

Title	単式簿記と複式簿記・再論：会計学の基本問題(7)
Sub Title	Single-entry bookkeeping vs. double-entry bookkeeping (2)
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2015
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.58, No.5 (2015. 12) ,p.1- 13
JaLC DOI	
Abstract	単式簿記と複式簿記の関係について [単式簿記→複式簿記] とする通説に異を唱える主張を改めて取り上げ, その意義を云々する。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20151200-0001

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the Keio Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

単式簿記と複式簿記・再論

——会計学の基本問題（7）——

友 岡 賛

<要 約>

単式簿記と複式簿記の関係について〔単式簿記 → 複式簿記〕とする通説に異を唱える主張を改めて取り上げ、その意義を云々する。

<キーワード>

会計記録、仮想勘定、完全な複式簿記、完全な簿記、簡便な簿記、擬制勘定、原因、財産法、単式記入、単式簿記、非実在、不完全な複式簿記、複式記入、複式簿記、簿記、名目勘定、利益計算、渡邊泉

¹⁾別稿にて既述のように、会計史の泰斗、渡邊泉は「歴史は、単純なものから複雑なものを生み出すことは少なく、総じて複雑なものをより単純化させる方向で進化していく。単式簿記から複式簿記に発展したのではなく、複式簿記が単式簿記を生じさせたのである」として、従来の〔単式簿記 → 複式簿記〕というシェーマを否定し、〔複式簿記 → 複式簿記・単式簿記〕というそれを提示するにいたっている。そもそも「単純なものから複雑なものを生み出すことは少なく」といえばそうかもしれないが、「不完全なものから完全なものへと進化することが多く」といえば〔単式簿記 → 複式簿記〕でよいのではないのか、という素朴な疑問はとりあえずさておき、或る意味において実に刺激的な渡邊のこの主張の意義をもって改めて思量してみたい。

渡邊説に対する反応

従来の通説的なシェーマを否定する渡邊のこの主張が会計の学界人たちにどのように捉えられ

<引用について>

原文における（ ）書きや太文字表記や圏点やルビの類いは、原則として、これを省略した。したがって、引用文におけるこの類いのものは、特に断りがないかぎり、筆者（友岡）による。

1) 友岡賛「単式簿記と複式簿記」『三田商学研究』第57巻第3号、2014年。

2) 渡邊泉『損益計算の進化』2005年、29頁。

ているのかは定かでないが、なかには小栗崇資のように明示的にこの主張を支持する者がいる³⁾一方、(悉皆調査を行ったわけではないが)論攷等における明示的な支持は小栗のそれのほかには見受けられない。

例えば随所にこの主張が示される2014年刊の『会計の歴史探訪』に対する書評についていえば、例えば佐々木重人による書評⁴⁾にはこの論点への言及がまったくなく、角ヶ谷典幸による書評は「本書が解き明かした史実は数知れない。たとえば、一般に単式簿記から複式簿記に発展したと考えられているが、著者(渡邊)は「簿記は、複式簿記として成立し、一八世紀後半のイギリスで、その略法ないし簡便法としての単式簿記が考案されたもので、むしろ時代的には複式簿記が先行している。……」⁵⁾と⁵⁾とはしているものの、これは要は「渡邊いわく……」を述べているにしか過ぎず、それ以上の記述は見受けられず、すなわち、そこに評者の賛否の言説はない。

ただまた、渡邊説を意識してのものかどうかは定かでないが、次のような些か微妙な記述は認めることができる。

「会計記録の様式は複式簿記に限られない。複式簿記が伝播する以前には、複式簿記と異なる会計記録が行われ、それには著しい多様性が見られるようである。……その一方で、複式簿記がそれぞれの国や地域に伝播した後の歴史は、複式簿記に強く影響されたものであった。複式簿記伝播以前の多様性は、複式簿記の導入によって失われ、複式簿記と異なる記録機構が消滅してしまったと思われるかもしれない。これは、ある側面においては正しく、また、別の側面においては誤っている。まず、出版された簿記教科書の相当部分が複式簿記の解説書であった……その一方で、複式簿記の理解を進めるため、あるいは、複式簿記を学ぶための前提の知識として、より簡明な単式簿記を複式簿記と対比して解説する教科書が18～19世紀に現れるようになった⁶⁾」。

