英国古典簿記書(1543年～1887年)の発展史的研究(2)

久　野　秀　男

総　目　次

序　章　この調査研究の対象と目的
第1部　論　説
第1章　総論；近代簿記への道
第1節　イタリア簿記の伝統の継承者達
補　節　Ledger(元帳)の語源に関する諸説
第2節　伝統の完成者と改革者達
(1)　単一仕訳帳制から複合仕訳帳制へ
(2)　伝統の完成者 J. メヤー
(3)　伝統の改革者 B. ブースとその継承者達；複合仕訳帳制の系譜
第3節　近代簿記の系譜；その直系と傍系
(1)　直系の人々；弁証法的展開
(2)　傍系の人々；現金式仕訳帳制の登場，異端の改革者ジョーンズ等
(イ)　ハミルトンの「現金式」
(ロ)　ジョーンズの「英国式」
(ハ)　ディーガンの「ダブリン式」
(ニ)　ランバートの「恒久バランス」
第4節　「資本等式」の完成者達(F.W.クロンヘルムとB.F.フォスター)と現代簿記への先駆者達(J.ソーヤーとT.バタースビー)
第2章　各論I；勘定学説の展開
第1節　擬人的受渡説の伝統
第2節　擬人的受渡説からの離脱
(1)　フテファンズの「財産等式」
(2)　メヤーとクロンヘルムの「資本等式」
(3)　「資本等式」の継承者達
第3章　各論II；「英米式決算法」の文献史的考察
第1節　設　題
第2節　残高勘定の伝統
第3節　「英米式決算法」への展開
第4章　各論III；英国式貸借対照表の文献史的考察
第1節　諸学説の検討
第2節　英国古典簿記書の調査とその結論
(1)　問題の所在
(2)　Balance Sheet の機能の転換および「英国式」の起源に関する一省察
第5章　各論IV；Balance Sheet(s)の源流と展開
第1節　'balance'；平均概念と残高概念
第2節　平均表(諸表)としての Balance Sheet(s)
第3節　残高表(残高検証表)としての Balance (proof) Sheet
第4節　残高検証表から財務表へ
第6章　各論V；産業革命期の簿記改革
第1節　設　題
第2節　要　旨
(以上，第13巻・第3号に収録)
第2部　英国古典簿記書解題(1543年～1887年)
オールドカッスル(Hugh Oldcastle)=メリス(John Mellis)の簿記書(1543=1588)
(補論I)：オールドカッスル簿記書異聞
イムピン(Jan Ympyn Christoffels)の簿記書(英訳版, the English version, 1547)
ピール(James Peele)の2種の簿記書(1553, 1569)
(補論II)：初期の簿記書の命運

ウェディントン（Johan Weddington）の簿記書（1567）
ニコラウス・ペトリ（Nicolaus Petri）の簿記書（英訳版, translated from Dutch, by W. P., 1596）
J. C.（Carpeter）*Gent.* の簿記書（1632）
ダフォーン（Richard Dafforne）の簿記書（1635）
コリンズ（John Collins）の簿記書（1653）
リセット（Abraham Liset）の簿記書（1660）
モンティージ（Stephen Monteage）の簿記書（1682, 第2版）
コリンソン（Robert Colinson）の簿記書（スコットランドで最初の簿記書, 1683）
ノース（Roger North, *a Person of* HONOUR. *anoymous*）の簿記書（1714）
マギー（Alexander Macghie）の簿記書（1718）
マルコルム（Alexander Malcolm）の簿記書（1731）
ステファンズ（Hustcraft Stephens）の簿記書（アイルランドで最初の簿記書, 1735 in London, 1737 in Dublin）
メヤー（John Mair）の簿記書（1736 in Edinburagh, 1737 in Dublin）
ゴードン（William Gordon）の簿記書（1765, 第2版）
ドウリング（Daniel Dowling）の簿記書（1765）
ドン（Benjamin Donn）の簿記書（1778, 第2版）
ハットン（Charles Hutton）の簿記書（1785, 第7版）
ハミルトン（Robert Hamilton）の簿記書（1788, 第2版）
ブース（Benjamin Booth）の簿記書（1789）
ジョーンズ（Edward T. Jones）の簿記書（1796）
フルトン（John Williamson Fulton）の簿記書（1799 in Bengal, 1800 in London）
ケリー（Patrick Kelly）の簿記書（1801）
ディーガン（P. Deighan）の簿記書（1807）
セジャー（John Sedger）の簿記書（1807）
モリソン（James Morrison）の簿記書（1808）
ランバート（John Lambert）の簿記書（1812）
パワー（Micheal Power）の簿記書（1813）
クロンヘルム（F.W. Cronhelm）の簿記書（1818）
ラングフォード（R. Langford）の簿記書（1822）
コリー（Isac Preston Cory）の簿記書（1839）
フォスター（Benjamin Franklin Foster）の簿記書（1843）
フォスターの『簿記史』（The Origin and Progress of Book-Keeping, 1852）
プリング（Alexander Pulling）の簿記書（1850）
シェリフ（Daniel Sheriff）の簿記書（1853, 第2版）
イングリス（W. Inglis）の簿記書（1849, 1861, 1872）
クレップ（F. C. Krepp）の簿記書（1858）
ソーヤー（Joseph Sawyer）の簿記書（1862, 第2版）
バタースビー（Thomas Battersby）の簿記書（1878）
ガルク & フェルスの『工場会計』（Emile Garcke and J. M. Fells, Factory Accouuts, *etc.*, 1887）

……

Bibliography of Bookkeeping Reference Works
（調査研究資料について）

（以上，本号に収録）

第2部　英国古典簿記書解題
（1543年～1887年）

オールドカッスル=メリスの簿記書

1543年（邦暦で天文12年）に，英国で最初の英語簿記書が，Johan（John）Goughという印刷業者によってロンドンで出版されたといわれている。後掲のメリス（John Mellis）の簿記書によれば，この年の8月（この年，この月に種子島に鉄砲伝来）であったという。この簿記書の著者は，オールドカッスル（Hugh Oldcastle）で，そのタイトルは，次掲のとおりであったと伝えられている。R. R. Coomberの論文（後出）によると，オールドカッスルはこの年の2月に，出版人Goughはこの年の10月にそれぞれ死去しているという。

Here ensueth a profitable treatyce called the instrument or boke to learne to knowe the good order of the kepyng of the famous reconyng, called in latyn *Dare et Habere*, and in Englyshe Debitor and Creditor. b. l. impr. by Johan Gough,1543.

なお，ブラウン編『会計史』（A History of Accounting and Accountants, *ed.*, by R. Brown, 1905）の「書目」（Appendix p. 344）では，次掲のようになっている。

A profitable Treatyce called the Instrument or Boke to learne to knowe the good order of the kepyng of the famouse reconynge, called in Latyn, Dare and Habere, and in Englishe Debitor and Creditor.

また，カッツ（P. Kats）が1926年3月21日のThe Accountant誌に発表した論文Hugh Oldcastle and John Mellis-I. では，上掲のブラウンの「書目」とほぼ同様であるが，コンマのうち方や大文字の使い方に多少とも相違がある。また，カッツのこの論文の注記によると，Joseph Amesの説として，W. Herbert編の"Typographical Antiquities"（1785, Vol. 1, p. 449）に，1543年にJohan Goughによって"Profitable Treatyce"が印刷されたこと，および同書が英語簿記書の最初のものである旨がのべられていると。さらにJoseph Ames, T. As(1749)のBritish Museumのコピーの188頁には，手書きで，次掲の記入がみられるという。いずれも著者名はない。

1543. "Here ensueth a profitable boke of the famous reconyng called in Latin *Dare et Hebere*." printed by John Gough

1543年という年は，簿記史の上で注目すべき年である。すなわち，イムピン（Jan Ympyn Christoffels）のFlemish（フランダース語）訳とフランス語訳の簿記書が，アントワープで未亡人の手によって出版された年でもある。同じ年に，そして著者の死後に，上記の両書は出版された。奇しき因縁である。4年後の1547年には，このイムピン簿記書の英訳版がロンドンで出版されることになる。詳細は後述する。

オールドカッスルのこの簿記書は，今日，1冊も現存してはいない。

R.R. CoomberのPioneers in English Book-Keeping Texts-Hugh Oldcastle and John Mellis, Accounting Research, Vol. 7, No. 2, 1956. によると，この簿記書は，1779年頃にはすでに稀覯本であったとされており，Edward Rowe Mores F. S. A.（古物収集家協会員）の蔵書目録に書名がでているとされている。なおこのカタログにも著者名はでていなかったとの事である。また，Cosmo Gordon（英蘭勅許会計士協会図書館の元司書）のThe First English Bookes on Book-keeping, Accounting Research, Vol. 5. No. 3, July, 1954.（pp. 215～218）によると，1779年に1冊だけ現存していたこの簿記書の競売があり，競売人のS. Patersonがセールス・カタログにこの書名をのせたという。この人物は前掲のE. R. Moresの目録の編集人であるから，

本論文目次

セールス・カタログというのは，前掲の目録のことであろう。1852年になってB. F. Fosrer, The Origin and Progress of Bookkeeping, 1852, London.（p. 8）によってオールドカッスルの名が明らかにされたともいうが疑問である。なお，同書の序文の一節に「私が未だ入手していない簿記書は，オールドカッスル（1543），メリス(1588)，コリンズ（1652）およびピール（1659）の四種であるが，これらについては，パチオリおよびジモン・ステファンの彼の有名な業績とともに，すでに目をとおした」とあるが，フォスターが目をとおしたというのは，おそらく，オールドカッスルの簿記書そのものではなく，後掲のメリスの簿記書であった可能性が甚だ大きいように思える。コリンズとピールの簿記書の年次は間違っている。ブラウン編『会計史』(A History of Accounting and Accountants, edited by R. Brown, 1905. p. 126）に収録の「簿記史」（第5章，J. R. Fogo, 執筆）の注記も，この見方をしている。

1801年刊のケリー（P. Kelly）の簿記書（後掲）のPreface（p. vi)では，オールドカッスルによって最初の英語簿記書が1543年にロンドンで公刊され，1588年にメリスによって'reprinted' されたことが明示されており，注記として，メリス簿記書のタイトルや，後述したメリスの発言の一部が引用してある。オールドカッスル＝メリス簿記書を割合にくわしく紹介した簿記書としては，おそらく最初のもののひとつであろう。

このような事情で，オールドカッスル簿記書の内容は，1588年に刊行のメリス簿記書から間接的に推知しうるにとどまる。前掲のCoomberの論文では，オールドカッスルの家庭環境についてややくわしく記述しているが，その内容の紹介は省略し，彼がロンドン市コールマン街の商人リチャード・オールドカッスルの末子であったことを付記するにとどめる。

オールドカッスル簿記書に関し，John B. Geijsbeek, Ancient Double-Entry Bookkeeping, 1914（p. 13）は，ユニークな見方をしているので，紹介しておこう。

「オールドカッスルのこの簿記書に関する限り，一冊も現存してない。従ってまた，かつて存在したとする確実な証拠もない。手写本にすぎなかったという可能性もあり，その刊行日時も信頼できかねる。この簿記書が別人によって書かれオールドカッスルからメリスに手渡された可能性もある」と。

1588年すなわち邦暦で天正16年（この年の7月に秀吉の刀狩り発令）の8月にメリス(John Mellis）の簿記書がロンドンでJohn Windetによって刊行された。そのタイトルは，次掲のとおりであった。

A Brief Instruction and maner hovv to keepe Bookes of Accompts *after the order of Debitor and Creditor*, & as well for proper *Accompts partible, etc.* By the three bookes named the Memoriall Journall & Leager, and of other necessaries appertaining to a good and diligent marchant. The which of all other reckoninges is most lawdable: for this treatise well and sufficiently knowen, all other wayes and maners, may be the easier & sooner discerned learned and knowen. Newely augmented,and set forth by *John Mellis* Scholemaister. 1588.

前記のCosmo Gordonの論文によると，このメリス簿記書は，大英博物館，ハンチントン図書館および英蘭勅許会計士協会に所蔵されているとの事である。手許にあるのは，英蘭勅許会計士協会所蔵本のゼロックス版である。

算術と簿記の教師をしていたと伝えられているメリスのこの簿記書の巻頭には，『読者へ』という表題で，次のようにのべられている。

「思慮ある商人となるには，読み書きの知識はいうに及ばず，勘定や算用に練達である

本論文目次

必要があり，とくにペンや計算用具による算用にたけていなければならぬ。また，帳面で計算する諸勘定やその細目を，秩序立った方法で保持し記録せねばならぬ。この手順や指針を見失うと，多くの場合，大きな混乱がおこり誤りが生ずる。……（中略）……思慮ある商人が記帳する帳面には三種のものがある。そのうちの二つは元帳（Leager）と仕訳帳（Journall）と名づけられており，三番目のものは当座帳(Memoriall or Remembrance)でこれが最初に記帳する帳面である。これらの帳面は，イタリーで Dare, Habere, とよばれ，英語では Debitor（借方），Creditor(貸方)とよばれる秩序立った有名な計算の手順で記帳されるのである。……（中略）……私は，この書物が私自身の労作であると自称するほど厚顔ではない。まごうかたなく私は，1543年8月14日にロンドンで印刷された往時の古いコピーの書替人であり復刻人（renewer, reviver）であるにすぎない。その簿記書は，教師であった Hugh Oldcastle という人によって編成・発表・作成・公刊された。彼の記述するところによると，オールドカッスルは，市場小路(マーケット・レーン)の聖オラブス区で，算用とその簿記を教えていたようである」と。

↙以上のような経緯から，1543年にロンドンで出版された簿記書について，メリスはその著者名オールドカッスルを明らかにしてはいるが書名については，まったくふれておらず，また1779年のセールス・カタログには書名のみあって著者名を欠いていることが明らかでるる。そこで，厳密には，1543年中に一種類の簿記書しか出版されていないという前提なしには，オールドカッスルという著者名と前出の簿記書名とは結びつかないことになる。あえて一言する。しかし本稿では，一応，通説に従うことにし，以下，オールドカッスル=メリス簿記書とよぶことにする。

オールドカッスル=メリス簿記書の構成と内容とは，イタリア簿記（いわゆるベニス式，*il costume di Venetia*）の伝統をそっくりそのまま継承したもので，1494年刊のパチオリ(Fra Luce Pacioli)の『ズムマ』の第9編の論説第11≪計算・記録詳論≫(*Computis et Scripturis*）と酷似しており，各章の区分もおおむね符合している。この事柄は，『ズムマ』の最も忠実な英訳書とみられる Pietro Crivelli, An Original Traslation of the Treatise on Double-Entry Book-Keeping by Frater Lucas Pacioli. 1939. と対照・比較すると一目瞭然である。以下に示してみよう。

Oldcastle=Mellis	Pacioli
Chap. 1. Of the good order in keeping bookes of Accomptes, by the books called the Leager,with his Journall, & of other necessaries appertaining to a good marchant, after the forme of Venice	Chap. 1. Of those things that are necessary to the real merchant and the method of keeping Ledger with its Journal well, in Venice and anywhere else
Chap. 2. The first principall part of this treatise sheweth howe an Inventorie ought to bee made, and howe to be ordered among marchants	Chap. 2. Of the first principal part of this Treatise called The Inventory, what it is, and how it should be made by Merchants
Chap. 3. The forme, example and maner to make a solemne Inventorie	Chap. 3. Exemplary Form of an Inventory with all its Formalities
Chap. 4. An holesome exhortation to every good marchant appertaining	Chap. 4. Useful Exhortation and Helpful Documents Pertinent to the Good Merchant
Chap. 5. Of the second part of this present trea-	Chap. 5. Of the Second Principal Part of this

本論文目次

tise named a disposition, and of the three principal bookes of the course of marchandising

Chap. 6. Of the first booke called a Memoriall, what it is, and what is to be written therein, and by whom
Chap. 7. Howe all the parcels shall be entred in the same Memoriall with examples of the same
Chap. 8. Of 9. maner of wayes which commonly be exercised in the seate of marchandising in buying and selling
Chap. 9. Of the second booke principall, called the Journall, howe it ought to be disposed & ordered

Treatise called Disposition (*dispone*). How it is to be understand and in what it consists of in business, and of the three principal books of the Mercantile Body
Chap. 6. Of the first book called Memorandum or Loose Leaf Book (Squartfogli) or Household Expense Book (Vachetta). What it meant by it, how it must be written up, and by whom
Chap. 7. Of the manner how in many places all Mercantile Books are to be authenticated, why, and by whom
Chap. 8. How Entries are to be made in the said Memorandum, with examples
Chap. 10. Of the Second Principal Mercantile Book called Journal, What it is, and how it must be Kept in an Orderly Way

以下，オールドカッスル=メリス簿記書の第15章と第23章について若干の疑問点を残しつつも，対照する章にずれをみせながらも，↙同様に酷似した構成・内容をとり，両書の最終章は，次のとおりとなっている。

Oldcastle=Mellis

Chap. 25. The summe of all this wooke briefly gathered together. And also the substaunce of the good order, howe and in what maner to keepe and guide the bookes of marchandising, for the most readinesse and clearness of minde

Pacioli

Chap. 36. Summary of Rules and Ways of keeping a Merchant's Book (Ledger)

オールドカッスル=メリス簿記書とパチオリ簿記書とをくらべて，前者にぬけていると明確に認められる各章は，次のとおりである。

Chap. 17. Keeping Accounts with Public Offices
Chap. 18. Acounting with the Office of the "Messetaria"
Chap. 19. Recording Payments made by Draft
Chap. 21. How a Partnership Entry should be arranged
Chap. 23. The Accounts of a Shop
Chap. 24. Bank Entries in Journal and Ledger. Bill of Exchange
Chap. 25. The Income and Expenditure ↙

↙オールドカッスル=メリス簿記書にぬけている章をみると，例えば，パチオリ簿記書の第17章「官庁との会計記録」，第18章「メセタリア（取引所）との会計」，第19章「為替手形による支払の記録」，第21章「組合取引の処理法」，第24章「仕訳帳と元帳における銀行勘定，為替手形」にみるように，当時のイタリア商業都市の場合と当時の英国の国情との相違等をよく勘案して，取捨している事がわかる。オールドカッスル=メリス簿記書が，パチオリ簿記書の英訳であるとする説をとった場合でも，その主体性には注目すべきであろう。

オールドカッスル=メリス簿記書の冒頭に明示されている「この書物の各章の内容」か

本論文目次

ら，各章の概況を要約して示すと，次のとおりとなる。

第1章　ベニス式により，元帳，仕訳帳その他の必要な諸帳簿を用いて記録するための妥当な手順

第2章　財産目録の作成に関する本書の最初の重要な部分

第3章　正規の財産目録の様式，事例および作成手続

第4章　善良な商人の心得

第5章　記録整理（disposition）と名づけた本書の第2の重要な部分および3種の主要簿

第6章　当座帳（メモリアール）と名づけられた最初の帳簿，その意義と作成手順および目的

第7章　事例による当座帳の記帳手順

第8章　9種の売買方法

第9章　仕訳帳（ジャーナル）と名づけられた第2の主要簿，その作成手順

第10章　仕訳帳での借方と貸方。元帳で用いる2勘定，「現金」と「資本」（Cassa & Capitall）

第11章　元帳（レジャー）と名づけられた最後の第3の主要簿，その作成手順

第12章　仕訳帳から元帳への転記手順

第13章　現金勘定と商品勘定の元帳転記の手順

第14章　元帳での商品勘定の取り扱い

第15章　取りつぎ業務の簿記

第16章　3主要簿を用いた商店の勘定記録の方法

第17章　費用と原価，経常項目と異常項目

第18章　元帳での損益勘定

第19章　新元帳への繰越の手順

第20章　誤謬記入の訂正

第21章　帳簿の平均と新旧元帳間の継続の検証手順

第22章　商品勘定の締切の手順

第23章　小売商店の勘定記録の方法

第24章　書翰整理の様式と手順等

第25章　要約

第1部・第1章で論じたように，「イタリア式」(Italian Manner）ないし「ベニス式」(*il costume di Venetia, modo di Venetia*, the Method of Venice)といわれる簿記の特色は，主要な部分を二つに分け，その一を「財産目録」(Inventory. *Inventar*)とし，その二を「記録整理」(Disposition, *dispone*）とする点，および後者について当座帳（*Memoriale*)，仕訳帳（*Gioranle*)，元帳（*Quderno*）の三主要簿（*tre libri Principali*）を採用する点にみられる。後世の学者は，この帳制を'*the old-fashioned trio*'（時代おくれの三幅対）とよんだ。この伝統に極めて忠実なオールドカッスル=メリスの簿記書は，財産目録（Inventory）の解説から出発し，当座帳（日記帳），仕訳帳，元帳（総勘定元帳）の三主要簿の説明を行なう。また，「損益勘定とよばれる有名な勘定」(of the famous accompt called the profit and loss）の解説があり，この勘定から資本（主）勘定への振替や，諸勘定総括の手続（Howe to make the ballance of the boke）の明快な解説がみられる。そして終章では，次のような試算表の作成に関する記述もみられる。

「帳簿残高を確認する必要があるが，そのために，左右の各頁よりなる適当な紙幅の一葉の紙片を用意し，中央から区別しておく。右側頁に元帳の各勘定口座の貸方残高を全部写しとり，左側頁にその借方残高を全部写しとる。貸借おのおのの側の合計額が一致すれば，帳簿が正しく記録されている証拠となる」と。

また，第21章では，とくに 'ballancing the leager'（元帳の総括）について独立した章として解説しており，元帳の末尾には，「残高勘定」を開設している。この勘定の記載内容は，後世のものとくらべて，記号化（to, by, to, per）は行なわれておらず，叙述形式が濃厚で，残高勘定の借方側の頭書は，'Ballance of this book oweth …… for ready money

本論文目次

remayning, as in Creditor.'とあり，貸方側の頭書は，'Ballance of this booke is due to have……and is for so much being the very……'とある。

メリスの簿記書が出版されたのは，1588年であり，それ以前に，すでに，イムピンの簿記書およびその英訳版は，1543年と1547年にそれぞれ出版されている。また，後掲のピール（James Peele）の一番目の簿記書 The maner and fourme how to kepe a perfecte reconyng, *etc.* は，1553年に出版されている。諸般の事情から，メリス簿記書は，オールドカッスル簿記書の文字どおりの復刻本ではなく，おそらく，イムピンやピールの影響とみるべき加筆があるに相違あるまい。

とくに注目されるのは，メリス簿記書の場合，本文の記述の末尾に'Finis'(完）と記載し，その次に，次掲の記事がみえていることである。

> Here endeth my Authour, and for the better and plainer understanding and practise of these rules, I have hereunto added a little Inventorie, Journal, and Leager, as followeth : with a briefe Treatise of *Arithmetick* all together. &c.

財産目録，仕訳（日記）帳および元帳の雛形が加筆・明示されており，一段とわかり易いものになっている。

（補論 I）：オールドカッスル簿記書異聞

メリスは，1543年8月14日に出版された簿記書につきその著者名をオールドカッスルとしたが書名を示してはいない。1779年のセールス・カタログには1543年刊の簿記書につき書名を掲載してはいるが著者名はない。1785年の"Typographical Antiquities" 等にも前述のように著者名はない。そこで，1543年中に一種類の簿記書しか出版されていないという前提なしには，著者名と書名とが無条件には結びつかない。この点については，すでにのべた。また，John B. Geijsbeek（前掲）などは，もっと露骨に，「オールドカッスルの著述になるA profitable Treatyce(Treytyce)なる簿記書」が，かつて存在したかどうか，について疑問をいだいているようである。また，1926年3月27日 The Accountant 誌に'Hugh Oldcastle and John Mellis-1'を発表したカッツ（P. Kats）は，1543年に刊行されたA profitable Treatyce 以外の小冊子（トラクト）が知られていないので，世間ではオールドカッスル簿記書がこのA profitable Treatyce と同一物であるとみなしているが，これに反論する証拠もないので，この通説に従っておくとのべている。甚だどうも奥歯にもののはさまったようないい方である。

また，カッツは，パチオリ簿記書（1494），オールドカッスル簿記書（1543），イムピン簿記書（英訳版，1547）ピール簿記書（1553，1569）およびメリス簿記書（1588），これらの簿記書の関連について，次のような注目すべき発言をしている。(「前掲論文」, p. 484)。

「そこで，筆者の信ずるところによれば，オールドカッスル簿記書は，もともと，パチオリ系の簿記書以外の小冊子（トラクト）もしくはおそらくラテン語で書かれた簿記手引書（コンペンディーム）を底本としたものであり，後に，このオールドカッスルの英語簿記書は，メリスによって，ピールやおそらくイムピンの影響下に，改訂されたものである」と。

オールドカッスル簿記書を単純にパチオリないしパチオリ系（Paciolian）の簿記書の英訳版であるとする通説については，従前から一部に疑問視されてきた。当時イタリア語の修得が甚だ困難であったという事情，例えばイムピンの場合のように，商人でありイタリアの滞在も長かったような場合以外では，カッツも指摘したようにイタリア語とくに地域語（なまりの多い）のまじったイタリア語の文章を翻訳することは容易ではなかろうと思はれる。また，オールドカッスル簿記書（オ

本論文目次

ールドカッスル=メリス簿記書）に，多くのラテン語のフレーズがみられるという事実，これらの事情と，パチオリとオールドカッスル両書の「類似」という事実とを矛盾なく説明しうるひとつの推論としては，オールドカッスル簿記書とパチオリ簿記書とには共通の，多分ラテン語で書かれたオリジナル・テキストが存在したとする仮説，そして，前者がその英訳版，後者がその伊多利語訳版であるとする推定が成立つ可能性も充分認められるのではないか。R.R. Coomberの論文 Pioneers, in English Book-keeping Texts-Hugh Oldcastle and John Mellis' (Acc. Research, Vol. 7. No. 2, 1956, Reprint Series, No. 28, p. 4) もこれに類した見方をしている。

イムピンの簿記書（英訳版）

1543年に，アントワープでFlemish（フランダース語）訳とフランス語訳の簿記書が刊行された。その著者は，当時すでに故人であったイムピン（Jan Ympyn Christoffels, Jehan Ympyn Christophle）であり，出版人と仏訳者は未亡人（Anne Swinters）で，そのタイトルは，次掲のとおりであった。

Nieuwe Instructie Ende bewijs der loofelijcker Consten des Rekenboecks ende Rekeninghe te houdene nae die Italiaensnsche maniere, &c. — Antwerp, 1543.
Nouuelle Instruction et Remonstration de la tres excellente faciēce du liure de Compte, pour comter & mener comptez, a la maniere d'Itallie, &c. — Antwerp, 1543

1547年には，このイムピン簿記書の英訳版がロンドンで刊行されている。そのタイトルは，次掲のとおりであった。

A notable and very excellente woorke, expressyng and declaryng the maner and forme how to kepe a boke of accomptes on reconynges, verie expedient and necessary to all Marchantes, Recciuers, Auditors, Notaries, and all other. Translated with greate diligence out of the Italian toung into Dutche, and out of Dutche, into Frenche, and now out of Frenche into Englishe.

このタイトル・ページの記事からは，著者名，訳者名あるいは出版人など，いっさい不明である。イムピン簿記書の英訳版であると判明した事情については，後述する。また，この簿記書およびピール(James Peele)のThe maner and fourme, *etc.*（後掲）の出版人はグラフトン（Richard Grafton）であると伝えられている。グラフトンは，1507年に生まれた裕福なロンドンの市民で，クライスト病院の会計方，ロンドン評議員，および議員であったといわれる。詳細は，英蘭勅許会計士協会編，The Earliest Books on Bookkeeping 1494 to 1683 (p. 10以下)，を参照されたい。

なお，前掲の The Earliest Books on Bookkeeping 1494 to 1683 の末尾では，次のようにのべている。

「英国に複式簿記を導入した人が彼であるという証拠はないけれども，ひろく商人達の間に複式簿記を紹介した功績を誰に帰すべきかといえば，疑いもなくリチャード・グラフトンであるといわざるをえず，この結論はとうていかえ難いように思われる」と。

現在この英訳版については，英蘭勅許会計士協会図書館所蔵のマイクロフィルムから複写したものがわが国でも入手できるし，また，カッツ（P. Kats）が雑誌 The Accountant (20 August 1927, 27 August 1927) に発表した現代英語綴り字による The "Nouuelle Instruction" of Jehan Ympyn Christophle—I, II. によってもみることができる。

カッツは，前掲の冒頭の≪序論≫で，イムピン英訳版について，次のような興味ある記

本論文目次

事をのせている。

オールドカッスル簿記書につづくこの二番目の英語簿記書のオリジナルは，英本国には1冊も現存しておらず，国外に僅かに1冊あるだけである。その書物は，1893年頃にバルグ博士（Dr. Hugo Balg）によってエストニアのリヴァール（Reval, Esthonia）にあるNicolai Gymnasium（ニコライ高等学校）の図書館で発見された。1917年まで同図書館に保管されていたが，大戦中（第1次大戦）に，ニジイニ・ノヴゴロド（Nijni Novgorod）に移され，1924年には再度移転されたが，その後の消息は不明であった。

現在，この書物は，モスコーのレーニン図書館に保管されているという。

バルグ博士が発見した英訳版は，その断片（fragments）が1893年4月に"*Zeitschrift für Buchhaltung*" No. 13, Linzに掲載され，世間の注目をあびた。この断片がイムピン簿記書（仏訳）の英訳であることを確認したのは，Dr. Carl Peter Kheilであった。一方，1910年に当時モスコーにいたバウエル博士（Dr. Otto Bauer）は，少なからぬ費用をかけて復成を行なったが，カッツがThe Accountantに発表したものは，バウエル博士から寄贈を受けたオリジナル・テキストにもとづいたものであるという。

先掲の英文タイトルの末尾にも，'out of Italian toung into Dutche,and out of Dutche, into Frenche, and now out of Frenche into Englishe' とあるところから明らかなように，イムピンのオランダ語（フランダース語）簿記書がイタリア語簿記書の訳本であることがわかるが，この場合，当然問題となってくるのはパチオリの『ズムマ』（1494年）との関係である。

一般的には，イムピン簿記書もオールドカッスル=メリス簿記書と同様に，パチオリ『ズムマ』中の≪計算・記録詳論≫を底本としたものであると信じられている。これら三種の簿記書について，とくに主要な章のタイトルを併記すると，次のようになり，その類似性はたしかに顕著である。

Ympyn	Pacioli	Oldcastle=Mellis
Chap. 2. How this present work is divided in two parts, and the first is the Inventory of whatsoever it be, and how to proceed in the same.	Chap. 2. Of the first principal part of this Treatise called the Inventory, what it is, and how it should be made by Merchan ts.	Chap. 2. The first principall part of this treatise shewed howe an Inventorie ought to bee made, and howe to be ordered among marchants.
Chap. 3. The second part of this treatise, called Disposition, and what books you have need of and how they shall be called.	Chap. 5. Of the Second Pricipal part of this Treatise called Disposition (*dispone*). How it is to be understand and in what it consists of in business, and of the three principal books of Mercantile Body.	Chap. 5. Of the second part of this present treatise named a disposition, and of the three principal bookes of the course of marchandising.

『ズムマ』の≪計算・記録詳論≫の第1章序論にのべられているその構想を示した有名な文章「この論説を二つの主要な部分に分け，第一の部分を財産目録，第二の部分を記録整理と呼ぶ」（片岡義雄著『パチョーリ簿記論の研究』p. 47）とある個所について，P. Crivelli英訳『ズムマ』（p. 3）とイムピン英訳版（第2章の冒頭）にみると，次のようになっている。

P. Crivelli; This work we shall divide into two principal parts: the one we shall call Inventory and the other we shall call

本論文目次

Disposition (*dispone*).

Ympyn ; This present work shall be divided into two principal parts, that is to wit : the Inventory and Disposition of the same,

『ズムマ』の≪計算・記録詳論≫では，とくに独立した章を開設し，そのタイトルは，<損益勘定もしくは過不足勘定とよばれているもう一つの有名な勘定について。どういう手続で元帳にこの勘定を記帳するか。また，他の諸勘定のように仕訳帳を経由しないのは何故か>（クリベリ英訳，Chapter XXVII. Relating to another well-known Account, viz., the Profit and Loss, or Saving and Deficit. How it should be entered in the Ledger, and the reason why it is not placed in the Journal as the other accounts.）とある。この場合，直接的な口座間の振替をする理由としてあげられているのは，要するに，損益勘定口座への振替が，実際の取引ではないというわけである。ところが，イムピン簿記書にカッツ（P. Kats）が収録した 1543 年仏訳書の "*Exemplaire*" をみると，仕訳帳の末尾に，「締切記入」(Closing Entry) と「最終記入」(The Final Entry) として，次の仕訳がみられる。損益勘定口座への振替記入および損益勘定差額の資本（主）勘定口座への振替について，悉く仕訳帳を経由していることがわかる。注目すべき点である。

Closing Entries
August 31, 1543

.4 — .22	By English Cloth, to Profit and Loss made during the months this Ledger has been in use, £39 15s. 8d.	£xxxix s.xv d.viij
.5 — .22	By Kerseys, to, Profit and Loss, for profit made while this Ledger was in use, £9 15s ..	£ix s.xv d.—
.22 — . 8	By Profit and Loss, to, Expenses of Household, amounting in all for the time this Ledger was in use to £31 3s. 4d., which I bear to the account of Loss so as to close this Ledger	£xxxi s.iij d.iii
.22 — . 9	By Profit and Loss, to, Expenses of Merchandise incurred while this Ledger was in use, £1 4s. 3½ d., which I transfer in order to close this account	£i s.iiij d.iij½
.10 — .22	By Voyage to Venice, to, Profit and Loss, which I find to have made during the time this Ledger was in use, £13 5s. 7d. ..	£xiij s.v d.vij
.22 — .15	By Profit and Loss, to. Marc Anthony Filetty for short received on account, 1d.	£— s.— d.j

The Final Entry

.22 — . 2	By Profit and Loss, to, Stock belonging to me, Nicolas Forestain, being the grand total of what I find to have gained according to the present Ledger after allowing for all expenes, losses and damages. This balance of Profit and Loss I enter here in order to bear it to my Stock. £154 14s. 1d. ..	£cliiij s.xiiij d.j

なお，元帳の記帳雛形の末尾には，次頁・中段のような残高勘定が開設されている。この残高勘定口座への振替については，仕訳帳を経由していない。

本論文目次

仕　訳　帳

年月日	摘　　要	元頁	金額 借方	金額 貸方
1542年 12月 28日	（現金）	1	£ s. d. 293 6 8	£ s. d.
	（資本金）	3		293 6 8
	現金出納係P．フォルスタインの手許現金　£ 293　6s.　8d 各種の通貨。出資者ニコラス・フォルスタイン			

23)　MDXLIII.

