



<論説>ビール簿記書の展開

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2009-08-25 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 狭間, 義隆 メールアドレス: 所属:
URL	https://doi.org/10.24729/00001299

ピール簿記書の展開

狭 間 義 隆

周知のように、1553年ロンドンにおいてピール James Peele の「完全な計算の方法と様式 The maner and fourme how to kepe a perfecte reconyng etc.」が刊行された。この第1著作以来16年が経過した後、彼の第2の著作として「貸借諸勘定の完全性への道 The Pathe waye to perfectnes, in th'accomptes of Debitour, and Creditour etc.」が刊行された。ピールのこれら著作についてド・ルーヴァー Raymond de Roover はつぎのように評価したのである。すなわち、「1553年にジェイムズ・ピールはまったく平凡な、直接的にであれ間接的にであれ、パチョーリに依拠した著作を出版した。そして1569年に彼は増補はされたがまったく改定のない再版を著した。その内容はそこにおいて完成への経路が問題とされるほど野心的な表題にほとんど応えていない」(de Roover, R., “Aux origines d’une technique intellectuelle: La formation et l’expansion de la comptabilité à partie double,” *Annales d’Histoire Économique et Sociale*, Tome IX, N° 45, 31 Mai, 1937, pp. 288–289)。しかしながら、我々が当代の複式簿記発達の過程と問題点を探る手がかりを探し求める場合、ピールのこれら著作はとりわけ注目に値いするように思われるのである。なぜなら同一人の手になるこれら簿記著作の展開のなかに口別損益計算から期間損益計算への移行についての重要な示唆が提供されているように考えられるだけでなく、さらに期間損益計算の決算様式展開のための若干の工夫、そしてしかも複式簿記の本質と機能についての明確な理解も見いだされるであろうからである。そこで、このような問題意識を念頭においてこれら2つの簿記著作を対比しながらピール簿記書の展開の一面に考察を加えてみようというのが本稿の目的である。

I

ピールによる1553年の簿記書「完全な計算の方法と様式」は11の章から構成されている。その第1章は「計算は正しく読まれ、そしてまた諸勘定を完全につけることができるように書くことが必要である」といい、その場合に「慎重かつ誠実な商人にとって何が必要であるのか」を述べた後で、「私はまた3つの帳簿、日記帳 Memoriall、仕訳帳 Journall、元帳 Quaterne の利用を明らかにするつもりであるが、まず、財産目録 Inuentorie or estate の利

用を述べる。それは、当然、仕訳帳の最初の部分において書かれるべきである」という。そこで、第2章は財産目録を十分に理解するためにその形式と内容を説明する。すなわち、「借方総額から貸方総額を差し引くと、その残高は所有主の財産 substance になる。」第3章は日記帳、仕訳帳そして元帳について説明を与えている。すなわち、「十字架、それは旧仕訳帳の意味であり、．．． つぎに、来る年に作成されるべき新仕訳帳に A の字がつけられる。その結果として年ごとにその帳簿はこの字を変えることになる。」

第4章は仕訳帳への記帳法を説明している。ピールは仕訳帳へ記帳されるべきものとして、まず、家計費をあげている。すなわち、「財産目録から仕訳帳へ書きだされたすべてのものの後に続くつぎの項目は家事費 Expenses of household である。ある人の家で費やされた貨幣はかならず彼の財産を減少させざるをえないので、私の意見は、要するに、それを損失として計算することである。そして、それを記入する方法はそのために用いられたもの——それは第34例におけるように貨幣である——にたいして損益を借方にするのである（あなたの損益にかんしては）。それは元帳において、他の項目がそうであると同様に、借方側貸方側の両方を含む本来の一勘定をもたなければならない。そして、こうむったすべての種類の損失が借方側に、そして獲得されたすべてのものが貸方側に記入されなければならないのである。ある人々は異議をと立て、通常的臨時的な費用にたいして唯一、家事費勘定をもつのがよいであろうというかもしれないし、そしてまた他の人々はそれらの各々について別々に一つの勘定をもつのがよいというかもしれない。それによってある人の毎年の費用を知ることができるが、それは多くの労働を要し（というのも、使用人の経費帳 the *servauntes Booke of expences* においてそれは十分に明らかであるはずであるからである）、結局、彼はかならず損益勘定にそれを移さなければならないのである。そのためにここでは各人に彼の気まぐれ *phantasy* をさせることにしよう。というのも、これらの方法のいずれも完全な計算にたいする妨害とはならないであろうからである。」

すなわち、「家事費」についてのここでのピールの基本的な態度は元帳上に「家事費勘定」を設けなくて、そのまま直接に損益勘定に記入する方法でも差し支えないということである。このことは元帳にそれぞれの名目勘定を開設するということがほとんどおこなわれなかった当代の簿記書に共通する一般的な考え方でもあったのである。このことの一部はそこに与えられたつぎのような損益勘定の例示からも充分うかがうことができるであろう。

(11)

1 5 5 3

Fol £. s. d.

		として渡した£vにつき	1 005. 00. 00.
43	7月7日	家具に対し、廃物となった接合椅子につき	1 000. 11. 00.
61	8月23日	Edmond Braine に対し、彼の手形の受取による 損失	8 005. 00. 00.
77	11月13日	貨幣に対し、為替による損失£vにつき	13 005. 00. 00.
1554年			
90	4月26日	John Patricke に対し、商品の保険のため彼に与 えた£xvの損失につき	14 015. 00. 00.
	5月24日	{かくして私は、個々に明らかなように、このす べての期間中に利益を得たことを見出す、諸勘 定の残高に移記される。£ C.xxxviii.x.xi.iii—	15 138. 10. 11 ³ / ₄
		合 計 C.lxix.ii.xi.iii.	

(11)

		1 5 5 3	Fol	£.	s.	d.
44	7月7日	損益貸方、家具に対し、円卓につき	1	007.	00.	00.
57	8月23日	貨幣に対し、CC.lxx. angles の利益につき	1	004.	10.	00.
59		George Dranner に対し、彼の値引£vにつき	10	005.	00.	00.
75	10月26日	貨幣に対し、為替による利益£xにつき	13	010.	00.	00.
1554年						
R	5月24日	宝石に対し、指輪の販売によって得た	3	001.	15.	00.
		食器に対し、販売した1ダースのスプーンによっ て得た	3	000.	07.	00.
					
		油に対し、xiトンの販売によって得た	6	032.	00.	00.
		フランス・ワインに対し、xiiトンの販売によっ て得た	6	018.	00.	00.
		小売勘定に対し	11	000.	08.	07 ¹ / ₂
		合 計 C.lxix.ii.xi.iii.				

