

「複式」とは何か：「仕訳（日記）帳」の思考様式

久野秀男

目次

- I. 開題
- II. 「三主要帳簿制」：*tre libri principali* とその記録領域
- III. 『帳合之法』と『馬耳蘇氏複式記簿法』の場合
 - (1) 「一欄式」：Single Column と「二欄並記式」：Double Column
 - (2) Bryant & Stratton's Common School Book-Keeping; etc. 1871.
The New Bryant & Stratton Common School Book-Keeping; etc. 1878.
 - (3) C. C. Marsh: The Science of Double-Entry Book-Keeping, etc. 1858.
- IV. 仕訳（日記）帳の思考様式：「一欄式」・「二欄並記式」
・「左右両欄式」・「元帳式」
 - (補論 I)：ペラガロ (Edward Peragallo) の見解
 - (補論 II)：J. ベネットの「仕訳帳三様式」
 - (補論 III)：T. ディルワースの伝統的な「仕訳帳様式」
 - (補論 IV)：B. Sheys の伝統的な「仕訳帳様式」

I. 開題

「イタリア（ベニス）簿記」以来の伝統的な「単一仕訳（日記）帳制」は、前世紀このかた、わが国の『簿記テキスト』の場合を除いては、完全に過去のものとなった。

「元帳」：Ledger の記帳に先立つ帳簿であるところから、book of original-entry「原初記入帳」ともいわれたが、前世紀における目立った変化は、“a book” of original-entry から “books” of original-entry への発展であった。この「原初記入帳」の複数化とは、いうまでもなく「単一仕訳（日記）帳」から「複合

（分割）仕訳帳」への推移であり、前者を「旧イタリア式」：*old Italian system* といい、後者を「新イタリア式」：*new Italian system* という。わが国の実務では、明治初期の段階から「三伝票制」の普及が著しいので事情は相当に異なっているが、「本稿」では、この領域については直接言及しないことにする。

このような状況のもとでは、Journal：「仕訳帳」（単一仕訳帳）の論議それ自体は、いささか旧聞に属し、必ずしも時宜に適したものとはいえないかもしれない。

にもかかわらず、筆者（久野）が敢えてここで取上げた所以は、「仕訳帳」：Journal ないし「仕訳日記帳」：Journal-Day Book の「様式」を通じて、その「思考様式」、就中、

「複式」：double-entry とは何か（何だったのか）という古くまた新しい命題を再検討してみたかったからである。

「複式」：double-entry とは、何はともあれ「二度」：twice, dual, or double の「記入」：entry ということなのだろうが、しからば、果たして「何に」二度記入するのか。次項の「イタリア（ベニス）簿記」の伝統に基づく「三主要帳簿制」：tre libri principali に即し

- | |
|---|
| <p>① 「仕訳帳」（「仕訳日記帳」）に「二度」：twice in the Journal
そして（and），
「元帳」に「二度」：twice in the Ledger なのか。
それとも（or），
② 「元帳」に「二度」：twice in the Ledger なのか。</p> |
|---|

“twice in the Journal, and twice in the Ledger” という「思考様式」は、おそらく、次のような「概念構成」に基づくものと考えられる。ただし、この「概念構成」それ自体は、一種の結果論ないし循環論なのかも知れない。

- ① 取引額を「仕訳帳」に記録することを entry：「記入」という。
- ② 取引額を「元帳」の勘定（口座）に振替えることを posting：「転記」という。
- ③ そこで、double-entry とは、「仕訳帳」における「二度」（double, twice, dual）の「記入」を意味することになる。ただし、これは一種の結果論ないし循環論で、そもそも「仕訳帳」に二度記入することが、double-entry という「概念」並びに「用語」を生んだという可能性も考えられないこともない。
- ④ かくて、複式簿記では、各取引は「二度」のそれぞれで均衡（貸借平均）している「仕訳帳」における entry：「記入」と、「二度」のそれぞれで均衡（貸借平均）

ていえば、取引の「事実」を具体的に記述している「日記帳」（「当座帳」）について、例えば、商品を販売して代金500円を入金したような場合、その具体的事実を簡略・明瞭に記述すれば足りるわけだから、500円という取引金額そのものをわざわざ二度にわたって記入するわけがないし、その必要もない。しからば果たしてここにいう「二度」：twice, dual, or double の「記入」：entry とは何か。

している「元帳」における posting：「転記」とを必要とする。

こうとでも解釈するわけであろうか。あくまで故事付ければの話ではあるが。

わが国の『簿記テキスト』類では、「仕訳帳」ないし「仕訳日記帳」において、その金額欄を「借方欄」と「貸方欄」との二欄に区別する様式、筆者（久野）のいう「二欄並記式」：Double Column, two money columns for the debit and credit amounts respectively が、普く行き渡っており、常識化している。また、「複式」とは、そもそも「仕訳（日記帳）で貸借に「複記入」：double-entry することだと頭から決めてかかっている向きも相当に多いように思われる。

