

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號一第 卷一十三第

行發日一月七年五和昭

論叢

簿記の出發に於ける一問題 法學博士 上野道輔

戸數割に於ける調整 法學博士 神戸正雄

數學的經濟學の論理的構造 文學博士 米田庄太郎

購買力平價說の一考察 文學博士 高田保馬

時論

米國移民法の改正に就いて 法學博士 末廣重雄

說苑

東京市中心地晝間人口調査に就いて 法學士 金谷重義

銀行の信用膨脹に就いて 經濟學士 中谷實

雜錄

小賣規模の大小賣費用との關係 經濟學士 谷口吉彦

都市の經濟的概念と本質 經濟學士 大谷政敬

法令

賠償金特別會計法中改正・市町村義務教育費國庫負擔法中改正・輸出補償法

附錄

新着外國經濟雜誌主要論題

(禁轉載)

經濟論叢

第三十一卷 第一號 (通卷第百八十二號)

昭和五年七月發行

論叢

簿記の出發に於ける一問題

貸借對照表を簿記の始となす見解に就いて

上野道輔

- 一 緒言 二 簿記の出發に於ける貸借對照表 三 財産目録と貸借對照表 四 現金設立 五 貸借對照表と簿記 六 複式簿記の生成と貸借對照表 七 Balance Sheet の傳統的定義。決算殘高勘定 八 結言

一

簿記又は會計の全體系を説明するに方り、其の出發點に於て先づ貸借對照表を持來り、貸借對照表を基本として簿記又は會計を説明し、簿記理論又は會計理論を建設せむとするの企圖は、夙

にドイツにありてはベルリーナー¹⁾の一勘定系統説、ニクリツシュ²⁾の二勘定系統説等に於て之を見たのである。又アメリカにありてはスプリングの名著『會計の原理』³⁾に於ける左記の文章

“The balance sheet may be considered as the groundwork of all accountancy, the origin and the terminus of every account.”

は其の以後に於ける多くの會計學書に引用せられ、貸借對照表が會計の始にして且つ終なりとの見解は廣く認めらるゝ所となつたのである。

貸借對照表又は貸借對照表方程式を基本とする簿記理論殊にベルリーナーの學説及びニクリツシュの學説に關しては、其の學説の紹述並びに批判を既に他の機會に於てなした⁴⁾。而して簿記理論としてはシェーヤーの稱ふる所の資本方程式を基本とする二勘定系統説を以て、最も優れたるものなりと考へるのである。

今此所に貸借對照表を簿記の出發點に於ける問題として考究せむとするは、簿記理論の基本關係を示すものは貸借對照表又は貸借對照表方程式なりとなす學説に關する檢討の一つとして、次の二點に關してある。

第一、簿記の出發點に於て與へられたる貸借對照表は、會計上第一次的の計算的所産であるか。

第二、貸借對照表を基本として簿記の勘定記入を説明するは、本末を顛倒せる考へ方では無い

1) Berliner, Manfred; Buchhaltungs-und Bilanzen-Lehre, Hannover 1893.

2) Nicklisch, Heinrich; Allgemeine Kaufmännische Betriebslehre als Privatwirtschaftslehre des Handels (und der Industrie), Band I. Stuttgart 1912.

3) Sprague, Charles Ezra; The Philosophy of Accounts. New York, 1907, 5. Ed. 1922. p. 30.

4) 拙著『簿記理論の研究』第四、五及び第六章。

か。

是れである。

第一の問題は、貸借對照表を以て簿記又は會計の始なりとなす見解に於て、所謂その始なりとは正確に解釋すれば如何なる意味であるか。企業の成立したる時に於て、先づ第一に貸借對照表が作成せられ、然も其の貸借對照表上の諸項目の決定は總て其の貸借對照表の作成に於て會計上原始的、第一次的になされたものであるか。否か。此の如き意味に於ては貸借對照表を會計上、計算上、第一次的の者として與へることは、事實の正確なる認識に非ず、從つて正當なる見解ではないのではないか。貸借對照表の以前に於て他の會計上の或者の存在を認め、貸借對照表は第二次的の者であると解することが正當ではないか。之を換言すれば、簿記の出發點に於ける貸借對照表の成立は、其の前行條件として財産目録の作成を必要とするのではないか。會計の始は貸借對照表であるとして一般に稱するけれども、貸借對照表の以前に財産目録の存在があるのでないか。此の點に關する考究が第一の問題である。

