

簿記理論とキャッシュ・フロー計算書*

杉 本 徳 栄

要 約

資金計算書の簿記機構論的意味付けに関する試みを分類的に考察したものとして、1994年に安平昭二教授により遂行された研究（安平 [1994]）がある。本稿は、この研究を受け継ぐことによって、「第三の財務諸表」として制度上位置付けられたキャッシュ・フロー計算書が、①貸借対照表や損益計算書のように複式簿記の計算機構に存立基盤はあるか否か、②その位置付けについて簿記理論ないし簿記機構論の見地から、概念的に安定した内容を持つか否かという問題点について、とくに1994年以降の各種試みをもとに検討したものである。

近年の試みは、主として「資金的二勘定系統説」のもとでの展開と「原型財務諸表行列簿記」による展開の2系統から成っている。これら個々の展開にはいくつかの特徴や試みの相互間に基本的な共通点もみられたが、「一元論」と「二元論」に二分化しうる複式簿記の意味構造の捉え方においては相対立する状況にある。この「一元論」・「二元論」の問題は、従来の勘定理論や簿記理論のあり方にも影響を及ぼす相違点のひとつでもある。

簿記の「行列」表示に基づく試みもかねてよりひとつの系統による展開を形成している。展開表や「原型財務諸表行列簿記」の試みの原理ないし機能は類似しており、しかもいずれも損益等式型に属するものではあるが、キャッシュ・フロー計算書の「第三の財務諸表」としての位置付けについては見解の相違がみられた。

このような近年の試みからの特徴を踏まえた場合、キャッシュ・フロー計算書の「第三の財務諸表」の位置付けに関わる本質的な問題は、各試みが依拠する勘定理論ないし簿記理論のあり方に帰結することになる。キャッシュ・フロー会計情報の有用性を否定するものではないが、「第三の財務諸表」としての位置付けの問題については勘定理論や簿記理論の見地からの複式簿記の本質や特徴についての説明が不可欠である。ひとつの方向性として、勘定理論ないし簿記理論研究への回帰が改めて必要とされている。

キーワード

簿記理論
勘定理論
キャッシュ・フロー計算書
実体・名目二勘定系統説
資金的二勘定系統説
深層構造論
原型財務諸表行列簿記
統合会計

* 本稿は、2002年5月18日に甲南大学において開催された日本簿記学会第18回関西西部会統一論題「会計制度のゆらぎと簿記のダイナミズム」（座長：瀧田輝巳教授（同志社大学））における報告を加筆・修正したものである。とくに、報告に関して有益なコメントを賜った安平昭二教授（関西国際大学）、佐藤倫正教授（名古屋大学）、柴健次教授（関西大学）、鎌田信夫教授（中部大学）および興津裕康教授（近畿大学）に記して謝意を表する次第である。

I. はじめに

日本においても、1999年4月1日以後に開始する事業年度から資金の範囲を「現金（手許現金及び要求払預金）及び現金同等物」とした「キャッシュ・フロー計算書」を作成することが義務付けられた（「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定に関する意見書」（1998年3月13日、企業会計審議会）。以下、「意見書」という）。キャッシュ・フロー計算書の制度化にあたっては、「これを財務諸表の一つとして位置付けることが適当であると考え」（「意見書」、連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定について、二）と明記されている。このように、キャッシュ・フロー計算書が貸借対照表や損益計算書と同列に位置する基本的財務諸表のひとつとして位置付けられた理由としては、「『キャッシュ・フロー計算書』は、一会計期間におけるキャッシュ・フローの状況を一定の活動区分別に表示するものであり、貸借対照表及び損益計算書と同様に企業活動全体を対象とする重要な情報を提供するものである」（「意見書」、連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定について、二）と明記されていることから明らかなように、企業評価に際してのキャッシュ・フロー会計情報のニーズとその重要性にあるといえる。

「意見書」の「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」において、とくにキャッシュ・フロー計算書の「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分についての表示方法として、直接法（主要な取引ごとに収入総額と支出総額を表示する方法）と間接法（純利益に必要な調整項目を加減して表示する方法）の選択適用を認めている。キャッシュ・フロー計算書を基本的財務諸表のひとつとして位置付けてはいるものの、実務上の指針（「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」（1998年6月8日、日本公認会計士協会会計制度委員会報告第8号））においてでさえも、直接法による作成については、いわ

ゆる誘導法に基づくとは明記されていない。単に比較貸借対照表と損益計算書に基づいて作成する設例が示されているに過ぎない。

要するに、日本におけるキャッシュ・フロー計算書の制度化は、「表示区分」が的確に示しているように、当該情報開示面を重視したものである。制度上、キャッシュ・フロー計算書が「第三の財務諸表（基本的財務諸表）」としての地位を確立しえた取扱いになったとはいっても、果たしてそれは簿記理論ないし簿記機構論的検討の結果に裏付けられたものであろうか。これまで展開されてきた資金計算書の様式については、資金概念の広狭をめぐる議論が中核を占めてきたことは否めず、資金概念または資金の範囲をキャッシュ（「現金（手許現金及び要求払預金）及び現金同等物」）と捉えて「キャッシュ・フロー計算書」として制度化されたとはいっても、従来の「資金計算書」の「第三の財務諸表」としての位置付けに関する課題の台頭以降、必ずしもこの問題が解決されたとはいえない。

そこで、本稿は、「第三の財務諸表」として制度上位置付けられたキャッシュ・フロー計算書が、①貸借対照表や損益計算書のように複式簿記的計算機構に存立基盤はあるのか否か、②その位置付けについて簿記理論ないし簿記機構論的見地から、概念的に安定した内容を持つのか否かという問題点について、とくに近年の各種試みの説明可能性をもとに検討することを目的としている。

II. キャッシュ・フロー計算書の 簿記機構論的意味付け・展 開に関する試みの類型

資金計算書を第三の財務諸表として位置付ける①簿記機構論的意味付けに関する試みや②複式簿記・会計機構の展開や修正問題としての検討の試みについては、安平 [1994] において類型的な考察が展開されている。資金計算書の簿記機構論的意味付け等について、安平 [1994] (125-153頁) において示された分類は次のとおりである。

(1) 三勘定系統区分に基づく資金計算書の意味付け

- ① レーマン (M. R. Lehmann) 教授の動的三勘定系統説
- ② トームス (トムス: W. Thoms) 教授の関数的勘定計算論¹⁾
- ③ カリンスキー (R. Kalinski) 教授の三分割会計論

(2) 収支要因別諸勘定の設定を求める提案

- ① 染谷恭次郎教授の財務諸表三本化の理論と資金勘定組織
- ② 杉本典之教授の「資金的二勘定系統説」におけるキャッシュ・フロー計算書勘定系統の位置付け

(3) 独立した資金勘定組織の設置を求める提案

- ① 鎌田信夫教授の損益会計組織と資金会計組織とに二分する方法
- ② 佐藤倫正教授の「資金法損益計算書」・

「直接法資金計算書」・「間接法資金計算書」の同時的作成を可能にする勘定組織

(4) 簿記の「行列」表示に基づく資金計算書論の展開

- ① 石川純治教授の「展開表」をベースにした損益計算書と資金計算書との構造的同型性
- ② ケーファー (K. Kafer) 教授の「取引高行列」をベースとした資金運動計算書論 (取引高表示表としての資金計算書)

日本においてもキャッシュ・フロー計算書の作成について制度化されたことに伴い、キャッシュ・フロー計算書の情報開示問題を中心として各種論議を惹き起こしている。このようなキャッシュ・フロー計算書の情報開示の必要性からの制度化のみならず、安平 [1994] において類型化されたキャッシュ・フロー計算書の簿記機構論に関わる各種試みについても、その後その深化の模索や新たな試みが展開されている。

安平 [1994] 以降のキャッシュ・フロー計算書の簿記機構論的意味付けについて展開された試みには、次のようなものがある。

- (1) 杉本典之教授等の「資金的二勘定系統説」におけるキャッシュ・フロー計算書勘定系統の位置付けの展開
- (2) 田中茂次教授等の深層構造論に基づいた「原型財務諸表行列簿記」によるキャッシュ・フロー計算書の展開
- (3) 鎌田信夫教授の損益会計組織と資金会計組織とに二分する方法
- (4) 佐藤倫正教授の資金勘定組織に基づいた資金法損益計算の展開²⁾

つまり、安平 [1994] における資金計算書の簿記機構論的意味付けの分類に従えば、1994年

1) 直線の勘定計算 (Die Lineare Kontenrechnung) と称して捉えたそれまでの複式簿記とは峻別してトムス教授が提唱した Die Funktionale Kontorechnung についての見解である。この Die Funktionale Kontorechnung は、たとえば武田 [1961a], 武田 [1961b], 吉田 [1962], 倉田 [1968] および斎藤 [1969] などですでに検討されたように、「機能的勘定計算」と訳出されている。

これに対して、伊藤 [1985] では「関数的勘定計算」という訳語を用いている。その理由として、次のように述べている。「複数の経済事象 (収入・支出, 資本・財産, 費用・収益) の相互関連性, つまり, 経済事象が発生すると一つの価値が他の価値に変化をもたらすといった経済的運動がトムスの理論の基礎となっているからである。この関係は、まさに数学上の関数のはたらきと同じである。『二つの変数 $x \cdot y$ の間にある対応関係であって, x の値が決まるとそれに対応して y の値が一つ定まるとき, y は x の関数である』という説明は, トムスのこの Funktionale Kontorechnung 理論のなかにあっても, 経済事象間の Polarität (対立性) を明らかにするのにまさに妥当するのである」(伊藤 [1985], 126頁)。

安平 [1994] での分類においては、伊藤 [1985] での訳語を使用していることを窺い知ることができる。

2) 佐藤倫正教授は、かねてより「資金法損益計算書」・「直接法資金計算書」・「間接法資金計算書」の同時的作成を可能にする勘定組織の展開を試みているが、近年は会計の「資金観 (Funds Flow View)」の展開による財務会計の概念フレームワークの整備に主眼が置かれている (佐藤 (倫) [2000], 佐藤 (倫) [2001])。

以降は①収支要因別諸勘定の設定を求める提案、②独立した資金勘定組織の設置を求める提案および③簿記の「行列」表示に基づく資金計算書論の展開の試みが繰り返されてきたことがわかる。本稿では、安平 [1994] 以降のキャッシュ・フロー計算書の簿記機構論的意味付けに関するこれら各種試みのうち、より積極的な理論展開がみられる①収支要因別諸勘定の設定を求める提案に属する杉本典之教授等の「資金的二勘定系統説」におけるキャッシュ・フロー計算書勘定系統の位置付けの展開と②簿記の「行列」表示に基づく資金計算書論の展開に属する田中茂次教授等の深層構造論に基づいた「原型財務諸表行列簿記」によるキャッシュ・フロー計算書の展開について採り上げ、その内容と特徴について概観し、併せてその問題点についても検討してみたい。

Ⅲ. 杉本典之教授等の「資金的二勘定系統説」におけるキャッシュ・フロー計算書勘定系統の位置付けの展開

キャッシュ・フロー計算書の簿記機構論的意味付け・展開に関する新たな試みの第一のものは、安平 [1994] において「収支要因別諸勘定の設定を求める提案」のひとつとして類型化された、杉本典之教授の「資金的二勘定系統説」に立脚してキャッシュ・フロー計算書の簿記機構論的意味付けを深化ないし展開したものである。この類型に属する研究には、山本 [1996]、

佐藤 [1998]、佐藤 [1999]、木戸田 [1999]・[2001]、佐藤・佐藤 [2000]、佐藤 [2001] および杉本・洪 [2002] などがある。

