

英米古典簿記書研究拾遺（承前・完）

久野秀男

総目次

- | | | | |
|-------|--|---|--|
| I | 序論 | | |
| II | 商品勘定の変遷と課題 | | |
| III | 『帳合之法』・『馬耳蘇氏複式記簿法』・『商家必用』の帳簿組織
——比較英米古典簿記書論および現代簿記教育論—— | | |
| IV | 元帳の総括および次期開始記帳について
——「英米式決算法」への道—— | | |
| V | 著者名等の呼称（カナ文字表記）およびタイトル・本文のスベリング等について | | |
| VI | Bookkeeper か Accountant か | | |
| VII | 押韻の仕訳ルール | | |
| VIII | 仕訳帳金額欄の変遷と問題点 | | |
| IX | ジョーンズ簿記の原理とその批判者達 | | |
| X | 幻の書・『オールドカッスル簿記書』とその周辺 | | |
| XI | 英米古典簿記書解題（追加）
ブラウン（John Brown）の小冊子（1616）
ダフォーン（Richard Dafforne）の第2の簿記書（1670, 第3版）
ディルワース（Thomas Dilworth）の簿記書（1777 in London, 1803 in New York）
マルシュ（C. C. Marsh）の初期の簿記書（1832）
メサーベイ（A. B. Meservey）の簿記書（1875） | | |
| XII | 補項（以上, 第16巻・第1号に収録） | | |
| XIII | 統括勘定の出現
第1節 統括勘定の意義
第2節 統括勘定への発展段階
第3節 人名勘定と擬人説
第4節 統括勘定方式と整理勘定方式 | | |
| XIV | 元帳の変遷 | | |
| | | 第1節 設題 | |
| | | 第2節 元帳各勘定口座の丁（頁）数欄（Folio, Fol., Fo., Reference, R.） | |
| XV | イタリア式（ベニス式）『簿記テキスト』の完成
——Pacioli(1494), Tagliente(1525), Manzoni (1534) —— | | |
| XVI | 損益計算志向の伝統 | | |
| XVII | 改良イタリア式帳簿組織 | | |
| XVIII | スネルの簿記書：付, South-Sea Bubble
（以上, 第16巻・第3号に収録。以下, 本号） | | |
| XIX | 仕訳のルール（Rules）
第1節 journal form の定型
第2節 仕訳のルール（Rules）；その展開と課題 | | |
| XX | Malynesの <i>Consuetudo</i> | | |
| XXI | ドッドソンの簿記書 | | |
| XXII | 米国の初期の簿記書 | | |
| XXIII | 《補記》
(1) accountancy's Age of Stagnation
(2) パチオリは簿記（学）の始祖（Patriach）か
(3) メヤー（John Mair, 1736 in Edinburgh, 1737 in Dublin）の簿記書に関するある疑念
(4) Ralph(e) Handson の簿記書に関する覚書
(5) モンティージの簿記書の解題訂正
(6) スブラーグの経歴と影響力
(7) 「複式」（double entry）に関する覚書
(8) Robinson Crusoe (1719) の著者の簿記書
(9) 残高勘定の消長に関する覚書
(10) ウェデイントンの簿記書（1567）の影響について | | |
| XXIV | 家具（財）勘定等の変遷
——棚卸法（inventorization）から償却法（depreciation）へ—— | | |

XIX 仕訳のルール (Rules)

第1節 journal form の定型

複式簿記のテクニカルな側面が、最も顕著な形であられるのは、「仕訳」(journalizing)ないし「仕訳帳」(journal, giornale, giornale doppio)である。そして、この仕訳に関する限り、複式簿記ないし簿記書が出現したとき、すでに高度にテクニカルな形式をとまっていたことは、リトルトン(A.C. Littleton, 『会計発達史』・第8章)も指摘するとおりである。

周知のように、“the original Venetian form of journal entries”では、現金を出資して開業したような場合、次のようになる。

Per (あるいはP) Cassa // A (あるいはa)

パチオリの『ズムマ』・〈計算記録詳論〉の第12章の解説では、

Per cassa de cõtanti. A cauedal de mi tale……

とあって、2本斜線//はない。パチオリのこの部分(本頁)および仕訳帳(giornale doppio)の雛形を示したマンゾーニ簿記書(Qvaderno doppio col svo Giornale, etc., 1534)の仕訳帳冒頭の第1頁(次頁)を紹介する。パチオリの引用部分は(当時はみなそうだが)黒体文字(b. l.)でわかり難いので、ペラガロ(E. Peragallo, Origin and Evolution of Double Entry Bookkeeping, 1938, p. 57)の並活字組文と英訳文とを添付する。なお、ペラガロには：のマークがあるが原典にはないはピリオッドである。

Debitore 1	Linca del ducato	Distinctio nona. Tractatus xi. De scripturis	Forma d metter i giornale. Lp. cccc. Lxxviii. a. vi. s. nouo dore i venegia. pri^a Per cassa de cõtanti. A cauedal de mi tale 7c. p cõtanti mi trouo i qlla al pite. fra oro e monete. arzero e ramo d ducati cogni. cõe ape i lo foglio delo iuctario posto i cassa. 7c. i tutto duc. tanti doro. E monete duc. tanti i tutto al modo nro venetiano. a oro. cioè a grossi. 24 per duc. e piccioli. 32. per grosso a 8. a oro. 2 ^a . §. 6. 5. 6
Creditoze 2			
Doppia 2 ^a parte virai costi			
1493 addì 8 Novembre in Venezia			
1		2 ^a Per Cassa di contanti: A Cavedal di me tale, ecc., per contanti	
2		mi trouo in quella al presente, fra oro e monete, argento e rame di diversi conii, comme appare nel foglio dell'Inventario posto in cassa ecc., in tutto ducati tanti d'oro, e monete ducati tanti, valgono in tutto, al modo nostro venetiano a oro, cioè a grossi 24 per duc. e piccioli 32 per grosso a lira a oro	lira, soldi, grossi, piccioli.
Venice November 8, 1493			
1		Debit cash: Credit capital, etc., for different coins, which appear in	
2		the inventory, etc., total Venetian gold ducats valued at 24 grossi per ducat and 32 piccioli per grosso in gold lire	lira, soldi, grossi, piccioli.

Al nome di Dio. 1540, Adi 8^o Marzo in Venetia.

i

1	7p = 1/2	Cassa // A Cauedal de mi Aluise Vallareffo, de mi s ^r Zacharia, che de contadi mi trouo al presen- te, fra oro, et moneda, int ^r 7p 2500 7p ual 7p	Di ponere la prima partida in giornale de tutti li dinari che ti trouasti hauer, sin questo giorno, di tuo cauedal. 250 7p --- 7p --- 7p
2	7p = 1/2	Bancho di priulli // A Cauedal ditto, per tanti che mi trouo i q ^l lo, come p sui libri appar 7p 1500 7p	De dinari che t'atrouasti hauer in bancho di priulli, di tuo cauedale. 150 7p --- 7p --- 7p
3	7p = 3/2	Zoie di piu forte // A Cauedal ditto, per pezi n ^o 8, et un fil di ple, slimade come qui sotto appar, et prima, p un diamante in tauola, ligato in oro --- 7p 200. p un diamante in punta desligato --- 7p 200. p un rubin in tauola ligato in oro --- 7p 150. p un rubin in cuogolo ligato alla suriana 7p 100. p un saffiro in cuogolo ligato in un richin 7p 80. p un smeraldo in tauola desligato --- 7p 60. p un balasso alla Xenouina ligato in tauola 7p 50. p una turche se ligata in oro --- 7p 25. p un fil di perle n ^o 60 --- 7p 100. Summa in tutto 7p 965 7p ual 7p	Di ponere in ditto giornale tutte le zoie che t'atrouasti hauer al presente, a una per una, come quelle lu stimate. 96 7p 10 7p --- 7p
4	7p = 4/2	Arzenti lauoradi di piu forte // A Cauedal ditto, per piu pezi tutti de bolla noua, pesa marche 16 onze 3 a 7p 6 la marcha, monta 7p 110 7p 6 ual 7p	Di far la partida de tutti gli arzenti in monte, che t'atrouasti hauer. 11 7p --- 7p 6 7p
5	7p = 4/2	Mobil di casa // A Cauedal ditto, per piu robbe stimate, come per la poliça de lo inuentario appar, in tutto 7p 1246 7p 12 --- --- ual 7p	De mobile di casa de piu forte, che t'atrouasti hauer di tuo cauedale. 124 7p 13 7p --- 7p
6	7p = 4/2	Officio de la camera dimprestidi, per conto de cauedal di monte nouo, posto in sestier di castello // A Cauedal ditto, p tanti mi trouo in q ^l lo, sin q ^l stogiorno, in nome mio, battudo l'undecima ratta, 7p 1000 7p	Di credito che t'atrouasti hauer alla camera d'impresti, per conto de cauedal de monte nouo. 100 7p --- 7p --- 7p
7	7p = 4/2	Officio de la camera dimprestidi, per conto di Pro de monte nouo // A Cauedal ditto, che mi trouo douer hauer sin questo giorno, in nome mio, 7p 670 7p 15, a 7p 34 7p 3 p Pro, principia il primo Pro di setemb. 1516, fin setemb. 1518 --- ual 7p	Di pro d'imprestidi che t'atrouasti hauer alla camera de monte nouo. 67 7p 1 7p 3 7p

A

ところで、パチオリの前掲書の第11章の本文の著名な英訳では、2本(斜)線(two little slanting parallels, two small lines)を引くと記述している。カッコ内の英文のうちの前者は J. B. Geijsbeek (p.43) の英訳、後者は Pietro Crivelli (1939, p.23) の英訳である。後者の場合では斜線とは訳していない。R. G. Brown & K. S. Johnston, *Paciolo on Accounting* 1963, p. 44 の英訳では、two small slanting parallel lines とある。原典を調べてみると、*virgolette* とある。辞典 (Italian-English Dictionary, by J. Purves) では、*t. pl. inverted commas, quotation marks* とある。ますます話しがややつこしくなる。

以上の、仕訳の形式をめぐるパチオリの第11章と第12章とでのこの喰違いについて、Crivelli は、次のように注記している。

In Chapter 11 Pacioli states that the debit entry must be separated from its corresponding credit entry by two small lines. These have apparently been acciden-

tally omitted by the printers in the Book-keeping examples of the original, etc.

筆者(久野)には、Crivelli のような印刷人の偶然のミスとは、とても思えない、要するに、この喰違いの原因は、後述するような種々な形式が、よく整理されずにパチオリの(あるいは、パチオリが自著に借用したテキストの著者の)頭の中で混乱していたことにあるのではないかと推察される。あるいは、伊英辞典(前掲)のように、*virgolette* を *inverted commas* 等と解すると、パチオリの第11章の本文と第12章の仕訳の雛形にはほとんど喰違いがないことになる。コンマとピリオッドとの違いだけである。とすると、Geijsbeek と Brown & Johnston とが何故に2本斜線と英訳し、Crivelli が2本細線と英訳したのかが疑問となる。

参考のために、パチオリのオリジナルの第11章、Geijsbeek, Crivelli および Brown & Johnston の3英訳を対比して次に示す。

10. *A. e quello che per loro se habia a denotare.*

Capitolo. 11.

Di sonno (commo e ditto) li termini vsitati i ditto giornale. Luno e ditto. Per
 E laltro e ditto. *A.* Liqli bano loro significati ciascuno separato. Per lo. Per.
 sempre se dinora el debitore. o vno o piu che se sieno. E per lo. *A.* se dinora lo
 creditore. o vno o piu che se sieno. E mai si mette prita ordinaria i giornale (che
 al libro grãde sãbia apozze) che nõ se dinora p^a. p^a siditti doi termini. Deli qli. sepre nel prin
 cipio de ciascuna prita si mette el. Per. Pero ch^a p^a. si deue specificare eldebitore. e di poi ine
 diate elluo creditore. diuiso lũ dalaltro p^a doi ñgolette cofi. || Lõmo uelo ex^o difotto se sira
 uoro 7c. Del modo a sap ponere e ditare le pite i lo giornale del dare e de laure cõ
 molti exẽpli. E deli doi altri termini nel qderno vsitan luno ditto *Lassa.* e laltro *Caudale*
 E quello che per cõsi se habia intendere.

CHAPTER 11.

THE TWO EXPRESSIONS USED IN THE JOURNAL, ESPECIALLY IN VENICE, THE ONE CALLED "PER," AND THE OTHER "A," AND WHAT IS UNDERSTOOD BY THEM.

As we have said, there are two expressions (*termini*) used in the said Journal; the one is called "per," and the other is called "a," each of which has a meaning of its own. "Per" indicates the debtor (*debitore*) one or more as the case may be, and "a," creditor (*creditore*), one or more as the case may be. Never is any item entered in the Journal which also is to be entered in the Ledger, without preceding it by one of the two expressions. At the beginning of each entry, we always provide "per," because, first, the debtor must be given, and immediately after the creditor, the one separated from the other by two little slanting parallels (*virgolette*), thus, //, as the example below will show.

(J. B. Geijsbeek)

CHAPTER XI.

Of the two terms or expressions used in said Journal, employed specially in Venice; One called "Per" and the other "A," and What is to be understood by them.

AS said, there are two expressions used in said Journal; one is called "Per," the other "A," each having a different meaning. "Per" always denotes a debtor, or one or more as there may be; and by "A" is denoted the creditor, or one or more as there may be. Never is an ordinary item posted in the Journal (which is to be entered in the big book—Ledger) which is not first denoted by one of the said expressions. At the commencement of each entry is always put the expression "Per," because the debtor must always be described first; and then, immediately after, the creditor, separated one from the other by two small lines thus *||**, as you will note in the example given below.

