

わが国簿記理論における収支観

——下野理論の検討——

原 俊 雄

1. はじめに

わが国の簿記教育においては、資本等式をベースに貸借記入原則を導出する手法が一般的であり、勘定理論としては物的二勘定学説が主流となっている（中村・大藪1987, 16-19）。確かに資本等式に基づく説明は、資産および負債という『实在（real）』勘定を中心とする説明であるため、抽象的な『名目（nominal）』勘定を使った説明よりも初学者にとって理解しやすいという長所はある。また、近年、会計基準設定の世界で優勢になっている資産負債アプローチとも整合的な説明手法でもある。

これに対して安平（1992, 102-104）は、収益・費用勘定を資本勘定の下位勘定・従属勘定とする位置づけが、財産法と損益法を有機的に結合する複式簿記の機構上の特徴と整合性をもたないとして批判している¹。また、かかる整合性という問題だけではなく、簿記教育上も、収益・費用勘定を資本の増減原因として説明する手法は、資本という差額²、さらにその増減原因ということで、初学者には理解しづらいようである。大学における簿記教育上、理論的な首尾一貫性はもちろん重要であるが、そこに偏重するのも問題があるかもしれない。

これまで勘定理論としては、擬人説、受渡説、さらには動的勘定学説など、さまざまなものが提唱されてきた。擬人説には牽強附会との批判も多いが、記録が担っている重要な役割の一つであるアカウンタビリティの所在を継続的に明らかにするという見地からは評価されるべき見解である（岩田1953, 15）。今日でも開業時の出資を起点に複式簿記の導入を行うことの多い英米のテキストでは、会計等式を用いるものの、資本を単なる差額としてだけではなく、エンティティの前提に基づき、負債と同様、企業が出資者に“負う（owe）”ものとして説明する手法が一般的である。

また、複式簿記の損益計算機能を重視した動的勘定学説も評価すべき理論ではあるが、難解で初学者教育には不向きである。ただしそのベースとなっている収支計算は初学者にわかりや

¹ 資本等式等が主流となっているのは初学者向けの教材であり、もちろん複式簿記の研究においてはさまざまな勘定理論が展開されている。安平（1992, 105および245-249）は初学者向け教材においても実体・名目二勘定系統説を推奨している。

² 正確には資産と負債の差額は純資産（net assets）で、資本は払込資本+留保利益である。英国では純資産とは資産と負債の差額を意味し、その純資産が資本で調達（financed by）される、あるいは純資産=資本（capital）と表現されている。原（2012, 64-65）を参照。

すく、英米では現金収支取引を基本に貸借記入原則を導出するものが多い、とくに英国のテキストでは、試算表等式を示し、左辺の資産、費用を資金の使途、右辺の負債、資本、収益を資金の源泉と説くものもある³。理論的な首尾一貫性も重要であるが、簿記教育上は、別の視点からの説明も必要であろう。

そこで本稿では、わが国で物的二勘定学説が定着する前の文献をとり上げてみたい。わが国の簿記書の中に、『帳合之法』を嚆矢とする英米簿記書の輸入に始まり、この翻書、祖述時代の後、「外国簿記書の翻訳輸入のみに終始していた明治簿記史に一つの転機がもたらされ」、「日本人独自の思索の成果としての簿記原理が生み出された」（黒澤1982, 17）と高く評価されている文献がある。それは下野直太郎の簿記書である。以下では、物的二勘定学説の定着前の代表的文献として、下野の著作を手がかりに検討していくことにする。⁴

2. 初期の下野理論

明治28年に出版された『簿記精理 第一編』は下野の処女作であるが、第一編のみの出版で未完の書であった。下野の初期の著作には、もう一冊、明治28年から明治29年にかけて通信教育用の教材として大日本実業学会講義録に執筆した『簿記 完』があり、こちらは完結した内容となっている（西川1982, 81-82）。下野は明治簿記史にどのような転機をもたらしただのか、この二つの著作を手がかりに見ていこう。

