

日本近代会計成立史論考（2）

久野秀男

目次

- 序章 この調査研究の目的と方法
- 第1章 複式簿記法導入期の諸事情
 - 第1節 大坂(阪)造幣寮「地金部」の複式簿記法の試用
 - 第2節 記数法と帳簿様式
 - 第3節 会計制度近代化の先駆
 - 第4節 初期の代表的簿記書の紹介
 - 第5節 会計近代化の系譜
 - 第6節 初期の商業教育の概況
- 第2章 銀行統一会計制度の生成と発展
 - 第1節 銀行の創設と銀行統一簿記組織の生成
 - 第2節 銀行統一簿記組織の影響
 - (1) 現金式仕訳帳制
 - (2) 伝票制度
 - (3) 残高式総勘定元帳と日計表の作成
 - (4) 簿記の慣用語
(以上、第10巻・第4号に収録)
 - 第3節 銀行仕訳帳制の生成と発展
 - (1) 銀行日記帳の由来
 - (2) 銀行仕訳帳の原始体系
 - (3) 日記帳・増補日記帳・日締帳の消長
 - (4) 現金式日次総合仕訳帳制の確立
 - (5) 変形日記帳の登場
 - 第4節 過渡期の銀行財務諸表の二体系
 - 第5節 「補正勘定」の経緯
- 第3章 『銀行簿記精法』と第四国立銀行「資料」との比較吟味
(この章は第6巻・第1号に収録)
 - 第1節 まえがき
 - 第2節 『銀行簿記精法』の解析とその問題点
 - 第3節 『銀行簿記精法』の影響
 - 第4節 第四国立銀行「資料」の解析とその問題点
- 第4章 官庁会計制度の生成と展開
 - 第1節 設題
 - 第2節 明治22年に至る官庁会計諸法規の沿革
 - (補論1) 井上・渋沢の「建白書」と「歳入見込会計表」の公布
 - 第3節 官庁簿記組織の創設
 - (1) 「出納可規則書」の制定
 - (2) 「金穀出納順序」の制定
 - (3) 「出納寮金穀出納計算条例」および「計算条例」の制定
 - (4) 明治8年に至る各官庁帳簿規程の変遷
 - (5) 明治8年末・大蔵省における複式簿記法の実験
 - 第4節 複式官庁簿記組織の発展
 - (1) 複式官庁簿記の端緒
 - (2) 大蔵省通達「計算簿記条例」とその簿記組織
 - (3) 大蔵省通達「改正記簿組織例言」とその簿記組織
 - (4) 大蔵省通達「各庁計算簿記規程」とその簿記組織
 - (5) 「東京府郡区役所簿記規則」・「東京府計算簿記規程」の制定
 - (6) 日記簿・原簿の変遷
- (補論2) 「内務省会計局処務順序」

第5節 複式官庁簿記制度の意義

第6節 国庫金出納関係帳簿の一部を除き複式簿記組織の廃止

- (1) 「会計法」・「会計規則」の制定
- (2) 明治23年度以後の官庁簿記法の特徴

第7節 陸軍鎮台会計部の複式簿記法の実験とその顛末

第8節 作業特別会計の実態：『陸軍作業会計経営要領』

- (1) 設題
- (2) 一般会計と作業特別会計との関係
- (3) 固定資本の運営とその問題点
- (4) 据置運転資本の必要性
- (5) 決算会計
- (6) 仕掛品(半途品)の整理法

第3節 銀行仕訳帳制の生成と発展

(1) 銀行日記帳の由来

前述したように、わが国の銀行会計の記録領域にみられる顕著な特色は、「現金式仕訳帳制」(cash journal system)の伝統的かつ統一的な採用にあり、この種の帳簿に「日記帳」という名称を付してきた。なお、近年、ながい伝統をもつこの現金式仕訳法をとりやめて、一般のいわゆる「貸借式」に切りかえた銀行もみられるようになった。

筆者の知る限りでは、イギリスの簿記書ですでに1777年刊行のR.ハミルトン(Robert Hamilton)の次掲の書物の第5編「実用簿記」・第2章「現金出納帳と元帳だけによる方法」に、現金式仕訳法の解説がみえている。

An Introduction to Merchandise, containing A Complete System of Arithmetic. A System of Algebra. Forms and Manner of Transacting Bills of Exchange. Book-Keeping in Various Forms. etc. 1777 (1788, 第2版)

その要旨をまとめると、こうである。

- (i) 全部の取引が現金取引だけであるなら

ば、現金出納帳を用いて元帳に転記ができる筈である。

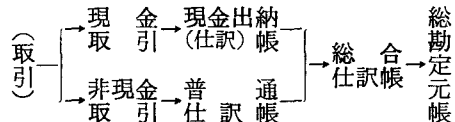
- (ii) 非現金取引がまじっている場合には、ごく単純な「擬制」(fiction)で、現金取引に還元すればよい。例えば、掛で商品を売却したのならば、商品を売却して現金をうけとり、同時にその現金を相手方に貸付けたと考えるのである。この種の「擬制」をすべての非現金取引に拡大して適用する。

- (iii) この種の「擬制」を好まないのならば、現金出納帳と普通仕訳帳との二冊の仕訳帳(注、最も単純な複合仕訳帳制)を用いればよい。

以上のハミルトンの解説(第2版による)は、その論旨がきわめて明快である。

わが国で「シャンド式簿記」ともよばれているこの仕訳帳制の起源については、黒沢清博士のドイツ式三帳簿制説(昭和28年、同文館刊、『企業の経営と複式簿記』)もあるが、おそらくこの説は当たっていないようである。

ドイツ式三帳簿制とは、



という最も単純な複合仕訳帳制を総合仕訳法と結びつけた三種の仕訳帳による仕組で、複合仕訳帳制を総合(月次)仕訳と結びつける体制は、イギリスにも古くからある。例えば、1789年刊のB.ブース(Benjamin Booth)の‘A Complete System of Book-Keeping, by An Improved Mode of Double Entry: etc.’などである。博士の場合は、前掲の現金出納(仕訳)帳の代りに現金伝票を、普通仕訳帳の代りに振替伝票をそれぞれ使用し、これらの伝票を総合仕訳帳としての日記帳で総括したものが「シャンド式簿記」であるという。この解釈は、一見して筋が通っているようにも見える。しかし、「シャンド式簿記」、すくなくとも初期の『銀行簿記精法』(前出)に代

表される銀行帳簿制での、次掲の事実をまったく無視した机上の論である。

(イ) 銀行簿記の実務で、「伝票」(ただし、その名称はさまざまであったが)は、当初から採用されているが、その実況は、今日のいわゆる「会計(仕訳)伝票」として機能するものではなく、伝票から個別に日記帳に転載していたのであり、「取引伝達書票」としての意味合のものであった。日記帳が会計伝票を前提とする総合仕訳帳化するの、ずっと後のことであった。

(ロ) 『銀行簿記精法』では、現金伝票に相当する「入金手形」と「出金手形」(前出)とを説明し雛形を掲げているけれども、非現金伝票つまり「振替伝票」に当るものはまったく説明されていない。

伝票による第一次仕訳(個別仕訳)、日記帳による第二次仕訳(総合仕訳)という立体的な仕訳の仕組が完備した時期は、大正期に入ってからであり、後述するように、日記帳の様式もその機能にふさわしいものに変化していくのである。

銀行仕訳帳制が、個別仕訳帳制から伝票式総合仕訳帳制へ発展していくプロセスについては、次項以下でのべる。いずれにしても、伝票式総合仕訳帳制の体制を確立した段階で、これをドイツ式総合仕訳帳制(いわゆるドイツ式三帳簿制)と対比すれば、両者に明確な類似が認められるけれども、だからといって、ただちに「シャンド式簿記」の源流をこれに求めるという説は、わが国銀行会計とくにその仕訳帳制の発展の歴史的段階を完全に無視している。また、わが国の銀行会計がイギリスの直接的な影響下にあったという歴史的事実を前提として、この所説の辻褄を合せようとすれば、ドイツ式総合仕訳帳制がイギリスの銀行会計(あるいはイギリスの一部の銀行の会計)で採用され、さらに、日本の銀行に伝承されたものであるという甚だまわりくどい説明をする以外にない。あるいは、このプロセ

スが歴史的事実であるかも知れないが、この場合は、その事実を実証する必要がある。黒沢博士の『前掲書』では、その実証がなされていない。

会計史家の西川孝治郎博士は、別説をのべている。すなわち、シャンドの原案には、ギルバート(J. W. Gilbart)の‘A Practical Treatise on Banking, 1856, Vol. 1, p. 239’が参照されており、その day book が日記帳と符合するという。

筆者の調査によると、ギルバートの別著‘The History, Principles and Practice of Banking, new ed., by E. Sykes, 1916’によると、現金式仕訳帳である day book が、イギリスの銀行の一部で伝統的に採用されてきた旨が明らかにされており、「日記帳」(day book)を分冊した場合には、「収納日記帳」(received day book)と「支払日記帳」(paid day book)になるとしている。また、この書物には注目すべき次の記事がみえている。

「一部の銀行では、現金出納欄のほかに、振替欄を開設した日記帳を採用している。この振替欄には、現金収支を伴わない振替取引額を記帳する。」(Vol. 2., p. 32)

銀行会計での「現金式仕訳帳制」に関しては、アメリカの初期の代表的会計学者であるシュプラーグ(Charles E. Sprague)の名著‘The Philosophy of Accounts, 1907, 4th. ed., 1920’の第16章 Posting Mediums の97頁にもみえている。

近年のものとしては、イギリスのピッカーリー(B. G. Vickery)の‘Principle and Practice of Book-keeping and Accounts, 6th. ed., 1930’とピックルス(William Pickles)の‘Accountancy, reprinted 1955’がある。前書では、その第4章‘Accounts of Bank’で、とくに複合(分割)仕訳帳制は useless であると断じており、小切手等の原始証憑書の伝票代用制や振替伝票制(借方票・貸方票)をくわしく説明しており、これらの

伝票が現金式総合仕訳帳である‘general cash book’への総括仕訳帳の手段として利用されていることを明快に指摘している。また借方票と貸方票とについて、「この二伝票の結合は、通常の取引の仕訳記入を構成している」として、借方票(当座預金)・貸方票(普通預金)の取引の起票手続を解説している。これは、まさしく「振替伝票」である。

わが国の銀行日記帳制、伝票制、ないし現金式(シャンド式)仕訳法は、イギリスの銀行会計の伝統をごく自然な形で継承したものであると考えてよい。

(2) 銀行仕訳帳の原始体系

前項でのべたように、銀行簿記の構造にみられる特色は、現金出納仕訳帳から出発してこれを拡大利用した現金式仕訳帳を、取引の分解記録として利用する点にある。このために、非現金取引(いわゆる振替取引)については、これを現金取引に擬制還元する現金式仕訳法が採用された。銀行では、日次にこの現金式仕訳帳の締め上げを行なうところから、また、イギリス簿記の伝統的用語を踏襲して「日記帳」と称する。

当初の銀行仕訳帳の体系を考察する場合、とくに、次の二点に注目せねばならぬ。

(1) 当初の日記帳が、一営業日における全取引を個別的に総覧できるようになっており、当初から「伝票」が利用されていたが、この場合、伝票はあくまでも取引伝達書票にすぎず、伝票記録の内容は、これを個別的に日記帳に転載する方法を採用した。このため日

記帳の様式も、当然のことながらその機能に適合するように工夫された。かくして、日記帳は、摘要欄(科目と取引の内容の小書)・振替摘要欄(振替相手科目)・元丁欄(元帳への転記口座頁数を示す)・金額欄(現金・振替・総計の3欄を区別)を開設した下掲のような伝統的な様式のものであった。今日の簿記用語でいえば、「個別仕訳法」を前提とした「仕訳日記帳」(journal-day bookつまり、取引の歴史記録と勘定分解記録とを兼ねたもの)であったといえる。簿記教科書にみられる現金式仕訳帳様式はこれである。後述するように、今日の銀行簿記の実務では、この伝統的な様式は、必ずしもそのままの形で踏襲されていない。それは、主として伝票会計の進歩に相応する日記帳自体の機能の変化とその機能の合目的な遂行のための様式の変化であった。ここでは参考のため、伝統的な日記帳の様式を示しておく。

(2) 当初の銀行仕訳帳制においては、一種独特の複合仕訳帳制を採用しており、日記帳のほか、増補日記帳および日締帳を併用していた。

増補日記帳は、当座預金取引のみを専門に記帳する日記帳の分身として利用された。そのねらいは、当該取引が量的に多く、また頻度も高いところから、日記帳で個別的に記帳するとなると、手間がかかるのみならず、日記帳自体の日次の締め上げもこれにより遅延するからであった。この特殊仕訳帳の記入方法および様式は、原則として、日記帳と同じである。ただし、増補日記帳の場合は、「振替」・「現金」の各欄の合計額を算出して、当

日 記 帳

(借方)

年 月 日

(貸方)

振替 摘要	摘 要	元 丁	振 勘	替 定	現 請	金 入	総 計	振替 摘要	摘 要	元 丁	振 勘	替 定	現金払	総 計

該科目とともに日記帳の相当欄へ送記する仕組をとったので、金額欄には「総計」の欄を開設する必要はなかった。なお、第3章で紹介した第四国立銀行の史料をみると、この送記の手続は、翌日にとられている。また、日記帳の場合のように、振替勘定欄合計額の貸借が一致するとは限らない。それは、増補日記帳の「振替」・「現金」各欄合計額をもって、当該科目をいったん日記帳へ送記した上で、はじめて日記帳面において、振替勘定欄合計額が全体として貸借一致するという原理的な仕組になっているからである。

日記帳と当座預金増補日記帳との記帳状況を例示すると、下掲のとおりである。

日締帳は出店取引のうちの「未済勘定」(「現金ノ出納ナク管ニ後日ニ至リテ出納アルベキモノ」・「銀行簿記例題」上巻八丁)だけを振替記帳する

特殊仕訳帳であった。つまり、本来は日記帳の振替勘定欄に記入すべき取引のうち、他店から仕向けられた受動的な取引で将来現金の受(払)によって決済すべき勘定を仕訳するのに用いたのである。したがって、この日締帳は、日記帳や増補日記帳とは、原理的にその構造様式と機能を異にしており、振替勘定の科目・金額を記入する欄があるだけで、日記帳のように金額欄を三欄に区別する必要はなく、実際に区別していない。

具体的な取引事例を設定して、記帳状況を紹介してみよう。

「支店から本店へ現金5,000円を逡送する場合」

支店では、送達記および勘定書を作成して発送するが、この際に、日記帳(支店のもの)および本店勘定元帳に記帳(次頁の)を行なう。

当座預金増補日記帳

年 月 日

振替摘要	摘 要	振 替 勘 定	現 金 請 入	振替摘要	摘 要	振 替 勘 定	現 金 払
貸 荷手 商手	何 某	××××	××××	借 手貸	何 某	××××	××××
	何 某	××××	××××		〃	××××	××××
	何 某	××××			何 某	××××	××××
	何 某	××××					
		4,20000	3,50000			1,85000	1,20000
			4,20000				1,85000
	前日繰越		7,70000		本日繰越	3,05000	
			××××			××××	
			××××			××××	

日 記 帳

年 月 日

振替摘要	摘 要	元 丁	振 替 勘 定	現 金 請 入	合 計	振替摘要	摘 要	元 丁	振 替 勘 定	現 金 払	合 計
諸口	(当座預金)増補日記帳		4,20000	3,50000	7,70000	諸口	(当座預金)増補日記帳		1,85000	1,20000	3,05000

本店では、前記の「勘定書」を受領したときに、日締帳および支店勘定元帳に、次掲の記帳を行なう。また、日締帳から総勘定元帳「支店勘定」・「通送金勘定」にそれぞれ転記

を行なう。さらに、本店で通送金を領収したときには、日記帳および収納帳に記帳するとともに、領収済の旨を支店に通報する。

日 記 帳 (支店のもの)

(借方)

年 月 日

(貸方)

振替 摘要	摘要	元 丁	振 替	替 定	現 金	金 入	総 計	振替 摘要	摘要	元 丁	振 替	替 定	現金払	総 計
									(本店 勘定 通送金)				5,000.00	5,000.00

本店勘定元帳

(通 送 金)

年月日	摘 要	借 方	貸 方	借 或 貸	差 引 残 高
	銀 貸	5,000.00		借	5,000.00

日 締 帳 (本店のもの)

(借方)

年 月 日

(貸方)

振替 摘要	摘要	元 丁	金 額	合 計	振替 摘要	摘要	元 丁	金 額	合 計
通送金	(支店勘定)	1	5,000.00	5,000.00	支 店 定	(通 送 金) 銀 貸	2	5,000.00	5,000.00

総 勘 定 元 帳 (本店のもの)

(2)

(通送金勘定)

年月日	摘 要	借 方	貸 方	借 或 貸	差 引 残 高
××	日 締 帳	5,000.00		借	5,000.00
××	日 記 帳		5,000.00		000

(注 貸方5,000は日記帳より転記)

日本近代会計成立史論考(2)(久野)

支店勘定元帳
(金銀勘定)

年月日	摘要	借方		貸方		借或貸	差引残高	
	勘定書			5,000.00		貸	5,000.00	

日記帳(本店のもの)

(借方)

年月日

(貸方)

振替摘要	摘要	元丁	振替	替定	現金入	総計	振替摘要	摘要	元丁	振替	替定	現金払	総計
	(通送金) 何支店	2			5,000.00	5,000.00							

(注 総勘定元帳の通送金勘定へ転記)

総勘定元帳(本店のもの)

(1)

(支店勘定)

年月日	摘要	借方		貸方		借或貸	差引残高	
	日締帳			5,000.00		貸	5,000.00	

日締帳で仕訳された振替各勘定は、各取引ごとに科目を異にするから、日締帳から直接総勘定元帳に転記するのであって、増補日記帳の場合のように日記帳を経由することは記帳手続上できない。強いて日記帳を通じて一元的にこれらの勘定を総勘定元帳に転記する方法をとると仮定すれば、日締帳の記録内容をそのまま日記帳の振替勘定欄に再録する以外に方法がないことになる。このことはとくに注意すべきであって、増補日記帳と日締帳とを同列に考えることは誤りである。日締帳は日記帳の分身であるとはいっても、増補日記帳とは原理的・構造的かつ機能的にみて全く異なる。すなわち、日締帳への記帳は、出

店(他店・支店)取引に際し、相手店より勘定書・送達記の類が到達したときに直ちに相当科目をもって仕訳をしておくのであり、爾後に現金(為替取引の場合の為替金)の出納収支により決済されるまでの中間的な未済勘定を明らかにする目的をもっていった。そこで、本帳簿では単に振替科目と金額とを示すにとどまるものであるから、先にものべたように、金額欄を「現金」・「振替」・「総計」の三欄に区別する必要はない。また、とくに元丁欄を開設しているのは、この帳簿の各振替勘定を総勘定元帳へ直接転記するためである。ただし、金銀勘定(現金勘定)への転記手続については、若干の改正経緯があった。すなわち、

日締帳から合計額を直接総勘定元帳の金銀勘定へ転記する方法にかえて、明治10年12月「日本国立銀行事務取扱方・簿記＝関スル規程」第七・日締帳では、「此ノ帖＝記載スル日々ノ合計ハ左ニ示ス如ク日記帖＝送リテ其合計ニ加入シ直チニ総勘定元帖中ノ金銀有高へ送り込ムヘカラス」とあり、合計額をいったん日記帳に送記してから加算額を日記帳から金銀(現金)勘定へ転記するようになったのである。この改正が、総勘定元帳の金銀(現金)勘定口座への転記手続に関するものであることは、とくに注意を要する。日締帳で仕訳される各振替勘定は、各取引ごとに科目を異にするから、日締帳から総勘定元帳の当該勘定へ直接転記するのである。

