

ドイツ固有の簿記の再説

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』(初版本),1537年

土 方 久

すでに、筆者は、1537年にvon Ellenbogen, Erhartによって出版される印刷本の初版本を「ドイツ固有の簿記の展開」(本誌, 49巻1号, 49巻2号)として解明したところである。しかし、いま、読み返してみると、「ドイツ簿記の16世紀」を解明するのに急いだあまりか、「ドイツ固有の簿記の再考」(本誌, 57巻3号)として、その改訂本まで再考したところでは、推敲不足、したがって、解説不足であったことを痛感するのである。そこで、改めて、この初版本を解明して、このドイツ固有の簿記を再説してみることにしたい。

1. はじめに

「複式簿記」については、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』(„*Summa de Arithmetica Giometica Proportioni et Proportionalilita*“, Venezia.)¹⁾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、ドイツでは最初の印刷本『新しい技術書』(„*Ayn neu Kunstlich Buech*“, Erfurt.)が、1518年にGrammateus, Heinricus²⁾によって出版される。この印刷本の1編「商人の仕訳帳, 商品帳お

1) 標題の原文は、*Sūma*。ここでは、*Summa*と表記する。

参照、拙稿；「イタリア簿記の原型」、『商学論集』(西南学院大学), 51巻2号, 2004年9月, 1頁以降。51巻第3・4号, 2005年2月, 1頁以降。

参照、拙著；『複式簿記の歴史と論理』, 森山書店 2005年, 141頁以降。

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

よび金銭帳」(Buchhalten durch Zornal, Kaps vnd Schuldtbuch auff kauffmanschaft)には、「ドイツ固有の簿記」が解説される。さらに、この4半世紀には、1531年、1546年にGottlieb, Johannによって出版される印刷本『ドイツの明解な簿記』(『*Ein Teutsch verständig Buchhalten*・・・』, Nürnberg.)、『簿記、二様の精巧かつ明解な簿記』(『*Buchhalten, Zwey künstliche vnnnd verstendige Buchhalten*・・・』, Nürnberg.)にも、ドイツ固有の簿記が解説されるのである。

しかし、Paciolo³⁾によって出版される印刷本を原型とする「イタリア簿記」がドイツに移入されるのは、この印刷本が出版されてから約半世紀、まさに16世紀半ばの1549年のことである。Schweicker, Wolfgangによって出版される印刷本『複式簿記』(『*Zwifach Buchhalten*・・・』, Nürnberg.)⁴⁾、まさに標題自体が正鵠を得る印刷本によってである。

事実、Penndorf, Balduinは表現する。「これまでの著作にイタリア人が影響を与えたにしても、わずかであるか、全く影響を与えてはいない。しかし、わずか数年後の1549年には、Pacioloの論文を完全に模範とする著作が出版される。Schweickerの著作『複式簿記』が、それである。しかも、「Kheil, Carl Peterが、この著作を詳細に論評して指摘したのは、この著作がイタリア人に依拠するということである⁵⁾、⁶⁾と。

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、1518年にもGrammateus, Henricusを使用していたことから、そのように呼称することにする。

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

3) Pacioli, Lucaについては、姓と名を表記する場合に、「パチョーリ家のルカ」というように、複数形のPacioliを使用して、姓のみを表記する場合には、単数形のPacioloを使用する。

4) 参照、拙稿；「ドイツ簿記とイタリア簿記の交渉」、『商学論集』(西南学院大学)、50巻3号、2003年12月、1頁以降。50巻4号、2004年2月、1頁以降。51巻1号、2004年7月、1頁以降。

参照、拙著；前掲書、219頁以降。

5) Vgl., Kheil, Carl Peter; *Ueber einige altere Bearbeitung des BUCHHALTUNGS-TRAC-TATES von LUCA PACIOLI*, Prag 1896, S. 75ff.

6) Penndorf, Balduin; *a. a. O.*, S.125. 括弧内は筆者。

したがって、「イタリア簿記」がドイツに移入されるまでの約半世紀の間は、「ドイツ固有の簿記」が展開される。しかし、複式簿記としては、どこがドイツ固有の簿記であるか、それでは、Pacioloによって出版される印刷本を原型とするイタリア簿記とは、どのように交渉したか、さらに、どのように融合したかについては、大いに解明しておかねばならないはずである。

そのようなわけで、筆者は、すでに、1518年にGrammateus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』を「ドイツ固有の簿記の成立」⁷⁾として解明。1531年にGottlieb, Johannによって出版される印刷本『ドイツの明解な簿記』を「ドイツ固有の簿記の展開」⁸⁾として解明。さらに、1546年にGottlieb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』を「ドイツ固有の簿記の発展」⁹⁾として解明したところである。

ところが、Gottliebによって出版される1531年の印刷本から1546年の印刷本の間、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 und gewichte……“, Wittenberg.) のあることが指摘される。Penndorfは表現する。「Gottliebは、まもなくダンツィヒ(現ポーランド領のグダンスク)に後継者として算術師、von Ellenbogenを見出した」¹⁰⁾が、「Grammateusの解説するところを模範にしたのがvon Ellenbogenである。したがって、二つの著作(Grammateusの著作とvon Ellenbogenの著作)から両者の利点を結び付けて、彼は3番目の著作を創造する」¹¹⁾と。

7) 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；前掲書，9頁以降。

8) 拙稿；「ドイツ固有の簿記の展開」、『商学論集』(西南学院大学)，48巻3・4号，2002年2月，23頁以降。

拙著；前掲書，41頁以降。

9) 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，1頁以降。49巻2号，2002年9月，1頁以降。

拙著；前掲書，71頁以降。

10) Penndorf, Balduin; a. a. O., S.117. 括弧内は筆者。

11) Penndorf, Balduin; a. a. O., S.119. 括弧内は筆者。

これに対して、von Ellenbogen自身も彼の印刷本の冒頭に表現する。「筆者が、ドイツ、それ以外の国々の貴顕、かつ高名な算術師によって出版された多様な簿記、これをいかに集約したかを知ってほしい。賢明な算術師、ニュルンベルクの市民であるJohan Gottliebも、彼によって出版された簿記の印刷本も、これをいかに自慢してよいかを知ってほしい」¹²⁾と。

事実、Gottliebによって出版される1531年の印刷本では、「帳簿記録」について解説されるにすぎない。「帳簿締切」について解説されるのは、1546年の印刷本まで待たねばならない。したがって、「帳簿記録」については、von Ellenbogenによって出版される印刷本に、1531年の印刷本から「集約した」であろうことは容易に想像される。これに対して、「帳簿締切」については、Grammateusによって出版される印刷本でも、von Ellenbogenによって出版される印刷本でも、実は「損益計算書」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が作成される¹³⁾。しかし、Grammateusによって出版される印刷本では、「簿記の検証」(Proba des Buchhaltens)¹⁴⁾については、解説されるだけで、具体的に例示されることはないのに対して、von Ellenbogenによって出版される印刷本では、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具体的に例示して作成

12) von Ellenbogen, Erhart; ; *Buchhalten auff Preussische münzte und gewichte...*, Wittenberg 1537, 標題の裏側の丁。写本に打たれた頁数は、S.3.

