

パチョーリ以後：「簿記」とは何だったのか

久野秀男

目 次

<まえがき>

<After PACIOLI>

— DOUBLE-ENTRY BOOKKEEPING : What it was. —

第Ⅰ講 鶏が先か卵が先か

第Ⅱ講 それは一人のお雇外国人に始まった

第Ⅲ講 複式簿記の「物神性」は払拭されたのか

第Ⅳ講 「複式」(double-entry) とは何か

第Ⅴ講 残高勘定には残高がない：財産法とは何か

第Ⅵ講 棚卸評価：『簿記テキスト』の苦心惨憺

補 講 わが国の株式会社損益計算書の変則的な制度的様式：その由来と課題

<まえがき>

今年(1994)は、パチョーリ(Luca Pacioli)が世界で最初の印刷された簿記書：『スムマ』をベニスで刊行してから、数えて五百年目にあたります。

というわけで、ご多分に漏れずわが国の学

会等でも、<スムマ刊行五百周年記念>の行事が催されましたが、たまたまご縁があって、次掲の行事ではほぼ同主旨の「記念講演」ないし「特別報告」を行なう機会に恵まれました。なお、「日本簿記学会」の場合は、同学会の創立10周年を兼ねたものでした。

日 時
平成6年3月5日
6月1日
6月18日

主 催
「日本パチョーリ協会」
「日本会計史学会」
「日本簿記学会」

場 所
日本大学会館
東京経済大学
明治大学大学院棟

若年の頃から、<簿記>と<会計学>とを講じてすでに久しく40年を超えました。徒に馬齢を重ねて定年を迎える歳になりました

が、かねて発表してきた幾つかの『拙著』・「拙論」を総括する意味からも、また、常々問題視してきた諸命題について率直に私見を

公表できる機会を得たことから、たまたまこの歳まわりにめぐりあえたことは、誠に望外の幸せでありました。

また同時に、何らかの形で記録に留めておきたいという希望もあり、おそらく在職中の最後となるこの機会に、その概要をこの＜経済論集＞に投稿した次第です。長年月にわたって幾多の「拙論」を発表させて頂いたことを深謝します。

「歴史というものは、アマチュアが最も口をはさみ易い分野の一つであるらしい」と、また、「自分が絶対に正しいと信ずることは、狂気の始まりか、精神の老化の第一歩である」と、いわれております。

すでに、「精神的・肉体的に老化の第百歩」ぐらいの所に来ておりますので、後段の方はご勘弁願うとして、前段の方は自ら顧みて甚だ忸怩たるものがあります。些かいいわけがましいことになりますが、私は、＜簿記史＞・＜会計史＞並びに＜会計学史＞等の分野ではずぶの素人であり、accounting historianなどとは思ったこともありませんし、事実そうではありません。縁があって若年の頃から、＜簿記＞と＜会計学＞とを講義してきた教師であり、この分野の研究に際しては、historical approach: 「歴史的接近法」が、これは所詮は好みの問題でもあります。どちらかといえばベターな方法ではあるまいかと考えてきたような次第です。要するに、著書・論文の類でそのサブ・タイトルを、＜沿革・現状・課題＞とする癖があるということですが、昨今では、一寸洒落て、「述往時 思来者」としました。

というようなわけで、＜ススム刊行五百周年記念＞にあたり、積み残してきたと考えられる多くの問題のうちの極く一部を、「精神的・肉体的に老化の第百歩」にあることを予めお含み頂いた上で、第Ⅰ講以下の論題にとりまとめました。

<After PACIOLI>

—DOUBLE-ENTRY BOOKKEEPING: What it was.—

It is said that history is one of the scholarly categories which outsiders are apt to argue. Also, there is an epigram that to be absolutely confident of one's own insistence is starting of insanity or the first step of spiritual senility.

The author of this paper has to confess that he has already reached almost a place of the 100th step of spiritual and physical senility. As to the dual senility referred to above, the author wishes to be excused from the matter.

However with respect to the problem of "outsiders" (saying in other word, "amateurism") mentioned in the above, the author feels quite shame when he thinks of himself in retrospect. Perhaps readers will be good enough to pardon the author's vindication, but the author is an utterly nonprofessional and has never flattered himself that he is an accounting historian. In fact, he never is a professional. Luckily enough, the author has been allowed to give lectures concerning bookkeeping and accounting several universities since he was young. In the researches in this field, the author has long been inclined to believe that historical approach is a rather better method although the matter is entrusted to the taste of the individual persons who are engaged in this study. In short, the subtitles of papers, theses, etc. are, they say, liable to be reduced to just as "history, present situation, and assignment". However recently, the title has been determined as "Referring to the Past, Thinking of the Coming", out of witticism.

As is described above, just a part of a lot of problems which are belived to be left untouched in a pile is reported *en masse* in the discussion shown below in the 500th-year anniversary of publishing of SUMMA of PACIOLI, on the assumption that the author is on the 100th step of the dual senility.

I . Which first came out, a chicken or an egg?

The relation between bookkeeping textbooks and bookkeeping practice is a problem that has long been argued in both the East and the West. According to the example in our country, the matter is beyond all of reflect, lead or follow and "KAIRI" (estrangement) has been maintained literally without any rectification from the start of the problem to now. Furthermore, since the very moment when double-entry bookkeeping was introduced mainly from Britain and U.S.A. in the 70th in the 19th century, a tendency has been noticed that many of the Japanese have cherished a virtual image or superstition regarding the booking system invented by westerners. Even today, such a virtual image or superstition does not appear to be wiped out yet.

We wonder if the estrangement of bookkeeping textbooks and bookkeeping practice has brought about a kind of a virtual image or superstition. We also wonder if such a virtual image or superstition has brought about the estrangement.

This is a proposition similar to the matter which first came out, a chicken or an egg, and it is difficult to allow a con-

clusion to be reached so promptly.

However such affairs are hereunder described in a summarized style.

II . It was started with an action of a foreigner employed as adviser

A kind of virtual image or superstition concerning double-entry bookkeeping in our country was, when its origin is crucially traced, wholly started with an action of a foreigner employed as adviser. The foreigner was Vicente E. Braga (1840—1911), a Portugal. He once a clerk of the British Hongkong Mint Bureau that had already defunct, and was invited with Thomas W. Kinder, his immediate supervisor and director of the Bureau, to assume a post as foreign adviser in the Osaka Mint Bureau which was established in 1872 and had been regarded as the first modern factory in our country.

Braga was the chief of the Ingot Section, and what he did in the Section was to apply double-entry system to calculation and record of the ingots dealt within the weight unit (ounce) upon thier delivery from the Finance Ministry and others to the Metal-Melting Section of the Bureau. This is the very beginning of the western style double-entry bookkeeping in our country. Braga's original book that has been found in a recent year is just a Journal in the first period in his service titled "NIKKI" (Day-Book), but none of the original book equivalent to the Ledger is found yet. It should especially be emphasized that the booking system in question was not adopted with the Osaka Mint Bureau as "an accounting entity". Also it should be

emphasized that the system is not concerned with "Work Special Accounting".

Nothing particular might be argued with the propriety on applying double-entry

Dr.	(ounce)
Ingots imported by the Finance Ministry	734.45
Metal-Melting Section	734.45

Supposing that managerial records of the delivery of the ingots are to be discussed, it might be sufficient to refer to the stock record (*sollen bestand*) with the physical inventory (*sein bestand*) whenever necessity comes out. None of difference is theoretically found in the reference method

Dr.	(yen)
Cash	10,000
Son (personal expenses)	500

Since a Cash-Book or Housekeeping Account-Book is based upon cash, there will be no need for the item "cash" (cash account) and every accounting procedure will be done just by the records of the counterpart's item (another account) which has been a cause of the increase and decrease of cash. It is utterly unnecessary to think of cross entry with cash account as a counterpart from both theoretical and real viewpoints. Therefore, there is neither necessity nor inevitability for double-entry.

