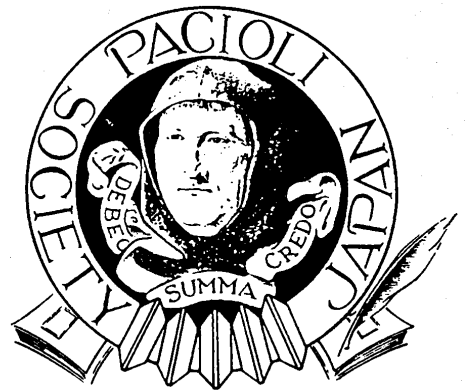


Accounting, Arithmetic & Art Journal



NO.16

The **P**ACIOLI **S**OCIETY **J**APAN

2002 0

4



会計史家国際会議開催について

四年に一度の国際会議（9th World Congress of Accounting Historians）が今年7月30日から8月2日にかけてオーストラリアのメルボルンにて開催されます。

21世紀最初のテーマに、会計職業の専門化、原価・管理会計、財務報告と会計規則、制度会計、比較国際会計史、そして歴史研究方法論が挙げられています。会議主催校のインフォメーションは次の通り。

Professor Garry Carnegie

Convenor, 9WCAH/School of Accounting and Finance/Deakin University/
Geelong Victoria3217, Australia/Email:9WCAH@deakin.edu.au



イタリア文化講演会の開催

平成13年（2001）は「日本におけるイタリア年」でした。イタリア文化会館を始め、多くの文化団体が、イタリア文化の紹介に努めてきました。早稲田経営学院と文流リングビーバ・イタリア語教室はイタリアの美術、建築、音楽、政治、簿記、食文化の専門家を迎えて連続講演会を催しました。その一つ、2001年9月16日には高田馬場にある経営学院を会場に約60名の参加者が集い、片岡泰彦先生（大東文化大学）の「パチョーリの簿記論」が講演されました。聴衆にわかりやすいご報告でしたので、盛んな質問があり、成功裏に終了いたしました。



第13回フォーラムの記事未収録について

平成13年2月3日、茗溪会館に武蔵野野音楽大学の授森尾総夫先生をお迎えして、「パチョーリ、ピエロ、数学」というテーマのご講演をいただきました。残念ながらその講演要旨を本誌に収録出来ませんでした。（左の写真は講演終了後の懇親会での一酌、左から司会の松浦先生、報告者の森尾先生、岩井先生、寺坪先生です）





シモン・ステヒンの商人簿記論の構造と勘定学説史の展開

—— 17 世紀オランダ会計研究の一齣 ——

茂木 虎雄

(立教大学名誉教授・元大東文化大学教授)

一 会計史における 17 世紀 —— Simon Stevin をとりあげる意味 ——

A. C. リトルトンは、その著『会計発達史』において、「会計における光は 15 世紀と 19 世紀にさした」といわれ、15 世紀と 19 世紀の歴史を結びつけることによって、会計史は体系化されるとした。15 世紀は簿記の、19 世紀は会計の時代ともいわれ、「簿記より会計への発展」ともいわれて、これが会計史であるともいわれている。会計発展の二段階説でもあるが、両者は直裁に結びつくものであろうか。

これは中世末期の会計問題と産業革命期の会計問題を直接結びつけようとするものである。ここに資本主義の発展に照らして、17 世紀が問題となってくる。これを、オランダ、イギリスに見ようと思うが、17 世紀初頭、1600 年にはイギリス東インド会社が、1602 年にはオランダ東インド会社が設立されてくる。これらは「株式会社」といわれる企業形態の元祖となる。そして、遠くイースト・インディアとの取引を営む、まさに遠地貿易を営むなかで、資本主義を発展させてくる。

イギリス東インド会社は 1834 年に貿易独占を廃止して営業を停止するが、1858 年にインド大反乱（セポイの反乱）のなかで解散してゆく。260 年にわたる継続企業である。オランダ東インド会社は 1799 年に解散するが、これまた 200 年の命を保っている。これらは当座的企業（一航海一企業）ではない、前期的資本ではあるが、近代的会計制度をとりあててきている。期間損益計算が問題となってきた。

このような方向性が出てきた 17 世紀。この 17 世紀初頭にシモン・ステヒンは簿記書（Wisconstighe Ghedachtenissen [数学的伝統録] のなかの一部として）をあらわす。さらに、この一部に簿記論が書かれている。簿記論の体系、特に複式簿記の記帳手続（簿記一巡の手続き）の説明と計算構造に及んだ全体の概観をなして、複式簿記本質論にまで及びたい。

