

Title	単式簿記と複式簿記
Sub Title	Single-entry bookkeeping vs. double-entry bookkeeping
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2014
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.57, No.3 (2014. 8) ,p.17- 28
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取り上げ, その意義と根拠を云々する。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20140800-0017

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

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取り上げ、その意義と根拠を云々する。

<キーワード>

完全な簿記, 簡便な簿記, コトルリ, 新先旧後, 単記式簿記, 単式簿記, 不完全な簿記, 複式簿記, 簿記, ヤーメイ, リトルトン

会計史の泰斗、渡邊泉の著書や論攷は、遍くともではいえないものの、その大半に目を通してきているが、いつだったか、大学院の授業において2005年刊の『損益計算の進化』を輪読の教材に用いた際、その序章「複式簿記の生成と会計学」に関する学生の報告を聞きながら、少なからぬ違和感を覚えたことがあった。

その違和感はまずは「簿記」と「複式簿記」が同義に用いられていることによるものだったが、そうした用語法に積極的な意図があるかどうかとも同書の記述からは定かではなく、ただし、第2章「パチョーリにおける損益計算システムの再吟味」に「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¹⁾」との段落があった。しかしながら、この「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」について、それ以上の説明はなく、その際にはそのままに終わった。

しかるに、2012年の論攷「単式簿記と複式簿記の関係」は「複式簿記は単式簿記から進化した

<引用について>

原文における圏点やルビの類いはこれを省略した。したがって、引用文における圏点やルビの類いはすべて筆者（友岡）による。

1) 渡邊泉『損益計算の進化』2005年、29頁。

のか」というサブタイトルからして実に明快だった²⁾。要は「単式簿記 → 複式簿記」ではなく「複式簿記 → 複式簿記・単式簿記」ということだった³⁾。

「単式簿記 → 複式簿記」というシェーマとその否定

単式簿記と複式簿記の関係について、叙上のように、「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、あるいは「決して、単式簿記から複式簿記へと進化したわけではなく、複式簿記から単式簿記が考案されたのである⁴⁾」とする渡邊は、すなわち、「歴史的には、取引の記録手段としての簿記は、必然的に、複式簿記として誕生した⁵⁾」と捉え、「簿記は、複式簿記として成立し、18世紀後半のイギリスで、その略式法ないし簡便法として単式簿記が出現することになる⁶⁾」と説明しているが、このように「単式簿記から複式簿記に発展したのではなく」とし、あるいは「決して、単式簿記から複式簿記へと進化したわけではなく」とする前提には、けだし、「単式簿記 → 複式簿記」といった捉え方が通説的⁷⁾に存在するとの認識がある。

事実、例えばJ. H. フラマンは「いつから複式簿記を明確に維持した記録システムが見出され、そして、いつまで簿記が単式簿記を記帳していたと考えられるかを、正確に述べるのは非常に困難である。事実、発展した単式簿記及び不完全になされた複式簿記は、余りに類似しているため、ある場合にそれを判定するのが非常に困難である⁸⁾」とはしつつも、「覚書から単式簿記、及び複式簿記への中世簿記の発展⁹⁾」と述べて「覚書 → 単式簿記 → 複式簿記」というシェーマを示しており、また、O. テン・ハーベはときに「今日では簿記と、そののちの複式簿記システムとが

2) 渡邊泉「単式簿記と複式簿記の関係——複式簿記は単式簿記から進化したのか」『会計』第182巻第5号、2012年。

3) 本稿におけるような議論の場合、下手な深入りによる不毛な議論はこれを避けなければならない。

そもそも「簿記」や「単式簿記」や「複式簿記」の定義自体が所与ではなく、論者によって区々であるため、ともすると、およそ無意味な議論に陥る虞がある。意味を同じくしない各論者の「簿記」や「単式簿記」や「複式簿記」を一緒くたにしての議論はおよそ不毛である。

他方、例えば或る論者の「簿記」と他の論者の「簿記」について、いずれの定義が適当かを云々する、ということも考えられようが、これもまた、多くの場合、実りある議論とはならず、単なる言葉遊びに終始しかねない。