このようにみえてくると、一口に特殊仕訳帳といっても、増補日記帳の場合と日締帳の場合とで、事情が全く異なっていることがわかる。「日締帳の合計」を「日記帳に送る」という改正は、日記帳がこれら二つの特殊仕訳帳を総合して「総合単一仕訳帳化」したということの意味するものではない。前述したように総勘定元帳の現金勘定口座への転記を一元化したにすぎないのである。日締帳の機能は、出店未済勘定の「仕訳」と「出店取引の管理」にあり、その意味では、日締帳は、「仕訳帳」と「補助帳簿」との機能が未分化の状態にあったものであるといえよう。

次に問題になるのは、「日締帳」を別個独立の帳簿として用いる理由、つまり、日締帳の存在意義は何であろうかということである。

未済勘定の事例を、為替(送金為替)取引について考察してみよう。この場合、「送金案内」が到達する時点と、現金の出納、すなわち被仕向店における為替金の支払時点との時間的なズレにより未済期間が生ずるので、被仕向店の側からすれば、「送金案内」の受領により、相手仕向店に対して「債権」が生ずると同時に、将来為替金を支払うべき「債務」も生ずる。ここにこの両者の振替記帳の妥当

性ないし必要性を認めうることになる。会計上のいわゆる「債権・債務基準」(obligation basis)の適用これである。ただし、実務上の面からみると、未済期間が短い(極端な例をあげれば電信送金為替のごとく)場合は、徒らに形式に流れて事務が煩雑になり、出店取引の増大とともに時間と労力とは龍大なものとなった。主として為替業務の発達により生ずるこのような現象は、とくに注意を要する。

(3) 日記帳・増補日記帳・日締帳の消長

初期の銀行仕訳帳制を特徴づけた仕訳帳三帳簿制は、銀行業の発展に伴う取引量の増大とそれに対処する簿記技術の改良・開発、なにかんずく、会計(仕訳)伝票方式の採用と為替関係補助帳簿の充実とによって、大幅な変化をみるに至った。

まず、日締帳についてその経緯をみよう。前項で解説したように、この帳簿に記帳される取引は、出店取引のうちで、当方が受動的な取引に限定され、さらに、そのうちで将来現金の出納により完結する未済勘定に限られている。したがって、送金為替の事例でいえば、送金案内の到達時から為替金の支払時までの間が、いわゆる未済勘定の存在する期間である。もし、送金案内の到達時には、為替関係の個別的な管理のための補助帳簿記録としてその旨を控えておいて、実際に為替金を支払った時点で相手店勘定により出金の記帳を日記帳で仕訳するという方法を採用したと仮定すれば、明らかに日締帳の存在それ自体が無意味になる。しかしこの場合では、為替取引の個別的な会計管理という観点から、日締帳に代えて為替関係補助帳簿を準備しその内容を充実せねばならぬ。未済勘定をその都度、いちいち日締帳によって振替記帳する方法は、出店取引の増大に伴って実務上は極めて煩雑になってきた。これに加えて、送達記・勘定書・諸案内書の類を、個別的に相手店に事前に送達するという為替の実務慣行それ自体が

次第に行なわれなくなったので、日締帳の記帳それ自体が事実上不可能かつ無意味となり、その命脈は完全にたたれることになった。

今日の他店為替取引においては、かつてのような未済勘定の振替記帳は完全に廃止されている。ただ自行本支店取引の場合、「未払送金為替勘定」と「本支店勘定」とによる振替記帳を行なっているが、これは本支店間の未達取引を少なくしようとする意図によるものである。ただしこの場合でも「日締帳」という別個独立の仕訳帳簿は採用していない。かくして、日締帳の記帳は、為替関係補助帳簿を中心とする各種の補助帳簿の充実によって肩替りされるようになり、大正年代の初期まで一部の地方小銀行にその命脈を保ったにすぎず、次第に銀行簿記実務からその姿を消していった。

次に増補日記帳についてみよう。増補日記帳の消長・変遷は、伝票会計制度の発達と不可分の関係にある。結論的にいえば、「伝票による増補日記帳の代用」という発想にもとづくものであり、さらに発展して「日記帳」自体の改良問題の発端となった。すなわち、当初の伝票は、単なる取引伝達書票であるにすぎず、日記帳・増補日記帳への個別的な記入の原始資料として用いられたにすぎなかった。大正年代に入ると、伝票を会計（仕訳）伝票として活用する方法が次第に普及し、「一科目一伝票制」の採用と「分離式振替伝票制」の採用とにより、伝票を特定科目ごとに分類集計する方法が工夫されるようになった。そして、この特定科目の伝票綴をもって増補日記帳に代えようとする考え方が生まれた。大正8年に『会計』（五の四）に発表された児林百合松稿「銀行会計組織の改善」、大正9年に『大阪銀行通信録』に掲載された内田政稿「伝票増補日記帳代用論」、昭和4年に『銀行研究』に掲載された千秋均一郎稿「増補日記帳廃止論」等にその典型的な構想をみることができ

る。

ところが、伝票を会計（仕訳）伝票として活用し、伝票記録と増補日記帳の重複をさけて記帳の合理化を図るという構想は、単に、増補日記帳の廃止問題にとどまるものではなかった。それは、先にもふれたように、従前の「日記帳」の改良問題の発端をなすものであり、増補日記帳の廃止を突破口として、伝票制度に直結した「日記帳の総合仕訳帳化」への道をひらいた。今日、一部の銀行で「総括日記帳」・「日締表」・「日査表」あるいは「伝票集計表」等々の名称を付している変形日記帳は、その名称のいかんにかかわらず、その機能からみれば、現金式日次総合仕訳帳であり、かかる方向への転機は、まさにここにあったのである。

各取引を伝票によって第一次的に個別仕訳をし、次いで、科目別に伝票を集計・分類することによって第二次的な総合仕訳を「日記帳」（その名称には種々なものがある）で行なうという仕訳構造の立体化は、現今の銀行仕訳体制の典型であるのみならず、銀行以外の諸会社・団体でも多くみられるわが国で発達した帳簿組織である。ただし、銀行の場合は、振替伝票の起票法並びに会計（仕訳）伝票に直結した総合仕訳帳が、ともに、明治初年以來の伝統的な「現金式仕訳法」を踏襲しているところに特色がある。総合仕訳帳化した日記帳では、個別仕訳法を前提として工夫された従前の伝統的な形式をそのまま引きついでいないし、また、その名称についても必ずしも伝統的な「日記帳」という用語を採用しない場合もある。しかし、「現金式仕訳帳」としての伝統的な構造はそのまま今日に継承されている。この現金式総合仕訳帳制の確立と変形日記帳の現状については、次項以下で紹介することにしよう。

（4）現金式日次総合仕訳帳制の確立

明治初期の銀行仕訳帳制は、前述したよう

に、日記帳・増補日記帳および日締帳よりなる一種の複合仕訳帳制として出発したものであり、とくに、日締帳の構造と機能は、きわめて特殊なものであった。そのため、現金式総合仕訳帳(単一現金式仕訳帳)への発展過程の分析上では、これを「補助帳簿」の一種とみる考え方もうまれている。西川孝治郎博士稿、日大『商学集志』昭和43年7月号「シャンド原著・銀行簿記精法」がこれであるが、私見では、日締帳は個別仕訳帳と補助帳簿とが機能的に未分化の変則的特殊仕訳帳とみている。また、伝票は、個別的な取引の伝達書票としての役割を果たすにとどまっていた。

ところが、初期の本邦銀行帳簿組織を特徴づけたこの仕訳帳三帳簿制は、出店取引の実務慣行の変化と、関係補助帳簿の充実とによってまず「日締帳」が自然消滅し、ついで、伝票制度の発展、すなわち、「一科目一伝票制」ならびに「分離式振替伝票制」の採用によって「増補日記帳」が廃止されるに及んで、その体制を一変するに至った。この仕訳帳制の変遷は、銀行会計制度史上きわめて重要な意義を有する。

(イ) 伝票により個々の取引の第一次的(個別的)な仕訳を行なう。

(ロ) 伝票を同一科目ごとに集計・分類し、日記帳において第二次的な日次の総合仕訳を行なう。

個々の伝票記録にもとづいて、これをいちいち個別的に日記帳ならびに増補日記帳に記入していく手続は、きわめて煩雑でありかつ非能率であったが、取引の歴史的記録と取引の勘定分解記録とを同一の帳簿で果たす「仕訳日記帳」(journal-day book)の段階においては、伝票が取引伝達書票として理解されているのであるから、至極当然の手続であると考えられていたのである。ところが、銀行の簿記事務において、伝票の果たす役割は次第に重要視されるようになり、やがて、伝票と増補日記帳との二重の記録は、伝票による増補

日記帳の代用という構想を生み、増補日記帳は廃止されるに至った。伝票によるこの代用論は、増補日記帳を開設すべき必要のある特定の勘定科目が増大するにつれて、日記帳が増補日記帳の記録を総括して総勘定元帳へ総括転記するための中間的な「転記媒介帳簿」(posting medium)となるところから、分離式振替伝票制・一科目一伝票制を採用して特定の科目ごとに伝票を集計・分類して増補日記帳に代用したと同様の筆法をすべての勘定科目(とくに統括勘定として機能する科目)に拡大活用する道を開いた。この方法は、伝票会計を総合仕訳法のもとに利用しようとする構想に立脚するものであり、その結果、日記帳は、純然たる日次の総合仕訳帳(summel journal)となった。なお、現金式仕訳帳としての構造は、伝統的に継承されているので、正確に言えば、銀行日記帳は、その機能からみて「現金式日次総合仕訳帳」と称することができる。

今日の銀行が採用している仕訳帳簿の体系では、伝票と現金式日次総合仕訳帳との立体的な仕訳記帳構造をもっており、また、総合仕訳帳としての機能から、伝統的な仕訳日記帳時代の帳簿様式をそのまま継承してはいない。次にその要点をあげてみよう。

(イ) 振替摘要欄の廃止……総合仕訳においては、いちいち振替相手科目を明示することはほとんど不可能かつ無意味となる。すなわち、振替相手科目が二つ以上の場合には従前はこの欄に「諸口」と記載していたのであるが、総合仕訳法のもとでは、強いてこの欄を開設しても、ほとんどすべてが「諸口」という記入に終始することになるので、この欄を開設する意味がないことになる。「諸口」という表示は、科目が複数であること以外の何もをも示さない。

(ロ) 摘要欄の内容……摘要欄に取引の事実をいちいち小書することが行なわれない以上、つまり「仕訳日記帳」(取引の歴史

記録と勘定分解記録とを兼ねたもの)でない以上、記載事項は「科目」と「伝票綴」の整理番号および集計した伝票枚数等が中心となる。

(イ) 金額欄を振替・現金・総計の三欄に区別することの是非……純然たる「総合転記媒介帳簿」兼「検証帳簿」としての機能からみれば、金額欄を前掲のように三区分する必要は理論上・実践上まったくない。わが国の銀行においても、一部では金額欄を三欄に区別する伝統的様式を廃止しているところがあり、また、前述したように英国銀行の general cash book, key book, or daily summary book においても、この三欄の区別は行っていない。なお、この日記帳における現金欄・振替欄・総計欄の区分の存廃問題に関し、銀行経営の中心に位する出納課の行なう出納業務にたいし帳簿が果たす管理機能の遂行という立場から、金額欄の三区分を存置すべき積極的主張をなす学

者がある。その論拠を要約すると、次のとおりである。出納課が現金出納業務を直接具体的に管理記録している帳簿は、取納帳・支払帳・現金在高帳(総括して現金出納帳)であり、これらの補助帳簿の記録を統括し、かつこれらの補助帳簿の記録に照応する総勘定元帳上の勘定(専門用語では統括勘定 controlling account という)は、「現金勘定」でなければならぬはずである。ところが、現金式仕訳法のもとでは、現金勘定は、借方に現金収入と振替収入(擬制的現金収入)との合計額が転記されており、貸方に現金支出と振替支出(擬制的現金支出)との合計額が転記されている。これに反し、出納課の現金出納帳ないし取納帳・支払帳には、現金収支額のみが記帳されている。したがって、「現金勘定」と出納課の補助帳簿記録とが照応関係を保つのは、現金残高に関してだけであり、総勘定元帳・現金勘定は、出納課の補助帳簿に対して完全な

日 記 帳

(借方)

年 月 日

(貸方)

振替 摘要	摘要	元 丁	振替 勘定	現 金 入	総 計	振替 摘要	摘要	元 丁	振替 勘定	現金 払	総 計

(伝統的な個別仕訳帳としての日記帳の様式)

日 記 帳

(借方)

年 月 日

(貸方)

勘定科目	元 頁	伝 票		金 額	勘定科目	元 頁	伝 票		金 額
		枚 数	伝 票 綴 No.				枚 数	伝 票 綴 No.	

(総合仕訳帳としての日記帳の様式)

統制的管理機能をもってはいない。この構造的弱点は、何らかの方法で補強されねばならぬはずであり、その補強の技術的方法が、日記帳における金額欄の区別となっている。片野一郎博士の『日本・銀行簿記精説』(第2編・第10章・第2節)では、概略このような注目すべき解釈がなされている。この構想は、銀行会計では当初から明確に認識されており、第3章(第6巻・第1号に収録)の第四国立銀行「資料」でも「日記帳」雛形の欄外に毛筆で注意書があり、日記帳の現金受払欄の数字を取納帳・支払帳に突合すべきことが明記されている。さらに、先出の『銀行簿記例題解説』でも、この照合手続が明快に示されている。

金額欄の区別の存廃問題はしばらくおき、純粹に総合転記媒介帳簿としての機能を果たすための日記帳の構造を私案として掲示すると、前頁下段のとおりである。なお比較対照する便宜から、伝統的な日記帳を併記して示しておく。

日記帳の改良問題の経緯は、伝票による増補日記帳代用論にその端を発し、日記帳の総合仕訳帳化への道を歩み、大正末年から昭和の初頭にかけて、漸次、銀行の簿記実務の上に定着していった。

(5) 変形日記帳の登場

日記帳の借方側には、現金勘定借方の相手貸方科目と金額とが記帳され、日記帳の貸方側には、現金勘定貸方の相手借方科目と金額とが記帳されることになる。このように、日記帳自体の貸借関係は、現金勘定を主格として設定されたものであることは、とくに注意を要する。日記帳が現金出納仕訳帳の原理を拡大利用したものであることを想起すべきである。

日記帳から総勘定元帳へ転記する手続としては、現金勘定以外の諸勘定について、日記

帳借方側の科目・金額(現金欄と振替欄の合計額)を当該勘定口座の貸方へ、日記帳貸方側の科目・金額(前と同じ)を当該勘定口座の借方へ、それぞれ転記する。現金勘定については、日記帳借方側の総計額を現金勘定の借方へ、日記帳貸方側の総計額を現金勘定の貸方へ、それぞれ転記する。

現金勘定以外の諸勘定の転記手続について、これを表面的にみると形式上逆(転)記入が行なわれていることになる。一部に、「銀行簿記では逆の仕訳をして逆転記入を行なうものである。」といった俗論が行なわれているが、これは、まことに皮相的・表面的な形式論である。「逆の仕訳」というが、日記帳自体の借方側・貸方側に掲示されている科目・金額は、いずれも、現金勘定を相手として貸借仕訳されたものであり、その意味合からは、日記帳の中央線の左右は、原理的にまったく相互に関係がない。単冊の「日記帳」を用いずに、「取納日記帳」と「支払日記帳」との両建にしている場合が日英両国の銀行で間々みうけられる。これは「理論上」も「技術上」も正しくかつ妥当な仕組である。したがって、「逆の仕訳」という見方が理論上成立する余地はまったくない。総勘定元帳への転記に際し、「逆転記入を行なう」という見方も、同様に理論的には成立しない。

ただし、現金式仕訳法を採用した場合に、現金勘定を主格とする日記帳それ自体の貸借関係と、日記帳で仕訳する勘定科目それ自体を主格とする貸借関係とがまぎらわしく、表面的・形式的にみられる「逆の仕訳」ないし「逆転記入」の不便さ、ないしまぎらわしさは、一部の実務家や会計学者が夙に強く意識するところであった。

一部の銀行では、現金式仕訳法の伝統を墨守しつつ、日記帳の様式を種々に工夫して、この形式上の「逆転記入」の不便を回避しようとする主旨で、変形日記帳の採用にふみきっている。「日記帳改良論」(真の意味における

「改良」であるかどうかはなはだ疑問であるが）として、昭和初頭頃から活発に論議されたいきさつがあるが、その論旨は、「逆転記入が理論的根拠ありとしても、それが唯一の方法として固執する必要を認めない。」といった便宜論に立脚する場合が大部分であって、いわゆる「改良」の方法なるものの実態は従来の日記帳の借方側と貸方側とを反対に置換えることによって勘定口座への転記を形式的・表面的に統一したにすぎない。この場合、現金勘定口座への転記が、形式上逆転記入となることはいうまでもない。現金勘定とその他諸勘定との間の転記方法の不統一は、従前の伝統的な日記帳の場合と同様に存在することになる。ただ、形式上まぎらわしいとされる「逆転記入」が現金勘定だけですむ（つまり二回の転記ですむ）という便宜を期待できるにすぎない。

このような主旨で工夫された変形日記帳（著者はあえて「改良日記帳」とはいわない。世間では、しばしば冠するに改良なる文字を用いるが、このような便宜主義的ないし非論理的な改変を改良と呼称することに、著者は大きな抵抗を感じざるを得ない）について、一部の銀行では、とくに「日記帳」という伝統的名称をさけて、「日査表」・「収支日計表」・「伝票集計表」・

「日締表」・「伝票総括日計表」等の呼称を付している。なお、某銀行では、この種の日記帳に「試算表」という名称を付しているが、「試算表」という名称は、元来、総勘定元帳の記録の検証を目的として作成されるtrial balanceの訳語として、すでに伝統的な簿記用語となっているものであるから、「仕訳帳」であるこの種の変形日記帳の名称としては明らかに不適當である。

以下、若干の実例を示して参考に供する。

（変形日記帳その1）

勘定科目欄を中央にして、左側を支払欄とし右側を受入欄とした「収支日計表」を設けている銀行がある。その構造ならびに様式は、伝統的な「日記帳」を、そっくり裏返したものと考えればよい。現金勘定口座への転記に際しては、当然の結果として、形式上の「逆転記入」が生ずる。

その様式を示せば、次掲のとおりである。

（変形日記帳その2）

変形日記帳その1で示した「収支日計表」と同じ様式を採用するが、現金勘定口座への転記に際して生ずる形式上の「逆転記入」を回避する工夫がこらされているのが特徴である。すなわち、

収 支 日 計 表 (変形日記帳その1)
年 月 日

支		払				勘 定 科 目	受		入			
振 替		現 金		合 計			振 替		現 金		合 計	
枚 数	金 額	枚 数	金 額	枚 数	金 額		枚 数	金 額	枚 数	金 額	枚 数	金 額
						小 計						
					本日残高 ×××	現 金					前日残高 ×××	
						総 計						

（注）元帳への転記頁数を記入する頁数欄があった方がよいと思う。なお、枚数とあるのは伝票枚数を記入する欄である。

収納伝票の合計額（B）をあらわす受入側現金欄の合計額を、支払側現金勘定の現金欄に移記し、振替収納伝票の合計額（A）をあらわす受入側振替欄の合計額を、支払側の現金勘定振替欄に移記する。また、支払伝票の合計額（D）をあらわす支払側現金欄の合計額を、受入側現金勘定の現金欄に移記し、振替支払伝票の合計額（C）をあらわす支払側振替欄の合計額を、受入側の現金勘定振替欄に移記する。

