慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	流動資産・固定資産分類学説の総合的検討：認識規約論（１）
Sub Title	Comprehensive examination of the theory of current asset and fixed asset classification : recognition rule (1)
Author	笠井, 昭次(Kasai, Shōji)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2009
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.52, No.2 (2009. 6) ,p.61- 80
JaLC DOI	
Abstract	森田理論における認識規約の問題点を，3回にわたり取り上げることにする。森田新論における実現概念それ自体の問題点については，次号以下で検討するので，本号では，個々の資産に関する収益の認識規約および費用の認識規約を，それぞれIおよびIIで取り上げる。まず収益の認識規約については，低価評価される市場向け製品，時価評価される貴金属および売買目的有価証券を俎上に載せる。これらについての認識基準は，必ずしも明確に，実現基準であるとは明言されていない。しかし，ここでは，そのように推定して議論を進めるが，結論的には，いずれも，問題なしとしない。また費用の認識基準については，固定資産のうちの償却性資産に発生する減価償却費，および流動性資産に属する材料・仕掛品に発生する材料費・仕掛品費が合理的に説明されていないことは，明らかであるが，その原因は，価値生産活動にかかわる貨幣性資産・費用性資産分類を放棄し，売却目的にかかわらしめて流動資産・固定資産分類を採択した点にあるとみてよいであろう。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20090600-0061

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.

三田商学研究
第52巻第２号
2009 年 6 月

2009年４月14日掲載承認

流動資産・固定資産分類学説の総合的検討

――認識規約論（１）――

笠　井　昭　次

＜要　　約＞
森田理論における認識規約の問題点を，３回にわたり取り上げることにする。森田新論における実現概念それ自体の問題点については，次号以下で検討するので，本号では，個々の資産に関する収益の認識規約および費用の認識規約を，それぞれⅠおよびⅡで取り上げる。まず収益の認識規約については，低価評価される市場向け製品，時価評価される貴金属および売買目的有価証券を俎上に載せる。これらについての認識基準は，必ずしも明確に，実現基準であるとは明言されていない。しかし，ここでは，そのように推定して議論を進めるが，結論的には，いずれも，問題なしとしない。また費用の認識基準については，固定資産のうちの償却性資産に発生する減価償却費，および流動性資産に属する材料・仕掛品に発生する材料費・仕掛品費が合理的に説明されていないことは，明らかであるが，その原因は，価値生産活動にかかわる貨幣性資産・費用性資産分類を放棄し，売却目的にかかわらしめて流動資産・固定資産分類を採択した点にあるとみてよいであろう。

＜キーワード＞
実現主義，販売基準，低価評価，時価評価，市場向け製品，貴金属，売買目的有価証券，未成工事，長期外貨建債権，流動資産，固定資産，償却性資産，材料，仕掛品

次に，何時記録に計上するのか，という認識規約を検討することにしよう。しかし，既にふれたように，森田新論においては，この認識規約については，あまり語られていない。すなわち，森田旧論と森田新論との端境期に属する森田［1990b］においては，時価評価による損益は，実現基準によって認識されることが明記されていたが，その後の文献では，実現基準という用語は，低価法が援用される市場向け製品において，原価評価された場合の損益認識については用いられているものの，それ以外の評価に関する損益認識の基準としては，明確に用いられているわけではない。したがって，はっきりしたことは言えないが，結論的には，やはり，実現概念が，森田新論における損益認識の基本原則をなしていると筆者は考えている。そこで，とりあえず，実現主義との関係を念頭におきながら，個々の資産の認識規約を纏めれば，次のようになろう（カッ

コ内の数字は，論述の箇所である)。

図表 1

- 非拘束の資産［流動資産］
  - 売れる保証のない資産―市場向け製品
    - 原価評価：販売基準（実現主義）
    - 時価評価：実現主義
    - Ⅰ（1）
  - 売れる保証のある資産
    - 貴金属等：実現主義 …… Ⅰ（2）
    - 売買目的有価証券：実現主義 …… Ⅰ（3）
    - 未成工事：実現主義の例外として損益認識 …… Ⅰ（4）
    - 長期外貨建債権：損益非認識 …… Ⅰ（5）
- 拘束性の資産［固定資産］
  - 有形固定資産の減価償却費の認識規約 …… Ⅱ

実現主義の概念規定それ自体，および実現主義の金融資産への援用に関する，森田新論の認識規約の基本的枠組については，後に論ずるとして，まず個々の資産に関する認識規約について取り上げる。

最初に収益（利益）の認識基準をⅠで検討する。売れる保証のない市場向け製品については，明確に規定されているのは，原価評価された場合の販売基準だけであるが，時価評価の場合にも，その損益は，実現主義によって認識されるとみてよいのかもしれない。こうした理解を前提にして，（1）において，その問題点を検討する。貴金属・売買目的有価証券については，それが直ちに売却できるところから，時価評価され，そして，その時価差額が損益として当期に認識されるのであるが，その損益認識の基準については，格別に言及されていない。しかし，これについても，実現主義が認識基準であることを前提にして，貴金属については（2）で，売買目的有価証券については（3）で検討する。工事進行基準に基づく未成工事および長期外貨建債権については，売れる保証はあるが，資金的裏付けがないので，資金的裏付けを利益の認識要件とみるかぎり，損益は実現していないとみなされている。しかし，森田［1996］によれば，損益計算の業績表示機能という観点から，未成工事については，例外として損益の計上が認められるのに対して，長期外貨建債権については，損益の計上が否定されるようである。そこで，この点を巡って，（4）および（v）で検討する。

他方，費用の認識基準については，森田新論においてはまったく言及されていない。それは，森田の関心がもっぱら時価評価の正当化にあったためであろうが，いかにそうした理由があったにはせよ，ひとつの理論体系の主張としては，いささか奇異なことと言わざるを得ない。このような費用認識への配慮の欠如は，少なくとも結果的には，製造活動の看過に繋がっているとみてよいであろう。そうした視点から，Ⅱにおいて，費用認識の問題を，償却性資産の減価償却の事例によって検討することとしたい。

次いで，Ⅲにおいて，森田新論における実現主義の概念規定それ自体の問題を俎上に載せるこ

とにする。まず（1）で，その概要を復習しておこう。森田新論における実現主義の要件は，資金的裏付けおよび確実性であるが，まず資金的裏付け概念にみられる理論的欠陥を（2）で取り上げ，そして（3）において，その理論的欠陥の是正を，筆者なりに検討する。そして，後者の確実性概念についても，（4）において，その理論的欠陥を究明するとともに，（5）において，その理論的再構成を筆者なりに試みたい。そのうえで，纏めを兼ねて，確実性概念と資金的裏付け概念との関係を（6）で検討する。さらに，実現主義の金融資産への援用の問題については，改めて，Ⅳで取り上げることにしよう。

