

ドイツにおけるイタリア簿記の再生(Ⅲ)

— Gamersfelder, Sebastian 1570年 —

土 方 久

本稿は「ドイツにおけるイタリア簿記の再生」と題する論文の後段である。前段は本誌(『商学論集』(西南学院大学), 53巻3・4号)に、中段は本誌(『商学論集』(西南学院大学), 54巻1号)に公表したところである。複式簿記としては、ドイツに再生されることによって、イタリア簿記は、はたして展開されたか、展開されたのはどこかについて、1570年にGamersfelder, Sebastianによって出版された印刷本『イタリアの技法に拠る二様の帳簿での簿記』を解明して、筆者なりの卑見を披瀝することにした。

2. 帳簿締切

さて、帳簿締切についてである。企業の開始日は4月1日、決算日は12月30日。ところが、翌期の開始日は翌年の4月1日。したがって、1年間の「年度決算」は採用されないまでも、反復的な決算、定期的な決算が意識されるのかもしれない⁶⁵⁾。「決算日」と翌期の「開始日」について、Gamersfelderは表現する。「12月30日に元帳を締切って、その後、4月1日になって初めて再開、商業を開始して営業、新たな帳簿を開始するものと誤解してはならない。とにかく、商人は、日々、営業するのであって、その後、帳簿または計算を締切ると、直ちに新しい帳簿に記録することを開始するのである」⁶⁶⁾と。

65) 参照、白井佐敏著；『会計思想史序説』、白桃書房 1980年、139頁。

66) Gamersfelder, Sebastian; *a. a. O.*, Bl. 20R (Hauptbuch).

なお、丁数が打たれてないので、筆者が便宜的に、「元帳」の末丁の裏側から打った丁数、20Blattの右側の面Rechteと表現する。

事実、帳簿締切までに、実際に勘定が締切られるのは、まずは、(1)勘定の余白がなくなって、新しい勘定に振替えられる場合だけである。企業の決算前に、都度、実際に勘定が締切られる。さらに、(2)商品が完売されて、X商品、Y商品に区別する商品勘定が締切られる場合であるが、企業の決算前に、都度、実際に勘定が締切られることはない。帳簿締切として、企業の決算時に、実際に勘定が締切られる。もちろん、帳簿締切として、実際に勘定が締切られるのは、最後に、(3)帳簿全体が更新されて、企業の決算時に、新しい帳簿に振替えられて、翌期に繰越される場合である。

まずは、(1)勘定の余白がなくなると、新しい勘定に振替えられる。Gamersfelderは表現する。現金勘定については、「ある勘定の余白がなくなって、残高 (Rest) を余白のある帳面 (raumes Blatt) に振替える (hinfür tragen) 場合に、収入と支出、この両面を合計する。『借方 (債務者)』が見出されるなら、したがって、左手の側の合計が大きいなら、右手の側、この項目の下の行に残高を記録して、帳簿の見開き、両面に大きいほうの合計を記録しなさい。そうすることによって、両面の計算が締切られることになる。彼 (現金) がまだ、どれくらい負うべき (=私に借りている) か (Wie viel er noch schuldig) は、右手の側に記録して、帳簿のすべての項目の末尾、余白のある帳面の左手の側に振替えなさい。さらに、余白のなくなった帳面に戻って、この『借方 (債務者)』をどこに振替えたかを記録しなさい²⁹⁾ と。

これに対して、余白のなくなった債務勘定については、『貸方 (債権者)』が見出されるなら、したがって、右手の側の合計が大きいなら、左手の側、この項目の下の行に残高を記録して、帳簿の見開き、両面に大きいほうの合計を記録しなさい。彼がまだ、どれくらい持つべき (=私に貸している) か (Wie viel er noch haben sol) は、左手の側に記録して、帳簿の末尾の帳面、右手の側に振替えなさい。『借方 (債務者)』が記録されると同様に、『貸方 (債権者)』を記録しなさい²⁹⁾ と。

そこで、Gamersfelderは表現する。たとえば、現金勘定の余白がなくなると、「現金残高」を計算して、現金勘定 (丁数1) の貸方の面に記録するのは、

「現金は貸方（現金は持つべし＝私に貸している）（Cassa barschafft sol haben）」は冒頭に記録されるので、これを省略して、

「同月同日。借方 これ自体。ここから振替（Ditto. Für sich selber hierfür getragen）」⁶⁷⁾、

新しい現金勘定（丁数17）の借方の面に記録するのは、

「現金は借方（現金は支払うべし＝私に借りている）。10月27日。貸方 これ自体。ここに振替（Cassa barschafft sol. Adi 27 Octobris. An sich selber hierfür getragen）」⁶⁸⁾と。

これに対して、たとえば、債務勘定である債権者H勘定の余白がなくなると、「債務残高」を計算して、債権者H勘定（丁数3）の借方の面に記録するのは、「債権者Hは借方（彼は支払うべし＝私に借りている）（Hans Hofer sol）」は冒頭に記録されるので、これを省略して、

「11月2日。貸方 これ自体。ここから振替（Adi 2 Nouembris. An sich selber hierfür getragen）」⁶⁹⁾、

新しい債権者H勘定（丁数17）の貸方の面に記録するのは、

「債権者Hは貸方（彼は持つべし＝私に貸している）。11月2日。借方 これ自体。ここに振替（Hans Hofer sol haben. Adi 2 Nouembris. Für sich selber hierfür getragen）」⁶⁸⁾と。

もちろん、振替えられると、現金勘定（丁数1）でも、債権者H勘定（丁数3）でも、借方の面と貸方の面の合計が判明しないので、両面に「合計」を記録して、借方の面と貸方の面を均衡して締切られる。

しかし、いずれにしても、Gamersfelderの例示する仕訳帳には記録されることがない。したがって、仕訳帳から元帳に転記されることはない。余白のなくなった現金勘定から新しい現金勘定に、余白のなくなった債権者H勘定から

67) Gamersfelder, Sebastian; *a. a. O.*, Bl. 1R (Hauptbuch). 括弧内は筆者。

なお、「元帳」に打たれた丁数を使用して、1 Blattの右側の面Rechteと表現する。

68) Gamersfelder, Sebastian; *a. a. O.*, Bl. 17L (Hauptbuch). 括弧内は筆者。

なお、「元帳」に打たれた丁数を使用して、17 Blattの左側の面Linkeと表現する。

69) Gamersfelder, Sebastian; *a. a. O.*, Bl. 3L (Hauptbuch). 括弧内は筆者。

なお、「元帳」に打たれた丁数を使用して、3 Blattの左側の面Linkeと表現する。

新しい債権者H勘定に直接に振替えられる。

ところが、余白のなくなった商品勘定については、Gamersfelderは表現する。「商品を余白のある帳面に振替えるには、商品が完売されているか、完売されていないなら、商品がまだ、どれくらい売残っているか (Wie viel noch vnuerkaufft ist) を調査しなさい。同様に、その取得原価は、どれくらいか (Wie viel sie kostet) を調査しなさい。この商品は、右手の側に記録して、帳簿の余白がある帳面の左手の側に振替えなさい」²⁹⁾と。

したがって、商品勘定の余白がなくなると、商品が完売されていないなら、「期末棚卸」と同様に、帳簿棚卸ではあるが、「振替棚卸」とでもいうべき期中棚卸が導入される。X商品、Y商品に区別する商品勘定の貸方の面に、「売残商品」である繰越商品の商品残高を追加、記録することによって、新しい商品勘定に振替えられる。さらに、余白のなくなった商品勘定は、「振替日までの口別損益」である商品売買益または商品売買損を計算して締切られる。商品売買益または商品売買損が振替えられるのは、「振替日」。振替えられる帳簿(丁数6)の冒頭、左側、借方の面に「損益は借方(損益は支払うべし=私に借りている)(Gewinn vnd Verlust sol)」、右側、貸方の面には「損益は貸方(損益は持つべし=私に貸している)(Gewin vnd Verlust sol haben)」と記録して開設されるので、振替えられるのは「損益勘定」(Gewinn- und Verlustkonto)であるにちがいない。

そこで、Gamersfelderは表現する。たとえば、ライ麦勘定の余白がなくなると、「商品残高」を計算して、ライ麦勘定(丁数2)の貸方の面に追加、記録するのは、「ライ麦は貸方(ライ麦は持つべし=私に貸している)(Roggen sol haben)」は冒頭に記録されるので、これを省略して、「11月2日。借方 これ自体。ここから振替 (Adi 2 Nouembris. Für sich selber hierfür getragen)」³¹⁾、新しいライ麦勘定(丁数17)の借方の面に記録するのは、「ライ麦は借方(ライ麦は支払うべし=私に借りている)。11月2日。貸方 これ自体。ここに振替 (Roggen sol. Adi 2 Nouembris. An sich selber hierfür getragen)」⁶⁸⁾と。

そうすることによって、「振替日までの商品売買益」が計算されると、ライ麦勘定（丁数2）の借方の面に記録するのは、「ライ麦は借方（ライ麦は支払うべし＝私に借りている）」は冒頭に記録されるので、これを省略して、「11月2日。貸方 損益（Adi 2 Nouembris. An Gewin vnd Verlust）」^{70）}。損益勘定（丁数6）の貸方の面に記録するのは、「損益は貸方（損益は持つべし＝私に貸している）」は冒頭に記録されるので、これを省略して、「11月2日。借方 ライ麦（Adi 2 Nouembris. Für Roggen）」^{70）}と。

もちろん、振替えられると、ライ麦勘定（丁数2）では、借方の面と貸方の面の合計が判明しないので、両面に「合計」を記録して、借方の面と貸方の面を均衡して締切られる。

しかし、これまた、Gamersfelderの例示する仕訳帳には記録されることがない。したがって、仕訳帳から元帳に転記されることはない。余白のなくなった商品勘定から新しい商品勘定に、さらに、損益勘定にも直接に振替えられる。

さらに、(2)商品が完売されると、Gamersfelderは表現する。「商品を余白のある帳面に振替えるには、商品が完売されているか」、したがって、「商品が完売されているなら、（余白のある帳面に）振替える必要はなく、両面を合計して、商品がまだ、どれくらい負うべき（＝私に借りている）か（Wie viel die Wahr schuldig）、商品がまだ、どれくらい持つべき（＝私に貸している）か（Wie viel sie haben sol）、この項目の下の行に残高（差額）を記録して、両面に大きいほうの合計を記録しなさい。『借方（債務者）』が『貸方（債権者）』よりも大きいなら、損失を被っている（verloren）わけで、商品（勘定）の右手の側に損失（Schaden）を記録しなさい。損益（勘定）には、左手の側に振替えなさい。これに対して、商品について、『貸方（債権者）』が『借方（債務者）』よりも大きいなら、利益を得ている（gewonnen）わけで、したがって、

70) Gamersfelder, Sebastian; *a. a. O.*, Bl. 6R (Hauptbuch). 括弧内は筆者。

なお、「元帳」に打たれた丁数を使用して、6 Blattの右側の面Rechteと表現する。

鯉勘定（丁数5）では、完売日は7月15日。しかし、振替日は完売日ではなく、決算日の12月30日である。

この項目の下の行に残高(差額)を記録して、両面に大きいほうの合計を記録しなさい。商品(勘定)の利益(Nutz)を左手の側に記録しなさい。それから、損益(勘定)には、右手の側に振替えなさい。手形、冒険貸借、冒険売買など、いずれであろうとも、同様である⁷¹⁾と。

したがって、商品勘定の余白がなくなっても、余白がなくならなくても、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は「口別損益」である商品売買益または商品売買損を計算して締切られる。しかし、商品売買益または商品売買損が振替えられるのは、「決算日」、企業の決算時である。「完売日」ではない。企業の決算前に、都度、締切られることはない。帳簿全体が更新されるために、新しい帳簿に振替えられて、翌期に繰越される場合と同様に、企業の決算時に、実際に勘定が締切られる。

そこで、Gamersfelderは表現する。たとえば、鯡が完売されて、「商品売買益」が計算されると、鯡勘定(丁数5)の借方の面に記録するのは、「鯡は借方(鯡は支払うべし=私に借りている)(Hering sol)」は冒頭に記録されるので、これを省略して、

「12月30日。貸方 損益 (Adi 30 Decembris. An Gewin vnd Verlust)」³³⁾。

損益勘定(丁数6)の貸方の面に記録するのは、「損益は貸方(損益は持つべし=私に貸している)」は冒頭に記録されるので、これを省略して、

「同月同日。借方 鯡 (Ditto. Für Hering)」⁷⁰⁾と。

もちろん、振替えられると、鯡勘定(丁数5)では、借方の面と貸方の面の合計が判明しないので、両面に「合計」を記録して、借方の面と貸方の面を均衡して締切られる。

しかし、これまた、Gamersfelderの例示する仕訳帳には記録されることがない。したがって、仕訳帳から元帳に転記されることはない。商品勘定から損益勘定に直接に振替えられる。

最後に、(3)帳簿全体が更新されるために、新しい帳簿に振替えられて、翌

71) Gamersfelder, Sebastian; *a. a. O.*, Bl. 13Rf (Jornal). 二重括弧および括弧内は筆者。

なお、丁数が打たれてないので、筆者が便宜的に、「仕訳帳」の末丁の裏側から打った丁数、13Blattの右側の面Rechteから14Blattの左側の面Linkeと表現する。

期に繰越される。Gamersfelderは表現する。「帳簿を締切ることによって、自己のすべての商業、したがって、売残商品、債権と債務、現金、それに、どれくらい利益を得たか、どれくらい損失を被ったかを調査して、認識しようとする (du deinen gantzen handel sehen (deine vnuerkauffte wahre / deine Schuldners vnd Gegenschuldners / dein bahr Geld / wie viel du gewonnen oder verloren) vnd wissen wilt) 場合に、帳簿の最初から、順次、すでに学習したように、売残商品、債権と債務について、帳簿のすべての項目の末尾に振替えなさい」⁷²⁾と。