本稿のために、資料としてステヒン商人簿記論の第三章「適切な形式に記録された仕訳帳、元帳の例」の書式全体を見るために、ステヒン簿記書のコピーをゲイスビークより複写している。これは Geijsbeek, John B., Ancient Double-Entry Bookkeeping: Lucas Pacioli's Treatise (A. D. 1494 The Earliest known writer on bookkeeping) Reproduced and Translated with Reproductions, Notes and Abstracts from Manzoni, Pietra, Ympyn, Stevin and Dafforne, Denver, 1914. このなかの Stevin の項であるが、英文の解説とともに第三章「例題」が全文コピーされて載っている。本稿はこれを改めてコピーしている〔研究発表では元帳上の諸勘定をこれによって説明した〕。

二 ステヒン簿記論の概要とわが国の研究の展開

17 世紀オランダを代表するステヒン。ステヒンの示す損益計算の構造。ステヒン研究は当然原典の研究をすべきであるが、日本に原典は入っているであろうか—パチョーリ研究に比べて、極めて少ない。いろいろな会計史書でとりあげられてはいるが。

昭和 10 年代初期の田中藤一郎教授（旧制名古屋高等商業学校 [名大]）のオランダ会計史の研究からわが国のオランダ会計史研究は開始される。戦後に岸 悦三教授によって「ステヒン簿記論研究」として『広島商大論集』〔広島商科大学＝広島修道大学〕に昭和 46 年 3 月に発表される。「簿記史上パチョーリに次ぐ地位を占めるステヒンの所論」を「原典を直接、検討することによって、彼の簿記史上の位置づけの再確認を行いたいのである」（「ステヒン簿記論研究（I）」〔『広島商大論集』

第11巻第2号・昭和46(1971年)3月]と(2)[第12巻第1号・昭和46年10月]。会計史研究は昭和40年代後半に大いに発展する。このなかで、スティヒン研究=17世紀研究が展開する。岸教授の研究は橋本武久助教授(高松大学)にうけつがれてゆく。岸教授はスティヒン簿記論の翻訳をしようとされた最初の研究であったが抄訳であった。しかし、後にふれる第3章の訳出はすばらしい。17世紀研究の一つのあり方。

平成に入って、橋本助教授はスティヒンの商人簿記論の全訳をなした。助教授は「翻訳:シモン・ステフィン『イタリア式王侯簿記』(1697)」「高松大学紀要」に平成9年3月の第27号より30号(平成10年10月)に連載した。私の報告も多くこれによっている。

これの最初の部分を「商人簿記論」というが、これの構成をみよう。

ここに第3章を中心にみてゆく作業を報告者(茂木)は「スティヒン簿記論の研究—第三章例題に示された複式簿記の計算様式—」(『経営論集』大東大第2号[2001年8月])としてみたものであるが、「例題」の優秀性に注目している。スティヒン簿記論はどの章から書きはじめられたか—例題を構造するなかで、本書の体系ができてきたのではないか?

ここで「商人簿記論」全10章の章名を掲げ、構造を概観しよう。

1. Hoofdstick. De manier vant stellen der partien int Iornael. (仕訳帳における取引の記入方法)
2. De manier van het overstellen uyt het Iornael int Schultbouck. (仕訳帳から元帳への転記の方法)
3. Vant voorbeelt des Iornaels en Schultboucx in behoirlicke from beschreven. (適正な形に記録された仕訳帳、元帳の例)
4. Vant Memoriael, Cassebouck, en Oncostbouck [Verlaringh der eyenschappen des Memoriaels, Casseboucx en Oncostboucx]. (日記帳、現金出納帳、費用帳の特性の説明)
5. T' saemspraeck inhouden de bouckhoudersche questien. (簿記問題に対する問答)
6. Van bouckhouding of rekeningsoirden in Facturie (支店・代理人簿記)
7. Van de rekeningsoirden in Compaignie (会社・組合簿記について)
8. Van Compaignieslot (会社・組合解散)
9. Vande Staetmaking of Balance (在高表の作成・決算)
10. Vande boucksluyting, en beginning der nieuwe boucken. (帳簿締切りと新帳の再開)

