

【論文】

簿記と会計の関係

～わが国の先駆的研究をめぐって～

山下 壽文

1. はじめに

わが国の会計学書において、会計は大きくマクロ会計とミクロ会計に、ミクロ会計は営利会計（企業会計）と非営利会計に、営利会計は財務会計（外部報告会計）と管理会計（内部報告会計）に分類される（財務会計をさらに制度会計と情報会計に分け、外部報告会計に税務会計を含めることもある）。この場合、簿記は会計に含まれず、会計と独立して存在する。この観点から、わが国の大学等のカリキュラムにおいては、簿記（簿記原理、簿記論等の科目）が初年度に配置され、その後財務会計論や管理会計論が配置されることが多い。そこで、会計の定義が問題となるが、一般的に、「特定の経済主体の経済活動について貨幣により評価を行い、記録、分類および集計することによって財務諸表を作成し、利害関係者に伝達することである」と定義される。つまり、会計は説明する（account for）ことであり、その対象は投資家や債権者等の利害関係者となる。これに対して、簿記は記録することで、その対象は企業の経済事象（取引）とされる。しかし、これで簿記と会計の研究領域および教育の問題が解決するかどうか疑問が残る。

近年、公正価値にもとづく期末純資産と期首純資産の差額としての包括利益を計算する場合、記録という意味での簿記の存在意義が問われ、旧くて新しい問題としては「簿記は科学か技術か」という議論がある。簿記教育に目を転じると、決算整理（例えば減価償却や損益の見越・繰延等）は簿記教育の領域か会計教育の領域かという問題に直面する。日本商工会議所簿記検定試験1級では商業簿記と会計学が出題されるが、商業簿記と会計学の出題範囲は何が違うのか（全国経理教育協会簿記検定試験上級も同様）釈然としないし、税理士試験には簿記論と財務諸表論があり、受験案内にはそれぞれ出題範囲が記載されているが、簿記論の問題は財務諸表論の出題範囲を学習しなければ解答できない問題がほとんどで、出題範囲の区分に戸惑う。

これらの背景には簿記と会計の関係の曖昧さがあると考えられるが、議論が及んでいない。簿記と会計（学）の関係を明らかにすることは、学問領域の範疇だけでなく、簿記教育に関わる。その意味で、両者の関係を明らかにする必要がある。

本稿では、以上を踏まえて、明治後期、大正期および昭和初期のわが国の先駆的研究をもとに、簿記から会計（学）への展開、会計（学）の定義および簿記の定義を検証し、簿記と会計（学）の関係を考察する。なお、引用は原文に忠実に旧漢字および旧仮名遣いを用いたが、引

用以外は現漢字および現仮名遣いを用いている。したがって、両者が混合した表記になっている。また、accounting の訳語を各論者の文脈にしたがい会計および会計学と使い分けしているが、「学」として捉えている¹。

2. わが国における会計（学）の先駆的文献

明治期、西洋の簿記書がわが国に輸入され西洋式簿記として翻訳がなされた²。そののはじまりは、1873（明治6）年である。まず、6月に福沢諭吉訳『帳合之法』、10月に加藤斌訳『商家必用記簿法』、12月には英国人シャンド（Alexander Allan Shand）による『銀行簿記精法』が刊行され、しばらく翻訳書の時期がつづいた後に、日本人の編集による簿記書が出版されるようになる。その推移をみると、1884（明治17）年に11冊、1885（明治18）年に17冊、1886（明治19）年に20冊、これ以後1892（明治25）年まで約30冊が毎年出版されたが、1893（明治26）年18冊に減少して、翌年には6冊と激減する（黒澤 [1990]、111頁）。簿記書の出版が激減した1895（明治28）年に出版されたのが下野直太郎『簿記精理』³（八尾蔵版）で、「明治簿記史の終焉とともに、日本簿記学の新しい歴史の始まり⁴を告げるものとなった。」（黒澤 [1990]、118頁）とされる。その後、下野の計算要素説は、1897（明治30）年に出版された佐野善作『商業簿記教科書』（同文館）、1903（明治36）年に出版された東夷五郎『新案詳解商業簿記』（大倉書店）、さらに翌年に出版された吉田良三『最新商業簿記学』（同文館）に継承されていく。と同時に、会計学書が出版されるようになる。

明治後期・大正・昭和初期の主たる会計関連文献を年代順にまとめると図表1のとおりである⁵。ここで留意すべきは、「會計學ト稱シテ全然簿記ニ外ナラザルモノアリ」「簿記ト稱スルニ拘ラズ實質的ニ會計學ノ研究事項ニ論及スルモノアリ」（原島 [1923]、3頁）と言われるよ

¹ 会計の科学性について、藤井 [2018] が関連文献のレビューを行っている。King [2006] は“Science”の章を設けて論じている。科学という場合、何をもって科学と定義するかが問題となるが、これについての論究は本稿では行わない。因みに、ベネット（George E. Bennett）は、「科学（science）の実際の目的は、諸現象をそれらの関係で捉え、かつそれらの原因と結果を明らかにすることにより、説明することである。この意味で、会計は科学たりうる。（中略）会計は、技術である簿記と違い、明らかに科学と考えられる。」（Bennett [1920], “Introduction”, pp. xxiii-xxiv）と述べている。

² 明治期の翻訳書等は、西川孝治郎により『簿記ことはじめ』第Ⅰ期から第Ⅲ期にわたり雄松堂書店より復刻版が刊行されている。これらには西川による「文献解題」があり、西川 [1971] および西川 [1982] に詳述されている。

³ 『簿記ことはじめ』全第Ⅲ期（雄松堂書店）から復刻版が刊行され、西川の文献解題がある。

⁴ 黒澤によれば、「それまでは、わが国のほとんどの簿記文献は、原著に忠実であることを期し、西洋式簿記法をそのままわが国に移植することに傾倒していた」が、「下野以後の明治簿記史の最終段階においては、計算要素説を土台としながらも、これに何らの創意工夫を加えて新味をあたえようとする努力が生まれるにいたった。」（黒澤 [1990]、126頁）例えば、下野の計算要素説をもとに、吉田良三は取引の8要素の結合関係を考案した。

⁵ この他、明治期に「會計」の名の付く書には1893（明治26）年に春秋社編集部編『會計監査（現代會計實務講座）』（春秋社）、翌年に図師民嘉『物品會計』（丸善）、1907（明治40年）に平塚定二郎述『會計學』（陸軍経理学校）、1910（明治43）年に森田熊太郎『會計と帳簿』（嵩山房）がある。『物品會計』は政府の物品の購入、検品等の管理を述べ、『會計學』は「會計學ト云フハ會計法ノ原理ヲ考究スル學問テアル」（平塚 [1907]、1頁）と記している。会計法とは政府会計の法律を指し、いわゆる本題の会計とは異なる。

うに、会計や簿記の名称にとらわれず、その内容で会計学書であるかどうかを判断する必要があるということである。

図表 1 明治後期・大正・昭和初期の主たる会計関連文献

年 号	文 献
1903 (明36)	Dicksee, L. R., <i>Advanced Accounting</i> , London. Pixley, F. W., <i>Accountancy — Constructive and Recording Accountancy</i> , London.
1905 (明38)	Brown, R. A., <i>A History of Accounting and Accountant</i> , Edinburgh.
1906 (明39)	Lisle, George, <i>Accounting in Theory and Practice</i> , Edinburgh.
1908 (明41)	東夷五郎『商業會計第壹輯』大倉書店 北田正寅編『商業文庫簿記と會計』同文館 Sprague, C. E., <i>The Philosophy of Accounts</i> , New York. Cole, W. M., <i>Accounts : Their Construction and Interpretation</i> , New York.
1909 (明42)	Hatfield, H. R., <i>Modern Accounting</i> , New York.
1910 (明43)	吉田良三『會計學』同文館
1911 (明44)	Bentley, Harry C., <i>The Science of Accounts</i> , New York.
1912 (明45) (大 1)	Wolf, M. A., <i>A Short History of Accountants and Accountancy</i> , London. 海老原竹之助抄訳『最近會計學』博文館 (Hatfield, <i>Modern Accounting</i> , の抄訳)
1913 (大 2)	下野直太郎『計算學完』明大講義、謄写版（非売品） Klein, J.J., <i>Elements of Accounting: theory and practice</i> , New York.
1914 (大 3)	東夷五郎『商業會計第貳輯』大倉書店 中村茂男『商業簿記及會計』實業之日本社 Esquerré, P. J., <i>The Applied Theory of Account</i> , New York.
1915 (大 4)	鹿野清次郎『計理學提要（上）』大倉書店
1916 (大 5)	太田哲三『會計學綱要』高陽書院 木村禎橘『簿記計理學綱要』寶文館
1917 (大 6)	鹿野清次郎『計理學提要（下）』大倉書店 Kester, R. B., <i>Accounting Theory and Practice</i> (Volume 1・2), New York.
1920 (大 9)	兒林百合松『商業會計』天地書房 Bennett, G. E. <i>Accounting : Principles and Practice</i> , New York.
1922 (大11)	上野道輔『簿記原理（會計學第一部）』有斐閣 大森研造『會計學概論』内外出版 Paton, W. A., <i>Accounting Theory</i> , New York.
1923 (大12)	原島茂『會計學講義第一編總論』明善堂
1926 (大15)	上野道輔『貸借対照表論（會計學第二部）』有斐閣
1931 (昭 6)	下野直太郎『單複・貸借・収支簿記會計法』森山書店
1933 (昭 8)	Littleton, A.C., <i>Accounting Evolution to 1900</i> , New York.