*See Book-Keeping Note No. 1 at end of Treatise.

(P. Crivelli)

Chapter II

The Two Expressions Used in the Journal, Especially in Venice: One Called Per, and the other A, and What Is to be Understood by Them.

There are two unique expressions used in the Journal: One is called Per and the other A, each having a meaning of its own.

Per always indicates a debit, one or more as the case may be.

A denotes a credit, one or more as the case may be.

An ordinary item is never entered in the Journal (which will be later posted to the Ledger) unless it contains the two expressions. The expression Per is put at the beginning of each entry, because the debit must always be described first; and then, immediately after, A and the credit. One is separated from the other by two small slanting parallel lines *||** as you will note in the example given in Chapter 12.⁵

(Brown & Johnston)

Geijsbeek の英訳とパチオリの原典とを対比すると、極めて注目すべき事実を見出す。すなわち、パチオリの原典では、Per cassa, A cauedal のような形式で、全文にわたりすべてピリオッドの形式になっている。Geijsbeek の英訳では、ピリオッドのところすべて *//* となっているのである。パチオリ以後の、例えばマンゾーニ (Qvaderno doppio etc., 1534) の簿記書で *//* を用いていることはたしかだが、Geijsbeek がパチオリの英訳に際し

て、何故に *//* を用いたかは不明である。

Per, A は英語の By (For), To に相当する前置詞である。Per Cassa, A Cauedal を英語で完全 (に近い) 表記で示すなら、こうなる筈である。

Cash is debtor to Stock (Capital). Stock is creditor by cash.

このような表記のことを、一般に "a twofold double entry" と称しているようである。文字通り、「2要素 (a twofold)」からなる「複記」(double entry) である。これを土台にして考えれば、当然、前置詞 By, To をテクニカルな符号化すると、

By Cash (Per Cassa) To Stock (A Cauedal)

となる筈である。なお、Cassa は英語の Chest, Cash Box に当る。初期の英国簿記書では、しばしば Cash とはイタリア語に由来し、ready money (mony) のことであるなぞと解説がしてある。当時は Cash という英語は、hard word であったようだ。

英国の場合、先掲のような "a twofold double entry" (2要素複記) を、さらに省略して、よりテクニカルなものにしようとするれば、

Cash is debtor to Stock ×××ですむことになる。動詞も省略するのなら、

Cash debtor to Stock ×××となる。

英国人の手になる最初の英文簿記書である James Peele, The manner and fourme how to kepe a perfecte reconyng, etc., 1553 の仕訳帳の冒頭の第1頁では、

$\frac{1}{2}$ Mony is Debitor to Stocke belonging to me……

となっている。この頁の部分を参考のために次頁に掲示する。

これが、ダフォーンの簿記書 (The Merchants Mirrour: etc., 1635) ともなると、動詞

The name of God be our helpe,
The Journal or dayly booke be-

longing to me Fraunces Bonde of Londo, groser. Begonne
the .xxv. day of May, in An. 1553. And is my first booke of y^e crosse: cōtēpnting not onely the copy
of my state or inventoyr, but also al other needeful thynges in my occupying frō this present.

parcel	Journal		l.	§.	d.
1		1 Money is Debitor to Stocke belonging to me ff. B. & is for 270 angels, therin valued after .x. §. the Angell, amounteth to one hundredth, thirty and, v. poundes. I saye. \diamond	135	00	00
2		1 Monie is Debitor to Stocke, and is for .48. Ryalles, therin valued after .xv. §. the Ryall, amounteth to .xxvi. l. \diamond	03	00	00
3	Thus enter monie out of the Inventoyr in to the Jew- ell.	1 Monie is Debitor to Stocke, and is for .xxvij. double ducates, therin, valued, at .xij. §. the ducat, amounteth to sixtene poundes sixtene shillings. I saye. \diamond	016	16	00
4		1 Monie is Debitor to Stocke, and is for vchpte monie, of dy- vers copes, to the summe of one hundredth, thre scoze and sixtene poundes, fourtene shillings, and four pence. \diamond	176	14	04
		1 Jewelles is Debitor to Stocke, and is for .iij. go'd rpyges ther in, oute of my marke grauen, and the other two pte with stones, wherof the one is a Diamond, and thother a Ruby, waping one ounce & a halfe: valued after .iij. pound the ounce, amounteth to four poundes and ten shillings. I saye. \diamond	004	10	00
6	Thus enter jewelles out of the Inven- toyr.	3 Jewelles is Debitor to Stocke, & is for two bracelets of gold, therin, waping .ij. ounces. I valued after .lvi. §. the ounce: amon- teth to thre poundes .xx. 4 shillings and ten pence. \diamond	003	10	10
7		1 Jewelles is Debitor to Stocke, and is for a tablet of gold, ther in, waping one ounce and thre quarters, valued after .iiij. pound the ounce, amounteth to seven poundes. I saye. \diamond	007	00	00
8		1 Plate is debitor to Stocke, & is for one nest of siluer gobletes, percel gilt, with a couer, waping .xxv. ounces I valued after .v. § lij. d. thonce, amounteth to eynne poundes and 4 eight §. I saye.	009	08	00
9	Thus enter plate out of the Inventoyr.	3 Plate is Debitor to Stocke, and is for two faultes of siluer, thone gilt, and thother parcel gilt, waping .xxij. ounces dim. va- lued at .vi. §. thounce, amounteth to .ix. l. and .iiij. §. \diamond	009	03	00
10		1 Plate is debitor to Stocke, & is for one dozpn of siluer spones, waping .xxij. ounces, with gilt knoppes, valued after .iiij. §. vi. d. thounce, amounteth to thre poundes and thre shillings. \diamond	003	03	00
11		4 The blacke house in Colchester, is Debitor to Stocke, & is for the fee simple therof purchasid of maister Fraunces Lambarde, as by the evidences moze at large appereth, and cost me the som of one hundred fifty and seven pounde. \diamond	157	00	00
12	Thus enter landes & rates out of Chinc- enspyr.	4 My mansion house that I now dwel in, In marke Lane, is De- bitor to stocke, & is for the fee simple thprot, purchasid of James Browne by lease. As by the evidences moze at large, doeth ap- peare, and cost me lxx hundred poundes. \diamond	100	00	00
13		4 The golden crosse in the parrysh of Aldermarsh, is Debitor to Stocke, & is for a lease therof takid, for the terme of .ix. years, dated the .xij. of April, in Anno .1549. for the which I pay yearly thre poundes, now in the tenor, and holding of M. Stann. who payeth to me by yeare .4. l. valued at one .l. and .ix. poundes.	160	00	00

An. 1633. the 1. of January in London		Fol 1.	£	s.	d.
1. Cash Debitor to Stocke £. 1,000, 15s. 7d. for Sundry Coins					
	200. Peeeces, at 22. s. per Peece _____	£. 220. —			
1.	200. Peeeces, at 20. s. per Peece _____	£. 200. —			
1.	300. Estates dollers, at 4. s. 6d. _____	£. 180. —			
	300. Double-pistoles, at 26. s. _____	£. 390. —			
	And White-mony of sundry sorts _____	£. 10.15.7.	1,000	15	7

の is が落ちて Cash Debitor to Stocke となる。その実況は上掲のとおりである。

“a twofold double entry” を考える場合、資本（主）を介在させる次のような仕訳分解の考え方がある。リトルトンの『前掲書』第4章にみえている。例えば、商品（実名で何々）を掛で購入したような場合を考える。当時は機能的商品勘定ではなく実名商品勘定であり、また人名勘定を採用しており買掛金のような統括勘定は登場していないが、ここでは説明の便宜上、当世風になおす。

（借方）商品 ××× （貸方）資本(主)×××
 （借方）資本(主)××× （貸方）買掛金×××

この場合の資本（主）勘定の記録を省略して示すと、

（借方）商品××× （貸方）買掛金×××
 となる。先掲の2本斜線（the two diagonal lines or, two little slanting parallels）は、この省略をあらわすものと考えられている（『前掲書』、訳書、p. 73頁）。つまり、

$$a=b (/)$$

$$(/) b=c$$

$$a=c \rightarrow a // c$$

という論法（あるいは発想）である。

ところが、どうも、この考え方は、「深読みが過ぎる」ようである。そのために、全体が riddle story になりかねないおそれがある。左横書きの場合に、ある記事を抹消（あるいは省略）したり、あるいは、左右の位置の区別をするということになると、勢い右上から左下への斜線を引くのがごく自然で

ある。しかし、2重の抹消のために / が重なって // となったという風に考えるのは、果していかがなものか。前掲のパチオリの場合でも、また、1525年に刊行の G. A. Tagliente (J. A. Taiente) の *Considerando* の場合でも、この斜線自体がない。Tagliente の仕訳帳雛形の冒頭は、こうである。

Per Cassa, A, chaudal de mi tal, etc. × × ×

2本斜線に関するリトルトンの記述は、おそらく、1914年刊の John B. Geijsbeek, *Ancient Double=Entry Bookkeeping, etc.*, p.115 の記述もしくは、この記述にある Simon Stevin の説あたりが種本であろう。Geijsbeek はいう。

It is difficult to state what the two diagonal lines (//) between the debits and credits mean.

In the chapter entitled “Discursion in the Theory” there has been set forth in detail Stevin’s theory of a double entry with two debits and two credits, thus carrying the transaction through the proprietor’s account but eliminating the same by algebraic formula.

The late Joseph Hardcastle, C. P. A. of New York, in 1903, in his “Account of Executors and Trustees,” chapter on “The Personalistic Theory,” very plainly sets forth the same idea elucidated by Stevin.

著名な Barbarigo の帳簿でも、2本斜線はない。ピリオッドもコンマもいっさいない。

例えば、次のとおりである。

In Cristi nomine in MCCCXXX a
di 2 zenaro in Venetia

$\frac{18}{7}$ Per cassa de constanti A ser Fran-
ceso Balbi e fradelli contadi etc.

(出典はペラガロの『前掲書』35頁)

1588年刊の Martin Fustel, *L' Arithmetique abregee etc.* の仕訳帳では、Par (Per ではない) 何何 à (A) 何何という形をとっており、2本斜線を用いていない。Federigo Mellis, *Storia della Ragioneria*, 1950 (P. 662) から引用して次頁に示す。

さらに、Giovanni Antonio Moschetti, *Dell' Universal Trattato di libri doppii, etc.*, 1610 の場合では、2本斜線//ではなくて2本横線=となっている。Per 何何=A 何何とある。前掲の Federigo Mellis (p. 678) から引用して86頁に示す。

さらにまた、元帳面における各勘定口座の摘要の記事中で貸借の区別をする場合、1586年刊の Angelo Pietra, *Indirizzo de gli economi, osia ordinatissima instrvttione da regolatamente formare qvalvnqve scrittvra in vn libro doppio, etc* では、87頁のように1本斜線になっている。但し、仕訳帳面では2本斜線である。なお、この簿記書は、聖職者であったピエトラが、僧院の会計に複式簿記を適用したもとして後世に名高い。この論文の組版の都合上、元帳の終りの部分(59丁)の口座の実況を示す。左右両頁(つまり1丁)で借方側・貸方側とする伝統形式であるが、これも組版の都合で、この論文の87頁では1頁の上・下にまとめ写真版で示してある。

以上にそくして、ここに漸定的ではあるが、結論をいそぐ。2本斜線、1本斜線、2本横線あるいはコンマ、ピリオッドまたは：(;)等に関しては、Simon Stevin, A. C. Littleton, Joseph Hardcastle のように、もってまわった由来を詮索する必要はない。ことさら2本斜線//にこだわるのは、どうかと思う。

角度をかえて2本縦線||の場合を想定すると、左横書きでは、まず引き(書き)にくい。いうまでもなく、右縦書きの場合は別である。諸般の事情からみて、これらの記号等は、位置関係(左横書きの場合では左の位置と右の位置)を明確にする手段であるとしか考えようがない。だからこそ、コンマでもよいし、ピリオッドでもよい、ということになる。また、単に字間を開いてもよいし、Per (P. Par) と A (a, à)との書体を変えて目立たせてもよい、ということになる。そして、現に、筆者(久野)の調査した限りでは、そうなっているのである。

第2節 仕訳のルール(Rules); その展開と課題

(1) 問題の所在

「仕訳のルール(Rules)」あるいは「仕訳の rule and rote approach」は、後述するように、資本等式に代表されるような代数恒等式の登場によって、おおむね終焉する(筈であった)。この間の問題の所在を、簡明かつ具体的にのべた(著者が意識的にのべようとしたかどうかは、あるいは問題の所在そのものを意識したかどうかは、必ずしも明らかではないが)文章があるので、引用する。Buchhaltung und Bilanz, Johann Friedrich Schär を訳述した林良吉訳『会計及び貸借対照表』(大正14年4月刊)の序文の次の一節である。

