

## 在 高 法 と 損 益 法

中 村 謙

論題の「在高法」とは余り見なれない用語かも知れない。特に損益法に対する語としては普通には用いられていないようである。あえて、本論において「在高法」なる語を用いるのには、それだけの理由がある。

普通、企業会計における損益計算の方法として損益法に対するものは「財産法」と呼ばれている。

先ず在高法および損益法について、それぞれ説明し、次いで財産法の意味、それと在高法との関係を、更に在高法と損益法との関係を見て行くことにする。又、補論として資産と収益、費用との関係、特に資産と費用との関係を論ずることにする。

在高法<sup>注)</sup>とは、期首の正味財産（純財産）と期末のそれとの比較により、純損益を計算する方法であるが、この計算がみとめられる根拠は、損益が発生ないし実現すれば、それだけ純財産が増減するという点に存する。

正味財産とは、積極財産たる資産と消極財産たる負債との差額であり、純財産、自己資本あるいは単に資本ともいわれる。即ち

$$\text{期首資産} - \text{期首負債} = \text{期首資本} \cdots \cdots (1)$$

$$\text{期末資産} - \text{期末負債} = \text{期末資本} \cdots \cdots (2)$$

の式により期首と期末の正味財産（資本）の額が知られ、従って在高法による損益額は、(2)と(1)との差、即ち

$$\text{期末資本} - \text{期首資本} = \text{期間中資本増減高} = \text{純（損）益} \cdots \cdots (3) \text{となる。}$$

注) 在高法と財産法との関係は後に述べるが、それまでは、在高法と財産法とを区別しないで考えてよい。

しかし、この式は常に成立するとは限らない。本来(3)の式によっては、期間中の資本の増減高が知られるのであって、この資本増減高がそのまま純（損）益であるためには、ある条件が必要なのである。というのは、期首と期末の資本額の変動は必ずしも純損益のみによって生ずるとは限らず、資本自体の増減、即ち増、減資によっても生ずるからである。即ち上記(3)式は期中において増減資のない場合にのみ成立するのであって、増減資のある場合には、資本の増減高を示すとしても、そのままでは純損益額とはならないのである。然らばこの場合は、いかに調整すべきか。

期末資本から控除すべきものは、期首資本そのままではなく、これに期中増減資額を加減し

$$\text{期末資本} - \underbrace{(\text{期首資本} + \text{増資額} - \text{減資額})}_{(3) \text{ 式}} = \text{期末資本} - \underbrace{\text{期首資本} - \text{増資額} + \text{減資額}}_{(3) \text{ 式}} = \text{純損益} \cdots \cdots (4)$$

としなければならない。

而して上記（ ）中の額は元入資本であるから、資本額に変動のあった場合の比較は期末と期首の正味財産の差ではなく、期末資本と元入資本の差額というべきである。もっとも、この関係は増減資のない一般の場合にもみとめられる。即ち増減資のない場合は期首資本がそのまま元入資本であるからである。

又、(3)式により得られた金額から増資額を減じ、減資額を加えても同じ結果が得られる。これは、算式の括弧を外することにより、数学的に成立するが、又実質的に考えて、増資額を減ずるのは、増資があつて「これだけ」の額になったのであるから、増資がなければ、純益は、(3)式による純益よりそれだけ少い筈であるし、又、減資額を加えるのは、減資をして「これだけ」になったのであるから、それがなければ、それだけ多い筈であると考えられるからである。かくて

$$(3) \text{ 式により得られた額} - \text{増資額} + \text{減資額} = \text{純損益} \cdots \cdots (4)' \text{ となる。}$$

普通は、在高法は上記の如く、期首と期末の正味財産（資本）の比較によるものと説明されているが、本質的、基本的には次の如く解すべきものとする。

損益の発生ないし実現は、何らかの価値実体（資産と云ってもよい。又在高と考えてもよい。しかし、在高に負債、資本をも含める見解もあるが本論では資産のみとする）をもたらしなければ虚偽の計算と云うべきである。故に基本的には、純損益は期末と期首の正味財産の差額というよりは価値実体即ち資産額の差額と考えられる。

