



## 口別損益計算と決算手続

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	<a href="https://doi.org/10.24729/00001277">https://doi.org/10.24729/00001277</a>

# 口別損益計算と決算手続

狭 間 義 隆

かの1494年のルーカ・パチョーリ Pacioli, Luca の「算術、幾何、比および比例大全 Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita」での簿記論「計算および記録要論 Particularis de Computis et Scripturis」がヴェネツィアで採用されていた方法を記述しようとしたものであるかぎり、それが確立当時の複式簿記についての忠実な反映のひとつであったことに異論はないであろう。そうであれば、決算手続ないし損益計算の展開を歴史的に研究しようとするのがここでの当面の課題なのであるから、考察を口別損益計算の範疇に属するとされるパチョーリ「簿記論」の決算形式上の特徴から始めることもけっして不自然なことではないはずである。はたして彼の決算手続にかんする説明はどのように整理要約され、その特徴はどのように把握されるべきなのであるか。そして、この点の検討こそは口別損益計算一般のもとでの決算様式の具体的特徴を理論的に再構成する端緒ともなるであろうし、ひいては近代的な期間損益計算思考のもとでの決算様式の特徴を分析するさいの基本的な視角としても役立つことになるであろう。そこで、これらの点の問題を念頭におきながら、口別損益の計算思考をそれ自体において体現するとされるヴェネツィア簿記の意義と特質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

周知のように、パチョーリは第32章で元帳と仕訳帳の突合せによる誤謬の検出とその修正の方法を説明している。「著名な地域で慣習としておこなわれているのであるが、帳簿が一杯になったとか、あるいは新年度が始まるといった理由から、あなたが帳簿を変更したいと思うとき、いまやあなたはひとつの帳簿からもうひとつの帳簿への記入に注意を与えなければならない。この行為はつぎのこととあいまって帳簿の締切りと呼ばれている。．．．すなわち、それを一人ではほとんどできないであろうから、あなたはまず補助者を得るべきである。用心のために彼には仕訳帳を与え、他方あなたは大事な元帳をあなた自身で保持すべきである。そこで、仕訳帳における最初の記入から始めて、その記入が最初に借方へ、つぎに貸方へ転記された元帳の頁を読み上げるよう彼にいいなさい。そして、彼のいうことをよく聞くと、あなたは彼があなたに指示する頁を常に見いだすであろう。けだし、取引の種

類、すなわち彼が取り出した金額、人物、物について彼はあなたにいうからである。．．．それが元帳において仕訳帳におけると同じことであるとわかると、あなたはそれを照合して、それを線で消しなさい<sup>(1)</sup>。」このように、パチョーリの場合、整理前の元帳記録の正否の検証が「その仕訳帳、日記帳、および上述の元帳の内外で反対項目の突合せ」によって充分可能であると考えられているのである。さらに、帳簿を毎年締切らないとき元帳において日々生じる諸記入のあいだで年次を変える方法を説明する第29章で、彼は「しかし、それら（元帳諸勘定——引用者注）を毎年締切することは常によいことである。とりわけ、帳簿をひんぱんに締切るとは友情を持続させる傾向にあると諺がいうように、組合会社にある者にはとくにそうである<sup>(2)</sup>」とも語っている。

ここで、「毎年帳簿を締切ること」とは損益計算の方法としてそのまま必ずしも「期間損益計算」を意味するものではなく、まったく別のいわゆる「口別損益計算」の範疇に属するものである。そのことは、後で見るであろうように、パチョーリの決算手続の説明において棚卸手続の説明が見られないということ、商品勘定残高の繰越と締切りが新元帳に繰越されるべき諸勘定のそれと同じ手続において考えられているということからしても、容易に推察されることである。決算手続についてパチョーリの説明はつぎのように整理されるであろう：

(1) 当該商品勘定残高の損益勘定への振替。「他のすべての勘定のあとに、利益および損失勘定、資産と損失勘定、あるいは剰余および不足勘定などと、さまざま地域でそう呼ばれる勘定が続くのである。そして、残高勘定の章で説明されるように、すべての他の諸勘定がそこで整理されなければならない。借方ないし貸方における過大額ないし過小額によって形成されるので、この勘定は仕訳帳にはなしに元帳に開設されるだけでよいのである<sup>(3)</sup>。」「すなわち、あなたがある種の商品で損失をこうむって、元帳の勘定で借方が貸方よりも大きい場合、貸方を借方に等しくするために、あなたは過小額でその差額を補ってそれらを平均させなければならない<sup>(4)</sup>。」「この商品勘定が借方においてよりも貸方においてさらに多額を示している場合、反対の処理がおこなわれることになるであろう<sup>(5)</sup>。」（第27章）この場合、商品勘定の機械的な勘定残高が損益を表し、その振替によって元帳勘定が常に平均すると説明するパチョーリの理解から、彼がここでいう「ある種の商品」とは販売ずみの商品の勘定を意味するものであるということは自明であろう。

(2) その他の諸名目勘定残高の損益勘定への振替。「しかし、あなたがA号元帳（新元帳——引用者注）へ振替えたくない勘定、すなわち内密にして誰にも提示する義務をもたない諸勘定、たとえば営業費、家事費、すべての臨時費、地代、家賃、年貢などは同一の元帳、すなわち十字架元帳（旧元帳——引用者注）における損益勘定——剰余および不足金勘定、利益および損益勘定など、あなたが好むままの名称——にたいして締切るべきである<sup>(6)</sup>。」

## (第34章)

(3) 損益勘定からそこで算出された純損益を資本金勘定へ振替。「最後に、この損益勘定は資本金勘定にたいして締切られ振替えられなければならない。それは常に元帳におけるすべての勘定の一番最後の勘定 the last account であり、その結果他のすべての諸勘定の入れ物 receptacle なのである<sup>(7)</sup>。」(第27章) 同様に、「もし仮にこの損益勘定で貸方においてよりも借方のほうにより多くの金額がある場合、あなたは事業の開始以来そこにおいてその分だけ損したことになる、貸方のほうに多くの金額がある場合、あなたは上述のその期間にその分だけ利益を獲得したということになるのである。この勘定によって利益と損失を確かめると、つぎにあなたはそれを資本金勘定にたいして締切って振替えることになる<sup>(8)</sup>。」(第34章)

(4) 残高試算表による検証。「帳簿(元帳)が一杯に、もしくは古くなって、あなたはそれを他の帳簿に振替えたくなくなったとき、つぎのとおりにせよ。まず、あなたはその古い帳簿の表紙の上に、たとえばAでもって印がつけられているかどうか調べるべきである。この場合あなたはその古い帳簿をそこへ振替えようとしている新しい帳簿の表紙にBでもって印をつけなければならない。なぜなら商人の帳簿はa、b、cの文字にしたがって秩序正しく順番に続くからである。あなたは旧帳簿の残高(試算表)を作成して、それがあつべきように正しいかどうか、かつ貸借が正しいかどうかを調べ、すべての借方と貸方を試算表に見られるのと同じ順番に新帳簿へ移記して行って、その各々に別々の勘定を設け、あなたが遂行すると予想する作業に十分な余白をそれぞれ残しておくのである<sup>(9)</sup>。」(第36章、15)したがって、パチョーリのこのような説明によれば、ここで得られるであろう試算表は今日決算予備手続のひとつとして作成される試算表とは明らかに異なるものであつて、いわば勘定が整理されたあとの一種の整理後残高試算表の性格をもつものと考えられる。このような差異は、パチョーリの場合、すでに見てきたように、勘定の整理が名目勘定残高の損益勘定への統合、損益勘定残高の資本金勘定への振替といった機械的な手続を意味するものであつたことと、整理前の元帳記録の正否の検証が仕訳帳、日記帳、元帳内外での他の反対項目との突合せによって充分可能であると考えられていたことによるものであろう。