「私は子供の時に簿記を所謂受渡説並びに仮定人格説で教へられました。試算表の金額が一銭か二銭合わぬ為に徹夜して苦しんだりして、実習の上から無理矢理に覚へたのでありますから、深遠なる理屈は知らなくとも、貸借仕訳等には一向差支がなかったのであります。併し是を専門学校の学生に短時日に教へようとする中々困難であります。教ふるものも教へらるるものも共に閉口するのであります。之には色々理由もありますが、其一是専門学校の学生は頭脳が理論的であって

		liures	l.	de
$\frac{.1}{1}$	15. <i>Auril 1588.</i> Par Caisse à nous Robert Lannois, & Hilaire Dampont 8000 ∇ . pour faire acheter marchandises, dont Robert Lannois met 5000 ∇ . & Hilaire Dampont 3000 ∇ . Cy	24000		
<i>15. dudit mois.</i>				
$\frac{.2}{1}$	Par Gabriel Picot facteur à Caisse 8000 ∇ . que Robert Lannois, & Hilaire Dampont mettēt entre les mains dudit Picot, pour acheter certaines marchandises. Or est-il que le premier d'iceux a mis 5000 ∇ & l'autre 3000 ∇ . avec telle pactiō & accord fait entre eux, que ledit Picot en cōsideration de ses peines, aura du profit 8. & vn tiers pour cent, sur la marchandise qui sera vendue à Paris.	24000		
<i>13. May.</i>				
$\frac{.2}{2}$	Par sarges de Florence, A Gabriel Picot 400 ∇ pour 6. pieces de 72. brasses pour piece, faisans 35. aulnes mesure de Paris, à nous enuoyēs par tel, demeurant en tel lieu. Lesquelles 6. pieces ont coustē, suiuant le memorial dudit Picot.	1200		
<i>28. dudit mois.</i>				
$\frac{.2}{2}$	Par veloux à G. Picot 1200 ∇ . pour 8. pieces raze, de 30. cannes pour piece, qui sont 50. aulnes à Paris: que nous auons receuēs de &c. demeurant en tel lieu	3600		
<i>Premier iour de Juin.</i>				
$\frac{.3}{2}$	Par camelots, à G. Picot 150 ∇ pour 5. pieces, chacune desquelles contient 120. palmes, sont 25. aulnes à Paris, enuoyēs par tel, demeurant à &c.	450		
<i>9. Iuillet.</i>				
$\frac{.3}{2}$	Par toile de Flandres, à G. Picot 8. l. 15. s. 11. d. $\frac{1}{2}$ de gros, qui valent en monnoye de France 21 ∇ . 2. s. 2. d. 2. tiers d'or: pour vne piece cōtenant 20. aulnes de Flādres, & reuenāt à 11. aul. trois septiesmes mesure de Paris: par nous receuē d'vn tel demeurant à &c.	01	6	8

Luss Deco 1608. A dì 25. Settembre in Venetia.

- 157 — Per Naue vna detta dalla Corona di mia ra-
²⁴ gion &c. = A Pro e danno 8^o 1468. 8 12.
⁶ . per vtile seguito in quella. ℥ 146 β 17 3 p—
-
- 158 — Per Officio della Cecca = A Cassa 8^o 3000. 8—
contadi al Clarissimo sier Aluise Mocenigo
²⁶ Cassier in quella per altri tanti contadi dal
²¹ detto Officio a sier Andrea Zapparino squera
ruolo per conto dell'impresido del fabricar la
mia Naue. ℥ 300 β — 3— p—
-
- A dì 1. Ottobre
- Raffinaria di Zuccheri.
- 159 — Per Raffinaria di Zuccheri posta in contrà di Sã-
²⁷ ta Maria noua = A Cassa 8^o 10. 8— contadi
²¹ alla Scuola di Zucchereri per intrar in detta
. Scuola. ℥ 1 β — 3— p—
-
- 160 — Per Raffinaria detta = A Cassa 8^o 400 8— per
tanti spesi per commodar la detta cioè in le-
²⁷ gnami, ferramenti, fatture di Maueri, & Ma-
²¹ rangoni come per vna mia poliza distintamē-
te appar. ℥ 40 β — 3— p—
-
- 161 — Per Raffinaria detta = A Cassa 8^o 120. 8—
²⁷ per tanti spesi in fornirla di rami, come Calàie
²¹ re, forme grande, & piccole puteri & altro
. come in vna mia poliza appar. ℥ 130 β 18. 3— p—
-
- 162 — Per Raffinaria detta = A Cassa 8^o 20 8— con-
²⁷ tadi a sier Bortolo Capuzzo Mistro di Zuc-
²¹ cheri fini & grossi in quella per il suo salario
. di vn Mese finirà a dì ultimo corrente. ℥ 2 β — 3— p—
-
- 163 — Per Raffinaria detta = A Cassa 8^o 42. 8— con-
²⁷ tadi a sei huomini per lauorar in detta, & so-
²¹ no per vn mese finirà l'ultimo corrente. ℥ 4 β 4. 3— p—

	1586.	59
D	De hauere adi primo Ottobre / per Cassa, contone dal R.P. F. Pietro Martire da Turino di S. Domenico, p tati hauuti da un penitete, in sodisfattione di vno debito suo, che noi si haueuamo scordato. car.	32 ℥ -117-113-8-
	.Et più / per Riginaldo Campione, per la Boschetta del Vallone, datta gli l'anno passato da tagliare, e da pagarne a S. Michele prosimo passato, che non si scrisse per iscordo ----- car.	47 ℥ -50-----
	.Et più / per Cassa, contone da Donino Turchino già nostro Affittuale, in virtù di una Sentéza di Ruota, per lo danno da lui hauuto in arbori tagliati, e non piantati in quel tempo, come ne gli atti di m. Vincèzo Rosso notaro appare distintamente ----- car.	32 ℥ -146-----
	.Et più / per Nastagio Calandra, per tanti ne dee in uirtù di una sentenza del Mag. Podestà, per l'interresse patito in uno paio di caualli da carrozza uendutine per sani ----- car.	47 ℥ -90-----
	.Et adi ultimo Maggio / per D. Mauro secondo Celleraro, per saldo del suo conto, nel quale eseguito suario questo anno ----- car.	36 ℥ -2-18-4-
O	.Et più / per Cōtroscrittione della consimile partita per contro, posta per essemplio, essendo il bilancio uero, e reale ----- car.	59 ℥ -4-17-10-
	.Et più / per la Spesa generale, per saldo di quel conto qui tirato, per quanto s'è spesomeno questo anno dell'Entrata hauuta ----- car.	60 ℥ 5448-10-5-
		----- Somma ℥ 5870-0-3-

	1586.	
M	ONASTERO nostro del glorioso Precursore, e degno Martire di Christo S Gio: Battista d'Oriana, quale nostro Sig. per sua diuina bōrta si degni difendere, e prosperare, dee dare adi primo Giugno. / all'Introito generale di quest'anno, tiratogli da car. 484. del libro Z. dell'anno passato ----- car.	1 ℥ 1706-10-5-
	.Et adi 7 Ottobre / a Cassa, conti a Delio Pescatore, in pagamento di quanto restaua ad hauere, per pesce da lui hauuto questa quaresima passata, come per sua lista in filza ----- car.	32 ℥ -95-115-6-
	.Et più / a Prisciano Volpe, presso di panno, rascia, e tele da lui hauute gli anni passati, come per sua lista in filza appare distintamente, che per iscordo non si scrissero ----- car.	50 ℥ -47-8-----
	.Et più / a Cassa, conti a m. Bartholomeo Calcinato, in uirtù di vna sentenza della Ruota, per acqua godutagli da nostri di Badia gli anni passati, della sua rara parte, come appare ne gli atti di m. Andrea Lo douici notaro diffusamente ----- car.	32 ℥ -135-----
	.Et più / a Sanro Squar cialupo, per tanti g'i douemo pagare fra otto mesi, in uirtù di una sentenza della Ruota, uscita ne gli atti del detto notaro, per ristoro di tempella patita l'anno 1582. che esso era Affittuale a S. Remigio, con le spese ----- car.	50 ℥ -135-10-2-
	.Et adi ultimo Maggio / a F. Thomaso spenditore, per saldo di suo conto qui tirato, per suario occorsogli questo anno ----- car.	39 ℥ -0-18-1-
O	.Et più / per Suario occorso quest'anno nel bilancio, come si uede car.	59 ℥ -4-17-10-
	.Et più / all'Esito generale di quest'anno, tiratogli per saldo di questo conto ----- car.	61 ℥ 3744-0-3-
		----- Somma ℥ 5870-0-3-

単なる機械的実習をやらされることに堪へ得ない故であるのです。面白いことにはシェヤーも緒論に於て同じ様なことを云ふて居りませぬ。此点について私も種々考へを廻して居る矢先に、先年米国加州大学教授ハットフィールド博士の *Modern Accounting* を読むで其代数学的説明法を甚だ面白く思つて之を教科に応用して見た所、誠に好結果を得たのであります。」

(2) 初期英国簿記書での仕訳のルール

別著『英米(加)古典簿記書の発展史的研究』(以下、単に『研究』という)の第2章・第1節ですでに紹介しておいたように、オールドカッスル=メリス簿記書(1543=1588)の第9章では、極めて簡明に、

仕訳記帳に2つの類別(two denominations)があること。また、一方を借主(the Debitor)とし、他方を貸主(the Creditor)とすること。さらに、前者は、the receiver, the borrower, の the name であり、後者は、the deliverer, the lender の the name であることを示した。そして学習者は、すべからく、この Rules を暗誦し(by rote)会得すべし、とした。まったく同主旨のことがピールの簿記書(1553)の第4章にもみえているし、また、J. C. Gent の簿記書(1632)の《仕訳帳の解説》(p. 6)にもみえている。用語、表

現ことごとく軌を一にしている。rule and rote approach の典型である。

この Rules の特色は、いうまでもなく、極めて簡明なことである。爾後は、この簡明な Rules が、多岐・複雑化して a great mass of rules となっていく。

(3) 仕訳のルールの多岐・複雑化

Richard Dafforne は、1635年に *The Merchants Mirrour: etc.* を、また、1670年に第2の簿記書 *The Apprentices Time-Entertainer accomptantly: etc.* の第3版を刊行している。前者については『研究』で、後者については、『学習院大学 経済論集』第16巻第1号《英米古典簿記書研究拾遺》で紹介した。

仕訳のルールに関し、Dafforne の第1の簿記書では、その第2部(第62項)で、*Rules of aide, very requisite in Trades continuances, to be learned without booke.* として左右15対(ツイ)にのぼる Rules を示した。その実況は、『前掲書』(pp. 170~174)で紹介してある。さらに、第2の簿記書では、*The Rules of Aid, Now follow the 60 Rules of Aid, depending upon the Premises.* として左右30対(ツイ)のいわゆる Rules を示した。両者の冒頭の部分を次に対照してみよう。

The Merchants Mirrour : etc.	
1. Whatsoever commeth unto us (whether Mony, or Wares) for Proper, Factorage, or Company account, the same is..... <i>Debitor.</i>	1. Whatsoever goeth from us (whether Mony, or Wares) for Proper, Factorage, or Company account, the same is..... <i>Creditor.</i>
The Apprentices Time-Entertainer accomptantly : etc.	
1. The mony that we have at the taking of our Inventory is entred by the name of Cash ————— <i>Debitor.</i>	1. Stock————— <i>Creditor.</i>

この対比からすぐわかるように (the 60 Rules of Aid, の実況については、前掲の論文を参照されたい)、15対の Rules は、一般化した仕訳のルールとしての性格が明確であるが、その反面、抽象的で理解し難い面をもっている。30対のいわゆる Rules は、厳密に言えばルールとはいえず、むしろ、開始（開業）から総括（決算）balancingに至る全取引、その典型的な事例をえらんだ仕訳の具体的な説明である。そこで、このような傾向が進めば、当然のことながら、Rules（その著者がそう名づけようとも）ではなくて、むしろ、typical instances『例題』となる。

別論文《英米古典簿記書研究拾遺（承前）》『経済論集』第16巻第3号で紹介したスネル (Charles Snell, 1670-1733) の簿記書 *The Merchant Counting-House: etc.* 1718では、Rule 1~Rule 69 を示したが、これも、ルールではなく、むしろ typical instances『例題』の解説である。かかる形での Rules の拡大には際限がない。

このように、Rules を多岐・複雑化していくくらいなら、より徹底して、『例題』と、記帳の全体を仕訳帳、元帳および補助簿のすべてに互って雑形で具体的に示した『例題解式』とを示し、他はすべて省略してしまう方がましである。その典型としては、わが国の『銀行簿記例題』（明治12年4月著作権免許、大蔵省銀行課編纂）と『銀行簿記例題解式』（明治14年8月著作権免許、大蔵省銀行局編纂）がある。

いずれにしても、Dafforne や Snell に典型的にみられたいわゆる Rules の拡大、多岐・複雑化は、際限がない (endless)。また、学習者の立場からすると、暗誦せよ (by rote) といわれても、困難を極め、かつ、馬鹿気ている。Dafforne などは、左右 30 対で 60 の Rules を示してはみたものの、いささか気がさしたのか、『前掲書』の *The Rules of Aid* の末尾では、やや簡略化した Rules とし、他の著者達の例を示している。その一は

Johannes(loannes)Buingha の簿記書 (1627) であり、他は Jacob van der Schevre (Schuere) の簿記書 (1634) である。Dafforne は英訳して次頁のように紹介している。また、次項で兼論する *verse* の方式も、Dafforne は併用している。

J(I)oannes Buingha の簿記書とは、*Oprecht fondament ende principalen inhoud van het Italiaens Boeckhouden, etc., Amsterdam, 1627, 8vo.* であり、Jacob van den Schuere の簿記書とは、*Kort onder-richt over het Italiaens Boeckhouden, 1634* である（ブラウン編『会計史』の『書目』による）。

(4) 仕訳のルールの課題

ごく初期のオールドカッスル=メリスの簿記書やピールの簿記書にみられる単純ではあるが簡明な仕訳のルールは、前述のように、17世紀の前半では、Dafforne にみられるように、多岐・複雑化しただけでなく、ルールとしての性格が次第にあやしくなって、むしろ、具体的・典型的な取引の仕訳の『例題』typical instances の方向に展開していった。また、ルールとしての域にとどまっている場合は、その複雑さのゆえに、by rote「暗誦せよ」・「丸暗記せよ」・「機械的に覚えよ」といわれても、学習者は、ほとんど困惑したに違いない。このような事情のもとで、（おそらく）、例の *verse*（韻文）がもてはやされたのであろう。もっとも、前稿でも紹介したように、マンゾーニの簿記書 (1534) や Dafforne の簿記書にもすでにみられるくらいだから、昔から用いられていたには違いないけれど、19世紀になってもなおみられる。前稿（『経済論集』第16巻第1号）では、P. Deighan (1807. p.v) と I. Mayhew (1851, Art. 273-80) の例を紹介したが、これらは、ケリー (Dr. Patrick Kelly) の簿記書 *The Elements of Book-Keeping, both by Single, and Double Entry: etc., 1801, London (p.7)* の韻文が種

Other Writers abbreviate these Rules ; of which I will enter two — and first of *Johannes Buingha* in his book printed in *Anno 1627* his words are these in folio 14.

