大阪公立大学 Osaka Metropolitan University 学術情報リポジトリ

<論説>ペンドルフの「ドイツにおける簿記の歴史」について(3)

メタデータ	言語: Japanese 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/10.24729/00001310

ペンドルフの「ドイツにおける簿記の歴史」について（3）

狭　間　義　隆

しかしながら、ペンドルフ自身も述べているところではあるが、「ゴットリープも彼の栄誉の上に眠りこんではいなかった、そして1546年に“簿記、精巧にして聡明な2帳簿 Buchhalten, Zwey Künstliche vnd verstendige Buchhalten usw.”なる表題で新たな著作を刊行した[26]」のである。我々は「わずかしか、ないしはほとんどまったくイタリア人の影響のもとになかった[27]」とされるほどドイツ的な、これら帳簿締切りの特徴が完成されたかたちで記述されているのをそこに見いだすことができるであろう。いま、それに関連すべき若干の記入例を引用すれば、つぎのとおりである[28]。すなわち、仕訳帳すなわち日記帳はつぎのような記入をもって始まっている。ペンドルフによれば、「それに引き続いて、債

仕訳帳すなわち日記帳—開始記入

神とともに、1545年

3　月　7　日

現金//私　ヨーアン・・ゴットリープは私の次の商業を私自身のため/我々の愛する神の名の下に開始した/基本財産として次のものを元入れした。

1/2	ganzen pazen 貨幣	800 fl	
	12貨幣	650 fl	
	すべての小貨幣	550 fl	
	合計		fl 2000. —. —

同　月　8　日

銀を私は仕入れた//現金で、

	8 m・14 lot 2qu.	単価　8 fl. 16 ß. 8 h.	
	合計		fl 78. 13. 5

等々

権債務元帳・商品元帳は第1の著作と同じく仕訳帳から転記される。それは現金勘定をもって始まり、左側に“現金での収入”と右側に“現金による支出”なる見出しがつけられてい

る。・・・これに人名勘定、さらに資本勘定に代わるヨハン・ゴットリープ勘定が続く[29]。」

ゴットリープの第2著作における決算＝帳簿締切に
かんする記入例

1　Joan Gotlib　7月16日
後へ繰越　cart. 10 fl 2000. －

私　Joann Gotlib貸方
3月7日//現金を私はこの私の商業
に元入れした　cart. 1 fl 2000. －

3　Wolffen Schweickerに私は支払った　6月9日//現金を羊毛代として
cart. 1 fl 200. －. －
16日　後へ繰越　かくして彼はなお貸方である　cart. 10 fl 44.16. －

fl 244.16. －
等々

2　Wolff Schweicker貸方
4月8日//20ツェントネルの羊毛に対し10フロリンで1ヵ月後
合計　cart. 7 fl 200. －. －
4　7月7日　彼は貸方//28エルレのThabinに対し32ß.で半ヵ年後
合計　cart. 8 fl 44.16. －

fl 244.16. －
等々

ペンドルフは商品元帳における記入例をつぎのように示している。

1　銀を私は仕入れた　3月8日//
現金で、8 marck 14 lot
2qu. 単価 8 fl. 16ß. 8 h.
cart: 1 fl 78ß 13 h 5
利益　計　8　3　3
合計　86　16　8

銀を私は売った　3月15日//
現金で、8 marck 14 lot
2qu. 単価 9 fl. 15ß. 計
cart: 1 fl 86ß 16 h 8

つぎに、元帳の債権債務元帳と商品元帳への分割の歴史的意義に関連して、ここでのゴットリープの整然とした勘定記入の体系はまさしく商品元帳での損益計算の結果を債権債務元帳での実在勘定残高によって検証しようとするいわゆる「簿記の検証」思考の上にその基礎をおくものであった。しかも、我々はこの「簿記の検証」の考え方がグラマテウス、さらにエレンボーゲンの場合とくらべより明瞭なかたちで複式簿記の体系内部に含まれ、その有機的な一環としての形式を整えるに至っているということを見いだすことができるであろう。たとえば、商品元帳の最後のところでゴットリープはつぎのような商品売買損益の総括を与えている。

最後に決算およびその検証の後、私はこの利益を、私がさらに商業を続けようとする限りにおいて、私の項目に振替える
cart. 10　fl 220 ß 14 h 3
それだけ私はこの商業を通じてより富んだのである。神に感謝を捧げまつる。

商品元帳からのすべての販売された商品についての利益
7月16日、いままでに作成された6葉から合計でここに振替えられた
fl 220 ß 14 h 3

さらに、ゴットリープはつぎのような2つの決算勘定の記帳例を示しているのである。

神とともに　1545年	神とともに　1545年
現金、ここに振替、7月16日、この私の商業に現存するもの cart. 1 から合計　fl 2229. 10. 3	Joan Gotlib、ここに振替、7月16日、私の投資した私の基本財産をもって、合計　cart. 2　fl 2000. —
Pangratz Motschebach、ここに振替、7月16日、彼は10エルレのThabinに対し10月15日まで借方、cart. 3　〃　20. —	Wolffen Schweicker、ここに振替、彼は46年1月7日まで28エルレのThabin、黒の金及び銀に対し貸方である　cart. 2 〃　44. 16. —
Thabin、ここに振替、7月16日、なお現存する10エルレ、黒の金及び銀、32 ß で、合計　cart. 8　〃　16. —	

（「加算はしかし、ここでは行なわれていなくて、決算はもう一度、しかも今日の残高勘定の形式で叙述される」）

神とともに　1545年	神とともに　1545年
この商業ないし計算を決算するために、7月17日、なお現存するすべてに対して見いだされる、すなわち	この商業ないし計算を決算するために、7月17日、私がこの商業において支払うべく借りているすべてに対して見いだされる。すなわち、
現金に対し　fl 2229. 10. 3	私ゴットリープに、私の基本財産　fl 2000. —. —
債権に対し　〃　20. —	注意（！）他の貸主に　〃　44. 16. —
商品に対し　〃　16. —	両者の合計　〃 2044. 16. —
これらの富を総括して	秤は左に対し引き上げられている/かくして純利益がここにおかれる　fl 220 ß 14 h 3
総計　fl 2265. 10. 3	上記利益の均衡化とともに
	総計　fl 2265. 10. 3

すなわち、このような展開の過程をとおして、少なくとも、期間損益計算に特徴的な損益計算の結果と残高計算の結果との照合関係がいわばドイツ的な形式のもとでさえ明瞭に認識されうるということ、そしてそれへの接近と努力が明らかに見いだされうるということの意義はけっして過少に評価されるべきではないと思われるのである。そして、また、ここでの「ヨハン・ゴットリープ勘定」も人名勘定の形式のもとでの「資本金勘定」であることはいうまでもなく、商品元帳末尾での「損益の総括」もたんなる「損益の総括」というのではなしに、まさしくその形式と機能においてすでに「損益勘定」の実質を備えるに至っているとも考えられるのである。とくに、この点はまたゴットリープの与えるつぎのようなもう1つの簿記の例示においてさらに明瞭に示されることとなるであろう。すなわち、ゴットリープの「代理商のためのもう1つの簿記 das ander Buchhalten fur Factorey」はとくに商品元帳の機能に関連して第1の著作で見られなかったような新たな示唆を与えているのである。いま、そこに示される若干の決算記帳を引用すれば、つぎのとおりである[30]。

費用を私は支出した　9月		
17日//現金、この商業		
の初めからこれまで、		
総計で、	cart. 12	fl 22.18. 8
商品元帳の損失、ここに振		
替え、ビロードで失わ		
れ、損失したもの、計		
	cart: 19	fl 2.18.
費用と損失の合計		fl 25.16. 8
9月20日、費用と損失を利		
益から差し引いて、残		
る純利益		fl 161.15. 8
		fl 187.12. 4

(「以下は、債権債務元帳および商品元帳から、ここのつぎの紙葉にいっしょに振替えられた／残余分である／そこからこの商業の決算がなされるべきであり、なされなければならない」)

