

# ドイツ固有の簿記の再考

フォン エレンボーゲンの印刷本  
『プロシアの貨幣単位と重量単位に拠る簿記』(改訂本), 1538年

土 方 久

## 1. はじめに

すでに、筆者は、「複式簿記」について、世界に現存する最初の印刷本『算術、幾何、比および比例全書』が1494年にPacioli, Lucaによって出版されてから、これに遅れること約4半世紀、1518年にGrammateus, Henricus<sup>1)</sup>によって出版される、ドイツでは最初の印刷本『新しい技術書』( „*Ayn neu kunstlich Buech*・・・“, Erfurt. )を「ドイツ固有の簿記の成立」<sup>2)</sup>として解明。さらに、1537年にvon Ellenbogen, Erhartによって出版される印刷本『プロシアの貨幣単位と重量単位に拠る簿記』( „*Buchhalten auff Preussische münztze vnd gewichte*・・・“, Wittenberg. )を「ドイツ固有の簿記の展開」<sup>3)</sup>として解明したところである。

1) この著作の原稿が完成されたのは1518年であって、実際に出版されたのは1523年であるといわれる。

参照、片岡義雄著；『パチョーリ「簿記論」の研究』、森山書店 1956年、34頁。  
名前としては、Scriptoris, Henricusまたは Schreiber, Heinrichとも表記されるが、1517年にはギリシャ風の名前にしていたことから、そのように表記することにする。

Vgl., Penndorf, Balduin; *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland*, Leipzig 1913, S.107.

2) 拙稿；「ドイツ固有の簿記の成立」、『商学論集』(西南学院大学), 48巻2号, 2001年10月, 1頁以降。

拙著；『複式簿記の歴史と論理』、森山書店 2005年, 9頁以降。

3) 拙稿；「ドイツ固有の簿記の展開」、『商学論集』(西南学院大学), 49巻1号, 2002年6月, 91頁以降。49巻2号, 2002年9月, 51頁以降。

しかし、von Ellenbogenによって出版される印刷本こそは、まさに「幻の書」これを解明した Penndorf, Balduinは「ケーニヒスベルク大学図書館に所蔵する写本」(Abdruck der Universitätsbibliothek in Königsberg)(バルト海に面する港湾都市のケーニヒスベルクは国境をリトアニアとポーランドに接する現ロシア領のカリーニングラード)から引用する旨、注記してはいるが<sup>4)</sup>、所蔵していないとの回答しかないからである。ドイツはもちろん、近隣の国々の主要な大学図書館に調査を依頼しても、これまた、所蔵していないとの回答しかないからである。諦めかけていたところで、「イギリス勅許会計士協会図書館」(ICAEW (The Institute of Chartered Accountants in England & Wales) Library)に所蔵している旨、聞知したので、この印刷本の調査、複写を依頼すると、所蔵しているのは「Kheil, Karl Peter (Kheil, Carl Peter)の写本 (manuskript copy)」であるとの回答である。しかし、Kheilのコレクションであるか、それとも、Kheil自身の手写しであるか、判然とはしない。はたして、Penndorfが引用する写本であるか、これまた、判然とはしない。しかし、Penndorfが引用する具体的な事例とは一致するので、このKheilの写本は、von Ellenbogenによって出版される印刷本の、まさに写本であると判断して、これを解明したところである。

ところが、これに前後して、ポーランドの首都のワルシャワの南西に位置する内陸都市のヴロツワフにある「ヴロツワフ大学図書館」(Biblioteka Uniwersyteka we Wrocławiu)に所蔵している旨、連絡があったので、複写を依頼すると、写本の初版本が出版された翌年の1538年に出版される印刷本(„Buchhalten auff Preussische münztze vnd gewichte・・・“, Danzig.),したがって、「改訂本」のようである。初版本が出版されるのはドイツの首都のベルリンの南西に位置する内陸都市のヴィツテンベルクであるのに対して、改訂本が出版されるのはバルト海に面する港湾都市のダンツィヒ(現ポーランド領のグダンスク)である。

しかし、筆者は、すでに、初版本の写本を解明したこともあって、「ドイツ

4) Vgl., Penndorf, Balduin; a. a. O., S.118.

簿記の16世紀」を解明するのに急ぐあまり、この改訂本は解明することもなく忘れてしまっていたようである。いま、改めて、その改訂本を読み直してみると、初版本と改訂本の間には、3つの点で大きな相違があることに気付くのである。

第1の点。Grammateusによって出版される印刷本の「仕訳帳」(Zornal)から、そうであるように、von Ellenbogenによって出版される初版本の「日記帳」(teglich Buch)でも、現金が元入れされることはなく、したがって、「資本金」が記録されることはなく、最初の取引としては、不可解にも、商品を仕入れて、現金が支払われることから開始される<sup>5)</sup>。掛買いされるだけでもなく、まずは、現金が支払われることから開始される<sup>6)</sup>。図1および図2を参照。

### Grammateusの仕訳帳

		丁数I(左側の面)				
		fl	ß	d		
元丁						
商1	1月1日。私はオース					
現3	トリア産の葡萄酒、9樽を仕入れた。単価20fl。現金を支払った。	180	-	-		

  

		fl	ß	ß
B1	Adi am erfert des Jenner hab ich kaufte 9 dieyling östereichisch wein ye 1 dieyling vmb 20 fl: hab die par zalt fact.	180		
C3				

図1

5) Vgl., Grammateus, Henricus; *Ayn neu kunstlich Buech*•••, Erfurt 1518, Bl.93R.

なお、丁数 (Blatt) が打たれるので、以下、左側の面は L、右側の面は R. と表記する。

参照、拙稿；「ドイツ固有の簿記の成立」、『商学論集』(西南学院大学)，48巻2号，2001年10月，9頁。

参照、拙著；前掲書，18頁。

6) Vgl., von Ellenbogen, Erhart; *Buchhalten auff Preussische müntze vnd gewichte*•••, Wittenberg 1537, Bl.1R (teglich Buch). 写本に打たれた頁数は，S.5.

なお、「日記帳」に打たれた丁数を使用して、以下、左側の面は L(teglich Buch)，右側の面は R(teglich Buch) と表記する。

参照、拙稿；「ドイツ固有の簿記の展開」、『商学論集』(西南学院大学)，49巻1号，2002年6月，97頁。

## von Ellenbogenの日記帳(初版本)

		丁数I(右側の面)	
元丁	1537年3月	Marck	Schil.
1	同月3日。私は、ダンツイヒの市		
1	民, Hans Schwatzewoltから蜜蝋,		
7	9シフポンドを仕入れた。単価		
	64Mar.3Schil.。300Marckは現金	576	27
	を支払い, 残りはミカエル祭に支		
	払うべし。		

		Marck	Schil.
1	Mertzen		
	1537		
	Adi. 3. d. d. / habe ich gekaufft		
1	von Hans Schwatzewolt /		
1	B. zu Danzike J. schiffp.		
7	wachs / kost j. schiffp. 64. mar.		
	3. schil. Habe im daran gege =		
	ben 300. marck / die resto sol		
	auff Michaelis fallen / thut	576	27

図2

ところが、改訂本の「日記帳」では、最初の取引としては、3人の組合員が共同出資して、現金と商品が受入れられることから開始される。この出資者である「資本主」が記録されるのである<sup>7)</sup>。この「資本主」については、後述。

第2の点。Grammateusによって出版される印刷本の「商品帳」(Kaps)では、X商品、Y商品に区別する商品勘定の左側の面に「売上」(vorkaufft)と表現して、商品の売上、右側の面には「仕入」(kaufft)と表現して、商品の仕入が今日とは反対側の面に記録される<sup>8)</sup>。これに対して、von Ellenbogenによって出版される初版本の「商品帳」(Güterbuch / Capisbuch)では、X商品、Y商

7) Vgl., von Ellenbogen, Erhart; *Buchhalten auff Preussische müntze vnd gewichte*..., Danzig 1538, Bl.11L(Teglich Buch)

なお、「日記帳」から打たれた丁数を使用して、以下、左側の面はL(Teglich Buch)、右側の面はR(Teglich Buch)と表記する。

品に区別する商品勘定の左側の面に「仕入」(kaufft)と表現して、商品の仕入、右側の面には「売上」(verkaufft)と表現して、商品の売上は今日と同側の面に記録される<sup>9)</sup>。図3、図4を参照。

### Grammateusの商品帳，商品勘定

		丁数1		
	fl	ß	d	
葡萄酒を売上				
葡萄酒を仕入 1月1日。9樽。仕丁1	180	-	-	

  

Weyn verkaufft,	R	ß	S
Weyn kaufft. Adi des Jemer: 9 drey- ling Im 30: A. Fact	180		

図3

8) Vgl., Grammateus, Henricus; *a. a. O.*, Bl.99.

参照，拙稿；「ドイツ固有の簿記の成立」、『商学論集』（西南学院大学），48巻2号，2001年10月，10頁。

参照，拙著；前掲書，19頁。

9) Vgl., von Ellenbogen, Erhart; *a. a. O.*(1537), Bl.1(Güterbuch)。写本に打たれた頁数は，S.18f.

なお，「商品帳」に打たれた丁数を使用して，以下，左側の面はL(Güterbuch)，右側の面はR(Güterbuch)と表記する。

参照，拙稿；「ドイツ固有の簿記の展開」、『商学論集』（西南学院大学），49巻1号，2002年6月，100頁以降。



(Sal Ich) と表現して、債務の発生ばかりか、債権の消滅が今日と同側の面に記録される<sup>12)</sup>。図5および図6を参照。

Grammateusの金銭帳、債務勘定と債権勘定

	fl	ß	d	丁数 <sup>1</sup>
支払済				
9月27日。Hansen Schmidt。 仕丁4	18	-	-	
債務残高。	25	-	-	

	fl	ß	d	丁数 <sup>1</sup>
私は支払うべし				
2月7日。Hansen Schmidt。 仕丁1	36	-	-	
5月6日。Jorg pfeill。 仕丁2	1	-	-	
5月31日。Hans Schmidt。 仕丁3	6	-	-	

	fl	ß	d
⌘ Saßzalt.			
⌘ 2di.27. des herbstmōats hanfen schmidt jm 30r: Z 4	18		
Facit			
⌘ Restat zu zalen Facit,	25		

	fl	ß	d
⌘ Ich Sal.			
⌘ 2di. 7. des ho: hanferm schmidt jm 30r: Z 1 Facit	36		
⌘ 2di 6 des may Jorg pfeil jm 30r: Z 2 Facit	1		
⌘ 2di: am letzten des maien Hans schmidt jm 30r: Z 3 Facit	6		

10) Vgl., Grammateus, Henricus; *a. a. O.*, Bl.103.