1. 杉本典之教授の「資金的二勘定系統説」

杉本典之教授の「資金的二勘定系統説」は、次のような企業会計上の会計測定システムの意味論的考察から導き出されるとする見解である。

杉本 [1981] (52-62頁) によれば、会計測定システムにおける会計測定の対象である「企業の経済事象」は、会計測定者としての会計担当者が基本的には経済主体の支配下における「価値の流れ」(経済主体の支配下への経済財の「流入」または「流出」)として認識するという。「価値の流れ」の対象である経済財を、企業が保有する経済財および享受かつ消費する用役としての経済財のすべてを包摂するいわゆる企業資本であるとし、これを「資金 (funds)」という言葉で捉える。したがって、経済財の流入または流出を、新たな抽象的概念である「資金の流入」と「資金の流出」として把握し、会計測定者の「二重分類的複式」の思考内容に基づいて、①「資金の運用面 (資金形態)」と②「資金の調達面 (資金源泉)」という、資金の相対立する二局面に対比して把握するというのである。

二局面からみた「資金の流れ」の会計測定者による慣習的思考法の基本的形式は、資金の態様によって資金の積極面 (借方) と資金の消極面 (貸方) を次のように捉える。

① 「資金の流入」時：資金流入取引

(借方) 資金形態 (資金の運用面) ×××
(資金形態から見た資金流入)

(貸方) 資金源泉 (資金の調達面) ×××
(資金源泉から見た資金流入)

② 「資金の流出」時：資金流出取引

(借方) 資金源泉 (資金の調達面) ×××
(資金源泉から見た資金流出)

(貸方) 資金形態 (資金の運用面) ×××
(資金形態から見た資金流出)

資金の運用面においてのみ変化があるとみなしうる場合 (資金形態交替取引：資金形態から見た資金流入と資金形態から見た資金流出) や資金の調達面においてのみ変化があるとみなし

うる場合 (資金源泉交替取引：資金源泉から見た資金流出と資金源泉から見た資金流入) についても、変化がなかったとみなしうる局面を無視・省略して、変化があったとみなされる局面

だけを強調するための上述の基本的形式から誘導することができる「簡便的思考法としての応用的形式」(杉本 [1981], 55頁) であるという。

また、企業会計において用いられる諸勘定についても会計測定者としての会計担当者の思考内容に従って、①「価値形態から見た価値の流れ(資金形態から見た資金の流れ)」を個別具体的に表現するための勘定と②「価値源泉から見た価値の流れ(資金源泉から見た資金の流れ)」を個別具体的に表現するための勘定に大別することができる。このような会計測定システムの二重分類的複式的思考内容に基づいた2つの基本的勘定系統による勘定理論を、「資金的二勘定系統説」と名付けられている(杉本 [1981], 70-71頁, 杉本 [1991], 98頁)。

「価値形態から見た価値の流れ(資金形態から見た資金の流れ)」を個別具体的に表現するための勘定は、貸借対照表の資産の部に記載される大部分の勘定が属し、「価値源泉から見た価値の流れ(資金源泉から見た資金の流れ)」を個別具体的に表現するための勘定は、貸借対照表の負債の部および資本の部に記載される勘定と損益計算書に記載されるすべての勘定が属することになる。したがって、「資金的二勘定系統説」に基づく勘定体系は図表1のように纏められる。

この図表からも明らかなように、「資金的二勘定系統説」の勘定体系のもとでは、期間損益計算に関わる収益ないし利益に属する諸勘定および費用ないし損失に属する諸勘定が、「資金源泉から見た資金の流れ」の勘定系統に属する当期利潤勘定の構成要素として位置付けられていることがひとつの特徴でもある。つまり、当期利潤勘定を「本来の勘定(real accounts)」として位置付け、「資金源泉から見た資金の流れ」勘定系統において当該当期利潤勘定の下位勘定として収益勘定ないし利益勘定(当期利潤勘定の貸方記入項目)と費用勘定ないし損失勘定(当期利潤勘定の借方記入項目)を分離独立させて設定しているのである。この下位勘定の関係を換言すれば、「資金的二勘定系統説」の

もとでは、本来の勘定である親勘定としての当期利潤勘定とその代位勘定として収益勘定ないし利益勘定と費用勘定ないし損失勘定という勘定体系の関係が論理展開上埋め込まれているのである³⁾。

ここで注意すべきは、企業会計における代位勘定はこれ以外にも、たとえば親勘定としての減価償却資産に属する諸勘定の貸方を分離独立させて開設した「減価償却累計額勘定」も代位勘定の一例として存在するとしていることである。いわゆる「名目勘定」や「減価償却累計額

3). 「資金的二勘定系統説」のもとで、収益ないし利益に属する諸勘定および費用ないし損失に属する諸勘定が「資金源泉から見た資金の流れ」の勘定系統に属する当期利潤勘定の構成要素として組み込まれることについては、杉本典之教授による期間損益計算と期末有高計算との関係についての認識からも窺い知ることができる(杉本 [1981], 97-102頁)。

決算整理手続き終了直後の各勘定記録の相互間の関係については、①合計試算表等式、②運動貸借対照表等式および③静止貸借対照表等式によって表わすことができるが、とくに期末有高計算の結果を示す静止貸借対照表等式($\sum a^e = \sum e^e + (\sum r^e - \sum l^e)$)に注目する。

なお、当該等式での各要素は次のことを示す。

a^e : 資産に属する諸勘定の貸借差額

e^e : 負債に属する諸勘定と資本に属する諸勘定の貸借差額

r^e : 収益ないし利益に属する諸勘定の貸借差額

l^e : 費用ないし損失に属する諸勘定の貸借差額

i : 集合損益勘定の貸借差額

右辺の第二構成要素($\sum r^e - \sum l^e = i$)は期間損益計算にほかならず、企業会計の計算構造上、「期間損益計算は決算貸借対照表を会計帳簿のなかの複式的勘定記録にもとづいて作成しようとするときにおこなわなければならない期末有高計算の一部分にほかならず、また『期間損益計算』という言葉は、その特定の計算部面を他の計算部面から区別するために付与されたいわば『ニックネーム』にほかならないということが明らかであろう。[...]したがって、たとえ言葉が違っていても、『期間損益計算』と『期末有高計算』とは全く別々の計算であるかのように思い込むことは誤解である、といわなければならない」(杉本 [1991], 111頁)。

図表1 「資金的二勘定系統説」に基づく勘定体系の図解
資金の流れ

〈資金形態から見た資金の流れ〉		〈資金源泉から見た資金の流れ〉	
Dr.	現金・預金	Cr.	
	資金流入	資金流出	
Dr.	その他の当座資産	Cr.	
	資金流入	資金流出	
Dr.	棚卸資産	Cr.	
	資金流入	資金流出	
Dr.	有形固定資産	Cr.	
	資金流入	資金流出	
Dr.	無形固定資産	Cr.	
	資金流入	資金流出	
Dr.	投資など	Cr.	
	資金流入	資金流出	
Dr.		流動負債	Cr.
		資金流出	資金流入
		固定負債など	Cr.
		資金流出	資金流入
		資本金など	Cr.
		資金流出	資金流入
		過年度利潤	Cr.
		資金流出	資金流入
		当期利潤	Cr.
		費用	収益
		資金流出	資金流入
		損失	利益
		資金流出	資金流入

出所：杉本 [1991], 99頁。

勘定」についてのみ代位勘定として捉えるのではなく、「実務の必要に応じて今後もいろいろに開設されうるものである」(杉本 [1991], 125頁)との見解は、「資金的二勘定系統説」のもとでの理論展開の可能性を示唆するものでもある。

名目勘定に属する諸勘定の各貸借差額は、いわゆる「集合損益勘定」に振り替えられ、期間損益計算としてそこで算出される貸借差額がフロー概念としての「当期純損益」を表わす。「資金的二勘定系統説」のもとでは、この当期純損益は、『当期利潤』という名の『価値源泉』

(資金源泉)から見た『価値の流れ』(資金の流れ)の一定期間における正味の流量にほかならない。したがって、そのような正味の流量を算出するための集合損益勘定は、いわば『当期利潤勘定』としての基本的性格をもっている、とみなしうる」(杉本 [1991], 102-103頁)。

集合損益勘定が当期利潤勘定としての基本的性格を有するということは、「資金源泉から見た資金の流れ」の当期利潤勘定から期中総フローとしての収益と費用に属する諸勘定を取り出すことによって損益計算書が作成されること

を意味する。そこで、「資金的二勘定系統説」のもとでの同様な論理や手続きを適用することによって、キャッシュ・フロー計算書の生成へと結び付けるのである。

2. 「資金的二勘定系統説」によるキャッシュ・フロー計算書勘定系統の位置付けの展開

このような杉本典之教授の「資金的二勘定系統説」に立脚してキャッシュ・フロー計算書の簿記機構論的意味付けを深化ないし展開した一連の試みには、次のような共通した特徴がみられる。

第一に、キャッシュ・フロー計算書を「第三の財務諸表（基本的財務諸表）」として位置付けるためには、貸借対照表や損益計算書と同様に、会計帳簿上の勘定記録に基づいたいわゆる誘導法によって作成される直接法情報によらなければならないと捉えていることである。また第二に、現金預金勘定を本来の勘定である「親勘定」として捉え、期中取引を当該親勘定に代わって記入する「代位勘定」を開設して記録するという方法論に基づいていることである。

「資金的二勘定系統説」のもとでの親勘定を分離独立してこの代位勘定を開設する方法については、論者の見解や使用する勘定の名称などに相違があり、次の3つの展開が試みられている。

- (1) 親勘定の貸借関係に基づいて代位勘定を分離独立する方法
 - (2) 現金預金勘定を期首現金在高と期中現金収支に基づいて代位勘定を分離独立させ、「元入現金勘定」に親勘定の機能をも委譲する方法
 - (3) キャッシュ勘定の相手勘定科目の種類に基づくグルーピング・ルールによって設定した「キャッシュ・フロー諸勘定」に代位勘定としての機能を付与する方法
- (1) 親勘定の貸借関係に基づいて代位勘定を分離独立する方法

洪 [1993] および杉本・洪 [1995] は、キャッシュ・フロー計算書を誘導法および直接法に

よって情報開示するために、従来の「貸借対照表勘定系統」に属する諸勘定と「損益計算書勘定系統」に属する諸勘定に加えて、親勘定（本来の勘定）であるキャッシュ勘定ないし現金預金勘定の代位勘定群としての「第三の勘定系統」として位置付けられる「キャッシュ・フロー計算書勘定系統」に属する諸勘定の開設を説いている。これら3つの勘定系統に属する諸勘定記録は、会計上のデータベースから各集合勘定への集計手続きを経て、基本的財務諸表としての①貸借対照表、②損益計算書および③キャッシュ・フロー計算書が作成される構図となっている（図表2参照）。

新たに開設された代位勘定群としての「キャッシュ・フロー計算書勘定系統」に属する諸勘定記録は、別途開設した集合勘定としての「集合キャッシュ・フロー勘定」への振替処理（「①キャッシュ・フロー振替」と「②キャッシュ・フロー振替」）からなる「キャッシュ・フロー振替手続き」を通じて当該勘定の貸借差額（「正味キャッシュ・フロー額」または「正味キャッシュ・フロー額」）を求め、当該期中純増加額を親勘定としての現金預金勘定へ振り替える会計測定プロセスを展開する（図表3参照）。とくに、「集合キャッシュ・フロー勘定」に記入された勘定記録に基づいて、直接法によるキャッシュ・フロー計算書の作成が可能になるとするのである。

このような会計測定プロセスのなかでのポイントは、「集合キャッシュ・フロー計算書勘定系統」に属する諸勘定の開設にあるが、これら諸勘定は現金預金勘定を親勘定とする代位勘定群である。この代位勘定の設定基準は、「現金預金勘定の①借方と②貸方」に立脚している。

たとえば、現金預金勘定の借方を分離独立させた代位勘定として、現金売上勘定、掛回収勘定、手形割引勘定、手形回収勘定およびその他現金預金収入勘定などがある。また、「現金預金勘定」の貸方を分離独立させた代位勘定としては、現金仕入勘定、掛支払勘定、手形支払勘定およびその他現金預金支出勘定などがある。

シユフロー勘定」を開設し、振替後の当該集合勘定は期中に生起したキャッシュ・インフローとキャッシュ・アウトフローが総額で分類表示されることになり、誘導法による直接法情報としてのキャッシュ・フロー計算書の作成へと結び付くのである。

