

財産法とは何か

久野 秀 男

(目次)

- I. 財産法：用語・関係諸概念の整理
- II. 財産法は存在しない
- III. 財産法は存在したのか
- IV. 財産法とは何か

I. 財産法：用語・関係諸概念の整理

財産法が一つの「方法」である以上、いうまでもないが、この場合「何か」を計算・記録もしくは作成する等の方法もしくは手続：a method, or an approachである。

そこで、「何か」とは一体何か。

- ① 「純損益」を計算・記録するための方法もしくは手続
- ② 「貸借対照表」を作成するための方法もしくは手続
以上のほかに、次掲のように、或る種「理念型」の「計算（書類）体系」として用いられる場合もある。この「理念型」に関しては問題が残るが、後に述べる。
- ③ 二つ（財産法・損益法）の「計算（書類）体系」

①の場合について、ここでは、わが国『簿記テキスト』での典型的な事例を二つ取り上

げる。この選択について他意はない。筆者（久野）が最初に〈会计学〉の講義を拝聴したのが太田博士であり、また、親しくご指導願ったのが片野博士だったからである。

太田哲三博士著『新講 簿記原理』（昭和50年3月、中央経済社刊・改訂版）：

「資産・負債したがって資本を期末と期首との比較によって純損益を総額として求める方法を財産法といい、期間収益と期間費用との差額として純損益を明らかにする方法を損益法という。複式簿記は、財産法と損益法の二つの計算をふくむところにその特色がある。」(p.25)

片野一郎博士著『新簿記精説（上巻）』（昭和58年4月、同文館刊）：

「企業利益の算定という見地からすれば、貸借対照表は財産計算によって利益を算定する形式であり、損益計算書は損益計算によって利益を算定する形式である。利益計算方法として、前者を〈財産法〉とよび、後者を〈損益法〉とよぶ。この立場から、一般に、複式簿記は財産法による利益計算と損益法による利益計算を同時に遂行する組織的な計算方法である、とされているのである。」(p.42)

この二つの典型的な事例に即して、ここではまず念のために、これらの文脈を整理して要点を明らかにしておこう。

- ① 「複式簿記」：double-entry bookkeeping は、「純損益」の算定につき、「財産法」と「損益法」という原理的に異なる二つの方法をふくむ（同時に採用する）ところに、その特色がある。
- ② 「財産法」とは、二つの時点（期首・期末）における「資本」（純資産・正味財産、正味身代）の比較によって、「純損益」を総額として計算する形式・方法であり、「損益法」とは、期間収益と期間費用との差額として「純損益」を計算する形式・方法である。
- ③ あるいは、「財産法」とは、財産計算によって利益を算定する形式であり、「損益法」とは損益計算によって利益を算定する形式である。前者に即して作成されるものが「貸借対照表」であり、後者の場合が「損益計算書」である。

例えば、現金ないし債権・債務（人名勘定）の継続的な管理記録に止まるような断片的かつ非組織的な簿記の場合、すなわち敢えて名付ければ所謂「単式簿記」の場合では、「純損益」の算定には、二つの時点における「資本」（純資産、正味財産、正味身代）の比較によるほかに方法がない。「資本」の純増減額としての「純損益」の総額による測定であり、この方法が所謂「財産法」であり、この計算が所謂「財産計算」である。

しからば、この場合、「資本」の測定は如何になされるのか。それは、所定の時点における「積極財産：資産」（Aktiva, Assets）と「消極財産：負債」（Passiva, Liabilities）との「計算差額（Net）」として測定される。かくして、「資本」はこの場合、the computed value：「計算された価値」として認識・把握されていることになる。次のとおりである。

期首資本……A - P = K Aktiva
 期末資本……A' - P' = K' Passiva

純利益……K' - K = k Kapital

この場合、期中における「資本」自体の増減を度外視しても、これらの「積極・消極」の財産をどのようにして認識し、それらに如何なる金額を付するか（「評価」）が問題となる。前述のような所謂「単式簿記」の場合では、もともと完備した財産変動の「記録」が存在しないのであるから、「記録」それ自体が全く存在しない場合と同様に、いずれにもせよ、原則的には「財産」の網羅的な inventory：「実地調査（実査）」・「棚卸」によるほかに方法がない。いうまでもなく、「資本」は、実査（棚卸）して確定した積極・消極両財産の差引計算上の差額として測定される。これらの「実地調査（実査）」・「棚卸」の結果に基づいて l'inventaire, inventar, inventory：「財産目録」が作成される。なお、この際重要な「評価」の問題があるが、ここでは立入らない。