例えば、叙上のように、渡邊は「簿記」と「複式簿記」を同義に用いており、したがってまた、渡邊には「複式簿記以前の簿記」というものはないが、他方、後述のように、渡邊に味方する小栗は「複式簿記以前の簿記について定まった名称はない」として「複式簿記以前の簿記」の存在を認めている。「複式簿記以前の簿記のようなもの」を渡邊は「簿記」と認めないが、それを「簿記」の範疇に入れるべきかどうかの議論も、けだし、これに多くの実りを期待することはできない。

それにしても、「複式簿記以前の簿記のようなもの」を渡邊は何と呼ぶのだろうか。

4) 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、164頁。

5) 同上、164頁。

6) 同上、161頁。

7) 「単式簿記 → 複式簿記」というシェーマが通説的なものかどうかについては異論があるかもしれないが、渡邊は「複式簿記が単式簿記から進化したという一般的な解釈」（渡邊「単式簿記と複式簿記の関係」122頁）と述べている。

8) J. H. フラマン／山本紀生（著訳）『簿記の生成と現代化』2009年、98頁。

9) 同上、45頁。

ゆっくりではあるが進化してきたことは一般に認められていることである¹⁰⁾」といった言い回しはしつつも、「複式記入システムを用いてきた中世イタリアのマーチャント・バンカーズが工的事業ではむしろ初歩的単式記入法を続けていたことは注目すべきである¹¹⁾」などとしている。

「単記式簿記」と「単式簿記」

「複式簿記以前の簿記について定まった名称はない¹²⁾」として渡邊に味方する小栗崇資は次のように述べている。

「複式簿記以前の簿記について定まった名称はないが、馬場・内川はそれを「単記式」と呼んでいることから（馬場克三・内川菊義『基本 簿記概論』……）、筆者もこれを「単記式簿記」と呼びたい。ここで「単式簿記」ではなく「単記式簿記」と呼ぶのは、簿記の方法として「単式簿記」が確立したのは「複式簿記」成立後であるとする見解があることを踏まえている。「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」（渡邊泉『損益計算の進化』……）。損益計算が可能となったのは複式簿記の成立以降であり、単式簿記は複式簿記を簡略にするために開発されたという見解である。本書では、方法として確立した「単式簿記」と区別して、方法的に未確定で自然発生的な簿記を「単記式簿記」と呼ぶこととしたい¹³⁾。

「単記式簿記とは財産管理を目的とするもので、古くは王室の倉庫会計として発展してきた。後に営業活動を営む商人や両替商が帳簿の記入を行うようになるが、複式簿記生成以前の段階では、金品や在庫品その他の財産の有高の管理に終始するものであった。そうした帳簿はやはり財産管理を目的とする単記式簿記の性格をもつものであったといえる。単記式簿記における財産管理計算で行われるのは物量計算である。そこではもちろん財産の個別性（現金と商品が異なるということ）が大きな前提となり、個々の財産ごとに物量や数量で記録・計算されるのである。それゆえにこの段階では財産はばらばらな存在であり、財産管理における財産は単なる雑然とした集合体にしかすぎ¹⁴⁾ず、そこ「では、全体で合計いくらということは財産管理としては意味がなく、現金や商品、備品の個々の有高や物量が問題となる。単記式簿記のこのような財産管理計算においては利益計算は行われえない。歴史的に見て、複式簿記生成以前の単記式簿記においては利益が計算される仕組みは形成されておらず、それを表わす証拠（帳簿）も発見されていない¹⁵⁾」。

「何らかの利益計算や分配計算は原始・古代から存在したということもできる。剰余を何

10) O. テン・ハーヴェ／三代川正秀（訳）『新訳 会計史』2001年、13頁。

11) 同上、21頁。

12) 小栗崇資「簿記・会計史の理論的相対化」竹田範義、相川奈美（編著）『会計のリラティヴィゼーション』2014年、26頁。

13) 同上、26頁。

14) 小栗崇資『株式会社会計の基本構造』2014年、31頁。

15) 同上、32頁。

らかの方法で把握し分配することは、生産力が高まれば高まるほど人間社会にとって必要となることはいうまでもない。しかしそれを一定の方法で意識的に帳簿で表わすということは複式簿記成立までなかったと考えられる。……したがって損益計算の能力をもった単式簿記が複式簿記の前に歴史的に存在したと考えることはできないのである¹⁶⁾」。