さらに、木戸田 [1999] (または木戸田 [2001]) は、キャッシュ・フロー計算書を誘導法による直接法情報として作成するために、現金(キャッシュ)勘定の代位勘定を設定した場合には、「キャッシュフロー計算書」欄を設けた精算表(設問上、修正記入欄がないため「8欄精算表」となっている)の作成についても例示している。杉本・洪 [2002] においても、上述の「親勘定(繰越現金勘定)一代位勘定(キャッシュフロー計算書勘定)」の構図をもとに、キャッシュ・フロー計算書欄をも組み込んだ「10欄精算表」の作成を試みている。この10欄精算表の作成を通じて、親勘定としての現金勘定の機能を期首現金在高を意味する「繰越現金勘定」に委譲するという、親勘定のあり方について杉本・洪 [1995] での試みを若干展開していることが窺える。このような展開による「親勘定一代位勘定」の構図は、次節で考察する山本 [1996] におけるそれと軌を一にするものといえよう。

いずれにせよ、キャッシュ・フロー計算書欄を組み込んだ10欄精算表または8欄精算表の作成は、誘導法による直接法情報としてのキャッシュ・フロー計算書が損益計算書や貸借対照表と同時に並列的に作成されることを明示するために試みられたものである。

この精算表の作成を通じて、複式簿記の本質ないし特徴のあり方に対して問題を投げかけていることにも注意を要する。

木戸田 [1999] (または木戸田 [2001]) は、精算表における①損益計算書欄と貸借対照表欄での「当期利潤(当期純損益)」額と②キャッシュ・フロー計算書欄と貸借対照表欄での「当期純収支」額を、それぞれ前者(損益計算書・キャッシュ・フロー計算書)の欄から後(貸借対照表・貸借対照表)の欄への金額の「移

記」関係に伴う貸借平均を通じての自己検証機能と解している(木戸田 [1999], 102頁)。当期利潤、さらにはキャッシュ・フロー計算書欄を組み込んだ場合には、当期純損益の精算表上での二重計算構造を通じての自己検証機能を説く複式簿記に対する見解を否定するのである⁴⁾。

精算表の構造や作成目的を「移記」関係に伴う貸借平均を通じての自己検証機能と解する考え方は、収益勘定と費用勘定が「資金的二勘定系統説」で説く当期利潤勘定(親勘定)の代位勘定として位置づけられ、またキャッシュ・インフロー勘定とキャッシュ・アウトフロー勘定が現金(キャッシュ)勘定(親勘定)の代位勘定として位置づけられていること、さらには各代位勘定の集計勘定ないし集計欄としての役割と性格を有する損益勘定(損益計算書欄)および集合キャッシュ・フロー勘定(キャッシュ・フロー計算書欄)での勘定差額が親勘定へ帰属するという全体的構図からすれば必然的に生じるものである。つまり、複式簿記の特徴をこのような「移記」関係に伴う貸借平均を通じての自己検証機能と解する考え方によれば、代位勘

4) 木戸田 [1999] または木戸田 [2001] によれば、「企業会計では、当期利潤は、損益勘定において計算される構造を有している。そして、精算表は、このような会計処理を含む決算の全貌を明らかにし、さらに記帳の正しさを確認するために作成されており、その構造は、“損益計算書”欄で当期利潤を計算し、その金額を“貸借対照表”欄に移記し、その後これら“欄”において貸借が平均するものとなっていた」(79頁)という。

また、キャッシュ・フロー計算書欄を組み込んだ精算表は、①“損益計算書”欄において、収益と費用により当期利潤を計算し、その金額を“貸借対照表”欄に移記するとともに、②“キャッシュフロー計算書”欄において、期中にキャッシュフローの純額による表示を計算し、その金額をも“貸借対照表”欄に移記する構造となっており、さらに③これらの3つの欄(“キャッシュフロー計算書”欄、“損益計算書”欄、および“貸借対照表”欄)において、貸借が平均することをもって記帳の正しさを確認するとともに、決算の全貌を把握することを、その機能としている」(木戸田 [1999], 102頁。引用文のゴシック部分とアンダーライン部分は原文のまま)という。

定は親勘定の明細表示表の役割ないし機能を担うものに過ぎないことを含意するものでもある。

このような理解が正しいとすれば、損益計算書は貸借対照表の構成要素である当期利潤の明細表示表として、またキャッシュ・フロー計算書は貸借対照表の構成要素である現金（キャッシュ）勘定の明細表示表として認識され、キャッシュ・フロー計算書を「第三の財務諸表（基本的財務諸表）」として位置付けることには問題が残っているといわざるをえなくなる。

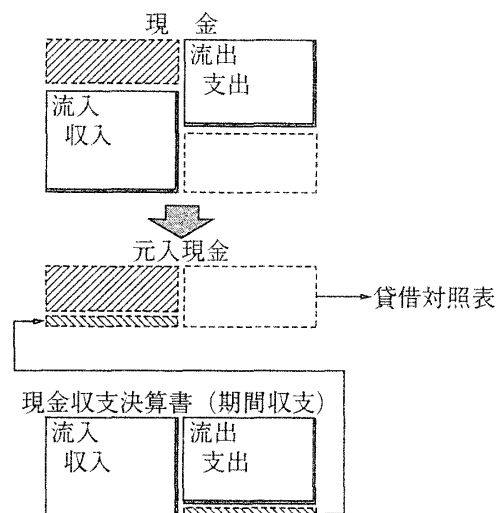
(2) 現金預金勘定を期首現金在高と期中現金収支に基づいて代位勘定を分離独立させ、「元入現金勘定」に親勘定の機能をも委譲する方法

山本真樹夫教授は、たとえば会計担当者による取引認識の基本形式や複式簿記の原型について資金形態面や資金源泉面という概念を用いて明らかにしており（山本 [1992], 山本 [1996], 3 頁）、その理論展開の根底に「資金的二勘定系統説」の考え方が存在することを確認することができる。

山本 [1996] は、損益計算書が資金源泉面の一部（利益）から期中総フローだけを取り出して生成するものであることに鑑みて、現金収支計算書（キャッシュ・フロー計算書）についても現金勘定から現金の期中総フローを取り出すことによって作成可能であり、ひいては複式簿記の構造から貸借対照表、損益計算書および現金収支計算書（キャッシュ・フロー計算書）の3つが基本的財務諸表として誘導されるとする。

つまり、一般商品売買取引のいわゆる三分法の考え方を現金勘定について適用したものとも解しうるもので、当該現金勘定を①期首現金在高を示す元入現金勘定（三分法における繰越商品勘定に相当する）、②期中現金収入を記入する諸勘定（三分法における仕入勘定に相当する）および③期中現金支出を記入する諸勘定（三分法における売上勘定に相当する）の3つに分解するのである。期末には、集合勘定としての「集合収支勘定」を設定して期中現金収支に関する諸勘定残高（①期中のキャッシュインフローと②期中のキャッシュアウトフロー）を

図表 4 現金収支計算書の生成



出所：山本 [1996], 4 頁。

振り替え、また当該集合収支勘定残高は「元入現金勘定」への振替手続きが行なわれると説く（山本 [1996], 4 頁）。この手続きによって、元入現金勘定は期末現金在高を意味することから、この勘定残高は残高勘定へ振り替えるか、あるいは繰越試算表を通じて次期へと繰り越されることになる（図表 4 参照）。

この第二の方法論は、現金勘定を期首現金有高を示す新たな勘定と期中現金収支を記入する諸勘定に大きく分解した点に着目してひとつの方法論として捉えたが、「資金的二勘定系統説」の基本形ともいべき上述の第一の方法論とは全体的な構造と原理に大きな差異はない。従来、「現金勘定」が有していた親勘定としての機能を「元入現金勘定」へ委譲していることに注意を要する。

(3) キャッシュ勘定の相手勘定科目の種類に基づくグルーピング・ルールによって設定した「キャッシュ・フロー諸勘定」に代位勘定としての機能を付与する方法

結論的にいえば、佐藤・佐藤 [2000] や佐藤 [2001] はキャッシュ・フロー計算書の直接法による表示方法をいわば所与として、この表示方法に適合しうる会計データの編集のあり方に「資金的二勘定系統説」の考え方を融合させた見解である。

まず佐藤・佐藤 [2000] は「キャッシュ・フロー計算書の表示方法（「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分）として直接法が選択適用された場合の会計情報」（28頁）を直接法情報として捉えることを確認する。この直接法情報の編集原理のプロセスは、①資金形態がキャッシュの資金フローに関する会計データを抽出する、②資金形態がキャッシュの資金フローの資金源泉に着目して、類似した資金源泉別に分類し集計することから構成されるという（佐藤・佐藤 [2000], 37頁）。

この編集原理にかなった会計測定を行なうためには、資金形態としてのキャッシュ勘定（現金預金勘定）を認識して仕訳を行なう段階で、当該キャッシュ勘定（現金預金勘定：資金形態）を資金源泉としての相手勘定科目をも指示しうるように「キャッシュ・フロー諸勘定」に設定し直すことを提唱する。「このことは、仕訳における相手勘定科目との対応関係が明らかになるように現金預金勘定を細分化し、それぞれを独立した勘定とすることを意味する」（佐藤・佐藤 [2000], 39頁）ものである。つまり、キャッシュ・フロー諸勘定は、キャッシュ勘定（現金預金勘定）を親勘定（本来の勘定）として分割設定した代位勘定としての性格が付与されたことを意味することになる⁵⁾。

洪 [1993] や杉本・洪 [1995] では現金預金勘定の代位勘定の設定方法に関わる具体的な説明はないが、先の考察内容からキャッシュ・インフローとキャッシュ・アウトフローのいずれについても仕訳段階での相手勘定科目をも指示しうるものとして代位勘定を設定していると推察できる（たとえば、図表3にみられるように、キャッシュ・インフローとしての現金売上勘定、掛回収勘定やキャッシュ・アウトフローとしての現金仕入勘定や掛支払勘定など）。したがって、代位勘定の設定にあたって相手勘定科目を

も指示しうることを求めた点では、佐藤・佐藤 [2000] や佐藤 [2001] によるキャッシュ・フロー諸勘定は、洪 [1993] や杉本・洪 [1995] にみられるものと基本的に同じであるといえよう。

キャッシュ・フロー諸勘定は資金源泉としての相手勘定科目をも指示することを目論んでいることから、その設定に際してはキャッシュ勘定（現金預金勘定）の相手勘定の種類に応じてグルーピング化、換言すれば「資金源泉の類似性に着目したグルーピング」（佐藤 [2001], 20頁）を行なう。直接法によるキャッシュ・フロー計算書に示されている項目は、総額で示されたキャッシュ・フロー情報である。総額表示のためには関連する会計データ（キャッシュ・フローを示す会計データ）を編集する必要があるが、そのグルーピングにあたっては、キャッシュ形態の資金が①「どこから（だれから）、いかなる企業活動をつうじて」流入したか、②「どこへ（だれへ）、いかなる企業活動をつうじて」流出したかに着目して行なう。

より具体的にいえば、佐藤・佐藤 [2000] や佐藤 [2001] では、キャッシュ・フロー諸勘定として、「意見書」におけるキャッシュ・フロー計算書の様式にかなうレベルの勘定を活用することで構築する。

たとえば、キャッシュ・フロー計算書における営業収入勘定は、「顧客から商品販売取引という営業活動を通じて」獲得したものを総額表示したキャッシュ・フロー情報である。この営業収入勘定をキャッシュ・フロー諸勘定のひとつとして設定するには、まずその対象としての取引が仕訳において借方にキャッシュ勘定（現金預金勘定）が示されるものに限定されるが、それには営業活動として現金売上、売掛金回収および受取手形決済に関わる取引が該当する。先にみたように、佐藤・佐藤 [2000] や佐藤 [2001] における代位勘定の設定に関わる会計データのグルーピングは、資金形態としてのキャッシュ勘定（現金預金勘定）の相手勘定の種類、すなわち資金源泉の類似性に着目するものであった。現金売上の取引は、貸方に資金源

