

〈論文〉

複式簿記に関する記号論的考察
—— キャッシュ・フローを中心として ——

陳 忠 徳

目 次

はじめに

- 1 記号過程と会計プロセス
- 2 キャッシュ・フロー計算書における計算構造
- 3 キャッシュ・フロー簿記の可能性

おわりに

はじめに

わが国において、キャッシュ・フロー計算書（以下、C/F）は、2000年3月期から連結財務諸表提出会社に対して開示が義務付けられている。それ以降、C/Fは貸借対照表や損益計算書と同様に主要財務諸表の一つとされている。その背景としては、純損益だけではなく、資金繰りという観点から、企業における現金の受払いに関する情報の重要性が高まったことにあると考えられる。

企業における現金の受払いに関する情報についていえば、C/Fが作成されるよりも早い段階、すなわち勘定レベルにおいて把握されるべきであろう。つまり、報告書レベルだけではなく、主要簿である総勘定元帳レベルにおいてもC/Fに準じた認識が必要であると考えられる。そこで、C/Fと共に主要財務諸表とされる貸借対照表と損益計算書の論理的根拠は、それぞれ残高勘定と損益勘定に求められるが、C/Fの場合はどのような勘定に求められるのかという疑問が生じる。また、現状ではC/Fが主要財務諸表の一つに掲げられているが、論理的にもそのように言えるのであろうか。周知のとおり、貸借対照表と損益計算書は複式簿記の勘定体系に基づいて作成される。しかしながら、特に営業活動によるキャッシュ・フロー（以下、CFO）の表示方法としての間接法によるC/Fは、貸借対照表と損益計算書から二次的に導き出されることから、複式簿記の勘定体系に基づいているとは言い難い。そのため、C/Fが複式簿記の勘定体系という論理的根拠を有するためには、現預金勘定が計算目的勘定となるべきであろう。

IASBから提出された討議資料「財務諸表の表示に関する予備的見解」(Preliminary Views on Financial Statement presentation)によれば、間接法によるC/Fは「営業活動による現金の受払いではなく、純損益に含まれた営業活動による非現金項目により構成される。P/Lにおいて期間中の所有者持分の変動から始めて、期間中に純損益に影響を与えない項目を戻し入れるのと同じよう

なもの」[par. 3.77]と評価されている。さらに、間接法によるC/Fの役割については純損益からCFOの合計への調整に限定しており、「C/Fの行項目から包括利益計算書の行項目までの調整を行う調整表において包括利益を分解」[par. 3.80]するとともに、CFOに関する表示には直接法を用いることを推奨している。

このように、国際的にもCFOの表示方法としての直接法によるC/Fの作成が求められていることから、本稿では記号論理学の考え方に基づいて、C/Fにおける計算構造を考察する。さらに、複式簿記の勘定体系に不可欠である計算目的勘定としての直接法によるキャッシュ・フロー勘定（以下、CF勘定）の設置について検討し、それが論理的に可能であるか否かを明らかにしたい。

1 記号過程と会計プロセス

(1) 記号過程における三つの研究領域

Charles W. Morris⁽¹⁾によれば、記号過程⁽²⁾は四つの要素、すなわち記号媒体、指示対象、解釈項、解釈者から構成されるという。記号過程は、誰かが何かを他の媒介を経て考慮することであると考えられる。その考えに基づくと、記号媒体はここでいう他の媒介であり、指示対象は考慮される何かである。また、解釈項は考慮すること自体であり、解釈者は過程の遂行者としての誰かであるといえる（内田・小林 [1988], p.8）。

記号過程を会計プロセスに置き換えてみると、四つの要素はそれぞれ会計情報、取引事実、会計的解釈、会計利用者となるであろう。しかしながら、記号媒体と会計情報は本質的に異なることを指摘しておかなければならない。なぜなら、記号媒体の場合、例えば信号装置のように記号の発信元が人でないことも有り得るが、会計情報には常に情報の送り手と受け手が存在しており、そこでは人と人との関わり合いに起因する情報の非対称性が問題とされるからである。また、情報は一種の知識であるが、一般的な知識と異なる点は影響力があるという点であり、この影響力によって情報は記号過程を五つの関係に分類することとなり、これらの総合概念として存在しうる⁽³⁾。

会計プロセスを考えてみると、ここでいう影響力は情報の受け手のみに関わるものではなく、送り手にも及ぶものである。そのため、会計プロセスでは、記号過程に対する四つの要素に会計行為者という要素を追加するのが自然であろう。したがって、会計プロセスは会計情報、取引事実、会計的解釈、会計行為者、利害関係者という五つの要素から構成されるのである。

