

Title	会計学の考え方 (4)
Sub Title	The accounting way of thinking (4)
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2019
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.62, No.5 (2019. 12) ,p.1- 15
JaLC DOI	
Abstract	「資産」概念をめぐる議論を材料に会計学の考え方を考える。また、資本の循環プロセスからする資産分類論をもって俎上に載せる。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20191200-0001

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.

会計学の考え方（4）

友 岡 賛

<要 約>

「資産」概念をめぐる議論を材料に会計学の考え方を考える。また、資本の循環プロセスからする資産分類論をもって組上に載せる。

<キーワード>

貸付金、貨幣性資産、経済学、3分法、資産、資本の循環プロセス、土地、2分法、非貨幣性資産、費用性資産、分類、有価証券

「資産」概念

『簿記論』とか『会計学』とかいった入門的なテキストの類いは最初の辺りの章において「簿記の基礎概念」とか「会計の基礎概念」とかいった節題等の下、「資産」、「負債」、「資本」、「収益」、「費用」、「取引」等の概念を説明している。

簿記論のテキストをみてみれば、例えば筆者の指導教授だった某氏が著した入門書は「第2講 複式簿記のしくみ」の第1節が「基礎概念」と題され¹⁾、その冒頭において次のように説明されて²⁾

<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、特に断りが無い限り、筆者（友岡）による。

また、引用に際して、旧字体は、原則として、これを新字体に改め、促音や拗音の類いが小文字表記されていない場合は小文字表記に改め、漢数字は多くの場合、算用数字に改めるなどの加筆を施している。

1) 同業者のなかには、およそ必要がないのに、あるいは胡麻播りのためにか、先生の著書から繁く引用する向きも散見されようが、筆者はごく最近（友岡賛『会計と会計学のレーゾン・デートル』2018年、223頁）まで指導教授の會田義雄の著書から引用したことが一度もなかった。その理由の一つは、彼自身、「私は會田だから間を取る」といっていたように、バランス感覚に秀でた會田の説は中庸を得た説であって、別言すれば、個性ないし特徴に乏しく、そうした意味において、組上に載せる意味が余りない、ということだった。しかし、本稿にあってはそうした特徴に乏しいという特徴に着目し、ごく一般的な例の一つとして引くこととした。

なお、以上の言説は會田をもって否定的に評しているわけでは決してなく、常に中庸にあった彼のことを大いに肯定的に回想したものである。

2) 會田義雄『簿記講義』1979年、8頁。

いる。

「資産とは、用役可能性（サービス・ポテンシャルズ）をもつものといわれるが、具体的には現金、預金、土地、車両などの財貨と売上代金の未収分である売掛金、特許権などの諸権利を総称した概念である。それらは常識的には財産といわれるものであるが、簿記・会計の用語としては、資本の具体的運用形態のものを総称して資産という³⁾」。

ここではまずは「サービス・ポテンシャルズ」概念が用いられている。かつて、資産とは何か、については「繰延費用説と用役潜在説⁴⁾」があり、しかし、「前者は……費用性資産を念頭に置いた資産概念であり……非費用性資産を考慮していないが……用役潜在説は、資産全般を網羅⁵⁾」しているため、或る時期、この「サービス・ポテンシャルズ」概念がよく用いられた。学者には「一元的（一義的・一意的）に説明したい、という気持ち、すなわち、一元論を構築したい、という……色気⁶⁾（欲求）」があり、「全般を網羅」しているということは学者の好きな一元論をもたらしているということになるだろうが、しかし、「一元論にこだわると、定義は漠としたものになる⁷⁾」。漠としていて「わかりにくい⁸⁾」とされ、あるいは漠とした定義「にもとづく議論は……不毛、⁹⁾というか、要するに、面白くない」とされ、いずれにしても、「用役は多様な資産の公分母ではあっても、漠然としていることは否めない¹⁰⁾」ため、すぐに「具体的には」と続けなければならぬ。また、上に引かれたものにおいては「常識的には財産といわれる」ともされているが、「この「常識的」という言い様は、大雑把なようであり、どうしてなかなか意味深い¹¹⁾」。なおまた、「異なる資産概念としてつぎの三つものを挙げることができる¹²⁾」として「一般的・常識的な資産の観念……未費消の原価あるいは繰延べ費用の観念……経営資金投下対象の有用性の観念¹³⁾¹⁴⁾」を挙げる向きもある。

また、（筆者の指導教授ではなく）筆者が指導教授の某氏が著した、近年にあっては珍しい、実にオーソドックスな簿記論の入門書は「第2講 5要素と2つの財務諸表」において「簿記会計

3) 同上、8頁（（ ）書きは原文）。

4) 藤田敬司『現代資産会計論』2005年、7頁。

5) 同上、14頁。

6) 友岡賛『会計学原理』2012年、152頁（（ ）書きは原文）。

7) 同上、152頁。

8) 中村忠『新稿 現代会計学（9訂版）』2005年、228頁。

9) 友岡『会計学原理』153頁。

10) 藤田『現代資産会計論』14頁。

11) 友岡『会計と会計学のレーゾン・デートル』223頁。

12) 木村重義「資産会計の基本問題」片野一郎（責任編集）『近代会計学大系〔第4巻〕 資産会計論』1970年、9頁。

13) 同上、9頁。

14) なお、「資産の有用性あるいは役立ち（usefulness）はまた用役（service）、用役可能性（service-potential）あるいは効用（benefit）ともよばれている」（同上、12頁（（ ）書きは原文））とされており、すなわち三つ目のものは「サービス・ポテンシャルズ」概念である。

