

## 【研究ノート】

## 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——

茂 木 虎 雄

- 一 はじめに
- 二 スティヒン簿記論の複式簿記の計算構造
- 三 スティヒンの商人簿記論，領土簿記論

## 一 はじめに

会計史の展開は15世紀の北イタリアで生成した複式簿記が、19世紀のイギリスで会計に発展するという基本線で画かれることが多い。これはA. C. リトルトンによって筋道がつけられた二段階的理解であるが、15世紀と19世紀の会計問題をストレートに結びつけることで充分かという反省がある。ここに期間損益計算出現の17世紀分析の必要を提唱するが、オランダの会計事情の分析である。このためには会計実践史研究が基底となるが、従来の研究は文献史的研究が中心であった。本稿はこの手法にならって、1605～8年にSimon Stevinによってライデンで出版されたWisconstighe Ghedachtenissen（数学論文集）のうちに記された「簿記論」を吟味することとする。この研究は筆者の年来の主張である、会計発展の三段階的理解であるが、15世紀の簿記と19世紀の会計との結合のための17世紀分析で、15世紀問題、19世紀問題でもない17世紀問題の分析によって会計史の発展が資本主義の発展に対応できると考える。資本主義発達史の一つの側面としての会計史の構築をめざしている。15世紀会計問題の結着点と19世紀問題の出発点としての17世紀、これを当時を代表するスティヒン簿記書の分析から、彼の複式簿記観をみてゆきたい。

会計史（複式簿記史）を文献史的にみるとき、1494年のルカ・パチョーリと並ぶ巨人として1605年のシモン・スティヒンが立つ。二大巨人であるが、研究史的にみるとき圧倒的にパチョーリに比重がかかっている。簿記史はパチョーリ研究史であるともいえるほどで、パチョーリ「簿記論」の翻訳もわが国では大正9（1920）年の平井泰太郎氏〔後の神戸大学教授〕の訳業（『ぱちおり簿記書』研究——『会計学論叢』第四集・神戸会計学会）から始まる。これは後にふれるJ. B. Geijsbeekの会計史書〔1914年〕の英（米）訳の日本語訳であるが、この原本の前半部に、丁度半

分ほどの量でパチョーリ簿記書の英訳があるが、見開きの左頁にパチョーリ原典の複写がのり、右頁が英訳である。平井氏はこの英訳をもとに邦訳をしたのである。神戸高等商業学校の学生であった由。平井氏は「此書一読の後、何人と雖ども、現今の簿記パチオリ以上に何等創意なし、との歎きを発さざるを得ざるべきことなり」と評価する。一般的に、これが複式簿記史におけるパチョーリの地位づけであろう。ステイヒンにおいて「近代化」の方向が出てくる——中世簿記より近代簿記へ——が、このように評価も高くなければならないが、パチョーリ程には評価されない。パチョーリをもってすべてとする考え方とともに、オランダ語の習得の必要という負担のこともあろう。パチョーリの二番せんじであるのか。

パチョーリ研究で、簿記論の全訳は戦前から研究を続けられ片岡義雄教授によって、『パチョーリ「簿記論」の研究』（森山書店・昭和31〔1956〕年）が、全文邦訳の第二書として出るが、Geijsbeek, Penndorf, そしてPietro Crivelliの独、英の三つの訳書を参照しながら訳出したもので、日本語の決定訳といわれる。さらに若い世代によって、本田耕一、岸悦三、片岡泰彦の三教授によって訳出がすすめられてきている。さらに西川孝治郎教授は『複製・パチョーリ簿記論』（森山書店・昭和34〔1959〕年）を自費出版され、原典の香りを伝えられた。また小島男佐夫教授（関西学院大学）は昭和48〔1973〕年のパチョーリの『スンマ』全体——ここに「簿記論」が含まれるが——を復刻された（京都・大学堂）。さらに1990年には雄松堂より復刻版が出た。三種の復刻が出ている。これと同時にわが国においては1494年のパチョーリの『スムマ』（数学書）の初版本の8巻が神戸大学、日本大学をはじめとして所蔵されている。まことにパチョーリ大国である。

パチョーリに対しては、まことに熱狂的ともいえるほどの大量の研究が出ている。これらの集大成が片岡泰彦編『我国パチョーリ簿記論の軌跡』上、下（雄松堂、1998年）となって、パチョーリの研究史が示される。なお、筆者（茂木）も「パチョーリ『簿記書』の周辺によせて——わが国におけるパチョーリ研究の歴史——」（『立教経済学研究』第45巻第2号 1991年10月）で研究史をあとづけた。

パチョーリ研究にくらべて、ステイヒン研究の量も歴史も少ないが、地味ではあるが研究は展開する。オランダ会計史の研究は文献史的研究を中心とするが、他面においてオランダ東インド会社会計史としてもなされる。しかしこれはこれからの課題である。

わが国のオランダ簿記史研究は、まずオランダ簿記文献史であるDe Waal（ド・ワール）のVan Paciolo tot Stevin, een bijdrage tot de leer van het boekhouden in de Nederlanden, Roermond, 1927の、田中藤一郎教授（旧・名古屋高等商業学校）による紹介「パチオリからステイヒンへ」（『商業経済論叢』・昭和11年3月）であるが、オランダ会計史研究の先駆となった。また「オー・テン・ハブ著『17世紀および18世紀におけるオランダ簿記学の研究』（『商業経済論叢』・昭和11年）も同時に発表される。ド・ワールの研究におけるシモン・ステイヒン研究は本格的なステイヒン研究で注目される。しかし、やがて日中戦争になり、太平洋戦争へと拡大して、研究は停滞してしまう。これらは戦後、昭和36〔1961〕年に田中藤一郎〔南山大学教授〕著『複式簿記発展史論』（評論社）にお

