

## 〔論 文〕

# 連結キャッシュ・フローに関する記号論的考察 —構文論的研究領域の観点から—

岩 橋 忠 徳  
(札幌大学経営学部)

## 目 次

はじめに

- 1 複式簿記の特質と構文論的研究領域
- 2 連結キャッシュ・フロー計算書における計算構造
- 3 連結キャッシュ・フロー簿記の導入  
おわりに

## はじめに

我が国では、1997年6月に企業会計審議会によって公表された「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」において、連結ベースのキャッシュ・フロー計算書（以下、C/F）を導入するとともに個別ベースの資金収支表を廃止することが提言され、さらに連結財務諸表を作成しない会社に対しても個別ベースのC/Fを導入することが適当とされた。これを受けて1997年12月に同審議会によって「連結C/F等の作成基準の設定に関する意見書（公開草案）」が公表され、連結C/Fならびに個別ベースのC/F等の作成基準案に対して、広く意見が求められた。その翌年3月に公開草案の一部が修正され、同審議会によって「連結C/F等の作成基準の設定に関する意見書」（以下、連結C/F意見書）が公表された。連結C/F意見書では、C/Fが貸借対照表およ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ことを明確にし、財務諸表の一つとして位置づけている。

拙稿において、C/Fに関して報告書レベルだけではなく、主要簿レベルでもC/Fに準じた認識が必要であることを指摘したうえで、

C/Fにおいても主要財務諸表である貸借対照表や損益計算書の論理的根拠となる残高勘定や損益勘定に該当する勘定の必要性について論じた。IAS第7号によれば、キャッシュ・フロー（以下、CF）情報の利点に関して、企業の純資産の変動、財務構造および環境や機会の変化に合わせて企業がCFの金額ならびに時期に影響を及ぼす能力を情報提供できるのは、他の財務諸表と利用される場合であるとされている（par.4）。また、Vatterは「過去に関する報告書は、それが何らかの方法で将来に関わるものでないかぎり、あまり重要性をもたない。実際、過去の事象を解釈しようと試みる主な理由は将来に対する指標を見出すことである」（飯岡・中原[1978],p.10）と論じている。このように他の財務諸表との相互利用を前提として経営者を含めた利害関係者が将来に対する指標を見出すための情報提供という点からも、貸借対照表や損益計算書と同様の主要簿レベルでの計算構造が必要である<sup>(1)</sup>と考えられる。

財務諸表等規則では、C/Fは連結財務諸表を作成していない会社が作成すると規定している（第111条）。つまり、連結財務諸表を作成する会社では連結C/Fは作成されるが、個別ベースのC/Fを作成する必要がないということである。その理由としては、連結情報を主とする情報開示制度において、C/Fの役割は損益計算書が担うため、C/Fを作成する必要性は生じないと考えられるからという意見がある（一法師・榎本[2005],p.164）。

拙稿ではC/Fを作成する会社において、貸借複式簿記と同等のCF簿記が論理的に導入

されうるか否かに関して検討したが、本稿では上述した連結C/Fが導入された経緯に基づき、複式簿記の勘定体系においても連結情報を重視すべきと考え、連結CF簿記を導入するための計算構造を考察する。

本稿では、連結C/Fの営業活動によるキャッシュ・フロー（以下、CFO）の表示方法としては貸借対照表と損益計算書から二次的に導き出される間接法ではなく、国際的にも原則法として推奨される直接法<sup>(2)</sup>の論理的根拠となる連結CFに関する計算目的勘定の設置が可能であるかどうかについても検討したい。

## 1 複式簿記の特質と構文論的研究領域

### (1) 複式簿記の特質

A.C.Littletonは、複式簿記が出現するに至った諸要素について、書法、算術、私有財産、貨幣、信用、商業、資本の7つを挙げ、簿記で整理されるべき資料として、私有財産、資本、商業、信用を列挙し、また資料を表現する手段として、書法、貨幣、算術を列挙している（片野[1953],p.23）。これらの7つの要素が経済的社会的環境によって総合的な力が与えられた時に「方法」が生み出され、この「方法」が簿記であるという（片野[1953],p.24）。ここで計算構造との関連において、特に重要なのは資料を表現する手段である。