Balance of this Book owes on the 2 Sept., to, the house known as the Pinetree, for the balance found at closing the accounts. In order to balance that account the remainder is borne to its creditor side in the present book aC 3, which is transferred to Ledger A aC 1 so as to close the present Ledger, £133 16s.
aC 3 aC1 £cxxxiij s.xvi d.—

2 id., to, Stock Money,
£177 45. ·· aC 4 aC1 £clxxvij s.iij b.—
&c. &c.

2 id., to, Casse,
£346 5s. 3d. aC20 aC5 £cccxlvi s.v d.iij

2 id., to, Coods remaining—
£349 1s. 8d. aC21 aC6 £cccxlix s.i d.viij

Summa Summarum £1,504 13s.5d.

MDXLIII. (23

Balance of this Book must have on the 2 September of me, Nicolas Forestain, for remainders found on closing the accounts, for which purpose my account is ma le debtor in this book at C.2 and carried forward to and made creditor in the book marked A at C.6 to close the present book,
£1, 219 6s. 1d aC 2aC6 £Mccxix s.vi d.j

2 id.By Valentin Mellot as above, £87 17s. 4d.
aC 15 aC7 £lxxxvij s.xvij d.iiij

2 id. By Charles Lauerdin,
£90 10s. ·· aC17 aC7 £xc s.x d.—

2 id. By Urbain Libert,
£107 aC 17 aC 7 £cvij s.— d.—

イムピン簿記書は，一般にパチオリ簿記書の訳本であるといわれている。たしかに，その類似性は顕著であるが，とくに，先述のように損益勘定口座への振替につき仕訳帳を経由している点と，この残高勘定口座を開設している点とは，パチオリにはみられない両者の重要な相違点であることを強調しておく。

パチオリの簿記書は，いかにもテキスト的で具体性に乏しい。イムピンの簿記書にみられるこれらの点は，いかにも，アントワープの絹布商人イムピンの面目を示しているものといえよう。数学者と商人との違いである。

また，参考のために，仕訳帳での開始記帳を示すと，次のとおりである。訳文（本頁・最上段）は，現代のテキスト風の様式に改めてある。

28 th December　1542
.1 By Casse in the hands of
.3 Perquin Forestain, to,
stock belonging to me
Nicolas Forestain, handed to my Cassier in
various kinds of money
£293 6 s. 8d.……£cc. xciij s.vi d. viij

本論文目次

イムピン簿記書の体系は，財産目録の解説，The Second Chapter, How this present work is divided in two parts, and the first is the Inventory of whatsoever it be, and how to proceed in the same. にはじまり，当座帳(the Memorial Book, 取引の歴史記録). 仕訳帳 (the Journal, 取引の勘定分解記録). 元帳 (in Italy Quaderno, and with us the great book, 取引の勘定分類記録) の順で説明が行なわれており，第1部「財産目録」(Inventory)，第2部「記帳整理」(Disposition) から構成される典型的なイタリア（ベニス式)簿記である。

なお，イタリア簿記との結びつきを示す興味ある記事が，巻頭の≪著者のプロローグ≫(The Prologue of the Author) にみえているので紹介する。

イタリア簿記がすべての商人にとって必須の技法であることを強調し，Lucas de Barge (パチオリのこと，フル・ネームでいえば，Fra. Luca Pacioli de Burgo san Sepolcro) の『ズムマ』に代表されるように，優れた人々が簿記書を執筆していることをのべるとともに，イムピン簿記書の誕生に関連して，次のようにいう。

> And so it happened that I came in acquaintance with a man of worship named Juane Paulo of Briancy,(中略)And it fortuned me to get a copy of the work of the said Juan Paulo, written in his language, which I translated into French, ……

すなわち，イムピンは，Juane Paulo Briancy (Juan Paulo di Bianchi, Juan Paulo de Biancy)(注)の知偶をえて，彼からイタリア語で書かれた Juan Paulo の the work (著作) の1部を入手するという幸運に恵まれ，これを訳したという。

ここにでてくる J. P. Briancy (J. P. di Bianchi) の簿記書とは何か，については，専門家の間で，種々な推測がなされている。

従前から謎の多いこの短文(引用文) を解く鍵は，次掲の事情を念頭におくことにあると思う。

(イ) 『ズムマ』は，別項でのべたように，極めてよく整理されており，簿記テキストとして「体系的にできすぎている」という感じすらうける。パチオリがベニス商人の簿記実務を観察してまとめたものとは一概には断じ難い面をもっている。

(ロ) そこで，『ズムマ』が当時の商業学校の教材として流布していた手写本の再編版 (reworked version) であるとする De Roover の説 (New Perspectives on the History of Accounting, 1955, p. 418) や F. Besta の説もある。

(ハ) 一般によく知られた事実として，Benedetto Cotrugli の Della Mercatura et del mercante perfetto は 1579年に出版されたが，その手写本は，実に1458年に書かれたと伝えられている。このことから，当時相当数の手写本が流布していたと考えられる。

(ニ) 簿記史家の間での相当有力な説として，パチオリの『ズムマ』で紹介されている簿記の内容は，当時の簿記実務からみると，かなり立ち遅れたものであるという。

(ホ) 『ズムマ』と『オールドカッスル＝メリス簿記書』との関係についても，両書に共通のオリジナル・テキストが別に存在するのではないかとする推測がある。(R. R. クームバー稿 ≪イギリス簿記書の先駆者，オールドカッスルとメリス≫，1956年)

以上のような事情からすると，J. P. Briancy (Bianchi) の簿記書もパチオリのそれも，両者ともに，その以前に流布していた手写本を底本としたものではないか，とする説があるのも無理からぬところである。今，直ちにこの説に対する論評は，さしひかえる。

イムピン簿記書 (英訳版) は，後掲のピール，(James Peele, 1553)，メリス (John Melllis,

本論文目次

1588）の簿記書にも，相当の影響を与えているようである。この事情は，これら簿記書のタイトルの類似にも如実にあらわれている。

○イムピン…A **notable** and very excellente woorke, expressyng and declaryng **the maner and forme how to kepe a boke of accomptes or reconynges,**……
（1547）

○ピール……**The maner and fourme how to kepe a perfecte reonyng,** after the order of the most worthie and **notable** accompte,……
（1553）

○メリス……A Brief Instruction and **maner hovv to keepe bookes of Accompts**……
（1588）

（注）英訳書では Juan(e) Paulo of Briancy とあるが，Juan Paulo de Biancy あるいは Juan Paulo di Bianchi として知られている。P. Kats によれば，Briancy は，de Biancy ないし di Bianchi の「転訛」(*corruption*) であるという。

ピールの二種の簿記書

1553年（邦暦で天文22年，第一回の川中島合戦がおこる）に，最古の現存する英国人の手になる英語の簿記書がロンドンで出版された。著者はピール（James Peele）という製塩業者で，1562年から85年までは，クライスト病院の書記であったと伝えられている。なお，1581年（？）に The Arraignment of Paris を発表したエリザベス朝の有名な劇作家 George Peele（1558？—97？）は，その子息であるといわれている。

そのタイトルは，次掲のとおりであった。

The maner and fourme how to kepe a perfecte reconyng, after the order of the most worthie and notable accompte, of Debitour and Creditour set forthe in certain tables, with a declaration thereunto belongyng, *etc.*, 1553 Imprinted at London.

エルドリッジ（H. J. Eldridge, The Evolution of the Science of Booh-keeping, 1931, p. 32）によると，この簿記書の完本は，Dr. Carl Peter Kheil によってプラーグで発見され，現在は英蘭勅許会計士協会図書館が所蔵している。前出のCosmo Gordonの論文によると，英蘭勅許会計士協会がプラーグのDr. Karl Peter Kheil から（久野注，正確にはその未亡人から）1913年に入手したとされている。筆者の手許にあるのは，そのゼロックス版である。なお，British Museum には破本が1部所蔵されているとの事である。

ピールの第二の簿記書は，1569年（タイトル・ページには8月16日の日付がある）に刊行された。そのタイトルは，次掲のとおりであった。

The Pathewaye to perfectnes, in th'accomptes of Dibitour, and Creditour : in manner of a Dialogue, very pleasaunte and proffitable for Marchauntes and all other that minde to frequente the same : once agayne set forthe, and verie muche enlarged. By James Peele Cittizen and Salter of London, Clercke of Christes Hospitall, practiser and teacher of the same. Imprinted at London, in Paules Churchyarde. By Thomas Pursoete, *ete.*, 1569. 16. *August.*

1553年刊行の The maner and fourme は，20頁の本文と財産目録，仕訳帳および元帳の記帳雛形とからなる小冊子であり，本文は，簡潔な短文の全11章からなる。その解説の叙次は，「献詞」，「読者へのまえがき」につづき，第1章「信心深く勤勉な商人としての心得」についで，第2章以下で，財産目録の作成方法，必要な諸帳面，仕訳帳の記帳，仕訳帳から元帳への転記，元帳の解説とつづ

本論文目次

く伝統的なイタリア簿記の定型を忠実に継承したものである。

なお，仕訳帳を，'The Journal (Journall) or Daylye booke'，元帳を 'The Quaterne or greate booke of accomptes' としている点は，興味深い。とくに元帳につき 'Quaterne'（イタリア簿記の *Quaderno*）と併用して 'greate booke of accomptes' としており，イギリス独特の 'Ledger' という名称を用いていない。

仕訳帳・元帳を通じて，叙述形式が未だ濃厚に認められる点は，初期の簿記書に共通してみられる。

また，仕訳のルール（Rules）については，英国勘定学説の強固な伝統となった擬人的受渡説を採用しており，次のようにのべている。脚韻をふむ雅文調の文章である。類例はダフォーン（1635）やイタリアのマンゾーニ(1534)にもみられる。

Rules to be ob=
Served.

If that in this accompt, these preceptes ye observe,
Then I you wel assure, no part thereof shall swerne.
To make the thinges Receiuyd, or the receiver,
Debtor to the thinges delivered, or to the deliverer.
And to receive before you write, and write before you paye,
So shall no part of your accompt, in any wyse decaye.
Observe wel these few rules, your Journall boke throughout,
So shall you make sure worke, of that you go about.

この文章は，ピールの第一の簿記書の The Inventorie（財産目録）の雛形を掲示した前の頁（第12丁）に，この形式で出ている。Rules to be ob=，の部分は大活字で花文字となっている。エルドリッジ（H. J. Eldridge）の「書目」（前掲，p. 33）にも引用されているが，体裁，綴り，コンマ・ピリオッドの打ち方，大文字と小文字の使い分け等に誤りが目立つ。

ピールの第二の簿記書 *The Pathewaye to perfectnes* は，本文および帳簿雛形ともに大幅に充実した大著である。記述形式上での目立った特色は，問答様式（dialogue）になっている点で，後にも，この様式のものがみうけられる。例えば，1632年刊のダフォーン（R. Dafforne）の The Merchants Mirrour がそうである。わが国の場合でも，明治9年刊の川口武定著『鎮台会計部小月問答』をはじめとして多くみられる。

この簿記書の構成は，献詞，前文（The Preface to the Booke）につづいて，「商人と教師との問答」，「教師と生徒との問答」とつづく。

前者の内容を示すタイトルは，次掲のとおりである。

A Dialogue, betwene the *Marchante* and the *Scholemaster*, declaringe the greate commoditie in keping of accomptes, after the order of *Debitour* and *Creditour*.

後者の内容を示すタイトルは，次掲のとおりである。

A Dialogue, betwene the *Scholemaster* and the *Scholler*, teaching the forme to kepe Bookes, by *Debitour* and *Creditour*, aswell for accomptes proper, accomptes for companies, Factours accomptes, and accomptes of Tyme: As also the manner, howe a Master maye kepe to him selfe (verye breselye) a private reconinge of suche things as he mindeth to conceale his owen secrete knowledge. With a declaracion (there-unto added) of the manner or trade to hold accomptes for retaile.

帳簿の体制は，財産目録（The Inventorie, Inventorye）を出発点として，仕訳帳，元帳と進んでゆく伝統的なイタリア簿記を忠実に継承している。

本論文目次

なお，仕訳帳の名称は，'The Journall or dailye Booke' となっており，元帳のそれは，'The Leager or greate Booke of accomptes' となっている。

仕訳帳および元帳（巻末には，残高勘定口座の開設あり）を通じて，符号化は進んでおらず，叙述的様式が濃厚である。

（補論II）：初期の簿記書の命運

パチオリの『ズムマ』(1494) は，初版・第二版を合算すると，おそらく数十部にのぼる比較的多数のものが現存しており，わが国にも，筆者の知る限りでは二部ある筈である。ところで，英語簿記書について，とくに，初期のものについてみると，オールドカッスルの簿記書（1543）は久しい以前からすでに幻の書物であり，一部では，最初からその存在について疑問がもたれてきた。イムピンの簿記書（英訳版）は，僅かに一部が英国外のレーニン図書館に現存しているにすぎない。また，ピールの The maner and fourme, *etc.*,（1553）も，完本は僅かに英蘭勅許会計士協会に一部，破本が British Museum に一部という有様であり，メリスの簿記書（1588）にしても，前述のように，Cosmo Gordonの論文によれば，British Museum, Huntington 図書館および英蘭勅許会計士協会に一部ずつ合計して三部しか残らなかったのである。

これら初期の英語簿記書の命運は，『ズムマ』の保存の現状と比較すると，とくに目立つ。これは，いかなる事情によるのであろうか。以下，端的に私見をのべる。

『ズムマ』は，周知のように，数学史上にもその名の高い数学書であり，その著者は，イタリア・ルネッサンスの黄金時代に活躍した当代一流の学者パチオリであった。この数学書の一部（*Distinctio nona, Tractatus*XI）に≪計算・記録詳論≫としてイタリア簿記が収録されているのである。独立した簿記書ではなかったのである。パチオリの『ズムマ』は，数学書として，教会や学校その他の公的機関あるいは王侯貴族などの図書館に収容され後世に伝えられる機会が多かったに違いない。

他方，前記の簿記書は，商人達が実務の参考として用い，あるいは簿記の習得のテキストとして共用し，あるいは写本をとるために人の手から手へと渡されたこともあろう。かくして，文字どおり，使いつぶされてしまう命運にあったのである。また，新しい簿記書の出現によって，いとも簡単に陳腐化して見すてられたのかも知れない。要するに，所詮深く蔵して後世に伝えられるといった性質のものではなかったわけである。

ウェディントンの簿記書

1567年（邦暦で永禄10年，豆年，織田信長入京す）に，アントワープで，ウェディントン（Johan Weddington）の簿記書が出版された。国外で出版された英国人の英語簿記書である。そのタイトルは，次掲のとおりであった。

A Breffe Instruction, and Manner howe to kepe Marchants Bokes of Accomptes. After the order of Debitor and Creditor, as well for proper accomptes, partable, factory, and other. Verry nedefull to be known, and usid of all men, in the feattis of marchandize. Nowe of late newly, set forthe, and practisyd, By Johan Weddington Cyttizen of London. M. D. LXVII. Prenttyd in Andvvarpe.

財産目録（the Inventarie）から出発して，仕訳帳（the Jornale），元帳（great Boke or lidger）にいたる記帳を雛形を用いて例示してある。本文による解説記事は甚だ僅少である。手許の複写版が不鮮明でわかり難いが，とくに注目されるのは，おそらくオランダ簿記実務の影響であろうと思われるが，複合（分割）仕訳帳制を採用していると考えられる点であり，the Iornal (Journal) of the Chest

本論文目次

（現金出納仕訳帳）や the Boke of bying and selling 等の解説と雛形がみえている。月次総合仕訳帳制は併用していない。直接に元帳に転記している。単一仕訳帳制をとる伝統的イタリア簿記からの離脱は，すでにウェディントンに始まっているのである。本書でのアラビア数字の全面的な採用も注目される。

ニコラウス・ペトリの簿記書（英訳版，by W.P.）

1596年（邦暦で慶長元年，2年後秀吉歿す）に，ロンドンで，W. P.（スコットランド勅許会計士協会の「書目」ではW. Philip とある）は，アムステルダムで出版されたニコラウス・ペトリ（Nicolaus Petri）の簿記書（後述）を英訳して出版している。そのタイトルは，次掲のとおりであった。

The pathway to knowledge. Conteyning certaine briefe tables of English waights, and measure, with the proportions, kinds, and numbers belonging properly unto the same. How to cast accompt with counters, and with pen, both in whole, and broken numbers. With the rule of cossicke, surd, biomicall, & residuall numbers, and the rule of equation, or of algebere, with divers examples for working of the same. Whereunto is annexed a most excellent invention of Julius Casesar Patavinus, for the buying and selling of all kinde of marchandise. And lastly the order of keeping of a marchants booke, after the Italian maner, by debitor and creditor, with an instruction to lead you to the same. All more briefly done, then any heretofore hath been set forth. Together with a table in the begining for the booke, where you may finde the principall maters conteyned in the same. Written in Dutch, and translated into English, by W. P. London: William Barley, 1596.

手許にあるこの簿記書のゼロックス版は，タイトル頁が欠落しているうえに（前掲のタイトルは，英蘭勅許会計士協会図書館の蔵書目録，*Historical Accounting Literature*, Mansell 1975によった），相当部分の本文の欠落もある。

ここでは，まず 'The keeping of a marchants booke after the Italian manner by Debitor and Creditor, and first an instructon to leade you unto the same' の冒頭に掲示されている「仕訳帳（ないし仕訳日記帳）」the Jornale or Daies Booke の開始記帳の実況を紹介しておく，全面的に叙述形式が採用されており，略化や符号化がすすんでいない点に注目されたい。

	the Jornale or Daies Booke, marked with this Letter A Anno Domini 1596 Money to be first written in 1.		
1/9	Cash is Debitor unto Stock 2000 pound and is for so much money remaining in Chest at this present. God sending fortune to deale with it.	2000	0

元帳（the Leager, or Booke of Debitor and Creditor Marked with this Letter A）の末尾には，残高勘定口座を開設しているが，この口座への振替記帳は，直接口座間振替を行なっており，仕訳帳を経由してはいない。また，この勘定口座もまた，全面的に叙述形式のものである。その借方は，'Ballance of Accompt is Debitor by these percels following……' とあり，またその貸方は，'Ballance of Accompt is Creditor by these sommes following……' とある。

この簿記書でとくに注目されるのは，仕訳帳（the Jornale or Daies Booke），元帳のほかに，the booke of charges for the *trade of Marchandise* という名称の営業経費明細帳が提示されている点である。この帳簿で支出にそくして経費の明細を記帳し，数ヶ月分

本論文目次

の合計を一括して，この帳簿から仕訳帳に移記している。この帳簿の導入をもって，原初記入帳（books of first entry）の分割の方向への端緒であるとする説もある。(注)

（注） A. H. Woolf, A Short History of Accountants and Accountancy, 1912, P. 129.
History of Bookkeeping (Eldridge), Associated Accountants, Journal, Oct., 1911, p.184

ニコラウス・ペトリの簿記書の初版は，1588年に出版されたがW. P. の英訳版は，その1595年版である。この他にも1596年および1605年に重版されている。タイトルは，次掲のとおりである。

Practique omte Leeren Rekenen Cypheren Boekhouden met die Reghel Coss, ende Geometrie seer profÿtelijcken voor allen Coopluyden.

ブラウン編『会計史』第1編・第6章（J. R. Fogo 執筆, History of Book-Keeping, continued）では，16世紀に刊行された簿記書の中にも，すでに次の段階への発展の萌芽がみられるとして，とくにこのペトリの簿記書を紹介している。J. R. Fogo が指摘している諸点は，「商品棚卸」（stock-taking）の改良，「定期的な試算表の作成」，「元帳の締切」であり，さらに，帳簿組織の面では，原始記入帳の分割への方向（後の複合仕訳帳制）に，第一歩がふみ出されているとしている。具体的には，ペトリの *Oncost—boec*（Expenses Book）を指しており，毎月末に，この帳簿の合計額は，仕訳帳を経由して元帳の現金勘定口座に転記されるのである（pp. 134～135）。*Oncost—boec*(Expense Book), 前掲の the booke of charges for the *trade of Marchandise*（W. P. の英訳)をもって，原初記入帳の分割への第一歩とみる点では，先掲のウルフも同じ見解である。

J. C. *Gent.* の簿記書

1632年（邦暦で寛永9年，将軍家光の治世）に英国東印度会社の書記であったJ.C.*Gent*（John Carpenter）の簿記書がロンドンで出版された。この簿記書の著者名は，ブラウン編『会計史』の Appendix No. 1 の「簿記書目録」（「書目」）やウルフ（A. H. Woalf)の『会計小史』（A Short History of Accountants and Accountancy, 1912, p. 134）あるいはスコットランド勅許会計士協会の「書目」では，J. C. でなく，I. C.（Carpenter）となっており，また，グリーン（Wilmer L. Green）の History and Survey of Accountancy, 1930. chap.III. p. 122 でも，同様にI. Carpenter となっている。一般には，これでとおっている。しかし，結論的にいうと I. C. ではなくて J. C. が正しい。以下，この点を裏付けてみよう。

(イ) この簿記書の出版人は，タイトル・ページをみると，I. B.（IAMES BOLER）とあるが，これは，James Boler とみるのが穏当なところであり，IとJとで誤用もしくは混用がみられる。本文中にも，Journall と書くべきところを，Iournall としてある個所が数ヶ所に散見される。

(ロ) 英蘭勅許会計士協会図書館所蔵の原典のタイトル・ページには By J. Carpenter Gent というペン書き（肉筆）の書込みがある。

(ハ) 1635年刊のダフォーン（Richard Dafforne）の簿記書（後出）には，その献詞につぐ 'Ralphe Handson Accountant, touching the Author as his Work' の一節に John Carpenter の名がみえている。ダフォーンの簿記書は，ほぼ同時代のものであるから，信憑性は高いように思われる。

(ニ) エルドリッジの『前掲書』（pp. 39～40）では，Hendrik Waninghen Van Campen（1607, 1609, 1615）の簿記書に関連して，J. C, Gent の簿記書に言及しているが，one John Carpenter としている。後出の R. Dafforne の意見として，J. C. Gent の簿記書の大部分は，この H. Waninghen の簿記書の

本論文目次

コピーであるとのべている。(注)

(注) H. Waninghen の簿記書は，彼の弟子の Joannes Buynghaによってアムステルダムで刊行されており，仏訳と英訳とがあるといわれている。その書名は，次掲のとおりであった。

Tresoor vant Italiaens Boeck-houden, waer in begrepen staet, Een Memoriael, Iournael, ende Schult-Boeck, *etc.* Amsterdam.

(オ) 1975年刊の *Historical Accounting Literature*, A catalogue of the collection of early works on book-keeping and accounting in the Library of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales, *etc.* の「書目」では (p. 70) Carpenter, John となっている。

J. C. *Gent* の簿記書のタイトルは，次掲のとおりであった。

A Most Excellent Instruction for the Exact and perfect keeping Merchants Bookes of Accounts, by way of Debitor and Creditor, after the *Italian* Manner: most usefull for all Merchants, Factors, and Tradesmen. Set forth *in a most plaine and perfect manner, easie to be* understood of the Learner, or Reader. And for the more explanation of all, here is adioyned the practice by an Example of the Inventory, Iournall and Lidger: with *an ample Table to the whole* Worke. London: Printed by I. B. for IAMES BOLER, and are to be sold *at the signe of the Marigold in Pauls* Churchyard. 1632.

このタイトルの一部にもみえているように，この簿記書は，財産目録，仕訳帳，元帳，の雛形を掲示して記帳の手続を示しており，伝統的な定型を忠実に継承している。典型的な<伝統的三帳簿制>(*the old-fashioned trio* of Memorial, Journal, and Ledger) で，補助簿を用いてはいるが，原初記入帳の分割 (separation in the books of primary entry) に至ってはいない。一説には，マンゾーニ (Domenico Manzoni, Quaderno doppio col suo giornale secondo il costume di Venetia, 1534) の影響が強いともいう。

7頁では，つぎのようにいう。

「財産目録から仕訳帳への記帳を開始せねばならぬ。その最初は現金 (Cash) であり，資本金 (Stock) に対して借方 (debtor) となる。すなわち，次のとおりである」

仕 訳 帳

			£	s.	d.
1日	$\frac{1}{2}$	現金は，ロンドン在住の呉服商A.B.の資本金に対して借方である。エンヂェル金貨270個，金額 135ポンド。	135	00	00

さらに，仕訳帳から元帳各勘定口座への転記手続を解説し，とくに15頁では，新元帳の開設に際しての各勘定の「総括」(balance) の手続をのべている。

元帳には，損益勘定と残高勘定の両口座を開設しているがとくに注目されるのは残高勘定口座への実体(在)諸勘定の振替記帳につき仕訳帳を経由せず，'clean sheet' の作成によって検算した上で，直接口座間の振替を行なっている点である。このいわゆる 'clean sheet' こそ，後の簿記書で 'balance sheet' とよばれたものに外ならない。バランス・シートは，このように本来的には，簿記手続の一環として，残高勘定口座への振替記帳の検証という機能を荷って登場したものであり，いわゆる会計報告書としての貸借対照表ではなかったのである。この経緯については，後にもふれる。なお，損益勘定口座への名目諸勘定の振替記帳は，すべて仕訳帳を経由している。パチオリの『ズムマ』の場合では，損益勘定口座への振替記帳につき，次のようにの

本論文目次

べている。すなわち，

「損益勘定もしくは過不足勘定とよばれているもうひとつの有名な勘定について。どういう手続で元帳にこの勘定を記入するのか。また，他の諸勘定の場合のように仕訳帳を経由しないのはなぜか」。パチオリが直接口座間の振替記帳をする理由としてあげているのは，要するに，損益勘定口座への振替が，実際の取引ではないということにつきる。

ダフォーンの簿記書

1635年（邦暦，寛永12年，この年の5月に幕府は海外渡航および在外日本人の帰国を全面的に禁止した）に，ノーザンプトンの会計士兼教師ダフォーン（Richard Dafforne）の大著が，ロンドンで刊行された。ブラウン編『会計史』（前掲）の Appendix No. 1 の「簿記書目録」（書目）やエルドリッジの『前掲書』の「書目」では，1636年に刊行されたことになっているが，ダフォーン簿記書のタイトル・ページでみる限りでは1635年とある。タイトルは，次掲のとおりであった。

The Merchants Mirrour: or, Directions for the Perfect Ordering and Keeping of his Accounts; Framed by way of Debitor and Creditor, after the (so tearmed) *Italian-manner*: containing 250 *Rare* Questions, with their Answers, in forme of a Dialogue. As likewise, A Waste-book, with a compleat *Journall*, and *Leager* thereunto appertaining; unto the which I have annexed two other *Waste-books* for exercise of the Studious: and at the end of each is entered the briefe Contents of the *Leagers* Accounts, arising from thence. And also A Moneth-Booke, very requisite for Merchants, and commodious for all other Science-Lovers of this famous Art. Compiled by Richard Dafforne of Northampton, *Accountant*, and *Teacher* of the same, after an Exquisite Method, in the *English*, and *Dutch* Language. London, Printed by R. Young, for *Nicolas Bourne*, at the South-entrance of the Royall-Exchange, 1635.

ピールの『前掲書』と同じく問答様式（ダイヤローグ）で，教師と Philo-Mathy（愛数者）との質疑応答によって 'Introduction to Merchants Accompts（Accounts）' の解説が詳細に行なわれている。全体の構成は，次のようになっている。

献詞
ラルフ・ハンドソンの著書紹介
バル・マーカムの著書紹介
古代簿記概観（Opinion of Bookkeepings Antiquity）
簿記教師への忠告
本文

このうち本文は，3頁より54頁に至る 250 項目の問答からなる 'An Introduction to Merchants Accompts' の部分と，詳細な帳簿雛形による記帳事例とから構成されている。前者がいわゆる 'Instructions'（「教則」）に相当する部分であり，後者が'Examples'（「取引例題」）に相当する部分である。内容・構成ともにすぐれた大著である。

著書紹介をしている会計士ラルフ・ハンドソン（Ralphe Handson）の記述中に，先掲の John Carpenter（J. C.）の名や Henry Wanninghen の簿記書とのかかわり合いに関する記事がみえている。エルドリッジ『前掲書』（p. 39）ではHendrik Waninghen Van Campen の解説文中に Ralph Handson として出てくる。Ralphe と Ralph，あるいは Wanninghen と Waninghen，のように，例によって，綴りの喰い違いが目立つが，ダフォーンの原典では，いずれも前者である。

「古代簿記概観」（Opinion of Bookkeepings Antiqiuty）は，5頁ほどの短文であり内容的

本論文目次

（左　　頁）					（右　　頁）				
Ballance, Debitor To		××	××	××	Ballance, Creditor By		××	××	××

には，とくに今日の目からみて，さしたるものとも思われないが，17世紀前半のこの簿記書にみられることは，注目してよい。簿記起源説に関しては，この記述の冒頭に「わが良友 Simon Stevin」としてその名がでてくる Simon Stevin のギリシア・ローマ説を全面的に踏襲しており，元帳（Debt-booke, Great-booke, or Leager），借方と貸方，仕訳帳（Waste-book, or perhaps Journall）等につき，それぞれに相当する往時の帳簿名や用語を対比している。

本文の構成は，すでにのべたように，3頁から54頁までの 'An Introduction to Merchants Accompts' と55頁以下の詳細な 'Exercise'（帳簿雛形による記帳練習）とからなっている。前者は，ダフォーン自身がその冒頭（p. 3）で，教師（Schoole-Partner）が Philo-Mathy（愛数者）に答えるという形式でのべているように，'Instructions of Booke-keeping'（簿記教則）に相当する内容のものを問答の形式で（by way of Questions and Answers）で詳細にのべている。後者は，財産目録（The Inventaris），当座帳（The Waste-Booke），仕訳帳（The Journall）の順で雛形で示して記帳の具体的内容と手順を示すという伝統的なもので，次いで「元帳について」（Of The Leager）という項を開設し，2頁にわたる解説記事を掲げ（ダイヤローグにはなっていない。平文である），ついで元帳の雛形を明細に示している。

46頁の第216項では，元帳の 'general balance'（総括）についてのべ，この手続を要する場合として，

1 仕訳帳と元帳とに余白がなくなったとき。
2 廃業のとき。
3 資本主の死亡のとき。

としている。もとより定期決算制のもとにおける元帳の総括（締切・繰越）ではない。また，第219項から第221項では，とくに，Triall-Ballance と True-Ballance についてのべているが，この triall に対する true という発想法は興味ぶかい。前者は「試算表」（今日でもこの意味に用いていることは周知のとおりである）であり，後者は，今日のいわゆる「繰越試算表」である。すなわち，True-Ballance とは，ダフォーンの場合では，New-books（新帳簿）へ繰越す残高（rests）の検証表である。

元帳の巻末には，損益勘定・残高勘定を開設しているが，この両勘定口座への振替記帳は，仕訳帳を経由している。とくに closing entry につき仕訳帳を経由している点を注目すべきである。また，とくに元帳の記帳状況をみると，叙述的な様式から定型化したものへと変わっている状態がよくわかる。残高勘定口座についてみると，上掲のようである。

全体としては，この時期すなわち17世紀前半の簿記書としてみた場合，優れたテキストといえよう。ただし，帳簿体系は，伝統的な三帳簿制（*the old-fashimred* trio of Memorial, Journal and Ledger）であり，ピールからの影響が大きく，（とくにピールの名前をあげている），また，次掲のコリンズ（John Collins, 1653）やリセット（A. Liset, 1660）に与えた影響が大きいとみられる。

第1部・第2章・第1節で簡単にふれておいたが，英国の伝統的な擬人的受渡説として勘定記入のルールを解説したものとしては，ダフォーンのこの簿記書は，まさに類書中の白眉であり，実に，15対（ツイ）にのぼる 'Rules' を整然と示している。注目すべき点である。その第62項から詳細なその実況を示す。

本論文目次

Rules of aide, very requisite in Trades continuance, to be learned without booke.

1. Whatsoever commeth unto us (whether Money, or Wares) for Proper, Factorage, or Company account, the same is…… *Debitor*.

2. Whosoever Promiseth, the Promiser is ———————— *Debitor*.

3. Unto whom wee pay (whether with Money, Wares, Exchanges, Assignations) being for his owne account that man is…… *Debitor*.

4. Unto whom wee pay (as above) for another mans account;
The man for whose account wee pay, is ———————— *Debitor*.

5. When wee buy Wares for another mans account (whether wee pay them presently, or not, that is all one in the entrance) and send them unto him, or unto another by his order,
The man for whose account wee bought, and sent them, is for the Wares, and Charges, …… ———————— *Debitor*.

6. If wee deliver an Assignation unto any man (whether it bee our owne, or anothers) that man for whose account we deliver that Assignation in payment, is———— *Debitor*

NOTA,

This is much like third Article, but this is here thus entred, because this Article is here more largely explained, for the better understanding of Assigations.

7. When wee, or any other man for us, sendeth commodities unto another Land, or Towne, to bee sould, for Proper, or Company account, then is
Voyage to such a place consigned to such a man———————— *Debitor*

8. When wee pay Custome, Insurance, or other charges, upon the sending of those commodities, then is
Voyage (as above)————*Debitor*.

9. When wee cause the sent goods to bee insured but pay it not presently, then is
Voyage (as above)————*Debitor*.

10. When wee Insure any mans sent Wares, and receive the money presently, then is Cash ———————— *Debitor*.

11. When wee Insure any mans sent Wares,

1. Whatsoever goeth from us (whether Money, or Wares) for Proper, Factorage, or Company account, the same is————*Creditor*.

2. Unto whom wee Promise, the Promised man is———————— *Creditor*.

3. Of Whom wee receive (whether Money, Wares, Exchanges, Assignations) being for his owne account: that man is———— *Creditor*.

4. Of whom wee receive (as above) for another mans account:
The man for whose account wee recive, is ———————— *Creditor*.

5. When wee buy for our selves, or for another man, and pay not presently,
The man of whom wee bought those Wares, is———————— *Creditor*.

6. Whosoever delivereth an Assignation unto us upon any man, for his own account: the man of whom we received it, is———— *Creditor*.

OR,

Upon whom I deliver mine Assignation, to bee payd by him for his owne account; that man is———————— *Creditor*.

OR,

Whosoever (to pleasure, or accommodate mee) payeth my Assignation, the accommodating man, is———————— *Creditor*.

