

資金理論の計算構造 ——バッター資金会計再考——

関口了祐

はじめに

キャッシュ・フロー計算書は、第三の財務諸表として、損益計算書、貸借対照表とともに、主要財務諸表と位置づけられる。それらの財務諸表は、一つの計算体系において明確な理論のもと結びつけられているわけではない。本稿は、キャッシュ・フロー計算書の損益計算書、貸借対照表との結びつきを探る足がかりとして、バッターの資金会計における計算構造を再吟味するものである。

現在、会計の枠組みとして、資産・負債アプローチが主流となりつつある。バッターの資金理論では、用役潜在力を資産として定義するなど、資産・負債アプローチに通じる点が多くみられる。資産・負債アプローチにおける財務諸表の体系を考察するためのヒントが、バッターの資金理論から得られるのではないかという意図も本稿にはある。

1 会計単位としての資金

バッターの資金理論は、「資金」を会計主体とすることから始まる。まず、彼は、それまで主流とされた、資本主理論と企業実理論の二つの会計主体論を批判する。

資本主の「純財産」の変動を測定し分析する資本主理論は、ある一人の資本主が事業に投資し、事業の閉鎖にいたるまで資本主でいるような状況において、会計主体を規定する枠組みとして機能する¹⁾。その場合、計算される利潤は、事業の最初から最後まで投資を続けた資本主に帰属する純財産であり、二時点間の資本主の純財産を測定することによって決定される²⁾。しかし、資本主が市場を介した交換によって絶えず変化する状況では、そうした純財産の変動を計算することは不可能であり、無意味である。

企業実理論は、企業の所有者が頻繁に変化する状況における資本主理論の欠点を解消するため、企業の出資者、従業員などの利害関係者から独立した存在として企業を捉え、そうした企業自体に、法律上の人格を認めるものである。

資本主理論と企業実理論には、企業をある人格として捉えている点に共通点がある。その共通点がそれらの理論の共通した弱点であると、バッターは指摘する。

バッターは、それらの理論が人格を中心に構成されているため、それぞれが想定している人格にとって役立つ情報の提供をすることはできるが、それ以外の利害関係者にとって役立つ情報の提供ができないとする。バッターは、会計数値あるいは財務諸表の重要な報告先として、経営者、社会的管理機関、潜在的な者も含む投資家や債権者の三つをあげている³⁾。特に、それぞれの理論において計算される利益は、それぞれの人格の影響を大きく受けるため、特定の利害関係者には役立ちを見いだすことができるかもしれないが、これら利害関係者のすべてには役立たないとする。

資本主理論も、企業実理論も、会社が誰かのモノであることを前提としている。そうした前提は、会社を取り巻く環境が変化する状況では、それぞれの理論による会計が現実に対応することを難しくする。バッターは、会社を誰かのモノとして捉えるのではなく、会社は経営を行うモノであり、その経営活動を測定することが会計の役割であるとし、したがって、「企業単位」の概念は、会計が取り扱うべきである各種の資料のもとになる一連の経営活動を限定し規定する考察の範囲を明確にする手段にすぎない⁴⁾とする。バッターの求める企業単位に人格は必要なく、考察の範囲を明確にする境界が必要となる。会計が企業の活動を測定するものであるならば、会

計単位は経営活動を限定し規定するのに用いられた企業単位と同一となる⁵⁾。そして、このような企業単位、つまり会計単位として、バッターは資金という概念を用いる。

バッターが企業単位として用いる資金は、目的によって細分された経営活動といえる。経営活動に資産は必要である。経営活動に必要な資産は、経営活動の様々な目的にしたがって運用される。資産が経営上、何に使用されているか、その境界を明確にするものが資金であるといえる。資金は、具体的にはある目的に必要とされる資産の集合と捉えることができ、資金と資産との関係は、資金は「容器」、資産は「中身」という関係にたとえられる⁶⁾。

