

論文

会計の深層構造と統合会計システム

上野清貴

目次

- I はじめに
- II 会計の深層構造
- III 原型財務諸表と通常財務諸表
- IV 原型財務諸表行列簿記
- V 統合会計の論理構造
- VI むすび

I はじめに

従来、会計は損益計算書と貸借対照表の二次元的な世界で行われてきたが、近年、これにキャッシュ・フロー計算書が加わり、会計は三次元の世界となった。これによって会計情報の質および量が飛躍的に増大し、充実したことは明らかであり、「会計革命」といっても過言ではない。というのは、現在新しい会計問題が次々と発生し、会計の動乱期にあるが、それらの問題はキャッシュ・フロー問題を除いて従来の損益計算書および貸借対照表の世界で十分解決することができ、財務諸表に関しては、従来と何ら変わらないからである。そして、これに対して、キャッシュ・フロー計算書の追加は従来の会計情報とは根本的に異なった情報を提供することになるからである。

このように、キャッシュ・フロー計算書が第3の主要財務諸表として損益計算書および貸借対照表に加わったことは会計の歴史において非常に重要なことであるが、これを会計システムのないし会計構造的に見ると、その実態は従来と何ら変わっていないといわざるをえない。依然として伝統的な複式簿記が行われており、これによってまず損益計算書および貸借対照表が作成され、キャッシュ・フロー計算書はこれらの損益計算書および貸借対照表から派生的に作成されるにすぎないからである。これでは、キャッシュ・フロー計算書が真の意味で損益計算書および貸借対照表と肩を並べたとはいえないのである。

キャッシュ・フロー計算書が名実ともに損益計算書および貸借対照表と共存するためには、キャッシュ・フロー会計と伝統的な（損益計算書および貸借対照表の）会計とを複式簿記を通じて統合する必要がある、この意味における「統合会計」を行わなければならない。すなわち、現代会計はキャッシュ・フロー計算書を名実ともに主要財務諸表とするために、キャッシュ・フロー会計を複式簿記に組み込んだ統合会計を遂行すべきである。

本稿は、このような問題意識のもとに、統合会計をどのように行うのかを明らかにし、この統合会計の真の論理的構造を解明することによって、現代会計の構造の一般理論を探究することを目的とする。

そのためには、統合会計の深層構造を改めて明らかにしなければならず、そのための手段として、田中茂次の提唱する「会計深層構造論」を参考にする必要がある。統合会計の論理構造を解明するための鍵は、統合会計の深層構造を明らかにすることにあると思われるからである。

そこで、以下ではまず、田中の会計理論を参考にしながら統合会計の会計深層構造論を展開し、次に、その理論に基づいて統合会計の原型財務諸表と通常財務諸表を具体的な数値例によって導き出す。さらに、統合会計を原型財務諸表行列簿記システムで説明することによって、この会計の究

極的な深層構造を明らかにし、これに基づいて統合会計の論理構造を解明していきたい。

II 会計の深層構造

田中によれば、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。その会計構造論は従来どおり貸借対照表と損益計算書の二次元の世界で構築された会計構造論であるが、これにキャッシュ・フロー計算書が加わる三次元の統合会計の世界にこの理論を適用すると、次のようになろう。

すなわち、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」または「キャッシュ・フロー計算書勘定・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、キャッシュ・フロー計算書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。

統合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、もしくはキャッシュ・フロー計算書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、キャッシュ・フロー計算書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。

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しよう。

1 二元性と逆関係

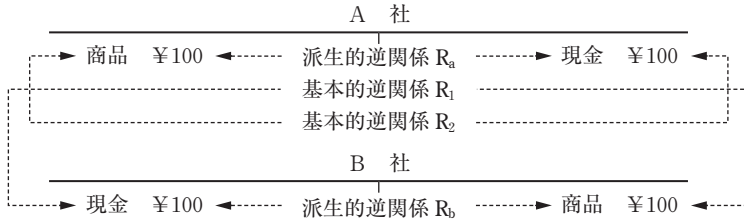
複式簿記の最も普遍的な分類構造は、二元的分類または二元性と呼ばれるものであり、借方と貸方との間の分類、つまり借方・対・貸方という対立的分類構造である。田中によれば、このような対立的分類構造の原因は、2つの実体間における「受け取る／与える」、「貸す／借りる」、「買う／売る」のような対をなす日常の用語に見ることができ、これらの対立する2極間の関係は「逆関係」と呼ばれる。そして、この逆関係が勘定における借方および貸方を指定することになる。

