

# 複式簿記の説明モデルにもとづく 利益計算構造の理論分析

藤井秀樹（京都大学）

## I はじめに

本稿は、複式簿記の説明モデル(以下たんに「説明モデル」という場合もある)にもとづいて会計における利益計算構造を純粹理論的に記述することを目的としている<sup>(1)</sup>。その作業を通じて、複式簿記の背後にある基礎的仮定とその理論的含意を改めて描出してみたいと思う。本稿での検討が、複式簿記とは何かを洞察するさいの一助ともなれば幸いである。

## II 複式簿記の説明モデル

### 1 モデルの理論的基礎—会計測定<sup>1</sup>の3公理—

本稿で用いる説明モデルは、今日の会計人に共有されている(と思われる)複式簿記の標準的な理解を、単純な概念の組合せによって再構成したものであり、Ijiri (1967)で提示された「会計測定<sup>1</sup>の3公理」を主要な理論的淵源としている。そこで、この節では、当該3公理の定義と機能を概観し、それらと説明モデルの関係を説明することで、モデルの理論的基礎を明らかにしておきたいと思う。

Ijiri (1967, 69)によれば、会計の目的は、「ある主体の経済事象を伝達すること」であり、「その経済事象は主体の支配下にある経済財およびその変動で識別される」とされる。会計測定<sup>1</sup>の3公理は、

「こういう会計の目的を達成するのに必要」な規準として提示されたものであり、「支配」(control)、「数量」(quantity)、「交換」(exchange)からなる。

支配は、「数知れない多くの経済財のなかでどれが主体の支配下にあるかを認識」(Ijiri1967, 84)するための規準であり、当該公理にもとづいて会計における認識の対象が確定される。数量は、「財を分類し各種類ごとに加法性および無差別性をもとにして数量測度を定義」(Ijiri1967, 84)するための規準であり、当該公理にもとづいて財が数量的に表現される。交換は、「どの財がどの財と交換されたかを認識する」(Ijiri1967, 84)ための規準であり、当該公理にもとづいて財の変動が増分と減分の因果関係で認識される。

### 2 モデルの提示—井尻モデルの修正—

Ijiri (1967, 109)では、「複式簿記の本質的な要素は主体財産の変動を増分と減分との因果関係で把握する点にある」(傍点引用者)とされ、当該因果関係の把握の規準となる交換公理がとりわけ重視されている。かかる観点から、Ijiri(1967)では、①「複式簿記の複式たるゆえんは[……]、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原価主義にその根源をもつ」(107)という解釈(複式簿記と原価主義の関係性に関する解釈)と、②「借方はつねに増分(または減分の取消し)を表わし貸方はつねに減分(または増分の取消し)を表わす」(109)

という解釈（複式簿記の因果性に関する解釈）が示されている。

Ijiri (1967) では、会計測定<sup>3</sup>の3公理とそこから誘導される以上の諸解釈にもとづいて慣習的な複式簿記の構造と特徴が純粹理論的に記述されている。Ijiri (1967) で示された複式簿記の純粹理論モデルを、ここでは井尻モデルと呼ぶことにする。Ijiri (1967) は、会計測定<sup>3</sup>の純粹理論分析という会計研究の新領域を切り拓いたものであり、そこで提示された井尻モデルは複式簿記の公理的構造を理解するうえで大きな学術的貢献をもたらした。しかし、私見によれば、井尻モデルにおいて改善されるべき点が皆無というわけではない。具体的にいえば、上記②の解釈に依拠して複式簿記の全体構造を説明するためには、「請求権分類（すなわち負債および資本—引用者注）に属する各科目を〔……〕、未来現金の減分、すなわち消極未来現金と考えることが必要となる」（Ijiri1967, 108）という点が、とりわけ問題であろう。「請求権の増加」を「未来現金の減分」と考えるのは、概念的な擬制がやや過剰であり、直感的には理解しにくい説明となっている。

