reconyng*, 1553) では、インピン同様、期末に売残商品を明確に認識し、⁸⁾取得原価で評価している。取引例示によると、フランス産ワイン勘定⁹⁾では、1553年5月25日に1トン当たり8ポンド、合計14トンを総額112ポンドで購入している。翌年の1554年3月24日の勘定締切時点で、売残商品2トンを総額16ポンドで貸方に記帳し売上原価を算定している。すなわち、その売残商品の評価額は、1トン当たり8ポンドであり、この価格はまさしく取得原価である。

ピールに遅れること14年、ジョン・ウェディントン (John WEDDINGTON) の『簡単な手引き』(*A Breffe Instruction, and Manner, howe to kepe, merchantes bokes, of accomptes*) におけるフェスティアン織勘定では、9月25日にトマス・レイン商会から購入したフェスティアン織260ポンドが決算日までに売却されず、すべての商品が取得価格260ポンドで次期に繰り越されている。¹⁰⁾

1605年から1608年にかけてブルージュで出版されたシーマン・ステフィン (Simon STEVIN) の『数学的回想録』(*Vierde Stuck Der Wisconstighe Ghedachtnissen*)、あるいは1635年にロンドンで出版されたりチャード・ダフォーン (Richard DAFFORNE) の『商人の鏡』(*The Merchant Mirror*) でも、売残商品の評価は、取得原価で行われている。このような傾向は、一般的には、18世紀まで継承される。

(2) 18世紀の期末棚卸商品の評価

18世紀のイギリスを代表するジョン・メイヤー (John MAIR) は、1736年にエディンバラで出版された彼の第1の簿記書『組織的簿記』(*Bookkeeping Methodiz'd*) の中で、取扱商品の各荷口別に設けられたいわゆる口別商品勘定の記帳に当たり、「借方に〔仕入れた商品の〕^{プライムコスト}取得原価と〔それ

5) YMPYN, Christofells Jan, *Nouvelle Instruction*, Antwerpen, 1543, grant liure, fol.10.

6) *Ibid.*, grant liure fol.10 & Journal.

7) *Ibid.*, grant liure, fol.22.

8) PEELE, James, *The manner and fourme how to kepe a perfecte reconyng*, London, 1553, The Quaterne or greate booke of accomptes, fol.15.

9) PEELE, James, *Op.Cit.*, The Quaterne or greate booke of accomptes, fol.6.

10) YAMEY, B. S., EDEY, H. C. and THOMSON, H. W., *Accounting in England and Scotland: 1543-1800*, London, 1963, fol.29.

にかかった] 諸費用を記帳しなさい。そして、貸方にはその商品の売上すなわち売却 [額] を記帳しなさい」と述べ、「もし、商品の不足や超過、すなわちその重量や数量に過不足があれば、……この場合、[数量の] 不足している摘要欄に、なぜその数量が付け加えられるかという理由とともに、その「数量の」前に不足あるいは超過という言葉を書き、もう一方と等しくさせるために同数を追加させることによって、¹¹⁾ 均衡とか¹²⁾ ^{バランス} ^{イクオリティ} 一致が、修復されなければならない」と棚卸差損の計上も認識している。メイヤーが期末棚卸商品の評価基準として取得原価基準に準拠していたのは、明白である。

1765年にダブリンで出版されたダウリング (Daniel DOWLING) の簿記書『イタリア式簿記の完全体系』(A Compleat System of Italian Book-keeping) でも、期末棚卸商品の評価は、取得原価によって説明されている。¹²⁾

3. 棚卸資産に対する時価評価の登場

(1) ヘイズの時価評価

18世紀のイギリスで出版された簿記書の中で、売残商品の評価基準に取得原価ではなく時価を提唱した著書として、1731年にロンドンで出版されたリチャード・ヘイズ (Richard HAYES) の『現代簿記』(Modern Book-keeping: or, The Italian Method improved) および1741年に同じくロンドンで出版された同書の増補版といえる『ジェントルマンの完全な簿記係』(The Gentleman's complete book-keeper) を挙げることができる。