果たしてそうなのか。筆者（久野）は、この種の考えには、かねてから疑問を持っている。次項で、帳簿の機能に即して詳しく解析するが、ここで予め私見を簡潔に述べる。

double-entry：「複式」・「複記入」・「複式記入」とは、その起源について諸説があるにしても、どう考えても、さほど深刻に考える程のことでもないが、「複数の勘定（口座）への相対応した貸借の記入」であり、当該勘定口座と相手勘定口座とに等金額を貸借二重に反対記入することをいう。勘定口座を集合した帳簿を「元帳」：Ledger という。したがって、double-entry とは、当然に、twice in the Ledger：「元帳に二度」である。

「仕訳（日記）帳」：Journal-Day Book は、「元帳」での勘定分類の統計的記録に先立つ予備的な勘定分解記録であり、貸借の勘定科目と金額（等金額）につき、hand-writingの簿記を前提とする限り、一切の無駄を省いた最も効率的な形式によって記帳する帳簿である。twice in the Journal：「仕訳（日記）帳に二度」である必然性もなければ、その必要性もない。

II . 「三主要帳簿制」：tre libri principali とその記録領域

伝統的な「イタリア（ベニス）簿記」では、「日記帳（当座帳）」・「仕訳帳」及び「元帳」からなる「三主要帳簿制」：tre libri principali を採用した。

「日記帳」は、「取引の歴史的事実を簡明かつ具体的に記述する」という機能を分担しており、「仕訳帳」は、「取引を勘定に分解する」という機能を分担しており、さらに、「元帳」は、「取引を勘定に分類する」という機能を分担している。複式簿記の「勘定記録」の手続きは、「分解」と「分類」という能率的な立体構造になっており、「分解」すなわち「仕訳」は、前述したように、「元帳」・勘定（口座）における「分類」の予備的手続きである。

このような帳簿の機能ないしその機能分担からみてもわかるように、「複式」の記入が要求されるのは、「元帳」・勘定（口座）においてである。「一取引」は、甲勘定（口座）の借方とその相手勘定（口座）の貸方とに、等金額でdouble-entry：「複記入」される。これがcross entry：「反対記入」である。

「分類」の予備的手続きである「仕訳」では、勘定（科目）の貸借関係と取引金額とがわかればよい。取引金額について、等金額で「仕訳（日記）帳」の「借方金額欄」と「貸方金額欄」とに二度記入する必然性もなければ、その必要性もない。したがって、「仕訳（日記）帳」の金額欄を貸借二欄に開設する必然性もなければ、その必要性もない。

かくして、「仕訳（日記）帳」と「元帳」とのそれぞれの機能並びに機能分担からみてもまた、double-entry：「複式」とは、“twice in the Journal, and twice in the Ledger”ではなくて、元来が“twice in the Ledger”なのである。

「仕訳帳」ないし「仕訳日記帳」の金額欄を「借方金額欄」と「貸方金額欄」とに分けて、等金額を貸借に「複記入」しても、何の意味もない。貸借の位置が「左右横並び」であろうと「上下縦並び」であろうと、そして、等金額を横に並べようと縦に重ねようと、およそ意味がない。

このことは、「イタリア（ベニス）簿記」の伝統の様式に照しても明確である。例えば、1540年に刊行のマンゾーニ（D. Manzoni）の『簿記書』：Quaderno doppio, etc. のGiornale「仕訳帳」の冒頭の部分を略示すれば、こうなっている。

1 $\frac{1}{2}$ P Cassa // A Cavedal de mi Alluise Vallarezzo, etc. (金額)

左端の数字は連続の整理番号であり、次の分数様の数字は「元帳」における「現金勘定（口座）：Cassa」と「資本金勘定（口座）：Cavedal」が開設されているそれぞれの丁数を示している。すなわち、前者が元帳の1丁、後者がその2丁に開設されているという意味である。

PとAとは、それぞれ「前置詞」：Per, A (by, to)であり、借方と貸方とを区別する「符号」として用いられている。2本の斜線は、貸借の区別を象徴している。ここらあたりはなかなか「専門技術的」である。右端の金額は、一目瞭然、「一欄式」：Single Columnの単記入であり、「借方金額欄」と「貸方

金額欄」とを区別した「二欄並記式」：Double Column, two money columns for the debit and credit amounts respectivelyにはなっていない。

ペラガロ (E. Peragallo)：『複式簿記の起源と進化』（1938年、P. 132）は、The earliest Journalとして、1430年のAndrea Barbarigoの事例をあげている。また、彼が同時に引用している前掲のマンゾーニの簿記書の仕訳記帳とともに、その実況を示すと次のとおりである。上の二つがバルバリゴ商会の仕訳記帳であり、下がマンゾーニの『簿記書』のケースである。両者は殆ど同一の様式である。

