

明治前期公会計における複式簿記

長山 貴之

I. はじめに

現在、公会計は金銭、物品、国有財産の3つに分立している。このうち金銭会計はフローを、物品及び国有財産会計はストックを掌るものであるが、両者の間に明確な対応関係は存在しない。金銭会計は現金の収支を厳密に管理することのみを目的とし、単式簿記を採用している。物品及び国有財産会計は物品や国有財産の数量的管理を主な目的としており、金銭的評価は副次的なものである⁽¹⁾。更に会計制度と予算制度は完全に分離しており、予算書と帳簿との間には何の関連もない。これらの点を評して、我が国の公会計には「近代会計理論や手法の片鱗すら見られない」とさえ言われる⁽²⁾。

現在の公会計制度を遡っていくと、明治22年会計法に行き着く。逆に言えば、明治憲法が制定された明治22年以前には、現在とは異なる体系の制度が存在した。明治前期の公会計制度に関する先行研究は非常に少なく、管見の限りでは僅かに久野⁽³⁾(1958)があるばかりである。しかし、その久野も制度の変遷の概観に終始し、なぜそのような制度を必要としたのかという視点を欠いている。以下ではまず久野の研究成果を踏まえながら明治前期における公会計制度の沿革を跡付けた後、最も重要と思われる時点の制度体系を詳細に検討する。その上で、公会計に複式簿記が導入された意義と限界、廃止されるに至る理由を明らかにしたい。

(1) 河野正男「公会計と業績評価——ミクロ的視点とマクロ的視点」吉田寛・原田富士雄編『公会計の基本問題』森山書店、1989年、43-6ページ

(2) 菊池祥一郎『アメリカ公会計論』時潮社、1977年、はしがき

(3) 久野秀男『官庁簿記制度論』税務経理協会、1958年

II. 明治前期における公会計制度の沿革

公会計制度の変遷を跡付けるに当たって明治時代は4期に区分できる⁽⁴⁾。第1期は近代的な簿記制度が存在しなかった明治維新から明治8年12月まで、第2期は大蔵省が試験的に複式簿記を採用していた明治9年1月⁽⁵⁾から12年6月まで、第3期は全省庁が複式簿記を導入していた明治12年7月⁽⁶⁾から23年3月まで、第4期は国庫出納関連の一部を除いて複式簿記が単式簿記に取って代わられた明治23年4月⁽⁷⁾以降である。第1期の帳簿は旧幕の「勘定帳」⁽⁸⁾の伝統を色濃く残すもので、「収支計算も十分にできないものであった」とさえ言われる。また第4期は単式簿記を採用していることから分かる通り、制度の基幹部分は現在とそう大きくは変わらない。従って残る第2及び第3期が、我が国の公会計に複式簿記が採用されていた期間となる。しかし第2期において複式簿記を採用していたのは大蔵省のみであり、他省庁は依然として旧来の勘定帳を使用していたことを考えると、第2期はあくまで試行期間に過ぎず、厳密な意味で実施期間と呼べるのは第3期のみであろう。そこで第3期のより詳細な検討が必要となる。

第3期は更に前、中、後期の3つに区分することができる。前期は「計算簿記条例」⁽¹¹⁾によって制度が規定されていた明治12年7月から15年6月まで、中期は「改正記簿組織例言」⁽¹²⁾によって規定されていた明治15年7月から20年3月まで、後期は「各庁計算記簿規程」⁽¹³⁾によって規定されていた明治20年4月か

(4) 以下の時期区分は、前掲『官庁簿記制度論』3-183ページに依る。

(5) 明治財政史編纂会編『明治財政史』第4巻、丸善、1904年、845ページ

(6) 前掲『明治財政史』第4巻、852ページ

(7) 前掲『明治財政史』第4巻、857ページ

(8) 大野瑞男「幕府勘定所勝手方記録の体系——幕府財政史料の類型論序説(その一～その三)」『史料館研究紀要』5-7号、1972-4年、314-32・75-134・105-64ページ

(9) 大蔵省百年史編集室編『大蔵省百年史』上巻、大蔵財務協会、1969年、41ページ

(10) その後、大正10年と昭和22年に「大改正」が行われるが、いずれも我が国の公会計制度を根本から変革するには到らなかった。

(11) 明治11年大蔵省達乙第55号

(12) 明治15年大蔵省達第29号

(13) 明治19年大蔵省訓令第59号

ら23年3月までである。前期には歳入、歳出ともに複式簿記が採用され、現金出納帳、仕訳帳、元帳、貸借対照表に当たるものが作成された。⁽¹⁴⁾しかし会計制度と予算制度は完全に分離しており、これらの帳簿とは別に「予算簿」が設けられていた。これは予算の執行状況を把握するための帳簿で、複式簿記にはなっていない⁽¹⁵⁾。中期になると会計制度と予算制度が統合され、予算簿は「収支内訳簿」に取って代わられた。内訳簿には複式簿記が採用されており、形式的には経費勘定仕出基帳の後継と考えることもできる⁽¹⁶⁾が、いずれにせよこの時期に公会計における複式簿記制度が完成したことに違いはない。次いで後期には制度の崩壊が始まる。歳出に関しては中期とほぼ同様の制度が採られたが、歳入に関する帳簿は大幅に変更された。具体的には、中期の内訳簿が各種「整理簿」に置き換えられ、他の帳簿は廃止された。整理簿は複式簿記になっていたが、他の帳簿を廃止したために各官庁は自らの主管する歳入の全体像を把握することが困難⁽¹⁷⁾になった。この改正によって公会計制度の統一性は著しく損ねられた。

以上のことから、公会計における複式簿記制度は第3期中期にその頂点を迎えたことが分かる。次節では、この中期に焦点を当てて制度体系を詳細に検討する。その検討の過程で、第3期後期になぜ収入に関する多くの帳簿が廃止されたのか、第4期になぜ複式簿記は単式簿記に取って代わられたのかを明らかにする。

(14) 残高試算表の機能は元帳と貸借対照表が分担している。この点については次節で詳述する。

(15) 予算簿以外にも「経費勘定仕出基帳」や各種「明細簿」が設けられていた。経費勘定仕出基帳は複式簿記になっていたが、他の帳簿と記載内容を照らし合わせるができないという欠点があった。制度の詳細は、土肥謙吉・樋口籐次郎『増補改正簿記法独案内』神谷齊、1883年、228-55ページ

(16) 「改正記簿組織例言」中に「収支内訳簿ハ旧勘定仕出基帳ノ如ク摘要中区画ヲ分チ」との文言がある。

(17) 整理簿は歳入科目別、納期別、取納月別で作成されたため、その数は膨大なものになった。第3期後期は我が国の公会計制度が最も複雑化した時期でもある。制度の詳細は、宮武南海『改正官用簿記教科書』第1-4巻、博聞社、1887年

III. 第3期中期における公会計制度

第3期中期の公会計制度は、前述の通り「改正記簿組織例言」によって規定されていた。本節では同例言をもとに、当時の代表的簿記書である樋口(1884-5)⁽¹⁸⁾から事例を借りて、制度の全体系を詳述する。

1. 出納手続

公会計制度を分析するに当たっては、まず当時の出納手続を明らかにしておく必要がある。以下では支出手続、収入手続の順に検討していく。

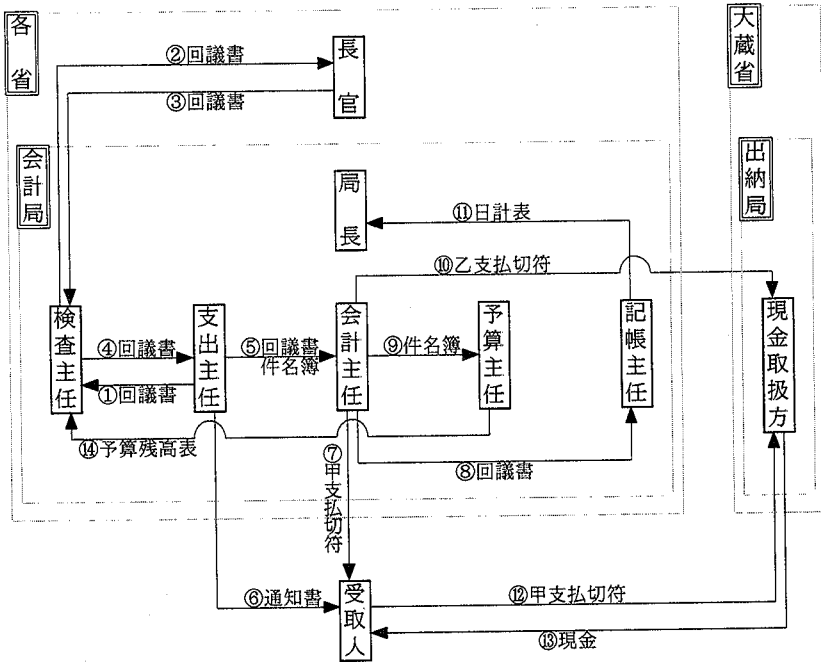
(1) 支出手続

任意の省において経費を支出する必要がある場合、支出主任は支出金額や理由を記した稟議書を検査主任に送付する。この稟議書は「回議書」と呼ばれた。検査主任は予算額や「現金残高」⁽¹⁹⁾に照らして当該支出を検査し、問題がなければ回議書に支出番号を振って検印を押す。検査主任は回議書を各省の長官⁽²⁰⁾に提出して決裁印を受け、それを支出主任に返送する。支出主任は回議書に記載されている歳出科目と支出金額を一覧表にまとめる。この一覧表は「件名簿」と呼ばれた。支出主任は回議書に「要仕払」の印を押し、件名簿とともに会計主任に送付する。また、当該支出の受取人には出頭日時を通知する。会計主任は回議書と件名簿をもとに「支払切符」を作成する。支払切符には発行年月日、切符番号、受取人の氏名及び住所、支出金額とその理由などの記入欄が設けられており、末尾に会計主任が署名捺印した。また支払切符は3枚綴りになっており各々甲、乙、丙と呼ばれたが、甲乙間及び甲丙間には偽造を防ぐための割印が押された。受取人が予め通知された日時に当該省に出頭すると、会計主任