の5要素の重要性」を説き、次のように説明している。¹⁵⁾

「資産とは、企業の所有する財貨や、債権等をいう。具体的には、現金、売掛金、商品、貸付金、車両運搬具、備品、建物、土地、等の勘定が含まれる」。¹⁶⁾

ここでは端から例が示され、具体例が後続しており、定義はない。「定義はない」としたが、定義とは何か。辞書的には「定義」は例えば「或る概念の本質的な属性を挙げることによって、他の概念と区別することができるようにその意味を限定すること」などといったように定義されようし、こうした「定義」の定義によれば、上に引いたものには「資産」「の本質的な属性を挙げること」をみることができず、したがって、やはり定義はないということになる。¹⁷⁾

ただまた、果たして定義は必要なのだろうか。学者は「明確に定義・概念規定することなく、例示でもって逃げている」といった否定的な評をしがちだが、「例示で何が悪い」という反駁もありえよう。

さて、次に会計学の入門的なテキストからいくつか拾ってみよう（タイトルからして入門書っぽいものを選んでみた）。

「資産は、企業によって所有されている、価値ある資源のことで」¹⁸⁾、「ある品物が会計上資産と見なされるため」¹⁹⁾の「最初の要件は、その品物が企業によって支配されていなければならないということ……2番目の要件は、その品物が企業にとって価値あるものでなければならないということ……第3の要件は、その品物が測定可能な原価で取得されたものでなければならないということ」²⁰⁾である（『入門』）。

「今日最も支持されている考え方によれば、会計で記録される資産は……①キャッシュを獲得するために役に立つ経済的資源で……②過去に生じた何らかの取引または事象に起因し……③会社がそれを支配していること」²¹⁾という「特徴を有しているものと定義されている」²²⁾（『はじめて出会う』）。

「資産は、会社が将来、現金を獲得するための利益を得ることを目的として、事業活動に

15) 中村文彦『簿記の思考と技法』2018年、9頁。

16) 同上、10頁。

17) 「定義」の定義および「定義」と「要件」や「特徴」等の関係について下記のものを参照。
友岡賛『会計学の基本問題』2016年、14～18頁。

18) ロバート・アンソニー、レスリー・パウルマン／西山茂（監訳）『会計学入門』2002年、10頁。

19) 同上、24頁。

20) 同上、24～25頁。

21) 川本淳、野口昌良、勝尾裕子、山田純平、荒田映子『はじめて出会う会計学』2009年、106頁。

22) 同上、106頁。

利用するために所有している経済的資源である」(『ズバツ!とわかる』)²³⁾。

以上のもの、特に二つ目のものと三つ目のものはかなり似通っていることが見て取れようが、けだし、この手の定義のルーツはアメリカの財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board) (FASB) の1980年公表の財務会計の諸概念に関するステートメント第3号『営利企業の財務諸表の構成要素』(*Elements of Financial Statements by Business Enterprises*) において示された定義に求められよう²⁴⁾。

「資産とは、過去の取引または事象の結果として、ある特定の实体により取得または統制されている、発生の可能性の高い将来の経済的便益 (probable future economic benefits) である。……資産は3つの本質的な特徴を有している。すなわち (a) 資産は、単独または他の資産と結びついて直接的または間接的に将来の正味キャッシュ・インフローに貢献する能力を有する、発生の可能性の高い将来の便益 (probable future benefit) であること、(b) 特定の实体がその経済的便益を獲得することができ、その便益に他の实体が接近するのを支配することができること、(c) その便益に対する実体の権利または支配を付与する取引その他の事象がすでに発生していること、である」²⁵⁾。

「[会計原則(会計基準)における統一性と弾力性]²⁶⁾」において「FASBは、ひとつの特徴的な方向として、「統一性」を志向していることは明白²⁷⁾」とされ、また、「財務データの比較可能性を重視し、財務報告の目的適合性を強調するFASBの立場からすれば「統一性」が志向されるのも当然²⁸⁾」とされる「FASBは、会計基礎概念の確立という仕事から始め、そのような概念的基礎の上に会計基準を構築しようとしたのであ²⁹⁾」って、「アメリカの会計基準設定主体である財³⁰⁾」

23) 伊藤徳正「資産の会計」佐藤倫正、向伊知郎(編著)『ズバツ!とわかる会計学』2014年、153頁。

24) なお、このステートメントは1985年に『財務諸表の構成要素』(*Elements of Financial Statements*) というステートメント(財務会計の諸概念に関するステートメント第6号)と差し替えられており、ちなみに、後出の邦訳書(初版は1988年刊)においてはこの差し替え後のものが訳出されているが、この差し替えは非営利組織体を対象に含むためのものであって「本ステートメントは、FASB 諸概念ステートメント第3号、営利企業の財務諸表の構成要素の改訂版であり、第3号の定義を非営利組織体にまで拡張している」(財務会計基準審議会/平松一夫、広瀬義州(訳)『FASB 財務会計の諸概念(増補版)』2002年、284~285頁)とされ、また、「本ステートメントは、非営利組織体およびその活動の特徴から生じる追加的な説明を含んでいるが、諸概念ステートメント第3号で定義された構成要素を変更してはいない」(同上、285頁)とされており、すなわち「資産」の定義等には変更がない。

25) Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Concepts No.3, *Elements of Financial Statements by Business Enterprises*, 1980, pars. 19-20.

Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Concepts No.6, *Elements of Financial Statements*, 1985, pars. 25-26.