明らかに、なお現存するすべての		私の主人 Hans Goltreich に、	
ものが見いだされる、すなわち		彼の元入れした基本財産の	
現金で	fl 2073. −. 5	残高につき	
債権で	fl 400. −. −		fl 1910. 7. 9
商品で	fl 42. 6. −	さらに他の債務	
		総計で	fl 443. 3. −

現存するものを／いっしょに	したがって　この商業がすべての
総計　fl 2515. 6. 5	費用と損失をこえて純利益を
	与えたことになる
	fl　161.15. 8
	総計　fl 2515. 6. 5

かくして、ゴットリープの簿記著作において、一方で損益計算の結果を実在勘定残高との照合をとおして検証するという口別損益計算のもとでは考えられなかった思考様式を体現する進歩性と、他方で借主および貸主としての借方、貸方の実質的意義に固執することの結果として記帳上なお記述形式を脱却することのできない後進性と、この２つの側面が見いだされるのである。しかも、債権債務元帳と商品元帳を別個の独立の帳簿に分けることなくひとつの帳簿の前半に債権債務元帳、後半に商品元帳を記載して両者を同一帳簿内に含めようとする工夫のもとで、このようなドイツ簿記の後進的側面はさらに明瞭に意識されざるをえなかったともいえるであろう。

IV

1570年に北ドイツのハンザ都市ダンチヒにおいても「16世紀でドイツ語による最も優れた簿記書[1]」として高い称賛の辞が与えられる著作が現れた。すなわち、ガムマースフェルダー Gammersfelder, Sebastian の「イタリア式２帳簿による簿記 Buchhalten Durch zwey Bücher nach Italianischer Art vnd weise usw.」がそれである。期間損益計算思考の内容において格段の進歩がすでにそこに見いだされるという点で彼の著作はきわめて多くの示唆を我々に与えてくれるものと思われるのである。この著作の内容とも関連して彼が簿記についていかに優れた理解をもっていたかということは同書の後書き「読者へ Zum Leser」におけるつぎのような言葉からもうかがい知ることができるであろう[2]。そこで、ガムマースフェ

「『たとえ私が、若干の私の反対者たち、すなわち、あたかも雌牛が新たな門を見るように／簿記をただ途方にくれて眺めることしかできないのに／他人の仕事と精励を軽蔑しようとする私の反対者たちから／ほとんど何の感謝もされないで／ただ彼らは、簿記を知らない人たちのところで私の悪口をいい／いかに私の簿記が古い簿記であるか／シュヴァイカー Schweicker, Simon もまた同じことを書いているのであって／私は何か新しいことをなすべきであったといっているだけであるとしても云々。』それに対して彼は答える。『（その簿記の序言において判断できるように）ヴェネチア Venedig ですぐれた簿記家と

して名声を博したジモン・シュヴァイカーだけではなく／たぶんアントワープ Andorff の商人であったイムピン Ympyn Christoffels, Jan もまた／12年前に／イタリア簿記の様式をネーデルランド語で非常に見事に叙述しているのである／私はしかしそれだからといって／ある同一人が／この様式を初めて考えだしたのであって／それ以前にはまだ存在しなかったということができない／イタリア人のところでは、何百年間も一般的な方法と考えられ、使用されてきたのであって／誰もまた、使用したりあるいはそれについて記述したりすることを禁じられてはいないのである／私の無理解な反対者たちも、それをあえてなしえたことであろう。私がいまや方法を彼らの書物から学んだように、彼らもまた、それを彼らの教師たちから学ばなければならない／そして誰も／イタリア簿記の新たな様式を考えだした人だけが／ここにくるべきだと考えてはならない／各々は、その古い使用とそれに属する諸規則に固執しなければならないのである…』」

ルダーの簿記法の内容と特徴をとくにその損益計算思考を中心に検討してみることにしよう。

ペンドルフによれば、ガムマースフェルダーは「この簿記への序言 Eingang in diss Buchhalten」において仕訳帳と元帳の記帳を求め、補助簿として日記帳、手形帳および小口経費帳を列挙しているのであり、日記帳から仕訳帳への転記にあたって借方 Schuldner、貸方 Gläubiger の説明と記入のために以下の「3つの規則」について正しい理解が必要であるとも指摘するのである[(3)]。すなわち、彼はそこで具体的な取引きについて個別的に、そ

1．受け取った人は、借方である、	支出した人は／貸方である。
2．私の入れるすべてのもの、すなわち仕入れ、受け取りもしくは獲得するすべてのものは、借方である、	その由来するところ／あるいは私の支払うべき人は／貸方である。
私の出すすべてのもの、すなわち売り上げ、取り引きし／払い出しおよび費やすすべてのもは／貸方である、	その流出する先／あるいはそのためのものは／借方である。
3．同じくそれで私の利得するところのものは／それが商品であれ／人物／為替／冒険貸借等々であれ借方である	損益は／貸方である。

それで私の損失するところのものは／それが商品であれ／人物、為替、冒険貸借等々であれ貸方である／　　損益は／借方である。

れぞれの借方、貸方処理を説明するのみならず、複式簿記に一貫すべき統一的論理を簡単な「規則」のかたちにまとめようとしているのである。

ガムマースフェルダーの仕訳帳への記帳方法についてどのような特徴が指摘されるのであろうか。仕訳帳への１つの記入例はつぎのとおりである[4]。このような記入形式について以

1) $\frac{1}{2}$ 現金借方//資本金または私Cristoff Vnuerdorbensの基本財産／本日私は私の商業を開始した。現金ポーランド・フロリン　fl 3360

1) $\frac{1}{2}$ Cassa barschafft sol // an Capital oder heuptgut mein Christoff Vnuerdorbens / das ich auff dato meines handels anfang bar habe fl. Polnisch　fl 3360

下のような諸点が注目されなければならないであろう。すなわち、第１に、ペンドルフも指摘しているように、「仕訳帳への記入にあたって、借方と貸方がここでも２本の（//）によって分けられている。借方は“Für”で、その後に“Sol”で示されている。貸方は“An”と“Sol haben”で示されている[5]。」まさしく、「ガムマースフェルダーは今日的な形式をとっているのであって、たとえば、Cassa barschafft sol // an Capitalなど。パチョーリによって示された借方にPerの文字を冠する形式はその後ドイツでけっして用いられなかった[6]。」その第２をペンドルフはつぎのように指摘している。「仕訳帳は古い慣習に従わず十字架の印を付されていないし、通し番号のついた145の取引きを含んでいる。それらは全部で232の記入となっている。しかし、元帳においてこうした通し番号の付記は守られていないのである[7]。」すなわち、ガムマースフェルダーは彼の想定する取引き例のもとでも元帳の日付を手がかりに仕訳帳の記録を探ることは充分に可能かつ容易であると考えていたらしいと推測されるのである。

ガムマースフェルダーの簿記形式についてこのような特徴が考えられるとしたら、そこに見られる会計思考の特徴とはどのようなものと指摘されるのであろうか。ペンドルフによれば、「ガムマースフェルダーの元帳は78の勘定を含んでいる、そしてより詳しくいうと46の

人名勘定、19の商品勘定および13のその他の物財勘定（住居、冒険貸借、庭園、損益、運不運、家賃、資本金、現金、アントワープ向け積送品、諸経費、手形、およびリュベック為替銀行）がそれである。こうした体系は以前の著作と本質的には異なっていない[8]」とされるのであるから、とりわけ彼の決算手続きについてペンドルフの与えるつぎの指摘が注目されなければならないであろう。「損益項目の取扱いにあたってガムマースフェルダーは首尾一貫していない。時に彼はある項目をその決済後直ちに締切り即座にその損益を損益勘定へ振替えている。時に彼はその効果を取引過程の終わりに初めて確認しているのである[9]。」そこで、引き続き彼の損益計算思考についてさらなる検討を加えてみることにしよう。