⁷⁾既述のように、「簿記」と「複式簿記」を同義に用いる渡邊には、したがって、複式簿記以前の簿記、というものがなく、上掲の引用はこれに倣っているようにも捉えられようし、また、ここにおけるシェーマは「複式簿記によらない会計記録 → 複式簿記による会計記録 → 複式簿記による会計記録・単式簿記による会計記録」ということになろう。

なお、「会計記録」と「複式簿記」の概念的関係も問題となろうが、これについて、例えば「会計記録」研究をもって知名の工藤栄一郎は「そもそも会計とは「記録すなわち情報の貯蔵」であり……⁸⁾」としつつ、また、「会計記録を、人や組織がおこなった経済的活動を記録すること

3) 友岡「単式簿記と複式簿記」19～20頁。

4) 佐々木重人「渡邊泉著『会計の歴史探訪 過去から未来へのメッセージ』『会計・監査ジャーナル』第26巻第12号、2014年。

5) 角ヶ谷典幸「渡邊泉著『会計の歴史探訪』『會計』第186巻第5号、2014年、135頁。

6) 清水泰洋「現代会計へのプロローグ」中野常男、清水泰洋(編著)『近代会計史入門』2014年、278頁。

7) 友岡「単式簿記と複式簿記」18頁。

8) 工藤栄一郎『会計記録の基礎』2011年、18頁。

と考⁹⁾え]るとともに、例えば「会計記録、ことに、複式簿記によって実践された会計記録は……¹⁰⁾」とか、あるいは「会計記録の方法である複式記入の技術¹¹⁾」とかいった言い回しをしている一方、「簿記を人や組織がおこなう経済活動の記録と考えるなら……そこに経済活動がある限り、何らかの簿記すなわち会計記録が実践されていると想像することは難¹²⁾くない」ともしている。

従来の通説と軌を一にした記述

他方、[単式簿記 → 複式簿記] というシェーマに依拠した記述には例えば下掲の引用のようなイタリアはプラートの商人フランチェスコ・ディ・マルコ・ダティーニ (1335? ~1410年) について述べたものがある。

「Francesco de Marco Datini は、彼の生涯において単式簿記を用いた1地方事業を、完全な複式記入制度を採用する大規模な支店経営へと変革させた。彼は小売商、輸入業者、銀行家、委託代理商、製造業者を同時に兼ねていたので、急速に成長した他の商人たちを破産に追いやった危険に対する回避方法を種々な観点から考察していた。彼は20を超える支店を開設して事業を拡張し、彼の海外支店の管理者に対し簿記による管理体制を確立させ厳しく統制したのである。Datini の元帳は、1366年から1410年までは絶えることなく記録されている。1390年以降は、貸借対照表が加えられ完全に発達した複式記入制度が彼の海外支店とフローレンスの本社で用いられている¹³⁾」。

「ヨーロッパでは、中世からルネサンス初期に商人の影響力が増大するにつれて、「計算」というサービスに対する需要が高まり、これを生業とする人々が登場した。フィレンツェ近郊の町プラートで衣服を製造し、よろいや羊毛、小麦、奴隷の売買を手掛けるフランチェスコ・ダティーニもその1人だった。……ダティーニは約50年にわたって帳簿をつけていた。そこには単式簿記から複式簿記への移行がはっきりと見てとれる。現存する帳簿のうち、1367年から1372年のものは複式簿記が使われていないが、1390年以降のものは使われている。このようにいち早く新しい簿記システムを導入したことから、彼の進取の気性がうかがえる¹⁴⁾」。

「ダティーニは、複式簿記が事業を正確に把握して運営するための基礎的なツールであることを理解していたが、商売仲間の多くはその必要性を無視していた。たとえばプラート

9) 工藤栄一郎『会計記録の研究』2015年、51頁。

10) 工藤『会計記録の基礎』21頁。

11) 工藤『会計記録の研究』115頁。

12) 工藤『会計記録の基礎』33頁。

13) チャットフィールド／津田正晃、加藤順介(訳)『会計思想史』1978年、49頁。

14) ジェーン・グリーンソン・ホワイト／川添節子(訳)『バランスシートで読みとく世界経済史——ヴェニス商人はいかにして資本主義を発明したのか?』2014年、26～27頁。

