

論 文

購入時価会計と会計の深層構造

上 野 清 貴

目 次

- I はじめに
- II 購入時価会計
- III 会計の深層構造
- IV 購入時価会計の深層構造
- V むすびに代えて

I はじめに

本稿の目的は、購入時価会計の論拠を明らかにし、その深層構造を解明することである。購入時価会計はカレント・コスト会計とも呼ばれており、資産と負債の評価基準として購入時価を適用し、経営利益を算定する会計システムである。これまで、この購入時価会計を主張した会計学者として、エドワーズ＝ベル (Edwards and Bell) およびレヴズイン (Revsine) を挙げることができる。また、購入時価会計を提唱した会計基準設定主体として米国会計学会 (AAA) および米国財務会計基準審議会 (FASB) を挙げることができる。

その中で、購入時価会計を論理的に一貫して提唱してきた代表的論者は、なんといってもエドワーズ＝ベルである。そこで、本稿は彼らの所論を参考にしながら購入時価会計の論拠を明らかにし、その深層構造を解明

することとする。

本稿は以下のことを論述する。まず、エドワーズ = ベルの所論を中心として、購入時価会計の概要を説明し、購入時価会計の論拠を明らかにする。次に、購入時価会計を具体的に理解するために、購入時価会計の具体的計算例を示す。そして、会計の深層構造と表層構造を改めて説明する。最後に、購入時価会計に会計の深層構造の論理を適用して購入時価会計の深層構造を解明し、この購入時価会計の深層構造が様々な会計領域の説明を可能にし、機能することを示唆したい。

II 購入時価会計

上述したように、購入時価会計は、資産等の評価基準として購入時価を適用し、利益計算等を行う会計である。以下では、エドワーズ = ベルの所論にしたがって、購入時価会計の概要を説明し、購入時価会計の論拠を明示する。そして、この購入時価会計を具体的に理解するために、その具体的な計算過程を示すことにする。

1 購入時価会計の概要

エドワーズ = ベルによれば、企業の目的は経済活動を通じて利益を最大にすることであり、企業の経営者はこの企業目的を達成するためにその資源をいかに配分すべきかを意思決定しなければならない¹⁾。そして、経営者の行ったこのような意思決定の結果を評価することに会計の任務がある

1) 彼らは経営者の行うべき意思決定の種類を次の3つの項目にまとめ、それぞれの問題に対して次のような名称を付している (Edwards and Bell [1961] p. 2)。

- (1) ある時点においてどれだけの価値の資産を保有するか (拡張問題)
- (2) それらの資産をどのような形態で保有するか (構成問題)
- (3) 資産を保有するための資金調達をいかにするか (財務問題)

とする。

すなわち、会計資料が必要とされるのは、経営の意思決定を評価するためである。というのは、経営能力およびこれに関連する意思決定過程を改善するためには、過去の意思決定について評価することが必要であり、その過去の意思決定の結果は会計資料の中に示されるからである（Edwards and Bell [1961] p. 3）。

このように、経営者の職能に役立つという意味で、会計資料は経営意思決定を評価する手段として役立つとされ、それによって、(1) 当期の生産過程を統制し、(2) 将来の意思決定をより良いものにし、また (3) 意思決定の過程それ自体を改善する、ということに貢献する（Edwards and Bell [1961] p. 4）。

そして、そのために会計記録の中に組み入れられるべきもので、会計が対象とすべきものは、個別的な価格の変動額、つまり、ある種の市場価値の変動額でなければならない。というのは、意思決定の正しさもしくは誤りは、結局は市場において検証されるからである。

エドワーズ = ベルによれば、利益獲得を目指す企業活動は、便宜上次の2つに分けることができる（Edwards and Bell [1961] p. 36）。

- (1) 販売価値が生産要素価値を超える製品となるように生産諸要素を結合または変形させることによって、利益を生むという活動
- (2) 企業が資産や負債を保有している間に、その資産の価格が上昇し、または負債の価格が下落することによって、利益を生むという活動

前者の場合、利益は生産要素を使用することによって発現し、後者の場合、利益は生産要素あるいは生産物を保有する保有活動によって生じる。確かに、多くの企業にとって、営業活動を通じて生じる利益の方が重要であろうし、また明らかに社会的により望ましい目標である。

しかし、それにもかかわらず、保有活動ないし投機活動も重要である。

なぜならば、この種の利益もまた、企業が最大化しようとする努力の目標たりうるからである。ただ、これら両者の活動の性質とそれぞれに対する意思決定は、関連はあるものの非常に違うものであるから、意思決定の評価のためには両者を分離することがきわめて重要である (Edwards and Bell [1961] p. 36)