まず、決算手続きについてガムマースフェルダーは人名勘定の残高を「借主貸主」勘定に総括し、さらに商品勘定について「当該商品が実際にすべて販売されているのかいないのか、およびどれだけなお未販売であるか、同じくそれはいくらかかったのか[10]」などを調査すべきであるとする。こうして、たとえば、「借主貸主勘定」は「借主貸主、借方、12月30日、この帳簿を締切るためにそれ自体ここへ繰越し、おのおの別々にどれだけ彼が借りているのかということ」、および「借主貸主、貸方、・・・彼に私は借りている[11]」なる表題のもとに現れているのであるし、また、ライ麦勘定の締切りは、左側に「11月２日、損益勘定、その利益 fl 213.10.9」の記入と、右側に「それ自体未販売でここに移記された22ラスト15シェッフル、その原価 fl 543.18」の記入において与えられているのである[12]。

そして、このような計算思考のもと損益勘定で計算された純利益は損益勘定借方における「12月30日、資本にたいし、私は私の商業をもってこの期間中獲得したことを見いだす、ac. 2 fl 1644.21.15」なる記入と、資本勘定、「私クリストフ・ウンフェアドルベンの資本ないし基本財産」貸方における「12月30日、損益にたいして、私がこの期間中に獲得したもの、ac. 6 fl 1 644.21.15」の記入をもって、損益勘定から資本勘定へ振替えられ、さらに資本勘定自体は「この帳簿を締切るために」残高勘定への振替えによって締切られているのである。まさしく彼の以下の損益勘定と資本勘定とがこの点の取扱いを具体的に明らかにしているのである[13]。そして当然に、ここでの残高勘定において「この帳簿を締切るために」

ガムマースフェルダーにおける損益勘定と資本勘定

a）損益勘定：

（左）損益、借方、４月６日、現金に対し	ac	1	fl	24.15. －
同26日、Anthonium Lerch に対し	〃	4	〃	30. －. －
12月30日、資本に対し、私は私の商業をもってこの期間中獲得したことを見いだす	〃	2	〃	1644.21.15
諸費用、私の小租税帳により支出された多様な租税に対し、合計で	〃	18	〃	399. 6. 3

（右）損益、貸方、4月6日、現金に対し　〃 1 〃　40. —. —
同19日、Hans Hoferに対し　〃 3 〃　14. 4. —
等々

b）資本勘定：

神とともに　1569年　ダンチヒにて
私クリストフ・ウンフェアドルベンの資本ないし基本財産、借方、4月1日。
Heinrich Sommerに対し
ac 4 fl 419. —. —
同、Nikolaus Streyl
〃 4 〃 400. —. —
同、Lukas Strobelに対し
〃 4 〃 315.25. —
12月30日、この帳簿を締切るために　それ自体ここへ振替え、現存の基本財産
〃 19 〃 7917.19. 6
合計　9052.14. 6

神とともに　1569年　ダンチヒにて
私クリストフ・ウンフェアドルベンの資本ないし基本財産、貸方、4月1日。
現金に対し　ac 1 fl 3360. —. —
同、ルントの織物に対し
〃 2 〃 1072.15. —
同、裸麦に対し　〃 2 〃 594. —. —
同、塩に対し　〃 3 〃 544. —. —
同、Hans Hoferに対し
〃 3 〃 498.15. —
同、Christoph Schönauer
に対し　〃 3 〃 388. —. —
同、Heinrich Luftに対し
〃 3 〃 370.22. 9
6月19日、Rudolf Thomas
Erbenに対し　〃 9 〃 560. —. —
12月30日、損益に対し、私が
この期間中に獲得したもの
〃 6 〃 1644.21.15
合計　9052.14. 6

12月30日付けで左側借方に「私が当日、つぎのような商品、土地、債権および現金などでのかたちで現有するものがそれ自体ここに振替えられる」といった表現のもとに資産が、そして右側貸方に決算時の資本と債務とがそれぞれ包括されているのである(14)。

このような取扱いの背後に我々は勘定の繰越し手続きがそのまま損益計算の手続きともなるという期間損益計算生成の過程とその特徴を容易に推察することができるのである。もっとも、このこととは別に、ペンドルフも指摘したように、利益もしくは損失が期末のみならず期中でもしばしばそれらの損益勘定へ振替えられている点に注目する必要があると考えられるのである。このペンドルフの評価の重要性は、とりわけ、冒険貸借の取引きにかんするつぎのような仕訳において実証されるであろう(15)。すなわち、この仕訳において、判明した

80)	$\frac{13}{1}$	冒険貸借借方//現金に対し／私はブレーメンの船主 Johann Klein に海の冒険に対して200talerを貸した／それを彼は、彼がいまダンチヒから運ぶ彼の船でアムステルダムに到着したとき、あるいはその他彼の商品の荷揚げを始めたときに、彼の地で Dieterich Kolbergに33Stüverの割合で支払うはず／私の支出の合計	fl 220. —. —
83)	$\frac{12}{13}$	Dietrich Kolberg借方//冒険貸借に対し、彼は船主 Johann Klein から／彼の書状をもとに200talerを 33 Stüverの割合で受け取った／30Stüverを33gr. に換算計	fl 242. —. —
86)	$\frac{13}{6}$	冒険貸借借方//損益に対し／私は200talerについて利益を得た。	fl 22. —. —

純利益 fl.22を直ちに損益勘定に振替える手続きがおこなわれているという事実が確認されるのである。ガムマースフェルダーの冒険貸借勘定について指摘されるこの特徴は、この勘定が広い意味での冒険的な諸取引きを体現するものとして与えられているのであるから、まさしく口別損益計算の手続的形式に準拠するものと理解しうるであろう。かくして、明らかに、損益項目のこのような取扱いの相違はより基本的に計算思考における口別損益計算と期間損益計算との差異に関連しているということ、とりわけ全体としての期間損益計算の枠組みがまず与えられ、その中に部分的に冒険取引きにもとづく口別損益計算の考え方が含まれているということなのである。

V

さて、ガムマースフェルダーにおけるこのような決算手続きは彼自身によって著名な簿記著述として評価されたシュヴァイカー Schweicker, Wolffgang およびイムピン Ympyn Christoffels, Jan のそれとどのように関連するのであろうか。まず、前者、すなわち1549年ニュールンベルクで刊行されたシュヴァイカーの「複式簿記、その仕訳／締切り／計算 Zwifach Buchhalten, sampt seinen Giornal / desselben Beschlus / auch Rechnung zuthun usw.」について若干の検討を加えることから始めることにしよう。シュヴァイカーのこの著作にかんしてペンドルフは一方で「パチョーリの論文は1534年にマンツォーニ Manzoni, Domenico によって模倣されたのであるが、シュヴァイカーはシュヴァイカーでマンツォー

ニの著作に完全に依拠したのである[1]」といい、他方でこの決算手続きについてつぎのように述べているのである。「ゴットリープは彼の第1の著作においておよそ決算を示していない。しかし、彼の第2の著作の中で彼は損益報告書ならびに財産ビランツを作成し、そしてまたそれらを有機的に結びつけている。数年たつと、シュヴァイカーにおいてその点での比較的広い発展が観察された。というのも彼は損益勘定、残高勘定、資本勘定を用いたからである。この点で彼は彼の後のガムマースフェルダー、サルトリウスおよびゲッセンスと同様である[2]。」以下、ペンドルフのこのような総括の仕方を念頭においてシュヴァイカーの著作に検討を加え、そこから当代イタリア簿記の特徴を引き出すことにしよう。

