

Balance Sheet とは何だったのか

久野秀男

目次

- I. Balance Account (残高勘定: Balance Sheet) は、「勘定」(an Account) か「表」(a Sheet) か
- II. Balance Account と Balance Sheet
- III. Balance Sheet と Profit & Loss Sheet: two clean Sheets
- IV. Balance Account の廃止: 「繰越試算表」と「英国式貸借対照表」
- V. Balance Sheet: 「簿記計表」から「会計計表」へ
- VI. Columnar Balance Sheet: 「簿記計表」か「会計計表」か
- VII. Balance Sheet: Trial, Working, True
- VIII. Balance Sheet: 「残高表」か「平均表」か
- K. Balance Account (Sheet) から Financial Statement へ
- X. Financial Condition: 「財政状態」とは

I. Balance Account (残高勘定: Balance Sheet) は、「勘定」(an Account) か「表」(a Sheet) か

頭書の命題は、英米人の云う“Balance Sheet”の基本的な認識にとって、極めて重要な意味を持っている。英米の古典簿記書を通覧する限り、この命題は、勘定式貸借対照表にみられる二様式、すなわち、世間で云う「英国式」(English Form)と「大陸式」(Continental Form)とに関連した議論として取り上げられるのが一般である。しかし、筆者(久野)のみるところでは、これは単にBalance Sheetの「様式(形式)」を左右する問題であるに止まらず、その実質を反映した問題でもあるように思われる。

ここで英米人の見解を検討する前に、久しい以前に、すでにこの命題に真っ正面から取

り組んだ下野直太郎博士の見解を紹介・論評してみよう。

博士は、当時の日本会計学会編纂の雑誌「会計」・第貳拾巻(昭和二年上半期、ただし六月号は欠号)の第五号以下に和英併用の論文を連載した。AN ESSAY ON SOME ACCOUNTING PROBLEMSである。この論文は、(1) What is accounting?: 「会計学とは何ぞ」を始めとする十七問題を取り扱ったものであるが、その六番目の論文として、(6) Is Balance Sheet an Account?: 「貸借対照表は勘定なりや」を発表している。和文の場合で四頁そこそこの短文であるから、ここでその全文を引用して筆者(久野)のコメントを付してもよいのであるが、またそうするだけの意義も充分にあるが、ここでは博士の主意を掻い摘んで列挙し、併せて逐一私見を述べるに止めたいと思う。

(1) この命題は、かつて英米会計学者の間で貸借対照表の「様式(形式)」の問題に関連して議論されたことがあったが、「遂に帰着する所なく止」んだ。その所以は、「様式(形式)」の問題のようにみえても、その実は、「兼て其實質に影響」するものであったからである。

(2) 「そもそも貸借対照表(Balance Sheet)」という用語は、英国の立法者の鑄造せる処に係り簿記学に於ては残高勘定又は資産負債勘定なるものに相当す。或は又試算表、損益勘定、財産目録及び貸借対照表を結合して一表としたるものを指称すること」がある。

先ず、以上の2点について、率直に私見を述べる。

(1) の指摘は、誠に的を射たもので、「勘定」か「表」かは、単なる「様式(形式)」の問題に止まるものではない。この点については、英米の古典簿記書の検討を通じてさらに明らかにする。

(2) の英国の立法者の鑄造云々とあるのは、おそらく「会社法」(Company Act)に関連した発言であろうが、これに関する限りでは「事実」に反する。さらに、後段の「或は又試算表、損益勘定、財産目録及び貸借対照表を結合して一表としたるもの」とあるのは、前世紀の中葉頃の特に米国古典簿記書によくみかけた事例で、Balance Sheets(複数形)あるいはGrand Balance Sheetなどと称された。「試算表」・「決算整理記入」・「損益計算(損益勘定)」・「財産計算(貸借対照表)」という順に左から並べてみれば、簿記の初学者にもすぐわかるように、つまり「精算表」(Working Sheet)のことである。別名、Working Balance SheetともBalance SheetのWorking Formとも云う。博士の云う「財産目録」とあるものは、決算整理に必要な範囲で財産の実態を調査した「資料」つ

まり一般に云う「決算棚卸表(inventory-sheet)」のことである。後でも述べるように、今日でも米国では「簿記」のテクニカルな用語に由来するBalance Sheetという「会計報告書名」を使いたがらない傾向が顕著であり、一昔前までは、Balance Sheet(s)と云えば、例外なく「簿記」の領域の「精算表」ないし「精算表」に類似のものであった。因みに、わが国初期の簿記書の福沢諭吉訳『帳合之法』(Bryant & Stratton's Common School Book-Keeping, 1871.)では、原典のBalance Sheetを「平均表」と訳しているが、貸借対照表ではなくて「精算表」(に類似のもの)である。英国とではBalance Sheetの用語法が明らかに違うのである。この種のを筆者(久野)は、便宜上、Columnar Balance Sheetと名づけて後述する。

(3) 「所謂残高勘定は其実は元帳面諸勘定の残高を貸借に区別し総合したるものに過ぎずして之を勘定と称するは勘定なる語の濫用なり」

残高勘定(久野注、閉鎖残高勘定)は、資産・負債および資本の諸勘定残高の集計表にすぎないものであるから、Balance AccountというよりはむしろA Sheet of Balancesであり、残高勘定と云うのは、「勘定」という用語の濫用であると云う。

「勘定」(account)とは、簿記専門用語で「計算単位」を意味する。計算単位に生じている増減・変動を記録する場所を「勘定口座」と云うが、「勘定」と「勘定口座」とを区別して認識する積極的な意義は認められないから、両者をひっくるめて「勘定」(account)でよかろう。因みに、「勘定科目」account titleと云う英語はあるが、わが国で云う「勘定口座」に相当する英語は見当たらない。

確かに、簿記教科書的に云うと、伝統的に

総勘定元帳の末尾に開設される「損益勘定」と「残高(閉鎖残高)勘定」とは、ともに「集合計算勘定」であるとは云っても、前者では、当期純利益(もしくは損失)を計算する目的でその「積極要因」(収益)と「消極要因」(消費)とが同口座に振替えられている。その意味ではまさしく「損益」の「勘定」(Profit and Loss Account)である。後者では、資産と負債の各勘定残高および「当期純損益」を振り替えた後の資本勘定の残高が文字どおり「振替」・「集合」してはいるが、これは貸借の均衡(平均, Balance)を予定しているのであって、別段なものかを「計算」・「測定」することを意図した「勘定」ではない。「現金勘定」が現金という計算単位の増減・変動を記録してその残高(手持現金の当為在高: *Sollen Bestand*)を計算するための「勘定」であることは云うまでもない。「勘定」とはこう云う意味合を持ったものであるから、「残高勘定」と云う概念は、確かに、「勘定」と云う用語の濫用であると云えよう。

一昔前までは、一部の英米の古典簿記書では、確かに、Balance Account と Balance Sheet とを「同義語」として用いている。また、確かな証拠があるわけではないが、特に英国では、簿記の「損益勘定」(Profit and Loss Account)と云う用語と、「会計計表」としての「損益計算書」(Profit and Loss Account)と云う用語とを、区別せずに、ともに Profit and Loss Account として使っている。この場合、通例では、とくに会計報告書としての「損益計算書」について Profit and Loss Sheet とは云わない。

(4) 「果して然らば貸借対照表は勘定にあらずやと云へば然り純然たる一の勘定なり」

(If so, is the Balance Sheet not an account? Yes, it is an account pure and simple.)

