



期間損益計算思考の萌芽と複式簿記

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/10.24729/00001257

期間損益計算思考の萌芽と複式簿記

狭 間 義 隆

周知のように損益計算思考の歴史的側面から見るとパチョーリの決算様式はいわゆる口別損益計算の方法を体現するものとして現れたのである。そこにおいて元帳の締切手続と損益計算手続とのあいだで何ら論理的必然的な関連性は断ち切れ、両者はいわば純粋なかたちにおいて与えられているのである。同じヴェネツィアのソランツォ兄弟商会およびバルバリーゴ家の元帳、さらにはジャーコモ・バドエルの会計帳簿も、それらがパチョーリの形式から若干の片寄りを示しているにしても、口別損益計算のもとの特徴を表すものであったのである。しかしながら、これらの簿記的資料をもって直ちに当代のイタリアにおいてこのような口別損益計算のみが見られたということにはならないであろう。14世紀フィレンツェにおいて最も著名で最も重要な商事会社・銀行であったとされる、たとえば、アルベルティ Alberti 商会の帳簿において、さらにはコヴォーニ Covoni 商会の簿記的諸記録においても、それらが定期的におこなわれたものであれ不定期的におこなわれたものであれ、口別損益計算とは概念上明確に区別されるべき期間損益の計算さらにはその出資者への分配をも見いだされるからである。現存する最も初期のこのような期間損益計算の実務例は当代のイタリアにおいてどのような方法と形式でおこなわれ、その特徴は複式簿記の体系のなかでどの点に求められるのであろうか。これらの点の問題を念頭におきながら期間損益の計算思考の萌芽をそれ自体において体現するとされるフィレンツェ簿記の意義と特徴に若干の考察を加えてみようというのが本稿の目的である。

I

当代フィレンツェの三大商人といわれたバルディ Bardi、ペルッツィ Peruzzi、アッチァイウォーリ Acciaiuoli の壊滅的な倒産の後、アルベルティ・デル・ジュディーチェ Alberti del Giudice 商会（1302—1360年）がローマ教皇の全般的な財務政策において重要な役割を担ったと伝えられる点は確かに傾聴に値するものとされなければならないであろう。そしてまたフィレンツェ国立図書館 Biblioteca Nazionale di Firenze におけるその秘密帳にピランチオ bilancio が含まれ、そこに出資者との資本関係が記録されてあるという点においても

この商会の会計帳簿はきわめて示唆に富んだ資料を与えているように思われるのである。そこで、マルティネッリ Maltinelli, A. によって引用されたそのビランチオ（1304年9月20日－1307年1月1日）の記載をここで整理すれば、それはつぎのような形式において要約されるであろう。なかんずく利益が総資産から総負債および投下資本を控除することによって算定され出資者へ分配されたことに一応の注意を喚起しておこう。

fo. 49v, 50r, 50v, 51r.

貸方：

アルベルト・デル・ジュディーチェ	lbs. 16072
ラーポ・デル・ジュディーチェ	lbs. 15999
ネーリ・デル・ジュディーチェ	lbs. 9293 s. 14

[省 略]

合計 lbs. 50763 s. 16

借方：

商品その他	lbs. 59555 s. 2
布地	lbs. 2541
同	lbs. 962
合計	lbs. 63059 a ffiorini

この商会の利益 lbs. 12295

差し引き：支払給料 lbs. 1624 s. 10

給料差引後利益 lbs. 10670 s. 10 a ffior.

上記利益の分配額

アルベルト・デル・ジュディーチェ	lbs. 3556 s. 16
ラーポ・デル・ジュディーチェ	lbs. 3556 s. 16
ネーリ・デル・ジュディーチェ	lbs. 3556 s. 16

もっとも、アルベルティ商会は、人により、その諸帳簿を「複式記入のすべての基準」にしたがって記帳したとしばしば断定されている場合があるのであるから、マルティネッリが断片的な諸資料をとおしてさえそのような見解を支持する根拠は見いだされえないと考えている点は留意されなければならないであろう。彼は、たとえば、つぎのような説明を与えているのである。「アルベルティ商会によって適用されたごとき複式簿記法は、派生的勘定とか損益勘定とかへの振替記入がそこにまったくないということを見いだすことは珍しいことではないという点において、不完全である。たとえば、・・・商品販売で実現した利益はその販売をおこなった管理者へ定期的に借方記入されたが、収益への振替記入はなかったので、その結果として、最終的な貸借表 the final statement of the accounts に現れていないので