なお、Johan Gottliebは、「Johann Gottlieb」の誤植。

13) Vgl., Grammateus, Heinricus; *Ayn neu Kunstlich Buech*, Erfurt 1518, Bl. 97L.

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, 19頁。

参照、拙著；前掲書, 27頁。

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

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。

14) Grammateus, Heinricus; *a. a. O.*, Bl. 104L.

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。

される¹⁵⁾。これに対して、Gottliebによって出版される1546年の印刷本では、「損益集合表」としての損益計算書が作成されことはなく、新たに「損益勘定」が開設される¹⁶⁾。さらに、2枚の「貸借対照表」が作成される。これまた、実は「貸借対照表」という表現は見出されないが、「簿記の検証」については、「残高検証表」としての貸借対照表が作成されるのに加えて¹⁷⁾。実は「残高勘定」という表現は見出されないが、新たに「残高勘定」としての貸借対照表も開設される¹⁸⁾。したがって、ドイツ固有の簿記としては、Penndorfが表現するように、1537年に出版される印刷本には、von Ellenbogenが「3番目の著作を創造する」としたのなら、Gottlieb自身、1546年に出版される印刷本には、「4番目の著作を創造した」であろうことは容易に想像される。それだけに、von Ellenbogenによって出版される印刷本も解明しておかねばならないはずである。

- 15) Vgl., von Ellenbogen, Erhart; *a. a. O.*, Bl. 9L (Schultbuch) 写本に打たれた頁数は, S. 48. 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。
しかし、この「貸借対照表」は借方と貸方、左右対照の「勘定様式」ではなく、上下対照の「階梯様式」で作成されるので、そのように表現することには疑義があるかもしれない。しかし、「残高検証表」としての貸借対照表ではあるので、そのように表現することにする。
- 16) Vgl., Gottlieb, Johann; Johann; *Buchhalten, Zwey künstliche vmd verstendige Buchhalten* ..., Nürnberg 1546, Bl. 8 (erst Buchhalten) 20 (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), 「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), 右側の面は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1号, 2002年6月, 21頁。49巻2号, 2002年9月, 7頁。
拙著; 前掲書, 91/114頁。
- 17) Vgl., Gottlieb, Johann; *a. a. O.*, Bl. 11 (erst Buchhalten) 23 (ander Buchhalten)
参照, 拙稿; 31頁(49巻1号), 11頁(49巻2号)
拙著; 前掲書, 101/118頁。
- 18) Vgl., Gottlieb, Johann; *a. a. O.*, Bl. 10 (erst Buchhalten) 22 (ander Buchhalten)
参照, 拙稿; 前掲誌, 29頁(49巻1号), 9頁(49巻2号)
拙著; 前掲書, 99/116頁。

しかし、このvon Ellenbogenによって出版される印刷本こそは、まさに「幻の書」である。Penndorf自身、「ケーニヒスベルク大学図書館に所蔵する写本」(Abdruck in 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¹⁹⁾、所蔵していないとの回答しかないからである。ケーニヒスベルクといえば、独ソ戦の激戦地。都市全体が灰燼に帰したがために、想像するに、この印刷本も焼失したからかもしれないが、さらに、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。諦めかけたところで、「イギリス勅許会計士協会図書館」(ICAEW (Institute of Chartered Accountants in England & Wales) Library)に所蔵している旨、聞知したので²⁰⁾、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 (manuscript 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、まさに写本ではあると判断しうる。

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、さらに、1537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』を解明して、筆者なりの卑見を披瀝することにした。

19) Vgl., Penndorf, Balduin; *a. a. O.*, S.118.

20) 参照, 井上清ホームページ; 「初期ドイツ簿記書史概説」, <http://homepage2.nifty.com/dear-inoue/bookkp/chap2.html>, 2001年12月, 1頁。

Cf., Institute of Chartered Accountants in England and Wales; *Historical Accounting Literature*, London 1975, P. 55 / 257.

2. 帳簿記録

まずは、帳簿記録についてである。「日記帳」(teglich Buch)²¹⁾が作成されると同時に、実は「元帳」(Buch / Hauptbuch)という表現は見出されないが、「商品帳」(Güterbuch / Capisbuch)と「金銭帳」(Schuldbuch)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」、どの勘定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²²⁾。商品帳に転記するのであれば、X商品、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1から丁数5)、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、債権者Dに区別する債務勘定の丁数、「元丁」(事例は丁数1から丁数6)、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7から丁数8)を記録する。転記する勘定がないとしたら、丁数、元丁は「丁数0」を記録する。仕切線で区別することはないにしても、商品帳の商品勘定、金銭帳の債権勘定または債務勘

21) Penndorfは「日記帳またはイタリアの仕訳帳」(Teglich Buch, oder von den Italienern Journal oder Zornal genannt)という表現を引用するが、写本には、「日記帳」という表現があるだけで、そのような表現は見出されない。

Vgl., Penndorf, Balduin; *a. a. O.*, S.118.

22) Vgl., Grammateus, Henricus; *a. a. O.*, Bl. 94f.

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，5頁以降。

参照、拙著；前掲書，13 / 18頁。

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²³⁾。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、日々の取引事象を分解することにはなる。実は「仕訳帳」(Jornal)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もなるのではなかるうか。

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の丁数、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、転記するのが「商品帳」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記録するかは指示されないことに疑問は残る。

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」である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、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。しかし、商品帳に転記される「商品」と金銭帳に転記される「債権」については、今日と反対側の面に記録するGrammateusとは相違する²⁴⁾。今日と同側の面に記録して、商品帳では、X商品、Y商品に区別する商品勘定の左側の面に「仕入」、右側の面には「売上」、金銭帳では、債務者A、債務者Bに区別する債権勘定の左側の面に「債権の発生」(私に支払うべし)、右側の面に「債権の消滅」(支払済)を転記しなければならない。金銭帳に転記される「債務」および「現金」については、今日と同側の面に記録する。債権者C、債権者Dに区別する債務勘定の右側の面に「債務の発生」(私は支払うべし)、左側の面には「債務の消滅」(支払済)、現金勘定の左側の面に現金の「収入」、右側の面には現金の「支出」を転記し

23) Vgl., von Ellenbogen, Erhart; *a. a. O.*, Bl. 1ff (teglich Buch) 写本に打たれた頁数は, S.5ff.