7. When wee receive advice from our Factor, that those sent commodities, or pait of them are sould, or lost, then is
Voyage to such a place consigned to such a man———————— *Creditor*.

8. Cash, or charges of Merchandizing is Creditor. Nota, divers Merchants keep such an account of charges of Merchandizing, especially those that have Cashiers within their owne house.

9. The Insurery is———————— *Creditor*.

10. Insurance-reckoning, Or Profit, and Losse.— } is——*Creditor*.
Chuse of these which you please.

11. As above———————— *Creditor*.

本論文目次

and receive not the money presently, then is the man, for whose account wee Insured those Wares, ———————— *Debitor*.

12. When wee receive advice, that the former sent Wares, or part of them are sould, then is
The Factor that sould them for our account ———————— *Debitor*.

13. If any man draw Exchanges upon us for himselfe, or for any other man, the man for whose account the fame was drawn, is ·····
————————*Debitor*.

14. If wee remit Exchanges unto any man, for himselfe, for mee, or any other man :
The Factor, if for mee, of the man for whose account it was remitted, is——*Debitor*.

15. When wee lose by gratuities given, whether great, or small, or howsoever, then is Profit and Losse ———————— *Debitor*.

Nota,
Merchants that tcade much in this kinde, use an account in their bookes, called infrance-reckoning.

12. When wee receive Returnes, either in Money or Wares, in lieu of those sould Wares, then is
The Factor that payeth us, or causeth us to bee payd, ———————— *Creditor*.

13. If wee draw Exchanges upon any man for himselfe, or for any other man, the man for whose account wee draw, the same is···*Creditor*.

14. If any man remitteth Exchanges unto us for himselfe, for mee, or for another man;
The Factor, if for mee, or the man for whose account the fame was remitted to mee, is ———————— *Creditor*.

15. When wee gaine by gratuities received, whether great, or small, or howsoever, then is profit, and Losse ———————— *Creditor*.

コリンズの簿記書

1653年（邦暦で承応2年，将軍家光の治世）に，コリンズ（John Collins）の簿記書がロンドンで刊行された。そのタイトルは，次掲のとおりであった。

An Introduction to Merchants Accounts, containing Fine distinct Questions or Accounts.

The
1 An easie question to enter *Beginner*, with *Instructions* to Post, stated two severall wayes, upon severall suppositions.
2 A question of a Merchant, adventuring a Stock or Cargazoon with the Purser or Sopracargo of a Ship, who sells the Adventure, and furnisheth Returns, stated two severall ways.
3 A question of *Factorage* or goods received by Consignation and Returns ship off, with an *Analysis* thereto belonging.
4 A question of a ships fraightment, with *Instructions* to keep ship Accounts.
5 A question of double Exchanges.

compiled by *John Collins* Student in the Mathematicks, late Professor of writing, Merchants Accounts, &c. *And may serve as an Appendix. to the Merchants Myrrour lately reprinted.* London, Printed by James Flesher for Nicholas Bourn, at the South entrance of the Royall Exchange, 1653.

仕訳帳（Journall）と元帳（Leidger）を中心とした帳簿雛形による記帳事例が大部分を占めている小冊子であり，タイトルの一部にあるように，'And may serve as an Appendix to the Merchants Myrrour lately reprinted' つまり，近時再版された（おそらく1651年版の

本論文目次

（左　　頁）		£	s.	d.	（右　　頁）		£	s.	d.
Cash is *Debtor* at present under Custody of Mr. *Richard Gold-coin* Jeweller *in Lumbertstrete, folio*					*Cash* is *Creditor folio*				
To……		××	××	××	By……		××	××	××

ことと推定される。) The Merchants' Mirrour: *etc.* (Richard Dafforne)の「補論」(appendix) として役立てるようになっている。簿記の一々の手続に関する解説は，まったく無い。なお，ダフォーンの簿記書とこのコリンズの簿記書との出版人は同一人物で，ニコラス・バーンである。コリンズの簿記書の巻末には，バーンの刊行物の一覧が掲載されており，ダフォーンの前掲の書物もみえている。

とくに，元帳の記帳状況をみると，叙述的な様式が次第にかげをひそめ，ダフォーンの簿記書と同様に，定型化したものへと進んでいる状態がよくわかる。

残高勘定口座をみると，次のようである。

（左　　頁）					（右　　頁）				
Ballance of there Accounts Dr		××	××	××	Ballance *per contra* Cr		××	××	××
To……					By				

なお，エルドリッジの『前掲書』(The Evolution of the Science of Book-keeping, 1931, p. 42) の「書目」では，初版が1652年，再版が1664年（但し，ロンドンの大火により焼失)，1674年に増補版が公刊されたとある。初版（1652年）とあるのは，おそらく1653年の誤りであろう。また，エルドリッジによれば，コリンズは数学者で，1667年にRoyal Society（創立は1662年）の会員（Fellow）となった。また，コリンズは，数冊の数学書を公刊するとともに，内外の著名な数学者との交友もあり，当時の数学界に貢献するところが大きかったと伝えられている。

リセットの簿記書

1660年（邦暦で万治3年，将軍家綱の治世）にリセット（Abraham Liset）の簿記書が，ロンドンで刊行された。そのタイトルは，次掲のとおりであった。

Amphithalami, or The Accomptants Closet, Being an Abbridgment of Merchants-Accounts kept by *Debitors* and *Creditors*; Exactly and accurately shewing how to order, state and keep Accounts either of a publick Farm or private Estate into a single Book, without Memorial and Journal, or Annal, whereby Calculation may be made at pleasure of the Advance or Arrear, Gain and Loss, of the whole Stock and Architecture. A New Method,Illustrated and Inlarged with necessary Instructions and Inferences of *Essential parts of Traffick*, as also of *Denomination*, *Valuation* and *Reduction* of *Moneys*, *Weigts* and *Measures* of divers Climates of the World. Very useful and convenient for *Lords*, *Knights*, *Gentlemen*, *Commisioners*, *Treasurers*, *Comptrollers*, *Auditars*, *Farmers*, *Merchants*, *Factors*, *Stewards*, and all degrees of Men. *Invented* and *Composed* by Abraham Liset Gent. London. 1660.

書名の 'Amphi（両）thalami（房，室)，とは，元帳のことを指している。当座帳と仕訳帳は，タイトルの一部でも 'without Memorial and Journal' とのべているように，採用されていない。

元帳の雛形を設定して，各勘定口座の記帳

本論文目次

を示し，各口座ごとに，'Note'（付記）として解説文を記述している。簿記書としては，ユニークな解説の形式になっている。

元帳の記帳様式には，叙述的形式が濃厚にみとめられる。例えば，現金勘定口座についてみると，前頁右側・最上段のとおりである。

モンティージの簿記書

1682年（邦暦で天和2年，将軍綱吉の治世）にモンティージ（Stephen Monteage あるいは，モンティーグと 発音するのかも 知れない）の簿記書の第2版（改訂版）The second Edition with Amendments. がロンドンで出版された。

タイトル・ページに示された The second Edition with Amendments. の前後に肉筆で John Briscoe のサインがみえている。このブリスコーなる人物が補訂人なのかどうかは判明しない。エルドリッジの『前掲書』(pp. 43～44) によると，Steven Monteage (*Charles*, 1660—1685) のこの簿記書の初版は1675年であり，また，1682年版の他に，1690年版と1708年版とがあるとされている。この簿記書のタイトルは，次掲のとおりであった。

Debtor and Creditor made easie : or, A short Instruction for the attaining the Right use of Accounts. After the Best Method used by Merchants. Fitted to the Trades or Wayes of Dealing in these several Capacities : By Stephen Monteage, Merchant. The second Edition with Amendments. *London*, Printed by *John Richardson* for *Ben. Billingsley* at the *Printing Press in Cornbill*, 1682.

なお，この簿記書は，同著者の Instructions for Rent-Gathrers Accompts, &c. *Made Easie*, London, 1683 と合本になっている。

この簿記書の本文に入る前の部分に，'Here followeth an Explanation of Hard words, used in these or other Merchants Accompts' という項目の解説文があり，Leidger（元帳），Debitor, Creditor, Ballance, Posting（転記）等の簿記用語の説明を行なっているが，その中に（現金）についてとくに解説して，次のようにのべている。

「Cash という用語は，Chest（箱，櫃（ビツ））を意味するイタリア語 Cassa からきており，Money それ自体を俗に Cash とよぶのである」と。

Cash という言葉は，当時は解説を要する 'Hard words' であったわけである。

元帳（*Leidger*）については，この著者は，イタリア語の *Ledgireo* からきているとしており，その原義は，easie（容易な），nimble（迅い），swift（速かな）を意味すると。つまり，*Leidger* Book の採用により，総勘定の状況の把握が容易かつ速かであるとする。モンティージのこの説については，疑問がのこる。nimble あるいは swift に相当するイタリア語は *leggero, leggiero*であり，手許の伊英辞典をくってみても*ledgireo* という単語はでてこない。当時のイタリア語にあるのかどうか。あるいはモンティージの思いちがいなのかどうか。英語の「元帳」(Ledger) は，綴りに多少の差がみえているほか，この用語の起源については，別にのべたように，種々な説がある（第1部「総説」第1章の補節を参照）。

本文の冒頭には，1675年4月10日付の財産目録（The Inventory of *my Estate, taken* 10th. April, 1675.）が掲示されている。資産総額は 8176*l*. 11*s*. 3*d*. であり，負債総額 2228*l*. 19*s*. 4*d*. で各々の明細が具体的に示されている。

財産目録を出発点として，当座帳（その内容は，仕訳日記帳に当る。つまり，歴史的記録と取引分解記録とを兼ねている），元帳へとすすむ定石的な内容である。

当座帳の様式は，叙述的形式の名ごりを相当顕著にとどめているが，元帳の様式は定型的な方向にすすんでいる。例えば，残高勘定

本論文目次

口座について示すと，次のとおりである。

（左 頁）					（右 頁）				
Ballance	Debtor	fol	l.	s.	d.	Ballance	Creditor	fol	l.	s.	d.
To ……		..	xx	xx	xx	By ……		..	xx	xx	xx

残高勘定・損益勘定への振替記帳は，すべて当座帳（前掲）を経由して行なっている。

なお，巻末に 'Advice to the Women and Maidens of London' を添付している。

コリンソンの簿記書

1683年（邦暦で天和3年）に，コリンソン（Robert Colinson）の簿記書がエディンバラで出版された。スコットランドでの最初の簿記書とみられている。そのタイトルは，次掲のとおりであった。

Idea Rationaria, or The Perfect Accomptant, *Mecessary for all Merchants and Trafficquers*; Containing The True Forme of Book-Keeping, According to the *Italian* Methode: Wherein Is First. *The Introduction to the Forme*. 244. *Dueries* and *Answers*, with Instruction how to Ballance the *Leger*, two *Waste-Books* trasported in two *Journals*, out of which are transported 2. *Legers* both Ballanced. After which followes, A Moneth-Book, Invots-Book, Factor-Book, Specie or Cash-Book; *Instructions how to keep* a Book of Petti-Charges or Pocket-Book. By Robert Colinson. Edinburgh, in the Year 1683.

この簿記書の構成は，「エディンバラの商人各位へ」と題する小文につづいて，「簿記について」と題して，ここで，当座帳（Waste-Book. or Memorial），仕訳帳（Journal）および元帳（Leger）の簡潔な解説をしている。財産目録の解説ないし雛形はないが開始記帳（当座帳）が資本主の財産目録からなさるべき旨の説明が当座帳の冒頭にのべられている。

つづいて，Questions and Answers（質疑応答，タイトルでは 244. *Queries and Answers* とある）の形式で 244 項の問答が掲示されている。定石的なテキストだがまとまりがよい。

形式からいっても，内容的にみても，明らかに，ダフォーンやモンティージの影響を強くうけている。

問答の冒頭は，'Cash Debitor to my Stock.'（借方：現金，貸方：資本金）とする開始仕訳を解説し，さらに，この *Cash* という用語が一般に Money Accompts（現金勘定）として用いられているが，もともとは，イタリア語の *Cassa* つまり money chest（金櫃）に由来する旨をのべている。モンティージの解説とまったく同主旨のものである。

取引の歴史的記録である当座帳（Waste-Book）につづいて記帳される仕訳帳（Journal）および元帳（Leger）は，記号化・定型化が一そう進んでおり，叙述的様式が大幅に減退している。まず，仕訳帳の開始記帳についてみてみよう。次掲のとおりである。

	1682年1月2日、エディンバラ			
	諸口は資本(主)に対して借方。	L.	s.	d.
1	*Per* 現金600ポンド手持	600	—	—
2	*Per* フランス・ワイン、430ポンド	430	—	—
	Per 何々	xxx	xx	xx
	（以下省略）			
1	資本(主)は諸口に対して借方。238.l. 6.sh. 8.pen.			
5	*To* アレキサンダー・ノーマン，手形	50	-	—
5	*To* ジョージ・ダン，債務	45	-	—
	（以下省略）			

元帳の現金勘定，資本主勘定，残高勘定の3口座についてみよう。

簿記の基本的な記帳手続の解説は，6頁から31頁までの244項目の Q and A（問答）で示されており，それにひきつづいて，当座帳，仕訳帳，元帳の明細かつ大量の記帳雛形から構成されている。ダフォーン簿記書（1635年）の焼直しであるには違いないのだが，啓蒙的な簿記書としては，なかなかよくまとまっている。

本論文目次

(左　頁)							(右　頁)						
		現金、Debet							現金、Credite				
1月	1日	*To* 資本主	1	600	—	—	1月	6日	*Per* ストキンズ	8	50	—	—
		To ……	..	...	..	..		8日	*Per* ジェームス・ノース	8	85	—	—
									Per ……	..	....	..	..

(左　頁)							(右　頁)						
		資本主、Debet							資本主、Credite				
1月	2日	*To* 諸口	—	238	6	8	1月	2日	*Per* 諸口、仕訳帳をみよ。	—	3599	—	—
6月	10日	*To* 残高	—	3464	4	4	6月	30日	*Per* 損益	—	103	11	—
		(計)	L	3702	11	—			(計)	L	3702	11	—

(左　頁)								(右　頁)						
6月	30日	残高、Debet						6月	30日	残高、Credite				
		To 現　金	23	2295	10	8				*Per* 資本主	1	3464	4	4
		To 何　々	..	....	..	..				*Per* ジェームス・トラスティー	4	1111	4	9
										Per ……	..	....	..	..

ノースの簿記書

1714年（邦暦で正徳4年）に，*Done by a Person of* HONOUR として，次掲の簿記書がロンドンで出版された。Mansell (1975) の *Historical Accounting Literature*（前掲）の「書目」(p.76) によると，著者名は Roger North とある。なお，この「書目」では刊行年次が1715年とあるが，1714年が正しい。また，書名の表記に誤りがみられる。ブラウン編『会計史』の「書目」では，「匿名」(*anoymous*) とあり，エルドリッジの「書目」にも著者名はない。European Accounting History(European Congress of Accountants 1963) によると，ノース卿の6番目の息子のthe Hon. Roger North とある。マレー(David Murray), Chapters in the History of Bookkeeping *etc*, 1930 (p, 261) によるとDudley North の末子のRoger North (1653—1734) とある。

The *Gentleman Accomptant*: or, An Essay to unfold the Mystery of Accompts. By Way of Debtor and Creditor, Commonly called Merchants Accompts, and Applying the Same to the Concerns of the Nobility and Gentry of *England*. Shewing, I. The great Advantage of Gentlemen's keeping their own *Accompts*, with Directions to Persons of Quality and Fortune. II. The Ruin that attends Men of Estates, by neglect of *Accompts*. III. The Usefulness of the knowledge of *Accompts*, to such as are any way employed in the Pablic Affairs of the Nation. IV. of Bank, those of Venice and Turkey Company. V. Of Stock, and Stock Jobbing; the Frauds therein detected. VI. A short and easy of Certain Words, that in the Language of *Accompting* take a Particular Meaning. *Done by a Person of* HONOUR. London, 1714

全体として，当座帳 (Waste-Book)，仕訳帳 (Journal)，元帳 (Ledger) を解説する伝統的な，いわゆる'*the old-fashioned trio*'（古典的三帳簿制，時代おくれの三幅対）に終始しているが，なお，若干，注目すべき点もみうけられる。例えば，本書の36頁では，Ledger の語源についてふれ，イタリア語の *Leggiero*（英語の slight）に由来するとしている。つまり，元帳の記入は 'because the Entries are short and slight'（簡略である）というわけである。さらに，この簿記書では，しば

本論文目次

しば accompting（accounting）という術語が採用されている。珍らしい用例であり，前掲のモンティージ（初版1675年，第2版1682年）に1箇所でてくるぐらいのものである。本書では，例えば前出のタイトルの一部にも in the Language of *Accompting* としてみえており，あるいは，本文にも，次のように用いられている（p. 3）。

But in Practice, Accompting is an Art of it self distinct ; *etc.*

巻末には，A Short *and* Easy Vocabulary *of Certain Words, that in the Language of* Accompting *take a Particular Meaning.* として，アルファベット順に整理した「語い集」が収録されており，A はAccompt(勘定)に始まり，Z は Zero, or Cypher に終っている。

また，この簿記書では，前掲のフル・タイトルからも推定できるように，銀行業その他にも関説してあり，とくに，80頁以下の第48項 'Banker's Day-Book, is his Cash-Book' の記述からは，次の二点が注目される。

(イ) 銀行業の場合では，当座帳（Waste-Book），仕訳帳（Journal）あるいは両者の併用帳簿，に相当する帳簿名として，とくに日記帳（Day-Book）という名称によっていること。この Day-Book，日記帳という伝統的名称は，今日まで永く日英の銀行簿記で継承してきたものである。

(ロ) この第48項の本文の説明で，すべて現金取引によっている店頭取引では，現金出納帳（Cash-Book）がすなわち日記帳（Day-Book）である（the Cash-Book is a true Day-Book with them.）としており，Cash-Book による Waste-Book の分割への方向と，さらにすすんでは，現金式仕訳帳制への方向とを示唆している。なお，現金式仕訳帳制に関しては，ハミルトン(R. Hamilton)の Introduction to Merchandise, *etc.*, 1788 を参照されたい。

複式簿記法を Estate (and agricultual accounts) に応用しようとしている点も，とくに目新しい。著者がいかにも貴族の息子らしいところでもあろうか。

マギーの簿記書

1718年（邦暦で享保3年，将軍吉宗の治世）に，マギー（Alexander Macghie）の簿記書が，エディンバラで出版された。そのタイトルは，次掲のとおりであった。

The Principles of *Book-Keeping* explain'd. With the Chief Cases thereof Stated and Resolved. To which are annexed, Two *Setts of Books* of Fictitious Trade, Wherein the Whole is reduced to Practice. By Mr. Alexander Macghie, Merchant in *Edinburgh* 1718.

エルドリッジの『前掲書』(p. 45)の「書目」では，1715年 Alexandre Magykie. The Principles of Book-keeping with the Chief Cases Thereof stated and Resolved. Edinburgh. Another edition appeared in 1718. とある。

Alexander Macghie と Alexandre Magykie とで綴りが違うほか，書名にも若干の相違が認められる。

ブラウン編『会計史』(前掲)の「簿記書目録」(書目)（p. 352）では，Alexander Macghie, The Principles of Book-keeping explain'd-Edinburgh, 1715, 8vo, and 1718, 4to. とある。

正確な書名は，1715年版が手許にないのでわからないが，ここでは，1718年版によって忠実に再現しておいた。

この18世紀の初頭にあらわれた簿記書は，前世紀までのそれとは，内容はともかく，その様式が大きく変化しており，一言にしていうと，いわゆる『簿記テキスト』としての体裁ないし体系がよく整ったものとなっている。後述するメヤー（John Mair）の簿記書（1736年刊）に至って完成されるその一過程をな

本論文目次

すものであると考えられる。コリンソン，マギー，メヤー（後出），これらの人々はいずれもスコットランドの教師で，その簿記書は，18世紀の前半を代表する『簿記テキスト』の定石を確立したものといえよう。このことは，これらの簿記書の書名にも，各章節の設定の仕方にも，また内容の解説にも，よくあらわれている。

マギー簿記書の構成と，とくに注目すべき点についてのべる。

第一章「定義」では，イタリア簿記の目的，借方と貸方の意義，主要簿(Principal Boo-ks)の体系（Memorial or Waste-Book, Journal, Leger），現金出納帳ほかの諸帳簿，勘定体系（Personal, Real, Nominal, *i.e.* Fictitious, Accompts）等を明快に説明している。

第二章「主要簿の記帳方法，貸借記入の法則」を解説しており，さらに第三章「元帳諸勘定の整理」，第四章「内外の商社の簿記」とすすむ。

とくに，第三章の第六項（Section VI）「諸帳簿の総括（general balance）の冒頭では，次のようにいう。

「毎年一回もしくは半年ごとに，新しい財産目録を作成し，新しい諸帳簿を開設するために，諸帳簿とくに元帳の総括を行なう」と。

また，同じく第六項の53頁では，'clean sheets' を別に作り検証すべきことをのべている。この 'clean sheets'とは，ひとつはBalance-Sheet であり，他は Profit and Loss-Sheet である。

この Balance-Sheet と Profit and Loss-Sheet とは，今日の会計報告書ないし財務諸表としての貸借対照表と損益計算書とではない。これらの sheets（諸計表）は，仕訳帳における残高勘定および損益勘定をそれぞれ相手とした振替仕訳，さらに元帳における残高勘定・損益勘定の両口座の開設，これらに先立って作成されるものであり，その目的は，プルーフ（検証）にある。

(左 頁)					(右 頁)				
Balance Dr. To sundry Accompts (as per Journal)		31922	5	5	Balance Cr. By sundry Accompts (as per Journal)		31922	5	5

残高勘定口座の実況は上掲のとおりである。

従前のように，残高勘定口座に貸借を構成する諸勘定の内容は示すことなく，「諸口」（sundry Accompts）として一括した金額が計上されているだけである。検証表としての Balance-Sheet の登場と併行して，残高勘定口座の記帳にこのような変化（残高勘定の形骸化ともいえる）がおこることは，興味深い。なお，損益勘定口座の場合は，収益・費用の諸項目が明示されている。Balance-Sheet と Balance Account（残高勘定）との関係については，後述するマルコルムの場合も同様であり，かつ，より直截的である。

マルコルムの簿記書

1731年（邦暦で享保16年）に，マルコルム（Alexander Malcolm）の簿記書が，ロンドンで出版された。そのタイトルは，次掲のとおりであった。

A Treatise of Book-keeping, or Merchants Accounts ; In the *Italian* Method of *Debtor* and *Crditor*. Wherein The Fundamental Principles of that curious and approved Method are clearly and fully explained and demonstrated, from the Nature and Reason of Things : From which again is deduced a complete System of particular Rules, and Instructions for their Application to a Merchant's Business, considered as acting either for his own proper Account; or in Commission, as Factor for another ; or, as concerned in Company. The whole illustrated and exemplified with two Sets of Books, containing great Variety of Practice in all those Branches of Business. To which

本論文目次

are added, Instructions for Gentlemen of Land Estates, and their Stewards or Factors : With Directions also Retailers, and other more private Persons. By Alexander Malcolm, A. M. Teacher of the Mathematicks at Aberdeen. London, M. DCC. XXXI.

なお，マルコルムの簿記書は，その序文をみると，1714年にロンドンで出版されたノース（Roger North）の The *Gentleman Accmptant : etc.* の影響が大きいとされている。

マルコルムの簿記書の構成は，簿記原理，勘定論，決算（closing and balancing）および補論からなっており，よく体系化されている。参考のために，今日の『簿記テキスト』とくらべても遜色のない各章節項の内容を紹介しておこう。

第一章　基本原理および一般法則
　第一節　簿記の本質と目的
　第二節　一般的な方法論
　　(1)　当座帳ないし仕訳日記帳
　　(2)　元帳
　第三節　元帳の記入法則
　第四節　要約
第二章　元帳諸勘定の組織と利用法
　第一節　序論
　第二節　商業の諸勘定
　　第一項　財産目録と元帳の開始記帳
　　第二項　国内商業，主要取引とその諸勘定
　　(1)　人名勘定
　　(2)　実体勘定
　　(3)　非実体勘定
　　(4)　現金出納帳
　　(5)　経費内訳帳
　　第三項　外国貿易の諸勘定
　第三節　問屋の諸勘定
　第四節　会社の諸勘定
第三章　諸勘定の締切（closing）と総括（balancing）および誤謬の訂正
　序論
　第一節　元帳での誤謬の発見と訂正
　　第一項　諸勘定の検証
　　第二項　諸帳簿の検証方法
　　(1)　当座帳
　　(2)　仕訳帳
　　(3)　元帳
　第二節　元帳の締切と総括
　　第一項　概説
　　第二項　一般法則
　　第三項　各勘定の状態と残高の解説
　　(1)　国内商業の場合
　　(2)　外国貿易の場合
　　(3)　問屋の場合
　　(4)　会社の場合
補論

開業財産目録の資料にもとづき，仕訳帳で開始仕訳を行なうのであるが，その内容は，資産各科目（借方），負債各科目（貸方），をそれぞれ「資本主勘定」を相手として仕訳をする。従って，開始残高勘定は，いっさい用いない。この方式は，この簿記書だけではない。英国古典簿記書でのごく一般的なやり方だったのである。元帳の冒頭には，この資本主勘定がでてくる。すなわち，次頁上段のとおりである。

また，87頁には，とくに次掲の記述がみえている。

'The Account of Balance ought first to be made up upon a loose sheet and also the Profit and Loss account till all is finished proved.'

マギーの場合と同様に，'a loose sheet' (Ballance Sheet) は，残高勘定の開設に先立つ検証表として機能しているのである。すなわち，損益勘定口座への振替記帳は，仕訳帳を経由して行なうのであるが，残高勘定口座への振替記帳は仕訳帳を経由せず，'a loose

本論文目次

（左　頁）

1729		資本(主)　借方		l.	s.	d.
3月	1日	デビッド・ジョンソン	4	120	00	00
		ジェームス・トラストウエル	4	60	00	00
				180	00	00
10月	8日	残高勘定へ	17	2547	2	5 ½
		計		2727	2	5 ½

（右　頁）

1729		資本(主)　貸方		l.	s.	d.
3月	1日	現金		800	00	00
		ワイン，赤，大樽20	2	213	00	00
		タバコ，バージニア18樽	2	200	14	00
		レーズン，30バレル	2	48	00	00
		ブロード，14ピース	2	203	12	00
		ウイリヤム・ワイリス	3	103	5	00
		アンドリュー・ハンター	3	80	00	00
		アンドリュー・コクブラン	3	140	00	00
		動産および家什	3	200	00	00
				1988	11	00
		3月1日以後の損益	17	738	11	5 ½
10月	8日	計		2727	2	5 ½

sheet'（Ballance Sheet）で検証の上，その内容にそくして残高勘定を開設するのである。ただし，マルコルムの場合で注目すべきは，その87頁で，次のようにのべている点である。

「完全な仕訳帳を具備しようとする場合には，残高勘定および損益勘定を構成する各項目につき，すべて仕訳帳で仕訳をせねばならぬ。この場合では，元帳の口座にはトータルの金額のみを諸口として記載すれば足りる」と。

つまり，マルコルムは，次の二法を提示したのである。

(1) 仕訳帳で残高勘定口座への振替記帳の仕訳をした場合は，「諸口×××」として合計額を示す。

(2) 仕訳帳で残高勘定口座への振替記帳の仕訳をしない場合は，'a loose sheet'（Ballance Sheet）で検証して，残高勘定を開設する。この場合では，残高勘定口座の記録は「諸口」ではなく，内容の明細を網羅したものとなる。

このマルコルムの見解は，注目される。

ステファンズの簿記書

1735年（邦暦で享保20年）に，フテファンズ（Hustcraft Stephens）の簿記書が，ロンドンで出版された。そのタイトルは，次掲のとおりであった。この簿記書は1737年にダブリンでも出版されており，これが同年にダブリンで出版されたメヤーの簿記書(次項参照）とともに，アイルランド最初の簿記書とみられている。ただし B. S. Yamey の論文 Four Centuries of Books on Book-kepping and Accountingでは，S. A's The key of knowledge for all merchants *etc*,（1696)という小冊子が最初であるという。また，マレーの『前掲書』(p. 233）も同様である。S. A.（Ammonet）のこの書物は，The Pathway to Knowledge（*1596*，前出）の焼直しであるという。なお，*Historical Accounting Literature*(前出）の「書目」では 'Other early works' に分類している。

Italian Book=Keeping, Reduced into an Art : being An Entire New and Compleat System of Accompts In General. Demonstrate in a chain of Consequences from Clear and Selfevident Principles. To which is added, The greatest Variety of Merchants Accounts, with an Explanation of all the Terms of Art, which have commonly been made use of. Together, with proper Reflectons on the whole. By Hustcraft Stephens, Accomptant. London

本論文目次

（左　頁）

		1720年 借方		L.	s.	d.
9月	15日	資本主				
		諸口に対して。		1533	19	1
12月	9日	残高勘定に対して。	17	2977	6	8 $\frac{2}{3}$
				4511	5	9 $\frac{2}{3}$

（右　頁）

		1720年 貸方		L.	s.	d.
9月	15日	対照				
		諸口により。		4339	—	—
12月	9日	損益勘定により。	6	172	5	9 $\frac{2}{3}$
				4511	5	9 $\frac{2}{3}$

: MDCCXXXV.

元帳の冒頭に開設される資本主勘定の内容は，マルコルムの簿記書の場合とは異なり，資産・負債の明細は示さず，単に「諸口」となっている。なお，開始仕訳では，明細を示している。

すなわち，上掲のとおりである。

マギーの簿記書では，残高勘定口座の借方側・貸方側は，それぞれ「諸口」(To sundry Accompts, By sundry Accompts)であったが，フテファンズの簿記書では，資産・負債の内容の明細が掲示されている。ほぼ同時代に出版された以上三種の簿記書について，資本主勘定と残高勘定の内容を対比して示すと，次のとおりとなる。

年次	著者名	資本主勘定	残高勘定
1715年（1718年）	マギー	明細表示	諸口
1731年	マルコルム	明細表示	明細表示と諸口との二法を併用
1735年	ステファンズ	諸口	明細表示

メヤーの簿記書

1736年（邦暦で元文元年，将軍吉宗の治世の晩年）に，後に F. W.クロンヘルムがその簿記書（1818年刊，後掲）の中の 'Stketch of the Progress of Book-keeping' で，「最も完成されたイタリア簿記の典型」と論評し，また，J. W. フルトンがその簿記書（1799年，1800年刊，後掲）の中の 'Notes to the Introduction' で，「メヤーによって簿記の理論の土台が固められた」とのべた著名なメヤー(John Mair)の簿記書がエディンバラで出版され，後に14版を重ねるロング・セラーとなり，J. Shaw, Book-keeping Epitomiz'd, 1794 のようなエピゴーネンも生んだ。また，翌年にダブリンで出版されたメヤーの簿記書は，ステファンズの簿記書とともに，アイルランドで最初の簿記書となった。18世紀前半を代表する優れた簿記書であり，長くスコットランドの代表的簿記書となったのみならず，B. S. Yamey の前掲論文によれば，メヤー簿記書の第6版（1768）の訳書が，ノルウェーの最初の簿記書 *Det methodiske bogholderie*…. (1775) であるという。メヤー簿記書のタイトルは，次掲のとおりであった。

Book-keeping Methodiz'd : or, A Methodical Treatise of *Merchant-Accompts*, According to The *Italian* Form. Wherein, The Theory of the Art is fully Explained, and reduced to Practice, by Variety of suitable Examples in all the Branches of Trade. To which is added, A Large Appendix, *etc.*, By John Mair, A. M, Edinburgh : MDCCXXXVI.（後に補訂され Book-keeping Moderniz'd *etc.* となる）

なお，補論（Appendix）は，次の項目からなっている。

1. 商人の用いる補助簿の種類と雛形
2. 為替手形，約束手形および荷付為替手形の解説
3. イングランド，スコットランドにおける商事書翰の慣例
4. 手数料，関税および問屋の機能
5. 大英帝国における交易会社小史
6. 商事用語辞典

メヤー簿記書は，その序論で，「部分の総和

本論文目次

は，常に全体に等しい」とする公理にもとづき，

財産（構成部分）＝資本（全体）……(1)

とする第一等式，およびこれを展開した，

資産（effects）－負債（debts）＝純資本（neat stoch）……(2)

とする第二等式，つまり，今日いういわゆる資本等式（資本方程式）を確立している。ここに明らかに，英国における永い伝統であった擬人説（人格説）ないし擬人的受渡説（その典型は，debtor：借主，creditor：貸主にみられる）からの脱皮をみることができる。

また，簿記が「業務の真実な状態」(the true State of one's Affairs) を示すというその目的を達成するため，まず，第一に必要となるのは時間的順序に従って取引を正確に記録することであり，その帳簿が「当座帳」(Waste-book) とよばれること，また，イタリア簿記では，分類記録としての「元帳」(Ledger)を工夫し，さらに，「仕訳帳」(Journal) を発達させたことを簡略かつ，明確にのべている。

ついで，第一部では，開業財産目録を出発点として，「叙述的な形式による事実の赤裸な歴史（a bare History of facts in narrative form)」としての当座帳，さらに仕訳帳から元帳に至る記帳を，実に囲然とまとまりよく解説している。

第二部では，とくに仕訳帳についてのべているが，ここでは，当座帳 (Waste-Book) と仕訳帳（Journal）を合併した仕訳日記帳について明示している点が注目される。メヤーの提示した様式は，次掲のとおりである。

	7月1日 L. s. d.		L.	s.	d.
借方 ランヤ 貸方 現金	28. 00. 00.	1ヤード14s.のラシャ、40ヤードを現金で仕入れる。	28	00	00
貸方 現金 J.スローン 借方 シャロン織物	2. 00. 00. 2. 03. 04. 4. 03. 04.	シャロン織物を仕入れる。代金の一部を現金払。残額は掛とする。	4	03	04

第三部では，元帳の解説を行なっているが，とくにその第三章では，「総括」(balancing) についてのべ，定期決算制を強調するとともに，Balance Sheet と Profit and Loss Sheet にふれて，次のようにいう（P. 89)。

「残高勘定の両側が均衡すれば，それによって記帳の正確が保障される。そこで，元帳諸勘定口座を締切るに先立って，損益表(Profit and Loss Sheet）を作り，この計表から各項目を損益勘定口座へ移記する。ついで元帳の末尾に残高勘定口座を開設し，この口座へは，Balance Sheetから転写する」と。

損益・残高の両勘定口座への振替記帳は，いっさい仕訳帳を経由していない。このように，Balance Sheet と Profit and Loss Sheet とは，この両勘定口座への振替記帳を正確に行なうための検証手段となっているのであり，仕訳帳を経由せず，直接的に口座間振替記帳を行なう際の誤記入を防止するところに両計表の目的があるのであって，会計報告書ないし今日のいわゆる財務諸表として作成されたものではない。この点に関しては，先掲のマギーやマルコルムの簿記書の場合と同様であり，とくに注目すべき点である。

参考のために，メヤー簿記書（pp.158～159）から，残高勘定の実況(次頁・下段)を紹介する。

メヤー簿記書は，クロンヘルム（前掲）も指摘しているように，開業財産目録，当座帳，仕訳帳，元帳というイタリア簿記の伝統を忠実に継承しながら，簿記テキストとしての体系化は，ある意味で，その頂点に達したものといえよう。ここでは，その大要を示すために，この簿記書の構成を参考のために紹介しておこう。すなわち，次掲のとおりである。

序　論……簿記の定義および基本原理
第一部……当座帳（Waste book）の本質と利用法
第二部・第一編
　第一章　仕訳帳について
　第二章　借方，貸方という用語
　第三章　借方，貸方の運用法
第二部・第二編
　第一章
　第二章　各種の営業における借方，貸方の運用法
　第三章

本論文目次

第三部
　第一章　元帳について
　第二章　帳簿の検証，誤謬の訂正
　第三章　元帳の総括
補論

なお，現金出納帳（Cash-book）ほか数種にのぼる補助簿（Subsdiary Books）が，本文には登場せず，「補論（Appendix)」で説明されていることは，ある意味で極めて象徴的なことである。つまり，メヤーの段階では，これら補助簿を兼当座帳ないし兼仕訳帳として利用するといういわゆる複合（分割）仕訳帳制は採用されていないのである。この事実は，後掲のブース（Benjamin Booth）の簿記書と対比して，最も注目すべき発展史上の要点である。

なお，元帳（Ledger）の語源について，各種の説があることは，すでにのべたが，メ

（左　頁）

残高　借方 To		l.	s.	d.
現金，手許在高	14	10246	6	2½
印度更紗木綿，在庫高，5ピーセス，単価24l. 10s.	2	122	10	00
ブリニタア号	2	348	00	00
トーマス・フリーマン	3	54	00	00
デュロップ織物，在庫高，30ピーセス，単価26s.	4	39	00	00
ジョン・バーノン	4	200	00	00
麻織布，在庫高，120ピーセス，単価37s. 6d.	5	225	00	00
ヤコブ・スペンサー貸付金	6	1000	00	00
受取手形	6	383	7	8½
リンネル織物（ロックラム），40ピーセス，単価 25s.	7	50	00	00
コチニール染料，在庫高，1袋	7	108	16	00
肉桂，在庫高，64ポンド，単価 7s. 8d.	7	24	10	08
モスリン，在庫高，8バール，単価12l. 16s.	7	102	8	00
木綿，在庫高，42c，2Q.，単価 3l. 15s.	7	159	7	06
丁子，在庫高，12ポンド，単価 9s. 1d. 72ポンド，単価 9s.	8	37	17	00
ジョン・ジェソップ	8	160	00	00
ジョン・ダイヤー	10	80	00	00
リスボン向船積	15	331	15	04
白ぶどう酒，在庫高2パイプス，単価 25l.	17	50	13	00
ジョーンズ商会	17	700	00	00
		14424	01	05

（右　頁）

対照　貸方 By		l.	s.	d.
ヤコブ・ラッセル	4	49	10	00
H. van ビーク　要求払	11	54	00	00
同上	11	00	01	06
ジェームス・ワード	12	216	00	00
ジョージ・ケント	13	361	00	00
シモン・キング	15	134	07	04
ジョン・オカー	15	134	07	04
資本金，純財産額	3	13474	15	03
		14424	01	05

本論文目次

ヤーは，‘Art or Dexerity’（巧妙ないし機敏）を意味するイタリア語に由来するとしている（p. 67）。また，元帳が勘定帳簿の中核であり，仕訳帳が元帳の予備的・準備的な帳簿であること（preparatary or introductory to the Ledger），元帳が簿記のテクニカルな側面を最も鮮明に示していること，を明確に把握している。

ゴードンの簿記書

1765年（邦暦で明和2年，将軍家治の治世）に，ゴードン（William Gordon）の簿記書の第2版が，エディンバラで出版され，1770年，1777年および1788年にそれぞれ重版されている。そのタイトルは，次掲のとおりであった。

The Universal Accountant, and Complete Merchant. In Two Volumes. By William Gordon, of the Academey, Glasgow. The Second Edition. Edinburgh. MDCCLXV.

