

複式簿記会計への進化（Ⅱ）

— 17世紀から19世紀までの単式簿記と複式簿記 —

土 方 久

本稿は「複式簿記会計への進化」と題する論文の中段である。前段は本誌（『商学論集』（西南学院大学），54巻3号）に公表したところである。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」。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，さらに，「複式簿記」の帳簿とは，どのように関わったか，この問題を解明することによって，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，筆者なりの卑見だけでも披瀝しておくことにしたい。

2. 普通商人の財産目録と大商人の財産目録

— ド・ラ・ポルトの印刷本『商人および簿記方の学問』，1704年 —

単式簿記の帳簿記録…(3) 実地棚卸と単式簿記の帳簿締切…(6) 財産目録…(7) 財産目録の貸借対照表(普通商人の財産目録)…(8) 複式簿記の帳簿記録…(32) 残高勘定の貸借対照表(大商人の財産目録)…(34) 複式簿記の帳簿締切と実地棚卸…(38)

さらに，1704年に de la Porteによって出版される印刷本『商人および簿記方の学問』について解明することにする。

すでに，1685年に de la Porteによって出版される印刷本『商人および簿記方の手引』（„LE GUIDE DES NEGOCIANs ET TENEVRs DE LIVRES“，

Paris.) では、フランス商事王令に規定される「財産目録」を意識することなく、「財産目録」(Inventaire) が作成される。しかし、決算財産目録が作成されるのではない。複式簿記の帳簿に、企業の開始時の「財産目録」を作成しようとしてのことである。企業の開始時に所有する資産と負債を財産目録に記録して、「仕訳帳」(Journal) に移記してから、「元帳」(Grand Livre) に転記される。この財産目録には、「開始資本」が計算して記録される。

そこで、「財産目録」については、de la Porteは表現する。「問。営業を開始しようとする場合に、何を作成しなければならないか。答。財産目録として、現金、動産、債権など保有する資産の状況表 (État de tout ce que l' on a), 財産目録を作成しなければならない。この合計を計算しなければならない。それから、債務として支払いを負う負債の状況表 (État de ce que l' on est redevable) を作成しなければならない。両者の状況表の前者の合計から後者の合計を控除すると、残存するのは『元本または資本金』(Fonds ou Capital) である」⁵⁴⁾ と。

ところが、1704年に de la Porteによって出版される印刷本では、フランス商事王令に規定される「財産目録」を意識して、「単式簿記 (Einfache Buchhaltung) (原本では, Parties simples) の部」と「複式簿記 (Doppelte Buchhaltung) (原本では, Parties doubles) の部」に区分すると、企業の決算時、「決算日」に、財産目録が作成される。単式簿記によっては、「普通商人の財産目録」(Inventario der Kaufleute), 複式簿記によっては、「大商人の財産目録」(Inventarium eines Negotianten) が作成されるのである。

そこで、単式簿記と複式簿記については、de la Porteは表現する。「単式簿記は非常に古く、最初に考案されたものである。しかし、目下、小量しか取引をしない『普通商人』(Kaufleut) (原本では, Mercier / Marchand) または非常に小規模に営業する普通商人を除いて、単式簿記が使用されることはない」⁵⁵⁾。

54) de la Porte, Matthieu; *LE GUIDE DES NEGOCIANS ET TENEVRS DE LIVRES*, Paris 1685, p.85. 二重括弧は筆者。

参照、拙著；前掲書、49頁。

55) de la Porte Matthieu; *Ein Leitung zur Doppelten Buchhaltung, Erster Theil, Wissenschaft der Kaufleute und Buchhalter...*; Wien, Prag und Triest 1762, S. 8. 二重括弧は筆者。

なお、原本の初版（フランス語版）は1704年に発行されるが、以後、1748年に重版された第3版のドイツ語版を使用する。

これに対して、「複式簿記はヨリ新しく、イタリアで考案されたものである。それにしても、実際に、いつから考案されたかとなると、確かではない。その技法が卓越することからも、いつでも『大商人』（Kaufmann / Negotiant）（原本では、Negocian）が自己の営業を洞察することからも、驚くほどに推奨される。そのためにこそ、ほとんどの商人（Handelsleut），特に大量に営業する大商人，ヨリ適切な技法を求める商人に，複式簿記が使用される」⁵⁶⁾と。

まずは、「少量しか取引をしない普通商人または非常に小規模に営業する普通商人」が備付ける帳簿，したがって、「単式簿記」の帳簿についてである。de la Porteは表現する。「単式簿記によって記録される帳簿の種類としては、二様の『主要な帳簿』（Hauptsächliches Buch）が必要である。1 番目は『仕訳帳』（Journal）。2 番目は『元帳』（Hauptbuch）。仕訳帳には、取引がどのように生起するか、日々、債務者（借方）として記録するものまたは債権者（貸方）として記録するものについて（darüber, einem jeden das Seinige debitirt oder creditirt）列記される。元帳には、仕訳帳に記録された債務者（借方）（Debitor）または債権者（貸方）（Creditor）が勘定様式で記録される。仕訳帳に記録されたものがこの元帳に転記されるのである」⁵⁶⁾と。

そこで、de la Porteの例示する「仕訳帳」には、商品を掛で売上げると、売上先は債務者であるので、

「誰それは借方（Soll）（原本では、doit）（支払うべし＝私に借りている）」と記録する。しかし、相手を意味する「貸方」として、「商品」を記録することはない。商品の種類、品番、目方ないし寸法、単価を叙述的に、文章で記録するだけである。現金を貸付けても同様。貸付先は債務者であるので、

「誰それは借方（支払うべし＝私に借りている）」と記録する。しかし、相手を意味する「貸方」として、「現金」を記録することはない。受取期日ないし受取場所を叙述的に、文章で記録するだけである。債務者が返済すると、これとは反対に、

「貸方（Soll haben）（原本では、AVOIR）（持つべし＝私に貸している）」は

56) de la Porte; *a. a. O.*, S.18. 二重括弧および括弧内は筆者。

誰それ」と記録する。相手を意味する「借方」として、「現金」を記録することはない。債務者が返済する旨を記録するだけである⁵⁷⁾。

これに対して、商品を掛で仕入れると、仕入先は債権者であるので、

「貸方（持つべし＝私に貸している）は誰それ」と記録する。しかし、相手を意味する「借方」として、「商品」を記録することはない。商品の種類、品番、目方ないし寸法、単価を叙述的に、文章で記録するだけである。現金を借入れても同様。借入先は債権者であるので、

「貸方（持つべし＝私に貸している）は誰それ」と記録する。しかし、相手を意味する「借方」として、「現金」を記録することはない。支払期日ないし支払場所を叙述的に、文章で記録するだけである。債権者に返済すると、これとは反対に、

「誰それは借方（支払うべし＝私に借りている）」と記録する。しかし、相手を意味する「貸方」として、現金を記録することはない。債権者に返済する旨を記録するだけである⁵⁷⁾。

ところが、商品を現金で売買すると、「借方」としても、「貸方」としても、記録することはない。商品の種類、品番、目方ないし寸法、単価はもちろん、現金で売買する旨を叙述的に、文章で記録するだけである⁵⁸⁾。

したがって、債権の発生は「借方」、債権の消滅は「貸方」、これに対して、債務の発生は「貸方」、債務の消滅は「借方」と記録されるので、「仕訳帳」ではある。しかし、相手を意味する「借方」、相手を意味する「貸方」が記録されることはない。「借方」と「貸方」に分解して記録されることはないのである。商品の種類、品番、目方ないし寸法、単価、さらに、債権の受取期日と受取場所、債務の支払期日と支払場所を叙述的に、文章で記録することでは、「日記帳」でもある。

さらに、de la Porteの例示する「元帳」には、債務者（債権）ごとに「債務者帳」が備付けられる。債権者（債務）ごとに「債権者帳」が備付けられる。

57) Vgl., de la Porte Matthieu; *a. a. O.*, S.26ff.

58) Vgl., de la Porte Matthieu; *a. a. O.*, S.28/44/45.

