



<論説>ペンドルフの「ドイツにおける簿記の歴史」
について(1)

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/10.24729/00001320

ペンドルフの「ドイツにおける 簿記の歴史」について (1)

狭間 義隆

16世紀における簿記の「ドイツ的形態」は、ほぼ同時代のイタリア簿記とは、「商品が借主とは考えられない」ということによって区別されたとされる。すなわち、イタリア簿記の元帳は、それにしたがって、人名勘定を含む「債権債務元帳」と物財勘定を含む「商品元帳」とに分割されたのであり、ドイツ簿記は16世紀の半ばまでこの形式にしたがったと説明されてきたのである。ただ、おそらくはこのような形式的な煩雑さのためドイツ簿記のこの形式は16世紀中葉以降イタリア簿記によって完全に駆逐されたとも考えられるのである。

とすれば、当代ドイツ簿記の特徴づけに関連して、とりわけつぎのような疑問が提起されるであろう。すなわち、「商品を借主とは考えない」というドイツ簿記の考え方は単なる元帳分割をもたらしたにとどまるのであろうかということ、換言すれば、このような元帳分割という事実は「商品は借主とは考えない」という考え方を表す以上の意義をもつものではありえなかったのであろうかということなのである。そこで、以下においてこのような問題点を念頭におきながら、貴重な資料と教訓を秘めているとされるペンドルフ Penndorf, B. の「ドイツにおける簿記の歴史 *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland*」を手がかりに、16世紀におけるドイツ簿記の展開過程とその特質の一端を探ってみようとするのが本稿の目的である。

I

周知のとおり、リヒアルト・エーレンベルグ Ehrenberug, R. は16世紀における貨幣資本と商業信用にかんする彼の貴重な研究を「フッガーの時代」と題した。しかし、ペンドルフによれば、「我々はフッガーの簿記について期待されたほどには伝えられていない。・・・個々の在外商館の決算書は確かに保管されている。しかし、最も重要な帳簿についてその断片のみが現存しているにすぎないのである。つぎの年次のピランツ Bilanzen が保管されている：1511、1527、1533/36、1539、1546、1563、1577、1579。にもかかわらず、我々はフッガーによって使用された簿記を完全に再構築することはできるであろう⁽¹⁾。」なお、「かかる

在外商館を、我々はニュールンベルク、ティロル、ヴェネチア、ウィーン、オーフェン、ブレスロウ、アントワープなどに見いだす⁽²⁾。」

フッガーの主任簿記係、マトイス・シュヴァルツ Matthäus Schwarz は3種類の簿記を提示したとされる。すなわち、ペンドルフによれば、「その1つは日記帳 Journal、債権債務元帳 Schuldbuch および債権債務元帳の計算帳 Rechnung を含んでいる。それは商品も他の債務者のように債務者とみなしたロマンス語系の諸国でおこなわれていたような方法である。その2つは日記帳、債権債務元帳、および商品元帳 Kapus (=Güterbuch) を詳述している。人は商品を債務者としては考えないというドイツでおこなわれていたとされるものごとくである。その3つは1つの元帳を包含している、そこには写された2つの計算帳と全取引がみられる。決算を、1550年に作成され、債権債務元帳、元帳、および秘密帳の混ざり合った雑帳がおこなっている⁽³⁾。」

ペンドルフはいう。「私はこれら帳簿において言及されている人名、支出、および事実を私の入手可能な著作と比較し、その一致を発見したので、これら写本は1516年のヴェネチア支店の原本を包含していると推測するに至ったのである。詳しい検証によって私はつぎのような仮定に到達した：シュヴァルツは彼固有の言葉にしたがってこれらの帳簿を彼の若い時の『記憶』に合わせて作成したということ、しかも彼はそれを1518年の12月に作成したということなのである。・・・これらすべてのことはその著作者の青年時代には——シュヴァルツは当時21才であった——立派な業績を意味した。しかし、彼には当時すでに支店から送られてきた帳簿の検証が義務であったことを考慮に入れると、我々は枝を大きく広げたフッガーの商取引を詳細に知ることが必要であったし、それらは我々にとって理解しやすいように見えた⁽⁴⁾。」