この簿記書の初版は，おそらく前年の1764年であろうと推定されるが，エルドリッジおよびブラウンの「書目」（前掲）にも，あるいは，英蘭勅許会計士協会図書館のカタログ（*Historical Accounting Literature*, 1975）にも，2nd edition が掲示してあり，正確なところは不明である。

内容は，5編から構成されており，商人簿記を取り扱っているのは，第1編（Part 1.）と第2編（Part 2.）である。第3編以下は，手形や商事一般の解説となっている。

第1編‘The elements of Mercantile Accountantship’では，簿記の定義，貸借の用語とルール，当座帳，仕訳帳および元帳（Leger）の説明，仕訳および転記，元帳の総括（balancing）を解説している。なお，第1編・第3章・第5節では，とくに‘Of the subsidiary-books’（「補助簿について」）と題して，仕入帳，売上帳，手形帳，現金出納帳等の13種にのぼる補助簿を説明している。

第2編は，当座帳，仕訳帳および元帳の雛形を用いた具体的な記帳の‘Specimen’（雛形）を1～3として示している。本文の59頁から350頁におよぶ詳細なものである。

ゴードンの簿記書は，とりたてて目新しいところはないが，『簿記テキスト』としての内容にはみるべきものがあるとともに，多数の補助簿について解説している点は，注目してよい。また，Specimen 1. は当座帳，仕訳帳，元帳から構成されているが，Specimen 2. では，当座帳，仕訳帳，現金出納帳，元帳から構成されており，現金出納帳の月次の合計を元帳の現金勘定口座に示している。後の複合仕訳帳制への発展の可能性ないし方向をある程度示唆したものともみられる。

また，年次の定期決算制を採用しており，balancing およびclosingのために残高・損益の両勘定口座を開設している（P. 50）。なお，ゴードン簿記書（とくにpp. 56～57）では，その記述の状況から推して，Balance Accountと，Balance Sheet とを殆んど同義語に用いている節（フシ）がある。さらに，資本主勘定口座の記載方式は，従前のものと変わってくる傾向を示す。この点は注目される。メヤーの場合とくらべると，次のとおりである。

（メヤーの場合）

資　本　主

負債の各項目	××	資産の各項目	××
	××		××
	××		××
	××		××
残高	××	損益	×××
	×××		×××

（ゴードンの場合）

資　本　主

諸口	××	諸口	××
残高	××	損益	××
	×××		×××

ドウリングの簿記書

1765年に，ドウリング（Daniel Dowling）

本論文目次

の簿記書が，ダブリンで出版され，1770年と1775年にそれぞれ重版されている。そのタイトルは，次掲のとおりであった。

A Compleat System of *Italian* Book-Keeping, According to the Modern Method, Practised By Merchants and Others. By Daniel Dowling, Late Teacher of the Mathematicks, and Author of Mercantile Arithemetic. Dublin : MDCCLXV.

第1編では，Principal Books（主要簿）たる当座帳，仕訳帳および元帳（Ledger）と，Auxiliary Books（補助簿）とを説明しているが，このように，用語の上で，主要簿・補助簿を明確に区別して採用している点は，注目される。補助簿としては，現金出納帳，手形記入帳，仕入帳，売上帳以下12種のものをあげている。

第2編では，勘定（実体，人名，名目），貸借の一般ルールを解説し，第3編で，元帳の総括，誤謬の発見と訂正，名目諸勘定の締切り等を解説している。

また，第3編（pp. 30～31）では，Balance 概念を，次の二つに区別している。すなわち，

Tryal Balance ……試算表ないしこの表による検算のこと。

Regular Balance……名目諸勘定の締切りと実体諸勘定の総括のこと。

なお，この簿記書で用いている Balance Sheet という概念ないしその機能は，残高勘定と殆んど同義語に用いている場合もあり，また，残高勘定への振替記帳に先立って作成される検証表の名称としても用いている。

前掲のメヤーおよびゴードン簿記書との比較でみると，とくに，次掲の事情が興味深い。

帳簿雛形No 1. では，現金勘定口座への記帳は，仕訳帳から個別に行なっているが，No 2. では，ゴードンの場合と同様に，現金出納帳の月次合計を記帳している。

資本主勘定口座をみると，ゴードン簿記書の解説の末尾に掲示した，メヤーに代表されるような様式とゴードンに代表されるような様式との二通りのものをともに採用している。

以上のほか，当座帳（Waste Book）の別称として，本文12頁では，Blotter, Memorial, および Day Book の三種を示している。Day Book という今日の英国簿記での一般的呼称がみえていることも注目される。

なお，ドウリングのこの簿記書は，1792年にジャクソン（William Jackson）によって補訂されダブリンで出版されている。すなわち，次掲の簿記書である。

Book-Keeping in the true Italian form of debtor and creditor by way of double entry, or practical book-keeping exemplified, from the precepts of the late ingenious D. Dowling, *etc*. Dublin, 1792.

ドンの簿記書

1778年（邦暦で安永7年，将軍家治の治世）に，ドン（Benjamin Donn）の簿記書の第2版が，ロンドンで出版された。エルドリッジおよびブラウンの「書目」では，この簿記書の初版は，いずれも1758年とある。しかし，手許にある第2版の第2部「複式簿記の部」の「まえがき」の末尾の記事は，

Bideford, February 20, 1759. B. Donn

となっている。

なお，エルドリッジの「書目」では，1758. Benjamin Down. とあるが，これは，明らかに Donn の誤りである。

ドンの簿記書のタイトルは，次掲のとおりであった。

The Accountant : Containing Essays on Book-Keeping By Single and Double Entry. In which the Reasons of the practical Rules are shewen, from the Nature of Things, and the Whole is illustrated by

本論文目次

proper Examples, in fix sets of Books: viz. I. Book-Keeping by Single-Entry. II. A Wholesale Domestic Trade by Double-Entry. III. Foreign or Merchant's Accounts; including both Employing Factors, and Acting as Factors: Also Company Accounts. IV. Retail Shop-Keeper. V. Stewards Accounts. VI. West-India Factorage. Also the Nature of Bills of Exchange, with a copilous and accurate Table of Foreign Money, *etc.* Compiled for The Use of Schools. By Benjamin Donn, Teacher of the Mathematics, Lecturer in Experimental Philosophy, *etc.* The Second Edition. London: M. DCC. LXXVIII.

この簿記書の構成は，二部からなっており，それぞれに，次のタイトルを付している。

An Essay on Book-Keeping by Single-Entry; Or, as some call it, the Modern Method of Debtor and Creditor.

An Essay on Book-keeping by Double Entry: Commonly called *Italian Book-keeping*, or *Merchants. Accounts.* In which the *Reasons* of the practical Rules are shewn from the Nature of Things, and the whole illustrated by proper Examples in two Sets of Books. To which is prefixed, by Way of Introduction, the Nature of *Bills of Exchanges, etc.* By Benjamin Donn.

なお，手許にあるドンの簿記書は，次の二冊の書物と合本になっている。タイトルを掲げる。

The Young Shopkeeper's, Steward's, and Factor's, Companion: *etc.* Comptiled for the use of The Mathematical Academy, in Bristol. The Second Edition. M. DCC. LXXIII.

An Essay on the Doctrine and Application of Circulating or Infinite Decimals. *etc.*, by Benjamin Donn, The Second Edition. London. M. DCC. LXXV.

第2部「複式簿記論」の序論に散見する簿記諸家から類推して，この簿記書は，S. Monteage (1682, 前出), C. Snell (1709), A. Malcolm (1731, 前出), H. Stephens(1735), J. Mair (1736, 前出), T. Crosby (1749), J. Dodson (1750) の流れをくんだものであるとみられる。そのタイトルからも内容が具体的に推定できるし，とくに 'Compiled for The Use of Schools.' とあるように，「教材」としての構成は，なかなかしっかりしている。

第2部の各章は，次のようになっており，

第1章　簿記の本質
第2章　帳簿の仕組
第3章　試算表の作成と誤謬の発見とその訂正法
第4章　元帳の締切と総括
第5章～第9章　業種別の簿記各論

「簿記テキスト」ないし「教材」としての一定型を示している。

とくに注目すべき点は，帳簿（仕訳帳）の記帳が，叙述形式のものから一段とテクニカルな方向へ進んできたこと，これと併行して，当座帳と仕訳帳との合併が積極的に試みられていること，である。ドンは，第2部の 'An Essay on Book-Keeping' 第1章の第2頁で，次頁最上段のような事例を掲示している。

また，ドンは，マルコルム (1731, 前出) の説をさらに敷衍して，次のようにいう(p.3)。

「当座帳が最初に正確に記帳されていさえすれば，当座帳の余白に，借方と貸方とを開設することによって，仕訳帳の目的をも達成することができよう」と。

次に，帳簿雛形 Folio 2. からドンの「仕訳日記帳」(Waste-Book and Journal) を

本論文目次

当座帳の記帳	旧法による仕訳帳の記帳	新法による仕訳帳（久野注，仕訳日記帳）の記帳	
A has drawn a Bill for 100*l*. upon B, payable to me.	B Debtor to A 100 *l*. for a Bill drawn upon B by A, payable to me,	Dr. B Cr. A 100 *l*.	A has drawn a Bill for 100 *l*. upon B payable to me

仕　訳　日　記　帳　(Waste-Book and Journal)

借方	現金	1	*l*. s. d.	1757年12月4日	*l*.	s.	d.
			30：0：0	J. ジャクソンが商品代金の残金を現金で支払う。	30		
貸方	J. ジャクソン	2					
借方	J. ウイリヤムス	3		5日			
貸方	現金	1	40：0：0	J. ウイリヤムスに商品の掛代金を現金で支払う。	40		

上掲・下段に掲示しておこう。

以上のほか，4頁の注記では，とくに Leger の語源に関する学説を紹介している。すなわちいう。

「この語は，著者によっては，色々に書かれる。すなわち，*Leger*, *Ledger*および*Leidger*である。マルコルム氏によれば，ラテン語の *Legere* つまり *to gather*(集める)に由来すると。つまり，この帳簿には，すべての勘定が集められるからである。ジョンソン氏の辞典によれば，オランダ語の *Legger* に由来すると。その語意は，一箇所につまり帳場に備えてあるこの帳簿に整理することである。他の人々は，イタリア語に由来するとしている」と。

ハットンの簿記書

1785年（邦暦で天明5年，将軍家治の治世）に，ハットン（Charles Hutton）の簿記書の第7版が，ロンドンで刊行されている。ブラウンの「書目」では，1778年の第5版および1796年版，1801年（11版），1806年版，1834年（18版）が掲げてある。エルドリッジの「書目」では，ハットンの簿記書として A School Arithmetic with a course on Book-keeping を掲げてあり，1764年（初版），1766年（再版），イングラム補訂版（1807年，1826年），トロッター補訂版（1853年）をあげているが，この書物はタイトルが違うので別物であろう。

ハットンの簿記書のタイトルは，次掲のとおりであった。

A Complete Treatise on Pratical Arithmetic ; and Book-keeping, both by Single and Double Entry. Adapted to The Use of Schools. The Seventh Edition. By Charles Hutton, London : M DCC LXXXV .

簿記を取り扱っているのは145頁から176頁（以上，単式簿記），177頁から240頁（以上，複式簿記）である。日記帳（Day-Book）と元帳（Ledger），および当座帳（Waste Book），仕訳帳（Journal），元帳（Ledger），これらの諸帳簿のごく簡単な解説と帳簿雛形とを内容としたものであり，ごく平凡な『簿記テキスト』である。

この簿記書が，実に前世紀の中頃まで18版を重ねるロング・セラーとなったのは，量質ともに学校むけの初歩の「教材」として使い易かったためであろう。簿記書としての水準からいえば，18世紀のものであることを考慮しても，極めて低いといわざるをえない。英国の簿記書の中では，ハットンの簿記書のようなものは，むしろ少ない方の部類に入る。内容・形式等からみて，米国の簿記書の圧倒的な影響下に編纂されたわが国の明治初期の簿記書によく似ている。

ハミルトンの簿記書

1788年（邦暦で，天明8年）に，ハミルトン

本論文目次

(Robert Hamilton) の本文544頁と「補論」とからなる大著 An Introduction to Merchandise. の補訂版（2版）が，エディンバラで出版された。エルドリッジの「書目」では，初版は1777年とあり，他に1799年版と1802年版とがみられる。

この簿記書のタイトルは，次掲のとおりであった。

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. An Account of Trade of Great Britain, and the Laws and Practices relating to Sale, Factorage, Insurance, Shipping, *etc.* The Second Edition, Corrected and Revised. By Robert Hamilton, LL. D, Edinburgh : M, DCC, LXXXVIII.

アバーデンの The Marischal College の哲学教授・法学博士という肩書をもったハミルトンのこの大著は，

第一部「算術」，第二部「代数」，第三部「諸手形取引」，第四部「イタリア簿記」，第五部「実用簿記」，第六部「商事法」および補論「算術問答その他」から構成されており，一段と体系化の進んだ明晰な記述の当代一流の啓蒙書のひとつであった。

伝統的な「イタリア簿記」および「実用簿記」を記述した部分は，265頁から495頁までであり，この第四部と第五部の構成も，仲々よくできている。すなわち，次のとおりである。

第四部（Par IV.）「イタリア簿記」（Italian Book-Keeping）
- 第一章　一般原理およびルール
  - Set A
- 第二章　個別的なルール
  - 第一節　手形取引
  - 第二節　外国貿易
  - 第三節　問屋業
  - 第四節　外国通貨
  - 第五節　為替勘定
  - 第六節　未着品
  - 第七節　不良債権
  - 第八節　組合営業
  - Set B　当座帳
    - 仕訳帳
    - 解説ノート
    - 元帳
- 第三章　補助簿
  - 商事書翻

第五部（Part V.）「実用簿記」（Practical Book-Keeping）
- 第一章　イタリア式の応用
- 第二章　現金出納帳と元帳とによる方法
- 第三章　利子を考慮する方法
- 第四章　小店主の簿記
- 第五章　小売商人の簿記
- 第六章　土地管理人の簿記
- 第七章　農家の簿記
  - 新様式の簿記の採用

第四部「イタリア簿記」・第一章＜一般原理およびルール＞では，当座帳（Waste Book），仕訳帳（Journal），元帳（Ledger）からなる「主要簿（Principal Books）」に関する解説からはじまって，人名勘定，実体勘定および名目勘定（擬制勘定）の説明をし，元帳の締切・総括の手順におよんでいるが，とくに注目されるのは，balance sheet, profit and loss sheetの両計表（sheets）の機能である。この両計表は，メヤーその他の場合と同様に，元帳の残高・損益の両集合勘定口座を開設するに先立って作成され，また，仕訳帳での両集合勘定口座への振替仕訳を行なう際にも，この両計表を利用している。287頁では，この点に

本論文目次

関して，次のような解説がみえている。

①（借方）損益××　（貸方）　諸口××
この諸口の内容は，profitand loss sheet により記帳せよ。

②（借方）諸口××　（貸方）　損益××
この諸口の内容は，profit and loss sheet により記帳せよ。

③（借方）残高××　（貸方）　諸口××
〃　諸口××　〃　残高××
これらの諸口の内容は，balance sheetにより記帳せよ。

④（借方）損益××（純利益）（貸方）資本(主)××
〃 資本(主)××　〃　損益（純損失）××

⑤（借方）資本(主)××（貸方）残高××

このProfit and Loss Sheet(次頁・上段)の中に in Ledger とあるものは，金融損益項目の合計額で，期中に損益勘定口座にすでに振替済となっているものである。そこで，元帳の損益勘定は，次頁・中段のとおりである。Balance Sheet（p. 319）の実況も併せて次頁・下段に示す。

第五部「実用簿記」では，その第一章の冒頭にいう。

「第四部のイタリア簿記では，一般的で多くの人々によって受け入れられている簿記を解説したのであるが，そこで示されている諸々のルールは，それを変更してもさしたる不便はない。そこで会計諸家の中に，同じプランに固執しない人々がでてくるのは，あながち無理からぬところである。営業内容によっては，一般的なルールを変更した方が，むしろ適切なこともある」と。

この「実用簿記」で，とくに注目すべきは，次の三点である。

(イ) 仕訳日記帳（当座帳兼仕訳帳）の提案 。
(ロ) 現金式仕訳帳制の提案。
(ハ) 農業簿記での多桁式仕訳帳制の提案。

第一章の467～8頁で，仕訳日記帳（本頁・下段)を掲示しているので，紹介する。この種の提案は，ドン等（前出）にもすでにみられた。

また，第二章＜現金出納帳と元帳とによる方法＞(Method with cash-book and ledger)では，今日まで伝統的に日英の銀行等にみられる「現金式仕訳帳制」(cash journal system）を提案し，次のようにのべている。

「取引がすべて現金取引であるとすれば取引は悉く現金出納帳に記帳されるから，現金出納帳から元帳への転記が可能となる筈である。かくして，当座帳と仕訳帳は，省略することができる。……（中略）……現金の受払を伴なわぬ取引が生ずるのが常であるから，通常の方法では，これらの非現金取引は，現金出納帳には記帳されない。このような場合では，簡単な擬制（easy fiction）によって現金取引に換元することができるから，現金出納帳への記帳が可能になる。例えば，掛で商品を売却したとしよう。この場合では，現金で売却し，同時に，買手に同額の貸付をしたとみなすのである。掛で商品を仕入れたとしよう。この場合では，現金で仕入れ，同時に，売手から同額の借入をしたとみなすのである。……（中略）……同様の擬制をすべての取引に拡大して適用する」と。

論旨は極めて明晰である。

またいう。

「以上で解説したように，現金出納帳から元帳に転記を行なう。しかし，記入のフォームには変わりはなく，かつ，イタリア式より一段と単純化できる」と。

4	借方	塩	16. 13. 4.	W. ブルースより，塩200 ブッシュ，単価1 s. 8 d.
	〃	鉄	53. 6. 8.	……16. 13. 4.
				鉄 320ストーン，単価3 s. 4 d.
				……53. 6. 8.
	貸方	W. ブルース	70.	を仕入れる。 70.

本論文目次

Profit and Loss Sheet (p. 319)

塩	£. —	11. 4.	粗粉	£.	9. 18. —
営業費	13.	14. 2.	ポート・ワイン		6. 15. —
諸経費	32.	15. 10.	紙		4. 18. 6.
	47.	1. 4.	紡糸		2. 3. 2.
in Ledger	4.	4. 10.	キャラコ		1. 13. 4.
	£. 51.	6. 2.	タオル		— 15. 10.
純利益	16.	13. 8.	鉄		2. 7. 11.
	£. 67.	19. 10.	飼料		5. — 1.
			亜麻		— 18. —
			航海事業		23. — —
			鯨油		8. — —
				£.	65. 9. 10.
			in Ledger		2. 10. —
				£.	67. 19. 10.

左頁

借方		損益	元頁			
1774年 3月	4日	T. ピェールに対する割引料	3		3	8
4月	17日	T. スミスへの支払利息現金払。	1	1	10	—
	30日	ロイヤル銀行への支払利息	3	2	11	2
	——	諸口，仕訳帳より。		47	1	4
	——	資本（主）勘定へ。純利益		16	13	8
				67	19	10

右頁

貸方		対照	元頁			
1774年 1月	12日	H. ハーデーからの受取利息，現金にて収納。	1	2	10	—
4月	30日	諸口，仕訳帳より。	—	65	9	10
				67	19	10

Balance Sheet (p. 319)

現金	£. 8. 3. 10.	ロイヤル銀行借入金	£. 201. 3. 2.
粗粉	83. 14. —	W. ブルース	20. — —
紡糸	47. 8. —	T. シャープ	8. — —
家屋	300. — —		£. 229. 3. 2.
J. ボスエル	37. 11. —		
H. ハーデー	31. 2. 6.		
D. ミラー	18. — —		
J. カスバート	5. 6. 7.		
鉄	6. 13. 4.		
J. ヘンダーソン	7. 4. —		
W. ハンター	18. 13. 6.		
J. ダルトン	35. 15. —		
飼料	7. 10. —		
J. スコット	4. 7. 6.		
航海事業	140. — —		
G. ゴードン	6. 3. 4.	資本(主)	528. 9. 1.
	£. 757. 12. 3.		£. 757. 12. 3.

本論文目次

「この方法は，現金取引が大部分を占めるような営業の場合には，大へん有効な方法である。もし簿記係がこの方法での擬制を好まないのならば，本来の現金取引だけを現金出納帳に記帳し，他の取引を仕訳帳に記帳することができる。この場合では，元帳へは，現金出納帳と仕訳帳との両帳簿から，それぞれイタリア式によって別々に転記するのである」（以上，pp. 469～470）と。

また，469頁では，とくにイタリック体活字を用いて，次のように解説している。

「現金出納帳の貸方に仕訳されているのは借方諸項目であり，その借方に仕訳されているのは貸方諸項目である」と。

以上の記述から，次の二点が明らかである。

(イ) 現金出納帳（正確には現金出納仕訳帳）を拡大利用した現金式仕訳帳制を，殆んど完全な形で確立し提案していること。

(ロ) 同時に，現金出納帳と一般仕訳帳とからなる最も単純かつ基本的な複合(分割)仕訳帳制をも提案していること。この複合仕訳帳制の萌芽は，後にB．ブース（後出）に至ってほぼ完全な形で開花しアングロ・アメリカン系の帳制として後世に継承されていく。

現金式仕訳帳制が，明治6年（1873年）に『銀行簿記精法』により，わが国に導入されたことは，周知のところであろう。

第五部「実用簿記」・第七章＜農家の簿記＞(Farmers Accompts)では，その冒頭(p. 491)でいう。

「この種の職業に従事している人々には，記帳に多くの時間をさく余裕が殆んどない。そこで，ごく簡易でかつ充分効果のある記帳方法を提示したい」と。

ハミルトンが提示した方法というのは，彼の言葉を使えば，現金出納帳と仕訳帳との両帳簿を兼ねる単冊の帳簿（One book may answer both for cash-book and journal.）であり，内容的にみると，仕訳帳の金額欄に，現金欄・掛取引欄なる特殊欄を開設する方式，つまり，いわゆる「多桁式仕訳帳制」の提案である。

農家の簿記（農業簿記）の分野で，この種の多桁式仕訳帳制を採用するという提案は，前世紀の米国簿記書でもみられ，とくにわが国の明治初期の簿記書に圧倒的な影響力をもった，ブライヤント・ストラットンの簿記書 Bryant and Stratton's Counting House Book-keeping, *etc*. 1863 では，169頁ないし184頁で＜農業簿記＞を取り扱っているが，そこでは，'practical form of journal' として，現金欄，作業欄および諸口欄を区別した多桁式（六桁式）仕訳帳を提示している。この簿記書は，明治17年6月刊，前田貫一著『農業簿記教授書』に影響を与えており，当然のことながら前田の簿記書の仕訳帳も同形式の多桁式になっている。

次に，資本（主）勘定と残高勘定について検討しておこう。開業財産目録によって確定した資産・負債の諸項目を，当座帳の冒頭に次頁・上段のように明細表示する（p. 288）。

この当座帳の記録により，仕訳帳で，次頁・中段の開始記帳を行なう（仕訳帳の場合でも，当座帳と完く同一内容の数量，単価の表示を行なっているが，この例示では，省略してある）。

仕訳帳の開始記帳では，資産諸項目を借方に，負債諸項目を貸方に，それぞれ仕訳しているのであるが，その相手科目は，いずれも資本（主）勘定であることに注目されたい。なお，元帳の資本（主）勘定口座は，次頁・下段のとおりである（pp. 304～305）。

前出の簿記書における資本（主）勘定口座の記帳様式と比較検討しその変遷をみると一そう興味深い。

残高勘定口座の記帳内容は，「諸口」となっており，明細は示されていない。従って，期末における資産・負債の具体的内容を知るには，バランス・シート（先述のように，仕訳帳における振替記帳に先立って作成される）

本論文目次

当 座 帳 A.

エディンバラの商人，J．オスワルドの所有する手許現金，商品，債権等の財産目の録明細。

現金				L．75.	10.	—	
粗粉，200ボウル，単価13s.，	L．130.	—	—				
ポート・ワイン，6 hds.，単価L．15	90.	—	—				
紙，70連，単価10 s. 6 d.	36.	15.	—				
紡糸，120フィートポンド，単価2 s. 3 d.	13.	10.	—				
				270.	5.	—	
エデインバラ・ローンマーケット所在の家屋				300.	—	—	
J．ボスウエル	L．73.	4.	—				
T．ピリー	12.	3.	8.				
H．ハーデー	75.	—	—				
D．ミラー	18.	—	—				
				178.	7.	8.	824 2 8

J．オスワルドの負債一覧

ロイヤル銀行借入金	L．230.	—	—				
T．スミス	54.	—	—				
W．ニスベット	28.	7.	3.				312 7 3

1774年 1月 1日 エディンバラ

エディンバラの商人，J．オスワルドに帰属する諸口は，資本（主）勘定に対して借方。

現金				L．75.	10.	—	
粗粉	L．130.	—	—				
ポート・ワイン	90.	—	—				
紙	36.	15.	—				
紡糸	13.	10.	—	270.	5.	—	
家屋				300.	—	—	
J．ボスウエル	L．73.	4.	—				
T．ピリー	12.	3.	8.				
H．ハーデー	75.	—	—				
D．ミラー	18.	—	—	178.	7.	8.	824 2 8

資本（主）勘定は，諸口に対して借方。

ロイヤル銀行借入金				L．230.	—	—	
T．スミス				54.	—	—	
W．ニスベット				28.	7.	3.	312 7 3

左 頁

借方		資 本（主）				
1774.						
1月	1日	諸口，仕訳帳より。		312	7	3
4月	30日	残高勘定，純資本	7	528	9	1
				840	16	4

右 頁

貸方		対 照				
1774.						
1月	1日	諸口，仕訳帳より。		824	2	3
4月	30日	損益勘定，純益	1	16	13	8
				840	16	4

本論文目次

左頁						右頁					
借方		残高勘定				貸方		対照			
1774						1774		諸口，仕訳帳により。		229	3	2
4月	30日	諸口，仕訳帳により。	757	12	3	4月	30日	資本（主）	1	528	9	1
			757	12	3					757	12	3

をみるか，あるいは，仕訳帳をみるかのいずれかであり，残高勘定は殆んど形骸化しているといわざるをえない。上掲のとおりである。

ブースの簿記書

1789年（邦暦で寛政元年），フランス大革命のこの年に，18世紀後半における最も注目すべき簿記書がロンドンで出版された。その著者はニューヨークおよびロンドンで多年にわたり商人として活躍したブース(Benjamin Booth）である。

この簿記書のタイトルは，次掲のとおりであった。

A Complete System of Book-Keeping, By Improved Mode of Double Entry: Comprising A Regular Series of Transactions, as they have occurred in actual business; Illustrated by a Variety of Precedents, disposed in such a Manner as to remove every Obstacle in stating the most difiicult Accounts, either between Individuals or Partners: Together with Approved Forms of all the SubsidiaryBooks required in Trade; being the Result of Thirty Years Observation and Experience. The Whole Designed as A Perfect Companion for the Counting-House ;with a view of fixing a standard for Practical Book-Keeping, suited to the merchant and trader of every denomination. To which are added, A New Method of Stating Factorage Accounts, adapted particularly to the trade of the British Colonies: also, A Concise, but Comprehensive View of the Exchanges between all the principal Trading Cities of Europe; with Examples, shewing the readiest Mode of calculating them, as full Length. By Benjamin Booth, late of New-York, and now of London, Merchant. London, MDCCLXXXIX.

