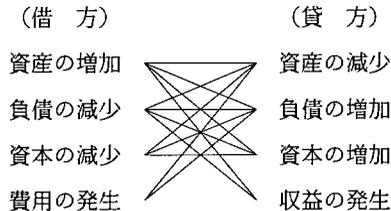


吉田良三「取引要素説」の形成

安 藤 英 義

序

今日わが国で簿記を学習する者は、必ず次の図式を学ぶ。



借方に四つ、貸方に四つの要素が配置され、それらが多くの線で結ばれている。すべての簿記上の取引は、これらの線で示された要素の結合関係として表わされる。

一般に「取引要素の結合関係」といわれるこの図式は、簿記の素養がある者の間で、共有財産といえるほどに、疑問の余地のないものとして広く受け入れられている。そのために、たとえばわが国の会計基準設定者などは、時にこの図式に苦しめられるほどである。というのは、国際化に向けた最近の会計諸基準の中に、少ないとはいえ、この「取引要素の結合関係」図式に照らして違和感を覚える内容を盛りざるを得なかったからである。具体的にいえば、連結貸借対照表における少数株主持分の表示方法（負債の部と資本の部の間に独立の項目として表示すること）、および「その他有価証券」評価差額の資本直入（資本取引にあらざる評価差額を貸借対照表の資本の部に直接計上すること）がこれである。前者には取引要素に係る違和感があり、後者には結合線に係る違和感がある。

ところで、このような「取引要素の結合関係」図式は、欧米には見られない日本の簿記書および簿記教育の一大特色とされている。そこで、本稿では、この図式のもとになった本学ゆかりの吉田良三の「取引要素説」について、その形成に関する一般的認識を紹介した上で、その形成の経緯を探ってみたい。目次を示せば、次のとおりである。

1. 「取引要素説」の形成に関する一般的認識
2. 下野直太郎の「計算要素説」
3. フォルソム説と下野説の異同
4. 吉田良三による「取引要素説」の展開
5. 吉田良三著『會計學』(明治43年)との関係
6. 計理学派との論争から判明したこと

1 「取引要素説」の形成に関する一般的認識

学界が有している取引要素説の形成に関する一般的認識は、次に紹介する会計学の泰斗二人と著名な簿記史家の説いたところに尽きるであろう。

黒澤清著『日本会計学発展史序説』(雄松堂書店、昭和57年)は、取引要素説について次のように述べている(34頁)。

吉田良三は、……「近世簿記精義」(大正三年)を著わし、ハットフィールド流の物的二勘定説と、下野直太郎「簿記精理」(明治二十八年)によって提唱された計算要素説とを巧みに結合して、いわゆる取引要素説を完成した。これによって二勘定説と取引要素説を巧みに折衷した独自の簿記理論を、そのなかに構造化した日本的な会計学が、やがて台頭し、わが国の会計学界に浸透するにいたるのである。

太田哲三稿「下野会計学の全貌」(『會計』46巻1号、昭和15年1月)は、下野直太郎の取引要素説について、次のように指摘している(4頁)。

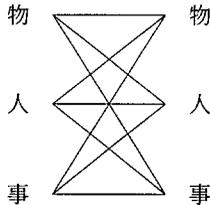
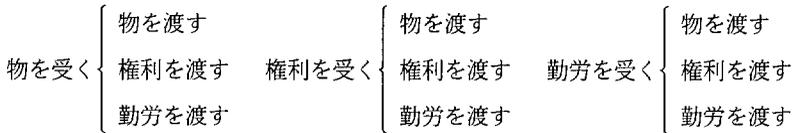
明治二十八年には下野博士は三十歳である。簿記精理はその新進気鋭なる当時に書かれたものである。……その内容は博士独特の勘定理論が記述されており、それこそ恐らく日本唯一の勘定学説である。所謂要素説は吉田良三博士に