さて、そもそも未だ何らの「記録」も存在していない開業時に、開業貸借対照表を作成するような場合では、先ず「開業財産目録」を作成し、その *le bilan*：「摘要（要約）表」としての「開業貸借対照表」を作成する。このような方法によらざるを得ない。これ以外に方法がない。このような貸借対照表の作成方法を「財産目録法」（the inventory method）と呼んでいる。「複式簿記」を採用している継続企業の「決算貸借対照表」の場合では、先ず「総勘定元帳」の記録を「補正」するために必要な「決算補正資料」を取り纏めた Inventory-Sheet：「決算棚卸表」を作成し、「実査」に基づくこの資料によって補正した「総勘定元帳」に開設の残高勘定（両建の場合は閉鎖残高勘定）の記録に基づいて「決算貸借対照表」を作成する。このような貸借対照表の作成方法を「誘導法」（the method by derivation）と呼んでいる。

例えば、今世紀の初頭に刊行されたシュプラーグ著『簿記原論』：The Philosophy of Accounts では、すでにこれらの両用語：the inventory method, the method by derivation を使っている。

なお、Inventory-Sheet：「決算棚卸表」の作成に当たっては、帳簿の記録から離れて、「決算整理事項」に限定された範囲ではあるが実況の「実地調査（実査）」が必要になる。この点から、「決算棚卸表」は「部分的財産目録」にはかならないとする見解もある（片野博士：『前掲書』）。この見解については必ずしも賛成しかねるので、後に私見を述べる。また、この側面から、「財産法」のもつ重要性を強調する向きもあるが、この論法は誤った前提に基づいている。後に私見を述べる。

一般的に言えば、「純損益」の計算方法ないし方法原理の場合では、「財産法」と「損益法」という用語・概念による。「貸借対照表」の作成方法ないし方法原理の場合では、「財産目録法」と「誘導法」という用語・概念による。計算システムに即した場合では、「財産計算」と「損益計算」という用語・概念による。一先ずこのように諸概念を整理しておく。ただし、「財産法」と「財産計算」、「損益法」と「損益計算」、これらについては、曖昧に使われている場合、用語が混淆している場合が多いが、強いて峻別する程のこともあるまいから、これ以上は立入らないことにする。

Ⅱ．財産法は存在しない

前掲の『簿記テキスト』の例に見られるように、一般的には、複式簿記は「純損益」の算定につき、原理的に異なる財産法と損益法とを同時に採用するところにその特色があるなどと述べているが、果たしてそうか。わが

国の『簿記テキスト』の最初の方には、『前掲書』以外にも殆ど例外なくそう書いてはあるが、その後、当該簿記書の何処を読んでも、所謂「財産法」による「純損益」の計算手続に関する記事には、一向にお目にかかれないのである。これは一体どうしたことか。

そもそも財産法という用語・概念は、「純損益の計算原理」ないし「貸借対照表の作成方法」の他に、財産法の「計算（書類）体系」という様にも用いられるから、これらの要件を全て含むとなると、もともと「多義的」であり、ありていにいえば「教義的」ないし「教条的」ですらある。

伝統的に永く複式簿記を採用してきた継続企業の「会計体系」、「簿記実践」ないし「決算手続」等においては、そもそもわが国の『簿記テキスト』に書いてあるような財産法なるものは、現実にはどこにも存在しないのである。「存在しない」のだから『簿記テキスト』で具体的にその手続を解説していないのは至極当然の帰結である。しからば、何故、わが国の『簿記テキスト』の冒頭で、麗々しく財産法・損益法などと説明するのか。この辺がどうにも腑に落ちないというか納得がいかないところである。

再言する。財産法という方法ないし手続きは、現実にはどこにも存在しないのである。なかには、財産法は「単なる概念上の理想的なモデルである」（飯野利夫博士稿・『会計学辞典』、昭和57年10月、東洋経済新報社刊、p.377）と解説する場合もあるが、「企業会計」ないし「簿記」の領域で、現実にはどこにも存在しない「概念上の理想的なモデル」ないし「理念型」（ideal type）なるものが、果たしてどれだけの意味をもつのか。筆者（久野）には見当も付けかねる。そもそも「単なる」とはどういう意味なのか。