参照，拙稿；「ドイツ固有の簿記の成立」、『商学論集』（西南学院大学），48巻2号，2001年10月，12頁。

参照，拙著；前掲書，21頁。

11) Vgl., Grammateus, Henricus; *a. a. O.*, Bl.102.

参照，拙稿；前掲誌，11頁以降。

参照，拙著；前掲書，20頁。

	fl	ß	d	丁数2
支払済				
11月6日。Peter weckauff。 仕丁4	2	-	-	
債権残高。	3	3	-	

	fl	ß	d	丁数2
私に支払うべし				
4月7日。Hannß kesler。 仕丁2	3	-	-	
7月7日。Peter weckauff。 仕丁3	2	-	-	
8月1日。Sigmud wiener。 仕丁4	-	3	-	

Stadt zalt.	fl	ß	S
¶ Abt: 6 des wintermonats peter weckauff jm 301. B. 4 Facit	2		
¶ Restat zu zalen Facit	3	3	

Salmir.	fl	ß	S
¶ Abt: 7 des Apuls Hannß kesler jm 301. B. 2 Facit	3		
¶ Abt: 7 des heumonats Pe ter weckauff jm 301. B. 3 fa:	2		
¶ Abt: 1 des augst Sigmud wiener jm 301. B. 4 Facit		3	

図5

## von Ellenbogenの金銭帳(初版本), 債務勘定と債権勘定

				丁数1	
	Marck	Schil.		Marck	Schil.
神に感謝 1537年 私に支払うべし 10月2日。Hans Schwarz- zewolt。残金の支払い。 日丁5	276	27	私は支払うべし 3月3日。Hans Schwarz- zewolt。支払日はミカ エル祭。日丁1	276	27

	Marck	Schil.		Marck	Schil.
<i>f</i> Laus Deo. Sal mir 1537. Adi 2. Weinmon Hans Schwarz- zewolt per rest a cartha 5	276	27	<i>j</i> Sal ich Adi 3. Merten dem Hans Schwarzzewolt auff Micha- elis fur wach a car. j.	276	27

				丁数5	
	Marck	Schil.		Marck	Schil.
私に支払うべし 9月10日。Merten Rode。 葡萄酒。日丁4	662	0	私は支払うべし 10月11日。Merten Rode。 残金の支払い。日丁5 同月同日。Merten Rode。 残金の支払い。日丁5 12月5日。Merten Rode。 残金の支払い。日丁6 債権残高。	100 250 150 162	0 0 0 0

	Marck	Schil.		Marck	Schil.
<i>5</i> Sal mir Adi 10. Herbomon Merten Ro- de fur Weitzon a car. 4	662	0	<i>5</i> Sal ich Adi 11. Weinmon dem Merten Rode fur rest a car. 5 Adi 12. Merten Rode fur rest a cartha 5 Adi 5. Christmon Merten Ro- de fur rest a car. 6 Sal ich Merten Rode fur rest	100 250 150 162	0 0 0 0

ところが、改訂本の「商品帳」(Gutterbuch / Capis)でも、初版本の「商品帳」と同側の面に記録される。今日と同側の面に記録されるのである。しかし、改訂本の「金銭帳」でも、債権勘定と債務勘定に区分されることはないが、不可解にも、初版本の「金銭帳」とは反対側の面に記録される。左側の面に「私は支払うべし」(Sal Ich)と表現して、債務の発生と債権の消滅、右側の面には「私に支払うべし」(Sal mir)と表現して、債権の発生と債務の消滅が記録されるので、今日とは反対側の面に記録されるのである<sup>12)</sup>。この債権勘定と債務勘定については、後述。

第3の点。Grammateusによって出版される印刷本から、そうであるように、実は「損益計算書」(Gewinn- und Verlustrechnung)という表現は見出されないが、「損益集合表」としての損益計算書を作成。商品帳では、X商品、Y商品に区別する商品勘定に計算される「商品売買益」または「商品売買損」が仕訳帳の末丁に集合される<sup>14)</sup>。これに対して、von Ellenbogenによって出版される初版本では、商品帳の末丁に集合される<sup>15)</sup>。いずれにしても、X商品、Y商品に区別する商品勘定に計算される「商品売買益」または「商品売買損」を配列、記録することで、「損益集合表」としての損益計算書を作成して、「期間損

12) Vgl., von Ellenbogen, Erhart; *a. a. O.* (1537), Bl. 1/5 (Schultbuch) 写本に打たれた頁数は、S.30f/38f.

なお、「金銭帳」に打たれた丁数を使用して、以下、左側の面はL (Schultbuch)、右側の面はR (Schultbuch)と表記する。

参照、拙稿；「ドイツ固有の簿記の展開」、『商学論集』(西南学院大学)、49巻1号、2002年6月、104/110頁。

13) Vgl., von Ellenbogen, Erhart; *a. a. O.* (1538), Bl. 7/8 (Schultbuch)

なお、「金銭帳」に打たれた丁数を使用して、以下、左側の面はL (Schultbuch)、右側の面はR (Schultbuch)と表記する。

14) Vgl., Grammateus, Henricus; *a. a. O.*, Bl.97R.

参照、拙稿；「ドイツ固有の簿記の成立」、『商学論集』(西南学院大学)、48巻2号、2001年10月、19頁。

参照、拙著；前掲書、27頁。

15) Vgl., von Ellenbogen, Erhart; *a. a. O.* (1537), Bl. 6L (Güterbuch) 写本に打たれた頁数は、S.28.

参照、拙稿；「ドイツ固有の簿記の展開」、『商学論集』(西南学院大学)、49巻1号、2002年6月、120頁。

益」が計算されるのである。しかし、配列、記録されるのは商品売買益の合計と商品売買損の合計だけである。諸掛り経費（vnkost）を記録するとしたら、「商品帳」に記録されるしかないの、商品に加算して、場合によっては、商品に按分して、X商品、Y商品に区別する商品勘定に記録される<sup>16)</sup>。図7および図8を参照。

Grammateusが仕訳帳の末丁に作成する損益計算書

丁数4(左側の面)

	fl	ß	d		fl	ß	d
12月18日。私は計算を締切って、以下のよう に利益および損失を計算する。				¶ Ad iß des Christmonats habe ich beschloffen meyn rechnung vnd findt gewyn vnd volust wie hernach volget.			4
葡萄酒の利益	-	-	-	¶ Am weyn gewyn			
鯡の利益	6	-	-	¶ Am hering gewyn	6		
蜜蝋の利益	5	-	-	¶ Am wachs gewyn	5		
胡椒の利益	1	4	-	¶ Am pipez gewyn	1	4	
亜麻布の損失	-	2	-	¶ Am leybat volust		2	
小刀の利益	1	-	-	¶ Am messer gewyn	1		
石鹸の損失	1	4	-	¶ Am sayffer volust	1	4	
利益の合計	11	6	-	¶ Facit gewyn	11	6	

図7

16) Vgl., von Ellenbogen, Erhart; a. a. O. (1537), Bl. 3L (teglich Buch) 写本に打たれた頁数は, S. 8.

参照, 拙稿; 前掲誌, 98頁。

von Ellenbogenが商品帳(初版本)の末丁に作成する損益計算書

		末丁(左側の面)			
利益	Marck	Schil.			
蜜 蝋	62	39	Der gewin am		
葡萄酒	140	6	Wachs	62	39
生 薑	75	0	Witzgen	140	6
ライ麦	2024	0	Ingwer	75	0
鉛	180	0	Korn	2024	0
サフラン	150	0	Bley	180	0
天鷲絨	36	0	Saffran	150	0
合 計	2685	45	Zammet	36	0
損 失			Summa.	2685	45
麻 布	74	42	Der verlust an		
錫	29	52	Laxen	74	42
合 計	104	34	Zyn	29	52
利益から損失を控除 して残る純利益	2581	11	Summa.	104	34
			Nun den verlust vom gewin/ So bleibt reuter gewin.	2581	11
			Schutt buch		

\*ライ麦の利益は、「2042Mark」の誤植。

図8

ところが、改訂版でも、初版本と同様に、「商品帳」の末丁に「損益集合表」としての損益計算書を作成して、X商品、Y商品に区別する商品勘定に計算される「商品売買益」または「商品売買損」が集合される。「期間損益」が計算されるのだが、配列、記録されるのは商品売買益の合計と商品売買損の合計だけではない。補助簿である「雑記小帳」(Haderbüchlein)に記録しておいた諸掛り経費と、給料も配列、記録される<sup>17)</sup>。しかも、「金銭帳」の現金勘定の右側

17) Vgl., von Ellenbogen, Erhart; a. a. O. (1538), Bl. 6L (Gutterbuch).

