

論 文

## 取得原価主義会計と時価会計

—取得原価を考える—

孔 炳 龍

### はじめに

取得原価主義会計といった場合、多くの会計学者は、どのような計算システムを想定するのであろうか。一般意味論では、会話で述べていることの多くが、それぞれの頭の中で想定している内容が異なることを示唆している。かつて筆者は、実現主義の変遷をとりあげて、その意味内容が、新しい会計基準の設定や会計基準の改正によって変化してきていることを指摘した。

とりわけ、売買目的有価証券が時価基準で評価される前と後では、実現主義の内容が変化していることを示唆した。このことを、貸借対照表上の資産の評価に置換えるならば、取得原価主義会計の内容が変化していることを物語っている。

まさに、実現主義と取得原価主義会計は表裏一体の関係なのである。

本稿では、かような取得原価主義会計の変遷を説明するとともに、とりわけ、売買目的有価証券などを時価基準で評価するようになってから、多くの会計学者が述べるようになってきた、時価会計または公正価値会計について、主に、井上良二教授の財務会計の類型を手掛かりに考察し、資産の取得原価について、取得原価主義会計と時価会計からそれぞれアプローチすることにした。

### I 取得原価主義会計の変遷

#### ①「金融商品に係る会計基準」設定前の売買目的有価証券の評価

1999（平成11）年に、「金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書」、「金融商品に係る会計基準」、そして「金融商品に係る会計基準注解」が、当時の大蔵省企業会計審議会によって設定され、売買目的有価証券に時価基準が採られるようになった。この会計基準が設定される前の売買目的有価証券は、「一

時所有の有価証券」と呼ばれていた。

飯野教授は、次のように述べている。「当座資産として有価証券、すなわち、一時所有の取引所の相場のある有価証券は、一時的に余裕の生じた資金を有利に運用するためのものであるから、資金が必要な場合に、直ちに現金化される性質のものである。したがって、その評価は、理論的には、原価ではなくて、売却時価によることが妥当であると考えられる。しかし、そのように評価することは、時価が原価よりも高いときには『収益は販売されるまでは計上せず、販売された時にはじめて計上すべし』という収益の計上についての一般的な原則である実現主義（realization principle）に反することになるので、企業会計原則では、原則として、原価によって評価することになっている。ただし、時価が著しく下落したときは、回復可能の見込みがある場合を除いて、時価で評価しなければならない。また低価基準を適用することも認められる<sup>1)</sup>。

かくて、「金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書」が「金融商品に係る会計基準」「金融商品に係る会計基準注解」が設定される以前は、一時所有の有価証券、すなわち今日という売買目的有価証券は、取得原価で評価され、時価が著しく下落したときの回復可能の見込みがある場合、そして低価基準を採用して、時価が原価を下回ったときには、有価証券評価損が計上されていたことになる。

## ②「金融商品に係る会計基準」設定以後の売買目的有価証券の評価

「金融商品に係る会計基準」四の二の(1)には、次のように述べられている。「時価の変動により利益を得ることを目的として保有する有価証券(以下、「売買目的有価証券」という。)については、投資者にとっての有用な情報及び企業にとっての財務活動の成果は有価証券の期末時点での時価に求められると考えられる。したがって、時価をもって貸借対照表価額とすることとした。また、売買目的有価証券は、売却することについて事業遂行上等の制約がないものと認められることから、その評価差額は当期の損益として処理することとした」としている。

現在の企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」においても、売買

---

1 飯野 (1993, 4-20-4-21)。

目的有価証券の評価に関しては変わらずに、その第15項で次のように記されている。「時価の変動により利益を得ることを目的として保有する有価証券（以下「売買目的有価証券」という。）は、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は当期の損益として処理する」。

ここで注目すべき点としては、売買目的有価証券の評価に時価基準が適用されたことによって、有価証券の評価益が計上されるようになり、この時点でなお、取得原価主義会計が成立するとした場合、明らかに、それ以前の取得原価主義会計とは内容が異なっているのである。

これは、飯野教授が述べている「収益は販売されるまでは計上せず、販売された時にはじめて計上すべし」という収益の計上についての一般的な原則である実現主義に変化が生じ、それと共に取得原価主義会計が変化した大きな転換期であると筆者は考えている。

### ③固定資産の評価の変遷

取得原価主義会計の内容の変遷を考えた場合、細かい変化はより多く想定できるものの<sup>2</sup>、売買目的有価証券の時価基準による評価益の計上と同様に大きな変化として考えられるのが、固定資産の含み損（減損損失）の計上であろう。