で薬局を経営するベネデット・ディ・タッコが採用していたのは、元帳と補助簿の二冊だけのごく初歩的な会計システムである。……ディ・タッコの会計のやり方は、かなりいい加減だったと言わねばならない。多くの商人が、記憶頼みの単式簿記方式で事業をうまく切り回し、儲けを上げていたことは事実だが、大規模な事業になったら、それではうまくいかない。ダティーニはそのことをよくわきまえていた¹⁵⁾」。

そうしたダティーニの帳簿については次のように述べられている。

「ダティーニの全商社の五〇〇冊にのぼる帳簿をざっと見るだけでも、すでに簿記がかなり浸透していたことが確認できる。十四世紀の初めまで、たいていの商人たちは大ざっぱな勘定しかつけていなかった。それらには現金取引の記録もなく、債権の覚書きの域をほとんど出ないものだった。じっさい、プラートでは、ダティーニの頃でさえ簿記はほとんど進歩していなかった。帰国後、彼はストルドに向かって、プラートの人は頭の中の帳簿につけているだけだとこぼしている。「道々二〇回も勘定を数え直す荷馬車屋みたい……。それに彼らのやり方といたら！ 六人中四人まで、帳面もインク壺も持っていない。インクがあればペンがないというぐあいだ」。しかしそのあと彼は正直にこうつけくわえる。「もっともそれだからこそ、ふつうの人が一月で忘れてしまうことを、三〇年も四〇年も覚えていられるのだろう！¹⁶⁾」。

「しかし、ヴェネツィアとジェノヴァの商社同様、大部分のフィレンツェの商社は、すでに複式簿記を使っていた。これはイタリア商人だけが詳しかったので、〈イタリア方式〉と呼ばれていたが、ダティーニは自分の各会社でもこれを使うことを主張した¹⁷⁾」。

「彼の帳簿は種々様々である。〈クワデルナッチ・ディ・リコルダンツェ〉(覚書き帳)には、毎日の金の出入りがいろいろな覚書きと一緒に乱雑に記され、その日のニュースの断片も混じっている。〈メモリアーリ〉(記録帳)は仕訳帳で、ここには、〈リコルダンツェ〉の情報が整理して書いてある。最終的には、各社が〈リブリ・グランディ〉(大帳簿)という複式の元帳を持っていた。りっぱなベラム革がふつうの革装で、フランチェスコの商標とアルファベット順の番号が付してある。巻頭にはほとんどかならず、慣例に従って次のような宗教的な決まり文句が載っている。「神と聖母マリアと天国のすべての聖人の御名¹⁸⁾において」——または「神と利益の名において！」。

従来の「単式簿記」概念

〔単式簿記 → 複式簿記〕というシェーマは例えば次のように敷衍されている。

15) ジェイコブ・ソール／村井章子(訳)『帳簿の世界史』2015年、48～49頁。

16) イリス・オリーゴ／篠田綾子(訳)『プラートの商人——中世イタリアの日常生活』1997年、140～141頁。

17) 同上、141頁。

18) 同上、141頁(()書きは原文)。

「ローマの会計システムにはいくつかの特徴があり、とりわけ左右相称の勘定の存在は、研究者たちをして、原初的な複式簿記システムが用いられていた、ということをお憶させられるものであったが、入手しうる資料を詳細に分析し、また、当時は洗練された複式記入方式を開発しなければならないような状況にはなかった、ということをお考え合わせると、この憶測は否定されることになる。単式記入による記録は比較的少数の取引の処理には適しており、財を監視し、責任負担・責任解除計算書を作成すべく、取引の記録が行われていた¹⁹⁾」。

「責任負担・責任解除会計」は或る範囲の会計システムの総称であって、このシステムは単式記入にもとづいているが、従属者の支配者に対する責任を強調する具体的な呼称として「代理人会計」や「スチュワードシップ財産管理人会計」があり、また、会計主体に焦点を合わせた名称として「領地会計」や「²⁰⁾荘園会計」がある」。

産業革命期の「新たな企業経営者たちには、大まかにいえば、単式記入（責任負担・責任解除会計を含む）と複式記入という二つの会計システムの選択肢があったが、結局は後者が選択された。一つには管理目的により適していたからであり、いま一つには業績評価と資源配分的意思決定の拠り所として用いられる決算書の作成に都合がよかったからであった。しかしながら、当初、変化の進度は遅く、イングランドにおいては1800年にいたるまで単式記入が支配的であった。その後、業績評価への関心が高まるにつれ、移行は加速した²¹⁾」。

