

資本等式 (説) の系譜と課題

久野秀男

目 次	
I. 「資本等式」の功過	A. Macghie, H. Stephens, J. Mair & F. W. Cronhelm
(1) 論 旨	
(2) Proprietor から Proprietorship へ	
(3) 暗唱の方法から代数学的方法へ	
(4) 伝統的な成果計算志向の喪失	
II. schema	
III. 英国古典簿記書における「資本等式」の先駆的業績とその顛末; A. Malcolm,	
IV. 米国古典簿記書における「資本等式」の先駆的業績とその顛末; T. Jones, B. F. Foster, J. G. Pilsen, C. E. Sprague & H. R. Hatfield	
V. わが国における「資本等式」の先駆的業績; 東爽五郎	
VI. 結 語	

I. 「資本等式」の功過

(1) 論 旨

筆者(久野)は、資本等式(説)に関する調査・研究について、論文や拙著の一部で論及してきたが、本論叢の紙面をかりて、現在までのこのテーマに関する研究のいわば「総括」をしてみたい。また、補足すべき資料は検討し摂取して内容を充実したいとも思う。

とはいっても、ここに取上げた簿記諸家の数は内外とも僅かに 11 名、簿記書の数も 13 冊程度にすぎない。また、関連する諸家を加えても内外に十数名程度である。この研究領域の先駆者リトルトン(A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900.*, 『会計発達史』, Part II. XI. p. 166) のひそみにならうならば、まさに、「これらの著者達を、とやこう年代順にならべてみたところで、それによってただちに、後代の著者達が、彼等の

着想を前代の著者等あるいは他国の著者等から直接うけついでいるという結論を出すべきではない。ここに集収したかかる貧弱な資料だけでは、この着想の発展および著者達の相互のかかわり合いに関するはっきりした筋道を明らかにすることは不可能である」

にもかかわらず、あえてこの『拙論』を公表するゆえんは、その数は問わないことにして、あくまでも original texts (といっても、その多くはゼロックス版や複製本ではあるが) について、つまり孫引きの資料によらず、虚心に自身で考究し判断してみたいとかねがね願っていたからである。諸賢の御教導を得たい。

資本等式 (Capital Equation, *Kapitalgleichung*) は、これを簿記の教授(ないし学習)法 (an approach to education) としての側面からみた場合には、捨て難い長所をもつ。その代数学的方法 “algebraic” approach の出現は、擬人説(仮想人格説)ないし受渡説

の万能の時代にあつては（とくにわが国の場合）、衝撃的でしたらあったように思われる。後述するシェヤーやハットフィールドに対する当時のわが国の会計学者の心酔ぶりをみれば、一目瞭然たるものがある。一部にはあるが、殆んど盲目的な追従者・亜流が出現し、その影響は永く現今の簿記・会計文献（とくに簿記テキスト）に及んでいるほどである。

資本等式（説）は、明確に、次の二つの側面をもっているように思う。その一は、抽象的資本の概念を確立した点であり、まさに、近代会計理論の端緒をなした点である。他は、前述した「簿記の教授（学習）法」としての側面である。

後述するように、英国における資本等式（説）（ないし貸借対照表等式説）は、残念ながらというべきか、あるいは、露骨にいて当然の成りゆきとしてというべきか、伝統的な擬人説ないし受渡説の大勢のうちに埋没してしまふ命運をたどる。これに反して、前世紀中葉から今世紀初頭にかけての米国の場合では、資本等式（説）は根強く継承されていく傾向を示す。その最も有力な理由のひとつは、この時期にみられた実業（簿記）教育の隆盛と当然それに伴う「教授法」・「学習法」の開発と無縁ではないように思うのである。資本等式（説）の先駆をなす人々の場合、共通した点がある。それは、ジョーンズにしてもフォスターあるいはピルセンにしても、いずれも実業学校の校長や教師であり、自ら経営する学校の生徒に、簿記（理論）を教授することを目的として、その教材として、簿記書を刊行しているのであり、“an approach to education”として、擬人説を土台としたいわゆる“rote and rule” approach 「暗唱的方法」を捨てて“algebraic” approach 「代数学的方法」を採用したのである。もともと、かかる教授（学習）法としての側面が、明確に強く意識されていたのである。

しかし、資本等式（説）は、否定し難い短所をもあわせもつといわざるを得ない。その一は、会計の基幹的かつ伝統的なイデオロギーとしての accountability（受託会計責任）の観念を、かえって稀薄にしたのではないかとする点（あるいはその疑い）である。例えば、伝統的な擬人説では、フォスター（B. F. Foster）の『簿記史』（1852）に引用されているアイスラー（J. Isler, *New Swiss Method of keeping books, etc.*, 1810.）にその典型がみられるように、A（現金）勘定、B（商品）勘定、C（受取手形）勘定、D（支払手形）勘定、E（損益）勘定、資本主（Stock）勘定、F（残高）勘定につき、完全に、A 書記、B 書記、C 書記、D 書記、E 書記、F 書記と人格化することによって、資本主（勘定）に対するそれぞれの受託会計上の責任を限定し明確化するという意図は、明らかに accountability の観念の定着・助成には、大きく役立つ、あるいは役立ったにちがいない。これは、人的勘定学説のもつメリットの一側面である。英国における擬人説の伝統は、同国における accountability の観念の発展に貢献した、とすらいえるかも知れない。他は、資本等式（説）あるいは貸借対照表等式（説）に代表されるような、いわゆる物的勘定学説が、もともと静的“static”な資質をもったものであり、後述するように、ベニス簿記以来の、商人簿記の伝統ともみべき損益（成果）への動的傾向に完全に背馳するとみられる点である。例えば、前世紀の米国簿記書の中には、本論叢の別論文でもふれておいたように、商品勘定（備品や建物等の諸勘定も同様に）を損益（計算）系列の勘定群とし、勘定を、“financial accounts”と“(business) operation accounts”とに2区分するものがみられる。これは明らかに動的“dynamic”な発想である。“real accounts”（実在勘定）と“nominal accounts”（名目勘定）とに2区分する発想、さらには、商品勘定は混合勘定（mixed

account)であり、かかる混合勘定の存在は複式簿記の欠陥であるとする静的な見解とは、およそ縁遠いものである。

英国における資本等式(説)が、いってみれば線香花火のような結局となったのは、商人簿記の伝統としての成果計算への志向と、accountability「受託会計責任」の伝統的イデーとを忠実に継承してきたことが、すくなくともその一因となったのではなからうか。

(2) Proprietor から Proprietorship へ

会計(学)の基本的なイデーは、“accountability”の認識にある。具体的に表現すれば、「受託者たる簿記(会計)係の、委託者たる資本主(proprietor)に対する受託会計上の責務であり、会計記録・会計報告を手段とする資本主に対する“account for”(説明して納得をうること)である」。従って、資本主(proprietor)なる観念は、ベニス簿記とともに古く、かつ基幹的なその生成要因であり、総勘定元帳の第一丁(頁)に資本(主)勘定口座を開設し、資本(主)勘定を相手科目として資産・負債の諸勘定の開始仕訳をなし、また、総勘定元帳の末尾に、損益・残高の両集合(計算)勘定を開設するという定型は、複式簿記そのものの仕組の完成を意味する。さらに、商品(例えば生糸)を甲商店から掛で仕入れたようなケースでは、

(イ) 商品(生糸)×× 資本主××

(商品は資本主より借)

(ロ) 資本主×× 甲商店××

(資本主は甲商店より借)

かかる、“twofold double entry”の基本型より、資本主を消去し(/), 二重に消去すれば(//)となり、Per 商品(生糸)//A 甲商店、となる。これは、リトルトン(A. C. Littleton, Accounting Evolution to 1900., Part I. IV. Transaction Analysis)等が示唆した有名な仮説である。その是非はしばらく

おくとしても、資本主 proprietor の概念が複式簿記生成の基本要素、その中核であったことだけは、まず、間違いのないところである。

しかし、ここでとくに注意すべきことがある。いうまでもないことではあるが、proprietor と proprietorship とは異なる。あたかも、friend, leader, skin と、friendship, leadership, skinship とが異なるのと同じである。proprietorship は、proprietor「資本主」という人格とは別個の、-ship を付けることによって「抽象名詞」になっている。

ハットフィールド(H. R. Hatfield, Modern Accounting, 1909, p.1)は、同書巻頭の注記でいう。

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.

彼が提示した次の等式は、つとに名高い。

Goods=Proprietorship

Charles E. Sprague の書物とは、著名な The Philosophy of Accounts, 1907. (Fourth Edition, 1918.) の第8章(Chap. VIII.) Proprietorship (pp. 46~50)であり、同義語として、同書の47頁では、proprietary interest と the rights of the proprietor の両語を併用している。

大正元年12月刊、海老原竹之助訳『最近会計学』では、先掲の Goods=Proprietorship を、商品=所有主と訳した。昭和46年2月刊、松尾憲橋訳『近代会計学』では、財産=資本主持分と訳した。「資本主持分」というこの訳語は、なかなかスマートな用語のようにも思えるが、明らかに適切ではない。もともと「持分」ないし「持分権」とは、所有権の一部をいう。例えば、『新版・新法律学辞典』(有斐閣刊、1967年、1178頁)はいう。

持分(権)とは、「共有の場合に共有物に対して各共有者をもつ権利。一個の所有権の分数的な一部分と解される」と。この「分数的な一部分」とあるところを注目されたい。

従って、先の等式が、財産＝債権者(他人)持分＋資本主(自己)持分、というのならまだしもわからなくはない。たしかにそれぞれの持分は分数的な一部分なのだから。しかし、この発想は、明らかに、ハットフィールドの資本等式ではない。むしろ、貸借対照表等式(説)ないしは、ペイトン(W. Paton)流の持分権説である。負債の認識において基本的に異なることはいうまでもない。持分を「一個の所有権の分数的な一部分」と解する限り、財産＝資本主持分という訳は、矛盾しており、誤りといった方がよい。

ごくポピュラーな、例えば『最新コンサイス英和辞典』(三省堂刊)などでも、proprietorship は proprietary rights と同義語としており、「所有権」という訳語をあてている。前掲のスプラッグが、proprietorship, the rights of the proprietor, proprietary interest を同義語として併用しているのと軌を一にしている。資本主権ないし資本主所有権でもよいとは思いますが、より正確に内容を限定していえば、「資本」という抽象的な「計算価値」、(the computed value), 「差引価値」(net value) ないし「残余価値」(residual value) という意味である。

会計学の発展史上でもっと重要なことは、実は、必ずしもかかる訳語の適否の問題だけではなくて、資本主 proprietor という人格的な軌範を完全に離脱した、一個の抽象名詞としての proprietorship という概念が成立したという認識ないし思考そのもののもつ重みである。

資本主理論とわが国でよばれているものは、proprietorship theory であって proprietor theory ではないし、proprietary theory で

もない。もっとも proprietorship theory を資本主理論(資本主説)と邦訳し、さらにこの日本語にそって英訳すれば、たしかに proprietor theory or proprietary theory となるにはちがいないが。資本主理論という粗雑な呼称には、基本的認識において、いささかいいかげんなところがあるように思うが、本稿ではこの一般的用語に従う。

わが国の会計(学)辞典類や会計(学)テキストでの用語法を一々列挙していたのではきりがなからやめる。ちなみに、Erich L. Kohler の A Dictionary for Accountants, 1952 (p.342) は、いともあっさりと、次のようにいう。

proprietorship : 1. = net worth; net assets. 2. = sole proprietorship. 3. = Ownership of an unincorporated business by an individual.

リトルトン(A. C. Littleton)の Accounting Evolution to 1900., 『会計発達史』, Part II. XI. Proprietorship Theory in Accounting は、proprietorship と proprietor とを、当然のことながら厳密かつ正確に使いつけている。

“proprietary bookkeeping”として完成の域に達した複式簿記(complete double-entry bookkeeping)における“proprietor”の概念と、18世紀以降、とくに前世紀に入って一部の先学によって強く意識された「複式簿記の本質に関する彼等の思索—おそらく会計理論の端緒ともみるべきもの—は、間もなく彼等を導いてアーチのかなめ石としての proprietorship の概念に到達せしめた」とリトルトンがのべているこの proprietorship の概念とを、共に等しく「資本主」概念と訳出したのでは、まったくその主意が伝わらないのである。

(3) 暗唱的方法から代数学的方法へ

ここにいわゆる暗唱的方法“rote and rule” approach は、簿記の歴史とともに古い。例えば、幻の書『オールドカッスル簿記書』(1543, in London) の復刻・補訂版とみられている『メリス簿記書』(J. Mellis: A Briefe Instruction and maner hovv to keepe bookes of Accompts after the order of Debitor and Crditor, & as well for proper Accompts partible, etc. 1588, in London) の第9章に次の記事がみえてゐる。なお、本稿で暗唱的方法という邦語に、“rote and rule” approach という英語をあてた。この表現は、G. J. Previts & B. D. Merino, A History of Accounting in

BRIEFE RYLES.

stated, that yee know the two termes used in the saide Journall after the maner as is used in the same, which as the order of this account requireth, is expressed by two denominations: to wit, by Debitor, and Creditor, whereof the first is the name of the Debitor, receiuer or borrower: and the other of the Creditor, deliverer, or lender. To the furtherance whereof there is a Rule, which being well understood, will aide you greatly: which Rule is to be learned as well by rote, as by reason, which is thus.

All things received, or the receiuer must owe to all things delivered, or to the deliverer.

Wherby is meant, that the goods bought, or the money received of any person, must in all parcels be made Debitor, (that is to say) to owe unto the parties of whom it is received. As for example: imagine you have bought clothes of Thomas Long, then to observe the Rule, you must enter the parcel into the Journall, saying: Clothes oweth to Thomas Long, &c. If you receive money of any man: according to the same Rule you must say, money oweth to William Hall, &c. And hereby appeareth that part, how the same Rule is observed. Contravilwise, if you

America etc., 1979. (p.49) の“rote and rule” approach to education, etc. からの借用である。なかなか言い得て妙であると思う。

The ix Chapter. Of second booke principall called the Journall. Howe it ought to be disposed and ordered.

この章にみられる Briefe Rvles. (Brief Rules.) の一部を左に紹介しておこう。

仕訳記帳に際して、2つの類別(two denominations)があり、借方 Debitor と貸方 Creditor とを区別すること。また、前者(the first)は、the Debitor (借主), receiver, or borrower の the name であり、後者(the other)は、the Creditor (貸主), deliverer, or lender の the name である旨の記述がみえており、

“To the furtherance where of there is a Rule, which beeing well understood, will aide you greatly: which Rule is to be learned as well by rote, as by reason, which is thus.

All things received, or the receiver must owe to all things delivered, or to the deliverer. etc.”

とある記述は、とりわけ注目される。

単純化した受渡しのルールを“by rote”「丸暗記し、あるいは暗唱して機械的に覚える」というこの方法は、永く後世に継承されていくことになる。

同趣旨の記述は、英国人の手になる現存する最古の英語簿記書である『ピールの第1の簿記書』(J. Peele; The maner and fourme how to keepe a perfecte reconyng, after the order of the moste worthie and notable accompte, of Debitour and Creditour, etc. 1553, in London) の第4章 The Instructions. にもみえてゐる。一部を次に紹介する。印刷が不鮮明なので、とくに関連の箇所を抜書して示す。なお、綴はもとのま

しようと無理算段した) ルール(Rules)は、次第に、肥大化・複雑化していく命運をたどる。しかし、ルール(Rules)の肥大化・複雑化は、度がすぎれば、ルール(Rules)としては自殺行為であり、もはやそれ自体ルール(Rules)ではなくなる、ルール(Rules)として機能しなくなるというまことに皮肉な結局となる。もともと「方法」(学習法, 教授法)としての意味合からいって、ルール(Rules)の肥大化, あるいはその多岐・複雑化には、学習者にとってその煩に耐えられなくなる。しかもこのルール(Rules)の一般化には、際限がなくなる(endless)という必然的な傾向をもつ。「丸暗記せよ」・「暗唱せよ」“by

rote”といわれても、学習者には、無理であり、ついには、馬鹿気ていると自問自答せざるを得ない仕儀となる。人格(者)の擬制と受渡の対立に対して、人格(者)の擬制を伴わない、「価値」の交換ないし「価値」の受渡という方法をとる場合がある。わが国でのおなじみの事例でいえば、例の Folsom's Logical Bookkeeping. The Logic of Accounts; etc., By E. G. Folsom, N. Y. 1873. あたりであろう。その 19 頁には、彼のいわゆる The Nine Equations (明治 14 年 9 月刊, 図師民嘉著『簿記法原理』では第 2 章の 4 頁に、「九種ノ平均」とある)がある。彼我の英邦文を対比して紹介してみよう。

		THE NINE EQUATIONS.	
EXCHANGE OF VALUES. ...	FIRST ORDER.	1.	Commercial value, received, equals Commercial value given.
		2.	Commercial value, received, equals Ideal value given.
		3.	Commercial value, received, equals Commercial and Ideal values given.
	SECOND ORDER.	1.	Ideal value, received, equals Commercial value given.
		2.	Ideal value, received, equals Ideal value given.
		3.	Ideal value, received, equals Commercial and Ideal values given.
	THIRD ORDER.	1.	Commercial and Ideal values, received, equal Commercial value given.
		2.	Commercial and Ideal values, received, equal Ideal value given.
		3.	Commercial and Ideal values, received, equal Commercial and Ideal values given.
九種ノ平均 価値交換ノ数種	第一区	第一	受ケタル貿易価値ト授ケタル貿易価値ト相平均スル事
		第二	受ケタル貿易価値ト授ケタル想像価値ト相平均スル事
		第三	受ケタル貿易価値ト授ケタル貿易及ヒ想像ノ両価値ト相平均スル事
	第二区	第一	受ケタル想像価値ト授ケタル貿易価値ト相平均スル事
		第二	受ケタル想像価値ト授ケタル想像価値ト相平均スル事
		第三	受ケタル想像価値ト授ケタル貿易及ヒ想像ノ両価値ト相平均スル事
	第三区	第一	受ケタル貿易及ヒ想像ノ両価値ト授ケタル貿易価値ト相平均スル事
		第二	受ケタル貿易及ヒ想像ノ両価値ト授ケタル想像価値ト相平均スル事
		第三	受ケタル貿易及ヒ想像ノ両価値ト授ケタル貿易及ヒ想像ノ両価値ト相平均スル事

なお、この The Nine Equations の影響は大きく、例えば、明治 22 年 6 月刊 (同 29 年 10 月訂正 6 版)、陸軍経理学校試験用書、勝村栄之助著『商用簿記学原論』(37 頁)にも、

次頁のように掲示されている。「混合価値」という概念を用いているところが、まあみそといえみそではあるが。交換九種ノ平均

第一類

- 第一 受ケタル貿易価値ト
授ケタル貿易価値ト相平均ス
- 第二 受ケタル貿易価値ト
授ケタル想像価値ト相平均ス
- 第三 受ケタル貿易価値ト
授ケタル混合価値ト相平均ス

第二類

- 第一 受ケタル想像価値ト
授ケタル貿易価値ト相平均ス
- 第二 受ケタル想像価値ト
授ケタル想像価値ト相平均ス
- 第三 受ケタル想像価値ト
授ケタル混合価値ト相平均ス