このように、エドワーズ = ベルは営業活動のみならず、保有活動の重要性をも強調し、さらに意思決定の評価に際してそれらを分離して行うことを強調する。会計はこのような意思決定の評価に役立つなければならないから、やはり営業活動から生じた意思決定の結果と保有活動から生じた意思決定の結果とを別々に表示しなければならない。そして、前者を表すものが「当期営業利益」(current operating profit)であり、後者を表したものが「実現可能原価節約」(realizable cost saving)である。

これらはそれぞれ次のように定義される (Edwards and Bell [1961] p. 115)。

- (1) 当期営業利益：1 期間にわたって販売されるアウトプットの時価 (current value) の、関連するインプットの購入時価 (current cost) に対する超過分
- (2) 実現可能原価節約：企業によって保有されている資産の購入時価の期中上昇分

すなわち、当期営業利益はある期間の売上収益から当該期間の購入時価営業費を控除することによって算定され、実現可能原価節約は資産の保有期間中の購入時価と取得原価もしくは期首の購入時価との差額として生じる。そして、このような当期営業利益と実現可能原価節約とを合計したものが、エドワーズ = ベルのいう経営利益 (business profit) である。

2 購入時価会計の論拠

以上によって購入時価会計および経営利益の内容が明らかになったの

で、本項において、このような購入時価会計がどのような論拠を有しているのかを見てみることにしよう。これを行うための糸口は、エドワーズ = ベルの規定した会計の任務である。彼らによれば、会計の任務とは経営者の行った意思決定の結果を評価できる資料を提供することであった。これを会計における「業績評価任務」と呼ぶことができる。

彼らは一見してこの業績評価任務のみを強調しているきらいがあるが、その背後にもう1つの会計の任務が存在することを見逃してはならない。それは、業績評価の結果によって、(1) 当期の生産過程を統制し、(2) 将来の意思決定をより良いものにし、(3) 意思決定の過程それ自体を改善する (Edwards and Bell [1961] p. 4) という任務である。この任務を会計における「意思決定の促進任務」と呼ぶことにする。

このように、会計には2つの任務が見出されるのであるが、ここで改めて、これら2つの任務が具体的に何を意味するのかを、エドワーズ = ベルおよびエドワーズ = ベル = ジョンソンの所論から推論してみよう²⁾。

まず、経営者の業績評価任務に関して、一般に業績を評価するという場

2) この推論の根拠となるのが、エドワーズ = ベル = ジョンソンの挙げた、会計モデルが満たさなければならない以下の4つの規準である (Edwards, Bell and Johnson [1979] p. 457)。

- (1) 会計モデルは、変化の発生した原因を明確に識別できるように、変化を分類しなければならない。
- (2) 会計モデルは、事象が発生した時に測定されなければならない。つまり、ある期間の実際の事象は、過年度に発生した事象もしくは将来の期間に発生するかもしれない事象を排除して記録しなければならない。すなわち、1期間のすべての事象を記録しなければならず、またその期間の事象のみを記録しなければならない。
- (3) ある年度の営業成果および財政状態は、以前および以後の年度のそれらと比較可能でなければならない。
- (4) ある産業内のある企業の財務諸表は、同じ産業内の他の企業ならびに他の産業内の企業の財務諸表と比較可能でなければならない。

合、それ自体では何も評価することはできず、他のなんらかのものと比較することによってはじめて評価が可能となる。会計の場合、それは他の期間との比較であり、他の企業との比較であるということが出来る。したがって、経営者の業績評価の具体的内容は、期間比較と企業間比較ということになる。

そして、これらの任務内容を遂行するための条件は、「会計モデルは、事象が発生したときに測定されなければならない」ということである。換言すれば、1期間のすべての事象を記録しなければならず、またその期間の事象のみを記録しなければならないということである。なぜならば、ある期間の会計記録に過年度に発生した事象もしくは将来の期間に発生するかもしれない事象が含まれているならば、純粋な期間比較および企業間比較が不可能となるからである。

次に、意思決定の促進任務に関して、それは企業における重要な要素としての投資意思決定を促進することである。そして、具体的には、現在の投資を継続して増加すべきか、減少しながら他のより有利な投資代替案を探求すべきか、それとも即座に中止して他のより有利なものに投資を変更すべきかを経営者に報告することである。この報告によって、経営者は実際に意思決定を行うことになる。

そして、この任務を遂行するための条件は、「会計モデルは、変化の発生した原因を明確に識別できるように、変化を分類しなければならない」ということである。ここで、変化の発生した原因とはすなわち「利益の発生した原因」であり、これを明確に分類することによって、具体的な投資意思決定が可能となるわけである。