Furthermore, matters might be summed up in a single word foolish when posting is intended to be done in the Ledger for even 4 times in accordance with the journalising referred to above. This might

to the delivery of the ingots. The first description of the "NIKKI" (Day-Book) is hereby given.

Cr.	(ounce)
The Finance Ministry	734.45
Ingots imported by the Finance Ministry	734.45

mentioned above compared with the case of "Cash-Book" as a managerial record of cash (for example, "Housekeeping Account-Book"). Here arises a dubiousness whether it is necessary to do journalising as shown in the case of "Housekeeping Account-Book".

Cr.	(yen)
Husband (monthly pay)	10,000
Cash	500

be a common knowledge in bookkeeping.

Late Dr. Koujiro Nishikawa who discovered the "NIKKI" (Day-Book) made description in purport that the contents are composed of "Double Entry by kind" and "no examples can be found in the world except them." However, it might be necessary to think of the meaning that no examples can be found in the world except them. Also it seems unlikely that everything goes in a manner as Dr. Nishikawa said, "The position standing on the history of Japanese accounting and its meaning are explicit." In negative meaning, the statement might be true, but it cannot but be said that the late doctor also persisted in the thought of a kind of virtual image or

superstition.

Braga gave lessons on bookkeeping in the Mint Bureau. By a curious coincidence, Takesada Kawaguchi, who was a military payofficer and was later installed on a director of the Japanese Army in the concerned field, was one of his students.

In June 1876, a pamphlet in which description was made on an experimental trial how to conduct the procedure of the governmental revenue and expenditure in a local accounting section in double-entry was published from the accounting head quarters of the Japanese Army. The author of the pamphlet was Kawaguchi, and he was said to have conducted the procedure while he worked for Kumamoto Citadel of the Japanese Army. "NIKKI" (Journal-Day Book) and "GENCHO" (General Ledger) were the main books in the pamphlet.

Furthermore, Braga continued to give lessons on double-entry bookkeeping even when he was transferred to the post of an accounting adviser in the Ministry of Finance.

In the period near the end of 1875, an experimental attempt to apply double-entry method to Governmental Accounting was started in both the Ministries of Finance and Education. This was the commencement of the magnificent and aggressive project for adoption of double-entry method that continued until 1889.

The summary is hereunder shown.

- (1) Jan. 1876 : "NIKKIBO" (Journal-Day Book) and "GENBO" (General Ledger) were adopted as main books.

- (2) Nov. 1878 : The books were formally used in all the central governmental offices and all the prefectures with Okinawa as an exception.

- (3) Aug. 1882 : Budgetary books were abolished. Double-entry method was applied to all the regions ranging from the budgetary sphere to the cash revenue and expenditure.

- (4) Dec. 1886 : Double-entry method in the revenue was abolished.

- (5) 1890 Later: In accordance with the newly established Accounting Laws, "Item Alignment" and "Cash Revenue and Expenditure" were distinguished. Thus the magnificent and aggressive experiment of the adoption of double-entry method in the Governmental Accounting was terminated.

III. Has a virtual image or superstition of double-entry bookkeeping been wiped out?

The author of this paper must apologize for his frivolous surmise, but it is just imagined that Braga was compelled to exhibit an example for application of double-entry method because he had earned extravagantly large amount of salary. The story is foolish enough to be imagined (there might be no need to imagine) by those people who have some knowledge about bookkeeping today.

It cannot but be said that everything was done by virtual image or superstition.

Such logic as "Double-entry bookkeeping exceeds everything" or "Adoption of double-entry method leads to the modernization, whereas the modernization leads to the rationalization. Thus the adoption of the said method means the rationalization", should be discarded in any way. W. Sombart's viewpoint on social science including double-entry method is not worthwhile to be discussed in a serious manner. The well-known pedantic scholar of economics has none of ability for comprehension for bookkeeping.

Exemplification in relatively recent year is hereunder given.

In 1962-1963, The 1st Exclusive Section of The 1st Adhoc Administration Policy Conference submitted an intermediate report for the budgetary and accounting system by which application of double-entry method is made to the general accounts of the central governmental offices. On the other hand in the Local Financial Accounting System Surveying Committee established in the Ministry of Home Affairs has released in a summarized style a report of the revision of the local financial accounting system. The committee has likewise taken the stand of approving the application of double-entry method. The author of this paper has by chance been related with this committee. In behalf of the former, the author has expressed his opinion for a public hearing.

Common viewpoint is found in the reports in these surveying committee. Every opinion is in the favor of the adoption of double-entry bookkeeping, but no proposition for booking system in concrete manner is made. Proposition of the adop-

tion of double-entry method for public accounting is as old as the history of double-entry bookkeeping. However most of the proposition is defective in the proposition of the booking system in concrete manner. It is necessary to think over deliberately what the fact means.

IV. Double-Entry : What it was.

Double-entry bookkeeping is in any way a method to make entry twice (doubly). Then, onto which should the entry be made twice?

- (1) twice in the Journal.
- (2) twice in the Journal and twice in the Ledger.
- (3) twice in the Ledger.

Needless to say, the method means to entry twice an equal amount of money to the different accounts established on the Ledger. The author of this paper is sorry to tell the readers of a self-evident matter, but the matter is not necessarily comprehended by every one.

For example, James Bennett states in his "The American System of Practical Book-Keeping, etc. 12th. ed., 1829." (p.10) :

"Each Day-Book entry can never admit of less than one Dr. and one Cr. to be transferred to the Journal ; and this is reason why the Italian mode is denominated Book-keeping by double entry, it being a universal maxim, that the Dr. or Drs. must be equal in amount to the Cr. or Crs. in every Journal entry."

Exemplification in a recent year is given. M. Chatfield states in his "A History of Accounting Thought, 1974." (Chapter 4: Pacioli and the "Method of Venice") (pp. 46-47):

"The amount of each transaction is recorded once on the right hand side of the page. Thus Pacioli's journal had only one column, which was not totalled. There were no compound entries."

Even the expert historian of accounting science (presumably so) makes such an absurd description. The journal whose money column is of the one-column type is not exclusively owned by Pacioli as if it were possessed as patents rights by any means. This type has traditionally continued for long time until the beginning of this century. The function of the journal resides on the decomposition of the accounts, and is preparatory procedure of the classified records of the accounts in the ledger. In the Italian mode, 3-dimensional structure where classification is made after decomposition is founded. For decomposition of the account, it is sufficient to show the account title and transaction value of Dr. and Cr. There is neither necessity nor inevitability for "double entry" of the transaction value (equal amount) itself to be made onto "the 2 money columns" of the journal.

According to John Fulton's "British-Indian Book-Keeping, 1899-1900", distinguishing of the money column of the journal into the 2 columns of Dr. and Cr. was started with "Jones's English System of Book-keeping, etc. 1796" by Edward T.

Jones. The style of Day-Book of the Italian form shown by him was later called "the Ledger form of the Journal." In this connection, journal published for the first time in our country, "NIKKI" of the Ingot Section of the Osaka Mint Bureau and "NIKKIBO" of the Governmental Accounting, were in accordance with this style ("the Ledger form of the Journal").

V. Balance Account: What it is.

Both balance account and profit and loss account are called "summary-and-calculating" account in consideration of their functions. The account as a technical term in bookkeeping is a calculation unit and concurrently means a place where incremental and decremental variation is recorded.

For profit and loss account, revenue and expense in the fiscal term concerned are displaced in the end of term, and net profit as the difference of the both factors is calculated. The constitution or principle of the said calculation is truly "summary-and-calculating" account as is indicated by its literal sense.