下野は、世間の人を簿記学に冷淡ならしめた主因は、この学問の指導を担当する人々に責任があるとしている。簿記を教える人、簿記を説く書は少なくはないが、簿記を窮め、真にこれを理解する人はほとんどなく、従来、その多くは器械的で、帳簿の雛形を模写しているに過ぎない。まれにその原理の解説を企てるものはあっても、徒に牽強付会し、自分自身で上手くいったと思っているだけである。西洋の書も同様である。しかし、簿記の原理は真正不動の学理、数理であり、これに少しの法理を調合しているものであり、簡単でよく纏っている理論であると述べ、従来の理論を批判している。（下野1895, 緒言1-5）

下野によれば、簿記とは会計帳簿の組立及び記入の方法を講ずるもので、会計とは有価物件の収支顛末を計算処理することをいう。有価物件とは財産として算入すべきものを総称し、収支とは我有に帰し、又は我有を去るという意味であって、計算とは通貨に見積もった価格でその高を算定するという意味である。したがって、会計は財産の増減及び変化の始末を明瞭にするものであり、帳簿は会計顛末の記録である。研究を要するのは、いかなる順序方式を以てすればその記録を最も正確簡明にすることができるかという点にあると説く。（下野1895, 1-2）

英米簿記書の輸入時代に主流となったのは、多数の翻訳書、祖述書が出版されたFolsomの簿記書であるが（黒澤1982, 19-20）、そこでは簿記上の取引が等価的価値の受渡というように、もっぱら「受渡」と解釈されていた。これに対して下野（1895, 2-3）は、「取引」を「財産の増減変化に係る事件」とし、取引が最終的にもたらす結果、すなわち財産の増減・変化という側面から定義している。したがって、従来の受渡説では説明困難な、価値の受渡が伴わない損失、

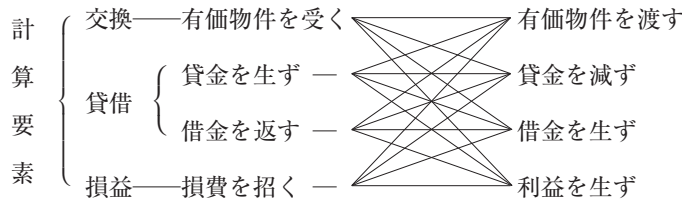
³ 英国の導入法については、原（2012, 62-64）を参照。沼田（1973, 34）はこの導入法を現金収支法と呼び、アメリカで広く採られているとしている。

⁴ 下野理論をとり上げたものに太田（1940）、飯野（1955）、黒澤（1982）などがあり、本稿の執筆でも大いに参考にした。

利益についても取引として説明できることになる。

次に下野は、取引記入の方式とその結果を計算する方法とを一致させるために、取引を分解し、その中に含有される計算の要素を吟味するとし、簿記計算の要素として、①交換、②金銭貸借、③損益という三要素を挙げ、解説している。ここに交換とは、ある有価物件を受け、これと同価格異種類の有価物件を渡すことをいい、金銭貸借とは、後日、若干の金額を受け、又は渡すべき権利義務すなわち債権債務であり、損益とは、財産を増減させた直接の原因である。これら三要素の異同は、交換と金銭貸借は財産高に影響しない、すなわち財産の変化であるのに対して、損益は財産高に影響する、すなわち財産の増減であるという点、交換と損益は取引その場限りにおいて結了するものであるのに対して、金銭貸借は取引の関係を後日にも及ぼすものであるという点にある。(下野1895, 5-12; 1895・1896, 12-17)

そして、下野は、これらの計算要素が取引を構成する際に、以下のような結合関係にあると述べ、その具体的な取引例を挙げている。(下野1895, 12-19; 1895・1896, 18-23)



これが、わが国初期の取引要素の結合関係であるが、現代のものとは少し異なっている⁵。これは伝統的な実在・人名・名目という三勘定分類の影響によるものと思われるが、下野は三勘定分類には触れず、取引をすべて交換であると見なすが、受取るよりも多く渡した場合、その差額が後に補われるものが貸借で、過不足のまま終わるものを損益であるとし、さらに資本金を企業の資本主に対する負債とみなし、かかる結合関係を示している⁶。

ここで下野は、なぜ有価物件の受入れ、貸金の発生、借金の返済、損益の発生が借方に表れ、有価物件の引渡し、貸金の減少、借金の発生、利益の発生が貸方に表れるのかという点について、これを貸借理解と称して、以下の三つの見解を挙げている。⁷