いて第8章オランダ簿記学史(1)——ド・ワールによる研究——, 第9章オランダ簿記学史(2)——オー・テン・バフの著者による研究——に再録されている。

ステイヒンの研究は1970年代(昭和40年代後半)に本格化するが、まず岸悦三教授によってなされた。「ステイヒン簿記論研究(1)」と「(2)」で『広島商大論集』(広島商科大学)第11巻2号, 第12巻第1号〔1971年〕である。これらはさらに拡充されて『会計生成史』(同文館・1975年)となる。この書のステイヒン研究に果す役割は大きく、百瀬房徳著『貸借対照表法の生成史——プロイセン法の形成過程——』(森山書店・1998年2月)の第二章「スティーブンとサヴァリーの簿記・会計」となり、さらに橋本武久助教授(高松大学)の一連の研究の下敷きとなる。また片岡泰彦教授は『ドイツ簿記史論』において(1994年)、「スティーブンの簿記書——ドイツ簿記史の観点から——」をあらわす。教授は後世への影響は少ないとされる。

橋本助教授のステイヒン研究は極めて注目される。本稿(茂木稿)は、これら先学に数えられるが、今後の研究に期待するところ大きく、パチョーリ研究と並んで、これと同格・同量的に展開することをのぞんでいる。会計学史、簿記学史に占めるステイヒンの地位は極めて大きい。ステイヒン理論の研究の深まりを、橋本助教授に期待している。これは『高松大学紀要』に発表されたステイヒンの簿記論、とくに「イタリア式王侯簿記」(Vorstelicke Bouckhouding op De Italiaensche Wyse)のうちの「商人簿記」篇のほん訳であり、さらに「ネーデルラント会計史研究序説」(その1, その2)で、これは『高松大学紀要』第31号〔平成11(1999)年3月〕, 第32号〔平成11年(1999)年9月〕であるが、橋本助教授はここでステイヒンの評価を、「多くの文献においては、彼を現代的な意味での期間損益計算の確立者として捉え、その功績をたたえている一方で、当時の社会経済的背景を、彼の簿記論がいかにかに反映し、そのコンテクストにおいて、いかなる評価が可能かという観点があまりみられないということである<sup>1)</sup>」とされる。ステイヒン研究者の姿勢についての論評であるが、橋本助教授の発言に筆者は賛意を表したい。この小論もこれをめざそうとしている。

## 注

- 1) 橋本武久「ネーデルラント会計史研究序説(その1)」『高松大学紀要』第31号(平成11〔1999〕年3月)51ページ。橋本助教授はすでに、本稿で考察するシモン・ステイヒンの商業簿記論(商人簿記論)についての翻訳を高松大学紀要に発表している。この翻訳を本稿は大いに参考にし、引用させてもらっている。

## 二 ステイヒン簿記論の複式簿記の計算構造

本稿ではステイヒン簿記論〔商人簿記論〕の第3章「正しく表示された仕訳帳、元帳の例」(Ten derden voorbeelt van Iornael en Schultbouck in behoirlicke form beschreven)を中心にみてゆきたい。

資料としては、原典のコピー版(雄松堂)で、Tweede Stuck Der Wisconstighe Ghedachtmissen vande Meetdaet, …… Ian Bouwensz, Leyden, 1605のなかの簿記論の部(De Vorstelicke Bouckhouding

in Domeine en Finance extraodinaire op de Italiaensche wyse) であって、このうちの商人簿記論 (Coopmans Bouckhouding op de Italiaensche Wyse) を対象とする。

商人簿記論は10章よりなるが、この第3章の考察を中心としたい。複式簿記の計算構造を分析する。複式簿記の手続き〔記録・計算手続き〕は、まず取引の借方、貸方の二面的分解記入より始まるが、第1章は「取引の仕訳帳における記入方法」(De manier vant stellen der partijen int Iornael) であり、第2章は「仕訳帳から元帳への転記の方法」(De manier vant overstellen uyt het Iornael int Schultbouck) である。ここから複式記入が始まるが、簿記一巡の手続きとして、最後には貸借対照表と損益計算書をつくりあげるが、これが第9章となる。Vande Balance of Staetmakingであるが、これを「資本の状態表、そして損益表」と訳したいが、橋本助教授は「第9章 状態表、及び状態証明表について」と訳出する。もっとも、ステイヒン商業簿記論の見出し頁の章別目次では「残高表 (Balance), 及び, 状態表 (Staetmaking) の作成」と訳出する<sup>1)</sup>。当時の状況とステイヒンの考え方からどう訳出すべきものだろうか。そして最後の第10章は「元帳締切りと新帳の展開」(Vande boucksluyting en beginning der nieuwe boucken) となるが、第3章で例題によってあらかじめ示される。この例題を復刻したものが、会計史の研究史においてはすでに古く、1914年にゲイスピークによってなされる。J. B. Geijsbeek, *Ancient Double-Entry Bookkeeping; (includes reproduction of the original)*, Denver, 1914のなかで、Stevin's Journal and Ledger Reproduced, pp. 114-136としてある。これは商人簿記論の第3章の例題であるが、この複製によって原典の香りに接することができる。古くからわが国でも知られていたが、あまり問題とされてこなかった。ステイヒン研究が(パチョーリ研究に比して)少ないことによるが、さらには17世紀研究、17世紀オランダ会計史研究が低調であったことにもよろう。会計の発展史における15世紀と19世紀のはざまに沈黙した17世紀。これに光をあてたい、これが会計史の通史的体系化を円滑に進めることとなる。本稿では橋本武久助教授の翻訳——『高松大学紀要』第28号〔1997年12月〕以下——にも大いに教えられている。