5) 「杉本・洪 [1995] にしたがえば、……キャッシュ・フロー諸勘定は、現金預金勘定を親勘定とする『代位勘定』ということになる」（佐藤・佐藤 [2000], 42頁）ことを明言している。

泉を指示する売上勘定が配置されるのでこのグルーピング・ルールを充足するが、売掛金回収と受取手形決済の取引については貸方に資金形態を指示する受取手形勘定と売掛金勘定が設定されるため、このままでは営業収入勘定としてグルーピングするには一貫性を欠くことになる。

この問題に対して、佐藤・佐藤 [2000] や佐

(借方) 売 掛 金 (資金形態) × × ×

(借方) 受 取 手 形 (資金形態) × × ×

このような売掛金回収と受取手形決済の取引に伴う売掛金勘定と受取手形勘定は、元来、資金源泉を示す売上勘定と「個別的対応関係」(佐藤 [2001], 20頁)にあると説く。

したがって、キャッシュ・フロー計算書の表示方法並びに表示項目に関わらしめて設定する代位勘定としてのキャッシュ・フロー諸勘定のひとつである営業収入勘定は、貸方に示される勘定科目が①資金源泉を指示する売上勘定であるか、または②資金形態を指示する勘定ではあるが、個別的対応関係によって間接的に資金源泉を指示する売上勘定のいずれかであることを条件として、一括表示する処理が可能であるとするのである⁶⁾。キャッシュ勘定(現金預金勘定)の代位勘定としてのキャッシュ・フロー諸勘定の設定にあたって、会計データの編集に「資金的二勘定系統説」の考え方を直接的に反映させたグルーピング・ルールの構築をみることができる。

6) キャッシュ勘定の借方の代位勘定であるキャッシュ・フロー諸勘定には、営業収入勘定、利息配当金収入勘定、有価証券売却収入勘定、有形固定資産売却収入勘定、短期借入収入勘定、長期借入収入勘定などがあるという。また、キャッシュ勘定の貸方の代位勘定であるキャッシュ・フロー諸勘定としては、仕入支出勘定、人件費支出勘定、利息支払支出勘定、有価証券取得支出勘定、有形固定資産取得支出勘定、短期借入金返済支出勘定および長期借入金返済支出勘定などをあげている(佐藤・佐藤 [2000], 40頁)。営業収入勘定以外の他のキャッシュ・フロー諸勘定についても、同様なグルーピング・ルールに従って設定されるという。

藤 [2001] では、キャッシュ勘定(現金預金勘定)を借方に伴う売掛金回収と受取手形決済の取引は、その仕訳に先立つ商品の信用販売に関する仕訳に解決の糸口を求める。売掛金回収と受取手形決済という資金回収を伴う取引には、次のように資金源泉を指示する売上勘定を貸方に仕訳処理した信用販売時の取引が存在する。

(貸方) 売 上 (資金源泉) × × ×

(貸方) 売 上 (資金源泉) × × ×

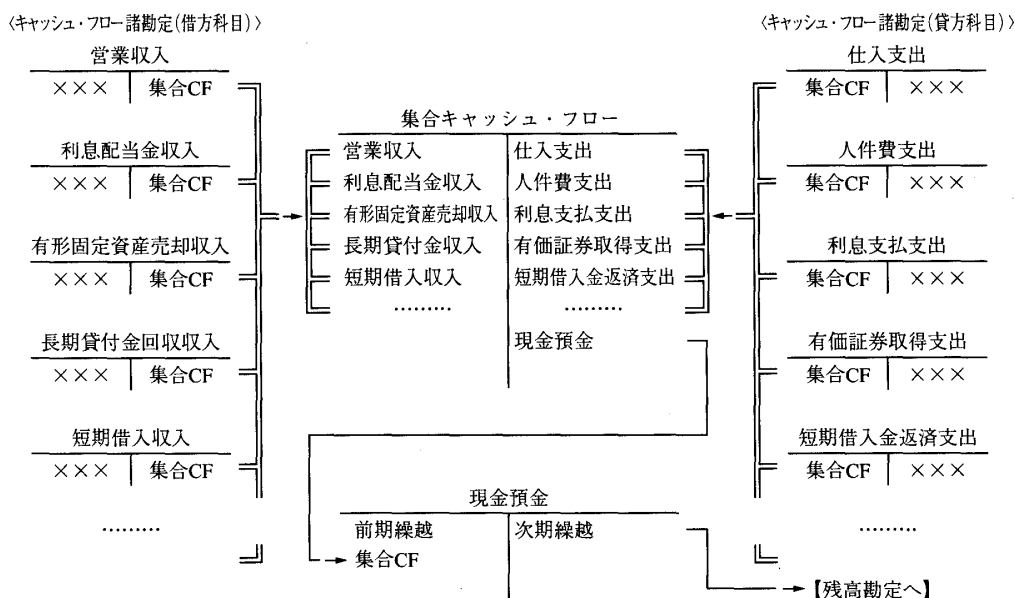
以上のように、「資金源泉の類似性」に着目した会計データのグルーピングの基本思考によって設定されるキャッシュ・フロー諸勘定は、決算に際しては、図表5のように一連の振替手続きが遂行される。キャッシュ・フロー諸勘定に蓄積された会計データを、集合勘定としての「集合キャッシュ・フロー勘定」を設定して振替手続きを行ない、またこの集合キャッシュ・フロー勘定の差額(当期純キャッシュ・フロー額)をキャッシュ勘定(現金預金勘定)へ振り替えるのである。

以上のことから明らかなように、代位勘定の設定方法のあり方とその具体的名称が相違するだけで、洪 [1993] や杉本・洪 [1995] および佐藤 [2001] での勘定組織をはじめとしたキャッシュ・フロー振替手続きの構図は、「資金的二勘定系統説」のもとでは同一の論理思考によるものであることがわかる。

「資金的二勘定系統説」のもとでは、親勘定としてのキャッシュ勘定(現金預金勘定)の借方・貸方(キャッシュ・インフローに属する勘定とキャッシュ・アウトフローに属する勘定)を分離独立させて、必要に応じて相手勘定の種類に基づいてその代位勘定をグルーピングし、2つの属性からなる代位勘定の記録を集計する「集合キャッシュ・フロー勘定」に直接法によるキャッシュ・フロー計算書の基礎を求めているのである。

ただし、佐藤 [2001] (23-27頁)では、代位勘定としてのキャッシュ・フロー諸勘定を用いた会計測定上の問題点を自ら明示して、その解

図表5 佐藤・佐藤 [2000] と佐藤 [2001] におけるキャッシュ・フロー勘定の
勘定組織・振替



決のための試案をも示している。

キャッシュ・フロー諸勘定を用いた場合の第一の問題点としては、キャッシュ・フロー情報を誘導法による直接法情報と捉えて会計測定プロセスを展開してきているが、営業収入や仕入支出などの営業活動によるキャッシュ・フローの区分に表示される項目に対応するキャッシュ・フロー諸勘定に関する情報が、誘導法以外に貸借対照表や損益計算書における会計情報からの調整計算法（間接法情報を作成する際の調整計算法）によっても算定可能な再編集情報の性格を有していることがあげられる。また第二の問題点としては、キャッシュ・フロー諸勘定を設定すると、アウトプットされる会計情報がその設定に対応するため固定化されることにある。

とくに、第二の問題点を解決するための試案としては、情報要求に応じて柔軟に設計をし直して設定される諸勘定としての「可変的キャッシュ・フロー諸勘定」を用いた会計測定を提起する。この「可変的キャッシュ・フロー諸勘定」を用いることにより、多様な情報ニーズに対応することができ、しかもデータのインプット段

階では従来通りの仕訳を遂行することもでき、会計データの編集時にはじめてキャッシュ・フロー諸勘定が意識されうるとしている。

3. 「資金的二勘定系統説」によるキャッシュ・フロー計算書勘定系統の位置付けの試みの特徴と問題点

「資金的二勘定系統説」は従来の多くの勘定学説のように、収益勘定や費用勘定を直接的に資本勘定の下位概念として位置付けず、資金の調達面（資金源泉）の勘定と資金の運用面（資金形態）の勘定という相対立する二局面の系統勘定体系のなかで、前者の勘定系統において負債勘定や資本金勘定と同次元の当期利潤勘定に関わらしめている点では、たとえば「実体・名目二勘定系統説」などの勘定学説の見地からは評価の高いものである。ただし、当期利潤勘定は資金の調達面（資金源泉）の勘定としての資本勘定の構成要素であることに変わりはない。

また、「資金的二勘定系統説」によるキャッシュ・フロー計算書の複式簿記的計算機構の試みの特徴的性格は、総勘定元帳においていわゆる現金収支に関する諸勘定を設定する方法論で

あるということができる。このような試みは「資金的二勘定系統説」のもとでの展開にはじめてみられるものではなく、すでに染谷恭次郎教授が複式簿記の目的に資金計算的職分を加えるという思考のもとで、当該職分を遂行するために提案された資金会計組織に関わる方法論と基本的に軌を一にするものであるといえる。

このことについて、より具体的に考察してみることしよう。

染谷 [1955] (44頁) において提案された資金計算の方法は、次の2つである。

- (1) 総勘定元帳において、現金勘定を分割して、収支要因別に勘定を設ける方法
- (2) 現金勘定について補助帳簿を設け、これに現金収支要因別の勘定を設ける方法

第一の方法論は、資金取引を明確にするために現金勘定を、①繰越現金勘定、②現金収入諸勘定（貸方科目）、③現金支出諸勘定（借方科目）および④収支集合勘定に分割して総勘定元帳において記録・計算する組織構造である。総勘定元帳に現金収支に関する諸勘定（現金収入諸勘定と現金支出諸勘定）⁷⁾という勘定組織を織り込むことで、集合勘定としての収支集合勘定に収支計算書の機能を付加し、これを主要財務諸表のひとつとして体系付けるとするものである。このように第一の方法論を理解すれば、「資金的二勘定系統説」のもとでは現金収支に基づいて現金勘定を分割した現金収支諸勘定を「代位勘定」と呼称しているといえる。

第一の方法論による現金収支計算に関わる勘

7) 現金収入諸勘定として、現金売上入金勘定、売掛金回収入金勘定、手形期日落入金勘定、手形割引入金勘定、前受入金勘定、雑収入入金勘定、増資入金勘定、借入金入金勘定、社債発行入金勘定、有価証券売却入金勘定、貸付金回収入金勘定、固定資産売却入金勘定およびその他入金勘定が、また現金支出諸勘定として、現金仕入出金勘定、買掛金支払出金勘定、手形決済出金勘定、前払金出金勘定、諸経費出金勘定、雑支出出金勘定、減資出金勘定、借入金返済出金勘定、社債償還出金勘定、有価証券購入出金勘定、貸付金出金勘定、固定資産購入出金勘定およびその他出金勘定などが例示されている（染谷 [1955], 44-45頁）。