イタリア簿記の伝統を忠実に継承してきた英国簿記書は，18世紀に入ると，マギー（1715），マルコルム（1731）を経て理論派の旗手メヤー(1736）に至り，その体系化は，一段と進み，簿記理論ならびに体系の上で，「テキスト」としてはその頂点に達した。第1部の論説でのべたように，18世紀前半までのこのような傾向に対する極めて強力なアンチテーゼとして，実務派の雄ブースが位置づけられるように思われる。その典型は，かつて，ウェディントンの簿記書（1567，前出）にみられ，下っては，ハミルトンの簿記書（1777，前出）にもみられた素朴な複合（分割）仕訳帳制が，ブースの簿記書において，みごとに開花したことであった。そして，前述したように，ブースが長い実務経験をもった商人であったという事実は，極めて重要な意味をもつもののように思われる。伝統的アカデミズムの桎梏を打破ったその人は，まさしく英国産業革命の荷い手の一人であったわけである。

別項でものべたように，英国産業革命の進展とともに，伝統的でありかつ良きにつけあしきにつけて定型化したイタリア簿記は，ここに大きな変革の時期をむかえることとなったのである。伝統派であり理論派であった学士（A.M.）メヤー（J. Mair）と，経験的改革派であった商人ブース（B. Booth）とは，

本論文目次

18世紀の前半と後半とを代表する対照的な時代の人であった。

ブースの簿記書は，全編247頁のものであるが，いかにも彼らしい特色の豊かなもので，序論につづき「商人に必要な諸帳簿一覧」(A list of Books required in a Merchant's or Trademan's Counting-House) を掲げ，簿記の一般原理の解説につづいて，直ちに，現金出納帳，手形記入帳，仕入帳，当座帳，仕訳帳および元帳等の諸帳簿を対象とした具体的な記述を行なっている。そのため，フルトン(後出，1799，p. 19) のように「教材」としてはどうかと疑問視する向もある。

この簿記書のタイトルの一部にもみえているように，「30年にわたる考察と経験の所産」たるにふさわしい内容のもので，その序論においても，ブースは強い自負心をもってこの点を強調している。次に，タイトルの一部にみえている「新しい方法」(New Method)ないし「改良された方式」(Improved Mode) とは何であるのか。彼は，この点に関して序論の4頁で，次のようにいう。

「英国のような先進商業国では，特定の方法を固執すべきでないにもかかわらず，大規模化した営業に適用した場合，その実務が硬直化したものになっているのは，おどろくべきことである。今日まで，私が目をとおした簿記書の著者達は，充分な能力を欠いているか，さもなければ，経験によって理論をテストしてみる機会がなかったに相違ない」と。

序論につづく「一般原理」の中でいう。

「この簿記書が，次の諸原則に立脚していることを予め理解しておいていただきたい。すなわち，当座帳(Waste Book)は，原初記入帳であるが，現金出納帳は現金取引に関する当座帳であり，手形記入帳は手形取引に関する当座帳である。また，仕入帳は内外からの仕入商品に関する当座帳であり，売上帳は販売商品ないし船積商品に関する当座帳である」

「上記の諸帳簿に記帳されない取引は，一般当座帳に記帳する」

「仕訳帳は，一般当座帳をふくむこれらの当座諸帳（分割当座帳）の内容をすべて包摂するものであるから，全取引のインデックスとよぶにふさわしいものとなる」と。

さらに，30頁では，複合仕訳帳制と月次総合仕訳帳制との結合による次のような帳簿の体系を示している。

現金出納帳 手形記入帳 仕入帳 送り状控 社債券控 売上帳 一般当座帳	→月次総合仕訳帳→元帳 （ブースのいう Journal，つまり*monthly* journalizations）

このような構想の下で，ブースは，イタリア簿記の後進性をするどく批判したのである（第1部・第1章・第2節の(3)を参照）。また，ブースのこのような構想が，後に19世紀に入るや，P.ケリー（1801），J.セジャー（1807），J.モリソン（1808），T.ペプス（1818），P.コリー（1839），B.フォスター（1843）等へと引つがれていることは，後述するとおりである。

このブースとメヤーの簿記書に対するW.フルトン（1799，1800）のまことに適切な短評については，すでに第1部・第1章・第2節の(3)で紹介したとおりである。

以上のほか，ブースの簿記書では，元帳の様式につき工夫・改良のあとがみられる。すなわち，従前の左右両頁にまたがって左頁（借方），右頁（貸方）を区別していたフォームを改め，同一頁に貸借を中央で区別する現代風の標準的形式をとった。例えば，資本(主)勘定と残高勘定の両口座でみると，次頁・上段のとおりである。残高勘定の形骸化については，既述したのでくりかえさない。

ジョーンズの簿記書

1796年（邦暦で寛政8年，将軍家斉の治世）に，世間の物議をかもした小冊子が刊行された。

本論文目次

借方　　資　本（主）　　貸方

1787.							1787.						
1月1日	諸	口	37	28285	1	6	1月1日	諸	口	34	57497	19	6
6月30日	残	高	86	34826	1	3	6月30日	損	益	82	5613	3	3
				63111	2	9					63111	2	9

借方　　残　高　　貸方

1787.							1787.						
6月30日	諸	口	84	61722	2	5	6月30日	諸	口	86	61722	2	5

その簿記書の著者は，ジョーンズ（Edward T. Jones）で，そのタイトルは，次掲のとおりであった。なお，翌年の1797年には米国版（American edition）が，ニューヨークで出版されており，これは，1796年にフィラデルフィアで出版されたアメリカ最初の簿記書であるミッチェル(William Mitchel)のA New and Complete System of Book-Keeping, by improved method of Double Entry; *etc.* につぐものであった。

Jones's English System of Book=Keeping, By Single or Double Entry, in which it is impossible for an error of the most trifling amount to be passed unnoticed; calculated effectually to prvent the evils attendant on the method so long established; and adapted to every species of trade, secured to the inventor, by the Kings Royal Letters Patent. That makes it illegal for any person to use the method without the patentee's license or authority; which is given with the work. Bristol: 1796.

長文のタイトル自体は，当時まで一般的な風習で，さしたることもないが，このような厚顔というか無邪気というか，鉄面皮な自己宣伝をした本も珍らしい。このタイトルの一節にいう「いかなる些細な金額の誤りも見落すこと不可能」とある個所のあげ足をとられて，ミル（James Mill，経済学者 J. S. Mill の父親と同姓同名でしかも同時代人であるが，まったくの別人である）の皮肉な論難をあびたことは，よく知られている。すなわち An Examination of Jones' English System of Book-Keeping, *etc.* の一節にいう。

「彼の簿記法の優秀さを示そうと意図して作られた例題をみると，甚だ奇妙なことに，キャラコの10点が紛失している。例題がもっと多かったら，その10倍は紛失したところだろう」。ジョーンズの提案した方法では，商品の売買・在庫の管理の記録が，いっさい欠落していることは，すでにフルトン（W. Fulton, 1799, 1800, 後出）の指摘するとおりであり，また，後述するところからも明らかである。補助簿の説明もいっさいない。

ジョーンズ簿記書の最終版は，1860年に出版されているから，ひろく読まれたが，その内容たるや，彼が大風呂敷をひろげてみせたほどのものではなく，100頁そこそこの小冊子で，しかも，本文はその中の僅かに29頁にすぎず，あとは，「献詞」，「推薦状」，「王室勅許状」および巻末の16頁におよぶ予約購読者名簿等で占められている。量的にみて，これほど貧弱な簿記書も珍らしいが，質的にみて，これほど世間の論難をあびた簿記書もまた珍らしい。予約定価1ギニーの高価で大宣伝し，1795年には1ギニー半に値上げをしており，しかも，

本論文目次

あらかじめ世間の論難を予想するがごとく先手をうって，本論の書き出しで，次のようにいう。

「経験によってその有用性が立証されるまでは，非難と反対にあうのは当然であり，これが新しい発明の宿命である」と。

おそれいった人物ではある。おまけに高い予約金をかき集めても，本の出版が一向にはかどらなかったというスキャンダルもあった。

ジョーンズの『英国式簿記』が出版されるや，同時代人のはげしい論難がまきおこった。その代表的なものをあげても，次のようなものがある。

1796年, T. K. Gosnell, An Elucidation of Italian Method of Bookkeeping, with preobservation of Jones's English System

1796年, J. Collier, A Defence of Double Entry with a new arrangement of the Journal and objections to Jones's English System

1797年, J. H. Wicks, Book-Keeping Reformed

1799年, W. Fulton, British-Indian Book-Keeping

1801年, P. Kelly, The Elements of Book-Keeping

1813年, M. Power. Book-Keeping no Bugbear

さらに，時代が下ると，E W. クロンヘルム(1818)，R' ラングフォード（1822），T. バタースビー（1878）等がある。

フルトン(後出)は，ゴスネル（T. K. Gosnell）を評して「ジョーンズの妄想的な自負に対する冷静かつ明敏な告発者」としており，また，「ジョーンズのいわれのないイタリア式への非難」をはげしく論難した。

パワー（M. Power, 1813, 第1部, pp. 2～3）はいう。

「常道からの離脱を試みた唯一の著者は，ジョーンズである。しかし彼の試みは，有用なものというよりも極めて作意的なもので，複式簿記の起源に深くかかわりのある重要な部分を悉く除外している。損益勘定を除くことによって，極論すれば，彼は自分自身の意図そのものを根柢から挫折させてしまったようだ」と。

クロンヘルムは，その Sketch of The Progress of Book-Keeping (p. xiv) にいう。

「この科学の中核的原理を自ら放棄したがために，探険航海の船出の時点で羅針盤を投げ棄てざるをえなかった船乗りも同然の仕儀となった。その試みが不成功に終ったのも異とするに足りない」と。

こられの論評は，ジョーンズの致命的な欠陥を，するどくついている。

19世紀初頭に優れた簿記書を公刊し，ブース(B. Booth, 1789, 前出)の流れを汲んで，ほとんど完成の域に達したともみるべきケリー(P. Kelly, 1801, 後出）は，ジョーンズの「英国式」にふれて，次のような論評を行なっている（p. ix）。

「ジョーンズの簿記書は，一般の人々の期待に答えられなかった。ほどなく若干の優れた小冊子があらわれ，ジョーンズの欠陥をばくろするに至った。そのひとつは，ミル（J. Mill）によって書かれ，これにより論争に終止符がうたれた」と。

また，バタースビー（T. Battersby, 1878, p. 4, 後出）はいう。

「イタリア簿記を全廃すべきだとするジョーンズの主張がまったく誤っているという事実は，歴史の証明するところである」と。

さらに，ラングフォード（R. Langford, 1822, p. 8, 後出）はいう。

「概して，私見では，イタリア式から逸脱した方法で，イタリア式に比肩できるほどのものは存しない。モダンな改良の試みなど思いも及ばないことであり，私は断固として，オリジナル・セオリーの熱心な支持者としてふみとどまることを，躊躇することなくここに宣言する」として，暗に，ジョンズおよびその他

本論文目次

借方諸勘定　　ブリストル，1794年1月　　貸方諸勘定

1月	元頁		l.	s.	d.			元頁	l.	s.	d.
1		現金……借方	3,000	—	—	アブラハム・ボイド	出資金		1,500	—	—
						チャールス・ワイズ	〃		1,500	—	—

の人々のいわゆる「改良」，「新式」の簿記法を論難した。

エルドリッジの『前掲書』(p. 49) は，ジョーンズ簿記書を評して，「同時代人および一部の会計史家によって，幾分か買かぶられた書物」とのべたが，この論評は，必ずしも全面的に正しとはいえない。前述のように，前世紀に入ってからも，この簿記書が重版されているという事実からは，読者の層が厚かったことが認められる。また，わが国の高名な某博士の場合のように，「1796年 Jones 氏ハ仕訳帳ニ借方貸方ノ二欄ヲ分ツ事ヲ発案シタル如キ多数ノ改良，補足行ハレタリ」と評価する人もいる。仕訳帳の貸借二欄の区別に関しては，後述するとして，「多数ノ改良，補足」とは具体的に何なのか。おそらくこの評者は，ジョーンズ簿記書を読んではおるまい。

ジョーンズのいわゆる「英国式」の特色は，その「日記帳」(Day-Book) にある。要約してのべるとこうなる。

(イ) 中央に摘要欄を開設して，取引の歴史的記録（従前の当座帳に相当する）と貸借の勘定科目とを掲示する。

(ロ) 左側に「借方諸口金額欄」(1)，右側に「貸方諸口金額欄」(2)を開設し，その中央に「借方と貸方の合計欄」(3)を開設する。

(ハ) すべての取引金額を中央の(3)欄に記入する。

(ニ) そこで，(1)欄と(2)欄との合計は当然(3)欄と等しくなる。

(ホ) 商品の仕入・売上は，いっさい記帳しない。期末に棚卸高を「借方諸口金額欄」(1)に加算し(1)欄の合計から(2)欄の合計を差引いて，一括して「損益額」を測定する。そこで，この場合は，利益ないし損失の絶体額しか判明しない。

(ヘ) 名目諸勘定，損益集合勘定，残高勘定これらはいっさい開設しない。ジョーンズが開設したのは，現金勘定，受取勘定，支払勘定および資本(主)勘定の4種だけであった。補助簿もない。

ジョーンズのDay-Book の実況等については第1部・第1章・第3節の(2)を参照されたい。

ゴスネルは，ジョーンズの「冷静かつ明敏な告発者」であるといわれた人物であるが，フルトン（J. Fullton）の簿記書（後出，1799年と1800年）の 'Notes to the Introduction (pp. 17～32)' によると，後述するように，「仕訳帳の金額欄を貸借二欄に区別したのはジョーンズの創意工夫である」と評している。先掲のわが国の高名な某博士も，この点にふれている。果して然らば，仕訳帳の金額欄の貸借欄の区別は，どれだけの積極的な意味ないし必然性もしくは必要性をもつのであろうか。率直にいって理解にくるしむ。

ジョーンズは，彼の先述の三欄式の独特な Day-Book のあとに，いわば伝統的な複式簿記（イタリア簿記）による Day-Book（内容的には，仕訳日記帳）を 'Specimen of A Day Book by Double Entry' というタイトルで掲示している。その様式は，中央から左右に区別して，それぞれに，借方科目・金額，貸方科目・金額という形で，仕訳日記帳の金額二欄は，貸借欄となっている。

冒頭の開始仕訳を示すと上掲の通りである。

たしかに，当時としては，仕訳帳ないし仕訳日記帳で，その金額欄を貸借両欄に区別することは，目新しいこころみであった。しか

本論文目次

し，注意せねばならぬ事は，当時まで，また，ジョーンズ以後でも，この貸借両欄を区別して金額欄を二欄にするという，今日の『簿記テキスト』にみるような定型は，必ずしも一般化しなかった。この点に関して，具体的な事例で考察してみよう。

例：現金1.000を出資して開業した。

「二欄式（今日のテキスト風になおしてある）の場合」

日付	摘　　要	元頁	借方	貸方
1／1	（現金）	2	1,000	
	（資本金）	1		1,000
	現金を出資して開業。			

「一欄式の場合」

日付	摘　　要	元頁	金　額
1／1	（現金）	2	
	（資本金）	1	1,000
	現金を出資して開業。		

例：商品の仕入。

日付	摘　　要	元頁	借方	貸方
1／2	（仕入）	3	1,000	
	（買掛金）	4		600
	（現　金）	2		400
	商品Aを××個、甲より仕入れる。一部現金払。			

日付	摘　　要	元頁	金　額
1／2	（仕入）	3	
	（買掛金）600	4	
	（現　金）400	2	1,000
	（小書を省略）		

この具体例にそくして考えて，金額欄を貸借両欄に区別することが，果して，一部の論者のいう如く改良・創意工夫といえるであろうか。科目の貸借の区別は，摘要欄における科目の左右の位置で明白である（借方，貸方の符号を付す場合もあろうが，あえて必要ではなかろう）。そうであるならば，等額を二欄に分けた金額欄に二度記入するがごとき（前例の開業仕訳を参照），これは明らかに無駄というものである。等額をわざわざ二度記帳して，しかも，仕訳帳の借方金額の合計と貸方金額の合計とが均衡するといってみたところで，これではナンセンスではないか。

イタリア簿記の伝統に立脚し，仕訳日記帳（当座帳と仕訳帳との合併様式，つまり，取引の歴史記録と勘定分解の仕訳記録とを兼ねた帳簿）の様式を考える場合，金額欄をわざわざ二欄式にするのは，蛇足であり，その必然性も必要性もない。むしろ一欄式の方がまともではなかろうか。以上の点からは，今日の『簿記テキスト』での仕訳日記帳についても，再考を要すると考えられる。

なお，ジョーンズ簿記書の元帳（Ledger）は，四欄式（各四半期別）になっており，月次合計額を各欄に記帳する様式を採用している

ブラウン編『会計史』の第1編VI≪簿記史≫を執筆している J. Row Fogo は，ジョーンズ簿記書について，次掲のように評価している（pp. 167～168）。面白い見方である。

「この書物それ自体は，まったく無益なものであったけれども，この書物は，間接的に簿記の発達に大きな影響を与えている。この書物の公刊という事柄そのものが，簿記に関する未だかつてなかったような広範な関心を世間にまきおこしたからである」と。

フルトンの簿記書

1799年（邦暦で寛政11年，将軍家斉の治世）にベンガルで，さらにその翌年ロンドンで，フルトン（John Williamson Fulton）の簿記書が刊行された。そのタイトルは，次掲のとおりであった。なお，エルドリッジの「書目」（p .52）では，James Williamson Fulton とあるが，James は誤りで John である。

British-Indian Book-Keeping. A New

本論文目次

Adjustment; exemplified in A Variety System of Double Entry and Progressive of Compendious Methods. For the Practical Purpose as well of The Private Gentleman as of the Merchant. The whole calculated to supply A Desideratum in The Art, *By a perspicuous Process, never before adverted to*; Complete of itself, and easy of Incorporation with any regular Method already in Use; — effecting A Constant Exhibition of the Balance. *By John Williamson Fulton, Book-keeper in the Office of the Accountant to the Board of Revenue, Bengal. London*: 1800.

この簿記書の 'Notes to the Introduction（pp. 17～32）では，メヤー（前出）以下の特記すべき業績を紹介しており，メヤー，ハミルトン，ブース，ジョーンズ，ゴスネル，ウイックスの名をあげている。ウイックス以外は，すべて本稿でのべてきた。ブラウンの「書目」によると，ウイックス（J. H. Wicks）の簿記書は，次掲のものである。

Book-keeping Reformed; or the Method of Double Entry so simplified, elucidated, and improved, as to render the practice easy, expeditious, and accurate. - Egham, 1797.

フルトンの所説として，とくに注目されるのは，次の見解である。

(イ) 簿記諸家を理論派と実践派とに分け，前者の代表にメヤーを，後者の代表にブースをあげている。フルトンのこの見解は，まさしく的をいている。詳細は，第1部・第1章・第2節およびメヤー・ブースの簿記書の解題（前出）を参照されたい。とくにフルトンが，理論派と目される人々は，いずれもメヤーによってふみ固められた道を歩んできた（p. 17）と指摘している点（例えば，ハミルトンのように），さらに，ブースの業績として「彼の最も直截なプランは，月次総合仕訳帳制の採用にみられる」（p. 19）としている点は，最も注目される。

(ロ) ジョーンズ（前出）については，同時代人の反論を紹介するとともに，とくに，商品の仕入，売上および在庫品の管理記録がすべて欠落している点を明確に指摘している。

(ハ) ゴスネル（T. K. Gosenell, 前出）の説を引用し，「日記帳の金額欄を貸借二欄に区別したのは，ジョーンズの創意である」（p. 25）こと，また，「ジョーンズの盲想的な自負に対する冷静かつ明敏な告発者」である旨をのべている。

(ニ) イタリア式の三主要簿制が，簿記の構成原理ででもあるかのように一般化したモデルになっているのは誤りであると指摘している。

フルトンの簿記書は，本文126頁と補論から構成されており，ブースの影響を強くうけている。全巻150頁のもので，本文の内容は，序論，第一部 'Of Private Accounts,' 第二部 'Of Mercantile Accounts' からなる。

帳簿の体系ないし様式に関していえば，とくに第二部<商業簿記>にみられる仕訳帳の金額欄を，「実体諸勘定借方」・「実体諸勘定貸方」・「名目諸勘定借方（「資本減」）」・「名目諸勘定貸方（「資本増」）」の四欄に区別した多桁式を採用している点が目立つ。なお実体(在)諸勘定(Real Accounts)には人名勘定（債権・債務）をふくむ（'including *Personal*'）旨の記述が，序論の11頁にことわり書きしてある。周到な解説である。

また，補助簿に関しては，第二部の巻末に 'Supplementary Observation'「補助簿について」（On the Subsidiary Books）なるごく簡単な記述（p. 126）がみえているだけである。

なお，仕訳帳での開始記帳は，資産諸項目

本論文目次

し，資本(主)勘定を借方に，負債諸項目(諸口)(諸口)を借方に，資本(主)勘定を貸方に仕訳を貸方に，それぞれ仕訳している点は，従前の簿記書にもみられるとおりである。

ケリーの簿記書

1801年（邦暦で享和元年，将軍家斉の治世）に，前世紀の初頭を飾るにふさわしい優れた簿記書がロンドンで出版された。その著者は，ロンドンの Finsbury Square Academy の教師で，1756年生まれの著名な数学者・天文学者であり，Trinity House（水先案内組合）の試験官をつとめたケリー（P. Kelly, Dr. Patrick Kelly）である。エルドリッジの『前掲書』によると（p. 52)，彼の主著 The Universal Cambist and Commercial Instructor は，今日でも統計学のテキストとして採用されているという。彼の簿記書のタイトルは，次掲のとおりであった。

The Elements of Book-Keeping, both by Single and Double Entry: comprising A System of Merchants Accounts, founded on Real Business, arranged According to Modern Practice, and adapted to The Use of Schools. By P. Kelly, Master of Finsbury Square Academy, London. 1801.

ケリーの真骨頂は，＜まえがき＞（p. x）で，自ら次のようにのべている点に，最もよくあらわれているように思われる。

「一方では，実務の不断の改良に注意をむけることなく簿記の諸原理を解説してきた数多くの教師達がおり，他方では，簿記の諸原理を解明することなく実務の改良を提案してきた商人達があらわれた。これら二群の簿記諸家達の業績は，それぞれに極めて有益なものであるが，それぞれの長所を結合することこそが本書の目的である」と。

ケリーの簿記書の発展史的な位置づけを，簡潔な schema で示すと，次掲のようになるであろう。

（伝統派・理論派）J. Mair (1736) ↘ P. Kelly
（改良派・実務派）R Hamilton (1777) → B. Booth (1789) ↗ (1801)

この＜まえがき＞は，10頁にわたるものであるが，とくにその4頁から9頁までに，'A short History of Book-keeping'（(「簿記小史」）を掲げている点が注目される。

簿記の起源に関する諸説の紹介，Lucas de Burgo（注，パチオリのこと）とその簿記書の紹介（種本は1753年刊の De la Porteとみられる）につづいて，オールドカッスル（Hugh Oldcastle)以来の代表的な英国古典簿記書名ないし簿記諸家名をあげている。とくに，内容に立ち入った見解をのべているのは，John Mair, Benjamin Boothおよび English Bookkeeping（English System）の提案者のジョーンズ（E. Jones)である。ケリーのこれら三人に対する短評を要約していえば，次のとおりである。

メヤーの簿記書は，複式簿記の諸原理の解明に関する限り，精緻かつ正確ではあるが，「教材」という観点からは詳細にすぎる。

ブースの簿記書については，それ以前の簿記書の多くが教師によって執筆されていたために，実践からは遊離したものになっており，あるいは，定型化した「テキスト」のための「テキスト」に終始するものが大部分であったのに対して，商人の立場から書かれ旧慣を打破したその啓蒙性を高く評価しており，「自著で利用した唯一の文献」とまでのべている。また，前出のブースの見解をそっくりそのまま引用し紹介している。

ジョーンズの簿記書については，仕訳日記帳の貸借金額欄の区別を評価しているが，彼のいわゆる「英国式」については，否定的な考えをのべ，かつ，ジョーンズの簿記書は一般の期待を裏切るもので，ミル（J. Mill）によって完全にとどめをさされたと短評している。

なお，この小史には，次の人々の名前がでている。年代順に掲示しておこう。

本論文目次

1800年　1月　ロンドン					
日付	借方，現金　　貸方，諸口				
	以下の記録は，現金出納帳の月間の受取り高である。				
	利　息……	1	12	6¾	
	受取手形 №. 210 520. 0. 0.				
	№. 224 400. 0. 0.				
	№. 235 383. 10. 0.	1303	10	0	
	庸船料……	138	10	0	
	地　代……	54	10	0	
	社　債……	196	10	6	
		1693	03	0¾	

元　帳

現金（左頁）				借方			対照（右頁）				貸方		
1月1日	1	資本(主)勘定	1	11700	0	0							
1月	3	諸　口		1693	03	0¾	1月	3	諸　口		2854	2	7
2月	8	諸　口		1594	10	0	2月	8	諸　口		3298	9	7¼
2月	14	諸　口		4992	17	4¼	3月	14	諸　口		4879	13	6
							3月31日		残高勘定	20	8948	14	8¾
				19981	0	5					19981	0	5

James Peele (1569), Oldcastle＝Mellis(1588), John Collins (1652), John Mair (1736), James Dodson (1750), William Weston (1754), Benjamin Donn (1759), William Gordon (1765), Daniel Dowling (1765), Robert Hamilton (1777), Charles Hutton (1778), Benjamin Booth (1789), John Shires (1799).

ここに列挙した人々の簿記書については，本稿ですでに取り上げたものが大部分であるが，なお，本書で取り扱っていない J. Dodson, W. Weston, J. Shires の三人について，エルドリッジの「書目」から，簿記書名をとくに紹介しておこう。

1750. James Dodson, The Accountant; or the Method of Book-keeping Deduced from Clear Principles, London

1754. William Weston, The Complete Merchant's Clerk; or British and American Compting House, London

1799. John Shires, An Inproved Method of Book-keeping, London

この＜まえがき＞につづく本文は，次のような構成になっている。

序論（定義，原理，法則および雛形，単式簿記の見本，複式簿記の見本）

First Set of Books（複式簿記の基本的な仕組，読者への注意）

The Second Set of Books（イタリア式簿記の雛形，当座帳，仕訳帳，元帳）

The Third Set of Books（実務に基礎をおき，現代的に改良を加えた簿記組織）

この構成自体からも推測できるように，ケリーは，伝統的なイタリア簿記の基本的な仕組を，簡潔・明確に解説し，具体的な帳簿雛形によって読者に明快に理解させた上で，The Third Set of Books では，これらの基礎知識の上に立って，ブース以来の複合仕訳帳・月次総合仕訳帳制による実践むきの簿記を明確に解説するのである。すなわち，現金出納仕訳帳，手形記入帳，仕入帳，売上帳を，それぞれ部分的な仕訳日記帳として兼用し，それらの月次の記録を月次総合仕訳帳にまとめて元帳に総合転記するという方式をと

本論文目次

仕　　訳　　帳

ロンドン，　1800年　1月　1日

		£	s.	d.
	借方，諸口　　資本（主）勘定に対して。			
	自己の所有に属する財産			
	£. s. d.			
1	現金……800 0 0			
1	受取手形（E. Winter）……350 0 0			
2	砂糖……330 0 0			
2	ヘンリー・ホルメス……250 0 0	1730	0	0
	do.			
1	借方，資本（主）勘定　　諸口に対して。			
	自己の負債　　£. s. d.			
2	ジョン・ヒンドン……204 10 0			
2	チャールス・チェンバース……125 10 0			
2	支払手形（T. Trusby）……400 0 0	730	0	0

元　　帳

（左　　頁）

		資本（主），借方	F₀.	£.	s.	d.
1800 1月	1日	諸口……		730	0	0
	31日	残高，純財産	6	1242	10	10
				1972	10	10

（右　　頁）

		対　照，貸方	F₀.	£.	s.	d.
1800 1月	1日	諸口……		1730	0	0
	31日	損益……	5	242	10	10
				1972	10	10

（左　　頁）

		残　高，借方	F₀	£.	s.	d.
1800 1月		現金……	1	117	10	2
		受取手形……	1	1105	10	0
		砂糖……	2	33	0	0
		ヘンリー・ホルメス…	2	50	0	0
		ジョン・ヒンドン……	2	93	0	0
		チャールス・チェンバー…	2	32	10	0
		リンネル……	3	20	16	8
		ジェームス・ジョンソン…	4	70	0	0
		ジョン・フェニングス	4	35	8	6
				1557	15	4

（右　　頁）

		対　照，貸方	F₀	£.	s.	d.
1800 1月		トーマス・マーチン…	5	315	4	6
		資本（主），純財産	1	1242	10	10
				1557	15	4

る。仕訳帳（月次総合仕訳帳）および元帳の現金勘定を例示すると，上のようになる(p. 102)。

なお，The Second Set of Books での伝統的な仕訳帳の開始記帳の内容（p. 20）および元帳の資本(主)勘定口座の記帳の内容(p. 26)は，上掲のようになっているので，とくに注目すべきである。すなわち，資本(主)勘定を相手として，資産諸口，負債諸口の開始仕訳をするという伝統的な方式の採用，これである。

さらに，元帳の末尾（pp. 36～37）では，上掲（最下段）のような残高勘定を例示するとともに，注目すべき解説を加えている。

「残高勘定の貸借差額は純財産を示している。1242ポンド，10シリング，10ペンスにの

本論文目次

ぼるこの金額は，原初資本額に稼得した利益額を加算した額と合致する。つまり，損益勘定に示されている242ポンド，10シリング，10ペンスの利益額に原初資本額1000ポンドを加算した額である」

「残高表（*Balance* Sheet），損益表（*Profit and Loss* Sheet）の設定に関していえば，異なった方法も実務上では一般化している」

「上例のように，残高・損益の両勘定の明細内容を元帳で示す方法を採用することもあるが，仕訳帳の末尾で明細を示すにとどめ，元帳上では，単に諸口として合計額だけを示す方法を採用することもある。この方法は，手びろい商売の場合には至便である」と。

これらの解説文には，多少とも舌足らずなところがあるが，いずれにしても，Balance Sheet および Profit and Loss Sheet が合計の報告書ではなく，まだ簿記の仕組・記録の領域の中にくみこまれたものであることを示しているとともに，また他面では，この両計表の出現によって，元帳の残高勘定・損益勘定（とくに前者）の両口座が「諸口」としてトータルの額を示すにとどまり，明らかに形骸化の方向をとるようになる一つの契機となったと推定できるように思われるのである。

なお，ケリーは，＜まえがき＞（p. v）の注記で Ledger（元帳）の語源に関して，次のようにのべている。

「Ledger（元帳）という英語は，（イタリア簿記の伝承という観点からは）奇妙な例外となっている。以前には Leager, Leidger, Leger と綴ったこともある。この帳簿名は，イタリア語およびヨーロッパの他の十四国語では，主帳（Master-Book）を意味するものとなっている。フランス語とオランダ語では，大帳（Great Book）であり，ドイツ語および北方語では，首帳（Head Book）である。わが国の主要な辞典にみられる Ledger の語源は，奇技でありしかも矛盾している。Bailey によれば，ラテン語の動詞 *legere*, つまり英語の to gather に由来するといい，また，Dr. Johnson は，オランダ語の動詞 *legger*（これは印刷上のミスで，正しくは *leggen*）つまり英語の to lie or remain in a place に由来するという」と。

ケリーの簿記書は，その＜まえがき＞において，英国古典簿記書の発展史的な考察を通じて理論と実践との調和の必要性をとき，つづく本論においては，伝統的なイタリア簿記の仕組を通して複式簿記の基礎をかため，さらに，この基礎知識を土台として，'A System of Merchants Accounts, founded on Real Business, arranged According to Modern Practice.'「現実の営業にもとづき，かつ，当世むきの実務に合うようにアレンジした商人簿記の仕組」を，簡潔かつ明快に提示している。＜まえがき＞10頁，本論168頁からなるもので，どちらかといえば，小冊子の範疇に入るものではあるが，質的な側面からみれば，タイトルの一部にいう 'adapted to The Use of Schools' の「教材」としても優れたものであり，同時に，実務の啓蒙書としての優秀さからいっても，当代にその類をみない。理論と実践との融合・調和という姿勢は，ケリー以後の英国簿記書の一つのパターンをなすものとなっていくのであるが，ケリーは，そのかがやかしい先駆者の一人であったとみることができよう。

「進歩」という観念が確立したのは，18世紀であるといわれているが，英国古典簿記書の発展史的考察を通じて，とくに注目すべきは，メヤー（John Mair, 1736），ブース（Benjamin Booth, 1789）およびケリー（Patrick Kelly, 1801），この三人の業績であると考えられるのである。

ディーガンの簿記書

1807年（邦暦で文化4年，将軍家斉の治世）に，著名な数学者ディーガン（P. Deighan）の簿記書がダブリンで出版された。そのタイトル

本論文目次

は，次掲のとおりであった。

A Complete Treatise on Book-Keeping, Rational and Practical: wherein The Invention of Debtors and Creditors are cleary pointed out; The Theory and Practice of this useful art are deduced from first principles, and demonstrated in a familiar manner. With a great variety of proper examples, in all the sets, perfectly suited to the man of business, academies, schools, and student of every denomination, desirous of being proficients in Book-keeping. in two volumes. By P. Deighan, Philomath. Dublin: 1807.

第一部（Vol. I.）と第二部（Vol. II.）とが合本になっており，前者で110頁，後者で200頁からなる大著である。

第一部の前の＜まえがき＞では，簿記の起源や Lucas de Burgo（注，パチオリのこと）を論じているが，これらは，ケリーの場合(前出）と同様に，1753年刊の De la Porte が種本のようである。あるいは，ケリーの簿記書によったのかも知れない。僅かに4頁のこの小論で，Oldcastle, Peele, Collins, Monteage, Snell, Hatton 等の簿記諸家の名をあげ，さらに，改良派として，Malcolm, Mair, Stephens, Webster, Crosby, Dodson, Shortland, West-on, Donn, Hutton, Hamilton, Gordon, Booth, Weeks, Shires, Kelly, Jones, Gennings, Macksweeny の名を列挙している。そしてこの＜まえがき＞の末尾に，「科学的であり，またエレガントな方法で簿記を解明した人々」として，Malcolm と Mair の名をあげている。

第一部（Vol. I.）'The Elements of Book-Keeping' では，伝統的な「イタリア式」の解説をしているが，とくに目立つのは，当座帳・仕訳帳について，

(イ) 通常の方式（common method）

(ロ) 新方式（ダブリン式）

の二法をあげている点である。

彼のいわゆる「ダブリン式」というのは，今日いう仕訳日記帳（つまり，当座帳の歴史記録と，仕訳帳の勘定分解記録との合併）なのであるが，少々変わっているのは，仕訳帳に相当する部分の金額欄が，縦に重なる形で二欄式になっている点である。やがて仕訳帳の金額欄が，横に借方欄・貸方欄の二欄式になっていく過渡期とも考えられよう。ついでにいえば，1820年刊の J. Bennettの簿記書で，ベネットが「アメリカ式」とよんだ様式は，この流れをくんでいる。参考のためにベネットの簿記書のタイトルを紹介しておこう。

The American System of Practical Book-Keeping, adapted to the commerce of the United States, its domestic and foreign relations; *etc.*, By James Bennett, New-York: 1820.