ただし、小栗が拠り所とする馬場克三と内川菊義は次のように述べている。

「複式記入のはじまりをどこに求めるにせよ、理論的に明確なことは、およそ価値計算は本質的に複式記入をとみなざるをえないということである。もともと、数量計算から価値計算への発展は……けっして単なる計算単位の変更を意味するものではなかった。数量計算は、たとえ貨幣価値を計算単位として併用し、左右対称的な勘定式記録計算方法を用いていても、単にそれだけのことであるならば、それは本質的には単記式である。それは倉庫会計であり、その記録計算の対象は個々の財産の単なる出入計算にとどまり、財産全体の有機的な関連にまでは及ぶものではない。貨幣を支出して香料を買入れたという場合、貨幣は貨幣で記録され、香料は香料で記録されるだけのことであって、それぞれの財産は記録上、まったく孤立していることになる。しかるに、価値計算は全財産を有機的な一体として把握するものであるから、その記録計算は本質的に二重計算、複式記入とならざるをえない¹⁷⁾」。

すなわち、けだし、ここにおける「単記式」という語には「非複式」以上の特別の意味は看取されず、「単式」に代えて「単記式」を用いるといった意図を看取することはできない。

リトルトンの「簿記」

また、渡邊は「かつて、リトルトンは、『簿記』なる用語は一般に『複式簿記』にかえて用いられており、必ずしも、それは複式と単式との二つ〔の〕簿記概念を包括するものではない」と述べているが、歴史的には、取引の記録手段としての簿記は、必然的に、複式簿記として誕生した。決して、単式簿記から複式簿記へと進化したわけではなく、複式簿記から単式簿記が考案されたのである。単式簿記という新たな簿記システムが生み出されるその瞬間には、簿記という用語に、複式と単式の新旧二つの概念が包括されていたのかも知れない¹⁸⁾とし、あるいは「A. C. リトルトンは、『簿記』なる用語は一般に『複式簿記』にかえて用いられており、かならずしも、それは複式と単式との二つ〔の〕簿記概念を包括するものではない」と述べ、われわれが簿記の歴史というときには、複式簿記の歴史を指していることを示唆している¹⁹⁾としている。

16) 同上、32～33頁。

17) 馬場克三、内川菊義『基本簿記概論』1960年、15頁。

18) 渡邊『会計の歴史探訪』164頁。

19) 同上、155頁。

しかしながら、ここで渡邊が拠り所とする A. C. リトルトンは次のように述べている。

「複式簿記の特質を考察する場合の第一の考え方は、複式簿記なる名称自体がその根本的
特質を表わしているとする見方である。すなわち、複式簿記は記録の二重性を意味するも
のだとするのである。しかし、これは皮相な見方ではあるまいか。今日では、「簿記」な
る用語は一般に「複式簿記」にかえて用いられており、かならずしも、それは複式と単式
との二つ簿記概念を包含するものではない。「簿記」は記録 recordings、計算 reckoning、
勘定記入 account-keeping の三つをになう一般的用語である」²⁰⁾

すなわち、けだし、「今日では」[[簿記] ≡ [複式簿記]] としていることからすれば、その趣
意に、簿記は複式簿記として生まれた、といったことはない。

[低質のもの → 低質のもの・高質のもの] の否定

叙上の渡邊や小栗の主張は [複式簿記 → 複式簿記・単式簿記] といったシェーマを意味し、
あるいは、小栗の用語法によれば、[単記式簿記 → 複式簿記 → 複式簿記・単式簿記] とい
ったシェーマを意味しており、また、渡邊は「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」²¹⁾ とする一方、「もし、単式簿
記から複式簿記が揚棄されたのであれば、複式簿記の成立と共に、単式簿記は、その役割を終
えて消滅しているはずである」²²⁾ としているが、これは [単純なもの → 複雑なもの] を否定すると
ともに、[低質のもの → 低質のもの・高質のもの] を否定しているとして捉えられよう。