いま、参考のためにペンドルフの掲載する仕訳を引用すればつぎのとおりである[3]。

1	現金//私の主人 Tito Grunßweit の資本金、私は当日、	
$\frac{1}{2}$	金と鋳貨で現金をもっている。fl vm. iijc. ß − h−	fl 5300 ß −h−
1	Für Cassa // An Cauedal oder Haubtgut mein Tito	
$\frac{1}{2}$	Grunßweit das ich auff dato parschafft hab in Golt	
	vnd Müntz fl reinisch vm. iijc.ß − h−	fl 5300 ß −h−
	……	
14	着色生姜//現金、Lucas Sitzingerに、1200ポンド／ツェ	
$\frac{5}{1}$	ントネル当たり24フロリンで／計 fl ijc. lxxxviij. ß − h−	fl 288 ß −h−
14	Für Ingwer geferbt // An Cassa parschafft dem	
$\frac{5}{1}$	Lucas Sitzinger für 1200pf / den cent. vmb fl 24	
	macht fl ijc. lxxxviij. ß − h− − − −	fl 288 ß −h−

また、元帳の記入例はつぎのとおりである[4]。明らかに、各勘定の借方 soll および貸方

1	現金借方、3月1日、私の主人 Tito Grunßweit の資本金	
	に対し、彼は当日、金と鋳貨で現金をもっている。	
	fl vm. iijc. ß − h− − − − − −	ac 2 fl 5300 ß −h−
1	Cassa parschafft soll Adi primo Marzo. An Cauedal	
	Haubtgut meines Herrn Tito Grunßweit er auff dato	
	par in Golt vnd Müntz hat fl vm. iijc. ß− h− −	ac 2 fl 5300 ß −h−
14	現金反対に貸方、3月4日、着色生姜に対し、	
	fl ijc. lxxxviij. ß − h− − − − −	ac 5 fl 288 ß −h−
14	Cassa parschafft entgegen soll haben Adi 4 Marzo. Für	
	geferbt Ingwer fl ijc. lxxxviij. ß− h− − − − −	ac 5 fl 288 ß −h−
	……	……

soll haben の用語が形式化、記号化されているということ、とりわけ各取引きについて借方項目と貸方項目を示すために仕訳帳についてはもちろんのこと元帳の相手方勘定についても借方項目にFür、貸方項目にAnの語が付記されているということである。まさしく、「シュヴァイカーは“Für”と“an”の2つの表現を用いた最初の人であるが、このことは彼の著作がパチョーリと緊密に依拠していたということによって容易に説明されうる[5]」のである。ここに我々はすでに見てきたドイツ簿記とは比較にならないほどに進歩したイタリア簿記の形式的特徴の1つを見いだすことができるのである。

たしかにシュヴァイカー簿記書におけるこのような形式的斉一性は明らかにパチョーリの著作によって影響をうけたものとなしうるであろう。しかし、その実質的な内容はパチョーリ的な限界を越えて展開しているともいえるのである。すなわち、そこに商品の種類、性質、取引き形態にしたがった口別損益計算と期間損益計算の形式が区別して適用され、この両者の別々の期日をもった混在形態が見いだされるということ、そのかぎりにおいて、パチョーリ的な口別損益計算の段階から新たな一歩が踏み出されるに至っているということなのである。いま、この点の実証のためシュヴァイカーの与える資本勘定、損益勘定および残高勘定の記入例を引用すれば、つぎのとおりである[6]。

シュヴァイカーにおける資本勘定、損益勘定および
残高勘定における若干の記入例

a）資本勘定　Kapital konto

（借方側）

元帳、1548年、神とともに

12　資本、借方、3月1日
Herr Andres im Hoffに対し、彼は私の手書により貸方
ac　5 fl　200. —. —

13　同、Dienstuolckに対し、その残高
ac　5 fl　25. —. —

……　……

5月5日、この帳簿を締切るために、それ自体ここへ振替え、現存の資本残高　ac 26 fl 15599.19. —
26365.19. —

（貸方側）

元帳、1548年、神とともに

1　私の主人 Tito Grunßweit の資本／貸方、3月1日、現金に対し、彼が当日、金及び鋳貨でもっているもの　ac　1 fl 5300. —. —

2　同日、両替店に対し
ac　3 fl 1025. —. —

3　同、宝石店に対し、多数の
ac　3 fl 1963. —. —

……　……

7　同、胡椒に対し
ac　4 fl 1220. —. —

……　……

203　5月4日、損益に対し、過去の時期の創出された利益
ac 24 fl 2592. 1. —
26365.19. —

b）損益勘定　Gewinn und Verlust konto

（借方側）

9)　元帳、1548年、神に栄光あれ

35 損益借方、3月11日、
紡績羊毛に対し、損
失 fl x.xiij. ix　ac　8 fl　10.13. 9

63 同20日、現金に対し
fl vi.xviij.　ac　1 fl　6.18. −

99 4月15日、現金に対
し fl xj.−.−　ac　1 fl　11. −. −

101 同日、現金に対し
fl x.−.−　ac 15 fl　10. −. −

103 同日、現金に対し
fl x.−.−　ac 15 fl　10. −. −

156 4月30日、役所に対
し、関税につき
fl c.ix.xiiij.vj.　ac 12 fl 109.14. 6

186 5月3日、gemein
Hafen zu Franck-
fort に対し、私はそ
れで利益を得た
fl iic.lxxxxij.−.−
ac 16 fl 292. −. −

同4日、同勘定に対
し、後へ繰越、利益
につき　fl jm.vjc.
xlix.iij.　ac 24 fl 1649. 3. −

2099. 9. 3

（貸方側）

元帳、1548年、神に栄光あれ　(9

47 損益貸方、3月15日、
現金に対し
fl xv.−.−　ac 1 fl　15. −. −

100 4月15日、現金に対し
fl ix.−.−　ac 1 fl　9. −. −

102 同、Vlrich Saurzapff に
対し fl xxx.−.−
ac 9 fl　30. −. −

117 同21日、gemein Hafen
zu Gendt に対し
fl iiijc.−.−　ac 16 fl 400. −. −

……

141 同27日、カリジア織物
に対し、利益 fl iiijc.
lj.vj.iij.　ac 7 fl 451. 6. 3

142 同、砂糖に対し、その
利益 fl lxj.ij.ix. ac 8 fl　61. 2. 9

145 同、地代に対し
fl vj.−.−　ac 13 fl　6. −. −

146 同、穀物に対し、その
損失 fl ijc.xcj.xiij.x.
ac 7 fl 291.13.10

150 同、Conrad Ygel に対
し fl xxvij.vj.x.ac 10 fl　27. 6.10

167 5月1日、着色生姜に
対し、その利益
fl vj.−.−　ac 5 fl　6. −. −

169 同、毛ビロードに対し、
利益 fl lxiij.viij.−
ac 6 fl　63. 8. −

……

合計　2099. 9. 3

24） 元帳、1548年、神に栄光あれ
203 損益借方、5月4日、
資本金に対し、私が
過去の時期に獲得し
た利益につき
fl ijm.vc.lxxxxij.i.
ac 2 fl 2592. 1. −

元帳、1548年、神に栄光あれ （24
損益貸方、5月4日、同
勘定に対し、ここへ繰越、
利益につき
fl jm.vjc.xxxx.iij.
ac 9 fl 1649. 3. −
195 同、絹織物に対し
fl lxxxxvij.−.−
ac 10 fl 97. −. −
201 同、Jorg Vttingerに対し、私は、
ヴェネチアの彼に、すべての商
品において利益を得た、それ故
に、彼に送った彼の手数料のう
えに金メッキの銀器を贈る、そ
の原価 fl 38、残り
fl vijc.lxvj.−.−
ac 22 fl 766. −. −
202 同、ビロードに対し、
利益 fl lxxviiij. xviij.−
ac 23 fl 79.18. −
合計 fl 2592. 1. −

c）残高勘定 Bilanzkont
（借方側）
元帳、1548年、神とともに
この帳簿ないしこの計算を締切るため
に、借方、5月5日、それ自体ここへ振
替え／当日現存するもの／および与える
べき借主／さらに費用、私の支出および
最後の利益／以下のとおり
一同、現存する銀製品に対し
ac 3 fl 419. −. −
…… ……
一同、胡椒に対し、1585ポンド
ac 4 fl 1002.16. −
一同、絹織物に対し、100エルレ、
紋織物、紅褐色 − −

（貸方側）
元帳、1548年、神とともに
この帳簿ないしこの計算を締切るため
に、反対に貸方、5月5日、それ自体こ
こへ振替え、私の資本および私が当日借
りているもの／以下のとおり
一同、資本に対し、現存の
ac 2 fl 15599.19. −
一同、貸主に対し、私が当日借りている
もの ac 25 fl 2253.14. 4
すべての合計 fl 17853.13. 4

ac 10 fl　100. —.

