

キャッシングの用役概念と バッターの資金概念

片 桐 伸 夫

I はじめに

II バッターの資金概念とキャッシングとの接点

1. バッターの資金概念の端緒
2. キャッシングとの接点：用役潜在力

III キャッシングとバッターの会計諸概念

1. キャッシングとバッターの資産概念
2. その他の諸概念：両者の限界性
 - a) キャッシングの負債・資本概念とバッターの持分概念
 - b) キャッシングとバッターの費用・収益・利益の概念

IV まとめ

I はじめに

『駒大経営研究』第12巻第2・3号(1981年3月号)、「キャッシング『会計の経済学¹⁾』—その資産と利益の概念をめぐって—」で、キャッシングが経済学者アービング・フィッシャー (Irving Fisher) の資本と所得の概念²⁾からどのように影響を受け、その独自の会計資産と利益の概念を形成したかをみたのに続き、『駒大経営研究』第13巻第1・2号(1981年11月号)、「キャッシングのファイナンス・ポジションの概念について」では、キャッシングの資産と利益の概念の帰結と考えられるファイナンス・ポジション (financial position) の概念を扱い、これら前二稿をとおし、おおむねキャッシングの用役概念のエッセンスに触れ得たと思われるので、本稿では、以上のようなキャッシングの用役概念

とバッターの資金概念を扱うことにしたい。

バッターは1947年に『資金会計論³⁾』を著わしたが、資金概念の立場から、資産成立の基本的必須条件として用役潜在力 (service potentials) を掲げ、注目された。一方、キャニングはすでに前稿で扱ったように、用役概念の立場から、資産とは将来、企業に用役 (service) を持ち来すものであると定義した。キャニングの『会計の経済学』は1929年に著わされ、バッターの前掲書にも時としてキャニングが引用されていることからみて、バッターはキャニングに何らかの影響を受けているものと思われるが、両者の資産概念は用役という点で共通している。論者はこの点に注目するものであり、以下、キャニングの用役概念とバッターの資金概念を比較・検討していくことにしよう。

なお、キャニングの用役概念の説明上、必要な場合に限り、前二稿の論文と若干重複する箇所があるので、この点、明らかにしておく。

注

- (1) John B. Canning, *The Economics of Accountancy: a critical analysis of accounting theory* (New York: Ronald, 1929, pp. viii, 367)
- (2) *The Nature of Capital and Incme* (New York: Macmillan, pp.xxi, 429)
- (3) William J. Vatter, *The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports* (Chicago and London: The University of Chicago Press, PP. vi, 123, Notes, 18) 飯岡透・中原章吉共訳『資金会計論』同文館, 昭和46年。

Ⅱ バッターの資金概念とキャニングとの接点

1. バッターの資金概念の端緒

説明の便宜上、キャニングに先立ち、バッターはどのような視点から資金概念を提唱するに至るかをみることにしよう。まず、バッターは従来の二つの伝統的会計理論それは資本主理論 (proprietary theory) と企業実体理論 (entity theory) であるが、これら両者は共にその主体が人格 (personality) である点に問題があると指摘する。すなわちバッターによる主張は以下のとおりである。

「資本主理論もまた企業実体理論もともに会計の準拠枠としてまったく満足できる準拠枠とはかぎらない。それぞれの理論は、その考察の中心に人格をとり入れているところに弱点がある。これらの理論の相違点は、主として人(帳簿を記録し報告書を作成する対象)が「資本主」または資本主たちという人間そのものであるのか、または実在する人々を抽象化して考えるのか、あるいは、仮の企業実体や株式会社やその他のものとみるのかという違いである。こういった人格化した会計基準の弱点は、会計報告の内容が人格ともいふべきものによって影響をうける傾向があるということであり、また問題点は、その大部分が単に便宜的なものであるという結論に到達し、またそれを支持するために問題の性質を考慮せずに人格の範囲を広げることによって解決されるということである。たとえ慣習であっても、会計理論における人格や人格的意味あいによっては、あらゆる数量的分析が目的とする客観性に貢献しない¹⁾。」

さらにバッターは会計資料の利用について、次のような三つの基本的な領域を考える²⁾。すなわち、それは

- ① 経営者(得意先および債権者にも関連)
- ② 社会的管理機関(すなわち、さまざまな政府機関、商業およびその他の任意団体、経済学者、統計学者にも関連)
- ③ 将来の賃貸人または投資家(信用期間の延長および投資に関する全体的な過程に関連して)

であるが、「資本主理論とか企業実体理論といった単純な概念にもとづいた一般的な目的をもったあまりにも単純化されすぎた会計理論の構造によってはこれらすべての必要性に答えられないのである³⁾。」と指摘する。