なお、「商品帳」に打たれた丁数を使用して、以下、左側の面はL(Gutterbuch)、右側の面はR(Gutterbuch)と表記する。

の面には、そのような「支出」は記録されるのだが、不可解にも、この相手勘定になるはずの「諸掛り経費勘定」も「給料勘定」も、直接には「損益勘定」すら開設されることはなく、「損益集合表」としての損益計算書に配列、記録されるのである<sup>18)</sup>。この「損益集合表」としての損益計算書については、後述。

そこで、複式簿記としては、どこがドイツ固有の簿記であるかについて、初版本と改訂本の間大きく相違する3つの点に注目しながら、1538年にvon Ellenbogenによって出版される印刷本『プロシアの貨幣単位と重量単位に拠る簿記』の改訂本を再考して、筆者なりの卑見を披瀝することにしたい。

## 2. 帳簿記録

まずは、帳簿記録についてである。改訂本でも、初版本と同様に、「日記帳」が作成されると同時に、実は「元帳」という表現は見出されないが、「商品帳」と「金銭帳」に分類される元帳が作成される。

しかし、日々の取引事象を暦順的、特に叙述的に文章で記録するだけの日記帳ではない。Grammateusと同様に、日記帳の左端の行には、日々の取引事象を「二重記録」するために分解する。「商品帳」と「金銭帳」、どの元帳に記録するかについて指示するのである。しかし、実は「元丁欄」という表現は見出されないが、商品帳に転記するのであれば、商品の仕入と売上については、「商(K)」の文字と元帳の丁数、「元丁」、金銭帳に転記するのであれば、債権または債務の発生と消滅については、「債(S)」の文字と元帳の丁数、「元丁」、現金の収入と支出については、「現(C)」の文字と元帳の丁数、「元丁」を記録するGrammateusとは相違する。改訂版でも、初版本と同様に、商品帳に転記するのであれば、X商品とY商品に区別する商品勘定に打たれる丁数、「元丁」(事例は丁数<sup>4</sup>から丁数<sup>5</sup>)、金銭帳に転記するのであれば、債権または債務の発生と消滅については、債務者A、債務者Bに区別する債権勘定と、債権者C、

18) Vgl., von Ellenbogen, Erhart; *a. a. O.* (1538), Bl. 3L (Teglich Buch)

債権者Dに区別する債務勘定に打たれる丁数、「元丁」(事例は丁数7から丁数8)、現金の収入と支出については、現金勘定に打たれる丁数、「元丁」(事例は丁数9)を記録する。転記する元帳がないとしたら、丁数、元丁は「丁数0」を記録する。日記帳の左端の行には、商品帳の商品勘定、金銭帳の債権勘定または債務勘定と現金勘定に打たれる丁数の順序で、かならず3つの丁数を記録するのである<sup>19)</sup>。したがって、日記帳の左端の行に指示する元帳の丁数から判断するならば、日々の取引事象を分解することにはなる。実は「仕訳帳」という表現は見出されないが、「二重記録」するために分解する仕訳帳になるのではなからうか。

もちろん、日記帳の左端の行に、商品勘定の丁数、債権勘定または債務勘定と現金勘定の丁数の順序で、かならず3つの丁数を記録することによっては、転記するのが「商品帳」であるか「金銭帳」であるかは判明するが、左側の面と右側の面のどちらに転記するかは指示されないことに疑問は残る。さらに、債権または債務の発生と消滅について、債権勘定または債務勘定の丁数、「元丁」を記録するだけでは、債権と債務のどちらに記録するかは指示されないことにも疑問は残る。

しかし、このような疑問は、実は「借方」(Soll / Debit)と「貸方」(Haben / Kredit)という表現は見出されないが、Grammateusと同様に、「商品帳」と「金銭帳」の帳簿の見開きの左側の面と右側の面に、事前に、von Ellenbogenも独自の内容を指示しておくことによって解決する。日記帳から「商品帳」と「金銭帳」に転記するのに、この帳簿の見開きの左側の面と右側の面に最初から独自の内容を指示しておくのである。改訂本でも、初版本と同様に、X商品とY商品に区別する商品勘定については、左側の面に「仕入」、右側の面には「売上」の頭書きがある。したがって、「商品の仕入」は左側の面に、「商品の売上」は右側の面に、今日と同側の面に記録されるのである。しかし、債務者A、債務者Bに区別する債権勘定と、債権者C、債権者Dに区別する債務勘定については、債権勘定または債務勘定に区分されることはないが、改訂本では、

19) Vgl., von Ellenbogen, Erhart; a. a. O. (1538), Bl. 1ff (Teglich Buch).

初版本と相違して、左側の面に「私は支払うべし」、右側の面には「私に支払うべし」の頭書きがある。したがって、「債権の発生」は右側の面に、これを反対側の面に記録するなら、自動的に「債権の消滅」は右側の面に、「債務の発生」は左側の面に、これを反対側の面に記録するなら、自動的に「債務の消滅」は右側の面に、今日とは反対側の面に記録されるのである。ところが、現金勘定については、左側の面に「収入」(Eingenomen)、右側の面には「支出」(Ausgegeben)の頭書きがあるので、今日とは同側の面に記録される。

しかも、改訂本では、初版本と同様に、実は「摘要欄」という表現は見出されないが、「商品帳」と「金銭帳」に分類される元帳の摘要欄の片隅、欄の文末には、日記帳の丁数、「日丁」を記録する。この転記された元帳と日記帳が符合しうるようにするためである。これまた、Grammateusと同様である。von Ellenbogenは表現する。「日記帳から、これ以外の帳簿（商品帳および金銭帳）に転記する場合に、この帳簿には、日記帳の丁数（日丁）を記録する。再び、これ以外の帳簿からは、日記帳に、その帳簿の丁数（元丁）を記録する。日記帳に丁数（元丁）が見出される、帳簿の片面、片側に記録するのである」<sup>20)</sup>と。

ところが、これまた、初版本と同様に、改訂本でも、実は「金額欄」という表現は見出されないが、左側の面の1つの項目と右側の面の1つの項目が結合する「単純取引」であるなら、「商品帳」と「金銭帳」の、どの勘定に記録するかは指示されえて、いくらで記録するかも指示されうはずである。しかし、左側の面または/および右側の面で2つ以上の項目が結合する「複合取引」であるなら、「商品帳」と「金銭帳」の、どの勘定に記録するかは指示されえても、いくらで記録するかは指示されえないことに疑問は残る。日記帳の摘要欄に叙述的に文章で記録する取引事象から判断するしかないのである。これまた、Grammateusと同様である。

なお、von Ellenbogenが改訂本に例示する「日記帳」の丁数<sup>1</sup>、「商品帳」の

20) von Ellenbogen, Erhart; *a. a. O.* (1538), Bl.1R. 括弧内は筆者。

なお、表紙の裏側から打たれた丁数を使用して、以下、左側の面はL、右側の面はRと表記する。

丁数4および丁数5,「金銭帳」の丁数7,丁数8および丁数9を原文と共に表示することに<sup>21)</sup>。図9,図10および図11を参照。

## 日記帳

元丁	5月	元丁	6月	丁数1
	同月1日。3人の社員, Henrich von Staden, Valtzer GermanとReynolt Oueramは,現金と商品,合計2770Marckを出資した。私からは,商品の取引について,聖ミカエル祭に,この3人に報告する。	5	同月15日。私は,サフラン158ポンド,単価7Marckをミラノ市民のMisser Peter Purißlから仕入れた。代金の420Marckは,3人の社員が出資した現金で支払い,残りはドミニコ祭に送金しなければならない。Mar.	1106
4 7 9	同月同日。私は, Henrich von Stadenから現金100Marckとイギリス産の敷布20枚,単価25Marckを受取った。Mar.	4 0 9	同月21日。私は,ライ麦34ラスト単価20MarckをWenzel Ritterに売上げた。代金は,Adrian Herfart, Jacob Schwartz, Veit Holzlなど,本店の8人が用立てた現金を受取った。Mar.	680
4 7 9	同月同日。私は, Valtzer Germanからも現金190Marckと小麦50ラスト,単価13Marckを受取った。Mar.	4 8 9	同月30日。私は,ライ麦10ラスト,単価23MarckをMichel Sifertに売上げた。代金の半分は,現金を支払い,残金は,Valzer MelがHenrich Storchに照会,Hans Filzから取立てて,聖ヤコブ祭に支払わねばならない。Mar.	230
5 7 9	同月同日。私は, Reynolt Oueramからも現金130Marckと蜜蝋30シフポンド,単価40Marckを受取った。Mar.			1330

21) von Ellenbogen, Erhart; *a. a. O.*(1538), Bl. 1(Teglich Buch)/4f(Gutterbuch)/7ff (Schultbuch)

# Neyen.

**N**di 1. ditto haben zusamen gelegte vnd gut/die ersammen 3 gesellen / Henrich von Staden Bals. r German/ vnd Keynolt Dueram. 2 770 marck wert / vnd mir vberantwort / inen zu gut zu handeln/ bis auff sant Michel.

**A**di ditto hab ich empfange von Henrich von Staden 100 mar. vntnd 20 Englische laken zu 25 marcken. tut 600

**A**di ditto hab ich auch empfangen/ von Balzer German 100 mar. vntnd 9 50 last korn zu 13 mar. tut mar. 840

**A**di ditto hab ich noch empfangen/ von Keynolt Dueram 130 mar. vntnd 30 schiffspfund wachs zu 40. mar. tut auch in allen marck. 1 330

Brach

# Brachmunt

**N**di 15 ditto kauft ich 158 pfund Safran zu 7 marck. von 5 Wiffser Peter Purisch/ D. 10 7 Meylant vnd gab im daran alles be 9 reit gelt/ vonden 2. gesellen ent. 420 marck/ vntnd vor die rest sal ich im auff den Dominick laken senden. tut marck. 1 1106.

**A**di 21 ditto vorkaufft ich weni Kleter 24 last korn/ dy last vor 20 mar vnt 4 bezahlt mir 8 mit kerrenengelbe/ do bey sussen Adrian Herfart/ Jacob 9 schwarz/ Beit Holzi tut marck. 680. 6

**A**di vltimo ditto vorkaufft ich Michel sifert 10 last rogge/ zu 23 mar vnt 4 bezahlt mir die heiffst/ do rest sal auff 8 Jacobi gefallen/ do fragte Wolfer 9 Mel/ den Henrich Storck/ wieder 230. 2  
Hans Bild ging/ tut marck.

