

Title	複式簿記の制約と意義
Sub Title	Constraints and implications from using double-entry bookkeeping
Author	木村, 太一 (Kimura, Taichi)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2024
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.67, No.5 (2024. 12) ,p.245- 255
JaLC DOI	
Abstract	現在，複式簿記は，財務会計を行なうのに用いられている。それゆえ，複式簿記において何を，いくらで記録するかは，財務会計の目的を達成するために，何を認識し，それらをいくらで測定するかによって規定されると考えられる。すなわち，単純化すれば，[財務会計→複式簿記] という規定関係が通常想定される。 しかし，財務会計という行為が，複式簿記という手段を用いて行なわれている以上，手段である複式簿記の持つ特徴が，財務会計という行為を何らかの形で規定することはないのだろうか。つまり，[複式簿記→財務会計] という規定関係は存在しないのだろうか。 本稿では，[複式簿記→財務会計] という規定関係を，複式簿記を用いているが故に「できないこと」，あるいは，逆に，複式簿記を用いているが故に「できること」と考えて，それぞれの可能性について検討する。
Notes	友岡賛教授退任記念号 論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20241200-0245

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

複式簿記の制約と意義

木村 太一

<要 約>

現在、複式簿記は、財務会計を行なうのに用いられている。それゆえ、複式簿記において何を、いくらで記録するかは、財務会計の目的を達成するために、何を認識し、それらをいくらで測定するかによって規定され则认为られる。すなわち、単純化すれば、[財務会計→複式簿記]という規定関係が通常想定される。

しかし、財務会計という行為が、複式簿記という手段を用いて行なわれている以上、手段である複式簿記の持つ特徴が、財務会計という行為を何らかの形で規定することはないのだろうか。つまり、[複式簿記→財務会計]という規定関係は存在しないのだろうか。

本稿では、[複式簿記→財務会計]という規定関係を、複式簿記を用いているが故に「できないこと」、あるいは、逆に、複式簿記を用いているが故に「できること」と考えて、それぞれの可能性について検討する。

<キーワード>

複式簿記、財務会計、制約、会計築像論

はじめに

現在、複式簿記は、財務会計を行なうのに用いられている。それゆえ、複式簿記において、何をいくらで記録するかは、財務会計の目的を達成するために、何を認識し、それらをいくらで測定するかによって規定され则认为られる。単純化すれば、[財務会計→複式簿記]という規定関係が通常想定される。

しかし、財務会計という行為が、複式簿記という手段を用いて行なわれている以上、手段である複式簿記の持つ特徴が、財務会計という行為を何らかの形で規定することはないのだろうか。¹⁾つまり、[複式簿記→財務会計]という規定関係は存在しないのだろうか。これが、筆者が長年抱いてきた疑問である。

筆者のこれまでの研究は、直接的か間接的かは別にして、多かれ少なかれ上記の疑問と関連している。とはいえ、[複式簿記→財務会計]²⁾という規定関係を直接示すような具体例をまとめて論じたことはなかった³⁾。それゆえ、本稿では、そうした具体例をまとめて挙げることを通じて、どんな観点から研究をしてきて、どんなことをしていきたいか、といったことを少しでも言語化したいと考えている。

1. 複式簿記および財務会計の定義と財務会計のプロセス

「はじめに」で述べたことを、もう少し具体的に述べよう。はじめに、議論の前提として、「複式簿記」や「財務会計」の簡単な定義を示す。本稿では、まず簿記を、特定の主体の経済活動や当該主体に関する経済事象（＝取引）を、数値を伴って記録する仕組みと考える。その上で、次いで複式簿記を、記帳を必要とするすべての取引について、二面的な記入を貫徹する簿記³⁾と考える。他方で、財務会計を、企業の取引を貨幣的に把握（＝認識および測定）して、それらをまとめて財政状態や経営成績として表現し、企業外部の利害関係者へと報告する行為と考える。

そして、先にも述べたとおり、複式簿記は、財務会計を行なうのに用いられている。具体的には、企業の取引を認識したり測定したりする際には、仕訳と呼ばれる複式簿記独特の記録方法が用いられる。また、財政状態や経営成績は貸借対照表や損益計算書によって表現されるが、そうした貸借対照表や損益計算書は、残高勘定と損益勘定とを基にして作成される。この、残高勘定や損益勘定は、複式簿記の仕組みに則して仕訳を集約した結果として産出されるのである。もちろん、複式簿記が財務会計以外に用いられることはあるし、財務会計を複式簿記以外の情報を基に行なうこともできるだろう。しかし、現行の実践においては、複式簿記は財務会計に用いられ、また、財務会計は複式簿記を用いて行なわれている。