(5) 商品勘定残高と実在勘定残高を新元帳へ直接繰越して旧元帳を締切る。「とりわけ再び言及されるべきは、ある勘定が一杯になったときとか、あなたが、借方か貸方か、このいずれかにおいてそれ以上の諸項目を記入できないとき、あなたはそれを他のすべての勘定のすぐ後に繰越して、元帳において、上述の勘定と他の諸勘定とのあいだに何らかの余白が残らないようにすべきである。そうしない場合、そのことは帳簿に詐欺行為のあつたことをほのめかすであろう。それらを損益勘定にたいして締切るさい、すでに述べたように、あなたはこのように処理しなければならない。・・・あなたがしなければならないことはより

少ないほうの金額をふやすことだけである。すなわち、その勘定が貸方においてよりも借方においてより多くの金額をもつ場合、あなたはその差額を貸方に加算しなければならない<sup>(10)</sup>。」そして「これと同じ方法をあなたは繰越さなければならないすべての諸勘定にたいして遵守しなければならないであろう。そうすれば、すべての諸勘定は私がいままで述べてきた方法で結びつけられ、しかも少しの余白も残されることはない<sup>(11)</sup>。」(第28章) このように、パチョーリが商品勘定の場合でも現金勘定の場合のようなたんなる勘定残高の繰越を考えていたということは自明であろう。

(6) 諸勘定の繰越し、帳簿締切り手続の借方総額および貸方総額による検証。「以上の帳簿締切りにおいてその正確さを明らかにするために、あなたはつぎのような突合せをおこなう。すなわち、あなたは一枚の紙の上に十字架元帳のすべての借方項目を合計し、それらをその左側に記載する。そしてすべての貸方項目を合計し、それらを右側に記載する。それから、あなたは最後に残ったこの合計額を再合計する。そしてすべての借方項目について合計、すなわち総額を計算する。同様に、あなたはすべての貸方項目について合計、すなわち総額を計算する。そして、前者は借方総額、後者は貸方総額と呼ばれる。さて、これらの2つの総額が等しいなら、すなわち前者が金額において後者と同じである場合、つまり借方のそれと貸方のそれとが同じである場合、あなたはその元帳が適正に保持され締切られたと推論するであろう。しかし、上述の総額の一方が他方のそれを超過している場合、それはその元帳に誤謬があることを示しているのである<sup>(12)</sup>。」(第34章) パチョーリのこの手続の真意を理解するために、このようにして得られるであろう試算表はたんなる合計試算表を意味するものではなく、あくまでも元帳締切りの完全さ正確さを検証するための手段として考えられている点に留意することが必要であろう。

パチョーリの説明する決算手続が上述したような内容をもつものであるとすれば、我々はその特徴を2つここで指摘することができる。その1つは残高試算表作成、ならびに「借方総額」と「貸方総額」との突合せにおいて明らかに現れていると考えられなければならないということである。もともと、一口に残高試算表による検証といっても、この特徴は近代的な手続と対比してその重要性において乏しいであろう。なぜならそれは旧元帳の諸勘定残高を新元帳に直接繰り越すことの上にその基礎をおくパチョーリ的帳簿締切り手続の特異性——期間の概念が排除され帳簿の連続性が力説されていること——において考えられなければならないからである。その2つは、すでに述べたように、パチョーリ的決算手続の過程と意義が口別損益の計算方法によって規定されるものとして現れているということである。すなわち、ただ帳簿が一杯になったとき、あるいはその他の帳簿の更新が必要になったとき、そこに与えられる純損益の金額それ自体の客観性こそが期間損益計算のそれとの対比においてその特徴をなすものとして注目されなければならないのである。

なお、ついでにここで、口別損益計算と期間損益計算との区別は商品別口別商品勘定が計算の単位とされそれぞれの販売の完了をまって損益の計算がおこなわれるのか、あるいは期間が計算の単位とされ何らかの期末棚卸手続をもって損益の計算がおこなわれるのかという点に直接の関連をもつということを述べておこう。この点で、たとえば、かのシュマーレンバッハ Schmalenbach, E. が「80梱の商品を単価200グルデン Guldenで購入し、この口から 1. 20梱を単価300グルデンで、 2. 15梱を320グルデンで、 3. 10梱を260グルデンで販売したとすると、我々は2つの方法で計算することができる」と述べ、さらに、「たしかに口別損益計算は棚卸を時々ともなうものであった。というのも、人は棚卸を管理のために必要としたからである。しかし、この棚卸は商品勘定の締切りのための構成上の意義をもたなかった」(Schmalenbach, E., *Dynamische Bilanz*, 4. Aufl., 1926, S. 60) と述べながら、つぎのような口別損益計算の例示を掲載している点は明らかな誤解を生じせしめるものとして留意されなければならないであろう。なぜならこれら2つの方法とも4400グルデンの利益を示していることから明らかなように、

1. 口別計算による利益計算

商 品 勘 定		商 品 勘 定	
貸主勘定に対して		借主勘定に対して	
80梱各200	16000	1. 20梱各300	6000
損益勘定に対して		2. 15梱各320	4800
利益		3. 10梱各260	2600
1. 20 (300-200)	2000		
2. 15 (320-200)	1800		
3. 10 (260-200)	600		
		利益合計	4400グルデン

2. 棚卸による利益計算

商 品 勘 定		商 品 勘 定	
貸主勘定に対して		借主勘定に対して	
80梱各200	16000	20梱各300	6000
損益勘定に対して		15梱各320	4800
20400-16000=	4400	10梱各260	2600
		棚卸	
		35梱各200	7000
	<u>20400</u>		<u>20400</u>

口別損益計算と期間損益計算との区別が期間損益計算上の2つの売買損益の計算方法——継続記録法ないし出入計算法と棚卸計算法との区別に転化されているからである。口別損益計

算であればこの商品勘定からいまだ損益の計算をおこなわず商品勘定借方残高2600グルデンを単純に繰越すにすぎないであろう。

## II

ところで、旧元帳から新元帳への直接的な繰越しの例はジェーノヴァ市政府 *Comune di Genova* における財務官の1340年から1341年にわたる元帳についても見いだされうるものごとくである。パチョーリの場合と同一の系列に属する直接的な繰越記入という決算様式が示されているだけでなく、すべての価値の全面的な統合がそこにおいて達成されているとされる点においても、現存するジェーノヴァ最古の複式記入例として資料的に高い価値がこれらの元帳に与えられているのである。しかしながら、従来ともすれば、その会計史的評価をめぐって若干の不明確な議論、たとえばそのジェーノヴァ市政府勘定 *account "Communis Janue"* の機能をめぐってもいまだ明確な規定が見いだされるまでには至っていないように思われるのである。したがって、パチョーリ以前に見られたヴェネツィア簿記の特徴と問題点に考察を加えるに先立って、財務官のこれらの元帳についてより一般的な評価をここで試みることもあながち無駄なことではないであろう。

とりわけ、これまで会計史家たちの注意を喚起させてきた勘定の範疇はジェーノヴァ市政府によって購入販売された胡椒、絹、塩および蜜蠟などの商品群であり、しかもこれらの商品は各口別に分類されているのである。そのことの一部をマルティネッリ *Martinelli, A.* の与える以下の中国産絹にかんする例示が明らかにするであろう。

fo. 76v.