(18) 樋口藤次郎『官省簿記独学』上・下編，神谷齊，1884-5年

(19) 現金残高については次項で詳述するのでここではこれ以上触れないが、当時の省庁には各月の支出限度額が事実上存在した。

(20) 明治18年12月から実施された内閣制度では「大臣」が、それ以前の太政官制では「卿」がこれに当たる。



出所：『官省簿記独学』より作成。

第1図 支出手続

から甲の支払切符が交付される。乙の支払切符は現金取扱方に送付され、残る丙は会計主任が保管した。また会計主任は、記帳主任に回議書を、予算主任に件名簿を送付する。記帳主任は回議書を加工して「日計表」を作成し、会計局長に提出する。受取人は数日中に甲の支払切符を現金取扱方に持参し、現金と交換する。予算主任は件名簿を加工して「予算残高表」を定期的に作成し、検査主任に送付する。これらの手続を図示すると第1図のようになる。

ここで問題となるのが現金取扱方の位置付けである。現金取扱方は出納局の管轄下にあったが、「有力な国立銀行・私立銀行のほか地方銀行とわずかながらも個人（富商・富農）⁽²¹⁾」が任じられていた。これらの有力民間銀行の目的は国庫

(21) 日本銀行百年史編纂委員会編『日本銀行百年史』第1巻，日本銀行，1982年，268ページ

資金を運用することによって独占的利益を得ることにあった。しかし、明治7年の小野、島田両組閉店の例を引くまでもなく、民間銀行に国庫資金の管理を委ねることには大きな問題がある。第3期中期は、有力民間銀行が「省の銀行」⁽²²⁾の役割を返上しつつある過渡的時期であったが、依然としてその影響力は無視しえないものであった。⁽²³⁾これらのことを踏まえて、次に収入手続を検討しよう。

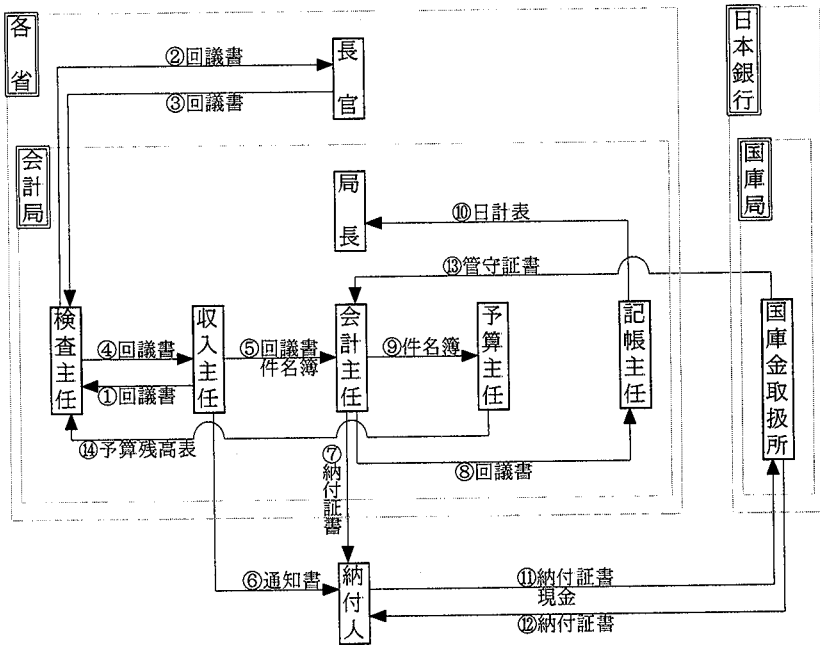
(2) 収入手続

任意の省において雑収入金を収納する必要が生じた場合、⁽²⁴⁾収入主任は収入金額や理由を記した回議書を検査主任に送付する。検査主任は回議書の内容を検査し、問題がなければ収入番号を振って検印を押す。検査主任は回議書を各省の長官に提出して決裁印を受け、それを収入主任に返送する。収入主任は回議書に記載されている歳入科目と収入金額を件名簿にまとめ、回議書には「要仕払」の印を押した上で、それらを会計主任に送付する。また当該収入の納付人には出頭日時を通知する。会計主任は回議書と件名簿をもとに「納付証書」を作成する。納付証書には発行年月日、証書番号、納付人の氏名、納付金額及び理由などの記入欄が設けられており、末尾に会計主任が署名捺印した。しかしこの時点ではまだ納付証書はその効力を有していない。納付人が予め通知された日時に当該省に出頭すると、会計主任から納付証書が交付される。また会計主任は、記帳主任に回議書を、予算主任に件名簿を送付する。記帳主任は回議書を加工して日計表を作成し、会計局長に提出する。その後、納付人が現金を国庫金取扱所に納付すると、国庫金取扱所の現金取扱主任は納付人が持参した納付証書の最後尾に署名捺印する。これにより初めて納付証書に領収証書としての効力が生じる。更に同主任は当該収入金の保管を証明する「管守証書」を2枚作成し、両者に割印する。このうち1枚は会計主任に送付し、残る1枚は

(22) 各省と有力民間銀行の関係については次項で詳述する。

(23) 深谷徳次郎『明治政府財政基盤の確立』御茶の水書房、1995年、102-7ページ

(24) 租税を収納する場合は、前掲『日本銀行百年史』第1巻、260ページの図のような手続が取られた。この図は明治11年当時の手続を示すものだが、徴税手続の基本構造を理解する上で非常に有益である。



出所：『官省簿記独学』より作成。

第2図 収入手続

国庫金取扱所で保管した。これらには、管守番号の他に納付証書の証書番号も記載されている。予算主任は件名簿を加工して「予算残高表」を定期的を作成し、検査主任に送付した。これらの手続を図示すると第2図のようになる。

以上の説明からも分かる通り、歳入の収納は日本銀行の管轄下にある国庫金取扱所が担当していた。国庫金取扱所には現金取扱方と同様に民間有力銀行が当たっていたが、それは日本銀行との代理店契約によるもので、現金取扱方のような政府からの直接の任命とは明確に異なる。国庫金取扱所の場合には日本銀行が主導権を握っており、民間銀行は単に出納業務を委託されていたに過ぎない。この代理店契約は有力民間銀行から政府歳入取扱に関する利権を完全に剝奪する内容であった。⁽²⁵⁾これに対して歳出取扱に関する利権の一部がまだ有力

(25) 前掲『日本銀行百年史』第1巻、262-5ページ

民間銀行の手中にあったことは上述した通りである。このように、第3期中期には歳入と歳出との間に国庫制度の分断が見られるが、この分断はこの時期に検討されていた第3期後期の公会計制度の青写真に大きな影響を与えた。既に述べたように、後期の公会計制度は歳入と歳出の対称性を失っている。これは大蔵省が他省に対して歳入に関する統制を緩めたことを示すものであるが、その原因が国庫制度の統合の進展にあったことは想像に難くない。従来のように有力民間銀行が政府歳入を収納し、運用益を得てから国庫に納付するような事態は既に解消されている。従って歳入に関する限り従来のような厳格な統制は必要とされなくなった。こうして歳入に関する帳簿は、国庫資金の管理を重視したものから、予算の執行状況の把握を重視したものに変更された。これが第3期後期の公会計における歳入と歳出の非対称性の原因である。

その後、第3期後期には国庫制度の統合が更に進んで、歳入だけでなく歳出に関しても日本銀行が取り扱うことになった。統合の主な目的は、歳入と歳出の出納機関を一致させることにより国庫資金の移送を大幅に削減することにあつたが、結果的には国庫資金の管理から民間銀行の影響力が完全に排除された。民間銀行は日本銀行の代理店業務を行うに過ぎなくなったのである。国庫の出納管理が日本銀行に一元化されたことは、第3期後期中に設計された第4期の公会計制度において複式簿記が単式簿記に取って代わられたひとつの原因になったであろう。各省と結び付いた有力民間銀行の影響力を排除することによって、公会計においても帳簿や計表を簡略化する余裕が生じたと思われる。しかし複式簿記が第4期において必要とされなくなった理由はもうひとつある。筆者がより重視するこの理由を明らかにするために、第3期中期の帳簿及び計表の検討に移ることにしよう。

2. 帳簿及び計表

本項では各省が作成する帳簿及び計表を詳細に検討する。なお、作成者間の関係や作成資料の流れについては第1図及び第2図を併せて参照されたい。

(26) 前掲『日本銀行百年史』第1巻、269-70ページ

つまり現金受払簿の「切符番号」の欄には、収入なら納付証書の証書番号を、支出なら支払切符の切符番号を記入した。また憑書番号とは回議書に振られている通し番号のことであり、具体的には収入番号と支出番号を指している⁽⁷⁾。現金受払簿に切符番号と憑書番号を明示することにより、会計監査時の帳簿検査の精度は大幅に向上した。