このように従来のもやを敷衍する J. R. エドワーズ (J. R. Edwards) は従来の「単式簿記」概念を次のように説明している。

「単式記入」という呼称は複式記入に非ざるすべての会計システムを網羅し、責任負担・責任解除会計もこれに含まれるが、実際には「責任負担・責任解除会計」という称し方は単にこの形式の財産管理人報告書の作成を意図した記録システムについて用いられている。……「単式記入」という呼称は一般に現金出納帳および売掛金と買掛金の備忘録からなる簿記システムに対して用いられている。……単式簿記システムの場合、もし利益計算が行われたとしたら、それは期首と期末における資産と負債の棚卸しにもとづく企業の評価額の比較をもつて行われた²²⁾」。

「この方法（叙上のような財産法²³⁾）は不完全な、あるいは秩序づけられていない複式記入システムにおいても用いられた」。

19) J. R. Edwards, *A History of Financial Accounting*, 1989, pp. 28-29.

20) *Ibid.*, p. 33.

21) *Ibid.*, p. 12 (() 書きは原文).

22) *Ibid.*, pp. 55-56.

23) *Ibid.*, p. 294.

要するに「複式簿記以外の簿記 = 単式簿記」ということであって、これが「単式簿記」の定義であるかぎり、従来の「単式簿記 → 複式簿記」というシエーマは否定されるものではない。²⁴⁾

渡邊説の意味

要するに、従来の「単式簿記」概念と渡邊の用いる「単式簿記」概念は決して同じものではなく、そうした意味において渡邊の通説批判はナンセンスというよりほかないが、他方また、人々が長年にわたってそうと思い込んできた「単式簿記 → 複式簿記」をもって一見、真っ向から否定したこの渡邊の主張は洵に刺激的というよりほかない。

しかしながら、実際の問題は奈辺にあるのかといえ、それは「単式簿記」の定義ないし呼称といえようし、すなわち「複式簿記以外の簿記 = 単式簿記」とすることの是非、複式簿記以外の簿記をすべて「単式簿記」と称することの是非こそがまずは問われるべきともいえよう。

複式簿記以外の簿記を「非複式簿記」と称することには問題はないが、これを「単式簿記」と称することについてはどうか。

「複式簿記が「閉ざされたシステム」として確立するようになるには、すべての経済的出来事を「複式記入」することがその前提である²⁵⁾」といわれ、あるいは「それ（複式簿記）は、企業その他の組織に生起する多様な経済事象のうち記録対象とされるものすべてについて、貸借の二面的記入、つまり、複式記入が貫徹される簿記とすることができ²⁶⁾る」といわれるが、しかれば、部分的に複式記入が行われている簿記は何と称されるべきか。そのままに「部分的複式簿記」とか、「未貫徹複式簿記」とか、あるいは「不完全複式簿記」とかいったように称すれば問題はなからうが、これを「単式簿記」とか、「非複式簿記」とかいったように称することは適当か。

しかしながら、けだし、従来、人々は部分的に複式記入が行われている簿記（部分的にしか複式記入が行われていない簿記）をも「単式簿記」と称してきており、そうした呼称の用法・使い分けは下掲の表1のようにまとめられよう。

表 1

「単式簿記」という呼称		「複式簿記」という呼称
すべて単式記入の簿記	不完全な複式簿記 部分的に複式記入の簿記 (部分的に単式記入の簿記)	完全な複式簿記 すべて複式記入の簿記

24) ちなみに、2005年に日本会計研究学会のスタディ・グループが同学会の会員を対象に行ったアンケートによれば、「単式簿記」については、小遣い帳や現金収支のみの記録と見るもの、あるいは、複式簿記との比較によりその不完全性や非体系性を強調することにより単式簿記を記帳技術的に遅れた（または劣った）レベルの簿記と見るもの、さらに、単式簿記を一義的に定義することが困難であることを認識した上で、簿記を表す全体集合の中でまず「複式簿記」にあたるものを定義し、「単式簿記」とはそれ以外の部分集合と定義するものなどが見受けられ、「単式簿記」の定義は「複式簿記」のそれ以上に複雑多岐な内容に及んでいる」（中野常男（編著）『複式簿記の構造と機能——過去・現在・未来』2007年、43頁（（ ）書きは原文））。