1340年7月3日  
中国産絹7サベッティ、791ポンド  
6オンス借方、1ポンドあたり s. 23  
d. 6、M. de マリ氏勘定で、第60葉に  
転記のとおり  
lbs. 930 s. d. 3  
同上、同日、売上税につき、第60  
葉の上記マリ氏勘定で  
lbs. 11 s. 12 d. 6  
同上、同日、R. ドナートに対して  
上記絹糸の仲立ちにつき、C. ロメッ  
リーヌ勘定で、第47葉に転記のと  
おり  
lbs. 1 s. 16 d. 9  
合計 lbs. 943 s. 8 d. 9

1340年7月3日  
我々は受け取った、C. ロメッリー  
ヌスを通して、第47葉に転記のとおり  
lbs. 890 s. 8 d. 9  
上記絹糸の販売につき、1ポンドあ  
たり s. 22 d. 6 の売上税で  
同上、11月7日、上記絹糸の損失  
につき、利益損失勘定へ、本帳第72  
葉に転記のとおり  
lbs. 53  
合計 lbs. 943 s. 8 d. 9

すなわち、そこに、絹勘定の相手方勘定としてC. ロメツリーヌス（財務官）勘定が見られ、それが一種の現金勘定として現れているのである。この点に関連して、マルティネッリはその根拠と意味あいについてつぎのように述べているのである。まず、「歳入と歳出は彼自身のリスクで現金サービスを管理した財務官によって処理されたので、現金勘定はなかったのである。その結果彼は標準的な貨幣単位で表された名法的価値 *nominal legal values* をもって収入につき借方へ、支出につき貸方へ記入されたのである<sup>(1)</sup>。」そして、「絹糸勘定の残高 *lbs. 53* は原価と収益の差額によって与えられ、損失として利益—損失勘定へ転記された。．．．しばしば、販売はことなる顧客におこなわれた。商品のロットのうち一部が売れなかったので勘定が期末に開かれたままのとき、その残高は新元帳における新しい勘定に振替えられたのである<sup>(2)</sup>。」

周知のとおり、ジェーノヴァ市政府においても公債は徴税権を債権者団体に委任することによっても保証されたのである。「以下の“ジェーノヴァ市民統治者 *Regimine Civitatis Janue*”の収入勘定 *income account* は“執政官 *consulates*”、すなわちこれら債権者団体の3人の行政官ごとにジェーノヴァ市政府に帰属する税金につき借方記入された。それは公的歳入を徴収できるようジェーノヴァ市政府によって委任されたものである。このようにして入手された各種資金はジェーノヴァ市政府への貸付にたいし各構成員に利息を支払うために、そして資本の段階的な償却を償うため団体によって用いられたのである<sup>(3)</sup>。」つぎの“ジェーノヴァ市民統治者”勘定の引用が特にこの点を明らかにするであろう。

	fo. 19v, 20r, 20v.
1340年4月11日	1340年
調達庁執政官、本年度、借方、ジェーノヴァ市民統治者に対して、第29葉に転記のとおり	受領・．．．
lbs. 7000	
平和の購買庁執政官、本年度、借方、ジェーノヴァ市民統治者に対して、第29葉に転記のとおり	受領・．．．
lbs. 7000	
塩の購買庁執政官、本年度、借方、ジェーノヴァ市民統治者に対して、第29葉に転記のとおり	受領・．．．
lbs. 6000	



そしてジェーノヴァ市民統治者勘定はその収入勘定に総括されて、その残高がジェーノヴァ市政府の歳入勘定へ振替えられている。この点の会計処理についてマルティネッリはつぎのような同勘定の記入例を与えているのである。

	fo. 29r.
1341年 2月28日 ジェーノヴァ市民統治者借方、ジェーノヴァ市政府に対して、本帳第197葉に転記のとおり  lbs. 20000	1340年 4月11日 本年、我々は調達庁執政官から受領した、第19葉に転記のとおり lbs. 7000 同上、同日、平和の購買庁執政官から、第20葉に転記のとおり lbs. 7000 同上、同日、塩の購買庁執政官から、第20葉に転記のとおり lbs. 6000 合計 lbs. 20000 s. d.

明らかに、「この例で、3つの債権者団体 the consortium of creditors は“調達庁執政官”、“平和の購買庁執政官”そして“塩の購買庁執政官”であった。購買 Purchase (=Compera)なる言葉は公債にたいする債権者団体 Consortia を指示するためにジェーノヴァの会計帳簿の用語で用いられた共通の表現なのである<sup>(4)</sup>。」

さらに、“ジェーノヴァ市民統治者”収入勘定の残高が集合的なジェーノヴァ市政府勘定に振替えられただけでなく、「利益—損失勘定の残高を含め、収入勘定すべての最終残高が財政年度末にそこへ振替えられたのである<sup>(5)</sup>。」その長めの“ジェーノヴァ市民統治者”収入勘定の最初の部分を引用すれば、以下のとおりである；

	fo. 197r.
1341年 2月28日 ジェーノヴァ市政府借方、本帳第123葉の相手方勘定に対して lbs. 51981 s. 19 d. 9	1341年 2月28日 我々は A. R. マチェラーリオから受取った、本帳第3葉に転記のとおり lbs. 15 ..... 同上、同日、ジェーノヴァ市民統治者勘定から、本帳第29葉に転記のとおり lbs. 20000

.....  
 同上、同日、相手方勘定の同政庁から、本帳第142葉に転記のとおり

lbs. 712 s. 7 d. 3

合計 lbs. 51981 s. 19 d. 9

明らかに、「残高 lbs. 51981 s. 19 d. 9は第123葉（“ジェーノヴァ市政府”歳入勘定——引用者注）へ振替えられたのである。貸方記入 lbs. 20000は“ジェーノヴァ市民統治者”収入勘定の1341年2月28日現在の最終残高を表している<sup>(6)</sup>。」

財政年度1340-1341年のジェーノヴァ市政府勘定の最後の頁はつぎのとおりである。あたかも会計システムが現金基準で組織化されているかのように歳入歳出が損益勘定にではなく集合勘定たるジェーノヴァ市政府勘定へ直接的に振替えられているのであって、この点にそのもうひとつの特徴が見いだされなければならないであろう。

fo. 119v.

1341年3月5日

ジェーノヴァ市政府借方、上記政府経費につき、本帳第237葉に転記のとおり

lbs. 63235 s. 18 d. 8

同上、同日、上記政府経費につき、本帳第238葉に転記のとおり

lbs. 4573 s. 11

同上、同日、上記政府経費につき、本帳第238葉に転記のとおり

lbs. 3069 s. 6 d. 10

このうち lbs. 3055 s. 12は同政府の為替と損失のため

同上、同日、3月1日までの4カ月のあいだ、支配人 Dux の給与につき、上記支配人 Dux 勘定で、本帳第133葉に転記のとおり

lbs. 1783 s. 6 d. 8

同上、同日、レヴァントの T. Morandi に対して、本帳第17葉に転記のとおり

lbs. 20 s. 5

.....  
 合計 lbs. 73542 s. 5 d. 11

1341年3月5日

我々は受領した、旧関税庁の徴収官 T. Lavagio の組合から、本帳第3葉に転記のとおり

lbs. 202 s. 10

.....  
 同上、同日、本帳第123葉の相手方の上記政府勘定から

lbs. 48325 s. 5 d. 3

同上、同日、新関税庁の徴収官 J. de Pessina の組合から、本帳第114葉に転記のとおり

lbs. 13 s. 11 d. 7

同上、3月6日、相手方勘定の上記政府勘定から、1341年の相手方の新元帳第29葉に転記のとおり

lbs. 16285 s. 18 d. 5

合計 lbs. 73542 s. 5 d. 11

すなわち、「集合的な“ジェーノヴァ市政府”勘定の残高 lbs. 16285 s. 18 d. 5 は、大雑把にいえば、支払い収支 the balance-of-payment の赤字とされるものを与えている。そして、かかるものとして、1341年3月5日に、新財政年度を始めた新元帳における同“ジェーノヴァ市政府”勘定に振替えられ、この期間中に締切られなかった他の諸勘定の残高も同様に新元帳へ振替えられたのである<sup>(7)</sup>。」残高勘定が用いられず新元帳への直接繰越が見られることはまた塩8000ミーネ貨幣にかんする以下の記帳例によっても明かにされるであろう。

fo. 198r.