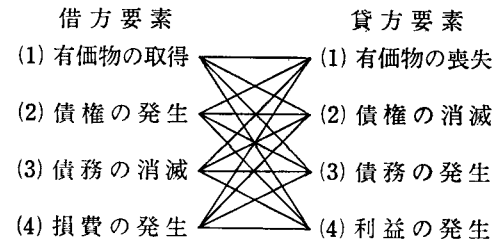
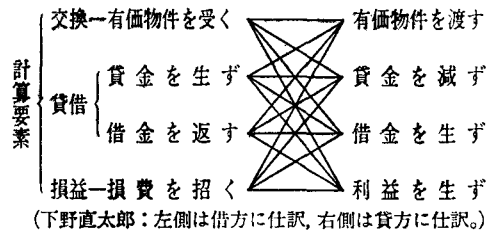
第三類

- 第一 受ケタル混合価値ト
授ケタル貿易価値ト相平均ス
- 第二 受ケタル混合価値ト
授ケタル想像価値ト相平均ス
- 第三 受ケタル混合価値ト
授ケタル混合価値ト相平均ス

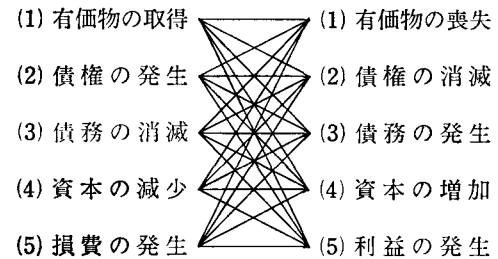
かかる説明の方法も、いわゆる擬人説と大差はない。フォルソムの「九種ノ平均」なども、その意図が那邊にあるのかさえ、いささか理解に苦しむ。フォルソムの受渡説の影響から生まれたと考えられる下野直太郎著『簿記精理・第一編』(明治28年)の計算要素説、その亜流である吉田良三著『甲種商業簿記教科書』(明治44年)の取引八要素説、同氏『近世簿記精義』(大正3年、後に改訂)の取引十要素説などは、今日の簿記テキストにまでもその痕跡をとどめてはいるが、これらを「簿記教授法(あるいは学習法)としての一便法」とみても、あまり意味はないと思う。

黒澤清博士著『日本会計学発展史序説』(昭和57年11月、雄松堂書店刊)の21頁、35頁および36頁から、下野・吉田両博士の「取引要素」の結合図の実況を引用させていただく。

損費(発生)——利益(発生)、これは、いうまでもなく、まったくのナンセンスである。



(吉田良三：取引八要素説)



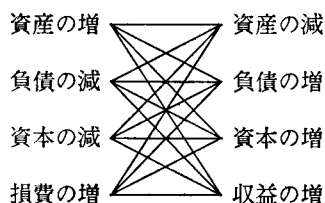
(吉田良三：取引十要素説)

「損して得する」なぞとは、ある種の商人的教訓としてならいえるだろうが、いやしくも「取引」の要素分析として、ありうる筈がない。「小銭を落したが、他人に拾ってもらった」なぞの例は、要するに雑損の発生と雑益の発生という本来の2取引を合せて考えているにすぎぬ。あるいは、相互に等額の金銭の貸借をしており、支払利息の発生と受取利息の発生とが、同時に生じたといったところで、これは、もともとの2取引のたまたまの出合いにすぎないのである。

さらに、吉田博士の取引十要素説にみられる(5)―(4)の取引、あるいは、(4)―(5)の取引、これらも、まずあり得ない。(5)―(5)これは絶体(絶対)にあり得ない。(5)―(4)について、例えば、〇〇引当金繰入(損費の発生)が、たまたま、

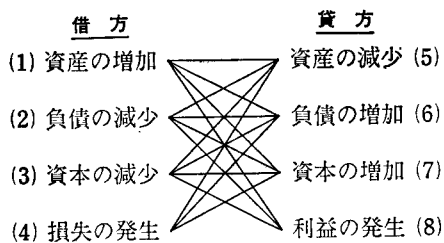
利益性引当金（明らかに負債でなく、積立金たる性質のものであったとして）の開設を伴ったとして、これが、(5)損費の発生—(4)資本の増加、であると説明したところで、これは、そもそもこの会計処理の不適正を意味するだけである。(4)—(5)にしても、前出の逆、つまり利益性引当金を取崩した場合、あるいは減資差益を利益の発生と結びつけたとすれば、同様に、会計処理および認識上の不適正ないし原理的な誤りとなるだけである。

筆者（久野）の手許に、昭和30年2月改訂138版（昭和22年3月、戦後版発行）のロング・セラー商学博士吉田良三著『簿記概論』（改訂版、同文館刊）がある。その22頁に、取引を相反する二つの事項に分解して、その結合関係を整理したものと称して、次の結合図がみえている。



前掲の要素説と、質的に変化はまったくない。明治中期より、実に、戦後に及ぶものである。

筆者（久野）の手許に、昭和58年3月再訂版（昭和31年1月初版）のロング・セラー商学博士沼田嘉穂著『簿記教科書』（再訂版）がある。その43頁に、次の結合図がある。



沼田博士は、この解説文および〔備考〕に

より (pp. 43~44), 「資本の減少と負債の増加」および「資本の減少と資本の増加」の取引が、比較的稀であること, 「資本の減少と利益の発生」および「損失の発生と資本の増加」の取引は、理論上はありうるが、実際は絶無であることを指摘されるとともに、とくに〔備考〕では、「取引を実質的に解し、ある一つの取引を原因と結果とからみて、これを取引要素に分析してその結合を認識することが取引要素の分析であると解する場合、損失の発生と利益の発生とが結合する取引は存在しない」と明言されている。(4)—(8)の結合線のない前図を再見されたい。まことに適切な指摘である。

取引八要素の結合図を示す簿記テキストは、現在でも間々みうけるが、さすがに「損失の発生と利益の発生」に結合線を引いたものは、少なくなっており、やがてはみられなくなる（と思う）。

簿記の「教授法ないし学習法」（の便法）としてみても、取引要素の結合図とその解説は、昔も今もどうやら無用の長物ように思えるが、いかがなものか。

計算（取引）要素説は、「暗唱の方法」から「数理的（というほど大仰なものではないが）方法」への過渡的なものであった。単にアプローチとしてだけでなく、すくなくともわが国の場合では、時期的にもそうであった。もっとも、他国のケースで、かかる要素結合関係図におめにかかったことはないが。この事実、下野博士の先掲書の一部緒言からもうかがえる。なかなか個人的でかつ興味のある文章ゆえ、全文を引用しておこう。

緒 言

夫れ学問の多き中にも簿記学程簡単にして学び易く而して其用万人に普きものは之を求めて多く得難しとす且つ其説く処人事直接にして学問の弊なるもの斟く之

を實際に活用するの困難も亦至つて少な
きものなり然るに世間此学を修むるもの
割合に僅少なり若し人情果して勞少く功
多きを欲するものとせば之れ甚だ怪むべ
き次第ならずや蓋し其故なき能はざるべ
し

往年「福沢翁」帳合の法を著し其首に論
じて曰く当時世人商工の業を賤み実学を
重ぜず簿記を以て見世先の臭気ありとて
之に近づくを欲せざるなりと蓋し方今実
利世界の趨勢は如斯旧弊迂濶なる念慮を
驅除したるものの如し況や簿記計算は只
に商業に限らず凡そ百般の会計に通じて
不可欠なるに於ておや然れとも少年の
輩動もすれば深遠高尚の空理にのみ趨り
實用卑近の事物に遠ざかることを知らざ
るものあるを免れざるなり

且夫れ簿記のことたるや寧ろ之れ事業の
結果を整理し其利益を保護するの用具に
して進取よりも寧ろ多く保守の性質を帯
ぶるものなり左れば進取と保守と其有用
の度に於ては甲乙なきも其仕事の外見上
大に優劣あるが如く覚ゆるは事物の常態
にして人気の向背誠に免るべからざる所
ならんか然るとも當なき器に注げる水は
遂に満つる期なかるべく進守相待つて全
かるべき利益は守ることを知らざるがた
めに欠け遂には又進むこと能はざるに至
らん簿記計算は實に百般事業を整理し之
を増大ならしむる所以の基礎を保持する
ものなり

夫れ然り而れとも世人をして此学に冷淡
ならしめたる主因は之を学問の性質に訴
ふるよりも寧ろ従来此学問の指導に任じ
たる人士の責に帰するを憚らざるなり何
を以て之を言ふ

之を教ゆる人乏しきに非ず之を説くの書
なきに非ず然れとも能く之を窮め真に之

を解するもの殆どなし従来世間之を説く
もの多くは皆な器械的にして二三帳簿の
雛形を模写するに過ぎず偶其原理の解説
を企つるものあるも徒に牽強附会して
自ら得たりとするのみ泰西の書亦其理を
穿てるもの罕なり

夫れ器械的に之を学び若くは牽強附会の
理屈により之を会得せんとすれば簿記学
程錯雜面倒なるものなかるべく又實に学
問の称を値するやを疑はざるを得ざるべ
し然れとも己に偽學者の玩弄物となれり
施いて世を挙げて無味の学問なりと輕蔑
するに至れり有識の士亦之を顧みて之が
真相の發揮を力むるものなきに至れり
然れとも簿記の原理は真正不動の学理な
り数理なり之に聊か法理を調合したるも
のなり單簡にして能く纏りたる理論なり
學者此書に依て此真理を發見会得するこ
とを得ば當に予の幸福なるのみならず又
實に斯学の面目なり

『簿記精理』（第一編、但し第二編は出版され
なかつたようである）は、いわば原理編であり、
57頁の小冊子である。

結	仕	貸	計	計	取	仕	惣	第
算	訳	借	算	算	引	譯	論	一
		の	要	要		及		編
		理	素	素		結		目
		解	結	結		算		録
			合	合		原		
			の	の		理		
			関	関				
			係	係				

簿記における損益・在高の両計算は、複記
入の形式によって元帳（総勘定元帳）で直接遂
行され、仕訳（帳）はその予備的手続にすぎ
ない。とはいえ、簿記のテクニカルな側面を
代表するのは、いうまでもなく、この「仕
訳」である。先掲の目録（目次）の組立その
ものからも直ちに推論できるように、下野博

士は、「仕訳」の土台となる簿記における「貸借の理解」（目次）を、「真正不動産の簿記の学理」（緒言）をもって解明し、読者に「此真理で発見会得」（緒言）させる目的をもって、「計算要素」に区分し、かつ、その「結合関係」をもって取引の実況を解明しようとした。

先掲の計算要素に関しては、「千差万別にして錯雑した」（5頁）取引を、簿記計算の要素としては、次の3つに帰すという。

- (1) 交換（有価物件の受渡）
- (2) 貸借
- (3) 損益

この分類・区分は、一見して明らかなように、英国古典簿記書にみられる典型的な3勘定分類つまり real（実在，実体），personal（人名）および nominal or fictitious（名目あるいは擬制）に相对应するものである。

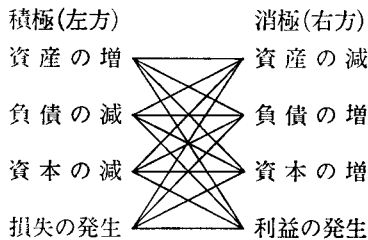
問題の、例の「損費を招く——利益を生ず」の取引については、次の事例を示した（15頁）。

「運賃の幾分を割引したる場合の如く」……其丈の（利益を生ず）るか。

これは、明らかに誤りである。「損費の発生」がそれだけの利益を生じたのではない。別個の2取引とみるか、さもなければ、損費の発生取引記録それ自体の修正ないし一部取消である。

取引の8要素の結合図を取扱っている最近の手許にある若干のケースを紹介する。沼田博士の場合は先出した。

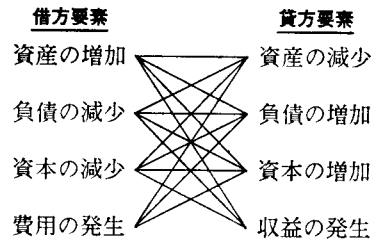
昭和31年11月刊、青山楚一著『商業簿記』（28頁）。



ちなみに、吉田博士も、この青山氏も、

「損失（費用）の発生と利益（収益）の発生」に関して、取引事例をあげてはいない。

昭和54年11月刊、大藪・安平共編『簿記原理』（27頁）。



「資本の減少と収益の発生」については、「いわゆる特定引当金の取崩」を、「費用の発生と資本の増加」については、「いわゆる特定引当金の設定」を例示している（28頁）。

昭和55年2月刊、稲垣富士男博士著『精説簿記』（21頁）。



「費用の発生と収益の発生」について結合線の無いことはいうまでもないが、破線で結んでいる個所に注目されたい。まず、実際にはおこり得ない取引ではあるが、破線で結んだ取引につき、博士の説明をきこう（22頁）。

資本の減少：収益の発生

個人会社で、会社から第三者への貸付金についての利子を、企業主が受取って資本を増加させていたので、会社の受取利息にするとともに資本もそれだけ減額した。

費用の発生：資本の増加

個人会社で、会社が負担すべき営業費を企業主が立替えて払ったので、その営業費を会社の費用として記帳するとともに、同額を企業主の出資とみて資本の増加とした。

(費用の発生と収益の発生とが対応する取引があるかについては意見がわかれており、本書ではないとの立場に立ち、線を結んでいない。)

「取引」の定義、さらには、「取引要素の結合」の定義そのものにもよるが、筆者(久野)には、これらの取引例は、それぞれが2つの独立した取引から成立しているように思える。

フォルソム : Folsom's Logical Bookkeeping. A Logic of Accounts; etc. 1873. および下野直太郎『簿記精理・第一編』(明治28年, 1895.) このかた、およそ一世紀、思えば永い歳月が流れたものだ。

“rote and rule” approach における, Rules の肥大化・多様化については、かつて、本論集の第17巻第2号『英米古典簿記書研究拾遺』(完) XIX. 「仕訳のルール (Rules)」の第2節「その展開と課題」で取扱ったが、資料を補足して再論しておこう。かかる傾向の端的な事例は、Richard Dafforne の2種の簿記書の対比にみられる。すなわち、The Merchants Mirrour: etc. 1635. と The Apprentices Time-Entertainer Accountantly: etc. (The Third Edition, 1670.) とである。

Dafforne 第1の簿記書(1635)は、左右15対の Rules of aide, etc. を示したのであるが、その第2の簿記書(第3版, 1670)では、実にその倍、左右30対の Rules of Aid, etc. となった。

その実況を紹介しよう。

Dafforne の第1の簿記書にみられている

左右15対の Rules of aide, etc. は、明らかに一般化(しようと努力した)仕訳のルールとしての性格がまがりなりにも認められるが、第2の簿記書にみられる左右30対の肥大化し、複雑化した Rules of Aid, etc. は、もはやルールではない。むしろ “instances”

* Rules of aide, very requisite in Trade transactions, to be learned without books.	
1. Whatsoever cometh unto us (whether Money, or Wares) for Proper, Factor, or Company account, the same is Debitor.	1. Whatsoever goeth from us (whether Money, or Wares) for Proper, Factor, or Company account, the same is Creditor.
2. Whosoever Promise, the Promisee is Debitor.	2. Unto whom wee Promise, the Promisee is Creditor.
3. Unto whom wee pay (whether with Money, Wares, Exchanges, Assignations) being for his owne account that man is Debitor.	3. Of whom wee receive (whether Money, Wares, Exchanges, Assignations) being for his owne account that man is Creditor.
4. Unto whom wee pay (as above) for another mans account, The man for whose account wee pay, is Debitor.	4. Of whom wee receive (as above) for another mans account, The man for whose account wee receive, is Creditor.
5. When wee buy Wares for another mans account (whether wee pay them presently, or not, that is all one in the maine) and send them unto him, or unto another by his order, The man for whose account wee bought, and sent them, is for the Wares, and Charges, Debitor.	5. When wee buy for our selves, or for another man, and pay not presently, The man of whom wee bought those Wares, is Creditor.
6. If wee deliver an Assignation unto any man (whether it be our give, or anothers) that man for whose account we deliver that Assignation is payee, is Debitor.	6. Whosoever delivereth an Assignation unto us upon any man, for his owne account, the man of whom we received it, is Creditor.
NOTES.	
This is much like the third Article, but this is here thus entered, because this Article is here more largely explained, for the better understanding of Assignations.	
7. When wee, or any other man for us, sendeth commodities unto another Land, or Towne, to be sold, for Proper, or Company account, then is	7. When wee receive advice from our Factor, that those sent commodities, or part of them are sold, or loll, then is
Voyage to such a place assigned to such a man Debitor.	Voyage to such a place assigned to such a man Creditor.
8. When wee pay Customs, Insurance, or other charges, upon the sending of those commodities, then is Voyage (as above) Debitor.	8. Cash, or charges of Merchandizing is Creditor. Many divers Merchants keep such an account of charges of Merchandizing, especially those that have Cashiers within their owne house.
9. When wee cause the sent goods to be insured, but pay it not presently, then is Voyage (as above) Debitor.	9. The Infury is Creditor.
10. When wee Insure any mans sent Wares, and receive the money presently, then is Cash Debitor.	10. Insurance-reckoning, Or Profit, and Losse, is Creditor.
11. When wee Insure any mans sent Wares, and receive not the money presently, then is the man, for whose account wee Insured those Wares, Debitor.	11. As above Creditor.
12. When wee receive advice, that the former sent Wares, or part of them are sold, then is The Factor that sold them for our account Debitor.	12. Merchants that trade much in this kinde, use an account in their bookes, called Insurance-reckoning.
13. If any man draw Exchanges upon us for himselfe, or for any other man, the man for whose account the same was draw, is Debitor.	13. When wee receive Returns, either in Money or Wares, in lieu of those sold, Wares, then is The Factor that payeth us, or causeth us to be payd, Creditor.
14. If wee remit Exchanges unto any man, for himselfe, for mee, or any other man, The Factor, if for mee, or the man for whose account it was remitted, is Debitor.	14. If wee draw Exchanges upon any man for himselfe, or for any other man, the man for whose account wee draw, the same is Creditor.
15. When wee lose by gratuities given, whether great, or small, or howsoever, then is Profit and Losse Debitor.	15. When wee gain by gratuities received, whether great, or small, or howsoever, then is Profit, and Losse Creditor.

Now follow the 60 Rules of Aid, depending upon the Premises.

The Debtors in the Rules of Aid.

1. The mony that we have at the taking of our Inventory is entred by the name of Cash ——— Debitor.

2. The Commodities that are remaining unfold in the Ware-honse ——— Debitor.

2. The Commodities formerly shipt unto another Land, or Town, to be sold for Proper or Company accmpt; whereof all, or part of them are yet unfold.

Voyage to Roan, consigned to Jean du Boys ——— Debitor.

2. The Houses, Lands, Rents, Legacies, Ships-parts; each name severally ——— Debitor.

3. People of whom we ought to have; each name severally ——— Debitor.

4. Stock ——— Debitor.

5. When we Buy Wares for our own accmpt, and book them instantly upon an accmpt of Commodities in our Leager; whether we pay present mony, or Not, the entrance is all as one:

In-bought Wares ——— Debitor.

