

資金計算書の史的展開と数学的展開
- その照応関係の一視点 -

駒澤大学 石川純治

1 はじめに

渡邊泉『損益計算の進化』で示された「比較貸借対照表 資金概念の変遷 各種資金計算書」の歴史的展開過程の分析は、数学的・計算構造論的展開の視点からも極めて興味深い。拙著『キャッシュ・フロー簿記会計論』では、各種の資金計算書およびキャッシュ・フロー計算書(形態)が、その資金概念の相違により(変形規則) B/S 等式(変動貸借対照表等式)から計算構造論的に「系」として導出される点を明らかにしている。本報告では、この歴史的展開と数学的展開の照応関係に焦点を当てる。

2 資金計算書のルーツと発展シエマ - 渡邊泉『損益計算の進化』の2つの意義 -

本報告とのかかわりで、渡邊泉『損益計算の進化』の意義は2つある。1つは、資金計算書の“ルーツ”が19世紀末のアメリカ(グレート・イースタン鉄道)ではなく、それよりさらに3分の1世紀も遡るイギリス(ダウリス製鉄会社)において出現していた事実を“発掘”した点である。興味深いのは、1863年7月にダウリス製鉄工場から本社にあてた手紙(185頁の図表7 - 後掲の参考資料)であり、そこで示された利益と現金との関係である。

もう1つは、出発点としての比較貸借対照表 資金概念の変遷 資金計算書の発展過程の分析である。すなわち、資金概念の変遷(207頁の図表1)と、資金計算書の発展過程の種類(219頁の図表2 - 後掲の参考資料)は1つの到達点といえるが、本報告での数学的(計算構造論的)展開の観点からも極めて興味深い発展シエマといえる。

特に、本報告とのかかわりで重要なのは、その発展過程の出発点が比較貸借対照表であったという点である。なぜ比較貸借対照表に求めたか、これがポイントである。

3 歴史的展開と数学的展開 - 「間接法」の構造とその形態 -

図1は、歴史的展開と数学的展開との照応関係を示したものである。ただし、 B/S は比較貸借対照表(変動貸借対照表) F は利益、 F は資金フロー、 C はキャッシュ・フローである。

図1 歴史的展開と数学的展開 - その照応関係 -

《歴史的展開》	《数学的展開》
() 第1形態(ダウリス製鉄会社)	: B/S
() 第2, 3形態(フィニーなどの各種資金計算書)	: B/S F
() 第4形態(キャッシュ・フロー計算書)	: B/S C

重要な点は、いずれも B/S 等式が出発点であること、それゆえに その基本構造は今日いうところの「間接法」の構造(ストック比較の計算構造)になること、そして第1形態から第4形態への展開はしたがってその基本構造の上に形成される動的展開(動的な形態変化)になること、この3点である(注1)。

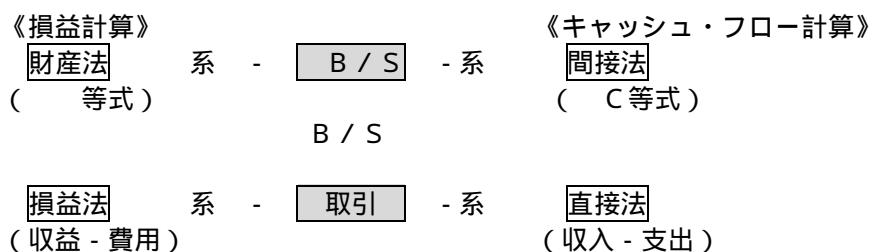
4 「直接法」の史的意義 - 「直接法」の構造とその形態 -

上記3を「間接法」の構造とその上に形成される、F、Cの各フロー計算書(各形態)といえ、今日いうところの「直接法」に関しても、その「構造と形態」という視点からの考察が可能となる。

興味深いのは、損益計算における「損益法」(収益 - 費用)が取引をベースにした「直接法」の構造をもつという点である。つまり、「損益法」は損益計算における「直接法」といえる。この点で、「財産法」(純資産の期間比較)の計算は「間接法」の構造をもつといえる。

損益計算とキャッシュ・フロー計算に関するそれぞれ2つの方法の対応関係を示せば、図2のとおりである(ただし、系はストック比較、系はフロー比較を表す)(注2)。

図2 財産法・損益法と間接法・直接法 - その対応関係(同型性) -



損益計算をストック面からではなく、フロー面すなわち取引記録から導出するためには、「名目勘定」(収益・費用勘定)の生成がポイントになる。このことを、キャッシュ・フロー計算でいえば、ここでも名目勘定(収入・支出勘定)の導入がなければ真の意味で直接法とはいえない。原因別記録・計算はまさに原因を示す名目勘定の導入なくして導出することはできないのである。