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、基本的逆関係から派生的に誘導された逆関係である。

図表1 基本的逆関係と派生的逆関係



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¹⁾。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）。

2 複式性と便益犠牲関連取引

統合会計において、諸勘定の全体は3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、損益計算書勘定およびキャッシュ・フロー計算書勘定の集合である。これらのうち、貸借対照表勘定と損益計算書勘定との間の区別およびキャッシュ・フロー計算書勘定と損益計算書勘

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ろう（田中 [1999] 11頁）。すなわち、前の文は後の分を含意しないし、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）。

定との間の区別が、複式的分類または複式性と呼ばれる²⁾。

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、もしくはキャッシュ・フロー計算書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 100 (貸) 未払金 100] 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。同様に、キャッシュ・フロー取引に関して、例えば [(借) 利息収入 100 (貸) 受取利息 100] という仕訳は、便益に関連した取引を表しているので、これは便益関連取引と呼ばれる³⁾。他方、[(借) 支払利息 100 (貸) 利息支出 100] という仕訳は、犠牲に関連した取引を表しているので、犠牲関連取引と呼ばれる。

-
- 2) 貸借対照表勘定とキャッシュ・フロー計算書勘定との間の区別も概念上考えられるが、これは後述する会計の表層構造において現れてくる区別であり、深層構造においてはまったく現れてこないのので、ここで考慮する必要はない。この組合せが深層構造に現れてこないのは、深層構造においてすべての取引がいわゆる損益取引であり、貸借対照表勘定またはキャッシュ・フロー計算書勘定のいずれか1つのみが損益計算書勘定と関係するためである。
- 3) この「利息収入」および次の「利息支出」はキャッシュ・フロー計算書における勘定科目であり、制度会計では、それぞれ「利息及び配当金の受取額」および「利息の支払額」という科目で計上されるものである。これらの科目名を会計において通常用いられているように勘定科目名と呼ぶならば、キャッシュ・フロー計算書における勘定科目名は貸借対照表および損益計算書に比して非常に長く、冗長である。そこで、以下では、キャッシュ・フロー計算書の勘定科目名を貸借対照表および損益計算書の勘定科目名と同様に簡潔かつ適切な科目名で表示することとする。例えば、次項で示す「買掛金支出」や「売掛金収入」はその例である。

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、キャッシュ・フロー計算書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、キャッシュ・フロー計算書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（負債と資本）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）。

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。また、キャッシュ・フロー計算書に関して、収入をもたらす取引は便益関連取引であり、支出をもたらす取引は犠牲関連取引である。そして、現金預金増加額は便益関連取引の残高であるということになる。

3 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) 買掛金支出 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) 買掛金支出損 145 (貸) 買掛金支出 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) 売掛金収入 290 (貸) 売掛金 290〕という仕訳は、〔(借) 売掛金収入 290 (貸) 売掛金収入益 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ので、「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もしくはキャッシュ・フロー計算書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もしくは損益計算書勘定の借方とキャッシュ・フロー計算書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いうことが出来る。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しう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⁴⁾。

4) 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ろう。われわれが、このような二分法を伝統的な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と思われるからである。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いうことが出来る。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

Ⅲ 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統合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ので、「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⁵⁾。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、キャッシュ・フロー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しよう。

1 原型財務諸表

統合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。

頁)。

- 5) 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。

期首貸借対照表

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。
- (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統合会計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し、収入および支出項目には二重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。

