

# ドイツ固有の簿記の融合（ ）

## ヴィルヘルムの印刷本『新しい算術書』, 1596年

土 方 久

ところで、「簿記の検証」をするのに、Grammateusからは、「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（gewyn）の金額であるなら、計算に間違いはない」<sup>45)</sup>と表現してのことである。したがって、「（期間）利益の金額」は、「損益集合表」としての損益計算書に配列、記録して計算される「期間損益」であるのに対して、期間損益を検証するために、「そこに計算されるの」は、「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」ということになる。そのようなわけで、筆者は、これまでに、「財産余剰」または「財産不足」と表現したのだが、「損益集合表」としての損益計算書に計算される「期間損益」、さらに、損益勘定に計算される「期間損益」、これを検証することでは、「財産余剰」または「財産不足」も「期間損益」として計算されるはずである。

事実、「残高検証表」としての貸借対照表に計算されるのは、von Ellenbogenでも、さらに、Gottliebでも、財産余剰は「純利益」(lauter Gewinn)と表現する<sup>50)</sup>。Wilhelmによって出版される印刷本でも、これと同様。

50) Vgl., von Ellenbogen, Erhart; *a. a. O.*, Bl.8R(Schultbuch). 写本に打たれた頁数は、S.46.

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2号，2002年9月，53頁。

50) Vgl., Gottlieb, Johann; *a. a. O.*, Bl.11L/23L(Güerbuch).

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，31頁。49巻2号，2002年9月，11頁。

参照、拙著；前掲書，101/118頁。

「貸借対照表および主要計算である帳簿Aの締切」に計算される財産余剰も、損益勘定に計算される「期間利益」を検証することでは、損益勘定を意味する「損益」(Gewin vnd verlust)と表現する<sup>51)</sup>。それでは、「財産余剰」または「財産不足」は、どのように計算されることで、「期間損益」と表現しうるのであるか。

本来、期間利益は「投下資本の回収余剰」、期間損失は「投下資本の回収不足」として計算されるはずである。そうであるとしたら、まずは、「残高検証表」としての貸借対照表の左側の面に記録される「現金残高+売残商品である繰越商品の合計+債権残高の合計」である資産から、右側の面に記録される「債務残高の合計」である負債を控除して、「正味財産」(reines Vermögen)が計算される<sup>52)</sup>。正味財産は、左側の面の差引残額ではあるのだが、「残高検証表」としての貸借対照表には、右側の面に計算して記録されるしかない。資本変動の結果としての期末資本、「回収資本」を意味する。回収資本から投下資本である資本金を控除して、「投下資本の回収余剰」を計算するには、「残高検証表」としての貸借対照表の左側の面の差引残額である正味財産に「資本金」を投射することによって計算されるしかない。正味財産に「資本金」を投射することによって、正味財産に余剰があるとしたら、投下資本は維持されて、維持「余剰」については、「残高検証表」としての貸借対照表の右側の面に、資本変動の結果としての「資本余剰」が計算される。「期間利益」が計算されるのである。

これに対して、正味財産に「資本金」を投射することによって、正味財産に不足があるとしたら、投下資本が維持されることはないので、「投下資本の回収不足」を計算することになる。維持「不足」については、「残高検証表」としての貸借対照表の左側の面に、資本変動の結果としての「資本不足」が計算

51) Vgl., Wilhelm, Matthiam; *a. a. O.*, Bl.12(Capus vnd Schuldbuch).

52) Vgl., Schiebe, August; *Die Lehre der Buchhaltung, theoretisch und practisch dargestellt*, Grimma 1836, S.77

参照、拙稿；「複式簿記会計への進化」、『商学論集』(西南学院大学)、第55巻1号、2008年6月、11頁。

参照、拙著；『複式簿記会計の歴史と論理』、森山書店 2008年、469頁。

される。「期間損失」が計算されるのである。

もちろん、損益勘定に計算される「期間利益」は、投下資本の回収余剰ではあるが、資本変動の原因としての「費用に対する収益余剰」である<sup>53)</sup>。これに対して、損益勘定に計算される「期間損失」は、投下資本の回収不足ではあるが、資本変動の原因としての「費用に対する収益不足」である<sup>53)</sup>。

したがって、ドイツ固有の簿記では、「期間利益」が計算されるなら、「損益集合表」としての損益計算書には、さらに、「損益勘定」には、資本変動の原因としての「費用に対する収益余剰」として計算されるのに対して、「残高検証表」としての貸借対照表には、資本変動の結果としての「資本余剰」として計算されて、双方が一致することで、「簿記の検証」をすることになる。図7を参照。