財務会計基準審議会/平松、広瀬(訳)『FASB 財務会計の諸概念(増補版)』297頁。

26) 山形休司『FASB 財務会計基礎概念』1986年、30頁。

27) 同上、30頁。

28) 同上、31頁。

29) 同上、60頁。

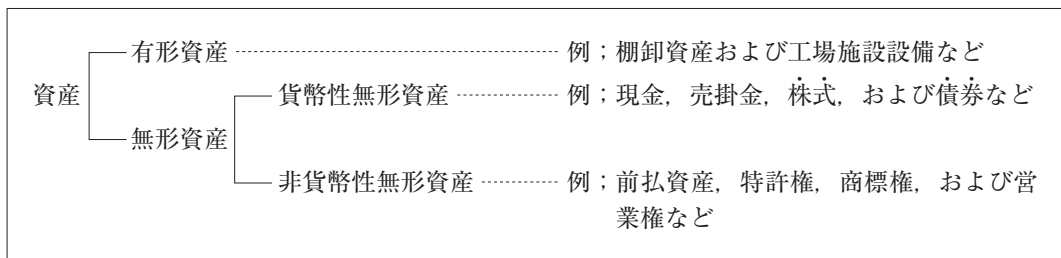
務会計基準審議会が、その発足当初から取り組んできた「概念構造」プロジェクトの具体的研究成果³¹⁾が上に引かれた『営利企業の財務諸表の構成要素』を含む一連の財務会計の諸概念に関するステートメント (Statement of Financial Accounting Concepts) だった。

「FASBによれば、「概念構造」とは、「首尾一貫した会計基準を導き出すと考えられ、かつ財務会計および財務報告の性格、機能および限界を規定する相互に関連する基本目的ならびに基本原理の整合的な体系」であると定義され、会計に関する「一種の憲法である」とされて³²⁾おり、³³⁾弘められ、³⁴⁾博く用いられることが予定されているような性格のものだった。

資産の分類

前項に引かれた会計学の入門的なテキストの一つ目はアメリカにおける定番テキストの著者ロバート N. アンソニー (Robert N. Anthony) の *A Review of Essentials of Accounting* (初版は1985年刊行、引用は2000年刊行の第7版の訳書) だったが、この書においては³⁴⁾図1のような資産の分類が注目される。日本のテキストにあっては余り目にする事のない分類だからである。

図1 資産の分類 (アンソニーほか)



けだし、従来の日本のテキストにおいては、財務流動性の観点からする [流動資産：固定資産：繰延資産] という分類はこれをさて置けば、資本の循環プロセスの観点からする [貨幣性資産：非貨幣性資産] ないし [貨幣性資産：費用性資産] という分類が一般に行われてきているが、しかし、アンソニーのテキストにあっては「企業によって所有あるいは支配されている価値あるもの³⁵⁾とされる資産がまずは「触ることができる」³⁶⁾有形資産と「触ることができない」³⁷⁾無形資産

30) 会計基準の統一性と基礎概念確立の関係については例えば以下のように説かれる。
 「FASBはいろいろな状況のもとでの収益の認識に関連した5つの基準を提案した。しかし、もし収益そのものの性格についての明白な概念がひとつあれば、これらの別々の収益認識基準のいくらかは必要がなくなる。そのことは多くの会計基準の整理に役立つし、可能なすべての状態のために詳細な基準を作らなければならないというような基準設定者の苦勞を減じるものでもある」(同上、59頁)。
 31) 財務会計基準審議会／平松、広瀬 (訳) 『FASB 財務会計の諸概念 (増補版)』「訳者まえがき」6頁。
 32) 同上、6頁。
 33) 友岡『会計学原理』19頁。
 34) アンソニー、パールマン／西山 (監訳) 『会計学入門』37頁。
 35) 同上、37頁。
 36) 同上、37頁。
 37) 同上、37頁。

に大別されている（なお、「触ることができない」に「（紙片であるということを除いては）³⁸⁾」という（ ）書きが附されていることが面白い）。

叙上の「貨幣性資産：非貨幣性資産」ないし「貨幣性資産：費用性資産」という分類は「 $G \rightarrow W \rightarrow G'$ 」, 要するに「カネ \rightarrow モノ \rightarrow カネ」という資本の循環プロセスの観点からするものであって、これについては「 $[G - W - G']$ 」というの、国民経済を対象にして形成された経済学のシェーマであるが、それを無造作にそのまま会計学の世界に持ち込んでしまったことに、そもそも問題がある³⁹⁾と批判する向きもみられるが、それはさて置き、まずもって「有形資産：無形資産」とするアンソニーには有形資産をモノとして捉え、「カネ：モノ」という分類をすることには拘りが無いのだろうか。

もっともアンソニーにも無形資産については貨幣性項目と非貨幣性項目の分類がみられ、前者については「現金と、外部者がその企業に一定の金額を支払うことを約束している資産⁴⁰⁾」という定義がみられるが、やはりまずもって「有形資産：無形資産」とすることの意義は分からない。実はアンソニーは資産の分類とともに、図2のように、資産の評価基準（測定属性）を示しているが、図3のような分類の方がすっきりとしてはまいいか。