そこでバッターは以上のような視点から、非人格的な会計主体、すなわち、資金概念を提唱するに至るのである。彼はつぎのようにいう。『「資金」会計において資金とは単なる現金原資ではなく、それは特定の目的のために区別され資産の単なる集合以上のものである。』(In “fund” accounting a fund is not mere cash resources, and it is more than a mere collection of assets

set aside for a particular purpose.)⁴⁾ と。

こうしてバッターにとっては資金概念こそが「会計理論を統合するための中心的概念⁵⁾」であり、そこで、まず、彼は操作的な内容 (operational content) を強調する。すなわち、「思想の伝達にあたって用いられる用語は、操作的な内容をもったものでなければならない⁶⁾」と。なぜなら、「操作的な内容は、実施されなければならない特定の操作によってその概念を明確にし、不明瞭性を排除するのに必要である⁷⁾。」からである。けれども、それだけでは十分ではなく、ついで、彼は内容の同一性 (homogeneity of substance) の重要性に言及する。すなわち、「内容の同一性が重要であるということは、用語の構造が全体として考えられる場合にさらに明確に認めることができる。数量的な考え方で、もっとも重要なのは現象間の相互関係である。この観点からすれば、資産の実際的な意味は、資産の概念とたとえば費用、持分、収益、利益などのその他の概念との関連である。基礎的な原則または現象によって認識された相互関係といったある種の基本的な形式がなければ、それらの用語はたとえその操作的な内容がどのように正確に明示されようとも、広義には意味をほとんどもつことはできない⁸⁾。」と。

それゆえ、バッターは資産をはじめとする会計諸概念を内容の同一性を重視しつつ、操作的に解釈しようとするのである。そのため、とりわけ、内容の同一性の視点から、用役潜在力に着目するに至るが、論者はここにキャッシングとの接点を見出すものである。この点、節を改めて検討することにしよう。

2. キャッシングとの接点：用役潜在力

まずバッターは、「会計上の概念を定義するという問題を内容の同一性という観点から研究することは、すべての経済活動（あるいは財務活動）の目的が、欲望を満足させることにあることを認めることによって行なわれるのである⁹⁾。」という。すなわち、欲望の満足 (want satisfaction) という経済学の視点に着目するのである。そのような視点は、キャッシングにおいても同様であると思われるが、ここでは、そのキャッシングに非常な影響を与えたフィッシャーのことをみることにしよう。すなわち、「富がよく富でありうるのはその用役のゆ

えであり、そうして用役がよく用役でありうるのは人の心の中でそれが望ましいとされるためである。あらゆる経済現象の主要原因は皆、人の心の中に存在するものであり、その人の心に欲望が起り、そうしてその欲望のため、富にしる、用役にしる、はじめてその効力を生じ、欲望の満足に至って終る。すなわち、富もその用役も、欲望とその満足の間中に位置することで意義を持つものである。¹⁰⁾」と。

そこで、欲望の満足にすべての経済活動の目的を見い出すバッターによれば、「欲望は、人または財貨のような経済的媒体から引渡された（によって提供された）用役の転換または移転によって満足される。こうして経済学の基本的な要素は、貯蔵、移転および交換の過程を通じて、もっぱら欲望を満足させる用役の集合体である。¹¹⁾」ことになり、「富とは用役潜在力の集合体¹²⁾」であることになる。このようにしてバッターは、会計諸概念を内容上、同一的に理解しようとするため、まず、欲望の満足という経済学的な視点に着目し、それについて、「営業過程を通じて欲望を満足させることができる¹³⁾」用役潜在力¹⁴⁾に着目するに至るのである。この点、フィッシャーから非常な影響を受けたキャニングの、資産とは将来、企業に用役を持ち来すものであるとする視点ときわめて一致するように思われる¹⁵⁾ので、以下、章を改めてキャニングとバッターの会計諸概念¹⁶⁾を比較・検討することにしよう。

注

- (1) Vatter, *op.cit.*, p.7. 飯岡透・中原章吉共訳『前掲書』14ページより引用（以下、邦訳として引用）。
- (2) Vatter, *Ibid.*, pp. 8~9. 邦訳, 14~16ページ。
- (3) Vatter, *Ibid.*, p. 9. 邦訳, 16ページ。
- (4) Vatter, *Ibid.*, p. 12, 邦訳, 22ページ。
- (5) Vatter, *Ibid.*, p. 14. 邦訳, 25ページ。
- (6) Vatter, *Ibid.*, p. 14. 邦訳, 26ページ。
- (7) Vatter, *Ibid.*, p. 15. 邦訳, 27ページ。
- (8), (9) Vatter, *Ibid.*, p. 16. 邦訳, 28ページ。
- (10) Fisher, *op.cit.*, p. 41 の部分的抄訳。なお、この引用文はフィッシャーの *The Rate of Interest* (N.Y., 1907) の訳書、河上肇訳『資本及利子歩合』博文館、

