

第1部 簿記理論の黎明

第1章 下野直太郎と收支簿記



下野直太郎

【略歴】

- 1866年 岐阜県生まれ。
- 1888年 東京高等商業学校卒業。
- 1892年 東京高等商業学校講師。
- 1894年 東京高等商業学校教授。
- 1926年 商学博士。
- 1939年 死去。73歳。

【主要業績】

- 『簿記精理』 瀧関舎, 1895年。
- 「貸借対照表の形式を論ず」『会計』第1巻第1号, 1-18頁, 1917年。
- 「收支簿記法を論ず」『商学研究』第1巻第2号, 399-411頁, 1921年。
- 「計算の本體を論ず」『商学研究』第2巻第2号, 413-422頁, 1922年。
- 『単複・貸借・收支簿記會計法』 森山書店, 1931年。

1 はじめに

下野直太郎（以下、下野）は、最初の著述である『簿記精理』の中で、簿記の計算要素を交換、貸借および損益の3つに分解して、すべての取引がこの3つの要素の結合によって表せることを明らかにした（下野 [1895] 16頁）。現代において、取引が資産、負債、資本、収益、費用の組合せによって成り立っていることは、どのような簿記の教科書にも書いてあることであるが、要素説は、日本では「はじめて下野博士によって提唱された」（飯野 [1955] 22頁）の

であり¹⁾、「簿記会計学の領域で学問的な業績を上げた最初の人」(中村 [1983] 22 頁)である。また、『簿記精理』では計算の対象を、資金が投入されているあらゆる形態のもの(金銭)として、投入された資金の変化を表すべきことを説いた。この点も初期の重要な業績である。

その後、各勘定の増減を客観的な立場から記録する貸借簿記は「其根本原理に於て虚構的假定に立脚し且つ自家撞着を含む處あり」(下野 [1931] 2 頁)とし、その問題点を解消するため、主観的な立場から記録する収支簿記へと展開させ、それが『単複・貸借・収支簿記會計法』として結実する。その背後には「由來鷗米の學問に心醉せる我國民は茲に先蹤端緒を得、我國特有の立場よりして經濟法律其他の政治及社會科學を研究するときは其原理並に應用に於て大に鷗米諸國とは趣を異にする處あるを發見し、我國固有なる論斷に到達すべきを信ず」(下野 [1931] 2 頁)るのであるが、「其善惡を問はず只無闇にこれを輸入し來り徒に堆積せるのみにて未だ何人も出で、能く之を整理し統一するものなきが故に、皇國の美風は反て没却せられ」(下野 [1931] 2 頁)ているという思いがあり、欧米を真似るだけではなく、日本に最も適した簿記会計を導入する必要性を説いたのである。

以下では【主要業績】にあげた著述を辿りながら、下野が提唱する簿記の特徴を論じる。

II 簿記の対象と要素説

1 簿記会計の対象

下野は、「會計は財産の増減及變化の始末を明瞭にするもの」(下野 [1895] 1 頁)であり、その「計算の本體は……財産の増減を計算するに外ならず」(下野 [1922] 413 頁)、「簿記とは會計帳簿の組立及記入の方法を講ずるものなり」(下野 [1895] 1 頁)と述べ、会計および簿記について、計算(評価)を行う目的を定

1) 太田は「それこそ恐らくは日本唯一の勘定學説である」(太田 [1940] 4 頁)とも述べている。

義することが会計であり、その目的を達成するための記帳技術が簿記であると捉えていると考えられる。

簿記によって作成される帳簿が「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」(下野 [1931] 1頁) が明らかになる。つまり、財産の状況が事業の状況を表すのであり、「財産は損益に依るにあらざれば増減することなし」(下野 [1895] 9頁) とされているとおり、財産の増減を記録することが簿記の中心課題となる。

したがって、「計算學を修むるもの、第一に研究すべきは計算の本體如何の問題なるべし。……如何にして計算すべきやは第二の問題にして先づ何を計算するやを知らざるべからざればなり。」(下野 [1922] 413頁) 人々は単に「財産の増減を計算するに外ならず」(下野 [1922] 413頁) というけれども、では「何を以て財産とするや其實質範圍如何が第一の疑問なり」(下野 [1922] 413頁) とする。