帳簿の見開きの左側の面に、

「借方 (Soll) (原本では, doit) (支払うべし＝私に借りている) は誰それ」, 右側の面には, 「貸方 (Soll haben) (原本では, AVOIR) (持つべし＝私に貸している)」とだけ標記して, 債務者 (債権) は, 仕訳帳から債務者帳の左側, 借方の面に転記する (債権の発生)。債務者が返済すると, 債務者 (債権) は, 仕訳帳から債務者帳の右側, 貸方の面に転記する (債権の消滅)⁵⁹⁾。これに対して, 債権者 (債務) は, 仕訳帳から債権者帳の右側, 貸方の面に転記する (債務の発生)。債権者に返済すると, 債権者 (債務) は, 仕訳帳から債権者帳の左側, 借方の面に転記する (債務の消滅)⁵⁹⁾。さらに, 企業の決算時, 「決算日」に, 残高があるとしたら, 債務者ごとに「債権残高」, 債権者ごとに「債務残高」を記録して, 新しい債務者帳, 新しい債権者帳に繰越される⁵⁹⁾。

したがって, 帳簿の見開きの左側の面は「借方」, 右側の面は「貸方」と標記して, 借方の面には, 債権の発生と債務の消滅, 貸方の面には, 債務の発生と債権の消滅が記録されるので, 債務者帳と債権者帳は「元帳」ではある。むしろ, 複式簿記によって開設される債権勘定と債務勘定, まさに「人名勘定」(personal account) が備付けられる。

しかし, 断片的でしかなく, 反対記録によって, 組織的に相互に連携するわけでもない。この人名勘定に相互に連携しては, 現金勘定, 商品勘定, したがって, 「物財勘定」(material account) が備付けられることはない。さらに, 損失(費用)勘定および利益(収益)勘定, はては損益勘定と資本金勘定, したがって, 「名目勘定」(nominal account) が備付けられることもない。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, 単純な簿記ないし簡単な簿記である「単式簿記」の帳簿の域に留まる。

ところが, フランス商事王令に規定される「商業帳簿」は, 債権者または出資者との係争時に, 「証拠書類」として提出される帳簿である。Savaryの例示する「財産目録」と「財産目録の貸借対照表」を作成するために備付けられるのではない。「財産目録の貸借対照表」は財産目録を要約して作成されるが,

59) Vgl., de la Porte Matthieu; a. a. O., S.60ff.

「財産目録」を作成するということでは、「実地棚卸」によって記録するしかない。実地棚卸は、「評量」して「評価」することを意味するとしたら、「実際在高」を評量して、「実際価額」を評価しなければならないからである。

事実、de la Porte自身、財産目録を作成するために、「財産目録には、商品の『真実の価額』（wahrer Werth）を貨幣単位で見積もらねばならない」⁶⁰⁾と表現することから、これまた、実地棚卸によって記録するしかないはずである。どのように見積もられるか、de la Porte自身、表現してはいないが、想像するに、商品を評量しては、「棚卸減耗損」だけ減少して記録されるはずである。商品进行评估しては、「商品評価（低価）損」だけ減少して記録されるはずである。現金を評量しては、「現金過不足」だけ増減して記録されるはずである。

したがって、商品にしても、現金にしても、帳簿に記録しておかれるなら、実地棚卸によって財産目録が作成されるのに、「帳簿在高」と照合して、「実際在高」を評量するので、さらに、「帳簿価額」と照合して、「実際価額」を評価するので、財産目録には、実際在高、実際価額を記録することになる。そのかぎりでは、「単式簿記」の帳簿とは、どのように関わったかとなると、帳簿締切後に、間接に関わるしかないのではなかろうか。照合することによって、実際在高、実際価額が財産目録に記録されとなると、単式簿記によって記録される帳簿には、帳簿在高、帳簿価額が記録されていなければならないので、「帳簿締切後」の実地棚卸ということになるからである。

これに対して、債権について、実際には、債務者（債権）帳に記録して、「帳簿在高」を評量するので、「帳簿棚卸」によって評量することになる。債権を評価しては、「確実な債権」、「疑わしい債権」および「不良な債権」に区分して記録されるが、財産目録には、帳簿在高、帳簿価額を記録することになる。債務についても同様。実際には、債権者（債務）帳に記録して、「帳簿在高」を評量するので、「帳簿棚卸」によって評量することになる。債務を評価することはないので、財産目録には、帳簿在高、帳簿価額を記録することになる。そのかぎりでは、「単式簿記」の帳簿とは、どのように関わったかとなると、帳

60) de la Porte Matthieu; *a. a. O.*, S.261. 二重括弧は筆者。

簿締切後に、直接に関わるのではなからうか。図6を参照。

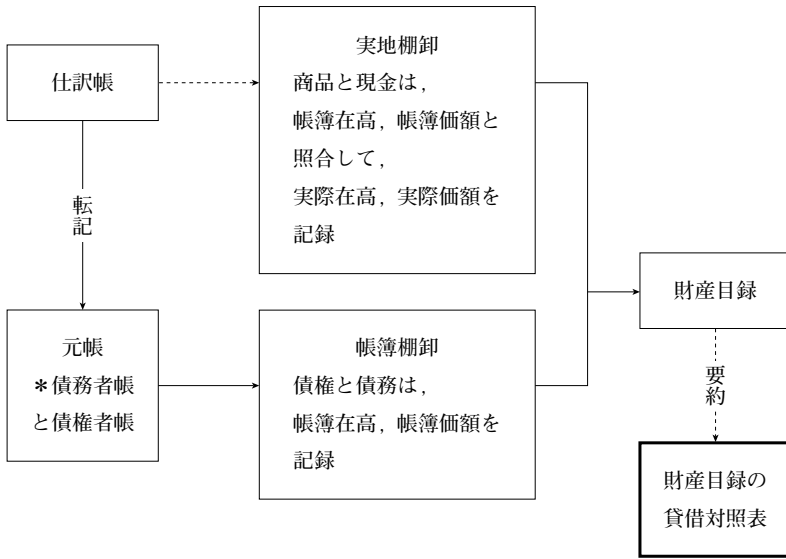


図 6

そこで、フランス商事王令に規定される「財産目録」についてである。「商品の取引をする『普通商人の財産目録』について」⁶⁰⁾と標記して、de la Porteは表現する。「商品の取引をする普通商人が、商事王令を遵守するために、自己の保有する商品についても、財産目録を作成しなければならない。財産目録には、商品の『真実の価額』を貨幣単位で見積もらねばならない」⁶⁰⁾と。

まずは、de la Porteの例示する「財産目録」には、「商品、現金、手形および証券、債権、動産および不動産のような私の資産ならびに私の負債についての全体の財産目録」(Allgemeines Inventarium über alle meine Effekten, sowohl Waaren, baares Geld, Wechselbrief und Billets, Activ-Schulden, bewegliche und unbewegliche Güter, als auch über meine Passiv-Schulden)と標記して、資産と負債の明細を上下に記録する⁶¹⁾。資産は、商品、

61) Vgl., de la Porte Matthieu; a. a. O., S.262ff.

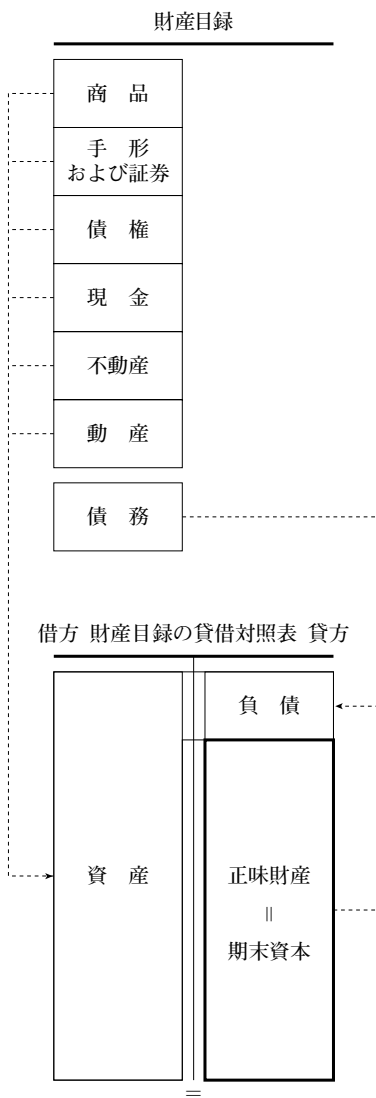
手形および証券、債権、現金、不動産、動産の順序で記録する。商品は、商品の種類ごとに区分して記録する。手形および証券は振出人および発行人ごとに区分して記録する。債権は、「確実な債権」、「疑わしい債権」および「不良な債権」に区分して、債務者ごとに記録する。現金は、金庫の中にある現金を記録する。不動産は、家屋の所在地ごとに区分して記録する。動産は、銀器、装身具、家具に区分して記録する。これに対して、負債は、債務である証書、請求書、使用人に対する未払給金および未払賃銀に区分して、債権者ごとに記録する。したがって、Savaryの例示する「財産目録」と同様に、財産目録は、資産と負債の明細を上下に記録する「資産と負債の明細表」であるにちがいない。

さらに、財産目録を要約して、「財産目録の貸借対照表」が作成される。de la Porteの例示する「普通商人の財産目録」が作成されるのである。「現在の財産目録の貸借対照表」(BILANZ des gegenwärtigen Inventarii) (原本では、BORDEREAU ou BALANCE du present Inventaire) と標記して、財産目録に記録される資産と負債を要約して左右に記録する⁶²⁾。財産目録の貸借対照表の左側、借方の面には、財産目録に記録される商品、手形および証券、債権、現金、不動産、動産の合計である資産が要約して記録される。これに対して、右側、貸方の面には、財産目録に記録される債務の合計である負債が要約して記録される。したがって、Savaryの例示する「財産目録の貸借対照表」と同様に、財産目録の貸借対照表は、資産と負債の要約を左右に記録する「財産目録の要約表」であるにちがいない。

しかし、財産目録の貸借対照表の右側、貸方の面には、「私の(正味)財産または資本金」(mein Vermögen oder Capital)を計算する⁶²⁾。それだけではない。この下欄には、「この財産目録によると、今日の私の資本金」(mein heutiges Capital besteht laut diesem Inventario)を別記することによって、さらに、この下欄に、「前年度の財産目録によると、…私の資本金」(mein Capital…, war in Folge des vorjährigen Inventarii)と記録して控除、した

62) Vgl., de la Porte Matthieu; *a. a. O.*, S.267.

