

# みかた 観方と見え方

——上野清貴著『会計構造の深層論理』を中心として——

中瀬 忠和

## 目 次

0. はじめに
1. 「深層構造論」の要諦
2. 原型財務諸表と各種会計システムの「深層構造化」
3. 「統合会計システム」について
4. 「評価」問題と「計算構造」に関して
5. 会計の対象と目的
6. 結びに代えて

## 0. はじめに

上野清貴氏が2021年3月末をもって中央大学を定年退職された。生憎新型コロナウイルス感染禍のため、「最終講義」などの記念行事も催されず、やや寂しい去り際であった。

上野氏との初めての出会いは、氏が大学院修士課程に入学された年、氏の師内山力先生担当の「演習」で、Geldmacher, Erwin (*Wirtschaftsunruhe und Bilanz* だった?) の講読に出席させてもらったときである。

「なんとドイツ語のできる人だろう！」というのが、氏に対する第一印象であった。

2年後、氏は、内山先生が博士課程を担当していなかったこともあって、神戸大学の武田隆二先生の門を敲いた。

氏の神戸大学在学中、筆者は氏の好意に甘えて、中大図書館に無い管理会計論の古典を3冊も複写してもらった。今でも、その「負債」の重みと氏の善意を時折想い起こす。が、なんら“お返し”はできていない。

それどころか、氏が、在外研究から帰国後、矢継ぎ早に出版する著書等の恵贈に与り、「負債」は膨らむばかりで、“デフォルト”状態のまま幽明界を異にするにちがいない。

だからと言って、本稿を、「負債」返済の一部に充てようという意図はない。

氏によれば、「本書『会計構造の深層論理』の目的は、会計構造の深層論理を解明し、真の複式簿記システムを探究することであり、本書によって、「会計処理の表面に現れている取引の背後には深層的な構造が潜在し、この深層構造……に、会計理論構築の出発点をおくべきであることを主張しようとする。そして、わが国の簿記教育も、抜本的に変革し、……、会計の深層構造に基づく複式簿記システムに則った簿記教育を行うべきことを提唱する」(「序文」pp. i-ii)。

なお、氏は、「本書で論じた会計の深層構造は、田中茂次先生の『会計深層構造論』の思考を理論展開の基礎においたものである。……。その思想をいつか私なりに受け継ぎたいと思っていたが、ここによりやく実現した次第である」(pp. iii-iv)と表明する。

言語学者チョムスキー(Chomsky, Noam)の「生成文法論」から「会計言語の『深層構造』』という“金山”<sup>1)</sup>を発掘した田中先生の慧眼と行跡には敬歎するばかりであるが、それを「受け継ぐ」者はさらに一層の“精錬・研磨”が求められるであろう。

---

1) かつて、藻利重隆[1964]が「ドラッカー経営学を“金山”に譬えた」(初版「序文」p. 2)ことに倣った。

筆者の本稿執筆の動機は、田中茂次「会計深層構造論」を学んだ者の一人として、上野〔2020〕に対する「書評」的な意味合いを超えて<sup>2)</sup>、田中一上野の「深層論理」を対照してみたいという誘惑に駆られたからである。それゆえに、しばしば眼にする「書評」末尾の常套句「望蜀」どころか、本稿では、「幾山河を越えた“国”さえ望む」のか、と危惧される。予期される幾多の非礼は、『観方と見え方』の違い（different views from different viewpoints）として受容されれば、幸いである。

## 1. 「深層構造論」の要諦

上野〔2020〕は、第1章「会計の深層構造」が「本書の基礎で」、**「深層構造に基づいた会計処理を具体的に示し」**、「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とを述べ」る（pp. ii, 2）。そして、そのような「思考に基づいて、第2章以降が展開されている」（p. ii）と明言し、第1章で、「田中の会計深層構造論を概説する」（p. 6）。

### 1.1 深層構造・表層構造と会計取引

田中〔1999〕の「最も基本的な観点は、伝統的な複式簿記の基本構造を深層構造と表層構造という二つの構造面から構成されているとみなす」ことである（「まえがき」p. i）。

会計仕訳〔会計言語（田中〔1986〕p. 16）〕の**深層構造**（deep structure）とは、「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」を指し、会計の**表層構造**（surface structure）とは「そ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」をいう。そして、「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

---

2) 「書評論文」というジャンルを想定した。

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、日本文とか会計仕訳の、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うるような概念的な構造をいう」(田中 [1999] p.19, [1986] p.16 ; 上野 [2020] p.10)。

田中 [1999] によれば、そのような「立場を明確にした最初のもの」が『会計と構造』(1986)で、……、さらに、この立場をより明確かつ強固にするため、……『原型財務諸表行列簿記』と名付けて展開した行列簿記は、会計の深層構造をそのまま、行列簿記の形で表現したものにほかならない」(「まえがき」p.i)。

「いかなる言語も表現〔記号〕と内容〔指示対象〕という二つの平面をもつ」(田中 [1986] p.7)が、会計の場合については、図表1のように総括される。

複式簿記の「構造論的構成要素」である「勘定」は、「取引や事象を一定の仕方で分類する機構」で、二元的分類(二元性 duality)、複式的分類(複式性 doubleness)、多項的分类(多項性 multiplicity)から成り立つ。

複式簿記の認識対象を構成する取引活動は、便益を得るために犠牲を払うという一連の行為の連鎖から成り立ち、ある取引が便益であるか犠牲であるかを「判断する中心的な参照点」が実体である(田中 [1999] p.3)。か

図表1 表現対象と表現手段

- (a) 表現対象……実体 (の経済事象)
  - (b) 表現手段……複式簿記・財務諸表
    - (イ) 勘定
      - 二元性 (借方・対・貸方)
      - 複式性 (貸借対照表勘定・対・損益計算書勘定)
      - 多項性 (種々の勘定の間分類)
    - (ロ) 価値
    - (ハ) 時点
- (出所) 田中 [1986] p.21, [1999] p.1。

くして、「ある実体の経済財の変動」を表現する「会計取引の総体は、基本的には、便益に関連した取引（便益関連取引または収益関連取引）と犠牲に関連した取引（犠牲関連取引または費用関連取引）の二種類から構成される。収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記入され、費用関連取引は貸借対照表勘定の貸方と損益計算書勘定の借方に記入される」（p. 16）。すなわち、

収益関連取引：

（借方）貸借対照表勘定                      （貸方）損益計算書勘定 [収益]

費用関連取引：

（借方）損益計算書勘定 [費用]                      （貸方）貸借対照表勘定

これらは、通用の簿記書における「『損益取引』の仕訳」の形態である。

田中 [1986] は、「われわれの観点からは、すべての取引が損益に作用する」（p. 74）、「取引自体に『損益に作用する取引』と『作用しない取引』との区別があるのではない。もともとすべての取引は実体の便益と犠牲に作用する<sup>3)</sup>」のであり、「損益に作用する・しない」という取引の区別は、「会計人が経験的な記帳のレベルにおいて、……経験的、便宜的、慣習的な仕方に依存するにすぎない」（p. 76）と強調する。

## 1.2 逆関係と二元性・複式性

複式簿記の二元性を成立させる基礎概念は逆関係で、例えば、「受取る／与える」「借りる／貸す」などのような対をなす語彙に含まれる意味単位である（田中 [1986] pp. 44-47, [1999] pp. 8-9）。例えば、「X社がY社から現金150円を受取った」とする。

3) 「取引そのものの態様はすべて交換取引である」とする木村和三郎 [1932] も、「それはすべて損益的效果をもつ」（p. 32）と主張した。

X 社 ←—— [現金¥150] —— Y 社  
 〈受取る〉                      〈与える〉

「受取る／与える」のような逆関係は「二つの極を結ぶ一つの関係」によって成立している ([1999] p. 9)。一つの関係を、Xの側から見て「受取る」、Yの側から見て「与える」。その際、「受取る／与える」のような意味的に対立する二つの単位を表現するためには、その二つの対立する極を収納する「借方と貸方という二つの場所」が必要となる (p. 9)。

そして、その「逆関係」(を含む取引)に係わるそれぞれの実体〔X社とY社〕は、田中 [1986] が「会計言語の実体中心的表現様式」と名付けたように (p. 26), 「自らがその取引によって影響を受けた側面だけを写像する」(p. 57)。