## 商品帳，商品勘定

		丁数4
<b>敷布を仕入</b>		
5月1日。Henrich von Stadenからイギリス産を20枚。日丁1。Mar.	500	
商品売買益。Mar.	357	
<b>ライ麦を仕入</b>		
7月25日。Reynolt Kartörnerからジッテン産を28枚。一部は掛買い。日丁2。Mar.	168	
5月1日。Balzer Germanからラスト。日丁1。Mar.	650	
商品売買益。Mar.	338	
<b>敷布を売上</b>		
7月13日。Reynolt Kartörnerにイギリス産を5枚。日丁2。Mar.	170	
8月5日。Misseer Peter Purißlにイギリス産を13枚。日丁2。Mar.	637	
<b>売残商品。</b>		
イギリス産の2枚。Mar.	50	
<b>売残商品。</b>		
ジッテン産の28枚。Mar.	168	
<b>ライ麦を売上</b>		
6月21日。Wenzl Ritterに34ラスト。日丁1。Mar.	680	
6月30日。Michel Siuertに10ラスト。日丁1。Mar.	230	
<b>売残商品。</b>		
6ラスト。Mar.	78	

## ⁴ Laten kauft:

**A**di 1 Meyen/ von Henrich von  
Staden 20 Englische a car. 1.  
tut marc. 500

Sint ich gewin  
yn vorkauffen.  
marc. 357

**A**di 25 Heumont/ von Reynolt Kar-  
fórner am stich 28 Sittische a car. 2  
tut marc. 168

## Korn gekaufft

**A**di 1 Meyen/ von Balzer Ger-  
man 50 last/a car. 1. tut marc. 650

Sint ich gewin in  
vorkauffen mar. 338

## ⁴ Laten vorkau. ⁴

**A**di 13 Heumont/ denn Reynolt  
Karforner 5 Englische a car.  
2. tut marc. 170

**A**di 5. Augstmont/ dem Wisseer Pe-  
ter Pur. st. 1; Englische/ a car. 2 tut  
m. marc. 637

Sint ich vnorkauffte  
güter 2 Eng. marc. 50

Sint ich güter vnvor-  
kaufft 28 Sitti. mar. 168

## Korn vorkau

**A**di 21 Brachmont/ dem Wend  
Kitter 34 last a car. 1. tut mar. 680

**A**di vltimo Brachmont/ dem Michel  
Siwert 30 last/a car. 1. tut mar. 230

Sint ich vnorkauffte  
güter 6 last tut marc  
wachs 78

蜜蝋を仕入  
5月1日。Reynolt Oueramから  
30シフポンド。日丁1。Mar. 1200  
9月4日。私は蜜蝋の請掛り経費  
を支払った。日丁3。Mar. 350

サフランを仕入  
6月15日。Misser Peter Purißlか  
ら158ポンド。日丁1。Mar. 1106  
商品売買益。Mar. 750

丁数5  
蜜蝋を売上  
9月26日。Nickles Lumerに20シ  
フポンド。日丁3。Mar. 384

売残商品。  
10シフポンド。Mar. 400  
商品売買損。Mar. 766

サフランを売上  
7月30日。Fabian Hutfeltに146  
ポンド。日丁2。Mar. 1752  
8月19日。Gert Spartbergに10ポ  
ンド。日丁2。Mar. 90

売残商品。  
2ポンド。Mar. 14

## Wachskauff

Abi 1 Meyen/von Reynolt Oue  
ram 30 schiffpund, a car. 1. tut  
marck. 1200

Abi 4 Herbstmonet/ gab ich vor vn  
koff auff's wach's/ a car. 3. mar. 350

## Saffrankauff

Abi 15 Brachmont/von Misser Pe  
ter Purißl 158 pfunt a car. 1. tut mar. 1106

Sint ich gewynn yn  
vorkauffen/ marck. 750  
wachs

## Wachsvorkau

Abi 26 Herbstmonet/dem Nickles  
Lumer 20 schiffpund a car. 3.  
tut mar. 384

Sint ich vnvorckauff'e güter  
10 schiffpund tut marck. 400

Sint ich vorckauß im kauffen  
marck. 766

## Saffran vor kauffe.

Abi 30 Hermonet/ dem Fabian  
Hutfelt 146 pfunt a car. 2. tut  
marck. 1752

Abi 19 Augustmonet/dem Gert Spart  
berg 10 pfunt a ca. 2. tut marck. 90

Sint ich güter vnvorckauff'e  
2. pfunt tut marck. 14

## 金銭帳，債務勘定，債権勘定および現金勘定

丁数7

私は支払うべし

5月1日。Henrich von Stadenに，  
現金と商品の代金。日丁1。  
Mar. 600

同月同日。Valtzer Germanにも，  
現金と商品の代金。日丁1。  
Mar. 840

同月同日。Reynolt Oueramにも，  
現金と商品の代金。日丁1。  
Mar. 1330

6月15日。Misser Peter Purißに，  
サフランの代金。支払期日はド  
メニコ祭。日丁1。Mar. 686

私に支払うべし

3人の社員からの  
債務残高。Mar. 2770

8月5日。私は，Peter Purißに，  
サフランの代金の一部を支払う。  
日丁2。Mar. 637

同月8日。私は，Peter Purißに，  
サフランの残金の一部を支払う。  
日丁2。Mar. 30

同月10日。私は，Peter Purißに，  
サフランの残金の一部を支払う。  
日丁2。Mar. 14

サフランの  
債務残高。Mar. 5

7 **Sal ich.**

**A**di 1 Meyen/ dem Henrich von  
Staden für gelt vnd gut/ a car  
1. mar. 600

**Abi ditto/auch dem Walzer German  
für gelt vnd gut/a car. 1. marc. 840**

**Abi ditto/noch Kynolt Queram für  
gelt vnd gut a cart. 1. mar. 1330**

**Abi 15 Brachmont/dem misser Ne-  
ser Puribel vor saffran/auff den Do-  
minick a car. 1. marc. 686**

**Sal**

**Sal mir** 7

**Sal ich vee rest den  
3 gesellen/mar. 2770.**

**A**di 5 Augustmont salt ich dem Pe-  
ter Purisil Voreat an saffran  
a car. 2. marc. . . . . 637.  
**Abi 8**: alt ich Peter Purisil/ vor rest  
an saffran a car. 2. mar. . . . . 30.  
**Abi 10** salt ich noch Peter purisil vee  
rest an saffran/a cart. 2. mar. . . . 14.

**Sal ich vee rest  
an saffran marc. 5.**

**B**

		丁数8
<b>私は支払うべし</b>		
7月25日。私に, Michel Sifertは 代金の一部を支払う。日丁2。 Mar.	100	
Michel Sifert <b>に対する</b> <b>債権残高。</b> Mar.	15	
同月同日。私に, Reynolt Kartörnerは 代金を支払う。日丁2。 Mar.	170	
Fabian Hutfelt <b>に対する</b> <b>債権残高。</b> Mar.	452	
Gert Sparenberg <b>に対する</b> <b>債権残高。</b> Mar.	90	
Nickles Thumer <b>に対する</b> <b>債権残高。</b> Mar.	384	
<b>私に支払うべし</b>		
6月30日。Michel Sifertに, ライ 麦の代金。日丁1。Mar.		115
7月13日。Reynolt Kartörnerに, 敷布の代金。日丁2。Mar.		170
同月30日。Fabian Hutfeltに, サフランの代金。日丁2。Mar.		452
8月19日。Gert Sparenbergに, サフランの代金。日丁2。Mar.		90
9月26日。Nickles Thumerに, 蜜蝋の代金。日丁3。Mar.		384

## Salich.

Abi 25 ditto Heumont zalt mir  
Michel Sifert fur rest a car. 2.  
marc. 100

Sal mir vor rest  
Michel Sifert ma. 15

Abi ditto zalt mir Reinolt Karförner  
vor lafen/a car. 2. marc 170  
Solur.

Sal mir vor rest Ja  
bian hufelt marc. 452

rest mir gert Spa  
tenberg mar. 90

Sal mir vor rest  
Nicles Zum. mar. 384

## Sal mir.

Abi ultimo ditto Brachmde. Mi  
chel Siwert fur 100ghen a car.  
1. mar. 115

Abi 13 ditto Heumont/Reinolt Kar  
förner für lafen/a car. 2. mar. 170

Abi 30 ditto/ Fabian Hufelt fur Sa  
ffran/a carepa. 2. mar. 452

Abi 19 ditto Augustmont/ Gert Spa  
tenberg/ fur saffran/a car. 2. mar. 90

Abi 26 ditto Herbfmon/ Nicles  
Lhumer fur Wachs a car. 3. mar. 384

丁数9

現金勘定 収入	
5月1日。Henrich von Stadenから現金の出資。日丁1。Mar.	100
同月同日。Valtzer Germanから現金の出資。日丁1。Mar.	190
同月同日。Reynolt Oueramから現金の出資。日丁1。Mar.	130
6月21日。Wenzl Ritterからライ麦の代金。日丁1。Mar.	680
同月30日。Michel Sifertからライ麦の代金。日丁1。Mar.	115
7月25日。Reynolt Kartörnerから残金。日丁2。Mar.	2
同月同日。Michel Siuertから残金。日丁2。Mar.	100
同月30日。Fabian Hutfelからサフランの代金。日丁2。Mar.	1300
合計。Mar.	2617

現金勘定 支出	
6月15日。Misser Peter Purißlにサフランの代金。日丁1。Mar.	420
8月8日。Peter Purißlに残金。日丁2。Mar.	30
同月10日。Peter Purißlに残金。日丁2。Mar.	14
9月4日。運送人に蜜蝋の請掛り経費。日丁2。Mar.	350
同月29日。雑記小帳に記録する諸掛り経費と、私の給料を合算して支出。これは利益から控除。日丁3。Mar.	125
合計。Mar.	939

## 'Canto de cassa'

Eingenomen.

Adi 1 ditto Meyen/ von Henrich von Staden eingelegets gelt/ a car. 1. marc.	100
Adi ditto v3 Valzer German eingelegets gelt/ a car. 1. marc.	190
Adi ditto/ von Reynolt Oueram eingelegets gelt/ a car. 1. mar.	130
Adi 21 ditto Bachmont/ von Wenzl Ritter fur Korn/ a car. 1. mar.	680
Adi ultimo ditto von Michel Sifert an Roggen/ a car. 1. mar.	115
Adi 25 ditto Heumont/ von Reynolt Kartörner vor rest/ a car. 2. marc.	2
Adi ditto von Michel Siuert vor rest/ a car. 2. mar.	100
Adi 30. ditto von Fabian Hutfelt vor Safran/ a car. 2. mar.	1300
Summa tut mar. 2617	

## 'Canto de cassa'

Aufgegeben

Adi 15 ditto Brachmont dem Wiser Peter Puri. vor Safran a ca. 1. marc	420
Adi 8 ditto Augsmont dem Peter Purißl vor rest/ a car. 2. mar.	30
Adi 10 ditto dem Peter Purißl fur rest a car. 2. marc	14
Adi 4 Herbstmont/ fur vnloß vor dy wach den furletuten a car. 3. mar.	350
Adi 29 ditto/ vor dy vnloß des hader büchleins vnd mein lon zusammen gerechent fur ein aufgeben/ vnd von den gewingemen/ a car. 3. mar.	125
Summa tut mar. 939.	