The Creditors in the Rules of Aid.

1. Stock ——— Creditor.

2. Stock ——— Creditor.

2. Stock ——— Creditor.

2. Stock ——— Creditor.

3. People

3. Stock ——— Creditor.

4. People unto whom we owe; each name severally -- Creditor.

5. Cash, if we make present payment, is ——— Creditor.

5. The Selling Man, if we make not present payment, is Creditor

6. When we Buy Wares for another mans accompt, and send them unto himself, or to another by his order; whether we pay for them presently, or Not; the entrance must be,
The man for whose accompt we bought and sent them, is For Wares and Charges- Debitor.

7. When we SELL Wares for Proper, Factorage, or Company accompt, and receive the mony presently; then is Cash ——— Debitor.

8. When we Sell Wares for Proper, Factorage, or Company accompt, and receive Not the mony until some Dayes, Weeks, or Months, after the date of the sale; then is
The Trading-man ——— Debitor.

9. Whatsoever cometh unto us, whether Money or Wares, for Proper, Factorage or Company accompt, the same is ——— Debitor.

10. Whatsoever promiseth to us, the promising man is ——— Debitor.

11. Unto whom we pay (Mony, Wares, Exchanges, or Assignment) for his own accompt,
That man is ——— Debitor.

6. Cash, if we make present payment, is for Principal and Charges ——— Creditor.

6. The Selling Man, if we make not present payment, is Credit.

6. Cash for the Charges--Creditor.

7. The Wares that go from us, (whether for Ready-mony, or Time) are ——— Creditor.

8. The Wares that go from us, for Proper, Factorage, or Company accompt, are ——— Creditor.

9. Whatsoever goeth from us, whether Money or Wares, for Proper, Factorage, or Company accompt, the same is ——— Creditor.

10. Unto whom we promise, the promised man is ——— Creditor.

11. Of whom we receive (Mony, Wares, Exchanges, or Assignment) for his own accompt,
That man is ——— Creditor.

12. Unto whom we pay
Money, Wares, Exchanges,
or *Assignment*) for another
mans accompt,

The man for whose ac-
compt we pay, is ——— Debitor.

13. If we deliver an *As-
signment* unto any one
(whether it be our own, or
not) for the use of another
man;

The man for whose ac-
compt we deliver that *Assig-
nation* in payment is ——— Debitor.

14. When we take up mo-
ny at Interest, receiving the
same presently, then is

Cash for the Principal — Debitor.

Interest-reckoning } for

O R,

Profit and Loss — } In-

terest mony ————— Debitor.

15. Unto whom we deli-
ver mony at Interest, paying
the same presently, then is
The *Taking-man* for Prin-
cipal and Interest mony — Debitor.

12. Of whom we receive
(*Money, Wares, Exchanges,*
or *Assignment*) for another
mans accompt,

The man for whose ac-
compt we receive, is — Creditor.

13. Whatsoever delivereth
an *Assignment* unto us, upon
any man, or, unto any other
for our use, being for his
own accompt;

The delivering man is — Creditor.

O R,

13. Upon whom I deliver
mine *Assignment*, to be paid
by him, for his own accompt;

The paying man is — Creditor.

O R,

13. Whosoever (to ac-
commodate me) payeth
mine *Assignment*;

The Accommodating man is Creditor.

14. Of whom we take up
mony at Interest, receiving
the same presently, then is

The *Delivering-man* for
Principal & Interest mony Creditor:

15. Cash, for the Princi-
pal ————— Creditor.

Interest-reckoning } for the

O R,

Profit and Loss — } Interest
mony, Creditor

16. When any man hath a *principal of ours* in his hands, which *debt is due*, and he detaineth the same some months after it's due; then is

The *detaining-man.* for Interest only ——— *Debitor.*

17. When *we, or any other man* for us, sendeth commodities to another *Land or Town*, to be sold for *Proper or Company* account; then is, Voyage to such a place consigned to such a man — *Debitor.*

18. When we pay *Customs, Insurance, or other Charges*, at the sending of *those Commodities*; then is, Voyage to such a place consigned to such a man — *Debitor.*

19. When we cause the *sent Goods* to be *Insured*, but we pay *Not* the same presently; then is Voyage to *N. N.* consigned to *N. N.* ——— *Debitor.*

20. When we *Insure* any mans *sent Commodities*, and receive the mony presently; then is Cash ——— *Debitor.*

21. When we *Insure* any mans *sent Commodities*, and receive *Not* the mony presently; then is The man for whose *account* they were insured — *Debitor.*

16. When we have a *Principal of any mans* in our hands, which is *expired* to be paid, and we detain it some months after it's due, then is

The man to whom the *Principal* belongeth, for the Interest only ——— *Creditor.*

17. When we receive advice from our *Factor*, that *those sent Commodities, or part of them*, are sold, or lost; then enter Voyage to such a place consigned to such a man — *Creditor.*

18. Cash ——— *Creditor.*

O R,
18. Charges of *Merchandising* ——— *Creditor.*

19. The *Insurer* is ——— *Creditor.*

20. *Insurance-reckoning* — *Creditor.*

O R,
20. *Profit and Loss* ——— *Creditor.*

21. *Insurance-reckoning* — *Creditor.*

O R;
21. *Profit and Loss* ——— *Creditor.*

22. Having advice that my
sent Insured Goods, (Insu-
rance not paid for) are well
arrived at the place unto
which I sent them, & I give
the insurer content; then is
The Satisfied man, or
Insurer ----- Debitor.

23. When I receive advice
that another mans Goods,
formerly Insured by me, are
cast away at Sea, either in
part or whole, and I pay
for the same upon the
advice; then is
Insurance-reckoning- Debitor.

24. When I receive advice
that the Goods formerly
shipt to Sea by another man
for his own accompt, and
then Insured by me, are cast
away, in part, or whole, but
(as yet) I pay not the Owner
for them; then is
Insurance-reckoning- Debitor.

OR,
Profit and Loss ----- Debitor.

25. Having advice that the
formerly sent Goods for Pro-
per, or Company accopt (but
not the Insured) are lost in
part, or whole; then enter
Profit and Proper ----- Debitor.
Loss ----- OR,
} in Company Debitor.

OR Thus,

22. The Paying-man, if
paid by Assignment, Creditor.
OR,

22. The Paying-matter;
if paid with Wares that
stand in our Leager --- Creditor.
OR,

22. Cash, if paid in mony, Creditor.

23. The Paying-man, if
by Assignment ----- Creditor.
OR,

23. The Paying-matter, if
paid with Wares. that
stood in our Leager -- Creditor.

23. Cash, if paid with
mony ----- Creditor.

24. The man for whose
accompt the same were
by me Insured ----- Creditor.

25. Voyage to such a place,
consigned to such a man,
for { Proper- } accompt-Creditor.
} Company }

Suppose that *those formerly shipped Goods* (but now lost) were *Insured* at the sending; and therefore the *Loss* of them is made me *Good* } presently; then is *Cash Debitor*.
 } not presently; then is
 the Insurer. — *Debitor*.

26. When we receive *advice* from our *Factor*, that the *former shipped Wares*, or *part of them*, are sold; for *Proper*, or *Company* account; then enter *Factor* at such a place, for *Proper* or *Company* account ————— *Debitor*.

Drawn upon me.

27. When my *Factor* draweth an *Exchange* upon me, for *MY* account, for *HIMSELF*, for *COMPANY*, or, for *ANOTHER MAN*; then enter

The { *Drawing-man* } My self } *Debitor*.
 { whether for } Compa.
 { Man for whose account } Himself.
 { the same was drawn. }

28. When I (or any other by my order) remit an *Exchange* upon my *Factor*, for *MY* account, for *HIMSELF* for *COMPANY*, or, for *ANOTHER MAN*; then is

The { *Factor, or man* } My self } *Debitor*.
 { to whom it is } Compa.
 { remitted for } Himself.
 { Man for whose account it }
 { is remitted }

25. Voyage to such a place, consigned to such a man for { *Proper* } account-*Creditor*.
 { *Company* }

26. When we receive *RE-TURNS* from our *Factor* in *Wares*, or *Money*, for *Proper*, or *Company* account, in lieu of those *sold Commodities*; then enter *Factor* that payeth us, or that causeth us to be paid, for *Proper*, or *Company* account-*Creditor*.

Drawn by me.

27. When I draw an *Exchange* upon my *Factor*, for *MY* account, for *COMPANY*, for *HIMSELF*, or, for *ANOTHER MAN*; then enter

The { upon whom I } My self } *Creditor*.
 { draw for } Compa.
 { man } Himself.
 { For whose account I draw }

28. When my *Factor* or *Correspondent* remitteth an *Exchange* to me, for *MY* account, for *HIMSELF*, for *COMPANY*, or, for *ANOTHER MAN*; then enter

The { *Remitting* } My self } *Creditor*.
 { man, for } Compa.
 { Man for whose account } Himself.
 { it is remitted to me }

29. When *we lose* by
Gratuities given away,
whether great or small; or
howsoever; then is
Profit and Loss ——— Debitor.

OR,

When *we lose* by the sale
of any commodities, Bank-
routs, Exchanges, Interests,
Insurances, or, whatsoever
may be termed Loss; then is
Profit and Loss ——— Debitor.

30. When at the Ballan-
cing of our Books we find
mony resting in the House;

OR,

Wares remaining unfold
In our { Own hands,
 { Factors hands;

OR THAT

Partners, Factors, & others,
have not given us full content
Such is sold Wares in our
own hands.

OR,

Voyage for the unsold
Commodities, in the hands
of our Factors.

People and Cash are in the
OLD, and will be in the
New Books ——— Debitor.

29. When *we gain* by
Gratuities receive, whe-
ther great or small, or how-
soever; then is
Profit and Loss ——— Creditor.

OR,

When *we gain* by sales
of Commodities, Exchanges
Interests, or, whatsoever,
may be termed Gain; then
is
Profit and Loss ——— Creditor.

30. When at the Ballan-
cing of our Books we find
People, as

{ Factors,
 { Partners, or others,
to whom we have not given
full content;

Such People and Stock (if
our Estate stands well) are
in the OLD, and will be in
the NEW Books ——— Creditor.

『例題』である。かかるルールの肥大化は際限がない。彼自身も、いささか気がさしたとみえて、やや簡略にルール化したような形式

のものを、他人の簿記書から、借用している。次のとおりである。

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

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

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

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

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

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

上段のものは、Joannes Buvingha, Oprecht fundament ende principalen inhout van het Italiaens Boeckhouden, etc., Amsterdam, 1627. であり、下段のものは、Jacob van den Schuere (*Scheure*), Kort onder-richt over het Italiaens Boeckhou-

den, 1634. である。

南海(泡沫)会社事件の監査人として著名なスネル (Charles Snell, 1670—1733) の簿記書、The Merchants Counting-House: Or, Wast-Book Instances, With Direc-

tions for their Stating and Entrances; By Charles Snell, Accomptant. etc., London; MDCC XVIII. (1718) なぞは, Rule 1. から Rule 69. に至り当該簿記書の全体をなしている。それに, 最後に 12 の質問が添記してある。この 69. におよぶルール (Rules) は, 開始記帳からはじまる簿記の, いわば取引例題とその解答のようなものであり, Rule 1. の上のタイトルは, Rules for keeping Merchants Accompts in the True Italian Method. とある。わが国での類例でいえば, 有名な『銀行簿記例題』(明治12年4月, 大蔵省銀行課編纂)・『銀行簿記例題解式』(明治14年8月, 大蔵省銀行課編纂)がある。

ルール (Rules) の肥大化・多様化は, “rote and rule” の方法を, 学習者にとって益々困難で耐えがたいものにしていく。1801年にロンドンで刊行された当時著名な簿記書 Dr Patrick Kelly; The Elements of Book-Keeping, both by *Single and Double Entry*, etc., (p.7) は, 注目すべき見解をのべた。

「仕訳のルール (Journal Rules) の論拠は, 元帳の本質にてらして, 明確に理解しうる筈である。だがしかし, 仕訳記帳は簿記の最もむづかしい部分であるとみられており, しかも, このむづかしさは, 仕訳というこの命題に対処するために一般に採用されているルール (Rules) の多様化によって, 一層拍車がかけられている有様である。借方 (*Dr.*) と貸方 (*Cr.*) の原理は, 単純かつ明確であり, 従って, 適切な條理と方法とに整理・要約しさえすれば, 仕訳のルール (Rules) が多数なものになる筈はないのである」

「私は, 学習者の記憶の助けとする目的で, ある種の Verse (韻文) の形にまとめて, ここに示そうと思う」

By Journal Laws-what I receive,
Is Debtor made, to what I give;

Stock for my Debts must Debtor be,
And Creditor by Property;
Profit and Loss Accounts are plain,
I *debit* Loss, and *credit* Gain.

ディーガン (P. Deighan, A Complete Treatise on Book-Keeping, etc., 1807. P. V) や米書のメーヒュー (I. Mayhew, Mayhew's Practical Book-Keeping etc., 1851. Art 273—80) にみられる Verse は, ケリーが種本のように, 主語を I, my から We, our (ディーガンの場合) あるいは you, your (メーヒューの場合) にかえてあるだけである。まあ, はっきりいえば盗作である。

もっとも, この手の Verse は, 古くから工夫はされていた。“a great mass of rules” を by rote (暗唱せよ) といわれてみても, 学習者にとっては迷惑の上もなく, 大きな苦痛でもある。そこで, 口誦し易く Verse の形をとるのも自然の勢であろう。ベニス簿記の最初の完備したテキストであるとみられる(筆者はそう思う) マンゾーニ (Domenico Manzoni, Quaderno doppio col suo giornale etc., secondo it costume di Venetia. 1543.) にも押韻の仕訳ルール la Regola del Giornale & Quaderno がみられる。マーレー (D. Murray, Chapters in the History of Bookkeeping Accountancy & Commercial Arithmetic, 1930. p.182) に引用してある。また, 英語で書かれた現存する最古の簿記書であるピールの第1の簿記書 (James Peele, The maner and fourme how to kepe a perfecte reconyng, etc., 1553. 12丁) にも Rules to ob=served. がみられる。参考のために両者を紹介しておこう。

(Domenico Manzoni, 1534.)

Nota, che la Regola del Giornale & Quaderno,
in se contiene sei cose, cio è,
Dare, Hauere, Qualità, Quntità, Tempo, & Ordine,
Dare, significa douer dare, cioè il debitore, ò uno
ò più che siano,
Hauere, uuol dir douer hauere, cio è il creditore,
ò uno, o più che siano.

(D. Murray, 182 頁より)

(James Peele, 1553. 第 12 丁)

Rules to be ob=
served.

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

I. P.

わが国に、「資本等式」(従前は、一般に資本方程式と称していたようである)の存在を知らしめたものは、ハットフィールド『近代会計学』(Henry Rand Hatfield, *Modern Accounting*, 1909.)であるといわれている。海老原竹之助訳『最近会計学』が出版されたのは、大正元年12月(1912年)で、筆者(久野)の手許にあるのはその第4版(大正8年12月)である。わが国で最初に会計学というタイトルの書物があらわれたのは、周知のように、明治43年(1910年)刊の吉田良三著『会計学』である。ハットフィールドの前著出版の実に翌年であり、ハットフィールドの影響がすこぶる大きいと評された。ここらあたりの事情が一部の日本人の昔も今もあい変わらずばしこいところというべきか。英国流の監査人会計学のテキスト F. W. Pixley, *Auditors*;

etc., 1881. や R. L. Dicksee, *Auditing: etc.*, 1892. を祖述したといわれている鹿野清次郎著『計理学提要』(上・下)(大正4年と同6年)との間で、会計学か計理学かで生じた名称の論争(もっとも論争というべきほどの意味もないが)に関する興味ある記述は、黒澤清博士の近著『日本会計学発展史序説』(第五, 六項)を参照されたい。この『計理学提要』(上・下)も、たまたま筆者(久野)の手許にあったので、一読した。率直に言って、関心が殆んどもてなかった。黒澤博士の前掲書18頁に若き日の下野直太郎博士のエピソードが記述されており、その一部に、母校の高等商業学校(下野博士はその第2回生)の矢野校長が, Pixley, Dicksee の前二著を渡し熟読させ、興味をもつようだったら母校の講師に推薦するつもりだったところ、「下野は、ピックスレーおよびディクシーの原書は、いくらよんでも、つまらないものとしか評価でき

なかったので、せっかくの矢野校長のすいせ
んを辞して、富山小学校の訓導に就任した」
とある。後年、わが国における動態論の先駆
者といわれた下野博士の面目躍如たるもの
がある。

ハットフィールドの前著の第1・2章は、
The Theory of Double Entry Bookkeep-
ing (*continued*) である。その第2章の末尾
には、次掲の参照文献目録が掲示されている。

BIBLIOGRAPHICAL NOTE TO
CHAPTERS I AND II

- Carlill, J. A. Principles of Bookkeep-
ing. London, 1896.
- Cayley, A. The Principles of Book-
keeping. Cambridge, 1894.
- Dyer, S. A Common Sense Method
of Double Entry Bookkeeping on
First Principles as Suggested by
De Morgan. Part I. Theoretical.
London, 1897.
- Foster, B. F. Double Entry Elucidated.
Boston, 1852.
- Hugli, F. Buchhaltungsstudien. Bern,
1900.
- Jones, Thomas. The Principles and
Practice of Bookkeeping. New
York, 1841.
- Lisle, George. Accounting in Theory
and Practice. Edinburgh, 1906.
[This is perhaps the best single
volume treating the entire subject
which has appeared in English.]
- Schaer, J. F. Versuch einer wissen-
schaftlichen Behandlung der Buch-
haltung. Basel, 1890. [In this trea-
tise is presented the theory of book-
keeping on which Chapter I is

based.]

Sprague, C. E. The Philosophy of
Accounts. New York, 1908. [The
most important theoretical work
which has appeared in English.]

Tipson, F. S. The Theory of Ac-
counts. New York, 1902. [Contains
answers to the questions on Theory
of Accounts given in the New York
examinations for Certified Public
Accountants.]

The following reference works are
also valuable:

The American Business and Account-
ing Encyclopaedia. Detroit. Third
Edition, 1901. [A comprehensive
work of somewhat mixed charac-
ter.]

Dawson, S. S. Accountant's Compen-
dium. Third Edition. London, 1908.
[A valuable reference work in dic-
tionary form.]

Encyclopaedia of Accounting. Edited
George Lisle. 8 vols. Edinburgh,
1903-8. [A most valuable work of
highest scientific standard.]

Stern, R. Buchhaltungs Lexikon.
Wien, 1904. [The representative
German work, but less compre-
hensive in its character.]

Useful text-books of bookkeeping
without especial reference to the-
ory are:

Bogle, A. M. Comprehensive Bookke-
eping. New York, 1905. [An admi-
rable little work giving good exer-
cises free from excessive arithmeti-
cal detail.]

Dicksee, L. R. Bookkeeping for Ac-

countant Students. Fifth Edition.
London, 1906.

— Advanced Accounting. Third
Edition. London, 1908. [The above
two works form a comprehensive
treatise. The latter contains an
admirable collection of bookkeeping
problems.]