がって、「(純) 利益」(Gewinn) と記録して、「期間利益」を計算する⁶²⁾。図 7 を参照。



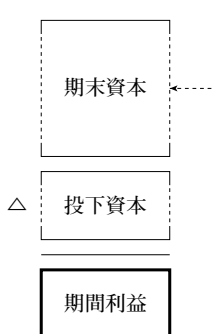


図 7

まずは、de la Porteの例示する「財産目録の貸借対照表」には、左側、借方の面に、資産（商品＋手形および証券＋債権＋現金＋不動産＋動産）、右側、貸方の面には、負債（債務）を記録して、資産が負債を超過するかどうかが確認される。負債が資産を超過するとしたら、「債務超過」に陥っている。すでに、Savaryは自身、「事態の状況を実際に認識するために」²⁴⁾と表現したように、債権者（債務）に対する弁済能力を確認するために、「財産目録」が作成されるとしたら、「財産目録の貸借対照表」に資産と負債を左右に記録することによって、「債権者（債務）に対する弁済能力」はより確認しうようになるのではなかろうか。そうであるとしたら、「財産目録」は、資産と負債の要約表である「財産目録の貸借対照表」を作成するための予備手続き、まさに「資産と負債の明細表」として作成されるだけでしかなくなるのではなかろうか。

しかも、それだけではない。「財産目録の貸借対照表」の右側、貸方の面には、「正味財産」、したがって、資本変動の結果としての「期末資本」が計算される。さらに、財産目録の貸借対照表の下欄には、期末資本から投下資本を控除して、「期間利益」（期末資本－投下資本）が計算される。したがって、期間利益を計算するにしても、Savaryの例示する「財産目録の貸借対照表」とは相違する。右側、貸方の面に、さらに、「資本金」を記録して、期間利益が計算されることはない。

本来、期間利益は「投下資本の回収余剰」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、財産目録の貸借対照表の左側、借方の面に記録される資産（商品＋手形および証券＋債権＋現金＋不動産＋動産）から、右側、貸方の面に記録される負債（債務）を控除して、「正味財産」が計算される。正味財産は、左側、借方の面の差額ではあるのだが、財産目録の貸借対照表には、右側、貸方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」を意味する。

したがって、期末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、財産目録の貸借対照表の左側、借方の面の差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しなければならない。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、財産目録の貸借対照表の右側、貸方の面に、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、投下資本は維持されることはない。維持「不足」については、財産目録の貸借対照表の左側、借方の面に、資本変動の結果としての「資本不足」が計算される。「投下資本の回収不足」が計算される。「期間損失」が計算されるのである。

ところが、de la Porteの例示する「財産目録の貸借対照表」には、右側、貸方の面に「正味財産」が計算される。資本変動の結果である「期末資本」を意味する。右側、貸方の面に計算されるのは、de la Porte自身、表現するように、まさに「私の（正味）財産または資本金」である。しかし、「期末資本」が計算して記録されてしまうと、投下資本である資本金を控除するのに、期末資本に改めて「資本金」を重ね合わせては、期間利益は計算しうるはずもない。

したがって、「投下資本の回収余剰」を計算するには、その下欄に、「期末資本」を別記して、期末資本から投下資本である「資本金」を控除することによって計算するしかない。期末資本から「資本金」を控除することによって、期末資本に「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、さらに、その下欄に、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、期末資本から「資本金」を控除することによって、期末資本に「不足」があるとしたら、投下資本は維持されることはない。維持「不足」については、その下欄に、資本変動の結果としての「資本不足」が計算される。「投下資本の回収不足」が計算される。「期間損失」が計算されるのである。

それでは、de la Porteの例示する「財産目録の貸借対照表」の右側、貸方の面に、期末資本を意味する「正味財産」が計算されるのは、なぜかということである。想像するしかないが、すでに、Sombartが表現したように、「財産目録を作成することによって複式簿記の代用をしなければならない」¹³⁾としたら、複式簿記によって開設される「残高勘定」の左側、借方の面に「資産」、右側、貸方の面に「負債」と「資本金」（正味財産＝期末資本）が記録されることを意識してのことであるのかもしれない。しかし、それだけのことではあるまい。想像するしかないが、もはや、破産自体が想定されるのではなく、常時、破産しないようにしておくために、「破産防止」が想定されると、「債権者（債務）に対する弁済能力」を確認しておかねばならないだけではない。むしろ、「債務超過に陥らないだけの自己資本力」こそを確認しておかねばならないために、「事業の財産」、「正味財産」が計算されるのではなかろうか。

これに対して、Savaryの例示する「財産目録の貸借対照表」には、破産防止が想定されるのではなく、破産時、債権者との係争時に、債権者に釈明しうるようにしておくために、「破産自体」が想定されると、「債務超過に対する弁済能力」を確保しようとして、「個人の財産」が計算される。財産目録の貸借対照表の左側、借方の面に、資産（商品＋債権＋現金）、右側、貸方の面に、負債（債務）と資本金を記録して、期間利益を計算すると、左側、借方の面には、動産および不動産を加算、私の全財産（商品＋債権＋現金＋動産＋不動産）から負債（債務）を控除して、私の財産、したがって、「個人の財産」が計算されるのである。債務超過を弁済するには、個人事業でも、組合事業でも、資本金に関係なく責任を負う「無限責任」の出資者が債権者を保護するはずであるからである。資本金を限度としてしか責任を負わない「有限責任」の出資者が債権者を保護するはずもないからである。したがって、「破産自体」が想定さ

れるとしたら、債務超過に陥った場合に、「債務超過に対する弁済能力」として、「個人の財産」を確保しておかねばならないのである。

ところが、de la Porteの例示する「財産目録の貸借対照表」には、動産および不動産は、左側、借方の面に「資産」として記録される。動産および不動産は出資資本として、資本金に組み込まれるのである。したがって、個人の財産が計算されることはない。これまた、想像するしかないが、もはや、破産自体が想定されるのではなく、「破産防止」が想定されると、「債務超過に対する弁済能力」として、個人の財産を確保しておかねばならないこともない。むしろ、「破産防止」が想定されると、「債務超過に陥らないだけの自己資本力」こそを確認しておかねばならないために、「事業の財産」、「正味財産」が計算されるのではなかろうか。

もちろん、財産目録は、フランス商事王令には、隔年にしか作成することが規定されないのだが、すでに、Savaryも表現したように、「自己の財産目録を有効に監視して、自己の取引をうまく監視するには、毎年、これを作成するのがより好ましい」⁶³⁾のである。de la Porteも表現する。「好ましい技法を有するほとんどの普通商人は、法律が隔年にしか財産目録を強制していないにもかかわらず、これについては、毎年、財産目録を作成する」⁶³⁾と。

なお、de la Porteの例示する「仕訳帳」の丁数1、丁数2、丁数3および丁数20、「元帳」の丁数1の「債務者帳と債権者帳」、さらに、「財産目録」および「財産目録の貸借対照表」を原文と共に表示することにする^{64) 65) 66) 67)}。図8、図9、図10および図11を参照。

63) de la Porte Matthieu; *a. a. O.*, S.268.

64) de la Porte Matthieu; *a. a. O.*, S.26ff.

65) de la Porte Matthieu; *a. a. O.*, S.60f.

66) de la Porte Matthieu; *a. a. O.*, S.262ff.

67) de la Porte Matthieu; *a. a. O.*, S.267.

仕訳帳

神の名において			
仕訳帳			
1761年1月2日、ウィーン、商業を開始			丁数 1
元丁 1	例題 1 現金を支払う約束で商品を仕入れる。 貸方はCarl Sofenneftel. fl.540. 現金を支払う約束で、彼から仕入れる。 2 樽、黄色の蜜蝋。目方は、 40番、総量 850ポンド、風袋 72ポンド 42″、″ 790″、″ 68″ 総量1640ポンド、風袋140ポンド 風袋 140″ を控除。 純量1500ポンド、単価fl. ³⁶ / ₁₀₀ .		
		fl. 540.	— —

Im Namen Gottes.

JOURNAL.

Angefangen in Wien den 2. Jenner Anno 1761.