25) 工藤『会計記録の研究』92頁。

26) 中野常男「『会計』の起源と複式簿記の誕生」中野常男、清水泰洋（編著）『近代会計史入門』2014年、7頁。

また、むろん、理屈上は下掲の表2に示されるような捉え方もありえようが、しかし、[単式簿記 → 複式簿記]こそが進化であり、したがって、表1に示される用法に含意される[不完全な複式簿記 → 完全な複式簿記]という進化はあっても、他方、[不完全な単式簿記 → 完全な単式簿記]という進化はおよそありえない。

表 2

「単式簿記」という呼称		「複式簿記」という呼称
完全な単式簿記 すべて単式記入の簿記	不完全な単式簿記 部分的に単式記入の簿記 (部分的に複式記入の簿記)	すべて複式記入の簿記

さらにまた、これも理屈上は下掲の表3に示されるような捉え方もありえようが、しかし、複式記入が「貫徹」されていない簿記は「複式簿記」とは称されない。

表 3

「単式簿記」という呼称	「複式簿記」という呼称	
すべて単式記入の簿記	不完全な複式簿記 部分的に複式記入の簿記 (部分的に単式記入の簿記)	完全な複式簿記 すべて複式記入の簿記

かくして、いずれにしても、その是非はさておき、表1に示される「単式簿記」こそが従来の「単式簿記」であって、これは渡邊のいう「単式簿記」とはおよそ同じものではなく、そうした意味において、既述のように、渡邊の通説批判はナンセンスというよりほかない。渡邊は、なぜか、如上の「単式簿記」概念の違いを指摘することなく、あるいは従来の「単式簿記」を批判することなく、²⁷⁾ 唯々 [単式簿記 → 複式簿記] を批判しているのであって、そうした渡邊の用語法は下掲の表4に示されるとおりである。

表 4

「 ? 」	「複式簿記」という呼称	「単式簿記」という呼称
簿記に非ず	完全な簿記	簡便な簿記

付度すれば、「簿記とは、企業の1年間の取引を記録し、その記録にもとづいて企業利益を計算することが主たる役割である」とする渡邊からすれば、²⁸⁾ エドワーズがいうように「期首と期末における資産と負債の棚卸しにもとづく企業の評価額の比較をもって」しなければ利益を計算することができない従来の「単式簿記」の類いは、簿記に非ず、ということだろうか。

27) ただし、渡邊には次のような説明はある。「ハットンやモリソンの言う当時一般に単式簿記と呼ばれた簿記法は、わが国で一般的な意味で理解されている単式簿記（厳密には単記式簿記と呼ぶのが適切）とは異なり……単に複式簿記の簡便法を指しているに過ぎない。その意味では不完全複式簿記なのである。したがって……シングル・エントリーを「単式簿記」と訳するよりはむしろ「単純簿記」（シンプル・エントリー）ないしは「簡易簿記」と訳出する方が内容的には適合しているといえよう」（渡邊泉『会計の歴史探訪——過去から未来へのメッセージ』2014年、171頁（（ ）書きは原文）。

28) 同上、185頁。

簡便な簿記と複式簿記

簡便な簿記について例えば中野常男は次のように述べている。

「17世紀中葉、具体的には1664年から複式簿記がイギリス東インド会社の会計実務に導入されるようになるが、大多数の商人にとっては、複雑な記帳システムである複式簿記をあえて採り入れる程の情報要求は存在しなかったと考えられる²⁹⁾」。

「すなわち、複式簿記の現実的利用は、19世紀に至るまで、比較的大規模な海外貿易に携わるような大商人などに限られており、大多数の商人は現金と信用取引の記録・管理を中心とした簡便な簿記（便宜上「単式簿記」と呼びうるもの）を用いていたと言われる³⁰⁾」。

「18世紀のイギリス、特に信用取引の記録が簿記の第一義的課題とされることの多い経済社会にあっては、複雑な複式簿記よりは簡便な簿記（便宜上「単式簿記」と呼ぶ）の方がかえって有用であった³¹⁾」。

