

資金計算書を収容する 概念フレームワーク

——米国における資金学説探求のための序説——

佐 藤 倫 正

1 序

米国で資金計算書が基本財務諸表の一つと見做されるようになってほどなく18年になろうとしている。⁽¹⁾このことは貸借対照表と損益計算書とからなる伝統的な財務諸表の体系が事実上変化していることを意味する。したがって、この事実を踏まえて、伝統的な会計の概念フレームワークの再検討と、必要であれば、三つの財務諸表を統一的に説明できる新しい概念フレームワークの構築が待たれるところである。このことはまことに自明のように思われるるのである。

もちろん、このような方向に向けての努力に全く関心が払われてないわけではない。やや好意的に見れば、財務会計審議会（Financial Accounting Standards Board 以下 FASB）が現在進めてきている概念フレームワーク構築の作業をこの企ての一環とみなすことが出来なくはない。⁽²⁾それというのも、そのプロジェクトがスタートした当時、資金計算書（当時の正式な名称

(1) SEC, Accounting Series Release, No. 117, *Adoption of Article 11A amending Regulation S-X relating to Content of Source and Application of Funds*, 1970. および APB Opinion No. 19, *Reporting Changes in Financial Position*, 1971.

は財政状態変動表) は既に基本財務諸表に組み入れられていたため,⁽³⁾ FASB はその概念フレームワークに資金計算書を取り込まざるを得なかつたはずだからである。ところが、この点での FASB の努力は必ずしも充分ではなかった。FASB の概念フレームワークプロジェクトには從来後退していた貸借対照表の意義を回復する狙いがあり,⁽⁴⁾ したがって、資金計算書の取り込みが二の次になっていることは否めないのである。

これらのことは、資金計算書の出現という会計現象を、会計の他の発展局面と切り離して、単独では取り扱えないことを示唆している。概念フレームワークへの資金計算書の取り込みはまだ試行錯誤の段階にあるように思えてならない。解決へのいくつかの過程を残している。

本稿では、基本財務諸表への資金計算書の組入れ努力を会計思考の発展の流れのなかに位置付けてみたい。資金計算書の出現に関連してそこで何が起こっているかを考察するために、科学的思考の一般的な変革プロセスに照らして眺めてみることにする。その位置付けに沿って資金計算書の登場と概念フレームワークへの取り込みを検討し、いかなる問題が残されているかを析出してみたい。

(2) とくに FASB の概念基準書 (Statement of Financial Accounting Concept) 第 1 号と第 5 号。FASB の概念フレームワーク・プロジェクトにおける資金計算書の目的の位置づけの特徴については、佐藤稿「FASB 現金フロー計算書の目的」岡山大学経済学会雑誌、第 17 卷 3・4 号 (1986 年 2 月) pp. 841~851 を参照されたい。

(3) 前掲 APB 意見書第 19 号。

(4) FASB の 1976 年の『討議資料』ではこの資産負債観と収益費用観の対立が取り上げられ、本稿で着目する第三の会計観についてはほとんど注意が払われなかった。FASB Discussion Memorandum, *An Analysis of Issues relating to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement*, 1976. FASB の概念メントメント第 3 号では資産負債観が最終的に採用されたとみられる。FASB は明言はしないものの全体の叙述からそのことが伺われる。

2 会計現象における変則性の認識

財務諸表の体系が変化したのは今回が初めてではない。1920年代から1940年代にかけて損益計算書が外部報告実務において台頭してきて貸借対照表と並ぶ位置を得て財務諸表の体系を形成するようになったのは周知のとおりである。⁽⁵⁾ そしてこれと相前後して、当時としては新しい財務会計の観方、いわゆる損益計算書アプローチとして特徴づけられる観方がクローズアップされるに至ったことも良く知られている。この観方をとる学説はその後多くの支持を得て伝統的会計観として確立されていったのである。このことから次のような考え方方がいわば仮説として引き出される。すなわち、——財務諸表の体系が変化するときには新しい体系を統一的に説明できる観方がクローズアップされる——という考え方である。