7頁に掲示されているディーガンの仕訳日記帳（Wast-Book and Journal）を次頁・上段に紹介しておこう。

当然のことではあるが，左側金額欄の合計額は，右側金額欄の合計額の2倍となる。

ベネットの場合は，「仕訳帳（Journal）を，日記帳（Day-Book）の右側頁に位置させる」(p. vii)とのべ，次頁・中段の様式を提案した。

第二部（Vol. II.）'Rational and Practical' では，会社簿記（Company Accounts）および組合事業簿記を論じており，仕訳日記帳は，前掲のいわゆる「ダブリン式」であり，また，さらに，'Forms of Auxiliary Books'（pp.177～184）では，補助簿の雛形の明細な解説が加えられている。挙げられている補助簿は，商品在高帳，仕入帳，売上帳，手形記入帳である。

セジャーの簿記書

1807年と1808年に，セジャー（John Sedger）の簿記書がロンドンで出版された。そのタイトルは，次掲のとおりであった。

本論文目次

仕　訳　日　記　帳

		元頁	l.	s.	d.		l.	s.	d.
借方	現　金	1	10000	0	0	1805年1月1日　ダブリン			
貸方	資本金	1	10000	0	0	現金1万ポンドを元手に開業す。	10000	0	0
						―――――3日―――――			
借方	リンネル	2	513	2	0	リンネル1466ヤードを，J.			
貸方	現　金	1	513	2	0	アンドーより仕入れ，現金			
						を支払う。単価7シリング	513	2	0
						―――――6日―――――			
借方	バター	2	1206	0	0	M. アームストロングより			
貸方	M. アームストロング	2	1206	0	0	バター 500ケースを掛で仕			
						入れる。支払は1ヶ月以内	1206	0	0
						―――――10日―――――			
						L. フートよりタバコ40樽			
借方	タバコ	2	1629	12	0	を仕入れる。1105l. 12s. は			
貸方	現　金	1	1105	12	0	現金払……1105. 12. 0			
	L. フート	2	524	0	0	残金は5ヶ月後払524. 0. 0	1629	12	0
			26697.	8.	0.		13348	14	0

（左　頁）　　（右　頁）

1820年　ニューヨーク

月日	元頁				元頁				元頁			
	6	J. ヒルに商品1単位を現金で売却した。明細は売上帳第1頁。	500	00	2	現金	500	00	1	商品	500	00

An Introduction to Merchants' Accounts ; In which the Invention of applying and opposing The Terms DR. and CR. according to the Italian Method of Book-Keeping, Is explained by which the Art is demonstrated, made perfectly easy, and reduced under four plain cases, or rules ; Which are applicable and infallible in every occurrence or example of Domestic or Foreign Trade. Part the First. Intended for the use of schools, and Persons who would acquire a Knowledge of this Branch of Science, without the assistance of a Teacher : By J. Sedger, London : 1807

The Second Part of An Introduction to Merchants' Accounts, In which are contained Improved Subsidiary Books and Partnership Accounts. By J. Sedger, London : 1808

第一編（Part the First）と第二編（The Second Part）とが合本になっており，前者は77頁，後者は92頁である。

第一編は，そのタイトルの一部に「学校の教材用」とあるように，定石的なテキストであって，とりたてて論ずべきものはない。

第二編は，翌1808年に出版されているが，この方は，「改良された補助簿」とあるように，商人簿記として実践向に書かれている。その最も注目すべき点は，セジャー自身が第二編の「まえがき」で次のようにのべている点である（pp. 2～3）。

「現金出納帳，手形記入帳などを仕訳帳の一部として（as parts of the Journal）として用い，残余の取引については，当座帳を経て仕訳帳で記帳する」と。

彼は，ここではっきりと，若干の補助簿を，「当座帳の一部として」でなく，「仕訳帳の

本論文目次

一部として」用いるという方向，つまり，複合（分割）仕訳帳制の採用を明示したのである。

さらに，その記帳手続についてみると，これらの複合（分割）仕訳帳から直接的に元帳に転記している。つまり，この場合，B. ブース(前掲)以来の方式，つまり，月次総合仕訳帳をいったん経由するという方式はとっていないのである。なお，念のためにいうと，商品の掛買のような場合，セジャーのやり方では，普通（一般）仕訳帳を用いており，仕入帳を複合仕訳帳制の中にとり入れてはいない。

モリソンの簿記書

1808年（邦暦で文化5年，将軍家斉の治世）に，モリソン（James Morrison）の簿記書がグラスゴー・エディンバラで出版された。そのタイトルは，次掲のとおりであった。

A Complete System of Merchants' Accounts, containing the Principles and Modern Improvements of Book-Keeping; in various Sets of Books, by Single and Double Entry. Intended to remove every difficulty in stating accounts, either between individuals or partners; to point out the improvements which practice has suggested; and to direct the accomptant to the most approved and complicated business. By James Morrison, *Accomptant*, Master of the Mercantile Academy, Glasgow. Edinburgh: 1808

この簿記書は，本文391頁，補論（pp. 392～397）からなる大著で，次のような構成になっている。

第一部　商事一般の解説
第二部　単式簿記
第三部　複式簿記

さらに，第三部の末尾に，Set A～Set Dの四種の帳簿組織を解説している。

彼は，この簿記書の序論の一節で，ケリー（P. Kelly, 前出）と同主旨のことを，次のようにのべている。

「簿記書の著者には二派がある。すなわち，現代に適合した改良を意図せず専ら諸原理を解説するものと，諸原理を解説せずに専ら実務の改良を提案するものとである」と。

前掲のSet A～Set DのうちのSet Cでは複合仕訳帳制を示しており，「補助簿を仕訳帳に代替する（as to supersede)」とのべ，次の帳簿組織を示した。

Set C
- 現金出納帳
- 手形記入帳
- 日記帳
- 元帳

そして，第三部・第一章では，とくにこの複合仕訳帳制を，「当世風の実務」であるとのべている。以下，このほか，とくに注目すべき若干の点を紹介しておこう。

第三部・第五章「決算」では，類書にみられない特色として，「商品財貨の価額」をその取得価額でなく「時価」（期末のpresent prices）で見積ることが，より正確かつ適切であるとしている（p. 77)。また，年次決算制の普及についてのべ，その目的が，損益計算と資金（Funds）の実況の解明にあるとしている。「財産状態」といわずに「資金の実況」とのべている点がとくに注目される（p. 77)。

損益表，および balance sheet については，彼は trial balance との関連でみており，次のようにのべている。

「仕訳帳の諸項目を元帳に正確に転記したならば，諸勘定口座の締切りに先立って，貸借記帳の正確性を検証するために 'Trial Balance（試算表)' を作るのが適切である。この目的のために，二つの計表（two sheets of paper)を用意する。その一表には損益というタイトルを付し，他の一表には残高（Balance）というタイトルを付す」と。

つまり，彼の場合では，この両計表は，試

本論文目次

1807年　1月　グラスゴー

元頁			
6	借方　W・シンプソン	116.12. 6.	
3	貸方　綿糸 縒糸 75包		116.12. 6.

算表なのである。この場合，問題となるのは，損益・残高の両勘定口座への振替記帳の手順である。彼はこの点について，

(イ) 仕訳帳を経由する方式（しばしばこの方法による）。

(ロ) 二つの計表の利用により，仕訳帳を経由しない方式。

の二つがあるとしている（p. 78）。

なお，114頁以下の仕訳帳（Journal）は，現代のテキスト風のものとなっており，金額欄を借方・貸方の二欄に区別しているが，一欄式のものも併用している。参考のために，前者の例を本頁・上段に示す（p. 145）。

ランバートの簿記書

1812年（邦暦で文化9年，将軍家斉の治世）に，ランバート（John Lambert）の簿記書がロンドンで出版された。そのタイトルは，次掲のとおりであった。

The Perpetual Balance; or, Book-Keeping by Double Entry, upon an improved Principle; exhibiting the General Balance, progressively and constantly, in the Journal, without the aid of the Ledger. By John Lambert. 1812.

104頁の小冊子であるが，そのタイトルの一部にみられる 'The Perpetual Balance', あるいは，'without the aid of the Ledger' にみられるように，事の当否はともかくとして，特色のある簿記書であった。以下，要約して検討する。

この簿記書ではバランス・シート（Balance-Seet）を，Journal（仕訳帳，その機能からいえば，後述するように月次総合仕訳帳）とまったく同義語に用いており，'Balance-Sheet or Journal' と呼んでいる。この 'Balance-Sheet or Journal' と名づけられたものの機能と様式とは，次のとおりである。

(イ) Day-Book（日記帳，その機能は，歴史記録と個別仕訳記録を兼ねたもの，つまり仕訳日記帳である）で個別仕訳を行ない，'Balance-Sheet or Journal で月次に総合仕訳を行なう。

(ロ) 「資本増加」欄（Increase of Stock）と「資本減少」欄（Decrease of Stock）と名づけた特殊欄（the proper colums）を開設してある。

(ハ) 月末の帳簿のバランスは，次頁・上段のように保たれる。これを 'Perpetual Balance' と称したのである（pp. 68～69）。

この帳尻四欄（次頁・上段）は，借方諸口の金額合計（11031£. 8s. 1d.）と貸方諸口の金額合計（6082£. 13s. 11d.）との差額が，純資本額に等しく，かつ，この金額が，資本をふくまない残高勘定の帳尻に等しいという関係を示している（にすぎない）。

ランバートは，この点に関して，「元帳の助けをかりずに，仕訳帳でたえず全体のバランスを示すように改良した原理にもとづく複式簿記」であると自賛したわけである。

'Double Entry, upon an improved Principle;' 「改良した原理にもとづく複式簿記」と評価しうる体のものであるかどうか，ランバートの自賛を額面どおりにうけとれるかどうかは，明らかに疑問である。

パワーの簿記書

1813年（邦暦で文化10年，将軍家斉の治世）に，パワー（Michael Power）の簿記書がロンドンで出版された。そのタイトルは，次掲のとおりであった。

Book-Keeping No Bugbear, or Double Entry Simplifield, in opposition to the in-

本論文目次

（左　　頁）									（右　　頁）								
元頁	日付	ロンドン	貸諸	方口		資増	本加		元頁	日付	1812年3月31日	借諸	方口		資減	本少	
		残高勘定	6082	13	11	7724	0	0			残高勘定	11031	8	1	2775	5	11
			4948	14	2										4948	14	2
			11031	8	1	7724	0	0				11031	8	1	7724	0	0

sufficiency of The Presnet Practice. By Michael Power. London : 1813.

パワーは，第一部の2頁～3頁で，とくにジョーンズ（前出）を評論して，次のようにいう。

「伝統的な手法から，あえて離脱しようとした唯一の試みは，私の知る限りでは，ジョーンズであるが，……（中略）……彼は，簿記の土台であり，すくなくともその中心的目的とみるべき損益諸勘定を除いてしまったことにより，簿記の技法の中心的な眼目それ自体を，自らの手で剝奪してしまっている」と。

さらに，一般の簿記書を論評していう(p.3)。

「国の内外をとわず，多くの簿記諸家は，いずれも大同小異で，互にコピーしあっているような状態にあり，変わりばえがしない。そこで，私は，彼等のいずれもが実践的な簿記諸家ではないと考えざるをえない」と。

パワーの場合も，複合（分割）仕訳帳制を採用しており，例えば，現金出納帳についていう。

「現金出納帳が複式記入の方法で記帳してある場合では，月末に，直接，元帳に移記（pass into）することができる」(p. 5)。

さらに，17～18頁では，次のような注目すべき見解をのべている。

「私の方法の基本的な仕組は，補助簿および特別な位置を与えられている当座帳(注，一般仕訳日記帳のことをいう）とから構成されている。当座帳には，補助簿に記帳していないすべての取引を記帳し，中間的帳簿を経由することなく，直接，元帳に転記する」と。

複合仕訳帳制を形成する個々の特殊仕訳帳から元帳へ直接的に転記するという方法をとっており，中間的転記媒介簿（総合仕訳帳）を採用してはいないのである。

また，59頁～81頁では，'Balance' について論じており，とくに60頁で，次のようにのべている。

「各勘定の残高，つまり次期繰越高を一表にまとめて Balance Sheet と名づける」と。

彼の場合のバランス・シートは，会計報告書ではなくて，明らかに，残高勘定口座への振替記帳に関する検証表であった。

クロンヘルムの簿記書

1818年（邦暦で文政元年，将軍家斉の治世）に，この世紀前半の，否，19世紀全般を通じての屈指の名著が，ロンドンで出版された。クロンヘルム（F. W. Cronhelm）の簿記書である。そのタイトルは，次掲のとおりであった。

Double Entry by Single, A New Method of Book-Keeping, applicable to all kinds of business ; and exemplified in five sets of books. By F. W. Cronhelm. London : 1818.

全巻377頁におよぶ大著で，その構成は，

序論

簿記発達略史(Sketh of the Progress of Book-Keeping)

第一部　簿記の理論

第二部　範例

本論文目次

からなり，第一部では，いわゆる「均衡の原理」を中核とした簿記理論の解明，「イタリア式」と「新式」(A New Method)との比較，ジョーンズ英国式の論評，損益計算と在高計算，検証，秘密元帳等全15章よりなる。第二部は，小売商人の帳簿，卸売商人の帳簿，製造業者の帳簿，貿易商社の帳簿および銀行の帳簿を，それぞれ Set Ⅰ～Set Ⅴとして具体的に解説している。簿記の理論と実践とがたくみに融合した優れた内容をもっている。

クロンヘルムの簿記理論は，その序論において，すでに鮮明に示されている。すなわちいう。

「簿記は，財産を記録することにより，事業の所有主に対して，いついかなるときでも，所有主の資本の全体価値とその構成部分の価値とを示すための技法である。……(中略)……部分の総和は常に全体に等しい。この等式(Equality)は簿記の中核的な原理(principle)である。……(中略)……'部分の総和は全体に等しい'という単純で明白なこの公理は，今日まで必ずしも簿記の土台として確立されていなかった。この公理が無視されてきたがために，勘定の本質をめぐって曖昧さと混乱とが生じているのである」と。

このクロンヘルムの主張には，みのがすことのできない重要な点が二つある。

その一は，事業の所有主（資本主）に対する財産（より正確にいえば受託財産）の管理という考え方が，冒頭に示されていること。いわゆる会計責任（accountability）の観念が明確に確立していること。

その二は，今日のいわゆる資本等式（capital equation, identity）の土台がかためられていることである。

第二の点は，第3章<均衡原理>（Principle of Equilibrium）の冒頭でいっそう鮮明に示されている（pp. 4～5）。

「全体は，これを構成する各部分の総和に等しい。これは，科学の初歩的な公理(a primary axiom）である。簿記のすべての上部構造（the whole superstructure)は，この土台に立脚している。簿記では，財産を，異った各部分から構成されている全体とみなしており，資本主勘定は，全資本を記録する。現金，商品および人名諸勘定等は，構成各部分を記録する。……(中略)……経済活動の中に売掛金や手形債務が導入されてくると，財産は，その性質に応じて，二つの対照的なものから構成されるようになる。その一は積極財産(Positive Property）であり，その二は消極財産（Negative Property）である」と。

さらにいう。

「より正確に示すために，代数的な形式を用いることにする。a, b, c, 等を積極部分ないし借方項目とし，l, m, n, 等を消極部分ないし貸方項目とし，sを資本ないし資本主のリアル・ワース（正味財産）とすれば，部分の総和が全体に等しいことから，次の等式をうる。

$$a + b + c,\ etc. - l - m - n,\ etc. = \pm s$$

このa, b, c, 等で示される現金，商品，受取手形のような財産を積極財産と名づけ，l, m, n, 等で示される支払手形その他の支払勘定を消極財産と名づける」と。

このクロンヘルムの資本等式は，伝統的な擬人説(人格説)ないし擬人的受渡説から完全に脱皮したものであり，後年になってわが国でとくに有名になったシェヤー(*A. Schär*)の簿記書(大正14年林良吉訳,『会計及び貸借対照表』)にみられる資本等式に匹敵するものであるが，シェヤーの場合よりもはるかに早い時期（1818年）であることを想起すれば，クロンヘルムのこの見解は，一段と高く評価されることになろう。

次にクロンヘルム自身の英国簿記書の系譜に関する見解を若干紹介しておこう(前掲書，pp.13—14)。彼によれば，いわゆる旧派のイタリア簿記の系列に属する最も完備したものは，J．メヤーの簿記書（1736）であり，新派の

本論文目次

イタリア簿記の最初の業績は，B．ブースの簿記書（(1789）であるとしている。とくにブースの特色は，当座帳（Waste-Book）を数種の補助簿の兼用によって分割するとともに，月次に総合仕訳をする方式(*Monthly* Journalizing）を確立した点にみられるとし，この方式は，ケリーのポピュラーな簿記書（1801）によって学校で採用されるようになったとみている。この見解には，筆者も賛成である。

なお，ジョーンズ英国式については，ごく簡単に，次のようにのべている（p. 14)。

「ジョーンズの仕事は，本道をふみはずしており，孤立無援でしかも不適切なものであった」と。

第5章ではイタリア式を，第6章では新式（A New Method）を，それぞれ解説している。前者は，開業財産目録→当座帳（Waste Book）（開始記録）→仕訳帳（Journal）→元帳（Ledger）という伝統を忠実に踏襲しており，後者は，日記帳（Day Books，とくにBooksと複数形になっていることに注目）から，直接，元帳に転記する方式（一般にいう direct sources of posting）を示している。現金出納帳から元帳に直接転記をすることにより，仕訳帳を省略し，かつ，元帳の現金勘定口座の開設を省略する。受取手形記入帳，支払手形記入帳等も同様であり，クロンヘルムの場合は，明らかに，複合(分割・特殊）仕訳帳制をとる。月次総合仕訳帳制は採用していない。

以上のほか，クロンヘルムの場合では，伝統的な残高勘定を廃止するという方向が示唆されており，今日いういわゆる「英米式決算法」（アメリカの一部の簿記書では，business method ともいう。英米式決算法という用語は，英米の簿記書では，すくなくとも筆者はみたことがない。あるいは，日本人が名づけ親かも知れない)への道が開かれている。

なわち，第10章 General Extract and Proof の33頁でいう。

'As this General Extract neither to the Day Books nor to the Ledger, it must be recorded in a separate book, called the Inventory, in which may also be entered the Valuation of goods on hand requisite to obtain the Balance of the Merchandise Account in all business excepting the Merchants.

In Italian System, the General Extract is recorded in the Ledger under the title of Balance Account: but this system to include the Inventory in the system of the Books is founded or wrong principles, and involves manifold inconsistency.'

さらに，35頁では，次のように結論する。

「以上の議論ならびに事例からすでに明らかなごとく，各勘定の残高を直接当該勘定口座の反対側に記入するという結論をひき出しても何ら危険はないとみてよい。……(中略)……この General Extract を，締切・繰越の記入の誤りを防止する目的で，一葉の紙片にまとめて示すことをすすめる」と。

この主旨は，すでに明らかなように，残高勘定を廃止して，直接口座記入を行ない，かつ，クロンヘルムのいう「一葉の紙片」つまり，今日いう繰越試算表による検証という体制を確立したものである。

以上の点と関連して，クロンヘルムは，'Extract of Balance' と 'The Estate of……(資本主名)' とを，はっきり区別して用いていることも，注目される点である。この両表では，「資産」と「負債・資本」の左右の対照位置が逆になる。前者は，今日の繰越試算表に相当する検証手段としての計表(a loose sheet)で，前出のように，人によっては Balance Sheet と呼んだものである。後者は，資本主何某の 'The Estate of Property'（財産状況報告書）としての会計報告書であり，その形式は，世間でいういわゆる英国式の形式（いわゆる「英国式貸借対照表」）である。

本論文目次

ラングフォードの簿記書

1822年（邦暦で文政5年，将軍家斉の治世）に，ロンドンでラングフォード（R. Langford）の簿記書が出版された。エルドリッジの『前掲書』（前出）の「書目」では，1824年，1826年，1828年，1830年，1835年，1843年および1853年にそれぞれ重版されているという。19世紀前半から中期にかけてのロング・セラーとなったものである。簿記のテキストとしては，よくまとまった小冊子(全巻152頁)で，伝統的イタリア簿記に忠実な定型化された簿記書である。そのタイトルは，次掲のとおりであった。

Merchants' Accounts; or Book-Keeping according to the *Italian Method* of Double Entry. By R. Langford, London: 1822.

この簿記書は，ラングフォード自身がのべているように，「主としてメヤー(John Mair)の簿記書（1736，前出）を改訂・補足した」(p. 5）ものである。メヤーの簿記書が，「最も完成されたイタリア簿記の典型」であるとする評価をうけていることは，すでにのべたとおりである(F. W. クロンヘルムの簿記書等を参照)。

さらにいう（p. 8）。

「概して，私見では，イタリア式から逸脱した方法で，しかもイタリア式に比肩できるほどのものは存在しない。モダンな改良の試みなど思いも及ばないことであり，私は断固として，オリジナル・セオリーの熱心な支持者としてふみとどまることを，躊躇することなくここに宣言する」と。

9頁から26頁までで簿記の概要を簡潔にまとめ，以下は，当座帳・仕訳帳および元帳の三主要簿の記帳雛形を掲示している。

帳簿組織は，主要簿(principal books)として，当座帳（Waste-book），仕訳帳（Journal）および元帳（Ledger）を解説し，補助簿（auxiliary books）として，現金出納帳，手形記入帳，仕入帳，売上帳，書状書留帳(Letter Book)，備忘帳(Memorandum Book)等を説明しているが，複合（分割）仕訳帳制や現金出納仕訳帳制は採用していない。

元帳の冒頭に開設される資本(主)勘定は，期首の資産・負債の各項目を貸借おのおのの側に網羅する様式（これまで，しばしばみられた）を採用せず，諸口（Sundries）として合計額を示してあり，次頁・最上段のようになっている(p. 52)。

この元帳・資本(主)勘定の記帳様式の変化は，とくに注目される。つまり，期首（もしくは開業）の資本(主)勘定の記帳様式に，次のような発展の段階が認められるからである。

(イ) 資本(主)勘定の借方側に負債各項目をすべて網羅し，貸方側に資産各項目をすべて網羅した場合。この場合では，負債各項目・資産各項目ともに，資本(主)勘定を相手科目として開始仕訳をする。そこで，とくに開始残高勘定を開設することはない。残高勘定といえば，もっぱら閉鎖残高勘定として用いているのであり，従って，単に残高勘定（balance account）とよんでおり，二本建の残高勘定は採用しない。いわゆる英国式貸借対照表がこの資本(主)勘定に由来することは，ほぼ間違いないところであろう。

(ロ) ラングフォードにみるように，諸口として合計額だけを記載する。この場合，仕訳帳の開始仕訳では，諸口の内容が，次頁・中段のように明示されている。

(ハ) net capial（正味資本）ないしnet worth（正味身代）を，資本(主)勘定に貸記する場合。

なお，この簿記書でも，期末に元帳の末尾に残高勘定を開設するが，この勘定への資産・負債各残高の振替えは，直接口座間振替をしており，仕訳帳を経由してはいない。この場合，バランス・シートで検証することもしていない。これは明らかに適切ではない。

本論文目次

（左　　頁）								（右　　頁）							
1812		資　本（主）借方	F₀.	£.	s.	d.		1812		対　照　　貸方	F₀.	£.	s.	d.
1月	1日	諸口		156	—	—		1月	1日	諸口		6121	—	—
		残高勘定	10	6404	12	5				損益勘定	6	439	12	5
				6560	12	5						6560	12	5

仕　訳　帳

ロンドン，1812年　1月　1日

			£.	s.	d.
1	借方　諸口　　貸方　資本（主）　£ 6121				
11	現金，手許在高……	5,000. 0.s			
1	リンネル，100巻，単価£3・2・6……	312. 10.			
1	印度更紗，15巻，単価£24・10 ……	367. 10.			
1	ジョン・ハリス……	45. 0.			
2	トーマス・フリーマン……	96. 0.			
2	ジョージ・エバンス……	300. 0.	6121	—	—
1	借方　資本（主）　　貸方　諸口，£156				
2	ジョセフ・マーチン……	£ 36.			
2	アイザック・スミス……	120.	156	—	—

損益（集合）勘定への振替記帳は，仕訳帳を経由する方式を採用している。

全体的にみて，こじんまりとまとまっており，記述も簡明で，初学者には，すこぶるわかり易い入門書となっている。長期間にわたって重版されたのも無理からぬところである。

コリーの簿記書

1839年（邦暦で天保10年，将軍家慶の治世）に，19世紀を代表する最も優れた簿記書がロンドンで出版された。その著者は，ケンブリッジ，Caius カレッジの Fellow であり，上級裁判所の法廷弁護士（Barrister）であったコリー（Isac Preston Cory）である。そのタイトルは，次掲のとおりであった。

A Practical Treatise on Accounts, Mercantile, Partnership, Solicitor's, Private, Steward's, Receiver's, Executor's, Trustee's, &c. &c.: Exhibiting a view of the discrepancies between the practice of the law and of merchants; with a plan for the amendment of the law of partnership, by which such discrepancies may be reconciled and partnership disputes and accounts adjusted. By Isac Preston Cory, Fellow of Caius College, Cambridge, Barrister at Law. London: 1839.

全巻340頁の大著で，その構成は，

第1章　序論
第2章　伝統的イタリア式簿記
第3章　現在の実務にそくしたイタリア式簿記
第4章　単式簿記
第5章　組合事業
第6章　組合事業の法律改正案
第7章　信託の諸勘定
第8章　大法官庁の諸勘定
補論

となっている。

以下，とくに注目すべき諸点についてのべる。

26頁では，「損益勘定および残高勘定の内容を，別に独容立した計表に集める」とのべ，会計報告書ないし財務諸表への方向を示唆している。

本論文目次

主要簿に関しては，当座帳(Waste－book)は取引の発生順の事実記録であり（p. 6)，仕訳帳（Journal）は日次，週次もしくは月次の当座帳をもとにした技術的なトランスクリプト（写本）であり（p. 11)，また，元帳（Ledger）は勘定別分類記録である旨を明示するとともに，とくに，第3章 Italian Method－Present Practice の冒頭で，次のようにいう(p. 34)。

「前章でのべたように，イタリア式ないし原初的な様式による複式簿記は，極めて単純なものであり，さしたる困難もなく万人に理解できるものである。……(中略)……しかし，今日の日常の簿記の手続は，それとは異なっており，取引量の増大とともに，イタリア式をそのまま採用することは，もはや不可能となっている。……(中略)……このことが，商人達にとって，諸帳簿の分割を不可避なものとしているのである」と。

またいう（p. 35)，

「当座帳の分割にとどまらず，若干の勘定は，元帳から分離され，ここに元帳の分割が生ずる。当座帳と元帳とが数種の補助簿に解体される結果として，仕訳帳は，事実上，当該企業の 'the great chronicle' となる。この場合，仕訳帳の形式は，毎日の取引発生順の記帳様式から変化して，月次の chronicle となる」と。

以上の記述に明らかなように，月次総合仕訳帳制と結合した複合仕訳帳制および分割元帳制を採用し，帳簿様式の変化も示唆したのである。複合仕訳帳制のポイントとして，コリーは，次掲の諸点を強調している。

(イ) このような方式が，この国の実務で栄えた(flourish in this Kingdom)当座帳の分割であること。

(ロ) 今日の実務では，すべての原初記入は分割された当座帳で行なわれるので，仕訳帳は営業の the great chronicle となっていること。

(ハ) 当座帳の分割にとどまらず，元帳の分割も行なわれること。

(ニ) 仕訳帳が 'the great chronicle of business' となるのは，当座帳と元帳とをともに補助簿の中に解消してしまった結果としておこった現象であること。

また，22頁以下の元帳の総括に関しては，名目諸勘定のclosing entryと，実体(在)諸勘定の balancing entry とを明確に区別して認識しており，「商品棚卸（stock-taking)」ないし「実地棚卸(Rest)」の意義に関して，次のように明確にのべている。

「商人は，毎年1回ないし2回 'Rest' とよぶ手続をとり，手許商品を調べて，彼の資本と利益・損失を確定する」

「'Rest' および商品在庫の調べをする場合の目的は二つある。その一は，商人の商品その他の財産を確認することであり，その二は，当該会計年度の損益を測定することである」と。

補論で示されている仕訳帳および元帳の記帳手続をみると，元帳に残高勘定・損益勘定を開設し，これら両勘定口座への振替記帳は，いずれも仕訳帳を経由して行なっている。しかし，本文44頁では，残高勘定を元帳に開設しないで，残高をもつ資産・負債・資本の各勘定を仕訳帳の貸借に対置して仕訳し，各勘定口座に転記することによって実体(在)諸勘定の balancing entry を行なう方式を示唆している。この点は注目される。

元帳の冒頭に開設されている資本（主)勘定の記帳様式は，ラングフォードの場合（前出）と同様で，貸借両側ともに諸口として合計額を示してある。

コリーの簿記書は，従前までのものと多少とも異なっており，全体として，帳簿雛形は少なく，僅かに補論で，最少限に必要な範囲で取り扱っている。ただ，補論XV.（p. 328）で，'Bankrupt's Balance Sheet' の雛形を示していることは，次の二点でとくに興味深

本論文目次

BANKRUPT'S BALANCE SHEET.

Dr. Bankrupt.	£	s.	d.	Contra. Cr.	£	s.	d.
Debts (as per List marked D.) ---				*Debts due (see List C.)* ----------			
Capital ----------				*Property (exclusive of debts) taken or to be taken by the Assignees (see List P.)* ----------			
Profits ----------				*Losses (List L.)* ----------			
				Expenses (List E.) ----------			

D.

Debts due by the Bankrupt.

Creditors' Names.	Residence.	£ s. d.

C.

Debts due to the Bankrupt's Estate.

Debtors' Names.	Residence.	Amount.	Any Set-off.	Good	Bad.	Doubtful.
		£. s. d.				

P.

Property, exclusive of Debts, taken or to be taken by the Assignees.

	£ s. d.

L.

Losses.	£ s. d.

E.

Expenses.	£ s. d.
See Montagu on the Law of Bankruptcy.	

本論文目次

い。

(イ) Balance Sheet と名づけた会計報告書（これは，検証手段としてのバランス・シートではない。明らかに会計報告書としての財務表である）を示したこと。

(ロ) この会計報告書が，「破産」（者）に関したものであること。(注)

（注）1763年フランス商事勅令では，貸借対照表は規定されていない。財産目録規定をみるのみである。貸借対照表がフランス商法典にその姿をみせるのは，1801年のナポレオン商法典の破産編であるといわれている。

(ハ) この会計報告書の様式が，注目されること。

'Bankrupt's Balance Sheet' および別表 C. D. P. L. E. の実況を，とくに原文のまま引用すると，前頁のとおりである。

フォスターの簿記書

1843年（邦暦で天保14年，将軍家慶の治世）に，明らかにクロンヘルム（1818，前出）の影響下にあるとみられる優れた「簿記テキスト」がロンドンで出版された。その著者は，フォスター（Benjamin Franklin Foster）であり，そのタイトルは，次掲のとおりであった。

Double Entry Elucidated. An Improved Method of Teaching Book-Keeping. By B. F. Foster. London : M. DCCC. XLIII.

これより三年前の1840年に，フォスターは The Theory and Parctice of Book-Keeping, illustrated and Simplified. *etc.* を刊行している。の簿記書は，ウルフ（Arthur H. Woolf）『会計小史』（1912）・第二部・第12章 English Works on Bookkeeping の末尾に書名がみえており，広く読まれた旨の記述があるが，筆者の手許にはないので内容は不明である。

フォスターは，ブラウン編『会計史』（前出）によると（p. 126の注記），古典簿記書のコレクターとしても著名であるとされている。

この簿記書の構成は，

第一部　理論（Part 1. —Theory）

第二部　元帳の解析（Part II. —Analysis of the Ledger）

となっている。

従来の理論的な側面を無視した機械的な反復練習による簿記学習について，痛烈な批判を加えて，次のようにいう（p. 4）。

「現今，この領域においては，およそ科学の名に値するものは存在しない。すなわち，いかなる原理も明示されてはおらず，独断的なルールにもとづき専ら結果だけを問題にした単なる機械的な手続として取り扱われているにすぎない」と。

さらに，第一部の序論（pp. 11～12）でいう。

「教師は，生徒を商人にかえることはできない。これはたしかであるがしかし，生徒に勘定の本質，目的およびその整理法を理解させることは，まちがいなくできる。教師は生徒に，商品の質や価格の知識を与えることはできないかもしれないが，簿記を教えることは，まちがいなくできる」と。

また，かかる原理ないし理論をぬきにした機械的な学習の結果もたらされたものとしていう。

'Quanta species, sed cerebrum, non habet.'