より祖述せられ広く普及流布し、我国の簿記理論の常識となったのであるが、その源泉はまことに此の小冊子で発表されたものである。

下野博士の考え方の由来は明らかでないが、当時我国簿記学の先覚によって研究されて居た米国の Folsom の影響を受けたことは事実だと思ふ（筆者も生前博士から、フォルソムはよく研究したと語られた）。

西川孝治郎著『文献解題日本簿記学生成史』（雄松堂書店、昭和57年）は、下野著『簿記精理』の解題の中で、次のように述べている（183～184頁）。

この書の中の「計算要素結合関係図」は E. G. Folsom ; Logic of Accounts に発すといわれており、後年取引要素説としてわが国に広まり、中国にまで伝わった。フォルソム簿記書は……米人教師ホイトニーによって商法講習所に伝えられ、森島修太郎がその著「簿記学第壹」（明治二四年七月刊）に、等しい価値の相互交換取引を対照的に書き分けて、一つのセーマとした。



次いで東京高等商業学校明治二五年卒業、山田邦之助、田村八二合著「新式商業簿記全書」（二六年一月刊）など、同校系統簿記書に類似の考案が続出した。計算要素結合関係図が下野教授の独創に成ったことを疑う者はなかった。取引の八要素、十要素、取引要素説など幾段階かを経て、殊に吉田良三教授の諸著を通じて全国に普及した影響は大きい。当時中国の簿記書に「交易之八要素」と記されているのは興味深い。

2 下野直太郎の「計算要素説」

上に紹介した中で明らかなように、取引要素説のわが国における源泉は、下野直太郎がその著『簿記精理第一編』(八尾蔵版、明治28年刊)で展開した計算要素説である。本書は、本文がわずか57頁の小冊子である。表紙に続く目録(=目次-安藤)において、章に相当するものは「惣論」と「仕譯及結算原理」の二つであり、後者における節に相当するものは「取引」「計算要素」「計算要素結合の関係」「貸借の理解」「仕譯」そして「結算」である(以下の引用では、譯、關など旧字体は訳、関など新字体にする)。

本文における「計算要素」の箇所の書き出しは、次のようである(5頁。句読点は安藤が付した)。

取引は千差万別にして中には極めて錯雜したるものあるべしと雖ども、其中に含有せる簿記計算の要素は左の三つに皈(=帰-安藤)するものとす。

- (1) 交換
- (2) 金銭貸借
- (3) 損益

「計算要素結合関係」という見出しの箇所は、次のような書き出しである(12~13頁)。

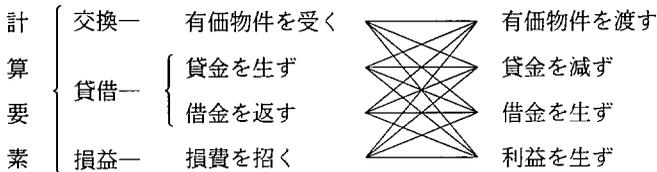
三要素個々の説明は暫く茲に止め置き、以下此等の要素が取引を組織構成するに付き相互に連結対峙(時の誤字?-安藤)せる関係の位置及び分量を考察すべし。但之に先ち更に右三要素の各個を分解するを要す。即ち如左。

- | | | | |
|----|---|-------------|----------|
| 交換 | { | (1) 有価物件を受く | |
| | } | (2) 有価物件を渡す | |
| 貸借 | { | (3) 貸を生ず | (5) 貸を減ず |
| | } | (4) 借を生ず | (6) 借を減ず |
| 損益 | { | (7) 損費を招く | |
| | } | (8) 利益を生ず | |