資料を表現する手段に含まれるものとして、まず書法とは継続的に繰り返し行われる会計処理をどのように記録していくのか、すなわち勘定形式という手段であると考えられる。勘定形式が統一されていなければ比較可能性が担保できないばかりでなく、明瞭性の観点から意思決定を誤りかねない。次に、貨幣とは取引を行う上での交換の手段であり、計算の共通尺度となることによって、会計公準の一つである貨幣的測定の公準の特徴といえる内容の限定、すなわち貨幣額で合理的に把握できる取引のみが対象になるという手段が想定される（森田・岡本・中村[2002],p.99）。

つまり、貨幣は金額そのもの以上の意味を有することになる。そして、算術とはまさしく計算の手段であり、貸借複式簿記の各勘定において行われる加算的減算<sup>(3)</sup>という手段であると考えられる。この加算的減算によって後述する複式簿記における経済活動総合化過程が構築されているのである。したがって、資料を表現する手段に含まれる書法、貨幣、算術は、簿記で整理されるべき資料を記帳するために必要な複式簿記の計算構造における構成要素といえる。

複式簿記の特質とは如何なるものであろうか。A.C.Littletonによれば、複式簿記における二重性概念には、元帳と仕訳帳間の帳簿の二重性、借方頁と貸方頁という勘定の二重性、そして記入の二重性あるいは転記の二重性を列挙したうえで、このような形式としての二重性を簿記特有なものであると認めつつも、残高ではなく平均に向かって働く勘定式計算を重視する（片野[1953],p.42）。ここでA.C.Littletonの考える勘定式計算とは、加算的減算によるもの、すなわち差額を前提とした均衡性に基づくものである。さらに「簿記（すなわち勘定記入）は記録であるとともに分類の用具でもある」（片野[1953],p.42）と述べているが、簿記は分類以上のものだとして形式の二重性よりも結果としての均衡性にその特質を見出すべきであると論じている（片野[1953],p.43）。それではこの均衡性はどのように計算構造に反映されるべきかについて記号論理学の研究領域である構文論的研究領域から考察することにする。

### (2) 構文論的研究領域

記号論理学における構文論的研究領域は、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。言語学本来の研究の多くが、対象と記号あるいは解釈者と記号との関係を離れたこの研究領域の観点からなされてきたことから、記号学の全分野のうちで最も発達しているといわれている（内田・小林[1988],p.24）。その理由として、記述された記

号の場合には規則に基づいた記号間の諸関係を研究する方が、記号が実際に使われる状況や記号が作用する際に解釈者の中で起こっているものを特性づけるよりも易しいと考えられるからだという（内田・小林[1988],p28）。しかしながら、本来、意味論的研究領域と語用論的研究領域からの観点を考慮せずに構文論的研究領域のみを論じることはできない<sup>(4)</sup>が、本稿では取引事実が個別勘定に記録される過程における対象言語の考察が目的ではなく、会社ではなく企業グループ全体の連結CF簿記に基づく会計処理の過程におけるメタ言語<sup>(5)</sup>を考察することを目的としているため、敢えて構文論的研究領域のみを取り上げて考察する。

## 2 連結キャッシュ・フロー計算書における計算構造

連結C/Fにおける計算構造を明らかにするにはC/Fのそれと同様、経済活動把握過程と経済活動総合化過程<sup>(6)</sup>との関係を理解する必要がある（陳[2014],pp.33-34）。経済活動把握過程とは、C/Fでは取引事実が個別勘定に記録されるため、会計の対象言語で表される。取引事実を網羅的に各個別勘定に記録するためには、一定の記帳規則が必要なのは当然である。そこで、各個別勘定の設置と記帳規則の論理的根拠となるのが記帳構造であ

る。経済活動把握過程での指示対象は取引事実であり、意味論的研究領域にも深く関連すると考えられる。

それに対して、経済活動総合化過程とは、個別勘定が残高勘定や損益勘定のような計算目的勘定に集約される過程であり、会計のメタ言語で表されるといえる（陳[2014],p.34）。それに加えて、連結会社では、個別ベースの損益勘定や残高勘定といった計算目的勘定が、あるいはCFで考えると連結CF勘定という計算目的勘定に集約される過程が想定される。この連結CF勘定は、残高勘定や損益勘定とは本質的に異なる。なぜなら、残高勘定や損益勘定は個別勘定という対象言語から導き出されるメタ言語であるのに対して、連結CF勘定は残高勘定や損益勘定といったメタ言語から導き出される言語、すなわち会計のメタメタ言語であるからである。計算目的勘定の論理的根拠として会計平衡公式が必要となるが、対象言語ならば対象言語同士、メタ言語ならばメタ言語同士といったように会計の言語レベルを合わせなければ複式簿記の特質である均衡性を計算構造に反映させることはできない。しかしながら、連結CF勘定が、残高勘定や損益勘定との類似性を認められるのは計算目的勘定であることによって、連結C/Fや財務諸表を作成するための論理的根拠となることである。そのため、会計のメタ言