図2 資産の分類（アンソニーほか）

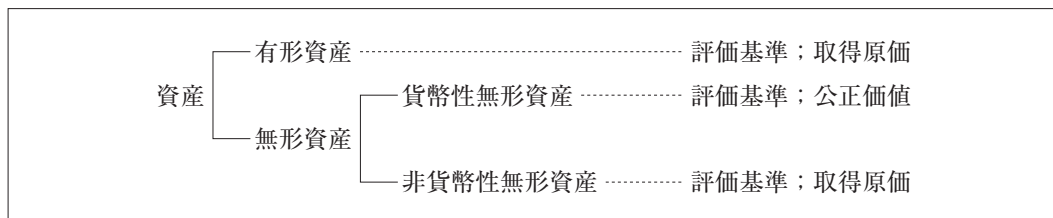
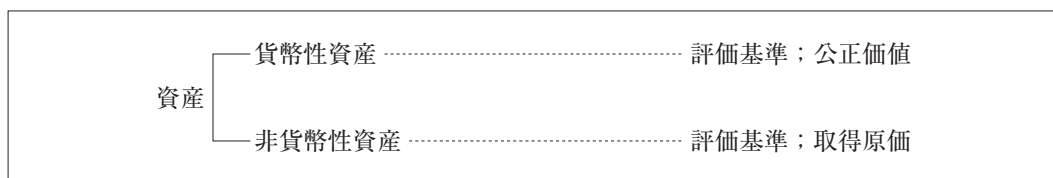


図3 資産の分類



けだし、概して分類は手段であって、目的ではなく、違うから分ける、ということではなくし

38) 同上、37頁。

39) 笠井昭次「貨幣性資産・費用性資産分類論の総合的検討——認識・測定規約を巡って（5）」『三田商学研究』第45巻第6号、2003年、16頁。

40) ロバート・アンソニー、レスリー・ブライトナー／西山茂（監訳）『会計学入門（第2版）』2007年、281頁。
この件についてのみは、既出の訳書（アンソニー、パールマン／西山（監訳）『会計学入門』）の訳が「外部の企業などがその事業に一定の金額を支払うことを約束した金額あるいは現金などの資産」（260頁）と上手くないため、第2版を用いた。

て、何かのために分類する、ということだろう。

種々の分類

〔カネ：モノ〕という分類は重要ではないのか。やはり重要、とする場合にも〔貨幣性資産：非貨幣性資産〕とすべきか、あるいは〔貨幣性資産：費用性資産〕とすべきか。「カネ」と「モノ」の意味するものは何か。「モノ」は「物」なのか。「カネ」に非ざるものが「モノ」なのか。「カネ」は例えば現金およびすぐに現金となるものであって、それ以外のものが「モノ」なのか。前出の「経済学のシェーマ……を無造作にそのまま会計学の世界に持ち込んでしまったことに、そもその問題がある」とする向きは資産2分類論をもって批判し、「第3の資産カテゴリーの必要性⁴¹⁾」をもって唱えているが、これをどう捉えるか。

〔貨幣性資産：非貨幣性資産〕とすべきか、あるいは〔貨幣性資産：費用性資産〕とすべきか、と問うてみる場合にも例えば「貨幣性資産」等の意味は決して一様ではない。

〔貨幣性資産：非貨幣性資産〕については例えばアメリカ会計学会（American Accounting Association）（AAA）の1957年版の会計基準（Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements（1957 Revision））が引き合いに出される。

「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（service-potentials）の総計額である⁴²⁾」。

「資産の価値はその用役潜在分の貨幣等価額である。概念上は、このような貨幣等価額とは、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とによって現在価値に割引いたものの合計額である。しかし、価値をこのように考えることは抽象化であり……資産の金額の決定は通常、他の、もっと実際的な諸方法によって行われる⁴³⁾」。

「貨幣的資産（monetary assets）——現金もしくは現金請求権——は、現金受領予想額で、取立の遅延が相当期間にわたる場合にはそれについて修正を行ったうえで、これによって表示すべきである。……いずれの場合にも、貨幣的資産の金額は、取立が認識可能で、金額的に把握可能でまた相当に確実であること、および、現金を入手しうることを基礎として決定されるべきである⁴⁴⁾」。

「非貨幣的資産（non-monetary assets）——棚卸資産、工場設備資産、長期的投資（long-term investments）および繰延項目一般——は、貨幣的資産ほどには、正確な金額の把握を期待しえない。この種の資産は通常は取得原価（acquisition cost）あるいはそれより派生す

41) 笠井「貨幣性資産・費用性資産分類論の総合的検討」39頁。

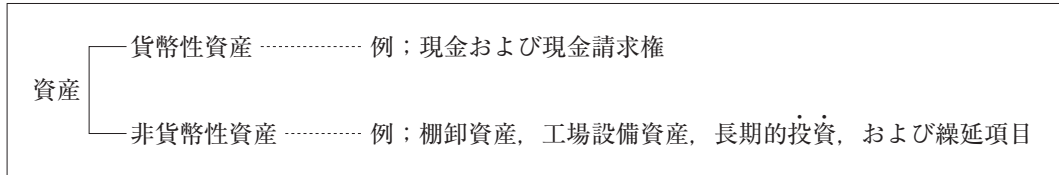
42) アメリカ会計学会／中島省吾（訳編）『A. A. A. 会計原則（増補版）』1964年、54、194～195頁。

43) 同上、195～196頁。

44) 同上、55、196頁。

る，なんらかの額で表示される⁴⁵⁾」。

図4 資産の分類 (AAA)



しかし，如上の分類については「ここでいう貨幣資産は，現金または貨幣請求権に限定されるため，非貨幣資産の中には費用性資産のほかに，たとえば長期投資などが含まれ……理論的には貨幣性資産（非費用性資産）と費用性資産とに分類するほうがよい⁴⁶⁾」として「貨幣性資産：費用性資産」に軍配を挙げる向きがあり，また，この向きは「貨幣性資産：費用性資産」を「現金および将来の現金：将来の費用」として捉えているが，「たとえば長期投資などが含まれ」ていることの「理論的」な問題は明示されていない⁴⁷⁾。「長期投資」を非貨幣性資産とすることの何が問題なのだろうか。