いずれにしても、いわゆる「3種類の簿記法」について、なかんずく第1のイタリア式の簿記法と第2のドイツ的な簿記形式とがシュヴァルツ簿記の基本的な特徴を理解するうえで不可欠な考察対象であると考えられる。したがって、まず、ここで第1の簿記法の特徴について考察を加えていくこととしよう。そこで、つぎのような一連の決算仕訳を引用しておこう。

「9月27日。借方銀、3897ダカット Dukaten 17グロッシェン Groschen 19ピッツォリ Pizzoli、我々がハルから受け取り、それから評価した銀によってそれだけ増加、同勘定によると、我々は利益をヤコブ・フッガー氏に貸記し、上記のごとく同勘定残高について銀に借記する。したがって本日、銀はもはや存在しない。仕訳帳にあるように、一語一語、銀勘定の写しをアウグスブルクへ送付した。dc3897. g17. 19

9月末日。借方ヤコブ・フッガー氏、85ダカット。貸方現金、これだけをマトイス・シュヴァルツは、当地、ヴェネチアにおいて自身で消費した。支出控帳 Gesellenbuechclins による、1月1日以来、9か月間の。彼に借記し、彼と計算すべきで、当地の彼に勘定を持つべ

きではない。dc85.

借方ヤコブ・フッガー氏、1561 1/2 ダカット。貸方現金。それだけ当地において家計に向けられた。同じ控帳による。燃料用木材 18 ダカット、台所用バター、油、塩、肉、パンなど合計 82 ダカット、さらにワイン 50 ダカット、その他、包装用の紐、紙、インク、ワックス、事務所用品などすべての小口費用。長期につけられた記録による。写しをアウグスブルクへ送った。dc. 156. 12

借方ヤコブ・フッガー氏、98478 ダカット 4 グロッシェン 4 ピッツォリ。貸方ローマ。本日計算を締め切り、我々がローマへ支出超過となっており、ローマ勘定によれば収入超過であることがわかる。計算を締め切るために、ローマ勘定に残高を貸記し、ヤコブ・フッガー氏勘定に、前述のごとく、支出として借記する。dc98478. 4. 4⁽⁵⁾。」

このように、ここで示された決算手続きの結果として与えられるヤコブ・フッガー氏勘定は資本金勘定、損益勘定、残高勘定をひとつに合体した勘定、したがって資本金勘定のもとのその試算表的な検証機能をもつ勘定となっているということ、そしてシュヴァルツが想定したここでの簿記の形式がフッガーのヴェネチア支店のものであり、ヴェネチア支店の経営活動にたいする統制手段として与えられたものであったということは明らかであろう。なお、その名目勘定の欠如ということは、アウグスブルク本店が全支店を包括し損益計算が財産法の上にその基礎をおいたかぎり、さして大きな欠陥ではなかったであろうし、つぎに引用する銀勘定の構造はそのような口別損益計算の形式⁽⁶⁾が支店の経営活動にかんする記録、

銀借方 Silber Soll vns	
4月5日. ハルにつき.	
3月4日以降受取った分.	
ac 2. 25.	duc 71727. 21. 24
同, 現金につき.	
ac 2. 18.	duc 1052. 12. -
5月28日. ハルにつき.	
ac 4. 25.	duc 11890. -. -
現金につき. 費用.	
ac 4. 18.	duc 295. 18. 25
ヤコブ・フッガー氏につき,	
利益. ac 12. 27.	duc 3897. 17. 19
	<hr/>
	合計 duc 88863. 22. 4

銀貸方 Silber Sollen wir	
6月4日. ローマにつき.	
そこへ送付した. 評価額.	
ac 4. 19.	duc 18068. 8. 20
7月1日. ビザニ銀行につき.	
6月8日のダイヤモンドに	
対して. ac 6. 22.	duc 25978. 12. -
7月8日. 絹織物につき.	
824個の毛ビロードと交換	
した. ac 6. 20.	duc 15656. -. -
7月15日. ローマにつき.	
そこへ送付した. 評価額.	
ac 7. 19.	duc 14419. -. -
8月20日. ローマにつき.	
そこへ送付した. 評価額.	
計. ac 10. 19.	duc 14742. 1. 16
	<hr/>
	合計 duc 88863. 22. 4

