

三菱会社初期の会計制度

—その沿革と問題点—

久野 秀 男

目 次

- 1 原史料の紹介と問題の所在
- 2 「郵便汽船三菱会社簿記法」並びに同法の一部改正の主要内容と問題点
- 3 「社則会計規程改正」の主要内容
- 4 「各支社簿記法並ニ例題」の主要内容
- 5 「三菱合資会社本支店会計帳簿様式」の制定とその問題点
- 6 「補遺その1」・三菱会社会計制度創設の事情
- 7 「補遺その2」・日本会計発達史上の意義
- 8 「補遺その3」・減価償却会計の会計発達史上の意義
- 9 「補遺その4」・closing entries と balancing & ruling entries をめぐる課題

1 原史料の紹介と問題の所在

郵便汽船三菱会社創業期に制定された同社簿記法から始まって、明治26年ときあたかも明治23年わが国原始商法の一部実施時直後にあたる同年12月に制定された「三菱合資会社本支店会計帳簿様式」に至る同社の簿記・会計制度、とくに、銀行業や商業とは異なり船舶をはじめとするいわゆる「固定資産」（長期原価性資産）が全資産中に相当部分を占める廻漕事業における初期の固定資産の会計処理法・帳簿組織・予算制度・支店簿記、あるいは、原始商法の実施による財産目録制度の実務・商法評価規定（時価主義）にかかわらず体系的かつ論理的な一貫した原価基準（cost

basis）の堅持あるいは棚卸資産に対する低価法（cost or market rule）の実施等々、これらの簿記会計実務の実態を紹介・解析・論評することによって、日本における近代的会計制度発達史上の興味ある歴史の一駒（a scene of early accounting history in Japan）を浮き彫りにしてみようと思う。

この調査研究報告の対象となった原史料の公表年月日・名称・布達者名・布達先およびこれら原史料所載の「三菱社史」（注・極めて龐大なもので36巻2万頁に及ぶ。現今では次掲のマイクロフィルム収録のものでその全貌がわかるが、マイクロフィルムの巻数にしてもゆうに十数巻を越える）の巻号・頁数を、参考の便宜のためあらかじめ次に一覧に掲示しておく。

○明治10年7月26日・「郵便汽船三菱会社簿記法」（諸願窺御指令綴）・三菱会社社長岩崎弥太郎・用度局事務長あて（「三菱社誌」第4巻282～298頁）

○明治10年8月1日・「右の改正」（諸願窺御指令綴）・社長岩崎弥之助・用度局事務長あて（同・第4巻298～299頁）

○明治14年11月25日・「社則会計規程改定議了」・本社勘定役浅田正文・長崎支社支配人岩永省一あて本社来翰（同・第8巻358～360頁）

○明治17年8月11日・「各支社簿記法並ニ例題」・会計課長莊田平五郎・敦賀出張所副支配人吉武誠一郎あて会計課来翰（同・

三菱会社初期の会計制度（久野）

第11巻220～236頁）

○明治26年12月23日「三菱合資会社本支店会計帳簿様式」等（諸報告）・社長岩崎久弥代瓜生震・本社及び長崎大阪若松下関の各支店 三菱造船所 高島鯉田臼井新入の各炭坑 吉岡面谷尾去沢楨峰の各鉱山 新潟事務所 以上の各支配人あて（同・第20巻199～205頁）

これらは、すべて版權者「岩崎弥太郎・弥之助伝記編纂会」頒布者「三菱経済研究所」製作者「日本マイクロ写真株式会社」によるマイクロフィルムに収録の「三菱社誌」によった。

この原史料の引用について、版權所有者「岩崎弥太郎・弥之助伝記編纂会」（千代田区丸の内2の4・三菱本館475区）から同会常任委員中野忠明氏を通じてとくに御許可をいただいたこと、また、同氏から「三菱会社簿記法」の成立事情を記述してある「岩崎弥太郎伝・下巻」の存在を御教示いただいたことをとくに付記して感謝申し上げます。とくに本稿末尾の「補遺その1」は、同書におうところが多い。

2 「郵便汽船三菱会社簿記法」並びに同法の一部改正の主要内容と問題点

今般別冊之通簿記法制定候条此旨相違候事但運賃勘定簿記法並各支社勘定簿記法ノ儀ハ追テ制定頒布可致事

十年七月二十六日

三菱会社長

岩崎 弥太郎

用度局 事務長 中

「郵便汽船三菱会社簿記法」の構成は、
第1章 勘定之定規（第1条乃至第17条）
第2章 帳簿之定規

- 第1条 総勘定元帳 同日記帳
- 第2条 経費勘定帳
- 第3条 積金勘定帳
- 第4条 給料勘定帳
- 第5条 上海郵船食物勘定帳
- 第6条 上海郵船酒類勘定帳
- 第7条 現貨収入仕払帳
- 第8条 通貨出納帳
- 第9条 洋銀出納帳
- 第10条 各種金銀出納帳
- 第11条 運賃勘定元帳
- 第12条 蔵勘定元帳
仕入帳・売上帳・雑用帳・古物陸上帳・古物売払帳
- 第13条 石炭勘定元帳 同日記帳
- 第14条 紙筆勘定帳 仕入帳 売揚帳

となっている。なお明治10年8月1日に岩崎弥之助が社長代理として用度局事務長にあてた改正指令では、第8条・第9条の通貨出納帳と洋銀出納帳という両建制を廃止して、第10条の金銀出納帳を多桁（欄）式に改良・工夫することにより、前二帳簿を吸収・併合することとしている。注目すべき措置である。すなわち、

「簿記法第八条第九条通貨出納帳洋銀出納帳ノ二帳ヲ設クベキノ処此帳簿記ヲ用ヒス更ニ金銀出納帳ヲ用ヒ此帳簿ニハ金員ヲ記入スル二三桁ヲ設ケ第一桁ニ洋銀仕払額ヲ記入シ次ノ桁ニ其代金ヲ記入シ第三ノ桁ニ通貨仕払額ヲ記入スヘシ此帳簿記入及締切等ノ事ハ第八条第九条ニ記載ノ通タルベシ」

第1章「勘定之定規」は、いわば総則に相当するものである。その主要内容と問題点とをあらかじめ列挙する。すなわち、次のとおりである。

- (1) 会計年度は暦年制（「年首ヨリ年末ニ至ル」）を採用するが、これを上期と下期に区別するので、決算日は6月30日と12月31日となる（第1条）。

(2) 各船舶及び各財産ごとに一勘定口座（「一座ノ勘定」）を開設して、それぞれにつき、損益を明らかにする（第2・3条）。これは、後述する混合商品勘定の原理の拡大応用に外ならぬ。この点は、極めて大切であるから、後に詳述し、西欧の事情とも対比しながら会計発達史上の課題つまり、今日のいわゆる「固定資産会計」の発展段階上に占める位置を明らかにしたい。