すなわち、低質のものが「その役割を終えて消滅しているはず」ならば、[低質のもの → 低
質のもの・高質のもの] は否定され、[低質のもの → 高質のもの] となるはず、ということだ
ろうが、はたしてそうか。

けだし、低質のものと高質のものとの併存は決してありえないことではなく、幼稚な簿記と洗練
された簿記の併存は決してありえないことではない。たとえ幼稚な簿記を用いている商人が洗練
された簿記の存在を知り、その卓越性を知ったとしても、例えば事業規模の小ささや事業形態の
単純さなどによって、従来の幼稚な簿記で事が足りており、すなわち、洗練された簿記を用いる
必要がないのであれば、従来の幼稚な簿記が用い続けられることとなろう。例えば E. L. コー
ラーの *A Dictionary for Accountants* も「単式簿記」について「現金とか人名勘定の記録だけしか
行なわない簿記のシステム；単式簿記は常に不完全な複式記入 double-entry であって、状況に応
じていろいろ異なる。……取引があまり多くなく、また、受取債権、支払債務および現金以外の
資産がわずかである場合には、綿密に記帳すれば、単式簿記による記録で十分であろう」²³⁾ として

20) リトルトン／片野一郎（訳）、清水宗一（助訳）『会計発達史（増補版）』1978年、38頁。

21) 渡邊『損益計算の進化』29頁。

22) 渡邊『会計の歴史探訪』161頁。

おり、すなわち、それで「十分」であれば、複式簿記の登場後も、単式簿記は用い続けられ、他方、それでは「十分」でない大規模な事業等においては複式簿記が採用され、かくして両者は併存する。

ところで、一般に用いられる「単式簿記」および「複式簿記」については「〔単式簿記〕という呼称は、通常、「複式簿記」との対比、対照でもってもちいられるが、この「単式簿記」については、複式簿記以外の不完全な簿記、非体系的な簿記の総称、などと説明され²⁴⁾、また、「単式簿記をもって、不完全な簿記、ないし、非体系的な簿記、とする説明にはしたがって、複式簿記を、完全な簿記、ないし、体系的な簿記、とすることが含意されている²⁵⁾」ともされるが、こうした捉え方においては、[不完全な簿記 → 不完全な簿記・完全な簿記]ないし[非体系的な簿記 → 非体系的な簿記・体系的な簿記]の是非、すなわち、不完全な簿記と完全な簿記の併存ないし非体系的な簿記と体系的な簿記の併存の有無が問題となろう。

また、例えば沼田嘉穂は「複式簿記が勘定科目による貸借記入を以てする簿記であるならば、それ以外の帳簿記入は悉く複式簿記以外の簿記であるということができる。複式簿記以外の簿記を複式に対する用語として単式簿記 (Single-entry Book-keeping) という。複式簿記が科学的簿記法であるならば、単式簿記は常識的簿記 (Book-keeping on Common Sense) ということができる。再言すれば、複式簿記の原則に基かない簿記は悉く単式簿記である。単式簿記には原則がないから、単式簿記の定義を与えることは不可能である²⁶⁾」とし、あるいは「広義における簿記とは、経済主体の経済活動を継続的に貨幣金額によって記録することをいう。このような記録はそれが簡単な場合には常識によっても可能である。簿記が常識の範囲を出ない場合、これを単式簿記という。……単式簿記とは複式簿記以外の簿記をいう²⁷⁾」としており、この場合には、[常識的簿記 → 常識的簿記・科学的簿記]の是非、すなわち、常識的簿記と科学的簿記の併存の有無が問題となろう。

「複式簿記」の登場とその意味

「簿記」を形容する「複式」という語、あるいは「複式簿記」という呼称や概念はこれと vs. の関係にある呼称や概念があつてこそ用いられるが、この「複式簿記」の登場はいつ頃のことか。