期間損益の計算思考についてピールは小売業会計の説明をとおして明らかにしている。まず、「小売店に引き渡された商品」についてつぎのような説明がおこなわれているのである。すなわち、「もし小売りをおこなうあなたの店が奉公人たちによって管理されているのであれば、そこへ引き渡された商品にたいして彼らの誰かを借方とすることは適当ではない。引き渡されたあなたの商品の補償に彼が同意もせず、進んでおこなうということもないのであ

れば。 . . . あなたが人ではなく店を借方するのであれば、第35例のように、引き渡された商品にたいして小売勘定 *retaille accompt* を借方にしなさい。あなたが小売りされるべき品目を引き渡すようなときには、あなたはそのように引き渡されたものを数え分けておくことが必要である。それによって小売りを管理している彼らは（大きさ、重さ、数量の不足といった弁解なしに）真実の計算を提供することになるのである。そしてむしろこのような引き渡しにあたって、大きさ、重さ、数量の損失を、あなたは自身の計算において、引き渡された商品それ自体に賦課することが必要である。」

そして、ピールはさらに引き続き「小売りから受け取った貨幣」についてもつぎのように述べているのである。「小売りで売られたような商品について店のあなたの錢箱から貨幣を取り出すときに、あなたは受け取った貨幣を、第36例のように明らかな言葉とともに、小売勘定もしくはその責任をもつ当事者にたいして借方とすべきである。そして、重さ、数量、大きさ、そして利益がどうなっているのかを知るために売上が記入されている帳簿を調べなさい。利益と売上がそこでわかったら、あなたはそれを残余商品の原価と参照するのがよい。そしてその金額が取りだされた貨幣と、そうであるべきであるように一致するかどうかを見るのがよい。もしあなたの貨幣が比較的によく、そして商品が見られないなら、その商品を売上帳に売上として記入しなさい。そうすればあなたの貨幣と売上帳とはほぼ一致するであろう。もしあなたの貨幣が売上に足りないのであれば、あなたは商品における余分をもって、いるにちがいないし、そうでなければあなたの小売の計算が正しくおこなわれていないのである。」明らかに、我々はこのようなピールの小売業会計の説明をとおして、たとえば現金と売上帳との突き合わせ、さらには売上・利益による在庫品の検証とその管理の工夫において彼のすぐれた着想の一端を見ることができるのである。もっともここでの会計処理自体は小売勘定をとおしてその総括的な損益を把握しようとしたにすぎなかったのである。なお、第5章は元帳記入についての説明を与えている。

第6章は「余白がないためそれ以上事柄を書くことができない場合、元帳においてある項目を新たな場所に繰り越し、あるいは移記する方法」についてつぎのような説明を与えている。すなわち、「あなたの元帳において、借方もしくは貸方のいずれかの側で数多くの項目のために、余白がなくなって、そのことによって繰り越すことが必要になったとき、一枚の紙に（あなたの帳簿においてではなく）両側を別々に加算した後、その差額を計算し、それを、機会のあり次第、借方であれ貸方であれ、あなたの加算によってより少ない合計額をもった側におき、そして各々の側の合計額をひとつにして、あなたの勘定を平均させるべきである。もし残高もしくは差額がたまたま借方側にあるのであれば、あなたはそれを新たな場所の貸方側に記載すべきであるし、もしそれが貸方であれば、それを新たな紙葉の借方に、必要に応じて、個別にもしくは合計額で記入すべきである。たとえば、第1葉にあり第13

葉に繰り越された現金勘定を見るべきである。すなわち、あなたが移記した先の取引番号欄 the place of parcels にRの文字を書き込んで、第1葉の貸方側から移記された残高たることを示すべきである。

余白不足のため商品の何らかの勘定を新たな場所か紙葉に繰り越し、もしくは移記することにかんして、あなたはまず、あなたの残余を借方側から、しかるべき理由があれば、個別にもしくは合計額で集計して、それらを貸方に記入すべきであり、その残余を直ちに新たな紙葉の借方側に記載し、このように移記された先の取引番号欄にはこのR字を書き込んで、そこへ移記された残余を示すべきである。それから、あなたがやって来た同じ場所に戻って、貸方側にある残余とその上の諸項目を加えてひとつの合計額にすべきであって、その金額から、もしもあなたが借方の合計額を差し引くのであれば、その残高は利益 *gayne* であり、あなたはそれを借方側に書き込み、それを損益勘定の貸方に記入し、その取引番号欄にR字を書き込んで、それがそこへ移記された残高たることを示すべきである。それから、あなたが来た場所に戻り、その勘定における各々の側を合計すべきである。その合計額は両方ともひとつの価額となって、それが真実のうちに終えられたことを示すであろう。」

すなわち、ピールはここで現金勘定のみならず商品勘定をも例として取り上げ、勘定の記入が一杯になった後の紙葉に繰り越す場合の手続きを詳細に説明しているのである。しかも、商品勘定には、現金勘定の場合のような単なる勘定残高の繰越しではなしに、売残高としての「残余」分の繰越しが示されているのであり、その結果、その商品勘定において当然与えられることとなるであろう売買損益の損益勘定への振替え手続きについても同時に説明されなければならないことになっているのである。つまり、ここで強調されるべきことは帳簿の締切りと更新にあたっての期間損益計算の決算手続きが商品の繰越しをともなう自然な過程として自動的に与えられるに至っているという点なのである。

ピールは、第7章「あなたの帳簿を相互に検証し、それによって諸項目があなたの仕訳帳から正しく記入されたかどうかを知る方法、およびあなたの元帳でたまたま起こった誤りを改めるためのその利用」において、仕訳帳と元帳の読み合わせによる検証の方法を説明した後、つぎの第8章で元帳勘定の締切り手続きを以下のように説明するのである。すなわち、「検証が終わったあと、引き続き残高が作成される、換言すると、あなたの勘定を締切るつもりであるならば、あなたは一枚の白紙を取り、あなたの元帳の勘定面がそうであるように、線を引いて借方側と貸方側を区別すべきである。そしてそこへすでに移記ないし繰越しのさい示されたように、各項目を順番に集計することによって、その借方側にあなたが所有し資本主に固有のものすべて、すなわち貨幣、商品、債権を書き込むべきであり、あなたがたまたま任意の勘定において損益を生むとき、つねに、それを完成された最後の項目であるべき損益勘定に移記することを記憶しておくべきである。そして上記残高の貸方側に、あなたが

責任を負うべきであるようなすべてものを、そしてその最後の項目において、あなたの費やした期間中のあなたの利益の結果を記入しなさい。そうすればあなたは、借方が合計において貸方に等しいことを見いだすはずである。それはあなたが、あなたの勘定において何も誤りをおかしていないということの完全な試算となるのである。あなた自身、あなたの債権者たち、そしてあなたの利益にたいして、その合計からもしあなたが債権者たちを差し引くならば、残余はこの現在でのあなたの財産 substance になるのであって、最初に投下されたあなたの資本 stocke から生まれたもので、正当な理由によって当然そうであるべきあなたの利益なのである。あなたの勘定が、この紙片において、このようにして完全であることが見いだされるなら、あなたは大胆にも、あなたの元帳の残高に、そしてここでのこの勘定でおこなわれているような順番で、それを個別的に記入すればよいのである。あなたの残高を得る他の方法、しかしすべては等しく同じ結果になるのではあるが、例えばあなたの残余商品を、合計で、残高に移して、個別商品はいくつかの各勘定から新元帳へ記載するという方法も存在するのである。あなたの残高に二重の丁数欄 folio をもつことは、ここで明らかにされるべき他のこともあるので、ほとんど益するところはないであろう。というのも、ただひとつの処理法 order のみがひとつの書物で教えられることができるにすぎないからである。」

すなわちピールの残高表作成の手続きに関連して、注目されるべき点はここで試算表の作成とその機能が期末棚卸の手続きに媒介された期間損益の計算とそれにとまなう勘定の整理として明確に与えられているということ、損益勘定で計算された純損益が資本金勘定ではなしにそのまま残高勘定に振替えられ、そのことによって損益勘定での純損益額がそのまま対応的に残高勘定でも示される結果となっているということなのである。このような元帳の締切り手続きが同時にまた直接的に新元帳の開始手続きに接続するということはいうまでもないであろう。