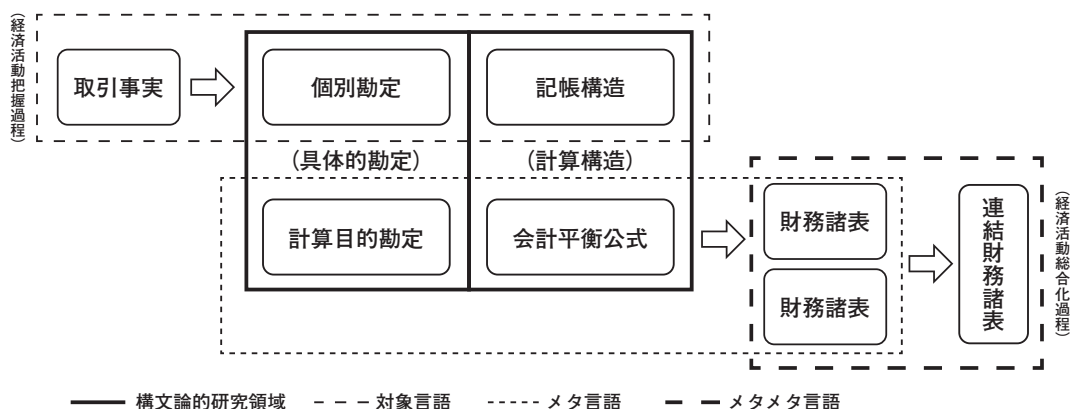


図1 会計の言語と構文論的研究領域

語ならびにメタメタ言語は共に経済活動総合化過程において設置され、利害関係者の社会的要請を受けることから語用論的研究領域とも深く関連するのである。

構文論的研究領域における経済活動把握過程と経済活動総合化過程について、会計の言語との関わり合いを図で表すと以下のとおりである。

図1を見てみると、企業単位で会計プロセスが結実するのは財務諸表であるが、企業グループ全体での会計プロセスは連結財務諸表作成までとなり、連結財務諸表については個別ベースの財務諸表を介して間接的に計算構造の影響が及んでいることが理解できる。言い換えれば、複式簿記における計算構造が連結財務諸表それ自体にはビルトインされていないということである。

この点については作成基準ならびに実務指針を見ても明らかである。連結C/F等の作成基準によれば、「連結C/Fの作成に当たっては、連結会社相互間のCFは相殺しなければ

ならない」(第2の3)とされる。つまり、原則として各連結会社で作成されたC/Fを合算した後、連結の手続き上で生じた連結会社相互間のCFを相殺して、連結C/Fを作成するということである。また、連結財務諸表等におけるC/Fの作成に関する実務指針によれば、簡便的な方法として「連結損益計算書ならび連結貸借対照表の期首残高と期末残高の増減額の分析及びその他の情報から作成することも認められる」(par.47)とされる。つまり、端的に言えばC/Fを作成せずに連結財務諸表を作成した後、連結財務諸表から連結C/Fが作成されるのである。

それでは連結財務諸表の論理的根拠となる連結CF勘定を設置するにはどうすれば良いのであろうか。より理解を深めるために、連結親会社P社と連結子会社S社に関する取引例を示し、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。なお、P社はS社株式の80%を所有しており、A社は連結会社ではない。

#### [取引例]

- ① P社は銀行から短期借入金160円を借り入れた。
- ② S社はP社から商品120円を購入し、現預金15円を支払い、残りは掛けとした。
- ③ P社は有形固定資産100円を現預金で購入した。
- ④ S社はA社から売掛金50円について現預金で回収した。
- ⑤ S社は広告宣伝費15円を現預金で支払った。
- ⑥ P社は銀行へ短期借入金13円を現預金で返済した。
- ⑦ P社は売買目的有価証券10円について現預金で代金を支払い取得した。
- ⑧ S社は支払利息3円を現預金で支払った。
- ⑨ P社は未払法人税50円を現金で支払った。
- ⑩ S社は利益剰余金の配当として、30円の配当金を支払った。