固定資産の含み損については、会計基準が明確に示されたのは、2002（平成14）年の「固定資産の減損に係る会計基準」、2003（平成15）年の企業会計基準適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」そして、2004（平成16）年の実務対応報告第14号「固定資産の減損に係る会計基準の早期適用に関する実務上の取扱い」であるが、有形固定資産の含み損の計上は、それ以前においても、認められていた。

飯野教授は、1993（平成5）年の著書の中で、有形固定資産の評価替について次のように述べている。「固定資産は取得原価を基準にして評価して、評価替をしないのが原則である。しかし、……（中略）……また、市場が著しく下落して帳簿価額があまりに高すぎるときには、これを修正しなければ、適正な損益計算と財政状態の表示をゆがめてしまうおそれがある。そこで、このよう

---

2 例えば、リース取引の借り手側の所有権移転外ファイナンス・リースの減価償却費や工事契約の工事進行基準なども考えられる。

な場合には、固定資産を適正な方法で評価して、帳簿価額を切り下げなければならない。評価切下げによって生じた評価損は特別損失とされ、積立金を取崩してその損失を填補することもある<sup>3)</sup>。しかしながら、無形固定資産の含み損については、当時は言及はなされていなかった。

企業会計審議会によって設定された「固定資産の減損に係る会計基準」であるが、その対象資産について、次のように述べられている。「本基準は、固定資産に分類される資産を対象資産とするが、そのうち、他の基準に減損処理に関する定めがある資産、例えば『金融商品に係る会計基準』における金融資産や『税効果会計に係る会計基準』における繰延税金資産については、対象資産から除くことにした。また、前払年金費用についても、『退職給付に係る会計基準』において評価に関する定めがあるため、対象資産から除くこととする<sup>4)</sup>。したがって、「固定資産の減損に係る会計基準」では、のれんをはじめとする無形固定資産も対象に含まれるのである。

また、「固定資産の減損に係る会計基準」には、次のように述べられている。「事業用の固定資産は取得原価から減価償却費等を控除した金額で評価され、損益計算においては、そのような資産評価に基づく実現利益が計上されている……（中略）……しかし、事業用固定資産であっても、その収益性が当初の予想よりも低下し、資産の回収可能性を帳簿価額に反映させなければならない場合がある。このような場合における固定資産の減損処理は、棚卸資産の評価減、固定資産の物理的滅失による臨時損失や耐用年数の短縮に伴う臨時償却などと同様に、事業用資産の過大な帳簿価額を減額し、将来に損失を繰り延べないために行われる会計処理と考えることが適当である。これは、金融商品に適用されている時価評価とは異なり、資産価値の変動によって利益を測定することや、決算日における資産価値を貸借対照表に表示することを目的とするものではなく、取得原価基準の下で行われる帳簿価額の臨時的な減額である<sup>5)</sup>」。

このことからわかるように、取得原価主義会計は、「固定資産の減損に係る会計基準」設定によって、さらに変化を遂げている。「固定資産の減損に係る

---

3 飯野（1993，6-9-6-10）。

4 「固定資産の減損に係る会計基準」四1。

5 「固定資産の減損に係る会計基準」三1。

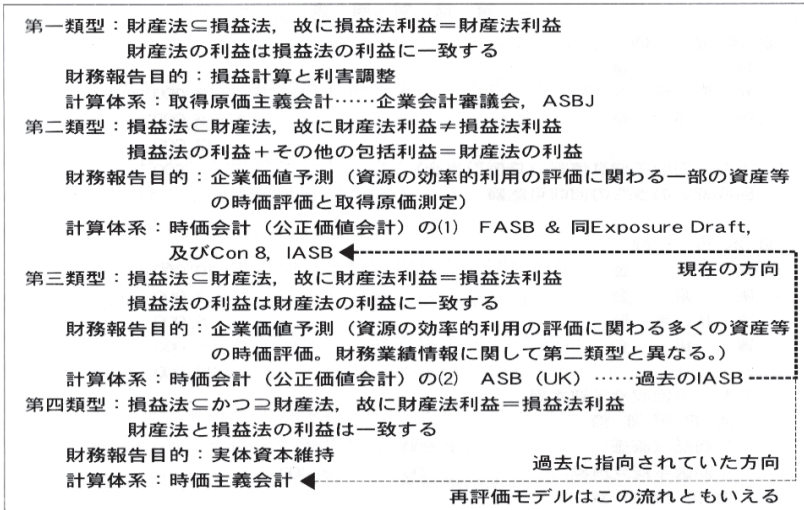
会計基準」設定以前には、事業用固定資産の評価が下がった場合、売却や除却などで処理できるものは処理していたのであるが、かような処理ができないもので明確な評価損が計上できないものは原価で評価されていたと考えられる。かような事業用固定資産であるが、「固定資産の減損に係る会計基準」設定によって、評価が著しく下がった事業用固定資産に明確に減損損失を計上するようになったのである。後述するが、井上良二教授は、日本の財務会計の計算体系を第一類型として、取得原価主義会計と述べられているが、かような取得原価主義会計は、売買目的有価証券を時価基準で評価し、事業用固定資産に減損会計が適用されるようになった後の内容であると考えられる。