(3) 資本的支出 (capital expenditure) につき、明確な認識がある。すなわち、第4条で「各船ハ大修繕即機関或ハ汽関ノ改造木船ナレバ船底銅ノ張替或ハ新ニ船室ヲ造営シ又ハ船具ヲ改造スル等ノ件各財産ノ修理其価位ヲ増殖スベキモノヲ都テ其物件ノ現価ニ加ヘ其価格ヲ増加スベシ」としている。

(4) 各船舶及び各財産につき、年間に現価（注・取得原価もしくは原価差引減価のこと）の100分の10ないし100分の10以下の割合で「減価（注・減価償却のこと）」を行なう（上期・下期ではその2分の1となる）（第5条・第6条）。

(5) 商用諸道具については、「現品価付目録」（注・部分的な資産目録に相当する）によって、「当期ノ損亡」を決定して減価勘定（第2章・第1条参照）に振替えるという方法をとる（注・第2章・第1条「諸道具勘定」と「減価勘定」とを参照）。

(6) 各船舶につき、1ヵ月につき現価の100分の1（但し繋船と倉庫船とは200分の1）を、海上危険に備えて保険積立（金）とする。この負担は毎期の各船舶純益金に賦課（第1章・第7条「每期各船ノ益金ヨリ引去」）する。

(7) 各船舶の大修繕・買取のため、年間各船舶につき現価の100分の15の割合で「新船買取及大修繕手充ノ積金」を

開設する（第8条）。この積立（金）の簿記上の処理は、前項の保険積立（金）とはまったく異なる。すなわち、第2章帳簿之定規・第1条の末尾に掲示されている「商業ノ資産及損益ヲ精算スル其定則」第7で、損益勘定の締切に関連して、次のように説明している。

すなわち、「次ニ締切所ノモノハ損益勘定ナリ先ツ新船買取及大修繕手充積金ノ高ヲ当勘定ノ借方ニ記入」することによって、当該積金を開設するのである。

(8) 洋銀の記帳金額については、すべて通貨に換算し、相場を付記する（第10条）。

(9) 但し本支社とも、帳簿記入は通貨・洋銀の両建とし混交しないこと（第11条）。

(10) 総勘定元帳につき、毎月末、平均改表（注・試算表のこと。詳細は後述する）を作成し、社長と「駅通局」に提出する（第15条）。この駅通局への提出は、とくに注目すべき点である。同社の会計制度近代化のインセンティブであった。次項の記述にも注目のこと。

(11) 毎期末に、損益勘定（注・後述する）と減価勘定につきその明細、各船舶勘定（前掲(2)を参照）の抜粋（萃）につき、社長と「駅通局」に報告する（第16条）。

(12) 金銀出納その他諸報告書の受付は、毎日午前8時より午後3時までとし、午後3時以降に勘定を締上げ、帳簿の記入を完了する。午後3時以降の出納は、翌日の分とする（第17条）。現今わが国の銀行等で「締後報」・「締後伝票処理」という取扱いがこれに相当する。

要約して整理した第1章「勘定之定規」の重要課題に関連し、とくに次掲の(イ)・(ロ)および(ハ)の三点についてさらに敷衍してのべる。

(イ)船舶の海上危険に備える目的をもった保険積立(金)は、各船毎の勘定口座に相当金額を借記して開設するが、新船買収と大修繕を目的とする当該手充積立(金)は、第1章・第9条の次掲の規定並びに第2章・第1条末尾の「定規」の一部引用(注・次に再出)で明らかのように、損益勘定口座の借方に相当金額を記入して開設する。このように、保険積立金と新船買収および大修繕手充積立金とは、その開設の仕方に明白な手続上の相違が認められる。すなわち、

第9条 「毎期ノ純益金ヲ算出スルハ各船及各財産ヨリ生ズル得益金ヲ合セ(注・集合計算勘定たる損益勘定に振替え)此内ヨリ新船買収及大修繕手充金……(中略)……ヲ引去リ其残額ヲ以テ純益トス」

第2章第1条(末尾)「商業ノ資産及損益ヲ精算ス其定規」・第7項「次に締切所ノモノハ損益勘定ナリ先ツ新船買収及大修繕手充積金ノ高ヲ当期ノ益金ヨリ引去ルベキモノナレバ此額ヲ当勘定ニ借記」するのである。

このような両種の積立金の開設手続の相違は、おそらく、自家保険の積立が各船舶ごとの個別性が顕著であって自家保険必要額を各船舶ごとに算定できる(あるいは算定すべき)性質のものであるのに反し、新船買収手充積金は、明らかに全般的な事業財務計画にもとづくものであり、また大修繕の必要は、定期的であるのみならずある程度の通有性(共通の必要性)をもつためであろうか(次頁の左側に示した「各船勘定」の規定を参照)。

いうまでもなく、これらの場合は、今日いう負債性引当金(見積負債)と利益性積立金(利益剰余金)との本質上の相違を明確に認識した上での手続上の区別ではない。

(ロ)次に「減価償却」(depreciation)の取扱いをみてみよう。第2章「勘定之定規」第1条にある減価勘定・損益勘定・各船各財産勘定の科目解説を参照しながら、第1章・第3条をよむと、結局、次のことが判明する。す

なわち、

第1・2章を通じて、解析のてがかりとなる関連規定を体系だてながら展開して記述してみると、次のとおりである。

「各船各財産毎ニ一ノ勘定ヲ設ケテ毎件之損益ヲ明ラカニス」(第1章・第2条)るのであるが、各船舶については毎年現価(前注を参照)の100分の10(1期にその半額)、各財産については「其新旧善悪ニ応ジ年百分ノ十以下ノ割合」(第1章・第6条)の「減価」および諸道具の「棚卸損亡」を、「減価勘定ノ借方ニ記入シ此ヲ総計セルモノヲ損益勘定ノ借方」に振替える(第2章)。また損益勘定については、「各期末帳簿ヲ締切ルノ際総テ利益ニ属スベキモノヲ当勘定ノ貸方ニ記入シ損亡ニ属スベキモノヲ借方ニ記入シ損益ヲ精算」する(第2章)。

(イ)各船舶・各財産の固定資産の会計は、19世紀末葉(注・明治10年は1877年)に一般にみられた最も特徴的な方法を採用している。すなわち、リトルトン(A. C. Littleton, Accounting Evolution to 1900, 片野一郎博士訳注「リトルトン会計発達史」483頁)のいう、

「この勘定(注・J. Flemingの「簿記書」1854年刊の‘Factory Account’)において、建物が借方側に計上されるとともに貸方側にもそれが棚卸高にふくまれて計上されるが、これは、利殖資産とこの資産について生ずる収益および費用をともに一勘定に計上する伝統的なやり方」である。