主要財務諸表の体系が変化したのは過去に一度だけなので、このことのみから結論づけるのはやや早計に過ぎるであろう。しかし、一般に新しい事実によって既存の理論が不安定化するときは、それを無視するかあるいは取り込んで論理の整合性を回復しようとする力が働くことが考えられる。上記の命題の妥当性は高いと考えられる。

もしこれが真であるなら、たとえば米国において現実のこととなったように、資金計算書が財務諸表の体系に組み入れられたことは、新しい体系を統一的に説明できる観方がクローズアップされるよう促すであろう。その過程で、1920年から1940年代にそうであったように、財務会計の概念構造が少なくとも部分的に組み変えられたり、あるいは見直しがなされる必要も生じよう。

次のヘンドリクセンの立場は、この仮説の真偽について一つの回答を示唆

(5) Clifford D. Brown, *The Emergence of Income Reporting : An Historical Study*, 1971, pp. 36~58. 田中嘉穂・井原理代共訳『損益報告制度の出現——その歴史的研究——』香川大学会計学研究室, 昭和53年 (とくに第3章)。

していると考えられる。

「1930年以前に最も有用と考えられていたのは貸借対照表であった。その主たる理由は、貸借対照表が債権者に対する情報を提供したからであった。その後、損益計算書が最も有効な財務表とみなされるようになったが、その根拠は、損益計算書が、投資家および株主に対してより優れた情報を提供したからであった。ずっと最近になって、資金計算書や価格水準の変動に対して修正をほどこした計算書を作成する試みが、外部利用者にとって好ましい報告書に追加されている。最適量の適切な情報が外部報告書で提示されるように、会計のフレームワークおよび報告構造を将来展開させることは避け得ないことである。⁽⁶⁾」

さらに、資金計算書の登場がもたらす会計思考の変革の可能性ないしは必然性は、科学的思考の変革プロセスにおける「変則性の認識」としても説明されうる。この考え方従えば、一般に、古い考え方から新しい考え方へ移行する過程で科学者集団は次のような5つのステップを踏むという。⁽⁷⁾

1. 変則性の認識
2. 危機感の時代
3. いくつかの代替的な考え方の出現
4. 学派あるいは学説の形成
5. 新しい実務あるいは考え方方が支配的になる。

変則性の認識とは、その当時に支配的な理論では説明できない事象の出現に気付くことである。これは一連の変革プロセスの前兆あるいは発端である。次の危機感の時代においては、科学者たちは既存の理論的フレームワークに次第に満足を抱かなくなつてゆき、やがて別のフレームワークへの模索が始まる。そして第三のステップに入ってゆく。不満が累積するにつれて代替的フレームワークの模索にも拍車がかかってゆく。やがていくつかの代替

(6) Eldon S. Hendriksen, *Accounting Theory*, 1970, p. 121.

的思考が姿を現わして来るようになり、それらが議論されるようになると不満はいっそう際立ってくる。第四のステップでは、次第に同じ思考を共有する一群がいくつか形成されて行き、最終的に、その中から一つの考え方が優勢になってゆくという。

それでは、このような科学的思考の変革プロセスに照らして見た場合、資金計算書の登場のインパクトはどのあたりまで及んでいるのであろうか。明らかに、先のヘンドリクセンの立場は、資金計算書の登場に伴う変則性の認識とそれに伴うある種の危機感を表明していると考えられる。しかし財務会計はここから進んでどれだけの努力をしたであろうか。

こう考えてみると一つの疑問が湧いてくる。それは、新しいフレームワークの必要性を認めたとしても、いったいどのようなフレームワークが資金計算書を適切に収容しうるのか、という疑問である。先のヘンドリクセンにしてもこの点については何も言っていないのである。この疑問は科学的思考の

(7) Thomas Kuhn, *The Structure of Scientific Revolution*, 1970. 中山茂訳『科学革命の構造』みすず書房 1971年。クーンによれば、専門家たちが共通して持っている前提をパラダイムと呼び、それをひっくり返してしまうような異常なできごとを科学革命と呼ぶ。新理論は既に知られているものに対する付加という性質のものでは決してなく、別の視点から現れてきて既存の理論に置き変わってゆくものである。このようなプロセスに関連して注意すべきことをいくつか挙げておこう。