## 注

- 1) 岸悦三教授はフランス語版、ラテン語版も参照されつつ、「状況表estatすなわち残高表balanceの構成について」(第9章)といわれる。『広島商大論集』第11巻第2号(昭和46〔1971〕年3月)と第12巻1号(昭和46〔1971〕年10月)において「ステイヒン簿記論研究」を発表。原典に当たっての研究の展開を敬意とともに注目する。橋本助教授も参考にしている。

資料としての複式簿記の例示。1600年の1月より12月におよぶ例題で、仕訳帳 (Iornael) が6ページ、元帳 (Schultbouck) が18ページであるが、元帳の最初〔2ページ〕に資本金 (Capitael) 勘定が、最期に損益 (Rekening van winst en verlies) 勘定〔18ページ〕が設定されている。締切り日に損益勘定の残高、すなわち当期純損益が資本金勘定に振りかえられる。資本金勘定に続いて現金 (Casse) 勘定が設けられるが、これは二ヶ所にある(ゲイスピーク版によると4ページと18ページ)。繰り越し手続。

ついで商品勘定4項目となるが、ここでは荷口別の商品名商品勘定となっている。まず丁子<sup>グローブ</sup>(Nagelen)勘定、そしてくるみ(Noten)勘定、胡椒(Peper)勘定、生姜(Gimber)勘定となっている。17世紀に一般商品勘定——抽象的総括的に「商品勘定」ともいわれるが——が設けられるという商品勘定の発展図式が、会計通史で画かれてきたが、ここでは口別商品名商品勘定が設けられている。この点については後にふれることとする。

つぎに人名勘定、これは債権、債務勘定であるが、企業とその取引関係にある個人との貸借関係を示すもので、ここでは売掛金とか買掛金、または貸付金、借入金といった統括勘定が出て来ていない。さきの商品勘定も統括勘定であるが、この例題は簡単性を肯としたのであろうか、個別具体性をもった勘定の体系となっている。これには帳簿組織における主要簿である元帳と、そこに設けられた勘定の補助簿・明細簿の関係はまだ示されていない。Omaer de Swarte勘定〔9ページ〕Adriaen de Winter勘定〔10ページ〕、Pieter de Witte勘定、さらにJacques de Somer勘定〔12ページ〕、Ioos Nairoit勘定、Darit Roels勘定〔14ページ〕、Aernout Jacobs勘定である。この借方、貸方すなわち債権・債務関係については後に再びくわしくみよう。

続いて費用勘定がおかれる。これは二つあって、第1はOncosten van Coomschap〔商品経費〕勘定〔16ページ〕、Oncosten vandan huysse〔家事費〕勘定がおかれている。そして4ページ、5ページ(現金勘定の借方、貸方ページ)からの繰り越し高が、借方記入されて再び現金勘定〔18ページ〕となってくる。そして最後に損益勘定(18ページと19ページ)がおかれて、この差額〔当期純損益〕が資本金勘定に記入されるようにして、全勘定が貸借バランスして、締切られる。このような勘定体系が記されている。

元帳における勘定記入では、複記であるので、ある勘定の借方と、ある勘定の貸方が対応しなければならないが、相手科目のおかれたページ数は「fol.なにになに」となっている。fol.はfolioであるが、これを日本語でどうあらわすか。筆者は丁(チョー)としている。これはイギリス東インド会社の元帳をみると、見開きの左頁、右頁の全体を一つの丁としていて、これをフォリオと呼ぶ。ステイヒンの例でも、見開きで左頁に借方、右頁に貸方として対照をなしているが、例題のCapitael(資本)勘定借方(Capitael debet)は「2頁」、Capitael creditは「3頁」となっている。二つの頁にわたって一つの勘定となるのでフォリオ型式であるが、これをなんと呼ぶか。ステイヒンも必ずしも明確にっていない。

開始記入の現金勘定の(Casse debet)借方記入であるが、日付は1600年1月0日となっている。この勘定の摘要はPer Capitael fol.3で金額はL 880-0-0である。このfol.であるが、「頁」か、「丁」か。ステイヒンはページ的な用法である。この摘要欄には相手科目名を書く。この取引は

(借方) 現金 L 880 (貸方) 資本金 L 880

と仕訳される。ついでながら、仕訳帳においてはVerscheyden partijen debet per Capitael van my Dierick Roose 2667L. 9s. 8d.,とあるが、これは

(借方) 諸口 2667L.9s.8d. (貸方) 資本金 2667L.9s.8d.

という仕訳となる。「(借方) 諸口」は仕訳帳に詳しく書かれている。その一つに「現金」(Casse

in gereden gelde) として880L.Od.Os.である。これを含んで資本金勘定貸方にはPer verscheyden partienという摘要で、金額は2667L.9s.8d.であった。

1600年1月1日づけの資本金勘定は開始在高勘定で、

諸口 514L.6s.0d.	諸口 2667L.9s.8d.
----------------	-----------------

と示される、借方、貸方の差として貸方残高2153L.3S.8d.があるが、これが正味身代である。まず開始残高勘定がつけられるが、この設定は大陸法的決算締切り法の萌芽であろうか。この点はスティヒン簿記書の第9章、第10章との関連で再論する。