「米国式(久野注:大陸式・一般式)の貸借対照表は英国式と正反対にして其借方には借方残高を貸方には貸方残高を掲ぐ、則ち之は元帳諸勘定残高を貸借其儘一ヶ処に集合したるに止り、之が為に新たなる勘定の発生すべき筈なし然るに之を残高勘定と称するは畢竟勘定なる語の濫用なり」

貸借対照表(閉鎖残高勘定)は、实在諸勘定の残高(balances of real accounts)の集計・一覧表であり「勘定」(an Account)ではない。がしかし、純然たる一個の勘定でもあると云う。この一見して矛盾した結論はどうして得られたのか。

これは、勘定式貸借対照表の「様式(形式)」に関連しているのである。つまり、「当店勘定(久野注:資本勘定とみてよい)の形式を有し其借方に当店に対する貸方諸勘定の残高を集め、又其貸方には当店に対する借方諸勘定を集めたる貸借対照表」すなわち世間で云う「英国式貸借対照表」(English Form)の場合である。

確かに、所謂「大陸式貸借対照表」は、实在諸勘定を主格として貸借を区別したものであり、实在諸勘定残高の集計・一覧表である。これに対して、所謂「英国式貸借対照表」は、当店(資本主)を主格として貸借を区別したものであり、本来的に *itemized Capital Account* としての構造を持っている。英国簿記の伝統では、「開始残高勘定」を開設せずに、開始仕訳では、資本金勘定を相手科目として資産の諸勘定を借方に仕訳し、同時に、資本金勘定を相手科目として負債の諸勘定を貸方に仕訳する。貸借の差額(残高)は *net Capital* である。

大筋で云えば、筆者(久野)は、「残高(閉鎖)勘定」から独立した「会計計表」が「大陸式貸借対照表」であり、*itemized Capital Account* から独立した「会計計表」が「英国式貸借対照表」であると考えている。

次項以下でも言及することになるが、私見では一応次のように考えている。受託会計責任 (Accountability) の基本的観点に立って、委託者 (資本主) に対する会計報告書としての貸借対照表を作成する場合は、委託者 (資本主) を主格とする貸借が明確な「英国式」をもって正統とする。少なくともこの様式が貸借の語義に則して云えば妥当である。一昔前の上野道輔博士が云う「英国式は簿記の侵すべからざる法則に違反することは明白である」(『貸借対照表論』, 昭和25年・第16版, 29頁) などと云う主張は、ほとんど戯言としか云いようがない。

貸借対照表を「表」(a Sheet) とみる立場からみればどうなるのか。 実在諸勘定の残高 (balances) の集計・一覧表という側面では、「繰越試算表」(post-closing trial balance) と異なることになる。そうなれば、貸借対照表は「会計計表」というよりも、むしろ、簿記の領域における「記帳の正確性と次期への継続性」を保障する手段としての地位に止めるべきではなからうか。

下野博士がその諸著書を通じて、「貸借対照表が企業の財政状態を示すと考えるのは大きな過ちである」と指摘されていることが併せて思いおこされる。わが国「企業会計原則」の冒頭にもこの「財政状態」という文言がみえているが、そもそも「財政状態」ないし「財務状況」といった文言に正確な「定義」がなされたためしがない。この問題に関してはX.でも述べる。

翻って、わが国にお馴染みの西洋諸学者の議論も併せて紹介しておこう。

ハットフィールド (H.R. Hatfield: Modern Accounting, 1909. p. 42) は云う。

「資産を貸借対照表の左側に、負債と資本をその右側に掲示するのが一般的な慣習であるが、他方では、貸借対照表が元帳の摘要

(a summary of the ledger) ではなく、会社もしくは取締役が株主に提出する勘定 (an account) であるとする主旨から、所謂英国式が推奨されているが」

「この習慣は、ライルによれば、勘定の理論に不案内な人々によって制定された法律、主として1862年の会社法雛形の様式の影響によるものと考えられる」

この後段のライル云々とあるところは、わが国でも諸文献で引き合いに出されているところであるが、これはライル自身の完全な誤解である。所謂「英国式」の形式は1862年より遥かに以前からしばしば見受けられたものである。上野博士の論述の種本もここら辺りである。

博士は云う。

「イギリス形式の起源は1862年の株式会社法 Company Act の付属A表中に規定せる貸借対照表雛形に発するものの如し。(中略) 此の雛形は1908年の会社法改正に際して削除されたに拘らず、因習の久しき、資産を貸方に掲げる慣習は今猶ほ依然として存するのである」

先に引用した博士の「簿記の侵すべからざる法則云々」という文言は、この文章に続くのである。

ライル (G. Lisle), ハットフィールド, 上野博士そして何某, 何某と「誤りの輪」は次第に拡がっていく。

イタリア簿記の正統な後継者、簿記・会計の「家元」と自他共に許す英国人が「簿記の侵すべからざる法則に違反」するなぞとは、およそ想像を絶したことである。シェヤアの租述者として自他共に許す博士のこととて、イギリスのことには暗いかもしれないが、少々ひどすぎる。もともとドイツは(正確にはスイスはということになるのだろう)、簿記・会計でも当時は明らかに後進国であり、

シェヤアの「資本等式」に至っては、まったくの素人流の発想であり、当時から遡って一世紀以上も前の英国古典簿記書で、事例がいくらでも見受けられた。

チャトフィールド (M. Chatfield: *A History of Accounting Thought*, 1974. p. 71) は云う。

「英国式の主要因となったものは、おそらく英国の法律である。1721年から1858年までの英国簿記書では、資産を左側に掲示した貸借対照表を示しているが、1858年以降のものでは貸借の位置が逆になっている」

チャトフィールドのこの見解は、彼自身の注記からみると Lettleton & Zimmerman, *Accounting Theory* (1962. pp. 82-83) あたりが種本のようにあるが、英国古典簿記書の調査に関する限りその事実は認められない。前述の細かい年次 (1721-1858, 云々) を裏付ける史料が果して有るのか無いのか甚だ疑わしい。

次に、わが国における初期の簿記書として著名な『商家必用』の原典となった W. Inglis: *Book-Keeping, by Single and Double Entry etc.* (1849, 1861, 1872) には、貸借対照表の様式に関する興味ある記述がみられるので、ここで紹介しておこう。後にも再説する。

The meaning of the above, however, is not very obvious, namely:

BALANCE SHEET. Dr. To
Assets Cr. By Liabilities

The statement is much clearer when given under the name of THE FIRM, thus:

HAMILTON & BOYD. Dr. To
Liabilities Cr. By Assets

II. Balance Account と Balance Sheet

米国古典簿記書の中には、残高勘定が「勘定」(an Account) ではなく、实在諸勘定の残高 (balances) の statement or particular であるとする基本的な認識に立脚して、「残高勘定」(Balance Account) という名称の採用を故意に避けるか、あるいは「残高勘定」そのものを廃止するものが現われた。

例えば、リッチモンド (W.H. Richmond: *A Comprehensive System of Book-Keeping*, 1846.) では、元帳の末尾に「残高勘定」に相当の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。

例えば、プレストン (Lyman Preston: *Preston's Treatise on Book-Keeping*, 1851. p. 170) は、次のように云う。

「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ほうがよいと云わざるを得ない」として、「残高 (検証) 表」を開設している。

III. Balance Sheet と Profit & Loss Sheet : two clean Sheets

Balance Sheet には、沿革的に四系統のものがみられた。

- (1) 「残高勘定」と同義語として使われている場合
- (2) 「残高検証表」(Balance Proof Sheet)
- (3) 所謂「英米式決算法」の確立と「繰越試算表」(post-closing trial balance)
- (4) Columnar Balance Sheet