計算、報告の重要な一環でありえたであろうということを示している。

以上は諸勘定残高のヤコブ・フッガー氏勘定への振替えであった。いや、より正確に言えば、ここで、諸勘定残高とは現金勘定以外の全勘定残高として考えられたのであって、その結果、ヤコブ・フッガー氏勘定の残高と、同氏勘定へ残高が振り替えられなかった現金勘定の残高とは金額において一致した。かくして、このことが、「最も重要な勘定は現金勘定と資本金勘定と見なされるべきヤコブ・フッガー氏勘定とである⁽⁷⁾」とペンドルフが述べた理由でもあったであろう。とりわけ、ペンドルフはヤコブ・フッガー氏勘定をとりあげ、債権債務元帳に以下のような記入がなされ単純にその勘定残高が算出され締め切られていることを示している⁽⁸⁾。つまり、その勘定が締め切られるにあたって、期中に用いられたヤコブ・

ヤコブ・フッガー氏 借方 Soll vns

(中略)

同年	——	——	残高につき、	ac 14. 28.	duc 2412. 11. 8
						合計 duc 268450. 6. 6

フッガー氏勘定とは別に、しかも同名の勘定が新たに開設され、期中に用いられた同勘定の残高がそこへ振り替えられているのである。すなわち、(借方)ヤコブ・フッガー氏、duc2412. g11. p8. (貸方)ヤコブ・フッガー氏、duc2412. g11. p8.。このような一見奇異な形式のもとで与えられた会計処理は、開始仕訳の形式的整理のための、あるいは現金勘定とヤコブ・フッガー氏勘定とがそれぞれ独自に締め切られていたのであるから、現金の現在高とその検証可能性とを強調するための工夫であったとも考えられるのである。したがって、ペンドルフは「帳簿の締め切りは、結局、詳細な資本金勘定のことであり、それは右側における期首資本で始まり、その側にすべての増加を、左側にすべての減少と duc2412. 11. 8. の期末在高を包含する⁽⁹⁾」と述べているけれども、この金額は現金の期末残高でこそあれ、資本金の期末在高を示すものではありえなかったと解されるであろう。

これまで見てきた簿記はシュヴァルツによる、イタリアで普通におこなわれていた簿記であった。だから彼は、今や、いわゆる「第2の簿記法」、すなわちドイツ的な簿記形式を示すのである。「相違は債権債務元帳とならんで商品元帳 Güterbuch, Kapus が記帳された点にある。シュヴァルツはそれにたいしてつぎのような手引きを与えている：日記帳は以前のままだけに記帳せよ、そしてまた債権債務元帳も以前のままだけに記帳せよ。しかし、商品を債権債務元帳へはけっして記載してはならない。・・・日記帳は今日と同じように、前年の決算で確定された借方と貸方の仕訳をもって始まる。債権債務元帳は人名勘定を含み、しかもその他に現金勘定も包含する。商品勘定は銅や銀にかんする勘定の他に個別の支店にかんする勘定も含む。例として、銅勘定が与えられている⁽¹⁰⁾。」

(左側) 銅の収入 Einnemen すなわち受入れ Empfangung

1516年.	9 樽 c. 225	ボツツェン重量. 10月1日. わたくしは受入れと記入する. 9月30日に締切る直前の計算で残ったもの. 仕訳帳 ac 38	duc	-.-.-
ヴェネチア.				
	20 樽 c. 500	ボツツェン重量. 10月8日にボツツェン支店から3000ライン・フロリンで受取った. 樽の番号は1から20まで. 仕訳帳 ac 36		-.-.-
ボツツェン.				
	50 樽 c. 1250	ボツツェン重量. 12月1日にボツツェン支店から受取った. 10から20, 28から30, 40から58, 100から132. 仕訳帳 ac 38		-.-.-
ボツツェン.				
合計		79 樽 c. 1975		