元帳諸勘定の締切に関しては、第7章から第12章の合計五つの章にわたって詳細に説明している。¹³⁾

とりわけ、第8章「元帳を閉じることなく勘定を締切る方法」で、ヘイズは、「……勘定の締切にあたっては、さまざまな種類や方法が行われている。そして、先ず始めに、それがもし商品勘定であり、そして全てが売れ残ったときには、その売れ残った全ての商品に対し、勘定上の借方残高は、¹⁴⁾ 現在の市場価格かあるいは取得原価 (the Price they cost you) で評価する。第2に、商品の一部だけが売却されたときは、その勘定上の借方残高は、売れないままで残った商品の価値を取得原価か現在の市場価格のどちらかで [評価する]。注。商人たちは、通常、彼らの帳簿を締切るに際し、手持ち商品をその時点で売却可能な市場価格で評価するのが一般的である。しかし、幾人かの

11) MAIR, John, *Bookkeeping Methodiz'd*, Edinburgh, 1736, pp.76-7.

12) DOWLING, Daniel, *A Compleat System of Italian Book-keeping*, Dublin, 1765, p.33. 例えば、取扱商品の荷口別に設けられたホップ勘定では明らかに取得原価で期末に繰り越している (Ledger of Domestic Proper Accounts, No.1, fol.7).

13) HAYES, Richard, *Modern Book-keeping: or, The Italian Method improved*, London, 1731, pp.75-92. and *The Gentleman's Complete Book-keeper*, London, 1741, pp.75-92.

商人は、そのようにしていない」と述べている。¹⁴⁾ すなわち、彼によれば、当時の商人たちは、通常、売残商品を時価で評価していたことがわかる。しかも、彼のいう現在の市場価格は、¹⁵⁾ プレゼントマーケットプライス 締切時点における売却可能な市場価格 (the Market Price they go on at, at the Time of their balancing), すなわち売価なのである。ヘイズが期末の売残商品を売却時価で評価する方法を説いた背景には、それによって生ずる取得原価と売却時価との差額の本質が、評価益ではなく、「期待利益」ないしは「みなし売却」¹⁵⁾、すなわちある意味では「利益の先取り」を当期の利益計算に計上したと解することができる。

(2) ハミルトンの時価評価

メイヤーの簿記書と共に18世紀イギリスを代表する簿記書ロバート・ハミルトン (Robert HAMILTON) の『商業入門』 (*An Introduction to Merchandise*, Edinburgh, 1777) では、その第4部「イタリア式簿記」¹⁶⁾ と第5部「実用簿記」¹⁷⁾ で簿記に関する論述が見られる。第2部のイタリア式簿記による取引例示では、売残商品の評価は、取得原価で行われている。例えば、クローバーの種勘定¹⁸⁾ では、3月12日に1,200重量ポンドを29ポンド17シリングで仕入れ、期末の4月30日付けで売残商品300重量ポンドを単価6ペンス、総額7ポンド10シリングで評価している。1重量ポンド当たりの仕入単価は、6.08ペンスになるが、計算上の端数処理を考慮すれば、売残商品の評価額6ペンスと一致している。なお、貸方の数量差異として摘要欄に書かれている10重量ポンドの棚卸差損は、金額欄に記帳されていない。この点から判断すれば、最終的には、棚卸差損として別立て控除するのではなく、自動的に売上原価に参入して処理されていたことがわかる。当時の簿記書では、このような方法で説明するのが一般的であった。

しかし、本文中の説明では、「[元帳の] 締切前に……、出来るだけ速やかに商品の正確な手持ち有高を出し、その時点の時¹⁹⁾ カレントプライス 価、すなわちその所有者が現在購入したいと思ってる¹⁹⁾ ヴァリュエー 価格にしたがって各商品に適正な価格を付けるのが好ましい」と述べ、時価で評価するのが適当である旨の解説をしている。しかも、ハミルトンの時¹⁹⁾ カレントプライス 価は、先に述べたヘイズが売却時価であるのに対し、再調達原価で評価するとしている。売却時価が「期待利益」、ある意味では「利益の先取り」を意味しているのに対して、再調達原価による評価は、翌期の「仕入コストの早期認識」を意味している。