この「商人簿記論」は第三章(その「例題」)を中心に叙述されているのではないか。これが第一章、第二章にも逆に影響している。そして、第五章に、さらに第九章、十章にも及ぶ。ここに示された例題とパチョーリの仕訳例示を比較するとき、15世紀末と17世紀初頭の100年間の差、進歩が見られる。第九章、十章に期間計算の成立を知らされる。

本稿は第三章「例題」を念頭に置きつつ計算構造を見てゆくが、複式簿記の計算構造を第九章、十章を中心に、決算との関連で「シモン・スティヒンの簿記思考—17世紀初頭のオランダ簿記事情研究の一齣—」(『経営論集』大東大第1号[2001年2月])としてみてきた。体系化の完成。17世紀問題の会計史的意義づけとして茂木は「オランダ17—18世紀会計史研究 序説—オランダ東インド会社の会計史によせて—」(『経済論集』[大東大]75号・平成11年8月)がある。

17世紀会計史をオランダを中心に見てゆきたいが、これは会計実践史として展開する必要がある。イギリスについては報告者は『イギリス東インド会社会計史論』(大東文化大学経営研究所・1994年)としてまとめた。

これと比較史的にオランダ東インド会社の研究が必要となる。科野孝蔵(市邨学園大学)教授の研究『オランダ東インド会社—これは会計史の研究でもある。本格的実践史研究。西川孝治郎(日大)教授の日蘭交渉史・会計接触史の研究。加藤栄一、行武和博教授(東京大学)の平戸・出島のオランダ商館帳簿の研究。

片岡泰彦著『ドイツ簿記史』(1994・森山書店)、百瀬房徳著『貸借対照表法の生成史』(1998・森山書店)におけるシモン・スティヒン研究と三代川正秀教授の翻訳=O. テン・ハーヴェ著『会計史』(昭62・税務経理協会)。さらに三代川正秀訳『新訳 会計史』として、テン・ハーヴェ博士の原

三 「例題」の勘定体系



元帳には、まず資本 (Capitael) 勘定が設けられ、最後に損益 (Rekening van winst en verlies) 勘定が置かれている。「勘定」は元帳見開きの一フォリオ folio) で、左頁が借方、右頁が貸方となっている。

資本勘定は第 2 ページ (借方) と 3 ページ (貸方)。損益勘定は第 18 ページ (借方) と 19 ページ (貸方) に置かれる。4 ページ、5 ページには現金 (Casse) 勘定が置かれ、もう一つ 18 ページ、19 ページにも続いている。

商品勘定が四個続く。商品名商品勘定で、ナッツ (Naghelen-丁子) 勘定が 4 ページ、5 ページの下半分に。6 ページと 7 ページには上半分が胡桃 (Noten) 勘定、下半分が胡椒勘定であり、8 ページ、9 ページには生姜 (Gimber) 勘定が載っている。決算に関連して、ナッツ勘定と生姜勘定には 1600 年の期間中に完売。胡桃勘定と胡椒勘定には棚卸高がある。棚卸評価は時価 (nu weerdich) によっている。

ついで人名勘定が 7 科目設けられている。Onder de Swarte 勘定 (8、9 ページの下半分)、Adriaen de Winter 勘定 (10、11 ページの上半分)、Pieter de Witte 勘定 (同じく下半分)、Jacques de Somer 勘定 (12、13 ページの上半分)、Ioos Noirot 勘定 (同じく下半分)、Davit Roels 勘定 (14 ページ、15 ページの上半分)、そして、Aernout Jacobs 勘定 (同じく下半分) であり、債権の勘定と債務の勘定とからなるが、これらの記帳に為替手形取引をみる。

さらに商品経費 (Oncosten van Coomschap) 勘定 (16 ページと 17 ページの上半分)、家事費 (Oncosten vanden huise) 勘定 (同じく下半分) が設けられている。最後のフォリオ (18 ページと 19 ページ) には、前述の現金勘定の続きが載り、下半分に損益勘定が設けられている。

四 資本勘定と損益勘定

1600 年 1 月初日の仕訳帳に、まず「諸口は、私デリック・ローズの資本に借方 (Veracheyden Partien debet per Capitael van my Deirick Roose)」という叙述体的仕訳の文章が記入されている。これは、

(借方) 諸口… (貸方) 資本…

という仕訳である。これは資本勘定を相手とした様々な資産勘定の借方記入である。「諸口」の内訳が仕訳帳に詳しく記入されている。この仕訳記入に対して「私デリック・ローズの資本は、諸口に対して借方」と文章で表されている