総勘定元帳の末尾には、伝統的に二つの集合計算勘定口座が開設されてきた。それは周知のように、損益勘定口座と残高勘定口座とである。英国古典簿記書を通覧した限りでは、極く初期のものを除いては、閉鎖・開始の両建の残高勘定を開設することはない。大陸簿記にみられる「開始残高勘定」(*conto d'apertura*)はこれを開設せず、その開始記帳は、資本金勘定を相手科目として、資産の諸勘定を借方に仕訳し、負債の諸勘定を貸方に仕訳したのである。その結果、資本金勘定は *itemized Capital Account* となり、その貸借の差額が *net Capital* を示す。したがって、この場合では、云うまでもなく残高勘定に閉鎖 (the closing) とか開始 (the opening) とかいう修飾語を付ける必要がなく、ただ「残高勘定」(Balance Account) ですむ。

英国古典簿記書に限定したその系譜では、後世に「旧イタリア式」(*old Italian Method*) と称され、あるいは、場合によっては *old fashioned trio* と揶揄された「三主要帳簿制」

(日記帳・仕訳帳・総勘定元帳からなる主要帳簿制) の伝統的な『簿記テキスト』は、A. Macghie (1718), A. Malcolm (1731), J. Mair (1736) に至って、理論的・技術的に完成の域に達したとみてよい。

Balance Sheet と Profit & Loss Sheet との両計表が、いずれも「簿記」の領域の「検証表」(proof Sheets, two clean Sheets) として登場するのが、十八世紀初頭のこの時期であった。以下に述べるように、この「両計表」(two Sheets) は、会計報告書としての「会計計表」ではなく、いささか妙なネーミングで恐縮であるが、いってみれば簿記(計算・記録)の領域における「簿記計表」である。また、Balance Sheet の場合で云うと、「会計計表」でないことはもとより、繰越試算表 (*post-closing trial balance*) とも違う。そもそも *post-closing* ではなくて *pre-closing* なのである。以下にその実況を紹介してみ

よう。

マギー (Alexander Macghie: *The Principles of Book-Keeping explain'd*, 1718.) は、その第3章第6項の53頁で、元帳の総括 (balancing) に際して、別に two clean Sheets を作成すべき事を述べている。この Sheets とは、Balance Sheet と Profit & Loss Sheet とである。これらの two clean Sheets は、仕訳帳における残高勘定・損益勘定の両口座の開設前に作成するもので、両口座への振替記帳の事前の検証のためである。残高勘定の実況は次のようになり、明らかに残高勘定の「形骸化」をもたらしている。

(左頁)		(右頁)	
Balance	Dr.	Balance	Cr.
To sundry Accompts		By sundry Accompts	
(as per Journal)		(as per Journal)	
	31922・5・5		31922・5・5

マルカム (Alexander Malcolm: *A Treatise of Book-Keeping, or Merchants Accounts*; 1731.) は、87頁に注目すべき次の記述をしている。

The Account of Balances ought first to be made up upon a loose Sheet; and also the Profit and Loss Account (carrying into it the Sums of Articles that stand already in the Account) till all is finished proved

マギーの場合と同様に、a loose Sheet は残高勘定の開設に先立って作られる。残高勘定口座への振替記帳は仕訳帳を経由せずに、この Sheet (Balance Sheet) で検証のうえ、その内容に則した残高勘定を開設する。なお、損益勘定口座への振替記帳はすべて仕訳帳を経由させている。この点が特徴的であり注目される。彼の場合では Profit & Loss Sheet という発想はない。引き続き次のような注目

すべき発言がみられる。

「完全な仕訳帳を具備しようとする場合には、残高勘定および損益勘定を構成する各勘定につき、すべて仕訳帳に仕訳をせねばならない。この場合では、元帳の口座には合計金額のみを諸口として記載すれば足りる」

メヤー (John Mair: Book-keeping Methodiz'd; 1736.) の場合では、two clean Sheets の機能は一段と鮮明になる。第3部で元帳の解説をしているが、とくにその第3章では、定期決算制を強調するとともに、Balance Sheet と Profit & Loss Sheet とにふれて、次のように云う (p. 89)。

「残高勘定の貸借が均衡すれば、それによって記帳の正確性が保障される。そこで、元帳諸勘定の締切に先立って、Profit & Loss Sheet を作り、この計表から各勘定を損益勘定口座へ移記する。次いで元帳の末尾に残高勘定口座を開設し、この口座へは Balance Sheet から転写する」

損益・残高の両集合計算勘定口座への振替記帳は、いっさい仕訳帳を経由しない。「両計表」(two Sheets) は、両口座への振替記帳を正確に行なうための検証表 (proof Sheets) となっており、直接的な口座間振替を前提として工夫されたものであった。もとより「財務諸表」(the Accounts or Financial Statements) ではない。ここでいう Balance Sheet は貸借対照表ではないし、ここでいう Profit & Loss Sheet は損益計算書ではない。なお、「両計表」の内容がそのまま移記・転写されているので、マギーにみられたような残高勘定の「形骸化」は生じていない。両勘定口座ともにそれぞれに実在・名目の各勘定を悉く網羅したものになっている。次頁に彼の残高勘定の実況を紹介する。

ハミルトン (Robert Hamilton) は、本文5

44頁と「補論」からなる大著 An Introduction to Merchandise. (1777・1799) を刊行したが、その第4部「イタリヤ簿記」の第1章〈一般原理および法則〉では、元帳の締切・総括の手続きを解説している。特に注目されるのが Balance Sheet および Profit & Loss Sheet の「両計表」(two Sheets) である。287頁に明快な次の解説が見られる。

①(借方) 損益 xxx (貸方) 諸口 xxx
この諸口の内容は、Profit & Loss Sheet により記帳せよ。

②(借方) 諸口 xxx (貸方) 損益 xxx
この諸口の内容は、Profit & Loss Sheet により記帳せよ。

③(借方) 残高 xxx (貸方) 諸口 xxx
諸口 xxx 残高 xxx
これらの諸口の内容は、Balance Sheet により記帳せよ。

④(借方) 損益 xxx (貸方) 資本主 xxx
(純利益)
資本主 xxx 損益 xxx
(純損失)

⑤(借方) 資本主 xxx (貸方) 残高 xxx

モリソン (James Morrison: A Complete System of Merchant's Accounts, 1808.) の場合は、「両計表」(two Sheets) を試算表としての機能の側面からみており、次のように述べている。

「仕訳帳の諸勘定を元帳に正確に転記したならば、諸勘定口座の締切りに先立って、貸借の正確性を検討するために Trial Balance : 試算表を作成するのが適切である。そのために二葉の計表 (two sheets of paper) を用意する。その一葉には損益 (Profit & Loss) というタイトルを付し、他の一葉には残高 (Balance) というタイトルを付す」

さらに、損益・残高の両集合計算勘定への振替記帳については、次のように云う。

(左 頁)

(右 頁)