(右側) 銅の支出 Ausgaben すなわち払出し Wegkgsendet および貨幣の収入 Einnemen des gelts

1516年.	3 樽 c. 75	10月4日. 単価 duc 4 1/2 で販売. したがって duc 337 1/2 であり, duc 287 の絹織物と交換した: 本日アウグスブルクへ発送し, 残額の duc 50 1/2 は現金で決済した. ac 36	duc	50.12.-
売却	6 樽 c. 150	11月8日. ボツツェンの重要で10ツェントナー当り duc 42 でビザニ銀行へ販売した. ac 37	duc	630.-.-
	20 樽 c. 500	12月3日. 単価 duc 4 1/2 でアレクソ・ボツショ氏に販売した. ac 38	duc	2250.-.-
	38 樽 4/5 c. 970	12月7日. 単価 duc 5 で販売し, 絹織物と交換した. ac 38	duc	4850.-.-
	10 樽 c. 250	12月24日. 1樽25ツェントナーのものをフィレンツェに5樽, ボローニヤへ5樽発送した. これらはローマ支店にたいして貸方. したがってローマ支店とヤコブ・フッガー氏の取引となる. ac 39	duc	-.-.-
売却	1 1/5 樽 c. 30	同日. 単価 duc 4 3/4 で現金売りした. 仕訳帳 ac 39	duc	142.12.-
合計		79 樽 c. 1975	合計 duc	7923.-.-

そして、商品元帳の締め切りは各勘定の貸借合計にもとづいてつぎのような合計試算表 Probabilanz の作成をもって終わっているのである⁽¹¹⁾。

収入 Einnahmen の合計				
Duc	7923.	g. —	p. —	銅
	26129.	6	—	銀
	14323.	13	16	ヤコブ・フッガー氏
	4700.	—	—	オーフェン
	2068.	23	5	ボッツェン
	2400.	—	—	アントワープ
	14000.	—	—	ニュールンベルク
	3800.	—	—	リオン
	8000.	—	—	インスブルック
<hr/>				
Duc	83344.	g. 18	p. 21	
支出 Ausgeben の合計				
Duc	12909.	g. 12.	p. 21	ヤコブ・フッガー氏
	15000.	—	—	オーフェン
	6000.	—	—	ミラノ
	1000.	—	—	アントワープ
	2900.	—	—	リスボン
	44085.	6.	—	ローマ
	1450.	—	—	プレスブルック
<hr/>				
Duc	83344.	g. 18.	p. 21	

すなわち、人名勘定については「支出」ないし「払出」が債権債務元帳の「借方」に、「収入」もしくは「受入」が同じく「貸方」に照応している。これにたいして商品については「受入」が左側の「借方」に、「払出」が右側の「貸方」に記入されているとされるのである。したがって、ペンドルフの説明をとおして見るかぎり、元帳での人名勘定と商品勘定とのあいだに若干の矛盾ないし混乱が存在するかのようである。しかしながら仮にこのような矛盾・混乱は存在しないとされるのであれば、いかにして両者の統一的な理解が可能となるのであろうか。

この問題の考察のために、何よりも、元帳の債権債務元帳と商品元帳への分割が「商品を借主とは考えない」というドイツ的簿記の思考のもとで現われていたということを想起すべきである。そうだとすれば、シュヴァルツが債権債務元帳では債権債務を表す記号、Vns Soll, Wir Sollen を用いたのにたいして、商品元帳ではそれらと区別して einnemen, aus-

