



会計上の資産概念をめぐる諸問題

山口 忠 昭

1. はじめに

会計上の原価と時価に関する問題は古くから論議の対象とされた。この問題が提起された背景についてみると、経済的・社会的環境要因が企業に及ぼすインパクトの存在を指摘することができよう。たとえば、1970年代にみられる時価主義会計論の背景には、物価水準上昇という経済的環境要因の存在がある。

眼差しを今日に転ずれば、金融商品に関する会計処理をはじめ、固定資産の減損処理に関する会計基準等により、取得原価主義会計（歴史的な原価主義会計）の枠組みのなかに時価概念が導入されている。したがって、現在の会計モデルは「原価と時価の混在スタイルとしての会計⁽¹⁾」として捉えられることができる。

会計上の資産概念については、いかなる視点で資産概念を捉えるかにより、異なる解釈とその説明が成り立つ。本稿では、原価・時価のハイブリッド会計に関する手掛かりをえるために、なかんずく会計上の資産概念とそれにかかわる価値概念に焦点をおき、その考察が行われている⁽²⁾。

2. 会計上の資産概念に関する三つのアプローチ

会計上の資産概念の考え方については、次の三つのアプローチに基づいて整理されることが可能である⁽³⁾。ここに三つのアプローチとは、制度的＝法的特性アプローチ、計算的特性アプローチ、経済的特性アプローチをさす。そこで、これら三つのアプローチを取りあげてみよう。

(1) 制度的＝法的特性アプローチ

制度的＝法的特性アプローチは、法の理念に貸借対照表の目的をおき、その目的から資産概念を規定しようとするところに着目する⁽⁴⁾。すなわち、制度的＝法的特性アプローチ

に基づく思考では、商法にいう債権者保護のために、貸借対照表の目的が債務弁済能力の明示におかれ、そこから資産概念が規定されるとみる。いわゆる静態論の資産概念は制度的=法的特性アプローチによって捉えられると考えてよい。

静態論における貸借対照表は、一定時点の純財産額の算定により、財産計算を指向するものといえる。それゆえ、財産計算指向的貸借対照表という点に、静態論の貸借対照表の性格を見いだすことができる。

財産計算指向的貸借対照表の思考については、その思考の源流が1673年のフランス商事王令会計規定に求められる⁽⁵⁾。債権者保護の観点から会計上の資産概念を捉えると、その資産概念は金銭的価値を有する財貨・債権をさし、売却可能な資産が貸借対照表に計上される能力をもつこととなる。制度的=法的特性アプローチによる資産評価においては、債務弁済能力を判定するうえで、売却価値の適用が重視される⁽⁶⁾。一般的売却価値をとる立場についてみれば、それは客観的価値説と呼ばれている。ところでドイツ一般商法典の財産評価規定にみられる「付すべき価値」については、客観的価値説に対して、主観的価値説をとる立場がある⁽⁷⁾。主観的価値説は財産を二つのグループに分ち、販売財等に属するグループに売却価値を、設備財等のグループに取得原価を適用する。主観的価値説に基づく財産の価値評価においては、営業活動の継続性が前提とされ、財産の所有目的に応じた評価という視点がとられている。ともあれ、ここで取りあげた制度的=法的特性アプローチによる資産概念の捉え方は、静態論における資産概念の特徴を浮き彫りにしたことにあ

(2) 計算的特性アプローチ

期間損益計算は、継続企業を前提として、人為的に区画された一定期間ごとの成果、つまり損益を計算し確定するものである⁽⁸⁾。そこで計算的特性アプローチによる思考⁽⁹⁾では、期間損益計算を適正に行うことが目的とされ、その目的から計算技術的に資産概念が捉えられることに着眼点がおかれている。いわゆる動態論における資産概念は、計算的特性アプローチによって把握されるとみることができる。

動態論においては、期間損益計算の思考を計算構造的に捉えるため、収益・費用と収入・支出の組合せから貸借対照表の構造が明示されている⁽¹⁰⁾。すなわち、収益・費用を収益・費用計算、収入・支出については収入・支出計算（収支計算）とし、この二つの計算から貸借対照表の構造が把握されることとなる⁽¹¹⁾。収益・費用計算と収入・支出計算の観点から貸借対照表の借方側を捉えれば、支出・未費用（棚卸資産、有形固定資産等）、収益・