2 構成要素の定義

2.1 操作主義と内容の同一性

バッターの資金理論において、理論の構成要素は操作主義により定義される。操作主義とは、ある概念の意味を、それに含まれる操作によって規定する科学論である⁷⁾。バッターの資金理論には、理論操作、経営操作、会計操作の三つの操作が存在している⁸⁾。

理論操作とは、資金・資産・持分・収益・費用などの概念をつかって理論を組み立てることであり、概念構成そのものである。経営操作は、経営活動のことであり、サービスの取得・貯蔵・加工・運搬などを総称する概念である。会計操作は、記録・計算・報告の一連の行為を総称するものである⁹⁾。

操作主義により構築される資金理論では、前述の企業単位および会計単位を規定する資金という概念も、操作により定義されることになる。資金は、理論操作では「関心の中心」すなわち「注意範囲」として定義される。それを受けて、経営操作では「経営活動の領域」として資金が定義され、そして、経営操作により規定された経営活動を表現する会計における操作では「会計単位」として定義される¹⁰⁾。

さて、これらのように定義される資金の中心的構成要素は、用役潜在力として定義される資産である。つまり、会計が資金の活動を記録・計算・報告する

にあたり、具体的に何を対象として、記録・計算・報告しているかといえば、資産を対象としているということになる。この資産も、操作主義によって定義される。

バッターは、構成要素の定義にあたり、操作主義とともに内容の同一性を重視する。内容の同一性とは、構成要素の概念的定義が、その要素に分類されるすべてのものに対して、一様に説明可能であることを要求するものである。資産という構成要素を定義するにあたり、なんらかの操作をもとに資産を定義したとして、現実に資産とよばれるものすべてが、その定義によって説明がなされなければならないということである。たとえば、バッターは、未償却原価によって資産を定義することについて、それは操作によって定義されてはいるが、内容の同一性という点で、不完全な定義であるとする。なぜならば、未償却原価によって資産を定義した場合、現金という資産が、現実に資産と認められているにもかかわらず、未償却原価ではないため資産として認められないためである。この定義では、概念的な資産の定義が現実の資産を一様に説明できていないのである¹¹⁾。

2.2 資産

「容器」である資金の「中身」となる資産は、用役潜在力として定義される。バッターは、「資産は、性格上経済的なものであり、将来の事象にそなえてこれを変形するとか、交換するとかあるいは貯蔵するといった用役潜在力の形で、将来の欲望の満足を具体化したものである。資産を測定するためにどのような手段や方法（原価法、時価法、価格鑑定法または恣意的評価法）が用いられようとも、資産は物的財貨や法律上の権利または貨幣請求権ではなく用役潜在力である」¹²⁾とする。

バッターは、すべての経済活動の目的は、欲望を満足させることにあるとする。経営操作により資金を定義すれば、経営目的により細分化された資金が設けられる。ここで、経営目的が欲望を満たすことで果たされるとすれば、経営目的は、用役潜在力として定義される資産を、交換し、変形することにより、それがなされる。

バッターは、こうした資金と資産の関係を「基本的には資金はある機能的な目的、すなわち管理的目的、企業家的目的および社会的目的のために集められた用役潜在力の集合体である。全体としての会計の構造が内容の同一性をもたなければならないとすれば、会計用語のもうひとつの側面は資産の概念に関連をもたせなければならない¹³⁾とする。

資金、資産、持分、収益、費用の定義にあたり、内容の同一性という観点から、資金会計においては、資産がその他の構成要素を定義するための中心となっている。

2.3 持分

資金は何らかの目的によって設定される。設定された資金は、その活動のために資産を必要とする。資産は、その目的の使用のために拘束されている。そこで、バッターは、持分を、「資金の操作に対する経営者の指示する制約¹⁴⁾とする。