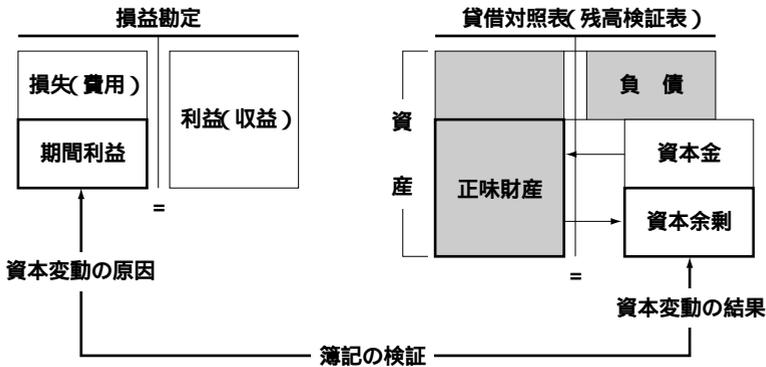


図7

これに対して、「期間損失」が計算されるなら、「損益集合表」としての損益計算書には、さらに、「損益勘定」には、資本変動の原因としての「費用に対する収益不足」として計算されるのに対して、「残高検証表」としての貸借対

53) 参照、拙稿；『簿記の構造・覚え書』、『商学論集』(西南学院大学), 47巻2号, 2000年10月, 3/9頁以降。

参照、拙著；『複式簿記の歴史と論理』, 森山書店 2005年, 347/353頁以降。

照表には、資本変動の結果としての「資本不足」として計算されて、双方が一致することで、「簿記の検証」をすることになる。図8を参照。

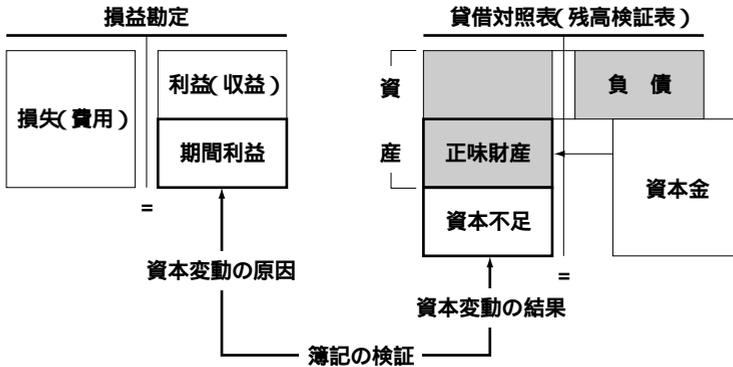


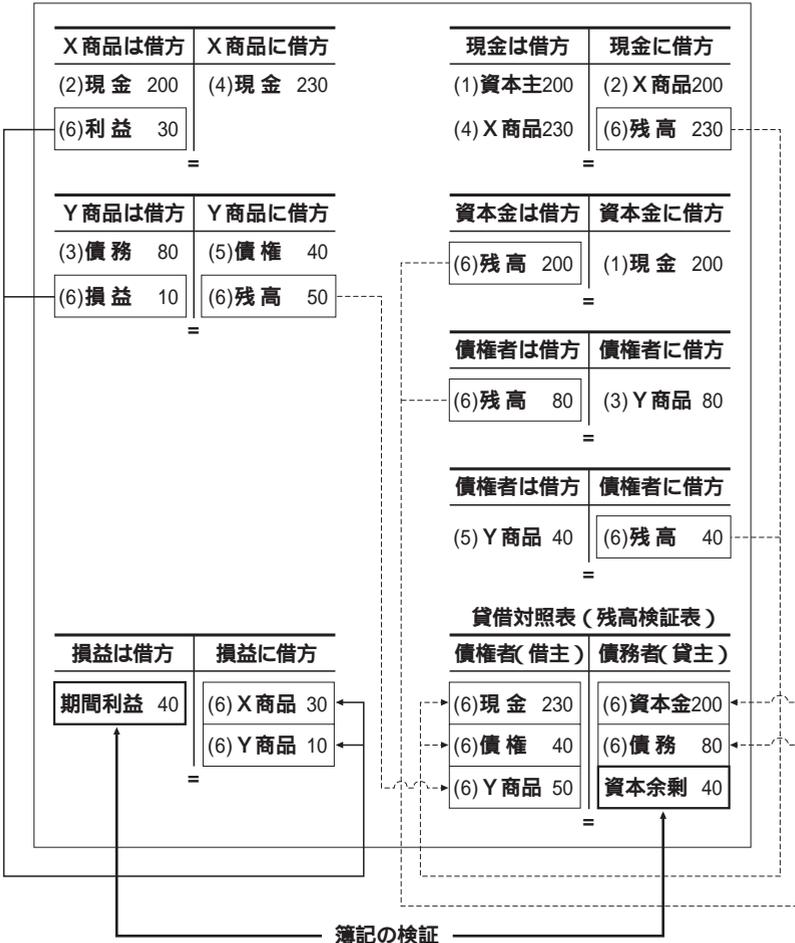
図8

そこで、帳簿締切については、あえて憶測するとして、簡単に例示するなら、「商品帳および金銭帳」、さらに、「貸借対照表および主要計算である帳簿Aの締切」、したがって、「残高検証表」としての貸借対照表は、以下のように締切られるのではなかろうか。図9および図10を参照。

事例：1期

- (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80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、事業を決算（期間損益を計算）。