一つめは、有価物件を基礎とし、その受渡を他の二要素に適用する見解である。すなわち、金銭貸借については、債権（それを表章する証券）の受渡しを想定し、損益については、各種の労役もしくは金銭物品の功用などの損益の本体となるべき受渡しを想定するのである。これは、Folsomの流れをくむ受渡説の解釈である。また、別の解釈として、損益については、これが資本主の損益であり、資本金は負債と考えることから、損益も同様に債権債務の受渡しとなることも述べている。(下野1895, 20-23)

二つめは、金銭貸借を基礎とし、それを他の二要素に適用する見解である。すなわち、有価物件については、それを人、負債主とみなし、後に原価分の価値を生み出す義務があると考え

⁵ 取引要素の結合関係の展開については、工藤（2015, 179-201）を参照。

⁶ なお、これら結合関係のうち、現代の簿記書では見られない損費の発生と利益の発生が結合する取引として、運賃収入の一部を割引いた取引を挙げている（下野1895, 14-15）。

⁷ 太田（1940, 6-7）もこの点に触れ、それぞれ勘定理論の第一観察、第二観察、第三観察としている。

ることによって、貸借関係を想定し、損益についても、それを人と見なすが、その貸借の相手が亡滅したために損益を生ずると考える。また、別の解釈として、損益については、前述のように、資本主の損益と考え、資本金と同様に解釈できるとも述べている。いずれにせよ、金銭貸借を基礎とする解釈、すなわち擬人説は、借方、貸方という用語が使用されたのが偶然ではないということを示すと同時に、下野が支持する決算報告における貸借、すなわち貸借が逆の英国式貸借対照表を理解するためにも必要な見解となっている。(下野1895, 23-27)

三つめは、損益を基礎とし、それを他の二要素に適用する見解である。まず、有価物件については、受取ったときの価と渡したときの価とを比較して、受取った価の大きい分は損失であり、渡した価の大きい分は利益であるから、受取ったときの価は損失の性質を帯びるものであり、渡したときの価は利益の性質を有するものである。したがって、有価物件の原価は、その有価物件から生ずるであろう損失額の極度を示すものである。次に、貸金については、生じたときは損失であり、取戻したときは損失を償う、すなわち利益である。同様に負債についても、生じたときは利益であり、返済したときは利益を取り消す、すなわち損失である。要するに、真の損益は、その本体たるべきものがその場限りで消滅するために、一旦生じた損益は、後に償いあるいは取り消すことができず、すなわち始めが終わりである。したがって、有価物件というものは損益の本体の一つたるべき効能力の蓄府であって、貸金借金はただ後日に受渡すべき蓄府であるに過ぎない。とにかく効能力の蓄府たる以上はその能力は未だ消滅せずに存在するために、一旦これを受け損失となっても、後に、またこれを渡せば利益(実は損失の償い)となるのである。下野は、この見解を、簿記の原理を十分に解得するのに必要であるばかりではなく、各計算要素の性質を確かめる効果があるとしている。(下野1895, 27-29)

第一の見解は受渡説、第二の見解は擬人説であって、いずれも英米簿記の影響下に属するものである。これに対して、第三の見解には下野簿記の独自性が現れている。第一作の『簿記精理』においては、その後、決算整理のない簿記一巡の手続と、決算報告について説明するのみであるから、以下では『簿記』を手がかりに見ていこう⁸。

下野は、損益に係る勘定の解説において、次のような説明をしている。財産の増減原因となる損益の本体たるべきものには、労力、有価物の功用、偶然の出来事の三種があり、真の損益たるには、その本体はすでに受渡しを終了していることが必要である。したがって、前払給料、家賃のように将来において受渡しをなすべき労役は、未だ真の損益ではない。また、すでに本体の受渡しを終了していても、何か有形の資産に付着現存して、その価の一部を組成するときは、未だ真の損益ではない。そして、損益勘定科目の分類及び取扱において、留意すべき要件として、損失と費用の区別、経常・臨時項目の区別、付随費用の原価算入を挙げている。さらに、効果を永遠に及ぼす費用で、その金額が巨大である場合、当分これを一種の資産として取扱い、追ってこれを年数に割り付け、漸次、消却の手続をなすとし、開業費についても言及している(下野1895・1896, 126-137)