しかし、資産の増減は損益による外、負債および資本の増減によってもたらされるのである。而して負債と資本とでは明らかに負債の方が頻繁に増減変化する。一期間中に負債の変化のない場合は考えられないのが実情であろう。故に先ず資産の増減額に負債の増減額を加減すればよいことになる。

例えば、期首の資産額      ¥ 1,000,000

                                期末の資産額      “ 1,500,000

而して負債の増減額として ¥ 200,000の増があったとすれば、

¥ 1,500,000—¥ 1,000,000= ¥ 500,000……資産増加高

¥ 500,000—¥ 200,000= ¥ 300,000……純益

資本に増減のある場合は上記(4)又は(4)'の式と同じ処理をすればよい。

この計算は上記の期末と期首の資本の差による計算と異るところがないように考えられるかも知れないが、具体的、実体的な在高（資産）の比較を基礎とする点で概念的に異なるのである。初めから抽象的な正味財産の比較とするよりもよいと考える。

次に在高法に対する損益法は一期間の収益と費用との差額を以って純損益の額を算定する方法で、特に式で示す必要もないであろうが、在高法についてなしたと同じように算式で示せば

収益—費用=純（損）益……………(5)

となる。

この方法は後に詳述するように、損益の原因よりする計算であって、結果よりする、又実体的な項目よりする計算法たる上記在高法と相対することに注意しなければならない。

かく、在高法と損益法とは、実体（必らずしも有形とは限らない）と、その増減変動の原因という異なる性質の計算要素を基礎とする相異なる方法であるが、それらの本質については後述するとして、先ず、計算要素たる資産、負債、資本収益、費用等の金額は、いかにして知られるかについて考えると、それには二つの方法がある。

即ち一は常時、秩序的に記録されたものから得る方法、他は継続的、秩序的な記録は行なわず、期末等に実地棚卸により知る方法との二つである。

損益法は、資本と同じく実体がなく、流れ（運動）の態様を示す原因、理由とも言うべき損益項目より計算する方法であるから、実地棚卸によることはできず、結局、記録計算によらざるを得ない。

之に対し、在高法は、価値実体たる資産の額の比較を基礎として計算する方法であるから、記録計算によらず実地棚卸によっても行なうことができる。かく、資産、負債にはいかなる項目が包含され、又その金額をいかに決定するかについては、二つの方法があるのである。この場合、両方法による結果たる純損益の額は異なること勿論である。

上に本論における在高法は、普通「財産法」と呼ばれているものと関連すると言ったが、次にこの財産法とはいかなるものか、又それが在高法とはいかなる関係にあるかを見ることにする。

上の(1)から(4)'までの式は、財産法の計算式として殆どすべての会計学書において見られるところのものであり、特に異論もないようである。本論においては、これらの公式は在高法の算式として示したのであるが、これをそのまま、財産法に適用しうることがみとめられる。ということは、普通に財産法と呼ばれる方法は、この在高法に属する一方法であり、期首と期末の資本の比較による計算法であるという点では異なるところはないことを意味する。しかし、財産法が実地棚卸による方法（棚卸法又は棚卸計算法等ともいう）か、あるいは記録計算よりする方法（記録計算法又は誘導法<sup>注</sup>ともいう）に基づくかは必らず

注) 本来、誘導法とは帳簿記録から財務諸表、特に貸借対照表を作成する方法をいうが、ここでは記録計録法と同義に解する。

しも明らかではない。

神戸大学新会計学辞典<sup>1)</sup>によれば、「財産法の特徴は簿記記録を予定することなく、財産の実地棚卸にもとづいて正味資本を算出し、その期首との変動額をもって損益と考えるもので貸借対照表的利益計算といえることができる」（要約）と述べられており、又、山下勝治編会計学総論<sup>2)</sup>には「財産法は組織的記録機構たる複式簿記を前提としない点に一つの特徴がある。財産法は本来的に棚卸計算法を媒介とする純財産比較法たる点に本質を求めることができる」とあり、その他同趣旨のものが多く見られる。