明治45年、29ページの文語体を論者がその意味するところを口語体に改めたものである。

- (1) Vatter, *op. cit.*, p. 16. 邦訳, 28~29ページ。
- (2), (3) Vatter, *Ibid.*, p. 16. 邦訳, 29ページ。
- (4) なおバッテリーは用役潜在力と効用 (utility) との違いを次のように指摘している。すなわち、「用役潜在力は、効用と混同してはならない。効用には、一定の経済状況に対する人間の反応がともない、財貨の効用は、効用を受ける人それぞれによって異なると思われる。」(Vatter, *Ibid.*, p. 16. 邦訳, 29ページ) 同様の指摘は、キャンニングにその経済理論的根拠を与えたフィッシャーにもみられるので、以下に掲げておくことにする。「…財の効用と財の用役とは明確に区別しなければならない。…財の用役とは、これによって引き起こされる望ましい事柄 (desirable events) のことであり、これに反し、効用は、このような望ましい事柄そのものではなく、その事柄の望ましさ (desirability) である。」(Fisher, *op. cit.*, p. 43. 河上肇訳『前掲書』34ページ)
- (5) バッテリーは、「経済上の用役および用役潜在力の概念は、会計学の文献上まったく新しい概念ではない。」(Vatter, *op. cit.*, p. 16. 邦訳, 29ページ) とし、以下のようなキャンニングの意見を引用している。すなわち、「かりに必要とする問題の用役が、それを提供するもの (agent, たとえば機械) の操作によって獲得される用役であるとすれば、そのものの評価額が算出されよう。すなわち、そのものの価値は、(1)これと同質同量の用役を、最も利用可能な代替的手段によって獲得するのに必要な将来の支出の現在価値から、(2)最も経済的な方法で、そのものの将来の用役を獲得するのに必要な将来の支出の現在価値を差し引いた金額以上でも以下でもありえない。しかしながら、企業資産の実体を形成するものは、確実な個別的用役の級数であって、この用役を提供するものではないのである。」(Vatter, *Ibid.*, p. 17. Canning, *op. cit.*, p. 188. なお、邦訳は30ページであるが、これは引用せず、河部繁一「キャンニング教授の評価理論」、雑誌『会計』昭和7年3月号、126ページの訳文を参照かつ引用した。)

バッテリーはこのキャンニングの評価方法に対し、何も説明を行なっていないけれども、論者は前稿でこれを扱ったので、参考のため、以下に再録しておこう。

「いま述べたものの価値の評価方法は、具体的にはどのようなことを示すのであろうか。たとえば機械の価値を考えてみることにしよう。これを考えるためには、まず、機械を取得するための費用、すなわち取得原価と、その機械から用役を取り出すための費用、すなわち運転費を考える必要がある。同時に、機械の価値と機械から提供される用役の価値とは異なる点に注目しよう。いま、ある機械を操作することで、そこから用役が提供されていくものとすれば、その機械の用役の価値は取得

原価に運転費を加えたものにほかならない。よって機械の価値は、これとは反対に、機械の用役の価値から運転費を控除したものといえることができる。」(河部繁一、「前掲資料」のうち126ページの訳者による注を現代的に書き改めたものである。)

したがって、キャッシングは企業資産の実体を形成するものは、確実な個別的用役の総和であって、この用役を提供するものではありえず、このことは直接評価を行ないえない性質の資産評価を考える場合、とくに重要であると述べている(Canning, *op. cit.*, p. 188)。またキャッシングは、さらに注意しなければならないこととして、用役の価値は企業の資本価値と関連はしているが、一つの企業は一つの用役ではなく、またそれは今後予想される用役のたんなる合計でもなく、現在、用役を提供しているものの合計でもない点を指摘している(Canning, *Ibid.*, p. 189)。

〔拙稿、前掲論文、「キャッシングのファイナンシャル・ポジションの概念について」、116ページ。なお、この論文の118ページに上記文中の河部繁一、「前掲資料」のうち126ページの訳者による注の原文を掲げてあるので、参照されたい。〕

キャッシングをこのようにみてる時、「資金とは…資産の単なる集合以上のものである。」というバッターとのある種の類似点が浮かび上がってくるように思われる。すなわち、フィッシャーが「継続事業としての企業は、その個々の部分の評価合計よりも価値がある…」〔Irving Fisher, “The Economics of Accountancy,” *American Economic Review*, XX, (December, 1930), p. 610〕と指摘した視点をキャッシングは持っているのであり、若干の飛躍を試みるならば、「継続事業としての企業」を「資金」と置き換える時、それは、「その個々の(資産：論者がことばを補ったもの)部分の評価合計よりも価値がある…」すなわち、「…資産の単なる集合以上のものである。」ことになるからである。論者がなぜ「継続事業としての企業」を「資金」と置き換えるような飛躍を試みたかといえ、バッターにおける資金概念はきわめて範囲の広いものであり、バッターによれば、それは既に述べたように、従来の二つの伝統的会計理論すなわち資本主理論や企業実体理論に代わる非人格的な会計主体であって、まさに総体としての企業にも匹敵すると考えられることによるものである。

- (10) これまでバッターを中心に説明を進めてきたため、II章のタイトルはバッターが先でキャッシングを後にしたが、III章では両者の比較・検討を行なうため、歴史的順序として、キャッシングは1929年、バッターは1947年にそれぞれの書物を著わしているので、そのタイトルはキャッシングを先にバッターを後にした。

Ⅲ キャニングとバッターの会計諸概念

1. キャニングとバッターの資産概念

それでは、まず、キャッシングとバッターの資産概念を検討することにしよう。以下に両者の資産成立条件の比較表を掲げた。この表に基づき順次みていくことにする。

第1表 キャニングとバッターの資産成立条件の比較

成 立 条 件		キ ャ ニ ン グ	バ ッ タ ー
基本的必須条件		将 来 の 用 役 (any future service)	用 役 潜 在 力 (service potentials)
従 属 的 条 件	① 物質的なものの存在	不 必 要	不 必 要
	② 用役の源泉	必 ず し も 必 要 で は な い	(概念構成上含まれていない)
	③ 法的権利	必 要	不 必 要
	④ 貨幣との関連	必 要	不 必 要
	⑤ 操作的意味	(概念構成上含まれていない)	重 要