gaben を用いたのも当然の工夫であったと考えられるのである。ただし、人名勘定に商品勘定の場合と同じ収入、支出の概念、収入、支出の記入方法が用いられるとするならば、人名勘定の記帳法則にしたがって、商品勘定との矛盾が避けられないこととなるであろう。そこで、その矛盾を少なくとも緩和するための手段として、すでに見てきたように、銅勘定の *einnemen* に「銅の収入すなわち受入れ *Einnemen Zoe empfangung Kupffer*」と *empfangung* の語が付け加えられ、同じく *ausgaben* に「銅の支出すなわち払出しおよび貨幣の収入 *Ausgaben Zoe wegkgsendet Kupffer vnd Einnemen des gelts*」と説明的語句が付け加えられたものと解される。とすれば、先に示された合計試算表の形式において商品勘定の *ausgaben* の金額を試算表の *einnemen* の側に加算することに大した困難、大きな矛盾ないし混乱を意味するものはなかったであろう。かくして、シュヴァルツのいわゆる「第2の簿記法」はイタリア式の元帳を債権債務元帳と商品元帳とに分割したかぎりにおいて、明らかに、ドイツ簿記の形式をもつものであったとしても、その内容はむしろイタリア簿記の伝統と特徴をそのまま継承するものであったといえることができる。

さらに我々はペンドルフのこの著作のなかにフッガーのヴェネチア支店とそのアウグスブルク本店との関係にともなう勘定記入の貸借逆の形式を見いだすことができるのであって、

(左側) アウグスブルク本店 ヴェネチア支店にたいし借方 Soll vns

1516年9月末日。1月1日以降第一の計算において、支出としてヴェネチアで計算したのは、9項目であり、ac 30, 31 および ac 32, 33, 35 に示されている。すなわち、エンドリス・グランダー氏に fl 500, ウィルヘルム・フォン・バイルン公爵に fl 22, ヨハン・アンゲロ氏に fl. 1304, 皇帝陛下に fl. 12, ペエトロ・アマデオ氏に duc. 11 1/2, 香料 duc. 900, 真珠 duc. 376 3/4, ローマ皇帝に duc 82000, マトイス・シュヴァルツ氏に duc 85; したがって、これらの計算に示されているものの合計、そしてこの計算書の ac 52, duc 85211. 6.-

アウグスブルク本店は、ヴェネチア支店についての収入として計算する。

12月末日までにヴェネチア支店は、第二の計算の ac 47 で、二つの項目において支出として計算した。すなわち、エンドリス・グランダー氏に fl 1100; さらに duc 1611. 6. 21, マトイス・シュヴァルツ氏は、かれの計算の残高をアウグスブルク本店へ送った。アウグスブルク本店は収入として借方 Soll vns の記入をし、したがってヴェネチア支店に貸しがある。 ac. 52, duc 2711. 6.21

まさしくそこにドイツ簿記の形式的特徴のひとつを考えることもできるであろう⁽¹²⁾。まず、ヴェネチア支店の「支出」についてはアウグスブルク本店の「貸し」、したがってヴェネチア支店の立場からみて本店からの「借り」が記入されている。ヴェネチア支店の「収入」についても同様にアウグスブルク本店の「借り」、したがって、ヴェネチア支店の立

(右側) アウグスブルク本店 ヴェネチア支店にたいし貸方 Sollen wir

1516年9月末日、つぎの ac 30, 31, 34, 35 に示されている1月1日以降の6項目をヴェネチア支店は第一の計算で収入とした。すなわち、現金 fl 3000 を受取る。レオンハルト・シュルツァ氏 duc 212. g 12. p 9. ハンガリーの貨幣単位で 6000, すなわち duc 6060 の現金を受取る。支払わねばならない duc 5400 がある。すなわちマンリッヒ氏に 2000, ホヒステッター氏に 1400, ウェルザー氏に 2000, いくつかの項目でハンガリーの貨幣単位 80000 すなわち duc 80800 を受取る。ウルリッヒ・レーリンガー氏 duc 1000. アウグスブルク本店は支出として計算しなければならない, ac 52 duc 96472. 12. 9

12月31日までにヴェネチア支店についての第二の計算で収入として計算したのは2項目であり、ac 47 に示すとおりである。8000 のハンガリー貨幣単位、すなわち duc. 8080 を現金で受取った。フィリップ・アドラー氏およびニンドリス・グランダー氏に支払うべき duc 3000. アウグスブルク本店は支出として計算しなければならない。合計額でヴェネチア支店は書き加える。ac 52 duc 11080. --