この種の変形日記帳を採用している銀行では、「日査表」と名づけている。その様式を示せば、上掲のとおりである。

（変形日記帳その3）

中央から左右に区分し、資産・損費(費用・損失)の各科目を左側の勘定科目欄に、負債・収益の各科目を右側の勘定科目欄に予め印刷しておき、若干の余白を残す。左側・右側とも払出・受入・残高の三区分別による金額欄を開設する。

金額欄を「現金」・「振替」・「総計」の三欄に区分する伝統的な様式を採用していない点に注目されたい。総勘定元帳への「転記媒介機能」だけからみれば、金額欄の区分は必要ではない。ただし、現金管理のための補助帳簿たる「出納帳」（収納帳・支払帳）との照合管理上は、前述したように問題がのこる。現金支払額と振替支払額とを合算して払出欄に記入し、現金収納額と振替収納額とを合算して受入欄に記入する。ただし、現金勘定だけは例外で、その日の総収納額（振替収納額をふくむ）を払出欄に総支払額（振替支払額をふくむ）を受入欄に記入する。

この変形日記帳（次頁上段）では、現金勘定について生ずる形式上の「逆転記入」を回避することと、「転記媒介機能」を果たすことのために、借方・貸方・残高を掲示してあることから、当該営業日の取引内容を鳥瞰できるので経営管理に役立てることをねらったものである。

日 査 表 (変形日記帳その2)
年 月 日

支		払				勘 定 科 目	受		入			
枚数	振 替	枚数	現 金	枚数	合 計		枚数	振 替	枚数	現 金	枚数	合 計
	C		D		C + D	小 計		A		B		A + B
	A		B		A + B	現 金		C		D		C + D
	A + C		B + D		A + B + C + D	総 計		A + C		B + D		A + B + C + D

年 月 日

勘定科目	払 出		受 入		残 高	勘定科目	払 出		受 入		残 高
	枚数	金額	枚数	金額			枚数	金額	枚数	金額	
資産科目						負債科目					
.....										
.....										
.....										
損費科目						収益科目					
.....										
.....										
.....										
合 計						合 計					

* この変形日記帳を採用している某銀行では「試算表」と名づけているが、前述したようにこの名称は適当ではない。

第4節 過渡期の銀行財務諸表の二体系

国立銀行条例第12条は、「銷店其他ノ事故アルニ非レハ開業免許ヲ受ケシ日ヨリ二十箇年ノ間営業ヲ取続ク事ヲ得ヘシ」として、営業期間の満期を法定した。明治12年12月に営業免許をうけた最後の国立銀行である第百五十三国立銀行(京都)の営業期限は、明治32年11月までとなるわけで、政府はこの期かぎりで国立銀行券の流通を差止める措置をとった。

営業満期後の普通銀行への転換については、明治29年3月7日の法第七号「営業満期国立銀行処分法」と同年4月23日大蔵省令第八号「同施行細則」でその 手続が定められた。

他方には、明治26年1月実施の「銀行条例」と明治23年商法の一部実施時である明治26年7月の直前に制定され同年5月実施の「同施行細則」の適用をうける私立銀行があり、そのため、この過渡期は、準拠する法律を異にした二種の私営の銀行が併存した時代であった。しかも、国立銀行の場合の「国立銀行成規」第六十六条「国立銀行報告ノ事」で決められた決算報告書と、私立銀行の場合の「銀行条例施行細則」で雛形をもって決められた決算報告書とは、体系・種類・名称を異にし

たものであった。

以下、その梗概を説明し、とくに決算報告書中の「財務諸表」については、雛形を揭示して問題点を指摘しておく。

〈国立銀行の決算報告書類〉

「銀行半季考課状」……毎半期間の営業の状況を報告するすなわち、株主総会で決議した議案の内容、支店の廃置、定款の変更、金融の繁閑、割引歩合の高低、資金の運転等。
 「銀行半季実際報告」……貸借対照表に相当する財務表である。総勘定元帳差引残高帳により作成する。本支店間の未達分は適宜の勘定に算入し既達のものとして取扱う。金銀勘定は、金銀在高帳より種類ごとに摘書し末項の桁へ貸借合計と残高とを記載する。「差引残高」のみならず「合計額」も併記する。他店勘定は口数を摘書し貸借とも合計額を記載する。なお、株主勘定中の「別段積立金」の内容は、「銀行局第四次報告」(皇 明治14年7月、明15年6月)によると、「増株過剩積立金」・「家屋建築準備新築費積立金」および「公債価格準備金」であったことがわかっている。大蔵省刊『銀行簿記例題解式』(前出)第四巻末尾の雛形を紹介する。後掲の「銀行半季利益金割合報告」の雛形も出

第 國 立 銀 行 半 季 實 際 報 告

明治十二年六月三十日

郵 同

國 立 銀 行

支 配 人
取 取

表ノ五

借 方		摘 要	貸 方	
金 額	差 引 殘 高		差 引 殘 高	金 額
4,900,000		御用倉庫預金	5,300,000	1,020,000
		御川振出手形	1,000,000	1,000,000
3,294,484,600	2,838,255,500	御用仕掛銀行手形		
		雜公債証券内手許有高	49,755,000	4,659,000
		人 民 勘 定		
		發行紙幣受取高	2,400,000,000	2,400,000,000
3,417,119,000	61,719,000	有高紙幣流通高		4,800,000,000
1,015,000		定期預金	4,541,541	5,658,541
1,301,148,000		當座預金	5,256,632	6,617,431
4,230,000		振出手形	1,580,000	1,603,000
1,720,000		他所代金取立手形	8,200,000	9,920,000
2,258,000		仕掛銀行手形	23,000,000	4,558,000
5,860,000		預代金取立手形	4,500,000	10,360,000
7,786,000	5,665,000	貸附金		21,200,000
		期限過貸附金		
		滞貸附金		
1,080,500	390,500	當座預金貸越		690,000
7,803,000	63,250,000	當所割引手形		12,700,000
20,280,000	11,700,000	當所代金取立手形		8,580,000
4,800,000	1,300,000	荷為換手形		3,500,000
3,500,000		請合手形		3,500,000
		通 達 金 勘 定		5,020,000
5,020,000				
		創 業 人 費 勘 定		
6,270,000	6,270,000			
		他 店 勘 定		
		簡所		
		損 益 勘 定		
7,817,000		當季淨利益金	4,687,498	6,172,205
		前季繰越高		
		前季繰越滞貸準備		
		株 主 勘 定		
		株金	8,000,000,000	8,000,000,000
		積立金		
		別段積立金		
		所 有 物 勘 定		
4,000,000	4,000,000	地所		
1,230,000	1,230,000	家作土庫		
4,000,000	4,000,000	什器		
		貨幣渡込		
		地 金 勘 定		
2,250,000	450,000	地金銀		1,800,000
		外國貨幣		
		金 銀 勘 定		
		金貨	12,000,000	
		銀貨	18,000,000	
		銅貨	8,446	
1,516,668,658	212,623,546	紙幣	182,615,100	1,304,404,450
		他店紙幣		
		他店切手		
12,691,713,850	6,965,665,346	總 計	14,464,442,446	14,464,442,446

損 益 表

明治何年 六月三十日

(第五号)

損 失	摘 要	利 益
	<u>当期利益</u>	
	利息	952,000
	手数料	854,000
	割引料	1,516,500
	公債利息	185,000
	公債売買益	595,000
	前期繰越	65,000
	
	
	
	
	
	<u>当期損失</u>	
555,000	給料	
358,500	雑費	
780,000	損失	
	
	
	
	
	
	<u>純益金</u>	
450,000	積立金	
2,000,000	配当金 <small>(払込資本金百円 二付四円ノ割)</small>	
14,000	後期繰越	
	
	
	
4,167,500	合 計	4,167,500

何
県
府
何
郡
市
何
村
町

何
銀
行
印

るものとされている。財産目録，貸借対照表および損益表の雛形を前頁以下に掲示する。第二号「本店貸借対照表」(横書)，第三号「何地支店貸借対照表」(横書)，第四号「第何期貸借対照表」(横書)，第五号「損益表」(横書)，第六号「財産目録」(横書)，第七号「本店貸借対照表」(縦書)，第八号「何地支店貸借対照表」(縦書)，第九号「第何期貸借対照表」

(縦書)，第十号「損益表」(縦書)，第十一号「財産目録」(縦書)のうち本稿で紹介するものは，第四号，第五号および第六号の雛形に限り，他は省略することにする。

なお，銀行の財務諸表には，国立銀行の創業の時代から「世上ニ公示」という公開性が要求された。とくに注目すべきである。明治13年1月「銀行課第一次報告」の90頁以

財 産 目 録

明治何年 六月 三十日

(第六号)

種 類	摘 要	金 額
貸付金証書	三十通	29,900,000
当座預金貸越	二十口	1,300,000
割引手形	三十枚	51,471,000
荷為換手形	十五枚	4,300,000
国債証券	券面七千円	5,506,000
地方債証券	券面二千円	2,000,000
他店へ貸	何箇所	29,524,000
営業用地所	三百坪	800,000
営業用家作土蔵	三棟建坪七十坪	1,200,000
営業用什器	金匱外何点	250,000
払込未済資本金	現株主二十名株式二千株(又は社員幾名)	50,000,000
金銀有高		35,987,000
合 計		212,238,000

何
府
何
郡
何
村

何
銀
行
團

下に次の記述がみえている。なお、文中に「其半季利益金ノ割合」とあるものには、二通りの解釈と実践とがみられた、その一は「利益金処分計算書」であり、その二は「英国型完全結合計算書」である。公開の場合は、多くが前者であった。

国立銀行ノ資産負債損益ノ諸勘定ハ一定ノ法式ニ従ヒ同一ノ日附ヲ以テ各其本支店ヨリ毎月及毎半季ニ於テ明細ニ之ヲ大蔵省ニ報告シ且其半季利益金ノ割合ハ株主ノ議決ヲ経テ大蔵卿閣下ノ認可ヲ得更ニ其資産負債ノ計算ト共ニ世上ニ公示スルモノトス

なお、現在でも、新聞に公表している銀行の貸借対照表には、下部の欄外に利益金処分計算の内容が付記されている。

第5節 「補正勘定」の経緯

「補正勘定」が登場したのは、明治13年12月改正の「国立銀行報告差出方規則」であった。そして、この経理方針が確立したのはこの年の1月の「銀行課第一次報告」の第七款「資産負債ノ事」である。すなわちいう。

「補正勘定」ナル者ハ半季決算ノ時ニ限り一時之ヲ設クル者ナリ仮令ハ六月三十日ニ於テ定期預金ノ満期ニ当リ其元利ヲ返済スヘキニ實際ノ都合ニ依リ未タ之カ仕払ヲナサズト雖モ其利息ノミハ既ニ仕払ヒシモノトナシ貸方利息勘定ニ現ハレ借方ニ於テ補正勘定ノ目ヲ設ケ其金額ヲ記入スルナリ又貸方ニ該勘定ノ設ケアル後半季ニ於テ収ムヘキ公債証券利息ノ内秩禄公債

ノ如キ後半季ニ於テ利息ノ交付アルモノ其前半季中ノ月割ニ依ル金員ヲ予メ収納セシモノトナシ仮ニ借方利息勘定ニ掲ケテ前後両季ノ利息ヲ平均ナラシムルモノナリ

下野直太郎博士は、その著書『単複貸借収支簿記会計法』（昭和6年4月刊，74頁）で「補正とは補充訂正の義にして嘗て国立銀行時代大蔵省銀行局にて鑄造した用語であるとのべている。利息の「未収分」と「未払分」とにつき、補正の目的で開設される「一座の勘定」である。債権・債務確定基準の採用であり、「発生基準」への第一歩であった。

ところが、銀行局長加藤清から、大蔵卿松方正義に提出された「銀行局第四次報告」（皇 明治14年7月
 閣 15年6月）の64頁以下をみると、銀行会計実務の実情からみて、その濫用によって「簿記上必要ナル勘定ハ却テ大害ノ媒介トナル」との理由により、明治15年1月9日の通達をもって補正勘定による決算方式の廃止にふみ切った。すなわちいう。

当時銀行ノ事業タル草創ノ際ニシテ未タ至当ノ利益ヲ取得シ能ハサルトキナルモ世上一般ノ利息ハ益々騰貴スルノ勢ナルニヨリ株主ニ於テハ可及的配当ノ多額ナルヲ熱望スルノ情勢アルハ人情ノ免カレサル所敢テ怪ムニ足ラスト雖モ銀行ノ役員ニ於テハ事業ノ進度ヲ量リ以テ其出入ヲ計較スヘキ者ナルニ却テ其名利ニ心酔シ故ラニ術策ヲ構ヘ多額ノ純益ヲ現ハシ相当ノ配当金ヲナシ以テ株主ノ歎心ヲ博セントスルモノ多キカ如シ其術策タル半季決算ノ時ニ際シ貸付金等ニシテ未タ数月ヲ経サレハ其返期ニ至ラサルモノヲ其利子ヲ予算シ以テ其季ノ収益ニ加ヘ其甚シキニ至テハ期限後数月ヲ経過シ反弁ノ途既ニ絶タル滞貸金等ノ利子ヲ積算シテ彼ノ「補正勘定」ニ振替収益ニ立ル等其弊害一ニシテ足ラス終ニ簿記上必要ナル勘定ハ却テ大害ノ媒介トナルニ至レリ（中略）其弊害ハ全ク補正勘定ノ性質ヲ解セス否解スルモ故サラニ其勘定ヲ濫用スルコトニヨリ生スルモノナリ今敢テ損益決算ニ至簡至便ナル「補正勘定」ヲ是非スルニアラス

ト雖モ其事実ノ不正ヲ防カン為メ当分ノ内銀行帖簿上ニ於テ該勘定ヲ廃止セシムルニ如ス因テ十五年一月九日ヲ以テ該勘定ヲ廃止シ自今實際出納セシ損益ヲ以テ決算ヲ為スヘキ旨ヲ達セリ

ここに「現金基準」による銀行決算の体制が確立したのである。そして、このような事情とまったく同じことが、大正5年6月の改正銀行条例の施行に際して、むしかえされている。東京銀行集会所における「説明会」で、銀行課長他1名の担当官によって行政指導の形で示され、さらに後に「未収利息不計上の原則」とよばれた指導方針がこれであった。その根拠は、明治初期のこの場合と同じで、「不良銀行ヲ監督スル」上から、「未収利息ヲ資産トシテ御計上ニナルコトガ悪イト云フ」のではないが、滞貸金の利息未収分まで計上する不良銀行があるゆえに、その計上を「成ルベク止メテ貫ヒタイト云フ方針」であるというのである。カッコで引用した部分は「説明会」の「質疑応答速記録」によった。

とくに収益の計上について、発生基準ないし債権・債務確定基準を否認してもっぱら現金基準によるとする大蔵省の方針は、戦後の昭和26年3月蔵銀第1010号「決算経理の基本原則」、昭和28年3月蔵銀第1084号「決算経理の基本原則」、昭和37年7月蔵銀第1462号「経理方式の改訂」という一連の通牒で一貫してとられてきた。その詳細および銀行決算のこの方式に関する批判については、拙著『銀行会計原理』（法政大学出版局，138頁以下）および『銀行簿記』（評論社刊，170頁以下）を参照されたい。昭和41年12月蔵銀第1638号「貸付金未収利息等の経理方式の改訂およびこれにともなう報告書類の改正等について」によって、ようやく旧来の体制が改められることになった。すなわちいう。

銀行の貸付金および有価証券にかかる未収利息については、従来これを一切資産に計上しないこととし、税務計算上も暫定的にこの取扱い

が容認されてきたところであるが、国税庁とも協議の結果、昭和四十一年以降の決算においてはこの取扱いを廃し、原則として発生主義の経理方式により、回収確実な未収利息は益金に計上する方式に改めることに決定した。

さらに、昭和42年9月蔵銀第1507号「銀行の経理基準について」（昭和44年3月1日、一部改正、蔵銀第960号通達）により、統一経理基準が実施され、公正な企業会計の諸原則の適用を強く要請することになったので、その結果として、「発生基準(主義)」の決算方式を採用することになっている。

第3章 「銀行簿記精法」と第四 国立銀行「資料」との 比較吟味

この部分は、この「論集」の第6巻・第1号に収録してあるので省略する。

第4章 官庁会計制度の生成と 展開

第1節 設 題

この調査研究を進めるに際して、とくに次の点を重視したい。

第一に、明治8年末頃から同22年に至る間は、西欧の文物・制度とともに移入された複式簿記法を、大蔵省当局者がいち早く消化・吸収し、その強力な指導によって、各省庁および道府県の会計制度に積極的にとり入れていった時期であって、ひろく日本の近代会計発達史の中軸につながる重要な意味をもっていること。

第二に、明治22年を境として、行政事務機構の整備、官庁会計制度の刷新・変革とともに、複式官庁簿記組織が、国庫出納関係帳簿の一部を除いて廃止されて今日に及んでいるという沿革的事情の解明は、今日の官庁会計の課題を適切に把握するためのポイントであ

ると考えられること。

なお、本章では、主として官庁金銭会計（一般会計）の領域に限定して論じてあるので、あらかじめ付言する。「特別会計」については、第8節で「陸軍作業特別会計」の実況と問題点を紹介するにとどめた。

第2節 明治22年に至る官庁会計 諸法規の沿革

明治維新以来、諸事多端のうちにあって諸政の変革はめまぐるしく、会計に関する諸法規・制度も、当初はこれを統一し整備するいとまもなく、主として慣例により、あるいは当事者の見解をもってその都度事務を処理したのが実情であった。この間に、慶応3年12月の金穀出納所の設置、明治元年2月これに代わる会計事務局の創設、同年4月の会計事務局の廃止と会計官の創設と、制度の改変が相つぎ、明治2年7月になって会計官が廃止されて大蔵省が設置された。

また、会計事務が複雑になるにつれて、統一的な会計法規の制度が痛感され、政府も近代的な財政・会計制度の確立に努力するようになった。明治5年9月には各省の歳費定額を決定し、翌6年6月には歳計概算を調査して「歳入出見込会計表」(補論1を参照)を公布し、ここに予算制度の導入を図った。さらに、明治8年11月には「歳入出見込会計表」に代えて「歳入歳出予算表」を公布し、ついで明治9年2月には官金の管理出納制度を改めた「院省庁現金納払規則」(太政官達第10号)の制定があり、同年10月には収支科目・予算の編成・出納手続・帳簿等金穀出納の全般にわたる手続を網羅した「大蔵省出納条例」の制定をみた。また、明治11年7月には、この条例の一部に出納閉鎖期間に関する規定を設け、ここに決算制度の基礎が確立され、明治14年4月には、会計制度の総括通則として、会計年度・予算・金銭出納・収支決算の各項目を5章61条にわたって明示した「会計法」(太政

官達第33号)と、会計検査の規程を定めた「会計検査院章程」(太政官達第35号)の制定がみられた。他方、明治17年7月の「経費金支出条規」(太政官達第61号)、同19年3月の「歳入歳出出納規則」(閣令第3号)によって現金収支の詳細が規定され「金庫制度」が採用された。

一方では、各官庁の計算帳簿類についても、明治元年に内国事務局が租税帳簿を制定したのを皮切りとして、爾後、規程の改廃がつづいた。詳細は、本章の第3節でのべる。

このように、諸法規の制定によって官庁会計制度は、次第に整備されていったのであるが、明治19年末になると政府は会計法取調委員を任命し、新しい会計法案を起草させることにした。かくして、明治22年2月、憲法の発布と同時に、法律第4号をもって「会計法」が制定され翌年度から施行された。

(補論1) 井上・渋沢の「建白書」と「歳入出見込会計表」の公布

会計諸法規の沿革については、前節でその概要をのべたが、とくにその生成と発展とを促した要因は、明治6年6月9日の「歳入出見込会計表」の公布であった。この表は、近代的な意味での「予算」の性質をもったものではなく、その公表についても、太政官の達文中に「為心得」とあるように「命令」によるものではなかったけれども、爾後毎年この種の表を公示する慣習ができ、次第に「予算」の体をなすようになるのである。出納手続を定めた「金穀出納順序」の制定もこの表の公表をぬきにしては考えられない。そこで、「補論」として、この表が公示されるに至った事情の概略を紹介しておくことにしよう。