斯の如くして以上八個の原素を得たり。

続けて、取引構造におけるこれらの「原素相互に連鎖結合する模様」について、具体例を用いた説明がある。それが一段落したところで、注目される次の記述がある（16頁）。

今簡明のため、以上諸原素相（互の脱字？—安藤）関係の地（位の誤字？—安藤）置を図を以て示すこと左の如し。



3 フォルソム説と下野説の異同

1節で紹介した太田哲三稿「下野会計学の全貌」は、フォルソム説と下野説の異同について述べている（4～6頁）。以下にその内容を、必要な限り正確に紹介する。

フォルソムはいわゆる受渡説の論者であり、取引を等しき価値の交換なりと観察した。交換される価値は、物、権利、勤労の三種に区別される。物と権利は、商業的価値と名付けられたが、具体的な財産価値である。勤労は概念的な価値であり、給料、雑費、手数料等の損益の科目を含むものである。かくてフォルソムは、三種の価値の相互交換による九種の取引を説明した（1節で引用した西川孝治原著における森島修太郎の紹介部分を参照されたい）。

フォルソムの受渡説と下野の要素説の間には、一脈相通じるところがあるが、三個の相違点を発見する。第一は、フォルソムが単に権利の授受とあるのを、貸金の発生消滅と借金の発生消滅との両者に分類したことである。

第二は、勤労の授受を直接損益としたことである。もっとも下野も損益の発生は無形物の受渡としたが、勤労というのでは範囲が狭小に過ぎると考えたものと思う。「損失費用は各種の労役若くは金銭物品の功用等凡て損益の本体となるべきものを受けたる場合を示すが故に受方なり……」（簿記精理21頁）とある。

第三は、資本勘定である。フォルソムは、資本勘定は勤労と同じく概念的価値

であると主張している。しかるに下野は、これを借金の一種としている。英国流の擬人説の影響であろうと思われる。「帳簿上には資本主と営業方とを区別して資本主をば一の債主と見做す。而して帳簿は営業方の所属なるが故に帳面上資本金は資本主より借受けたる一種の負債と見做すなり」(同17頁)とある。なお、この最後の点については、後に変説された(稿末〔補注〕参照)。

4 吉田良三による「取引要素説」の展開

すでに紹介したように、取引要素説は吉田良三によって完成された。そこで、吉田による同説の完成までの展開を追うことにする。なお、吉田による著書の種類とその改訂版は非常に多く、私が利用した後出の文献目録における情報および吉田が教授として在職(大正7年~昭和13年)した現在の一橋大学の附属図書館における蔵書も完全ではないが、以下はこれらの資料から判明したところである。

(1) 初期における下野の要素説の踏襲

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, 昭和53年)の文献目録によれば、吉田良三の最初の著書は、明治37年4月刊の『最新商業簿記学』(同文館)である。一橋大学附属図書館にある同書の第6版(明治38年10月刊)によって以下に見るように、初期の吉田は下野の要素説を踏襲していることを知る。

まず、この書の序文である「緒言」において、要素説に関係する次のような言及がある(原文は句点なしの片仮名文である—安藤)。

凡そ複式理論の解説に二法あり。一は演繹的解説とも称すべくして、先ず取引は相均しき価格の交換なりと云ふ前提を設け之れより貸借原理を演繹する方法にして、他は帰納的解説とも称すべく、取引を実質的要素に分解し是等要素の結合関係よりして貸借原理を帰納する方法なり。前者は其解説方法簡にして要を得るも初学者に取りては其了解極めて困難にして、殊に損益に属する手数料、利息、割引料等の無形事実を捉へて商品、現金等と同様一種の価格なりとなすに至つては簿記研究者の大部分が常に咀嚼する能はざる処なり。之に反し

後者即ち帰納的解説は其条理極めて平易簡明にして秩序あり連絡あり。初学者と雖も一たび其関係を了知せば如何に錯雑せる取引も要素に分解して之を貸借に仕訳する事恰も快刀を以て乱麻を断つと思ひあり。従て斯学の妙味を解し其堂に入る前者に比して遥かに易々たり。因て本書は此後法に依て複式原理を可成平易に可成実用的に解説せり。而して右解説中取引要素及其結合關係に就ては、舊師東京高等商業学校教授下野直太郎氏の講説に負うもの尠からず。之れ著者が茲に深く謝する所なり。