Ⅰ　個々の資産に関する収益（利益）の認識規約

（1）　市場向け製品

まず，森田新論における市場向け製品に関する損益の認識規約を取り上げよう。ここでは，この市場向け製品については，（犠牲値としての支出額系統の数値で評価された）当該財の流出と（成果たる収入額系統の数値で評価された）対価の流入というふたつの物量的フローの交換に伴う交換的損益，具体的には収支差額としての売却損益が生ずる，ということを前提にして議論を進めることとしたい。もっとも，それは，一般に販売基準と言われているが，森田新論におけるこの販売基準の位置づけには，問題がないわけではない。しかし，その点については，Ⅲ（2）で検討するので，ここでは，当面，度外視しておこう。

このような前提のもとで考えるかぎり，市場向け製品が原価で評価されている場合には，販売基準を適用すればよく，特に論ずるまでのこともない。しかし，それが，（低価法に基づき）時価で評価された場合には，厄介な問題が，生ずる。森田新論における低価法は，時価主義的低価法であるから，その時価は売却時価であるが，この売却時価評価が適用された場合には，合理的に説明できないことが，生じてしまうのである。そこで，この点を，具体的な仕訳によって，みることにしよう。いま或る商品を，第Ⅰ期期中に購入したが，第Ⅲ期期中に，売却時価がさらに大幅に下落することを予想して，売却に踏み切ったとしよう。時価が図表２の（イ）であったとす

図表２

（イ）

	第Ⅰ期購入時	第Ⅰ期期末時	第Ⅱ期期末時	第Ⅲ期売却時
売却時価	110	80	70	70
購入時価	110			

（ロ）

	仕訳	評価損の性質
第Ⅰ期購入時	商　品100，現金100	
第Ⅰ期期末時	評価損 20，商品 20	売却時価80－取得原価100：収支差額
第Ⅱ期期末時	評価損 10，商品 10	売却時価70－売却時価 80：収入差額
第Ⅲ期売却時	現　金 70，商品 70	

ると，その仕訳は，（ロ）のようになる。

この仕訳には，ふたつの理論的問題点がある。まず第１は，同一の評価損という勘定項目につき，第Ⅰ期期末時のそれは収支差額であるのに対して，第Ⅱ期期末時のそれは収入差額であり，明らかに整合性が欠如していることである。そして第２は，売却益が生じていないことである。つまり，第Ⅲ期売却時の仕訳において，ゼロの売却益が，生じているわけではない。なぜなら，その商品70が売却時価つまり収入額系統の数値であるいじょう，現金70と商品70との差額ゼロは，収入差額に他ならず，収支差額ではないからである。そこでは，単に，現金70と商品70とのストックの転換があったとしか言いようがなく，物量的フローの交換に伴う売却益が，生じたとは言えないのである。

そうであれば，この場合の商品には，評価益があるだけで，売却益はついに生じない，という結論を用意しなければならないことになる。しかし，冒頭で述べたように，商品には，一般的にも，収支差額としての売却益が随伴するとみなされているし，また森田新論においても，その点に関する異議が提示されているわけではない。さらに，純理論的にみても，価値生産活動に属する商品は，当然に交換が予定されなければならず，したがって，収支差額としての売却益が，随伴しなければならない。

そのように考えれば，上記の仕訳は，理論的に成立し難い。したがって，上記の２点の理論的欠陥は，何らかの形で是正されなければならないが，そのためには，期末に，買い戻し条件付の売却があったとでも，擬制せざるを得ないであろう（期末に売却し翌期首に再購入する，という擬制も考え得るが，ここでは，省略する）。それを示せば，次のようになる。

図表３

第Ⅰ期購入時	商　　品 100，現　　金 100
第Ⅰ期期末時	未　収　金 80，商　　品 100 擬制売却損 20
第Ⅱ期期首時	商　　品 100，未　収　金 80 売却損戻し 20
第Ⅱ期期末時	未　収　金 70，商　　品 100 擬制売却損 30
第Ⅲ期期首時	商　　品 100，未　収　金 70 売却損戻し 30
第Ⅲ期売却時	現　　金 70，商　　品 100 売　却　損 30

この場合には，各期末には，すべて，収支差額としての売却損が生じている。また，第Ⅲ期売却時においても，その商品100は第Ⅲ期期首時に買い戻された商品であるから，取得原価を意味している。したがって，現金70（収入額系統）と商品100（支出額系統）との差額は，紛れもなく，収支差額として売却損に他ならない。

かくして，その損益は，擬制か現実かの相違はあれ，すべて，収支差額としての売却損益を意味しており，そのかぎりで，首尾一貫していると言ってよいであろう。したがって，時価主義的

低価法をとるかぎり，こうした仕訳にならざるを得ないと筆者は考えている。

しかしながら，この場合には，まず第１に，各期期末における処理は，あくまで擬制にしかすぎず，現実には生じていないことが指摘されなければならない。しかし，それはさて措き，実現概念プロパーの問題として考えたとしても，第２に，翌期首の買戻しという条件がついた取引は，とうてい実現したとは言えない，ということが指摘されなければならない。つまり，収益の成立が確実になっておらず（契約が後戻りしない，という条件が充たされておらず），実現の要件を充たしていないのである。

かくして，時価主義的低価法による損益の認識が，森田新論では，合理的に説明されているとは言えないのである。

（２）　貴金属

貴金属等については，森田新論では，いつでも売却できるところから，時価で評価するというのであるが，こうした主張のおかしさは，既に第31章で述べたので，ここでは度外視する。当面は，時価で評価することを前提にして，損益認識についての疑問を考えることにしよう。いま時価が，次の図表の（イ）のようであったとして，第Ⅰ期期中に現金で購入し，第Ⅲ期期中に同じく現金で売却したとする。その場合，仕訳は，一般的には，（ロ）(a) のようなものになるであろう。

図表４

（イ）時価の推移

	第Ⅰ期購入時	第Ⅰ期期末時	第Ⅱ期期末時	第Ⅲ期売却時
売却時価	120	130	150	180
購入時価	100			

（ロ）処理

	(a) 仕訳	貴金属数値の性格	損益の性格
第Ⅰ期購入時	貴金属 100，現　金 100	100：取得原価	
第Ⅰ期期末時	貴金属　30，評価益　30	130：売却時価	評価益30：収支差額
第Ⅱ期期末時	貴金属　20，評価益　20	150：売却時価	評価益20：収入差額
第Ⅲ期売却時	現　金 180，貴金属 150 売却益　30		売却益30：収入差額