明治初年の大蔵省は、会計官を継いだ官省であったが、官制が整備されていない当時では、その首長となる人物の能力や政治的立場ないし政治力によって、所管の権限は伸縮するのが常であったから、大蔵卿大久保利通の

下にあった同省の権能は強大なもので、後の内務・農商務・逓信の各省や会計検査院の機能をもすべて包摂したようなものであり、また旧幕時代の勘定奉行の名ごりをとどめて、地方下級裁判所の機能の一部まで吸収していた。従って、参議を中心とする最高政治グループに対して、あたかも一大独立国(場合によっては、一大敵国)となるかの感があったといわれている。そして、明治3年から同6年までの間、この強大な官省の中心にあった人物、そして大久保の欧米巡廻中に大蔵卿代理として事務を専決した人物こそ、官僚政治家の典型ともいべき大輔(次官)の井上馨であった。

この井上の最大の政敵は、参議で司法卿の江藤新平で、彼は新政府の官僚として次第に頭角をあらわし、後に西郷や板垣等の反政府主流派に近づいて参議にまでのし上った人物である。井上は、岩倉や大久保が外遊中の留守政府における官僚派のリーダーであったから、旧士族の象徴的存在であり、事実、秩禄処分問題等では没落していく旧士族という階級そのものを温存しようとする旧派の西郷が、この台頭してくる新官僚の頭目であり三井組の代弁者とも目された井上を白眼視したことは、西郷の人柄からみても、当然のなりゆきであった。

参議大隈重信の大蔵省事務総裁就任を機として、井上は、三等出仕渋沢栄一とともに、明治6年5月7日「財政前途ノ方略」につき建白書を出して職を辞した。この建白書がブラックの新聞『日新真事誌』に登載されると、その内容が政府の財政がすこぶる危険な状態にある事を指摘していたがために、朝野に議論が沸騰した。そこで政府は、信用を維持する目的で政府の会計の内容を公開する必要に迫られ、ここに「歳入出見込会計表」の公布を行なった。建白書を新聞に公表した点につき、政府と井上等とに押問答があったが、ここでは、明治27年6月刊、阪谷芳郎著『日本会計法要論』(47頁)から若干引用しておく。

「伝聞ス井上洪沢二氏ノ建白書新聞紙ニ登載セラルルヤ政府二氏ヲ譴責スルニ濫ニ政府ノ秘事ヲ世ニ公ニスルヲ以テス 井上氏抗論シテ曰ク政府ノ会計ヲ世ニ公示スルハ欧米各国皆然ラサルナシ何ノ不可カ之アラント 依リテ政府モ大ニ悟ル所アリ会計表ヲ公ニスルニ至リタルナリト」

また、会計表の公布についていう。

「井上洪沢二氏ノ建白書ハ直ニ政府ノ却下スル所トナリタリト雖モ此建白書ハ実ニ意外ノ良結果ヲ我国会計整理上ニ生シタルモノト云フヘシ 之ヲ欧米諸國ニ就キテ考フルニ立憲政体ノ國ニアラスシテ会計ヲ公示スルモノ未タアラサルナリ然ラハ則チ我国ニ於テ会計ヲ公示シタルハ特別ノ美政ト云ハサルヲ得ス」

「特別ノ美政」であるかどうかは、敢て問わないが、「意外ノ」結果であったことは確かである。政府部内の対立・抗争が、この会計表の公布をもたらしたのである。

井上と洪沢の建白書はいう。「政府ノ会計」は危険な状態にあると。「歳入出見込会計表」はいう。「其主職ノ官員ニ審問シ其簿記ヲ査覈シ実額ヲ計算シ乃チ別記ノ正数」を得たが、それによると、「歳入ノ歳出ヨリ多キ高」は、2,141,264円 81 銭 9 厘に達すると。建白書に驚いた人々は、こんどは一転して、「政府ノ会計」のこの豊かさに驚くことになった。まさに茶番である。

第3節 官庁簿記組織の創設

(1) 「出納司規則書」の制定

政府は、金穀の収支を監督して濫費を防ぐ目的で、明治2年1月に「出納司規則書」を制定し、ここにわが国で最初の金穀出納の順序が定められた。この規則書は、本文からも推量できるように、制限的な主旨のもので、出納の手続法としては内容が粗雑であったから、会計実務が複雑化するにつれて、さらに統一的な法規の制度が痛感されるようになり、

明治6年12月になると、はじめて統一的な出納手続法である「金穀出納順序」が制定された。

「出納司規則書」の前文とその一部を紹介しておく。

出納司規則書

出納司ノ儀ハ米金御取締専一ニ相心得左ノ通取扱候様可仕奉存候

- 一 米金渡方ノ儀各官各司共差定候諸入用ノ分ハ凡見込ヲ以何ニ不及渡方取計一箇月限り清算ノ上翌月初旬ノ内仕上勘定帳請取内訳相改不相当ノ廉ハ其官其司へ申談為引直右清算仕上帳差出方遅延オヨヒ候向ハ諸渡方仕間敷候事
- 一 月給渡方ノ儀ハ弁事衆ニテ人名並等級共突合相違無之分ハ何ニ不及渡方取計並諸向等外附属ノ者其向見込以月給取極判官事知司事等ヨリ断有之不相当無之分ハ其官其司ノ印ヲ以テ是又何ニ不及一纏ニ渡方取計候様可仕候
- 一 本禄並御扶助米被下候分モ先達テ追御取極メ相成候分ハ是又何ニ不及渡方取計候様可仕候
- 一 旅費渡方等御定則ニ不振分ハ勿論其時宜ニ寄取捨仕候儀御座候トモ前同様取計候様可仕候
- 一 清算仕上帳其官其司又ハ其局總裁ノ者印ヲ目当ニ取扱請取書等ノ突合ハ不仕積ニ御座候
- 一 臨時入用御渡方申出候向ハ行政官へ伺出候様ニ申達候得共格別ノ金高ニモ無之事実不相当ニ無之分ハ何ニ不及渡方取計候様可仕候
- 一 米金臨時御出方諸拜借等御渡可相成廉廉御英断ヲ以被仰出候儀ハ格別可相成ハ願人へ御沙汰以前御評決ノ儀一応御達御座候様兼テ弁事衆へ御打合可被下候 (以下省略……筆者)

(2) 「金穀出納順序」の制定

政府は、明治6年12月に、太政官第四百二十七号達(府県) および第四百二十八号達(各官省)によって、「金穀出納順序」を制定し、第二条により出納勘定帳簿とその記帳法とを制式化した。

爾後、出納勘定帳簿の付属内訳明細表の様式の改正、あるいは「諸収入金予算内訳簿」・「収入概計表」・「経費予算内訳明細簿」・「経費概計表」等の制式につとめ、計算帳簿も漸次旧習のものから脱皮しようとする努力を重ねた。ここでは、「金穀出納順序」の第二条を引用して、勘定帳簿の内容を紹介しておこう。

明治六年十二月 太政官第四百二十八号達
各庁ノ出納ノ順序等一定ノ方法無之ニ付今般右取扱ノ順序並書式勘定帳簿形共別冊頒布候条右ニ照準来明治七年一月ヨリ施行可致尤従前勘定帳ニ相添差出候小訳証書等ノ儀ハ爾後不及差出候此旨相達候事
(別冊) 金穀出納順序
第二条
一 金穀ノ出納ヲ登記スル帳簿ノ類ハ左ノ体裁ニ従フヲ則トス
日計簿 一冊
此ノ簿冊ハ本仮納払ハ勿論返納交換等ニ至ル迄毎日出納スル一切ノ金穀ハ無漏員数及ヒ受入払出ノ旨趣人名等ヲ式ノ如ク詳記シ納払トモニ金ハ切符米ハ預り人証書ト同一ノ番号ヲ付シ主務ノ吏員検印課長之ニ割印シ日毎ニ納払ノ合計ヲ差引現在ノ有高ヲ算定シ而シテ其記載セシ費目ヲ部分シテ諸受払帳及ヒ追算簿差継帳等ニ編入登記シ月末ニ至リ總計各種ノ入払高ヲ區別シ以テ其編入スル所ノ帳簿合計ト照合ス可シ
銀行ニテハ
金銀預ケ帳 同 預り帳
同 同 同
金銀受取帳 同 上納帳
此簿冊ハ官庁ヨリ銀行等ハ金銀ヲ預ケ或ハ預金ヲ取出ス時取替ノ証ニシテ元受帳ニ冊払出帳ニ冊ヲ製シ金銀ヲ預ル時官ノ預ケ帳ト銀行預り帳ト両帳一樣ノ証文ヲ登記シ預入ノ証印ヲ取り長官之ニ割印シ預ケ金ヲ払出ス時ハ受取帳ト上納帳上一樣ニ記証シ前同様長官割印シ一帳ハ其庁ニ備置一帳ハ預入ニ交付ス……
金穀受払帳 各冊
日計簿金穀納払ノ内本仮ハ勿論重複混淆等ノ

儀無之候一一点検査ノ上費目ニ随テ部分登記シ而後精密算勘シテ元払残ノ合計差謬ナキヲ要シ以テ勘定帳仕組ノ根拠トスヘシ

追算簿 一冊

凡日計簿ニ掲クル入払ノ内決算ニ至ラサルモノハ本人払ト錯綜ナラサル為詳悉部分シテ如式此帳簿ニ明瞭登記シ而シテ仮払ノ廉決算ニ至ルトキハ最前ノ仮払高ヲ悉ク一旦返納以テ仮払ノ廉ヲ消抹シ其決算高ヲ更ニ日計簿払ニ相立若シ半ハ決算半ハ未決算ノ節ハ前同様返納シテ仮払ノ廉一旦取消シ而シテ決算済ノ分ハ日計簿本払未決算ノ分ハ同帳仮払ニ立コレヲ追算簿ニ詳記シ順序如斯ナサシメ月末ニ至リ之ヲ調査シテ決算ノ済未済ヲ弁別シ若シ決算遅緩ナルアレハ之ヲ督促スルヲ要ス

差継簿 一冊

此簿冊ハ日計簿ヨリ移載セシ官員傭士ノ月給旅費等総テ一旦本払ニ立ル後事故アリテ返納スルアレハ出納重複ナラサル為各種分別シテ其金員事由等ヲ詳細登記シ月末ニ至リ同種仕払高ノ内ハ差継計上錯雑ナキヲ要ス

金穀在高表

此表面ハ各種毎日ノ元受高ト払出高トノ差引ヲナシ残金穀ノ現穀ヲ一目瞭然タラシム故ニ諸受払帳其他簿冊ノ合計ヲ移載シテ可ナリ但シ長官ノヲ閱シ一之ニ検印シ以テ量為ノ斟酌ヲナスヘシ

右ノ外計算上便利ノ為各種ノ費用ヲ分別シテ計算簿類ヲ製スル等ハ其庁ノ便宜ニ従フヘシ

この「金穀出納順序」は、各道府県にも通達されているので、他方官庁でも部内の計算手続が漸次整備されていった。例えば、明治8年5月31日付で北海道開拓長官黒田清隆の発令した「金納出納処務条例」はその典型である。内容は省略する。

(3) 「出納寮金穀出納計算条例」および「計算条例」の制定

大蔵省出納寮における金穀出納の順序は、明治8年7月14日に「出納寮金穀出納計算条例」および「計算条例」の制定により、いっ

そう整備されたものとなった。この条例では、出納の科目を区別し、同寮は毎翌月20日を限り、「予算差引表」を調製してこれに「月計簿」を添えて大蔵卿に提出させ、大蔵卿はこれを検査頭に送付して検査のうえ大蔵卿の承認をまって大蔵卿より決算証書を出納頭に授付する手続をとらせた。

「計算条例」は、出納寮の事務規程ないし「出納寮金穀出納計算条例」の施行規則に当るものであった。

これら二条例を引用し紹介しておこう。

出納計算条例

第一条 歳入出甲乙部暨ヒ準備金出納月計簿ハ伝票ニ拠リ実地出納セシ金額ヲ月計整理シ之ヲ本寮ノ計算仕上トシテ毎翌月二十日ヲ限リ大蔵卿ヘ呈ス卿之ヲ検査頭ニ下任シ検査記印之上ハ此月計簿ニ対シ大蔵卿ヨリ更ニ決算証書ヲ出納頭ニ授付ス頭於茲曩ノ伝票ヲ返上シ当月ノ出納結了スルヲ恒例トス

第二条 出納予算表ハ当年収支金穀予算完定ノ上本寮ヘ御達ノ員額ヲ基ニ立尚毎三月諸向ヨリ上申ノ増減額其主任ヨリ本寮通知ノ状ヲ以テ差引金額ヲ改正シ又月計簿ヨリ連月ノ出納額ヲ移記シ再ヒ差引ヲ為シテ彙ニ後途ノ予算額ヲ定メ金穀配置ノ目途ヲ立ルヲ本旨トス就テハ予算ハ結算ヲ期シ結算ハ予算ニ対シテ互ニ算法ノ低悟ナキヲ要スルヤ尤毎月二十日ヲ期シ予算差引表ヲ整理シ月計簿ト共ニ大蔵卿エ上進卿承認セラレタル上ハ検査寮エ下附アリテ後日諸向府県ノ予算総計差引表ニ照会其末ヲ結フヲ例トスルモノナリ

第三条 前条予算計算共ニ甲部乙部準備部何レモ毎部ニ総計ヲ掲ケテ別調ニスルヲ法トス尚ホ出納ノ科目ヲ区分スル左ノ如シ
甲乙部 (以下略)

計算条例

第一条 (削除)

第二条 月計簿ノ起ル原ハ日計簿ニアリ日計簿ハ乃チ出納課外部係ヨリ発起スルモノニテ其一部ハ上報シ一部ハ寮ノ控トシテ主計課ニ保

ツ此控ノ日計簿ハ則月計ノ源ナルモノナリ

第三条 前条日計簿ハ甲乙準備ノ各掛ニテ連々類聚ノ科目及ヒ出納先等ヲ区部記入シテ予算掛ヘ送付ス同掛ニ於テハ最前予算区部ノ科目ニ適合セシヤ否ヤヲ勘考シ予算内外ノ印ヲ捺シテ課長ヘ出ス課長検印了テ計算掛エ還付シ来ラハ各掛其科目及予算内外納先ヲ分別シテ月計原簿ヘ挙記シ後同寮互ニ眼ヲ換エテ之ヲ檢正保印スヘシ連々此順序ヲ逐テ累計ヲ算定シ積テ一箇月ノ通計ヲ定メ於此金穀ノ種類ヲ拾算シテ通外ノ内訳ト為スヘシ

第四条 月計簿ハ細カニ出納ノ事由ヲ調理スルモノニ非ス其大体ノ科目ヲ区別シ当出納先ト金穀種類等ヲ分明スルヲ本旨トスレハ前条原簿記載ノ法ニ於テモ毎件ノ事由ヲ要セス前票番号ヲ証号トシ其他ハ年月日金穀種類員数等ヲ挙クル迄トシテ事訳ハ記載セサルヲ例トス若後日計算掛ニ於テ其事訳ヲ知ラント欲スルニトアラハ番号標準トシテ日計簿ニ溯ルヘシ

第五条 原簿月計完ク経理了ラハ毎各庁内訳金穀種類ノ通計ヲ以テ乾部(寮中ノ控ヲ乾部トシ上呈スルヲ坤部トス)月計簿移記シ継テ各部ニ合計シ総計ニ括ルノ順序ニ至ルヘシ此乾部連々経理整ニ随ヒ調査掛エ送付シテ検調ヲ要シ検調了ラハ坤部ヲ清調乾部共ニ再ヒ調査掛エ送付スヘシ但シ調査掛ヘ送付ノ後ハ検調済乾部共ニ課長エ出シ課長点検シテ出納頭ヘ呈シ頭検閱了テ毎月二十日坤ハ大蔵卿エ乾ハ司計課エ預ケ置クラ恒例トスルモノナリ

(4) 明治8年に至る各官庁帳簿規程の変遷

主として大蔵省を中心とした金穀出納事務組織に関する諸規程、並びに諸帳簿の制式については、すでに略述したとおりである。明治維新以来、政府は、各官庁の計算帳簿についても、創定・改正たえまなく、次第にその組織を整備してきた。いまその逐一に互ってくわしく説明する紙幅の余裕はないが、幸に、明治初年から明治8年頃までの経過を示す好史料があるので、ここで紹介しておこう。

政府は、明治6年4月に、地方官会議を開催するに際して、その参考に供するため、統計寮頭に命じて、京都・大阪・東京・横浜の出納司の「納払日計簿」によって慶応3年12月から明治5年12月までの5年間の歳入歳出の実績を調査させた。しかしこの歳計の整理は、京都外3ヶ所の出納司納払日計簿によった結果、完全なものではなかったもので、その後、明治6年5月に大隈重信が大蔵省事務総裁に就任するや、重ねて五期間の歳計を整理させ、明治8年9月になってようやく「歳入出統計決算書」の編成が完了することとなった。ところが、この時はすでに明治8年6月を経過しており、また、会計年度の改正(明治7年10月、一会計年度を7月より翌年6月までと改正)もあったので、先の五期間に加えて、明治6年1月から同8年6月までの三期間の歳計を整理する必要が認められ、明治11年6月には、慶応3年12月以後計八期間にわたる歳計を精査して、完全な決算報告書を調製するはこびとなった。これが本邦における官庁決算の濫觴と考えられるものである。この「八期間歳入歳出決算報告書」の附録備考の中で、明治8年に至る会計制度の推移を説明しているが、その一部に、各官庁の計算帳簿類、諸報告書類の制式の経緯を次のように明らかにしている。

会計出納ノ法規

附・各官庁計算帳簿ノ事

明治維新ノ切メ府藩県ノ制度未タ定ラス随テ計簿ノ規定モ亦定例アラサルナリ元年(八月ノ内)国事務局ヨリ府県ニ下命シテ税額ノ帳簿ヲ進致セシム之ヲ各庁ノ計簿ヲ整理スルノ開手ト為ス然レトモ往々耽閣シテ之ヲ進致スルモノ少シ

二年二月十五日更ニ府藩県及采地ヲ有スル中下大夫上士ニ下令シテ治元年ヨリ明治元年ニ至ル五箇年間歳入租税ノ平均額ヲ録上セシメ且去年命達セシ税額ノ帳簿ヲ進致センコトヲ促ス○九月会計年度ノ創設アルヲ以テ府県及諸藩寄託地ニ命達シテ元年以降本年九月ニ至ルマテノ貢納及諸費ヲ精算シ其十二月ヲ期シテ之ヲ進致セ

シメ其十月以降ハ帳簿ヲ新製シ翌年九月ヲ限り結算シ爾後毎年十二月ヲ期シテ之ヲ録上セシム○十一月七日各官省ニ通達シテ建簿ノ経費金ハ本年九月ヲ限り之ヲ精算シ其十月以降ハ帳簿ヲ新製シ翌年九月ヲ限り其計算ヲ清完セシム

三年二月二十二日官省寮司ノ月次経費精算簿ノ様式ヲ頒示ス○閏十月官省寮司計算帳簿ノ様式ヲ改定シ且前年十月ヨリ本年九月ニ至ル一週年ノ収入支出ヲ録致セシム

四年一月十三日旧来府県及諸藩寄託地ノ租税金穀出納ノ規則ヲ改正シ且計算帳簿ノ様式ヲ頒布ス○七月二十四日新置ノ各県ニ命達シテ士卒ノ秩録藩債貯金及積穀ノ数額ヲ録上セシム○九月二十四日官省及東京府ノ決算勘定帳ノ様式ヲ設定ス○十一月二十九日又帳簿整理ノ法規ヲ官省及東京府ニ詳示シ官員ノ月給旅費等別途ニ支給セシモノ亦之ヲ査計セシム