ところが、更新される商品勘定については、Gamersfelder自身、「売残商品、これ以外に自己が保有するものは、丁数19に記録するように、『借方 (債務者)』、左手の側に記録しなさい」⁷²⁾と表現するだけで、全く解説してはいない。想像するに、余白がなくなって、新しい勘定に振替えられる場合、さらに、余白がなくなっても、余白がなくならなくても、商品が完売されると、商品勘定に計算される商品売買益または商品売買損が損益勘定に振替えられる場合と同様であるからかもしれない。しかし、余白がなくなった勘定のように、新しい勘定に直接に振替えられるのではない。丁数19の「帳簿を締切のために」と記録する帳面に振替えられる。この振替えられる帳簿 (丁数19) の冒頭、左側、借方の面に「この帳簿を締切のために、借方 (残高は支払うべし=私に借りている)。12月30日。貸方 これ自体。商品、土地、債権および現金のように、本日、私が保有するものをここに振替。以下のとおり (Zubeschliessen diß Buch sol. Adi 30 Decembris. An sich selber herfür getragen / das ich auff Datto verhanden habe / Als da ist an Wahren / liegenden Gründen / Schulden vnd bahrem gelt / Als folget)」, 右側、貸方の面には「この帳簿を締切のために、貸方 (残高は持つべし=私に貸している)。12月30日。借方 これ自体。本日、私が保有する資本金、さらに、私が支払いを負う債務をここに振替。以下のとおり (Zubeschliessen diß Buch sol haben. Adi 30 Decembris. Für sich sel-

72) Gamersfelder, Sebastian; *a. a. O.*, Bl. 14L (Jornal). 二重括弧および括弧内は筆者。
 なお、丁数が打たれてないので、筆者が便宜的に、「仕訳帳」の末丁の裏側から打った丁数、14Blattの左側の面Linkeと表現する。

ber herfür getragen / man Hauptgut / das ich auff Dato habe / Mehr Schulden die ich zalen sol / wie volget) と記録して開設されるので、振替えられるのは「残高勘定」(Bilanzkonto) であるにちがいない。

そこで、Gamersfelderは表現する。たとえば、既述のように、余白がなくなって、ライ麦勘定(丁数2)から振替えられたのだが、ライ麦は完売されていないので、「商品残高」を追加、記録するために、ライ麦勘定(丁数17)の貸方の面に記録するのは、「ライ麦は貸方(ライ麦は持つべし=私に貸している)(Roggen sol haben)」は冒頭に記録されるので、これを省略して、
「12月30日。借方 これ自体。この計算を締切のために、ここから振替 (Adi 30 Decembris. Für sich selber hinfür getragen zubeschliessen diese Rechnung)」⁶⁸⁾、

残高勘定(丁数19)の借方の面に記録するのは、
「この帳簿を締切のために、借方(残高は支払うべし=私に借りている)」は冒頭に記録されるので、これを省略して、
「同月同日。貸方 ライ麦 (Ditto. An Roggen)」⁷³⁾と。

そうすることによって、「振替日からの商品売買益」が計算されると、ライ麦勘定(丁数17)の借方の面に記録するのは、「ライ麦は借方(ライ麦は支払うべし=私に借りている)」は冒頭に記録されるので、これを省略して、
「12月30日。貸方 損益」⁶⁸⁾。

損益勘定(丁数6)の貸方の面に記録するのは、「損益は貸方(損益は持つべし=私に貸している)」は冒頭に記録されるので、これを省略して、
「同月同日。借方 ライ麦 (Ditto. Für Roggen)」⁷⁰⁾と。

これに対して、小麦は完売されていないで、「期間の口別損益」である「商品売買損」が計算されても同様。「商品残高」を追加、記録するために、小麦勘定(丁数11)の貸方の面に記録するのは、「小麦は貸方(小麦は持つべし=私に貸している)(Weitze sol haben)」は冒頭に記録されるので、これを省略して、

73) Gamersfelder, Sebastian; *a. a. O.*, Bl. 19R (Hauptbuch). 括弧内は筆者。

なお、「元帳」に打たれた丁数を使用して、19Blattの右側の面Rechteと表現する。

「12月30日。借方 これ自体。帳簿を締切るために、ここから振替 (Adi 30 Decembris. Für sich selber hierfür getragen zubeschliessen diß Buch)」⁷⁴⁾、

残高勘定 (丁数19) の借方の面に記録するのは、

「この帳簿を締切るために、借方 (残高は支払うべし=私に借りている)」は冒頭に記録されるので、これを省略して、

「同月同日。貸方 小麦 (Ditto. An Weitzen)」⁷³⁾ と。

そうすることによって、「商品売買損」が計算されると、小麦勘定 (丁数11) の貸方の面に記録するのは、「小麦は貸方 (小麦は持つべし=私に貸している)」は冒頭に記録されるので、これを省略して、

「12月30日。借方 損益 (Adi 30 Decembris. Für Gewin vnd Verlust)」⁷⁵⁾。

損益勘定 (丁数6) の借方の面に記録するのは、「損益は借方 (損益は支払うべし=私に借りている)」は冒頭に記録されるので、これを省略して、

「12月30日。貸方 小麦 (Adi 30 Dezember. An Weytzen)」⁷⁶⁾ と。

もちろん、振替えられると、ライ麦勘定 (丁数17) でも、小麦勘定 (丁数11) でも、借方の面と貸方の面の合計が判明しないので、両面に「合計」を記録して、借方の面と貸方の面を均衡して締切られる。

しかし、いずれにしても、これまた、Gamersfelderの例示する仕訳帳には記録されることがない。したがって、仕訳帳から元帳に転記されることはない。商品勘定から残高勘定に、さらに、損益勘定にも直接に振替えられる。

ところが、「随時棚卸」とでもいうべき期中棚卸ではあるが、「実地棚卸」が導入される。小麦勘定 (丁数11) の貸方の面には「目方不足を発見」(habe befunden … vntermas)⁷⁵⁾と記録して、「棚卸減耗損」が認識されるからである。11月12日の取引事象として、小麦の19ラスト54シェツフェルを売上げたのに対して、6シェツフェルの目方不足を発見した旨が記録されるのである。こ

74) Gamersfelder, Sebastian; *a. a. O.*, Bl. 11L(Hauptbuch). 括弧内は筆者。

なお、「元帳」に打たれた丁数を使用して、11Blattの左側の面Linkeと表現する。

75) Gamersfelder, Sebastian; *a. a. O.*, Bl. 11R(Hauptbuch). 括弧内は筆者。

なお、「元帳」に打たれた丁数を使用して、11Blattの右側の面Rechteと表現する。

76) Gamersfelder, Sebastian; *a. a. O.*, Bl. 6L(Hauptbuch). 括弧内は筆者。

なお、「元帳」に打たれた丁数を使用して、6 Blattの左側の面Linkeと表現する。

の目方不足こそは棚卸減耗損であるにちがいない。図9を参照。

しかし、目方不足が認識されるにしても、棚卸減耗損が損益勘定の借方の面に記録されることはない。仕入れた小麦の目方は $109\frac{1}{2}$ ラスト (=20ラスト+48ラスト+41 $\frac{1}{2}$ ラスト)、1ラストは60シェツフェルとして計算すると、109ラスト30シェツフェル。売上げた小麦の目方は90ラスト54シェツフェル (=48ラスト+23ラスト+19ラスト54シェツフェル)。したがって、帳簿棚卸によって計算すると、商品残高の目方は18ラスト36シェツフェル (109ラスト30シェツフェル-90ラスト54シェツフェル) と記録されるはずであるが、小麦勘定 (丁数11) に記録される商品残高の目方は、11月12日の取引事象として発見された目方不足の6シェツフェルが控除されて、18ラスト30シェツフェル、したがって、 $18\frac{1}{2}$ ラストと記録されるので、実地棚卸によって計算していることになる。企業の決算時に、商品残高が棚卸減耗損だけ控除されて、商品勘定の貸方の面に追加記録することによって、残高勘定 (丁数19) に振替えられると、小麦勘定 (丁数11) には、棚卸減耗損の加算される「商品売買損」を計算して、損益勘定の借方の面に振替えられる。これに対して、X商品、Y商品に区別する商品勘定に、棚卸減耗損を補填しうるだけの商品売買益が計算されるとしたら、棚卸減耗損だけ控除された「商品売買益」が損益勘定の貸方の面に振替えられるはずである。

したがって、企業の決算時に、売残商品が棚卸減耗損だけ控除されて、商品勘定の貸方の面に追加記録されることでは、「期末棚卸」であるのかもしれない。商品残高が「評量」して「評価」されてこそ、実地棚卸によって記録されたことになるのなら、Gamersfelderの例示する商品勘定では、取得原価で「評価」するにしても、商品残高を「評量」することによって、「棚卸減耗損」だけ控除されることでは、期末棚卸としての実地棚卸が導入されたことになるのかもしれない。

事実、小麦勘定 (丁数11) について、Balg, Hugoは表現する。「このように、Gamersfelderは、営業期間の締切時に、まだ保有する商品を買入価格 (Einkaufspreis) で記録しながら、元帳からは、『実地棚卸』 (Inventur) を提示する。損益勘定と資本金勘定を除いて、元帳のすべての勘定を締切ったと

ところで、実際には、すべての勘定から実地棚卸の項目 (Inventurposten) を抽出して、それから、この項目を残高勘定に振替えたところで、Gamersfelderによっては、残高勘定が完成するのである⁷⁷⁾と。

しかし、実地棚卸が導入されるにしても、随時棚卸、あくまで「期中棚卸」ではなかろうか。棚卸減耗損である目方不足を「評量」して認識されるのは、企業の決算前、「売上日」であって、企業の決算時ではないからである。「決算日」に「評価」して記録されただけである。

ところが、随時棚卸とでもいうべき期中棚卸にしても、期末棚卸にしても、実地棚卸が導入されると、商品残高は棚卸減耗損だけ控除されて、X商品、Y商品に区別する商品勘定の貸方の面に追加、記録されるので、「棚卸減耗損」と商品売買益または商品売買損が、商品勘定にも、損益勘定にも、混在して計算されるしかない。図24を参照。

77) Balg, Hugo; a. a. O., S. 222. 二重括弧は筆者。

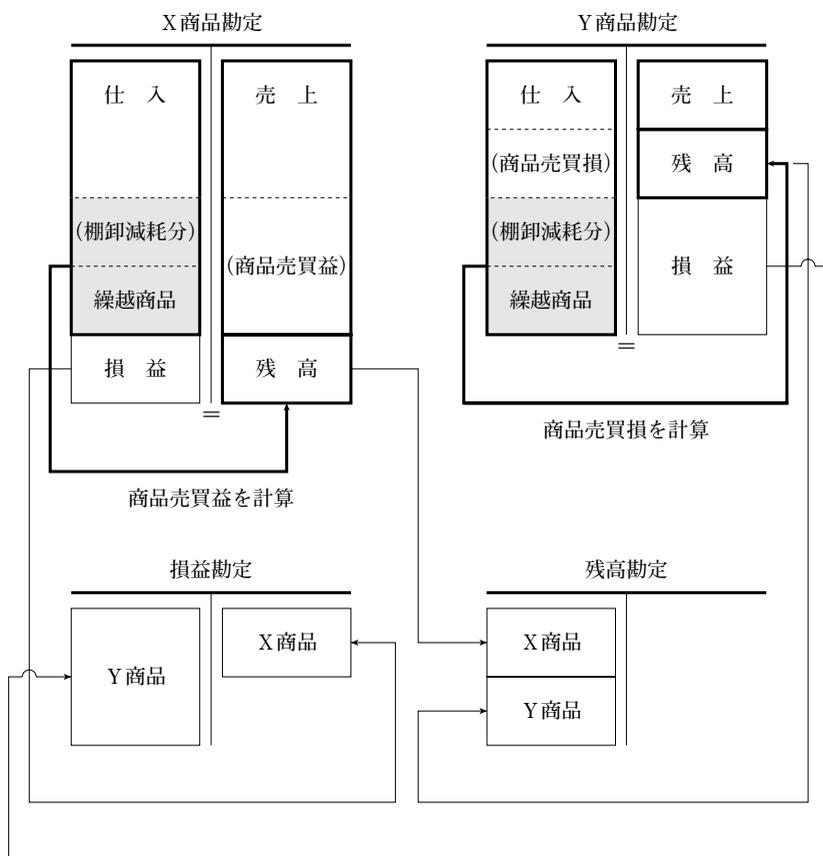


図24

それでは、「棚卸減耗損」と商品売買益または商品売買損が区分して計算されたとしたら、どうであろうか。商品残高は棚卸減耗損だけ控除されて、商品勘定の貸方の面に、相手勘定は「損益」と記録されると同時に、損益勘定の借方の面に、相手勘定は「商品」と記録される。したがって、控除された商品残高については、商品勘定の貸方の面に追加、記録して、残高勘定の借方の面に振替えられる。そうすることによって、商品勘定に計算される「期間の口別損益」である商品売買益については、商品勘定の借方の面に計算して、損益勘定の貸方の面に振

替えられる。商品売買損については、商品勘定の貸方の面に計算して、損益勘定の借方の面に振替えられる。したがって、商品勘定にも、損益勘定にも、「棚卸減耗損」と商品売買益または商品売買損が区分して記録される。図25を参照。