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。

24) Vgl., Grammateus, Henricus; *a. a. O.*, Bl. 91L.

参照, 拙稿; 前掲誌, 3 / 7頁。

参照, 拙著; 前掲書, 11 / 15頁以降。

なければならない。

そこで、X商品、Y商品に区別する商品勘定の左側の面に商品の「仕入」(Kauffen/Gekauft)、右側の面には商品の「売上」(Verkauffen/Verkauft)の頭書きがある。債権勘定または債務勘定の左側の面に「私に支払うべし」(Sal mir)、右側の面には「私は支払うべし」(Sal ich)の頭書きがある。現金勘定の左側の面に現金の「収入」(bereit gelt eingenomen)、右側の面には現金の「支出」(bereit gelt ausgegeben)の頭書きがある。Grammateusと同様に、この頭書きを頼りに、商品の仕入と売上、債権または債務の発生、現金の収入と支出を記録することになる。しかし、債権勘定または債務勘定の反対側の面には、「支払済」(Hab zalt / Hadt zalt)の頭書きを頼りに、債権または債務の消滅を記録するGrammateusとは相違する²⁵⁾、債権勘定または債務勘定は、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「人名勘定」(Personenkonto)、この人名勘定の左側の面に「私に支払うべし」、右側の面には「私は支払うべし」の頭書きがあるだけで、人名勘定の反対側の面に転記するなら、自動的に債権または債務の消滅を記録することになるのである。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」²⁶⁾と。

しかも、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、右隅の欄には、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。Grammateusと同様である。

ところが、これもまた、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」、どの勘定に記録するかは指示されて、いくらで記録す

25) Vgl., Grammateus, Henricus; *a. a. O.*, Bl. 91L/102L/103L.

参照、拙稿；前掲誌，3 / 11 / 12頁。

参照、拙著；前掲書，11 / 20 / 21頁。

26) von Ellenbogen, Erhart; *a. a. O.*, Bl. 1L (Güterbuch)。写本に打たれた頁数は、S.29。二重括弧は筆者。

るかも指示されるはずである。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」、どの勘定に記録するかは指示されても、いくらで記録するかは指示され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の例示する「日記帳」の丁数1および丁数2、「商品帳」の丁数1および丁数3、「金銭帳」の丁数1、丁数3、丁数5および丁数8を原文と共に表示することにする²⁷⁾。図1、図2および図3を参照。

27) von Ellenbogen, Erhart; *a. a. O.*, Bl. 1L / 3R (täglich Buch) 1 / 3 (Güterbuch) 1 / 3 / 5 / 8 (Schultbuch). 写本に打たれた頁数は, S. 5 / 8f. / 18f. / 22f. / 30f. / 34f. / 38f. / 44f.

日記帳

丁数1(左側の面)

元丁	1537年3月	Marck	Schil.
1	1 同月3日。私は、ダンツィヒの市民、Hans Schwatzewolt から蜜蠟、		
1	1 9 シフポンドを仕入れた。単価		
7	64Mar.3Sch.。300Marck は現金を支払い、残金はミカエル祭に支払うべし。	576	27
1	1 同月5日。私は、ワルシャワの市民、Andres Stoltenberg から葡萄酒、		
1	1 20 ラストを仕入れた。単価		
0	32Marck13Schil.。ドミニコ市に支払うべし。彼は私の証文を持っている。	644	20
2	0 同月16日。私は、ツウロンの算術師、Thomas Colmer からライ麦、		
0	17 ラストを仕入れた。単価18Marck。現金を支払うが、ミラノの市民、		
7	Peter Purisel、さらに、Jörg Linger および Michel Hubner に送金する。	306	0

	Marck	Schil.
1	576	27
	644	20
	306	0

1 Meitzen
1537

Adi. 3. dille / habe ich gekauft
1 von Hans Schwatzewolt /
1 B. zu Danzike J. schiffj. 64. mark.
7 warts / kost j. schiffj. 64. mark.
3. sch. Mark jm daran gage=
han 300. marck / die wete sol
auff Michaelis fallen / thut
Adi. 5. dille / habe ich gekauft
1 von Andres Stoltenberg B.
1 zu Warichen 20 last witzgen
1 wof j last 32 marck 13 schil.
0 sol jms bezalen auff den
Domick / des hater meine
hand schrift / thut
Adi. 16. dille / habe ich gekauft
1 von Thomas Colmer / Re. =
0 denmeider zu Thorn 17. last
0 kern / zu 18 marck / ist her so =
7 zalt / Daby sind gesessen. Mit =
der Peter Purisel B. zu My
land / von Jörg Linger / und
Michel Hubner / thut
April

丁数(右側の面)

元丁	1537年6月	Marck	Schil.
0	同日7日。私は、葡萄酒に対して		
1	支払いを負っている Andres Stol-		
7	tenberg に現金を支払うべきところ、 Greger Kamerman に現金を支払 った。	333	2
2	同日12日。私は Andres Koe から ライ麦、200 ラストを仕入れる。 単価 16Marck。この内、2860 Marck は現金を支払い、残金につ いては、私は支払うべし。	3200	0
2	同日21日。このライ麦に対する		
0	諸掛り経費をニュルンベルグの		
7	Klaus Holdzel, Peter Dömel およ び Hans Wurm に現金で支払った。	94	0

*6月12日の元丁は、債務勘定の「丁数3」と現金勘定の「丁数7」の欠落。

	Marck	Schil.
3	333	2
0	3200	0
7	94	0

1537
Abi 7. ditto / habe ich gegeben
Greger Kamerman / von we-
gen Andres Stoltenberg /
so ich ihn für weizen schuldig
worden bin /

Abi 12. ditto / kaufft ich von An-^{ns}
dres Koe 200. last korn / die
last für 16. marck / darauff
gab ich ihm 2860. marck / für
die rest sel ich ihn noch schul-
dich / That

Abi 21. ditto / ausgehen von al a
dem obgemelten korn / von
den fromen Tornern gekauft
sie denn wol wissen die 3 für
last von Nürnberg / als Klaus
Holzgel / Peter Dömel / und
Hans Wurm /
Kasson.