(1)	(借)	売	掛	金	(+)	300	(貸)	売	上	(+)	300		
(2)	(借)	棚	卸	資	産	(+)	50	(貸)	<u>棚卸資産増加益</u>	(+)	150		
									<u>買掛金増加損</u>	(-)	150		
									買	掛	金	(-)	150
(3)	(借)	営	業	費	(-)	80	(貸)	<u>営業費支出</u>	(-)	80			
(4)	(借)	<u>売</u>	<u>掛</u>	<u>金</u>	<u>収入</u>	(+)	290	(貸)	<u>売掛金収入益</u>	(+)	290		
									売	掛	金	(-)	290
									<u>売掛金減少損</u>	(-)	290		
(5)	(借)	買	掛	金	(+)	145	(貸)	<u>買掛金減少益</u>	(+)	145			
									<u>買掛金支出損</u>	(-)	145		
									買	掛	金	(-)	145
(6)	(借)	<u>有価証券売却収入</u>	(+)	10	(貸)	<u>有価証券売却収入益</u>	(+)	10					
		<u>有価証券減少損</u>	(-)	10		有	価	証	券	(-)	0		
		<u>有価証券売却収入</u>	(+)	5		<u>有価証券売却益</u>	(+)	5					
(7)	(借)	<u>有価証券</u>	(+)	20	(貸)	<u>有価証券増加益</u>	(+)	20					
		<u>有価証券取得支出損</u>	(-)	20		<u>有価証券取得支出</u>	(-)	20					
(8)	(借)	<u>固定資産売却収入</u>	(+)	10	(貸)	<u>固定資産売却収入益</u>	(+)	10					
		<u>固定資産減少損</u>	(-)	10		固	定	資	産	(-)	10		
		<u>固定資産売却損</u>	(-)	20		固	定	資	産	(-)	20		
(9)	(借)	固	定	資	産	(+)	35	(貸)	<u>固定資産増加益</u>	(+)	35		
		<u>固定資産取得支出損</u>	(-)	35		<u>固定資産取得支出</u>	(-)	35					

(10)	(借)	借	入	金	(+)	15	(貸)	<u>借入金減少益</u>	(+)	15
								<u>借入金返済支出</u>	(-)	15
(11)	(借)	<u>借入金収入</u>	(+)	20	(貸)	<u>借入金収入益</u>	(+)	20		
		<u>借入金増加損</u>	(-)	20		借入金	(-)	20		
(12)	(借)	未払法人税	(+)	15	(貸)	<u>未払法人税減少益</u>	(+)	15		
		<u>法人税支出損</u>	(-)	15		<u>法人税支出</u>	(-)	15		
(13)	(借)	未払利息	(+)	5	(貸)	<u>未払利息減少益</u>	(+)	5		
		<u>利息支出損</u>	(-)	5		<u>利息支出</u>	(-)	5		
(a)	(借)	<u>売上原価</u>	(-)	145	(貸)	棚卸資産	(-)	145		
(b)	(借)	<u>減価償却費</u>	(-)	10	(貸)	固定資産	(-)	10		
(c)	(借)	<u>有価証券評価損</u>	(-)	5	(貸)	有価証券	(-)	5		
(d)	(借)	<u>支払利息</u>	(-)	5	(貸)	未払利息	(-)	5		
(e)	(借)	<u>法人税</u>	(-)	20	(貸)	未払法人税	(-)	20		

以上の期中取引仕訳および決算整理仕訳に基づいて統合会計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。ここでは、原型貸借対照表は上記の分解仕訳のうち、資産、負債、収入および支出要素を収容し、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1対1の対応関係があることに注意する必要がある。

原型貸借対照表

(1) 売掛金	300	(a) 棚卸資産	145
(6) 有価証券売却収入	5	(3) 営業費支出	80
		(b) 固定資産	10
		(d) 未払利息	5
		(c) 有価証券	5
		(8) 固定資産	20
		(e) 未払法人税	20
		当期純利益	20
(4) 売掛金収入	290	(4) 売掛金	290
(6) 有価証券売却収入	10	(6) 有価証券	10
(8) 固定資産売却収入	10	(8) 固定資産	10
(11) 借入金収入	20	(11) 借入金	20
(2) 棚卸資産	150	(2) 買掛金	150
(7) 有価証券	20	(7) 有価証券取得支出	20
(9) 固定資産	35	(9) 固定資産取得支出	35
(5) 買掛金	145	(5) 買掛金支出	145
(10) 借入金	15	(10) 借入金返済支出	15
(12) 未払法人税	15	(12) 法人税支出	15
(13) 未払利息	5	(13) 利息支出	5
	1,020		1,020

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		
(d) 支払利息	5		
(c) 有価証券評価損	5		
(8) 固定資産売却損	20		
(e) 法人税	20		
当期純利益	20		
(4) 売掛金減少損	290	(4) 売掛金収入益	290
(6) 有価証券減少損	10	(6) 有価証券売却収入益	10
(8) 固定資産減少損	10	(8) 固定資産売却収入益	10
(11) 借入金増加損	20	(11) 借入金収入益	20
(2) 買掛金増加損	150	(2) 棚卸資産増加損	150
(7) 有価証券取得支出損	20	(7) 有価証券増加益	20
(9) 固定資産取得支出損	35	(9) 固定資産増加益	35
(5) 買掛金支出損	145	(5) 買掛金減少益	145
(10) 借入金返済支出損	15	(10) 借入金減少益	15
(12) 法人税支出損	15	(12) 未払法人税減少益	15
(13) 利息支出損	5	(13) 未払利息減少益	5
	1,020		1,020