複式簿記に関する会計人の標準的な理解を、「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割り当てられるように処理しなければならない」とする企業会計原則（第二の一のA）の命題に求めた場合、収入・支出を鍵概念としてモデルを再構成した方が、複式簿記のより理解しやすい説明が可能となるように思われる。そこで、本稿では、「借方は財の増分を表し、貸方は財の減分を表す」という因果性を、「貸借の一方は現金収支を表し、他方はその原因事象を表す」という因果性によって置き換える修正を、井尻モデルに施すことにする。借方に現金収入を、貸方に現金支出をそれぞれ配置するとすれば、当該修正モデルの原型は以下のように示すことができる。

(借)現金収入 ××× (貸)原因事象 ×××  
(借)原因事象 ××× (貸)現金支出 ×××

この説明モデルにおいては、現金収支が、Ijiri (1967) で提示された3公理の機能を縮約している。すなわち、現金の支払・受領という行為によって取引の対象となる財の支配・交換関係が認識され、支払・受領に係る現金の金額によって財の数量が決定されるのである。つまり、そのかぎりでは、当該説明モデルは Ijiri (1967) の3公理を前提としており、そこにおいて、現金は、Ijiri (1967) でいう「基本財」(basic class)として機能することになるのである。そして、現金収支の成果性は、当該各現金収支の原因事象に照らして識別されることになる<sup>(2)</sup>。

### III モデル分析

この節では、前節で提示した複式簿記の説明モデルを用いて、会計における利益計算構造の理論分析を行う。そのために、極端に単純化した次のような設例を用いる。

#### 《設例》

20XX年

- 5月1日 現金¥300を元入れして開業した。
- 5月10日 商品¥300(3個, @¥100)を仕入れ、代金は現金で支払った。
- 5月25日 商品2個を¥240で販売し、代金は現金で受け取った。
- 5月31日 平成19年5月度の決算を実施した。

#### 1 単式簿記による記帳処理

設例に示した一連の取引を、現金を記録対象として、単式簿記（本稿での定義に従えば現金収支とその原因事象の複記に依拠しない簿記）によって記帳処理すれば、図1のようになるであろう。図1のような計算表は通常、現金出納帳と呼ばれている。

図1 現金出納帳

20XX年 月 日		摘 要	収 入	支 出	残 高
5	1	資本元入れ	300		300
	10	商品仕入れ		300	0
	25	商品売上げ	240		240
	31	次期繰越		240	
			540	540	
6	1	前期繰越	240		240

現金出納帳においては、現金の増減および残高が取引の発生順に記録・計算されるのみで、①現金以外の財の増減および残高、②それらと現金の増減および残高の有機関係、③当期(記帳期間)の活動成果(すなわち利益)は、示されない。しかし、他方で、現金出納帳は、その記帳処理において専門的な知識や判断を必要としないという特徴を持つ。したがって、現金収支の管理を主目的とする場合には、現金出納帳方式(すなわち単式簿記)が、実務的な適合性を持つことになる。

20XX年

5月1日	(借) 現金	300	(貸) 資本金	300
	(現金収入)		(非成果収入原因事象)	
5月10日	(借) 仕入	300	(貸) 現金	300
	(成果支出原因事象)		(現金支出)	
5月25日	(借) 現金	240	(貸) 売上	240
	(現金収入)		(成果収入原因事象)	

以上の記帳処理を通じて得られた原因事象の記録を、成果性の有無を基準にして分類・集計することによって、前掲の①②③が明らかにされる<sup>(3)</sup>。とはいえ、じつは、そうした分類・集計だけでは、①②③を明らかにすることはできない。①②③を明らかにするためには、そうした分類・集計に加えて、さらに、売れ残った期末商品の価額を決定すること(すなわち財の評価)が必要となるのである。その作業は、時価基準で実施する場合と、原価基準で実施する場合の2通りに大別される。

#### (1) 時価基準による利益計算

まず、期末商品を時価基準によって評価する場合を考える。具体的な時価として、再調達原価や

#### 2 複式簿記による記帳処理

現金出納帳で示されない上記①②③を明らかにするためには、複式簿記による記帳処理が必要となる。そのメカニズムを純粹理論的に記述するために、以下では前節で提示した説明モデルを先の設例に適用し、モデルの展開を試みる。