「見た目は立派な頭だが，脳みそが入っていない」

「学習者達の手は簿記を学びえたかも知れないが，簿記を真に理解しているかどうか，まったく心もとない」と。

また，イギリスの伝統的な人格説ないし擬人的受渡説の象徴ともみるべき借方（Dr）・貸方(Cr)についていう。

「借方・貸方という用語は，これらを説明しようとこころみた人々にとっては，例外なく，a stumbling block（つまずき石）となっている。複式簿記でのこれらの用語は，勘

本論文目次

定の左右を区別する手段にすぎない」と。

フォスターは，クロンヘルムの流れをくんで，明確な資本等式を示し，擬人的受渡説からの完全な脱皮を試みている。

第一部・第一項「複式簿記の理論，一般諸法則」の冒頭でいう。

「簿記は，集合された全体の価値と，その構成各部分の価値とを，ともに示すような方法で財産を記録する技術である」と。

また，15頁でいう。

「全体は部分の総和に等しい。あるいは，各構成部分の総和は全体に等しい。これは数学の公理である。この公理こそが，イタリア式とよばれている伝統的な複式簿記の土台をなすものである」と。

さらに，37頁の注記にいう。

「商人の資本を構成する各部分をAssets(資産)あるいはEffects，およびLiabilities（負債）あるいはDebtsとよぶ。両者の差額を純資本あるいは正味財産という」と。

彼の資本等式は，次のようになる。

財　　産　＝　資　　本
（資本の各構成部分）（資本の全体）
↓　　↓
Positive　Negative
（積極）　（消極）
↓　　↓
資産　－　負債　＝　資本
（Assets）（Liabilities）（Net Capital）

フォスターが，彼の簿記書名に，とくにAn Improved Method of Teaching Book-Keeping（改良簿記教授法）と名づけたゆえんについて，第一部＜理論＞の序論の冒頭で，いみじくも，次のようにいう。

「商人や実業家の間では，簿記の知識は，永い実務体験なしには会得できないとする考え方が，確固たる信念となっており，そのため，この科学を教授しようとする試みは，すべて無用かつ不条理だとされている」と。

彼のこのような立場に対する反発は，彼の書物の全体を通じ，簿記の基本原理の追求にむかわせることになるのである。

フォスターは，帳簿組織としては，月次総合仕訳帳制を前提とした複合仕訳帳制を指向しており，とくに，第一部の14頁および24頁で，次のようにいう。

「転記のプロセスを容易にするため，仕訳帳と名づける媒介帳簿を用いるという工夫がこらされてきたが，現代の実務では，この仕訳帳は，原初記入帳たる各種の補助簿の抜萃(abstracts)にすぎないものとなっている」

「当座帳の分割の結果，仕訳帳の様式は，日次の記録から月次の補助簿の抜萃へと変化している」と。

仕訳帳の様式としては，伝統的な金額欄一欄式のものと，金額欄を貸借二欄に区別したものとを併用している。

擬人的受渡説からの脱皮，資本等式の採用は，フォスターの近代性がよくあらわれているが，第二部「元帳の解析」にも彼の簿記書のもつ近代性がよくあらわれている。例えば，元帳の機能について，次のようにのべている(p. 45)。

「簿記の真髄は，元帳とよばれる帳簿に，個別の項目を開設して財務的事実を分類・整理（classification and arrangement of financial facts）することにある。この財務的事実に関する個々の集合を勘定とよぶ。……（中略）……複式簿記とは，つづまるところ，原初記入諸帳簿に分散している個々の事実を，元帳に集約するための手段にすぎない」と。

以下，資本(主)勘定，残高勘定および損益勘定の実況についてみる。

開始仕訳は，借方・諸口（資産），貸方・資本(主)勘定，借方・資本(主)勘定，貸方・諸口（負債）として行なわれる。仕訳帳では，資産・負債の個別の明細が示されるが，元帳の資本(主)勘定では，諸口として総括して示されている。雛形で示すと，次頁・上段のとおりである。

フォスターの場合，実名商品勘定によらず，

本論文目次

仕　訳　帳　　（第二部，25頁）

	1840年，1月，　ロンドン	借方			貸方		
1	借方　諸口　　貸方　資本（主）……				42,700	0	0
3	現金 ……	10,000	0	0			
3	受取手形 ……	13,000	0	0			
3	ヘクター船 ……	9,000	0	0			
2	商品 ……	8,000	9	0			
4	ステファン・ホーマー ……	1,200	0	0			
4	ウイリアム・ワトソン ……	1,500	0	0			
1	借方　資本（主）　　貸方　諸口……	12,700	0	0			
4	支払手形 ……				5,000	0	0
4	ジョン・ロバート ……				3,500	0	0
5	ウィリヤム・ジェームス ……				2,300	0	0
5	トマス・ブラウン ……				1,900	0	0

元　帳　　（第二部，35頁）

借方						資本（主）						貸方
1840						1840						
1月1日	諸　口	1	12,700	0	0	1月1日	諸　口	1	42,700	0	0	
3月31日	残　高	7	33,412	8	10	3月31日	損　益	7	3,412	8	10	
			46,112	8	10				46,112	8	10	

商品(混合)勘定を採用している点にも注目されたい。とくに彼の場合では，「商品勘定の目的は，商品売買による損益を示すことにある。すべての財産の諸勘定にも，同一の原理を適用する」(p. 10)とのべ，明らかに，損益計算への指向性を明示している点も興味あるところである。

残高勘定・損益勘定の両口座への振替記帳は，すべて，仕訳帳を経由して行なっており，残高勘定の内容は，諸口とはせず，資産・負債・資本の諸勘定を網羅したものである。

これらの両勘定(集合勘定)のほかに，フォスターの場合は，Balance Sheet およびProfit and Loss Sheet を独立して別に作っている。実質的な内容は，これら両計表は，それぞれ，残高勘定・損益勘定と同一であることはいうまでもないけれども，両集合勘定をそのまま引き写した体のものではない。すなわち両集合勘定での各科目の記帳は，元帳での口座番号順になっているが，Balance Sheet, Profit and and Loss Sheet では，口座番号にとらわれず，独自の科目の配列によっている。このことからも明らかなように，これらの両計表は，簿記での検証表ではなく（残高・損益の両勘定口座への振替記帳は，すべて仕訳帳を経由しているのであるから，この種の検証表は不用となる筈である)，明らかに，「会計報告書(財務諸表)」としての意味合をもったものと考えざるをえない。

第二部の末尾から，これらの両計表の実況を次頁に示そう。

この Balance Sheet の様式が，いわゆる大陸式（一般式）であって，英国式でないことにも注目されたい。

フォスターの簿記書は，商人簿記の実務の指導書というよりも，むしろ学習者を対象とした「簿記テキスト」として書かれており，かつ，19世紀を通じての屈指の啓蒙書の一つであった。

なお，フォスターは，ボストンで1836年に

本論文目次

損　益　表

1840年	—損　失—				1840年	—利　益—			
3月31日	ホーマー・パターソン	237	19	9	3月31日	アシエ商会	148	6	0
	営　業　費	483	8	0		ヘクター船	1,750	0	0
		721	7	9		商　品	598	16	0
						木　綿	416	13	4
						手数料	315	0	3
						Three Cents	425	0	0
	資本（主），純利益	3,412	8	10		ニューヨーク向船積	480	0	0
		4,133	16	7			4,133	16	7

Balance　Sheet

1840年	—資　産—				1840年	—負　債—			
3月31日	現　金	11,613	15	0	3月31日				
	受取手形	5,537	19	9		支払手形	2,500	0	0
	ヘクター船	9,000	0	0		E. スミス	131	6	0
	商　品	1,500	0	0		W. ブラウン	291	3	9
	J. アレン商会	443	10	0			2,922	9	9
	J. ヘンリー商会	58	13	6		資本（主）勘定	33,413	8	10
	S. ホーマー	873	12	0			36,334	18	7
	W. ワトソン	873	18	0		資産……36,344. 18. 7.			
	J. ロバーツ	718	15	0		負債……2,922. 9. 9.			
	W. ジェームス	47	10	0		純資本…33,413. 8. 10.			
	T. ブラウン	747	10	0					
	ウィリヤム商会	2,531	5	0					
	ホープ商会	2,388	10	4					
		36,334	18	7					

（注，期首資本は30,000ポンド）

A Concise Treatise on Commercial Book-Keeping, *etc.*（1839，3版）を出版している。

フォスターの『簿記史』

先述のように，フォスターは，英米（ロンドン，ボストン）で優れた簿記書を出版しているが，とくに注目すべきことは，1852年にロンドンで『簿記史』に関する著書を公刊したことである。そのタイトルは，次掲のとおりであった。

The Origin and Progress of Book-Keeping: comprising an account of all the works on this subject, published in the English language, from 1543 to 1852, with remarks, critical and historical. London: 1852.

簿記書の一部に『簿記小史』ないし『簿記書解題』を取り扱った事例は従前にもみられる。例えば，1818年刊のクロンヘルム（F. W. Cronhelm）の簿記書 Double Entry by Single, A New Method of Book-Keeping, *etc.* の冒頭では，'Sketch of The Progrss of Book-Keeping' というタイトルで，Pacioli, Gottlieb, Stevin, Oldcastle, Mair, Booth, Kelly 等の簿記書に関する小論を発表しているし，また1801年刊のケリー（P. Kelly）の簿記書 The Elements of Book-Keeping, *etc.* では，その前文の一部に'A short History of Book-Keeping' というタイトルで，James Peele

本論文目次

(1569), Oldcastle=Mellis (1588), John Collins (1652), John Mair(1736), James Dodson (1750), William Weston (1754), Benjamin Donn (1759), William Gordon(1765), Daniel Dowling(1765), Robert Hamilton(1777), Charles Hutton(1778), Benjamin Booth(1789), John Sires (1799) の簿記書に関する小論を発表している。

フォスターの著書は，小冊子ではあるが，単冊の簿記史文献として注目すべき書物である。その構成は，次のとおりである。

前文

Origin and Progress of Book-Keeping, 本文（22頁）。

Works on Book-Keeping, 英国簿記文献書目（23頁～33頁）。

American Works on Book-Keeping, 米国簿記文献書目（34頁～42頁）。

前文（Preface）の中で，とくに注目されるのは，次の記事である。

'The four works which I have not been able to obtain, are Oldcastle, 1543; Mellis, 1588; Collins, 1652; and Peele, 1659(注,1553あるいは1569の誤り): but these I have seen, as well as the two celebrated works of Pacioli and Simom Stevin.'

すなわち，フォスターは，幻の簿記書として今では一冊も現存していないオールドカッスル（1543）の簿記書，この最古の英文簿記書を，「入手してはいないが」，「目をとおしている」という。

諸般の事情から推して，前世紀中葉のフォスターのこの書物の時代にオールドカッスルの簿記書が現存していたとは，とうてい考えられないので，おそらくフォスターは，メリス（J. Mellis, 1588）の簿記書（オールドカッスル簿記書の復刻・補訂版）をみたものであろうと考えられる。

本文では，財産記録の必要性からときおこし，1494年ベニスで出版されたLucas Pacioliの書物について論じ，*Memoriale*（Wastebook, 当座帳），*Giornale*（Journal 仕訳帳），*Quaderno*（Ledger, 元帳）について言及している。さらに，John Gottlieb (1531), Simon Stevin (1602) を紹介し，イギリス最古の簿記書オールドカッスル（Hugh Oldcastle）の A Profitabl e Treatyce, *etc.*（1543），ピール（James Peele）の The Maner and Fourme, *etc.*（1659, 注, 1553の誤り），メリス（J. Mellis）の Abrief instruction, *etc.*（1588）を紹介している。

また，本文9頁以下では，ダフォーン（R. Dafforne）の The Merchants Mirrour (1651)，コリンズ（John Collins）の An Introduction to Merchant's Accompts (1652)，モンテージ（Steven Monteage）の Debtor and Creditor made easie : *etc.*（1675），クラーク（John Clark）の Lectures on Accompts, *etc.*（1732, London), A Lecture upon Partnership Accounts, *etc.*, By a Merchant. Second Edition. London, 1769., フェニング（D. Fenning)の The Youth's Guide to Trade, *etc.*（1772, London), ジョーンズ（E. T. Jones）の The English System of Book-Keeping, *etc.*（1796），フルトン（John W. Fulton）の British-Indian Book-Keeping, *etc.*（1799, 1800），アイスラー(J. Isler) の New Swiss Method of keeping books, *etc.*（1810, Brussels），について示し，そのおのおのの眼目（サクリ）の部分を，原著書の文章から引用して簡潔にまとめている。

これらのうち本稿で取り扱っていない簿記書は（筆者の手許にこれらの文献がない。従って，その内容につき，まったく了知していない），次のとおりである。

John Clark, Lectures on Accompts, *etc.*（1732, London）

A Lectures upon Partnership Accounts, *etc.*, By a Merchant.(1769, London)

本論文目次

D. Fenning, The Youth's Guide to Trade, *etc.*, (1772, London)

J. Isler, New Swiss Method of keeping books, *etc.* (1810, Brussels)

以上，四冊である。そこで，以下，これらの文献につき，フォスターの記述(内容は原著書からの引用文）により，その概況を紹介しておこう。

クラーク（John Clark）の簿記書のタイトルは，次掲のとおりであった。

Lectures on Accompts; or, Book-keeping after the Italian manner, in which the fundamental principles of the art are laid down, and some of the most material accompts exemplified and explained. By John Clark, Writing Master, &c. London, 1732.

クラークの解説中でとくに注目され，当時として優れたものとみるべきは，元帳の説明ないし，勘定の解析であるという。しかし，フォスターの紹介しているこの簿記書の内容は，完全に人格化した擬人説（人格説)である。クラーク自身つぎのようにいう。

'Cash, and all other accounts which I may occasion to keep, may be considered as persons employed by Stock to take care of that *part* of my estate with which they are entrusted, and to render an account there of to Stock.'

損益勘定や残高勘定も，同様に，'may be considered as a person' として説明しようとしているゆえ，今日の目からみれば，明らかに無理な説明になっている。

a Merchant（匿名）の簿記書のタイトルは，次掲のとおりであった。

A Lecture upon Partnership Accounts, Foreign and Domestic, upon a plan clear, concise, and mercantile. By a Merchant. Second Edition. London, 1769.

フォスターのこの簿記書の解説では，原著者（匿名）の文章の一部を断片的に引用するにとどまっている。

従って，フォスターの書物からは，この簿記書の実体を把握することは困難である。ただしその一部に '*The method of keeping the books of a Woollen Draper.*' とあることから，当時の毛織物商の簿記実務の一端を知りうるかもしれない。読みたいものである。

フェニング（D. Fenning）の簿記書のタイトルは，次掲のとおりであった。

The Youth's Guide to Trade, as it is now practised. By D. Fenning. London. 1772.

前掲の 'A Lecture……' と同様，フォスターは，フェニングの文章のごく一部を引用しているだけで，その内容からは，この簿記書の特色がはっきりつかめないが，借方および貸方，記入法則等についての，平凡な解説に終始しているようである。

アイスラー（J. Isler）の簿記書のタイトルは次掲のとおりであった。

New Swiss Method of keeping book, by means of which one may have every month, or at any period desired, the balance of the Day-book, with the Journal and Ledger, and the exact situation of his affairs. By J. Isler. Brussels: 1810.

アイスラーはいう。店主は，業務を次の五人の書記に分担させる。

1. Aは現金の収入と支出につき責任を有する。
2. Bは商品の仕入と売上につき責任を有する。
3. Cは手形の受入と処分につき責任を有する。
4. Dは手形の振出と償還につき責任を有

本論文目次

する。

5. Eは損益につき責任を有する。

これら五人の書記につき，次の各勘定が開設される。

1. Aの勘定を「現金」と称する。
2. Bの勘定を「商品」と称する。
3. Cの勘定を「受取手形」と称する。
4. Dの勘定を「支払手形」と称する。
5. Eの勘定を「損益」と称する。

店主である商人自身は，「資本」（Stock）勘定である。

開業に際して，商人の資産および負債は，これらの書記に分割される。複式簿記の基本原理として，受取ったものは借方であり，与えたものは貸方である。

期末の総括（balancing）に際して，諸勘定の締切りのため簿記係Fに責任をもたせる。Fは残高勘定（'Balance'）を開設する。

以上のように，終始一貫した擬人説(人格説)・擬人的受渡説による解説を行なっている。この簿記書のタイトルの一部にみられる'New Swiss Method'（新スイス式）とあるものが，具体的に何を指すのかは，不明である。

プリングの簿記書

1850年（邦暦で嘉永3年，将軍家慶の治世）に，プリング（Alexander Pulling）の書物がロンドンで出版された。そのタイトルは，次掲のとおりであった。

A Practical Compendium of the Law and Usage of Mercantile Accounts: describing the various rules of law affecting them. The ordinary mode in which they are entered in account books, and the various forms of proceeding, and rules of pleading and evidence for their investigation, at common law, in equity, bankruptcy and insolvency, or by arbitation; with supplement, containing the law of joint stock companies' accounts, and the various proceeding for their adjustment, including also the Winding-up Acts, 1848-49. London: 1850.

タイトルからも明らかなように，法律書としての内容をも具えているので，Mansell（1975）の*Historical Accounting Literature*(前出)の「書目」では，とくにCommercial Lawの部門に収録してある。内容的にみると，第1章《商業簿記の種類》第1節　債権（務）者の勘定，第2節 代理人の勘定，第3節 組合事業の勘定，第4節　銀行業の勘定，第5節　破産および清算，および第2章≪商業勘定諸帳簿の記帳方法≫を通じて，商人簿記の実践的な解説がみえている。但し，記帳雛形を豊富に使ったテキスト風の解説はしていない。全体の構成からいえば，この第1，2章につづく第3章≪商業簿記に関する法的調査研究≫からなり，221頁におよぶ。さらに，80頁ほどの次掲のタイトルの法律書が合本になっている。

The Law of Joint Stock Companies' Accounts, and the legal regulations for their adjustment in proceeding at common law, in equity and bankruptcy, and under the Winding Up Acts of 1848 and 1849, intended as an accompaniment to the "Law of Mercantile Accounts". by Alexander Pulling, Esq., London: 1850.

前出のフォスター（B. F. Foster）の簿記書などは，よくまとまったテキスト，学習書として優れた点が認められるが，プリングの本書などは，ある意味では，正反対の資質をもったもので，まとまりには多少欠けていても，実務指導書としては優れた内容をもっているといわねばならぬ。プリング自身も，「まえがき」（Preface）の末尾で，とくに，商人や法律実務家（tle legal practioner）の参考書(a book of reference）として役立つこと

本論文目次

を期待しているし，また A Practical Compendium（実務大要）と名づけたそのタイトルからも，著者の意気ごみが察せられる。

以下，とくに第2章を中心として，注目すべき点をのべる。

(イ) 商人簿記の帳制についてのべているが，waste book（当座帳）について，「現在では，この単冊の当座帳の採用は，とくに実務上ではみうけられなくなっている。」(p. 75) とし，補助簿の兼用による原初記入帳（book of original entry）の分割（ひいては仕訳帳の分割につながるものだが，プリング自身は，複合仕訳帳制は採用していない）を示している。

(ロ) ただし，仕入と売上の原初記帳は，それぞれの補助簿への記入とともに，単一の day book（日記帳）に再度記帳する（are re-entered in a single book called *day book*）としており，ユニークな day book の利用を示している。

(ハ) 仕訳帳における開始記帳については，借方・諸口（諸資産勘定）／貸方・資本（主）勘定および借方・資本（主）勘定／貸方・諸口（諸負債勘定）とする方式を解説している（p. 83）。すなわち，開始残高勘定を相手科目とする開始記帳ではなく，資本（主）勘定を相手科目とする実体（在）諸勘定（人名勘定をふくむ）の開始記帳である。英国簿記書で近年までみられた伝統的な方式である。

(ニ) 実体（在）諸勘定（人名勘定をふくむ）の期末の「総括」(balancing) については，残高勘定（balance account）を開設するか，あるいは彼のいう 'rough balance sheet' を作成するか，であるとのべている（p. 89）。つまり，彼のいうこの場合の rough balance sheet とは，残高勘定（閉鎖残高勘定）と同じ内容のものであり，その機能は，残高のプルーフ（検正）にあるわけである。このbalance sheet が，形式上からいえば，当然いわゆる「大陸式」（一般式）となり，「英国式」とならないことはいうまでもない。

シェリフの簿記書

1853年（邦暦で嘉永6年，将軍家慶の治世）に，シェリフ（Daniel Sheriff）の簿記書の第2版がロンドンで出版された。初版は1850年であるとされている。そのタイトルは，次掲のとおりであった。

The Whole Science of Double-Entry Book-Keeping, simpified by the introduction of an unerring rule for Debtor and Creditor, calculated to insure a complete knowledge or The Theory and Practice of Accounts, designed for the use ot Mercants, Clerks, and Schools. By Daniel Sheriff. Second Edition, London: 1853.

本文 124頁および補論よりなる小冊子で，簿記のテキストとして小さくまとまっている。初学者向ではあるが，平凡なものである。帳簿組織は，伝統的なイタリア式つまり *'the old-fashioned trio'* である。

とくに注目すべき若干の点をあげておく。

本書の巻頭に「簿記用語集」を掲げているが，その Balance-Sheet(s) の項では，次のように解説している。

「財産および負債の残高（balances），ならびに，利益および損失の残高（balances）の表示」であると。

そこで，シェリフは，この Sheet(s) を，次の二つに区別する。

Balances of our property and debts
Balances of our profits and losses

この両計表は，いずれも元帳の末尾に開設されており，その実態は，残高勘定と損益勘定の両口座に外ならない。このような Balance Sheet(s) という用語の使い方は，極めて異例なものである。

この両集合勘定への振替記帳は，すべて仕訳帳を経由しており，また，仕訳帳の金額欄は，伝統的な一欄式のものである。

本論文目次

仕　訳　帳

1852年　3月　5日　　ベルファスト

元頁	借方　諸口	貸方　諸口	£	s.	d.
2	現金	£ 8,550 0 0			
3	受取手形No.1とNo.2	1,050 15 0			
4	商品	703 2 6			
5	ジョン・アンダーソン	31 10 0	10,335	7	6
1	ロバート・ターナー	6,300 0 0			
1	ダニエル・シェリフ	4,035 7 6	10,335	7	6
5	借方　諸口	貸方　支払手形			
1	ロバート・ターナー	£ 243 0 0			
1	ダニエル・シェリフ	276 15 0	519	15	0

元　帳

ロバート・ターナー

借方　（左　頁）

1852年			仕頁			
3月	5日	支払手形	1	243	0	0
6月	15日	諸　口	7	122	4	5
〃	30日	残　高	10	6,260	11	11
				6,625	16	4

（右　頁）　貸方

1852年			仕頁			
3月	5日	諸　口	1	6,300	0	0
6月	30日	利　息	9	44	6	4
〃	〃	損　益	10	281	10	0
				6,625	16	4

ダニエル・シェリフ

借方　（左　頁）

1852年			仕頁			
3月	5日	支払手形	1	276	15	0
5月	24日	現　金	6	67	10	0
6月	30日	残　高	10	3,972	12	6
				4,316	17	6

（右　頁）　貸方

1852年			仕頁			
3月	5日	諸　口	1	4,035	7	6
6月	30日	損　益	10	281	10	0
				4,316	17	6

Robert Turner's share of capital	£ 6260 11 11				
Daniel Seriff's share of capital	3972 12 6	10,233	4	5	
Robert Turner's gain	£ 281 10 0				
Daniel Sheriff's gain	281 10 0	563	0	0	

また，資本（主）勘定の開始記帳は，上掲のように，仕訳帳で資産諸勘定，負債諸勘定をそれぞれ相手として仕訳をし，元帳に転記している。71頁および84頁から引用しておく。なお，資本（主）勘定は，人名勘定になっている。

資本（主）ロバート・ターナー勘定の残高£6,260　11.　11.およびダニエル・シェリフ勘定の残高£3,972　12.　6.は，前掲の残高勘定（本書の名称では，Balances of our property and debts）の貸方の末尾に，上掲・下段のようなタイトルで内訳を示し，金額欄に合計額£10,233, 4. 5.が計上されている。

また，損益勘定（本書の名称では，Balances of our profits and losses）の借方の末尾には，純利益が，本頁・最下段のようなタイトルで示されており，金額欄に合計額£563, 0. 0.が

本論文目次

計上されている。

また，この時期に入ると，前出の簿記書でもみられたように，実名商品勘定を用いなくなっており，商品（混合）勘定になっている。

イングリスの簿記書

『チェンバース教育叢書』(Chamber's Educational Course.）の一冊として，イングリス（W. Inglis）の簿記書が公刊された。タイトル・ページ等に発刊年次の記載はない。エルドリッジ『前掲書』の「書目」では1849年刊とあり，リトルトン『会計発達史』（『1900年に至る会計の進化』）では1861年版が引用されている。また，この簿記書は，『銀行簿記精法』，『帳合之法』とならぶ明治初期の代表的な簿記書である加藤斌（ナカバ）訳『商家必用』の原典となったものであるが，加藤訳書のオリジナルは，1872年版である。

この簿記書のタイトルは，次掲のとおりであった。

Book-Keeping by Single and Double Entry with an appendix containing explanations of mercantile terms and transactions, questions in book-keeping, *&c.* By W. Inglis. London & Edinburgh.

本文 184頁および補論23頁からなる小冊子であるが，ブース（前出）以来の伝統をふまえた好著であり，『簿記テキスト』としても水準が高い。また，後述するように，費用に計上する固定資産の減価償却を解説した簿記書としても著名である。

全体の構成は，次のようになっている。

定義
単式簿記
記帳雛形
複式簿記
記帳雛形
補論

帳簿組織の体系は，次のとおりである。

Day-Book —
Invoice-Book —
Cash-Book —
Bill-Book —
→Journal→Ledger
（月次の抜粋）

ここで，とくに注目されるのは，イングリスのいう 'Day-Book' と 'Journal' とである。

'Day-Book'（日記帳）というのは，一般には，「当座帳」（Waste-Book）ないし「当座帳兼仕訳帳」（Waste-Book and Journal）あるいは，後者を「仕訳日記帳」（Journal-Day Book）とよぶこともあるが，いずれにしても，「取引の歴史記録」あるいは「取引の歴史記録兼勘定分解記録」として機能する帳簿の名称として用いられることが多い。また，場合によっては，Day-Book と Journal とを同義語として使うこともある。

ところが，イングリスの場合の Day-Book は，彼自身があらかじめはっきり定義しているように(p. 5)，'Good sold on credit' つまり掛売帳（加藤訳書でいう「懸売帳」）なのである。そこで，前出の英文の帳簿組織図は，次のようになる。

掛売帳 ——
掛買帳 ——
現金出納帳（多桁式）—
手形記入帳 ——
→仕訳帳→元帳

加藤訳書では，この 'Journal' を中仕切帳と訳し，Ledger(元帳)を仕切帳と訳した。

イングリス自身は，Journal に関して 'used in Double Entry, intermediately between the Day-Book, *etc.* and the Ledger.' としている。加藤訳書はいう。

「中仕切帳　複認（カサネトメ，複式）ト云フ方法（カタ）ニテ諸帳面ト仕切帳ノ中間（アイダ）ニ用フル帳ナリ」と。

さらに，2篇上の2～3丁（原典の p. 85）でいう。

本論文目次

18　　仕　訳　帳

						借方			貸方		
3月31日		残高……借方				8010	18	11			
		商品	£	1832	8	6					
		コーヒー		235	1	8					
		ワイン		136	0	0					
		家什		118	15	0			2322	5	2
		J．ターナー……	£	305	9	0					
		T．ダンダス……		238	5	8					
		A．ジョージ……		402	15	5					
		R．アイランド……		49	2	10					
		J．プリングル……		559	5	2					
		W．ジェルダン……		290	9	8					
		W．タムスン……		20	3	6					
		G．ナイト……		664	11	8			2530	2	11
		受取手形……							926	8	10
		ユニオン銀行預金……							2180	10	0
		現金……							51	12	0
		合計　借方．　残高					8010	18	11	8010	18	11
		T．ジョンストン……借方					207	17	6			
		アービング商会……〃					359	7	6			
		W．グラハム……〃					420	4	7			
		モーチマー商会……〃					98	13	4			
		J．リード……〃					280	0	2			
		R．カニンガム……〃					123	15	9			
		J．キャメロン……〃					643	7	5			
		W．ブラック……〃					158	1	11			
							2291	8	2			
		支払手形……〃					1132	15	9			
		割引（元帳，176頁参照）……〃					30	0	0			
		J．ハミルトン　純資本½の持分……〃					2278	7	6			
		R．ボイド　同　上　……〃					2278	7	6			
		残高……								8010	18	11
		合計　貸方．　残高					8010	18	11	8010	18	11

残　高　勘　定

18						18							
3月	31日	残高……	8010	18	11	3月	31日	残高……	8010	18	11
4月	1日	同上	8010	18	11	4月	1日	同上	8010	18	11

「中仕切帳――複認ニ於テハ必此帳ヲ用ユルヲ通例トス　然レトモ亦之ヲ用ヒサルモ可ナレハ此書躰ニハ之ヲ省(ハブ)ケリ　元来此帳ノ要処ハ懸売帳等ヲ月々抜キ書キシテ仕切帳ノ認入レヲ手短カニスル事ナリ　今此書ニ於テハ懸売懸買現金手形ノ諸帳ヲ月締(ツキシメ)シ中仕切帳ナクシテ手短カニ認入ルルノ要ヲ便セリ」

つまり，Journal は，Day-Book 等の月次の抜粋であり，元帳転記の便宜を主とするが，85頁以下の記帳手順の解説では，この中間的

本論文目次

な転記媒介帳籍を省くというのである。

なお，原典の148頁以下の記帳雛形では，85頁の末尾にことわり書きしてあるように，仕訳帳（Jounrnal, 中仕切帳)を採用する場合について示してある（'An explanation of the Journal, with Examples, is given at page 148, for the use of those who prefer a Journal.')。

残高勘定の開設については，従前までの簿記書とで取り扱いがやや異なっている。この点は，とくに次期開始記帳の仕方とも関連してくるので，とくに注目される。すなわち，期末の実体(在)諸勘定のいわゆる総括記入(Balance Entries or balancing and ruling entries)では，残高勘定を開設し，仕訳帳を経由して元帳に振替記帳を行なう。155頁および158頁に掲示された仕訳帳と元帳の残高勘定の実況は，前頁のとおりである。

実体(在)諸勘定の期末の総括記入に際しては，残高勘定を相手科目として，ちくいち仕訳帳で仕訳をし元帳に転記していることがわかる。また，元帳の残高勘定の内訳は，単に合計額が示されているにすぎず，このままでは，残高勘定によって，資産・負債・資本の実態を一覧することはできない。そこでイングリス簿記書では，独立した会計報告書としてのBalance Sheetが，残高勘定から独立して別に作られている。このBalance Sheetに関しては，後述するが，ここでとくに注目したい点は，残高勘定のこのような形式化（ないし形骸化）と併行して，次第に，会計報告書（財務表）としてのBalance Sheetが登場してくるという事実これである。

さらに，156頁では，'Balances of Last Account.'というタイトルで，実体(在)諸勘定の次期繰越の手続をのべているが，ここにも，とくに注目したい点がみられる。すなわち，伝統的な方法では，前出の諸簿記書でよくみられたように，次期開始仕訳は，資本(主)勘定を相手科目として，諸資産・諸負債の諸勘定の振替仕訳をするのであるが，そして，その結果として，資本(主)勘定口座は，借方に諸負債，貸方に諸資産を悉く網羅したものとなるわけであるが，イングリスの場合は，この開始仕訳を，残高勘定を相手科目として行なっている。今日の『簿記テキスト』で一般にみられるいわゆる「大陸式決算法」に相当するやり方であり，また，閉鎖記入と開始記入とにつき，いずれも残高勘定を用いている。ただし，閉鎖残高勘定・開始残高勘定という名称は用いていない。ただBalance Accountとしている。なお，イングリスは，156頁にこの開始仕訳を例示し（その内容は，前掲の仕訳と貸借が逆になることはいうまでもない。ここではその例示を省略する），かつ，注記を付して，次のような注目すべき記事をコメントしている。

「これらの記帳を，上例のような残高勘定ではなく，資本(主)勘定を相手科目として行なう方法もある」（In some systems these entries are made To Capital, instead of as here To Balance.）と。

いわゆる「大陸式決算法」とわが国の『簿記テキスト』でよびならわされた方法では，二本建の閉鎖残高・開始残高の両勘定を用いるのであるが，これまでの英国の古典簿記書に関する限り，実体(在)諸勘定の期末の総括（balancing and ruling entries）では残高勘定を用いるが，次期開始の記帳（繰越記帳)では，いずれも「資本(主)勘定」（Stock Account, Capital Account)を相手科目としてきたのである。つまり，イングリスが注記したような方式が一般的であったように思われる。これらの点と結び付けてBalance Sheetなる会計報告書の様式を考察する場合，無理のない解釈としては，期末残高勘定から独立した計表がいわゆる大陸式（一般式)貸借対照表であり，期首資本(主)勘定から独立した計表がいわゆる英国式貸借対照表である，ということになろう。イングリスの場合では，次期開始記帳

本論文目次

に際して，資本(主)勘定によらず残高勘定(一般的な用語では開始残高勘定）を用いている。そこで，英国式貸借対照表の様式は，この残高勘定（開始残高勘定）に由来し，大陸式貸借対照表の様式は，この残高勘定（閉鎖残高勘定）に由来するという考えも成立たないわけではない。事実，かかる説をなす有力な学者(B.S. Yamey)もいる。しかし，いままでみてきた英国古典簿記書の解題で明らかなように，イングリスが採用したような方法は，これまでの調査研究に関する限り，絶無であり，イングリス簿記書に至って，はじめてみられた方法であったことをとくに明記しておく。

元帳に開設される損益勘定口座への振替記帳では，すべて仕訳帳を経由していることも，とくに付記する。

次期開始記帳を，残高勘定（開始残高）を相手科目とするか，それとも資本(主)勘定にするかで，当然，期首の資本(主)勘定の記帳内容が異なってくる。この点に関してイングリスは，資本(主)勘定の記帳につき，2法がある旨を明快に指摘している（p. 158)。すなわち，資本(主)勘定の構成には，次のような二つの場合があることになる。

(借方)　資本（主）勘定	(貸方)
諸口　£. 500. （負債）	諸口　£. 1250. （資産）

(借方)　何　某　資本(主)勘定	(貸方)
	純資本　£ 750. (nett capital)

前述したBalance Sheetについて若干敷衍しておく。イングリスは，明らかに会計報告書たることを意識して，次頁の上・中段の報告書を作成・掲示している（p. 160)。

イングリスは，Balance Sheetを解説していう。

「バランス・シートは，当該時点における残高勘定のコピーであり，上掲のように，特定の分類法により，当該資本(主)の名を冠したもので，これにより，負債，資産および純資本を示すことを目的としている」と。

さらにいう。

「場合によっては，バランス・シートで，資産と負債の左右の位置が下掲のように逆に(*being reversed*）なることもある。

このようなバランス・シートの意味合は，必ずしも明瞭であるとはいえない。すなわち，この場合では，バランス・シートは，資産に対して借方であり，負債により貸方である，となるわけであるが，むしろ資本主の名前を冠して，ハミルトン・ボイドは，負債に対して借方であり，資産により貸方であるという表現の方がより明快である」と。

注目すべき発言である。

このBalance Sheetの二つの様式に関し，イングリス自身は，'in some systems,'（場合によっては）という但し書きをつけて，左側に資産を，右側に負債と純資本を対照表示する様式を掲示した。この文意からみて，イングリスは，英国の国内において，この二様式が従前からひきつがれてきたことを明らかにしたものとみるべきであり，英国と外国（とくに大陸諸国）との場合とを対比しながら，Balance Sheetの二様式に言及したものではないと考えるべきであろう。

また，費用に計上した固定資産の減価償却を明示している点は，つとに知られているところであるが，イングリス簿記書の本文176・177頁のCounting Furnitureおよび『商家必用』の当該訳文(第2篇下，第57丁)を対比して紹介し，併せて，補論（p. iii)のPrinting Machineryおよび『商家必用』の当該訳文（附録第三丁)を示しておこう。前者は「帳場道具」，後者は「版行器械」の勘定口座の実況である（次頁以下)。

本論文目次

Balance Sheet

ハミルトン・ボイド

18							18						
3月	31日	To	買掛金	2291	8	2	3月	31日	By	商品	2322	5	2
		To	支払手形	1132	15	9			By	売掛金	2530	2	11
		To	割引……	30	0	0			By	受取手形	926	8	10
				3454	3	11			By	ユニオン銀行預金	2180	10	0
		To	J. ハミルトン純資本の½ £ 2278 7. 6.						By	現金……	51	12	0
		To	R. ボイド	4556	15	0							
			同上	8010	18	11					8010	18	11

Balance Sheet

(being reversed)

18							18						
3月	31日	To	資産……	8010	18	11	3月	31日	By	負債……	8010	18	11
				8010	18	11					8010	18	11

PRINTING MACHINERY.

18							18								
Jan.	1	To Cash ……	1	1000	0	0	Dec.	31	By Tear & Wear 5 per cent. carried to Printing-Office *a/c*..	8	50	0	0
									〃 Balanc forward……		950	0	0
											1000	0	0
				1000	0	0							
18															
Jan.	1	To Balance ……		950	0	0									

The Machinery is supposed to cost £1000, and to undergo a yealry deterioration of 5 per cent. off the cost price. This deterioration (£50) is carried every year to the *Dr*. of the Printig-Office account, reducing the value of the machinery by this sum annually.