The chiefest *Debitors* and *Creditors* in all Book-keeping are contained in these Rules.

<i>Who the Debitor is, or oweth.</i>	}	}	<i>Who the Creditor is, or must have.</i>
1. What we have —————	Is Debitor.	}	1. Whence it ariseth —————
2. Whoso receiveth —————			2. Whoso giveth out —————
3. What we buy —————			3. Of whom we buy —————
4. Unto whom we sell —————			4. That which is sold —————
5. From whom we buy —————			5. They of whom we buy —————
6. Who so must pay —————			6. They that must have —————
7. For whom we pay —————			7. Wherewith we pay —————
8. What we cause to be insured			8. The Assurer —————
9. From whom we insure —————			9. Insurance-reckoning —————
10. Whither-wards we send ———			10. What we send away —————
11. That which is gained upon ———			11. That by which is lost —————
12. Profit and Loss —————			12. Profit and Loss. —————

Jacob van der Scheure in his book printed in *An. 1634* writeth these words: To enter arightly *Debitors* and *Creditors* of them that ought to be, then must these ensuing brief Rules be intertained or remembered by heart.

Debitor is alwaies	}	1. What we have —————	}	Creditor is alwaies	1. Whence it ariseth —————
		2. Whosoever receiveth —————			2. Whoso giveth out —————
		3. What we receive —————			3. What we deliver out —————
		4. What we obtain —————			4. Of whom we obtain —————
		5. What we enter upō to inherit			5. What we estrange or disinherit
		6. What we buy —————			6. What we sell —————
		7. To who we deliver any thing			7. What we deliver —————
		8. To whom we sell (the mony not being presently paid to me)			8. Of whom we buy (the mony not being presently paid by me)
		9. Whosoever must pay to us ———			9. Unto whom we must pay ———
		10. Whither-wards we send ———			10. What we send away —————
		11. That upon which we gain ———			11. That by which we lose ———
		12. Profit and Loss —————			12. Profit and Loss —————

Here you may plainly see the *agreement* and *dis agreement* between these *two* Writers ; but whether the *latter* be an Imitator of the *first* or not , that I leave to the judgment of the judicious Reader.

本のようなものである。ケリーの場合、I, myとある個所が、Deighan の場合では、We, ourとなっており、Mayhew の場合では、you, yourとなっている。

ケリーの所見と合せて紹介しておこう。

The reason of the Journal Rules may be clearly understand from the nature of the Ledger. Journalising is, however, found the most difficult part of Book-Keeping, and the difficulty is probably encreased by the multiplicity of Rules generally given on the subject. The Principles of *Dr.* and *Cr.* are simple and obvious, and therefore the Rules cannot be numerous, if digested into proper order and system. In *Personal Accounts*, nothing is plainer, than who is *Dr.* or *Cr.* In actual business, this is not only understood but felt; and no case can occur in either *Real* or *Fictitious Accounts* to which the foregoing Rules will not apply.

These I have here comprised in a kind of Verse, to assist the Memory of the Learner.

By Journal Laws-what I receive,
Is Debtor made, to what I give;
Stock for my Debts must Debtor be,
And Creditor by Property;
Profit and Loss Accounts are plain,
I debit Loss, and credit Gain.

往時から近年までの仕訳の verse の例については、『研究』や前論文で種々紹介してあるが、ここでは、1840年の米国の少々手のこんだものを紹介しておこう。Hunt's Merchants Magazine and Commercial Review, 1840(出典は、Gary John Previts & Barbara Dubis Merino., A History of Accounting in America, 1979, p. 47) のものである。

THE POETRY OF BOOKKEEPING

Attentive be, and I'll impart

What constitutes the accountant's art,
This rule is clear: what I receive
I debtor make to what I give.
I debit Stock with all my debts,
And credit it for my effects.
The goods I buy I debtor make
To him from whom those goods I take;
Unless in ready cash I pay,
Then credit what I paid away.
For what I lose or make, 'tis plain,
I debit Loss and credit Gain.
The debtor's place is my left hand,
Creditor on my right must stand,
If to these axioms you'll attend,
Bookkeeping you'll soon comprehend,
And double-entry you will find
Elucidated to your mind.

既述のように、Dofforne の場合では、多岐・複雑な仕訳のルールを示すとともに、verse も示し（その実況は、『経済論集』第16巻第1号に紹介した）、また、より簡明化した事例を、Buingha と Schuere の簿記書から紹介している（前頁参照）。ここらあたりが、Dafforne の面白いところであり、端倪すべからざるところでもある。

Dafforne がその2種の簿記書を通じて、同時に、次の3つの種類の仕訳ルールを提示したことは、極めて暗示的である。

- (イ) 多岐・複雑な仕訳ルール、その行きつくさきは仕訳の typical instances および例題の解説になる。
- (ロ) Buingha, Schuere の簿記書から、簡明化した仕訳ルールを引用。
- (ハ) verse の方式をも併用。

仕訳のルールの展開のプロセスを、ややシェマティックにまとめると、こうなる。

初期の簿記書にみられた簡明なルール、やがてその a great mass of rules の方向への展開、学習者の困惑ないし学習の困難、口誦によるこの克服、verse の工夫、そして、再び単純化による簡明なルールへの回帰。

Golden Rule of Double-entry Book-Keeping

Debit the account that receives; credit the account that gives.
Personal Accounts-Debit the receiver; credit the giver.
Real Accounts-Debit value received; credit value given.
Nominal Accounts-Debit losses or expenses; credit gains.

The rules of Double Entry

For Personal Accounts-Debit the Receiver; Credit the Giver.
For Real Accounts-Debit value that comes in; Credit value that goes out.
For Nominal Accounts-Debit Losses or Expenses; Credit Gains.

簡明なルールへの回帰、単純化の典型的なケースとしては、今世紀初頭の英国の代表的なテキストである *Munro's Book-Keeping and Accountancy*, 1905 (1967年に第21版) にみられる *Golden Rule of Double-entry Book-Keeping* (PP. 2~3) がある。上段のとおりである。

さらに、1967年に Alfred Palmer が補訂した第21版によると、*The rules of Double Entry* は一層簡略に、次段のようになる。

本節の冒頭で、*rule and rote approach*は、資本等式や代表されるような代数恒等式の登場によって、終焉する(筈であった)が、英国の場合では、そう簡単にはいかなかった。この点で米国の場合とは事情が異なる。メヤー(1736)やクロンヘルム(1818)、あるいはステフェンス(1735)等の資本等式や財産等式は、後世に余り(殆んど)影響を与えてはいない。いわば「突然に姿を消してしまった」のであり、「その影響の僅かな痕跡を探すのにも苦勞する」ほどである(J. G. C. Jackson, *The History of Method of Exposition of Double-entry Book-keeping in England; Studies in the History of Accounting*, p. 309 以下)。

XX Malynes の *Consuetudo*

1622年に Gerard Malynes の次掲の書物

がロンドンで出版された。

Consuetudo: vel, Lex mercatoria, or, the ancient Law-Merchant, etc., London, 1622

この書物の原典ないしゼロック版は、ともにいま手許にないが、簿記史上は初期の注目すべき書物のようであり、マレー(David Murray)、ウルフ(A. H. Woolf)あるいはエルドリッジ(H. J. Eldridge)の書物にも極めて簡略ではあるが内容の紹介がみられる。これらを参考にして、この書物のアウト・ラインをまとめようとする。

この書物は、そのタイトルに明らかなように、商人の法律と慣行を記述したものであるが、第20章“Of Merchants' Accounts kept by Debitor and Creditor”で複式簿記の解説がみられる。その内容は、*Memoriall Booke, Journall Booke* および *Leidger Booke* のゆきとどいた解説であるという(ウルフ p. 133)。つまり、例のイタリア式3主要簿制の形どおりの解説ということになる。マレー(pp. 240~241)は、“He mentions the name given by the Spaniards to their business books:”として、3主要簿のスペイン語を紹介している。参考のため示そう。

日記(当座)帳 *Borrador*
仕訳帳 *Manuall*
元帳 *El Libro grande*

前出の *Historical Accounting Literature* の『書目』の71頁に、

Malynes, Gerard

Consuetudo: vel, Lex Mercatoria, or, the ancient low-merchant, etc.,……compiled by Richard Dafforne……To which is added An Introduction to Merchants Accounts, compiled by John Collings…… London; Nicolas Bourne, 1656.

として出ており、さらに、73頁には、1686年版が出ているが、この版には、Richard Dafforne, John Collins（前出の Collingsとあるのは、Collins のミスプリントであろう）の増補のほかに、Abraham Liset, Richard Zouch, G. Miege, Sir John Burroughs の名がみえている。出版人は Nicolas Bourne ではなく、T. Basset とある。

エルドリッジ (p.40) は、1622年にMalynesの書物が出版されたことを示すとともに、1636年と1656年に再版された際に、Dafforneの *Merchants Mirrour* が増補（編入）され、1686年版になって、Collins の *Introduction to Merchants Accounts* と、Liset の *The Accountant Closet* が増補（編入）されたとしている。

XXI ドッドソンの簿記書

1750年（邦暦で寛延3年、將軍家重の治世）に、ドッドソン（James Dodson）の次掲の書物がロンドンで刊行された。

The Accountant, or The Method of Book-Keeping, Deduced from Clean Principles, And Illustrated by a Variety of Examples. By JAMES DODSON, Teacher of the Mathematics, London: MDCCL.

ケリー (P. Kelly) の *A short History of Book-keeping* (p.vii) では、メヤー(J. Mair,

1736)とブース (B. Booth, 1789) の中間に位置する簿記書家として、この Dodson, Weston, Donn, Hutton, Hamilton, Gordon, Dowling, Jackson の名をあげ、「これらの人々は、いずれもが教師であることがとくに目立つ。彼等は、簿記の諸原理を説明するに当って優れた能力を示したように思えるが、実務から理論を帰納する機会には恵まれなかったようだ。その業績が示しているように、これらの著者達は、相互にまねしあっており、実務を基礎とすることなく、書物を種本として著述している」と。なかなかもって手きびしい論評を加えている。

ドッドソンに対するケリーの評価は、このように必ずしも高くなく、しかも十把ひとからげにしたものであるが、好意的にみれば、すくなくとも簿記テキストとしては、仲々まとまりのよいもので、学習には至便であると思われる。その構成を紹介してみる。

Macclesfield 伯ジョージ閣下への献詞

まえがき

方法原理を解説した第1項～第19項
Precept | ~ \ (第20項～第56頁)

以上が、いわば「教則」に相当するもので、8頁 (pp. i~viii) からなる。

以下は、財産目録、当座帳、仕訳帳、元帳の雛形を用いた解説であり、Traffick Seal-and, Esq. の分と、Traffick Sealand, Merchant の分とからなる。財産目録と当座帳に当る分が前者 (Ssq.) で17頁、後 (Merchant) で23頁、仕訳帳の分が前者で22頁、後で24頁、また、元帳 (Leidger) の分が前者で15頁、後で16頁ある。その他が73頁分ある。通しページの記載はないが、全部で190頁となる。

まえがきの冒頭でいう。

この簿記書は、理論と実践との2部構成になっており、前者で、方法原理とそれにもとづいた一般的な運用の諸ルール (Rules) を

演繹する方法を採用した。後者で、これらの諸ルールを個々のケース、各般の取引にあてはめていると。

本文の冒頭の第1項から第19項までが、この方法原理の解説であり、Precept I~X (第20項~第56項)では諸ルールを各般の取引にあてはめて具体的に説明している。とくに注目すべき点を示す。

第20項で開始記帳を説明しているが、資本(主)勘定を相手として資産を借記、負債を貸記する手続をのべ、第21項で、資本(主)勘定口座の貸方超過額が、資本(主)の *Worth* を示すとしている。今日の簿記書にみえている *net worth* (正味身代) の概念を想起されたい。

Precept X. (第46項~第56項)で、締切、総括 (*general balance*, 決算) の手続をのべ、とくに第56項で、次のようにいう。

General Balance ought to be taken once a Year at least, and this may be done, without opening new Books.