一方、中村忠教授<sup>3)</sup>の見解には明らかでないところがある。即ち「財産法とは、期首と期末における資産と負債を実地調査して、両時点の純財産額（ふつう資本と呼ばれる）を算出し、その差額として、その期間の純損益を算出する方法である。……財産法の長所は、それが実地調査にもとづくものであるために確実な計算であるという点に求められる」あるいは、「財産法においても期中の資本の増減記録は必ず行なわねばならない。しかし、それは、むしろ正規の簿記による記録であることを要しない。期末元入資本が分ればよいのであるからメモ記録で足りる。財産法ではこのように資産、負債を実地棚卸する」といいながら「だから期末における費用の前払や未払、収益の未収、前受による債権、債務は当然その中に含まれる。評価の基準をどうするかは、また別個の問題である。資本の期中増減しか記録していない場合には期末の時価をとるより外はないが、期中の取引を記録している場合には、原価による評価も可能である。したがって、財産法は評価基準として時価主義とも原価主義とも結びつくものといわなければならない」と述べている。

このように財産法の長所は資産、負債を実地棚卸により求めるとしながら、一方では期中の取引を記録している場合には時価でなく、原価評価も可能である

---

1) 神戸大学会計学研究室編『新会計学辞典』（同文館） p.361

2) 山下勝治編『会計学総論』（武田隆二稿）（青林書院） p.32

3) 中村忠著『新版現代会计学』（白桃書房） pp.6—7

といっているが、それでは財産法の特徴が何れにあるか明らかでない。又費用の前払，未払，収益の前受，未収は当然財産法による資産，負債に含まれるというのは理解に苦しむところである。山下教授 会計学一般理論に<sup>4)</sup>における「本来的には，明らかに財産概念と矛盾する繰延資産とか，引当負債などが，大幅に純財産額計算のうちに参加しているが，その繰延資産とか引当負債項目は，財産法的利益計算方式の原型にはとうていみられるものではなく，期間損益の限定計算を課題とするいわゆる損益法において初めて成立する概念である。この点からみる限り，そこには損益法固有の概念が事実上導入されているというべきであろう」という見解あるいは会計事典<sup>5)</sup>における「期間損益計算の立場から，計算上考えられる未経過財産項目の如きは，ここ（財産法）では考えられていない」という見解と相反するが，後者（山下教授等）の見解の方が正しいと思う。殊に前者が財産法をもって棚卸法によるといいながら経過勘定を含めている点は不可解である。一方山下教授の財産法的のものに損益法的のものが導入されているという点は疑問である。これらについては後に論ずる。

以上の如く，在高法は損益法に対する方法で，その計算要素の額を知るには，記録を基にするものと実地棚卸によるものとの二つの方法があることが分かる。

財産法は，多少の異論はあるが，この二つの方法のうちの実地棚卸によるものである。このことは上に引用した種々の見解によっても分かるし，又この方法が「財産法」あるいは「財産目録法」と呼ばれることから知られるであろう。しかし，時に財産法を従来のものと近代的なものに分けて考えることもある。近代的なものは，財産法を記録計算法によるものとし，且つ損益法にむすびつけているものといえよう。

次に財産法と記録計算法による在高法との関係につき，さらに，これら二つを含んだ在高法と損益法との関係，特に所謂近代的な財産法につき検討する。

4) 山下勝治著『新版会計学一般理論』（千倉書房） p.18

5) 横浜市立大学会計学研究室編『会計事典』（同文館） p.62

先ず財産法（棚卸法による）と記録計算法による在高法とを比べると、財産法によれば、資産、負債は常識的なもの、目についたもの、思いついたもののみが計上されるものと考えられ、当然計上漏れの虞があり、正しいものとはいえない。結果的に計上される項目は記録計算による場合と異なるのである。又、金額についても、棚卸法によれば、秩序的な日常の記録を欠くから、当然原価は求めえず、時価その他によらざるを得ない。従って客観的なものがえられるとは限らないのである。財産法の長所を実地棚卸にもとづくものであるから確実な計算であるとするには疑問がある。一方、記録計算のみでは、それだけのものが現実に存在するかどうか必らずしも確実でない。従って両者の併用が好ましいといわれる。しかし、併用といっても、それは財産法と記録計算法による在高法の併用と解すべきでなく、棚卸法と記録計算法の併用であることに注意しなくてはならない。