五年四月府県ノ租税帳簿及録上ノ期限ヲ改定シ毎年十一月晦日ヲ期シテ進致セシム○十月官省ノ経費計算簿ノ体例ヲ改定シ毎月二十日ヲ限リ前月ノ費額ヲ整理録致セシム○同月二十七日這回改曆ノ発令アルニヨリ改設セン会計年度即チ曆年ニ準拠シテ各官庁ノ計算ヲ完結セシム

六年一月二十四日各県ニ命達シテ姑ク便捷ノ一方法ヲ設ケ四年十月ヨリ五年九月ニ至ル一週年ノ収支計算簿ヲ進致セシム蓋シ全国一週年ノ概計ヲ統括シテ将来量為ノ参考ニ供センコトヲ欲シテナリ○三月十三日諸省寮ノ支署ヲ遠地ニ開設スルモノ、勘定帳ヲ整理スルノ順序ヲ牒示ス○七月十日開拓使ノ諸収入金ハ証票ヲ以テ国库出納ノ順序ヲ履行セシム蓋シ従前同使ニ専委シテ之ヲ支消セシニヨリ出納ノ多寡ヲ知ルニ便ナラサルカ為メナリ○九月十九日海軍文部工部ノ三省ニ通牒シテ各官工場及病院等ニ係ル一切ノ収入並其経費ノ精算簿ヲ大蔵省ニ録致セシム蓋シ従来各省直ニ其収支ヲ専行セシニヨリ収入ノ多寡経費ノ増減ヲ知り兼テ将来ノ予算ヲ査定スルニ便ナラサルヲ以テナリ○十二月二十七日各官庁ノ金穀出納ノ順序及計算簿ノ様式ヲ制定頒布シテ七年一月ヨリ之ヲ施行セシム且今後各官庁ヨリ明年一切ノ費用ヲ概算シテ毎年十一月十五日ヲ期シテ之ヲ大蔵省ニ送致セシメ大蔵省之ニ憑拠シ其当否ヲ点檢査定シテ明年一切ノ経

費ヲ予算シ之ヲ太政官ニ進呈スルノ例ヲ定ム

七年三月二十九日海外各国派駐公使館及領事館等ノ支費ヲ精算スルノ法規ヲ設定ス○四月七日各官庁仮払ノ金額ハ毎三月ヲ期シ載算シテ經費勘定帳ニ登記シ明細表ヲ副具シテ之ヲ録致セシムノ法規ヲ設定ス蓋シ各種ノ事業ニ属スル費金及海外購買品ノ価金等ノ如キ速ニ決算ヲ了セサルモノハ尚依然トシテ現有額ト為シ現実存在ノ金額ト混同スルアルヲ以テナリ○八月二十五日各官庁勘定帳ノ規格ニ合ハサルモノ及期限ヲ過キ之ヲ録上セサルモノハ検査官員ヲ差遣シテ質問調査セシムルノ旨ヲ令達ス○十月十三日曆歳会計収束ノ方法ヲ廢シ甲年七月ヨリ乙年六月ニ至ルヲ会計年度ト為シ八年七月以降之ヲ施行シ以テ各庁ノ収支計算ハ一切之ニ準拠整理セシム

(5) 明治8年末・大蔵省における複式簿記法の実験

大蔵省は、すでにのべた諸制度の改廃および国庫金の取扱い方の改正（島田組，小野組の倒産，閉店により同省内に納金局を開設）を行なうとともに，計算記帳の手續の改正を考慮するようになり，ブラガ（前出）に本省で複式簿記法の講習を命じ，明治8年末頃になると，自省取扱いの金穀出納簿記法を，複式化するに至った。また省内に「簿記法改正掛」をおき各省の官吏に複式簿記法の教育を行なった。

かくして，明治8年から明治12年に至る間は，全官省に複式簿記法を採用する予備的な実験期間となった。次に「大蔵省出納条例」の一部と，この条例の実施規程である「伝票簿記条例」および「歳入歳出予算表例言」の一部を掲示しておこう。

明治九年九月十五日

大蔵省出納条例

第三十四条 凡ソ計算ニ関スル帳簿並記載法ハ総テ「ブックキーピング」ニ從ヒ之カ規則ヲ立ツヘシ私ニ之ヲ改竄スルヲ得ス

伝票簿記条例

一 主要ナル帳簿ヲ分チ日記簿及原簿ノ二種トス日記簿トハ日々出納スル金員ヲ貸借二項ニ分チ其事由ヲ明記シタルモノニシテ原簿ニ登録ス可キ基礎タリ原簿トハ金銀出納ノ大簿冊ニシテ諸勘定ノ科目ヲ設ケ各貸借ヲ區別シテ出納ノ結局ヲ明ナラシムルモノナリ其他ノ補助簿ノ種類ニ至テハ出納ノ状況ニ從ヒ定限ナシト雖モ凡ソ次ニ示ス如シ

常用部ニアリテハ左ノ四種ヨリ成レリ

(一)院省使庁府県經費區別 (ニ)予算差引簿

(三)繰換貸借 (四)雜入出

又準用部ニ於テモ左ノ四種トス

(一)金銀公債証券類買上代 (ニ)臨時貸借

(三)予備及資本金 (四)諸損益

二 貸方トハ総テ歳入ニ属シ払戻スコトナキモノ又ハ繰換等ノ中追テ払戻ス可キ一時借入レタルモノヲ云フ之ニ反シ借方トハ歳出ニ属シ戻入ル、コトナキモノ又ハ繰換等ニシテ将来請戻ス可キモノタルモ一時払出ニ属ス可キモノヲ云フ

歳入歳出予算表例言(皇明治九年七月三十一日)

這般ノ予算タル明治九年会計年度ニ於ケル歳入出ノ為ニシテ諸官庁開報スル処ノ内訳明細簿ニ拠リ精査審訂シテ以テ一週期年ノ計算ヲ立ル者トス而シテ其算定表上スル所ノ概略ハ即チ左項ノ如シ

一本省（大蔵省）近頃計算帳ノ式ヲ改定シ単ニ簿記法「ブックキーピング」ヲ用フ因テ以テ出納ノ科目ヲ修正ス

第4節 複式官庁簿記組織の発展

(1) 複式官庁簿記の端緒

大蔵省は，自省内の「簿記法改正掛」で各省の官吏に複式簿記法を講習しただけでなく，明治11年2月には，各府県に令達して会計事務従事者2名以上を招集して講習を行なうこととし，大蔵省乙第九号達を通達している。すなわち，次のとおりであった。

明治十一年二月二十七日 大蔵省乙第九号達
府県
西洋複記式記簿ノ方法ハ出納上必須ノ儀ニ付
伝習ノ為メ右ニ従事スヘキ者兩名以上ヲ撰ミ当
省ヘ可差出此旨相達候事

さらに、明治11年8月になると、自省の実験にてらして、これを全官庁(官、省、院、使および府県)の会計におよぼそうとして、大蔵卿は簿記法改正の稟議を太政官に提出するに至った。すなわち、次のとおりであった。

複記帳簿法ノ儀ニ付伺
複記帳簿法ノ儀ニ付テ去ル八年十二月中纏々陳稟ノ上先ツ当省ニ於テ施行仕爾来二箇年余ニ涉リ候処其式明確精良ニシテ実ニ会計上最モ要用ノ法方ニ有之就テハ一般各庁へ播及推括候ハバ計算ノ次叙更ニ一層ノ詳密ニ帰シ可申去多少習熟不致候テハ是又実施難致儀ニ付此際遍ク改正ヲ期シ来ル十二年七月ヨリ実地施用ノ儀公達相成度奉存候尤既ニ習熟ノ向ハ現今ヨリ右ニ憑拠シ調成ノ積ヲ以テ御達案並日記以下補助簿マテ摸本相添此段相伺候也
明治十一年八月二十九日
大蔵卿 大隈重信
太政大臣 三条実美殿

この稟議によって、太政官では、同年9月30日附で、官省院使並びに府県に次の公達を発し、全官庁の会計に複式簿記法を導入することとなった。かくして、明治8年以来、大蔵省がその採用と普及に努力してきた複式簿記法は、わが国における官庁簿記制度のうち定着することとなったわけである。

明治十一年九月三十日 太政官第四十二号達
官省院使 府県
金銭出納簿記ノ儀明治十二年七月ヨリ複記法ニ改正可致尤既ニ複記法習熟ノ向ハ即今ヨリ改正不苦候条改正ノ上ハ大蔵省ヘ可申出此旨相達候事
但簿記条例及摸本等ハ大蔵省ヨリ可相達候事

この公達によって明らかなように、政府は明治8年12月以降大蔵省で採用してきた複式簿記法を、周到な注意を払いながら、官庁会計に積極的にとり入れ、習熟のための余裕をもたせつつ逐次全官庁に及ぼそうという意図を明らかにした。これによって、複式簿記法に習熟していた官庁では、直ちにその簿記法を改正したが(例えば文部省の如き)、各官庁がすべて複式法に改めたのは、次項の大蔵省通達「計算簿記条例」によってであった。

(2) 大蔵省通達「計算簿記条例」とその簿記組織

太政官達第四十二号にもとづいて、明治11年11月に大蔵省は次の通牒を各官庁に通達した。この「計算簿記条例」と帳簿雛形によって、従前からの記帳法を抜本的に改正することとなったのである。

今般第四十二号ヲ以テ公達相成候金銭出納簿記之儀別冊簿記条例及摸本ニ照準御調成可有之候
(別冊)
計算簿記条例
第一条 各庁金銭ノ出納計算ハ総テ複記法ニ拠テ帳簿ヘ記入スヘシ
第二条 複記法ニ拠テ金銭ノ出納ヲ左右ニ大別シ貸借ノ文字ヲ掲ケ以テ対比記入スルノ式トス
第三条 帳簿ヘ記入スル所ノ金員ニ係ル文字ハ総テ垂刺比垂数字ヲ用ユヘシ
第四条 帳簿ニ金員ヲ記入スル必ス事務章程府県官職制並処務順序ニ於テ其権限ヲ定ムル所ノ長官局長課長或ハ一時其事ヲ担任セラレタル主任者ノ印章アリテ信憑証拠ト為スヘキ決議報告等ノ書類ヲ得ルニ非サレハ之ヲ記入スヘカラス
第五条 帳簿ニ金員ヲ書損スルモ漫ニ削除塗抹ヲ許サス又タ脱落アルモ恣ニ補綴糊貼ヲ許サス必ス書損脱落スル所ノ正中ニ二線ヲ横画シテ之ヲ消抹シ正字ヲ其上ニ記入スルヲ以テ一般正誤ノ法トス

第六条 帳簿ニ金員ヲ記入スルノ後決議報告等ノ書類ニ於テ誤謬アリシヲ発見スルトモ輒ク記入ノ金員ヲ訂正スルヲ許サス必ス各主任ヨリ其事由ヲ分疏証明スルヲ待テ然ル後正誤ニ着手スヘシ

第七条 凡金員ノ記載アル帳簿ハ他ヨリ覽観ヲ乞フ者アリトモ妄リニ之ヲ展縮セシムルヲ許サス他ヨリ照査ヲ乞フ者アルトモ主簿者自ラ照校シテ其當否ヲ報スヘシ

第八条 凡ソ其日ニ出納スル金員ハ其日ニ於テ帳簿ニ記入調成シ其領収スル所ノ決議報告等ノ書類ニ照査完了スルヲ以テ則トス

第九条 現金受払簿日記簿原簿予算簿右四簿ハ大藏卿ノ承認ヲ經サレハ之ヲ増損取捨スルコトヲ許サス其他補助ノ諸帳簿ハ各庁ノ便宜ニ依リテ之ヲ増損取捨スルヲ許ス

第十条 前条ノ四簿及補助簿ハ金庫カ又ハ堅牢ナル倉庫ニ藏メ各庁便宜ノ法則ヲ設ケ主簿者ヲシテ日々之ヲ出納監守セシムヘシ

この通牒でとくに注目すべき点として、第一に、すべての官庁の出納計算に複式簿記組織を導入したこと、第二に、従来は縦書様式の帳簿が多かったのを改めて、すべて横書帳簿とし帳簿記入の数字にアラビア数字書体を採用したこと、第三に、帳簿として「現金受払簿」・「日記簿」・「原簿」・「予算簿」の四種を制定し、模本（法定の帳簿雛形）によってその様式を統一し、その採用を強制したこと、があげられる。私蔵の「内務省会計局処務順序」でも、その第七条「決算掛」で、この通達により「記簿式」を定めた旨の記事がみえている。（補論2）を参照されたい。

明治14年4月太政官達第三十三号によって、官省院使並びに府県に令達された「会計法」でも、そのまま生かされており、次掲の規定がみられる。

第二十一条 凡ソ出納ノ記簿ハ複記式ヲ用フヘシ若シ其様式ヲ変更セントスルトキハ会計検査院ノ承諾ヲ請クヘシ

第二十三条 記簿ノ重要ナルモノハ日記簿原簿

現金受払簿予算簿ノ四種トス其補助簿ヲ設クルハ各庁ノ便宜ニ任ス

「現金受払簿」は、借方の区を「受」、貸方の区を「払」とする現金出納帳で、その借方残高は、原簿の現金勘定残高と符合する。

「日記簿」と「原簿」とは、それぞれ仕訳日記帳と総勘定元帳とに相当する主要簿である。原簿は残高式元帳の様式を採用している。この両帳簿では、予算収支の記録は行なわれていない。そのため「予算簿」が独立して別に設けられている。後の「改正記簿組織例言」では、この点に改正が加えられることになる。なお、「予算簿」は、「収入予算簿」と「諸経費予算簿」とに分かれている。これらの帳簿では複式記入は採用されていない。

(3) 大藏省通達「改正記簿組織例言」とその簿記組織

明治14年4月に制定された会計法は、翌15年1月太政官達第五号で改正があったが、官庁簿記組織も同年8月に改正された。従前は、予算収支記録と実際収支記録とは、それぞれ「予算簿」および「日記簿」・「原簿」で別々に記帳される仕組になっており、従って、日記簿と原簿とは、現金出納について、貸借を区別して記帳整理するにすぎなかったのであるが、この改正によって、「予算簿」は廃止され、日記簿・原簿および各種の補助帳簿のうち、予算面の記録と現金出納のそれとが結びついて一元的に記帳される仕組のものとなり、複式法の構想は、一そう明確にうちだされ徹底することになった。

明治15年8月大藏省から出された改正の通達および別冊「改正記簿組織例言」は、次のとおりである。

金銭出納記簿之組織今般別冊之通改正
候条明治十五年度分ヨリ御施行可有之
(別冊)

改正記簿組織例言

一、記簿ノ組織ハ収入ハ予算申牒額経費ハ予算

御達額及据置額ヲ基トシテ現出納ヲ記入スルモノトス

- 一、一時取扱金ノ類ハ現収支ヨリ記入ヲ起スモノトス
- 一、地方税ト連帯支弁ニ係ル国庫下渡金ハ予算ヲ以テ記入ヲ起シ領受ノ上直チニ該部ニ払出スモノトス
- 一、原簿ハ日記簿ヨリ転記スルモノトス故ニ之カ摸本ヲ略ス但日計表ハ従前ノ如ク原簿ニ拠リテ調製スヘシ
- 一、収支内訳簿ハ雑収入ト経費ノ部ノミヲ以テ摸本ニ示ス其ノ他ハ之ニ準シテ調製シ何々内訳簿ト其ノ名称ヲ冠スルモノトス
- 一、収支内訳簿ハ旧勘定仕出基帳ノ如ク摘要中区画ヲ分チ尚ホ明細ヲ要スルモノハ別ニ明細簿ヲ設クヘシ
- 一、収支内訳簿ノ内予算ノ減額又ハ戻入ノ分ハ一旦適當ノ区ニ記入シ貸借トモ其区ニ就キ該員額ヲ控除スルモノトス原簿モ之ニ准ス(摸本中収入ノ部ハ森林諸代経費ノ部ハ備給ノ区ヲ參看スヘシ)
- 一、予算額ノ確定セサルニ先立チ概算ヲ以テ収支スルモノアルトキハ現収支ヲ先ニ記入シ予算額ヲ後ニ記入スルモ妨ケナシトス
- 一、収支内訳簿ハ現計書報告書其他ノ調書ヲ調製スル基トス
- 一、収支内訳簿ノ予算残高及現収支ノ員額ハ毎月二回以上其計表ヲ製シ其計数ヲシテ差違ナカラシムヘシ

この改正で最も注目すべきことは、「記簿ノ組織ハ収入ハ予算申牒額経費ハ予算御達額及据置額ヲ基トシ現出納ヲ記入スルモノトス」とある点であって、日記簿・原簿をはじめ各種の帳簿は、すべて予算額を基として実際の収支を記入し、これに貸借複記式の方法を採用することになった。主な制式帳簿と報告書は次のとおりである。

「日記簿」・「原簿」、この両帳簿は、予算収支から出発して記帳されるようになった点で、従前のものと異なってきた。

「日計表」、原簿の各勘定残高を日次に集計

した残高試算表である。

「現金受払簿」、これは従前のものと異ならない。

「収支内訳簿」、予算簿の廃止にともなって新設された帳簿で、「経費内訳簿」と「収入内訳簿」とからなっている。「経費内訳簿」では、(国庫の部)の場合は、借方に「予算御達高」、貸方に「大蔵省よりの領受高」と記帳し、また、(俸給の部)・(庁費の部)等では、借方に「実際の支出明細」、貸方に「予算御達高」と記帳する。「収入内訳簿」では、(大蔵省の部)の場合は、借方に「実際の収入明細」、貸方に「予算申牒高」と記帳し、(雑収入金の部)では、借方に「実際の収入明細」、貸方に「大蔵省への送付高」と記帳する。いずれも、後掲の記帳雛形を参照されたい。

収支内訳簿の残高を集計して、月中二回以上、「収支予算残高表」を作成する。また、国庫に納受した分については、「予算現計表」を作成し、毎月大蔵省に提出する。営業資本の運転、他庁経由で収支する分、打切金・置据金の支払と預り金の類については、「収支現計報告書」を作成して大蔵省に提出する。この両報告計表には、前記の「日計表」を添付する。このほか、一会計年度(7月1日より翌年6月30日)の決算内容については、「収入経費決算帳」を作成し、翌年4月30日までに会計検査院に提出する。出納閉鎖期間までに収支の完了しない分(打切金という)は、その事由を大蔵省に報告し、翌年度に決算を行なう。

次に若干の取引について「雛形」(摸本)に準拠した帳簿により、記入例を示そう。まず取引の「仕訳」を例示し、関連帳簿への記帳を説明し、かつ、帳簿・計表の記帳の実況を掲示する。

(イ) 諸経費予算御達の場合

(借方) 国庫 12,000

(貸方) 何年度経費 12,000

このように日記簿で仕訳して原簿に転記す

る。経費内訳簿では、(国庫の部)の借方と本費の内訳科目(例えば「雑給旅費」・「庁費」等)の貸方とに予算令達額12,000円を記帳する。

(g) 雑収入予算申牒の場合

(借方) 何年度経常雑収入 500

(貸方) 大蔵省 500

このように日記簿で仕訳して原簿に転記する。雑収入内訳簿では、(大蔵省の部)の貸方と本科目の内訳科目(例えば「官舎貸下料」)の借方とに予算申牒額500円を記帳する。

(h) 経費金元受の場合

(借方) 現金 1,000

(貸方) 国庫 1,000

日記簿と原簿の記帳は、前に準ずる。経費内訳簿では、(元受金の部)の借方と、(国庫の部)の貸方とに1,000円を記帳し、現金の収納につき現金受払簿の借方(受の区)へ記入