さらに、仕訳帳と元帳の雛形面とくに注目すべき点を紹介しておこう。

仕訳帳に関して。

- (イ) 金額欄は、伝統的な一欄式である。
- (ロ) 損益勘定および残高勘定への振替記帳に際しては、すべて仕訳帳を経由している。勘定口座間の直接振替記帳は行っていない。

(ハ) 転記 (*posting*) という専門用語が一般化していることを示している。(In transferring the Journal Entries into the Ledger, commonly called Posting)

元帳に関して。

- (イ) 丁(頁)数欄には、仕訳の相手勘定の元帳面の口座丁(頁)数を記入しており、仕訳帳の丁(頁)数ではない。伝統的な筆者(久野)のいういわゆるL型である。
- (ロ) とくに、元帳の冒頭にある資本(主)勘定口座; *Traffick Sealand, Ssq.* の実

況と、元帳の末尾にある残高勘定口座の実況とを次頁以下に引用して参考に供する。前者を元帳の冒頭に、後者をもその末尾におくという伝統はそのまま継承されている。この例外は、まずない。

財産目録から出発し、当座帳(取引の歴史記録)、仕訳帳(取引の勘定分解記録)、元帳(取引の勘定分類記録)とすすむ3要主簿制 (*tre libri principali*) および現金出納帳(現金勘定別の明細記録)を解説するという古典的なイタリア簿記の入門書である。新味には欠けるが、テキストとしてはまとまりがよく、また、「まえがき」の冒頭で示された前掲の著者の方法論ないしその構想が、実に整然と記述されている。一種の好著とってよからうと思う。ケリーの論評は、少々手きびしいようだ。

XXII 米国の初期の簿記書

米国での最初の簿記書は、一般に、1796年(邦暦で寛政8年、ワシントン大統領の在任期間の末頃)にフィラデルフィアで刊行されたミッチェル (*William Mitchell*) の簿記書 *A New and Complete System of Book-Keeping, etc.* だということになっている。その内容およびとくに注目すべき点等については、すでに『研究』第3部でのべた。ハットフィールド (*H. R. Hatfield*) は、その著書 *Modern Accounting etc.*, 1909 (p. 346) で、“the first American text-book” といい、また、“this valuable but little known work” ともいっている。

最近の研究、*A History of Accounting in America, An Historical Interpretation of the Cultural Significance of Accounting*, by Gary John Previts & Barbara Dubis Merino, 1979 (pp. 28~29) によると、*Early Textbooks* として、ミッチェルではなく、*Benjamin Workman, The American Acco-*

COMMERCE-HALL.		14			
		L	P	1	4
Dec. 25	<i>per Contra</i>				
	By <i>Thomas Veach</i> , due to him		11	43	0
	By <i>William Abery</i> , ditto		11	3	12.5
	By <i>Benjamin Cole</i> , ditto		11	26	15.0
	By <i>David Edwards</i> , ditto		13	5	7.6
	By <i>Faithful Reeves</i> , ditto		12	3	0.0
	By <i>Roger Elwood</i> , ditto		12	4	10.0
	By <i>Anna Sharp</i> , due to her		12	2	0.0
	By <i>Elizabeth Clow</i> , ditto		12	2	5.0
	By <i>Treffick Sealand</i> , for the neat Value of his Effects		1	1222	12.34
				1338	2.24

Credits.

Those Entries in the Ledger, which have no reference to the Journal, inferred in the Column next following the Date, relate to the Balances, and may be distinguished under the following Heads, &c.

- The transferring of auxiliary Accounts to their Principals; Thus *Repairs, Servants Wages, Taxes, &c.* are transferred to the Account of *Treffick Sealand*; *Yarns Repairs, and Disbursements, from Rent*, are transferred to the Account of *Elm, and Elms, till to Treffick Sealand*; *Care Horses, Implements of Husbandry, Cattle, Poultry, and Dairy*, to *Farm, &c.*
- The transferring of Gains and Losses to the Account of *Profit and Loss*, as in *Proceeds, Grainary, &c.* See *Receipt 9.* and the following Articles.
- The Entries, which relate to the above Account of *Balance*, and the close thereof. See *Receipt 10.* and the following Articles.

COMMERCE-HALL.		14			
		L	P	1	4
Dec. 25	<i>Debtor</i>				
	To <i>Cattle</i> , remaining under the Care of Faithful Reeve	6	40	5	0
	To <i>Poultry</i> , ditto	6	3	10	6
	To <i>Carl Hojles</i> , ditto	6	23	0	0
	To <i>Implements of Husbandry</i> , ditto	7	44	16	8
	To <i>Dairy</i> , for Utensils, ditto	7	10	10	0
	To <i>Proceander</i> , ditto	4	17	1	5
	To <i>Fring</i> , ditto	8	28	9	0
	To <i>Candle</i> , ditto	8	1	6	0
	To <i>Grainary</i> , ditto	5	47	19	14
	To <i>Corn unbrogd of 166 growib 1748</i> , ditto	5	139	8	9
	To <i>ditto 1748</i> , due therefrom	8	17	14	54
	To <i>Home Farm 1749</i> , laid out thereon	7	39	8	0
	To <i>Aspen Hill</i> , due from him	10	400	0	0
	To <i>Charles Dent</i> , ditto	10	130	0	0
	To <i>Edward Field</i> , ditto	10	57	16	0
	To <i>Richard Smith</i> , ditto	10	2	0	0
	To <i>Nathan Orme</i> , ditto	11	2	11	8
	To <i>Thomas Ford</i> , ditto	13	15	19	74
	To <i>Cash</i> , remaining in the Hands of Faithful Reeve	2	1338	2	24

COMMERCE-HALL.			
	Dr	Cr	
1747 Dec. 25			
	<i>per Contra</i>	<i>Creditor.</i>	
	By Cash, in Hands of Faithful Reeve		2 146 15 64
	1 By Aaron Bell, due for 1 Year's Rent		10 400 0 0
	1 By Charles Dear, due for $\frac{1}{2}$ Year's ditto		10 130 0 0
	1 By Edward Field, due for $\frac{1}{2}$ ditto		10 42 15 0
	1 By Home Farm 1746, for a Deficiency of Rent in that Year		7 50 0 0
	1 By Nathan Orme, due from him		10 1 0 0
	1 By Philip Square, ditto		10 16 0 0
	1 By Richard Smith, ditto		11 9 11 0
	1 By ditto		4 29 0 0
	1 By ditto		4 74 0 0
	1 By ditto		5 37 0 0
	1 By ditto		4 59 3 3
	2 By ditto		6 33 10 0
	2 By ditto		6 6 0 0
	2 By ditto		8 27 19 0
	2 By ditto		8 2 2 3
	2 By ditto		6 21 0 0
	2 By ditto		7 46 0 0
	2 By ditto		12 0 0 0
	2 By ditto		8 15 7 9
1748 July	12 11 By Home Farm 1748		12 10 0 0
1748 July	12 11 By ditto		13 150 0 0
1748 Dec. 25	12 11 By Andrew Chapman, received a Bill drawn on him		689 2 0
	12 11 By ditto		1
	12 11 By ditto		202 19 7 $\frac{1}{2}$

COMMERCE-HALL.			
	Dr	Cr	
1747 Dec. 25			
	<i>Dr</i>	<i>TRAFFICK SEALAND, Esq;</i>	
	2 To Thomas Vaux, due on his Bill		11 19 7 6
	2 To William Jeffrey, ditto		11 27 0 0
	2 To Benjamin Cole, ditto		11 9 5 4
	2 To Faithful Reeve, for $\frac{1}{2}$ Year's Wages due this Day		12 15 0 0
	2 To Roger Blawest, - 3 ditto		12 4 0 0
	2 To Ann Swift, - 3 ditto		12 4 0 0
	2 To Elizabeth Church, 1 ditto		12 4 10 8
Feb. 20	2 To Home Farm 1747		7 39 0 0
March 20	5 To Cash, returned by Arthur Rutt the Carrier		2 40 0 0
	5 To Sir Transfr-Dijumpt and Co. paid by a Draft on them		12 10 0 0
1748 May 30	8 To Cash, paid on Account		2 150 0 0
1748 May 30	11 To Grainary, for 15 Quart. of Wheat, delivered to Benjamin Biggs per Order		5 24 7 6
1748 July 16	11 To Cattle, given away to the Poor		3 10 6 0
1748 July 21	11 To Repairs, at Commerce-Hall, this Year		3 38 13 0
1748 Dec. 25	11 To Servants Wages, due this Year		3 11 12 8
	11 To Taxes, paid this Year		8 52 4 0
	11 To Firing, expended this Year		9 204 6 0
	11 To Candles, expended this Year		8 8 0 0
	11 To Expenses of House-keeping, this Year		9 76 7 2
	11 To Gardens, for the Expense thereof this Year		9 20 17 5
	11 To Contingent Charges, this Year		13 13 1 5 $\frac{1}{2}$
	11 To Profit and Loss, for the balance of that Account		15 1222 12 3 $\frac{1}{2}$
	11 To Balance, for the next Value of the Effects under Faithful Reeve's Care		2022 19 7 $\frac{1}{2}$

untant ; or Schoolmasters' New Assistantが最初で、その初版は1789年(ワシントン大統領に就任)であり、第3版(増補版)が1796年にフィラデルフィアで出版されたという。その増補人は R. Patterson であると。もっとも著者達(Previts & Merino)は、とくに注記(Note)している(p. 40)。

Workman's citizenship is not known, and thus the assertion that he was the first American author is tenuous.

たしかに、米国で出版された初期の簿記書という場合、植民地時代をどうみるのか、あるいは、米国人の手になる簿記書という意味ならば、厳密には、単に米国に在住ではなく、国籍とか市民権(citizenship)取得の有無、さらには取得の時期等が問題となるし、また、英国における伝統の改革者として輝かしい歴史上の存在である彼のブース(Benjamin Booth)のように、米国から英国に移った「国籍を捨てた元米国人(an expatriate American)」もある。

また、Maurice E. Peloubet, The Historical Background of Accounting, (Handbook of Modern Accounting Theory, Edited by M. Backer, 1955, p. 8) もいうように、初期の米国で利用された簿記書の多くは、英書かその米国版であったのである。

Early accounting literature.

There was little or no accounting literature of American origin and this lack was supplied by British texts and by some American editions of these texts.

前掲書(Previts & Merino)にも、

Benjamin Booth のほかに、Thomas Dilworth の簿記書 *Young Book-keepers' Assistant* (Philadelphia, 1789) がみえているが、この簿記書にしても、別論文（『研究拾遺』、『経済論集』第16巻第1号）で紹介したように、1777年に第7版がロンドンで出版されており（Seventh edition, London: Printed by Richard and Henry Causton, 1781, 1784, 1793, 1796, 1801, 1828, 1839, 1856, 1870 に重版（改訂）されている。初版の年次は不明である。もとより米国人の手になる簿記書というわけにはいかぬ。米国版としては、Improved and Corrected From The Last London Edition として1803年にもニューヨークで出版されている。この場合のタイトルは、Dilworth's Book-keepers' Assistant Improved: etc. となっている。

『研究』で紹介しておいたジャクソンの簿記書 *Book-Keeping, in the True Italian Form of Debtor and Creditor, etc.*, New York: など、1785年にダブリンで刊行された英書の米国版である。

元米国人をふくめて “the first American” という事になると、『前掲書』(Previts & Merino) も指摘するように、Benjamin Booth, *A Complete System of Book-Keeping, etc.*, London, 1789 であろう。もっとも著者の Previts & Merino は、*A Complete Service etc.*, と書名を書いている。これはどうした誤りであろうか。彼等の短い文章からは、断言は出来ないが、記述が極めて抽象的であり、彼等のいう his (Booth's) System, Booth's contribution の内容を彼等自身充分に知っているのか、すこぶるあやしい。Booth の簿記書を読んでいない疑いすら濃厚である。彼等は単に Booth's “summary” approach とのべているだけで、summary approach の内容やその発展史的意義については何らふれるところがない。ましてや、Booth の簿記書の元帳の参照丁（頁）数欄が仕訳帳の頁数になっており、

つまり、筆者（久野）のいう J 型になっており、それまでの英国の伝統的な方法、すなわち、元帳の参照丁（頁）数欄に、仕訳の相手科目の元帳面の口座丁（頁）数を記入する筆者（久野）のいう L 型ではないこと、つまり英国の伝統を打破した米国型ともみるべきものであること、にはおそらく気がついていない。

伝統の改革者ブースが、国籍を捨てた元米国人 (an expatriate American) であったことを想起するとき、『研究』でも引用した彼の簿記書の24～25頁の意見や序論4頁の末尾の言葉には、まさしく、千鈞の重みがある。また、英国のことを指して “a Commercial Country like this” といういい方をしており、“a Commercial Country like ours” といわないところにも、彼の屈折した感懐の一端をうかがえる。

Pacioli ないし Paciolian 以来のイタリア簿記の伝統、この伝統の最高峰に位するともみるべきメヤー (John Mair, *Book-Keeping Methodiz'd: etc.*, 1736) に対する最も強力なアンティテーゼは、この元米国人ブースによって提示されることになった。メヤー(1736)の単一仕訳帳制に対するブース(1789)の複合仕訳帳制、そして、通常、米国最初の簿記書といわれるミッチェル(1796)の複合仕訳帳制これ等を思い合せると、一そう興味深いものがある。もっとも、ブースの場合は、正確には「月次総合仕訳帳を仲介した複合（分割）仕訳帳制」であるが、ミッチェルの場合は、分割仕訳帳（複数）からそれぞれ直接に元帳に転記する “direct sources of posting to Ledger” 帳制を採用している。方法論としては、総合仕訳帳（日次、週次、旬次、月次等）を仲介した複合仕訳帳制の方がより効果的であろう。

なお、Previts & Merino は、注記 (Note 4, p. 40) で、市民権の問題のほか、独立宣言(1776)前の米国で（久野注、その後にも考えられるが）さしたる根拠もなく自ら英国人であると申し

立てた著者達 (writers alleged) による簿記書の類には、調べてみないと、米国人なのか、ペン・ネームで偽装した (disguised with pen names) 英国人なのか、判明しないのとべている。彼等も指摘するように、確かに、簿記のような専門技術 (expertise) の書物の執筆者としては、当時は、英国人 (の名前) の方が工合がよかったことであろう。もっとも、論じてここに至れば、その著者が米国人であろうと、偽装英国人であろうと、本物の英国人であろうと、また、いつ市民権を取得しようと、殆んど意味はない。要は、誰が著述したかではなく、その簿記書が、いつの頃出版されたものであり、当時の米国にとって、その後のこの技術の発展にとって、いかなる意義を持ち得たか、を論ずれば足りる。

XXIII 《補記》

独立した項目を設けるほどの事もないが、なお個別に補足しておいた方がよいと思われるものがあるので、補記として、以下に記述する。

(1) accountancy's Age of Stagnation

バチオリ以来、19世紀に至る300年間は「会計の沈滞の時代」であるとする有力な説がとくにわが国にひろく流布しているが、これは、おそらく、次の2つの原因にもとづくものと考えられる。

その1は、Raymond de Roover “New Perspectives on the History of Accounting,” *The Accounting Review*, XXX (July 1955) に左袒する考え方。

その2は、A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900* (1933) の巻末の次の文章およびその訳文(片野一郎博士訳)の誤読である。次に原文と訳文を引用する。

The high lights are in the fifteenth cen-

tury, when, under pressure from a rapidly growing commerce and trade, men expanded account keeping into double entry; and in the nineteenth century, when a similar pressure, this time from commerce and industry, led men to expand double-entry bookkeeping into accounting.