第5部「実用簿記」の取引例示のポートワイン勘定では、1772年4月6日付けでハートリー商会

14) *Ibid.*, pp.78-9. この点については、YAMEY, B. S., EDEY, H. C. and THOMSON, H. W., *Op. Cit.*, p.116, および高寺貞男『利益会計システムの進化』昭和堂, 1999, 95-7頁を参照。

15) 高寺貞男『前掲書』95-7頁。

16) HAMILTON, Robert, *A Introduction to Merchandise*, Edinburgh, 1788, 2nd ed., pp.265-466.

17) *Ibid.*, pp.467-95.

18) *Ibid.*, pp.314-5.

19) *Ibid.*, p.285.

から20大樽のポートワインを1大樽当たり32ポンド、1ダース当たり12シリング、総額652ポンドで掛買している。このポートワインが期末に売れ残ったため、12月31日に単価1大樽34ポンド、1ダース15シリング、総額77ポンド15シリングで決算残高勘定に振り替えている。取得原価ではなく時価で評価しているのは、明らかである。

ただし、期末の売残商品に対する評価損益勘定は、設けられていない。したがって、期末棚卸商品の評価損益は、その原価性の有無に関わらず、自動的に、売上原価に算入されることになる。18世紀の後半から末葉にかけて、期末棚卸商品の時価評価に関する会計処理法が登場してくる。

4. 18世紀までの固定資産の評価方法

一般的には、企業利益ないしは報告利益の算出に当たり、固定資産の評価が重要な会計問題として登場してくるのは、産業革命以降とりわけ19世紀の前半以降のことである。しかし、イギリスにおいては、すでに16世紀の後半のジョン・メリス (John MELLIS) の簿記書『勘定記帳の簡単な教示と方法』(*A Briefe Instruction and Manner hovv to keepe bookes of Accompts*, London, 1588) や17世紀後半のスティーヴン・モンテージ (Stephen MONTEAGE) の簿記書『やさしい借方と貸方』(*Debtor and Creditor made Easie: or A Short Instruction for the attaiing the Right Use of Accounts*, London, 1675) において、家畜や家具の評価に関する会計処理の記述を見出すことができる。²⁰⁾

(1) メリスの固定資産評価

メリスは、その記帳例示を開始するに当たり、第3章「正式な棚卸目録の形式と作成方法」で棚卸目録を提示し、そこで、1. 宝石、指輪、2. 食器、3. 羽毛布団、ベッド、4. 胡椒等の棚卸商品、5. 家屋、土地、6. 農場等、7. 家畜、8. 債権等の諸資産を上げて説明している。²¹⁾

これらの期首資産で開始された取引例示は、期中の取引結果を受け、期末に残存する諸資産を決算残高勘定に振り替えている。例示によれば、肝油とフランス産赤ワインの二種の商品の売残と農場、^{マンションハウス}建物、^{プレート}食器および備品等が示されている。先ず、建物勘定の締切手続きがどのように例示されて説明されているかを見ることにする。

本文中では、必ずしも、時価によるのか取得原価によるのかの明確な説明を見出すことはできな

20) リトルトンは、「初期の減価償却論を研究してみると、問題の見方に二通りあったことを知る。一つは、減価償却資産をあたかも個人営業における売残り商品のごとくに考察するものであり、他は、減価償却を株式会社の長期資産の維持に関連せしめて考察するものである。……前者の減価償却観は、かなり永い年代を通観して、ごく少数の簿記書に散見される」(片野一郎訳『前掲書』327頁。LITTLETON, A. C., *Op. Cit.*, p.223.) と述べている。

21) MELLIS, John, *A Briefe Instruction and Manner hovv to keepe bookes of Accompts*, London, 1588, The third Chapter, "The forme and maner of keeping a solempne Inventarie."