1341年1月3日

塩8000ミーネ貨幣借方、1ミーネ貨幣あたり s. 10 d. 5、製塩関税庁の財務官 F. Dentuto と A. de Podio に対して、本帳第134葉に転記のとおり  
lbs. 4166 s. 13 d. 4

1341年3月6日

我々は受領した、相手方たる上記塩につき、1341年の相手方新元帳第168葉に転記のとおり  
lbs. 4166 s. 13 d. 4

そして、ここで記述されている諸勘定のもつ構造のなかで、“ジェーノヴァ市政府”歳入勘定の残高 lbs. 48325 s. 5 d. 3 は同様に直前の帳簿からジェーノヴァ市政府勘定へ振替えられているのである。明らかに、つぎの第123葉の記入例がこの点の処理を具体的に示すであろう。

fo. 123r.

1341年3月5日

ジェーノヴァ市政府借方、相手方勘定に対し、1339年のもう一方の旧元帳に転記のとおり、第125葉において  
lbs. 8940 s. 6 d. 7  
同上、同日、相手方上記の勘定に対して、本帳119葉に転記のとおり  
lbs. 48325 s. 5 d. 3  
合計 lbs. 57265 s. 11 d. 10

1341年2月28日

我々は相手方勘定の上記市政府から振替え、本帳第197葉において  
lbs. 51981 s. 19 d. 9  
同上、同日、相手方勘定の上記市政府から振替え、本帳第192葉に  
lbs. 4041 s. 2  
同上、3月5日、Illice 市政府行政官 Vandus から、本帳第192葉に転記のとおり  
lbs. 200  
同上、同日、Paschalis de Furneto から、本帳第4葉に転記のとおり  
lbs. 1042 s. 10 d. 1  
合計 lbs. 57265 s. 11 d. 10

いうまでもなく、「1339年から振替えられた支払い収支の赤字は lbs. 8940 s. 6 d. 7 にのぼる；さらにジェーノヴァ市政府勘定は徴収された歳入について貸方記入された。・・・合計 lbs. 51981 s. 19 d. 9 にもなる歳入すべてを詳細に記録した財務官の勘定は本研究においてすでに包含されている<sup>(8)</sup>。」

すなわち、一見して明らかなように、そこに商品別口別損益計算が見いだされること、旧元帳から新元帳へ直接的な繰越がおこなわれていることの点において、同政府財務官の元帳の決算様式はパチョーリ的なそれと同一の系列に属するものと考えられるであろう。しかしながら、ジェーノヴァ市政府勘定は同政府の歳入歳出にかんする全記録なのであって、しかもその資本勘定についての詳細な資料は残念ながら見いだされないもののようなのである。事実、マルティネッリ自身もその点にかんしてつぎのような説明と引例を示すに止まっているのである。「・・・“ジェーノヴァ市政府”勘定の最終残高 lbs. 16285 s. 18 d. 5 は1341—1342年の新財政年度に振替えられた支払い収支残高の赤字を構成した。これは任意の種類債権債務すべてにかんする他のすべての諸勘定の残高、および新元帳へ振り替えられた商品の最終在庫に正確に等しくなるはずである；換言すると、赤字額は1341年3月5日現在の資産合計と負債合計の差額に等しく釣り合うはずである。もっとも、写本のこうむった激しい破損のためにこのような照合をおこなうことは実際には不可能であるが<sup>(9)</sup>。」

かくして、ジェーノヴァ市政府の財務官のこれらの元帳は複式記入、その体系化という点においてきわめて示唆に富む歴史的な会計資料のひとつたるを失わないにしても、会計思考展開の過程のなかでのその位置づけをめぐってなお慎重な姿勢が保持されなければならないであろうし、むしろ、複式簿記の起源はどこに求められるべきかというその起源論が問題となるのではなしに、より具体的にここでの問題に即していえば、会計思考展開の過程と各段階との関連のなかで実在勘定と名目勘定の区分およびそれらの相互関係こそが問題とされなければならないのである。したがって、このような観点からすれば、どこよりもまず、「冒険商業会計をより大きく強調した」とされるヴェネツィアの簿記と「工業が栄え、利益・損失の組合員間への均等な分配が強制された」とされるフィレンツェの簿記、これらの両形態によく適合した簿記的諸資料について探索してみることのほうがより一貫的で至当な接近法であると解されなければならないのである。

### III

パチョーリ的決算様式において元帳の締切り手続と損益計算手続とはそれぞれ独立に現れているのである。このことの具体的な例証は、パチョーリ的形式からの若干の片寄りがそこに見られるにしても、ソランツォ Soranzo 兄弟商会の元帳についても歴史的に見いだされる

であろう。同兄弟商会に帰属する2冊の異なる元帳はヴェネツィア国立古文書館 Archivio di Stato di Venezia における「商業記録 Registri Commerciali、ソランツォ兄弟の帳簿 Libri della Fraterna Soranzo、ファイル Cartella 番号No.14」に保管されているとされている。

すなわち、そのひとつは1410年から1417年にわたるソランツォの旧元帳にはかならない。しかし、マルティネッリも指摘しているように、「この写本はあまりにも破損がひどく、あまりにも多くの箇所が失われているので、複式簿記法が適用されたのかどうか判断することは事実上不可能である<sup>(1)</sup>」ということが明らかにされているのであるから、当然に、我々は「はるかに良い状態にある」とされるもうひとつの元帳、いわゆるソランツォの新元帳を概観することによってその会計史的意義の考察を補完すべき手がかりを探求してみることとしよう。それは1406年8月から1434年3月までの日付けがつけられていて、つぎのような諸勘定すべての開始残高勘定がその第1葉に与えられているのである。

fo. 1

## ソランツォ借方・貸方勘定

1406年	1406年
借方、D. ソランツォに対して lbs. 102 s. 5 d. 6	貸方、貸付係に対して lbs. 126 d. 3 p. 27
同、F. モレキシニーニに対して lbs. s. 1 d. 8 p. 16	同、B. マリオーニに対して s. 2
同、我々の友人修道女に対して lbs. 1	同、P. ベネデートに対して lbs. 70 s. 7 d. 2 p. 1
同、Z. コルネルに対して lbs. 4 s. 5 d. 2 p. 15	.....
同、T. ソランツォに対して s. 5 d. 1 p. 4	同、穀物の管理人に対して lbs. 2 s. 6
.....	.....
同上、ソランツォ兄弟に対し、前帳 第78葉に記載のとおり lbs. 285 s. 13 d. 11 p. 26	同、ダマスコへの旅商に対して lbs. 22 s. 10 d. 9 p. 13
および定刻前に上記勘定の転記され 記録されなかった払戻金につき、 前帳第7葉に記載のとおり、N. d 'Alemagnan に lbs. 1 s. 12 が与えられ て、それは第8葉に残る lbs. 283 s. 1 d. 2 p. 26	同、現金に対して lbs. 89 d. 11 p. 26
同、残高として、本勘定から振替え、 J. ボルトレーモ氏が第84葉で彼の勘 定から転記したとおり、 lbs. 5 s. 1 d. 6 p. 19	

