

英国における簿記教育

原 俊 雄

1. はじめに

わが国の簿記教育は、明治初頭の福澤諭吉『帳合之法』、小林儀秀『馬耳蘇氏記簿法』に代表される米国簿記書、そしてShand『銀行簿記精法』や加藤斌『商家必用』に代表される英国簿記書の輸入に始まった。教科書というよりもマニュアルに近い『銀行簿記精法』等の実務向けのを除けば、この時代の簿記教育に大きな影響を与えたのは米国簿記書であろう。中でも専門用語の翻訳という次元ではなく、説明手法として影響の大きかった文献として、翻訳書だけでも8冊に上るFolsomの*The Logic of Accounts*を挙げることができる。「受渡説」として知られるFolsomの理論は、明治後期の佐野善作『商業簿記教科書』、東夷五郎『新案詳解商業簿記』にも継承され、「九種の等式 (The Nine Equations)」は今日のテキストでお馴染みの「取引要素の結合関係」のルーツでもある¹。また、書名に「学」「(原)理」といった用法が使われるようになった走りもFolsomの翻訳書のようにある。

その後、初めて日本人独自の発想による簿記原理の一端が表明されたとも評される下野直太郎『簿記精理』が出版され、九種の等式の計算要素結合関係への展開、その後、独自の勘定理論の提唱が見られるが(太田1940, 黒澤1990)、残念ながら小冊子であった。したがって、日本の簿記学の成立といえ、1914年の吉田良三の大著『近世簿記精義』をもって嚆矢とされている(中村・大藪1987)。吉田簿記は、Folsomの流れを汲む下野理論、Hatfieldの*Modern Accounting*といった米国の影響、さらに書名を「近世」簿記とした理由となっている現金出納帳の仕訳元帳化を伴う複合仕訳帳制、元帳の分割と独自平均元帳、商品勘定の分割と売買勘定の導入など、英国の影響を強く受けている。そして第二次大戦後、この吉田簿記に対して、サービス業導入法の採用、精算勘定の利用といった米国の手法も採り入れつつ、従来の簿記学を精緻化し、今日のがが国の簿記教育の標準的パターンを確立したのが昭和のロングセラー『簿記教科書』に代表される沼田簿記であろう(中野2007)。

このような標準的パターンの確立後は、教育に関連して論じられることの少ない勘定理論の研究を別にすれば、「簿記書は氾濫しているが、その殆んどが先人の説明をそのまま踏襲」(沼

¹ 取引要素の結合関係の展開については、西川(1971)、黒澤(1990)、久野(1990b)を参照。

田1973, 小序1) しているのが通例である²。確かに米国のテキストなどを参考にした新たな経済事象に係る会計処理やコンピュータ会計など、各論的な内容の追加はあるものの、多くの場面で標準的パターンの祖述が続いており、以前のように諸外国の現状を調査した上での再検討は行われていない。

そこで本稿では、わが国の簿記学に多大な影響を与えながら、米国に比して取り上げられることの少ない英国のテキスト³を参考に、簿記教育の現状について見ていきたい。

2. 基本等式とその展開

わが国では、通常、個人企業を前提に

$$\text{「資産 - 負債 = 資本」}$$

という資本等式を基礎とし、財産勘定系統・資本勘定系統という二勘定分類を採用する物的二勘定学説に基づく説明が標準的な教育手法となっている⁴。米国も、当初はSprague(1908)に代表される物的二勘定学説に基づく文献もあったが、近年は、株式会社を前提とした

$$\text{「資産 = 負債 + 株主資本 (Stockholders' Equity)」}$$

という貸借対照表等式を基本会計等式 (basic accounting equation) として採用するのが一般的である。

英国の基本等式は、資本等式派と貸借対照表等式派に分かれるが⁵、貸借対照表等式 (balance sheet equation) を採用しているテキストも、必ずしも株式会社を前提としているわけではなく、多くのテキストで複式簿記の導入時には、個人企業 (sole trader) を前提とした説明が行われている。ただし、個人企業で導入しながらも、エンティティ概念 (entity concept) が強調され、資本と負債をとともに資金の源泉 (sources, sources of finance) あるいは請求権 (claims) であるとも説明している。これは、米国で見られたような、資本主の見地から消極財産として位置づけられていた負債が、株式会社の台頭によって資本との類似性から持分へと展開した、いわば負債の資本化とは異なり、資本が負債的に説明されていることによるものである。たとえば Britton and Waterston (2006) や Jones (2006) では、