（出所） 佐藤 [1969]、31-54頁、近代会計制度百年記念事業委員会編 [1978]「文献目録（Ⅰ）〈年代順〉」および黒澤 [1990] を参照して作成。

『會計と帳簿』は「此書は商店會計の概要を説きて會計法と簿記法との共に缺くべからざるを述べ……」（森田 [1910]、自序）と記しているが、ここでの會計法は手続や処理方法を意味し、これも本題の會計とは異なるので、その内容は本稿では取り上げない。

わが国において、最初の「『会計学』と銘を打った著作」は吉田 [1910] であり、「よく体系のとのつた名著であった」とされる。それ以前に、東 [1908] にも『會計』の名が冠されているが、論文を集めたもので体系的ではなく、会計学書として体系化されたのは吉田 [1910] 以後に出版された東 [1914] においてであり、その意味で吉田 [1910] がわが国の会計学の幕開けの書とすることができる。これに対して、「ハットフィールドの焼き直しに過ぎない」という鹿野清次郎の酷評があったようであるが、「殊に英米の諸学説を適当に案配した啓蒙の書として、今から見れば物足りないところ無ではないが、当時としては優れたものであった。」(太田 [1968]、15-16頁) と評価は高い。

また、「ハットフィールド (H. R. Hatfield) の Modern Accounting を祖述したものであるが、単なる翻訳書でなく、従来の簿記学的研究の領域を超えて、新しい会計学の領域を開拓しようとする1つの試みで評価すべきものである。この出現をもって、明治簿記史の時代は終」(黒澤 [1990]、139-140頁) り、「日本における会計学時代の出発となったという点で、その貢献するところ偉大なものがあった」(黒澤 [1990]、143頁) とその意義が強調される。

吉田 [1910] 以後の会計学書は、ディクシー (Lawrence. R. Dicksee)、ライル (George Lisle)、ピクスレー (Francis W. Pixley)、スプレイグ (Charles. E. Sprague)、ハットフィールド (Henry R. Hatfield)、ベントレー (Harry C. Bentley)、クライン (Joseph J. Klein) 等の影響を受けて書かれている⁶。鹿野 [1919] の参考文献⁷に彼らの簿記書や会計書が数多く掲げられているし、太田によれば「戦争 (第1次世界大戦 — 山下) がはじまって独逸文献は手に入らない。それでも簿記会計学は英米が祖国であると当時は信じられていた。(中略) そこでハットフィールドや英国のピクスレー、ディクシーなど、三、四の書物を参考として書き上げたのが『会計学綱要』という小冊子であった。」(太田 [1968]、13頁) と記されている。このような状況は、「本邦の會計學界を眺めるに所謂簿記學者、會計學者の自稱して著書と標榜するもの、概ね西人學説を私するに過ぎずして聊も獨創の説を爲すもの無き憾む。」(中村 [1921]、自序2頁) と評されている。とは言え、英国や米国の会計学書をただ単に翻訳するにとどまらず、それらを整理・検討することによって会計学の先駆的な研究としてわが国のその後の会計学研究に多大なる影響を与えたことは疑いのない所である。

ただし、独自性の点からは下野 [1915]⁸があげられる。本書は、「独自の貸借理論がとかれ、簿記理論における取引要素論の基礎を築き、またその後収支的動的貸借対照表論ともいふべき

⁶ ハットフィールドは、Dicksee [1903] について包括的な論文、優れた簿記問題集を収集し載せている、Lisle [1906] について会計問題を全般的に取り扱っているものとして、たぶん英書で出版されたものでもっとも優れた単行本である、Sprague [1908] について英語で出版されたもっとも重要な理論的研究書である、と述べている (Hatfield [1909]、pp.33-34、松尾編訳 [1971]、31頁)。

⁷ 鹿野 [1915] の初版には参考文献の記載はないが、鹿野 [1919] の7版には巻末に記載がある。

⁸ 「その特徴は、動的会計思想をドラスティックに強調することによって、伝統的会計 (いわゆるハットフィールド等の貸借対照表中心の会計—山下) を徹底的に批判する点にあった」(黒澤 [1990]、150頁) とされる。その内容の検討は本稿の目的ではないので、これ以上論究しない。

思想を示す」（青木 [1976]、71頁）と評される。

さらに付言すれば、吉田 [1936] は「簿記」の名を冠しているが、吉田自身英国流に会計学を高等簿記と解しており、会計書として取り上げる。そのことは、上野 [1948] も同様で会計学を簿記原理と貸借対照表論からなると考えており、「簿記」と言いながら会計学との関係で論究している⁹。

この他、ディクシーは簿記書および監査論、ピックスレーは監査論において当時のわが国の会計学者に大きな影響を与えている。監査論について言えばモンゴメリー（Robert H. Montgomery）も忘れてはならないであろう。

以下、これらの先駆的わが国の文献をもとに簿記と会計（学）について論究する。

3. 簿記から会計（学）への展開

東 [1914] では、簿記から会計学への発展を図表2のように第一期から第六期に区分している。第一期から第三期までは過去のケースであり、現在は第四期および第五期にあり、将来は第六期のようになると予測する。

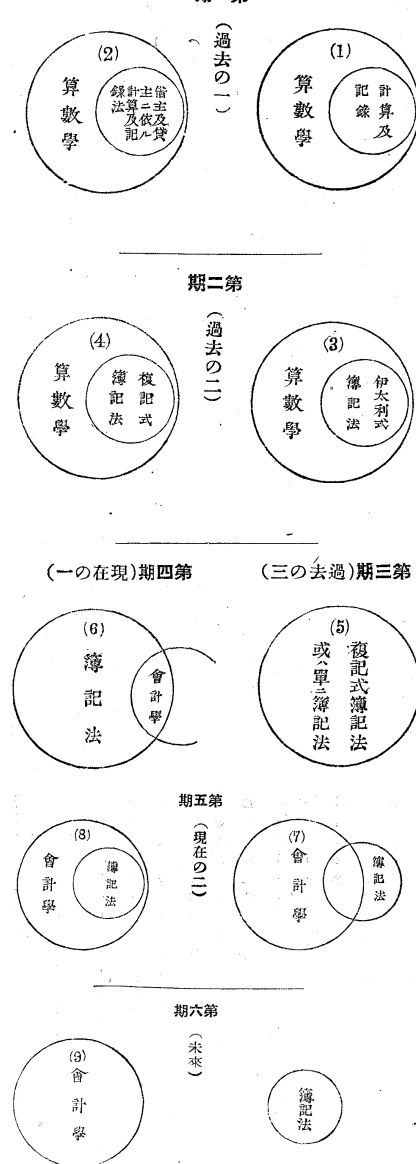
第一期（過去の一）（1）は1494年パチオリ『算術幾何及比例云々』、同（2）は50年後の1543年にオールドキャスル（Hugh Oldcastle）によるイタリア式複式簿記の最初の英訳書『借主及び貸主の稱する計算法に依り帳簿の規則正しき記録云々』¹⁰、引き続き130年間『商人の鏡云々』『商人計算法手引云々』が出版され、第二期（過去の一）（3）（4）は1679年チャンバレーン（Robert Chamberlain）『計算人案内即ち商人の簿記法』、以後「簿記法」なる用語が広く使用されるようになる。1719年ウエブスター（William Webster）『借主及び貸主なる複記式を用ひて純正なる伊太利式簿記法』、『借主及び貸主の方法に依り云々』、『伊太利式により云々』が出版されている。しかし、簿記は数学の一分野として捉えられている。第三期（過去の二）（5）は上記以後1780年頃までの間に単なる『簿記法』という題目の書名が多く上梓され、簿記が数学より独立する。第四期（現在の二）（5）および第五期（現在の二）（7）（8）「第四期第五期は現時の情體を示すもなり然れどもこの現状はおそらく永續するものにあらざるべく」とする。第六期（未来）は、「將來は第六期に進みて、簿記法と會計學とは各々獨立したる一學科を構成する」（東 [1914]、41頁）と予想される。

⁹ 「上野君は、東大では会計学第一部として簿記原理を、第二部として貸借対照表論を講義されていた。それは独逸の Buchhaltung と Bilanzlehre とを綜合すれば、英米流の Accounting に相当するものになるという考えから出たものと思われる。」「上野君は講義をまとめ、其の著書として出版した。簿記原理（大正十一年）、貸借対照表論（大正十五年）がこれであり、いずれも最高の權威書として迎えられたものである。」（太田 [1968]、63頁）なお、昭和初期になると、「英米流の会計学に対して、それのみでなく、ドイツ会計学の研究がさかんになった」（青木 [1976]、77頁）のであるが、上野はその先駆けとなる研究者であった。