資金という容器の中に、資産が入っている理由が持分であるとすれば、 $資産 = 持分$ という等式が成立する。こうした資産の拘束には、法的、経営的理由による特定の拘束¹⁵⁾と、ある目的をもった資金活動の結果、その資金のなかに存在しているということ以外に理由が存在しない残余拘束とがある¹⁶⁾。したがって、次のような等式が資金の中で成立することになる。

$$資産 = 特定の拘束 + 残余拘束$$

この残余拘束としての持分は、残余持分とよばれる。残余持分は、上記の等式を成立させるための要素である。

2.4 費用と収益

資金が目的をもち、その目的達成のために資産が拘束される。目的を達成するためには、「(資金に)確保された用役が一定の経路を通じて転換し究極的には引き渡¹⁷⁾される。こうした用役の引渡しは費用である。費用は資金の意図した目的への用役の引渡しであるが、用役の引渡しにあたり、利潤追求活動のための引渡しだけではなく、利得を獲得しよう

という動機のない用役の引渡しであっても、それは費用として捉えられる¹⁸⁾。

収益は、新しい用役の流入と残余持分以外の拘束を受けないことの二つのテストを通じて認識される¹⁹⁾。一つめのテストとして、新しい用役の流入、つまり資産が増加することがあげられる。しかし、資産の増加を生じる取引のすべてが収益として認識されるわけではない。財務取引(資金調達取引)による資産の増加は収益ではない。その区別が二つめのテストで行われる。

財務取引により取得された資産には特定の拘束が存在する。この特定の拘束の有無が二つめのテストとなる²⁰⁾。たとえば、社債が発行された場合、資金の中に新しい資産がもたらされるが、それはまた必然的に利子の支払や元金の償還に関して将来の債務をとまなう²¹⁾。株式の発行についても同様で、配当、残余財産請求権などの様々な権利による拘束が存在する。これらの財務取引により取得された資産は、資金としてのみの拘束を受ける残余持分ではなく、法的な権利、義務の関係により資産を拘束するため、二つめのテストをクリアすることができない。そのため、収益とは認識されないことになる。

また、資産の再評価を行い、評価額が簿価を上回り資産の増価が生じた場合、その増価分には拘束が存在するため、収益として認識されないとされる。バッターは、資産の増価は一般購買力の変動によって生じるものと考え、増価分は新しい資産の資金への流入ではなく、新しい貨幣単位での修正にすぎず、資金に拘束される資産の用役潜在力は変化していないと考えている。したがって、増価分は、バッターの用意する収益認識のためのテストのうち一つめのテストをクリアすることができないため、収益として認識されないことになる²²⁾。

3 計算構造

3.1 利益の放棄

バッターは、資金理論の構成要素として、資金、資産、持分、収益、費用を定義する。それらは、範囲を規定する資金と、その資金の具体的な形である

資産を中心として定義がなされている。

そうした構成要素として収益と費用を定義しながら、バッターは利益の計算を行わない。その理由として、利益という概念が人格的含みを持っていること、特定のいかなる利害関係者にも役立たない中途半端な性格であること、もっと重要な財務的事実が他にあること、期間損益計算の暫定的性格を内に含んでおり、測定の客観性を持たないことの四つをあげている²³⁾。バッターは、このような理由で資金会計上での利益の計算を放棄するが、利益は情報利用者がそれぞれに必要なように計算すればよいとする。彼の資金会計では、利益の計算を望む情報利用者にとって、利益を計算するにあたり必要な情報が含まれているという²⁴⁾。では、資金理論では、どのような方法で活動の成果を示しているのであろうか。

3.2 貸借対照表と営業報告書

バッターは、資金理論に適した計算書として資金計算書に着目した。しかし、それは、一般にいわれる資金計算書の役割に着目したわけではなかった。バッターは、資金計算書を、現金収支を明確にするものでも、利益と現金とを橋渡しするものでも、貸借対照表や損益計算書では報告されない重要な取引を要約するものでもなく、資金理論を実際に適用するのにもっとも適した計算書として着目したのであった²⁵⁾。