未収入（売掛金，未収収益等），支出・未収入（貸付金，有価証券等），貨幣（支払手段）が貸借対照表に計上され，資産項目は費用性資産と貨幣性資産の二つに分類される。そして，動態論では，期間的な損益限定計算の技術から導出される純計算的資産（繰延資産）の計上もまた認められる¹²⁾。貸借対照表上の資産評価についてみると，費用性資産の評価には，原則として取得原価を適用する。貨幣性資産については，原則として回収可能価額または支出額で評価が行われることとなる。

計算的特性アプローチの見方にしたがえば，費用性資産は，将来において期間費用となる原価の集合体（未費消原価）とされる。そして，計算的特性アプローチの捉え方のなかで留意すべきは，「動的論では，貸借対照表の借方を『前給付（Vorleistung）』と呼んでいる。前給付とは，将来において収益を生ぜしめる資産の集合体として理解されるものである。この点は，アメリカの文献にみられる『サービス・ポテンシャルズ』（用役潜在力）と相通ずるものがある¹³⁾」とする指摘である。計算的特性アプローチによって把握される資産概念がサービス・ポテンシャルズ（用役潜在力）¹⁴⁾に関連するという指摘は重視すべきものである。したがって，会計上の重要な課題として，サービス・ポテンシャルズ（用役潜在力）をいかに認識し，測定するかということがあげられることになる。

（3）経済的特性アプローチ

財務会計概念書第6号において，資産概念が次のように定義されている。すなわち，「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支配されている，発生の可能性の高い将来の経済的便益である¹⁵⁾」とする。この定義において，資産に関する主要な三つの特性が示されている¹⁶⁾。ここで三つの特性とは，(a)発生の可能性の高い将来的な経済的便益，(b)特定の实体による便益の実質的支配，(c)過去の取引または事象の発生をさす。ちなみに，国際会計基準書においては，「資産とは，過去の事象の結果として当該企業によって支配され，かつ将来の経済的便益が当該企業に流入することが期待される資源¹⁷⁾」とされる。国際会計基準書にみられる資産概念は，経済的特性アプローチに基づく定義によるものと解することができる。また，経済的特性アプローチに基づく思考によって資産概念を捉える所説として，たとえばソロモンズ・リポート¹⁸⁾の見解があげられる。利益測定については，収益・費用アプローチと資産・負債アプローチの二つがあるが，経済的特性アプローチに基づく資産概念と資産評価基準は，資産・負債アプローチの立場をとる考え方として整理されることができる。

経済的特性アプローチによる捉え方の特徴¹⁹⁾については，資産概念がサービス・ポテ

ンシャルズ（用役潜在力）の延長線上に、「発生の可能性の高い将来の経済的便益²⁰」を包摂していることを指摘した点にある。たとえば、リース契約に基づく場合のリース賃借人（レッサー）と賃借人（レシー）の関係があげられる。リース物件のもつ経済的便益を会計上の認識・測定に取り入れることは、法的所有権を中心とする資産観から経済的利用権に支えられた資産観への重点移動とみることができる。そして、かかる重点移動には、資産概念の拡張を理解することができるのである。

3. 会計上の資産概念と価値概念

会計上の時価評価の問題に関して、時価の導入を図るために、価値概念が用いられていることは留意すべきことである。会計上の価値概念に関する論究として、1940年代のペイトンの所説を取りあげることができる²¹。彼の「会計上の原価と価値²²」と題する論文では、会計上の原価と価値の関係が次のように捉えられている。すなわち、「会計上の原価と価値は対立し、互いに相容れない用語ではない。財・サービスの取得日において、原価と価値は実質的に同一である。少なくとも、財・サービスの取得に関する大部分の取引において、原価と価値は同じである。……なぜなら、原価は取得日の公正価値に近いものをあらわすからである²³」と。ここにおいて、「原価は取得時の公正な市場価値を示す」とする考え方が明確に表現されている。