残 高	借方				対 照	貸方			
To		l.	s.	d.	By		l.	s.	d.
現金, 手許在高	14	10246	6	2 ½	ヤコブ・ラッセル	4	49	10	00
印度更紗木綿, 在庫高, 5ピース, 単価24l. 10s.	2	122	10	00	H. van ビーク 一覽払	11	54	00	00
ブリタニア号	2	348	00	00	同上	11	00	01	06
トーマス・フリーマン	3	54	00	00	ジェームス・ワード	12	216	00	00
デュロイ織物, 在庫高, 30ピース, 単価26s.	4	39	00	00	ジョージ・ケント	13	361	00	00
ジョン・バーノン	4	200	00	00	シモン・キング	15	134	02	04
麻織布, 在庫高, 120ピ ース, 単価37s. 6d.	5	225	00	00	ジョン・オカー	15	134	07	04
ヤコブ・スペンサー貸 付金	6	1000	00	00	資本金, 純財産額	3	13474	15	03
受取手形	6	383	7	8 ½					
リンネル織物 (ロック ラム), 40ピース, 単 価25s.	7	50	00	00					
コチニール染料, 在高 高, 1袋	7	108	16	00					
肉桂, 在庫高, 64ポ ンド, 単価7s. 8d.	7	24	10	08					
モスリン, 在庫高, 8バ ール, 単価12l. 16s.	7	102	8	00					
木綿, 在庫高, 42c. 2Q., 単価3l. 15s.	7	159	7	06					
丁子, 在庫高, 12ポンド, 単価9s. 1d. 72ポンド, 単価9s.	8	37	17	00					
ジョン・ジェソップ	8	160	00	00					
ジョン・ダイヤー	10	80	00	00					
リスボン向船積	15	331	15	04					
白ぶどう酒, 在庫高 2 パイプ, 単価25l.	17	50	13	00					
ジョーンズ商会	17	700	00	00					
		14424	01	05			14424	01	05

(補注)

デュロイ (duroy) とは, 目のあらい毛織物でイギリス西部の特産品。

ロックラム (lockram) とは, 衣類や家庭用品に用いるリンネル織物の総称。

- (イ) 仕訳帳を経由する方式 (久野注: 「しばしばこの方法による」との内書がみられる)
- (ロ) 二葉の計表の利用により, 仕訳帳を経由しない方式

IV. Balance Account の廃止: 「繰越試算表」と「英国式貸借対照表」

1818年に注目すべき簿記書が現われた。前世紀を通じての屈指の名著とみてよい。

クロンヘルム (F.W. Cronhelm) の Double Entry by Single, A New Method of Book-Keeping, etc. である。当時としては極めて斬新な「資本等式」を基調とする彼の勘定理論が、就中注目される。詳細は拙著『英米(加)古典簿記書の発展史的研究』を参照されたい。

第10章<General Extract and Proof> (p. 35) では、次のように云う。

「以上の議論並びに事例からも明らかなように、各勘定の残高を当該勘定口座の反対側に直接記入するという結論を引き出しても何らの危険はないとみてよい。(中略) さらに、締切・繰越の記帳の誤りを防止する目的で、一葉の紙片に抜粋 (Extract) をまとめて示すことを勧めたい」

彼の主意は、ベニス簿記での伝統的な残高勘定を廃止し、実在諸勘定につき直接口座記入を行ない、かつ「一葉の紙片」を用いた実在諸勘定の繰越額につき試算表を作成して「記帳の正確性」を確認するとともに次期への「記帳の継続性」を保障しようという訳である。

わが国ではこの方法を「英米式決算法」(久野注: 米国では「実務法」と云い、この試算表を「繰越試算表」とよんでいる。英米ではこの試算表のことを *post-closing trial balance* と云う。

ここで、下野直太郎博士著『単複貸借収支

簿記会計法』(昭和6年4月, 森山書店刊)の31頁から引用する。

「貸借対照表を以て資産負債表なりとし、之を用いて事業財産の内容を示し得るものなりとするは従来の通説なるが如しと雖も、之は一の重大なる誤謬なり。貸借対照表は元帳総勘定の残高を貸借双方に振分け列挙し其合計の平均するを見て全体に於て脱漏違算之なきを検するためにする一種の略式試算表たるに止まるものなり」

博士の云う「一種の略式試算表」とは、少々要領を得ない表現ではあるが、要するに、貸借対照表を以て事業の財政状態 (financial position, financial condition) を報告するという通説は間違いで、それは「繰越試算表」として機能しているに過ぎないと云う。

グリーナー (M. Greener: Between The Lines of Balance Sheet, 1968.) も云う (p. 1)。

「バランス・シートは、情報の伝達を意図して工夫された計表ではない。それは、複式簿記の副産物である。バランス・シートを作る人にとって、残高の内容・状態によって全ての記入が正確に行なわれたことを確認する以外にとくに関心もたれたことは、いまだかつてなかったのである」

1941年の米国公認会計士協会・会計用語委員会: Accounting Research Bulletin No. 9 (pp. 68-69) は云う。

「貸借対照表は、会計の法則ないし原理に基づき、複式簿記の勘定帳簿を締切ったあとで次期に繰越す借方および貸方の残高の一覧表もしくは要約表であると定義することができよう。貸借対照表の借方側と貸方側に掲示される項目は、通常、それぞれ資産ならびに

負債と呼ばれている」

クロンヘルムの簿記書で、さらに注目すべきは、彼が「残高抜粋表」：Extract of Balances と名付けた「繰越試算表」とともに、それと同一内容で、貸借（左右）の位置が逆の「財産状態表」を作成していることである。いうまでもなく世間で云う「英国式貸借対照表」であり、資本主：エバンス・ドラッパ・ハリファックスを主格として貸借を示している。これより先に、1799年（ベンガル）・1800年（ロンドン）で出版されたフルトン（J.W. Fulton: British-Indian Book-Keeping, etc.）でも同様の様式の「残高一覧表」：Particulars of Balance を作成している。

エバンス・ドラッパ・ハリファックス
財産状態表
1817年1月31日

ジョンソン商会	107. 3. 6.	商品	312. 3. 10.
フラスター 商会	100. 14. 6.	現金	60. 17. 4.
	—	ウインソ 商会	360. 11. 8.
		チャールズ 商会	25. 4. 0.
純資本	567. 18. 10.	ウィリアムス商会	17. 0. 0.
	—		—
	<u>£ 775. 15. 10.</u>		<u>£ 775. 16. 10.</u>

1797年9月30日の「残高一覧表」

(負債)		(資産)	
Jugmohun からの借入金	10,500	牛と牛肉	2,550
ジェームズ・ジョンズ	210	藍商会	18,800
銀行借入金	1,200	政府機関関係債権	1,407
支払手形	3,000	銀行預金	543
	—	商品	5,000
	14,910	現金	50
正味身代	14,208	C. Durham	768
	—		—
	<u>29,118</u>		<u>29,118</u>

このような沿革からみても、「英国式貸借対照表」の起源が1862年の英国会社法・付属A表中に規定した貸借対照表雛形にあるという通説が成立する余地は、まったくない。これら二つの実況を本頁の左側に紹介する。

資本主に提出するための、資本主を主格とする「勘定書 (an Account)」としての貸借対照表 (英国式) と、同一内容で貸借 (左右) の位置が逆の残高検証・繰越表 (a proof Sheet) とがともに並存している点を、特に注目されたい。

因みに、貸借対照表における「大陸式 (一般式)」と「英国式」とについて、スプラグ (C.E. Sprague: The Philosophy of Accounts, 1907.) は、最も簡明に次のように云う。

The American mode represents:

The universe in account with Jones
(注：資本主名)。

The English mode represents:

Jones in account with the universe.

