

複式簿記の記録・計算対象の検討

佐藤 康 廣

<要 約>

複式簿記の本質を解明し、複式簿記の諸手続を統一的に説明することは、簿記学上、最大の研究課題である。しかしながら、今日でも、この課題は完全に達成されているわけではない。就中、簿記上の資産・費用の処理手続を如何に説明すべきかという問題は、一見簡単なものに見えるが、実はなかなかの難問である（笠井，1994年，343頁）。何故なら、その説明のためには、それら処理手続の根底に在る筈の統一的目的の解明、即ち、その本質解明が必要であるが、その解明の手掛かりを何に求めるか、については必ずしも見解の一致が見られないからである。この際、特に、この解明の手掛かりを、決算整理前の帳簿記録に求めるか、決算整理後の帳簿記録に求めるかという点が、研究を方向づける重要な鍵となる、と筆者は考える。本稿では、まず、複式簿記の記入手続の観察から始め、その結果に共通する記入原則を抽出する。その上で、そのような記入原則の目的は何か、更に、特に、問題を絞って、簿記上の資産・費用の本質は何か、を探ろうとする。その際、この問題についてのシェアの理論を吟味、検討し、これを踏まえて、簿記上の資産・費用の本質を解明するためには、何を手掛かりとし、どのように探求を進めるべきかを考察する。

<キーワード>

仕訳帳、元帳、「一定法則に従った反対側記入」、「一取引の二重記入」、「正味財産の二重表示」、「形態別正味財産」、「計算上正味財産」、決算整理前帳簿記録、決算整理後帳簿記録、当在高、実在高、会計上の資産・費用概念、簿記上の資産・費用概念、残高試算表

1 問題の所在

簿記は、「既に貨幣金額に換算されたものについて、これを記帳・計算・整理する技術」である（沼田，1961年，23頁）。このため、ある論者は、簿記は技術であるから「簿記は単なる記帳技術の学科であり理論が存在しないから、真の科学ということはできないと論ずる」（沼田，1970年，27頁）。しかしながら、簿記は技術であるから簿記理論は存在しない、というこのような解釈は、果たして妥当であろうか。馬場教授によれば、「中世初期、イタリア諸都市に芽生えた複式簿記が長

い間の経験を経ながら、今日みるような方法に結晶していったことは、決して天才の思いつきや、私的な恣意の結果」(馬場, 10頁)ではない。現に存する簿記手続・原則は、ながい試行錯誤のあげく、目的に対する適合的手段の体系として形成されてきたものである(同上, 10頁)。しかも、岩田教授も言うように、正しく(目的適合的であり——筆者)、かつ実際上の適用可能な簿記手続が慣習上認められたものとして生き残り、そうでないものは、自然淘汰されてきたのである(岩田, 66頁)。このような見方からすれば、目的に対して適合的であるもの、換言すれば「その目的のためのものである」という意味での「存在理由」があるもので、かつ、実際に適用可能なもののみが、現に存している簿記手続なのである、と解釈できる。従って、現に存する簿記手続は、いずれも皆、その背後に何らかの存在理由を持つものである、と言える筈である。

以上のように、簿記は技術であり、技術は何らかの目的達成のために作られ、存在している手段だ、と考えられる。そして、その手段の存在理由、即ち目的を明らかにすることが簿記学固有の研究課題となる筈である(倉地, 1996年, 3~4頁)。この研究課題を達成するためには、技術であるその手段が、達成しようとしている目的は何か、かつ、この目的達成のために、その手段がどのように働き、どのような関連で役立っているか、目的および目的との関連で「目的・手段の体系」(倉地, 1972年, 35頁)即ち、簿記理論の構築が必要となる。要するに、前述の見解には、「技術」と「理論」との関係について、誤解があると言わねばならない。「技術」といえども、これを研究対象として研究し、理論を構成することが可能な筈である。従って、「簿記は技術であるから理論は存在しない」という解釈は誤りである。

それでは、企業の複式簿記(以下、単に複式簿記)が、企業会計において、どのような必要不可欠な手段として存在しているのか、その目的は何か、即ち、複式簿記の本質は何か。そして、これを解明するためには、如何なる点に手掛かり・証拠を求めるべきか。