$$\text{「資産 = 負債」}$$

という等式から出発し、所有主に負う (owed to the owner)、残余請求権 (residual claim) である資本を負債から独立させ、貸借対照表等式へと展開している。また、Marriott et al. (2002) など、負債とまでは言っていないが、負債と資本を企業が負うもの (what the business owes)

² 簿記書の問題点を論じた研究には、中村・大藪 (1987)、安平 (1992)、久野 (1990a・b)、中村 (2006) などがある。もちろん、標準的パターンとは異なる黒澤 (1986)、片野 (1983)、山榎 (1983)、安平 (1978) など、優れた著作もある。

³ 米国同様、英国でも大学生向けのテキストでBookkeepingというタイトルのものはあまり見られず、わが国の簿記に相当する内容はAccountingのテキストの中で論じられている。

⁴ ただし、最終的な目的が純損益計算にあるため、勘定は財産系統・資本系統ではなく貸借対照表系統・損益計算書系統に分類されている。この点については原 (1996) を参照。

⁵ 等式の異同と関連のある貸借対照表の様式として、英国では資本等式による報告式が、欧州大陸では貸借対照表等式による勘定式が好まれているという説明もある (Gillespie et al. 2004, Weetman 2006, Jones 2006)。

⁶ 英国会社法1985附則第4の貸借対照表の様式2でも、負債の見出しの下に資本と負債が記載されている。

として説明しているテキストも多い⁶。

このような資本の負債的な説明は、受託責任を重視する課責・免責会計（charge and discharge accounting）の土壌に複式簿記が導入され、資本等式説の発祥の地でありながら20世紀半ばまでそれが根付かず擬人説が大勢を占め（Edwards 1989）、今日でも債権・債務にとどまらず、組合会計の中で人名勘定が登場する英国簿記の特徴ともいえる。物的二勘定学説とは異なり、資本の勘定は差額というよりも人名勘定という性格の方が勝っていたのであろう。また、後述するように、普通仕訳帳をほとんど使用せず、原始記入が形式的には特殊仕訳帳への単式記入となる英国の場合、単一仕訳帳制で重視される仕訳規則は、あまり問題にならなかったのかもしれない。

ところで、基本等式から貸借記入原則へと展開する場合、わが国では、貸借対照表上の当期純利益の発生原因である収益・費用を集計して損益計算書が作成されるとした上で、財務諸表上の配置に基づき貸借記入原則を導出するのが一般的である。物的二勘定学説に忠実な表現をすると、資本等式を構成する財産勘定系統の資産・負債の勘定、資本勘定系統の資本及びその従属勘定である収益・費用の勘定に負数忌避を適用して、貸借記入原則が導出される。このような貸借記入原則の導出と取引要素の結合関係が、わが国の簿記教育の常道であろう。

英国でも、貸借対照表等式または資本等式という基本等式をベースに、収益・費用を資本の増減として貸借記入原則を導出することには変わりはないが、財務諸表の配置に基づき貸借記入原則を説明することはない。これは、かつての貸借が逆になっていた英国式貸借対照表の形式と相容れないこと（安藤1990）、近年では、報告式の財務諸表には不向きであることによるのであろう。英国のテキストでは財務諸表の様式として報告式が採用されている。

英国の手法を大別すると、財務諸表上の配置によらず、収益・費用を資本の増減として基本等式ベース、すなわち収益・費用は元入資本とともに資本の内訳として説明するものもあるが、多くのテキストでは、基本等式を拡張会計等式（extended accounting equation）と呼ばれる

$$\text{「資産} + \text{費用} = \text{負債} + \text{元入資本} + \text{収益」}$$

という試算表等式へと展開し、貸借記入原則が説明されている⁷。たとえば、Gillespie et al. (2004) には、下記のような貸借記入原則が掲げられている。

$$\begin{array}{ccc} \uparrow \text{借方} & & \uparrow \text{貸方} \\ \left\{ \begin{array}{c} \text{資産} + \text{費用} \end{array} \right\} & = & \left\{ \begin{array}{c} \text{負債} + \text{資本} + \text{収益} \end{array} \right\} \\ \downarrow \text{貸方} & & \downarrow \text{借方} \end{array}$$