上例では、X社は現金という経済財が増加したので「現金の増加」つまり「便益」の側面を、Y社は現金という経済財が減少したので「現金の減少」つまり「犠牲」の側面を、それぞれ(の記帳者が)認識し記帳する。記帳に当たっては、「一つの極を二重に表現するという複式簿記固有の表現様式」である「複式性」(p. 66)によって、X社の場合は「現金の増加」、Y社の場合は「現金の減少」、それぞれとは貸借反対に「収益」勘定または「費用」勘定を記帳する。仕訳形式で示すと、次の通りである。

X社：(借方) 現      金 150 (貸方) [収      益 150]  
 Y社：(借方) [費      用 150] (貸方) 現      金 150

X社の貸方「収益」勘定は、「現金収益」([1986] p. 90) とも「現金増」([1999] p. 32) とも表現される。他方、Y社の借方「費用」勘定は、「現金費用」([1986] p. 90) とも「現金減」([1999] p. 32) とも表現される。また、X社の「現金の増加」が販売活動によるものとすれば、貸方「収益」勘定

を「売上」という通常の損益計算書勘定で記載することもできる。同様に、Y社の「現金の減少」が仕入活動によるものとすれば、借方「費用」勘定を「仕入」という通常の損益計算書勘定を用いて記載することもできる（[1999] pp. 31-34）。

なお、貸借対照表勘定（有高勘定）（以下、B/S勘定）は、経済財の有高を示すと同時に、貸借二元性の分類構造を用いて、増加・保有・減少など経済財の運動も表す。損益計算書勘定（以下、P/L勘定）は費用収益勘定ともいい、経済財の運動を便益と犠牲という概念に関連づけて表現する。便益は収益勘定によって、犠牲は費用勘定によって表現される（[1986] p. 65）。

### 1.3 分解仕訳と変形規則

#### (1) 商品仕入取引の分解仕訳

前例で、「Y社がX社から商品を仕入れ、その代金150円を現金で支払った」と仮定する。その取引は、通用の簿記書では、“（簿記上の）交換取引”とみなされ、次のような通常仕訳（ $Y_1$ ）が示される。

Y社：( $Y_1$ ) (借方) 商 品 150 (貸方) 現 金 150

しかし、「会計深層構造論」の考え方によれば、交換取引を表す通常仕訳は二つの取引（収益関連取引と費用関連取引）の仕訳の結合と見られる、言い換えれば、通常仕訳（ $Y_1$ ）はそれぞれがB/S勘定とP/L勘定とから成る一对の仕訳〔( $Y_2$ ) と ( $Y_3$ )〕に分解され得る。

( $Y_2$ ) (借方) [費 用 150] (貸方) 現 金 150  
 ( $Y_3$ ) (借方) 商 品 150 (貸方) [収 益 150]  
 $\therefore$  ( $Y_1$ ) (借方) 商 品 150 (貸方) 現 金 150

「観察可能な通常仕訳（ $Y_1$ ）はそれに対応する分解仕訳〔( $Y_2$ ) と ( $Y_3$ )〕

から、費用と収益とを相殺する変形規則の適用によって生成されたと説明される」(田中 [1986] p. 52)。すなわち、仕訳 ( $Y_2$ ) の借方 [費用 150] と仕訳 ( $Y_3$ ) の貸方 [収益 150] とが相殺されて、通常仕訳 ( $Y_1$ ) が生成された。

## (2) 商品販売取引の分解仕訳

上の例を X 社側の商品販売取引として見ると、「深層構造における分解仕訳 [( $X_2$ ) と ( $X_3$ )] から、費用と収益とが相殺されて、観察可能な通常仕訳 ( $X_1$ ) が生成された」と推論し得る。なお、X 社の販売商品の取得原価を 100 円と仮定する。

### ① 売上原価法：

( $X_2$ ) (借方)	現	金	150	(貸方) [収益 (売上)	150]
( $X_3$ ) (借方)	[費用 (売上原価)	100]	(貸方)	商	品 100
∴ ( $X_1$ ) (借方)	現	金	150	(貸方)	売 上 150
	(借方)	売 上 原 価	100	(貸方)	商 品 100

この「売上原価法」と呼称される処理法<sup>4)</sup>は、「商品の減少に関する費用関連取引と現金の増加に関する収益関連取引とによって分解的に表現されている。つまり、深層構造がそのまま表層構造に現れている」処理法である (田中 [1986] p. 74)。

4) この仕訳法を、田中は、「総額主義」([1986] p. 75, [1999] p. 26) とも「三分法」([1999] p. 37) とも「(取得原価) 売上原価法」([1999] p. 102) とも記す。この処理法を推奨する安平昭二 [1979] [1988] は「売上高・売上原価表示法」が適切とする。「売上高売上原価対立法」と呼称する文献・論者も多い。



#### 1.4 商品販売取引の各種処理法の分解仕訳

深層構造における分解仕訳〔 $(X_2)$ と $(X_3)$ 〕から、観察可能な通常仕訳 $(X_1)$ が生成されたと推論し得るが、商品販売取引の場合、その表層構造における処理法の違いによって、相殺のされ方および通常仕訳が異なる。後掲の③および④に、田中の腐心の一端が窺える。

田中〔1986〕では、第一法として前述の①売上原価法を、第二法として②分記法を、取り上げている（p.74）。

(1) 分記法による処理

②分記法：

分解仕訳 $(X_2)$ (借方)	現	金	150	(貸方)	[収益 (売上)	150]
	$(X_3)$ (借方)	[費用 (売上原価)	100]	(貸方)	商	品 100
通常仕訳 $(X_1)$ (借方)	現	金	150	(貸方)	商	品 100
					商品販売益	50

分記法では、「売上150円のうちの100円と売上原価100円とが相殺され、表層構造には現れない。現金の増加100円と商品の減少100円の結合は『損益に作用しない取引』に転化し、『(借方)現金¥50(貸方)販売益¥50』で示される部分だけが『損益に作用する取引』として残る」〔1986〕p.75)。

「以上の〔第一法と第二法の〕ように、簿記上、同一の取引について異なった仕訳が可能である。同じ意味を表現しながら二つの異なった仕訳が表層構造に現れうるならば、そこには共通の一つの構造がなければならない。これが深層構造である」(p.75)、と田中〔1986〕は指摘する。

(2) 総記法による処理

田中〔1999〕では、③総記法を追加して取り扱っている。

## ③ 総記法：

分解仕訳 (X<sub>2</sub>) (借方) 現 金 150 (貸方) [売 上 150]  
 (X<sub>3</sub>) (借方) [売価売上原価 150] (貸方) 商 品 150  
 (X<sub>4</sub>) (借方) 商 品 50 (貸方) [商品販売益 50]

## 通常仕訳

〈販売時〉(X<sub>1-1</sub>) (借方) 現 金 150 (貸方) 商 品 150  
 〈決算時〉(X<sub>1-2</sub>) (借方) 商 品 50 (貸方) 商品販売益 50

総記法の分解仕訳の借方「売価売上原価」150円と貸方「売上」150円とが相殺されて、販売時点の通常仕訳 (X<sub>1-1</sub>) が生成される。「通常の記帳法では、この取引は最初から交換取引として処理され、P/L 勘定とは完全に絶縁状態におかれる。これに対して、分解仕訳では、現金と商品という二つの財の変動をともに損益作用的なものとして取り扱うことができるために、売価売上原価法による損益計算書を誘導的に作成することができる」(p. 101)、と田中 [1999] は自賛する。

ちなみに、田中 [1999] は、「期末時点で、期末棚卸高を商品勘定貸方から残高勘定の借方に振替え、ついで、通常仕訳 (X<sub>1-2</sub>) によって、商品勘定に貸借差額 [50] 円 [= 売上高 - (期首残高 + 当期仕入高 - 期末棚卸高)] を借記し、商品販売益勘定の貸方に記入する」(p. 99) と述べるが、後に「貸借差額」に関して、「商品勘定借方への追加額 [50] 円は、販売者が取得原価 [100] 円のもの [150] 円と評価して販売した、商品についての実現した評価益とみなすことができる」(p. 101) と付記する。しかし、筆者には、「評価益の“実現”」ではなく、期末棚卸による「売上原価の修正」のように思われる。いずれにせよ、総記法に関しては、分解仕訳の解説が通常仕訳に引きずられている感がある。