そもそも、複式簿記は、その目的を達成するために独自の記録・計算の手段である仕訳帳・総勘定元帳(以下、単に元帳)等の帳簿を用いている、と解釈することができよう。更に、複式簿記では、帳簿の形式、その形式に記入される文字・数字・金額の書き方・線の引き方に至るまで、一定の原則に従っている、と言われる(沼田, 1970年, 5頁)。と言うことは、その「形式」・「記入の仕方」に、この一定の原則が顕現している、と解釈することができよう。このように考えれば、仕訳帳・元帳の「形式」・「記入の仕方」を観察することによって、これを手掛かり・証拠として、その根底に在る筈の共通する原則、「記入原則」を発見することができる筈である。眼に見える具体的事実である仕訳帳・元帳は、「諸法則の交互作用の現れである」(畠中, 7頁)。「諸法則の交互作用の現れである」仕訳帳・元帳の「形式」・「記入の仕方」を観察分析して、偶然的・非本質的なものを捨象して、本質的なものを抽出することにより「記入原則」を発見することが、これである。

以上のように、複式簿記の本質は直接に見ることはできないが、観察可能な事実としての仕訳帳・元帳の「形式」・「記入の仕方」に、本質は顕現している筈である。そこで、眼に見える具体的

事実である仕訳帳・元帳のその「形式」・「記入の仕方」を手掛り・証拠として、複式簿記の諸手続、即ち手段の特性を丹念に抽出し、緻密に関連づけながら複式簿記の本質を探るという接近法が不可欠である（倉地，1998年，40頁）と、筆者は考える。

このような観点から、まず、仕訳帳・元帳の「形式」・「記入の仕方」を観察し、その結果を記述し、次に、観察事実に基づいて、何故、そのような記入を行うのか、この統一的目的は何かを考察したい。その際、シェア理論を取り上げ、その検証を通じて、簿記上の資産・費用概念の規定のあり方を探るのが本稿の目的である。

2 元帳・仕訳帳の観察および記述

理論（仮説）の設定・検証に役立つ材料を提供するのが観察であり、この結果を述べた内容が記述である（近藤・好並，224，245頁）。そこで、仕訳帳・元帳に複式簿記の本質が顕現しているならば、まず、我々は、その「形式」・「記入の仕方」を観察し、記述せねばならない。

複式簿記のもとでは、取引を元帳の各勘定口座へ直接記入する、即ち「元帳直接記入方式」ができるのにも拘わらず、仕訳帳からの転記によって元帳へ記入する、「仕訳帳経由方式」によっていることから、「仕訳帳は元帳の仲介手段」（沼田，1968年，48頁）と、言われる。そうであるならば、仕訳帳は元帳に顕現している記入原則を保証する手段、と解釈することができる。そこで、元帳に顕現している記入原則を、まず、観察結果から抽出し、次に、その記入原則を仕訳帳がどのように保証しているかを考察する。

2-1 元帳の観察・記述および、これからの記入原則の抽出

筆者は、この点に関して、既に、明らかにしてきた（佐藤，1985，1986年）ので、本稿では、その概要のみとする。まず、個々の勘定の「記入の仕方」を観察すると、どの勘定でも、一方の記入場所、例えば左側に増加を記入しているならば、その反対側（右側）が減少の記入場所となっている。もちろん、増加を記入するのは左側ばかりではなく、勘定によっては右側に増加を記入するものもあり、その場合には、減少を左側に記入している。このようにして、どの勘定でも、増加と減少は互いに反対側に記入されている。従って、総ての勘定に共通する記入原則は、「個々の勘定においては、増加と減少を反対側に記入する」という原則である。

次に、各勘定における「記入の仕方」を観察すれば、勘定により増加の記入側が異なる。

- (1) 資産・費用に属する勘定では、その増加を借方に記入し、
- (2) 負債・資本・収益に属する勘定では、その増加は貸方に記入する。

そこで、元帳の記入原則は、次のようになる。

- (3) 資産・費用の増加・発生が左側（借方）であるのに対して、負債・資本・収益の増加・発生

がその反対側、即ち右側（貸方）であること、

(4) それぞれの減少・消滅がそれぞれの増加・発生の記入と反対側に記入されている。

かくして、上記(3)・(4)の二つの記入原則に共通するのは、「左右反対側記入」という点に求められ、従って、貸借記入の一般原則は、「一定法則に従った左右反対側記入」ということになる(佐藤, 1985年, 53頁)。