On the History of Bookkeeping,
with an extensive bibliography
of the subject, see;

Brown, R. A History of Accounting
and Accountants. Fdinburgh, 1905.

注目すべき文献が目につく。Cayley, A. The Principles of Bookkeeping, 1894. がある。このケイリーは、ハットフィールドの “An Historical Defense of Bookkeeping” (1923.) に Goethe とともにその名がでてくる。わが国の一部の簿記書では、今もってよくみかける名前である。Foster, B. F. Double Entry Elucidated, 1852. がある。フォスターは多くのテキストを書いているが、資本等式説としては、後の Jones, Thomas. The Principles and Practice of Bookkeeping. 1841. (および F. W. Cronhelm; 1818. 後述) の亜流である。日本の会计学書に一方ならぬ影響のあった。Lisle, George. Accounting in Theory and Practice. 1906. もみえてい。就中、注目されるのが、Schaer, J. F. Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung. Basel, 1890. と Sprague, C. E. The Philosophy of Accounts, New York, 1908. とであり、とくにカッコ内書の記述に注目されたい。ハットフィールドの資本等式(説)がシェヤーの祖述であることが明記されており、また、スプラグに至っては、「かつて英語で書かれた文献中の最も重要な論理的業績」と評して

いる。

シェヤー (Schar, Johann Friedrich: 1864-1924) の理論は、周知のように、前出の『簿記の科学的処理に関する試論』(Versuch) に発表された後に、1914年に Buchhaltung und Bilanz として完成される。邦暦で大正3年であり、大正14年4月に、その1922年第5版 (Berlin Verlag von Julius Springer 1922.) が、林良吉訳『会計及び貸借対照表』として出版された。

なお、ハットフィールド並びにシェヤーの前著にはそれぞれ最近の新訳があるので、とくに紹介させていただく。

松尾憲橋訳『近代会计学—原理とその問題一』(雄松堂書店刊, 1971年2月)

林良治訳『シェア—簿記会计学』(上・下) (新東洋出版社刊, 昭和51年4月・昭和52年5月)

以上のほかにも、ブラウン編『会計史』

The American Business and Accounting Encyclopaedia

A Standard Reference Book for Accountants and Business Men, profusely
illustrated with hundreds of special forms and tables.

Compiled by
E. H. BEACH and W. W. THORNE.

Commercial Law Department by
A. E. ROUECH.

PRICE, TEN DOLLARS.

The Book-Keeper Publishing Company, Limited,

DETROIT, MICHIGAN.

Third Edition.

(1905.)もみえているし、また、E. H. BeachとW. W. Thorneの編集になるThe American Business and Accounting Encyclopaedia. Detroit. Third Edition, 1901.がみえている。1090頁におよぶ大著で、そのCommercial Law Departmentの筆者はA. E. Rouechである。1982年に雄松堂書店がそのレプリント版を出した(Reprinted by Yushodo Booksellers Ltd., 1982 Tokyo).

タイトル頁を前頁に紹介しておこう。

米国古典簿記書中の白眉と目されるThomas JonesとC. E. Spragueについては後述する。

資本等式(説)が、すくなくとも「簿記の教授法ないし学習法」(approach to education)として、いかに大きな影響力をもったかは(ややオーバーに言えば、一種のカルチャー・ショックを与えた)、林良吉教授の訳書「序文」によくあらわされている。興味深い序文なので全文を引用・紹介しておこう。

序 文

日本には誠に面白くない歴史的因習があつて、序文と云へば、徒らに大言壮語をなし、誇大虚飾の文字を繰列するのがあります。此書は世界第一の良書であるとか、此書がなければ国家が亡びるとか、或は甚だしきに至っては、此書がなければ天地が混乱すると云はぬばかりのものがあります。それで私は序文と云ふ言葉を聞いた丈で厭になってしまいます。茲に序文を書くのも実は甚だ気が進まないものであつて、何だか書かずもがなことを書いて居る様が気がしてなりません。唯此翻訳をした間に浮んだ自分の所感を卒直に述べて序文に代へることと致します。

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つたのであります。併し是を専門学校の学生に短時日に教へようとすると仲々困難であります。教ふるものも教へらるるものも共に閉口するのであります。之には色々理由もありますが、其一は専門学校の学生は頭脳が理論的であつて、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應用して見た所、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エ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訳に取掛りました。其一部は国民経済雑誌・会計学論叢並びに雑誌商光にて発表しました。今又其次の部分を加へて第一編会計学即ち原理全体並びに第三編の大部分を茲に発表する運びになりました。第二編は法律論でありまして独逸の法律を多く引用してありますが特に独逸の法律に關係のない読者には余り興味がないかと思ふて省

略しました。又第三編中に於ても貸借対照表の形式を多く列挙した部分などは、徒らに紙数を多くするだけかと思ふて省きました。工業会計に属する部分は今半ば出来て居るのでありますが実は父が突然死にましたので非常に多忙で中止して居ります何れ雑誌商光にでも載せたいと思ふて居ります。

独逸の会計学は今日迄余り広く日本に紹介せられて居りませんが、仲々奥深い所があつて、私経済学の一分科として、科学的に学理を樹立しようとする努力は吾々が大に感歎したことであります。訳は成る可く直訳にしてあります。読み易い様に意識にしようかと思ひましたが、意識にすると、経済学並びに法律学の蘊蓄を以て会計学に深みを与へむとする原著者の苦心を潰す虞があります。但し此翻訳は多くは私を御承知の人々の間に行く事と思ひますから、今更他人行儀な真似をせずとも下手でも笑つて読むで下さることと信じます。尤も再三原書と引合してありますから。誤訳は余りない積りです。若しありましたら友情として是非御批正を願ひます。私も此拙劣なる訳書によつて私益を計る考は毛頭ありませぬ。只沈滞して居る此方面の研究に多少の新事実を御紹介しようと志して居るのに過ぎませぬから、読者の御訂正によつて追々完全に見たいと願つて居ります。

二勘定説の是非については議論があります、又独逸に於ても二勘定説其物の内に種々論争もありますが、夫れは今茲には述べませぬ。他日別に研究して見たいと思つて居ります。

原著 *Buchhaltung und Bilanz* は往々簿記並びに貸借対照表と訳して居ります

が、原著(第5版第95頁)に *Die Buchhaltung und Buchführung* と云ふ一節があつて其中に下の如く述べてあります。

……so können wir die Buchhaltung als die Kenntnis, die Wissenschaft der Geschichtschreibung über das Vermögen der Sonderwirtschaft bezeichnen, dagegen die Buchführung als die Kunst des Buchhaltens, die Vollziehung der Anordnung der Buchhaltung durch die Skripturen, die gewöhnlich in Büchern gemacht werden.

それで私は会計及び貸借対照表と訳して見ました。

又 *das Fremdkapital* は普通に他人資本と訳する様であります、あの店には他人の資本が入つて居ると云へば破産でもして他人の資本で蘇生した様で何むとなく語弊がありませんので茲には外来資本と訳して置きました、それは外来思想など云ふ言葉から思ひ附いたのであります。

又此書物に於ては価格と価値とが混同して居る様に見へるかも知れませぬが、それは成る可く原書に忠実に訳した結果です。会計学殊に評価論に於ては両者の区別が判然としない場合が多いのです。それで独逸の会計学の書物に於ては *der Wert* 英国の書物に於ては *Value* なる言葉が自然自由に使はれて居ることは読者も既に御承知のことと思ひます。*Schmalenbach* も其著 *Finanzierungen* に於て次の通りに云つて居ります。

……*der Wert, um den es sich in der Bewertungslehre handelt, ist voraussichtlicher Preis.*

此翻訳については原口教授の非常なる御尽力を辱ふしました。恩師の温情、身に染みて有り難く肝銘致します。

すくなくともわが国で（正確に言えば、わが国のこれまでの多くの簿記・会計のテキストで）、資本等式（説）といえは、まずシェヤーを、貸借対照表等式（説）といえは、まずニクリッシュ（Heinrich Nicklisch）をあげるのが通例であるが、かかるゆえんは、たまたま、わが国で、その祖述者というか信奉者というか、あるいはその亜流が、自著を通じて喧伝した「結果」にすぎない。例えば、シェヤーの場合をみてみよう。彼の祖述者といえは、衆目の一致するところ、東京帝国大学経済学部教授上野道輔博士その人であろう。大正11年11月刊、『簿記原理』（上・下巻）である。筆者（久野）の手許にあるのは昭和6年5月の新稿第11版である。この新稿第11版の巻頭には、「序言」が記述されているが、ひきつづく第2頁には、とくに、「第一版序言より」として、次の記事がみえている。

第一版序言より

併しながら『簿記原理』の刊行は猶他にも多少の意義を有する筈でなければならない。即ち之に由つて独逸系統の簿記学の研究が決して軽視すべからざるものであるのみならず、簿記学の理論的研究は之を英米の著書に求めるよりは寧ろ独逸の著書に求めなければならない事を明かにすることが出来れば、『簿記原理』の *raison d'être* は十分にあるのである。『簿記原理』は簿記を理論的に説明することを目的として書いたものである。而して夫れは Schär の学説に拠つたものである。即ち物的二勘定系統説殊に資本方程式に基く二勘定系統説に拠り

たるものである。併しながら此の事は直に本書が Schär の著書の訳書であると云ふ意味ではない。

大正11年10月2日

東京帝国大学経済統計研究室に於て

著者

まことに率直といえは率直である。しかし、Schär の「資本方程式」を喧伝するのあまり、「簿記学の理論的研究は之を英米の著書に求めるよりは寧ろ独逸の著書に求めなければならない」としたのは、いささか勇み足で、博士の独善かつ偏見と断ぜざるを得ない。

14世紀のベニス簿記は、周知のようにオランダを経て16世紀には英国に入り、数百年の伝習の歴史を有する。英国は、いってみれば、会計（学）の家元なのである。独逸は盛んなりといえ、いわば新興勢力であり発展途上国である。彼の資本等式（上野博士のいう資本方程式）のごとき、あるいは彼の貸借対照表等式（世間でいうニクリッシュの貸借対照表方程式）のごとき発想が、英国に、かつて存在しなかった筈はない。

18世紀中葉の英国に、すでに、両等式（説）の発想が芽生えていたこと、また、前世紀40年代の米国に、すでに、資本等式（説）が確立し発展していったことを、本稿で明らかにするとともに、これら等式（説）の、「教授（学習）法」（*approach to education*）としてのメリットは認めうるとしても、その見逃し難いデメリットについて、率直に私見をのべたいと思う。

(4) 伝統的な成果計算志向の喪失

ベニス簿記以来の商人簿記の伝統は、一貫したその成果計算志向にあると考えられる。わが国の一部の会計学テキスト等に、19世紀に入るやにわかに「損益計算思考が台頭」したかのごとき記述が目立つが、誤りである。ちなみに、貸借対照表と損益計算書とい

う二つの会計報告書に関し、すくなくとも制度的な側面からは、沿革的にみて、前者が尊重されてきたが、後に次第に後者の損益計算書も開示の重要度を増してきた。つまり、文字通り「台頭」(注、岩波国語辞典：「勢力を得てくること」)してきた、というのなら話はわかる。しかし、この場合は、損益計算ではなく、会計報告書としての「損益計算書」についてである。

簿記は、その出発点から、“dynamic”な資質をもったものである。成果・損益の計算志向なしに複式簿記が成立する筈がない。商品勘定を記録する簿冊の左頁には(商品勘定の借方側には)、仕入額すなわち input costs を、その右頁には(商品勘定の貸方側には)、売上額すなわち output proceeds を、それぞれ記帳する。G→W, W→G' の資本循環の動態をびったりと把握している。商品販売益の計算は、個別の実名商品勘定につき完売時(取引完結時)をまっして、左右頁の差額として確認するか、さもなければ、随時もしくは定時に、いわゆる「棚卸」(inventory)を実施して在庫の残品を確定し、その金額(往時は、残品の仕入原価を確定することが困難とされていたようで、しばしば、売価による評価がなされている)を右頁(貸方)に加算する。このいわゆる「棚卸評価」の目的は、けして、当該時点における商品という形態の財産の財産(価値)計算にあるのではなく、商品取引における成果(損益)の計算にある。

資本等式(説)は、元来、“static”な資質をもっている。所定の時点における資本主の(当該企業の)「財産(政)の状態」につき、「構成各部分」と「全体」とから把握しようとする。損益計算の諸要素は、この場合、しょせん資本勘定の“supplement”「補足物」としかみられていないのである。

資本等式の主唱者であるシェヤー(J. F. Schär)の、「棚卸から棚卸までの間は、簿記は不完全な状態にある」ことから、これをも

って「簿記におけるやむをえざる弊害」(ein notwendiges Übel)」であり、「簿記の欠陥」である、とする主張のごときは、根本的なところで、簿記の本質に関する認識に欠落したところがある。前世紀の米書にはよくみられたが、そして当然のことながら、米書の訳書が多かったわが国の明治の初期の簿記書によくみられたが、商品勘定、備品勘定、船舶勘定等を、損益(計算)系列の勘定群に入れるという思考の方が、シェヤー流の思考よりも、よほど伝統に忠実であり、かつ、まっとうであるように思う。

II. schema

資本等式(説)への展開に関連して、もっぱら説論上の便宜から、あえて、その schema (ski: ma), Schema ('ʃe: ma) を示せば、次のようになる。

○英国の場合

筆者(久野)のいうスコットランド派

A. Macghie (1718. エジンバラの商人)

A. Malcolm (1718. 1731. A. M. アバ
ディーンの数学教師)

J. Mair (1736. 1773. A. M. はじ
めエア、ついでパースの教師)

→ F. W. Cronhelm (1818.)

Hustcraft Stephens (1735. London)……後述するように、資本等式(説)に非ず、むしろ、貸借対照表等式(説)の先駆者とみられる。

リトルトン(A. C. Littleton, Accounting Evolution to 1900., Part II. XI. Proprietorship Theory in Accounting)は、Malcolmの資本勘定の説明を引用するとともにとくに、「資本の全体とその構成各部分との区別」に関する同様な見解(a similar indication)として H. Stevens 1735. の著書をあげ、その一部を引用している。なお、片野一郎博士

訳『会計発達史』(258頁)では、「Hustcraftの著書1735年」とあるが、「ステーブンスの著書1735年」が正しい。この誤りは、リトルトンのこの章の末尾にあるReferencesの記事が間違っていて書いてあつたためである。

1. Alexander Malcolm, *A New Treatise of Arithmetick and Bookkeeping, etc.*, Edinburgh, 1718, pp.132-133.
2. Stephens Hustcraft, *Italian Book-Keeping Reduced into an Art, etc.*, London, 1735.

(以下省略)

とある。勿論、正しくは次のとおりである。

Hustcraft Stephens, *Italian Book=Keeping, Reduced into an ART: being An Entire New and Compleat System of Accompts In General. etc.*, London: MDCCXXXV.

Stephens, Hustcraft. *Italian Book=Keeping, etc.* という書き方もあるけれども、それならば、1.の場合も、Malcolm, Alexander. *A New Treatise of Arithmetick and Bookkeeping, etc.* と書かなければ平仄が合わない。

なお、リトルトンのこの章では、Malcolm (1718.)をまづとりあげている。マルコームは、*A New Treatise of Arithmetick and Book-keeping, etc.*を1718年にエジンバラで出版し、また*A Treatise of Book-keeping, or Merchants Accounts; in the Italian Method of Debtor and Creditor. etc.*を1731年にロンドンで出版している。筆者(久野)の手許には前著の1718年版はない。以下、リトルトンは、ステーブンス、クロンヘルムを論じ、転じて、米国のジョーンズ(Thomas Jones)の説を掲げている。ジョーンズからの引用文は、リトルトン自身もいうように、かなり長々としたものである。その他、Franz Hautschl(オーストリア)の

短い引用文があり、G. D. Augspurg(ブレーメン)、Georg Kurbauer(ウィーン)の所論については、F. Hügliの著書からの孫引きで紹介してある。また、章末には、注記してB. F. Fosterの名をあげており、*A Concise Treatise on Commercial Book-keeping*(Boston, 1836.)から引用することを省いた旨、およびその理由、すなわち、FosterがCronhelmの著書から多くを引用していること、Jonesに負うところが大きいことを特記している。Jonesとのかかわり合いについては、本稿でものべる。

○米国の場合

T. Jones (1841. 1849. 1859.)

→ —B. F. Foster (1836. 1840. 1852.)
→ —C. E. Sprague (1907.)
→ —H. R. Hatfield (1909.)
—J. G. Pilsen (1877.)

ジョーンズ(Jones, Thomas. 1804-1889)は、*The Principles and Practice of Book-keeping, etc.*, New-York: 1841.のほか、*Book-keeping and Accountatship, etc.*, New-York: 1849. および *Paradox of Debit and Credit Demolished; etc.*, New-York: 1859. を出版している。後の二書は筆者(久野)の手許にはない。

フォスター(Foster, Benjamin Franklin.)は、*A Concise Treatise on Commercial Book-keeping; etc.*, Phil: 1836.のほか、*The Theory and Practice of Book-keeping, etc.*, Phil.: 1840. および *Double Entry Elucidated*. Bost.: 1852. を出版している。なお、*The Theory and Practice of Book-keeping, etc.*は同年にLondonでも出版されており、また、*Double Entry Elucidated*. は1843年にLondonですでに出版されていたものである。このほかに、*The Origin and Progress of Book-keep-*

ing etc., London: 1852. がある。筆者(久野)の手許には, The Theory and Practice of Book-keeping を除いて, すべてである。但し, A Consice Treatise on Commercial Book-keeping; etc., は, 1839 年のポストン版(第3版)であり, また Double Entry Elucidated. は 1843 年のロンドン版である。

ピルセン(Pilsen, John G.)は, Reform of Double Entry Book-keeping: etc., New York: 1875. と Complete Reform of Book-keeping: etc., N. Y. 1877. を出版している。前著は筆者(久野)の手許にない。専ら, 後著によってその所論を解明する。H. C. Bentley & R. S. Leonard 編の Bibliography of Works on Accounting By American Authors. 1934. (Reprints 1970. p. 56) の記事によると, Complete Reform of Book-keeping: etc., 1877. の最初の 24 頁分に, Reform of Double Entry Book-keeping; etc., 1875. (p. 24, 26 cm. の小冊子である) がそっくり収録されているという。内容的にいうと, この 24 頁分は, 簿記の一般原理を取扱ったものである。前著のタイトルの一部に “; containing a new classification of accounts” とあるが, この「新勘定分類」に, 資本等式の構想が端的にあらわれている。後に詳論する。

スプラークとハットフィールドの著書に関しては, 別にのべる機会も多いので, ここでは省略する。

III. 英国古典簿記書における「資本等式」の先駆的業績とその顛末; A. Malcolm, A. Macghie, H. Stephens, J. Mair & F. W. Cronhelm

前項 II. でのべたように, マルコルム(Alexander Malcolm, A. M. Teacher of the Mathematicks at Aberdeen)には,

次掲の二著書がある。

A New Treatise of Arithmeticks and Book-keeping, etc., Edinburgh, 1718.