以上の理解を踏まえて、それでは、購入時価会計がこのような内容の経営者の業績評価任務と意思決定の促進任務とを果たすかどうかを検討してみよう。

まず、購入時価会計が経営者の業績評価に役立つかどうかということから検討することにする。これまでの説明から明らかなように、購入時価会計は関係のある事象をそれが発生する都度測定し、過年度に発生した事象もしくは将来の期間に発生するかもしれない事象を排除して記録する。すなわち、購入時価会計における経営利益は当期営業利益と実現可能原価節約とによって当該期間に発生した事象をすべて報告し、また当該期間の事象のみを報告する。これによって、経営者の責任の所在を明確にすることができるということになる。

過去の期間になされた意思決定がその期間に認識されずに、当該期間に認識されるならば、経営者の責任の期間的帰属が不明確となり、経営者の業績に関する期間比較が行えないことになる。これに対して、経営利益における当期営業利益と実現可能原価節約のようにある期間に行われた意思決定の結果がその期間に認識されるならば、経営者の責任の期間的帰属が明確となり、経営者の業績に関して純粋な期間比較が行えることになる。このように、購入時価会計は企業の営業活動ならびに保有活動に関して期間比較の可能な情報を提供し、経営者の期間間の業績比較に役立つのである。

これと同じことが、企業間比較についてもいうことができる。企業間比較は、経営者の責任の期間的帰属を明確にすることによってはじめて達成される。取得原価会計における利益のように、期間利益に過去の意思決定による成果が混入されるならば、たとえ2つの企業が同じ期間利益を報告したとしても、当該期間のみに帰属する経営者の業績は異なるかもしれない。それゆえ2人の経営者の業績を比較することはできない。これに対して、購入時価会計によれば、2企業間の経営者の責任帰属が期間的に明確にされ、したがって彼らの業績を直接比較することができるのである³⁾。

3) もちろん、この背後には、購入時価会計が購入時価という時制的に統一した評価基準によって会計構成要素を測定するという事実がある。すなわち、

このように、購入時価会計によれば経営者の責任の期間的帰属が明確となり、これによって期間比較と企業間比較とが可能になる。しかし、この意味では、経営利益を当期営業利益と実現可能原価節約とに分ける積極的理由はない。経営者の業績を評価するためには、全体としての経営利益を総合的に評価するだけで十分であり、またそうしなければならないからである。したがって、購入時価会計において、経営利益を当期営業利益と実現可能原価節約とに分ける必要性は別のところにあり、それが第2の問題である意思決定の促進任務に関係することになる。

購入時価会計は、利益が発生した原因を明確に識別するために、これを当期営業利益と実現可能減価節約とに正しく分類する。これが意思決定の促進にどのように役立つかを検討してみよう。それを行うために、またこれからの考察過程で役立つと思われるので、後述のエドワーズ = ベルが提示した具体的計算例で算定した経営利益 (Edwards and Bell [1961] pp. 218, 221) の当期営業利益率と経営利益率とを示した図表 1 をここで掲げておく。

これらの期間比較と企業間比較は、収益と費用を同一の個別価格水準で対応させ、期末貸借対照表の諸資産を購入時価で評価することによって達成される。取得原価会計における利益のように、期間収益に様々な時点の取得原価が期間費用として対応されるならば、収益と費用の個別価格水準が異なるために、算定された利益は期間間で比較することができない。

企業間比較についても、同じことがいえる。2つの同じ活動の企業が時制的に異なった評価額を用いるために異なった利益を報告するならば、それらの企業間の業績比較に際して、大きな問題が生じる。企業活動がまったく同じならば、企業間の業績結果も同じであるべきであり、異なってはならない。その点、購入時価会計によれば、会計構成要素が時制的に統一的な評価基準によって評価されるために、2つの企業の間で企業活動がまったく同じならば、企業間の業績結果もまったく同じになり、これによって企業間比較が可能となる。

図表1 当期営業利益率と経営利益率

利益名	利益率	
	当期営業利益率 $\frac{\text{当期営業利益}}{\text{平均的総資産}}$	経営利益率 $\frac{\text{経営利益}}{\text{平均的総資産}}$
経営利益	$\frac{\$187}{1/2(\$3,037 + \$3,214)} = 3.0\%$	$\frac{\$474}{1/2(\$3,037 + \$3,214)} = 7.6\%$

いま、無リスクの証券に投資するならば、5%の利子が稼働できると仮定する。そうすると、当期営業利益率から判断して、当該製品への投資は失敗であったことが明らかとなる。というのは、これは3.0%であり、5%の利率よりも低いからである。したがって、この製品に再投資すべきではなく、5%以上の当期営業利益率を稼働できる他の投資代替案を探求すべきである。

しかし、実現可能原価節約を加味した経営利益率が示すように、企業の状態は良くなっている。というのは、それは7.6%であり、5%の利率よりも高いからである。このような場合には、この製品への投資を減少し、同時に、当期営業利益率も5%以上になるような投資代替案を探求し、それが発見できれば投資を変更すべきである。また、当期営業利益率も経営利益率とともに5%を下回るならば、経営者は即座にその製品への投資を中止し、投資の変更を意思決定することになる。