まず、このことはコペルニクスやラバージュに帰せられるような大きな変革だけでなく、酸素やX線のような新種の現象の出現に伴って現れる小さな変革にもあてはまるということ。また、科学革命はパラダイムを変えねばならぬ人達にだけ革命的に見えて局外者には通常の発展にしか見えないことがある。さらに、パラダイムの選択が問題になりだすや、その評価の手順の役割は必ず循環的になり各グループは自分のパラダイムを、そのパラダイムを擁護するために使用する。そして、それらの違いを判定する超制度的な体系を認めないから、対立する各学派は最後には大衆説得の技術に訴えるようになる。

このような科学における発展のパターンが会計において見出せないはずはない。もっとも、会計はその制度の安定性の上に成り立っているので実務の急激な変化を期待することは政策的配慮からみて困難である。会計発展のパターンは革命過程というよりは進化の過程あるいは緩やかな変革となるであろう。

変革プロセスにあてはめて考えるならば、第三のステップへの移行期に生ずるものであろう。変革プロセスに従えば、この後、代替的な考え方の出現が予想される。しかし、現在までのところ、第三のステップを表わす思潮は見出されないと言わざるを得ない。

それはなぜか。先ず考えられることは、単純に、その時期がまだ到来していない、ということであろう。会計のように実務に根差した学問の思考の変革にとって20年の歳月は決して長くはない。もっとも米国ではステップ三に属する兆候が今から40年ほど前に現れていたことには注目すべきである。⁽⁸⁾ それにもかかわらず、それに続くものが輩出していないのは不思議である。

そこでもうひとつ別の理由が考えられる。それは、資金計算書の登場とは別の変則性の認識から出発した変革の流れが進行しており、資金計算書にかかる変革のプロセスはその流れに吸収され反映されている、とみるのである。この見方には充分な根拠がある。先のヘンドリクセンの引用にも表れていたように、財務会計は資金計算書が問題となる以前から原価主義評価についての変則性に着目しており、それを起点とする変革の流れが確実に進行してきている。この流れは明らかに第四のステップに達している。すなはち、いくつかの学派が認められ、代替的な会計観として類型化されるまでになっている。そして、その中のあるものが、資金計算書を念頭に置いた理論展開をしているように思われる。

資金計算書を収容しうる会計の概念フレームワークを模索するためには、この変革の流れをおさえておく必要があると考えられる。そこで次節でこの検討をおこなおう。

(8) Clifford N. Sellie, *Fund Statement Terminology*, *The Accounting Review*, April 1943, pp. 159~164. および, A. B. Carson, A "Source and Application of Funds" Philosophy of Financial Accounting, *The Accounting Review*, April 1949, pp. 159~170.

3 会計観の鼎立

(1) 学派の形成

鼎立とは三者が互いに対立することを意味する。米国の会計思潮の中で、1940年代から1950年代にかけて、三人の理論家が各々特色のある学説を展開したことは良く知られている。三人の理論家とはイリノイ大学のリトルトン (A. C. Littleton) とミシガン大学のペイトン (W. A. Paton) とシカゴ大学のバッター (W. J. Vatter) である。彼等の学説の重要な対立点は評価論にある。リトルトンは原価を、ペイトンは何らかの時価を、バッターは特定の評価論をとらないという立場（しかし結果として資金収支を呼び込む）を擁護した。実務では、『序説』に反映されたリトルトン流の立場が多くの支持を得て、1940年前後から1950年代の前半にかけて、支配的な考え方として確立していった。⁽⁹⁾ しかし支配的な考え方に対抗するかたちで他の学説も影響力を残しており、1960年代にはこれらの主張は鼎立関係にあったと見られる。これは、変革のプロセスの第四ステップに相当する。

1950年代から1960年代にかけての米国の会計思潮に学派といえるものが存在したことについては Zeff の次の記述からおよそ明らかとなろう。

「学術文献の著者は、その人の学問的背景と現在の所属大学が分かれば、ある学派の一員として識別できることが時としてある。もちろんこのような一般化は何時でも慎重に限定されねばならない。いかなる学問領域でも諸見解には一定の幅の広がりが見出されるからである。それでも、伝統的な歴史的原価を取るか、あるいは何らかの価格変動を反映させるかの論争を巡っては、長年にわたってイリノイ大学とミシガン大学を対置す