次に第二の問題としては、貸借對照表なるもの、殊に借方貸方の兩部分より成る勘定形式を有する貸借對照表が、先づ前に存在し、簿記の記録、殊に借方貸方の兩部分より成る勘定形式に依る記録は、貸借對照表の記録形式に依りて決定せられる。貸借對照表の借方に掲げられたる項目

——現金、商品、什器、建物等の資産項目——は、夫れが貸借對照表の借方項目なるが故に、其の理由に基き、簿記が勘定形式に依りて之を記録するに方り、現金勘定の借方、商品勘定の借方等、凡て勘定の借方に記入するのであり。又貸借對照表の貸方に掲げられたる項目——負債項目及び資本項目——は、同じく夫れが貸借對照表の貸方項目なるが故に、其の理由に基き、それ／＼の勘定に於て之を貸方に記入するのである。簿記に於ける勘定記入の借方貸方の決定は、其の項目の貸借對照表に於ける位置に依りて決定せられる。貸借對照表が本であり、第一次的のものであつて、簿記の勘定は末であり、第二次的のものである。

此の如き見解、考へ方が正當であるか否かを考察せむとすることが、第二の問題である。

二

企業の設立あれば必ず企業の財産及び資本の成立が同時にある。財産なく資本なき企業の成立又は存在は想像するを得ない。而して企業の成立あり、財産及び資本の成立あれば、則ち簿記は此の如き財産及び資本を勘定形式に依りて記録しなければならぬ。是れ簿記の最初の職分にして、簿記の出發は此所に始まるのである。此の場合に於て簿記の記録の對象たり材料たる財産及び資本の状態は、抑々如何にして決定せられ、何に依りて與へられるか。是れ簿記の出發點に於て先づ第一に起るべき問題である。

貸借対照表を以て簿記の始めなりとなす見解に在りては、此の問題に對して、夫れは貸借対照表であると答へるであらう。貸借対照表の作成に依りて、(一)財産即ち資産(A₁)の状態、(二)資本即ち他人資本又は負債(P₂)及び自己資本又は企業主資本(K₃)の状態が決定せられ、殊に(一)Aの構成部分 a₁ a₂ a₃等は貸借対照表の借方に掲げられ、(二)Pの構成部分 P₁ P₂ P₃等及び自己資本Kは其の貸方に掲げられる。此の如くにして決定せられ與へられたる材料を簿記は貸借対照表より勘定形式に依る簿記の帳簿に移し記録するのである。簿記に於ける a₁ 勘定、a₂ 勘定、a₃ 勘定等——現金勘定、商品勘定、什器勘定等——は貸借対照表の借方に於ける a₁ a₂ a₃等を記録し、P₁ 勘定、P₂ 勘定、P₃ 勘定等——仕入先勘定、支拂手形勘定、借入金勘定等——は同じく貸借対照表の貸方に於ける P₁ P₂ P₃等を記録し、K 勘定——資本金勘定——はKを記録するのである。

此の如く説明することが出来る。

然れども貸借対照表に掲げられたるA、P及びK、殊にAの構成部分 a₁ a₂ a₃等及びPの構成部分 P₁ P₂ P₃等は、抑々如何にして決定せられたるか。換言すれば貸借対照表の作成が果して企業設立當初に於ける最初の會計的手續であるか。其の以前に他の會計的手續が存するのではないか。

曰く、財産目録の作成が存在する。財産目録の作成に依りて a₁ a₂ a₃等及び P₁ P₂ P₃等が決定せられ、従つてA及びPが決定せられるのである。既にA及びPが決定すれば、AよりPを差引き

- 1) A は Aktiva の略。
 2) P は Passiva の略。
 3) K は Kapital の略。

得たる殘高としてKが見出され、斯くしてA、P、Kが決定せられるのであり、此所に初めて貸借對照表の作成に必要な總ての材料が與へられるに至るのである。此の場合に於て特に注意を要する點は、A、P、Kの決定せられる順序である。此等三種の項目は前後の順序なく、同時に決定せられるには非ずして、A及びPが先づ各々の各構成部分の計算評價に依りて決定せられ、然る後KがA及びPに由りて計算的に決定せられるのである。財産目録の作成は此の點を明瞭にするに依りて、簿記理論の構成を考へる上に特に重要な意義を有するものである。

