



上野清貴  
中央大学教授  
和歌山県出身  
神戸大学大学院経営学研究科博士後期課程単位取得退学

キーワード

深層構造, 表層構造, 原型財務諸表, 通常財務諸表, チョムスキーの文法理論, 会計理論構築

## 会計の深層構造

上野清貴

交換取引であるので、損益は発生しないと解説される。

しかし、商品を購入するということはこの商品に何らかの便益価値を見出したということであり、現金を支払うということはそれに対する何らかの犠牲を払ったということではないだろうか。そうだとすれば、商品が入ってきた取引は交換取引ではなく、収益を生み出す便益に係る取引ということになる。また、現金が出ていった取引は損失をもたらす犠牲に係る取引ということになる。

本稿はこのような観点から、一般に交換取引といわれている取引を深く掘り下げてみると、会計構造的にいつて、これは会計処理の表面に現れている取引にすぎないことを明らかにする。そして、この取引の背後には深層的な構造が潜在し、この深層構造が会計理論において最も重要なものであり、会計理論構築の出発点を深層構造におくべきであることを主張しようとするものである。

これらのことを証明するために、本稿は以下のことを論述する。まず、会計は言語に基本的な支点をおいているということから、言語学の統語部門の文法における深層構造と表層構造を説明する。次に、これを会計理論に適用し、会計における深層構造と表層構造を説明し、深層構造に基づいた会計処理を具体的に示す。そして最後に、会計公理としての「交換公理」を批判的に検討し、会計理論を構築するためには、会計の深層構造から出発しなければならないこ

### I はじめに

従来、簿記および会計の初歩的教科書において、取引を説明する際に、交換取引、損益取引および混合取引から説明するのが一般的である。そこでは、交換取引は、損益の増減をもたらさない取引であり、資産、負債および純資産(資本)だけで成立する取引であると説明され、この交換取引が簿記および会計の出発点であるとされる。さらに、後述するようにこれが公理化され、「交換公理」が会計における最も重要な公理であるとする学説がある。

果たしてそうであろうか、というのがここでの根本的な疑問である。例えば、商品100円を購入し、これを現金で支払えば、複式簿記では次のような仕訳になると説明される。

(借) 商品 100      (貸) 現金 100

そして、これは商品と現金との交換であり、

とを述べ、これによって会計領域が幅広く拡張しうる可能性のあることを示唆する。

## II 文法の深層構造と表層構造

会計は言語であると一般にいわれて久しいが、その基礎となる言語学において、統語部門 (syntactic component) の文法構造に深層構造 (deep structure) と表層構造 (surface structure) とがあり、表層構造は深層構造から種々の変形規則を適用することによって生成すると主張した論者に、チョムスキー (Chomsky) がいる。

彼によれば、文法の統語部門は、各文において、その文の意味解釈を決定する深層構造、およびその文の音声解釈を決定する表層構造を特定しなければならない。これらのうち、前者の深層構造は意味部門 (semantic component) によって解釈され、後者の表層構造は音韻部門 (phonological component) によって解釈される (Chomsky [1965] p. 16)。

そして、この深層構造と表層構造を媒介し、深層構造からある形式的操作によって表層構造を導き出すものが、変形文法 (transformational grammar) である。すなわち、変形文法の中心的な観念は、深層構造と表層構造は一般に別物であり、表層構造は、より基本的な対象物に対して「文法的変形」と呼ばれるある形式的操作を反復適用することによって決定されるということである (Chomsky [1965] pp. 16-17)。ここで、より基本的な対象物の基底 (base) が深層構造にほかならない。

深層構造と表層構造の説明をさらに続けると、次のようになる。文の表層構造とは、現実のシグナルに直接結びつきたいくつかのカテゴリーと句に分割される機構のことであり、深層構造とは、文の基底にあって、同様にカテゴリーと句によって構成されるシステムであるが、より抽象的な特性をもつものである (Chomsky [2006] p. 25)。

チョムスキーはこれを次のように具体的に説明している。例えば、“A wise man is honest”〈賢い人間は正直だ〉という表層構造を分析するならば、それは主語の“a wise man”と述語の“is honest”に分かれる。しかし、深層構造はこれとはかなり違うものになる。深層構造は特に、表層構造の主語を構成している複合的な概念から、“man”という主語と“be wise”という述語をもつ基底的な命題を抽出する。

事実、深層構造は、伝統的な観点において、2つの命題システムであり、それらはいずれも表面に現れてこないが、“A wise man is honest”という文の意味を表示するためにそのような仕方方で相互に関連する2つの命題システムなのである。

そして、チョムスキーはこの単純な例において深層構造を(1)式で表し、表層構造を(2)式で表す。そこでは、対の括弧は、それが結びつける句のカテゴリーを示すために標識がつけられている (Chomsky [2006] p. 25)。

- (1) S [NP [<sup>a</sup>man S [NP [<sup>man</sup>] NP VP [<sup>is wise</sup>] VP] S] NP VP [<sup>is honest</sup>] VP] S
- (2) S [NP [<sup>a wise man</sup>] NP VP [<sup>is honest</sup>] VP] S

ここで、標識のSは文であり、NPは名詞句であり、VPは動詞句である。

これらの深層構造と表層構造の関係がここでの問題である。これに関し、上記の単純な例において、次のような操作を行うことによって、深層構造から表層構造を生成することができる、とチョムスキーはいう (Chomsky [2006] p. 26)。これは変形規則 (変形文法) によって行われることになる。

- (3) (a) 最も深い位置に埋め込まれた名詞句 (NP) “man” に標識 wh- を付与する。  
 (b) 標識 wh- が付与された名詞句を “who” に置き換える。  
 (c) “who” を削除する。  
 (d) “man” と “wise” を転換する。

これは具体的に次のようになる。まず、操作

(a)と(b)のみを適用すると、“a man who is wise is honest”という文の基底にある構造が派生する。この構造は、(1)の基底にある構造から実現する可能性のある構造の1つである。さらに操作(c)を適用すれば、“a man wise is honest”という形の文が派生することになる。ただ英語の場合、これに併せて補助的な操作(d)を適用しなければならず、その結果、音韻的に解釈することのできる表層構造(2)が派生されるのである。

そして、このようにして導出された表層構造が上述したように音声解釈を決定し、深層構造が意味解釈を可能にする。チョムスキーによれば、ある特定の言語を知っている人間は、潜在的な深層構造の無限集合を生成し(つまり、特質づけ)、その深層構造をこれと関連する表層構造に変換し、これらの抽象的な対象の意味解釈と音声解釈を決定する文法を使いこなすことができる(Chomsky [2006] p. 27)。そして、そこでは、深層構造は意味解釈を決定し、表層構造は音声解釈を決定することになる。

この基本的な考えに基づいて、チョムスキーは言語構造の研究に関し、次のような枠組みを設定する。ある言語の「文法」とは、音と意味の組み合わせを決定する規則の体系である。文法は「統語部門」、「意味部門」および「音韻部門」で構成される。統語部門は、抽象的な対象( $D$ ,  $S$ )の(無限)集合を定義する。ここで、 $D$ は深層構造であり、 $S$ は表層構造である。深層構造は意味解釈に関するすべての情報を含み、表層構造は音声解釈に関するすべての情報を含んでいる。