まず、資産成立の基本的必須条件としては、キャッシングにあっては将来の用役 (any future service)¹⁾ であり、バッターにあっては用役潜在力である。両者はことばの違いこそあれ、その意味するところは同じである。つまり、あるものに潜在する将来の用役が資産成立の条件だということのである。すなわち、バッターによれば「資産はその性格上経済的なものであり、将来の事象にそなえてこれを変形するとか、交換するとかあるいは貯蔵するといった用役潜在力の形で、将来の欲望の満足を具体化したものである。²⁾」ことになる。そうしてみるとキャッシングもバッターも、いずれも資産成立の基本的必須条件として将来の用役性を掲げており、その歴史的順序としてはキャッシングが先でバッター

が後になるわけであり、従って、「しかし会計の用語に用役という基準を適用することは、これまでは実施されたことはなかった。³⁾」というバッターの表現は当を得ないことになる。

つぎに、資産成立の従属的条件を検討することにしよう。五つほどの条件、すなわち、資産成立には①物質的なものの存在は前提となるかどうか、②用役の源泉は必要かどうか、③それが法的権利として確定している必要があるかどうか、また、④貨幣との関連はどうか、さらに、⑤資産の用役に操作的な意味が必要であるかどうか、についてキャニングとバッターは触れているが、①・③・④の問題については両者に共通の問題であり、②についてはキャニングだけの問題であり、⑤についてはバッターだけの問題である（なお、②および⑤について、それぞれバッターおよびキャニングにとっては、その概念構成上関係のない要素である。）

① 物質的なものの存在は前提となるかどうか

キャニング、バッターともに物質的なものの存在は資産成立上、不必要であるという。キャニングによれば、あるものが資産として成立するためには、そのものが存在するという事は問題ではなく、企業の中のその使用期間を通じ、それから企業が有利に得るところの将来の用役のみがその企業の利益に対して効力を持つという⁴⁾。バッターによれば、「資産の物質的あるいは物理的概念は、無体動産権、借地権、独占権、飛行権および前払費用がすべて完全な資産であるという事実によって否定される⁵⁾。」ことになる。いずれにせよ、キャニング、バッターともに物質的なものの存在は問題にしていらない。

② 用役の源泉は必要かどうか

これはキャニングだけに固有の問題である。すなわち、キャニングによれば用役の源泉は資産成立上、必ずしも必要でないと考えられる。なぜキャニングが必要でない用役の源泉について触れるかといえ、それはこの点に経済学者とのアプローチの違いを見出すからである⁶⁾。

③ それが法的権利として確定している必要があるかどうか

法的権利の確定は、キャニングにおいては必要であり、バッターにおいて

は不必要である。キャッシングは「資産とは…その用役が法律的な、あるいは公正な権利としてある人または一団の人に帰属するものをいう⁷⁾。」と述べている。ただ、この場合、法律的権利とは所有権ではない。たとえば分割払いによる買入契約の場合、たとえ売手の側にその所有権があったとしても、買手がその分割払いの義務を果たし続ける限り、それを資産として掲げるとキャッシングは説明し、この権利がたんなる道徳的権利、あるいはたんなる期待ではないというに止めている。バターは法律的権利を以下のように否定している。すなわち、「法律上の所有権は資産の存在を決定する要因ではないから、損害賠償請求権は資産の本質的な性格を示さない。…賃借不動産工作物利用権、機械の配置換え、研究調査および宣伝をとまなう大規模な開発運動のための繰延費用は、完全な資産であるけれども法律上の所有権によって確実に保証されていない。資産という標題で貸借対照表上に表示される見越額は表示された金額に対応する法律上の権利によってはほとんど保証されていない⁸⁾。」と。

たしかにキャッシングは法律的権利の存在を資産成立条件の一つとして掲げたが、しかし法律重点的にこれをとらえるわけではなく、法律上の所有権を否定し、これを実質的にとらえようとしており、たんなる期待以上のものという意味で権利という用語を使用しているように思われる。そうしてみると、キャッシングのいうところはバターとそれ程異なるものではないと思われる。

④ 貨幣との関連はどうか

キャッシングは「資産とは、貨幣または貨幣に換えられる将来の用役を持ち来るもの⁹⁾」といい、用役がそれ自身貨幣収入であるか、あるいは貨幣収入をもたらすものでなければならないとしている。これに対し、バターは「貨幣をとまなわない取引（ある財産と他の財産との交換、贈与、自然増価の場合のように）も資産として認められるので、資産は貨幣的意味もまた財務的な意味ももたない¹⁰⁾。」とし、また、『資産は貨幣単位で測定されるにもかかわらず、資産の性格はなんらの貨幣的な概念とは直接的な関連はもたず1袋の砂糖が100「ポンド」であるとか、1単位の農地が80「エーカー」であるというのと同じである¹¹⁾。』と述べている。