更に、個々の取引の「記入の仕方」を観察すると、次のような、共通の記入原則が発見できる。即ち、一取引は常に、

(イ) 二つ以上の勘定口座に記入されている。

(ロ) 更に、一方の勘定口座では借方に、他方では貸方に記入される。

(ハ) そして、一方の勘定口座の借方に記入される金額と、他方の勘定口座の貸方に記入される金額は、常に同額である。

更に、この(イ)と(ハ)をまとめると、一取引を勘定に記入する場合、必ず二つの勘定に記入され、その金額は同じである。従って、(イ)と(ハ)の記入原則は、「一取引の二重記入」として、まとめられる(同上, 55頁)。これに、一方の勘定口座では借方に、他方では貸方に記入される、という(ロ)の記入原則が加わる。(ロ)の記入原則は、貸借記入の一般原則が「一定法則に従った反対側記入」である、ということから導き出される。この二つの記入原則、即ち、「一取引の二重記入」と「一定法則に従った反対側記入」の二つの記入原則は、いわゆる「貸借平均の記入原則」を成立させる必要条件なのである(同上, 55頁)。何故なら、「一取引の二重記入」でないとすれば、金額的な一致は、常に見られるとは限らないし、また、たとえ、「一取引の二重記入」をしても、「一定法則に従った反対側記入」をしない、即ち、両者を同じ側に記入するとすれば、借方と貸方金額の一致関係は決して見られなくなるからである。このようにして、貸借平均の原則は、「一取引の二重記入」および「一定法則に従った反対側記入」の記入原則を必要条件として成立しているのである(吉田, 73頁)。

以上のように、元帳の「形式」・「記入の仕方」を観察した結果、「一取引の二重記入」と「一定法則に従った反対側記入」が元帳に顕現する記入原則であると、言うことができる。

2-2 仕訳帳の観察・記述および、これからの記入原則の抽出

仕訳帳の摘要欄・金額欄の「記入の仕方」を各取引ごとに観察すれば、次のような原則に支配されていることが発見できる。

(イ) 記入されている勘定科目、金額は、必ず二つ(左側に少なくとも一つ、右側に少なくとも一つ)あること、

(ロ) その二つのうち、一方は左側(借方)に、他方は右側(貸方)に記入されていること、

(ハ) 左側(借方)の金額と右側(貸方)の金額とは常に同額であることがこれである。

まず、(ロ)の仕訳帳の摘要欄・金額欄での勘定科目・金額の左右振り分け記入を支配している法則は、元帳で「一定法則に従った反対側記入」、即ち「貸借記入の原則」が実現することを保証するような仕方での記入決定を行っている、ことを意味する。

次に、(イ)、(ハ)が成立するような仕方での記入を行っていることは、元帳で「一取引の二重記入」の原則が実現することを保証するような仕方での決定記入を仕訳帳で行っている、ことを意味する(佐藤、1986年、104頁)。

このことから、仕訳帳の摘要欄・金額欄では、「一定法則に従った反対側記入」、「一取引の二重記入」ひいては「貸借平均の原則」が元帳で実現することを保証するような仕方での決定記入が行われているのである。仕訳帳が、元帳における正しい記入の成立を保証する手段であるとすれば、その当然の帰結として、まず、第一に、元帳記入の基となる仕訳帳における決定は正確でなければならない。仕訳帳は、一取引ごと、各頁ごと、一会計期間ごとに「一定法則に従った反対側記入」・「一取引の二重記入」に従った記入が行われているかを確認・検証する形式になっている。更に仕訳帳で用いられている各種罫線、即ち摘要欄の区画線、余白に引かれる三角線、金額欄の単線・複線は、いずれも、結局は、「貸借平均の原則」に従った記入が行われているかを、一取引ごと、一頁ごと、一会計期間ごとに確認・検証するのに便利な「記入の仕方」を生み出すのに重要な役割を果たしている。次に、仕訳帳が、元帳の正しい記入を保証する手段であるとすれば、その当然の帰結として、第二に、仕訳帳における決定が、寸分の違いもなく、正しく元帳へ伝達されねばならない。仕訳帳の元丁欄の記入は、同一行の仕訳帳記録についての転記済の証拠を意味し、従って、「転記漏れ」、「二重転記」の誤りを防ぎ、仕訳帳記録が正しく転記されることを保証する、という機能を果たしている(同上、105~109頁)。