わが国の財務諸表上の配置に基づく貸借記入原則は、勘定毎の貸借記入についてはわかりやすいが、それが複式記入されることを徹底するためには取引要素の結合関係が必要となる。これに対し、等式ベースの貸借記入原則には取引要素の結合関係の説明は不要である。

このような試算表等式を採用しているテキストでは、収益と費用を資本の増減としてのみではなく、費用は資産と同様に資源（resources）、資金の運用（applications）、あるいはコスト

⁷ Gillespie et al. (2004), Jones (2006), Alexander and Nobes (2007) など。

として、収益を負債・資本と同様に請求権 (claims)、資金の源泉 (sources) として説明している⁸。たとえば、Alexander and Nobes (2007, 22~23) には次のような説明がある。

「企業の有する資源は二種類に分類される：

- ・当期に消費されたもの (費用)；および
- ・残留しているもの (資産)

請求権は三種類に分類されると考えられる：

- ・当期の営業活動から生じるもの (収益)；
- ・所有者により拠出されたもの (資本)；および
- ・外部者に支払われるべきもの (負債).」

また、すでに活動中の企業を例にして複式簿記の仕組みを説明するのではなく、開業時の資本の元入という取引を起点に複式簿記を説明していくパターンが一般的であり、採用する基本等式に関係なく、導入時から収益・費用とともに、資本の増減として引出・元入を説明しているテキストが多い。すなわち英国では、資本を単に差額として説明するだけではなく、エンティティ概念に基づく財源としての性格付けも行い、導入段階から資本主との取引である資本取引と営業活動による損益取引の区別が取り上げられている⁹。

3. 純資産と資本

基本等式の構成要素である資本に関連して、わが国では概念フレームワークの影響から、『高等学校学習指導要領解説 商業編』(2010)においても「純資産」が「資本」に取って代わった¹⁰。英国のテキストを見ると、基本等式を構成する「資本」には、Capital, Equity, Owner's equity, Ownership interestなど、様々な表現がある。Jones (2006), Berry and Jarvis (2011) によれば、上場会社の資本をEquity、個人企業の資本をCapitalと呼ぶようである。

また、Equityを純資産と翻訳する場合はさておき、Net Assetsの使い方が、わが国とはやや異なっている。わが国では、「純資産の部」という用法に典型的に見られるように、従来の資本に取って代わるものである。国際会計基準審議会の概念フレームワークではEquityとともにCapitalの同義語とされており、米国の概念フレームワークでは非営利組織体の資本を意味する用語として使われているが、英国で、Net Assetsという用語が登場しているテキストを見ると、次のような説明がある。

「
$$\text{資産} - \text{負債} = \text{資本 Capital (A - L = C)}$$

実務上、『総資産 (gross assets) マイナス負債』は通常、『純資産 (net assets)』と短縮される。したがって、資本は純資産に等しいということが出来る。事実、同じ財務上の総額につい

⁸ 同様の説明は、わが国でも山根 (1983) に見られる。

⁹ 株式会社を前提とする米国のテキストでも、導入段階から株式の発行、配当金の支払という資本取引が取り上げられている。

¹⁰ このような資本概念衰退への危惧を論じたものに安藤 (2010) がある。

て二つの表現が存在する。資本（capital）は、一定時点の期末投資額を示すために、所有主の期首の投資額に稼得した利益を加算し、私用の引出額を控除することによって計算される。純資産は、貸借対照表日の諸資産の価値を合計し、仕入先、その他の債権者から調達された資金額を控除して計算される。」（Marriott et al. 2002, 34）