ところで、資産の入帳価額に価格総計または取引価格をとる考え方には、二つの異なる論拠がみられるとし、その論拠に原価即価値説と原価即事実説があるとされる所説がある²⁴。そして、この所説では、原価即価値説の論者にペイトンを、原価即事実説のそれにリトルトンをあげることができるとする。原価即価値説と原価即事実説の相違に関してみると、前者はサービス・ポテンシャルズから時価論へとつながるが、後者は名目的投下資本の回収計算にとどまるとする指摘がなされている²⁵。この指摘にみられるように、ペイトンがサービス・ポテンシャルズの価値に重きをおき、そこから時価論の展開を洞察したことは卓見に富むものといえる。それゆえ、原価と時価の混在する会計上のフレームワークを考える上で、ペイトンの所説には傾聴に値するものがある。

計算的特性アプローチに基づく資産概念では、サービス・ポテンシャルズと取得原価は等しい関係にあるとする仮定がおかれている²⁶。これに対して、サービス・ポテンシャルズと市場価値（時価）が等しい関係にあるとする所説をあげることができる。たとえば、剝奪価値説²⁷では、企業の経済的実態を明示するために、取替原価、正味実現可能価値、

現在価値（PV）の選択的適用が主張されている。

周知のように、金融派生商品（デリバティブ）に関しては、当該契約が行われた時点において、公正価値により貸借対照表に資産または負債が計上される。すなわち、金融商品の時価評価においては、過去における契約の発生という事実を認識し、契約に基づく将来的支出あるいは将来的収入を測定することが行われるのである。また、固定資産の減損処理に関する会計基準をみると、米国基準では公正価値が適用されている⁸⁸⁾。今ここに公正価値と剥奪価値⁸⁹⁾についてみると、両者は、いずれも資産のカレント・バリュー（現在の価値）に焦点をおく価値概念といえる。したがって、会計上の価値概念は、企業実体の支配下にある現有資産のカレント・バリューに光をあてた概念であるところに、その特徴を見いだすことができる。ただし、公正価値と剥奪価値を同一平面上で捉え、論ずることはできない。

伝統的な財務会計のフレームワークから得られる会計情報の質的特性についてみれば、その質的特性は真実性と信頼性に求められる⁹⁰⁾。ここで伝統的な財務会計のフレームワークに基づく資産概念について取りあげると、その資産概念とは、計算的特性アプローチによる資産概念と同一のものをさす。会計上の価値概念が論じられるとき、目的適合性と信頼性の問題をはじめ、あらためて会計の機能をいかに捉えるかという問題が指摘されることとなる。

4. む す び

財務会計概念書第6号において、資産、負債等の基礎概念に関する定義がみられる。そこで、従来の静態論、動態論という観点からの資産概念と、財務会計概念書第6号の資産概念との異同を鮮明にするための試みがなされることとなる。その試みを具体的に示したものが、三つのアプローチ、すなわち制度的＝法的特性アプローチ、計算的特性アプローチ、経済的特性アプローチにほかならない。この三つのアプローチのユニークさは、会計上の資産概念に関する捉え方の変容を斬新な視点から照射している点にある。

原価と時価の混在する会計上のフレームワークを考える上で、ペイトンの原価即価値説は傾聴に値するものがある。会計上の価値概念として、公正価値と剥奪価値についてみると、両者は、いずれも資産のカレント・バリューに焦点をおく。つまり、経済的実態を明らかにするために、現有資産の現在の価値に基づく評価が重視されている。経済的実態の適切な明示は、情報利用者の意思決定に資する会計情報の提供という方向に結びつくも

のである。

情報提供・利害調整機能という視点から会計上の価値概念を取りあげるとき、会計情報の質的特性の問題をはじめ、会計上の根本問題につながるものが指摘できる。会計上の価値概念に関する諸問題については、今後の研究課題としたい。