設例に示した一連の取引を、モデルの原型である仕訳様式にもとづいて記帳処理すれば、次のようになる。

正味実現可能価額などを想定することが可能であろうが(ASBJ2006, 第4章)、ここでは測定属性に関する理論問題には立ち入らず、原価基準によらないということを強調する意味で次のような極端なケース、すなわち期末商品の時価(利益計算の前提となる時価)がゼロとなるケースを想定することにする。このような極端なケースを想定することによって、複式簿記にもとづく利益計算構造の特徴をより鮮明に描出することができると考えられるからである。期末商品の時価評価にもとづく決算仕訳を、説明モデルの様式に従って示せば、次のようになる(売上等に関する決算仕訳は省略)。

20XX年

5月31日 (借) 損 益 300 (貸) 仕 入 300  
 (成果収支原因事象) (成果支出原因事象)  
 残 高 60 損 益 60  
 (非成果収支原因事象) (成果収支原因事象)

以上の決算仕訳にもとづいて当期の損益計算書と貸借対照表を作成すれば、図2(a)(b)のようにな

図 2 (a) 損益計算書

売上原価	300	売上高	240
		当期損失	60
	300		300

図 2 (b) 貸借対照表

現金	240	資本金	300
当期損失	60		
	300		300

(2) 原価基準による利益計算

次に、期末商品を原価基準によって評価する場合を考える。この場合、期末商品の評価額は100と

20XX年

5月31日 (借) 繰越商品 100 (貸) 仕 入 100  
 (非成果支出原因事象) (成果支出原因事象)  
 損 益 200 仕 入 200  
 (成果収支原因事象) (成果支出原因事象)  
 損 益 40 残 高 40  
 (成果収支原因事象) (非成果収支原因事象)

なる。期末商品の原価評価にもとづく決算仕訳を、説明モデルの様式に従って示せば、次のようになる(売上等に関する決算仕訳は省略)。

以上の決算仕訳にもとづいて当期の損益計算書と貸借対照表を作成すれば、図3(a)(b)のようにな

図 3 (a) 損益計算書

売上原価	200	売上高	240
当期利益	40		
	240		240

図 3 (b) 貸借対照表

現金	240	資本金	300
商品	100	当期利益	40
	340		340

### 3 モデルの補足的展開

以上に見てきた説明モデルは現金収支を鍵概念として構築されているために、現金収支をとまわらない取引(すなわち非基本財の交換取引や一部の決算取引など)を記帳処理の対象とすることが

(借) 現 金 ××× (貸) 機 械 ×××  
 (現金収入/現金戻り) (非成果支出原因事象)  
 (借) 減価償却費 ××× (貸) 現 金 ×××  
 (成果支出原因事象) (現金支出/現金戻し)

できない。しかし、この問題は、同額の現金収入と現金支出が介在する取引を擬制することで解消される(IV節2参照)。減価償却を事例として、その擬制取引の原型を示せば、次のようになる<sup>(4)</sup>。

## IV モデル分析の解釈

この節では、前節でのモデル分析に筆者なりの解釈を加えながら、複式簿記の背後にある基礎的仮定とその理論的含意を描出していききたいと思う。

### 1 利益計算プロセスにおける会計人の判断

複式簿記に依拠することによってはじめて、基本財である現金の増減および残高だけでなく、①現金以外の財の増減および残高、②それらと現金の増減および残高の有機的關係、③当期の利益を、明らかにすることが可能となる。換言すれば、複式簿記においては、基本財である現金の増減および残高、現金以外の財の増減および残高、それらと現金の増減および残高の有機的關係を明らかにする一連の手續と不可分のプロセスを通じて、利益が決定されることになるのである。ということは、すなわち、複式簿記のもとで展開される利益計算プロセスにおいては、期中の継続的な取引記録がすべて有機的に結びつけられているということである。

ここで留意されるべきは、そのプロセスは、会計人の専門的な判断を抜きにしては機能しえないものとして存在しているということである。当該プロセスにおいて、会計人の専門的な判断は、次の2つの局面で介在する。