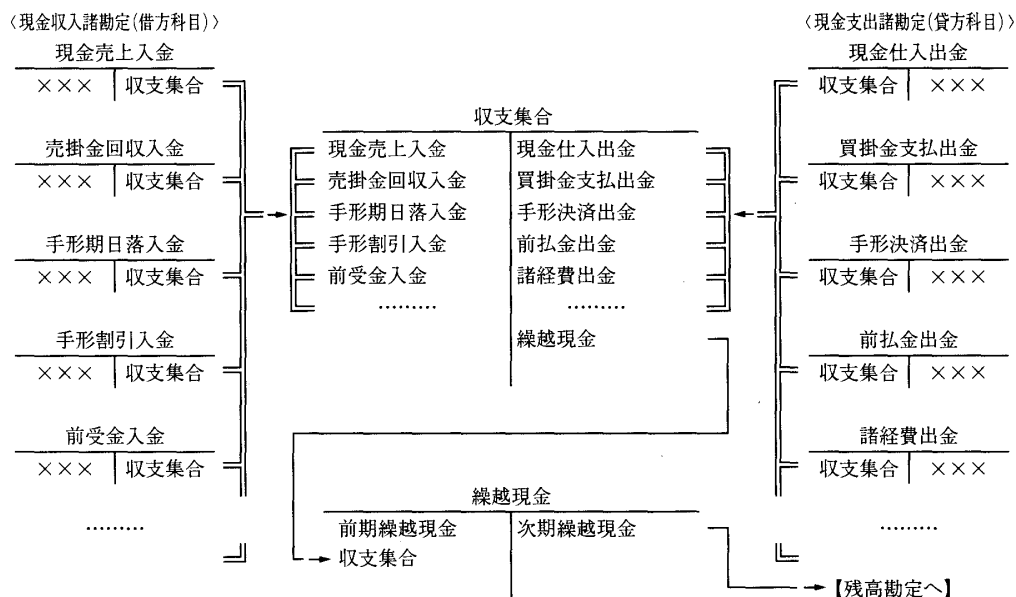
定組織の関係を図示すると、図表6のようになると思われる。

これまでに検討した「資金的二勘定系統説」によるキャッシュ・フロー計算書の複式簿記的計算機構の試みにおける勘定組織の関係（図表3・図表4・図表5）と染谷 [1955] における第一の方法論のそれ（図表6）とを照らし合わせてみると、次のような共通した特徴が明らかとなる。すなわち、①現金収支の属性をもとにキャッシュ勘定（現金預金勘定）の借方と貸方を分類し、キャッシュ勘定（現金預金勘定・現金勘定）について勘定分割を施す考え方と、②分割された現金収支諸勘定を集計する集合勘定（収支集合勘定、収支勘定ないし集合キャッシュ・フロー勘定）を開設してキャッシュ・インフローとキャッシュ・アウトフロー（現金収支）を各総額で振替手続きを行ない、当該集計勘定でキャッシュ・フローの純額を認識し、記録・計算する構造、および③集合勘定で認識された純額としての繰越現金額（キャッシュの期中純増加額）を繰越現金勘定（現金預金勘定）へ振り替えて前期繰越額との加減によって後期繰越現金額（次期繰越額）を求め、これを残高勘定へ振り替える勘定組織体系並びに手続きとなっている。

いずれの勘定組織体系も同一の構造のものであり、しかもキャッシュ・フロー計算書（収支計算書）を主要財務諸表のひとつとなるように、現金収支に関わる諸勘定を総勘定元帳の勘定組織に織り込んだ方法論であることは明らかであろう。安平昭二教授が、①染谷恭次郎教授の財務諸表三本化の理論と資金勘定組織と②杉本典之教授の「資金的二勘定系統説」におけるキャッシュ・フロー計算書勘定体系の位置付けを同一範疇の「収支要因別諸勘定の設定を求める提案」として纏めた根拠はここにあると思われる。その後の「資金的二勘定系統説」によるキャッシュ・フロー計算書の複式簿記的計算機構の試みもこの範疇から逸するものではあるまい。

もちろん、佐藤・佐藤 [2000] や佐藤 [2001] が、「意見書」のキャッシュ・フロー計算書の様

図表6 染谷 [1955] における現金収支諸勘定の勘定組織・振替



(注)：この勘定組織図は収支差額として現金増加額が生じた場合について示したものである。

出所：染谷 [1955], 44-46頁をもとに作成。

式にかなうレベルの勘定をもとに代位勘定を設定したことは、従来の「資金的二勘定系統説」のもとでは新たな展開であるともいえる。とはいえ、「現金勘定の分割による勘定科目は精粗いろいろに設定することができる」(染谷 [1955], 45頁)として、「現金売上、売掛金回収、手形期日落、手形割引などによる入金を『売上代金』として、現金仕入、買掛金支払、手形決済などによる出金を『仕入代金』として一括表示することもできる」(染谷 [1955], 46-47頁)ことはすでに示唆していた。「意見書」のキャッシュ・フロー計算書の様式にかなうレベルの勘定をもとにして代位勘定を設定する考え方は、ひとつの応用型としての展開であるとも捉えることができよう⁸⁾。

いずれにせよ、このような現金収支計算を経勘定元帳での勘定組織に織り込むという方法論は、現金勘定を分割することによって勘定科目

数が著しく増加するという欠点も有するが(染谷 [1955], 50頁)、何よりも総勘定元帳において現金残高が経過的にまったく明示されない。この問題は「現金出納帳を補助帳簿として使用するかぎり不便なことはない」(染谷 [1955], 46頁)かもしれないが、染谷恭次郎教授が提唱する第一の方法論による収支集合勘定(現金収支計算書)および「資金的二勘定系統説」のもとでの「親勘定一代位勘定」の構図に基づいて作成される収支集合勘定や集合キャッシュ・フロー勘定(キャッシュ・フロー計算書)は、現金収支諸勘定ないし代位勘定の集計表であり、いわゆる「親勘定(ないし親勘定上の記録・計算対象)の内訳明細表示表」(安平 [1994], 136頁)として機能しているに過ぎない。つまり、貸借対照表の一構成要素であるキャッシュ勘定(現金預金勘定)の期中増減を示す内訳明細表であるという問題点は、たとえ代位勘定の内容、範囲やその説明方法を変えたとしても依然として払拭しきれものではない。

8) 「資金的二勘定系統説」によるキャッシュ・フロー計算書の複式簿記の計算機構の試みには、共通して「制度化された『キャッシュ・フロー計算書』の区分や記載項目に適合するように勘定記録を選別することは簡単ではなかった」(洪 [1993], 126頁)という問題意識がある。

Ⅳ. 田中茂次教授等の深層構造論に基づいた「原型財務諸表行列簿記」によるキャッシュ・フロー計算書の展開

1. 田中茂次教授の分解仕訳に基づいた深層構造と原型財務諸表

田中 [1999a] は、「複式性（複式的分類）」を軸にして展開された「原型財務諸表行列簿記」のもとで、①本稿で問題とするキャッシュ・フロー計算書だけではなく、残高貸借対照表、損益計算書および付加価値計算書をはじめ、伝統的な複式簿記の記帳体系からは導出しえない財務諸表を作成することができ、しかも②3つの損益計算の相互関連性を明確に示すことができることを提唱している。

そこでの具体的内容を考察するのに先立ち、その理解に不可欠な田中茂次教授の会計構造論における基礎概念について概観しておく必要がある。

田中茂次教授が定義づける「複式性（複式的分類）」は、すべての勘定を貸借対照表勘定と損益計算書勘定とに分類する構造をいう（田中 [1991], 65頁）。貸借対照表勘定（有高勘定）は、経済取引について経済財の有高とともに、経済財の増加・保有・減少などの経済財の運動を分類把握し、損益計算書勘定（費用収益勘定）は、経済財の運動を便益と犠牲に関連付けて把握する。複式簿記の勘定をこれら貸借対照表勘定と損益計算書勘定で捉え、両者の間には必ず貸借を反対にした「一対一の対応関係（one-to-one correspondence）」をなすとするところに「複式性（複式的分類）」の本質がある。

2 勘定間の貸借反対からなる一対一の対応関係によって、交換取引をも含むすべての会計取引は、便益と犠牲といった損益に結び付いた「便益関連取引（収益関連取引）」または「犠牲

関連取引（費用関連取引）」のいずれかに属するという。田中茂次教授の「複式性」の意義のもとでは、当該「便益」と「犠牲」の概念がキーワードとなる。

この概念との関連で、「一般的にいえば、快樂（プラス）の増加、または苦痛（マイナス）の減少をもたらすものは便益（プラス）と感じられ、苦痛（マイナス）の増加または快樂（プラス）の減少をもたらすものは犠牲（マイナス）と感じられよう」（田中 [1999], 22頁）と喩えている。これは、会計のもとでは「特定の实体に対して、資産の増加または持分の減少をもたらすような取引は便益関連取引であり、持分の増加または資産の減少をもたらすような取引は犠牲関連取引である」（田中 [1999a], 22頁。引用文のゴシック部分は原文のまま。以下、同様）と表現しうる。ここで、借方と貸方との間の対立的分類（借方・対・貸方）としての「二元性（二元的分類）」の概念（田中 [1991], 44頁）とが結合して、便益関連取引は貸借対照表勘定の借方（資産の増加または持分の減少）と損益計算書勘定の貸方（便益（収益）の発生）に記入され、犠牲関連取引は貸借対照表勘定の貸方（資産の減少または持分の増加）と損益計算書勘定の借方（犠牲（費用）の発生）に記入されるという、「複式性」の原理が成り立ちうることになる。

この「複式性」の原理に基づいて、すべての取引を便益関連取引と犠牲関連取引に分解して行なう仕訳は「分解仕訳」（田中 [1999a], 18頁）と呼んで、われわれが一般的に行なっている通常仕訳は、分解仕訳のうち、損益計算書勘定の借方（犠牲（費用）の発生）と損益計算書勘定の貸方（便益（収益）の発生）とを相殺することによって得られたものであるという。

たとえば、商品300円分を現金仕入した場合の分解仕訳は、次の2つの仕訳に分解される。

分解仕訳：（借方）	商品	300	（貸方）	収益	300	⇒ 便益関連取引
	費用	300		現金	300	⇒ 犠牲関連取引

分解仕訳によれば、いずれの仕訳も貸借対照

表勘定と損益計算書勘定とが一対一の対応関係

の状態にあるが、これを複式簿記または会計仕訳の「深層構造」(「観察可能な会計仕訳の基底に存在しながら、表面に常に現れるとは限らない潜在的な構造」(田中 [1999a], 19頁))とみなす。これに対して、通常仕訳では両勘定が常に一対一の対応関係で表れるとは限らない。通常仕訳では、取引を基本単位に分解した状態の深層構造における損益計算書勘定の収益と費用とが相殺されて、当該勘定が表面に現れない状態にあり、これを「表層構造」(通常の「具体的に顕現している観察可能な構造」(田中 [1991], 67頁))と呼んでいる。相殺規則などのある種の変形規則を適用することによって、深層構造が表層構造へと変換されると認識しており、見方を変えれば基本単位ないし原単位に分解して把握した深層構造から会計の理論展開を行なうことが可能となり、ここに田中茂次教授の会計構造論の源流があるといえる。

分解仕訳の集合から構成された深層構造において、貸借対照表勘定に属する記帳単位だけを、通常仕訳における元帳転記の原理と同様に、貸借記入項目をそのまま移記して集合させると原型貸借対照表(運動貸借対照表)となる。また、損益計算書勘定に属する記帳単位だけを貸借記入項目のまま移記して集合したものが原型損益計算書となる。

(1) 有高変動損益計算式：

$$\begin{aligned} & (\text{期首資産} + \text{資産増加} - \text{資産減少}) - (\text{期首負債} + \text{負債増加} - \text{負債減少}) \\ & - (\text{期首資本} + \text{資本増加} - \text{資本減少}) = \text{純利益} \end{aligned}$$

① 運動差額損益計算式：

$$\begin{aligned} & (\text{資産増加} - \text{資産減少}) - (\text{負債増加} - \text{負債減少}) - (\text{資本増加} - \text{資本減少}) \\ & = \text{資産純増加} - \text{負債純増加} - \text{資本純増加} = \text{純利益} \end{aligned}$$

② 残高差額損益計算式：

$$\begin{aligned} & (\text{期末資産} - \text{期首資産}) - (\text{期末負債} - \text{期首負債}) - (\text{期末元入資本} \\ & - \text{期首資本}) = \text{資産純増加} - \text{負債純増加} - \text{資本純増加} = \text{純利益} \end{aligned}$$

(2) 費用収益差額損益計算式：

$$\text{収益} - \text{費用} = \text{純利益}$$

このような3つの損益計算の相互関連性と各種財務諸表の誘導的な生成過程を一表で明らかにするために、分解仕訳に基づいた深層構造上

このように、すべての分解仕訳を相殺することなく集合表示した総合表としての「原型財務諸表」を作成することができるが、この「原型財務諸表」から残高貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、付加価値計算書などをすべて誘導的に導き出す試みは、深層構造からのアプローチの具体的成果である。