(9) W. A. Paton and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, 1940. 中島省吾訳『会社会計基準序説』森山書店、昭和47年。なお、この点については次の文献を参照されたい。中村忠著『財務会計論』国元書房、昭和59年、第1部第8章「費用配分原則の発展」。とくに p. 80。

るのは普通であった。A.C.リトルトンの同僚や教え子はしばしば前者を擁護する傾向があるに対し、W.A.ペイトンの同僚や教え子は通常は後者に好意的であった。……W.J.バッターの考え方をおそらく会計の資金理論として最も良く知られていよう。バッターの会計思考は永年にわたってきわめて多くの学者の著述に深い影響を与えてきている。彼らのうちの何人かは1940年代から1950年代にかけてシカゴ大学でバッターの教え子であった人達である。⁽¹⁰⁾

ところでペイトンおよびリトルトンの学説についてはこれまでに相当解明が進んでいるといえる。これに対しバッターの資金理論は有名であるが、⁽¹¹⁾しかしバッターにつらなる学派とはどのようなものか、今のところ定かではないのである。

(2) 会計理論の類型化

1960年代は米国会計理論の変革期と言われる。⁽¹²⁾ながい間にわたって支配的地位を占めてきた伝統的会計観に反省が加えられ、それらとは異なる理論構造を持ったいくつつかの考え方方が提唱された。⁽¹³⁾1970年代に入って会計実務はその主張のいくつかを受け入れた。実務の変更は、ひるがえって、理論に影響を与える。1970年代は新しい会計のフレームワークを求めての会計理論類型化の時代となった。

この類型化の過程では、評価基準とか損益計算方式とか中心概念といった学説の構成概念が立体的に再編されつつ検討が加えられている。科学的思考

(10) Stephen A. Zeff, A First Guide to the Accounting Literature, in Zeff and Keller ed., *Financial Accounting Theory I : Issues and Controversies*, 2nd., 1973, p.12.

(11) William J. Vatter, *Fund Theory and Its Implications for Financial Reports*, 1947. 飯岡透, 中原章吉共訳『バッター資金会計論』同文館, 昭和46年。

(12) Eldon S. Hendriksen, *Accounting Theory*, 1970, p.57. (1982, p.27.)

(13) 次の文献は1960年代に形成された諸学説を互いにぶつけあう形で編集されている。

Robert R. Sterling ed., *Asset Valuation*, 1971.

の変革プロセスに照らして見れば、このことは第四の段階に達する変革の流れが一層進んだことを意味するであろう。この流れの起点はやはり原価主義を中核とする伝統的会計観で説明できない変則性の認識にあると考えられる。1960年代に提唱された多くの概念フレームワークが主として評価論を巡るものであったからである。

会計観という問題の取り上げ方ができることを明らかにしたのは1976年に公表された FASB の『討議資料』が最初であろう。⁽¹⁴⁾『討議資料』では次のような三つの対立する会計観 (Three Views of Financial Accounting and Financial Statements) という取り上げ方がなされている。

- ① 収益費用観 (Revenue Expense View)
- ② 資産負債観 (Asset Liability View)
- ③ 非連携観 (Non Articulation View)

FASB は、これらの会計観の中から一つ選択することに相当の努力を払ったようである。⁽¹⁵⁾従来から、例えばドイツであれば、動態論と静態論というような二つの考え方の対立は良く知られているところであるが、米国で FASB という権威ある団体が三番目の会計観の存在を示唆したことは注目されてよいであろう。

三つの会計観のうち、収益費用観および資産負債観という名称はそれぞれの会計観で重視される財務諸表の構成要素に因んでの命名である。FASB は、そのような要素を支配的要素 (controlling element) と呼んでいる。⁽¹⁶⁾資産、負債、資本、収益、費用、現金あるいは資金などがその候補である。支配的要素の存在に着目するのは、それによって概念構造を可能なかぎり統一

(14) 前掲 FASB 1976年『討議資料』。

(15) John C. Burton, A Symposium on the conceptual Framework, *The Journal of Accountancy*, January 1979, p. 56. および, Robert T. Sprouse, The Importance of Earnings in the Conceptual Framework, *The Journal of Accountancy*, January 1978, pp. 64~71.