簿記の出發點を貸借對照表に置く所の見解は、此の點に就いて明瞭なる區別を設けない。而して其れは貸借對照表作成に必要な材料が如何にして與へられるかを究明せず、貸借對照表作成の前に財産目録作成の存在することを明かに認識せざるに原因するのではなからうか。

三

商法は第二十六條に於て、商人の開業の時又は會社の設立登記の時に、動産、不動産、債券、債務其他の財産の總目録——即ち財産目録——及び貸方借方の對照表——即ち貸借對照表——を作ることを要する旨を規定する。即ち企業が設立すれば直に其の財産の状態を、總ての財産構成部分に付いて實地に調査計算し、評價を行ひて適當なる價值を附し、以て設立財産目録を作らなければならぬ。之に依りて財産の詳細なる内容を明かにすると同時に、又財産の綜括的狀態を

も明かにすることを得るのである。

設立貸借對照表は此の設立財産目録を基本として作成せられる設立當初に於ける企業の財産狀態及び資本狀態の綜括的表である。財産目録が財産の精細なる、個々の財産構成部分を明かにする所の總目録なるに對して、貸借對照表は財産及び資本の綜括的なる、従つて財産に關しては單に各種の財産構成部分のみを示す所の表である。例へば商品と云ふ一種の財産構成部分は、貸借對照表には一項目として掲げられるを以て通常とする。之に反して財産目録に於ては其の詳細なる内容を明かにし、數種乃至數十、數百種の商品を掲げなければならぬ。而して貸借對照表上に於て商品、例へば一〇、〇〇〇圓と云ふ一項目を掲げる爲めには、財産目録に於ける詳細なる計算を必要とすることと言ふを俟たざる所である。此の一例に依りても設立貸借對照表の作成に財産目録の作成を必要とすること明かである。

次に財産目録は其の内容を企業の財産に限る。商法に所謂動産、不動産、債權、債務、其の他の財産である。此所に財産とは上に列擧したる項目に依りて明かなる如く、積極財産(A)及び消極財産(P)を包含する。

之に對して、貸借對照表は財産の外に資本を其の必要缺くべからざる一内容とする。資本を掲ぐるに因りて初めて借方貸方の權衡を得、此所に貸借對照表は成立するのである。 $A = P + K$

なる貸借對照表方程式は成立するのである。

然らば此の貸借對照表に於けるKは如何にして決定せられたるものであるか。

財産目録は其の内容を財産即ちA及びPの範圍に限るが故に、財産目録の作成より生ずる當然の結果は亦A及びPでなければならぬ。而してA及びPの構成部分は之を個別的に捕捉し認識し且つ計算し評價することを得る所の存在である。個別的、具體的存在を有する價值である。若し然らずとせば、財産目録の作成を行ひ、A及びPの各構成部分を財産目録上の項目として掲ぐることは、全然不可能とならざるを得ない理である。

積極財産の合計より消極財産の合計を差引けば、純財産即ち企業主に歸屬すべき正味財産が算出せられる。是れ即ち資本Kである。今此の關係を式にて示せば次の如くなる。

$$A - P = K$$

此の方程式を稱して財産目録方程式¹⁾又は資本方程式²⁾と云ふ。財産目録固有の内容は此の式の左側である。右側のKは左側に於ける計算の結果として生じたる計數たるに過ぎない。財産計算の結果として生じたる一つの殘高である。

此の如く財産目録方程式に於けるKの性質は、左側に於ける財産の計算、即ち財産目録作成の結果より生じたる第二次的の計算的存在たるに過ぎざること明かであるが、此の同一の方程式を

1) Die Inventargleichung.

2) Die Kapitalgleichung.