したがって、あくまで現行実践を念頭に置けば、複式簿記における記録の内容は、財務会計の目的によって規定されと考えられる。すなわち、財務会計の目的によって財政状態や経営成績の具体的な内容が決まり、そしてそれに伴って、何を認識し、それらをいくらかで測定するかが決

1) たとえば、何かを切るという行為の手段として包丁を用いる場合、(野菜は切る対象として適しているだろうが) 髪は切る対象として適さない。このように、切るという行為において用いる手段が、何を切るか(あるいは、何が切れるか)を、ある程度、規定する関係にある。このように、ある行為において、そこで用いる手段の特徴が、当該行為を何らかの形で規定するという関係は、日常においてもある程度見られるのではないかと考えられる。もちろんこうした例は単なるアナロジーであるから、仮に切るという行為と(その手段たる)包丁との間にそうした規定関係を見ることができたとしても、そこからすぐさま、財務会計と(その手段たる)複式簿記との間にも同様の規定関係が見られると結論することはできないだろう。しかし筆者としては、そうした規定関係が財務会計と複式簿記との間にも存在すると考えており、もし存在するとしたら、具体的にはどのような規定が為されているのか、を明らかにしたいと考えている。

2) これは決してもったいぶっているわけではなく、[複式簿記→財務会計]という規定関係を直接示し、かつ、多少なりとも議論の広がりが見込める具体的な事例がなかなか見当たらないからである。しかし、そうした事例を探してもなかなか見当たらない、ということそれ自体に、重要な意義があるのではないかと、筆者には思われる。

3) この定義を定めるにあたっては、安平[2007]を参考にした。

まる。そしてそれを受けて、複式簿記において、何を記録し、それらをいくらで記録するかが、規定される。こうした規定関係が、通常は想定されていると考えられる。

ところが、逆に、記録方法として複式簿記を用いているが故に、認識・測定できないものがあるのではないか、あるいは、財政状態や経営成績として盛り込める内容を規定することがあるのではないか、と筆者は考えている。たしかに、財務会計の目的に応じて、貸借対照表や損益計算書にて（財政状態や経営成績として）表現したいことが決められる。しかし他方で、その手段たる複式簿記の特質が、表現できることをある程度決めているのではないか。そして、表現したいことと表現できることとの間に、齟齬が生じることがあるのではないか。これが、筆者がこれまで考えてきたことであり、本稿で述べることでもある。

2. 複式簿記と財務会計との関係——先行研究のサーベイ⁴⁾

前節で述べたとおり、複式簿記と財務会計との間には、複式簿記が財務会計のために用いられていることを前提にして、財務会計の目的が複式簿記における記録の内容を決めるという関係が、主として想定されてきたと考えられる。ただし、両者の関係として、そうした関係ばかりが想定されてきたわけでもないだろう。そこで、本節では、簿記と会計との関係を論じた文献をサーベイし、複式簿記と財務会計との関係が、これまでどのように捉えられてきたのかを簡単に確認する。なお、簿記と会計との関係についての議論における、「簿記」とは概して複式簿記を指し、「会計」とは概して財務会計を指していると考えられる。それゆえ、以下では、それぞれの用語が互換的に用いられている（ただし、筆者自身は、「簿記＝複式簿記」とも、「会計＝財務会計」とも考えてはいない。）。

(1) 簿記と会計との異同と簿記の記録内容

簿記と会計との関係については、そもそも「簿記と会計とは別物か?」といった問いや、「簿記（あるいは、会計）をどのように定義するか?」といった問いとが、密接に関連しており、また、そのことを反映して各論者が様々な主張を行なっている。それゆえ、それらをうまく類型化しつつ整理するのは難しい。しかし、本稿の関心に基づき、簡単にまとめると以下のとおりとなる。

まず、前節で述べたとおり、現行実践において、財務会計は複式簿記を用いて行なわれている。

4) 簿記と会計との関係に関する包括的サーベイは、笠井 [1993]、友岡 [2016]、角ヶ谷 [2022] において行なわれている。この節の記述も、こうした研究に大きく負っている。また、この節の記述にあたっては、日本簿記学会簿記理論研究部会 [2012] も、多く参考にしていく。この文献は、簿記が「どのような存在であり役割を果たしてきたのか、そして、現在の簿記はどのような立場にあるのか、これからどうあるべきかについて考察するために、今日の学会にさまざまな影響を与え続けていると考えられる先生方に対して、2年間にわたりインタビューを行ってきたものである」（日本簿記学会簿記理論研究部会 [2012]、2頁）。当該文献の入手にあたっては、京都産業大学の橋本武久先生、および、白桃書房の大矢静江氏にお世話になった。この場を借りて、感謝申し上げる。