18 7	<p>In Christi nomine in MCCCCXXX a dì 2 zenaro in Venexia. Per cassa de contanti A ser Francesco Balbi e fradelli contadi da ser Nicholò de Bernardo e fradelli e ser Matio e ser Zan de Garzoni per nome de ser Armano per resto de zaferan duc. 4, g. 3, p. 16 val. lb., s. viij, d. iij, p. 16.</p>
	1430 adì 8 zenaro
5 14	<p>Per ser Nofrio decalzi de Lucha A ser Francesco Balbi e fradelli per lo bancho i de contar per mi. lb. iij, s. , d. , p. o.</p>

	1540 adì 31 mazo
129 20 1	<p>P Spese de Villa // A Cassa, per più spese fatte in la mia possession da campo San Piero, per far piantar, fossalar et altre cose necessarie in quella, da di po marzo prossimo passato, fin questo zorno, come appar in libro de spese di villa, in tutto d. 65; g. 10 l. 6, s. 10, g. 10. p.</p>

両者を比較しながら、あらためて注目すべき諸点を指摘する。

- ① 中央には日付を記入する。ローマ数字とアラビア数字の違いがある。
- ② 左端の分数様のものは、元帳の勘定口座の開設された丁数を示す。なお、マン

ゾーニの場合は、さらにその左に連続の整理番号129があるが、バルバリゴ商会の場合はこの整理番号はない。この整理番号は一部の『簿記書』を除き後に継承されなかった。整理番号の記入それ自体は、殆ど無意味である。

- ③ 借方・貸方を区別する符号として、

Per と A を使っている。マンゾーニの場合は P と A である。

- ④ マンゾーニの場合は、貸借の区別を象徴する 2 本の斜線を用いている。
- ⑤ 金額は、右端に単記入：single entry されており「一欄式」：Single Column である。

ペラガロは、この単記入の「一欄式」：Single Column について、特に次のように述べている。

“An essential characteristic of the early journal is the simple entry.”：「初期の仕訳帳にみられる本質的な特徴の一つは、その単記入にみられる」

後述するように、今世紀の初頭に刊行されたライル編著『会計百科事典』では、この伝統的な「一欄式」：Single Column の「仕訳（日記）帳」を、いみじくも、“Italian Form of Journal”：「イタリア式仕訳帳」と名付けた。この様式は、英米にも永く後世に継承され今世紀の初頭頃に及んでいる。『同事典』では、この「イタリア式仕訳帳」について、創業の古い会社ではこの様式を採用していると述べている。注目すべき記述である。実例は多々みられるが、その一部を後に紹介する。

チャトフィールド（M. Chatfield）：HISTORY OF ACCOUNTUNG THOUGHT：『会計思想史』第 4 章〈Pacioli とベニス式簿記〉（津田・加藤訳，58 頁）の次の記述は、とんだ勘違いである。会計史家でもこんな間違いをするという見本である。原文・訳文を並記する。

CHAPTER 4: PACIOLI AND THE
“METHOD OF VENICE” (pp. 46-47)
The amount of each transaction is recor-

ded once on the right side of te page. Thus Pacioli’s journal had only one column, which was not totalled. There were no compound entries.

「各取引の金額は、（仕訳帳）当該頁の右端に 1 回記録された。このように Pacioli の仕訳帳には 1 つの（金額）欄しか有しておらず、合計もされなければ複記入も存在しなかったのである」

会計史家のチャトフィールドは、ペラガロがいみじくも指摘した「初期の仕訳帳にみられる本質的な特徴の一つは、その単記入にみられる」という事実を、まったく知らないの

である。
今更論評するまでもないが、念のために指摘すれば次のとおりである。

- ① 金額が単記入で「一欄式」：Single Column の仕訳帳は、パチョーリの「専売特許」ではない。この様式は「イタリア式」：Italian Form として、永く後世に継承されたものであり、実に、今世紀の初頭頃にまで及んだ。
- ② そのうえ彼は、double-entry とは、“twice in the Journal, and twice in the Ledger” だと勘違いをしている。
- ③ 「二欄並記式」：Double Column の場合、もともと等金額を「左右横並び」にするのだから、「借方金額欄」の合計額と「貸方金額欄」の合計額とが一致するのは、思えば当たり前であって、別にどうということもない。彼は「合計もされなければ」というが、「合計」そのものには、あまり意味がない。現在のわが国の『簿記テキスト』では、「仕訳帳」の合計金額と「合計試算表」の合計金額との「一致」を強調する向きが多いが、これなぞにも、御本人が考えている程の重要な意味はない。

(参考史料)：「パチョーリの仕訳帳の冒頭の部分」

〈原典〉の当該部分並びにその忠実・正確な英訳として知られた AN ORIGINAL TRANSLATION of the Treatise on DOU-

BLE-ENTRY BOOK-KEEPING by FRATER LUCAS PACIOLI, Translated By PIETRO CRIVELLI, London, 1939. の第12章の一部を対比して引用しておく。

Distinctio nona. Tractatus xi^o De scripturis

<p>Debitore 1 Credito 2</p> <p style="margin-top: 10px;">Polizze 2^o paise virat colli</p>	<p>1 2</p>	<p>Line of Debit</p>	<p>Forma d metter i giornale. MDCCCXXVIIII a di 8. nouembre i venegia. per Per cassa de cobanti. El caudal de mi tale 72. p. ciantri mi trouo i qua al pñe. fra oro e mo nte. argento e ramo d velleri cogni. e de ape i lo foglio del iustario posto i cassa. 72. i tutto duc. tari doro. E monete duc. tantiva i tutto al modo nfoventano. a oro. cioè a grossi. 24 per duc. e piccoli. 32. per grosso a 8. a oro. 2. 3. 4. 5. 6. 7. 8. 9. Per gioie licate e dilicate de diu font. El caudal vñto. per balassi randi. ligati 72. pñeno</p>
--	----------------	----------------------	--

Example of Posting in Journal

8th of November, MCCCCLXXXIII.
Venice.

