

複式簿記会計の歴史と論理

— ドイツ簿記の16世紀から複式簿記会計への進化 —

土 方 久

筆者は、これまで、『複式簿記会計の歴史と論理』を解明しようとして、「ドイツ簿記の16世紀から複式簿記会計への進化」に取り組んできた。筆者の研究を以下のように構成、まとめるにあたって、改めて、「問題の提起」と「問題の総括」を披瀝して、筆者の研究の趣旨を明確にしておくことにしたい。

第Ⅰ部 ドイツにおけるイタリア簿記の発達

第1章に収録するのは、拙稿；「ドイツにおけるイタリア簿記の再生 — Gamersfelder, Sebastian 1570年 —」, (Ⅰ), (Ⅱ), (Ⅲ), 『商学論集』(西南学院大学), 53巻第3・4号, 2007年2月, 25-79頁., 54巻1号, 2007年6月, 27-79頁., 54巻2号, 2007年9月, 49-106頁.

第2章に収録するのは、拙稿；「ドイツにおけるイタリア簿記の展開 — Sartorium, Wolfgangum 1592年 —」, (Ⅰ), (Ⅱ), (Ⅲ), 『商学論集』(西南学院大学), 52巻4号, 2006年3月, 1-28頁., 53巻1号, 2006年6月, 1-23頁., 53巻2号, 2006年9月, 1-38頁.

第3章に収録するのは、拙稿；「ドイツにおけるイタリア簿記の発展 — Goessens, Passchier 1594年 —」, (Ⅰ), (Ⅱ), (Ⅲ), 『商学論集』(西南学院大学), 52巻1号, 2005年6月, 1-25頁., 52巻2号, 2005年9月, 1-41頁., 52巻3号, 2005年12月, 1-48頁.

第Ⅱ部 複式簿記会計への進化

第4章に収録するのは、拙稿；「複式簿記会計への進化 — 17世紀から19世紀までの単式簿記と複式簿記 —」, (Ⅰ), (Ⅱ), (Ⅲ), 『商学論集』(西南学院大学), 54巻3号, 2007年12月, 1-42頁., 54巻4号, 2008年2月, 1-43頁., 55巻1号, 2008年6月, 1-58頁.

第5章に収録するのは、拙稿；「静態論の財産計算」, 『商学論集』(西南学院大学), 46巻3・4号, 2000年2月, 21-32頁.

第6章に収録するのは、拙稿；「動態論の損益計算」, 『商学論集』(西南学院大学), 47巻1号, 2000年6月, 1-17頁.

付録に収録するのは、拙稿；「16世紀から18世紀までにドイツに出版される簿記の印刷本の目録」, 『商学論集』(西南学院大学), 54巻3号, 2007年12月, 169-196頁.

問題の提起

本研究は、筆者が3年前に世に問うた前書『複式簿記の歴史と論理』と姉妹の研究である。第Ⅰ部は、「ドイツ簿記の16世紀」に想いを馳せて、16世紀後半からの複式簿記、「複式簿記会計」の前史を跡付けようとするものである。第Ⅱ部は、「17世紀から19世紀までの単式簿記と複式簿記」に想いを馳せて、複式簿記から「複式簿記会計」へと進化する経緯を跡付けようとするものである。

筆者は、かつて、近代会計の父である Schmalenbach, Eugenの名著『動的貸借対照表論』に取組むことによって、会計理論と会計制度の関わりを解明したものである。しかし、戦後の1947年に大改訂が試みられた第8版 (*Dynamische Bilanz*, 8. Aufl. I. Teil, Bremen-Horn/Hamburg/Hannover-Döhren 1947.) の序文に表現される言葉から、収支簿記と単式簿記を意識しながら、これが「複式簿記」を機軸にして構築されていることを気付かされるにつれて、いつも筆者の脳裏から離れなかった問題は、会計制度、会計理論と「複式簿記」の関わり…。「特に税法に支配的な見解、すなわち、貸借対照表を使用する『商人的損益計算』が、この貸借対照表によってこそ、原則として『非商人の損益計算』とは相違するという見解に挑戦する必要があった。このような見解は、商人的損益計算が期首財産と期末財産の比較であって、収入・支出計算を使用する損益計算とは根本的に相違するということであった。ここに、『商人の損益計算』は収益・費用計算であって、この収益・費用計算が単純な収入・支出計算と相違するのは、ただ未決項目が考慮されることによってであることを明示する必要があった」(二重括弧は筆者)という重要な言葉である。

そこで、想像するに、「挑戦する必要があった」のは、本来、ドイツ税法に規定される「収入・支出計算を使用する損益計算」に対して、1890年のプロシア税制改革によって、ドイツ商法、ドイツ株式法に規定される「貸借対照表を使用する」「期首財産と期末財産の比較」が容認されたことに起因する。単式簿記を使用する損益計算が容認されたのである。そのためにこそ、「資産・負債」からする損益計算が「収入・支出」からする損益計算に相違しないことが

保証されねばならなかったのである。全体損益計算の構造を想像して論証されるのだが、複式簿記を想定してのことである。

しかし、これまた、想像するに、Schmalenbachにとって、このような貸借対照表を使用するのは「商人的損益計算」、このような収入・支出計算を使用するのは「非商人の損益計算」である。「商人の損益計算」こそは「複式簿記」を使用する損益計算、したがって、「収益・費用」からする損益計算なのである。そうであるとしたら、まずは、収入・支出からする損益計算に相違しないことが保証されねばならない。「収益・費用計算が単純な収入・支出計算と相違するのは、ただ未決項目が考慮されることによってである」ので、「未決項目」が貸借対照表に収録される。それだけではない。資産・負債からする損益計算に相違しないことも保証されねばならない。そのためには、未決項目はもちろん、「現金」ばかりか、「資本金」までもが貸借対照表に収録される。期間損益計算の構造を想像して論証されるのだが、これまた、複式簿記を想定してのことである。