さらに、報告式の貸借対照表において下記の例示（傍点は筆者）が見られる（Marriott et al. 2002, 155）。

貸借対照表（Balance sheet）		
固定資産		XXX
流動資産	XXX	
差引：流動負債	(XXX)	
運転資本		XXX
差引：固定負債		(XXX)
純資産		XXX
財源（Financed by）		
資本金（Capital）		XXX
加算：追加元入		XXX
加算：純利益	XXX	
差引：引出金	(XXX)	
		XXX
		XXX

このように、英国のテキストでは純資産は「資産－負債」の短縮形として使用されており¹¹、資本等式が「資産－負債＝純資産」となるわけではない。左辺を短縮して「純資産＝資本」なのであり、純資産の構成要素は株主資本等ではなく資産と負債ということになる。

4. 簿記一巡

英国で、複式記入システム（double entry system）に含まれるのは、元帳の現金預金勘定を兼ねる現金出納帳¹²と総勘定元帳である。売掛金元帳・買掛金元帳に設けられる人名勘定を複式記入システムに含める伝統的な場合には、統制勘定が複式記入のシステム外となるが、近年は統制勘定を複式記入システム、人名勘定をシステム外の備忘勘定（memorandum account）とすることが多いようである¹³。すなわち英国では、貸借平均の原理（duality concept）に基づき勘定の貸借に記入する行為が複式記入であり、現金出納帳以外の特殊仕訳帳、さらに（普通）

¹¹ Gillespie et al. (2004), Jones (2006), Wood and Sangster (2008) も参照。なお、米国のテキストにも同様の説明がある（Phillips et al. 2008）。ちなみに英国会社法2006には純資産という用法だけでなく、第840条で純負債（net liabilities）という用法も見られる。

¹² 厳密には現金・当座預金出納帳であるが、以下、現金出納帳とする。

¹³ Gillespie et al. (2004), Marriott et al. (2002), Wood and Sangster (2008), 安藤（1990）を参照。

仕訳帳¹⁴も複式記入システムには含まれていない。

原始記入簿 (books of prime entry) を学習する前の段階では、わが国のように仕訳を行うことなく、前述の貸借記入原則に従って、T勘定に直接貸借記入が行われる。勘定の摘要欄には、原始記入簿の学習後には帳簿名と丁数を記入する旨の説明もあるが、勘定記入から取引の内容を把握する必要があるため、通常は相手勘定科目が記入されている (Gillespie et al. 2004)。

その後、帳簿組織の学習の中で、複合仕訳帳制を前提とした原始記入簿の説明が行われる。英国の簿記一巡の手続は、次の通りである (Marriott et al. 2002, Wood and Sangster 2008)。

原始記入簿 (特殊仕訳帳, 普通仕訳帳) → 元帳 (総勘定元帳, 補助元帳) → 試算表の作成
→ 損益計算書・貸借対照表の作成

原始記入簿には、現金出納帳、日記帳とも呼ばれる売上帳、仕入帳、売上戻り帳、仕入戻し帳などの特殊仕訳帳、ならびに普通仕訳帳があり、取引は原始記入の段階で分類されて明細記入が行われた後、元帳に複式記入で転記される。もちろん補助元帳へは個別転記、総勘定元帳へのほとんどの転記は合計転記となっている。普通仕訳帳には、固定資産の信用売買の記入、訂正記入、複式簿記導入時の開始記入、決算記入が行われ、これらの仕訳を推奨しているテキストもあるが、仕訳例のあるものは少ない。

また、わが国では、簿記一巡を初めて学習する段階では、決算手続のうち決算整理には触れず振替手続だけを説明することが多いが、英国では、会計学のテキストであることにもよると考えられるが、三分法、貸倒引当金、減価償却、費用の繰延・見越といった決算整理が当初から説明されている。

さらに、この決算整理において、わが国ではほとんど見かけなくなった直接仕訳法、直接整理法を採用し、決算整理と損益振替を兼ねた決算手続を行っているテキストも健在である。たとえば貸倒引当金の設定を、