意味部門と音韻部門は純粋に解釈的なものである。つまり、意味部門は深層構造に意味解釈を割り当て、音韻部門は表層構造に音声解釈を割り当てる。したがって、全体としての文法は、意味解釈と音声解釈に結びつけるものであり、この結びつきを媒介するのが、深層構造と表層構造の組を決める統語部門の規則である

(Chomsky [2006] p. 111)。

このような種類の文法は、ある特定の言語の音声形式と意味内容の本質的な結びつきを、明示的な方法で特徴づけることを試みており、若干異なる目的をもつ文法(例えば、教育用の文法)と区別するために、この文法をチョムスキーは「生成文法」(generative grammar)と呼んでいる。

そして、この文法において深層構造が重要となる。彼によれば、完全な生成文法の解釈部門は深層構造に適用され、この深層構造に、普遍的な意味論のいまだかなり不明瞭な概念を用いて定式化された意味表現を割り当てる。深層構造は「意味を担う」最小の要素の標識つき括弧表示である。解釈規則は循環的に適用され、深層構造の句 $X$ の意味解釈を決定するが、この解釈は、 $X$ の直接的な構成要素の意味解釈と、 $X$ およびその部分のこのような構成で表示される文法的関係に基づいて行われる(Chomsky [2006] p. 123)。

統語部門についてのこれまでの考察を要約するならば、統語部門は基底の部分と変形の部分を含んでいるという結論になる。基底は深層構造を生成し、変形規則は深層構造を表層構造に変換する。基底のカテゴリー部門は、言語の重要な文法的関係を定義し、基底の句に理想的な順序を割り当て、どの変形が適用されるのかを様々な方法で決定する。語彙目録は個々の語彙項目に特有の特性を指定する。

カテゴリー部門と語彙目録という基底を作る2つの部門はともに、意味解釈に関与する情報を提供すると考えられる。意味解釈は、これまで使用されてきた用語の意味のものであり、上述したような性質を有している。変形規則は、句構造標識を新しい句構造標識に変換し、要素の様々な種類の並べ替えや再構成に作用する(Chomsky [2006] p. 137)。

すなわち、文法の統語部門における基底が深層構造であり、これが文の意味解釈を決定す

る。そして、そこから変形規則を通じて文の表面に現れるのが表層構造であり、これが音声解釈を決定することになる。そこではさらに、深層構造が重要であり、これが文の本質的な意味解釈の役割および機能を果たすのである。

### Ⅲ 会計の深層構造と表層構造

前節では、チョムスキーの所論にしたがって、言語学の統語部門の文法における深層構造と表層構造を説明した。会計は言語に基本的な支点をおいているという観点から、チョムスキーの言語理論を会計理論に適用したのが、田中茂次の「会計深層構造論」である。そこで本節では、田中の会計深層構造論を概説することとする。

#### 1 二元性と複式性

田中によれば、会計および複式簿記の基本構造として重要なのは、二元性、複式性および多項性という3つの勘定分類構造である。二元性とは、通常取引仕訳における「借方・対・貸方」という分類構造である。複式性とは、「貸借対照表勘定・対・損益計算書勘定」という分類構造である。そして、多項性とは、同じ貸借対照表勘定または損益計算書勘定の中での種々の勘定間の分類構造である。

会計における複式簿記の記帳体系でのすべての仕訳は、これら3つの分類に関して必ず指定されなければならない。第1に、ある勘定は、勘定の借方または貸方について指定されなければならない。これは二元性の規定によるものである。第2に、ある記帳は、貸借対照表勘定か損益計算書勘定のいずれかについて指定されなければならない。これは複式性による規定を意味する。そして第3に、ある記帳は、貸借対照表勘定のうちのいずれか特定の勘定、または損益計算書勘定のうちのいずれか特定の勘定について指定されなければならない。これは多項性による規定である（田中 [1999] 7頁）。

このようにして、すべての勘定記入は、これら3つの分類局面について指定されなければならない。すべての勘定記帳は、これら3つの分類機構を通過するものであって、このような指定なしには仕訳一般の生成は不可能と考えられるのである。このことを念頭において、以下では、二元性と複式性についてさらに詳しく説明することにする。

#### 2 二元性と逆関係

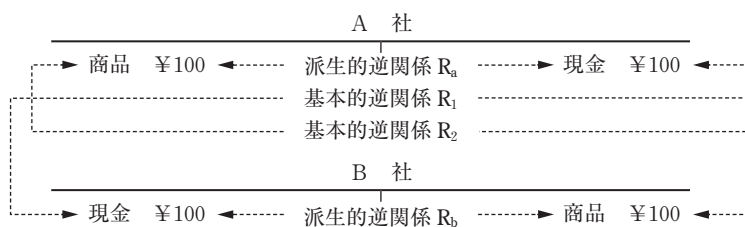
複式簿記の最も普遍的な分類構造は、二元的分類または二元性と呼ばれるものであり、借方と貸方との間の分類、つまり借方・対・貸方という対立的分類構造である。田中によれば、このような対立的分類構造の原因は、2つの実体間における「受け取る／与える」、「貸す／借りる」、「買う／売る」のような対をなす日常の用語に見ることができ、これらの対立する2極間の関係は「逆関係」と呼ばれる。そして、この逆関係が勘定における借方および貸方を指定することになる。

このことを、田中は次のように述べている。なぜ複式簿記体系が借方と貸方という2つの位置をもたなければならないかといえば、「与える／受け取る」のような意味的に対立する2つの単位を表現するためには、その2つの対立する極を収納する場所がなければならないからである。このようにして、借方・対・貸方という二元性の構造は、このような逆関係を基礎にして成立している（田中 [1999] 9頁）。

そして、この逆関係はさらに「基本的逆関係」と「派生的逆関係」とに区別される。基本的逆関係とは、上述したように2つの実体間で推論的な関係で結ばれた逆関係である。このような逆関係は、特定の財の流れ、または特定の経済的もしくは法的関係に正確に対応するものであるから、「客観的逆関係」とも呼ばれる。

これに対して、派生的逆関係とは、会計が本来もっている実体中心的な表現様式を通じて、

図表1 基本的逆関係と派生的逆関係



基本的逆関係から派生的に誘導された逆関係である。この逆関係は、単にある実体の主観的観点から結ばれた逆関係にすぎないので、「主観的逆関係」とも呼ばれる<sup>(1)</sup>。そして、これらの関係は図表1のように示されている(田中[1999]10頁)。

### 3 複式性と便益犠牲関連取引

会計において、諸勘定の全体は2つの種類の集合勘定から成り立っている。それは、貸借対照表勘定および損益計算書勘定の集合である。これらに関し、貸借対照表勘定と損益計算書勘定との間の区別が、複式的分類または複式性と呼ばれる。

すなわち、すべての取引は、貸借対照表勘定と損益計算書勘定との間で仕訳されることになり、これが複式性による勘定分類と呼ばれるものになる。この複式性に関連して、すべての取引はさらに「便益関連取引」(または収益関連取引)と「犠牲関連取引」(または費用関連取引)とに区別される。