場からみて本店への「貸し」が記入されている。

支店での「計算」が終われば、総決算のためのさらなる作業はアウグスブルク本店でおこなわれた。このことこそがフッガーの主任簿記係であったとされるマトイス・シュヴァルツの主要な仕事であったであろう。この点の実証のためにペンドルフの与える叙述のなかから具体例を引用すればつぎのとおりである。すなわち、「各支店はその計算をそれぞれの地域の為替、度量、および重量でもって与えるので、すべては『ドイツの貨幣』で換算されなければならない。・・・一定の価値をもたぬ財貨について、人は販売価格を記帳しなければならない（『汝がそこから得られるものでそれら进行评估せよ』）。疑わしい債権を、人は可能性のある価値で記帳するか、あるいはすべて償却すべきである（『不良債権は省略し、汝が回収する自信があるか、あるいは確実と思われるものだけを記帳せよ』）。終わったら、人は

2つの部分 (= 積極と消極) を総和し相互に差し引くべきである。『かくして、汝は汝の資本を以前の資本と比較せよ。仮にそれが前のものより大きければ、それは利益である。しかし、それが小さければ、汝は損したのである⁽¹³⁾。』」明らかに、ペンドルフのこのような叙述からも、我々はフッガーの決算手続きの財産法的な損益計算思考と持分確定計算としてのその意義の一端をうかがうことができるであろう。

そこで、ペンドルフはシュヴァルツによって素描された手続きが応用されたものとしてフッガーの1527年の財産目録を概略的断片的に紹介している。その財産目録は個々の支店の消極をもって始まり、その表題はつぎのような見出しをもっている。「1527年に。支出。以下、支出が続く；どれだけ、あるいは誰に我々が借りているのか、それは我々の財産の収入から差し引かれるのであり；他のところすでに収入されているもので、しかしなお人はしかるべく支出しなければならないもの；我々はこれを我々の貸方に記入する。かかるものを私はすべて支出におく。私アントニ・フッガーによって抜粋され、すべては1527年12月末に提出される⁽¹⁴⁾。」同様に、積極を取り扱う2番目の表題はつぎのような見出しをともっている。すなわち、「収入。ここで、我々の財産と商品が把握される。すなわち、他のところすでに支出されたもので、しかしなお人はしかるべく収入しなければならないもの、現存する商品、現金、良質の債権そしてすべての良質かつ正当なもの；私アントニ・フッガーによって抜粋され、すべては1527年12月末に提出される⁽¹⁵⁾。」

もっとも、このペンドルフの記述にかんして、さらにそこでの会計評価的実務の展開とも考えられる点をここで重ねて引用しておくことも無意義ではないであろう。すなわち、「列挙は支店の計算表から始まる。より完全な明細表示において、動産全部には、さらに驚くべきことに、つぎのような結論が示された：『すべては古い物であり、無価値の物 nichtz と評価されるべきである。』その他の支店においても、家具は『無価値の物と評価され』た。これらの償却はつぎのことを明らかにしている。宣誓による自己評価の場合、古い慣わしにしたがって、家財は非課税であったからそれを表示しないということである。これにたいして、不動産（家屋、庭、冶金工場、鉱山持分）はおおよそその価値で評価された。疑わしく、回収できない債権はそれ自体のための一区分、いわゆる『黒帳 schwarze Buch』を形成した。これらの帳簿は一つの前書きで始まっている：『ここでは、まったく確かではない、部分的にはまったく不良な債権と、いつ支払われるのか、そしてそこから何がおこなわれるのか、我々が本当に知りえないその他の債権が把握される。したがって私はここに一つの特別の訴状に記入し、決算の計算表における我々の資本の財産には入れず除外する。・・・私アントニ・フッガーが作成し、すべてを1527年12月末に提出した。⁽¹⁶⁾』」

このように財産目録が作成されたあと、ピランツにおいて消極（支出）と積極（収入）が対置され、それから差し引きによって営業財産が確認された。ペンドルフによれば、利益の