……　……

一同、ビロードに対し、40エルレ

ac 23 fl　110. 3.

……　……

一同、利益に対し、過年度のこの帳簿の締切のための剰余、そしてAの記号をもつ他の帳簿において／あるいは新たな計算において資本金に繰入れる。すなわち、

ac 28 fl 3019. 4

すべての合計　fl 17853.13. 4

すなわち、胡椒勘定の残高 fl 1002.16が5月5日付けでそのまま残高勘定に振替えられ、販売ずみの商品を表す「着色生姜」勘定、「毛ビロード」勘定は5月1日付けで、また「穀物」勘定および「砂糖」勘定は4月27日付けでそこでの勘定残高として与えられた売買益を「損益」勘定に振替えているのである。これらの商品は口別損益計算の形式のもとにおかれているのにたいして、「絹織物」勘定および「ビロード」勘定はともに期末棚卸手続きを媒介として勘定残高が売買益と棚卸高とに分析され、売買益が5月4日付けで「損益」勘定に、期末棚卸高が5月5日付けで残高勘定に振替えられているのである。明らかに、これらは期間損益計算のカテゴリーを示しているのである。以上の点は、より具体的にいって、このような期間損益の計算を含む決算手続きの全体を見ることによってより明確になるであろう。すなわち、決算手続きに関連して、まず、彼は各商品勘定からの売買損益を損益勘定に振替え、損益勘定で他の損益とともに算出された純損益額を損益勘定から資本金勘定へ振替えているのである。そして、これに引き続いて彼はいっさいの実在勘定残高を残高勘定に振替えて残高勘定の締切りを示そうとしているのである。

たしかに、シュヴァィカーは残高勘定において検算と修正のための何らの努力も関心も示さず、貸借不一致の金額 fl 3019.4 をそのまま新元帳Aの資本金勘定に繰入れているのである。この点に関連してペンドルフはつぎのような総合的評価を示している。すなわち、「シュヴァィカーはその著作をとおしてパチョーリとマンツォーニの教義をドイツ人に伝えてくれた。そのことによって彼は明らかに功績を示したのである。もし仮に彼が自主性のない模倣の代わりに自由な研究を生み出したとしたなら、当然、彼の著作は本質的に価値多きものになったであろう。しかし、不幸にして彼はドイツ的な良心が彼の著作にあればよいと思わせたのである。というのも、彼の翻訳にはたびたび間違いがあり、その結果、彼の例示を検

証したカイル Kheil は決算においてまさしく異なった結果に到着したからである。しかし、シュヴァイカーが1つの著作を、その上に彼の後継者たちがいまや増築できる1つの著作を作りだしたということはもう一度強調されてよいであろう[7]。」

しかしながら、我々にとってシュヴァイカーの示した期間損益計算の決算様式をとおしてイタリア簿記の特徴の一端を探ることがなお可能であるとも考えられるのである。すなわち、彼の場合損益勘定残高が資本金勘定へ振替えられた翌日に実在勘定残高の残高勘定への振替えがおこなわれていて、残高勘定のいわば試算表的検証機能、その複式簿記的貸借合計の一致にもとづく自検作用への期待がより前面に押し出されているということなのである。ビランツないし残高勘定での検証といったパチョーリ「スムマ」の影響が口別損益計算と期間損益計算の形態的区別を越えこの時代においてまでなお明確に示されていると考えて必ずしも大過はないであろう。

Ⅵ

さらに、このような比較的検討の結果を念頭において、パチョーリ以降のヴェネチア簿記の展開、ひいては欧州各地へのその普及、伝播を部分的にも跡づけるためにイムピン Ympyn Christoffels, Jan の簿記書についてその特徴を考察することにしよう。1543年にアントワープにおいて刊行された彼の「新たな教示 Nieuwe Instructie」は同時にフランス語で、その4年後の47年には英語で翻訳され紹介されるに至ったとされるのである。このような事実からしても、イムピン簿記書の当代の簿記実務にたいする指導的な影響の一端が推察されるであろうからである。はたしてイムピンの簿記書はいかなる意味と内容においてその歴史的意義を主張しうるのであろうか。そこで、いったんペンドルフのこの著作から離れ、この点の考察を補完するためにもカッツ Kats, P. の現代英語版をもとにイムピンの著述の特徴に検討を加えてみることにしよう。

まず、イムピンはその第15章「小売店の勘定書をつける方法、すなわち現金、貸付け、その他の方法によって利益がどれだけ生じたのかを知る方法」において以下のように論じている。すなわち、「商品の取引をおこなっているある人がたまたま小売店を彼の家の内か外に設け物事を彼の使用人か代理商に委託し彼らが彼にその計算をなすべき場合[1]」にあって、「人を代理商として雇うというのであれば、あなたはその代理商を借方とすることもできる、そしてその場合、その代理商は主人に必ず説明を与え、おこなうべきである。しかし、このようなすべての商人に代わって健全かつ完全な勘定をつけるために、この代理商はあたかも自分自身が主人であるかのようにその計算をおこなうべきであるということが必要になる。すなわち、彼は仕訳帳と元帳を記帳して、すべての商品を借方に店の主人を貸方に記入しな

ければならない。そして、もしその代理商が幸運にも何らかの商品を現金で買うことができた場合、彼はそれについて現金を貸方記入することになるし、当該の代理商が主人に支払ったり、あるいは引き渡したすべての貨幣についても同様である。あるいはもし彼が幸運にも何らかの商品をその店から彼の主人に引き渡した場合、彼は主人を借方とし、その商品の属する彼を貸方とする。そして同様に代理商は、現金をもってであれ信用によってであれ、日々受取り、買入れ、あるいは販売したすべてのものについて勘定書をつけておかなければならない。しかも何事も忘れないようきわめて入念に書いておかなければならないのである[(2)]。」

さらに、「ある人たちはその店で現金販売された小口のものすべてについて勘定書を要求するであろう。彼らは何が買われ何がおこなわれたかを日々知りたいからである。しかし、小口のものすべてを仕訳帳に記帳するならあまりにも退屈であり不細工であろう。そのためあなたはイタリアで libro de vendita と呼ばれた帳簿、すなわち小売帳を記帳すべきである。その帳簿の外側にあなたは『小売帳』と書き、なかの第1葉に年月日を、そしてその下に現金で日々販売されるものを書き、そしてそれと同じ貨幣を他とは別にして週末まで箱のなかに入れておくべきである。それから、その週に販売された小口のものすべてを小売帳で合計して、その合計額をその下に記入し、そのあいだにあなたは貨幣を箱から取り出しそれを数え、それが小売帳と一致するかどうか――当然そうあるべきなのであるが――を見るべきである。しかし、もし書かれてあるよりもより多くの貨幣が現れた場合、しばしば起きることではあるが、ある小口のものが書き忘れられたにちがいないのである。そのためあなたは1日以上うっかり気づかずに過ごすことがあってはならず、もし何かの誤りがあればそのことが記憶にあるあいだに修正されうるよう、あるいは自分の貨幣を数えて帳簿を計算すべきである。そしてそれからあなたは、日々、一枚の紙にあなたの帳簿の日々の合計額と貨幣の合計額を書き、それを週末まで置いておくべきである；そして、これが最も確実な方法であり、称賛されるべき最善のことなのである。そして、週末にあなたはすべての種類の商品を他とは別に計算し、すなわちその週に販売されたあらゆる雑多な種類について何ポンド、何エルレ、あるいは何ヤードと計算して、そこに貨幣の合計額とともに表示すべきである。そしてこれがおこなわれると、あなたは週の最後の日にすべての種類を他とは別に書いて、それをあなたの仕訳帳に記入し、現金を借方に販売された商品をひと組づつ貸方とすべきである。それからあなたは、あなたのペンで、あなたの小売帳にあるその週に販売された小口のすべてを削除し、その下に、あなたはその同じものをあなたの仕訳帳に記帳ずみであること、そしてそれらがどこにあるか書くべきである[(3)]。」