A Treatise of Book-keeping, or, Merchants Accounts; in the Italian Method of Debtor and Creditor. etc., London, 1731.

以下は, もっぱら, 後著にそくして論ずる。第 1 章「簿記の本質と目的」(Of the Nature and End of Book-keeping) の冒頭に, 簿記を定義して, 次のようにいう。

“Book-keeping is the Art of keeping Accounts [i. e. recording the Transactions] of one's Affairs, in such a Manner, that the true State of any Part, or of the Whole, may be thereby known with the greatest Clearness and Dispatch.”

このいわゆる「定義」(Definition)には, 後の資本勘定(Stock-Account)の解説と一体になって, 資本等式への発想が, 実によくあらわれていると思う。まず, 次の二点を注目したい。

(イ) 一時点における真実なる財産(政)状態(the true State of one's Affairs)について,

(ロ) これを, 構成各部分(Part)および全体(Whole)とから把握する, という構想である。

さらに, 3 頁では, とくに注目すべき発言として, 次のようにいう。

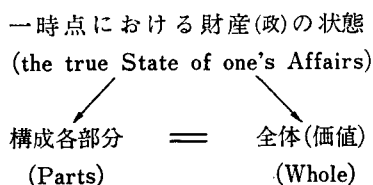
“Then, as to the state of the Whole; since the Whole is nothing but all the Parts taken together, the State of it can be known only by collecting the States of several Parts into a complete Inventory, or Account of all one's Effects and

Debts: the difference of which is the final *State of the Whole*; etc.”

部分の合計が全体に等しいこと、また、いくつかの部分の状態を集合することによって真の状態を知り得るのであるが、全体の窮極的な状態は、資産 (Effects) と負債 (Debts) という各部分の、近現代風にいうなら、財産の積極各部分と消極各部分の、the difference 「差額」であることが、明示されている。とくに、“the final *State of the Whole*” が、構成各部分である「資産」と「負債」の「差引計算値」として認識されている点を注目したい。

この発想は、マギー (Alexander Macghie, Merchant in *Edinburgh*.) の場合も、まったく同様であり、*The Principles of Book-Keeping explain'd, With the Chief Cases thereof Stated and Resolved. etc.*, 1718. の冒頭の「簿記の目的」に関して、次のようにのべている。

“about the State and Circumstances of his Business (as to the State of his Affairs), either in *Whole* or in *Part*,”



この発想は、さらに、資本勘定 (Stock-Account) を中核にすえ、これと相对应する貸方諸項目 (the corresponding Creditors) としての負債、これと相对应する借方諸項目 (the corresponding Debtors) としての資産という認識と結びつく。

マルコルムは、第2章 (Chap. II. Containing more particular Instructions for the Formation and Use of Accounts in

the Leger.) Sect. II. の Article I. 「開始財産目録による元帳の開始記帳」で、資本勘定の性格について、次のように明記している。

Stock-Account, is

Debtor, for all that I owe by the Inventory.

Creditor, for all my Effects on hand, and the Debts owing to me, by the Inventory.

The corresponding Creditors and Debtors are the several Subjects that composed the Inventory.

資本勘定の構造は、当然、次のようになる。

Dr.	Stock-Account	Cr.
the corresponding Creditors (諸負債)		the corresponding Debtors (諸資産)

さらに、38頁では、資本勘定の本質を、実に端的に、“*Root or Trunk to which all the other Accounts in the Leger-Book.*” とのべている。文字通り、元帳に開設される他のすべての諸勘定の「根幹」であるというのである。

また、「取引が発生して資本勘定の状態に変化が起きているということは、とりもなおさず、資本の全体価値に変化が生じているのか、さもなければ、資本の構成各部分の内容および金額に変化が生じているのである」ともこのべている (38頁)。

「資産」すなわち、資本勘定にとっての “the corresponding Debtors” は、資本勘定にとっては「積極」(プラス)の意味をもち、「負債」すなわち資本勘定にとっての “the corresponding Creditors” は、資本勘定にとっては「消極」(マイナス)の意味をもつ、とするこの発想は、資本等式 (説) のまさしく土台である。

マギーの場合も、第1章の冒頭で「イタリ

簿記は、借方・貸方という呼称のもとに、すべての営業取引を整理するための技法であり、その目的は、商人がその営業の状態つまり彼の財産(政)状態に関し(as to the State of his Affairs), その全体(Whole)並びにその構成各部分(Part)を、同時に確定することにある」とのべるとともに、とくに、第2章の第1ルールでは、諸資産が資本勘定との関係においてすべて借方項目であり(Debitor to Stock), 諸負債が資本勘定との関係においてすべて貸方項目である(Creditor to Stock)とのべている(12頁)。

後述するクロンヘルム(F. W. Cronhelm)は自著の p. xiii (Sketch of the Progress of Book-keeping) で、次のようにいう。

“In 1736, Scotland had the honour of producing, in the Book-keeping Methodiz'd of John Mair, the most complete and elaborate exposition of the old Italian Method, ever published.”

とくに“the old Italian Method”という但書がつくのは、メヤーの簿記書が、ベニス簿記以来の伝統的な“tre libri principali”3主要簿制(当座帳, 仕訳帳および元帳)にもとづく単一仕訳帳制を採用していることによる。クロンヘルムは、“the new Italian Method”として、ブース(Benjamin Booth, A Complete System of Book-keeping, etc. London: 1789.)の複合仕訳帳制をこれに対比しているのである。メヤーとブースの比較研究に関しては、拙著『英米(加)古典簿記書の発展史的研究』(学習院学術研究叢号第5号, 第一法規出版刊, 昭和54年5月)でものべたが、いずれ他の機会に詳論する予定である。

メヤー(John Mair)には、次の二著書がある。

Book-keeping Methodiz'd: Or, A Me-

thodical Treatise of Merchant-Accompts, According to The Italian Form. etc., Edinburgh: 1736. (エジンバラ版は、1736年にひきつづき、1741, 1749, 1752, 1757, 1760, 1763, 1765年と数えて8版を重ねた。また、ダブリン版は、1737年につきつづき、1748, 1750, 1754, 1764, 1775年と数えて6版を重ねている)

Book-keeping Moderniz'd: Or, Merchant-Accounts by Double Entry, according to the Italian Form. etc., Edinburgh: 1793. The Sixth Edition. (筆者の手許にあるのは、Anno Press 1978. のレプリント版で、1793年の第6版である。序文の日付は1768年9月27日とある。メヤーは翌年の2月に歿している。この書物の出版は1773年であったといわれているが、レプリント版のIntroduction John Mair and his “Book-Keeping”の記事もこの1773年説を採用しつつ、further editionsとして、1778, 1784, 1789, 1793, 1797, 1800 and 1807と記述し、さらに、注記して“There are references in the literature to 1768 as the year of the first edition. There is no substantial evidence for an edition of this date.”とのべている。1773年を初版としてIntroductionでいう発刊年次を数えると1793年版は第5版であってSixth Edition.にはならぬ。また注記にそくして、確実な証拠がないとされている序文日付の年1768年を初版の年次として前出の発刊年次を数えると、たしかに1793年はSixth Editionとなる。レプリント版のIntroduction John Mair and his “Book-Keeping”の筆者の意図が那邊にあるのか、甚だ理解に苦しんだ。*Historical Accounting Literature*, Mansell 1975. を調べて、ようやく、疑問が氷解した。同書の140頁に1786年の第4版がみえている。かくして、1773年を初版として、この1786年版を加えて数えると、1793年版は第5版ではなく、まさしく第6版となる。いうまでもなく、1768年を初版とすると、1786年版は第4版ではなくて第5版と数えられるし、1793年版は第6版ではなくて第7版と数えられることになってしまう)

Book-keeping Moderniz'd は前著の補訂版である。両書を比較対照して詳細に検討すると、実にさまざまな興味ある課題を見出すことができる。メヤー自身の考え方の展開もよくわかる。メヤーのこの両書の比較研究についての詳細は、他日、発表してみたいと考えている。本稿では取扱えないので、とくに目立った諸点だけ列挙しておこう。まず、文章の全般について改良されているのがわかる。前著では、おそらく強意のためと思われるが、(あるいはメヤーの好みといった方がよいかも知れぬ) やたらに大文字を乱用している。例えば “The Object or Thing of which Book-keeping tracts, are, the Affairs, Transactions or Dealings, which a Man of Business has occasion to record and commit to Writings, ……” のように。これをすべて小文字に改めているほか、burthen を burden と改めたり、tho' を though と綴りかえたりしている。これらは、Moderniz'd がメヤーの歿後の出版であったがためとも思われる。従って彼の意向であったとばかりは断言できない。また、全般的にみて量的な充実、簿記の応用範囲の拡大も目立つ。これは、両著の目次の比較をもっても一目瞭然である。その他、単一仕訳帳制という枠の内での改良ではあるが、マルコムからの継承であろうと思われる *Marginal Journal* (マルコムの簿記書では、その32頁にこの名称が出てくる) に改良が加えられている。すなわち、*Marginal Journal* から *Subjoined (or Conjoined) Journal* へ方向である。簡単にいえば、当座帳の左あるいは右の margin (余白) を利用して仕訳を行なうという発想での当座帳と仕訳帳の合併という形式を脱して、両帳の連結という発想の転換である。もっともメヤーは自身の工夫としてのべているわけではなく、文意から推量すれば、かかる方向への実務界での “another fashion” がみられるという意味にとられる。こ

れもまたマギーやマルコムからの継承であろうが、仕訳ルール (p.21) の簡約化は一般と顕著になっている。general account, general title の採用という勘定科目の近代化も目立つ。Methodiz'd の Book III. (p. 72) にみられる *N. B.* の記述は、内容としては、貸借合計の一致による正確性確認の手続を長々と記述しているが、Moderniz'd の Book III. (p.64) では、とくに “This addition of Dr and Cr sides, is by merchants, called the *Trial balance*; etc.” と明記している。前著には trial balance という用語はない。「この借方および貸方のこの加算のことを、商人達は *Trial balance* とよぶ」とある。たしかに、trial balance とは、ある種の行為ないし手続なのである。明治6(7)年に出版された福沢諭吉訳『帳合之法』(Bryant and Stratton's Common School Book-Keeping; etc., 1871.) では、trial balance を「平均ノ改」と訳した。「平均 (balance) による改 (アラタメ)」という行為ないし手続なのである。「試算表」という用語にまさるものと思うがいかな。また、Book III. の第3章「元帳の総括」には、極めて重要な、次の文章が補訂されている。

“This (元帳の総括を行ない、締切って次期に繰越す手続を指している) they do not purely because the spaces allotted for the accounts may, by the end of the year, be supposed to be for most part full, but chiefly with a view to discover how far they have gained or lost by last year's trade.”

期首の開始仕訳は、資本(主)勘定を相手科目として、それぞれ、諸資産を借方に、諸負債を貸方に記帳をするという伝統的な手続(これを journal inventory という)を、すべて省略して、旧元帳の残高勘定から直接、新元帳に記帳する方法を加筆しており、とくに、「この方法が最も簡潔である」(p.80)と

のべている。指摘したい点は、このほかにも多いが紙幅の関係もあり、詳論を他日にゆづる。

メヤーの立場(あるいは自負)は、*Methodis'd*の序文の一部(p. vii)に明瞭である。

“The greatest Number of Authors run on in a preceptive Way, without laying a suitable Foundation, by a previous Explication of the Nature of the Method, and the Dependance of one thing upon another, and so attempt to instruct the Learner by the Strength of his Memory, without informing his Judgement. On the other Hand, some few endeavouring to avoid this dogmatical Strain, have been carried too far into the other Extreme; by insisting on the abstract Theory to such atedious Length, that their Readers are often bewildered and lost in Definitions and Explications of Words.”

「現今の簿記書の著者達のうちで、その大部分の人々は、簿記に関するしっかりした土台を明示することなく、その本質に関する既存の解釈と、おたがい同志の物まねで、漫然と簿記の法則なるものにつき、のべつにしゃべりまくっている有様である。学習者の自らの判断に依存することなく、専ら彼等の記憶力にたよって教えようとしているのである。他方、かかる独善的を傾向を回辟しようと努力しているごく少数の人々は、もう一方の極端に走っている。すなわち、彼等は、あまりにもくだらだと退屈で抽象的な理論を読者に強要するがために、読者の方で、その用語の定義や解釈につき、当惑し途方にくれることがよくある」

メヤーのいう少数派とは、具体的には一知識を指すのか、一説によれば、この“intellectual over-fastidiousness”とは、マルコ

ルム(Alexander Malcolm)やステューブンス(Hustcraft Stephens)をあてこすったものであるともいう。歳移って1801年、ケリー(P. Kelly)の*The Elements of Book-keeping, etc.*, London. のPreface. A short History of Book-keeping. (p. vii)では、メヤーの両簿記書の、実務からの乖離と学習者としてみた場合の過度な詳細さが批判される番になる。とくに、次の記述などは、相当に手きびしい(p. vii)。

「1736年に、パースの有名な学校の校長であるジョン・メヤーは、*Book-keeping Methodiz'd*というタイトルの世間に知られ流布した簿記書を執筆した。爾後、版を重ね、1768年にはその補訂版が新しいタイトル*Bookkeeping Moderniz'd*として出版された(1768年は序文の日付の年で、実際の出版年次は、1773年であるとする見方が有力である。詳細は前述した)。彼によると、この補訂は、簿記実務の様式や流行にみられる不断の変化および絶えざる変遷によって必要になったとされている。しかしながら、この補訂版が、商人簿記の当時の実態、その様式や流行の爾後に経験した大きな変化をも取り入れて改訂されたと仮定しても、現在、メヤーの簿記書だけで学んだ人々が、簿記実務の場に立たされたならば、そこでの簿記の仕事が、どういう手順ではこんでいるのか、さっぱりわからないであろう」

もちろん、旧派(伝統派)の簿記の「テキスト」としての完成度が高い事は十分に認めたと上でのことであろうが、爾後の急激な実務の改良には、とうていおいつかないと言いたいのであろう。もっともな意見である。さらにもうひとつ、これは、本論集の第17巻第2号の拙論『英米古典簿記書研究拾遺(完)』のXXIII.《補記》(3)「メヤーの簿記書に関する疑念」でのべたことであるが、その後、研究・調査が進まず、解明を得ていない問題がある。諸賢の御教示を得る機会ともなれば

と愚考し、あえて、本稿でも、くりかえしておく。

メヤーの簿記書に関する世評は、たしかに高い。後述するように、すくなくとも、資本等式の先駆者であり、その土台をかためた発想をもっている。ただ、後にものべるが、マギーやマルコルム、とくにマルコルムの影響を強くうけている（あるいは、そっくり継承している）こともたしかである。のみならず、実は、メヤーの簿記書が出版された 1736 年の前年 1735 年に、どうみても、著しく類似したタイトルの簿記書が、ところも同じエジンバラで出版されているのである。両書名を併記してみる。

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

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

マレー (D. Murray, *Chapters in the History of Bookkeeping Accountancy & Commercial Arithmetic*, Glasgow, 1930, p. 325) は、「メヤーは、彼の簿記書のタイトルを考案するに際して、その前年に出版されたウィリアム・ハミルトンの簿記書のタイトルを借用したように思われる」とのべているが、果してタイトルだけにとどまるものかどうか。W. ハミルトンの簿記書を、ぜひみたいものである。なお、Brown ed., *History of Accounting and Accountancy*, 1905. の巻末の『書目』や H. J. Eldridge, *The Evolution of the Science of Book-keeping*, 1931. の『書目』あるいは A. H. Woolf, *A Short History of Accountants and Ac-*

countancy, 1912. の巻末の『書目』には、いずれも W. ハミルトンの簿記書は掲載されていない。*Historical Accounting Literature*, Mansell 1975. の『書目』には 138 頁に、次のように掲載されている。

Book-keeping new modelled: or, a treatise of merchant accounts, according to the true Italian method of debtor and creditor; wherein that excellent and curious method is clearly laid down, in a plain and convincing manner; the whole being altogether new and concise, and illustrated with three sets of books. To which are added a specimen of a factor book, a ware-house book, and an invoice book: with directions how to frame a book of charges of merchandize, and a book of personal and household expences. Edinburgh: 1735.

前述のマルコルムやマギーにみられる資本等式（説）の土台をなす諸要件は、

- (イ) 一時点における真実な「財産（政）状態 (one's Affairs)」の把握。
- (ロ) その構成各部分 (Parts) と全体 (Whole) との関係。
- (ハ) “final State of the Whole” としての、近現代風にいうなら「積極財産 (Effects)」と「消極財産 (Debts)」の「差引計算値」。

これである。

メヤーは、彼等の構想を、まことに忠実に継承している。表現や用語法までそっくりである。試みに、これら三者の「簿記」に関する主意（本質、目的）を併記してみよう。

A. Malcolm: “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, may be thereby

known with the greatest Clearness and Dispatch. さらに2頁では、“further explained” とする但書をつけて簿記の目的 (*The End of Bookkeeping*) を論じ、“State of any Part, or the Whole of one’s Affairs, as the End of Book-keeping is there more generally expressed.” とのべている。

A. Macghie; “about the State and Circumstance of his Business, either in Whole or in Part, viz, what he gaineth or losseth by every particular Person he dealth with, or the Commodities he dealth in, and consequently what he is worth to a Farthing;”

J. Mair (前著・序論の冒頭の部分); “Book-keeping is an art, teaching how to record and dispose the Accounts of Business, so as the true State of every Part, and of 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, that is, to record a Man’s Dealings and Transactions;”

メヤーの場合は、Part I, Book III. の第2章「借方、貸方という用語の本質と用法」の末尾を、次のような注目すべき記述で結んでいる。“From all which it is evident, the Terms *Debitor* and *Creditor*, are nothing but Marks or Characteristicks stampd upon the different Parts of Transactions in the *Journal*, expressing the Relation of these Parts to one another, and shewing to which Side of their respective Accompts in the *Ledger* they are to be carried.”

借方や貸方という用語にかかわる擬人的解説は既無であり、“Marks (符号)” ないし “Characteristicks” (指標) にすぎないとまでいいきった。また、補訂版 23 頁には、いわゆる Journal-Inventory の解説を加筆しているが、ここでとくに、財産目録を構成する第1部分 (近現代風にいえば積極財産) と第2部分 (近現代風にいえば消極財産) と、両者の “the difference” (差額、差引計算値) としての “neat (net) stock” の概念を確立している。「両部分の差額が、当該商人の正味資本つまり、彼の負債をすべて返済した後の正味身代 (neat worth) である」と。これにより、資本勘定を相手科目とする Journal-Inventory が行なわれる手順となる。

1818年に、クロンヘルム (F. W. Cronhelm) は、次掲の簿記書をロンドンで出版した。

Double Entry by Single, A New Method of Book-keeping, applicable to All Kinds of Business; and exemplified in Five Sets of Books. etc.