「光ははじめに十五世紀に、次いで十九世紀に射したのである。十五世紀の商業と貿易の急速な発展にせまられて、人は帳簿記入を複式簿記に発展せしめた。時うつて十九世紀にいたるや当時の商業と工業の飛躍的な前進にせまられて、人は複式簿記を会計に発展せしめたのであった。」

Roover のいわゆる The Age of Stagnation 「沈滞の時代」に関していえば、1970年10月の *The Accounting Review* 45 に James Winjum の論文 “Accounting in Its Age of Stagnation” が発表されたくらいであるから、国外でもある程度はひろまった考えのようである。しかし James Winjum も指摘しているように、この The Age of Stagnation は、著名な会計史家であり、とくにこの時代を対照とした研究で名高い B. Yamey の業績によって、事実上、否定されたとみてよからう。

さらに、リトルトンに関していえば、和英文を対照してみればわかるように、また訳文だけでも全文を通読すればすぐわかるように、十五世紀と十九世紀の中間が、「暗黒の時代」だといっているわけではない。進化の歴史の流れの中で、とくに、十五世紀と十九世紀とが、目立った時期、ないし、最高潮に達した時期である、というくらいの意味である。十五世紀と十九世紀とに「光が射し」ており、従って、あとは「暗黒」という意味ではない。原文でも訳文でも、意味を正確に通読して理解せねばならぬ。訳文の書き出しの部分は、high lights の訳出に関連してなかなかスマートな日本語なのだが、一部の人々には、かえって誤読のもとになった。もっとも、15世

紀と19世紀との間の「暗黒の時代」、さしたる変化も認められない「沈滞の時代」という認識では、“Accounting Evolution”という構想それ自体が出てこない筈である。

(2) パチオリは簿記(学)の始祖(patriarch)か

かなり有力な説として、次のようにいう。

20歳の頃のパチオリが、ベニスにでてきて、富商ロンピアジ家の子弟の家庭教師となり、この間に商業と簿記(いわゆるベニス式簿記)の知識を修得したと。そして、実にその24年の後に、『ズムマ』刊行に際して、世にいうベニス式簿記の解説をこの数学書にとり入れたと。その典型として、ここでは、David Murray, *Chapters in the History of Book-keeping and Accountancy & Commercial Arithmetic*, 1930, p. 166 と M. Chatfield, *A History of Accounting Thought*, 1974, p. 44 を引用する。

“He was tutor for several years in the family of an influential merchants, and in this way, it is thought, he acquired an intimate knowledge of commerce and book-keeping”

“he gained an intimate knowledge of commerce and bookkeeping.”

上記に関して、『研究』では、体験的にいって、弱年の時の短期間の修得、とくに簿記のような技術の知識の修得が、24年も後に、書物にまとめる(実によくまとまっている)ほどに身につけているだろうかという疑問を示しておいた。

さらにいえば、果して、簿記を修得する機会があったのかさえ疑わしい。当時ベニスに流布していた簿記テキスト(おそらくmanuscript)を自著『ズムマ』にincorporate(編入)した可能性の方が強い。この点について、前記のRooverは前掲論文で、“a more or less reworked version of a manuscript which

circulated among teachers and pupils of the Venetian *Scuole di abaco* or schools of commerce and arithmetic.”とのべている。また、Cosmo Gordon, *The First English Books on Book-keeping, Accounting Research*, vol 5, No. 3, 1954 は、“these manuals (manuscripts) was incorporated by the Franciscan, Luca Pacioli”とのべている。P. Kats, Hugh Oldcastle and John Mellis-I., *The Accountant*, 27 March, 1926 も同意見である。さらに、誰かの手助けがなければ、とうていかかるテキストは書けないといったややもってまわった言い方をしているのは、Fabio Besta (E. Peragallo, *Origin and Evolution of Double Entry Bookkeeping*, 1938, p. 56) である。

さらに、“Pacioli improved accounting practice.” (M. Chatfield, *A History of Accounting Thought*, 1974, p. 49) などと考えたら、これはもう大間違いである。『ズムマ』に編入されたいわゆる「ベニス式簿記」は、各国にその逐語訳に近い訳書が出たことで、簿記テキストとして、簿記の普及に役立ったことは認める。しかし、前述(『経済論集』第16巻第3号)したように、簿記テキストとしての完成品は、むしろ、Manzoniの簿記書であったとみるべきであろう。

パチオリの簿記(と世にいうもの)の実体は、「当時の簿記実務」の水準からみて、相当立ちおけているとする説、あるいは、その帳制すなわち、3主要簿制は、もともとローカルなものであったとする説がみられることは、すでに『研究』でくわしくのべたので再説しない。

パチオリの『ズムマ』に編入(?)された簿記(の解説)が、テキストとしてまとまりのよいものであることは認める。しかし、前述(『経済論集』第16巻第3号)したように、帳簿雛形を使っの具体的な解説を欠いているために、なかなか、修得する学習者の側に

立つと不満は多いであろう。さらに、『ズムマ』・計算記録詳論の第15章の本文に「本論の末尾に雛形を示す」として、「詳論」の末尾に掲示してある4勘定口座すなわち、Lodovico Forestani 勘定、現金勘定、Martino Foraboschi 勘定、および Francesco Cavalcanti 勘定、この現金勘定と3人名勘定は、本文の記述また「詳論」の全般と、うまくマッチしていない。ありていに言えば、木に竹をついだような感が深い。この元帳勘定口座の雛形は、意図不明といおうか、無駄といおうか、何とも理解に苦しむ。

会計史家の中には、「詳論」の本文がベニスに流布した manuscript からの借用であり、この雛形の部分がトスカナの別の manuscript からの借用であるとする説をなす人もいるくらいである。一般元帳から商品勘定を除外しているのは、トスカナ風の記帳であるといい、また、人名勘定に示されている人名の Forestani や Cavalcanti がトスカナ地方に固有のものだともいう (B. S. Yamey, *Fifteenth and Sixteenth Century Manuscripts on the Art of Bookkeeping*, *Journal of Accounting Research*, Vol. 5, No. 1, Spring 1967)。

ベニス簿記 (の実務) の修得者なら、いずれにしても、このような無意味な雛形を、しかも、巻末という大事なスペースをうめるものとして、掲示する筈がない。

- (3) メヤー (John Mair, 1736 in Edinburgh, 1737 in Dublin) の簿記書に関する疑念

『研究』では、メヤーの簿記書に対して、発展史上の位置づけとしては、極めて高くこれを評価しており、また資本等式の先駆者としても種々論じておいた。これらの点について、疑いをもつまでには至っていないが、もしかしら、メヤーの簿記書には、種本があったのではないかという疑念をもつに至って

いる。ただし、この種本らしきものについて、オリジナルないしゼロックス版ともに入手していないので、また、会計史家の関連した記述もみたことがないので、断定はできない。だが、刊行の時期といい、場所といい、また、殆んど同じとっていいそのタイトルからみて、可能性は充分ある。比較して示す。(アンダー・ライン、筆者)

William Hamilton (1735 in Edinburgh), *Book-Keeping new Modelled: or, a Treatise of Merchant Accounts, according to the Italian Method.*

John Mair (1736 in Edinburgh), *Book-Keeping Methodiz'd: or, A Methodical Treatise of Merchant Accompts, According to the Italian Form.*

アンダー・ラインの部分を注意しながら両者を対比されたい。ハミルトンの簿記書は、メヤーに先立つこと僅かに1年、ところも同じエディンバラである。

マレー (D. Murray, 『前掲書』, p. 325) は、次のように注記している。

In framing the title of his book, he seems to have had that of William Hamilton, of the preceding year, before him.

果してタイトルの構想だけにとどまるかどうか、疑問である。

なお、参考のためここで、ケリー (P. Kelly) (『研究』の237頁以下を参照) がその簿記書 (*The Elements of Book-Keeping, etc.*, 1801) の Preface の1部をなす *A short History of Book-keeping* (p. vii) でのべたメヤーに対する仲々手きびしい論評を紹介しておこう。

In 1736, John Mair, a celebrated School-master at Perth, wrote his popular and well-known work, entitled, *Book-keeping Methodized*, which, after passing through several editions, was published, with some

alterations, in 1768, under the new Title of *Book-keeping Modernized*. These alterations, he says, became necessary, in consequence “of the constant change and perpetual flux in the forms and fashions of Accountship.” If however this improved edition was modelled after the real practice of the time, the forms and fashions of Merchants Accounts must have since undergone great changes also; for persons at present instructed in Mair’s *Book-keeping* only, when placed in a Counting-house, generally found ignorant of what is going forward in every department.

(4) Ralph(e) Handson の簿記書に関する覚書

Historical Accounting Literature の『書目』によると、その236頁に‘Other Early Works’の分類で、Ralph Handson の簿記書の第3版が掲示してある。そのタイトルは、次のとおりである。

Analysis or resolution of merchants accounts. 3rd edition. London: Nicholas Bourne, 1633. Broadsheet.

Broadsheet とあるから、broadside つまり片面刷りの大判紙で、装釘した書物の体裁はとっていないようである。『研究』のダフォーン簿記書(1635)にみえているように、ダフォーンは自著の冒頭に、Ralph Handson, Accountant, touching the Auther, and his worke というタイトルで、おおむね、次のようにのべている。

私(ダフォーン)が、かつて、1632年にJ. C.なる人物が刊行した書物(『研究』161頁以下参照)に関する覚書でのべたように、このJ. C.の簿記書は、Ralph Handson の簿記書(注、broadsheet, brodside)の丸写しであるが、もともと、このHandsonの簿記書そのものは、私が私用のために(for mine owne

use), Henry Wanninghen の仏訳簿記書から収集したデータを、不正に(surreptitiously)に入手したもので、これに他書の雛形をないまぜて、無断ででっち上げ(patch’t up), 刊行したものだ。

エルドリッジ(H. J. Eldridge, *The Evolution of the Science of Book-keeping*, 2nd ed., 1954, pp. 39~40)が、J. C.の簿記書は、Hendric Waninghen の簿記書のコピーであるとのべているのは、いささか短絡である。

(5) モンティージの簿記書の解題訂正

『研究』の179頁以下に解題したモンティージの簿記書に関し、本文179頁2行目の(Stephen Monteage, Charles)とある部分の, Charles を削除訂正する。これはエルドリッジの『書目』の誤読に起因する。さらに、これとの関連で、本文179頁6行目の右端から8行目の左端までの部分の記述を削除訂正する。また、本文179頁の12行目の右端からはじまるフォスター『簿記史』のモンティージの肖像画にかかわる記述について釈明する。筆者(久野)の手許にあるモンティージ簿記書(ゼロックス版)には、彼の肖像画が出ているページそのものが欠落していたので、本文のようにもってまわった説明になってしまった。フォスターの蔵書中のモンティージ簿記書はオリジナル版で、この肖像画のページが完備していたのである。

(6) スプラークの経歴と影響力

『研究』第3部の米(加)古典簿記書解題は、1796年刊のミッチェル(William Mitchell, 1763-1854)の簿記書(*A New and Complete System of Book-Keeping, etc.*)に始まり、1907年刊のスプラーク(Charles Ezra Sprague, 1842-1912)で終わっている。わが国の会計(学)界に決定的な影響力をもったHenry Rand Hatfieldの*Modern Accounting*は、1909年に刊行されており、スプラークの名は、

実にその第1頁に出てくる。すなわち、第1章 複式簿記の理論(The Theory of Double Entry Bookkeeping)に、

Goods=Proprietorship.¹

として、(注1)を次のように記述している。

The term Proprietorship, as a collective term for all the accounts representing the “Amount one is worth” is adopted from Charles E. Sprague’s most valuable “Philosophy of Accounts.” It is better than other terms which have been used, as it is free from technical ambiguity.