そのようなわけで、19世紀のドイツ簿記に取組んではみたのだが、ともすれば残影を追いかけているにすぎないのでは、これでは核心に到達しえないのでは、したがって、複式簿記が、ほぼ完成される15世紀、16世紀まで遡源しなければならないのではとの想いに駆られて取組んだのが前書であった。「ドイツ簿記の16世紀」に想いを馳せて、複式簿記の歴史の裏付けを得ながら、その論理を解明しようとしたわけである。

そこで、筆者の脳裏に改めてよぎる問題は、(1)「帳簿記録」については、どのように記録されたか、翻って、そのように記録されたのはなぜかである。さらに、(2)「帳簿締切」については、帳簿の更新時、企業の決算時に、どのように締切られたか、翻って、そのように締切られたのはなぜかである。特に、そのように記録されたのはなぜか、そのように締切られたのはなぜか、この問題を解答するのに窮するのは筆者だけではあるまい。したがって、この問題に焦点を絞って、『複式簿記の歴史と論理』を解明しようとしたわけである。

しかし、複式簿記について、Pacioli, Luca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、1549年にSchweicker,

Wolfgang によって出版される印刷本。移入されるまでに出版される印刷本を解明したのが「前書」であった。16世紀前半までに出版される印刷本を解明したにすぎない。したがって、移入されてから出版される印刷本、さらに、筆者の脳裏から離れなかった問題を解明して、会計制度、会計理論と「複式簿記」の関わりを整理しようとするのが「本研究」である。

すでに、前書に指摘したように、Schweickerによって出版された印刷本は、イタリア簿記がドイツに移入されたこと自体、功績はあるのだが、誤謬があまりに多いのに加えて、「残高勘定」が強引に均衡して締切られることから、後世、Penndorf, Balduin によっては、「ドイツの良心、誠実が欠如する」とまで批判されたことを想起してもらいたい。したがって、16世紀後半に出版される印刷本までも解明しないかぎりでは、「ドイツ簿記の16世紀」を解明したことにはならないのである。

そこで、第Ⅰ部は、「ドイツにおけるイタリア簿記の発達」として、第1章は、「イタリア簿記の再生」について、残高勘定の「検証機能」が闡明にされるばかりか、大航海時代を反映して、たとえば、航海の運と不運を賭しての「冒険売買勘定」、先駆的な損害保険としての「冒険貸借勘定」などが開設される印刷本、1572年に Gamersfelder, Sebastianによって出版される印刷本『イタリアの技法に拠る二様の帳簿での簿記』を解明することにする。第2章は、「イタリア簿記の展開」について、ドイツでは初めて、「貸借均衡」、「貸借残高」(Bilanz)を意味する名詞を付した残高勘定が開設される印刷本、1592年に Sartorium, Wolfgangumによって出版される印刷本『プロシアの貨幣単位、寸法単位と重量単位に拠る二様の帳簿を持つ簿記』を解明することにする。さらに、第3章は、「イタリア簿記の発展」について、残高勘定の検証機能と「繰越機能」が闡明にされて、「締切残高勘定」と「開始残高勘定」が開設される印刷本、1594年に Goessens, Passchierによって出版される印刷本『イタリア人の技法に拠る簡明な簿記』を解明することにする。そうすることによって、そのように記録されたのはなぜか、そのように締切られたのはなぜか、「複式簿記の謎の謎解き」に挑戦して、筆者なりの卑見を披瀝することになっている。

ところで、いつも筆者の脳裏から離れなかった問題は、会計制度、会計理論

と「複式簿記」の関わり…。本来ならば、さらに、17世紀から19世紀までのドイツ簿記を解明して、この問題に立ち向かわねばならないのかもしれない。しかし、「ドイツ簿記の16世紀」を解明したところで、そこまで取組むだけの時間は、筆者にほとんど残されていない。そのようなわけで、筆者がこれまでに模索してきた卑見だけでも披瀝しえたらということで、この問題を整理しておかねばならない。

まずは、「会計」と「複式簿記」の関わりであるが、Littleton, Ananias Charlesが表現する有名な言葉を想起してもらいたい。「光は初め15世紀に、次いで19世紀に射した。15世紀の商業と貿易の発達に迫られて、人は帳簿記録を『複式簿記』に発展せしめた。時移って19世紀に至るや、当時の商業の飛躍的な前進に迫られて、人は複式簿記を『会計』に発展せしめた」（二重括弧は筆者）という例の言葉である。複式簿記については、世界に現存する最初の印刷本が、Pacioloによって出版されたのが15世紀、さらに、「産業革命」がヨーロッパ諸国に波及したのが19世紀、この歴史事実ないし経済背景が意識されてのことであるにちがいない。15世紀以降は経済覇権が移行するに伴い、複式簿記が世界の各国に伝播されて、19世紀以降は産業構造が変化するに伴い、複式簿記と関わりながら、会計へと進化したことによって、会計理論、会計制度が想像ないし創造されてきたからである。商業から工業へと移転していく産業構造の変化、特に製造業、鉄道業などが必要とする固定資産の増大は、「資産評価」の問題を引起こさずにはおかない。そればかりか、企業形態の変化、特に資本集中を容易ならしめる株式会社の急増は、「報告責任」はもちろん、「配当計算」の問題を引起こさずにはおかない。

