

エスケレ (Paul-Joseph Esquerre) の資金計算書の理論

中 村 宏

1. はじめに
2. 単式簿記にもとづく財務表としての「計算書」
3. 1914年の「計算書」(1)―構造と目的
4. 1914年の「計算書」(2)―富と資源の関係
5. 1925年の「計算書」―1914年との比較
6. おわりに

1. はじめに

アメリカにおける資金計算書の発展史のなかであって、いわゆる「繁栄の時代」といわれる1920年代の初頭は資金計算書の確立の重要な時代にあったと、一般的に考えられている。その理由は多分に当時の多くの努力にもとめることができる。その代表的なものとして、公認会計士試験問題を通してのアメリカ会計士協会（現在のアメリカ公認会計士協会の前身）による資金計算書の啓蒙と¹⁾、当時 *Journal of Accountancy* 誌上 Students' Department の執筆担当者であったフィニー (H. A. Finney) の解答と解説²⁾ を指摘することができる。

ところで、本小稿がとりあげたエスケレ (Paul-Joseph Esquerre) はニューヨーク州立大学の教員であり、ニューヨーク州公認会計士協会の一員であった。かれは「最初の実に満足せる公認会計士試験のための進路」³⁾ と評価され、1914年には著 *The Applied Theory of Accounts* のなかで、すでに1912年のニューヨーク州の公認会計士試験問題の解答として、「資源とその運用に関する計算書」the statement of resources and their

application（以下「計算書」と呼ぶ）を作成し、1925年には *Journal of Accountancy* の五月号の「通信欄」correspondence に投稿した「資源とその運用」“Rosources and Their Application”のなかでフィニーの理論を批判した。それにもかかわらず、かれの理論は、資金計算書の発展史のなかであって、アメリカはもとよりわが国においてもあまりとりあげられてこなかったようである。それは何故なのであろうか。

本小稿は、かかる疑問をもって、前述したかれの1914年と1925年の資金計算書の思考を考察し、そしてこの考察をとおして、資金計算書の発展史におけるかれの意義を再検討したい。

- 1) 同協会は資金計算書の作成問題を頻繁に試験問題に出題した。1920年から1926年の間に出題した回数は13回にのぼる。そして、*Journal of Accountancy* は同誌上の Students' Department をその解答と解説にあてた。
- 2) これに関する一連のものとして、つぎのものを指摘することができる。
Journal of Accountancy 1921年7月号（非公式な解答を発表）、1923年12月号（資金計算書にたいする 会計人への啓発のため、先のみずからの解答にたいする説明）、1925年6月号（エスケレの論評に応えて）、この他に *Principles of Accounting, 1923*がある。
- 3) G. H. Previts, “Critical Evaluation of Comparative Financial Accounting Thought in America 1900 to 1920.”Dissertation for The Degree Doctor of The Florida University, 1972. p. 27.

2. 単式簿記にもとづく財務表としての「計算書」

エスケレは、単式簿記システムにおける財務諸表として、「資産・負債一覧表」the statement of assets and liabilities（以下「一覧表」と呼ぶ）と「計算書」the statement of resources and their application を挙げ、両者をつぎのように説明する¹⁾。前者の目的は財務状態 financial status の表示と投資価値²⁾ invested values の変動の整理にあり、後者は「一覧表」に整理されたる投資価値の変動の説明にある。

したがって、ここでは、前著の第二章「勘定の一般理論と記帳法」における第五節「単式簿記の会計システム」の考察をとおして、「一覧表」と「計算書」との関係を明確にし、「計算書」の理解の一助となしたい。

かれは、まず単式簿記の目的は「人名勘定 ledger account with persons only (所有主勘定, 顧客勘定, 債権者勘定——中村) を管理するために to keeping running 企業のすべての取引を記録することにある。」³⁾と規定し、「元帳は所有主の富に関する以外の要素とは無関係である。」⁴⁾と述べ、その基本原理をつぎのように説明する⁵⁾。