従って、ハットフィールドを介して間接的に与えられたわが国への影響力もまたみのがせない。資本等式はその典型であるが、そのほかにも、例えば、貸借対照表の作成方法に関する「財産目録法」(the inventory method)と「誘導法」(the method by derivation or the derivative method)という用語などは、スプラークに由来すると推定される。彼の簿記書の第5章 The Balance Sheet の第65項(p.27)はいう。

65. There are two ways of constructing the balance sheet.

として、2法を解説し、それぞれの方法につき、

It may be called the *inventory method*.

This may be called the *method by derivation*.

とのべている。

さらに、米国の(むしろ世界の)代表的な2人の会計学者、ペイトン(W. A. Paton)とリトルトン(A. C. Littleton)とは、スプラークの影響力やその経歴について、次のようにのべている。

ペイトンはいふ(出典は、G. J. Previts & B. D. Merino, A History of Accounting in America, 1979, p. 113)。

It was these writings (後掲のスプラークの著書を参照) that aroused my interest in

accounting, and without this spur I am quite certain that I would never have shifted from teaching economic theory to a career primarily in the accounting field etc.

また、リトルトンはスプラークの経歴と後世への影響力あるいはその学問的評価について、次のようにのべている(出典は、M. Moonitz & A. C. Littleton ed., Significant Accounting Essays, 1965, p. 53)。

スプラークは、1860年に Union College より学士号を、さらに1893年に博士号(Ph. D.)をえた。生涯の大半をニューヨークの Union Dime 貯蓄銀行で過ごし、1892年には頭取となる。1896年に公認会計士(C.P.A)となり、また1900年以降は、ニューヨーク大学の会計学原論の教授となる。その著書には、Accountancy of Investment (1904), Extended Bond Tables (1905), The Philosophy of Accounts (1907)がある。

リトルトンは、『前掲書』の第2部 Postulates and Principles の冒頭に The Philosophy of Accounts の第6章 Phases of the Assets, 第7章 Phases of Liabilities, 第8章 Proprietorship および第9章 Offsets and Adjuncts の4つの章を reprint して収録している。

そして、とくに、次のようにのべている。

The entire book is significant because it is the first successful attempt in the U. S. to present an integrated explanation of accounting.

It is couched in terms of “proprietary theory,” as the chapters reprinted here demonstrate. (etc.) Many of Sprague’s ideas and concepts are still valid, and his influence on subsequent accounting thought continues to the present day.

(7) 「複式」(double entry) に関する覚書「複式」ないし「複式簿記」という用語は、英語の double entry ないし double entry bookkeeping, bookkeeping by double entry の訳語として定着したものである。明治初期には、「複式」以外に「本式」、「複認」、「複記式」、「ドッブル・エントリー」等の用語もみられた。

イタリア語では, scrittura doppio, フランス語では, partie double である。イタリア初期の簿記書のタイトルでは, しばしば「ベニス式(風)」といった表示もみられる。Secundo il costume di Venetia (according to the method of Venice) である。ごていねいにも, secondo el consueto de questa inclita Citta di Venetia(G. A. Tagliente, 1525) という例もある(「世に有名な彼のベニス市風の」, according to the habit of the famous City of Venice.)。また, インピンの簿記書(1543)の場合のように, 「イタリア式」a la Italiaensche maniere, a la maniere d'Itallie という表示もよくある。

あるいは, Simon Stevin の簿記書(1602)では, à la maniere d'Italie……とあり, H. Waninghen の簿記書(1615)では, vant Italiaens Boeck-houden, とある。

英国のとくに初期の簿記書では, 「イタリア式」とか「ベニス式」といった表示はよくみうけるが, 「複式」という表示はみられない。一般的なものは, the order of Debtor and Creditor という系統の表示である。

オールドカッスル(1543)……the good order of the keypyng of the famous reconyng, called in latyn Dare et Habere, and in Englyshe Debtor and Creditor.

ビール(1553)……the order of the moste worthie and notable accompt, of Debitour and Creditour.

ウェディントン(1567)……the order of Debtor and Creditor,

メリス(1588)……the order of Debtor and Creditor,

やや時代が下ってからは, the Italian manner of debtor and creditor という表示が, かなりポピュラーになる。

Historical Accounting Literature の『書目』で調べてみると, double entry という表示が出てくる最初のもは, 1715年にロンドンで出版された(London: C King, et al., 1715) William Webster の簿記書である。Brown 編の『会計史』の『書目』では London 1719, とある。タイトルは次のとおりである。

An Essay on book-keeping according to the true Italian method of debtor and creditor, by double entry, &c., London 1719, 8vo. Other editions, 1721, 1726, 1731, 1746 (7th.), 1744, 1747, 1749, 1772 (11th), 1779.

マレーの『前掲書』(p. 336)によると, このウェブスターの簿記書は, 1758年にグラスゴーでも出版されており, 同地で最初に出版された簿記書となったという。

double entry bookkeeping (or, bookkeeping by double entry) 「複式簿記」, by double entry 「複式」といういい方は, single entry bookkeeping (or, bookkeeping by single entry) 「単式簿記」, by single entry 「単式」といういい方と対比して用いられることが多く, 時代的には, さらに下って, 18世紀の末から19世紀にかけての頃とみてよい。

(8) Robinson Crusoe (1719) の著者の簿記書

ダニエル・デフォー(Daniel Defoe, 1659-1731) の簿記書なるものの存在を, はじめ, エルドリッジ(H. L. Eldridge, *The Evolution of the Science of Book-keeping, Second Edition, Revised by Leonard Frankland, 1954*)で知った。なお, エルドリッジのこの書物の初版は1931年である。同書第2版の46頁には, 書名と簡単な紹介が付記されている。

ところで、その後まもなく、David Murry, *Chapters in the History of Bookkeeping Accountancy & Commercial Arithmetic*, 1930 の 265~266 頁にも、デフォアの簿記書の紹介がみえていることを知った。

The *Complete English Tradesman* was published on 11th September, 1725, and was reissued in 1726, etc.

とある。

Historical Accounting Literature の『書目』には、Book-keeping and Accounting の部の English-Ireland の項の 145 頁に、次の書名がみえている。

Defoe, Daniel

The mercantile library, or, complete English tradesman; directing him in the several parts and progressions of trade, from his first entering upon business, to his leaving off……Dublin: J. and A. Kelburn, 1776.

さらに、この『書目』の Other Early Works の部の 239 頁にも、ロンドン版の書名がみえている。ロンドン版の刊行(初版か再版か不明)が1726年で、Dublin 版が1776年ということになる。

Defoe, Daniel

The mercantile library or, complete English tradesman……

London: Charles Rivington, 1726

同じ『書目』(*Historical Accounting Literature*)で、違う部に同じ書物のタイトルが出てくるのも妙な話したが、ロンドン版の方が Book-keeping and Accounting の部ではなくて Other Early Works の部に出ているところが意味ありげである。簿記書とみるかどうかで、混乱がおこっているためであろう。

現物をみていないので、断言はできないが、デフォアのこの書物は、そのタイトルでみる限りは、どうやら、簿記書というよりもむしろ商売の手引書といった色彩が濃いようである。エルドリッジは複式簿記の重要性を強

調はしているが、その解説は不十分といい、マレーは簿記の解説は本編ではなく補論として取扱われていると指摘している。

エルドリッジとマレーは、ともに、この書物の中の小口現金出納帳の実況を紹介しており、当時のロンドンの富商の生活の一端がうかがえるとのべている。マレーの266~268頁から引用して次に紹介する。

1725, Jan. 4	To the Exeter Carriers, for carriage of money - - -	00.15.03
	For mending the back Shop Sashes broken by the Football - - - - -	00.02.06
1725, Jan. 5	To a poor man for clearing the ice every Morning at the Door by Order - - -	00.01.00
„ 8	For a Tub-man with Water, the pipes Frozen - - - -	00.01.00
	For Charcoal for a Fire in the Shop - - - - -	00.03.06
	For a Sack of Coals for poor Nurse Amy, by my Master's Order - - - - -	00.03.06
„ 10	For the Dutchess of ——— Coachman and Servants for Drink while they waited - - -	00.02.06
	For Coach hire for a Lady's Maid, who came for Goods - - -	00.03.00
	To Tho. Jones and another for assisting the Constable when he took the Shop Lifters - - -	00.02.06
	For expenses to see the Jades carry'd - - - - -	00.02.06
„ 11	For the Shoe Cleaner - - -	00.00.06
	Given two men who help'd the Lady's Coach up that was over thrown - - - - -	00.04.00
	To a Woman that help'd the Ladies out and brought them to our Shop - - - - -	00.05.00
„ 12	For Wine given to the Ladies yesterday when they were frighted - - - - -	00.02.00
	NEW YEAR'S GIFTS	
1725, Jan. 12	For Tea Pot and Cups, my Master letting the Tea-table fall - - - - -	00.07.06
	For four Fire men to stand ready when the Fire was at Mr. ———, if we wanted help, by Order - - - - -	01.01.00
	For two servants to help Mr. ——— where the Fire was - - -	00.10.00
	Given to a poor Man that was hurt at the Fire by Order - - -	00.05.00
„ 13	For a Porter to Spittle-Fields, in haste, George not come yet - - - - -	00.01.00

エルドリッジが紹介している同じ小口現金

出納帳では、冒頭の *To the Exeter Carriers, for carriage of money*……00.15.03 の部分その他 2 箇所が、すっぽりと脱落している。不注意という外はない。この点は後に再説する。全般の記述の表現と内容ともに、エルドリッジとマレーとでは、酷似したところがあり、例えば、前出の当時のロンドンの富商の生活の一端がうかがえるとのべている箇所にしても、両者で、次のようになっている。

Murray: give a glimpse of the life of a prosperous London tradesman in the early part of the eighteenth century.

Eldridge: give an insight into the life of a prosperous merchant in Defoe's time.

また、day book and journal に関して、両者は、いみじくも同じ箇所を引用して、こうのべている。

Murray: As to the term Day-book or Journal, he (Daniel Defoe) says (p. 93) they have the same meaning, "only that the last is a *French*, and consequently a little more modish word than the former."

Eldridge: He (Daniel Defoe) states the terms day book and journal have the same meaning 'only that the last is a *French*, and consequently a little more modish word than the former'.

両者がいみじくも引用したデフォーの見解は、いうまでもなく誤りである。

なお、デフォーの書物の刊行について、エルドリッジには、published in 1725, with a second edition in 1726 とあり、マレーの「1725年9月11日に出版され、さらに1726年に再版された」とする説明と符合しているが、*Historical Accounting Literature* の『書目』では、London: Charles Rivington, 1726 とあり、とくに再版であるという記述はみられない。この辺の事情はよくわからない。

エルドリッジの書物 (1931, second edition 1954, Revised by Leonard Frankland) の

刊行が、マレーの書物 (1930) の刊行の翌年であったことをとくに指摘しておく。また、両者が、ともに引用した小口現金出納帳では、エルドリッジの場合、冒頭の部分とその他 2 箇所 (1725, Jan. 4; 1725, Jan. 8; 1725, Jan. 10) がすっぽりと脱落していることと関連して、筆者(久野)の手許にあるエルドリッジの書物が第2版である関係で、この脱落が1931年の初版からそうなっているのか、あるいは、第2版の補訂人である Leonard Frankland の不注意で脱落しているのか、目下のところ不明である。いずれにしても、エルドリッジの記述の種本がマレーであることは、まず間違いはない。

(9) 残高勘定の消長に関する覚書

名目諸勘定を損益(集合)勘定口座に振替える場合、パチオリのような場合は例外で(彼の場合は、とくに仕訳帳を経由しないことを強調)、原則として、仕訳帳で損益勘定を相手にして仕訳をした上で元帳の各口座面に振替えている。一般にこの記帳のことを、closing (締切) entries (記入) という。さらに、損益勘定の貸借差額を仕訳帳を経由して資本(主)勘定口座に振替える。この記帳のことを、final (最終の) entry (記入) という。

この final (最終の) という形容詞に、とくに注目されたい。文字通りこれが final なのである。とすれば、最終の記入が完了した後に元帳に残留している資産、負債および資本のいわゆる実体諸勘定を、残高(集合)勘定に振替えても、それは、最終の記入 (final entry) が完了した後の検証以外の何ものでもないことになる。この振替記帳につき仕訳帳を経由するという方式が、次第に採用されなくなったり、また、とくに仕訳帳を経由する場合は、元帳面の残高勘定口座の記帳内容が、諸口として貸借それぞれ等額で対置されるという甚だ形骸化したものとなるのも、当然のなりゆきであり、さらに、この

傾向がいわゆる「英米式決算法」への道を拓き、さらに、この決算法の主旨を徹底させれば、むしろ、決算で実体諸勘定を総括（一般にいう締切と繰越）せず、open にしておくことになる。この際に、必要なことは、記帳の継続性の保証という見地から、次期に継続していく資産、負債、資本を検証することだけであり、世間でいういわゆる繰越試算表（実体諸勘定につき、締切・繰越をしないのだから、この名称も少々おかしいが）を作成すれば足りることになる。

⑩ ウェディングトンの簿記書（1567）の影響について

既述したように、1567年にアントワープで、英語簿記書が刊行された。ウェディングトン（John Weddington）の簿記書であり、その刊行人は Petter van Keerberghen だという（Prenttyd in Andwarpe, by Petter van Keerberghen, dwelling by owre Lady Charche, at the signe of the golden Sonne）。この簿記書名を、1588年に刊行されたメリス（John Mellis）の簿記書名と比べてみると、最初から24字まで、まったく同じで、わずかに Marchantes の1字があるとないの違いである。次のとおりである。

1567, Weddington. A Breffe Instruction, and Manner howe to keepe, Marchantes Bokes of Accomptes. After the order of Debitor and Creditor, as well for proper accomptes, partable, factory, and other etc.