したがって、世界の各国に伝播されて、展開かつ発展された「複式簿記」を包摂して、資産評価、報告責任、配当計算の問題に対応しうる「会計」へと進化したわけである。進化することによって、会計理論、会計制度として展開かつ発展されるようになったわけである。もちろん、進化したからといって、複式簿記が退化してしまったわけではない。したがって、複式簿記を包摂して進化したとするなら、複式簿記から「会計」として進化したというよりも、複式簿記から「複式簿記会計」として進化したというべきであるのかもしれない。

そうであるとしたら、複式簿記から「複式簿記会計」へと進化する、まさに接点にある問題は「年度決算書」。いつから作成することが規定されたか、どのように作成されたかである。したがって、会計制度、会計理論と「複式簿記」の関わりを整理するとしたら、「年度決算書」と複式簿記の関わり、この問題から解明しなければならない。

そこで、「年度決算書」であるが、世界で最初に法律に規定されたのは、1673年の「フランス商事王令」、これに対して、ドイツで最初に法律に規定されたのは、1794年の「プロシア普通国法」、さらに、1861年の「ドイツ普通商法」。「財産目録」と「貸借対照表」を作成することが規定される。

しかし、財産目録と貸借対照表に関わるのは、19世紀の中葉のドイツでは、「単式簿記」の帳簿。「複式簿記」の帳簿ではない。19世紀の中葉から、「複式簿記」が普及するのである。しかも、年度決算書として、貸借対照表に併存する「損益計算書」を作成することが、ドイツで最初に法律に規定されたのは、筆者の知るかぎりでは、1884年の「ドイツ改正株式法」からである。

そこで、筆者の脳裏によぎる問題は、(1)財産目録と貸借対照表は、どのように作成されたか、「単式簿記」の帳簿とは、どのように関わったか、(2)「複式簿記」の帳簿とは、どのように関わったかである。さらに、(3)年度決算書として、貸借対照表に併存する「損益計算書」を作成することが規定されたのはなぜかである。これまた、この問題を解答するのに窮するのは筆者だけではあるまい。したがって、この問題に焦点を絞って、『複式簿記会計の歴史と論理』を解明しようというわけである。

そのようなわけで、「17世紀から19世紀までの単式簿記と複式簿記」に想いを馳せて、「複式簿記会計」の歴史の裏付けを得ながら、その論理を解明しようというわけである。筆者は、わずか三冊でしかないが、筆者の脳裏から離れなかつた問題を整理しうる印刷本を選定して、この問題を解明することにする。断片的ではあるが、単式簿記と複式簿記の関わりを解明することによって、「複式簿記会計」として進化したというべき卑見を披瀝しておこうというわけである。

そこで、第Ⅱ部は、「複式簿記会計への進化」として、第4章は、「17世紀か

ら19世紀までの単式簿記と複式簿記」について、第4章、第2節は、フランス商事王令が注釈される印刷本、1675年に Savary, Jacquesによって出版される印刷本『完全な商人』（ドイツ語版が出版されるのは1676年）を解明することにする。第4章、第3節は、「単式簿記」の部と「複式簿記」の部に区分して、単式簿記によっては、「普通商人の財産目録」、複式簿記によっては、「大商人の財産目録」が作成される印刷本、1704年に de la Porte, Matthieuによって出版される印刷本『商人および簿記方の学問』（第3版(1748年)のドイツ語版が出版されるのは1762年）を解明することにする。さらに、第4章、第4節は、フランスに出版されるのではなく、ドイツに出版されて、Penndorfも列挙したのだが、「単式簿記」の部と「複式簿記」の部に区分して、単式簿記によって作成される「財産目録」には、「財産目録の検証表」が作成される印刷本、1836年に Schiebe, Augustによって出版される印刷本『簿記論、理論と実務』を解明することにする。そうすることによって、筆者がこれまでに模索してきた問題、会計制度、会計理論と「複式簿記」の関わりを整理して、筆者なりの卑見を披瀝することになっている。

最後に、「単式簿記」の帳簿と「複式簿記」の帳簿に関わりながら、会計理論、会計制度を二分してきた問題は、「静態論」と「動態論」。第5章は、「財産計算の構造とは、どのようであったか」について、静態論の財産計算、さらに、第6章は、「損益計算の構造とは、どのようであったか」について、動態論の損益計算を解明して、筆者なりの覚え書をまとめることにしている。

このように、「複式簿記」の歴史の裏付けを得ながら、その論理を解明することによって、「複式簿記の謎の謎解き」に挑戦するだけに止まることなく、さらに、「複式簿記会計」の歴史の裏付けを得ながら、その論理を解明することによってこそ、いつも筆者の脳裏から離れなかった問題は整理しうるにちがいない。

末尾に、「ドイツ簿記の16世紀から複式簿記会計への進化」をより馴染み易いものにするために、付録は、「16世紀から18世紀までにドイツに出版される簿記の印刷本の目録」を作成しておくことにする。

問題の総括

本研究は、筆者が3年前に世に問うた前書『複式簿記の歴史と論理』と姉妹の研究である。筆者は、前書で解明しえなかった16世紀後半からのドイツ簿記に想いを馳せて、まずは、『複式簿記の歴史と論理』を解明してきた。しかし、いつも筆者の脳裏から離れなかった問題は、会計制度、会計理論と「複式簿記」の関わり…。筆者がこれまでに模索してきた卑見だけでも披瀝しえたらということで、この問題を整理して、さらに、『複式簿記会計の歴史と論理』を解明してきた。そのようなわけで、第Ⅰ部は、「ドイツ簿記の16世紀」に想いを馳せて、16世紀後半からの複式簿記、「複式簿記会計」の前史を跡付けようとしたのである。第Ⅱ部は、「17世紀から19世紀までの単式簿記と複式簿記」に想いを馳せて、複式簿記から「複式簿記会計」へと進化する経緯を跡付けようとしたのである。