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、キャッシュ・フロー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ることになる。キャッシュ・フロー計算書は、原型貸借対照表から収入および支出項目を抜き出すことによって作成される。

そして、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、現金預金および利益剰余金においては、期首現金預金に現金預金増加額が加算され、期首利益剰余金に当期純利益が加算されることになる。

以上の手続によって、損益計算書、キャッシュ・フロー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。

				損益計算書	
売	上	原	価	145	
管	業		費	80	売
減	価	償	却	10	上
支	払	利	息	5	300
有	価	証	券	5	有
固	定	資	産	20	価
法	人		税	20	証
当	期	純	利	20	券
			益	20	売
				305	却
					益
					5
					305

キャッシュ・フロー計算書

売掛金収入	290	買掛金支出	145
有価証券売却収入	15	営業費支出	80
固定資産売却収入	10	法人税支出	15
借入金収入	20	有価証券取得支出	20
		固定資産取得支出	35
		借入金返済支出	15
		現金預金増加額	20
	335		335

期末貸借対照表

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
	265		265

IV 原型財務諸表行列簿記

これによって、統合会計の深層構造を表す原型財務諸表の具体的な形態が明らかとなり、この原型財務諸表から相殺規則等の適用によって通常財務諸表を導出する過程が明らかになった。本節ではこれをさらに発展させて、統合会計の原型財務諸表および通常財務諸表を行列簿記で表すことにしよう。

統合会計の原型財務諸表および通常財務諸表を行列簿記で表すのは、伝統的複式簿記の問題点を克服するためである。ここで、伝統的複式簿記とは、伝統的な複式簿記システムに基づいたものであり、企業の経済活動ないし取引を仕訳帳に貸借複式記入し、総勘定元帳に転記し、これに基づい

て合計試算表および残高試算表を作成する。そして、この残高試算表に基づいて財務諸表を導出する簿記システムである。これは前節で示したものである。

この伝統的複式簿記における仕訳帳や総勘定元帳の各帳簿、および合計試算表、残高試算表、財務諸表の各計算書をそれぞれ独立して見ると、企業の経済活動ないし資金運動を統一的・全体的に把握できない。そこでは、仕訳帳から転記された総勘定元帳だけを見ると、企業がどのような取引を行ったかが把握できないし、合計残高試算表を見ても企業にどのような資金運動があったのかが明らかではない。ここに、伝統的複式簿記の問題点があるのである。

そして、伝統的複式簿記システムに内在するこの問題点の根本的原因は、仕訳帳、総勘定元帳、合計・残高試算表および財務諸表がそれぞれ独立して作成されることにあるといえることができる。それぞれが切り離されているので、ある1つの帳簿ないし計算書を見ただけでは企業全体の経済活動を認識できないのである。後述するように、統合会計における会計の目的は企業の経済活動ないし企業資金運動を統一的・全体的に把握することであるから、この目的観からすれば、伝統的複式簿記には重大な欠陥が内在しているといわざるをえないのである。

このような伝統的複式簿記のもつ問題点を超克するものとして、行列簿記が考案されてきた。行列簿記とは一般に、1つの表の中で行と列に勘定科目ないし取引を配置し、両者の交差点に取引金額を記入していく簿記であり、これによって、企業の全取引を1つの表に表し、財務諸表の作成まで行うことができるものである。

この行列簿記には、伝統的行列簿記と複式行列簿記がある。伝統的行列簿記は、伝統的複式簿記と同じ原理によるものであり、列に借方項目を配置して行に同じ貸方項目を配置し、両者の交差点に取引金額を記入するも

のである。この伝統的行列簿記は、各取引に対して1つの金額を記入するだけでよく、伝統的複式簿記のように各取引を借方と貸方に二重に記入する必要がないという利点を有しているが、膨大なスペースを必要とするという問題点を有している。また、伝統的行列簿記では、各財務諸表の構成要素の数値が分離されており、企業の経済活動ないし企業資金運動を統一的・全体的に把握することが困難となり、ここに伝統的行列簿記の基本的限界がある。