1527年12月末日				
現存の財貨			127902	
債権、各所における真正のもの			1904750	
			<hr/>	
基本財産合計			2032652	
それから寄進が控除される			11450	
			<hr/>	
			2021202	
それから1511年の基本財産が差引かれる			196791	
			<hr/>	
残高、17年間の利益			1824411	
この1/8をRaym. und Anto. Fuggerに			228051	
したがってなお分割すべく残る			1596360	
herr Jacob Fugger sälligenの部分に			720950	
Raymundus Fuggers	〃	〃	211953	
Antoni Fuggers	〃	〃	211953	
Jeronimus Fuggers	〃	〃	451503	
			<hr/>	
			1596359	
基本財産及び利益合計				
Herr Jacob Fugger sälligen			809825	
Raymundus Fugger			352107	
Antoni Fugger			352107	
Jeronimus Fugger			507162	
			<hr/>	
			2021201	
それから各人が上記の年度に引出したものが差引かれる				
Herr Jacob Fugger	fl	142035	残高	667790
Raymundos Fugger	〃	101875	〃	250232
Antoni Fugger	〃	60356	〃	291751
Jeronimus Fugger, 彼の兄弟				
Ulrichen seligにfl 89016と				
彼自身にfl 37050	〃	126066	〃	381096
				<hr/>
したがって1527年の我々の基本財産				1590869
それに寄進を加算				11450
				<hr/>
				1602319
これが真実の資本である				

算定とその区分は上記のとおりである⁽¹⁷⁾。

ここでも、財産法的な損益計算思考と持分確定計算としてのその意義はおのずと明らかであろう。とすれば、このような形態と意義をもった損益の計算は日常の簿記的処理とはたしていかなる関係に立ちえたのであろうか。この点に関連すべきフッガーの詳細な資料は残念

ながら現存してはいないものようである。たしかにこれらのことは、複式簿記についてのシュヴァルツのこのような進んだ理解に照らしてみても、フッガーの簿記水準の高さを示唆するに足るものではあった。しかしながらここでの損益の計算は必ずしもフッガーの決算諸手続きを十分に推定させるものではないように思われる。なぜなら、シュヴァルツの簿記著述はフッガーのヴェネチア支店の営業簿にもとづいて書きあげられた支店簿記なのであり、それゆえに、以上の決算諸作業のすべてがアウグスブルク本店に集中されるものと前提されたそこでの諸条件に制約されざるをえなかったと考えられるのであって、そのかぎりにおいて、ドイツ的な簿記形式についてのペンドルフの説明をより正当に評価するための基礎をそこに直接期待することは不可能であろうからである。

同じことは、1531年9月1日に、アントン・ハウク Anton Haug、ハンス・ランゲナウア Hans Langenauer およびウルリヒ・リンク Ulrich Link によって創設されたとされる同じアウグスブルクのハウク商会についてもいいうるであろう。それは、「1546年にフッガーはフェルディナント王 König Ferdinand にハンガリー銅契約の解約を通告し、もってこれら危険な地域を手放した。その遺産はアウグスブルクのハウク商会によって引き継がれた⁽¹⁸⁾」とされるほど、前期的独占的な大企業であったのである。すなわち、ペンドルフによれば、1533年8月25年の財産目録およびピランツに、まず、「以下において、概要はつぎの一般計算および当該基本財産を内容としている。縦に、すべての確かな債権、現金で評価された商品、およびつぎの一般計算の日に存在する現金。そしてそこから、我々がなすべく負っているものを控除し、ついで決算をおこなって基本財産を各々に分割し記入した⁽¹⁹⁾」となす前書きが見られる。そして、本店の借方から始めて各支店のそれが記載され、しかもつぎのような順序で列挙されたようである。「1. 債務者、2. 商品、それも a) 現存のもの、b) 発送されたが、まだ所定の場所に到達していないもの、c) a) と b) の要約、3. 現金、4. 建物、5. 要約、6. 債権者⁽²⁰⁾。」