商品帳

				丁数1	
		Marck	Schil.	Marck	Schil.
神に感謝	1537年				
仕入					
3月3日。Hans Schwarzwoltから9シフポンド。					
日丁1		576	27		
商品売買益。		62	39		
仕入					
3月5日。Andres Stoltenbergから20ラスト。					
日丁1		644	20		
商品売買益。		140	6		
蜜蝋					
売上					
9月10日。Törgenn Peyrerに7シフポンド。日丁4		511	0		
売残商品。					
2シフポンド。		128	6		
葡萄酒					
売上					
9月10日。Merten Rodenに18ラスト。					
日丁4		270	0		
売残商品。					
2ラスト。		64	26		

* 葡萄酒の売上は、「720Marck」の誤植。

		Marck	Schil.		
<i>Lous Dec. Gekaufft</i>					
<i>1537.</i>					
<i>Adi 3. Mertzen von Hans Schwarzwolt 9. Schiffpf. a cartha j</i>		576	27		
<i>Sind ich gewinn im verkauffen</i>		62	39		
<i>Kaufft</i>					
<i>Adi 5. Mertzen von Andres Stoltenberg 20. last a car. j</i>		644	20		
<i>Sind ich gewinn im verkauffen wach</i>		140	6		
<i>wachs Verkaufte</i>					
<i>Adi 10. Herbstmon) dem Tör a gemm Peyer 7. schiffpf. a car. the 4</i>		511	0		
<i>Sind ich güter von verkaufft 2 schiff pfund</i>		128	6		
<i>weilzen Verkaufte</i>					
<i>Adi 10. Herbstmon dem Merten Roden 18 last a cartha 4</i>		270	0		
<i>Sind ich unuerkaufft güter 2 last</i>		64	26		
<i>Cij Kaufft</i>					

丁数3

	Marck	Schil.		Marck	Schil.
仕入 5月17日。Masshes Wirpendorff から6 ラッケン 日丁2	480	0	麻布 売上 5月17日。Andres Stol- tenbergから2ラッケン。 日丁2	100	18
			12月5日。Joachim Lismanから3ラッケン。 日丁6	225	0
			商品売買損。	74	42
			売残商品。 1ラッケン	80	0
仕入 3月28日。Hans Brok- er から95セントス。 日丁3	380	0	鉛 売上 8月8日。Valten Na- gelに80セントス 日丁4	500	0
商品売買益。	180	0	売残商品。 1セントス。	60	0

	Marck	Schil.		Marck	Schil.
3 Kauft Adi 17. Mayen von Masshes Wirpendorff 6 Laken a car 2	480	0	laken Verkaufte 3 Adi 17. Mayen dem Andres Stollenberg 2 laken a car. 2	100	18
			Adi 5. Christmon dem Joachim Lisman 3 laken a car. 6	225	0
			Sind ich verlust im verkauffen	74	42
			Sind ich güter von verkaufft 1 laken	80	0
Kauft Adi 28. Newmon von Hans Bro- ker 95. centner a car. 3	380	0	bley Verkaufte Adi 8. Augustmon dem Valten Nagel 80. cent. a car. 4	500	0
Sind ich gewin- nen verkauffen	180	0	Sind ich unvers kaufft güter 1/2 c	60	0
laken			1/2 kaufft		

	Marck	Schil.		Marck	丁数3 Schil.
私に支払うべし			私は支払うべし		
11月22日。Andres Koe. 残金の支払い。日丁5	240	0	11月22日。Andres Koe. 日丁3	240	0
債務残高。	100	0			
7月6日。Hans Broker。 生薑。日丁3	375	0	7月28日。Hans Broker。 残金の支払い。日丁3	375	0

	Marck	Schil.
Sal mir		
Adi 22. Wintermon Andres Koe per rest a car. 5	240	0
Sal ich fur rest	100	0
Adi 6. Newmon Hans Broker fur Ingwer a car. 3	375	0
Sal ich		

	Marck	Schil.
3 Sal ich		
Adi 12 Brachmon dem Andres Koe fur born a car. 3	340	0
Adi 28. Newmon dem Hans Broker fur rest a car 3	375	0
Eij Sal mir		

丁数5

	Marck	Schil.		Marck	Schil.
<p>私に支払うべし 9月10日。Merten Rode. 葡萄酒。 日丁4</p>	662	0	<p>私は支払うべし 10月11日。Merten Rode. 残金の支払い。 日丁5</p>	100	0
			<p>同月同日。Merten Rode. 残金の支払い。 日丁5</p>	250	0
			<p>12月5日。Merten Rode. 残金の支払い。 日丁6</p>	150	0
			<p>債権残高。</p>	162	0
<p>11月14日。Peter Knaben. ライ麦。 日丁5</p>	3042	0	<p>11月20日。Peter Knaben. 残金の支払い。 日丁5</p>	3000	0
			<p>債権残高。</p>	42	0

	Marck	Schil.
<p>5 Sal mir Adi 10. Herbstmon Merten Knaben fur Weitzen a car. 4</p>	662	0
<p>Adi 14. Wintermon Peter Knaben fur Korn a car. 5 Sch sal</p>	3042	0

	Marck	Schil.
<p>5 Sal ich Adi 11. Weinmon dem Merten Kode fur rest a car. 5</p>	100	0
<p>Adi 12 des Merten Kode fur rest a cartha 5</p>	250	0
<p>Adi 5. Christmon Merten Kode fur rest a car. 6</p>	150	0
<p>Sal ich Merten Kode fur rest</p>	162	0
<p>Adi 20 des Wintermon Peter Knaben fur rest a car. 5</p>	3000	0
<p>Sal mir fur rest</p>	42	0
<p>5 Sal mir</p>		

丁数8

	Marck	Schil.		Marck	Schil.
現金勘定 収入			現金勘定 支出		
1月2日。元丁7の合計。	7394	0	9月16日。元丁7の合計。	4480	17
同月17日。Heinrich Schwartzewoltから錫 の代金。日丁6	274	8	10月2日。Hans Sch- wartzewoltに残金。 日丁5	276	27
2月9日。Wilhelm Bub から天鷲絨の代金。 日丁7	80	0	11月22日。Andres Koeに残金。 日丁5	240	0
同月10日。Matthes Krusから天鷲絨の代金。 日丁7	88	0	1月31日。Matthes Wirpendorffに残金。 日丁6	380	0
元丁7と元丁8の合計。	7836	8	2月1日。Hans Barに 天鷲絨の代金。日丁7	144	0
			2月15日。Matthes Kugelerに錫の代金。 日丁7	66	0
			元丁7と元丁8の合計	5586	44