そして、この伝統的行列簿記の問題点を克服するものが、複式行列簿記である。複式行列簿記は列に貸借対照表項目および計算目的項目を配置し、行に取引項目を配置して各取引を二面的に記入する行列簿記である。この行列簿記は伝統的行列簿記に比して単純であり、行に様々な取引種類を配置することによって様々な財務諸表を導出でき、各財務諸表の関係を明確に把握できるという利点を有している。

ただし、ここで示すのは、この複式行列簿記をさらに精緻化した「原型財務諸表行列簿記」と呼ばれるものであり、1つの表において、分解仕訳、原型財務諸表および通常財務諸表を表すことができるものである。これは、統合会計の深層構造を表すことができるように、複式行列簿記システムを改良したものにほかならない。しかし、それは単なる改良ではなく、会計思想の変革であることに注意しておく必要がある。

以下では、統合会計にこの原型財務諸表行列簿記システムを具体的に適用する方法を説明し、これに基づいて統合会計の論理構造を解明するための手掛りとしたい。まず、前節と同じ数値例を用いて統合会計に原型財務諸表行列簿記を適用した図表2を掲げておくことにしよう。

この図表では、列に貸借対照表項目、計算目的項目としてのキャッシュ・フロー計算書の収入・支出項目および損益計算書の収益・費用項目が配置され、行に取引項目が配置されている。その記帳手続は次のようである。

図表2 統合会計の原形財務諸表行列表記

取引項目	資産				負債・資本				キャッシュフロー計算書	原形損益計算書		損益計算書		
	貸借対照表計算目的項目	現金預金	売掛金	有価証券	棚卸資産	固定資産	買掛金	借入金		未払法人税	未払利息		資本金	利益剰余金
期首貸借対照表		+25	+40	+60	+20	+85	-25	-50	-15	-5	-100	-35	収入	300
(1) 売上			+300											150
(2) 棚卸資産仕入					+150		-150							80
(3) 営業費支出														290
(4) 売掛金収入			-290											145
(5) 買掛金支出						+145								10
(6) 有価証券売却収入				-10										*15
(7) 有価証券取得支出				+20										20
(8) 固定資産売却収入					-30								**30	10
(9) 固定資産取得支出					+35									35
(10) 借入金返済支出							+15							15
(11) 借入金税支出							-20							20
(12) 法人税支出								+15						15
(13) 利息支出									+5					5
(a) 売上原価														145
(b) 減価償却費					-145									10
(c) 有価証券評価損				-5										5
(d) 支払利息									-5					5
(e) 法人税								-20						20
現金預金増加額	+20													
当期純利益			+300	+20	+150	+35	+145	+15	+15	+5				20
期首貸借対照表			-290	-15	-145	-40	-150	-20	-20	-5				
期末貸借対照表		+45	+50	+65	+25	+80	-30	-55	-20	-5	-100	-55	335	305
原形貸借対照表										+335			収入	300
													支出	300
														1,020
														-1,000
														1,020

* 有価証券売却収入益10 + 有価証券売却益 5 ** 固定資産減少損10 + 固定資産売却損20

まず、期首において、それぞれの貸借対照表項目に期首有高を記入する。その場合、資産項目は便益関連取引の残高であるので、プラス（+）の記号が付され、負債・資本項目は犠牲関連取引の残高であるので、マイナス（-）の記号が付される。次に、期中取引および期末決算整理事項が列と行の交差点に記入される。これは次のように行われる。例えば、(1)の掛売上取引は便益関連取引であり、その分解仕訳は〔(借) 売掛金 300 (貸) 売上 300〕であるので、売掛金の列と売上の行の交差点に+300を記入する。

また、(2)の棚卸資産の掛仕入取引はその分解仕訳において、〔(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ので、一方では棚卸資産と棚卸資産仕入の交差点に+150を記入し、他方では買掛金と棚卸資産仕入の交差点に-150を記入する⁶⁾。

キャッシュ・フロー取引の処理は次のようになる。例えば(3)の営業費支出取引は犠牲関連取引であり、その分解仕訳は〔(借) 営業費 80 (貸) 営業費支出 80〕であるので、支出の列と営業費支出の行の交差点に80を記入する⁷⁾。

また、(4)の売掛金回収取引はその分解仕訳において、〔(借) 売掛金収入 290 (貸) 売掛金収入益 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ので、一方では収

6) この記入は棚卸資産+150と買掛金-150との複式記入ではないことに注意しなければならない。行列簿記はあくまでも列と行との関係で仕訳を行っていくのであり、行と行との関係の行列簿記はありえないのである。