まずは B. コトルリの名が挙がる。すなわち、「世界最初の複式簿記文献は、1458年8月25日に、ラゲーサ出身のベネデット・コトルリ (raguseo Benedetto Cotrugli) によって執筆された「商業技術の本」(Libro dell' arte di mercatura)」である。しかし、コトルリは、この原稿をすぐには出版することができなかった。なぜなら、当時はまだ印刷術がなかったからである²⁸⁾とされる1573年

23) コーラー／染谷恭次郎 (訳)『会計学辞典』1973年、442頁。

24) 友岡賛『会計の時代だ——会計と会計士との歴史』2006年、36頁。

25) 友岡賛『会計学はこう考える』2009年、70頁。

26) 沼田嘉穂『簿記論攻』1961年、4頁。

27) 沼田嘉穂『簿記教科書 (三訂新版)』1988年、6頁。

28) 片岡泰彦「複式簿記の生成・発展と「パチョーリ簿記論」への展開」千葉準一、中野常男 (責任編集)『体系現代会計学 [第9巻] 会計と会計学の歴史』2012年、42頁。

刊行のコトルリの書については、その特徴の一つに「複式簿記 (dupple partite) という言葉を使っている」ことが挙げられ、また、「パチョーリは、「ヴェネツィア式簿記」を採用したと自ら述べている……。パチョーリは、ヴェネツィア式 (mode de vienenzia) といっているが、複式簿記 (libro doppio, partita doppia, scritta doppia) とは記述していないのである。パチョーリが、なぜ複式簿記という言葉を使わなかったのか、その理由は不明である。この複式簿記という用語を最初に使用した著者も、ベネデット・コトルリである³⁰⁾とされる。さらにまた、1603年にミデルブルグにて刊行された『簿記指針』(Den Stijl van Boeckhouden) を嚆矢とするジャン・クーテレールス (Jean Courtereels) の簿記書は「当時慣用された「イタリア式簿記」の代わりに「複式簿記」“Tenue des livres à doubles comptes”なる名称を用いている³²⁾」とされる。

「複式^{ダブル}」には(「単式」だろうが「単記式」だろうが)これと vs. の関係にある「シングル」が前提されているといえようか。

既述のように、渡邊は「決して、単式簿記から複式簿記へと進化したわけではなく、複式簿記から単式簿記が考案されたのである。単式簿記という新たな簿記システムが生み出されるその瞬間には、簿記という用語に、複式と単式の新旧二つの概念が包括されていたのかも知れない³³⁾」としているが、これについては「歴史は『新先旧後』が条理である³⁴⁾」という説明を加えており、この「新先旧後」については次のように述べている。

「それが意味するところは、歴史的事象は、時代的に後から新たに登場してきたものが昔からある古い呼称を継承し、代わってもともとあった旧いものが後になって新しい名前と呼ばれるというのである。例えば、次のような事例があげられる。テレビが発明された当初、われわれは、白黒テレビを「テレビ」と呼んでいた。後にカラーテレビが発明されると、今日では「テレビ」といえば言うまでもなくカラーテレビを指す。いわば、テレビという名前を新しく発明されたカラーテレビが白黒テレビから取ってしまったことになる。そのため旧来テレビと呼んでいた物に新しい別の呼び方が必要となり、白黒テレビという名前が新たに付けられるというのである³⁵⁾」。

しかしながら、[複式簿記 → 複式簿記・単式簿記]といったシェーマを考える渡邊にとってこの「新先旧後」はどういう意味をもつのだろうか。

例えば [単式簿記 → 複式簿記] といったシェーマについてであれば、以前は単式簿記を「簿記」と呼んでいたものが、複式簿記の登場と一般化によって、「簿記」は複式簿記を意味するよ