ある。⁽¹⁾」そのかぎりにおいて、マルティネッリはさらに別の箇所においてつぎのように結論しなければならなかったのである。「ほんの少数の著者たちがアルベルティ商会の会計帳簿のなかに複式簿記の完全な先例を探し求めてきたのである。・・・我々はこうした見解をすでに批判してきたのであって、アルベルティ商会の会計係によって適用されたごとき複式簿記法がそのシステムの構造的な欠陥のために完全だったかどうか疑わしいのである。⁽²⁾」

フィレンツェの多くの産業が当代の簿記記録を明確なかたちで与えるには至っていないなかで、毛織工業ギルドのフランチェスコ・デル・ベーネ Francesco del Bene 商会 (1318-1324年) はその短期間の存在の後に残された豊富な諸記録のゆえに会計史研究の対象として注目されてきたのである。マルティネッリの研究によれば、フランス産服地の仕入、加工、および販売に対応してそこに4つの諸帳簿の自然な分離の過程が生じたのであって、たとえば、主力商品たる服地以外のすべての種類の商品の仕入・販売を記録するための「P. 帳」(会計係 Perotto Capperoni の名前をとって)、服地の仕入・販売、およびそれらの取引に直接結びついた金銭貸借勘定すべてを記録するための「仕入-販売帳」、この商会の会計システム全体の柱でもありそこにすべての費用と収益の諸勘定および資産と負債にかんする大多数の諸勘定が開設されてある「黒帳」、そして現金収支を日々記録すべき「現金帳」の諸例が与えられている。いま、当面の課題のために、マルティネッリの与える黒帳および仕入-販売帳の意義に若干の検討を加えてみることにしよう。

まず、黒帳を概観した場合、我々はそれぞれの合計額とその結びつきにおいて顕著な特徴が示されていることに気づくであろう。すなわち、「貸し付けられた金銭にたいする利息、為替利益のごとき服地 woolen cloth 取引に関係しない利益、および二次的に重要な商品の販売で実現されたその他の利益、これらはつねに損失よりも小さく(金利費用、為替、減価償却、小売売上損などのために)収益のプラスの要素としてではなく原価のマイナス要素、すなわち損失の軽減要素として考えられていたのである；それから損失の利益超過額および費用合計額は商品を倉庫に運び入れるために発生した原価に加算された。まさしく、このようにして算定された費用、利益、および損失は服地の取引から生じた費用と収益の付帯的な要素 accessory components であったのである。⁽³⁾」いま、黒帳に示された第2期の「利益と損失」勘定の記入例を引用すればつぎのごとくである。諸勘定は1322年9月1日に締め切られたにもかかわらず、すでにこの商会は1322年8月1日に終結したといわれている。

1322年

fo. 275v.

[省 略]

利益合計、1321年9月1日から1322年8月1日まで、本業各頁に記載のとおり、lbs.

342 s. 2, a fior.

同日、第279葉に記録された損失から下のほうにこの利益を転記。

1322年

fo. 279r.

神に誓って、アーメン。以下に損失を記帳、バルディが退会してから新デル・ベーネ商会がこうむったもの、1321年9月1日から。

[省 略]

損失合計、a fior., lbs. 575 s. 4 d. 7、1322年8月1日に。

[省 略]

損失が利益よりも大きいので、1322年8月1日に、第49葉における、仕入一販売帳の服地の原価に転記。a fior., lbs. 233 s. 2 d. 7

つぎに、仕入一販売帳。マルティネッリの説明によれば、この帳簿は服地の仕入と販売に関連して発生し実現したすべての費用および収益を包含すべきものとして与えられているのである。すなわち、「費用総額は服地のもともとの原価に一般経費、毛織物の染色や加工のための費用、そして最後に利息収支の差額を加算して求められている。⁽⁴⁾」これにたいして、「服地の販売から生じた収益は『服地の納品帳』から転記されている。そこにはすべての受取額の記録が記帳され、それらは服地のひと巻き別販売の帳簿と小売販売の帳簿によって与えられている。費用と収益の差額はその期間の利益または損失を与え、しかもそれは『仕入一販売帳』で算定されたのである。⁽⁵⁾」このようにマルティネッリは記しているのである。しかし、2つの主要なカテゴリーたる仕入および販売の諸勘定での処理のみをもって直ちにその期間の損益が求められたとなすことはなお早計にすぎるであろう。