## (3) 三分法による処理

田中〔2018〕で、いわゆる④三分法（仕入、売上、繰越商品の三勘定制）が追加された。

## ④ 三分法：

分解仕訳 (X <sub>2</sub> ) (借方)	現	金	150	(貸方)	[収益 (売上) 150]
	(X <sub>3</sub> ) (借方)	[費用 (売上原価) 100]		(貸方)	商 品 100
転換仕訳	(借方)	商	品 100	(貸方)	売上原価 100
通常仕訳 (X <sub>1</sub> ) (借方)	現	金	150	(貸方)	売 上 150

「転換仕訳は消去仕訳と残高仕訳より構成される。消去仕訳は、特定のB/S勘定の期中の『当期増加高』と『当期減少高』の記入を消去するための仕訳。残高仕訳は、当勘定の『期首残高』と『期末残高』を追加するための仕訳」と注記されている（田中〔2018〕p.140）。田中〔2018〕は、「複式簿記の記帳体系において、変動差額損益計算から残高差額損益計算へ転換させるための仕訳を『転換仕訳』と呼び、……、『有高変動型の費用収益対応』という構造上の基礎概念が内在していることを明らかにしたい」<sup>5)</sup>とする（p.139）。その意図はともかく、分解仕訳から通常仕訳への生成過

5) 「費用収益差額損益計算式：収益－費用＝純利益」。収益は「資産増加、または負債減少・資本減少」と、費用は「資産減少、または負債増加・資本増加」と、それぞれ表し得る（1.5参照）。したがって、「有高変動型の損益計算」は次の二つの式で表し得る（田中〔1999〕pp.44-47）。

運動差額〔変動差額〔2018〕〕損益計算式は、

$$(\text{資産増加} - \text{資産減少}) - (\text{負債増加} - \text{負債減少}) - (\text{資本増加} - \text{資本減少}) = \text{純利益}$$

ここで、期首残高＋当期増加高－当期減少高＝期末残高 だから、  
残高差額損益計算式は、

$$(\text{期末資産} - \text{期首資産}) - (\text{期末負債} - \text{期首負債}) - (\text{期末元入資本} - \text{期首資本}) = \text{純利益}$$

程において「変形規則」に相当する「転換仕訳」を追加させることは、“理論の進歩”と理解してよいのか迷う。

#### (4) 上野 [2020] による商品売買取引の取扱い

上野 [2020] は、商品売買取引の処理法について直接論じてはいないが、各章の具体的な計算例では、商品、売上、売上原価の三勘定制を採用している。これは、田中で紹介した「④ 売上原価法」に相当するが、売上原価を販売のつど計上するのではなく、期末の決算整理事項として、「棚卸計算法」に基づいて計上している。

例えば、第1章の例では、「棚卸資産の会計処理に関して、仕入時棚卸資産勘定で処理し、期末に売上原価勘定に振替える方法をとる」(p. 13)、と断っている。

この上野による処理は、(イ) 販売時点で「売上原価」が不明であったため、決算時まで計上しないままなのか、(ロ) 販売時点で (田中 [1999] が案出した)「売価 (による) 売上原価」の計上を避けたためなのか、あるいは、(ハ) 公表損益計算書では「棚卸計算法」が多く採用されているという実務を考慮してのことなのか。

ちなみに、武田隆二 [1982] は、商品売買取引の処理法について、「商品」勘定を「仕入、売上、繰越商品」とする三勘定制を「『棚卸計算法』による三分法」、「商品、売上原価、売上」とする三勘定制を「『継続記録法』による三分法」として説く (pp. 141-47)。飯野利夫 [1970] も同様である。

### 1.5 観方と見え方

前例のX社の商品販売取引(A)について、① 販売代金150円のうち100円を掛としたと仮定を変えるとともに、第二の取引例(B)として③「給料30円のうち、25円を現金で支払い、残額は未払いとした」を加える。

これら二つの取引例を素材として、二種の仕訳法と二種のP/Lについ

て考えてみる。

まず、通常仕訳では、[1] のように、① の貸方 [収益] に「売上」勘定を、②③ の借方 [費用] にはそれぞれ取引内容に相応しい「売上原価」勘定と「給料」勘定を記入する。

[1] 通常仕訳：

A. ① (借方) 現 金 50 (貸方) [売 上 150]

売 掛 金 100

② (借方) [売上原価 100] (貸方) 商 品 100

B. ③ (借方) [給 料 30] (貸方) 現 金 25

未 払 金 5

次に、田中 [1999] が「貸借対照表勘定分類法」と呼ぶ (p. 32) 方法 (観方) による仕訳を [2] のように示す。この方法は、借方の「資産の増加」(または「負債・資本の減少」) に対応する① 貸方「収益」を「現金増」「売掛金増」として、貸方の「資産の減少」または「負債・資本の増加」に対応する借方「費用」を、②「商品減」として、または③「現金減」および「未払金増」として、それぞれ“見え方”を変えて記入している<sup>6)</sup>。

[2] B/S 勘定分類法による仕訳：

A. ① (借方) 現 金 50 (貸方) [現金増 50]

売 掛 金 100 [売掛金増 100]

② (借方) [商 品 減 100] (貸方) 商 品 100

6) 上野 [2020] は、「(借方) 売掛金 (貸方) [売掛金増加益]」とか、「(借方) 未払金増加損 (貸方) 未払金」と記述している。田中 [1999] の表記では、例えば、資産の借方記入は“増加”を示すので、「(借方) 売掛金 (貸方) [売掛金増]」は紛らわしい。その点で、上野 [2020] の方が明解である。ただし、田中 [1999] は「有高変動型損益計算」という“見え方” (注 5 参照) との繋がりを想定していると解される。

B.	③ (借方)	[現金減	25]	(貸方)	現金	25
		[未払金増	5]		未払金	5

このように例示した後、田中 [1999] は、通常仕訳②では、B/S勘定の記帳とP/L勘定の記帳が貸借反対に対応しているが、仕訳①では、貸方「売上」という一つのP/L勘定に対して、借方で二つのB/S勘定が対応し、仕訳③では、借方「給料」という一つのP/L勘定に対して、貸方で二つのB/S勘定が対応しており、価値的〔金額的〕には、「B/S勘定側記入合計額 = P/L勘定側記入合計額」で、その意味では一対一の対応関係があるとはいえ、「勘定分類法の上では一対一の対応関係が見られない」と指摘する。そして、このことは、「複式性の分類原理を通じてB/S勘定がP/L勘定によって二重に表現されるときに、多項的分類に転換が生じていることを示すのである。すなわち、P/L勘定では、有高勘定の種類別の分類は消去されて、むしろ販売活動とか人的資源の利用活動という観点から、諸勘定が新しく再分類されている」(p. 31)と説く。したがって、「通常のP/Lでは、活動別分類という新しい情報を引き出すために、多項的分類法を転換した上で作成しているだけで、B/S勘定分類法によるP/Lと通常のP/Lとの間には、異なる多項的分類法の適用という相違があるだけである」(p. 32)と田中 [1999] は強調する。

通常のB/Sは残高B/Sであるので、そこでは相殺消去される期間中の有高の変動をP/L勘定が代替的に表現するのだが、「再分類化」されたP/L勘定の「表現の仕方は有高勘定の分類方法を用いていない」(p. 33)ため、P/L・B/S両勘定相互間の見かけ上の距離は広がっている。それに対して、図表2から判るように、「B/S勘定分類法によるP/Lの各項目は運動B/Sの各項目の変動とそのまま一致している」(p. 32)と田中 [1999] は論ずる。

図表2 二つの多項的分類法

② 現金	50	① 商品	100
② 売掛金	100	③ 現金	25
		未払金	5
		[純利益]	<u>20</u>
	<u>150</u>		<u>150</u>

[1] 通常仕訳による P/L :

① 売上原価	100	② 売上	150
③ 給料	30		
[純利益]	<u>20</u>		
	<u>150</u>		<u>150</u>

[2] B/S 勘定分類法による P/L :