例示のなかの商品勘定<sup>1)</sup>。4個示されている、すなわち丁子勘定、くるみ勘定、胡椒勘定そして生姜勘定であるが、これらの置かれている丁数は、筆者の持っているコピー版とゲースビーク版では異なっている。しかし、記録内容、金額は同じである。これらの書誌学的研究をのぞみたい。個々の、まさに荷口別の商品名商品勘定であるが、丁子勘定はその期間(1600年)に完売である、棚卸高は存在しない。ナッツ勘定(胡桃勘定)にはある。12月31日の貸方記入であるが、Per capitael fol.2 deur datter inde staetmaking beuonden zijn 173 £ 5 oncen noten, nu weerdich 7s. 't pont, comt ……という摘要書まで、金額は£60-13s.-2d.となっている。このナッツ勘定は日常記帳でまず小計を出す。借方は£391-12s.-0d.であり、貸方は£440-6s.-0d.である。借方は前期繰越高および当期仕入高であり、貸方は売上高となる。この売上高に次期繰越高の£60-13s.-2d.を加えた金額も500-19s.-2d.が、貸方金額となる。この期末商品棚卸高の評価問題に期間計算(商品売買益計算)の中心があり、近代会計の出発点となる。

借方の金額は£391-12s.-0d.で、これと貸方との差額が£109-7s.-2d.で、ナッツの商品売買益を示す。これは損益勘定(集合損益勘定)に集められる金額であるが、この例では資本金勘定にゆく分としての棚卸高計算が先きで、ついで商品売買益計算となる。この摘要はPer rekening van winst en verlies fol.19, hier gestelt by slote van desen, wesende prouffijit op noten (「ここで、その残高に表示される。堅果に関する利益である」橋本訳<sup>2)</sup>)。これを畧示すれば、このようである。

ナッツ勘定	
仕入〔前期繰越を含めて〕…	売上 …
商品売買益 …	棚卸高…

なお、棚卸高(資本金勘定転記分)がない場合には、借方と貸方の差額はただちに商品売買益となって、損益勘定に転記されてゆく。

費用勘定——商品費用(Oncosten van Coomschap)勘定と家事費(Oncosten vanden Huyse)勘定——の記入。この記入は借方になされるが、費用の支払いは現金にてなされる。「日記帳(memoriael)によって示された2月の月間に支払ったところの……」という摘要をもって

(借方) 商品費用 £ 3 (貸方) 現金 £ 3

となる。この例においては、これら費用はすべて現金支出であった。1600年の年末にまとめて、損益勘定 (Rekening van winst en verlies) 借方に振りかえる。これにより個々の費用勘定はバランスする。ここに「締め切り」手続が問題となてくるが、振替え記入の仕訳はない。個々の費用勘定の貸方には (これが損益勘定の借方に対応するが), per rekening van winst en verlies fol.18 hier gestelt by slote van de Sen [この勘定の残高数値としてここに示すが、借方 損益勘定・18丁] である。これは仕訳すれば

(借方) 損益勘定 … (貸方) 費用勘定 …

となる。これは仕訳帳は通さない。これは決算残高勘定を設けないことにもなるが、これでいわゆる英米法的決算法とはきめつけられない。これには勘定組織のまずはじめに設けられた資本勘定 [資本金勘定] の存在である。

## 注

1) ステイヒンの例示の4個の商品勘定。胡椒をはじめとして、丁子さらに胡桃<sup>くるみ</sup>、生姜などであるが、東南アジアの物産である。これを購買(仕入)するにあたっての対価は銀であった。イタリア商人は南ドイツ産の銀によったが、スペイン、ポルトガル時代をへたオランダでは新大陸といわれる南アメリカ産の銀であった。この銀を手に入れるには毛織物工業の興隆があった。これが“レンブラントの世紀”といわれる17世紀初頭のオランダであって、簿記・会計が近代化されてくる。大塚久雄「17世紀初頭におけるオランダ商業資本躍進の経済的基礎」(『大塚久雄著作集』第10巻 岩波書店) 484ページ参照、大塚久雄著『近代欧州経済史入門』(講談社学術文庫) 第一章 商業革命と毛織物工業 12ページ参照。大塚教授の近代経済史におけるオランダの地位——近代=資本主義発達史研究。

2) 橋本武久訳「シモン・ステフィン『イタリア式王侯簿記』(1607)——その2——(第3章)」『高松大学紀要』第28号, 1997年12月 50ページ。

橋本助教授のこの翻訳は『高松大学紀要』に四回にわけて、商人簿記(商業簿記)編全10章を訳出したものである。第27号から始まるが、第30号[1998]に渡るもので、ステイヒン簿記書の本格的な研究で、岸悦三訳とともに注目される。

ステイヒンは期間計算〔継続企業の人為的区分計算〕を意識する。彼の「商人簿記」論は10章あるが、第9章は「在高表および状態証明表について」(Vande Balance of Staetmaking)で、複式簿記の実践的結果表であり、第10章は「帳簿締め切りと新帳の再開」である。複式簿記技術の集大成としての「締め切り」である。旧帳の締め切りと新帳の再開には「繰越(手続き)」が必要であるが、ここに大陸法、英米法という二つの方式がある。この手続きが複式簿記の本性であるバランスをどのように貫くか。第9章、10章をみるとステイヒンはこの点をよく心得えている、これはパチョーリにくらべて大きな学問的発展であろう。そして複式簿記技術の近代化の進展を知る。パチョーリから100年、15世紀は17世紀へと歴史を進める。

第九章の例示として示された在高表 (Staet) はその見出しに Staet van my Dierick Roose gemaect op den laetsten December 1600 (1600年12月末日作成の私デリック・ローズの在高表) と

あるが、これが貸借対照表である。この記載内容は表の左側（借方）には負債と差引残高〔いわゆる資本〕<sup>1)</sup>が、右側（貸方）には資産が記載されている。日本の今日の貸借対照表とは逆に、一般にいわれる「イギリス式貸借対照表」の形式である。イギリス式貸借対照表は、このシモン・ステイヒンの示した貸借対照表に起源をもという見解もあるほどである<sup>2)</sup>。

これを示せば、つぎのようなものである。

## STAET VAN MY DIERICK

*Roose gemaect op den laetsten December 1600.*

Staet of capitael debet.