¹⁰ 英文書名は *A Profitable Treatise, called the instrument or booke knowe the good order of the keyping of famouse recoynge, called in Latin Dare et Habere, and in Englyshe, Debitor and Creditor* である。「云々」は長い書名を略したもので、以下すべて同様である。なお、英文の著者、書名、出版年と簡単な内容の説明は、Eldrige [1953] を参照されたい。

つまり、商業中心の経済社会から産業中心の経済社会の変化によって、「簿記は、それ自体で完結した計算記録の技術的体系たることから、『会計学』の知識体系のなかに組み込まれ、その構成部分としての簿記原理へと発展しはじめた」（黒澤「1990」、143頁）のである¹¹⁾。

期一第



(出所) 東 [1914]、40-41頁。

¹¹ リトルトンは、簿記から会計への展開について次のように述べている。少し長くなるが引用する。
「産業革命にひき続いて私的企業のめざましい勃興をみるにいたった十九世紀は、実に商業的にも工業的にも金融的にも、また、法律的にも大躍進の時代であった。簿記をとりまく各種の外部的与件は、これまで単なる組織的記録方法としてとどまっていた簿記を発展せしめて、企業経営上の管理手段たらしめる力をもっていた。」(Littleton [1933], p.165、片野訳 [1952]、255頁)
「簿記から会計の発展について株式会社が大きな影響をあたえたことは見のがし得ない事実である。いいかえれば、十九世紀にいたって簿記は会計 accounting に発展したのである。」「株式会社が定期的果実を分配することを目標として存立するものであるとすれば、会社の資本 capital であるものと収益 income であるものとをつねにはつきり区分しなければならない。資本と収益との区別を示し得る能力は、複式簿記のもつ

そこで会計（学）について、その定義を明らかにする必要がある。

4. 会計（学）および簿記の定義

4-1 Accounting の訳語をめぐる論争

太田哲三は、Accounting の訳語が問題となった経緯について、「日本会計学会設立に際して、その会名について会員の意見が二つに分かれ、」 「多数は『会計学』という名称に賛成したが、鹿野先生やその反対者は『計理学会』でなければならないと強く反対した」（太田 [1968]、25 頁）ことにあると言う¹²。鹿野が「計理學研究会」¹³を創立したのが1916（大正5）年であるのに対し、「日本會計學會」は、1917（大正6）年に下野直太郎、東夷五郎、吉田良三、中村茂男等により創立されている¹⁴。「日本會計學會」創立の際に「會計」か「計理」かの名称をめぐって紛糾し、「會計」派が多数だったことから、機を先んじて鹿野等が「計理學會」を創立したのであろうか。ただ、鹿野と中村茂男の訳語をめぐる論争がはじまったのは1916（大5）年の『國民經濟雜誌』誌上である。

それはともかく、単なる訳語の問題と解するのではなく、「会計学的歩み発端におけるきわめて興味ある最初の論争であった」（黒澤 [1990]、157頁）ことに鑑み、論争を辿ってみる。

論争は、『國民經濟雜誌』誌上で鹿野 [1916a]、[1916b]、[1916c] と中村 [1916a]、[1916b]で行われたが、鹿野 [1916a] と中村 [1916a] 以外は実質的な論争になっていないので、この2つの論文で論争の内容を論究する。また、この論争の幕引きとして下野 [1917] を取り上げる。

（1）鹿野の見解

鹿野は、Accounting について、欧米の商科大学のカリキュラムや会計学者の見解を検討し、「Accounting ハ簿記帳簿及計算ノ設定監査ノ各部分ヨリ成立スルモノトスルコト正當ナリト云フベシ」（鹿野 [1916a]、86頁）と主張する。

ここで、Accounting とは、簿記帳簿、「計算ノ設定」および監査の部門から構成されるとする。これは、Pixley [1908] からの引用と考えられるが、ここでの本題である訳語とは直接関係ないので「計算ノ設定」の内容とともに後述することにし、ここでは詳述しない。Accounting が帳簿記録、計算ノ設定および監査の部門から構成されるとするならば、訳語と

一の技術的特質であり、しかして定期的利益を正確に計算することは会計の一の重要な職能である。」（Littleton [1933]、p.205、片野訳 [1952]、308頁および309頁）

¹² 鹿野は、「日本會計學協會ナル名稱ハ予ノ退會ノ後ニ講師（中村茂男のこと—山下）等ノ附セラレシ名稱ナラン」（鹿野 [1916c]、169頁）と述べる。「日本會計學協會」は、「日本會計學會」のことであろうか。しかし、この時点で正式に発足してはいない。

¹³ 機関誌『計理學研究』を発行した。計理學研究会は、鹿野の現役引退後解散した。

¹⁴ 機関誌『會計』を発行し、中村が編集に携わった。会員約1,000名であったが、大半は会社経理専門家、職業会計人等で大学および高等専門学校の会計学研究者は約90名であった。1934（昭和9）年6月23日に会計学研究者が純粋な会計研究団体として、日本会計学会から日本会計研究学会を分離独立させた（日本会計研究学会編 [1987] 序文）。

して会計が妥当であるかどうかが次の検討課題になる。そこで、一般的に使われる会計の意義を明示する。

「會計ナル語ハ元來ノ意義ニテハ一年ノ計ヲ含ムルト云フニ過ギズ、現今普通ニ用フル意義ニ於テモ金銭ノ出入ヲ合セ計ルト云フコトニシテ普通ニ會計係ハ英語の Cashier ヲ意味スルニ過ギザルナリ」、つまり「會計トハ金銭ノ出入ヲ合セ計ルコト」¹⁵ (鹿野 [1916a]、86頁および87頁) である。

鹿野によれば、一般に使われる会計とは金銭収支の意味であり、したがって、「複式簿記ノ理ヲ攻究スルガ如キハ Accounting ノ内ニ含ムモ會計ニアラザルナリ。何トナレバ複式簿記ニ據ラザルモ會計ヲ存スルコトヲ得レバナリ」(鹿野 [1916a]、88頁) とする。例えば、料亭などで会食するときに、「お会計」(あるいは「お勘定」) というのは、料亭にとっては金銭の受け取りで、客にとっては現金の支払いを意味する。英語の Cashier である。しかし、Accounting は、金銭収支に限るものではなく、複式簿記による記録計算、「計算ノ設定」および監査を含むので、会計は Accounting の訳語としてふさわしくない。

そこで、鹿野は、会計学ではなく「理論上ニモ實際ニモ計ノ理ヲ得ンコトヲ攻究スル學問ナルヲ以テ計理學ト譯スルコト最モ正當……ナリ」(鹿野 [1916a]、90頁)¹⁶ と結論づける。

(2) 中村の反論

これに対する中村の反論は、次の2点に絞られる。

第1に、鹿野は「單ナル字義解譯ヲ基礎トシ此學名ノ選擇者ガ普通語トシテノ Calculation 又ハ Accounting トヲ同一義ニ解シテ [漫然譯ヲ下シ] タルモノナリト斷ジタル」(中村 [1916a]、122頁) として、通常用語と学術用語の使い分けの必要性を述べている。

第2に、鹿野の会計は「金銭ノ出入ヲ合セ計ルト云フ」「會計係ハ英語の Cashier ヲ意味スル」という主張に対して、「會計課會計課長會計事務會計主任等ノ普通用語例ヲ觀レバ會計テフコトガ單ニ Cashier ノ事務ヲ意味スルニ過ギズコト斷ズベキ理由ヲ解セザレバナリ」(中村 [1916a]、123頁)、と会計は単に金銭収支計算を行うだけでなく、複式簿記および鹿野の言う「計算ノ設定」も業務としてであると反論する。また、「會計」の名を冠する「會計検査院」は国家の財政状態を検証し、事業経営者は「會計係ノ報告ヲ聽イテ財務状態ヲ考慮スルノ類ハ」(中村 [1916a]、123頁) 監査に相当する。以上により、会計という訳語は、「學術語ノ概念ノ内包」をしており、「公通的に表示スベキ簡單ナル邦語」として正当であると考え¹⁷。

¹⁵ 鹿野 [1916a] では「會計」という用語は中国の文献に由来し金銭の出入の意味としているが、岡田 [1968] (初出論文『早稲田商學』第4巻第1号、1928年) では、中国の様々な文献および字典等を引きながら、必ずしも金銭の出入に限るものではないことを検証している。

¹⁶ Accounting の訳語として、「會計學」の他「計理學、計算學、勘定學等ノ譯語」(村瀬 [1928]、1頁) があった。

¹⁷ 鹿野を指導教授とする海老原竹之助にハットフィールドの Modern Accounting を抄訳した『最近會計學』があるが、その序文において、「計理學」ではなく「會計學」とした理由を次のように述べている。「『會計なる語は金銭の出入を合わせ計ると云ふに過ぎず』とすれば本書は固より會計學とは呼ぶべからざらん、されば之を以て『近世計理論』となすの至當なるやも知れざれども此種の文字は未だ世人の耳に新た