7) 支出および費用項目は犠牲関連取引であることが明らかであるので、以下ではことさらマイナス（-）の記号を付さないことにする。同様に、収入および収益項目は便益関連取引であることが明らかであるので、以下ではプラス（+）の記号を付さないことにする。

入と売掛金収入の交差点に290を記入し、他方では売掛金と売掛金収入の交差点に-290を記入する。後はすべて同じである。

以上によってすべての期中取引および決算整理事項が記入されることになるので、次にこれに基づいて原型貸借対照表および原型損益計算書を作成する。まず、原型貸借対照表は原型財務諸表行列簿記における列の欄を縦に集計することによって導出される。その場合、原型貸借対照表の上段に便益関連取引（プラス記号）を集計し、下段に犠牲関連取引（マイナス記号）を集計する。また、原型損益計算書は行の欄を横に集計することによって導出される。その場合、原型損益計算書の収益欄に便益関連取引（プラス記号）を集計し、費用欄に犠牲関連取引（マイナス記号）を集計する。

そして、キャッシュ・フロー計算書で現金預金増加額を算定して現金預金に振り替え、原型貸借対照表および原型損益計算書で当期純利益を算定して利益剰余金に振り替える。すなわち、まず、キャッシュ・フロー計算書において収入合計335円と支出合計315円を計算して現金預金増加額20円を認識し、この金額を支出と現金預金増加額の交差点に記入する。そして、この金額をさらに現金預金と現金預金増加額の交差点に記入する。これは、現金預金増加額の現金預金への振替を意味しており、便益関連取引であるので記号はプラスとなる。

また、原型貸借対照表において便益関連取引合計1,020円と犠牲関連取引合計1,000円を計算して当期純利益20円を認識し、この金額を利益剰余金と原型貸借対照表の下段の交差点に記入する。同時に、原型損益計算書において収益合計1,020円と費用合計1,000円を計算して当期純利益20円を認識し、この金額を費用と当期純利益の交差点に記入する。そして、この金額をさらに利益剰余金と当期純利益の交差点に転記する。これは、当期純利益の利益剰余金への振替を意味しており、犠牲関連取引であるので記号はマイナスとなる。

最後に、これらの原型貸借対照表および原型損益計算書から期末貸借対照表および損益計算書が作成される。まず、損益計算書は原型損益計算書から同額の収益項目と費用項目とを相殺することによって導き出される。そして、これによって、損益計算書にはいわゆる損益取引項目だけが計上されることになる。また、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便益関連取引と犠牲関連取引とを加算および減算することによって導き出される⁸⁾。

V 統合会計の論理構造

これまで、統合会計の深層構造を解明するために、田中の会計理論を参考にしながら統合会計の会計深層構造論を展開し、これに基づいて、統合会計の深層構造を伝統的な複式簿記システムおよび原型財務諸表行列簿記システムを用いて説明してきた。これによって、統合会計の深層構造が明らかとなったので、ここで、この統合会計の論理構造を解明することしよう。

1 結果としての複式記入

統合会計の論理構造に関して、まず最初に言及すべきことは、統合会計の原型財務諸表行列簿記システムにおいて、期中取引および決算整理事項は結果として複式記入で行われているということである。前節では、行列簿記において、各取引は列と行の交差点に一度だけ記入され、これに基づ

8) ここでの唯一の例外は現金預金であり、期末の現金預金45円は期首貸借対照表および原型貸借対照表から導き出されていない。原型貸借対照表において現金預金増加額20円が記入されていないからである。しかし、これは収入欄に記入されている335円と支出欄に記入されている315円との差額であるので、結果的に記入されていると解することができる。

いて、原型損益計算書は各記入の行を横に集計することによって作成され、原型貸借対照表は各記入の列を縦に集計することによって作成されると説明した。もちろん、この説明は原理的に正しいのであるが、原型財務諸表を導出した段階で行列簿記システムを見てみると、各取引は結果的に複式記入されているのである。

これを明らかにするために、前掲の図表2を改めて見てみよう。そこでは、例えば(1)の掛売上取引に関して、売掛金の列に+300が記入され、収益の列に300が記入されている。これは、[(借) 売掛金 300 (貸) 売上 300]という分解仕訳を示していることにほかならない。また、(2)の棚卸資産の掛仕入取引に関して、棚卸資産の列に+150、買掛金の列に-150、費用の列に150および収益の列に150が記入されているが、これは、[(借) 棚卸資産 150 (貸) 棚卸資産増加益 150] および [(借) 買掛金増加損 150 (貸) 買掛金 150] という分解仕訳を表していることにほかならないのである。