また、ギルマン(S. Gilman, Accounting Concepts of Profit, 1956年再版, 久野光朗氏訳注「ギルマン会計学」91頁)のいう、

「1854年に、ある著者(注・明治初期にわが国にも紹介された有名なBryant, Stratton & Packard, Counting House Book-Keeping)は、蒸気船勘定は『借方に船の原価および費用が、貸方に売却貨物運送、旅客輸送等による収入が記入される』とのべている」に相当する会計手続である。

このような伝統的（前世紀までの特徴的）ないわゆる「混合商品勘定」の原理の拡大応用である。すなわち、次のように規定している。

第2条（第1章）「各船及各財産毎ニ一ノ勘定ヲ設ケ毎件之損益ヲ明ニスベシ」

第3条（同上）「各船及各財産之勘定ハ其原価或ハ現価ヲ以テ勘定ノ首筆トシテ其借方ニ記入シ其他之ガ為ニ費ス処ノ経費モ其借方ニ記入シ各件ニ由テ取得スル収納ヲ以テ該物件ノ貸方ニ記入シ期末該物件之現価ヲ加ヘテ差引精算シ其利益ヲ知ルベシ」

さらに、第2章・第1条の総勘定元帳勘定の解疏で、次のように説明している。

各船勘定

各船ノ勘定ハ毎船一座ノ勘定ヲ開クモノニシテ各船ノ現価ヲ以テ其借方ニ記入シ随テ一期内其船ニ就テ費ス所ノ諸費ヲ其借方ニ記入シ又毎航海収入スル所ノ運賃其他ノ収入ヲ以テ貸方ニ記入シ尚ホ每期其他ノ幾分ヲ減ジテ之ヲ減価勘定口ニ送り又現価ノ割合ニ応ジテ其幾分ニ当レル高ヲ保険勘定ニ送り各船ノ損益ヲ明ニス各財産勘定

（付記） おおむね各船勘定の取扱いに準ずるので省略する。但し、第1章・第6条の前段で次のように述べている。「各財産ノ内地面ハ毎年其価格ノ増減ヲ要セズ」

諸道具勘定

本社各店ニ買取セル商用諸道具ノ代価ハ都テ此勘定ノ借方ニ記入シ置キ毎年六月十二月ノ末（注・每期決算時）現品価付目録ヲ本支社ヨリ徴集シ現価ヲ以テ次期ニ送り欠減ノ分ヲ以テ当期ノ損亡ニ帰シ減価ノ勘定口ニ送り

（付記） 備品類についてはいわゆる「インベントリー・メソッド」（棚卸計算法）によるが、備品減価償却費にあたる当期の棚卸による損亡は、直接的に損益勘定に振替えずに、いったん減価勘定に送っている点を注目したい。

以上の固定資産会計のハイライトは、第2

章・第1条の末尾に掲示されている「商業ノ資産及損益ヲ精算ス其定則」（第1より第8）をみると一そう明瞭になるし、また、第2章・第12条の末尾に掲示されている「帳簿締切ノ順序」（第1より第6）と、第2章・第1条にある主要な勘定科目解疏のうち、とくに「損益勘定」・「差引勘定」（注・*conto saldo*, *balancing account*, *Bilanzkonto* のこと）および「資本勘定」の説明を併せて参照すると、具体的な仕組の特徴が一そうはっきりする。

第2章「帳簿之規定」は、次の各構成事項よりなる。

(イ) 主要帳簿である「総勘定元帳」と「総勘定日記帳」の機能の説明と、開設される主要な勘定科目の解疏（第1条）。

(ロ) 「商業ノ資産及損益ヲ精算ス其定則」すなわち決算時における名目勘定口座の締切と実体勘定口座の総括・繰越の諸手続の解説（第1条）。

(ハ) 多数の補助帳簿の解説（第2条）。

第2章・第1条は、総勘定元帳・同日記帳という表題で

「総テ会社本支店ノ諸勘定ヲ此帳簿ニ総括シ商業ノ損益ヨリ諸財産及他家取引ノ勘定ニ至ルマデ細大遺ス所ナシ 此帳簿ニ記入スヘキ勘定ノ重ナルモノ左ノ通」として、資本勘定以下次掲の科目の解疏を行なっている。明治6年12月刊「銀行簿記精法」（全・5巻）にはじまる「総勘定元帳」（注・*general ledger* の邦訳）という用語と、明治6年創立の国立銀行の場合の「日記帳」に類似した「総勘定日記帳」（同日記帳）という主要帳簿の名称を採用している。第1条に解疏のある勘定科目および第2条以下の補助帳簿との関連を示すと、次のとおりである。なお便宜上若干のものについてはさらに敷衍した注記をほどこしておいた。

資本勘定・新船買取及大修繕積金勘定・保険勘定（注・前述のような所定額をこの勘定に

貸記して「保険積金」とする）・政府御下渡船価勘定・旧三菱勘定(注・明治8年10月以前から所有の財産価額を貸記し爾後に前の勘定を支払ったときに借記)・減価勘定・損益勘定・差引(残)勘定(注・差引勘定とある場合と差引残勘定とある場合とがあり、用語が不統一であるがいずれにしても‘balancing a/c’である)・各船舶勘定(前掲)・各財産勘定(前掲・地所と家具を除く)・諸道具勘定(「商用諸道具代価ハ都テ此勘定ニ記入シ置キ毎年六月十二月ノ末現品価付目録ヲ本支社ヨリ徴集シ現価ヲ以テ次期ニ送り欠減ノ分ヲ以テ当期ノ損亡ニ帰シ減価ノ勘定口ニ送ル」。手続の内容は前掲で解説してある)・各支社勘定・経費勘定(注・統括勘定であり「経費勘定帳」第2章・第4条の記録を統括する総勘定元帳勘定の一つである)・給料勘定(注・第2章・第4条「給料勘定帳」に対する統括勘定)・積金勘定(注・社員積立の預り高を記録する。第2章・第3条「積金勘定帳」に対する統括勘定)・運賃勘定(注・第2章・第11条「運賃勘定元帳」に対する統括勘定)・金庫勘定(注・現金勘定のこと)・蔵方勘定(注・内容的にみて貯蔵品勘定に相当する。第2章・第12条「蔵勘定元帳」に対する統括勘定。蔵方勘定と蔵勘定元帳とで用語が不統一である)・紙筆墨勘定・石炭勘定

カッコ内書で注記解説したように、第2章・第2条以下の各種の補助帳簿は、総勘定元帳上の統括(制)勘定を媒体として主要帳簿と有機的な連繫・結合の関係が完備しており、帳簿組織としては、今日の目からみても、なかなかレベルが高いものである。第7条「現貨収入仕払帳」・第8条「通貨出納帳」・第9条「洋銀出納帳」・第15条「各種金銀出納帳」は、いうまでもなく、当時の幣制を反映して開設されたものである。詳細は省略する。第5条・第6条に「上海郵船食物勘定帳」・「上海郵船酒類勘定帳」があるが、前者は、各船舶ごとに口座を設けて購入食料支出を借記し、消費分と棚卸分を貸記し、一航海ごとに賄料を精算して第2条の経費勘定帳に記入する。