例えば、「(借) 売掛金100 (貸) 売上100」という仕訳は、便益に関連した仕訳を表しているので、この取引は便益関連取引と呼ばれる。他方、「(借) 営業費50 (貸) 未払金50」という仕訳は、犠牲に関連した取引を表しているので、この取引は犠牲関連取引と呼ばれる。

これによって明らかなように、すべての取引は基本的に便益関連取引および犠牲関連取引という2種類の取引から構成される。そして、便益関連取引は貸借対照表勘定の借方および損益

計算書勘定の貸方に記入され、犠牲関連取引は貸借対照表勘定の貸方および損益計算書勘定の借方に記入される。

これを各計算書別に述べると、貸借対照表に関して、資産の増加または負債・資本の減少をもたらすような取引は便益関連取引であり、負債・資本の増加または資産の減少をもたらすような取引は犠牲関連取引であるということになる。したがって、資産の残高は便益関連取引の残高であり、負債・資本の残高は犠牲関連取引の残高であることができる。

このことを、田中は次のように述べている。資産はそれが増加するとき便益を表し、減少するとき犠牲を表す。したがって、特定の時点における資産の残高は、便益関連取引によってもたらされた便益が犠牲関連取引によってもたらされた犠牲を超える超過額であり、一言でいえば、便益関連取引の残高であることができる。これに対して、持分(負債・資本)は、それが増加するとき犠牲であり、減少するとき便益を表す。特定の時点における持分の残高は、当初、犠牲関連取引によってもたらされた犠牲が便益関連取引によってもたらされた便益を超える超過額であり、一言でいえば、犠牲関連取引の残高であるといえる(田中[1999]23頁)<sup>(2)</sup>。

同様に、損益計算書に関して、収益をもたらす取引は便益関連取引であり、費用をもたらす取引は犠牲関連取引である。そして、当期純利益は便益関連取引の残高であるということになる。

#### 4 分解仕訳と深層構造

このように、すべての取引は基本的に便益関連取引と犠牲関連取引とに区別されるので、いわゆる交換取引もこれら2つの取引に分解されることになる。例えば、商品仕入取引である「(借) 棚卸資産150 (貸) 買掛金150」という仕訳は、「(借) 棚卸資産150 (貸) 棚卸資産増加益150」という便益関連取引と「(借) 買掛金増加損150 (貸) 買掛金150」という犠牲関連取引に分解される。

また、買掛金返済取引である「(借) 買掛金145 (貸) 現金預金145」という仕訳は、「(借) 買掛金145 (貸) 買掛金減少益145」という便益関連取引と「(借) 現金預金減少損145 (貸) 現金預金145」という犠牲関連取引に分解される。さらに、売掛金回収取引である「(借) 現金預金290 (貸) 売掛金290」という仕訳は、「(借) 現金預金290 (貸) 現金預金増加益290」という便益関連取引と「(借) 売掛金減少損290 (貸) 売掛金290」という犠牲関連取引に分解される。

このように、これらの仕訳は通常の会計仕訳を2つに分解したものであるため、「分解仕訳」と呼ばれる。この分解仕訳では、便益関連取引は貸借対照表勘定の借方と損益計算書勘定の貸方に二重に表現される。また、犠牲関連取引は損益計算書勘定の借方と貸借対照表勘定の貸方に二重に表現される。そして、これによって、すべての取引に対して上述した複式性が成立するのである。

しかし、この分解仕訳は、通常の会計仕訳に現れてくるものではなく、会計構造の深層に潜在するものであるとすることができる。それゆえ、分解仕訳に基づく会計構造は「深層構造」と呼ばれ、これに対して、通常の会計仕訳に基づく会計構造は「表層構造」と呼ばれる。深層構造は表層構造の基礎にあるものであり、表層構造は深層構造に相殺規則などの変形規則を適用して成立したものである。

田中はこのことを次のように表現している。

観察可能な会計仕訳の基底に存在しながら、表面に常に現れるとは限らない潜在的な構造に対して会計仕訳の深層構造という用語を与え、これらの会計仕訳が現実に現れるところの目に見える構造に対して会計の表層構造という用語を与えることができる。そうすると、それらの会計仕訳の表層構造はその深層構造から種々の変形規則の適用を経て生成されたものとして説明することができる。深層構造とは、日常文とか会計仕訳の、観察はできないが理論的に推論するような諸特徴によって再構成されるような概念的な構造をいうのである(田中[1999]19頁)。

会計の構造を解明しようとする場合、会計の深層構造から検討を始めなければならない。会計の表層構造から検討を始めてはならない。会計の表層構造は論理展開に際して最初から限界を有しており、会計の秘めた可能性を探求することができなくなる恐れがあるからである<sup>(3)</sup>。これについては、あとで再述することにする。

#### IV 原型財務諸表と通常財務諸表

前節において、会計の深層構造では、すべての取引は便益関連取引と犠牲関連取引とから構成され、分解仕訳によって把握されることを明らかにした。そこで、本節ではこれを受けて、具体的な数値例によって会計における分解仕訳を行い、これに基づいて具体的な財務諸表を作成してみよう。

ところで、この財務諸表はすべての取引を相殺せずに原型のままに包含した財務諸表であるため、「原型財務諸表」と呼ばれる。これは原型貸借対照表と原型損益計算書からなる<sup>(4)</sup>。これに対して、この原型財務諸表から相殺規則等を適用することによって導き出され、通常見られる表層構造における財務諸表は「通常財務諸表」と呼ばれる。この通常財務諸表が損益計算書および貸借対照表である。本節では、原型財務諸表からこれらの通常財務諸表がどのような

規則によって導き出されるのかも明らかにすることにする。

### 1 原型財務諸表

会計の深層構造における原型財務諸表を具体的に導き出すために、以下のような取引例を設定する。まず、期首貸借対照表は次のようであった。

現金預金	25	買掛金	25
売掛金	40	借入金	50
有価証券	60	未払法人税	15
棚卸資産	20	未払利息	5
固定資産	85	資本金	100
		利益剰余金	35
	230		230

また、期中取引は次のようであった。

- (1) 当期の掛売上高は300円であった。
- (2) 当期の掛仕入高は150円であった。
- (3) 当期の営業費の支払額は80円であった。
- (4) 売掛金の回収高は290円であった。
- (5) 買掛金の返済額は145円であった。

(1)	(借)	売掛金	(+)	300	(貸)	売	上	(+)	300
(2)	(借)	棚卸資産	(+)	150	(貸)	棚卸資産増加益	(+)	150	
		買掛金増加損	(-)	150		買掛金	(-)	150	
(3)	(借)	営業費	(-)	80	(貸)	現金預金	(-)	80	
(4)	(借)	現金預金	(+)	290	(貸)	現金預金増加益	(+)	290	
		売掛金減少損	(-)	290		売掛金	(-)	290	
(5)	(借)	買掛金	(+)	145	(貸)	買掛金減少益	(+)	145	
		現金預金減少損	(-)	145		現金預金	(-)	145	
(6)	(借)	現金預金	(+)	10	(貸)	現金預金増加益	(+)	10	
		有価証券減少損	(-)	10		有価証券	(-)	10	
		現金預金	(+)	5		有価証券売却益	(+)	5	
(7)	(借)	有価証券	(+)	20	(貸)	有価証券増加益	(+)	20	
		現金預金減少損	(-)	20		現金預金	(-)	20	
(8)	(借)	現金預金	(+)	10	(貸)	現金預金増加益	(+)	10	
		固定資産減少損	(-)	10		固定資産	(-)	10	