(16) 前掲 FASB 1976年『討議資料』 p. 2.

的に説明しようとするからである。一つの会計観には扇の要となるようなものがあり、それが定義されれば、他の概念はそれから導かれるし、会計の諸基準を確立し相互に関連付けたり適用したりする際に、それらは繰り返し言及される。⁽¹⁷⁾この意味で支配的要素の選択は重要である。ところがFASBは三番目の会計観を非連携観と呼んでおり、この名称が前二者の名称とパラレルではないことは明らかである。この点は再考を要するところである。ここではさしあたり、それを第三の会計観と呼んでおこう。

支配的要素に着目して概念フレームワークを特徴づけようとしたのは必ずしもFASBが最初ではない。おそらくリトルトンの『会計理論の構造』⁽¹⁸⁾に見受けられる「関心の中心 (Center of Gravity)」がその先駆けと考えられる。「関心の中心」も一つの会計観のなかでの扇の要の役割を果たすという点で同じ観念のものを指している。ここでは、扇の要の役割を果たす概念を、それらの意味を汲んで「中心概念」と呼ぶことにしたい。FASBが第三の会計観に対して非連携観という一種の仮称を用いたのは、その中心概念を明らかにできなかったからに他ならない。

非連携観における中心概念が明らかにされなければならない。そこでまず、中心概念が明白である収益費用観と資産負債観の概略を述べて、中心概念の凡そその役割を明らかにしておこう。

(17) 前掲 FASB 1976年『討議資料』 p.2.

(18) A. C. Littleton, *The Structure of Accounting Theory*, 1953 p.18. 大塚俊郎訳『会計理論の構造』東洋経済新報社, 昭和50年, p. 26.

「会計を他のあらゆる数量的分析方法とは異なったものとす、何らかの基本的概念が存すべきである。会計の特質であるところの対象、影響、効果、目的を他のものによるよりも、より適切に示す何らかの中心理念、すなわちいわば「関心の中心 (center of gravity)」ともいるべきものが存すべきである。……このような性質の本質的理念の例を挙げるならば数学に対しては数、幾何学には点、物理学には力、天文学には空間、生物学には生命、心理学には意識、論理学には思考、倫理学には善、美学には美、音楽には協和音、法律学には正義、政治学には公平、経済学には価値があるのである。しかば、会計学には……？」

収益費用観における中心概念は収益と費用である。収益と費用の対応による損益計算がこの会計観においてはことのほか重要である。貸借対照表項目の多くは、その対応が果されていない項目として説明される傾向がある。その結果として繰延資産や貸方繰延項目や引当金を貸借対照表に計上することが容認される。この会計観は貸借対照表には二次的な地位を与える傾向があり、貸借対照表を元帳の勘定残高の集計表とみる「残高表観」はこの会計観のもとで表れる。各種要素の測定基準については、この会計観は、歴史的原価とも取替原価とも結合されうる。伝統的会計観は歴史的原価と結合した収益費用観と言ってよい。

資産負債観は、文字どおり資産と負債を中心概念に据える。負債は資産を引き渡す義務と定義されるので、実質的には資産が中心概念となる。もっとも資産は経済的資源の観点から定義されるので、経済的資源を実質的な中心概念と見ることもできようし、経済的資源の本質をさらにつきつめて潜在的便益とすることもできる。さらに潜在的便益をつきつめて企業への直接あるいは間接の正味現金フローである⁽¹⁹⁾と定義することもできる。ここまで至ると資産という中心概念は見えなくなる。

資産負債観のもとでは利益は純資産の変化として定義される。収益、費用、利得、損失については資産および負債の観点から定義される。⁽²⁰⁾貸借対照表は中心概念たる資産と負債を収容する財務表として主要な地位を与えられ、それは、財産状態を表示するという独自の機能を持つとされる。

(3) 第三の会計観における中心概念

先に述べたように FASB の『討議資料』は収益費用観と資産負債観と並ぶ第三の会計観を非連携観と名づけて整理した。すなわちこの第三の会計観の「中心概念」を見いだせなかった。これは会計観の類型化としては一つの手

(19) 前掲 FASB 1976年『討議資料』 p. 13.