① 商品減	100	② 現金増	50
③ 現金減	25	② 売掛金増	100
③ 未払金増	5		
[純利益]	<u>20</u>		
	<u>150</u>		<u>150</u>

(出所) 田中 [1999] p. 33, 図表1-14。

なお、田中 [1999] は、「複式性の持つ積極的な意味の一つとして、異なった二つの観点からの再分類を通じて、経営の活動の分類的な写像を複眼的な観点から可能にしている点」(p. 40) を挙げている。

筆者は、ここで、仕訳法は、対象をいかに認識し表現するかという“観点”をも表し、仕訳法が異なれば、“見え方”（勘定記録・財務諸表）も異なる、ということ学んだ。

## 2. 原型財務諸表と各種会計システムの「深層構造化」

### 2.1 原型財務諸表と通常財務諸表

深層構造を構成する仕訳は、表層の観察可能な「通常仕訳」を「収益関連取引」と「費用関連取引」とに分解した形態をとるので、「分解仕訳」と呼ばれる。したがって、深層構造を、「分解仕訳の集合から構成されている複式簿記の基底的な構造」と言い得る（田中 [1999] p. 39）。また、「分解仕訳の集合から作成される財務諸表を原型財務諸表と呼」（p. 36）べば、「会計の表層構造は、深層構造上の分解仕訳で構成された原型財務諸表から、相殺という変形規則を適用することによって生成される」（p. 40）。そして、「原型財務諸表から、残高 B/S, P/L, キャッシュ・フロー計算書（以下, CF/S), 付加価値計算書など、一般に作成される種々の財務諸表をすべて導き出すことができる」（p. 36）、と田中 [1999] は強調する。

上野 [2020] 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か明らかにする」（p. 11）。

まず、原型財務諸表の作成は、期中取引の分解仕訳（の集合）から、B/S 勘定に属する記帳単位を、貸借そのままにして、原型 B/S（運動 B/S）に移記し（図表 2「運動 B/S」参照）、P/L 勘定に属する記帳単位すなわち [ ] で示された記帳単位（図表 2 に関する仕訳例参照）を原型 P/L に移記するという手続きによる。そこでの原型 B/S と原型 P/L の間には次のような関係がある（田中 [1999] p. 39；上野 [2020] p. 14）。

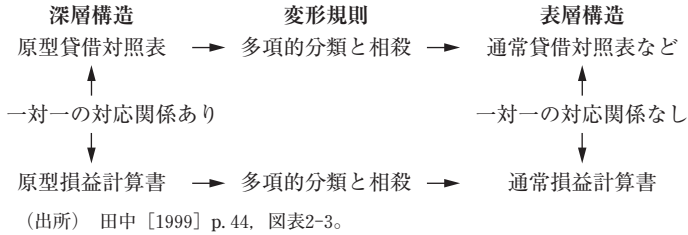
第一に、原型 B/S の諸勘定の記帳単位と原型 P/L の諸勘定の記帳単位との間には、貸借を反対にして、相互に一对一の対応関係がある。

第二に、原型 B/S と呼ぶ B/S は、通常、運動 B/S または変動 B/S と呼ばれるものである。

第三に、原型 B/S と原型 P/L とは、貸借を反対にして同じ利益を計算



図表3 深層構造から表層構造への転換



表示している。

「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、P/Lおよび期末B/Sの通常財務諸表が導き出される」（上野 [2020] p.16）。すなわち、原型B/Sの各勘定についてそれぞれ貸借を相殺して、運動差額B/Sを得、これに期首B/Sを加えて、期末残高B/Sつまり通常のB/Sを得る。

通常のP/Lは、原型P/Lから「貸借同額の記帳単位」つまり交換取引項目を相殺消去して、得られる（田中 [1999] pp. 36-44）。導出過程で、「資産および負債項目の増減を加算および減算すること」も「一種の相殺規則である」（p.16）と上野 [2020] は指摘する。

原型財務諸表から通常財務諸表が導き出される過程を、深層構造から表層構造への転換として、図表3に示す。

## 2.2 「深層構造化」

「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」（上野 [2020] p.10）。単純に図式化すれば、「深層構造 ——〈変形規則〉——> 表層構造」として表層構造は生成される。理論構築のためには「深層構造から出発しなければならない」が、しかし、深層構造は観察できないので、表層面に現れる会計仕訳を、「理論的に推論し得るような

諸特徴によって、「深層構造として」再構成」しなければならない（田中 [1999] p. 19, [1986] p. 16；上野 [2020] p. 10）。これを極めて単純に言い換えれば、「（観察される）表層構造——〈推論：分解仕訳ないし原型財務諸表〉——→深層構造」として再構成がなされる。

したがって、「『通常の会計仕訳に基づく』表層構造——→『分解仕訳の集合である』深層構造」の道程は、「分解仕訳」を推論することによって“コロンブスの卵”のごとく容易な操作である。例えば、上野 [2020] は、「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。すなわち、すべての取引を損益取引として取り扱う。そして、これを〔表層構造である〕統合会計システムに適用したものが、『深層統合会計システム』である」（p. 230）と述べる。つまり、表層構造である「統合会計システム」の分解仕訳を示すことによって、その「『深層構造』である『深層統合会計システム』」を把握することができる。それだけに、「深層構造を“解明する”」ということは、「深層構造」を示すだけではなく、その「深層構造」の意義や役割について新たな解釈や“知見”を提示することが求められる。

他方、「深層構造——→表層構造」の道程は、その過程で「相殺規則など種々の変形規則」を整備しなければならないので、相当な苦難を伴う道のりである。

上野は、各章で、各種「会計システムの『深層構造化』」を具体的に計算例によって示すことを試みている。各種会計システムを充分理解していなければ計算例を示すことはできないから、それだけでも大きな意義のある成果であると言い得るが、“精錬・研磨”を担うべき後継者としてその「深層構造」論についての新たな“知見”を提示するという意味での“解明”がなされているかどうか。

### 2.3 各章における「深層構造化」

上野 [2020] は、第 2 章で「収支的貸借対照表論の深層構造化」、第 3 章で「現在原価会計の深層構造化」、第 4 章で「公正価値会計の深層構造化」、第 5 章で「利速会計の深層構造化」、第 7 章で「深層統合会計システム」〔換言すれば、統合会計システムの深層構造化〕と「原型財務諸表行列簿記」、最終第 9 章で「深層統合会計システムの総合的計算構造」〔換言すれば、通常会計システム「16類型」の深層構造化〕について、それぞれ原型財務諸表を提示して、「解明する」。第 7 章では、「深層統合会計システム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、会計構造の一般理論を探究する」（序文 p. iii）。目指すは、「会計構造の一般理論の解明」である。

各章とも、“愚直に”積み上げた学説研究の成果に基づき、的確な数値例を用いて、具体的に、分解仕訳を示し、原型財務諸表を作成して、「深層構造化」を示している。その上で、原型財務諸表から通常の B/S、P/L、CF/S までを導き出している。言い換えれば、深層構造化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する (p. 61)。特に、原型財務諸表から CF/S も導出し得ることを強調していると読み取れる。しかし、それらを示せば「深層構造化の解明」はなされたと言えるのだろうか。

#### (1) 収支的貸借対照表論との係わりに関して

第 2 章に関して、上野 [2020] は、「私見によれば、会計構造を統一的に説明し、その真相に迫る唯一の会計観は収入支出観にあるように思われる。収入支出観とは、会計を収入および支出を中心として見、利益も収入と支出の差額として測定しようとする利益観である」（p. 31）。したがって、「第 2 章の収支的貸借対照表論における深層構造化の解明は、会計構造の一般理論の解明であるということが出来る。すなわち、収支的貸借対照表論の深層構造化が、目下のところ会計構造の一般理論に最も近い理論であると

いうことができる」(pp. 59, 32), と論ずる。

「会計の本質観は収入支出観にあり」(p. 59) という観方は、他の各章で扱われている諸理論、特に各章で導出されているCF/Sとどのような関係なのだろうか。

「コジオールは、収支的運動貸借対照表をB/Sの原型と呼ぶ」(上野[2020] p. 37) とのことであるが、これと田中「会計深層構造論」における「原型貸借対照表」と対比して欲しかった。