第1は、現金収支をその原因事象とともに複記する局面（原始記入）においてである。この局面では、現金収支の成果性の有無についての判断が、当該各現金収支の原因事象の識別を通して行われる。そのさい、当該判断の規準となる成果性の意味内容が問題となる。成果性の有無を、営業活動を通じた資本主持分への影響の有無と考えるならば、営業活動に係る原因事象であって、資本主持分の増加をもたらすものを成果収入原因事象（収益）として、減少をもたらすものを成果支出原因事象（費用）として、それぞれ識別することになる。前節のモデル分析では、そうした識別規準に依拠した記帳処理が示されている。

第2は、期末商品の価額を決定する局面（決算記入）においてである。この局面では、次期以降の利益計算において期末商品がいかなる貢献をもたらすかに照らして、当該各期末商品の価額が決定される。換言すれば、次期以降における期末商品の成果性のいかなが、当該価額決定の規準とされるのである。その成果性が皆無と判断された場合（たとえば期末商品が市場価値を完全に喪失したような場合）はゼロと評価され、当期とまったく同等と判断された場合は原価で評価される。III節2(1)のモデル分析は前者のケースを示したものであり、III節2(2)のモデル分析は後者のケースを示したものである。つまり、商品の仕入（より一般的には財への投資）に込められた経営者の「未来に関する期待」(Boulding1962, 53)を決算記入にあたって維持するか修正するかの判断が、この局面でなされることになるのである<sup>5)</sup>。

以上のことから、複式簿記を不可欠の技術的基盤として成立し機能してきた慣習的な原価主義会計<sup>6)</sup>は、(a)経営者の「未来に関する期待」が次期以降においても有効なものとして維持されるという仮定のもとに、(b)現金収支のうらづけを持つ、(c)営業活動の成果を、(d)継続的な記録にもとづいて、認識・測定するシステムであるということが理解されるのである。こうした特徴を有する、原価主義会計のもとでは、財の購入時点で形成された経営者の期待に沿って、財への投資資金の回収計算が每期継続的に展開されることになる。

### 2 複式簿記の拡張の可能性

会計測定の3公理にもとづいて「原価主義の公理的構造」を論じたIjiri (1967)は、「その他の測定方法についても交換の判断を拡張して予期された交換あるいは想定された交換を含むようにするならば三つの要素（上記3公理—引用者注）で十分となる」(85)と述べている。この指摘を本稿のモデル分析に適用すれば、以下のような議論が可能となろう。

II節2でふれたように、本稿で提示した説明モデルは現金収支を鍵概念として構築されている。ということは、すなわち、当該モデルにおいては

現金収支が記帳対象を制約する条件になっているということである<sup>(7)</sup>。とすれば、現金収支を規定する現金概念を拡張し、記帳対象を制約する条件を緩和することによって、説明モデルの記帳対象を拡張することが可能となるであろう。事実、III節のモデル分析においても、現金概念は、現金のみならず、「商品などの財貨の売却または用役を提供した際、対価として受け取る現金以外の支払手段」(渡部2007, 421)すなわち「現金等価物」(cash equivalent)も包摂しうるものとして構成されている。こうした現金概念の拡張によって、いわゆる現金取引のみならず、現金等価物による信用取引も説明モデルの記帳対象に取り込むことが可能となっているのである。またIII節3で言及したように、現金収支を擬制することで、非基本財の交換取引や減価償却のような決算取引も説明モデルの記帳対象に取り込むことが可能となる。現金概念を、現在市場価格(擬制的現在現金)や、将来キャッシュ・フロー(擬制的将来現金)を含むものにまで拡張すれば、説明モデルの記帳対象に取り組むことのできる取引の範囲はさらに広がることとなるであろう<sup>(8)</sup>。

このような現金概念の拡張がどこまで承認されるかが次に問われるべき問題となるが、こうした問題についての立ち入った検討は本稿の課題を超えたものとなる。ここでは、この問題に関連して以下の2点を指摘するとどめておきたい。第1は、現金概念の拡張がどこまで承認されるかという問題は究極的には、実務における「一般的承認性」(general acceptance)の問題に帰着するということである。すなわち、この問題は、会計における制度変化<sup>(9)</sup>と関連しているのであって、先験的な理論研究のみによっては決しえないものとなるのである。第2は、現金概念の拡張は時価基準にもとづく会計測定に道を開くが、会計的認識が、前項(IV節1)で指摘した成果性の有無を規準にして実施されるかぎり、会計モデルの基本的枠組み(収益費用アプローチ)は維持されるということである。しかし、会計的認識の焦点が成果性の認識から財の实在的認識に移行することになれば、現金概念の拡張にともなう会計モデルの変化