前述の Inventory Sheet：「決算棚卸表」が

「部分的財産目録」であるという解釈からすれば、継続企業の「会計体系」において、「純粋な形の損益法は成立し得ない」といえないことはない。その半面、同時に「純粋な形の財産法もまた成立し得ない」といえないこともない。ただし、「純粋な形の損益法は成立し得ない」という場合、論者のいう内容は、「帳簿記録からそのまま損益勘定（損益計算書）、残高勘定（貸借対照表）が締切・均衡するわけではない」という事で、ごく当り前のことである。「帳簿記録（*sollen*）が決算整理資料（*sein*）によって補正される」というだけの事である。別にどうという事もない。

「純損益」の算定に当たり「財産法なるものが、現実にはどこにも存在しない」ことは、ベニス式簿記以来の複式簿記の伝統的な一連の記帳手続きによって、一目瞭然である。「簿記」の「いろは」ではあるが、以下に念のため概括しておこう。

- ① 期末に、総勘定元帳の末尾に損益勘定と残高勘定（両建の場合は閉鎖残高勘定）という二つの集合勘定を開設する。正確に言えば、損益勘定は「集合計算勘定」であり、残高勘定はsummary account：「集約勘定」である。前者は「勘定」という計算単位により「勘定口座」に名目諸勘定を振替集合して純損益を「計算」という機能を果たすan Account：「一個の勘定」である。後者は期末の実体諸勘定を振替・集約して貸借の「均衡」により記録の算術計算的な正確性を「確認」するための手段であり、厳密な意味でのan Account：「一個の勘定」ではなく、むしろ「残高」のa Sheet：「一個の表」、その機能からいえばa Balance Proof Sheet：「残高検証表」である。その実態は「勘定」ではない。「表」である。
- ② 期中の収益諸勘定口座及び費用諸勘定

口座から、損益勘定口座の貸方及び借方に振替え集合して同勘定口座の貸借差額を計算する。当該差額は「純損益額」であり、最終的には資本（金）勘定に振替えられる。かくして、名目諸勘定は「締切」られ、文字どおり消滅する。これがclosing entry：「締切記入」である。

- ③ ここで、念のために、通説によって複式簿記の生成・完成のプロセスを概観すれば、次の通りである。

- (1) 金融機関における人名諸勘定（注：預金者勘定）間にcross-entry：「反対（振替）記入」が発生した。1211年：フィレンツェ。

(ex.) W. L. Green: HISTORY AND SURVEY OF ACCOUNTANCY, 1933. p. 56

As early as 1211 we have the record of "cross entries" in the books of accounts. From the books of a banking organization in Florece we find that the depositor account was "debited", on one page and "credited" on another.

- (2) 実名諸商品勘定（個別商品損益計算勘定）の登場。1340年：ジェノバ。

実名諸商品勘定あるいは個別ベンチャー勘定：これらの諸勘定は、現金の収支計算に対応するものであり、本源的にみて損益計算勘定であった。すなわち、個別的な実名商品損益計算勘定であり、個別的なベンチャー損益計算勘定であった。そこで、売上ないし売入を待って貸借差額を常時開設されている損益勘定に振替えた。共通の付帯収益・付帯費用は、各個別の商品損益計算勘定に割当てたが、出来かねる場合は、当該損益を直接損益勘定に振替えた。

この場合、損益勘定は常時開設されていた。

- (3) 個別的な実名諸商品勘定は、借方に仕入原価と直接費用、貸方に売上売価と直接収益とを記帳したが、これらは原則として、現金収支計算と対応するものであったから、実名諸商品勘定の貸借記帳と現金勘定のそれとの間には cross-entry：「反対（振替）記入」が生じ、cross-entryの範囲は拡大・充実した。
- (4) 資本（金）勘定が登場し、名目諸勘定はこの勘定口座に収斂して複式簿記の基本的システムが完成。また、転記媒介帳簿として「仕訳帳」が採用され「日記帳」・「仕訳帳」・「総勘定元帳」の三主要帳簿制： *tre libri principali* よりなる「ベニス式（イタリア式）簿記」が完成した。
- (5) 最初の印刷された『簿記書』（Fra Luca Pcioli：ズムマ）が、ベニスで出版：1494年。本年は『ズムマ』刊行500年である。
- ④ 純損益額を資本（金）勘定に振替えることによって、損益勘定それ自体も完結して消滅する。この資本（金）勘定への振替え記入を closing entry：「締切記入」と区別して final entry：「最終記入」という。古典簿記書の仕訳帳の末尾は、（借方）損益、（貸方）資本金である。
- ⑤ かくして、総勘定元帳に残存するものは期末における資産・負債及び資本の残高である。これらの実体諸勘定は、残高勘定口座に振替えられて貸借の均衡（平均）が「確認」される。まさに、損益勘定とは異なり、残高勘定には計算すべき残高がないのである。これに反して、損益勘定には計算すべき差額：「純損益」がある。
- ⑥ この場合の残高勘定の機能は、先述し