ここに云う The American mode とは、いうまでもなく「大陸式 (一般式)」のことである。ガイスピークなどは、例の Simon Stevin の簿記書にみえている「Derrick Roose (Diric Rose) の資本在高計算書」と関連づけて「英国式」の起源を説明するとともに (久野注：この起源説には賛同出来ない)、「アメリカ人がなぜこの形式を逆に (久野注：「大陸式」に) したのか了解に苦しむ」(Why American reverse the process is difficult to perceive.) とまで云っている。

1839年に、ケンブリッジ・Caius カレッジの Fellow であり、上級裁判所の法廷弁護士であったコリー (Isac Preston Cory) の簿記書が刊行された。A Practical Treatise on Accounts, etc. である。全巻340頁の大著で、特に26頁で「損益勘定および残高勘定の内容につき、これらを別に独立した計表に集め

る」と述べ、明らかに簿記(記録)の範囲を超えた「会計計表」(会計報告書)への方向を示唆している。なお、損益・残高の両集合計算勘定口座への振替記帳はすべて仕訳帳を経由している。「補論」XV (p. 328) では、Bankrupt's Balance Sheet の雛形を示しているが、この Balance Sheet と名付けられた「会計計表」は、検証・繰越のための「簿記計表」としてのバランス・シートではなく会計報告書である。さらに、この雛形が「破産」に関するものである点が特に注目される。因みに、世界で最初の近代的商法として名高い1673年の「フランス商事勅令」では、周知のように、全ての商人に財産目録の作成を命じてはいるが、その「摘要表」としての貸借対照表 (*le Bilan*) の作成を命じてはいない。フランス商法典法で貸借対照表が姿を現わすのは、1807年のナポレオン商法典の「破産編」であった。

コリーが示した「破産貸借対照表」の実況は、次頁のとおりである。

V. Balance Sheet : 「簿記計表」から「会計計表」へ

前項までに、既に若干の事例に即して、筆者(久野)の所謂「簿記計表」としての Balance Sheet, つまり「簿記(記録)の領域」における Balance Sheet の実態を示し、それが、Profit & Loss Sheet とともに、残高・損益の両集合計算勘定口座への振替記帳に際して仕訳帳を経由しない場合の「検証表」として用いられたてきこと、また、さらに、Balance Sheet の場合では、所謂「英米式決算法」との関連で、記帳の正確性を検証し継続性を保障する「繰越試算表」として機能したことを述べてきた。そして、やがて、Balance Sheet が「簿記計表」の域を超えて「会計計表」(会計報告書)として登場する事情を解明してきた。

このような動向は、フォスターの簿記書：Double Entry Elucidated. An Improved Method of Teaching Book-Keeping, 1843. になると、より一層鮮明になる。

フォスターの場合では、損益・残高の両集合計算勘定口座への振替記帳は、すべて仕訳帳を経由している。また、「諸口」として合計額で一括記帳する様式も採用していない。これらの両集合計算勘定の他に、Balance Sheet と Profit & Loss Sheet とをそれぞれ独立して別に作っている。これらの両計表の内容は両集合計算勘定と同一であるが、単に両勘定を引き写した体ものではない。これら二つの「会計計表」では、元帳頁数にとられない独自の科目配列を採用しており、「会計報告書」であることを強く意識したものとなっている。同書の第2部の末尾から両計表を13頁に引用する。

BANKRUPT'S BALANCE SHEET.

Dr. Bankrupt.				Contra. Cr.			
<i>Debts(as per List marked D.)</i>	£	s.	d.	<i>Debts due(see List C.)</i>	£	s.	d.
<i>Capital</i>				<i>Property(excusive of debts)</i>			
<i>Profits</i>				<i>taken or to be taken by the</i>			
				<i>Assigness(see List P.)</i>			
				<i>Losses(List L.)</i>			
				<i>Expenses(List E.)</i>			
D.							
<i>Debts due by the Bankrupt.</i>							
Creditors' Names.		Residence.		£ . s. d.			
C.							
<i>Debts due to the Bankrupt's Estate.</i>							
Debtors' Names.	Residence.	Amount.	Any Set-off.	Good.	Bad.	Doubtful.	
		£ . s. d.					
P.							
<i>Property, exclusive of Debts, taken or to be taken by the Assignees.</i>							
						£ s. d.	
L.							
Losses.						£ s. d.	
E.							
Expenses.						£ s. d.	
See Montagu on the Law of Bankruptcy.							

Balance Sheet とは何だったのか (久野)

Profit and Loss Sheet

1840年	- 損失 -		1840年	- 利益 -	
3月	ホーマー・パターソン	237・19・9	3月	アシェ商会	148・6・0
31日	営業費	483・8・0	31日	ウター船	1,750・0・0
		<hr/>		商 品	598・16・0
		721・7・9		木 綿	416・13・4
				手数料	315・0・0
				スリー・センツ	425・0・0
	純利益	3,412・8・10		ニューヨーク向船積	480・0・0
		<hr/>			<hr/>
		<u>4,133・16・7</u>			<u>4,133・16・7</u>

Balance Sheet

1840年	- 資産 -		1840年	- 負債 -	
3月	現 金	11,613・15・0	3月	支払手形	2,500・0・0
31日	受取手形	5,537・19・9	31日	E. スミス	131・6・0
	ウター船	9,000・0・0		W. ブラウン	291・3・9
	商 品	1,500・0・0			<hr/>
	J. アレン 商会	443・10・0			2,922・9・9
	J. ヘンリー 商会	58・13・6		資本勘定	33,412・8・10
	S. ホーマー	873・12・0		資産	36,344・18・7
	W. フトソン	873・18・0		負債	2,922・9・9
	J. ロバーツ	718・15・0			<hr/>
	W. ジェームス	47・10・0		純資本	
	T. ブラウン	747・10・0			33,412・8・10
	ウィリアム 商会	2,531・5・0			
	ホープ 商会	2,388・10・4			
		<hr/>			
		<u>36,334・18・7</u>			<u>36,334・18・7</u>
				(注) 期首資本	£30,000

負債の部の、「資産－負債＝純資本」の挿記や「期首資本」の注記に、「会計表」（会計報告書）としての性格がよく現われている。Balance Sheetの形式が「英国式」でなく「大陸式」であることも注目される。

「チェンバース教育叢書」：Chambers's Educational Courseの一巻として、わが国に縁の深い簿記書が刊行された。イングリシ（W. Inglis）のBook-Keeping by Single and Double Entry *etc.* (1849, 1861, 1872)である。加藤 斌^{ナカガ}訳『商家必用』（明治10年1月、新民主社蔵版）の原典となったものである。注目すべき内容をもったものであるが、ここではまづ次の諸点を指摘する。

- (イ) 実在諸勘定の閉鎖・開始に際して、残高勘定を採用している。ただし閉鎖 (the closing) ・開始 (the opening) という修飾語は付けていない。ただ「残高勘定」としているが、所謂「大陸式決算法」であることに違いはない。
- (ロ) 156頁に開始仕訳の注記として、注目すべき次の記述がみられる。

「これらの開始仕訳を、上記の残高勘定ではなく資本（主）勘定を相手科目として行なう方法もある」：In some system these entries are made To Capital, instead as here To Balance.