借方) 資本… (貸方) 諸口…

という仕訳。これらが仕訳帳の一頁全体を使っていて、元帳記入の内訳帳でもある。最初の仕訳は諸資産の開始記入、次の仕訳は諸負債の開始記入。これはイギリス東インド会社の簿記では Balance account であった。

これを元帳の資本勘定から見てみよう。

1/0 諸口 (負債)	1/0 諸口 (資産)
12/31 胡桃 }	12/31 A. I. …人名 a/c
〃 胡椒 }	12/31 損益… 987-5-5
〃 O. S.	
〃 A. W. 人名 a/c	
〃 P. W.	
〃 I. S.	

〃 現金

3706-3-1

3706-3-1

1月初日の開始記入では借方が負債、貸方が資産の合計額の記入である。金額はL. 514-6-0で、貸方はL. 2667-9-8である〔その差額はL. 2153-3-8で、期首の純資産を示すが、これは財産法的損益計算における期首資本となる〕。

12月31日（決算・締切り日）においては借方に資産、貸方に負債が記入される。これらの記入手続の説明は必ずしも十分に定式化されているとはいえないが、この定式化過程に近代簿記の形式過程が示されるのである。

損益勘定は常設勘定である。期中に借方に2口、貸方に3口の記入がある。これを示すと次のようである。

損 益 勘 定					
8/18	現 金	100-0-0	9/10	I. S.	4-3-4
8/21	A. I.	12-0-0	9/18	A. W.	15-0-0
12/31	商品経費	57-7-0	9/24	現 金	1000-0-0
12/31	家事費	107-10-0	12/31	丁子売上益	75-4-7
	計	276-17-0	12/31	胡桃売上益	109-7-2
				胡桃売上益	18-19-0
12/31	資 本	987-5-5	12/31	生姜売上益	41-8-4
	計	1264-2-5		計	1264-2-5

丁子（ナッツ）以下の4個の商品名商品勘定からの売買益の損益勘定への振り替えは仕訳帳を通さず直接になされている。商品経費勘定、家事費勘定も同様になされる。

このようにして収益L. 1264-2-5、費用L. 276-17-0の差はL. 987-5-5となる。これは当期純利益であるが、資本勘定に振り替える。この純利益の金額は資本勘定それ自体からも算出される。

資本勘定から抽出される期末の資産の合計はL. 3191-7-1で、負債は一口でL. 51-8-0で、その残

高はL. 3140-9-1で期末資本額である。第九章の在高表

（Staet van my Dierick Roose）は「イギリス式貸借対照表」の原型を示すもので、期末の資産、負債が今日の貸借対照表の形式の逆となっているもので、左側〔借方〕に負債が、右側〔貸方〕資産が示されている。このStaet脚注には期末資本（L. 3140-9-1）、期首資本（L. 2153-3-8）が示され、その差額はL. 987-5-5が算出されている。これはStaetproef（損益計算書）からも算出される。第九章は財産法的損益計算と損益法的損益計算においても同額を算出できることを示している。複式簿記の完結体系が示されて

いる。これがスティヒンの「例題」であった。

財産法に見られるA-P=Kの基本的な算式が考え方として基底にある。実在勘定に対応する名目勘定の存在が基礎にある。簿記における二勘定系統の存在。このK（資本）を大きくする要因が収益、小さくする要因が費用で、実際には資産、負債の増減である。これは純財産である実在勘定の差額概念である。

複式簿記の利潤算出の仕組み=構造は(期末資本-期首資本→当期純利益←当期収益-当期費用)で、資本の増減と損益の二面計算であることがわかる。これをスティヒンの「例題」は示している。九章もまた三章例題が基礎にあった。

五 スティヒンの勘定理論 —— 物的二勘定学説の萌芽 ——

スティヒンの勘定観、勘定理論を集中的に示すところは、第五章「簿記に対する問答」である。問答形式で議論を進めるが、まず「現金（Casse）」勘定から始める。これはgheltという物的な内容をもつが、現金取扱者（Casse）という人格的な表現の勘定名を慣習的に採っている。「現金」と



理解する物的化の方向がスティヒンに見られるが、現金授受には今日いう交換取引と損益取引があった。

交換取引は現金と対流物があって、複記が具体的である。これに対して、損益取引の場合はどうか。例えば、「私が娘の結婚に際して1,000フルデンを与える」という取引であるが、これは対価(対流物)がなくで一方向的に現金が出てゆく。「現金の出(減少)」の対流物は何か。