このように、購入時価会計は利益を当期営業利益と実現可能原価節約とに分離することによって、経営者の意思決定のために、再投資等に関する様々な情報を提供する。この情報によって、経営者は一般に次のような意思決定を行うことになる。

- (1) 当期営業利益率が利率よりも高いならば、その投資を増加すべきである。
- (2) 当期営業利益率が利率よりも低いが、経営利益率が利率よりも

高いならば、その投資を減少させながら、利子率よりも高い当期営業利益率を稼得できる新しい投資代替案を探すべきである。

- (3) 当期営業利益率も経営利益率もともに利子率よりも低いならば、その投資を即座に中止し、投資を変更すべきである。

以上によって明らかなように、購入時価会計は経営者の業績評価任務と意思決定の促進任務を具体的に果たすこととなり、したがって、これらが購入時価会計の論拠であるということが出来る。

3 購入時価会計の具体的計算例

これによって、購入時価会計の概要と論拠が明らかになったと思われるので、本項では、この会計をより良く理解するために、エドワーズ = ベルの示した数値例を参考にして、購入時価会計の具体的な計算過程を述べてみよう。しかし、購入時価会計の計算を説明しようとする場合、その基礎は取得原価会計にあるので、遠回りではあるが、取得原価会計の説明から始めることにする。

いま、取得原価による期首貸借対照表が次のようであったとする (Edwards and Bell [1961] p. 208)。

期首貸借対照表 (取得原価)

現金預金	600	流動負債	500
有価証券	200	固定負債	600
棚卸資産	500	株式資本金	600
固定資産	1,100	実現剰余金	700
	2,400		2,400

期中取引は次のとおりである。

- (1) 当期中に\$4,000の売上があった。

(2) 当期中の棚卸資産（材料）の購入は次のようであった。

2月15日	@\$5.25 × 60単位 =	\$315
5月1日	@\$5.40 × 140単位 =	\$756
9月1日	@\$5.60 × 110単位 =	\$616
11月20日	@\$5.70 × 90単位 =	<u>\$513</u>
		<u>\$2,200</u>

- (3) 当期中に賃金と雑費\$1,536を支払った。
- (4) 原価\$18の有価証券を期央に\$30で売却した。
- (5) 固定負債（社債）の利息\$24を支払った。
- (6) 流動負債\$50を返済した。
- (7) 連邦所得税\$170, 配当金\$74を支払った。

決算整理事項は次のとおりである。

(a) 棚卸資産（材料）の期首有高は100単位であり、期末有高は120単位である。

棚卸資産は先入先出法で計算している。

(b) 固定資産（機械）は9年前の期首に\$2,000で購入したものである。

この耐用年数は20年であり、定額法で減価償却している。

以上の資料より、まず期中取引仕訳を示すと、次のようになる。

(1) (借) 現金預金	4,000	(貸) 売上		4,000
(2) (借) 消費材料原価	2,200	(貸) 現金預金		2,200
(3) (借) 賃金・雑費	1,536	(貸) 現金預金		1,536
(4) (借) 現金預金	30	(貸) 有価証券 資本利得		18 12
(5) (借) 支払利息	24	(貸) 現金預金		24
(6) (借) 流動負債	50	(貸) 現金預金		50
(7) (借) 連邦所得税 配当金	170 74	(貸) 現金預金		244

次に、決算整理仕訳は次のようになる。

(a) (借) 消費材料原価	500	(貸) 棚卸資産	500
(借) 棚卸資産	681	(貸) 消費材料原価	681

$$90個 \times @\$5.70 + 30個 \times @\$5.60 = \$681$$

(b) (借) 減価償却費	100	(貸) 固定資産	100
---------------	-----	----------	-----

$$\$2,000 \times 1 / 20 = \$100$$

そして、これらの仕訳に基づいて、取得原価会計の損益計算書と期末貸借対照表を作成すると、次のようになる (Edwards and Bell [1961] pp. 219, 221)。

損益計算書			
材料費消原価	2,019	売上	4,000
賃金・雑費	1,536		
減価償却費	100		
支払利息	24		
営業利益	321		
	<u>4,000</u>		<u>4,000</u>
実現利益	333	営業利益	321
		資本利得	12
	<u>333</u>		<u>333</u>
連邦所得税	170	実現利益	333
配当金	74		
実現剰余金	89		
	<u>333</u>		<u>333</u>

期末貸借対照表（取得原価）

現金預金	576	流動負債	450
有価証券	182	固定負債	600
棚卸資産	681	株式資本金	600
固定資産	1,000	実現剰余金	789
	<u>2,439</u>		<u>2,439</u>