後者は、各船舶ごとに口座を設け仕入を借記し、売上を貸記し損益を精算して(注・棚卸計算法による)、この損益を総勘定元帳の当該各船舶勘定口におくる。第13条・第14条は、あまり特種なものゆえ省略する。

「商業ノ資産及損益ヲ精算ス其定則」は、簿記記帳手続の全般的かつ原理的な第1項より第8項に至る解説であり、ここでとりまてみると、次のようになる。内容の解析を主としてあるから、「定則」の項区分にはとらわれないでおく。

(1) 実体勘定(「元帳中単ニ貸借ニ係ル諸勘定」)の期末残高を「差引(残)勘定」に振替えて締切る。いわゆる‘balancing entries’を行なう。

(2) 名目勘定(「元帳中単ニ損益ニ係ル諸勘定」)の期末残高を「損益勘定」に振替えて締切る。いわゆる‘closing entries’を行なう。

(3) 各船舶・各財産(地所と家具を除く)について減価償却を所定の割合(前掲)で行ない、当該勘定に貸記すると同時に減価勘定に借記する。

(4) 自家保険高について、各船舶勘定に借記し保険勘定(保険積立金)に貸記する。

(5) 各船舶の船価のうち減価額を差引いて残高を貸記しかつ「差引(残)勘定」の借方に振替える。

(6) 各財産勘定も期末現価(注・取得原価あるいは原価差引減価をいう)を記入した後に、貸方が超過している場合は、当期の利益を示すから損益勘定の貸方に振替える。

(7) 減価勘定を損益勘定の借方に振替える。

(8) 損益勘定の借方に新船買収及大修繕手充積立(注・繰入高)を記入して、当該積立金を開設する。

(9) 損益勘定の差額を資本勘定に積替えて集合計算勘定たる損益勘定を締切る。

(10) 資本勘定・各船舶勘定・各財産勘定等

をふくむ実体勘定の期末残高をすべて「差引（残）勘定」に振替え、この勘定をもって総勘定日記帳に次期の開始記入‘carried-forward entries’を行なう（銀行の繰越日記に相当）。

総勘定日記帳（注・仕訳日記帳 journal-day book に相当する）については、理由は不明であるがことさら解 疏していない。また、「残高勘定」（差引残勘定ともいう）を用いるといういわゆる大陸式決算法を採用しているが、この点は、いわゆる英米式決算法が多かった当時（現在でも多い）としては、めずらしいケースの一つであろう。なお、「開始残高」・「閉鎖残高」の両建勘定にはなっていない。また、実体・名目の勘定口座の‘balancing entries’および‘closing entries’について、仕訳帳（ないし仕訳日記帳）を通して行なうのか、それとも、直接口座記入ないし口座間振替記入を行なうのかという課題がこのころが、‘carried-forward entries’につき仕訳帳（総勘定日記帳）を通すことは判明しているけれども、前述のように総勘定日記帳自体がまったく解 疏されていないために、曖昧であるが、全般的な解 疏の主旨からみると、直接口座記入ないし口座間振替記入を行なわないと推定するのがおおむね妥当であろう。

3 「社則会計規程改正」の主要内容

明治14年11月25日、本社勘定役浅田正文は、「社則会計年度予算決算 及ヒ 支社勘定報告ニ 関スル改正」を各支社支配人に提示した。

「会計法之義従来御制定相成居候条例規則中漸事業之拡張スルニ従ヒ事務之繁閑其度ヲ異ニシ已定ノ方法多少斟酌改正ヲ要スル場合ニ立至リ候間追々一定之法規取調相伺候様可仕候得共先以明年ヨリ実施仕度箇条左ニ奉伺候」

この改正提案の内容は、次のとおりのものであった。

(1) 会計年度を暦年制（自1月1日・至

12月31日）とする。この改正理由は、次の主旨説明により明らかであり、ことさら敷衍する必要はないと思われる。年2期の決算による年2回の配当という純政策上の配慮を度外視すれば、むしろ自然の処置というべきであって、現今でも西欧においてはごく一般的である。中間配当の立法問題については次元をまったく異にするのでふれない。

「従来毎半年ヲ以テ一季ト相定メ有之候 処（注・本稿2の(1)参照）前後半季間ニ於 而商業繁閑ノ別著シク到底半年ケ年ノ計算ヲ 以全体ノ盛衰ヲ知ルハ管ニ難キ而已ナラズ 寧ろ無用ノ手数ニ止リ候間自今一月一日ヨリ十二月三十一日迄一ケ年間ヲ一期ト改正 仕度事」

(2) 予算制度の創設

船舶運用を主体とする廻漕事業は、予算収支の見込のたち難い面もあって従前予算制度につき放置していたが、過去の実績を土台としながら、3、4年のテスト期間をおいた上で、この制度を確立したいが、とりあえず、次年度より一応実施にふみきることとするので、前年12月までの実績を調査し1月中に立案することにしたい、とする主旨のものである。明治14年11月という時期を考慮すれば、画期的な提案であった。

このプランは、明治16年9月26日に会計課長荏田平五郎、荻五郎が各支社支配人に布達した「予算編成其他会計事務取扱 手続」（前掲社誌・第10巻・133～136頁）として結実することになる。

(3) 会計年度の改正により、決算日は12月31日となる。

(4) 各支社は、従前、毎日、金銭出納の内容と勘定記録とを本社に報告していたが、これを改め、日々の報告は金銭出納高に限定する。このほか「其出納ヲ經常仮ノ二種ニ分チ仮出納ニ属スルモノハ其時々決算セシメ經常ノ出納金ハ一ケ月一度精算報告為致候様一定ニ御取極メ相成度事」とある。主旨はおお

むね行文から推定できるが、何分にも手許の史料では、実態にやや不明の点があるので断定はさしひかえる。

4 「各支社簿記並ニ例題」の 主要内容

明治17年8月11日に至り、各支社の簿記を統一する目的で、「各支社簿記法並ニ例題」を「案件」として各支社の責任者に提示・頒布することとなった。

各支社ニ於テ相用居候勘定諸帳簿ノ儀ハ予メ一定ノ帳簿ヲ支給致来候得共其記入方ニ於テハ未ダ一定ノ規則モ無之ニ付其地方ノ便宜ニ依リ自然区々ノ取扱相成居ヲ以テ今般支社取扱ノ簿記ヲ一定ナラシメン為別冊簿記法編製致候間都テ此式ニ倣ヒ御改正可被成候尤本社へ差出ス処ノ諸勘定取扱ハ爾来ノ通ニテ別ニ変更致サザル筈ニ候右帳簿改正ノ儀ハ取扱勘定ノ区切ヲ計リ成ル丈ケ速ニ御実施相成度候得御意候謹言