注

- (1) 興津裕康「取得原価と時価」岸悦三編『近代会計の思潮』同文館、平成14年、所収、132-133頁。
興津裕康「現代会計の論点—原価と時価の混在する会計を考える」『企業会計』第58巻第11号（平成18年11月）、10-11頁。
原価と時価の混在スタイルとしての会計を考察するうえで、次の文献にユニークな見解が展開されている。
中野 勲「時価—原価ハイブリッド会計の論理について」『会計』第167巻第1号（平成17年1月）、92-107頁。
- (2) 会計上の資産概念とそれにかかわる価値概念の検討に関しては、下記の文献がベースとされている。
高田正淳、山口忠昭、竿田嗣夫、藤川義雄、大成利広、庄司樹古『国際会計の基本問題』同文館、平成17年、3-29頁。
- (3) 興津裕康、『財務会計の理論』税務経理協会、平成8年、116-120頁。
興津裕康、『現代制度会計』森山書店、平成9年、81-86頁。
- (4) 興津裕康、前掲書、117-118頁。
- (5) 岸悦三『会計生成史』同文館、昭和50年、3-4頁。
岸悦三『会計前史』同文館、昭和58年、172-173頁。
- (6) 興津裕康、前掲書、117頁。
武田隆二『会計学一般教程』（第5版）中央経済社、平成14年、133頁。
- (7) 興津裕康、前掲書、117頁。
1861年のドイツ一般商法の財産評価規定をめぐる解釈については、下記の文献を参照した。
田中耕太郎『貸借対照表法の論理』有斐閣、昭和21年、270-277頁。
上野道輔『新稿 貸借対照表論』（上巻）有斐閣、昭和24年、265-272頁。
山下勝治『貸借対照表論』中央経済社、昭和46年、130-133頁。
- (8) 興津裕康「二十世紀における会計学研究的回顧とその検討」『会計』第170巻第4号（平成18年10月）、8頁。
期間損益計算に対して、全体損益計算があげられる。全体損益計算に関する理解について、次のような興味深い指摘が行われている。すなわち、「これは、企業の設立からその終結つまり解散に至るまでを一つの期間としてそこにおいて行われる損益計算であり、一般に全体損益計算とは、冒険貿易にみる損益計算の形態として考えられてきたが、現実の企業会計の中にあるものを素材として着想したと考える方が説得力があるように思われる。ドイツにおける十九世紀の株式会社の定款には、会社の存続期間を記載しているところも多くみられ、この存続期間を全体期間、存続期間の一つを期間損益計算の対象となる一期間として考えた方が現実の期間損益計算を説明するのに適した理論となるのではなかろうか」（同上稿、8頁）とされる。
- (9) 興津裕康、前掲書、118-119頁。
- (10) 同上書、118頁。
- (11) 興津裕康『貸借対照表論の研究』森山書店 昭和59年、19-47頁。
- (12) 山下勝治『会計学一般理論』千倉書房 昭和47年、236頁、242-244頁。