会計そのものを記号や言語として捉える考え方があるが⁽⁴⁾、記号論理学では構文論、意味論、語用論という三つの研究領域があり、それぞれ記号過程の構文論的な次元、意味論的な次元、語用論的な次元を取り扱う（内田・小林 [1988], p.15）。本稿においても会計プロセスを三つの研究領域⁽⁵⁾、すなわち構文論的研究領域、意味論的研究領域、語用論的研究領域にわけて考察する。

(2) 構文論的研究領域と意味論的研究領域

構文論的研究領域とは、「対象や解釈者と記号との関係を離れて、記号同士の構文論的關係」（内田・小林 [1988], p.24）を研究対象とする領域である。つまり、記号以外の他の構成因子を考慮に入れず、記号相互間の関係のみを分析する研究領域であると考えられる。この研究領域は記号学の全分野のうちでもっとも発達しており、多くの言語学の研究がこの研究領域で行われている（内田・

小林[1988], p.24)。また、言語学からみれば、言語の論理は文法的構造を指すため、この領域では記号過程の意味論的および語用論的な研究領域を意図的に考慮しない。

前述したとおり、構文論的研究領域での研究対象は記号相互間の関係であるが、そのような関係は構文論的規則によって規定される。言語学における構文論的規則には、形成規則と変形規則の二つがある。まず、形成規則とは「集合の要素の許容可能な独立した組み合わせ」(内田・小林[1988], p.26)、すなわち文を規定するものである。つまり、会計プロセスでいえば、会計情報を作成する上で不可欠ではあるが、実際に見ることができない計算構造を規定するものである。次に、変形規則とは「他の文から得られる文を規定する」(内田・小林 [1988], p.26) ために設定されるものである。つまり、会計プロセスでいえば、計算構造から導き出される会計情報を作成する際にその許容範囲を規定するものである。

意味論的研究領域とは、「記号とその指示対象、それから実際に現示されたりあるいは現示されうる諸対象との関係」(内田・小林 [1988], p.37) を研究対象とする領域である。構文論的研究領域との関係でいえば、その領域で考慮される各記号のみならず、それに対応する指示対象との関係を取り扱う研究領域である。

Luis J. Prieto⁶⁾によれば、指示対象の指示には「必然的にその積極的な面とともに消極的な面」(丸山 [1998], p.24) があるという。つまり、ある事象が他の事象に関して指示を与えると同時に、他の事象において考えられる可能性の一部が除外されるということである。この指示の二重性に関して、「指示とはつねに一つの<クラス>についての指示であるという基本的事実の帰結なのである。すなわち、指標は、つねに、一つの<可能性群のクラス>を指示」(丸山 [1998], p.24) するという。これを会計プロセスに置き換えてみると、総勘定元帳に包含される個別勘定レベルでの記帳符号による指示として理解することができる。ここでいうクラスとは、正に計算構造でいえば勘定科目のことである。

さらに、クラスに関して「成立させるのは、他のもう一つのクラスとの関係においてのみである。……言うまでもなくこの関係は相互的なものであって、結局、一つのクラスは、一対の相補的クラスを作る構成物としてしか存在」(丸山 [1998], p.25) しないという。また、「全体を部分に分け、それぞれの部分の価値が他の部分との関係に依存するような分割を「構造化」と呼ぶとすれば、指標とは、ある独特な構造化を指示しつつ、全体集合に関係している」(丸山 [1998], p.29) とされる。このことから、会計プロセスにおいて記号とその指示対象との関係を取り扱うためには、相反するプラスとマイナスを意味する記帳符号が個別勘定において付与されなければならない。加えて、各個別勘定を構造化するためには、全体を部分に分けるための会計平衡公式が必要となるのである。

Luis J. Prieto は、指示に関して「一方の全体集合について言える相補的クラスへのさまざまな分割と、他方の全体について言える同じような分割との相関関係から生ずるものである。……一方の全体集合の分割と、他方の全体集合の分割とのあいだに見られる対応関係のおかげである」(丸山 [1998], pp.33-34) と論じているように、会計プロセスにおいても各勘定間関係を明らかにする会計平衡公式が適切に設定されるべきである。なぜなら、各勘定間関係が明確にならなければ、各勘定自体の意味が損なわれてしまうからである。

会計プロセスにおいて発信者たる会計行為者、また受信者たる利害関係者は重要な要素であることは前述したとおりであるが、発信者から受信者に対して与えられる指示には、二つの段階がある。

まず、最初の指示とは「信号が発信されるということから、信号自体によって与えられる」(丸山 [1998], p.37) という告知指示である。次に続く指示とは「発信者が受信者に伝達しようとしているメッセージは、信号が許容するメッセージのうちの一つであることを、受信者に指示」(丸山 [1998], p.40) するという表意指示である。告知指示と表意指示という二つの指示を区別することは、会計プロセスを理解するうえでも重要である。つまり、貸借複式簿記において、告知指示は記帳符号である「借方」と「貸方」といえるであろう。また、表意指示は各勘定の「借方」と「貸方」が意味するプラスとマイナスであると考えられる。したがって、「借方」と「貸方」がプラスであるのか、マイナスであるのかは各個別勘定を構造化する会計平衡公式に依拠することとなる。