商品帳および金銭帳



検証後

商品帳および金銭帳

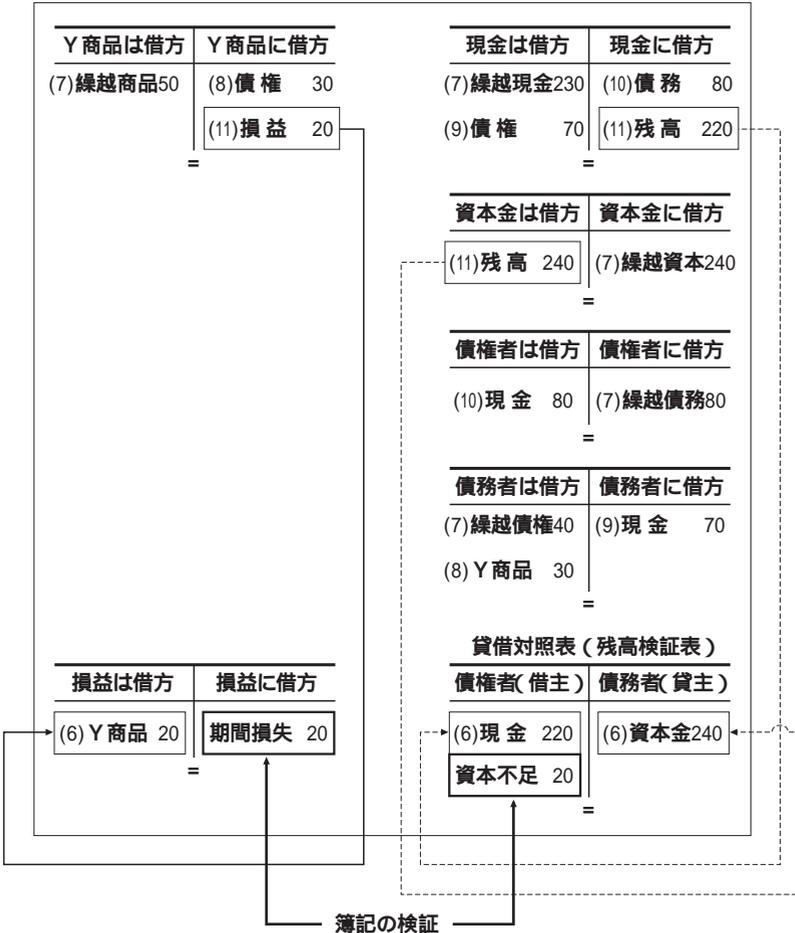
損益は借方		損益に借方		資本金は借方		資本金に借方	
(6) 資本金 40		(6) X 商品 30		(6) 残高 240		(1) 現金 200	
		(6) Y 商品 10				(6) 損益 40	
	=				=		

図9

事例：2期

- (7) 現金230, 債務80と債権40, Y商品50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(期間損益を計算)。

商品帳および金銭帳



## 検証後

## 商品帳および金銭帳

損益は借方		損益に借方		現金は借方		現金に借方	
(6) Y 商品 20		(11) 資本金 20		(7) 繰越現金 230		(10) 債務 80	
	=			(9) 債権 70		(11) 資本金 220	=
資本金は借方		資本金に借方					
(11) 損益 20		(7) 繰越資本 240					
(11) 現金 220							=

図10

ところが、Wilhelmの出版する印刷本では、イタリア簿記と交渉して融合したからか、翌期からも、期間損益計算が可能になるには、事業の決算時に、損益勘定に計算される「期間損益」は、期首資本（追加出資および資本引出があれば、これを加減）を記録する「資本金勘定」に振替えられる。資本金勘定に記録されるのは「資本取引」に起因する資本変動、損益勘定に記録されるのは「損益取引」に起因する資本変動である。いずれも資本変動の原因であるので、「資本金勘定」に計算されるのは、資本変動の原因としての資本残高である。「期首資本（追加出資および資本引出があれば、これを加減）± 期間損益」である。「正味資本」(reines Kapital) が計算される<sup>54)</sup>。正味資本は、右側の面の差引残額ではあるのだが、「資本金勘定」には、左側の面に計算して記録されるしかない。資本変動の原因としての期末資本、「回収資本」を意味する。

54) Vgl., Schiebe, August; *a. a. O.*, S.189.

参照，拙稿；「複式簿記会計への進化」、『商学論集』（西南学院大学），55巻1号，2008年6月，34頁。

参照，拙著；『複式簿記会計の歴史と論理』，森山書店 2008年，492頁。

しかし、Wilhelmによって出版される印刷本では、資本残高は、翌期の開始時には、新しい資本金勘定に直接に繰越されることになる。残高勘定を開設することは省略しても、「帳簿締切」にも、はては「帳簿繰越」にも、計算に間違いはないことを検証するには、「繰越試算表」が作成されるしかないが、そのように作成されることはない。したがって、作成されないとなると、「残高勘定」こそを開設しなければならないのである。