しかし，この仕訳（a）には，売買目的有価証券について明らかにしたように，理論的にはきわめて問題がある。すなわち，第Ⅰ期購入時の貴金属だけが取得原価評価であること，売却益と評価益とが混在していること，さらには，評価益・売却益と収支差額・収入差額とにズレがあること，といった問題点が指摘されなければならない。こうした整合性の欠如を是正するためには，第Ⅰ期購入時における貴金属の取得原価評価の妥当性を前提にした方策（b）と，第Ⅰ期購入時における貴金属の売却時価の妥当性を前提にした方策（c）とが，あり得る。それを示せば，次のようになる。

図表5

	(b)	(c)
第Ⅰ期購入時	貴　金　属 100，現　金 100	貴金属 120，現　　金 100 売　却　益　20
第Ⅰ期期末時	未　収　金 130，貴金属 100 売却益　30	貴金属　10，売却益修正　10
第Ⅱ期期首時	貴　金　属 100，未収金 130 売却益戻し　30，	
第Ⅱ期期末時	未　収　金 150，貴金属 100 売却益　50	貴金属　20，売却益修正　20
第Ⅲ期期首時	貴　金　属 100，未収金 150 売却益戻し　50，	
第Ⅲ期売却時	現　　金 180，貴金属 100 売却益　80	貴金属　30，売却益修正　30 現　金 180，貴　金　属 180

(b) は，買戻し条件付の売却を擬制する処理方法である（既述のように，翌期首に新規再購入の擬制を行なうことも可能だが，ここでは省略する)。これについては，売却擬制は，そもそも将来売却するという意思決定に悖っている，ということが指摘されなければならないが，当面の認識規約の視点からみれば，次のようになろう。この場合の売却益は，形式的には実現概念で説明できるような外観を呈しているが，しかし，本質的にみて，翌期に買い戻すという条件がついた取引が，実現の要件を充たしているのであろうか。この意味において，第Ⅰ期期末時および第Ⅱ期期末時に，売却損益を認識するための根拠に欠けていると言わざるを得ない。

次に (c) であるが，これは，購入時の貴金属を当初から時価評価とみた処理方法である[1)]。しかし，この場合には，まず第1に，ここでも，第Ⅰ期購入時において，何らかの売却擬制が必要になると思われる。そして第2に，時価が変動するにつれ，第Ⅰ期購入時に計上された売却益20が修正されなければならないが，そのことは，第Ⅰ期購入時の売却益20は，その金額が確定していないということを物語っている。さらには，この売却益20が現実化する確実性もない，ということも指摘されなければならない。この事例では，その後に値上がりしたので，結果的にこの売却益20は現実化したが，値下がりすることも，もちろんあり得る。しかし，さらなる値下りを想定して販売したといったケースを想定すれば，売却益20に，収益成立の確実性があるとまでは言えない。したがって，第Ⅰ期購入時の売却益20は，実現の要件を充たしていないということになろう。

そのように考えれば，(c) についても，時価評価にかかわる損益は，実現概念で説明されたということはできないのである。

1)　なお，第Ⅲ期売却時において，［(借方) 現金180，(貸方) 貴金属150，売却益30］という仕訳にはならないことに留意されたい。なぜなら，この処理方法では，第Ⅰ期購入時に，貴金属が売却された，と考えることが前提になっているいじょう，同一物が二度売却されるということなど，あり得ないからである。第Ⅰ期購入時以降には（したがって，第Ⅲ期売却時においても)，あくまで，第Ⅰ期購入時に生じた売却益の修正が生じている，と考えなくてはならないのである。

以上のように，貴金属の時価評価に伴う損益の認識規約は，森田新論によっては，合理的に説明されていないのである。そのことは，貴金属についての売却時価評価の非妥当性を，認識規約の側面から物語っているように筆者には思われるのである。

（3） 売買目的有価証券

次に，金融活動（資本貸与活動）に属する資産の損益認識規約をみることにするが，ここでは，売買目的有価証券を取り上げよう。金融資産の場合には，購入時価と売却時価とは，数値的には同じなので，その点が価値生産活動に属する資産とは異なっているが，（1）および（2）でみた価値生産活動に関する議論が，基本的には，そのまま援用できる。そのため，幾分繰り返しになるが，念のため，次の（イ）のような時価の推移の状況のもとで，具体的な仕訳によって考えておこう。

図表6

（イ）時価の推移

	第Ⅰ期購入時	第Ⅰ期期末時	第Ⅱ期期末時	第Ⅲ期売却時
売却時価	100	130	150	180

（ロ）一般になされている仕訳

	(a) 仕訳	有価証券数値の性格	損益の性格
第Ⅰ期購入時	有価証券 100，現　　金 100	100：取得原価	
第Ⅰ期期末時	有価証券　30，保有利得　30	130：売却時価	保有利得：収支差額
第Ⅱ期期末時	有価証券　20，保有利得　20	150：売却時価	保有利得：収入差額
第Ⅲ期売却時	現　　金 180，有価証券 150 売 却 益　30		売 却 益：収入差額

（ハ）是正された仕訳

	(b)	(c)
第Ⅰ期購入時	有 価 証 券 100，現　　金 100	有価証券 100，現　　金 100 売　却　益　0
第Ⅰ期期末時	未　収　金 130，有 価 証 券 100 擬制売却益　30	有価証券　30，売却益修正　30
第Ⅱ期期首時	有 価 証 券 100，未　収　金 130 売却益戻し　30，	――
第Ⅱ期期末時	未　収　金 150，有 価 証 券 100 擬制売却益　50	有価証券　20，売却益修正　20
第Ⅲ期期首時	有 価 証 券 100，未　収　金 150 売却益戻し　50，	
第Ⅲ期売却時	現　　金 180，有 価 証 券 100 売　却　益　80	有価証券　30，売却益修正　30 現　　金 180，有 価 証 券 180

（ロ）における（a）が一般的になされている仕訳である。森田新論では，格別に仕訳が示されているわけではないので，ここでは，こうした一般的仕訳を前提にして，議論することとしたい。しかし，この仕訳については，既に評価規約論において指摘したように，多くの理論的欠陥があ

る。すなわち，①有価証券に付与された数値に，取得原価額と売却時価額とが混在していること，②保有損益と売却損益とが混在していること，そして③保有損益・売却損益と収入差額・収支差額とにズレがあること，といった整合性の欠如があるのである。したがって，どうしても，その是正が不可欠になるが，その方途を示したのが，（ハ）である。このうち（b）は，購入時の有価証券の評価額を取得原価と解釈した場合の処理方法であり，毎期末に，翌期首の買戻しを条件とした売却を擬制するものである（翌期首における新規購入を想定した売却擬制も考え得るが，ここでは省略する）。それに対して，（c）は，購入時の有価証券を売却時価と解釈した場合の処理方法であるが，そこでは，第Ⅰ期購入時の仕訳の貸方に，「売却益０」という項目があることに留意されたい。つまり，借方の有価証券100が売却時価（つまり収入額系統の数値）であるのに対して，貸方側に現金100（つまり支出）があるいじょう，そこに，何らかの収支差額が，生じなければならない。そのことは，一般に購入時価と売却時価とが異なっている貴金属の場合には，図表５（c）に示したように，何らかの収支差額としての「売却益20」が生じていることに照らせば，当然のことなのである。貴金属の場合でも，いわば偶然的に，購入時価と売却時価とが同じになることもあり得るが，そのさいには，購入時に，ゼロという売却損益が計上されるはずなのである。そのように考えれば，図表６の（c）の処理方法は，けっして荒唐無稽とは言えないのである。