ここで吉田のいう演繹的解説、すなわち「先ず取引は相均しき価格の交換なりと云ふ前提を設け之れより貸借原理を演繹する方法」とは、フオルソムの受渡説のことであろう。なお、吉田はのちに、他の演繹的解説（貸借原理を演繹する方法）を取り入れて取引要素説を展開することになる。

第二章「取引構成要素」は、その冒頭で章題と同じ見出しの下に、次のように書き出している（9頁）。

取引は財産に増減変化を惹起す事件なり。然るに財産の増減は、営業損益より生じ、財産の変化は、有価物及債権債務の移動より生ずるか故、取引を実質的に解剖し、其構成要素を大別して、次の三つとなす。

- 一、有価物
- 二、金銭貸借（債権債務）
- 三、損益

同章の最後は「取引の八要素」の見出しで、次のように始まっている（12～13頁）。

右の如くして、取引を構成する要素の異なるものは、合わせて次の八個となる。

- (一) 有価物を受く
- (二) 有価物を渡す
- (三) 貸金を生ず（債権の発生）
- (四) 貸金を取返す（債権の消滅）
- (五) 借金を生ず（債務の発生）

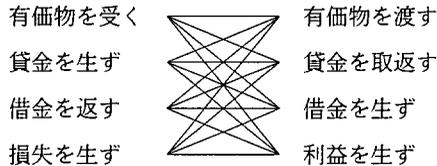
- (六) 借金を返す (債務の消滅)
- (七) 損失を生ず
- (八) 利益を生ず

第三章「取引要素結合法則」は、次のように始まる(14~15頁)。

前章にて説明せし如く、取引は、総て前記八要素の数個が、結合して構成するものなり。然るに、八要素結合の関係には、一定の法則あるが故、本章にて、これを研究すべし。事物自然の道理よりして、八要素は、以下述ぶる四個の結合関係を生ず。

続いて、「結合関係其一」として「有価物を受く」を中心として見た結合関係、「結合関係其二」として「貸金を生ず」を中心とした関係、「結合関係其三」として「借金を返す」を中心とした関係、そして「結合関係其四」として「損失を生ず」を中心とした関係が述べられる(15~18頁)。さらに続けて、「八要素結合関係」の見出しの下で、注目される次の記述がある(18頁)。

以上四個の結合関係を、一纏として表示せば、八要素の結合法則、次の如し。



また、資本金の扱いについて、吉田は次のよう述べ(26頁)、この点でも下野と変わらない。

簿記にては資本主と営業主とは別人なる場合は勿論、仮令資本主自ら営業主たる場合にも、資本主たる地位と、営業主たる地位とは、常に区別して、資本金は、営業主が、資本主より借受けた一種の借金と見做す。

大正3年6月に吉田は、ロングセラーを記録することになる『(最新式)近世簿記精義』(同文館)を著した。同書(初版)においても、上に紹介した「取引構成要素」および「取引要素結合関係」の内容は、本質的に変わっていない。用語に若干の変化があるだけである。ここでは、それらの結論部分である次のような「八要素の結合法則」の記述(28~29頁)を紹介すれば足りるであろう。

斯くて取引構成の八要素は相互に結合せざる所謂、同性のもの同志を集めて、次の如く左右二群に区別することを得るなり。

	左 方		右 方	
同 性	有価物の取得	異 性	有価物の喪失	同 性
	債権の発生		債権の消滅	
	債務の消滅		債務の発生	
	損費の発生		利益の発生	

即ち如何なる取引も、上記の左方要素と右方要素、即ち異性の要素が結合して成立するものにして、左方だけの要素又は右方だけの要素、即ち同性の要素のみが結合して成立する取引は、決して一も之れなきなり。