- (6) 原価10円の有価証券を15円で売却した。
- (7) 有価証券を20円で取得した。
- (8) 原価30円の固定資産を10円で売却した。
- (9) 固定資産を35円で取得した。
- (10) 借入金15円を返済した。
- (11) 借入金20円を借り入れた。
- (12) 未払法人税15円を支払った。
- (13) 未払利息5円を支払った。

期末の決算整理事項は次のようである。

- (a) 棚卸資産の期末棚卸高は25円である。(したがって、売上原価は145円である。)
- (b) 減価償却費10円を計上する。
- (c) 有価証券評価損5円を計上する。
- (d) 未払利息は5円である。
- (e) 未払法人税は20円である。

以上の取引に基づいて会計の深層構造における分解仕訳を行うと、以下のようになる。なお、収益および費用項目には下線を付すことにする。また、便益関連取引には(+)の記号を付し、犠牲関連取引には(-)の記号を付すことにする。さらに、棚卸資産の会計処理に関して、仕入時には棚卸資産勘定で処理し、期末において売上原価勘定に振り替える方法をとることにする。

会計の深層構造

		<u>固定資産売却損</u>	(-)	20		<u>固定資産</u>	(-)	20
(9)	(借)	<u>固定資産</u>	(+)	35	(貸)	<u>固定資産増加益</u>	(+)	35
		<u>現金預金減少損</u>	(-)	35		<u>現金預金</u>	(-)	35
(10)	(借)	<u>借入金</u>	(+)	15	(貸)	<u>借入金減少益</u>	(+)	15
		<u>現金預金減少損</u>	(-)	15		<u>現金預金</u>	(-)	15
(11)	(借)	<u>現金預金</u>	(+)	20	(貸)	<u>現金預金増加益</u>	(+)	20
		<u>借入金増加損</u>	(-)	20		<u>借入金</u>	(-)	20
(12)	(借)	<u>未払法人税</u>	(+)	15	(貸)	<u>未払法人税減少益</u>	(+)	15
		<u>現金預金減少損</u>	(-)	15		<u>現金預金</u>	(-)	15
(13)	(借)	<u>未払利息</u>	(+)	5	(貸)	<u>未払利息減少益</u>	(+)	5
		<u>現金預金減少損</u>	(-)	5		<u>現金預金</u>	(-)	5
(a)	(借)	<u>売上原価</u>	(-)	145	(貸)	<u>棚卸資産</u>	(-)	145
(b)	(借)	<u>減価償却費</u>	(-)	10	(貸)	<u>固定資産</u>	(-)	10
(c)	(借)	<u>有価証券評価損</u>	(-)	5	(貸)	<u>有価証券</u>	(-)	5
(d)	(借)	<u>支払利息</u>	(-)	5	(貸)	<u>未払利速</u>	(-)	5
(e)	(借)	<u>法人税</u>	(-)	20	(貸)	<u>未払法人税</u>	(-)	20

以上の期中取引仕訳および決算整理仕訳に基づいて会計の深層構造における原型貸借対照表 および原型損益計算書を作成すると、次のようになる。

原型貸借対照表

(1)	売掛金	300	(a)	棚卸資産	145
(6)	現金預金	5	(3)	現金預金	80
			(b)	固定資産	10
			(c)	有価証券	5
			(d)	未払利息	5
			(8)	固定資産	20
			(e)	未払法人税	20
				当期純利益	20
(2)	棚卸資産	150	(2)	買掛金	150
(4)	現金預金	290	(4)	売掛金	290
(5)	買掛金	145	(5)	現金預金	145
(6)	現金預金	10	(6)	有価証券	10
(7)	有価証券	20	(7)	現金預金	20
(8)	現金預金	10	(8)	固定資産	10
(9)	固定資産	35	(9)	現金預金	35
(10)	借入金	15	(10)	現金預金	15
(11)	現金預金	20	(11)	借入金	20
(12)	未払法人税	15	(12)	現金預金	15
(13)	未払利息	5	(13)	現金預金	5
		<u>1,020</u>			<u>1,020</u>



原型損益計算書

(a) 売上原価	145	(1) 売上	300
(3) 営業費	80	(6) 有価証券売却益	5
(b) 減価償却費	10		
(c) 有価証券評価損	5		
(d) 支払利息	5		
(8) 固定資産売却損	20		
(e) 法人税	20		
当期純利益	20		
(2) 買掛金増加損	150	(2) 棚卸資産増加益	150
(4) 売掛金減少損	290	(4) 現金預金増加益	290
(5) 現金預金減少損	145	(5) 買掛金減少益	145
(6) 有価証券減少損	10	(6) 現金預金増加益	10
(7) 現金預金減少損	20	(7) 有価証券増加益	20
(8) 固定資産減少損	10	(8) 現金預金増加益	10
(9) 現金預金減少損	35	(9) 固定資産増加益	35
(10) 現金預金減少損	15	(10) 借入金減少益	15
(11) 借入金増加損	20	(11) 現金預金増加益	20
(12) 現金預金減少損	15	(12) 未払法人税減少益	15
(13) 現金預金減少損	5	(13) 未払利息減少益	5
	1,020		1,020

ここでは、原型貸借対照表は上記の分解仕訳のうち、資産および負債要素を収容し、原型損益計算書は収益および費用要素を収容している。ここで、原型貸借対照表の諸勘定と原型損益計算書の諸勘定との間には、貸借を反対にして、相互に一对一の対応関係があることに注意する必要がある。

これは、当期純利益も例外ではない。当期純利益は各計算書において貸借差額として計算されているが、ここでも、原型貸借対照表の当期純利益と原型損益計算書の当期純利益との間には、貸借を反対にして、相互に一对一の関係があるのである。

## 2 通常財務諸表

これらの原型財務諸表から、相殺規則という変形規則を適用することによって、損益計算書および期末貸借対照表の通常財務諸表が導き出される。まず、損益計算書は、原型損益計算書

において、いわゆる交換取引の収益および費用項目を相殺することによって導き出され、いわゆる損益取引の収益および費用項目のみによって作成され、その結果当期純利益が計上されることになる。

期末貸借対照表は、期首貸借対照表に原型貸借対照表における資産および負債項目の増減を加算および減算することによって導き出される。これも一種の相殺規則であり、その場合、利益剰余金においては、期首利益剰余金に当期純利益が振替仕訳によって加算されることになる。この振替仕訳による取引は、犠牲関連取引であることに注意する必要がある<sup>(5)</sup>。

以上の手続によって、損益計算書および期末貸借対照表を作成すると、次のようになる。

売上原価	145	売上	300
営業費	80	有価証券売却益	5
減価償却費	10		
有価証券評価損	5		
支払利息	5		
固定資産売却損	20		
法人税	20		
当期純利益	20		
	<u>305</u>		<u>305</u>

現金預金	45	買掛金	30
売掛金	50	借入金	55
有価証券	65	未払法人税	20
棚卸資産	25	未払利息	5
固定資産	80	資本金	100
		利益剰余金	55
	<u>265</u>		<u>265</u>