この疑問に対して、「計算學上財産とは何物を指稱するやと問はば予は金錢に外ならずと答えんと欲す。もちろん金錢は之を現金と同視することをなきを要す。……物品其物の勘定にてはこれなくして之に投じたる金の勘定なればなり。……原籍本據は現金に在れども取引の結果として一時有形の物に宿ることあり又無形の關係に宿ることあり」(下野 [1922] 414頁) という。つまり、下野は資金が投入された状態にあるものを財産と考えていて、その変化を捉え、個々の金錢(資産・負債)がどのように変化しているか、その変化の結果、金錢全体がどのくらい増減している(利益)かを計らなければならないと考えている。

そして、金錢の変形の状況を生存価値と死亡価値に分けて捉えて、前者を資産・負債として、後者を損益とする。図表1-1のとおり、生存価値にかかる諸勘定は「過去の事實を記録し」(下野 [1922] 418頁)、「現在及未來の金」(下野 [1922] 414頁) であるとともに、「現金物品等……現存せるものあり之と對照することを得」(下野 [1922] 419頁) の勘定である。一方、死亡価値にかかる諸勘定も「過去の事實を記録」(下野 [1922] 418頁) する点では生存価値と同じであ

図表 1-1 金銭価値

		金銭価値			
		積極	消極		
現在	現金	一覽拂債務	生存価値		
未來	物品金 貸 金	物品債務 借 金			
	資 産	負 債			
過去	損失金	利益金	價 死 値 亡		
	減資金	投資金			

(出典) 下野 [1922] 417 頁

るが、「過去の金」(下野 [1922] 414 頁)であり、「帳簿面の数字以外に之と對照すべきものなし」(下野 [1922] 418 頁)勘定となる。

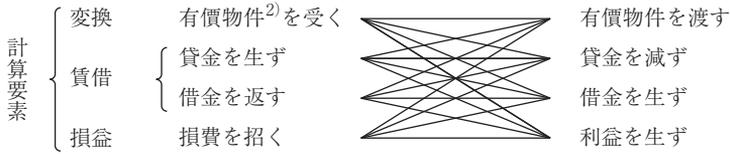
この考え方は「貸借対照表が原価で記載されなければならないことを意味しており、動態論の思考」(中村 [1983] 23 頁)、つまり、投下された資金の動きを会計で捉えるという考え方である。一般に、動態論はシュマーレンバッハ (Schmalenbach) が確立したと考えられているが、同じ時期に下野も同じことを考えていたのである。「唯シュ氏 (シュマーレンバッハ—筆者) はその説を展開して大著述したのに反し、博士 (下野—筆者) は貸借対照表の本質と形式なる小論文に固結してしまった……惜しまざるを得ない」(太田 [1940] 10 頁)といわれるほどの業績であった。

2 要素説

下野は、金銭価値の増減という「單純行為の結合になるものにして之を單純行為に分解記入計算することを得茲に複式簿記計算法の根柢」にあるものとし、図表 1-2 のような結合関係を示す。

図表 1-2 の左側を借方、右側を貸方と捉える場合、それに基づく簿記は貸借簿記である。下野は『簿記精理』において、最初は貸借簿記の方法を説いた。ただし、下野は 1 つの疑問をもっていた。それは、借方と貸方への各勘定の記録についてである。

図表 1-2 取引要素結合関係



(出典) 下野 [1895] 16 頁

下野はいう。「有價物件を基礎とし其受渡を借と貸とに當て箝めて此意を推し廣めたる」(下野 [1895] 23 頁) ところではあるけれども、「通俗貸借なる語に依りて了解する處とは全く別義を意味する如く見ゆる」(下野 [1895] 24 頁) と。「然れども貸借なる語を適用したるは決して偶然に非ざる……貸借は人の働きなり然るに今事物をも人の如く見立てて此働きを附興したるなり……借方即ち負債主の地位……貸方即ち債主の地位……」(下野 [1895] 24 頁) として、借方は自らが借主になっているのではなく、勘定の相手方が借主の状態であると説明して、貸借簿記の方法を説くのである。

III 収支簿記への接近

1 當店勘定—収支簿記への接近

貸借簿記では、生じた貸金を借方に記録したり、各勘定における残高の表示場所が損益勘定・資産負債勘定における各勘定の残高の表示場所と反対になる。特に後者については「損益及び残高の二勘定と其他の諸勘定とは其形式上借貸の關係に於て聊か其趣を異にする處ある」(下野 [1895] 52 頁) と指摘されていて、「特種の勘定(個別の勘定)より惣括の勘定に轉じたるにすぎず」(下野 [1895] 52 頁)、技術的な問題なのであると捉えられていると考えられるのであるが、これを理解するために「當店勘定」が使われる。