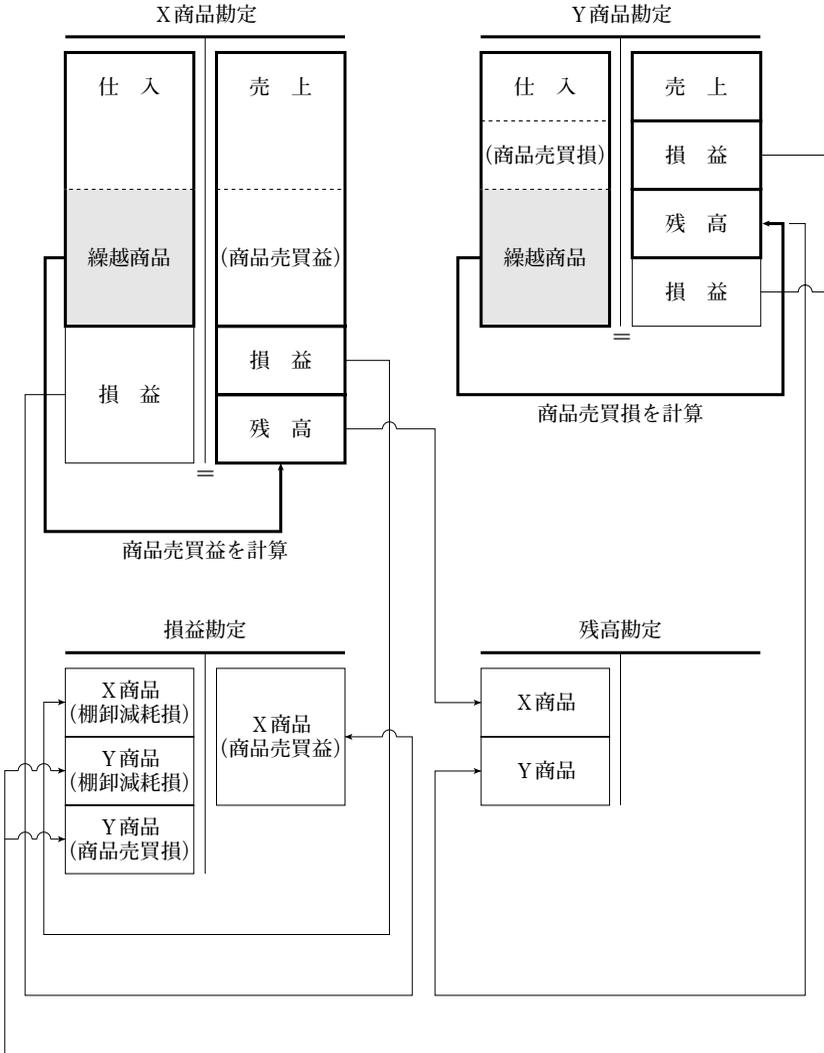


図25

さらに、更新される債権勘定および債務勘定についてである。Gamersfelder は表現する。「彼が支払うべき（＝私に借りている）債権（債務者）は、順次、左手の側に、彼が持つべき（＝私に貸している）債務（債権者）は、順次、右手の側に、丁数18に記録されるように表現して振替えなさい」⁷²⁾。そうすることによって、「彼は支払うべき（＝私に借りている）債権（債務者）の合計も、『帳簿を締切のために』と記録する帳面の左手の側に、これに対して、彼が持つべき（＝私に貸している）債務（債権者）の合計は、『帳簿を締切のために』と記録する帳面の右手の側に振替えなさい」⁷²⁾ と。

したがって、債権残高と債務残高は残高勘定（丁数19）に振替えられるのだが、まずは、丁数18の「債務者・債権者」と記録する帳面に振替えられる。この振替えられる帳簿（丁数18）の冒頭、左側、借方の面に「債務者は借方（債務者は支払うべし＝私に借りている）。12月30日。貸方 これ自体。この帳簿を締切のために、彼が負っているものを総括して、各人をここに振替（Schuldner sollen. Adi 30 Decembris. An sich selber herfür getragen zubeschliessen diß Buch / einen jeden in sonderheit wie viel er schuldig ist)」、右側、貸方の面には「債権者は貸方（債権者は持つべし＝私に貸している）。12月30日。借方 これ自体。この帳簿を締切のために、私が負っているものを総括して、各人をここから振替（Schldner sollen haben. Adi 30 Decembris. Für sie selber herfür getragen zubeschliessen diß Buch / einen jeden in sonderheit / dem ich schuldig bin)」と記録して開設されるので、振替えられるのは「債務者・債権者」を集合する「総括勘定」（Sammelkonto / Gruppenkonto）、「債権・債務の総括勘定」であるにちがいない。

そこで、Gamersfelderは表現する。たとえば、「債権残高」が振替えられて、債権勘定である債務者L勘定（丁数4）の貸方の面に記録するのは、「債務者Lは貸方（彼は持つべし＝私に貸している）（Lucas Strobel bürger in Marienburg sol haben)」は冒頭に記録されるので、これを省略して、「同月30日。借方 これ自体。この計算を締切のために、ここから振替（30 Ditto. Für sich selber hinfür getragen zubeschliessen diese rechnung）」⁷⁸⁾、

78) Gamersfelder, Sebastian; *a. a. O.*, Bl. 4R(Hauptbuch). 括弧内は筆者。

なお、「元帳」に打たれた丁数を使用して、4 Blattの右側の面Rechteと表現する。

債権・債務の総括勘定（丁数18）の借方の面に記録するのは、
「債務者は借方（債務者は支払うべし＝私に借りている）」は冒頭に記録される
ので、これを省略して、

「同月同日。貸方 債務者L (Ditto. An Lucas Strobel)」⁷⁹⁾と。

さらに、「債権合計」が振替えられて、債権・債務の総括勘定（丁数18）の
貸方の面に記録するのは、「債務者は貸方（債務者は持つべし＝私に貸してい
る）。12月30日。これ自体。この帳簿を締切のために、合計をここから振替
(Schuldner sollen haben. Adi 30 Decembris. Für sie selber hierfür getragen
zubeschliessen diß Buch / in Summa)」⁸⁰⁾、

残高勘定（丁数19）の借方の面に記録するのは、「この帳簿を締切のために、
借方（残高は支払うべし＝私に借りている）」は冒頭に記録されるので、これ
を省略して、

「同月同日。貸方 債務者 (Ditto. An Schuldnern)」⁸¹⁾と。

これに対して、たとえば、「債務残高」が振替えられて、債務勘定である債
権者C勘定（丁数3）の借方の面に記録するのは、「債権者Cは借方（彼は支
払うべし＝私に借りている）(Christoff Schönawer soll)」は冒頭に記録され
るので、これを省略して、

「12月30日。貸方 これ自体。この帳簿を締切のために、ここから振替 (Adi 30
Decembris. An sich selber hierfür getragen zubeschliessen dis Buch)」⁶⁹⁾、

債権・債務の総括勘定（丁数18）の貸方の面に記録するのは、
「債権者は貸方（債権者は持つべし＝私に貸している）」は冒頭に記録されるの
で、これを省略して、

「同月同日。借方 債権者C (Ditto. Für Christoff Schönawer)」⁸⁰⁾と。

さらに、「債務合計」が振替えられて、債権・債務の総括勘定（丁数18）の

79) Gamersfelder, Sebastian; *a. a. O.*, Bl. 18L(Hauptbuch). 括弧内は筆者。

なお、「元帳」に打たれた丁数を使用して、18Blattの左側の面Linkeと表現する。

80) Gamersfelder, Sebastian; *a. a. O.*, Bl. 18R(Hauptbuch). 括弧内は筆者。

なお、「元帳」に打たれた丁数を使用して、18Blattの右側の面Rechteと表現する。

81) Gamersfelder, Sebastian; *a. a. O.*, Bl. 19L(Hauptbuch). 括弧内は筆者。

なお、「元帳」に打たれた丁数を使用して、19Blattの左側の面Linkeと表現する。

借方の面に記録するのは、

「債権者は借方（債権者は支払うべし＝私に借りている）。12月30日。貸方 これ自体。この帳簿を締切るために、合計をここから振替（Schuldner sollen. Adi 30 Decembris. An sie selber hinfür getragen zubeschliessen diß Buch / in Summa）」⁷⁹⁾、

残高勘定（丁数19）の貸方の面に記録するのは、「この帳簿を締切るために、貸方（残高は持つべし＝私に貸している）」は冒頭に記録されるので、これを省略して、

「同月同日。借方 債権者（Ditto. Für Schuldner）」⁷³⁾と。

もちろん、振替えられると、債務者L勘定（丁数4）、債権者C勘定（丁数3）では、借方の面と貸方の面の合計が判明しないので、両面に「合計」を記録して、借方の面と貸方の面を均衡して締切られる。

しかし、いずれにしても、これまた、Gamersfelderの例示する仕訳帳には記録されることがない。したがって、仕訳帳から元帳に転記されることはない。債務者L勘定、債権者C勘定から債権・債務の総括勘定に、債権・債務の総括勘定から残高勘定に直接に振替えられる。

本来、債権勘定は、債務者A、債務者Bを記録する人名勘定である。同様に、債務勘定は、債権者C、債権者Dを記録する人名勘定である。Gamersfelderによって出版される印刷本では、「総括勘定」は債務者も債権者も集合する「債権・債務の総括勘定」である。人名勘定として記録される債務者A、債務者Bの「債権残高」が「債権・債務の総括勘定」（丁数18）の借方の面に振替えられて、「債権合計」を計算。債権合計は「債権・債務の総括勘定」（丁数18）の貸方の面に記録して、「残高勘定」（丁数19）の借方の面に振替えられる。同様に、人名勘定として記録される債権者C、債権者Dの「債務残高」が「債権・債務の総括勘定」（丁数18）の貸方の面に振替えられて、「債務合計」を計算。債務合計は「債権・債務の総括勘定」（丁数18）の借方の面に記録して、「残高勘定」（丁数19）の貸方の面に振替えられる。図26を参照。

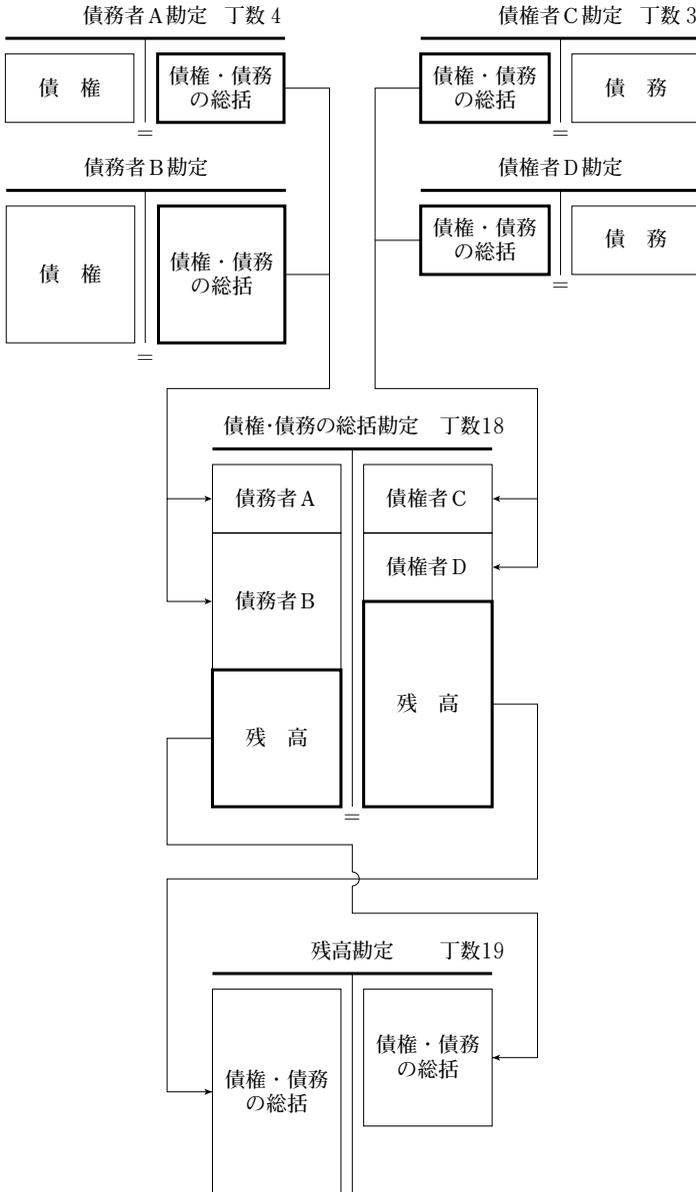


図26

これに対して、Schweickerによって出版される印刷本でも、すでに、「総括勘定」に振替えられるのだが、債務者だけを集合する「債権の総括勘定」と、債権者だけを集合する「債務の総括勘定」である⁸²⁾。人名勘定として記録される債務者A、債務者Bの「債権残高」が「債権の総括勘定」(丁数24)に振替えられて、「債権合計」を計算。債権合計は「債権の総括勘定」(丁数24)の貸方に記録して、「残高勘定」(丁数25)の借方の面に振替えられる。同様に、人名勘定として記録される債権者C、債権者Dの「債務残高」が「債務の総括勘定」(丁数25)に振替えられて、「債務合計」を計算。債務合計は「債務の総括勘定」(丁数25)の借方に記録して、「残高勘定」(丁数25)の貸方の面に振替えられる。したがって、1本の総括勘定に「債権合計」と「債務合計」を計算して、残高勘定に振替えられるということでは、Gamersfelderによって出版される印刷本でより簡易化されたことになるのかもしれない。

しかし、「総括勘定」に振替えられるのが、なぜかについては、Schweickerも、Gamersfelderも、全く解説してはいないので、想像するしかない。Schweickerによって出版される印刷本では、債権の総括勘定に振替えられるのは22名の債務者、債務の総括勘定に振替えられるのは12名の債権者である。これに対して、Gamersfelderによって出版される印刷本では、債権・債務の総括勘定に振替えられるのは16名の債務者と9名の債権者である。いずれにしても、これだけの債務者と債権者が振替えられるともなると、Gamersfelder自身、表現したように、「帳簿を締切ることによって、自己のすべての商業」、たとえば、「債権と債務」を「調査して、認識しようとする」には、「債権合計」と「債務合計」を計算して振替えられたほうが概観しうるようになるということではなかろうか。

事実、Penndorfは表現する。「Schweickerは、個々の人名勘定の残高を『総

82) Vgl., Schweicker, *Wolffgang; a. a. O.*, Bl. 24/25(Hauptbuch).

