

簿記 (書) の常識に関する若干の 疑問とその史的背景

久 野 秀 男

目 次	
まえがき	IV 分記法と総記法(付, Simon Stevin の 実名商品四勘定)
I 勘定学説と勘定分類	(1) 設 題
(1) 設 題	(2) 分記法の発想と誤謬
(2) 英国簿記書にみられる勘定学説と 勘定分類	(3) 混合商品勘定の重要性
(i) 擬人説と伝統的三勘定分類	V closing entry vs. balancing (and ruling) entry
(ii) フルトン (J. W. Fulton) の . Real vs. Ideal	(1) closing entry の諸相
(iii) クロンヘルム (F. W. Cron- helm) の勘定学説と新勘定分 類および伝統的三勘定分類批 判	(2) closing entry と balancing entry
(iv) H. Stephens vs. B. F. Foster	VI 大陸式決算法と英米式決算法
(3) 前世紀の米国簿記書にみられる動 態的勘定分類	(1) 設 題
II the old Italian Method vs. the modern Italian Method	(2) 英国簿記書における残高勘定の伝 統
(1) 三主要簿制 (<i>tre libri prinipali</i>) の顛末	(3) 「英米式決算法」への展開と課題
(2) 現代簿記テキストの帳制と課題	VII 財務諸表 Financial Statements と は, 財務状態 Financial Condition とは
III 補助元帳 (subsidiary ledger) と分 割元帳 (separate ledger): 統括勘 定 (control account) と整理勘定 (adjustment account)	(1) 財務諸表という用語
(1) 設 題	(2) Financial Statement vs. Busi- ness (Operation) Statement
(2) 統括勘定方式と整理勘定方式	VIII 仕訳日記帳の様式の展開と課題
	(1) 設 題
	(2) その様式の展開
	(3) 金額欄の様式と課題
	IX 総勘定元帳「摘要欄」の記入

X [補遺1]: Pacioli の *doi virgolette cosi* ||

XI [補遺2]: Simon Stevin, *Livre de Compte de Prince a la Maniere d'Italie, etc*, 1608. の資本勘定

XII [補遺3]: Bookkeeping Theory

in Early Texts ; 資本等式説の顛末

- (1) 設題
- (2) 資本等式説の先駆者達
- (3) 資本等式説の完成者
- (4) 資本等式説の命運

XIII [補遺4]: Sebastian Gamersfelder の簿記書 (ドンチッヒ, 1570年)

まえがき

歴史的研究の主意は、過去を現在に語ることにあるのではなく、現在を将来に語ることにある、という。

筆者(久野)は、主として系統的な英米の古典簿記書と若干のいわゆるベニス簿記書とその亜流の調査を通じて、折りにふれ現在の命題をいささか論じてきたつもりであるが、この種の調査研究をひとまず収束するに際して、既刊の『拙著』・『拙論』との多少の重複をもかえりみず、この『論考』をとりまとめた。調査研究の不備、能力の不足、あるいは時代認識の錯誤、特定の歴史的事象への固執等のために、結果的に、筆者がここに提示した命題それ自体が、思わぬ誤解にもとづいているおそれなしとしない。「蜀の犬は日に吠え、越の犬は雪に吠ゆ」の類いかも知れないが、あえて公表して諸先生方の御教導を切望する次第である。

昭和56年度中、いっさいの校務を離れて研修に専念する機会を与えられたが、顧みて、堂堂巡りをしているような短い一年であった。まことにお恥ずかしい次第ではあるが、この『論考』をもってささやかな験と致したい。研究助成金その他で御高配をいただいた各位に深謝申し上げる。

I 勘定学説と勘定分類

(1) 設題

実体(在)勘定 Real Accounts と名目勘定 Nominal Accounts という勘定分類は、もともと、人名勘定 Personal Accounts と非人名勘定 Impersonal Accounts とを区分し、さらに、後者を“Real”と“Nominal”(Fictitious, Imaginary)とに再区分(subdivided)したことに由来する。明らかに、勘定学説としては古典的な擬人説を基調としたもので、借方(主) Debitor (Debtor), 貸方(主) Creditor という用語の由来、用法とその応用等を解説するための方便であった。

これこそが、この勘定分類のもつ本来の意味合であり主旨であった。

擬人説はおろかのこと、資本等式説や貸借対照表等式説あるいは物的二勘定説や物的一勘定説でさえ陳腐化している現今、内外の簿記書で、漫然と実体(在)・名目のこの伝統的な勘定分類を継承しているのは、どうしたことか。勘定学説として資本等式説や貸借対照表等式説、あるいは収支動態説等を採用しつつ、この実体(在)と名目の勘定分類を継承することそれ自体、明らかに矛盾であり自家撞着である。

real とは、「現に存在する実物、もしくは生起した事実」(actually existing as a thing

or occurring in fact. —The Concise Oxford Dictionary, 1951. p.1009) である。nominal とは、名目上の存在 (existing in name only), 非実物 (not real), 非現実 (not actual, 前掲書の p.802) である。

資本等式説ないし物的二勘定説でいう“net”ないし“residual”の計算価値として抽象的存在である等の資本を、Real Accounts に属するなぞとってみても、まったくリアルではない。伝統的な勘定分類を固執する限り、資本勘定は、資本主としての側面から、人名勘定に入れるか、さもなければ、収益・費用の諸勘定をこの勘定の従属項目とみて、ともに名目勘定の範疇に入れるほかはない。売掛金や買掛金の両勘定や受取(支払)手形勘定等が、Real Accounts でなく Personal Accounts となることは、今さらいうまでもない。

人名勘定 Personal Accounts を実体(在)勘定 Real Accounts の範疇に吸収すること、あるいは、人名勘定という範疇それ自体の欠落した実体(在)・名目の二勘定分類は、およそナンセンスである。

資本等式説にもとづいて、財産勘定(積極財産と消極財産)と資本勘定(あるいは、財産構成部分と財産全体価値)に分類し、後者につき資本(主)勘定と損益勘定を区別するというのなら、一応の筋はとおる。

貸借対照表(ないし持分)等式説にもとづき、資産勘定と資本(ないし持分)勘定に分類し、後者につき他人資本(ないし他人持分)勘定と自己資本(ないし自己持分)勘定を区別し、さらに、自己資本(ないし自己持分)勘定につき資本金勘定と損益勘定を区別するというのなら、これも一応の筋はとおる。

さらに、収支動態説ないし費用動態説にもとづいて、収支(ないし貨幣)系統勘定と損益系統勘定に分類する、あるいは、ワルプ流に、支払系統勘定(Konten der Zahlungsreihe)と給付系統勘定(Konten der Leistungs-

reihe) とに分類するというのなら、同様に、一応の筋はとおる。商品、建物、備品等の勘定は、この場合では、いうまでもなく後者の範疇に入る。前世紀の米国簿記書にみられた財務勘定(Financial Accounts)と経営(活動)勘定(Business Operation Accounts)の分類は、まさに、これらと軌を一にしたものであった。詳細は後述する。

現今、実体(在)勘定すなわち貸借対照表勘定(財産計算勘定)、名目勘定すなわち損益計算書勘定(損益計算勘定)と速断する向も多いが、この両勘定分類は、そもそも基本的認識の次元を異にするものであることを理解すべきである。

「借主(方)debitor と貸主(方)creditor」につき、擬人説を基調とした解説をする場合、人名勘定を中心として、それとそれ以外の非人名勘定とに二区分する勘定分類は、それなりの意味をもつ。また、後者につき、実体(在)Real と名目 Nominal とに再区分することにも、それなりの意味があるでしょう。しかし、擬人説を離れ、また、人名勘定を実体(在)勘定の範疇に吸収した(このことそれ自体がナンセンスではあるが)実体(在)Real と名目 Nominal との二勘定分類には、ほとんど(まったく)意味がない。すくなくともこの勘定分類は、勘定の機能的な分類としては、無意味である。

くりかえすが、現代の簿記(書)で、実体(在)・名目の両勘定分類に固執する意図が那邊にあるのか、理解に苦しむ。

(2) 英国簿記書にみられる勘定学説と勘定分類

(i) 擬人説と伝統的三勘定分類

人名勘定と非人名勘定との区分、さらに、後者につき実体(在)Real と名目 Nominal (Fictitious Imaginary,) を再区分する伝統的な三勘定分類は、ごく初期の英国簿記書に

はみられない。その理由はおそらく、とくに「仕訳」について高度にテクニカルであったベニス式簿記の直接的な影響下にあったためであろう。前置詞の Per, A, で貸借を区別する仕訳のテクニックからは、借主・貸主といった擬人的発想とそれにもとづく擬人的な勘定の分類は生まれてこない。

マルコーム (Alexander Malcolm) の簿記書 (A Treatise of Book-keeping, or Merchants Accounts; etc.) などは、この三勘定分類の早い例の一つであるが、すでに18世紀に入っている。すなわち、1731年の刊行である。40頁以下の第2章では、Part I. Of Personal Accounts. Part II. Of Real Accounts. Part III. Of Imaginary Accounts. (Of Profit and Loss.) とある。ただし、このマルコームは、後述するように ([補遺3]の2)、後の資本等式説の先駆者の一人ともみべき簿記理論の持主であった。この点では、彼のこの勘定分類は、明らかに矛盾したところがある。

伝統的三勘定分類の意義について、ドーリング (Daniel Dowling) の簿記書 (A Compleat System of Italian Book-Keeping, etc., 1765. pp.20-23) とゴードン (W. Gordon) の簿記書 (The Universal Accountant, etc., 1765. The Second Edition, p. 17) は、ともに、この三勘定分類が、「借主 Debitor, 貸主 Creditor という用語」の“Explication of the Nature, Use and Application”, “From this general view of the nature and use of the terms Debitor and Creditor” によることを明らかにしている。けだし問題の核心をついた見解である。

資本 (主) 勘定をどの範疇に入れるかは、問題であるが、ハミルトン (R. Hamilton) の簿記書 (An Introduction to Merchandise. etc., 1788. p.267) では、第1). Personal Accounts, 第2). Real Accounts とし、第3). 資本勘定と損益勘定 (Fictitious

Accounts ともいう) としている。これが、ケリー (P. Kelly) の簿記書 (The Elements of Book-Keeping, 1801. pp.6~7) ともなると、人名、実体 (在)、および擬制に三分類した上で、“Fictitious are those of Stock, and Profit & Loss” とのべている。モリソン (J. Morrison) の簿記書 (A Complete System of Merchants' Accounts, etc., 1808. p.67) も同様で、Fictitious Accounts として、資本勘定と損益勘定を示している。

資本勘定は、これを資本主勘定として人名勘定にふくめるか、さもなくば、損益 (諸) 勘定を資本勘定の従属物とみて、あるいは、資本勘定を the whole capital, 損益 (諸) 勘定を each of its parts とみて、ともに Fictitious Accounts にふくめるほかはない。

バタースビー (T. Battersby) の簿記書 (The Perfect Double Entry Book-keeper etc., 1878. p.5) では、とくに、次のようにいう。

“There are two classes of accounts—viz., Personal and Impersonal—and these are divided into personal, real, and nominal. Personal accounts are those in the name of a person or company. Real accounts are accounts of property or goods. Nominal accounts are those of stock, profit and loss, balance, and also of gain or loss.”

Personal および Real をまっとうに文字通り解釈する限り、資本勘定、損益・残高の両集合勘定および収益・費用の諸勘定は、悉く、名目勘定の範疇に入れざるを得ないものとなる。

ごく初期の英国簿記書の中でも、ダフォー (R. Dafforne, The Merchants Mirror: etc., 1635.) の場合のように、財産目録の解説中に (p.8)、資本の増加要素 (1. 現金, 2. 商品, 3. 債権) と減少要素 (4. 債務) とする

発想がみられ、これなぞは、後世の「積極財産」と「消極財産」および純(正味)財産の資本等式説に展開していく可能性をひめたものであった。次項以下の擬人説をとらぬ会計人達は、もとより伝統的な三勘定分類は採用していない。だが、大部分の英国簿記書は、とくに18世紀以後は、ごく近年まで(現在までといってもよい)、人名、実体(在)、名目の三勘定分類、もしくは、実体(在)と名目との二勘定分類を継承してきている。例えば、ポピュラーな簿記テキストとして著名な Munro's Book-Keeping and Accountancy, 21th ed., 1967. (p.3) では、人名勘定と非人名勘定とに分類し、"Impersonal Accounts are sub-divided into two kinds, —Real and Nominal." とのべているし、また、B. G. Vickery, Principles and Practice of Book-Keeping and Accounts, 20th ed., Revised by B. Mendes. 1971. (p.5) でも、まったく同主旨のこと (sub-divided into Real and Nominal) をのべている。

(ii) フルトン (J. W. Fulton) の Real vs. Ideal

フルトン (J. W. Fulton) の簿記書 (British-Indian Book-Keeping. etc., 1799 and 1800.) は、その Introduction, General Principles VI. (p.11) で、1. *Real Accounts* (including *Personal*), 2. *Ideal Accounts* としている。

これなぞは、財産(資本といってもよい)を、実在の側と抽象価値との二側面から把握しようとしており、Ideal Accounts として、資本勘定および "the various heads under which this account has generally been branched out, as Profit and Loss, Charges-General, &c, &c." とのべている。とくに、資本等式説あるいは貸借対照表等式説を示しているわけではないが、擬人説を基調とする伝統的三勘定分類とは、明らかに異質のものである。

(iii) クロンヘルム (F. W. Cronhelm) の勘定学説と新勘定分類および伝統的三勘定分類批判

クロンヘルムの簿記書 (Double Entry by Single, etc., 1818) は、擬人説を完全に離脱して、資本等式説を採用した。その詳細については、別著『研究』を参照されたい。

彼は、その序論の一節 (p. vi-vii) で、次のようにいう。

"The clear and simple principle of *the equality of the whole to the sum of its parts*, has never before been laid down as the basis of Book-keeping. From its neglect have proceeded those vague and confused notions of Accounts, evinced in almost every treatise, by dividing them into *personal, real, and fictitious*: as if the whole capital and each of its parts were not equally real. In this classification, however, the Personal Accounts are treated as if neither real nor fictitious: whilst the Stock Account is actually said to be in the latter predicament; or, in equivalent words, the whole capital is pronounced an unreal and imaginary thing!"

さらに、第1編の第8章 (p.27) では、痛烈に伝統的三勘定分類を批判するとともに、自ら新分類を次のように提示している。

The division of Accounts into Personal, Real, and Fictitious, is one of the most ludicrous that ever enlivened the gravity of the scientific page. Are the Personal accounts unreal? or, rather, are they something neither real nor fictitious? Is the Stock, or proprietor's account, a mere fiction? Are the accounts of Profit and Loss of the same romantic nature? In cases of loss it would be some consolation to consider them in this aerial and

poetical light; but when a balance of profit occurs, the pleasure of the transfer would not be much heightened by this view of the subject. The proprietor may reasonably expect to find something *substantial* in his Stock Account; but the professors of Book-keeping, faithful to

the Berkleian theory, gravely assure him that it is all fictitious and imaginary.

After rejecting the old classification, a new one may be expected; and we will therefore sketch a substitute in the following tabular view of

CLASSES.	ACCOUNTS.	SUBDIVISIONS.
	DIVISIONS.	
1. PARTS OF PROPERTY	1. Personal	
	2. Money	{ 1. Cash. 2. Bills Payable. 3. Bills Receivable.
	3. Goods	{ 1. Floating Merchandise. 2. Immoveables. 3. Conventional Funds.
2. WHOLE PROPERTY.	BRANCHES.	RAMIFICATIONS.
STOCK	{ 1. Profit	{1. Commission.2. Interest, &c.
	2. Loss	
	3. Private Account	

ただし、クロンヘルムが、旧分類に反対し、彼のいわゆる「新分類」として示した“the following tabular view of ACCOUNTS”なるものは、数学者であり後に Royal Academy の会員となったハットン (Charles Hutton) の簿記書 (A Complete Treatise on Practical Arithmetic; and Book-kee-

ping, etc.)にもみられる Tabular View of Accounts in the Ledger (p.20) と、様式・用語・内容ともに (ほとんど) 同じであることを、特に指摘しておく。偶然の一致とは、とても考えられない。用語等の僅かに相異している個所のみを対比して示す。

(クロンヘルム)

Divisions	Subdivisions
1. Personal.	
2. Money. ...	{ 1. 2. Bill Payable. 3. Bill Receivable.
3. Goods. ...	{ 1. 2. Immoveables. 3. Coventional Funds.

(ハットン)

Divisions	Subdivisions
1. Accounts of Persons.	
2. Accounts of Money. ...	{ 1. 2. Bills Receivable. 3. Bills Payable.
3. Accounts of Goods. ...	{ 1. 2. Immoveable Property. 3. Funded Property.

クロンヘルム簿記書の刊行は1818年である。筆者(久野)の手許にあるハットン簿記書の第7版は1785年である。しかし、この第7版には、先掲の Tabular View of

Accounts in the Ledger は掲示されていない。ハットン簿記書の改訂増補版としてイングラム (Alexander Ingram) 編集、トロッター (James Trotter) 増補が刊行されて

いるが、その最初の年次は1840年である (edited by Alexander Ingram. A New Edition, with many important improvements and additions; including new sets of books both single and double entry, exemplifying modern practice of book-keeping. by James Trotter)。また、イングラムの最初の改訂版は1804年に刊行されている。このほか、B. S. Yamey & H. C. Edey の Accounting in England & Scotland: 1543年～1800年によると、1792年（9版）、1796年、1801年（11版）、1805年（イングラム版）、1806年（12版）、1811年（イングラム版）、1856年、1858年、1863年、1871年の各版があるという。

先掲の極めて類似した（丸うつしとってよい）Tabular View of Accountsにつき、クロンヘルムとハットンとでいずれが種本なのか、あるいは、2人とも同じ別の種本によったのか、まったく不明である。

(iv) H. Stephens vs. B. F. Foster

1735年に Italian Book=Keeping, Reduced into an ART : etc., By Hustcraft Stephens, London: MDCCLXXXV. が刊行された。ステフェンスは序論につづく「イタリア簿記概説；基礎諸原理」の冒頭でいう。

Italian Book-keeping is an Art which the present Condition and Extent of a Man's Estate are discovered, as they are the certain Consequences arising from the first Condition and Extent, with the Alterations that have happened to them, recorded.

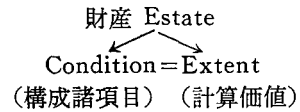
この Condition と Extent につき、その序論で次のように定義している。

「ある人（注、一会計主体）の所有する諸財貨を、財産（Estate）と称し、個々の財貨から抽象して考察した財産の価値を、財産の計算価値（the computed Value）もしくは財産の Extent と称する」(p.2)。

「取得した諸財産の個々の金額を、財産の

計算価値とはかかわりなく、財産の Condition と称する」(p.4)。

つまり、



とし、9頁で第1勘定（債権）、第2勘定（商品）、第3勘定（現金）、第4勘定（債務）、第5勘定（資本）を設定して、解説を進めていくのであるが、とくに注目すべきは、第1～3勘定を Condition、第4、5勘定を Extent としていることである。

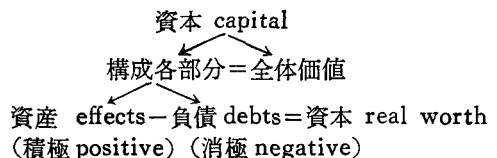
例の、ニクリッシユの資本財＝資本価値の貸借対照表等式、負債と資本とを同一の範疇とする企業実体論、あるいは、M. Berliner の Einkontenreihentheorie 物的一勘定説（営業財産勘定説）と同質のものである。詳細は、別著『研究』を参照されたい。

1836年に A Concise Treatise on Commercial Book-Keeping, etc., by B. F. Foster, Boston. また、1843年に Double Entry Elucidated. etc., By B. F. Foster, London. が刊行された。本稿では、専ら前著につきフォスターの説を紹介する。後著に関しては、別著『研究』を参照されたい。

第2章「一般原理」で、簿記の目的は、資本の全価値並びにその構成各部分の価値を記録するにあるとし、とくに、15頁に注記している。

A merchant's effects may be considered as positive, and his debts as negative, parts of his capital; for the debts must be subtracted from effects, in order to ascertain his real worth.

つまり、



これは、まさしく、F. Hugli や J. F. Schär の Zweikontenreihentheorie 物的二勘定説、資本等式、資本主主体論そのものといつても過言ではない。

ステフェンスもフォスターも、擬人説万能の英書の中にあつて、まさに異色の存在であつた。

フォスターは、前著の16頁の冒頭でいう。

The abbreviations Dr. and Cr. are used merely to distinguish the left from the right hand side of an account.

また、資本勘定と損益勘定との関連につき、次のようにいう (p.16)。

'Stock' account is designed to exhibit the assets and liabilities of the concern, abstractly considered; and 'Profit and Loss', with its ramifications, is simply a branch of 'Stock', its object being to collect the several augmentations and diminutions of the capital.