このように新元帳は開始残高勘定で始まっているのであり、この記帳例は、形式上、15世紀初頭ヴェネツィアの会計実務ですでに残高勘定が用いられていたことを示唆させるに足るもののごとくではあるが、マルティネッリがつぎのように述べている点は注目に値いするであろう。「たしかにこの勘定は事実上新元帳のための一種の開始残高勘定の機能を遂行した。しかし、いくつかの他の諸勘定の初期記入項目が“旧元帳”のほかに他の諸帳簿からも、ジャコモ・ボルトレーモ氏のために作成されたもののほかにいくつか他の会計計算書からも転記されたということもまた確かなことなのである<sup>(2)</sup>。」すなわち、「借方・貸方勘定」はまさしく形式的に開始残高勘定と同一の機能において考えられているというにすぎないのであって、現代的なそれとの対比においてまったく範疇を異にするものであるということは自明であろうからである。

ソランツォ兄弟“故ヴィトール Vitor のドナート Donato、ジャコモ Iachomo、ピエロ Piero、ロレンツォ Lorenzo”の勘定からの抜粋は以下のとおりである。ソランツォ兄弟商会勘定は彼ら兄弟の持分の変動を示すもので、明らかにその借方はその持分の減少を貸方は持分の増加を示している。

fo. 8

ソランツォ兄弟商会勘定

イエス (キリスト) 1406年

兄弟借方、反対記入、現金に対して、1403年3月1日に、前帳第10葉に記載された残高 s. 8 d. 11につき；第24葉経費小帳に記載のとおり、本帳第7葉において、s. 16 d. 11と記載されるべし

s. 8

同借方、現金に対して、我々の修道女に支払われた経費につき、本帳第7葉で

lbs. 10 s. 10 d. 8 p. 28

同借方、1417年11月25日に、現金に対して、duc. 43 gr. 8、フランチェスコ氏に負っている借入金の返済につき、旧元帳第22葉と本帳第62葉に記載のとおり

lbs. 4 s. 6 d. 8

.....

イエス (キリスト) 1406年

ソランツォ兄弟貸方、第78葉の計算書に対し、上記の日に、本帳第1葉で

lbs. 284 s. 1 d. 11 p. 8

同貸方、ジャコモ・ボルトレーモ氏に作成された計算書に対して、前帳の残高につき、第1葉に転記のとおり

lbs. 5 s. 1 d. 6 p. 19

同貸方、ドナート・ソランツォに対して、第11葉のドナート氏の帳簿に記載のとおり、duc. 44、本帳第41葉で

lbs. 5 s. 8

.....

明らかに振替金額は一致しないのであるが、マルティネッリによれば、その理由はつぎのようである。「ソランツォ家の“新元帳”は長期かつ複雑な裁判抗争のなかでソランツォ兄弟の一人によって作成され、証拠能力の点で不完全な文書であったのであり、・・・ソランツォ家の財産分割にかんする裁判は1434年における“申し立ての判決”まで依然係争中であって、そのなかでマルコリーナの持参金および婚礼費について、家族に帰属した家屋および土地で受領された賃貸料、そして何回かの海外旅商および1400年以降ドナート・ソランツォによるその他商業上の思惑買いの経済結果などについて再計算が命じられたのである<sup>(3)</sup>。」

さらに、第7葉のところで現金勘定の抜粋が示されているのである。しかし、この勘定も締切られていないので現金の在 high は与えられていない。

fo. 7

## 現金勘定

イエス (キリスト) 1406年  
 現金借方、第78葉の勘定から振り  
 替えられた残高につき、本帳第1葉に  
 lbs. 89 d. 11 p. 26  
 同、1406年に受領した家賃につき、  
 本帳第8葉に転記のとおり  
 lbs. 24 s. 7 d. 11 p. 6  
 同、1407年に受領した家賃につき、  
 本帳第8葉に転記のとおり  
 lbs. 23 s. 4 d. 5 p. 26  
 同、1408年に受領した家賃につき、  
 本帳第8葉に転記のとおり  
 lbs. 22 s. 19 d. 7  
 同、1406年1月26日、M. ソランツ  
 ォ氏につき、本帳第9葉と旧元帳第3  
 葉に記載のとおり  
 lbs. 40  
 .....

イエス (キリスト) 1406年  
 現金貸方、反対記入、見だされた誤  
 謬につき、兄弟の帳簿に記載のとおり、  
 本帳第8葉に転記のとおり  
 s. 8  
 同、兄弟の帳簿に対して、修道女の  
 経費につき、本帳第8葉に転記のと  
 おり、  
 lbs. 10 s. 10 d. 8 p. 28  
 同、1月26日、ダーマルへの旅商  
 につき、本帳第9葉と旧元帳第3葉に  
 記載のとおり  
 lbs. 40  
 .....

このようなソランツォ兄弟商会の元帳に見られる勘定記入例はこの商会の会計係が複式簿記法について一定の知識をもっていたということを示唆するに足るものとして注目されなければならないであろう。しかしながら、残念なことには、ここでもまた、このような財務諸

表作成と損益計算手続との関連性はなお明確なかたちで示されるまでには至っていないものごとくである。まさしく、マルティネッリも述べているように、「彼は全般的な会計計算書を作成しなかったのである。それがあれば財産分割におけるソランツォ家の構成員の立場を明きらかにしたであろうし、すべての記録の再検討にとって主要な用途ともなったであろう。実際、諸勘定のどれも締切られなかったのである<sup>(4)</sup>。」そのことの一部は第167葉に与えられた同商会の1434年の勘定からも充分にうかがうことができるであろう。

fo. 167

## ソランツォ兄弟商会勘定

イエス (キリスト) 1434年

ソランツォ兄弟借方、反対記入、3月の日に、サン・ロレンツォ修道院に贈られた白色ダマスキ織絹1反の損失につき、申し立ての判決で命じられたとおり本勘定へ転記

lbs. 4 s. 2 d. 3 p. 25

同日、上記損益に対して、すなわちフィレンツェ織布5反の損失につき、その3分の1が我々に割り当てられ、青染料の損益を割戻した、アレクサンドリアのガレー船について

lbs. 1 s. 9 d. 10 p. 21

同、9月の日に、申し立ての判決で命じられたとおり、D. ソランツォ氏に対し、上記の事務所の告示に記載されたとおり、ソランツォ氏の分を弁済し、残高は上記D. ソランツォの勘定へ転記：ducats 28 d. 6、さらに1400年から1404年にソリアで上記ソランツォ氏が支払った謝礼と手数料：ducats 41 d. 12；合計 ducats 69 d.

18

lbs. 44 s. 3 d. 6

イエス (キリスト) 1434年

故ヴィトールのソランツォ兄弟貸方、3月の上記の日に、残余につき本帳第161葉に残高として転記のとおり

lbs. s.