- 1) 積極的価値(資産)の増加と消極的価値(負債)の減少は所有主の富を増加せる諸要因である。
- 2) 積極的価値の減少と消極的価値の増加は所有主の富を減少せる諸要因である。
- 3) 基本原理(2)はまた所有主が自己の富の純増加に貢献せる諸要素を取得するための運用に供される資源 resources でもある。

さらにかかる基本原理はつぎの六つの等式関係に展開される⁶⁾。

- 1) 期首の資産－期首の負債＝期首の純財産
- 2) 資産の増加＋負債の減少＝所有主に利益となる諸要素
- 3) 資産の減少＋負債の増加＝所有主に不利益となる諸要素
- 4) 上記の等式(2)－(3)＝純財産の純増加
- 5) 期末の資産－期末の負債＝期末の純財産
- 6) 上記の等式(5)－(1)＝純財産の純増加

さてこれらの等式のなかで注意すべきは等式(4)と(6)とが同じだということである。いかえれば、もうひとつの等式(5)－(1)＝(2)－(3)が成立するということである。かかる等式こそ「一覧表」(左辺)と「計算書」(右辺)との関係ひいては「計算書」の性格を表わしている。この点について、かれはさらにつぎのように説明する。

「所有主が期首に投資した 価値の 純増加額を期末に所有主勘定に貸

記することは、資産の増加と負債の減少の総計を所有主勘定に貸記し資産の減少と負債の増加の総計を所有主勘定に借記することと同じ意味である。このことは、期中に企業に流入せる価値をすべて所有主勘定に貸記し、企業からの流出せる価値をすべて所有主勘定に借記することとまったく同じである。」⁷⁾

ところで、期中に企業に(あるいは企業から)流入(あるいは流出)せる価値のすべてを所有主勘定の借方と貸方に記帳することは、当時の記帳技術から判断して、経済的合理性の観点からやっかいな問題である。それゆえに、かれは期首と期末の比較計算から導き出される資産と負債の増減額でもってその代用としたのである⁸⁾。

つまり、等式(1)と(5)あるいは(6)は企業間取引の結果的側面から利益(純財産増加額)計算を指向するものであり、第式(2)と(3)あるいは(4)は原因的側面から利益稼得を説明するものである。そして、前者の計算は「一覧表」を中心になされ(静態的観察)、後者の説明が「計算書」においてなされるのである(動態的観察)。かかる「一覧表」と「計算書」との関係はコール(W. M. Cole)の貸借対照表と「Where-got・where-gone 表」との関係に相当するものである⁹⁾。エスケレの特徴は、その関係が単式簿記のシステムにおいて成立していることにある。

1) Paul-Joseph Esquerré, *The Applied Theory of Accounts*, 1918 (Eighth). p. 384.

2) かれは価値概念について、つぎのように説明している。「ここに使用されている“価値”とは、有形価値 tangible values だけでなく、資産にたいする所有主持分の増減をも意味する。」(op. cit., p. 57.) そして、「価値はある状況のもとでは資産であるが、他の状況のもとではそうではない。」(op. cit., p. 136.)

3) Paul-Joseph Esquerré, op. cit., p. 54. 人名勘定に表われない他の投資価値の変化は定期棚卸法によって確認される、と続けて説明する。

4) Paul-Joseph Esquerré, op. cit., p. 75.

- 5) Paul-Joseph Esquerré, op. cit., pp. 54-55.
- 6) Paul-Joseph Esquerré, op. cit., p. 58. さらに期中に資本の追加投資や引出があった場合、利益の計算はつぎのようになされる。〈純財産の純増加額－追加投資額〉<資本の純増加額＋引出額〉である。
- 7) Paul-Joseph Esquerré, op. cit., p. 57.
- 8) 経済的合理性の問題は勘定簿記法が固有にもつ問題である。レイマン (R. A. Rayman) はこの問題を解消すべく行列入帳法による資金計算書の作成法を提案した (R. A. Rayman, "An Extension of The System of Accounts: The segregation of Fund and Value". *Journal of Accounting Research*, Spring 1969. 詳細は拙稿「レイマン (R. A. Rayman) 資金理論の一研究」『阪南論集』第9巻第2号を参照されたい。
- 9) コールによれば、貸借対照表は企業の現況 (債務返済能力) を表示し、Where-got・where-gone 表は変化 (債務返済能力の変化) を表示する。詳細は拙稿「コール (W. M. Cole) の資金計算書の理論」『阪南論集』第13巻第2号を参照されたい。