「便宜上」はこれをいかに捉えるべきか。

また、ここで中野が依拠している B. S. ヤーメイ (B. S. Yamey) の論攷は次のように述べている。

「テキストはその頁の大半がより複雑な複式記入方式に割かれるようになっていたにもかかわらず、大多数の企業においては19世紀に入ってからかなりの間、単純な記録（便宜上 (conventionally) 「単式簿記」と呼びうるもの）が用いられていた。チャールズ・ハットンは1811年に「ビジネスに携わろうとする者はそのほとんどがこの種（単式記入）の簿記を学ぶ必要がある。というのは、ほとんどの企業においてそれが用いられているからである」と述べ、さらに「商人たちがいつも口にする不満」は、複式記入方式の訓練を受けた人々であっても「初めて仕事に就いた際には、恰もいかなる方法も学んだことがないかのように、帳簿の処理についてほとんど何も知らない」ということについてである、と述べている。……システムとしての複式簿記は、単式記入をもってして提供しうるような収支取引の詳細、および債務に関する単純な情報に比して、遥かに多くのものをもたらし……当該企業の損益の算定、使用資本の算定、および財務状態の報告を可能にする諸取引の体系的な分析を内包している³²⁾」。

「便宜上 (conventionally)」はこれをいかに捉えるべきか。

また、「複式簿記は……損益の算定……を可能にする……」はこれをいかに捉えるべきか。

29) 中野常男「15～19世紀イギリスの簿記事情」中野常男、清水泰洋（編著）『近代会計史入門』2014年、104頁。

30) 同上、104頁（（ ）書きは原文）。

31) 中野（編著）『複式簿記の構造と機能』200頁（（ ）書きは原文）。

32) B. S. Yamey, 'Scientific Bookkeeping and the Rise of Capitalism,' *The Economic History Review*, 2nd Series, Vol. 1, Nos. 2&3, 1949, pp. 105-106（（ ）書きは原文）。

利益計算と複式簿記

先述のように、渡邊は「企業利益を計算すること」をもって簿記、すなわち複式簿記の「主たる役割」としているが、直上に引かれたヤーメイの「損益の算定……を可能にする」という言い回しは些かニュアンスを異にしているような気もする。

また、会計の学界人たちのいわば共通認識に依拠した「複式簿記」の定義³³⁾に次のようなものがあるが、これはやはり利益計算をもって複式簿記の機能（役割）としていると解すべきか。

「複式簿記」とは、企業簿記を前提とすれば、企業の経済活動のうち記録対象となる事象を「複式記入」という特有の記帳方法により組織的に「記録」する技術であり、このような取引の組織的記録に基づき財産計算と損益計算を実行しうる、もしくは、かかる計算を担う財務諸表を作成しうる情報処理システムということになる³⁴⁾」。

他方、例えば中野はテキストにおいて次のように述べている。

「企業が一般に営利を目的として経済活動を営む単位であると定義されるのであれば、会計ないし簿記もまた、企業の経済活動から生じる利益（または損失）の把握、つまり、損益計算をその目的として措定しなければならない³⁵⁾」。

目的と機能（役割）は同じか³⁶⁾。

また、中野は如上の言説の前提として、簿記と会計の異同・関係について次のように述べている。

「会計が、帳簿記入の内容的側面（理論）、つまり、企業の経済活動を貨幣金額でどのように評価するか、あるいは、そもそもいかなる企業活動を帳簿記入の対象にするかといった問題を取り扱うのに対して、簿記は、会計の領域で決定された内容を所与とし、これを帳簿記入の面でどのように表現（記録）するかといった形式的側面（技術）を取り扱うものとして区別することができる³⁷⁾」。

「しかし、実際には、両者を明確に区別することが困難である場合が多い³⁸⁾」。

「取り扱う」とはどういうことか。

「簿記と会計」についても別稿を承けて「再論」しなければならなくなった³⁹⁾。

33) 注記24) に述べられた日本会計研究学会におけるアンケートの結果に依拠した定義。

34) 中野（編著）『複式簿記の構造と機能』42頁。

35) 中野常男『複式簿記会計原理（第2版）』2000年、15頁（（ ）書きは原文）。

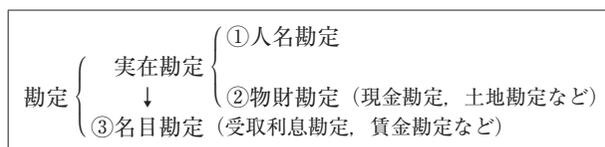
36) 注記41) をみよ。

37) 中野『複式簿記会計原理（第2版）』14頁（（ ）書きは原文）。

38) 同上、12頁。

名目勘定の意味

図 1



複式簿記の成立プロセスについては一般に上掲の図 1 に示されるような勘定の分類が前提され、歴史的に言えば、これらの勘定は「実在勘定 → 名目勘定」の順に生成し、細かくいえば、「①人名勘定 → ②物財勘定 → ③名目勘定」の順に生成したとされ、例えば次のように説明されている。