同、上記の日に、ドナードと兄弟に帰属する損益、さらにトリポリで数名の人々に購入された綿1袋に対する損益の割当てにつき申し立て判決で命じられたとおり

s. 18 d. 8 p. 24 1/2

同、上記の日に、上記損益に対して、ソリヤでドナード氏が売却した厚手麻粗布606ブラツァのうちの1/2に対する利益

s. 18 d. 6 p. 24

同、上記の日に、上記損益に対して、ソリヤでドナード氏が売却した厚手麻粗布1857ブラツァの利益の分け前

s. 8 p. 27

たしかに決算形式に関連すべきソランツォ兄弟商会の詳細な資料は、すでにいわれているように、残念ながら現存してはいないもののようなのである。しかしながら、その決算振替



記入にかんするかぎり、ここでの諸帳簿は資本主簿記成立のひとつの例として言及され、具体的に、資本主勘定たるソランツォ兄弟商会勘定への諸名目勘定残高からの直接的な振替え、さらに持分関係を示すドナート・ソランツォ勘定へのその差額の振替えを十分に推定せしめるに足るものであるように思われるのである。たとえば、(借) ソランツォ兄弟 1. 19. 10. 21 (貸) 損益 1. 19. 10. 21、同じく (借) ソランツォ兄弟 44. 3. 6 (貸) ドナート・ソランツォ 44. 3. 6 といった諸勘定間での貸借複記の形式がそこに見いだされるからである。けだし、口別損益の計算思考において損益の計算と帳簿の締切りとは概念的にも現実的にも別個の会計手続として現れたのであるから、期間的な諸費用諸収益の多岐的な表現としての諸名目勘定残高を何らかの方法と形式のもとで集合し総括することは必ずしも不可欠の決算手続ではなかったのである。

#### IV

ソランツォ兄弟商会の元帳との対比において、アンドレア・バルバリーゴ Andrea Barbarigo の会計簿は「ジャコモ・バドエル Giacomo Badoer (1436-1439年) の元帳とともに15世紀初頭に複式簿記が到達した成熟を記録している<sup>(1)</sup>」ともいわれ、そのことと並んで、「この仕訳帳で記述されている技法は1世紀以上も後の1543年にヤン・イムピン Jehan Ympyn Christophle による『新たな教示 Nieuwe Instructie』のなかでも説明され、この著作、および1534年の仏語訳と1547年の英語訳をとおして複式簿記は“イタリア式 Italian method”として欧州全土で知られるようになった<sup>(2)</sup>」とされる点においても、ここでの我々の考察にとってアンドレア・バルバリーゴ商会の元帳に触れることは行論の便宜上好都合であるともなしうるのである。

周知のように、バルバリーゴの帳簿とされるものについて、2冊の写本、仕訳帳と元帳がヴェネツィア国立古文書館に保存されていて、仕訳帳は1430年1月2日に始まり1440年8月31日に終わっているのであるが、元帳は1430年1月2日に始まり1435年2月28日に終わっているということが確認されていることから、これらの2つの帳簿自体は1430年から1582年まで長期にわたる一連の仕訳帳と元帳のうちの初期のものであるにすぎないのである。すなわち、アンドレア・バルバリーゴの帳簿はその仕訳帳と元帳とが複式記入のかたちで連携して利用された最も初期の例のひとつを与えているという点でも注目されなければならないであろう。たとえば、第3葉、第4葉においてつぎのような仕訳例が与えられているのである。

fo. 3, fo. 4

$\frac{18}{7}$	神に誓って、1430年1月2日、ヴェネツィアで 現金借方、フランチェスコ・バルビー兄弟貸方、ニコ コロ兄弟、マテオおよびツァン氏を加えて、ア ルマーノの名義で、サフランの決済につき・・・・・・ s. 8 d. 3 p. 16
<hr/>	
$\frac{5}{14}$	1430年1月13日 N. デ・カルツィ借方、バリビー兄弟貸方、銀行 に代わり、私も加えて・・・・・・ lbs. 3
<hr/>	
$\frac{18}{18}$	1430年1月22日 個人経費借方、現金貸方、フェラーラへの旅費につ き・・・・・・ s. 7

すなわち、ここで、記録の元帳への転記をより簡単にし、両者の結びつきをより強くするために元帳の頁数が仕訳帳に記載されているということと並んで、左側にある最初の欄で借方記入された勘定と貸方記入された勘定とが位置している元帳の頁を指示する2つの数字が記載されている点が注目されなければならないであろう。2つの数字は分数で表されているのであり、分子は借方記入された勘定が位置する元帳の頁数、分母は貸方記入された勘定が位置する元帳の頁数を示している。とはいえ、マルティネッリがつぎのように述べている点もバルバリーゴ的処理の本質を示唆するに足る言葉として注目しておかなければならないであろう。すなわち、「会計係は第3者との取引、しかも現金取引のみを記録した。彼らは財貨や商品の期末棚卸の記録および最終計算書、貸借対照表と損益計算書を作成するのに必要なその他のすべての修正記入を無視した。最後に、彼らは元帳勘定の開設と締切りのための記帳を無視した；この事実は、それ自体、試算表の可能性、すなわち合計額にもとづいた元帳の統制をまったく排除したのである<sup>(3)</sup>。」

さて、アンドレア・バルバリーゴの元帳は1430年1月2日に「借方貸方残高」をもって開始され、前年の元帳締切りから得られた残高がこの開始勘定に転記されている。この点の確認のために開始残高の抜粋を引用すれば以下のとおりである。

fo. 1

アンドレア・バルバリーゴ借方・貸方勘定

1430年 借方貸方勘定借方、小白帳Aから 転記、1月2日、故ニコロの息子アン ドレア・バルバリーゴに対して、前帳	1430年 借方貸方勘定貸方、反対記入、1月 2日、故アントニオの息子ピエロ・ソ ランツォに対して、本帳第7葉に記載
--	---

第2葉に記載のとおり

lbs. 20

同借方、1月2日、商品で得た手数料に対して、前帳第2葉に記載のとおり

lbs. 52 s. 10

のとおり

s. 13 d. 10

同貸方、ステファーン・フィンに対し、タナへの旅商につき、本帳第8葉に記載のとおり

s. 1 d. 2 p. 28

上記の記入例はこのような勘定を相手方としての諸勘定の開始記入、元帳の更新ないし再開の手続がおこなわれたことを示しているのであり、その点でパチョーリの形式よりも整理された形式であるともなしうるであろう。しかしながら、マルティネッリも指摘するように、「この元帳の開始残高は1429年12月31日に終わった期間の直前の計算書 a preceding statement of accounts から記入されたのではなく、1429年の日付の以前の元帳 the previous ledger から転記された勘定の残高であるにすぎない<sup>(4)</sup>」のであって、そのかぎりにおいて、この「借方貸方」勘定は一種の開始残高ではあっても現代的なそれとの対比においてまったく範疇を異にするものなのである。