Fol.4

【図表1】 建 物

		l.	s.	d.			l.	s.	d.
1587					1587				
8.08	ロンドンのセント・クレメンス小路にある私の住居、現金で280ポンド、私のメモにある記帳によって、また棚卸目録のように、仕訳帳の第4番目に付加する、そして私は、フォリオ1にある既述の棚卸目録で示されているように、280ポンドと評価する、				10.9	土地の貸方、私の建物280ポンド、この額は、この帳簿の残高勘定の借方に、	19	280	—
	総計 280-0-0	R	280	—		総計 280-0-0			

(J. MELLIS, *A Briefe Instruction and Manner howv to keepe bookes of Accompts*, London, 1588, The Leager A, fol.4)

いが、図表1では、期首に財産目録にあったロンドンの住居280ポンドが帳簿締切時点で購入価額の280ポンドでそのまま決算残高勘定に振り替えられている。すなわち、取引例示では、固定資産の評価を取得原価で行っているのは明らかであり、売残商品の払出計算は先入先出法にもとづき取得原価で行っていた。²²⁾

(2) モンテージの固定資産評価

1683年に『簡単な借方と貸方』(*Debitor and Creditor Made Easie*, London, 1675)を著したスティーヴン・モンテージ(Stephen MONTEAGE)は、資産の勘定として借地権付き農地、馬、牛、羊、船等の勘定記帳例を示している。

この借地権付き農地勘定は、1675年4月1日の期首の財産目録に300ポンドの借地権として開始記帳され、借方には農地の維持開耕に伴う肥料や種子、税金や地代を記帳している。貸方には農地の利用に伴って生じる乳製品や干草の売却収益やこの牧草地で誕生した子牛16頭を子牛勘定に14ポンドで振り替える取引等が記帳されている。締切に当たり、農地は、期末における現在価値の280ポンドで評価替えされて、決算残高勘定に振り替えられている。モンテージは、注書きで、「このリースは、資本金勘定において300ポンドで評価されていたが、1年経過した現在では、[取得原価

22) *Ibid.*, The Leager A, fol.10.

〔図表2〕 借地権付き農地

				<i>l.</i>	<i>s.</i>	<i>d.</i>					
1675							1675		<i>l.</i>	<i>s.</i>	<i>d.</i>
4.10	資本金－借地権の価値	1	300	—	—	4.23	現金－チーズとバターの 代金	2	22	—	—
20	現金－肥料6荷分	2	1	10	—	25	100荷の干草－@35s.	15	175	—	—
21	現金－小麦の種子	2	24	3	—	5.3	16頭の子牛－@17s.6d.	11	14	—	—
24	現金－ベス・ホップスの 賃金	2	2	10	—	1676					
28	現金－税金	2	1	10	—	4.9	残高－借地権の価値	40	280	—	—
5.1	ジョン・ボートン卿 －6ヶ月分の地代	16	25	—	—						
1676											
4.9	損益－利益	12	136	7	—						
			491	—	—				491	—	—

(S. MONTEAGE, *Debtor and Creditor Made Easie*, London, 1675, fol.4)

から] 評価を減じた方が適切である²³⁾と述べ、決算にあたり、時価によって評価替えするのが好ましいとし、そこで生じた評価減を集合損益勘定に振り替えている。

同様に、ボナード航海向け船勘定でも、取得原価250ポンドを決算時点で225ポンドに評価替えしている²⁴⁾。ただし、この評価損は、混合勘定として他の諸損益と一緒にして決算時点で集合損益勘定に振り替えている。

このように、16世紀のイギリスにおける簿記書では、資産評価の基準は、概して、取得原価で行われていたが、17世紀に入ると、時価で評価する方法が現れてくることになる。