以上の取得原価会計の計算を基礎にして、それでは次に本項の主題である購入時価会計の計算を説明してみよう。いま、これまでと同じ企業の購入時価による期首貸借対照表が次のようであったとする（Edwards and Bell [1961] p. 208）。

期首貸借対照表（購入時価）

現金預金	600	流動負債	500
有価証券	272	固定負債	600
棚卸資産	515	株式資本金	600
固定資産	1,650	実現剰余金	700
		未実現剰余金	637
	<u>3,037</u>		<u>3,037</u>

期中取引および決算整理事項は取得原価会計の場合と同じであり、購入時価情報は次のとおりである。

- (a) 棚卸資産（材料）の期末購入時価は @\$5.75 である。
- (b) 固定資産（機械）の類似の機械個別物価指数は次のようであった。

購入日	120
期首	180
期末	204
- (c) 有価証券は、期央に価格が \$274 に上昇した。売却後の残りの有価

証券（期央の時価は\$244である）の価値が，期末までに\$248に増加した。
 (d) 固定負債（社債）は，期首から起算して3年半前に額面\$600，年利4%，5年契約で発行したものである。この社債の市価は，3年半は額面のままであったが，市場利子率が期末までに次第に上昇して5%になるにしたがって下落し，期末の利子支払い後には\$597になった。

以上の資料に基づいて購入時価会計の計算を行う場合，期中取引仕訳は有価証券の売却取引を除いて上記の取得原価会計の場合と同じであり，有価証券の売却取引仕訳は次のようになる。

(4) (借) 現金預金	30	(貸) 有価証券	30
--------------	----	----------	----

ここでは，有価証券の取得原価\$18との差額は過年度の実現可能原価節約とみなされ，すでに会計処理されているので，資本利得は計上されない。

そして，決算整理仕訳は次のようになる。

(a) (借) 消費材料原価	515	(貸) 棚卸資産	515
(借) 消費材料原価	65	(貸) 実現可能原価節約	65

① 平均購入単価

$$\begin{aligned}
 & (@\$5.25 \times 60 \text{個} + @\$5.40 \times 140 \text{個} + @\$5.60 \times 110 \text{個} + @\$5.70 \times 90 \text{個}) / 400 \text{個} \\
 & = @\$5.50
 \end{aligned}$$

② 実現可能原価節約

$$\begin{aligned}
 & \text{期首から期央までの価格上昇分} \quad \text{期央から期末までの価格上昇分} \\
 & (@\$5.50 - @\$5.15) \times 100 \text{個} \quad + \quad (@\$5.75 - @\$5.50) \times 120 \text{個} = \$65
 \end{aligned}$$

(a) (借) 棚卸資産	690	(貸) 消費材料原価	690
--------------	-----	------------	-----

$$@\$5.75 \times 120 \text{個} = \$690$$

(b) (借) 減価償却費	160	(貸) 固定資産	160
---------------	-----	----------	-----

機械の購入時価

$$\text{期首 } \$2,000 + \{(180 - 120) / 120\} \times \$2,000 = \$3,000$$

$$\text{期末 } \$2,000 + \{(204 - 120) / 120\} \times \$2,000 = \$3,400$$

$$\text{減価償却費} : (\$3,000 + \$3,400) / 2 \times 1 / 20 = \$160$$

(b) (借) 固定資産	210	(貸) 実現可能原価節約	210
--------------	-----	--------------	-----

期首から期央までの価格上昇分 期央から期末までの価格上昇分

$$(\$3,200 - \$3,000) \times 11 / 20 + (\$3,400 - \$3,200) \times 10 / 20 = \$210$$

(c) (借) 有価証券	6	(貸) 実現可能原価節約	6
--------------	---	--------------	---

期首有高についての価格上昇分 未売却分についての価格上昇分

$$(\$274 - \$272) + (\$248 - \$244) = \$6$$

(d) (借) 固定負債	3	(貸) 実現可能原価節約	3
(借) 支払利息	3	(貸) 実現可能原価節約	3

$$(4.5\% - 4\%) \times \$600 = \$3$$

そして、これらの仕訳に基づいて、購入時価会計の損益計算書と期末貸借対照表を作成すると、次のようになる (Edwards and Bell [1961] pp. 218, 221)⁴⁾。

4) なお、損益計算書における未実現剰余金\$141はここでは利益処分差額概念として計上されているが、実現可能原価節約合計\$287から次の式で計算される実現原価節約合計\$146を控除することによって直接的に算定することができる。

$$\begin{aligned} & \text{消費材料原価} \quad \text{減価償却費} \quad \text{支払利息} \quad \text{資本利得} \\ \text{実現原価節約} &= (\$2,090 - \$2,019) + (\$160 - \$100) + (\$27 - \$24) + (\$30 - \$18) \\ &= \$146 \end{aligned}$$