## Ⅱ 時 価 会 計

取得原価主義会計について、前述したように、その意味する内容が、新しい会計基準が設定されることにより変化してきていることを明らかにした。そして少なくとも日本で取得原価主義会計といった場合、売買目的有価証券が時価で評価される以前の取得原価主義会計と、売買目的有価証券を時価で評価するようになった後の取得原価主義会計、そしてさらに、事業用固定資産の含み損を減損損失として計上するようになった場合の取得原価主義会計の3つに分類できることを指摘した。取得原価主義会計といっても、人によって、その想像している内容が異なる場合がある。また、場合によっては意味内容を明らかにしないで用語として用いているものも散見される。それでは、正確なコミュニケーションは成り立たない。

それでは、時価会計はどうであろうか。時価会計には図表1に示しているように、井上教授によると第二類型と第三類型があてはまる。第二類型は、FASBにおける財務会計であり、損益法が財産法の真部分集合であり、損益法と財産法がイコールでなく、 $\text{損益法の利益} + \text{その他の包括利益} = \text{財産法の利益}$ の関係になっている。そして、財務報告目的は企業価値予測である。

井上教授によると「第二類型は、損益法は財産法の真部分集合であるから、財産法で計算される利益（包括利益）の一部の計算（純損益の計算）をする方法であり、財産法の利益と一致するためには、その他の要素（その他の包括利益）を加算する必要がある計算構造である。注意しなければならないことはその他の要素は利益を構成する要素であって、わが国の現時点での評価・換算差



出所：井上良二他 (2014, p.7)。

図表1 井上良二教授による財務会計の四つの類型

額等のように純資産直入項目ではないものということである。この計算体系では損益法による独自の計算も重要な意味を持つから、その他の包括利益のうちで実現したものを純利益の計算に戻入れ計算する。これをFASBはリサイクリング (recycling) あるいは再分類調整 (reclassification adjustment) と呼んでいる。この計算構造では、純利益（または稼得利益）計算の重要性を否定しないが、最終的な利益を包括利益とすることに注意すべきである。FASBによれば、包括利益 (comprehensive income) とは、『取引及びその他の事象による企業への影響を示す広範な測定値であり、その測定値は所有主から投資及び所有主への分配から生ずるものを除き取引及び事象並びに環境から当該期間中に生じた企業の持分（純資産）のすべての認識された変化によって構成されている』。そして、稼得利益 (earnings) とは『その期間中に実質的に完了した（あるいは実現した）現金から始まり現金で終わる一循環と結びついた資産流入額が直接的であれ間接的であれ同一の循環と結びついた資産の流出額を超える（あるいは少ない）程度と基本的に関連する当該期間の業績尺度である』。現金から始まり現金に終わる一循環は投資とその回収を意味するものであり、投資の実質的な終了あるいは現実的な終了、すなわち『実現』を意味するもの



と解される。したがって、稼得利益は包括利益のうち『実質的にあるいは現実  
に実現した』利益の部分を示すものであるといえる。また、そこでの資産の流  
入額は収益と結びつき、流出額は費用と結びつくものと考えられる。そうであ  
れば、稼得利益の計算に際して想定されているものはわが国でいう損益法によ  
り計算される利益であると解するのが妥当であろう。それに対して、包括利益は、  
純資産の期末と期首の比較が想定されていると考えられる。よって、そこで  
はわが国でいう財産法による利益計算が想定されているといわざるを得ない。  
ここに第二類型の特徴がある<sup>6)</sup>。

井上良二教授による時価会計には、第二類型のほかに第三類型がある。第三  
類型は、ASBやIHASBの財務会計であり、損益法は財産法の部分集合で財産  
法と損益法がイコールの関係であり、損益法の利益は財産法の利益に一致する。  
財務報告目的は、第二類型と同じで企業価値予測である。