する。

(i) 金員の支払の場合

(借方) 何年度経費 100

(貸方) 現金 100

日記簿と原簿の記帳は、前に準ずる。経費内訳簿では、その経費の内訳によって、例えば旅費ならばその部の借方へ記入し、(元受金の部)の貸方へ記入する。現金の支払につき現金受払簿の貸方(払の区)へ記入する。

(j) 雑収入金の受入れの場合

(借方) 現金 300

(貸方) 何年度経常雑収入 500

日記簿と原簿の記帳は、前に準ずる。雑収入内訳簿では、(雑収入金の部)の借方と、その収入の内訳によって、たとえば官舎貸下料ならばその部の貸方へ記入する。現金の収納につき現金受払簿の借方(受の区)へ記入する。

日 記 簿

何 省

明治○年○月○日

1

原簿 丁数	円 銭 圓	円 銭 圓	原簿 丁数	円 銭 圓	円 銭 圓
1./ 国 庫 (i)経費予算御達 高 報 1号		12,000.00.0	5./ 何 年 度 経 費 (i)本庁予算御達 高 報 1号		12,000.00.0
2./ 何 年 度 経 常 雑 収 入 (g)官舎貸下料収 入申牒高 報 2号	500.00.0		6./ 大 蔵 省 (g)雑収入申牒高 報 2号	500.00.0	
.....	××××		××××	
.....	××××	××××××	××××	××××××
4./ 現 金 (h)経 費 元 受 収憑 1号		1,000.00.0	1./ 国 庫 (h)経 費 元 受 収憑 1号		1,000.00.0
5./ 何 年 度 経 費 (i)旅 支 費 支憑 1号	100.00.0		4./ 現 金 (i)経 支 費 支憑 1号	100.00.0	
.....	××××	××××××	××××	××××××
4./ 現 金 (g)雑 収 入 収憑 2号	300.00.0		2./ 何 年 度 経 常 雑 収 入 (g)官舎貸下料 収憑 2号	300.00.0	
.....	××××	××××××	××××	××××××
6./ 大 蔵 省 (g)雑 収 入 上 納 支憑 3号	800.00.0		4./ 現 金 (g)雑 収 入 納 付 支憑 3号	800.00.0	
		800.00.0			800.00.0

日本近代会計成立史論考(2)(久野)

(イ) 雑収入金を大蔵省へ納付した場合
 (借方) 大蔵省 800 (貸方) 現金 800
 日記簿と原簿の記帳は、前に準ずる。雑収入内訳簿では、(雑収入金の部)の貸方と、(大蔵省の部)の借方とに 800 円を記帳する。現金の支払につき現金受払簿の貸方(私の区)へ

記入する。
 以上の取引につき、関係諸帳簿へ記帳した場合の雛形を前頁以下に示そう(註)。
 (注) この設題は、明治17年7月刊、樋口藤次郎編輯『官省簿記独学』(上・下)を主として参照して作成したものである。

原 簿

下掲の三勘定のみを示し他は省略した。

何 省

国 庫 (1)

年月日	摘 要	日記丁数	借 方	貸 方	借或貸	残
明治〇年〇月〇日	本年度経費予算御達高 報1号	1	円 銭 圓 12,000.00.0	円 銭 圓	借	円 銭 圓 12,000.00.0
: :	× × 月 分 元 受	〃		1,000.00.0	〃	11,000.00.0

某年度経常雑収入 (2)

年月日	摘 要	日記丁数	借 方	貸 方	借或貸	残
明治〇年〇月〇日	本年度収入予算申牒高 報2号	1	円 銭 圓 500.00.0	円 銭 圓	借	円 銭 圓 500.00.0
: :	官舎貸下料収入 収2号	〃		300.00.0	〃	200.00.0

現 金 (4)

年月日	摘 要	日記丁数	借 方	貸 方	借或貸	残
明治〇年〇月〇日	本月分経費元受 収1号	1	円 銭 圓 1,000.00.0	円 銭 圓	借	円 銭 圓 1,000.00.0
: :	経 費 支 払 支1号	〃		100.00.0	〃	900.00.0
	雑 収 入 収2号	〃	300.00.0		〃	1,200.00.0
	雑 収 入 上 納 支3号	〃		800.00.0	〃	400.00.0

何 省

明治〇年〇月〇日 日計表

勘 定 科 目	借 方	勘 定 科 目	貸 方
国 庫	× × ×	何 年 度 経 費	× × ×
経 常 雑 収 入	× × ×	大 蔵 省	× × ×
.....		
現 金	× × ×		

経費内訳簿

国庫・元受金・雑給旅費の三勘定のみを示し、他は省略した。

何 省

国 庫

年月日	摘 要	憑書番号	借 方	貸 方	借或貸	残
明治〇年 〇月〇日	本年度本庁経費予算御達高 本月分大蔵省ヨリ領受	報1号	円 銭 圓 12,000.00.0	円 銭 圓	借	円 銭 圓 12,000.00.0
: : : :		収1号		1,000.00.0	々	11,000.00.0

元 受 金

年月日	摘 要	憑書番号	借 方	貸 方	借或貸	残
明治〇年 〇月〇日	本 月 分 元 受 何 某 旅 費 渡	収1号	円 銭 圓 1,000.00.0	円 銭 圓	借	円 銭 圓 1,000.00.0
: : : :		支1号		100.00.0	々	900.00.0

雑 給 旅 費

年月日	摘 要	憑書番号	借 方	貸 方	借或貸	残
明治〇年 〇月〇日	予 算 御 達 高 何 某 何 所 出張 旅 費	報1号	円 銭 圓	円 銭 圓 3,200.00.0	貸	円 銭 圓 3,200.00.0
: : : :		支1号	100.00.0		々	3,100.00.0

明治〇年〇月〇日

〇年度経費予算残高表

勘 定 科 目	借 方			勘 定 科 目	貸 方		
	追テ受入ベキ高				追テ支出スベキ高		
国 庫	××××	××	× 圓	俸 給.....	××××	××	× 圓
元 受 金	××××	××	×	雑 給.....	××××	××	×
				庁 費.....	××××	××	×

雑収入内訳簿

雑収入金・官舎貸下料・大蔵省の三勘定以外は省略した。

何 省

雑 収 入 金

年月日	摘 要	憑書番号	借 方	貸 方	借或貸	残
明治〇年 〇月〇日	官 舎 貸 料 収 入 同 上 大 蔵 省 へ 送 付	収2号	円 銭 圓 300.00.0	円 銭 圓	借	円 銭 圓 300.00.0
: : : :		×× ×× ×		々	×× ×× ×
: : : :		支3号		800.00.0		々

日本近代会計成立史論考(2)(久野)

官舎貸下料

年月日	摘要	憑書番号	借方	貸方	借或貸	残
明治〇年 〇月〇日	収入予算申牒高	報2号	円銭厘 500.00.0	円銭厘	借	円銭厘 500.00.0
: :	何某ヨリ収入	収2号		300.00.0	ノ	200.00.0

大蔵省

年月日	摘要	憑書番号	借方	貸方	借或貸	残
明治〇年 〇月〇日	雑収入納入予算申牒高	報2号	円銭厘	円銭厘 ×× ×× ×	貸	×× ×× ×
: :	官舎料収入外上納	支3号	800.00.0		ノ	×× ×× ×

明治〇年〇月〇日

〇年度雑収入予算残高表

勘定科目	借方			勘定科目	貸方		
	追テ収入スベキ高				追テ納付スベキ高		
雑収入高	××××	××	×	大蔵省	××××	××	×
官舎貸下料	××××	××	×				
.....							
.....							
.....							

現金

受払簿

何省

借方

貸方

年月日	受	憑書番号	金員	年月日	払	憑書番号	金員
明治〇年 〇月〇日	本年度経費元受	切符1号	円銭厘 1,000.00.0	明治〇年 〇月〇日	旅費何某渡	切符1号	円銭厘 100.00.0
: :	官舎貸下料何某納	ノ2号	300.00.0	: :	雑収入大蔵省納	ノ3号	800.00.0
					仕払高		900.00.0
					残高		400.00.0
	締高		1,300.00.0		締高		1,300.00.0

主要簿(日記簿と原簿)と補助簿(経費内訳簿、収入内訳簿および現金受払簿)とのシステムは、極めてよく整備されている。なかでも、収支内訳簿とそれにもとづいて作成される予算残高表とは、実にゆきとどいた配慮が加えられているので、さらに立ち入って検討してみよう。

「雑収入内訳簿」の場合は、官舎貸下料の収入明細を示す勘定の借方に「予算上の見積収入額」が記入され、「実際の収入額」が貸方に記入されるので、借方残高は「将来の収入見積額」が示されることになる。また、実収入額はその明細とともに雑収入金勘定の借方に記入され、同勘定の貸方へは大蔵省への納付済額が記入されるから、雑収入金勘定の

借方残高は、大蔵省への上納未済額が示されることになる。ところで、大蔵省勘定はどうかというに、貸方に「収入予算額」が、借方に「実際納付額」が記入されるゆえ、その貸方残高は、将来大蔵省が納付をうけるべき収入額が示され、大蔵省勘定の貸方残高は先述の「雑収入金勘定」・「官舎貸下料勘定」等の借方残高の合計額と一致する。このようにして、「収入内訳簿」の各勘定残高にもとづいて「収入予算残高表」を作れば、各勘定の貸借おのおのの合計額は必ず一致するのみならず、収入予算残高表の借方(もしくは貸方)の合計額は、将来大蔵省へ納付すべき額(逆にいえば、将来大蔵省が納付をうくべき額)をあらわし、収入予算に対するその執行状況が明示されることになる。この関係を簡単な式と図

$$\left. \begin{aligned} \text{雑収入金勘定借方残高 } x &= \text{実収入額の総額} - \text{大蔵省納付済額} \\ \text{官舎貸下料勘定借方残高 } y_{(1)} &= \text{収入予算額}_{(1)} - \text{実収入額}_{(1)} \\ \text{何 何 収入勘定借方残高 } y_{(2)} &= \text{収入予算額}_{(2)} - \text{実収入額}_{(2)} \\ \text{何 何 収入勘定借方残高 } y_{(3)} &= \text{収入予算額}_{(3)} - \text{実収入額}_{(3)} \end{aligned} \right\}$$

(+)

$$\begin{aligned} (x + y_{(1)} + y_{(2)} + y_{(3)} + \dots) &= \text{収入予算総額} - \text{大蔵省納付済額} \\ &\quad \parallel \\ &\quad \text{大蔵省勘定貸方残高 } z = \text{収入予算総額} - \text{大蔵省納付済額} \\ (x + y_{(1)} + y_{(2)} + y_{(3)} + \dots) &= z \end{aligned}$$

雑収入予算残高表の構造

科 目	借 方	科 目	貸 方
雑 収 入 金	x	大 蔵 省	z
官 舎 貸 下 料	$y_{(1)}$		
.....	$y_{(2)}$		
.....	$y_{(3)}$		
合 計	将来大蔵省へ 納付すべき額	合 計	将来大蔵省が納 付ラウクべき額

で示せば前頁下段のとおりである。

「経費内訳簿」の場合は、国庫勘定の借方に支出予算の示達総額が記入され、貸方に大蔵省からの実際の受領額が記入されるから、その借方残高は、将来大蔵省より受領すべき額が示される。元受金勘定の借方には実際の大蔵省からの受領額が記入され貸方に各費目ごとの支払額が記入されるから、その借方残高は、大蔵省からの受領済未支払額が示される。また、雑給旅費、庁費等の諸勘定には、貸方に予算示達額が、借方に実際支出額が記入されるから、その貸方残高は、将来支出すべき

額が示される。従って、「国庫」・「元受金」両勘定の借方残高合計額は、将来大蔵省から受領すべき総額を示すことになり、他の勘定の貸方残高の合計額は、将来支出すべき総額を示すことになるゆえ、「経費内訳簿」各勘定残高を一表に収録した「経費予算残高表」では、貸借おのおのの合計額は必ず一致し、かつ、支出予算に対するその執行状況が明示されることになる。

この関係を簡単な式と図で示すと次のとおりである。

$$\begin{array}{l}
 \left\{ \begin{array}{l}
 \text{国庫勘定借方残高 } x = \text{支出予算総額} - \text{大蔵省よりの受領額} \\
 \text{元受金勘定借方残高 } y = \text{大蔵省よりの受領額} - \text{実支出総額}
 \end{array} \right. \\
 \hline
 \rightarrow (x+y) = \text{支出予算総額} - \text{実支出総額} \quad (+) \\
 \left\{ \begin{array}{l}
 \text{雑給旅費勘定貸方残高 } z_{(1)} = \text{支出予算額}_{(1)} - \text{実支出額}_{(1)} \\
 \text{庁費勘定貸方残高 } z_{(2)} = \text{支出予算額}_{(2)} - \text{実支出額}_{(2)} \\
 \text{何何勘定貸方残高 } z_{(3)} = \text{支出予算額}_{(3)} - \text{実支出額}_{(3)} \\
 \dots\dots\dots z_{(4)} = \dots\dots\dots(4) - \dots\dots\dots(4)
 \end{array} \right. \\
 \hline
 \rightarrow (z_{(1)} + z_{(2)} + z_{(3)} + z_{(4)} + \dots\dots) \quad (+) \\
 = \text{支出予算総額} - \text{実支出総額} \\
 (x+y) = (z_{(1)} + z_{(2)} + z_{(3)} + z_{(4)} + \dots\dots)
 \end{array}$$

経費予算残高表の構造

科 目	借 方	科 目	貸 方
国 庫	x	雑 給 旅 費	z ₍₁₎
元 受 金	y	庁 費	z ₍₂₎
		何 何	z ₍₃₎
		何 何	z ₍₄₎
合 計	将来大蔵省ヨリ受領すべき額	合 計	将来支出すべき額

また、「収支現計書」の雛形を示すと、次頁以下のとおりである。

(4) 大蔵省通達「各庁計算記簿規程」とその簿記組織

明治17年10月に会計年度の改正があり、一會計年度は、4月1日から翌年3月31日に改められた。官庁簿記組織も明治19年12月に改訂され、翌20年度から実施された。この改訂の通達は、次掲の「各庁計算記簿規程」である。

大蔵省訓令第五十九号	
各庁計算記簿規程	
第一条	各庁ニ於テハ其主管ニ属スル歳入歳出ノ種類ニ拠リ左ノ帳簿ヲ設置シ其計算ヲ整理スルモノトス
	歳入所属帳簿
一	某年度第一部歳入第一整理簿 甲（第一摸本）
二	某年度第一部歳入第二整理簿 甲（第二摸本）
三	某年度第一部歳入徴税額第一整理簿 甲（第三摸本）
四	某年度第一部歳入徴税額第二整理簿 甲（第四摸本）
五	某年度第一部歳入納期別第一整理簿 甲（第五摸本）
六	某年度第一部歳入納期別第二整理簿 甲（第六摸本）
七	某年度第一部歳入月割額整理簿 甲（第七摸本）
八	某年度第二部歳入第一整理簿 甲（第八摸本）
九	某年度第二部歳入第二整理簿 甲（第九摸本）
十	某年度第二部歳入徴収額整理簿 甲（第十摸本）
十一	某年度第二部歳入月割額整理簿 甲（第十一摸本）
	歳出所属帳簿
十二	某年度日記簿 甲（第十二摸本）
十三	某年度原簿 甲（第十三摸本）
十四	某年度第一部歳出内訳簿 甲（第十四摸本）
十五	某年度第二部歳出内訳簿

	甲（第十五摸本）
十六	某年度第三部歳出内訳簿 甲（第十六摸本）
十七	某年度第四部歳出内訳簿 (摸本略ス)
十八	某年度歳出承認額整理簿 甲（第十七摸本）
十九	某年度歳出概算支出金整理簿 甲（第十八摸本）

特設帳簿

二十	現金受払簿 乙（第一摸本）
第二条	第一部歳入第一及第二整理簿ハ予算額ニ対シ徴収済ノ金額ヲ記入シ其計算ヲ整理スルモノニシテ第一整理簿ハ各項毎ニ第二整理簿ハ各目毎ニ口取りヲ設ケ予算額又ハ増額ヲ以テ借方ニ記入シ徴収済ノ金額又ハ減額ヲ以テ貸方ニ記入スルモノトス
第三条	第一部歳入徴税額第一及第二整理簿ハ徴税額ニ対シ徴収済ノ員額ヲ記入シ其計算ヲ整理スルモノニシテ第一整理簿ハ各目毎ニ第二整理簿ハ各目ヲ各郡区役所毎ニ（連合ノ役所ハ一郡区毎ニ）分類シ郡区長ヨリ徴税額ノ報告ヲ得タルトキ其金額ヲ借方ニ記入シ徴収済ノ報告ヲ得タルトキ其金額ヲ貸方ニ記入スルモノトス
第四条	第一部歳入納期別第一及第二整理簿ハ毎納期徴税額ニ対シ徴収済ノ員額ヲ記入シ其計算ヲ整理スルモノニシテ第一整理簿ハ各納期各目毎ニ第二整理簿ハ各納期各目ヲ郡区役所毎ニ分類シ郡区長ヨリ徴税額ノ報告ヲ得タルトキ其金額ヲ借方ニ記入シ徴収済ノ報告ヲ得タルトキ其金額ヲ貸方ニ記入スルモノトス
第五条	第一部歳入月割額整理簿ハ月割予算額ニ対シ徴収済ノ金額ヲ記入シ其計算ヲ整理スルモノニシテ各目ヲ各月ニ分類シ大蔵大臣ヘ報告セシ月割予算額ヲ以テ其借方ニ記入シ郡区長ヨリ徴収済ノ報告ヲ得タルトキ其金額ヲ貸方ニ記入スルモノトス
	説明 月割予算ナキモノト雖其実収額ヲ各目各月ニ分類シ本簿ノ貸方ヘ記入スヘシ
第六条	第二部歳入第一及第二整理簿ハ予算額ニ対シ納済ノ金額ヲ記入シ其計算ヲ整理スル

モノニシテ第一整理簿ハ各項毎ニ第二整理簿ハ各目毎ニ口取ヲ設ケ予算額又ハ増額ヲ以テ借方ニ記入シ納済ノ金額又ハ予算減額ヲ以テ貸方ニ記入スルモノトス

説明 本文納済ノ金額ヲ貸方ニ記入スルトハ金庫ヨリ上納副書ヲ得タルトキ又ハ出納規則第十六条但書及第十七条ニ拠リ各庁ニ収納セシ現金ヲ金庫ヘ納付シタルトキ其金額ヲ記入スルヲ云フ但金庫ヨリ送付ノ上納副書ハ一日分ヲ合計シテ一口ニ記載スルモ妨ケナシ

第七条 第二部歳入徴収額整理簿ハ納額告知書発付高ニ対シ徴収済ノ員額ヲ記入シ其計算ヲ整理スルモノニシテ各目毎ニ口取ヲ設ケ納額告知書ヲ発シタルトキ其金額ヲ借方ニ記入シ金庫ヨリ上納副書ヲ得タルトキ其金額ヲ貸方ニ記入スルモノトス

第八条 第二部歳入月割額整理簿ハ月割予算額ニ対シ納済ノ金額ヲ記入シ其計算ヲ整理スルモノニシテ各目ヲ各月ニ分類シ大蔵大臣ヘ報告セシ月割予算額ヲ以テ其借方ニ記入シ金庫ヘ納済ノ金額ヲ以テ其貸方ニ記入スルモノトス

説明 甲月ニ於テ納済トナリタル分ノ上納副書ヲ乙月ニ至リ金庫ヨリ領収シタルトキハ本簿甲月分ノ口座ヘ其金額ヲ記入スヘシ

第九条 某年度日簿記ハ歳出予算ノ令達又ハ交付ノ令達ヲ得タルトキ又ハ支出ヲ要スル毎ニ其支出ノ承認ヲ得タルトキ各項ヲ貸方国庫ヲ借方トナシ支払切符ヲ発シタルトキ国庫ヲ貸方各項ヲ借方トシ其金額ヲ記入スルモノトス