中村の言わんとするところは、会計には通用語としての金銭収支計算である Cashier と学術用語としての簿記帳簿、「計算ノ設定」および監査を含む Accounting の意味があるので、訳語として「会計」を当てることへの正当性である。

（3）下野の見解

膠着した鹿野と中村の訳語論争に幕引きの役割を果たしたのは、下野 [1917] である。下野 [1915] の書名は『計算學』となっているが、「計算學」は「計理學」とも称するが、「會計學」または「勘定學」と称する方が分かり易い（下野 [1915]、1 頁）と述べていること、下野自身「日本會計學會」の創設メンバーであることから、訳語に会計をあてることに異論はなかったと考えられる¹⁸。

その理由は、「Accounting は金銭を以て唯一の主體として其収支を對象として行ふ計算即ち所謂『金の勘定』（傍点ママ）であり、「金銭とは現金に限らず現金以外の幾多の事物を包括す」る。言い換えれば、「金銭は目先き餘分の財貨にして又餘財は何物に由らず價值貯蔵の意味に於て一種の金銭なり」（傍点ママ）と言うべきもので、したがって「Accounting は此餘財の増減異動を計算整理するものにして、必ずしも現金に限らず、苟くも餘財として蓄財さるゝもの、殊に利殖の目的物となり居るものは、凡て一時變形の金銭と見做して取扱ふ」（下野 [1917]、58頁および59頁）からである。

このことから、Accounting を定義するとすれば、「會計は唐来語、Accounting は舶来語にして、日本語の勘定と悉く皆相一致し、凡て是れ金銭の収支計算なり」と解釈し、「會計」あるいは「勘定」を訳語にあてることを是とする（下野 [1917]、63頁）のである。

Accounting の訳語をめぐる論争は下野 [1917] において幕引きとなり、日本会計学会の創立、さらに日本会計研究学会の分離独立とともに、Accounting の訳語として会計が定着していく。ただ、この論争において留意しなければならないのは、訳語の問題ではなく、定義に係る問題である。

4-2 会計（学）の定義

会計（学）の定義について、訳語の論争を行った鹿野、中村および下野の所説を中心に検討を行う。これらの所説は、広義説と狭義説に分類することができる。

（1）広義説

鹿野は、「計理學（Accounting or Accountancy）は」「各種事象に於ける資産負債損失利益

なる所にして、一般世人は其何を講じ、何を論ずるの學たるかを了解するに苦しむ所なり、是れ譯者が敢て學者の所説に反し冠するに『最近會計學』なる文字を以てしたる所以にして、意は一に一般世人をして一見其内容を窺知するに便ならしめんとするに外ならず、讀者之れを諒せよ。」（海老原 [1911]、2-3頁）この一件を中村は鹿野の批判において揶揄している。

¹⁸ 下野 [1915] は、下野が東京帝国大学法科大学内に1909（明治42）年に新設された商業科本科で行った謄写版印刷の講義録で、一橋大学付属図書館西川文庫（Nishikawa353）に原本が所蔵されている。謄写版印刷のために略字がある。略字は、他の下野の著書を参考にして、当時の漢字を当てて引用等を行っている。

に關する計算及び帳簿の記録設定監査等の各部分より成れるものと云ふ」(鹿野 [1915]、1頁)と定義している。

計理学は会計学と読み替えて、要するに会計学は、企業の事象に係る資産、負債および損益の計算であり、(1) 帳簿記録、(2) 設定、および (3) 監査からなる。

この定義は、ライル、ピクスレーおよびベントレーの定義によっている。彼らの Accounting (Accountancy) の定義(鹿野 [1915]、1-2頁)の引用著書および引用個所の表示はないが、原本から引用個所と考えられる英文を表記すると次のとおりである。

ライル「財産の生産及び交換の關係に於て成立せる取引を記録するところの方法を論究し而して其生産分配交換の結果を示すところの學問なり。」

Accounting is the science which treats of the method of recording transactions entered into in connection with the reproduction and exchange of wealth, and which shows their effect upon its production, distribution, and exchange. (Lisle [1906], p. 1)

ベントレー「恰も數學は算術代數幾何三角法等を含む所の總稱の如く簿記監査設定等を含むところの總稱なり」

Accounting is a general term which comprehends book-keeping, auditing, system building, etc., just as mathematics is a general term embracing arithmetic, algebra, geometry, trigonometry, etc. The term is used by many writers and accountants of prominence as synonymous with bookkeeping. This use is incorrect. (Bentley [1911], p.77)

鹿野の引用では省略されているが、ベントレーは、多くの著名な著述家や会計士によって Accounting が簿記と同じ意味で使われているが、正しくないと述べている。

ピクスレー「其性質個人たると又は商業上財政上等企業の種類如何に拘らず總て金錢上の取引に於ける記録を論ずるところの學問と云ふことを得べく而して之を設定記録分解の三部分に分つことを得べし」

Accountancy may be described as the science which deals with the recording of monetary transactions of every description, whether of a private nature, or of commercial or financial undertakings, and may be divided into three branches - (Pixley [1908], p.4)

このことから、前述の鹿野の定義は、ピクスレーはライルやベントレーの定義を総称したものと考え、ピクスレーにしたがって鹿野自身定義を行っているといえることができる。ピクスレーの当該箇所をさらに引用すると次のとおりである。

「会計学 (Accountancy) は、個人企業、商事会社および金融会社におけるあらゆる事象の貨幣的取引を扱う學問 (science) であり、次の3つの部門からなる。

- I 構造 (Constructive)
- II 記録 (Recording)
- III 分析あるいは批評 (Analytical or critical)

会計の構造部門は、次のことを扱っている。

- I 新事業会社に導入することが提案される取引記録の最善の簿記の方法を得るため、必要な統計の一部を含む記録簿である会計帳簿の設計。
- II 既存事業会社の会計記録の再組織化。
- III 当該期間の取引活動の財務上の成果および決算時点の財政状態を会社の利害関係者へ知らせるための決算諸表の作成。

会計の記録部門は、正確な記帳を行う意図をもって設計されてきた会計帳簿へ正確に記帳することと関係している。これは、技術的なもので、簿記として知られている。

分析あるいは批評部門は、「監査」と言われ、期間内に実施される技術的検査、あるいは特定の目的のための調査のように、記帳が正確に行われているか、記帳にもとづき作成された財務諸表が正しいかどうかの確認に関係する。」(Pixley [1908], pp.4-5)

ピクスレーによれば、会計学は企業の貨幣的取引を扱う学問であり、構造部門、記録部門および分析あるいは批評部門からなる。

ピクスレーの会計の定義は、吉田 [1936] も引用している。つまり、「會計とは金銭物品其他所謂財産の變化を記録すること」(傍点ママ)で、「會計學は會計に係る一切の研究を總括其内容が通常次の三部門に分たるゝものとす」として図表3のように構造施設¹⁹部門、記録部門および分解検査部門をあげている(吉田 [1936]、2-4頁)。ただし、その会計部門については個々に論じられていない。

図表3 3つの会計部門

会計部門	内 容
構 造 施 設 部 門	(1) 勘定科目の分類
	(2) 帳簿の構造・組織
	(3) 決算諸表
記 録 部 門	営業取引を会計帳簿に記録⇒簿記
分 解 検 査 部 門	簿記記録およびこの結果作成された諸表の検査および手続の研究⇒監査

(出所) 吉田 [1936]、3-4頁より作成。

これに対して、鹿野 [1915] は、第1編簿記と第2編設定に分かれ、第2編設定は図表4のような構成となっている。ただ、鹿野の第2編設定の目次は、ピクスレー (Pixley [1908]) は当然として、ディクシー (Dicksee [1903]) 等を参考にしていると考えられる²⁰。なお、監査については、鹿野 [1917] が取り上げている。

¹⁹ 原語は Constructive である。鹿野 [1915] では「設定」、原島 [1923] では「構造」、黒澤 [1990] では「構成」と訳されている。本稿では、「構造」と訳している。

²⁰ Dicksee [1906] の序文(5版)は、状況の変化に応じて全般的に改訂すべきであるが、Dicksee [1903] においてそれらは論じているので参考にするように求め、全般的な改訂はしないと記している。簿記から会計学への展開からいえば、前者は簿記、後者は高等簿記(会計学)となる。後者の一部は、鹿野 [1915] の設定部門において論究されている。

図表4 鹿野[1934] 第2編設定の目次

第1章	總論	第7章	外國貿易商の計算
第2章	損益と資産負債の區別	第8章	計算組織
第3章	價格減却	第9章	所有主の計算
第4章	元價計算	第10章	破産者又は支拂不能者の計算
第5章	部別計算	第11章	帳簿の設定
第6章	支店計算		

訳語論争のもう一方の当事者である中村[1921]は、会計を次のように定義している。「會計とは、人の財産の増減及び變化に就て整理計算を行ひ、且つ其正否を査定することである。」ここでいう人とは「個人及び法人」、財産とは「動産、不動産の如き有價物」「貸金、借金、其他諸種の權利義務の如き無形物」で「金錢上の價值を有するものの一切の總稱」である。また、増減は「財産の價值を表示する金高」「財産の分量の増減」、變化は「財産の性質及び状態の變化」、整理計算は「終始一貫の規定に則り、分析總合して順序正しく算定すること」、査定は「整理計算の正確なるか否かを檢定すること」(中村[1921]、2-3頁)を言う。