ここで筆者が主観的に最も高評価するテキストを参照してみたい。「論理展開の厳密さは他著の追随を許さない」と評され，あるいは「他著ではほとんど触れられていない点まで事細かに言及され，卓越した見識が示されている」と評される⁴⁸⁾ 寫村剛雄等によるこのテキストは回収形態ないし投下待機形態にあるものを貨幣性資産，投下形態にあるものを非貨幣性資産とし，⁴⁹⁾ 図5のような分類を示している。

図5 資産の分類 (寫村ほか)



45) 同上，55，196頁。

46) 中村『新稿 現代会計学（9訂版）』228頁（（ ）書きは原文）。

47) 同上，228頁。

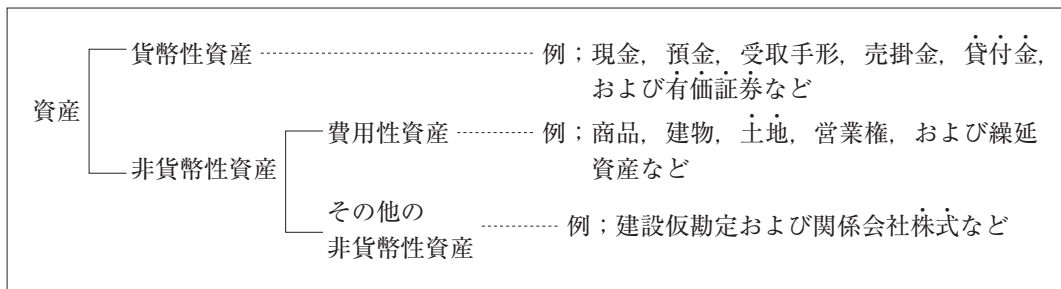
48) 友岡『会計と会計学のレーゾン・デートル』190頁。

なお、前出の「経済学のシェーマ……を無造作にそのまま会計学の世界に持ち込んでしまったことに、そもその問題がある」とする向きは、これは「貨幣性資産：非貨幣性資産」ではなく「貨幣性資産：費用性資産」を前提として述べているものの、「貸付金……については、 $[G - W - G]$ に基づく貨幣性資産概念では説明できない⁵⁰⁾」とし、「そうかと言って、費用性資産とも言えないであろう。そうであれば、貸付金……は、貨幣性資産でも費用性資産でも説明され得なくなってしまう⁵¹⁾」うとしているが、それはさて置き、この寫村等のテキストにおいては長期投資は（外部投資形態の）非貨幣性資産であることが明示され、また、貸付金は短期と長期が峻別され、貨幣性資産と非貨幣性資産に分けられている。やはり、先述のように、「カネ」は現金およびすぐに現金となるものであって、それ以外のものが「モノ」なのか。

次に前々々稿⁵²⁾にて取り上げられた代表的なテキストをサーベイしてみよう。なお、前々々稿にあつてはいずれも初版が用いられたが、本稿においてはいずれも最新版が用いられる。テキストのなかには版によって（文章表現の類いばかりか）分類の仕方自体が改められているものもあるからである⁵³⁾。

まず飯野利夫著は「未投下資本および回収済の投下待機資本を貨幣性資産といい……未回収の投下資本が非貨幣性資産とよばれ……非貨幣性資産には……将来費用となる費用性資産と……直接、損益に関係のないものがある⁵⁴⁾」として図6のような分類を示している⁵⁵⁾。

図6 資産の分類（飯野）

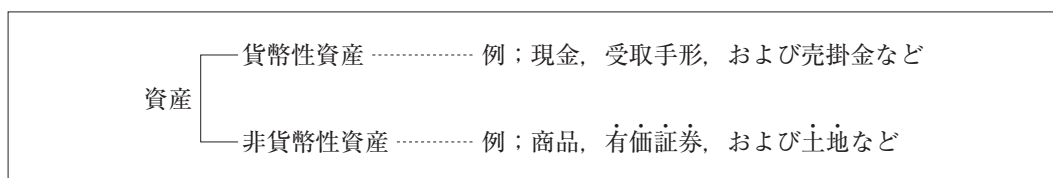


広瀬義州著は「貨幣・費用性分類のもとで、土地は費用化するわけではないので貨幣性資産ということになるが、そうでないことは自明であり……したがって、貨幣・費用性分類は資産の分

49) 山樹忠恕、寫村剛雄『体系財務諸表論 理論篇（4訂版）』1992年、244～245頁。
 50) 笠井「貨幣性資産・費用性資産分類論の総合的検討」14頁。
 51) 同上、15頁。
 52) 友岡賛「『会計学』の来し方——会計学の考え方（1）」『三田商学研究』第62巻第2号、2019年。
 53) 下記のものを参照。
 友岡賛『歴史にふれる会計学』1996年、191頁。
 友岡『会計学原理』155～156頁。
 54) 飯野利夫『財務会計論（3訂版）』1993年、3-2頁。
 55) 同上、3-2～3-3頁。