* 「元丁7」は、現金勘定の前丁の丁数。

	Marck	Schil.
8 Conto de Cassa 1537 Das bereit gelt eingenomen		
Adi 2. Jenner finde ich die sum- ma im C. de C. a car. 7	7394	0
Adi 17. ditto von Heinrich Schwartzewolt fur zin. a cartha 6	274	8
Adi 9. Hornung von Wilhelm Bub fur Zammelt a car. 7	80	0
Adi 10. ditto von Matthes Krus fur Zammelt a car. 7	88	0
Summa summarum 7 a cartha 8	7836	8

	Marck	Schil.
8 Conto de Cassa 1537 Das bereit gelt ausgegeben.		
Adi 16. Herbstmon finde ich die Summa im C. de C. a cartha 7	4480	17
Adi 2. Weimmon Hans Schwartzewolt fur rest a car. 5	276	27
Adi 22. Wintermon dem An- des Koe fur rest a car. 5	240	0
Adi ultimo Jenner dem Mat- thes Wirpendorff fur rest a cartha 6	380	0
Adi 7. Hornung dem Hans Bar fur zammelt a car. 7	144	0
Adi 15. Matthes Kugeler fur Zain a car. 7	66	0
Summa summarum 7 a cartha 8	5586	44
Proba		

☒3

したがって、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ろうというものである。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」ことが、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。

しかし、想像するに、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。「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、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、Grammateusから、そうであるように、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。

ところで、不可解であるのは、Grammateusから、そうであるように、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、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である。掛買いされるだけでなく、まずは、現金が支払われることから開始されることである。これを批評して、Penndorfは表現する。「『簿記の検証』、すなわち、貸借対照表において配慮される」²⁸⁾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しかない」²⁸⁾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」が「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』。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」²⁹⁾と表現することから想像しようとしたのである。出資者である在外商館の本部(資本主)

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

29) 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頁以降。

参照, 拙著; 前掲書, 73頁。

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は、とでも想像するしかなかったのである³⁰⁾。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。

3. 帳簿締切

さて、帳簿締切についてである。「金銭帳」と「商品帳」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、商品帳には、帳簿棚卸ではあるが、「期末棚卸」が採用されるので、「口別損益計算」(Erfolgsrechnung an die Partien)の域に留まるはずはない。しかも、これまた、Grammateusから、そうであるように、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、記録することによって、「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³¹⁾、「期間損益計算」(Periodenerfolgsrechnung)の片鱗が読

30) 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頁以降。

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.*, Bl.24(ander Buchhalten) / 25(ander Buchhalten). 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2号、2002年9月、17/19頁。

参照、拙著；前掲書、124 / 126頁。

31) 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。

取られうる。

すでに、期末棚卸については、Grammateusは表現する。「商品の利益および損失を計算するためには、まずは、商品が売上げられたか交換されたか、全部であったか一部でしかなかったかを調査しなさい。売上げられたか交換されたのが全部であるなら、売上げられたか交換されたときの価額を記録しなさい。それでも、いくらか商品が残っているなら、仕入れたときの価額で評価して、この価額を他方の価額（売上げられたか交換されたときの価額）に加算しなさい。それから、『仕入』の側に移行すると、その価額は記録しているので、『売上』の側の金額と『仕入』の側の金額、二つの金額を持つことになる。『売上』の側の合計から『仕入』の側の金額を控除するなら、損失または利益が計算される。『仕入』の側の金額を『売上』の側の金額から控除するようであれば、利益を得ている。しかし、『売上』の側の金額を『仕入』の側の金額から控除するようであれば、損失を被っている」³²⁾と。

したがって、商品帳には、商品が完売されてから、X商品、Y商品に区別する商品勘定に商品売買益か商品売買損の「口別損益」が計算されるだけではない。商品が完売されなくても、「売残商品」である繰越商品が商品勘定に追加、記録されて、商品売買益か商品売買損の「期間の口別損益」が計算されるのである。しかし、計算されるにしても、X商品、Y商品に区別する商品勘定には「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³³⁾。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には商品売買益か商品売買損の「口別損益」が記録される。商品が完売されないなら、「売残商品」である繰越商品が商品勘定に追加、記録されて、商品売買益か商品売買損の「期間の口別損益」が記録される。von Ellenbogenは表現する。「仕入れて得られる利益（Gewinn in Keuffen）（商品売買益）は『仕入』の側に、仕入れて被る損失（Verlust in Keuffen）（商品売買損）は『売上』の側に記録

32) Grammateus, Henricus; *a. a. O.*, Bl. 98L. 二重括弧および括弧内は筆者。

参照，拙稿；前掲誌，14頁以降。

参照，拙著；前掲書，23頁。

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

参照，拙稿；前掲誌，10頁。

参照，拙著；前掲書，19頁。

する。売残商品 (unverkauftes Gut) は『売上』の側に記録する。諸掛り経費 (Vnkost) も『商品』(『仕入』の側) に記録する³⁴⁾と。

もちろん、商品勘定の左側の面に「商品の仕入」、右側の面には「商品の売上」が転記されるので、「期末棚卸」が採用されるなら、「売残商品」である繰越商品が商品勘定に追加、記録されることで、商品勘定に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。

したがって、「期間の口別利益」が計算される場合には、商品勘定の左側の面は「商品の仕入」、「商品売買益」、右側の面は「商品の売上」、「売残商品」である繰越商品の順序で記録されるはずである。「期間の口別損失」が計算される場合には、商品勘定の左側の面は「商品の仕入」、右側の面は「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はずである。図4を参照。

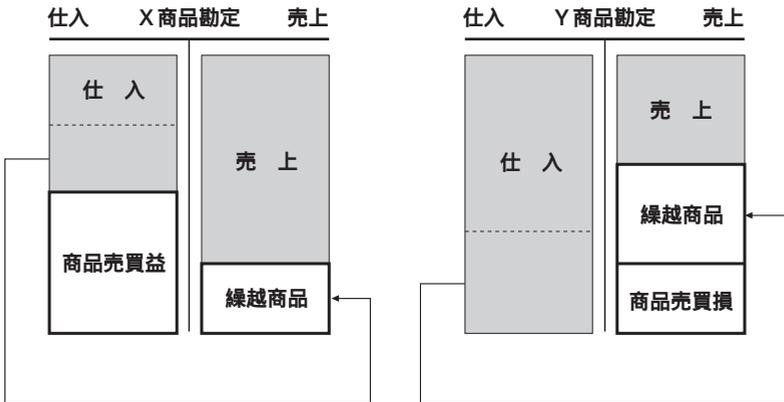


図4

しかし、von Ellenbogenが例示する事例では、「期間の口別利益」が計算される場合には、商品勘定の左側の面、右側の面は同様の順序で記録されるが、

34) von Ellenbogen, Erhart; a. a. O., Bl. 7R (täglich Buch) 写本に打たれた頁数は、S.17.
二重括弧および括弧内は筆者。