資金計算書は、貸借対照表の各項目を流動的なものと固定的なものに分類することにより計算される正味運転資本の期間変動の詳細を表すものである。資金理論は、会計単位として経営目的によって細分された資金を想定する。貸借対照表項目を流動と固定に分類する思考は、そうした資金理論の思考と符合する点がある。つまり、「貸借対照表を「資金化」することによって、流動資産および流動負債がちょうど別個の資金を構成するようにそれ(資金計算書)を取り扱えば正味運転資本の金額は明確に説明される²⁶⁾」のである。資金計算書が明確にする正味運転資本は、資金理論における残余持分にあたる。そこで、資金理論の用語を用いて、資金計算書の役割を説明するならば、「資金計算書は流動資金の残余持

分に影響をおよぼすような取引を報告する²⁷⁾ものとなる。

資金理論における営業報告書は、資金概念を適用した資金計算書である²⁸⁾。資金計算書は、貸借対照表の流動資産および流動負債の期間変動として計算される正味運転資本の内容を明らかにするものであった。営業報告書がそうした資金計算書の資金理論的發展形態であるとすれば、営業報告書は資金の貸借対照表での変動を明らかにするための計算書となる。

資金計算書は、比較貸借対照表と損益計算書から作成することができる。したがって、資金計算書が主要な計算書として位置づけられないという見解がある。しかし、バッターの資金理論においては、資金計算書的發展形態である営業報告書が主たる計算書として位置づけられている。それは、資金理論における構成要素の定義と関係するものと思われる。すべての構成要素の定義は、資産を中心としている。したがって、資産とその資産の拘束を示す貸借対照表の期間的変動は、資産の変動として捕捉できる。この資産の変動を直接捕捉し、それをまとめた計算書が営業報告書であると考えられる。

ところで、資金計算書は、そのままでは資金として流動とそれ以外の資金しか想定していない。しかし、資金は経営活動ごとに、つまり経営操作によって、自由に設定できる。たとえば、主たる営業活動以外の有価証券の購入などの投資活動を流動資金から分離することも可能である。そこで、バッターは、資金理論の実務適用形態として、現金資金および銀行預金資金、一般営業資金、投資資金、流動性減債資金、固定性減債資金そして固定資金の六つの資金を設定している²⁹⁾。それぞれの資金では貸借対照表³⁰⁾と資金計算書的發展形態である営業報告書が作成される。

3.3 計算構造

バッターの資金理論において報告される計算書の体系は、貸借対照表と営業報告書である。資金として、現金資金および銀行預金資金、一般営業資金、投資資金、流動性減債資金、固定性減債資金そして

固定資金の六つを設定する。バッターの計算構造の基本思考を理解するため、ここでは、現金資金および銀行預金資金、一般営業資金、投資資金そして固定資金の四つを取り上げる。

まず、現金および銀行預金資金と一般営業資金について試みる。現金資金および銀行預金資金では、現金収支が示され、銀行からの借入れ、当座借越のような短期の借入が持分として示される³¹⁾。バッターは、現金の用役潜在力を一般購買力としている³²⁾ことから、将来なんらかの用役を獲得すること、いいかえれば、支払いにあてること、この資金の目的である。一般営業資金は、流動項目に属する資産と持分のうち、販売活動や製造活動など企業の営業活動に関するものが含まれる³³⁾。

たとえば、商品を仕入れ、販売を行うという営業活動において、以下のような一連の取引が行われたとする³⁴⁾。なお、これらの取引が始まる前の貸借対照表の状況は、現金300、資本金300である。

①	(借方) 商品	80	(貸方) 買掛金	80
②	(借方) 買掛金	30	(貸方) 現金	30
③	(借方) 売掛金	100	(貸方) 売上	100
	(借方) 売上原価	50	(貸方) 商品	50
④	(借方) 現金	80	(貸方) 売掛金	80

現金および銀行預金資金に拘束される資産は現金であり、一般営業資金に拘束される資産は商品と売掛金である。また、一般営業資金には買掛金はその資金にある資産を拘束する持分として記録される。バッターの資金理論が捕捉しようとする企業活動を明らかにするために、一つ一つの取引をそれぞれの資金の残余持分に着目しながら追ってみる。