そこで，この（b）および（c）を前提にして，そこにおける実現原則を考えてみよう。もっとも，（１）市場向け製品あるいは（２）貴金属の事例に照らせば，容易に推測がつくように，そこでは，実現は，生じていないと筆者は考えている。すなわち，（b）の場合，買戻しの条件がついたような「売却」は，とうてい売却とは言えないであろう。実現と言えるためには，処分可能利益を念頭におくかぎり，売却（収益）が後戻りすることがないほどに，確実でなければならないのである。買戻しという条件は，そうした実現の要件としての確実性（収益成立の確実性）を充たしていないのである。

（c）にしても同断であって，購入時以後に，購入時に計上した「売却益」の修正が不可欠であるとしたら，購入時における「売却益０」は，収益成立の確実性も，収益額の確定性も，充足していないということになる。購入時に売却益が発生するという前提条件のもとでは，その後にその売却益の修正が不可欠であるいじょう，処分可能利益を念頭におくかぎり，実現の要件を充たしていないので，実現したとは言えないのである。

以上のように考えれば，有価証券の売却時価に伴う損益に関する認識規約は，森田新論によっては，合理的に説明されていないのである。

（４）　未成工事

最後に，未成工事を取り上げよう。いま，製造原価に対して，10％の利益を付加するという請負契約を結んだとしよう。今期の製造原価は，100（現金支出額）であったとする。森田新論の考え方によれば，未成工事が110で評価されるが，この110は，時価に相当するというものであった。しかし，この収益代金に相当する110が，１年後に支払われる約束になっており，その利子率が３％であるとすると，その割引現在価値は，107（＝110／1.03）になる。この場合，利益10のうち，

純粋に工事利益に相当するのは，7であり，残りの3（＝110－107）は，何らかの利息にかかわっていると考えなければならない。したがって，その仕訳は，次の（イ）のようになろう。

図表7

（イ）加算法

期中：	未成工事	100,	現　　金 100
期末：	未成工事	10,	工事利益　7
			前受利息　3

（ロ）両建法

期中：	未成工事	100,	現　　金 100
期末：	工事原価	100,	未成工事 100
	工事未収金	110,	工事売上 107
			前受利息　3

（イ）加算法の場合，工事利益7は，実現概念で説明することも不可能ではないが，前受利息3を実現概念で説明することは，はたして，可能なのであろうか。未成工事が時価で評価されると主張できたのは，森田新論が（イ）の加算法を採用しているからであるが，このケースの場合，利益のうちの3が，何らかの形で利息にかかわっていると考えざるを得ない。しかし，それに対応する勘定が，未成工事勘定それ自体であるとすると，この利息の発生は，説明できないのではないだろうか。

その点，両建法の場合には，前受利息の相手勘定は工事未収金勘定なので，基本的には説明可能である[2)]。なぜなら，未成工事に伴う工事未収金勘定も，金融資産に属しているいじょう，売掛金と同様に，受取利息が随伴しても，何ら異とするには当たらないからである。

したがって，損益の認識規約を明確に定式化し得るためには，加算法による未成工事勘定（の時価評価）という前提では，不可能であろう。未成工事勘定の時価評価という大前提を放棄し，（ロ）両建法に則り，工事未収金勘定の導入が，不可欠になる。しかしながら，この金融資産に属する工事未収金勘定に生じた受取利息の認識を，本来的に価値生産活動における交換事象の損益認識原理としての実現概念によって説明することは，およそ不可能である。

そのように考えれば，森田新論の体系には，未成工事の時価評価に伴う損益（厳密には，そのうちの利息部分）の認識を規定する論理は内包されておらず，その意味で，理論的欠陥があると言わざるを得ない。

2）ただし，未収金と前受利息との計上は，双方未履行に相当するので，現行会計の考え方からすれば，計上できない。この点，工事未収金に関して，将来収入額という数値を割り当てたことに，問題があると筆者は考えている。この場合には，アキュムレーション法の処理が，理論的に妥当なのである。それを示せば，次のようになる。

当期期中（製造時）	未成工事	100,	現　　金	100
当期期末	工事原価	100,	未成工事	100
	工事未収金	107,	売　　上	107
翌期期末	工事未収金	3,	受取利息	3
	現　　金	110,	工事未収金	110

翌期期末の仕訳［（借方）工事未収金3，（貸方）受取利息3］は，交換事象ではないので，実現主義の適用は不可能である。

（5）　長期外貨建債権

最後に，長期外貨建債権の損益認識の問題を，未成工事との関連において取り上げよう。森田新論においては，工事進行基準における未成工事と長期外貨建債権とは，業績表示利益の観点から，異なった処遇を受けるのであるが，まずその経緯を確認しておこう。この点は，実現主義の要件と密接にかかわっているが，実現の概念規定の原理的側面についは，Ⅲで検討するので，ここでは，当面の問題に限定して瞥見するにとどめる。

森田［1996］によれば，実現の要件は，市場取引の存在，役務の提供，そして資金的裏付けの３点から構成されているのである。そして，「このうち，市場取引の存在は，市場生産の棚卸資産についての利益の確実性を保証する要件であり，役務の提供は，利益稼得活動が行われたという要件であって，この二つは，今日でも営業利益（収益）の認識要件とされている」（森田［1996］90ページ）のであるが，それに対して，「近年，資金的裏づけは，認識要件から外される傾向」（森田［1996］90ページ）にあるという。

こうして傾向に対して，森田旧論は否定的であったが，しかし，森田新論においては，必ずしもそうではなく，ただ，「すべての場合に，資金的裏づけという要件を利益（収益）の認識要件から外すことに，問題はないのであろうか」（森田［1996］90ページ），という疑問を呈するのである。つまり，森田新論では，どうやら，「資金的裏付けを外してよいケース」と「資金的裏付けを外してはいけないケース」とがある，ということのようなのである。

このことを念頭におきながら，当面の問題に立ち戻ろう。森田は，「資金的裏づけという要件を問題にしなければ，これらの項目の時価の変動は，すべて利益の認識要件を充たして」（森田［1996］91ページ）いると述べているが，その「これらの項目」には，長期外貨建債権が含まれているのである。他方の未成工事については，必ずしも定かではないが，次のような説明からすれば，同じように考えてよいのかもしれない（森田［1996］90ページ）。