本来、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では、二重記録するにしても、左側（借方）の面に記録したら、右側（貸方）の面に「反対記録」、右側（貸方）の面に記録したら、左側（借方）の面に「反対記録」、今日と同側の面に記録することで、しかも、左側（借方）の面に記録すると同額を右側（貸方）の面にも記録することで、常時、左側の（借方）面に合計される金額と右側（貸方）の面に合計される金額が一致する「貸借平均原理」を保証することこそが意図される。したがって、事業の決算時に、現金勘定からは、「現金残高」、X商品、Y商品に区別する商品勘定からは、「売残商品」である繰越商品、さらに、債務者A、債務者Bに区別する債権勘定からは、「債権残高」、これに対して、債権者C、債権者Dに区別する債務勘定からは、「債務残高」、さらに、資本金勘定からは、「資本残高」が残高勘定に振替えられると、「締切残高勘定」で検証するのは、「借方合計 = 貸方合計」<sup>55)</sup>。翌期の開始時に、残高勘定から、新しい現金勘定に、「繰越現金」、X商品、Y商品に区別する、新しい商品勘定には、「繰越商品」、債務者A、債務者Bに区別する、新しい債権勘定には、「繰越債権」、これに対して、債権者C、債権者Dに区別する、新しい債務勘定には、「繰越債務」、さらに、新しい資本金勘定には、「繰越資本」

55) Vgl., Gossens, Passchier; *a. a. O.*, S.46(Jornal)/Bl.36(Haubtbuch).

参照，拙稿；「ドイツにおけるイタリア簿記の発展」、『商学論集』（西南学院大学），52巻3号，2005年12月，11/17/28頁以降。

参照，拙著；前掲書，335/342/352頁以降。

が振替えられると、「開始残高勘定」で検証するのも、「借方合計=貸方合計」<sup>56)</sup>。双方が一致することで、「帳簿締切」にも、はては「帳簿繰越」にも、翻って、「帳簿記録」にも、計算に間違いはないことを検証することになる。

しかし、それだけではない。残高勘定を開設することでは、「残高検証表」としての貸借対照表に計算される「正味財産」と同様。残高勘定の左側の面に記録される「現金残高+売残商品である繰越商品の合計+債権残高の合計」である資産から、右側の面に記録される「債務残高の合計」である負債を控除して、「正味財産」が計算される。正味財産は、左側の面の差引残額ではあるのだが、「残高勘定」には、右側の面に計算して記録されるしかない。資本変動の結果としての期末資本、「回収資本」を意味する。したがって、資本金勘定に計算されるのは正味資本、資本変動の原因としての「回収資本」が計算されるのに併行して、残高勘定に計算されるのは正味財産、資本変動の結果としての「回収資本」が残高勘定に計算される。双方が一致することで、「簿記の検証」をすることになる。しかし、「正味資本」は、右側の面の差引残高ではあるのだが、資本金勘定の左側の面に記録して計算されるしかないにしても、これに対して、「正味財産」は、左側の面の差引残高ではあるのだが、残高勘定の右側の面に記録して計算されるしかないにしても、これでは、資本金勘定と残高勘定は開放されたままで、締切られることはない。図11を参照。

56) Vgl., Gossens, Passchier; *a. a. O.*, Bl.37R(Hauptbuch) / Bl.1(Hauptbuch•B).

なお、Bの標識を付される帳簿、「元帳」に打たれた丁数を使用して、以下、右側の面はR(Hauptbuch•B)、左側の面はL(Hauptbuch•B)と表記する。

参照、拙稿；前掲誌，12/18/35頁以降。

参照、拙著；前掲書，336/343/359頁以降。

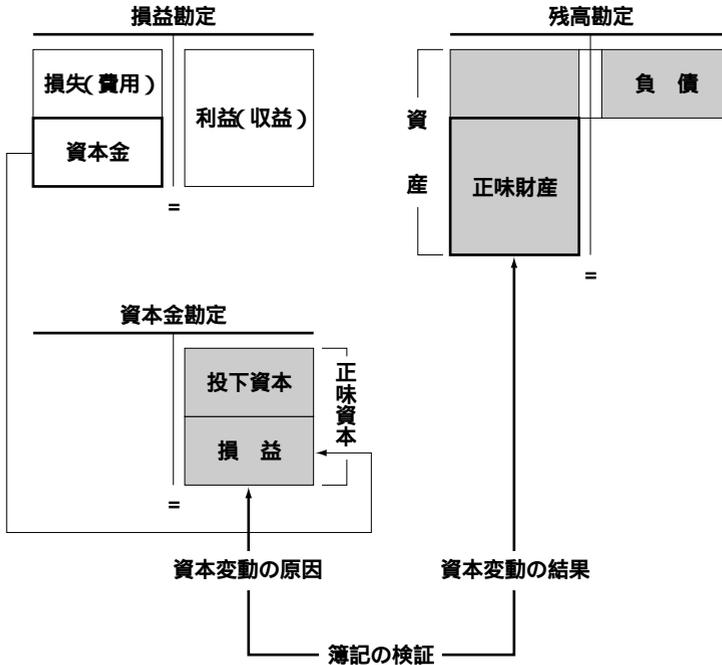


図11

そこで、事業の解散時であるなら、残高勘定が開設されるまでもなく、資本金勘定に振替えられるはずではあるが、「定期的な期間損益計算」に移行して、事業の決算時となると、資本金勘定の、まさに「擬制勘定」として、残高勘定に振替えられるしかない。したがって、資本金勘定が締切られると、資本残高も残高勘定に振替えられねばならないのである。さらに、「残高勘定」が締切られると、勘定の相互に「1つの閉された有機的関連をもった体系的組織」<sup>49)</sup>として、帳簿記録から帳簿締切、はては帳簿繰越までも完結するはずである。期間利益が計算される場合に、投下資本<回収資本、したがって、残高勘定によって検証するのは、投下資本+期間利益(資本余剰)=回収資本(正味財産)である。期間損失が計算される場合には、投下資本>回収資本、したがって、