Staet of capitael credit.

<i>Per Aernout Jacobs fol.14</i>	51.8.0.	<i>Per noten fol.7-173pond 5 onc.tot</i>	
<i>Rest debet hier gestelt by slote</i>		<i>7s.'t pont, comt - -</i>	60.13.2
<i>van desen - - -</i>	3140.9.1.	<i>Per peper fol.7-120pond tot 40s.</i>	
<i>Somme</i>	3191.17.1.	<i>'t pont,comt - - - -</i>	20.0.0.
		<i>Per Omaer de Swarte fol.9 -</i>	513.12.0.
		<i>Per Adriaen de Winter fol.11 -</i>	150.6.0.
		<i>Per Pieter de Witte fol.11 - -</i>	448.0.0.
		<i>Per Iacques de Somer fol.13 -</i>	54.18.6.
		<i>Per casse fol.19 - - - -</i>	1944.7.5.
		<i>Somme</i>	3191.17.1.

畧示すれば

1600年12月末日の私、デリック・ローズの貸借対照表

(借 方)			(貸 方)		
Aernout Jacobs	14丁	51. 8.0.	く る み		60.13.2.
残 高		3140. 9.1.	胡 椒		20. 0.0.
			Omaer de Swarte	9丁	513.12.0
			Adriaen de Winter	11丁	150. 0.0
			Pieter de Witte	11丁	448. 0.0
			Iacques de Somer	13丁	54.18.6
			現 金	19丁	1944. 7.5
	合 計	3191.17.1	合 計		3191. 7.1

借方側のAernout Jacobs勘定は負債を示しているが、14丁において、借方合計の1376.6.0と貸方合計の1427.14.0との差額として51.8.0となったもので、Per capitael fol. 3 hier gestelt van desen（貸方 資本 51.8.0この勘定の残高として）という摘要をもっている。元帳から導き出されている。



貸方側は資産を示す。まず商品勘定で、元帳には4口あるが、2口は完売で、売残り高のある勘定はナッツ (Noten) 勘定と胡椒勘定である。期末商品棚卸高はper capitoel fol.2 deur datter inde staetmaking bevonden sijn 173 pond 5oncen noten, nu weerolich 7 pond t pont, comt……60.13.2 ([借方] 資本 [貸方] ナッツ——という仕訳——。これはナッツ重量173ポント5オンスで、現在価格7ストイフェル) と摘要書きされるが、現在 (nu) の価格による評価がなされる、時価評価である。ただこの例においてはいわゆる固定資産の期末評価はない。それゆえに時価評価がすべてということではないかと考える。決算評価問題の萌芽であろうが、商品であればこそ、時価評価をとりやすい。棚卸=決算評価問題の登場に、期間損益計算の成立を知るが、近代会計が開花したのである。この在高表と残高勘定——決算残高勘定と開始残高勘定——とのかかわりが複式簿記というバランスの貫徹体系の根本問題であるが、バランスの意味についてステヒンは充分に承知しているようである。

この在高表の貸方=資産の合計は3191.17.1であり、借方=負債の51.8.0をさし引くと3140.9.1の残高が出る。これを借方に記入するのであるが、その摘要記入はRest debet hier gestelte by slote van desen (この残高によってここ借方に示される残高) である。期末純資本額 (=純財産) である。

在高表のすぐ下に、期末資本額は3140.9.1であり、さらに期首資本額は2153.3.8である。Maer op den laetsten December 1599, of 't begin des jaers 1600 dat een selve is, was het capitael van 2153.3.8, want treckende den debet 514.6, vanden credit 2667.9.8, blijft als vooren……2153.3.8と記されているが、1600年の期首資本は2153-3-8であるということである。続いて、この金額を期末資本金額から差し引くと、987-5-5がのこる。これは

期末資本額 - 期首資本額 = 当期純利益

という比較計算の算式から得られた純利益額である。在高表の外に注記として示されたもので、財産法的利潤数値算出法である。財産法は現在高の实地棚卸によっても示されるもので、元帳の外にあるともいえるが、元帳数値をもとに資本等式的配列によって得られる。このようにして得られた二時点の比較計算でもある。在高表の注記、元帳の外でということ簿外計算か。

当期純利益額は、また損益法的にも算出される。これがSteat proef (在高証明表) という損益計算書の算出法である。

「私は資本を増減させる勘定の残高を集める<sup>3)</sup>」として在高証明表をつくる。資本を増減させる要因が、収益と費用であるが、資本を増大させるものが収益であり、減少させるものが費用であって、これらは勘定の性格としてみれば資本勘定の従属勘定であった。具体的には資本勘定は資産勘定、負債勘定の増減に規定される。抽象的差額としての資本が大きくなるためには具体的財産としての資産が大きくなるか、負債が小さくなることである。この変動が収益の発生、したがって資本の増加となる。資本が小さくなるためには、この反対であって、費用の発生、したがって資本の減少となる関係である。この収益と費用の比較計算——これぞ損益計算——から当

## 損益表

借方			貸方		
商品費	16丁	57-7-0.	丁子の利益	5丁	75-4-7.
家事費	16丁	107-10-0.	胡桃の利益	7丁	109-7-2.
合計		164-17-0.	胡椒の利益	7丁	18-19-0.
			生姜の利益	9丁	41-8-4.
残高		987-5-5.	損益勘定(注※)		907-3-4
合計		1152-2-5.	合計		1152-2-5.