(3) 語用論研究領域

語用論的研究領域とは、「詳しく記号と使用者との関係に注意を向け……知的活動を理解するのにそのような関係が関連してくることを深く評価」(内田・小林 [1988], p.51) することを研究対象とする領域である。つまり、この研究領域は前述の二つを包摂する研究領域であり、記号論理学の四つの要素、すなわち記号媒体、指示対象、解釈項、解釈者に関してすべての関係が分析されるため、最も具体的な研究領域であるといえる。

Luis J. Prieto は、記号行為に関して受信者側からだけでなく、発信者側の視点から記号行為を考察している。発信者としての出発点を「特定のメッセージを伝達しようとする彼自身の意図である。彼は、このメッセージが、特定の統合記号の記号内容クラスであるメッセージ群のクラスの成員であることを認め、同時に彼が発信する信号は、対応する記号表現クラスであるところの信号群のクラスであることを知る」(丸山 [1998], p.62) という。さらに、発信者は「一つの記号表現クラスの全成員のうちから、彼が発信する記号を選び出し、受信者のほうは、一つの記号内容クラスの全成員のうちから、彼がその記号に帰属させるメッセージを選び出す」(丸山 [1998], p.63) のである。Luis J. Prieto が考察した発信者と受信者からなる記号行為に関して、記号論理学の三つの研究領域を併せて図で表すと以下のとおりである。

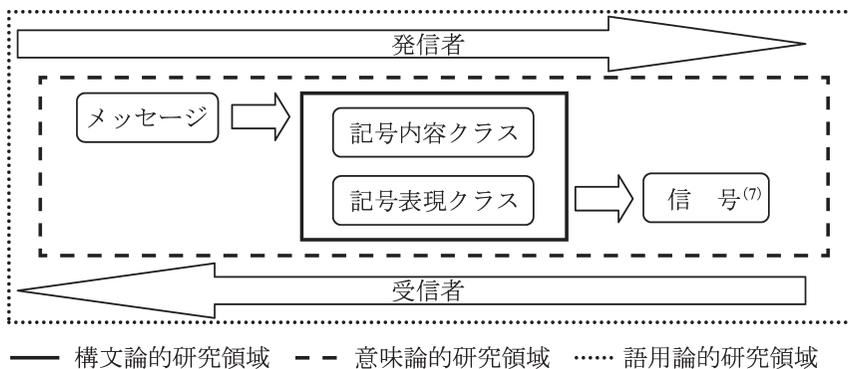


図1 Luis J. Prieto による記号行為

出典：丸山 [1998], p.63 の図20 に基づき加筆修正

図1で着目すべきは、受信者側からすれば信号に基づき、記号内容クラスからその信号に帰属さ

せるメッセージを選び出すことにある。そのため、統合記号^⑧を使用するにあたって、必ず類別操作が前提として行われる。つまり、メッセージなどの具体的事象が、記号内容クラスおよび記号表現クラスの成員として認知されなければならないのである(丸山 [1998], p.101)。また、統合記号が類別されうる体系では「お互いが排他関係におかれ、その論理的和が全体集合に等しいようなクラス群から構成されねばならない。こうしてはじめて、全体集合の一成員は、つねに、類別体系を構成するクラス群の一つに、またその一つだけに属する」(丸山 [1998], p.102) ののである。

このことは、会計プロセスにおいても例外ではなく、取引事実が各個別勘定や計算目的勘定の成員として認識されることから明らかである。また、各個別勘定同士は排他関係にあり、その論理的和を示す計算目的勘定において各個別勘定が包含されることによって類別体系が構築されているといえる。

図1で示された信号やメッセージは具体的実体であるが、記号表現クラスおよび記号内容クラス、統合記号は抽象的実体である^⑨(丸山 [1998], p.51)。ここで具体的実体と抽象的実体を混同しないという前提のもと、記号内容クラスと記号表現クラスを対象に研究を行う場合に重要な原理がある。その原理とは、二つのクラスが与えられた場合に同一、包摂、交叉、排他という論理関係のうちの一つが必ずあるという原理である(丸山 [1998], p.85)。