以上のように、貨幣との関連についての見解においては、キャッシングとバッターはきわめて相違している。この点キャッシングは資産を完全に企業会計の側面にとらえるのに対し、バッターは先にⅡ1. バッターの資金概念の端緒でみたように、会計資料の利用について、経営者のみならず、社会的管理機関、将来の貸貸人または投資家といったかなり広い側面で資産をもとらえることから来たものであろう。しかしながら、「計算の可能性並びに財務計算の本質¹²⁾」を考えるならば、計算の尺度としては貨幣金額以外はありえず、バッターは貨幣をとみなわない取引として、ある財産と他の財産との交換、贈与、自然増価の場合を掲げているが、これらを簿記の取引要素に還元して考える時、いずれも貨幣金額的变化を資産に及ぼしており、従って、バッターのいう「…資産は貨幣的意味もまた財務的な意味ももたない。」という表現は承認しえないことになろう。そうしてみると、資産と貨幣との関連を考える時、その関連性を絶対視するキャッシングの方が会計学的には評価されることになろう。

⑤ 資産の用役に操作的な意味が必要であるかどうか

これはバッターだけに固有の問題であり、同時に彼の資産概念の中枢を占めるものと思われる。すなわち、彼はつぎのようについて。「用役としての特質の解釈に影響を与えるのは企業の所有主または経営者の人格ではなくむしろ資産の用役の意味を決定する操作(資金活動)である…¹³⁾」と。こうして、「資産の用役概念は、厳密な意味では操作的なもの¹⁴⁾」であり、「さまざまな利害関係者に対してそれらの用役を獲得し、保有し、転換し、引渡すことが会計単位の操作である。したがって、資産という形態をとった用役が資産の定義の本質である¹⁵⁾。」ことになる。そうしてみるとバッターは操作(資金活動)というキャッシングとは関係のない異質の視点から、キャッシングにとっても最も重要な資産の用役概念に至るのである。かくてバッターは「資産の用役概念は、資金理論における用語では中心的な考え方である。基本的には資金はある機能的な目的、すなわち管理的目的、企業家的目的および社会的目的のために集められた用役潜在力の集合体である¹⁶⁾。」と述べている。この点、キャッシングにあっては、資産の用役概念は企業家的目的に限定されており、従って、バッターの用

役概念はキャッシングのそれよりもかなり範囲の広いものといえるだろう。

2. その他の諸概念：両者の限界性

a) キャッシングの負債・資本概念とバッターの持分概念

つぎに、キャッシングの負債・資本概念とバッターの持分概念を検討することにしよう。以下に両者の概念の比較表を掲げた。

第2表 キャッシングの負債・資本概念とバッターの持分概念

キャッシング	負債	負の資産
	資本	従って、資産と負債（負の資産）との計算的差額
バッター	持分	資金における資産に加えられる拘束

まず、キャッシングは、「負債は貨幣で評価されうる用役であって、その資本主が他の人（あるいは一団の人々）に対して返済すべき法律的な（あるいは公正な）義務のもとにおかれているものをいう。…¹⁷⁾」と述べている。つまり、キャッシングによれば負債は、流れの特色的な方向を除いては資産と異なるものではなく、負債を負の資産（negative assets）としてとらえるのである¹⁸⁾。

こうして、キャッシングは資産と負債を正・負の関係でとらえる以上、「正味有高(すなわち資本)は(資産・負債の) たんなる差額であると定義するより他に本質的に説明することは不可能である。…¹⁹⁾」ことになる。ここにキャッシングの限界性があるように思われる。すなわち、資産については用役概念を中心として、きわめて将来的・積極的な概念構成を行ない、本質的な議論を進めていたキャッシングであるが、負債を負の資産としてとらえ、従って、資本を資産と負債（負の資産）とのたんなる計算的差額としてとらえざるを得ないような論理は本質論から完全に遊離したものであるからである。

以上のようなキャッシングの見解は、あの種の資本主理論と考えられるが、バッターは「資本主理論の主張者は、持分が資本主の債務(負債) および資本主の所有権(純財産) であると主張するだろう²⁰⁾。」と述べ、こうした見解は持分を「資産に対する請求権」であるとする企業実体理論とともに認められないという²¹⁾。では、バッターの主張する見解はどのようなものであろうか。彼はつぎ

のようにいう。すなわち、「持分の実際の意味は、それらが資金における資産に加えられる拘束に見いだされるべきであり、それに関連した法律に準じた考え方または衡平法上の考え方のなかに見いだすべきではない²²⁾。」と。

こうしてみると、キャニングは「負債は…法律的な（あるいは公正な）義務のもとにおかれているものをいう。…」と法律重点的に負債をとらえるのに対し、バッターはこれを否定的にとらえている。この点、会計負債と法律上の債務とは全く別個の概念であり²³⁾、その意味ではバッターの方が優れているように思われる。では、彼のいう持分は「資金における資産に加えられる拘束」という見解はどうであろうか。この点、よく吟味するならば、バッターはキャニングと同様の皮相論に陥っているように思われる。すなわち、「資金における資産」とは資産という形態をとった用役であり、いわば持分は、用役の拘束を意味することになる。そうしてみると、資産と持分との関係は用役とその拘束であり、資産と負債とを用役についての正・負の関係でとらえたキャニングとそれ程異なるものではないことになる。