このような解釈は、受渡説、擬人説からは生じてこない動的な見解である。下野簿記に存在するこのような動的見解は、次のような損益にかかる勘定の総括の説明においても見られる。

有価物と金銭貸借と損益の三者は、始めは判然区別があり紛らわしくないが、その端末に至っては、極めて接近類似し、ほとんど区別がないように感じられる。けだし、その端末が類似し

⁸ 下野は、決算報告については資本主の視点から英国式貸借対照表を支持する。この点では、二つめの見解である擬人説が重視されているともいえる。下野(1895, 52-55; 1895・1896, 58-63)。

ているのは、その根本が同一だからである。三者を通じ、その根本は一つであって、労役功用に他ならない。ただ、この労役功用であって、最後の目的を達し、吾人の欲望を満たしたときは損失となり、身外の事物に固着存在し、他日の用に供すべき姿になっているときは有価物になる。(下野1895・1896, 141-142)

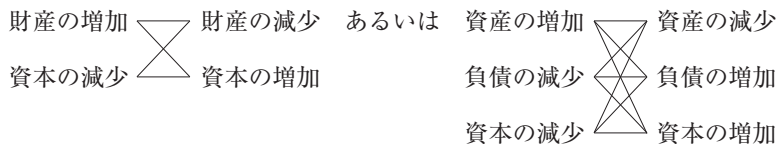
ここに下野簿記の特徴が顕著に現れている。伝統的な受渡説であれば、労役功用というサービスの授受は、専ら損益のみに関わる概念であったのに対して、下野は、それを資産にまで拡張しているからである。現代的な表現を使えば、過去の便益が費用、将来の経済的便益が資産ということになる。

以上見てきたように、下野理論では、財産高に影響するか否か、取引の関係が後日に及ぶか否かという見地から、計算要素が、有価物件、金銭貸借、損益とに三分されており、表面上は財産計算を指向する静的学説であるように見受けられる。しかしながら、その三要素の本体を「労役功用」という見地から統一的に把握し、その区別を最終目的を達したか、あるいは、他日の用に供すべき姿になっているかという点から判断する独自の見解が提示されている。そこでは、計算要素がすべて用役という見地から統一的に把握され、その最終的な区別を、それぞれの資本循環が終了しているか否かという点から判断し、決算時に資本循環が終了していれば損益計算を構成し、終了していなければ次期へ繰り越されるというように、損益を基礎とする動的見解も提唱していたのである。

3. 下野理論の二極分化

下野簿記の特徴の一つであった計算要素の結合関係は、その後、吉田良三、上野道輔により Schär, Hatfieldの物的二勘定学説と結合されて、取引要素説として完成した。

物的二勘定学説と結合した取引要素の結合関係は、端的に示せば、財産(資産及び負債)と資本の増減の結合関係を示すものである。したがって、次のような、取引4要素ないし6要素の結合関係となる。



これは、貸借記入原則が資本等式ないし貸借対照表と直結するという点で、下野の計算要素の結合関係とは異なる。ここで、資本の増減をさらに資本取引による増減と損益取引による増減とに分ければ、8要素ないし10要素の結合関係になり、財務諸表と直結した貸借記入原則となる。周知の通り、後者の取引要素説は、貸借記入原則の導入法として、現代のわが国の簿記書にも継承されている。

一方、下野簿記のもう一つの特徴である動的思考は、貸借を収支として解釈する『帳合之法』及び『銀行簿記精法』の発展形態といわれる大原信久氏の収支簿記法の影響を受け、収支動態論という独自の見解へと展開したものと考えられる(西川1954; 黒澤1982, 36-41)。