29) 同上, 45頁。

30) 片岡泰彦『複式簿記発達史論』2007年, 139頁。

31) 小島男佐夫『会計史入門』1987年, 138頁。

32) 同上, 139頁。

33) 渡邊『会計の歴史探訪』164頁。

34) 同上, 179頁。

35) 同上, 179頁。

うになり、かつて「簿記」と呼んでいた単式簿記に「単式簿記」という名が与えられる、といった「新先旧後」を認めることもできようが、[複式簿記 → 複式簿記・単式簿記]における「新先旧後」の意味は判然としない。

また、「新先旧後」とはいささか意味を異にするが、vs. の関係にある二物の登場とそれらの名称の関係については次のような説明もありえよう。

「一般的な例を挙げてこれを説明すれば、カラー写真の登場によって、それと従来の写真を区別するために、それまでは単に「写真」と呼ばれていた白黒写真を「白黒写真」と呼ぶようになった、といったようなことであり、また、会計学において同様の例を挙げれば、会計の新しい考え方について「動態論」という名称ないし概念が採用され、それと従来の考え方を対比・対照するために、それまでは特に呼び名もなかった従来の考え方を「静態論」と称するようになった、といったことである³⁶⁾」。

これは、例えば[単式簿記 → 複式簿記]といったシェーマについてであれば、以前は単式簿記を単に「簿記」と呼んでいたものが、複式簿記の登場によって、それと従来の簿記を区別するために、それまでは単に「簿記」と呼ばれていた単式簿記を「単式簿記」と呼ぶようになった、ということである。

いずれにしても、コトルリやクーテレルスの書における「複式簿記」という呼称や概念の採用は、これと vs. の関係にある「シングル」の認識が存在したことを窺わせる。すなわち、それ以外のもの（従来のもの）を「シングル」とする認識がなければ、それを「複式^{ダブル}」と称するようにはならない、ということである。

[不完全な簿記 → 完全な簿記 → 完全な簿記・簡便な簿記]

渡邊は次のように述べている。

「13世紀の初めに複式簿記は、商業資本の勃興と共に、企業簿記として誕生した。時移り、18世紀後半のイギリスで、複式簿記の簡便法としての略式簿記、すなわち単式簿記が当時の小規模な小売商人やアカデミーやグラマー・スクールの簿記の教師のために考案される。すでに完成していた複式簿記の代替法として、小さな街の商店にも適応できる簡便な取引の記録方法、とりわけ債権・債務の残高計算として考案されたのがシングル・エントリー、すなわち単式簿記である。18世紀後半にイギリスで登場する単式簿記は、わが国で一般に理解されている現金の収支記録に限定した財産の管理計算として用いられる記録システムとは大きく異なるものである³⁷⁾」。

36) 友岡賛『会計学原理』2012年、39頁。

37) 渡邊『会計の歴史探訪』160頁。

「簿記は、複式簿記として成立し、18世紀後半のイギリスで、その略式法ないし簡便法として単式簿記が出現することになる。それ故にこそ、今日においても、複式簿記と単式簿記が併存しているのである。もし、単式簿記から複式簿記が揚棄されたのであれば、複式簿記の成立と共に、単式簿記は、その役割を終えて消滅しているはずである³⁸⁾」。

「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³⁹⁾」。

すなわち、渡邊の主張は「いわゆる単式簿記 → 複式簿記 → 複式簿記・簡便複式簿記」というシェーマであるといえよう。

既述のように渡邊が否定する通説的なシェーマ「単式簿記 → 複式簿記」は実は「単式簿記 → 単式簿記・複式簿記」として示す方が正しく、すなわち、これを「単式簿記① → 単式簿記②・複式簿記」と表記した場合、「単式簿記①」と「単式簿記②」は別物ということである。「いわゆる単式簿記」における「いわゆる」は「一般にいわれる」ということであって、すなわち、「いわゆる単式簿記」は「通説にいわれる単式簿記」といえようが、「通説にいわれる単式簿記」と「簡便複式簿記」は別物ということであり、すなわち、通説のシェーマが「不完全な簿記 → 不完全な簿記・完全な簿記」であるのに対し、渡邊のシェーマは「不完全な簿記 → 完全な簿記 → 完全な簿記・簡便な簿記」ということになる。