以上のことから、仕訳帳の記録は、元帳の「記入の仕方」を決定し、かつ、この決定が正しく行われているかを確認・検証し、更にその上で、この決定に基づいて元帳へ正しく転記が行われているかを確認・検証するという役割を果たすための十分な機構を備えている、と言えるのである。かくして、仕訳帳が「元帳記入の仲介手段」としての役割を果たしている、と言える。更に、「一定法則に従った反対側記入」と「一取引の二重記入」の記入原則が元帳に実現することを保証する仕方での決定記入が、以上のように仕訳帳で行われていることから、主要簿と言われる、両帳簿に顕現する共通の記入原則は、「一定法則に従った反対側記入」・「一取引の二重記入」と、言うことができる(同上、111~115頁)。

3 シェア一理論による観察事実の統一的説明

仕訳帳・元帳の両帳簿に顕現していた記入原則、即ち、「一定法則に従った反対側記入」と「一取引の二重記入」という原則で帳簿記入が行われるのは何故か。その統一目的を探求・解明するこ

とによって、簿記技術を統一的に説明することが必要となる。そこで、これまで、簿記理論が解明してきた統一的目的は何か、その統一的目的から観察事実である「一定法則に従った反対側記入」と「一取引の二重記入」を、どのような理論的根拠で統一的に説明されているのか、が問題となる。ところで、我が国では、シェアの二勘定系列理論を基にして、多くの簿記書が構成され（安平、268頁）、シェア理論は、大学教育・研究に多大な影響を与えている、と考えられる。では、その理論によって記入原則、更には、統一的目的は、どのように説明されているのか。

3-1 「一取引の二重記入」の統一的説明

前述のように、増加した資産と増加した負債は、互いに反対側に記入され、減少した資産と減少した負債も反対側に記入される。このように、資産と負債勘定の記入原則の対立は、記録対象たる資産と負債の性質が反対の性質を持つからだ、とシェアは次のように解釈する。「すべての経済体において、その所有財産に帰属するにもかかわらず、事実上は他の経済主体に属するために、将来その者に対して、貨幣等価物で支払われなければならない財が存在する。それゆえ、この支払いは、積極財産から分離することによって可能であるから、それはマイナスの性質を有する。それは経済主体の負債である。従って、正味財産（Reinvermögen）を計算するためには、積極財産から消極財産は控除せねばならない。とはいえ、正味財産は、負債の弁済がなされぬ限り、計算上の大きいさ」（Schär, 14~15頁）である。このように、積極財産を意味する資産勘定と消極財産を意味する負債勘定は反対の性質を持つから、記入原則の対立の生ずる理由がある。また、資産と負債勘定は、財産勘定（Bestandkonten）という共通性（同上、23頁）から、正味財産の形態別（同上、33頁）を意味するとされるのである。これに対して、資本勘定（Kapitalkonten）は、計算上の正味財産（同上、15頁）を意味し、収益・費用勘定も、資本勘定と同一の計算上の正味財産という性質から、彼は、資本・収益・費用勘定における記入原則に共通性を認め、収益・費用勘定は、正味財産の増減部分と規定される（同上、26頁）。

要するに、ここでは、記録対象の本質は正味財産であり、この正味財産を形態別と計算上の二つの面（観点）から捉え、形態別正味財産（nachgewiesenes Reinvermögen）と計算上正味財産（berechnetes Reinvermögen）の記入（同上、33頁）を、それぞれ反対側に記入する、即ち、正味財産という同一物を二重に反対側記入するのが複式簿記である、と解釈するのである。

3-2 「一定法則に従った反対側記入」の統一的説明

複式簿記の形態別正味財産と計算上正味財産の二面的記録から、もう一方の観察事実である「一定法則に従った反対側記入」は、シェア理論において、どのように、統一的に説明されるのか。