「期間の口別損失」が計算される場合には、そうではない。丁数3の「麻布勘定」の左側の面は「商品の仕入」、右側の面は「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³⁵⁾。「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。図3を参照。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「期間の口別損益」が計算されるのではなさそうである。そのように想像するのではなく、「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「期間の口別損益」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、と想像するのである。図5を参照。

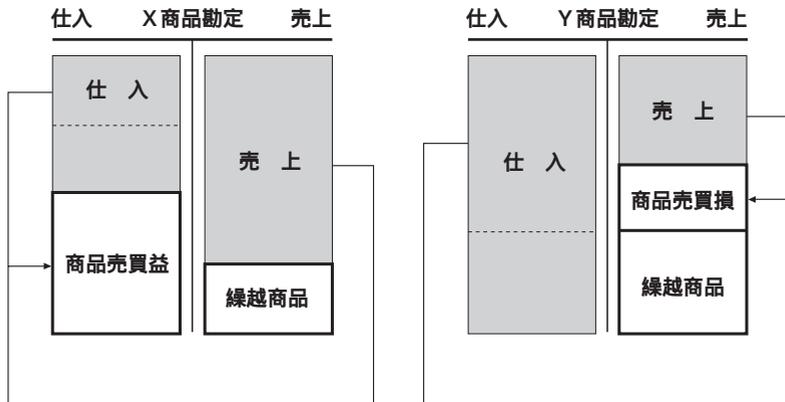


図5

そこで、商品売買益または商品売買損についてであるが、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、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

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

録することによって、「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³⁶⁾。商品帳の末帳、左側の面には、「利益」として、商品売買益を集合すると同時に、「損失」として、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、von Ellenbogen は「利益から損失を控除して、残るのは純利益」(Nim den verlust vom gewin / So bleibet lauter Gewin) と表現することで、「期間利益」が計算される。

なお、von Ellenbogen の例示する「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³⁷⁾。図6を参照。

商品帳の末丁に作成する損益計算書

	末丁(左側の面)			Marck Schill.	
	Marck	Schil.			
利 益			<i>Der gewin am</i>		
蜜 鐵	62	39	<i>Wachs</i>	62	39
葡萄酒	140	6	<i>Witzen</i>	140	6
生 薑	75	0	<i>Zugwer</i>	75	0
ライ麦	2024	0	<i>Korn</i>	2024	0
鉛	180	0	<i>Bley</i>	180	0
サフラン	150	0	<i>Saffran</i>	150	0
天鷲絨	36	0	<i>Zammet</i>	36	0
合 計	2685	45	<i>Summa.</i>	2685	45
損 失			<i>Der verlust an</i>		
麻 布	74	42	<i>Laxen</i>	74	42
錫	29	52	<i>Zyn</i>	29	52
合 計	104	34	<i>Summa.</i>	104	34
利益から損失を控除して、残るのは純利益。	2581	11	<i>Nim den verlust vom gewin / so bleibet lauter gewin.</i>	2581	11
			<i>Schnitt buch</i>		

*ライ麦の利益は、「2042Marck」の誤植。

図6

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

参照, 拙稿; 前掲誌, 19頁。

参照, 拙著; 前掲書, 27頁。

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

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。しかし、「簿記の検証」については、解説されるだけで、具体的に例示されることのないGrammateusとは相違して、「残高検証表」としての貸借対照表が具体的に例示して作成される。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、von Ellenbogenは「残るのは純利益」(So bleibt lauter gewin)と表現することで、「財産余剰」、場合によっては、「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」³⁸⁾と。

したがって、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。「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

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

参照、拙稿；前掲誌，20頁。

参照、拙著；前掲書，28頁。

簿締切」も間違いのないことが検証されるはずである。

なお、von Ellenbogenが例示する「金銭帳」の末丁の前半、「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³⁹⁾。図7を参照。

金銭帳の末帳の前半に作成する貸借対照表、後半は売残商品の合計

簿記の検証	末丁(左側の面)		Proba des Buch halten. Summir das C. de C. des eincme o mens / vnd die rest. Sal mir / vnd die unuerkauffte güter / Summa	Marck	Schil.
	Marck	Schil.			
現金勘定の収入、債 権残高および売残商 品の合計。	8747	55	Summir das C. de C. des eincme o mens / vnd die rest. Sal mir / vnd die unuerkauffte güter / Summa	8747	55
この合計から、現金 勘定の支出と債務残 高の合計を控除。	6165	44	Vn dieser zal subtrahir das C. de C. des ausgehens / vnd die rest Ich vil / Summa	6165	44
残るのは純利益	2581	11	So bleibt lauter gewin	2581	11
売残商品			Unuerkauffte güter.		
蜜 蝋、2ポンド。	128	6	Wachs sein 2. schiffpf.	128	6
葡萄酒、2ラスト。	64	26	Weitzon 2. last	64	26
生 薑、5袋。	71	15	Ingwer sein 5. sein	71	15
麻布、1ラッケン。	80	0	Laken noch j. Laken	80	0
鉛、15セントス。	60	0	Bley unuerkaufft 15. cent.	60	0
サフラン、15ポンド。	120	0	Saffran 15. pfund	120	0
			Jyn Englisch 4. cent.	76	0
			Rammot 4. ellen	12	0
			Rayn braun 44. ellen	66	0
錫、4セントス。	76	0			
天鷲絨、4エレ。	12	0			
褐色の毛織物、44エ レ。	66	0			
合 計	677	47	Summa hant vnd wird	677	47

* 現金勘定の収入、債権残高と売残商品の合計 8747Marck55Schil.は、7836Marck8Schil.+
234Marck (162Mar.+42Mar.+30Mar.)+677Marck47Schil.

* 現金勘定の支出と債務残高の合計 6165Marck44Schil.は、5586Marck44Schil.+580 Marck
(100Mar.+100Mar.+380Mar.)=6166Marck44Schil.の誤植。

図7

39) von Ellenbogen, Erhart; a. a. O., Bl. 9L (Schultbuch) 写本に打たれた頁数は、S.46.