井上教授によると「第三類型では損益法は財産法の部分集合であるから、財  
産法と矛盾しないかぎりでその存在が認められる。真部分集合ではないので、  
損益法によって計算される利益は財産法によって計算される利益と一致する。  
そして、損益法がその財産法の範囲内でのみその存在が認められるに過ぎない  
のである。……（中略）……第三類型では、企業価値の予測にとって有用な将  
来キャッシュ・フロー予測を可能にする情報の提供が目的とされる。したがっ  
て、将来キャッシュ獲得能力の表現あるいは将来キャッシュ支払義務の表現が  
重要である。そこでの獲得能力は資産、支払義務は負債である。よって、この  
目的の下では資産・負債アプローチがとられる。したがって、損益計算からの  
情報は、インカム・ゲイン情報としての意味が全くないということはないが、  
主として、資源の効率的な利用の評価という意味での業績評価によって将来  
キャッシュ・フロー予測に役立つことという点で意味を与えられることになる。  
……（後略）<sup>7)</sup>」。

現在の日本の会計を取得原価主義会計ではなく、取得原価主義会計の延長線  
上にある計算体系としての時価会計とみる考え方がある。井上教授によると次  
のものである。「(1)取得原価主義会計のもとで収益の認識との同一性を主張す

---

6 井上 (2014, p. 11)。

7 井上 (2014, pp. 13-14)。

る。(2)一部貨幣性資産の時価評価が取得原価主義会計のもとで実現概念と矛盾するものではないことを主張する。そして(3)費用性資産についての評価は取得原価主義会計の費用性資産の測定と同一であることを主張する<sup>8)</sup>。

これらは、取得原価主義会計の延長線上に時価会計があるとする考え方を採用する論者で、その計算体系が、首尾一貫した考え方で説明可能であるという考え方である。

「(1)収益の認識に関しては、収益の認識の基準を基本的に実現主義のもとで考え、新しく認識されるべき項目となったものについてもその実現概念のもとで説明できるとするか、「リスクからの解放」という考え方で考えるものである。例えば、売買目的の有価証券を期末時価で評価し、評価差額を運用益であると考えする場合、売買目的有価証券については活発な市場が存在し、容易に換金可能であり、現金を保有しているものと実態は同様であるから、実現概念を充足するとする。有価証券そのものが貨幣性資産であるという考え方が背後にある場合には、この考え方は実現の二要件、財貨・用役の引渡しと貨幣性資産の流入のうちの前者の要件は充足しないが、引渡先を努力なしに得られるのであるから、まさに、実現そのものと考えることになる<sup>9)</sup>。

かような見解は、時価会計を取得原価主義会計から説明する試みである。かような取得原価主義会計は、本稿で述べている売買目的有価証券の期末評価を時価基準でおこなうようになってからの取得原価主義会計である。売買目的有価証券の期末評価を時価基準でおこなうようになる前の取得原価主義会計との決定的な違いは、期末に「取得原価」で評価するものに、売買目的有価証券を含むか否かであり、両者では、取得原価主義会計の意味が異なることになる。

「(2)は、売買目的の有価証券、その他有価証券の時価評価に見られるものである。売買目的の有価証券は貨幣性資産の投資によって得た有価証券であるが、貨幣性資産に還帰していなくても投資リスクから実質的に解放され、投資の成果を得たものと見ることができるとする。この場合の投資のリスクとは、投資の回収の不確実性であると考えられる。活発な市場の存在が仮定されるかぎり、投資の回収の不確実性は存在しないと考えることになるのであろう。こうして、

---

8 井上 (2014, p. 31)。

9 井上 (2014, p. 31)。



実現概念に抵触するものではなく、リスクから解放されているかぎり、時価で評価し、評価差額は実現したものと考えても取得原価主義会計と矛盾するものではないとすることになる<sup>10)</sup>。

後で考察することになるのであるが、取得原価主義会計の「取得原価」が時価会計の「取得原価」と比較されるとき、かような取得原価主義会計の延長上に時価会計を想定した場合、論理矛盾を来す恐れがあるが、なんら矛盾なく受け入れる研究者が多い<sup>11)</sup>。問題は、取得原価主義会計と時価会計を比較する場合に、どのような意味で取得原価主義会計を用いているのか、どのような意味で時価会計を比較として用いているのかによって、自ずと、「取得原価」の意味が変わってくるので、注意が必要である。

「(3)費用性資産への減損会計の適用に見られるものである。減損会計を低価基準の論理と同様な論理で解釈しようとするものである。低価基準を期間損益計算の観点から正当性を認める考え方は、……（中略）……そこでは、低価基準における時価が残存有用性の測定値あるいは回収可能額を表現するものであると考え、期末の棚卸資産の価格下落がこの残存有用性あるいは回収可能性の下落を意味し、棚卸資産に時価を付することが妥当であるとする。なぜならば、棚卸資産の当初取得価額はその時点での時価を意味する。したがって、原価とは、本来、有用性の測定値あるいは回収可能額を表すものであると考えるのである。それゆえに、期末の段階で時価が取得価額を下回る場合には、その取得価額は原価が本来示すべき有用性の測定値あるいは回収可能額を表現しなくなっていることを意味する。そうであれば、原価本来の意味を回復するために期末時点での時価を付すことが必要になる。言い換えれば、時価を付すということは取得原価を費消されたものと未費消のものに配分することによって適正な期間損益計算を行うことを意味する。詳言すれば、当期の適切な期間損益計算のために費消された部分（有用性の減少あるいは回収可能性の減少分）を的確に把握し、次期以降の適正な損益計算のために未費消の部分（有用性の残