損 益		貸倒引当金	
貸倒引当金	XXX	次期繰越	XXX
		損 益	XXX
		前期繰越	XXX

という直接仕訳法で処理したり、保険料の繰り延べを、

損 益		保険料	
保 険 料	XXX	XXX	損 益 XXX
			次期繰越 XXX
		XXX	XXX
		前期繰越 XXX	XXX

と直接整理法で処理し、科目の組替を行って報告式の財務諸表が作成されている。

簿記一巡の最終段階、決算手続に係る仕訳は推奨されているものの、実務上、仕訳帳は使わず、

¹⁴ 特殊仕訳帳を day book ではなく journal と呼ぶ場合に普通仕訳帳という。

直接、勘定口座に記入することが多いようである（Bigg and Perrins 1967, Wood and Sangster 2008）。手書き簿記を前提とすると、総勘定元帳の売買勘定及び損益勘定から伝統的な二区分損益計算書の売買及び損益計算書（trading and profit and loss account）が作成され、純損益・引出額を資本金勘定へ振り替えた後の勘定残高から貸借対照表が作成される。この点に関し、わが国では引出金の資本金勘定への振替は、通常、決算整理として説明されているが（中村・大藪1987）、英国のように、当期純損益の振替と同様の資本振替手続とするのが適切であろう。

また、米国と同様、帳簿決算の前に、残高試算表の勘定残高に決算整理を行い、あるいは8欄精算表（extended trial balance）を使って財務諸表を作成すると説くテキストもかなり多い。ほとんどのテキストでコンピュータ会計が取り上げられており、営業手続終了後、決算整理のデータを入力すれば自動的に財務諸表が作成されるため、決算振替手続は不要となる。手書き簿記では仕訳帳で行う決算整理についても、英国でポピュラーな会計ソフト、Sageでは、見越・繰延、固定資産に関する情報を入力すれば仕訳帳画面に入力する必要もなく、自動的に行われる。原始記入というデータ・ベースは一つであるため、財務諸表を元帳、試算表のどちらから作成するかについては問題とならないのかもしれない。

5. 複式簿記の領域

5.1 キャッシュ・フロー計算書

わが国では、キャッシュ・フロー計算書を複式記入に基づき作成する手法が研究されている。英国でも、最近、一部のテキストで、現金勘定を現金（営業）・現金（投資）・現金（財務）として、たとえば下記のような仕訳を行い、キャッシュ・フロー計算書も作成する手法が説明されている（Barker 2011）。

(借) 現金 (営業) 50	(貸) 収 益 (売上) 50	営業キャッシュ・フロー	30
(借) 費用 (家賃) 20	(貸) 現金 (営業) 20	投資キャッシュ・フロー	(45)
(借) 現金 (財務) 25	(貸) 借入金 25	財務キャッシュ・フロー	<u>25</u>
(借) 車 両 45	(貸) 現金 (投資) 45	現金増加額	<u>10</u>

この方法は、貸借対照表上の現金と留保利益という2つの項目を特別扱いし、各々の財務表が作成されていることに基づく処理である。しかし、この処理は、元帳の現金勘定のデータをグループ毎に抽出しているだけであり、現金出納帳の記録の明細からデータを集計する直接法と同じである。もし、実際に機械的な抽出を行う場合には、現金勘定について営業・投資・財務勘定という補助元帳を設け、転記する必要がある。

前述の通り、英国では、記帳合理化のため重複を避け、多くの取引を特殊仕訳帳に単式記入し、それを複式記入で転記するというシステムが採用されている。したがって、現金出納帳に記入される取引を、重複して仕訳帳に複式記入するという発想は出づらい。キャッシュ・フロー計算書の作成上、よく使われる調整（reconciling）という用語や、キャッシュ・フロー計算書を比率分析とともに財務諸表分析（interpretation）の領域で取り上げているテキスト（Nobes 1997, Marriott et al. 2002）の存在は、複式簿記には馴染まないということの現れであろう。近年、

提案されている直接法による表示に変わったとしても、貸借対照表と損益計算書の作成という表裏一体の関係にある複式簿記が担っている発生主義会計と、キャッシュ・フロー計算書で行われる現金（キャッシュ）主義会計は別物なのである。

5.2 時価評価と簿記

英国では古くから有形固定資産の時価評価が行われており (Edwards 1988, 万代2007), 多くのテキストでも時価評価が取り上げられている。時価評価が登場するのは、わが国のテキストでは馴染みのない組合 (partnership) の会計である。組合会計では、組合員の脱退、新規加入等があった際、資産・負債の時価評価、のれんの計上が行われる。