(3) 前世紀の米国簿記書にみられる動態的勘定分類

比較の便宜を考へて、ここではスガンチーニ (G. Sganzi, Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung, 1908.) とワルプ (E. Walb, Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, 1926.) の場合をとりあげる。周知のように、スガンチーニは、複式簿記の基本

的任務を「計算」と「統制」にあるとし、勘定を分類して、統制系統勘定群 (Kontrollkonten) すなわち貨幣系統勘定 (G. Konten) と、計算系統勘定群 (Rechnungskonten) すなわち収益・費用の総合勘定たる商品勘定 (W. Konten) とした。この成果学説をさらに発展させたのがワルプであつた。彼の場合は、給付の流列とこれに逆流する現金の流列を考へており、給付系統勘定群 (Konten der Leistungsreihe) と支払系統勘定群 (Konten der Zahlungsreihe) とに二分類した。下表のとおりである。

わが国でおなじみの Bryant & Stratton の簿記書の3部作のうちの Counting-House Edition の新訂版である The New Bryant & Stratton Counting-House Book-Keeping: etc., By S. S. Packard & H. B. Bryant. 1878. は、その Practical Application of Principles, Chap. V. Accounts (pp. 62~75) で、簿記の目的を、"financial condition and progress of the business" にあるとし、勘定を Accounts of Finance と Accounts of Business とに二分類した。この簿記書のほかにも、Financial Accounts と Business Operation Accounts とに二分類するものないしその類似の例は他にも若干みられた。本項の末尾で紹介しておこう。

Accounts of Finance では、Cash, Personal Indebtedness, Written Obligations および Proprietorship に分けて解説してお

Konten der Leistungsreihe	Konten der Zahlungsreihe
I. 有形無形財に関するもの 商品, 機械, 設備, 特許権等	現金 売掛金, 買掛金
II. 用益給付に関するもの 手数料, 保険料等	受取手形, 支払手形 借入金, 社債
III. 労働に関するもの 給料, 賃銀等	資本
IV. 資本利用に関するもの 利息, 打歩, 割引, 賃貸料等	
V. その他の収益と費用	

り、現金、債権、債務および資本をこの勘定群の範疇にふくめている。Accounts of Business では、Labor or Service, Rent および Exchange に分けて解説しており、いわゆる名目勘定のほかに商品勘定(Merchandise)と不動産勘定(Real Estate)とを Exchange の範疇で取扱っている。先掲のスガンチーニやワルプの成果学説における動態(論)的勘定分類と符合する。

前世紀の一部の米書にみられたこの勘定分類と、今世紀前半のドイツ動態論者にみられた成果学説の勘定分類とのこの符合は、何を意味するのか。答えは極めて簡単である。ひとえに、両者ともに、商人簿記会計の伝統的な認識に忠実であったがゆえである。

イートン(A. H. Eaton, 1840~1917)とバーネット(E. Burnett, 1840~1893)共著の Eaton & Burnett's Bookkeeping embracing the Theory and Practice of Accounts, etc., Baltimore, MD. 1882. は、その27頁で、次のような勘定分類を示した。

I. 資本勘定

II. 損益勘定

(1) 商品、船舶、不動産

(2) その他の収益と費用

III. 資産・負債勘定

また、商品勘定の目的についていう。

The object of this account is to *arrive* at the gains or losses on merchandise by recording its cost and proceeds.

商品勘定および棚卸法 inventORIZATION を適用する不動産勘定等を、同じく、損益系統勘定とするケースは、リブリッジ(D. R. Lillibridge, 1839~1896)とルーズ(F. F. Roose, 1855~?)の Modern Book-keeping, Theoretical and Practical etc., Second Edition—Revised. Lincoln Neb. 1888. にもみられた。

なお、以下の各項の論述では、専ら耳になじんだ用語法を尊重するという主意で、実体(在)勘定、名目勘定の名称を、便宜上用いることがある。

II the old Italian Method vs. the modern Italian Method

(1) 三主要簿制 (*tre libri principali*) の顛末

1818年に Double entry by Single, A New Method of Book-keeping, etc., London. を刊行したクロンヘルム(F. W. Cronhelm)は、序文につづく Sketch of the Progress of Book-keeping (p. xiii) でいう。

In 1936, Scotland had the honour of producing, in the the Book-keeping Methodized of John Mair, the most complete and elaborate exposition of the old Italian Method, ever published. Benjamin Booth gave to the world in 1789, the first English work illustrative of the modern Italian Method.

ここで、the old Italian Method とあるのは、ベニス式簿記以来の伝統的な単一仕訳帳制であり、the modern Italian Method とあるのは、月次総合仕訳帳を併用した複合(分割)仕訳帳制である。

日記(当座)帳、単一仕訳帳および元帳よりなる三主要簿制は、ベニス式簿記の伝統であり、後世、“old fashioned trio”と揶揄されたものである。

米国で最初の簿記書であるミッチェル(William Mitchell)の A New and Complete System of Book-Keeping, etc., 1796. は、複合(分割)仕訳帳制である。ただし、月次総合仕訳帳を併用していない。1789年に月次総合仕訳帳を併用した複合仕訳帳制の簿記書(A Complete System of Book-Keeping)をロンドンで刊行したブース(Benjamin Booth)

は元米国人であったことをとくに付記する。

ともかくも、18世紀末から19世紀初頭ともなると、ベニス式簿記の三主要簿制は、“the old Italian method”であり、“old fashioned trio”であった。この事実を特に強調しておく。

わが国の簿記書で、今日もなお、判でついたように、この三主要簿制から帳制の解説をはじめるのは、いかなる事情によるのか。率直に言って理解に苦しむ。

「この三主要簿制は、複式簿記の基本（礎）的な帳制であり、あるいは、複式簿記それ自体の中核である」とする「神話」が、（すくなくとも日本には）まだ生きてるように思える。会計史家の中には、この帳制がもともとは極めてローカルなものであったとする説があるくらいであるから、この種の「神話」は、とっくの昔に消滅してしかるべきものである。そうでないと、ある時、ある地域で、この三主要簿制を採用しない簿記書が出現したとしよう。しかも、例のパチオリの数学書（1494）が出版されたしばらく後に。かかる場合、「ベニス式簿記の影響をうけることなく、独自に書かれた不完全な簿記書」が出現したと速断されかねない。これは明らかに早とちりである。

ともかく、英国簿記書でみる限り、彼の国のこの18世紀は、仕訳帳制の発展の華やかな時代であった。

1701年に、スネル（Charles Snell）の *Rules for Book-Keeping, According to the Italian Manner: etc.*, London MDCCI. が刊行された。テキスト臭のまったくない実践向きの簿記書で、普通仕訳帳と現金出納（仕訳）帳とからなる原初的な複合（分割）仕訳帳制を採用した。後世、ドイツ人が改良（拡大）イタリア式 *Die erweiterte italienische Buchhaltung*, あるいは並行式 *Die*

Methode der parallelen Grundbücher とよんだものである。スネルは、*South-Sea Bubble* の事件で南海会社の重役 Sawbridge の会社を会計監査した人物として著名であり、大正4年刊の鹿野清次郎著『計理学概要』（上巻、6頁）でわが国に紹介されたこともある。鹿野氏の場合は、失礼ながら、おそらく、しかるべき英書からの孫引きであろう。スネルの他の簿記書やこの監査の事情については、拙論『研究拾遺』（『経済論集』、第16巻・第3号）を参照されたい。

1877年刊のディルワース（T. Dilworth）の簿記書にも、この改良イタリア式がみられる。ディルワースの簿記書（*The young bookkeeper's assistant: etc.*）については、拙論『研究拾遺』（『経済論集』、第16巻・第1号）を参照されたい。

1736年に、著名なメヤー（John Mair）の簿記書（*Book-Keeping Methodiz'd*）がエディンバラで刊行され、その新訂版（*Book-keeping Moderniz'd*）が1773年にエディンバラで刊行されている。なお、この新訂版の「まえがき」の末尾は *Perth, Sept. 27. 1768.* となっている。この翌年1769年2月にメヤーは歿している。メヤーは、ベニス式簿記の英国における完成者、18世紀一流の簿記解説者として著名である。詳細は、拙著『研究』や『研究拾遺』を参照されたい。メヤーの簿記書における仕訳帳制でとくに目立つのは、仕訳日記帳制（*waste book and journal, journal-day book*）の提案で、とくにメヤーの第一の簿記書の様式を *Marginal Journal* とも呼ぶ。ただし、その名称の由来は、当座（日記）帳の左側（*the left-hand*）の余白（*margin*）、もしくは右側（*the right-hand*）の余白（*margin*）に、“*in abridged form*” 摘録して仕訳記帳を行なうことによる。従って、仕訳日記帳制といっても、仕訳帳の摘要欄に当座記録すなわち歴史的記録を小書きの形式で取り入れるという形式のものではなく、

12. *Book-keeping Methodiz'd.* Book. II.
After this Way; which, to one who understands the common Method, will be sufficient Instruction.

		July 31 st .			
Dr. Black Cloth	l. s. d.	Bought 40 Yds. Black Cloth,	l. s. d.		
Cr. Cash	28 00 00	at 14 s. per Yard is	28 00 00		
Cr. { Cash,	2 00 00	Bought of James Sloan 100			
{ J. Sloan,	2 03 04	Yards Shalloon at 10 d. per			
Dr. Shalloon	4 03 04	Yard			
		Whereof paid	2 00 00		
		Refts due at 1 Mon. 2 03 04			
				4 03 04	
Dr. { Cash,	55 00 00	Sold Wm. Pope 4 Pipes Port			
{ W. Pope,	55 00 00	Wine at 27 L. 10 s. per Pipe			
Cr. Port Wine	110 00 00	Whereof received 55 00 00			
		Reft due on dem ^d . 55 00 00			
				110 00 00	

The Conveniency or Advantage of this Kind of Journal is, That it contains a fair Record of a Merchant's Business, in a plain Style that may be read and understood by any Body; but then it requires some more Writing. N. B. some who follow this Way, instead of writing out the Debtors, and Creditors on the Margin, do it at the Foot of each Post.

Marginal Journal の場合は, journalizing (journal entries) を当座帳 (Waste Book) の左もしくは右の余白 (margin) に摘録するという形式のものである。なおメヤーの2種の簿記書から帳簿の雛形を紹介する。様式に生じている変化, とくに Book-keeping Moderniz'd の様式に注目されたい。この場合の第2形式 (Or thus:) の右側 (the right-hand) は, margin とはみにくく, Waste Book と Journal とが対等に左右に並置されているとみられる。

Book-keeping Moderniz'd の仕訳日記帳の様式に関しては, 小活字で次のコメントが付記されている (p. 12)。

Some conjoin the Waste-book and Journal; and in this case the Debtors and Creditors may be subjoined to the Waste-book entries, or written on the right, as the following specimen.

この解説による限り, 上段 (右側の上) の帳簿形式は, 今日のテキスト風の仕訳日記帳に近く, 一見すると, 仕訳帳の摘要欄に当座帳の記録を収容したようにも見えるが, もととの発想は, そうではなくて, 当座帳に借方, 貸方 (の仕訳記帳) を追加 (subjoined) し

Book-keeping Moderniz'd. Book II. 13

		July 31 st .		l. s. d.	
Bought 40 yards black cloth, at 14 s.				28	
Dr. Black Cloth, 28 l.					
Cr. Cash,					
Bought of James Sloan 100 yards shalloon, at 10 d.					
Whereof paid				2	00
Due at two months,				2	03 04
Dr. Shalloon,		4	03 04		
Cr. { Cash,					
{ James Sloan,					
Sold William Pope 4 pipes Port wine, at 27 l. 10 s.					
Whereof received				55	
Due on demand,				55	
Dr. { Cash,					
{ W. Pope,					
Cr. Port wine,				110	

WASTE-BOOK.		Or thus:		JOURNAL.			
July 31 st .		l.	s.	d.	l.	s.	d.
Bought 40 yards black cloth, at 14 s.	28				Dr. Black Cloth,	28	
					Cr. Cash,		
Bought of James Sloan 100 yards shalloon, at 10 d.					Dr. Shalloon,	4	03 04
Whereof paid	2				Cr. { Cash,		
Due at 2 mon.	2	03	04		{ J. Sloan,	2	03 04
		4	03	04			
Sold William Pope 4 pipes Port wine, at 27 l. 10 s.					Dr. { Cash,		
Whereof received	55				{ W. Pope,	55	
Due on demand,	55				Cr. Port wine,	110	
	110						

たものである。従って, Marginal Journal ではなく, 彼の先の引用文の主旨からいえば Conjoined Journal である。金額欄は, 伝統的な一欄式であって, 今日のテキスト風に金額を貸借二欄とするものではなかった。貸借二欄にする必然性も必要性もない。この点に関しては, 別項でくわしくふれる。当座帳はもともと金額が一欄である。そこで, 仕訳日記帳が, 当座帳を母体として借方, 貸方が subjoined 「追加」されて誕生したのなら, その金額欄は, 当然の帰結として一欄式となる。この点は注意を要する。但し, メヤーの様式では「追加」された仕訳記帳の部分 (当座帳の摘要欄に追加) は縦の二欄式である。

メヤーの Marginal Journal は, マルコルム (Alexander Malcolm) の簿記書 (A Treatise of Book-keeping, etc., London, 1731.) の継承であるという。マルコルムは, 当座帳,

Waste Book, No. 2.		1. s. d.		1. s. d.	
Dr. Wine	70 00 00	Sold for Ready Money,			
Cr. Raisins	19 00 00	7 Hogheads of Claret,			
Dr. Iron	80 00 00	N ^o . 2. at 10 l. per Hog-			
Dr. Cash	169 00 00	head, is	70		
		Alto, 70 Barrels of			
		Raisins, at 1 l. 18 s.			
		per Barrel, is	19		
		Alto, 400 Stone of Iron	80		
			169		169 00 00
Dr. H. Co. Remitt.	70 00 00	I have advice from Her-			
Cr. Voyage from Ro-		man was Ryder of Amster-			
schel		dam, that he has received			
		from on Board the Fortune,			
		my 4 Packs of Wool shipped			
		at Rochel, and that he has			
		fold the same for Ready			
		Money: The neat Proceeds			
		of which Amount is 800			
		Guilders, which at the present			
		Rate of Exchange at 1 s. 9 d. is			
Accepted Bills	90 00 00				
Cr. Daniel Frader	23 00 00	Received Payment of the			
Dr. David Tobolsky	57 4 00	following Debts, in Cash, viz.			
Dr. Cash	170 4 00				
		Of Mr. Jeremy			
		Stompson	90 0		
		Daniel Frader	23 0		
		David Tobolsky	57 4		
			170 4		170 4 00
Cr. Ch. bis Acc.	4 25 5	Remitted to Charles Ch. bis			
Dr. Ditto our Acc.		of Bourdeaux, 200 Crowns,			
of Exchange	45 14 7	at 5 s. 6 d. in my own Bill on			
Dr. P. Stratton		Daniel Stratton, Factor at			
my Account		Rochel, payable at 1 Angle			
Current	47 10 00	Union, 1 l. 10 s.			
					47 10 00

仕訳帳および元帳の三主要簿について、No. 1 と No. 2 の両雛形を示しているが、No. 2 の雛形での当座帳 Waste-Book (No. 2) は、the left-hand margin のいわゆる Marginal Journal である。上掲のとおりであった。

仕訳記帳に際して、合計額の記帳の様式との関連で、借方が、上になったり、下になったりしている。例えば、次のように。

		l.	s.	d.
2	貸方	70	00	00
	{			
	{			
	{			
2	{	19	00	00
	{			
	{			
2	{	80	00	00
	{			
	{			
1	借方	169	00	00

この不体裁な様式は、メヤーの Book-keeping Methodiz'd では、そのまま継承されたが、Book-keeping Moderniz'd では、2つの形式を示し、第2の形式のものは the right-hand に仕訳帳を並置しているが、その場合に、常に必ず借方が上に貸方が下に位

置するように改めている。

1777年に、ハミルトン(Robert Hamilton) の An Introduction to Merchandise, etc., が刊行されたが、別著『研究』で紹介したように、現金式仕訳帳を解説している(第5編「実用簿記」の第2章〈現金出納帳と元帳の帳制〉)。

そして、クロンヘルムをして the modern Italian Method とよばしめたブース(Benjamin Booth)の簿記書(A Complete System of Book-keeping, etc., By Benjamin Booth, late of New York, and now of London, Merchant. London, MDCCLXX XIX.)が登場する。時まさに、フランス大革命の年、1789年であった。この優れた簿記書の詳細については、別著『研究』を参照されたい。

18世紀以降、英国(簿記書)にみる限り、帳制は、日々に新になっていく。かつて、il costume di Venetia「ベニス式」といえば、一段と当世風でモダンなものであった(と思う)。この時代以降ともなると、Die italienische Buchhaltung に対して Die erweiterte italienische Buchhaltung という名称に示されているように、仕訳帳制の原型としてしか存在意義のない陳腐なものになっていくのである。とくに強調したい。

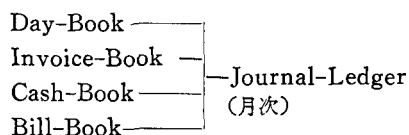
(2) 現代簿記テキストの帳制と課題

現代の(より正確に言えば、明治初年この方現代までの)わが国の簿記テキストにみられる帳制の解説、一般には、帳簿(組織)論などといったもっともらしいタイトルがつくこともあるが、これには、はっきりしたひとつの型(傾向)がみられる。

明治初年に、いみじくも、英米の簿記書をそれぞれ代表するような形で、勿論、意図的にそうしたわけではなく、結果としてそうなったというだけのことだが、二種の簿記書が訳出された。その一は、Bryant and Stratton's Common School Book-Keeping: etc., By

H. B. Bryant, H. D. Stratton, and S. S. Packard, N. Y. 1871. であり, 他は, *Book-Keeping by Single and Double Entry etc.*, By W. Inglis, London and Ediburgh. であった。前者の訳書が『帳合之法』(福沢諭吉訳, 明治6・7年) であり, 後者の訳書が『商家必用』(加藤斌訳, 明治10年) である。

両書の帳制の解説は, 極めて対照的である。イングリシ簿記書は, 複式簿記の記帳雛形として, B. ブース以来の複合仕訳帳制を(この帳制だけを) 解説している。



の帳制で, とくに Journal につき, “used in Double Entry, intermediately between the Day-Book, etc. and Ledger” と解説している。加藤は, この Journal を中仕切帳, Ledger を仕切帳と訳した。詳細は別著『研究』(pp. 286~289) を参照されたい。くりかえすが, イングリシ簿記書での帳簿の解説は, この複合仕訳帳制だけである。

ブライヤント・ストラットン簿記書の帳制をみよう。次のようになっている。

Set I. ……日記帳 (Day Book), 仕訳帳 (Journal), 元帳 (Ledger) の三主要簿制 (*tre libri principali*) を中心としたいわゆる伝統的なイタリア式 (ベニス式) である。皮肉っぽく, ‘the old-fashioned trio’ という人もいる。福沢の訳書では, 日記帳, 清書帳, 大帳と訳した。大帳つまり the great book という用語は, 大陸系の用語で, *grand livre* (仏), *libro grande* (スペイン) などという。イタリア語では, *quaderno* もしくは *quaderno grande, libro grande* である。

Set III. ……Day book and Journal combined とあって, 仕訳日記帳制 (Journal Day Book, Waste Book and Journal ともう) を採用している。

Set IV. ……仕訳帳, 現金出納帳, 売上帳および元帳という組織となり, 現金出納帳では商品勘定欄と諸口欄とを区別した多桁式, 売上帳では現金勘定欄と諸口欄とを区別した多桁式の様式を採用し, これら複数の原初記入帳 (Books of original entry, the original books of entry) から直接的に元帳に転記するプラン (the plan of posting directly), つまり direct sources of posting となっている。B. ブース流の月次総合仕訳帳を経由する方式ではなく, 米国で最初の簿記書となったミッチェル (W. Mitchell, 1763~1854) の簿記書にみられた方式である。

わが国で最初の簿記書『帳合之法』のオリジナル・テキストとなったこの簿記書の帳簿組織 (ないしその解説の仕方) について, 看過し得ない重要な点がある。それは, Set I, Set III, Set IV. の解説にみられるように, ある種の発展段階的な, いわば多層的な仕組 (の解説) になっていることである。米国で最初の簿記テキストであるミッチェルの *A New and Complete System of Book-Keeping, by an improved method of Double Entry; etc.* が Philadelphia で出版されたのは 1796 年であるが, この簿記書ではかかる多層的な帳簿の解説はみられない。複合仕訳帳制だけである。この 18 世紀末頃までには, すでに別著『研究』で詳論したように, 英国 (語) 簿記書の水準は相当高くなっている。ハミルトン (Robert Hamilton, 1788, 初版は 1777) やブース (Benjamin Booth, 1789) をみれば, この事実は明瞭である。そこで, 過去の帳簿組織の発展, 例えば, 仕訳日記帳制, 多桁式仕訳帳制, あるいは複合 (分割) 仕訳帳制等をすべて網羅的に取り入れて, 多層的に帳簿組織を論ずる (あるいは教示する) といったタイプの『簿記テキスト』が米国で出現する意味も充分理解できる。けれども, こういった『簿記テキスト』の定型が, 永くつづ

く、あるいは、この傾向が益々増幅されるということになると、これは問題であると思う。米国の簿記書を下敷にして書かれたわが国の簿記書の内容、とくにその帳簿論の箇所をみると、今日のものもそうだが、単一仕訳帳制、つまり、最も古典的なベニス式簿記のいわゆる *tre libri principali* にはじまり、実に変わりばえもせず、多桁式仕訳帳制、複合仕訳帳制、総合仕訳帳制、あるいは現金式仕訳帳制、支払証憑記入帳制、といった種々のタイプの帳簿組織を並記してだらだらと解説している。ひどいものになると、明治初年以來の簿記実務を支配してきた伝票制(3伝票制)については、まったくふれていないか、あるいは申し訳け程度にふれているものがある。しかも、多くの場合、振替伝票の解説には、不適当な取扱いないし原理的な誤りを犯しているものすらすくなくはない。振替伝票が現金式伝票のひとつであることを十分に理解していない例がみられる。だから、「振替伝票には、通常の仕訳のように、振替収納票には借方項目を、振替支払票には貸方項目を記入する」といった説明をしてしまうのである。これでは、「貸借の仕訳」ではあっても、正確な意味での「振替」ではない。あるいは、現金式振替伝票に対して貸借式振替伝票もしくは改良型振替伝票などと称する場合もみられるが、断じて「改良」ではない。単なる「便宜」である。振替伝票は、借方を収納票(振替収納票)とみなし、貸方を支払票(振替支払票)とみなして「非現金(振替)取引」に用いる伝票である。「現金」を媒介して「入出金に振替える」からこそ振替伝票なのである。先のいわゆる改良型振替伝票を、振替伝票といわずに貸借伝票とよんでいる事例もあるが、それなりの見識ではある。