このように財産法は在高法の一つではあるが、秩序的、継続的な帳簿記録に基づかない計算法であって、記録計算法ないし誘導法によるものと異なること明らかである。しかし、この相違以上に財産法を包含した在高法と損益法とは著しく異なるのである。即ち両者は、実質的な（といっても有形のものとは限らない）ものと原因を示す抽象的なものを基礎とする点において異なることを忘れてはならない。太田博士<sup>6)</sup>は財産法（注）は存在計算ないし結果よりする計算法であるに対し、損益法は原因よりする計算法であるといわれる。

（注）ここでは財産法として述べられているが、記録計算法による在高法についても同じことがいえる。

簡単に在高法と損益法との関係をみると、損益が発生ないし実現すると、何らかの価値物が増減しなければならない。然らざれば虚偽の計算というべきである。在高法は、かかる点からみとめられる。これに対し損益法は増減した価値物でなく、その増減の原因、理由からする計算法である。

大まかにいえば、財産法よりは記録計算法による在高法の方が進歩したもの、

---

6) 太田哲三著『新稿会計学』（千倉書房）p.147

優れたものということが出来、又、大体において前者が静態的、後者が動態的といえるであろう。かかる関係は、むしろ財産法と損益法について、より一層強調されてよいようである。

財産法と記録計算法による在高法〔損益法についてもいえよう。ただし、記録計算法（誘導法）による在高法が損益法と同じという意味では決してない〕との関係は大体、次の数対のものの関係として考えてもよいであろう。

財 産 法	記録計算による在高法
一般に常識的、旧式	一般に専門的、近代的
単式簿記的	複式簿記的
静態論的	動態論的
商法的（特に改正前の）	企業会計的

しかし、記録計算法による在高法と損益法についてみると、必ずしもこの関係はあてはまらず、前者よりも後者の方が進んだものであるとか、より動態的であるとかいうことは云えないであろう。それは、この二つの系統のものは相互に関連はあるが、別個のものであり、複式簿記は、かかる在高と原因よりする計算（在高法と損益法）が同時に行なわれるものであるからである。

しかるに、これらの点および財産法は実地柳卸法に、又損益法は記録計算法（誘導法）に基礎をおくものである等の事実からいろいろ誤解が生じているように思われる。

即ち財産法から記録計算法による在高法へ進んだことを以て、損益法に移ったものと誤解し、あるいは、財産法は柳卸法により、損益法は誘導法（記録計算法）による事実から誘導法と損益法とを同一視する誤に陥っている見解が見受けられる。

財産法については、従来のものに対し近代化ということがいわれ、あるいは財産法は損益法中に発展的に解消する等といわれる。以下これらについて述べる。

会計事典<sup>7)</sup>には「原初的には財産法は、複式簿記を予定しない損益の決定方

7) 上掲『会計事典』 pp.62—63



法であり、棚卸方法に基づく損益決定法として発展したもので、そこでは継続企業の考え方を度外視し、計算される資産、負債はその計算日において具体的、客観的に考えられるものを意味する。……しかも財産法の考え方は、もともと純損益の決定というよりも、残存する財産から出発して、具体的に純財産額を発見するという制度から発展したものであり、財産価値の決定（評価）が根本問題であった。……評価損益がその計算利益の内容となることが予定されていた。しかし、近代的会計制度のもとにおける財産法は、このような原初的な形で損益法に対立しているものではない。それは継続企業を前提とする財産法であり、そこでは、損益の正しい期間配分が中心的な問題となる。かかる意味で貸借対照表上の損益すなわち財産法による損益は損益計算書に表示された損益すなわち損益法による損益と照合し、且つその存在を実証するものであるといえる。」（要約）とあるが、この見解は上記中村忠教授のものが明確でないところがあるのに比し、原初的のものと近代的なものに分けており、その進化したものにおいても損益法とは区別さるべき点が看取され、大体において妥当なものと考えられる。

これに対し、山下勝治編会計学総論<sup>8)</sup>においては「財産比較法としての財産法は、原初的には企業の清算を想定した時価評価に基づくものであった。しかし企業の性格が物的化するに及んで、原初的財産法も漸次変容した。注意すべきことは、財産法が収支的評価に基づく現金化計算として、現に残留する財産の側面から具体的な利潤を確認せんとする性格として発展するに至った点である。この点にこそ重要な事実が内在するのであって、このことに着目して実は損益法利潤計算における貸借対照表計算のなかに財産法的利潤計算の方式が、発展的に解消せられているとの主張が可能となる」と述べ、又同書で山下博士の次の文を引用している。即ち「いわゆる近代的な損益法として考えられている利益計算法それ自体のうちに、実は財産法の原理が生かされており、損益法そのもののうちに財産法が近代化された形態として生きているのである。……財産法がそのもつ利益計算法としての普遍性と客観性の故にこそ、会計思想の