さらに、彼は160頁でBalance Sheetを解説して云う。

「Balance Sheetは当該時点における残高勘定のコピーであり、上掲のように、特定の分類により、また当該資本主の名前を冠したもので、これによって負債、資産および純資本 (net Capital) を示すことを目的としている」

「場合によっては、Balance Sheetで資産と

負債の左右の位置が逆転する (being reversed) ことがある。このような場合（久野注：大陸式）では、Balance Sheetの意味合が、必ずしも明確であるとは云えない。すなわち、この場合では、Balance Sheetは資産に対して借主であり、負債により貸主である、ということになる訳だが、それよりも、資本主の名前を冠して、ハミルトン・ボイドは、負債に対して借主であり、資産により貸主であるという表現の方がより明快である」

ここで特に注目すべきことがある。彼は、ここに所謂「英国式」と「大陸式」との二様式（形式）に言及している訳だが、当時の事情、すなわち前世紀中葉のまさに全盛期を迎えている英国を考えると、彼が自国の場合と他国の場合とを意識的に比較・検討しているとは、とても考えられない。従ってこの場合は、英国の国内において従前からこの二様式が並存し継承されてきたものと考えるのが自然であろう。次頁の上段に彼が掲示した二様式を紹介する。

Balance Sheet とは何だったのか (久野)

Balance Sheet

ハミルトン・ボイド

18xx 3月31日	To	買掛金 2291・8・2 支払手形 1132・15・9 割引 30・0・0 <hr/> ハミルトン 3454・3・11 純資本の1/2 £2278・7・6 ボイド 同上 4556・15・0 <hr/> <u>8010・18・11</u>	18xx 3月31日	By	商品 2322・5・2 売掛金 2530・2・11 受取手形 926・8・10 銀行預金 2180・10・0 現金 51・12・0 <hr/> <u>8010・18・11</u>
---------------	----	--	---------------	----	--

Balance Sheet

18xx 3月31日	To	資産 8010・18・11 <hr/> <u>8010・18・11</u>	18xx 3月31日	By	負債 3454・3・11 純資本 4556・15・0 <hr/> <u>8010・18・11</u>
---------------	----	--	---------------	----	--

1878年に、優れた簿記書が刊行されている。マンチェスターの会計士バタースビー (Thomas Battersby) の The Perfect Double Entry Book-keeper (abridged), etc. である。その詳細は拙著『英米 (加) 古典簿記書の発展史的研究』に譲り、ここでは彼の Balance Sheet 観について述べる。

バタースビーは同書の30頁で、Balance Sheet について、残高勘定 (Balance Account) との対比において次のように述べ、所謂「英国式」(English Form) の様式のもつ意味合ないし本質を鋭く突いている。

「Balance Sheet を構成する各項目は、Balance Account のそれと同じであるが、貸借の位置は左右が逆になる。その理由は、Balance Account は財産勘定の一つであって、総勘定元帳の財産ないし資産に属する借方残高と、負債に属する貸方残高とを集合したものに過ぎないのに対して、Balance Sheet は人名勘定の一つであって、資本主に対して彼の負債を借方側に、彼の資産を貸方側に、それぞれ示しているからである。従って、資本主に提出する場合、資本主の人名勘定である Balance Sheet は、当然、その主旨に沿った様式 (久野注: 「英国式」) のものと

なっているのである」

VI. Columnar Balance Sheet : 「簿記計表」か「会計計表」か

以上の英国古典簿記書から転じて米国古典簿記書を通覧してみると、事情は大分異なった様相を呈するようになる。

その初期のもの、例えば、William Jackson: *Book-Keeping, in the True Italian Form etc.* 1811.などは、balance sheet と balance account とを同義語に用いている。

比較的知られたコルト (J.C. Colt) の簿記書: *The Science of Double Entry Book-Keeping, etc.* 1837.になると、注目すべき彼の Grand Balance Sheet が登場する。後の米国簿記書では、単に Balance Sheet と称したり、あるいは複数形を用いて Balance Sheets と称したものである。

筆者 (久野) は、便宜上、Columnar Balance Sheet と名づけることにする。

コルトは、「若干の著者達は、彼らの簿記書でこの計表 (sheet) を省略している」と述べるとともに、JOHN C. COLT'S GRAND BALANCE SHEET を示した。

この Grand Balance Sheet が、「簿記計表」として機能する「精算表」(Working Sheet) なのか、それとも、「会計計表」(会計報告書) なのかは、少々デリケートな問題であるが、その後の Columnar Balance Sheet の実況からみると、少なくとも結果的には、「精算表」: Balance Sheet の Working Form, Working Balance Sheet, 簡単に云って Working Sheet であると云ってよい。少なくとも「精算表」に類似のものであることは、間違いない。

Balance Sheet もしくは Balance Sheets という名称の「簿記計表」としての「精算表」を作り、それとは別に、「会計計表」としての「資産負債表」と「損益表」とを作成するの

である。

次頁に先のコルトの Grand Balance Sheet と、『帳合之法』(明治6・7年刊)の原典となった Bryant and Stratton's Common School Book-Keeping, 1871. の Balance Sheet とを紹介する。なお、福沢諭吉は「平均表」と訳している。この「平均表」は「貸借対照表」ではなくて「精算表」なのである。Bryant & Stratton's Common School Book-Keeping では、その147頁で Balance Sheets (複数形) というタイトルで「平均表」の解説を加えている。

この簿記書には、「新版」(The New Bryant & Stratton Common School Book-Keeping: 1878.) があるが、旧版・新版ともに Statement という項を設けて、次の2表を掲示している。

「旧版」

Losses and Gains.—Representative Accounts.

Resources and Liabilities.—Real Accounts.

「新版」

Losses and Gains—Business Accounts

Resources and Liabilities.—Financial Accounts

右側は、勘定の分類名称とみてよからう。特に「新版」の分類名称に注目したい。

伝統的な「名目勘定 (Nominal Accounts)」・「实在勘定 (Real Accounts)」とはせず、あえて「営業勘定 (Business Accounts)」・「財政勘定 (Financial Accounts)」としている。明らかに動態的である。

18頁に「旧版」169頁の2表の実況を紹介する。これらが「会計計表」であることは明白である。

VII. Balance Sheet: Trial, Working, True

Balance Sheet とは何だったのか (久野)

JOHN C. COLT'S
GRAND BALANCE SHEET.

TAKEN JUNE 30th, 1837.	Face of Ledger.		PROFIT AND LOSS ACCOUNT.		STOCK ACCOUNT.		BALANCE ACCOUNT of State of Concern preparatory to transferring or reopening Books	
	Debit Balance	Credit Balance.	Debits.	Credits.	Debit.	Credits.	Debits.	Credits.
Stock		68,600 00				68,600 00		
Merchandise	5,000 00						5,000 00	
Cash	936 97						936 97	
Merchants' Bank	1,817 59						1,817 59	
House and Lot No. 35 Canal st.	10,000 00						10,000 00	
Bills Receivable	27,300 00						27,300 00	
Edmond H. Stodman	825 00						825 00	
John Hubbard	2,365 00						2,365 00	
Bills Payable		15,074 00						15,074 00
Elozer Potter	2,038 50						2,038 50	
Profit and Loss		12,071 38		12,071 38				
John Law	2,599 00						2,599 00	
John C. Colt	1,725 00		1,725 00					
Expense	2,200 50		2,200 50					
Interest		66 86		66 86				
Dansorth Marble	2,177 45						2,177 45	
Simmons' Plantation	10,000 00						10,000 00	
Edward Clinton		28,995 75						28,995 75
House No. 119 Camp street	15,500 00						15,500 00	
Planters' Bank Stock	11,500 00						11,500 00	
Steamer Sun	10,000 00						10,000 00	
Texas Lands	5,000 00						5,000 00	
Expectancies		10,000 00						10,000 00
Patent Arms Co.'s Sales		3,730 00						3,730 00
Patent Arms Co.	7,808 50						7,808 50	
Commission		1,159 52		1,159 52				
Alexander Hamilton & Co.	2,949 00						2,949 00	
Shipment to Halifax Co. E.	2,949 00						2,949 00	
Cotton No. 1	15,000 00						15,000 00	
	139,697 51	139,697 51						
Expenses and Losses in business.			3,931 50					
Gains in business.				13,297 76				
Balance of Profit and Loss account,			9,366 26					
being my net gain in business, which						9,366 26		
I transfer to the account of Stock.								
			13,297 76	13,297 76				
Making my net worth this day,						77,966 26		
						77,966 26		
Whole amount of Credits in my favor,							135,766 01	
Whole amount of Debits I owe,								57,799 75
Making my net Capital this sum, as per Stock Account.								77,966 26
							135,766 01	135,766 01

(E. L.)
J. C. COLT, Acct.