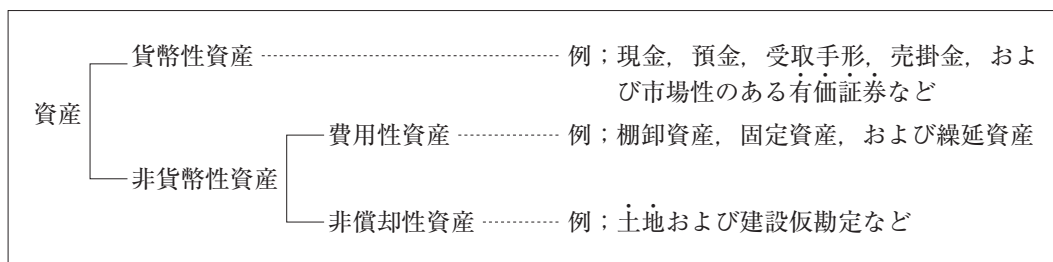
類基準として不適当であるので……貨幣・非貨幣分類を採用し⁵⁶⁾、「売買の対象（損益計算の対象）にはならない資産⁵⁷⁾」を貨幣性資産、それ以外のものを非貨幣性資産とし、また、貨幣性資産は支払い手段であって支払い手段は売買の対象とはならず、したがって、有価証券は貨幣性資産に非⁵⁸⁾ず、として図7のような分類を示している⁵⁹⁾。

図7 資産の分類（広瀬）



伊藤邦雄著は「近い将来に回収されて支払手段となる資産……を「貨幣性資産」といい、それ以外の資産を「非貨幣性資産」という。……非貨幣性資産は、将来、費用となる資産と、それ以外の資産に分類され……前者は「費用性資産」、後者は「非償却性資産」という⁶⁰⁾として図8のような分類を示している⁶¹⁾。

図8 資産の分類（伊藤）



桜井久勝著は「販売を経て事業投資の回収過程にある項目，および余剰資金の運用としての保有株式や貸付金など，最終的に収入となって貨幣を増加させる資産⁶²⁾」を貨幣性資産，「生産・販売を経て最終的に費用となる項目⁶³⁾」を費用性資産とし，図9のような分類を示している⁶⁴⁾。

56) 広瀬義州『財務会計（第13版）』2015年，165頁（（ ）書きは原文）。

57) 同上，165頁。

58) なお、「貨幣性資産とは企業の正常営業取引過程において売買の対象となりえない資産であるといえ、それ以外が非貨幣性資産である」（同上，166頁）ともされているが、この場合には土地を含む固定資産が貨幣性資産となってしまうかもしれない。

59) 同上，165～166頁。

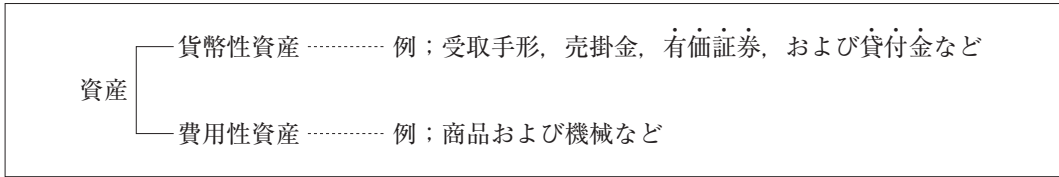
60) 伊藤邦雄『新・現代会計入門（第3版）』2018年，208頁。

61) 同上，208頁。

62) 桜井久勝『財務会計講義（第19版）』2018年，78頁。

63) 同上，78頁。

図9 資産の分類（桜井）



理論的混乱？

以上の諸説についてまとめてみると表1のようになる。有価証券はこれを貨幣性資産とする向きもあれば、非貨幣性資産とする向きもある。「土地は費用化するわけではない」とされ、あるいは土地のために非償却性資産というカテゴリーを用意する向きもあれば、土地を費用性資産とする向きもある（ちなみに、飯野著は初版にあつては「貨幣性資産：費用性資産」という2分法において土地は費用性資産とされ、改訂後は「貨幣性資産：非貨幣性資産」とした上でもって非貨幣性資産について「費用性資産：その他の非貨幣性資産」としつつ、依然、土地は費用性資産とされ、ちなみにまた、筆者も土地を費用性資産としている⁶⁵⁾）。

表1 見解が分かれる項目の分類

有価証券	アンソニーほか；貨幣性資産 AAA；長期は非貨幣性資産 寫村ほか；短期は貨幣性資産，長期は非貨幣性資産 飯野；貨幣性資産，関係会社株式は費用性資産以外の非貨幣性資産 広瀬；非貨幣性資産 伊藤；短期は貨幣性資産 桜井；貨幣性資産
貸付金	寫村ほか；短期は貨幣性資産，長期は非貨幣性資産 飯野；貨幣性資産 桜井；貨幣性資産
土地	飯野；非貨幣性資産のなかの費用性資産 広瀬；非貨幣性資産 伊藤；非貨幣性資産のなかの非償却性資産

以上、資産の分類についてはかなり多様な解釈をみることができ、これを否定的に捉えるならば、「理論的混乱⁶⁶⁾」ということもでき、その原因は「貨幣性資産：非貨幣性資産」ないし「貨幣

64) 同上，78頁。

65) 下記のものを参照。

友岡『歴史にふれる会計学』186～191頁。

友岡『会計学原理』155～159頁。

性資産：費用性資産] という2分法において「いわば無理矢理に貨幣性資産（ないし非貨幣性資産⁶⁷⁾ないし費用性資産)に帰属させ」ようとしているところにある、ともされようが、しかしながら、筆者の関心は「理論的混乱」の解消ではなく、「理論的混乱」、もとい「多様な解釈」をもたらす2分法にこそ、「会計学の考え方」の何かを看取したい。

本稿における筆者の仕事は理論的整合性とやらの追求ではなく、会計学業界の住人たちがこれまで考えてきたこと、あるいは考えていることを通じて「会計学の考え方」を考えることにある。したがって、「理論的混乱」ないし理論的整合性の不在もまた、筆者の関心からすれば、「会計学の考え方」の一部を構成する。