期純利益を導き出す。この抽象的計算を行っている。ステイヒンは二つの計算方式を知っている、ここから二勘定系統説の萌芽があるが、さらに純財産学説（物的二勘定学説）の方向を知る。原始的学説のなかにくくられるよりもっと近代的学説に近い理論状況にある。「1600年1月初日以降の帳簿期間に生じた損益に関する部分である」ので、「帳簿を締め切るときに、損益の計算に関して生ずるものである<sup>3)</sup>」という。

損益勘定の注※としたこの金額は元帳19丁にある損益勘定の借方二口、100フルデンと12フルデンと、貸方三口、4フルデン3ストイフェル4ペニングと15フルデンおよび1000フルデンとの差引金額である。貸方残高となるが、借方は112-0-01であり、貸方は1019-3-4で、差額は907-3-4となる。損益勘定貸方は収益を示している。

この収益分と四荷口の商品の売上利益を加えると、1152-2-5となる。これに対して、損益表借方は二口で、164-17-0である。この差引計算すると、貸方残の987-5-5という当期純利益が出てくる。これを借方に記入することで、貸借はバランスする。損益表の摘要書きには

Rest credit als prouffijit overeen commende mette voorgaende rekening hier gestelt per solde .....  
987・5・5（残高として、ここに示された先の計算に一致する利益としての貸方残高）  
と書かれている。この金額は在高表の注記にある数値とも一致する。これは損益法的計算である。

期末資本－期首資本⇒当期純利益←収益－費用

これは複式簿記の利潤計算の基本的構造を示したものである。これが第9章のなかに示されている。

## 注

1) 差引残高とは、資産から負債を差し引いて得られる差額<sup>あり</sup>在高であるが、 $A-P=K$ という算式によって示される。これは一般的に資本方程式といわれている。Kは資本ともいわれるが、勘定理論として物的二勘定学説の基礎となる。勘定学説史のうえで、ステイヒン簿記論をどのように地位づけるかはこれからのステイヒン研究の大きな課題となるが、二勘定系統論の先駆となった。ただ今日では、パチョーリとともに原始的勘定学説（擬人説）としてくくられることがあるが、パ

チョーリとの違いを勘定理論的に明らかにすることが必要である。ステイヒンは勘定理論研究の出発点となるが、17世紀に勘定理論——単なる記帳技術解説論でなく——が出てくるが、これはステイヒン簿記論のなかに秘められている。

- 2) イギリス式貸借対照表の起源論については、A. C. Littletonの『会計発達史』（片野一郎訳 同文館、昭和27〔1952〕年）の第九章「財務表の発展」において、「Stevinの貸借対照表は現在のイギリス式と同じ形式であり、はたしてイギリス式がこのオランダの著者から示唆をうけたものかどうかを考究することも興味のあるところであろう」（邦訳212ページ）とある。起源論争については高寺貞男教授（京都大学名誉教授）のはたされる業績は注目される。

高寺貞男著『会計政策と簿記の展開』（ミネルヴァ書房、昭和46〔1971〕2月）の第22章「イギリス式貸借対照表の初期の歴史」——ここに「シモン・ステフインの貸借対照表」がある——、第23章「イギリス式貸借対照表の起源論争」——L. S. E. のヤーメイ教授と高寺教授の論争が紹介される——。残高勘定——開始残高勘定、閉鎖（決算）残高勘定の理解に関連して——。これは大陸法式決算法の理解にかかわる。第24章「ロンドン銀行式通帳の会計史的展開」、そして第25章「明治会計史におけるイギリス式と大陸式『貸借対照表』の関係」などである。教授は簿外決算論を展開される。

- 3) Simon Stevinの 原典、Vorstelicke Bouckhouding op De Italiaensche Wyse in Domeine en Finance Extraordinaire, ……、Leyden, 1607, p.35. これをコピー版によっているが、実際には65ページのように、頁の打ち方は間違っている。当時の印刷技術の展開状況が知られるか。なお、岸悦三「ステイヒン簿記論研究（I）」『広島商大論集』第11巻第2号（昭和46〔1971〕年3月）55ページ参照。これが本格的ステイヒン研究の先駆。さらに橋本武久「翻訳：シモン・ステフイン『イタリア式王侯簿記』（1607）——その4——」『高松大学紀要』第30号、1988年10月 122ページ。橋本助教授の訳業はステイヒン簿記論（商人簿記）の全訳として極めて注目される。

ステイヒンは、商人簿記論のまとめとして第10章に「帳簿の締切りと新帳簿の再開」という章を設けているが、帳簿の締切りは仕訳帳、元帳の記録が満杯となったときや、商人が営業活動をやめるときになされるとする。17世紀に期間損益計算が意識されてくるといわれているが、この帳簿締切りは必ずしも期末決算ではなかった。期間計算意識は明確ではないが、著書が出版された1605年という時期ではそのようであったろう。

このための締切り手続として、まず最初に損益計算書（proef——状態証明書とか、証明表ともいわれる〔橋本、岸〕）とともに在高表（Staet——これは貸借対照表ともいふべき、資産・負債表であるが、状態表・状況表ともいわれる〔橋本、岸〕）をつくる。これらの両表はすでにみたように複式簿記によって記帳された結果できあがるもので、両表から当期純損益数値が等額で算出された。これが前提となって、在高表のすべての取引科目（勘定在高）に、それぞれ元帳の各科目を転記し、「資本の勘定」科目のなかにそれぞれ借方、貸方に転記してゆくのである。