## V 会計理論構築の出発点としての深層構造

これまで、会計の深層構造を説明し、この深層構造に基づいた会計処理を具体的に示した。これによって、会計深層構造の概略が明らかになったことと思われる。そこで本節では、以上のことを基礎として、会計理論を構築しようとする場合、会計の表層構造からではなく、会計の深層構造から出発していく必要があることを改めて論じることとする。

そのための前提として、従来、会計理論の出発点として提唱され、公理化されてきた「交換公理」を批判的に検討し、その結論として、深層構造の重要性を指摘することにしよう。これまで、交換公理を会計公理として論じたものに、井尻がいる。そこで、彼の会計公理論とそれに伴う因果的複式簿記を検討することとする。

### 1 会計公理としての交換公理と因果的複式簿記

井尻は、会計責任説および取得原価会計を提唱する一貫として、会計公理を論じる。井尻学説の特徴の1つは、会計測定の基本概念から会計公理を体系的に導き出していることである。彼によれば、会計測定を行うに際して3つの基礎的な概念があり、これらの概念に基づいて、3つの基礎的な判断能力が要求されることになる。それらの概念と判断能力は次のとおりである（井尻 [1976] 104-105頁）。

支配：現時点を  $t$  とするとき、すべての  $\tau \leq t$  について、財産  $R_\tau$  を認識する能力

数量：すべての  $\tau \leq t$  について、 $R_\tau$  に含まれる財を分類し、当該クラスに定義された（無差別性、加法性、非負性をもつ）数量測度に基づいてそのクラスの財を測定する能力

交換： $\tau \leq t$  における  $R_\tau$  のすべての変化を、増分と減分とからなる交換の集合に類別する能力

これらは次のことを意味している。すなわち、会計測定の過程を実行するには、まず、いかなる財がその主体によって支配されているかを認識できなければならない。その主体によって支配されている財のみが会計測定の対象となり、支配されていない財は測定の対象とはならないからである。次に、財を分類し、各クラスに数量測度を定義して、同じクラスに属し同じ数量をもつ財については互いに無差別であるようにする能力が必要である。そして、この能力によって各クラスの財の数量測定が可能になるのである。

しかし、これだけでは会計測定にはならない。というのは、各クラスの財の数量が決定されたとしても、各数量の単位が異なるがゆえに、各クラスの財を比較することができず、したがって、会計測定の目的である業績測定ができないからである。換言すれば、数量の概念だ

けでは財の価額を決定することができず、利益測定が行えないのである。そして、これを可能にするものが交換の概念にはかならない。

この概念では、どの財が別のどの財と交換されたかを認識できなければならないのであるが、これによって、財の間の数量的な関係が明らかになる。その場合さらに、多様な財のクラスの中で、すべての財を測定するための共通尺度としての「貨幣」のクラスを設定し、この貨幣とどの財が交換されたかを認識することによって、異質の財を価額という統一的な測定値にすることが可能となる。そして、これによって業績測定ができることになるのである。

以上のことを、井尻は次のようにまとめている。支配を認識する能力によって、主体が支配している財産を識別し、それを要素ごとに記述することが可能になる。財を分類し、各クラスの財を数量測度によって測定する能力によって、財産を数量のベクトルで表現することができる。そして最後に、どの財とどの財が交換されたかを認識する能力によって、数量のベクトルを、業績測定のために利用しうる単次元の測定値へ統合することが可能になる（井尻 [1976] 105頁）。

それでは、このような会計測定の基礎概念と取得原価とは、どのように関係づけられるのであろうか。これに関して、井尻は支配、数量および交換の概念に基づいた取得原価会計の公理を次のように3つ挙げている（井尻 [1976] 110-111頁）。

支配公理：時点  $t$  に主体の支配下にあるすべての財の集合は、その時点およびそれ以後において、一意的に識別することができる。

数量公理：時点  $t$  に主体の支配下にあるすべての財は、その時点またはそれ以後において、財のクラス別に一意的に分割し、各クラスに数量測度を規定することができる。その数量測度は

非負で加法性を持ち、かつ同じクラスに属する財の間では、その数量が等しいとき、そしてそのときに限って、その使用上代替可能であるという性質をもっている。

交換公理：主体の支配下にある財の集合における変化は、それが発生する都度、古い単純交換の終結財か、予測される終結財をもった新しい単純交換の先行財かのいずれかに一意的に分類することができる。

そして、井尻は、これらの会計公理からさらに取得原価の測定規則を数学的に導き出している（井尻 [1976] 112-114頁）。

ここではまず、数量の公理によって導かれたすべての財のクラスの中から、貨幣のクラスが選択される。そして、貨幣クラス以外の財のクラスは非貨幣クラスと呼ばれる。さらに、説明を簡単かつ明確にするために、主体が常に現在財産だけをもつ事例、つまり、負債や受取勘定、その他の未来財産をもたない事例が考察される。

これにより、支配の公理に基づいて、任意の時点におけるこの主体の財産を識別ことができ、さらに数量の公理に基づいて、財産に含まれる財をその同質性にしながら分類し、その量を数量ベクトルによって表現することができる。貨幣財のクラスを0で、非貨幣財のクラスを1, 2, ...,  $m$  で表すことにすると、任意の時点における財産は、 $Q = (Q^0, Q^1, \dots, Q^m)$  というベクトルで表すことができる。ここで、 $Q^i$  はクラス  $i$  に属する財の数量である。

これらの  $Q^i (i = 0, 1, \dots, m)$  はそれぞれ異なる単位で表示されているので、価額ベクトル  $V = (V^0, V^1, \dots, V^m)$  をつくり出す方法が考えられる。 $V^i$  はクラス  $i$  に属する財の価額である。これは各クラスに共通の単位で測定されるので、その測度を価値測度 (value measure) と呼んで、数量測度と区別される。ここで、価

額は次のように定義される。まず、

$$(1) V^0 = Q^0$$

すなわち、貨幣財の価額は、常にその数量に等しい。

(2)  $Q^i = 0$  ならば、 $V^i = 0$   $i = 0, 1, \dots, m$   
すなわち、空集合の価額はゼロに等しい。

(3)  $V^i \geq 0, Q^i \geq 0$   $i = 0, 1, \dots, m$   
すなわち、数量と価額は常に非負である。

次に、交換  $q = (q^0, q^1, \dots, q^m)$  が生じたとする。 $q^i$  は獲得した財の数量 ( $q^i$  が正の場合) と失われた財の数量 ( $q^i$  が負の場合) を示している。 $Q$  と  $V$  がストックの有高を表しているのに対し、 $q$  は交換に基づくフローの量を表している。なお、交換前の数字であることを示すために、添字  $o$  を使って、 $Q_o^i, V_o^i$  のように表し、交換後の数字については添字を用いない。