なお、「元帳」に打たれた丁数を使用して、24Blattの両側の面と25Blattの両側の面と表現する。

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)，51巻1号，2004年7月，19頁。

括勘定』である債務者勘定、債権者勘定に集合する。そうすることは、帳簿を締切の場合の予備手続きであったし、そうすることによって、残高勘定は概観しうようになった⁸³⁾。しかし、「Schweickerに倣っているGamersfelderを除いては、このような記録は見出されない⁸³⁾と。

さらに、更新される現金勘定については、Gamersfelder自身、「現金もまた同様に、収入と支出を合計、どれくらい保有するか、右手の側に記録して、『帳簿を締切のために』と記録する帳面の左手の側に振替えなさい⁷³⁾と表現する。したがって、余白のなくなった現金勘定から振替えられると同様ではあるが、振替えられるのは残高勘定（丁数19）である。

そこで、Gamersfelderは表現する。たとえば、現金勘定が更新されると、「現金残高」を計算して、現金勘定（丁数17）の貸方の面に記録するのは、「現金は貸方（現金は持つべし＝私に貸している）」は冒頭に記録されるので、これを省略して、

「同月同日。借方 これ自体。この帳簿を締切のために、ここから振替（Ditto. Für sich selber hierfür getragen zubeschliessen diß Buch）」⁶⁸⁾、

残高勘定（丁数19）の借方の面に記録するのは、

「この帳簿を締切のために、借方（残高は支払うべし＝私に借りている）」は冒頭に記録されるので、これを省略して、

「同月同日。貸方 現金（Ditto. An Cassa）」⁸¹⁾と。

もちろん、振替えられると、現金勘定（丁数17）では、借方の面と貸方の面の合計が判明しないので、両面に「合計」を記録して、借方の面と貸方の面を均衡して締切られる。

しかし、これまた、Gamersfelderの例示する仕訳帳には記録されることがない。したがって、仕訳帳から元帳に転記されることはない。現金勘定から残高勘定に直接に振替えられる。

ところで、「損益勘定」についてである。Gamersfelder自身、例示するように、利益（収益）および損失（費用）について、特別の勘定が開設されるかき

83) Penndorf, Balduin; *a. a. O.*, S.130. 二重括弧は筆者。

りでは、最終的に損益勘定に集合される。「決算日」、企業の決算時に損益勘定に振替えられて、特別の勘定は締切られるのである。受取家賃勘定、諸掛り経費勘定が、それである。

そこで、Gamersfelderは表現する。たとえば、「家賃残高」が計算されると、受取家賃勘定（丁数10）の借方の面に記録するのは、
「受取家賃は借方（家賃は支払うべし＝私に借りている）。12月30日。貸方 損益（Haußzins sol. Adi 30 Decembris. An Gewin vnd Verlust）」⁸⁴、
損益勘定（丁数6）の貸方の面に記録するのは、「損益は貸方（損益は持つべし＝私に貸している）」は冒頭に記録されるので、これを省略して、
「同月同日。借方 受取家賃（Ditto. Für Haußzins）」⁷⁰と。

これに対して、「諸掛り経費残高」が計算されると、諸掛り経費勘定（丁数18）の貸方の面に記録するのは、
「諸掛り経費は貸方（諸掛り経費は持つべし＝私に貸している）。12月30日。借方 損益（Vnkost sol haben. Adi 30 Decembris. Für Gewin vnd Verlust）」⁸⁰、
損益勘定（丁数6）の借方の面に記録するのは、「損益は借方（損益は支払うべし＝私に借りている）」は冒頭に記録されるので、これを省略して、
「同月同日。貸方 諸掛り経費（Ditto. An Vnkost）」⁷⁶と。

もちろん、受取家賃勘定（丁数10）でも、諸掛り経費勘定（丁数18）でも、借方の面と貸方の面の合計は判明するので、両面に「合計」を記録することなく、借方の面と貸方の面を均衡して締切られる。

しかし、いずれにしても、これまた、Gamersfelderの例示する仕訳帳には記録されることがない。したがって、仕訳帳から元帳に転記されることはない。受取家賃勘定、諸掛り経費勘定から損益勘定に直接に振替えられる。

ところが、利益（収益）および損失（費用）について、特別の勘定が開設されないかぎりでは、直接に損益勘定に記録されるしかない。最終的に損益勘定に集合されることはなく、したがって、振替えられることはなく、企業の決算

84) Gamersfelder, Sebastian; *a. a. O.*, Bl. 10L (Hauptbuch). 括弧内は筆者。

なお、「元帳」に打たれた丁数を使用して、10Blattの左側の面Linkeと表現する。

前に、都度、損益勘定に記録される。既述のように、特殊な商品売買、委託販売としての「アントワープへの航海」では、積送されるライ麦と蜜蝋が目的地に到着して、仲立人に引渡されるなら、航海勘定（丁数10）は締切られてしまう。したがって、仲立人が引渡された小麦を売上げて、諸掛り経費と手数料を控除して、仕切書を送付すると、仲立人を「債務者」にして、「委託販売益」が発生するが、航海勘定（丁数10）には記録されようもないので、直接に損益勘定に記録されるしかない。図15を参照。

そこで、Gamersfelderは表現する。たとえば、企業の決算前、仕切書の「到達日」、12月29日の取引事象として、仕訳帳に「債務者Hは借方 || 貸方 損益」⁸⁵⁾と記録する。元帳に転記して、債務者H勘定（丁数10）の借方の面に記録するのは、「債務者Hは借方（彼は支払うべし＝私に借りている）(Hans Summermarckt sol)」は冒頭に記録されるので、これを省略して、「12月29日。貸方 損益 (29 Decembris. An Gewin vnd Verlust)」⁸⁴⁾、損益勘定（丁数6）の貸方の面に記録するのは、「損益は貸方（損益は持つべし＝私に貸している）」は冒頭に記録されるので、これを省略して、「同月29日。借方 債務者H (29 Ditto. Für Hans Summermarckt)」⁷⁰⁾と。

さらに、「手数料」、「利息」を受取るにしても、支払うにしても、特別の勘定が開設されないかぎりでは、直接に損益勘定に記録されるしかない。最終的に損益勘定に集合されることはなく、したがって、振替えられることはなく、企業の決算前に、都度、損益勘定に記録される。

そこで、Gamersfelderは表現する。たとえば、企業の決算前、手数料の「受取日」、4月6日の取引事象として、仕訳帳に「現金は借方 || 貸方 損益」³²⁾と記録する。元帳に転記して、現金勘定（丁数1）の借方の面に記録するのは、「現金は借方（現金は支払うべし＝私に借りている）」は冒頭に記録されるので、これを省略して、「同月同日。貸方 損益 (Ditto. An Gewin vnd Verlust)」⁸⁶⁾、

85) Gamersfelder, Sebastian; *a. a. O.*, Bl. 12L (Jornal).

なお、「仕訳帳」に打たれた丁数を使用して、12Blattの左側の面Linkeと表現する。

86) Gamersfelder, Sebastian; *a. a. O.*, Bl. 1L (Hauptbuch). 括弧内は筆者。

なお、「元帳」に打たれた丁数を使用して、1 Blattの左側の面Linkeと表現する。

損益勘定（丁数6）の貸方の面に記録するのは、「損益は貸方（損益は持つべし＝私に貸している）。4月6日。借方 現金（Gewin vnd Verlust sol haben. Adi 6 April. Für Cassa）」⁷⁰⁾と。

したがって、振替えられる商品売買益または商品売買損はもちろん、利益（収益）および損失（費用）が直接に記録される損益勘定には、「期間損益」である純利益または純損失が計算される。期間利益または期間損失が計算される。

しかも、それだけではない。期間損益は「資本金勘定」に振替えられる。Gamersfelderは表現する。「このように締切られたなら、損益（勘定）の両面を合計しなさい。損失が見出されるなら、右手の側に記録して、資本金（勘定）の左手の側に振替えなさい。これに対して、利益が見出されるなら、左手の側に記録して、資本金（勘定）、帳面の右手の側に振替えなさい。それから、どれくらい保有するか、資本金を計算。売残商品が振替えられた帳面と同様の、『帳簿を締切のために』と記録する帳面の右手の側に振替えなさい」⁷²⁾と。

そこで、Gamersfelderは表現する。たとえば、「期間利益」が計算されると、損益勘定（丁数6）の借方に記録するのは、「損益は借方（損益は支払うべし＝私に借りている）」は冒頭に記録されるので、これを省略して、「同月同日。貸方 資本金。私の商業によって、現在、私は利益（純利益）を得ていることを確認（Dito. An Capital / befinde ich / das ich mit meinem handel die zeit her gewonnen habe）」⁷⁶⁾,

資本金勘定（丁数2）の貸方の面に記録するのは、「資本金は貸方（資本金は持つべし＝私に貸している）」は冒頭に記録されるので、これを省略して、「12月30日。借方 損益。私は当期に利益を得ている（Adi 30 Decembris. Für Gewin vnd Verlust / das ich die zeit vber gewonnen hab）」³¹⁾と。

もちろん、振替えられると、損益勘定（丁数6）では、借方の面と貸方の面の合計が判明しないので、両面の「合計」を記録して、借方の面と貸方の面を均衡して締切られる。

しかし、これまた、Gamersfelderの例示する仕訳帳には記録されないことがない。したがって、仕訳帳から元帳に転記されることはない。損益勘定から資本金勘定に直接に振替えられる。

ところが、冒険貸借にしても、冒険売買にしても、企業の決算前に、都度、直接に損益勘定に記録されるか、企業の決算時に損益勘定に振替えられるか、首尾一貫していない。そのためか、これを批判して、Penndorfは表現する。「利益（収益）項目、損失（費用）項目の処理手続きについて、Gamersfelderは首尾一貫していない。彼は、ある時は、ある項目について、これが完了すると同時に締切って、利益（収益）または損失（費用）を損益（勘定）に振替えている。また、ある時は、営業経過が終了して初めて損益を決定している」⁸⁷⁾と。

そこで、特殊な金銭貸借である先駆的な損害保険としての冒険貸借についてである。既述のように、取引番号80、83と86では、「冒険貸借益」、取引番号79、84と87では、「冒険貸借損」が発生して、完了日は8月17日。取引番号82と88では、「冒険貸借損」が発生して、完了日は8月19日。いずれも、冒険貸借の「完了日」に直接に損益勘定に記録される。これに対して、取引番号119と130では、「冒険貸借損」、取引番号122と129では、「冒険貸借益」が発生して、完了日は11月12日であるが、冒険貸借の完了日に直接に損益勘定に振替えられることはない。冒険貸借勘定（丁数13）に収録されたままで、「決算日」、企業の決算時に締切られると、「冒険貸借損」を計算して、損益勘定に振替えられるのである。図19を参照。

さらに、特殊な商品売買である運と不運を賭しての冒険売買についても同様。既述のように、取引番号91と94では、「冒険売買益」が発生して、完了日は8月30日。冒険売買の「完了日」に直接に損益勘定に振替えられる。これに対して、取引番号90と97では、「冒険売買損」、取引番号92と95、取引番号93と96では、「冒険売買益」が発生して、完了日は8月30日であるが、冒険売買の完了日に直接に損益勘定に振替えられることはない。冒険売買勘定（丁数14）に収録されたままで、「決算日」、企業の決算時に締切られると、「冒険売買益」を計算して、損益勘定に振替えられるのである。図20を参照。

しかし、首尾一貫していないのが、なぜかについては、Gamersfelder自身、全く解説してはいないので、想像するしかない。本来は、冒険貸借にしても、

87) Penndorf, Baldin; *a. a. O.*, S. 146. 括弧内は筆者。

冒険売買にしても、1回かぎりですべて完了してしまう取引事象であったにちがいない。1本の冒険貸借勘定、1本の冒険売買勘定に記録されるのなら、取引事象が完了すると、都度、「口別損益」を計算するしかない。したがって、「口別損益計算」(Erfolgsrechnung an die Partien)の域に留まるかぎりでは、冒険貸借について、口別損益である「冒険貸借益」または「冒険貸借損」を計算して、冒険貸借の「完了日」、企業の決算前に、都度、直接に損益勘定に記録されたにちがいない。さらに、冒険売買についても同様。口別損益である「冒険売買益」または「冒険売買損」を計算して、冒険売買の「完了日」、企業の決算前に、都度、直接に損益勘定に記録されたにちがいない。

これに対して、反復して繰返される取引事象にもなると、そうではない。都度、口別損益を計算するのでは、煩雑である。1本の冒険貸借勘定、1本の冒険売買勘定に記録されるので、企業の決算時まで、期間的に発生したということで、口別損益の「期間的損益」を計算することになる。したがって、「期間損益計算」(Periodenerfolgsrechnung)に移行すると、冒険貸借勘定(丁数13)は、「決算日」、企業の決算時に締切られて、期間的損益である「冒険貸借益」または「冒険貸借損」を計算して、損益勘定に振替えられたにちがいない。さらに、冒険売買についても同様。冒険売買勘定(丁数14)は、「決算日」、企業の決算時に締切られて、期間的損益である「冒険売買益」または「冒険売買損」を計算して、損益勘定に振替えられたにちがいない。

したがって、冒険貸借にしても、冒険売買にしても、「口別損益計算と期間損益計算との併存」⁸⁸⁾に起因する混乱から、首尾一貫していないのではなからうか。既述のように、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は「口別損益」である商品売買益または商品売買損を計算して締切られるが、商品売買益または商品売買損が振替えられたのは、「決算日」、企業の決算時であったことを想起してもらいたい。「完売日」ではないのである。企業の決算前に、都度、締切られることはないのである。したがって、「期間損益計算」に整合されるとしたら、冒険貸借にしても、冒険売買にしても、「決算日」、

88) 白井佐敏著；前掲書，122頁。

企業の決算時に損益勘定に振替えられるべきであったのかもしれない。

ところで、損益勘定に「期間損益」である純利益または純損失を計算して、資本金勘定に振替えられると、資本金勘定は締切られる。Gamersfelderは表現する。「資本金残高」を計算して、資本金勘定（丁数2）の借方の面に記録するのは、「資本金は借方（資本金は支払うべし＝私に借りている）(Capital oder Hauptgut mein Christoff Vnuerdorbens sol)」は冒頭に記録されるので、これを省略して、

「12月30日。貸方 これ自体。この帳簿を締切るために、ここから振替 (Adi 30 Dezembris. An sich selber hinfür getragen zubeschliessen dis Buch)」³⁰⁾、残高勘定（丁数19）の貸方の面に記録するのは、「この帳簿を締切るために、貸方（残高は持つべし＝私に貸している）」は冒頭の欄に記録されるので、これを省略して、

「同月同日。借方 資本金 (Dito. Für Capital)」⁷³⁾ と。

もちろん、振替えられると、資本金勘定（丁数2）でも、借方の面と貸方の面の合計が判明しないので、両面に「合計」を記録して、借方の面と貸方の面を均衡して締切られる。

しかし、これまた、Gamersfelderの例示する仕訳帳には記録されることがない。したがって、仕訳帳から元帳に転記されることはない。資本金勘定から残高勘定に直接に振替えられる。