資本金の扱いについても、上の取引要素を見れば明らかのように、結論として変化はない。とくに「会社の場合においては、資本主は株主又は社員にして、会社たる営業者に対し真実別個の人格なるが故、資本金が是等出資者の会社に対する一種の債権たるは事実なり。」(43頁)と明言している。しかし、それに先立つ一般的な場合の説明は、長くなっていて、以前より歯切れが悪くなっている。

(2) 六または十要素説の時期

大正8年2月に吉田は、その著『(最新式)近世商業簿記 [改訂17版]』(同文館)で、それまでの説明を大幅に変更した。なお、大正3年9月刊の同書初版は、その序文によれば、上に紹介した『(最新式)近世簿記精義』(同文館)を簡潔に叙述し、教科書に適するよう編纂したものであった。

同書の「改訂17版」は、改訂版にして初版から通算で17版の意味であるが、その「改版の辞」によれば、「複式簿記の説明法……に就ては、大に改修を施し、……旧版に於ける説明法よりも合理的にして而かも了解し易く改め」たのである。すなわち、前項で触れた演繹的解説の導入である。

第四章「複式簿記の数理的基礎」は、その冒頭において次のように述べる(18頁)。

複式簿記の原理は其基礎を数学の方程式に有するものにして、一定時の事業

財政は常に次の方程式関係に依て表示されるものとす。

$$\text{財 産} = \text{資 本}$$

……然るに事業の財産には資産と負債との双方存在するを普通とするが故、上掲の方程式は次の如く変更するを得へし。

$$\text{資 産} - \text{負 債} = \text{資 本}$$

更に右方程式に於ける負債を転項せば次の如し。

$$\text{資 産} = \text{負 債} + \text{資 本}$$

斯くて事業の資産は其負債及資本と相反する関係に立ち、即ち其性質に於て反対のものなりとす。是れ複式簿記計算組織の基礎をなすものにして、取引の複記及貸借平均の理は其源をここに発す。

これに続いて第一節「財産及資本の増減と勘定口座の左右記入関係」に入り、そこでは次のように述べている(19～21頁)。

取引が資産負債に及ぼす影響とは是等の増加又は減少にして、資本に及ぼす影響も亦其増減たり。斯くて取引に依て前掲方程式の三項目に生ずる結果は次の如し。

- (一) 資産の増加又は減少
- (二) 負債の増加又は減少
- (三) 資本の増加又は減少

……資産負債及資本に生ずる増減を各勘定口座に記入するに就て其左右関係は次の如し。

(左 方)	(右 方)
資産の増加	資産の減少
負債の減少	負債の増加
資本の減少	資本の増加

このままであれば六要素説であるが、ここから吉田は従来の要素説との接続を図って、次のように十要素説を展開するのである(22～23頁)。

然るに資産には動産不動産たる有価物と債権其他の権利とありて、……。故に資産の増加を内訳すれば有価物の取得若くは債権の発生する場合にして、又

資産の減少を内訳すれば有価物の喪失若くは債権の消滅する場合たり。次に負債の増加とは債務の発生を、之が減少は其消滅を意味す。更に資本の増加は事業への最初元入若くは中途増資と利益の発生とに依て生じ、又資本の減少は資本の引出若くは減資と、損費の発生とに依て生ずるものたり。故に前掲の左右記入関係を一層細別すれば次の如し。

(左 方)		(右 方)	
(1)有価物の取得	} 資産の増加	資産の減少	{ 有価物の喪失(6) 債権の消滅 (7)
(2)債権の発生			
(3)債務の消滅	負債の減少	負債の増加	債務の発生 (8)
(4)引出又は減資	} 資本の減少	資本の増加	{ 元入又は増資(9) 利益の発生 (10)
(5)損費の発生			