5. 18世紀における固定資産の評価方法

(1) マルコム(Alexander MALCOLM)の固定資産評価

マルコム (Alexander MALCOLM) は、彼の簿記書『簿記あるいは商人の勘定に関する論述』(*A Treatise of Book-keeping, or Merchants Accounts*, London, 1731)において、当時、時価評価による方法も実務では既に見られていたことを窺わせる説明を行っている。

固定資産に関しては、「カースル通りの建物」勘定と「ブロード通りの建物」勘定の二つが例示されている²⁵⁾。もちろん、彼もまた、固定資産という概念を用いているわけではない。

23) MONTEAGE, Stephens., *Debtor and Creditor made Easie: or A Short Instruction for the attaining the Right Use of Accounts*, London, 1675, 'Here followeth the Balance of the whole Leidger', L2.

24) *Ibid.*, The Leager A, fol.9.

25) MALCOLM, Alexander, *A Tratisse of Book-keeping, or Merchants Accounts*, London, 1731, Leger Book No.1, fol.14.

【図表3】 カースル通りの建物

				<i>l.</i>	<i>s.</i>	<i>d.</i>							
1729							1729						
8.26	ジョン・キャンベル			300	15	00	8.26	ウィリアム・デビッドソン…半年分の賃借料					
10.8	損益	17		10	00	00	10.8	残高	17	300	15 00		
				310	15	00					310	15	00

(A. MALCOLM, *A Treatise of Book-keeping, or Merchants Accounts*, London, 1731, fol.14)

【図表3】から明らかのように、マルコムは、固定資産としての建物勘定を商品と同様に混合勘定として処理している。すでに述べたように、減価償却が登場する19世紀前半までは、主として、混合勘定として記帳されていた。カースル通りの建物勘定は、8月26日にジョン・キャンベル氏から300ポンドで購入し、聖マルティヌス祭の日（11月11日）に負っている年金の4分の1にあたる15シリングを支払い、建物勘定の借方に合計額300ポンド15シリングを記帳し、決算日にその総額をそのまま決算残高勘定に繰り越している。なお、この建物は、現在は、ウィリアム・デヴィッドソンの所有で、年間20ポンドの家賃を聖マルティヌス祭（11月11日）と精霊降臨祭（復活祭後の第7日曜日－5月の末頃）の2回に分けて、均等額の10ポンドづつを受け取っている。締切にあたって、評価減は計上されず、取得原価をそのまま次期に繰り越している。建物勘定の借方の「損益10ポンド」の記帳は、この半年分の賃借料を指し、決算時に集合損益勘定に振り替えられている。

記帳例示では、取得原価で次期に繰り越す方法を取っているが、建物勘定と船勘定の本文中の説明においては、「それらを取得原価^{ファーストコスト}で評価しなさい。その額が貸方に記帳されると、修繕費等と受取家賃や受取運送料の差額から生じる貸借差額が損益になる。……しかもそれらが[最終的に]処分されるまでは、私は、諸資産^{ファーストコスト}を取得原価で[評価]し続ける。あるいはまた、あなた方は、[その]時々のもう一つの価値で評価する[方法を]選択してもかまわない。あなた方は、それらを本当の価値と思っているように²⁶⁾と述べ、決算時点での資産の評価にあたっては、時価によって評価してもそれが必ずしもその価値を表しているとは限らないため、原則として取得原価で行うのが好ましく、時として、時価での評価もまた選択肢の一つに入れている。しかし、期末棚卸商品の評価は、取得原価で行っている。

(2) メイヤーの固定資産評価

18世紀を代表するジョン・メイヤー（John MAIR: 1702/3-1769）の簿記書『組織的簿記』（*Book-keeping Methodiz'd*, Edinburgh, 1736）では、棚卸商品、船、建物、その他の財産についての期末における資産評価の説明と記帳例示が示されている。

26) *Ibid.*, p.90.