もっとも、わが国の特殊事情が、『簿記テキスト』の定型化を一そう増幅させたことも事実である。それは何かというと、一方には、明治5年以來の「学制」にはじまる教育制度

が、初中等教育には不必要なほど(その理由は必ずしもつまびらかでないが)簿記教育に熱心であったこと、他方には、これも理由ははっきりしないが、「巡查や裁判所書記その他の判任文官の採用試験等の課目中も(簿記が)加えられてゐた」(岡田誠一氏稿「明治簿記学史断片」より)ため、簿記書そのものが、実務の指導書というよりも、多くの場合、テキストないし受験参考書として執筆されたためである。そして、この事情に関する限りは、現在でも変わっていない。

Ⅲ 補助元帳 (subsidiary ledger) と分割元帳 (separate ledger) : 統括勘定 (control account) と整理勘定 (adjustment account)

(1) 設題

補助元帳と分割元帳に関して、『新会計学辞典』(同文館刊)は、その解説の冒頭で、「補助元帳；分割元帳ともいう」とする立場で、多くの簿記書でおなじみの記述をしている。

さらに、『新会計学辞典』の場合で、分割元帳の項をひくと、「補助元帳をみよ」と指示している。また、多くの簿記書の場合でも、分割元帳の効果の解説をみると、まさに、補助元帳の効果そのものの説明となっている。

補助元帳と分割元帳とは、かくのごとく、同義語なのであろうか。もしそうなら、単純に考えて、なぜわざわざ一を補助元帳といい、他を分割元帳というのか。

(2) 統括勘定方式と整理勘定方式

どうも概念の交通整理が、うまくいっていないようだ。

あえて schema として結論を整理すれば、こうなる。

統括勘定方式；総勘定元帳・統括勘定・各種の補助元帳・補助記入帳

整理勘定方式；一般元帳・分割元帳(ある

いは特殊元帳）・整理勘定・独自平均帳化

総勘定元帳に開設される統括勘定は、それが代表する補助元帳を文字どおり control する。この場合、より正確にいうと、むしろ、単に補助簿を control するというべきであろう。補助元帳という記帳形式の補助簿もあれば、補助記入帳という記帳形式の補助簿もあるのだから。そこで、例えば、総勘定元帳に開設される受取手形勘定という統括勘定は、補助記入帳の形式をとる補助簿としての受取手形記入帳を control している。

補助元帳と補助記入帳とでは、単に記帳様式の相違があるだけで、補助簿としての機能に差はない。

統括勘定を媒介として、主要簿と補助簿との管理機能が、いわば立体的に完備しているのである。あるいは、統括勘定を媒介として、主要簿と補助簿とが、立体的・成層的に結合しているといってもよからう。補助元帳はあくまで補助簿であって主要簿ではない。元帳の「分割」という概念を厳密にあてはめる場合、これはまさしく正確な意味での元帳の「分割」ではない。

他方、整理勘定方式の場合でいうと、この場合での分割元帳は、一般元帳と同列の主要簿である。かくして、まさしく、文字通りの元帳の「分割」である。整理勘定によって独自平均帳化する意図も、この線に沿ったものである。統括勘定方式による補助簿たる補助元帳の場合、それを独自平均帳化するメリットには乏しい。独自平均帳化する必要性は、専ら分割元帳にある。

分割元帳の出現は、私的元帳 (private ledger) ないし秘密元帳 (secret ledger) の要請からきている。債権・債務に関する人名諸勘定記録、あるいは、損益および資本 (金) に関する記録等、場合によっては商品諸勘定の記録、これらの明細を一般元帳から分離し、すくなくともその具体的な内容を一般元帳で

は判然とさせないように意図されたものである。元帳分割の主意は、ここにある。

そこで、補助元帳の場合であると、同質の諸勘定群が収容されることになる。例えば人名諸勘定群を収容した売掛金元帳や買掛金元帳がその典型であるが、分割元帳 (あるいは特殊元帳とよんでもよからう) の場合では、会計責任者の意図、例えば「プライベートの秘守」という明確な意図によって、数種の勘定が一般元帳から分離してこの帳簿に収容されることになる。

以上の観点からいえば、次のような見解は、必ずしも適当ではない。

「簿記書に説明してある独自平均帳は、初期のイギリス簿記学の説明であるが、つまるところ、単に補助元帳の全部の勘定の総合計を貸借平均させるための人為的な小手先細工であり、一部の学者が机上で考察した空論にすぎず、実用された例も見ない」

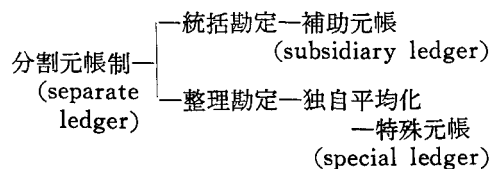
すでにのべたように、独自平均帳 (化) は、元帳の「分割」さらにいえば、私的元帳制と表裏一体のものであるとみななければならぬ。そうだとすれば、私的元帳という制度それ自体の今日の意味は問わないこととして、すくなくとも、「独自平均帳なるものは一部の学者が机上で考察した空論」であると断定することはできない。たしかに「人為的な小手先細工」のようにもみえる。また、百歩ゆざって小手先細工であるといってもよいでしょう。しかし、それは、切実な必要に応じてなされた工夫であった。専門家の酔狂ではない。

すくなくとも、英米古典簿記書を通覧する限りでいえば、ジョーンズ英国式簿記のような素頓狂な例外もないわけではないが、「一部の学者が机上で考察した空論」なぞにお目にかかったためしはない (すくない)。かかる癖は、むしろ、日本の学者に多くみられるのではないかと、警戒をこめていっておこう。

蛇足ながら、先掲の補助元帳 (subsidiary ledger) と分割元帳 (separate ledger) との認識の混乱について、その由来につき私見をのべる。

まず、くりかえすが、総勘定元帳に開設される統括勘定と、統括勘定が control する補助簿というこの帳制においては、補助元帳は、元帳形式の (記入帳形式でない) 補助簿であり、主要簿ではない。受取手形勘定という統括勘定と受取手形記入帳という補助記入帳との間の関係と、売掛金勘定という統括勘定と売掛金元帳という補助元帳との間の関係とは、両者ともに同質のものである。いずれも主要簿に開設された統括勘定が補助簿を統括している帳制である。従って、補助元帳の開設は、補助簿の充実を意味するのであって、主要簿である元帳の「分割」ではない。

ところが、前掲の「通念(説)」にみられる認識の混乱は、次のような図式から出発している。



そして、私的元帳 (private ledger) のような歴史の古い分割元帳 (特殊元帳) が、次第に時代おくれになっていった前世紀の後半になって、ようやく、人名諸勘定の勘定群を代表する売掛金勘定や買掛金勘定が総勘定元帳に開設されるようになり、それと並行して補助元帳が充実してきたがために、いつしか、分割元帳すなわち補助元帳という混乱した認識が定着したのであろう。この図式における特殊元帳 (special ledger) は、複合 (分割) 仕訳帳制における特殊仕訳帳 (複数) が普通 (一般) 仕訳帳と並立する主要簿であり、まさしく「仕訳帳の分割」であるのと同じ意味で、一般 (総勘定) 元帳と並立する主要簿であり、まさしく、元帳の「分割」(separation)

であった。

私的元帳 (private ledger) ないし秘密元帳 (secret ledger) のような分割 (特殊) 元帳が、まったく陳腐化している現代において、さらに、補助元帳と分割元帳とで認識の混乱が現に起こっていることに鑑みて、分割元帳 (separate ledger) ないし元帳の「分割」に関する現代の簿記テキスト類での解説は、多くの場合、無用の長物であるのみならず、場合によっては、有害無益でさえある。

Ⅳ 分記法と総記法 (付, Simon Stevin の実名商品四勘定)

(1) 設題

わが国の簿記書では、ほとんど例外なく、商品勘定の解説として、「分記法」と「総記法」と称する方式に言及する。例えば、『会计学大辞典』(中央経済社刊)では、定石的な解説を加えた上で、とくに、分記法につき末尾に次のようにいう。なお、蛇足ながら、筆者(久野)は、この分記法とか総記法とかいう会計用語に相当する外国語が果してあるのかどうかさえ、疑問視していることを申し添える。

「しかし、こんにちの商業経営のように取扱品目の種目が多く、かつ売買が頻繁に行なわれる場合には、分記法による記帳は造船業、建設業、貴金属商、美術工芸商などの特殊の業種以外には事実上困難であり、また実益があるとは思われない」

この記述では、分記法が採用されないのは、取扱品目が多く、かつ、売買が頻繁になったためであるという誤解を生じ易いのではないか。すくなくとも英国古典簿記書に関していえば、16世紀この方、いわゆる分記法なるものにお目にかかったことはない。

さらに、総記法の解説につき、同辞典はその末尾にいう。

「混合勘定は複式簿記の欠点であるといわれるが、分記法を行なわない限り、商品勘定

が混合勘定となるのはやむをえないことである」

この定石的な解説も、果してそうかどうか。後述するが、これは相当に重要な命題である。

次に、シェヤー(Johann Friedrich Schär)の Buchhaltung und Bilanz: 林良吉訳『会計及び貸借対照表』(大正14年4月刊)より、混合勘定に関する所見を引用する。

第一編、第一章 会計学の本質概論
(其三十一)

複式会計の缺陷…混合勘定…
貸借対照表と棚卸表との関係

混合取引を直に交換記録並に損益記録に分割して記入することが実行的に不能なる結果、所謂混合勘定の必要を生ずる。而して混合勘定は棚卸によって、当該物件の手元在高の価値を知りたる時始めて損益を定め、之を決算し得るものである。例えば商品勘定、成品勘定等に於ては、損益は其等の勘定の残高と棚卸価値との差即ち単なる計算的数値として顯るのである。

第一編、第二章 勘定組織 第一節 総説 第二款 混合勘定

(1) 意義及び成立

混合勘定とは其残高が二個の未知数の和又は差を表すものである。即ち其残高は手元在高と損益との和又は差である。混合勘定は損益と結合して居る交換取引を純交換取引として記入するときに生ずる。即ち損益を即時に算定せず又記帳せざる場合である。即ち受入れの際勘定の借方に記入したる価値より或は以上或は以下の価値を以て引渡される場合である。最も典型的なる混合の例は商品勘定の記帳である。100 円にて買入れたる商品が120 円に販売せらるるとき、其利益20円は仕入値段たる100円を知るときのみ算定し得るものである。乍併総

ての販売品に対する仕入値段を算定することは、多くは不可能であり又多額の費用を要する。従って便宜上・経費節約上・或は実行不能の為に会計の欠陥たる混合勘定に依頼することとなる。即ち販売を純交換取引として二個の財産勘定の貸借に記入するのみで、其の利益を算定し記入しないのである。例へば上の例に於て、商品勘定貸=120 現金勘定借120 とする。此記帳法は不完全にして、商品勘定の借方に価値増加20と損益勘定の利益増加20との記入を欠いてをるのは明かである。

斯くの如く総ての商品販売が純交換過程として記帳せられて、之に伴ふ損益が計算もせられず、又記帳もせられない場合には、商品勘定は甚だ不完全なるものとなる。即ち此種の勘定の借方は常に売上利益の金高だけ過小となる。此勘定よりは販売未了の商品の価値も、又販売より生じたる利益も算定することが出来ない。商品勘定の借方残高は二つの未知数の差即ち手元在高と利益との差である。

其二十一に記したる総ての取引は皆之と同様の関係にあるものである。而して此場合にも普通は取引成立と同時に純交換取引と純損益取引とに分割せずして、之を純交換取引と看做して二個の財産勘定に記入する。従って貸方に記録せられる勘定は混合勘定となるのである。

註 混合勘定なる観念は吾人が始めて著書並びに教科に加へたものである(Schär, Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung, Basel 1890)。Hügli の反対ありしにも拘らず此観念は著書並びに教科に於て流行した。Leitner は混合財産勘定なる観念を無意義のこととして、寧ろ財産並びに損益勘定と呼ぶべきであるとするが、要するにこれは語句の争に過ぎない。吾人が之を財産勘定に属せしめしは、混合勘定

は畢意財産構成部分の計算の為に用ひられ、二個の財産勘定の貸借記入によりて純交換過程として取扱はれ、混合勘定として存在する限り即ち純財産勘定と純損益とに分割せらざる限り、資本勘定（損益勘定）には触れないからである。混合勘定の詳細なる研究は拙著 Kaufmännische Unterrichtsstunden, Kursus I, Lektion 17: "Ausschaltung und Beschränkung der gemischten Konten"にある。

(3) 混合勘定使用の結果たる会計の欠陥
混合勘定を研究せし結果として、次の結論を得る。

凡そ勘定組織中に混合勘定を有する総ての会計形式は任意の時に於て、財産構成部分と財産の総量即ち資本の増減とに関する説明を与ふるものではなく、唯記帳事務以外の特別の方法によりて、混合勘定の手元在高を決定したる後、初めて財産の複式報告をなし得るものである。

混合勘定を有する組織的会計は混合勘定によりて処理せらるる財産構成部分の棚卸なる事務によりて補足せられて後、初めて会計の目的を達するものである。棚卸より棚卸までの間は会計は不完全なる状態にあるものである。混合勘定は会計に於ける己を得ざる弊害 (ein notwendiges übel) であって、之を除けば除く程完全となるもので、若し之を全く除去すれば最も完全となるのである。(Permanente Zwischenbilanz)。故に混合勘定は力めて之を純財産勘定と純収益勘定とに分割すべきものである。

明らかにシェヤーの影響下にあったハットフィールド (H. R. Hatfield), Modern Accounting, 1909. (第 1, 2 章の Bibliographical Note にいう。Schaer, J. F. Versuch

einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung. Basel, 1890. [In this treatise is presented the theory of book-keeping on which Chapter I is based.]) は、いわゆる総記法に関して、次のようにいう。

「この明らかに正しくない記帳がなされるのは、専ら便宜 (convenience) のためである。しばらく後の時点でこの誤り (the errors) を正すことが必要となる。それは通常、商品棚卸 ("taking stock") によってなされる。すなわち、手持ちの商品につき、その数量と価値とを確認し、商品勘定の誤った表示 (the wrong showing) を正すための帳簿への記入を行なう」(p. 13)

さらに、シェヤーと同様に、複式簿記の不完全さにふれている。

「かかる勘定 (注、混合勘定) がみられる限り、この記帳のシステム (注、複式簿記) は自足的なもの (self-sufficient) ではなく、必要とされる本質的な要素が、簿記それ自体からは幾分ともに離れた一手続、すなわち、商品の実査と棚卸表の調製によって補完されている。あるいは、よしんば棚卸が複式簿記のシステムの一部であるとしても、帳簿が所定の時点における営業の状態 (the status of the business) を示していないことに変わりはない。それをのぞむ場合には、新に棚卸の労をとらねばならぬ」

(2) 分記法の発想と誤謬

分記法は、いわゆる「混合 (化) 取引」を、「財産取引」と「損益取引」とに分解するという擬制的で "static" な観点に立脚した觀念の産物である。

例えば、商品 (原価 500 円) を 800 円で売却した場合、

(借方) 現金 800 円 (貸方) 商品 800 円とする仕訳は、「事実の正確な記録」ではなく、事実を正確に示すためには、財産取引と損益取引とに分解して、

(1)...

(借方)現金 500 (貸方)商品 500

(2)...

(借方)現金 300 (貸方)商品販売益 300
とすべきだという。しかし、この方法は、実際上不可能ないし困難であるので、「便宜上」、先に示した商品勘定の貸方を売価で記録するいわゆる「総記法」によるのだと。シェヤアの祖述者である上野道輔氏は、『新稿簿記原理』(上・197頁)でこのようにいう。

(借方)現金 800 (貸方)商品 500
(貸方)商品販売益 300

とするいわゆる「分記法」は、先に示した分解取引の2つの仕訳を合体したものである。

いわゆる「混合取引」を、「事実の正確な記録」のために、「財産取引」と「損益取引」とに分解するという発想は、まったく正しくない。先の例でいえば、貨幣資本(G; 500)→財貨資本(W; 500)→貨幣資本(G'; 800)の資本循環運動にそくして、「取引の事実」を正確に商品勘定に示すものは、むしろ、いわゆる「総記法」とよばれている方式に外ならぬ。

いわゆる「分記法」の根本的な誤謬は、もともと商品勘定の本来の機能を正しく認識していないことにもとづく。商品勘定を開設する主意は、昔も今も、一貫して、「商品ノ売買ヨリシテ生スル所ノ損益ヲ知ランガ為」である。明治15年6月に『商用簿記学』を刊行した竹田等は、その第21節<商品ノ勘定ヲ設クルノ趣意ハ如何>でかくのべた後、第23節<商品及ヒ不動産ト其ノ性質ヲ均クスルノ勘定ハ何々ナルカ>でいう。

「利子、割引料、為替料、交換打歩、庫敷、手数料、営業費ノ如キ諸勘定ハ皆尽ク商品、不動産ト其ノ性質ヲ均クセリ」と。これを今日の表現でいいかえれば、「短期・長期の原価性(費用性)資産は、成果(損益)系勘定の範疇に入る」と。こうなる。竹田等の所見が、前世紀の米国簿記書の一部にみられた

“Financial Accounts”と“Business (Operation) Accounts”との二勘定分類およびMerchandise AccountやEstate Account(商品勘定および不動産勘定)をBusiness (Operation) Accountsに所属させる考え方の影響下にあることはいうまでもない。Real 実体(在)とNominal 名目の二勘定分類の発想とはまったく異なる。前述したように、このFinancial Accounts (Accounts for Finance)とBusiness (Operation) Accounts (Accounts for Business)の二勘定分類は、スガンチーニ(G. Sganzi, Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung, 1908.)からワルプ(E. Walb, Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, 1926.)に至る動態(的)二勘定説、とくにワルプの“Konten der Zahlungsreihe”(支払系統勘定)と“Konten der Leistungsreihe”(給付系統勘定)に酷似している。

別稿(『経済論集』第16巻・第3号)で紹介したマンゾーニ簿記書(1534 or 1540)の帳簿(仕訳帳)雛形の事例でも、砂糖勘定(Zucchari)について、売却(完売)時に砂糖販売益を損益勘定(Pro & Danno)に振替えているが、この場合に、

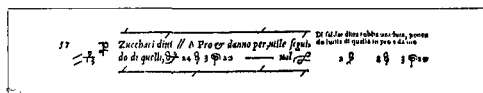
(借方)現金 ×× (貸方)砂糖(仕入原価)××
砂糖販売益 ××
(借方)砂糖販売益 (貸方)損益 ××
××

とはしていないで、

(借)砂糖(販売益相当)×× (貸)損益××
としている。

つまり、砂糖勘定口座は、仕入原価で貸借のバランスがとれているのではなくて、つまりいわゆる「分記法」の発想ではなくて、売価で貸借のバランスがとれている。つまりいわゆる「総記法」の発想なのである。損益勘定への振替のclosing entryの実況を紹介す

ると、次のとおりである。



わかり易く書きなおすと、次のとおりとなる。

57 $\frac{9}{13}$ Per (注, 借方) Zucchari (注, 砂糖) ditti // A (注, 貸方) Pro & danno (注, 損益) per utile sequido di quelli

.....2lbs 8s 3d 20p

$\frac{9}{13}$ とあるのは、いうまでもなく、元帳面の丁数を示しており、9は砂糖勘定が元帳の9丁 (folio) に、13は損益勘定が元帳の13丁に、それぞれ開設されていることを示している。

マンゾーニの場合では、砂糖勘定が完売の状況で説明されているが、後述の Simon Stevin の簿記書では、暦年度決算制の採用とともに、実名商品四勘定のうち、二つが完売、二つが年度末に売残り (在庫) がある状況で解説されている。注目すべき点である。本項の末尾でくわしく紹介する。

(3) 混合商品勘定の重要性

このテーマについて、すでに別稿 (『経済論集』第16巻・第1号) で私見をのべたので、ここでは、その要点を補足するにとどめる。

(イ) 複式簿記は、資本循環の過程 Geld-Ware, Ware-Geld (G-W-G') を対象とするものである。

(ロ) いわゆる総記法による商品勘定 (一般に、シェアーにならって混合商品勘定と称する) の記帳内容は、この資本循環の過程を忠実に記録している。

(ハ) 商品勘定の実在高 Sein Bestand (棚卸高) と、帳簿在高 Sollen Bestand (帳尻借方残高) との差額が販売損益、前者が大きければ利益、後者が大きければ損失。帳尻が貸方残高ならば、それに棚卸高を加算したものが利益。これを一般化して、「資本の実在高

と資本の当為在高との比較」これこそが、資本の剰余 (利潤) の計算原理なのである。

(ニ) 短期・長期の原価性 (費用性) 資産と期間費用との相対的關係からみて、時間の経過は必然的に混合勘定を生む (混合勘定化する)。負債と収益の相対的關係についても同様。

いわゆる混合勘定の存在は、プロセスの記録としての実相であって、単純勘定とは、しよせん観念の産物である。あるいは、「混合勘定を、強いて、人為的に、単純勘定に擬制・還元する手続」、これが、時点を仮想した「決算 (整理)」の本義なのである。