なぜなら、マルティネッリの説明が同商会のいわゆる第2期についての仕入一販売帳の詳細な記入例をひとつも与えていないのであって、黒帳からそこへ転記され服地の原価へ加算されたであろう損失の利益超過額がわずかに見いだされているにすぎないのであるから、デル・ベーネのおかれた組合企業の観点からして、彼の管理する経営諸活動が同商会勘定に総括され彼らに分配されるべき利益の取り分の算定が秘密帳のもとにおかれたこととの関連においてこの期間の損益は必然的に推定されざるをえないのである。

これらの諸点のいっそうの理解のために、マルティネッリのつぎのような説明を引用しておくことも無駄ではないであろう。彼はいう。「しかし、会計係は別の異なった手続をとったのであり、それは商会勘定 the account of the company を軸として旋回した。『秘密帳』においてその結末を見いだすために、この手続は、まず、『仕入一販売帳』などに、それから『黒帳』に記帳されてある諸資料を用いた。この最終的な帳簿において会計係は組合員に分配されるべき利益の取り分を算定するために計算をおこなったのである。⁽⁶⁾」そして、「この秘密帳に記載のとおり、貸借表が作成された⁽⁷⁾」のである。その結果、要約のかたち

において、「商会勘定は店にある服地、原材料、現金、および債権につき借方記入された；負債および資本持分につき貸方記入された。したがって、この勘定の残高はこの期間の損益を表したのである。この完全に独立した勘定の主要な機能は解散された旧商会をその後直ちに引き継いだ新商会に結びつけることにあったのである。⁽⁸⁾」

いま、この点に関連すべき貸借表の諸記入についてマルティネッリの記述を引用すれば、つぎのとおりである。「第1期の貸借表 the “saldamento dell ragione” or the statement of the accounts は1321年9月1日に作成されたのである。しかし、全手続の詳細な点は失われてしまっている。・・・ただ、この期間が損失で終わったということだけはわかっている。なぜなら『黒帳』において各組合員はかかる損失の持分でもって借方記入されているからである。持分の総数は13であって、損失はつぎのように分けられたのである：6をフランチェスコ・デル・ベーネに lbs. 1211 s. 17 d. 5、4をペロット・カッペローニに lbs. 807 s. 18 d. 4、そして3をドメニコ・バルディーに lbs. 605 s. 18 d. 8。⁽⁹⁾」あるいはまた別の箇所で、「1321年8月31日に貸借表が作成された時、lbs. 2625 s. 14 d. 5, a fior. の損失があった。おそらくこのことがドメニコ・バルディーをして会社から急いで出資金を引き出させた理由でもあったであろう。1年後、1322年8月31日に、この貸借表 the balance-sheet は lbs. 383 s. 9 の利益を示した⁽¹⁰⁾」とされる。とりわけ、マルティネッリの紹介によれば、それを確かめるに足るその第2期の貸借表はつぎのような構造をもつものであったとされているのである。

fos. 206-207.

貸方：	lbs.	s.	d.
フランチェスコ・デル・ベーネ	5264	17	9
グイード・ディ・ラーボ	101	17	9
ナンテ夫人	374	1	5
合 計	5740	16	11

借方：			
ペロット・カッペローニ	92	10	11
バルディー商会各氏	2582	18	2
グイード・ディ・ヴァンニ	7	19	4
デル・ベーネ商会、布地その他につき	3440	17	6
合 計	6124	5	11

当期利益は、1321年9月1日から1322年8月1日までに稼得したもので、lbs. 383 s. 9 a fior.。これを持分にしたがってつぎの各氏に分配する；

デル・ベーネ自身に lbs. 230 s. 1 d. 5 a fior.

ペロット・カッペローニに 153 7 7 a fior.