このうち、会計プロセスにおける計算構造を明らかにするうえで重視すべき論理関係は、包摂関係と交叉関係である。包摂関係とは、「一方のクラスの全成員がやはり他方のクラスの成員ではあっても、後者の成員が前者の成員であるとは限らないような場合である。……包摂関係は、……対称形をなさない唯一のもの」(丸山 [1998], p.85) であるという。また、交叉関係とは、「二つの成員であるものと、他方の成員ではないものがあり、それに一方の成員ではない他方の成員とがある場合」(丸山 [1998], p.85) である。この二つの論理関係を会計プロセスで考えてみると、まず包摂関係は計算目的勘定と個別勘定との関係であり、計算目的勘定が各個別勘定を包摂するのは言わずもがなである。次に、交叉関係は計算目的勘定間関係、すなわち残高勘定や損益勘定間関係である。このように論理関係から説明することができるのは、会計プロセスが言語体系を有している証左である。

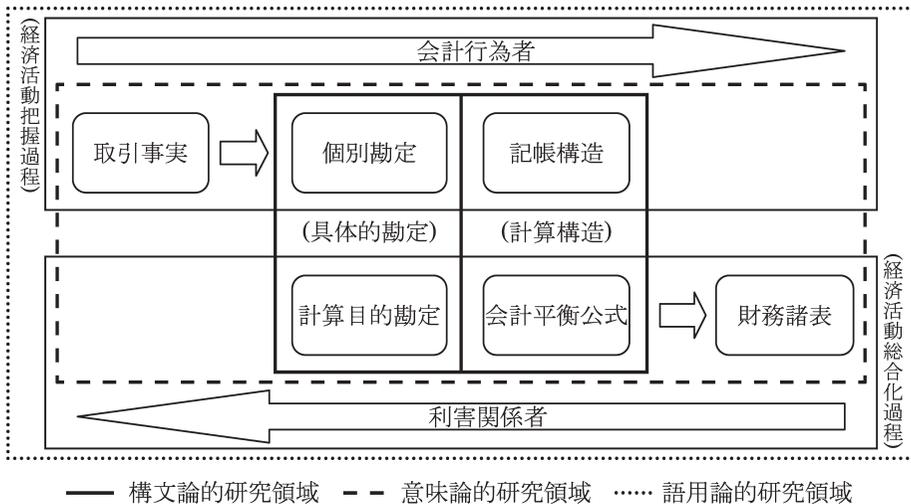
R. J. Chambersによれば、会計プロセスにおいて、財務的な情報または知識を伝達する組織を会計の対象言語と呼び、会計の方法および原則についての知識を伝達する組織を会計のメタ言語と呼んでいる(塩原 [1984], p.248)。さらに、それぞれの指示対象について対象言語では会計処理の過程外にあるとし、メタ言語では会計処理の過程自体にあると指摘している。このことから、会計プロセスにおいて、対象言語は取引事実を記録する個別勘定であり、メタ言語は各個別勘定を包摂する計算目的勘定にほかならないといえる。

2 キャッシュ・フロー計算書における計算構造

笠井氏によれば、計算構造は「期中ならびに期末における取引の描写過程すなわち経済活動把握過程と、期末における計算目的に即応した損益勘定・残高勘定の形成過程すなわち経済活動総合化過程」(笠井 [1989], pp.33-34) から構成されるという。つまり、経済活動把握過程とは、取引事実が個別勘定に記録される過程であり、対象言語といえる。そこで、取引事実を速やかに個別勘定に

記録するためには、会計行為者のみの会計的解釈と記号内容クラスに該当する記帳構造が必要である。また、対象言語であることから指示対象が取引事実であり、語用論的研究領域以上に意味論的研究領域と深く関連する。

それに対して、経済活動総合化過程とは、個別勘定が損益勘定や残高勘定のような計算目的勘定に集約される過程であり、メタ言語といえる。この過程では、利害関係者に理解されうるような記号表現クラスに該当する会計平衡公式が必要である。また、メタ言語であることから指示対象は会計処理の過程自体にあり、計算目的勘定間の関係が重視されるのである。計算目的勘定は社会的な要請を受けて設定されると考えられるため、経済活動総合化過程は語用論的研究領域と深く関連する。会計プロセスに関して、記号論理学の三つの研究領域を併せて図で表すと以下のとおりである。



—— 構文論的研究領域 - - 意味論的研究領域 語用論的研究領域

図2 会計プロセスと三つの研究領域

図2からも明らかのように、意味論的研究領域における取引事実から財務諸表作成に至るプロセスは、取引事実を基礎として一方向である。そのため、実体勘定は被減数の存在を前提としており、被減数以上の減数は存在しない、すなわち単一性という特徴を有しているといえる。貸借対照表学説によれば、会計平衡公式レベルで見ると貸借複式簿記は、財産勘定系列と持分勘定系列による二元論的な解釈に基づいているといえる(陳[2008], p.63)。また、貸借対照表学説の特徴として、費用・収益勘定といった名目勘定は資本金勘定、すなわち実体勘定に収斂されることから、名目勘定のメタ勘定化があげられる(陳[2008], p.62)。つまり、名目勘定は実体勘定の下位勘定、すなわちメタ勘定という位置づけを得るため、本稿では具体的勘定として実体勘定と名目勘定を合わせて個別勘定として取り上げている。