この点で、フロー面からの記録・計算(原因別記録・計算)は歴史的には損益計算を除いて出現していない。換言すれば、名目勘定は収益・費用勘定を除いて出現していない(注3)。この点は、実は利益と現金との関係をなぜ比較貸借対照表に求めたか、という点にかかわる。すなわち、端的にいえば、損益勘定にその手がかりはないということである。

企業会計の発展を損益計算の発展(進化)過程と捉えるなら、名目勘定が損益勘定を除いて出現していないのは当然のことかもしれない。しかし、キャッシュ・フロー計算書が主要財務諸表の1つとなった今日、間接法による作成だけでは原因別記録・計算ができないという点で、損益計算史での「単式簿記」の位置にとどまるといえる。間接法では記録のみならず計算においても収入額と支出額は擬制計算となり、(そのネット額は正しくても)真のフロー額を示さないのである(注4)。

5 むすびにかえて - 故安平教授の「遺言」 -

故安平昭二教授は日本簿記学会第20回関西西部会(帝塚山大学)において「簿記(複式簿記)とは何か - その捉え方と教え方 - 」と題し講演された。この講演録の中に重要な問題提起がある。

ここでは、特に次の3点を示しておきたい(注5)。すなわち、「笠井説と私の説との基本的な差は、複式簿記が企業資本の秩序の自然の表現であるか、それとも、何らかの人工の加わった記録・計算システム道具(システム)か、というところにあるのではないか」;

「(ストック計算書とフロー計算書が導出される - 引用者)その弾力性に何を盛り込んでいくかということが、やはり、その時代時代の要請に応じた簿記の記録・計算の仕方ではないか」; 「資産・負債アプローチが資本等式的なものを予定しているというのであれば、それと対立する収益・費用アプローチはどういう構造観を前提にしているのか、こういったことについての言明がなされなければならないのではないか」(以上、傍点は引用者)である。このなかで、とが本報告とかがかわる(注6)。

故安平教授の複式簿記観は上記引用での「何らかの人工の加わった記録・計算道具(システム)」という見地に立っているように思える。その複式簿記観が「その弾力性に何を盛り込んでいくかということが、やはり、その時代時代の要請に応じた簿記の記録・計算の仕方ではないか」につながる。この点が、本報告とかがかわっている。

しかし、他方で「企業資本の秩序の自然の表現」という複式簿記観もある。木村(和)理論および山根・笠井理論と安平理論との対比においてもきわめて重要な論点と思える(注7)。とりわけ、そこでの「自然」と「人工」の意味合い(特に「自然」の意味合い)が重要である。

きわめて悲しいことだが、この論点について安平先生のご教示はもういただけなくなった。講演録の最後に、「一つの遺言のつもりで記憶にとどめておいて頂きたい」と記されている。それが本当のことになってしまい、痛惜の念にたえない。「遺言」で提起された大きな宿題(安平問題)をとりわけ歴史の文脈のなかでどう論じていけるか、残された我々の責務のように思える(注8)。

本報告は、私情を交えることをご容赦いただきたいが、これまで幾度となく私信を通して議論させていただいた安平先生の「遺言」への、鎮魂を込めた1つのレポートである。

注

- 1) 今日いうところの「間接法」は第4形態での $B/S = C + NC = L + K + C = L - NC + K$ であり、筆者はこれを「C等式」ないし「間接法等式」とよんでいる(ただし、C = キャッシュ、NC = 非キャッシュ資産、L = 負債、K = 資本金、= 留保利益)。拙著『キャッシュ・フロー簿記会計論』7頁参照。そして、Cのみならず、Fの各フロー計算も取引をベースにしないB/Sから間接的に導出される点で、いずれも「間接法」の構造をその基本にしているといえる。第1形態のB/Sの数式展開(等式)は同書8頁、第2,3形態のB/S Fについては同書22頁参照。なお、最も一般的な複式簿記の構造(展開表構造)を行列とベクトルで示した「複式展開表の4要素」(24-25頁)も参照。
- 2) 詳しくは、前掲拙著7-10頁参照。
- 3) キャッシュ・フロー計算における名目勘定導入と複式仕訳については、前掲拙著第3章「キャッシュ・フロー計算と複式仕訳」参照。
- 4) それは既存のB/SとP/Lに拠っていることに起因する。前掲拙著第1章の注(6)参照。また、既存の(取引記録に基づかない)直接法は間接的計算に依っていると見える。