What about balance account? For this account, assets and liabilities in the end of the term and capital in the beginning of the term are displaced. Furthermore, capital in the end of the term as the difference between assets and liabilities and net profit as the difference from the capital in the beginning of the term is calculated. The constitution or principle of the said calculation is called an inventory method (basis). To tell the truth however, things do not go this way. For balance account,

assets and liabilities in the end of the term and capital in the end of the term are displaced. Thus accuracy of the arithmetical calculation of booking system is to be ensured by means of the equilibrium of the debit and credit. This is called "self-balancing of the Ledger". In balance account, none of calculation is made. In balance account, no balance to be calculated is found. There exists no inventory method in the booking system of double-entry bookkeeping.

A legend has it that there existed balance to be calculated (could be calculated) in the 15th century, but the matter is not discussed in this occasion.

Balance account is, strictly speaking, not "an account", but "a sheet" (a balance proof sheet).

V. Inventory Valuation

Even if "inventorization" is allowed to be incorporated in a booking system, nothing serious will be caused with comprehension of the amounts of the stock because the amounts are as a principle a countable one. However when a problem of measurement of the value, *i.e.* valuation is to be referred to, the matter is certain to be not an easy one for either of businessmen or authors of bookkeeping textbooks.

In the textbooks and reference books that are currently used, it is customary to make comparison and explanation by classifying and adducing "identified cost method" (actual cost, Fifo, Lifo) and "average cost method" (simple-average, weighted-average, and moving-average) together with "first-in on-hand", "the latest purch-

ase cost method", "selling price method", "base-stock method", *etc.*

The authors in the last century and before, adopted actual cost method, Fifo, selling price method, *etc.* but they gave none of special nomenclature. Neither they gave several of any different methods. On the other hand, they just adopted a method they believed to be good without adducing several different methods.

Some of the authors at that time are impudent enough to intentionally avoid a difficult problem of inventory valuation. S. Stevin who have been enjoying great fame as an authority of bookkeeping science since Pacioli is a typical example for the said case. Their customary measures are to build up transaction problems for exercises which is quite convenient for themselves *e.g.* the goods are out of stock and the batch (or part of the batch) supplied immediately after that is in stock in the end of the term.

As a conspicuous method in addition to the above, the one which should be titled "the first purchase cost method" was designated formerly. This "the first purchase cost" is easy and convenient to be understood as "the latest purchase cost" is.

Two examples to which attention is especially paid are hereby given as shows below.

1773 : J. Mair, Book-keeping Modern-
iz'd

Mair shows a transaction example in which a simple-average unit price of the purchasing unit price and selling unit price is multiplied with the amount of the end-

term stock.

1839: I. P. Cory, A Practical Treatise on Accounts, etc.

Cory shows a transaction example in which the carried-over unit price from the previous term is multiplied with the amount of the end-term stock. By proceeding one more step and by considering a basic standard cost and basic standard volume, "base-stock method" will be obtained.

第Ⅰ講 鶏が先か卵が先か

『簿記テキスト』と＜簿記実務＞との関わりは、古今・東西にわたる一つの課題である。両者の間には、reflect:「影響しあう」、lead:「一方がリードする」、あるいはfollow:「一方が従属する」といった関係が考えられる。典型的な事例としては、ニューヨークとロンドンで活躍した商人ブース(Booth, Benjamin)が、フランス大革命の年(1789)にロンドンで刊行した『簿記書』: A Complete System of Book-Keeping, etc. は、英国の『簿記テキスト』並びに＜簿記実務＞に決定的な影響をあたえ、それまでの伝統的な「単一仕訳帳制」(旧イタリア式)から「複合(分割)仕訳帳制」(新イタリア式)への大転換をもたらす契機となった。

わが国のケースでは、明治初年に、「複式簿記」: Double-Entry Bookkeeping という舶来の記帳システムが導入されてこの方、これら三つのうちの何れの関係も成立した試しがない。両者の関係は、それらのうちの何れでもなく、文字通り estrangement:「乖離」そのものであった。

現今、『簿記テキスト』(＜教科書＞・＜参考書＞の類)は、専ら、学年(期)末試験あるいは各種資格試験等の受験参考用であるが、こ

のような事情にみられる＜簿記実務＞との乖離は、実は、今に始まったことではない。そもそも明治初年のその出発点からそうになっていたのである。

さらに、わが国に顕著にみられた(あるいは、現にみられる)「複式簿記」の虚像ないし虚構、あるいは、「複式簿記」に纏わる物神性ないし迷信は、今になお根強く残っているように思われる。

実務との乖離がその虚像(虚構)や物神性(迷信)を生んだのか、その虚像(虚構)や物神性(迷信)が実務との乖離を生んだのか、どうやら頭書の「鶏が先か卵が先か」に類する命題のようにも思われ、俄に結論を出し難いが、以下に諸般の実情を率直にのべて、諸賢のご判断に委ねたいと思う。

舶来の複式簿記の導入に際して、『簿記テキスト』及び簿記教育の領域では圧倒的に米国の影響下にあり、簿記実務ないし会計制度の領域では圧倒的に英国の影響下にあった。その事情を端的にのべる。なお、この場合、当時の米国が農業国・発展途上国であったのに対して、英国は既に「日の没する処無き大英帝国」であったことを想起されたい。

発行部数として他を圧して断的なものは、慶応義塾出版局刊行・福沢諭吉訳『帳合之法』であり、一般に広く読まれ偽版も出た。また、各所に開設の学校での教科書ともなった。因みに、明治5年の「学制」は、小学校・中学校・実業学校で「簿記」を教科科目としている。直ちに実行できたかどうかは頗る疑問ではあるが。ここらあたりの感覚は、率直にいったいささか常軌を逸しているとも思われるが、いかがなものであろうか。

『帳合之法』の原典となったものは、米国各地の「連鎖実業学校」(フランチャイズ形式の学校)での初級教材:『ブライヤント・ストラットン簿記初級教科書』(Common-School ed.)の1871年版であった。その帳制は「単一仕訳帳」を主体とするもので、僅か



に巻末に Set IV として「現金出納帳」と「売上帳」とを特殊仕訳帳として用いる初歩的な「複合（分割）仕訳帳制」を解説しているに過

ぎない。但し、『帳合之法』では Set II までしか翻訳していない。原典と『帳合之法』（本式）との帳制を比較してみよう。

原典：

- Set I 日記帳、仕訳帳及び総勘定元帳
- Set II 同上と若干の補助簿
- Set III 仕訳日記帳と総勘定元帳
- Set IV 主要簿として現金出納帳、売上帳、仕訳帳及び総勘定元帳（複合仕訳帳制）

『帳合之法』（本式）：

- 第一例 
 - 第二例 （単一仕訳帳制）
- 翻訳せず。
翻訳せず。

なお、中級用（High-School ed.）と上級用（Counting-House ed.）のテキストも相前後して刊行されており、さらにこれら三種のテキストの＜新版＞（New ed.）も出版されている。これらの簿記書はすべて相前後してわが国に入っている。このほかに、わが国での学校用教材としては、文部省から刊行された『馬耳蘇氏記簿法』・『馬耳蘇氏複式記簿法』がある。その原典は同様に米書で、Marsh's Course of Practice in Single-Entry

Book-keeping, 1871. 及び Science of Double-Entry Book-keeping, 1871. であった。後に文部省はその刊行を民間に許したので、いろいろな版元から刊行されている。

わが国で最初の実業教育機関としては、福沢の慶応義塾と並んで森有礼の肝煎りで開設された商法講習所があり、共に私立学校であった。商法講習所の教務責任者は、米人宣教師ホイットニー（Whitney, W. C.）で、彼が指定した教科科目は次のとおりであった。