そこで、新たな下野理論を考察する前に、ひとまず、その展開に影響を与え、かつわが国独

自の複式簿記といわれる収支簿記法について、その概要を見てみたい。

収支簿記は、『帳合之法』及び『銀行簿記精法』においてすでにその端緒が見られるが(西川1954)、これを明確に主張したのは、大原簿記学校校長、大原信久である。

大原によれば、単式簿記と複式簿記両者からその長所を採り、基礎を現金観念に則って、全く貸借の文字を省き収入支払の文字に代え、複式簿記のように貸借をその相手方から客観視するのではなく、ことごとく営業方の主観による組織に改めて会計処理を行うことを、収支計算簿記、主観簿記と称する。収支簿記法の主要簿は、金銀出納日記帳及び元帳(現金勘定は存在しない)から構成される。取引が生ずると、入金取引は金銀出納日記帳の収入欄へ、出金取引は支出欄へ記入され、現金取引以外の取引も現金の授受があったものと仮定し、それを分解して振替取引として収入欄及び支出欄に記入する。そして、この金銀出納日記帳から、元帳のそれぞれの勘定の収入欄及び支出欄にそのまま転記される。決算時には、損益に関する勘定の残高は、損益勘定の収入欄に利益が、支出欄に損失が集計され、その他の勘定の残高は、残高勘定の収入欄に負債及び資本が、支出欄に資産(現金は除く)と金銀出納日記帳の残高が記入される。(大原1913; 下野1921b)

すなわち、収支簿記法は、すべてを現金の収支という見地から把握するために、収支そのものを記帳する現金勘定を金銀出納日記帳で代用するという点と、元帳への転記が通常の複式簿記の場合と正反対になるという点にその特徴がある。このような収支簿記法の思考は、下野にかなる影響を与えたのであろうか。

収支簿記の影響を受けた後の下野(1927b, 32)は、現今凡百の取引は金銭取引であって、これを入金取引と出金取引とに大別することができ、物品の売渡し、貸金の取立、借金、資本元入、利益、及び欠損填補は入金の原因であり、物品の買入れ、貸金、借金の返済、資本の払戻し、損失費用、及び利益の分配は出金の原因であるとする。このような見地から、会計を「金銭の収支顛末を計算すること」と定義し、金銭を計算の本体、収支をその対象と説いている(下野1927a, 11)。かくして、計算の本体が以前の「労役功用」から「金銭」へと変化している。

そして、計算の本体が金銭であるとすれば、物品がその範囲外のように見えるけれども、物品も商人の見地からすれば、物品に投入されている金銭に他ならないのであって、早晚これを売却して金銭に引き直すように、それまで暫時、物品に変形している金銭であると主張する。したがって、下野によれば、すべての勘定は金銭の収支勘定であり、ただその収支原因事由が異なっているだけであるとされる⁹。(下野1927a, 12-14)

これら収支原因事由を異にする勘定は、①各種不動産の売買によって収支する金の勘定である物品勘定、②金銭の貸借によって収支する金の勘定である貸借金勘定、③現金の収支それ自身の勘定である現金勘定、④資本の投下増資及び減資によって収支する金の勘定である資本金勘定、⑤損益によって収支する金の勘定である損益勘定、⑥損益処分によって収支する金の勘定である損益処分勘定の六つに分けられる。これらは、その金銭の状態により、生存金銭(あるいは金銭価値)である現在の金銭(③)及び未来の金銭(①②)という実物勘定と、死亡金銭である過去金銭(④⑤⑥)という名目勘定とに大別される。実物勘定は、帳簿外に実物の存在する現金及び将来において収支すべき金銭であり、財産を構成する。これに対して、名目勘

⁹ このような見解は、すでに下野(1921a, 147)の中でも表明されている。そこでは、借方を出金要素(出金原因、事由または勘定)、貸方を入金要素と解している。なお、当初、資本金勘定は負債として説明されていたが、物的二勘定学説の影響を受けたようで名目勘定に帰属が変わっている。

定は、単に帳簿上の数字に過ぎない過去に出産または死亡した金額である。(下野1927c, 31-33)。

		死亡金銭（或は金銭価値）					
		積 極		消 極			
過 去	資本投下		資本払戻		名目 勘定	資本金勘定	
	利益収入		損益支出			損益勘定	
	欠損填補		利益分配			損益処分勘定	
現在	一覧払債務	負 債	資 産	現金	実物 勘定	現金勘定	
未 来	借金					貸金	貸借金勘定
	物品債務					物品	物品勘定
		消 極		積 極			
		生存金銭（或は金銭価値）					