そのことを否定する論者はいない。問題は、そのことによって、複式簿記の記録内容が変化すると考えるか否かにある。この観点から2つの立場が考えられる。⁵⁾

すなわち、1つの立場は、現行実践において複式簿記が財務会計に用いられているとしても、複式簿記の記録対象はあくまで現金収支のまま変わらないとする立場である。⁶⁾この立場においては、決算の前までが簿記で、決算以降が会計とされる。そして、簿記は、財産の管理という目的の下に為され、財務会計に用いられる際には、簿記の記録を修正して用いていると考えるのである。したがって、この立場にあつては、たとえば、リース資産やリース債務を認識するとか、売買目的有価証券を時価評価するといった、(現金収支以外の)財務会計の目的に沿った認識や測定は、すべて決算修正にて行なわれ、複式簿記の記録内容を構成しない。それゆえ、こうした立場にあつては、たとえ、複式簿記が財務会計に用いられている状況下にあつても、複式簿記において記録される内容に変化はないと考えられる。

今一つの立場は、現行実践において複式簿記は財務会計に用いられているのだから、複式簿記の記録内容は、財務会計の目的に沿って決まるとする立場である。⁷⁾したがって、この立場にあつては、たとえば、リース資産やリース負債も、複式簿記における記録の内容を構成する。それゆえ、こうした立場にあつては、複式簿記が財務会計に用いられている状況下においては、財務会計の目的の如何によって、複式簿記において記録される内容が変化すると考えられる。

(2)「簿記＝形式」、「会計＝内容」、あるいは、「簿記＝技術」、「会計＝理論」

簿記と会計との間の関係については、①「簿記＝形式」、「会計＝内容」とする捉え方や②「簿記＝技術」、「会計＝理論」とする捉え方も⁸⁾為されてきた。

5)「簿記と会計の異同ないし簿記と会計の関係についてはつとに色々なことがいわれており、その一つに「決算の前までが簿記で、決算以降が会計」といったものが挙げられる」(友岡 [2016], 76頁)とされるが、ここでの分類は、この分類とかなり近いものである。

6)「私は簿記の本来は、期中取引の簿記だと思います。財産管理っていう点でね。……だから、そういう点では期中取引の簿記は変わらないと思いますよ。……今いろいろ会計基準が変わると期中の取引の仕訳まで影響してくると思う人がいる……そんなの決算整理でやれよと。……収入支出をベースにしてやって、期末修正すりゃいいんですよ。」(日本簿記学会簿記理論研究部会 [2012], 16頁)と述べる安藤英義は、この立場といえる。なお、こうした立場にあつても、財産管理の観点から、簿記の記録対象に債権債務を含める立場もある(日本簿記学会簿記理論研究部会 [2012], 68頁, 新田忠誓のインタビュー)。

7) こちらには、様々な立場が含まれる。まずは、①簿記は財務諸表の作成と表裏であるとする(暗に、それ以外に簿記は用いられないとする)立場と、②簿記は、財産の管理目的にも財務諸表作成目的にも用いられることを認めた上で、今は、財務諸表作成目的に用いられている(だから、会計に合わせて記録内容が決まる)とする立場とがある。また、②に関しては、②-i)財産の管理も会計の範疇に入れる立場(この場合、簿記は今も昔も会計に用いられているのだけれど、会計の目的が財産管理から財務諸表の作成へと変化したから、簿記の記録内容が変化したのだ、と考える)と、②-ii)財産の管理は会計の範疇に入れない立場(この場合、簿記が会計に用いられることになったから、簿記の記録内容が変化したのだ、と考える)などが考えられる。なお、この類型化にあたっては、日本簿記学会簿記理論研究部会 [2012], 154～155頁(桜井久勝のインタビュー), 51頁(中野常男のインタビュー), 178頁(泉宏之のインタビュー)を参考にした。ただし、類型化を行なう目的から、この註で示した各「立場」は、コントラストが強く出るように記されている。それゆえ、ここで挙げた3氏が、そのままここでの①, ②-i), ②-ii)の立場を採っているわけでは決してない。