そこでバッターは、つぎのような長松教授の批判に値することになる。

『とくに彼のエクィティ概念のなかに彼の理論的境界、および「資金理論」の基本問題が存在しているように思われる。彼はもっぱら操作的方法にもとづいて資金のサービス・ポテンシャル (service potentials) 概念と実体の同質性 (homogeneity of substance) を中心として資金理論を展開し、エクィティ概念を一サービス・ポテンシャルを拘束するものとして一導入することによって資本および負債の概念を捨象し、あるいはその解明を回避していると思われる。それは操作的方法を適用することによって、資産をサービス・ポテンシャル概念として重視しそこから他の会計概念を説明しようとしたことの帰結である。すなわちバッターはエクィティ、すなわち貸借対照表の貸方側における資本や負債については積極的に資金概念にもとづいて問題の解明（技術的処理についてはある程度とりあげているが）を行なっていないように思われる²⁴⁾。』

こうして資産についてはきわめて有意義な理論展開をなすキャニングおよびバッターであったが、負債・資本あるいは持分についてはその限界を露呈する

に至る。

b) キャニングとバッターの費用・収益・利益の概念

以上でキャッシングとバッターの長所としての資産概念と短所としての負債・資本あるいは持分の概念をみたので、最後に両者の費用・収益ならびに利益の概念を簡単に検討しておくことにしよう。

まずキャッシングによれば、収益とは企業がある期間に実現する用役の貨幣による成果を意味するという²⁵⁾。このような見解はフィッシャーの資本と所得の概念に強く影響されたものである。すなわちフィッシャーは、所得をある期間の用役のフローとしてとらえ、資本をもってその源泉とし、なお将来の所得の現在価値を示すものと考えた。つまり、用役のストックとフローの関係で、フィッシャーは経済学上の資本と所得を考えたわけであるが、キャッシングはこの用役のストックとフローの関係をそのまま会計上の資産と収益に適応したのである。そうして、この関係は用役を反用役 (disservice) と置き換えることで、負債と費用にもあてはまるのである。すなわち、負債とは将来、企業に不利な効果つまり反用役を持ち来すものであり、企業にとって反用役とは費用にはかならない。キャッシングはこのように費用と収益を考えている。

では、バッターの見解はどうであろうか。長松教授による整理された表現を引用するならば、「資産が資金のストック (stock) を表わす富の概念として考えられるのに対して利益は資金のフロー (flow) を表わす所得の概念である²⁶⁾。」といわれる。そうしてみるとバッターもまた用役のストックとフローの関係で資産と収益をとらえていることになるが、ともあれ、バッター自身のことばをみることにしよう。彼は「費用は資金における資産から特定の目的またはその他の統制の領域に引渡された用役の時間的な流れである²⁷⁾。」といい、その流れは流出²⁸⁾を意味するという。さらに、彼は「収益は新しい資産が資金それ自体の残余持分以外の持分の拘束をまったく受けないという点で、資産の増加をもたらすその他の取引とは異なるのである²⁹⁾。」といい、収益の認識のために二つの基準を提唱している。すなわち、新しい用役の単位が存在することおよびそれに拘束がともなわないことである³⁰⁾。従ってバッターにとっては

費用は用役の流出を意味し、用役の流出とはフィッシャー（したがってキャニング）のいう反用役に該当するものであろう。また、バッターにとって収益は持分の拘束をともなわない新しい資産の増加、すなわち新しい用役の存在を意味し、これはキャニングと同様、資産と収益を用役のストックとフローの関係でとらえた表現に他ならないと思われる³¹⁾。

こうしてバッターは「典型的な利益概念は収益と費用との流れの純差額という概念である³²⁾。」といい、収益と費用との流れの純差額としてとらえられる利益は以下のように表現されることになる。すなわち、『利益に対するすべての要求をみたすようなただひとつの利益の数字を提供することはできない。さらに利益の計算を強調しすぎると財務報告書の形式だけでなく、その意味にも望ましくない制約が加えられることになる。財務報告書において利益の数字を優先させることはたとえ概念上のむずかしさを除いたとしても、その数字はすべての利用者にとってとくに重要であることを意味するばかりではなく、達成できない測定の結果および正確性を示しているのである。会計担当者が「純利益」を強調しすぎることから生ずる複雑性、混乱、失望を避けなければならないということはもっともなことである³³⁾。』と。

以上のバッターの表現は、キャニングの純利益についての記述とほぼ同一の視点をもつものと思われる。すなわち、「純利益という一つの数値で表示されているものは、会計士がその手続きを採用し終えた時にもたらされる数字であるという以外に、いかなる意味においても、決して一つの事実であると期待しえないものである³⁴⁾。」このキャニングの純利益についての記述はギルマン（Stephen Gilman）が「会計士の利益の意義に関するあらゆる専門的主張のなかで、おそらく最も優れている³⁵⁾」と評価するものであるが、これまでみてきたように、キャニング、バッターともに資産と収益を用役のストックとフローの関係でとらえる視点に着目するものであり、そのような視点を端緒とする両者の費用・収益・利益の概念はおおむね似通ったものとみることができよう。