かくして、損益計算思考と帳簿締切手続との結びつきを具体的に実証するまでには至っていないような諸資料を前にして我々はなお推定の域を脱することができないのであるが、それにしても、アルベルティ商会、デル・ベーネ商会の諸勘定ないし元帳がいずれも期間損益計算のいわゆる財産法的思惟を体現するものであったと考えることは十分に可能であるように思われるのである。

II

アルベルティ商会およびデル・ベーネ商会のそれらと対比された場合、フィレンツェのコヴォーニ Covoni 商会の会計帳簿、さらにフィレンツェの近郊プラート Prato のフランチェスコ・ディ・マルコ・ダティーニ Francesco di Marco Datini 商会の諸帳簿はこれらと異なった事情を示しているものごとくである。まず、コヴォーニ商会の「黄帳」(1336-1340年)はこの商会が損益法的な計算原理で利益を計算し、それがピランチオの利益と不一致であったのでピランチオの利益を組合員に分配しているという点において特に興味深い簿記的資料となすことができるであろう。コヴォーニ商会は口別商品別にすべての原価および他の諸費用をある勘定に借方記入し収益を別の勘定に貸方記入して、そこで最終的な差し引き残高を計算している。その差額は利益(または損失)勘定へ転記されたのであって、以下のパドヴァ産亜麻布にかんする諸勘定がこのことを明らかに示すであろう。

1337

fo. 48r.

パドヴァ産亜麻布4袋借方、ナッドがヴェローナで購入したもの、1337年5月16日、
lbs. 124 d. 8 a ffior.

同借方、上記ナッドが支払った諸経費につき、関税、仲買手数料、運賃、売上税など、
lbs. 5 s. 18 d. 6 a ffior.

同借方、1337年7月8日、上記亜麻布にたいする諸経費につき、運賃、関税など、
lbs. 10 d. 4 a ffior.

同借方、同日、輸入税、運賃、通過税につき、lbs. 15 s. 19 a ffior.

同借方、1337年5月14日、ポーロニャでナッドによって発注された亜麻布の諸経費
につき、lbs. 10 s. 8 d. 6 a ffior.

合計、lbs. 166 s. 7 a ffior.、1337年5月24日に

これを第239葉へ転記

lbs. 166 s. 7 a ffior.

1337

fo. 236v.

パドヴァ産亜麻布4袋貸方、1337年30日、重量228ポンドの亜麻布1梱につき、当
方が売却、lbs. 12 s. 6 d. 6 a ffior.

同貸方、1337年9月12日、亜麻布商人ペルッツィにたいして、上記の394ポンドにつき、lbs. 21 s. 10 a ffior.

[省 略]

合計、lbs. 104 s. 14 d. 6 a ffior.、1337年9月5日。同日、同額を第239葉へ転記。

1337

fo. 238v.

パドヴァ産亜麻布4袋貸方、1337年7月28日、アンニオロにたいして、lbs. 5 s. 16 a ffior.

[省 略]

合計、lbs. 54 s. 10 d. 6 a ffior.、1337年7月28日。同日、同額を次頁に転記。

1337

fo. 239r.

亜麻布4梱貸方・

[省 略]

同貸方、1337年7月28日；先の前頁貸方から転記、lbs. 54 s. 10 d. 6 a ffior.

同貸方、1337年9月5日；第236葉貸方から転記、lbs. 104 s. 14 d. 6 a ffior.

合計、lbs. 178 s. 3 d. 1 a ffior.、1337年8月22日

同借方、1337年5月23日；第48葉借方から転記、lbs. 166 s. 7 a ffior.

同借方、亜麻布の利益につき；第218葉にある利益勘定へ転記、lbs. 11 s. 16 d. 1 a ffior.

明らかに仕入原価は lbs. 124 d. 8 a ffior. であり、加算諸経費は lbs. 42 s. 6 d. 4 a ffior. である。そして、この商品は1337年7月28日から8月20日までのあいだにフィレンツェで数名の顧客に販売され、その合計額は lbs. 178 s. 3 d. 1 a ffior. である。それゆえにコヴォーニ商会がパドヴァ産亜麻布の売買で利益 lbs. 11 s. 16 d. 1 a ffior. を実現させたことは明らかである。

そしてまた、小口経費は別の勘定へ転記され、その残高 lbs. 56 s. 11 d. 7 a ffior. は年度末に損失勘定へ振替えられた。同じように、1338年12月14日から1340年8月31日までに発生したすべての一般経費は経費勘定へ転記され、その借方残高 lbs. 216 s. 10 d. 10 a ffior. も損失勘定へ振替えられているものようである⁽¹⁾。

このような説明に引き続いてマルティネッリはつぎに引用されるような「利益勘定」の例示を与えている。

1338

fo. 219v.