損益計算書

材料費消原価	2,090	売	上	4,000
賃金・雑費	1,536			
減価償却費	160			
支払利息	27			
当期営業利益	187			
	<u>4,000</u>			<u>4,000</u>
経営利益	474	当期営業利益		187
		実現可能原価節約		
		棚卸資産	65	
		固定資産	210	
		有価証券	6	
		固定負債	6	287
	<u>474</u>			<u>474</u>
連邦所得税	170	経営利益		474
配当金	74			
実現剰余金	89			
未実現剰余金	141			
	<u>474</u>			<u>474</u>

期末貸借対照表（購入時価）

現金預金	576	流動負債	450
有価証券	248	固定負債	597
棚卸資産	690	株式資本	600
固定資産	1,700	実現剰余金	789
		未実現剰余金	778
	<u>3,214</u>		<u>3,214</u>

Ⅲ 会計の深層構造

前節では、購入時価会計の概要、論拠および具体的計算例を説明した。

現代会計において、この購入時価会計の重要性が見直されつつあるが、残念なことに、前節の説明は購入時価会計の表層構造を表したものであり、会計理論の出発点とすべき会計の深層構造を表したものではない。このことを証明するためには、会計の深層構造とは何かを改めて説明する必要がある。そして、これを説明し提唱したのが、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

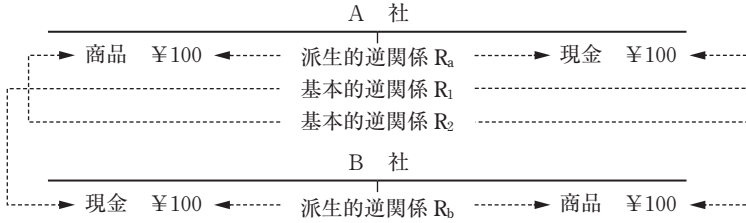
複式簿記の最も普遍的な分類構造は、二元的分類または二元性と呼ばれるものであり、借方と貸方との間の分類、つまり借方・対・貸方という対立的分類構造である。田中によれば、このような対立的分類構造の原因は、2つの実体間における「受け取る／与える」、「貸す／借りる」、「買う／売る」のような対をなす日常の用語に見ることができ、これらの対立する2極間の関係は「逆関係」と呼ばれる。そして、この逆関係が勘定における借方および貸方を指定することになる。

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つの対立する極を取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。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

図表2 基本的逆関係と派生的逆関係



ので、「主観的逆関係」とも呼ばれる⁵⁾。そして、これらの関係は図表2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。

5) 田中は、主観的逆関係たる理由を、図表2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社は商品を受け取った」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。

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のように、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ということができる。

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ということができる。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⁶⁾。

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

6) 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）。

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ず、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⁷⁾。

IV 購入時価会計の深層構造

このように、会計の理論構築はその深層構造から始めなければならず、すべての取引は便益関連取引と犠牲関連取引とに区別されるという観点から行わなければならない。すなわち、すべての取引は損益取引であるという基本的思考から会計を説明しなければならない。この視点からすると、前述した購入時価会計は会計の深層構造から出発してはおらず、表層構造から出発しているといわざるをえない。

そこでは、上述した損益計算書から明らかなように、いわゆる損益取引のみが計上され、いわゆる交換取引は損益非作用性として損益計算書に計上されず、その結果本来の貸借対照表と損益計算書との間に対応関係が見出せないからである。そこで本節では、購入時価会計を再構築し、購入時価会計の深層構造を解明することとする。

-
- 7) 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」という二分法的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頁）。

1 購入時価会計の深層構造化

上述したように、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。それゆえ、購入時価会計を深層構造化しようとする場合、Ⅱ節で示した取引仕訳を分解仕訳で再表示しなおす必要がある。これを行うと、以下のようになる。なお、収益および費用に関する勘定科目に関しては、会計の深層構造を強調するために網掛けを付すことにする。さらに、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。

番号	借方科目	±	金額	貸方科目	±	金額
(1)	現金預金	+	4,000	売 上	+	4,000
(2)	消費材料原価	-	2,200	現金預金	-	2,200
(3)	賃金・雑費	-	1,536	現金預金	-	1,536
(4)	現金預金	+	30	現金預金増加益	+	30
	有価証券減少損	-	30	有価証券	-	30
(5)	支払利息	-	24	現金預金	-	24
(6)	流動負債	+	50	流動負債減少益	+	50
	現金預金減少損	-	50	現金預金	-	50
(7)	経営利益	-	474	連邦所得税	-	170
				配当金	-	74
				実現剰余金	-	89
				未実現剰余金	-	141
	連邦所得税	-	170	連邦所得税	-	170
	配当金	-	74	配当金	-	74
	連邦所得税	-	170	現金預金	-	170
配当金	-	74	現金預金	-	74	
(a)	消費材料原価	-	515	棚卸資産	-	515
	消費材料原価	-	65	棚卸資産	-	65
	棚卸資産	+	65	実現可能原価節約	+	65
	棚卸資産	+	690	消費材料原価	+	690