ここではフッガーの場合と同じく確実な債権だけが計上され、未着品を含め棚卸によるすべての商品在荷が列挙されているのである。それだけではない。「以前の計算において5124フロリンと評価された業務用建物を、我々は5200フロリンで評価し直した⁽²¹⁾」のであり、さらに、「我々の一般計算の決算」として、総括的に損益の財産法的な計算とその各出資者への分配、したがって各持分の確定計算がおこなわれているのである⁽²²⁾。この点から、ペンドルフは「これら在庫目録の記述が詳細におこなわれると、これによって証拠が開示されたので、すでに16世紀の前半にピランツが実地の棚卸にもとづいて作成されていたということなのである⁽²³⁾」といい、また、「明瞭で、正しい決算が後年においても一般に保持され、その表示はわかりやすくなったのであるが、それには勘定形式の適用が貢献した⁽²⁴⁾」ともいうのである。たとえば、1561年12月31日のピランツは「(左側) 我々、ダビッド・ハウクラ

に属する我々の共同商業⁽²⁵⁾」勘定という勘定のかたちのもとで、4人の出資者の基本財産と、「(右側)我々の共同の貿易総額」勘定という勘定のかたちのもとで、すべての「富 *Reichtum*」とを対置している。そして、その貸借の差額によって求められた年度利益の分割も、「ダビッド・ハウク」勘定など、資本主人名勘定にたいする記入のかたちでおこなわれているのである⁽²⁶⁾。しかしながら、これらビランツと簿記との関係、そこでの帳簿締切り様式の特徴はそこに与えられるには至っていないものごとくである。

もっとも、「ハウク商会の継続的な簿記への洞察を我々に与えてくれる⁽²⁷⁾」ものとして、ペンドルフは「1564年、ハウク商会の指導のもとに」イギリスで創設されたケスヴィク鉱山会社 *Kesswicker Bergwerkes* の記録を取り上げ、「64年から70年までのイギリス鉱山業の会計帳簿」なる表題をもつ第2分冊について、若干の解説を試みている。そして、「締切りおよび開始のための1つの例証」として挙げられた仕訳は、たしかに、「*Benannte*」勘定をとおしての实在勘定残高の繰越し、したがってまた「*Benannte*」勘定による元帳の締切りおよび再開の手続きを推定せしめるに足るものごとくである。しかし、名目勘定の処理も含めた決算手続きの全体がそこに示されていないとされるのであるから、そこから何らかの結論を引き出すにはなお慎重な態度を必要とするであろう。

このような意味において、ペンドルフは、「16世紀の財界首脳」「『国際的な』金融家⁽²⁸⁾」であったとされるナイトハルト *Neidhart* (*Sebastian Neidhartschen Erben*) の営業帳簿についても引き続き言及を与えているのである。しかし、「この帳簿自体は、かかるものとして明瞭に示されていないが、その商会の秘密帳なのである。それとは別に仕訳帳ならびに元帳が記帳された(しかし、それらは保管されていない)⁽²⁹⁾」とされているのであるから、ペンドルフが若干の考察を試みたそのビランツ自体も「我々がそれを勘定として観察することができる」ということを人に充分納得させるに足るだけの資料を示すものではないであろう。

注

I

- (1) Penndorf, B., *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland*, 1913, S. 46.
- (2) *Ibid.*, S. 47.
- (3) *Ibid.*, S. 49.
- (4) *Ibid.*
- (5) *Ibid.*, SS. 50-51.
- (6) *Ibid.*, S. 51.
- (7) *Ibid.*, S. 52.
- (8) *Ibid.*

- (9) *Ibid.*, S. 53.
- (10) *Ibid.*, SS. 53–54.
- (11) *Ibid.*, S. 54.
- (12) *Ibid.*, SS. 54–55.
- (13) *Ibid.*, S. 56.
- (14) *Ibid.*, S. 58.
- (15) *Ibid.*, S. 59.
- (16) *Ibid.*, S. 60.
- (17) *Ibid.*, SS. 60–61.
- (18) *Ibid.*, S. 61.
- (19) *Ibid.*, S. 63.
- (20) *Ibid.*
- (21) *Ibid.*, S. 64.
- (22) *Ibid.*, S. 65.
- (23) *Ibid.*, S. 67.
- (24) *Ibid.*
- (25) *Ibid.*
- (26) *Ibid.*, S. 68.
- (27) *Ibid.*, S. 69.
- (28) *Ibid.*, S. 77.
- (29) *Ibid.*