「複式簿記の生成が債権債務関係を記録したことにその淵源をもつという通説は説得的である。この記録様式の原則が、その対象を拡張しながら発展していくこととなる。記録の対象は債権債務（人名勘定）から物財の出納管理のために現金や商品などの勘定が開設され、簿記の記録計算に財産管理の機能が付与される。さらに、現金やその他の具体的な富を増減させる原因となる各種の収益・費用を記録するための名目勘定が追加されていくようになった⁴⁰⁾」。

この引用では「財産管理の機能」をもって簿記に担わせている点に違和感（「目的と機能（役割）は同じか」ということにかかわる違和感⁴¹⁾）があるが、それはさておき、かくして「実在勘定と名目勘定という勘定群が創案されることにより、「実在勘定と名目勘定の統合」を機軸とする「1つの閉ざされた体系的な勘定組織」が形成され、取引は、その二面的性格に応じて貸借に分析され完全複記される。ここに複式簿記の誕生を見る⁴²⁾」。

名目勘定はその登場をもって「すべて」の取引を複式記入することができるようになり、すなわち複式記入の「貫徹」が果たされることとなるため、これを複式簿記成立のメルクマールとして捉えることができようが、さて、名目勘定とは何か。

一般に実在勘定は、その名のとおり、実在するものを記録する勘定であって、いま少しもっともらしい言い方をすれば、実在する価値を表わす勘定などとされ、他方、名目勘定は、実在する価値を表わすものではなく、財産の増減をもたらす名目的な原因事項を記録するものであって、要するに、収益・費用の勘定とされているが、果たしてそうか。名目勘定とは何か。

実在勘定と名目勘定は vs. の関係にあるものとして捉えられているが、実在の vs. は非実在で

39) 友岡賛「簿記と会計」『三田商学研究』第57巻第6号、2015年。

40) 工藤『会計記録の研究』91頁（（ ）書きは原文）。

41) 私見によれば、簿記という記録行為には記憶という機能と証拠という機能があり、記憶という機能はこれが財産管理のために用いられる、という関係にある（友岡賛『会計学原理』2012年、233～235頁）。

42) 中野常男「会計史と会計人の「コモンセンス」」『税経通信』第69巻第5号、2014年、19頁。

あることから、「名目」は非実在を意味すると捉えられようが、しかし、叙上のように、一般に名目勘定は原因を表わすとされる。しかし、実在の vs. は原因ではなく、また、原因の vs. は結果である。

図 2

①名目 = 非実在	→	vs. 実在	非実在勘定 vs. 実在勘定
②名目 = 原因	→	vs. 結果	原因勘定 vs. 結果勘定

上掲の図 2 の①と②はいずれが適当か。

言葉としては非実在を「名目」と称することにはあまり違和感がなく、したがって①の場合には「名目勘定 vs. 実在勘定」にもあまり違和感がないが、原因を「名目」と称することには抵抗がある。

ただまた、ちなみに、実在勘定についていえば、②のように、結果を「実在」と称することには違和感がなく、実在勘定の項目は、財務諸表についていえば、貸借対照表項目であって、貸借対照表は、結果を表わす財務表、といえようし、しからば、いま一つの損益計算書は、原因を表わす財務表、ということになり、すなわち、損益計算書は、これだけの収益があつて、これだけの費用があつて、という原因を示し、貸借対照表は、その結果、これだけの資産があり、これだけの負債がある、ということを示す、という関係にある。

他方、叙上のように、名目勘定の項目は、これも財務諸表についていえば、損益計算書項目であつて、すなわち収益・費用とされ、このことと、先述のように、名目勘定はその登場をもつて複式簿記成立のメルクマールとして捉えられる、ということとを併せ考えるならば、利益計算と複式簿記の間に強い関係性が認められることは言を俟たないが、しかしながら、それは、渡邊のいうように、複式簿記がその主たる役割として利益計算を担っている、ということの意味するとはかぎらない。