8) 友岡 [2016], 77～79頁, および, 80～83頁参照。

こうした捉え方のうち、①「簿記＝形式」、「会計＝内容」という捉え方は、(1)の整理でいえば2つ目の立場（＝複式簿記の記録内容は、財務会計の目的に沿って決まるとする立場）において為されると考えられる。すなわち、こうした立場にあっては、財務会計において、その目的に沿って記録の内容が決められる。その一方で、複式簿記は、財務会計にて決められた内容をどのように記録するか（＝形式）を決めている。たとえば、仕訳や勘定口座を用いた記録を行なうといったように、である。これが、①「簿記＝形式」、「会計＝内容」という捉え方の内実といえる。

また、この項の冒頭で示した捉え方のうち、②「簿記＝技術」、「会計＝理論」という捉え方には、「会計という行為には判断が必要とされる場面が存在するが、簿記という行為にはそれがない」ということが含意されているのではないかと考えられる。たとえば、(1)で整理した立場のうち、1つ目の立場、すなわち、複式簿記の記録対象はあくまで現金収支のまま変わらないとする立場においては、記録の対象を何にするか、いくらずで記録するかといった判断は不要である。もちろん、決算修正においては、時価評価を行なうかなどの判断が必要となる。しかし、この立場にあっては、そうした判断が必要な事項は会計（＝決算）が担っているので、簿記において判断が必要な事項はほとんどないといえる。このような、会計には判断が必要であって簿記には判断が不要とする捉え方は、(1)で見た2つ目の立場についても同様といえる。なぜなら、この立場に則れば、ある財務会計の目的に適うように認識対象と測定方法とが決定（＝判断）される一方で、複式簿記においては（当該決定に従って記録を行なうのみであるので）、判断が必要となる場面はないと考えられるからである。

判断が必要であるということは、選択肢が複数存在するということを意味し、なぜその選択肢を採ったのか、逆に、なぜそれ以外の選択肢を採らなかったのか、といった判断に対して、その根拠を示す（＝「なぜ」に答える）必要があることを意味する。そして、「なぜ」に答えるところ⁹⁾に理論の存在を見るならば、「会計＝理論」ということになる。

(3) 複式簿記を会計構造が具現化されたものと見る見解

(1)の整理で登場した2つ目の立場、すなわち、複式簿記の記録内容は、財務会計の目的に沿って決まるとする立場においては、財務会計の目的、すなわち、財政状態や経営成績としてどのような内容の情報を利害関係者へ報告するかが、複式簿記の記録内容を規定すると考える。こうした規定関係を単純化して示せば「財務会計→複式簿記」であり、その逆、「複式簿記→財務会計」といったことは想定されていない。(1)で見た1つ目の立場である、複式簿記の記録対象はあくまで現金収支のまま変わらないとする立場においても、少なくとも、「複式簿記→財務会計」という規定関係が想定されているわけではない。

したがって、基本的には、「複式簿記→財務会計」という規定関係は想定されていないといえる。ただし、「複式簿記→財務会計」という規定関係ではないものの、会計の構造が会計における認識や測定を規定するという立場は存在する。笠井昭次がその立場を採っており、次のように

9) そうだったとして、「簿記＝技術」とすることには、些かの疑問がある。

述べられる。

会計における伝達とは、情報一般のそれではなく、勘定の伝達……に他ならない……。つまり、会計情報とは、勘定間の織り成す一定の構造を前提として産出されるのである。したがって、情報利用者の情報要求にしても、必然的にその構造に限定されたり、あるいはその構造にそぐう形に変容されたりすることになる。¹⁰⁾

上記では、たとえ、財務会計の目的を定めたとしても、当該目的を達成できるのであればどんな情報でも財政状態や経営成績として報告できるわけではなく、あくまで会計の構造に沿った形で、どんな情報を報告できるのかが（ある程度）規定されるという考え方が示されている。

ただし、この考え方において、どのような情報を報告できるかを決めているのは、複式簿記の特徴（当該特徴については次節で検討）というよりも、会計構造である。ここで会計構造とは、勘定（カテゴリー）間の関係であり、そうした関係は、資本等式や貸借対照表等式、試算表等式といった会計等式にて表される。そして、複式簿記は、こうした会計構造を具現化していると考えられているのである。