本科：ブライアント・ストラットン氏帳合法（本式、略式）、ウイランド氏経済書、
商法律書、ブライアント・ストラットン氏商用算術、スペンセリアン流習字
予科：クッケンホス英文典、ブエータル算術、ケイヘル商法通信、作文、語学、綴字

なお、『帳合之法』については、後年に福沢自身が慨嘆しているように、簿記実務への影響は殆ど皆無であった。それは一体どういう事情なのか。ここらあたりが肝要な所である。勿論、福沢自身の全く関知しなかったことではあるが。その事情は後にのべる。

そこで、簿記・会計の実務に目を転じてみよう。

わが国で最初の完備した株式会社となった第一国立銀行は、明治6年12月に第一回の決算を行ない、わが国で最初の＜財務諸表＞を調製した。「第一国立銀行半季実際報告」と「第一国立銀行半季利益金割合報告」とである。前者は、利益金処分前の時点で作成され

た Appropriation in Balance Sheet の形式を整えた「貸借対照表」であり、利益金処分提示（予定）項目と金額とを内訳金額欄を利用して開示するという極めて特徴的な様式のものである。この様式を英国では Appropriation in Balance Sheet という。この様式は、わが国に定着することなくやがて忘却され、遥か後の明治末年にハットフィールド著『現代会計学』がわが国に紹介されるに及んで、同書に貸借対照表の実例の一つとして、レーム（ドイツ）の書物：Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, 1903. から引用して示されたものである。そのためか会計学者の注意を惹く事もなく今日に及んだために、前掲の「第

一国立銀行半季実際報告」を、利益金処分後の時点で作成されたとする＜通説＞が罷り通る羽目となった。この＜通説＞は、摘要欄・内訳金額欄に提案（proposed）されている項目・金額をみて、直ちに利益金処分済と錯覚したことに起因する誤説である。後者は、英国人のいう Profit and Loss Account, Detailed Form であり、その内容は、「損益計算」・「利益金処分財源調整計算」・「利益金処分（提示）計算」の全てを網羅した「提示型完全結合計算書」である。因みに、Profit and Loss Account, Published Form の場合は、その内容は「利益金処分計算書」であって、両者は共に本来の「損益計算書」ではな

いのである。『銀行簿記精法』に例示されている「香港上海銀行」の財務諸表としては、「利益金処分前貸借対照表」と「利益金処分（提示）計算書」に相当のものが訳出されている。わが国財務諸表制度の生成と展開につきその詳細は、別著『わが国財務諸表制度生成史の研究』（学習院大学研究叢書 15）を参照されたい。

また、国立銀行の記帳システムを統一的に確立したのは、将にこの年この月に大蔵省から刊行された『銀行簿記精法』であるが、その記帳システムの特長は、次のとおりであった。

- ① 現金式仕訳法（Cash-Journal System）
- ② 複合（分割）仕訳帳制：「日記帳」・「増補日記帳」・「日締帳」
- ③ 三伝票制（明治10年代以降）：「収納（入金）票」・「支払（出金）票」
・「振替票」

英国の簿記実務及びに“the Accounts”：「財務諸表」の体系は、国立銀行のほか、先駆的な諸株式会社、例えば、小野田セメント、内国通運、日本郵船、日本生命保険等に、圧倒的な影響を及ぼしている。その詳細は前掲の別著を参照されたい。

『帳合之法』をはじめとするわが国の多くの簿記書は、所謂「旧イタリア式」（old Italian form）と称された「単一仕訳帳制」：「三主要簿制」（日記帳・仕訳帳・元帳）を主体とするものであった。これに反して、国立銀行の簿記実務では、最初から一種の「複合（分割）仕訳帳制」であり、また、早い時機に「三伝票制」を組み入れている。その後、大正期の中頃までに、伝票式日次総合仕訳帳制が完成する。日本郵船にしても、最初の「仕訳帳制」は、「普通仕訳帳」と「現金出納仕訳帳」とからなる一種の「複合（分割）仕訳帳制」であった。当時の郵船の諸帳簿は、一橋大学図書館に所蔵されている。因みに、これ

と同じ帳制は、「南海泡沫会社」の国選監査人となったスネル（C. Snell）の Rules for Book-Keeping etc., 1701. で採用されている。

『簿記テキスト』と簿記・会計の実務とは、最初から無縁なものであった。

第Ⅱ講：それは一人のお雇外国人に始まった

わが国における複式簿記の「虚像・虚構」、複式簿記に纏わる「物神性・迷信」は、煎じ詰めれば、全て一人のお雇外国人に始まった。当時既に廃局となっていた英国香港造幣局の職員のポルトガル人で、その名をビセント・ブラガ（Vicente E. Braga, 1840-1911）という。明治5年に開設され、わが国で最初の近代的工場となった大坂造幣寮に、彼の旧上司で旧英国香港造幣局長であったキンドル（Thomas W. Kinder）とともに招聘された人物である。

彼は、大坂造幣寮・地金部（局）の責任者

として、大蔵省等からの「地金」の受取と、地金部から鎔金部（局）への引渡とにつき、重量単位（オンス）の物量計算・記録として「複記式」を適用したのである。帳簿の現物は、その後長い間見聞されなかったが、故西川孝次郎博士によって造幣局倉庫から「仕訳日記帳」に相当の「日記」という名称の帳簿一冊が発見された。

大坂造幣寮を「会計主体」とする記帳システムではない。後の「作業特別会計」ではない。この点を特に注目せねばならぬ。

複式簿記ないし複記式の技法を、「地金」

	(オンス)
大蔵省輸入之地金	734.45
鎔金局	734.45

これはどう考えても、あえて考えるほどのこともないが、どうかしている。さらに、元帳に口座を開設して四回転記するわけであり、また何をかいわんやである。西川博士は『造幣簿記之法』・「解題」で、「内容は物量計算による複式簿記 (Double Entry by kind) で、世界に他に類例がない」とのべているが、「他に類例がない」ということの意味を考えてみる必要がある。まして、博士のいうように「日本会計史のなかに占める位置とその意味が明確になる」とも思えない。否定的意味ならばそうともいえるだろうが。

ブラガは造幣寮で「簿記伝習」を行なったといわれるが、因果なことに、その教え子の一人に川口武定がいた。陸軍の司契将校で後に主計総監・宮内次官・男爵にまで上りつめた人物である。

明治9年6月に、当時の陸軍会計本部であった「第五局」から、「在外会計部」の官金出納の手続きを「複式化」する実験的な試みを示す書物が刊行された。著者は陸軍二等司契・川口武定で、その書名を『鑛台所屬会計部小目問答』という〈問答式〉の小冊子であ

の受渡に適用することの是非ないしその効用の有無については、取り立てて論ずるまでもなかろう。金額欄を二欄設ける「仕訳帳」の様式を前提にしていえば、地金の受渡につき、同帳簿に同一の数字（オンス）が縦横に四つ並ぶという奇観を呈することになる。「仕訳日記帳」に相当の「日記」と称する帳簿の冒頭は次のようになっている。ただし、その様式は〈元帳式〉 (Ledger form of the Journal) である。この様式の仕訳帳に関しては第Ⅳ講でのべる。

	(オンス)
大蔵省	734.45
大蔵省輸入之地金	734.45

り、その内容は、彼が熊本鑛台に在勤中に実施したものだという。

「複式化」の手続きは、専ら「官金出納」の領域に限定されたもので、予算の領域は含まれない。経費予算は「額金計簿」という「補助簿」に記帳される。「補助簿」としては、この他に、「現貨差引帖」（「現金出納帳」に相当）、「手形帖」等がある。

主要簿は、「日記」と「原帖」であり、それぞれ「仕訳日記帳」：Journal-Day Book と「総勘定元帳」：General Ledger に相当する帳簿である。