十七年八月十一日 会計課長 莊田平五郎
敦賀出張所副支配人 吉武誠一郎殿

追テ日記元帳ハ予メ本社ニ用意致置候ニ付御入用ノ向ハ御注文可被成候

「各支社簿記法」は、全6条よりなるものであるが、これには、1月1日より1月5日に至る取引例題と解答並びに「金銀出入帳」・「為換(替)店設置アル各支社ニ於テ用ユル金銀出納帳」・「総勘定元帳平均改」(注・合計残高式の試算表である。明治6年と明治7年とに出版された有名な福沢諭吉訳「帳合之法」で福沢が訳語として用いた平均ノ改「ヘイキンノアラタメ」trial balance を踏襲している点に注目されたい)の雛形を付設してある。

各支社が「業務大小繁閑ノ別ナク必ズ奉行スル」帳簿は、主要帳簿(「奥帳場ニ於テ相用ユルモノ」)たる「仕訳日記帳」と「総勘定元

帳」並びに補助帳簿(「店帳場ニ於テ相用ユルモノ」)としての「金銀出納帳」である(第1条「帳簿種類」および第2条「帳簿取扱法」)。また、業務の繁閑によっては、これ以外の運賃・経費関係につき補助帳簿を適宜に開設する。

帳簿並びに諸帳簿間の確認・突合には、とくに意を用いており、第2条「帳簿取扱法」において次掲の手續を、「支社業務大小繁閑ノ別ナク必ズ奉行」するこれらの三帳簿について次のように明示している。以下の点を、とくに注目すべきである。

(イ)金銀出納帳の残高と総勘定元帳の現金勘定口座(「金銀ノ口座」)残高との突合。

(ロ)仕訳日記帳(注・当初は「総勘定日記帳」と称していた。前項参照のこと)の貸借平均の確認。

(ハ)仕訳日記帳の貸借の通計と総勘定元帳の各勘定口座の貸借の通計との突合。

(ニ)総勘定元帳平均改(注・第2条本文中には「平均表」とある)による検算。

(ホ)金銀出納帳以外の補助帳簿を開設した場合は、当該補助帳簿の「各口座ニ頭ハルル差引残高ノ総計」と総勘定元帳の当該統括勘定口座の残高との突合。

簿記の「記帳の完全性」を保障するための基本的な条件としての「諸帳簿間の横の有機的連繫」については、今日の目からみても殆ど完備しており、批判の余地がなくゆきとどいている。

第3条「勘定取扱法」は、金銀出納について目次に締上^{しめあげ}を行なうこと、出納日報の作成、毎月末に総勘定元帳にもとづく勘定表(書)の本社への提出を規定している。

第4条は「為換取扱法」であるが、本稿では紹介・論評を省略する。

第5条では、総勘定元帳に開設すべき制式の勘定口座(注・「其他猥リニ口座ヲ設クベカラズ」)として、通貨・銀貨・本社勘定・運賃仕上勘定・運賃差引勘定・向払勘定・陸上費勘定・本社繰換収納・本社繰換払・解下船勘

三菱会社初期の会計制度 (久野)

定・雑収納勘定・仮払勘定・並為換勘定・逆為換勘定及び差引残勘定(注・「年末ニ勘定口メ切ノ時入用ノモノナリ」)の諸勘定を制定している。

第6条は、決算(毎年末)における勘定口座の締切と繰越の簿記手続を定めたもので、実体勘定(注・「夫々各勘定へ記入ノ上其勘定口ニ依リ差引残高ノアルモノ」)につき、いわゆる大陸式決算法を採用しており、「差引残勘定」に振替えて締切・繰越す。ただし、締切・繰越についての記帳月日は、「取扱タル当日ヲ記シ殊更ニ旧年ノ月日ヲ用ユベカラズ」(締切)、「此記入ヲ始ムル所ノ月日モ(前項)ノ場合ノ如ク一月ニ入り幾干ノ日ヲ経タル後ナレバ即其当日ヲ以テ記入シ殊更ニ一月一日ノ月日ヲ記入スベカラズ」(繰越)、としている。注目すべき措置である。

取引例題の紹介は省略し、「総勘定元帳平

均改」の雛形を下段に掲示しておく。

5 「三菱合資会社本支店会計帳簿様式」の制定とその問題点

明治26年12月23日に、社長岩崎久弥代 瓜生 震は、翌27年1月1日より新会計帳簿様式を布達した。この改正は、次の二つの理由にもとづくものであると考えられる。

- (イ)新会社組織の発足と業務内容の多岐化。
- (ロ)商法(明治23年制定の原始商法)の明治26年7月の一部実施。

会計帳簿を、三種に分ける。

- (1) 主要帳(主要帳簿)……「仕訳日記帳」と「元帳」(注・総勘定元帳とは称していない)
- (2) 補助帳(補助帳簿)……(本店帳簿)「現金出納帳」・「本社営業勘定帳」・「地所

明治何年何月何日総勘定元帳平均改											
用紙ハ勘定用紙ヲ用フベシ											
差	引	残	借	方	名	称	貸	方	差	引	残
					本	社					
					通	貨					
					銀	貨					
					運	賃	差	引	勘	定	
					運	賃	仕	上	勘	定	
					陸	上	費	勘	定		
					舩	下	船	勘	定		
					本	社	繰	替	払		
					本	社	繰	替	収	納	
					向	払	運	賃			
					仮	払	勘	定			
					合			計			

(注・金額は省略)

家屋勘定帳」・「地所家屋収支勘定帳」
 ・「丸ノ内建築勘定」・「石炭販売勘定」
 ・「日常取引勘定」の7種。（各支店並
 に事業場の帳簿）「倉庫品 勘定帳」（但
 し各鉱山・炭坑及び造船所）・「物品 受払
 帳」（各支店）・「出鉱製鋼及送銅 明細
 帳」・「出炭 明細帳」（以上は各鉱山・炭
 坑限り）

- (3) 財産目録帳（注・*livre l'inventaire*
 の訳と推定される）……「会社ノ所有ス
 ル動産不動産ノ目録ニ貸借対照表ヲ添
 付シタル者ヲ云フ」

これらのうち、「財産目録帳」（財産目録）に
 記載すべき主なものとして、「未ダ売捌カサル
 産出物（鉱山炭坑ニ限ル）・「機械」・「土地家
 屋（船渠船架）」・「倉庫品」をあげている。こ
 れは、原始商法第32条が「動産不動産ノ総目
 録」と規定したことと対応しており、物権的
 財産のみで債権及び負債はふくまれていない。
 貸借対照表との関連及び債権・債務等の問題
 は極めて重大な制度史上の課題であるが、そ
 れらに関する史的考察と自説については、拙
 著「^{株式}会社財務諸表論」（同文館・昭和40年初刊・昭
 和44年・第12版の第2章）をとくに参照されたい。