そこで、残高勘定についてである。Gamersfelderは表現する。「最後に、『帳簿を締切るために』と記録する帳面の両面を合計しなさい。両面の合計、したがって、彼が支払うべき（＝私に借りている）自己の『借方（債務者）』の合計が、彼が持つべき（＝私に貸している）自己の『貸方（債権者）』の合計に等しくならねばならない。しかし、間違っているとしたら、両面の合計が等しくなることはない。帳簿が間違っている証拠なのである。探索して、再び帳簿は最初から見直されねばならないので、少なからず苦勞と困難をもたらすであろう。だからこそ、取引を記録するには、慎重、かつ勤勉でなければならない。そうでないなら、思いも寄らない苦勞に直面することになるであろう」⁷²⁾ と。

したがって、振替えられると、残高勘定（丁数19）では、借方の面と貸方の

面の合計が判明しないので、借方の面と貸方の面に「合計」を記録して、借方の面と貸方の面を均衡して締切られる。Schweickerによって出版される印刷本のように、残高勘定が強引に締切られることはない¹²⁾。まさにスムーズに締切られるのである。

本来、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、借方の面に記録される合計と右側、貸方の面に記録される合計が一致する「貸借平均原理」が保証されるはずである。貸借平均原理が保証されるかぎりでは、残高勘定に振替えられて、借方の面と貸方の面の合計は一致するはずである。「間違っているとしたら、両面の合計が等しくなることはない。帳簿が間違っている証拠なのである」。したがって、借方の面と貸方の面が一致しないとしたら、帳簿記録ばかりか、「帳簿締切」に過誤があるものと判断しなければならない。

もちろん、帳簿記録の過誤、帳簿締切の過誤は「探索して、再び帳簿は最初から見直されねばならない」。Pacioloによって出版される印刷本に解説されるように、帳簿の更新時には、「帳簿の突合」によって、探索して訂正されねばならない⁸⁹⁾。しかし、Schweickerにしても、Gamersfelderにしても、全く解説してはいない。想像するに、まずは、仕訳帳の左端の行、元丁欄には、転記される元帳の丁数、二つの「元丁」が、中間に仕切線を引いて、上下に記録されるのは、仕訳帳と、二重記録によって転記される元帳の勘定を照合しうるようになるためである。さらに、元帳の摘要欄の片隅、右端には、この相手勘定が転記される元帳の丁数、「元丁」が記録されるのは、二重記録によって転記される元帳の勘定と勘定を照合しうるようになるためである。したがって、帳簿の突合について、全く解説していないのは、実に不可解ではある。しかし、照合して探索されないまでも、残高勘定では、借方の面と貸方の面を均衡して

89) Cf., Pacioli, Luca; *op. cit.*, Cap.32.

Vgl., Penndorf, Balduin; *Luca Pacioli Abhandlung über die Buchhaltung* 1494, Stuttgart 1933, S.142.

参照、片岡義雄著；『パチョーリ「簿記論」の研究』、森山書店1956年、236/237頁。

参照、拙稿；「イタリヤ簿記の原型」、『商学論集』（西南学院大学）、51巻3・4号、2005年2月、16頁以降。

締切られるので、帳簿記録ばかりか、「帳簿締切」に過誤のないことは検証されるにちがいない。

そこで、Gamersfelderの例示する「残高勘定」(丁数19)を簡略化して表示することにする。図28を参照。

残高勘定				丁数19			
この帳簿を締切るために、借方				この帳簿を締切るために、貸方			
日付	貸方	元丁	日付	借方	元丁		
12/31	毛織物	ƒ614.gr10.d9.	2	12/31	資本金	ƒ7917.gr19.d6.	2
	食塩	ƒ243.gr22.d9.	3		債権者	ƒ4105.gr8.d15.	18
	蜜蝋	ƒ750.gr22.d9.	5				
	琥珀	ƒ275.	8				
	胡椒	ƒ484.gr12.d11.	9				
	瀝青	ƒ66.	9				
	家屋	ƒ1640.	9				
	小麦	ƒ601.gr7.d9.	11				
	木灰	ƒ468.gr15.	11				
	銀器	ƒ239.gr1.d15.	13				
	毛皮	ƒ180.	14				
	小麦粉	ƒ231.	16				
	ライ麦	ƒ470.gr9.d4.	17				
	亜麻布	ƒ167.gr12.	18				
	銅板	ƒ758.gr15.	18				
	毛皮	ƒ680.	18				
	債務者	ƒ3552.gr20.d14.	18				
	現金	ƒ599.gr28.d13.	17				
		ƒ12022.gr28.d3.				ƒ12022.gr28.d3.	

図28

しかし、これでは、帳簿記録ばかりか、「帳簿締切」に過誤のないことが検証されたにすぎない。帳簿全体が更新されるには、新しい帳簿に振替えられて、翌期に繰越されねばならない。

それでは、「残高勘定」を経由して、どのように翌期に繰越されるであろうか。「新しい帳簿は、どのように開始するか」(Wie ein new Buch anzufachen)と標記して、Gamersfelderは表現する。「最初の帳簿が十字架の標識を付されると同様に、新しい帳簿、これに関係する帳簿はすべてアルファベットのAの標識、3番目の帳簿はBの標識、4番目の帳簿はCの標識を付される。

丁数19(残高勘定)に記録する現金を新しい帳簿、Aの標識を付される帳簿に振替えるには、最初の帳面、左手の側に、
『現金は借方(現金は支払うべし=私に借りている)。4月1日。貸方 これ自体。十字架の標識を付される帳簿から新しい計算に振替(Cassa barschaftt sol. Adi 1 Aprilis. An sich selber herfür getragen aus dem Buch+ auff ein neue rechnung)。現金を保有。fl599. gr28. ß13。』と記録して、この金額が繰越される。

さらに、資本金を振替えるには、
『資本金は貸方(資本金は持つべし=私に貸している)。4月1日。借方 これ自体。十字架の標識を付される帳簿から新しい計算に振替(Capital oder Hauptgut sol haben. Adi 1 Aprilis. Für sich selber auff eine neue rechnung aus dem Buch+ herfür getragen)。同月同日に、これを保有』と記録して、金額のfl7917. gr19. d6.は丁数19(残高勘定)から新しい帳簿の右手の側に繰越される。

売残商品を振替えるには、
『ルンド産の毛織物は借方(毛織物は支払うべし=私に借りている)。4月1日。貸方 これ自体。新しい計算に振替(Lundisch tuch sol. Adi 1 Aprilis. An sich selber herfür getragen auff neue rechnung)。赤色2梱、褐色1梱と黒色1梱の4梱。取得原価はfl614. gr10. d9。』と記録される。

債務者(債権)を新しい帳簿に振替えるには、
『債務者Lは借方(彼は支払うべし=私に借りている)。4月1日。貸方 これ自体。十字架を付される帳簿から振替(Lucas Strobel bürger in Marienburg sol. Adi 1 Aprilis. An sich selber herfür getragen aus dem Buch+)。金額

はfl262. gr15。支払期日は復活祭』、

これに対して、債権者（債務）を振替えるには、
『債権者Cは貸方（彼は持つべし＝私に貸している）。4月1日。借方 これ自体。十字架の標識を付される帳簿から振替（Christoff Scönawer sol haben. Adi 1 Aprilis. Für sich selber herfür getragen aus dem Buch+）。金額はfl 265。支払期日はドミニコ祭」と記録される。いずれにしても、どの帳面から振替えられたかについて記録される。そうすることによって、売残商品、債務者（債権）と債権者（債務）が新しい帳面に振替えられる。債務者（債権）と債権者（債務）は、最初の帳簿で記録したように、別々に新しい帳簿、個々に（人名）勘定に振替える』^{90）}と。

したがって、翌期に繰越されるには、更新される、新しい帳簿に、「どの帳面から振替えられたかについて記録される」が、「丁数19（残高勘定）から新しい帳簿」「に繰越される」。「締切残高勘定」と「開始残高勘定」という表現は見出されないが、帳簿全体が更新されて、企業の決算時に、締切残高勘定に振替えられるのに対して、翌期には、開始残高勘定から振替えられて、新しい帳簿に繰越される。まさに残高勘定を経由して、翌期に繰越されるのである。

そこで、Aの標識を付される帳簿、新しい現金勘定（丁数1）、資本金勘定（丁数1）、X商品とY商品に区別する商品勘定（丁数1）には、この相手勘定として、残高勘定（丁数19）が明記されるので、この残高勘定を経由して、翌期に繰越されるはずである。しかし、企業の決算時に、更新される勘定から残高勘定（丁数19）に振替えられるのに対して、Gamersfelder自身、更新される、新しい帳簿について、実際に例示するかぎりでは、残高勘定から新しい現金勘定（丁数1）、資本金勘定（丁数1）、商品勘定（丁数1）に振替えられることはない^{91）}。相手勘定として、「丁数19」が記録されるだけである。したがっ

90) Gamersfelder, Sebastian; *a. a. O.*, Bl. 20L (Hauptbuch). 二重括弧および括弧内は筆者。

なお、丁数が打たれてないので、筆者が便宜的に、「元帳」の末丁の裏側から打った丁数、20Blattの左側の面Linkeと表現する。

91) Vgl., Gamersfelder, Sebastian; *a. a. O.*, Bl. 1 / 2 (Hauptbuch).

なお、Aの標識を付される帳簿、「元帳」に打たれた丁数を使用して、1 Blattの両側の面、2 Blattの両側の面と表現する。

て、翌期に残高勘定から振替えられること自体は省略されると想像するしかない。

これに対して、Aの標識を付される帳簿、新しい債権勘定である債務者L勘定(丁数1)、新しい債務勘定である債権者C勘定(丁数2)には、この相手勘定として、残高勘定ではなく、債権・債務の総括勘定(丁数18)が明記されるので、この債権・債務の総括勘定を経由して、翌期に繰越されるようである。しかし、企業の決算時に、債権・債務の総括勘定から残高勘定(丁数19)に振替えられるのに対して、Gamersfelder自身、更新される、新しい帳簿について、実際に例示するかぎりでは、残高勘定から債権・債務の総括勘定に振替えられることはない。債権・債務の総括勘定から新しい債権勘定である債務者L勘定(丁数1)、新しい債務勘定である債権者C勘定(丁数2)に振替えられることもない⁹¹⁾。相手勘定として、「丁数18」が記録されるだけである。しかし、翌期に振替えられるとしたら、逆順に、「債権合計」と「債務合計」は残高勘定から債権・債務の総括勘定に振替えられて、「債権残高」と「債務残高」は新しい債権勘定である債務者L勘定(丁数1)、新しい債務勘定である債権者C勘定(丁数2)に振替えられねばならないはずである。したがって、翌期に残高勘定から振替えられること自体は省略されると想像するしかない。図29を参照。

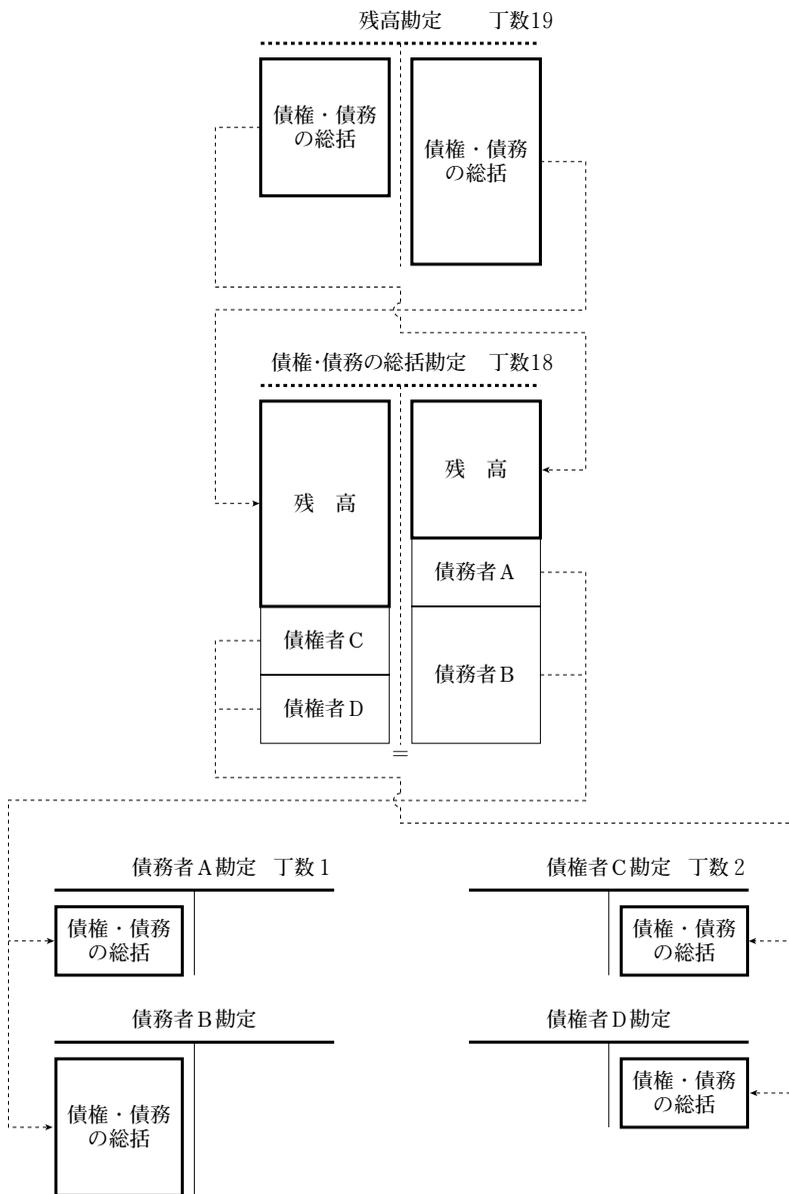


図29

しかし、このように省略されるのが、なぜかについては、Gamersfelder自身、これまた、全く解説してはいない。想像するに、「開始残高勘定」は、締切残高勘定とは逆順に振替えられるということで、したがって、左右対称、全く左右反対の残高勘定が開設されるだけでしかないので、振替えられること自体が省略されるのではなからうか。しかし、開始残高勘定では、締切残高勘定とは左右対称、全く左右反対に借方の面と貸方の面に「合計」を記録して、これまた、借方の面と貸方の面を均衡して締切られることによって、「帳簿繰越」に過誤のないことが検証されるのである。締切残高勘定が締切られて、借方の面と貸方の面が均等になることによって、更新される帳簿が間違いなく締切られたことは検証されるはずである。これに対して、開始残高勘定が締切られて、借方の面と貸方の面が均等になることによって、新しい帳簿に間違いなく繰越されたことは検証されるはずである。したがって、残高勘定は、企業の決算時に「検証機能」を果たすのに対して、新しい帳簿に振替えられて、翌期に繰越されると、まさに「繰越機能」を果たすにちがいない。そうであるとしたら、「繰越機能」を完全に果たすには、残高勘定から振替えられること自体が省略されてならないのではなからうか。