たように、専ら貸借の均衡による「記帳の検証」にある。残高勘定を両建にしている場合では、「閉鎖残高勘定」によって算術計算的な正確性の検証を行ない、「開始残高勘定」によって次期への「記帳の継続性」を保障するのである。

残高勘定を廃止した場合では、期末における実体諸勘定記録の検証と次期への記帳の継続性を保障する手段として、post-closing trial balance：「繰越試算表」が作成される。わが国の『簿記テキスト』では、この方式を「英米式決算法」という。わが国でお馴染みのブライアント・ストラットンの簿記書では、Business Method：「実務法」という。片野博士の前掲書では、あたかも残高勘定の両建（閉鎖・開始）に対応するかのように、この「繰越試算表」を今期期末と次期期首とで両建に作ることを提案しているが、同一形式・同一内容のものを、わざわざ二つ作る程のこともあるまい。

- ⑦ 期末の資産・負債、期首（前期末）の資本を残高勘定に振替え、貸借差額としての残高を測定し「純損益」を計算するのではない。残高勘定において次の様な財産法の手順で「純損益」を計算するのではない。

$$\text{期末資産 } A' - (\text{期末負債 } P' + \text{期首資本 } K) = \text{純利益 } k$$

- ⑧ 損益勘定口座には、期間を前提とした closing entry：「締切記入」が行なわれる。残高勘定口座には、時点を前提として balancing entry：「均衡（平均）記入」が行なわれる。というわけで、実在諸勘定及び残高勘定について「締切（記入）」という概念を当嵌めることは誤りである。「決算記帳」に関連して、名目・実在の諸勘定につき全てに「締切（記入）」とい

う概念を適用することは妥当ではない。わが国の多くの『簿記テキスト』では、どうも概念・用語の使い方に荒っぽいところがあるように思われる。

- ⑨ かくして、用語・概念を正確に使い分ければ、名目諸勘定には closing entry：「締切記入」、資本（金）勘定への振替記入には final entry：「最終記入」、実在諸勘定には balancing entry：「均衡記入」ということになる。

Ⅲ．財産法は存在したのか

「残高勘定には計算すべき残高：純損益がない」ことは、これまでも、『拙著』・「拙論」を通じてしばしば述べてきた。このような Balance Proof Sheet：「残高検証表」として機能する「均衡表・平均表」としての「残高勘定」、すなわち an Account：「一個の勘定」ではなく a Sheet：「一個の表」として機能する「残高勘定」の実状を、「形式的残高勘定」としてとらえ、このような「形式化へのプロセス」を「残高勘定の進化ないし展開」と認識する立場がある。リトルトン著『会計発達史：1900年に至る会計の進化』（片野訳・清水助訳）である。彼のいう「形式的残高勘定」への進化ないし展開は、筆者（久野）のいう an Account：「一個の勘定」から a Sheet：「一個の表」としての側面から認識することもできよう。端的にいえば、往時の残高勘定には「計算すべき残高：純損益があった」とみる立場、つまり an Account：「一個の勘定」としての実態をもっていたとみる立場である。然らば、ここでいう an Account：「一個の勘定」としての要件とは何か。

複式簿記では、「勘定」(account)という計算単位を設け、他と区別するためにそれぞれに名称を付してこれを「勘定科目」(account title)という。また、「勘定」に生じている増

減・変動を記録する場所を「勘定口座」というが、この「勘定口座」という日本語に匹敵する原語はない。少なくとも英語では、「勘定」と「勘定口座」とを区別することはない。いずれの場合でも、ひとしく account である。確かに、「勘定」と「勘定口座」とを区別してみても、取立てて積極的な意味はないように思われる。

リトルトンは、『前掲書』（訳書：pp. 199-200）で、Jäger の説を引用して「利益算定」の手段として機能している往時の残高勘定、すなわち「計算すべき残高：純損益のある残高勘定」の実例を示した。すなわちいう。