財産目録・仕訳日記帳・元帳・金銀出納
 帳・営業勘定帳・日常取引勘定帳は、各部に
 共通して備付ける。

会計年度は、10月1日より翌年9月30日と
 する。固定資産については「消却」（注・償却）
 という用語によっている。また、評価につい
 ては、原始商法第32条の時価主義にかかわり
 なく当初の「郵便汽船三菱会社簿記法」以来
 ひきつづき原価基準を堅持しており（注・明
 治23年商法第32条「……当時ノ相場又ハ市場価直
 ヲ附ス……」）、とくに鉱山・炭坑における製
 品については、「原価ヲ付ス」が「市価ガ原
 価ニ下ルトキハ市価ニヨル」とする「低価法」
 の適用を明示している。倉庫品目録（注・「ス
 トック・シート」のこと）を作成して財産目録
 と共に本社に差出すが、この評価もまた、同

様に、「原価ヲ超ユルベカラズ市価ノ原価ニ
 下ルトキハ市価ニ従フ」とする低価法である。
 この点は極めて重要な意味をもっている。会
 計実務における原価基準の伝統は、周知のよ
 うに極めて永くかつ強固であり、低価法の実
 務もまた同様である。従って、かつてのドイ
 ツ商法がそうであったと同様なわが商法第32
 条の客観的（売却）時価主義については、銀行
 の場合のように、「所有諸公債地金銀営業用
 地所建物ノ見積時価ヲ算出シ然ル後之ヲ各自
 ノ勘定ニ一旦売却セシモノノ如ク記入シ之ガ
 売却損益ヲ現ハシ其見積時価ヲ次期ニ繰越」
 （注・明治23年11月大蔵省令達「普通銀行営業報告
 書雛形」）すことにより、「評価損益（未実現）」
 を「売却損益（実現）」にすりかえるような
 「やりくり算段」の帳簿操作をしたケースも
 ないわけではないが、三菱会社のように、金
 融業とはおよそくらべものにならない巨大な
 設備財・船舶等をかかえている企業では、前
 世紀後半のフランコ・ジャーマン商法のひき
 うつしである原始商法の時価評価規定の適用
 など、とうてい考えられぬことであったので
 ある。

なお、ついでながら付記すると、従前の
 「総勘定元帳平均改」は、「元帳貸借試算表」
 と改称されている。

6 「補遺・その1」・三菱会社会計 制度創設の事情

岩崎弥太郎が土佐藩所有船をもって創業し
 た「九十九商会」は、後に「三州商会」とな
 り、さらに「三菱商会」に発展したが、明治
 8年「日本国郵便蒸汽船会社」の解散により
 政府は同社所有船舶18艘（各藩より納付した西
 洋形船）を買上げ、これを三菱商会に下付す
 ることとなった。この年、三菱商会は、その
 名称も「郵便汽船三菱会社」と改称し、また
 明治8年5月1日に「三菱汽船会社規則」を
 制定している。「岩崎弥太郎伝」（下巻・150頁、

伝記編纂会刊、昭和42年11月刊）の見解によれば、この社制の改革は、

「これは政府の三菱起用による海運振興政策の実施と見合っを行なわれたもので、内務省駅通局（注・本稿にこの駅通局への報告が記述されていることを想起されたい）の指示により前以って会社の組織を改革し、政府の保護助成に即応しうる体制をととのえたのである。（従来この改革を三菱独自の措置としてゐるのは実情に即しない）」とされている。

また、「郵便汽船三菱会社簿記法」（前掲）は、前記の伝記（下巻・155頁）によると、莊田平五郎（注・慶応義塾における福沢の門下生）の編成になるとされている。その内容（例えば諸計表等の名称・帳簿組織等）に即して考察すると、明らかに、「銀行簿記精法」（明治6年12月刊・大蔵省）系統のものではなく、福沢の訳出になる「帳合之法」（明治6年6月・明治7年6月刊・慶応義塾出版局）系統のものであるといつてよい。さらに、この近代的な簿記制度の制定の直接的な動機について、前記の伝記（下巻・157頁）によると、

「明治八年九月の第一命令書により、三菱は政府に対し各期毎に会計の明細報告を行なうことになったので、会計法の確立が必要になった。これが簿記法制定のキッカケになったのである。」とある。

また、「郵便汽船三菱会社簿記法」制定以前の簿記制度について、興味ある事柄をのべている。すなわち、

「因みに明治九年一月の制度では、会社帳簿は正金収納日記帳、正金仕払日記帳、銀行振出手形日記帳、振替日記帳、勘定元帳の五種とし、各帳は旧慣により和綴として邦字を以って記帳するが、勘定元帳のみは西洋式簿冊を用ゐてアラビア数字で記帳すべしとある。『さすれば大いに手数を省き、実儀と存候』と示達してゐる。」

以上の引用文だけでは、実況は必ずしも明確ではないが、四種の日記帳をみるのに、こ

れは一般にいう「分割仕訳帳制」とみてよいと思う。つまり、現金・預金出納を直接管理する各種補助帳簿をそのまま特殊（分割）な仕訳帳に兼用し、かつ、その他の取引を仕訳するための一般（普通）仕訳帳を併置する方法であり、この場合の「振替日記帳」がこの一般仕訳帳にあたるものと思われる。ただここでとくに注目すべきことは、この分割仕訳帳制の基調が、「現金取引」・「その他の非現金取引」という両範疇を意識した基本分類によつている点である。分割仕訳帳制それ自体は、かかる範疇分類を必然的に前提とするものではない。明治6年末頃から開業し始める国立銀行の簿記以来今日まで、わが国銀行簿記の一特色である「現金式仕訳法」の基本的発想が、取引を「現金取引」と「非現金（振替）取引」とに分けることから出発していることを思い合せてまことに興味深い措置であると思う。

また、アラビア数字と洋帳の採用についてみると、国立銀行簿記では、その採用は、明治9年より若干は早い、三菱会社の場合と同様にその適用は、専ら「主要帳簿」に限られたようで、補助帳簿の和帳・漢数字の様式は、地方小銀行では実に明治末年にも及んでいるのである。また、官庁簿記制度（注・明治8年末より明治22年まで複式簿記法を採用した。詳細は拙著「官庁簿記制度論」第1編参照）では、この年明治9年に、アラビア数字の採用を正式に布達（大蔵省達第7号）した。すなわち、