そこで、初版本と改訂本の間で大きく相違する3つの点のうちの、第1の点についてである。Grammateusから、そうであるように、初版本でも、現金が元入れされることはなく、したがって、「資本金」が記録されることはなく、最初の取引としては、不可解にも、商品を仕入れて、現金が支払われることから開始される。これを批評して、Penndorfは表現する。「『簿記の検証』(Probe des Buchhaltens), すなわち、貸借対照表 (Bilanz) において配慮される」<sup>22)</sup> のだが、「『そこに計算される』のは、(期間) 利益ではない。期末資本である。(期間) 利益になるのは、何も持たずに営業が開始された場合においてではない」<sup>22)</sup>と。

したがって、この貸借対照表に「期間損益」を計算するためには、まさに「何も持たずに営業が開始された場合」が例示されると批評。現金が元入れされることはなく、したがって、「資本金」が記録されることはなく、最初の取引としては、不可解にも、商品を仕入れて、現金が支払われることから開始されると批評するのである。そうであるとしたら、現金が借入れられて、現金を受入れられることから、商品が掛買いされて、商品が仕入れられることから、したがって、「借入金」か「買掛金」の債務が記録されることから開始されることにしても、その貸借対照表に計算されるのは、期末資本であると同時に、「期間利益」でもあるはずである。

そのようなわけで、筆者が注目したのは、「ドイツ固有の簿記」を新たに展開して、1546年にGottlieb, Johannによって出版される印刷本『簿記、二様の精巧かつ明解な簿記』( „Buchhalten, zwey künstliche vnnnd verstendige Buchhalten. . . .“ , Nürnberg. ) この『簿記、二様の . . . 簿記』の標題に付記しては、「最初の簿記 (erst Buchhalten) は自分自身 (Selbst) または組合員 (Gesellschafter) が、どのように取引しなければならないかであるが、これ以外の簿記 (ander Buchhalten) は、『在外商館の支配人』(Factor) についてである」<sup>23)</sup>と表現することから想像しようとしたのである。在外商館の本部(資本主)から元入れされた現金、したがって、この「現金」と「資本金」につい

22) Penndorf, Balduin; a. a. O., S.112. 括弧内は筆者。

ては、意識的に記録しないか、隔離しておいて、「在外商館の支配人自身の商業取引」だけを記録することにしたのでは、とても想像するしかなかったのである<sup>24)</sup>。かなりの無理は自覚しながらも、そうすることによって、最初の取引としては、不可解にも、商品を仕入れて、現金が支払われることから開始されることに納得しようとしたものである。

ところが、改訂本では、そうではない。日記帳には、「同月1日。3人の社員、Henrich von Staden, Valtzer GermanとReynolt Oueramは、現金と商品、合計2770Marckを出資した。私からは、商品の取引について、聖ミカエル祭に、この3名に報告する」<sup>25)</sup>と表現する。最初の取引としては、3人の組合人が共同出資して、現金と商品が元入れされることから開始される。出資者である「資本主」が記録されるのである。この「現金」を金銭帳に転記しては、「現金勘定」の左側の面に「収入」として記録、さらに、この「商品」を商品帳に転記しては、「敷布勘定」、「ライ麦勘定」、「蜜蝋勘定」の左側の面に「敷布を仕入」、「ライ麦を仕入」、「蜜蝋を仕入」として記録する。これに対して、「資本主」を金

23) Gottlieb, Johann; *Buchhalten, zwey künstliche vnnnd verstendige Buchhalten*..., Nürnberg 1546, 標題の付記。二重括弧は筆者。

参照, 拙稿; 「ドイツ固有の簿記の発展」, 『商学論集』(西南学院大学), 49巻1号, 2002年6月, 3頁。

参照, 拙著; 前掲書, 73頁。

24) 参照, 拙稿; 「ドイツ固有の簿記の成立」, 『商学論集』(西南学院大学), 48巻2号, 2001年10月, 24頁。

参照, 拙著; 前掲書, 33頁。

しかし、このようには、筆者自身が想像したにすぎない。Gottliebは、このように表現しているわけではない。在外商館の支配人としては、「私の主人」(meiner Herr)である在外商館の本部(資本主)に対して、「決算報告書」(Auszug dieser Rechnung)が作成されねばならないことを強調しているだけである。

Vgl., Gottlieb, Johann; *a. a. O.*, 24(ander Buchhalten)/25(ander Buchhalten)。二重括弧は筆者。

なお、「これ以外の簿記」の「仕訳帳」から打たれた丁数を使用して、以下、左側の面はL(ander Buchhalten), 左側の面はR(ander Buchhalten)と表記する。

参照, 拙稿; 「ドイツ固有の簿記の発展」, 『商学論集』(西南学院大学), 49巻2号, 2002年9月, 17/19頁以降。

参照, 拙著; 前掲書, 124/126頁以降。

25) von Ellenbogen, Erhart; *a. a. O.* (1538), Bl.1L (Teglich Buch).

銭帳に転記しては、今日とは反対側の面であるが、「債務勘定」の左側の面に「私は支払うべし」として記録する。したがって、出資者である資本主は「債権者」として記録、「債務」と同視されるのである。

したがって、「債務」と同視されるにしても、出資者である資本主として記録されるとしたら、X商品、Y商品に区別する商品勘定に計算される商品売買益が計算されると、これは資本主が享受する権利、したがって、「債務の発生」ということに、これに対して、商品売買損が計算されると、これは資本主が負担する義務、したがって、「債務の消滅」ということになるのではなからうか。しかし、これが事業の解散時までには補填されえなないとすると、資本主には払戻しえないこともある。まして、債務超過ということにでもなると、無限責任を負うことになる資本主は追加出資して自弁するしかないということである。したがって、「債権者」として記録、「債務」と同視されることに疑問は残る。

さらに、第2の点についてである。Grammateusとは相違して、初版本では、商品帳にも金銭帳にも、今日と同側の面に記録される。商品帳に転記される商品勘定には、左側の面に「商品の仕入」、右側の面に「商品の売上」、これに対して、金銭帳に転記される債権勘定、債務勘定には、左側の面に「債権の発生」と「債務の消滅」、右側の面に「債務の発生」と「債権の消滅」、現金勘定には、左側の面に「収入」、右側の面に「支出」が記録される。今日と同側の面に記録されるとなると、取引事象を帳簿の見開きの左側か右側、いずれかの面に「二重記録」することしか意図されていないだけではないのかもしれない。左側の面と右側の面に「反対記録」されるのと同様になるからである。そうであるとしたら、帳簿の見開きの両面の左右対照に、日々の取引事象の金額、同額が記録して転記されるので、常時、帳簿の見開きの左側の面に記録される合計と右側の面に記録される合計が一致する「貸借平均原理」が保証されることになるというものである。左側の面に記録される合計と右側の面に記録される合計が一致するとしたら、「計算に間違いはない」、したがって、「帳簿記録」だけではなく、「帳簿締切」にも間違いはないことが検証されるはずではある。

ところが、改訂本では、そうではない。金銭帳に転記される債権勘定、債務勘定には、不可解にも、今日とは反対側の面に記録される。「債権の発生」と

「債務の消滅」は右側の面に、「債務の発生」と「債権の消滅」は左側の面に記録されるのである。しかし、そのように改訂、記録されるのが、なぜかについては、von Ellenbogen自身、何も解説してはいない。想像するに、取引事象を帳簿の見開きの左側か右側、いずれかの面に「二重記録」することだけしか意図されていないからではなからうか。商品帳に転記される商品の仕入と売上にしても、金銭帳に転記される債権の発生と消滅、債務の発生と消滅、さらに、現金の収入と支出にしても、「商品勘定」、「債権勘定」、「債務勘定」、さらに、「現金勘定」には、左側の面と右側の面に相對するように転記して、二重記録することが意図されているなら、商品勘定からは、「商品売買益」または「商品売買損」が計算されるのである。これに対して、債権勘定からは、「債権残高」、債務勘定からは、「債務残高」が計算されるのである。したがって、債権勘定、債務勘定には、左側の面と右側の面に相對するように転記して、二重記録することが意図されさえるなら、今日とは反対側の面に記録されても、支障はなからうというもので、不可解でもない。そうであるとしたら、「貸借平均原理」が保証されることは全く意図されていないにしても、「二重記録」することしか意図されていないだけで、帳簿の見開きの両面に左右対照の勘定様式、「T字型勘定」の原型が採用されるのではなからうか。しかし、現金勘定からは、現金残高が計算されるのではなく、収入の「合計」と支出の「合計」が計算されることに疑問は残る。

### 3. 帳簿締切

さて、帳簿締切についてであるが、「商品帳」と「金銭帳」に分類される元帳は、実際に締切られることはない。しかし、Grammateusから、そうであるように、改訂本でも、初版本と同様に、商品帳には、帳簿欄卸ではあるが、「期末欄卸」が採用されるので<sup>26)</sup>、「口別損益計算」(Erfolgsrechnung an die Partien)の域に留まるはずはない。しかも、Grammateusから、そうであるように、X商品とY商品に区別する商品勘定に計算される「商品売買益」

または「商品売買損」を配列，記録することで，「損益集合表」としての損益計算書を作成して，「期間損益」が計算されるので<sup>14)</sup>，「期間損益計算」(Periodenerfolgsrechnung)の片鱗が読取られうる。

すでに，「日記帳」には，「出資した」「3人の社員」に「私からは，現金と商品の取引について，聖ミカエル祭に，この3人に報告する」<sup>25)</sup>と表現するように，「聖ミカエル祭」は9月29日，事業の決算日である。von Ellenbogenは表現する。「売上げて得られる利益 (gewin in vorkauffen) (商品売買益) は『仕入』の側に，仕入れて被る損失 (vorlust in kauffen) (商品売買損) と売残商品 (vnuorkaufte gütter) は『売上』の側に記録する。商品に必要とされる諸掛り経費 (vnkost / die zu einer war gehört) も『商品』(『仕入』の側)に記録する」<sup>27)</sup>と。

したがって，「商品の仕入」と「商品の売上」だけしか記録されない Grammateus とは相違する。改訂本でも，初版本と同様に，商品帳には，商品が完売されるなら，X商品，Y商品に区別する商品勘定からは，商品売買益が商品売買損の「口別損益」が計算される。商品が完売されないなら，「売残商品」である繰越商品が追加，記録されて，商品売買益が商品売買損の「期間の口別損益」が計算される。

ところが，初版本では，丁数3の「麻布勘定」に「期間の口別損失」が計算される場合に，商品勘定の右側の面には，「商品の売上」，「商品売買損」，「売残商品」である繰越商品の順序で記録される。したがって，「商品の売上」からは，これに対応する商品の仕入，したがって，「売上原価」が控除されることによって，商品勘定には，「期間の口別損失」が計算されて，「売残商品」である繰越商品が商品勘定の右側の面に追加，記録されるのでは，と想像したのである<sup>28)</sup>。

26) Vgl., Grammateus, Henricus; *a. a. O.*, Bl.98L.