Accountingの訳語をめぐる計理学か会計学か論争を行った当事者であるが、会計の定義について相違はない。つまり、監査を含む広義説を採っている。

広義説については、その範囲が狭すぎるという批判がある。太田は、「原價計算の複雑した理論は設定部門の一部分として論じ盡されるものではない」とし、「豫算統制經營分析と云ふやうな、會計學の分野に於て研究すべき範圍は非常に擴大した」(太田[1937]、18頁)と広義説の問題点を指摘する。

(2) 狭義説

下野は、当初 Accounting を「計算學」と称し、「研究ノ目的トスル処ハ財産ノ増減變化ヲ計算整理スル方法ノ基礎トナルヘキ理論ニアリテ之ヲ約言スルハ所謂金錢ノ勘定會計ニ関スル學理ヲ詮索スルモノナレハナリ。」(下野[1915]、1頁)と定義している。ここで、単に官庁や家計のように金錢の収支のみを記録する会計を金錢会計と言い、物品の異動を計算処理することを物品会計²¹と言う。つまり、会計の本来の役割は、金錢会計と物品会計を合わせた「總ての財産に^{またが}其増減變化を^{あきらか}明瞭にすべきもの」(下野[1915]、5頁、ルビママ)である。

東は、「會計學とは人の財政の有様を一目明瞭ならしむるに必要とする根本的諸原理の秩序的研究なり」と定義し、人とは「個人或は一商店」「諸會社、市、町、村學校寺院、病院等の諸財團其他の公私諸法人」(句読点はママ)、財政の有様とは「資産及びその負債に關する境涯を云ふ」(東[1914]、29頁)とする。つまり、會計学とは、「分類したる資産及負債各品種の價格を評定する一般的方法に關して研究をな」し、「更に資産の總價額と及び負債の總價額と

²¹ 官庁会計における物品の管理を物品会計と言うが、ここでは金錢以外の財産を指すと考えられる。

を比較して兩者の差額即ち『身味身代の價額』をも亦併せて之をしめさるべからず」（東 [1914]、30頁）と述べる。ここで、「身味身代の價額」とは、「一定期間に於ける正味身代價額の『純増加額』を同期間の『利益』と稱して又『純減少額』を『損失』と稱する」（東 [1914]、30-31頁）とされる²²。

このように、財産（資産および負債）の増減変化を記録し、資本の変動による損益を明らかにすることから、「會計とは具體的經濟單位に於ける經濟的価値判斷に関する記録的表示の總體的概念」（大森 [1922]、10頁）に外ならない。

太田は、「會計學トハ企業ヲ初メトシテ總テノ會計主體ニ關係セル取引ヲ明瞭ニ記録シ、財政ノ状態ヲ正確ニ示ス方法ヲ研究スル學科ナリ」（太田 [1928]、1頁）とし、「會計學ヲ單ニ計算ノ基礎原理ヲ研究シ、記帳ニ關係セシメザルハ會計學ノ目的ニ副ハザルモノニシテ空論ニ陥リ易シ」と簿記と会計学の連携を強調するとともに、「會計學ヲ數學ノ如ク一般名稱トナスハ不可ナリ」（太田 [1928]、3頁）とピクスレーやベントレーを引用して広義説を唱える鹿野に疑義を呈している。

これらの定義に監査は含まず、監査を含む広義説に対して狭義説とする。狭義説によれば、会計は企業等の財産の増減変化を計算整理することで、その基礎となるべき理論を研究することが会计学である。これに対して、広義説は整理計算の結果が正確かどうかの監査を含めて、会計を定義する。

狭義説における会計の対象は営利企業と非営利企業になる。しかし、会計の定義を検証すると営利企業の会計（企業会計）に限定される。それも管理会計の発展を加味すると、財務会計の定義である。一步譲って非営利企業を対象に入れたとしても、外部報告会計の定義である²³。

4-3 簿記の定義

鹿野によれば、簿記²⁴とは「或者の財産の状態に影響を及ぼすところの金銭又は金銭の価値を有する事物即ち其人の他人に對する財産の状態業務の性質及び盛衰に損失利益の多少等を記憶の補助を要することなくして何時にても容易に知ることを得る目的を以て總ての事實を適當なる帳簿へ明瞭確實にして秩序ある記録を爲し以て財産の眞状を知らるゝ方法を攻究するもの」（鹿野 [1915]、19頁）である。

²² ただし、西欧において「會計學は云はば今尚發展育成長の中途に屬する學問なり」「會計學の實質は今日尚未定に屬するものなり」（東 [1914]、35頁および36頁）と、定義が十分でないことを指摘している。

²³ 太田は当時の会計の定義に非営利会計は含めがたいとして、会計を営利企業の会計と解し、「金銭以外の各種財貨を貨幣化し、貨幣量を以て綜合計算を行ふ」「之を名づけて擴張された金銭會計と云ひ得る」（太田 [1937]、18頁）と述べている。これによれば、会計は財務会計の意味合いが強い。友岡 [2018b] は、会計は財務会計と管理会計からなるというより、財務会計そのものと解する。しかし、近年、非営利企業において企業会計が導入されている状況を考えると、財務会計に限定するのではなく広く外部報告会計を会計と行うことができる。

²⁴ 簿記の語源に関連して、「簿記なる語は其字義に於て Book-keeping に相當するのみならず、其發音も類似し、頗る巧妙なる反譯なり」（下野 [1917]、61頁）と記しているのは、興味深い。

鹿野は「計理學」の定義と同様に、西欧の著書から簿記の定義を引用している。ディクシー、ライル、それにモンゴメリーである。その引用箇所（鹿野 [1915]、19-20頁）について英文を表記すると次のとおりである。

ディクシー「金銭または金銭の價值あるものの異動に關する取引を帳簿へ正確に記録するところの學問なり」

Book-keeping may be defined as science of correctly recording in books transactions involving the transfer of money or money' worth. (Dicksee [1906], p.1)

ライル「營業取引の記録を永久に保存し而して財産の上に其取引の結果を表示する目的を以て營業取引を記録するところの技術なり」

Book-keeping is the art of recording business transactions with the view of having a permanent record of them and of showing their effect upon wealth. (Lisle [1906], p. 4)

モンゴメリー「規則正しき方法を以てせる營業取引の記録にして其目的は或者の財務の状況明にするにあり」

モンゴメリー (Montgomery [1912]) にその訳そのものに相当する箇所はみつけることはできなかったが、次のような記述がある。

---- represent the true financial position of respective concerns, ----- correctly show the current operations as they occur from day to day.

Accounts are merely the written expression of every-day commercial transactions. (Montgomery [1912], p.24)

ここで問題となるのは、簿記は科学か技術かである。ディクシーは科学であると言い、ライルは技術としている。

ただ、ディクシー (Dicksee [1908]) は、科学か技術かについて、次のように述べている。「簿記が科学か技術かは、しばしば議論の1つとなるが、断定的に決論づけることはできないであろう。疑いもなく、現在の簿記の実務は、科学的性質を有するある原則に基づいているが、簿記の実務全体を科学とみなすのは過大評価であろう。」 (Dicksee [1908], p. 1)

簿記を科学とする場合、「簿記学 (The Science of Book-keeping) は、複式簿記の原理の導入とともに始まった。」 (Eldridge [1953], p.13) というのが一般的である。ハットフィールド (Hatfield [1924]) はパチョーリ (Luca Paciolo) を取り上げ簿記は科学であることを強調している²⁵。これに対して、沼田嘉穂は、ハットフィールドがパチョーリの貸借記入の原則や仕訳帳・元帳記入の原則が500年以上を経た現在でも行われていることをもって科学 (学問)

²⁵ ハットフィールドは、1923年の米国会計学会において「当時会計学の社会的地位が不当に低いのを遺憾とし、An Historical Defense of Book-keeping (簿記の尊厳) という演説をした。これが雑誌 The Journal of Accountancy, April 1924 Vol.37や諸文献に再録されて広まり、わが国でもリトルトン教授の名著 Accounting Evolution to 1900 (片野一郎教授訳「会計発達史」) の巻頭を飾る一章として知られている。」 (西川 [1981]、23-24頁) この論文で、ハットフィールドは、パチョーリのイタリア式複式簿記の論稿を取り上げ、簿記が学問であることを述べている。

としての一要因と考えていることに対して、それらは形式的な取り決めまたは手続であり理論ではないとし、簿記が科学であるためには、概念を形成し、これから導き出された理論を基礎に原則を樹立して遵守しなければならないとする（沼田 [1977]、「小序」）。

このような所説はともかく、鹿野の定義からすると簿記を科学と解しているように見受けられる。これに対して、中村は、「簿記とは人の財産の状態及び其増減變化の事由顛末を正確、明瞭、簡単に記録する方法であり、ここでいう事由とは「理由原因」、顛末とは「終始本末」という程度の意味である（中村 [1921]、7 頁）としており、簿記学というより簿記法との意味合いで技術と考えている。