先行研究

もっとも「複式簿記以前の簿記 ≠ 今日の単式簿記」といった指摘や「複式簿記 → 複式簿記・単式簿記」というシェーマの提示は、無論、渡邊によるものが嚆矢というわけではなく、例えばB. S. ヤーメイは1947年の論攷において次のように述べている。

「初期の簿記はその範囲が今日、単式簿記として知られているものと極めて似ている。しかし、そこで行われた記録は決して体系的なものではなく、また、今日における「単式記入」はかなり体系化された記録を意味していることから、恐らく、そこで行われた記録を単式記入と捉えることは適当ではない。実のところ、単式記入システムは複式記入システム⁴⁰⁾から開発されたのだろう」。

38) 同上、161頁。

39) 同上、171頁。

40) Basil S. Yamey, Notes on the Origin of Double-Entry Bookkeeping, *The Accounting Review*, Vol. 22, No. 3, 1947, p. 264.

なお、その際、ヤーメイは、例えば「複式簿記は複式の原理を用いない単式簿記にも影響を及ぼして……今日では恰も単式簿記が複式簿記の退化萎縮したものであるかの如く見られる様になった」とする E. シュマーレンバッハの *Dynamische Bilanz* における所説なども引き合いに出し、また、ここでのヤーメイの所説は M. チャットフィールドの *A History of Accounting Thought* においても紹介されている。⁴²⁾

単記式簿記と単式簿記の異同

結局のところ、複式簿記以前の簿記と単式簿記はどう違うというのだろうか。

渡邊は、単記式簿記と単式簿記の異同について、次のように述べている。

「単式簿記……は、すべての取引のうち債権と債務に関する取引だけを記録し、元帳に転記するため、元帳で利益を計算することはできない⁴³⁾」。

「複式簿記の略式として誕生した単式簿記は、損益計算の簡便法であり、現金収支簿記で代表される単なる財産管理のための単式簿記（単記式簿記）とは、座標を異にしている⁴⁴⁾」。

「複式簿記から誕生した略式簿記としての単式簿記は、損益計算や財産管理を目的とした記帳システムでもない。複式記帳によりながらも、単なる小規模な小売商店主のための債権・債務の管理計算に過ぎないのである⁴⁵⁾」。

しかしながら、通説によれば、簿記の勘定は [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、複式記入は名目勘定の生成をもって完成するとされ、また、まずもって行われたのは債権（ないし債権・債務）の管理のための記録（人名勘定の記録）とされ、⁴⁶⁾ すなわち、「債権・債務の管理計算」は複式簿記以前にある。

「簿記」の定義

結局のところ、問題は「簿記」の定義にある。

41) 「独逸に於ては、殊にハンザー同盟都市及南部独逸の商業都市に於ては、伊太利簿記の様式を取り入れるまでに、可なり進んだ技術と完成した術語とを有する商業簿記組織が発生してゐたのであった。乍併十五世紀になって伊太利に於て新しき複式簿記が発達して南独逸との商業関係から独逸に知られる様になってからは旧式の伝統は破られた。伊太利式簿記法が受入れられて当時の算術の教師たちによって熱心に扱われ、フランス、オランダ、ドイツに於ては卸売商人の固有の形の簿記なりとさへ認められるに至った。複式簿記は複式の原理を用いない単式簿記にも影響を及ぼして、その文辞が夫に移って、今日では恰も単式簿記が複式簿記の退化萎縮したものであるかの如く見られる様になった」(エ・シュマーレンバッハ/土岐政蔵(訳)『動的貸借対照表論 上巻』1938年、27～28頁)。