まず、①の取引では、商品を買掛金によって仕入れている。現金および銀行預金資金への用役の流入、流出はなく、一般営業資金に商品という用役の流入と、商品を拘束する持分として買掛金が生じる。現金および銀行預金資金と一般営業資金との関係は(図表1)のようになる。現金および銀行預金資金の残余持分は300であり、一般営業資金の残余持分は、商品という用役の流入があるものの買掛金により拘束されているため0である。

(図表 1)

現金および銀行預金資金		
資産	持分	
現金	300	残余持分300

一般営業資金		
資産	持分	
商品	80	買掛金 80
		残余持分 0

↑
商品 80

(図表 2)

現金および銀行預金資金		
資産	持分	
現金	270	残余持分270

↓
現金 30

一般営業資金		
資産	持分	
商品	80	買掛金 50
		残余持分 30

↓
現金 30 (買掛金支払)

②の取引では、一般営業資金にある買掛金の支払いが行われるが、一般営業資金には、買掛金の支払いにあてる現金は、拘束されていない。現金は、現金および銀行預金資金に拘束される資産であるため、一般営業資金は、現金および銀行預金資金から現金を調達することになる。バッターの資金理論では、これらの資金間での現金のやりとりが財務取引として捕捉されることになる。したがって、(図表2)のように、現金および銀行預金資金では、現金という用役の一般営業資金への流出が捕捉され、残余持分は270に減少する。一般営業資金では、現金および銀行預金資金からの現金の流入と、現金の流出、そして買掛金という持分拘束の消滅が捕捉される。買掛金という持分拘束の消滅は、一般営業資金の残余持分を増加させることになり、この資金の残余持分

(図表 3)

現金および銀行預金資金		
資産	持分	
現金	270	残余持分270

一般営業資金		
資産	持分	
商品	30	残余持分 80
売掛金	100	
買掛金	50	
↓ 商品 50	↑ 売掛金 100	

(図表 4)

現金および銀行預金資金		
資産	持分	
現金	350	残余持分350
↑ 現金 80		
一般営業資金		
資産	持分	
商品	30	残余持分 0
売掛金	20	
買掛金	50	
↓ 売掛金 80	↑ 現金 80	

は30となる。

③の取引では商品の販売が行われ、一般営業資金において商品の流出と、売掛金の流入が生じる。バッテリーによれば、収益は残余拘束以外に拘束を受けない用役の流入である。したがって、資金への流入時点で特定の拘束を受けていない売掛金という用役の流入は、収益となる。また、商品の資金からの流出は、営業活動という経営活動目的を果たすために失われた用役であるため費用となる。(図表3)のように、一般営業資金の残余持分は80となり、資金からの用役流出分と流入分の差額50だけ増える。

④の取引では、売掛金の回収が行われる。この取引は、②の取引と同じ種類の取引である。売掛金が現金により回収されたことにより、一般営業資金に現金が流入し、売掛金という資産が流出する。しか

しながら、現金という用役は、一般営業資金において拘束される資産ではなく、現金および銀行預金資金に拘束される資産である。したがって、一般営業資金に流入した現金は、現金および銀行預金資金へと流出する。一般営業資金では、こうした現金のやりとりを財務取引として、一般営業資金の持分の減少として捉える。

次に投資資金と現金および銀行預金資金との関係を見てみる。投資資金は、他社の有価証券の取得や売却といった活動を目的とした資金として設定される。したがって、この資金には、有価証券という資産が拘束されることになる。また、この資金には、未収利息や未収配当金、子会社および関係会社に対する長期貸付金または前渡金のような投資活動に関するすべての取引が含まれている³⁵⁾。以下のような取引でその関係を見てみる。

⑤	(借方)	有価証券	30	(貸方)	現金	30
⑥	(借方)	現金	13	(貸方)	有価証券	10
				(貸方)	有価証券売却益	3
⑦	(借方)	未収利息	2	(貸方)	受取利息	2