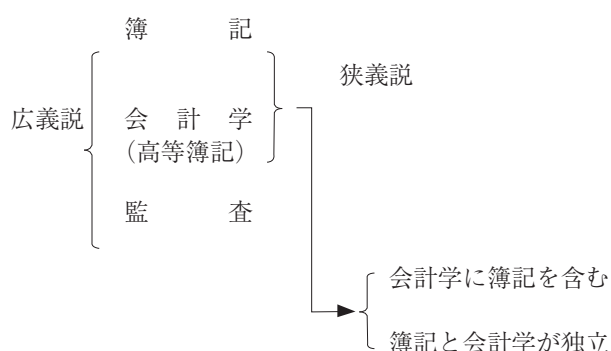
一般的に会計を「科学」と考えるのに対して、簿記を「科学」と考えるのかそれとも「技術」と考えるのかについては意見が分かれる。そこで、簿記が「科学」か「技術」かについて会計（学）との関係で考察する。

5. 簿記と会計（学）の関係

会計（学）の定義は、図表5のように監査を含めるかどうかで広義説と狭義説に分かれ、さらに簿記と会計（学）の関係について、会計学に簿記が含まれるか、簿記と会計学は独立しているかについて見解が分かれる。太田は、西欧の学者や実務家の所説をもとに、簿記と会計学の関係を図表6のように分類している。

（a）、（b）は会計学に簿記が含まれる。

図表5 会計の定義—広義説および狭義説



図表6 簿記と会計学の関係

区分	所	説	備考
(a)	簿記は技術で、理論化しもしくは一個の学科として論ずる場合に会計学と称す 簿記は会計学の一分科である		米国、仏、蘭の学者・実務家 George E. Bennett
(b)	会計学をもって簿記の進化したものと解釈。会計学＝高等簿記。		英国の学者・実務家
(c)	(イ)	簿記方と会計士の業務により区別⇒会計士は組織を立案し、簿記方を指導して決算書類の作成にあたるもので、会計学はこれに関する理論を研究	Joseph J. Klein William M. Cole
	(ロ)	会計は財産の状態と損益の結果とを明瞭に示すことを目的とする。貸借対照表と損益計算書の研究を会計学の内容とする	Henry R. Hatfield Paul J. Esquerrè

（出所） 太田 [1937]、19-20頁に加筆して作成。

(a) は、簿記を会計学の一分科と考えるもので、会計学書を初級、中級および上級に分け、初級で簿記の原理を解説する米国に多い見解である。これは、「會計學ハ企業ノ財政的事實ヲ記録シ得ルガ爲メニスル組織ヲ立案シ且ツ設定スルニ在」って、「一方ニ於テ其根底ヲ支配スベキ原則ヨリ成レル理論ヲ有スルト同時ニ他方ニ於テ、此原則ヲ與ヘラレタル實際ノ事務ニ活用スベキ應用方面ヲモ併セ有スルモノナリ」(原島 [1923]、3 頁) という説である。(b) は、英国に多い見解とされるが、その影響を受けた吉田 [1914] はこの立場を採る。しかし、「兩者ヲ區別スベキ實質的標準ヲ説明セザルヲ以テ非科學的ナル譏リヲ免レズ」(原島 [1923]、3 頁) との批判がある。太田自身も「簿記學と會計學との分野を明らかにし得ない弱點がある」(太田 [1937]、20 頁) と問題視している。とくに、勘定科目および帳簿組織の設計や再組織化を簿記から会計学への展開をもとに会計学の領域に含めることは、簿記と会計学の領域を曖昧にして混乱を招くことになる。例えば、経営が小規模化で組織が単純な時代は単一仕訳帳を簿記の領域とするが、経済の発展により経営が大規模化し、組織が複雑になると特殊仕訳帳が用いられるようになり、これを会計の領域とするのはあまりにも短絡的と言わねばならない。(c) は、簿記と会計を独立したもの捉える。(c) (イ) については、「高級簿記ハ單ニ努力ノ節約上若クハ能率ノ増進上、初級簿記ノ進化シタルモノニ過ギズシテ、其簿記タルニ於テハ依然タリ。換言スレバ會計學上ノ原理原則ヲ應用シタルモノニ外ナラズ」「兩者ノ區別ヲ會計士 (Accountant) ト簿記方 (Bookkeeper) トノ對立ニ依リテ説明」(原島 [1923]、4 頁)²⁶ する。この場合、「簿記方ノ爲スベキ事業ハ試算表 (Trial Balance) ノ作成ヲ以テ終了」(原島 [1923]、4 頁) する。(c) (ロ) の所説は、会計学は、「財産ノ増減變化ヲ正確ニ計算スル理論ヲ研究シ、損益計算書並ニ貸借對照表ノ作成及ビ分解ヲ其應用的方面ナリト解スル」(原島 [1923]、5 頁) とされ、ハットフィールドの所説とされる。ハットフィールド (Hatfield [1909]) では、第 1 章および第 2 章でシェアー (J.F.Schaer) の所説により「複式簿記の原理」を論究している。つまり、簿記学と会計学を独立して「学」と捉えているといえることができる。コールもこの説に分類されるであろう²⁷。

また、村瀬によれば、「一 簿記と會計學トハ同一ノ學科ナリトノ説」「二 兩者ハ全然異ナ

²⁶ 原島 [1923] はクラインの著書から引用しているが、当該箇所を要約すると次のとおりである。簿記と会計 (accounting) の違いを明らかにすることは容易なことではない。会計 (accountancy) とは何かを明らかにするためには、会計士の職能および会計と簿記の違いを示すことである。会計士は全体の業務に精通しそれを本分とするが、熟練した簿記係ではない。会計士はシステムを導入した後に、簿記係が帳簿に記入する。つまり、簿記係は発生した取引を帳簿に記入、転記して最終的に試算表を作成する。この時点で、会計士は簿記係の業務を監査し、簿記係の業務が正しく行われていることを確認すると、自ら損益計算書および貸借対照表を作成する (Klein [1927], 19 頁)。なお、Pixley [1908] にも同様の記述がある。

²⁷ 原島の「簿記ノ目的ハ事業主ニ歸属スベキ債權債務ヲ表示スルニ在リ、會計學ノ目的ハ利益損失及ビ評價ヲ表示スルニ在リ。」(原島 [1923]、5-6 頁) は、the purpose of bookkeeping is to show debts, both those due by the owner of a business and those due to him, and the purpose of accounting is to show profits, losses, and valuations. (Cole [1908], p.83) の訳出である。これは、事業主の企業への出資および払い戻しを述べており、企業にとっては負債であることを示している。つまり、簿記の目的は企業の事業主資本の計算である。これに対し、会計の目的は会社の損益計算である。経済の発展により、会社の損益計算において評価が重要になってきたことを記している。なお、太田 [1937] では、コールは (c) イの論者としている。

リタル學科ナリト説」「三 簿記ハ會計學ノ一分科ナリトノ説」「四 簿記中比較的程度ノ高キ部分ガ會計學ナリトノ説」（村瀬 [1928]、1 頁）の 4 つの説があり、「第三説ハ現今比較的多數ノ學者ニヨリテ支持セラル説ナリ」（村瀬 [1928]、3 頁）とされる。第一説と第四説はさておき、第二説は簿記と会計学を独立として捉え、第三説は会計学に簿記が含まれるという主張と考えられる。

（1）会計学（簿記を含）

簿記が会計学のなかに含まれるという見解は、簿記と会計学の研究分野の範囲によって次の所説がある。

東の言葉を借りれば、「會計學は財政の有様を一目明瞭ならしむるに必要とする根本的諸原理を研究すると云ふ以上は財政の有様を記録發表する此簿記法に對して種々の批評を加え且又改良補充を要する諸點を研究指摘する處あるは必然結果なり」「簿記法はその命題の狹隘なることを自覺して改めて會計學なる新名稱を標榜し」「資産及負債又資本高及損益の性質等を研究討議するに重きを措き而して借貸仕譯に要する通則等に關しては必ずしも多くを語らず」（東 [1914]、33-34 頁）ということになる。

表現は異なるが、同様の見解に吉田の「簿記（Book-keeping）とは帳簿への取引を規律正しく記録する法則及其適用を研究する學科にして、元より之が非營利事業の會計にも適用さるゝことあるも、主として營利事業の會計に適用さるゝものとす。會計とは金錢物品其他所謂財産の變動を記録することにして、簿記は即ち會計整理の手段たり。而して簿記々録の結果よりして定期に當該事業の財政状態及經營成績を現はす諸報告表が作成せられ、此等の諸表が將來の財政々策及經營方針を適當に決定する基礎となるなり」（吉田 [1936]、1 頁。傍点ママ）がある。会計学になる前の簿記は取引の記録のみならず、今日会計学の領域とされる勘定科目および帳簿に係る研究はいうまでもなく、決算諸表に係る研究まで包含する。すなわち、広義の会計学より監査を除けば、「從來の簿記の記録が其内容を充実し一層組織的理論的となりたるに外ならずして、是れ會計學を指して高等簿記學と稱する者ある所以なり」（吉田 [1936]、5 頁）と簿記から高等簿記学（会計学）への展開から、会計学のなかに簿記が包含されるようになったとされる。