(3) 六または十二要素説の時期

大正12年3月に吉田は、その著『(最新式)近世商業簿記 [第二回改訂30版]』(同文館)において、次のように六または十二要素説に達している(32頁)。

取引構成十二要素

(左方要素)	(右方要素)
1. 有形資産の増	7. 有形資産の減
2. 無形資産の増	8. 無形資産の減
3. 負債の減	9. 負債の増
4. 資本金の減	10. 資本金の増
5. 利益の減	11. 利益の増
6. 損費の増	12. 損費の減

取引構成六要素

1. 資産の増	4. 資産の減
2. 負債の減	5. 負債の増
3. 資本の減	6. 資本の増

取引要素の数は財産及資本を分類する精粗に仍り自由に増減し得るが故、六又は十二と云ふ如く之が常に一定せるにはあらず、唯、取引仕訳の準拠としては之を上掲の如く十二要素に分つを以て最も便利適切なりとす。

(4) 取引八要素説の完成

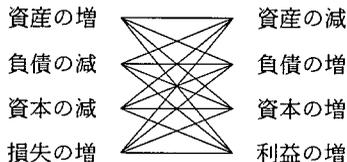
大正14年4月刊の吉田著『改訂増補近世簿記精義』(同文館)において、取引八要素説は実質的に完成されたといえる。同書の第三章「複式簿記の理論」第三節「取引の複記と貸借平均」の中頃に、「借方記入事項と貸方記入事項」という見出しの下に次の記述がある(60頁)。

(借方記入)		(貸方記入)	
1. 資産の増加		5. 資産の減少	
2. 負債の減少	}	6. 負債の増加	}
3. 事業主の引出		7. 事業主の出資	
4. 損失の発生		8. 利益の発生	
	請求権の減少		請求権の増加

之を要するに総ての取引は、上掲勘定口座の借方に記入さるゝ左方事項の或者が勘定口座の貸方に記入さるゝ右方事項の或者を伴ひ、又は反対に右方事項の或者が左方事項の或者を伴ひ成立するものとす。

昭和14年5月発行の『改訂増補近世簿記精義』第35版でも、これらの内容はもちろん頁数まで変化はない。

他方で吉田は、昭和9年5月刊の著書『商業簿記提要』(同文館)において、要素の名称として「事業主」ではなく、「資本」を用いた「取引の八要素と称する」次の図式を示している(29~30頁)。



ここに、吉田良三の取引八要素説は完成したのである。

なおこれを、序で紹介した今日の「取引要素の結合関係」図式と比べれば、

(費用ではなく)「損失」・(収益ではなく)「利益」の語もさることながら、とくに結合線の数において違いがある。今日に至る図式の改良は、吉田に続く諸学者によってなされたのであるが、本稿ではそこまで立ち入らない。

5 吉田良三著『會計學』(明治43年)との関係

吉田は、明治43年10月に『會計學』(同文館)を刊行している。黒澤清著『日本会計学発展史序説』によれば、これは、会計学という標題をもつわが国最初の書物であるが、「アメリカの当時最も著名な会計学者として知られていたハットフィールド(Hatfield)の『近代会計学』(Modern Accounting)を祖述したもの」(30頁)といわれる。

ハットフィールドは同書第1章「複式簿記の理論」において、「財産(Goods)＝資本主持分(Proprietorship)」を基本等式として、財産は積極財産(資産)と消極財産(負債)から成り、資本主持分は元入資本と損益から成ると説く。このような理論はドイツ語圏の簿記学者シェアー(J. F. Schär)の説(いわゆる物的二勘定系統説)に負うものであるが、ハットフィールド自ら同書の序文でこのことに言及している。