2. 深層構造論に基づいた「原型財務諸表行列簿記」によるキャッシュ・フロー計算書の展開

「複式性」の原理に支えられているものであるが、とくに合計試算表の記載項目(①借方：期首資産、資産増加、負債減少、資本減少、期間費用、②貸方：期首負債、期首資本、負債増加、資本増加、資産減少、期間収益)をもとに、貸借対照表勘定項目からの「有高変動損益計算」と損益計算書勘定項目からの「費用収益差額損益計算」を通じて二面的な損益計算が行なわれ、両計算は表裏の関係ある。このような表裏関係にある損益計算以外にも、有高変動損益計算は「運動差額損益計算」と「残高差額損益計算」に分割され、この有高変動損益計算の内部においても二面的な損益計算も遂行されると説いている(田中 [1999a], 45-47頁)。

各損益計算式は次のとおりである。

の原型財務諸表を従来の行列簿記の手法と組み合わせることによって、「原型財務諸表行列簿記」を導入している。この原型財務諸表行列簿

記は、「列に貸借対照表勘定を配置し、行に分解仕訳上の損益計算書勘定を配置」(田中 [1999a], 74頁)して、分解仕訳での便益関連取引にはプラス(+)記号を、また犠牲関連取引にはマイナス(-)記号を付して記入するものである。

原型財務諸表行列簿記の列に配置される貸借対照表勘定を「現金」項目と「現金外」項目に大別し、行に配置される損益計算書勘定を「財務活動」、「投資活動」および「営業活動」に分割する。これによってキャッシュ・フロー計算書の様式の素地が形成されるが、行列簿記の特徴を生かして、期中取引が記録された記帳単位は、①「現金」項目であり、しかも「財務活動」と「投資活動」によるキャッシュ・フローに関わる記帳単位(図表7の区画a)、②「現金」項目であり、しかも「営業活動」によるキャッシュ・フローに関わる記帳単位(図表7の区画b)、③「現金外」項目であり、しかも「財務活動」と「投資活動」によるキャッシュ・フローに関わる記帳単位(図表7の区画c)および④「現金外」項目であり、しかも「営業活動」によるキャッシュ・フローに関わる記帳単位(図表7の区画d)に4区分できる。

この原型財務諸表行列簿記の区画aと区画bの記帳単位を集合させることによって、直接法によるキャッシュ・フロー計算書を作成することができる。また、区画cと区画dの記帳単位によって、間接法によるキャッシュ・フロー計算書(基本型)を間接的に作成できるのである。

ところで、キャッシュ・フロー計算書の表示方法としての直接法と間接法との相違は「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分にみられるが、「意見書」は、当該区分表示に間接法を適用する場合、「税金等調整前当期純利益」から開始する形式を採用している(「意見書」、

連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定について、三、4)。また、利息や配当金に係るキャッシュ・フローのうち、受取利息、受取配当金および支払利息を「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する方法の選択適用を認めている(「意見書」、連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準、第二、二、3)。これらの項目を「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載したキャッシュ・フロー計算書(混合型)についても、原型財務諸表行列簿記によって作成することができるという(田中 [1999a], 119-123頁)。

とくに、キャッシュ・フロー計算書の「第三の財務諸表」としての位置付けに関連して、原型財務諸表行列簿記に基づいた直接法によるキャッシュ・フロー計算書と損益計算書の構造的関連性について検討していることは興味深い。

分解仕訳による深層構造のもとでは、すべての取引を便益関連取引と犠牲関連取引との集合に分解することで貸借対照表勘定と損益計算書勘定との一対一の対応関係が存在するため、まったく損益を記帳しない交換取引が否定される。原型財務諸表行列簿記の記帳単位のうち、行に配置された分解仕訳上の損益計算書勘定を通常仕訳のもとでの交換取引と損益取引に分類表示したとしても、損益取引だけを集合させて損益計算書が導き出される。また、原型財務諸表行列簿記は列に配置された貸借対照表勘定を現金項目と現金外項目に分類表示しているが、この記帳単位のうち現金項目だけを集合させることでキャッシュ・フロー計算書が作成される。

原型財務諸表行列簿記のもとで、当期純利益を中心として直接法によるキャッシュ・フロー計算書と損益計算書の構造的関連性について考えてみれば、次のような関係にあることがわかる。

$$\begin{aligned} \text{当期純利益} = & (\text{現金項目から導出される現金純増加高}) + (\text{現金外項目から導出される} \\ & \text{各資産純増加高} - \text{各資産純減少高} - \text{負債純増加高} + \text{負債純減少高} \\ & - \text{資本純増加高} - \text{資本純減少高}) \end{aligned}$$

↓
行に配置された
損益計算書勘定

↓
列に配置された
貸借対照表勘定

図表7 原型財務諸表行列簿記によるキャッシュ・フロー計算書の作成
原型財務諸表行列簿記

損益計算 書分類	貸借対照 表分類	現 金	現金外項目									キ ャ ッ シ ュ ・ フ ロ ー 計 算 書 (間接法)	損 益 計 算 書	
			売 掛 金	原 材 料	仕 掛 金	製 品	設 備	買 掛 金	未 払 利息	借 入 金	資 本 金			利 益 剰 余 金
期首貸借対照表		+30	+40	+50	+80	+70	+130	-10	-5	-140	-200	-45	源泉	運用
財務活動によるキャ シュ・フロー	①資本金収入	+70									-70		-70	
	②借入金返済	-40								+40				+40
	③支払配当	-10										+10		+10
	④設備購入	-90					+90							+90
	⑤設備売却収入	+60					-60						-60	
営業活動によるキャ シュ・フロー	⑤設備売却益						+20						+20	+20
	⑥原材料購入	-5		+60				-55					-55	
	買掛金純増加							-55						
	⑦原材料費			-47	+47									
	原材料純増加			+13									+13	
	⑧減価償却費				+20		-20						-20	
	⑨減価償却費						-15						-15	-15
	⑩支払給料	-40			+40									
	⑪製品				-96	+96								
	仕掛品純増加				+11								+11	
	⑫売上	+120	+10											+130
	売掛金純増加		+10										+10	
	⑬売上原価					-70								-70
	製品純増加					+26							+26	
	⑭支払利息	-13							+5	-10				-18
未払利息純増加								-5				-5		
⑮法人税	-22											-25	-22	
税引後当期純利益											-25	-25	-25	
営業活動資金												-40		
現金純増加	+30												+30	
差額貸借対照表		+30	+10	+13	+11	+26	+15	-55	-5	+40	-70	-15		①⑤
期末貸借対照表		+60	+50	+63	+91	+96	+145	-65	-10	-100	-270	-60	-170	+170
														0

出所：田中 [1999a], 112頁。

この関係から、直接法のキャッシュ・フロー計算書で明示する現金純増加高は、損益計算書の当期純利益の一部を示す構造にしか過ぎないことを理解することができる。とくに、原型財務諸表行列簿記においては、差額貸借対照表（運動差額貸借対照表）がこの構造的関係を示している。したがって、当期純利益の構造的関連性からは、田中茂次教授はキャッシュ・フロー計算書の「第三の財務諸表」としての位置付けを否定し、次のように結論付けている。

「当期純利益との関連で見ると、第三の財務諸表と呼ぶにふさわしいものは、キャッシュ・フロー計算書ではなく、むしろ運動貸借対照表、またはそれを純増減額で示した運動差額貸借対照表（または残高差額貸借対照表）でなければならない。構造論的に見れば、同じ当期純利益を軸として結びついているのは、『残高貸借対照表・損益計算書・運動貸借対照表』という三つの財務諸表であり、したがって、第三の財務諸表というのは、基本的には運動貸借対照表でなければならないからである。構造的には、キャッシュ・フロー計算書はこの運動貸借対照表の一部を構成するにすぎない」（田中 [1999a], 142-143頁）。

3. 上野清貴教授の統合売却時価会計の試み

田中茂次教授の深層構造論や原型財務諸表行列簿記の考え方を継承して、「統合売却時価会計」の理論展開に援用したのが上野 [2001] である。

上野 [2001] は、キャッシュ・フロー計算書が「第三の財務諸表」となるためには、キャッシュ・フロー会計と従来の貸借対照表と損益計算書の会計システムとを複式簿記に組み込んだ「統合会計」（上野 [2001], 231頁）として遂行されるべきとする。ただし、従来の会計システムには、①購入時価会計と売却時価会計から成る時価会計と②取得原価会計があるが、企業活動の描写と原価配分問題の観点からすれば、売却時価会計が有用であるという。したがって、「統合会計」のもとでキャッシュ・フロー会計

が複式簿記を通じて統合すべき会計システムを売却時価会計として措定し、そこから生じる利害関係者の意思決定に有用な会計を「統合売却時価会計」（上野 [2001], 256頁）であるとの見解を明らかにしている。

この「統合売却時価会計」は、複式簿記を媒体としてキャッシュ・フロー会計を統合している。これまでに上野清貴教授は会計目的を「企業の経済活動ないし企業資金運動を統一的・全体的に把握すること」（上野 [1998], 276頁）と設定してきたが、ここでは取引記録から財務諸表を作成するまでの過程が重視されることになる。この過程を描写することができるのは行列簿記であるとの認識から、とくに「列に貸借対照表項目および計算目的項目を配置し、行に取引項目を配置して、各取引を二面的に記入」（上野 [2001], 295頁）する「複式行列簿記」やそれを精緻化した原型財務諸表行列簿記を援用することによって、統合売却時価会計の深層構造論や原型財務諸表行列簿記による統合売却時価会計を展開しているのである（図表8参照）。

それでは、この「統合売却時価会計の原型財務諸表行列簿記」の構想のもとで、売却時価会計や複式簿記を媒介とした従来の会計と統合するキャッシュ・フロー会計ないしキャッシュ・フロー計算書は如何に展開されているのだろうか。その論理展開について、考察してみることしよう。

キャッシュ・フロー会計を複式簿記システムに組み込むプロセス（「統合会計」構築のためのプロセス）は、次のように展開している（上野 [2001], 213-218頁）。

複式簿記システムのなかに損益会計が組み込まれれば、会計構造上、損益計算書が貸借対照表の資本の部における利益剰余金（未処分利益）から派生したものであると捉えられとしても、それは貸借対照表からではなく残高試算表から作成される。収益と費用が残高試算表から抜き出されて損益計算書の構成要素となるのは、両概念が貸借対照表構成要素とは異なって「企業資金量の絶対的増加および減少」（上野 [2001],

図表 8 統合売却時価会計の原型財務諸表行列簿記

貸借対照表 計算目的 項目 取引項目	資産					負債・資本						キャッシュ・フロー 計算書		原型 損益 計算書		損益 計算書	
	現金 預金	売 掛 金	有 価 証 券	棚 卸 資 産	固 定 資 産	買 掛 金	借 入 金	未 払 法 人 税	未 払 利 息	資 本 金	利 益 剰 余 金	収入	支出	費用	収益	費用	収益
期首貸借対照表	+25	+40	+60	+30	+65	-25	-50	-15	-5	-100	-25	収入	支出	費用	収益	費用	収益
(1)売 上		+300													300		300
(2)棚卸資産仕入				+150		-150								150	150		
(3)営業費支出													80	80		80	
(4)売掛金収入		-290										290		290	290		
(5)買掛金支出						+145							145	145	145		
(6)有価証券売却収入			-10									15		10	★15		5
(7)有価証券取得支出			+20										20	20	20		
(8)固定資産売却収入					-20							10		★★20	10	10	
(9)固定資産取得支出					+35								35	35	35		
(10)借入金返済支出							+15						15	15	15		
(11)借入金収入							-20					20		20	20		
(12)法人税支出								+15					15	15	15		
(13)利息支出								+5					5	5	5		
(a)売上原価				-140										140		140	
(b)減価償却費					-20									20		20	
(c)有価証券評価損			-5											5		5	
(d)支払利息									-5					5		5	
(e)法人税								-20						20		20	
現金預金増加額	+20												20				
当期純利益											-25			25		25	
原型貸借対照表		+300	+20	+150	+35	+145	+15	+15	+5			+335			+1,020		
		-290	-15	-140	-40	-150	-20	-20	-5		-25		-315	-995			
期末貸借対照表	+45	+50	+65	+40	+60	-30	-55	-20	-5	-100	-50	335	335	1,020	1,020	305	305