この主体の財産は現在財産だけに限られているから、

$$(4) -q^i \leq Q_o^i \quad i = 0, 1, \dots, m$$

でなければならない。有高以上の財を払い出すということは、未来財産が除外されている以上、不可能だからである。便宜上、交換以前のクラス  $i$  の財の有高に対して、交換によって流出した財が占める割合を  $s^i$  で表すことにすると、

$$Q_o^i > 0 \text{ ならば、} s^i = -q^i / Q_o^i$$

$Q_o^i = 0$  ならば、 $s^i = 0$   $i = 0, 1, \dots, m$   
となる<sup>(6)</sup>。

上記の規則に加えて、 $Q_o^i$  と  $V_o^i$  はそれぞれ、次の規則にしたがって、交換後の  $Q^i$  と  $V^i$  に変わる。

$$(5) Q^i = Q_o^i + q^i \quad i = 0, 1, \dots, m$$

$$(6) V^0 = Q^0$$

$$(7) q^i \leq 0 \text{ ならば、} V^i = V_o^i(1 - s^i) \\ i = 0, 1, \dots, m$$

$$(8) q^j > 0 \text{ ならば、} V^j = V_o^j + \sum_{\substack{i=0 \\ i \neq j}}^m V_o^i s^i \\ i = 0, 1, \dots, m$$

規則(5)は数量測度の加法性から明らかである。規則(6)から(8)までは交換後の価値測度を規定するものである。貨幣財の場合、交換後の価値測度は、定義によってそのクラスの財の数量によって決定される。非貨幣財については、そのクラスに減分があれば、その減分に割り当てられた価額だけ減少し(規則(7))、増分があれば、すべての減分に割り当てられた価額の合計だけ増加する(規則(8))。

次に、財産  $R$  の価額を  $W$  で表せば、交換の前後を問わず、任意の時点における  $W$  は、

$$W = V^0 + V^1 + \dots + V^m$$

と定義される。交換の増分が非貨幣財である場合には、規則(8)によって、 $W = W_o$  となる。すなわち、財産の価額は交換によって変化しない。 $W$  に変化が生じる可能性があるのは、(a) 交換の増分が貨幣クラスに属する場合か、(b) 交換が増分をもたない不完全交換である場合のいずれかである。(a) の場合では、

$$W - W_o = (V^0 - V_o^0) - \sum_{i=1}^m V_o^i s^i = (Q^0 - Q_o^0) - \sum_{i=1}^m V_o^i s^i$$

となり、それは正、ゼロ、負のいずれの値もとる。(b) の場合には、

$$W - W_o = -\sum_{i=1}^m V_o^i s^i$$

となり、その値は負またはゼロとなる。

最後に、期間  $n$  における業績測定値 ( $\Pi_n$ ) が、期末の財産の価額 ( $W_n$ ) から期首のそれ ( $W_{n-1}$ ) を控除することによって、次のように導き出される。

$$\Pi_n = W_n - W_{n-1}$$

以上の測定規則を命題としてまとめると、次のとおりである。

- (1) 貨幣財の場合、交換後の価値測度は、定義によってそのクラスの財の数量によって決定される。
- (2) 非貨幣財については、そのクラスに減分があれば、その減分に割り当てられた価額だけ減少し、増分があれば、すべての減分

に割り当てられた価額の合計だけ増加する。

- (3) それゆえ、交換の増分が非貨幣財である場合には、財産の価額は変化しない。
- (4) また、交換が増分をもたない不完全交換の場合には、終結財が空集合であるので、財産はその減分に割り当てられた価額だけ減少する。
- (5) したがって、財産の価額に変化が生じる可能性があるのは、① 交換の増分が貨幣クラスに属する場合か、② 交換が増分をもたない不完全交換である場合のいずれかである。

それでは、このような取得原価の測定規則を正当ならしめる論拠は、どこにあるのだろうか。それは、井尻のいう複式簿記の本質の中にあるように思われる。複式簿記では、周知のように、仕訳において借方金額と貸方金額が必ず一致する。彼は、借方と貸方が等しくなければならない理由として、2つのまったく異なる根拠を考える。そして、これらの根拠に基づいて行われる複式簿記を、「分類的複式簿記」および「因果的複式簿記」と命名する。それらの考え方は次のようである（井尻 [1976] 121頁）。

- (1) 分類的複式簿記は、借方と貸方の両者が同じ対象物の分類または記述に基づいていると考える。ここでは、資産＝請求権という基本等式から出発し、両者は同じ財産の集合を、一方は資産の種類に基づいて、また他方はそれに対する請求権に基づいてそれぞれ分類したものであるから、等式が成立すると説明する。
- (2) 因果的複式簿記は、増分（借方）の価額が減分（貸方）の価額に等しいとおき、例えば、「(借) 棚卸資産100ドル (貸) 現金100ドル」のように記録する。ここでは、同じ財が2つの観点から分類されたのではない。この記入からは明らかに、現金と棚卸資産という2つの違った財が含まれてい

る。両者が結合されたのは、この増分と減分の間にある因果関係によるのである。ここで借方と貸方とに同額が記入されるのは、交換における増分の価額を減分のそれに等しいとおく取得原価会計によるものである。

これらのうち、分類的複式簿記は一見複式簿記であるかのように見えるが、複式簿記のシステムにとって基本的なものが欠けている。前述した会計公理との関係でいうと、分類的複式簿記は支配公理と数量公理を必要とするが、交換公理を必要としないことは明らかである。この簿記では、財の変化の1つ1つが2つの面から分類され、かつ他の変化から独立に記録されるので、出ていく財と入ってくる財を因果関係によって対応づける必要がないのである。

これに対して、因果的複式簿記は財の変化を交換における増分と減分を結びつける形で捉え、その両者には原因と結果の関係が存在するものと考えるので、この簿記では、まさに交換公理が機軸となっている。したがって、因果的複式簿記はすべての会計公理の要件を含んでおり、完全な複式簿記システムであるといえることができるのである。

このように、因果的複式簿記は会計において核心的なものであるが、ここでさらに重視しなければならないのは、この複式簿記では、交換における増分の価額が減分の価額に等しいとおかれるということである。これによって、すべての財は取得原価で測定されることになり、複式簿記と取得原価評価ないし取得原価会計とが形式と内容という形で密接に結びつくのである。

井尻によれば、複式簿記の複式たるゆえんは、通常説明されているように資産＝請求権という2つの分類に由来するのではなく、得た財と失った財との間に因果関係を認め、前者の価額を後者の価額に等置するところの取得原価会計にその根源をもつものである。この意味にお

いて、複式簿記も取得原価会計とは論理的につながっており、前者は後者を表現するものとして生まれてきたものであり、後者は前者によってさらに発展せられたという形式と内容の関係に立つものであるといえる（井尻 [1976] 147頁）。

以上によって明らかなように、因果的複式簿記は会計公理のすべての要件を含んでおり、さらに、取得原価と密接に結びついたものである。このことから、取得原価評価および取得原価会計の論理は、因果的複式簿記であるということになる。そして、ここで最も重要な会計公理は交換公理である、と井尻は主張する。

## 2 会計理論の出発点としての損益取引と深層構造

このように、井尻は会計理論の出発点を交換公理におき、これに基づいて複式簿記の本質を取得原価会計と密接に結びついた因果的複式簿記とする。そこでは、増分（借方）の価額が減分（貸方）の価額に等しいとおき、この増分と減分は因果関係によって結合されたとする。すなわち、借方と貸方とに同額が記入されるのは、交換における増分の価額を減分のそれに等しいとおく取得原価会計によるものであるとするのである。