語用論的研究領域において、計算目的勘定とは利害関係者の要請を具体化する勘定であり、計算目的に応じて差額を計算する。それと同時に、利害関係者に的確な報告を行うために計算結果を検証する必要性から貸借をバランスさせる、すなわち共同性という特徴がある。

経済活動把握過程における残高勘定と損益勘定について、各勘定の構成要素である資産、負債、資本、収益、費用、純利益をそれぞれ A, L, K, R, E, P として会計平衡公式を表すと以下のとお

りである。

$$\text{残高勘定：} A=L+K+P \quad \text{損益勘定：} E+P=R$$

残高勘定と損益勘定における会計平衡公式の両辺は、相互に対立し合う関係にある。なぜなら、左辺と右辺の差額を算定するには、両辺は被減数と減数の関係になければならない。右辺は金額的には正数であるが、本質的には負数であることから計算目的符号を付与することで以下のごとく示すことができる。ここで、本質的に負数であると表現したのは個別勘定における方向性に依拠するからである。経済活動総合化過程における残高勘定と損益勘定を会計平衡公式で表すと以下のとおりである。

$$\text{残高勘定'：} +A=|-L-K-P| \quad \text{損益勘定'：} +E+P=|-R|$$

上記のとおり計算目的符号を付与することによって、純利益あるいは純損失を介して残高勘定と損益勘定が結合し、複式簿記における自動検証機能を果たすことが可能となる。

C/F が論理的にも主要な財務諸表となるためには、経済活動把握過程と経済活動総合化過程において、残高勘定や損益勘定に集約される個別勘定としての現預金勘定ではなく、残高勘定や損益勘定と同レベルの計算目的勘定としてのCF勘定を設置する必要がある。より理解を深めるために、現金収支に関連する取引例を示し、貸借複式簿記に基づいて仕訳を行うと以下のごとくである。

[取引例]

- ①銀行から借入金 160 円を借り入れた。
- ②商品 120 円を購入し、現預金 15 円を支払い、残りは掛とした。
- ③備品 100 円を現預金で購入した。
- ④売掛金 50 円について現預金で回収した。
- ⑤広告宣伝費 15 円を現預金で支払った。
- ⑥商品（原価 90 円）を 200 円で販売し、現預金 60 円を受け取り、残りは掛とした。
- ⑦銀行へ借入金 13 円を現預金で返済した。
- ⑧売買目的の有価証券 10 円を現預金で取得した。
- ⑨支払利息 3 円を現預金で支払った。
- ⑩未払法人税 50 円を現預金で支払った。

[取引例に基づく仕訳]

①(借) 現預金	160	(貸) 借入金	160
②(借) 商品	120	(貸) 現預金	15
		買掛金	105
③(借) 備品	100	(貸) 現預金	100
④(借) 現預金	50	(貸) 売掛金	50

⑤(借) 広告宣伝費	15	(貸) 現預金	15
⑥(借) 売掛金	200	(貸) 商品	90
		商品販売益	110
現預金	60	売掛金	60
⑦(借) 借入金	13	(貸) 現預金	13
⑧(借) 売買目的有価証券	10	(貸) 現預金	10
⑨(借) 支払利息	3	(貸) 現預金	3
⑩(借) 未払法人税等	50	(貸) 現預金	50

現預金勘定を計算目的勘定とすべく、個別勘定レベルの現預金勘定について、計算目的勘定レベルのCF勘定の低位勘定としての各現金収支勘定に置き換える。現預金勘定に関して、各現金収支勘定に置き換えると以下のとおりである。

①(借) 借入金借入	160	(貸) 借入金	160
②(借) 商品	120	(貸) 商品購入	15
		買掛金	105
③(借) 備品	100	(貸) 備品購入	100
④(借) 売掛金回収	50	(貸) 売掛金	50
⑤(借) 広告宣伝費	15	(貸) 広告宣伝費支払	15
⑥(借) 売掛金	200	(貸) 商品	90
		商品販売益	110
商品販売	60	売掛金	60
⑦(借) 借入金	13	(貸) 借入金支払	13
⑧(借) 売買目的有価証券	10	(貸) 有価証券購入	10
⑨(借) 支払利息	3	(貸) 支払利息支払	3
⑩(借) 未払法人税等	50	(貸) 未払法人税等支払	50