説明 本文交付ノ令達又ハ支出ノ承認ヲ得タルトキ各項ヲ貸方国庫ヲ借方トナストハ年金恩給若クハ諸禄ノ類ニシテ予算ノ令達ナク交付期節毎ニ又ハ支出ヲ要スル毎ニ令達若クハ承認ヲ受ケ之カ記入ヲナスヲ云フ

第十条 某年度原簿ハ日記簿ニ於テ指定セル科目ヲ以テ分類シ日記簿ヨリ転記スルモノトス

第十一条 歳出内訳簿(令部毎ニ)ハ各目ニ分類シ予算額増額交付令達高又ハ支出承認高ヲ以テ

貸方ニ記入シ支出切符ヲ発シタルトキ又ハ予算減額ノトキ其金額ヲ借方ニ記入スルモノトス

第十二条 歳出承認額整理簿ハ歳出承認額^{又ハ支出ノ令}ニ対シ支払切符発行額ヲ記入シ其計算ヲ整理スルモノニシテ本庁及各支部局毎ニ各月ニ分類シ^{支出ノ時ニ交付ノ令達若クハ承認ヲ受クルモノハ各月ニ配記スルヲ要セス其科目毎ニ口取ヲ設ケ之カ記入ヲナスヘシ}大蔵大臣又ハ經費所管庁長官ノ承認通知ヲ得タルトキ其金額ヲ貸方ニ記入シ支払切符ヲ発シタルトキ又ハ各支部局ヨリ歳出報告ヲ得タルトキ其金額ヲ借方ニ記入スルモノトス

第十三条 概算支出金整理簿ハ概算ヲ以テ支出セル金額ニ対シ精算済ノ金額ヲ記入シ其計算ヲ整理スルモノニシテ各目毎ニ分類シ概算支出額ヲ借方ニ記入シ精算額及返納額ヲ以テ貸方当該区ニ記入スルモノトス

説明 旅費其外概算ヲ以テ支出セル金員ハ既ニ日記原簿及内訳簿ニ於テ其当該科目ヲ以テ支出ノ記入ヲナセシト雖尚本簿ニモ其記入ヲナシ概算支出ノ整理ヲナスモノトス

第十四条 現金受払簿ハ各庁ニ於テ現金ノ収支ヲナス場合ニ於テ之ヲ設置シ収入額ヲ借方ニ支出額ヲ貸方ニ記入スルモノトス

第十五条 第二部歳入中其主管ノ庁ヲ異ニスルモノハ該歳入ヲ記入スル帳簿ニ於テ判然ノカ區別ヲナスモノトス

説明 其主管ノ庁ヲ異ニスルモノトハ大蔵省ニ於ル貸付返納内務省ニ於ル医師開業免許手数料又ハ農商務省ニ於ル森林収入ノ類ニシテ各府県知事カ其主管庁長官ノ分任収支命令官トナリテ其徴収ヲ監理スルモノヲ云フ

第十六条 総テ帳簿ハ毎會計年度ヲ別テ之ヲ設置シ該年度ニ属スル歳入歳出完結ニ至テ結算スルモノトス

第十七条 歳入ニ於ル予算ノ減額徴税令書若クハ納額告知書発付高ノ減額又ハ過誤納下戻歳出ニ於ル予算ノ減額月割額ノ訂正減又ハ過剩返納等ハ其金額及事項トモ特ニ朱書ヲ以テ記載シ其金額ハ次葉繰越ノトキニ於テ之ニ反対セル区ノ合計ヨリ控除スルモノトス

第十八条 総テ帳簿ニ誤記アル事ヲ他日発見シ
之カ訂正ヲナストキハ其訂正ヲナスヘキ金額
及事項トモ特ニ朱書ヲ以テ記載シ其員額ハ次
葉繰越ノトキニ於テ之ニ反対セル区ノ合計ヨ
リ控除スルモノトス

第十九条 総テ帳簿ニ誤記ヲナシ其際直ニ之ヲ
発見セントキハ其誤記セシ事項若クハ員額ノ
正中ニ二線ヲ横画シ更ニ其上部ニ墨書スヘシ
決シテ塗抹改描スルヲ得ス

第二十条 某年度原簿計算表及歳入所属第一整
理簿ノ計算表ハ毎日其他諸帳簿ノ計算表ハ毎
週若クハ毎月末日調製スルモノトス

第二十一条 前条掲ル所ノ計算表ノ種類左ノ如
シ

歳入所属帳簿計算表

- 一 某年度第一部歳入第一整理簿計算表
丙（第一摸本）
- 二 某年度第一部歳入第二整理簿計算表
丙（第二摸本）
- 三 某年度第一部歳入徴税額第一整理簿計算
表 丙（第三摸本）
- 四 某年度第一部歳入徴税額第二整理簿計算
表 丙（第四摸本）
- 五 某年度第一部歳入納期別第一整理簿計算
表 丙（第五摸本）
- 六 某年度第一部歳入納期別第二整理簿計算
表 丙（第六摸本）
- 七 某年度第二部歳入第一整理簿計算表
丙（第七摸本）

八 某年度第二部歳入第二整理簿計算表
丙（第八摸本）

九 某年度第二部歳入徴収額整理簿計算表
丙（第九摸本）

歳出所属帳簿計算表

十 某年度原簿計算表 丙（第十摸本）

十一 某年度第一部歳出内訳簿計算表
丙（第十一摸本）

十二 某年度第二部歳出内訳簿計算表
丙（第十二摸本）

十三 某年度第三部歳出内訳簿計算表
丙（第十三摸本）

十四 某年度第四部歳出内訳簿計算表
（摸本略ス）

第二十二条 作業所属ノ帳簿ハ別段定ムル所ニ
拠ル

この規程の実施により、歳入・歳出の関係
帳簿が多数制式化され、大蔵省訓令第五十九
号により「摸本」が示された。その結果、官
庁帳簿組織は一そう複雑となり、明治期を通
じて、この規程の実施された時期は、最も夥
しい数の制式帳簿が設けられることとなった。

帳簿組織において、最も注目すべき改正は、
日記簿と原簿に加えられた。すなわち、従前
は、これらの帳簿で歳入・歳出の両面に互る
予算とその執行とが記録されたのであるが、
「各庁計算記簿規程」では、第九条に、「其

某 年 度

(甲第一摸本)

第 一 部 歳 入

第 一 整 理 簿

地 租

年 月 日	摘 要	借 方	貸 方	借 貸 或	残
		円 銭 厘	円 銭 厘		円 銭 厘
	予 算 令 達 高				
	田 租 19,615.00.0				
	畑 租 7,650.00.0	27,265.00.0		借	27,265.00.0
	第一期畑租丙部分 ××報×号		425.50.0	〃	26,839.50.0
	同 上 ××報×号		1,250.00.0	〃	25,589.50.0

原 簿

(甲第十三摸本)

国 庫

年月日	摘 要	日記 丁数	借 方	貸 方	借貸 或	残
	予算令達高本庁俸給外四廉	1	円 銭 圓 75,686.00.0	円 銭 圓	借	円 銭 圓 75,686.00.0
	本 庁 俸 給 外 四 廉	1		2,172.50.0	ノ	73,513.50.0

本 庁 俸 給 及 諸 給

年月日	摘 要	日記 丁数	借 方	貸 方	借貸 或	残
	予 算 令 達 高	1	円 銭 圓	円 銭 圓 60,515.00.0	貸	円 銭 圓 60,515.00.0
	奏 任 俸 給 外 一 廉	1	1,170.00.0		ノ	59,345.00.0

第 一 部 歳 出

(甲第十四摸本)

内 訳 簿

(文官恩給)

一時賜金

年月日	摘 要	借 方	貸 方	借貸 或	残
	承 認 額		円 銭 圓 345.00.0	貸	円 銭 圓 345.00.0
	在官中死去者賜金誰渡 切符何号	110.00.0		ノ	235.00.0

第 二 部 歳 出

(甲第十五摸本)

内 訳 簿

(官幣社費)

何神社費

年月日	摘 要	借 方	貸 方	借貸 或	残
	予 算 令 達 高		円 銭 圓 1,285.00.0	貸	円 銭 圓 1,285.00.0
	何 神 社 切 符 何 号	542.50.0		ノ	742.50.0

(5) 「東京府郡区役所簿記規則」・「東京府計
算簿記規程」の制定

明治8年末以来、大蔵省が鋭意その普及に努力してきた複式官庁簿記法は、次第に地方官庁の下部機構にまで浸透するに至ったが、ここではその一例として、明治16年12月に東京府知事芳川顕正によって公布された「東京

府郡区役所簿記規則」の全文を引用して、参考に供する。

丙第九拾五号 郡区役所
郡区役所簿記規則並附録別冊之通相定候条来
明治十七年一月ヨリ施行スヘシ右施行ノ上ハ明
治十三年丙第五十号並十四年乙第十七号達ハ廃
止ノ儀ト心得ヘシ此旨相達候事

但本文施行ノ儀延期ヲ要スル向ハ其事由ヲ具申スヘシ

明治十六年十二月十八日

東京府知事 芳川顯正

（別 冊）

第一条 金銭出納ノ帳簿ハ複記式ニ拠リ原簿日記簿現金受払簿ヲ設ケ其出納ハ総テ之ヲ記入スヘシ

第二条 帳簿ニ記入スル金員ハ並刺比並数字ヲ用ユヘシ

第三条 帳簿ニ謄記スルハ必ス郡区長ノ印章アリテ証拠トナスヘキ請求書回議書等ノ書類ニ拠リ之ヲ記入スヘシ

第四条 帳簿ニ記入セシ後若シ其証書報告書等誤謬アルヲ発見スト雖モ輒ク更正スヘカラス必其主任ヨリ事由ヲ証明スル報告書ヲ得テ後更正スヘシ

第五条 毎日出納スル所ノ金銭ハ其日ニ於テ帳簿ニ記入完了スヘシ

第六条 現金受払簿日記簿原簿ヲ取捨シ及ヒ新ニ補助簿ヲ設ケ或ハ式様ヲ変更セントストキハ府庁ノ承認ヲ受クヘシ

第七条 現金受払簿ヲ執ルモノト日記簿原簿ヲ執ルモノト其主任ヲ異ニスヘシ

第八条 日計表ハ其現金高ト現金受払簿ノ残高トヲ照合シ貸借両区ノ総計ハ郡区長ノ検印ヲ押捺スヘシ

第九条 諸物品受払ノ帳簿ハ適宜之ヲ設ケ新購修理種類品目箇数等ヲ區別シ詳明ニ記載スヘシ

第十条 金銭並物品ノ記簿ハ他へ携出シ又ハ貸与スルヲ得ス

この規則においては、第一条の帳簿組織、第二条のアラビア数字書体の使用、第七条の帳簿分掌の規定、第八条の諸帳簿間の照合手続等に、みるべきものが多い。

また、「東京府計算簿記規程」の主要部分を抜書すると、次のとおりである。

第一条 金銭出納ノ簿記ハ総テ複記式ヲ用ユヘシ

第四条 毎日出納スル処ノ金銭ハ其日ニ於テ簿

記ヲ完了スヘシ

第七条 当庁ニ於テハ左ノ帳簿ヲ設ケ置キ計算整理スルモノトス

1.日記簿 2.原簿 3.現金出納簿 4.賦課額報告整理簿 5.賦課徴収整理簿 6.歳入内訳簿 7.歳出内訳簿 8.雑部金整理簿 9.雑部金出納簿

（6）日記簿・原簿の変遷

頭書の両主要簿は、はじめ明治9年1月に大蔵省「伝票簿記条例」で制式帳簿となって以来、明治11年11月の「計算簿記条例」に引きつがれた。しかし、この簿記組織では、予算簿が別に設けられていたから、これらの主要簿は、もっぱら実際の金銭収支の領域での複式帳簿であった。

ところが、明治15年8月の「改正記簿組織例言」では、予算簿が廃止され、歳入出とも予算額をもとにして現金出納に至るまでの一貫した複式化の構想が実現することになった。

さらに、明治19年12月の「各庁計算簿記規程」では、日記簿・原簿は、三転して、もっぱら歳出に所属する帳簿となり、歳入の面では、第一部歳入第一整理簿以下多数の帳簿を制定し、複式官庁簿記の構想は、大きく後退した。明治23年度以降は、大蔵省の「国庫日記簿」・「国庫原簿」という形で今日に及んでいる。府県の会計では、「出納日記簿」・「出納原簿」という形で往時の名残りを僅かにとどめているにすぎない。

（補論2）「内務省会計局処務順序」

筆者の手許に、明治16年9月刊行というゴム印のある「内務省会計局処務順序」（和紙、仮とじ）がある。簿記法は、明治15年9月6日大蔵省通達受坤一六八号（「改正記簿組織」）によったもので、当時の典型的な官省会計局の分掌や運営事務の一端をうかがうことができる。

主要な部分を抜書して紹介しておこう。

第七条 決算掛

第一項 凡金銭出納ノ記簿式ハ明治十一年十一月大蔵省無号及明治十五年九月受坤第一六八号通達ニ拠ル

第十二項 本掛中左ニ掲載ノ帳簿ハ必ス備置クモノトシ其他ハ便宜ニ任カス

日記簿 原簿 雑収入内訳簿 経費内訳簿
日計簿 旅費明細簿 打切金内訳簿 臨時
寄託顛末簿

第5節 複式官庁簿記制度の意義

既述したような経緯で、複式官庁簿記の発展は、明治15年8月の「改正記簿組織例言」によって、予算制度を複式簿記法の枠組みの中にとり入れたことによりピークに達した。明治初年に、わが国に紹介された複式簿記法をいち早く消化・吸収し、これに独自の創意を加えた当時の大蔵省当局者の見識は、高く評価されてよいと考える。

政府の会計に複式簿記法を積極的に導入しようとする試みは、この制度が廃止された明治23年以後、久しい年月を経た後に、一、二の学者によって主張されたことがある。例えば、下野直太郎博士が大正11年1月雑誌『会計』第十卷四号に発表された「予算会計制度を論ず」や、東夷五郎氏が大正13年3、4月雑誌『会計』第十四卷三・四号に発表された「予算会計の複記式化取扱法の私案」がこれである。いずれも、予算制度を会計組織のうちに生かして、複式簿記法の構想をうちだしたもので、明治15年8月に制定された「改正記簿組織例言」に示された簿記組織と軌を一にするものであることは、きわめて興味深い。ここでは、下野博士の主張の大略を紹介する。

博士によれば、「政府会計の根本義」ともみべきものは、

(1) 政府は歳入出予算の通過によって、一面には租税徴収の権利を取得し、他面には経費支出の義務を負う。前者は資産、後者は負債に準ずべきものである。しかも、その総額

は相平均するがゆえに、予算の成立と同時に資産負債の対照表を作ることができる。

(2) 政府自身は現金の出納を掌らず国庫の資格における日本銀行がこれに任ずる。すなわち、先ず租税取立の権利を引当として日銀から当座借入金を行なうと同時に、これを経費支払資金として、それと同額を日銀に当座預け入れるものと仮定する。

(3) かくして、国庫に対する当座借入金は、国庫をして直接租税納金を収入させることによって漸次返却され、当座預け金は、支払命令官の発する支払券と引替えに経費を支払わせることによって漸次に引出される。

(4) 歳入については、まず予算を（借方）資産とし国庫を（貸方）負債とし、歳出については、その反対に、国庫を（借方）資産とし予算を（貸方）負債としておき、爾後実際の収支は貸借各反対の仕訳記入をする。

このような構想のもとに、歳入日記簿・歳出日記簿および原簿を設定し、歳入日記簿には、歳入予算・歳入科目による収支、公債・大蔵省証券等による借入とその返却（但し利子の支払は歳出として取扱う）および決算の結果歳計不足となる場合の決算記入を行ない、歳出日記簿には、歳出予算・歳出科目による収入、公債利払、大蔵省証券割引料、歳出科目の流用振替記入および決算の結果歳計剰余を生ずる場合の決算記入を行なう。報告書としては、すでに収支を完了したものについては「収支勘定書」、またなお将来収支すべきものについては「貸借対照表」を調製する。両者を合せたものが収支予算額となる。一会計年度の途中で貸借対照表を作る場合は、それはそのまま資産負債の対照表となるが、その年度を経過すれば、歳入未収分は損失となり、歳出予算の剰余は支払を必要としないゆえ、双方の差額は歳計不足金（または歳計剰余金）となる。この顛末は日記簿の最後に振替記入する。

このように予算制度を会計組織のうちに組み入れた具体的な計算記帳の体系を説明され、

博士のいわゆる「予算会計制度」のねらいを明らかにし、さらに、その末尾では、明治前期にみられた本邦複式官庁簿記制度に言及して、次のような記述でその稿を終わっておられる。

「帝国政府の会計は複式簿記法に拠るべき事は明治初年の頃旧太政官布告中に明記ありしと記憶す。また此計算組織は其昔某大蔵省官吏の考案に成りし由なれ雖、今其名の伝はらざるを遺憾とす。惟に西洋の複式簿記法を応用したるものなるべし。而るに欧米の政府会計は必ずしも此予算複式制に拠らざるものゝ如し。果して然らば某氏の苦心と其功績とは実に没すべからざるものにして、国民の感謝に価する所なり。其の運用に於て誤なきを期すべきのみ。」

第6節 国庫金出納関係帳簿の一部を除き複式簿記組織の廃止

（1）「会計法」・「会計規則」の制定

明治22年2月、政府は法律第四号をもって「会計法」を、次いで同年5月勅令第六十号をもって「会計規則」をそれぞれ制定した。

これに伴って官庁簿記法も従前のものとはその趣を異にするものとなった。当時の官庁会計の専門家は、次のように論評している。

「茲ニ前期ノ組織ニ比シ改正ノ重ナル事項ヲ陳述センニ本期ノ組織ニ於テハ頗ル制式帳簿ノ数ヲ減ジ且国庫金出納ニ係ルモノノ外貸借ヲ応用スルノ帳簿ナク各責任官吏ノ簿冊ハ簡單ナル書留簿ノ仕組トナリ其大部分ニ於テ複式帳簿ノ跡ヲ絶チ較々復古ノ觀アリ^(注)」

（注）石川豊太郎・秋山行蔵共編『現行官庁簿記法』、明治28年2月刊、392頁。

（2）明治23年度以後の官庁簿記法の特徴

明治23年度以降施行された会計法規によって、新しく制度化された官庁簿記法の特徴は、歳入・歳出の種目に互って、予算とその執行とにつき収支の金額を計算整理することを目

的としたいわゆる「科目整理」の簿記と、政府の債主に現金を支払い、納税人から税金を収納する等現金の収支金額を計算整理して現金在高を知ることを目的とし、その収支の種目・性質を区別しないいわゆる「現金整理」の簿記とに截然と分かれるようになった点である。前者が各省庁の簿記の内容であり、後者が各金庫・出納官吏および国庫金出納に関する大蔵省の簿記の内容である。そして、「科目整理」に関する簿記は、貸借複式の方法によらず、予算額・執行額および残額を各種目に区別して記入する様式によらしめ、「現金整理」に関するものだけについて（ただし出納官吏の備える帳簿を除く）、貸借を応用した複式帳簿組織を採用した。

このように、事務分掌の上から、全くその組織を異にする計算記帳法を採用するに至った点を特に注意すべきである。また、この結果として、「各庁計算記簿規程」にみられたような多数の制式帳簿は廃止され、会計法規の上で定められる制式帳簿は、その数が著しく減少し、明細簿の類は、おおむね各機関の便宜に委せて、その様式と記入法とを定めさせることになった。