パチオリ以来の最も注目すべき簿記史上の人物といわれた Simon Stevin の、17世紀初頭に刊行された簿記書 *Livre de Compte de Prince a la Maniere d'Italie, etc.*, 1608. の元帳6・7頁から、Noix (胡桃) 勘定と Poivre (胡椒) 勘定の実況を示そう。Stevin は、各ベンチャーの終りにではなく、暦年度の終り (12月31日) に、損益勘定 *compte de prouffit & perte* を締切っている。最も注目すべき点である。次頁にその実況を示す。

なお、両商品勘定について、その12月31日付の貸方記入には、残高 (閉鎖) 勘定でなくて資本勘定がみえている。*Par capital fol. 2*, 「元帳第2頁に開設されている資本勘定により」とある。現有財産 (*vaillant presentement*) として173・5 *onces* の量の胡桃 (*noix*), 120 *onces* の量の胡椒 (*poivre*) の手持を確認 (*trouvent*) した旨の記述になっている。つまり、年度末における在庫の「棚卸」である。この簿記書の資本勘定については、別に論述する。また、12月31日付の借方記入は、いうまでもなく、胡桃取引、胡椒取引の損益 (この場合は、いずれも利益) であって、*Par compte prouffit & perte fol. 19*, とあるように、元帳の19頁に開設の損益勘定 (*compte prouffit & perte*) に振替えているので

6		Noix debet. 1600.		fl.	sh.	den.	gr.
1	Janvier	Par capital fol. 3	- - - -	320	0	144	0 0
2	Mars	Par David Rele fol. 15	- - - -	318	0	95	4 0
3	Mai	Par Arnauld Laquet fol. 15	- - - -	173	0	63	3 0
4	Juillet	Par caisse fol. 19	- - - -	247	0	86	0 0
		Somme		969	0	391	13 0
31	Decem.	Par compte de profit & perte fol. 19, mis ici pour folde de ce compte, etant profit advenu sur noix	- - - -			109	7 3
		Somme		969	0	500	19 3

Noix credit. 1600.		fl.	sh.	den.	gr.		
1	30 May.	Par Pierre le Blanc fol. 10	- - - -	558	0	334	16 0
4	Juillet.	Par Omar le Noir fol. 8	- - - -	373	0	83	10 0
5	4 Aoust.	Par poivre fol. 6	- - - -	66	11	20	0 0
		Somme		797	11	440	0 0
31	Decem.	Par capital fol. 3, à cause qu'en l'estat se trouvent 173 fl. 5 s. etant des noix, vaillants presentement 7 fl. la livre, fait	- - - -	173	5	60	23 3
		Somme		969	0	500	19 3

Poivre debet. 1600.		fl.	sh.	den.	gr.		
1	Janvier	Par capital fol. 3	- - - -	758	0	94	15 0
5	4 Aoust	Par noix fol. 7	- - - -	120	0	20	0 0
		Somme		878	0	114	15 0
31	Decem.	Par compte de profit & perte fol. 19, mis ici pour folde de ce compte, etant profit advenu sur poivre	- - - -			78	19 0
		Somme		878	0	193	14 0

Poivre credit. 1600.		fl.	sh.	den.	gr.		
4	Juillet.	Par Omar le Noir fol. 8	- - - -	758	0	113	14 0
31	Decem.	Par capital fol. 3, à cause qu'en l'estat se trouvent 120 fl. du poivre vaillants presentement 140 fl. la livre, fait	- - - -	120	0	50	0 0
		Somme		878	0	163	14 0

ある。

なお、開設された実名商品勘定は、Clous 丁字, Noix 胡桃, Poivre 胡椒および Gingembre 生姜の四勘定であるが、丁字勘定は7月4日で完売となっており、また、生姜勘定も5月30日で完売となっている。そこでこの両勘定は、12月31日付でその貸借差額を損益勘定に振替えて締切っている。胡桃勘定と胡椒勘定とは、期末棚卸額がみられる。

期末（あるいは或時点）で、一部売残りのある商品勘定を設例として解説しているところが、この簿記書の一段と優れている点である。損益計算における棚卸の意義を鮮明に印象づけている。パチリオの『ズムマ』の《計算記録詳論》の第27項「損益勘定」などは、商品売売の状態での解説であり、また、第16項「商品勘定の記入手続」では、その生姜勘定の解説をみると、第15項「元帳転記」の説明をなぞったような記述であり、肝心な点が悉くぬけている。また、その巻末に掲示した元帳勘定口座の雛形は、現金勘定と三人名勘定からなり、商品勘定は示されていないような始末である。

V closing entry vs. balancing (and ruling) entry

(1) closing entry の諸相

closing entry に関して、内外の代表的な会計学辞典を事例として比較検討してみると、実にさまざまな取扱いがなされている。『会計学大辞典』の場合のように、「決算仕訳」を総称するという最広義のものもあれば、それとは全く対照的な、次のような E. Kohler, A Dictionary for Accountants の例もある。

closing entry A periodic entry or one of a series of periodic entries by means of which the balances in revenue and expense accounts and the nominal elements of mixed accounts are adjusted for the purpose of preparing financial statements. At the end of the fiscal year, a final closing entry eliminates the year's revenue and expense (nominal) accounts,

their net total being carried to *retained earnings* (earned surplus) or other proprietorship accounts.

上述の両者のいわば中間に位するのが、『新会計学辞典』の「勘定締切」closing accountsの解説である。繁雑になるので本邦の両会計学辞典からの引用は省略するが、ぜひ一読されたい。

念の為に、整理すると、こうなる。

closing entry とは、

- (イ) 決算に必要な仕訳記入の総称である。
- (ロ) 決算整理記入 adjusting entry の後の、いわゆる名目諸勘定の締切記入、次期に繰越すべきいわゆる実体(在)諸勘定の締切記入の両者をいう。

(ハ) 専らいわゆる名目諸勘定についての closing accounts 「勘定締切」に関する仕訳記入をいう。締切記入によって名目諸勘定が消去され (eliminate), その結果、元帳にはいわゆる実体(在)諸勘定が残留 (remain) する。

(2) closing entry と balancing entry

「締切る」closing という行為は、所定の(あるいは、一定の)時間的経過を前提とする。例えば、旧帳簿(旧元帳)に余白がなくなり、新帳簿(新元帳)を開設する場合にしても、あるいは、商品(混合)勘定につき商品販売益を測定する必要が生じて商品棚卸を行ったような場合、棚卸から棚卸までの時間の経過が問題になる。定期決算の場合に、半年とか一年という時間の経過があることは、いうまでもない。

このような時間の経過があり、期間的な損益計算(この場合、必ずしも定期決算である必要はない。商品勘定の整理は常に期間計算たる性質をもつ。)の必要あればこそ、「勘定を締切る」(closing the accounts) ののである。「締切記入」closing entry とは、収益と費用の諸勘

定を損益(集合)勘定口座に振替・集合して当期純損益を測定し、さらに資本勘定に振替えて損益勘定口座を閉じるまでの勘定記入に必要な仕訳をいう。

名目諸勘定の締切記入の完了後に、元帳に残留するいわゆる実体(在)諸勘定につき、締切記入を行うといっても、たとえば前掲の『会計学大辞典』では、「資産・負債・資本に属する各勘定の残高も次の仕訳によって決算残高勘定に振替えられて、各勘定の締切が行なわれる」とあるが、この場合、いったい何をどう「締切る」というのか。甚だ要領を得ない。

わが国の簿記テキストでは、一般に、資産・負債・資本の各勘定につき、「締切記入」・「繰越記入」という解説をするのが常だが、締切って繰越すという二重手間をかける必然性、必要性が果してあるのか。結論的にいえば、勿論ない。次期に継続してゆく元帳面の残留項目である資産・負債・資本の諸勘定が、間違いなく次期に引きつがれたこと(記帳の継続性)を証明すればよい。すなわち、繰越試算表の作成で事足りる。「締切って」、「繰越す」という二重の記帳を勘定口座の上で実施する必然性も必要性もない。

今期の記録と次期の記録とを截然と区別する上から、この種の手続が必要であるという意見があるかも知れない。よしんば必要であるとしても、実体(在)諸勘定につき「締切記入」closing entry とか「勘定締切」closing accounts とかいう概念をあてはめるのは、明らかに、妥当ではない。もっと露骨に言えば、理屈に合わない。もしいうなら、closing entry ではなく、balancing entry であり ruling entry である。わが国の簿記テキストでは、closing entry と balancing (and ruling) entry との区別が、はっきりしていない。

「資産・負債・資本に属する諸勘定を締切る」といった記述が簿記テキストでは一般で

あるが、無神経きわまる。これらの諸勘定は、各時点の在が高が問題であって、時間の経過を前提とした期間計算としての意味はない。「一定の期間で取扱いを打切る」(『広辞苑』:「締切」)のような性質のものではない。無神経な用語法とそれによる概念の混乱は、会計の本質をみそこなわせる危険がある。

英米の簿記書で、closing entry or final (closing) entry と称してきたものは、専ら各目諸勘定の closing accounts「勘定締切」に関する仕訳記入である。そして、損益(集合)勘定から資本勘定への振替えの記入(entry)が、文字通り、final entry「最終記入」なのである。残高勘定口座 balance account あるいは balance sheet (勘定口座の形式によらず別表を用いた残高勘定表)は、もともと、「検算(proof)」の意図が顕著なのである。露骨に言えば繰越試算表なのである。

The "Nouvelle Instruction" of Jehan Ympyn Christophle-I. by P. Kats (20 August 1927. The Accountant. p. 269) から、この16世紀中葉の有名な簿記書の第8章「仕訳帳」の末尾を紹介・引用する。

<p>THE FINAL ENTRY</p> <p>.22 By Profit and Loss, to, Stock</p> <p>. 2 belonging to me, Nicolas Forestein, being the grand total of what I find to have gained according to the present Ledger after allowing for all expenses, losses and damages. This balance of profit and loss I enter here in order to bear it to my Stock. £154 14s. 1d. ...</p> <p style="text-align: right;">£cliiij S. xiiij d. j</p>

現代の英書の例も、参考のために紹介しておこう。Munro's Book-keeping and Accountancy, by Andrew Munro. Twenty-First Edition by Alfred Plamer, London,

1967. (pp. 56~59)

The Closing Entries, by means of which all the Nominal Accounts are transferred to Trading, Profit and Loss, and Capital Accounts, are now shown in George King's Journal, and the Ledger balanced and ruled off.

Real Accounts are ruled off, and the balances brought down to the next period.

Nominal Accounts are closed off by transferring the balances by Journal entries to two new accounts to be opened.

とくに、実体(在)諸勘定 Real Accounts につき ruled off といい、名目諸勘定 Nominal Accounts につき closed off とのべている点に注目されたい。

VI 大陸式決算法と英米式決算法

(1) 設題

わが国の簿記・会計のテキストでは、いわゆる実体(在)諸勘定の「総括」(締切・繰越)手続に関して、いわゆる「大陸式決算法」と「英米式決算法」とを対比しつつそのおのおのを解説し、あるいはその長短を論ずるのを常としている。この「大陸式」とか「英米式」とかいう用語が、日本人の造語なのかそれとも訳語なのか寡聞にして知らないが、とくに、次の諸点を指摘したい。

(イ) 前世紀末葉までの英国古典簿記書を通覧する限り、ほとんど例外なく残高勘定を用いているという事実を、まず強調したい。

(ロ) いわゆる実体(在)諸勘定の締切に際して残高勘定を用いるが、次期の開始仕訳に際しては、大陸簿記(書)の影響下にあった初期の簿記書、例えばピール (James Peele) の The maner and fourme etc. (1553) やさらにその影響をうけているリセット (Abraham Liset) の Amphithalami, etc. (1660) 等のような場合を除いて、一般には残高勘定

(開始残高勘定 the opening balance account, *Bilancio d'apertura*) を用いず資本(主)勘定(Stock Account)を相手科目として、資産諸勘定を借方に仕訳し、負債諸勘定を貸方に仕訳する。そこで元帳冒頭の資本(主)勘定口座の借方には負債諸勘定が、その貸方には資産諸勘定が、それぞれ示されることになる(itemized)。残高勘定(balance account)を、閉鎖残高勘定と開始残高勘定の二本建にするわが国のテキスト風の取扱いとは異なる。また、残高勘定(期末)にもとづき、かつ元帳から独立した計表としての貸借対照表がいわゆる「大陸式貸借対照表」となり、資本(主)勘定(次期期首)にもとづき、かつ元帳から独立した計表としての貸借対照表がいわゆる「英国式貸借対照表」となる、との推論が成立する可能性が極めて大きい。

(v) 英国古典簿記書にみられる残高勘定の仕訳帳および元帳における取扱いは、大別して3つの類型に分かれる。この点に関しては次項でのべる。

(ii) いわゆる「英米式決算法」への展開過程は、19世紀のアメリカ・カナダの簿記書に鮮明にこれを認めることができる。この点に関しては、本項の(3)でのべる。

(vi) 若干のテキストについて、「英米式」および「大陸式」に相当の外国語とくに英語の実情を調べたが、判明しなかった。昭和31年刊『最新英和会計用語辞典』(中央経済社刊、同社編)では、前者につき English form of closing the ledger, 後者につき Continental closing method とある。この両者で、表現法に平仄が合わない。English closing method と Continental closing method とするか、English form of closing the ledger と Continental form of closing the ledger とするかであろう。それはさておき、より根本的には、実体(在)諸勘定について、そもそも closing(締切)という概念はあてはまらない筈である。closing とは名目諸勘定

に用いられる概念である。実体(在)勘定につき強いていうのなら balancing & ruling (entry) である。以上のような諸観点から、どうも先の英語はむしろ日本語からの英訳(英誤訳)ではなからうかと推察されるが、いかがなものであろうか。

(2) 英国簿記書における残高勘定の伝統

仕訳帳および元帳における残高勘定の取扱いについては、すでにのべたように3つの類型に区別することができる。

(第1類型)……仕訳帳の末尾に、残高勘定を相手科目として、資産諸勘定を貸方に仕訳し、負債諸勘定および資本(主)勘定を借方に仕訳し、しかる後に、元帳の実体(在)諸勘定口座および残高勘定口座に転記する。この場合、元帳の末尾の残高勘定口座の内容は、借方側・貸方側に、それぞれ、資産諸勘定および負債・資本諸勘定の明細がすべて網羅される。極めてオーソドックスな方式である。

(第2類型)……仕訳帳での取扱いは第1類型と同じであるが、元帳における残高勘定口座の内容は、借方側・貸方側ともに合計額(等額)のみを示す。この場合、摘要欄の記事として、「諸口」(sundry accounts)としたり「仕訳帳により」(per Journal, or per J)とすることもある。この傾向は、明らかに残高勘定の形骸化であり、同時に他方では残高表(balance sheet)の機能の昂揚を暗示する。

(第3類型)……仕訳帳を経由することなく、実体(在)諸勘定口座から残高勘定口座への記入は、すべて直接口座間振替による。この場合では、しばしば、記帳の検証の目的で、別に「計表」(sheet)を用い、実体(在)諸勘定残高をこの「計表」に集めて検証する。この「残高(balance)」の検証手段としての「計表(sheet)」が、文字どおりの balance sheet である。会計報告書(財務表)としての「バランス・シート」(貸借対照表)ではなく、「プ

ルーフ・シート」(検証表)としての「バランス・シート」である。

なお、第1類型の場合の残高勘定口座の摘要欄の次の参照頁欄には、仕訳帳の頁数が記入されるが、第3類型の場合でこの欄には、各勘定口座が開設されている元帳の頁数が記入される。

以下、各類型の実況を示す。カッコ内の数字は、当該簿記書の刊行の年次を示し、人名は著者名を示す。書名はいずれも長文のものゆえここでは便宜上すべて省略する。別著『研究』を参照されたい。

(第1類型)

R. Dafforne (1635), K. Colinson (1683),
R. North, *a Person of HONOUR* (1714),
I. P. Cory (1839), D. Sheriff (1853, 2版),
T. Battersby (1878), W. Orr (1872, カナダ
のオンタリオ州, トロント)

(第2類型)

A. Macghie (1718), R. Hamilton (1783,
2版), B. Booth (1789), J. Morrison (1807)

(第3類型)

J. Peele (1569), J. Mellis (1588), J. C.
Gent (1632), J. Collins (1653), A. Liset
(1660), S. Montage (1682, 第2版), A.
Malcolm (1731), J. Mair (1736), D. Dow-
ling (1765), W. Gordon (1765, 2版), B.
Donn (1778, 2版), C. Hutton (1785, 7版),
P. Kelly (1801), P. Deighan (1807), J.
Sedger (1807), M. Power (1813), R. Lang-
ford (1822), B. Foster (1843)

以上の調査資料に関する限り、このタイプの区分には、発展段階的な意味づけには乏しい。

モンティージ(Stephen Montage)は、彼の簿記書 *Debtor and Creditor made easie: etc.* (1862)の末尾に、*How to begin a New Leidger dependant on the Ballance of the Old Leidger.* と題して次のようにいう。

In the first Folio of New Leidger, let the old Account of Ballance be copyed, with this difference, that Debtor-side of the old is to be transposed to the Creditor-side of the New.

また、ケリー(P. Kelly)の簿記書 *The Elements of Book-Keeping, etc.* (1801)では、元帳残高勘定口座(p.161)の下欄に、とくに、次の注記を行なっているのが注目される。

The Balance Account is generally inserted at the end of the Journal, and the Sums only of the Dr. and Cr. sides entered at the end of the Ledger.

これが、第2類型の方式を指すことは、いうまでもない。

また、英米両国で数種の簿記書を刊行しているフォスター(B. F. Foster)は、*A Concise Treatise on Commercial Book-Keeping, etc.* (1836, Boston, 3rd. ed., 1839)の82頁で、おおむね次のようにいう。

資本(主)勘定と残高勘定とは、それぞれ開始記帳と締切記帳の場合にのみ用いられるが、いずれの場合も仕訳記帳を必要としない。この両勘定は、商人の財産(Effects)と負債(Dabts)を示す表(statements)である。残高勘定の記帳内容は、資本勘定のそれと貸借が逆になる。

また、開始記帳(次期)に際して資本(主)勘定を相手科目として資産・負債各勘定の振替記帳をする方式を示していることも明らかである。ただし、開始記帳に際して、仕訳帳を経由しない点が注目される。

(3)「英米式決算法」への展開と課題

すでにみてきたように、19世紀末のバタースビー(Thomas Battersby)の簿記書(1878)に至るまで、英国古典簿記書では、一貫して残高勘定口座を元帳の末尾に開設して実体(在)諸勘定口座を締切る方式、つまり、類型が多少

とも異なっても、原則的にわが国の簿記テキストでのいわゆる「大陸式決算法」が採用されてきたことは、明らかである。ただし、ごく初期の簿記書（例えばピールおよびその影響下にあったといわれるリセットやモンティージ等）を除き、閉鎖残高（the closing balance）勘定と開始残高（the opening balance）勘定との二本建になっていないことと、残高勘定が次第に形骸化している場合のあることとに注目せねばならぬ。なお、前述のピールやリセットあるいはモンティージの場合でも、大陸系の *Bilancio d'apertura* (the opening balance account, 開始残高) を採用せず、閉鎖残高・開始残高といわずに、単に *Ballance* (of L. A) in *Debtor* (*Creditor*) のような表現を用いている。現在までの調査で、開始残高勘定を示した唯一の例外は、スネル (Charles Snell, *The Merchants Counting House: etc.*, 1718, London) である。財産目録にもとづく開始仕訳をのべ、Stock or the Capital Account を相手科目として、資産諸勘定を借方に、負債諸勘定を貸方に仕訳する手続をのべているが、この際に、別法として、資本勘定でなく、Entrance あるいは Entering Ballance を用いるとのべている。the opening balance account に匹敵するものである (pp. 4~5)。

いわゆる「英米式決算法」への展開は（なお、ここに至って「英米式」という用語は、いかにもそぐわないが）、むしろ、前世紀前半からのアメリカやカナダの簿記書の考察を通じて顕著にこれを見ることができるといえる。すなわちクロノロジカルに観察すると次のとおりである。

1796年にフィラデルフィアで刊行されたアメリカ最初の簿記書であるミッチェル (William Mitchell) の *A New and Complete System of Book-Keeping, etc.* の場合は、Day Book A, Ledger A では先に示した第3類型を採用しているが、Day Book B,

Ledger B では、第2類型を採用しており、Ledger B (元帳B) の末尾の残高勘定口座では、諸口として合計額（等額）を示している。

1820年にニューヨークで刊行されたベネット (James Bennett) の *The American System of Practical Book-Keeping etc.* では、元帳の末尾に残高勘定口座を開設しているが、とくに、次の点が注目される。

(イ) 残高勘定口座への振替記入は、仕訳帳を経由せず、直接口座間の振替を行なう。

(ロ) 残高勘定口座を開設した頁（元帳A, 12頁）の下欄に、次の注記がみえている。

The balance of every account in the Ledger should be entered in red ink, and all lines drawn with the same.