ところが、吉田は『會計學』の序文において、「本書は主として巻末に列記するが如き英会計学者「デクシー」「リスリー」(ライルの誤読?—安藤)の両氏及米会計学者「ハットフィールド」氏の数著書を参考し我国会社会計の状態と現行商法とを参酌して編纂せるもの」と述べている。そして第一章「貸借対照表」において、貸借対照表の貸方には「総負債」を「或分類の元に」列記するという(5頁)。また、貸方の見出形式は「負債の部」よりも「負債及資本の部」とした方がよいとの結論に至るのであるが、その中で、「資本金、積立金、繰越金、利益金の如き所謂広義の資本は、簿記計算上負債たるに相違なきも、……」(18頁)と述べている。さらに他の章で、「内部負債たる資本」という記述もある(153頁)。

これらの記述から、『會計學』において吉田は、氏の当時の簿記論における「資本も負債である」とする説を通して、(負債を消極財産として)財産と資

本を対峙させるハットフィールド流の物的二勘定系統説は採っていないことがわかる。

6 計理学派との論争から判明したこと

太田哲三著『会計学の四十年』（中央経済社、昭和31年5月、24～25頁）によれば、大正中葉における斯学界の最大の話題は「会计学か計理学かの論争」であった。英米留学から帰国した鹿野清次郎（東京高等商業学校教授）は、Accountingの訳名を計理学と名付け、文部省へも建議して、東京高商に計理学の講座ができた。ところが、当時すでに会計や会计学という言葉は相当広く用いられており、明治末葉には東夷五郎著『商業會計』や吉田著『會計學』も出版されている。（日本会計研究学会の前身である）日本会計学会の設立に際して、この名称問題が大きく取り上げられ、その会名について会員の意見が二つに分かれ、ついに正面衝突するに至った。大正5年3月に多数の会計学者は「日本会計学会」を結集することになったが、鹿野とその一統は袂を分けて「計理学研究会」を設立した（昭和の初め頃まで存続した）。

吉田良三は日本会計学会の発起人の一人である。吉田の八または十要素説に対して、計理学研究会編纂『計理学研究』誌上に批判論文が掲載された。それに対する吉田の反論が日本会計学会編纂『會計』誌上に掲載された。それに対してさらに批判と反論が繰り返され、そのようなやり取りが大正10年2月から同年8月にかけて両誌上で二往復半行われた。論争の始まりは『計理学研究』第七号（大正10年2月）に載った商学士木村清五郎の名による「取引ノ八要素及十要素説ノ缺陷」と題する論文であるが、争いのただならぬ雰囲気は、次のようなその書き出しからして、容易に知ることができる。「世ヲ害シ人ヲ毒スルコト不徹底ノ学理ヲ掲ケ不親切ナル研究ヲ以テ無垢ノ学生ノ脳裏ヲ汚染スルヨリ甚シキハナシ」（29頁）。これに対しては吉田も、「簿記に関する教科書も今日では二三十種以上も刊行されて居るから、果たして予の著書に論者の難ぜらるゝ程の缺陷ありとすれば何処でも使用せぬようになるから、無垢の学生の脳裏を汚染するなどゝの御懸念には及ばぬことゝ思ふ」（『會計』八巻六号90頁）と応じている。それはとも

かく、この論争から、吉田の取引要素説の展開に関して、判明したことがある。

それは、吉田が、下野説の踏襲から脱して十要素説へ変更するきっかけとなった「複式簿記の数理的基礎」としての方程式（資産＝負債＋資本）の出所である。『會計』第八卷第六号（大正10年3月）に雑録として載せた商学士吉田良三稿「取引の八要素及十要素説の缺陷論を読みて」において、彼は、上記の方程式とそれに基づく取引六要素はケスター（R.B.Kester）の著書 Accounting; Theory and Practice（New York, 1917年）から採ったことを明らかにした（84～86頁）。

ケスターは、同書第2章「資本」（Proprietorship）において、「われわれは資本を次の等式によって定義する：資産－負債＝資本」とし、続けて「資産＝負債＋資本」という等式を展開する（14頁）。『會計』誌上で吉田は、同書の第11章「借方貸方の原理」（67～72頁）の中心部分を紹介している。これらからケスターは、ハットフィールドと同様、物的二勘定系統説を採っているといえる。なお、ケスターは、ハットフィールドと違い、同書の全章にわたり参考文献を全く示していない。