ところで、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⁴⁰⁾、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。想像するに、「残高検証表」としての貸借対照表を作成するための内訳として移動されたのかもしれない。しかし、そうであるとしたら、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、これまた、「残高検証表」としての貸借対照表を作成するための内訳として、債権残高の合計と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ろうか。債権勘定から「債権残高」、債務勘定から「債務残高」が計算されるにしても、債務者は債務者だけ統括する債権勘定から「債権残高の合計」、債権者は債権者だけ統括する債務勘定から「債務残高の合計」を記録するGrammateusとは相違するからである⁴¹⁾。債権勘定または債務勘定は、債務者A、債務者Bまたは債権者C、債権者Dに区別する「人名勘定」。人名勘定である債権勘定からは、「債務者Aの債権残高」、「債務者Bの債権残高」、人名勘定である債務勘定からは、「債権者Cの債務残高」、「債権者Dの債務残高」を計算して記録されるだけである⁴²⁾。図3を参照。von Ellenbogenは表現する。「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（rest / Sal ich）（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（rest / Sal mir）（債権残高）は『私は支払うべし』の側に記録する」⁴³⁾

40) Vgl., Grammateus, Henricus; *a. a. O.*, Bl.100R.

参照、拙稿；前掲誌，17頁。

参照、拙著；前掲書，26頁。

41) Vgl., Grammateus, Henricus; *a. a. O.*, Bl.101L / 102L.

参照、拙稿；前掲誌，11 / 12頁。

参照、拙著；前掲書，20 / 21頁。

42) Vgl., von Ellenbogen, Erhart; *a. a. O.*, Bl. 3L / 4L / 5R(Güterbuch) 写本に打たれた頁数は，S.34 / 36 / 39.

43) von Ellenbogen, Erhart; *a. a. O.*, Bl. II(Güterbuch) 写本に打たれた頁数は，S.29. 二重括弧および括弧内は筆者。

と表現するにすぎないのである。金銭帳の末丁のどこかに集合して、債権残高の合計と債務残高の合計が計算されることはない。

それよりも、Grammateusから、そうであるように、現金勘定からは、「現金残高」が計算されことはない⁴⁴⁾。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、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らうか。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なら、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。

したがって、「損益集合表」としての損益計算書が作成されると、「簿記の検証」をするために、「残高検証表」としての貸借対照表が作成されねばならないのである。「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こそ、「計算に間違いはない」ことが検証されるからである。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

44) Vgl. Grammateus, Henricus; a. a. O., Bl.104.

参照，拙稿；前掲誌，13頁。

参照，拙著；前掲書，22頁。

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いとしても、「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からである。図8を参照。

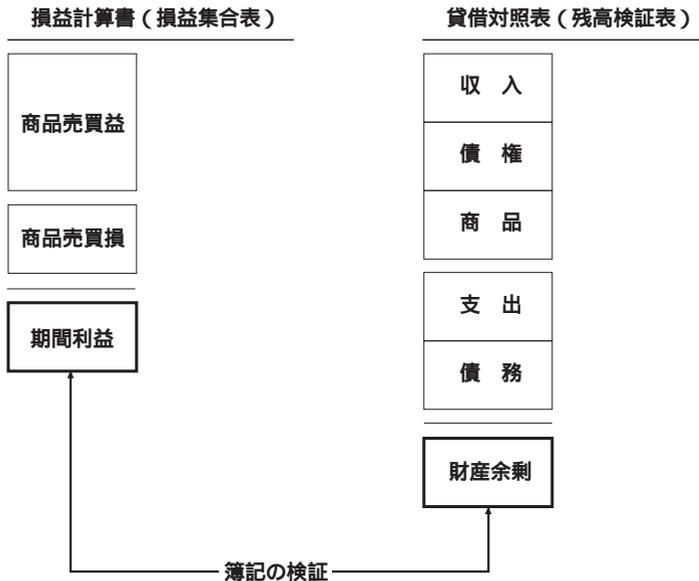


図8

それでは、「期間損益計算」に移行したのであろうか。Grammateusから、そうであるように、von Ellenbogenでも、最初の取引としては、不可解にも、商品を仕入れて、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ことを想起してもらいたい。すでに、Penndorfが表現するように、「(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しかない」²⁸⁾とするなら、1期目には、期間利益の2581Marck11Schil.が「損益集合

表」である損益計算書に計算されるのに対して、財産余剰の2581Marck 11Schil.が「残高検証表」としての貸借対照表に計算されることになる。そのかぎりでは、「期間損益計算」に移行しているのかもしれない。

しかし、2期目からも、はたして、そのように計算されうるであろうか。さらに、かなりの無理は自覚しながらも、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、筆者なりに納得しようとしたことを想起してもらいたい。出資者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は、とても想像するしかなかったのである。したがって、この「現金」と「資本金」について、意識的に記録しないでおいたとするなら、期間利益の全額2581Marck11Schil.がこれと同額の現金残高で在外商館の本部（資本主）に配当されてしまうことで、2期目からも、「期間損益」は計算されうはずである。この「現金」と「資本金」について、隔離しておいたとするなら、期間利益の全額2581Marck11Schil.が「隔離しておいた資本金勘定」に、したがって、「商品売買益」または「商品売買損」は、出資者である在外商館の本部（資本主）、この「資本主（債務）勘定」に振替えられると同時に、これと同額の現金残高も「隔離しておいた現金勘定」に振替えられることで、これまた、2期目からも、「期間損益」は計算されうはずである。この「資本主（債務）勘定」に振替えられるのは、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、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。実際、1期目の現金勘定に計算されるのは、収入の合計が7836Marck8Schil.、支出の合計は5586Marck44Schil.、したがって、現金残高は2249Marck24Schil.でしかなく、期間利益の全額が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

れるにすぎないのではなからうか。

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」は計算されるとはかぎらないのである。事業の決算日は、出資者である在外商館の本部（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、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。

そこで、帳簿締切については、「商品帳」と「金銭帳」に分類される元帳は、実際に締切られてはいないが、あえて憶測するとして、簡単に例示するなら、「商品帳」と「金銭帳」は、以下のように繰越、締切られるのではなからうか。図9および図10を参照。

事例：前半

- (1) 現金200を元入れて、事業を開始。
- (2) X商品を仕入れて、現金200を支払う。
- (3) Y商品を仕入れて、支払い180は掛けとする。
- (4) X商品（原価200）を売上げて、現金230を受取る。
- (5) Y商品（原価30）を売上げて、受取り40は掛けとする。
- (6) 本日、事業を暫定的に決算（期間損益を計算）。