- (13) 興津裕康, 前掲書, 118-119頁。
- (14) サービス・ポテンシャルズ（用役潜在力）による資産概念については、これをアメリカ会計学会の「会社財務諸表に関する会計・報告基準」にみることができる。
AAA, *Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements* 1957 Revision., p. 54.
中島省吾訳編『A.A.A. 会計原則』中央経済社, 昭和43年, 132-133頁。
資産概念における用役潜在力は、バッターによって主張されている。
W. J. Vatter, *The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports*, The University of Chicago Press, Chicago, 1947. 飯岡 透, 中原章吉共訳『バッター資金会計論』同文館, 昭和46年。
青柳文司『アメリカ会計学』中央経済社, 昭和61年, 275頁。
- (15) FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No. 6 Elements of Financial Statement, *Statements of Financial Accounting Concepts*, IRWIN, 1993, par. 25. (平松一夫, 広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念』中央経済社, 平成6年, 297頁。)
- (16) *Ibid.*, par. 26. 同上訳書, 297-298頁。
興津裕康, 前掲書, 90-91頁。
土方 久編『貸借対照表能力論』税務経理協会, 平成5年, 22-23頁。
- (17) IASC, Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, *International Accounting Standards 2001*, IASC, London, 2001, par. 49. (日本公認会計士協会国際委員会訳『国際会計基準書 2001』同文館, 平成13年, 32頁。)
- (18) D. Solomons, *Guidelines for Financial Reporting Standards*, ICAEW, 1989, p. 20.
ここでは、上記の文献をソロモンズ・レポートと記すこととする。
- (19) 興津裕康, 前掲書, 119-120頁。
- (20) FASB, *op. cit.*, par. 25. 平松一夫, 広瀬義州訳, 前掲訳書, 297頁。
- (21) 1940年代のペイトンの所説の所説の検討については、下記の拙稿を参照されたい。
山口忠昭「会計上の価値概念に関する考察—ペイトンの所説を中心として—」『商経学叢』第53巻第3号（平成19年3月）85-103頁。
なお、ペイトンの時価論については、下記の文献を参照した。
W. A. Paton, *Measuring Profits under Inflation Conditions: A Serious Problem for Accountants*, *The Journal of Accountancy*, January 1950.
- (22) W. A. Paton, *Cost and Value in Accounting*, *The Journal of Accountancy*, March 1946.
- (23) *Ibid.*, p. 193.
- (24) 新井清光「取得原価主義会計の再検討」『會計』第103巻第1号（昭和48年1月）, 18-21頁。
- (25) 同上稿, 28頁。
原価即価値説と原価即事実説については、下記の文献においても論述されている。
新井清光『新版 財務会計論』（第4版）中央経済社, 平成10年, 66頁, 76-80頁。
リトルトンの所説を原価即事実説として捉える考察については、下記の拙稿において検討が行われている。
山口忠昭「会計上の原価概念に関する再検討」『京都学園大学経営学部論集』第16巻第1号（平成18年7月）, 64-69頁。
- (26) 武田隆二, 前掲書, 142-143頁。
- (27) W. T. Baxter, *Depreciation*, Sweet & Maxwell, London, 1971, pp. 32-36.
W. T. Baxter, *Accounting Values and Inflation*, McGraw-Hill, London, New York, 1975, pp. 125-133.
W. T. Baxter, *Inflation Accounting*, Philip Allan, Oxford, 1984, pp. 200-213.
なお、剝奪価値説については、下記の拙稿を参照されたい。
山口忠昭「物価変動下における剝奪価値説の検討」『會計』第150巻第2号・第3号（平成8年8月・9月）。

剝奪価値は、「企業にとっての価値」と同一の考え方である。会計実務基準書第16号「カレント・コスト会計」において、「企業にとっての価値」は、資産評価基準として適用された。

興津裕康『現代財務会計』森山書店、平成元年、159-161頁。

- 28) FASB, Statement of Financial Accounting Standards No. 121, *Accounting for the Impairment of Long-Lived Assets and for Long-Lived Assets to Be Disposed Of*, 1995, par. 7.

ここでは、財務会計基準書第121号『長期性資産の減損及び処分予定の長期性資産の会計処理』につき、下記の文献を参照した。

FASB, *Original Pronouncements, Accounting Standards as of June 1, 1998*, John Wiley & Sons, 1998.

FASB, Statement of Financial Accounting Standards No. 144, *Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets*, 2001, par. 7.

- 29) 『国際会計基準書 第36号 資産の減損』では、回収可能価額が、固定資産の減損に関する測定に用いられている。回収可能価額は、剝奪価値の考え方と整合するものとして捉えられることが可能である。

IASC, *International Accounting Standard No. 36: Impairment of Assets*, IASC, London, 1998, par. 5.

日本公認会計士協会 国際委員会訳『国際会計基準書 2001』同文館、平成13年、599-600頁。

- 30) 興津裕康「会計研究の方向としての会計フレームワーク」『会計』第148巻第1号（平成7年7月）、2-4頁、8頁。

興津裕康「検討課題としての財務会計のフレームワーク」『企業会計』第48巻第10号（平成8年10月）、4-5頁。

参 考 文 献

AAA, 1957. *Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements 1957, Revision*. (中島省吾訳編『A.A.A. 会計原則』中央経済社、昭和43年。)

Baxter, W. T., 1971. *Depreciation*, Sweet & Maxwell, London.

Baxter, W. T., 1975. *Accounting Values and Inflation*, McGraw-Hill, London, New York.

Baxter, W. T., 1984. *Inflation Accounting*, Philip Allan, Oxford.

FASB, 1993. Statement of Financial Accounting Concepts No. 6 Elements of Financial Statement, *Statements of Financial Accounting Concepts*, IRWIN. (平松一夫、広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念』中央経済社、平成6年。)

FASB, 1995. Statement of Financial Accounting Standards No. 121, *Accounting for the Impairment of Long-Lived Assets and for Long-Lived Assets to Be Disposed Of*.