(20) 前掲 FASB 1976年『討議資料』 p. 14.

落ちであったと思われる。そこで、第三の会計観に潜む「中心概念」を明らかにしておくことが望まれる。

その手がかりの一つは非連携観の主張そのものの中に在る。いまひとつの手がかりは、FASB の類型化の先駆的役割を果たしたと考えられるスプローズ (Robert T. Sprouse) の貸借対照表観の類型化の中に見出される。⁽²¹⁾ 以下これら二つの点を検討しておこう。

1) 非連携観

財務諸表の非連携という考え方が出てくるのは、1960年代の後半になってのことである。たとえば1969年に公表された AAA の外部報告委員会報告書はこの立場に立つ。⁽²²⁾ 非連携観とはもちろん連携観の対概念である。連携とは、貸借対照表と損益計算書の間に存在する一定の関係、すなわち損益事象はすべて貸借対照表に反映され、逆に、貸借対照表で捉えられた損益事象による純資産の増加はすべて損益計算書に反映されているという関係である。伝統的財務諸表はこの意味では連携している。これに対し、非連携観のもとでは損益計算書上の利益は資産および負債の認識・測定と独立におこなわれて良いと考える。したがって貸借対照表と損益計算書の間に簿記的な意味での空白地帯の存在を容認する（両者を調整する計算書を用意するかどうかは定かではない）。極端な例としては、収支計算書と財産目録とからだけなる

(21) このことについては、次の文献を参照されたい。 Robert T. Sprouse, *The Balance Sheet—Embodyment of the Most Fundamental Elements of Accounting Theory*, in Zeff and Keller ed., *Financial Accounting Theory I : Issues and Controversies*, 2nd ed., 1973.

(22) AAA, "An Evaluation of External Accounting Practice : A Report of the 1966-68 Committee on External Reporting", *The Accounting Review Supplement to Volume XLIV*, 1969, pp. 78~123. 連携は脱漏がないという安心感を与える利点がある反面、欠点もあると指摘される。非連携の擁護者であるヘンドリクセンは次のように言う。「連携およびかたくなな複式簿記の適用は、一つの計算書で報告される情報を改善しようとする結果として別の計算書において意味の無いあるいは誤解に導くような情報の表示をもたらしてきた。」 Eldon S. Hendriksen, *Accounting Theory*, 1970, p. 120.

財務諸表の体系を考えれば非連携となる。穩健な例としては、損益計算書には原価を適用するが貸借対照表には時価を適用するというものもある。⁽²³⁾

損益計算書には原価を適用し貸借対照表には時価を適用するということは、損益計算書と貸借対照表で異なる利益を算定表示することを意味する。そのような考え方は収益費用観からも資産負債観からもそのままでは出てこない。収益費用観でも資産負債観でも連携は暗黙の前提と見做される。もっとも、このようなタイプの非連携は収益費用観と資産負債観の形式的な折衷と考えられなくはない。しかし折衷を考えること自体が収益費用観と資産負債観の独自性の喪失を意味し、それらとは別の考え方へ拠り所を求める余地が出てくるであろう。私見によれば非連携観のその奥にある理念は資金的な会計観である。これは、収益費用観および資産負債観とは別の所に立脚点がある。

このことは非連携観の主張を具体的に検討してみれば容易に理解される。たとえばソーター (G. H. Sorter) は非連携観を提示する基礎として、「現金創出サイクル (Cash Generating Cycle)」の「完了部分と未完了部分の区別」という考え方を持ち出す。⁽²⁴⁾ 「現金創出サイクル」とは資金あるいは資本の循環とみなしてよい。したがって、これは資金学説である。循環が完了した部分は、収益と費用の対応を終えた部分であり、損益計算書に収容される。これは過去の事象であるから、事実としての実際収支に基づいて原価により測定する。循環が完了しない部分は、在庫として留まっている部分であり、貸借対照表に収容される。増価はこの部分について生じる。これを損益計算書から分離するのは、これが外部に開示される頃には情報の鮮度が低下しており、それを収益力予測へ結び付ける態様が利用者により異なると考えるからである。

(23) Georg H. Sorter. "The Partitioning Dilemma", *Objectives of Financial Statement*, Volume 2, AICPA 1974, pp. 117~122.