Fo. 1.	1. Exempel. Einkauf um baare Bezahlung.		
	Soll haben Carl Sofenneftel, fl. 540. — kaufte von ihm für baares Geld		
	2. Käufer gelbes Wachs, wogen No. 40. lb. 850. Sporco lb. 72 Tara.		
	42. — 790. — — 68. — Sporco. lb. 1640. — lb. 140. Tara. ab — 140. Tara.		
	Sind lb. 1500. netto à fl. 36. — den Cent.	fl. 540.	— —
		2. Exem=	

1761年1月4日		丁数 2	
元丁	例題2 仕入れた商品の代金を支払う。 Carl Sofenneftelは借方。fl.540. 同月2日に仕入れた黄色の蜜蝋、2樽の代金を彼に支払った。	fl. 540.	— —
1	例題3 現金を受取る約束で商品を売上げる。同月5日。 Pauel Cunzelmannは借方。 現金を受取る約束で、彼に売上げる。 2樽、黄色の蜜蝋。目方は、 40番、総量 850ポンド、風袋 72ポンド 42″, 790″,″ 68″ 総量1640ポンド、風袋140ポンド 風袋 140″ を控除。 純量1500ポンド、単価fl. $\frac{36.48}{100}$	fl. 552.	— —

Fol. 2.

Den 4. Jenner 1761.			
Fo. 1.	2. Exempel. Von Bezahlung der gekauften Waaren.		
	Carl Sofenneftel Soll fl. 540. — bezahlte ihm für zwey, den 2. courant. gekaufte Fässer gelbes Wachs. . . .	fl. 540.	— —
Fo. 1.	3. Exempel. Verkauf um baares Geld.		
	Den 5 detto. Paul Cunzelmann Soll fl. 552. — verkaufte ihm für baare Bezahlung. 2. Fässer gelbes Wachs, wogen No. 40. lb. 850. Sporco lb. 72. Tara. 42. — 790. — — 68. — Sporco lb. 1640. — lb. 140. Tara. ab — 140. Tara. Sind lb. 1500. netto à fl. 36. 48. den Cent.	fl. 552.	— —

1761年1月18日		丁数 3	
元丁	例題 5 売上げた商品の代金を受取る。 貸方はPaulus Cunzelmann. fl.552. 彼は同月 5 日に売上げた蜜蝋, 2 樽の代金を支払った。	fl. 552.	— —
1			
2	例題 6 代金の半分は現金で支払い, 残りの半分は 3 カ月以内に支払う約束で仕入れる。 貸方はPeter Poppelmann. fl.300. 彼から商品を仕入れて, 代金の半分は現金で支払い, 残りの半分は 3 カ月以内に支払わねばならない。 4 梱, イギリス産の錫。目方は, 100 番, 270 ポンド 101 〃, 230 〃 102 〃, 248 〃 103 〃, 252 〃 1000 ポンド, 単価 fl. $\frac{30}{100}$.	fl. 300.	— —
2	例題 7 代金の半分为支払う。同月 20 日。 Peter Poppelmann は借方。fl.150. 仕入れた錫の代金の半分为彼に支払った。	fl. 150.	— —

* 例題 6 は, 商品を現金と掛けで売買して, 債権または債務だけを「借方」または「貸方」と記録する事例。

Fol. 3.

Den 18. Jenner 1761.

	5. Exempel. Empfang des Werthes von einem Verkaufe.	
Fo. 1.	Soll haben Paulus Cunzelmann fl. 552. — bezahlte er mir für die ihm den 5. court. verkaufte 2. Häßer Wachs. . . .	fl. 552.
	6. Exempel. Einkauf, die Helfte da= von baar, und die andere Helfte in 3 Mo= naten zu bezahlen.	
Fo. 2.	Soll haben Peter Poppelmann fl. 300. — kaufte von ihm, halb baar und halb in drey Monaten zu bezahlen 4. Stücke englisches Zinn, wogen No. 100. lb. 270. 101. — 230. 102. — 248. 103. — 252. lb. 1000. à fl. 30. den Cent.	fl. 300.
	7. Exempel. Baare Bezahlung der obigen Helfte.	
	Den 20. detto.	
Fo. 2.	Peter Poppelmann Soll fl. 150. — bezahlt te ihm baar für die Helfte des obigen Zinns.	fl. 150.
	Den 24.	

1761年 9 月 5 日				丁数20	
元丁 1	例題47 商品を現金で売上げる。 ブランデー、2 樽をPeter Seidenに売上げて、現金を受取った。半分はPaul Cunzelmannの仕切書。				
	1 番、264マース				
	2 〃、198 〃				
	462マース、単価kr.42.			fl. 323.	24. —

＊例題47は、商品を現金で売買して、「借方」とも、「貸方」とも、記録することのない事例。

47. Exempel. Verkauf gegen baares Geld, von Waaren in Gesellschaft.					
Fo. 1. Verkaufte gegen baare Bezahlung an Peter Seiden 2. Lägeln Brandewein, auf halbe Rechnung mit Paul Cunzelmann, halten					
No. 1. Maas 264.					
2. — 198.					
Maas 462. à fr. 42.				fl. 323.	24. —

図 8

元帳 債務者帳と債権者帳

1761年 借方 Carl Sofenneftel						貸方						丁数 1	
月	日		仕丁			月	日		仕丁				
1	4	彼に支払う。2 樽の黄色の蜜蝋。	2	fl. 540.	— —	1	2	現金を支払う約束で、彼から仕入れる。2 樽の黄色の蜜蝋。	21	fl. 540.	— —		
9	6	彼に売上げる。2 樽のブランデー。支払期限は3 カ月。	20	372.	— —	9	10	彼から仲買い。50樽の葡萄酒。	21	960.	— —		
	24	彼に支払う。私の仲買い。50樽の葡萄酒。	22	960.	— —		30	彼は支払う。私の仲売り。葡萄酒。	22	1024.	— —		

	30	彼に仲売り。50樽の葡萄酒。	22	1024.	—	—			残高は、B帳簿の丁数 1 に繰越。	f. 2524.	—	—	
				f. 2896.	—	—				372.	—	—	
										f. 2896.	—	—	
1761年 借方 Paul Cunzelmann							貸方						
月	日	現金を受取る約束で、彼に売上げる。2 樽の蜜蝋。 彼に仲売り。4 桶のブランデー。 彼に支払う。私の仲買いの部分。4 桶のブランデー。 残高は、B帳簿の丁数 1 に繰越。	仕丁				月	日	彼は支払う。2 樽の蜜蝋。 彼は支払う。私の仲売り。4 桶のブランデー。 彼から仲買い。ブランデー。	仕丁			
1	5		2	f. 552.	—	—	9	5		3	f. 552.	—	—
8	30		19	287.	24.	—	8			20	287.	24.	—
9	10		21	144.	—	—				21	347.	42.	—
				f. 983.	24.	—					f. 1187.	6.	—
				203.	42.	—							
				f. 1187.	6.	—							
1761年 借方 Andreas Neudorfer							貸方						
月	日	彼に支払う。胡椒。	仕丁				月	日	現金を支払う約束で、彼から仕入れる。5 梱の胡椒。支払期限は 3 カ月。	仕丁			
3	12		11	f. 729.	49.	—	1	10		2	f. 729.	49.	—

1761.	Soll. Carl Hofenneffel.				
Janner.	4.	bezahlte ihm für 2. Fässer Wachs . Jour.Fol.	2.	fl. 540.	
Sept.	6.	verkaufte ihm 2. Lägeln Brandwein auf drey Monat.	20.	372.	
	24.	bezahlte ihm für meine Helfte an den 50. Fäßl Wein.	22.	960.	
	30.	für meine Helfte an dem Verkaufe der 50. Fäßl Wein.	22.	1024.	
				fl. 2896.	
1761.	Soll. paul Cunselmann.				
Janner.	5.	verkaufte ihm 2. Fässer Wachs für baares Geld.	2.	fl. 552.	
August.	30.	für seine Helfte an 4. Lägeln Brandwein.	19.	287.	24.
Sept.	10.	bezahlte ihm à Conto seines Antheils an dem Verkaufs-Betrag der 4. Lägeln Brandwein.	21.	144.	
		für den Saldo in sein Credito, in das Haupt- buch B. Fo. 1.		fl. 983.	24.
				203	42.
				fl. 1187.	6.
1761.	Soll. Andreas Neudorfer.				
Merz.	12.	bezahlte ihm für Pfeffer.	11.	fl. 729.	49.

Soll

Fol. 1.