例えば、「甲某より五百圓の商品を掛買ひしたるときは

2) 図表 1-1 における物品金のことである。

(借) 商品 500 (貸) 当店 500
 当店 500 甲某 500

とすべきを省略して

(借) 商品 500 (貸) 甲某 500

と仕譯したるなり」(下野 [1895] 53 頁)として、貸借簿記で行われる仕訳が実は省略形であり、そこでは必ず「当店勘定」が使われていると考える。そして、「今假に當店の勘定を立つときは

借			貸
甲某	500	商品	500

となるべき」(下野 [1895] 53 頁)という。このように表現されると、資産負債勘定の残高が、それぞれの勘定における残高(次期繰越)と同じ側に出現することになる。

「当店勘定」を使った説明は、『簿記精理』の最後の部分で注意書き的な、転記の考え方の説明の位置づけでなされるのであるが³⁾、「当店勘定」の使い方は収支簿記の手法に近いと考えられる。「下野博士が収支簿記に傾倒せられたは何時頃からか明かでない(太田 [1940] 17 頁)」けれども、『簿記精理』の時点から構想があったものと思われる。

2 当店勘定から事業勘定への展開

『簿記精理』以降、1910 年代後半まで著作が見当たらないが、1910 年代後半から雑誌『會計』、『一橋論叢』を中心に多くの論文が発表され、収支簿記に近づくための議論がなされていく。

「貸借対照表の形式を論ず」では公表される貸借対照表の形式が一貫しておらず⁴⁾、「同一の問題が、明治三十三四年の頃、英國に於ても議論せられ、……然れども要するに皮相便宜の議論に過ぎずして學理の徹底せるもの未だ之ある

3) それゆえ、「当店勘定」を使わなければならない理由などについての説明はない。

4) 資産が左側に並べられる米國式と、資産が右側に並べられる英國式が混在していた。

を聞かず」(下野 [1895] 4頁) 状態であり、この点の統一が必要であることを主張した。そこで下野は「事業」勘定を使って議論を展開することによって英國式の貸借対照表を支持する。

「簿記計算の立場は常に事業を本位とす。すなわち事業に金を持ち来る者は貸主にして事業より金を持ち去る者は借主なり。又事業所屬の金を預かる者は借主にして、事業の為に支拂を為す者は貸主なり。勿論、借主と云ひ、貸主と稱するは事業に對しての謂にして、事業は借主に對して貸主、貸主に對して借主たるなり。」(下野 [1917] 5頁)

「金主たるもの事業に出資すれば、……此金を銀行に當座預けとす。

借	金主ハ	貸
	事業へ	1,000

借	事業ハ	貸
金主ニ	1,000	銀行へ
		1,000

借	銀行ハ	貸
事業ニ	1,000	

此金を以て商品を買入れたり……代金支拂をなしたる銀行

借	商品ハ	貸
事業ニ	1,000	

借	事業ハ	貸
銀行ニ	1,000	商品へ
		1,000

借	銀行ハ	貸
		事業へ
		1,000

乃ち以上二個の取引結果を綜合すれば、

借	金主ハ		貸
		事業へ	1,000

借	商品ハ		貸
事業ニ	1,000		

借	銀行ハ		貸
事業ニ	1,000	事業へ	1,000

借	事業ハ		貸
金主ニ	1,000	銀行へ	1,000
銀行ニ	1,000	商品へ	1,000

此事業勘定こそ是即ち其店の貸借対照表にして、其借方即ち店の借方には諸貸主よりの負債を掲げ、貸方には店に對して借主たるべきもの、即ち各種の資産を列することとなりて、……英國式に一致す」(下野 [1917] 6-7 頁)るのである。

「以上所説に據り、余は疾に英國式の正當なるを認め、明治廿七年拙著簿記精理第一編に於て、其要旨を發表せり」(下野 [1917] 12 頁)として、「當店勘定」を使った処理から「事業勘定」を使った処理が導き出されていると述べている。

IV 収支簿記の展開

1 當店勘定から金銭出納日記帳への展開

「収支簿記法を論ず」では金銭出納日記帳への展開がみられる⁵⁾。

5) 下野理論の集大成は『單複・貸借・収支簿記會計法』であると考えられるが、同書では「収支簿記法を論ず」がそのまま収録されており、収支簿記の原型は同論文で完成していたものと考えられる。