ブラガは後に大蔵本省に転じて「簿記伝習」をおこなっている。

明治8年末の頃から、大蔵・文部の両省で官庁金銭会計「複式化」の試みが始められ、ほどなく全中央官庁並びに沖縄県を除く道府県に拡がり、明治23年の「会計法」・「会計規則」の制定によってこの壮大で果敢な実験はようやく挫折・終焉した。

明治5年から同22年にかけての間、舶来の複式簿記の技法は、とんでもない方向に幕進していったのである。下級官僚の採用試験で

も簿記は必須の科目となった。「ポリスや裁判所の書記になるのに、どうして簿記が必要なのか」などとぼやいてみても、土台始まらないのである。定形化した「旧イタリア式」（単一仕訳帳制）の『簿記テキスト』が数多く出版され、学塾はおお流行りとなる。かくて簿記実務との乖離は決定的なものとなったのである。

次に、官庁会計「複式化」の経過について、箇条書きにして概観しておこう。詳細は別著『官庁簿記制度論』（税務経理協会刊）を参照されたい。

- ① 明治9年1月：「伝票簿記条例」の制定により、「日記簿」・「原簿」が「制式帳簿」となる。前者は「仕訳日記帳」、後者は「総勘定元帳」に相当する。

明治11年11月：「計算簿記条例」の制定により、全中央官庁及び道府県（沖縄県を除く）の金銭収支の領域に「複式化」が実施された。ただし、「予算簿」が別に設けられ、「複式化」の領域は予算収支の領域には及んでいない。

- ② 明治15年8月：「改正記簿組織例言」の制定により、「予算簿」が廃止され、予算領域を含み現金出納に至まで「複式化」が一貫して徹底することになった。

- ③ 明治19年12月：「各庁計算記簿規定」の制定により、歳入面の「複式化」が廃止された。

- ④ 明治23年度以降：「会計法」・「会計規則」の制定・実施により、「科目整理」と「現金整理」とが区別され、官庁会計「複式化」の実験は挫折・終焉した。

以上に関して、ここで「編年体」に一覧しておこう。

- ① 明治4年2月：大坂造幣寮設立。
② 6月：キンドル、ブラガ等就任。

- ③ 5年8月：「学制」の公布。
④ 6年1月：造幣寮・地金部の「仕訳日記帳」。
⑤ 12月：第一国立銀行第一回決算・「半季実際報告」と「半季利益金割合報告」。
⑥ 8年8月：ホイットニーを招聘して京橋区尾張町に商法講習所を開設。
⑦ 末頃：大蔵・文部両省で「複式化」を開始。
⑧ 9年1月：『鎮台所属会計部小目問答』：熊本鎮台で実施。
⑨ 11年11月：中央官庁・道府県で「複式化」を開始。
15年8月：「複式化」は「予算」の領域に拡大。
19年12月：「複式化」は「歳出」に限定。
⑩ 23年3月：「会計法」・「会計規則」の制定。「科目整理」と「現金整理」とを区別して「複式」を廃止。

第Ⅲ講 複式簿記の「物神性」は払拭されたのか

ここにいう「物神性」とは、前述したように、身もふたもないことをいえば「鰯の頭も信心から」といった意味合であり、「迷信」である。角度を変えていえば「虚仮威し」ともいえる。

明治5-6年の頃、わが国に複式簿記が導入されてこの方、この「舶来」の技法には、一種の「信仰」めいた雰囲気がつきまどってきた。明らかに「迷信」なのである。別のいい方をすれば、もともと記帳の「手段」であ

るものが、「目的」そのものにすり替わってしまうのである。

その典型的な事例が、明治8年末頃から、大蔵・文部の両省に始まり、全中央官庁及び沖縄県を除く道府県に拡大していった官庁会計「複式化」の壮大で果敢な実験とその挫折・終焉であった。その概況と問題点については既にのべた。

この契機が、一人のお雇外国人ピセント・ブラガにあったことも既にのべた。彼が在職した大坂造幣寮・地金部で、大蔵省等から地金銀を「受取」りこれを鎔金局に「引渡」すという記録、ただそれだけの記録に複式簿記の技法を使うということで、「仕訳帳」で勘定分解し、「元帳」で勘定分類しようとするのであるから、多少とも簿記の知識のある者なら誰が考えてもどうかしている。「仕訳帳」（金額欄が貸借2欄の様式の場合）の面では、例えば地金が500重量オンスだとすると、500という同じ数字が縦と横とに四つ並ぶのであり、それらがご丁寧に「元帳」に四回転記されるのである。何をやろうとしているのか見当もつかない。記録としては、「受」・「払」・「残」で済むことである。後は、必要に応じた「帳簿在高」（当為在高：*sollen bestand*）と「棚卸高」（実在高：*sein bestand*）との照合である。

当て推量で申しわけないが、敢えていえば、目の玉が飛び出るほどの高給取りであったお雇外国人が、給料の手前こうしたとしか考えられない。要するに、「虚偽感し」である。

大坂造幣寮・地金部の「地金」の受渡管理の記録を「複式化」（重量単位）したこの事例は、大蔵省ないし造幣局関係の文献にも紹介されておりよく知られているが、その実態については、関係帳簿の発見が遅れたので必ずしも明らかではなかった。現今その実態がわかってみると、同寮の全体を一会計主体とする記帳システム、例えば後の「作業特別会

計」のようなものでなかったことはもとより、単に地金部（局）が大蔵省等から地金を「受取」り、鎔金部（局）に「引渡」すだけの記録領域に過ぎないのであるから、「複式化」といっても、形ばかりの他愛の無いもので論ずるに足りない。「現金出納帳」である「家計簿」では、現金の出・入の原因となった項目を適当な科目で記帳すれば足りるのであって、現金という科目を相手として記帳整理しても意味がない。例えば、

	（借方）		（貸方）
現金	3,000円	亭主（給料）	3,000円
息子（小遣い）	500円	現金	500円

「現金出納帳」では、「現金」という科目を記録する必要はない。同帳そのものが「現金」なのであるから。出納の原因となった相手科目を記録すれば足りるのであって、元来、現金勘定を相手とするcross-entryをしても始まらないのである。複式簿記の生成に関する「定説」では、銀行業における「預金者」（人名勘定）間の口座振替え記帳による債権・債務の相殺にcross entryが始まり、ついで、個々の実名商品勘定が「実名商品損益計算勘定」として登場し、これらの「損益計算」と現金勘定における「収支計算」との間にcross entryが拡大し、最終的には純損益が資本金勘定に収斂して複式簿記の貸借記帳システムが完成したという。

西川博士は、「他に類例をみない」なぞと持ちあげているが、あからさまに言えば、むしろ「他に類例をみない程にナンセンス」というべき代物である。高名な簿記史家の博士なぞも、複式簿記の「物神性」にとり憑かれた一人であるという外はない。

官金出納の「複式化」にしても五十歩百歩である。

「何が何でも複式簿記」、「複式化は即ち近代化、近代化は即ち合理化、したがって複式

化は即ち合理化」といった論法はもういい加減にした方がよい。14世紀にはすでに完成していたと考えられている複式簿記は、もともと「近代化」とは縁がない。人口に膾炙しているゾンバルト著『近代資本主義』の複式簿記観なども、物神性にとり憑かれているとしかいいようがないのである。

受渡しの「物量計算」の場合であろうと、歳計現金という形態をとる一種の「物量計算」としての「金銭会計（一般会計）」の場合であろうと、複式簿記の技法が使えないというわけではない。何故ならば、複式簿記は、「勘定」という計算単位と「勘定形式」とによる記帳システムであって、記帳内容の「性質」に関わるものではないからである。問題は、「適用できないことはない」が、その「効果」がない、その「意味」がない、ということであり、強いて適用しても「煩雑」でその「任に耐えない」ということである。