彼によれば、 $資産 - 負債 = 資本 + 収益 - 費用$ の資本等式の左辺は、資産・負債勘定が形態別正味財産を示しているのに対して、右辺の資本・収益・費用勘定が計算上正味財産を示している（同上、

32頁)。この財産勘定に属する資産・負債勘定と資本勘定に属する資本・収益・費用勘定との間には、記入原則は、対立的に処理される。即ち、財産勘定系統に属する勘定の「借方は正数を、貸方は負数を意味する」、また、資本勘定系統に属する勘定の「貸方は正数を、借方は負数を意味する」(同上, 25頁)。

- このように、(1) 増、〈減〉した形態別正味財産は、借方・〈貸方〉に、
(2) 増、〈減〉した計算上正味財産は、貸方・〈借方〉に、それぞれ記入することになる。

従って、「一定法則に従った反対側記入」は、形態別正味財産と計算上正味財産の反対側二重記入を意味する。

4 シェアー理論による統一的説明の検証

以上のように、複式簿記の記録計算対象は正味財産であり、この正味財産という同一物を形態別と計算上の二つの面(観点)から、それぞれ反対側に二重記入するのが複式簿記である、とシェアーは解釈するのである。よって、仕訳帳・元帳の両帳簿に顕現していた記入原則、即ち、「一取引の二重記入」及び「一定法則に従った反対側記入」の理論的根拠を探求した結果、仕訳帳・元帳の記録は、正味財産の形態別・計算上別記録ということになる。彼によれば、「複式簿記の終局的目的は、正味財産の二重表示(doppelter Nachweis des Reinvermögen)にある」(同上, 33頁)。この「正味財産の二重表示」という統一的目的から、全ての簿記技術の統一的説明ができてこそ、簿記技術の全体像が明らかになり、それが全体として持つ意味が認識できるのである。そこで、「正味財産の二重表示」という統一的目的が、果たして妥当であるか、納得できるものであるか、の検証が行われねばならない。

4-1 統一的目的から残高試算表の認識・説明

複式簿記による取引記録の結果は、期末に集計される試算表に集合される(岩田, 146頁)。あるいは、複式簿記のその職能は、試算表の作成をもって終わる(木村, 128頁)、と言われる。そうであるならば、簿記技術を結集して作成される仕訳帳・元帳の縮図たるのが試算表(沼田, 1970年, 56頁)であり、試算表には「簿記技術の全体像」が顕現している、と考えることができる。元帳勘定残高を集計して作成される残高試算表の借方では、資産・費用勘定が加算され、貸方では、負債・資本・収益勘定が加算され、借方・貸方の両者の合計金額は一致する。これが観察事実である。それでは、この観察事実は、「正味財産の二重表示」という統一的目的からどのように説明されるのか。

シェアーによりながら、残高試算表の構造を示せば、借方の資産と費用は、財産の(+)と資本

(-) を意味し、貸方の負債・資本と収益は、財産 (-) と資本 (+)、更に、資本 (+) を意味する。よって、数学的記号の意味するところに忠実ならんとすれば、「試算表において、貸借それぞれの合計額を求めることは、できないこととなる」(Schär, 39~40頁)。しかしながら、現実には、貸借それぞれの合計額が表示される「形式」で残高試算表が作成されているのである。この事実は、彼自身が認めているように、彼の理論からは導き出せない。

以上のことから、仕訳帳・元帳が正味財産の二重表示の記録であるならば、元帳の勘定を集計した残高試算表は、論理的には、「正味財産の形態別・計算上別の集計表」と意味づけられるべきである。ところが、そうならない、即ち、論理的には加算不能であることから、仕訳帳・元帳は「正味財産の二重表示」の記録でない、更に、複式簿記は「正味財産の二重表示」でない、と言わざるをえない。

4-2 統一的目的から簿記上資産・費用の検証

残高試算表上で資産と費用は加算されているのが事実であるから、加算不能となるシェアの資産・費用概念の規定に問題がある、と考えねばならない。そこで、簿記上資産は財産か、簿記上の費用は資本の減少なのか問題となる(もちろん、負債・資本・収益概念の規定も問題になるが、本稿では取り上げない)。