したがって、翌期の開始時には、企業の開始時に財産目録から仕訳帳に移記して、元帳に転記されるのに対して、「残高勘定」から「元帳」に振替えられることになる。しかし、Gamersfelderの例示する仕訳帳には記録されることがない。したがって、仕訳帳から元帳に転記されることはない。新しい現金勘定、資本金勘定、商品勘定、債権勘定および債務勘定に直接に振替えられる。

さらに、翌期の開始後には、Gamersfelder自身、表現するように、「それからは、何を取引きしたか、新たに開設された『日記帳』に記録して、日記帳から『仕訳帳』に移記、項目ごとに仕訳帳から『元帳』に転記する」⁶⁶⁾のである。

最後に、帳簿締切について、あえて憶測するとして、簡単に例示するなら、「元帳」は、むしろ、以下のように、振替、締切られるのではなからうか。図30および図31を参照。

事例：1期

- (1) 現金200を元入れて、企業を開始。
- (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、企業を決算（期間損益を計算）。

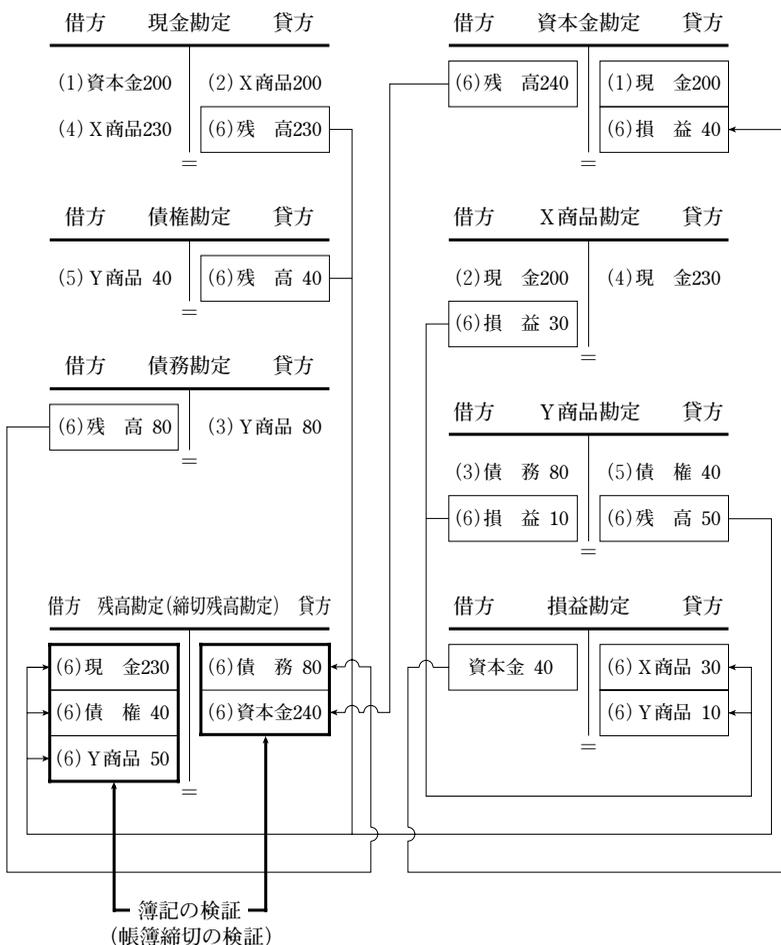


図30

事例：2期

- (7) 現金230, 債権40と債務80, Y商品50を繰越して, 企業を継続。
- (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, 企業を解散(期間損益を計算)。

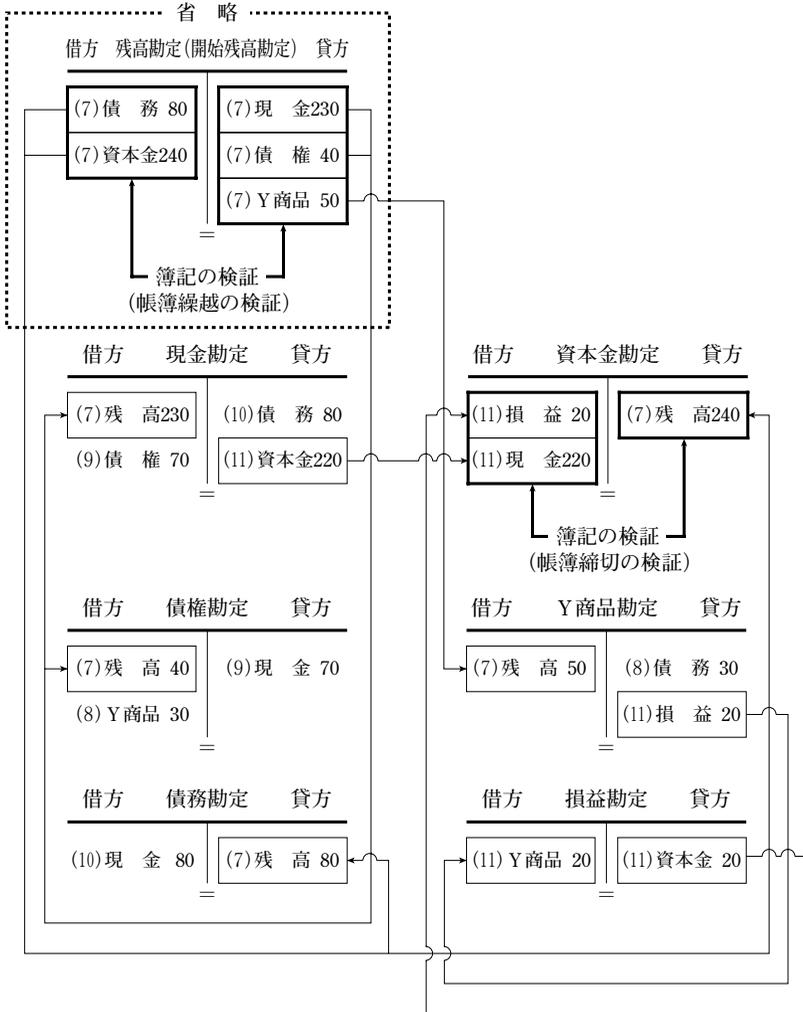


図31

なお、Gamersfelderの例示する「元帳」、丁数18の「債権・債務の総括勘定」、丁数19の「残高勘定」、丁数1の「更新される、新しい帳簿」を原文と共に表示することにする。図32、図33および図34を参照。

元帳 債権・債務の総括勘定

丁数18

<p>債務者は借方。12月30日。貸方 これ自体。この帳簿を締切るために、彼が負っているものを総括して、各人をここに振替。同月同日。貸方 Lucas Strobel。元丁4 fl262.gr15。同月同日。貸方 Erhart Lung。元丁5 fl600。同月同日。貸方 Bartholomeus Meyer。元丁5 fl362.gr15。同月同日。貸方 Steffan Schmidt。元丁8 fl330。同月同日。貸方 Caspar Bamberger。元丁8 fl10。同月同日。貸方 Mathias Goldmeyer。元丁8 fl208.gr7.d9。同月同日。貸方 Joseph Lemerts。元丁9 fl120。同月同日。貸方 Rudolf Strauß。元丁10 fl31。同月同日。貸方 Hans Summermarckt。</p>			<p>債権者は貸方。12月30日。借方 これ自体。この帳簿を締切るために、私が負っているものを総括して、各人をここに振替。同月同日。借方 Christoff Schönawer。元丁3 fl265。同月同日。借方 Heinrich Sommer。元丁4 fl379.gr7.d9。同月同日。借方 Anthonius Lerch。元丁4 fl244。同月同日。借方 Simon Rewaldt。元丁5 fl684。同月同日。借方 Georg Brenner。元丁6 fl500。同月同日。借方 Fabian Kößner。元丁6 fl1000。同月同日。借方 Andreas Kleinwaldt。元丁11 fl489.gr15。同月同日。借方 Hans Hofer。元丁17 fl528.gr16.d6。</p>	
--	--	--	--	--

元丁10 fl376.gr6.d1. 同月同日。貸方 手形。				同月同日。借方 Stentzel Dominick。 元丁17 fl15.			
元丁11 fl369.gr18. 同月同日。貸方 Franciscus Banawer。				合計	fl 4105	gr 8	d 15
元丁12 fl125.d9. 同月同日。貸方 Reinhold Fincken。				債務者は貸方。12 月30日。借方 こ れ自体。この帳簿 を締切るために、 合計をここから振替。			
元丁14 fl35.gr18.d13. 同月同日。貸方 Daniel Wolgast。				元丁19	fl 3552	gr 20	d 14
元丁16 fl1340. 同月同日。貸方 Hieronimus Segel。							
元丁17 fl102. 同月同日。貸方 Simon Brewer。							
元丁17 fl208. 同月同日。貸方 Martin Klein。							
元丁18 fl72.							
合計	fl 3552	gr 20	d 14				
債権者は借方。12 月30日。貸方 こ れ自体。この帳簿 を締切るために、 合計をここから振替。				元丁19	fl 4105	gr 8	d 15

Schuldner sollen Abi 30 Decembris An sich selber herfür getragen zu beschliessen diß Buch einen jeden in sonderheit wie viel er schuldig ist/				
— Ditto An Lucas Strobel	—	acp 4	fl 262	gr 15
— Ditto An Erhart Lung	—	acp 5	fl 600	gr —
— Ditto An Bartholomeus Meyer	—	acp 5	fl 362	gr 15
— Ditto An Stephan Schmitz	—	acp 8	fl 330	gr —
— Ditto An Caspar Damberger	—	acp 8	fl —	gr 10
— Ditto An Mathias Goldmeyer	—	acp 8	fl 208	gr 7
— Ditto An Joseph Lemers	—	acp 9	fl 120	gr —
— Ditto An Rudolff Strauß	—	acp 10	fl —	gr 31
— Ditto An Hans Summermarkt	—	acp 10	fl 376	gr 6
— Ditto An Wechselbank	—	acp 11	fl 369	gr 18
— Ditto An Franciscus Dinawer	—	acp 12	fl 125	gr —
— Ditto An X inhold Finken	—	acp 14	fl —	gr 35
— Ditto An Daniel Wolgast	—	acp 16	fl 340	gr —
— Ditto An Hieronims Segel	—	acp 17	fl 102	gr —
— Ditto An Simon Brewer	—	acp 17	fl 208	gr —
— Ditto An Martin Klein	—	acp 18	fl —	gr 72
Machen all zusamen	—	acp —	fl —	gr —
				fl 3552
				gr 2084
Schuldner sollen Abi 30 Decembris An sich selber hinfür getragen zu beschliessen diß Buch/ in Summa		—	—	—
		acp 19	fl 4105	gr 825

Schuldner sollen haben Adi 30 Decembris Für sich selber herfür getragem zugeschlossen diß Buch/ einen jeden in sonderheit/ dem ich schuldig bin						
— Ditto Für Christoff Schönauer	—	acp 3 R	265 Gs — 8 —			
— Ditto Für Heinrich Sommer	—	acp 4 R	379 Gs 78 9			
— Ditto Für Anthonus Lerch	—	acp 4 R	244 Gs — 8 —			
— Ditto Für Simon Kewalde	—	acp 5 R	684 Gs — 8 —			
— Ditto Für Georg Brenner	—	acp 6 R	500 Gs — 8 —			
— Ditto Für Fabian Köpfer	—	acp 6 R	1000 Gs — 8 —			
— Ditto Für Andreas Kleinwalde	—	acp 11 R	489 Gs 15 8			
— Ditto Für Hans Hofcr	—	acp 17 R	528 Gs 16 6			
— Ditto Für Etmel Dominick	—	acp 17 R	— 15 Gs — 8 —			
Wachen all zusamen	—	—	—	acp	R 4105 Gs — 8 8 15	
Schuldner sollen haben Adi 30 Decembris Für sie selber hinfür getragem zugeschlossen diß Buch/ in Summa				—	—	acp 19 R — 3552 Gs 20 8 14

同月同日。貸方 木灰。38ラスト。 元丁11 fl468.gr15.					
同月同日。貸方 銀器。28マルク12ロート。 元丁13 fl239.gr1.d15.					
同月同日。貸方 貂の毛皮。3枚。 元丁14 fl180.					
同月同日。貸方 グルーデントツ産の小麦粉。12ラスト。 元丁16 fl231.					
同月同日。貸方 ライ麦。12 $\frac{1}{4}$ ラスト。 元丁17 fl470.gr9.d4.					
同月同日。貸方 亜麻布。42梱。 元丁18 fl167.gr12.					
同月同日。貸方 銅板。74枚。 元丁18 fl758.gr15.					
同月同日。貸方 黒貂の毛皮。4枚。 元丁18 fl680.					
同月同日。貸方 債務者。 元丁18 fl3552.gr20.d14.					
同月同日。貸方 現金。 元丁17 fl599.gr28.d13.					
合計	fl 12022	gr 28	d 3		神を賛美して、永遠に栄光を。アーメン。

19

Laus Dec. 1569. in Danzig.