(24) Sorter 前掲論文 pp. 121~122.

非連携観に先行する会計思考はバッターの資金理論までさかのぼる。それら一連の会計思考は資金フローを重視する。また利用者の再計算を前提として財務報告にそのような再計算を有効ならしめる一種のデータ・ベースとしての機能を求めている。

2) 貸借対照表観の鼎立

次に FASB の会計観の類型化に大きな影響を与えたと考えられるスプローズの貸借対照表観の類型化を見ておこう。スプローズは代替的な貸借対照表の見方として残高表観、財産状態表観、静態的資金表観の三つに着目している。このうちの残高表観は収益費用観のもとでの貸借対照表観の理解の仕方であり、財産状態表観は、資産負債観のもとでの貸借対照表の理解の仕方であることは多言を要しないであろう。そして最後の静態的資金表観は資金的な貸借対照表の理解であることが知られる。

表1 三つの貸借対照表観

貸借対照表観	貸借対照表の性格	中心概念
残高表観 (Sheet of Balances View)	勘定残高の集計表	収益・費用 対応概念
財産状態表観 (Financial Position View)	財産状態を示す表	資産あるいは 資産・負債
静態的資金表観 (Static Funds Statement View)	貸借対照表日における 資金の調達源泉とその 運用形態を示す表	資金

スプローズによる貸借対照表観の類型化では中心概念という言葉は用いられない。しかし彼の叙述は、それぞれの貸借対照表観における中心概念の違いが、そのもとで成立する貸借対照表の性格の違いをもたらすことを明確に示している。中心概念が決まると、諸概念相互間の整合性を得るために、中心概念に引き寄せられるあるいは排除される概念も決まってくるので

ある。ここでは、スプローズが鼎立させていた中心概念は資産負債と収益費用と資金であることに留意すべきである。

このように考えてくると、第三の会計観とは資金を中心概念に据えた会計観であることが浮かび上がってくる。そこでこのような会計観を資金観あるいは資金的会計観と呼ぶことにする。そして「資金 (Funds)」あるいは「資金フロー (Funds Flow)」をその概念構造の中心に据えた諸学説を資金学説と呼ぶのが適当であろう。FASB は非連携観と静態的資金表観に共通する中心概念を見出せなかったのである。

4 対立する会計観のもとでの資金計算書の位置付け

対立する会計観と資金計算書の関係を考察する場合に注意すべきことは、ひとくちに資金計算書と言っても、そこにいくつかの種類が考えられることである。ここでは、さしあたり、現金収支計算書、有高差額で表現した財産状態変動表（純額財政状態変動表）および伝統的資金計算書の三つを区別しておけばよいであろう。

収益費用観のもとではいずれのタイプの資金計算書も概念フレームワークの中に入りにくい。それは、収益費用を中心概念に据えると資金フローの概念はその裏側に隠れてしまうからである。従って資金計算書は財務諸表の体系外におかれることになる。事実、AAA の会計原則においても資金計算書は、補助表として開示することが勧告されていただけであった。⁽²⁵⁾ また、『序説』においても資金計算書は最終ページ近くの財務諸表分析で言及されていたにすぎない。⁽²⁶⁾ 収益費用観のもとでは貸借対照表は残高表と見なされるのであるが、その残高表の 2 期間の有高差額を集めた純額財政状態変動表も、

(25) AAA, Standards of Disclosure for Published Financial Reports, Supplementary Statement No.8, 1953. および Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements, 1957 Revision を参照されたい。

(26) Paton and Littleton 前掲書 p. 142. 同訳書 p. 233.