まずは、複式簿記の歴史と論理を解明しようとして、筆者の脳裏に改めてよぎる問題は、(1)「帳簿記録」については、どのように記録されたか、翻って、そのように記録されたのはなぜかである。さらに、(2)「帳簿締切」については、帳簿の更新時、企業の決算時に、どのように締切られたか、翻って、そのように締切られたのはなぜかである。この問題に焦点を絞って、複式簿記の歴史の裏付けを得ながら、その論理を解明しようとしたわけである。

そこで、第Ⅰ部は、「ドイツにおけるイタリア簿記の発達」として、第1章は、「イタリア簿記の再生」について、1572年に Gamersfelder, Sebastianによって出版される印刷本『イタリアの技法に拠る二様の帳簿での簿記』、第2章は、「イタリア簿記の展開」について、1592年に Sartorium, Wolfgangumによって出版される印刷本『プロシアの貨幣単位、寸法単位と重量単位に拠る二様の帳簿を持つ簿記』、さらに、第3章は、「イタリア簿記の発展」について、1594年に Goessens, Passchierによって出版される印刷本『イタリア人の技法に拠る簡明な簿記』を解明したところで、「帳簿記録」と「帳簿締切」について整理しておく、以下のようなものである。表1および表2を参照。

帳簿記録

仕訳帳	元帳	借方と貸方
1570年, Gamersfelderの印刷本		
<p>*Schweickerの印刷本と、ほぼ同様。</p> <p>*開始時には、財産目録、開始後には、日記帳から移記。しかし、日記帳が例示されることはない。</p> <p>*債務者（借主）と債権者（貸主）に分解するための「三様の規則」を設定。</p> <p>*摘要欄の左端の行には、取引番号と元帳に転記する丁数（元丁）を記録。</p> <p>*摘要欄の前半には、「借方」を意味する助動詞（sol）を付して、債務者（借主）を記録。後半には、縦複線によって区分、「貸方」を意味する前置詞（An）を冠して、債権者（貸主）を記録。</p> <p>*記録は1569年4月1日から12月30日。決算日は1569年12月30日。</p>	<p>*Schweickerの印刷本と、ほぼ同様。</p> <p>*二重記録。</p> <p>*元帳の借方の面には、債務者（借主）として、 債権の発生、 債務の消滅、 反対記録としては、 現金の収入、 商品の仕入、 損失（費用）の発生を転記。</p> <p>*貸方の面には、債権者（貸主）として、 債務の発生、 債権の消滅、 反対記録としては、 現金の支出、 商品の売上、 利益（収益）の発生を転記。</p> <p>*元帳の借方の面には、「貸方」を意味する前置詞（An）を冠して、貸方の面には、「借方」を意味する前置詞（Für）を冠して、相手勘定を記録。</p> <p>*摘要欄の左端の行には、仕訳帳に記録する取引番号が記録されることはない。</p> <p>*摘要欄の右端には、相手勘定の丁数（元丁）を記録。</p>	<p>*Schweickerの印刷本と、ほぼ同様。</p> <p>*帳簿の見開きの左側の面は、助動詞（sol）を付して、「借方」（彼は支払うべし＝私に借りている）と表現。</p> <p>*帳簿の見開きの左側の面は、助動詞＋動詞（sol haben）を付して、「貸方」（彼は持つべし＝私は貸している）と表現。</p>
1592年, Sartoriumの印刷本		
<p>*Gamersfelderの印刷本と、ほぼ同様。</p> <p>*開始時、開始後には、日記帳から移記。したがって、開始時には、財産目録が作成されることはない。しかし、日記帳が例示されることもない。</p> <p>*債務者（借主）と債権者（貸主）に分解するための「10の</p>	<p>*Gamersfelderの印刷本と、ほぼ同様。</p>	<p>*Gamersfelderの印刷本と、ほぼ同様。</p>

<p>規則」を設定。 * 摘要欄の左端の行には、取引番号を記録しないで、元帳に転記する丁数（元丁）だけを記録。 * 摘要欄の前半には、「借方」を意味する助動詞（sol）を付して、債務者（借主）を記録。後半には、斜復線によって区分、「貸方」を意味する前置詞（An）を冠して、債権者（貸主）を記録。 * 記録は1591年1月4日から12月31日。決算日は1591年12月31日。</p>		
<p>1594年、Goessensの印刷本</p>		
<p>* Gamersfelder, Sartoriumの印刷本と、ほぼ同様。 * 開始時には、財産目録、開始後には、日記帳から移記。しかし、日記帳が例示されることはない。 * 債務者（借主）と債権者（貸主）に分解するための「三様の教示」を設定。 * 摘要欄の左端の行には、取引番号を記録しないで、元帳に転記する丁数（元丁）だけを記録。 * 摘要欄の前半には、「借方」を意味する助動詞（Sol）を付して、債務者（借主）を記録。後半には、金額を記録して区分、「貸方」である「相手」を意味する前置詞（Per）を冠して、債権者（貸主）を記録。 * 記録は1593年1月1日から12月31日。決算日は1593年12月31日。</p>	<p>* Gamersfelder, Sartoriumの印刷本と、ほぼ同様。 * 元帳の左側の面、冒頭の欄に、借方項目を記録。この欄の下に、「貸方」である「相手」を意味する前置詞（Per）を冠して、相手勘定を記録。右側の面、冒頭の欄に、貸方項目を記録。この欄の下に、「借方」である「相手」を意味する前置詞（Per）を冠して、相手勘定を記録。 * 摘要欄の左端の行には、取引番号を記録。 * 摘要欄の右端には、相手勘定の丁数（元丁）を記録。</p>	<p>* Gamersfelder, Sartoriumの印刷本と、ほぼ同様。 * 帳簿の見開きの左側の面は、助動詞（Sol）を付して、「借方」（彼は支払うべし＝私に借りている）と表現。 * 帳簿の見開きの左側の面は、助動詞＋動詞（Sol haben）を付して、「貸方」（彼は持つべし＝私は貸している）と表現。</p>