1761.	Soll haben.					
Jenner.	2.	kaufte von ihm für baares Geld 2. Fässer				
		Wachs. Journ. Fol.	1.	fl. 540.	—	—
Sept.	10.	für meine Helfte an 50. Fäßl. Wein. . .	21.	960.	—	—
	30.	bezahlte er mir die Helfte des Verkaufs-Be-				
		trags von diesem Weine.	22.	1024.	—	—
				fl. 2524.	—	—
		pr. Fürtrag des Saldo in sein Debito in das		372.	—	—
		Hauptbuch B. Fol. 1.	...	fl. 2896.	—	—
1761.	Soll haben.					
Jenner.	18.	bezahlte er mir für 2. Fässer Wachs. . .	3.	fl. 552.	—	—
Sept.	5.	bezahlte er seine Helfte der 4. Läger Bran-				
		dewein.	20.	287.	24.	—
	8.	für seine Helfte des Verkaufs-Betrags von				
		diesem Brandewein.	21.	347.	42.	—
				fl. 1187.	6.	—
1761.	Soll haben.					
Jenner.	10.	kaufte von ihm 5. Ballen Pfeffer auf 3.				
		Monat.	2.	fl. 729.	49.	—

53

Soll

財産目録

神の名において			
商品、現金、手形および証券、債権、動産および不動産のような 私の資産ならびに私の負債についての全体の財産目録			
1761年12月31日に作成			
私の店内にある商品			
サフラン、1 樽。			
10番、純量200ポンド、単価fl.6.	fl. 1200.	—	—
深紅染料、1 袋。			
12番、純量250ポンド、単価fl.8.	2000.	—	—
胡椒、4 梱。目方は、			
16番、404ポンド			
18″、400″			
19″、406″			
21″、400″			
1610ポンド、単価kr.36.	966.	—	—
イギリス産の錫、4 片または4 枚。目方は、			
30番、270ポンド			
31″、230″			
32″、248″			
33″、252″			
1000ポンド、単価fl. $\frac{30}{100}$.	300.	—	—
次頁繰越	fl. 4466.	—	—

Im Namen Gottes.

Allgemeines Inventarium

über alle meine Effecten, sowohl Waaren, baares Geld,
Wechselbriefe und Billets, Activ-Schulden, bewegliche und unbewegliche Güter, als auch über meine Passiv-Schulden.

Verfertigt heute den 31. des Christmonats Anno 1761. als:

In meinem Gewölbe.

1. Kästl Saffran:			
No. 10. wiegt netto lb. 200. . . . à fl. 6.	fl. 1200.	—	—
1. Saß Cochenille:			
No. 12. wiegt netto lb. 250. . . . à fl. 8.	2000.	—	—
4. Ballen Pfeffer, wägen			
No. 16. lb. 404.			
18. — 400.			
19. — 406.			
21. — 400.			
lb. 1610. à fr. 36.	966.	—	—
4. Stücke oder Platten englisches Zinn, wägen			
No. 30. lb. 270.			
31. — 230.			
32. — 248.			
33. — 252.			
lb. 1000. à fl. 30. der Cent.	300.	—	—
pr. Fürtrag auf folgende Seite.	fl. 4466.	—	—

pr. Für

前頁繰越		fl. 9708.	48.	—
アムステルダム の Jan van Beeds の 店舗に。 サフラン、1 樽、200ポンド。総額。		1680.	—	—
	商品の合計	fl.11388.	48.	—
手形および証券				
fl. 800., バリ の C. Porien の , 11月10日付の手形。支払期限は2 カ月、支払地はゴダールまたはシャンパーニュ。				
1200., Böhmer の , 12月15日付の証券。支払期日は1月31日。				
1600., Wagner の , 1 月20日に持参人に支払われる証券。				
fl.3600.		3600.	—	—
私に支払いを負う債権				
確実な債権				
Johann Dollmann. 口座の残高	fl. 240.			
Lucas Reinmeyer. 同上	480.			
Adam Meyler. 同上	1000.			
Dionystus Hanß. 同上	3200.	4920.	—	—
疑わしい債権				
Trümerberg.	fl.581.36.			
Vork.	219.12.			
Klopfer.	355.12.	1156.	—	—
不良な債権				
Fuchs.	fl.233.36.			
Leyrer.	80.			
Deuber.	66.24.			
Haffner.	75.12.	455.	12.	—
次頁繰越		fl.21520.	—	—

pr. Fürtrag von vorhergehender Seite.	fl. 9708.	48.	—
Bey Jan van Beeds in Amsterdam.			
1. Ballen mit 200. fl. Safran, kommt auf . . .	1680.	—	—
Summa der Waaren. .	fl. 11388.	48.	—
An Wechselbriefen und Billets.			
fl. 800. — in einem Wechselbriefe von C. Porien in Paris, vom 10. Novemb. auf 2. Monat, auf Geuder und Compagnie.			
1200. — in einer Obligation von Böhmer vom 15. Decemb. auf den 31. Jenner zahlbar.			
1600. — desgleichen von Wagner vom 20. Jenner an den Ueberbringer.			
fl. 3600. —	3600.	—	—
An Aktiv-Schulden, welche mir folgende schuldig sind.			
G u t e.			
Johann Dollmann, pr. Saldo seines Conto fl. 240. —			
Lucas Reimmeyer, pr. desgleichen.	480.	—	—
Adam Weyler, pr. desgleichen.	1000.	—	—
Dionysius Henß, pr. desgleichen.	3200.	—	—
Z w e i f e l h a f t e.	4920.	—	—
Trümerberg.	fl. 581:	36.	—
Bork.	219:	12.	—
Klopfer.	355:	12.	—
S c h l e c h t e.			
Fuchs.	fl. 233:	36.	—
Leyrer.	80:	—	—
Denber.	66:	24.	—
Haffner.	75:	12.	—
	455.	12.	—
pr. Fürtrag auf die folgende Seite. . .	fl. 21520.	—	—

pr. Für

前頁繰越		fl. 21520.	—	—
現金				
現金出納帳からの、金庫の中にある現金。		1700.	—	—
不動産				
家屋、1戸。所在地はケルトナー街、黄金の十字架の側。 見積価額。		7400.	—	—
家屋、1戸と、葡萄畑、4枚。所在地はヌッツドルフ。 見積価額。		1600.	—	—
動産				
銀器、20マルク。単価fl. 18.	fl. 360.			
宝石と婦人用の装身具、多種。	560.			
家具、数点。見積価額。	2240.	3160.	—	—
私の資産の合計		fl. 35380.	—	—

pr. Gürttrag von vorhergehender Seite.	fl. 21520.	—	—
Baares Geld in Cassa.			
Baares Geld ist in Cassa laut dem Cassa-Scontro. . .	1700.	—	—
Unbewegliche Güter.			
Ein Haus in der Kärntner-Straße bey dem gelben Creuz geschätzt für	7400.	—	—
Ein Haus und 4. Weinberge zu Nußdorf, geschätzt für Mobilien.	1600.	—	—
20. Mark Silber-Geschirr. . à fl. 18. — fl. 360. —			
Unterschiedliche Juwelen und Frauen-Schmuck.	560.	—	—
Allerhand Meubles geschätzt für	2240.	—	—
	3160.	—	—
Haupt-Summe des Betrags aller meiner Effecten. .	fl. 35380.	—	—

これに対して、支払わねばならない債務				
私から振出された証書				
Lenzerに。8月1日付の証書。支払期限は6ヵ月。	fl.720.			
Müllerに。12月15日付の同上。支払期限は4ヵ月。	480.			
Poppelmannに。同上。1月31日に持参人に支払う。	640.	fl.1840.	—	—
請求書の残高				
Rietmairに。	fl.302.24.			
Edingerに。	181.36.			
Daumerに。	696.	1180.	—	—
給金および賃銀				
Teuber, 私の使用人に。本日までの未払給金。	fl.100.			
Balder, 私の従僕に。同上。	18.			
Maria, 私の侍女に。同上。	22.	140.	—	—
私の負債の合計		fl.3160.	—	—

Zugegeben habe ich folgende <i>Passiv</i> -Schulden abzuziehen, als:			
Für ausgestellte <i>Billets</i> .			
an Leizer für mein Billet vom 1. August auf 6. Monate	fl. 720.—		
an Müller für desgleichen vom 15. Dec. auf 4. Monate.	480.—		
an Poppelmann für desgleichen auf den letzten Jenner an Ueberbringer.	640.—	fl. 1840.—	
Für <i>Rechnungs-Saldi</i> .			
an Rietmair	fl. 302: 24.—		
an Ebinger.	181: 36.—		
an Daumer.	696: —	1180.—	
Für Besoldung und Lohn.			
an Teuber, meinen Handelsbedienten für den Rest seiner Besoldung, bis auf den heutigen Tag.	fl. 100.—		
an Walder, meinen Laquyen für desgleichen.	18.—		
an Maria Krausin, meine Magd, für desgleichen.	22.—	140.—	
Summe meiner <i>Passiv</i> -Schulden.		fl. 3160.—	

Bilanz

財産目録の貸借対照表

1761年の現在の財産目録の貸借対照表

借 方				貸 方			
商 品	fl. 11388	48	—	私の負債			
手形および証券	3600	—	—	証書, 3 通	fl.1840	—	—
確実な債権	4920	—	—	請求書の残高	1180	—	—
疑わしい債権	1156	—	—	給金および賃銀	140	—	—
不良な債権	455	12	—				
現 金	1700	—	—	私の負債の合計	fl.3160	—	—
不動産	9000	—	—				
動 産	3160	—	—	これに併存する私の			
				資産から控除して			
				残存するのは、			
私の資産の合計	fl. 35380	—	—	私の財産または資			
				本金	32220	—	—
					fl. 35380	—	—

この財産目録によると、本日の私の資本金は、fl.32220.