⑤の取引は、投資資金に有価証券の流入が生じ、その代金を支払うものである。有価証券購入のための代金の支払いは投資活動の一部であるが、投資資金で現金は拘束されていないため、支払われる現金は現金および銀行預金資金から調達することになる。したがって、現金および銀行預金資金の残余持分は333となる。

⑥の取引では、有価証券の売却により収益が認識される。投資資金活動では、売却による有価証券の流出と、売却代金の流入が生じる。売却代金として受け取った現金は、現金および銀行預金資金へと流出し、その資金の残余持分は20となる。⑦の取引では、未収利息という将来用役の流入を認識し、投資資金の残余持分が2増加する。

最後に、以下のような取引をもとに、固定資金について概観してみる。

⑧	(借方)	建物	200	(貸方)	現金	200
⑨	(借方)	減価償却費	20	(貸方)	建物	20

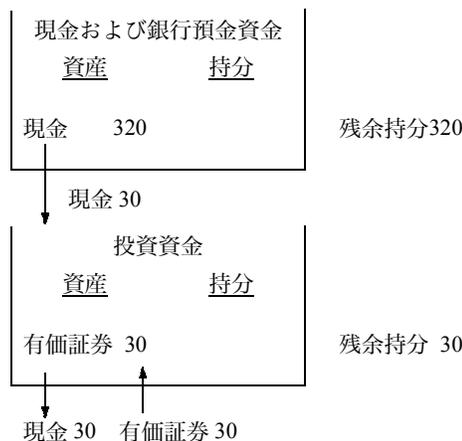
固定資金は、その他の資金に属さない固定資産および固定的持分のすべてを含む資金である。この資金では、長期の財務構造とくに長期の投資の状態を示すために、営業報告書が作成される³⁶⁾。この資金での活動は、上記の一般営業資金や投資資金と同様に営業報告書に記載される。⑧の取引は、建物という固定資産の購入である。購入に際しては、支払にあてる現金が必要となるが、固定資金には現金が拘束されていないため、現金および銀行預金資金から調達してことになる。それは、財務取引として営業報告書に記録されることになる。購入した建物は、長期に保有され使用されることから、長期的な拘束を示す資本金や、積立金などによって拘束されることになる。

他の資金では残余持分が貸方側に生ずるのが通常であるが、固定資金では、残余持分が借方側に生ずるのが通常である³⁷⁾。企業の活動は、資本金などの長期的に使用可能な資本を外部から調達することからはじまる。固定資金ではこの資本調達が示されることになる。調達した現金で、固定資産を購入して事業をはじめたならば、固定資産の金額が資本調達額を上回ることはない。しかし、事業には運転資本が必要であるため、調達した資本の全額を固定資産に投下することはなく、他の資産へ投下される。資金理論においては、調達された現金は、現金および銀行預金勘定へ振り替えられ、他の資金で利用されることになる³⁸⁾。したがって、固定資金においては借方に残余持分が生ずるのが通常となる。

⑨の取引では、他の資金とは異なる特徴がある。それは、建物の減価を固定資金からの用役の流出として把握するのではなく、いったん一般営業資金に振替、一般営業資金からの用役の流出として把握していることである。このような、振替を行う理由は、固定資産の使用が営業活動には不可欠なものであり、したがって、減価償却費を営業活動からの用役の流出とすることが資金設定の目的と整合することにある³⁹⁾。

各資金の営業報告書を作成すると(図表10)のようになる⁴⁰⁾。各営業報告書では、各資金持分の期間変動が最終的に示されている。

(図表 5)



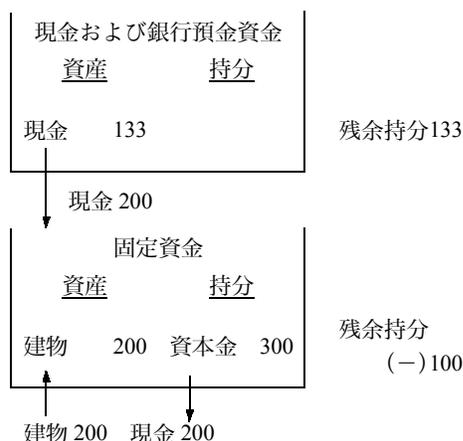
(図表 6)