残高勘定によって検証するのは、投下資本 - 期間損失 (資本不足) = 回収資本 (正味財産), 極端には, 期間損失 (資本不足) - 投下資本 = 回収資本 (マイナス正味財産) (債務超過) である。左側の面と右側の面が均等になることによって, 残高勘定によって検証するのは, 「正味資本 = 正味財産」である<sup>57)</sup>。図12を参照。

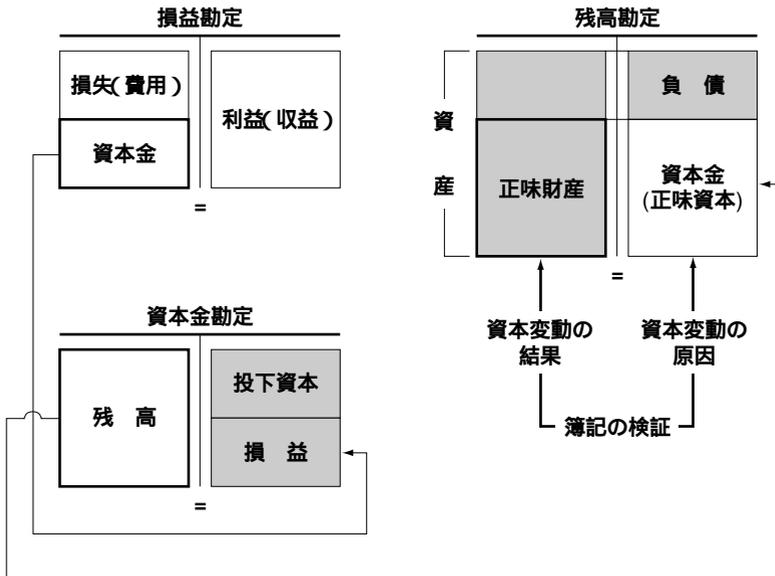


図12

したがって, 資本金勘定に計算される「正味資本」が意味するのは, 「資本変動の原因」として計算される, 事業の決算時の回収資本, これに対して, 残高勘定に計算される「正味財産」が意味するのは, 「資本変動の結果」として計算される, 事業の決算時の回収資本, 双方が一致しなければならないというこ

57) 参照, 拙稿; 前掲誌, 46頁以降。

参照, 拙著; 前掲書, 370頁以降。

とである。そうであるとしたら、残高勘定によって検証するのは、「借方合計=貸方合計」であるのももちろんであるが、「正味資本=正味財産」であってこそ、事業の決算時に保有する資本は保全しえて<sup>57)</sup>、帳簿記録から帳簿締切、はては帳簿繰越までも完結するはずである。まさに「複式簿記」が完成するのである。

そこで、複式簿記が完成するとなると、勘定の相互に「1つの閉された有機的関連をもった体系的組織」<sup>49)</sup>としてである。著書『複式簿記発生史の研究』によると、「取引の諸勘定への複記によって、簿記の各勘定は相互に有機的関連を持つのみではなく、全体としてもまた、1つの閉された有機的な体系的組織を構成する。決算時における諸勘定締切の結果はこれを示している。損益に関する諸勘定の残高を集合損益勘定に振替えると、それらの諸勘定は貸借平均して締切られ、集合損益勘定の貸借差額は純損益を示す。これを資本金勘定に振替えると集合損益勘定は貸借平均して締切られる。資産、負債、資本金の諸勘定の残高を決算残高勘定に振替えると、これらの諸勘定と決算残高勘定は共に貸借平均して締切られ、かくして総ゆる勘定は締切られ、1つの閉された有機的組織を構成するのである。このことは、集合損益勘定で算出された損益が、決算残高勘定による財産計算により確証づけられることを意味している」<sup>58)</sup>と表現する。

ところが、「決算残高勘定による財産計算により」計算されるのは「正味財産」である。資本金勘定からは、「資本残高」が残高勘定に振替えられるので、正味財産に「資本金」を投射して計算される「資本余剰」または「資本不足」ではないのである。しかも、「決算残高勘定による財産計算により確証づけられる」のは、損益勘定に計算される「期間損益」が資本金勘定に振替えられて計算される「正味資本」である。したがって、「集合損益勘定で算出された損益が、決算残高勘定による財産計算により確証づけられる」には、資本金勘定に計算される「正味資本」に、残高勘定に計算される「正味財産」が一致することで、計算に間違いはないことを検証しえたところで、事業の決算時に保有

58) 小島男佐夫著；前掲書，66頁。

する資本は保全しえたことになるので、資本金勘定に振替えられた「期間損益」も併せ考慮して、計算には間違いないことを検証しようということではなからうか。

#### 4. むすび

このように、1596年に Wilhelmによって出版される印刷本『新しい算術書』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だけではなく、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も解明される。