3 キャッシュ・フロー簿記の可能性

会計平衡公式レベルと個別勘定レベルでの計算構造に関して、一元論と二元論と呼ばれる勘定理論上の二つの解釈がある。

まず、一元論とは資産勘定と持分勘定とを対立関係にあるものとする解釈し、貸借対照表勘定のすべての借方をプラス、貸方をマイナスと考える(田中 [1994], p.179)。また、二元論とは「貸借対照表勘定を資産勘定(または財産勘定)と持分勘定(または広義の資本)とに分け、『資産=持分』(または財産=資本)という貸借対照表等式から出発する」(田中 [1994], p.175)という解釈である。この二つの解釈のうち、二元論を支持しつつも潜在的には借方をプラス、貸方をマイナスと考えることにする。なぜなら、キャッシュ・フロー簿記の可能性を探るにあたって、二つの根本的に異なる複式簿記に対する見方のうち、因果的複式簿記(以下、因果簿記)的な観点から考察するか

らである。

井尻氏によれば、複式簿記には分類的複式簿記（以下、分類簿記）と因果簿記の二つの見方があるという。分類簿記は二つ以上の分類方法を採用することで、多式簿記への論理的な拡張を示唆している反面、因果簿記を評価すべく財産の増分と減分といった因果関係を複式簿記の論理的根拠として述べている（井尻 [1968], p.140）。さらに、複式簿記の計算構造は因果簿記に基づく説明が行われるべきと主張されている（井尻 [1968], p.149）。CF 勘定は現預金の増分と減分から導き出される因果関係を論理的根拠とすべきであるのは明らかであるので、因果簿記的な拡張を考察していく。

Ernst Walb によれば、複式簿記における重要な命題の一つとして、残高勘定が「歴史的に決算機能を果たすことによって、収支系列の結果を統合することが当然となり、それに関連して、更に当然のごとく損益計算の一つの手段となる」（Walb [1926], p.68）と論じられているように、残高勘定は収支系列を総括するために役立てられるのである。それでは、残高勘定と CF 勘定を論理的に結びつけることができるのであろうか。キャッシュ・フロー簿記を行うにあたり想定される構成要素は、CFO、投資活動によるキャッシュ・フロー（以下、CFI）、財務活動によるキャッシュ・フロー（以下、CFF）の三つである。フリー・キャッシュ・フローの観点からいえば、「営業活動+投資活動」と「財務活動」は対置する概念なので、 $CFO+CFI=CFF$ という会計平衡公式が成り立つと考えられる。前述の残高勘定と損益勘定と同レベルで CF 勘定を設置するならば、経済活動把握過程は以下のとおりである。なお、CF 勘定の構成要素である現預金純増加額を C と表すことにする。

$$\begin{aligned} \text{残高勘定} & : A & = L+K+P \\ \text{損益勘定} & : E+P & = R \\ \text{CF 勘定} & : CFO+CFI=CFF+C \end{aligned}$$

CF 勘定の右辺は、現金収支に関していえば逆の動きをすると考えられる財務活動である。

なぜなら、一般的には CFO が減少すれば CFF は増加する傾向にあり、また CFI が減少すると CFF は増加する傾向にあると考えられるからである。

そのため、CF 勘定の右辺は金額的には正数であるが、本質的に計算目的符号が示すごとく負数であることから、経済活動総合化過程は以下のように示すことができる。

$$\begin{aligned} \text{残高勘定}' & : +A & = | -L-K-P | \\ \text{損益勘定}' & : +E+P & = | -R | \\ \text{CF 勘定}' & : +CFO+CFI & = | -CFF-C | \end{aligned}$$

上記のとおり計算目的符号を付与したうえで、残高勘定' の右辺を $A=C$ （現預金）+ NC （非現預金）に置き換えることによって、残高勘定' と CF 勘定' との結合を試みる。両勘定を T フォームで表すと、以下のとおりである。

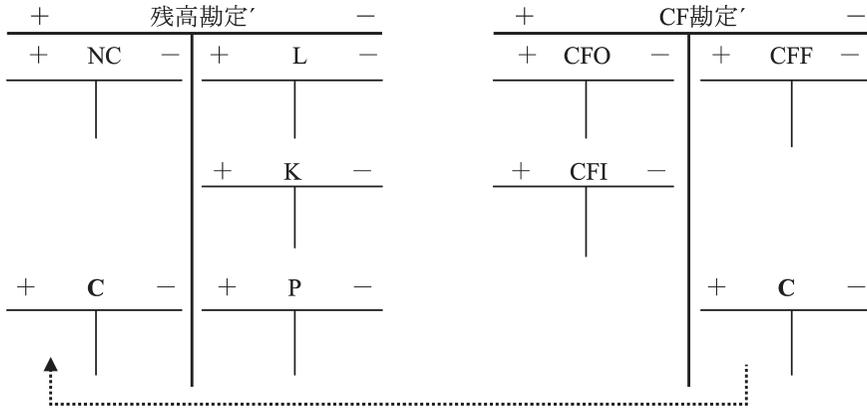


図3 計算目的勘定による経済活動総合化過程

図3のCF'勘定で算定された現預金増加額に関して、残高勘定'の現預金勘定へ振り替えるための仕訳は、(借)現預金 ○○○ (貸)CF'勘定' ○○○ となる。個別勘定レベルでは、主要簿と補助簿との関係でのみ認められる平行記録となるが、CF'勘定'が計算目的勘定となることで、残高勘定と損益勘定の関係と同様の交叉記録を行うことが可能となる。しかしながら、残高勘定の借方において現預金項目と非現金項目に分類する理由が、残高勘定の計算目的から導き出すことができない。