発展と共に、つねにその必要に適應するよう部分的に自己の原始的姿から脱皮しながら、根強く、自己の原理と生命の存続を主張してやまないものである」それゆえ、結論的に「近代会計制度の下でみられる決算貸借対照表は、原理的には、それがなおも財産法的損益計算の発展形態として理解されうるものである」と。

しかし、かかる見解は、それが財産法と然らざる（記録計算よりする）在高法との関係、あるいは財産法が記録計算法にまで進んだことをいうに止まるならば特に問題もないが、財産法が損益法に進歩的に解消すると考えるのは誤りである。

財産法ないし在高法と損益法とは、一は在高即ち結果よりする計算、他は原因よりする計算、換言すれば実体と原因との区別としてあくまで区別すべきであり、従って財産法がいかに近代化したとしても財産法ないし在高法が損益法になったということはできないこと明らかである。

又、「誘導法(損益法ともよぶ者もある)は正規の簿記の手続にもとづいて、歴史的会計記録から貸借対照表を作成する方法である」<sup>9)</sup>あるいは「損益法は組織的複式簿記から誘導されるから、誘導法とよばれることがある……」<sup>10)</sup>の如き誘導法（記録計算法）と損益法とを同一視する見解もあるが、これも明らかに誤りである。誘導法といっても損益法のみには適用されず、在高法についても適用されるのである。既に示した注の如く、誘導法は本来、貸借対照表ないし在高に関するものである。

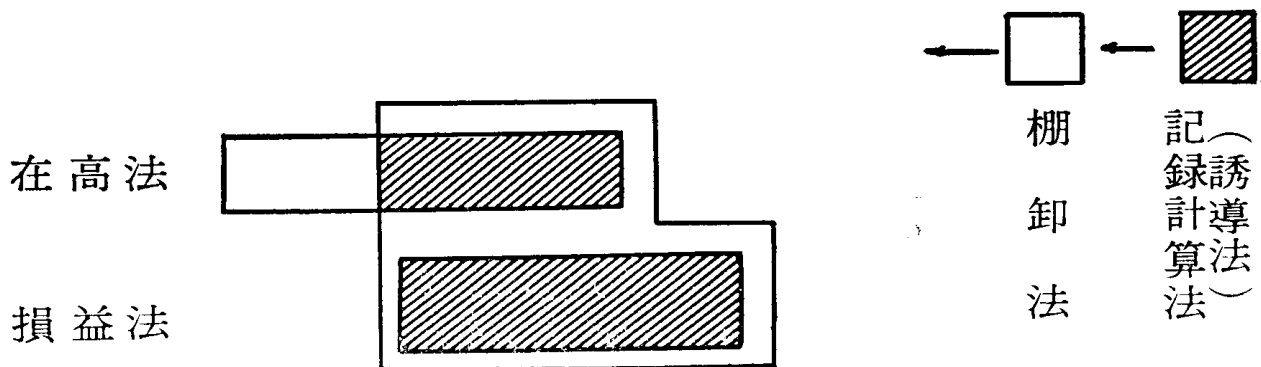
誘導法（記録計算法）による在高法を損益法であるとみる見解は次の如き根拠によるものと考えられる。即ち資産と費用とは、コストの中、費用または資産の額が判明すれば、他は自ら知られるとか、資産の額は評価でなく、費用配分の原則により決定されるという点より、より基本的には資産も費用もその本質においては同じであるという資産費用説によるものであろう。しかし、損益

9) 黒沢清編『会計学事典』（青林書院新社）P.85

10) 同 上 P.136

法は収益，費用という原因よりする 計算法であり，財産法とは勿論，誘導法（記録計算法）による在高法とも，あくまで区別されねばならないこと繰返し述べたところである。

以上，損益計算の方法として，在高法と損益法との二つがあることを述べたが，在高法は，その計算要素の算出法により更に二つに分けられ，棚卸法によるものと記録計算法（誘導法）によるものとなる。これらを整理して図示すると次の如くなる。