資本勘定の性格。これは在高勘定の逆表示であるが、在高勘定そのものか、それとも在高勘定の一部か。

元帳締切り記入は、すべて仕訳帳における仕訳記入を通す必要があるかどうか。必要とする締切り法は一般に大陸式締切り法（大陸法）といわれるが、これは決算残高勘定の設置を必要とする。これに対して必要としない方式を英米式（英米法）という。ゲイスビークはステイヒン簿記

書の解説において「決算において、ステイヒンは仕訳記入の助けなしに元帳において直接に他の勘定に、いろいろな勘定の残高を転記する<sup>1)</sup>」とするが、これは英米法的締切り法を想定している。ステイヒンの「商人簿記論」の第3章の例題では資本勘定が冒頭におかれ、最後の勘定が損益勘定であった。この資本勘定は、すでにのべたように、勘定の左側〔借方〕に514-6-0と記入されているが、3口の人名勘定で、負債を示している。右側〔貸方〕には2667-9-8と記入されているが9口あって、まず現金在高(880-0-0)、商品が4口(587-10-8)と4口の人名勘定(債権)(1200-19-0)で、合計2667-9-8で、これは資産の総額である。資本勘定では負債額が借方に、資産額が貸方に示されているが、これが「開始残高」であった。ここの借方額と貸方額の差を算出すれば、これは純財産(net proprietorship)分であるが、ここでは貸方が、すなわち資産が多いのであった。期末において資産在高7口が、負債在高1口が記入されるが、借方合計は3706-3-1であり、貸方は2718-17-8である。この差額987-5-5が当期純利益であった。これは資本勘定からも、そして損益勘定からも等額で算出された。この二重的利潤算出法は単純仕訳できないか、イギリス東インド会社ではストック(stock)勘定がまずはじめに設けられ、最後にバランス勘定(決算残高勘定)がおかれる勘定組織であった<sup>2)</sup>。大陸式締切り法を示しているが、開始残高勘定と決算残高勘定の存在であった。これらとストック勘定(資本勘定)との関係。このストック勘定はStevinの示すCapitael勘定に似ている。その勘定体系において元帳の最初にStock勘定をおき、巻末にBalance勘定をおく方式をとるのが、イギリスの18世紀の簿記書の特長で、巻末のBalance勘定は決算残高勘定(閉鎖残高勘定)であって、巻頭のStock勘定は、開始残高勘定ではなく、資産・負債の在高勘定で借方・貸方はバランスして示されてはいない<sup>3)</sup>。これと同じにStevinの例ではCapitael勘定があった。

Stock(ストック)勘定と、ステイヒンのCapitael勘定とは似ているし、その性格は同じであろうが、ステイヒンの例では閉鎖残高(決算残高)勘定は設けられていない。これで大陸法の萌芽といえようか、しかしその精神は大陸法であった。むしろ「イギリス式大陸法」であったが、これが「イギリス式貸借対照法」を生むことになる。ここには完結された複式簿記法があり、さらにパチョーリよりはるかに近代化した複式簿記法があった。

## 注

1) J. B. Geijsbeek, *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, p. 117.*

2) 茂木虎雄『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) 第五章「イギリス東インド会社の資本金(ストック)勘定の展開」137-141ページ参照。これは昭和58〔1983〕年1月に『立教経済学研究』第36巻第3号に発表したものである。とくにロンドン東インド会社のC元帳(1669年4月より1671年4月まで記帳)に注目している。これは全体で407丁<sup>フイリオ</sup>あるが、第1丁には資本〔金〕勘定(Stock account)が設けられ、最後の第407丁には残高(Balance)勘定が設けられている。これを筆者は「イギリス式大陸法」とよぶ締切り法がなされているとする。

3) イギリス式大陸法は二本建残高勘定制ではない。この説明は片野一郎著『新簿記精説(上巻)』

(同文館、昭和58〔1983〕年)第7章「決算」第2説「決算手続解説」の大陸式決算法の説明の注368ページ参照。

### 三 スティヒンの商人簿記論・領土簿記論

複式簿記論は、まず商業簿記を対象として説かれてきた。ステイヒンは「商人簿記」(Coopmansbouckhouding op de Italiaensche Wyse)と呼んで論ずるが個人商人の場合を問題としていた。商人簿記論の第3章を主に論じてきたが、10章ある記述で、第7章「会社の会計について」(Van bouckhouding of rekenings oirden in Compaignie)、第8章「会社解散」(Van Compaignieslot)は、Compaignie<sup>1)</sup>の簿記についてのべる。ステイヒンはCompaignieをどのように理解していたか、また、16世紀末、17世紀初頭における営利企業形態との関連において。株式会社としての多数集団企業か、それとも合名会社、合資会社といった少数集団企業の会社が念頭にあったのであろうか。17世紀初頭における前期的資本の集中過程との関連分析から明らかになるが、その展開状況からまだ初期的にもせよ株式会社というより、合名会社あるいは組合的段階であった。これを岸教授、橋本助教授は「組合」と訳している<sup>2)</sup>。このように企業形態論的思考が出てきていることは、パチョーリから100年の時の経過を感じさせる。なお、第6章は支店簿記といってよいようなVan bouckhouding of rekenings oirden in Facturieであるが、このfactusieは事業所＝支店と考えるが、例題ではMeester勘定がおかれ、主人勘定と訳される。主人と事業所の関係が、経営組織論的に問題となってくる。Facturieを岸、橋本両教授とも「代理人」とされる。これはagencyかfactoryか<sup>3)</sup>。岸教授は複式簿記の本質論について、起源論とのかかわりから代理人簿記説また古代ローマ説をとられる点で、代理人とされたか。筆者は資本主簿記説(中世イタリア説)をとっているが。シモン・ステイヒンのなかから「本・支店会計」論の萌芽を考えたい。当時はすでに遠隔地貿易の時代に入っていたのであった。