3. 複式簿記の制約

ここまで見てきたとおり、財務会計が複式簿記における記録対象を規定しているという関係についての言及はあるものの、その逆、すなわち、複式簿記の特徴が、財政状態や経営成績としてどのような内容の情報を利害関係者へ報告できるかを規定するといった見解（すなわち、複式簿記の特徴が財務会計における認識対象や測定方法を規定する見解）は見られない。前節の最後に取り上げた笠井の議論においても、財政状態や経営成績としてどのようなものを報告できるかを規定しているのは、複式簿記の特徴ではなく、会計構造であるとされていた。それでは、複式簿記の特徴が、財務会計を規定するということは考えられないのだろうか。本節では、複式簿記の特徴として筆者が想定している具体的な性質について述べるとともに、そのことについて考えてみたい。

まず、複式簿記の特徴を考えたい。たとえば、1度の記録において、2回（同額）の記入が貫徹されるという性質は、複式簿記を特徴づける性質の1つといえる。すなわち、企業が土地を現金で購入するという1つの取引に対して、「(借) 土地100」と「(貸) 現金100」という2つの記入が行なわれるわけである。また、複式簿記では、土地を現金で購入して現金が企業から減った場合に、「現金-100」とは記入しない。このような、数値の記録にあたって負数を用いないといった性質も、複式簿記の特徴の1つといえる。

こうした特徴は、あくまで形式的なものであって、記録の内容や、最終的に伝えられる財政状

10) 笠井 [1993], 61頁。

態や経営成績に対して、影響を及ぼすことはないようにも考えられる。たとえば、企業が土地を現金で購入した際に、「100円の土地を現金で購入した。」と記録しても、「(借) 土地100 (貸) 現金100」と記録しても、それらの間にあるのはあくまで記録形式の違いといえる。つまり、どちらの形式で記録を行なっても、「当該企業に100円分の土地が増えて、100円分の現金が減った。」という事象が記録されていることに変わりはない。そしてそれゆえ、仮にこの土地を購入した直後に財政状態を伝えようとした場合、「この土地を購入した後の財政状態は、購入する前の財政状態よりも、100円だけ土地が多く、100円だけ現金が少ない。」という報告が、どちらの形式で記録を行なったとしても、同様に為されるのではないかと考えられるわけである。このように、複式簿記の特徴は、(その特徴によって、記録の迅速性や正確性が向上するといったことはあっても) その記録を用いて伝えられる財政状態や経営成績には、影響を与えないと考えることもできる。

しかしその一方で、複式簿記の特徴が、最終的に伝えられる財政状態や経営成績に影響を与えると考えることもできる。たとえば、先にも述べたとおり、複式簿記には、1度の記録において、2回(同額)の記入を行なうという性質が存在するが、逆にいえばそのことは、2回の記入を行なうことができなければ、事象を記録することができない、ということの意味する。そうすると、たとえば、ある事象が生起して、将来において何らかの義務を負うことになった一方で、それに見合う権利の獲得や財の流入(あるいは、費消)がなかった場合には、当該義務を負債として貸借対照表に表示することはできないと考えられる。なぜなら、(負債の増加は貸方に記録するので)「(貸) ○○義務」という記録はできても、それに見合う借方への記録ができなければ、左右2か所への記入ができないので、当該事象を複式簿記によって記録することができないからである。

もちろん、基本的に、企業には(我々、普通の人間と同じような)「消費」という概念はなく、また、企業活動は経済合理性に基づいていると考えられることから、一方的に何らかの義務を負うといった事態はあまり想定されない。しかし、たとえば、従業員を雇用した場合には、そうした事態が想定される可能性がある。すなわち、以下のとおりである。従業員を企業の都合で解雇することが難しい場合には、従業員を雇用した時点で、将来に亘って給料を支払う義務を企業が負うと、見ることもできる。こうした見方の下では、従業員を雇用した時点で、将来に亘って支払うと考えられる金額を義務として負債計上することが求められる余地がある。その一方で、従業員が自らの意思で退職するのを止める権利は、企業にはない。それゆえ、当該従業員を雇用したとしても、当該従業員が将来に亘ってもたらずキャッシュ・フローを得る権利を企業が支配しているとはいえない。さりとて、雇用時点で将来に亘って当該従業員に支払う給料に見合う何かを、企業が雇用時点で受け取ったり費消したりするわけでもない。