参照，拙稿；「ドイツ固有の簿記の成立」，『商学論集』(西南学院大学)，48巻2号，2001年10月，14頁以降。

参照，拙著；前掲書，23頁。

27) von Ellenbogen, Erhart; *a. a. O.*(1538), Bl. 3R(Teglich Buch)。二重括弧および括弧内は筆者。

しかし、改訂本では、そうではない。丁数<sup>5</sup>の蜜蝋勘定に「期間の口別損失」が計算される場合に、商品勘定の右側の面には、「商品の売上」、「売残商品」である繰越商品、「商品売買損」の順序で記録される<sup>29)</sup>。図10を参照。「売残商品」である繰越商品と「商品売買損」の順序が入替わっている。したがって、「売残商品」である繰越商品が商品勘定の右側の面に追加、記録されることで、「商品の仕入」に「売上原価」を計算、これを「商品の売上」から控除して、商品勘定には、「期間の口別損失」が計算されるのでは、と想像するのである。

ところで、商品売買益または商品売買損については、商品帳が締切られることはない。「損益勘定」に振替えられることはない。X商品とY商品に区別する商品勘定に計算される「商品売買益」または「商品売買損」を配列、記録することで、「損益集合表」としての損益計算書を作成して、「期間損益」が計算される。しかし、仕訳帳の末丁に「期間損益」を計算するGrammateusとは相違する。改訂版でも、初版本と同様に、商品帳の末丁、左側の面には、「私が商品帳で得ている利益」と表現して、商品売買益を集合すると同時に、「私が商品帳で被っている損失」と表現して、商品売買損を集合して、商品売買益の合計から商品売買損の合計を控除するのだから、改訂版では、「期間利益」が計算されるにしても、さらに、「補助小帳の丁数<sup>3</sup>に記録する諸掛り経費と、私の給料。125Mar.を利益から控除 (Abnim ich ... mein Ion / mit der vnkost des haderbüchleins a car.3 beschreiben 125.Mar. von den gewin)」<sup>30)</sup>と表現して、そのような損失(費用)も控除、「純利益」(lautter Gewyn)が計算される。

なお、von Ellenbogenが改訂本に例示する「商品帳」の末丁、「損益集合表」としての損益計算書を原文と共に表示することにする<sup>30)</sup>。図12を参照。

28) Vgl., von Ellenbogen, Erhart; *a. a. O.* (1537), Bl.3R(Güterbuch). 写本に打たれた頁数は、S.23.

参照、拙稿；「ドイツ固有の簿記の展開」、『商学論集』(西南学院大学), 49巻1号, 2002年6月, 117頁以降。

29) Vgl., von Ellenbogen, Erhart; *a. a. O.* (1538), Bl. 5R(Gutterbuch).

30) von Ellenbogen, Erhart; *a. a. O.* (1538), Bl. 6L(Gutterbuch)

しかし、「丁数<sup>3</sup>」とは表現するが、von Ellenbogenが「雑記小帳」を例示することはない。

## 商品帳の末丁に作成する損益計算書

		丁数(左側の面)
同月29日。私が商品帳で得ている利益		
敷 布。Mar.	357	
ライ麦。Mar.	338	
サフラン。Mar.	750	
合 計。Mar.	1445	
同月同日。私が商品帳で被っている損失		
蜜 蝋。Mar.	766	
合 計。Mar.	766	
私が上記の利益から上記の損失と、雑記小帳の丁数3に記録する諸掛り経費と、私の給料。Mar.	125	
を控除して、3人の社員に残る純利益。Mar.	554	

‘**Adi rrix. ditto**  
Sint ich gewin im Capis an

Lafen marc	3 5 7
Korn/marc	3 3 8
Caffran m.a.	7 5 0
Summa ist mar.	1 4 4 5

**Adi ditto synt**  
ich vorlust ym Capis an.

Wachs mar.	7 6 6
Summa ist mar.	7 6 6

**N**im ich den vorlust we oben/  
vnd mein lon/ mit der vnkost  
des haderbüchleins a car. 3. be-  
schreiben 125 mar. von den gewin/ so  
bleibe noch der gesellen lausser gewyn  
marc. 554

\*純利益Mar.554は、商品売買益の合計Mar.1445から商品売買損の合計Mar.766、諸掛り経費と給料125Mar.を控除して計算。

図12

そこで、初版本と改訂本の間で大きく相違する3つの点のうちの、第3の点についてである。改訂本では、初版本と相違して、「損益集合表」としての損益計算書に配列、記録されるのは、商品売買益の合計と商品売買損の合計だけではない。補助簿である「雑記小帳」に記録しておいた諸掛り経費と、給料も配列、記録される。しかも、「金銭帳」の現金勘定の右側の面に、「補助小帳に記録する諸掛り経費と、私の給料を合算して支出。これは利益から控除 (vor by vnkost des haderbüchleins vnnnd mein lon zusammen gerechent fur ein außgeben/ vnd von den gewin genomen)」<sup>21)</sup>と表現して、そのような「支出」は記録され

るのだが、不可解にも、この相手勘定になるはずの「諸掛り経費勘定」も「給料勘定」も、直接には「損益勘定」すら開設されることはなく、「損益集合表」としての損益計算書に配列、記録されるのである。日記帳の左端の行には、商品帳の商品勘定、金銭帳の債務勘定または債権勘定と現金勘定に打たれた丁数の順序で、かならず3つの丁数を記録するはずであるのだが、補助簿である「雑記小帳」から移記されことになる日記帳には、現金勘定、元丁9に転記することしか指示されないのである<sup>31)</sup>。図13を参照。

### 日記帳

		丁数(左側の面)		
元丁	9月			
0	同月29日。私は帳簿を締			
0	切った。特定の商品に必			
9	要とされない諸掛り経費			
	を雑記小帳に見出すので、私の給料も合算して			
	支出。Mar.	125		
				125
				Gut

図13

もちろん、諸掛り経費を記録するとしたら、すでに、「商品に必要とされる諸掛り経費も(『仕入』の側に)記録する」<sup>27)</sup>と表現するので、商品に加算して、場合によっては、商品に按分して、X商品、Y商品に区別する商品勘定に記録されるはずである。したがって、その相手勘定は「商品勘定」になるはずである。商品勘定に転記することが指示されるはずである。しかし、日記帳には、「特定の商品に必要とされない諸掛り経費を雑記小帳に見出すので、私の給料も合算して支出(ich...finde...vnkost/das nicht zu einer sunderlichen wahr gehört/welchs fur das haderbuchlein/vnd auch mein lon fur ein außgeben zusammen gerechnet)」<sup>31)</sup>と表現することから、諸掛り経費は、「特定の商品に

31) von Ellenbogen, Erhart; a. a. O. (1538), Bl. 3L (Teglich Buch)

必要とされない」としたら、商品には加算しえない。場合によっても、按分しえない。X商品、Y商品に区別する商品勘定には記録されえないのである。本来、「商品帳」と「金銭帳」に分類される元帳であるので、商品勘定に転記されえないからといって、その相手勘定になるはずの「諸掛り経費勘定」も「給料勘定」も、直接には「損益勘定」すら開設されようがないのである。したがって、補助簿である「雑記小帳」に記録しておくしかないのではなからうか。給料も同様。X商品、Y商品に区別する商品勘定には記録されえないのである。そのような損失（費用）が記録されるとしたら、「金銭帳」には記録されるにしても、「商品帳」には記録されようがないのである。商品売買とは関係しない損失（費用）も利益（収益）も記録されるとなると、なおさらである。

したがって、そのような損失（費用）として現金を支払うか、そのような利益（収益）として現金を受取るか、このような取引事象を記録するとしたら、現金勘定には転記されるにしても、その相手勘定に転記されることはないので、損益計算書である「損益集合表」には、「日記帳」から直接に記録されるしかないのではなからうか。そうであるとしたら、商品勘定、債権勘定または債務勘定と現金勘定には、左側の面と右側の面に相対するように転記して、「二重記録」することが意図されているにしても、元帳が「商品帳」と「金銭帳」に分類して記録されるかぎりでは、どこまで「二重記録」することが徹底されるかに疑問は残る。

さらに、商品帳だけではなく、金銭帳も締切られることはない。「残高勘定」に振替えられることはない。Grammateusから、そうであるように、改訂本でも、初版本と同様に、実は「貸借対照表」という表現は見出されないが、「残高検証表」としての貸借対照表が作成される。現金勘定に記録される「収入」の合計には、債権勘定に計算される「債権残高」の合計と商品勘定に記録される「売残商品」である繰越商品の合計を加算すると同時に、現金勘定に計算される「支出」の合計には、債務勘定に計算される「債務残高」の合計を加算して、「収入の合計 + 債権残高の合計 + 売残商品である繰越商品の合計」から「支出の合計 + 債務残高の合計」を控除して、「財産余剰」または「財産不足」が計算される。これが「損益集合表」としての損益計算書に計算される「期間

利益」または「期間損失」に一致することを検証しようとするのである。「期間損益」を「財産余剰」または「財産不足」で検証しようとする、まさに「簿記の検証」である。Grammateusは表現する。「収入（合計）と債権（残高）と共に売残商品を合計しなさい。この合計から支出（合計）と債務（残高）を控除しなさい。そこに計算されるのが（期間）利益の金額であるなら、計算に間違いはない」<sup>32)</sup>と。

なお、von Ellenbogenが改訂本に例示する「金銭帳」の末丁、「残高検証表」としての貸借対照表を原文と共に表示することにする<sup>33)</sup>。図14を参照。

32) Grammateus, Henricus; *a. a. O.*, Bl. 105L. 括弧内は筆者。

参照，拙稿；「ドイツ固有の簿記の成立」、『商学論集』（西南学院大学），48巻2号，2001年10月，20頁。

参照，拙著；前掲書，28頁。

しかし，Grammateus自身、「簿記の検証」について表現するだけで、「残高検証表」としての貸借対照表は，例示することはない。

33) von Ellenbogen, Erhart; *a. a. O.* (1538), Bl. 10L (Schultbuch).