FASB, 1998. *Original Pronouncements, Accounting Standards as of June 1, 1998*, John Wiley & Sons.

FASB, 2001. Statement of Financial Accounting Standards No. 144, *Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets*.

IASC, 1998. *International Accounting Standard No. 36: Impairment of Assets*, IASC, London.

(日本公認会計士協会 国際委員会訳『国際会計基準書 2001』同文館、平成13年。)

IASC, 2001. Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, *International Accounting Standards 2001*, IASC, London, 2001. (日本公認会計士協会 国際委員会訳『国際会計基準書 2001』同文館、平成13年。)

Paton, W. A., 1946. Cost and Value in Accounting, *The Journal of Accountancy*, March 1946.

Paton, W. A., 1950. Measuring Profits under Inflation Conditions: A Serious Problem for Accountants, *The Journal of Accountancy*, January 1950.

会計上の資産概念をめぐる諸問題（山口）

- Solomons D., 1989. *Guidelines for Financial Reporting Standards*, ICAEW.
- Vatter, W. J., 1947. *The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports*, The University of Chicago Press, Chicago, 1947. (飯岡透, 中原章吉共訳『バッター資金会計論』同文館, 昭和46年。)
- 青柳文司, 1986. 『アメリカ会計学』中央経済社, 昭和61年.
- 新井清光, 1973. 「取得原価主義会計の再検討」『会計』第103巻第1号(昭和48年1月).
- 新井清光, 1998. 『新版 財務会計論』(第4版)中央経済社, 平成10年.
- 上野道輔, 1949. 『新稿 貸借対照表論』(上巻)有斐閣, 昭和24年.
- 興津裕康, 1984. 『貸借対照表論の研究』森山書店 昭和59年.
- 興津裕康, 1989. 『現代財務会計』森山書店, 平成元年.
- 興津裕康, 1995. 「会計研究の方向としての会計フレームワーク」『会計』第148巻第1号(平成7年7月).
- 興津裕康, 1996. 「検討課題としての財務会計のフレームワーク」『企業会計』第48巻第10号(平成8年10月).
- 興津裕康, 1996. 『財務会計の理論』税務経理協会, 平成8年.
- 興津裕康, 1997. 『現代制度会計』森山書店, 平成9年.
- 興津裕康, 2002. 「取得原価と時価」岸悦三編『近代会計の思潮』同文館, 平成14年, 所収.
- 興津裕康, 2006. 「二十世紀における会計学研究の回顧とその検討」『会計』第170巻第4号(平成18年10月).
- 興津裕康, 2006. 「現代会計の論点—原価と時価の混在する会計を考える」『企業会計』第58巻第11号(平成18年11月).
- 岸 悦三, 1975. 『会計生成史』同文館, 昭和50年.
- 岸 悦三, 1983. 『会計前史』同文館, 昭和58年.
- 岸 悦三編, 2002. 『近代会計の思潮』同文館, 平成14年.
- 高田正淳, 山口忠昭, 竿田嗣夫, 藤川義雄, 大成利広, 庄司樹古 [2005]: 『国際会計の基本問題』同文館, 平成17年.
- 武田隆二, 2002. 『会計学一般教程』(第5版)中央経済社, 平成14年.
- 田中耕太郎, 1946. 『貸借対照表法の論理』有斐閣, 昭和21年.
- 中野 勲, 2005. 「時価—原価ハイブリッド会計の論理について」『会計』第167巻第1号(平成17年1月).
- 土方 久編, 1993. 『貸借対照表能力論』税務経理協会, 平成5年.
- 山口忠昭, 1996. 「物価変動下における剝奪価値説の検討」『会計』第150巻第2号・第3号(平成8年8月・9月).
- 山口忠昭, 2006. 「会計上の原価概念に関する再検討」『京都学園大学経営学部論集』第16巻第1号(平成18年7月).
- 山口忠昭, 2007. 「会計上の価値概念に関する考察—ペイトンの所説を中心として—」『商経学叢』第53巻第3号(平成19年3月).
- 山下勝治, 1971. 『貸借対照表論』中央経済社, 昭和46年.
- 山下勝治, 1972. 『会計学一般理論』千倉書房 昭和47年.