特に資本方程式と稱する所以は、簿記に於て資本Kの地位が最も重要なるが故である。

今この財産目録方程式の形式を少しく變ずれば、先に示したる貸借對照方程式

$$A = P + K$$

を得る。此の場合に於て各項殊にPの性質が轉項に因りて一變するが如きことは考へられない。此の事はKに就いても亦同じである。

之を要するに企業設立の時に於ける貸借對照表は、財産に基きて作成せられ、其の内容たるA、P、Kも亦その決定は先に財産目録に於て爲され、之を第二次的に貸借對照表上に掲ぐるものである。従つて此等の項目の性質、財産の性質及び資本の性質は既に財産目録の作成の際に於て、決定せられたるものと言はなければならぬ。

四

企業設立當初に於ける簿記の最初の記録材料たるA、P、Kは、先づ第一に財産目録の作成に依りてA及びPの各構成部分が決定せられ、之に依りてA及びPの大きさが算定せられ、然る後AよりPを差引きたる計算的結果としてKが決定せられること上述の如くである。第一に財産目録の作成、次いで第二に貸借對照表の作成の順序である。財産——A及びP——先づ決定し、然る後に資本——K——が算定せられる。是れ實際上及び理論上當然の順序である。

然るに此の如き計算の順序を顧みず、財産目録の作成を無視し、企業の設立あれば直に設立貸借対照表の成立ありと斷定する者あるは何故であらうか。蓋し企業の設立形態の單純なる場合のみを考慮に容れて簿記の出發を説明することが普通なるが故であらう。然らざれば此の關係に關する檢討の未だ精密ならざるに因るものであらう。

企業設立の最も單純なる形態は現金設立である。例へば茲に或個人が現金一〇、〇〇〇圓を資本として或企業を開始したる場合を假定すれば、此の場合企業の設立當初に於ける企業の財産及び資本の状態は極めて單純にして明瞭であり、特に財産目録の作成なる手續に依りて財産を計算決定し、然る後財産に由りて資本を計算決定するが如きことは、實際的に考へれば、全然問題にならない所である。蓋し現金一〇、〇〇〇圓より成る財産と、之に由りて明かに決定せられたる資本一〇、〇〇〇圓とが直に何等の手續、計算を俟たずして、企業の設立と共に分明せるが故である。

併しながら理論上より考へれば、猶この場合に於ても設立財産目録を作成し、之に依りて先づ財産の状態を決定し、然る後此の如き財産目録に基き設立貸借対照表を作成するものと解すべきである。

即ち上例を以て財産目録を作成すれば次の如し。

設立財産目録

一、積極財産(資産)の部

一、現金

金一〇、〇〇〇圓

二、消極財産(負債)の部

無し

差引残高 資本

金一〇、〇〇〇圓

尙ほ之を財産目録方程式の形式にて示せば次の如し。

$$\left. \begin{array}{l} A - P = K \\ 10,000 - 0 = 10,000 \end{array} \right\}$$

Pが零であるから、之を取除けば、次の如くなる。

$$\left. \begin{array}{l} A = K \\ 10,000 = 10,000 \end{array} \right\}$$

此の式のみを見るときは、資本Kが差引残高であること、其の成立上一つの計算的大きさであり抽象的價值であることを了解するは困難であらう。併し夫れは唯單にPの零なる特別の場合なるが故である。完全なる一般的の關係を示すものは、上記の $A - P = K$ であり、之に依りてKの一般的の本質を理解し得るのである。

次に此の財産目録に依りて設立貸借對照表を作成すれば次の如し。

借方		貸方	
現金	¥ 10,000-	負債	—
		資本	¥ 10,000-
		金	¥ 10,000-
			—

尙之を方程式にて示せば次の如し。

$$\left. \begin{aligned} A &= P + K \\ 10,000 &= 0 + 10,000 \end{aligned} \right\}$$

此の如くにして決定したる企業設立當初の財産状態即ち現金一〇、〇〇〇圓より成る所の財産及び資本金一〇、〇〇〇圓より成る所の資本状態を、簿記は勘定形式に依りて記録する。即ち次の如し。

(財産勘定系統)		(資本勘定系統)	
現金	勘定	資本	勘定
10,000			10,000

五

以上述べたる所に依りて明かなる如く、企業の設立あれば其所に必ず財産と資本との成立を見、簿記は其の出發に於て必ず此の如き財産の記録と此の如き資本の記録とをなすことを要する。即ち之をそれ／＼の勘定形式に依りて記録するのである。此の場合に於て財産目録の作成に依りて先づ第一に財産殊に財産構成部分が決定せられ、次いで財産に由りて資本が決定する。故に簿記が企業設立當初の記入を其の勘定形式に於て行ふに方りては、財産目録の作成に依りて與へられたる財産及び資本を直接に記入すれば可い理である。特に其の中間に貸借對照表が介在し、簿記の記録が必ず此の貸借對照表を基本として爲されなければならない理由は無いのではなからうか。勿論この場合に於て商法第二十六條の規定あるが爲めに、商人は開業の時、會社は設立登記の時に財産目録及び貸借對照表を作成することを要するは明かである。