#### [取引例に基づく仕訳]

① P社	(借) 現預金	160	(貸) 短期借入金	160
② P社	(借) 売掛金	120	(貸) 売 上	120
	(借) 現預金	15	(貸) 売掛金	15
S社	(借) 仕 入	120	(貸) 買掛金	120
	(借) 買掛金	15	(貸) 現預金	15
③ P社	(借) 有形固定資産	100	(貸) 現預金	100

④ S社	(借) 現預金	50	(貸) 売掛金	50
⑤ S社	(借) 広告宣伝費	15	(貸) 現預金	15
⑥ P社	(借) 短期借入金	13	(貸) 現預金	13
⑦ P社	(借) 売買目的有価証券	10	(貸) 現預金	10
⑧ S社	(借) 支払利息	3	(貸) 現預金	3
⑨ P社	(借) 未払法人税等	50	(貸) 現預金	50
⑩ P社	(借) 現預金	24	(貸) 受取配当金	24
S社	(借) 配当金	30	(貸) 未払配当金	30
	(借) 未払配当金	30	(貸) 現預金	30

IFRS第10号によれば、連結手続きを行う上での会計処理として、連結財務諸表において以下の3つ手続きを要求している(B86)。

- (a) 親会社とその子会社の資産、負債、資本、収益、費用及びCFの類似項目を合算する。
- (b) 親会社の各子会社に対する投資の帳簿価額と、各子会社の資本のうち親会社の持分相当額とを相殺(消去)する。
- (c) グループ企業間の取引に関するグループ内の資産及び負債、資本、収益並びにCFを全額相殺する。グループ内の損失は、連結財務諸表での認識が必要な減損を示している場合がある。

上記の三つの手続きのうち、連結CF簿記を導入するために重要なのは(a)と(c)であるが、特に重要なのは(c)である。連結会社間では頻繁に取引が行われることが一般

的であるが、それらは連結の観点からは内部取引であり、連結財務諸表を作成する際に修正が必要となる。例えば、連結会社間の売買取引は内部取引として処理されるべきであり、個別ベースの財務諸表をそのまま合算してしまうと取引高やそれに伴うCF等が過大に計上されてしまうため、連結財務諸表を作成するうえでこれらを消去しなければならない。

上記の取引例に基づく仕訳では、個別勘定レベルの現預金勘定を用いていたが、連結CF簿記を導入するには計算目的勘定レベルの連結CF勘定の設置が必要である。また連結CF勘定を機能させるためには、連結CF勘定の下位勘定として位置づけられるような各現金収支勘定の設定も必要である。そこで上記の仕訳の現預金勘定を以下のように各現預金収支勘定に置き換える。

#### [取引例に基づく仕訳]

① (借) 短期借入れによる収入	160	(貸) 短期借入金	160
② (借) 売掛金	105	(貸) 買掛金	105
③ (借) 有形固定資産	100	(貸) 有形固定資産の取得による支出	100
④ (借) 営業収入	50	(貸) 売掛金	50
⑤ (借) 広告宣伝費	15	(貸) その他営業支出	15
⑥ (借) 短期借入金	13	(貸) 短期借入金の返済による支出	13
⑦ (借) 売買目的有価証券	10	(貸) 有価証券の所得による支出	15
⑧ (借) 支払利息	3	(貸) 利息の支払額	3
⑨ (借) 未払法人税等	50	(貸) 法人税等の支払額	50
⑩ (借) 非支配株主持分	6	(貸) 非支配株主への配当金の支払額	6

上記の取引例に基づく仕訳’において注意を要するのは、②と⑩である。なぜなら、この二つの取引はP社とS社による内部取引だからである。②と⑩の取引例に関して、連結

C/Fを含む連結財務諸表を作成するための方法（原則法）による通常の仕訳を示すと以下のとおりである。なお、P社とS社のC/FにおけるCFOの表示方法は直接法とする。

[連結財務諸表作成上の仕訳]

② P社	(借) 売掛金	120	(貸) 売上	120
	(借) 現預金	15	(貸) 売掛金	15
	(借) 現預金	15	(貸) 営業収入	15
S社	(借) 仕入	120	(貸) 買掛金	120
	(借) 買掛金	15	(貸) 現預金	15
	(借) 商品の仕入支出	15	(貸) 現預金	15
⑩ P社	(借) 現預金	24	(貸) 受取配当金	24
	(借) 現預金	24	(貸) 配当金の受取額	24
S社	(借) 配当金	30	(貸) 未払配当金	30
	(借) 未払配当金	30	(貸) 現預金	30
	(借) 配当金の支払額	30	(貸) 現預金	30