これらは各取引と原型損益計算書との関係を表したものであるが、各取引と原型貸借対照表との関係も例外ではない。ここでも、各取引は結果として複式記入されているのである。これも図表2において明らかである。そこでは、例えば売掛金の列に期中取引として+300と-290が記入され、原型貸借対照表として+300と-290が記入されているが、これは、[(借) 売掛金 300 (貸) 売掛金増加益 300] と [(借) 売掛金減少損 290 (貸) 売掛金 290] という分解仕訳を表していることを意味しているのである。

2 通常財務諸表の部分集合性

それでは次に、このような記入規則によって作成される原型財務諸表において、統合会計の特徴であるキャッシュ・フロー計算書はどのように位置づけられるのかを見てみよう。これに関して、これまでの伝統的な複式簿記システムおよび原型財務諸表行列簿記システムの説明において明らか

なように、結論からいえば、キャッシュ・フロー計算書は原型財務諸表の部分集合であるといえることができる。

このことを明確に示しているのはやはり図表2である。そこでは、収入項目は原型損益計算書において収益として表され、支出項目は費用として表されているが、原型損益計算書は非キャッシュ・フロー取引をも示しているため、キャッシュ・フロー計算書は原型損益計算書の部分集合として位置づけられるのである。これは、キャッシュ・フロー計算書と原型貸借対照表との関係においても同じである。そこでは、収入項目は現金預金項目の増加として表され、支出項目は現金預金項目の減少として表されているが、原型貸借対照表は非キャッシュ・フロー項目の増減をも表しているため、キャッシュ・フロー計算書は原型貸借対照表の部分集合として位置づけられるのである。

このことは他の通常財務諸表においても同じであり、損益計算書は原型損益計算書の部分集合であり、期末貸借対照表もある意味では原型貸借対照表の部分集合であるといえることができる。原型損益計算書は企業活動のすべての取引活動を表しており、原型貸借対照表は企業のすべての資産・負債・資本運動を表しているため、このことは当然である。しかし、ここで改めて、統合会計において原型貸借対照表および原型損益計算書が基礎にあること、および統合会計の深層構造が重要であることを認識させられるのである。

3 振替仕訳の性質

最後に、統合会計において、当期純利益を利益剰余金に振り替える仕訳の性質および現金預金増加額を現金預金に振り替える仕訳の性質について述べてみよう。前者の振替仕訳は本稿の例では〔(借) 当期純利益 20 (貸) 未処分利益 20〕として示されるが、これは田中がいうように、犠牲関連

取引としての性質を有している。すなわち、この仕訳は、損益計算書と貸借対照表のそれぞれの貸借を最終的に平均させるために、損益計算書と貸借対照表の欠如部分に当期純利益と利益剰余金を埋め合わせる犠牲関連取引にほかならないのである（田中 [1999] 187頁）。

それでは、現金預金増加額を現金預金に振り替える仕訳はどうであろうか。これは [(借) 現金預金 20 (貸) 現金預金増加額 20] として示されるが、この振替仕訳はいわゆる交換取引における仕訳であることに気づく。というのは、この仕訳はキャッシュ・フロー計算書から貸借対照表に振り替える仕訳であり、いわゆる損益取引とは関係せず、便益犠牲関連取引との関係で記号を付すと [(借) 現金預金 (+) 20 (貸) 現金預金増加額 (-) 20] という論理的に矛盾したものとなるからである。

そこで、これを論理的に整合した仕訳にするためには、深層構造を示す分解仕訳を行わなければならない。そしてそれを行うと、この分解仕訳は、[(借) 現金預金 20 (貸) 現金預金増加益 20] という便益関連取引と [(借) 現金預金振替損 20 (貸) 現金預金増加額 20] という犠牲関連取引から構成されることになる。換言すれば、現金預金増加額を現金預金に振り替える仕訳にはこのような深層構造が存在するのであり、これによって、統合会計における深層構造の全貌が明らかとなり、深層構造会計が完結するのである。