又貸借對照表が簿記固有の形式たる勘定形式であること、従つて貸借對照表に記載せられたる財産及び資本の諸項目を簿記が其の元帳勘定に記入するときは、其の間何等の考慮を重ねること無しに勘定記入を行ひ得るの利益あることは、之を認めなければならぬ。加之、貸借對照表が企業の財政状態の綜括的表として、一表の中に一目瞭然たる形式に於て企業の財産の各種構成部分及び資本の状態を表示すること、従つて各個財産構成部分に關する餘りに詳細なる計算記録た

る財産目録に比して、遙に會計技術的であり、此の點に於て特に重要なる意義を有することも亦、之を認めなければならぬ。

併しながら此等の諸點は唯單に貸借對照表が簿記の體系に特有なる計算記録の形式たる勘定形式を以て其の形式となし、簿記の體系に於ける勘定記入の原則に依りて其の借方貸方の項目を記載するものであり、従つて其れ故に簿記技術的の特徴と長所とを有すると云ふ一事に歸著するのみである。此の事に依りて、直に貸借對照表殊に其の借方貸方の兩欄を有する形式——勘定形式——が貸借對照表固有の形式として先づ前に生成發達し、簿記の計算記録殊に勘定形式に依る計算記録の體系たる簿記は、此の如き貸借對照表固有の形式を踏襲し、貸借對照表より以後に於て發達し來れるものであると斷定するは、言ふ迄もなく不可能である。

勘定形式なるものは簿記の體系の發達に於て先づ前に生成したるものであるか。或は然らずして、貸借對照表が先づ前に勘定形式を以て生成したるものであるか。孰れが前、孰れが後であるか。或は又簿記の體系の發達の最初より、貸借對照表は簿記の出發點に於て劈頭第一の勘定形式として存在したるものであるか。或は然らずして、貸借對照表は元來簿記の體系に於て他の諸勘定の計算記録の最後の結果として產出したる勘定であるか。此の問題は簿記發達の歴史的事實に基いて沿革的に研究するに非ざれば、解決することを得ざる問題である。而して是れ本論文に於

ける第二の問題である。

六

然るに此の問題に就き簿記の發達史が指示する所は極めて明白である。

簿記殊に複式簿記の起源及び發達が中世イタリー商業都市に於て在りたることは、一般の認むる所である。又一四九四年ヴェニスに出版せられたる Luca Pacioli の著 *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita.* なる數學書の一節 *De computis et scripturis*¹⁾ が最初の簿記書なることも亦一般の認むる所である。

今中世イタリー商業都市に於て複式簿記が漸次生成したる経路を討究するに、其の萌芽は最初銀行の會計帳簿に於ける顧客の勘定相互間の貸借振替記入に發し、次いで此の貸借振替記入即ち貸借複式記入の方法が商業の會計帳簿に用ひらるゝに及び、漸次複式記入に基く簿記即ち複式簿記が其の完成を見るに至りたるものゝ如くである。而して貸借振替記入の方法はフローレンスに於て最も早く發達したるものゝ如く、同市の一銀行の一二一年の帳簿に於て既に之を見たのである。此の場合には單に顧客の勘定相互間のみ止つてゐたが、次いで之れが商業の會計帳簿に用ひらるゝに及んでは、人的勘定の外に物的勘定殊に損益勘定をも設け、此等の勘定の間に凡て同一記入法が行はるゝに至つたのである。例へば同じくフローレンスの Rimiero & Baldo Fini 商

- 1) 英譯、An Original Translation of the Treatise on Double-Entry Book-Keeping by Frater Lucas Pacioli. Translated by Pietro Crivelli. London 1924.
- 2) Sieveking, Heinrich; Aus venetianischen Handlungsbüchern. (Schmollers Jahrbuch, 25. Jahrgang, 1901, 4. Heft. S. 299 ff.). Brown, Richard; A History of Accounting and Accountants, Edinburgh 1905.