Zu beschliessen dieß Buch sel Am 30 Decembris An sich selber herfür
getragen/ das ich auff dato verhanden habe/ Als da ist an Wahren/
liegenden Gründen Schulden vnd dahrum gelt/ Als volgt :

— An Lundsich tuch 4 stück — —	acq 2 fl	6 14 gr	108-9
— Ditto An Salt Drowassisch 15 Last	acq 3 fl	2 43 gr	228-9
— Ditto An Wachs 17 Sch. 17½ Lb.	acq 5 fl	7 50 gr	228-9
— Ditto An Vornstein 100 Sch —	acq 8 fl	2 75 gr	—8-
— Ditto An Pfeiffer Andorffer 5 785	acq 9 fl	4 84 gr	128 11
— Ditto An Pech 4 Last — —	acq 9 fl	— 6 6 gr	—8-
— Ditto An Behauung — —	acq 9 fl	16 40 gr	—8-
— Ditto An Wasen 18½ Last — —	acq 11 fl	6 0 1 gr	78-9
— Ditto An Asche 38 Last — —	acq 11 fl	4 6 8 gr	158-
— Ditto An silbergeschir 28 me 12 lot	acq 13 fl	2 39 gr	1815
— Ditto An Warden 3 zimmer — —	acq 14 fl	1 80 gr	—8-
— Ditto An Erudens Wehl 12 Last	acq 16 fl	2 3 1 gr	—8-
— Ditto An Roggen 19¼ Last — —	acq 17 fl	4 7 0 gr	98 4
— Ditto An Leinwandt 4 2 stück — —	acq 18 fl	1 6 7 gr	128-
— Ditto An Blattenkupffer 7 4 pf	acq 18 fl	7 5 8 gr	158-
— Ditto An Zoben 4 Zimmer — —	acq 18 fl	6 8 0 gr	—8-
— Ditto An Schuldner — —	acq 18 fl	3 5 5 2 gr	208 14
— Ditto An Cassa — —	acq 17 fl	5 9 9 gr	288 13
Wacht alles zusamen — — — — —			

fl 12022 gr 288-3

Laus Deo. 1569. in Dankigt.

19

uberschlossen die Buch sol haben Abi 30 Decembris für sich selber
hierfür getragen / man Hauptgut / das ich auff Dato habe / Welche
Schulden die ich zalen sol / wie volgt

— Ditto für Capital	—	—	acp	2	R	79	17	gr	19	8	6
— Ditto für Schuldner	—	—	acp	18	R	4	10	gr	8	8	15
Macht alles zusamen	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—

R12022gr 282-3

**Gott sey Lob vnd Ehre in Ewig
keit / AMEN.**

元帳 更新される, 新しい帳簿

丁数 1

<p>神に感謝 1570年 ダンツイヒ 現金は借方。4月 1日。貸方 これ自 体。十字架帳簿か らここに振替。 元丁19</p>	<p>fl 599</p>	<p>gr 28</p>	<p>d 13</p>				
				<p>資本金は貸方。4 月1日。借方 これ 自体。十字架帳簿 からここに振替。 元丁19</p>	<p>fl 7917</p>	<p>gr 19</p>	<p>d 6</p>
<p>ルンド産の毛織物 は借方。4月1日。 貸方 これ自体。十 字架帳簿からここ に振替。赤色2梱, 褐色1梱と黒色1 梱の4梱。元丁19</p>	<p>fl 614</p>	<p>gr 10</p>	<p>d 9</p>				
<p>食塩は借方。4月 1日。貸方 これ 自体。十字架帳簿 からここに振替。 ヴロヴェスト産の 食塩, 15ラスト, 単価fl16$\frac{1}{4}$。 元丁19</p>	<p>fl 243</p>	<p>gr 22</p>	<p>d 9</p>				

<p>蜜蝋は借方。4月1日。貸方 これ自体。十字架帳簿からここに振替。17 梱$17\frac{1}{2}$ロート。単価84me klein。 元丁19</p>	fl 750	gr 22	d 9			
<p>マリエンブルクの市民 Lucas Strobel は借方。4月1日。貸方 これ自体。十字架帳簿からここに振替。fl262.gr15。支払期日は復活祭。 元丁18</p>	fl 262	gr 15	d —			

1. Salus Deo. 1570. in Danzig.	
<p>Cassa barschafft sol Abi 1 Aprilis An sich selber herfür getragen aus dem Duch + bahr verhanden — — — — — acp</p>	<p>19 R—599 G 285 13</p>
<p>Lundisch tuch sol Abi 1 Aprilis An sich selber herfür getragen aus dem Duch + 4 feine tuch. 2 Not 1 Braun 1 Schwarz/ thut — — acp</p>	<p>19 R—614 G 1089</p>
<p>Sals sol Abi 1 Aprilis An sich selber herfür getragen aus dem Duch + 15 Last Drowasisch sals/ kost 1 Last R 1 6¼/ thut — — — acp</p>	<p>19 R—243 G 2289</p>
<p>Wachs sol Abi 1 Aprilis An sich selber herfür getragen aus dem Duch +. 17 S 17½ Ls/ kost 1 S 8 4 me klein/ thut — — — acp</p>	<p>19 R—750 G 2289</p>
<p>Lucas Serobel bürger in Marienburg sol Abi 1 Aprilis An sich selber herfür getragen aus dem Duch + R 262. G 15. 3rst Diern acp</p>	<p>18 R—262 G 158-</p>

Laus Deo. 1570. in Danzig.

Capital oder Hauptaue sol haben Adi 1 Aprilis Für sich selber herfür
getragen aus dem Buch + das auff Dato vorhanden — — acq 19 R 7917 53 198-6

このように、1570年にGamersfelderによって出版される印刷本『イタリヤの技法に拠る二様の帳簿での簿記』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、ドイツに再生されることによって、イタリヤ簿記は、はたして展開されたか、展開されたのはどこかについても解明される。

まずは、帳簿記録については、「三様の規則」が列挙される。どのように日々の取引事象を「借方（債務者）」と「貸方（債権者）」に分解して記録するか、二重記録するための三様の規則に整理されるのである。しかも、以後、ドイツに出版される印刷本には踏襲されることになる。「借方（債務者）」としては、何が記録されるか、「貸方（債権者）」としては、何が記録されるか、ただ解説されるだけで、まさに暗記するだけの「規則」でしかないのだが、三様の規則に整理されることによって、スムーズに記録されるかもしれない。

しかも、帳簿の見開きの左側、借方の面に記録されると同様に、仕訳帳に記録される。Penndorfによると、「Gamersfelderは、たとえば、『現金は借方 (sol)。|| 貸方 (An) 資本金』という（ドイツで）『今日の様式』を採用した。Pacioloによって表示される様式、『借方（債務者）』に前置詞 (Per) を冠する様式は、ドイツには適用されなかった」⁹²⁾と表現する。帳簿の見開きの左側、借方の面に記録されると同様に、「借方」を意味する助動詞 (sol) (彼は支払うべし＝私に借りている) を付して、相手勘定については、「貸方」を意味する前置詞 (An) を冠して記録されることによって、スムーズに転記されるかもしれない。

ところが、帳簿の見開きの右側、貸方の面に記録されるのは、仕訳帳に記録されるとは相違する。「貸方」を意味する助動詞＋動詞 (sol haben) (彼は持

92) Penndorf, Balduin; *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland*, Leipzig 1913, S.175. 括弧内および二重括弧は筆者。

Cf., Pacioli, Luca; *op. cit.*, Cap.12/15.

Vgl., Penndorf, Balduin; *Luca Pacioli Abhandlung über die Buchhaltung 1494* Stuttgart 1933, S.104f./110f.

参照, 片岡義雄著; 前掲書, 78/102頁。

参照, 拙稿; 「イタリヤ簿記の原型」, 『商学論集』(西南学院大学), 51巻2号, 2004年9月, 13/17頁。

つべし=私に貸している)を付して、相手勘定については、「借方」を意味する前置詞 (Für) を冠して記録される。このように、「借方」を意味する前置詞を冠して記録されるのは、Schweickerによって、「借方」を意味する前置詞 (Für) と「貸方」を意味する前置詞 (An) を冠して、日々の取引事象が、先行して記録される前半と後続して記録される後半に分解して、仕訳帳に記録されることが記憶されてのことではなかろうか。想像するに、相手を意味するだけの前置詞を冠して記録されるのなら、相手勘定に冠して記録されるのに、「借方」を意味する前置詞と「貸方」を意味する前置詞が区別して記録される必要もないはずである。むしろ、Pacioloによって転記されるように、帳簿の見開きの左側、借方の面にも、右側、貸方の面にも、「相手」(per) を意味する前置詞 (「借方」を意味する前置詞 (Per) ではない) を冠して記録されるほうが、スムーズに転記されるかもしれない⁹³⁾。

事実、Pacioloによって世界に現存する最初の印刷本が出版されてから、まさに1半世紀、1594年にGoessens, Passchierによって出版される印刷本では、帳簿の見開きの左側、借方の面にも、右側、貸方の面にも、「相手」を意味する前置詞 (Per) (小文字の前置詞 (per) ではない) を冠して記録される⁹⁴⁾。仕訳帳には、「借方」を意味する助動詞 (Sol) (小文字の助動詞 (sol) ではない) を付して、相手勘定については、「相手」を意味する前置詞 (Per) (小文字の前置詞 (per) ではない) を冠して記録されてのことである⁹⁴⁾。このように、「相手」を意味する前置詞を冠して記録されるのも、相手勘定については、「貸方」を意味する前置詞を冠して記録されるのも、ドイツで「今日の様式」

93) Cf., Pacioli, Luca; *op. cit.*, Cap.15.

Vgl., Penndorf, Balduin; *a. a. O.*, S.110f.

参照, 本田耕一訳; 『パチョリ簿記論』, 現代書館 1975年, 101頁の注7)。

参照, 拙稿; 前掲誌, 17頁以降。

94) Vgl., Goessens, Passchier; *a. a. O.*, S. 1(Jornal) /Bl. 1L/2R(Haubtbuch).

なお, 「仕訳帳」に打たれた頁数を使用して, 1 Seite, 「元帳」に打たれた丁数を使用して, 1 Blattの左側の面Linkeと2 Blattの右側の面Rechtと表現する。

参照, 拙稿; 「イタリアにおけるドイツ簿記の発展」, 『商学論集』(西南学院大学), 52巻1号, 2005年6月, 11/23頁以降, 『商学論集』(西南学院大学), 52巻2号, 2005年9月, 6/7頁。

ではある。そうであるとしたら、帳簿の見開きの左側、借方の面に記録されると同様に、「借方」を意味する「助動詞」を付して記録される、ドイツで「今日の様式」だけは、Gamersfelderが採用して、ドイツに適用されたにちがいない。

したがって、帳簿記録については、イタリア簿記が、Gamersfelderによって大いに展開されたとするなら、ドイツに出版される印刷本に初めて、二重記録するための「三様の規則」が列挙されたことはもちろん、帳簿の見開きの左側、借方の面に記録されると同様に、仕訳帳には、「借方」を意味する「助動詞」を付して記録されたことにあるのではなからうか。

しかも、それだけではない。帳簿記録については、イタリア簿記が、Gamersfelderによって大いに展開されたとするなら、16世紀に「大航海時代」の到来によって、交易ルートが変化すると、交易商品が変化するばかりか、交易形態も変化して、通常の商品売買に加えて、特殊な商品売買、さらに、通常の金銭貸借に加えて、特殊な金銭貸借が記録されたことにもあるのではなからうか。Gamersfelder自身、具体的に例示して、先物買付と先物販売としての「先物売買」が記録される。「先物売買勘定」が開設されたのである。さらに、委託販売としての「アントワープへの航海」が記録される。「航海勘定」が開設されたのである。それだけではない。航海の運と不運を賭しての「冒険売買」が記録される。「冒険売買勘定」が開設されたのである。さらに、先駆的な損害保険としての「冒険貸借」が記録される。「冒険貸借勘定」が開設されたのである。

さらに、帳簿締切については、勘定の余白がなくなって、新しい勘定に振替えられる場合を除いて、実際に勘定が締切られるのは、企業の「決算時」。商品が完売されて、X商品、Y商品に区別する商品が締切られる場合でも、企業の決算前に、都度、締切られることはない。帳簿全体が更新されるために、新しい帳簿に振替えられて、翌期に繰越される場合と同様に、企業の決算時に、実際に勘定が締切られるのである。しかも、これまた、以後、ドイツに出版される印刷本には踏襲されることになる。1年間の年度決算は採用されないまでも、反復的な決算、定期的な決算が意識されて、Gamersfelder自身、「帳簿を締切ることによって、自己のすべての商業、したがって、売残商品、債権と債

務、現金、それに、どれくらい利益を得たか、どれくらい損失を被ったかを調査して、認識しようとする」と表現することから想像するに、「期間損益計算」に移行してのことではなかろうか。

しかし、冒険貸借にしても、冒険売買にしても、「口別損益計算と期間損益計算の併存」に起因する混乱から、企業の決算前に、都度、直接に損益勘定に記録されるか、企業の決算時に損益勘定に振替えられるか、首尾一貫していない。したがって、完全に移行してはいないかもしれない。もちろん、「期間損益計算」に整合されるとしたら、企業の決算時に損益勘定に振替えられるべきであったのかもしれない。企業の決算時に、実際に勘定が締切られることによって、「期間損益計算」に完全に移行するにちがいない。

しかも、帳簿全体が更新されるために、企業の決算時に「残高勘定」に振替えられると、Schweickerによって出版された印刷本のように、残高勘定が強引に締切られることはない。まさにスムーズに締切られる。この残高勘定では、借方の面と貸方の面に「合計」を記録して、借方の面と貸方の面を均衡して締切られることによって、帳簿記録ばかりか、「帳簿締切」に過誤のないことが検証されるわけである。翌期には、まさに残高勘定を経由して、新しい帳簿に振替えられる。したがって、企業の決算時に、更新される帳簿を振替えるための「締切残高勘定」が開設されるのに対して、企業の決算後には、新しい帳簿に振替えられるための「開始残高勘定」が開設されねばならない。この残高勘定では、借方の面と貸方の面に「合計」を記録して、借方の面と貸方の面を均衡して締切られることによって、「帳簿繰越」に過誤のないことが検証されるわけである。締切残高勘定が締切られて、借方の面と貸方の面が均等になることによって、更新される帳簿は間違いなく締切られたことが検証されるはずである。これに対して、開始残高勘定が締切られて、借方の面と貸方の面が均等になることによって、新しい帳簿に間違いなく繰越されたことが検証されるはずである。

したがって、帳簿締切については、イタリア簿記が、Gamersfelderによって大いに展開されたとするなら、ドイツに出版される印刷本に初めて、商品が完売されて、X商品、Y商品に区別する商品が締切られる場合でも、帳簿全体