3. 1914年の「計算書」(1)一構造と目的

それでは単式簿記にもとづく財務諸表のひとつとしての「計算書」とは具体的にどのようなものであるのか。ここではその構造と目的を中心に考察したい。

かれはつぎのような1912年1月のニューヨーク州公認会計士試験問題をとおりあげ、その解答として、「計算書」(表2)を例示している。

「貸借対照表(表1—中村)は、監査人がウェスタン社の1912年1月5日の取締役会議において取締役 directors に提出した、1910年12月31日付と1911年12月31日付の貸借対照表を比較したものである。これとともに、1911年度の損益計算書 a statement of income and profit and loss が提出された。それによれば、当期の利益は22120ドルであった。取締役はこれら財務諸表を検討し、つぎのように意見を述べた。私達は、現金が減少し、資本的負債 capital liabilities が増

加していることを考慮した場合、当期の利益が発生した原因を判断しがたいのです。そこで監査人は、会議が休憩に入る前に、当社が、1911年には使用 loss した前年度からの繰越資源と1911年に新たに獲得した資源と利益、そしてそれぞれどのように運用したかを表示することのできるよう考案した、適当に名付けた計算書 account を作成し、それを取締役役に提出した。

さて監査人が取締役役に提出した計算書を作成しなさい。』¹⁾

つまり、試験問題は、利益稼得を説明するための計算書として、前年度から繰越した資源、当期に獲得した資源と利益、そしてそれらの運用を表示する計算書の作成を要求した。

かれはかかる計算書の作成手順を、比較貸借対照表を説明したのちに²⁾、つぎのように説明する。

「計算書を作成する準備として、すべての貸借対照表勘定科目の増減額を算出する必要がある。それが算出されたのちに、つぎに富の増加に貢献した諸要因(すなわち資産の増加と負債の減少)と富の減少をもたらした諸要因(すなわち資産の減少と負債の増加)とを対照表示する。」³⁾

この結果、作成されたのが勘定式の貸借均衡式による「計算書」(表2)⁴⁾である。それは、題意にしたがって、すべての貸借対照表勘定科目の増減を、〈借方〉資源の源泉 resources obtained through (資産の減少と負債の増加)と〈貸方〉資源の運用 resources applied to (資産の増加と負債の減少)に整理し、さらにそれらを、前期からの繰越資源と当期に新たに獲得したものとに、再整理して示したものである。

さて問題は、なぜかれが利益稼得を説明する計算書として富の増加に貢献せる諸要因と富の減少をもたらした諸要因を対照せしめる計算書を作成したのかということにある。その解答として、かれの単式簿記の基本原則

エスケレ (Paul-Joseph Esquerré) の資金計算書の理論

45

(表1) 資 産		12/31/1910	12/31/1911
土 地		\$ 20,000	\$ 25,000*
建 物		45,000	45,000
機 械, 工 具		86,000	89,000
馬, 荷 車, 馬 具		10,500	10,500
特 許 権		6,000	6,000
営 業 権		25,000	25,000
現 金		28,300	10,300
売 掛 金		29,600	26,550
投 資 社 債			15,000
仕 掛 品		10,800	14,690
原 材 料		6,750	10,300
関係会社出資金			3,680
		<u>\$ 267,950</u>	<u>\$ 267,950</u>
負 債			
社債, 担保付手形1915			\$ 20,000
支 払 手 形	\$ 35,000		2,000
買 掛 金	16,400		19,350
減価償却引当金	2,500		6,750
社 債 割 引			1,000
株式資本金—優先株	150,000		150,000
普通株	50,000		50,000
剰 余 金	14,050		31,920
	<u>\$ 267,950</u>		<u>\$ 267,950</u>