會の一二九七年の帳簿に於て其の例を見るのである。此の種の簿記法は第十三世紀末より第十四世紀初に於けるフロレンスの商業帳簿に行はれたる所である。

此の如く複式記入の方法が、最初は人的勘定の間に、次いで物的勘定及び損益勘定にも用ひらるゝに至りたるは、複式簿記の組織が漸次その完成に近づきつゝあることを示すものであるが、其の完成には尙ほ約半世紀を要したるものゝ如くである。即ち現今保存せられてある最古の複式簿記の帳簿はヴェノア市廳の會計帳簿にして一三四〇年のものである。仍ほ其の以前の會計帳簿は前年即ち一三三九年の火災に因りて焼失し、又一二七八年のものには複式簿記の片影すら認め得ないと云ふ。ヴェノアに次いで古き複式簿記帳簿の保存せられてあるは、ヴェニスである。而して此の場合が複式簿記生成の沿革上特に重要な意義を有することは、其の商業の會計帳簿なること、及び同一商會の帳簿に於て複式簿記の完成したるものと、稍不完全なるものとを併せ有することである。即ち Donato Soranzo 兄弟商會の新舊二種の商業帳簿にして、舊帳簿は一四一〇年より一四一六年に亘り、新帳簿は一四〇六年より一四三四年に亘るものである。而して舊帳簿は未だ發達の中途にある不完全なる複式簿記法に依れるものにして、商品賣上損益を綜合損益勘定へ記入すること無く、綜合損益勘定及び資本金勘定を缺くのである。之に反して新帳簿は完成したる複式簿記に依れるものにして、綜合損益勘定あり資本金勘定あり、商品勘定より商品費

上損益を綜合損益勘定へ振替へ、之に依りて商品勘定を締切るを得ることゝなつたのである。

以上述べたる如く、複式簿記の成立は勘定形式に依る特殊なる計算記録の組織として、イタリ―商業都市に於ける商業に於て漸次發達し、第十五世紀の初には既に其の完成を見るに至れること明かである。而して複式簿記の組織は實に其の計算記録に特有なる形式たる勘定形式が企業の會計の全部分に亘りて用ひらるゝに至りて初めて完成したのである。勘定形式即ち勘定を離れて簿記の成立又は一般に簿記を考へることは不可能である。然も勘定が簿記に於て最初用ひられたるは銀行業に於ける顧客に關する計算記録の方法としてあり、人的勘定である。次いで商品賣買業の會計に於て人的勘定の外に物的勘定、損益勘定の發達を見るに至り、遂に企業の會計の全部分に亘りて勘定の設定を見るに至つたのである。

次に Luca Pacioli の著書に就き、此の點に關する説述を見るに、其の第一編を「財産目録」と題し、簿記の記録の出發に際し、先づ第一に商人の爲すべき事は神の名に於て仕事を開始することであるから、凡ての書類の最初には神の名を記さなければならぬが、次に彼の爲すべき事は詳細なる財産目録の作成であるとなし、其の作成方法に關し詳細なる説明をなしてゐる。又簿記に關する説明殊に簿記の帳簿に關する説明に於ても、簿記の最初の記録は、財産目録より仕譯帳へ其の總ての項目を一つ一つ記入することであり、次いで仕譯帳より元帳へ之を轉記すること

1) 前掲書第一、第二、第三章。

あることを述べて、其の詳細なる説明をなしてゐるのである。²⁾然るに其の極めて精細なる説明の中に於て、貸借對照表に關する記述は全く之を缺くのである。況や簿記の出發に於て設立財産目録の作成に次いで設立貸借對照表を作成し、簿記の勘定記入が此の如き設立貸借對照表を基本として行はるゝが如きことに於てをや。

此等の事實に據つて考へるときは、簿記殊に複式簿記の發達既に成り、之に關する組織的著述の現れたる當時に於て、貸借對照表なるものが簿記の組織中に存在せざりしことは明かである。殊に簿記の出發に於て貸借對照表が作成せらるゝが如きことは當時に於ては全然考へられなかつた事である。

七

複式簿記生成當時の簿記組織中に貸借對照表の存在せざりし事は、前節述べたる所に依りて明かであるが、尙ほ他方に於て貸借對照表が簿記殊に複式簿記の組織より後に至りて産れ出でたるものなる事も亦疑なき所である。

先づ第一に此の點を側面より證明するものは、英米に於ける貸借對照表 — Balance Sheet — の傳統的定義である。英國會計學界の一大權威たる Pixley は Balance Sheet の定義を次の如く下してゐる。¹⁾

2) 同上第十章、第十四章。

1) Pixley, Francis William; Auditors. Their Duties and Responsibilities under the Companies Acts, Partnership Acts, &c. 12 Ed. London 1922. p. 518.