ここで注意しなければならないのは、固定資産の勘定の解釈である。下野は固定資産を取得するために支出した金銭は直接回収することはできず、したがって一種の費用支出、設備費用であり、単なる費用の前払いに過ぎず、もはや財産としての金銭ではないと説き、さらに、固定資産の減価償却についても、会計の確実性を破壊し、損失を資産とし、利益を負債と混同するような恣意性を生みだすものとして否定し、資産の評価は貸借対照表ではなく財産目録の問題であるとするのである(下野1927c, 30)。すなわち、金銭の収支顛末計算を指向する会計においては、収支のうち同一の勘定で払戻し・回収されない収支は、死亡金銭であって、資産または負債を構成しないのである。

したがって、下野に従えば、資産を構成するのは現金、債権、及び同一の勘定で支出が回収される金銭である販売目的の資産であり、固定資産に代表される使用を目的とする資産は含まれない。期間損益計算の見地からすれば、資産計上及び費用配分が要求されるはずの固定資産がこのような解釈されるのは、下野があくまでも勘定レベルでの収支計算を指向していたためである。そして、このことによって、貸借対照表は、財産目録のように財産の状態を表示するものではなく、金の出所と用途を明らかにし、収支差引現金残高という事実を示す単なる金銭収支顛末表となる(下野1927b, 32)。

また、現金収支に基づく次のような結合関係を示し、右側にあるものを入金勘定、左側にあるものを出金勘定、この結合関係を貸借平均之理と称している(下野1927b, 34)。

- | | |
|-------------|-----------|
| (1) 商品買入 | (2) 商品売渡 |
| (3) 現金収入 | (4) 現金支出 |
| (5) 貸金発生 | (6) 貸金取立 |
| (7) 借金返済 | (8) 借金発生 |
| (9) 資本払戻 | (10) 資本投入 |
| (11) 損失費用支払 | (12) 利益収入 |
| (13) 配当金支払 | (14) 欠損埋合 |

以上のように、下野理論においては、会計を過去、現在、及び未来にわたる金銭の収支顛末という事実の計算体系と見なし、見積評価を要する財産価値計算とは区別するのである。そして、

『金銭収支顚末書であると同時に、未来の金銭の流れの表示として機能する貸借対照表』の概念ならびに『過去の金銭の流れの終結報告書としての損益計算書』の概念によって構成される会計的理念型(黒澤1982, 40)を提示したのである。この思考は、下野簿記の初期に見られた、「金銭を除く外、総ての有価物に在りて価格なるものは固有の性質に非らざるが故に、到底之を以て精密にその高を示すこと能わず」(下野1895・1896, 97)という思考と、会計を「他人の信託によりて資金を運用するが故に、その収支顚末を明らかにして以て付托の責任を解除するを要す」(下野1927a, 16)という会計責任の思考が、収支簿記法と結合されて成立したものであろう。

しかしながら、これは、当時の簿記理論の主流であった財産計算を指向する物的二勘定学説とは相容れるものではなかった。また、会計理論としても、勘定単位の収支計算に拘泥したために、近代会計の基本原則ともいえる費用配分という思考が欠落するに至ったのである(黒澤1982, 40)。

4. むすび

以上、英米簿記の輸入時代に、一つの転機をもたらし、初めて日本人独自の発想による簿記原理の一端を表明したと言われる下野理論について考察してきた。ここで明らかになったことは、まず第一に、下野簿記においては当時の主流となっていたFolsomの理論をヒントに、計算要素の結合関係という今日のわが国で定番となっている説明手法を考案したことである。しかし、このこと自体は英米簿記に転機をもたらしただけのものとはいえない。

重要なのは、その結合関係の解釈である。下野簿記では、金銭貸借を基礎とする擬人説、有価物件を基礎とする受渡説という英米簿記に、新たに、損益を基礎とする動の見解が提示されていた。そして、この損益を基礎とする見解こそ下野簿記の骨子であって、有価物件、金銭貸借、および損益という計算要素は、すべて「労役功用」すなわち「用役」という見地から、統一的に把握されていた¹⁰。