はたんなる拡張ではなく、会計モデルの質的変容を示すものとなるであろう。そのさいに措定される会計モデルの基本的枠組みは、資産および負債の实在的認識・測定を会計の第一義的機能とみなす会計観、すなわち資産負債アプローチとなる<sup>(10)</sup>。

## V おわりに

以上によって、複式簿記の説明モデルにもとづいて会計における利益計算構造を純粹理論的に記述し、その作業を通して複式簿記の背後にある基礎的仮定とその理論的含意を描出するという本稿の目的はおおむね達成されたものと思われる。

本稿でのモデル分析は、複式簿記のもとで展開される利益計算が会計人の専門的な判断と不可分の関係にあることを強調するものとなっている。利益計算に会計人の判断が介在することに対しては批判的な論調も散見されるが(たとえばIASC1997, ch.1, par.4.15), どのような会計モデルを構築するにせよ複式簿記の存在を前提とするかぎり、利益計算から会計人の判断を完全に排除することは不可能とあってよい<sup>(11)</sup>。この点に関連していえば、複式簿記はその固有の構造と堅牢性から「無言の力」(井尻1990, 40)を持ち、会計人の判断を規律づけてきたという点にこそ、われわれはむしろ注目すべきであろう。すなわち、「複式簿記のほんとうの重要性はその構造の美しさにあるのではなく、その構造が財産変動における原因結果の関係を追究するようにわれわれに強制しわれわれのものの考え方に影響を及ぼすという点にある」(Ijiri1967, 102)ということができるのである。

利益計算に携わる会計人に任意の判断を随時に下す自由が与えられているわけでは決してない。利益計算のプロセスにおいて会計人に要請されるのは、複式簿記の構造に基礎づけられた高度に専門的な判断である。複式簿記の本質を理解するさいには、複式簿記のこうした「無言の力」の存在をふまえておく必要があるであろう。このことを最後に指摘し、本稿のむすびとしたい。

## 注

- (1) 本稿は、藤井 (1997, 第7章; 2000) での理論分析を再構成し、拡張したものである。
- (2) 以上から明らかなように、本稿で用いる説明モデルは、慣習的な複式簿記の本質的特徴を純粹理論的に記述するためのツールとして構築されたものであって、①個々の歴史的事実から帰納・演繹したものでは必ずしもない、②慣習的な複式簿記の完全な模写を旨としたものではない、③あるべき複式簿記を主張するものではないという性質を持っている。
- (3) 現金収支は、現金収支表 (現金出納帳) に収容され、その時点で会計記録としての役割を基本的に終えることになる。つまり、現金収支は、成果計算と財産計算に直接的に関与しないのである。この点については、藤井 (1997, 206) を参照されたい。
- (4) 設例では、議論を単純化するために、こうした現金収支をとまわらない取引はすべて省略している。
- (5) May (1943, 183-184) でいう「有用な原価」は、営業活動を通じて回収することが可能な原価を意味している。留意されるべきは、「有用な原価」の決定 (いわゆる低価法による棚卸資産評価) に時価基準が採用されたとしても、それは必ずしも時価会計を意味しないということである。たとえば、AICPA (1961, 28) では、低価法は費用収益の対応にもとづく適切な期間損益計算を実施するための一処理方法であり、したがってそれは原価主義の枠内における配分の一形態であるという見解が示されている。この点については、平敷 (1990, 181) も参照されたい。
- (6) 複式簿記と原価主義会計の不可分性については、Ijiri (1967, 109) を参照されたい。
- (7) したがって、利益計算において会計人の判断がどのような形で介入しようとも、現金収支の総和それ自体を変更することはできないのである。その意味で、会計人の判断は、現金収支の総和によって「縁どられている」ということができよう。この点については、藤井 (1997, 148) を参照されたい。
- (8) この点に関するより立ち入った私見については、藤井 (1997, 第9章) を参照されたい。
- (9) ここでいう制度変化の意味については、藤井 (2007, 第1章) を参照されたい。
- (10) この場合、かかる会計モデルから導出される利益は、「包括利益」 (comprehensive income) となる。この点については、藤井 (2008, 44-45) を参照されたい。また、時価基準の導入に関連した会計モデルの質的変容については、石川 (2000, 第5章) での議論が参考になる。
- (11) 会計人の判断の介入が会計情報の有用性をむしろ高めているという指摘もあり、さらにまたか