本論文目次

COUNTING-HOUSE FURNITURE.

18 Jan.	1	To Cash…… This is the sum paid for the furniture	2	125	0	0	18 Mar.	21	By Depreciation, 5% carried to Trade Expenses ……	13	6	5	0
									〃 Balance forward…		118	15	0
											125	0	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.				
				125	0	0							
Apr.	1	To Balance ……		118	15	0							

クレップの簿記書

1858年（邦暦で安政5年，将軍家定の治世）に，クレップ（Frederick Charles Krepp）の簿記書がロンドンで刊行された。そのタイトルは，次掲のとおりであった。

Statistical Book-Keeping: being a simplification and abbreviation of the common system by double entry, for the use of merchants, bankers, tradesmen, manufacturers, ship-owners, farmers, householders, and others; together with suges-tions for the prevention of defalcations and frauds in banks, railway companies, and other concerns. By Frederick Charles Krepp. London: 1858.

'Statistical Book-Keeping' とは，耳なれない呼称であるが，この点に関し，クレップは，「まえがき」の一節で次のようにいう。

「本書の意図するところは，すでに複式簿記を習得した人々が，統計的システム（Statistical System）で代替しようとする場合の完全な指針として役立てようとすることにある。

本論文目次

帳場道具

年	日	摘要	丁	金額	年	日	摘要	丁	金額
一月	一日	現金 此ハ帳場道具ヲ買入レタル高ナリ	一	六二五 ○○	三月	卅一日	元価百分五ノ減価 商費ニ入ル	廿八	三一 二五
						同	差引		五九三 七五
				六二五 ○○					六二五 ○○
三月	卅一日	差引……………………		五九三 七五					

此類ノ勘定ハ其金高一恆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

販行器械

年	日	摘要	丁	金額	年	日	摘要	丁	金額
一月	一日	現金	一	五○○○ ○○	十二月	卅一日	破損及使用ノ耗損原価ノ五歩販行科勘定ノ費ニ入ル	八	二五○ ○○
							差引送高		四七五○ ○○
				五○○○ ○○					五○○○ ○○
一月	一日	差引越高		四七五○ ○○					

右器械ノ直価五千円トス而シテ年々原価ノ五分二百五拾円ヲ減却シ之ヲ販行科勘定ノ借方ニ算入シテ年々器械ノ価ヲ減消スルナリ。

（『商家必用』・附録第三丁）

……（中略）……この統計的システムは，一見するとかえって繁雑にみえるかも知れないが，ひとたびこの方法を採用してみれば，むしろ簡易なことがわかるであろう……（中略）……この方法の基本的アイディアは，分類と統制にある。そしてこの方法は，英米独各国における15年間の個人的観察と実務経験の所産である」と。

さらに，序論（p. 3）では，この方法での帳簿として，複式簿記で一般に採用される主要簿（仕訳帳，元帳）および補助簿ないし補助簿兼分割仕訳帳（例えば，現金出納帳，仕入帳，売上帳，手形記入帳等）のほかに，「月次残高帳」（Monthly Balance Book）と「統計帳」（Book of Statistics）を新設する旨を明らかにしている。クレップは，この「統計的簿記」（statistical book-keeping）の指導原理として 'perpetual analisis, condensation and tabularization' をあげ，むずかしい表現で説明しているのではあるが，要は，control とdigest

本論文目次

No.1 Seller's Accounts

元頁	Sellers	貸方	1月			2月			3月			……	借方	12月		貸方		
1 2	A．B商会 S．ヘンリー		£	s.	d.	£	s.	d.	£	s.	d.		£	s.	d.	£	s.	d.

（管理と要約）にあり，control につき「月次残高帳」を，digest（of all accounts）につき「統計帳」を，それぞれ提案しているのである。

月次残高帳は，左右両頁にまたがって，1月から12月までの月次の金額欄を開設し，特定の勘定につき（p. 46以下の雛形を用いた解説では，Seller's Accounts, Buyer's or Customer's Accounts および諸口勘定の三部門としている），借方残高を黒インクで，貸方残高を赤インクで記入する。ただし，12月だけは，金額欄を貸借二欄に区分する。50～51頁の帳簿雛形は，上掲のとおりである。

統計帳は，クレップのいわゆる'Statistical System'の中心となる帳簿であり，「総勘定のダイジェスト」（to digest all accounts, p. 54）である。十年間の総取引の金額と内容とを明示しようとしている。86頁の帳簿雛形でみると，明細な項目に分類して，1858年から1867年まで，各年次を1欄として，10欄の金額欄を左から右に開設している。分類項目は，次のようになっている。これらの項目を左端の欄に上から下へ列記してある。

1. 仕入
   - 1月1日在庫
   - 仕　　入
   - 貸方諸口
2. 売上
   - 売　　上
   - 借方諸口
   - 12月31日在庫
3. 決済
   - a. 仕入
     - 送金為替
     - 為替手形
     - 小切手
     - 現金支払
   - b. 売上
     - 送金為替受取
     - 為替手形
     - 現金受取
   - c. d.（省略）
4. 費用
   - 賃借料と税金
   - 賃金・給料
   - 諸　　口
   - 利　　息
5. 損失
   - 商品売買損
   - そ の 他
6. 負債
7. 資産
   - 建　　物
   - 商　　品
   - 有価証券と手形
   - 預金残高
   - 現　　金
   - 債　　権
8. 純利益
9. 家事費

なお，クレップは，元帳につき，分割元帳制を採用している。すなわち，仕入先元帳，得意先元帳，一般元帳（諸口元帳），秘密元帳（資本，損益および家事費）を開設している。

月次残高帳および統計帳により，月次，年次の簿記の枠を超えた経営管理の統計資料を常時作ろうとした試みは，当時としては，目新しいものであったに違いない。

ソーヤーの簿記書

1862年（邦暦で文久2年，将軍家茂の治世）に，ソーヤー（Joseph Sawyer）の簿記書の第2版がロンドンで出版された。定価は10シリングとある。この簿記書の初版の刊行年次は，

本論文目次

不明である。1975年に出版された英蘭勅許会計士協会図書館の「書目」(*Historical Accounting Literature*, A catalogue of the collection of early works on book-keeping and accounting in the Library of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales, *etc.*) には，第二版が掲示してあり，また，エルドリッジ『前掲書』の「書目」には，この本が掲示されていない。また，ブラウン編『会計史』の「書目」には，1800年までのものであるから，この本は，いうまでもなく掲載されていない。ウルフ(Arthur H. Woolf)の『会計小史』(1912)第2部・12章 English Works on Bookkeeping は，前出のフォスター (B. F. Foster) の簿記書名が最後に出ており，ソーヤーに関しては言及していない。

初版の発刊年次は，この簿記書の巻頭の「まえがき」の日付が1851年12月であり，また巻末の「付言」の日付が1852年3月とある事から推して，1852年とみるのがおおむね妥当であろう。この簿記書のタイトルは，次掲のとおりであった。

A System of Book-Keeping, drawn up for and expressly adapted to The Tanning Trade, embracing transactions for an entire year, by single entry, converted periodically into double entry, in two parts.

Part I.
containing

Plans for the Cash Book, Day Book, Bill Book, and Ledger, with instructions for the proper arrangement of transactions and for balancing the books.

Part II.

The Stock Books, by the sole aid of which, the stock on hand in its various stages of manufacture, can be ascertained. Ensuring the detection of any deficiency, and exhibiting the amount of profit on each parcel of hides; wherein is laid down the only plan by which the profit or loss of each year can be ascertained. By Joseph Sawyer, accountant. Second Edition-Price 10s. London: 1862.

ソーヤーの簿記書の帳簿組織は，現金出納帳 (Cash Book)，手形記入帳 (Bill Book)，日記帳 (Day Book)からなる複合仕訳帳制の完備した典型である。この場合の Day Book は，いうまでもなく，一般仕訳帳(普通仕訳日記帳)である。月次総合仕訳帳制は採用していない。『簿記テキスト』としての水準は高いものであり，また，類書にみられない特色としては，後述するように，「評価論」を正面切ってとりあげている。

第一部「序論」の冒頭では，開業貸借対照表にはじまり，開始記帳の手続が明示されているが，この貸借対照表の様式は，いわゆる英国式で，その実況は，次頁のとおりである(p.5)。

このBalance Sheet (貸借対照表) は，同時に，開始残高勘定としての機能を果しているものであり，その事実は，借方・貸方の両側の左端に元頁の欄が開設され，元帳に開設される実体(在)諸勘定口座の頁数が明示されていることによっても明らかである。そこで，この貸借対照表の様式が，いわゆる英国式であるのは，会計報告書として意図的にこの様式をとったのか，それとも，開始残高勘定に相当するがゆえにこのような貸借の位置となったのかで，問題がのこる。

また，秘密元帳 (Private Ledger) 制の提案がみえており，この帳簿に収容すべきものは，不動産勘定，家什勘定，売買勘定，資本(主)勘定，損益勘定および Balance-Sheet であるとしている。この場合の彼のいうBalance-Sheet とは，まさしくBalance Account (残高

本論文目次

借方　1851年1月1日　貸借対照表　貸方

元頁					元頁				
1	ウィリアム・ヘンリー商会	103	16	0	13	リチャードソン・ステパン	36	11	0
2	ジェームス・エドワード	1015	11	3	14	ジョージ・タムソン	40	11	1
3	トーマス・プリンス	16	5	6	15	アイザック・ロマックス	13	6	0
4	ベンジャミン・ワトソン	201	3	4	16	ジョージ・ヘイドン	0	16	3
5	ワトキンズ・ライダー	156	13	0	17	ジェムス・ホウエル	112	4	0
6	ヘンリー・アイリン	61	12	0	18	トーマス・スネルグローブ	1501	11	3
7	マーシャル・バテー	304	15	0	19	オルター・デビー	2013	5	4
8	ジェームス・ウィンドンー	16	10	6	20	ヘンリー・マーシャル	501	1	1
9	シンプソン・ペイン	113	0	0	21	ジェームス・オーウィック	16	11	6
10	ウィリヤム・クリントン	42	14	4	22	ウイリアム・ジルバーロック	45	0	0
11	ジェームス・ホーザリンガム	31	3	2	23	フレッド・ワーレン	201	12	0
12	ダドロー商会	1116	12	1	24	ヘンリー・ヘイター	1	14	6
					25	ジェームス・ジャクソン	316	11	5
					26	ヘンリー・ウィルソン	0	16	4
					27	ウィリアム・フィンチ	0	12	3
						預　金	711	15	3
		3170	16	2	34	現　金	5513	19	3
35	支払手形	5013	12	3	36	受取手形	36	11	0
					P.L. 1	不動産	126	13	0
					P.L. 2	家　什	1011	0	0
					P.L. 3	商　品	300	0	0
							8026	16	3
		8193	8	5		£	15014	16	3
P.L. 4	資　本	6821	7	10					
	£	15014	16	3					

勘定)の意味にとるべきであろう。

現金出納帳や日記帳等の様式は，よく整備されており，今日のテキストと比べてまったく遜色がない。現金出納帳等の特殊(分割)仕訳帳は，多桁式のものであり，また，日記帳の金額欄は，今日のテキストで一般化しているような貸借の二欄を区別した様式になっている。次掲のとおりである。

（現金出納帳・左頁）

借方　現　金

日	付		元頁	売買勘定			諸口		

（同・右頁）

1851年1月　貸方

日	付		元頁	売買勘定			諸口		

日　記　帳

1851年1月　ロンドン

日	付		元頁	借方			貸方		

第一部の冒頭では，財産を取得原価ないし原価差引減価で評価すべきことをのべるとと

本論文目次

もに，家什（備品）については5％の償却を実施すべきこと，またいかなる増価もこれを付価すべきでない旨を明示している。さらに，巻末(p.197 以下)では，「商品の評価に関する見解」というタイトルを付した項をとくに開設し，その一節で，次のようにいう。

「減価現象のない限り商品を取得原価で評価すべきであり，実現していない利益を見積るべきでないとする一般に認められた原則を，市価の下落という予期しなかった事情のもとで，そのまま適用することは，疑問である」と。つまり，商品については，取得原価による評価を原則とするが，併せて，低価法の適用を考慮ないし示唆したものであろう。

バタースビーの簿記書

1878年（邦暦で，明治11年）に，マンチェスターの会計士（Public Accountant, Manchester）バタースビー（Thomas Battersby）の簿記書が刊行された。正確な刊行年次は，タイトル・ページに記載がなく不明であるが，「まえがき」の末尾の日付が1878年3月1日とあるので，一応この年としておく。なお，英蘭勅許会計士協会図書館の「書目」（前出）でも，1878年とある。この簿記書のタイトルは，次掲のとおりであった。

The Perfect Double Entry Book-keeper (abridged), and the perfect prime cost and profit demonstrator (on the departmental system), for Iron and Brass Founders, Machinists, Engineers, Shipbuilders, Manufacturers, *&c.* By Thomas Battersby, Public Accountant, Manchester.

第一部（31頁），第二部（33頁～43頁）および補論（44頁～48頁）からなる小冊子ではあるが，後述するように，優れた内容をもった啓蒙書である。

この簿記書の意図について，バタースビーは，「まえがき」の一節で，次のようにいう。

「本書の意図するところは，鋳造業者，技師，製造業者その他これらに類する企業家達に適合するような簿記および素価(Prime Cost）に関する簡明かつ完全なシステムを，一般の人々に明らかにすることにある」と。彼のこの意図は，すでに，長文のタイトル（前出）にも明瞭に示されている。

本書の構成は，次のようになっている。

第一部　序論
　　簿記の基本原理
　　複式記入
　　補助簿と仕訳帳および元帳
　　仕訳の原理
　　転記のルール
　　勘定の雛形
　　組合の簿記
　　有限責任会社の簿記
　　簿記の上級理論
　　帳簿論と勘定論の概説

第二部　素価と利益
　　諸方法の概説
　　素価と利益の一般原則
　　直接費の適用と蒸気部門
　　間接費の適用と利益
　　帳簿論
　　一般的な傾向

補論

第一部でBook-keeping (System of Book-keeping）を，第二部で Prime Cost Keeping (System of Prime Cost）を取り扱っているこの簿記書の各編の内訳項目をみただけでも，新興工業都市マンチェスターの姿が目に浮ぶ思いがする。

帳簿組織としては，複合（分割）仕訳帳制を採用しており，現金出納帳，受取手形記入帳，支払手形記入帳，仕入帳，売上帳等を補助簿兼分割（特殊）仕訳帳として用いる。そこで仕訳帳の機能は，バタースビーの言葉を借りれば，次のようになる（p. 12)。

'The Journal is generally said to be an

本論文目次

仕　訳　帳

元頁	1878年1月1日		£	s.	d.	£	s.	d.
1		借方　諸口　　貸方　資本（主）						
2		現　金……	50	0	0			
3		預　金……	3000	0	0			
4		機　械……	3300	0	0			
5		銑　鉄……	2000	0	0			
1		エンジン・ボイラー……	1000	0	0			
1		工　具　器　具……	7300	0	0			
2		同　上（鋳物場）……	2600	0	0			
2		備　品……	50	0	0			
1		土　地……	1000	0	0	20300	0	0
1		資本（主）						
9		サミエル・ウィルソン				300	0	0

借方　　資　本（主）　　貸方

1878年				£	s.	d.	1878年				£	s.	d.
1月	1日	サミエル・ウィルソン	1	300	0	0	1月	1日	諸　口……	1	20300	0	0
	31日	G. S. カレント……	9	40	0	0		31日	利　息……	1	83	6	8
		残高……	10	20619	6	8			損　益……	9	575	0	0
				20959	6	8					20959	6	8

abstract of all the subsidiary books; it is also used for receiving original entries which do not strictly belong to the subsidiary books, cross-entries, transfers from one account to another, and the closing-entries.'

つまり，仕訳帳での記帳の内容は，

(イ) 補助簿（分割仕訳帳）の総合仕訳

(ロ) 開始仕訳

(ハ) 相殺記帳および振替仕訳（残高，損益の両集合勘定への振替）

(ニ) 名目諸勘定の締切仕訳

となるわけである。

開始記帳に際しては，資本(主)勘定を相手科目として，資産諸勘定・負債諸勘定を対置するという伝統的な手続によっている。開始残高勘定（ないし残高勘定）は，この場合は用いていない。19頁・21頁から，実況を上に紹介しておこう。元帳の冒頭に開設される資本(主)勘定口座では，諸口として合計額を掲示するにとどめている。

期末における実体(在)諸勘定の総括(balancing and ruling entries)では，残高勘定口座を開設し，仕訳帳を経由して振替える。損益勘定口座への振替・名目勘定の締切（closing entries）も同様に仕訳帳を経由して行なっている。残高勘定の内容は，借方側・貸方側ともに，それぞれ資産・負債と資本の各個別項目の明細を掲示してあり，単に諸口としてトータルを示すという方法は採用していない。25頁からその実況を次頁・上段に示そう。

バタースビーは，Balance Sheet について，とくに雛形は示していないが，30頁で，注目すべき次の見解をのべている。

本論文目次

借方　　残　　高　　貸方

1878年				£	s.	d.	1878年				£	s.	d.
1月	31日	機械等	2	3500	0	0	1月	31日	支払手形	2	200	0	0
		銑鉄等	2	1800	0	0			S. ブラック	6	50	0	0
		土地	1	1000	0	0			P. ベル	6	200	0	0
		エンジン・ボイラー	1	995	16	8			J. ブレイ	7	5	0	0
		工具器具	1	7474	1	8			ライダー商会	8	40	0	0
		同上（鋳物場）	2	2589	3	4			J. スティール	8	500	0	0
		備品	2	50	0	0			P. ストーン	9	11	0	0
		現金	2	1	0	0			S. ウィルソン	9	300	0	0
		受取手形	2	990	0	0			資本（主）	1	20619	6	8
		預金	3	2021	5	0							
		J. ブース	7	1250	0	0							
		J. デール	7	9	0	0							
		J. ホール	8	245	0	0							
				21925	6	8					21925	6	8

「バランス・シートを構成する各項目は，残高勘定のそれと同じであるが，貸借の位置は左右が逆になる。その理由は，残高勘定は財産勘定のひとつであって，元帳の財産ないし資産に属する借方残高と，負債に属する貸方残高とを集合したものにすぎないのに対して，バランス・シートは人名勘定のひとつであって，資本主に対して彼の債務である負債を借方側に，資産を貸方側に示しているからである。したがって，資本主に提出する場合，資本主の人名勘定であるバランス・シートは，その主旨に沿った様式のものとなっているのである」と。

いわゆる英国式貸借対照表の様式について，残高勘定(いわゆる閉鎖残高勘定)と比較しながら，この様式のもつ意味ないし本質をするどくついている。

さらに，バタースビーは，30頁でいう。

「原材料を労働力や機械を用いて製品にかえている製造業者の場合では，通常の簿記の手続に加えて，原材料，賃金等の資料を整備し，各生産段階での製品の素価(Prime Cost)を測定する必要がある」として，第二部 Prime Cost and Profit (pp 33～43)を設けている。

彼はこの計算領域を，とくに 'Prime Cost Keeping' と称している。「素価」もしくは「第一原価」とは，一般に直接材料費と直接労務費との合計をいう。周知のように，今日でも小工場の経営者は，素価を製品の最低原価と考え，これに製造部門費の配賦額を割り掛けて製品原価とするのである。この場合，製造部門費の配賦額は，素価法 (Prime Cost Method) では，一定期間の製造部門費を同期間の素価総額で割って配賦率を計算し，指図書別の素価にこの配賦率を乗じて製造部門費配賦額を算出する。この場合，製造部門費が素価と相関関係を保つという保証はないから，正確を期し難いとする批判もあるが，簡便法として用いられている。

バタースビーは，第二部の冒頭で，次のようにいう。

「素価計算の目的は，将来に同様の注文を請負うに当って，その見積を容易かつ確実にするために，現在の契約から資料を集めることにある」と。

大規模な機械設備を要しなかった時代，もしくは，単純かつ小規模な経営にあっては，製品原価もしくはその最低原価は，素価から成り立つとされていたのである。バタースビ

本論文目次

ーの場合では，36頁で素価を次のように区別する。

Nett Prime Cost……直接材料費，直接賃金等の直接費。

Gross Prime Cost……Nett Prime Cost に間接費を配賦・加算。

そして，部門間接費の配賦手続を解説するのである。

なお，近代的大規模経営での総合原価計算の場合では，直接費と間接費の区別を必要としないから，素価ないし直接原価というこの原価区分は存在しない。

また，バタースビーの簿記書では，「正規の費用償却制」を明快に説明しており(p. 35)，減価償却費を素価の構成項目としている。

バタースビーのこの簿記書は，僅かに48頁の小冊子ではあったが，現代簿記への先駆とみてよい。とくに，1887年（邦暦で明治20年）に刊行されたガルク・フェルス『工場会計』（次掲）に与えた影響は，大きいと考えられる。

ガルク・フェルスの『工場会計』

1887年（邦暦で明治20年）に，ロンドンでガルク・フェルス（Emile Garcke and J. M. Fells）共著『工場会計』が出版された。そのタイトルは，次掲のとおりであった。

Factory Accounts, their principles and practice. A handbook for Accountants and Manifacturers with appendices on the nomenclature of machine details; the Income Tax Acts; the Rating of Factories; Fire and Boiler Insurance; the Factory and Workshop Acts, *etc*. Including also a glossary of terms and a large number of specimen ruling, by Emile Garcke and J. M. Fells. Landon.

本書について，最初の近代的な工業会計の文献であるとする世評が高いが，それは，ひとつには，その序文の冒頭で，「工場会計を規律する諸原理に関する体系的記述を，英国の読者に提供しようとする最初の試み」であると，著者達が，自賛していることによるものであり，本書中の白眉ともみられる「素価」（prime cost）の分析にしても，すでに前出のバータースビー（T. Battersby）の簿記書に相当明細に解説されている。

本書の構成は，次のようになっている。

第1章　序論（pp. 1～15）
第2章　労働（pp. 16～44）
第3章　原材料（pp. 48～59）
第4章　素価（pp. 60～75）
第5章　製品（pp. 76～94）
第6章　固定資本（pp. 95～118）
第7章　棚卸（pp. 119～129）
第8章　結論（pp. 130～151）
「補論」　A.－F.（pp. 152～214）
用語解説（pp. 215～222）
索引　（p. 223）

本書の特色のひとつは，第1章（p. 11）で，「商業簿記での元帳，仕訳帳および現金出納帳その他の補助簿の明細に立ち入って説明するつもりはない。一般の簿記に関する優れた文献が数多く存在する以上，その必要はないと考える。我々は，読者に対して，工場会計の適正な理解のための必須の諸命題を熟知させようと意図しているのである。おおむね以上の理由により，諸帳簿の雛形を用い記帳取引事例を仮設するというやり方で従前からの商業簿記書の著者達に追随する必要があるとは考えていない」とのべていることからも明らかなように，一般の簿記テキストの伝統的なあるいは典型的なパターンをあえて踏襲していない。

その反面，工場会計の領域に特有の補助簿，例えば，製品元帳，原材料元帳あるいは賃金台帳，諸設備に関する各種の台帳，さらに各種の指図書，命令書等に関する明細な解説が加えられており，また，「素価」（prime cost）

本論文目次

素 価 元 帳

借方　　オーダーNo.　　貸方

日付	摘要	指図書No.	数量or重量	比率	材料	賃金	その他支払	合計	日付	摘要	借方票No.	数量or重量	比率	金額 £	s.	d.

の分析はもとより，固定資本(固定資産)およびその減価償却に関した詳細な記述もみえている。固定資産会計ないし減価償却会計の文献としてみても，優れた内容をもっている。

さらに，各章の内容は，簿記・会計に関する諸問題に限定されることなく，経営組織を論じ，あるいは近代工場組織を論じ，あるいは管理組織を論ずる等，大そう幅ひろく，いわば経営全般にわたる啓蒙書としての性格も顕著である。また，巻末の「補論」A.—F.では，「所得税法」や「火災・汽罐保険法」(the Law of Fire and Boiler Insurance) あるいは「工場法」(the Factory and Workshop Acts) 等を論じている。

工場会計の場合では，基本的諸原則に変わりはないとしても，単なる商業簿記の応用といった程度では，とうてい正確で信頼のおけるものとはなり難く，工場に特有な諸勘定・諸帳票を大幅に導入することによって，はじめて所期の目的を達成しうるとする彼等の考え方が，全般にわたって具体化されているといえよう。

この研究領域における先駆的業績のひとつといわねばならぬ。

以下，前項のバタースビーの「簿記書」でも紹介してある「素価」(prime cost) を中心として検討を加えておく。

第1章で近代工場制工業の発展・現状の分析を行ない，第2章では賃金の支払に関する一般的手続を，さらに第3章では原材料の受入と払出の手続を論じ，第4章「素価」では，賃金および原材料費の2要素を結合する素価の記録および一般管理費 (general charges) の問題点を論じている。本書の67頁では，上掲の「素価元帳」(Prime Cost Ledger) を示している。

諸帳票，素価元帳，仕訳帳および一般元帳 (Commercial Ledger) の記帳関係について，優れたダイヤグラム (DiagramIII.) を示していることも，とくに付記する。

BIBLIOGRAPHY OF BOOKKEEPING

A chronological List of Works on Bookkeeping published in the English language, dated 1543 to 1887.

Hugh Oldcastle, Here ensueth a profitable treatyce *etc.*, 1543

Jan Yumpyn Christoffels, A notable and very excellent woorke, *etc.*, the English version 1547

James peele, The maner and fourme how to kepe a perfecte reconyng *etc.*, 1553

Johan weddington, A Breffe Instruction and maner howe to kepe Merchantes Bokes *etc.*, 1567

James Peele, The pathewaye to perfectnes, *etc.*, 1569

John Mellis, A briefe Instruction and maner how to keepe bookes of Accompts *etc.*, 1588

Nicolaus Petri, The pathway to Knowledge. *etc.*, translated from Dutch, by W.P., 1596

John Carpenter (J. C. *Gent.*), A Most Excellent Instruction *etc.*, 1632

Richard Dafforne, The Merchants Mirrour: *etc.*, 1635

John Collins, An Introduction to Merch-

本論文目次

ants Accounts, *etc.*, 1653

Abraham Liset, Amphithalami, or The Accomptants Closet, *etc.*, 1660

Stephen Monteage, Debitor and Creditor made easie : *etc.*, 1675. second ed.. 1682

Robert Colinson, Idea Rationaria, or The perfect Accomptant, *etc.*, the first Scottish treatise on bookkeeping, Edinburgh, 1683

Roger North (*a Person of* HONOUR, *anonymous*), The Gentleman Accomptant : *etc.*, 1714

Alexander Macghie, The Principles on Book-Keeping, explain'd *etc.*, 1718

Alexander Malcolm, A Treatise of Book-keeping, *etc.*, 1731

Hustcraft Stephens, Italian Book=Keeping, Reduced into an Art : *etc.*, the first Irish treatise on bookkeeping, 1735 in London, 1737 in Dublin

John Mair, Book-Keeping Methodiz'd : *etc.*, 1736 in Edinburgh, 1737 in Dublin

William Gordon, The Universal Acountant, *etc.*, second ed., 1765

Daniel Dowling, A Compleat System of Italian Book-Keeping, *etc.*, 1765

Benjamin Donn, The Accountant : *etc.*, second ed., 1778

Charles Hutton, A Complete Treatise on Pratical Artihmetic ; and Book-keeping, *etc.*, 7th. ed., 1785

Robert Hamilton, An Introduction. to Merchandise. *etc.*, second ed., 1788

Benjamin Booth, A Complete System of Book-Keeping, *etc.*, 1789

Edward T. Jones, Jones's English System of Book=Keeping, *etc.*, 1796

John W. Fulton, British-Indian Book-Keeping, *etc.*, 1799 in Bengal, 1800 in London

Patrick Kelly, The Elements of Book-Keeping, *etc.*, 1801

P. Deighan, A Complete Treatise on Book-Keeping, *etc.*, 1807

John Sedger, An Introduction to Merchants Accounts : *etc.*, 1807

James Morrison, A Complete System of Merchants' Accounts, *etc.*, 1808

John Lambert, The Perpetual Balance ; *etc.*, 1812

Michael Power, Book-Keeping No Bugbear, *etc.*, 1813

F. W. Cronhelm, Double Entry by Single, *etc.*, 1818

R. Langford, Merchants' Accounts *etc.*, 1822

Isac P. Cory, A Pratical Treatise on Accounts, *etc.*, 1839

B. F. Foster, Double Entry Elucidated, *etc.*, 1843

B. F. Foster, The Origin and Progress of Book-Keeping, 1852

Alexander Pulling, A Practical Compendium of the Law and Usage of Merchantile Accounts : *etc.*, 1850

Danial Sheriff, The Whole Science of Double-Entry Book-Keeping, *etc.*, second ed. 1853

W. Inglis, Book-Keeping by Single and Double Entry *etc.*, 1849, 1861, 1872

Frederick Charles Krepp, Statistical Book-Keeping : *etc.*, 1858

Joseph Sawyer. A System of Book-Keeping, *etc.*, second ed., 1862

Thomas Battersby, The Perfect Double Entry Book-Keeper *etc.*, 1878

E. Garcke & J.M.Fells, Factory Accounts, *etc.*, 1887

(*Continued* ; Works by American and Canadian Authors)

W. Mitchell, A New and Complete System of Book-Keeping, *etc.*, 1796

本論文目次

James Bennett, American System of practical Book-Keeping, *etc.*, 1820

B. F. Foster, A Concise Treatise on Commercial Book-Keeping, *etc.*, 3rd. ed., 1839,

W.H.Richmond, A Comprehensive System of Book-Keeping, *etc.*, 1846, Montreal.

S. W. Crittenden, An Inductive and Practical Treatise on Book-Keeping *etc.*, 1850

Lyman Preston, Preston's Treatise on Book-Keeping., *etc.*, 1851

I. Mayhew, A Full Key to Practical System of Book-Keeping *etc.*, 1852

S. W. Crittenden, Key to the Counting-House and High School Editions *etc.*, 1853

I. Mayhew, Mayhew's Practical Book-Keeping *etc.*, 1860

Bryant & Stratton's Book-Keeping Texts, High School ed., 1860, Common School ed., 1861, and Counting House ed., 1863

W. R. Orr, The Dominion Accountant, *etc.*, 1872, Toronto.

E. G. Folsom, The Logic of Accounts: *etc.*, 1873

C. C. Marsh, The Science of Double-Entry Book-Keeping *etc.*, 1877

J. H. Goodwin, Goodwin's Improved Book-Keeping, *etc.*, 17th., ed., 1895

S. H. Goodyear, Goodyear's Advanced Accounting, *etc.*, 1909

REFERENCE WORKS

B. F. Foster, The Origin and Progress of Book-Keeping: *etc.*, 1852

George Lisle, Accounting in Theory and Practice, 1900

R. Brown ed., A History of Accounting and Accountants, 1905

A. H. Woolf, A Short History of Accountants and Accountancy, 1912

J. B.Geijsbeek, Ancent Double=Entry Bookkeeping: *etc.*, 1914

P. Kats, Hugh Oldcastle and John MellisI, II., 1926

P. Kats, The "*Nouuelle Instruction*" of Jehan Ympyn Christophle-I, II, 1927

W. L. Green, History and Survey of Accountancy, 1930

D. Murray, Chapters in the History of Bookkeeping, Accountancy & Commercial Arithmetic, 1930

A. C. Littleton, Accounting Evolution to 1900, 1933

H. C. Bently & R.S.Leonard ed., Bibliography of Works on Accounting by American Authors, 1934

E. Peragallo, Origin and Evolution of Double Entry Bookkeeping, 1938

P. Crivelli, An Original Traslation of Treatise on Double-Entry Book-Keeping by Erater Lucas Pacioli, 1939

W. T. Baxter ed., Studies in Accounting, 1950

H. J. Eldridge (Revised by L.Frankland), The Evolution of the Science of Bookkeeping, second ed., 1954

A. C. Littleton & B. S. Yamey ed., Studies in the History of Accounting, 1956

R. R. Coomber, Pioneers in English Book-keeping Texts-Hugh Oldcastle and John Mellis, 1956

A, C. Littleton & V. K. Zimmerman, Accounting Theory: Continuity and Change, 1962

R. G. Brown & K. S. Johnston, Paciolo on Accounting, 1963

Institute of Chartered Accountants in England and Wales, The Earliest Books on Book-Keeping 1494 to1683. 1963

European Accounting History, European Congress of Accountants 1963, The Insti-

本論文目次

tute of Chartered Accountants of Scotland

M. Chatfield, ed., Contemporary Studies in the Evolution of Accounting Thought, 1968

H. W. Thomson & B. S. Yamey, Foreign Books on Bookkeeping and Accounts 1494 to 1750. A Bibliography, 1968

Catalogue of printed books and pamphlets on accounting and allied subjects dated 1494-1897 *etc.*, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 2nd ed., 1968

M. Chatfield, A History of Accounting Thought, 1974

Historical Accounting Literature, A catalogue of the collection of early works on book-keeping and accounting in the Library of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales, *etc.*, published by Mansell Information, 1975

（調査研究資料について）

1975年にMansell Informat ion から英蘭勅許会計士協会図書館の「書目」（*Historical Accounting Literature*, A catalogue of the collection of early works on book-keeping and accounting in the Library of the Chartered Accontants in England and Wales, together with a bibliography of literature on the subject published before 1750 and not in the Institute Library）が出版された。ライブラリアンの Kathleen M. Bolton によると，とくに古典簿記書のコレクションのうちの相当部分は，1908年に死去したプラーグの著名な会計史家キール博士(Dr. Karl Peter Kheil, Jur.)の父子二代にわたる蔵書を，1913年に未亡人から協会が購入したという。同博士の著名な研究業績の一部については，本稿の《イムピンの簿記書（英訳版）》を参照されたい。また，前掲の「書目」の *'General Information'* の末尾の記事によると，協会図書館の蔵書のうちで，とくに重要な文献および稀覯本（the more important and rarer books)とみられるもの百冊以上が，World Microfilms Publications からマイクロフィルムで刊行されている旨が明示されている。わが国においても，マイクロフィルムおよびそのゼロックス版の形で，この貴重な資料を入手できるようになったことは，研究者にとっての一大福音といわねばならぬ。本稿では，英書の一部と米書の相当部分につきオリジナル本を用いた外は，大部分このゼロックス版を用いている。

本論文目次