* 1549年にSchweickerによって出版される印刷本『複式簿記』については、拙著；『複式簿記の歴史と論理』、森山書店 2005年、219頁以降/372頁を参照。

* Schweickerまでの16世紀前半に出版される印刷本は、すでに、「ドイツ固有の簿記」として解明している。しかし、16世紀後半に出版される印刷本も、同様の簿記を展開することがある。たとえば、1565年にKaltenbrunner, Jacobによって出版される『新訂になる算術書』（„Eine newgestelt künstlich Rechenbuchlein...“, Nürnberg.）。拙稿；「ドイツ固有の簿記の残影」、『商学論集』（西南学院大学）、50巻1・2号、2003年9月、1頁以降を参照。

表1

帳簿締切

期間損益の計算	簿記の検証	残高の繰越
1570年, Gamersfelderの印刷本		
<p>*Schweickerの印刷本と、ほぼ同様。</p> <p>*資本金勘定は、利益を生み出す「元本」として開設。したがって、損益勘定は独立して開設。</p> <p>*帳簿の余白がなくなった場合に、振替棚卸を導入。振替日までの口別損益は「損益勘定」に振替。</p> <p>*商品が完売されても、商品売買損益は、決算日に「損益勘定」に振替。</p> <p>*棚卸減耗損について、随時棚卸である期中棚卸を導入。期間の口別損益から控除。</p> <p>*帳簿を更新する場合には、期末棚卸を導入。</p> <p>*商品勘定に計算される期間の口別損益、これ以外の損失（費用）と利益（収益）を集合する「損益勘定」を開設して、期間損益を計算。決算時には、期間損益は「資本金勘定」に振替。したがって、「期間損益計算」。</p> <p>しかし、冒険貸借損益、冒険売買損益については、完了日に、都度、損益勘定に振替えられるか、決算日に損益勘定に振替えられて、首尾一貫しないので、まだ、「口別損益計算」が併存。</p>	<p>*Schweickerの印刷本と、ほぼ同様。</p> <p>*「締切残高勘定」として、「残高勘定」を開設。現金勘定、債権勘定および商品勘定、さらに、債務勘定および資本金勘定に計算される残高を「残高勘定」に振替。借方合計と貸方合計が一致することを確認することによって、貸借平均原理が保証されるように、間違いなく記録されていることを検証するだけではなく、間違いなく締切られていることを検証。残高勘定の「検証機能」が闡明にされたことでは、Schweickerの印刷本と相違。</p>	<p>*Schweickerの印刷本と、ほぼ同様。</p> <p>*現金残高、債権残高および商品残高、さらに、債務残高および資本金残高は、「残高勘定」から、新たな現金勘定、債権勘定および商品勘定、さらに、債務勘定および資本金勘定に直接に振替えられて繰越。</p> <p>*債権残高については、債務者勘定、債務残高については、債権者勘定から「債権・債務の総括勘定」に振替えられて、「残高勘定」に振替。この総括勘定から、新しい債務者勘定、新しい債権者勘定に直接に振替えられて繰越。</p> <p>*Schweickerの印刷本では、債権残高については、債務者勘定から「債権の総括勘定」、債務残高については、債権者勘定から「債務の総括勘定」に振替えられて、「残高勘定」に振替。両者の総括勘定から、新しい債務者勘定、新しい債権者勘定に直接に振替えられて繰越。</p>
1592年, Sartoriumの印刷本		
<p>*Gamersfelderの印刷本と、ほぼ同様。</p> <p>*帳簿の余白がなくなった場合に、振替棚卸が導入されることはない。</p> <p>*商品が完売されても、商品売買損益は、決算日に「損益勘定」に振替。</p>	<p>*Gamersfelderの印刷本と、ほぼ同様。</p> <p>*「貸借平均」(Bilanza)を意味する名詞を付しての「残高勘定」、まさに「貸借残高」という名詞を使用。</p>	<p>*Gamersfelderの印刷本と、ほぼ同様。</p> <p>「残高勘定」から、新たな現金勘定、債権勘定および商品勘定、さらに、債務勘定および資本金勘定に直接に振替えられて繰越されるが、債権残高、債務残高については、総括勘定が開設さ</p>