<p>Debitor 1</p> <p style="margin-top: 10px;">Creditor 2</p>	<p>1 2</p>	<p>Line of Debit</p>	<p>1 "Per" Cash. "A" Capital of myself for so much cash etc., which I have in such and such place, in gold, coin, silver, and copper of various coinage as appears in the Inventory sheet posted in cash, in all so many ducats in gold, and in coins, so many ducats. In our Venetian money it is all valued in gold, that is, in <i>grossi</i> 24 per ducat, and in <i>piccoli</i> 32 per <i>grosso</i>, so many gold <i>lire</i>. L (<i>lire</i>) S (<i>soldi</i>) G (<i>grossi</i>) P (<i>piccoli</i>)</p>
--	----------------	----------------------	---

III. 『帳合之法』と『馬耳蘇氏複式記簿法』の場合

(1) 「一欄式」：Single Columnと「二欄並記式」：Double Column

既に述べたように、今世紀初頭にエディンバラで刊行されたライル編著『会計百科事典』では、金額欄が「一欄式」：Single Columnの「仕訳帳」を“Italian Form of Journal”と名付け、これに対して、金額欄が「二欄並記式」：Double Columnの「仕訳帳」

について“Journal as Sometimes Used”というタイトルを付した。その外、これらとは異なる様式のものについても、それぞれタイトルを付けて紹介しているが、何れも後述する。

金額欄につき「借方金額欄」と「貸方金額欄」とを「仕訳（日記）帳」の右端に並記して開設するという、わが国の『簿記テキスト』で毎度お馴染みのこの様式について、“Journal as Sometimes Used”としている点は、なかなか意味深長である。言葉のニュアンスからいえば、「万更、この様式が採用されないこともない」といった感を否めないように思われる。これが、今世紀初頭のことであった。

先のペラガロの場合でも、仕訳帳の金額欄をDEBITI (dr.)とDREDITI (cr.)とに区別した“Journal with Double Column”の様式を採用したGIORNALE A DOPPIA COLONNAを紹介しているが、この事例は1868年のIlario Tarchianiの『簿記書』であった。これも比較的近年（明治元年）のことである。

わが国で明治初年に出版された先駆的な『簿記テキスト』に、圧倒的な影響力をもったのは、前世紀の後半頃に刊行の「英米書」とくに「米書」であった。当時の「米書」についてみると、「一欄式」：Single Columnのものと「二欄並記式」：Double Columnのものが並存している。これは興味ある事実である。

ここでは、その典型的な事例として、わが国最初の注目すべき『簿記テキスト』：『帳合之法』並びに『馬耳蘇氏複式記簿法』の〈原典〉となったBryant & Stratton's Common School Book-Keeping; etc. ならびにThe Science of Double-Entry Book-Keeping, etc. について検討する。当時の実状を最もよく反映している代表的な事例とみられる。

(2) Bryant & Stratton's Common

School Book-Keeping; etc. 1871.

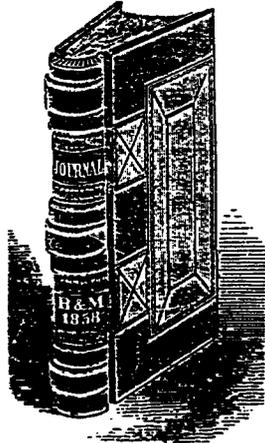
The New Bryant & Stratton Common School Book-Keeping; etc. 1878.

この簿記書では、その新版ともに、わが国の『簿記テキスト』でお馴染みの様式、すなわち、「仕訳帳」：Journalないし「仕訳日記帳」：Journal-Day Bookの右端に「借方金額欄」と「貸方金額欄」とを並記する「二欄並記式」：Double Columnを採用している。

(3) C. C. Marsh : The Science of Double-Entry Book-Keeping, etc. 1858.