10 井上（2014, p. 31）。

11 第二類型の時価会計は、損益法が財産法の真部分集合になっていることから、当期純利益までが収益・費用アプローチであるとは考えられない。すべて資産・負債アプローチといえよう。

存分あるいは回収可能額)を的確に把握する。このことが取得原価主義会計にとって非常に重要だということを主張していることになる。この意味からいえば、時価に基づく資産価値の期間配分は、適切な原価の付け替えという意味で原価に基づく期間配分の1つの形態に過ぎないということになる<sup>12)</sup>。

### Ⅲ 操作主義と定義

物理学や料理の本でよく採用されている定義に操作的定義がある。どうすれば、外在的に体験できるかの方法を示すやり方である。たとえば、オムレツとは、「溶きほぐした卵を塩・胡椒で調味し、肉・野菜などの材料を卵に混ぜ混んだり、卵に包み込んだり、または何も加えない状態で、紡錘形に焼いた料理」と説明すれば、作ることが可能なので正確に伝わる<sup>13)</sup>。かような定義法を操作的定義という<sup>14)</sup>。

人々は会話のコミュニケーションの中で、はしばしば早まった断定を導く。「たまたま中国人にアパートの一室を貸したら、夜中に大声でパーティーを楽しみ、近所から苦情が来るようなことが複数回あったというような経験をすると、『もう二度と中国人には部屋を貸さない』という家主も出てきたりする<sup>15)</sup>」。このようなことは偏見や差別も実はかような思いこみによることが多い。

かような事態を回避するために、Korzybski教授が提唱しているのは、「見出し番号」をつける方法である。中国人も、中国人<sub>1</sub>、中国人<sub>2</sub>、中国人<sub>3</sub>、そして中国人<sub>4</sub>……というようにすることによって、それぞれ異なることを明らかにするのである。

それでは、抽象レベルの混同についてみてみることにしよう。図表2は、ユダヤ人のミラー氏に対する偏見を簡潔に表わしている。ミラー氏はユダヤ人である。そのミラー氏について、「金銭的にがめつい人」とみなす抽象レベルの混同がこの図によって示されている。この図は、偏見や差別の形成過程を説明している。

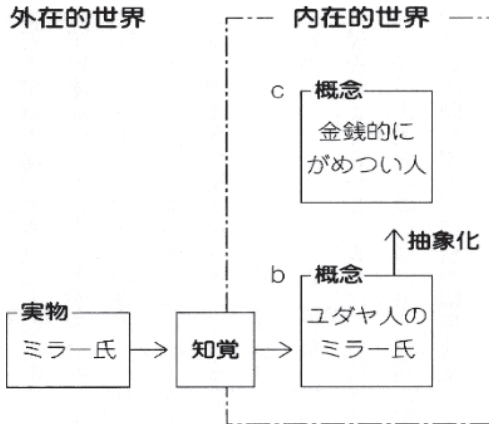
---

12 井上 (2014, pp. 31-32)。

13 藤澤 (2011, p. 108)。

14 Bridgeman (1927)。

15 藤澤 (2011, p. 127)。



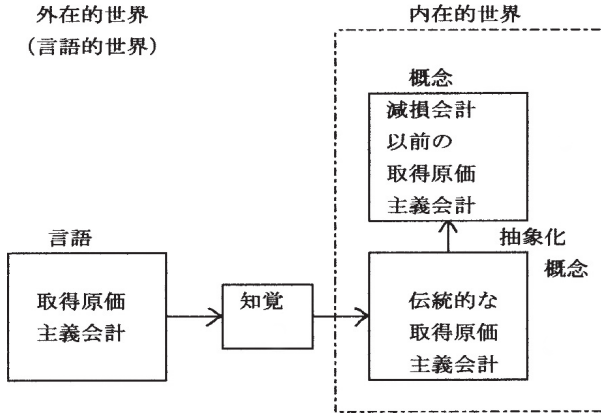
出所：藤澤（2011，p.137）

図表2 偏見と差別

偏見とまではいかないもので、会計学上では、取得原価主義会計についてのそれぞれが思い浮かべる観念がある。たとえば、取得原価主義会計について全ての資産を取得原価で評価するとみなすこともできる。しかしながら、取得原価主義会計も時代と共に異なるものである。取得原価主義と時価会計で取得原価を論じる場合、かように変化している取得原価主義会計を忘れてはならないと思われる。