要するに、会計学は、財産の増減変化である財政の状況、つまり資産、負債および資本有高や損益の性質等の根本原理、さらに簿記法（勘定科目の分類や帳簿の設計および再組織）の検討および改善の研究である。これに対して、簿記は財産の増減変化について勘定を用いて記録する方法である。ここでは、会計は科学としての性格を有するが、簿記法は記録を行う技術であると解することができる。つまり、簿記学ではなく簿記法である。

この場合、記録の方法としての簿記の領域を試算表までとし、決算修正以後は会計学の領域になる。つまり、決算における資産、負債および資本項目や損益項目の元帳の締め切り等も会計学の領域となる。

これに関連して、下野は、簿記と会計を総称して簿記会計²⁸とし、「簿記會計とは日々の取引

其他財産に増減異動を生ずべき事項を細大不漏発生日付順を遂ひ、或一定の方式に依り帳簿に記入し置き、追て其取引の結果として基本たるべき正味財産高に生じたる増減並に事業財團の内容の變化を算定表示し、以て將來の事業經營に資すべき方法と原理とを研究するものなり。」(下野 [1931]、1頁)と、簿記と会計を区分せず簿記会計法として捉える。この見解は、簿記と会計を区分せず同一するもので、簿記会計学といえるであろう。鹿野とともに計理学会に参加した木村禎橘は、「現今に於ける発達に於ては簿記と計理學は同一學科の兩面に於て其學理的理論的方面即基本的研究に重たるとき之を計理學と名づけ、技術的實際的方面即記録計算の方法を簿記法と稱するものなりと解するを以て穩當なりと信ず。」(木村 [1920]、3頁。傍点ママ)と、下野と同じ立場をとる。この場合には、簿記と会計学の領域は問題にならない。

(2) 簿記と会計学とは独立

簿記と会計学を区分して独立したものとする見解において、両者の研究領域とくに簿記の研究領域が問題となる²⁹。

「簿記と會計學とを區別して兩者を相對立する學科となす時には、簿記は専ら取引の記録計算に係る技術的學科と看做され、之に對し會計學は簿記々録に適する會計施設及び記録の結果を解釈し之を基礎として作らる、決算諸表につき専ら理論的研究をなす學科と看做さる。即ち各取引を其關係書式より原資仕譯簿に記入し、之より元帳に轉記して試算表を作らる、迄の研究を以て、簿記の領分となし、試算表を基礎とする決算諸表の調整及簿記々録に必要な諸施設の研究を以て會計學の領分となすにあり」(吉田 [1936]、4頁)。

簿記と会計学は独立した学科であるとした場合、簿記は帳簿記録、会計学は勘定科目の分類、帳簿の設計および再組織、決算諸表作成の理論的研究となる。この場合、簿記は各取引を仕訳帳に仕訳し、元帳に転記して試算表を作成するまでである。つまり、複式簿記の貸借平均の原理にもとづく、取引の正確な記入の自動検証能力までが簿記となる。この場合、簿記が「学」であるかどうかについて議論の余地が生じる。

これに対して、簿記は科学とは言えないが、簿記学と解することができるという主張がある。会計学的事項の研究問題として、記帳簿または形式の問題と形式とは関係ない財産の実質に関するもの、つまり各種財産を如何に計算するかという評価の問題をあげる。前者が簿記学で、後者が会計学である。簿記は形式であり技術に属する記録方式の研究で、会計学は其の記録すべき事項の研究である。両者には学問上の性質に大きな相違があり、学問的見地からは区別すべきである(兒林 [1917]、28頁)。この場合、会計学を科学と称するに異論はないが、簿記に

²⁸ 同見解に、「財産は簿記會計の基本なり。」「其の取引の發生に準據し、一定の方則に従て、會計狀態の變化を精細記述するは簿記根本の職務なり。」(北田編 [1908]、8頁)がある。

²⁹ 中村忠は、わが国の大学の講義では、「簿記学(簿記原理)」と「会計学」が別になっているが、両者がどう違うかと問われるとそう簡単には述べられないとして、米国や英国と同様に兩者を分離しない方がよいと主張する(中村 [1990]、85頁)。

「学」を用いないのは、会計学のなかに簿記を含め「純粹に技術に屬するという理由に基く」（兒林 [1917]、31頁）からであり、「簿記が科學なりといふのは困難としても、組織的学的研究といふ意味に於て、之を簿記學と稱するは差支なきものである」（兒林 [1917]、32頁）と、簿記学会計学から独立して存在し得ると解する。この見解では、簿記法（勘定科目の分類や帳簿の設計および再組織）の検討および改善の研究が会計学の分野ではなく、簿記学の分野と考えられており、簿記が「学」であるとする。しかし、「学」という場合、「科学」かどうかを言うのであって、技術であるならば「学」とは言えない。

太田の「簿記は計算記録整理に關する一の形式を論究するものであって、簿記の實行の結果は經營者の參考資料を供するにある。即ち簿記學は自體の目的を有しないで形式的な補助學科となるものである。之に反し會計學は記録整理される對象の本質的研究をなすものであって、必ずしも一定の形式を持つ簿記を前提にするものではない。」（太田 [1937]、21頁）という見解も同様に、簿記学会計学が独立した学問であることを示唆している。

ドイツでは、簿記学会計学の区別を研究範囲に求める。前者は、「企業ノ經營ニ於テ出現スル結果明瞭ニ記録スル方法ヲ研究」し、後者は、「貸借對照表ヲ中心トシテノ研究ニ在リト解」（原島 [1923]、6頁）される。わが国でこれに類する見解は、「會計とは、」「或經濟單位の財産状態及び其の増減變化を計算記録することを以て、其の本質とする。」（上野 [1948]、2頁）「會計學の一分科として講述せしむとする所の簿記學は、其の研究範圍を企業の簿記に限定しなければならない」が、このことは「簿記並びに會計學發達の沿革上當然自明の事であ」り、その意味で「簿記とは或一つの企業の歴史的記録にして、其の財産及び資本の状态並びに増減變化を勘定と稱する特殊の形式に依つて價值計算的に記述するものである。」（上野 [1948]、47頁）という上野にもみられる。

しかし、簿記は記録形式と言いながら、簿記上の取引とは資産、負債および資本の増減であると定義すれば、曖昧さが残る。この定義は記録形式ではなく、実質をあらわす。例えば、売買目的有価証券の評価益を簿記上の取引とするかどうかは、会計学における認識規準および測定基礎の領域であり、簿記学の領域ではない。簿記学会計学を独立したものと捉えようとこうした矛盾が生じる。

このように、簿記法か簿記学かは、勘定科目の分類や帳簿の設計および再組織の研究の範囲が簿記学会計学かにより異なるのである。ただ、簿記学とした場合、試算表までをその研究の範囲³⁰とするのか、決算整理さらには財務諸表の作成までを研究の範囲とするかにより会計学との関係が変化してくる。この場合、簿記学を記録形式と捉え、帳簿組織を含め大陸式決算法および英米式決算法で示される元帳の締め切り法までが研究領域と考えることができる。簿記

³⁰ このような観点から簿記教育を検討すると、「複式簿記は6時間くらいで教えられるもので、1年も2年もかけて教えられるものではない。金の出入りだけの取引の金融業においてまず複式簿記を簡単に頭に入れて、商業の簿記、補遺的にサービス業を付け加え、さらに工業をというようにだんだんむずかしいことに入っていけばよろしい」（岩田 [1955]、14頁）ということになる。

上の取引や決算整理のうち減価償却や損益の見越・繰延等の実質は会計学の研究領域となる。

簿記の研究領域について、その歴史的な展開から形式的な領域と実質的な領域に区分して、図表7のように複式簿記と企業簿記に区分する説もある。前者は、超歴史的かつ技術的計算形式であり、後者は歴史的経済概念かつ実質的記録内容とされる。決算手続をこの観点から解すると、「複式簿記に固有のものではなく、企業簿記になるがゆえに行わなければならない決算手続である。複式簿記は、常に試算表の作成をもってその機能を終わる」(木村 [1972]、128頁) ことになる。これによれば、歴史的展開の観点からの簿記の形式性と実質性は説明可能となるが、新たに企業簿記と会計学の研究領域の区分が問題となり、根本的な解決とはならないとの反論もありうる。