★ 有価証券売却収入益10+有価証券売却益 5

★★ 固定資産減少損10+固定資産売却損10

出所：上野 [2001]，323頁。

215頁)という特定の対応関係の特質を有しているからだという。

会計目的の観点から財務諸表を捉えた場合、貸借対照表は企業の財政状態について、また損益計算書は企業の収益力について表示するものである。企業の現金創造能力ないし支払能力という新たな会計情報の要求によって「企業の現金も計算すること」という会計目的観が台頭し、それを充足すべくキャッシュ・フロー会計が要請される。会計構造的には、キャッシュ・フロー計算書は貸借対照表の現金預金(収入要素と支出要素とを区分せず純額表示したものであり、過去の収入余剰の累積分として認識)から派生して生成するものと捉える。

ところで、上野清貴教授による複式簿記システムに組み込んだキャッシュ・フロー計算書の作成プロセスは、杉本典之教授等による「資金的二勘定系統説」のもとでの「親勘定一代位勘定」や染谷恭次郎教授による「財務諸表三本化の理論のもとでの資金勘定組織」でみられた「収支要因別諸勘定」を導入する方法論と同じ範疇に属するものであることを指摘することができる。

すなわち、現金預金勘定を収入と支出要素⁹⁾に大別し、しかも各要素をその取引内容の実態を示す諸勘定に細分化する処理方法を採用している。いずれの勘定も合計試算表ないし残高試算表に明示されるため、とくに残高試算表からこれら収入と支出に属する勘定を抜き出してキャッシュ・フロー計算書を作成するというのである。キャッシュ・フロー計算書で算定され

た現金の増減額を貸借対照表の現金預金勘定に振り替えることによって、とくにキャッシュ・フロー計算書と貸借対照表間の会計構造的関係が維持されることになる(図表9参照)。

「統合会計」のもとで、残高試算表から収入および支出要素を抜き出す根拠は、損益計算書構成要素の収益および費用要素が「企業資金量の絶対的増加および減少」という特定の対応関係の特質を有することを理由としたのと同様に、「企業資金量のうちの現金量の絶対的増加および減少」という特定の対応関係の特質に求める。収入と支出要素の対比関係によって得られる現金の純増加¹⁰⁾が、キャッシュ・フロー計算書から求められるのである。

このように、上野清貴教授の見解のポイントは、いずれの財務諸表についても「残高試算表」をもとに作成するところにある。

すでに考察したように、上野清貴教授は会計目的を「企業の経済活動ないし企業資金運動を統一的・全体的に把握すること」と定義付け、取引の把握から財務諸表の作成、さらには情報利用者への伝達までを含んだ一連の過程全体を捉えるものとして、自らも「過程理論」¹¹⁾であると主張している(上野[2001], 231頁)。この会計目的観は企業の経済活動や企業資金運動を対象としていることから、いわゆるフロー概念が問われることになるが、当該会計目的観のもとではフローないし運動を表わす、次のような「総資金運動等式」(上野[2001], 235頁)という会計等式を設定している。

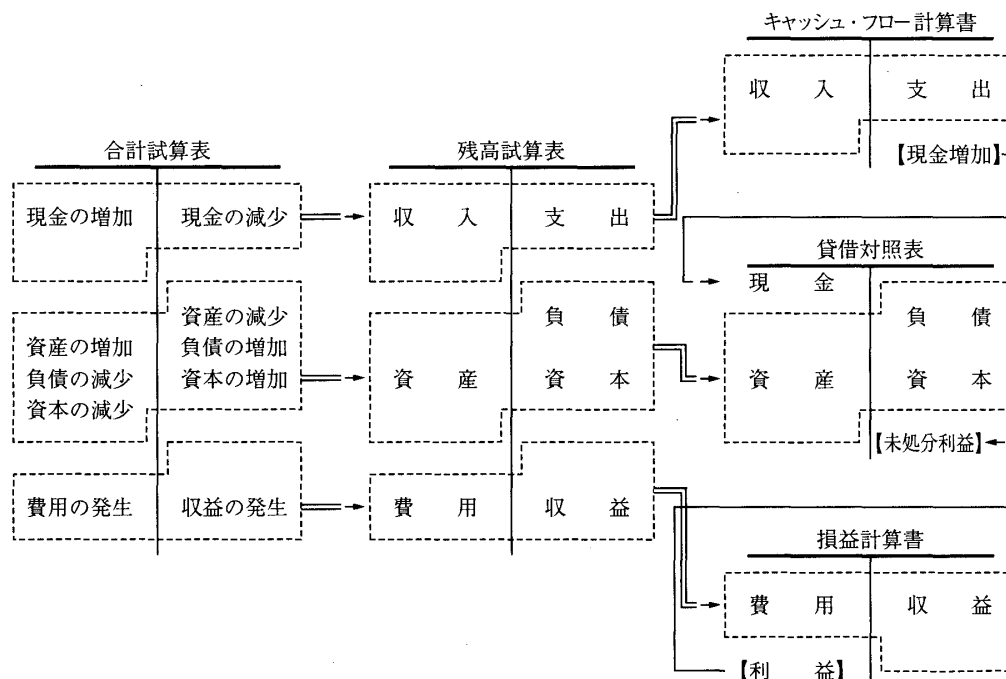
$$\begin{aligned} & \text{現金の増加} + \text{資産の増加} + \text{負債の減少} + \text{資本の減少} + \text{費用の増加} \\ & = \text{現金の減少} + \text{資産の減少} + \text{負債の増加} + \text{資本の増加} + \text{収益の増加} \end{aligned}$$

9) 収入と支出の定義付けは次のとおりである。「収入は、営業活動、投資活動および財務活動により、企業現金が稼得され、現金量が絶対的に増加したものである。」また、「支出は、営業活動、投資活動および財務活動により、企業現金が消費され、現金量が絶対的に減少したものである」(上野[2001], 233頁)。

10) 現金増加を次のように定義付けている。「現金増加は、収入の支出に対する超過分として企業現金が調達されたものであり、現金量の絶対的な純増加であり、現金有高の一部を構成する」(上野[2001], 234頁)。

11) 会計構造論における過程理論、インプット理論およびアウトプット理論については、笠井[1989]第3章を参照されたい。

図表9 上野 [2001] の統合会計における会計構造関連図



(注)：この会計構造関連図は収支差額として現金増加額が生じた場合について示したものである。また、図表中の「資産」は現金を除いた概念として使用している。

出所：上野 [2001]，236-237頁をもとに作成。

この総資金運動等式の構造は、資産から現金を別途分離独立させた構成要素に基づいたいわゆる試算表等式であり、概ね合計試算表を意味するものである。総資金運動等式に基づいた合計試算表はいわゆる検算表としての機能を有するというよりも、むしろ上述の会計目的を表現し、その遂行機能を備えた「総資金運動表」(上野 [2001]，238頁)としての性格を有するという。

合計試算表は財務諸表の各構成要素に関する運動(増減)について示されているが、その増減額からストック概念としての残高を算定表示した「残高試算表」を導き出すことができる。このように、上野清貴教授の見解のポイントは、いずれの財務諸表についてもこの「残高試算表」をもとに作成することにある。

V. 近年のキャッシュ・フロー計算書の簿記機構論的意味付けに関する試みの特徴

1. 「資金的二勘定系統説」に基づく試みと原型財務諸表行列簿記による試みの特徴

これまで、安平 [1994] 以降におけるキャッシュ・フロー計算書の簿記機構論的意味付けに関する主たる試みとしての「収支要因別諸勘定の設定を求める提案」および「簿記の『行列』表示に基づく資金計算書論の展開」の方法論について考察してきた。

これら2つの系統の試みには、次のような共通した特徴がある。

- ① 会計測定プロセスにおいて、すべての取引を二面的に認識すること
- ② 勘定理論ないし簿記理論の見地からは、二勘定系統説に属すること

「資金的二勘定系統説」に基づく試みは、すべての取引を「資金形態と資金源泉」によって捉える二面的認識構造を基本的形式としていた。

図表10 分解仕訳による勘定記入と記号

(+)		貸借対照表勘定		(-)	
資産勘定		負債・資本勘定			
増加(+)	減少(-)	減少(+)	増加(-)		
(-)		損益計算書勘定		(+)	
費用勘定		収益勘定			
増加(-)	減少(+)	(-)	増加(+)		

出所：田中 [1999a], 74頁。

同様に、深層構造論に基づいた原型財務諸表行列簿記の試みも、すべての取引を「便益関連取引と犠牲関連取引」のいずれかに分類される分解仕訳での二面的認識に依拠している。キャッシュ・フロー計算書の簿記機構論的な位置付けの試みについて、これら2つの系統の代表的方法論で共通することは、会計測定プロセスにおける二面的認識にあると看取しうるのである。

しかし、これらの方法論は、複式簿記の意味論的形式ないし勘定理論上の解釈の見地からすれば相対立する関係にある。

「複式性」の原理によって、便益関連取引は貸借対照表勘定系統の借方と損益計算書勘定系統の貸方に記入され、また犠牲関連取引は貸借対照表勘定系統の貸方と損益計算書勘定系統の借方に記入される。そのため、分解仕訳による原型財務諸表行列簿記での記帳単位（記号）の付け方を貸借対照表勘定系統と損益計算書勘定系統に関連付けて図示すると、図表10のようになる。この原型財務諸表行列簿記での勘定記入とその記号は、図表1と対比すると明らかなように、「資金的二勘定系統説」に基づく勘定体系のもとでの勘定記入のうち貸方側の記号の付し方に違いがあることがわかる。

あらゆる勘定体系についての試みのもとで、損益計算書の収益勘定系統にはプラスの記号を、また費用勘定系統にはマイナスの意味合いの記号で勘定記入を行なう方法は同じである。損益計算書の両勘定系統（借方・貸方）間にはひとつの対立関係が存在するのである。

ところが、貸借対照表の資産勘定系統と持分

勘定系統（負債勘定系統・資本勘定系統）の関係ないし結び付きについては、損益計算書のように必ずしも勘定系統間の対立関係がすべての勘定体系の試みや勘定理論のもとで一元的に確立されているわけではない。田中茂次教授は、複式簿記の構造論の捉え方ないし勘定記入規則の観点からの貸借対照表についての考え方には、「一元論」と「二元論」があるという（田中 [1999a], 253-255頁）。

貸借対照表の借方に示される資産勘定系統と貸方に示される負債・資本勘定系統との関係は、プラスとマイナスという対立的な意味合いで存立すると捉える考え方を「一元論」といい、資産勘定系統と負債・資本勘定系統を同じものについての異なった2つの表現と認識して、借方と貸方のいずれの構成要素についてもプラスと捉える考え方を「二元論」として、両者は明確に峻別される。二元論にみられるように、資産勘定系統のもとでの借方（プラス）・貸方（マイナス）関係と負債・資本勘定系統のもとでの借方（マイナス）・貸方（プラス）といった貸借反対記入による2組の勘定系統を、一般的に「二勘定系統説」と呼んでいる。また、一元論にみられるように、資産勘定系統と負債・資本勘定系統のいずれについても借方（プラス）・貸方（マイナス）といった勘定系統間の対立関係は1組であることから、これを「一勘定系統説」と呼んでいる。