消滅	資本主(債務)勘定	発生
		(1)現金 200
		(6)利益 40
=		
収入	現金勘定	支出
(1)資本主 200		

商品帳

仕入	X商品勘定	売上
(2)現金 200	(4)現金 230	
(6)利益 30		
=		
仕入	Y商品勘定	売上
(3)債務 80	(5)債権 40	
(6)利益 10	(6)残高 50	
=		

金銭帳

消滅	債務勘定	発生
(6)残高 80	(3)Y商品 80	
=		
発生	債権勘定	消滅
(5)Y商品 40	(6)残高 40	
=		
収入	現金勘定	支出
(4)X商品230	(2)X商品200	

損益計算書（損益集合表）

期間利益 40	(6)X商品 30
	(6)Y商品 10
=	

貸借対照表（残高検証表）

(6)収入 230	(6)支出 200
(6)債権 40	(6)債務 80
(6)Y商品 50	財産余剰 40
=	

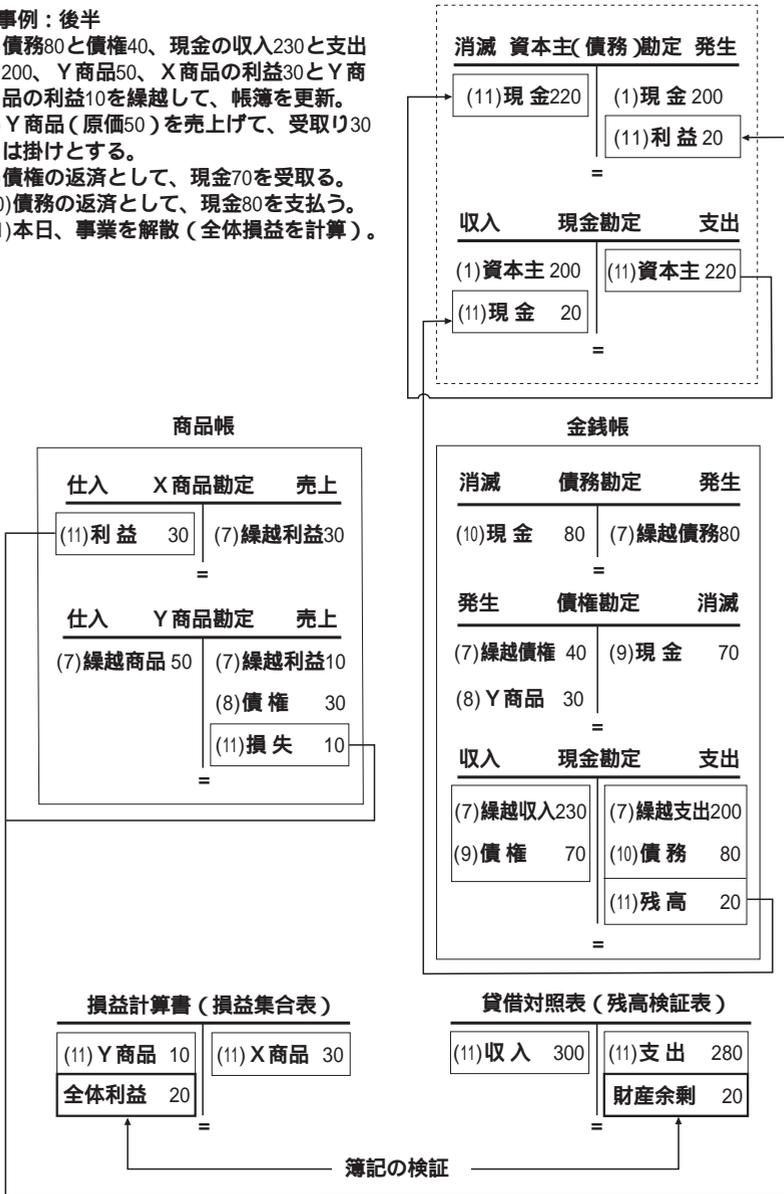
簿記の検証

* 「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は上下比較の「階梯様式」であるのだが、便宜的に左右比較の「勘定様式」で作成する。

図9

事例：後半

- (7) 債務80と債権40、現金の収入230と支出200、Y商品50、X商品の利益30とY商品の利益10を繰越して、帳簿を更新。
- (8) Y商品(原価50)を売上げて、受取り30は掛けとする。
- (9) 債権の返済として、現金70を受取る。
- (10) 債務の返済として、現金80を支払う。
- (11) 本日、事業を解散(全体損益を計算)。



* 「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は上下比較の「階梯様式」であるのだが、便宜的に左右比較の「勘定様式」で作成する。

図10

4. むすび

このように、1537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』を解明して、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るか、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。「全体利益」が計算されるなら、現金勘定に「現金余剰」が計算されるはずである。債務は完済されえないとして、「全体損失」が計算されるなら、「現金不足」、債務勘定に「債務残高」が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、「現金勘定」に計算される現金余剰。全体損失が検証されるのは、「債務勘定」に計算される債務残高としての現金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。しかも、現金勘定から計算されるのは、「現金残高」ではなく収入の「合計」と支出の「合計」。筆者なりに納得しうるところでは、この財産余剰または財産不足は、現金の「収入」と現金の「支出」に擬制して計算される「現金余剰」または「現金不足」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。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、出資者である在外商館の本店（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、と想像するのである。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。

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、1537年にvon Ellenbogenによって出版される初版本、その原本と写本の標題を紹介することにする。

**Buchhalten auff
Preussische müntze vnd ge-
wichte/vormals nie gesehen / also be-
hende vnd offenbar gesetzet/das es
ein jder verstédiger leslichen selbs
begreifen mag/Darff der hal-
ben nicht mehr so fehrlichen
reisen/inn ferne frembde
land/vnd Buchhal-
ten mit grosser vna-
kost lernen.**

* * *

**Welsche Prattica
auffs kürtzest beschloffen/
Auch auff vnserer müntze/vormals im
druck nie gesehen/mit etlichen me-
sterstücken fragen / hieher
auffzulösen/gesant.**

Buchhalten auff
 Preuffische münztze vnd ge-
 wichte/vormals nie gesehen/also be-
 hende vnd offenbar gesetzt/das es
 ein jder verstädiger lestlichen selbs
 begreiffen mag/Darff der hal-
 ben nicht mehr so fehrlichen
 reisen/jnn ferne frembde
 land/vnd Buchhal-
 ten mit grosser vn-
 kost lernen!

* *
 *

Welsche Practica
 auff's kürztzest beschloffen/
 Auch auff vnserer münztze vormaly im
 druck nie gesehen/mit etlichen mei-
 sterbüchern fragen/hicher
 auffzulösen/gesamt.