現金受払簿には残高の欄が別列では設けられておらず、一日の出納を記帳し終えた後で、貸方に記入することになっていた。第3図における7月1日の出納を例にとると、一日の収入総額が①に、支出総額が②に示される。また現金残高は③に示される。従って支出額と現金残高の合計である④は、収入額である①と一致しなければならない。このように現金受払簿は現金出納帳であるにも拘らず、常に収入と支出の「締高円」が一致する構造になっていた。また③の「残高」が⑤に転記されていることから分かる通り、任意の日の現金残高は次の出納日の収入として扱われた。

現金受払簿の見開きのうち、どちらかのページの記入欄がなくなると、「次葉へ送高」として仮締めをした。これは次ページに「前葉ノ送高」として転記される。第3図の例で言えば⑥と⑦、⑧と⑨の金額は各々一致する。

また、同一の文言を連続して記入する場合には「//」の使用が認められていた。これは現金受払簿に限らず、総ての帳簿及び計表で広範に見られる。

(2) 日記簿

日記簿は記帳主任が回議書をもとに作成する帳簿で、仕訳帳に当たるものである。日記簿を図示すると第4-1~2図のようになる。

日記簿も見開きになっており左ページに借方を、右ページに貸方を配置してある。「原簿丁数」の欄には、原簿に転記する際に勘定口座番号とページ数を書

(27) 「憑書番号」という用語は、支出に関する回議書を「支出憑書」、収入に関する回議書を「収入憑書」と呼んだことに由来する。しばしば支出憑書は「支憑」、収入憑書は「収憑」と略された。前掲『官庁簿記制度論』59ページは切符番号と憑書番号を混同しているが、両者は全く異なるものである。

借方	水曜日 明治十六年				七月一日				貸方			
	原簿丁数	円	銭	厘	原簿丁数	円	銭	厘	原簿丁数	円	銭	厘
1. 国庫					5. 十六年度経費							
1. 十六年度経費予算御通高 報1.号				12,000.00.0	1. 本予算御通高 報1.号							12,000.00.0
2. 十六年度経常雑収入					6. 大蔵省							
1. 官倉貸下料収入予算申渡高 報2.号	500.00.0				1. 十六年度経常雑収入予算申渡高 報2.号	500.00.0			1. 官倉貸下料収入	500.00.0		
3. 十六年度臨時雑収入					2. 臨時				2. 臨時	1,500.00.0		
1. 官倉物下代収入予算申渡額 // 2.号	1,450.00.0											
1. 雑収入	50.00.0											
5. 雑収入	1,500.00.0			2,000.00.0								2,000.00.0
4. 現金					1. 国庫							
1. 十六年度経費元受				1,000.00.0	1. 十六年度経費七月分元受				1. 取憑1.号			1,000.00.0
5. 十六年度経費					4. 現金				1. 取憑1.号, 2.号	125.00.0		
1. 雑給原費	100.00.0											125.00.0
1. 庁費消耗品 // 2.号	25.00.0			125.00.0								
金曜日 明治十六年				七月五日								
4. 現金					2. 十六年度経常雑収入				2. 取憑2.号	300.00.0		
1. 十六年度経常雑収入	300.00.0				1. 官倉貸下料収入				3. 取憑2.号	500.00.0		
1. 臨時	500.00.0				3. 臨時				4. 取憑3.号	500.00.0		800.00.0
				800.00.0								
5. 十六年度経費					4. 現金				3. 支憑3.号, 4.号	3.00.0		
1. 庁費郵便	1.00.0				1. 十六年度経費				5. 支憑5.号	800.00.0		
1. 消耗品 // 4.号	2.00.0											
	3.00.0											
6. 大蔵省												
1. 十六年度経常及臨時雑収入金上納 // 5.号	800.00.0			803.00.0								803.00.0
水曜日 明治十六年				七月十日								
4. 現金					5. 十六年度経費				5. 取憑4.号	15.00.0		
1. 旅費返納 / 經常雑収入	15.00.0				1. 何等官某事務他給二付費				2. 取憑5.号	180.00.0		
	180.00.0			195.00.0					1. 十六年度経常雑収入	180.00.0		195.00.0
									1. 官倉貸下料収入			
5. 十六年度経費									1. 現金			
1. 何等官某事務他給二付費	50.00.0				1. 十六年度経費				1. 支憑6.号, 7.号, 8.号	142.00.0		
1. 庁費運搬費 // 7.号	12.00.0											
1. 備品 // 8.号	80.00.0			142.00.0								142.00.0

注：破線は青色線。
出所：『官省簿記独学』より作成。

第4-1図 日記簿

借方	水曜日 明治十六年				七月十七日				貸方			
	原簿丁数	円	銭	厘	原簿丁数	円	銭	厘	原簿丁数	円	銭	厘
5. 十六年度経費					4. 現金							
1. 書記官俸給				100.00.0	9. 十六年度経費				10. 支憑9.号	680.00.0		
1. 旅費				500.00.0					11. 支憑10.号	500.00.0		
				680.00.0								680.00.0
6. 大蔵省					3. 十六年度臨時雑収入							
1. 十六年度臨時雑収入減額 / 官倉貸下料何々 / 景況ニ依リ増額大蔵省へ通知済 報3.号				50.00.0	1. 森林給付代何々 / 景況ニ依リ減額				1. 大蔵省へ通知済 報3.号			50.00.0
火曜日 明治十六年				八月六日								
4. 現金					3. 十六年度臨時雑収入				3. 取憑6.号	210.00.0		
1. 十六年度臨時雑収入	210.00.0				1. 官倉物下代并二雜収入				1. 国庫	1,000.00.0		1,210.00.0
1. 臨時	1,000.00.0			1,210.00.0					1. 十六年度経費八月分元受 // 7.号			
									1. 雑給入金大蔵省納			300.00.0
6. 大蔵省					4. 支憑12.号							
1. 十六年度経常及臨時雑収入金上納				300.00.0								
2. 十六年度経常雑収入					6. 大蔵省							
1. 官倉貸下料何々 / 景況ニ依リ増額大蔵省へ通知済 報4.号				30.00.0	1. 十六年度経常雑収入増額 / 備通知済 報4.号							30.00.0
土曜日 明治十六年				八月十七日								
5. 十六年度経費					4. 現金							
1. 書記官俸給				100.00.0	1. 十六年度経費				13. 支憑13.号	745.00.0		
1. 旅費				500.00.0					1. 臨時	10.00.0		
1. 備給				95.00.0								
1. 庁費				50.00.0								
				745.00.0								
1. 国庫												
1. 十六年度経費現金返納				10.00.0	1. 国庫				1. 十六年度経費減額 / 官倉指合 報5.号			10.00.0
1. 十六年度経費				755.00.0								
1. 庁費額料 / 内何々ニ付減額 / 官倉指合 報5.号				10.00.0								

注：破線は青色線。
出所：『官省簿記独学』より作成。第4-2図 日記簿 (つづき)

き入れる⁽²⁸⁾。勘定科目名には下線を引き、その下に小書きを記入した。また小書きには必ず憑書番号を付記することになっていた。「報何号」とあるのは、当初予算やその補正に関する報告書に振られる通し番号のことである。

当時の公会計では歳入出を総て債権と債務の関係に置き換えていた。歳出予算は、各省が国庫から一定額の交付を受けることを保証するものと考えられた。これは各省の国庫に対する債権と見なされた。他方で、歳出予算は各省に対して当該予算の執行義務を負わせる。この点を指して、各省は経費の受領者に対して債務を負うと見なされた。また歳入予算は、各省が納付義務者から一定額を徴収することを保証するものと考えられた。このことから、各省は納付義務者に対して債権を有すると見なされる。他方で、各省は徴収した歳入を国庫に納付する義務を負う。これは各省の国庫に対する債務と見なされた。以上のように、公会計において歳出予算が定めているのは支出可能額ではなく支出義務額であった。また歳入予算は単なる見積りではなく、政府歳入の一根拠を成していた。

これらのことを念頭に置いて第4-1図を見ていこう。歳出予算によって各省は国庫に対する債権を手に入れる。この勘定科目は「国庫」であり①のように記入する。同時に各省は経費の受領者に対して債務を負う。この勘定科目は「十六年度経費」であり②のように記入する。また歳入予算によって、各省は歳入の納付義務者に対する債権を保有することになる。この債権は「十六年度経常雑収入」と「十六年度臨時雑収入」の勘定科目に区分され、③～⑤のように記入される。同時に各省は国庫に対して債務を負う。この勘定科目は「大蔵省」であり⑥～⑦のように記入する。これで歳入出の当初予算の記帳は完了した。

次に歳入出予算の執行を記帳していく。第3図のAに示される「十六年度経費元受」は現金の収納であるから、借方に「現金」の勘定科目を設けて⑧のように記入する。これは同時に、歳出予算によって生じた国庫に対する債権が減少したことを意味するので、貸方には「国庫」を立てて⑨のように記帳する。

(28) 原簿のページ数は勘定科目毎に独立して振られていた。

第3図のB～Cに示される「旅費何等官何某渡」と「需用品買上代何之誰渡」は現金の支出であるから、貸方に「現金」を立てて⑫のように記入する。これは同時に、歳出予算によって生じた経費の受領者に対する債務が減少したことを意味するので、借方には「十六年度経費」を立てて⑩～⑪のように記帳する。