* 近隣地の工場用地の増価にもとづく再評価額

46

阪南論集 第14巻第6号

資 源 の 源 泉	
1. 前期の流動資産の減少:	
現 金	\$ 18,000
売 掛 金	<u>3,050</u>
計.....	\$ 21,050
2. 企業の信用の使用:	
(a) 前期からの負債の増加	
買 掛 金	\$ 2,950
(b) 新たな負債の増加	
社債および担保付手形	<u>20,000</u>
計.....	\$ 22,950
小 計.....	\$ 44,000
3. 利益の再投資	
剰余金への振替利益	\$ 17,870
引当金目的への運用利益	<u>4,250</u>
計	\$ 22,120
(一)財産の評価替により	
取得された利益	<u>5,000</u>
残 高.....	<u>17,120</u>
総 資 源	<u>\$ 61,120</u>

と二つの等式を考察した結果、かれの「計算書」が原因的側面から利益稼得を説明するものである（前節の注7）ということにもとめることができる。しかしここでは、それらとの関係において、とくにつぎのハットフィールド (H. R. Hatfield) の富と利益の見解を明示する必要がある。

「利潤は富の増加が実現したときのみ存在できる、これが共通の仮定である。そしてこの説は多くの会計専門家、法律家、経済学者から

(表2) 資源とその運用に関する計算書 (勘定式)

資源の運用

1. 前期の資本資産の増加:

機械および工具.....\$ 3,000

2. 新たな資本資産の取得:

関係会社出資金 \$ 3,680

他会社の社債の取得

額 面 \$ 15,000

(一)割引高 1,000

残 高.....14,000

計.....\$ 17,680

3. 運転および取引資産の増加:

期末仕掛品 \$ 3,890

原 材 料 3,550

計.....7,440

小 計 \$ 28,120

4. 前期の負債の減少:

支 払 手 形 23,000

総 運 用 \$ 61,120

非常な合意を得ている。⁵⁾

つまり、エスケレの基本原理はかかる共通の假定を具体的に展開させたところに生起することになる。したがって、富の増減の計算は、共通の假定の富の増加の実現を実証し、その結果、利益の存在とともに利益稼得を説明することになる。すなわち、かれの「計算書」の目的は原因的側面から利益の存在を実証する、いいかえれば利益稼得の説明にある。

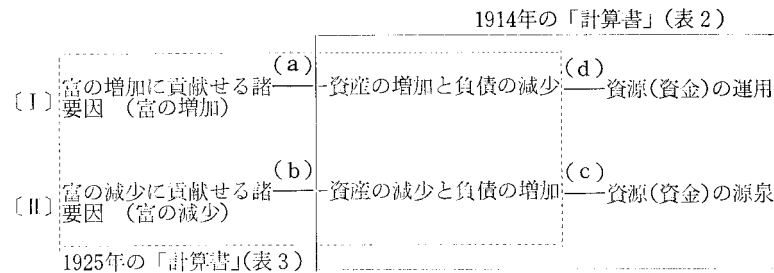
- 1) Paul-Joseph Esquerré, op. cit., pp. 386-387.
- 2) かれはつぎのように説明する。「比較貸借対照表は経営者に前期との比較による今期の増減額を指示し、それでもってかれらを啓発する。」(op. cit., p. 387.) さらに、かれは1927年にはつぎのように説明している。「仮に貸借対照表が投資価値、すなわち積極的 (資産) と消極的 (負債) および持分 (資本金と剰余金) の棚卸表であるならば、当期中のこれらの種類の価値の純変動は前期の貸借対照表における同一要素との比較によって適切に測定することができる。」(Accounting, 1927. p. 4.)
- 3) Paul-Joseph Esquerré, *The Applied Theory of Accounts*, 1918. p. 387.
- 4) Paul-Joseph Esquerré, op. cit., p. 388. かれはつぎのような説明をつけ加えている。「さてつぎの諸事実が言及される。“投資社債”勘定の資産の増加15,000ドルは他の資産14,000ドルを費消しただけである。けだし、それは1,000ドルの割引がなされて取得したからである。たんに実際原価 actual cost というのは、他の資産を取得するのに費消した資産の価額である。また再投資される利益は損益計算書に計上されている金額ではなく実際に稼得された総利益 total profit であることに注意が必要である。」(op. cit., p. 387.)
- 5) 水田金一監訳『ヘンドリクセン会計学上巻』同文館刊, 昭和45年, 66頁。