図表2は、企業の財務諸表（言語的世界）と会計学者の内在的世界の1つの例を表わしている。たとえば、伝統的取得原価主義会計といった場合、いかなる内容を意味するのか。日本の場合、売買目的有価証券を取得原価で評価していた時代の取得原価主義会計を思い浮かべる者がいると思われる。もちろん、そうではなく、売買目的有価証券に時価基準が適用されて、事業用固定資産に減損会計基準が設定された後の取得原価主義会計を考える者もいよう。

したがって、ここで、取得原価主義会計と時価会計を操作的に明らかにする必要があるのである。そこで、これまで述べてきた取得原価主義会計と時価会計に操作的定義をあてはめてみよう。少なくとも日本の取得原価主義会計といった場合、売買目的有価証券を取得後に取得原価で評価していたときの取得原価主義会計、売買目的有価証券を取得後に時価で評価し、そして、事業用固定資産の含み損を減損損失として計上する前の取得原価主義会計と、事業用固



出所：筆者が藤沢教授の図をもとに取得原価主義会計に適用し作成したもの

図表3 抽象のレベルの混同（取得原価主義会計）

定資産の含み損を減損損失として計上した後の取得原価主義会計というようにそれぞれの相違点を操作的に明らかにすることができる。

また、井上教授が財務会計の類型で明らかにしている時価会計の場合、第二類型と第三類型のような公正価値会計としての時価会計、そして取得原価主義会計の延長線上にある計算体系としての時価会計を想定することができる。

よく、会計学者の中で、時価会計や取得原価主義会計について論じているものの中に、「伝統的取得原価主義会計」といわれることがあるが、明らかに前述の3つの取得原価主義会計は内容が異なると考えられ、どれを伝統的取得原価主義会計として示すかによって結論が異なることがあるのではないだろうか。

また、時価会計といった場合、井上教授の財務会計の類型の第二類型と第三類型でいう公正価値会計としての時価会計と取得原価主義会計の延長線上にある計算体系としての時価会計では内容が異なることから結論が異なるのではないだろうか。ゆえに、一般意味論から、かように取得原価主義会計と時価会計をみた場合、論じている者がみな同じ取得原価主義会計と時価会計を論じるためには、それらを操作的に明らかにする必要があると筆者は考えるのである。

#### Ⅳ 金融投資目的の資産と事業投資目的の資産の評価

資産を分類する場合、金融資産と非金融資産といった分類の仕方がある。しかしながら、取得原価主義と時価会計を考える場合、かような分類は、子会社株式のように、金融資産でありながら取得原価で評価するもののよう、交差分類を生じるおそれがあることから<sup>16</sup>、金融投資目的資産と事業投資目的資産に分類した方が、評価を論じるにあたっては有益であろう。

事業投資目的資産の場合、いずれの取得原価主義会計でも、当然、取得後の評価は時価が高騰していても取得原価で評価される。一方、公正価値会計としての時価会計の場合はどうであろうか。第二類型の時価会計の場合、事業投資目的資産は交換財ではなく、使用財であることから、時価の高騰時においても評価益を計上しない。なぜならば、事業投資目的資産は、企業の期待した当初の使用価値を超えた時価が存在しても企業にとって、使用価値が増加したとはいえないからである<sup>17</sup>。

企業会計基準委員会（ASBJ）が「棚卸資産の論点整理」で示した考え方は、資産を金融資産と非金融資産とに分類するものである。しかしながら、取得後の資産の評価を考えた場合、金融資産と非金融資産とに分類するよりも、金融投資目的資産と事業投資目的資産に分類した方が、より明確に分類することができるであろう。

図表4は、投資目的と資産そして取得後の評価を表わしている。

金融資産でも事業投資目的で用いられる場合、その投資では能動的な投資成果が得られることから、取得後に取得原価での測定が考えられる。子会社株式

図表4 投資目的と資産そして取得後の評価

	金融投資目的	事業投資目的
金融資産	デリバティブ、売買目的有価証券 →時価評価	子会社及び関連会社株式、満期保有目的債券や通常のローン債権 →取得原価評価
非金融資産	トレーディング目的で保有する棚卸資産 →時価評価	通常の棚卸資産や固定資産 →取得原価評価

出所：井上（2014，p. 358）を一部加筆変更して筆者が作成

の保有は、それを通じて子会社を支配し、そして関連会社株式の保有は、それを通じて関連会社に影響力を有し、子会社の企業活動や関連会社の企業活動に支配力や影響力を行使することによって、株主のインカム・ゲインを増加させることができると考えられる。したがって、子会社株式や関連会社株式は金融