[省 略]

この利益合計額は lbs. 4581 s. 16 d. 2 a ffior.

第331葉の損失額 lbs. 1593 d. 3 a ffior. を控除した。

1338年9月1日、利益 lbs. 2988 s. 15 d. 11 a ffior. が残る。この利益は、棚卸帳 the book of inventory に記載のとおり、暫定的な貸借決算 our tentative balancing の利益より lbs. 9 s. 14 d. 6 a ffior. 多い。それゆえに上記計算書に記載のとおり同利益を小秘密帳に転記し、この勘定を削除した。

もともと、損益計算にかんするかぎり、すでに見たように、「『黄帳』」に記入された第331葉から第332葉までの損失勘定は失われている。それゆえに、利益勘定で報告されているように、損失総額はわかるのであるが、我々はこの勘定に転記された記入全部を知らないのである。」しかしながら、上記のとおり誤差額 lbs. 9 s. 14 d. 6 があったとされるのであるから、「この会計係はかかる相違額の理由を見いだすことに価値はないとして、その結果組合員たちは小さいほうの利益額 lbs. 2979 s. 1 d. 5 をもって貸方記入された⁽²⁾」と推定しうるに足るもののごとくではある。

組合員名	出資額	利益分配額	利益率
コヴォーニ	lbs. 1885	lbs. 744 s. 15 d. 4	19.75
ジョヴァンニ	1015	744 15 4	36.65
ナッド兄弟	2900	1489 10 9	25.65
		2979 1 5	

たとえ関係にこそ多少の差異がそこにあったとしても、同様のことはつぎにあげるフランチェスコ・デイ・マルコ・ダティーニ商会のプラート古文書館 Archivio di Stato di Prato に保管されているとされる簿記的諸資料についても指摘されなければならない。なかんずく、直接の研究対象として現在の我々にとって興味ある特徴は1360年代創業当初のそのアヴィニオン支店はピランチョで期間利益を計算し組合員へそれを振り替えているということ、しかも1390年代バルセロナ支店の帳簿は貸借対照表とそれにつらなる損益計算書とを含んでいるという点につくされうるであろう。

繰り返し引用されるところではあるが、ペラガロ Peragallo, E. は、すでにはやく、「それらは各年度の終わりに規則的に締め切られ、財務諸表が作成された」と述べ、その典型的なひとつの例として1367年から1368年のアヴィニオン支店の一会計年度についての秘密赤帳 No. 139の諸勘定とその締切の例を示しているのである⁽³⁾。

ダティーニ商会アヴィニオン支店のピランチョ (1367-1368年)