これを分類の複式簿記との関係で整理すると、図表2のようになる。

図表2 分類の複式簿記と因果的複式簿記

複式簿記	取引分類	会計公準	評価基準
分類の複式簿記	資産持分増加取引 資産持分減少取引	支配公理 数量公理	多元評価
因果的複式簿記	資産相互間取引 持分相互間取引	支配公理 数量公理 交換公理	取得原価

ここで、資産持分増減取引とは、資産と持分（負債・資本）が同時に増加または減少する取引である。また、資産相互間取引は資産増加と

資産減少とが結びつく取引であり、持分相互間取引は持分増加と持分減少とが結びつく取引である<sup>(7)</sup>。

いま、田中の示した取引例にしたがって、A社がB社から商品100円を掛けて購入したとすると、分類の複式簿記と因果的複式簿記による各社の仕訳は次ようになる（田中 [1999] 294頁）。

A社の仕訳：資産持分増加取引＝分類の複式簿記  
 (借)商 品 100 (貸)買 掛 金 100  
 B社の仕訳：資産相互間取引＝因果的複式簿記  
 (借)売 掛 金 100 (貸)商 品 100  
 (注) 商品勘定は総記法で処理されていると仮定する。

A社の仕訳は資産と持分をともに増加させる取引であって、資産持分増加取引と呼ぶことができる。井尻は、この仕訳が、資産系統という1つの分類系統と、持分系統という他の分類系統に別々に記入されるという意味で、この仕訳を分類の複式簿記と呼んだ。そして、借方の「商品」も貸方の「買掛金」も、ともに同じものを2つの違う面から見て説明したものであるとする。

これに対して、B社の仕訳は、ある資産の増加が他の資産の減少と結びついているので、資産相互間取引と呼ぶことができる。井尻は、資産分類という1つの分類の中で、1つの資産勘定の減少と他の資産勘定の増加が結びついているので、これを因果的複式簿記と呼んだ。そして、この取引では、2つの違ったものを因果関係で結びつけ、一方の価額が他方の価額に等値するものであると説明し、ここに取得原価評価が生じることになる。さらに、この因果的複式簿記が交換公理に基づく複式簿記の本質であるとする。

このような考えに対してまず問題となるのは、この因果的複式簿記では損益は発生しないということである。というのは、資産相互間の

交換または持分相互間の交換には損益は生じないからである。ところが、井尻理論では損益が発生し、取得原価会計における損益計算が行われる。それには2つの可能性があり、上述したように、交換の増分が貨幣クラスに属する場合か、交換が増分をもたない不完全交換である場合である。

これは具体的には次のような取引であるように思われる。前者の交換の増分が貨幣クラスに属する取引として、上記の取引例を次のように変更して、B社が原価70円の商品を100円で販売し、現金を受け取った場合が考えられる。これを分記法で仕訳すると、通常次のようになる。

(借) 現金	100	(貸) 商品	70
		商品売買益	30

また、後者の交換が増分をもたない不完全交換である場合の取引として、発生した50円の営業費が未払いであるような取引が考えられる。これは次のように仕訳される。

(借) 営業費	50	(貸) 未払金	50
---------	----	---------	----

このような考え方で前者の場合に問題になるのは、商品を掛けて販売した場合である。例えば、上記の例で原価70円の商品を100円で掛け販売した場合、通常次のような仕訳になる。

(借) 売掛金	100	(貸) 商品	70
		商品売買益	30

しかし、これは井尻理論では説明できないことになる。というのは、交換の増分が貨幣クラスに属していないからである。ということは、最初に示したB社の総記法による仕訳は、厳密に言えば、井尻のいう因果的複式簿記の仕訳ではないといわざるをえない。

また、後者の交換が増分をもたない不完全交換の場合に関して、これは交換公理による取引の説明になっていないように思われる。という

のは、不完全交換を交換と解することには無理があるからである。不完全交換は交換ではない。それゆえ、この場合にも、交換公理に基づいた因果的複式簿記では、不完全交換であるところのいわゆる損益取引を説明することができないのである。

さらに、交換公理の基づく因果的複式簿記は、その評価基準が取得原価であるところから、現代の時価会計ないし公正価値会計を説明できないことになる。交換公理および因果的複式簿記では、前述したとおり、交換における増分の価額が減分の価額に等しいとおかれる。これによって、すべての財は取得原価で測定されることになり、複式簿記と取得原価評価ないし取得原価会計とが形式と内容という形で密接に結びつく。その結果、交換公理および因果的複式簿記は、現代の会計において重要になりつつある時価会計ないし公正価値会計を説明することができないのである。

結論として、交換概念や取得原価のような評価基準が複式簿記の構造の基礎にはなりえない。前述のように、交換概念は便益関連取引と犠牲関連取引との結合であって、それ自体は派生的な概念にすぎないのである。したがって、前述した図表2の井尻理論に基づく概念表は混乱しているといわざるをえない。

この混乱に関して、田中は次のように指摘している。このような基本的図式の混乱は、勘定分類と価値との間に、構造上の分離がまったくなされていないことに起因している。例えば、「(借) 商品 ×× (貸) 現金 ××」という因果的複式簿記に属する仕訳がある場合、「商品」・「現金」という勘定分類のレベルと、「××」に投入すべき価値のレベルとは、構造上分離しているはずである。商品の「××」にどのような価値を投入するかということは、損益勘定などを追加することによって会計的には任意である。

他方、「(借) 商品 ×× (貸) 買掛金 ×

×」という分類複式簿記に属する仕訳がある場合、事情はこれとまったく同じである。しかるに、なぜ、前者のみ取得原価が関連し、後者のみ分類法の多式的適用が関連しているのか、まったく理解できないのである（田中 [1999] 298頁）。

以上のように、交換公理や因果的複式簿記および分類複式簿記は会計を理論的に説明できないのであるが、その根本的な問題点は、会計理論構築を会計の表層構造から出発していることに起因しているといえることができる。交換公理および交換取引といわれるものは、会計の表層構造から派生するものにほかならない。

会計の理論構築は交換公理という表層構造から出発すべきではなく、交換取引を便益関連取引と犠牲関連取引とに分解する深層構造から出発すべきである。これによって、すべての会計取引が論理的に一貫して説明できるのであり、すべての評価基準（取得原価や時価・公正価値）を取り扱う可能性が生じるのである。

会計の基本取引は損益取引であり、会計理論構築の出発点はそれに基づく深層構造でなければならない。そしてその場合、会計構造と評価基準とを分けて理論構築をしなければならない。会計理論における前者の研究領域が会計構造論であり、後者の研究領域が会計測定論ないし会計評価論である。

## Ⅵ む す び

以上、本稿では、会計の深層構造を明らかにし、会計理論構築の出発点を深層構造におくべきことを主張することを目的として、まず、会計は言語に基本的な支点を置いているということから、チョムスキーの所論にしたがって、言語学の統語部門の文法における深層構造と表層構造を説明した。次に、これを会計理論に適用した田中の所論を参考にして、会計における深層構造と表層構造を説明し、さらに、深層構造に基づいた会計処理を具体的な取引例で示し