そこでピールは第9章「あなたの残高ないし勘定の締切り高 foote of accompte を新元帳に記載する方法、他の帳簿に移記された残高の試算とともに、その同じ新元帳はいかなる記号を付されるべきか」において以下の説明を与えているのである。すなわち、「いまや私はこの価値ある実務の方法をこのように終え、かつ完全に述べたので、私はまたその残高がいかに新勘定に記載されるべきであることを明らかにするつもりである。そのためにあなたは新元帳を用意し、それをAの字で表し、そこへあなたが他の十字架帳簿の残高を終えた年号と月日を書くべきである。その新元帳にあなたは各々の事物を順序正しく、借方、貸方とともに移記すべきであり、残高の借方側にある貨幣と商品、あるいはその他いかなるものも、十字架帳簿の残高の残余 the remain of the Ballaunce にたいする借方とし、上記残高の残余を同時に貸方とするのである。そして反対に、上記残高の残余を同じ新元帳の各貸方にた

いして借方とすべきである。あなたが同帳簿で実際に練習するであろうように as you maie see in the same booke practised、資本金と利益はそのまま残しておくのであり、そのことによって、上記元帳第2葉にある上記十字架帳簿残高の残余勘定の差額は、ただ、最初の資本と過去の勘定の利益にすぎないはずである。その試算のためには、もしあなたが他の勘定の利益をそこから差し引くならば、後に残るのは十字架帳簿第2葉の最初の資本金にある差額にすぎないであろう。そのことはあなたが正しくあなたの過去の勘定を完了したということの表示なのである。」

すなわちここでピールは新元帳、つまりA元帳に「十字架帳簿の残高の残余」勘定を開設し、これを相手方とする旧元帳、すなわち十字架元帳「残高」勘定に示された資本金勘定と利益の勘定を除くすべての勘定の開始記入手続きを説明しているのである。この点において、「十字架帳簿の残高の残余」勘定とのあいだのそれぞれの貸借複記の形式をとおして、新帳簿の開始記入を新帳簿自体において検証しうる仕組みが与えられるに至っているから、少なくとも歴史的に一歩進んだ形式が示されていることは明らかであろう。もっとも、ピールは形式的には「十字架帳簿の残高の残余」勘定に開始残高勘定としての機能をもたせ、内容的実質的にはこの勘定に資本金勘定としての機能をももたせようとしたのである。「十字架帳簿の残高の残余」なる言葉がまさしくこのような不徹底さを表しているとも考えられるであろう。なお、第10章は組合取引きを、第11章は財産を秘密に保つには何がなされるべきかについて述べている。

II

1. ピールの複式簿記論

ピールによる1569年の第2の簿記著作「貸借諸勘定の完全性への道」はその表題紙に記されてあるようにその第1著作「方法と様式」を「再度、そしてたいそう詳しく述べて刊行」されたのである。とりわけその形式的特徴は「対話の方法によって」説明がすすめられているという点に見いだされるであろう。すなわち本書は2部から構成されているのであって、まず、第1の「商人と教師との対話」で「借方および貸方の理法 order によって記帳することから生まれる大いなる便益とその評価、それとは相容れない方法によって生じる不便と不利」が説明され、そして第2の「教師と生徒との対話」において「借方および貸方の理法による商人の記帳方法」が教示されているのである。

具体的に、ピールはこの第1の「商人と教師との対話」において複式簿記の「偉大な便益」について彼の説明を「商人」のつぎのような設問から始めている。「昨年、1566年のクリスマスに私は私の財産表から私のすべての債務を支払うと私の価値が£4305. 2.7になるとい

うことを見いだした。その時以来、私は私の費用にたいして£526. 11.2を稼得したのである。そして私は私の諸費用が項目別に、たとえば商品諸費用だけでなく家事費についても£353. 17.9となることを見いだす。——そして現在の私の財産表は£4307.1.4にすぎない。この計算によって私の期待£172. 13.5は£1. 18.9——それが私の獲得したすべてである——を除いて欺かれた。その試算のために私の財産表の抜粋を私は持参した。それは1566年のクリスマスに私がもっていた財産と、この現在に私が見いだしたものとを示している。それがこれである。そして私はこの残高と戦っているのである。」

1566年のクリスマスにおける私の財産表により。

見出された	{	貨幣の金額	£ 342. 11. 6.		£	s	d
		債権の金額	£ 956. 18. 4.		£	4957. 13.	11.
		商品の金額	£ 3658. 4. 1				
		そして私の債権者たちに借りていた金額——			£	<u>652. 11.</u>	4.
		それを上記から差し引いて、そのとき現在、			£	4305. 2.	7.
		私の見出した私の資本の残高金額———					

そして現在1567年のクリスマスにおける私の財産表により。

見出された	{	貨幣の金額	£ 1993. 12. 3.		£	4433. 6.	8.
		債権の金額	£ 547. 9. 4.				
		商品の金額	£ 1892. 5. 1.				
		この現在私の債権者たちに借りている金額——			£	<u>126. 5.</u>	4.
		それを上記から差し引いて、私の見出す私の資本残高———			£	4307. 1.	4.
		かくして前述の私の利得にもかかわらず、私の資本の増加はただ———			£	1. 18.	9.

すなわち、商品の売上高と売上原価との差額、つまり売上総利益は£526. 11.2。そこから商品諸費用と家事費の合計£353. 17.9を差し引いて計算される当期純利益は£172. 13.5になる。にもかかわらず、1566年のクリスマスときの資本と翌67年の同じ時期の資本を比較すると、わずか£1. 18.9の増加が認められたにすぎない。これがここで「商人」によって提起された問題なのである。それはいわば損益法による当期純利益と財産法によるそれとの不一致をどのように理解したらよいであろうかということなのであった。これにたいして「教師」は「前述された両年における貨幣、債権、債務と残高からなるこれらの財産表が徹底的に検証され、正しく帳簿にしたがって形成されていることが確かであるかどうか」「それを試算するさいあなたの手続き orderは何であったか」を尋ね、「商人」のつぎのよう

な答えを得るのである。すなわち、「第1に、私の慣習的な手続きにしたがって、私は、私の最後の財産表の作成にあたって、どれだけ現金が私の手もとにあるかを求めた。第2に、私は、すべての私の債権が存在する売上帳を探して、前に明らかにしたとおり、現在の残っている私の債権を見いだした。第3に、私は残っている商品——それを私は原価で評価する——において前述した金額になることがわかった。第4に、私は、きわめて慎重に、私の仕入帳を調べ、そこから私は、前に見たような、すべての私の債務を集めた。そして最後、第5に、私は、私の債権者にたいして私が借りている額を差し引いて、この勘定すべてにかんして、このパンフレットが示すとおりであることを見いだしたのである。しかし、とても私の疑念は晴れてはいないのである。」

これにたいして「教師」はこの「商人」の慣習的な方法の欠陥をつぎのように指摘するのである。「ここで、あなたが見いだしたものは確か resolved である。しかし、(あなたがこのあなたの財産表の作成にあたって事柄を整理したとき)、なおおこなわれなければならない仕事 *travaile* があるのである。たとえば、あなたは何を見いだすべきか、それは貨幣においてであるか商品においてであるか、あるいはその両者においてであるかを知るためにである。というのも、あなたの債権、商品、および債務は、それらがいま残っているがごとく、十分に明白であるから。したがって、あなたが貨幣において見いだしたものが現金において見いだされるべき残高であるかどうかを知るために、いかなる手続きがとられるのか、ぜひ明らかにしていただきたい。」この点について、「商人」はつぎのように述べざるをえなかったのであった。「貨幣にかんして、私自身、私が見いだしたもので満足する以外、何ら検証をおこなうことができないとお答えする。というのも、私は、今年中大部分、すべて私自身で支払いかつ受領してきたからである。そして私自身で支払いや受領しなかったわずかなものについて、たしかに私はときどき私の使用人の信頼できる計算を用いてきたのであって、このやりかたで欺かれることはありえないと私は思っている。」