ちなみにまた、2分法は「この分類では捉えられない資産の存在、すなわち、この分類からは漏れてしまう例外的な資産の存在をもって、その意義が否定されてしかるべきなのだろうか。たとえば漏れ・例外のない三分法と漏れ・例外のある二分法を較べた場合、前者は当然に後者に優るのだろうか。……一元論を構築したい、という学者の色気……をもって是とするものでもないが、しかしまた、漏れがあっても一元論にはやはり意義があり、漏れがあっても三元論は九元論⁶⁸⁾に優るという気もする」。

閑話休題。もっとも非貨幣性資産について[内部投資形態資産：外部投資形態資産]ないし[費用性資産：その他の非貨幣性資産]ないし[費用性資産：非償却性資産]とするのは結局は3分法ではないか、ともされようが、本稿の関心はその前の、まずもってなされる[貨幣性資産：非貨幣性資産]という2分法にあり、あるいは[貨幣性資産：費用性資産]という2分法にある。

既述のように「無造作にそのまま会計学の世界に持ち込んでしまったことに、そもそもの問題がある」として如上の2分法に「理論的混乱」を指摘する向きは「資産には、待機分資産、充用分資産、そして派遣分資産というみつつの⁶⁹⁾カテゴリー⁷⁰⁾があるとする3分法⁷¹⁾をもって「理論的混乱」を解消しているが、これはまずもってなされる⁷¹⁾[貨幣性資産：非貨幣性資産]、あるいは[貨幣性資産：費用性資産]を前提とするものではなく、したがって、筆者の関心の埒外にある。

66) 笠井「貨幣性資産・費用性資産分類論の総合的検討」38頁。

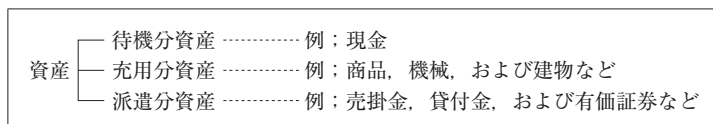
67) 同上、39頁。

68) 友岡『会計学原理』159頁。

69) 笠井昭次『現代日本会計学説批判——評価論に関する類型論的検討 [第4巻]』2010年、84頁。

70) 下掲の図のような分類である。

図 資産の分類 (笠井)



71) 笠井昭次『現代日本会計学説批判——評価論に関する類型論的検討 [第2巻]』2010年、37頁。

笠井『現代日本会計学説批判 [第4巻]』84頁。

分類の意義 (meaning, あるいは significance)

そもそも分類とは何か。

既述のように、違うから分ける、というのは違うと思う。違うものを一緒にするのもまた分類だろう。例えば [2分法 → 3分法] が良化のこともあれば、[3分法 → 2分法] が良化のこともあろう。

「分けること」と「集めること」は、一つの行為の表と裏を見ているだけのことで、別々のことではない⁷²⁾」。

そもそも分類とは何か。

「分類のもともとの意味は、「似たものに分けること」である⁷³⁾。ただし、「集めれば似たもの同士ごとに区分されて他と分かれるし、分ければそこに似たものの集まりが生じるように、「分けること」と「集めること」は、一つの行為の表と裏を見ているだけのことで、別々のことではない。……同じ行為だといってよい⁷⁴⁾」とされる。

ただしまた、「分類における種類とは、類似しているものの集まりではなく、完全に共通なものの集まりである⁷⁵⁾」が、しかし、「種類とは、ある点において共通なものの集まりであり、必ずしもすべての点において共通でなくともよい⁷⁶⁾」ともされる。

分類の目的は何か。

より良く知るために、より良く分ける、といったことか。「わかる」ために分ける⁷⁷⁾」ともいわれる。

「分類の歴史は、人類の「知」の歴史である⁷⁸⁾」とも、「知」の歴史というのは、分類との格闘の歴史でもあった⁷⁹⁾」ともされる。「体系化することと分類することは表裏一体の知的操作⁸⁰⁾」だからである。あるいは「学問と芸術とどこが異なるかといえば、学問は論理的な分類を援用するが、芸術は分類なしに創作できるという差異がある。この区別法から見ると、学問のような顔をした論理でも、分類がなく、あるいは体系をなさないような分類を使った理論は、学問というより芸術の中に入れた方がよいだろう⁸¹⁾」ともされる。

要するに、「体系化」なのか。

資産の分類の意義 (significance)

そもそも [G → W → G'] は経済学からの借り物だから、[G → W → G'] に拘るのは会計学の

72) 吉田政幸『分類学からの出発——プラトンからコンピュータへ』1993年, vi頁。

73) 同上, v頁。

74) 同上, vi頁。

75) 八馬高明『理論分類学の曙』1987年, 23頁。

76) 同上, 22頁。

77) 坂本賢三『「分ける」こと「わかる」こと』2006年, 55頁。

78) 久我勝利『知の分類史——常識としての博物学』2007年, 17頁。

79) 同上, 18頁。

80) 同上, 18頁。

81) 中尾佐助『分類の発想——思考のルールをつくる』1990年, 7頁。

拘りではない、ともされようが、しかし、たとい借り物だろうが、拘りは拘りである。

会計学の拘りに拘る筆者は収益費用アプローチ、取得原価主義、および名目資本維持などに拘ってきた。もっとも収益費用アプローチについては、一般にこれと vs. の関係にあるものとされるアプローチが、少なくとも日本においては、「悪名高い資産負債アプローチ」⁸²⁾などともされており、何も筆者が拘らなくてもよいかもかもしれないが、他方、 $[G \rightarrow W \rightarrow G']$ には暫く拘ってみたい。