“A Balance Sheet is simply what its name implies, a sheet or collection of balances, and is really a Statement in an abstract form of the debtor balances and the creditor balances of the Ledger or Ledgers, after the elimination of such balances as have been transferred to the Revenue or Profit and Loss Account.”

即ち彼は貸借対照表を以て集合損益勘定作成後に於ける元帳勘定の借方残高及び貸方残高を集めて作成せられたる残高表であるとなし、複式簿記の組織を前提となせること明かである。此の複式簿記を前提とする貸借対照表の傳統的定義は、啻に英國會計學者の通説であるのみならず、又米國に於ける通説と見ることを得るであらう。米國に於ける最古にして最有力なる計理士協會たる The American Institute of Accountants の會計術語特別委員會²⁾に依り發表せられたる定義³⁾に於て、特に其の複式簿記の帳簿に依り作成せられたることを必要となし、單式簿記の帳簿又は備忘録に依りて作成せられたる同種の表たる「資産負債表」⁴⁾と特に峻別してゐるのである。

今茲に問題とする所は、此の如き貸借対照表の傳統的定義の是非を論議批判せむとするに在るのではない。唯此の如き傳統的定義の嚴存する事實は、貸借対照表が複式簿記の組織より産出したるものである事を側面より證明するものなるが故に、本論文の研究に對して重要な意義を有するのである。

2) The Special Committee on Accounting Terminology of the American Institute of Accountants.
3) The Journal of Accountancy, Vol. XXXVI, No.2 (1923) p. 142.
4) Statement of Assets and Liabilities.

同時に又この定義は、所謂貸借對照表は複式簿記の最後の結果として、決算に於て元帳勘定の残高の綜められたるものとして生ずるものなる事を明かに示す。従つて其の反面に於て貸借對照表が簿記の出發に於て、簿記の元帳勘定の記録の基本として作成せらるゝものに非ざる事を明かにするものである。換言すれば此の場合に於て所謂貸借對照表とは決算貸借對照表であつて、設立貸借對照表ではないのである。設立貸借對照表は全く考へられてないのである。

此の最後の點は特に重要な意義、内容を藏する。何となれば此の事は貸借對照表の形式が簿記に於ける勘定形式に由來することを明かにするのみならず、又實に貸借對照表が元來複式簿記に於ける決算殘高勘定¹⁾であることを指示するを以てである。貸借對照表は元來簿記の技術的要求に基き、唯單に簿記の元帳勘定締切の目的の爲めに、簿記組織中に於ける一の勘定——決算殘高勘定——として生成したるものである。Simonの言へる如く²⁾、貸借對照表は其の形式が先づ決定し、(勘定として)複式簿記の中に其の地位を占め、其の實質には後に至つて種々變化を生じたのである。

決算殘高勘定は英米の簿記に於ては久しき以前より其の存在を失ひ、従つて我國の簿記に於ても通常顧みられざる所である。之に反してドイツの簿記に於ては今猶ほ之を保存し、尙ほ決算殘高勘定の外に他の一つの殘高勘定——開業又は開帳殘高勘定¹⁾をも使用する。此等二種の殘高勘定

- 1) Schlussbilanzkonto; 又單に Bilanzkonto, Closing Balance Account; Balance Account.
- 2) Simon, Hermann Veit; Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien. 3. Aufl. Berlin 1899. S. 31.
- 1) Eröffnungsbilanzkonto; Opening Balance Account.