アヴィニオン支店秘密赤帳 No. 139の諸勘定及び締切

7頁

以下に示されるのは一会計年度の締切記入、1367年10月25日に始まり1368年9月に終わる。

1368年9月27日、我々がこの支店に所有する商品、家具、備品は総額 f.3141 s.23 d.4、諸勘定帳に表示のとおり。 f.3141 s.23 d.4

受取諸勘定は、備忘帳Bおよび黄元帳Aに表示のとおり、総額 f.6518 s.23 d.4。 f.6518 s.23 d.4

商品、備品、受取諸勘定の合計額は総額 f.9660 s.22 d.8。 f.9660 s.22 d.8

負債合計額は、元帳どおり、2人の組合員フランチェスコとトーロの資本を含み、本元帳7頁から確められる、総額 f.7838 s.18 d.9。

f.7838 s.18 d.9

この会計年度の利益は、1367年10月25日から1368年9月17日まで、その期間は10カ月と22日であり、総額 f.1822 s.3 d.11。

f.1822 s.3 d.11

この利益は2つの部分に分割される、ひとつはフランチェスコにひとつはトーロに：フランチェスコ貸方、6頁に、利益のうち彼の半分につき、総額 f.911 s.2。

f. 911 s.2

トーロ貸方、6頁に、利益のうち彼の半分につき、総額 f.911 s.1 d.11。

f. 911 s.1 d.11

しかも、このことと並んで、ダティーニ商会に与えられた簿記的処理の特徴のもうひとつの側面を表していると考えられるものにド・ルーヴァが整理された形式で例証したつぎのような1399年1月31日付バルセロナ支店の貸借対照表および損益計算書がある。そこに与えられた資料は質量的に必ずしも十分なものとはなしえないのであるが、それにしても、損益計算思考と帳簿締切手続との結びつきの新たな技術を示唆するに至っているという点で確かに注目に値する資料であるともなしうるのであろう⁽⁴⁾。しかしながら、すくなくとも、彼の提示する貸借対照表のなかで、その借方に「現金不足」、「誤謬のための修正額」のほか、「残高計算上の未追跡誤差£11s.9 d.1」が含まれているという点を我々はけっして見逃し

説明	ダティーニ商会			バルセロナ支店			%
	£	s.	d.	£	s.	d.	
預金及び手持現金							
手持現金	18	17	2				0.1

預金勘定	1242	9	8				8.2
特別勘定	<u>440</u>	<u>0</u>	<u>0</u>				2.9
				1701	6	10	11.2
受取勘定							
商品販売、地元商人	4841	14	10				31.9
為替、地元顧客	2192	19	4				14.5
保険、地元顧客	<u>99</u>	<u>17</u>	<u>11</u>				0.7
				7134	12	1	47.1
外国取引先との残高							
ヴェネツィア	1305	5	9				8.5
ジェーノヴァ	9	7	7				0.1
アヴィニヨン		6	0				0.1
モンペリエ	854	15	1				5.6
.....	<u>.....</u>	<u>.....</u>	<u>.....</u>	4845	4	0	31.8
他地域のダティーニ支店							
マジョルカ	88	9	0				0.6
ヴェネツィア	224	16	10				1.4
フィレンツェ	<u>211</u>	<u>16</u>	<u>10</u>				1.4
				525	1	10	3.4
棚卸資産							
在庫商品				288	0	9	1.9
備品							
事務所用品	95	0	0				0.6
我々の奴隷、マルタ	<u>30</u>	<u>0</u>	<u>0</u>				0.2
				125	0	0	0.8
雑勘定							
繰延費用及び消耗品	112	1	10				0.7
アンドレア引出金	25	0	2				0.2
現金不足	38	13	0				0.3
誤謬のための修正額	<u>17</u>	<u>18</u>	<u>6</u>				0.1
				193	13	6	1.3
不良債権				384	7	3	2.5
残高計算上の未追跡誤差				<u>11</u>	<u>9</u>	<u>1</u>	<u>0.0</u>
合計				15208	15	4	100.0

諸 負 債

説 明

バルセロナ通貨

£ s. d. £ s. d. %

支払勘定

地元商人 (大部分手形引受)

1951 2 9 12.8

外国取引先の残高

マジョルカ	586	5	6		3.8
バレンシア	865	1	9		5.7
ペルピニャン	3	11	2		0.0
モンペリエ	91	0	10		0.6
.....
				8261 8 10	54.3
他地域のダティーニ支店					
フィレンツェ	804	19	1		5.3
ジェーノヴァ	1037	13	11		6.8
.....
				2557 13 5	16.8
委託販売				828 7 9	5.5
未払税金及び偶発事象引当金				80 0 0	0.5
所有主の持分					
ダティーニ				786 6 8	5.1
商品及び為替の純利益	751	10	7		4.9
後期調整分	10	5	4		0.1
				761 15 11	5.0
合 計				15208 15 4	100.0

ダティーニ商会
損益計算書

バルセロナ

1397年7月11日—1399年1月31日

(バルセロナ通貨)

	£	s.	d.
商品売買益	689	11	5
外国為替利益	262	4	0
商品費用の貸方残高(注)	133	13	7
総利益合計	1085	9	0
差引諸費用:	£	s.	d.
家賃、18カ月分	60	0	0
貸倒金勘定	3	8	0
護衛諸経費	67	12	0
生活諸費用	106	1	5
事務所設備償却	16	17	0
未払税金及び			
その他見越引当金	80	0	0
費用合計	333	18	5
純利益	751	10	7