この会計観のもとでそれほど意味のない表である。財務諸表分析はこれに意味を見出そうとするのであるが、その発想はすでに残高表観からのものでなく資金観の適用であると言える。

資産負債観のもとでは少なくとも一つのタイプの資金計算書は矛盾なく位置づけられうる。それは財産状態を表示する貸借対照表の二期間の有高差額を取った純額財政状態変動表である。これをしいて性格づけるならば、「財産状態変動表」と名づけられるかも知れない。しかし「財産状態変動表」の中に資金フローを見出そうとするや、そこに資金観が顔を出すことになる。

さらに、この会計観のもとでは、現金を資産の一項目とみて、現金の期中変化としての現金収支をそのフレームワークに引き寄せることが考えられうる。その場合、現金収支計算書は好意的に見れば現金項目の付属明細表としての性格が付与されよう。しかし、あくまで付属明細表である。このような付属明細表に貸借対照表および損益計算書と同等の意義を認めようすると、そこに資金観が顔を出すようになり、中心概念が不明確になることは避けられまい。

資金観のもとでは、どのタイプの資金計算書も諸概念間の整合性を犯すことはない。企業を巡る資金の運動を捕捉するのが財務会計であるという立場に立てば、資金計算書は端的に資金運動を表示する代表的計算書となる。この意味では資金観こそ資金計算書を無理なく収容できる会計観であると言える。この点では全く申し分ない。しかし資金観には別の弱点がある。それはそのもとでの貸借対照表と損益計算書の位置づけが必ずしも充分に解明されていないことである。そこで貸借対照表と損益計算表を資金的に説明できる論理の究明が望まれることになる。これは資金会計論に課された課題である。

以上を要約したのが下の表2である。空欄のAとBは資金観のもとでの貸借対照表および損益計算書が明らかにされる必要があることを示している。

表2 三つの会計観

会計観	諸特質	中心概念	貸借対照表の性格	損益計算式	資金計算書の性格
収益費用観	収益・費用対応概念	残高表	損益法		財務諸表の体系外の補助財務表
資産負債観	資産・負債	財産状態表	財産法		総額財政状態変動表あるいは現金項目の付属明細表
資金観	資金	A	B		資金フローを表示する基本財務表

5 結

資金計算書が基本財務諸表の体系に組み入れられるようになると、それに伴って財務会計の概念フレームワークに何らかの変化が生じることが予想される。このことは、「変則性」の認識が変革の発端となる、という科学的思考の一般的な変革のプロセスの説くところと一致している。

ところが、そのような概念フレームワークは具体的にはどのようなものであろうかと問うとき、ひとつの壁に突きあたる。これまでのところ、この意図にもとづいての提案が大きく注目されたことはないからである。このことは、資金計算書の登場に端を発した会計思考変革の流れがここで停止したように見える。

しかしながら、その流れは完全に停止しているわけではない。財務会計理論の変革にはいくつかの流れが併存しているように思われる。その中でも、「原価主義の限界」の「変則性」を起点にした流れがいくつかの学派を形成しさらに会計観として類型化されるようになっている。その類型化の過程を検討してみると、資産負債観と収益費用観と資金観という三つの会計観が鼎立していることが知られる。これは変革の流れが相当進んでいる（第四ステップに達している）ことを意味する。今日では、財務報告の目的、会計情

報の質的特性、財務諸表の諸要素といった諸局面を包摂した統合的な概念フレームワークが論じられる。資金計算書の登場を起点とした変革の流れは、この流れの中に汲み上げられようとしているように思われる所以である。

このような状況においても、「どのような概念フレームワークが資金計算書を良く収容するか」という問い合わせが実際的あるいは実践的意義を持つことに変わりはない。資金計算書の我が国への導入を検討しようとする場合に、その理論面での整備ができていることは不可欠である。その場合に、この問い合わせに対する回答は、原価主義の限界を起点とした変革の流れで現れてくる各種の会計観の有効性を試す試金石の役割を果たすはずである。

この点で有望なのは資金観と呼ばれる会計観である。資金観は、資金学説と名づけられる一群の会計思考の採用する会計観であると考えられる。ところが、この学説の米国における展開は、当の米国においても我が国においても、充分に整理されているとは言い難い状態にある。米国は資金計算書が生成し発展した地であり、この意味でも米国の資金学説のいっそうの解明が望まれるのである。