アンドレア・バルバリーゴ商会は商品の直接取引を主に取り扱ったのであり、時にそれらはいわゆる陸路や海路での、とりわけロンドンやブルージュへの旅商のかたちで別の商人に委託されたのである。たとえば、「ヴェトール・カペロ兄弟に委託されたブルージュへの旅商」や「ヴェトール・カペロ商会への旅商」などの諸勘定は委託を受けた代理人による商品の売買から導き出された借方と貸方を示している。「委託された旅商」と呼ばれる勘定はそれぞれ別々の勘定に記録され、費用はすべて借方に商品販売の収益は貸方に記入された。1430年のこの勘定の残高は1431年8月19日に利益—損失勘定へ振り替えられたのであって、そのことの具体的な手続はつぎのような形式において与えられているのである。

fo. 19

## 「委託された旅商」勘定

1430年

ブラガーディン氏に委託されたロンドンへの旅商借方、1月2日、クエリーニ氏と私との折半による金糸30に対し、上記金糸の金額につき、本帳第16葉に記載のとおり

lbs. 5 s. 13 d. 9 p. 20

同、1431年8月19日、ヴェト

1430年

ブラガーディン氏に委託されたロンドンへの旅商貸方、8月19日、彼が金糸30で実現したもので、その半額を報告した、本帳第34葉に記載のとおり

lbs. 6 s. 8 d. 8 p. 16

ル・カペロ兄弟に対し、金糸30の運搬人2人に支払われた費用のうち私への割り当て分、

s. 2 p. 16

同、1431年上記の日、損益に対し、実現した利益につき、本帳第3葉に記載のとおり

s. 12 d. 10 p. 12

合計 lbs. 6 s. 8 d. 8 p. 16

さらに、マルティネッリによれば、「利益—損失勘定 the profit-and-loss account は元帳のなかで数頁にわたって記帳され、その貸方残高 lbs. 228 s. 18 d. 7 p. 3 はアンドレア・バルバリーゴの主たる資本勘定 the main capital account に振替えられたのである<sup>(5)</sup>。」——以下のアンドレア・バルバリーゴ勘定の引用がその一端を明らかにするであろう。

fo. 2

アンドレア・バルバリーゴ勘定

1434年

アンドレア・バルバリーゴ借方、2月末日、第149葉の借方貸方残高勘定へ転記

lbs. 443 s. 16 d. 6 p. 25

1434年

故ニコロの息子アンドレア・バルバリーゴ貸方、1月2日、借方貸方に対し、資金は私が航海を始めたとき私の母が私に与えたもの、本帳第1葉に転記のとおり

lbs. 20

1432年

同貸方、2月の日に、クリスピーナ・バルバリーゴ夫人に対して、彼女が私に与えた資金につき、本帳第3葉に転記のとおり

lbs. 1 s. 12

1434年

同貸方、2月の日に、手数料と給料につき、本帳第2葉に転記のとおり

lbs. 55 s. 19 d. 2

同貸方、上記の日に、給与につき、本帳第2葉に転記のとおり

lbs. 125 s. 14

同貸方、上記の日に、アンドレアとツァンに対して、マリーア商会で実現した貨幣の半分につき、本帳第76葉に転記のとおり

lbs. 11 s. 8 d. 9 p. 22

同貸方、上記の日に、実現された利益につき、本帳第147葉に記録のとおり

lbs. 228 s. 18 d. 7 p. 3

合計 lbs. 447/16/6/25

1434年の損益勘定の残高が資本勘定たる「アンドレア・バルバリーゴ」勘定に貸方記入され、そしてこの勘定は1434年末に「借方貸方残高」勘定をとおして締切られているということは明らかであろう。しかしながら、換言すれば、このような損益勘定は口別損益計算の方法のもとにおいて、その存在にもかかわらず、必ずしも損益計算上の積極的意義をもつものではありえなかったということもまた明かなことなのである。すなわち、マルティネツリも理解したように、「正しい貸方合計額は443. 16. 6. 25となるべきである」のに、「閉鎖残高のある第149葉および新年度の開始残高のある第150葉に振替えられた金額は447. 16. 6. 25となったのである。おそらくこの差は第143葉における利益—損失勘定に転記された1つの勘定記入、貸付係 Chamber of Loans で実現された利益についての記入のためであり、それは資本勘定が締切られてから損益勘定へ転記されたものである<sup>(6)</sup>。」あくまでも、「1435年2月28日にアンドレア・バルバリーゴによって作成された会計計算書は真正の貸借対照表ではなく、“手数料”“損益”などの損益諸勘定と同バルバリーゴの主たる資本勘定との統合であった<sup>(7)</sup>」のであり、「これは完璧な財務諸表というよりも、むしろ暫定的な会計計算書のようにあり、その機能は元帳を構成するすべての勘定を締め切ることにあった<sup>(8)</sup>」と解されなければならないのである。

いうまでもなく、こうした特異な簿記手続の正当化はその商業活動のもつ特有の性質のなかに見いだされともいえるであろう。それは代理人によっておこなわれたであろうし、彼らは会社に代わって商品を仕入れ販売するので長期の旅商をおこなわざるをえなかったのであるから、簿記係にとってその期末にこれらの海外市場で実現する予定の収益を正しく評価することはきわめて困難であったであろうと思われるのである。しかしながら、バルバリーゴの諸例はソランツォのそれと並んで複式簿記の重要な歴史的資料のひとつとして考えられなければならないのである。なぜなら、口別損益計算の系列に属するにしても、それらはパチョーリの場合におけるような「借方総額」と「貸方総額」とによる検証といった形式とは

対照的に元帳での「残高勘定」による締切り再開を示しているからであり、そのかぎりにおいてパチョーリの形式よりもさらに整理された形式であるともなしうであろう。しかもパチョーリの場合にどうかすると帳簿締切りと損益計算の同時的な手続が想定されていたのに対して、それらは両者をまったく別の手続として直截に表現しているからである。

V

さらに、口別損益計算のもとでの決算様式、しかもパチョーリの形式からの明らかな片寄りを示すもうひとつの具体的な例証はジャコモ・バドエル Giacomo Badoer の会計帳簿についても見いだされるであろう。そしてさらに、ジャコモ・バドエルの会計帳簿もヴェネツィア国立古文書館に保存され、1436年9月3日から1439年7月29日までコンスタンチノープル Constantinople においてヴェネツィアの個人商人ジャコモ・バドエルによって完全に複式記入されたものとされている点でも、現在の我々にとって興味のある歴史的な会計資料となすことができるのである。

まず、マルティネッリが示すように、資本主勘定たるジャコモ・バドエル勘定の貸方側、さらにその借方側はつぎのような形式において与えられているのである。

fo. 6 r.

ジャコモ・バドエル勘定 (貸方)、1436年

相手方勘定	pp.	k.	q.
ツェン氏、外国為替受取りにつき	503	3	
現金、売上につき	156		
現金、ガレー船具の売りにつき	19	12	
金銭受取り、雄黄販売につき	850	2	2
現金回収、ペールと毛織物販売につき	197		
T. ベニベンティ氏、取引の清算につき	83		
.....			
雄黄105包み、売上につき	1919	8	
諸債務者、金銭受取りにつき	151	11	
ペール4箱、売上につき	175	4	
布地5梱、売上につき	1655	16	
A. di Zusti、銀5鑄塊につき	10	12	
T. ベニベンティ氏、受取運賃につき	1	12	
ブレッシア産布地25巻、売上につき	574	12	
マントヴァ産布地60巻の1梱、売上につき	609	20	
フィレンツェ産布地1梱、売上につき	1252	16	
合計	pp. 10489	k. 16	

			fo. 6
	ジャコモ・バドエル勘定 (借方)、1436年		
	相手方勘定	pp.	k. q.
	C. カペッロ氏、1437年8月22日、		
	支払手数料につき	32	12
	この勘定残高を第199葉に振替えた、		
	1438年5月22日	10457	4
	合計 pp. 10489 k. 16		

とりわけ現在の我々にとってより興味のある点はバドエルにおいて決算がまれであり帳簿が一杯になるまで先送りされたという点につくされるであろう。そのことのひとつの例としてあげられるであろうが、「資本勘定は損益勘定の結果をそこに要約することなしに1438年5月22日に締切られた。そして、その残高 pp. 10457 k. 4 は元帳の第199葉へ振替えられた<sup>(1)</sup>」のである。