前年度の財産目録によると、1760年の私の資本金は、

29020.

したがって、本年の神が私に与え賜うた利益は、

fl. 3200.

この現在の財産目録は、1761年12月31日にウィーンで作成、完成されて、私によって自筆で署名される。

Paul Fleiß

B I L A N Z

Des gegenwärtigen Inventarii von Anno 1761.

Soll.			Soll haben.		
für den Betrag der Waaren. . .	fl. 11388. 48	—	ich bin schuldig, für 3. Billets.	fl. 1840.	—
für Wechselbriefe und Billets. . . .	3600.	—	für Rechnungs.Saldi.	1180.	—
gute Activ-Schulden.	4920.	—	für Besoldungen und Lohn.	140.	—
zweifelhafte decti.	1156.	—	Summe meiner Passiv.	fl. 3160.	—
schlechte decti. . . .	455. 12	—	Diese Summe von dem nebenstehenden Betrage meiner Effecten abgezogen, bestehet mein Vermögen oder Capital in	32220.	—
baares Geld. . . .	1700.	—		fl. 35380.	—
unbewegliche Güter.	9000.	—			
Mobilien.	3160	—			
Summe meiner Effecten.	fl. 35380.	—			
Mein heutiges Capital bestehet laut diesem Inventario in	fl. 32220.	—			
Mein Capital vom Jahre 1760. war in Folge des vorjährigen Inventarii	29020.	—			
Within ist der Gewinn, den mir Gott dieses Jahr geschenkt hat.	fl. 3200.	—			
Dieses gegenwärtige Inventarium ist verfaßt, geschlossen und von mir eigenhändig unterzeichnet worden, in Wien den 31. Decemb. 1761.					
			Paul Stetf.		

L l a

Die:

図11

ところで、フランス商事王令に規定される「財産目録」を作成するのは「普通商人」に限定されたことを想起してもらいたい。これに対して、商業帳簿を備付けるのは、普通商人に限定されることもない。大商人も、銀行家も、商業帳簿は備付けねばならないのである。したがって、フランス商事王令に規定される「商業帳簿」は、第三章「大商人、普通商人および銀行家の商業帳簿」である。

もちろん、フランス商事王令に規定される「商業帳簿」は、債権者または出資者との係争時に、「証拠書類」として提出される帳簿である。すでに、

Sombartが表現したように、「複式簿記を持ってはいない小売商（普通商人）」¹³⁾と「複式簿記を持っている会社（組合事業）」¹³⁾であったとするなら、さらに、de la Porteが表現するように、「ほとんどの商人」「に複式簿記が使用される」とするなら、第III章「大商人」「および銀行家の商業帳簿」としては、「複式簿記」の帳簿が備付けられたのではなかろうか。そうであるとしたら、財産目録を作成することが強制されないからといって、大商人および銀行家には、破産、特に詐欺破産の危険がないと片付けてしまうわけにはいかない。むしろ、複式簿記の帳簿には、帳簿締切として、「残高勘定」が開設されるからこそ、第III章「大商人」「および銀行家の商業帳簿」が規定されただけで、「財産目録」を作成することが別段に規定されることもなかったのではなかろうか。

そこで、「ほとんどの商人、特に大量に営業する大商人、ヨリ適切な技法を求める商人」が備付ける帳簿、したがって、「複式簿記」の帳簿についてである。de la Porteは表現する。「概して、三様の『主要な帳簿』を使用する。これ以外に、営業が必要とするのに適合して、いくつかの『副次的、補助的な帳簿』(Neben- oder Hülfsbuch) も使用する。主要な帳簿としては、1 番目に、『日記帳または控え帳』(Memorial oder Strazza), 2 番目に、『仕訳帳』(Journal), 3 番目に、『アルファベット順の索引帳を伴う元帳』(Hauptbuch mit seinem alphabetischen Register) である」⁶⁸⁾と。

したがって、日々の取引事象のメモ書きとして、暦順的に、特に叙述的に、文章で記録するだけの「日記帳」、どの勘定に記録するか、いくらで記録するか、「二重記録」のために日々の取引事象を分解する「仕訳帳」、さらに、分解する日々の取引事象をそれぞれの勘定に転記する「元帳」、このような帳簿が備付けられる。債権の発生と消滅が記録される債務者勘定（債権勘定）、債務の発生と消滅が記録される債権者勘定（債務勘定）、したがって、「人名勘定」が備付けられるだけではない。反対記録することによって、商品の仕入と売上を記録する商品勘定、現金の収入と支出を記録する現金勘定、したがって、「物財勘定」も備付けられる。それだけではなく、反対記録することによって、損失(費用)の発生を記録する損失(費用)勘定、利益(収益)の発生を記録する利益(収益)勘定、さらに、損益勘定と資本金勘定、したがって、「名目勘定」

68) de la Porte Matthieu; *a. a. O.*, S.84. 二重括弧は筆者。

も備付けられる。人名勘定、物財勘定、さらに、名目勘定が相互に連携して、まさに組織的な「複式簿記」によって備付けられる帳簿である。

そこで、日記帳から移記すると、de la Porteの例示する「仕訳帳」には、
「誰それまたは何かあるものは借方 (Soll) (原本では, doit) (支払うべし=私に借りている)」と記録して、「貸方」を意味する「相手」を冠しては、
「相手 (an) (原本では, à) 何かあるものまたは誰それ」と記録する⁶⁹⁾。

さらに、仕訳帳から転記すると、de la Porteの例示する「元帳」には、帳簿の見開きの左側の面に、

「借方 (Soll) (原本では, doit) (支払うべし=私に借りている) は誰それまたは何かあるもの」、右側の面には、

「貸方」(Soll haben) (原本では, AVOIR) (持つべし=私に貸している) とだけ標記して、元帳の左側、借方の面、その下欄には、貸方を意味する「相手」を冠しては、

「相手 (An) (原本では, A) 何かあるものまたは誰それ」と記録する。

これに対して、元帳の右側、貸方の面、その下欄には、借方を意味する「相手」を冠して、

「相手 (pr) (原本では, Par) 誰それまたは何かあるもの」と記録する⁷⁰⁾。

さらに、企業の決算時、「決算日」に、帳簿記録から帳簿締切に移行すると、de la Porteは表現する。債権および債務と同様に、商品にしても、現金にしても、「実在の資産および負債 (Effekten in natura) は残高を計算して、『残高勘定』(Bilanz-Conto) によって締切られるのが通常の規則である。損益勘定は残高を計算して、資本金勘定によって締切られる。損益勘定の貸方が、その借方を超過する場合には、残高は(純)利益である。損益勘定の借方が、その貸方を超過する場合には、残高は(純)損失 (Verlust) である。

最後に、資本金勘定も残高を計算して、残高勘定によって締切られる。このように、残高を計算して、すべての勘定が締切られると、残高勘定自体が締切られる。元帳の借方の合計と貸方の合計は、まさに均等であらねばならないということである。このように作成される残高勘定は、古くなった元帳には、最

69) Vgl., de la Porte Matthieu; a. a. O., S.274ff.

70) Vgl., de la Porte Matthieu; a. a. O., S.324ff.

後に記録される勘定の末尾に記録される。それから、新しい元帳には、(締切)残高勘定の借方に記録されるすべての勘定が(開始)残高勘定の貸方に、(締切)残高勘定が貸方に記録されるすべての勘定が(開始)残高勘定の借方に記録されるようにして、すべての勘定、帳簿は締切られる⁷¹⁾と。

しかも、それだけではない。「複式簿記」の帳簿が締切られるために開設される残高勘定は「複式簿記の貸借対照表」ということで、de la Porteは表現する。「貸借対照表は、『大商人の財産目録』ないし『大商人の営業についての全体の報告書』(allgemeine Ausweisung über die Geschäfte eines Negotianten)である。これまでに学習したように、さらに、複式簿記の元帳の丁数21(残高勘定)に開設されるように、貸借対照表が作成されるなら、これこそが『大商人の真実にして主要な状況表』(wahre und Haupt-Status eines Negotianten)ないし財産目録であることに疑問の余地はない。1673年のフランス商事王令の第III章第8条に命令されて、隔年に作成することを強制される財産目録である。

この貸借対照表の借方の面は、債権、商品、現金、手形および証券、動産および不動産などの大商人の資産を表示する。その貸方の面は、大商人の(正味)財産を意味する資本金勘定を除いて、大商人が債務として支払いを負う負債を表示する⁷²⁾と。