この簿記書では、「仕訳帳」：Journalの場合も「仕訳日記帳」：Journal and Day-Bookの場合も、ともに「一欄式」：Single Columnの様式を採用している。勘定科目が諸口（複数）の場合は「摘要欄」にその内訳を記載する。

ここでは、マルシュ：C. C. Marsh (p. 95)の「一欄式」とBryant & Stratton (p. 133)の「二欄並記式」とを比較して次頁に紹介する。



NEW YORK, JANUARY 5, 1858. 1

	Sundries	Dr.	To Sundries.		
2	Cash		\$33,000 00		
5	Bills Receivable		4,670 00		
4	Merchandise		3,125 00		
10	Charles Lawrence		140 00	\$45,935	00
1		To Thomas Blanchard	29,000 00		
1		" C. C. Marsh	17,935 00	45,935	00
6	Sundries	Dr.	To Bills Payable.		
1	Thomas Blanchard		\$1,080 00		
1	C. C. Marsh		1,230 00	2,310	00
6	Store Fixtures	Dr.			
2		To Cash		300	00
10	Paul Harris	Dr.			
4		To Merchandise		325	00
5	Bills Receivable	Dr.			
4		To Merchandise		500	00
2	Cash	Dr.			
4		To Merchandise		125	00
11	Oliver Otis & Co.	Dr.			
4		To Merchandise		2,000	00
4	Merchandise	Dr.			
11		To Henry Austin		1,500	00
4	Merchandise	Dr.			
2		To Cash		800	00
4	Merchandise	Dr.			
6		To Bills Payable		2,100	00

95

JOURNAL,—SET II

NEW YORK, FEBRUARY 1, 1861. I

1	Sundries, Dr.	To Stock,		17070
2	Cash,		8270	
1	Bills Receivable,		1050	
1	Peter Cooper,		1750	
1	Jonas Clark,		6000	
1	Stock, Dr.	To Sundries,	15500	
2		" Bills Payable,		500
3		" Smith & Sons,		0000
3		" George Davis,		750
3		" J. Hathaway,		8250
2	Merchandise, Dr.		1732	
2		To Cash,		1732
4	S. S. Randall, Dr.		37 50	
2		To Merchandise,		37 50
1	Bills Receivable, Dr.		423	
2		To Merchandise,		423
3	George Davis, Dr.		750	
2		To Cash,		750
4	Henry C. Spencer, Dr.		54	
2		To Merchandise,		54
2	Merchandise, Dr.		250	
3		To Bills Payable,		250
2	Cash, Dr.		67	
2		To Merchandise,		67
			35883 50	35883 50

133

306

「複式」とは何か：「仕訳（日記）帳」の思考様式（久野）

Ⅳ. 仕訳（日記）帳の思考様式：「一欄式」・「二欄並記式」・「左右両欄式」・「元帳式」

ここでは、次の単純な取引事例に基づいて「仕訳日記帳」の四様式を示そう。

甲商店から商品500円を仕入れ、半額を現金払、残額を掛けとした。

①：「仕訳日記帳A」（「一欄式」）

仕訳日記帳 A

日付	摘 要	元頁	金 額
月 日	(仕 入) 諸 口 (現 金) 250 (買掛金) 250 <hr style="width: 10%; margin-left: auto; margin-right: 0;"/> 甲商店から商品を仕入れ、半額は現金払、残額を掛けとした。		500

前述のように、今世紀の初頭に刊行されたG. ライル編著『会計百科事典』（第3巻）では、この様式を“*Italian Form of Journal*”と名付けた。まさしくその名に相応しい伝統的な様式で、永く近年まで継承されたものであ

り、同事典（p. 49）では、“Some old-established firms still use a Journal in this form”と述べている。注目すべき記事である。

②：「仕訳日記帳B」（「二欄並記式」）

仕訳日記帳 B

日付	摘 要	元頁	借 方	貸 方
月 日	(仕 入) 諸 口 (現 金) (買掛金) 甲商店から商品を仕入れ、半額は現金払、残額を掛けとした。		500	250 250

わが国の『簿記テキスト』では、毎度お馴染みの様式である。前掲の『会計百科事典』では、“Journal as Sometimes Used”とあ

る。必ずしも普及している「標準的」な様式だとはしていない。

②から③への過渡的様式：「仕訳日記帳C」（「左右両欄式」）

仕訳日記帳 C

借方	元頁	摘要	元頁	貸方
500		(仕入) 諸口 (現金) (買掛金) 甲商店から商品を仕入れ、半額は現金払、残額を掛けとした。 —— 月 日 ——		250 250

前掲の『会計百科事典』では、“Civil Service Form of Journal”とある。“Civil Service”：「行政事務」という命名の由来が、どうもはっきりしないが、素人目に貸借がはっきりすることは確かである。同事典 (p. 495) では、“The advantage of the Civil Service Form of Journal is that it shows even more clearly than that usually adopted the distinction between the debit and the

credit entry”と述べている。そうには違いないが。

“Civil Service”：「行政事務」との関わりで、念の為に手元にある H. Brown 編集：BROWN'S BOOK-KEEPING AND ACCOUNTS OF LOCAL AND PUBLIC AUTHORITIES (3rd. ed. 1952.) を調べてみたが、その「仕訳帳様式」は「二欄並記式」であって、この様式ではない。