そこで、今度は「教師」が複式簿記の手続きにしたがって「あなたの見いだすべき残高」の算出方法を説明しなければならないことになったのである。そのために、彼は「商人」にたいして「あなたは、まず、あなたが今年仕入れた商品はいくらの金額になるか、そしてまた、あなたが販売した商品はいくらの金額になるか」と尋ね、「商品の仕入額がちょうど £1796. 15.8、全売上額は £3918. 11.2 である」ことを「商人」に確かめたうえで、「貨幣の受領と支払いの検証」のために、つぎのような「賦課と解除の一勘定 *an accompte of charge and discharge*」を設けるのである。

貨幣の勘定に対する賦課		貨幣の勘定に対する解除	
同1566年のクリスマスに残存する現金の額	£ s d 0342. 11. 06.	同1566年のクリスマスに未払いであった債務の額	£ s d 0652. 11. 04.
同その現在での債権の額	0956. 18. 04.	そのつぎの年に仕入れた商品の額	1796. 15. 08.
同1566年のクリスマスから1567年のクリスマスまでの商品の売上額	3918. 11. 02.	債務と仕入商品の合計額	2449. 07. 00.
債権と商品の合計額	4875. 09. 06.	そこから1567年のクリスマスに未払いの債務を差し引く、その額	0126. 05. 04.
それから1567年のクリスマスに貸している債権を差し引く、その額	0547. 09. 04.	かくして残るのは現金の支払額であり、それがこの勘定に対して解除されるべきである	2323. 01. 08.
かくして残るのは現金の受取額であり、それがこの勘定に対して賦課されるべきである	4328. 00. 02.	同その年に支払われた商品諸費用の額	0185. 13. 02.
合計額	£ 4670. 11. 08.	同その年に支払われた家事費の額	0168. 04. 07.
		R. かくして残らなければならない現金の額	1993. 12. 03.
		合計額	£ 4670. 11. 08.

そしてさらに、「商品の検証」のために「教師」は、まず、「商品」にたいして、「今年あなたの商品の販売で、あなたが前に明らかにしたように、ちょうど£526. 11.2を稼得したのは確かであるか」「いかにしてあなたはこの金額を集めたか」を質問し、「とてもやっかいであった。というのも、私は売上帳におけるすべての項目をことごとく調べ、それによって私はすべての人ごとの稼得点を見だし、それらを集計して前述の金額になったのである」との「商人」の答えを得て、つぎのような「商品の賦課と解除の勘定」とその説明を与えているのである。

商品の勘定の検証のための賦課	商品の勘定の検証のための解除
第1に1566年のクリスマスに残存していた商品の額	第1にこの現在の年の商品総売上高
£ s d 3658. 04. 1.	£ s d 3918. 11. 2.

この現在の年に仕入れた商品 (あなたの言明により)この現 在の年に見出された売上利益 の額	1796. 15. 8. <u>0526. 11. 2.</u>	いま残存する商品の額、原価 で評価	1892. 05. 1.
かくしてその賦課	£ 5981. 10. 11.	R. かくしてこれら2つの金 額の合計を反対側の賦課から 差し引けば、商品の不足額が 明らかとなる	<u>0170. 14. 8.</u>
		かくしてその解除	£ 5981. 10. 11.

かくして、「この勘定によって明らかのように、あなたには売上によってそこに生じたであらう利益のほかに、原価で計算された商品において£170. 14. 8が不足しているのである。

この金額に、検証のために私はこの欄外において、いまあなたの財産表の利益において見いだされた£1. 18. 9と、そしてまた、商品諸費用と家事費の£353. 17. 9を加算した。それは明らかに稼得された£526. 11. 2の金額になる。」

商品不足	£ 170. 14. 8.
見出された利益	£ 001. 18. 9.
諸費用	£ 353. 17. 9.
	<u>£ 526. 11. 2.</u>

この「教師」の説明にたいして、「商人」はさらに引き続きつぎのように質問するのである。すなわち、「私はあなたのこの手続きを尊重したい。しかし、私や他の多くの人々がどのように我々の財産表を毎年作成しているかを考えると確かに大変奇妙である。というのも仮に今年の私の財産表の作成において私が利益について少しでも合理的な部分を見いだしたとしたら、私は満足したであろうし、これまでもしばしばやってきたように、さらなる詮索もせずに、静かに黙ってそれを片づけてしまったことであろう。しかし起こったからには、私はできるだけそのように振る舞わなければならない。さて、この私の不足はただ商品においてだけであるということをおあなたが私に正当な理由によって私の満足のいくように明らかにしてくれたように、前述の£170. 14. 8の金額の補足のために、いかなる種類において、そしてすべての種類についてどれだけ不足しているのか、あなたは私に明らかにすることができるのであろうか。」

この質問にたいする「教師」からの答えはつぎのとおりである。「それもまた見いだされるはずである。しかし、きわめて大きな苦勞によって、昨年に残っている商品と今年に仕入れた商品から、すべての商品の数量を別々に集め、そして同様に今年の商品の売上と商品の残余(いま見いだされているような)とからも集めて、すべての種類をいっしょに比較する必要があり、それによってあなたはどの商品でその不足が生じているかを知るのであろうが、それ以外の方法でそれは見いだされないであろう。というのも、あなたの計算手続きがすべ

ての商品について別々に賦課と解除とによって組み立てられてはいないからである。」

とすれば、ピールの複式簿記論についてつぎの諸点が注目されなければならないであろう。第1に、帳簿上の継続記録にもとづく帳簿残高と実際在高との突き合わせの考え方が借方、貸方の処理法による複式簿記の「便益」として明確に主張されているということである。第2に、財産在高の検証という問題が期間損益計算の考え方との関連で提起されているということである。この時代の簿記書のなかに期間損益計算の意義についてあまり触れるものがないのであるから、このことはピール自身の決算手続きを理解するためのみならず、当代の会計事情の一端を推察するためにもけっして見過ごされてはならない点であろう。第3に、このような期間損益計算の意義が財産法と損益法との対応関係、すなわち損益法による損益計算も実地棚卸によって補足されなければならないし、財産法による損益計算にも帳簿記録による統制が必要であるという帳簿と実際との不可分の関係にもとづいて主張されているということである。ただ、簿記理論の主要部分を構成するいわゆる勘定理論との関連で、ピールは、たとえば、「教師と生徒との対話」においてつぎのように述べるにとどまっているのである。すなわち、「暗記により、そしてまた道理によって学習されるべき、そしてまた諸取引項目を仕訳帳に大部分記入するために練習されるべき一般的規則があつて、正当に理解されるなら、それはまたこのうえ学習すべきことにたいする大きな促進となる。それは受け取ったすべてのもの、もしくは受け取った人は引き渡されたすべてのもの、もしくは引き渡した人にたいして借方でなければならないというものである。」

2. ピール簿記形式

つぎに、ピールの第2著作の第2部「教師と生徒の対話」以下において彼のいう「借方および貸方の理法による商人のための記帳法」とは具体的にどのように展開されたのであろうか。そこで、まず、彼の簿記法の形式的側面について若干の考察を加えてみることにしよう。