「初期のドイツの著者 Gottlieb の著書（注：J. Gottlieb, Zwery Kunstliche und Beständige Buchhalten, 1546.）には〈商品帳〉の終りに次の勘定がある。Jäger はこれを一種の残高勘定であるといっている」

さらに、リトルトンは、往時の「勘定」としての実態を持った「残高勘定」から、彼のいう「形式的残高勘定」への進化ないし展開に言及して、次の様に述べている。

「この（往時の残高勘定）表示では資産・負債は利益算定の手段として用いられている。この配列から考えると、当時の〈残高勘定〉は、名目勘定が資本勘定に振替えられてしまった後に、なお締切られずに残っている勘定をあつめた形式的な集合勘定にまだなりきっていなかったようである」

「まだなりきっていなかった」という文脈が味噌である。

なお、前掲の『訳書』（p. 200）では、当該「残高勘定」につき、リトルトンの「英訳」から翻訳をせずに、

「右掲の勘定はリトルトン教授の英訳によ

らず Penndorf, B.: Geschichte der Buchhaltung in Deutschland, 1913, S. 122に掲げられた Gottlieb の原文をとった。ただし、その邦訳は省略した」

と述べている。

リトルトンの「英訳」から翻訳せず、また、ペンドルフの書物に掲示されているゴットリーブの「原典」からも翻訳せず、「邦訳を省略し」てそのままにしてある訳者の主旨には、少々分かりかねるところもあるが、ここでは詮索しない。このゴットリーブの「残高勘定」並びに同書の第2例題の「残高勘定」については、拙著『会計制度史比較研究』（学習院大学研究叢書 25）及び拙論「補遺：〈残高勘定〉とは何だったのか」（学習院大学経済論集・第30巻第2号）に「邦訳」しておいた。しかし、リトルトンの引用には、腑に落ちかねるところがある。以下に述べる。

リトルトンが「英訳」した彼のいう「ゴットリーブの残高勘定」なるものの実態は、その構成並びに用語・表現等からみると、簿記の枠内にある Balance Account: 「残高勘定」というよりも、むしろ「計算書類」（「会計報告書」）としての Balance Sheet に相当するもの、ないしそれに類似のものではないかという疑問を、かねてから筆者（久野）には払拭できなかった。とやこう考えあぐねているうちに、先年退官された同学の長友宇野博二名誉教授から頂戴した木村和三郎著『銀行簿記論』（大阪商科大学研究叢書第四冊，昭和10年1月刊）をみて、どうやら疑問が氷解したように思う。

同書の252-253頁にいう。

「ニュルンベルグ（Nurnberg）のゴットリーブ（Johann Gattlieb）は1531年と1546年の二回に書物を著わしているが、1531年の書中に既に Balance Sheet（貸借対照表）が示されていることはブラウンの指摘するところである（注：Brown編著『会計史』，pp. 123-4）。又

損益勘定や資本金勘定を欠くにも拘わらず一種の決算残高勘定並びに財産貸借対照表（Vermögensbilanz）が作成せられていたことはペンドルフも亦主張している。殊に貸借対照表は極めて簡単ながら形式において今日のものと大差なく、決算残高勘定は締切られていない。次にこれ等を例示する」

リトルトンが引用したもの、あるいはこの一節にも出てくるブラウン編著『会計史』に引用されているものは、実は「残高勘定」ではなくて、木村博士がペンドルフの『前掲書』から訳出された「財産貸借対照表」：Vermögensbilanz に相当するものであった。この点は特に注意を要する。もともとペンドルフが引用したゴットリーブの場合には、「決算残高勘定（に該当するもの）」と「貸借対照表（に該当するもの）」との二つがあったのである。

（注）ドイツ語の場合は Balance Sheet のことを「財産貸借対照表」という。「損益計算書」のことを「成果（もしくは損益）貸借対照表」（Erfolgsbilanz）という。元来、ドイツ語の Bilanz は、財産計算と損益計算との統一的概念であり、特に「貸借対照表」と「損益計算書」とを区別する必要がある場合には、「財産」：Vermögens、「成果（損益）」：Erfolgs という内容を限定する修飾語を bilanz の前に付けるのである。