すでに述べたように、バドエルの会計帳簿は冒険事業会計のもうひとつの例であって、事業ごとに口別損益計算がおこなわれたのである。すなわち、バドエルが彼とともにコンスタンチノーブルにもっていた商品の口別勘定は仕入原価と付随的な費用のすべてについて借方記入され、その販売で実現した収益について貸方記入されている。また、商品の品目が第三者に属し委託で販売されると、実現した純収益はその商品を彼に代わって販売した人間にたいして貸方記入されている。その結果ひとつひとつの冒険事業で実現した利益あるいは発生した損失を知ることが可能となったであろうし、複数人間が同じ冒険事業に参加したときこの会計手続は重要であったと思われる。明らかに、それらの諸勘定の1つたる雄黄勘定の記入例がこの点の処理を具体的に示すであろう。

fo. 13

## 雄黄勘定

1436年	1436年
雄黄借方、9月4日、商品諸費用につき	雄黄貸方、反対記入、9月6日、E. de David に対して、17束につき、本帳第5葉に転記
pp. 1	pp. 357 k. 18
同、仲介手数料につき	同、9月26日、A. アルギーロに対して、12束につき、仲介人は雇わなかった
pp. 6 k. 12	pp. 257 k. 6
同、保管料につき	同、10月25日、C. ションバに対し
pp. 2	
合計、本帳第17葉に転記	
pp. 9 k. 12	

同、委託料につき pp. 8	て、17束につき、仲介人はZ. シュマノ pp. 351
同、自己自身への手数料につき pp. 39 k. 6	同、同月30日、現金に対して、実 現した利益につき、
同、4月5日、私ジャコモ・バドエ ルに対し、上記雄黄で実現した利益に つき、本帳第6葉に転記 pp. 1919 k. 8	pp. 23 k. 1 .....
合計 pp. 1976 k. 2	同、3月4日、現金に対して、実現 した利益につき、3月4日から3月 27日までの売上 pp. 227 k. 8 合計 pp. 1976 k. 2

すなわち、この勘定の残高 pp. 1919 k. 8 は損益勘定ではなく、むしろ資本主勘定たるジャコモ・バドエル勘定の貸方へ転記されているのである。

このようなジャコモ・バドエルの決算手続の展開過程を特徴づけるものとして、マルティネッリはその損益勘定を掲載することなくつぎのような記述を与えているのである。すなわち、「集合的な損益勘定は元帳の開始以後10か月、1437年6月13日に始まった。それは“委託された”いくつかの商品での損失、収益での修正、掛売りでの割引と損失について借方記入され、逆にそれはいくつかの商品の販売で実現した利益、為替での利益および仕入先、供給者、代理人によって付与された割引について貸方記入された。1438年12月22日に損益勘定の残高 pp. 2127 k. 12は、余白がないので、元帳第65葉から第306葉へ振替えられた。最後の100頁分における古写本にこうむった損傷のために最終的な会計計算書についての全般的な考えをもつことは不可能である<sup>(2)</sup>。」

かくして、バドエルの諸例の特徴は、簡単に、つぎの点に集約されるであろう。すなわち、パチョーリの場合損益勘定の残高は最後に資本勘定へ振替えられたのに対して、バドエルは1437年の損益勘定 (fo. 65) の残高2127.12を資本勘定にというよりも1438年の損益勘定 (fo. 306) にそのまま繰り越しているのであるから、1436年の資本勘定 (fo. 6) の残高10457.4も1438年の資本勘定 (fo. 199) にそのまま繰り越されたであろうと推定することは充分可能なことである。しかしながら、残念なことに、ジャコモ・バドエルの決算手続もまた、その最後の100頁分が損傷をこうむっているために、事業全体の損益勘定と資本勘定とが最終的にどのように締切られたのかをなお明確なかたちで与えるまでには至っていないもののごとくである。



## 結 言

以上において我々はクリヴェッリ Crivelli, P. によるパチョーリ「簿記論」の現代英語訳書とマルティネッリ Martinelli, A. の研究に集約された当代イタリアの簿記的資料とによって口別損益計算のもとでの決算様式をごく簡単に考察したのであるが、今や、結論として、これらの決算形式の歴史的意義が明らかにされなければならない。まず、これを複式簿記の損益計算法としての歴史的な観点から見ると、これらのすべての帳簿において商品の売買損益はすでに販売ずみとなった商品勘定においてその貸借差額としていわば自動的機械的に与えられたのである。だからこそ、アンドレア・バルバリゴの元帳に見られたように、名目勘定残高の集合損益勘定への振替えによる整理がおこなわれたとしても、そこで与えられた純損益自体はその客観性を誇りえたのである。つぎに、同一の手続を抽象技術的な観点から見ると、元帳締切り諸手続が歴史的な損益計算の手続から論理的にも実践的にも何ら必然的な関連を有しないものとして、そのかぎりにおいてそれぞれの時間的空間的にまったく別個の会計手続として与えられているのである。いうまでもなく商品の期末棚卸手続を不可欠とする損益勘定と残高勘定との照合関係の成立といった可能性は、残念ながら、そこに見いだされるには至っていないということなのである。これらのことがまさしく口別損益計算の要点をなしているのである。かくして、逆に、近代的な期間損益計算における決算様式の意義と限界についての示唆がここに与えられたことにもなるのであって、上述の要点と並んで、このこともけっして見逃されてはならない点であると考えられるのである。

## 注

## I

- (1) Crivelli, P., *An Original Translation of the Treatise on Double-Entry Book-keeping by Frater Lucas Pacioli*, 1924. Reprinted, 1974, pp. 90-91.
- (2) *Ibid.*, p. 85.
- (3) *Ibid.*, p. 81.
- (4) *Ibid.*
- (5) *Ibid.*, p. 82.
- (6) *Ibid.*, p. 98.
- (7) *Ibid.*, p. 82.
- (8) *Ibid.*, pp. 98-99.
- (9) *Ibid.*, p. 110.

- (10) *Ibid.*, p. 83.
- (11) *Ibid.*, p. 84.
- (12) *Ibid.*, p. 100.

## II

- (1) Martinelli, A., *The Origination and Evolution of Double Entry Bookkeeping to 1440*, 1974, p. 698.
- (2) *Ibid.*, pp. 705-706.
- (3) *Ibid.*, p. 710.
- (4) *Ibid.*, p. 711.
- (5) *Ibid.*, p. 712.
- (6) *Ibid.*, p. 714.
- (7) *Ibid.*, p. 730.
- (8) *Ibid.*, p. 732.
- (9) *Ibid.*, p. 733.

## III

- (1) Martinelli, A., *op. cit.*, p. 859.
- (2) *Ibid.*, p. 864.
- (3) *Ibid.*, pp. 862-863.
- (4) *Ibid.*, p. 864.

## IV

- (1) Martinelli, A., *op. cit.*, p. 867.
- (2) *Ibid.*, pp. 867-868.
- (3) *Ibid.*, p. 873.
- (4) *Ibid.*, p. 874.
- (5) *Ibid.*, p. 877.
- (6) *Ibid.*, pp. 882-883.
- (7) *Ibid.*, pp. 884-885.
- (8) *Ibid.*, p. 886.

## V

- (1) Martinelli, A., *op. cit.*, p. 896.
- (2) *Ibid.*, p. 900.