4. 1914年の「計算書」(2)一富と資源の関係

前節において考察したように、かれが「資源とそれらの運用に関する計算書」なる表題のもとで作成した計算書は富の増減計算でもあるということから、かれの「計算書」を理解するために、富と資源ひいては資金との関係が問題になる。ここでは、この関係の考察をとおして、かれの資金的思考を明確にしたい。

たんにきについて、かれの「計算書」において、つぎの諸関係を導き出すことができる (次頁参照)。

さてかかる諸関係は、第2節に考察した、かれの単式簿記の基本原理に明示されている。すなわち、関係(a)は基本原理(1), (b)は(2), (c)は(3)に相当



し、(d)は前三者の関係から導き出される当然の帰結である。

関係(a)と(b)あるいは基本原理(1)と(2)は富という経済学的概念を会計学的に表現しようとしたものであるが¹⁾、上記の諸関係から、富と資源の関係は反作用の関係にあることが明確である。すなわち、富の増加は資源の運用を意味し、富の減少は資源の源泉を意味する。ところで、これらの諸関係のうち、資金計算書の観点から注意すべきものは、1914年の「計算書」(表2)に表われている、(c)と(d)あるいは基本原理(3)である。この(c)あるいは(3)については、かれみずからも資源概念を説明するさいに、つぎのように詳述する。

かれは、まず「計算書」がつぎの会計および経済の原理を基本的前提とするものであると指摘する。

「人は受取るあらゆるもの everything にたいして富の限界内か信用の限界内で、すでに所有しているもののうちからあるもの something を手渡さねばならない。仮にこれが真実でならないば、受取人 recipient は贈与、遺産、遺贈あるいは遺贈財産の受領者 beneficiary となるにちがいない。」²⁾

かかる基本的前提は、スプレグー (C. E. Sprague) の「われわれはあるものを対価なしに獲得することはできない。」³⁾ We cannot get something for nothing という見解に依拠し、「『計算書』が実体相互間取引の

みを報告するという理念⁴⁾ にもとづいて作成されることを意味する。そして、かかる前提を企業に適用することによって、資源概念はつぎのように説明される。

「たとえば、ある人が銀行に100ドル預金しているとすれば、その人は資産を所有していることになる。そして、その人が衣服一着を購入する目的で先の預金のうち25ドル引き出したとすれば、その人は自分の資産の一部を異なった資産を購入するために運用すべき資源に転換したことになる。もしその人が資産を費消する代りに掛で購入したとすれば、その人は、自分の信用を期首には所有していなかった資産の購入に運用すべき資源に転換したことになる。かれが信用を部分的に使用するほかの方法で衣服を購入しようとすれば、かれは『現金』資産を費消せねばならないだろう。」⁵⁾

つまり、かれによれば、資源はつぎのように規定される。

- (1) 過去に保有していたが現在では費消した資産
- (2) 過去に保有していたが現在では部分的に使用した信用
- (3) 再投資される富の増加

かかる概念規定は資源そのものを規定しているのではなく、その源泉を説明したものにほかならない。けだし、上記三項目は「計算書」の〈措力〉資源の源泉項目とまったくおなじことからあきらかである。ただ明らかなのは、実体間取引を資源なるものの流れと解し、その資源の増減が富の増減をもたらすということだけである。しかし、かかる基本的前提と具体的説明から、上記の関係(c)あるいは基本原理(3)を理解することができる。それは「資産勘定 resource account の減少はあるものが当期中にこの勘定から引出され他のどこかへ支出されたことを示す。」⁶⁾ という、コールの資金的解釈に相通じるものである。