この簿記書の内容および資本等式の解明等に関しては、拙著『前掲書』、雑誌「産業経理」(vol. 34, No. 7/Jul. '74: vol. 38, No. 1/Jan. '78)、本論叢の数編の論文等で発表してきたが、若干補足しつつ、ここで再論する。

クロンヘルムは、前掲書の序文の一節、Part I. 「簿記理論」第1章〈序論〉および第2章〈完全な簿記と不完全な簿記〉の、それぞれ冒頭で、いみじくも次のようにいう。

“The purpose of Book-keeping, as a record of property, is to shew the owner at all times the value of his whole capital, and of every part of lit. …… it is evident that it must constantly be equal to the sum of all its parts. This EQUALITY

is the great essential principle of Book-keeping. …… 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 notion of Accounts, etc.” (pp. vi~vii)

“Book-keeping is the art of recording property, so as to shew at all times the value of the whole capital and of each component part.” (p.1)

“Complete Book-keeping is that which gives a record of the whole property as one mass, and of all the constituent parts. If the account of the whole mass, or of any of its parts, be omitted, Book-keeping is partial and imperfect.

The component parts of property, are Money, Goods convertible to Money, and Personal Debts. The whole mass, or capital, is technically called Stock.” (p.3)

マルコルム、マギーあるいはメヤー（筆者のいわゆるスコットランド派）のいう前出の資本等式（説）の土台をなす諸要件を、実に簡明に表示している。

さらに、その第3章〈均衡原理〉(Principle of Equilibrium)では、まずその冒頭で、次のようにいう。

「全体は、その構成各部分の総和に等しい。これは精密諸科学の基本的な公理である。簿記のすべての上部構造 (the whole super-structure of Book-keeping) は、この土台の上に立脚しているのである。簿記は、財産を種々なる部分から構成される全体として把握しようとする。資本勘定(Stock Account)は全体資本 (the whole captial) を記録す

る。また、現金勘定、商品勘定および人名諸勘定は、構成各部分を記録する。…(中略)…信用や手形が導入されると、その性質上、まさに対照的な2種類の財産が生ずる。その第一のものは、商品、現金、受取手形および受取勘定からなる積極財産 (Positive Property) であり、その第二のものは、支払手形および支払勘定からなる消極財産 (Negative Property) である」(pp.4~5)

同章の7頁では、この均衡原理を、3つのケースで明示している。

Case I. 積極財産

積極側あるいは借方	消極側あるいは貸方
商 品……£2000	支払手形……£ 800
現 金………1000	支払勘定………1200
受取手形……… 500	資本(資本主の資本)
受取勘定………1500	……………3000
£5000	————— 均衡 ————— £5000

Case II. 中性財産

積極側あるいは借方	消極側あるいは貸方
商 品……£2000	支払手形……£1800
現 金………1000	支払勘定………3200
受取手形……… 500	資本(資本主の資本)
受取勘定………1500	…………… 0
£5000	————— 均衡 ————— £5000

Case III. 消極財産

積極側あるいは借方	消極側あるいは貸方
商 品……£2000	支払手形……£2000
現 金………1000	支払勘定………4000
受取手形……… 500	
受取勘定………1500	
資本(資本の不足額)	
……………1000	
£6000	————— 均衡 ————— £6000

すすんで同章の8頁では、次のようにいう。

「より正確に示すために、代数の形式で説明してみよう。a, b, c 等を積極各部分あるいは借方諸項目とし、l, m, n 等を消極各部分あるいは貸方諸項目とし、s を資本あるいは

資本主のリアル・ワース（正味財産）とすれば、部分の総和が全体に等しいことから、次の等式をうる。

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

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と名づけ、l, m, n 等で示されている支払手形や支払勘定のような財産を消極財産と名づける」

以上の所論から導き出される等式は、いうまでもなく「積極財産」(Aktiva, A) - 「消極財産」(Passiva, P) = 「正味財産」(Kapital, K) つまり $A - P = K$ の資本等式そのもの、わが国の簿記テキストの類でお馴染みのものである。

いうまでもなく、負債と資本とを同一の範疇とする $A = P + K$ ($a+b+c, \text{ etc.} = l+m+n, \text{ etc.} +s$)、つまりいわゆる貸借対照表等式ではない。この点は重要である。そこで、前出のメヤー簿記書の前年 1735 年にロンドンで出版されたスティーブンス (Hustcraft Stephens) の簿記書にふれておこう。次の簿記書である。

Italian Book=Keeping, Reduced into an ART: Being An Entire New and Compleat System of Accompts In General. etc., London: MDCCXXXV.

その序文、序論につぐ “Of Italian Book-Keeping in General; and the Certain Principles on which the whole is founded” の冒頭で、次のようにいう。

“Italian Book-keeping is an Art by which the present Condition and Extent of Man’s Estate are discover’d, as they are certain Consequences arising from the first Condition and Extent, with the Alterations that have happen’d to them, recorded.”

メヤーの「彼等（一方の極端に走った少数派）

は、あまりにもただらと退屈で抽象的な理論を読者に強要するがために、読者の方で、その用語の定義や解釈につき、当惑し途方にくれることがよくある」という前出の批判を想起された方々もあろう。たしかに、Condition, Extent といった基本的概念にしても、スティーブンスは必ずしも明確に定義していない。だが、前出の、この冒頭の文章には、

期首

$$A = P + K$$

期末

$$A' = P' + K'$$

$$K' - K = k$$

$$G - V = k$$

を思わせるようなひびきがありはしないだろうか。

Condition とは資産を、Extent とは負債（および同一範疇としての資本）を意味すると解釈されるが、その裏付けは、序論の次の Extent にかかわる解説（定義といってもよい）の事例、あるいは、この項での事例を用いた説明で明らかになろう。Extent に関し、次のようにいう (p.2)。

“That Portion of Things which a Man possesses, or has otherways belong into him, as a Security, taken all together, I call Estate, and the Worth of Man’s Estate, consider’d abstractly from the Things which are valued, I call the computed Value or Extent of a Man’s Estate.”

まず、財産 (Estate) の定義した上で、この “a Man’s Estate” に対立する概念としての「財産の計算価値」(the computed Value) つまり、財産から抽象化して考察される（すべき）財産価値のことを財産の “Extent” というわけである。

$$\begin{array}{ccc} \text{a Man's} & & \text{Estate} \\ \swarrow & & \searrow \\ \text{Condition} & = & \text{Extent} \end{array}$$

という等式におきかえて考察すると、ニコリッシュ（H. K. Nicklisch, 1922）の、「資本財」＝「資本価値」の等式にもとづく貸借対照表等式（Bilanzgleichung）に発展していく（可能性をひめた）発想なのである。

スティーブンスは、この Condition = Extent の等式を土台として、数多くの取引事例を解説しているが、ここでは、その一端を紹介しておこう。

1. 10000 lb. (重量ポンド) のタバコ 300 ポンドを所有し (condition) かつ、A. B. に対する債務 100 ポンド (extent) があるとする。
2. 取引先との間で、タバコ 5000 lb. と織物 5 ピース、150 ポンドとを交換した。
3. A. B. 振出し、C. D. 受取りの為替手形 100 ポンドの引受けをした。

これらの取引では、2. については、extent には何らの変化はなく、condition に、タバコ 10000 lb. 300 ポンドから、タバコ 5000 lb. 150 ポンドと織物 5 ピース 150 ポンドとに変化があった。近現代風に表現すれば、いわゆる資産の交替取引であるという。また、3. については、condition に何らの変化はなく、extent に信用債務から手形債務への変化がおこっていると。

スティーブンスの発想は、もちろん、完備したものではなく、いまだその萌芽の状態にあるとはいえ、明らかに、資本等式ないし資本主義理論とは異質な、貸借対照表等式ないし企業実体理論への発展の可能性をひめている。しかし、メヤーと同時代人の彼の極めてモダンなこの発想ないし感覚に後継者は出なかった。クロンヘルムに代表されるような資本等式へと発展したのである。この点からいえば、リトルトンがその著書『前掲書』で資本主義理論としてスティーブンスを取り上げたのは、不適切であり、また、ポラード (Sidney

Pollard, *Capital Accounting in the Industrial Revolution; Yorkshire Bulletin of Economic and Social Research* 15, Nov., 1963. pp. 75~91, M. Chatfield ed., *Contemporary Studies in the Evolution of Accounting Thought*, 1968 に収録) が、抽象的資本概念を確立した最初のテキストとしてスティーブンスをあげ、かつ、フルトン (J. W. Fulton, 1800) とクロンヘルム (F. W. Cronhelm, 1818) の両者を、“were swallows of very distant summer.” と論評したのは、同論文の注記をみるとジャクソン (J. G. C. Jackson) の論文 (A. C. Littleton & B. S. Yamey ed., *Studies in the History of Accounting*, 1956. に収録) からの影響であるらしいが、いずれにしても、スティーブンスとクロンヘルムを同系統にみている点で、不適切であり、殆んど誤解といってよからう。なお、Jackson の論文とは、*The History of Methods of Exposition of Double-entry Book-keeping in England* である。

なお、フルトン (J. W. Fulton, *British-Indian Book-keeping. etc.*, 1799. in Bengal, 1800. in London) について付言する。同書のとくに序論 (pp. 10~12) では、“general principles” として、1. 「借方諸勘定の合計と貸方諸勘定の合計とは等しい」にはじまる 10 項目の原則を挙げており、とくに原則 6. の、勘定の 2 分類では、一方に人名勘定をふくむ実在勘定群 *Real Accounts* を、他方にこれと対立する *Ideal Accounts* を示しており、この *Ideal Accounts* には、資本主の所有勘定としての *Stock Account* とこの勘定から分岐する損益諸勘定を示している。ここらあたりは、とくに資本等式（説）の発想といえるけれども、クロンヘルムほど体系化した明析な説明はみられない。

18 世紀の 30 年代のはほぼ同時期に登場したメヤー (John Mair, 1736・1773) とスティ

ープンス (Hustcraft Stephens, 1735), あるいはやや時期の早いマルコーム (Alexander Malcolm, 1718・1731)やマギー (Alexander Macghie, 1718), 彼等は明らかに伝統的な疑人説を離脱した考え方を示し, また, “rote and rule” approach 「暗唱の方法」から “algebraic” approach 「代数学的方法」への先駆者であった。とはいえ, メヤーなどは, マルコームやマギーの影響下において, 未だ受渡説の域を完全には出ていない。資本等式説は, 彼等の後継者クロンヘルム (F. W. Cronhelm, 1818) によって完成されたといえることができる。他方, スティープンスは, 彼の後継者にめぐまれなかった。

なお, クロンヘルムの資本等式や, あるいは貸借対照表等式 (説) への発展の可能性をひめていたスティープンスの構想は, すくなくとも英国にみる限り, 後世に殆んどその影響力をもたなかった。ジャクソン (J. G. C. Jackson) もいうように (前掲論文, Studies in the History of Accounting に収録, 312 頁), まさに, その影響の僅かな痕跡を探すのにも苦労するほどである。(注) この点は, とくに米国や日本の場合と比較して, 極めて注目すべきことである。

(注) This method of explaining and teaching book-keeping then almost completely disappears from view in Great Britain and it requires diligent research to find even a passing reference to this way of looking at the accounting problem.

IV. 米国古典簿記書における「資本等式」の先駆的業績とその顛末; T. Jones, B. F. Foster, J. G. Pilsen, C. E. Sprague & H. R. Hatfield

筆者 (久野) がジョーンズ (Thomas Jones, 1804~1889) の名と彼の構想を知ったのは, ハットフィールド (H. R. Hatfield) の『近代会計学』と, リトルトン (A. C. Littleton)

の『会計発達史』とであった。ハットフィールドは次のようにいう (p. 9)。

「諸勘定を, Goods (財貨, 資本財) と Proprietorship (あえて訳せば資本価値) という明確な2つのグループに区別することは, まさに複式簿記の要諦である。しかしながら, この原理は, 1830年頃米国の会計学者トーマス・ジョーンズがニューヨークにおいて講述するまで, 世人の知るところとはならなかったようである」

ニューヨークにおける講述とあるのは, the New-York Commercial Academy でのそれで, 彼はそこの校長であり, フォスター (B. F. Foster) はそこの教員であったという。

リトルトン『前掲書』Part II. XI. Proprietorship Theory in Accounting で高い評価が加えられているほか, グリーン (William Green) などもその著書 History and Survey of Accountancy, 1930. (p. 134) で, 次のようにのべている。

「19世紀の中葉, 最も注目すべきテキストが, ニューヨークの教師トーマス・ジョーンズによってもたらされた。彼は, The Principles and Practice of Book-keeping と題する書物を刊行した」

ジョーンズには, 次の三著書がある。

The Principles and Practice of Book-keeping, embracing an entirely new and improved method of imparting the science; etc., By Thomas Jones, Accountant.-Principal of the New-York Commercial Academy. 1841.

Book-keeping and Accountantship, elementary and practical. In Two Parts. With A Key for Teachers. etc., New-York: 1849.

Paradox of Debit and Credit Demoli-

shed ; etc., N. Y., 1859.

三番目の書物は、筆者（久野）の手許にはない。前二著書を比較すると、前者が理論の側面を重視しているのに対して、後者はその増補・改訂版であり、とくに帳簿雛形を多用し、かつ、多岐にわたる業種を対象として、実践的な教育の側面を重視していることが目立つ。

The Principles and Practice of Book-keeping の第1章「簿記の原理」では、冒頭でまず、資産、負債、利益、損失および元入資本 (original capital) の5要素を明示した上で、複式簿記の記帳整理（彼は arrangement と称する）が、次の二つの命題 (Proposition I., II.) にもとづくとする (pp. 21~22)。彼の場合は、この“arrangement”という語を好んで用いている。他書にもその垂流がみられる。

第一命題 Proposition I.

「所与の時点における資産と負債とを確認できるならば、両者を比較することによって、当該時点における財産（政）状態を決定できる。例えば、

資産負債表 1840年12月31日			
手許現金	15000	支払手形	3000
受取手形	4000	J. スプリング	6000
W. ジェームス	3000		
資産合計	22000	負債合計	9000
	22000		
	(差引) 9000		
正味財産	13000		

第二命題 Proposition II.

「所与の期間の始めにおける財産（政）状態および当該期間中の利益と損失を測定できるならば、当該期末における財産（政）状態を決定できる。例えば、

1840年1月1日の正味財産……………	10000
期間中の利益……………	3000

1841年1月1日の正味財産……………	13000
1840年1月1日の正味財産……………	18000
期間中の損失……………	5000
1841年1月1日の正味財産……………	13000

損失が元入資本 (original capital) を上回っていたとすれば、その差額は、破産の程度を示すことになるのである」

「そこで、これらを二つの別個・独立の命題であると認識できるような何らかの方法によって、それぞれの命題の要件を満たしてゆけば、これらの二つの命題は、必然的に、われわれを同じ結果にみちびいていく筈である。複式簿記は、営業に発生した事実を記帳整理するための明確に区別すべき二つの方法を備えており、各々は、それぞれに別個の勘定群を有する。その一は、第一命題の要件を遂行し、他は、第二命題の要件を遂行する。これら二つの結果の一致が、いわゆる *the balance of books* を成立させる」(p. 22)

つまり、取引（「営業に発生した事実」）を記帳整理（彼のいう arrangement）するために、「財産計算」と「損益計算」という別個に独立した方法 (distinct plans) を備えているものが複式簿記であり、この別個に独立した二つの方法のいわば「結果」として複式記入の形式が生まれる。また、それぞれの方法は、はっきり区別される別個の勘定群をもつ。その一は、「第一命題」における“condition”を記録する資産と負債で、ジョーンズは「第一次勘定」(Primary Accounts) とよんでいる。他は、「第二命題」のそれを記録する勘定群、すなわち、資本、利益および損失であり、ジョーンズは「第二次勘定」(Secondary Accounts) とよんでいる。

さらに、上掲の計算で明らかのように、第一命題における 期末資産(22000)－期末負債(9000)＝期末正味財産(13000) と、第二命題における 期首の正味財産(純資本 10000)±期間中の損益(+3000)＝期末正味財産(13000) とは一致する。

このような、明確な解説には、伝統的な擬人説ないし受渡説の入りこむ余地は、まったくない。

「第一次勘定」には、現金、受取手形、支払手形および人名諸勘定（債権と債務）が例示されており、「第二次勘定」には、資本金、商品、船舶、何向船積、諸掛、および損益勘定が例示されている。ここらあたりは、前世紀の米書によくみられた *Financial Accounts* と *Operation Accounts*（財務勘定と成果勘定）という2区分をおもわせるものがある。商品に在庫があり、船舶が当該時点で“unsold and valued at”の場合等では、26頁でいみじくも、“But when any floating property remains unsold, it must be obvious that the returns are incomplete: etc.”と指摘し、つまり、かかる状況では「損益（の取引）が未完了」の状態にあるとし、期末の在庫商品の評価額（*Merchandise on hand valued at*）および船舶の“unsold and valued at,”を資産側に掲示した *Floating*

Property and Result of the Primary Accounts を開設する。

「完売の場合」(*Floating Property all sold*, 取引財産がすべて売却されている場合)では、“*Result of Primary Accounts*”「第一次勘定表」で、次のように資産、負債および差引額としての資本（正味財産）が示されている（p.28）。

「取引財産の一部が未だ売却されていない場合」(*Floating Property part unsold*)では、“*Floating Property and Result of Primary Accounts*”「流動（取引）財産及び第一次勘定表」で、次のように資産、負債および差引額としての資本（正味財産）が示されている（p.30）。いずれも、元帳の残高勘定口座とみることも可能であるが、とくに元帳面では、他の勘定口座とは区別して、二本横線をもって末尾に区別して示されており、また、勘定口座にみられる *Dr. Cr.* の符号もとくにつけず、殆んど「貸借対照表」そのものとみてもよからう。

第一次勘定表

資 産			負 債		
手許現金	15400	00	支払手形	5000	00
受取手形	3800	00	J. タムスン	1360	00
J. ブラウン	4700	00			
資産合計	\$ 23900	00	負債合計	\$ 6360	00
			23900		
			6360		
			正味財産	\$ 17540	

流動（取引）財産及び第一次勘定表

資 産			負 債		
手許商品	3357	00	支払手形	8500	00
船 舶	7500	00	W. クランプ	1000	00
手許現金	15975	00	J. キャノン	4800	00
受取手形	10840	00	T. ワード	4000	00
資産合計	\$ 37672	00			
			37672		
			18300		
			正味財産	\$ 19372	

損益勘定口座を開設して、利益もしくは損失を確定するのであるが、“Result of the Secondary Accounts”「第二次勘定表」は、元入資本（original capital）に、この純利益あるいは純損失を加減して正味財産を計算・掲示する。

第二次勘定表 (all sold)

元入資本.....	15000
期中の純益.....	2540
正味財産	\$ 17540

なお、ここで会計学上に注目すべき問題点のひとつは、在庫商品、船舶の評価である。商品につき 26 頁の説明をみると、“the full returns we anticipate, viz 5000 etc.,” とあり、このケースでは、

Outley	Merchandise	Returns
Cost of goods purchased	10000	Proceeds of sales 7000
		Goods on hand valued 5000

とあるところから、時価評価をしていることが推定される。また、船舶については、31 頁の元帳面の同勘定口座は、次のようになっている。

Outley	Ship Ann.	Returns
Cost	6000	運賃収入 2000
		Unsold and valued at, 7500
		9500
		(-) 6000
		利益.....3500

この記帳から推すと、船舶の運用から稼得した利益 3500 ドルには、運賃収入 2000 ドルのほかに、船舶の評価益 1500 ドルをふくむことになる。ただし、26 頁では、とくに次のように解説している。

“But let him remember that the price set down as the cost of the ship is not

necessarily its present value, and therefore the sum set down as resources is the result of our judgment and not of the account. The office of the account is to determine gain or loss; and if we value the ship at cost, and enter the amount as returns, the account perform its office by showing that there is neither gain nor loss; but if the sum entered as anticipated returns be more or less than cost, the design of the account is at once apparent.”