簿記テキストでおなじみの、例の「赤記入」(red ink) がでてくる。

(イ)の点に関しては、フォスター (B. Foster) の *A Concise Treatise on Commercial Book-Keeping, etc.* (1836) も同様であるが、同書の155頁の Set II, Merchant's Accounts Exemplified では、仕訳帳を経由する方式を採用し、かつ元帳残高勘定口座の内容は「諸口」(Sundries) として合計額（等額）が示されている。つまり、先掲の第2類型の方式である。この場合、元帳から独立した「計表」(Sheets) が登場している。Balance Sheet と Profit and Loss Sheet とである。かかる残高勘定の形骸化と併行して、Balance Sheet, Profit and Loss Sheet が登場している点をとくに注目したい。

1837年にシンシナチで刊行されたコルト (J.C. Colt) の *The Science of Double Entry Book-Keeping etc.* では、仕訳帳の末尾に残高勘定を相手科目として実体(在)諸勘定を仕訳し、元帳(A)の残高勘定に転記する方式を採用しているが、この場合の残高勘定は実体(在)諸勘定の明細を網羅したもので、先掲の第1類型のものである。

1850年にフィラデルフィアで刊行されたク

第2次試算表

元頁	元帳面	借方. 金額 貸方.		借方. 差額 貸方.	
1	資 本		5,81500		5,81500
2	損 益	26500	1,20210		93710
3	残 高	9,28960	2,53750	6,75210	
		9,55460	9,55460	6,75210	6,75210

リテンデン(S. W. Crittenden)の *An Introduction and Practical Treatise on Book-Keeping by Single and Double Entry, etc.* では、To close an account (p.45)の項で、勘定の貸借差額につき金額の少ない側に赤インクで記入し、次期繰越分につき貸借反対側に黒インクで記入するという簿記テキストでおなじみの「赤記入」・「黒記入」の記帳方法を説明しているが、ただしこの場合でも、残高勘定を開設するやり方を、そのまま踏襲している。彼の場合、とくに注目されるのは、資本勘定、損益勘定、残高勘定につき、上掲のような彼のいわゆる「第2次試算表」(Second Trial Balance)により検証を行なう点である。なお、この方式は、後述するプライヤント・ストラットンの簿記書にもみられる。同訳書として有名な『帳合之法』では、これを「第二平均之改」と訳している。

さらに、彼は、この項の末尾に、次のような注目すべき記述をしている。

「実務界では、残高勘定およびここに示した第2次試算表を、ともに採用していない」

英米式と大陸式とが混淆したようなこれらの過渡的な決算法は、マーシュ(C. C. Marsh)の *The Science of Double Entry Book-Keeping, etc.* (1858年増補, 1877年重版)にもみられる。この簿記書の訳書が、先の『帳合之法』とともに明治初期の代表的簿記書となった『馬耳蘇氏複式記簿法』(文部省刊)である。

1851年にニューヨークで刊行されたプレストン(Lyman Preston)の *Preston's Treatise on Book-Keeping: etc.* では、残高勘

定を開設しているが、170頁で残高勘定の注解として、次のようにいう。

「すべての理論的な簿記書では、残高勘定を元帳に開設するのが常であるが、実務的にみると、元帳以外に計表(sheet)の形で残高勘定の内容を示した方がよいと考えざるを得ない」

プレストンのこの「残高表」(Balance Sheet)は、次掲のとおりであるが、とくにこの表の名称に注意されたい。すなわち、Balance (Proof) Sheet となっている。「残高(検証)表」であり、彼のいう Balance Sheet は、すなわち、Balance の Proof Sheet なのである。今日いう Post Closing Trial Balance (繰越試算表)に相当のものともみることができよう。

また、Balance Account および Balance

残高(検証)表

科 目	ドル・セント	ドル・セント
資本金(投下資本)		8,00000
M. ヒチコック	51655	
C. P. カーランド		12464
J. H. オストロム	4974	
F. ウィリアム・ S. モット		4632
S. サクソン		42114
A. シーモア	29315	
受取手形	7552	
支払手形		50000
商品(棚卸高)	3,65235	
現金	5,45351	
損益(純利益)		94872
ドル	10,04082	10,04082

借方		Trial Balance or Proof Sheet				貸方	
商品	3,683	2	8	純投下資本	2,087	0	0
現金	69	1	6	支払手形	2,747	0	0
受取手形	1,046	0	0	純利益	100	17	5
人名勘定	136	13	3				
ポンド	4,934	17	5	ポンド	4,934	17	5

借方		試算表				貸方			
		1860年1月30日							
商品	1 頁	ドル	581	40	資本金	1 頁	ドル	7,200	00
営業費	1 頁		211	60	クラーク・スマス	2 頁		500	00
現金	2 頁		2,812	00	ヒル・ライト	3 頁		615	00
ウッド商会	2 頁		2,650	00					
J. アルミテージ	3 頁		2,060	00					
			8,315	00				8,315	00

借方		Ledger Balances				貸方			
		1860年2月1日							
商品	1 頁	ドル	1,471	00	資本金	1 頁	ドル	7,878	00
現金	2 頁		2,812	00	クラーク・スマス	2 頁		500	00
ウッド商会	2 頁		2,650	00	ヒル・ライト	3 頁		615	00
J. アルミテージ	3 頁		2,060	00					
			8,993	00				8,993	00

(Proof) Sheet に関連して、1846年にモン
トリオールで刊行されたリッチモンド (W.
H. Richmond) の A Comprehensive Sys-
tem of Book-Keeping, etc. では、元帳の
末尾に残高勘定に相当する勘定口座を開設し
ているが、その口座のタイトルは、Trial
Balance or Proof Sheet となっている。上
掲(最上段)のとおりである。

1851年にボストンで刊行され、1860年に第
6版を重ねたメイヒュー (Ira Mayhew) の
Mayhew's Practical Book-Keeping etc.
では、残高勘定を開設せず、いわゆる「英米
式決算法」を採用しているが、この場合では、
上掲(中段と下段)のような期末試算表と次期
期首の Ledger Balances とを作製している
(p.196)。この Ledger Balances は、まさに、
繰越試算表に相当するものである。

メイヒューの別著 A Full Key to Practi-
cal System of Book-Keeping by Single
and Double Entry (1852, in New York) で
は、前項の第2類型の方式を採用している。

1862年にニューヨーク・シカゴで刊行され
た Bryant & Stratton's Counting House
Book-Keeping: etc. では、「元帳締切記入
の手続」(p.34)で、前述のいわゆる英米式と
大陸式との混淆した過渡的な方式を説明して
おり、とくに直接口座間振替の記帳について、
本文で transferring the amount directly
と明記している。さらに79頁では、「元帳締
切記入の別法」(The different methods of
closing the Ledger)として、「残高勘定を
用いないで元帳を締切る手続」(the Ledger
is closed without the use of a Balance
account.)を解説しており、とくにこの方式

		— 締切記入 —					
2	手数料			349	48		
2		損 益				349	48
		31日					
2	損 益			7	40		
2		割引料				7	40
		31日					
2	損 益			12	92		
2		支払利息				12	92
		31日					
2	損 益			158	24		
2		営業費				158	24
		31日					
1	残 高			97	06		
		現 金				97	06
		31日					
2	損 益			170	92		
2		E. P. ヒールド				102	55
2		E. R. フェルトン				68	37
		31日					
2	E. P. ヒールド			184	81		
1		残 高				184	81
		31日					
1	残 高			87	75		
2		E. R. フェルトン				87	75
				1068	58	1068	58

を、*business method* (実務法) と名づけている。また、「仕訳帳を経由して元帳を締切る方式」(the method of closing the Ledger by Journal entries) つまり残高勘定によるいわゆる「大陸式決算法」は、「手数が余計かかるが」(though requiring more labor), 「実務界では未だ支配的である。」(usual in a large proportion of business houses) とのべており、「実務界では、残高勘定を採用していない」とするクリテンデンの先の見解とは正反対である。

1872年にカナダのオンタリオ州トロントで刊行された Willam R. Orr の *The Dominion Accountant, or New Method of Teaching the Irish National Book-Keeping* は、オーソドックスな第1類型の方式である。

1873年にニューヨーク・シカゴで刊行されたフォルソム (E. G. Folsom) の *The Logic of Accounts; etc.* では、

「仕訳帳記入を行わずに」(without making Journal entries) 締切る (closing) 方法。

「仕訳帳記入によって締切る」(closing by Journal Entries) (p. 291, § 526.) 方法。

の両者を採用している。

前者の場合では、残高勘定口座への振替記帳も損益勘定口座への振替記帳も、すべて直接口座間振替の方法をとる。なお、この場合 Balance (or, Profit and Loss) Sheet による検証はしていない。

後者の場合では、仕訳帳の末尾に「締切記入」Closing Entries として、上段のような仕訳を行なっている (p. 294)。厳密に言えば closing (entris) とは、もっぱら損益諸勘定 (名目勘定) だけにあてはまる概念であるが、ここでは立入って論じない。

なお、この場合、元帳残高勘定口座の記録は、「諸口」(もしくは「仕訳帳により」として合計額 (等額) で示す第2類型ではなく、第1類型の方式を採用している。

1895年に増訂17版 (初版, 1881年) がニューヨークで刊行されたグッドウィン (I. H. Goodwin) の *Goodwin's Improved Book-Keeping and Business Manual* の305~308項 (pp. 61~62) では、*Red Ink Promises* と

いうタイトルで、いわゆる「英米式決算法」を説明している。例の「赤記入」・「黒記入」の方式である。

最後に、先掲の Bryant & Stratton's Counting House Book-Keeping: *etc.* とともにわが国にゆかりの深い Bryant and Stratton's Common School Book-Keeping: *etc.*, 1861. (『帳合之法』の原典, 1871年版) をみてみよう。

同書 Part II. Double Entry (p.99以下), Set II. Day Book, Journal, Ledger and Auxiliaries. *Business Prosperous.* では、先掲の過渡的な混淆方式を採用しているが、Set III. Day Book and Journal Combined. *Business Adverse.* では、残高勘定を開設せず、かつ、損益勘定の貸借差額を資本勘定に振替えた後の実体(在)諸勘定をもって、合計残高試算表を作製して検証を行なっている。この試算表のうちの残高試算表に相当する部分が、繰越試算表にあたる。

本章で取扱った英米加諸国の簿記書に関する限りでは、「英米式決算法」および「大陸式決算法」なる名称ないしこれに類似の名称は、ついに見出せなかった。僅かに、前者について、わが国に最も大きな影響力をもった Bryant & Stratton's Counting House Book-Keeping: *etc.*, 1862. で *business method* (実務法) という名称をみるのみである。わが国で最初の簿記書『帳合之法』の原典の著者達の簿記書にこの名称がみられることは、今日までのわが国の簿記テキストの実情に照して極めて暗示的である。

また、1873年にニューヨーク・シカゴで刊行されたフォルソム (E. G. Folsom) の *The Logic of Accounts; etc.* では、230頁以下で第 445 項 Closing と題して、名目諸勘定 (フォルソムの場合では *ideal accounts* と称する) を損益勘定口座に、実体 (在) 諸勘定 (フォルソムの場合では *commercial accounts* と称する) を残高勘定口座に、それぞれ振替える手続を

のべ、そして終局的には、損益勘定差額を資本(主)勘定口座に、資本(主)勘定を残高勘定口座にそれぞれ振替える手続を解説し、また、例の「赤記入」(red ink) の方式を示すとともに、次のようにいう (p.233)。

実体(在)諸勘定については、店をたたむような場合以外は、名目諸勘定の場合での「締切り」という考え方および手続は、その必要がない。

「そこで、厳密にいうと、元帳に残高勘定を開設する必要はない。ただ、残高勘定は、すべての実体(在)諸勘定の実況を一個の勘定に集約して示すという目的で、簿記の筋道をたてた教育 (in theoretical instruction) という観点から、採用されているのである」と。注目すべき発言である。

たしかに、名目諸勘定は、毎決算期末には文字通り「締切記入」(closing entry) を行なうことによって消滅してしまいが、実体(在)諸勘定については、このような意味での closing entry の概念は、まったくあてはまらない。実体(在)諸勘定について一般にいわれるいわゆる「締切・繰越」なるものは、実は closing entry ではなく、強いていえば balancing and ruling entry なのであり、理論的にも実際的にもこれらの諸勘定につき、「締切り」かつ「繰越す」という二重の手間をかける必然性ないし必要性はない、と筆者(久野)も考える。わが国の会計界に、ある時期圧倒的な影響力をもったハットフィールド (H. R. Hatfield) の *Modern Accounting*, 1909. は次のようにいう。

English and American Book-keepers long ago tired of the useless work of actually closing the accounts in the ledger, necessitating as it does the immediate reentering of the items in new accounts. (pp. 41~42)

But it is difficult to find any logical preference for the account showing the

opening of the new year over that showing the momentarily antecedent closing of the old year. (p. 43)

フォルソムもいうように、とくに残高勘定を元帳面に開設する必要はないと考えざるをえない。記帳の正確性・継続性の保証という点にしばって考えれば、次期にひきつがれていく実体(在)諸勘定について試算表を作成すればすむ筈である。残高勘定の廃止の方向には、実は、実体(在)勘定につき closing entry という概念があてはまらないこと、締切・繰越という二重の手間をかける必然性も必要性もないこと、このような基本的な認識が、基底にあると考えるのが至当であろう。

また、簿記テキストとしての役割も考慮して次のようにのべているウィリアムス・ロジャース(L. L. Williams & F. E. Rogers)の簿記書(Theoretical and Practical Book-Keeping, etc., 1889.)の見解が注目される(p. 35)。

The remaining accounts (注、名目諸勘定の締切後に元帳に残留している実体諸勘定のこと) need not be closed for this purpose…… They may be closed, however, to make a period in the business, or for the purpose of causing each account to exhibit in a single amount, convenience for inspection, its exact net debit or exact net credit, as the case may be.……For the purpose, however, of giving the pupil practice in the work of closing the ledger, all of the accounts may now be closed, as explained bellow.

Ⅶ 財務諸表 Financial Statements とは、財務状態 Financial Condition とは

(1) 財務諸表という用語

昭和9年に発表された「財務諸表準則」の解説を執筆した太田哲三教授は、その序文にいう。

「産業合理局の財務委員会に於て確定発表する財務諸表準則は貸借対照表、損益計算書等の事業会計報告書を統一純化するを目的としたもの」

まず、ここで、次の諸点を指摘したい。

(イ) 昭和初頭のこの頃までには、すでに、財務諸表という用語が一般化しているという事実。

(ロ) 会計報告書の準則であるのなら、なぜ「会計報告書準則」といわずに「財務諸表準則」と称するのか。そもそも、会計報告書と財務諸表とでは、どのような関連があるのか。

(ハ) 会計報告書という一般的な表現とは違って、とくに財務諸表という場合では、会計報告書の機能を表現したものである。これがひとつの解答かも知れない。おそらくこうであろう。会計の諸報告書(の機能)は、「財務」に関する「諸計表」であるので、「財務諸表」とよぶ。

かくして、今日一般に、貸借対照表、損益計算書等を財務諸表 Financial Statements と称する。また、財務表 Financial Statement と単数形で用いる場合では、一般に、貸借対照表を指す。この場合、より厳密に言えば、貸借対照表は静態財務表 Static Financial Statement であり、資金表のようなものは、動態財務表 Dynamic Financial Statement である、とするその「機能」にもとづく名称である。

(2) Financial Statement vs. Business (Operation) Statement

細かい統計をとったわけではないが、Financial Statement (s) という用語は、米国ではポピュラーであるが、英国 (の会計文献および報告実務) では、まれにしかお目にかからぬ。

周知のように、英国では、Balance Sheet (貸借対照表)、Profit and Loss Account (損益計算書)、Profit and Loss and Appropriation Account (損益および処分結合計算書。かつて、明治初期の内国陸運会社の会計報告書の場合では、「損益並=割賦勘定表」と名づけた) として用いており、総称した会計報告書のことを、the Accounts と定冠詞をつけ複数形にして用いる。

なお、念のためにいうと、簿記の領域での残高勘定は Balance Account であるが、往時、一部の英国簿記書では、この Balance Account と Balance Sheet とを、ほとんど同義語に用いている。損益勘定は Profit and Loss Account である。従って、簿記の損益勘定も、会計 (報告書として) の損益計算書も、ともに、Profit and Loss Account である。

そこで、例えば、R. S. Waldron and E. H. W. Sambridge の書物では、そのタイトルは、Modern Published Accounts (second edition by R. S. Waldron, London, 1969.) とある。「公表財務諸表」に相当するイギリス語は、Published Accounts である。

先述のように、財務諸表 Financial Statements という用語は、米国においてポピュラーである。ここでは、例のコーラー (E. L. Kohler) の A Dictionary for Accountant, 1952. からみよう。

financial statement: A balance sheet, income statement, statement of application of funds, or any other presentation of financial data derived from accounting records.

貸借対照表、損益計算書、資金表、その他の会計記録から得られる財務の報告書を、それぞれ、financial statement と称する。二つ以上の総称では、当然に複数形で、financial statements となると、こうである。

この場合、いまひとつははっきりしないのが、「財務」finance or financial という概念である。例えば、貸借対照表は財務表である。あるいは、財務状況表であるという場合での、financial condition 「財務 (政) 状態」という事の意味内容である。実際に、米国では、Balance Sheet という用語の使用は、すくなくとも今日ではまれであり、Financial Position (Condition) Statement という場合が一般である。前世紀の米書でいう Balance Sheet は、精算表 Work Sheet のことである。損益計算書については、Income Statement という用語が一般化している。この場合、Income Statement に代えて Financial Operation Statement といった用語例には、お目にかかったことがない。

Financial Condition (or Position) とは何であるのか。前出のコーラーについてみよう。

financial condition (or position): The impression conveyed by presenting the *assets and liabilities* (2) of an enterprise or other person in the form of a *balance sheet*.

貸借対照表の形式を用いて、一会計主体の資産と負債とを表示することによって “conveyed” (伝達された) 「印象」 (impression) をいうと。

マウツ (R. K. Mautzy, Basic Concepts of Accounting, Handbook of Modern Accounting, 1970, pp. 1~5) の場合も、ほぼ同主旨で、資産と負債の配列からひき出すことのできる「印象」ないし「結論」を表現した「専門用語」^{テクニカル・ターム} であるという。

こうなると、「貸借対照表が財務 (政) 状態を報告する」というよりも、むしろ、「貸借

対照表の形式で資産、負債(および資本)を配列・表現したものを、全体としての印象でとらえた場合、会計の専門用語では、これを財務(政)状態 financial condition (or position) とよぶ」ということになる。

また、finance 財務(政)とは、つづまるところ、「遣り繰り算段」のことで、金銭にかかわる。負債と資本とは企業資金の調達源泉であり、資産はその運用形態である。貸借対照表は、つまりは企業資金の源泉と形態にかかわる静態(在高)資金表である。かかる意味合から、貸借対照表は、financial condition 「財務状態」にかかわる会計報告書であり、「財務状態を報告する」とは、こういう意味である。このような解釈もできよう。

貸借対照表を財務表というのならまだしも、損益計算書等をふくめて財務諸表というのは(すくなくとも現状での用語法には)、納得しかねるところがある。

強いていえば、こうなる。

Financial [Position] Statement
[Financial] Operation Statement

このようにみて、前者が貸借対照表、後者が損益計算書となるが、[]の部分省略していえば、前者が Financial Statement、後者が Operation Statement であり、両者を合せて、Financial Statements となると。

前世紀の米書ではあるが、例えば Bryant & Stratton's Counting House Book-Keeping, etc., 1863. の場合のように、勘定を Accounts of Finance と Accounts of Business (Operation) とに二分するとともに、前者につき Financial Statement、後者につき Business (Operation) Statement を作るとする発想の方が、筋がとおっているように思う。貸借対照表が Financial Statement、損益計算書が Operation Statement となるわけであり、両方合わせても Financial Statements とはならぬ。

広範囲に調べないと、速断となる危険もあ

るが、あえて指摘すれば、“the correct financial standing”, “financial condition” の用語が、米書であるイートン・バーネット (A. H. Eaton & E. Burnett) の簿記書(Eaton & Burnett's Book-keeping etc., 1882.) とリブリッジ・ルーズ (D. R. Lillibridge & F. F. Roose) の簿記書(Modern Book-Keeping, etc., 1888.) とにみえている。同時代までの英書では、かかる用語例はみたことがない。Financial Condition (Position), Financial Statement(s), Accounts of Finance, これらの用語は、アメリカ語なのではあるまいか。貸借対照表に当るイギリス語は、伝統的に Balance Sheet であり、これに Statement of Assets and Liabilities という用語が加わっている。他方、アメリカ語となると、Balance Sheet は、くりかえしのべたように精算表のことである。米国での貸借対照表の呼称は、一般に Financial Statement, Financial Position Statement, あるいは単に Position Statement, Capital Statement である。

VIII 仕訳日記帳の様式の展開と課題

(1) 設題

ここに「仕訳日記帳」とは、取引の歴史記録と取引の勘定分解記録とを一帳に兼ねたものをいう。いわゆる Waste-Book and Journal or Journal-Day Book である。

伝統的ベニス式簿記の主要簿は、周知のように当座帳(Memoriale), 仕訳帳(Giornale), 元帳(Quaderno) の三帳よりなり、世にこれを三主要簿制(tre libri principali) という。当座帳はいうまでもなく取引の歴史記録簿、仕訳帳は取引の勘定分解記録簿、元帳は取引の勘定分類記録簿である。

英書では、当座帳のことを、Memorandum, Remembrance, Blotter, Waste-Book, あるいは Day-Book といい、仕訳帳

のことを Journal, 元帳のことを Ledger という。Ledger という英国独特の用語の由来については、別著『研究』でのべたのでくりかえさない。古くは Leger, Leager, Leiger 等と綴ったケースもある。

本項では、以下に、当座帳と仕訳帳とに生じた様式の展開について検討する。

(2) その様式の展開

第1段階；文字通りの三主要簿制の時代をいう。

第2段階；“Marginal Journal”の登場

メヤー (J. Mair) の2種の簿記書 *Book-keeping Methodiz'd : etc.* (1736) と *Book-keeping Moderniz'd : etc.* (1773) とにみられる Marginal Journal とその変化およびその先駆ともみるべきマルコーム (Alexander Malcolm) の簿記書 (*A Treatise of Book-keeping, etc.* (1731) の Marginal Journal については、前項の II the old Italian Method vs. the modern Italian Method で紹介・論評した。ここでは、さらに加えて、次の簿記書にみえている Marginal Journal を掲示する。なお、参考のために、既出のものをふくめて、年次順に一覧してみる。