先にも述べたとおり、企業活動は基本的に、各経済主体が対等な立場で、かつ、経済合理性に基づいて行なわれる。そのため、企業が義務を負った場合、通常は、それに見合う権利の発生や財の流入(あるいは、費消)が存在する。しかし、このように、法的に取引当事者の片方が強く守られている場合には、負った義務に見合う権利の発生や財の流入が存在しないといった事態が生じる余地がある。そしてそのような場合には、企業が従業員を雇用したことに伴って将来における支払義務が(事実上)発生したとしても、当該企業の財政状態を貸借対照表にて表現する際

に、この（＝従業員雇用に伴う）支払義務を負債として表示することはできないと考えられる。なぜなら、当該支払義務を「(貸)〇〇義務」という記録はできても、それに見合う借方への記録ができないため、左右2か所への記入ができず、当該事象を複式簿記によって記録することができないからである。¹¹⁾

こうした例は、複式簿記の特徴（この例では、1度の記録において、2回の記入を行なうという性質）が、財政状態や経営成績として表現できることに制約を課す形で、影響を与える例と考えられる。¹²⁾このように、筆者は、会計のプロセスにおいて、複式簿記が手段として用いられていることに着目し、手段としての複式簿記の持つ特徴が、財務諸表にて財政状態や経営成績を表現する際に、どのような影響を与えているのかを明らかにしたいと考えている。

4. 複式簿記と会計築像論

前節では、[複式簿記→財務会計]という規定関係のうち、複式簿記を用いているが故に、財政状態や経営成績として報告できることに一定の制約を課している事例を挙げた。より平たく述べれば、複式簿記を用いているが故に「できないこと」である。¹³⁾それでは、逆に、複式簿記を用いているが故に「できること」はないのだろうか。こうした問いに答えるための1つの方向として、筆者は、会計築像論が参考になるのではないかと考えている。

(1) 会計築像論¹⁴⁾

それでは、会計築像論とは何か。簡単にまとめれば以下のとおりである。一般に、財務会計という行為は、経済活動や経済事象などの（本体たる）事実が先にあって、それを財政状態や経営成績（＝会計情報）へと写像していく行為であるように考えられる。たとえば、「企業会計（特に財務会計）の基礎にある前提や概念を体系化したもの」とされる概念フレームワークにおいて、¹⁵⁾

11) もちろん、ここで、「従業員の雇用に伴って、発生した支払義務」と考えているものは、法的な義務ではないため、「法律上の義務に準じる」（企業会計基準委員会〔2006〕、第3章註4）かどうかは、別途検討が必要だろう。ここで議論したいのは、仮に当該義務が、会計上負債の認識要件を満たす義務と考えられたとしても、その認識ができない場合があるのではないかという点、そしてその原因が複式簿記の形式的な特徴に求められる可能性があるという点である。

12) 負債の認識方法には、将来の義務のうち、費用の発生分だけ負債を認識する引当金方式と、将来の義務の全額を認識する資産負債両建方式とが存在する。このうち、後者の資産負債両建方式について醍醐〔2008〕では、「回避不可能な将来の経済的犠牲の総額を現時点で見積もることができるのであれば、それを現在の負債として計上することが投資あるいは与信情報として有用性が高いとみなされているからだと考えられる」（醍醐〔2008〕、228頁）とした上で、「資産・負債両建て方式では負債の相手科目は何か、その資産性をどのように説明するのか——特にリース負債に見合うリース物件のように明示的な財が実在しない場合——、負債と両建てで計上される資産の情報としての有用性をどのように説明するのが残された重要な論点といえる」（醍醐〔2008〕、229頁）としている。

13) もっとも、筆者個人としては、「制約」とか「できないこと」が存在することに、ネガティブな印象はない。

14) 本項は、木村〔2022〕、127頁の文章を加筆、修正したものである。

15) 企業会計基準委員会〔2006〕、前文。

「事実と会計上の分類項目との明確な対応関係¹⁶⁾」が、会計情報の備えるべき特性として求められている。こうした考え方に対して、会計築像論を提唱する永野則雄は、次のように述べる。

これまでみてきたように、会計事実は会計内外の源泉から得られる諸事実にもとづいて構成されるものである。ここでの「構成」は諸事実の機械的な組合せといったものではなく、価値的な判断をも含む会計独自の判断による合成であり、その意味では事実の〈再構成〉であり、新たな〈構築¹⁷⁾〉であるといえよう。