<p>*帳簿を更新する場合には、期末棚卸を導入。</p> <p>*期末棚卸には、食料品の物価騰貴に対して、時価で評価。</p> <p>*商品勘定に計算される期間の口別損益、これ以外の損失（費用）と利益（収益）を集合する「損益勘定」を開設して、期間損益を計算。決算時には、期間損益は「資本金勘定」に振替。しかも、冒険貸借損益、冒険売買損益については、決算日に損益勘定に振替えられるので、「期間損益計算」。</p>		<p>れることはない。</p>
1594年、Goessensの印刷本		
<p>*Gamersfelder, Sartoriumの印刷本と、ほぼ同様。</p> <p>*帳簿の余白がなくなった場合に、振替棚卸が導入されることはない。</p> <p>*商品が完売されても、商品売買損益は、決算日に「損益勘定」に振替。</p> <p>*「損益勘定」に振替えられる場合には、仕訳帳に記録して転記。</p> <p>*帳簿を更新する場合には、期末棚卸を導入。</p> <p>*期末棚卸には、食料品の物価騰貴に対して、時価で評価されることはない。</p> <p>*商品勘定に計算される期間の口別損益、これ以外の損失（費用）と利益（収益）を集合する「損益勘定」を開設して、期間損益を計算。決算時には、期間利益は「資本金勘定」に振替。したがって、「期間損益計算」。</p>	<p>*Gamersfelder, Sartoriumの印刷本と、ほぼ同様。</p> <p>*「貸借平均」（Bilantzo）を意味する名詞を付しての「残高勘定」、まさに「貸借残高」という名詞を使用。</p> <p>*「残高勘定」に振替えられる場合には、仕訳帳に記録して転記。</p>	<p>*Gamersfelder, Sartoriumの印刷本と、ほぼ同様。</p> <p>*「残高勘定」から、新たな現金勘定、債権勘定および商品勘定、さらに、債務勘定および資本金勘定に直接に振替えられるのではなく、「開始残高勘定」として、新たな「残高勘定」を開設。借方合計と貸方合計が一致することを確認することによって、貸借平均原理が保証されるように、間違いなく繰越されていることを検証。残高勘定の「繰越機能」が開明にされたことでは、Schweicker, Gamersfelder, Sartoriumの印刷本と相違。</p> <p>*「残高勘定」から振替えられる場合には、仕訳帳に記録して転記。</p>

*1549年にSchweickerによって出版される印刷本『複式簿記』については、拙著；前掲書、268頁以降/373頁を参照。

*Schweicker, Gamersfelderの印刷本では、「残高勘定」は「帳簿を締切るための勘定」と表現。

*1565年にKaltenbrunnerによって出版される『新訂になる算術書』については、拙稿；前掲誌、18頁以降を参照。

表 2

さらに、複式簿記から「複式簿記会計」へと進化する、まさに接点にある問題は「年度決算書」。いつから作成することが規定されたか、どのように作成されたかである。したがって、会計制度、会計理論と「複式簿記」の関わりを整理するとしたら、「年度決算書」と複式簿記の関わり、この問題から解明しなければならない。複式簿記会計の歴史と論理を解明しようとして、筆者の脳裏によぎる問題は、(1)財産目録と貸借対照表は、どのように作成されたか、「単式簿記」の帳簿とは、どのように関わったか、(2)「複式簿記」の帳簿とは、どのように関わったかである。さらに、(3)年度決算書として、貸借対照表に併存する「損益計算書」を作成することが規定されたのはなぜかである。この問題に焦点を絞って、複式簿記会計の歴史の裏付けを得ながら、その論理を解明しようとしたわけである。

そこで、第Ⅱ部は、「複式簿記会計への進化」として、第4章は、「17世紀から19世紀までの単式簿記と複式簿記」について、第4章、第2節は、1675年に Savary, Jacquesによって出版される印刷本『完全な商人』（ドイツ語版が出版されるのは1676年）、第4章、第3節は、1704年に de la Porte, Matthieuによって出版される印刷本『商人および簿記方の学問』（第3版(1748年)のドイツ語版が出版されるのは1762年）、さらに、第4章、第4節は、1836年に Schiebe, Augustによって出版される印刷本『簿記論、理論と実務』を解明したところで、「年度決算書」について整理しておく、以下のものである。表3および表4を参照。

年度決算書

帳簿	財産目録	貸借対照表と損益計算書
1673年のフランス商事王令		
*大商人、普通商人および銀行家は商業帳簿を備付けることが規定。	*普通商人は、隔年、財産目録を作成することが規定。	
1675年（ドイツ語版は1676年）、Savaryの印刷本		
複式でも単式でもない、混合		