そこで、残高勘定と損益勘定の関係をC/Fの論理的根拠となるキャッシュ・フロー簿記による勘定体系に求めるべく、残高勘定'とは別にCF'勘定'に対応するストック勘定として、キャッシュ・ストック勘定(以下、CS勘定)を設けることにする。この場合の経済活動把握過程は以下のごとくである。

$$\begin{aligned}
 \text{残高勘定} &: A &= L + K + P \\
 \text{損益勘定} &: E + P &= R \\
 \text{CF'勘定} &: \text{CFO} + \text{CFI} &= \text{CFF} + C \\
 \text{CS勘定} &: C + \text{NC} + E &= L + K + R
 \end{aligned}$$

さらに、各計算目的勘定の貸方は計算目的符号が示すごとく本質的には負数であることから、経済活動総合化過程は以下のように示すことができる。

$$\begin{aligned}
 \text{残高勘定}' &: +A &= | -L - K - P | \\
 \text{損益勘定}' &: +E + P &= | -R | \\
 \text{CF'勘定}' &: +\text{CFO} + \text{CFI} &= | -\text{CFF} - C | \\
 \text{CS勘定}' &: +C + \text{NC} + E &= | -L - K - R |
 \end{aligned}$$

上記のとおり計算目的符号を付与したうえで、CF'勘定'と残高勘定'ではなく、新たに設けたCF'勘定'とCS勘定'との結合を試みる。両勘定をTフォームで表すと、以下のとおりである。

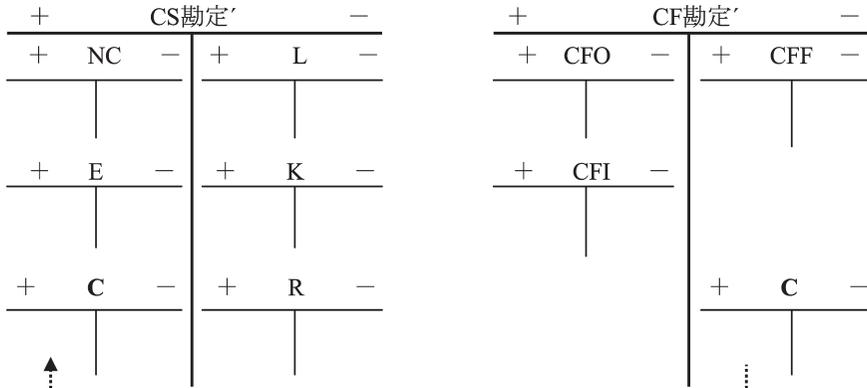


図4 CFに関する計算目的勘定による経済活動総合化過程

図4において、CF勘定'で算定された現預金増加額に関して、CS勘定'が現金純増減額を算定するという計算目的勘定であることから、その振り替えを行う場合には論理的に交叉記録が可能となる。したがって、計算目的勘定であるCF勘定'とCS勘定'の間では、貸借複式簿記とは異なるキャッシュ・フロー簿記という複式簿記における自動検証機能を果たすことができるといえる。

おわりに

本稿において、C/Fの論理的根拠となる複式簿記による勘定体系を構築するためには、その計算構造を現行の貸借複式簿記にどのように組み込むことができるのか、すなわちどのように計算目的勘定を設置することができるのかについて考察した。

記号論理学の観点から会計プロセスを考察すると、現在のC/Fにおける計算構造は不完全な統合記号から構成されるといっても過言ではない。貸借対照表と損益計算書における計算構造は、記号内容クラスから記号表現クラスといった二面性を有している。それに対して、C/Fにおける計算構造は記号内容クラスが欠落しており、記号表現クラスのみから構成されていると理解できる。言い換えると厳密には、C/Fにおいて統合記号自体が存在しないといえるのである。さらに、C/Fにおける論理的問題に関連して、経済性についても指摘しうる。まず、企業の現金の受払いに関する情報を作成したうえで、純損益をCFOの合計に調整するというC/Fにおける本来の計算目的を果たすためには、貸借対照表と損益計算書から二次的に導き出されるC/Fの作成方法では、手続きが煩雑であり経済性を犠牲にしていると考えられる。次に、C/Fが貸借対照表と損益計算書の論理的根拠となる貸借複式簿記と同様の計算構造を有するためには、C/Fの計算目的を果たす二つの計算目的勘定が必要である。そのため、取引毎に二つの会計平衡公式に基づく仕訳を行わなければならない。実務として論理的に矛盾のない計算構造をどのように取り入れていくのか、その試みが会計処理においていかなる貢献をもたらすのかについて、今後更なる検討が必要である。