さらに問題は、先の西川博士のケースと同様に、複式簿記の「虚像」ないしその「物神性」が、現代に広く継承されているということである。これは深刻である。以下に具体例を示す。昭和37-38年頃、第一次臨時行政調査会・「第一専門部会第2班」が中央官庁に対して、また、自治省に設置された「地方財務会計制度調査会」が地方自治体に対して、それぞれ、「中間報告：予算及び会計制度」、「地方財務会計制度の改正に関する答申」をまとめており、いずれも、積極的に官庁会計の「複式化」を意図する「調査報告」ないし「答申」を出している。筆者（久野）も縁があって、前者については、その公聴会で参考人として意見をのべた。後者については幹事として参画した。両調査会ともに、記帳システムに関する具体的な提案はみられなかった。

昔も今も、官庁会計「複式化」の主張は、あることはある。昔のことをいえば17世紀初頭のS. ステビンの「君主（国庫）の簿記」がその典型であるが、ブラウン編著『会計史』

（フォーゴーク稿＜簿記史＞）によれば、次のような一刀両断のめにあうことになる。

「商人の簿記を取り扱った後に、著者ステビンは一転して＜君主の簿記＞という命題を論じているが、彼の試みは成功しているとはいえない。その失敗は、つまりは命題そのものに由来している。何故ならば、簿記の記帳システムは、税金を徴収し消費するという単純な取引にはまったく不向きなのである。（中略）商人の簿記の場合とは対照的に、＜君主の簿記＞の場合では取引事例をまったく示していないので、彼の記帳システムが果たしてうまく働くかどうか判断の仕様がなし」と。

世間は広い。弁護する人もいる。ガイスビーク：J. B. Geijsbeek. *Ancient Double-Entry Bookkeeping* (1914.p.12) は、イエイガー、キール及びフォーゴークが往時の簿記学者について嘲笑的な態度を取っているとした上で、「ステビンが官庁会計について十分に説明しなかった理由について」次のような主意をのべている。率直に言って「最良の引き倒し」の感が否めないが、要約しておこう。

- ① 統括責任者であったステビンとしては、彼の下僚の事務官に対して正規の手続命令書をすでに交付してある筈であるから、詳細な手続・書式等については、特に解説する必要はなく、記帳システム全体の概観を示せば足りたのである。
- ② この記帳システムを実施するに際しては、イタリア式簿記の練達者を予定しているので、官庁簿記と商業簿記との基本的な相違を示すだけでよかったのである。

官庁会計ないし公会計に関する「複式化」の提案は、簿記の歴史とともに古いが、その内容には、記帳システムに関する具体性に欠けるものが多い。この事実をよく考えてみる必要があるだろう。

第Ⅳ講 「複式」(double-entry) とは何か

double-entry とは、何れにしても2度(重ねて)記入することである。わが国最初の複式簿記書である『商家必用』：明治6年10月刊では「重認」(かさねどめ)と訳した。因みに「単式」に相当の訳語は「単認」(ひとえどめ)であった。同書は、W. Inglis: Book-Keeping by Single and Double Entry (英書)の訳書で、訳者は加藤 斌^{ナカベ}である。わが国最初の複式簿記書といわれる『銀行簿記精法』の刊行年次は明治6年12月であり、福沢諭吉訳『帳合之法』の場合は、初編(単式、略式)の刊行年次は明治6年7月であるが、二編(複式、本式)のそれは翌年7月であった。『商家必用』の刊行が完了したのは明治10年4月であった。

しからば、「重ねて2度記入する」とは何に記入するのか。

- ① twice in the Journal
- ② twice in the Journal and twice in the Ledger
- ③ twice in the Ledger

勿論、元帳の異なる勘定口座に、等金額を貸借に2度重ねて記入することである。分かり切ったことをいうようで申しわけないが、これが案外分かっているようでそうでもないのである。具体例を上げる。少々古い本であるが、1829年刊行のベネット：J. Bennett 著『米国式実践簿記』(p.10)はいう。

「仕訳帳には、借方金額欄と貸方金額欄のそれぞれ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>と呼ぶ所以であり、まさしく普遍的な公理である」

新しい本を上げよう。チャトフィールド著『会計思想史』(津田正晃・加藤順介訳)の第四章「パチョーリとベニス式簿記法」(pp.46-47)はいう。

「各取引の金額は当該頁の右端に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」

会計史の専門家(多分そうなのだろうが)でも、こんなことを平気でいうのである。仕訳帳の金額欄は、右端に「一欄」開設するのが伝統的な「様式」であり、パチョーリの専売ではない。英国人は後述するようにこの様式をItalian form of the Journalと呼んだ。英国の簿記書をみる限り、前世紀の初頭頃まではこの様式が支配的であった。因みに、1899年・1900年にベンガル並びにロンドンで刊行されたフルトン(John Fulton)のBritish-Indian Bookkeepingでは、仕訳帳の金額欄を「借方金額欄」と「貸方金額欄」との二欄とする様式を工夫したのは、1796年に刊行されたジョーンズ(E. Jones)の『英国式簿記』だという。真偽のほどは定かではないが、同書では、彼のいう<英国式>を説明した後に伝統的な<イタリア式>によるDay-Bookを示した。その様式は次のとおりである。この様式は、後に「元帳式」(Ledger form of the Journal)とよばれたものである。

ブリストル, 1794年1月

借方諸勘定

貸方諸勘定

月	元		1. s. d.		元	1. s. d.
1	頁	現 金 …… 借方	3,000	アブラハム・ボイド チャールス・ワイズ	出資金	3,000

ハンド・ライティングを前提とした簿記では、「無駄なことは一切しない」のが鉄則であり、イタリア式簿記、特にその「仕訳帳」は、当初から高度に専門技術的なものであった。

そもそも「仕訳帳」の機能は何か。いうまでもなく「勘定分解」にある。転記式の簿記では、元帳における「勘定分類」に先立って仕訳帳で「勘定分解」をおこなうという立体構造になっている。「勘定分解」とは、貸借の「勘定科目」と「取引金額」とを明らかにすれば足りる。「取引金額」そのものにつき貸借二金額欄を開設して「複記入」する必然性も必要性もない筈である。貸借の「複記入」とは、勘定口座の集まりである「総勘定元帳」において「勘定分類」をする際に、某勘定口座の借方側と相手勘定口座の貸方側とに、「取引金額」（等額）をcross-entryすることを行う。

「仕訳帳」(Journal) ないし「仕訳日記帳」(Journal-Day Book) の様式に則していえば、おおむね次のように推移したものとみられる。

- ① 伝統的な「金額欄一欄式」が18世紀末頃まで続き、今世紀始めの頃でも、この様式が「金額欄二欄式」のものと併用されている。例えば、今世紀初頭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、この様式を「イタリア式」(Italian form of the Journal) と呼び、伝統の古い会社では現に採用しているのとべている。
- ② 前掲のフルトンの説が正しいとすれば、18世紀末頃に先の『会計百科事典』のいう「元帳式」(Ledger form of the Journal) が登場する。因みにわが国最初の「仕訳帳」となった大坂造幣寮・地金部の「日記」並びにわが国官庁会計「複式化」にみられた「日記簿」は、いみじ

くもこの「元帳式」であった。

- ③ わが国最初の簿記書となった『帳合之法』と『馬耳蘇氏複式記簿法』の原典についてみると、前者は、今日の『簿記教科書』でお馴染みの右端に貸借二金額欄を開設する「金額欄二欄式」であり、後者は、「金額欄一欄式」である。多分この「金額欄二欄式」が「仕訳帳・複記式」という錯覚と誤解を生んだのである。