> 資金的裏づけを認識要件から外す意味は，いうまでもなく，他の二つの要件（市場取引の存在，および役務の提供のこと……笠井注）を充たしこの要件だけを充たさないものを利益（収益）として計上しない損益計算より，それを計上する損益計算に優位を認めることであろう。それは，端的にいえば，業績表示優先の損益計算思考である。工事進行基準の適用をみれば，この点は明らかであろう。

こうした主張からすれば，工事進行基準は，市場取引の存在および役務の提供という要件は充たしているということになろう。そのように解釈してよければ，長期外貨建債権も未成工事も，共に，市場取引の存在および役務の提供という要件は充足していることになる。

それでは，当面の問題である資金的裏付けの要件は，どうであろうか。工事進行基準の未成工事については，上記の引用文からすれば，充足されていないが，長期外貨建債権にしても，次のような説明からすれば，同様に，充足されていないとみてよいであろう（森田［1996］91～92ページ）。

しかし，資金的裏づけという要件を加えれば，これらのうち，利益を確定したならば，その利益（投資額のあるものはそれを含めて）の回収が短期に見込まれるものだけが②（「拘束性の仮定を前提とすることが認められない資産で，時価が原価を上回るときに利益の認識要件を充たしているものには，時価基準が適用される」という評価基準のこと……笠井注）に属することになる。いいかえれば，これらのうち短期の決済が予定されていないか，できないものは利益の認識要件を欠くことになり，②から除かれることになる。長期の外貨建債権債務……（中略）……や長期の為替予約などがこれに属するといえよう。

このように，未成工事も長期外貨建債権も，共に，資金的裏付けは充たされていないようなのである。それにもかかわらず，森田新論によれば，未成工事は，例外的にせよ損益が認識されるべきであるのに対して，長期外貨建債権については，損益は認識されるべきではないのである。つまり，前者は「資金的裏付けを外してよいケース」であり，後者は「資金的裏付けを外してはいけないケース」に相当するわけである。その点につき，森田は，次のように述べている。

「工事進行基準は資金的裏づけという要件を充たさないものであるが，それは，生産活動が長期に及ぶという特殊性から，この要件を適用すると損益計算の業績表示機能が著しく損なわれることを考慮した例外とみるべきであろう。」（森田［1996］91ページ，傍点および下線は笠井）

「このような，金融商品（長期の外貨建債権債務や長期の為替予約のこと……笠井注）について，工事進行基準のように，資金的裏づけという要件を排除してまで利益を認識すべき必要性は認められないのではないか。」（森田［1996］92ページ）

こうした説明によれば，未成工事と長期外貨建債権との処遇に相違があることの理由は，もしかしたら，損益計算の業績表示機能（下線部分）という点にあるのかもしれない。しかし，仮にそうだとしても，資金的裏付けの有無ということを，損益計算の業績表示機能ということに先送りしただけにすぎず，問題は，何も解決されていないと言わざるを得ない。すなわち，損益計算の業績表示機能という視点からすれば，どうして，資金的裏付けを充たさない未成工事の損益が，実現したと言ってよいのか。それに対して，同じく資金的裏付けのない長期外貨建債権は，どうして損益が実現しないのか，ということがさらに問われなければならないからである。

しかしながら，その点については，森田は，まったく説明していない。ただ，この両資産の性質上の相違としては，未成工事が生産活動（傍点部分）に属していることが指摘されている。それに対して，長期外貨建債権は，言うまでもなく，金融活動（資本貸与活動）に属している。そうであれば，未成工事は，生産活動に属しているので，業績表示機能の点からその損益が認められるのに対して，長期外貨建債権は，生産活動に属していないので（金融活動に属しているので），業績表示機能の点からその損益が認められない，ということなのであろうか。けっして明言されているわけではないが，森田の主張からすれば，両者の相違としては，こんなことしか見えてこ

ないのである。そこで，この点について，若干考えてみることにしよう。

たしかに，「業績」という言葉の日常的な語感からすれば，生産活動の効率といったニュアンスが，感得できないこともない。それに対して，時価の増減による損益の獲得を企図する長期外貨建債権の損益には，投機的損益というニュアンスがあり，そのかぎりで，「業績」とは言い難いのかもしれない。損益計算の業績表示機能をそのような解釈のもとに，未成工事については実現し，長期外貨建債権については実現しない，と森田は主張しているのであろうか。

上記のように，森田が，そのように明確に述べているのではない。ただ，筆者が知りたいのは未成工事と長期外貨建債権との処遇の相違に関する理由なのであるが，それが明確に説明されていないので，森田の表現の片言隻語から，もしかしたらそのような理由なのだろうか，と筆者が推測したにすぎない。いわば自問自答になってしまい，けっして好ましいことではないが，説明がないいじょう，やむを得ないのである。そこで，この点について，若干，私見を述べておこう。

結論的には，業績という用語についてのそうした解釈は，会計にとり妥当ではないと筆者は考えている。会計上の損益計算にとり，生産活動に関する損益と，金融活動に関する損益とは，いわば等価的であって，その優劣を会計的につけることは，できないのではないだろうか。つまり，会計的には，投下資本回収計算に伴う利益の極大化を企図して，企業は行動するのであろうから，生産活動も金融活動も，それに資するかぎり，同じ重要性をもったいわば代替的活動であって，その軽重を問うことは，会計的には，意味のないことであろう。会計上の投下資本回収計算の視点からするかぎり，資本投下の企図に照らして，投下資本額に対する回収額の効率が問題になるだけなのではないだろうか。したがって，投機的損益の獲得を企図した場合でも，その企図に照らして，投機的損益が現実に獲得できたかどうかが，資本運用に関する業績になると言ってよいのではないだろうか。

そのように考えれば，損益計算の業績表示機能という視点を持ち出してみても，未成工事と長期外貨建債権とに，異なった処理方法を採用することの理論的根拠になるとは筆者には思われないのである。

それでは，どのような処理方法になるべきなのであろうか。この点は，両者の利潤産出の在り方がまったく異なっているので，別の処理にならざるを得ないと筆者は考えている。このうち価値生産過程に属する未成工事については，実現概念における資金的裏付けの位置づけを抜本的に検討しなくてはならないが，それは，Ⅲ（3）において行なう予定なので，その結果を待たなければならないが，結論的には，実現にとり，資金的裏付けということは必要ないと筆者は考えている。したがって，未成工事については，実現したと筆者は理解している。

それに対して，長期外貨建債権は，価値生産活動とは本質的に利潤産出の在り方が異なる資本貸与活動に属しているので，そもそも実現概念を援用すること自体を，問題にしなければならないが，その点の抜本的な検討も，Ⅳにおいて検討する予定である。したがって，ここでは，別の形で，私見を述べておこう。