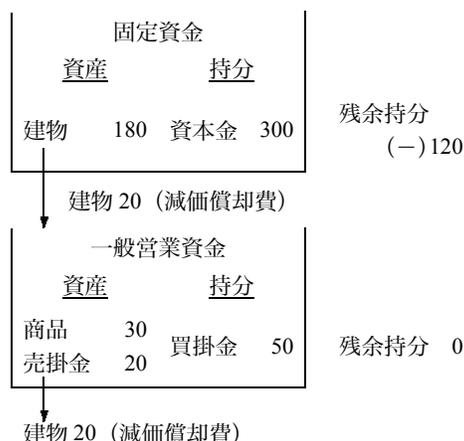
(図表 7)



(図表 8)



(図表 9)



(図表10)

現金および 銀行預金資金	一般営業資金	投資資金	固定資産
増加	財務取引	財務取引	財務取引
一般営業資金から			200
売掛金の回収 80	+30	+30	+200
投資資金から	-80 -50	-13 17	
有価証券売却代金 13	資金持分の増加	資金持分の増加	資金持分の減少
減少	売上高 100	未収利息 2 2	一般営業資金への
一般営業活動	固定資産からの	有価証券売却益	振替
買掛金返済 -30	振替 20 120	売却収入 13	-20
投資資金への振替	資金持分の減少	取得原価 -10 3	
有価証券の購入 -30	売上原価 -50		
固定資産への振替	減価償却 -20 -70		
建物の購入 -200			
資金持分の変動 -167	資金持分の変動 0	資金持分の変動 22	資金持分の変動 180

まとめ

バター資金理論では、資産を用役潜在力とし、その他の構成要素をすべて資産との関連を持たせたかたちで定義している。したがって、その思考は、資産、負債アプローチに通じるものがある。最終的な計算の目的となる残余持分が、貸借対照表における資産＝持分という等式を成立させるためのものであることから、貸借対照表を主とした計算構造であるといえる。

営業報告書では、各資金持分の期間変動が示される。つまり、資金計算書を原型とする営業報告書は、

比較貸借対照表により計算される持分の変動を示すものである。そのため、営業報告書は、資金計算書と同様に、比較貸借対照表から作成することができるので、主たる計算書として位置づけを得られるものではないという批判をすることもできると思われる。しかし、営業報告書は、用役潜在力として定義される資産の変動を直接に把握している。その点で、二次的に作成される資金計算書とは、異なる性格のものとなっている。それは、バターが資金理論において利益概念を放棄し、残余持分の算定を行っていることも一つの要因であろう。

貸借対照表を資金化したことにより、現金が一つ

の資金として確立する。その結果、バッターの資金理論の計算構造では、現金収支が現金資金の変動として独自に捕捉されている。現金資金の営業報告書をキャッシュ・フロー計算書と同じものと考えられるならば、バッターの資金理論は、キャッシュ・フロー計算書と貸借対照表の関係をうまく説明できているようにも思われる。

しかし、バッターは、利益の計算を放棄し、代わりに残余持分という概念を用意している。損益計算書と貸借対照表が利益を介して結びつくように、資金理論における貸借対照表と営業報告書は、残余持分を介して結びついている。バッターは、営業報告書と貸借対照表で、損益計算書が各自で計算できるだけの情報を提供できるようにしているが、計算書の体系に損益計算書を組み込んではいない。

本稿では、バッターの資金理論の基本構造を理解するために、その計算構造を概観してきた。彼の提示する営業報告書および貸借対照表を詳細に考察することは行っていない。また、残余持分と利益の違いに関する考察も行っていない。そのため、資金理論の計算書の体系に損益計算書が組み込めるかどうかについては、上記の考察を行ったうえで言及することにする。