つまり、エスケレは、貸借対照表勘定科目の変化から、企業相互間取引

による資源すなわち資金の流れを認識しようとした。そして、かかる資源の流れを富の変化と結びつけて「計算書」に示そうとしたところに、かれの特徴がある。

- 1) 会計学と経済学との関係については、ペイトン (W.A.Paton) が *Accounting Theory*, 1922のなかで、つぎのように説明している。「<財産>という分類と経済学者の概念たる <富> との関係を考察すれば、このような会計上の範ちゅうの基本的性質をなほどこか 解明するのに役立つであろう。一般的にいえることは、富を構成できるいかなるものも、一定の事情のもとでは資産になるのである。」(水田金一監訳『前掲書』60頁) そして、エスケレは<財産>に代えて、<価値>なる用語を使用して、この用語をペイトンと同じように説明していることは、第2節(注2)において示したとおりである。
- 2) Paul-Joseph Esquerré, op. cit., p. 385.
- 3) C. E. Sprague, *The Philosophy of Accounts*, 1908 (Accounting Classics Series), p. 24.
- 4) L. S. Rosen and Don T. Decoster, “『Funds』 Statements: A Historical Perspective”, *Accounting Review*, Jan. 1969, p. 126.
- 5) Paul-Joseph Esquerré, op. cit., pp. 384-385. この説明のなかで注意すべきは最後の現金資産の費消である。かれによれば、それは再投資される富の増加としての項目に入られている。これについては、かれの表2の計算書の説明に注意しなければならない。「前期の資産 21,050ドルと前期の信用 22,950ドルとが新資産 28,120ドルの取得と企業の信用 33,000ドルを回復するために費消されたのであるから、資源の消費 consumption を超える運用の超過額は実際には現金で受取ったと同額の利益をもって創造されたにちがいない。」(op. cit., p. 387. 傍点注一中村)
- 6) W. M. Cole, *Accounts, Their Construction and Interpretation*, 1908. p.132.

5. 1925年の「計算書」—1914年との比較

さておよそ10年後の1925年、かれはフィニー (H. A. Finney) の公認会計士試験(1921年)の解答¹⁾を批判した²⁾。若干の論争がかかる批判を契

機におこなわれた。論争そのものの考察は稿を改めておこなうことにして、ここでは、かれがそのときに作成した「計算書」(表3)³⁾を1914年のものとの比較を中心に考察し、かれの資金計算書の理解を深めたい。

(表3) 資源とその運用に関する計算書

(a) 富の増加:

(1) 土地評価益(剰余金%の貸記).....	\$	5,000	
(2) 固定資産の購入			
機械および工具.....		3,000	
(3) 流動資産の増加			
原 材 料.....	\$	3,550	
仕 掛 品.....		3,890	7,440
(4) 社債・投資の増加			
関係会社出資金.....		3,680	
社 債			
額 面.....	\$	15,000	
(一)割 引 高.....		1,000	14,000
(5) 負債の減少			
支 払 手 形.....		33,000	
			66,120

(b) 富の減少:

(1) 資産の減少			
現 金.....	\$	18,000	
売 掛 金.....		3,050	21,050
(2) 負債の増加			
買 掛 金.....		2,950	
社債および担保付手形.....		20,000	22,950
			49,000

(c) 当期中の利益再投資による富の純増加:

(1) 剰余金への振替利益.....	\$	12,870	
(2) 当期収益からの控除額			
機械減価償却費.....		4,250	
富の純増加を証す、再投資される純利益.....		17,120	

まず 1914年の「計算書」との比較において注意すべき変化は、副題が〈資源の源泉〉と〈資源の運用〉から〈富の増加〉 Increase of corporate wealth と〈富の減少〉 Decrease of corporate wealth へと変化したことである。これら四項目の関係は前節で考察したように原因と結果あるいは表裏一体のものとして考えられている。しかし、なぜかかる変化いいかえれば富なる経済学概念の強調が必要であったのか、かれは明らかにしていないのであるが、つぎのように推察することができる。