S. S. PACKARD'S BALANCE SHEET

Taken February 28, 1861.	Trial Balance.		Inventory.	Representative.		Stock.		Real.	
	Dr.	Cr.		Losses.	Gains.	Dr.	Cr.	Resources.	Liabilities.
Stock	15500	17070					1570		
Bills Receivable	4473							4473	
Peter Cooper	1794							1794	
Cash	11493 50	11145 50	2500					348	
Merchandise	2945 50	1178 55		733 05				2500	
Bills Payable	500	750							250
Smith & Sons	3000	6000							3000
George Davis	803 60	750						53 60	
James Hathaway	4095 60	8250							4154 20
S. S. Randall	60							60	
Henry Van Dyck	135 25							135 25	
L. Fairbanks	29							29	
Expense	200			200					
E. F. Hill	32 40							32 40	
B. F. Carpenter	82							82	
	45144 05	45144 05							
To Stock-Net Gain,				533 05					
				733 05	733 05				
To Balance-Net Capital							2103 05		2103 05
							2103 05	2103 05	
								9507 25	9507 25

STATEMENT.
Losses and Gains.—Representative Accounts.

		Losses.	Gains.
3	MERCHANDISE, <i>Cost</i> ,.....	\$ 6109 50	
	<i>Proc.—Sales</i> , \$ 2867 37		
	<i>Value unsold</i> , 3000 00	5867 37	
	<i>Net loss</i> ,.....		242 13
10	EXPENSE, <i>Outlay for Expenses</i> ,.....		463 75
	<i>Total Net Loss</i> ,.....		705 88
	<i>H.B.'s., 1/2 net loss</i> ,.....	\$ 352 94	705 88
	<i>H.D. Strat., " "</i> 352 94		

Resources and Liabilities.—Real Accounts.

		Resources.	Liabilities.
1. <i>From Inventories of unsold property.</i>			
	MERCHANDISE,	3000	
	REAL ESTATE,	5000	
2. <i>Form Ledger Accounts.</i>			
4	BILLS RECEIVABLE, <i>Others' noted received</i> ,... \$ 2120 20		
	" " <i>dis. of</i> , ... 500 00		
	" " <i>on hand</i> ,	1620	20
6	CASH, <i>Amount received</i> ,..... \$ 7280 19		
	" <i>paid out</i> ,..... 1398 25		
	" <i>on hand</i> ,.....	5881	94
7	L. FAIRBANKS, <i>Our % against him</i> ,..... \$ 750 00		
	<i>His " " us</i> , 350 00		
	<i>He owes us</i> ,	400	
11	JAMES JOHNSON, <i>He owes us</i> ,		192
15	BENJ. PAYN, " " ".....	23	41
16	BILLS PAYABLE, <i>Our notes issued</i> ,..... \$ 650 00		
	" " <i>redeemed</i> , 75 00		
	" " <i>outstand'g</i> ,		575
17	AMOS DEAN, <i>Our % against him</i> , ... \$ 180 00		
	<i>His " " us</i> , 50 00		
	<i>He owes us</i> ,	130	
18	VICTOR M. RICE, <i>Our % against him</i> , ... \$ 82 88		
	<i>His " " us</i> , 30 00		
	<i>He owes us</i> ,	52	88
19	JAMES SHELDEN, " " ".....	132	24
20	WILLIAM SHEPARD, " " ".....	37	55
21	JOHN BELDEN, " " ".....	216	50
22	CHAS. A. SEELEY, " " ".....	107	40
1	H. B. BRYANT, <i>His net investment</i> ,..... \$ 900 00		
	" " <i>loss</i> ,..... 352 94		
	HIS PRESENT INTEREST,		8647 06
2	H. D. STRATTON, <i>His net investment</i> ,..... \$ 7925 00		
	" " <i>loss</i> ,..... 352 94		
	HIS PRESENT INTEREST,		7572 06
		16794	12 16794 12

「貸借対照表」・「損益計算書」として完成された典型は、フォスターの『前掲書』の事例 (V. を参照) のほかに、彼の *A Concise Treatise on Commercial Book-Keeping*, 1839. にもみられる。Set 2 の残高勘定をみると、仕訳帳を経由してはいるが合計額を記帳した「形骸化」したものとなっており、これとは別個に、次頁のような BALANCE SHEET と PROFIT AND LOSS SHEET とを作成している。『前掲書』の場合と同様に前者では「資産の側」・「負債の側」の表示があり、また、両者とも元帳頁欄の記載はない。To, By といった伝統的な符号が残存してはいるが、「会計計表」(会計報告書) へ大きく一歩を踏み出したものとみてよい。

1635年に、後に the first popular English work といわれた Richard Dafforne: *The Merchants Mirrour: etc.* が、アムステルダムで執筆されロンドンで出版された。その第219項から第221項では、Triall-Ballance と True-Ballance とが解説されている。“trial” に対する “true” という発想法には興味深いものがある。前者は「試算表 (*pre-closing*)」であり、後者は「繰越試算表 (*post-closing*)」である。すなわち彼の場合の True-Ballance とは、new books に繰越す資産・負債・資本の残高 (rests) の「記帳の正確性」を検証し、かつ「記帳の継続性」を保障する手段であった。

この “trial” と “true” という発想法は、ごく近年にも継承されており、例えば、ハットフィールド『現代会計学』(Modern Accounting, 1909.) にも、Trial Balance Sheet に対する True Balance Sheet がみられる。これに Balance Sheet の “Working Form” を加え、Trial→Working→True という時間的序列とともに Balance Sheet のトリオ: Trial Balance (Sheet), Working (Balance) Sheet, (True) Balance Sheet が出来上がる。() の部分を逐次省略していけば、Trial Balan-

ce, Working Sheet, Balance Sheet となり、それぞれ「試算表」, 「精算表」, 「貸借対照表」である。

VIII. Balance Sheet: 「残高表」か「平均表」か

“Balance” には、周知のように、「残高・残余」という概念と、「平均・均衡・対照」という概念とがある。従って Balance Sheet といえば、「残高表」か、さもなければ「平均表」である。

英国古典簿記書を通覧した限りでは、明らかに「残高 (balance)」・「残余 (rest)」という印象が強い。前項での Richard Darfforne (1635) の場合でも、現に “rests” という観念が支配的であった。そこで、Balance Sheet のレゾンデートルにしても、前項までに繰り返し事例を挙げて述べてきたが、その本来の「簿記計表」としての側面からは、ミカエル・パワー (Michael Power: *Book-Keeping NO Bugbear, etc.* 1813. p. 59) のような見解が、伝統的かつ一般的であったとみてよい。すなわち云う。

「各勘定の残高を次期に繰越すための一表 (a sheet) もしくは一葉 (a folio) を、Balance Sheet (残高の表) と名付けるようになったであろうことには、いささかも疑問の余地がない」

米国古典簿記書を通覧した限りでは、事情は明らかに違うように思われる。「残高」・「残余」というよりも、むしろ「平均」・「対照」という観念が支配的であったようである。それが典型的に現われているのが、筆者 (久野) の云う Columnar Balance Sheet ではないかと思われる。前項までに挙げた事例以外に今世紀に入ってからでも、1909年に刊行されたグッドイヤーの簿記書 (Samiel Horatio Goodyear: *Goodyear's Advanced*