前述のように、ペンドルフ著『前掲書』に紹介されたゴットリーブの場合には、「残高勘定（に該当するもの）」と「貸借対照表（に該当するもの）」との二つがあり、この場合の「締切られていない残高勘定」は、まさしく「残高：純損益」のある（その計算が可能な）「一個の勘定」であり、「貸借対照表（に該当するもの）」は、明らかに「一個の表」である。これらの両者を使い分けしているとみるべ

きである。この点からみても、16世紀前半に出版された簿記書としては出色の出来であり、まさに端倪すべからざるものがある。筆者（久野）も、木村博士の抄訳を一見して、しばし呆然たるものがあった。

木村博士著『前掲書』（253頁）からこれら二つを引用する。前者はベンドルフの『前掲書』の122頁、後者は同書の124頁からの木村博士の抄訳である。

（決算残高勘定）

1545年	
現金 7月16日 我が営業に現存し、ここに繰越す。 fl. 2229.10.3 Pangraz Motschebach 7月16日 彼が負ふところのものここに繰越す。 fl. 20. - - 商品（Thabin） 7月16日 現存する金銀製品ここに繰越す。 fl. 16.	Joan Gotlib, 7月16日 我が投下したる財産ここに繰越す。 fl. 2000. - - Wolffen Schweicker 彼が尚受取るべきものここに繰越す。 fl. 44. 16. <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;">久野注：差額（純利益） fl. 220.14.3.</div>

（貸借対照表に該当するもの）

1545年	1545年
この営業又は計算の7月17日の締切に於て 尚手持現存するもの 即ち 現金にて fl. 2229.10.3 債権にて 20. - - 商品にて 16.-	この営業又は計算の7月17日の締切に於て 尚支払うべき債務 即ち Gotlib 自身の資本 fl. 2000. - - 其他の債務 44.16.- <hr/> 合計 fl. 2044.16.- 左側と比較して見出 されたる利潤 fl. 220.14.3. <hr/> 合計 fl. 2265.10.3.
これ等の富及残高 の合計 fl. 2265.10.3.	

リトルトンが往時の「残高勘定」として引用したものは、上掲の（決算残高勘定）ではなく、（貸借対照表に該当するもの）であった。この（貸借対照表に該当するもの）は、

その構成・分類・科目・配列等からみて、まさしく「会計報告書」としての体裁を整えた「貸借対照表」である。それに反して、（決算残高勘定）は、例えば、「現金 fl. 2229.10.

3.」とせずに、「我が営業に現存し、ここに繰越す fl.2229.10.3.」とか、「資本金 fl.2000」とせずに、「私の投下した財産ここに繰越す fl.2000」とある様に、簿記の枠内での an Account:「一個の勘定」としての実態をよく現している。この「決算残高勘定」の機能は、厳密には当該時点における実在諸勘定「残高」の均衡による「検証」: proofにあるのではなく、つまりその機能は、「残高検証表」: Balance Proof Sheetとしてではなくて、資産・負債の繰越額の確認手段と考えられている。端的に言えば、複式簿記の「貸借均衡による検証」という認識がまだ充分には発揮されてはいなかったようである。この点を特に注目したい。

「名目諸勘定」並びに「損益勘定」につき「締切記入」: closing entryを行ない、貸借差額として計算された純損益につき資本（金）勘定に「最終記入」: final entryを行なった後の時点であれば、「残高勘定」は「均衡記入」: balancing entryによって貸借が均衡し「検証手段」として機能する。上掲の様な「決算残高勘定」の場合では、純損益の資本（金）勘定への「最終記入」: final entryを未だ行っていないのである。つまり、「損益勘定」（この場合は「商品帳」であるから、「商品損益計算勘定」だと考えられるが）は、未だ開いたままの状態にある。

当該「商品帳」の現場を見る機会がないので、残念ながら立入ってこれを確認する手立てがないが、それが唯一の「損益計算勘定」であったとみるべきであろう。

繰り返すが、リトルトンが「Jäger はこれを一種の残高勘定であるといっている」と述べて「引用」したのは、上掲のうちの（貸借対照表に該当するもの）であって、（決算残高勘定）ではなかったのである。因みに、Jägerとあるものは、Ernst Jäger: Altes und

Neue aus der Buchhaltung, 1889. S. 77.である。ここらあたりの行き違いがどうしておこったのか、原著者（リトルトン）並びに訳者（片野・清水）が、ともに故人となられたので最早知る由もない。