1731年：Alexander Malcolm, *A Treatise of Book-Keeping, etc.*

1736年：J. Mair, *Book-keeping Methodiz'd : etc.*

1753年：B. Donn, *The Accountant: etc.*

1773年：J. Mair, *Book-keeping Moderniz'd etc.*

1807年：P. Deighan, *A Complete Treatise on Book-Keeping, etc.*

マルコームの Marginal Journal (その雛形は 46 頁を参照)、メヤーの *Book-keeping Methodiz'd* の Marginal Journal (その雛形は 45 頁を参照)、ドンおよびディーガンのそれ (その雛形は 69 頁を参照) は、悉く、the

left-hand margin の様式である。すなわち、当座帳の左側の余白に仕訳を摘録している。仕訳日記帳には違いないが、その由来は、当座帳に「仕訳記録」を“in abridged form”で吸収したものである。仕訳帳の摘要欄に当座記録 (取引の歴史記録) を小書きする形式で、当座帳を仕訳帳に吸収したものではない。この点は注意を要する。

メヤーの *Book-keeping Methodiz'd* (1736) の場合は、the left-hand margin に仕訳を摘録した文字通りの Marginal Journal であるが、彼の第2の簿記書 *Book-keeping Moderniz'd* (1773) の場合の第1形式は、彼の「注記」(前出)の言葉を援用していえば、Subjoined Journal とでもいべきものであり、またその第2形式 (Or thus:) は、the right-hand margin の Marginal Journal とは少々みにくい。むしろ、当座帳と仕訳帳とを左右に並置した様式である。

メヤーの第1の簿記書の Marginal Journal が、第2の簿記書 (増訂版とみてよい) でどのように変化し、彼自身がどのように説明しているか、また、その雛形はどうなっているか等については、前項の II the old Italian Method vs. the modern Italian Method を参照されたい。

次頁に、ドンとディーガンの “the left-hand” Marginal Journal の雛形を示す。

ドン (Benjamin Donn) は、その第2部・第1章 (p.3) で、次のようにのべている。

「当座帳が最初に正確に記帳されてさえいれば、当座帳の余白に、借方と貸方とを開設することによって、仕訳帳としての目的も達成できる」

この発想が、まさに、当座帳の左または右の「余白」(margin) に仕訳を摘録 (“in abridged from”) するという Marginal Journal の由来なのである。また、ドンの場合は、とくに「旧法による仕訳帳の記帳」に対応して、「新法による仕訳帳の記帳」として Margi-

簿記(書)の常識に関する若干の疑問とその史的背景(久野)

Dr. Cash	1	30:0:0	December 4th, 1757.	1	30	0	0
Cr. J. Jackson			John Jackson has paid me in full				
			5th				
Dr. W. Williams	3	40:0:0	Paid John Williams in full	3	40	0	0
Cr. Cash							
			10th				
Dr. Cash	1	8:0:0	Sold for ready Money 1 hhd of	1	8	0	0
Cr. Sugar			Sugar				
			12th				
Dr. Paper	3	6:0:0	Bought 10 Reams of Paper, at 12s.	3	6	0	0
Cr. Cash			per Ream, for which I paid				
			14th				
Dr. Cash	1	50:0:0	Sold Mr John Stephens 4 Pieces of	1	50	0	0
Dr. Stephens	3	50:0:0	Broad-Cloth, No 1. each 20	3	50	0	0
Cr. Broad Cloth	1	56:0:0	Yards, at 14s. per Yard, is 56l.	1	56	0	0
			Of which he has paid me - 20				
			Rest payable in 10 Days - 36				
			17th				
Dr. Wine	1	60:0:0	Bought of William James 10 Bvells	1	60	0	0
Cr. Cash	1	40:0:0	of Wine, at 6l. per Bartel, is 60l.	1	40	0	0
Cr. W. James	3	20:0:0	For which I paid ready Money 40	3	20	0	0
			Rest to pay on Demand - 20				
			18th				
Dr. Serges	4	8:0:0	Barter'd 10 Reams of Paper at 16s.	4	8	0	0
Cr. Paper			per Ream is 8l. For 2 Pieces of				
			Serges at 4l. is also				

(B. Donn, 1758)

WASTE-BOOK AND JOURNAL,

ONE INSPECTION

DOMESTIC ACCOUNTS.

Dr. Cash, for so much I have to begin	1	10000	0	0	Dublin, January 1st, 1805.	1	10000	0	0
Cr. Stock, -		10000	0	0	I have no ready money to commence trade				
					3				
Dr. Linen, for quantity, &c. as per day book	1	513	2	0	Paid John Andoe, for 60 pieces of linen, quantity 1465 yards, at 7s. per yard	1	513	2	0
Cr. Cash, as above		513	2	0					
					6				
Dr. Butter, for quantity, &c. as per day book	1	1206	0	0	Received from Martin Armstrong, 500 casks of Butter, weight nett, 301 cwt 2 qrs. at 4l. per cwt. payable in one month	1	1206	0	0
Cr. M. Armstrong, as above		1206	0	0	See Rec. 6th				
					10				
Dr. Tobacco, for quantity, &c. as per day book	1	1629	12	0	Bought from Lundy Foot, 40 hhd. of Tobacco, weighing nett 27936 lb. at 1s. 3d per lb	1	1629	12	0
Cr. Cash as above		1103	12	0	Paid him part in ready money - - - - - £1105 12 0				
Cr. L. Foot, as above		524	0	0	The rest I am to pay him in 5 months		524	0	0
		8297	8	0			1629	12	0
		7667	8	0			10348	140	0

(P. Deighan, 1807)

nal Journal を示している。本頁下段のとおりである。

ディーガン (P. Deighan) は, Marginal Journal に関連し, 2 頁で次のようにのべている。

There are two methods of making entries in the Journal, viz that which has been hitherto used by most of the ancient and modern writers on this subject; the other a new method, now practised by the most eminent compting-houses in Dublin, and was sanctioned so early as 400 years back by the celebrated Mr. Malcolm, to whose talents in mercantile accounts, posterity must be indebted.

第3段階; 小書様式の定着

今日の簿記テキストにみられる単一仕訳帳では, 取引の歴史記録を仕訳帳・摘要欄に小書きする様式が定着している。等しく仕訳日記帳といっても, Marginal Journal の場合は, 当座帳の余白に「仕訳」(勘定分解) 記録を “in abridged form” 「摘録」したものであり, 小書様式は, 当座帳の歴史記録を仕訳帳の摘要欄に付記したものである。自らその主旨ないし由来を異にする。

とくにわが国の簿記テキストに影響するところの大きかった Bryant & Stratton の簿記書から, 仕訳日記帳 (Jurnal Day Book) の様式をみてみよう。次頁のものは, 彼等の 3 部作の簿記書のうちの Counting House Edition の Set IV. である。Set I. ~III. では当座帳と仕訳帳とは, 別々である。

摘要欄に勘定科目を左右に区別し, かつ右

An Example of each Method

A Waste Book Entry	Journal Entry by the first Method.	Journal Entry by the new Method.
A has drawn a Bill for 100l. upon B, payable to me.	B Debtor to A 100l. for a Bill drawn upon B by A, payable to me.	Dr. B Cr. A 100l. A has drawn a Bill for 100l. upon B payable to me.

JOURNAL DAY BOOK,—SET IV.

NEW YORK, APRIL 1, 1859.

H. B. Bryant and H. D. Stratton have this day entered into copartnership, under the style and firm of "Bryant & Stratton," in the prosecution of a general Commission and Grocery Business; to invest in equal amounts, and participate alike in gains and losses.			
1	CASH	Dr. 10000 To H. B. BRYANT For amount of his investment.	10000
1		1	
2	EAST RIVER BANK	Dr. 10000 To H. D. STRATTON For amount of his investment.	10000
2		"	
3	STORE AND FIXTURES	Dr. To SUNDRIES 12500 Bo't of H. B. Bryant his store and fixtures.	12500
3	To MORTGAGE PAYABLE	Assumed mortgage on the property	9000
3	" INTEREST	Due on mortgage to date	84
2	" CASH	For balance	3416
3		3	
3	MERCHANDISE	Dr. 3900 To HOPE & Co. Bo't on %. 5 casks Brandy, 300 gals. @ \$2 . . \$ 600 200 bbls. Mess Pork. @ \$9 . . . 1800 30,000 lbs. Bacon Sides. @ 5c. . 1500	3900
3		"	
4	EXPENSE,	Dr. 75 To CASH Paid for set of Books.	75
4		"	
4	MDSE. Co. A.	Dr. To SUNDRIES 3900 Received from Logan, Wilson & Co., Pitts- burgh, to be sold on our joint % and risk, each $\frac{1}{2}$, 800 kegs Nails, @ \$3 2400 20,000 lbs. Lead, @ 7 c. 1400	3800
4	To LOGAN, WILSON & Co.	Their invoice as above	100
4	" CASH,	Paid freight	100
4		4	
5	MDSE. Co. B.	Dr. 4000 To NILES & KINNE, Received from N. & K., Buffalo, to be sold on our joint % and risk, each $\frac{1}{2}$, 500 bbls. Flour, @ \$8	4000
5		5	
5	CASH	Dr. 1400 To MDSE. Co. A., Sold Wm. H. Woodbury, 400 kegs Nails, @ \$3 50	1400
5			
5		45775	45775

(貸方)を一段下げる。取引の歴史記録を同欄の下に小書きする。金額欄と最上段の横罫線は二本線を用い、また金額欄は貸借2欄を区別する。罫線はすべて赤記する。僅かに異っている点は、元頁(丁)欄の位置で、この場合では、古典的なベニス式簿記の仕訳帳様式を踏襲して最左端となっている。いうまでもなく、現在の内外の簿記テキストでは、この欄(元頁)は、摘要欄と金額欄の間である。

(3) 金額欄の様式と課題

この問題に関しては、すでに、別稿の『英米古典簿記書研究拾遺』(『経済論集』第16巻・第1号)の「仕訳帳金額欄の変遷と問題点」、および『米國古典簿記書の研究』(『経済論集』第18巻・第1号)の「仕訳帳金額欄の諸形式」で論じてある。以下に、その要旨を再録する。

「複式」・「複記入」double entry とは、“twice in the Ledger” という記入手続であって、“twice in the Journal and twice in the Ledger” ではない。

事実、古典的な簿記書では、例えばその典型的テキストと目されるマンゾーニ(Domenico Manzoni, *Quaderno doppio etc.*, 1540.)の仕訳帳(*Giornale doppio*)の冒頭では、次のとおりである。

| $\frac{1}{2}$ P Cassa(現金) // A Cauald(資本金)

de mi Alluise Vallaresso, etc. ××(金額)

[補遺1]: Pacioliのdoi virgoletteも併せて参照されたい。

“twice in the Journal” という発想は、ここにはかけらもない。

最古典のベニス式簿記書にして、すでにそうであったように、仕訳帳面で金額欄を貸借に二分し、金額を借記入・貸記入する“twice in the Journal” 必然性も必要性もない。

かつて、ジョーズ(Edward T. Jones)は、世間の批難をあびた問題の簿記書 Jones's English System of Book-Keeping, etc.,

1796. で、中央から左右を区別して、摘要欄と金額欄を貸借に対置する形式を提示した。太田哲三著『会計学綱要』(大正11年11月刊)では、その巻頭に「会計学ノ発達」を記述し、その8頁に「殊ニ1796年 Jones 氏ハ仕訳帳ニ借方貸方ノ二欄ヲ分ツコトヲ発案シタル如キ多数ノ改良、補足行ハレタリ」とのべている。

太田教授のこの意見は、あるいはケリー(Dr. Patrick Kelly)の簿記書(*The Elements of Book-keeping etc.*, 1801.)あたりが種本なのかも知れない。この簿記書のPrefaceの一部A short History of Book-keepingの一節でいう。

The English System of Book-keeping, however, contains some useful checks by different columns in the Day-Book for entering the Drs and Crs separately; etc.

ジョーズが彼のDay-Bookについて、different columnsを開設したこと、簿記テキストの定型にみられる仕訳帳の金額欄を貸借二欄に区別して“twice in the Journal”に記入することとは、まったく同主旨というわけではないが、いずれにしても、太田教授のいう「多数ノ改良、補足行ハレタリ」とあるのは、ケリーの見解もふくめて、まったくの誤りである。

くりかえしていうが、仕訳(日記)帳で必要な記帳内容は、日付、借方科目と貸方科目、取引の小書、元帳頁数そして取引金額であるが、この取引金額を貸借に二度記入する必要はまったくない。先掲の四種のMarginal Journalをみても、メヤー(J. Mair 1736)、ドン(B. Donn, 1778)では、金額欄は二欄になっていない。借(貸)方科目が複数の場合の金額の表示は、内訳記録とみるべきで、原則として、仕訳帳面の金額欄の様式は、当座帳の場合と同様に、一欄式である。

ディーガン(P. Deighan, 1807)の場合のように、金額欄を貸借二欄に縦に区別したよ

William Weston; The Complete Merchant's Clerk: *etc.*, 1754. の仕訳帳 (英国)

Journal

.3	Sherry £490 to James Jordam For 14 Pipes at £35	490		
.2				

(注) 元頁欄の位置および記入様式は、古典的なベニス式簿記のそれを継承している。

A. W. Dudley; Modern Commercial Book-keeping, *etc.*, 1903. (米国)

(取 引)

(仕 訳)

190一年8月3日, ミラー商会より, 現金で20ブッシュル
(単価5ドル)の小麦を仕入れた。100.00ドル

商品 100.00
現金 100.00

うな形式をとると、同一金額が団子のように重なるので、目立って奇異な感が深い。事柄の性質上からいえば、横に二欄を区別しても、あるいは、中央から左右に二欄を区別しても、事情はまったく同じことである。

簿記テキストの定型となっている仕訳帳金額欄を貸借二欄に区別する形式は、何に由来するのか。昔からそうでなかったことだけは確かである。ジョーズ (E. T. Jones, 1796) の工夫 (?) かどうか、実は、はっきりしていない (と思う)。

とくに意味もなければ効果もないこの形式が、要するに無意味かつ無駄なこの形式が、漫然と引きつがれているのも妙な話であるが、そのよってきた原因についてあえていえば、ある種の錯覚にもとづくものではあるまいか。

参考のために、上掲の英米2種の簿記書から引用する。

日本の現代の簿記テキストの定型として示せば、こうなる。

(例) ミラー商会より, 小麦20ブッシュル
(単価5ドル)を現金で仕入れた。

(借) 商品 (仕入) 100.00 (貸) 現金 100.00

ウェストンの Journal については、もはや再論の余地はない。問題は、ダドレーの場合である。以下に同様の形式で、数多くの取

引と仕訳の説明 (ないし練習) がつつくわけだが、とくに、仕訳の部分の金額表示に注目されたい。実は、このような簿記書の説明 (ないし練習) のくりかえしが、いつしか、仕訳の説明 (ないし練習) を超えて、仕訳帳の金額欄の形式に入りこんだのではないか。このように考えている。

もし、仕訳の説明 (ないし練習) の場合に、
(借) 商品 (仕入) // (貸) 現金 100.00
Per mercanzia // A cassa 100.00

としたらどうなるのか。この場合でも、仕訳帳の金額欄は、貸借二欄を区別する形式になるのだろうか。なる筈がない。

仕訳の科目が複数の場合ではどうか。この場合でいえば、内訳金額欄を開設するか、あるいは、摘要欄に内書すれば足りる。

別稿では、仕訳帳金額欄の形式にとくに関心をよせ、種々な形式を掲示した米人ハリス (Nicholas Harris, 1810~1879) の簿記書 (A Complete System of Practical Book-Keeping, *etc.*, 1838.) と米人カマー (G. N. Comer, 1816~1877) の簿記書 (A Simple Method of Keeping-Books, *etc.*, 1846.) を紹介してあるので参照されたい (『経済論集』第18巻・第1号)。古典的・伝統的な金額一欄式、内訳金額欄を開設した金額一欄式、内外のテキストにみられる右マージンの金額二欄

LEDGER A.

<i>Dr.</i>	Stock.	<i>Cr.</i>
J. A. P. 23 0 0,.....		J. A. P. 2115 0 0,.....

<i>Dr.</i>	Merchandise.	<i>Cr.</i>
J. A. P. 750 0 0, 3400 0 0, } 57 12 6,..... } 165 14 5, 33 14 3,...	5207 12 6 199 8 8	J. A. P. 133 10 6, 481 17 3,.... 108 10 9,.....

<i>Dr.</i>	Cash.	<i>Cr.</i>
J. A. P. 650 0 0, 215 18 3,....	865 18 3	J. A. P. 600 0 0, 52 0 0,..... 144 16 9,.....

<i>Dr.</i>	Bills Receivable.	<i>Cr.</i>
J. A. P. 600 0 0, 42 0 0,..... 51 0 0, 350 0 0,..... 45 0 0,.....	642 0 0 401 0 0	J. A. P. 42 0 0,.....

(W. H. Richmond, 1846)

Student					
Jan 1	1	140	Jan 1	1	3000
" 12	2	100	" 15	2	3500
" 30	3	5000	" 30	3	1000
		5600			5600
		5600			5600
		5600			5600

Merchandise					
Jan 1	1	900	Jan 2	1	160
" 5	2	1100	" 17	2	692.50
" 15	3	1000	" 24	3	500.00
" 30	4	2000	" 30	4	200.00
		5000			5000
		5000			5000

Expenses					
Jan 1	1	100	Jan 1	1	50
" 15	2	300	" 30	2	100
" 30	3	600			240
		1000			240
		1000			240

(Williams & Rogers, 1890)

式(「並立式」とよぶ人もある), 中央に摘要欄を, その左右に金額欄を開設する形式(「分割式」とよぶ人もある), ジョーンズの形式(摘要欄と金額欄を中央より左右に区別する。本項の(2)で紹介したベネットの *Wast-Book and Journal* がこの形式である), 多桁式(「並立式」と「分割式」)を掲示している。

IX 総勘定元帳「摘要欄」の記入

総勘定元帳・勘定口座(損益・残高の両勘定口座を除く)の摘要欄に, 仕訳の相手科目を記入するという簿記テキストでの伝習がある。これは, 次の諸点にてらして, 明らかにおかしい。あるいは, 無駄である。

(イ) 個別仕訳, 個別転記を前提としてならば, その必要があるかないかはともかくも, 仕訳の相手科目を記入することができるが, この場合でも, 相手科目が複数ならば, 諸口(sundries)とせざるを得ず, 諸口では, 相手科目が複数だという事以外に何も判らぬということである。

(ロ) 合計(総合)転記を前提とすれば, ほ

とんどが, 記入したところで, 諸口となり, 記入してもしなくても, 結局は同じことである。まことにナンセンスである。

(ハ) 原理的かつ实际的にいてみて, 摘要欄に仕訳の相手科目を記入する必要は, まったく認め難い。元帳は, 科目と金額による統計記録であり, この機能に徹すればよい。つまり, 相手科目の記入は, まったく余分で無駄な手続である。

この点に気づいている3冊の米加書を紹介する(73~75頁を参照)。いずれも前世紀のものである。

J. C. Colt; *The Science of Double Entry Book-Keeping, etc.*, 1837, 1839. (p.173)

W. H. Richmond; *A Comprehensive System of Book-Keeping; etc.*, 1846. Montreal. (p.36)

Williams & Rogers; *The New Theoretical and Practical Complete Book-Keeping, etc.*, 1890. (p.35)

コルトの場合では, とくに日付, 金額および元頁(丁)欄の記入以外の記帳をすべて省略する旨をのべるとともに, 雛形では, 仕訳の相手科目を記入したものと省略したものとをともに示しているところが, とくに興味をひく。

X [補遺1]: Pacioli の *doi virgolette cosi* ||

複式簿記の技術的な側面が顕著にあらわれるのは, 「仕訳(ないし仕訳帳)」である。そして, この仕訳の様式に関する限り, ベニス式簿記(書)は, 最初から, 極めて高度にテクニカルなものとして出発していた。

例えば, 現金 *cassa* を元手として開業したような場合は, 前置詞の *per* (by) と *a* (to) で貸借を区別して,

Al nome di Dio. i 540, Adi p^o Março in Venetia.