(注) 海外の委託者にたいして賦課される手数料、仲介料、およびその他の報酬など——ド・ルーヴァの説明

てはならないのである。なぜならこの点の理解は貸借対照表および損益計算書についてきわめて簡単に要約されたこのような例示のみにもとづいていわゆる「発生主義会計」の萌芽を直ちに想定することが少なからず危険であることを意味しているであろうからである。なお、ついでにまた、行論の理解のために、残高計算上の誤差を貸借対照表借方に計上している同様の例が彼の示すフィレンツェのメディチ銀行 Medici Bank の1433年5月30日付貸借対照表においても見いだされるということを付記しておこう⁽⁵⁾。

メディチ銀行の貸借対照表				フィレンツェ		
1433年5月30日						
				負 債		
				f.	s.	d.
つぎの諸帳簿から：						
N印白帳	119781	16	9			
差引：相互勘定	<u>2224</u>	8	0			
				117557	8	9
M印旧帳				800	19	7
秘密帳				<u>34694</u>	20	3
合 計				153052	19	7
				資 産		
				f.	s.	d.
つぎの諸帳簿から：						
N印白帳				119781	16	10
M印旧帳	8331	24	1			
差引：相互勘定	<u>2224</u>	8	0			
				6107	16	1
秘密帳				<u>27111</u>	12	7
小 計				153000	16	6
残高計算上の誤差				<u>52</u>	3	1
合 計				153052	19	7

結 言

いうまでもないことではあるが、当代イタリアの社会経済的な諸条件のもとでの企業環境の前期的な不安定性を背景に個人的な人間的結びつきにもとづいたそこでの結合関係と、それに制約された臨時的ないし非継続的な資本合本形態とが各組合員の言葉の本来的な意味に

おける持分確定計算として何らかの期間損益計算の生成を必至的ならしめたのであった。確かにここでの簿記的諸記録は資料的に厳密かつ精細なものであるとは必ずしもなしえないのであるが、それらはまさしく企業簿記の一環としての歴史的意義を体現したものと考えられるであろう。

もちろん、同じく期間損益の計算をめざす計算思考、財産法と損益法として区別され根本的に観点を異にする2つの計算原理をここで問題にすることの真実の意味はそのことによつてそれらを決算本手続とよばれる損益の2重の表示に結びつけて理解しようとする点にあるのではない。むしろ、損益計算の二重構造をではなしに財産計算と損益計算、さらには財産法と損益法といった両計算思考統合の方向と実例を見失ってはならないという主張こそがここでの要点をなしているのであり、このような立場からすれば、その後の期間損益計算展開上の主題の胎生を示唆するものとして、たとえば、コヴォーニ商会の決算諸記録についてもその意義が看過されてはならないと考えられるのである。

しかしながら、同時に他面で、当代イタリアについて期間損益計算思考の明らかな存在にもかかわらず、その帳簿締切手続との結びつきはなお明確なかたちで与えられてはいなかったのである。かくして、期間損益計算の決算様式が歴史的にいかなる展開の過程と様相とにおいてその近代的な形式にまで洗練され完成されるに至ったのであるかということを解明するためにも、我々は欧州各地へとそれぞれの経路でなされた複式簿記伝播の跡をたどつてその決算様式発展のいくつかの段階と歴史的意味をさらに探求しなければならないであろう。

注

I

- (1) Martinelli, A., *The Origination and Evolution of Double Entry Bookkeeping to 1440*, 1974, p. 445.
- (2) *Ibid.*, p. 449.
- (3) *Ibid.*, p. 527.
- (4) *Ibid.*, p. 550.
- (5) *Ibid.*, p. 559.
- (6) *Ibid.*, p. 537.
- (7) *Ibid.*, pp. 537-538.
- (8) *Ibid.*, p. 538.
- (9) *Ibid.*, pp. 559-560.
- (10) *Ibid.*, p. 523.

II

- (1) Martinelli, A., *op. cit.*, pp. 654-656.
- (2) *Ibid.*, p. 665.
- (3) Peragallo, E., *Origin and Evolution of Double Entry Bookkeeping*, 1938. Reprinted, 1974, pp. 28-29.
- (4) de Roover, R., "The Development of Accounting Prior to Luca Pacioli According to the Account—Books of Medieval Marchants," in Littelton, A. C., and B. S. Yamey (eds.), *Studies in the History of Accounting*, 1956. Reprinted, 1978, pp. 142-144.
- (5) *Ibid.*, p. 149.