ジョーンズの第 2 の簿記書 *Book-keeping and Accountanship, etc.*, 1849. は、その第 1 編・第 1 項 (Part I. section I. Exmplication) は、その冒頭で、簿記の目的を次のようにのべている。

「簿記は、商取引を秩序正しく記帳整理することを意味し、その目的は、営業活動を記録している当事者に対して、必要に応じていつでもその資産と負債とを知りうるようにすることにある」

資 産		負 債	
現金	5850	支払手形	3000
受取手形	3800	J. ブラック ウエル	1000
G. アー ビング	1000	資産合計	11150
I. ペレゴ	500	負債合計	4000
		正味財産	7150
	\$ 11150		\$ 11150
損 失		利 益	
鉄道株売却損	850	商品売上益	1950
営業費	579	銀行株売却益	500
利益合計	2579	受取割引料	129
損失合計	1429		
純利益	1150		
	\$ 2579		\$ 2579
期首資本金.....	6000		
当期純利益.....	1150		

正味財産 \$ 7150

この「資産負債表」(the Statement of Resources and Liabilities)と「損益表」(the Statement of Profits & Losses)を出発点として、簿記の理論・技術の解説を進めているところなどは、彼の極めてモダンな感覚を示しているとともに、ここにも擬人説や受渡説の入りこむ余地はまったくなく、資本等式から資本主理論への展望は、これもまた極めて自然のなりゆきである。

前著との関連で、商品勘定(勿論、この勘定は彼のいう第二次勘定である)に関する解説をみると、この勘定に貸方記入すべきものは、売上で、これに期末の手持商品の価値(the value of goods on hand at the end)を加え、31頁に次掲の設例を示した。

売上高	34789.48
在庫商品の予想利益 (Anticipated Returns of goods unsold)	6729.50
利益合計	41518.98
原価合計	34194.93
商品勘定から生じた利益	7324.05

ジョーンズの影響下にあり、また、クロンヘルムの構想を充分に摂取して、資本等式ないし資本主理論を明確に展開したのは、フォスター(B. F. Foster)である。リトルトン『前掲書』第2編第11章(Part II, XI. Proprietorship Theory in Accounting)の末尾には、とくに Note on Foster's Indebtedness to Cronhelm and Thomas Jones というタイトルをもうけて、B. F. Foster の A Consice Treatise on Commercial Book-keeping, etc. に言及することを省略した旨とその理由をのべている。要するに、フォスターは、クロンヘルムおよびジョーンズの亜流であるという。さらに、ジョーンズの The

Principles and Practice of Book-keeping, etc. の序文につづく Introductory Remarks on the Study of Book-keeping の文中に挿入されているフォスターからジョーンズに宛てた手紙を引用している。なお、片野一郎博士のリトルトンの訳書では、この手紙の部分の翻訳を省略してある。このフォスターの手紙の内容は、第1. 元帳によって簿記理論の説明を始めている点、そのほか全6点の簿記の教授法に関するジョーンズのオリジナルティーを認める(つまり、フォスターが自著での模倣を認める)とするいってみれば一種の詫状のようなものである。

リトルトンが、特記してフォスターの著書(のうちの一冊)に言及することを省略しているものを、この拙論で取り上げる必要はないとも考えられるが、筆者(久野)はリトルトンとは少々異なった見解をもっており、あえてフォスターに言及したいと思う。その理由は、後述する。

フォスター(B. F. Foster)(注)には、次の諸著書がある。

(注) Benjamin Franklin Foster という。Benjamin Franklin (1706-90) とは、少々人にくった名前であるが、同時代人でもうひとつ類例がある。C. C. Marsh である。『馬耳蘇氏記簿法』の原典の著者としてわが国でおなじみである。C. C. とは Christopher Columbus (1446-1506) である。

A Consice Treatise on Commercial Book-keeping; etc., Bost. Phil., 1836.

The Theory and Practice of Book-keeping, illustrated and simplified. Bost. Phil., 1840.

Double Entry Elucidated. An Improved Method of Teaching Book-keeping. London: 1843., Bost. 1852.

以上のほかに、H. C. Bentley & R. S. Leonard の『書目』(p.37)によれば、ジョーンズの Book-keeping and Accountantship の説を引用し、James Nixon, The Rudiments of Book-keeping ; etc., N. Y., 1854. をフォスターの著書としている。また、フォスターには、The Origin and Progress of Book-keeping : etc., London : 1852. の著書がある。本文わずか 22 頁という小冊子であり、内容は簿記書の原典からの引用に終始するという甚だオリジナリティーの乏しいものである。

筆者（久野）の手許にあるものは、A Concise Treatise on Commercial Book-keeping ; etc., の第 3 版 (Third Edition. Bost.: 1839), Double Entry Elucidated. London : 1843. および The Origin and Progress of Book-keeping : etc., London : 1852. である。

以下、本稿は、Double Entry Elucidated. にそくして、フォスターの所論を紹介する。フォスターに言及したゆえんは、ジョーンズとクロンヘルムム、とくにクロンヘルムの垂流であるとはいえ、論旨は極めて明快であり、かつ説得的である。後に及した影響は大きいと断ぜざるを得ないからである。なお、フォスターに関する記述は、拙著『英米（加）古典簿記書の発展史的研究』に収録してあるが、ここに要約して示すことにする。

この簿記書は、第 1 部「理論」(Part I.-Theory), 第 2 部「元帳の解析」(Part II.-Analysis of the Ledger) から成っている。この構成もジョーンズの発想（ないし簿記教授の手法）に類似している。

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

「現今、この領域においては、およそ科学の名に値するものは存在しない。すなわち、いかなる原理も明示されておらず、独断的な

ルールにもとづき専ら結果だけを問題にした単なる機械的な手続として取り扱われているにすぎない」

さらに、第 1 部の序論(pp.11~12)でいう。

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

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

Quanta species, sed cerebrum, non habet.

「見た目は立派な頭だが、脳みそが入っていない」

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

また、英国の伝統的な擬人説ないし受渡説の象徴ともみるべき借方 (Dr)・貸方 (Cr) についていう。

「借方・貸方という用語は、これらを説明しようところみた人々にとっては、例外なく、a stumbling block (つまづき石) となっている。複式簿記でのこれらの用語は、勘定の左右を区別する手段にすぎない」

フォスターは、明確な資本等式を示し、擬人説からの完全な離脱を試みている。

第 1 部の第 1 項 複式簿記の理論、一般諸法則の冒頭でいう。

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

また、15 頁でいう。

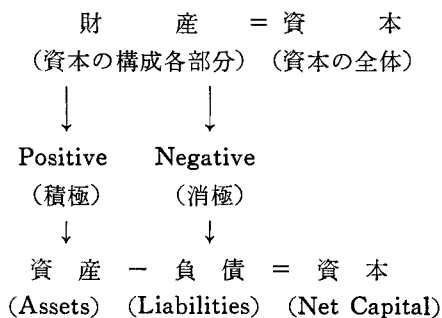
「全体は部分の総和に等しい。あるいは、構成各部分の総和は全体に等しい。これは数学の公理である。この公理こそが、イタリア式とよばれている伝統的な複式簿記の土台を

なすものである」

さらに、37 頁の注記にいう。

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

彼の資本等式は、次のようになる。



フォスターが、彼の簿記書名を、とくに An Improved Method of Teaching Book-keeping (改良簿記教授法) と名づけたゆえんについて、第 1 部の「理論」の序論の冒頭で、いみじくも、次のようにいう。

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

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

次に、本稿ではとくに、ピルセン (John G. Pilsen) の簿記書を取扱ってみようと思う。彼自ら意識しているかどうかは不明であるが、すくなくともその所説の内容および論理の展開の仕方を見ると、明らかに、ジョーンズの亜流である。

ピルセン (John G. Pilsen) には、次の簿記書がある。

Reform System of Double-Entry Book-keeping, Designed for Business Men, Book-keepers and Teachers; containing new classification of accounts *etc.*, By John G. Pilsen, N. Y. 1875.

Complete Reform of Book-keeping: Producing by the Shortest Possible Process, even at a Moment's Notices, Infinitely Correct Balance Sheets, *etc.* A Standard System of Practical Book-keeping, *etc.* Designed for Business Men, Book-keepers and Teachers. By John G. Pilsen, N. Y. 1877.

前著 (1875 年) は筆者 (久野) の手許にはない。ただし、ベントレー・レオナルド (H. C. Bentley & R. S. Leonard) 編集の Bibliography of Works on Accounting By American Authors の『書目』(p.56) によると、Complete Reform of Book-keeping の最初の部分に前著 (24 頁分) がそっくり収容されているとの事である。なお、後著のタイトル・ページにみられるピルセンの肩書きには、“Reform System of Double-Entry Book-keeping” の著者にしてニューヨークのピルセン商業学校の校長とある。

Complete Reform of Book-keeping: *etc.*, のタイトルの一部に “Producing by the Shortest Possible Process,” とあるが、この文章などは、ジョーンズの Book-keeping and Accountantship, *etc.* (前掲) を思わせる。同書の序文の冒頭にいう。“The design of the present work is to teach, by the shortest possible process, *etc.*”

Complete Reform of Book-keeping: *etc.* は、第 1 部 (Part I. pp.9-50), 第 2 部 (Part II. pp.21-109.) からなる。前者は「理論編」であり、後者は、51 頁のタイトル・ページの扉の記事に “Standard Set of Pra-

ctical Book-keeping, representing The Business of Murray & Dermont, Importer of Straw Goods, for the Period of the Month of March, 1877.” あるいは「実践編」である。以下、専ら第1部につき、注目すべき点をのべよう。

その冒頭の第1項は“Accounts of General”とあり、まず、当該企業の「有効な手段」を財産 Resources (資産 Assets, Effects), 所定の金額の支払いを義務づけられた「債務ないし義務」を負債 Liabilities とそれぞれ定義している。ここでとくに注目されるのは、このように、資産と負債とを「定義」することからはじめている点である。事の当否は、しばらくおくとして、簿記・会計文献（当時のもの、あるいは現代でも）では、どうも、ややともすると、「定義」のあいまいな用語例が多い。そして、財産（資産）と負債、この両者の差額は、当該企業の「実際価値」(the actual value) であり、この計算値が、プラスの場合は純資本 “Net Capital”, マイナスの場合は “Net Insolvency” であるとした。

$$\text{Resources} - \text{Liabilities} = \begin{cases} +\text{Net Capital} \\ -\text{Net Insolvency} \end{cases}$$

さらに、利益 (Gains) と損失 (Losses) の両概念との関連に言及して、次のようにいう。

「事業活動は必然的に価値の変動を伴い、取引の発生は資産の増減あるいは負債の増減となるが、かかる変化は、同時に、利益または損失をもたらす。何故ならば、資産の増加もしくは負債の減少なしには、いかなる利益の発生も不可能であり、資産の減少もしくは負債の増加なしには、いかなる損失の発生も不可能である」

以上のことから、複式簿記では二つの勘定群を区別することになる。彼のいう “new classification of accounts” (タイトルの一部) である。すなわち、

First Class of Accounts (恒常価値勘定, Accounts of Constant Value) は、資産と負債の勘定群であり、当該企業の「財産状態」(the substance of the estate) を示し、Second Class of Accounts (可変価値勘定, Accounts of Changeable Value) は、利益と損失との勘定群であり、元入資本に対する「補足物」(a supplement) として役立つ、とする。ここらあたりは、ジョーンズの Primary Accounts 「第一次勘定」と Secondary Accounts 「第二次勘定」の分類と同工異曲である。

近現代のわが国のテキスト流に表現すれば、こうなる。

$$\begin{array}{rcl} \text{期首} & A(\text{資産}) - P(\text{負債}) & = K(\text{資本}) \\ \text{期末} & A' - P' & = K' \\ & & \begin{array}{c} \swarrow \quad \searrow \\ K + k(\text{純利益}) \\ \swarrow \quad \searrow \\ +G - V \end{array} \end{array}$$

さらに、“Net Capital” 純資本を計算する方法には2法があり、期末における純資本は、期末における資(財)産と負債の差額としても計算できるし(いわゆる「財産計算」)、利益と損失の差額を期首(元入)資本に+(−)しても計算できる。なお、“Property bought to speculation” すなわち、商品、不動産、船舶、有価証券等の諸勘定は、Second Class of Accounts (ジョーンズのいう Secondary Accounts) に入る。この点は注目すべきであり、同時代の類書において、Financial Accounts (Accounts of Finance) と Operational Accounts (Accounts of Operation) とを区別し、商品勘定等を後者に区分するのと同趣旨である。

「資(財)産−負債」の計算(表)と、「利益−損失」の計算(表)との “Double Statement” によって、現時点における純資本 (the present net capital) を示すと解説し、次表を掲示した (p.18)。複式簿記の基本構造、財産計算と損益計算との関連を示したものと

DOUBLE STATEMENT OF THE PRESENT NET CAPITAL

Resources.				Gains.			
Sundry Debtors	4108	15		Merchandise.....	1467	64	
Cash	135	14		Ship Halifax.....	180	—	
Bills Receivable	9342	06		Real Estate	118	—	
Remittance	20	—		United States Bonds	15	—	
Merchandise.....	7717	40		Interest and Discount	5	03	
Ship Halifax	5580	—		Brokerage	4	—	
Real Estate	17280	—					1789 67
United States Bonds	4660	—		Losses.			
Rent	120	—		Railroad Stocks	6	—	
	—	—	48962 77	Rent	120	—	
Liabilities.				Taxes	250	—	
Sundry Creditors	8819	50		Expenses	247	—	
Mortgage Payable	9000	—					623 —
Real Estate	150	—					— —
Interest and Discount	135	—		<i>Net Gain</i>			1166 67
Taxes	250	—		<i>Add to it Original Capital</i>			29441 60
	—	—	18354 50				— —
			— —				
<i>Present Net Capital</i>			30608 27	<i>Present Net Capital</i>			30608 27

て注目される。

資本等式の発想ないし資本主理論は、スプラーク (Charles Ezra Sprague, Ph. D., C. P. A. 1842~1912) の *The Philosophy of Accounts* (1907., Fourth Edition 1918.) に至って飛躍的な水準に到達した。ハットフィールド (H. R. Hatfield) の『近代会計学』 (Modern Accounting, 1909.) に決定的な影響を与えたことは先述したとおりである。以下、スプラークにつき、注目すべき点をのべる。

彼は、まず、第2項 (p.1) の末尾で、勘定を「一個の結論を導くために、同一もしくは正反対の資質を有する財務的事実 (financial facts) を組織的に表示したもの」と定義し、このやや抽象的な定義にそって、“the same or opposite tendency”, つまり「増と減」, 「積極と消極」, 「プラスとマイナス」あるいは「一個の結論」といっている具体的な意味

と構造とを、現金勘定をモデルとして説明する。第一章から第三章までが勘定の本質、様式および構造を説明している。

一般の等式 (化) として示すと、左側 (on the left) に財産および財産請求権を「資産」 (Assets) とし、右側 (on the right) に「資産」に対する請求権 (負債) と the net assets (p.17) としての資本をおく。この構想は、一見すると、貸借対照表等式 (説) のようにも思えるが、“the net” assets とあるところを注目されたい。net とは「差引」・「正味」である。「資産」から「負債」を差引いた “the net” assets 「純資産」である。

つまり、資本等式の構想にはかならぬ。この事実は、とくに第5章「貸借対照表」の冒頭の第63項 (p.26) で解説で一層明瞭である。すなわち、(1) 資産 (財産および財産請求権よりなる資産価値)、(2) 負債 (資産に対して存在する請求権価値)、(3) 資本 (差引の残余価値) として解説した上で、(2) 負債と (3) 資本

とに関連して、次のようにいう。

(2) and (3) instead of being of the same nature (as is suggested when (3) is reckoned among the "liabilities") are sharply antagonistic.

負債と資本とは、"sharply antagonistic"「際立って対立する」カテゴリーだという。負債と資本とを同一のカテゴリーとする貸借対照表等式（説）とは、まさしく対照的である。さらに、第12章の"Economic Accounts"では、"subordinate to Proprietorship"「資本（価値）勘定に従属する」損益諸勘定を説明している。一般的用語法では、Nominal Accounts というところである。

スブラーグには、本稿のテーマに関連したもの以外に注目すべき点が多々あるが、その詳細は、拙著『英米（加）古典簿記書の発展史的研究』（前掲）にゆずり省略する。

なお、ジョーンズ、スブラーグおよびシェヤーの影響下に、資本等式を論じて、わが会計界に決定的ともいえる影響を与えたハットフィールドに関しては、その主著 Modern Accounting につき、前出のように新旧二種の訳書が刊行されていることでもあり、本稿では、内容に立入って論ずることをやめよう。

V. わが国における「資本等式」の先駆的業績；東夷五郎

筆者（久野）は、かつて本論集の第19巻第1号に発表した拙論『簿記（書）の常識に関する若干の疑問とその史的背景』のⅩⅡ. [補遺3]の一節で、岡田誠一氏の論文『明治簿記学史断』の一部を、つぎのように引用した。「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）

前掲の拙論でも東夷五郎（ヒガシ・セキゴロ

一）の所説について言及しておいたが、本稿では、いささか内容に立入って紹介・論評してみたい。私見では、「資本等式」という用語こそ用いてないけれども、東氏の所見は、岡田氏のいう「その（資本等式の）片影」どころではなく、内容的に言えば、資本等式（説）そのものといってもよい。すくなくとも、資本等式（説）に不可欠のいくつかの要件（素）を具備しているといえる。ただ、東氏自身、「比喩的に人なりと見做」（同書の105頁）才擬人説（仮想人格説）を採用しているところもあり、資本等式（説）の発想との間に微妙な結局とはなっているが。

同書中で最も注目すべき箇所は、第一編「総論」の第五章〈財産、借財、正味高〉、第六章〈財産及借財の増減記録方式〉、第七章〈財政一覧表の記録方式〉、第九章〈正味高増の由来記録方式〉および第二編「商業簿記」の第二章〈正味高勘定の類別〉、第八章〈損益勘定の細別〉、である。

明治36年3月22日、高等商業学校教授東夷五郎は、『^{新案}詳解 商業簿記』を大倉書店より刊行、明治39年8月15日にはその第4版が出版されている。

その緒言の第一に、次のような自序がみえている。

1. 本書は著者が職を東京高等商業学校に奉じて簿記科の教授中に講説したるものゝ要領を最も多忙なる勤務の余暇に取捨蒐集して一冊となしたるものなれば講説の順序、その精疎の程度其他に関して種々の批難の本書の諸処に存すべきは著者の甘受する所なり唯本書の第1編総論、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でたる一事は本書の特色として著者の敢て吹聴せんことを欲す

るなり本書に冠するに「新案詳解」の四字を以てしたるは全くこの理由に基くなり

全編は、三編の構成で、第一編「総論」(全十三章)、第二編「商業簿記」(全三十二章)および第三編「帳簿の変化及組織其他」(全九章)である。第三編の第八章「簿記の起源及沿革」は、類書にその例が甚だ少ない記事であるが、東教授も巻末でのべているように、種本は、P. Kelly (Dr. Patrick Kelly) の *The Elements of Book-keeping, both by Single and Double Entry: etc.*, London: 1801. の Preface の一部 (pp. iv~x) “A short History of Book-keeping” である。

第八章の第一節の冒頭の部分を引用して、原典と対比しておこう。

「簿記法の濫觴は是亦他の幾多の技術の起源と等しく頗る空漠不明に属すると云はざるべからず」

“The origin of Book-keeping, like that of most useful arts, is involved in great obscurity.”