1912年の試験問題は利益稼得を説明する計算書として「計算書」の作成を要求したのにたいし、1921年のそれはたんに「計算書」の作成を要求したにすぎなかった。ところが、当時の受験生にかなりの影響を及ぼした Students' Department の執筆者フィニーは流動性の変化に重視せる「計算書」を作成した。そこでエスケレは、「計算書」の目的が利益稼得の説明にあることを強調せんがために、上記のような直接的表現に変化せしめた、ようである。しかし、経済的背景からみて、ローゼンとデコスター (L. S. Rosen and Don T. DeCoster) が指摘するように⁴⁾、当時の会計人達が企業資本の固定化にともなう経済学との交渉(資本の循環運動の説明)をもつ傾向にあったということは、かれの変化(富なる経済学概念の強調)に影響を及ぼしたことは否定できないであろう。

ともあれかかる副題の変化は形式の変化へと展開された。かれは貸借均衡式(総資源=総運用)から残高式⁵⁾(富の増加-富の減少=富の純増加)へと変化させ、フィニーの貸借均衡式をつぎのように批判した。「執筆者の解答は資金をむりやり貸借均衡させている。」⁶⁾

以上に考察した1914年から1925年への変化は「計算書」そのものをかれみづからの論理に合致させようとする努力であるとみられる。しかし、この変化は富と資源の関係を希薄にしたばかりでなく、「計算書」が富に集中するものであるとの印象をその読者に強く与えることになった⁷⁾。それがために、一般にかれの「計算書」を理解することがますます困難になっ

た。このことはつぎのフィニーのエスケレへの批判に表われている。

フィニーは、エスケレの主張から、『富は純財産である。その富の増加は純利益あるいは剰余金の増加である。』との見解にたって、富の増減欄に掲記されている諸項目が本当に純財産の増減を表わしているかどうかという問題をとりあげ、つぎのように批判した。

「たとえば、ある固定資産が増加した場合、この増加は計算書で会社の富の増加として表示される。しかし会社がたんに工場施設……を増加することで、会社の財産を増加せしめた結果になるだろうか。会社は資産を他の資産と交換したり、掛で設備 property を購入したりすることはありえないのだろうか。どの場合でも、会社の富あるいは純財産が増加したとは言えないのである。しかし、このように提示されている計算書の“原理”の適用は、会社が贈与として固定資産を受取った場合には大変に有益なのかもしれない。」⁸⁾

かかるフィニーの批判は驚くことにエスケレの基本的前提(前節注2)、と全く相反する内容になっている。かかる反対解釈の原因こそエスケレの1925年の変化にある。いいかえれば、その変化のために、資源ではなく富すなわち純財産なる残高概念が資金と結びつけて解釈されたのである。重要なのは、富(純財産)は資産と負債によって構成されることであり、資産と負債の変化こそ資源(資金)の動きを反映していることである。

つまり、1925年の変化は、目的を強調するためには合目的であったが、資金的思考を理解するためには非合目的であったと批判されよう。

- 1) エスケレの直接批判の対象となったのは、フィニー (H. A. Finney) の “Statement of Application of Funds”, (Students' Department), *Journal of Accountancy*, Dec. 1923, pp. 460-472. の1921年のみずからの解答の説明にたいしてのものである。
- 2) Paul-Joseph Esquerré, “Resources and Their Application”, (Correspondence), *Journal of Accountancy*, May 1925. pp. 424-434.

3) この計算書は1914年の資料でもって1925年の形式に変換させたものである。この場合、特定項目のなかで、とくに「財産の評価替により取得した利益」の掲記場所の変化に注意する必要がある。これは当時の配当可能利益算定にかかわる剰余金問題を反映したものであると思われる。なお、当時の剰余金問題については、宮上一男編『ペイトン研究』(会計学講座5)世界書院刊、昭和53年を参照されたい。

4) L.S.Rosen and Don T. Decoster, op. cit., p. 129.

5) 染谷恭次郎教授によれば、資金計算書の形式はまず貸借平均形式と報告形式に分類し、さらに後者は残高式と照合式に分類できる。(『増補資金会計論』中央経済社刊、昭和48年、276頁)そして、「残高式とは、資金源泉欄の合計金額から、資金使途欄の合計金額を差引くことによって、資金の増減金額を表示する形式のものである。」と説明され、古くは、ブリス (J. H. Bliss) が1923年の *Financial and Operating Ratios in Management* において用いていると指摘される(280頁)

6) Paul-Joseph Esquerre, op. cit., p. 428.