42) 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、42頁。

43) 渡邊『会計の歴史探訪』167頁。

44) 同上、178頁。

45) 同上、178頁。

46) 友岡『会計学原理』233～237頁。

事実、渡邊も「何よりも先ず簿記とは何か、すなわち簿記の定義を明確にする必要がある⁴⁷⁾」との認識の下、「もし、簿記を、企業間の商取引を記録し、その記録にもとづいて一年間の期間利益を計算し、その結果を記帳係や代理人が事業主にあるいは事業主が出資者や債権者に報告するプロセスであると規定するならば、それは複式簿記以外の何物でもない⁴⁸⁾」とし、他方、「しかしながら、簿記を単なる財産管理のための現金収支の増減記録とし、それを単式簿記の萌芽とするならば……⁴⁹⁾」としているが、前者の「簿記」概念を選択することの意味（前者の概念の後者の概念に対する優位性）がいま一つ分ならず、そしてまた、前者の「簿記」概念を選択の上、後者の「簿記」概念に依拠する通説⁵⁰⁾について「その解釈の誤りを明らかにして」批判を加えることは是非がこれ⁵¹⁾もいま一つ分からない。

文 献

- 馬場克三、内川菊義『基本 簿記概論』春秋社、1960年。
 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』文真堂、1978年。
 片岡泰彦『複式簿記発達史論』大東文化大学経営研究所、2007年。
 片岡泰彦『複式簿記の生成・発展と「パチョーリ簿記論」への展開』千葉準一、中野常男 (責任編集)『体系現代会計学 [第9巻] 会計と会計学の歴史』中央経済社、2012年。
 コーラー (Eric L. Kohler) / 染谷恭次郎 (訳)『会計学辞典』丸善、1973年。
 小島男佐夫『会計史入門』森山書店、1987年。
 リトルトン (A. C. Littleton) / 片野一郎 (訳)、清水宗一 (助訳)『会計発達史 (増補版)』同文館出版、1978年。
 沼田嘉穂『簿記論攻』中央経済社、1961年。
 沼田嘉穂『簿記教科書 (三訂新版)』同文館出版、1988年。
 小栗崇資『簿記・会計史の理論的相対化』竹田範義、相川奈美 (編著)『会計のリラティヴィゼーション』創成社、2014年。
 小栗崇資『株式会社会計の基本構造』中央経済社、2014年。
 エ・シュマーレンバッハ (Eugen Schmalenbach) / 土岐政蔵 (訳)『動的貸借対照表論 上巻』森山書店、1938年。
 O. テン・ハーヴェ (O. ten Have) / 三代川正秀 (訳)『新訳 会計史』税務経理協会、2001年。
 友岡賛『会計の時代だ——会計と会計士との歴史』ちくま新書、2006年。
 友岡賛『会計学はこう考える』ちくま新書、2009年。
 友岡賛『会計学原理』税務経理協会、2012年。
 J. H. フラマン (Joseph-H. Vlaemminck) / 山本紀生 (著訳)『簿記の生成と現代化』晃洋書房、2009年。
 渡邊泉『損益計算の進化』同文館出版、2005年。

47) 渡邊「単式簿記と複式簿記の関係」121頁。

48) 同上、121頁。

49) 同上、121～122頁。

50) 同上、122頁。

51) さらにまた、渡邊は「複式簿記（一般には簿記）とは、企業の商取引を記録し、利益を計算し、その結果を利害関係者に報告するプロセスである。英語で Bookkeeping といわれるように、その原点は帳簿への記録行為にあるが、それは、単なる財産保全のための管理行為ではない。簿記の役割にこの財産管理機能があるというのと、簿記の本質が管理計算であるというのは、分けて考えなければならない」（渡邊「単式簿記と複式簿記の関係」125頁）ともしているが、これは一つの立場にしか過ぎず、例えば、財産管理をもって簿記の本来的機能とし、簿記は報告（会計）のためにあるわけではないとする立場もある（友岡『会計学はこう考える』69～71頁）。

渡邊泉 「単式簿記と複式簿記の関係——複式簿記は単式簿記から進化したのか」『會計』第182巻第5号, 2012年。

渡邊泉 『會計の歴史探訪——過去から未来へのメッセージ』同文館出版, 2014年。

Basil S. Yamey, Notes on the Origin of Double-Entry Bookkeeping, *The Accounting Review*, Vol. 22, No. 3, 1947.

2014年8月19日成稿