上記の取引例に基づく仕訳”では、現預金勘定ならびにCFOの表示方法を直接法で行うための仕訳を太字で示したが、特に現預金勘定が借方同士あるいは貸方同士に記入される平行記録が行われている。貸借複式簿記において、平行記録が行われるのは例えば総勘定元帳に対する得意先元帳のような主要簿と補助簿の関係のみである。仮に、主要簿間の振替であれば、交叉記録となるはずであろう。貸借複式簿記では、計算目的勘定である

残高勘定と損益勘定が主要簿の総勘定元帳に設置され、貸借対照表と損益計算書の論理的根拠となるのは明白である。この仕訳において平行記録を行う現預金勘定は、貸借複式簿記と同等のCF簿記が論理的に導入されていないという証左となる。さらに、連結C/Fを含む連結財務諸表を作成するためには、以下のような修正消去仕訳を行わなければならない。

[連結財務諸表作成上の修正消去仕訳]

② (借) 売上高	105	(貸) 売上原価	120
(借) 営業収入	15	(貸) 商品の仕入支出	15
⑩ (借) 受取配当金	24	(貸) 配当金	0
(借) 非支配株主持分	6		
(借) 利息及び配当金の受取額	24	(貸) 配当金の支払額	30
(借) 非支配株主への配当金の支払額	6		

上記の連結財務諸表作成上の仕訳ならびに修正消去仕訳から明らかなように、各連結会社のC/Fを合算後、連結手続き上で発生した連結会社相互間のCFを相殺して、連結C/Fを作成する原則法では、

連結C/Fが計算目的勘定レベルの連結CF勘定という論理的根拠、言い換えれば複式簿記に基づいていないため、取引例に基づく仕訳のごとく会計処理を行った。連結財務諸表を作成する会社では個別ベースのC/Fを作成する必要がないことに加えて、連結CF勘定が計算目的勘定レベルで設置されるためにメタ言語化、すなわち個別勘定レベルの各勘定が連結CF勘定の下位勘定となるような仕訳を試みた。そのため、取引例に基づく仕訳⑩における「非支配株主への配当金の支払額」の貸方をはじめ、各現金収支勘定は連結財務諸表作成上の仕訳ならびに修正消去仕訳のそれとは逆転しているが、連結CF勘定が集合勘定として設定されることで解決されたと考えている。

### 3 連結キャッシュ・フロー簿記の導入

拙稿において、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で二つの解釈があることを論じた(陳[2014],p.36)。二元論とは、「資産=持分」という貸借対照表等式に基づき、便益関連取引である資産勘定と、犠牲関連取引の残高である持分勘定であることを前提にして両勘定が対立した二つの勘定系統として存在するという解釈である(田中[1995],p.161)。上述したように、連結CF簿記の導入に際して、連結CF勘定が集合勘定になれば、その借方の摘要欄に記入されるべき相手勘定は現金収入に関する諸勘定となり、また貸方の摘要欄に記入されるべき相手勘定は現金支出に関する諸勘定となるはずである。二元論では、あたかも便益関連取引にプラス記号、反対に犠牲関連取引にマイナス記号を与えるような資産と持分が特定の実体について対立した意味を持つと考えられ、

「二勘定系統を認める一元論である」ともいわれる(田中[1995],p.161)。連結CF簿記を導入する際に想定される構成要素は、連結のCFO、連結の投資活動によるキャッシュ・フロー(以下、CFI)、連結の財務活動によるキャッシュ・フロー(以下、CFF)である。これらの構成要素から、 $CFO + CFI = CFF$ という会計平衡公式が考えられる(陳[2014],p.37)。それに複式簿記の特質である均衡性を踏まえて二元論の解釈に基づくくと、現預金純増加額Cが貸方に加えられる。連結C/Fの論理的根拠となるべく残高勘定と損益勘定と同レベルで連結CF勘定と連結キャッシュ・ストック勘定(以下、連結CS勘定)を設置する<sup>(7)</sup>ならば、経済把握過程における会計平衡公式は以下のように表すことができる(陳[2014],p.38)。なお、現預金、非現預金、負債、資本、収益、費用、純利益をそれぞれC, NC, L, K, R, E, Pと表すことにする。