その後、下野理論は収支簿記法の影響を受け変容した。その変容とは、計算の本体を用役ではなく金銭とし、すべてを用役の授受ではなく金銭収支という見地から把握することである。したがって、現金勘定を含むすべての勘定を金銭の収支を把握する勘定と考え、支出原因を借記、収入原因を貸記することになり、最終的には収支簿記に傾倒し、収支概念が複式簿記をも変容させてしまった。そして、収支という概念は、会計理論にも波及し、費用配分という近代会計の重要な要素までも否定するに至り、下野理論においては、簿記による収支計算と財産目録による財産価値計算という二つの計算体系が分離独立して存在することとなった。

下野簿記における計算要素の結合関係は、吉田によって物的二勘定学説と融合され、取引要素の結合関係として継承され、下野簿記における収支思考は、簿記理論ではなく会計理論における費用動態論として継承された(太田1940, 61-71)。簿記の教科書に見られる物的二勘定学説という静的思考と、会計の教科書に見られる動的思考との齟齬は下野理論に始まったものであるといえよう。

岩田(1953, 15)の指摘するように、物的二勘定学説が勘定記入法の統一的説明に寄与した貢献は認めなければならないが、統一的説明を追求した結果、簿記が担っている重要な役割が見

¹⁰ このような見解は、米国の物的二勘定学説の提唱者であるSprague (1907・1908, para. 110-112, 134)と軌を一にする。おそらく今日と同様、経済学の影響を受けたものであろう。

えづらくなってしまったことは否めない。下野簿記には、財産計算を指向する物的二勘定学説では軽視されがちな、会計責任と結びつく債権債務計算、損益計算、収支計算という計算要素が存在していたのである。

下野は、「簿記法を心得ずして会計学を研究せんとする者は動もすれば経済学に誤らるる事あり、蓋し二者は同一の事物を取扱う場合少からざれども全くその見地を異にするなり。」(下野 1927b, 37) と説いている。昨今の風潮とは異なり、複式簿記、そして複式簿記に基づく会計学は、財産計算ではなく現金収支をベースとした計算を行うシステムと考えられているからに他ならない。

参 考 文 献

- Sprague, C. E. (1908) *The Philosophy of Accounts*, Ronald Press.
 飯野利夫稿 (1955) 「一橋学問の伝統と反省－会計学」『一橋論叢』34(4).
 岩田巖 (1953) 「アカウント・アカウントビリティ・アカウントティングコントロール」『産業経理』13(1).
 太田哲三 (1940) 「下野會計學の全貌」『會計』46(1).
 大原信久 (1913) 『實地應用簿記學教科書第壹卷商業収支貸借 (5 版改良増補)』大原簿記學校.
 工藤栄一郎 (2015) 『会計記録の研究』中央経済社.
 黒澤清 (1982) 『日本会計学發展史序説』雄松堂.
 下野直太郎 (1895) 『簿記精理 第一編』八尾藏版.
 下野直太郎 (1895・1896) 『簿記 完』大日本実業学会講義録, 明治28～29年.
 下野直太郎 (1921a) 『計算學 完 (非売品)』(謄写版) 文正堂.
 下野直太郎 (1921b) 「収支簿記法を論ず」『商学研究 (一橋大学)』1(2).
 下野直太郎 (1927a) "What is Accounting?" 『會計』20(5).
 下野直太郎 (1927b) 「簿記法原理」『會計』21(1).
 下野直太郎 (1927c) 「計算の本體」『會計』21(2).
 中村忠・大藪俊哉 (1987) 『簿記の問題点をさぐる』税務経理協会.
 西川孝次郎 (1954) 「福沢論吉と収支簿記法」『會計』66(6).
 西川孝次郎 (1982) 『文献解題日本簿記学生成史』雄松堂.
 沼田嘉穂 (1973) 『現代簿記精義』中央経済社.
 原俊雄 (2012) 「英国における簿記教育」『横浜経営研究』33(1).
 安平昭二 (1992) 『簿記 その教育と学習』中央経済社.

〔はら としお 横浜国立大学大学院国際社会科学研究院教授〕

〔2016年6月1日受理〕