1588, Mellis. A Briefe Instruction and manner hovv to keepe bookes of Accomptes after the order of Debitor and Creditor, & as well for proper Accomptes partible, &c.

教師であったメリスの簿記書が、実務派の James Peele からの影響とこの John Weddington からの影響をうけていることは、確かの

ように思える。

ただし、ウェディングトンの簿記書における最も注目すべき特色「原始記入帳（the book of original entry）の分割」（分割仕訳帳制への展開）は、彼の前後とは、結局、みられなかった。オランダ簿記の実務の影響とみられるこの簿記書は、ベニス式に一辺倒の初期の英国（語）簿記書群の中では、まさに「独り立つ」といった体である。

複合仕訳帳制（特殊仕訳帳と月次総合仕訳帳の併用）を英国に持ちこんだのは、ずっと後年になってのことであり、しかも、その人ブース（Benjamin Booth, 1789）は、元米国（New York）の商人であったことは、極めて印象的である。また、アメリカでの最初の簿記書といわれているミッチェル（William Mitchell）の簿記書（1796）も、月次総合仕訳帳を併用していない複合（分割）仕訳帳制であった。ウェディングトンもこのタイプであった。

速断になるかも知れないが、あえていえば、英国に複合（分割）仕訳帳制をもたらしたものは、アメリカの実務であった。

XXIV 家具（財）勘定等の変遷

—— 棚卸法（inventorization）から償却法（depreciation）へ ——

リトルトン（A. C. Littleton）は、Accounting Evolution to 1900. 第14章 減価償却の冒頭に、メリス（John Mellis, A Briefe Instruction etc., 1588）の元帳の家具勘定 “Implements of householde” につき、次掲の勘定記録を紹介している。

Implements of householde here against is due to have xl. xs. and is for so much as I doe finde at this day to be consumed and worn, which said xl. xs. for the decay of the said household stuffe is borne to profit and losse in Debitor (15)10 10 0

1587. Fol. 6.) Fol. li. s. d.

Octob.	09	R Implemetes of houssholde here against is due to haue x li. x. s. and is for so much as I doe finde at this day to be consu- med and worn, which said x li x. s. for the decay of the said houssholde stufte, is hoene to profit and losse in Debitor	15	010	10
--------	----	---	----	-----	----

1587. Fol. 15) Fol. li. s. d.

October	09	R Hoene x li x. s. for so much lost by decay of household stuf as in Creditor	06	010	10
---------	----	---	----	-----	----

この記帳に対応する損益勘定口座の借方記帳は、次掲のとおりである。

More xl. xs. for so much lost by decay householde stuff as in Cr- editor (06)10 10 0
--

decay of the said household stuff) による損失 (loss) を、家具勘定に貸記するとともに、当該金額を損益勘定に借記しようとするものである。

ここに明らかな認識の基調は、the loss in value であって、cost allocation ではない。

この記帳の雛形は、巻末の FINIS (完) のつぎに、とくにメリスがオールドカッスル簿記書 (1543) に追補したとみられる部分で、原典の実況は、上段のとおりである。

これらの記帳の主意は、この時点までに生じている使用にもとづく (at this day to be consumed and worn) 家具の廃化 (the de-

17世紀に入っても、テキスト・クリティークを通じて、ほとんどみるべきものはない。僅かに、モンティージ (S. Monteage) の例をみるくらいのものである。Debtor and Creditor made easie : etc., 1682 の Leidger No. A. MDCLXXV. の第4丁に、次の記帳がみられる。

		(左頁) ←	→ (右頁)		
1675 Apr. 10	Horses Debtor To Stock 6 Horse val. at 8l. pc-6-	1	48	—	—
	Horses Creditor By Loss and Gain, loss by their use	12	6	—	—
	By ballance resting val. at 7l. pc-6-	40	42	—	—
			48	—	—

開始記帳(1675年4月10日)に際し、資本(主)勘定を相手科目として馬勘定に借記した6頭の馬の金額は、単価8ポンドで総額48ポンドであったが、翌1676年4月5日(の決算)に際しては、「使用にもとづく損亡」(lost by their use) 6ポンドを考慮し、その分を損益勘定の借方に振替えるとともに、差引42ポンド(単価7ポンド×6)を残高勘定の借方に振替えている。

18世紀に入ってから、同様に、資本(主)↗

FURNITURE,		(左頁) ←		→ (右頁)	
		Debtor		per Contra Creditor	
1747 Dec. 25	1	To Stock, for the Value thereof.....	1	3400	0 0
1748 Aug. 26	17	To Cash, paid Benjamin Bedford, Upholder, his Bill...	2	236	17 10
				3656	17 10
1748 Dec. 25	24	By Balance, now valued at		163600	0 0
				15	56 17 10
				3656	17 10

家具 3656*l.* 17*s.* 10*d.* の1748年12月25日(決算日)における現価(now valued at)は3600*l.* であるとして、これを残高勘定の借方に振替え、差額 56*l.* 17*s.* 10*d.* を「当年度の使用にもとづく」(for the Wear thereof this year) 損失としてこれを損益勘定の借方に振替えている。'now valued at' との差額 56*l.* 17*s.* 10*d.* を 'the loss in value' としてとらえているわ↗

↗勘定、現金勘定、実名商品諸勘定、多数の人名諸勘定(債権・債務)、手数料勘定、利息勘定等の若干の名目勘定および損益・残高の両集合勘定が元帳勘定面の中心を占めており、家具・家財勘定等は開設していない場合が多い。

この世紀の中葉になって、James Dadson, *The Accountant, or, the Method of Book-Keeping, Deduced from Clear Principles, etc.*, 1750 の元帳雛形の第4丁に、家具勘定が開設され、次の記帳がみられる。

↗けである。

そこで、もし、value に変化がないとしたら、どうなるのか。その典型を、Benjamin Donn, *The Accountant: Containing Essays on Book-Keeping by Single and Double Entry.* 1778 にみることができる。元帳雛形の第4丁に、次の記帳がみられる。

Moveables, etc.		(左頁) ←		→ (右頁)	
1758 January	1	To Stock, for the Value thereof.....	1	150	
1758 Decem-ber	31	By Balance, remaining Household Furniture, etc. to Value of		17	150

1758年1月1日の開始記帳に際しての家具 150*l.* は、1年を経過した決算日(1758年12月31日)現在においても、価値の損亡なく依然として 150*l.* のままである(remaining) という主意である。「使用にもとづく損失」の記帳はない。そこで 150*l.* をそのまま残高勘定の借方に振替えている。

↗「価値の損失」(the loss in value)を認識するというケースは、簿記書でみる限りでは、前の世紀と同様に、極めてまれである。この世紀のおそらく最高水準のテキストのひとつと目されている Benjamin Booth, *A Complete System of Book-keeping, etc.*, 1789 の場合ですら、そのB元帳(95頁)に示された家具勘定は、次のとおりであった。何のコメントもない。

18世紀全般を通じて、「当年度の使用にもとづく」(for the Wear thereof this year),↗

Dr.		Household-Furniture						Cr.			
1787 Jan. 1	To Stock	33	750	0	0	1787 June. 30	By Balance	83	750	0	0

18世紀末葉までの状況を総括すると、こうなる。

(i) 家具勘定 (Household-Furniture, Furniture) ないし家財勘定 (Moveables, Movables) を、元帳勘定面に記帳するという基本的認識それ自体が甚だ希薄である。その事例に乏しい。

(ii) 価値 (the Value) の側面から把握されていることから、'now valued at' が、結果として、「減価」となるか、「変らない」(remaining) か、さもなくば「増価」となる。「減価」の場合では、「使用にもとづく価値の損失」とみるわけだが、前の例の馬勘定(Horse) のような場合、生きものことだから、生長によりむしろ「増価」を認めなければつじつまが合わない場合もおこりうる。

(iii) いずれにしても、素朴な棚卸法 (inventorization) の適用であり、その基調は 'loss in value' であって、'cost' の 'periodic all-

ocation' としての償却法 (depreciation) の理念からはほど遠い。

19世紀の中葉頃までの時期をみても、その大勢に変化はない。家具勘定・家財勘定その他の財産を示す勘定それ自体が開設されていない。さらに、例えば船舶勘定のようなケースでは、その会計処理は、混合商品勘定と同じ筆法である。期末棚卸額を貸記した状況のもとで、同勘定口座で船舶の運営にかかる損益(成果)を測定できる仕組となる。そこで、この場合では、問題は棚卸額の評価いかにかかってくる。

1801年に刊行されたケリー (P. Kelly) の簿記書 *The Elements of Book-keeping, etc.* は、『研究』でのべたように高い水準のものではあるが、家具勘定に関しては、次掲のようになっている (雛形の第2丁)。

Household Furniture		Dr.				Contra		Cr.			
Jan. 1	To Stock	1	750	0	0	March 31	By Balance	20	880	0	0
Feb. 27	To Cash	1	130	0	0						
			880	0	0						

このような一般的な状況のもとで、注目されるのは、1808年刊行の James Morrison, *A Complete System of Merchants' Accounts, etc.* である。その168頁の仕訳帳の実況および176頁の家具勘定口座を紹介する。(次頁参照)

仕訳帳の2行目に、*To Furniture, allowed for tear & wear $2\frac{1}{2}$ per cent,* とある。

家具 (Furniture) 勘定に対して、「使耗につき、2.5%を差引く」旨が明示されている。自然の作用による消耗のことを、一般に *wear and tear* と称することは周知のとおりで

ある。ここでは *tear and wear* となっている。前に示した例えば James Dadson のようなケースでは、期末の家具の価値 (now valued at) が 3600*l.* であるとし、同勘定面の借方額 3656*l.* 17*s.* 10*d.* とくらべ、その差額 56*l.* 17*s.* 10*d.* が「当該年度中の使耗による損失」とする。かかる基調と比べると、James Morrison のこのケースは、明らかに、*loss in value* という伝統的な棚卸法の認識から一歩ふみ出したものであり、償却法への方向へふみ込んだものといえよう。

さらに一歩を進めたのが、イングリス (W.

COUNTING-HOUSE.

18 Jan.	1	To Cash.....	2	125	0	0
		This is the am paid for the furniture.				
Mar.	31	To Balance.....		125	0	0
				118	15	0

FURNITURE.

18 Mar.	31	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 of 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.

Journal

1878		Folio		Dr.		Cr.	
Jan.		9		£	s.	£	d.
	31	Profit and Loss	To Sundries:—				
			To Engine and boiler for depreciation	4	3	4	
			" Tools and fixtures do.....	30	18	4	
			" Do, (Foundry) do.....	10	16	8	4

(久野注) Engine & boiler.....1000 £ × 5% (yearly depreciation) × $\frac{1}{12}$ = 4 £. 3s. 4d.

Tools and fixtures..... 371 £ × $\frac{1}{12}$ = 30 £ 18s. 4d.

Tools and fixtures (Foundry) ...2600 £ × 5% (") × $\frac{1}{12}$ = 10 £ 16s. 8d.

のうちの一部分には、
By Profit and Loss
Depreciationを貸記
することになる。19
頁の仕訳帳の当該部
分および21頁の元帳
面の冒頭に示された
5種の勘定口座を本
頁の中央部分と次頁
に紹介する。

土地勘定の記帳方
式が、混合商品勘定
の原理を基調とした
ものであることは、
いうまでもない。

1887年刊の Emile
Garcke and J.M.
Fells, Factory Acco-
unts their Princi-
ples and Practice
etc.,ともなると、第
6章固定資産(Fixed
Capital)を開設し
(pp. 95~118), その
定義にひきつづき、
Depreciation (減価
償却)を論じ、また、
減価償却における4
要素として、cost of
an object, estimated
tenure of life (耐用
年数), restoration (補修) および residual
value (残存価値) を説明している。

<i>Dr.</i>			Land.						<i>Cr.</i>				
1878 Jan.	1	To Stock.....	1	£	s.	d.	1878 Jan.	31	By John Dale (Rent)...	1	£	s.	d.
				1000	0	0				9	0	0	
	31	Profit and Loss...	9	9	0	0			Balance	10	1000	0	0
				1009	0	0					1009	0	0

<i>Dr.</i>			Engine and Boiler.						<i>Cr.</i>				
1878 Jan.	1	To Stock	1	£	s.	d.	1878 Jan.	31	By Profit and Loss Deprecia- tion	1	£	s.	d.
				1000	0	0				4	3	4	
									Balance	10	995	16	8
				1000	0	0					1000	0	0

<i>Dr.</i>			Tools and Fixtures.						<i>Cr.</i>				
1878 Jan.	1	To Stock.....	1	£	s.	d.	1878 Jan.	31	By Profit and Loss Deprecia- tion	1	£	s.	d.
	4	P. Bright(Vert- ical Drill).....	1	7300	0	0				30	18	4	
	31	P. Stone (Gas- fitting)	1	150	0	0			Balance	10	7474	1	8
		Boring-head ...	1	5	0	0							
			1	50	0	0							
				7505	0	0					7505	0	0

<i>Dr.</i>			Tools and Fixtures (Foundry).						<i>Cr.</i>				
1878 Jan.	1	To Stock	1	£	s.	d.	1878 Jan.	31	By Profit and Loss Deprecia- tion	1	£	s.	d.
				2600	0	0				10	16	8	
									Balance	10	2589	3	4
				2600	0	0					2600	0	0

<i>Dr.</i>			Office Furniture.						<i>Cr.</i>				
1878 Jan.	1	To Stock	1	£	s.	d.	1878 Jan.	31	By Balance	10	£	s.	d.
				50	0	0				50	0	0	