さらにまた、叙上の違和感はそもそも「名目」という呼称にその事由があるが、これについては次のように説明される。

「名目勘定は、今日的には、損益計算、特に収益・費用の勘定記録から誘導される損益法的損益計算の観点から重視される。しかし、それが誕生した当初、否18世紀に至っても、かかる勘定群は……人名勘定と物財勘定だけでは足りない相手方勘定を補い、貸借同一金額による取引の完全な貸借複記を可能とするための擬制勘定または仮想勘定として位置づけられていたにすぎない」⁴³⁾

要するに埋め草ということであつて、そのための擬制ないし仮想を「名目」とすることには違

43) 同上、19頁。

和感がなく、「名目」は所詮、名目に過ぎなかった、ということだろう。しかるに、同様に埋め草を必要とする欠落箇所には同様の性格がある、ということがのちに知られ、それが原因という性格だった、ということだろうか。

利益計算と複式簿記

「収益・費用の諸勘定の残高を集合するために設けられる損益勘定も、たとえば損益計算に関連づけてその意義が積極的に評価されるというよりは、場合によっては“refuse and dregs (屑と滓)”⁴⁴⁾を収容する勘定としてのみ位置づけられていたにすぎない」。

しかし、このように「名目」が名目に過ぎず、複式記入の「貫徹」はあっても、いまだ埋め草に原因という性格が認められるにはいたっていない段階の簿記ないし会計記録はこれをいかに捉えるべきだろうか。

文 献

- チャットフィールド (Michael Chatfield) / 津田正晃, 加藤順介 (訳) 『会計思想史』 文眞堂, 1978年。
 J. R. Edwards, *A History of Financial Accounting*, Routledge, 1989。
 ジェーン・グリーソン・ホワイト (Jane Gleeson-White) / 川添節子 (訳) 『バランスシートで読みとく世界経済史——ヴェニスの商人はいかにして資本主義を発明したのか?』 日経 BP 社, 2014年。
 工藤栄一郎 『会計記録の基礎』 中央経済社, 2011年。
 工藤栄一郎 『会計記録の研究』 中央経済社, 2015年。
 中野常男 『複式簿記会計原理 (第2版)』 中央経済社, 2000年。
 中野常男 (編著) 『複式簿記の構造と機能——過去・現在・未来』 同文館出版, 2007年。
 中野常男 「会計史と会計人の「コモンセンス」」 『税経通信』 第69巻第5号, 2014年。
 中野常男 「「会計」の起源と複式簿記の誕生」 中野常男, 清水泰洋 (編著) 『近代会計史入門』 同文館出版, 2014年。
 中野常男 「15~19世紀イギリスの簿記事情」 中野常男, 清水泰洋 (編著) 『近代会計史入門』 同文館出版, 2014年。
 イリス・オリゴ (Iris Origo) / 篠田綾子 (訳) 『プラートの商人——中世イタリアの日常生活』 白水社, 1997年。
 佐々木重人 「渡邊泉著『会計の歴史探訪 過去から未来へのメッセージ』」 『会計・監査ジャーナル』 第26巻第12号, 2014年。
 清水泰洋 「現代会計へのプロローグ」 中野常男, 清水泰洋 (編著) 『近代会計史入門』 同文館出版, 2014年。
 ジェイコブ・ソール (Jacob Soll) / 村井章子 (訳) 『帳簿の世界史』 文藝春秋, 2015年。
 友岡賛 『会計学原理』 税務経理協会, 2012年。
 友岡賛 「単式簿記と複式簿記」 『三田商学研究』 第57巻第3号, 2014年。
 友岡賛 「簿記と会計」 『三田商学研究』 第57巻第6号, 2015年。
 角ヶ谷典幸 「渡邊泉著『会計の歴史探訪』」 『会計』 第186巻第5号, 2014年。
 渡邊泉 『損益計算の進化』 同文館出版, 2005年。
 渡邊泉 『会計の歴史探訪——過去から未来へのメッセージ』 同文館出版, 2014年。

44) 中野 (編著) 『複式簿記の構造と機能』 16頁。

また, Yamey, 'Scientific Bookkeeping and the Rise of Capitalism,' p. 109, をも参照のこと。

B. S. Yamey, 'Scientific Bookkeeping and the Rise of Capitalism,' *The Economic History Review*, 2nd Series, Vol. 1, Nos. 2&3, 1949.

2015年7月20日成稿