16 交差分類についてふれよう。Hayakawa教授の名づけと分類は、交差分類を表わしており、財務会計理論における多くの諸説が、この交差分類に関わっているのである。たとえば、Hayakawa教授の名づけと分類で述べている牛の中には家の穀物を食ってしまったゴーズであり、他方、四角の頭の噛みつくターバーでもあるものがある。これは交差分類を意味する。田中教授は次のように述べている「例えば『日本、太郎、少年、本』という四つの名詞があるとする。いま、これを(i)固有名詞であるか普通名詞であるかという観点から分類すると、『固有名詞……日本、太郎』と『普通名詞……少年、本』という四つの名詞があるとする。これに対して、(ii)人間性名詞であるか非人間性名詞であるかという観点から分類して見ると、『人間性名詞……太郎、少年』と『非人間性名詞……日本、本』とに分類される。ここで『太郎』を例にとると、それは固有名詞であるという点では『日本』と同類であるが、人間性名詞であるという点では、『日本』とは異なり、むしろ『少年』と同類である」。この田中教授の例で、固有名詞と人間性名詞に共通するものは、『太郎』になる。田中教授は、次のようにこの交差分類を資産の区分基準に当てはめて説明している。田中 (1995, p. 90)。

〈二つの資産区分基準〉

(1) 流動性・固定性の区分基準

流動資産	：現金（貨幣）	¥10
	商品（非貨幣）	20
固定資産	：長期貸付金（貨幣）	30
	建物（非貨幣）	40

(2) 貨幣性・非貨幣性の区分基準

貨幣性資産	：現金（流動）	¥10
	長期貸付金（固定）	30
非貨幣性資産	：商品（流動）	20
	建物（固定）	40

出所：田中 (1995, p. 90, 図表2-24)

17 井上他 (2014, p. 153)。



資産であるが、それは事業投資目的での投資と考え、取得後は取得原価で評価すべきものである。一方、トレーディング目的で保有する棚卸資産は、非金融資産に属するものの、金融投資目的の資産であると考えられることから、取得後に時価で評価すべきであると考えられる。

かように、資産分類は、金融投資目的資産と事業投資目的資産とに二分される方が論理的である<sup>18</sup>。この場合に、金融資産は保有目的によって分類される必要があることになる<sup>19</sup>。

## V 時価会計と取得原価主義における取得原価

これから、操作的に分類した取得原価主義会計と時価会計のそれぞれで、取得原価を考えてみることにしたい。

①売買目的有価証券を取得後に取得原価で評価していたときの取得原価主義会計と取得原価主義会計の延長線上にある計算体系としての時価会計の場合の取得原価

売買目的有価証券を取得後に取得原価で評価していたときの取得原価主義会計と取得原価主義会計の延長線上にある計算体系としての時価会計の場合、たとえば、時価会計が取得原価主義会計の延長線上にある計算体系であっても、時価会計からは、売買目的有価証券を取得後に取得原価で評価することは、否定せざるを得ないであろう。事業投資目的資産であれば、金融資産であれ、非金融資産であれ、取得後は取得原価で評価する。この意味では、取得原価主義会計と取得原価主義会計の延長線上にある計算体系としての時価会計でも、否定しないであろう。ただし、この場合の資産の取得原価は、キャッシュ・アウト・フローでみている点で公正価値会計としての時価会計の場合とで異なることになる。

②売買目的有価証券を取得後に取得原価で評価していたときの取得原価主義会計と公正価値会計としての時価会計の場合の取得原価

売買目的有価証券を取得後に取得原価で評価していたときの取得原価主義会計と公正価値会計としての時価会計の場合も、時価会計からは、売買目的有価

---

18 井上他（2014，p. 358）。

19 米山（1999）を参照されたい。

証券を取得後に取得原価で評価することは、否定せざるを得ないであろう。事業投資目的資産であれば、金融資産であれ、非金融資産であれ、取得後は取得原価で評価する。この意味では、公正価値会計としての時価会計でも、否定しないであろう。ただし、この場合の資産の取得原価は、将来キャッシュ・イン・フローでみている点で取得原価主義会計の延長線上にある計算体系としての時価会計の場合とで異なることになる。

③売買目的有価証券を取得後に時価で評価し、そして、事業用固定資産の含み損を減損損失として計上する前の取得原価主義会計と取得原価主義会計と取得原価主義会計の延長線上にある計算体系としての時価会計の場合の取得原価  
売買目的有価証券などの金融投資目的の資産が、取得後に時価で評価されていることから、事業投資目的の資産を取得後、取得原価で評価するのがここの取得原価の対象であろう。しかし、取得原価主義会計の延長線上にある計算体系としての時価会計では問題にならないであろう。ただし、この場合の事業投資目的の資産の取得原価はキャッシュ・アウト・フローでみていることになる。