このような複式簿記の意味的構造区分に従えば、「資金的二勘定系統説」に基づく試みは二元論であり、深層構造論に基づいた原型財務諸

表行列簿記による試みは一元論となる。しかし、一勘定系統説は持分をマイナスの資産と看取することによって資産勘定系統を第一義的に捉える考え方へと繋がるため、貸借間の対立関係を数学的に認識することは不適切である。むしろ、この貸借間の対立関係を単純な逆関係として認識し、二分解される便益関連取引と犠牲関連取引の残高が対立した二つの勘定系統として存立するという、いわゆる「一元論的二勘定系統説」として深層構造論に基づいた原型財務諸表行列簿記による試みを位置付けている（田中 [1991], 182-183頁）。

2. 「原型財務諸表行列簿記」と展開表の特徴

資金計算書もしくはキャッシュ・フロー計算書の簿記機構論的意味付けの試みに際して採られた方法論のひとつに、簿記の「行列」表示ないし「行列簿記」があった。その試みのひとつである田中 [1999a] における原型財務諸表行列簿記は、「複式性（複式的分類）」を軸として展開された行列簿記であった。また、石川 [1996] における展開表（スプレッド・シート）は、損益計算とキャッシュ・フロー計算の構造的同型性の試みで展開された行列簿記である。

原型財務諸表行列簿記と展開表のいずれも、従来の行列簿記のように行と列に貸借対照表勘定（残高勘定）と損益計算書勘定（損益勘定）の合計試算表構成要素を配列したいわゆる正方向行列のもとでの単一記入の形態を採るものではない。

深層構造論によれば、すべての取引を便益関連取引と犠牲関連取引に分類することから、貸借対照表勘定と損益計算書勘定との間で貸借反対に一对一の対応関係で記帳する原理が存在する。この原理に基づいて、原型財務諸表行列簿記は「列」に貸借対照表勘定を配置し、「行」に損益計算書勘定を配置する「勘定と勘定」形態によって作成される。また、展開表も「列」には同じように貸借対照表勘定を配置するが、「行」には各取引を配置する「取引と勘定」形態で作成される。両行列簿記の形態は「勘定と

勘定」または「取引と勘定」というように異なった配置とみなしうるが、原型財務諸表行列簿記に記録される取引は分解仕訳によって便益関連取引か犠牲関連取引のいずれかに分類されることから、損益計算書勘定を配置する「行」の実質的内容は取引を意味しており、またそれを交換取引と損益取引とに分類表示することも可能である。したがって、両行列簿記の実質的配置は「取引と勘定」の形態であると考えられる。さらに、原型財務諸表行列簿記と展開表のいずれも、貸借対照表勘定系統と損益計算書勘定系統の二勘定系統を「列」と「行」に分類配置した二面的記録計算が可能な構造を有していることにひとつの共通した特徴がある。

第二の共通した特徴としては、原型財務諸表行列簿記における期間中の記帳単位と展開表における期間中の取引データを記入する際の記号ないし符号としていずれもプラスとマイナスを使用し、両行列簿記を総体的にみた場合にその付し方の原理が同じように機能していることがあげられる。

原型財務諸表行列簿記は分解仕訳を媒介として、便益関連取引（貸借対照表勘定の借方記帳と損益計算書勘定の貸方記帳となる取引）にはプラス記号を付け、犠牲関連取引（貸借対照表勘定の貸方記帳と損益計算書勘定の借方記帳となる取引）にはマイナス記号を付けている。キャッシュ・フロー計算書をはじめとした多様な財務諸表のうちのいずれを導き出すにしても、この原型財務諸表行列簿記のもとでの数値に対する記号の付し方の原理に違いはない。

一方、展開表による試みのもとでは、損益計算の展開表とキャッシュ・フロー計算の展開表との間では取引データの記号の付し方に違いがみられる。ただし、石川 [1996] における損益計算の展開表での取引データに対する記号の付し方の原理と田中 [1999a] における「原型財務諸表行列簿記」での分解仕訳に基づいたそれとはまったく同じ結果となる。

さらに第二の特徴に含意されているとも考えることができるが、キャッシュ・フロー計算

(書)を原型財務諸表行列簿記や展開表をもとにして導出する場合、いずれの「行列」表示においても、すでに①記帳単位または取引データと②直接法と間接法が組み込まれていることを第三の特徴として指摘することができる。

これらの特徴などから解すれば、原型財務諸表行列簿記と展開表はおおむね同一の機能・原理に支えられたものであるといえよう。

ところで、安平 [1994] (144頁)によれば、石川純治教授による損益計算の展開表は、勘定理論・会計構造論のなかで損益等式型に属する「実体・名目二勘定系統説」をもとにした複式簿記の基本的特徴を展開しているという。また、田中茂次教授による会計構造論も「資産・負債・資本勘定(貸借対照表勘定)と収益・費用勘定(損益計算書勘定)の対立性に貸借複記の基礎を見ているという点では、この類型〔すなわち、損益等式型：引用者〕に含められる」(安平 [1994], 47頁)という。つまり、深層構造論の分解仕訳に基づいた原型財務諸表行列簿記と「実体・名目二勘定系統説」に基づいた展開表に代表される簿記の「行列」表示による試みは、主として会計等式をもとに展開されてきた勘定理論・会計構造論ないし簿記理論の見地からすれば、損益法と財産法による損益等式に立脚していることにも共通の特徴があることを指摘することができる。いずれも行列簿記表示による損益計算とキャッシュ・フロー計算の展開可能性を企図していることによるものである。

VI. む す び

近年のキャッシュ・フロー計算書の簿記機構論的意味付けに関する試みおよび議論は、主として「資金的二勘定系統説」のもとでの展開と原型財務諸表行列簿記による展開の2系統がより積極的なものであった。これらの展開には基本的な共通点もみられたが、一元論と二元論に二分化しうる複式簿記の意味構造の捉え方については相対立する状況にある。この「一元論か二元論か」の問題は、複式簿記の意味構造を把握する場合の最も基本的な問題であり、このいず

れかを決着させない限り、複式簿記構造論ないしは会計構造論の基底まで到達したことにはならない」(田中 [1999a], 253頁)といわれており、これら2つの展開に限らず、従来の勘定理論や簿記理論のあり方にも影響を及ぼす相違点のひとつである。

また、「行列」表示による試みもかねてよりひとつの展開の系統を形成しているが、そのうちの原型財務諸表行列簿記と展開表の試みの原理ないし機能は同一のものを指示していることを確認しえた。しかも、いずれも損益等式型の勘定理論ないし簿記理論に立脚した同一の原理や機能のもとでの試みではあったが、キャッシュ・フロー計算書の「第三の財務諸表(基本的財務諸表)」としての位置付けについては、とくに当期純利益との関連でみた場合、キャッシュ・フロー計算書ではなく「運動貸借対照表」が「第三の財務諸表(基本的財務諸表)」としての座を占めるとする見解とキャッシュ・フロー計算書を容認する見解との対立がみられた。

このような近年の試みからの特徴を踏まえた場合、キャッシュ・フロー計算書の「第三の財務諸表(基本的財務諸表)」の位置付けに関わるもっとも本質的な問題は、それぞれの試みが依って立つ勘定理論ないし簿記理論のあり方に帰結することになる。もちろん、キャッシュ・フロー計算書およびキャッシュ・フロー会計情報の有用性並びにその重要性を否定するものではないが、キャッシュ・フロー計算書の作成・開示の制度化に伴ってそれを名実ともに「第三の財務諸表(基本的財務諸表)」として位置付けるためには、勘定理論ないし簿記理論の見地からの複式簿記の本質や特徴並びに会計測定プロセスの重要性を再確認するとともに、これまでに提起されている問題を原理的に解明することはもとよりその理論構築が強く求められている。つまり、ひとつの方向性として、勘定理論、会計構造論ないし簿記理論研究への回帰が改めて必要である。

引用文献・参考文献

- 石川純治『キャッシュ・フロー簿記会計論—構造と形態—』森山書店、1996年。
- 伊藤清己『ドイツ資金計算書論』同文館出版、1985年。
- 上野清貴『会計の論理構造』税務経理協会、1998年。
- 『キャッシュ・フロー会計論—会計の論理統合—』創成社、2001年。
- 笠井昭次『会計の統合の系譜—会計構造論の類型論的体系化—』慶應通信、1989年。
- 鎌田信夫「資金計算書の作成法」、鎌田信夫編著『資金情報開示の理論と制度』白桃書房、1991年。
- 木戸田力『会計測定の方法と構造—複式簿記システム概説—』創成社、1999年（木戸田力『複式簿記システム—会計測定の方法と構造—〔増補改訂版〕』創成社、2001年）。
- 倉田三郎「Prof. Dr. W. Thoms の機能的勘定計算 (1)・(2)」、『松山商大論集』第19巻第4号、1968年10月、第19巻第5号、1968年12月。
- 斎藤隆夫「トムスにおける経営の生活像について—機能的勘定計算の基礎—」、『経済科学』第16巻第3号、1969年1月。
- 桜井久勝「キャッシュ・フロー計算書の位置づけ」、『会計』第160巻第1号、2001年7月。
- 『財務会計講義〔第4版〕』中央経済社、2002年。
- 佐々木隆志「資金計算書観の二相」、『会計』第138巻第5号、1990年11月。
- 「貸借対照表構造の研究（三・完）—主要財務表としての現金フロー計算書—」、『会計』第141巻第3号、1992年3月。
- 佐藤靖「財務諸表の一つとしてのキャッシュ・フロー計算書—財務諸表の情報内容の比較検討—」、『会計』第153巻第6号、1998年6月。
- 「財務諸表の体系とキャッシュ・フロー計算書—会計測定プロセス再考—」、『青山経営論集』第33巻第4号、1999年3月。
- 「キャッシュ・フロー情報とキャッシュ・フロー諸勘定」、『会計』第160巻第3号、2001年9月。
- ・佐藤清和『キャッシュ・フロー情報—ブームの異現象を超えて—』同文館出版、2000年。
- 佐藤倫正『資金会計論』白桃書房、1993年。
- 「財務会計の三元的理解—資金観の可能性—」、『企業会計』第52巻第12号、2000年12月。
- 「キャッシュフロー会計の展開」、『会計ブロードレス』第2号、2001年9月。
- 杉本典之『引当経理と繰延経理—その構造と機能—』同文館出版、1981年。
- 『会計理論の探求—会計情報システムへの記号論的接近—』同文館出版、1991年。
- ・洪慈乙『キャッシュフロー計算書—その国際的調和化の現状と課題—』東京経済情報出版、1995年。
- 「キャッシュ・フロー計算書の作成方法に関する一考察—会計理論の再構築をめざして—」、『愛知淑徳大学論集—コミュニケーション学部篇—』第2号、2002年3月。
- 染谷恭次郎「簿記の目的—資金計算的職分を簿記の目的に加えんとする提案—」、『会計』第67巻第6号、1955年6月。
- 『財務諸表三本化の理論』国元書房、1983年。
- 武田隆二「機能的勘定理論と資金繰り会計」、『産業経理』第21巻第6号、1961年6月a。
- 「計画計算の用具としての簿記」、『産業経理』第21巻第7号、1961年7月b。
- 田中茂次『会計と構造〔増補版〕』税務経理協会、1991年。
- 『会計深層構造論』中央大学出版部、1999年a。
- 『キャッシュ・フロー計算書—その基本原理と作成方法—』中央経済社、1999年b。
- 戸田義郎『簿記』評論社、1965年。
- 洪慈乙「キャッシュフロー計算書の作成方法と開示方法—『誘導法』と『直接法』との接合をめざして—」、『会計』第144巻第2号、1993年8月。
- 安平昭二『簿記理論研究序説』千倉書房、1979年。
- 『会計システム論研究序説—簿記論的展開への試み—』（神戸商科大学研究叢書 XLIX）神戸商科大学経済研究所、1994年。
- ・戸田博之・徐龍達・倉田三郎共訳『ケーファー資金計算書の理論（上巻）・（下巻）』千倉書房、1974年・1976年。
- 山本真樹夫『会計情報の意味と構造』同文館出版、1992年。
- 「複式簿記の構造と資金計算」、『日本簿記学会年報』第11号、1996年10月。

吉田寛「運動貸借対照表論の発展(2)」,『商大論集』
第49号, 1962年 8 月。

(受理 2002年10月28日)