したがって、フランス商事王令に規定される「財産目録」を作成するのは、「普通商人」に限定されたにもかかわらず、「大商人」も財産目録は作成する。de la Porteが表現するように、「ほとんどの商人、特に大量に営業する大商人、より適切な技法を求める商人に、複式簿記が使用される」としたら、帳簿締切のために開設される残高勘定は「複式簿記の貸借対照表」ということで、「大商人の財産目録」を作成するというのである。したがって、第III章「大商人」「および銀行家の商業帳簿」として、「複式簿記」の帳簿が備付けられたとしたら、財産目録を作成することが強制されないからといって、大商人および銀行家には、破産、特に詐欺破産の危険がないと片付けてしまうわけにはいかない。むしろ、複式簿記の帳簿には、帳簿締切として、「残高勘定」が開設されるからこそ、第III章「大商人」「および銀行家の商業帳簿」が規定されただけで、「財

71) de la Porte Matthieu; *a. a. O.*, S.260f. 二重括弧および括弧内は筆者。

72) de la Porte Matthieu; *a. a. O.*, S.261. 二重括弧および括弧内は筆者。

産目録」を作成することまで規定されることもなかったのではなからうか。

もちろん、残高勘定が開設されないのは、第III章「普通商人」「の商業帳簿」。単式簿記の帳簿には、直接、間接に関わることによってしか、しかも、「帳簿締切後」の实地棚卸ということでは、財産目録が作成されることはない。すでに、Savary自身、「事態の状況を実際に認識するために」²⁴⁾と表現したのだが、債権者（債務）に対する弁済能力を確認するために、「財産目録」が作成されるとしたら、「財産目録の貸借対照表」に資産と負債を左右に記録することによっては、「債権者（債務）に対する弁済能力」はより確認しうるのはなからうか。そうであるとしたら、「財産目録」は、資産と負債の要約表である「財産目録の貸借対照表」を作成するための予備手続き、まさに「資産と負債の明細表」として作成されるだけでしかなくなるのではなからうか。

したがって、「財産目録」と「財産目録の貸借対照表」は1対のものであるにしても、「財産目録の貸借対照表」こそが、フランス商事王令に規定される「財産目録」、「普通商人の財産目録」であるにちがいない。したがって、財産目録を作成するのが普通商人に限定されたのは、第III章「普通商人」「の商業帳簿」によってだけでは、財産目録が作成されることもなかったからではなからうか。そうであるとしたら、すでに、Sombartが表現したように、「財産目録は、複式簿記を持ってはいない小売商（普通商人）、したがって、財産目録を作成することによって複式簿記の代用をしなければならない小売商（普通商人）によってのみ作成されたにすぎない」¹³⁾のかもしれない。

そこで、「単式簿記」と「複式簿記」のいずれを使用するかによって、二様の財産目録が作成される。フランス商事王令に規定される「財産目録」、普通商人の財産目録である「単式簿記の貸借対照表」と、フランス商事王令に規定されることのない「財産目録」、大商人の財産目録である「複式簿記の貸借対照表」が作成されるのである。「貸借対照表または帳簿の抜粋書」(Bilanz oder Auszüge der Bücher)⁷³⁾と標記して、de la Porteは表現する。「貸借対照表は、元帳に記録されるすべての勘定の『残高一覧表』(Verzeichniß der Saldo)、大商人に自己の営業と、その現在の状況を完全に洞察させる残高一覧表である。普通商人によっては、年度末に、そうでないとしたら、取引に煩わされない時

73) de la Porte Matthieu; *a. a. O.*, S.250.

期に、貸借対照表を作成する習慣を持っている。この貸借対照表を作成するだけであるなら、一様の機会でのいいのだが、概して、二様の機会に、貸借対照表は作成される。

1 番目に、自己の『財産目録』を作成しようとする場合に、この財産目録を『貸借対照表』（Bilanz）（原本では、BILAN）と表現する。

2 番目には、古くなった帳簿を締切って、新しい帳簿を開始する場合である。これこそが『正規の貸借対照表』（ordentlicher Bilanz）（原本では、nomme BALANCE）である。

1 番目に、帳簿の項目ごとに整理することもなく、元帳に記録される勘定の残高を計算して、1 枚のただの紙片にのみ貸借対照表を作成する。債権と債務、实在の資産および負債を認識する時期以外には、この貸借対照表が使用されることはないからである。

2 番目には、古くなった帳簿を締切って、新しい帳簿を開始する場合である。この古くなった帳簿を締切って、新しい帳簿に再開するために、まだ解決されてはいない、古くなった帳簿のすべての勘定の残高を計算して、『残高勘定』によって締切られる（saldiret man durch den Bilanz-Conto alle Conti der alten Bücher, welche daselbst noch offen stehen）場合である⁷⁴⁾と。

したがって、「1 枚のただの紙片にのみ貸借対照表を作成する」のは、普通商人の財産目録である「単式簿記の貸借対照表」、「財産目録の貸借対照表」である。これに対して、「まだ解決されてはいない、古くなった帳簿のすべての勘定の残高を計算して、『残高勘定』によって締切られる」のは、大商人の財産目録である「複式簿記の貸借対照表」、「正規の貸借対照表」である。de la Porteは、「単式簿記の貸借対照表」と「複式簿記の貸借対照表」を区別して、財産目録としては、二様の貸借対照表が作成されるというのである。しかし、不可解なことに、de la Porteの例示する「財産目録の貸借対照表」には、「正規の貸借対照表」と同様に標記される。

事実、Yamey, Basil Seligも表現する。「元帳を貸借均衡するのに、de la Porteは、『財産目録』を作成しようとして、1 枚の紙片に作成されるはずの『（財産目録の）貸借対照表』（BILAN）と、帳簿が締切られて、新しい帳簿が

74) de la Porte Matthieu; *a. a. O.*, S.250f. 二重括弧は筆者。

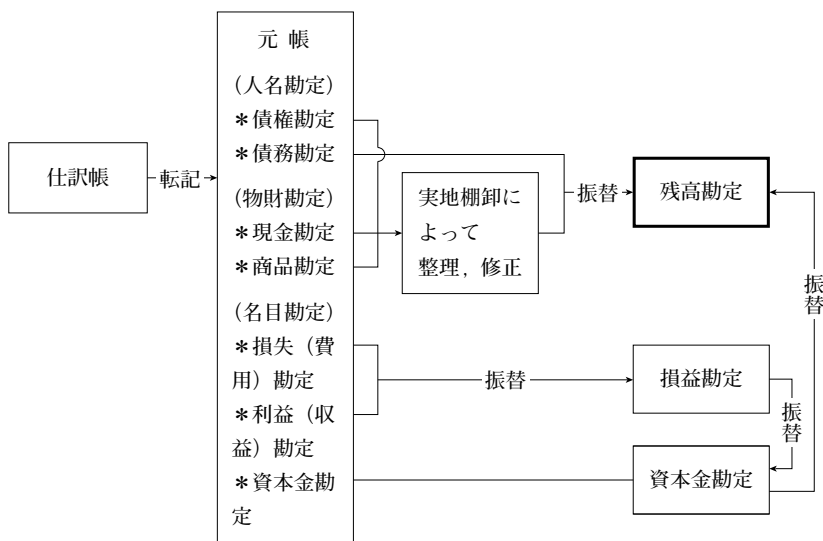
開設される場合に、元帳に作成されるはずの『(残高勘定の) 貸借対照表』(BALANCE)を区別する。後者のために例示する元帳では、彼は古くなった元帳の締切残高勘定を使用して、新しい元帳には、これと反対に記録される開始残高勘定を使用する。さらに、この印刷本には、Colbert, Jean-Baptiste (フランス蔵相)によって起草される、1673年の『フランス商事王令』に要求される『財産目録』の雛型を例示する。ここに例示する雛型は、Savary自身が王令の背後にある精神を主導したのだが、彼によって出版される、1676年の印刷本に例示する雛型に明確に依拠している」⁷³⁾。しかし、「de la Porteは『(財産目録の) 貸借対照表』と『(残高勘定の) 貸借対照表』を区別したことは忘れてしまったようで、自己の財産目録の要約表には、『(残高勘定の) 貸借対照表』、Savaryも、そのように『(貸借対照表) (BALLANCE)』と標記したのだが、『勘定明細書または貸借対照表』(BORDEREAU ou BALANCE)と標記する」⁷⁵⁾と。

しかし、想像するに、「de la Porteは『(財産目録の) 貸借対照表』と『(残高勘定の) 貸借対照表』を区別したことは忘れてしまった」とだけで片付けてしまうわけにはいかない。すでに、Sombartが表現したように、「財産目録を作成することによって複式簿記の代用をしなければならない」¹³⁾としたら、「財産目録の貸借対照表」には、「正規の貸借対照表」と同様に標記されても、不可解なことではない。むしろ、「複式簿記の代用をしなければならない」からこそ、したがって、Savaryにしても、de la Porteにしても、複式簿記の貸借対照表である「正規の貸借対照表」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」が作成されるからこそ、「正規の貸借対照表」と同様に標記されたのではなかろうか。あえて憶測してのことではあるが、そのようにでも想像するしかない。