ピールは、「作成されなければならない帳簿」として、「財産目録 Inuentorie booke と、他の3つの主要な帳簿、すなわち日記帳 Memoriall、仕訳帳 Journall、元帳 Ledger or greate booke of accomptes」をあげている。とりわけ、彼の示す1566年12月31日付けの財産目録が、その表書きが示すように、「商取引業の財産目録 The Inuentorie of Employmentes for trafique in marchaundies」と規定されている点で注目されなければならないであろう。この点についてピールは、「生徒」の口をとおしてつぎのように説明する。すなわち、「取引のための財産目録は商取引に関係する商店で見いだされ、かつ現存しているすべてのものを書きとめておくときに用いられ、それによってある人の財産を知るための覚書きであり、2つのものが種類において存在する。そのひとつはある人が所有物、すなわち現金、債権、

商品などのかたちで持ち、あるいは持つべきものであり、他の種類は彼の債権者である他の人に彼が借りているものである。そして、現金、債権、商品の合計額を債務の合計額と比較することによって、我々はその勘定の財産、(すなわち)現金、債権、商品が債務を超過する程度を知るのである。そのような額は取引における彼固有の資本として、その勘定の所有者に関係するのである。」このようにしてピールが所有者の個人財産から区別され、所有者によって取引に投下された資本、所有者によってその使用人に委ねられた資本を把握しようとしていることは明らかであろう。

ピールのこの財産目録に関連して注目されなければならない点は財産目録にもとづく諸勘定の開始記入において資本金勘定を相手方とする複式記入の方法ではなく、直接諸勘定へ個別的に記入していく方法が主張されているということであり、その場合に失われるかもしれない正確性を検証するための補足手段として別紙での試算表の作成を説いているということである。このような観点から、「教師」はこの方法の内容を要約してつぎのような説明を加えているのである。すなわち、「取引のための財産目録の、すべての個別的な残高を転記することにかんして、(すなわち)まず現金の項目は元帳第2葉の借方側に記入される。そしてそれゆえに、財産目録の左側の欄外の直線上に、数字2が $\frac{2}{0}$ というように書き込まれ、それによって貨幣の項目ないし勘定は元帳のなかでどこに借方記入されているかが明らかにされるのである。かくして、一項ずつ、借方も貸方も、同じ元帳の種類紙葉へ順番に記入される。(すなわち)財産目録でおこなわれている借方および貸方への指示にしたがって、すべての借方は借方側に、そしてすべての貸方は貸方側に書き込まれるのであり、見ると明らかのように、すべては元帳の丁数欄にRの字をもち、それらは財産目録から移記された残高であることを明らかにするのである。財産目録の諸項目がすべてこのように記入されたならば、借方と貸方とが同様に、かつ等しい残高をもつかどうかを検証するために、あなたは別の用紙にすべての借方項目、(すなわち)貨幣、債権、商品すべてをひとつの合計額に合算し、そして貸方項目をもうひとつの合計額に合算(資本は債務とともに計算される)すべきである。もしこれら2つの金額が合計で一致するならば、勘定の状態は完全に平均され、前のように、一定の方法にしたがって、すべての借方はその貸方を、そしてすべての貸方はその借方をもつのである。」

いうまでもなく、帳簿の開始記入の方法は同時にまた帳簿の締切りと再開の手続きに関連することにもなるのであるから、ピールのこのような開始記入の観点と方法とは彼の決算様式を評価するための重要な手がかりを与えることともなるであろう。そうであるならば、このような開始記入に導かれた簿記形式は日常取引の扱いにおいてどのような特徴を示すのであろうか。まず、この点に関連して、たとえば、「商品を販売し、その代金として一部は現金、一部は商品、そして残金は他人の手形を受取る」といった取引についてもピールの

仕訳（仕訳帳第72例、第73例）を引用すれば、つぎのようである。

72	39 32	ロンドン市民で小間物商の Christoffar Edwardes 借方，サック酒に対し，100ポンド，彼に販売した20樽につき，樽当たり5ポンドで。現金40ポンド，Deuonsheire 織物20反，単価40シリング，2枚の手形，すなわちロンドンの食料品商 Richard Foster の手形15ポンドとロンドンの呉服商 Steuen Tate の5ポンドの手形，来るクリスマスとともに満期，を受け取るはず。 £ 100. 0. 0.	c.-.-.
73	00 39	諸口借方，前述の Christoffar Edwardes に対し，cポンド，すなわちその明細は—— 28 貨幣借方，xlポンド，それだけ受け 00 取る。—— £ 40. 0. 0. 39 ロンドンの食料品商 Richard Foster 00 借方，xvポンド，来るクリスマスに満期となる彼の手形につき，同じ Christoffar Edwardes から受け取る。— £ 15. 0. 0. 39 ロンドンの呉服商 Steuen Tate 借 00 方，vポンド，来るクリスマスに満期となる彼の手形につき，また同じ Christoffar Edwardes から受け取る。 £ 05. 0. 0. 10 Deuonsheire 織物借方，xlポンド，xx 00 反，単価xlシリング，同じ Christoffar Edwardes から受け取る，今日引き渡されたサック酒cポンドの残り。—— £ 40. 0. 0. すべての合計 ———— £ 100. 0. 0.	c.-.-.

この仕訳例で、まず、注目しなければならないことは「諸口 Reperticion apertaining to sondrie accomptes」の利用ということであろう。この記入方法の意味についてピールは「教師」の口をとおしてつぎのような説明を与えているのである。すなわち、「たまたま一人の人がいちどに多くの品目がある人から買い、ある人に売ることがある。この場合、この諸口の手続きによれば、事情が必要とするにしたがって、その貸方もしくは借方が借方もしくは貸方にあるいくつかの項目に合致するために、元帳の余白にただひとつの金額が必要となるにすぎない。諸口の2つの項目の転記は仕訳帳における指示にしたがう。すなわち、概括的な貸方の数字が、仕訳帳において、最上部の場所にある最上部の指示のもとに書き込まれ、個々の借方は余白の他の指示の上に書き込まれるのである。」

このような「諸口」の工夫自体は取引の大量、複雑化といった自然史的な過程のなかでの記帳労務の節約のための工夫として解することができるのである。そして、この点の意義は、たとえば、16年前に刊行されたピールの第1著作において同様な取引の例示として、「一部掛け、残余は現金での商品売上」についてつぎのような仕訳例が示されていたことと対比された場合、さらにより具体的に理解されるであろう。

		1554年5月7日	£. s. d.
		