図表7 複式簿記と企業簿記

種 類	特 徴
複式簿記	単なる計算形式、超歴史的、技術的概念
企業簿記	実質的、記録の内容にその本質を有し、会計主体の目的より性質が決定される歴史的経済的概念

6. おわりに

明治初期の西洋簿記の翻訳書から明治中期以降西洋簿記書を参考に日本人自身による簿記書が出版され、さらに明治後期から大正期および昭和初期に会計学書があらわれる。わが国の会計書は当初英米の影響のもとに、簿記および会計(学)の定義、簿記と会計(学)の関係等が論究された。それは、accountingの訳語をめぐる論争にはじまり、会計(学)の定義については監査を含めるかどうかで広義説と狭義説が主張され、簿記の定義から、簿記と会計(学)の関係において簿記を会計学に含める説と簿記と会計学の独立説が唱えられた。そのなかで会計は監査を含まない狭義説が通説となり、会計が科学であることについてはほとんど異論がないのに対して、簿記が科学であるか技術であるかについては見解が分かれる。とくに、わが国のように簿記あるいは簿記学と会計学が独立するという立場にたつ場合、両者の研究領域の曖昧さが簿記教育や会計教育に影響を及ぼしている。それは、大学等のカリキュラム、簿記検定試験、税理士試験等をみれば明らかである。近年の情報機器(コンピュータやパソコン)の発達により記録の正確性が担保されるようになると、会計帳簿による記録方法としての簿記の役割が低下してきている。それは、公正価値による包括利益計算によるものではない。複式簿記の原理の有用性は揺るがないとして、簿記が「学」として存在し得るかどうかの条件がなくなりつつあり、むしろ会計学に包含されると考えるのが合理的である。また、会計の体系に管理会計を含められるが、その定義からは財務会計あるいは非営利企業の会計を含む外部報告会計と解釈するのが実態に合致する。

本稿では、明治後期から昭和初期のわが国の会計学書の簿記および会計(学)の定義、さらに簿記と会計(学)の関係を整理することによって、簿記と会計学の研究領域、さらにそこか

ら教育の問題を論究した。その結果、これらが十分に検証されずに現在に至っていることが、わが国の簿記（学）研究および簿記教育に大きな影を落としているように思えてならない。とくに、簿記を会計学に含める米国の会計の定義を簿記と会計学を区分して考えるわが国の会計の定義として引用するにいたっては、それに拍車をかけるようなものである。このことを踏まえて、簿記と会計学の関係を再考する必要があると考える。

参考文献

邦文著書

- 上野道輔 [1948]『新稿簿記原理』有斐閣。1922（初版）。
- 海老原竹之助譯 [1911]『最近會計學』博文館。
- 太田哲三 [1928]『會計學綱要』高陽書院。
- [1937]『改訂増補會計學概論』（修正25版）高陽書院。1932（初版）。
- [1968]『近代会計側面誌—会計学六十年—』中央経済社。
- 大森研造 [1922]『會計學概論』内外出版。
- 鹿野清次郎 [1915]『計理學提要（上）』大倉書店。
- 北田正寅編 [1908]『商業文庫簿記と會計』同文館。
- 木村和三郎 [1972]『科学としての会計学（下）』有斐閣。
- 木村禎橋 [1920]『最近簿記計理學綱要（訂正増補四版）』寶文館。1916（初版）。
- 近代会計制度百周年記念事業委員会編 [1978]『近代会計百年—その歩みと文献目録』日本会計研究学会。
- 黒澤清 [1990]『日本会計制度発展史』財経詳報社。
- 佐藤孝一 [1969]『会計年表』中央経済社。
- 下野直太郎 [1895]『簿記精理』八尾蔵版、雄松堂書店（復刻叢書簿記ことはじめ；第2期）1982年に復刻版。
- [1896]『簿記』大日本實業學會、雄松堂書店（復刻叢書簿記ことはじめ；第2期）1982年に復刻版。
- [1915]『計算學完』東光堂。1913（明大講義、謄写版非売品）。
- [1931]『單複・貸借・収支簿記會計法』森山書店。
- 図師民嘉 [1894]『物品會計』丸善。
- 友岡賛 [2018a]『日本会計史』慶應義塾大学出版会。
- [2018b]『会計の考え方』泉文堂。
- 中村茂男 [1921]『商業簿記及會計』實業之日本社、1914（初版）。
- 中村忠 [1990]『会計学こぼれ話』白桃書房。
- 西川孝治郎 [1971]『日本簿記史談』同文館。
- [1982]『日本簿記学生成史：文献解題』雄松堂。
- 日本会計研究学会編 [1987]『日本会計研究学会50年史』日本会計研究学会。
- 沼田嘉穂 [1977]『簿記の理論と学習』国元書房。
- 原島茂 [1923]『會計學講義第一編總論』明善堂。
- 平塚定二郎述 [1907]『會計學』陸軍經理学校。
- 東爽五郎 [1908]『商業會計第壹輯』大倉書店。
- [1914]『商業會計第貳輯』大倉書店。
- 村瀬玄 [1928]『會計學教科書』東京松邑三松堂。
- 森田熊太郎 [1910]『會計と帳簿』嵩山房。

吉田良三 [1910] 『會計學』 同文館。

—— [1936] 『改訂増補近世簿記精義』 (27版) 同文館。1914 (初版)

邦文論文

青木茂男 [1976] 「第3章明治期以降のわが国会計学」、68-78頁 (青木茂男編『日本会計発達史』同文館)。

岩田巖 [1955] 「二つの簿記学—決算中心の簿記と会計管理のための簿記—」『産業経理』第15巻第6号、8-14頁。

岡田誠一 [1964] 「概念及び名辞としての会計」、29-51頁 (岡田誠一『簿記会計論攷』中央経済社)。

鹿野清次郎 [1916a] 「Accounting ノ譯語ヲ論ズ」『國民經濟雜誌』第21巻第1号、85-90頁。

—— [2016b] 「Accounting ノ譯語ニ就イテ中村講師に答フ」『國民經濟雜誌』第21巻第3号、117-133頁。

—— [2016c] 「中村講師ノ通告文ヲ讀ム」『國民經濟雜誌』第21巻第5号、169-173頁。

兒林百合松 [1917] 「簿記學と會計學」『會計』第1巻第3号、24-32頁。

下野直太郎 [1917] 「Accounting の意義及譯語に就て」『會計』第1巻第2号、53-65頁。

中村茂男 [1916a] 「Accounting ノ譯語ニ就イテ鹿野教授ノ垂教ヲ請フ」『國民經濟雜誌』第21巻第2号、113-130頁。

—— [1916b] 「鹿野教授ノ應答文ヲ讀ミテ質疑斷念ヲ通告ス」『國民經濟雜誌』第21巻第4号、168-174頁。

西川孝治郎 [1978b] 「文献解題」、139-161頁 (近代会計制度百周年記念事業委員会編『近代会計百年—その歩みと文献目録』日本会計研究学会)。

橋本武久 [2018] 「高等教育機関 (大学) における会計教育」『企業会計』第70巻第1号、76-82頁。

藤井秀樹 [2018] 「会計はアートか科学か—会計の科学性を問う意味—」『會計』第194巻第5号、1-15頁。

沼田嘉穂 [1958] 「簿記の本質について」『簿記』第9巻第6号、19-23頁。

英文著書

Bennett, George E. [1920] *Accounting : Principles and Practice*, New York.

—— [1922] *Advanced Accounting*, New York.

Bentley, Harry C. [1911] *The Science of Accounts*, New York.

Cole, William Morse [1908] *Accounts : Their Construction and Interpretation*, New York. (1976 Revised by Arno Press.)

Dicksee, Lawrence. R. [1903] *Advanced Accounting*, London.

—— [1906] *Bookkeeping for Accountant Students*, 5th edition, London, 1st edition (1892).

—— [1908] *The ABC of Bookkeeping*, New York, Bombay and Calcutta.

Eldrige, H. J. [1953] *The Evolution of the Science of Book-keepings*, 2nd edition, Revised by Leonard Frankland, (1975 Reprinted by NIHON Shoseki, Ltd.), 1st edition (1931).

Esquerrè, Paul J. [1914] *The Applied Theory of Account*, New York.

Hatfield, Henry R. [1909] *Modern Accounting Its Principles and some of its problems*, D. Appleton & Co. (松尾憲橘監訳 [1971] 『近代会計学』雄松堂書店、本訳書は1918年版)

King, Thomas J. [2006] *More than a Numbers Game : A Brief History of Accounting*, John Wiley & Sons, Inc. (友岡賛訳 [2015] 『歴史に学ぶ会計の「なぜ？」—アメリカ会計史入門』税務経理協会)

Klein, Joseph J. [1927] *Elements of Accounting: theory and practice*, Revised edition, New York.

Copyright 1913, 1915 by D. Appleton & Co.

Lisle, George [1906] *Accounting in Theory and Practice*, Edinburgh and London.

Littleton, Andrew C. [1933] *Accounting Evolution to 1900*, New York. (片野一郎訳 [1952] 『リトルトン会計発達史』 同文館出版)

Montgomery, Robert H. [1912] *Auditing theory and practice*, New York. (Reprinted 1976 by Arno Press.)

Pixley, Francis W. [1908] *Accountancy*, — *Constructive and Recording Accountancy*, 2nd edition, London, 1st edition (1903).

Sprague, Charles E. [1908] *The Philosophy of Accounts*, New York. (1972 Reprinted by Scholars Book co.)

英文論文

Hatfield, Henry R. [1924] “An Historical Defense of Bookkeeping” *The Journal of Accountancy*, Vol. 37 No.4, pp.241-253. (小篠相一訳 [1924] 「簿記法の爲の史的辯護」『會計』 第14卷第6号、57-69頁)