- ④ 以上の三様式の他に、中央に「摘要欄」を設け、その左右に、それぞれ「借方金額欄」と「貸方金額欄」とを開設する様式のものもみられた。敢えて名付ければ「左右両欄式」であり、「元帳式」のバリエーションとみられる。

第V講 残高勘定には残高がない：財産法とは何か

残高・損益の両勘定は、通常その機能に即して「集合計算勘定」と呼ばれている。そもそも「勘定」は、簿記の計算単位であり、その増減・変動を「記録」して貸借差額を「計算」する場所が「勘定口座」なのであるから、用語としてはわざわざ「計算」という字を付けなくとも「集合勘定」でよい。

損益勘定(口座)には、当該会計期間中の「収益」・「損費」が振替え集合される。貸借差額は「当期純損益」である。また、この計算原理を「損益法」という。

残高勘定(口座)には、期末の資産・負債及び期首の資本が振替え集合される。貸借差額は「当期純損益」である。また、この計算原理を「財産法」という。ところが周知のように、記帳システムは、実はこうなっていないのである。残高勘定(口座)には、期末の資産・負債及び期末の資本が振替え照合される。同勘定(口座)の貸借均衡によって、記帳の算術計算的正確性が保証される仕組みになっている。これを総勘定元帳の「自動的自

己管理能力」という。

このように、残高勘定には計算すべき残高がない。残高勘定は「集合計算勘定」ではない。残高勘定は「集約勘定」(summary account)であるという説もあるが、厳密な意味では「勘定」(an account)ではなくて、むしろ「表」(a sheet, or particulars)である。より正確に言えば「残高検証表」(balance proof sheet)である。記帳の手続きからいうと、収益と損費を「損益勘定」を振替える、これを「締切記入」(closing entry)という。「損益勘定」の貸借差額を「資本(金)勘定」に振替える、これを「最終記入」(final entry)という。文字通りこれで「最終：おわり」である。この後に必要なことは「検証(算)」である。そこで総勘定元帳に残存する期末の資産、負債及び資本を「残高勘定」に振替える、これを「均衡記入」(balancing entry, or balancing and ruling entry)という。“Self-balancing”の確認・保証である。わが国の『簿記テキスト』の最初の方に必ず出てくる「財産法」なるものは、複式簿記の記帳システムには、どこにも存在しない。純然たる観念の産物である。

同様に、複式簿記の記帳システムを前提とする企業会計において、「財産計算」ないし「財産価値計算」なるものは、限りなくナンセンスであるといわざるを得ない。

計算すべき「残高」があったとされている往時の「残高勘定」の詳細については、別論で論評したので省略する。

第Ⅵ講 棚卸評価：『簿記テキスト』の苦心惨憺

「棚卸法」(inventorization)が記帳システムに組みこまれるようになると、在庫品の数量の把握は、これが原則的にいって「計量化」が可能な(countable)ものであるからさ

したる問題はないが、その金額の決定ないし測定すなわち「棚卸評価」問題となると、実務家並びに『簿記テキスト』の執筆者にとっては、容易ならざる課題となった。

現今のテキスト・参考書類では、費用評価法としての口別法(個別法、先入先出法、その都度後入先出法)、平均法(単純平均法、総平均法、移動平均法)、あるいは棚卸評価法としての「期別後入先出法」(先入手持法)、「最終仕入原価法」、さらには、「売価還元原価法」、「基準棚卸法」(恒常在高法)等を列挙・解説している。

往時の『簿記テキスト』の著者達の中には、今日いう「個別法」、「先入先出法」、「売価(市価)法」あるいは「売価還元原価法」を解説しているものがある。ただし、いくつかの方法を列挙するという手法はとらない。自らよしとする方法によっており、また、その方法について特別な名称は付けていない。

なかには昔から図々しい連中も多く、彼等の場合では、「棚卸評価」という困難な課題を意識的に避けている。その常套手段としては、個々の「実名商品勘定」が、期中に在庫が空になって、その直後に仕入れた分(もしくはその一部)が期末に在庫しているという、甚だ都合のよい取引例題を意図的に作るのである。パチョーリ以来の簿記学の大家という評判のジモン・ステビンなどもこの類いである。その実況は別論を参照されたい。

以上の他、前世紀頃までにとくに目につく方法としては、「最初仕入原価法」とでも名付けるべき方法を採用した事例が少なくなかった。最初仕入原価は最終仕入原価と同様にわかりやすい。

今世紀初頭頃までの実務では、「売価(市価)法」の普及が認められる。

以上のような実況に鑑みて、とくに注目すべき二事例を紹介する。

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

「簿記」とは何だったのか（久野）

メヤーは、伝統的なイタリア簿記の完成者として著名な人物で、本書は彼の没後に出版された。この他に、Book-keeping Methodi-

z'd があり、多数の版を重ねている。

ここでは、総勘定元帳・毛糸勘定の実況を示す。

毛糸	借方	鍾		対照	借方	鍾	
W.ウィルソン 単価 25d.		300	31 5	受取手形 単価 27d.	100	11 5	
損益			16 8	残高 単価 26d.	200	20 16 8	
			32 1 8		300	32 1 8	

期末棚卸量200鍾に適用されている「棚卸単価」は、仕入単価25d.と売上単価27d.の「単純平均単価」： $(25d. + 27d.) \div 2 = 26d.$ である。この場合、「個別法」ないし「先入先出法」ならば By Balance, (at 25d. \times 200 鍾) となる筈である。

1839年：I. P. Cory, A Practical Treatise on Account, etc.

コリーは、ケンブリッジ大学の有給研究員 (fellow) であり、また、上級裁判所の法廷弁護士であった。

ここでは、ワイン勘定（ポートワインとシェリー酒）を示す。

借方		ワイン						(左側)
		ポート Pipes.	シェリー Hhds.	ポンド シリング				
1月1日	資本金	57		単価 60	0	1	3420	
2	衣料		37	50	0	1	1850	
8	アレキサンダー	30	3	40	0	1	120	
			7	53	10	1	1605	
31	損益			44	0	1	308	
							478	
		87	47				7790	
31	残高	68		60	0		4080	
			47	50	0		2350	
		68	47				6430	

貸 方		対 照						(右側)
		ポ ー ト Pipes.	シ ャ リ ー Hhds.	ポ ン ド シ リ ン グ				
1 月 7 日	現金	2		単価 75	0	1	150	
11	諸口	15		70	0	2	1050	
28	諸口	2		80	0	2	160	
	残高	68		60	0		4080	
			47	50	0		2350	
		87	47				7790	
31		商品勘定に振替えた残高					15	6430

期末棚卸量に適用されている単価は、前期からの繰越単価である。敢えて名付ければ「基準単価法」とでも稱すべき方向をめざしており、さらに一步を進めて併せて「基準数量」を考慮するようになれば、まさしく「基準棚卸法」（「恒常在高法」：Base Stock Method）となる。

補 講 わが国の株式会社損益計算書の変則的な制度的様式：その由来と課題

わが国の株式会社損益計算書は、昭和30年代の前半まで「企業会計原則」並びに「財務諸表等規則」の圧倒的な影響下に、商法規定によるものの外は、所謂「当期業績主義損益計算書」として作成・報告されていた。周知のように、米国では、一時的に、所謂「当期業績主義」（current performance basis）と所謂「包括主義」（all-inclusive basis）との論争があり、両者はやがて所謂「修正包括主義」（modified all-inclusive basis）に収斂していったという経緯がある。わが国の場合では、昭和38年3月30日・法務省令第31号によ