$$\text{連結CF勘定} : CFO + CFI = CFF + C$$

$$\text{連結CS勘定} : C + NC + E = L + K + R$$

複式簿記の特質としての均衡性の裏付けとなる加算的減算や二勘定系統を認める一元論であるという二元論の解釈に基づいて、貸方を本質的に減数とするために絶対値で表す計算目的符号加えた経済総合化過程における会計平衡公式を表すと以下ようになる。

$$\text{連結CF勘定}' : +CFO + CFI = | -CFF + C |$$

$$\text{連結CS勘定}' : C + NC + E = | -L - K - R |$$

上記のとおり計算目的符号を付与したうえで、連結CF勘定と連結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。

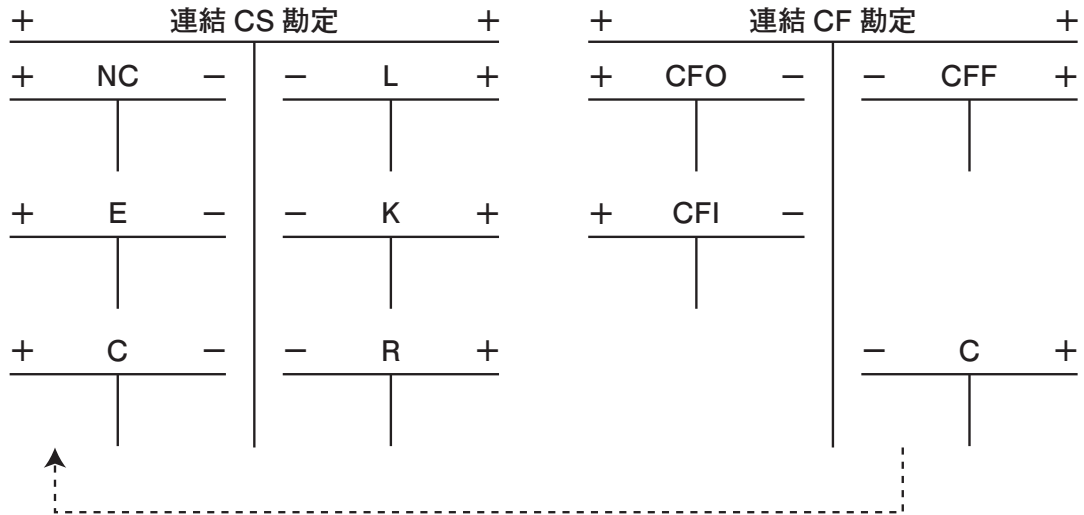


図2 連結CS勘定と連結CF勘定による経済活動総合化過程

図2を見てみると、連結CF勘定において現預金の収支に関する個別勘定から算定された連結ベースの現預金純収支額が、連結CS勘定に振り替えられて連結ベースの現預金純増減額として把握されると同時に、複式簿記、すなわち連結CF簿記の特質である均衡性を有している。また、計算目的勘定としての連結CF勘定ならびに連結CS勘定が各個別勘定を集約することでメタメタ勘定からメタ勘定化し、連結C/Fは貸借対照表や損益計算書と同様の主要財務諸表としての位置づけを論理的にも得ることが可能になる。

### おわりに

本稿において、複式簿記の勘定体系においても連結情報を重視し、連結C/Fの論理的根拠となる連結CF簿記を導入するための計算構造について考察した。連結CF簿記を導入するためには計算目的勘定としての連結CF勘定と連結CS勘定の設置が必要であり、連結C/Fの作成にはC/Fの作成が必須ではないことから、連結C/Fの計算目的勘定となるべき連結CF勘定と連結CS勘定は会計の対象言語としての個別勘定を集約することでメタ勘定化することができる。しかしながら、連結

CF勘定と連結CS勘定がメタ勘定化することによって貸借複式簿記に加えて連結CF簿記に基づく会計処理が必要となってしまう。そのため、実務的な経理上の負担増<sup>(8)</sup>が想定されるが、近年において多くの企業によって開発ならびに利用されているコンピュータ会計ソフト等が活用されることによって解決できると考えられる。