まずは、帳簿記録について。ドイツ固有の簿記にとっては、本来、「商品帳」と「金銭帳」は「対蹠的な元帳」<sup>20)</sup>。この「対蹠的な元帳」に記録するのに、Grammateusからは、「商品の仕入」は右側の面、「商品の売上」は左側の面に、「債権の発生」は右側の面、「債権の消滅」は左側の面に、したがって、商品勘定にも、債権勘定にも、今日とは反対側の面に記録することから想像するに、「二重記録」することしか意図されていないようである。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、二重記録することさえ意図されているなら、商品勘定からは、「売残商品」である繰越商品を追加、記録することによって、「商品売買益」または「商品売買損」、債権勘定からは「債権残高」、債務勘定からは「債務残高」が計算されるはずである。さらに、現金勘定からは、Grammateusからも、von Ellenbogenでも、収入の「合計」と支出の「合計」しか計算されないのだが、「現金残高」も計算されるはずである。「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にしても、「二重記録」することだけが意図されたものである。

これに対して、Gottliebでも、Wilhelmによって出版される印刷本でも、二

重記録するにしても、「反対記録」することになる。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「現金の収入」、右側の面に「現金の支出」が記録される。「二重記録」するにしても、「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するのではなく、左側の面と右側の面に「反対記録」して、日々の取引事象の金額、同額が記録して転記されることになる。反対記録することで、転記されるようになると、左側（借方）の面に記録したら、右側（貸方）の面に「反対記録」、右側（貸方）の面に記録したら、左側（借方）の面に「反対記録」、今日と同側の面に記録することで、しかも、左側（借方）の面に記録すると同額を右側（貸方）の面に記録することで、常時、左側（借方）の面に合計される金額と右側（貸方）の面に合計される金額が一致する「貸借平均原理」を保証することは意識されようというものである。

したがって、仕訳帳については、元帳である「商品帳および金銭帳」の左側の面に転記する科目に、「借方」を意味する「助動詞」を付しては、右側の面に転記する科目には、「相手」を意味する「前置詞」を冠することで、日々の取引事象は「二重記録」して分解、「貸借平均原理」を保証しうるように反対記録することでは、むしろ、ドイツ固有の簿記はイタリア簿記と交渉して融合したのでは、と想像するのである。

さらに、元帳については、「商品帳」と「金銭帳」が、ドイツ固有の簿記にとっては、本来、「対蹠的な元帳」であったにもかかわらず、実は「元帳」の名ばかりの表現でしかなく、商品帳と金銭帳に分類することはなく、取引発生の順序で、既設の勘定に対して新設する勘定があれば、これを開設して転記、「貸借平均原理」を保証しうるように反対記録することでは、これまた、ドイツ固有の簿記はイタリア簿記と交渉して融合したのでは、と想像するのである。

しかし、「商品帳および金銭帳」の左側の面に転記したのであれば、「誰それ

は「借主＝「借方」または「何かあるものは」借主＝「借方」と記録するのに  
対して、右側の面に転記したのであれば、「誰それは」貸主＝「貸方」または  
「何かあるものは」貸主＝「貸方」と記録することはない。左側の面の冒頭の  
欄には、「誰それは」または「何かあるものは」の主語に「借方」を意味する  
「助動詞」を付して、「われわれに」の目的語を記録することで、頭書きをする  
のに対して、左側の面の冒頭の欄には、「誰それは」または「何かあるものは」  
の主語に「貸方」を意味する「助動詞＋動詞」を付すのではなく、「誰それに」  
または「何かあるものに」の目的語に「借方」を意味する「助動詞」を付して、  
「われわれは」の主語を記録することで、頭書きをするので、「主語」と「目的  
語」、「目的語」と「主語」が左側の面と右側の面で入替えられるだけである。  
したがって、右側の面に転記したのであれば、「誰それは」貸主＝「貸方」ま  
たは「何かあるものは」貸主＝「貸方」と記録することはなく、「誰それに」  
借主＝「借方」または「何かあるものに」借主＝「借方」と記録することでは、  
ドイツ固有の簿記はイタリア簿記と交渉したにしても、完全に融合したのでは、  
とまでは想像しえないのである。

しかも、Grammateusからも、von Ellenbogenでも、「仕訳帳」ないし「日  
記帳」には、転記された元帳である商品帳および金銭帳の丁数、「元丁」を記  
録して、「商品帳」および「金銭帳」には、仕訳帳ないし日記帳の丁数、「仕丁」  
ないし「日丁」を記録して、「仕訳帳」から、「商品帳」および「金銭帳」を照  
合するのは、商品帳および金銭帳に「転記済」であるかどうかを照合するた  
めでしかない。しかし、「貸借平均原理」を保証しうるように「反対記録」し  
たかどうかを照合しようとしたら、本来は、転記された「商品帳および金銭帳」  
の左側の面に記録する科目と右側の面に記録する科目を照合しなければならない  
はずである。したがって、元帳の相手勘定の丁数、「元丁」を記録するの  
ではなく、依然として、転記される元帳である「商品帳および金銭帳」に、仕  
訳帳の丁数、「仕丁」を記録することでは、これまた、ドイツ固有の簿記はイ  
タリア簿記と交渉したにしても、完全に融合したのでは、とまでは想像しえない  
のである。