注

- 1) ウィリアム・J・バッター (飯岡透、中原章吉訳)『資金会計論』同文館、1971年、6ページ。
- 2) バッター、前掲書、7-8ページ。
- 3) バッター、前掲書、14-16ページ。
- 4) バッター、前掲書、19ページ。
- 5) バッター、前掲書、19ページ。
- 6) 青柳文司稿、「ヴァッターの資金理論——統一理論への志向——」『横浜大学論叢』第10巻第3・4合併号、1959年、染谷恭次郎編著『我国会計学の展開 第1号』収録、雄松堂書店、1997年、448ページ。
- 7) 「たとえば、「長サ」という概念は「はかる」という操作が規定する。したがって、測定の方法がちがえば、当然、「長サ」の概念も変わってくる」。
青柳文司稿「バッター『資金理論』の吟味——会計学と経済学の交錯——」『会計』第76巻第5号、1959年、61ページ。
- 8) 青柳、前掲稿、61ページ。
- 9) 青柳、前掲稿、61-62ページ。
- 10) 青柳、前掲稿、62ページ。
なお、青柳は、「はつきり会計操作と明記してあるところもあるが、概して、これと経営操作との識別はあいまいであり、たんに「操作」という言葉で二つの意味（経営操作と会計操作：筆者註）をかさねる用語法がしげくみられる」と、バッターの概念の錯綜を指摘している。
- 11) バッター、前掲書、27ページ。
- 12) バッター、前掲書、31ページ。
- 13) バッター、前掲書、33ページ。
- 14) バッター、前掲書、33ページ。
- 15) 青柳は、資産を拘束する理由によって、拘束の種類として次の四つをあげる。
 1. 法的拘束
 2. 持分的拘束
 3. 経済的拘束
 4. 経営的拘束
 青柳、前掲稿、66ページ。
- 16) 先の拘束理由による四つの分類とは異なり、この分類を青柳は、機能的分類という。バッターは、複式簿記機構の基礎である資産＝持分という関係を維持するために残余持分という概念を用いている。つまり、複式簿記における資産＝持分という関係を維持することに機能する残余持分を明確にするための分類であると考えられる。
- 17) バッター、前掲書、39ページ。
- 18) バッター、前掲書、39ページ。
- 19) バッター、前掲書、47ページ。
- 20) バッター、前掲書、43ページ。
- 21) バッター、前掲書、44ページ。
- 22) バッター、前掲書、44-45ページ。
- 23) バッター、前掲書、129ページ。
- 24) バッター、前掲書、130ページ。
- 25) バッター、前掲書、129-131ページ。
- 26) バッター、前掲書、131ページ。
- 27) バッター、前掲書、131ページ。
- 28) バッター、前掲書、140ページ。
- 29) バッター、前掲書、158ページ。
- 30) なお、バッターは貸借対照表を「一定の資金に適用できる「棚卸表」とみなしている。棚卸表は、資金の性質およびそれが思考する操作から生ずる資産に対する拘束とそれに対応する資金管理者の利用できるさまざまな経済上の用役潜在力（資産）の表である」。バッター、前掲書、95-96ページ。
- 31) バッター、前掲書、158ページ。
- 32) バッター、前掲書、30-31ページ。
- 33) バッター、前掲書、160ページ。
- 34) 設例の作成およびバッターの資金会計の計算構造については、新田忠誓著『動的貸借対照表論の原理と展開』白桃

書房、1995年、311-351ページを参考にした。

35) バッター、前掲書、166ページ。

36) バッター、前掲書、178ページ。

株式発行により、現金を調達した場合には、固定資金の拘束として資本金が計上され、調達した現金は、現金および銀行預金資金に振替られる。なお、この設例での取引は、すでにそうした取引が行われた後のものである。

37) 図表では、借方に生ずる資金持分を（－）をつけて表示してある。

38) バッター、前掲書、180ページ。

39) バッター、前掲書、149-150ページ。

40) 営業報告書の作成にあたっては、バターが使用する用語を使用したか、基本的な構造の理解を目的としているため、若干変更している箇所がある。