結論的には，資本貸与活動に属する金融資産の場合には，実現概念を援用することがそもそも

不可能であり，かつ資金的裏付けということも要件にはなり得ないと筆者は考えている。ここでは，資金的裏付けが不必要であるという点だけを，そのことが明確に理解できる満期保有目的の割引債に関するアキュムレーション法によってみておくことにしよう。いま，2年後の第Ⅱ期期末に121のキャッシュインフローが予定されている割引債を，第Ⅰ期期首に購入したとしよう。資本コストを10％とすれば，割引債の評価額は，第Ⅱ期期末に121，第Ⅰ期期末には110（＝121／1.1），そして第Ⅰ期期首には100（＝110／1.1）となる。ここでは，次の（イ）および（ロ）というふたつの処理方法を想定してみよう。

図表８

	（イ）	（ロ）
第Ⅰ期期首	割引債 100，現　　金 100	割引債 100，現　　金 100
第Ⅰ期期末	―――	割引債　10，受取利息　10
第Ⅱ期期末	現　金 121，割 引 債 100 受取利息　21	割引債　11，受取利息　11 現　金 121，割 引 債 121

（イ）は，会計上の損益には資金的裏付けという要件が不可欠であると考えた場合の処理方法である（典型的な取得原価主義会計論においては，おそらく，このような処理になると思われる）。資金的裏付けが不可欠であるいじょう，受取利息の認識は，第Ⅰ期期末には不可能であり，償還時の第Ⅱ期期末に，その全額21を認識せざるを得ない。

しかし，この（イ）が割引債に関する損益計算にとり妥当でないことは，明らかである。つまり，資本貸与活動あるいは金融活動上の損益というのは，資本を貸与したことに対する時間的報酬なのであるから，収支の生起とはまったく無関係に，時間の経過に従って産出されるはずであるし，その数値にしても，割引債の債権価値のストック差額として算出されるのである。この場合には，割引債の債権価値は，第Ⅰ期期末には110そして第Ⅰ期期首には100であるから，第Ⅰ期期末には，その差額の10（＝110－100）が，収支の有無いかんによらず，発生しているのである。これは，いわば同一の割引債の評価差額であるから，そこには，物量的フローなど存在する余地はなく，単なる評価的フローにしかすぎない。したがって，本来的に，収支が随伴することは，ない。かくして，時間的報酬の獲得を企図した金融資産には，（ロ）のアキュムレーション法が，理論的に妥当なのである。

このように考えれば，金融資産の損益計算において，収支計算と損益計算とは，本来的に別物であり，資金的裏付けを損益認識の要件とするかぎり（つまり，収支計算の視点にたつかぎり），損益計算の妥当性が，崩壊してしまう。したがって，収支計算と損益計算との二者択一を迫られるのである。そうであれば，金融資産についても妥当な損益計算を希求するかぎり，資金的裏付けという要件は，放棄せざるを得ないのである。

長期外貨建債権も，金融資産に属しているいじょう，基本的には同じことが言えるのであり，資金的裏付けに固執して，その損益の計上を認めないことは，割引債の妥当な損益計算を否認することであり，ひいては，金融資産一般の妥当な損益計算を理論的に否定することになってしま

うであろう。

いずれにしても，未成工事および長期外貨建債権の損益認識に関する森田新論の見解は，理論的に否定されなければならない。

Ⅱ　費用の認識規約

（1）　費用発生の認識規約の必要性と可能性

森田新論においては，収益の認識規約については，それでも，まだそれなりに語られているが，しかし，費用の認識規約となると，まったく言及されていない。それは，森田の関心がもっぱら売却時価評価を導入し得る論理の究明にあった，ということもたしかにあろう。しかし，森田新論の場合，必ずしも，それだけでは説明できないように思われる。すなわち，価値生産活動にしても，市場と関係する販売局面だけしか見ておらず，企業内における製造活動はまったく視野の外にあるからである。したがって，費用発生に関する認識規約の欠如は，森田新論の本質的な欠陥に通底しているとも言えるのである。

企業の経済活動の全体を見渡すという意識をもてば（つまり全体の論理を意識すれば），その製造活動における費用の発生（第一次的な費用の発生），つまり価値移転現象が，おのずと眼に映じたであろう。すなわち，材料あるいは機械が，人間労働力を媒介として材料費あるいは減価償却費となり，仕掛品さらには製品へとその価値が移転してゆく現象は，言うまでもなく，会計が説明すべき対象に他ならない。そこにおける材料あるいは機械等の製品への価値移転にさいしては，ある種の費用の発生があったと考えなければならないが，これらの材料費あるいは減価償却費などの費用は，森田新論においては，どのような基準によって認識されるのであろうか。

こうした第一次的な費用発生の認識規約がないと，原価計算ができず，ひいては，誘導法による貸借対照表・損益計算書の作成が不可能になる。現行会計は，この誘導法を前提にしているいじょう，このことは，きわめて重要な問題のはずなのである。したがって，現行会計の説明理論の構築を企図するかぎり，費用発生の認識規約の必要性は，言わずもがなのことであろう。

しかし，問題は，森田新論において，その形成が可能かどうかである。この可能性の論理こそ，理論が追究すべきものに他ならない。森田新論の体系において，有形固定資産あるいは材料に関する費用など，そもそも存在し得るのであろうか。すなわち，一方の有形固定資産については，売却を予定していないので，当初の状態がそのまま続く（つまり貨幣資本の増減がない，あるいは損益が生じない）という理由により，取得原価評価になったのである。そうであれば，原理的には，取得原価で評価するかぎり損益は生じない，ということになってしまうのではないだろうか。他方の流動資産は，売却目的ということで時価評価になり，損益に関与することになったのであった。しかし，材料・仕掛品等は流動資産ではあるものの，売却目的ではない。資産分類のところで述べたように，流動資産と売却目的とにはズレがあるのである。しかし，評価を規定するのは，目的のほうであろうから，材料・仕掛品等は，売却目的ではないいじょう，森田の評価規約の論理（有形固定資産の評価の論理）からすれば，損益に関与しないとみるべきなのではないだろうか。

要するに，森田新論の論理によれば，販売活動における売却目的かどうかということしか取り上げられておらず，製造活動そのものは，捨象されてしまっている。材料の材料費への振替，有形固定資産の減価償却費への振替は，いずれも製造活動に属している。したがって，森田新論の論理から，こうした材料費・減価償却費等の費用の発生に関する処理規約が演繹できるかどうかは，きわめて疑問である。

そこで，ここでは，有形固定資産の減価償却費を取り上げて，この問題を検討することにしたい。まず（２）において，減価償却に関する森田新論の主張を整理する。そして，そうした主張には，論理的整合性が欠如していることを（３）で検討するが，結論的には，売却目的と費用発生（損益計算）とを結び付けた点に問題があると筆者は考えている。そこで，その点を（４）で明らかにしたうえで，そうした結び付けの原因を（５）で穿鑿することとしたい。