④：「仕訳日記帳D」（「元帳式」）

仕訳日記帳 D

借方				貸方			
日付	元頁	摘要	金額	日付	元頁	摘要	金額
月 日		(仕入)	500	月 日		(現金) (買掛金)	250 250

前掲の『会計百科事典』では、“Ledger Form of Journal”とある。

この「仕訳日記帳D」は、通常あまりお目にかからない様式ではあるが、わが国簿記史

上で有名な大坂造幣寮・地金部の「仕訳帳」は、まさにこの様式であった。明治4年2月15日（1871年4月4日）に開業のわが国最初の近代的工場となった大坂造幣寮では、その地金部における「地金」の受渡しにつき、重量（オンス）単位による複式簿記を採用した。主要帳簿として伝統的なイタリア式の「三主要帳簿制」：*tre libri principali*を採用し、それぞれ「日記草稿：Waste Journal」、*「日記：Journal」*及び「原簿：General Ledger」と名付けた。記帳は和英文の両建てであった。

なお、造幣簿記の詳細は、別著『会計制度史比較研究』（学習院大学研究叢書 25）のX・〈複式簿記：虚構と真実〉（pp. 259-）を参照されたい。

また、明治11年11月の「計算簿記条例」に始まるわが国官庁会計「複式化」にみられた「日記簿」（久野注：仕訳日記帳に相当）の様式もまた、造幣寮の場合と同様に、“Ledger Form”であった。

大坂造幣寮・地金部の「日記：Journal」と官庁簿記の「日記簿」の実況を、次頁に紹介する。

である。これらは、何れもが筆者（久野）のいう「二欄並記式」の他に、借方金額欄と貸方金額欄とをそれぞれ左右両端に開設した「左右両欄式」を紹介している。田島氏の場合は、前者を「第一形式」後者を「第二形式」と名付け、馬場・内川氏の場合は、前者を「並立式あるいは一方式」後者を「分割式あるいは双方式」と名付けている。

どうゆうわけでこれら二つの様式に落ち着いたのか、その辺の事情はわからないが、あからさまに言えば外国種の物まねだろう。

周知のように、わが国の『簿記テキスト』を通覧する限りでは、「仕訳（日記）帳」の金額欄は、殆ど例外なく、借方・貸方の両金額欄を右端に開設した様式、筆者（久野）のいう「二欄並記式」になっている。

なお念のために、手元にある若干の書物について調査してみると、数としては僅かではあるが、どういうわけか共通した二つの「様式」を提示した『簿記テキスト』にお目にかかった。偶然の一致であるのかどうか。

西垣富治著『簿記・第3章〈帳簿組織〉』（昭和26年1月、春秋社刊）、田島四郎著『簿記通論』（昭和36年11月、同文館刊）、馬場・内川共著『基本簿記概論』（1960年3月、春秋社刊）

月曜日明治 之身一月六日 納

	元	十	百	千	百	十	分	厘
大蔵省納入金								
雑収入								
大蔵省納入金								
雑収入								

火曜日明治 之身一月七日 納

	元	十	百	千	百	十	分	厘
大蔵省納入金								
雑収入								
大蔵省納入金								
雑収入								

日 記 簿

何 省

明治〇年〇月〇日

1

原簿 下取	円 銭 圓	円 銭 圓	原簿 下取	円 銭 圓	円 銭 圓
1. / 國 庫			5. / 何年度経費		
(イ) 経費予算 御達高 報1号		12,000.00.0	(イ) 本庁予算 御達高 報1号		12,000.00.0
2. / 何年度経常 雑収入			6. / 大 蔵 省		
(ロ) 官舎貸下 料収入申 渡高 報2号	500.00.0		(ロ) 雑収入申 渡高 報2号	500.00.0	
.....	xxxx		.....	xxxx	
.....	xxxx	xxxxxx	.....	xxxx	xxxxxx
4. / 現 金		1,000.00.0	1. / 國 庫		
(イ) 経費元受 取憑1号			(イ) 経費元受 取憑1号		1,000.00.0
5. / 何年度経費	100.00.0		4. / 現 金	100.00.0	
(イ) 旅 費 支憑1号			(イ) 経 費 支憑1号		
.....	xxxx	xxxxxx	.....	xxxx	xxxxxx
4. / 現 金	300.00.0		2. / 何年度経常 雑収入	300.00.0	
(ロ) 雑 収 入 取憑2号			(ロ) 官舎貸下 料 取憑2号		
.....	xxxx	xxxxxx	.....	xxxx	xxxxxx
6. / 大 蔵 省	800.00.0		4. / 現 金	800.00.0	
(イ) 雑収入上 納 支憑3号		800.00.0	(イ) 雑収入納 付 支憑3号		800.00.0

「複式」とは何か：「仕訳（日記）帳」の思考様式（久野）

わが国で最初の「仕訳（日記）帳」の様式は、この「元帳式」であったわけである。

さらに、同様の様式の事例がベネット（James Bennett）：THE AMERICANSY-

STEM OF PRACTICAL BOOK-KEEPING (1829. 12th. ed.) にもみられた。その「仕訳帳」は次の通りである。

仕 訳 帳

ニ ュ ー ヨ ー ク 1829.