④売買目的有価証券を取得後に時価で評価し、そして、事業用固定資産の含み損を減損損失として計上する前の取得原価主義会計と公正価値会計としての時価会計の場合の取得原価

売買目的有価証券などの金融投資目的の資産が、取得後に時価で評価されていることから、事業投資目的の資産を取得後、取得原価で評価するのがここの取得原価の対象であろう。しかし、公正価値会計としての時価会計でも問題にならないであろう。ただし、この場合の事業投資目的の資産の取得原価は将来・キャッシュ・イン・フローでみていることになる。

⑤事業用固定資産の含み損を減損損失として計上した後の取得原価主義会計と取得原価主義会計の延長線上にある計算体系としての時価会計の場合の取得原価

ここでは、事業投資目的の資産に減損会計を適用した場合に取得原価主義会計に抵触しないかの問題であるが、取得原価主義会計と取得原価主義会計の延長線上にある計算体系としての時価会計の場合、減損会計を取得原価主義会計で説明することになるから、取得原価は否定されることはないであろう。ただし、この場合の事業投資目的の資産の取得原価はキャッシュ・アウト・フローでみていることになる。

⑥事業用固定資産の含み損を減損損失として計上した後の取得原価主義会計と公正価値会計としての時価会計の場合の取得原価

ここでは、事業投資目的の資産に減損会計を適用した場合に取得原価主義会計に抵触しないかの問題であるが、公正価値会計としての時価会計の場合でも取得原価は否定されることはないであろう。ただし、この場合の事業投資目的の資産の取得原価は将来・キャッシュ・イン・フローでみていることになる。

## おわりに

本稿では、取得原価主義会計と時価会計について、操作主義的にそれらの意味を明らかにして、取得原価を考えてみた。時価会計の場合、第二類型と第三類型に代表されるように、公正価値としての時価会計は、財務報告目的として企業価値予測を設定して、演繹的に会計基準を制定していると考えられる。一方、包括利益を連結財務諸表で公表することになった日本の会計を時価会計と位置づけるとしても、本稿で考察した取得原価主義会計の延長線上にある計算体系としての時価会計がよりふさわしいと思われる。

かように考えたときに、伝統的な取得原価主義会計の取得原価は、時価会計において否定されるのであろうか。結論としては、取得原価主義会計の延長線上にある計算体系としての時価会計の場合には、今なお、事業投資目的資産について、取得後に取得原価で評価することは何ら矛盾しない。その場合の資産は、キャッシュ・アウト・フローでみることになる。その意味で伝統的な取得原価主義会計と一致しているとも思われる。一方、公正価値会計としての時価会計の場合には、事業投資目的資産について、取得後に取得原価で評価することは何ら矛盾しないものの、この場合の資産は、将来キャッシュ・イン・フローでみる点で必ずしも伝統的な取得原価主義会計と同じであるとは言えない。

## 引用・参考文献

(日本文献)

飯野利夫『財務会計論 三訂版』同文館、1993年。

井上良二編『財務会計論 改訂版』税務経理協会、2014年。

田中茂次『会計言語の構造』森山書店、1995年。

藤澤伸介『言語力 認知と意味の心理学』新曜社, 2011年。

米山正樹「有価証券」『税経セミナー』第44巻第2号, pp. 126-134。

(外国文献)

Bridgman, P.W. The logic of modern physics. In H. Feigl & M. Brodbeck (Eds.),  
Readings in the philosophy of science (pp. 34-41). New York: Appleton Century  
Crofts. (Original work published 1927)

Hayakawa, S.L., *Language in Thought and Action, Fourth Edition*, Jovanovich, Inc, 1978.

Korzybski, Alfred., *Science and Sanity: An Introduction to Non-Aristotelian Systems and  
General Semantics*. Lancaster, Pa.: Science Press Printing Company. 1933

(会計基準等)

企業会計審議会「金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書」

企業会計審議会「金融商品に係る会計基準」

企業会計審議会「金融商品に係る会計基準注解」

企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準」

企業会計基準委員会「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」

企業会計基準委員会「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」(企業会計基準適  
用指針第6号)

企業会計基準委員会「固企業会計基準委員会「金融商品に関する会計基準」(企業会  
計基準第10号)

企業会計基準委員会「固定資産の減損に係る会計基準の早期適用に関する実務上の  
取扱い」(実務対応報告第14号)