かる指摘は、会計利益情報 (純利益情報) の価値関連性に関する多くの実証研究の結果とも整合している。この点については、Beaver (1998, 6); 藤井 (2007, 166-169) を参照されたい。

## 参考文献

- 企業会計基準委員会 (2006) 『財務会計の概念フレームワーク』。
- 石川純治 (2000) 『時価会計の基本問題—金融・証券経済の会計—』中央経済社。
- 井尻雄士 (1990) 『「利速会計」入門—企業成長への新業績評価システム—』日本経済新聞社。
- 新田忠誓 (2002) 「会計学上の数値と簿記学上の数値」 (新田忠誓編著『大学院学生と学部卒業論文テーマ設定のための財務会計論簿記論入門』白桃書房, 1-24頁所収)。
- 藤井秀樹 (1997) 『現代企業会計論—会計観の転換と取得原価主義会計の可能性—』森山書店。
- (2000) 「複式簿記の構造に関する理論分析—議論のための問題提起—」 (日本簿記学会簿記理論研究部会『複式簿記システムの拡張可能性とその限界』最終報告, 48-51頁所収)。
- (2007) 『制度変化の会計学—会計基準のコンバージェンスを見すえて—』中央経済社。
- (2008) 「新会計基準にみる会計思考の連続と非連続」『會計』第173巻第1号, 30-48頁。
- 平敷慶武 (1990) 『動的低価基準論』森山書店。
- 渡部裕亘 (2007) 「現金等価物」 (安藤英義, 新田忠誓, 伊藤邦雄, 廣本敏郎編集代表『会計学大辞典』第五版, 中央経済社, 421-422頁所収)。
- AICPA (1961), Committee on Accounting Procedure, *Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins*, Accounting Research Bulletins, No.43, AICPA.
- Beaver, W.H. (1998), *Financial Reporting: An Accounting Revolution*, 3<sup>rd</sup> ed., Prentice-Hall. (伊藤邦雄訳 (1986) 『財務報告革命』白桃書房)
- Boulding, K.E. (1962), "Economics and Accounting: The Uncongenial Twins," in W.T. Baxter and S.Davidson (eds.), *Studies in Accounting Theory*, 2<sup>nd</sup> ed., Sweet & Maxwell Ltd..
- IASC (1997), *Accounting for Financial Assets and Financial Liabilities*, A Discussion Paper Issued for Comment by the Steering Committee on Financial Instruments, IASC. (国際会計基準委員会 (1997) 『金融資産及び金融負債の会計処理』)
- Ijiri, Y. (1967), *Foundations of Accounting Measurement: A Mathematical, Economic, and Behavioral Inquiry*, Prentice-Hall. (井尻雄士 (1968) 『会計測定の基礎—数学的・経済学的・

行動学的探求一』東洋経済新報社)

May, J.O. (1943), *Financial Accounting: A Distillation of Experience*, The Macmillan Co., reprint ed., Scholars Book Co., 1972. (木村重義訳(1970)『G.O. メイ財務会計一経験の蒸溜』同文館)

〔謝辞〕 本稿は、日本簿記学会第23回関西西部会統一論題での報告に加筆したものである。本稿の

執筆にあたっては、座長の向山敦夫先生、報告者の工藤栄一郎先生、橋本武久先生、フロアの柴健次先生、中居文治先生、中村恒彦先生、新田忠誓先生、野村健太郎先生、佐藤信彦先生から賜ったコメントおよび質問を参考にさせて頂いた。記して謝意を表したい。もちろん、ありうべき誤謬は筆者個人の責に帰するものである。