借 方				貸 方		
4月28日	4	N. スウェイン	1,150.00	7	受取手形	1,000.00
				6	損 益	150.00
		—			—	
30日	1	商 品	173.45		支払手形	173.45
		—			—	

同書の10頁では、「複式：複記入」（double-entry）に関連して次の様に述べている。

「日記帳の各記入は、その逐一を仕訳帳の借方と貸方とに例外なく記帳せねばならない。これがイタリア式を「複式簿記」と称する所以であり、仕訳帳のそれぞれの記帳において、借方と貸方とは等金額にならねばならない。これはまさしく普遍的な公理である」。

この引用文には、看過できない誤解がある。以下に述べる。

「仕訳日記帳D」の様式、すなわち『会計百科事典』のいう“Ledger Form of Journal”に関わる上掲の思考は、決定的な誤りである。

問題の焦点は、そもそも「複式：複記入」（double-entry）とは何かである。前述したが、重要な点なので繰返す。

① 「元帳に2度」：twice in the Ledgerなのか。

② 「仕訳帳に2度、元帳に2度」：twice in the Journal, and twice in the Ledger

rなのか。それとも、

③ 「仕訳帳に2度」：twice in the Journalなのか。

「仕訳日記帳D」（Ledger Form of Journal）は、③の思考様式の産物である。

「仕訳日記帳B」（Journal as Sometimes Used）は、②の思考様式の産物である。

「仕訳日記帳C」（Civil Service Form of Journal）は、②-③の過渡的様式とでもいおうか。

「仕訳日記帳A」（Italian Form of Journal）が、「複式：複記入」：double-entryの「本質」を反映した思考様式の産物である。

「複式：複記入」：double-entryとは、本来、元帳に開設された某勘定口座とその相手勘定口座とに等金額が複記入（cross entry：反対記入）されることをいうのである。

twice in the Ledgerであって、twice in the Journal and twice in the Ledgerではなく、ましていわんや、twice in the Journalである筈がない。

「イタリア（ベニス式）簿記」の三主要帳簿制は、「日記帳（当座帳）」・「仕訳帳」・「元帳」とからなり、それぞれに、「取引の歴史的記録」・「取引の勘定分解記録」・「取引の勘定分類記録」を司っている。

さらに、仕訳日記帳：Journal-Day Book は、日記帳を仕訳帳に吸収・併合した帳簿であり、当該仕訳帳の摘要欄に「取引の歴史的事実」を小書する。逆に、仕訳帳を日記帳に吸収・併合した帳簿を Marginal Journal という。わが国では馴染みの薄いもので相当の「訳語」はない。日記帳の左端もしくは右端の「余白・欄外」：Left-Hand Margin, or Right-Hand Margin を利用して「仕訳」を書き込むのであり、Marginal Journal といわれる所以である。

元来、「仕訳」：Journalising とは、「元帳」における勘定別分類・統計記録に先立って、予め「取引」を簿記の「計算単位」である「勘定」に分解する予備の手續きである。借方と貸方とに分解されるそれぞれの「勘定科

目」が何であるか、取引金額がいくらであるか、がわかればよい。従って、金額欄をわざわざ2欄式とし、借方金額欄と貸方金額欄とを区別して、それぞれに等金額を横に並べてみても、あるいは縦に団子のように積んでも、およそ意味がない。相手科目が複数ならば、先に示したように、摘要欄に「内書」すれば済む。

前掲の『会計百科事典』で、“Italian Form of Journal”：「イタリア式仕訳帳」と呼ばれた金額欄・一欄式の伝統的な仕訳帳の様式は、15世紀以来、今世紀初頭にかけてまで永く継承されてきた。筆者（久野）が見聞した英米の『簿記テキスト』に関する限りでも、枚挙にいとまがない。最後にここで、昨年たまたま入手した『簿記書』の事例を挙げておこう。1818年に New York で B. Sheys: THE AMERICAN BOOK-KEEPER; etc. が刊行されたが、同書にみられる「仕訳帳」は一欄式であり、次のようになっている。

仕 訳 帳 A

ニューヨーク 1817年1月1日 [2]

A	B	2	(葡萄酒)		
		—			
		1	(現金)		1,595
			単価：1.45 1100ガロンを仕入		

さらに、念を押す様だが、わが国初期の簿記書である『馬耳蘇氏複式記簿法』（明治9年9月刊）：C. C. Marsh: The Science of Double-Entry Book-Keeping, etc. 1858. の仕訳帳もまた前掲（8頁）のように金額欄は一欄式であった。

以下、（補論）として若干の史料を付記する。

（補論Ⅰ）：ペラガロ（Edward Per- gallo）の見解

会計史家として著名なペラガロの「仕訳帳・金額欄」に関する見解をここに紹介し、あわせて率直に私見を述べたい。

彼の主著『複式簿記の起源と進化』（1938年）では、次のようにいう。

第Ⅷ章「複式簿記の機能的発展」・〈仕訳帳〉（p. 132）：

“An essential characteristic of the early journal is the simple entry.”