もちろん、フランス商事王令に規定される「商業帳簿」は、債権者と出資者との係争時に、「証拠書類」として提出される帳簿である。「複式簿記」の帳簿も同様。「残高勘定」を開設するために備付けられるのではない。帳簿締切によって開設されるだけである。したがって、「複式簿記」の帳簿とは、どのよ

75) Bywater, Michael F. & Yamey, Basil Selig; *Historical Accounting Literature: a companion guide*, Edit. by Bywater, Michael F., London/Tokyo 1982, p.144. 二重括弧および括弧内は筆者。

うに関わったかとなると、複式簿記の帳簿が締切られて、「残高勘定」に振替えられるので、まさに直接に関わることになる。実地棚卸については、de la Porte自身、表現してはいないが、「帳簿棚卸」によって記録される帳簿在高、帳簿価額は、残高勘定に振替えられるまでに、「実地棚卸」によって評量、評価しておかねばならないからである。実際在高、実際価額に整理、修正しておかねばならないのである。したがって、「帳簿締切前」の実地棚卸によって整理、修正しておかねばならない。図12を参照。



*債権も、債務も、「帳簿棚卸」によって評量することにはなるのだが、債権を評価しては、「貸倒見込損」だけ減価して記録されることもあるので、債権は、現金および商品と同様に、実地棚卸によって整理、修正。

図12

ところで、1807年の「フランス商法」によっても、すべての商人は「商業帳簿」を備付けねばならない。しかし、普通商人に限定するのではなく、隔年でもしかないのではなく、すべての商人は、毎年、「財産目録」を作成しなければならない。したがって、フランス商事王令に規定される「商業帳簿」、第III章

「大商人」「および銀行家の商業帳簿」によつては、複式簿記の貸借対照表である「正規の貸借対照表」が作成されるのに対して、第III章「普通商人」「の商業帳簿」によつてだけでは、単式簿記の貸借対照表である「財産目録の貸借対照表」が作成されることもないだけに、「普通商人」に限定して、財産目録が作成されねばならなかったであろうと想像することに反駁されるかもしれない。

しかし、想像するに、「フランス商事王令」が公布されてから1世紀と約4半世紀、フランス商法の第II章「商業帳簿」によつては、「大商人、普通商人および銀行家」に区別することなく、商業帳簿を備付けることが「すべての商人」に普及したのではなからうか。「単式簿記」と「複式簿記」のいずれを使用するにしても、財産目録としては、二様の貸借対照表が作成されるので、フランス商事王令に規定される「財産目録」を作成することが「すべての商人」に普及したのではなからうか。そうであるとしたら、「普通商人」だけを区別して、財産目録を作成することが別段に規定されるまでもなかったのではなからうか。これまた、あえて憶測してのことではあるが、そのようにでも想像するしかない。

なお、de la Porteの例示する「仕訳帳」の丁数1、さらに、「元帳」、丁数21の「残高勘定」を原文と共に表示することにする^{76) 77)}。図13および図14を参照。

仕訳帳

元 丁	丁数1 1761年1月1日, ウィーン			
	父と子と聖霊の名において 例題1 以下のものは借方。相手 資本金勘定。fl.25480。 本日の財産目録による私の資産として記録される金額。 以下のとおり。			
2	現金勘定。私の現金出納帳、A帳簿の丁数1による現金。	fl.24000.	—	—
1	ロッテルダムの Tohmas Bill。彼が私に支払いを負う債権 の残高。支払期日は12月20日。	60.	—	—
3	手形勘定。支払期日の12月1日と4ヵ月以内に支払われ うる支払証券。	800.	—	—
4 1	動産勘定。種々の動産。見積価額。	620.	—	—
		fl.25480.	—	—

76) de la Porte Matthieu; *a. a. O.*, S.274.

77) de la Porte Matthieu; *a. a. O.*, S.364f.

Fol. 1. Anno 1761. den ersten Jenner in Wien.			
Im Namen des Dreyeinigen Gottes!			
No. 1.			
Solgende Sollen, an Capital-Conto fl. 25480.—: für			
den Betrag meiner Effecten laut meinem heutigen			
Inventario, als:			
2.	Cassa-Conto, für das baare Geld, das in der Cassa ist,		
	laut meinem Cassa-Buche Lit. A. Fol. 1. . . .	fl. 24000.	—
1.	Thomas Bill in Rotterdam M. C. für den Saldo des		
	Conto, welchen er mir den 20. Decembris überschickt		
	hat.	60.	—
3.	Wechsel-Conto, für ein Zahlungs-Billet vom Mayer		
	vom 1. Decembris passato, in 4. Monaten an den Ueber-		
	bringer zahlbar, von.	800.	—
4.	Mobilien-Conto, für unterschiedliche Mobilien, welche		
1.	geschafft sind für.	620.	—
		fl. 25480.	—

An-

元帳 残高勘定

借方		1761年	残高勘定				貸方		丁数21	
元帳 Bに 振替	B 元 丁	残高勘定は借 方。現在の元 帳Aの締切と して。相手 諸 口。この勘定 には、借方の 面の残高とし て残存、改め て新しい元帳 Bの借方の面 に記録される 金額。以下の とおり。	A 元 丁							
	1	相手 ロッテ ルダムのTho- mas Bill。	1	fl.	15.	19.	—			
	2	相手 アーヘ ンのDraagh とThimus。 彼の勘定	3		20.	2.	—			
	2	相手 動産勘 定	4		620.	—	—			
	3	相手 アムス テルダムの P. Daguerre。	11		4.	53.	—			
	2	相手 グラッ ツのJoseph Vogt	12		8.	—	—			
	2	相手 全体の 棚卸商品	13		384.	—	—			
	3	相手 現金勘 定	15		25738.	33.	7.			
	3	相手 リスボ ンのFranz Reisson。彼 の勘定	20		4.	25.	—			
					fl. 26795.	12.	7.			
元帳 Bに 振替	B 元 丁	残高勘定は貸 方。相手 諸口。 現在の元帳A の締切として。 この勘定に は、貸方の面 の残高として 残存、改め て新しい元帳B の貸方の面に 記録される金 額。以下のと おり。	A 元 丁							
	3	相手 ハンプ ルクのP. Ver- poorten。	12	fl.	4.	—	—			
	4	相手 トリエ ステのM. Fo- ligno。	20		26.	45.	—			
	1	相手 資本金 勘定	1		26764.	27.	7.			
					fl. 26795.	12.	7.			

注意。上記の借方の面にある項目は、新しい
元帳Bには、残高勘定の貸方の面に記録さ
れる。

注意。上記の貸方の面にある項目は、新しい
元帳Bには、残高勘定の借方の面に記録さ
れる。

Soll.	1761.	Bilanz-
Uebertra- gen auf das Hauptbuch B. Fol.	Bilanz - Conto Soll bey dem Schlusse des ge- genwärtigen Hauptbuchs Lit. A. an folgen- de, für die Summen, welche sie an ihren Conti, pr. Saldo des Bilanzen Debitores ver- bleiben, und dafür neuerdingen auf dem neuen Hauptbuche Lit. B. debitirt werden, als:	
	Debitores.	
	1 An Thomas Will in Rotterdam.	1 fl. 15 19 —
	2 An Draagh und Thimus in Aachen, Ihr Conto.	3 20 2 —
	2 An Mobilien - Conto	4 620 — —
	3 An P. Daguerre in Amsterdam M. L. . . .	11 4 53 —
	2 An Joseph Vogt in Graz	12 8 — —
	2 An allgemeines Waaren - Lager	13 384 — —
	3 An Cassa - Conto	15 25738 33 7
	3 An Franz Reiffon in Lissabon, Sein Conto.	20 4 25 —
		fl. 26795 12 7
	Nota. Diese Artikel des obigen Debito müs- sen in dem neuen Hauptbuche B. dem Bi- lanz - Conto in Credito kommen.	

Soll

Conto.	1761.	Soll haben.
Uebertragen in das Hauptbuch B. Fol.	Bilanz - Conto Soll haben, pr. folgende, für die Summen, welche sie an ihren Conto, auf dem gegenwärtigen geschlossenen Hauptbuche A., pr. Saldo des Bilanzen Creditores verbleiben, und dafür neuerdingen auf dem neuen Hauptbuche B. creditirt werden, als:	
3 pr. P. Verpoorten in Hamburg S. C. . .	12 fl. 4. — —	
4 pr. M. Foligno in Trieste	20 26. 45 —	
1 pr. Capital - Conto	1 26764. 27 7	
	<u>fl 26795. 12 7</u>	
Nota. Diese Artikel des obigen Credito müssen in dem neuen Hauptbuche B. dem Bilanz-Conto in Debito kommen.		
	313	Anmer=

図14