<p>する帳簿の様式とは表現するが、実際には、簡単な簿記ないし簡便な簿記を意味する単式簿記。</p> <p>* 日記帳 仕入先・現金支払帳および売上先・現金受取帳。 * 日記帳の抄録（元帳） 仕入先帳、 売上先帳、 商品在高帳、 現金出納帳および 債権帳と債務帳（人名勘定）。</p> <p>* 記録（ドイツ語版）は1673年7月1日から1674年6月13日。決算日は1673年9月1日。</p>	<p>* 実地棚卸によって作成される「資産と負債の明細表」（債権者（債務）に対する弁済能力の確認）。</p> <p>* 個人事業の場合には、資産に個人の動産と不動産を加算して記録。</p> <p>* 帳簿棚卸と実地棚卸の照合によって「財産」を管理。</p> <p>* 現金と商品については、「帳簿締切後」の実地棚卸によって財産目録に収録。</p> <p>* 債権と債務については、帳簿締切時の帳簿棚卸によって財産目録に収録。</p>	<p>* 勘定様式の財産目録の貸借対照表。資産と負債を要約して作成される「財産目録の要約表」。</p> <p>* 組合事業の場合には、資産に、さらに、組合員の動産と不動産を加算、負債を控除して、個人の財産を記録（債務超過に対する弁済能力の確保）。</p> <p>* 資産から負債を控除して計算される左側の面の差額である「正味財産」に、資本金を投射して、「期間損益」を計算。</p>
<p>1704年（第3版(1748年)のドイツ語版は1764年）、de la Porteの印刷本</p>		
<p>単式簿記</p> <p>* 仕訳帳（および日記帳） * 元帳 債務者帳と債権者帳（人名勘定）。</p> <p>複式簿記</p> <p>* 日記帳または控え帳 * 仕訳帳 * 元帳（人名勘定、物財勘定および名目勘定）</p> <p>* 記録（ドイツ語版）は1761年1月1日から1761年12月31日。決算日は1761年12月31日。</p>	<p>* Savaryの印刷本と、ほぼ同様。</p> <p>* 動産と不動産は、個人事業も組合事業も、資産に記録。</p> <p>* 財産目録が作成されることはない。</p> <p>* 現金と商品については、「帳簿締切前」の実地棚卸によって整理、修正して、残高勘定に振替。</p> <p>* 債権と債務については、帳簿締切時の帳簿棚卸によって残高勘定に振替。</p>	<p>* 勘定様式の財産目録の貸借対照表。資産と負債を要約して作成される「財産目録の要約表」（債権者（債務）に対する弁済能力の確認）。</p> <p>* 「普通商人の財産目録」として作成。</p> <p>* 資産から負債を控除して計算される左側の面の差額である「正味財産」を右側の面に記録（債務超過に陥らないだけの自己資本力の確認）。</p> <p>* 正味財産から資本金を控除して、「期間損益」を計算。</p> <p>* 残高勘定の貸借対照表。財産目録の貸借対照表に対して、正規の貸借対照表。</p> <p>* 「大商人の財産目録」として作成。</p> <p>* 「期間損益」は損益勘定の損益計算書に計算。</p> <p>* ほとんどの商人が使用することから、複式簿記に啓蒙。</p>

1807年のフランス商法	
*すべての商人は商業帳簿を備付けることが規定。	*すべての商人は、毎年、財産目録を作成することが規定。

表 3

年度決算書

帳簿	財産目録	貸借対照表と損益計算書
1794年のプロシア普通国法		
*すべての商人は商業帳簿を備付けることが規定。	*契約に特別の合意がない場合に、商事会社は、毎年、財産目録と決算書または計算書（貸借対照表）を作成することが規定。	
1836年, Schiebeの印刷本		
単式簿記 *日記帳および仕訳帳 *元帳 元帳（債務者帳と債権者帳）（人名勘定）、 商品売買帳（物財勘定）および 現金出納帳（物財勘定）。	*「帳簿締切後」に作成される「資産と負債の明細表」。 *現金と商品については、「帳簿締切前」の実地棚卸によって整理、修正して、財産目録に収録。 *債権と債務については、帳簿締切時の帳簿棚卸によって財産目録に収録。	*財産目録と合体する、報告様式の財産目録の貸借対照表。 *資産と負債の合計だけを記録するので、「財産目録の合計表」。 *資産から負債を控除して計算される「正味財産」を記録。 *正味財産から資本金を控除して、「期間損益」を計算。 *期間損益を検証するために、「財産目録の検証表」の損益計算書を作成。 *財産目録の検証表を作成するには、利益（収益）と損失（費用）を仕訳帳と商品売買帳から拾録しなければならないので、単式簿記は複雑な簿記ないし煩雑な簿記に陥ってしまうことから、損益勘定の損益計算書が作成される複式簿記に啓蒙。
複式簿記 *de la Porteの印刷本と、ほぼ同様。	*de la Porteの印刷本と、ほぼ同様。 *財産目録が作成されることはない。	*残高勘定の貸借対照表。 *残高勘定では、財産目録の貸借対照表に計算される「正味財産」と、「資本金勘定」から残高勘定に替えられる「正味資本」が一致することを強調。単式簿

* 記録は1834年1月1日から1834年7月31日。決算日は1834年7月31日。		記の欠陥、障害、信頼を回復するために、残高勘定の貸借対照表が作成される複式簿記に啓蒙。 * 「期間損益」は損益勘定の損益計算書に計算。
1861年のドイツ商法		
* すべての商人は商業帳簿を備付けることが規定。	* すべての商人は、毎年、財産目録と貸借対照表を作成することが規定。	
1870年のドイツ改正株式法		
単式簿記		* 有限責任会社の資本金は、債務超過に対する弁済能力の最低限度を意味するので、自由に増減しえないように、株式会社は「確定資本金制」を導入することが規定。 * 「正味財産」に資本金を投射するにしても、「正味財産」から資本金を控除するにしても、資本金は「確定資本金」であるので、財産目録の貸借対照表に計算されるのは、期間損益ではなく、「処分可能利益」。
複式簿記		* 期間損益である「稼得利益」が計算されるのは、損益勘定の損益計算書。
1884年のドイツ改正株式法		
		* 株式会社は貸借対照表と損益計算書を作成することが規定。
1897年のドイツ改正商法		
* すべての商人は商業帳簿を備付けることが規定。	* すべての商人は、毎年、財産目録と貸借対照表を作成することが規定。	
		* 株式会社は貸借対照表と損益計算書を作成することが規定。

* ドイツ株式法の起源は、1843年の「株式会社に関するプロシアの法律」(Preußisches Gesetz über die Aktiengesellschaften)、さらに、1856年の「株式会社の定款を認可する場合に堅持すべき全

体の原則に関する回状指令・株式規則」(Zirkularverfügung wegen der bei der Bestätigung der Statuten von Aktiengesellschaften festzuhaltenden allgemeinen Grundsätze Aktienregulativ)である。拙著；『近代会計の生成』、西南学院大学学術研究所 1981年、147頁を参照。