上記で引用した永野の議論を敷衍すると以下のとおりである。たとえば、X社がA社株式を100、B社株式を50、C社社債を70保有している場合、X社の貸借対照表において「A社株式100」、「B社株式50」、「C社社債70」と記載されるわけではない（なお、各資産の取得価額と期末時価とは同じであると仮定する。）。日本の現行会計実践では、有価証券は保有目的別に分類され、当該分類ごとに異なる会計処理が適用される¹⁸⁾。それゆえ、仮にX社がA社株式とC社社債とを売買目的で保有し、B社株式を支配目的で保有している場合には、同社の貸借対照表上「有価証券170」、「関連会社株式50」と記載されることになる。その過程では、〈X社がA社株式を100、B社株式を50、C社社債を70保有している。〉という事実を基に、「これらの有価証券の保有目的は何か。」という会計上の判断が施され、他方で銘柄名や株式／社債の別といった区分が捨棄される。そして、最終的に、保有目的を表す名称が付されて貸借対照表に表示されることになる。このような過程を経ることで、〈X社がA社株式を100、B社株式を50、C社社債を70保有している。〉という事実は、X社貸借対照表上の「有価証券170」、「関連会社株式50」（＝〈X社は、売買目的で有価証券を170保有し、支配目的で有価証券を50保有している¹⁹⁾〉）という事実へと再構成されることになる²⁰⁾²¹⁾。

このように、会計築像論とは、会計という行為を単に現実を写し取る行為ではなく新たに現実を構築する行為として捉える考え方といえる。ただし、永野自身、「会計によって構築された事実や現実も、他の解釈体系によって作られる事実ないし現実と同様に、〈世界制作〉の一翼をに

16) 企業会計基準委員会 [2006]、第2章第7項。

17) 永野 [1992]、38頁。

18) 企業会計基準委員会 [2019]、第15～18項参照。

19) 実際には、支配目的で保有する子会社株式だけでなく、影響力の行使を目的として保有する関係会社株式も「関連会社株式」として表示されるので、「関連会社株式50」という表示は、正確に言えば〈支配目的あるいは影響力行使目的で有価証券を50保有している。〉という事実等に等しいのだが、簡略化のため上記の表現を採った。

20) X社貸借対照表上の「有価証券170」、「関連会社株式50」という表示によって構成された〈X社は、売買目的で有価証券を170保有し、支配目的で有価証券を50保有している。〉という事実は、さらに他の表現体系へと組み込まれて、その体系内で新たに事実が再構成される際の要素になると考えられる。たとえば、法人企業統計などは、会計の過程を経て構成された事実を基に新たな事実が再構成される一例といえる。

21) 〈売買目的で保有している。〉ということも事実の1つであるともいえる。ただし、その事実は言語化（会計処理）されて初めて事実になるということなのかもしれない。その意味では、やはり会計による言語化と事実の成立とは同時である。なお、この論理だと、財務諸表本表での開示か注記かはあまり関係がないということになる。

なっている²²⁾」と述べているとおり、現実を構築するという性質は会計に特有のものではない。そうであるならば、さらに踏み込んで、「現実を構築するとされる他の行為と比べて、会計における現実の構築はどのように異なるのか?」、「「会計らしい」構築の仕方は何か?」といった問いが湧出する。そして筆者は、そうした問いに答えるための1つのアプローチとして、会計が複式簿記を用いていることに着目している。次項では、そのことについての簡単な検討を行ないたい。

(2) 新たな概念を構成するエンジンとしての複式簿記

上記の議論が複式簿記と財務会計との関係にどのように繋がるのか。筆者は以下のように考えている。

第3節で見た従業員雇用の例は、複式簿記の特徴が、貸借対照表における財政状態の表現の制約になっている例であるが、そうした制約が、既存の概念に対する新たな解釈を生み出す契機になると筆者は考えている。たとえば、資産除去債務の例を考えてみよう。

資産除去債務とは、「有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって生じ、当該有形固定資産の除去に関して法令又は契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるものをいう²³⁾」。そして、当該有形固定資産を除去する義務があるならば、当該除去に係る支出が将来において存在すると考えられるので、当該支払義務を負債として計上することが求められている。

しかし、固定資産の除去を行なう義務が存在するからといって、その分、追加的に何らかの権利が発生したり、追加的に何らかの財が流入したりしているわけではない。つまり、状況は従業員を雇用した場合に近いといえる。しかし、資産除去債務の場合には、将来の除去費用を固定資産の取得原価に含めることを通じて、企業が負った義務に見合う資産が追加で計上され（つまり、借方に記録が行なわれ）、これを相手勘定として除去費用を支払う義務が負債として貸方に記録される（たとえば、「(借) 機械100 (貸) 資産除去債務100」）。その結果、将来において除去費用を支払う義務に見合う権利の発生や、財の流入がないのにも拘らず、当該義務を表す負債が貸借対照表に表示されることになる。