さらに、帳簿締切について。ドイツ固有の簿記にとっては、本来、「期間損

益」が計算されるのは「損益集合表」としての損益計算書であるのに対して、「残高検証表」である貸借対照表が作成されるのは「簿記の検証」<sup>42)</sup>。この「簿記の検証」をするのに、Grammateusからは、「損益集合表」としての損益計算書に、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、記録して、「期間損益」が計算されるのに対して、「残高検証表」である貸借対照表には、現金勘定に記録される「収入」の合計に、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、現金勘定に記録される「支出」の合計には、「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」を控除することで、「財産余剰」または「財産不足」が計算される。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、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」。これが「期間利益」または「期間損失」に一致することから、計算に間違いはないことを検証しようとしたものである。

もちろん、これが「期間損益」、したがって、「投下資本の回収余剰」または「投下資本の回収不足」として計算されるからには、「資本余剰」または「資本不足」として計算しておかれねばなるまい。

しかし、「損益集合表」としての損益計算書に配列、記録されるのは、商品売買益または商品売買損だけではない。von Ellenbogenでは、商品に必要とされる諸掛り経費は商品に加算するか、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のだが、改訂版では、商品に必要とされない諸掛り経費、さらに、給料については、「日記帳」には記録しても、本来、元帳は「商品帳」と「金銭帳」にしか分類されないのだから、商品勘定には転記しようもなく、したがって、元帳である「商品帳」および「金銭帳」を経由することもなく、「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。現金が支払われるにしても、この相手勘定であるはずの「諸掛り経費勘定」も「給料勘定」も、直接には「損益勘定」すらも開設しようがないから

である。したがって、商品に必要とされない諸掛り経費も給料も、さらに、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、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すらある。

これに対して、Gottliebでも、Wilhelmによって出版される印刷本でも、「損益集合表」としての損益計算書が作成されることはなく、商品売買益または商品売買損は「損益勘定」を開設して振替えられる。したがって、直接には「損益勘定」を開設するとなると、商品に必要とされない諸掛り経費も給料も、さらに、商品売買とは関係しない損失（費用）も利益（収益）も「損益勘定」に転記される。損益勘定には、「期間損益」が計算されるのである。

しかし、Gottliebでは、「残高検証表」としての貸借対照表が作成されて、「簿記の検証」をしたところで、「期間損益」は損益勘定から振替えられるが、資本金勘定に振替えられるのではない。「簿記の検証」をするまでに、すでに、「残高勘定」は開設するが、最後に振替えられるのは、損益勘定に計算される「期間損益」。 「簿記の検証」をしたところで、損益勘定に計算される「期間損益」は残高勘定に振替えられるのである。したがって、翌期からも、期間損益計算が可能になるには、残高勘定に振替えられたにしても、損益勘定に計算される「期間損益」は、翌期の開始時までに残高勘定から「資本金勘定」に振替えられておかねばならないはずである。これに対して、Wilhelmによって出版される印刷本では、そうではない。損益勘定に計算される「期間損益」は、「貸借対照表および主要計算である帳簿Aの締切」、したがって、「残高検証表」としての貸借対照表が作成されて、「簿記の検証」をしたところで、損益勘定から「資本金勘定」に振替えられるので、翌期からも、期間損益計算は可能になるにちがいない。

したがって、「損益勘定」を開設するとなると、商品売買益または商品売買損が振替えられるだけでなく、商品に必要とされない諸掛り経費も給料も、さらに、商品売買とは関係しない損失（費用）と利益（収益）も「損益勘定」に転記されて、損益勘定に計算される「期間損益」が「資本金勘定」に振替えられることでは、むしろ、ドイツ固有の簿記はイタリア簿記と交渉して融合し

たのでは、と想像するのである。

もちろん、Gottliebでは、損益勘定に計算される「期間損益」が最後に振替えられたにしても、「残高勘定」を開設することによって、「帳簿締切」にも、はては「帳簿繰越」にも、計算に間違いはないことを検証しうるはずである。しかし、Wilhelmによって出版される印刷本では、残高勘定を開設することはない。残高勘定を開設することは省略したとしても、「繰越試算表」が作成されることはない。「貸借対照表および主要計算である帳簿Aの締切」、したがって、「残高検証表」としての貸借対照表が作成されるだけでは、「簿記の検証」をしたところで、損益勘定に計算される「期間損益」には、計算に間違いはないことを、翻って、「帳簿記録」にも、計算に間違いはないことを検証しうるにすぎない。「帳簿締切」にも、はては「帳簿繰越」にも、計算に間違いはないことを事前に検証しうるようではあるが、実際には、計算に間違いはないことまでも検証しえたことにはならないのである。「残高勘定」を開設してこそ、「帳簿締切」にも、はては「帳簿繰越」にも、計算に間違いはないことを検証しなければなるまい。そうすることによって、勘定の相互に「1つの閉された有機的関連をもった体系的組織」<sup>49)</sup>として、「帳簿記録」から「帳簿締切」、はては「帳簿繰越」までも完結するはずである。まさに「複式簿記」が完成するのである。したがって、繰越試算表すら作成されないばかりか、「残高勘定」を開設することもないことでは、これまた、イタリア簿記と完全に融合したのでは、とまでは想像しえないのである。