i

1	<p>tp $\frac{1}{2}$ Cassa // A Cauedal de mi Aluise Vallareffo, de mi f^o Zacharia, che de contadi mi trouo al presen te, fra oro, et moneda, int^o d^o 2500 d^o ual \mathcal{L}</p>	<p>Di ponerli prima partita in giornale de tutti li dinari che si trouati hauer, sin questo giorno, di tuo cauedal. 250 f^o — d^o — p^o</p>
2	<p>tp $\frac{1}{2}$ Bancho di priulli // A Cauedal ditto, per tanti che mi trouo i q^ollo, come p^o sui libri appar d^o 1500 \mathcal{L}</p>	<p>De dinari che t^o trouati hauer in banco di priulli, di tuo cauedale. 150 f^o — d^o — p^o</p>
3	<p>tp $\frac{1}{2}$ Zoie di piu forte // A Cauedal ditto, per pezi n^o 8, et un fil di ple, stimade come qui sotto appar, et prima, p^o un diamante in tauola, ligato in oro — d^o 200. p^o un diamante in ponta desligato — d^o 200. p^o un rubin in tauola ligato in oro — d^o 150. p^o un rubin in cuogolo ligato alla suriana d^o 100. p^o un sassiro in cuogolo ligato in un ricbin d^o 80. p^o un smeraldo in tauola desligato — d^o 60. p^o un balasso alla Tenouina ligato in tauola d^o 50. p^o una turche se ligata in oro — d^o 25. p^o un fil di perle n^o 60 — d^o 100. Summa in tutto d^o 965 d^o ual \mathcal{L}</p>	<p>Di porere in ditto giornale tutte le zoie che t^o trouati hauer al presen te, et una per una, come quelle fu stimate. 96 f^o 10 d^o — p^o</p>
4	<p>tp $\frac{1}{2}$ Arçenti lauoradi di piu forte // A Cauedal ditto, per piu pezi tutti de bolla noua, pesa marche 15 onçe 34 d^o 6 la marcha, monta d^o 110 d^o 6 ual \mathcal{L}</p>	<p>Di far la partita de tutti gli arçenti li monti, che t^o trouati hauer. 11 f^o — d^o 6 p^o</p>
5	<p>tp $\frac{1}{2}$ Mobil di casa // A Cauedal ditto, per piu robbe stimade, come per la poliça de lo inuentario appar, in tutto d^o 1246 d^o 12 — — — ual \mathcal{L}</p>	<p>De mobile di casa de piu forte, che t^o trouati hauer di tuo cauedale. 124 f^o 13 d^o — p^o</p>
6	<p>tp $\frac{1}{2}$ Officio de la camera dimprestidi, per conto de cauedal di monte nouo, posto in festier di castello // A Cauedal ditto, p^o tanti mi trouo in q^ollo, sin q^ostogiorno, in nome mio, battudo l^o undecima ratta, d^o 1000 \mathcal{L}</p>	<p>Di credito che t^o trouati hauer alla camera d^o impresti, per conto di cauedal de monte nouo. 100 f^o — d^o — p^o</p>
7	<p>tp $\frac{1}{2}$ Officio de la camera dimprestidi, per conto di Pro de monte nouo // A Cauedal ditto, che mitrouo douer hauer sin questo giorno, in nome mio, d^o 670 d^o 15,4 d^o 34 d^o 3 p^o Pro, principia il primo Pro di setemb. 1516, sin setemb. 1518 — — — ual \mathcal{L}</p>	<p>Di pro d^o impresti che t^o trouati hauer alla camera de monte nouo. 67 f^o 15 d^o 3 p^o</p>

A

(宝石)	(同上)
Per argenti : A ditto	
(銀)	
Per panni de lana : A ditto	
(毛織物)	
Per pānilini : A ditto	
(亜麻布)	
Per litti de piuma : A ditto	
(羽蒲団)	
Per genger : A ditto	
(生姜)	

前掲の第11章の doi virgolette の英訳で、J. B. Geijsbeek は two little slanting parallels とし、Pietro Crivelli は two small lines とした。Crivelli はとくに斜線とはいっていない。また R. G. Brown & K. S. Johnston は two small slanting parallel lines とした。Geijsbeek と Brown 等は、いずれもマンゾーニの仕訳帳にみられた // (two slanting lines) である。

こうなると、パチオリの第11章と第12章とで、doi virgolette cosi || の解釈による喰い違いがでてくるものだから、Crivelli の英訳本では、ごていねいにも注記して、次のようにいう。

第11章で doi (due) virgolette (two small lines) とあるのに第12章の記帳で || あるいは // を用いていないのは、印刷人により “accidentally omitted” されたと。

この断定は、いささか乱暴のように思える。前述のように、or (あるいは)、か as (のような) かで問題はあるが、doi (due) virgolette を文字通り解釈すれば、コロンのことなのだから、この向からは、第11章と第12章とで矛盾はないという事になり、印刷人(あるいは組版人というか)が、「不注意」あるいは「ついうっかりして」、|| あるいは // を印刷上で組み忘れたといったものではない。

2本斜線 (two little slanting parallels, two small oblique lines, two diagonal lines) の由来について、あれこれ詮索をする向もある。例えば、John B. Geijsbeek, *Ancient Double=Entry Bookkeeping, etc.* 1914. (p.115) である。次のようにいう。

It is difficult to state what 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 Excutors and Trustees”, chapter on “The Personalistic Theory”, very plainly sets forth the same idea elucidated by Stevin.

Simon Stevin 説が紹介されているようである。2本斜線に関する Stevin の見解ないし Geijsbeek の記述は、A. C. Littleton の『会計発達史』Accounting Evolution to 1900 (1933年刊) にもみられる。要旨はこうである。例えば商品を現金で仕入れたような場合、資本(主)勘定を媒介としたいわゆる “a twofold double entry” では、

(借方) 商品	×××
	(貸方) 資本(主) ×××
(借方) 資本(主)	×××
	(貸方) 現金 ×××

となる。擬人的な考え方としては、資本主が現金係から金を借り(資本主借方、現金貸方)、その金を支払って商品を仕入れ商品係に交付した(商品借方、資本主貸方)とするわけである。ところで、この “a twofold double entry” を土台として、資本(主)勘定の記録を相殺・省略すると、

$\frac{18}{7}$ In Christi nomine in MCCCCXXX a di 2 zenaro in Venexia.
 Per cassa de constanti A ser Francesco Balbi e fradelli contadi da ser
 Nicholò de Bernardo e fradelli e ser Matio e ser Zan de garzoni per nome
 de ser Armano per resto de zaferan duc 4, g. 3, p. 16 val.
 lb. , s. viij, d. iij, p. 16.

$\frac{5}{14}$ 1430 a di 8 zenaro
 Per ser Nofrio decalzi de Lucha A ser Francesco Balbi e fradelli per lè
 bancho i de contar per mi. lb. iij, s , d , p. o.

(A. Barbarigo)

Et per che hauendoti reguladamente amistrato a' quel
 lo che necessariamente me bisogna d'auer dimostrarate
 uoglio sforzarmi con ogni mia industria cosi nel
 aditar de ditte partide quanto de reducirle ala menor
 breuita che am sia possibile achasfen che aiuti coloro
 che de tal opera fara desiderosi et di quella ne au
 ra desideroso bisogno ne possi. auare fruto grandis
 simo e per tanto daremo principio ala prima finzio
 ne laqual poneffimo nel principio del nostro auenta
 rio auer de contadi ducati 500 in questa forma.

Per Cassa, A, chaueal de mi tal. Iquali me atrouo
 auere de coiadi infra horo e moneda 500 ual $\text{₤ } 50 \text{ ₮ } 0 \text{ g } 0 \text{ ₮ } 0$

(G. A. Tagliente)

15. Avril 1583.

	liures	s.	d.
-1 1	Par Caisse à nous Robert Lannois, & Hilaire Dampont 8000 ₮. pour faire achepter marchan dises, dont Robert Lannois met 5000 ₮. & Hilaire Dampont 3000 ₮. Cv		
	24000		

(M. Fustel)

Laus Deo 1608. A di 25. Settembre in Venetia.

157 — Per Naue una detta dalla Corona di mia ra
 $\frac{24}{6}$ gion &c. = A Pro e danno $\text{₮ } 1468. \text{ ₮ } 12.$
 per vtile seguito in quella. $\text{₮ } 146 \text{ ₮ } 17 \text{ ₮ } 8$

(G. A. Moschetti)

1586.

MONASTERO nostro del glorioso Precursore, e degno Martire di
 Chirillo S Gio: Battista d'Oriana, quale nostro Sig. per sua diuina bō
 tà si degni diffendere, e prosperare, dee dare adi primo Giugno. / al
 l'Introito generale di quest'anno, tiratogli da car. 484. del lib: o Z.
 del l'anno passato ----- car. 1 2 1706—10—5—

.Et adi 7 Ottobre / a Cassa, conti a Delio Pescatore, in pagamento di
 quanto restaua ad hauere, per pesce da lui ha uuto questa quaresima
 passata, come per sua lista in filza ----- car. 32 2 1195—15—6—

.Et più / a Prisciano Volpe, p resto di panno, rascia, e tele da lui ha uo
 te gli anni passati, come per sua lista in filza appare distinta mēte, che
 per iscordo non si scrissero ----- car. 50 2 147—8—

.Et più / a Cassa, conti a m. Bartholomeo Calcinato, in uirtù di vna sen
 tenza della Ruota, per acqua godutagli da nostri di Badia gli anni
 passati, della sua rata parte, come appare ne gli atti di m. Andrea Lo
 douici notaro d. ff. ulamente ----- car. 31 2 135—

.Et più / a Santo Squarcialupo, per tanti g'i douemo pagare fra otto
 mesi, in uirtù di una sentenza della Ruota, vscita ne gli atti del detto
 notaro, per ristoro di tempella patita l'anno 1582. che esso era Affe
 tuale a S. Remigio, con le spese ----- car. 50 2 135—10—2—

.Et adi ultimo Maggio / a F. Thomaso spenditore, per saldo di suo con
 to qui tirato, per suario occorrogli questo anno ----- car. 39 2 10—18—1—

O .Et più / per Suario occorso quest'anno nel bilancio, come si uede car. 59 2 4—17—10—

.Et più / all'Introito generale di quest'anno, tiratogli per saldo di questo
 conto ----- car. 61 2 3744—0—3—

.Somma 2 3870—0—3—

(A. Pietra ; 元帳59丁左)

Giornal. 1548. Laus Deo.

Adi primo Marzo.

1 2	Für Cassa An Cauedal oder Haubtgut mein Eito Grunhweit das ich auff dato parschafft hab in Golt vnd Müns ff reinisch v ^m . iij. ff — h	ff 5300	ff	ff	—
3 2	Für Werelpant An Cauedal ich souil par gelt zu Beit Dürnast Wer ler in die werelpant gelegt hab /inhalt seiner Bücher ff j ^m . xiv. ff — h	ff 1025	ff	ff	—
3 2	Für Edelgstein An Cauedal ein Demant tafel in Golt verfest gescheht — — — — — ff 400 ff — h Ein Demant punct vneingefast — — — ff 200 ff — h Ein Rubin tafel in Golt eingefast — — — ff 800 ff — h Ein Saphir in Golt eingezent — — — ff 68 ff — h Ein Schmaralt in Golt verfest — — — ff 170 ff — h Ein Türckes Ring — — — ff 90 ff — h Ein Balas auff Welsch eingefast — — — ff 35 ff — h 80 Zal Perlen gescheht — — — ff 200 ff — h macht alles ff j ^m . viiiij. lriij. ff — h	ff 1963	ff	ff	—

(W. Schweicker)

(借方) 商品 ×××

(貸方) 現金 ×××

となる。2本斜線(two little slanting parallels, two small oblique lines, two diagonal lines)は、この省略をあらわす。

つまり、“eliminating the same algebraic formula.”では、

$$a=b(/)$$

$$(/)b=c$$

$$a=c \longrightarrow a//c$$

という論法である(『会計発達史』記書, p.73)。

Simon Stevin の簿記書に占めている資本勘定の重要性については、次項の〔補遺2〕Simon Stevin, *Livre de Compte de Prince a la Maniere d'Italie, etc.*, 1608. の資本勘定を参照されたい。

結論的にいうと; Simon Stevin, J. B. Geijsbeek および A. C. Littleton, これらの人々の考え方は、いささか考えすぎであり、結果的には間違いである。深読みがすぎる。

仕訳における貸借の区別に、Per と A を使い併せて // を用いるという様式は、必ずしも定型ではない。

前頁(79・80)に、Barbarigo 商会の仕訳帳、G. A. Tagliente (J. A. Taiente) の簿記書 *Considerando*(1525)の仕訳帳、Martin Fustel の簿記書 *L'Arithmetique abregée*(1588)の仕訳帳、Giovanni Antonio Moschetti の簿記書 *Dell' Universal Trattato di libri doppii* (1610)の仕訳帳、Angelo Pietra の簿記書 *Indirizzo de gli economi, ossia ordinatissima instrvttione da regolatamente formare gvalvngve scrittvra in vn libro doppio* (1586)の元帳、さらに、ドイツ語で書かれた初期の簿記書で、マンゾーニの訳書といわれている Wolfgang Schweicker の簿記書 *Zwifach Buchhalten* (1549)の仕訳帳を紹介する。

Brabarigo 商会の仕訳帳では、2本斜線、

ピリオッド、コンマ等いっさい用いていない。

Tagliente の仕訳帳では、コンマを用いている。

Fustel の仕訳帳では、2本斜線、ピリオッド、コンマ等いっさい用いていない。

Moschetti の仕訳帳では、2本横線=を用いている。

Pietraの元帳では各勘定口座の摘要欄の記事で貸借を区別する際には、1本斜線を用いている。

Schweicker の仕訳帳では、2本垂直線 || を用いている。John Gottlieb, *Ein Teutschvertendig Buchhalten* (1531), *Buchhalten Zwey Künstliche unnd Buchhalten* (1546)も同様に2本垂直線である。また最近、イムピン簿記書(英訳版)と合本になっていた史料の中で、偶々、発見した Sebastian Gamersfelder, *Buchhatlen Durch zwey Bucher nach Italianischer Art und weise* (1570)の場合も、同様に2本垂直線である。偶然かどうかさだかではないが、ドイツ語簿記書はパチオリに忠実である。(注)

(注) A. Barbarigo の資料は、E. Peragallo, *Origin and Evolution of Double Entry Book-keeping*, 1938 (p. 35) によった。M. Fustel (1588) と G. Moschetti (1610) の資料は、F. Mellis, *Storia Della Ragioneria*, 1950 (Fig. 49, p. 678) によった。その他は私蔵のゼロックス版によった。

これを要するに、さまざまである。「2本斜線」(two slanting lines, two oblique lines, two diagonal lines)で統一されていたわけではない。まだみたことのない例は、右肩から左下への斜線でなくて左肩から右下への斜線、これだけである。＼あるいは＼＼は、利腕が右の人にとって引きにくいことだけは、はっきりしている。

当時の印刷物(必ずしも簿記書とは限らぬ)を

みると、しばしば、コンマあるいはピリオッドのところに、1本斜線(右肩より左下へ)をあてているケースがみられる。

ここでは、その一例として、有名なイムピン(Jam Ympyn Christoffels)の簿記書(1543, フランドル語刊)のタイトル・ページの上半分を紹介しよう。コンマ等と斜線とを対照されたい。

Nieuwe Instructie

Ende bewijs der looffelijcker Consten des Rekenboecks, ende Rekeninghe te houdene nae die Italiaensche maniere, allen Coopliden, Rentmeesteren, Tollenaren, Assijsmeesteren, zeer nut ende profytelijck: Informerende eenen yeghelijcken, hoe hy zekere ende perfecte Rekeninghe houden sal met dobbel boecken nae der manieren voors. Waer duer elck by hem seluen lichtelijck in allen sinen saken en affaire groote experientie crighen sal.

(省 略)

このタイトル・ページの記事でコンマのところは、オリジナルでは、すべて/となつているのである。次掲のとおりである。



XI [補遺 2]: Simon Stevin, Livre de Compte de Prince a la Maniere d'Italie, etc., 1608. の資本勘定

Simon Stevin —パチオリ以来、最も注目すべき人物—の表記の簿記書にみられる元帳

Capital debet. 1600.					Capital credit. 1600.				
		œ	ß	g			œ	ß	g
1	Janvier Par diverses parties	514	6	0	1	Janvier Par diverses parties	2607	9	8
31	Decem. Par noix fol. 7, à cause qu'en l'estat se trouvoient 173 œ 5 onces, vaillans pour le présent 7 ß la livre, fait 60	73	2		31	Decem. Par Arnault Jacques eschevant le 30 de Juin 1600 fol. 14	51	8	0
31	Decem. Par pavore fol. 7, à cause qu'en l'estat se trouvoient 120 œ vaillans pour le présent 40 ß la livre, fait 20	0	0		31	Decem. Par compte de profits & pertes fol. 13	987	5	5
31	Decem. Par Omar le Noir eschevant le 4 Sept. & 14 Decembre 1600 fol. 9	513	12	0		Somme	3706	3	1
31	Decem. Par Adrien Yver, eschevant le 6 Juin 1600 fol. 11	150	0	0					
31	Decem. Par Pierre le Blanc, eschevant le 5 de Juillet 1600 fol. 11	448	0	0					
31	Decem. Par Jacques l'Esté eschevant le 10 Octobre 1600 fol. 13	54	18	6					
31	Decem. Par ceste fol. 19	1944	7	5					
	Somme	3706	3	1					

資 本

日付	摘要	丁数	借	方	日付	摘要	丁数	貸	方
1600					1600				
1月 1日	諸口		514	6 0	1月 1日	諸口		2667	9 8
12 31	胡桃	7	60	13 2	12 31	Arnault Jacques	14	51	8 0
12 31	胡椒	7	20	0 0	12 31	損益	18	987	5 5
12 31	Omar le Noir	9	513	12 0					
12 31	Adrien Yver	11	150	6 0					
12 31	Pierre le Blanc	11	448	0 0					
12 31	Jacques l'Esté	13	54	18 6					
12 31	現金	19	1944	7 5					
			3706	3 1				3706	3 1

簿記（書）の常識に関する若干の疑問とその史的背景（久野）

(借方)			残 高 (閉鎖)			(貸方)		
胡 桃	60	13	2	Arnault Jacques	51	8	0	
胡 椒	20	0	0	資 本	3140	9	1	
Omar le Noir	513	12	0					
Adrien Yver	150	6	0					
Pierre le Blanc	448	0	0					
Jacques l'Esté	54	18	6					
現 金	1944	7	5					
	3191	17	1		3191	17	1	

(GRAND LIVRE EN LIVRE DE COMPTE DE MARCHANDISE SELON LA MANIERE D'ITALIE.) の冒頭 2・3 頁の資本勘定 Capital の実況は、前頁下図の写真版のとおりである。

これを現今の簿記テキスト風の様式で略記すれば、前頁最下段のとおりとなる。

また、残高（閉鎖）勘定を開設したと仮定して、これを略示すれば、上掲のようになる筈である。

元帳面には、現金、実名四商品（Clous 丁字, Noix 胡桃, Poivre 胡椒, Gingembre 生姜）、人名諸勘定（債権・債務）および資本勘定、さらに名目勘定（営業費と家事費念）と

損益勘定 compte de prouffit & perte が開設されているが、ここでは、資本勘定借方記入と関連する商品の Poivre (胡椒) 勘定の実況を紹介し、併せてこれを現今のテキスト風の様式に略示してみると、下掲のとおりである。

さらに、第 9 章 DE LA COMPOSITION D'ESTAT, OV BALANCE の 35 頁には、「1600 年 12 月末日における資本主 Diric Rose の資本在高」(ESTAT DE MOY DIRIC ROSE fait sur le dernier de Decembre 1600.) を、次頁のように掲示してある。

この ESTAT DE MOY DIRIC ROSE は、「Stevin の貸借対照表は現在のイギリス

Poivre debet. 1600.					
1	0 Janvier	Par capital fol. 3	758	d	94 15 0
3	4 Aoust	Par noix fol. 7	120	o	20 0 0
		Somme	878	o	114 15 0
	31 Decem.	Par compte de prouffit & perte fol. 10, mis icel pour soldé de ce compte, ayant prouffit advenu sur poivre			18 19 0
		Somme	878	o	133 14 0

Poivre credit. 1600.					
4	4 Juillet	Par Omar le Noir fol. 8	758	o	113 14 0
31	Decem.	Par capital fol. 3, à cause qu'en l'estat si trouvant 120 ^{es} de poivre vaillant prouffement 40 & le li-vre, fait	120	o	20 0 0
		Somme	878	o	133 14 0

胡 椒

日付	摘要	丁数	借 方			日付	摘要	丁数	貸 方		
1600						1600					
1月 1日	資 本	3	94	15	0	7月 4日	Omar le Noir	8	113	14	0
8 4	胡 桃	7	20	0	0	12 31	資 本	2	20	0	0
			114	15	0		現有財産として確認した胡椒の在高は、173.5 onc. である。				
12 31	損 益		18	19	0				133	14	0
			133	14	0						

ESTAT DE MOY DIRIC ROSE

faict sur le dernier de Decembre 1600.

Estat ou capital debet.		Estat ou capital credit.	
Par Arnout Iacques fol. 14	- - - 51. 8. 0.	Par noix fol. 7 - 173 est 5 one. 27 fl	
Reste debet mis ici pour solde de ce		la livre, faict	60. 13. 24
compte	- - - 3140. 9. 1.	Par poivre fol. 7 - 120 est 2 40 $\frac{8}{16}$ la	
	Somme 3191. 17. 1.	livre, faict	20. 0. 00
		Par Omar le Noir fol. 9	513. 12. 0.
		Par Adrien Yver fol. 11	150. 6. 0.
		Par Pierre le Blanc fol. 11	448. 0. 0.
		Par Iacques l'Esté fol. 13	54. 18. 6.
		Par Cassé fol. 19	1944. 7. 5.
			Somme 3191. 17. 1.

De sorte que Debiteurs avec argent comptant & marchandises, montant ici plus que le credit, pour valeur du capital sur le dernier de Decembre 1600 - - - - - 3140. 9. 1.
 Mais au dernier de Decembre 1599, ou au comencement de l'année 1600, ce qui est un mesme, le capital estoit de 2153 cl 3 fl 8 $\frac{8}{16}$, car tirant le debet 514 cl 6 fl du credit 2667 cl 9 fl 8 $\frac{8}{16}$, reste comme dessus - - - - - 2153. 3. 8.
 Lesquels soubstrait des 3140. 9. 1, reste pour ce qui est conquesté sur ceste année, & requis en cest estat - - - - - 987. 5. 5.