つまり、我々はここで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、それによる現金管理の方法が詳細に説明されているということ、そしてさらに小売帳から仕

訳帳への記入を1週間ごとにまとめておこなう合計転記の方法が明らかに述べられているということに注目しなければならないであろう。我々はこれらの方法が複式簿記にかんする著述の中に体系的に取り入れられるに至っているという点とその方法の重要性を見いだすのである。イムピンはまた別の箇所でつぎのように述べている。すなわち、「商品の諸費用ないし家事の諸費用といった小額の支払いと受取りにともなう多くの小口のものに日々関係のあるような人にとって、それらによってその仕訳帳の具合が悪くなることはよくないのであって、そのために何か小さな帳簿をつけ、1か月に一度、あるいは四半期に一度、それらを合計し、それからそれらを仕訳帳に記入して、そこから元帳 great book に記入するのが最善であろう[4]。」

このような管理的思考の展開は企業規模の拡大、取引きの大量かつ頻繁化といった経済の自然史的な発展、とりわけその店の経営を代理商に委託するという資本の所有関係ないし支配関係の展開の上にその基礎をおいたということはいうまでもないであろう。つぎに見るであろう期間損益の計算思考とその体系的な計算方法についてもこのような関係の中でその可能性が与えられるに至ったと考えられるのである。期間損益計算的思考の形跡をあとづけうべき資料は以下のイムピンの説明と、カッツが仏訳本から翻訳し補足的に付加し紹介しているその記入例とから与えられるであろう。すなわち、第24章「帳簿が一杯になったときその帳簿を締切る方法、そして諸口の残高をある場所から他の場所へ移して、その帳簿が使用された期間中にどれだけの利益が得られたか知る方法」において、残余商品勘定についてつぎのような説明が展開されている。「たまに1人の商人の死亡とか組合員たちの脱退ないし離散、あるいは新帳簿の作成などの時に帳簿を締切る機会が与えられるが、いつでもあなたはいかに帳簿を作成するのか、いかにそれらを改め取り替えて諸口および諸勘定の残高を繰越すのかという教示をここにもつであろう。そこでまず、あなたは締切られるべき諸口すべてを締切るべきであり、イタリア人がRobe in monteと呼ぶ新たな形態と様式の勘定、すなわち旧帳簿に残っている残高から生ずる残余商品勘定を開設し、そこへまた販売されずに残っている商品をすべてその重量と価額とともに移すべきである。そしてこのことがおこなわれたら、あなたは元帳でのイギリス織物などの例に見られるように、前期の諸口に残るであろう残高すべてを損益勘定に移すべきである。そして同様に、あなたは諸原価や諸費用の計算をおこない、それらを損益勘定の借方に記入して、それらを締切るべきである。・・・そしていまや、これら諸勘定と諸口すべてが損益勘定に移されたら、あなたは帳簿が持続した期間中にどれだけ利益が得られたのか明らかに見るであろう。そしてこれがわかると、あなたは同じ残高または剰余をその帳簿の主人の資本金に記入すべきであって第2の帳簿に移される資本金はそれだけ大きくなるであろう[5]。」いま、仏訳本からのカッツの英訳による「残余商品」勘定を引用すれば、つぎのとおりである[6]。ただ、綾織羅紗勘定からその売残

現在高の残余商品勘定への振替えはなぜか記入されていない。

5)　MDXLIII
綾織羅紗借方、12月28日、
私の資本金に対し、私の
持ち込んだ72個の綾織
羅紗、私の倉庫にあり、
£118 16s.　aC 2 £cxviij s.xvi d.－
8月31日、損益に対し、
上記の綾織羅紗について
の利益、£9 15s. aC 22 £ix s.xv d.－
72個　£128 11s.

MDXLIII　(5
綾織羅紗貸方、3月19日、
生糸の物々交換に対し、
40個の綾織羅紗に対す
る120ポンドの絹、その
金額　£72.　aC 12 £lxxii s.－ d.－
5月19日、現金に対し、綾
織羅紗30個の支払に受
け取る。£53 5s.　aC 12 £liii s.v d.－
8月31日、残余商品に対し、
この帳簿を締切るために、
販売されずに残っている
2個の綾織羅紗につき、
その金額　£3 6s. aC 21 £iij s.vi d.－
72個　£128 11s.

21)　MDXLIII
残余商品借方、8月31日、宝
石に対し、この帳簿の締切
に際して未販売のもの、す
なわち、ルビー1個　£4
13s. 4d.　aC 3 £iiij s.xiij d.iiij
同31日、English Ostadesに
対し、未販売の4個、その
原価 £17.　aC 4 £xvij s.－ d.－
同31日、フランダース織物に
対し、未販売の残り13個、
その原価 £70 17s. aC 8 £lxx s.xvij d.－
……　……
同31日、オランダリンネル
に対し、未販売の残り110
個、金額 £231 12s. 10d.
aC21 £ccxxxi s.xii d.x
£349 1s. 8d.

MDXLIII　(21
残余商品貸方、9月2日、
残高に対し、現在の帳簿
を締切るために、それら
はこの勘定に移される。
£349 1s. 8d.
aC23 £cccxlix s.i d.viij

22) MDXLIII

損益借方、8月31日、家事費に対し、この勘定とこの帳簿を締切るためにここに移された。£31 3s. 4d. aC 8 £xxxi s.iij d.iiij

同31日、商品費に対し、この帳簿を締切るためにここに移された。£1 4s. 3½d. aC 9 £i s.iiij d.iij½

…… ……

同31日、私Nicolas Forestainの資本金に対し、この残高を私は、現在の勘定を締切るために振り替える。£154 14s. 1d. aC 2 £cliiij s.xiiij d.j

£187 1s. 9½d.

MDXLIII (22

損益貸方、8月31日、宝石に対し、私の利益— £45 4s. 4d. aC 3 £xlv s.iiij d.iiij

同31日、イギリス織物に対し、その利益 £39 15s. 8d. aC 4 £xxxix s.xv d.viij

同31日、English Ostadesに対し、£16 3s. aC 4 £xvi s.iij d.—

同31日、綾織羅紗に対し、その利益 £9 15s. aC 5 £ix s.xv d.—

…… ……

同31日、繻子、絹緞子に対し、その利益 £8. aC 8 £viij s.— d.—

計 £187 1s. 9½d.