このように、各省庁の簿記組織では、歳入・歳出について、それぞれの機関がその職制に属する予算・決算に関する計算記録を独立して行ない、他方では各省庁における予算執行の結果として生じてくる国庫金出納の計算記録を「金庫」が行なうことになるので、大蔵省では、この各省庁における歳入・歳出の科目別の計算記録の結果と、金庫における国庫金の出納計算記録の結果とを、相互に対照・確認することにより、全省庁の経理の経過を判然ならしめ、全般的な歳入歳出に関する予算決算の確定および国庫金に関する出納計算の確認を行なう仕組となった。

**第7節 陸軍鎮台会計部の複式簿記法の
実験とその順末**

明治9年6月に、当時の陸軍会計本部であった第五局から、「在外会計部」とよばれていた鎮台会計部の官金出納を複式簿記法で行なうという注目すべき実験を紹介した書物が刊行された。著者は川口武定で、その書名を『^{所属}鎮台会計部小目問答』という。序文によれば、陸軍会計二等司契であった川口が熊本鎮台に在勤中に実行した方法をもとにして記述した旨が明記されており、後に、陸軍会計監督田中光頭に草稿を提出して合議の上、すでに令達されていた「在外会計部大綱条例」の実施細則ないし解説書とする目的で出版されたという。該書の一部を抜書しておこう。

第二十八条

問 日々官金ノ出納計算ノ方法ハ如何ナル順序ナルヤ

答 計算ノ方法及順序等ヲ精密ニ述ルトキハ事理百端数紙ノ得テ尽スヘキニアラス因テ其手順ノ要領ヲ抽出シテ左ニ陳述セン前第二十六条第二十七条ニ掲ケタル受入返納或ハ払出シヲ為セン証拠書ナル納金証書及金貨受払証書ヲ以テ司契副或ハ書記ノ内日記ノ草稿ヲ編輯シ之ヲ司契ニ呈ス司契之ヲ照査^{デビトルクレディトル}檢シ「出納」ノ位地題号ノ設置記載ノ方法金円ノ員数事由ノ摘要等ニ差謬ナキヲ認ルトキハ^{ケネツキマシク}「✓」ヲ施シ其草稿ハ書記ニ下付シ納金証書及金貨受払証書ハ其題号名称ニ因リ之ヲ分配シテ各自ニ記牒セシム譬ヘハ定額経費ニ関スルモノハ費用区分牒ニ額外諸金及諸収納金ニ属スルモノハ額外諸金出納明細牒ニ仮払及当分預リニ係ルモノハ仮払牒及当分預牒ニ手形類ハ手形牒ニ記スルカ如シ又日記ノ草稿ヲ下付サレタル書記ハ日記ニ浄書シ原牒ニ掲載シ毎日金貨出納計算表二枚ヲ作りテ司契副ニ呈ス又金貨ノ納払ヲ為セン書記ハ本日納払ノ高ヲ各号毎ニ現貨差引牒ニ記入シ差引現在高ヲ認メテ之ヲ司契副ニ報ス又出納ヲ命ゼラレタル銀行或ハ商社ハ其出納ノ合計高ヲ記載セル表面ヲ作り

本日預り金ノ高ヲ明カニシテ之ヲ司契副ニ呈ス司契副ハ此三書ヲ勘照精算シ現在高ニ差謬ナキトキハ計算表ニ検印シ司契尚ホ査覈シ其正ヲ認ルトキハ之ニ署名捺印シテ一枚ハ本課ニ止メ一枚ハ本台司令官ニ呈ス

(第二十九~三十四条省略)

第三十五条

問 其計算出納ヲ明カニスルニ就テ牒簿ハ如何ナル順序方法ヲ以テ記載スルヤ

答 欧米各国普通ニ行ハルル所^{トツブルメントリー}ノ複記式ニ依ヒ順序ヲ立テ記載スルナリ

第三十六条

問 複記式トハ如何ナル方法ナルヤ

答 複記式トハ重ネ記スノ謂ニシテ一項ノ出納毎ニ人(或ハ局隊ノ名)ト事ト物トヲ論セス主客ヲ別チ之ヲ^{デビトルクレディトル}「出納」ト名ケ雙方ニ同金高ヲ記載ス「出」トハ主ニシテ総テ債ヲ負タル方ナレハ又是ヨ借方ト訳スルアリ「納」トハ客ニシテ総テ債ヲ負ハセタル方ナレハ又之ヲ貸方ト訳スルアリスノ如ク「出納」ト分チヲ為ストキハ同数ヲ記載スルモ一ハ債ヲ負ハセ一ハ債ヲ負ヒタル形チヲ顯ハシ敢テ重複スルニ非ス猶右ノ手ヨリ左ノ手ニ物ヲ渡シタルトキ右ハ渡シタル主トナリ左ハ受取りタル客トナルト記スルカ如シ然リ而テ毎日計算表ヲ作り出納ノ金高ヲ秤計シ以テ日々ノ出納計算ヲ正シク明カニスルモノナレハ月計歳計ニ至リテモ些ノ差誤アル事ナシ之ヲ以テ複記式ヲ綿密ナル良法トシ用ユルナリ

第三十七条

問 複記式ニ用フル牒簿ハ何ト号クルヤ

答 日記原牒^{ジヨルナル レツジナル} 費用区分牒 額金計簿 費用計簿 仮払牒 当分預牒 額外諸金出納明細牒^{ビルブツク} 手形牒 金庫現在高牒 庫中現金出入日記 現貨差引牒 金貨交付証印牒等ナリ

第三十九条

問 在外会計部大綱条例第二百一十一条以下ニ掲ケタル所ノ牒簿ト異ナルアリヤ

答 名称ハ同ジカラスト雖トモ其実用ノ大意ニ至リテハ異ナル事ナシ即チ第一日記牒トアルハ日記ナリ第二大帳トアルハ原牒ナリ第三副帳トアルハ費用区分帳ナリ其他今用フル額金計簿以下ハ皆此副帳ノ部ニ属スルナリ

第四十条

問 何ヲ以テ日記牒大牒副牒ノ名ヲ用ヒサルヤ
答 鎮台ニ於テハ複記式ヲ用フルヲ以テ自カラ
其名ヲ異ニスルナリ

第四十一条

問 牒簿ノ内最モ必要ナルモノハ何々ソ
答 原牒ヲ最モ必要トス其他一牒簿一表式ト雖
トモ各自其要ヲ異ニスレハ一モ欠クヘカラサ
ルモノナリ

第四十二条

問 日記ハ如何ナル用ヲ為スヤ
答 日々ニ出納セシ金高ヲ雙方即チ「出」「納」
ニ分チ記載シ其日毎ノ出納ノ実形ヲ明カニ見
ルモノナリ

第四十三条

問 原牒ハ如何ナル用ヲ為スヤ
答 本台及諸隊ノ名称並ニ各種金額ノ門部ヲ分
チ日記ニ記載シタル事項ト金員トヲ各自ノ門
部ニ記入シテ一門部毎ノ出納ヲ明カニスルモ
ノナリ
但此牒ハ百般ノ出納計算ニ関セサル事無く
最モ必要ノモノナレハ毎日退庁ノトキハ之
ヲ金櫃内ニ蔵メ非常火災ノ難ヲ避ルモノナ
リ

第四十四条

問 費用区分牒ハ如何ナル用ヲ為スヤ
答 定額金ヲ以テ仕払ヲ為セシ本台及各兵隊ノ

經費ヲ原牒ニ門部ヲ分チ記載スト雖トモ其一
門部毎ノ事項ヲ尚精シクセンカ為メ費用名称
ノ小科目ノ門部ヲ分チ之ニ記載ス小科目トハ
俵給宅料旅費諸備給需用費等ノ類ナリ
(以下補助簿の解説省略)

第五十五条

問 毎日金貨出納計算表ハ如何ナル用ヲ為スヤ
答 原牒ニ記載シタル各部門ノ差引金高ヲ其
「出」「納」ノ区画ニ依リ摘載シ双方ノ平
均ヲ得テ其日出納ノ差謬ナキ事ヲ証明シ且各
種金額ノ残高ヲ日々一目瞭然タラシムルモ
ノナリ
(以下省略)

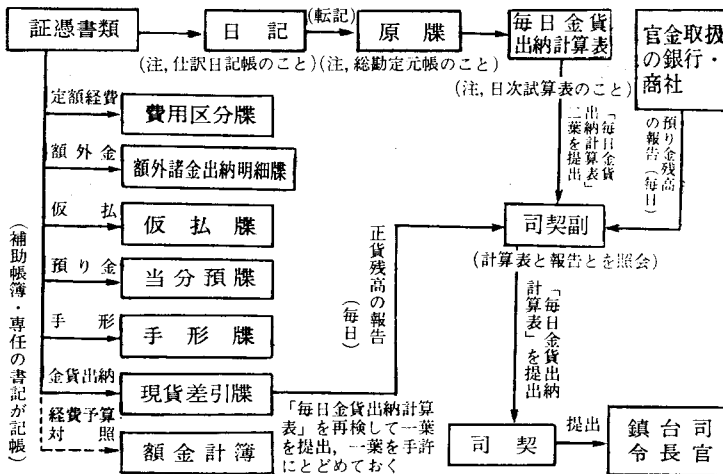
官金出納の仕組と記帳手続を図解すると、
左側下段のようになる。

この簿記法のその後の消長については、現
在のところ詳らかでないが、官庁金銭会計の
場合と同じ道をたどって終焉したように思わ
れる。それを暗示するような記事が、明治32
年8月刊、勝村栄之助著『経済学対照簿記学』
の23頁以下にみえている。すなわちいう。

「陸軍ニ在テハ二十四年以前ハ各中隊毎ニ各
隊簿記ト称スル一種特殊ノ法式ヲ以テ最モ精
密ナル記帳ヲ行イタリ 然ルニ二十五年以降
ハ此精密ナル法式ヲ全廢シ最モ簡易ナル單記
式ノ帳簿ヲ使用スル事トナレ
リ」

官金出納順序・記帳手続の図解

(主要帳簿・専任の書記又は司契副が記帳)



第8節 作業特別会計の実態：『陸軍作業会計経営要領』

(1) 設題

会計法第二十条では、一般会計法の例外として、「事業体」（直営事業）の経営の目的で、一定の資本による一般会計から離脱した会計主体の開設を認めた。これらを「特別会計」という。明治末年頃の実況により、当時すでに五十種を超えた特別会計

を大別すると、次のとおりである。なお、官営鉄道については別章でのべる。

特別会計

1. 作業特別会計
2. 資金特別会計

作業特別会計は、「固定資本」と「据置運転資本」という二種の資本によって、所定の作業を行なう目的で開設されたもので、当時の代表的なものをあげると、次のとおりである。

- 大蔵省所管……造幣局，印刷局
- 逓信省所管……鉄道院
- 農商務省所管……製鉄所
- 陸軍省所管……千住製絨所，砲兵工廠

本節で用いた「史料」について、あらかじめ付記する。本節では砲兵工廠の作業特別会計の実態を分析するために、『陸軍作業会計経営要領』を取扱っている。この『要領』は、大正3年5月13日に陸軍経理学校第七期生に対して行なった講義の口述筆記を、「陸軍主計団記第五十八号」に全文収録したものである。手許にあるのはその複写である。講演者である陸軍一等主計平山多次郎氏は、一兵卒からの出身で小学校卒程度の学歴で、砲兵工廠の勤務も2年ないし3年であったとの事であるが^(注)、内容は、詳細でかつ論旨が一貫して明快であり、並々ならぬ学識者であったことがわかる。

(注) 自衛隊業務学校教官柴田隆一氏の談話。前掲の史料は、柴田氏の御好意によるものである。

(2) 一般会計と作業特別会計との関係

作業特別会計の前記の二資本は、一般会計から交付される。「固定資本」として収受した資金により土地・建物・諸機械等を購入して作業を行なう。使用中の補修・維持等の支出は、「据置運転資本」の資金でまかなうことになる。固定資本に属する建物等の売却代金は、作業特別会計を脱して一般会計の歳入

となる。

据置運転資本として一般会計から交付された資金によって、作業用の材料等を購入し、従業員の賃金を支払う。半製品・仕掛品・製品のような形態を経て再び現金で回収する。年間の運転(循環)の回収が増えれば増えるほど大規模な経営が可能となる。

砲兵工廠についてみると、歳入出の類別(款・項)は、次のとおりであった。

歳入第一款 砲兵工廠作業収入

- 第一項 作業収入(製品売却代，注文品製造料，不用品売却代)
- 第二項 雑収入(物品支払代，土地建物貸下料，弁償違約金，返納金，雑入金)

歳出第一款 砲兵工廠作業費

- 第一項 俸給(内訳省略)
- 第二項 事業費(備品費，図書および印刷費，筆紙墨文具，消耗品，通信運搬費，以下省略)
- 第三項 材料素品費(地金，皮革，以下省略)
- 第四項 諸支出金(退官賜金，以下省略)

歳出第二款 予備費

- 第一項 第一予備費
- 第二項 予備費

(3) 固定資本の運営とその問題点

「陸軍作業特別会計法」第二条による「固定資本」の種類は、土地・建物・工作物・船舶・機械および重要な器具である。土地を除いて、耐用年数を定め(例えば、煉瓦造建物では100年，木造では50年，酸類を扱う工場では25年)「経営のゆるす範囲で」償却を行なう。「経営のゆるす範囲で」という但書きに注目されたい。火災や償却で固定資本額が減少した場合は、据置運転資本の場合のように作業収益で自動的に補填されるわけではない。財政政策上から固定資本の追加が一般会計よりなされ

るまでは、そのままの状態に放置される。据置運転資本よりの支出で大修繕をした場合は、耐用年数を延長し、価額を増加することになる。固定資本の廃棄物の売却代は一般会計の歳入となる。

固定資本の運営上の問題点としては、一般会計との関係で事業の実体にそぐわない迂遠かつ拘り定規な手続をとらねばならぬことで、特別会計の全般にもあてはまる。『要領』はいう。

「此ニ少ク可笑シキ事ハ彼ノ固定資本中ノ土地ニ定着スル竹藪ガアリトシマス 然ルニ竹藪ノ手入トシテ間曳ヲ要ス 其ノ間曳ヨリ生ジタル竹ハ固定資本ノ廃際ナルガ故ニ売却シテ一般(会計)歳入ニ入り又一面ニハ作業会計ニ於テ竹籬ノ修繕ノ為メニ更ニ別ニ買ハナケレバナラスト云フ有様デアリ」と。また、前掲の第二条により土地・建物等が固定資本に所属するに至った経緯について、『要領』は次のようにいう。

「既往ハ土地建物ヲ一般会計に計上セシ為メ毎議會ニ於テ否決若クハ何割減等トナリテ作業進捗上大ナル支障アリタルト殊ニ作業会計ニ計上セル蒸気機関ヤ起重機ハ可決セラレ之ニ直接関連スル処ノ一般会計中ノ煙突ヤ建物等ハ否決セラルル等ノ事故頻出セント他方ニハ二十七八年戦後ノ拡張ニ依リ兵器弾薬ノ製造増加シ作業経理ノ状態稍強固トナリシヲ以テ明治三十五年法律ヲ改正シ先ヅ建造物ヲ作業会計ノ支弁ニ移サルルニ至リシナリ」と。

(4) 据置運転資本の必要性

当時の東京砲兵工廠の据置運転資本の金額は、200万円である。この金額は、当初法律をもって定めたもので、この資金により火砲の鋼材等の素材および補助材料、工員の賃金を支払い、でき上がった火砲を売却して現金を収納した。そこで、「法定資本」は200万円でも、一年間の運転(循環)の回数が多ければ事

業規模は拡大する。先の平山氏は、この据置運転資本に言及している。

「試ミニ据置運転資本皆無ニシテ例ヘバ注文者ヨリ代金、前受ヲ為シ鉋、鋸、調革、木材、釘、ペンキ、木炭等ヲ買入レ木工、塗工ヲ備入レ木箱ヲ製造シ竣工引渡ヲナセバ職工ヲ解僱シ鉋、鋸、調革、木材其ノ他ノ剰余品ヲ売却シテ損益決算ヲ為セバ最初ノ固定資本以外一物ナキ原態ニ復帰スベキナリ若幸ニ同一種ノ第二注文来リ第一ヲ終ラザルニ先テ前払金ヲ為シ継続スルヲ得ル更ニ若干期間同一ノ器具ト同一ノ職工ヲ以テ作業シ得ベキナリ」と。

しかし、兵器、弾薬の作業所の継続的かつ経済的な運営のためには、据置運転資本の設定は必須である。この資本の必要度の判定基準には、次の各号がある。

(1)年産額、(2)生産品の種類と数量、(3)材料の準備に要する時間、(4)長期短期の前払を要する外国購入品の多少、(5)注文品代価の受入時期、(6)戦時に対する準備の程度。

明治44年度決算における各作業特別会計の作業収入額と据置運転資本法定額との割合は、次のとおりであった。

造幣局(20%)、印刷局(21%)、専売局(7%)、製鉄所(34%)、大阪砲兵工廠(18%)、東京砲兵工廠(18%)、千住製絨所(47%)

(5) 決算会計

総勘定元帳に相当する「原簿」を締切ったときの年度末日の日計表、つまり決算貸借対照表に相当する計表を、「原簿計算法」という。据置運転資本についての事例は、次頁の左側のとおりである。

この計表による決算のことを、「純計決算法」と称している。この外に、予算の各科目ごとに実費額を対照し累計したものを「累計決算法」といい、また、「受払勘定表」によって作業内容を示したものを「折衷決算法」と称しており、この三者を併用している。また、先の累計決算書のことを作業特別会計で

は、「決定計算書」とよぶ。一般会計に準じた「累計決算法」については、ここでは省略し、先の「折衷決算法」による「受払勘定表」の雛形を左側下段に示しておこう。

某年某月某日 (某廠)
原簿計算表

科 目	借 方(円)	貸 方(円)
運 転 資 本		1,500,000 000
物品未渡諸品買 受人		16,534,561 939
代金未渡諸品売 込人		1,001,007 458
現金未渡契約人		471,297 390
金 庫	2,140,450 822	
材料及素品	13,218,222 536	
機械運転用品	140,816 026	
生 産 品	39,192 623	
備 品	256,015 210	
代価未納諸品買 受人	1,948,438 640	
物品未納諸品売 込人	1,810,667 190	
現金未納契約人	1,115 660	
損 益		48,051 920
計	19,554,918 707	19,554,918 707

某廠受払勘定表
受 入

科 目	金 額	説 明
歳入の収入済額		
収入未済額		
持越現金		

払 出

科 目	金 額	説 明
歳出の支出済額		
支出未済額		
据置運転資本額		

以上のほかに、「会計法」第十七条第三項による「作業特別会計計算書」がある。これは、一般会計の帝国議会に提出する総決算の添付書類となる「作業ノ収支表」である。「会計規則」第五十六条にその様式が法定されている。内容は、「収入計算」・「支出計算」・「最近五ヶ年度間資金ノ増減」および「最近五ヶ年度損益ノ比較」からなっている。

(6) 仕掛品(半途品)の整理法

仕掛品(半途品)の整理(評価)については、別段の定めはなかった。しかし、その方法いかににより「純計決算」における原簿計算表上の資産を大きく左右することになる。この点に関して、平山氏は極めて適切に、次のようにいう。

「現今行ハルル方式ニ三ツアル 一ハ材料ノ価額ノミヲ以テスルモノ 二ハ工金ヲ併算スルモノ 三ハ夫ニ雜費ヲ加算スルモノ之レナリ尚甚シキニ至リテハ半途品ヲ全然決算中ニ加ヘザルモノアリ」「而シテ第三方式ヲ以テ理想ニ合シタル整理法ト謂フヲ得」と。

砲兵工廠の場合は、大口径の火砲のように製作年月に3年もかかるものがあり、小銃でも当時は22ヵ月を要したという。従って、「半途品」を全然無視するわけにはいかないのである。