連結C/Fの論理的根拠として連結CF簿記が導入されることによって、名実ともに連結C/Fは主要財務諸表としての位置づけを得ると同時に、CFの実績情報が把握し易くなることによって将来CFの金額等に基づく指標や将来CFに係る過去の評価の信頼性を確認するなど有用な情報なることが大いに期待されるであろう。



## 注

- (1) 財務表に主要簿レベルでの計算構造が必要であったという次のような事例がある。17世紀に入ると、帳簿から分離された財務表が大いに活用された。独立財務表を作成する方法には、試算表を土台にして資料を多桁式に配置する方法と元帳に現れる総勘定を写す方法という二つのやり方があった。その後、財務表の発展は前者に関しては正規のものとして使われなくなり、後者に関して進行していったという。(片野[1953],p.221,p.231)
- (2) 企業は、営業活動によるCFに関して、直接法か間接法のいずれかを用いて報告しなければならないとされている。直接法とは、主要な種類毎に収入総額と支出総額を開示する方法であり、それに対して間接法とは、非資金的性質の取引項目の影響、将来又は過去の営業活動からの収入又は支出の繰延べ又は見越し、投資又は財務活動によるCFに関連した収益又は費用項目について純損益を調整する方法と定義される。直接法は、間接法では得られない将来CFを見積もるうえで有用な情報を提供するという理由から推奨されている。(IASB[2001],par.18-19)
- (3) 高寺教授によれば、西洋での買物の仕方を例として西洋の人々は「あらかじめ暗算で減算をしておいて、その後で客の目の前で加算による減算をもちいてさきの釣り銭勘定の検算をしてみせている」(高寺[1971],p.305)と述べている。加算的減算は、「減数にあといくら足したら被減数に達するかという算法」(高寺[1971],p.305)であり、「たとえばさきに釣り銭として求めた差引残高(balance)を天秤(balance)の軽い側に釣り下げ(加え)たら釣り合い(balance)がとれるかどうかという仕方で、バランス・チェックするために、用いられている」(高寺[1971],p.305)とされる。
- (4) 例えば、論理的構文論において「もの一文のように見えるが実は、記号と指示対象との関係とか、記号と解釈者との関係によって解

釈しなければならないような、準意味論的な文とか準語用論的な文が対応してある」(内田・小林[1988],p.28)という。

- (5) 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)。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ことを論じている。(陳[2014],p.33)
- (6) 笠井教授によれば、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から構成されると論じている。(笠井[1989],pp.33-34)
- (7) 拙稿では残高勘定とCF勘定の結合を試みたが、CF勘定が計算目的勘定になることで交叉記録を行うことが可能となったが、残高勘定の借方において現預金項目と非現預金項目に分類する、すなわち借方を二つの勘定系統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かつたため、CF勘定に対応するストックとしてのCS勘定を設けることにした。(陳[2014],p.38)
- (8) 簿記上の手続きを簡素化するため、行列形式を応用した行列簿記がある。行列に基づく表示法は、「フローの組分け分析を容易にしてくれるばかりでなく、そのようなフローがなぜおこるかの説明を容易にしてくれる」(越村[1969],p.64)という。

## 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 [2001],Statement of Cash Flows.

- IASB[2011], Consolidated Financial Statements.
- Littleton, A.C.[1933], *Accounting Evolution to 1900*, The American Institute Publishing Co., Inc. (片野一郎訳[1953]『リトルトン会計発展史』同文館)
- 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)
- Mattessich, R.[1957], "Towards General and Axiomatic Foundation of Accountancy — With an Introduction to the Matrix Formulation of Accounting Systems" , *Accounting Research*, Vol.8, No4. (越村信三郎訳[1969]『行列会計学入門』第三出版)
- Vatter, W.J.[1971], *The Fund Theory of Accounting and its Implications for Financial Reports*, Arno Press. (飯岡透・中原章吉訳[1978]『バター資金会計論』同文館)
- 井尻雄士 [1968] 『会計測定の基礎』東洋経済新報社。
- 一法師信武・榎本正博[2005] 『連結会計』同文館出版。
- 笠井昭次[1989] 『会計的統合の系譜』慶應義塾大学商学会。
- 田中茂次[1995] 『会計言語の構造』森山書店。
- 陳忠徳[2014] 「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—」『経済と経営』第44巻 第1・2号。
- 日本公認会計士協会[2011] 「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」
- 森本哲彌・岡本清・中村忠[2002] 『会計学大辞典 第四版増補版』中央経済社。