これによっても誘導法と損益法とはその概念を異にするものであることが明らかであろう。

上記の如く本論では，損益計算の方法として普通説かれる如く損益法に対するものを財産法とせず，在高法として説明した。何故そうするかその理由も上巻の説明で概ね明らかであろうが，いま，これをまとめると，財産法も記録計算による在高法も共に資本（基本的には資産）の比較による損益計算の方法であり，その算式(1)～(4)′は両者に共通的に適用できる。しかし，両者は資産，負債の額を求めるに実地棚卸によるか記録計算によるかの点において異なるのであって，記録計算法（誘導法）を基礎とする資本額の比較による方法は，普通行われる如く損益計算法を財産法と損益法に二分した場合，そのいずれに属するか。財産法を以て実地棚卸によるものと解する以上，財産法とは云えないこと明らかであり，又そうかと云って損益法にも属しない。かく，損益計算の方法を財産法と損益法との二つに分けては，記録計算によるものの所属すべき場所がないことになる。

或いは，財産法を従来のものと近代的なものに分けることにより，本論で

主張する在高法の二つのものに対応せしめる如き見解もみられるが、誤解を生ぜしめる虞があること上記の通りである。

従って財産法（棚卸法による）と記録計算法によるものとを包括した概念が必要である。ここに在高法なるものを考える所以が存する。

結局、財産法を従来のも、近代的なものとのに区別するよりは、財産法を棚卸法によるものに限定して、これと記録計算法によるものとを区別し、両者を在高法として包括し、損益法に相対せしめる方がよいと考える。

上に論じた在高法（財産法を含む）と損益法との関連は基本的には、これら二方法の計算要素の中心をなす資産と損益項目特に費用との関係になる。以下これを補論として論ずるが、結局主として資産費用説の批判になるであろう。

資産の具体性に対し資本の抽象性は何人も認めるところであろう。収益、費用はどうであろうか。これも資本と同じく抽象的でなければならない。といっても収益、費用をもって資本の下級勘定とみるのでは決してない。

ところが資産費用説によれば、資産も費用も本質的に同じであるとみる。この点非常に容疑の余地がある。資産と収益とが、一は具体、他は抽象で両者明かに区別さるべきことについては殆ど問題はないようで、例えば売上なる取引について見るに、一面において収益なる売上勘定が、他面において、その結果得られた現金、売掛金、受取手形等の資産の増が記録される。仕訳で示せば（借）現金×××（貸）売上×××となるが、売上なる収益は現金等をもたらすとしても資産たる現金そのものを表わすものでないこと明らかである。現金その他資産の増は資産の減、収益の増、負債、資本の増等いろいろの原因によりもたらされる。上の現金売上の場合、売上は活動の態様を表わすもの、即ち現金なる資産の増加の原因、理由を示す収益勘定である。

この資産と収益とが当然区別さるべきものであれば、収益とはプラス・マイナスの関係にある費用と資産の関係についても、抽象と具体として区別さるべきこと疑問の余地がない。ただ、この場合は収益と違って費用であるから、もたらされるものは資産の増加ではなくて資産の減少である。

例えば(1)商品なる資産の減少の理由を売上原価なる費用勘定で表わす(2)建物なる資産の減少の理由を減価償却費なる費用勘定で表わす(3)修繕用役なる資産の減少の理由を修繕費なる費用勘定で表わす。

これらを仕訳で示せば

- |     |             |            |
|-----|-------------|------------|
| (1) | (借) 売上原価××× | (貸) 商 品××× |
| (2) | 減価償却費×××    | 建 物×××     |
| (3) | 修 繕 費×××    | 修繕用役×××    |
- となる。

(1)(2)は普通に見られるところであるが、(3)は余り見かけない仕訳かも知れない。ここで考えるべきことは、修繕、広告その他に関する無形の用役も有形財貨と同様資産であること、即ち資産は有形財貨に限らないことであって、従って「資産および用役」という表現はおかしい。これは「資産および費用」又は「財貨および用役」とすべきである。ペートン Paton 及びディキソン Dixon もその共著 *Essentials of Accounting* において