が更新されるために、新しい帳簿に振替えられて、翌期に繰越される場合と同様に、「決算日」、企業の決算時に、実際に勘定が締切られたことはもちろん、帳簿全体が更新されるために、「残高勘定」に振替えられると、借方の面と貸方の面に「合計」を記録して、まさにスムーズに借方の面と貸方の面を均衡して締切られたことにあるのではなかろうか。

しかし、Gamersfelder自身、更新される、新しい帳簿について、実際に例示するかぎりでは、「開始残高勘定」が開設されることはない。翌期に残高勘定から振替えられること自体は省略されると想像するしかない。残高勘定は、企業の決算時に「検証機能」を果たすのに対して、新しい帳簿に振替えられて、翌期に繰越されると、まさに「繰越機能」を果たすにちがいない。そうであるとしたら、「繰越機能」を完全に果たすには、残高勘定から振替えられること自体が省略されてはならないであろう。

しかも、それだけではない。帳簿締切については、イタリア簿記が、Gamersfelderによって大いに展開されたとするなら、小麦勘定の貸方の面には「目方不足を発見」と記録して、「棚卸減耗損」が認識されるので、「実地棚卸」が導入されたことにもあるのではなかろうか。しかし、棚卸減耗損である目方不足を「評量」して認識されるのは、企業の決算前、「売上日」であって、企業の決算時ではない。「決算日」に「評価」して記録されただけである。したがって、期末棚卸ではない。随時棚卸とでもいうべき「期中棚卸」にすぎないのである。

ところで、「帳簿締切」について、筆者には疑問が残る。まずは、(1)「損益勘定」が資本金勘定から独立して開設されるのは、なぜかという疑問である。さらに、(2) 損益勘定に計算される「期間損益」が最終的に資本金勘定に振替えられるにしても、企業の「決算時」に振替えられるのは、なぜかという疑問である。最後に、(3) 資本金勘定に計算される「資本金残高」が残高勘定に振替えられるのは、なぜかという疑問である。自明で不要の疑問かもしれないが、Gamersfelder自身、全く解説してはいないので、想像するしかない。

まずは、(1)「損益勘定」が資本金勘定から独立して開設されるのは、なぜかという疑問である。本来、出資された「資本金」については、「債務の発生」

として、債権者に埋没する「資本主」として記録されたものである⁹⁵⁾。したがって、「資本主勘定」として、人名勘定に記録されたものである。債務（債権者）勘定としての「資本主勘定」が開設かぎりでは、利益（収益）は資本主が享受する権利、したがって、資本主に対しては、最終的に「債務の発生」として、これに対して、損失（費用）は資本主が負担する義務、したがって、資本主に対しては、最終的に「債務の消滅」として、直接に資本主勘定に振替えられることも可能ではある。

しかし、資本金については、Pacioloが、すでに、「現在に保有する『財産の総体および本体』（monte e corpo de feculta）」⁹⁶⁾と表現したことを想起してもらいたい。もはや、債権者に埋没する「資本主」として記録されることはない。財産の総体および本体、したがって、利息を生み出す「元金」、利益を生み出す「元本」として、「資本金」自体は企業にとって固有の意味を持つので⁹⁷⁾、「資本金勘定」が開設されるかぎりでは、「損益勘定」が資本金勘定からは独立して開設される。「資本金」自体が企業にとって固有の意味を持つからこそ、商品売買益または商品売買損も、これまた、元本に対する「資本の増加」または「資本の減少」として、まずは、資本金勘定からは独立して開設される「損益勘定」に振替えられるにちがいない。したがって、損益勘定に計算される「期間損益」である純損益または純損失は、元本に対する「資本の増加」または「資本の減少」として、最終的に資本金勘定に振替えられるのではなからうか。

さらに、(2)損益勘定に計算される「期間損益」が最終的に資本金勘定に振替えられるにしても、企業の「決算時」に振替えられるのは、なぜかという疑

95) Vgl., Gottlieb, Johann; *Ein Teutsch verstandig Buchhalten*..., Nürnberg 1531, Bl. 14R.

なお、丁数が打たれてないので、筆者が便宜上、表紙の裏側から打った丁数、14Blattの右側の面Rechteと表現する。

参照、拙稿：「ドイツ固有の簿記の展開」、『商学論集』（西南学院大学）、48巻3・4号、2002年2月、38/44頁以降。

96) Pacioli, Luca; *op. cit.*, Cap.12. 二重括弧は筆者。

Vgl., Penndorf, Balduin; *a. a. O.*, S.104.

参照、本田耕一訳；前掲書、84/87頁。

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、43頁以降。

97) 参照、泉谷勝美著；『スムマへの径』、森山書店、1997年、160頁以降。

間である。残高勘定によって、「借方合計＝貸方合計」、貸借平均原理が保証されるだけであるなら、期間損益を計算するために、まずは、商品売買益または商品売買損、さらに、損失（費用）残高および利益（収益）残高は損益勘定に振替えられるにしても、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のは、まさに最終的、したがって、企業の解散時であってもかまわないはずである。企業の決算時である必要はないのではなからうか。期間損益は資本金勘定に振替えられることなく、残高勘定に振替えられてもかまわないはずである。

もちろん、翌期には期間損益が計算しえないからと反駁されるかもしれない。しかし、残高勘定に振替えられる期間損益が、翌期に新しい損益勘定に振替えられるのではなく、新しい資本金勘定に振替えられさえするなら、翌期にも期間損益は計算しうるはずである。たとえば、期間利益が振替えられるにしても、企業の決算後、翌期に、利益配当が決定されてからでかまわないのではということである。期間損失が振替えられるにしても、企業の決算後、翌期に、追加出資によって填補されることもありうるので、損失填補が決定されてからでかまわないのではということである。そうではなく、企業の決算時に振替えられるということは、資本金勘定に、期末資本、「資本金残高」を計算することによって、暗黙理に、企業の決算時に保有する資本を保全しうるためではなからうか。

最後に、(3)資本金勘定に計算される「資本金残高」が残高勘定に振替えられるのは、なぜかという疑問である。本来、企業の解散時に保有する資本を保全しうるのは、「資本金勘定」によってである⁹⁸⁾。企業の解散時に、損益勘定に計算されるのは、企業の全生命期間に発生する「全体損益」である。したがって、企業の解散時に、損益勘定から振替えられると、資本金勘定に計算されるのは、投下資本±全体損益、したがって、「閉鎖資本」である。「資本変動の原因」として計算される、企業の解散時の「回収資本」を意味する。これに対して、企業の解散時には、債権および債務が完済されてしまい、商品も完売されてしまうので、現金勘定に「現金残高」だけが計算される。極端には、企業の解散時に、債務が完済されえないとしたら、債務（債権者）勘定に「債務残高」

98) 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，5/17頁以降。

だけが計算される。「資本変動の結果」として計算される、企業の解散時の「回収資本」を意味する。資本金残高が計算されるのに併行して、現金残高、極端には、債務残高が計算される。

もちろん、企業の解散時までには、追加出資および資本引出、利益配当が記録されたとしても、また同様である。資本金残高がそれだけ増減するのと同時に、現金残高、極端には、債務残高がそれだけ増減するにすぎないからである。企業の解散時には、「現金残高」が資本主ないし出資者に払戻されるので、資本金勘定に振替えられねばならない。「債権残高」は資本主ないし出資者によって填補されるしかないので、これまた、資本金勘定に振替えられねばならない。

そこで、「資本金勘定」が締切られることによって、帳簿締切は完結するはずである。全体利益が計算される場合に、回収資本>投下資本、したがって、資本金勘定に計算されるのは、(1)回収資本(現金残高)=投下資本+全体利益(資本余剰)、全体損失が計算される場合には、回収資本<投下資本、したがって、資本金勘定に計算されるのは、(2)回収資本(現金残高)=投下資本-全体損失(資本不足)、極端には、(3)全体損失(資本不足)-投下資本=回収資本(債務残高)(債務超過)である。借方の面と貸方の面が均等になることによって、資本金勘定によって確認されるのは、「現金残高=閉鎖資本」、極端には、「マイナス閉鎖資本=債務残高」である⁹⁸⁾。図35を参照。

企業の解散時

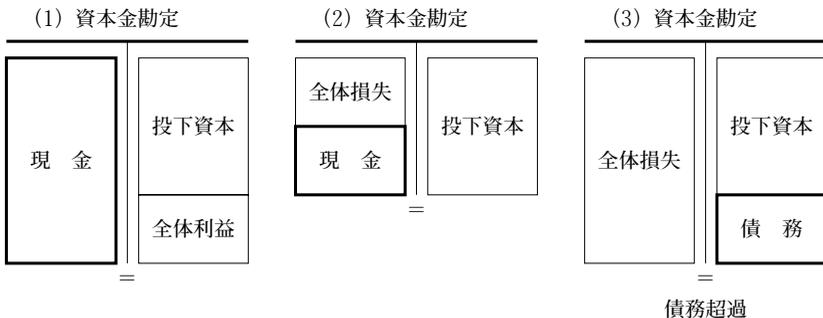


図35

ところが、期間損益計算に移行するとなると、企業の決算時に、現金残高だけが計算されるにしても、資本金勘定に振替えられるはずはない。利益配当、資本引出を除いては、現金残高が資本主ないし出資者に払戻されるはずもないからである。債権および債務が完済されてしまうこともないとしたら、商品も完売されてしまうことがないとしたら、なおさらである。現金残高、債権残高、債務残高、売残商品である繰越商品の商品残高は、資本金勘定には振替えられるはずもない。したがって、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のである。

本来、残高勘定によって確認されるのは、「借方合計＝貸方合計」である。そうであるとしたら、貸借平均原理が保証されることによって、企業の開始時、企業の開始後、さらに、企業の決算時に保有する財産を管理しうらただけでしかない。しかし、期間損益計算に移行するとなると、財産を管理しうるのも、企業の決算時に保有する資本を保全しうるためであるにちがいない。

したがって、企業の決算時に、現金勘定、債権勘定、債務勘定、商品勘定から振替えられると、残高勘定には、現金＋債権＋商品－債務、したがって、「実在の正味財産」が計算される。「資本変動の結果」として計算される、企業決算時の「回収資本」を意味する。これに対して、企業の決算時に、損益勘定から振替えられると、資本金勘定に計算されるのは、投下資本±期間損益、したがって、「期末資本」である。「資本変動の原因」として計算される、企業の決算時の「回収資本」を意味する。しかし、実在の正味財産が計算されるのに併行して、期末資本、資本金残高が計算されるにしても、これでは、「残高勘定」と「資本金勘定」は開放されたままで、締切られることはない⁹⁹⁾。

そこで、資本金勘定が締切られるために、期末資本、資本金残高は残高勘定に振替えられねばならない。さらに、「残高勘定」が締切られることによって、帳簿締切は完結するはずである。期間利益が計算される場合に、回収資本>投下資本、したがって、残高勘定に計算されるのは、(1)回収資本(実在の正味財産)＝投下資本＋期間利益(資本余剰)、期間損失が計算される場合には、

99) 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）、51巻1号、2004年7月、55頁以降。

回収資本<投下資本, したがって, 残高勘定に計算されるのは, (2)回収資本(実在の正味財産) = 投下資本 - 期間損失(資本不足), 極端には, (3)期間損失(資本不足) - 投下資本 = 回収資本(実在のマイナス正味財産)(債務超過)である。借方の面と貸方の面が均等になることによって, 残高勘定によって確認されるのは, 「正味財産=期末資本」である⁹⁹⁾。図36を参照。

企業の決算時

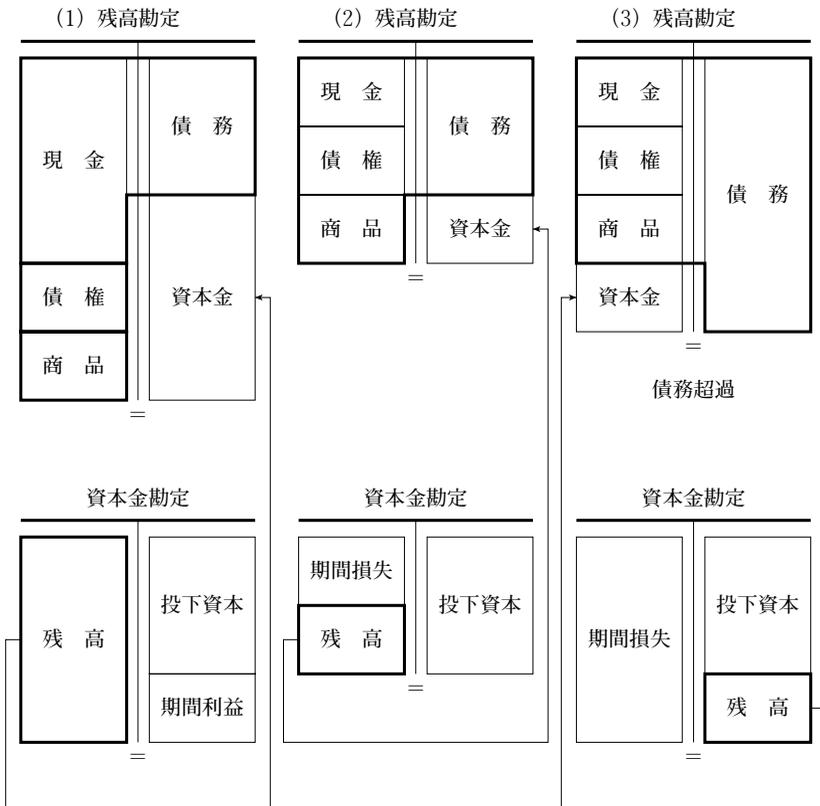


図36

したがって、残高勘定に計算される実在の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、企業の決算時の回収資本、これに対して、資本金勘定に計算される期末資本が意味するのは、「資本変動の原因」として計算される、企業の決算時の回収資本、双方が一致するということである。残高勘定によって確認されるのは、「借方合計＝貸方合計」であるのはもちろんであるが、「正味財産＝期末資本」であってこそ、企業の決算時に保有する資本は保全しうるのではなかろうか¹⁰⁰⁾。

本稿は平成19年度の西南学院大学・特別研究（C）による成果の一部である。

100) 参照、拙稿；「簿記の歴史・覚え書」、『商学論集』（西南学院大学）、42巻1・2号、1995年12月、42頁以降。