る「計算書類規則」の制定により、さらには、この規則と全面的に調和を図るという意図で「企業会計原則」並びに「財務諸表等規則」が改正されたことによって、株式会社損益計算書の制度的様式は、「損益計算領域」と「利益金処分財源調整計算領域」とが当初は「混合」し、後に改訂されて「結合」したものとなった。

上記の経緯に鑑みて、問題の焦点を示せば次のとおりである。

- ① 「損益計算書」に「当期業績主義損益計算書」と「包括主義損益計算書」との二つがあるなぞという考え方は、その発想法それ自体がどうかしている。元来、損益計算書それ自体が幾つもあってよからう筈がない。もしあるとすれば、その何れかが「完全で正則的なもの」、他は「不完全で変則的なもの」といわざるを得ない。
- ② 「利益金処分財源調整計算」：例えば、前期からの繰越利益金を「加算」するとか、中間配当並びにそれに伴う利益準備金の積立を「減算」するとか、ある

いは利益性積立金取崩額を「加算」するといった利益金処分財源の調整加減計算は、元来、損益計算ではない。したがって、これらの調整計算を「損益計算書」の末尾に追加報告する結合様式の場合は、到底「正則的なもの」とはいえない。まして、混合様式の場合は、これは論外である。「損益計算」と「資本計算」とが「混合」してよからう筈がない。

- ③ 「利益金処分財源調整計算」は、「損益計算」ではなく「資本計算」である。財務諸表の体系に即していえば、「損益計算書」系統のものではなくて「貸借対照表」系統のものである。

そこで、まず問題になるのは、米国で問題となった前記の所謂「修正包括主義」である。これは、周知のように、それまで「当期業績外項目」として考えられてきた「臨時損益項目」（例えば、固定資産売却損益）と「過年度損益調整項目（前期損益修正項目）」のうちで、前者を損益計算に取り入れ、後者を損益計算を経由することなく直接的に資本計算に組み込もうとするのである。確かに、臨時で異常な損益項目といっても、多少とも長期的展望に立てば、必ずしも「臨時・異常損益」ではないし、「売上総利益（粗利益）」・「営業利益」・「経常利益」・「当期利益」といった「利益情報」を開示する目的からは、「修正包括主義区分損益計算書」を作成すれば済むことである。

結論を急げばこうなる。「損益計算書」としての正則的な様式を回復するためには、その報告領域を、「経常損益」を報告し、それに「特別損益」を加減して「当期利益（金）」を報告するところまでに限定すべきである。ここまでが本来の「損益計算領域」である。

「利益金処分財源調整計算」の取り扱い、は、次の様にすべきである。

- ① 最も理想的には、「貸借対照表」・「損益計算書（正則的なもの）」の他に、「当期末処分利益（金）計算書」を新設する。その報告様式と報告内容の詳細は、別著『わが国財務諸表制度生成史の研究』（学習院大学研究叢書 15）を参照。
- ② この調整計算の内容を、貸借対照表の「資本の部」の「摘要欄」に内書（挿記）する。
- ③ この調整計算の内容を、「利益金処分議案」の「冒頭」に開示・報告する。

-
- ① この場合では、「貸借対照表」の末尾を「当期末処分利益（金）」とし、「当期利益（金）」をカッコで内書する。つまり「当期末処分利益（内、当期利益）」とする。「損益計算書」の末尾は「当期利益（金）」であり、「当期末処分利益（金）計算書」の末尾は「当期末処分利益（金）」である。
- ② この場合では、「損益計算書」の末尾は、当然に「当期利益（金）」となるが、「貸借対照表」では、「当期利益（金）」から始まる調整計算項目の加減計算を、摘要欄に「内書」して「当期末処分利益（金）」を計算し、本金額欄に「当期末処分利益（金）」の金額を報告することになる。
- ③ この場合では、戦前の実例では中間配当制がなかったことでもあり、「貸借対照表」の資本の部の末尾に「前期繰越利益（金）」と「当期利益（金）」とを並記するケースが支配的であった。「損益計算書」の末尾は、当然のことながら「当期利益（金）」であった。

「計算書類規則」以来のわが国「損益計算書」の変則的な制度的様式には、実はその「祖型」（prototype）があった。現行の「銀行法」の制定とともに実施された昭和2年大蔵

省令31号による「銀行損益計算書雛形」である。その法定損益計算書の末尾には、「前期繰越利益」と「何積立金戻入」とが追加・計上されており、同計算書の末尾は、「当期利益金（内 当期純益金）」となっている。この場合で、「当期利益金」とあるものは「当期未処分利益（金）」であり、「当期純益金」とあるものが「当期利益（金）」である。

さらに、かかる損益計算書の変則化は、大正5年の「銀行条例」最後の改正に遡ることが出来る。同年の省令10号による「銀行損益計算書雛形」は、「利益ノ部」の末尾に「前期繰越利益」を計上して「当期純益金」（当期未処分利益）を計算・報告している。斯くの如く、資本計算項目である「前期繰越利益金」を「損益計算書」の「利益ノ部」に計上するという変則が生まれたのは、どういう経緯からなのか。制度史的にはこれが大問題である。

問題の端緒は、わが国最初の株式会社の第一回決算にまで遡る。すなわち、明治6年12月に第一回決算を行なった第一国立銀行の「半季利益金割合報告」である。この報告書は、英国人のいう Profit and Loss Account, Detailed Form であり、その内容は、「損益計算」・「利益金処分財源調整計算」・「利益金処分（提示）計算」の悉くを網羅した「提示型完全結合計算書」であった。もっとも、第一回であるから「前期繰越利益（金）」はない。この体系は、その後永く継承されて大正5年の「銀行条例」最後の改正前に及ぶのである。

他方、国立銀行以外の先駆的諸株式会社（王子製紙、小野田セメント、日本郵船、内国通運等）の場合では、同様に英国の支配的影響力をうけながらも、国立銀行とは異なる財務諸表の体系を受け入れている。筆者（久野）のいう国立銀行の場合の「提示型」（proposed type）と、先駆的諸株式会社の場合の「宣言型」（declared type）とである。提示型の財務諸表体系は、「利益金処分前貸借対照表」

と「提示型完全結合計算書」とから成り、また宣言型の財務諸表体系は、「利益金処分後貸借対照表」と「宣言型完全結合計算書」とから成る。このような際立った対照となっていた。

明治26年7月の「原始商法」の一部実施によって、宣言型の財務諸表体系を維持することは商法違反となる。利益金処分の権限が株主総会の専管事項となったからである。国立銀行及びその後身である普通銀行の場合は、もともと提示型の財務諸表体系であり、貸借対照表の資本の部の末尾は「当期未処分利益（金）」であったから、商法違反の恐れはない。この体系が大正5年の「銀行条例」の最後の改正の直前まで継承された所以である。

先駆的諸株式会社の場合では、例外なく「宣言型完全結合計算書」を次のように分岐させている。すなわち、「利益金処分財源調整計算」と「利益金処分計算」の領域を取り除いて「損益計算書」を作成し、「利益金処分財源調整計算」の領域を「利益金処分議案」の冒頭に移したのである。かくして生まれた「損益計算書」は、本来の正則的な「損益計算書」であった。

かくてこの時期以前までは、わが国の株式会社（国立銀行を含む）の財務諸表体系には、本来の正則的な「損益計算書」はどこにも存在しなかったのである。

他方、大正5年の「改正・銀行損益計算書雛形」では、従前の「損益計算書（損益表）」という名称の「提示型完全結合計算書」から、「利益金処分計算」の領域を切り離して新設の「準備金及利益ノ配当ニ関スル書面」に移した。その際、「前期繰越利益」という資本計算項目を「損益計算書」の「利益ノ部」に残すという誤りを犯したのである。

詳細は、別著『わが国財務諸表制度生成史の研究』（学習院大学研究叢書 15）を参照されたい。