とはいえ、ところで、いまさらながら、 $[G \rightarrow W \rightarrow G']$ による「貨幣性資産：非貨幣性資産」ないし「貨幣性資産：費用性資産」の意義 (significance) は何か。別言すれば、この手の分類の目的は何か。

財務流動性の観点からする「流動資産：固定資産：繰延資産」という分類であれば、企業の支払い能力を知ることができる、といった意義がすぐに認められようが、⁸³⁾「貨幣性資産：非貨幣性資産」ないし「貨幣性資産：費用性資産」の意義は何か。

前出の、貨幣性資産は公正価値、非貨幣性資産は取得原価、といった評価基準の仕分けが目的か。あるいは $[G \rightarrow W \rightarrow G']$ の「 $\rightarrow G'$ 」に収益の認識、すなわち収益の実現をみようとしているのか。財ないし用役の引き渡しとその対価の受け取り、といった取引事実の存在をもって収益実現の要件とし、財ないし用役の引き渡しとその対価の受け取り、といった取引事実の存在をもって収益を認識する、といった行き方において「 $\rightarrow G'$ 」を実現とし、すなわち、貨幣性資産の受け取りをもって実現の要件に適う「対価の受け取り」とするのか。しかし、これについては議論百出⁸⁴⁾である。

「議論百出」は「理論的混乱」か。しかしながら、議論百出にせよ理論的混乱にせよ、「会計学の考え方」を考える材料としては洵に面白い。

文 献

- 會田義雄『簿記講義』国元書房、1979年。
 アメリカ会計学会 (American Accounting Association) / 中島省吾 (訳編)『A. A. A. 会計原則 (増補版)』中央経済社、1964年。
 ロバート・アンソニー (Robert Anthony)、レスリー・パールマン (Leslie Pearlman) / 西山茂 (監訳)『会計学入門』東洋経済新報社、2002年。
 ロバート・アンソニー (Robert Anthony)、レスリー・ブライトナー (Leslie Breitner) / 西山茂 (監訳)『会計学入門 (第2版)』東洋経済新報社、2007年。
 Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Concepts No. 3, *Elements of Financial Statements by Business Enterprises*, 1980.
 Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, *Elements of Financial Statements*, 1985.

82) 西川郁生『会計基準の考え方——学生と語る23日』2018年、1頁。

83) 「財務流動性」と「支払い能力」は同義とされるならば、同語反復とされるかもしれないが。

84) 友岡『会計学原理』125～134頁。

- 藤田敬司『現代資産会計論』中央経済社、2005年。
- 八馬高明『理論分類学の曙』武田書店、1987年。
- 広瀬義州『財務会計（第13版）』中央経済社、2015年。
- 飯野利夫『財務会計論（3訂版）』同文館出版、1993年。
- 伊藤邦雄『新・現代会計入門（第3版）』日本経済新聞出版社、2018年。
- 伊藤徳正『資産の会計』佐藤倫正、向伊知郎（編著）『ズバッ！とわかる会計学』同文館出版、2014年。
- 笠井昭次『貨幣性資産・費用性資産分類論の総合的検討——認識・測定規約を巡って（5）』『三田商学研究』第45巻第6号、2003年。
- 笠井昭次『現代日本会計学説批判——評価論に関する類型論的検討 [第2巻]』慶應義塾大学出版会、2010年。
- 笠井昭次『現代日本会計学説批判——評価論に関する類型論的検討 [第4巻]』慶應義塾大学出版会、2010年。
- 川本淳、野口昌良、勝尾裕子、山田純平、荒田映子『はじめて出会う会計学』有斐閣、2009年。
- 木村重義『資産会計の基本問題』片野一郎（責任編集）『近代会計学大系 [第4巻] 資産会計論』中央経済社、1970年。
- 久我勝利『知の分類史——常識としての博物学』中公新書ラクレ、2007年。
- 中村文彦『簿記の思考と技法』森山書店、2018年。
- 中村忠『新稿 現代会計学（9訂版）』白桃書房、2005年。
- 中尾佐助『分類の発想——思考のルールをつくる』朝日選書、1990年。
- 西川郁生『会計基準の考え方——学生と語る23日』税務経理協会、2018年。
- 坂本賢三『「分ける」こと「わかる」こと』講談社学術文庫、2006年。
- 桜井久勝『財務会計講義（第19版）』中央経済社、2018年。
- 友岡賛『歴史にふれる会計学』有斐閣、1996年。
- 友岡賛『会計学原理』税務経理協会、2012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『会計と会計学のレーゾン・デートル』慶應義塾大学出版会、2018年。
- 友岡賛『会計の歴史（改訂版）』税務経理協会、2018年。
- 友岡賛『「会計学」の来し方——会計学の考え方（1）』『三田商学研究』第62巻第2号、2019年。
- 友岡賛『「会計学」の考え方（2）』『三田商学研究』第62巻第3号、2019年。
- 友岡賛『減価償却の意義——会計学の考え方（3）』『三田商学研究』第62巻第4号、2019年。
- 山形休司『FASB 財務会計基礎概念』同文館出版、1986年。
- 山榊忠恕、尾村剛雄『体系財務諸表論 理論篇（4訂版）』税務経理協会、1992年。
- 吉田政幸『分類学からの出発——プラトンからコンピュータへ』中公新書、1993年。
- 財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board）／平松一夫、広瀬義州（訳）『FASB 財務会計の諸概念（増補版）』中央経済社、2002年。

2018年7月6日成稿