たとえば、諸資産£3,000, 諸負債£500, 資本£2,500 (組合員A £1,000, 組合員B £800, 組合員C £700), 損益の分配割合がA : 40%, B : 32%, C : 28%の会社で、Cが脱退することになった。ここで諸資産の時価が£3,250であった場合、一連の記入を仕訳で示すと

(借) 諸資産	250	(貸) 再評価 (revaluation)	250
(借) 再評価	250	(貸) 資本金 : A ¹⁵	100
		資本金 : B	80
		資本金 : C	70

となり、脱退する組合員Cに対して£770が分配される。

今日でも再評価が容認されているのは、このような組合会計の資産・負債の再評価の処理に端を発しているのかもしれない。物価変動下での原価主義の欠陥を改善する情報提供というよりも、より現実的な組合員間の利害調整のために行う再評価であり、当然、オン・バランスの再評価で、リサイクルも必要とされない。

6. 結び

本稿では近年のテキストにおける英国の簿記教育の現状を見てきた。基本等式については、資本等式派と貸借対照表派に分かれるが、資本等式を採用している場合でも、資本を単なる差額としてだけでなく財源という視点からも説明している。確かに一つの視点から説明できる方が理論上は望ましいのかも知れないが、負数を等式の他方の辺に移項したというだけではなく、同じ側にある要素の同質性を説明することも必要であろう。また、基本等式に関連して、純資産という用語が、英国では資本に取って代わるものではないことも確認できた。

とくに、わが国の教育と大きく異なっているのが、複式記入と呼ばれるのが勘定間の貸借記入のみであるという点である。本稿ではわが国の用法に従って特殊「仕訳帳」としたが、これらは通常、「日記帳 (day books)」と呼ばれている。補助元帳とともに、文字通り、日常的な財産の管理、営業活動の管理を行う帳簿であり、単式記入とされる複式記入システム外の帳簿

¹⁵ パートナーの資本の勘定には、永久出資額を処理する資本金勘定と、損益の処分、引出等の資本の変動を処理する交互計算勘定 (current account) がある。その場合は、交互計算勘定への記入となる。Wood and Sangster (2008) を参照。

である。すなわち、英国の帳簿組織は、かつて岩田（1955）が論じた会計管理のための簿記と決算中心の簿記のという二つの簿記の役割分担を、前者については日々の記録が行われる原始記入簿と補助元帳という単式記入の帳簿で、後者については合計転記が中心の総勘定元帳という複式記入の帳簿で行っているのである。

この複合仕訳帳制は、手書き簿記における記帳合理化の産物であるが、端的にいえば重複する手続は避け、まとめて行える手続は一括処理するということである。英国では、複合仕訳帳制以外でもこのような役割分担、合理化の傾向が見られる。商品有高帳と重複する売上原価対立法は米国ほど採用されておらず、三分法が主流であり、決算手続においても直接仕訳法、直接整理法が健在である。取引を決算の見地から記帳する処理や、間接仕訳法・整理法は日常的な管理にとって不可欠な処理ではなく、勘定科目についても財務諸表作成時に科目の組替を行うことで対応できるからであろう。

以上、英国の簿記は、複合仕訳帳制を採用し、資本等式説が根付いていなかったこともあり、取引が資本等式ないし貸借対照表等式の変動という視点から記入されるのではなく、決算を前提としない事実通りの日記として原始記入の段階で分類して記録され、総勘定元帳において定期的な決算への対応を行う簿記と特徴づけることができる。たとえば家賃の支払いは、単一仕訳帳制で資本等式に基づけば、費用と資産、未払があれば負債とに区別して記録することもありうるかもしれないが、現金出納帳への記入ではこれらを区別することなく事実通りに家賃の支払いとして記入し、その区別は決算整理に委ねることになる。拡張会計等式の左辺、費用・資産の同質性、右辺の負債・資本・収益の同質性も、資本等式というストックの見地からではなく、現金出納帳への記入という取引記録、すなわちフローの見地から、資金の運用、源泉という性格付けが行われていることによるものとも考えられる。また、古くから行われている帳簿上の時価評価も、20世紀半ばまで資本等式を根付かせなかった課責・免責会計、擬人説という受託責任を重視する土壌での、組合員間の利害調整のために不可欠であったからであろう。