このように見てくると、リトルトンのいう「往時の残高勘定」から「形式的残高勘定」への進化ないし展開、筆者（久野）の用語でいえば「計算すべき〈残高: 純損益〉のある残高勘定」から「計算すべき〈残高: 純損益〉のない残高勘定（実態からいえば均衡・平均表）」への進化ないし展開というリトルトンの論法が、厳密な意味で成立するかどうかは、微妙な問題となる。

前掲の拙論「補遺: 〈残高勘定〉とは何だったのか」では、「計算すべき〈残高: 純損益〉のある」往時の「残高勘定」の事例として、ペラガロ (E. Peragallo) 著『複式簿記の起源と進化』（1938, p.22）に紹介されている Datini 商会・Avignon 支店「秘密赤帳 139」の bilancio (1368年9月27日)を引用した。ただし、これはペラガロが“modernized form”に書替えたと述べているので、「史料」としては、いささか心許ないところがあるが、「計算すべき〈残高: 純損益〉のある」往時の残高勘定の多少の参考になるのではないかと思う。ただし、その末尾に、二人の出資者に対する「純利益」の均等分配の状況が追掲されているところなどは、出資者に対する「会計報告書」としての側面も否定はできない。この辺からみると、この bilancio なるものが、簿記の領域の Balance Account (Sheet):「残高勘定」(「残高表」)なのか、それとも、会計の領域の「貸借対照表」: Balance Sheet なのか、率直に言って判断に苦しむ。過渡的な中間形態とでもいえばよいのかとも思うが、これでは逃げ口上かも知れない。「簿記史」・「会計史」関係の諸文献では、bilancio ないしこれに類する用語がしばしば出てくるが、邦訳する場合、「残高勘定」と訳

すか「貸借対照表」と訳すかで問題が大きいように思われるが、いかがなものであろうか。読者の理解を混乱させるので、翻訳者は慎重

に留意されたい。

参考のために、この bilancio を訳出して紹介する。

Datini 商会・Avignon 支店の bilancio : 1368年 9月27日

商品その他の資産	F. 3,141	S. 23	D. 4
受取勘定	6,518	23	4
資産合計	9,660	22	8
出資者 Franciescho と Toro の資本を含む			
負債合計(差引)	7,838	18	9
この年度の純利益	1,822	3	11
純利益を均等に分配する。			
Franciescho に半額	911	2	—
Toro に半額	911	1	11
分配した純利益	1,822	3	11

Ⅳ．財産法とは何か

この課題を解く一つの鍵は、わが国の代表的な幾つかの『会計(学)辞典』類にみられるように思う。

それらについて「財産法」の項目をみると、次の様になっている。

「財産法」〔独〕 Inventarrechnung,
Vermögensvergleich :

「財産法」〔独〕 Vermögensvergleichsrechnung, Distanzrechnung :

これらのドイツ語の意味からいえば、いうまでもなく、「財産目録計算」、「財産比較」、「財産比較計算」、「時点を隔てた比較計算」ということになるのだろうが、問題は何故、〔独〕：ドイツ語なのかということである。

「財産法」〔英〕 inventory method :
とはなっていないのである。

〔英〕：英語ではなくて、何故、〔独〕：ドイツ語なのか。

なお、わが国の辞典類を含む諸文献では、何故、いちいち外国語を付けるのか、それ自体が甚だ奇妙なことだとかねがね思っているが、ここでは特に論じないことにする。

ベニス式簿記以来の伝統的な複式簿記の記帳システムには、「開始記帳」が「開業財産目録」を土台にして始まるというケースを除けば、「財産目録計算」・「貸借対照表計算」という手続きは存在せず、Distanzrechnung : 「時点を隔てた比較計算」による「純損益」の計算は、現実には存在しない。財産法は、複式簿記にみられる損益法：損益計算を適用できない単式簿記(不完全な記録)の場合、あるいは如何なる形態にもせよ「記録」自体が存在しない場合に、ともに適用可能な「純損益」の計算方法であるが故に、利潤計算の

「原理的」、「基本的」かつ「普遍的」な方法であるとする解説をししばしばみかけるが、この種の考えは明らかにおかしいもので、そもそも複式簿記の『テキスト』（の冒頭）で財産法を麗々しく解説することそれ自体が、甚だ矛盾・撞着に満ちたことになる。また、企業会計において、複式簿記の記帳システムを前提とすることは自明なことである。

「財産法は現存する財産を確認する方法であるから、確実かつ具体的な損益算定の方法であり、損益計算の方法として最も普遍的で確実な方法である」などといったところで、殆どナンセンスである。