表 4

したがって、複式簿記に比較して組織的ではないので、非組織的ではあるが、簡単な簿記ないし簡便な簿記を意味する「単式簿記」は、かつて、複式簿記に併存する「特定のシステム」を持った簿記と理解されたのだが、ドイツでは、19世紀の中葉から、「複式簿記」の帳簿が備付けられるように啓蒙される。「複式簿記の貸借対照表」である残高勘定を意識して、「単式簿記の貸借対照表」である財産目録の貸借対照表が作成されるように啓蒙される。それだけではない。「複式簿記の損益計算書」である損益勘定を意識して、「単式簿記の損益計算書」である財産目録の検証表までも作成されるとなると、「単式簿記」は、非組織的な簿記であるばかりか、「複雑な簿記」ないし「煩雑な簿記」に陥ることは免れない。さらに、複式簿記が普及するのに拍車を掛けたのは、有限責任会社、特に株式会社の急増である。債権者を保護するために、ドイツの法律に「確定資本金制」が導入されることから、「単式簿記の貸借対照表」である財産目録の貸借対照表に計算されるのは「処分可能利益」でしかない。期間損益である「稼得利益」が計算されるには、損益勘定である「複式簿記の損益計算書」こそが作成されねばならない。「確定資本金制」が導入されることから、年度決算書として、ドイツの法律に「貸借対照表」に併存する「損益計算書」を作成することが規定されるとなると、「単式簿記」は退化してしまい、複式簿記が普及したのではなかろうか。そうであるとしたら、「年度決算書」として、残高勘定である「複式簿記の貸借対照表」と損益勘定である「複式簿記の損益計算書」が作成されねばならないようになってこそ、複式簿記から「複式簿記会計」として進化する基盤が整備されたにちがいない。

しかし、簡単に整備かつ確立されたわけではない。「単式簿記」の帳簿に関わるしかなかったかぎりでは、「いわゆる二元論」に順応して、評価論争が引き起こされずにはおかなかったからである。したがって、「複式簿記会計」とし

で進化する基盤が確立されるには、さらに、財産計算を目的とする「静態論」での評価論争に終焉をもたらすために、まさに「複式簿記」の帳簿に関わることによって、損益計算を目的とする「動態論」が打ち出されるまで待たねばならなかったにちがいない。

最後に、「単式簿記」の帳簿と「複式簿記」の帳簿に関わりながら、会計理論、会計制度を二分してきた問題は、「静態論」と「動態論」。第5章は、「財産計算の構造とは、どのようであったか」について、静態論の財産計算、さらに、第6章は、「損益計算の構造とは、どのようであったか」について、動態論の損益計算を解明して、筆者なりの覚え書をまとめたところである。

このように、「複式簿記」の歴史の裏付けを得ながら、その論理を解明することによって、「複式簿記の謎の謎解き」に挑戦するだけに止まることなく、さらに、「複式簿記会計」の歴史の裏付けを得ながら、その論理を解明することによってこそ、いつも筆者の脳裏から離れなかった問題もどうにか整理しえたのではなかるうか。

末尾に、付録は、「16世紀から18世紀までにドイツに出版される簿記の印刷本の目録」を作成している。そうすることによって、「ドイツ簿記の16世紀から19世紀までの複式簿記会計への進化」をヨリ馴染み易いものにしうるにちがいない。

筆者には忘れられない言葉がある。家業の錠前工場の簿記と原価計算をまかされていた Schmalenbach, Eugenが1898年にドイツに初めて創設された商科大学、「ライプツィヒ商科大学」に1期生として入学（Penndorf, Balduinは同期生）、その論理の思索に耽っていた頃、22、23歳の頃の1899年に『ドイツ金属工業新聞』（*Deutsche Metall-Industrie-Zeitung.*）に寄稿した論説「簿記と工業簿記」（*Buchführung und Kalkulation im Fabrikgeschäft*, Leipzig 1928. に再録）の書き出しの1節である。

「複式簿記に関する教科書を読むときに、どこか片隅で、糸繰り車がカラカラと鳴るのを聞くような気持ちに決まってってしまう。思いがけず何か

ある事業の複式簿記を覗き見るにしても、このいろんな製品を一つのギルド組織で何か呪文をかけて呼び出しようような能力があるように思われる。この問題に長く携わっている人は誰も、囚人が地下牢の石壁に慣れてしまうように、これに慣れてしまう。複式簿記は、着替えようとする経営者のいろんな宿命によって無理矢理に着用していることのような強韌なものである。複式簿記は古い上着のようなものである。なるほど、着用する人が大きくなって体に合わなくなったかもしれないが、それは長持ちしたのだから、その生地を心底から褒めてやらねばならない。したがって、これから、複式簿記の欠陥について、いくらか述べるにあたっては、『裁断』を考えるのであって、『生地』を考えるのではない」（二重括弧は筆者）。

複式簿記の真髄を見事に描写する、これほどすばらしい比喻があるだろうか。会計制度、会計理論と「複式簿記」の関わりを解明するとしたら、まさに「裁断」を考えねばならない。これに対して、複式簿記の歴史の裏付けを得ながら、さらに、複式簿記会計の歴史の裏付けを得ながら、その論理を解明するとすると、どのように裁断されたかは、いつも脳裏に浮かべながら、むしろ、「生地」から考えねばならない。もちろん、生地を選び直そうなどというのではない。そうではなく、どのような生地であったか、長持ちしたのはなぜか、ここから裁断を考えねばならないのでは、ということである。