参 考 文 献

- 安藤英義（1990）「イギリス簿記書と組織文化」『会計』138（3）。
安藤英義（2010）「簿記の財務会計化と『資本』衰退への危惧」『会計』177（6）。
岩田巖（1955）「二つの簿記学－決算中心主義の簿記と会計管理のための簿記」『産業経理』15（6）。
太田哲三（1940）「下野会計学の全貌」『会計』46（1）。
片野一郎（1983）『新簿記精説上・下』同文館。
黒澤清（1986）『新講商業簿記』千倉書房。
黒澤清（1990）『日本会計学発展史序説』雄松堂。
中村忠・大藪俊哉（1987）『簿記の問題点をさぐる』税務経理協会。
中村忠（2006）『簿記の考え方・学び方〔五訂版〕』白桃書房。
西川孝治郎（1971）『日本簿記史談』同文館。
中野常男（2007）『複式簿記の構造と機能』同文館。
沼田嘉穂（1973）『現代簿記精義』中央経済社。
原俊雄（1996）「米国における近代的勘定理論の萌芽」『産業経理』56（2）。
久野秀男（1990a）「批判的『簿記テキスト』試論」『学習院大学経済論集』26（3・4）。
久野秀男（1990b）「批判的『簿記テキスト』試論（承前）」『学習院大学経済論集』27（1）。
万代勝信（2007）「イギリスにおける固定資産時価評価の導入」安藤英義『会計学論考』中央経済社。
安平昭二（1978）『簿記要論』同文館。

- 安平昭二 (1992) 『簿記 その教育と学習』 中央経済社.
- 山榊忠恕 (1983) 『複式簿記原理 (新訂版)』 千倉書房.
- 吉田良三 (1914) 『近世簿記精義』 同文館.
- Alexander, D. and C. Nobes (2007), *Financial Accounting: An International Introduction* 3rd ed., Financial Times Prentice Hall.
- Barker, R. (2011), *Short Introduction to Accounting Euro Edition*, Cambridge University Press.
- Berry, A. and R. Jarvis (2011), *Accounting in a Business Context* 5th ed., Cengage Learning.
- Bigg, W. W. and R. E. G. Perrins (1967), *Spicer & Pegler's Practical Book-keeping and Commercial Knowledge* 13th ed., HFL Publishers Ltd.
- Britton, A. and C. Waterston (2006), *Financial Accounting* 4th ed., Financial Times Prentice Hall.
- Edwards, J. R. (1989), *A History of Financial Accounting*, Routledge.
- Gillespie, I., R. Lewis and K. Hamilton (2004), *Principles of Financial Accounting* 3rd. ed., Financial Times Prentice Hall.
- Jones, M. (2006), *Financial Accounting*, John Wiley & Sons.
- Marriott, P., J. R. Edwards and H. J. Mellett (2002), *Introduction to Accounting* 3rd. ed., Sage.
- Nobes, C. (1997), *Introduction to Financial Accounting* 4th ed., Thomson Learning.
- Phillips, F., R. Libby and P. A. Libby (2008), *Fundamentals of Financial Accounting*, 2nd ed., McGraw-Hill.
- Sprague, C. E (1908), *The Philosophy of Accounts*, Ronald Press.
- Thomas, A. and A. M. Ward (2009), *Introduction to Financial Accounting* 6th ed., McGraw-Hill.
- Weetman, P. (2006), *Financial Accounting: an Introduction* 4th ed., Financial Times Prentice Hall.
- Wood, F. and A. Sangster (2008). *Business Accounting UK GAAP 1*, Financial Times Prentice Hall.

<付記> 本稿は、横浜国立大学海外研修制度の研修成果である。関係各位ならびに研修先 Cardiff Business SchoolのProf Edwards, Prof Clatworthy, Dr Anderson, Dr Bartlett, Mrs Thomasに記して感謝申し上げたい。

〔はら としお 横浜国立大学大学院国際社会科学部教授〕

〔2012年5月17日受理〕