## (2) 現在原価会計との係わりに関して

第3章では、「エドワーズ＝ベルの所論を中心として、現在原価会計の論拠を明らかにし、その深層構造を解明する(上野[2020] p.61)。そして、「現在原価会計の深層構造では、分解仕訳に基づく原型財務諸表が基本であり、これから表層構造における通常財務諸表(B/SおよびP/L)が作成されるばかりか、第3の主要財務表であるCF/Sも導き出される」ことを訴える(pp. 77-78)。

上野[2020]は、第3章の「むすびに代えて」で、「深層構造化した現在原価会計における深層構造の解明は、現在原価会計の論理探究の出発点である。その解明は会計構造の一般理論の解明への道程である」(p. 80)とむすぶ(波下線は中瀬)。

直上文の波下線部分だけが、第4章では「公正価値会計」に(p. 104)、第5章では「利速会計」に(p. 135)、変わる。現在原価会計、公正価値会計、利速会計、これらがそろって“解明を目指す”「一般理論」はどのように思い描かれるのだろうか。

## (3) 公正価値会計との係わりに関して

第4章の目的は、「公正価値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」(上野[2020] p. 81)。そして、「公正価値会計の深層構造では、分解仕訳に基づく原型財務諸表が基本であり、この原型財務諸

表から通常財務諸表（B/SおよびP/L）が導き出される」ばかりか、直接法・間接法のCF/Sも作成できる（pp. 101-2）。『原理的に現金項目を集計する』直接法のCF/Sは、公正価値会計の原型B/Sから導き出され、『原理的に非現金項目を集計する』間接法のCF/Sは原型P/Lから導き出される」（p. 102）、と説く。

「第4章における公正価値会計の深層構造は、前章における現在原価会計の深層構造と論理構造において同じであり、評価基準が異なるだけである」（p. 104）と結ぶ。

ここで、「論理構造において同じ」ということを、どのように解釈したら良いだろうか。表層構造における「通常仕訳を、分解仕訳で表示し直し、原型財務諸表を導く」という論理過程が「同じ」というのだろうか。それとも導出された「原型財務諸表」の構成内容が「同じ」ということだろうか。読み手からすると、「違う」というのは判定しやすいが、「同じ」というのはしばしば判断に苦しむ。

#### （4）原型財務諸表行列簿記との係わりに関して

第7章では、「深層統合会計システムおよびそれを複式行列簿記として示した深層統合会計システムの原型財務諸表行列簿記は、会計の真の構造を表すものであり、会計構造論の一般理論を示すものである」といいうる」（p. 189）と明言する。

これまでの各章の結びでは「一般理論解明への道程」であったが、この第7章では「一般理論を示すもの」と断定された。「一般理論」とはどのような「理論」を指すと理解したらよいか。「深層統合会計システムの原型財務諸表行列簿記」（pp. 184-85）として示されている図表は、「行に取引項目が、列にB/S項目、計算目的項目としてのCF/S（直接法）、原型P/L、P/LおよびCF/S（間接法）の各項目が配置されて」（p. 183）、一覧表示された「精算表」（work-sheet）の如きものであって、「一般理論」と呼ぶの

に相応しい内容（構造）であろうか。

### 3. 「統合会計システム」について

上野 [2020] は、第6章で、「キャッシュ・フロー計算書を貸借対照表および損益計算書と真の意味で統合する統合会計システムを構築することを目的としている」(pp. 138, 162)。

わが国では、平成10年(1998年)3月13日付で公表された企業会計審議会の意見書によって、「CF/SはB/SおよびP/Lと並び、主要財務諸表の一つとして位置づけられ」た。

ところが、上野 [2020] は、その「意見書」における「CF/Sの作成方法を、日本公認会計士協会の『実務指針』の設例に従って」検討した結果、「CF/SはB/SおよびP/Lから導出され(間接法の場合)、もしくはB/Sから導出され(直接法の場合)」ており、「これは、計算構造的観点から見れば、CF/Sは独立的な計算書ということはできず、B/SおよびP/Lに対して従属的な位置づけしか与えられていない」(pp. 150-151)と指摘する。

そして、上野は「B/SおよびP/Lが通常の複式簿記システムに則って作成されるのに対して、CF/Sが複式簿記システムに基づかずに派生的に作成される」ことが「従属的な性格を有することの根本的な原因」である(p. 151)と捉える。

その上で、「CF/Sが独立的な性格を有」し(p. 151)、「名実ともにB/SおよびP/Lと並ぶ主要財務表となるためには、CF会計を複式簿記システムに組み込む必要があり、CF会計を通常の会計システムに統合する」『統合会計システム』(p. 155)が不可欠である」(p. 154)が、「現在の複式簿記システムにはCF/Sを作成するシステムが内蔵されていないので」(p. 155)、「今後そのような複式簿記システムを構築する必要がある」(p. 151)と訴える。

「CF/Sを作成するシステムを内蔵する新しいシステムでは、収入および支出はさらにそれらの取引内容を的確に表す各勘定に細分され、細分化された勘定が合計試算表および残高試算表に含まれるのである」（p.155）。そして、「残高試算表における収入および支出要素を抜き出して（分離して）CF/Sを構成し、資産、負債および資本要素を抜き出して（分離して）B/Sを構成し、収益および費用要素を抜き出して（分離して）P/Lを構成する」。このように、「CF会計が複式簿記に組み込まれれば、CF/Sは残高試算表から作成されることになる」（p.155）。「ここに、CF会計およびCF/Sの会計システムへの統合が完結するのである。そして、その最大の原因は、CF会計が複式簿記システムに組み込まれたことにある」（p.156）、と上野は論ずる。

「CF会計が複式簿記に組み込まれた」ということは、上野の論述から推察すれば、端的には「現金預金勘定を収入および支出要素別に分化」させて記録整理することと理解される。すなわち、「現金預金」勘定一つでは「CF会計は複式簿記に組み込まれておらず」、「現金預金」勘定が「収入」勘定と「支出」勘定に分割されると「CF会計が複式簿記に組み込まれた」ことになるというのか。

通用の簿記書では、一般には、「収入」勘定と「支出」勘定に分割されてはいないが、元帳や合計試算表の「現金」勘定の、借方には「収入」（現金増加額）が、貸方には「支出」（現金減少額）が記載されている。あるいはまた、「入金伝票」および「出金伝票」が利用される場合には、それぞれが「収入」勘定および「支出」勘定と全く同じ働き（機能）を果たす。このように考えられるが、これでは「複式簿記に組み込まれている」とは観ないのだろうか。

上野は「CF会計が複式簿記システムに組み込まれれば、CF/SはB/Sからではなく残高試算表から作成される」（p.155）と述べる。この文言か

ら考えると、現在の「現金預金」勘定一つだと残高試算表には借方（収入）の掲記だけだから、残高試算表からCF/Sが“直接”作成できるためには、残高試算表の貸方に「支出」勘定が掲記され得るように「現金預金」勘定の二分割が必要となるということであろうか。

しかし、「現金預金」勘定を「収入」勘定と「支出」勘定に分割しても、残高試算表から直接にはCF/Sは作成できない。CF/Sを作成するためには、「収入」勘定、「支出」勘定の内訳を知る必要がある。それらの内訳を知るためには、元帳（または現金出納帳もしくは入出金伝票の集計表）記録が必要である。したがって、CF/Sを、B/SやP/Lとは全く別個に作成しようとする場合、「現金預金」勘定を「収入」「支出」に二分割せずとも、現行の「現金預金」勘定の記録からでも可能である、というよりもむしろ、「現金預金」勘定の内容を、外部開示のために、区分（営業、投資、財務活動別）表示したものがCF/S（直接法）であると言い得る。

念のために、上野〔2020〕の第6章での「統合会計システムの具体的説明」の「期中取引」（pp. 157-58）の仕訳例を、元帳「現金預金」勘定へ転記し項目ごとに集計すれば、勘定式のCF/S（直接法）（p. 160）と一致することが確認できる。

上野〔2020〕は、「P/LとB/Sに、CF/Sが加わり、会計は三次元の世界となった。これにより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」（pp. 137, 169）と意気軒昂である。外部の利用者からすれば、これまでB/S上で1行の記載であった「現金預金」が詳細に開示されるから開示情報の量は増大したといえよう。しかし、会計構造論の研究者の眼からすれば、情報の質に大きな変化はないのではないか。