第3図のD～Hに示される「官舎貸下料何某納」、「森林諸払代何某納」、「家屋払下代何某納」、「物品払下代何某納」、「雑収」は現金の収納であるから、借方に「現金」を立てて⑬～⑭のように記入する。これは同時に、歳入予算によって生じた歳入の納付義務者に対する債権が減少したことを意味するので、貸方には「十六年度経常雑収入」と「十六年度臨時雑収入」を立てて⑮～⑯のように記帳する。

第3図のIに示される「雑収入金大蔵省納」は現金の支出であるから、貸方に「現金」を立てて⑰のように記入する。これは同時に、歳入予算によって生じた国庫に対する債務が減少したことを意味するので、借方には「大蔵省」を立てて⑱のように記帳する。

以上のことから、当時の国庫制度には重要な特徴があったことが分かる。歳出は国庫から直接支出されたのではない。各省は毎月国庫から定額常費の12分の1ずつを交付され、その範囲内で支出を行っていた。また歳入は納付義務者が直接国庫に納付したのではない。各省が徴収した歳入は毎月国庫に納付されたが、それは徴収日から納付日までの最長で1ヶ月間、収入金が各省の管理下に置かれていたことを意味する。そしてこれらの資金を保管する「省の銀行」とも言える役割を担っていたのは、多くの場合有力民間銀行であった。例えば陸軍省の「支出金取扱銀行」は三井銀行であり、国庫から三井銀行に毎月多額の現金が振り込まれた。陸軍省はそこから日々の支出を行ったのである。これにより2つの問題が生じた。第1に、毎月一定額を各省に交付しなければならぬので、国庫の資金繰りが非常に苦しくなった。ある省に交付した資金は当該省が例え使用しなくとも他省に振り替えることはできず、当該省の「支出金取扱銀行」の運用に任せておく他はなかったのである。第2に、一度資金が各省の「銀行」に振り込まれてしまうと、大蔵省や会計検査院の目が届き難くな

(29) 府県や在外公館は四半期毎に定額常費の4分の1ずつを交付された。

り、違法な移用や流用がしばしば行われた⁽³⁰⁾。政府はこれらの移用や流用を防止するため、各省に厳格な公会計制度を適用せざるをえなかった。このような国庫制度の欠陥は、明治19年3月制定の「歳入歳出納規則」⁽³¹⁾によって是正される。第3期後期には歳入、歳出ともに国庫から直接出納されるようになった⁽³²⁾。最早、複式簿記によって各省の出納を逐一監視する必要はない。こうして第3期後期中に設計された第4期の公会計制度から、各省の出納を厳格に拘束してきた複式簿記が削除された。

第3期後期の国庫制度を今一度振り返ろう。国庫は日本銀行の下でほぼ完全に統合されていた。前項で述べた歳入における日本銀行と歳出における有市民間銀行との分断も、本項で詳述した国庫と各省との分断も既に存在しない。残るは大蔵省金庫局の管理する中央金庫のみであったが、これも明治22年12月の「金庫規則」⁽³³⁾制定を期に日本銀行に移管された。第4期を前に国庫の統合は既に完了していたのである。かくして公会計に複式簿記を残しておく必要性はなくなった。

(3) 原簿

原簿は記帳主任が日記簿をもとに作成する帳簿で、元帳に当たるものである。原簿を図示すると第5-1～2図のようになる。

原簿の特徴は、摘要欄に相手勘定ではなく当該勘定の小書きを記入することにあった。小書きから相手勘定を特定できることは稀なので原簿間には相互参照機能が存在しないと言っているが、憑書番号を付記することによりこの欠陥は若干補われたと思われる。また「日記丁数」には日記簿の対応ページ数を記入した。

第5-1図の「国庫」を見てみよう。①と⑤は第4-2図のIとLを各々転記したものである。第4-2図のKとLは第4-1図の①と②を相殺する働き

(30) 前掲『明治財政史』第1巻、765ページ

(31) 明治19年閣令第3号

(32) 前掲『明治政府財政基盤の確立』111-2ページ

(33) 明治22年勅令126号

1.		摘要		日記丁数		借方		貸方		借成貸		残	
年月日				円	銭	円	銭	円	銭	借	貸	円	銭
明治十六年	七	本年度経費予算御達高	報1号	1.	12,000	00	0						
	八	〃 〃 七月分元受	取憑1号	1.				1,000	00	0	借	11,000	00
	六	〃 〃 八月分元受	〃7号	4.				1,000	00	0	〃	10,000	00
	七	〃 〃 現金返納	支憑17号	5.	10	00	0				〃	10,010	00
		全上ノ分控除ス	締高		12,010	00	0	2,000	00	0			
		〃 本年度経費ノ内減額報告	報5号	5.	12,000	00	0	1,990	00	0	〃	10,000	00
		全上ノ分控除ス	締高		12,000	00	0	2,000	00	0			
			改締高		10	00	0	10	00	0			
			以下略		11,990	00	0	1,990	00	0			

A
①
②
③
④
⑤

2.		十六年度		經常雑収入		借方		貸方		借成貸		残	
年月日				円	銭	円	銭	円	銭	借	貸	円	銭
明治十六年	七	本年度収入予算申渡高	報2号	1.	500	00	0			借		500	00
	一	官舎貸下料収入	取憑2号	2.				300	00	0	〃	200	00
	五	〃 〃	〃5号	2.				180	00	0	〃	20	00
	八	〃 〃 何々ノ景況ニ依リ増額	報4号	4.	30	00	0				〃	50	00
			以下略										

B
⑥

3.		十六年度		臨時雑収入		借方		貸方		借成貸		残	
年月日				円	銭	円	銭	円	銭	借	貸	円	銭
明治十六年	七	本年度収入予算申渡高	報2号	1.	1,500	00	0			借		1,500	00
	一	官舎貸下代并雑入受入	取憑3号	2.				500	00	0	〃	1,000	00
	五	森林踏代何々減額報告	報3号	3.				50	00	0	〃	950	00
		全上ノ分控除ス	締高		1,500	00	0	550	00	0			
			改締高		50	00	0	50	00	0			
	八	官舎貸下代并雑入受入	取憑6号	4.	1,450	00	0	500	00	0	〃	740	00
			以下略					210	00	0			

C
⑦

出所：『官省簿記独学』より作成。

第5—1図 原簿

をしており、具体的には歳出予算の削減を表す。また第4—2図のIとJは同図のEとFを相殺する働きをしており、具体的には歳出予算削減による経費の国庫返納を表す。日記簿における予算削減と経費返納の記帳順序が逆転しているのは、「十六年度経費」と「国庫」の相手勘定である「現金」を一括して記帳するためであり、それ以上の意味はない。再び第5—1図に目を転じると、経費の国庫返納を示す①の後で、②の仮締めが行われている。更に③では借方と貸方の双方から①の借方の金額が控除される。②と④を比較すれば分かるように、この操作は借方の合計を歳出予算額に、貸方の合計を各省への交付額に一致させるために行われた。経費返納は予算額を増加させるのではなく交付額を減少させるのであるから、①は加算されるのではなく控除されるべきだという考え方がこの操作の根底にある。会計制度としては非常に奇異に思えるこの操作も、予算制度の一環として見ると幾分理解しやすくなるだろう。こうして借方と貸方の差額を表す「残」は今後の交付予定額を示すと解釈された。続いて

4.		現		金		4.	
年月日	摘要	日記丁数	借方		貸方		残
			円	銭	円	銭	円 銭
明治十六年							
七	本月份経元受	収憑1号	1,000	00	0		
一	本年度経費仕払	支憑1,2号				125	00
五	経常及臨時雑収入	収憑2,3号	800	00	0		
六	本年度経費其外仕払	支憑3,4,5号				803	00
十	旅費過納其外受入	収憑4,5号	195	00	0		
十七	本年度経費仕払	支憑6,7,8号				142	00
十七	— // —	〃9,10,11号				680	00
八	臨時雑収入其外受入	収憑6,7号	1,210	00	0		
十七	雑収入金大蔵省納	支憑12号				300	00
十七	本年度経費仕払	〃13ヨリ17迄				755	00
		以下略					

5.		十六年		度経費		5.	
年月日	摘要	日記丁数	借方		貸方		残
			円	銭	円	銭	円 銭
明治十六年							
七	本庁予算御達高	報1号			12,000	00	
一	雑給旅費及庁費消耗品	支憑1,2号	125	00	0		貸 11,875
五	庁費郵便税及消耗品	〃3,4号	3	00	0		// 11,872
十	何等官某旅費過剰返納	収憑4号			15	00	// 11,887
	全上ノ分控除ス	繰高	128	00	12,015	00	
			15	00	15	00	
	何等官某事務地誌ニ付費与并ニ庁費運搬費及備品	支憑6,7,8号	113	00	0		
十七	本月份俸給及權給	〃9,10,11号	142	00			// 11,745
十七	— // — 并ニ庁費	〃13ヨリ16迄	680	00			// 11,065
十七	庁費燃料ノ内減額	報5号	745	00			
	全上ノ分控除ス	繰高	1,690	00	12,000	00	
			10	00	10	00	
		改繰高	1,680	00	11,990	00	
		以下略					