本・支店会計の複式簿記、会社会計の複式簿記がステフィンの中かで問題となってきたが、営利企業の複式簿記がとりあげられたのが、「商人簿記」論であった。ステフインはこれのみにとどまらない。その簿記論が入る著書全体はWisconstige Gedachtenissen(数学的伝統録)と畧称されるが、その簿記論は4部よりなっていた。「数学論集」という呼び方もされた。領土簿記、財政非常簿記を含んでの王侯簿記という複式簿記を問題としている。標題にはVorstelicke Bouck-houding op de Italiaensch Wyse in Domeine en Finance Extraordinaireとなっている。ここにステイヒンの複式簿記観があらわれている。これはいままでみてきたように商業簿記(商人簿記)論はごく一部であった。

本書は四部よりなる。第1部はイタリア式商人簿記についてであって、本稿で主として考察対象としたものである。第2部はイタリア式領土簿記論(Bouckhouding in Domeine op de Italiaensche Wyse)であり、第3部はイタリア式王侯主費簿記について(Bouckhouding in Vorstelicke Dispense op de Italiaensche Wyse)であり、そして第4部はイタリア式非常財政簿記

(Bouckhouding in Finance extraordinaire op de Italiaensche wyse) である。ステイヒンの簿記概念は、単に営利企業の複式簿記のみでなく、広く収支簿記全体に及ぶものであった。ところで、商人簿記論は10章よりなり、これがパチョーリ簿記論にくらべて、17世紀らしい展開がなされていた。つぎの領土簿記論は10章よりなるが、第7章に記帳例があるが、開始記入の手續きに複記式記入をみとめるが、締切りはなされておらず、完結した複式簿記法が示されているとはいえない。研究途上、また実践的に複式簿記の発展途上という状況のなかでの記述であった。第3部の王候費簿記は8章よりなって、さらに第4部の非常財政簿記は、軍事簿記も含んで二部よりなる。まず一般的な非常財政簿記が2章綴られ、そして非常財政の経費簿記——軍事・戦争簿記——が7章あった。

領土簿記論としての第2部では財政という非営利的金銭活動を問題とするが、平常と非常(軍事)の会計問題をとりあげる。まず地方自治体の財政・金額の定義から説きはじめるが第2章には仕訳帳・元帳の記帳例が示される。

この例題はRentmeesterschap Generael, Rentmeesterschap van Nievstadt, Rentmeesterschap van Hooghenuyse, そしてRentmeesterschap van Swanenburchの4項目よりなるが、この4項目がさらにいくつかの勘定に細分される。これが借方、貸方に分かれているが、この例では開始記入のみが記されている。開始記入は資本勘定(Capitael勘定)と諸勘定の対応取引の記帳となる。資本勘定の借方(Capitael debet)記入はPer verscheyden partyen(諸口)で、諸勘定の貸方記入となるもので合計は4850-0-0であった。貸方記入(Capitael credit)は1755-0-0で、諸勘定の借方記入を記すものであった。まず勘定として資本勘定を設けている——資産、負債の在高記入である。この

資本勘定

諸口 4850-0-0	諸口 17550-0-0
-------------	--------------

記帳例では締切り手續きがなされていないものであった。

さらに第3部(王候主費簿記)、第4部(非常・軍事財政簿記)と続くが、これからの研究にゆずりたい。第2部以下の研究は全くなく、研究も緒についたばかりであるが、橋本武久助教授はここを問題にしたいとされている<sup>4)</sup>。

会計史研究では営利企業の複式簿記——ステイヒンにそくしていえば、商人簿記が研究の中心の対象であったが、ステイヒンは複記式簿記をさらに拡大して試みている。これは複式簿記本質論研究で極めて重要であって、この点の研究はコンピュータ簿記の時代においてますます重要となってきている。ここを問題とすることにより15世紀のパチョーリよりの飛躍として、17世紀のステイヒンが輝いてくる。

注

- 1) この語の言語学的意味の探索でなく、経営学、会計学的意味を問題とするが、馬場宏二教授(大東文化大学)の『『会社』の探究』(大東文化大学経営研究所 Research Papers No. J-31, 1999年12)

- 月)が参考になる。「会社」という語の言語学的探究も視野に入れて、日本語の「会社」の語源からさぐる。オランダ東インド会社にも言及し、オランダ語も問題とされている。「Companyに連なるヨーロッパ語」の節は有益である。また全体の行論のなかで「組合」という訳にも及ぶが、『ゾーフ・ハルマ』も参照されて、「組合」の原語をMaatschappijをあげておられる(9ページ)。
- 2) 岸悦三「ステヒン簿記論研究(2)」『広島商大論集』第12巻第1号(昭和46〔1971〕年10月)57ページ参照。また橋本武久「翻訳:シモン・ステフィン『イタリア式王候簿記』(1607)——その4——」『高松大学紀要』第30号116-119ページ参照。筆者は「会社」と訳しているが、前註(1)との関連がある。
- 3) 複式簿記起源論には古代ローマ説と中世イタリア説がある。中世イタリア説はさらに13世紀説、14世紀説、15世紀説になる。筆者は13世紀説(フィレンツェ説)をとるが、これには複式簿記本質観がかかわる。起源論を概観した論文が、片岡泰彦教授によって発表された。「複式簿記成立上の前提要素と起源論についての考察」(大東文化大学経営研究所 Research Papers No. J-32, 2000年2月)である。
- 4) 橋本武久「ネーデルラント会計史研究序説(その2)」『高松大学紀要』第32号(平成11年9月)114ページ参照。

[附記] 本稿のために、資料を集め、コピーをしていただいた専修大学 佐々木重人教授に感謝する。