田中〔1999〕は、「第三の財務表というのは、基本的には運動B/Sでなければならない。構造的には、CF/Sはこの運動B/Sの一部分を構成して



いるにすぎない。しかし、CF/Sが重要視されるのは、資金という財の持つ経済的または法的な特殊性によるものだろう。その重要性は、構造論的な意味よりも、貨幣経済社会における資金の持つ実質的な性質、またはその重要性から生じている」(p. 143)と指摘する。

ところで、上野 [2020] が提唱する「新しいシステムでは、現金預金勘定が収入および支出要素別に分化され、これらがさらに細分化されて残高試算表に含まれる」。そして、「CF/Sが残高試算表から作成される」(p. 155) ことによって、「CF 会計および CF/S の通常の会計システムへの統合が完結する」(p. 156) という。しかし、「統合会計システム」においても、CF/S、B/S および P/L の 3 表の関係は、「統合」なのだろうか、「(残高試算表からの)『分離』」(p. 156, 図表6-4 ; p. 172, 図表7-1) ではないのだろうか。

#### 4. 「評価」問題と「計算構造」に関して

##### 4.1 「測定単位」と「評価基準」に関して

第8章では、会計の歴史において、理論的にも実践的にも、提唱されてきた様々な会計システムについて（上野 [2020] p. 191）、「会計の測定要素である測定単位と評価基準の組み合わせ」により16通りの類型が導出される。そのうちには、これまでの会計学の文献では見出されない会計システムもあるが、それらは、測定単位と評価基準の組み合わせから必然的に導出される会計システムであるとして考察の対象とされている (p. 196)。

いずれにせよ、それら各種の会計システム、特に「利益測定」を中心としたテーマは、上野が長年心血を注いだ研究課題であり、その成果に関しては定評があるゆえに、あえてそれらを論評したり評価する必要はないし、筆者にはそのような能力もない。

とりわけ各システムを比較検討するために用意された「総合的数値例」

はすぐれており、当該会計システムに関する学説や理論を熟知していなければ相応しい数値例を作成できないだけに、上野の学識の豊かさが溢れ出ている。小野正芳 [2021] は「あらゆる組み合わせの会計システムを前提として、深層構造を取りこむことに成功している」点が著者(上野)の「主張で際立っており」、「美しい」と評す。

筆者としては、ただ一つ、「会計システムの諸類型」を導出した「測定単位」と「評価基準」に関する上野 [2020] の解説文 (pp. 193-94) が筆者には理解し難いので、疑問点として触れておきたい。

測定単位とは、資産を測定するための基準単位であり、それは貨幣単位(日本の場合、1円)で表される。資産はこの貨幣単位の量とその資産との関係づけによって測定されることになる。この基準単位である貨幣単位は必ずしも1つではなく、大きく4つに分けることができる (p. 193)。

「貨幣単位」が「1円」で表されるというのもヘンだが、「基準単位である貨幣単位(円)」が「4つに分けられる」ということも理解し難い。「貨幣単位(1円)」と記したのは直前の語句「基準単位」に影響されたためであろうが、「測定単位とは」と言えば、例えば、長さでは「m」、重さでは「kg」などで、数字は付かないのではないか。

田中 [1999] は「会計では最も普遍的な測定単位として、貨幣単位が用いられる」(p. 4) と述べる。

「4つに分けられ」て、①名目貨幣単位、②一般購買力単位、③個別購買力単位、④企業収益力単位、が示されていることから、「貨幣単位(円)」が分けられるのではなく、“貨幣単位で表される”「基準単位」が大きく4つに分けられる、と理解した方がよいのだろう。もしもこの理解が

是であれば、直前の文での「貨幣単位の量とその資産との関係づけ」という文言における「貨幣単位の量」は「基準単位の量」ではないだろうか。

評価基準とは、測定単位によって関係づけられる資産の基準となる測定値のことであり、測定単位たる基準単位を1とした場合の貨幣単位の量のことである（p.193）。

「貨幣」を“数える”“量る”対象と考えた場合には、「貨幣単位の量」ではなく「貨幣量」でよいのではないか。しかし、上野は、数々の学説や理論を渉猟した結果として“より適切な”と考えられる「表記」「表現」を用いていると推察し得るので、筆者のそのようなコメントは先入観による思い込みかもしれない。

評価基準も、次のように4つに分けられている（上野 [2020] pp.193-94）（下線は中瀬）。

取得原価（歴史的な原価）……ある資産を購入するために過去に支払われた貨幣単位の量

購入時価……ある資産をいま購入するとすれば、支払わなければならない貨幣単位の量

売却時価……ある資産をいま売却するとすれば、受け取るであろう貨幣単位の量

現在価値……ある資産を将来売却するとすれば、受け取るであろう貨幣単位の量のある利率で現在に割り引いたもの

購入時価や売却時価については「いま」購入または売却する、現在価値については「現在に」割り引くと説くが、取得原価については「過去に支

払われた」と説く。

この説明のお陰で、長年抱いていた疑問が明瞭になった。それは、財務会計（論）研究者は、財務諸表作成つまり決算日中心に「評価基準」を考え、期中取引などをほとんど眼中に置いていないことだ。だから「取得原価」は「歴史的な原価」としか考えていないようだ。

上野 [2020] の「第 4 章 公正価値会計」の計算例における期中取引 (pp. 94-95) のいくつかに付されている「帳簿価額」とは一体どのような価格か。決算修正を施しているので、「売却時価」ではない。「取得原価」ではないだろうか。

「公正価値」の IASB [2011] による定義に関する論述 (上野 [2020] pp. 52-84) から、その定義は実際に売買を行う際の「売買価格」についてではなく、決算日 (測定日) における「仮定される” 売買取引または負債の移転 (決済) ”に伴う『現在の市場の状況下での』価格の見積り」についての記述であると解される。

「会計は取引把握から財務諸表作成を経て情報利用者に伝達するまでの一連の過程全体を意味する」(p. 258) と「過程理論」を標榜する上野 [2020] でさえも、期中の「取引価格」について議論の俎上に載せない。

武田隆二 [1994] は、「取得原価とは購入時点での時価であり、時価とはそれぞれの評価時点における適正な購入価格のこと」(p. 72) である、と論ずる。この見解に賛同する。ただし、その記述では（「取得原価」の話だから当然）「買い手」側からの観方で「適正な購入価格」と論じられたが、しかし、取引当事者は少なくとも二者いるので、売買双方の立場を考慮すれば、双方によって「合意された」交換価格（売買価格）が「公正な評価額」で、買い手の「取得原価」とされるであろう (中瀬 [2021] p. 123)。

田中 [1986] も、「複式簿記は期中取引をその発生ごとに認識することを原則とする」(p. 197) とし、また、「構造的に見た場合、取得原価評価

会計がすべての公正価値評価会計の基礎となっている。会計計算は、財の取得原価や売却価格（実現価格）の認識なしには成立しない。これらの価格はその時々市場時価である。……。いかなる時価評価や公正価値評価も財の取得原価やその実現価値の認識を放棄することはできない」（[2018] p. 120）と指摘している。

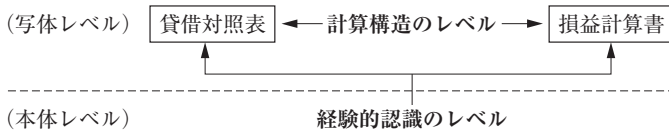
#### 4.2 計算構造と「評価問題」に関して

上野 [2020] は、「第8章では、通常会計システムの体系を全体的かつ総合的に把握し、通常会計システムの基本的な計算構造を総合的に解明した」（p. 227）が、それは、第9章で「深層統合会計システムの総合的計算構造を解明する」準備であった（p. 227）と述べる。そして、最終第9章では、「深層構造会計システムの思考を会計システムの諸類型に適用する。その場合、複式簿記に載ることのできる会計システムの諸類型〔である〕取得原価会計、購入時価会計および売却時価会計……を具体的かつ詳細な数値例によって解説する」（p. 228）。