6.		大蔵		省		6.	
年月日	摘要	日記丁数	借方		貸方		残
			円	銭	円	銭	円 銭
明治十六年							
七	本年度経常及臨時雑収入予算申渡高	報2号			2,000	00	
一	— // — 上納	支憑5号	800	00	0		貸 2,000
五	本年度臨時雑収入減額	報3号	50	00	0		// 1,200
十七	全上ノ分控除ス	繰高	850	00	2,000	00	// 1,150
			50	00	50	00	
		改繰高	800	00	1,950	00	
八	本年度経常及臨時雑収入金上納	支憑12号	300	00	0		
六	— // — 雑収入予算増額	報4号			30	00	// 880
		以下略					

出所：『官省簿記独学』より作成。

第5—2図 原簿(つづき)

歳出予算の削減を示す⑤でも同じ操作が行われているが、これも⑤は交付額の増加ではないという考え方によるものである。

次に第5—1図の「十六年度経常雑収入」と「十六年度臨時雑収入」を見てみよう。⑥と⑦は第4—2図のGとDを各々転記したものである。第4—2図のGとHは第4—1図の③と⑥を積み増す働きをしており、具体的には歳入予算の上方修正を表す。また第4—2図のCとDは第4—1図の④と⑦を相殺する働きをしており、具体的には歳入予算の下方修正を表す。第5—1図に目を戻すと、歳入予算の下方修正の場合には仮締めと控除が行われているのに、上方修正の場合にはそれが行われていない。この非対称性の原因は、借方の合計を歳入予算額に、貸方の合計を取納額に一致させようとしたことにある。⑥は

そのまま予算額の増加と読めるが、⑦はこのままでは収納額の増加を表すかのように見える。これを回避するためには、予算の下方修正に限り仮締めと控除を行う必要があった。この場合の「残」は歳入の未収納額を示すことになる。

第5-2図の⑧は第4-1図のBを転記したものである。第4-1図のAとBは同図の⑩と⑪を相殺する働きをしており、具体的には過誤払の返納を表す。第5-2図の「十六年度経費」では貸方が歳出予算額に、借方が支出額に対応している。⑧は歳出予算額の積み増しではないので一連の操作が必要とされた。⑨は第4-2図のKを転記したものであると同時に第5-1図の⑤の相手勘定でもあるが、これは歳出予算額の削減であって支出額の増加ではないので、同様の処理が施された。またここでの「残」は今後の支出予定額を表している。

第5-2図の「大蔵省」では貸方が歳入予算額に、借方が国庫納付額に対応している。⑩と⑪は第4-2図のCとHを転記したものであり、各々第5-1図の⑦と⑥の相手勘定でもあるが、⑩は予算額の下方修正であって納付額の増加ではないので仮締めと控除が行われている。ここでの「残」は国庫への未納付額を表す。

(4) 日計表

日計表は記帳主任が原簿をもとに毎出納日作成する計表で、貸借対照表に当たるものである。日計表を図示すると第6図ようになる。上述したように原簿の勘定科目は総て資産か負債のいずれかに区分されるので、損益計算書に記載すべきものは存在しないことになる。残高試算表の残高算出機能が原簿によって担われていることは上述した通りであるが、借方合計と貸方合計の照合機能は日計表が分担している。

7月1日を例にとると、第6図のA～Fには第5-1図のA～Cと第5-2図のD～Fの「残」が「借或貸」に従って転記されている。原簿には損益計算書に記載される勘定科目が存在しないのであるから、日計表の借方と貸方の合計は常に一致しなければならない。

		何 省						何 省									
		明治十六年七月一日計算表						明治十六年七月五日計算表									
		借方		貸方				借方		貸方							
		円	銭	厘	円	銭	厘	円	銭	厘	円	銭	厘				
A	国庫	11,000	00	0	十六年度経費	11,875	00	0	国庫	11,000	00	0	十六年度経費	11,872	00	0	
B	十六年度經常雑収入	500	00	0	大蔵省	2,000	00	0	十六年度經常雑収入	200	00	0	大蔵省	1,200	00	0	
C	十六年度臨時雑収入	1,500	00	0					十六年度臨時雑収入	1,000	00	0					
D	現金	875	00	0					現金	872	00	0					
		中略						中略									
		13,875		00		0		13,072		00		0		13,072		00	

		何 省						何 省									
		明治十六年七月十日計算表						明治十六年七月十七日計算表									
		借方		貸方				借方		貸方							
		円	銭	厘	円	銭	厘	円	銭	厘	円	銭	厘				
	国庫	11,000	00	0	十六年度経費	11,745	00	0	国庫	11,000	00	0	十六年度経費	11,065	00	0	
	十六年度經常雑収入	20	00	0	大蔵省	1,200	00	0	十六年度經常雑収入	20	00	0	大蔵省	1,150	00	0	
	十六年度臨時雑収入	1,000	00	0					十六年度臨時雑収入	950	00	0					
	現金	925	00	0					現金	245	00	0					
		中略						中略									
		12,945		00		0		12,215		00		0		12,215		00	

		何 省						何 省									
		明治十六年八月六日計算表						明治十六年八月十七日計算表									
		借方		貸方				借方		貸方							
		円	銭	厘	円	銭	厘	円	銭	厘	円	銭	厘				
	国庫	10,000	00	0	十六年度経費	11,065	00	0	国庫	10,000	00	0	十六年度経費	10,310	00	0	
	十六年度經常雑収入	500	00	0	大蔵省	880	00	0	十六年度經常雑収入	500	00	0	大蔵省	880	00	0	
	十六年度臨時雑収入	740	00	0					十六年度臨時雑収入	740	00	0					
	現金	1,155	00	0					現金	400	00	0					
		中略						中略									
		11,945		00		0		11,190		00		0		11,190		00	

出所：『官省簿記独学』より作成。

第 6 図 日計表

(5) 内訳簿

内訳簿は予算主任が件名簿をもとに作成する帳簿で、予算の執行状況を把握するために用いられた。内訳簿では歳入と歳出を区別して記帳しているが、その点を除けば原簿に非常に類似した形式を採っており、「もうひとつの元帳」とでも称すべきものである。この帳簿によって予算制度と会計制度の完全な接続が可能になった。また原簿で見られた仮締めと控除の操作は内訳簿でも行われているが、この操作によって内訳簿の借方及び貸方に与えられる意味は原簿の場合と何ら変わりない。この点については「予算残高表」のところで詳述することにしよう。

(a) 経費内訳簿

歳出予算の執行状況を把握するための帳簿を経費内訳簿と呼ぶ。これを図示すると第7-1~2図のようになる。ここで摘要欄に見える伝票番号は各省と大蔵省との間で行われる伝票手続に関するものであり、各省内の伝票手続に用いられる番号とは全く異なるものである点には充分注意しなければならない。

第7-1図の「国庫」は第5-1図の「国庫」と同じものである。両者の相違点は、原簿は記帳主任が日記簿にもとづいて記帳するのに対し、経費内訳簿は予算主任が件名簿にもとづいて記帳するという点だけである。

第7-1図の「元受金」は第5-2図の「現金」のうち歳出に関するものを抜き出した形になっている。また第7-1~2図の「俸給 書記官俸給」、「俸給 属官俸給」、「雑給 旅費」、「雑給 傭給」、「雑給 賞与」、「庁費 備品」、「庁費 消耗品」、「庁費 郵便税」、「庁費 運搬費」、「庁費 賄費」は第5-2図の「十六年度経費」を細分化した形式を採っている。しかし内訳簿はあくまで件名簿を分類、記帳したものであって原簿を転記したものではない。つまり記帳主任と予算主任は類似の帳簿を個別に、しかも異なる資料に基づいて作成していたのである。内訳簿の誤記脱漏は原簿と照合することによって訂正が可能であった。

(b) 雑収入内訳簿

雑収入予算の執行状況を把握するための帳簿を雑収入内訳簿と呼ぶ。これを図示すると第8-1~2図のようになる。ここで摘要欄に見える上納証書番号も、経費内訳簿における伝票番号と同様に、各省と大蔵省との間で行われる伝票手続に関するものであり、各省内の伝票手続に用いられる番号とは異なる。

第8-1図の「雑収入金」は第5-2図の「現金」のうち雑収入に関するものを抜き出した形になっている。また第8-1図の「官舎貸下料」は第5-1図の「十六年度経常雑収入」に等しく、第8-1~2図の「森林諸払下代」、「家屋払下代」、「物品払下代」、「雑収」は第5-1図の「十六年度臨時雑収入」を

(34) 各省と大蔵省との間の伝票手続については、長山貴之「明治九年大蔵省出納条例の構造と機能——明治初期における日本の予算制度」『経済論究(九州大学)』第95号、1996年7月、139-198ページ

1.		国		借方		貸方		借成留		残	
年月日	摘要	憑書番号	円	銭	厘	円	銭	厘	円	銭	厘
明治十六年	本年度本庁経費予算御達高	報1.号	12,000	00	0						
七	本月分大蔵省ヨリ受領	伝票1号				1,000	00	0	借	11,000	00
八	経費残余返納	//2.号				1,000	00	0	//	10,000	00
十七	同上ノ分控除ス	支憑17.号	10	00	0				//	10,010	00
		繰高	12,010	00	0	2,000	00	0			
		繰高	10	00	0						
		改繰高	12,000	00	0	1,990	00	0			
		繰高	10	00	0				//	10,000	00
		改繰高	12,000	00	0	2,000	00	0			
		繰高	10	00	0						
		改繰高	11,990	00	0	1,990	00	0			
		以下略									