(借) 運搬用消耗品 85	(貸) 現 金 85
運 搬 費 85	運搬用消耗品 85

なる有形財貨たる運搬用消耗品（貯蔵品）の取得および消費（費用化）の処理の例に次いで (借) 運転手用役 300 (貸) 未払賃銀 300

運 搬 費 300	運転手用役 300
-----------	-----------

なる仕訳により運転手用役の如き無形の用役も、その取得は資産として処理されるものであり、それが費用となるのは消費に関してであること、結局、資産たる運転手用役と費用たる運搬費とは区別さるべきことが明示されている。

ペートン、ディキソンの説明によれば<sup>11)</sup>、「企業の営業活動に必要なすべての財貨および用役は、その寿命の長短いかんにかかわらず、取得した時に資産として表わされる。従って、観念的には、すべての惹起されたコストは、当期に受入れられ、又消費された用役を含んで資産勘定に借記される。例えばトラック用のタンク一ぱいのガソリンの購入は、たとえ、それが顧客への運搬のた

11) W.A.Paton, R.L.Dixon; *Essentials of Accounting* (MACMILLAN) pp.104—105

めに僅か一、二日の中に全く消費されるとしても購入の瞬間には資産の取得を表わす。

同様に、トラック運転手の用役のコストは、たとえ、そのようなコストが全額明らかに用役が受入れられた期間の収益に割当てべきであるとしても、それを受入れた時資産への計上とみることができる。

財貨、用役のコストが最初資産勘定に記入されるとすれば、後にそのようなコストを費用へ転換したことの認識の記入をしなければならない。」この点に関し同書ではガソリン および運転手用役なる 資産について仕訳を示している（上例の通り）。

「この例を考えてもすぐに、簿記的簡略法の可能性が容易に思い浮かぶであろう。即ち資産勘定の使用を省略して

(借) 運 搬 費 85	(貸) 現 金 85
運 搬 費 300	未払賃銀 300

とすることがみとめられる。

この簡便な処理法でも結果は同じになる。欠点はガソリンや運転手のコストを、それぞれ区別して表示しない点にある」。

以上の如く資産と費用とは資産費用説の主張にもかかわらず同じものでなく、区別すべきこと明らかである。結果が同じになるからいいというのではなく、実質的に受入と消費とは区別して表示すべきである。

かかるペートン、ディキソンと同じような見解は木村重義教授によっても述べられている。その他太田、佐藤孝一、田島教授等においても資産と費用とを区別すべきことが説かれている。

木村教授によれば「期間収益に対して期間費用が認識されるのであるが、費用の認識のためには、まず資産が正しい価額において認識さるべきである。これに対し、別の説は経営活動のために支払われた貨幣資産によって費用を認識し、経営財に属する資産は、その期の損益計算における費用として適用されなかったいわば未費用分を繰延べる場合の名称であるとみる。これを「費用先行

説」と呼び、そして、初めの資産がまず認識され、その資産の経営活動における費消分が費用であるとみる説を「資産先行説」とよんで区別する。」<sup>12)</sup>

「費用は資産から発出するというべきで、資産は費用から発出するというのは逆である。

簿記的な取扱に関するかぎり、労務費や通信費が、資産の段階の認識を省略してはじめてから費用勘定だけで処理することは便宜な技術的処理として否定する必要はない。しかし、理論的には、たとえば「保険料」勘定はまず資産勘定であり、期間内経過分が費用勘定に振替えられると解すべきである。簿記技術の面にとらわれすぎては会計理論として適切なものでない。」<sup>13)</sup>

「現金支出の結果つねにまず費用又は損失が認識され、資産は期末から次の期首への費用の繰延を意味するという見解を私（木村教授）はとらない。もう一つの見方によれば、現金支出の結果、それがただちに全くなんの収益をももたらす作用がないと判断される場合を除いて、つねにまず資産が獲得されるとみられる。賃金、運送費、保険料の支払は資産の取得と対応するとみられる。商品や建物の取得が、資産の取得であるとみられるのは極めて自然であり、その期末在高を費用から資産への「もどしいれ」と解することは不自然である。ただ、はじめ取得された資産のある部分は費用となって発散し、他の部分は将来に有用性を残すゆえに、年度末にも、なお資産として認識されるのである。」<sup>14)</sup>