また、財産法と対比するかたちで、「近代的な損益法」などともよくいわれているが、そもそも収益と費用との対応による損益計算は、ベニス式簿記以来の「500年間にわたる複式簿記の基本的特質であったと結論せざるをえない」（リトルトン稿：〈名目勘定の重要性〉, Accounting Review, July 1945.）のであるから、そもそも「近代的な」という修飾語はそぐわない。財産状態の確定：債務支払い能力の決定よりも、損益の決定の方が、一貫して複式簿記のシステムの中核にあったことを想起すべきである。

財産法は、所詮は往時の「ドイツ商法学における財産法的思考」の残滓であり、14世紀以来の伝統的な「商人簿記」の実践に矛盾・撞着するものであるといわざるを得ない。彼等の「貸借対照表観」、特にその「客観的計算目的観」は、複式簿記を基盤とする企業会計の「決算貸借対照表」とは全く無縁のものである。所謂「誘導法」によって作成・報告される貸借対照表は、決算残高勘定の記録を内容としたものであり、その残高勘定は、本来、期末実在諸勘定の「均衡・平均」による「残高検証表」に他ならない。その残高は、如何なる意味においても「財産」の「価値」とは本来的に無縁なものである。シュマーレ

ンバッハの「動態観」における「没価値論」は、極論すれば、商人簿記実務の伝統を再確認したに過ぎない。

また、「貸借対照表計算のうちに、財産法的損益確認の思考を読みとることができる」などとは、到底思いも及ばない。何故ならば、「貸借対照表計算」それ自体が存在しないのであるから。財産の実地調査（inventory, l'inventaire, inventar：「棚卸」）に基づいて「財産目録」を作り、その *le bilan*：「摘要表」としての「貸借対照表」を作ったとする。これが所謂「財産目録法」である。この場合、この「貸借対照表」で何を「計算」というのであろうか。また、「貸借対照表」を所謂「誘導法」で作成する場合では、名目諸勘定の「締切」後に総勘定元帳に残存する次期繰越諸勘定（実在諸勘定）を振替えた「残高勘定」に基づいて「貸借対照表」を作成する。「残高勘定には計算すべき残高：純損益がない」と同様に、「貸借対照表」においてもまた「計算」すべき残高はない。ということになると、論者のいう「貸借対照表計算」とはそもそも何なのか。

また論者のいう「財産法的損益確認の思考」とは何か。わかりやすい具体的な説明がないので、どうしても理解し難いが、例えば、日常の継続的な損益計算記録は、多くの場合、便宜と確実性との要請から、「現金主義」によって（現金の収支という確実な財務的事実に基づいて）行なわれる。決算期末にはこれを「発生主義」に切り替えるために未経過の「繰延項目」の調査や、発生している「見越項目」の調査を行なったとして、その実地調査の内容が Inventory Sheet：「決算棚卸表」という名称の「決算補正資料」に収録されたとする。そうならば、所謂「誘導法」の場合でも、財産法もしくは財産法的な要素が損益法ないし損益計算にも認められるというのであろうか。さらにいえば、然るが故に、「純然」たる損益法もまた存在しないというので

あろうか。

帳簿記録：この場合では「総勘定元帳」に開設される損益勘定と残高勘定の記録から、そのまま直ちに「損益計算書」や「貸借対照表」が作成されるのではない。それらが作成される基盤は、決算補正後の補正済帳簿記録からである。しかしこの場合でも、「決算補正資料の実査」がすなわち「部分的な財産の実査」であるというわけのものではない。「事実（実況）」の調査・確認と「財産」の調査・確認とは必ずしも同義語ではない。

「決算棚卸表」→「部分的財産目録」→
「財産法的損益確認」

という図式が、無条件で成立するわけのものではない。

複式簿記を解説する『簿記テキスト』（これ以外の例えば単式簿記の『簿記テキスト』があらうとは考えにくい）で、「純損益」の計算原理と称して、財産法と損益法とを取り上げることは、甚だしい自己矛盾であるのみならず有害無益である。また、企業会計の「計算（書類）体系」に、二つの異なった「体系」があるなどとは到底考えられない。もしあるとすれば、そのうちの何れかは、観念的、非現実的、教義的ないし教条的なものであり、よしんばそれに、「理念型」・「理想型」もしくは「純粋型」等の如何なる修飾語を付けようとも、全くもってナンセンスであるといわざるを得ない。