93		NorwitcheのThomas Fraunces借方, フランス・ワインに対し, 2トン, 単価xiiポンド, xxポンドは手持ちで支払い, 残余は来る8月1日満期の彼の手形により支払うはず, すなわち24ポンド。—————	024. 00. 00.
	$\frac{7}{6}$		
		5月24日	
94		貨幣借方, NorwitcheのThomas Frauncesに対し, 20ポンド, 同ワインの支払いの一部として彼から受け取る。—————	020. 00. 00.
	$\frac{13}{7}$		

3. ピールの損益計算思考

すでに指摘したように、「家事費」について、ピールの第1著作は元帳上に「家事費勘定」を設けずにそれをそのまま損益勘定に記入したのである。しかし、その16年後に刊行された彼の第2著作において、改めて元帳上に「家事費勘定」を開設する方法が採用されているのである。しかもつぎの仕訳（仕訳帳第7例）からも明らかなように、家事費帳 the booke

		1566年2月28日	
		
07	$\frac{12}{02}$	家事費借方, 貨幣に対し, £ xvi. vi. iii. それだけの分が, 去る1月2日以来, 肉, 飲料, 衣服, その他同様な諸費用に対して支払われた, 家事費帳に詳細に示されるとおり ——— £ 016. 6. 3. xvj. vj. iij.	

entituled expences of housholde からの合計転記が指示されているのである。元帳にこのような家事費勘定が開設されるに至った理由についてピールは費用勘定 the accompte of expences の締切りを説明する箇所「教師」の口をとおして明らかにしている。すなわち、「第12葉に費用勘定がある。その借方側の合計額は、決算のときに勘定を平均させるために

Rの字をつけて貸方側に書き込まれ、損益勘定にたいしてその借方へ記入されるのである」と述べ、さらに「生徒」の「同費用は最初から個別的に損益勘定に記載され、この労力を節約してもよかったように思われる」との疑問にたいして、「教師」は「実際それでもよかつたであろうが、その場合、損益勘定における他の項目の中から細目を集めるさいそれ相当の労力なしには、その費用合計額はけっして即座には現れないであろう」と答えているのである。

明らかに、我々はここにピールの全体的管理思考への展開を読み取ることができるであろう。と同時に、また、ここでの「家事費」の内容に関連して、それを企業主個人の私的な家事費とのみ解釈することよりも一般的管理的な支出を含むものと解釈することのほうが彼のいう「取引のための財産目録」で示された企業資本の独立的把握の考え方とより両立するように思われるのである。

なお、ピールの第2著作は仕入と売上の諸費用をすべて当該の商品勘定や航海勘定その他に直接賦課する方法の他に、新たに「商品費用勘定 an accompte of charges of marchandies」なる費用の勘定も設けているのである。つぎの仕訳（仕訳帳第106例）とそれをめぐっての「教師」と「生徒」との対話がこの点の目的を明らかにしてくれるであろう。

9月xxvj日

		9月xxvj日
	
106	46	ロンドンからアントワープに船積みされた商品とそこでなされた売上についての商品諸費用借方、貨幣
	28	に対し、£ xix. xvii. iiiii. それだけの分が、この月のxx日以来、上記船積み商品について、関税、包装、荷馬車賃、運搬、その他すべての諸費用として支払われた、特別商品費帳第6葉に詳細に示される
		とおり ————— £ 019. 17. 4. xix. xvij. iiiij.

すなわち、この仕訳についての「生徒」のつぎの疑問、「あなたはこれまであなたのすべての作業においていかなる商品費勘定も設けなくて、諸費用を航海に賦課してきた」にたいして、「教師」は、まず、つぎのように答えているのである。「たしかに私はそのようにはしなかった。しかし、アントワープ向けのこれらの事柄において、多様性を示すために私は輸入inward商品費勘定だけでなく輸出outward商品費勘定も設けるのである。そして、輸出費用勘定において、私は輸出向けの関税と諸費用のみならず、アントワープで支払われた同商品にかかるすべての費用も借方記入する。輸入費用勘定において、私は、アントワープで

購入されロンドンへ船積みされた商品に支払われた費用だけでなく、当地ロンドンで受取られ店に並べられた同商品に支払われた関税およびその他すべての諸費用もその勘定の借方に記入する。そして、このあと都合のよいところで、前述の諸費用をすべての商品に別々に分割する方法が、これらの諸勘定における種々の多様性をもって現れてくることになるであろう。」

そして、このような方法が用いられたことの原因としてつぎのような説明が付け加えられているのである。「というのも、スペインおよびフランス向けの勘定で私は航海勘定と代理商勘定によってのみ、代理商たちとの計算をしたにすぎない。すなわち、航海勘定によって、代理商に船積みされた商品について彼の責任 charge が計算され、さらに代理商勘定によって私は、一般に売上高をその借方に記入し、本国で受取った商品によってその貸方記入 discharge したのであって、(直ちに認められるであろうように) その勘定によって、いかなる現金、いかなる手形が彼らの手中にあるのか、さらにはそこでの債権者たちに何を借りているのかを示すことはなかったのである。」明らかに、このような「教師」の説明はここでの商品費勘定が会計処理の「多様性」を示すために与えられたものであること、しかもそれが代理商の財政状態をより詳しく、より直接的に帳簿に反映させようとする彼の工夫の一端でもあったことを示しているのである。

4. ピールの管理思考

——積送品取引と組合会計

ピールは、積送品の取引きについて、従来の航海勘定ないし代理商勘定による会計処理のほか、彼の主張する「その方法、利用される他の勘定、およびそれらの性質」をつぎのように説明している。すなわち、「第1は商品についての航海勘定であり、そこにおいて船積みされたものが借方に販売されたものが貸方に現れる。第2はひとつは輸入、他は輸出の2つの商品費勘定であり、前述された目的に奉仕するのである。第3は当座勘定であり、どれだけ現金が支払われ受取られたかをつねに明らかにするであろう。第4は売掛金勘定であり、どれだけ債権があり、その満期はいつであるかを明らかにするであろう。第5は買掛金勘定であり、どれだけ債権者たちに借り、そして満期はいつであるかを明らかにする。第6はアントワープで仕入れ船便の不足のためそこに残留している商品の勘定である。・・・ここで考慮されるべきことは、代理商はそこで仕入れ、売り、支払い、受取ったすべてのものについて勤勉に手紙で知らせ、かつ説明しなければならないということである。」すなわち、ピールは代理商勘定を現金当座勘定、売掛金勘定、買掛金勘定、仕入・残留品勘定などの勘定に分割し、アントワープにおける代理商の財政状態を元帳でより明確にさせようと工夫しているのである。

組合会計についてピールは、まず、他の組合員に経営と記録を委ねた場合（第159例）と、それを自己の手でおこなわなければならない場合（第160例）とを区別して、つぎのような説明を与えているのである。すなわち、「第159例は組合内の他人によって使用されるために引き渡された貨幣の記録を教える。そして、そこでの個々の取引きの勘定もその貨幣が引き渡された上記の当事者によって記帳されることを委ねられているのである。ここであなたは組合勘定の名のもとに新たな勘定を設け、このような当事者に引き渡された額について、その勘定を貨幣にたいして借方とし、仕訳帳におけるこの練習例の項目すべてにわたって現れているように、その理由をあきらかにしなければならないのであり、仕訳帳の指示にしたがってそれを元帳に転記しなければならないのである。第160例は、当地ロンドンで他人との組合において使用されるため、事業の勘定から引き渡された貨幣の記入を教える。そして、事業の勘定と組合の個々の取引きが、仕訳帳のこの練習例の項目すべてについて現れているように、この仮想的な帳簿に記録されなければならないのであって、そこにおいて組合勘定は貨幣にたいして借方とされ、仕訳帳の指示にしたがって転記されるのである。」

そしてさらに、この方法について、「生徒」のつぎの質問、「組合の計算を事業の仕訳帳と元帳のなかの本来の勘定へ記入することはきわめて複雑になるように私には思われる。したがって、ただその組合のためにだけ作成された他の帳簿に別々に記帳されてはいけぬのか。そしてその帳簿の完全な終結と明白な締切りの後、受取った貨幣は、利益と元本とでもって、事業の仕訳帳の借方とし、かくして、貨幣の勘定の借方と組合勘定の貸方とに移記されるべきではなかろうか」に答えるかたちで、「教師」はつぎのように説明しているのである。