これらの見解は資産先行説的なものであり、又、資産と費用とが区別さるべきことが説かれており、本論も支持するところであるが次に論者の考えているところを概説する。論者は資産と費用との関係を始めは「価値形態」と「価値原因」として把えたが、現在は「流れるもの」と「流れ方」として把握する。

論者が勘定の体系を「流れるもの」と「流れ方」の二つより構成するのは次の根拠に基づく。即ち会計の把握する対象は「価値の流れ」または「資本の循環」といわれる。即ち会計は価値物の流れを把握することになるが、その把握

12) 木村重義著『新訂要説財務諸表論』（税務経理協会） P.48—49

13) 同 上 P.51

14) 同 上 P.65

に当っては、単に「流れ」として考えるよりは分析的に二面的に行なった方が正確である。川の流れに例えれば、流れ方には急流、緩かな流れ、彎曲した流れ等種々あること明らかであるが、その流れるものについては「水」であること周知の事実として之を特に分析的に見ようとししないのが普通かも知れない。しかし、川の水の質は実に多種多様で、肉眼で見ただけでも、清い水、濁った水の別があり、殊に顕微鏡的には、ほとんど無限ともいえる位の種類の動物、植物、鉱物質を含有し、全く千差万別である。

従って、流れる水はいかなる性質のものか、又そのような水はいかに流れるかは、二つながら知られることが望ましい。流れる川の水質だけが分ってもその流れ方が分らなければ、又逆に流れ方が分ってもその水質が分らなければ、川の実情の把握、観察としては完全でない。かく、「流れるもの」と「流れ方」は二つながら明らかにする必要がある。

かかる関係を会計にあてはめてみると、流れるものは何か、即ち「何」が流れる（運動、循環する）かということと、それが「いかに」流れるかが知られることが必要で、「流れるもの」とは例えば商品、建物あるいは修繕用役、広告用役等（結局、貨産）であり、「流れるもの」の例を商品にとり、その「流れ方」をみると、それは決して一つではなく、最も固有の重要な流れ方たる売上による流出（売上原価）の外、顧客に店の商品を贈った場合（広告宣伝費）、商品を従業員に提供した場合（福利厚生費）、その他棚卸減耗損等がある。又、建物、機械等を「流れるもの」と考えれば、その「流れ方」は減価償却費がその本来のものであるが、その他、売却、火災損失、評価損等種々ある。逆に「流れ方」の例を運搬費にとれば、その費用として減少する価値物（流れるもの、資産）は種々あり、決して一つではない。ガソリン、運転手用役、トラックの如きである。

上例においては、「流れ方」を費用のみについて見たが、「流れ方」は費用のみに限らず、収益も流れ方を示すものである。ただし、収益はマイナスの費用に対してプラスである。これら収益、費用は資金の運用に関する流れである



が、更にこの外に、資金調達の「流れ方」がある。負債、資本がこれである。結局、普通に勘定要素としてあげられる資産、負債、資本、収益、費用の五つを「流れるもの」と「流れ方」に分属せしめれば、「流れるもの」は資産のみ、而して「流れ方」は基本的に資金調達の流れ方と運用に関する流れ方とに分けられる。調達は自、他資本により負債、資本に、運用はプラスとマイナスにより収益と費用とに分かれ、結局、資産、負債、資本、収益、費用の五つのうち「流れるもの」は資産のみ、他の四つはいずれも「流れ方」の勘定である。

なお、これらの主張については別の拙稿を参照されたい<sup>15)</sup>。

以上補論は、在高法と損益法との関係における基本的な問題として資産と費用との関係を中心に論じたもので、資産費用説は現在なお有力であるが、論者としては、資産と費用とはあくまで区別されねばならないことを強調したいのである。

15) 拙稿「価値形態及び価値原因を二系列とする勘定理論について」昭和31年3月松商論叢（松商学園短大）

拙稿『「流れるもの」と「流れ方」との二元より成る会計体系』昭和41年11月福岡大学商学論叢第11巻第2号

拙著『会計学要説』昭和40年4月、税務経理協会発行