まず、簿記上の費用概念を資本の減少と規定する彼の解釈は果たして妥当か。例えば、家賃 ¥12,000 を現金で支払った、とする取引を仮定する。この取引を仕訳すれば、次のようになる。

(1) (借) 支払家賃 12,000 (貸) 現金 12,000

次に、その他取引を考慮外として、残高試算表を作成すれば、支払家賃の金額は、

(2) 12,000 となる。

更に、決算時に支払家賃に前払分が ¥2,000 含まれているならば、決算整理後の支払家賃勘定残高は、

(3) 10,000 となる。

以上の(1)の取引記帳時、(2)の残高試算表作成時、(3)の決算整理後勘定残高のうち、全ての段階で費用に属する支払家賃の金額は、資本の減少と規定できるのか。それは否である。例示のように、家賃支払額に前払分が含まれているならば、家賃支払額の全額は、資本の減少とならない。従って、費用概念を資本の減少と規定することは、決算整理後勘定残高には妥当すると考えられるが、(1)・(2)の決算整理前勘定残高には妥当しない、と言える。かくして、費用の記帳時に純財産の同額の変動をもたらすという解釈・概念規定は、非現実的である(安平, 268頁)。

次に、簿記上の資産概念を財産と規定する、彼の解釈は果たして妥当か。簿記上の資産が企業の所有する財産・貨幣、即ち、財貨を意味するならば、簿記上資産の記帳時に付せられている数値は、企業が所有する財貨の大きさを表す数値である筈である。例えば、財貨の価格、A財 ¥100, B財

¥150である時、もしも、簿記上の資産が財貨であるならば、両者は、帳簿に¥100、¥150と記帳される筈である。しかしながら、購入代価がともに¥100であれば、簿記上の資産に付せられる数値は時価と関係なく、両者ともに¥100と記帳される。これが簿記事実である。このことから、簿記上の資産に付せられている数値は、財貨の大きさか、という疑問がある（吉田、38頁、53頁）。即ち、複式簿記の記録計算対象は財貨である、かかる「財貨観」は、複式簿記の諸手続を統一的に説明するための仮説として妥当なものであろうか。要するに、記録計算対象である財貨を二つの面から捉え、同金額で反対側記入しているのが複式簿記である、と言えるのか、大きな問題である。複式簿記の記録計算対象は、財貨であるという命題は、あくまでも、仮説であり（倉地、1995年、169頁）、簿記上の資産・費用概念構成において、簿記上の事実を照らして検証されるべき命題、と解釈できる。

5 簿記上の資産・費用概念構成のための証拠・根拠となる簿記事実

— 結びに代えて —

以上の分析から、前例のように、(1)・(2)と(3)を分ける処理手続が決算であるから、帳簿記録は、決算整理前と決算整理後に分けられる。両者は同じ帳簿記録と言えども、次のような点で異なることから、岩田教授も指摘するように、理論的には、簿記と会計は、概念上は区別すべきである（岩田、23頁）。複式簿記は、「期間区分を前提としない無限の連続記帳」（岩田、110頁）（大島、145頁）である。この期間区分を前提としない無限の連続記帳は、決算整理後の帳簿記録ではなく、決算整理前の帳簿記録である。そこで、決算整理前の帳簿記録は、簿記上の概念構成のための証拠・根拠となる簿記事実である、と観ることができる。この見方によれば、期間区分を前提としない無限の連続記帳の結果である整理前の支払家賃勘定残高は、契約期間が経過すれば、いずれ費用となる性質の支出を意味することから、当在高（岩田、25頁、110頁）と規定づけられる。これに対して、「期間区分を前提とした、時間的限定を受けた」帳簿記録（大島、145頁）は、決算整理後の帳簿記録である。この整理後帳簿記録に基づいて、決算貸借対照表・損益計算書が作成されるのであるから、これは、会計上の概念構成のための証拠・根拠となる会計事実である。更に、勘定残高を訂正し、実際残高に一致せしめる手続が決算整理（岩田、54頁）であり、整理後の支払家賃勘定残高は、もはや計算上の残高ではなく、修正された結果の实在高（岩田、25頁）である。よって、整理後の支払家賃勘定残高は、損益計算書に会計期間が明示されているように、当該会計期間、即ち、時間的に限定された特定期間に発生した期間費用（大島、146頁）を意味する。