「簿記計算上使用ノ亜刺比亜数字書体ノ件」がこれであり、諸帳簿もいち早く洋帳を採用した。

明治10年7月達の「郵便汽船三菱会社簿記法」の第2章「帳簿之定規」第1条では「総勘定元帳・同日記帳」と主要帳簿名を示しているだけであつて、必ずしも明確ではないが、あえて推定すれば、この時に分割仕訳帳制を廃止して単一仕訳帳を採用したとみられる。第2条以下では、経費勘定帳をはじめとして大幅に充実した多数の補助帳簿を採用してお

り、このような補助帳簿の充実は、事業内容の拡大と相まって、補助帳簿と仕訳帳との兼用という分割仕訳帳制の利点を薄くする傾向があることは確かである。この事柄は、理論上も実践上もいえることなのである。「郵便汽船三菱会社簿記法」は、「主要帳簿」と「補助帳簿」との機能の分化をはっきりさせたとみてよい。

7 「補遺・その2」・日本会計 発達史上の意義

拙著「官庁簿記制度論」（税務経理協会刊）・「^{株式}財務諸表論」（同文館刊）・銀行会計原理（法大出版刊）および銀行簿記（評論社刊）ならびに商業雑誌・大学機関誌に公表した関係諸論文を通じて、指摘しておいたように、本邦会計制度の近代化、より具体的にいえば複式簿記法の移入とこの合理的技法を基調とする旧制度からの離脱は、明治6年末頃から本格的にスタートを切り、まず、国立銀行並びに官庁（中央官庁と道府県）の会計制度が先駆となって展開していった。この間にあって、内国陸運会社のような運送業、あるいは、丸善の場合のような商業、やや時代が下ってからは鉄道業・紡績業のような各種の産業分野にわたって、会計の近代化は滔々たるいきおいで波及していったのである。

この間にあって、商業や銀行業の会計でとくに目立たなかった重要な課題は、今日のいわゆる「固定資産」つまり長期原価性資産の取扱いであった。なお、官庁会計制度では、この課題を金銭会計と物品財産会計との分離という二元的な原則的取扱いをしてきたのである。この取扱いは、わが国における非営利事業の会計領域でみられる一般的・原則的な体系となって今日に及んでいるものである。

「三菱会社」は、創業時よりこの固定資産問題に直面せざるを得ない船舶廻漕事業をもってスタートしたのであった。西欧の事情を

みても、固定資産会計の萌芽は船舶廻漕事業にみられたといっても過言ではない。わが国にもまさに同じ状態がおこった。洋の東西をとわず、この固定資産問題に対する会計的対応を通じて形成された理論と技術の開発こそは、まさしく、近代会計学誕生の最大のインセンティブであったといつてよい。

8 「補遺・その3」・減価償却会計 の会計発達史上の意義

会計発達史上からみて、ひとときわ光芒を放った時期は二つある。その一は、14世紀ないし15世紀であり、その二は、20世紀の初頭である。前者を代表するものはイタリア文芸復興期にみられた「ベニス式簿記」の完成であり、その象徴は最古の印刷された複式簿記書「ズムマ」（Fra Luca Pacioli, *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, 1494）の刊行である。後者を代表するものは、工業化時代を背景とする近代会計学の誕生であり、その象徴はいわゆる固定資産会計なかんずく「減価償却会計」の登場である。

産業革命によってもたらされた工業化時代においては、資本の量的激増と併行してその固定化をもたらした。その結果、企業会計は、逐次増加していく建物・設備・機械器具・備品あるいは無体財産権等に投下された巨額な資本の合目的な会計処理、すなわち、期間独立損益計算理論の目的合理的な展開とそれにマッチした会計処理の開発という課題に直面せざるを得なかった。「家什」・「土蔵」等について、あるいは「スチーム・ボート」等について、これらを勘定管理（account control）の埒外に放置したり、あるいは「混合商品勘定」の原理の拡大適用によって処理するような会計方式は、完全に時代おくれのものとなった。かくしてここに、取替法や各種の取替準備法とは原理的に全く異なった方式、

すなわち、「廃棄(化)法」を前提とする投下原価の組織的・定期的な期間原価配分法である「減価償却法」(depreciation, depletion, amortization)が工夫されるに至った。この期間原価配分法こそは、今世紀の初頭をかざる最大のトピックスであった。会計学の領域にとどまらず、経済学者の多くの人々にとっても深い関心事であったが、両者にみられるきわだった関心の所在のちがいは、この際、明らかにしておいた方でよいであろう。

経済学者の観点は、例えば、K. Boulding, *Economic Analysis*, rev., ed. 1948, p. 812. に代表されるように、問題の焦点は、'difference in value'「価値の変異」の認識並びに廃化に至った時点での「取替」に存する。すなわち、経済学者は固定資産が既に存在している以上、当該固定資産が存在するに至った事象そのものを問題にするのではなくて (not with they come into existence), その存続期間を通じての効用と存続期間終了時における取替に関心を示す。この事實は、推量するのに、経済学流の思考では、「財貨の価値は、予測される将来用役価値の現在割引額に等しい」とする見地に立って、理念的にはアウトプット・バリューを重視することに由来するものようである。他方、会計学においてはインプット・コストを問題にする。より具体的にいえば、将来にわたって稼得されるであろう収益との対応関係を期間独立損益計算構造の仕組の裡に合理的に成立させようとする。そこで、投下資本は、投下原価としての将来の予測期間にまたがる前払の費用とみる。この角度からは、'come into existence' と目的合理的な 'periodic allocation' の手続とが関心の的となる。将来の「取替」は、財務政策ではあっても、会計学における償却問題とは、原理的にみても無縁のものともみなされるのである。かくして、スミス・リカルド・マーシャル・ピグー・ハイエク・ヒックス・リンダール等々古典派経済学から近代

経済学に至る多くの学者達が、ひとしく、「価値変動の測定」を課題としたのとは全く異なり、会計学者の関心は、「投下原価のアモチゼーション」'an amortization of outlay costs' におかれた。

以上の関心の相違を最も端的に示している一会計学者の見解を紹介してみよう。減価償却会計の権威であるリーク (P. D. Leake, *Depreciation & Wasting Assets*, 5版 London 1948 pp.5~7) は、'depreciation' という用語(会計用語でもある)が、「価値の減少」(fall in value) という意味をふくんでいることに鑑み、会計用語としては誤解をまねくのでこれを改め、'expired capital outlay' 「資本支出消費分」とすることを提唱した。リークの場合は、いかにも英国人らしく、英国複会計制度に由来する会計用語である「資本支出」という表現を踏襲しているが、より一般的な表現に再改称するとすれば「投下原価の期間配分」'periodic allocation of outlay cost' となろう。この両者では表現が若干現代風に改まっただけで、大筋の変異はない。いずれにもせよ「減価」'depreciation' という表現は、リークのいうとおり、適切ではなからう。わが国の普通銀行の会計で明治以来伝統的に採用してきた「価額銷却」という会計用語(「銀行法施行細則」の法定用語でもある)は、古い用語例ではあるが実質をよくあらわしているように思える。