金銭帳の末丁の前半に作成する貸借対照表，後半は売残商品の合計

丁数10(左側の面)

簿記の検証	
現金勘定の収入，債権残高と売 残商品の合計。Mar.	4268
この合計から，現金勘定の支出 と債務残高の合計を控除。Mar.	3714
そうすることによって，3人の 社員に残る純利益。Mar.	554
売残商品	
ルンド産の敷布。2枚。Mar.	50
ジッテン産の敷布。28枚。Mar.	168
小麦。6ラスト。Mar.	78
蜜蝋。10シフポンド。Mar.	400
サフラン。2ポンド。Mar.	14
合計。Mar.	710

<b>Groba des bu-</b>	
<b>chalen.</b>	
Sumir zu samen das E. de E. des Ednenens/vrind dy rest Sal mir/ vnd dy pnuorkauffte güter/ Summa tut marc	4268
Von dieser zal subtrahir das E. de E. des ausgebens/vn dy rest Sal ich/ Summa tut marc.	3714
So beleiβet nach der gefallen lauter gewin mar.	554
<b>Beleiβende gü-</b>	
<b>ter.</b>	
Lumbische laken 2 tut marc	50
Sittische laken 28. tut mar.	168
Korn 6 last tut marc.	78
Wachs 10 schiffpund tut ma	400
Saffran 2 pfund tut marc.	14
Summa ist mar.	710

\* ルンド産の敷布は、「イギリス産の敷布」の誤植。

\* 現金勘定の収入，債権残高と売残商品の合計Mar.4268は，Mar.2617+Mar.941 (=Mar.15  
+Mar.452+Mar.90+Mar.384) +Mar.710。

\* 現金勘定の支出と債務残高の合計Mar.3714は，Mar.939+Mar.2775 (=Mar.2770+Mar.5)

図14

そこで，X商品とY商品に区別する商品勘定に追加，記録される「売残商品」である繰越商品は，商品帳の末丁に集合するGrammateusとは相違して，改訂本でも，初版本と同様に，金銭帳の末丁の後半に集合して，「売残商品」である繰越商品の合計が計算されるので，債務者A，債務者Bに区別する債権勘定に計算される「債権残高」も，債権者C，債権者Dに区別する債務勘定に計算される「債務残高」も，金銭帳の末丁のどこかに集合して，債権残高の合計も，債務残高の合計も計算しておかねばならないのではなからうか。しかし，改訂本でも，初版本と同様に，不可解にも，集合されることはない。 von Ellenbogen

は表現する。「私が誰かに支払うと、『私に支払うべし』の側に、誰かが私に支払うと、『私は支払うべし』の側に記録する。計算（債権勘定または債務勘定）から計算（『残高検証表』としての貸借対照表）へ転写するには（Rechnung vber Rechnung zufuren），私は支払うべしの残高（Sal ich vor rest）（債務残高）は『私に支払うべし』の側に、私に支払うべしの残高（Sal mir vor rest）（債権残高）は『私は支払うべし』の側に記録する」<sup>34)</sup>と表現するだけである。

もちろん、現金勘定からは、現金残高が計算されるのではなく、収入の「合計」と支出の「合計」を計算されることには疑問が残るが、本来、商品帳と「金銭帳」に分類される元帳ではなく、最も簡単に理解するとして、商品帳と「現金帳」に分類される元帳であるのでは、と想像するなら、どうであろうか。「残高検証表」としての貸借対照表に計算される財産余剰または財産不足、これは「現金余剰」または「現金不足」に擬制して計算されるのではなかろうか。そうであるとしたら、「債権残高の合計」と「売残商品である繰越商品の合計」は現金の「収入」に擬制して加算されると同時に、「債務残高の合計」は現金の「支出」に擬制して加算されることで、収入の合計から支出の合計を控除して計算されるのは、このように擬制して計算される「現金余剰」または「現金不足」である。「損益集合表」としての損益計算書に計算される「期間損益」が「残高検証表」としての貸借対照表で、このように擬制して計算される「現金余剰」または「現金不足」に一致することを検証しようとするのでは、と想像するなら、筆者なりに納得しえようというものである。

そこで、「簿記の検証」をすることが完了すると、「3人の社員に利益の554Marckを配当するために」<sup>35)</sup>と表現して、出資比率で按分、出資者である資本主のHenrich von Stadenには、120Marck（= $\text{Mar.}554 \times \text{Mar.}600 / \text{Mar.}2770$ ）、Valtzer Germanには、168Marck（= $\text{Mar.}554 \times \text{Mar.}840 / \text{Mar.}2770$ ）、Reynolt Oueramには、266Marck（= $\text{Mar.}554 \times \text{Mar.}1330 / \text{Mar.}2770$ ）を計算する。その

34) von Ellenbogen, Erhart; *a. a. O.* (1538), Bl.6R (Gutterbuch). 二重括弧および括弧内は筆者。

35) von Ellenbogen, Erhart; *a. a. O.* (1538), Bl.10R (Schultbuch)

かぎりでは、「期間損益計算」に移行しているのかもしれない。しかし、1期目には、「期間損益」が計算されるが、2期目からも、期間損益は計算されるであろうか。1期目の現金勘定に計算される「現金残高」は1678Marck (=Mar.2617-Mar.939) であるので、1期目の期間利益、554Marckの全額がこの現金残高で配当されてしまうなら、2期目からも、期間損益は計算されうる。しかし、配当されるだけの現金残高が、1期目の現金勘定に計算されえないとしたら、期間利益の全額は配当されようはずもない。したがって、2期目からは、「期間損益」が計算されるとはかぎらないのではなからうか。そうであるとしたら、「期間損益計算」の片鱗が読取られるにすぎない。

したがって、あえて「期間損益計算」を追求するとしたら、期間損益は、「債権者」として記録、「債務」と同視される資本主、その資本主勘定に振替えられねばなるまい。期間利益が計算されると、これは資本主が享受する権利、したがって、「債務の発生」ということに、期間損失が計算されると、これは資本主が負担する義務、したがって、「債務の消滅」ということになるであろうからである。しかし、そのように振替えられるには、商品売買益または商品売買損が振替えられる「損益勘定」、さらに、損益勘定に計算される期間損益が振替えられる「資本金勘定」こそが開設されておかねばならないはずである。もちろん、X商品、Y商品に区別する、2期目の商品勘定には、1期目の商品勘定に追加、記録される「売残商品」である繰越商品が振替えられねばなるまい。これに対して、債務者A、債務者Bに区別して、債権者C、債権者Dに区別する、2期目の債権勘定または債務勘定には、1期目の債権勘定または債務勘定に計算される債権残高または債務残高、2期目の現金勘定には、1期目の現金勘定に計算される収入の合計と支出の合計も振替えられねばなるまい。さらに、2期目の資本金勘定には、損益勘定に計算される1期目の「期間損益」が振替えられて、1期目の資本金勘定に計算される「資本金残高」も振替えられねばなるまい。

しかし、実際、そのように振替えられることもないので、事実、商品帳と金銭帳に分類される元帳が実際に締切られることはないので、X商品、Y商品に区別する、2期目の商品勘定には、1期目の商品勘定に記録される「売残商品」

である繰越商品はもちろん、1期目の商品勘定に計算される商品売買益または商品売買損もそのまま繰越されるしかないのではなからうか。これに対して、債務者A、債務者Bに区別して、債権者C、債権者Dに区別する、2期目の債権勘定または債務勘定には、1期目の債権勘定または債務勘定に計算される債権残高または債務残高、2期目の現金勘定には、1期目の現金勘定に計算される収入の合計と支出の合計もそのまま繰越されるしかないのではなからうか。したがって、2期目からは、「期間損益」が計算されるとはかぎらないのである。事業の決算日は、その「ミカエル祭に、この3人に報告する」<sup>25)</sup>だけの、あくまで「事業の暫定的な決算日」にすぎないのでは、と想像するのである。そうであるとしたら、「期間損益計算」に移行しているのではなく、その片鱗が読取られるだけの「暫定的な期間損益計算」にすぎないのではなからうか。

#### 4. むすび

このように、初版本と改訂本の間大きく相違する3つの点に注目しながら、1538年にvon Ellenbogenによって出版される印刷本『プロシアの貨幣単位と重量単位に拠る簿記』の改訂本を再考して、筆者なりの卑見を披瀝したところで、複式簿記としては、どこがドイツ固有の簿記であるかについても解明される。

まずは、帳簿記録については、元帳が「商品帳」と「金銭帳」に分類されることにある。商品帳には、商品が完売されると、X商品、Y商品に区別する商品勘定からは、商品売買益または商品売買損の「口別損益」が計算されるはずである。そのかぎりでは、「口別損益計算」の域に留まるのかもしれない。しかも、事業の解散時に、「損益集合表」としての損益計算書が作成されるとしたら、口別利益の合計から口別損失の合計を控除して、「全体損益」が計算されるはずである。これに対して、金銭帳には、債務者A、債務者Bに区別する債権勘定、債権者C、債権者Dに区別する債務勘定、さらに、現金勘定に記録されるが、事業の解散時までには、債権は完済、債務と同視される資本主は除く債務も完済されてしまい、債権勘定からは、現金勘定に振替えられるか、資

本主勘定は除く債務勘定には、現金勘定から振替えられるはずである。したがって、事業の解散時に、「残高検証表」としての貸借対照表が作成されるまでもない。現金勘定に計算される「現金残高」は資本主に払戻すことになるので、資本主勘定に振替えられるはずである。したがって、「全体利益」が計算されるなら、資本主勘定に「払戻余剰」である「回収余剰」が計算されるはずである。「全体損失」が計算されるなら、資本主勘定に「払戻不足」である「回収不足」が計算されるはずである。全額を資本主には、払戻しえないからである。まして、債務超過ということにでもなると、無限責任を負うことになる資本主は追加出資して自弁するしかないので、債務超過を記録する「債務勘定」から資本主勘定に振替えられるしかない。「払戻不足」である「回収不足」はそれだけ増加して、資本主勘定に計算されるはずである。したがって、全体利益が検証されるのは、「資本主勘定」に計算される払戻余剰である回収余剰。全体損失が検証されるのは、「資本主勘定」に計算される払戻不足である回収不足ということになる。したがって、「全体損益計算」を想像するに、商品帳と金銭帳は、まさに「対蹠的な元帳」として分類されることにある。