(b)	減価償却費	-	160	固定資産	-	160
	固定資産	+	210	実現可能原価節約	+	210
(c)	有価証券	+	6	実現可能原価節約	+	6
(d)	固定負債	+	3	実現可能原価節約	+	3
	支払利息	-	3	固定負債	-	3
	固定負債	+	3	実現可能原価節約	+	3

2 購入時価会計の原型財務諸表

以上の分解仕訳に基づいて購入時価会計の深層構造における具体的な財務諸表を作成してみよう。この財務諸表はすべての取引を相殺せずに原型のまま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。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前述した損益計算書および貸借対照表である。

購入時価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は、図表3および4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。

図表3 購入時価会計の深層構造における原型貸借対照表

		原型貸借対照表		
(1)	現金預金	4,000	(2) 現金預金	2,200
(a)	棚卸資産	690	(a) 棚卸資産	515
			(a) 棚卸資産	65
			(3) 現金預金	1,536
			(b) 固定資産	160
			(5) 現金預金	24
			(d) 固定負債	3
(a)	棚卸資産	65		
(b)	固定資産	210		
(c)	有価証券	6		
(d)	固定負債	6		
			(7) 連邦所得税	170
			配当金	74
			実現剰余金	89
			未実現剰余金	141
(7)	連邦所得税	170	(7) 現金預金	170
(7)	配当金	74	(7) 現金預金	74
(4)	現金預金	30	(4) 有価証券	30
(6)	流動負債	50	(6) 現金預金	50
		<u>5,301</u>		<u>5,301</u>

図表4 購入時価会計の深層構造における原型損益計算書

原型損益計算書					
(2)	消費材料原価	2,200	(1)	売上	4,000
(a)	消費材料原価	515	(a)	消費材料原価	690
(a)	消費材料原価	65			
(3)	賃金・雑費	1,536			
(b)	減価償却費	160	(a)	実現可能原価節約	65
(5)	支払利息	24	(b)	実現可能原価節約	210
(d)	支払利息	3	(c)	実現可能原価節約	6
			(d)	実現可能原価節約	6
(7)	経営利益	474			
(7)	連邦所得税	170	(7)	連邦所得税	170
(7)	配当金	74	(7)	配当金	74
(4)	有価証券減少損	30	(4)	現金預金増加益	30
(6)	現金預金減少損	50	(6)	流動負債減少益	50
		<u>5,301</u>			<u>5,301</u>

V むすびに代えて

以上、本稿では、購入時価会計の論拠を明らかにし、その深層構造を解明することを目的として、まず購入時価会計の概要を説明し、購入時価会計の論拠を明らかにした。次に、購入時価会計の具体的計算例を示し、会計の深層構造を改めて説明した。そして、購入時価会計に会計の深層構造の論理を適用して購入時価会計の深層構造を解明し、その深層構造を表す

ようにするために、購入時価会計を再構築し、分解仕訳から原型財務諸表（原型貸借対照表および原型損益計算書）を導き出した。

以上が本稿の概要であるが、これによって明らかなように、購入時価会計の深層構造では分解仕訳に基づく原型財務諸表（原型貸借対照表および原型損益計算書）が基本であり、最も重要な財務諸表となる。そして、この原型財務諸表から表層構造における通常財務諸表が導き出されることになる。

本稿では通常財務諸表として貸借対照表および損益計算書を作成したが、そればかりではない。原型財務諸表から第3の主要財務諸表であるキャッシュ・フロー計算書も導き出すことが可能となる。それも、直接法および間接法のキャッシュ・フロー計算書を作成することができるのである。そこで、最後にこのことを証明し、購入時価会計の深層構造がこの会計の論理を探求する際の出発点となるべきことを論証することにする。

キャッシュ・フロー計算書は原理的に現金項目または非現金項目を計算対象として作成される。そして、現金項目を集計すると直接法のキャッシュ・フロー計算書となり、非現金項目を集計すると間接法のキャッシュ・フロー計算書となる。これを購入時価会計の深層構造にあてはめると、直接法のキャッシュ・フロー計算書は、購入時価会計の深層構造における原型貸借対照表から導き出され、間接法のキャッシュ・フロー計算書は原型損益計算書から導き出されることになる。

直接法のキャッシュ・フロー計算書は原型貸借対照表の現金収入項目および現金支出項目に着目し、それらの原因となる具体的内容を示すことによって作成される。間接法のキャッシュ・フロー計算書は原型損益計算書の現金収支が原因となる項目以外の項目を集計することによって作成される。これらを勘定形式で行うと、図表5および6の購入時価会計の深層構造によるキャッシュ・フロー計算書が導き出される。

