

## 会計の不思議物語 Part I \*



経営戦略研究科教授(会計専門職専攻) 杉本 徳 栄

### 【不思議・その1】世界に類をみない日本の簿記教育と簿記研究の熱意

簿記・会計学について語る場合、日本は簿記の教育と研究がもっとも盛んな国であることを指摘することができる。

簿記教育は、簿記検定試験と密接な結び付きがある。1954年に創設された日本商工会議所主催簿記検定試験（1級から4級の4階級）は、商工会議所法（1953年（昭和28年）法律第143号）第9条第9号「商工業に関する技術又は技能の普及又は検定を行うこと」という規定に基づいて設定されたもので、日本商工会議所が実施している各種検定試験のなかでも代表的な検定試験である。社団法人全国経理教育協会主催簿記能力検定試験（上級および1級から4級の5階級）は、1956年10月14日に第1回の検定試験を実施しており、当該検定試験は1961年5月12日に文部省後援となっている。日本商工会議所主催簿記検定試験1級合格者への対応と同様に、社団法人全国経理教育協会主催簿記能力検定試験の上級合格者に対して1983年8月25日に税理士試験受験資格が与えられている。

税理士試験の受験資格に限らず、近年においては、検定試験の所定の級以上の合格者について大学等の入学基準・優遇措置が講じられている。また、大学入試センター試験出題科目にも数学の領域に簿記・会計が配されているが、これは商業高校での教科によるものである。

日本における簿記教科書の出版は明治初期にまで遡り、数多くの簿記書が著された。1873年（明治6年）の福沢諭吉訳『帳合之法』慶應義塾出版局やアラン・シャンド『銀行簿記精法』大蔵省および1875年（明治8年）のシー・シー・マルシュ（馬耳蘇）著・小林儀秀訳『記簿法』の翻訳書などは、西欧経済学導入の役割を果たしている。翻訳書による西欧経済学の導入とともに、日本での単式簿記書が複式簿記書よりも先行して出版されていたこともひとつの特徴である。福島県師範学校編『単式簿記教授本：諸学校用』田中善平、1885年（明治18年）、内尾直喜『単式簿記学整理』簿記友会、1890年（明治23年）および坂田忠隣著、牧辰次郎訳『尋常高等小学単式簿記学』武内教育書房、1893年（明治26年）などは、初期の複式簿記書である佐野善作『商業簿記教科書』同文館、1897年（明治30年）、東野五郎『新案詳解商業簿記』大倉書店、1903年（明治36年）、吉田良三『最新商業簿記学』同文館、1904年（明治37年）などに先行している。また、吉田良三『簡易商業簿記教科書』同文館、1907年（明治40年）が取引要素結合関係をもとに仕訳法則を確立したことは、簿記教育に多大な影響をもたらしたと言ってよい。

日本が世界有数の簿記教育国となった背景には、実は簿記理論研究を着実に進めてきた事実があることを看過してはならない。

### 【不思議・その2】公認会計士試験科目からの「簿記」の科目名称の削除

簿記教育国であり、簿記研究国でもある日本が、公認会計士試験の試験科目から簿記の科目

名称を削除した。2003年改正公認会計士法による公認会計士試験の試験科目が取りまとめられた際に、たとえば、「従来わが国では財務会計論と財務諸表論は同義と解されているので、簿記はその中に全く埋没してしまうわけではないが、これまでに比べ格下げになったとみるのが自然である」（中村忠「簿記は将来どうなるか」、『週刊経営財務』No. 2666、2004年3月29日、50頁）と指摘されたことがある。従来の公認会計士試験と比べた場合の、「簿記の軽視」という指摘である。

この簿記の軽視問題については、2003年の公認会計士法改正に着手した羽藤秀雄氏は、次のように論じている。「簿記は、財務諸表論とともに、財務会計論を構成する重要な科目として、法律上も明らかに位置づけられ、しっかりとその素養が問われることとされており、このような指摘は当たらないと解される」（羽藤秀雄『改正公認会計士法』同文館出版、2004年、169頁）。現に、公認会計士・監査審査会「新公認会計士試験の実施について」（2005年2月8日）の「出題範囲の要旨」によれば、財務会計論の分野には財務諸表論や意思決定有用性を指向する会計理論とともに、簿記が含まれている。「財務会計論を構成する簿記及び財務諸表論は有機的に結びついており、両者の総合問題を出題することも有効である」とした、公認会計士審査会新公認会計士試験実施に係る準備委員会「改正公認会計士法における公認会計士試験の実施について（案）」（2003年12月1日）での見解が反映されているものと解される。

### 【不思議・その3】 貸借対照表の表示区分の変更による簿記教育の困難性

勘定の本質や勘定間の組織的関連の解明を通じて、複式簿記の機構を原理的に解明する理論（勘定理論）の各種学説（勘定学説）には、人的勘定学説、純財産学説（物的二勘定系統説）、貸借対照表学説、成果学説（動的勘定学説）、四勘定系統説（静的動的勘定学説）および実体・名目二勘定系統説などがある（安平昭二『会計システム論研究序説—簿記論的展開への試み—』神戸商科大学経済研究所、1994年参照）。簿記教育には複式簿記機構の特徴を正しく捉えた簿記説明法が必要であるが、この簿記説明法は何らかの勘定学説に依拠して試みられてきたことに特徴がある。物的二勘定系統説をはじめとした物的勘定学説や貸借対照表学説などのいわゆる静的勘定学説が、簿記の初歩教育における基礎知識である勘定記入法の説明に果たしてきた役割は大きい。

しかし、企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」（2005年12月9日）により、貸借対照表上、資産性と負債性を有するものが資産の部と負債の部に記載され、両者に該当しないものが資産と負債の差額概念としての純資産として捉えられることになった。これにより、「資産や負債に該当せず株主資本にも該当しないものも純資産の部に記載される」（第30項）とされたのである。

この貸借対照表の純資産の部は、単に表示の変更にとどまらず、簿記教育法としての勘定学説による勘定記入法の説明の可能性について、新たな問題を投げかけている。

---

\* 本稿は、2007年5月16日に開催した関西学院大学専門職大学院経営戦略研究科・会計専門職専攻春季連続セミナーでの講演内容を要約したものである。本稿の内容は、セミナー当日現在のものである。