第1取引例示における船勘定は、借方に取得原価、修繕費等船の維持にかかった全ての費用が記入され、貸方に売却したり交換した時の価額、輸送費や賃貸料等のすべての収益が記帳される。

決算に際しての船、建物、あるいはその他の資産に関する勘定の締め切り方については、第3章「元帳の締切」で述べられている。貸方記帳に関して、①記帳が無い場合、②売却や整理した額だけの場合、③輸送費や賃貸料だけの場合、の三つを想定して説明しているが²⁷⁾、締切にあたって次期に繰り越すときの評価額を原価で行うのか時価であるのかについての説明は、見られない。しかし、ブリタニア号の取引例示から判断すれば、決算残高勘定への期末の振替は、取得原価で行なわれていることがわかる²⁸⁾。

固定資産の評価に関する説明は、『組織的簿記』とその増補改訂版といえる『現代簿記』(*Book-keeping Moderniz'd*, Edinburgh, 1773)では、少し異なっている。すなわち、『組織的簿記』では、船、建物あるいはその他の資産の記帳と締切の説明で、「……第3、もし貸方側に運送費や賃貸料のみが記帳されている場合は、先ず最初に、船、建物等〔の勘定〕の借方に、その運送費や賃貸料に対して、『損益』として記帳する。そして、その後で『残高』として勘定を締め切る²⁹⁾」と述べている。

それに対して、『現代簿記』では、「……第3、もし貸方側に運送費や賃貸料のみが記帳されている場合は、先ず最初に、勘定の貸方側に船や建物の価額³⁰⁾を記帳し、そしてその後で、『損益』として勘定を締め切る」となっている。ここでいう「建物の価額」というのが、彼の文中での説明のみからでは、取得原価であるのか時価であるのか明瞭ではない。しかし、取引例示のスループ船勘定から明らかのように、12月31日の決算日に取得原価235ポンドがそのまま次期に繰り越されている³¹⁾。フリート通りの建物も、同様に、取得原価で次期に繰り越されている。

(3) ハミルトンの固定資産評価

18世紀のイギリスを代表するもう一人の著者ロバート・ハミルトン (Robert HAMILTON: 1743-1829) が著した『商業入門』(*An Introduction to Merchandise*, Edinburgh, 1777) では、その第1取引例示で、エディンバラのローンマーケット通りにある建物と船ハザード号の4分の1の持分の二つ固定資産が説明されている。

ハミルトンは、帳簿の締切に当たり「もし商品^{グッズ}や他の資産^{プロパティ}が全て〔期末に〕手元に残れば、残高表^{バラン}の借方に時価^{プレゼントバリュー}で記帳する。そして、もしこの時価が取得原価と異なるときは、その差額は、

27) MAIR, John, *Book-keeping Methodiz'd*, Edinburgh, 1736, p.79.

28) *Ibid.*, pp.126-7.

29) *Ibid.*, pp.79.

30) MAIR, John, *Book-keeping Moderniz'd*, Edinburgh, 1773, pp.71-2.

31) *Ibid.*, pp.180-1.

32) ハミルトンは、元帳の締切に先立ち利益の概算を算出するために、今日の精算表の役割を果たす二つの計算表(残高表、損益表)を作成している(渡邊 泉『決算会計史論』森山書店、1993年、第3章を参照)。

【図表4】 船 ハザード号の持分

1774			l.	s.	d.	1774			l.	s.	d.
3.25	ウィリアム・エインズリー, 4分の1の持分	7	150	—	—	4.25	現金, ロッテルダムへの航海での利益の取分	1	33	—	—
4.30	損益,	1	23	—	—	30	残高勘定	7	140	—	—
			173	—	—				173	—	—

(HAMILTON, R., *An Introduction to Merchandise*, Edinburgh, 1788, 2nd ed., pp.314-5)