注

- (1) アメリカの記号学者。ノースウェスタン大学、シカゴ大学で学び、哲学博士号を取得後、シカゴ大学

- 及びフロリダ大学教授を歴任した。記号学を展開するうえでのプログラム概観を示した。(内田・小林 [1988], p.161)
- (2) 記号過程とは、「或るものが記号として機能している過程」(内田・小林 [1988], p.7) のことをいう。過去において、この過程は記号として作用するもの、記号が指示するもの、解釈者への効果といった三つの要素を含むものと見なされてきた。(内田・小林 [1988], p.7)
- (3) 本稿では「記号の意味面」を「記号過程」に置き換えている。(青柳 [1972], p.19)
- (4) 例えば、笠井 [1994], 田中 [1995], 上野 [1998], 全 [2004], 高橋 [2008] などで論じられている。
- (5) 青柳氏によれば、会計の専門的知識は三分野から構成されるという。簿記の機構についての知識という構文論の分野、対象を記号化する測定や評価についての知識という意味論の分野、記号を人に伝達する知識という語用論の分野である。(青柳 [1971], p.13)
- (6) アルゼンチンの言語学者。コルドバ大学にて文学博士号を取得後、コルドバ大学の言語学教授、ジュネーブ大学の一般言語学講義を担当している。ソシユール以後、記号学における二つの潮流のうち、コミュニケーションの記号学を代表する学者といえる。(丸山 [1998], p.198)
- (7) 信号とは、「メッセージの伝達に役立つ道具のことである。ところでメッセージの伝達に役立つということは、一つの社会関係がそこに樹立されることを意味している。これらの関係は、一般に《通報》とか《質問》とか《命令》という名で呼ばれているもの」とされる。(丸山 [1998], p.14)
- (8) 記号表現クラスとこれに対応する記号内容クラスとが一緒になって、統合記号と呼ぶ実体をつくる。つまり、統合記号は基本的な記号学的実体であるという。(丸山 [1998], p.48)
- (9) Ferdinand de Saussure によれば、ラングは抽象的実体であるとともに具体的事象からなるクラス群であり、パロールは具体的事象を通じてラングが実現したものであることを論じ、具体的実体と抽象的実体を明確に区別している。(小林 [1972], p.30)

参考文献

- Chambers, R. J. [1966], *Accounting Evaluation and Economic Behavior*, Prentice-hall. (塩原一郎訳 [1984] 『現代会計学原理 <上巻>』創成社)
- IASB [2008], Preliminary Views on Financial Statement presentation.
- Morris, C. W. [1938], "Foundations of the Theory of Signs", *Foundations of the Unity of Science*, Vol. 1, University of Chicago Press. (内田種巨・小林昭世訳 [1988] 『記号理論の基礎』勁草書房)
- Prieto, L. J. [1972], *Messages et signaux*, Universitaires de France. (丸山圭三郎訳 [1998] 『記号学とは何かーメッセージと信号』白水社)
- Saussure, F. [1949], *Cours de Linguistique Generale*, Charles Bally et Albert Sechehaye. (小林英夫訳 [1972] 『ソシユール 一般言語学講義』岩波書店)
- Walb, E. [1926], *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe: Eine Grundlegung*, Industrieverlag Spaeth & Linde.
- 青柳文司 [1971] 『会計ー情報ー管理』中央経済社。
- 青柳文司 [1972] 『会計情報の一般理論』中央経済社。
- 井尻雄士 [1968] 『会計測定の基礎』東洋経済新報社。
- 石川純治 [1996] 『キャッシュ・フロー簿記会計論』森山書房。
- 上野清貴 [1998] 『会計の論理構造』税務経理協会。
- 笠井昭次 [1989] 『会計的統合の系譜』慶應義塾大学商学会。
- 笠井昭次 [1994] 『会計構造の論理』税務経理協会。
- 佐藤倫正 [1993] 『資金会計論』白桃書房。
- 高橋和幸 [2008] 『会計情報伝達論』創成社。
- 田中茂次 [1995] 『会計言語の構造』森山書店。
- 全在紋 [2004] 『会計言語論の基礎』森山書店。

陳忠徳 [2008] 「中国式簿記における計算構造——龍門帳・改良中国式簿記と貸借対照表学説——」『産研論集』第 35 号。