この、将来の除去費用を固定資産の取得原価に含めることの妥当性は、「資産除去債務に対応する除去費用は有形固定資産の稼働等にとって不可欠であり、その前提となるものであるため、有形固定資産の取得に関する付随費用的な性格²⁴⁾」を有するという解釈に支えられている。つまり、これまで通常の付随費用の定義（＝その資産の本体代金以外に、その資産が事業で活用可能な状態になるまでに必要になる支出）を拡大し、延いては、資産の定義を拡大して、貸借2か所への記入を可能にしている（引用の「付随費用的な性格」の「的」には、厳密には付随費用ではないことが示唆されている。）。)

ここで見た資産除去債務の例では、除去に関する義務を負うのと同時に、資産が追加的に生じることに対する新たな解釈（＝将来の付随費用という解釈）を行なって、貸借2か所への記入を可

22) 永野 [1992], 39頁。

23) 企業会計基準委員会 [2008], 第3項(1)。

24) 企業会計基準委員会 [2007], 第42項。ただし、圏点は引用者。

能にし、除去に関する義務を負債として計上している。逆に、負債を計上するには、それに見合う資産が費用の記録を行なう必要があったからこそ、「将来の付随費用」という新たな（あるいは、「付随費用」という概念に対する既存の解釈を拡大するような）解釈が生み出されたともいえないだろうか。もちろん、こうした新たな（あるいは、拡大された）解釈の妥当性については、慎重に検討していく必要があるだろう。しかし、最終的にそうした新たな（あるいは、拡大された）解釈が受け入れられれば（あるいは、妥当であると判断されれば）、そうした新たな解釈の下で為された会計処理によって、新たな現実が構成される。このように、会計において複式簿記が用いられていることは、新たな解釈を生み出し、延いては、新たな現実（を構成する仕方）を生み出す契機、ないしは、原動力になる場合があるのではないかと、筆者は考えている。

おわりに

本稿では、財務会計という行為が、複式簿記という手段を用いて行なわれていることを前提に、手段である複式簿記の持つ特徴が、財務会計という行為を何らかの形で規定する可能性、すなわち、[複式簿記→財務会計]という規定関係が成立する可能性について議論した。ここでの議論は未だ多くの検討が必要であるが、複式簿記を手段として用いていることの意義を検討することは、財務会計を考える上でも、多くの示唆を与えるものと筆者は考えている。

（付記）本稿は、JSPS 科研費（JP24K05187）の助成を受けた研究成果の一部である。

参 考 文 献

- 笠井 [1993]：笠井昭次「会計（学）と簿記（学）との関係を巡って」『三田商学研究』第36巻第5号、49～70頁、1993年。
- 企業会計基準委員会 [2006]：企業会計基準委員会、討議資料「財務会計の概念フレームワーク」、2006年。
- 企業会計基準委員会 [2007]：企業会計基準委員会「資産除去債務の会計処理に関する論点の整理」、2007年。
- 企業会計基準委員会 [2008]：企業会計基準委員会、企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」、2008年。
- 企業会計基準委員会 [2019]：企業会計基準委員会、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」、2019年（公表：2006年）。
- 木村 [2022]：木村太一「エンティティーと取引構成の観点」『経営情報研究』第26巻、123～130頁、2022年。
- 醍醐 [2008]：醍醐聰『会計学講義 第4版』東京大学出版会、2008年。
- 角ヶ谷 [2022]：角ヶ谷典幸「簿記と会計の関係性と（学術的）簿記研究の可能性」『簿記研究』第5巻第1号、1～8頁、2022年。
- 友岡 [2016]：友岡賛『会計学の基本問題』慶應義塾大学出版会、2016年。
- 永野 [1992]：永野則雄『財務会計の基礎概念——会計における認識と測定』白桃書房、1992年。
- 日本簿記学会簿記理論研究部会 [2012]：日本簿記学会簿記理論研究部会「現代簿記論に関する研究（最終報告）」、2012年。
- 平野 [2021]：平野智久「資産除去債務に係る「資産負債の両建処理」の発展可能性」『産業経理』第80巻第4号、172～183頁、2021年。
- 安平 [2007]：安平昭二『簿記要論（六訂版）』同文館出版、2007年。