第8章で「解明」の対象であった「通常会計システム」は「測定要素の組み合わせ」によって類型化されていたから、そこでは、「測定ないし評価」の問題が扱われていた、と言い得る。そして、第9章で、それら「会計システムの諸類型」に「深層構造の思考を適用する」ということは、「計算構造レベルの問題と評価問題」を「総合的に解明する」ことが意図されていると理解し得る。

かつて田中 [1986] は、「一般に計算構造を考察する場合、最も基本的なことは、計算構造のレベルと経験的認識レベルとを明確に区別することである」（p. 193）として、図表4を示す。そして、「財務諸表は、与えられた経験的認識対象を写し出すための表現手段にすぎない。その意味で、すべての財務諸表は写体レベルに位置づけられなければならない。そして

図表4 計算構造のレベルと経験的認識レベル



(出所) 田中 [1986] p. 193。

そのような写体としての財務諸表は、すでに一定の形式的計算構造を含み、それを前提していると見なければいけない。このレベルを「計算構造のレベルと呼ぶ」(p. 193)。

本体レベルに関して、田中 [1986] は、「複式簿記や財務諸表は本体レベルから経験的内容を吸収する。その形式的な計算構造の中に、与えられた事実をいかにしてその内容として採り入れるべきかという局面を経験的認識のレベルと呼ぶ。……。複式簿記に採り入れられる会計事実といわれるものも、経験的に与えられた事実そのものではなく、計算構造という一定の形式的枠組みを持った濾過器を通じて写体レベルに吸収され組入れられたかぎりでのものにすぎない」(p. 194) と論ずる。そして、「評価問題は経験的認識のレベルにかかわる問題であって、計算構造のレベルとは切り離して考察されなければならない」(p. 198) と警報を鳴らす<sup>7)</sup>。

ところが、田中 [1999] は、「複式簿記構造を構成する基本的要素の意味を問う領域を純粋意味論と呼ぶ。……。二元性、複式性、多項性という勘定構造の分類概念や、便益関連取引、犠牲関連取引、基本的逆関係、主観的逆関係という概念などは、複式簿記構造の意味を問う過程で生じたもので、純粋意味論のレベルのものである。……。これに対して、資産勘定や持分勘定に価値を与える領域は評価論または測定論と呼ばれる。いわゆ

7) 言うまでもなく、「深層構造と表層構造という二つの構造」は、「計算構造のレベル」すなわち写体レベルに位置する。

る、会計の全体構造は、純粹意味論の上に、この評価論を付け加えて初めて完成する」(p.192)と論ずる<sup>8)</sup>。

上野〔2020〕による、「測定単位と評価基準の組み合わせ」によって導出された「会計システムの諸類型」それぞれの「深層構造の解明」という試みは、“切り離すべき”「評価問題と計算構造レベルの問題」を“混濁させた”結果か、それとも「会計の全体構造の完成」への“一步”であろうか。その判定は、『会計構造の深層論理』の“読者の眼”に委ねられる。

## 5. 会計の対象と目的

上野〔2020〕は、「会計の対象は広い意味での『資金』であり、具体的な貨幣を背景とした『資金の計算量』である。この考えでは、物的資産も貨幣が化体した資金なのである。そして、第6章で〔(第7章で) CF/Sが(p.189)〕対象としている現金は貨幣それ自体であり、資金概念の一部を構成する」(pp.162,188-89)と論ずる。

その上で、「この会計対象に基づいて会計目的を規定してみると」、「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」であり、「会計が企業資金の総合的な管理を行うための装置として位置づけられる」(pp.162,189)と主張する。

上野が、各章で各種会計システムの深層構造化を試み、原型財務諸表を提示した後、通常の財務諸表を導き出すとき、CF/Sも示していることか

---

8) 田中〔1986〕は、「生成文法は統語論〔構文論〕と意味論を厳しく区別するという立場で」「統語構造を扱った」チョムスキー〔1957〕の *Syntactic Structure* (西村義樹=野矢茂樹〔2013〕p.16)に依拠し、田中〔1999〕は、「統語論が中心ではあった」が「意味の(すべてではなく)特定の側面については言語知識の中に取り込むべきだと考え方を変えた」チョムスキー〔1965〕の *Aspects of the Theory of Syntax* (西村=野矢〔2013〕p.17)に依存した、と解し得る。

ら、CF/Sを重視していることは理解できる。しかし、各章で考察されている会計システムが過去の「学説研究の成果」のためか、「会計の対象は『資金』であり、会計の目的は企業資金運動を把握することである」という上野「自らの考え」は、「統合会計システムを取り扱う第6章および第7章の「むすびに代えて」に到るまで明言されていない。

上野の「資金」概念への傾倒は、師武田隆二の、名著の誉れ高い『貸借対照表資金論』（同文館 1962）<sup>9)</sup>による影響であろうか、それとも九州の地に在勤してからの馬場克三門下の方々を中心とする研究会での交流<sup>10)</sup>を通じてであろうか。

個別資本運動（循環）説の代表論者の一人馬場〔1975〕は、「企業会計の記録計算の対象は個別資本の運動（循環）である」が、「簿記・会計の記録計算の対象、すなわち日常取引を、個別資本の運動と規定することができるものは簿記・会計理論以外のものではない」（p.99）と説いた。この所説は、「簿記・会計理論といういわば“濾過器”を通して、企業の経済活動は『個別資本の運動』として認識され、これが簿記・会計の記録計算の対象として規定される」と言い換えられるであろう。

上野〔2020〕も、「会計の目的は企業の経済活動を資金運動と認識し、企業の経済活動を資金概念のもとに統一的に把握することである」（p.163）と述べる。この上野の見解が馬場の所説と異なる点は、（本体レベルの）経済活動と（写体レベルの）資金運動を繋ぐ“濾過器”としての簿記・会計理論の存在に論及していないことである。そのためか、各章における会計システムそれぞれが、「資金」を対象とし、「資金運動を統一的に把握すること」を目的とする、ということを読みとれなかった。

---

9) 筆者は、この書を飯野〔1964〕による「文献案内」で知ったが、読んではおらず、「名著の評」は、井上良二先生（元中央大学教授）による。

10) 上野〔1995〕「序文」（pp. iv-v）による。



上野 [2020] は、「企業の経済活動を資金運動と捉えると、フロー概念が重要となり、会計等式も運動を表したものでなければならない」として、「総資金運動等式」と命名した次の等式を示す (p. 163)。

$$\begin{aligned} & \text{現金の増加} + \text{資産の増加} + \text{負債の減少} + \text{資本の減少} + \text{費用の増加} \\ & = \text{現金の減少} + \text{資産の減少} + \text{負債の増加} + \text{資本の増加} + \text{収益の増加} \end{aligned}$$

この「総資金運動等式に基づいて作成される計算表」が「いわゆる合計試算表」で、「合計計算表は企業の経済活動を資金概念のもとに全体的に把握しており、最も重要で中心的な役割を果たす計算表であり、『総資金運動表』としての性格をもつ」（上野 [2020] pp. 163-64, 166）と述べる。

しかし、合計試算表について、内山 [1981] も「企業の活動総額あるいは運動総額を示している」（p. 53）と指摘するが、「試算表は、元帳のすべての勘定口座の金額を集計して作成される」（p. 50）のであって「上記の等式に基づいて」作成されるのではない。

合計試算表から残高試算表を導出できるが、「これは企業の資金残高を統一的・全体的に把握したもので、ストック概念を表したものである（上野 [2020] pp. 164, 166）。残高試算表は次の等式で表すことができる（p. 165, 図表6-6より）。

$$\text{収入} + \text{資産} + \text{費用} = \text{支出} + \text{負債} + \text{資本} + \text{収益}$$

この残高試算表から、CF/S、P/LおよびB/Sが作成される（p. 166）〔分離される（p. 156, 図表6-4；p. 172, 図表7-1）〕。

上野 [2020] は、「元来会計は、二面性概念を前提として、取引把握から財務諸表作成を経て情報利用者に伝達するまでの一連の過程全体を意味するものである。そこでは、企業の日々の取引活動を資金概念および二面性概念のもとに記録していくことが重要であり」（pp. 189, 259）と述べるが、