7) L. S. Rosen and Don T. Decoster, op. cit., p. 130.

8) H. A. Finney, "The Statement of Application of Funds, A Reply to Mr. Esquerre", (Students' Department), *Journal of Accountancy*, June 1925, p. 509. 詳細は拙稿「フィニー (H. A. Finney) の資金計算書の理論」『阪南論集』第14巻第2号を参照されたい。

6. おわりに

以上の考察から明らかなように、エスケレの「計算書」の理論の特徴はつぎの三点に要約することができる。

- (1) 「計算書」が単式簿記システムでの財務諸表のひとつである。
- (2) その目的が当期の利益(純財産増加額)稼得の説明にある。
- (3) その構造が富と資源の表裏一体的関係成立に依拠する。

かかる特徴ある「計算書」の理論は「ごく少数の会計士のみにはしか支持されなかった」¹⁾ ようである。その理由はとくに上記の特徴(1)と(3)にあ

る。いいかえれば、当時の「アメリカ会計学においては、いまだ資本主理論の影響が強く残って」²⁾ おり、ケスター (Roy B. Kester) の著 *Accounting, Theory and Practice*, 1922にみられるように、「資本 (proprietaryship) とその価値変化は企業と同様に会計専門家の基本的な問題」³⁾ だったからである。このことはエスケレの主張にも反映しており、「計算書」において「複式簿記の内的な影響を完全に除去しえなかった」⁴⁾ のである。しかし、特徴(2)に関する限り、1925年の論争に参加した、ハンフリー (F. L. Humphrey) は「計算書」の目的のひとつに「どこに利益があるのか」⁵⁾ を挙げ、フリーマン (C. E. Freeman) は「運用された純利益はいくらか」⁶⁾ を挙げていることから、一般には一応の理解を得られたものと考えることができる。要するに、問題は資本主理論の介在である。

とわいえ、エスケレの「計算書」の理論はコール理論の継承と発展を意図したものと評価できる。それは、すべての貸借対照表勘定科目(厳密には資産・負債一覧表であるが)の変化の分析から出発しており、それらの変化を、当期の利益稼得の原因を財務活動の側面から説明しようように分類しようとした。そのことは、同じくコール理論の継承と発展を意図し、すべての貸借対照表勘定科目の変化を運転資本すなわち流動性を強調せるように分類しようとした、フィニー理論との対比において、資金計算書の発展史のなかでは、前述の目的観とともに注目し値いする⁷⁾。

- 1) L. S. Rosen and Don T. Decoster, op. cit., p. 127. 支持した会計士の一例として、かれらはフィルブリック (Philbick) を挙げている。フィルブリックは「1915年のマサチューセッツ州の公認会計士試験問題の解答のなかで同分類を行なった。」そして、「注意すべきは、問題が resources と表現したのにたいし、かれは funds という表現を使った。」(op. cit., p. 127.)

2)3) 宮上一男編『前掲書』168頁

4) L. S. Rosen and Don T. DeCoster, op. cit., p. 127.

5) F. L. Humphrey, "Statement of Application of Funds", (Students' Department), *Journal of Accountancy*, Dec. 1925, p. 465.

- 6) C. E. Freeman, "Statement of Application of Funds", (Students' Department), *Journal of Accountancy*, Oct. 1925, p. 308.
- 7) エスケレは後の1927年の *Accounting* では「計算書」についてはいっさいふれていないのである。その理由は明らかではないが、おそらく次の見解にその理由が現わされていると思われる。「今日、ほとんどの企業の貸借対照表はつぎの仮定のもとに作成される。それは銀行融資 bankloans を得るために使用されている。そして、銀行があえて流動資産 liquid assets の保証だけで融資することから、財政状態の報告のすべての努力はその流動性の証明に向けられている。」(*Accounting*, 1927. p. 41.) つまり、かれの「計算書」の目的観と現実の要求とのズレが明確になったのである。