すなわち、「たしかにそれはそれで大変よいことである。もしある人がさまざまな組合の組合員であるとするれば、彼はその処理法によって組合の数だけの仕訳帳と元帳をもつことになるはずであり、もしその個々の取引きが彼自身以外の他人に委ねられているか、もしくは別の帳簿に記帳するよう同意されているのであれば、彼には前述された第159例のようにおこなうことで充分であろう。しかし、もし別の帳簿に記入するのではなく、その本来の勘定に記入するよう同意されているのであれば、あなたは、仕訳帳において、その場合のために、すべての組合員から受取った貨幣もしくは商品を彼らの個々の資本金のすべてにたいして借方とすべきであるし、それは元帳に移記されて組合勘定の状態と起源をなすであろう。それから、彼らの組合の事業の手続きのために、すべての項目は何であれある人自身の本来の勘定にたいするのと同様に記入されなければならないのである。しかし、その項目のすべてに、この後より詳細に現れるであろうようなかたちで、組合の名前がつけられなければならないということを除いてということである。」

この点について具体的な理解はピールの示す組合取引きの例示によって与えられるであろう。もちろんこの仕訳例は事業の貨幣が支出された場合に関連している。この仕訳を参照に

- 160 $\frac{57}{28}$ 組合勘定借方，貨幣に対し，100ポンド，食料品商 Steuen Hardieとの組合において，当地ロンドンでの大青と毛織物に用いられるべき200ポンドのうち，彼らの間で等分した私の主人の $\frac{1}{2}$ 部分，すなわち $\frac{1}{2}$ は私の主人の勘定に対し，他の半分は上記 Steuen Hardie に対してである。その計算と事業は，彼らの組合約定書により詳細に現れているように，私 Anthonie Rice によってなされるものと指定され，かつこれらの私の主人の帳簿に記入することが同意されている。貨幣の引き渡し額 £ 100. 0. 0. c.-.-.

組合勘定の借方と貨幣勘定の貸方への転記に引き続いて、同じ取引が再び今度は組合取引の勘定体系において改めて「組合現金」勘定の借方と「私の主人の組合資本金」勘定の貸方に仕訳帳をとおして記入される。以後の組合取引の進行とともに、そこでの利益がそれぞれ組合資本金に配分され、最後に組合現金から組合資本金の払い戻しの記入がおこなわれ、その組合の一切の取引が完了する。この最後の同じ取引が、さらにまた、今度は再び事業の本来の勘定体系との関連において、「私の主人の組合資本金」勘定の払い戻し額をもって、現金勘定の借方と組合勘定の貸方に記入されることはいうまでもない。かくして、ここでの組合取引にかんする勘定の循環体系が、とくに事業の組合勘定に示される全体的な組合損益について、その経過、その内訳明細を明示すべき重要な意義をもつものであることは明らかであろう。そしてまた、この点において我々は管理的思考の展開を見いだすことができるのである。たとえば、「この方法では、元帳上、本来の貨幣勘定のほかに、組合の数だけの貨幣勘定があることになる」という「生徒」の質問について、「教師」は、「もし組合員の誰かがその組合の金庫の中にどれだけの現金があるか知りたいと要求したとしても、それはいつも比較的明白に現れるのである。他の方法ならそれに答えるのに時間を要するであろう」と説明しているのである。

5. ピールの決算様式

つぎに、この第2著作に示されたピールの決算様式について若干の検討を加えてみることにしよう。決算手続きの説明の冒頭において、ピールはその残された課題をつぎのようにまとめている。「いまや残されているのは元帳を手もとにおいて財産目録と仕訳帳に印をつけること、余白不足のために種々の勘定を元帳のなかのある紙葉から他の紙葉へ移記し、元帳の締切りに付随する他の種々の事柄を示すこと、そして最後に、上記残高をB元帳に繰越して、事業のもうひとつの会計への準備を示すことである。その第1は財産目録と仕訳帳に印

をつけるさい元帳を手もとにおいてそれらを検査することである。」したがって、ここでのピールの決算手続きに関連して、しかも彼の第1著作との比較で、とりわけ取り上げられなければならない問題は、「元帳の締切りに付随する種々の事柄」のひとつとして商品の残高を「残余商品勘定」に総括する会計処理が示されているということ、さらに「事業のもうひとつの会計への準備」、すなわち旧(A)元帳の残高を新(B)元帳に繰越すための方法として旧元帳の残高勘定から新元帳の資本金勘定ないし開始残高勘定を通すことなしに、直接、新元帳各勘定の開始記入をおこなう方法が説明されているということ、この2点であろう。

そこで、まず、「残余商品勘定」および「残高勘定」についての「教師」の説明を聞いてみることにしよう。すなわち、「第9葉のなかの上質毛織物勘定で、残高の算出時に、5反分の残余が見いだされた。それは原価で評価され、その勘定の毛織物を平均させるために、R字をつけて貸方側に書き込まれ、残余商品勘定に移される。それから、借方側にあるすべての仕入毛織物の合計額は貸方側の売上と残余分との合計額から差し引かれ、その差額はなされた売上による利益である。それはR字とともに借方側に書き込まれ、その上質毛織物勘定を平均させ、損益勘定の貸方側に記入される。そして、残高の算出と帳簿の締切りにあたってすべての商品の勘定は同様の手続きによって整理され締切られなければならないのである」「第65葉に残余商品勘定がある。そのすべての項目はR字で示されて、それらすべてが、借方、貸方ともに、残余であることを明らかにしている。借方側は紙葉を指示する2つの欄をもち、その第1の欄はその項目のすべてが同じA帳簿のどの箇所から移記されたのであるかを明らかにし、第2の欄はそれが新たなB帳簿に記入されたそれぞれの箇所を示すのである。そしてその勘定の貸方項目はすべての借方の総額を包含してその勘定を平均させ、第66葉の残高の借方に記入されるのである。上記残高のある第66葉で、借方、貸方すべての項目がR字で示されている。また、両側に紙葉を指示する2つの欄をもち、残余商品の合計額である借方の一項目を除いて、すべて二重に使用されるのである。指示欄の第1は、借方、貸方ともに、残余商品勘定におけると同様に、その項目が同じA帳簿のどの箇所からそこに移記されたのであるかを明らかにし、第2の欄は同じ項目が新たなB帳簿に記載されたそれぞれの箇所を示すのである。もしあなたが上記の残高と残余商品勘定とをその2つの帳簿で確認しようと思えば、あなたはすぐにわかるであろうから。ここで私は、実行できるだけの簡潔さを用いたのであり、そこでの種々の方法の退屈さを取り除いたのである。」

ここでの残余商品勘定と残高勘定の意味を明らかにするために、まず、その残余商品勘定をとりあげるなら、あらためて残余商品勘定による商品在高総括の方法が主張されていることは残高勘定の概観性を高めようとする彼の工夫のひとつと解されるということである。このような推測は彼の残高勘定の繰越し手続きにおいてその「簡潔さ」が強調されているだけによりいそう強められるであろうと思われるのである。つぎに彼のここでの残高勘定につい

ていえば、まさしく「簡潔さを用い」「退屈さを取り除く」意味で、再び、開始残高勘定を通さないで、旧元帳の残高勘定から直接新元帳勘定の開始記入をおこなう方法が主張されるに至っているのである。ここでの方法は、いわゆる英米式決算法の展開に連なるべき思考様式を体現するものでもありえたことは明らかであろう。