スティヒンは、この取引を

(借方) 資本 1,000 (貸方) 現金 1,000

と仕訳する。このことが文章的に示されて、訳出すれば「資本は現金に借方」である(Capitael debet per casse)。対流物(対応勘定)として「資本(Capitael)」が置かれる。「あらゆる費用は資本を減少させる。そのため、それらは資本勘定で扱われる。つまり、資本は借方に記入される」として、本来は貸方記帳であるが、「反対側に記帳される」という。複記の貫徹を意識している。

元帳の勘定体系において、勘定には本来、借方と貸方とあるが、どちらが私にとって得(voordeel)であり、どちらが損(achterdeel)かという問いがある。この損得の背後には資本の増減ということが意識された。借方は資本を大きくし、貸方は資本を小さくするというもので、借方は資産で、貸方の資本に対応する。資産(A)と資本(K)の対応は $A=K$ という等式にあらわれるが、二勘定システムの存在意識の萌芽となる。

A : K。その性格は反対で、勘定の借方と貸方にも対応する。これが勘定簿記としての複式簿記の妙味である。「資本の借方は利益にはならないように見えるし、資本の貸方は損失とはならず、全く逆になる」(原典、55ページ)とあって、「資本は例外である」という。スティヒンは「費用勘定の借方、損益勘定の借方はともに損失である」とあって、費用勘定が元帳に、そして勘定理論に出てくるが、家計費勘定、商品販売費勘定はあるが、まだ十分に費用勘定も損益勘定も勘定体系上に定着していなかった。これらは資本勘定で直接に処理されるか、決算時点で集合損益勘定に集められるかの違いはあるが、結局は資本勘定に転記されてくる。そして、ここで純利益が計算された。

実体勘定の優位と名目勘定の従属性。複式簿記の勘定体系の基本を資本等式($A - P = K$)を前提とするとみると、名目勘定は資本勘定に従属するものとなる。資本等式においては等式の左辺が実体勘定で、これらの増減が損益〔純利益〕を生み出すもので、実体勘定中心主義となるが、これは損益系統勘定の未成熟によるもので、財産法的損益計算を指向する。名目勘定の未成熟で、これは個人企業段階の勘定理論として、財産法的簿記理論であった。これは物的二勘定学説の初期に当たるものであるが、これによって企業としての独立性は一応確認されるのであった。

六 「むすび」にかえて —— スティヒン理論の近代性 ——

17世紀、いよいよ近代への歩みが会計制度にも及んでくる。パチョーリに始まる簿記理論を「擬人説」という名称をつける中世簿記の説明論理からの脱却。これがスティヒンでなされてくるが、畠中福一氏は「ここに注意すべきは彼が勘定の擬制をもって不合理なりとしている点にある」として高い評価をしている。人的理論では費用・収益の勘定を説明しきれなかった。安平昭二教授は「人的勘定学説は本来の勘定理論ではない」とされる。費用・収益の勘定を含んでこそ複式簿記は体系化されるが、ここを説き明かすことで「いわゆる財産法と損益法の統合、貸借対照表計算と損益計算書計算の統合という、複式簿記の機構上の特徴を明確化することができる」勘定理論を求められるという。スティヒンは名目勘定を意識した、理論的方向としては近代に向かったが、〔集合〕損益勘定の常置性とした実務であった。さらには資本勘定のみで処理してしまう段階でもあった。

資本勘定の名目勘定性は物的二勘定学説の初期に認められるものであった。物的二勘定理論は「取引八要素説」となるが、費用・収益系統勘定の地位付けは低い。

このように体系化されるのは、J.F. Scharであり、Hatfieldであったが、その先駆をStevinに見ることができよう。勘定体系の物化、客観化思に近代的勘定理論の萌芽を見ることができるが、「計算例」に示された簿記体系は完結性をもつもので、財産計算思考が計算体系の基底にあったが、近代的損益計算の成立



を知るまことに高い水準の簿記書であることを考えさせる。

[平成13年12月1日第14回フォーラムにて報告したものに加筆]

(左の写真は椿山荘にて二次会の一齣)

LIOLI SOCIETY JAPAN

〒112-8585 東京都文京区小日向3-4-14 拓殖大学 商学部 三代川 研究室 TEL.03-3955-8783
Management and Accounting / Takushoku Univ. Miyokawa Office

|