（２）　減価償却に関する森田新論の主張

減価償却に関連して，森田［1994］は，次のように述べている（森田［1994］５ページ，ただし波線，二重下線，および一重下線は，筆者）。

> 固定資産について売却を予定しなければ，固定資産に投下された貨幣資本は，そこに投下された状態がそのまま続いていると考えることになります。私は，これを，貨幣資本が拘束されているという表現を使っているのですが，貨幣資本が拘束されている状態が続いている限り，そこに投下されている貨幣資本の大きさは，大きくもならなければ小さくもならない，と考える。これが原価主義会計で固定資産を取得原価で評価することの意味，あるいは考え方の根拠であると思うのです。
>
> このような説明は，土地の場合には最もよくあてはまると思います。償却性資産の場合は，毎期，減価償却という手続きによって費用化されていきますが，これは，拘束されていた資本が部分的に消滅していくことを意味しています。
>
> ……（中略）……
>
> 固定資産を取得原価で評価するということは，このように，そこに投下されている資本は固定資産に拘束されているんだ，売却によって流動化することはできないんだ，という考え方に支えられていると解釈すべきだと思います。

上記の森田新論の主張を，ここではみっつの命題に分節化することにしよう。まず波線部分であるが，「そこに投下された貨幣資本は，当初のままの状態が続いている（貨幣資本の大きさは変化しない）」ということは，「費用化しない（損益計算には関与しない）」ということであろうから，「固定資産は売却を目的としないので，損益計算には関与しない（費用化しない）」という主張になるのではないだろうか。これを，ここでは，命題Ａとよんでおこう。次に二重下線の部分については，「固定資産のうち償却性資産は，減価償却によって損益計算に関与している」ということになるが，これを命題Ｂとしておこう。最後に，一重下線の部分については，流動化ということを

費用化と解釈してよいとすれば，「取得原価で評価された固定資産は，売却によって損益計算に関与しない（費用化しない）」というこの主張を，ここでは，命題Ｃとしておこう。

固定資産の減価償却に関して，当面，森田新論におけるこのみっつの命題が，問題になる。これを示せば，次のようになる。

図表９

命題Ａ：「固定資産は売却を目的としないので，損益計算には関与しない（費用化しない）」
命題Ｂ：「固定資産のうち償却性資産は，減価償却によって損益計算に関与している」
命題Ｃ：「固定資産は，売却によっては損益計算に関与しない（費用化しない）」

（３）　森田新論における整合性の欠如

このみっつの命題のうち，命題Ｃは当面妥当であると思われるので，問題は，命題Ａと命題Ｂとの関係である。森田は，上記のように，一連の文章のなかで，さりげなく，このふたつの命題を併記しているが，しかし，この両者には，整合性があるのであろうか。すなわち，償却性資産も，有形固定資産に属しており，したがって，売却を目的としていない点では，異なるところはない。そのような特質を具えている有形固定資産については，損益計算に関与しない（費用化がない）ことを，命題Ａは，一般的に認めたのではないだろうか。しかるに，命題Ｂは，その有形固定資産に属する償却性資産については，あっさり，損益計算に関与する（費用化する）ことを認め，命題Ａの一般的妥当性を否定してしまったのである。しかも，他方で，償却性資産につき損益計算への関与があること（費用化すること）の根拠については，まったく言及していない。[3)]

3）　命題Ａについても，森田［1995］では，その表現が，若干変わったようである（森田［1995］27ページ，下線および波線は笠井）。

> 原価基準は，資産の評価に当たり時価の変動を考慮しないものであるが，……（中略）……そのもの自体としては売却されないという仮定を前提にして初めて成立する評価基準である。そして，それを取得原価で評価するということは，その資産に投下された貨幣資本は，何らかの形でその消滅が認識されない限り，当初に投下された状態がそのまま続いていて，その大きさは変わらないと仮定することである。
>
> ……（中略）……
>
> 有形固定資産としての土地の評価がその典型的な例であるが，償却性資産も同じように説明することができる。すなわち，償却を通じて取得原価は減額されていくが，それは，当初それに投下された資本が漸次消滅することを認識するためであって，未償却残高については，拘束性を仮定した評価が続けられるのである。

本文の命題Ａにおいては，売却目的でないことと損益にかかわらないこととが，一義的に結び付けられていたが，ここでは，「何らかの形でその消滅が認識されない限り」（下線部分）という限定が付されているのである。しかし，こうした限定を付すことにより，何が変わったのであろうか。

この文言の追加により，推察し得ることといったら，「その消滅がないなら（費用が認識されないなら），投下資本の大きさは変わらない（損益は生じない）こと」，および「その消滅があるなら（費用が認識されるなら），投下資本の大きさが変わる（損益が生ずる）こと」ぐらいであろうか。しかし，これでは，「費用があるなら，費用が生ずる」，「費用がないなら，費用が生じない」といった，トートロジーを意味しているにすぎず，具体的には，何も理解できない。

あるいは，この下線部の文言は，「何らかの形でその消滅が認識されるケースを除いて」，ということなの↗

いずれにしても，命題Ａと命題Ｂとには，矛盾がある。命題Ａが妥当なら，命題Ｂは，否定されなければならず，会計において，減価償却費の計上は認められないことになろう。それに対して，命題Ａの一般的妥当性が否定されるなら，命題Ｂは，成立する余地があり，会計において減価償却費の計上が認められる可能性があるのである。ここでは，命題Ａによるかぎり，償却性資産の減価償却現象はまったく説明できない，という点に留意しなければならない。

しかしながら，現行会計実践においては，償却性資産についての減価償却が，現実に生起しており，したがって損益計算に関与している（費用化している）のである。その点からすると，命題Ａに，問題がありそうである。そこで，命題Ａを，さらに検討の俎上に載せなければならない。

（４）　売却目的と費用発生との関係

命題Ａにおいては，固定資産は，売却目的ではないので，損益計算には関与しないと主張されている。しかし，売却目的でないからといって，なぜ，損益計算に関与しない（費用が発生しない）のであろうか。固定資産に関しては，売却によって費用が生ずるものでないことは，命題Ｃにみられるように，確かである。その意味において，命題Ｃは，妥当である。したがって，費用化すること（損益計算に関与すること）が，売却によってのみ生ずるものなら，固定資産に，費用（減価償却）は生じないことになり，命題Ｂは，否定されなければならないであろう。

しかし，ここで問題なのは，費用化（損益計算への関与）ということが，売却だけによって生ずるのかという点である。「売却目的でないから，費用が生じない（損益計算に関与しない）」という命題Ａの根底には，どうやら，「費用の発生（損益計算への関与）は，売却によってのみ生じる」という前提が，陰伏しているようである。