Diric Rose の資本在高 1600年12月31日

資本借方の在高		資本貸方の在高	
Arnout Iacques	51. 8. 0.	胡桃	60. 13. 2.
この計表を締切るための		胡椒	20. 0. 0.
借方残高	3140. 9. 1.	Omar le Noir	513. 12. 0.
		Adrien Yver	150. 6. 0.
		Pierre le Blanc	448. 0. 0.
		Iacques l'Esté	54. 18. 6.
		現金	1944. 7. 5.
	計 3191. 17. 1.		計 3191. 17. 1.

年度末の残高は.....3140. 9. 1.
 年度始めの 2667. 9. 8. マイナス 514. 6. 0. は..... 2153. 3. 8.
 年間の増加高は..... 987. 5. 5.

式と同じ形式であり、はたしてイギリス式がこのオランダの著者から示唆をうけたものかどうかを考究することも興味のあることであろう」(リトルトン『会計発達史』、片野一郎博士訳212頁)としてよく知られている。リトルトンのこの見解自体については、議論の余地が多い。

前掲の元帳面の資本勘定の記帳内容および胡椒勘定の1月1日付の開始(前期繰越)記帳を12月31日付の締切(次期繰越)記帳をみるとわかるように、残高(閉鎖・開始)勘定を用いず、実体(在)諸勘定の閉鎖・開始の記帳は、すべて資本勘定を相手科目として行なっている。

PREVVE D'ESTAT.

Mais pour voir maintenant si le fudfit va ferme, ceci en fert de preuve: l'adjouste toutes les restes des postes qui augmentent ou diminuent le capital, ce que sont les restes des postes qui ne vindrent point en la precedente composition d'estat, comme n'appartenant point à son essence: Et parce qu'ils sont parties de gaing & perte advenuees au temps de ces livres de compte, qui est depuis le janvier 1600, lesquelles si on fermoit le livre (comme se fera au suivant 10 chapitre) viendroyent sur compte de prouffit & perte, il faut qu'alors par cela se trouve aussi prouffit de 987 £ 5 s 8: A ceste fin je commence à visiter le Grand livre dès le commencement, & me rencontre au premier la poste de clous sur laquelle je trouve gaing de 75. 4. 7. puis me rencontrent noix & autres biens, comme s'ensuit ci bas. Mais il est encôre à noter, que marchandises restantes se comptent ici au mesme pris comme au precedent estat, parce que nous supposons leur valeur estre telle: Si on voulut poster en l'un & l'autre que le pris fut changé, il se pourroit aussi faire.

Prouffit & perte debet.

Par despens de marchandises fol. 16	- - -	57. 7. 0.
Par despens de maison fol. 16	- - -	107. 10. 0.
		Somme 164. 17. 0.
Reste credit comme prouffit accordant avec le compte precedent mis ici pour solde	- - - -	987. 5. 5.
		Somme 1152. 2. 5.

Prouffit & perte credit.

Par gaing sur clous fol. 5	- - -	75. 4. 7.
Par gaing sur noix fol. 7	- - -	109. 7. 2.
Par gaing sur poivre fol. 7	- - -	18. 19. 0.
Par gaing sur gingembre fol. 9	- - -	41. 8. 4.
Par compte de prouffit & perte (dont il faut souvenir que la poste au temps de ceste operation avoit en debet seulement deux parties de 100 £ & 12 £, mais en credit trois parties comme 4 £ 3 s 4 d, & 15 £, avec 1000 £) fol. 19	- - -	907. 3. 4.
		Somme 1152. 2. 5.

F 3 Ordonc

注目すべき手続である。なお、元帳面の資本勘定と「Diric Rose の資本在高」(ESTAT DE MOY DIRIC ROSE) とで、資産・負債の左右(貸借)の位置が逆になっているのは、後者が資本主である Diric Rose を主格とする貸借関係に即して作られているからである。この「資本在高」(表)に対して、その「証明」として作られている PREVVE D'ESTAT. (資本在高証明) では、(まさに、損益計算書に相当するこの表では)、損益勘定借方(Prouffit & perte debet.) と損益勘定貸方(Prouffit & perte credit.) とを左右に對置しているが、その貸借の位置と内容とは、元帳面の損益勘定と同じである。その実況は、上掲のとおりである。

XII [補遺 3]: Bookkeeping Theory in Early Texts; 資本等式説の顛末

(1) 設題

岡田誠一氏は『明治簿記学史断片』の一節で、《資本方程式説の先駆》という項を設け、東夷五郎(ヒガン・セキゴロー)をあげ、次のようにのべている。

「所謂資本方程式説がハットフィールドの書を通じて日本に渡来した事は世間周知の所であるが、明治三十六年三月発行の東夷五郎氏著新案詳解商業簿記中にその片影を見出し得ることは快き追想の一つである」(13頁)

『新案詳解商業簿記』（明治36年3月刊，同39年8月4版）では，その第1編惣論，第1章簿記の定義，第3節「簿記科に固有の記録方式一斑」で，勘定口座の形式を用いて，「財産」，「財産及び借財を有して財産額の借財額を超過するとき」等の記録方式を解説するとともに，「正味財産」の概念を導入して，次のような東氏のいう「財政一覧表」を示している。

財産内訳		財政一覧表	借財及正味財産額	
現	金	500	甲某ヨリ借金	800
家	屋	1500	正味財産額	2000
地	所	800	(赤記)	
合	計	2800		2800

この財政一覧表における均衡関係およびnet（差引）の計算値としての正味財産額（抽象的資本の概念）は，第5章「財産，借財，正味高」とくに，31～32頁での「正味財産高の解」あるいは32頁での「積極的財産と消極的財産の解」に，一そう明確に示されることになる。ここでは32頁の第6節を引用する。

「財産なる語は場合に依りては普通の用法以外に之を解釈することあり即ち時に依りこの字に冠するに+（プラス）即ち積極若しくは-（マイナス）即ち消極の記号を以てし通常に所謂財産は之を積極的財産と解し又通常に所謂借財は之を消極的財産と解するなり是を以て前に述べたる正味財産高及正味借財高なる両語に代ふるに正味の+（プラス）財産高及び正味の-（マイナス）財産高の両字を以てし若しくは単に+（プラス）の正味高及-（マイナス）の正味高なる両語を以て正味財産高及正味借財高の両字に其れ其れ代用すること稀には其例なきにはあらざるなり」

ここらあたりは，次掲のクロンヘルム（F. W. Cronhelm, 1818）の資本等式と奇妙に符号する。sとあるのは，いうまでもなくstockである。

（積極） （消極）

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

or

$$a+b+c, \text{ etc. } -l-m-n, \text{ etc. } \mp s = 0$$

クロンヘルム説については，後に詳述する。

東氏の場合は，岡田氏も指摘しておられるように，「等式関係を臆気ながら書き出して居る」とどまり，氏が自らその序文の一節で，「本書の第一編惣論，就中，その借主及貸主の理論に関して講説したる部分は此科各講述者の在来普通に試みたる順序方法に依らずして全く新規の趣向に出た」と自賛している内容は，結局，氏自身でいう「比喩的に人なりと見做」（105頁）す擬人説（仮定人格説）であった。資本等式（的）の発想ないし基盤の上に，擬人説が結びつくという妙な結局となっているのである。

岡田氏もいうように，資本等式説がハットフィールドの書（H. R. Hatfield, Modern Accounting, 1909）を通じて「日本に渡来」したことはたしかであろうが，より直截に言えば，大正14年4月刊のヨハン・フリードリッヒ・シェヤー著，林良吉訳『会計及び貸借対照表』が決定的な役割を果たしたようである。その序文の一節にいう。

「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はぬ為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に教へようとするに仲々困難であります。教ふるものも教へられ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，其の一は専門学校の学生は頭脳が理論的であって，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

エヤーも緒論に於て同じ様なことを云ふて居ります。此点について私も種々考へを廻らして居る矢先に、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。然るに同書の序文には独乙のシェヤー博士に負ふ所が甚だ多い旨を明記してありますから、何とかしてそれを読んでみたいと思ふて種々工夫を致しましたが、何分戦争中のこととて原本を手に入れることが出来兼ねて実に困りました。其後漸く之を手に入れると今度は学校の本務が忙しくなつて落付いて読む暇がなく、是亦少からず閉口したのであります。幸ひ其後幾分余暇が出来たので、精読の一方法として翻譯に取掛りました」

米国における資本等式説ないしいわゆる「代数学的説明法」は、1907年に刊行の Charles E. Sprague, *The Philosophy of Accounts* にもみられる。その序文の一節にいう。

“I have endeavored to set forth these principles simply and naturally without resorting to fictitious modes of presentation, but adhering to the fundamental equations and their sub-equations.”

さらに、第5章貸借対照表 (p.26) では、

- (1) 財産、諸請求権よりなる資産の価値。
- (2) 資産に対する諸請求権の価値。
- (3) (1)から(2)を差引いた残余価値。

(1)=(2)+(3)、通常、(2)と(3)とを同じ側におくけれども、両者は同じ性質のものではなく、‘sharply antagonistic’ なものである、とのべている。この点がとくに注目される。

明らかに、 $A=P+K$ の貸借対照表等式説ないし物的一勘定説ではなくて、 $A-P=K$ の資本等式説ないし物的二勘定説である。

ハットフィールドの *Modern Accounting* の第1章の冒頭には、

Goods=Proprietorship

の等式とともに、その注記として、次のような注目すべき記述がみられる。

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.

シェヤーの影響については、とくにわが国においては研究文献も多く、ことさら多言を要しないであろう。

本稿では、シェヤー (J. F. Schär, *Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung*. 1890) やハットフィールド (H. R. Hatfield, *Modern Accounting*, 1909.) をはるかにへだたる18世紀前段にはじまり、19世紀のはじめに完成した英国における資本等式説の顛末をのべるとともに、資本等式説の功罪、とくにこの説が伝統的な擬人説の滔々たる主流の中に埋没してしまった理由について、卒直に私見をのべたいと思う。

(2) 資本等式説の先駆者

後年、資本等式 capital equation と呼ばれるようになった構想、簿記理論としてみればおそらく最初のものといつていいこの構想の土台は、18世紀の10年～30年代頃のスコットランドの簿記書にみられた。代表的な3冊の簿記書を掲示する。このうちのマギー以外の2人はいずれも数学の教師であった。この事実も注目される。

The Principle of Book-Keeping explained, etc., By Mr. Alexander Macghie, Merchant in *Edinburgh*, 1715, and 1718.

A Treatise of Book-keeping, or Merchants Accounts; etc., By Alexander

Malcolm, A. M. Teacher of the Mathematicks at Aberdeen. London, M DCC XXXI.

Book-keeping Methodiz'd: *etc.*, By John Mair, A. M., Endinburgh: M DCC XXX VI.

これらは、伝統的な擬人説の主流の中にあつて、まさしく、異色の存在であつた。なお、同時代人の Hastcraft Stephens (Italian Book=Keeping, *etc.*, 1735.) の場合には、財産を Condition=Extent の等式で把握する構想で、むしろ、後世のいわゆる貸借対照表等式説ないし物的一勘定説への方向を示唆している。詳細は『研究』でのべた。

前掲のスコットランド派(あえて名づければ)の共通項は、次の諸点にある。

- (イ) 古典的なベニス式簿記 (Italian Method) であること。
- (ロ) 基本的原理および一般的ルール (Fundamental Principles and General Rules) を確立しようとしていること。
- (ハ) 一時点における財産の状態 (State of one's Affairs, State of Property, *etc.*) につき、部分 (Part or Parts) と全体 (Whole) との均衡関係ととらえようとしていること。

とくに、(ハ)につき、マルコルムは次のようにいう。

"Book-Keeping is the Art of keeping Accounts of one's Affairs, in such a Manner, that the true State of any Part, or of the Whole," (p.1)

"since the Whole is nothing but all the Parts taken together, the State of it can be known only by collecting the States of the several Parts into a complete Inventory, or Account of all one's Effects and Debts; the difference of which is the final State of the Whole; *etc.* (p.3)

とくに、the final State of the Whole (つまり資本)が、財産と負債との the difference「差引計算値」として把握されている点を注目されたい。

マギーの場合でも、その冒頭に、"about the State and Circumstance of his Business, either in Whole or in Part," とある。また、この State につき、2頁では、"to the State of his Affairs" とのべている。

メヤーもまた、その簿記書の冒頭で、次のようにいう。

"Book-Keeping is an Art, teaching how to record and dispose the Accounts of Business, so as the true State of every Part, and the Whole may be easily and distinctly known."

"The End aim'd at in Book-keeping is to represent distinctly the true State of one's Affairs,"

「部分の総和は、常に全体に等しい」とする公理にもとづき、一定時点における「財産の状態」を、部分と全体との二面的な均衡関係において把握しようとするこの構想は、次掲のクロンヘルムに至って、資本等式説として完成され、一段と異彩をはなつものとなる。

(3) 資本等式説の完成者

すでに、別著の『研究』および若干の論文で詳細したように、英国では、シェヤーやハットフィールドに先立つこと久しい以前に、この「資本等式」を簿記の土台にすえた優れた簿記書が刊行されている。クロンヘルム (F. W. Cronhelm) はその典型である。彼の簿記書のオリジナル・タイトルは次のとおりであり、その刊行年は1818年であった。

Double Entry by Single, A New Method of Book-Keeping, *etc.*

彼の簿記理論は、その序論に端的に示されている。すなわちいう。「簿記は、財産を記録することにより、資本主に対して、いかなるときにでも、彼の資本の全体の価値とその構成各部分の価値とを明示するための技法である。……(中略)……部分の総和は常に全体に等しい。この等式は簿記の中核をなす原理である。……(中略)……この単純で明快な原理は、今日まで簿記の土台として確立されていなかった。この原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」と。ここでは、明快に proprietorship の観念が確立しており、抽象的資本の概念もまた実に明確である。

さらに、第1編・第3章「均衡原理」では、さらに敷衍し、「科学のこの初歩的な公理の上に簿記のすべての上部構造 (the whole superstructure)」が組み上げられている旨を強調している。ここでは、「資本等式」に関する部分を引用してみよう。すなわちいう。

「より正確に示すために、代数的な形式で解明してみよう。a, b, c 等を積極各部分ないし借方諸項目とし、l, m, n 等を消極各部分ないし貸方諸項目とし、s を資本ないし資本主のリアル・ワースとすれば、部分の総和が全体に等しいことから、次の等式をうる。

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

この a, b, c 等で示されている現金、商品、受取手形のような財産を積極財産 (Positive Property) と名づけ、l, m, n 等で示されている支払手形その他の支払勘定を消極財産 (Negative Property) と名づける」(8頁)と。林氏のいう「代数学的説明法」として完璧である。

(4) 資本等式説の命運

18世紀の前半に、資本等式説の土台がかたまり、また、同時代に Hustcraft Stephens の Italian Book = Keeping, etc., 1735. に

みられるような、より近代的な貸借対照等式説が登場していることは、別著の『研究』その他の論文でのべてきた。ここで注目すべき問題がある。それは、相へだたること実に一世紀近くも後になって、ようやくクロンヘルムやあるいはその流れをくむフォスター (B. F. Foster, Double Entry Elucidated. etc., 1843.) のような継承者が登場したのは何故か。さらに、彼等の後も、依然として、すくなくとも英国では、擬人説 (仮定人格説や受渡説) がながく主流を占めたのは何故か。これらの事実をどうみるかである。

独断にすぎるようだが、筆者 (久野) はこう思う。

資本等式説、この基本的発想は、「部分の総和は、常に全体に等しい」とする自明の公理を、一時点における「財産」の状態の二面的観察に応用している。そこに第一義的に問題とされているのは、「財産」(あるいは資本といってもよい)の静態、静的状態の把握である。ベニス式簿記以来の商人簿記の伝統に、かかる財産の状態、財産の管理(計算)という指向が優先したことがあるであろうか。否である。たびたび引き合いに出して恐縮であるが、例えば、商品勘定について、当該勘定口座の記録を通じて、商品という形態の財産の状態、商品という形態の財産の管理(計算)が優先して指向されてきたであろうか。否である。商品勘定は、次のような仕組みで、資本循環の動態を記録してきた筈である。

(借方)	商 品	(貸方)
input costs		output proceeds
(貨幣資本)→(財貨資本)		(財貨資本)→(貨幣資本)
G-W-G'		

かかる商品勘定につき、これを混合商品勘定と称し、混合商品勘定の存在は複式簿記の欠陥だなどと説く学者がいる。簿記の本質のところでは理解が欠落しているとしか、いいようがない。

資本等式説は、ベニス式簿記以来の商人簿記の伝統に調和しない静態的な認識である。この説のすくなくとも英国での命運を定めた決定的な要因は、ここにあると考える。

XIII [補遺 4]: Sebastian Gamersfelder の簿記書 (ダンテッヒ, 1570年)

英国勅許会計士協会所蔵の古典簿記書の中で相当数のものが、World Microfilms Publications によって公判され、そのマイクロフィルム史料の一部は、先年わが国にも輸入されている。

過日、私蔵の上記史料を整理しなおしていたところ、偶々、イムピン簿記書(英訳版)と合本のような形で、次の二種のドイツ語簿記書その他が収録されていることが判明した。

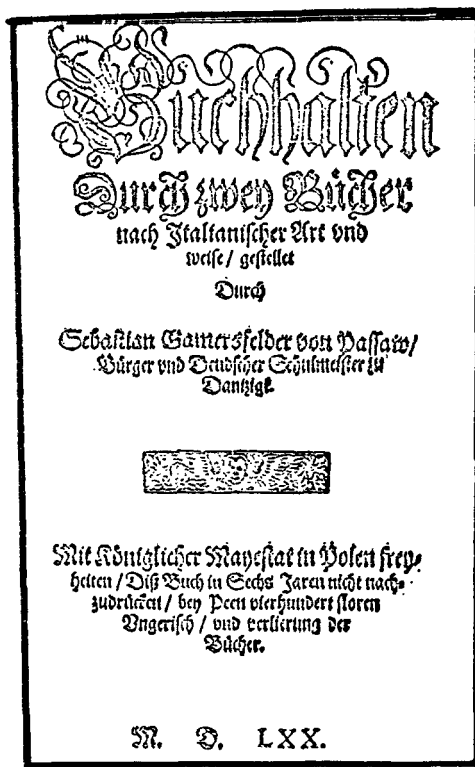
その1は、マンゾーニ簿記書(Dominico Manzoni, Quaderno Doppio etc., 1540.)の忠実な独訳書として有名な Wolfgang Schweicker, Zwifach Buchhalten, etc., 1549. である。これは同書の目次を見ただけで一目瞭然である。

その2は、Sebastian Gamersfelder, Buchhalten Durch zwey Bucher nach Italienische Art und weise, etc., 1570. である。刊行場所はダンテッヒである。この簿記書が筆者(久野)にとって、どうも気になる。

タイトル・ページを紹介すると、右上のとおりである。

『イタリア式二帳簿による簿記』とよめる。二帳簿とは、勿論、仕訳帳と元帳とである。

この簿記書は、Brown, Eldridge, Woolf あるいは Foster の書目には、ひとしく収録・揭示されていない。また、D. Murray, J. B. Geijsbeek あるいは W. L. Green のような会計史家の書物にもまったく姿をみせていない。勿論、筆者(久野)も見聞したことがなかった。英国勅許会計士協会の His



torical Accounting Literature には揭示してあるので、この機会に紹介させていただくことにする。なお、本稿の印刷中に、本年6月2日開催の日本会計史学会・研究報告会において、白井佐敏教授が発表された「16世紀における複式簿記の発達について」で、イムピン簿記書等とともに、この Gamersfelder 簿記書を取り上げておられることを、とくに指摘しておく。

なお、数種の書物が合本・収録されているのは、おそらく、イムピン簿記書の英訳版が量的に小さいため、マイクロフィルム版等の作製に際して配慮されたものであろう。このほか、1588年刊の Gospodarstwo, W. Krakowie が合本・収録されている。簿記書ではない。専門家に照会したところ、ポーランド語で書かれた(久野注、章に相当する箇所にラテン語が用いてある)もので、土地経済、農業経済に関する書物であるという。この場違い

なものが収録された事情は不明である。

Gamersfelder の簿記書の内容は、短かい教則につづき、大部分がタイトルにいう「イタリア式二帳簿」つまり *Jornal* (仕訳帳) と *Hauptbuch* (元帳) の雛形である。

仕訳帳は、ベニス式の諸様式を忠実に踏襲しており、その開始記帳は、次のとおりである。

1 $\frac{1}{2}$ Cassa || An Capital ×××

これをベニス式でなら、こうなる。

1 $\frac{1}{2}$ Per Cassa // A Caudal ×××

マンゾーニ簿記書(1534年, 1540年)の独訳本とされている前出の *Wolfgang Schweicker* の簿記書(1549年)では、次のとおりである。

1 $\frac{1}{2}$ Für Cassa || An Caudal ×××

これらと比較すると、前掲の開始記帳では、借方を示す前置詞の *Per*, *Für* を省略していること、*Caudal(e)* というベニス地

域語 (*The Venetian vernacular*: P. Kats, H. Oldcastle and J. Mellis, March 1926, *The Accountant*, 注記)によらず、*Capital* としていること、がとくに注目される。

いうまでもなく、貸借のいずれかの前置詞を省略しても十分に明瞭であり、類似の例もある。とくに英国古典簿記書の場合に多くみられた。

1 $\frac{1}{2}$ Money is debtor to Stock

×××

とする。この場合、次のような、いわゆる“a twofold double entry”は、その必要もなく、事実、採用もされてはいない。

1 $\frac{1}{2}$ Money is debtor to Stock

Stock is creditor by Money

×××

さらにいえば、左・右の位置関係でも十分に貸借の識別はつく筈であり、また、//, ||, =, 等の符号だけでも充分である。符号がいやなら、余白を少しあけるだけでもよい。