6. ピールと期間損益計算：小売業会計

これまでのところなお、ピールはこのような決算の様式の種々の工夫に関連すべき期間損益の計算思考自体について何の説明も与えてはいないのである。しかし、彼は、この「教師と生徒との対話」の最後のところ、小売業会計についての説明でその決算手続きを要約しながら期間損益計算の考え方を明らかにしているのである。そこで、以下、彼の説明する小売業会計について若干の検討を加えてみることにしよう。

まず、売上の記帳についてつぎのような説明が与えられているのである。「いまや私は店で毎日現金で販売される商品を記入する方法を明らかにしよう。それは年月日に気をつけながら、前述した店売帳 shoppe booke に記入されるべきである。すなわち、毎日の売上高がそれぞれに合計され、そして週末に、毎週の合計額が計算されるべきである。そして、金庫に入れるために、毎週末に、貨幣を取出すときに、それは合計額で上述の店売帳と一致しなければならないのであって、もしそれがたまたま帳簿よりも多いようであれば、それは売上商品の記入漏れであったことを示しているのであり、したがってそれは、その週の売上に加算されなければならないのである。その合計額は毎週末に仕訳帳に記載され、そこから元帳へ記載されるべきである。」

そして、「もし金庫の中に見いだされた貨幣が帳簿に記入されている売上よりも少ない場合、そのときに何かなされるべきか」との「生徒」の質問にたいして、「教師」はさらにつぎのように答えているのである。すなわち、「それは大きな不注意があった場合を除いてけっして起こらないはずである。しかし、それが起こったとき、その不足額を店売帳の欄外にその週の合計額のすぐ横のところへ書きとめて、原因を探求するよう思い出すべきである。そして、その不足額をその週の帳簿の売上から差し引き、残高である現金を仕訳帳に、そこから元帳の借方と貸方に秩序正しく、すなわち貨幣勘定の借方と商品勘定の貸方に記載すべきである。」そして、売上の記入にあたってつぎの点が注意されなければならないとされている。すなわち、「つねに、いかなる商品の売上においても、仕訳帳か店売帳において（A文字つきの主人印で）その利益を欄外に書き込んでおくようにせよ。すなわち、店売帳の毎週の合計額の前に、そして仕訳帳では前述の店売帳からもたらされたすべての項目の末尾の前と、何か販売されたものについての仕訳帳の他のすべての項目の横にである。」

とすれば、このような小売業会計のもとでの決算様式を彼はどのように説明するのであろう

うか。「教師」はいう。「いまや、すべての小売勘定を完成させるために、年末に、あるいは主人が彼の商品から出てきた彼の利益、そしてまた、彼とあらゆる他の人々とのあいだのすべての個別的な計算の状態、そして彼の資本がどれだけ増加しているかを見たいと望むときに、まずあなたは、元帳を手もとに仕訳帳に印をつけ、それによってあらゆる勘定が、すべての借方にはその貸方があるというように平均させられているということを確認すべきである。それがおこなわれると、あなたは店に残っているあらゆる商品を個々に仕訳帳へ記入しその合計額を計算して、その項目をあなたは、続くつぎの年の勘定に進むために、元帳の新たな商品勘定の借方側に記入すべきであるし、同じ項目がまた、元帳上で、旧商品勘定の貸方側に貸記されるべきである。それから、売上高と残余分とのその勘定の貸方合計額を、その借方と比較せよ。そうすると、貸方が借方を超過する額がその勘定の期間中に販売された商品の利益になる。それから、前述のように仕訳帳の販売項目の前に書き込まれているあらゆる個々の利益を合計して、ひとつの合計額にし、その合計額が元帳の商品勘定を手もとにおいて算出された利益と一致するかどうか、あるいはその一致が、わずかな多少の範囲内で、あなたの満足に近い何かであるかどうかを確認せよ。そうであれば、あなたは進むことができるであろうが、そうではなくて、あなたが何か大きな過不足をもつのであれば、そのときあなたは何かの誤りを犯したか、そうでなければ何かあなたの商品が不足しているか、あるいは棚卸のとき未記入のまま残されたかである。それについての真実は、この私の書物の対話において、商人と教師のあいだの会話のなかでその若干を述べたように、苦勞をともなうであろう。いまや最後に、あなたは、費用その他あらゆる諸掛を締切って、それを旧商品勘定の借方側に記載すべきである。そして借方の金額を貸方から差し引くことによる残高は明らかに利益であるから、あなたは、その勘定を平均させるために、その正味残高を第1葉の資本金の貸方側に記載して、それを増額させるべきであり、そうすれば、あらゆる他の諸勘定はつぎの年に進むために開いたままであるはずである。」

とすれば、ここで我々はつぎの諸点に注目すべきである。すなわち、その第1は、ピールがその決算手続きの説明を「年末」に、そしてまた損益その他を「主人が見たいと望むときはいつでも」の言葉をもって始めているという点についてである。つまり、彼のこの見解も示しているように、残余商品の棚卸と名目勘定の不規則的な間隔での締切りをもって期間損益計算の意義が否定されるべきではなく、むしろ期間損益計算の決定的意義は商品の棚卸手続きに媒介された「期間」損益の計算手続きにおいてこそ見いだされるべきであるというのが我々の基本的な考え方なのである。つぎにその第2は実地棚卸高に媒介された商品勘定での売買益を毎週の売上高にもとづく売買益の合計と突き合わせてその一致を確認しようとするピールの方法はまさしく売買損益の計算方法としての棚卸計算法と継続記録法との関連を明らかにし、ひいては財産法と損益法との照合の考え方の上にその基礎をおいたもの、ある

いはその具体的適用として注目に値するであろうということなのである。とすれば、残高勘定による実在勘定の締切り手続きはたしかに示されていないのであるが、ここに示唆が与えられた財産法と損益法との照合関係についての彼の理解とその具体的適用から見て、損益勘定と残高勘定の実質的な照合の関係が意図されていたと解しても必ずしも大過はないであろう。

結 言

たしかに理論的な展開の側面にかんするかぎり、ピールの2つの著作はたんなる簿記手続きの記述だけに終始した当代の簿記書一般の限界を必ずしも克服するまでには至っていなかったということは否定しえない事実であったであろう。しかしながらピールは、まず、第1著作において、損益勘定で計算された純利益を資本勘定を経過することなしに直接残高勘定に振替えて帳簿を締切っている、さらに新帳簿を開始するために新元帳に「十字架帳簿の残高の残余」勘定を開設している。この勘定はその名称からも明らかなように開始残高勘定としての機能を持ち、同時に他面では資本金勘定としての内実をもったものとして登場しているのである。これにたいして、その第2著作においてピールはこのような中途半端な大陸式決算法への志向から転換し、まさしく「簡潔さを用い」「退屈さを取り除く」ために開始残高勘定を通さないで旧元帳の残高勘定から直接新元帳諸勘定の開始記入をおこなうといったいわゆる英米式決算法への道を示唆するに至っているのである。そのかぎりにおいてピールのこれら2つの著作はまさしく損益勘定と残高勘定との対応関係を明示しようとする彼の意欲的かつ有意義な試みの一端を体現するものであったと思われるのである。かくして、このような優れた特徴が想起されるなら、理論的な側面での不完全さだけを根拠にピール簿記書の歴史的意義そのものを直ちに否定しようとする見解、例えば、ここで冒頭に引用したド・ルーヴァの評価はその理解をめぐって明らかに誤解にも通じうべきものとして指摘されなければならないであろう。