ここでの「二面性」概念をどのように理解したらよいか。

そしてその「二面性」概念と、本書〔上野〔2020〕〕の冒頭で紹介し、本書の思考の基礎であるとした田中「会計深層構造論」における最も基礎的な概念である「二元性」および「複式性」という概念とは、どのような関係にあるのだろうか。

## 6. 結びに代えて

「深層構造ではすべての取引が損益取引」であるが、「伝統的な仕訳では、……、交換取引の部類に属する取引は、当初の仕訳の段階で、P/Lへの道を完全に遮断してしまっている」（田中〔1999〕 p. 42；上野〔2020〕 p. 11, 注3）と批判されるが、必ずしもそうではない。

例えば、期中に「固定資産を35円で取得した」場合、その通常仕訳は「(借方) 固定資産35 (貸方) 現金預金35」という交換取引として示され、決算で「減価償却費10円を計上する」と、「(借方) 減価償却費10 (貸方) 固定資産10」の如く仕訳されて（上野〔2020〕 pp. 12-15, 数値例）、「固定資産の取得」は損益計算（書）に参加する。

他方、「深層構造論」では、直上の期中取引は、

(借方) 固 定 資 産 35 (貸方) 固定資産増加益 35

(借方) 現金預金減少損 35 (貸方) 現 金 預 金 35

のように「損益取引」（収益関連取引と費用関連取引）として分解仕訳が示されるが、決算で「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る」「通常のP/L」（上野〔2020〕 p. 16）には、「固定資産の取得35円」は掲記されない。「固定資産の取得」に関して、決算で、通常の損益計算（書）に参加するのは、「伝統的な仕訳」の場合と同じく、「減価償却費10円」である。

したがって、ある取引、例えば「固定資産の取得」を、交換取引と観るか（「深層構造論」のように）「損益取引」と観るかは、「観方と見え方の違い」であると考えられる<sup>11)</sup>。

本書（上野 [2020]）における上野の中心的な主張は、次の通りであろう。

深層統合会計システムおよび……原型財務諸表行列簿記は、会計の真の構造を表すもので、会計構造論の一般理論を示すものである（p. 189）。

したがって、これからの会計は深層統合会計システムおよび原型財務諸表行列簿記に基づいて行われるべきであり、複式簿記システムの思考体系を抜本的に変革し、便益関連取引と犠牲関連取引から出発する会計の深層構造に基づく統合会計を行われなければならない。と同時に、わが国の簿記教育も、深層統合会計システムおよび原型財務諸表行列簿記に則った簿記教育を行うべきである（p. 262）。

深層統合会計システムや原型財務諸表行列簿記は、「複式簿記システムの思考体系を抜本的に変革した」システムであろうか。

「統合会計システム」というのは、「CF/Sを作成するシステムを内蔵する複式簿記システム」で、「現金預金勘定を収入および支出要素別に分化する」点が「現在の複式簿記システムとただ1つ異なる」（上野 [2020] p. 155）。そして、その「深層構造」が「深層統合会計システム」であるから、このシステムで「複式簿記の思考体系」が“抜本的に変革”されているとは、捉え難い。

---

11) かつて筆者は、「ある取引を交換取引と見るか損益取引と見るかは、その処理法、したがってその基礎となる勘定理論によって左右される」と述べた（中瀬 [1991] pp. 258-59）。

田中 [1999] は、「原型財務諸表行列簿記」を用いれば、「一表のもとに、多様な財務諸表を任意に導き出すことができる」(p.73)と言う。上野 [2020] も、原型財務諸表行列簿記は、「一つの表において、……、深層統合会計システム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」であるが、それは「会計思想の変革」である」と注意を促す (p.182)。そして、上野は、数値例を用いて、その「行列簿記『表』」における記入手続きを丁寧に説明している。

上野 [2020] は、「原型財務諸表行列簿記は、……、インプットである取引からアウトプットである財務諸表までを一覧のもとに表すから、真の意味の過程理論である」(p.190)と強調する。しかし、上野 [2020] が例示した「行列簿記『表』」(pp.184-85, 図表7-3)は「精算表」の如きもので、決算時に、それぞれの記入事項について期中取引を一括した金額を記入する。したがって、上野が「インプットである取引から」と強調した「日々の取引」を記入しておらず、「真の意味の過程理論」を表しているか疑問である。

「日々の取引記入」の例示は「紙製書物」故に難しいかもしれないが、その「行列簿記『表』」をいつ作成するのか、「列と行の交差点〔セル〕」それぞれに記入される金額は該当取引発生のつど累計するのかなど、「インプットである取引」の記入に関する最少限のことは論及する必要があったように思われる。

「過程理論」を標榜し、「会計思想の変革」を謳う、「原型財務諸表行列簿記に則った簿記教育」をどのように進めるか、「日々の取引」の記入方法を含めて具体的な提案が欲しかった。

「行列簿記」を学ぶ場合でも、通用の複式簿記の“初め”は学んでおくことが必要であろう。

通用の複式簿記の基本は、「商品売買取引」の処理である。その仕訳

法については複数の考え方があるが、「原型財務諸表行列簿記システム」学習の手始めには、「深層構造がそのまま表層構造に現れている」「売上原価法」が良いのではないか。

「売上原価法」を手がかりとして、分解仕訳および原型財務諸表から成る「会計深層構造」論普及の“旗振り役”を、上野のような、簿記・会計の研究・教育において実績があり学界にも影響力のある人が務めることは重要なことと思われる。

【謝辞】 日本大学教授林健治氏には、上野 [2020] に対する「書評」（木戸田 [2021] および小野 [2021]）の複写を送って戴いたことを記し、謝意を表す。

#### 引用文献

- 馬場克三 [1975] 『会計理論の基本問題』 森山書店。
- 飯野利夫 [1964] 「文献案内—企業会計原理—」, 飯野利夫 = 山榊忠恕 編集 『会計学基礎講座 / 1 企業会計原理』 再版 有斐閣, pp. 237-51。この「文献案内」は、初版 [1963] では、第3巻『経営管理会計』の巻末 (pp. 239-53) に掲載。
- 飯野利夫 [1970] 「商品の処理 (2)」〈講座・簿記の基礎 (7)〉, 『税経セミナー』 第15巻第4号 (4月号), pp. 28-32。
- 木村和三郎 [1932] 「取引の具体性—簿記原理通説批判—」, 『會計』 第31巻第6号 (12月号), pp. 21-38。
- 木戸田力 [2021] 「書評 上野清貴著『会計構造の深層論理—真の複式簿記システムの探究—』」, 『企業会計』 第73巻第1号 (1月号), p. 86。
- 藻利重隆 [1964] 『ドラッカー経営学説の研究』 第二増補版 森山書店。初版1959年。
- 中瀬忠和 [1991] 「会計における認識と事実：一步前一取引記入は《事実》どおりを記入するの—」, 『商学論纂』 第32巻第5・6号 (3月) : 故内山力教授追悼論文集, pp. 237-62。
- 中瀬忠和 [2021] 「“贈与” 思考と会計の“多層化”」, 『商学論纂』 第63巻第3・4号 (12月), pp. 113-56。
- 西村義樹 = 野矢茂樹 [2013] 『言語学の教室：哲学者と学ぶ認知言語学』 中公新書

中央公論新社。

- 小野正芳 [2021] 「書評 上野清貴著『会計構造の深層論理—真の複式簿記システムの探究—』」, 『産業経理』 第80巻第1号 (1月号), pp. 104-5。
- 武田隆二 [1982] 『簿記 I 簿記の基礎』 改訂版 中央経済社。
- 武田隆二 [1994] 『会計』 税務経理協会。
- 田中茂次 [1986] 『会計と構造』 税務経理協会。
- 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。
- 内山力 [1981] 『現代簿記原理』 中央経済社。
- 上野清貴 [1995] 『会計利益概念論』 同文館。
- 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。
- 上野清貴 [2020] 『会計構造の深層論理—真の複式簿記システムの探究』 中央経済社。
- 安平昭二 [1979] 『精説 簿記原理』 中央経済社。
- 安平昭二 [1988] 「商品売買処理法についての一考察—『売上高・売上原価表示法のすすめ—』」, 『商大論集』 (神戸商科大学経済研究所) 第39巻第4号 (2月), pp. 24-37。