すなわち、ここでイムピンは8月31日をもって、まず、種類別の商品勘定からそれぞれの売残り現在高を残余商品勘定へ振替え、その結果として商品勘定の勘定残高として与えられるであろうそれぞれの売買損益を損益勘定に振替え、そこでその他の費用とともに純損益を計算し、それをさらに資本金勘定に振替えるという方法を示しているのである。まさしく、イムピンのこの簿記書にかんするかぎり、彼の説明する「帳簿が一杯になったとき」の帳簿の締切りおよび再開の手続きの中に定期的な損益計算は考えられていないこと、すなわち明らかにパチョーリに依拠していると推論される側面と、企業会計の実務上当時すでに確立していたと考えられる期間損益計算思考の浸透、すなわち明らかにパチョーリからの離脱が示唆されていると思われる側面、この両面が指摘されるであろうと考えられるのである。この点は帳簿の締切りと再開にかんするイムピンの説明の中でさらに明らかになるであろう。

イムピンは第25章「あれやこれやいっさいの帳簿を締切る方法と、その平均が認められない場合その誤謬の探し方」において、まず、つぎのように論じている。「帳簿が一杯になって、あなたがそれ以上そこに書き込むことができなくなると、他の帳簿に記帳する前に、あなたとしては、まず、旧帳簿を平均させることが必要であろう。そのことを入念におこなわなければならない。というのは、その一方の側が他方の側を一銭も超えないよう正しく現れるにちがいないし、もし両者が一致しないとすれば、記帳者は何か誤りを犯しているから

である。この締切りにあたって、あなたはすべての項目があたかも一枚の紙に積み重ねられているかのように集められているのを見いだすであろう、すなわち、借りとなっているすべてのものを一方の側に、そしてそれを控除すべきすべてのものを他方の側に見いだすであろう。このことをおこなったら、あなたは一枚の紙に両側の合計額を記すべきであり、もしその合計額がともに等しく現れるならば、帳簿上、いかなる誤謬も過失もなされていないのであるが、そのことはめったに起こらないのである（というのは、間違いや過失を犯す方法は数多くあり、人には天使の記憶というものはないからである）。それから、先に述べたように、他の帳簿をようやく始めることができるのである[7]。」

そして、イムピンは第26章において「旧帳簿の諸項目を新帳簿に繰越す方法」を説明するのである。もっとも、その具体的な内容は彼自身が「私はまたAの字で記された新元帳の例をあなたに示し、そこに私は十字架を記された帳簿の残高を繰越した[8]」と述べている点において明らかに理解されるであろう。いま、仏訳本からのカッツの英訳による「この帳簿の残高[9]」勘定を引用すればつぎのとおりである。

23)　MDXLIII

この帳簿の残高借方、9月2日、Pinetreeとして知られる家屋に対し、諸勘定を締切る際に見出された残高につき、その勘定を平均させるために残高が、現在の帳簿のaC 3にあるその貸方側に移され、それが現在の元帳を締切るためにA元帳aC 1に振替えられる。£133 16s.

aC 3 aC 1 £cxxxiij s.xvi d.—

同2日、預金に対し、£177 4s.

aC 4 aC 1 £clxxvij s.iiij d.—

同2日、現金に対し、£346 5s. 3d.　aC20 aC 5 £cccxlvi s.v d.iij

同2日、残余商品に対し、£349 1s.8d.　aC21 aC 6 £cccxlix s.i d.viij

総計　£1,504 13s. 5d.

MDXLIII　(23

この帳簿の残高貸方、9月2日、私Nicolas Forestainに対し、諸勘定を締切る際に見出された残高につき、その目的のために私の勘定は、この帳簿のaC 2において借記され、現在の帳簿を締切るためにA印帳簿aC 6に繰り越されて貸記される。£1,219 6s. 1d.　aC 2 aC 6 £Mccxix s.vi d.j

同2日、Valentin Mellotに対し、上記の如し、£87 17s.4d.

aC15 aC 7 £lxxxvij s.xvij d.iiij

同2日、Charles Lauerdinに対し、£90 10s.　aC17 aC 7 £xc s.x d.—

同2日、Urbain Libertに対し、£107.　aC17 aC 7 £cvij s.— d.—

すなわち、イムピンの決算手続きによれば、1543年８月31日付け期末棚卸にもとづく商品勘定の整理、各棚卸高の残余商品 goods remaining 勘定への振替え、かくして商品勘定で勘定残高として与えられる売買損益の計算、さらにその他の損益を表す名目勘定残高の損益勘定への振替え、さらにそこでの勘定残高、純損益の資本金勘定への振替え、そしてこれらの諸手続きが完了した後で、最後に、９月２日付けで残余商品勘定を含む実在勘定残高を「この帳簿の残高」勘定に振替えて元帳の締切りが与えられているのである。我々はここでも期間損益計算のもとでの完成された決算の様式を見いだすことができるといってもけっして過言ではないであろう。ただし、これまでの記述からも明らかであったように、ここでの「この帳簿の残高」勘定は以上のような帳簿締切りのための決算残高勘定としてのみにとどまらず、新帳簿、元帳での諸帳簿の再開手続きにも直接の関連をもつものとしても機能しているということ、たとえば、結果として与えられている実際の手続きは、「この帳簿の残高」勘定に借記された項目は新Ａ元帳の当該勘定借方に、同じく貸記された項目は新Ａ元帳当該勘定貸方にそれぞれに記入されるにとどまっているということなのである（Yamey, B.S., “A Selection of Material From Ympyn’s ‘Nouvelle Instruction’ of 1543,” in Yamey, B.S., and Kojima, O. (eds.), *Ympyn: A Notable and Very Excellente Woorke*, 1975, Appendix I, p. 15)。したがって、手続きのこの側面にかんするかぎり、それはまさしく「帳簿が一杯になったとき」の処理そのものなのであり、口別損益計算のもとでの帳簿締切り、再開の形式をそのまま踏襲したにすぎないものともいいうるであろう。

しかし、商品の期末棚卸手続きにもとづく「期間」損益の計算にふさわしい決算の形式、たんなる帳簿の連続性ではなくその「期間」的な区画性がこのような決算残高勘定の成立のもとではじめて与えられるに至ったとも考えられるのである。事実、このことはイムピンのつぎのような言葉からも容易にその一端をうかがうことができるであろう。すなわち、「代理商もしくは使用人にとってより良い記帳とそこでの会計上の取り扱いの知識のために同店に属するすべての商品と貨幣とについて財産目録を作成し、それが『帳簿残高』における諸項目と一致するかどうか見るということが便利であり適当であろう。というのも、それらは一致しなければならないし、さもなければ、何かが忘れられているか、でなければ計算間違いがあるからである。それから、主人は有効な調査で勘定の残高を熟読かつ監督すべきであり、それによって利益を求め、より長く同店を維持したい意向をもち、すべての商品をそこに同じ状態においておくことを厭わないのであれば、その主人は、まず、帳簿の残高と財産目録とによって発見されるすべての商品について同店を貸方とし、それらすべてを一項目に、あるいは財産目録を参照に異なった種類の商品の数だけ項目に分けて書くべきである。そして同様に、主人は、その代理商がそのとき金庫にもっている貨幣、そしてまた当該の店に借りているすべての人々について、その店を貸方とし、このすべてを新たな紙葉につけて、新

たな計算と記帳をおこなうべきである。そしてもしこの店が何かを借りているのであれば、彼は旧項目におけるのと同じものについてその店を借方とし、新たな項目において彼を貸方とすべきである。最後に、主人は帳簿の残高によって利得し利得したように見えるであろうすべての金額について旧項目においてその店を借方に記入すべきであり、その店の旧勘定も同様におこなわれ締切られるであろう、それからあなたはペンでそれを消去すべきである。そしてまさしくそれにたいして、主人は損益を記入しなければならない；かくしてその会計計算は完了するのである。そして計算のかかる方法によって、主人は彼の計算がどんな状態にあり、それによってどれだけ利益を得たか完全に見かつ知るのであろう。それから主人と代理商とは再び改めて彼らが以前に始めたのと同じ方法で始めるべきであり、彼の帳簿を前述のように記帳すべきである。そしてこれを毎年おこなうことは非常に適切かつ便利である。というのも、計算をためらうことは多くの不便の原因となり、あなたが毎日気づくであろうように、人々をしてときに自らを欺かせるからであり、古い諺にもあるように、頻繁な計算は積年の友人をつくるからである[10]。」

すなわち、ここで、まず、実地棚卸とその帳簿記録との突き合わせにもとづく検証の方法がまさに決算手続きの１つとして主張されているのであり、さらにまた、商品、貨幣、債権、債務、損益などの各項目について、「その店」の勘定を相手方とした新帳簿の開始記入の方法が説明されている。かくして、期間損益計算の「期間」ということがここでは「毎年」という定期性において考えられているということ、まさしく独立した損益計算上の単位としての概念にふさわしい形式を与えられるに至っているということも明らかであろう。