Dr.		BALANCE SHEET.		Cr.	
—Effects.—				—Debts.—	
To ship Nero,	12,000	00	By Bills Payable,	10,000	00
To Cotton,	5,250	00	By William Irving,	2,928	40
To Adventure to Rotterdam,	3,785	44	By Thomas Ryder,	1,700	00
To Cash,	8,421	32	By John Stirling,	2,695	63
To Bills Receivable,	18,326	00	By James Thompson,	2,077	50
To Stephen Homer,	5,088	00	Amount of our Liabilities,	19,401	53
To William Harris,	442	00	By Stock,	56,374	64
To James Forbes,	200	00			
To John Ramsay,	3,544	03			
To Robert Mason,	615	00			
To Murray & Co.	1,137	71			
To City Bank,	4,250	00			
To Edward Robinson,	705	20			
To Thomas Jones,	150	00			
To John Reed,	500	00			
To Vanderpoole & Co.	1,285	43			
To Thomas Atwood & Co. ...	7,560	00			
To Dawson & Sons,	1,844	04			
To James Brown & Co.	672	00			
	75,776	17		75,776	17

Dr.		PROFIT AND LOSS SHEET.		Cr.	
To Charges,	1,000	58	By Commission,	1,050	37
Net gain,	6,374	64	By Cotton,	1,176	45
			By ship Nero,	4,400	00
			By Adventure to New Orleans,	507	00
			By Profit and Loss, Ledger,	241	40
	7,375	22		7,375	22

Balance Sheet とは何だったのか (久野)

Accounting) に見られる「2 欄式 Balance Sheet」や「6 欄式 Balance Sheet」(Two or Six=Column Balance Sheet) のような事例があった。

1863. の「残高勘定口座」について、「新版」: The New Bryant & Stratton Counting House Book-Keeping, 1878. の同口座がどう変わっているかを指摘する。

IX. Balance Account (Sheet) から Financial Statement へ

頭書の変化ないし展開を、まったく同一の米国簿記書の「旧版」と「新版」とで、明瞭に示している適例があるので紹介しておこう。

わが国で馴染みの深い Bryant & Stratton の『簿記書』の Common School edition と Counting House edition とである。

前者: Common School Book-Keeping, 1871. の S. S. PACKARD'S BALANCE SHEET については、既に17頁で紹介したが、その「旧版」を基にして、「新版」: The New Bryant & Stratton Common School Book-Keeping, 1878. の S. S. PACKARD'S BALANCE SHEET の Columnar のタイトルの部分がどう変わっているかを指摘する。

Representative		が	BUSINESS ACCOUNTS	
Losses	Gains		Losses	Gains

Real		が	FINANCIAL STATEMENT	
Resources	Liabilities		Resources	Liabilities

なお、勘定分類名が「旧版」と「新版」とで、Representative Accounts から Business Accounts へ、Real Accounts から Financial Accounts へ、それぞれ変わっていることは既に述べた。「実在(勘定)」が「財務表」に変わっている点が、特に注目される。

後者: Counting House Book-Keeping,

(イ)	Balance		Balance Statement
	Dr.	Cr.	Resources Liabilities
	が		
			(「新版」 p.93)
			Financial Statement
(ロ)	同上		Resources Liabilities
	が		
			(「新版」 p. 98)

勘定科目が、「残高」(Balance) から「残高表」(Balance Statement) さらに「財務表」(Financial Statement) と変わっている。また、Dr.「借方」と Cr.「貸方」という符号が、「資産」と「負債」に変わっている。

さらに、45頁以下の「元帳の締切手続」では、期末に損益・残高の両集合計勘定口座の開設について述べているが、わざわざ「勘定の形式による二つの元帳表 (two Ledger Statements)」という表現を使っており、また、次のような注目すべき注記をしている。

「損益と残高との両勘定は、それらに固有な機能を強調するためには、<勘定> (“account”) と呼ぶよりも、寧ろ<表> (“statement”) と呼ぶべきである。損益勘定は、正常な日常の営業活動を通じて当然に開設されるものであるが、<残高>という勘定を開設する目的は、諸勘定の<残高>をもって資産と負債とを一纏にすること以外にはない」

Financial Position Statement, Financial Operation Statement, Business Operation

Statement あるいは Financial Statements 等の発想並びに概念の形成課程を示唆しているように思われる。

X. Financial Condition : 「財政状態」とは

先に I. で筆者(久野)は、「そもそも<財政状態>ないし<財務状況>といった文言に正確なく定義>がなされたためしが無い」と述べた。これは少々暴言であったかも知れない。例えば、「一時点における事業資金の調達源泉とその運用形態とを、伝統的な Balance Sheet の様式で対照・表示した状態を云う」とでもすれば、これも一種の「定義」になるのかも知れない。ただ、全体としては、筆者(久野)の思い過ぎしもあるが、「財政状態」の意義・定義について沈黙している場合が多いのではなからうか。のみならず、少数派ではあるが、どちらかといえば否定的な見解、ないし奥歯にもの挟まったような意見が目立つ。前項の V. では、「繰越試算表」との関連で、M. Greener (1968) と米国公認会計士協会・会計用語委員会 : Accounting Research Bulletin No. 9 (1942) の見解を紹介してあるのでここでは省略し、補足資料としてその他の若干の意見をみよう。例えば、

マープル (R.P. Marple) : Toward a Basic Accounting Philosophy, 1964. p. 2

「貸借対照表が財政状態に関する報告書であると述べることは、貸借対照表について、殆ど何も物語っていないに等しい」

ケスター (Roy Kester) : Principles of Valuation as related to the Function of Balance Sheet, 1924; Early 20th Century Development in American Accounting Thought, A Pre-Classical School. ed. by G.J. Previts, 1978.

「貸借対照表は、通常、財政状態に関する計表であると定義付けられている。この財政状態とは何を意味するのか、学習者にとっては一つの謎 (a puzzle) である。彼らは当該事業の財政に関して、貸借対照表がどのような関わり合いをもっているかについて漠然としか理解できていないので、財政状態という言葉について、明確で理解しやすい説明が出来ないのである」

コーラー (Eric Kohlor) : A Dictionary for Accountants, 1952. p. 178

「財政状態：貸借対照表の様式で<資産>と<負債>とを表示することによって伝達される印象」

「財政状態：慣習の実務に従って作成された貸借対照表に表示された組織体の資産および負債」(染谷恭次郎訳「第4版」p. 213)

マウツ (R.K. Mauz) : Basic Concepts of Accounting, Handbook of Modern Accounting, 1970. pp. 1-5

「財政状態とは、資産と負債との配列から引き出される印象ないし結論を表明した<専門用語> (technical term)」

メイ (G.O. May) : Financial Accounting, 1951. Chap. 13 の冒頭

「財務諸表の現在の標準的な様式は、矛盾した目的や思考様式の一連の妥協による不満足な結果である。最も古くかつ長期に亘って主要なあるいは唯一の公表報告書であった貸借対照表には、このような性格が最も顕著に見受けられる。貸借対照表は、その報告者と被報告者との各々の思考様式の妥協の産物である」

もうこれ以上の引用は止めにする。

要するに、メイ (G.O. May) の持って廻っ

Balance Sheet とは何だったのか (久野)

た云い方を別にすれば、「貸借対照表が財政状態を報告している」と云うよりも、むしろ、「貸借対照表の〈伝統的な様式〉を使った資産と負債の対照・表示によって伝達され

る全体的な印象を、専門用語では〈財政状態〉と称する」。こう云うことにならざるを得ないのである。