注

- (1) 参考のため以下にキャッシングの資産の定義を掲げておくことにする。

「資産とは、貨幣または貨幣に換えられる将来の用役を持ち来すものであり、その用役が法律的な、あるいは公正な権利としてある人または一団の人に帰属するものをいう。(ただし、かりに契約上将来生ずべき用役があったとしても、それが当事者両方の側から同じようにまだ不履行である時には資産は認められない。) そのような用役はその用役の帰属する人または一団の人から見てのみ資産である。」
 [“An asset is any future service in money or any future service convertible into money (except those services arising from contracts the two sides of which are proportionately unperformed) the beneficial interest in which is legally or equitably secured to some person or set of persons. Such a service is an asset only to that person or set of persons to whom it runs.”

(Canning, *op. cit.*, p. 22)] 訳出にあたり、沼田嘉穂「資産の実体に就て」其一、雑誌『会計』昭和12年7月号、56ページを参照。なお、キャッシングの資産概念について詳細は拙稿、前掲論文、「キャッシング『会計の経済学』—その資産と利益の概念をめぐって—」, 68~71ページを参照されたい。

- (2) Vatter, *op. cit.*, p. 17. 邦訳, 31ページ。
- (3) Vatter, *Ibid.*, p. 17. 邦訳, 30ページ。
- (4) キャッシングは会計資産が成立するためには物質的なものの存在は前提にならないという。たとえば、ある企業が所有するトラックは、その企業の資産である。この時、資産を構成するものは、トラックの所有権 (legal title) でもなく、トラックの存在そのものでもない。重要なことは、トラックの将来の予想用役がその企業の利益に対して効力を持つということである。ただし、それはトラックの利用可能な用役の全部ということではない。ただ、その企業の中でトラックが使われる期間を通じて、このトラックから企業が有利に得るところの将来の用役のみがその企業の利益に対して効力を持つというである (拙稿、前掲論文、「キャッシング『会計の経済学』」, 69ページ。)
- (5) Vatter, *op. cit.*, p. 17. 邦訳, 30ページ。
- (6) すなわち、経済学者にとっては稀少用役 (scarce services) を生ずる源泉こそが、会計学上の資産に対応する財 (goods) であるという。すなわち、会計士は貨幣による個人的利益を考え、経済学者は社会的利益を考えることから、「或る企業が社会に如何に大なる用役を与うべき源泉を作出せる時も、その源泉の結果自己の企業に生ずべき予期さるべき用役即ち収入がない場合、是を資産と称し得ない」のであり、他面、「社会に与うる用役が僅少又は皆無の場合も、企業に持来さるべき期待し得る用役大なる限り、その資産価値は大である」ことになる。(拙稿、前掲

論文, 「キャッシング『会計の経済学』, 69ページ。なお, 文中引用文は共に沼田嘉穂, 前掲論文, 57ページ。)

- (7) 注1) 参照のこと。
- (8) Vatter, *op. cit.*, p. 17. 邦訳, 30ページ。
- (9) 注1) 参照のこと。
- (10) Vatter, *op. cit.*, p. 17. 邦訳, 30~31ページ。
- (11) Vatter, *Ibid.*, p. 17. 邦訳, 31ページ。
- (12) 沼田嘉穂『簿記教科書』同文館, 昭和57年, 5ページ以下。
- (13), (14), (15) Vatter, *op. cit.*, p.18. 邦訳, 32ページ。
- (16) Vatter, *Ibid.*, pp. 18~19. 邦訳, 33ページ。
- (17) 参考のため, これに続くキャッシングによる負債の定義の全文を以下に掲げておくことにする。

「……また, 負債は, この第二の人からその資本主に対して当然与えられるべき特定の用役に等しいかあるいはそれ以上の貨幣価値に対して, その全額について無条件に相殺を認めるものではない。」〔“A liability is a service, valuable in money, which a proprietor is under an existing legal (or equitable) duty to render to a second person (or set of persons) and which is not unconditionally an agreed set-off to its full amount against specific services of equal or greater money value due from this second person to the proprietor.”(Canning, *op. cit.*, pp. 55~56)].

- (18) Canning, *Ibid.*, p. 50.
- (19) 参考のため, これに続くキャッシングによる資本の定義の全文を以下に掲げておくことにする。

「……それは資産の金額から負債合計額を控除した差額としてのみ認識しうる。」〔“Net proprietorship cannot be qualitatively defined except as a mere difference. It is the difference found by subtracting the summation of the liabilities from the amount of the proprietorship.” (Canning, *Ibid.*, p. 56)]

- (20), (21) Vatter, *op. cit.*, p. 19. 邦訳, 33ページ。
- (22) Vatter, *Ibid.*, p. 20. 邦訳, 35ページ。
- (23) 沼田嘉穂『会計教科書』(八訂版)同文館167ページ。
- (24) 長松秀志「ヴェッターの資金理論(1)―資金会計と操作的方法―」, 『駒大経営研究』第1巻第2号, 36ページ。
- (25) 参考のため, 以下にキャッシングによる収益の定義を掲げておくことにする。「職業会計士がある期間の総営業収益についていう時, 彼らは企業活動の構成要素であるすべての基本的用役の, その期間内で実現した貨幣による成果(あるいは貨幣等価