損益勘定の適当な側に記帳される³³⁾」と述べている。すなわち、棚卸商品や固定資産を問わず、資産に関しては、時価で評価するよう説明している³⁴⁾。

ローンマーケット通りの建物勘定の例示では、期首の価額が取得原価でそのまま次期に繰り越されているが³⁵⁾、上記の本文説明から判断すると、これは、取得原価で評価したのではなく、開始記帳時点の価額と4ヵ月後の時価に変動が無かったと解釈すべきであろう。

ハザード号の4分の1の持分は、取得時の3月25日では150ポンドであったが、4月30日では140ポンドになっていたため、決算時点の時価で評価している。すなわち、150ポンドの所得原価を時価の140ポンドに評価替えしているのである。10ポンドの評価損は、航海による利益の取分と相殺され、決算時に集合損益勘定に振り替えられている。

第2取引例示では、固定資産として、デリジェンス号船とフリート通りの建物の二つの勘定が例示されている。両者とも途中で売却して損失が出たため、期末に当たって決算残高勘定に振り返る会計処理がなされず、したがってそれらの期末における評価額が取得原価であったのか時価であったのかを判断することは、出来ない。フリート通りの建物勘定³⁶⁾は、6月8日に火災に遭い、7月6日に保険会社から保険金500ポンドを受け取り、7月8日に建物が建っていた場所^{エリア}を200ポンドで売却した³⁷⁾。最終的には120ポンドの損失が生じ、その額を集合損益勘定に振り替えている。

6. おわりに

ピランチオ（利益処分結合財産目録）による利益の分配計算の証明手段として完成した複式簿記が記録の信頼性を重視し、証拠性の高い証明手段としての原始記録を第一に考え、その立脚基盤を

33) MAIR, J., *Op. Cit.*, p.285.

34) ハミルトンの売残商品の評価については、拙稿「16-18世紀イギリス簿記書にみる売残商品の評価方法」116-9頁を参照。

35) HAMILTON, R., *An Introduction to Merchandise*, Edinburgh, 1788, 2nd ed., pp.306-7.

36) *Ibid.*, p.418.

37) *Ibid.*, p.356.

原初記録としての取得原価にしていたのは、必然の帰結である。商人たちは、悠久の歴史の中で、自らが培ってきた商取引における約束事を昇華させ、損益計算のための記録システムを創りあげた。これが複式簿記である。すなわち、会計は、生まれながらにして取得原価をその立脚基盤として発展してきた。

しかしながら、17世紀の後半になると、イギリスの簿記書において、資産を時価によって評価替える方法が、先ず固定資産フィックスド・アセットを中心に、登場してくる。18世紀全般にわたり固定資産という概念自体は、まだ用いられていないが、1683年のモンテージの『簡単な借方と貸方』では、農地や船の時価による評価替えが本文中で説かれると同時に、取引例示においても説明されている。また、マルコムMalcolmの簿記書（1731）では、その本文中の説明で、取得原価にかわるもう一つの評価方法として時価による評価を説明している。ハミルトンの簿記書でも、本文中の説明で棚卸資産も含めた資産の期末の時価による評価替えを説明すると同時に、船勘定等で時価評価の例示をかかげている。

それに対して、棚卸資産の時価評価が明確に説かれるのは、1731年のヘイズの『現代簿記』が最も初期に属する簿記書である。そこでの時価は、売却可能な市場価格、すなわち売却時価であった。1777年のハミルトンの簿記書では、再調達原価での評価が説明されている³⁸⁾。しかし、固定資産の時価評価は、棚卸資産のそれに先行し、当時の船や建物に代表される固定資産は、一般の商品と同様、混合勘定として処理されていたため、時価評価に伴う評価損は、当該固定資産を貸与するなどして生じた収益や修繕のための諸費用などと相殺され期末に損益勘定に振り替えられている。固定資産の勘定が純粹の資産勘定として純化されるのは、19世紀前半のイギリスにおける鉄道業を中心にした減価償却の会計処理が登場してきてからのことである。

[大阪経済大学教授]

38) 拙稿「16-18世紀イギリス簿記書にみる売残商品の評価方法」『前掲書』114-5頁, 117-9頁。