2.		元		金		借方		貸成留		残	
年月日	摘要	憑書番号	円	銭	厘	円	銭	厘	円	銭	厘
明治十六年	本月分元受	伝票1.号	1,000	00	0						
七	何某旅費渡	取憑1.号				100	00	0			
五	需用品買上代	//2.号				25	00	0	借	875	00
五	郵便物	//3.号				1	00	0			
五	需用品買上代	//4.号				2	00	0	//	872	00
十	何某旅費渡ノ内残余返納	取憑4.号	15	00	0						
十	何某費与	支憑6.号				50	00	0			
十	御用物運賃費	//7.号				12	00	0			
十	需用品新調代	//8.号				80	00	0	//	745	00
十七	書記官俸給	//9.号				100	00	0			
十七	黒官俸給	//10.号				500	00	0			
十七	小使給人給仕給人給料	//11.号				80	00	0	//	65	00
八	本月分元受	伝票2.号	1,000	00	0				//	1,065	00
十七	書記官俸給	支憑13.号				100	00	0			
十七	黒官俸給	//14.号				500	00	0			
十七	小使給人給仕給人給料	//15.号				95	00	0			
十七	需用品新調代	//16.号				50	00	0			
十七	本年度経費ノ内賸費残余金大蔵省へ返納	//17.号				10	00	0	//	310	00
		以下略									

3.		借		給		書記官借給		借成留		残	
年月日	摘要	憑書番号	円	銭	厘	円	銭	厘	円	銭	厘
明治十六年	予算御達高	報1.号				1,200	00	0	貸	1,200	00
七	何某本月分渡	支憑9.号	100	00	0				//	1,100	00
八	同上	//13.号	100	00	0				//	1,000	00
		以下略									

4.		借		給		黒官借給		借成留		残	
年月日	摘要	憑書番号	円	銭	厘	円	銭	厘	円	銭	厘
明治十六年	予算御達高	報1.号				5,600	00	0	貸	5,600	00
七	何某外何人本月分渡	支憑10.号	500	00	0				//	5,100	00
八	同上	//14.号	500	00	0				//	4,600	00
		以下略									

5.		借		給		旅費		借成留		残	
年月日	摘要	憑書番号	円	銭	厘	円	銭	厘	円	銭	厘
明治十六年	予算御達高	報1.号				3,200	00	0			
七	何某何所出張旅費	支憑1.号	100	00	0				貸	3,100	00
十	何某旅費過剰返納	取憑4.号				15	00	0	//	3,115	00
		繰高	100	00	0	3,215	00	0			
		繰高	15	00	0	15	00	0			
		改繰高	85	00	0	3,200	00	0			
		以下略									

出所：『官省簿記独学』より作成。

第7-1図 経費内訳簿

6.		種 給		備 給		借 方		貸 方		借 成 貸		残		6.	
年月日	摘要	簿記ノ率 厘ニテ	勤ノ数	人員	憑書番号	円	銭	厘	円	銭	厘	円	銭	厘	
明治十六年					報1.号				800	00	0	貸	800	00	0
七	予算御達高	月1. 5000	月 1	10.	支憑11.号	50	00	0				借			
一	小使捨人七月分給料	日1. 100	日 30	10.	//	30	00	0				借			
十七	給使捨人ノ-	月1. 5000	月 1	10.	//15.号	50	00	0				借	720	00	
八	小使捨人ノ-	日1. 100	日 30	15	//	45	00	0				借	625	00	
十七	給使捨五人ノ-				以下略										

F

7.		種 給		備 給		借 方		貸 方		借 成 貸		残		7.
年月日	摘要	憑書番号			憑書番号	円	銭	厘	円	銭	厘	円	銭	厘
明治十六年					報1.号				200	00	0	貸	200	00
七	予算御達高				支憑6.号	50	00	0				借	150	00
一	何某事務勉勵ニ付下賜ノ分				以下略									

G

8.		斤 費		備 品		借 方		貸 方		借 成 貸		残		8.
年月日	摘要	憑書番号			憑書番号	円	銭	厘	円	銭	厘	円	銭	厘
明治十六年					報1.号				500	00	0	貸	500	00
七	予算御達高				支憑8.号	80	00	0				借	420	00
一	椅子新調代				//16.号	30	00	0				借	390	00
八	本箱ノ-				以下略									
十七														

H

9.		斤 費		消 耗 品		借 方		貸 方		借 成 貸		残		9.
年月日	摘要	頁数	価 格 厘ニテ		憑書番号	円	銭	厘	円	銭	厘	円	銭	厘
明治十六年					報1.号				300	00	0	貸		
七	予算御達高	对 500	500		支憑2.号	25	00	0				借	275	00
一	筆買入代	帖 16	125		//4.号	2	00	0				借	273	00
五	英濃紙買入代	俵 80	250		//16.号	20	00	0				借	253	00
八	炭買入代				以下略									
十七														

I

10.		斤 費		郵 便 紙		借 方		貸 方		借 成 貸		残		10.
年月日	摘要	憑書番号			憑書番号	円	銭	厘	円	銭	厘	円	銭	厘
明治十六年					報1.号				100	00	0	貸	100	00
七	予算御達高				支憑3.号	1	00	0				借	99	00
一	書物何書送りノ分				以下略									

J

11.		斤 費		運 搬 給		借 方		貸 方		借 成 貸		残		11.
年月日	摘要	憑書番号			憑書番号	円	銭	厘	円	銭	厘	円	銭	厘
明治十六年					報1.号				50	00	0	貸	50	00
七	予算御達高				支憑7.号	12	00	0				借	38	00
一	御用物何所へ運送諸費				以下略									

K

12.		斤 費		助 費		借 方		貸 方		借 成 貸		残		12.
年月日	摘要	憑書番号			憑書番号	円	銭	厘	円	銭	厘	円	銭	厘
明治十六年					報1.号				50	00	0	貸	50	00
七	予算御達高				//5.号	10	00	0				借	40	00
一	何々ニ依リ減額				締高	10	00	0				借		
八	全上ノ分控除ス				改締高	0	00	0				借		
十七					以下略									

L

出所：『官省簿記独学』より作成。

第7-2図 経費内訳簿(つづき)

細分化した形式を採っている。第8—2図の「大蔵省」は第5—2図の「大蔵省」とほぼ同様であり、両者の相違は内訳簿の記載内容の方が原簿よりも詳細である点のみに過ぎない。原簿と内訳簿とでは分類規準に疎密があるだけで、他の形式は全く同一なのである。

1.		雑 収		入 金		借 方		貸 方		借 成 金		残		1.
年月日	摘要	憑書番号	円	銭	厘	円	銭	厘	借	成	金	円	銭	厘
明治十六年			300	00	0									
七	官舎貸下料収入	収憑2号												
〃	森林館私代外三件収入	〃3号	500	00	0									
〃	全上ノ分大蔵省へ送付	支憑5号				800	00	0				0	00	0
〃	官舎貸下料収入	収憑5号	180	00	0							180	00	0
八	森林館私代外三件収入	〃6号	210	00	0									
〃	官舎貸下料外三件大蔵省へ送付	支憑12号				300	00	0				90	00	0
		以下略												

A

2.		官 舎		貸 下 料		借 方		貸 方		借 成 金		残		2.
年月日	摘要	憑書番号	円	銭	厘	円	銭	厘	借	成	金	円	銭	厘
明治十六年			500	00	0									
七	収入予算申渡高	報2号										500	00	0
〃	何官舎借料七月分何某外何人ヨリ収入	収憑2号				300	00	0				200	00	0
〃	何官舎借料—〃—何某納ノ分	〃5号				180	00	0				20	00	0
〃	何々ニ付何々ノ費況ニ依リ増額ノ儀大蔵省へ報告済	報4号	30	00	0							50	00	0
八		以下略												

B

3.		森 林 館 私 下 代		借 方		貸 方		借 成 金		残		3.		
年月日	摘要	憑書番号	円	銭	厘	円	銭	厘	借	成	金	円	銭	厘
明治十六年			1,000	00	0									
七	収入予算申渡高	報2号										1,000	00	0
〃	何部何村何山何々私下代収入	収憑3号				200	00	0				800	00	0
〃	何々ニ付何々ノ費況ニ依リ減額ノ儀大蔵省へ報告済	報3号				50	00	0				750	00	0
〃	全上ノ分控除ス	締高	1,000	00	0	250	00	0						
〃		締高	50	00	0	50	00	0						
〃		改締高	950	00	0	200	00	0						
八	何部何村何山何々私下代収入	収憑6号				100	00	0				650	00	0
		以下略												

C

4.		家 屋 私 下 代		借 方		貸 方		借 成 金		残		4.		
年月日	摘要	憑書番号	円	銭	厘	円	銭	厘	借	成	金	円	銭	厘
明治十六年			300	00	0									
七	収入予算申渡高	報2号										300	00	0
〃	何区何地ニ在ル建家私下代何某納	収憑3号				200	00	0				100	00	0
〃	何区何所ニ在ル小屋私下代何某納	〃6号				50	00	0				50	00	0
八		以下略												