物)をさしているのである。〕〔“When professional accountants speak of the gross operating income of a period they mean the fruition in money (or the equivalent of money), effected within the period, of all those elementary services which are the components of enterprise operations.” (Canning, *op. cit.*, p. 101)〕

- (26) 長松秀志「ヴァッターの資金理論(2)―資金会計と操作的方法―」,『駒大経営研究』第2巻第1号,58ページ。
- (27) Vatter, *op. cit.*, p. 24. 邦訳,42ページ。
- (28) Vatter, *Ibid.*, p. 22. 邦訳,39ページ。
- (29) Vatter, *Ibid.*, p. 25. 邦訳,43ページ。
- (30) Vatter, *Ibid.*, p. 32. 邦訳,56ページ。
- (31) 長松秀志「前掲論文(2)」,58ページ参照。
- (32) Vatter, *op. cit.*, p. 32. 邦訳,56ページ。
- (33) Vatter, *Ibid.*, pp. 35~36. 邦訳,61ページ。
- (34) Canning, *op. cit.*, pp. 98~99.
- (35) なお,ギルマンは続けて以下のようにコメントを加えている。すなわち,「かかる説明は建設的でなくて否定的だという主張は,断固として退けるべきである。会計は,解明者を必要とすることがあるとしても,けっして弁解者を必要としない。会計人の優劣は,その解明者としての任務の遂行いかんにかかっている。会計が一定の限界を有することを認めるとしても,これらの限界は会計の機能的構造に固有のものであり,それらは弱点というよりも力の源だといえるだろう。……」Stephen Gilman, *Accounting Concepts of Profit* (N.Y., Ronald, 1939), pp. 610~611. 久野光朗訳『ギルマン会計学』同文館,昭和47年,736~737ページ。

IV ま と め

以上,キャニングの用役概念とヴァッターの資金概念を比較・検討したが,とりわけ,両者の用役をめぐる会計諸概念の比較を試みた。

ここで,これまで述べてきたところを今一度,簡単に,要約的に振り返ってみることにしよう。まず,はじめにヴァッターは従来の資本主理論や企業実体理論はその主体が人格である点に問題があるとし,非人格的な会計主体,すなわち資金概念を提唱し,なお,そのさい,操作的な内容と内容の同一性を重視するが,とくに内容の同一性ということから,すべての経済活動の目的として欲

望の満足に着目し、そのような視点から用役潜在力に着目するに至る。そうして、この用役潜在力から資産をはじめとする会計諸概念を内容の同一性を重視しつつ、操作的に解釈しようとするのである。論者はこの用役性の視点にキャニングとの共通点を見出すものであり、以下、キャニングとバッターの会計諸概念の比較検討を試みたわけである。

すなわち、両者の資産成立条件を考えた場合、五つほどの従属的条件があって、両者の間には若干の相違点があるものの、基本的必須条件としてはキャニングにあっては将来の用役、バッターにあっては用役潜在力とその意味するところは同じであり、あるものに潜在する将来の用役をもって資産成立の基本的必須条件とした点で、両者は共通している。つぎに、キャニングの負債・資本概念とバッターの持分概念を検討した。すなわち、キャニングによれば負債は負の資産であり、資産と負債を用役についての正・負の関係でとらえる結果、従って、資本は資産と負債(負の資産)とのたんなる計算的差額となってしまう、負債・資本概念については本質論から完全に遊離した皮相論に陥ることになる。他方バッターは負債・資本を持分としてとらえ、資金における資産に加えられる拘束として解釈しており、一見したところ、キャニングとはかなり相違した見解のように思われるが、しかし、この点、十分に吟味するならば、資金における資産とは資産という形態をとった用役に他ならず、いわば持分は、用役の拘束であり、資産と持分は用役とその拘束を意味することになり、資産と負債を用役についての正・負の関係でとらえたキャニングと同様の皮相論に陥ることになり、この点で、キャニングとバッターは共にその限界を露呈するに至る。さらに、両者の費用・収益・利益の概念を検討したが、両者ともに用役のストックとフローの関係で資産と収益を考え、費用はフィッシャー(したがってキャニング)によれば反用役、バッターによれば用役の流出を意味し、そのような視点から得られる純利益の概念は両者ともにおおむね似通った表現にならざるを得ない。

結局、それはキャニング、バッターともに資産を用役性の立場からとらえ、その他の会計諸概念も、内容の同一性(バッターの表現によれば)を重視すること

で、用役から一元的・直線的に解釈しようとしたことの帰結であると思われる。そうしてみると、用役性についてみる限り、キャッシングの長所はそのままバッテリーの長所ともなり、キャッシングの限界はそのままバッテリーの限界となっており、この点でバッテリーはキャッシングの用役概念の域を出るものではないと思われる¹⁾。

注

- (1) 沼田嘉穂『会計教科書』（十訂版）同文館，54ページ脚注。