以上、統合会計における論理構造の一端を明らかにしてきたが、このような結論に至ったのは、会計に対する基本的観点として、田中の提唱する「一元論」の立場に立ったからにほかならない。一元論とは、これまで述べてきたように、すべての会計取引は便益関連取引と犠牲関連取引から構成されており、したがって、貸借対照表の資産は便益関連取引の残高であり、負債および資本は犠牲関連取引の残高であるとする会計理論である。これは会計に対する根本理論であり、この理論に基づくことによって、統

合会計の深層構造および論理構造がはじめて解明されることを忘れてはならないのである。

VI む す び

以上、本稿では、統合会計の深層構造を明らかにし、これに基づいて統合会計の論理構造を解明した。これによって、本稿で論じるべきことはすべて論じ終えたことになる。そこで、本稿を閉じるにあたって、これまで論述してきたことを踏まえて、最後に、このような統合会計はどのような特質を有しており、その最終成果である各財務諸表が何を表しているのかを、改めて確認しておこう。

まず、この統合会計の会計目的は、企業の経済活動ないし企業資金運動を統一的・全体的に把握することである。この目的観に基づいて、統合会計では企業資金運動の最も重要な要素を資金概念におき、企業の過去、現在および将来の資金運動を統一的・全体的に把握しようとする。

本稿の統合会計はキャッシュ・フロー会計といわゆる取得原価会計とが結合したものであるが、キャッシュ・フロー会計は元来過去および現在の資金運動を表し、取得原価会計は元来過去、現在および将来の資金運動を表すことを目的としたものである。概略的にいうと、両者の共通項である過去概念を別とすれば、これによって、キャッシュ・フロー会計は企業の現在の資金創造能力を表し、取得原価会計は企業の将来の資金創造能力を表すということが出来る。換言すれば、キャッシュ・フロー会計は実現キャッシュ・フローを表し、取得原価会計は実現可能キャッシュ・フローを表すのである。統合会計はこれら両者の特質を受け継いでおり、企業の資金運動を示すことによって、現在および将来の資金創造能力を表すのである。

統合会計では、これらの資金創造能力はキャッシュ・フロー計算書、損

益計算書および貸借対照表という3つの財務諸表で表されることになる。一般に、キャッシュ・フロー計算書は企業の支払能力を表し、損益計算書は企業の収益力を表示し、貸借対照表は企業の財政状態を表すといわれるが、これを資金創造能力との関係で述べると、次のようになる。すなわち、キャッシュ・フロー計算書は企業の現在の資金創造能力を表し、損益計算書は企業の現在および将来の資金創造能力を表示し、貸借対照表は企業の将来の資金創造能力を表すのである。

さらに、これらの3つの財務諸表を「企業存続」および「企業繁栄」という観点から説明すると、キャッシュ・フロー計算書は企業存続のための指標を表し、損益計算書および貸借対照表は企業繁栄のための指標を表すといえることができる。キャッシュ・フロー計算書の最も重大な機能は企業が将来存続していくかどうかの指標を提供することであり、損益計算書および貸借対照表の重要な機能は企業が将来繁栄していくかどうかの指標を提供することにあるのである。

また、キャッシュ・フロー計算書および損益計算書は一般にフローを表し、貸借対照表はストックを表すといわれているが、これを上記のことと関連させていうと、次のようになる。すなわち、キャッシュ・フロー計算書は企業存続のためのフロー量を表し、損益計算書は企業繁栄のためのフロー量を表示し、貸借対照表は企業繁栄のためのストック量を表しているのである。そして、この意味では、貸借対照表における現金預金は企業存続のためのストック量を表しているといえるであろう。

このように、統合会計において、キャッシュ・フロー計算書、損益計算書および貸借対照表はそれぞれ独自の機能を有しており、これらが相互に補完し合いながら、企業の経済活動ないし企業資金運動を統一的・全体的に把握し、利害関係者の意思決定および企業の業績評価に役立っていくのである。

参考文献

- 上野清貴 [2001] 『キャッシュ・フロー会計論—会計の論理統合—』 創成社。
- 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 MIT Press.
- Chomsky, N. [1972] *Studies on Semantics in Generative Grammar*, Mouton & Co., The Hague.
- Heath, L. C. [1978] *Financial Reporting and the Evaluation of Solvency*; Accounting Research Monograph No. 3, AICPA.
- Lawson, G. H. [1997] *Aspects of the Economic Implications of Accounting*, Garland Publishing Inc.
- Lee, T. A. [1984] *Cash Flow Accounting*, Van Nostrand Reinhold Co. Ltd.