た。

そして最後に、井尻の主張する会計公理としての「交換公理」および因果的複式簿記を批判的に検討し、会計理論を構築するためには、交換公理に代表される会計の表層構造から出発すべきではなく、損益取引を代表とする会計の深層構造から出発しなければならないことを述べた。そして、これによって、すべての会計取引が論理的に一貫して説明でき、すべての評価基準（取得原価や時価・公正価値）を取り扱う可能性が生じることを示唆した。

これまで、会計構造論や会計評価論において様々な理論が論じられ、主張されてきたが、本稿の論理からすれば、それらのすべては会計の表層構造を基礎にして論じられてきたものであるといえることができる。そのために、井尻理論に代表されるように、会計構造論と会計評価論との混同や混乱が生じてきたと思われる。これらは別物であり、複式簿記は取得原価だけではなく、すべての評価基準と結びつくのである。

すなわち、複式簿記は取得原価会計のみならず、購入時価会計、売却時価会計ないし公正価値会計と結びつくのであり、キャッシュ・フロー会計さえ取り扱うことができる。さらに、これらの取得原価会計ないし時価会計・公正価値会計とキャッシュ・フロー会計を同時に行い、貸借対照表、損益計算書およびキャッシュ・フロー計算書を同時に作成する統合会計システムを開発することができる。しかし、そのための前提は、つまりこれらの会計を説明し、開発するための前提は、会計理論構築の出発点を会計の深層構造におかなければならないということである。

注(1) 田中は、主観的逆関係たる理由を、図表1との関係で次のように的確に述べている。線  $R_a$  や  $R_b$  で結ばれた関係が、基本的逆関係ではなく、単に派生的で主観的な逆関係であることは、例えば、「A社は現金を与えた」という文



が、必ずしも「A社は商品を受取った」という文を推論させないことから明らかである（田中 [1999] 11頁）。すなわち、前の文は後の文を含意しないし、またそれによって含意されない。借方の商品と貸方の現金との関係は論理的な含意関係で結ばれているのではなく、経験的または偶然的な関係によって結ばれているにすぎない。現金の流出が必ず商品の流入と結びつくわけではなく、また贈与取引のようにどのような他の財とも結びつかないこともありうる。いずれにしても、交換取引で見られるような借方の商品と貸方の現金との間の結びつきは、まったく別個の一元的取引に属する便益関連取引と犠牲関連取引とが、特定の実体を中心にして主観的に結合されてはじめて成立する関係でしかないと見なければならぬ（田中 [1995] 55頁）。なお、便益関連取引および犠牲関連取引については、次項で説明する。

- (2) ここで、資本の増加は犠牲関連取引であることに注意しなければならない。これを、田中は次のように説明している。例えば、所有主に対して、現金の出資のほか、労務の出資が認められているとすると、仕訳は「(借) 労務費 ×× (貸) 資本金 ××」となり、通常の意味での資本取引でもなければ損益取引でもない。むしろ両者の結合であるから、資本取引でもなく損益取引でもない第三の取引ということになる。しかし、われわれの観点からすれば、これは一義的に犠牲（費用）関連取引と定義され、便益（収益）関連取引から区別されることになる。負債の増加が犠牲関連取引であるのと同じ意味において、資本の増加は犠牲関連取引である（田中 [1999] 185頁）。
- (3) この意味で、伝統的な複式簿記システムは会計の表層構造から出発しているもので、基本的な限界がある。これについて、田中は次のように述べている。伝統的な記帳システムは、基本的には「交換取引・対・損益取引」という二分法概念の上に成立していることは明らかである。われわれが、このような二分法を伝統的複式簿記の基本的限界と呼ぶのは、このような区分法が、実は、複式簿記の記帳システムの全体的な展開を阻害している側面をもっているから見られるからである。すなわち、伝統的な仕訳では、会計的に認識された取引を交換取引と損益取引とに分割し、後者のみを損益計算書に誘導可能なものとしている。交換取引の部類に属する取引については、取引を諸勘定に分解する当

初の仕訳の段階で、損益計算書への道を完全に遮断してしまっているのである。その意味で伝統的な記帳システムは閉じられた構造をもつとすることができる。これに対して、分解仕訳に基づく深層構造は、このような基本的制限を取り払い、種々の財務諸表の作成を可能にする基盤を提供するという意味で、開かれた構造をもつ（田中 [1999] 42, 43頁）。

- (4) 田中はこの原型貸借対照表を別のところで「変動貸借対照表」と呼んでいる（田中 [2018] 16頁）。これは、貸借対照表における各勘定の期中の純変動額を「変動額（貸借対照表）」に記入することに由来している。変動貸借対照表は本稿の原型貸借対照表と同じものであるので、本稿では「原型貸借対照表」の用語を引き続き使用することとする。ただし、これは厳密に言えば、ドイツ会計学でいうところの「運動貸借対照表」にはほかならない。
- (5) これを仕訳するとすれば「(借) 当期純利益 20 (P/L) (貸) 未処分利益 20 (B/S)」となるが、この仕訳は、これまでの論述から、犠牲関連取引による仕訳と解さなければならない。これを田中の所論にしたがって説明すると、次のようになる。損益計算書では、純利益は、便益関連取引から生じた収益合計額305円が犠牲関連取引から生じた費用合計額285円を超える余剰額であるから、純利益が指示している対象は、損益計算書の収益305円の中に含まれているのである。同様に、貸借対照表では、純利益の指示対象は、便益関連取引の残高である資産合計額265円が犠牲関連取引の残高である負債・資本合計額245円を超える余剰額であって、これは貸借対照表の「借方」に「+20」として潜在している。つまり、当期純利益は、貸借対照表の貸方を指示しているのではなく、貸借対照表の「借方」に潜在している「便益関連取引 (+) の余剰分20円」を指示しているのである。これに対して、通常、当期純利益の振替といわれている処理手続は、「犠牲関連取引 (-)」を追加することによって、損益計算書と貸借対照表の欠如部分を埋め合わせる手続にほかならない。この追加によって、損益計算書と貸借対照表はそれぞれ貸借平均する。損益計算書から貸借対照表への純利益の振替そのものは、犠牲関連取引という特質をもつものでなければならない（田中 [1999] 187頁）。
- (6)  $q^i < Q$  ならば、規則(4)によって  $Q_0^i > 0$  となる。したがって、 $q^i < 0$  のとき、そのときに限って

$s^i > 0$ となる（井尻 [1976] 113頁）。  
(7) また、分類の複式簿記における評価基準は、井尻は述べていないが、取得原価に限定されず、時価や公正価値なども含む可能性があると推測される。

#### 参考文献

- 井尻雄士 [1968] 『会計測定の基本』 東洋経済新報社。  
井尻雄士 [1976] 『会計測定の理論』 東洋経済新報社。  
田中茂次 [1991] 『会計と構造〔増補版〕』 税務経理協会。  
田中茂次 [1995] 『会計言語の構造』 森山書店。  
田中茂次 [1999] 『会計深層構造論』 中央大学出版部。  
田中茂次 [2018] 『会計の意味論』 中央大学出版部。  
Chomsky, N. [1965] *Aspects of the Theory of Syntax*, The M.I.T. Press.  
Chomsky, N. [2006] *Language and Mind*, Third Edition, Cambridge University Press.