そこで、複式簿記が完成するとすると、資本金勘定に計算される「正味資本」が意味するのは、「資本変動の原因」として計算される、事業の決算時の回収資本、これに対して、残高勘定に計算される「正味財産」が意味するのは、「資本変動の結果」として計算される、事業の決算時の回収資本、双方が一致しなければならないということである。そうであるとしたら、残高勘定によって検証するのは、「借方合計＝貸方合計」であるのはもちろんであるが、「正味資本＝正味財産」であってこそ、事業の決算時に保有する資本は保全しえて、「帳簿記録」から「帳簿締切」、はては「帳簿繰越」までも完結するはずである。まさに「複式簿記」が完成するのである。

したがって、「ドイツ固有の簿記」はイタリア簿記と交渉したにしても、完全に融合するとなると、帳簿記録について、本来、「商品帳」と「金銭帳」は「対蹠的な元帳」であること自体が堅持されえなくなるにちがいない。さらに、帳簿締切について、本来、「残高検証表」である貸借対照表が作成されるのは「簿記の検証」であること自体も堅持されえなくなるにちがいない。いずれも堅持されえなくなるとしたら、「ドイツ固有の簿記」は完全に自壊してしまい、この完成された「複式簿記」に完全に融合したのではなかろうか。

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、1596年に Wilhelm, Matthiam によって出版される印刷本の標題と、この印刷本の1編「簿記の簡単な様式」の標題を紹介することにする。

**E**in **N**ewes **R**e-  
 chenbüchlein / mit vilen schönen Gesell-  
 schafften / Wächsel / vnd ander dergleichen Kauff-  
 mans Rechnungen / so zuuor in truck nie außgan-  
 gen / durch die Wälsch Practicke / mit mancherley  
 Wäntz sortten soluiert vnd auffgelöst. Beneben ei-  
 nem kurzen Formular Büchhaltens / den  
 Jungen angehenden Handtirung  
 vnd Kauffleuten sonder-  
 bar nützlich.  
 1596

Durch

Matthiam Wilhelm von Blin bürtig /  
 an jetzo aber nieburgern / auch Teutschen Schul-  
 vnd Rechenmaistern zu Augspurg / in  
 Truck verfertigt.

Getruckt zu Augspurg / bey Michael  
 Manger / in verlegung des Authors.

M. D. XCVI.

Wilhelm. M. Ein neues Rechenbüchlein, mit vilen schönen Gesellschaften,  
 Wächsel, u. ander dergl. Kauffmans Rechn., durch d. Wälsch Praktik etc.  
 soluiert u. aufgelöst. Augsp. 1596. 4. 342

46  
wirt / kombe die zahl der Lande:  
Knecht.

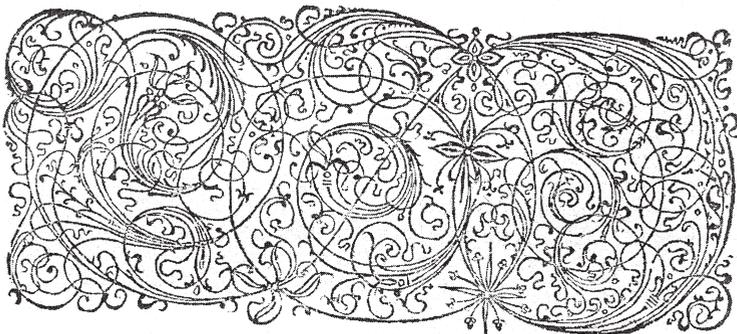
6)		× 45 Knecht
	12150	250 ff gebi
	2025	12150 ff (re I.
Sacit	45 Knecht	gewesen.

Item ein Herr bawet ein Newes  
Hauß in die vierung / das muß ein  
gleich vierecker Tach haben / vñ hat  
5456 Ziegelhacken darzu. Wiewil  
muß er an ein glib legen.

Sacit 234 ziegelhacken soll er an  
ein gleg nemen.

I 5 9 6.

**Hernach solget ein kurz Formular eines Büchhaltens / das ist pro forma, samb**  
sich drey Gesellschaftter mit einander auff gleichen gewin vñ  
verlust zuhandlen verainige vñ verglichen hetten / Solches geliebter Kürze  
halben nur auff 2. Monae lang gestelt / Bilanziert vnd beschlossen. Hieru  
ber einen Bericht zuschreiben / wie man sollich Büchhalten eintragen / sal  
dieren vnd beschliessen soll / groß weitleufftigkeit halben zuuerhüten / vñ  
derlassen. Welcher sich also auff diß Formular recht verstreet / der kan in ein  
andere Form sich leichtlich verüchren / das er als dan ein Büchhalten seines  
gefallens vnd Handels gelegenheit nach / haben vñnd gebrau  
chen mag. Den ff p ff 20. den ff p 12 h.  
in gold gerechnet,



Wilhelm, Matthiamの印刷本の1編「簿記の簡単な様式」の標題。