の起源は、論理的の憶測に従へば、二者時を同じくしなければならぬ筈であり、然も開業は決算に先立つが故に開業残高勘定の使用は決算残高勘定の使用よりも先でなければならぬ筈である。然るに事實は全く此の反對であつて、決算残高勘定の使用は頗る古く、元來唯残高勘定と言へば直に決算残高勘定を意味したるものである。而して開業残高勘定の使用は比較的後世に屬するもの、如し。

貸借對照表の原形たる決算残高勘定即ち残高勘定の使用は既に複式簿記生成の初期に於て行はれたる事實である。上に第六節に述べたる一三四〇年のデエノア市廳の會計帳簿、及びヴェニス商人のゾランソー商會の新舊二種の商業帳簿には残高勘定なく、又パチョリの簿記書（一四九四年）にもないのであるが、同じくヴェニスの商人バルバリゴ¹⁾の商業帳簿（一四三〇—一四四〇年）には一四三四年残高勘定²⁾を設定し、又一四四〇年帳簿更新の時第二回目に残高勘定を設定したと云ふ³⁾。又パチョリに次ぎ且つ彼と共に後世の簿記書の經典を成したる Manzoni の著書（一五五四年）にも残高勘定なしと云ふ。

翻つてドイツに於ける當時の簿記の發達を見るに、其の最初の簿記書たる Grammateus(Heinrich Schreiber)の著 „Künstliche Rechenbüchlein.”（一五一八年）には残高勘定なきもの、Gottlieb の一五四六年の著書に於ては既に之を取扱ひ、次いで Schweicker（一五四九年）、Gammerfelder（一

1) Barbarigo.

2) 此の勘定を „Conto saldo de debitori e creditori” と稱した。

3) Sieveking 前掲論文、318頁。

4) Penndorf, B.; Geschichte der Buchhaltung in Deutschland. Leipzig, 1913.

五七〇年)、Sartorius (一五九二年)、Goessens (一五九四年)等の著書に於て之を取扱つた。此の如く決算殘高勘定は第十六世紀末には既に簿記の組織中に確乎たる地位を得たのである。

以上の所述に依り、貸借對照表の原形たる決算殘高勘定が複式簿記の組織中に於て帳簿締切の際元帳勘定の殘高を綜めて作成せらるゝ勘定として生成し、簿記發達の初期以來その存在を有したること明かである。

八

以上の説述に依りて次の如き結論を下し得るであらう。

第一、貸借對照表が簿記又は會計の始であると云ふ見解は廣く行はるゝ所であるけれども、簿記又は會計の最初の記録の材料たる、企業設立當初に於ける財産及び資本の諸項目は、貸借對照表に掲げらるゝ以前に於て先づ財産目録作成の手續に依りて決定せられなければならない。故に財産目録を無視して直に貸借對照表を持來り、之を簿記又は會計の始なりとなす事は正確なる説明とは言ひ得ないと言はなければならない。此の點に關し、スプレイグ¹⁾は貸借對照表の作成方法として二種を區別し、其の第一種のものとして財産目録法²⁾を擧げてゐる。併しながら特に財産目録と貸借對照表との關係を明確に説明することは英米の會計學に於ては爲されざる所の如くである。

1) Sprague 前掲書31頁。

2) Inventory Method.

第二、貸借對照表を簿記の出發に持來り、勘定形式の貸借對照表を先づ與へ、之を基本にして簿記に於ける元帳勘定の設定及び勘定の借方貸方の記入を説明する方法は、教授法として極めて有效であることを認めなければならない。併しながら簿記又は會計に於ける貸借對照表の地位は、之を沿革的に考證したる結果、簿記が前に在り、貸借對照表は後に在る。簿記組織中の勘定の一として、決算に於ける殘高勘定として生成したるものが、貸借對照表の原形であることを確かめ得たのである。

故に貸借對照表が簿記の終であると云ふは沿革的に正しいけれども、之を以て簿記の始となすは此の意味に於ては正しくないと言はなければならない。商法の規定に基き設立財産目録及び設立貸借對照表を作成するを要すること、及び一表の下に一目瞭然たる形式に於て企業の財産及び資本の状態を分類し排列して貸借對照表を作成することが經營上有用又は必要なることは、之を認めなければならない。従つて企業設立當初に於て貸借對照表を作成し、従つて簿記の始に貸借對照表の現れることも亦認めなければならない。併しながら勘定形式が簿記に固有のものであり、又貸借對照表が簿記に於ける一勘定として生成したる事實は之を否定し又は無視してはならない。

第三、以上の如く、簿記に於ける最初の記録材料は、財産目録の作成に依りて與へられる。此の意味に於て貸借對照表は簿記の始をなすものではない。又簿記に於ける決算殘高勘定として生成したるものが貸借對照表の原形である。故に此の意味に於ても貸借對照表は簿記の始、基本ではない。恰も其の正反對である。