とにかく、吉田の「複式簿記の数理的基礎」の核心はケスターの著書から採ったことが分かった。それでは、吉田は『會計學』（明治43年）でハットフィールド著 Modern Accounting（1918年）を参考にしながら、その段階で物的二勘定系統説を入れなかったのはなぜだろうか。幾つかの理由が考えられる。一つは、下野説を踏襲して間もない時期だったので、躊躇したのではないか。一つは、ハットフィールドの著書の簿記論部分（1～2章）には、ケスターの著書と違い、下野・吉田の要素説の図式と直接関係ありそうな図式がないことである。

ハットフィールドの著書に出会って吉田は、下野説の踏襲を続けることに内心しっくり思っていなかったのではないか。この内心が、ケスターの著書に出会って噴き出したということなのであろう。

ところで、論争からは疑問の生じた点もある。それは、吉田が十要素説を最初に載せた著書についてである。私の調査では、すでに（5節2項で）述べたように、大正8年2月刊の『（最新式）近世商業簿記 [改訂17版]』がこれである。し

かるに吉田は論争の中で、この著書への言及はなく、『甲種商業簿記教科書』（初版は明治44年）の大正9年改訂版に言及するのみである。それも、大正10年7月脱稿した文章で吉田が「従来の八要素を十要素に増し、昨年改訂版を出した譯である」（『會計』九巻五号、59頁）といっていることから知るのである。

この疑問については、論争を挑んだ商学士木村の名による論文が『甲種商業簿記教科書』を取り上げたために、受けた側の吉田も同著（の改訂版）について言及するにとどめたと取れば、説明はつく。

[3節の補注]

下野の「計算要素説」の変説

昭和2年1月発行の下野直太郎著『簿記教科書』（三省堂）において、本稿2節で紹介した「計算要素説」は変更されている。すなわち同書第十三章「貸借仕訳の法則」で、計算要素について次のように述べる（77～78頁）。

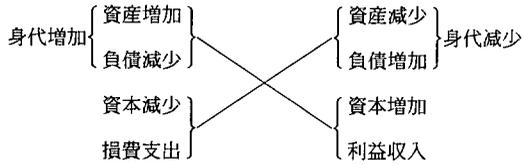
普通計算の要素たるべきものを案ずるに、実物計算に属するものには、

- (1) 現金の収支
- (2) 物品の受渡し（取り分け其売買）
- (3) 貸金の発生及消滅
- (4) 借金の発生及消滅あり。又名目計算に属するものには、
- (5) 資本金の投入及引出
- (6) 利益の収入及損費の支出ありて、此等を次の如く配列するときには仕訳公式となる。尚は右の外利益処分によるものあれども暫く論外に措くべし。

(1) 現金ノ収入	現金ノ支出
(2) 物品ノ取得	物品ノ喪失
(3) 貸金ノ発生	貸金ノ取立
(4) 借金ノ消滅	借金ノ発生
(5) 資本金ノ引出	資本金ノ投入
(6) 損費金ノ支出	利益金ノ収入

然り而して各計算要素の出入を別々に示すときは……元帳勘定形式なり。

蓋し現金の収入、物品の取得及び貸金の発生は資産の増加にして、現金の支出、物品の喪失及び貸金の消滅は資産の減少なり。故に今前掲(1)(2)(3)を合同して資産の増加及同減少とするときは、



となる。

以前の下野説と比べて、計算要素の構成区分が変化している。とくに注目されるのは、資本金を借金から独立した要素としたことである。負債と資本金の違いについては、同書第四章「資本」において述べられている(12頁)。ところで、上掲の仕訳公式は十二要素説といえようが、その下の合同図式はまさに八要素説である。

(一橋大学大学院商学研究科教授)