なお、以上の点に関連すべきものとしてペンドルフは時代を降りてダンチヒの算術教師サルトリウム Sartorium（サルトリウス Sartorius），Wolffgangum によって1592年に刊行されたとされる「２帳簿をもってする簿記 Buchhalten/mit zwey Büchern, nach Preussischer Müntze/Mass vnd Gewichte」と、さらに1594年のハンブルクのゲッセンス Goessens, Passchier による「イタリア式簿記 Buchhalten fein kurtz zusamen gefasst vnd begriffen/nach arth vnd weise der Italianer usw.」についても若干の例証を与えているのである。たとえば、サルトリウムにおける資本、損益、残高の３勘定をとおして[11]、さらにはゲッセンスにおける決算手続きの記述、「いかなる商品がまだ未販で売れ残っているか／それらについてそれらの価格がどれくらいかを見積もり／そして残高勘定におく／一

サルトリウスにおける資本勘定、損益勘定および残高勘定の記入

a）資本勘定

資本、借方、1月4日//			
C. Salleに対し	fl	200. —. —	
12月末日//残高に対し、この帳簿を締切るために/私（私の主人）は基本財産及び利益の貸方であることが見いだされる	〃	5536. 3. —	
合計	fl	5736. 3. —	

資本、貸方/1月4日			
現金に対し	fl	300. —. —	
同、ルントの織物に対し	〃	720. —. —	
同、鯡に対し	〃	810. —. —	
同、Jacob Morgenrotに対し	〃	300. —. —	
12月末日、損益に対し、商業をもって今年度獲得したもの	〃	3606. 3. —	
合計	fl	5736. 3. —	

b）損益勘定

損益、借方/9月22日/リスボンに対し/なお海上輸送中だった小麦のために	fl	367. —. —	
同、28日、アムステルダムに対し	〃	108.15. —	
12月末日、鯡に対し	〃	53. —. —	
同、異常損益に対し	〃	24. —. —	
……			
同、諸費用に対し	〃	129.25. —	
同、資本に対し/損失を利益に対して控除し/この年商業をもって利得したことが/見出される	〃	3606. 3. —	
合計	fl	4297.26. 9	

損益、貸方/9月20日			
Hans von Wehに対し			
鱒の利益	fl	520. 2. —	
9月22日、Altermannに対し、小麦の利益	〃	282. —. —	
……			
12月末日、ルントの麻布に対し	〃	1318.15. —	
同、亜麻に対し	〃	80. —. —	
同、小麦に対し	〃	36. —. —	
同、塩に対し	〃	813. —. —	
同、裸麦に対し	〃	294. —. —	
……			
同、為替に対し	〃	56. 7. —	
合計	fl	4297.26. 9	

c）残高勘定

この帳簿の残高、借方/12月30日/それ自体ここへ振替え/当日商品/借主および現金にて現存するものは次のとおり			
同、ルントの織物に対し、			

この帳簿の残高、貸方/12月末日/それ自体ここへ振替え、私が借りている/各貸主は、次のとおり			
同、資本に対し	fl	5536. 3. —	

22個	fl	1515. —. —
同、鯡に対し、1ラスト	〃	48.15. —
同、亜麻	〃	80. —. —
同、小麦、6ラスト	〃	216. —. —
同、裸麦、28ラスト	〃	840. —. —
……		
同、Hans Stodに対し	〃	139.15. —
同、Hans Behmに対し	〃	100. —. —
……		
同、現金に対し	〃	1717.28. 9
総計/全部で	fl	6967.15. 9

Zach. Lunkwita	〃	350. —. —
Jorge behem	〃	180.20. —
Andreas Schoredowsky	〃	149. —. —
……		
総計/全部で	fl	6967.15. 9

そして、この決算とともに計算は、検証され確証される/それが正しく完全であることを。

方を他方から差し引き／残高を損益計算書へ／同じく航海および家事勘定をもってし／さらに同じく損益勘定を締切り／残高を資本勘定へ移記し／資本勘定を残高勘定へ[12]」といった記述をとおして、それは確かに見いだされるところでもあるのである。とはいえ、限られた以上の諸資料においてさえ明らかになったように、すでに早く16世紀の半ばに期間損益計算実務が簿記教科書へ浸透しその体系化が着実に試みられたということなのであるから、彼らの決算作業のいちいちについてここで詳論することの必要はもはや認められないであろう。

結　言

ペンドルフのこの古典的な名著の考察をとおして我々が仮にドイツにおける簿記の展開過程を整理し要約することができたとすれば、そのことによってまたそれらの簿記法を正当に評価するための基礎がここに与えられたこととともなるであろう。すなわち、彼ら自身の手によって完全に複式簿記体系化が達成されるまでには至らなかったものの、グラマテウスからゴットリープに至るドイツ簿記の系譜に属すべき特徴の一端は「商品を借主とは考えない」ということをもって元帳を商品元帳と債権債務元帳に分割し、前者で計算された各商品の期間的売買損益を後者で与えられる実在勘定残高をとおして照合する「簿記の検証 Probe der Buchhalten」思考そのものにおいて見いだされるのである。したがって、かのパチョーリからイムピンそしてシュヴァイカーに至るイタリア簿記展開の系譜が残高勘定のいわば試算表的検証機能の説明のみにとどまっていたことと対比させて考えた場合、我々はドイツ簿記の歴史的意義をけっして過少に評価することはできないであろう。

とすれば、つぎの課題はまた当然に期間損益計算についての期待と認識の深化の過程いか

んといった問題に集約されざるをえないこととなるであろうし、これに答えるための基礎ないし端緒はイタリア式簿記の体系のもとでの、しかも口別損益計算では成立しえなかった損益勘定と残高勘定の突き合わせといった問題意識を抜きにしては与えられないであろう。かくして、16世紀という世紀は、しばしば引き合いにだされるリトルトンの「最も興味のある場面 high lights は最初15世紀に、・・・それから19世紀にある」(Littleton, A. C., *Accounting Evolution to 1900*, 1933. Reissued, 1966, p. 368) といった言葉にもかかわらず、会計史上他の世紀に劣らぬ多くの興味を残した世紀であったように思われるのである。

注

(26) Penndorf, B., *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland*, 1913, S. 120.

(27) *Ibid.*, S. 125.

(28) *Ibid.*, S. 121.

(29) *Ibid.*, S. 121 ff.

(30) *Ibid.*, SS. 124-125.

Ⅳ

(1) *Ibid.*, S. 140.

(2) *Ibid.*, S. 141.

(3) *Ibid.*

(4) *Ibid.*, S. 142.

(5) *Ibid*

(6) *Ibid.*, S. 175.

(7) *Ibid.*, S. 142.

(8) *Ibid.*, S. 146.

(9) *Ibid.*, S. 146, Fussnote 1).

(10) *Ibid.*, S. 146.

(11) *Ibid.*

(12) *Ibid.*

(13) *Ibid.*, SS. 146-147.

(14) *Ibid.*, S. 146.

(15) *Ibid.*, S. 144.

Ⅴ

(1) *Ibid.*, S. 125.

（2）*Ibid.*, S.185.

（3）*Ibid.*, S.126.

（4）*Ibid.*, S.127.

（5）*Ibid.*, S.175.

（6）*Ibid.*, SS.128-131.

（7）*Ibid.*, S.132.

Ⅵ

（1）Kats, P., "The 'Nouuelle Instruction' of Jehan Ympyn Christophle－Ⅱ," *The Accountant*, 27 August, 1927 (Vol.77, No.2751), p.289.

（2）*Ibid.*

（3）*Ibid.*, pp.289-290.

（4）*Ibid.*, p.295.

（5）*Ibid.*, p.292.

（6）*Ibid.*, pp.293-294.

（7）*Ibid.*, p.292.

（8）*Ibid.*

（9）*Ibid.*, p.295.

(10) *Ibid.*, p.290.

(11) Penndorf, B., *op. cit.*, SS.148-149.

(12) *Ibid.*, S.155.