D

出所：『官省簿記独学』より作成。

第8—1図 雑収入内訳簿

(6) 予算残高表

予算残高表は予算主任が内訳簿をもとに作成する計表で、毎月2回以上作成された。内訳簿を「もうひとつの元帳」とするなら、予算残高表は「もうひとつの貸借対照表」とでも称すべきものである。日計表と予算残高表の相違点は、予算残高表が歳入と歳出に分割されているというだけに過ぎない。損益計算書に記載すべき勘定科目が存在しないという点では、原簿も内訳簿も変わらない。従って予算残高表も日計表と同様に借方と貸方の合計額は一致する。

5.		物 品		下 代		借 方		貸 方		借 成 貸		残		E
年月日	摘要	憑書番号		円	銭	厘	円	銭	厘	借	貸	円	銭	
明治十六年	収入予算申渡高	報2.号		150	00	0						150	00	0
七 一	本庁不用物品私下代	取憑3.号					80	00	0	〃	〃	70	00	0
八 六	何所何々私下代	〃6.号					40	00	0	〃	〃	30	00	0
以下略														

6.		雑		借 方		貸 方		借 成 貸		残		F		
年月日	摘要	憑書番号		円	銭	厘	円	銭	厘	借	貸		円	銭
明治十六年	収入予算申渡高	報2.号		50	00	0						50	00	0
七 一	何々トシテ収入ノ分	取憑3.号					20	00	0	〃	〃	30	00	0
八 六	何々トシテ収入ノ分	〃6.号					20	00	0	〃	〃	10	00	0
以下略														

7.		大 蔵		省		借 方		貸 方		借 成 貸		残		G
年月日	摘要	憑書番号		円	銭	厘	円	銭	厘	借	貸	円	銭	
明治十六年	雑収入納入予算申渡高	報2.号					2,000	00	0			2,000	00	0
七 一	官倉貸下料	上納証1.号	支憑5.号	300	00	0								
五 一	森林諸私代	〃	〃	200	00	0								
〃	家恩私下代	〃	〃	200	00	0								
〃	物品私下代	〃	〃	80	00	0								
〃	雑入	〃	〃	20	00	0								
〃	何々ニ付何々ノ票況ニ依リ森林諸私代減額ノ儀報告済	報3.号		50	00	0						1,200	00	0
〃	同上ノ分控除ス	報高		850	00	0		2,000	00	0				
〃		〃		50	00	0		50	00	0				
〃		改紳高		800	00	0		1,950	00	0				
八 六	官倉貸下料	上納証2.号	支憑12.号	110	00	0								
〃	森林諸私代	〃	〃	100	00	0								
〃	家恩私下代	〃	〃	50	00	0								
〃	物品私下代	〃	〃	40	00	0								
〃	何々ニ付何々ノ票況ニ依リ官倉貸下料増額ノ儀報告済	報4.号										880	00	0
以下略														

出所：『官省簿記独学』より作成。

第8—2図 雑収入内訳簿（つづき）

(a) 経費予算残高表

経費予算残高表は、歳出予算の「残高」の一覧表である。これを図示すると第9図のようになる。7月1日を例に取ると、第9図のA～Lは第7—1図のA～Eと第7—2図のF～Lの「残」を「借或貸」に従って転記したものである。第7—1図の「国庫」では借方が歳出予算額に、貸方が各省への交付額に対応している。従って「残」は今後の交付予定額を表すことになる。第9図の借方に付されている「追テ受入ベキ高」という但し書きは、これを各省側から見た表現である。また第7—1～2図の「俸給 書記官俸給」以下では貸方が歳出予算額に、借方が支出額に対応している。ゆえに「残」は今後の支出予定額を示すことになる。第9図の貸方に「追テ支出スベキ高」という但し書きがあるのはこのためである。しかし第7—1図及び第9図の「元受金」だけはこの説明が当てはまらない。「元受金」が意味するところは、各省の管理下にある現金のうち第1図の「現金取扱方」が保管しているものである。逆に言うと、現金から元受金を控除したものが第2図の「国庫金取扱所」の保管金額になる。

(b) 雑収入予算残高表

雑収入予算残高表は、雑収入予算の「残高」の一覧表である。これを図示すると第10図のようになる。7月5日を例にとると、第10図のA～Gは第8-1図のA～Dと第8-2図のE～Gの「残」を「借或貸」に従って転記したものである。第8-1～2図の「官舎貸下料」以下では借方が歳入予算額に、貸方が収納額に対応している。従って「残」は未収納額を表すことになる。第10図の借方に付されている「追テ収入スベキ高」という但し書きは、このことを指した表現である。また第8-2図の「大蔵省」では貸方が歳入予算額に、借方が国庫納付額に対応している。ゆえに「残」は未納付額を示すことになる。第10図の貸方に「追テ支出スベキ高」という但し書きがあるのはこのためである。しかしここでも第8-1図及び第9図の「雑収入金」だけはこの説明が当てはまらない。「雑収入金」が意味するのは、各省の管理下にある現金のうち第2図の「国庫金取扱所」が保管しているものだからである。国庫制度における歳入と歳出の分断はこのようなところにも現れている。

明治十六年七月一日
十六年度経費予算残高表

勘定科目	借方		勘定科目	貸方	
	円	銭		円	銭
国庫	11,000	00	俸給 書記官俸給	1,200	00
元受金	875	00	// 属官俸給	5,600	00
			雑給 旅費	3,100	00
			// 備給	800	00
			// 賞与	200	00
			庁費 備品	500	00
			// 消耗品	275	00
			// 郵便税	100	00
			// 運搬費	50	00
			// 贈費	50	00
中略					
	11,875	00		11,875	00

明治十六年七月五日
十六年度経費予算残高表

勘定科目	借方		勘定科目	貸方	
	円	銭		円	銭
国庫	11,000	00	俸給 書記官俸給	1,200	00
元受金	872	00	// 属官俸給	5,600	00
			雑給 旅費	3,100	00
			// 備給	800	00
			// 賞与	200	00
			庁費 備品	500	00
			// 消耗品	273	00
			// 郵便税	99	00
			// 運搬費	50	00
			// 贈費	50	00
中略					
	11,872	00		11,872	00

明治十六年七月十日
十六年度経費予算残高表

勘定科目	借方		勘定科目	貸方	
	円	銭		円	銭
国庫	11,000	00	俸給 書記官俸給	1,200	00
元受金	745	00	// 属官俸給	5,600	00
			雑給 旅費	3,115	00
			// 備給	800	00
			// 賞与	150	00
			庁費 備品	420	00
			// 消耗品	273	00
			// 郵便税	99	00
			// 運搬費	38	00
			// 贈費	50	00
中略					
	11,745	00		11,745	00

明治十六年七月十七日
十六年度経費予算残高表

勘定科目	借方		勘定科目	貸方	
	円	銭		円	銭
国庫	11,000	00	俸給 書記官俸給	1,100	00
元受金	65	00	// 属官俸給	5,100	00
			雑給 旅費	3,115	00
			// 備給	720	00
			// 賞与	150	00
			庁費 備品	420	00
			// 消耗品	273	00
			// 郵便税	99	00
			// 運搬費	38	00
			// 贈費	50	00
中略					
	11,065	00		11,065	00

明治十六年八月六日
十六年度経費予算残高表

勘定科目	借方		勘定科目	貸方	
	円	銭		円	銭
国庫	10,000	00	俸給 書記官俸給	1,100	00
元受金	1,065	00	// 属官俸給	5,100	00
			雑給 旅費	3,115	00
			// 備給	720	00
			// 賞与	150	00
			庁費 備品	420	00
			// 消耗品	273	00
			// 郵便税	99	00
			// 運搬費	38	00
			// 贈費	50	00
中略					
	11,065	00		11,065	00

明治十六年八月十七日
十六年度経費予算残高表

勘定科目	借方		勘定科目	貸方	
	円	銭		円	銭
国庫	10,000	00	俸給 書記官俸給	1,000	00
元受金	310	00	// 属官俸給	4,600	00
			雑給 旅費	3,115	00
			// 備給	625	00
			// 賞与	150	00
			庁費 備品	390	00
			// 消耗品	253	00
			// 郵便税	99	00
			// 運搬費	38	00
			// 贈費	40	00
中略					
	10,310	00		10,310	00

出所：『官省簿記独学』より作成。

第9図 経費予算残高表

明治十六年七月一日
十六年度雑収入予算残高表

勘定科目	借方		勘定科目	貸方	
	迺テ取入スベキ高			迺テ支出スベキ高	
	円	銭	円	銭	厘
雑収入金	0	00	大蔵省	2,000	00 0
官舎貸下料	500	00			
森林踏払代	1,000	00			
家屋払下代	300	00			
物品払下代	150	00			
雑収	50	00			
	中略				
	2,000	00 0		2,000	00 0

明治十六年七月五日
十六年度雑収入予算残高表

勘定科目	借方		勘定科目	貸方	
	迺テ取入スベキ高			迺テ支出スベキ高	
	円	銭	円	銭	厘
A 雑収入金	0	00	大蔵省	1,200	00 0
B 官舎貸下料	200	00			
C 森林踏払代	800	00			
D 家屋払下代	100	00			
E 物品払下代	70	00			
F 雑収	30	00			
	中略				
	1,200	00 0		1,200	00 0

明治十六年七月十日
十六年度雑収入予算残高表

勘定科目	借方		勘定科目	貸方	
	迺テ取入スベキ高			迺テ支出スベキ高	
	円	銭	円	銭	厘
雑収入金	180	00	大蔵省	1,200	00 0
官舎貸下料	20	00			
森林踏払代	800	00			
家屋払下代	100	00			
物品払下代	70	00			
雑収	30	00			
	中略				
	1,200	00 0		1,200	00 0