「初期の仕訳帳の本質的な特色は、その単記入にある」

第Ⅲ章「ベニス」（p. 35）では、バルバリゴ（Andrea Barbarigo）の「仕訳帳」の冒頭の部分を紹介するとともに、同帳での金額の記帳に触れて、次のようにいう。

“The money values are placed at the end of the transaction on the right-hand side of the page, forming a crude money column.”

「（仕訳帳の）金額は、取引記録の末尾、同頁の右側に記帳してある。このような金額欄の様式は、crude（無教養、ぞんざい、未熟、粗末、粗雑）なものである」

ペラガロのこの誤った見解は、そもそも「複式（複記入）」：double-entryの本旨が明確でないことに起因している。重複するが念のために指摘する。

- ① 「複式（複記入）」：double-entryとは、元来、“twice in the ledger”であって、“twice in the journal, and twice in the ledger”である必然性はない。
- ② 彼のいう“the simple entry”は、初期の仕訳帳にみられたばかりでなく、その後も永く近年にまで継承された。その一端は本文並びに次項以下にも示してある。ちなみに、わが国にお馴染みのMarshの

簿記書・『馬耳蘇氏複式記簿法』（小林饒秀訳・文部省刊）の「仕訳帳」・金額欄は、先述のように「一欄式」（イタリア式）である。

- ③ 「一欄式」（イタリア式）の金額欄の様式は、決して“a crude money column”ではない。hand-writingの簿記を前提とする限り、その「大前提」は、機能主義に徹して一切の無駄を省くことにある。「仕訳帳」の機能は取引の勘定分解にある。即ち、借方・貸方の勘定科目はそれぞれ何か、その取引金額は幾らか、元帳勘定口座の何頁に転記するかがわかればよい。金額欄につき貸借二欄を開設して同一の取引金額を「複記入」：double-entryする必然性はなく、またまたその必要性もない。後世に「イタリア式」と称された「一欄式」の様式は、決して“crude”ではなく、むしろ“forming a polished (refined) money column”「洗練された金額欄様式」というべきである。

（補論Ⅱ）：J. ベネットの「仕訳帳三様式」

James Bennett: The American System of Book-Keeping, etc. (12th.), 1829, New York
は、100頁足らずの小冊子ではあるが、「仕訳帳」・金額欄について、Journal Aの10頁、11頁及び12頁に、それぞれ、「元帳式」、「二欄並記式」及び「一欄式（イタリア式）」の三様式を悉く網羅している。参考のために紹介しておく。

JOURNAL A,

10

CONTINUED.

DRS. NEW YORK, 1829. CRS.

Apl 28	4	N. Swain	1,150	00	7 Bills Receivable	1,000	00
					6 Profit and Loss	150	00
30	1	Merchandise	173	45	7 Bills Payable	173	45

11 NEW YORK, May 31, 1829. DRS. CRS:

4	<i>N. Swain to Sundries</i>	849	62		
2	To Cash, paid J. Ashworth			847	50
5	To Commission, for my brokerage			2	12
2	<i>Cash, to Profit and Loss</i>	1,650	00	1,650	00
6	June 4				

NEW YORK, June 26, 1829.

12

6	<i>Profit and Loss, Dr. to Shipment from Liverpool to Dublin,</i>				
11	Co. B, \$3,100.				
	For my third of \$9,300 worth of cut glass, lost in the Rover, in the Irish Channel, which was consigned to J. Wilson, Dublin, on account of said Co.			3,100	00

「複式」とは何か：「仕訳（日記）帳」の思考様式（久野）

（補論Ⅲ）：T. デイルワースの伝統的な「仕訳帳様式」

THOMAS DILWORTH : THE YOUNG BOOK-KEEPER'S ASSISTANT : *etc.*, A New Edition, 1839. York. <THE JOURNAL>(P. 2)

THE JOURNAL

LONDON, January 1, 1838.

		£ .	s .	d .
	2			
$\frac{1}{2}$	Cash Dr. to Holland	£ 22 0 0		
$\frac{2}{2}$	For 8 Pieces, qt. 132 Ells, at 3s. 4d. per Ell, for ready Money	22	—	—
	3			
$\frac{5}{2}$	Brandon George Dr. to French Wine	£ 57 0 0		
$\frac{2}{2}$	For 2 Hhds. at 28 1.10s. per Hhds. to pay in this Month	57	—	—

- ① 日付は「摘要欄」の中央。
- ② 左端の分数様の数字は、借方勘定口座、貸方勘定口座の「元帳頁数」。
- ③ 金額欄は「一欄式」（イタリア式）。

（補論Ⅳ）：B. Sheys の伝統的な「仕訳帳様式」

B. Sheys : THE AMERICAN BOOK-KEEPER; *etc.* , 1818. New York(p.65)

JOURNAL A

New York, January xx. 1817

	14			
4	Samuel Hay Dr. to Sundries:			
2	To Muslin, for 16 pieces, at 12.	192.00		
2	To Duroy, for 6 pieces, 180 yds. at 1.	180.00	372	00