以上のように、簿記上の資産・費用概念と会計上の資産・費用概念は、量的（金額）にも質的（当在高・实在高）にも異なる（大島、30頁、145～146頁）（吉田、67～69頁）のであるから、理論的には、両者を区別せねばならない。シェアーは、実は、整理後の帳簿記録に基づく（Schär, 35～36頁）、

収益・費用勘定と資本勘定に共通性を認識したが、彼が資本の減少と規定する費用概念は、会計上の期間費用であり、従って、簿記上の費用概念に当たらない、と言える。要するに、簿記上の資産・費用概念を構成するためには、決算整理前の帳簿記録、その集約としての残高試算表を手掛かり・証拠とする以外にはありえない、と筆者は考える。

更に、「財貨観」から導き出される、簿記上の資産・費用概念は、論理的には、両者は加算不能である（笠井，2000年，335頁）。このような「財貨観」に対して、筆者は大いなる疑問を抱くものである。簿記上の資産と費用が、現実に残高試算表で加算されているという事実が存在する以上、両者を同質とする（笠井，1989年，337頁）複式簿記の記録計算対象は何か、が問われねばなるまい。これを十分に説明しうる仮説は何か。簿記上の資産・費用の本質は何かを、更に探求することが、今日でも、簿記学の大きな研究課題である。

付記 笠井先生には、公私ともども、温かいご指導を頂いてきた。先生の豊かな発想に基づく「会計構造論」は、この分野の先駆者であり、その研究業績の大きさには、心からの敬意を持つものである。先生の研究業績から「この観点に立脚すれば、このように論証できる」という、緻密な研究方法を学ばせて頂いてきた。先生の多くの研究成果（共同財産）のうちの一つでも、引き継ぐ水準（はるか彼方にある目標であるが）に達するべき努力を、心に銘記するとともに、これからも御指導お願い申し上げます。

参 考 文 献

- 岩田巖著、『利潤計算原理』，同文館，1970年。
大島美留稿，「複式簿記の論理」，明治学院大学『経済研究』第57号，1980年7月。
笠井昭次著，『会計的統合の系譜』，慶應義塾大学商学会，1989年。
笠井昭次著，『会計構造の論理』，税務経理協会，1994年。
笠井昭次著，『会計の論理』，税務経理協会，2000年。
木村和三郎著，『科学としての会計学（下）』，有斐閣，1972年。
倉地幹三稿，「会計学における研究課題と研究方法」，一橋大学，『一橋論叢』第68巻第1号，1972年7月。
倉地幹三稿，「会計学における説明・証明の在り方」についての一考察』，『財務会計の研究』，税務経理協会，1995年。
倉地幹三稿，「簿記学習の課題」，『新版要説商業簿記』，中央経済社，1996年。
倉地幹三稿，「計算対象本質観の再検討（3）」，明治学院大学『経済研究』第110号，1998年1月。
近藤洋逸・好並英司著，『論理学概論』，岩波書店，1971年。
佐藤康廣稿，「簿記」における学習指導のあり方」，明治学院大学『経済研究』第73号，1985年9月。
佐藤康廣稿，「仕訳帳記録の観察から，その意味の理解へ」，明治学院大学『経済研究』第76号，1986年10月。
佐藤康廣稿，「シェアー理論の構造（1）」，日本橋女学館短期大学『秘書科学研究』第7号，1996年3月。
沼田嘉穂著，『簿記論攻』，中央経済社，1961年。
沼田嘉穂著，『簿記教科書』，同文館，1968年。

沼田嘉穂著、『新版近代簿記』，中央経済社，1970年。

島中福一著、『勘定学説研究』，森山書店，1932年。

馬場克三稿，「個別資本循環説と簿記・会計理論」，『会計』103巻4号，1973年4月。

安平昭二著、『精説簿記原理』，中央経済社，1979年。

吉田威著，「複式簿記記録の意味」，神奈川大学『商経論叢』第9巻第2号，1973年9月。

J. Fr. Schär, “Buchhaltung und Bilanz”, 1922年。

[日本橋学館大学人文経営学部助教授]