図表5 購入時価会計の深層構造による直接法のキャッシュ・フロー計算書

キャッシュ・フロー計算書（直接法）			
営業活動		営業活動	
(1) 売上収入	4,000	(2) 消費材料原価支出	2,200
		(3) 賃金・雑費支出	1,536
		(4) 連邦所得税支出	170
			3,906
投資活動		投資活動	
(4) 有価証券売却収入	30		
財務活動		財務活動	
		(5) 支払利息支出	24
		(6) 流動負債返済支出	50
		(7) 配当金支出	74
			148
期首現金預金	600	期末現金預金	576
	<u>4,630</u>		<u>4,630</u>

図表6 購入時価会計の深層構造による間接法のキャッシュ・フロー計算書(1)

キャッシュ・フロー計算書（間接法）			
営業活動		営業活動	
(a) 費消材料原価	515	(a) 費消材料原価	690
(a) 費消材料原価	65	(a) 棚卸資産原価節約	65
(b) 減価償却費	160	(7) 連邦所得税	170
	740		925
投資活動		投資活動	
(4) 有価証券減少損	30	(b) 固定資産原価節約	210
		(c) 有価証券原価節約	6
			216
財務活動		財務活動	
(d) 支払利息	3	(6) 流動負債減少益	50
		(7) 配当金	74
		(d) 固定負債原価節約	6
			130
経営利益	474	期末現金預金	576
期首現金預金	600		<u>1,847</u>
	<u>1,847</u>		<u>1,847</u>

さらに、購入時価会計の深層構造による間接法のキャッシュ・フロー計算書は原型貸借対照表からも作成することができる。これは、原型貸借対照表における現金項目以外の項目を集計することによって作成される。これを行うと、間接法のキャッシュ・フロー計算書は図表7のようになる。ここで、このキャッシュ・フロー計算書と図表6のキャッシュ・フロー計算書との間には、貸借を反対にして、相互に一对一の対応関係にあることに注意する必要がある。

図表7 購入時価会計の深層構造による間接法のキャッシュ・フロー計算書(2)

キャッシュ・フロー計算書 (間接法)			
営業活動		営業活動	
(a) 棚卸資産	690	(a) 棚卸資産	515
(a) 棚卸資産	65	(a) 棚卸資産	65
(7) 連邦所得税	170	(b) 固定資産	160
	<u>925</u>		<u>740</u>
投資活動		投資活動	
(b) 固定資産	210	(4) 有価証券	30
(c) 有価証券	6		
	<u>216</u>		
財務活動		財務活動	
(6) 流動負債	50	(d) 固定負債	3
(7) 配当金	74		
(d) 固定負債	6		
	<u>130</u>		
期末現金預金	576	経営利益	474
	<u>1,847</u>	期首現金預金	600
			<u>1,847</u>

以上によって明らかのように、購入時価会計を再構築し、深層構造化することによって、会計構造の原型が導き出され、これに基づいて表層構造としての様々な財務諸表が作成されることになる。そして、その基礎は、購入時価会計の深層構造として最も重要な原型貸借対照表および原型損益

計算書である。

購入時価会計および会計の深層構造の重要性にかんがみ、これを深層構造化した本稿の購入時価会計における深層構造の解明は、購入時価会計の論理探究の出発点であるといえることができる。そして、その解明は会計構造の一般理論の解明への道程であるといえるのである。

参考文献

- 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。
- AAA [1957] Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements : 1957 Revision, *The Accounting Review*, Vol. 32 No. 4, pp. 536-546.
- AAA [1964] Accounting for Land, Buildings, and Equipment : Supplementary Statement No. 1, *The Accounting Review*, Vol. 39 No. 3, pp. 693-699.
- AAA [1964] A Discussion of Various Approaches to Inventory Measurement : Supplementary Statement No. 2, *The Accounting Review*, Vol. 39 No. 3, pp. 700-714.
- AAA [1966] *A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA.
- Edwards, E. O. and P. W. Bell [1961] *The Theory and Measurement of Business Income*, University of California Press.
- Edwards, E. O., P. W. Bell and L. T. Johnson [1979] *Accounting for Economic Events*, Scholars Book Co.
- FASB [1979] Financial Reporting and Changing Prices, SFAS No. 33, FASB.
- FASB [1986] Financial Reporting and Changing Prices, SFAS No. 89, FASB.
- Revsine L. [1973] *Replacement Cost Accounting*, Prentice-Hall.
- Revsine L. [1974] Replacement Cost Accounting : A Theoretical Foundation, in J. J. Grammer, Jr. and G. H. Sorter (eds.), *Objectives of Financial Statements*, Volume 2 Selected Papers, AICPA, pp. 178-198.