減価償却会計がわが国にはじめて紹介された時期は、おおむね複式簿記法の移入期と同じ頃であったとみてよい。換言すれば、わが国の場合は、西欧制度・文物の移植の一環として複式簿記法がとり入れられているが、相当高いレベルのものを採用したのであり、また採用しうるような素地も十分あったのであり、時期的にみても恰好の条件のもとにあった。この事實は、制度・文物の全般についていえることであり、単に会計制度だけに止まらぬ。減価償却を投下原価の期間的費用化と

して明確にとらえている例は、加藤^{なかば}訳「商家必用」（明治10年4月刊）にみられる。同書は、英国の簿記書 W.Inglis, *Book-Keeping by Single and Double Entry*, 1872 の訳書で、上篇巻頭にみられる松平春嶽の序文は明治6年（西暦1873年）6月10日の日付となっているところから推して、イングリスの書物の刊行直後にこの訳業が始まったことがわかる。イングリスの簿記書は、チェンバース教育叢書の一部で、減価償却に論及した初期の書物として名高く、リトルトンの大著「1900年に至る会計の進化」（片野一郎博士訳注「リトルトン・会計発達史」）にもその名がみえている。なお、リトルトンの書物では、*English* となっているが、これは誤りで *Inglis* が正しい。訳書の相当部分を引用すると、後掲のとおりである。なお、参考のため原典と対比して示してある。

会計実銭の面では、明治8年7月から第一国立銀行で償却費に相当の項目が費用に計上されていたと伝えられているが（片野一郎博士著「日本・銀行簿記精説」110頁）、当時としては、時代の先端を切っていた銀行業のような場合を除けば、減価償却会計の実践には殆どみるべきものがない。

以上のような制度発展の諸史実を勘案しながら、郵便汽船三菱会社簿記法にみられる償却制度の時代的意義を注目すべきである。

9 「補遺・その4」・closing entries と balancing & ruling entries をめぐる課題

決算記帳の手続として、対蹠的な二法があることは周知のところである。簿記テキスト風にいうと、いわゆる「大陸式決算法」と「英米式決算法」これである。前者（大陸式）は、ヨーロッパ大陸諸国にみられる伝統的な方法で、総勘定元帳の資産・負債・資本の諸勘定口座の「締切」と「繰越」の記帳につき、

'*canto saldo*' を用いる。例えば、ベニス公文庫で発見されたと伝えられている15世紀のバルバリゴ商会の帳簿ですでにこの勘定がみられし、今日でも、「残高勘定」（閉鎖残高・開始残高）、*balance account*, *Bilanzkonto*, *Schlussbilanzkonto*, *Eröffnungsbilanzkonto* として知られている。すなわち、名目諸勘定（収益と損費）の締切を行ない、さらに、損益集合勘定の差額を資本勘定（未処分利益剰余金ないし当期未処分利益）に振替えた後に、資産・負債および資本のいわゆる実体諸勘定の締切・繰越の記帳につき、複式簿記のルール为首尾一貫した適用を目的として、これらの残高勘定を開設し、かつ、残高勘定をもって記帳の正確性と継続性を保持しようとするのである。後者（英米式）は、実体諸勘定口座の '*balancing and ruling entries*'（締切と繰越の記入）につき、複式簿記のルール为首尾一貫した適用を行わずに、直接的に当該勘定口座の残高を計算して記入（閉鎖と開始）する。そのため、記帳の正確性と継続性との保持は、別的手段つまり「試算表」による。締切記入額をもって「締切試算表」を作成し、繰越記入額をもって「繰越試算表」を作成することになるが、この両試算表は全く同一内容のものとなる。

なお、ここで、一般にややもすると誤解をまねくおそれがある事柄があるのであえて付言する。*closing entries*（締切記入）は、もっぱら名目諸勘定について適用される簿記手続であって、原理的にも実践的にも実体諸勘定（資産・負債・資本）については無縁のものである。実体諸勘定については、*closing entries* ではなく *balancing & ruling entries* が適用される。わが国では、この両記入の呼称を使い分けてはおらず、「締切」・「繰越」の記入としているが、正確には「締切」という観念並びに手続は、期間独立損益計算を遂行するための名目諸勘定につき適用されるのが至当であって、実体諸勘定につき

三菱会社初期の会計制度 (久野)

帳 場 道 具										
年	1月	1日	現金	1	625 00	3月31日	元価100分ノ5減価 商費ニ入ル 差引	28	31 25	
			此ハ帳場道具ヲ 買入レタル高ナリ			同			593 75	
					625 00				625 00	
	3月	31日	差 引……………		593 75		此類ノ勘定ハ基金高一恒産ト 做ス程ノ額ニ非スシテ僅少ナ レハ夫々ノ名称ヲ以テ別目ヲ 立テス商費ノ中ニ記入ス 右ハ別目ヲ設クルノ一例ヲ示 スナリ			

(「商家必用」2篇下, 57丁, 仕切帳)

Counting-House Furniture

18													
Jan.	2	To Cash……………	2	125	0	0	18	31	By Depreciation, 5% carried to Trade Expenses……………	13	6	5	0
		This is the sum paid for the fur- niture					Mar.		By Balance forward		118	15	0
											125	0	0
Mar.	31	To Balance		118	15	0							

Note-When Counting-House Furniture, Fittings &c. are not much value, any payments of this nature may be entered at once with the other Trade Expenses; but when they are of sufficient value to be reckoned as Permanent Stock, it is desirable to keep a separate account for them under the head of 'Counting-House Furniture' or any other suitable title. The present account is given as an example.

Payments for other Permanent Stock, such as Buildings, Machinery &c. are posted, in a similar way, to accounts opened under the head of Buildings, Machinery, or other suitable titles.

(“Book-Keeping by Single and Double Entry.” 1872, By W.Inglis, pp. 176~177, Ledger)

「締切」という観念は原理的にはあり得ないことである。極言すれば、実体諸勘定口座にいつて、わが国で普通にいう「締切」・「繰越」という二段の決算記帳手続が原理的にみて必要不可欠であるという理論的・実践的な根拠ないし必然性はない。

ひるがえって、わが国の簿記実践の面をみると、圧倒的に、いわゆる英米式決算法が多く、大陸式決算法の採用は、ほとんど例外的

とみてよい。この事実は、いうまでもなく明治初年以来のわが国会計制度生成期におけるイギリス会計制度の支配的影響力を反映したものであるが、本稿で紹介した三菱会社の場合は、例外的な、大陸式決算法の採用がみられることをとくに注目せねばならぬ。「差引(残)勘定」がこれである。わが国の会計制度生成史上からみて、注目すべき歴史的事実である。