明治十六年七月十七日
十六年度雑収入予算残高表

勘定科目	借方		勘定科目	貸方	
	迺テ取入スベキ高			迺テ支出スベキ高	
	円	銭	円	銭	厘
雑収入金	180	00	大蔵省	1,150	00 0
官舎貸下料	20	00			
森林踏払代	750	00			
家屋払下代	100	00			
物品払下代	70	00			
雑収	30	00			
	中略				
	1,150	00 0		1,150	00 0

明治十六年八月六日
十六年度雑収入予算残高表

勘定科目	借方		勘定科目	貸方	
	迺テ取入スベキ高			迺テ支出スベキ高	
	円	銭	円	銭	厘
雑収入金	90	00	大蔵省	880	00 0
官舎貸下料	50	00			
森林踏払代	650	00			
家屋払下代	50	00			
物品払下代	30	00			
雑収	10	00			
	中略				
	880	00 0		880	00 0

明治十六年八月十七日
十六年度雑収入予算残高表

勘定科目	借方		勘定科目	貸方	
	迺テ取入スベキ高			迺テ支出スベキ高	
	円	銭	円	銭	厘
雑収入金	90	00	大蔵省	880	00 0
官舎貸下料	50	00			
森林踏払代	650	00			
家屋払下代	50	00			
物品払下代	30	00			
雑収	10	00			
	中略				
	880	00 0		880	00 0

出所：『官省簿記独学』より作成。

第10図 経費予算残高表

(7) 現計書

現計書は会計主任が現金受払簿をもとに毎月作成し、大蔵省に提出する帳簿である。現計書は主要な帳簿とは言い難いが、当時の国庫の分断状況を端的に表している。これを図示すると第11-1~2図のようになる。

現計書には左ページに収入を、右ページに支出を記帳した。ここで目を引くのが朱字で記入される部分である。「差引残高」は収入と支出の差額を示す。また「現在高」は各省の管理下にある現金残高を表す。従って何らかの事故がない限り、両者は一致していなければならない。「現在高」が「壹円銀貨」と「紙幣及銅貨」に区分されているのは、銀紙格差がまだ完全には解消されていなかったためである⁽³⁵⁾。そしてこれが最も重要な点であるが、「壹円銀貨」及び「紙幣及

		十 六 年 度						経 費 ノ 部								
		円 銭 厘		円 銭 厘		円 銭 厘		円 銭 厘		円 銭 厘		円 銭 厘		円 銭 厘		
1.	本月一日受取高					1,000	00	0	本庁支払高							
	伝票1.号								俵給	100	00	0				
	本月戻入高								書記官俵給	500	00	0	600	00	0	
	雑給					15	00	0	属官俵給							
	旅費								雑給	100	00	0				
									旅費	80	00	0				
									備給	50	00	0	230	00	0	
									賞与							
									庁費	80	00	0				
									備品	27	00	0				
									消耗品	1	00	0				
									郵便税	12	00	0	120	00	0	
									運搬費							
									差引残高*							
									現在高*	* 50	00	0				
									壹円銀貨*							
									紙幣及銅貨*	* 15	50	0				
									総計円							
						1,015	00	0								

以下空欄

		十 六 年 度						収 入 ノ 部								
		円 銭 厘		円 銭 厘		円 銭 厘		円 銭 厘		円 銭 厘		円 銭 厘		円 銭 厘		
2.	本月収入高								大蔵省へ納付高							
	官有物貨下料								納紙1.号							
	官倉貨下料					480	00	0	官有物貨下料							
	官倉貨下料								官倉貨下料				300	00	0	
	官有物払下代								官有物払下代	200	00	0				
	森林諸払代	200	00	0					森林諸払代	200	00	0				
	家屋払下代	80	00	0	480	00	0									
	物品払下代							物品払下代	80	00	0	480	00	0		
	雑収				20	00	0	雑入				20	00	0		
								雑収								
								差引残高*								
								現在高*								
								壹円銀貨*	* 70	00	0					
								紙幣及銅貨*	* 110	00	0					
								総計円								

以下空欄

註：*印は朱字、破線は朱線。
出所：『官省簿記独学』より作成。

第11-1図 収支現計書(7月)

(35) 銀紙格差の解消政策とその評価については、室山義正『近代日本の軍事と財政』東京大学出版会、1984年

第4期の公会計における複式簿記の廃止は、それが設計された第3期後期における国庫制度の統合に起因する。国庫は2つの意味で統合された。第1に、歳入と歳出の出納事務が日本銀行の下で一元化された。つまり、支出金の保管においても民間銀行は日本銀行の代理店に過ぎなくなった。第2に、各省が国庫から独立して資金を管理することを禁じた。例えば、従来は国庫から各省に定額常費の12分の1を毎月交付していたものを、国庫からの直接支出の形式に改めた。この2つの統合によって、国庫の管理は大蔵省とその委託を受けた日本銀行に集権化されたのである。最早、複式簿記によって各省の出納を逐一監視する必要はなく、その煩雑さばかりが強調される結果になった。こうして公会計における複式簿記は単式簿記に取って代わられた。

明治前期の公会計に複式簿記が導入されていたという事実は、前節の記述から既に明らかであろう。また、その意義については久野(1958)の以下の記述に言い尽くされている。「当時欧米の官庁会計制度は、必ずしもこのように『予算制度』と『簿記組織』とが結び付いたいわゆる『予算複式制』によってはおらず、米国地方自治体において、これに類した『基金予算会計』がひろく一般に普及し採用されたのは、ようやく1930年代以後のことであった。この一事をもってしても、明治初年に、はじめて我が国に移入紹介されて日尚浅い複式簿記法をいち早く消化吸收し、これに独自の創意と工夫とを加えて官庁予算会計制度の礎石をきざいた当時の大蔵省当局者のすぐれた見識とその努力は、高く評価されてよいと思う。また、ひろく日本の簿記会計発展史上からこれをみても、看過することのできぬ重要な意味をもっているといわざるを得ないであろう⁽³⁶⁾。過大評価の感もなしとしなが、制度の独自性や先見の明に対して肯定的な評価を与えることに異論はない。

問題は当時の複式簿記が持っていた限界である。前節で指摘した細かな点は置くとして、最大の欠点は複式簿記が金銭会計にしか取り入れられていないということである。第3期までの公会計には物品及び国有財産会計は事実上存在しておらず、両会計の制度が確立したのは明治憲法の制定を受けた第4期のこ

(36) 前掲『官庁簿記制度論』89ページ

とである。現実には複式簿記が廃止されると同時に物品及び国有財産会計が導入されるのであるが、複式簿記を継続しながら両会計を導入する可能性も存在した。かつて第1次臨時行政調査会の第1専門部会も公会計への複式簿記の導入を検討したが、歳入出予算の経理に限定した採用には否定的で、「現在の帳簿組織と大きな差異はなく、これを採用する効用も明らかでない⁽³⁷⁾」と結論付けている。明治前期の公会計における複式簿記は確かに国庫制度の分断の産物ではあったが、それを物品及び国有財産会計にまで拡張するなら新たな現代的意味を持つ。残念ながら現在の筆者の力量ではこの問題に明確な解答を与えることができないが、今後の課題として取り組んでいきたい。

引用文献

- [1] 大蔵省百年史編集室編『大蔵省百年史』上巻, 大蔵財務協会, 1969年
- [2] 大野瑞男『幕府勘定所勝手方記録の体系——幕府財政史料の類型論序説(その一〜その三)』『史料館研究紀要』5-7号, 1972-4年, 314-32・75-134・105-64ページ
- [3] 河野正男「公会計と業績評価——ミクロ的視点とマクロ的視点」吉田寛・原田富士雄編『公会計の基本問題』森山書店, 1989年
- [4] 菊池祥一郎『アメリカ公会計論』時潮社, 1977年
- [5] 第一次臨時行政調査会第一専門部会予算会計班『第一次臨時行政調査会第一専門部会予算会計班資料(IV)』復刻版, 地方自治総合研究所, 1981年
- [6] 土肥謙吉・樋口藤次郎『増補改正簿記法独案内』神谷齊, 1883年
- [7] 長山貴之「明治九年大蔵省出納条例の構造と機能——明治初期における日本の予算制度」『経済論究(九州大学)』第95号, 1996年7月, 139-198ページ
- [8] 日本銀行百年史編纂委員会編『日本銀行百年史』第1巻, 日本銀行, 1982年
- [9] 樋口藤次郎『官省簿記独学』上・下編, 神谷齊, 1884-5年
- [10] 久野秀男『官庁簿記制度論』税務経理協会, 1958年
- [11] 深谷徳次郎『明治政府財政基盤の確立』御茶の水書房, 1995年
- [12] 宮武南海『改正官用簿記教科書』第1-4巻, 博聞社, 1887年
- [13] 室山義正『近代日本の軍事と財政』東京大学出版会, 1984年
- [14] 明治財政史編纂会編『明治財政史』第1及び第4巻, 丸善, 1904年

(37) 第一次臨時行政調査会第一専門部会予算会計班『第一次臨時行政調査会第一専門部会予算会計班資料(IV)』復刻版, 地方自治総合研究所, 1981年, 35ページ