しかし、帳簿棚卸ではあるが、「期末棚卸」が採用されるので、商品帳には、商品が完売されないなら、「売残商品」である繰越商品が商品勘定に追加、記録されるので、X商品、Y商品に区別する商品勘定からは、商品売買益または商品売買損の「期間の口別損益」が計算されることになる。しかも、事業の決算時に、「損益集合表」としての損益計算書が作成されることでは、期間の口別利益の合計から期間の口別損失の合計を控除して、「期間損益」が計算されることになる。これに対して、金銭帳には、事業の決算時に、債務者A、債務者Bに区別する債権勘定からは、「債権残高」、債権者C、債権者Dに区別する債務勘定からは、「債務残高」、現金勘定からは、収入の「合計」と支出の「合計」が計算されることになる。したがって、事業の決算時に、「残高検証表」としての貸借対照表が作成されることでは、「収入の合計＋債権残高の合計＋売残商品である繰越商品の合計」から「支出の合計＋債務の合計」を控除して、「財産余剰」または「財産不足」が計算される。したがって、期間利益が検証されるのは財産余剰、期間損失が検証されるのは財産不足ということになる。

したがって、「期間損益計算」を想像しても、商品帳と金銭帳は、これまた、まさに「対蹠的な元帳」として分類されることにある。

さらに、帳簿締切については、商品帳と金銭帳が実際に締切られることはないが、「簿記の検証」をするために、「損益集合表」としての損益計算書と「残高検証表」としての貸借対照表が作成されることにある。商品帳に転記される商品の仕入と売上にしても、金銭帳に転記される債権の発生と消滅、債務の発生と消滅、さらに、現金の収入と支出にしても、「商品勘定」、「債権勘定」、「債務勘定」、さらに、「現金勘定」には、左側の面と右側の面に相対するように転記して、「二重記録」することが意図されさえするなら、「貸借平均原理」を保証することなど全く意図されていなくても、「計算に間違いはない」ことが検証されるはずである。したがって、「損益集合表」としての損益計算書に計算される「期間損益」が「残高検証表」としての貸借対照表に計算される「財産余剰」または「財産不足」に一致することによって、「計算に間違いはない」ことが、したがって、「帳簿記録」だけではなく、「帳簿締切」も間違いはないことが検証されることにある。

しかし、「期間損益計算」に移行したわけではない。1期目の期間利益の全額が配当されてしまうなら、2期目からも、期間損益は計算されうるはずである。もちろん、1期目の現金勘定に、配当されるだけの現金残高が計算されえてのことであるが、1期目の現金勘定に計算されえないとしたら、期間利益の全額は配当されようはずもない。したがって、2期目からは、「期間損益」が計算されるとはかぎらない。2期目からも、期間損益が計算されるには、期間損益は、「債権者」として記録、「債務」と同視される資本主、その資本主勘定に振替えられねばなるまい。期間利益が計算されると、これは資本主が享受する権利、したがって、「債務の発生」ということに、期間損失が計算されると、これは資本主が負担する義務、したがって、「債務の消滅」ということになるであろうからである。しかし、そのように振替えられるには、商品売買益または商品売買損が振替えられる「損益勘定」、さらに、損益勘定に計算される期間損益が振替えられる「資本金勘定」こそが開設されておかねばならないはずである。ところが、実際、そのように振替えられることもないので、事実、商品帳と金

銭帳に分類される元帳が実際に締切られることはないので、2期目からは、「期間損益」は計算されえないのである。事業の決算日は、出資者である資本主に報告するだけの、あくまで「事業の暫定的な決算日」にすぎないのでは、想像するのである。そうであるとしたら、期間損益計算の片鱗が読取られるだけの「暫定的な期間損益計算」にすぎないのではなからうか。

最後に、初版本と改訂本の間に大きく相違する3つの点に注目しながら、改訂本を再考してきただけに、この3つの点について、筆者なりの卑見も整理することにしたい。

第1の点からは、出資者である資本主が、「債権者」として記録、「債務」と同視されることに疑問が残る。しかし、「損益集合表」としての損益計算書に計算される「期間損益」を検証しようとして、「財産余剰」または「財産不足」が「残高検証表」としての貸借対照表に計算されるかぎりでは、支障もなからうというものである。しかし、von Ellenbogen自身、「残高検証表」としての貸借対照表に計算されるのは「3人の社員に残る利益」<sup>33)</sup>と表現するように、あえて、「期間損益」を計算するとしたら、投下資本の回収余剰または回収不足、したがって、「資本余剰」または「資本不足」として計算されねばならないのではなからうか。そうであるとしたら、債権者に埋没する「資本主」として記録されるのではなく、利益を生み出す「元本」として、「資本金」自体は事業にとって固有の意味を持つことから、まずは、「資本金勘定」こそが開設されねばならないはずである<sup>36)</sup>。そのかぎりでの疑問は依然として残るにちがいない<sup>37)</sup>。

第2の点からは、金銭帳に転記される債権勘定、債務勘定には、不可解にも、今日とは反対側の面に記録されるが、「商品勘定」、「債権勘定」、「債務勘定」、

36) 参照、拙稿；「ドイツにおけるイタリア簿記の再生」、『商学論集』(西南学院大学)、54巻2号、2007年9月、101頁。

参照、拙稿；「複式簿記会計への進化」、『商学論集』(西南学院大学)、54巻3号、2007年12月、22頁以降。

参照、拙著；『複式簿記会計の歴史と論理』、森山書店 2008年、169/397頁以降。

さらに、「現金勘定」には、左側の面と右側の面に相対するように転記して、「二重記録」することが意図されているなら、債権勘定からは、「債権残高」、債務勘定からは、「債務残高」が計算されるばかりか、「計算に間違いはない」ことも検証されるので、これまた、支障はなかろうというものである。それよりも、現金勘定からは、現金残高が計算されるのではなく、収入の「合計」と支出の「合計」が計算されることに疑問が残る。しかし、最も簡単に理解するとして、「債権残高の合計」と「売残商品である繰越商品の合計」は現金の「収入」に擬制して加算すると同時に、「債務残高の合計」は現金の「支出」に擬制して加算するなら、現金の収入の合計から現金の支出の合計を控除して計算されるのは、このように擬制して計算される「現金余剰」または「現金不足」である。これが「損益集合表」としての損益計算書に計算される「期間利益」または「期間損失」に一致することを検証しようとするのでは、と想像するなら、筆者なりには納得しえようというものである。

第3の点からは、支障がなかろうはずもない。諸掛り経費を記録するとして、商品に必要とされるとしたら、商品に加算して、場合によっては、商品に按分して、X商品、Y商品に区別する商品勘定に記録するのだが、商品に必要とされないとしたら、商品に加算しようもない。場合によっても、商品に按分しようもない。X商品、Y商品に区別する商品勘定に記録しえないのである。給料も同様。本来、「商品帳」と「金銭帳」に分類される元帳であるので、商品勘定に転記されないからといって、その相手勘定になるはずの「諸掛り経費勘定」も「給料勘定」も、直接には「損益勘定」すら開設されようがないのである。これを現金で支払うと、現金勘定に転記することはあっても、そのような損失

37) たとえば、「ドイツ固有の簿記」を新たに展開するGottliebは、「資本主」とは表現するが、金銭帳に「資本金勘定」を開設している。

Vgl., Gottlieb, Johann; *a. a. O.*, Bl. 2(erst Buchhalten) 13(ander Buchhalten)

なお、「最初の簿記」の「金銭帳」から打たれた丁数を使用して、以下、左側の面はL(erst Buchhalten)、右側の面はR(erst Buchhalten)と表記する。

参照、拙稿；「ドイツ固有の簿記の発展」、『商学論集』（西南学院大学）、49巻1号、2002年6月、13頁。49巻2号、2002年9月、5頁。

参照、拙著；『複式簿記の歴史と論理』、森山書店 2003年、83/112頁。

(費用)は「日記帳」に記録するだけにしておいて、事業の決算日に、「損益集合表」としての損益計算書に配列、記録されるしかない。「商品帳」には記録されようがないのである。商品売買とは関係しない損失(費用)も利益(収益)も記録するとなると、なおさらである。そうであるとしたら、商品勘定、債権勘定、債務勘定、さらに、現金勘定には、左側の面と右側の面に相対するように転記して、「二重記録」することが意図されているにしても、元帳が「商品帳」と「金銭帳」に分類して記録されるかぎりでは、どこまで「二重記録」することが徹底されるかは疑問である。商品売買または商品売買損ばかりか、諸掛り経費と給料、そのような損失(費用)はもちろん、商品売買とは関係しない損失(費用)も利益(収益)も記録するには、まずは、「損益勘定」こそが開設されねばならないはずである。そのかぎりでの疑問は依然として残るにちがいない<sup>38)</sup>。

なお、ドイツ固有の簿記を解明しようとして、ヨリ馴染み易いものにするために、1538年にvon Ellenbogenによって出版される印刷本、この改訂本の標題を紹介することにする。

本稿は平成22年度・科学研究費補助金(基盤研究)(C)交付による成果の一部である。

38) たとえば、Gottliebは商品帳の末丁の末尾に「損益勘定」を開設している。

Vgl., Gottlieb, Johann; *a. a. O.*, Bl. 8(erst Buchhalten) 22(ander Buchhalten).

参照、拙稿; 「ドイツ固有の簿記の発展」、『商学論集』(西南学院大学), 49巻1号, 2002年6月, 21頁。49巻2号, 2002年9月, 7頁。

参照、拙著; 前掲書, 91/114頁。

**Buchhalten**  
**auff Preussische**  
**münze/ vnd gewichte/ Also**  
 behende/ vnd offenbar gesetzt/ das es ein!  
 licher vorstendiger (so er rechnen kan)  
 selblichen selber vorsteen mag/ darff  
 der halben nymandts mer so  
 ferlichen yn ferne frem-  
 de land reysen/  
 vnd  
**Buchhalten**  
 mit grosser mühe vnd  
 yn oft lernen/  
 1 5 3 8.