第五章「財産、借財、正味高」は、簿記の目的を「財政の有様を一目明瞭ならしむるにあり」とした上で、財産、借財および正味高

の定義を明確に示している。とくに第四節の正味高では、「正味」つまり net 「差額・差引高」たる計算値としての抽象的資本概念を明示・確立している。とくに、簿記の目的を、極めて静態的に「一特定における財政(財産)の有様(状態)」を明確にすることにあるとする理解は、資本等式(説)にとって殆んど不可欠の大前提とみるべき目的観であって、例えば、英国における資本等式(説)の先駆ともみるべきメヤー (John Mair, 『前掲書』, 1736.) の場合であっても、その巻頭第1頁に、“The End aim'd at in Book-keeping is to represent distinctly the State of one's Affairs, etc.” とした上で、この “true State” に関し、その構成各部分とその全体とから把握しようとする。資本等式(説)に独特の発想である。

さらに、第二節での積極(的)財産と消極(的)財産の説明は、極めて明快である。Aktiva (A), Passiva (P) および Reinvermögen (Kapital, K) の認識にほかならない。この発想は、

$$A - P = K$$

の資本等式そのものといっても過言ではない。資本(K)をあくまで「差引」(純, rein) の計算値と理解するのである。

いささか長いが、引用しておこう。

第5章 財産、借財、正味高

財政の有様を示すには財産及借財の各種を語らざるべからず

第一節 簿記は人の財政の有様を一目明瞭ならしむるを以て其目的となす而して今一人の財政の有様を云わんと欲せば必ずやこの人の財産は如何なる種類にして且又其各種の金額の何程なるやは勿論、若しこの人にして借財を有する場合には借財の種類及其種の金額をも亦併せて語らざるべからざるなり而して財産とは如何なるものにして又借財とは如何なるものを指すやは苟も常識あるものゝ十分に認知する処なれとも講説の順序として左に一応之を説明せん

財産の解

第二節 財産とは一に之を資産と称し如何なる物件にても一人の所有に属して之か消費は勿論、之か売却、贈与其他一切の処分は全く此人の権内にあるもの及び他人へ対するこの人の貸金即ち所謂債権を云ふ而して其種類は人に依り品を異にし頗る夥多なるものなれば今茲に悉く列举するは容易の業にあらずと

借財の解	<p>雖も就中其最も普通にして通常人の所有するものは動産にしては先づ現金を初めとし筆紙墨、飲食物、炭油、其他日用の消耗品、家財、器具、被服、書籍、其他一切の備品外に公債証書、株券等あり又不動産にしては家屋、土蔵、屋敷、田畑、山林、等あり又債権にしては普通の貸金は勿論、他人への預け金等あり</p> <p>第三節 借財とは一に之を負債と称し一人が他人へ仕払わさるべからざる借金即ち所謂債務を云い普通の借金は勿論、他人よりの預り金は是亦一の借財なり</p>
正味財産高の解	<p>第四節 正味の財産高若くは正味の借財高なる両句は簿記科講説中屢々使用せらるゝものなるを以て予め特に之を説明せんに正味財産高とは一人の財政にして財産のみに成れるときはこの財産の惣高を意味し又其財政にして財産及借財の兩種に成りて財産惣額の借財惣額に超過するとき此超過額即ち正味の財産高との意に外ならざるなり而して純財産高、純資本金高、若しくは単に資本、資本金、或は正味資本、正味資本金等の他の用語も亦時に依り正味財産高と同一の意義にて使用せらるゝことあり初學者は往々是等の用語を以て財産其ものと誤解することあれども決して否らず特に注意すべきなり</p>
他の同意語	
正味借財高の解	<p>第五章 正味借財高とは一人の財政にして借財のみなるときは其借財惣額を意味し又其財政にして財産及借財の兩種に成りて借財惣額の財産惣額に超過するとき此超過額即ち正味の借財との意に外ならざるなり而して純借財高、純負債高、若くは正味負債高等の他の用語も亦場合に依りてはこの正味借財高と同一の意義にて使用せらるゝことあり初學者は往々是等の用語を以て借財其ものと誤認することあり特に注意すべし</p>
積極的財産と消極的財産の解	<p>第六節 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} + 財産高及正味の ^{マイナス} - 財産高の両字を以てし若くは単に ^{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</p>
他の同意語	

すすんで第六章「財産及借財の増減記録方式」の第一節では、借主（方）、貸主（方）という簿記用語について、「元來至て簡單を極むるもの」（擬人説によらなければ、まさにしかり）なるにもかかわらず、「簿記科の講説者」（つまり当時の学校の教師等）が、説明する方法自体が宜しくないのので、「初學者は往々迷ひ百出して頗る種々の疑惑に陥り易い」ので

あるとのべている。もっともなことである。しからば東教授の説明方法はいかん。「予は借貸なる両語の説明をなすに普通の簿記著者の依れる順序方法に倣はずして（彼は、多くの簿記著者の講義方法はすこぶる抽象的なり、と論評している。フォルソムとその亜流などはまさにその典型であると思う）、最初は通常の個人に最も在り触れたる卑近の実例に就き財政

整理記録方法を説く」とのべている(34頁)。そして同章の第二節では、彼のいわゆる財産つまり資産につき、「現金」からはじめて、まず階梯式による増減計算、ついで、勘定式による増減計算の例を示す。勘定式の場合には、左側(あえて借方という符号を用いていない)は「増」(受取高)、右側(あえて貸方という符号を用いていない)は「減」(支払高)とした。彼のいう(方式一)がこれである。つづいて、「白米」(方式二)、「備品」(方式三)、「家屋」(方式四)、「甲へ貸金」(方式五)とつづく。そして、これらの資産諸項目について、増減の記帳につき、何故に左側を増とし、右側を減とするか、につき、彼は、極めて明解に、次のようにいう。

「蓋し簿記科の起源国と称される伊太利は勿論其他の欧州各国における文章の認め方は左方より右方に進むの習慣なるを以て其自然の順序として増額を先ついで左側に掲けたる処より減額は勢ひ之を右側に掲げざるべからざるに至りしならん」と。つづいて、第四節・第五節は、負債諸項目を増減の記帳を論ずるわけであるが、「乙ヨリ借金」(方式六)の説明に際しては、前例が彼のいう「積極的財産」であるのに対して、この負債項目は、

「これ消極的な財産なり是を以て前数例に於けるか如く積極的財産の増減を見るに当りて其左方を増加額又其右方を減少額なりと定むるとせばこの例の如き借金即ち消極的財産の増減を見るに当りては其増加額は勢ひ前例と全く正反対なる右方に之を掲げ其減少額は勢ひ之を左方に掲げざるべからざるなり」と。論旨は、極めて明快である。

第七章〈財政一覧表の記録方式〉では、いわゆる Balance Sheet「貸借対照表」の形式による「財政全躰の一覧表」(45頁)を示そうとする。(例一)よりはじめて順次、解説文を簡単に添記して掲示をしていく。次にその(例八)を示そう。

財政一覧表

(1) 書籍	100.	(6) 甲ヨリ借金	10.
(2) 器具	50.	(7) 乙ヨリ借金	15.
(3) 被服	60.		25.
(4) 炭油	10.	正味財産高	200.
(5) 白米	5.	(赤記)	(赤記)
	225.		225.

第九章〈正味高減増の由来記録方式〉では、彼のいう「正味高減増表」が、単純なものから次第に明細なものへと例示して解説が加えられていく。この表が Balance Sheet「貸借対照表」に対する Profit and Loss Account (Income Statement)「損益計算書」に相当するものであるといたいところであるが、実は、そうではなくて、期首の正味高(K)を右側(プラスの側)は書き、左右にその一、十の要素(つまり、費用と収益)を掲示したものである。「正味高増減表」といわずに「正味高減増表」と称しているところなどは、一段と芸が細かいところである。

「財政一覧表」については、左・右に何らの符号も記載していない。借方(側)、貸方(側)の如き記載は勿論ない。ところが、「正味高減増表」に関する限り、明確に、左を一、右を十とする符号がつく。費用(V, Verlust)、収益(G, Gewinn)の符号を用いて、彼の示した表の構造を略示すると、次のようになる。

-	正味高減増表	+
(3) V	××	(1) 当初のK ××
(4) 正味現在高	××	(2) G ××
	(赤記) (赤記)	
	×××	×××

$$G - V = K$$

この損益計算の占める位置は、明らかにKのプラス要素たるG, Kのマイナス要素たるVとして前掲のA - P = Kの等式との結びつ

くわけであるから、

$$A - P = K$$

$$A' - P' = K + k$$

$$+G - V$$

という関係になるわけで、まさに資本等式（説）の基本的な仕組である。この事は、とくに第二編「商業簿記」の第二章〈正味高勘定の類別〉に極めて明確である。その第一節にいう。

「財産若くは借財の正味高の増減を記録するに当り惣論にありては惣て之を一ヶ処に取纏めたりと雖もこの正味高は便利上之を資本勘定と損益勘定との二種類に大別することあり」（129頁）

さらに、次章「商人の財政記録法詳解 第一」の末尾には、次掲の二表を掲示して、次の解説文を添記している（144・5頁）。

財政一覽表

明治三十五年九月十日

番号	財 産	金 額	番号	借 財	金 額
1	現 金	2,350 00	7	甲ヨリ借金	2,000 00
2	商 品	500 00	8	当初資本 5,000.	
3	家 屋	2,000 00	9	純 益 増 550.	
4	器 具	200 00		現在資本 5,550.	5,550 00
5	乙 へ 貸 金	1,200 00			
6	丙 へ "	300 00			
		7,550 00			7,550 00

損 益 表

卅五年	損 益	金 額	卅五年	利 益	金 額
9 10	營 業 費	100 00	9 3	商 品 売 買 益	200 00
	正 味 利 益	550 00	4	" "	150 00
			7	" "	200 00
			9	" "	100 00
		650 00			650 00

本表（久野注、財政一覽表）の右方に純益五百五拾円とあるはこれ損益勘定の左方即ち損失金額と、その右方即ち利益金額とを比較して右方の多き差額即ち純益高と符号す而してこれ必竟この商人の当初に於ける資本額五千円のこの十日間に於ける営業上の純利益に帰因して更に増加したる金高なればこの人の現在の資本高はこの両金額の合計即ち金五千五百五拾円なりこれ本表右方の最下位に記録さ

れたる金額の解釈なりとす 而して更にこの純益金高五百五拾円は如何にして得たる金額なるやを知らんとならば惣勘定表（久野注、総勘定元帳）中の損益なる勘定科目に就き、及び仕訳表（久野注、仕訳日記帳）に遡りて之を検出することを得べく今その一例を示すときは左の如し而して本表は普通に之を損益表と称す

本表を作るに當りて各損失及利益を生じたる理由は仕訳表に遡りて之を求めざ

るべからざるの一事は多少煩勞に属す是を以て以下諸例題の解説に当りては惣勘定表中損益勘定に限りてはその双方の摘要欄内に損失若くは利益の理由を記録することとし他の諸勘定の場合に於けるが如く該欄内に相反する他の勘定科目を記載することは之を省きたり

明治 36 年 3 月刊の本書で、「貸借対照表」および「損益計算書」という今日ではおなじみの用語を採用していないのは何故かとか、あるいは、対照(表)とはいわゆる「貸借対照表」には限らぬ、損益(の)対照表でもよかるうに、何故に損益計算書というのか。そもそも一方を「表」といい一方を「書」というのでは、不揃いであるとか、あるいは、現にドイツ語では、*Vermögensbilanz* と *Erfolgsbilanz* と使い分けるではないかとか、広義の場合に *Bilanz* といってもよいが、狭義ならば、むしろ *Vermögensbilanz* (パッソー)、*Inventarbilanz* (ライトナー)、*Beståndbilanz* (ニクリッシュ) というべきところであるとか、あるいはまた、(資産)が借方項目で、(負債)が貸方項目なら、貸借が左右に対照してはいないのであるから、むしろ「借貸対照表」ではないかとか、「貸借対照表」なるものは、そもそも、左右の対照関係からみて英国式の形式を前提としている(という高名な某会計学者の誤説)とか、「借貸対照表」では語呂が悪いからだとか、まあとにかく珍説・迷答の百出するところではあるけれども、逐一とり上げて沿革史的に論じ、会計史並に法制史にかかわる論議をしないと、ことごとくは解明できない論題であるが、本稿ではいっさい取扱わないことにし、拙見については、すべて拙著『新版・財務諸表制度論：制度の沿革・現状・課題』(同文館刊)にゆずる。ただ一言、「損益表」と「損益計算書」についてだけ簡単にのべる。現行商法の母法となった明治 32 年改正商法で、はじめて「損益計

算書」という用語が登場してくるが、それ以前の一般の実務界では、「損益表」という用語がある程度すでに普及していた。損益計算書という商法用語は、明治 23 年原始商法における「計算書」という商法用語と、会計用語としてある程度すでに普及していた「損益表」との合成語であると、筆者(久野)は推定している。また、あえていわしてもらえば、「貸借対照表」という用語よりは、前頁に示した東氏の「財政一覧表」の方が適切であるし、「損益計算書」よりも「損益表」の方が、一そうすっきりしており、一方が「表」で他方が「書」であるよりも、両表としての平仄も合っているように思う。

簿記の目的を「一時点における財産(政)の状態を確定する(一目明瞭ならしむる)」(前掲)ことに求めていること。財産に積極・消極の概念をあてはめ、かつ、両者の *net, rein*、「正味」、「差引」、「純」たる計算値としての「資本(高)」という抽象概念を確立していること。この「正味高」たる資本に関し、「便利上之を資本勘定と損益勘定との二種類に大別」(前掲)していること。これらは、すべて資本等式(説)に特有で不可欠の諸要件であることを、再びここに強調しておきたい。

VI. 結 語

くりかえすことになるが、筆者(久野)がとくに強調したい主意を、要約してのべる。「資本等式」(*Capital Equation, Kapitalgleichung*)、勘定理論の側面からいえばいわゆる「物的二勘定系統説」(*Zweikontenreihentheorie*)、会計主体論の側面からいえばいわゆる *Proprietorship Theory* (*Proprietor Theory*、資本主理論、という用語法は、必ずしも正確ではない。その理由については I. の(2)ですでのべた)、これらの存在を我国の簿記・会計人に知らしめたいのは、ハットフィールド

(H. R. Hatfield, *Modern Accounting*, 1909.) であるという。おそらくそうであろう。而してハットフィールドは、その自著で、とくに、ジョーンズ (T. Jones, *The Principles and Practice of Book-keeping, etc.*, 1841.) とスプラグ (C. E. Sprague, *The Philosophy of Accounts*, 1907.) の二人の自国人およびシェヤー (Johann Friedrich Schär) の名をあげている。シェヤーの場合は彼の *Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung*, Basel, 1890. である。シェヤーの主著 *Buchhaltung und Bilanz* は、この時 (1909 年) は未刊で、その刊行は 1914 年であった。

ハットフィールドには、その祖述者吉田良三教授『会計学』(明治 43 年, 1910 年) があり、訳書としては海老原竹之助訳『最近会計学』(大正元年, 1912 年) があった。

シェヤーには、その祖述者で自著『簿記原理』(大正 11 年, 1922 年) の「序言」の一部に「而して夫れは Schär の学説に拠ったものである。…(中略)…併しながら此の事は直に本書が Schär の著書の訳書であるという意味ではない」とまで記述した上野道輔博士があり、訳書としては林良吉訳『会計及び貸借対照表』(大正 14 年, 1925 年) があった。ことに、吉田、上野の両博士は、ともに一時代を画する会計(学)界のリーダーであった。資本等式(説)の影響がわが国で深刻なることもまた、当然の成りゆきであった。

筆者(久野)自身、内外の現在の簿記・会計テキストで $A-P=K$ (あるいは英語で $A-L=C$) に接すること実にしばしばであった。

ひるがえって考えると、資本等式が部分(の総和)と全体との関係で成立する数学的公理を土台とするといっても、その等式(関係)は、所定の時点における財産(政)の状態を示すという“static”なものであり、かつ、この場合、「財産ないし財政」について、必ずしも明確な「定義」がなされているとは限

らないのである。より根元的な課題としては、数学的公理そのものを、簿記・会計の基本原則と見あやませる危険を常にはらんでいるように思える。数学的公理を応用して簿記・会計の本質の解明に役立てるといふのならまだしも、数学的公理そのものを簿記・会計の基本原則であると錯覚するならば、それはまさしく、本末を転倒するものといわざるを得ない。

資本等式(説)の出現は、とくに、わが国の場合では、前掲の訳者林教授もいわれているように、まさに画期的なものであり、筆者(久野)をしていわしめるならば、当時の会計界にとって衝撃的でしたらあったように思う。しかし、それは、あくまでも、“approach to education”つまり簿記の「教授(学習)法」として、“rote and rule” approach に代わるものとして、有意義であったとするにとどまる。あるいは、とどめるべき性質のものであると考える。

資本等式、あるいは貸借対照表等式ないし持分等式(資産=他人持分+自己持分)これらは、すべて本来的に“static”(静的)なものであり、もともとベニス簿記以来の商人簿記の“dynamic”な伝統としてのな損益計算志向と根本的に相容れない資質をもっていると考へざるを得ない。従って、これらが、“rote and rule” approach に代る簿記の「教授(学習)法」としての側面に限定して考えるとしても、今後に慢然と継承されるべき性質のものではない。

とくにわが国の場合、一般的な傾向として、会計学(財務会計)のテキストの類は、概して、動的な記述がなされているのに反して、簿記のテキストの類は、依然として、資本等式その他によっていわゆる「簿記の原理」を解説する場合が圧倒的に多い。従って、両領域のテキストの類を通覧する学習者は、殆んどその去就に迷わざるを得ないのが現状ではあるまいか。

後世にその根跡をとどめないようになってしまった英国古典簿記書における資本等式の命運，着実に継承されていった米国にみられた資本等式の実況，あるいは，ハットフィールドやシェヤーによってわが国に紹介され隆盛をみた資本等式の現状，これらの際立って

対照的な現象は，果して何を物語っているのでしょうか。誠に興味ある命題である。にわかには結論を出し難いが，筆者（久野）の見解あるいはそのヒント（らしきもの）は，すでに本稿の全般を通じて示唆しておいたつもりである。（以上）