「費用（損益計算への関与）は，売却のみによって生ずる」という前提は，理論的にみて，妥当なのであろうか。費用（損益計算への関与）は，本当に，売却のみによって生ずるのであろうか。逆に言えば，売却以外の用途によって，費用が生ずること（損益計算に関与すること）は，本当にないのであろうか。

森田は，命題Ａという結論を提示しているだけで，こうした疑問について，検討された形跡が，まったく窺えないのである。そこで，筆者なりに考えざるを得ないが，結論的には，そのためには，利潤を産出する企業の経済活動はそもそもどういうものなのか，ということを俎上に載せなければならない。なぜなら，こと損益計算の体系を問題にするかぎり，利益というのは，企業の

↘　であろうか。この場合の「その消滅が認識される」というのは，具体的には，減価償却費のことではないかと思われるのであるが，しかし，どうして，減価償却費という例外が，認められるのであろうか（もっとも，例外にしては，償却性資産は，有形固定資産の圧倒的部分を占めているが）。そのことが説明されなければならないはずであるが，一切，言及されていない。

こうした文言が付加されようと付加されまいと（つまり，減価償却費の発生が例外であろうとあるまいと），減価償却費は，現実に発生しているのであるから，その発生の理論的根拠が示されなければならないが，上記の引用文においても，波線部分で示したように，減価償却費の生起は，「資本が漸次消滅することを認識するため」であるとしか記されておらず，この漸次的消滅の根拠は，まったく示されていない。この点は，本文に掲げた引用文とまったく同じである。したがって，森田新論において，そもそも減価償却費がどうして発生するのかということは，不明なのである。

経済活動によって産出されるものであるいじょう，企業の利潤産出活動の態様を知らなければならないからである。

企業の利潤産出活動のひとつとして，価値生産活動があるが，それは，商企業を前提にした場合には，［G―W―G’］と定式化される。したがって，この場合には，一般に，［W―G’］という販売局面のみにおいて，損益が生じるのである。あるいは，損益計算に関与しているのは，［W―G’］という販売局面に限定される。

しかるに，製造活動を含む工企業においては，［G―W……W’―G’］として定式化されている。そこでは，［W……W’］という製造局面と［W’―G’］という販売局面とのふたつが，存在しているが，前者の製造局面においても，費用の発生が，認められるのである。ただし，最終的な期間損益計算は，一般的には販売局面における損益によって構成されている。すなわち，製造活動における費用の発生は，販売基準を前提にするかぎり，より高次の財への価値移転を意味するものにしかすぎず，それ自体としては，期間損益計算に参画するものではない。しかし，その製造活動においても，製造過程に投入された材料等は，材料ではなくなるので（材料費が発生するので），やはり，費用の発生が，生じているのである。この費用の発生は，当然のことながら，売却活動とは，まったくかかわりがない。このように，売却とはまったく無関係に生ずる費用も，存在し得るのである。

価値生産活動における費用の発生は，一般的に言えば，［G―W……W’―G’］におけるW･W’の働きによって生ずるのであるが，このW・W’は，一般に費用性資産とよばれている。しかし，この費用性資産については，販売資産（W’）と使用資産（W）とが区別されなければならない。製品等は，前者の販売資産（W’）に属しているので，正に売却することによって費用化する（損益計算に関与する）のであるが，後者の使用資産（W）に属する償却性資産・材料等は，それを用いて製造活動を行ない，より高次の財（仕掛品・製品等）に価値移転することによって，費用化する（損益計算に関与する）のである。このように，使用資産である償却性資産についても，費用は発生するのであるが，しかし，その費用の発生は，製品等の販売資産とは異なり，売却ということとはまったく無関係なのである。

以上を纏めれば，次のようになる。

図表10

費用性資産
- 販売資産（製品等）：売却によって費用化する資産
- 使用資産（機械・材料等）：生産的使用により費用化する資産

費用性資産には，売却とのかかわりで費用化する資産のみならず，生産的使用によって費用化する使用資産というタイプの資産も存在するのである。少なくとも結果的には，命題Aは，販売資産だけを念頭においた定義といってよいであろう。したがって，命題Aに依拠するかぎり，命題Bは，論理的に否定されなければならなくなるであろう。つまり，償却性資産の減価償却は，森田新論においては，合理的に説明されていないと筆者は考えている。

しかし，近代会計においてその存在が広範に認められている使用資産を内包していない点で，命題Ａは，理論的に妥当ではないと言わざるを得ない。この点でも，森田新論は，理論的に破綻しているということになる。

（５）　減価償却費計上の不可能性の原因

以上のように，森田新論では，命題Ａにおいて，費用発生（損益計算関与）を売却目的だけと結び付けてしまったので，減価償却費を計上することは，ついに不可能になってしまった。そこで，その原因をさらに追究しなければならないが，それは，森田新論が，流動資産･固定資産分類という資産分類を採用したことと密接に関連している，というのが筆者の考えである。すなわち，流動資産･固定資産分類は，貨幣性資産・費用性資産分類の否定・放棄によって成立したのであった。そのことは，当然，資本循環シェーマ［Ｇ―Ｗ……Ｗ’―Ｇ’］の否定，より直截的には費用性資産概念の放棄を意味している。そうであれば，費用性資産の下位概念としての販売資産と使用資産との区別ということが，視野から外れてもやむを得ないであろう。

以上のように考えれば，森田新論では，減価償却費の計上が合理的に説明されていないという結論になるが，その原因は，本質的にみれば，計算対象の側面において，価値生産活動の放棄，より直截的には，費用性資産概念の放棄に求められると言ってよいであろう。つまり，費用性資産を，売却目的をメルクマールとして流動資産と固定資産とに分割してしまった。そのために，損益への参画（費用の発生）は，販売局面だけに限定されることになってしまったのである。

参　考　文　献

森田［1979］:「名目資本維持概念を前提とする利益計算――原価主義会計の利益概念――」森田哲彌著『価格変動会計論』第３章
森田［1980］:「実現概念･実現主義に関するノート」『一橋論叢』第83巻第１号
森田［1990b］:「企業会計における収益（利益）認識基準の検討――実現主義の観点から」『企業会計』第42巻第１号
森田［1992］:「原価主義会計と時価評価」『企業会計』第44巻第11号
森田［1994］:「原価主義会計における資産評価――原価基準･低価基準･時価基準をめぐって――」『横浜経営研究』第15巻第２号
森田［1995］:「原価主義会計の再検討」『企業会計』第47巻第１号
森田［1996a］:「企業会計における時価基準の台頭」『日本大学経済学部産業経営研究所　所報』№39
森田［1996b］:「時価基準の台頭と原価主義会計」飯野利夫･矢澤富太郎監修『現代会計理論の会計実践』第５章
森田［1997］:「企業会計における時価基準」『産業経営研究』第19号